解釋字號：司法院 106.10.20 釋字第 754 號

解釋日期：民國 106 年 10 月 20 日

解 釋 文：最高行政法院 100 年度 5 月份第 2 次庭長法官聯席會議有關：「……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」之決議，與法治國一行為不二罰之原則並無牴觸。

理 由 書：　　聲請人朱田江即一路通商行於中華民國 97 年向財政部高雄關稅局（現改制為財政部關務署高雄關，下稱原處分機關）報運進口貨物，經原處分機關稽核發現該批貨物之實際交易價格，與報單申報內容不符，有繳驗偽造發票、虛報所運貨物價值及逃漏稅款情事，原處分機關除追繳所漏進口稅、營業稅外，另依海關緝私條例第 37 條第 1 項第 2 款，按所漏進口稅額處 2 倍罰鍰新臺幣（下同）328 萬 1,708 元，並依行為時加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第 51 條，按所漏營業稅額處 1.5 倍罰鍰 73 萬 8,380 元。聲請人對上開處分提起行政救濟，高雄高等行政法院以 101 年度訴字第 148 號判決駁回，聲請人不服，提起上訴，經最高行政法院 101 年度判字第 1037 號判決（下稱確定終局判決）以其上訴為無理由而駁回。就其中罰鍰部分，確定終局判決援用同法院 100 年度 5 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議（下稱系爭決議）：「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。」（其中營業稅法第 51 條第 7 款部分於 100 年 1

月 26 日修正公布時改列為第 51 條第 1 項第 7 款）為判決依據，聲請人認為系爭決議對單一不實申報行為強行割裂為 3 個申報行為，並予數罰，顯已構成過度處罰，牴觸憲法第 23 條比例原則，侵害人民受憲法第 15 條所保障之財產權，違反司法院釋字第 503 號及第 604 號解釋所揭櫫一行為不二罰之原則，向本院聲請解釋憲法。

按司法院大法官審理案件法（下稱大審法）第 5 條第 1 項第 2 款規定，人民、法人或政黨於其憲法上所保障之權利，遭受不法侵害，經依法定程序提起訴訟，對於確定終局裁判所適用之法律或命令發生有牴觸憲法之疑義者，得聲請解釋憲法。次按最高行政法院決議如經法官於裁判上援用，應認其與命令相當，得為憲法解釋之客體（本院釋字第 374 號、第 516 號、第 620 號及第 622 號解釋參照）。查確定終局判決援用系爭決議，以上訴為無理由駁回聲請人之上訴，是本件聲請，應以系爭決議為審查客體，故聲請人就系爭決議所為解釋憲法之聲請，核與大審法第 5 條第 1 項第 2 款規定之要件相符，應予受理。爰作成本解釋，理由如下：

違反租稅義務之行為，涉及數處罰規定時，如係實質上之數行為，原則上得分別處罰之。至行為數之認定，須綜合考量法規範構成要件、保護法益及處罰目的等因素。進口稅係對國外進口貨物所課徵之稅捐；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。是進口貨物可能同時涉及進口稅、貨物稅及營業稅等租稅之課徵。立法者為使主管機關正確核課租稅，並衡諸核課之相關事實資料多半掌握於納稅義務人手中，關稅法第 17 條第 1 項規定：「進口報關時，應填送貨物進口報單、並檢附發票、裝箱單及其他進口必須具備之有關文件。」貨物稅條例第 23 條第 2 項規定：「進口應稅貨物，納稅義務人應向海關申報，並由海關於徵收關稅時代徵之。」營業稅法第 41 條規定：「貨物進口時，應徵之營業稅，由海關代徵之；其徵收……程序準用關稅法及海關緝私條例之規定辦理。」明定人民於進口應稅貨物時，有依各該法律規定據實申報相關稅捐之義務。納稅義務人未據實申報，違反各該稅法上之義務，如致逃漏進口稅、貨物稅或營業稅，分別合致海關緝私條例第 37 條第 1 項、貨物稅條例第 32 條第 10 款及營業稅法第 51 條第 1 項第 7 款之處罰規定，各按所漏稅額處罰，3 個漏稅行為構成要件迥異，且各有稅法專門規範及處罰目的，分屬不同領域，保護法益亦不同，本得分別處罰。至於

為簡化稽徵程序及節省稽徵成本，除進口稅本由海關徵收（關稅法第 4 條參照）外，進口貨物之貨物稅及營業稅亦由海關代徵，且由納稅義務人填具一張申報單，於不同欄位申報 3 種稅捐，仍無礙其為 3 個申報行為之本質，其不實申報之行為自亦應屬數行為。

綜上，系爭決議有關：「……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」部分，與法治國一行為不二罰之原則（本院釋字第 604 號解釋參照），並無牴觸。

國家基於不同之租稅管制目的，分別制定法規以課徵進口稅、貨物稅及營業稅，於行為人進口貨物未據實申報時，固得依各該法律之規定併合處罰，以達成行政管制之目的，惟於個案併合處罰時，對人民造成之負擔亦不應過苛，以符合憲法第 23 條比例原則之精神，併此指明。

大法官會議主席　大法官　許宗力
大法官　蔡烱燉
陳碧玉
黃璽君
羅昌發
湯德宗
黃虹霞
吳陳鐶
蔡明誠
林俊益
許志雄
張瓊文
黃瑞明
詹森林
黃昭元

資料來源：司法院司法院公報第 59 卷 11 期 1-52 頁司法院大法官解釋（三十六）（107 年 11 月版）第 641-681 頁法令月刊第 68 卷 12 期 148-151 頁