

會議次別：最高行政法院 100 年度 5 月份第 2 次庭長法官聯席會議

決議日期：民國 100 年 05 月 24 日

決議：

關稅係對國外進口貨物所課徵之進口稅；貨物稅乃對國內產製或自國外進口之貨物，於貨物出廠或進口時課徵之稅捐；營業稅則為對國內銷售貨物或勞務，及進口貨物所課徵之稅捐，三者立法目的不同。依關稅法第 16 條第 1 項、貨物稅條例第 23 條第 2 項暨加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第 41 條規定，進口稅、貨物稅及營業稅均採申報制，且貨物進口時，應徵之貨物稅及營業稅，由海關代徵。雖為稽徵之便，由進口人填具一份進口報單，再由海關一併依法課徵進口稅、貨物稅及營業稅。但進口人填具進口報單時，需分別填載進口稅、貨物稅及營業稅相關事項，向海關遞交，始完成進口稅、貨物稅及營業稅之申報，故實質上為 3 個申報行為，而非一行為。如未據實申報，致逃漏進口稅、貨物稅及營業稅，合於海關緝私條例第 37 條第 1 項第 4 款、貨物稅條例第 32 條第 10 款暨營業稅法第 51 條第 7 款規定者，應併合處罰，不生一行為不二罰之問題。本院 84 年 7 月份第 2 次庭長評事聯席會議決議不再援用。

法律問題：甲於民國 92 年 12 月 19 日虛報進口貨物產地，因不同產地之關稅稅率差別，而逃漏進口稅、貨物稅及營業稅，海關除追徵各該稅款外，得否依海關緝私條例第 37 條第 1 項第 4 款、貨物稅條例第 32 條第 10 款暨加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第 51 條第 7 款之規定併合處以罰鍰？

甲說：應予併罰。

理由：（一）按「納稅義務人違反作為義務而被處行為罰，僅須其有違反作為義務之行為即應受處罰；而逃漏稅捐之被處漏稅罰者，則須具有處罰法定要件之漏稅事實方得為之。二者處罰目的及處罰要件雖不相同，惟其行為如同時符合行為罰及漏稅罰之處罰要件時，除處罰之性質與種類不同，必須採用不同之處罰方法或手段，以達行政目的所必要者外，不得重複處罰」司法院釋字第 503 號固著有解釋，惟其於解釋理由書亦闡明：「違反租稅義務之行為，涉及數處罰規定時可否併合處罰，因行為之態樣、處罰之種類及處罰之目的不同而有異，如係實質上之數行為違反數法條而處罰結果不一者，其得併合處罰」。另本院 85 年 9 月份庭長法官聯席會議決議：「海關緝私條例第 37 條第 1 項第 3 款，係以繳驗偽造、變造或不實之發票或憑證致逃漏進口稅為其處罰要件，而貨物稅條例第 32 條第 10 款則以國外進口之應稅貨物未依規定申報致逃漏貨物稅為科罰要件，兩者處罰之目的（一為進口稅，一為貨物稅）違規構成要件及處罰要件均非相同，自應併罰。」本院 85 年 11 月份庭長法官聯席會議決議：「關稅係對通過國境之貨物所課徵之進口稅；貨物稅係凡屬現行貨物稅條例規定之貨物，不論國內產製或自國外進口，均應於貨物出廠或進口時，依法課徵貨物稅；而營業稅係對國內銷售貨物或勞務，及進口貨物所課徵之稅捐。三者性質迥異，且各有其獨立之稅法，其漏稅之處罰，均為漏稅罰

，並無行為罰與漏稅罰之法條競合問題。既不能引用『高度行為吸收低度行為』、『實害行為吸收危險行為』等法條競合吸收法理；且不具『特別法與普通法』之關係或『全部法與一部分法』之關係，亦無法條競合擇一之適用。尤其參諸司法院院字第 487 號解釋：『行政罰無適用刑法總則關於合併論罪規定之餘地』，亦行政罰原則不採競合吸收。」

