

行政法判解

行政罰之行為數認定

最高行政法院100年度5月份第2次庭長法官聯席會議

【實務選擇題】

甲乃虛報進口貨物產地，進而在一份進口報單分別填載進口稅、貨物稅及營業稅相關事項，而分別逃漏進口稅、貨物稅及營業稅。下列敘述何者正確？

- (A)由於虛報貨物產地乃單一行爲，基於「一行爲不二罰」之基本原則，行政機關應僅能從一重處罰。
- (B)甲僅填具「一份」進口報單，故僅屬一行爲，惟立法目的皆不相同，行政機關仍得併合處罰。
- (C)進口稅、貨物稅及營業稅之立法目的皆屬相同，基於法條競合吸收之法理，自應從一重處罰。
- (D)甲需分別填載進口稅、貨物稅及營業稅相關事項，故實質上爲3個申報行爲，非一行爲而應併合處罰，不生一行爲不二罰之問題。

答案：D

【決議要旨】

最高行政法院100年度5月份第2次庭長法官聯席會議

【甲說】應予併罰

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爲其處罰要件；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爲處罰要件；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爲其處罰要件。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。

「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年度6月份庭長法官聯席會議決議參照）。

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……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】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。

【學說速覽】

本案爭點涉及行政罰競合及行政罰之行為數判斷。

一、關於行政罰競合之問題：

行為罰與漏稅罰之競合在實務上素有併合處罰說及吸收法理說之爭議：

- (一) 行為罰與漏稅罰應併合處罰：按稅法上關於行為罰與漏稅罰屬不同之處罰範疇，其行為分別違反法令所定義務，同時觸犯此二者之處罰規定者，有無擇一重處罰法理之適用，應視其是否屬同一行為及其處罰之目的而定。捐稽徵法第44條所定為行為罰，以依法應給與他人憑證而未給與為構成要件，與營業稅法第51條第一款規定之漏稅罰，以未依規定申請營業登記而營業為構成要件，二者性質構成要件各別，非屬同一行為，且其處罰之目的各異，原告等以個別之行為分別違反此兩種處罰之規定，被告併予處罰，並無違背一事不二罰之法理，自無不合（行政法院85年6月份庭長評事聯席會議）。
- (二) 行為罰與漏稅罰採吸收關係：稅捐稽徵法第44條規定係屬行為罰，營業稅法第51條第3款及第5款之規定係屬漏稅罰。兩者處罰之條件固不盡相同，……稅捐稽徵法第44條係就未達漏稅階段之違規為處罰，營業稅法第51條第3款或第5款則係對已達漏稅階段之違規為處罰，祇依營業稅法第51條第3款或第5款規定處罰已足達成行政上之目的，勿庸二者併罰。（行政法院84年9月份第1次庭長評事聯席會議）學說則多認為行為罰與漏稅罰二者之差異，僅在於前者不必達漏稅階段即可成立，後者尚須發生漏稅之結果；既屬同一行為不同階段關係，自應按在後之漏稅罰處斷。¹按釋字第503號解釋理由書揭櫫「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違反作為義務之行為，如同時構成漏稅行為之一部或係漏稅行為之方法而處罰種類相同者，則從其一重處罰已足達成行政目的時，即不得再就其他行為併予處罰，始符憲法保障人民權利之意旨。」可謂與行政罰法第24條採取相同見解。應注意是，釋字第503號並非處理行為數之認定，而係處理行政罰競合時得否合併處罰。

然本案最高法院認為關稅、貨物稅與營業稅之立法目的各不相同，自得併同處罰。

惟此前提乃單一行為違反數法義務，始須就其立法目的判斷得否併予處罰，反之，若數行為違反數法律時，自無一行為不二罰之疑義。

¹ 吳庚，《行政法之理論與實務》，增訂八版，頁485；洪家殷，〈行政罰中一事不二罰原則之適用〉，台灣本土法學雜誌，第58期，2004年5月，頁144以下；黃俊杰，《行政罰法》，頁127以下。

二、關於行為數認定之疑義：

決議中【乙說】認為甲虛報進口貨物產地僅屬單一行為，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，自屬一行為違反數法義務之情事。

惟最高法院最終認為，進口人填具進口報單時，既然須需分別填載進口稅、貨物稅及營業稅相關事項，故實質上為3個申報行為，而非一行為，自無一行為不二罰之問題；易言之，最高法院認定其非一行為，自無一行為不二罰之適用，成為本決議之關鍵理由。

相較於98年度11月份第2次庭長法官聯席會議，後者涉及行政機關就持續違規事實之「連續處罰」有無違反一行為不二罰之疑義，重點置於持續的違規事實如何做行為數之認定，不可不辨。

【關連性試題】

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第51條第7款之規定併合處以罰鍰？
(模擬試題)

◎答題關鍵：

本案必須就漏稅罰及行為罰競合之實務爭議為相關之闡述，並引學說及釋字第503號解釋「行為之態樣、處罰之種類及處罰之目的不同而有異違反作為義務之行為，如同時構成漏稅行為之一部或係漏稅行為之方法而處罰種類相同者，則從其一重處罰已足達成行政目的時，即不得再就其他行為併予處罰」作為判斷依據，本案各立法目的皆不相同，自得合併處罰。

再者，依最高行政法院100年度5月份第2次庭長法官聯席會議之見解，本案甲分別填載進口稅、貨物稅及營業稅相關事項，該虛報進口貨物產地實質上為3個申報行為，而非一行為，自無一行為不二罰之問題。

【關鍵字】

一行為不二罰、釋字第503號。

【相關法條】

關稅法第16條、海關緝私條例第37條、建築法第91條、貨物稅條例第32條、貨物稅條例第23、32條、加值型及非加值型營業稅法第1、41、51條、海關緝私條例

第37條、商業登記法第33條、行政罰法第24條。

【參考文獻】

1. 吳庚，行政法之理論與實務，增訂八版。
2. 洪家殷，行政罰中一事不二罰原則之適用，台灣本土法學雜誌，第58期，2004年5月。
3. 黃俊杰，行政罰法。

