

東海大學法律學系研究所

碩士論文

指導教授：蕭淑芬 博士

關務行政救濟問題之研究

Research on Administrative Remedies of Customs Cases

研究生：陳舜杰

中華民國 108 年 6 月



## 摘要

憲法第 21 條規定：「人民有受國民教育之權利與義務。」所以，憲法明定人民不僅有受國民教育的權利，同時有受國民教育的義務，亦即人民沒有不受國民教育的權利。同理，憲法第 16 條規定「人民有請願、訴願及訴訟之權。」並未有人民應先行請願之後始能訴願繼而訴訟的程序義務之規定，然而我國的行政救濟程序，行政機關自我審查的復查或訴願程序，是進入司法審判前的必要程序；訴願是人民想進入訴訟前，非要不可的審級「權利」，訴願所耗費的程序拖延與時間浪費，亦是享受訴訟權利前人民應盡的「義務」。這種現象，亦出現在關務行政救濟的實務案例中，當貨物卡關，案件卻因救濟程序冗長，遲遲無法終局確定結案放行進口時，更將讓人質疑「必要先行程序」究竟是權利，還是義務？

關務業務有專業性、大量性、私域性、複雜性、時效性、急迫性、風險性與僵固性等特質，此特質讓關務案件非常不同於一般的稅務案件。尤其當憲法第 15 條所保障的財產權受到行政權侵害時，人民不應僅是「有」訴請法院裁判之形式上權利而已，「有效」的權利保護，甚至是「有效率」的保護，已經是時代的要求。

本文「關務行政救濟問題之研究」，透過 36 種實際案例分析，找出雙方爭執的問題及案件評析，讓讀者在後續面臨關務行政救濟案件時，能透過本文所舉相同案例，快速找到解決方法；同時也希望海關在嚴格執行邊境管制，杜絕犯罪於邊境的任務時，對其所發出處分之救濟，能迅速審查，縮減時間，消彌民怨。

所有關務行政救濟之復查或訴願程序，均是為了實現憲法所賦予的權利，人民內心的意志，才是目的；不管行政救濟最後裁判的輸贏，人民都不得被貶值為單純的程序客體，而應確保其擁有必要的主動積極的程序法上權限，俾可影響行政救濟程序之經過與結果，以達維護其權利之目的。人民對於自己案件遭受哪一方面的侵害自己最為了解，自己才是主體。人民對案件權利爭取的不同期待，應該會有不同救濟解決的途徑。因此，在行政自我審查的復查及訴願階段，應該可以打破現行審級僵化的救濟制度，開放讓人民「自由選擇」申請何種程序之審查，以獲得其自認為是有效率的救濟權利保護。總之，制度的設計應由「人性」出發，制度是為了提供人民更具體有力之權利保障，是為了「實現人性」而設計，如此的制度，才是社會所共盼。

## 目 錄

第一章 緒論.....	1
第一節 研究動機及目的.....	1
第二節 研究範圍及限制.....	5
第三節 研究方法及流程.....	6
第二章 關務行政救濟制度文獻回顧與探討.....	9
第一節 行政救濟制度.....	9
第二節 關務行政救濟制度.....	22
第三節 世界各主要國家行政救濟制度.....	33
第四節 評析.....	49
第三章 關務行政救濟案件之特質.....	53
第一節 關務行政救濟案件之多樣性.....	53
第二節 關務行政救濟案件之複雜性.....	69
第三節 關務行政救濟案件之急迫性.....	83
第四節 關務行政救濟案件制度之僵固性.....	98
第五節 評析.....	119
第四章 關務行政救濟之問題與案例.....	123
第一節 關務行政救濟之多樣性問題及具體案例.....	123
第二節 關務行政救濟之複雜性問題及具體案例.....	151
第三節 關務行政救濟之急迫性問題及具體案例.....	181
第四節 關務行政救濟之僵固性問題及具體案例.....	198
第五節 評析.....	239
第五章 建議與結論.....	245
第一節 建議.....	245
第二節 結論.....	249
參考文獻.....	251

## 詳目

第一章 緒論.....	1
第一節 研究動機及目的.....	1
第一項 研究動機.....	1
第二項 研究目的.....	1
一、關務案件複雜性造成之問題.....	2
二、關務案件多樣性造成之問題.....	2
三、扣押之貨物有腐壞之急迫性和存放危險性之問題.....	3
四、關務署有權無責之問題.....	3
五、關務官僚體系封閉性之問題.....	4
第二節 研究範圍及限制.....	5
第一項 研究範圍.....	5
第二項 研究限制.....	5
第三節 研究方法及流程.....	6
第一項 研究方法.....	6
一、文獻分析法.....	6
二、比較分析法.....	6
三、案例研究法.....	6
四、歸納法.....	7
第二項 研究流程.....	7
第二章 關務行政救濟制度文獻回顧與探討.....	9
第一節 行政救濟制度.....	9
第一項 行政救濟概述.....	9
一、行政救濟之意義及內容.....	9
二、行政救濟之功能.....	9
三、行政救濟制度的五大要求.....	10
第二項 訴訟程序概述.....	11
一、行政訴訟的基本理念.....	11
二、有效的權利保護.....	11
三、行政法院之審查密度.....	11
第三項 訴願程序概述.....	12
一、訴願之概念與性質.....	12
二、我國訴願程序之原則.....	13