- (二) 查海關緝私條例第 37 條第 1 項第 4 款係以虛報所運貨物之產地，而致逃漏對通過國境貨物所課徵之進口稅為其處罰要件；貨物稅條例第 32 條第 10 款則以國外進口之一定應稅貨物未依規定申報致逃漏貨物稅為處罰要件；營業稅法第 51 條第 7 款規定係以有同條第 1 款至第 6 款以外其他漏稅事實，即違反營業稅法第 1 條進口貨物至中華民國境內，應依該法規定課徵營業稅規定之漏稅事實為其處罰要件。三者規範保護之法益、違反行政法上之義務各不相同，處罰之目的、違規構成要件亦不同。本件甲於貨物進口時將進口稅、貨物稅、營業稅申報於同一紙進口報單上之不同稅目欄，其未據實申報致逃漏進口稅、貨物稅及營業稅，構成海關緝私條例第 37 條第 1 項第 4 款、貨物稅條例第 32 條第 10 款及營業稅法第 51 條第 7 款規定情事，係屬實質上之數行為違反數法條，揆諸上開司法院解釋理由書意旨，自得併合處罰，並無違反一事不二罰之法理。

乙說：應從一重處罰。

理由：(一) 「一行為不二罰」乃現代民主法治國家之基本原則，此係避免因法律規定之錯綜複雜，致人民之同一行為，遭受數個不同法律之處罰，而承受過度不利之後果，例如僅有一未經許可擅將建物變更營業而使用之行為（如僅擺放電子遊戲機），而同時符合建築法第 91 條第 1 項第 1 款及商業登記法第 33 條第 1 項之處罰規定，應擇一從重處斷，此為本院最近之見解（本院 94 年 6 月份庭長法官聯席會議決議參照）。又本院 84 年 7 月份第 2 次庭長評事聯席會議決議：「海關緝私條例第 37 條第 1 項第 2 款，係以報運貨物進口有虛報所運貨物之品質、價值或規格為處罰前提，而貨物稅條例第 32 條第 10 款則以國外進口之應稅貨物未依規定申報為科罰要件，兩者之處罰要件相同，係屬法條競合，應從一重處罰。」

- (二) 查進口貨物虛報貨物產地，雖屬海關緝私條例第 37 條第 1 項第 4 款之違法行為，然其行為性質與同條項第 2 款之違法行為，同屬虛報行為，性質相同，上開決議應可適用於進口貨物虛報產地，同時構成海關緝私條例第 37 條第 1 項第 4 款及貨物稅條例第 32 條第 10 款之情形。本件甲虛報進口貨物產地之單一行為，因不同產地之關稅稅率差別，影響應繳之進口稅額，進而連帶影響應繳之貨物稅額及營業稅額，而生逃漏進口稅、貨物稅及營業稅結果，係同時符合海關緝私條例第 37 條第 1 項第 4 款、貨物稅條例第 32 條第 10 款及營業稅法第 51 條第 7 款之科處罰要件。依照上述說明，其虛報貨物產地之單一行為，應僅能從一重處罰。

決 議：如決議文。

關稅係對國外進口貨物所課徵之進口稅；貨物稅乃對國內產製或自國外進口之貨物，於貨物出廠或進口時課徵之稅捐；營業稅則為對國內銷售貨物或勞務，及進口貨物所課徵之稅捐，三者立法目的不同。依關稅法第 16 條第 1 項、貨物稅條例第 23 條第 2 項暨加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第 41 條規定，進口稅、貨物稅及營業稅均採申報制，且貨物進口時，應徵之貨物稅及營業稅，由海關代徵。雖為稽徵之便，由進口人填具一份進口報單，再由海關一併依法課徵進口稅、貨物稅及營業稅。但進口人填具進口報單時，需分別填載進口稅、貨物稅及營業稅相關事項，向海關遞交，始完成進口稅、貨物稅及營業稅之申報，故實質上為 3 個申報行為，而非一行為。如未據實申報，致逃漏進口稅、貨物稅及營業稅，合於海關緝私條例第 37 條第 1 項第 4 款、貨物稅條例第 32 條第 10 款暨營業稅法第 51 條第 7 款規定者，應併合處罰，不生一行為不二罰之問題。本院 84 年 7 月份第 2 次庭長評事聯席會議決議不再援用。

資料來源：

司法院

司法周刊 第 1553 期 4 版

司法院公報 第 53 卷 9 期 228-230 頁

相關法條：

建築法 第 91 條 (93.01.20)

貨物稅條例 第 32 條 (84.06.29)

貨物稅條例 第 23、32 條 (100.01.26)

加值型及非加值型營業稅法 第 1、41、51 條 (100.01.26)

關稅法 第 16 條 (99.05.12)

海關緝私條例 第 37 條 (84.01.18)

海關緝私條例 第 37 條 (99.06.15)

商業登記法 第 33 條 (91.12.18)

行政罰法 第 26 條 (94.02.05)

資料來源：司法院法學資料檢索系統