三、	訴願之功能.....	14
四、	訴願之替代程序.....	14
五、	復查、訴願及訴願之替代、擇一或併行.....	15
第四項	先行程序概述.....	16
一、	先行程序的立法例.....	16
二、	行政訴訟之先行程序.....	18
三、	訴願之先行程序.....	19
第五項	小結.....	21
第二節	關務行政救濟制度.....	22
第一項	關務行政處分.....	22
一、	執行海關緝私條例所為之處置.....	23
二、	執行關稅法所為之處置.....	24
第二項	關務行政救濟所耗成本.....	25
一、	救濟階段時間成本.....	25
二、	救濟階段金錢成本.....	27
第三項	關務案件之訴願審理.....	28
一、	訴願審議委員會.....	28
二、	訴願調查審理之原則.....	28
第四項	關務案件之復查審理.....	29
一、	復查之意義.....	29
二、	復查委員會之設置.....	30
三、	海關復查委員會之審查.....	30
第五項	小結.....	32
第三節	世界各主要國家行政救濟制度.....	33
第一項	日本之行政救濟制度.....	33
一、	日本訴願制度概述.....	33
二、	日本訴願制度與我國訴願制度之比較.....	36
三、	訴願選擇主義.....	38
四、	小結.....	39
第二項	德國之行政救濟制度.....	40
一、	德國訴願制度概述.....	40
二、	德國訴願制度與我國訴願制度的比較.....	42
三、	德國之租稅救濟制度.....	45
四、	小結.....	46
第三項	其他國家之行政救濟制度.....	47

一、法國之租稅行政救濟制度.....	47
二、美國之租稅行政救濟制度.....	47
三、歐盟之行政救濟制度.....	48
四、小結.....	48
第四節 評析.....	49
第三章 關務行政救濟案件之特質.....	53
第一節 關務行政救濟案件之多樣性.....	53
第一項 我國海關業務範圍.....	53
一、稽徵關稅及代徵稅費業務.....	54
二、查緝走私業務.....	54
三、保稅及退稅業務.....	54
四、其他業務.....	55
第二項 多樣性關務業務之法令依據.....	55
一、查緝業務之法令依據.....	55
二、依法代徵或代執行業務之內容及法令依據.....	57
三、自由貿易港區之業務及法律函令.....	58
第三項 執行國際貿易協定相關業務.....	60
一、自由貿易協定之通關業務.....	60
二、ECFA 進口貨物之通關業務.....	61
三、CITES 貨物之通關業務.....	62
四、戰略性高科技貨品之通關業務.....	65
第四項 執行三角貿易通關業務.....	66
一、三角貿易之概念.....	66
二、三角貿易實務上較常見之類型.....	67
三、三角貿易通關業務相關規定.....	67
第二節 關務行政救濟案件之複雜性.....	69
第一項 緝私裁處與核稅處分之差異.....	69
一、緝私裁處與核稅處分所涉不確定法律概念之差異.....	69
二、押款抵繳或移送強制執行時點之差異.....	70
第二項 報單申報錯誤之態樣及法律效果.....	70
一、無涉走私或虛報之報單申報錯誤.....	70
二、涉及走私或虛報之報單申報錯誤.....	73
第三項 違法行為數的認定.....	74
一、一張報單數行為的認定.....	75

二、二張報單行為數的認定.....	75
三、一張報單同時違反二個不同法律時行為數的認定.....	76
四、旅客同時違反海關緝私條例及藥事法(二行為).....	78
第四項 逃避管制之認定.....	78
一、海關緝私條例所稱「管制」之涵義.....	78
二、走私、逃避管制或虛報的判定.....	79
三、補送專案輸入許可文件，可免認涉逃避管制.....	80
第五項 納稅義務人或行為人之認定.....	81
一、納稅義務人之認定.....	81
二、借牌或共同行為人之認定.....	81
第六項 海關進行調查前之認定.....	82
一、著手進行調查之認定.....	82
二、中止犯之認定.....	82
第三節 關務行政救濟案件之急迫性.....	83
第一項 貨物快速通關.....	84
一、貨物通關自動化的目的.....	84
二、自動化通關作業.....	84
三、電腦審核回復方式.....	86
四、專家系統風險管控.....	87
五、通關網路「申報」或「到達」日期之認定.....	87
第二項 退運、扣押、沒入或留待鑑定貨物之急迫性.....	88
一、貨櫃延滯費、倉租費之負擔.....	88
二、限期辦理退運.....	89
三、沒入貨物之處理原則.....	90
第三項 快遞通關.....	92
一、快遞貨物專區.....	92
二、空運快遞貨物應符合之條件.....	93
三、進出口快遞貨物之種類.....	93
四、簡易申報.....	93
五、報關程序.....	94
六、空運快遞貨物之理貨.....	95
七、其他應注意事項.....	95
第四項 貨品暫准通關證制度.....	96
一、貨物暫准通關證制度之目的.....	96
二、我國貨物暫准通關證協定.....	96



三、貨物暫准通關證.....	96
四、適用暫准通關證之貨物.....	96
五、貨物暫准通關證（ATA Carnet）之申請及使用.....	97
第四節 關務行政救濟制度之僵固性.....	98
第一項 海關之行政調查.....	99
一、程序性基本權.....	100
二、正當法律程序.....	100
三、隱私權之保障.....	101
四、證據能力之認定.....	102
五、事後稽核的相關規定.....	103
第二項 完稅價格推計課稅的程序.....	106
一、進口貨物完稅價格之核定.....	106
二、推計課稅程序實務上易混淆之觀念.....	109
第三項 救濟程序的僵固性.....	112
一、不確定法律概念之專家審查.....	112
二、復查或訴願為必要程序.....	113
三、授與行政機關裁量權-裁量「限縮至零」.....	114
第四項 官僚體制的僵固性.....	115
一、官僚體制.....	115
二、海關的行政體制.....	115
三、官僚體制下的公務員.....	116
第五節 評析.....	119
第一項 關務救濟案件類型的幾種特質.....	119
一、多樣性.....	119
二、專業及複雜性.....	119
三、時效急迫性.....	120
四、僵固性.....	120
第二項 有效率的權利保護.....	121
一、有效率的保護人民權利.....	121
二、正確認事用法.....	122
三、損失補償.....	122
第四章 關務行政救濟之問題與案例.....	123
第一節 關務行政救濟之多樣性問題及具體案例.....	123
第一項 代徵貨物稅案例(第1案).....	123

第二項	自由貿易港區案例.....	126
一、	自由貿易港區虛報案例(第 2 案).....	127
二、	自由貿易港區私運案例(第 3 案).....	129
三、	自由貿易港區「虛報」或「私運」混淆之案例(第 4 案).....	131
第三項	貨物快遞通關發生錯誤之案例.....	134
一、	罰錯對象—無委託書,不能確認實際貨主是誰(第 5 案).....	135
二、	罰錯對象—下單人自認是收貨人(第 6 案).....	138
第四項	貨物輸出入業者之責任相關案例.....	140
一、	監督員工的責任(第 7 案).....	141
二、	借牌的責任(第 8 案).....	145
第五項	有害事業廢棄物邊境檢查相關案例(第 9 案).....	148
第二節	關務行政救濟之複雜性問題及具體案.....	151
第一項	稅則號別錯誤之認定問題(第 10 案).....	151
第二項	報單錯誤之類型及認定方法.....	155
一、	報單之誤寫誤算—無關稅漏稅額(第 11 案).....	155
二、	報單之誤寫誤算—無營業稅漏稅額(第 12 案).....	157
第三項	非誤寫誤算之報單內容錯誤.....	159
一、	報單內容錯誤—假誤寫真走私(第 13 案).....	159
二、	報單內容錯誤—繳驗不實發票(事後調查案例)(第 14 案).....	162
第四項	行為數及故意與否之認定—一張報單行為數之認定(釋字 754) (第 15 案).....	164
第五項	行為人故意與否影響裁罰結果—(冒退營業稅)(第 16 案).....	167
第六項	納稅義務人或共同行為人之認定(第 17 案).....	171
第七項	從新從輕之認定.....	174
一、	貿易法規授權公告內容之變更(第 18 案).....	174
二、	懲治走私條例「管制物品項目及其數額」之變更(第 19 案).....	177
第三節	關務行政救濟之急迫性問題及具體案例.....	181
第一項	貨物的季節性因素(第 20 案).....	181
第二項	退運貨物能否退稅之問題(第 21 案).....	184
第三項	沒入物自然腐敗的問題(第 22 案).....	186
第四項	核定關稅額的次數限制(一次核定原則)(第 23 案).....	190
第五項	核定營業稅、貨物稅稅額的時間限制(第 24 案).....	193
第四節	關務行政救濟之僵固性問題及具體案例.....	198
第一項	調查程序的僵固性(第 25 案).....	199
第二項	調查過程之困難.....	203

一、產地認定之困難(第 26 案) .....	203
二、貨名認定之困難—無客觀合理之事由(非故意)(第 27 案).....	207
三、虛報貨名之認定-非故意或過失(第 28 案) .....	211
第三項 事後稽核案件未經立案的效力(第 29 案) .....	214
第四項 完稅價格推計課稅的法定順序(第 30 案) .....	219
第五項 行政救濟程序的僵固性.....	227
一、訴願先行程序為必要程序-未經復查逕提訴願(第 31 案).....	227
二、訴願先行程序為必要程序-訴願逾期(第 32 案) .....	229
三、訴願前置程序為必要程序-未經訴願直接訴訟(第 33 案).....	231
四、雖未訴願但有經聽證直接訴訟之法律效果(第 34 案).....	232
第六項 行政裁量空間的僵固性.....	235
一、單純法律適用-不具裁量空間之案件(第 35 案) .....	235
二、違規事實受限於商標權人態度-是否有侵權(第 36 案).....	237
第五節 評析.....	239
第一項 正當程序之判斷.....	239
第二項 合法性審查.....	240
第三項 事實的正確認定.....	240
第四項 公認之價值標準.....	242
第五項 不當連結禁止.....	243
第六項 小結.....	244
第五章 建議與結論.....	245
第一節 建議.....	245
第一項 先行制度具功效仍應予維持.....	245
第二項 建立自由選擇的救濟制度.....	246
第三項 訴願審理機關應改向關務署提起.....	248
第四項 建立海關復查委員會之獨立性.....	248
第二節 結論.....	249
參考文獻.....	251



# 第一章 緒論

## 第一節 研究動機及目的

### 第一項 研究動機

我國憲法第 16 條規定：「人民有請願、訴願及訴訟之權。」及現代法治國家「有權利，即有救濟」(Ubi ius ibi remedium) 之行政法理<sup>1</sup>，凡權利受侵害時，應有救濟方法，乃為權利之本質。憲法第 15 條規定：「人民之生存權、工作權及財產權，應予保障。」人民之財產權應予保障，亦可導出人民有要求有效的權利保護之直接的請求權，亦即得向國家請求權利保護；所以行政救濟之目的，就是要保護人民的權利，基本權利，「即時」的權利救濟。

因工作關係，對關務行政救濟相關問題產生許多疑惑，然而所能找到的解答卻很少，學術界對於關務行政救濟領域之研究相當貧瘠，約僅林石猛及蔡坤展著作之「關務行政訴訟實務」、林清河編著之「通關實務與法規」、趙繼祖編著之「海關實務」及中華民國關稅協會編著之「海關通關大解析」等幾本概述通關實務的書籍；國內沒有專做關務行政救濟之研究，更遑論能以關務復查及訴願程序問題為核心之論述；相較於其他租稅行政救濟爭議之研究，不僅有租稅爭議處理研究<sup>2</sup>，稅務訴願撤銷之原因及比率分析<sup>3</sup>，甚至有稅捐稽徵法復查制度存廢<sup>4</sup>等研究爭相發表，關務行政救濟領域相關問題之研究，確實還需要更多投入，才能解決實務上的問題，讓行政更有效率、更貼近民意。

### 第二項 研究目的

政府為了促進經濟成長及調節國內物資供需，常以減免關稅為手段。儘管如此，最近 10 年(2007-2016 年)我國關稅收入仍占中央政府歲入之比率約 4%~6%<sup>5</sup>，稅收總值僅次於所得稅、營業稅、貨物稅及土地稅<sup>6</sup>，其中進出口貨物之營業稅<sup>7</sup>及貨物稅<sup>8</sup>甚至

<sup>1</sup>陳清秀，《行政訴訟法》，元照出版有限公司，2015 年第 7 版，頁 6。

<sup>2</sup>葉富盛，〈租稅爭議處理與行政救濟—以營利事業所得稅為中心〉，國立政治大學法學院碩士論文，99 年 7 月。

<sup>3</sup>支心義，〈稅務訴願案件撤銷之原因及比率分析〉，東吳大學會計學系碩士班論文，105 年 2 月。

<sup>4</sup>楊忠全，〈我國訴願制度之研究—以稅捐稽徵法復查制度之存廢為中心〉，世新大學法律研究所碩士論文，104 年 5 月。

<sup>5</sup>《中華民國財政 2017》，財政部編印，106 年 7 月，頁 57-59。

<sup>6</sup>同前註，頁 39。

<sup>7</sup>加值型及非加值型營業稅法第 41 條：「貨物進口時，應徵之營業稅，由海關代徵之；其徵收及行政救濟程序，準用關稅法及海關緝私條例之規定辦理」。

<sup>8</sup>貨物稅條例第 23 條第 2 項：「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」。

菸酒稅亦由海關代收，可見海關在我國財政業務上扮演著重要角色和功能。然而，關務行政救濟之案件不同於一般稅捐機關僅以核稅處分為主，關務行政救濟除了關稅核處（依關稅法）外，另還包括為達邊境管制所為包含行為罰與漏稅罰之行政處分（依海關緝私條例）。核稅處分無裁罰性質，並非行政罰法上之行政處罰，但仍構成行政處分。業者或民眾是否偷漏關稅？是否走私？是否虛報？使得關務行政救濟案件在事實認定及調查程序上，似乎較稅務處分更加複雜及困難。因此，關務行政救濟案件之本質特殊，無法僅以租稅爭議之研究來簡單套用。本研究之目的擬就行政不服審查之復查及訴願程序階段為範圍，就下列目前行政救濟實務上出現的問題，藉由案例分析，質的研究，找出因應之道。

### 一、關務案件複雜性造成之問題

海關除了邊境稅的徵稅業務之外，亦海擔負著邊境管制的重要責任。海關緝私條例第1條規定：「私運貨物進出口之查緝，由海關依本條例之規定為之。」同條例第3條前段規定：「本條例稱私運貨物進口、出口，謂規避檢查、偷漏關稅或逃避管制，未經向海關申報而運輸貨物進、出國境。」因此，舉凡進出口貨物，規避檢查、偷漏關稅或逃避管制之查緝工作，均屬海關業務。這些業務牽涉龐雜，包括邊境簽審的查核工作<sup>9</sup>，懲治走私條例<sup>10</sup>所規定管制物品的查緝，洗錢防制及市面查緝<sup>11</sup>的工作，乃至保稅工出口業務<sup>12</sup>及自由貿易港<sup>13</sup>區的政策推動…等等，海關因此需與行政院其他部會聯絡合作，打擊犯罪，才能完成任務。這些徵稅以外的查緝任務讓海關業務顯得與財政部其他稅捐稽徵機關更為不同。

儘管海關業務屬性及其本質與財政部各稅捐稽徵單位如此的不同，然而關務行政救濟案件訴願階段的審查，卻都由財政部所設訴願審議委員會（以下簡稱訴願會）審理，財政部為了能解決占了中央政府歲入94%~96%稅賦過程中產生的租稅爭議，因此訴願審議委員多以財稅、會計或法律專家為主，反而犯罪查緝業務、洗錢防制或懲治走私的學者專家所佔比率偏低，此由剛上路的納稅者權利保護法<sup>14</sup>之規定即可看出。如此一來，訴願會所審案件及訴願審查委員多以核稅處分為主，委員對關務之業務相對陌生。關務行政救濟案件在財政部訴願會是否真能發揮其訴訟先行政程序「合目的性」專業審查的功能呢？

### 二、關務案件多樣性造成之問題

關務案件常屬於國際貿易紛爭之一環，進口貨物來自不同國家之不同廠商、不同

<sup>9</sup>經濟部國貿局為主管機關。

<sup>10</sup>法務部及內政部海巡署為主管機關。

<sup>11</sup>法務部為主管機關。

<sup>12</sup>經濟部為主管機關。

<sup>13</sup>交通部為主管機關。

<sup>14</sup>納稅者權利保護法第17條：「中央主管機關依訴願法設置訴願審議委員會之委員，其中社會公正人士、學者、專家不得少於三分之二，並應具有法制、財稅或會計之專長」。

運輸方式、不同法律制度與不同行業之人員，尤其現在國際貿易作業，進出口雙方多是透過電話、網路等電子傳輸來進行磋商並締結契約，甚至買賣之貨物本身亦已證券化，借由提單之交付來移轉貨物所有權。從而完稅價格之認定、貨物產地之判斷以及多數人涉及違章行為等，均有事實難以解明之困難。而通關狀態問題之多樣性，更不是只有貨物價格，稅基稅率的問題。舉凡進出口貨物之申報、旅客出入國境，乃至郵包快遞貨物，甚至是保稅貨物、關內境外貨物、小三通、三角貿易、優惠關稅、報復關稅、反傾銷稅及所有貿易審核、邊境檢查及管制等業務，都使關務行政救濟案件內容更為多樣繁雜，讓外界更難進行專業審查。

### 三、扣押之貨物有腐壞之急迫性和存放危險性之問題

我國對於行政救濟審理範圍原傾向於爭點主義見解，即認為納稅人只能針對申請行政救濟事項為調查決定。但106年12月28日甫施行之納稅者權利保護法，納稅人得採總額主義於行政訴訟中追加或變更違法事由<sup>15</sup>，如此一來，將延長個案審理時間；司法院也因此修改地方法院行政訴訟庭辦案期限實施要點，將簡易訴訟程序之第一審審判期限10個月，增列稅務簡易訴訟程序第一審審判期限可延長至一年，以符實際需要<sup>16</sup>。「受理訴願機關發現課稅處分違法者，亦同。」因此，行政救濟過程中不管是徵納雙方的堅持、訴願會或法院若心存違章預斷之偏見，在新爭點不斷提出，事實尚未釐清之前提下，不下決斷，則案情必將膠著，案件最終確定日期亦將一延再延，而「遲來的正義，不是正義」，不僅耗費社會成本，當事人亦得不到有效的權利救濟，終究是「訟極終凶」。

關務案件也是納稅者權利保護法規範的對象，猶如前述，關務案件不僅是裁罰金額及漏稅金額多寡之問題，關務案件往往因為邊境管制的任務，而伴隨著私運貨物的扣押、沒入或退運否准的問題。貨物有腐敗之急迫性和存放安全性之問題，案件爭議「時間成本」的考量在關務案件相對重要。因此，維持目前的訴願先行復查程序及訴訟前置等救濟程序，是否有其必要？審級利益是否變成擾民費時？對於某些「裁量縮減為零」之案件類型，是否還要層層經過行政機關自我審查的復查及訴願程序，是否可「躍級上訴」直接經由行政法院審理；亦即先行程序之任意或強制，是否可由人民自由、自主的選擇？本研究希望可參考他國之行政救濟制度，找出更彈性的關務行政救濟制度。

### 四、關務署有權無責之問題

「財政部為辦理全國關務業務，特設關務署」、「本署掌理下列事項：一、關務政

<sup>15</sup>納稅者權利保護法第21條將爭點主義改為總額主義：「納稅者不服課稅處分，經復查決定後提起行政爭訟，於訴願審議委員會決議前或行政訴訟事實審言詞辯論終結前，得追加或變更主張課稅處分違法事由，受理訴願機關或行政法院應予審酌。其由受理訴願機關或行政法院依職權發現課稅處分違法者，亦同」。

<sup>16</sup>106年10月16日司法院院台廳行一字第 1060027412號函修正發布「地方法院行政訴訟庭辦案期限實施要點」第二點修正理由。

策之規劃、推動、督導及關務法規之擬訂。二、關稅稅則、稅率政策與制度之規劃及進口稅則分類案件之處理。三、貨物通關、稅費徵免與代徵、邊境管理之代辦及通關相關業者之管理。四、查緝走私、邊境管制、情資分析、風險管理、緝毒犬隊建置等查緝業務之規劃、執行及督導。五、退稅、保稅區、免稅區關務業務政策之規劃、推動及督導。六、關務資訊業務之規劃、推動、執行及督導。七、貨物價格調查與事後稽核業務之規劃、執行及督導。八、關務統計業務之規劃、推動及執行。九、其他有關關務事項。」分別為關務署組織法第1條及第2條規定。大部分關務政策規劃、推動、督導，關務法規之擬訂與業務督導執行及貨價之查核及貨物稅則疑義之審定等，均由關務署統籌辦理<sup>17</sup>。關務署雖然直接負責關務業務之行政推動，但是關務行政救濟案件卻併由財政部訴願會一併審議，訴願機關跳過關務署，由原行政處分機關(即各地區海關)自行審查答辯，形成關務署有權查價、審定稅則實質影響案件成敗，卻無需為行政救濟案件答辯之義務<sup>18</sup>。關務案件之訴願由各地區海關的上級機關(關務署)的再上級機關(財政部)審議，因為財政部未直接業務督導或執行關務業務，各地區海關亦不知道關務署核定貨物價格或稅則審議的理由及過程，無法自我審查，訴願會角色尷尬，審查過程無類似法庭二造當事人辯論之機制，往往僅能憑書面文件與有限之證人、貨物鑑定等，試圖來釐清事實。整個行政救濟階段，幾乎看不到關務署的角色，關務署有權無責，使行政重新自我審查的效果，大打折扣。

##### 五、關務官僚體系封閉性之問題

公共行政學最主要的創始人之一馬克斯·韋伯(Max Weber)，對建構現代官僚科層體制具有重要影響，被譽為「組織理論之父」。韋伯認為社會的理性化是無可避免的趨勢，他在1922年提出了「理想型官僚體制」(Ideal type of Bureaucracy)，認為官僚制是指一種由訓練有素的專業人員依照既定規則持續運作的行政管理體制。在這官僚科層的架構下，公務員不敢主動冒險積極任事，凡事都必須依照標準作業程序或向上級請示，下級認為「做好無賞，打破要賠」、「多做多錯，少做少錯」，正如杜拉克(P. Drucker)認為公共行政的致命傷是缺乏實驗和創新的勇氣；阿布洛(Albrow)更認為官僚(Bureaucracy)結構有結構僵化、流程遲緩、抗拒變革組織無效率(Organizational Inefficiency)的行政系統弊病<sup>19</sup>。而這些弊病，在海關行政處分與救濟的過程中也常發生，在封閉的關務官僚體系中，各地區海關為財政部及關務署的下級機關，當遇到與以往不同難下判斷的特殊或複雜案件，為了避免犯錯或爭取裁處時效，往往可能先行裁罰了再說，縱使明知可能會有裁罰上的瑕疵，也寧可依賴行政救濟制度，讓上級財政部訴願會撤銷原行政處分，而不願自行撤銷另為處分，創造

<sup>17</sup> 《2017關務年報》，財政部關務署編印，107年7月，頁5。

<sup>18</sup> 訴願法第58條第2項規定：「原行政處分機關對於前項訴願應先行重新審查原處分是否合法妥當，其認訴願為有理由者，得自行撤銷或變更原行政處分，並陳報訴願管轄機關。原行政處分機關不依訴願人之請求撤銷或變更原行政處分者，應儘速附具答辯書，並將必要之關係文件，送於訴願管轄機關」。

<sup>19</sup> <https://zh.wikipedia.org/wiki/官僚制#限制>，最後瀏覽日2019年3月8日。



「先例」。總之，即使裁處有錯誤，民眾還可以申請復查、訴願甚至行政訴訟，有層層的機會可以獲得權利救濟，有層層的「審級利益」可以保障。但站在「時間成本」及「有效率的權利救濟」角度思考，關務行政救濟這「審級利益」可能不是利益，而所謂「層層的機會」反而正好使此種制度更無法擺脫科層的緊箍咒，更難以逃離官僚的鐵籠。

## 第二節 研究範圍及限制

### 第一項 研究範圍

行政救濟，係人民因行政機關的違法或不當行為，當其權利或利益受有損害時，依法請求國家予以救濟的方法。此種方法，我國以訴願及行政訴訟為其重心，是民主法治國家必備的權利保障制度。

民主法治國家以依法行政為基本原則，行政機關的行政行為，應依據法規，或在法規範圍內活動。行政機關所作的違法或不當的行政處分，其上級機關固然可以本於監督權將其撤銷或變更，然因監督難免不周，因此准許因不法的行政處分，致權利或利益受到損害的人民，得向有權機關請求救濟。此種對於不法行政處分的救濟行為，簡稱「行政救濟」。

從性質上來看，人民對於不法的行政行為，損害其權利或利益而請求救濟，必先不服行政機關的處分，認為違法或不當；相對地，行政機關對其所為之處分，可能自認沒有瑕疵，因而必有爭執。行政救濟實即人民與國家行政機關處於爭訟狀態，又稱為「行政爭訟」。其次，行政上的事後監督與行政救濟，雖同為事後救濟，為對行政上不法行為的矯正，但行政上的事後監督，原則上以維護公益為目的，不待當事人申請，得依其職權而當然為之；行政救濟，係由於人民的請求，以保護私益為主要目的，雖常為事後監督的起因，但究與行政監督不同。因此，本研究範圍為人民與國家行政機關間之行政爭訟，不包括行政監督之範圍；而行政爭訟又分為訴願前先行程序、訴願及訴訟等程序，本文偏重訴訟前的異議程序即復查及訴願程序，並專論海關行政救濟之問題，其餘機關之行政處分則不討論；另外，本研究主要以為達邊境管制所為包含行為罰與漏稅罰之行政處分所衍生之行政救濟問題為對象，而非以純因關稅徵課所核稅單之行政救濟爭議問題為對象。

### 第二項 研究限制

我國在行政救濟問題之研究，無論係專書專論、期刊文獻或是學位論文，業已有相當豐富且權威之著作，在租稅方的研究亦相當多；然而關稅雖亦屬國稅之一種，卻仍無海關行政救濟方面之研究，因此本文將利用坊間已完成之租稅救濟等相關學術論著為基礎，進一步延伸至關務行政救濟問題之研究，但受限於研究時間、研究經費及

關務救濟案件本身複雜且多樣之特性，本研究將以質性研究為主，不另作實地訪談抽樣調查及統計研究工作，而係透過國家圖書館、網路資源、海關及財政部等發布之資料或統計數據，以行政救濟之復查及訴願程序為範圍，尤其著重在行政機關自省階段，行政救濟的訴訟過程將不多作著墨。另一方面，受限於研究者外國語言的能力不足，因此所引用及參考之文獻資料，將多以現行中文資料為主，較少外文期刊資料。

### 第三節 研究方法及流程

#### 第一項 研究方法

研究方法是蒐集及處理資料的技術，例如問卷法、統計法、制度分析法、個案分析法、文獻分析法、觀察法、歸納法、比較研究法…等。法學研究方法的運用，可能因研究主題、目的素材而異其方式，或傾向質化的文獻內容分析等研究方法，或傾向於量化的統計數據等研究方法。又法學不是科學<sup>20</sup>，法學研究不可能完全用自然科學的方法，因為法學沒有客觀可驗證的答案，所以必須更加的小心謹慎；而且法學不能只是依賴權威，或依賴通說，而應該「質疑並持續探求」，這一點，法學與科學的精神相通是相通的，因此，法學批判論的精神，質疑並持續探求是本研究方法學上最基本的態度。

本文質性研究之分析法分析關務行政救濟之相關問題，採用文獻分析法、比較分析法、案例分析法及歸納法等 4 種研究方法。

#### 一、文獻分析法

透過專書論著、期刊論文、研究報告、司法判決、政府出版品及國外期刊等資料，從納稅人基本權利保護為出發點，加以研析及探討，國家法律賦予之救濟權利及現行制度所規範之保障功能內容。

#### 二、比較分析法

以日本、德國等國家行政救濟制度與我國現行救濟制度為主要比較對象，相關外國資料，礙於語言上的障礙，多以我國學者論著及相關網路資料為主，期能透過比較分析之過程，吸取他國的經驗，做為我國未來修法改進之參考。

#### 三、案例研究法

針對關務行政救濟實務上所面臨之問題，以案例方式提出討論，整理出行政救濟常

<sup>20</sup>林東茂：〈法學不是科學〉，《高大法學論叢》，第6卷第1期(09/2010)，頁1-18。

犯之錯誤，避免未來徵稅或行政裁罰再次犯錯，並提供可行修法方向，讓人民能行使更有效率的權利救濟。

#### 四、歸納法

依我國之行政救濟相關法規，包括訴願法、行政程序法、行政訴訟法、關稅法、海關緝私條例、稅捐稽徵法、納稅者權利保護法等為主軸，瞭解關務行政救濟過程會出現之問題，在現行法律架構下，蒐集學術及實務相關見解，歸納可能的修改方向，提出符合程序及更具經濟性之行政救濟途徑。

### 第二項 研究流程

本研究之內容架構分為五章，茲分述如下：

第一章緒論，主要分為三節，分別是研究動機及目的、研究範圍及限制及研究方法及流程。此部分目的在將本研究之動機及目的設定研究之範圍及交代研究使用之方法，讓研究能清楚聚焦在關務行政救濟之復查及訴願範圍內做討論。

第二章關務行政救濟制度文獻回顧與探討，共分為四節，第一節行政救濟制度，分項論述行政救濟概述、訴訟程序概述、訴願程序概述及先行程序概述。第二節關務行政救濟制度，分別論述關務行政處分、關務行政救濟所耗成本、關務案件之訴願審理、關務案件之復查審理等。第三節世界各主要國家行政救濟制度，分別介紹日本之行政救濟制度、德國之行政救濟制度及包括法國、美國及歐盟等其他國家之行政救濟制度。

第三章關務行政救濟案件之特質，第一節就海關多樣性業務關於代徵貨物稅、營業稅、管理保稅區及自由貿易港區、特別貨物進出口(如郵局、快遞貨物)之稽查及運輸、承攬、倉儲及報關業者等分別說明。第二節關務行政救濟案件之複雜，就違反關稅法之認定、違反海關緝私條例之認定、納稅義務人及行為人之認定及從新從輕之認定(法律變更或事實變更)等觀點說明關務救濟案件之複雜性。第三節關務行政救濟案件之急迫性，因為裁罰金額隨貨價及漏稅額多寡而不同變動性大；扣押貨物有腐敗及損壞的危險性和急迫性，進口貨物有季節性及保鮮期限，本節分項說明其急迫性。

第四節關務行政救濟案件制度之僵固性，包括調查程序的僵固性、職權調查之必要及難度、事後稽核須先立案、推計課稅的順序等均構成僵固性，另救濟程序的僵固性、訴願先行或復查先行的必要性，也造成關務救濟案件程序的僵固性。第四章關務行政救濟問題案例研究，分別就上一章關務行政救濟多樣性、複雜性、急迫性及僵固性等問題提出案例說明及研究。

第五章結論與建議，總結前面各章之研究，提出關務行政救濟相關問題之建議及結論。章節目錄流程如下：

#### 第一章 緒論

- 第一節 研究動機及目的
- 第二節 研究範圍及限制
- 第三節 研究方法及流程
- 第二章 關務行政救濟制度文獻回顧與探討
  - 第一節 行政救濟制度
  - 第二節 關務行政救濟制度
  - 第三節 世界各主要國家行政救濟制度
  - 第四節 評析
- 第三章 關務行政救濟案件之特質
  - 第一節 關務行政救濟案件之多樣性
  - 第二節 關務行政救濟案件之複雜性
  - 第三節 關務行政救濟案件之急迫性
  - 第四節 關務行政救濟制度之僵固性
  - 第五節 評析
- 第四章 關務行政救濟之問題與案例
  - 第一節 關務行政救濟之多樣性問題及具體案例
  - 第二節 關務行政救濟之複雜性問題及具體案例
  - 第三節 關務行政救濟之急迫性問題及具體案例
  - 第四節 關務行政救濟之僵固性問題及具體案例
  - 第五節 評析
- 第五章 建議與結論
  - 第一節 建議
  - 第二節 結論

## 第二章 關務行政救濟制度文獻回顧與探討

### 第一節 行政救濟制度

#### 第一項 行政救濟概述

行政復議的法律制度，在國外沒有統一的名稱，有五種稱呼比較常見(1)行政救濟(2)行政申訴(3)行政審查(4)行政訴願(5)行政上訴<sup>21</sup>。在國內，則習慣稱為行政救濟。行政救濟之概念有廣義與狹義之分。狹義的行政救濟指行政爭訟，包括行政機關的訴願及行政法院的訴訟程序<sup>22</sup>；廣義的行政救濟，除了訴願與行政訴訟程序外，尚包括訴願之先行程序(如復查、申訴或異議等)、損害賠償、損失補償陳情及請願等程序。

#### 一、行政救濟之意義及內容

何謂「行政救濟」，學界尚乏一公認之定義。如依「肇因說」(又名惹起說)(Ursachentheorie)之定義，乃指「因(實質意義之)國家行政機關有瑕疵之行政行為，導致人民之權益或公益受損，在依法行政原則之要求下，對於受侵害之人民權益或公益(法益)，給予行政體系內或體系外之保護者」<sup>23</sup>。

行政救濟內容有狹義、廣義的不同意涵。狹義的行政救濟係指人民因行政機關違法或不當之行政行為，致其權益受損，而向國家請求予以補救之法律制度。此一概念下之行政救濟制度，可稱之為「行政行為審查制度」。在此概念下，只有個案的審查，沒有抽象法規審查問題。屬於此種概念的制度，包括「訴願」、前置於訴願之「異議程序」及「行政訴訟」。廣義的行政救濟，從人民權利之保護及國家與人民之公法關係的確認為出發點，除狹義的行政救濟外，並包括所有「公法爭議」解決的制度。此一概念置重在「公法爭議的解決」，故其爭議可能涉及機關行使職權的抽象爭議。我國在2000年7月1日之前所採行的行政救濟制度係採狹義的行政救濟制度。在此之後，緣新訴願法及新行政訴訟法的施行，擴大行政訴訟的範圍，而改採廣義的行政訴訟制度<sup>24</sup>。

#### 二、行政救濟之功能

行政救濟之功能有「法規維持說」與「權利保護說」兩種見解。「法規維持說」，認為行政救濟之目的，在於維持行政公權力能符合法律所規定之秩序。因此，此說主張採取職權主義；允許「不利益之變更」(Reformatio in peius)；救濟程序繫屬後，

<sup>21</sup>蔡文斌，《行政訴訟先行程序研究》，神州圖書出版有限公司，90年，頁119。

<sup>22</sup>吳庚，《行政爭訟法論》，元照出版公司，2012年第6版，頁1。

<sup>23</sup>蔡志芳，《行政救濟法新論》，元照出版社，2000年1月，頁2。

<sup>24</sup>李惠宗，《行政爭訟之法令與實務》，[https://www.chrdc.gov.tw/df\\_ufiles/d/2017-4-19-訴願與行政訴訟最新實例解析.pdf](https://www.chrdc.gov.tw/df_ufiles/d/2017-4-19-訴願與行政訴訟最新實例解析.pdf)，頁1，最後瀏覽日2019年2月22日。

不得任意撤回，亦不得任意和解；救濟程序之發動，得依職權為之，且不排除允許「對己訴訟」(In-Sich-Proze);提起行政救濟之期限，亦無嚴格之限制；救濟之方法，則以撤銷之訴為原則。

「權利保護說」，則認為行政救濟之目的，在於保護人民權利不受行政公權力違法或不當行為之侵害。因此，此說主張裁判機關應獨立於行政機關；救濟權利人限於「權利受害者」；程序採當事人進行主義；不允許為較原處分更不利於原告之決定；案件繫屬後，得隨時撤回；於公益無重大妨礙下，允許當事人進行和解；行政救濟之提起，有嚴格之期限限制；救濟之方法講求多元化，不以撤銷之訴為限，尚包括確認之訴、給付之訴及課予義務之訴等，以符合「有權利，即有救濟」(Ubi jus, ibi remedium)之法理。由此可見，我國救濟制度較偏向「權利保護說」。

### 三、行政救濟制度的五大要求

現代法治國家基於「人性尊嚴與國民主權之原理」、「有權利，即有救濟之法理」，行政救濟制度不僅為應設置之法律制度，且務求其完善。唯如何始可稱為完善，換言之，行政救濟制度之完善性標準為何，有學者提出下列五大要求據以評判此項制度<sup>25</sup>。

(一)正確:行政救濟之提供，正確是最根本的前提。為提升行政救濟的正確性，在法律之解釋方面，應加強行政法院法官、訴願會委員及相關法制人員在行政法方面之素養與獨立性之保障、訴願機關之決定，不得為終審、程序方面應力求心證之公開；在事實之掌握方面，除依舉證責任之分配及適時之闡明以外，對於專門(業)事實與事項，應善用鑑定制度，特別是選拔適任之專家及掌握其中立性與獨立性，甚至法官等亦應具有最低度之科技概念。

(二)實現:基於「有救濟，而無實效，即非救濟」之法理，行政救濟必須得以完全、迅速地實現。否則，空有權利存在之確認，亦仍屬無濟於事。因此，應設置各種確保裁判或救濟確定後，能迅速有效實現所提主張之執行機制。

(三)完整:基於「有權利，即有救濟」之法理，行政救濟之範圍，應力求完整，避免存在死角或漏洞。為此，行政裁判權之範圍應廣泛而涵括，其範圍之規範以概括條款或全面性條款為宜；訴訟種類必須充分，非增加其種類，則應允許無名訴訟(願)種類之創設；此外，訴權範圍必須相當，不能過窄，至少應包括受害者與利害關係者訴願與訴訟。

(四)經濟:為免人民因尋求行政救濟，必須付出過巨之成本，致放棄救濟，因此，行政救濟之經濟性要求，非常重要，其作法如職權主義、集中審理原則、中間裁判、變更性裁判、程序之中止、獨任制與小法庭、訴之合併與分離、參加、和解、共同訴訟、模範訴訟、依附訴訟與附帶訴訟、裁判理由之減輕、躍級訴訟等等。

(五)迅速:行政救濟的時間成本常被忽略，「遲來之正義，形同正義之拒絕」(Justice delayed, justice denied)。爭訟時間常因審理機關的案件過量，負擔過重，而結案遲緩。為改善此況，除應加強行政救濟機關有關人員之素質以外，法規之明確及完備、

<sup>25</sup>蔡志芳，同註23，頁8-12。

程序之簡化、程序參與人之協力、設備之科技化、先行程序之過濾、負擔之減輕、集中審理、訴之合併、決定理由之減化與先行權利保護制度等等，均屬可取之措施。

## 第二項 訴訟程序概述

### 一、行政訴訟的基本理念

行政訴訟的基本理念可由社會正義，訴訟經濟原則(合目的性)以及法安定性原則加以構成<sup>26</sup>。其中社會正義，是透過人民之有效的權利保護以及公共利益之維護，來加以實現。行政訴訟法第1條即規定：「行政訴訟以保障人民權益，確保國家行政權之合法行使，增進司法功能為宗旨。」明示行政訴訟之目的，在於藉司法救濟，以保障人民權益及確保國家行政權之合法行使。

### 二、有效的權利保護

依我國憲法第16條規定：「人民有請願、訴願及訴訟之權。」及憲法第77條關於司法院為國家最高司法機關，掌理行政訴訟之審判之規定，足見行政訴訟之審判權並非行政內部之自我控制，而是透過法院為最終的保護手段。憲法第15條規定：「人民之生存權、工作權及財產權，應予保障。」因此，人民得向行政法院提起訴訟，請求生存、工作及財產等權利之保護。

釋字第653號解釋理由書指出：「基於有權利即有救濟之原則，人民權利遭受侵害時，必須給予向法院提起訴訟，請求依正當法律程序公平審判，以獲及時有效救濟之機會，此乃訴訟權保障之核心內容(本院釋字第396號、第574號解釋參照)」。隨著社會的開放進步，釋字第684號解釋也變更第382號解釋，放寬行政救濟管通<sup>27</sup>。由此可見人民在其財產權遭受侵害時，不僅應有訴請法院裁判之形式上權利而已，「有效」的權利保護甚至是「有效率」的保護，已經是時代的要求。

有效的權利保護，是經濟的訴訟，意指在相當期間內給予有及時效率的權利保護。過於冗長的程序期間，可能將持續的縮減人民對於有效的權利保護之請求權，也可能使違法的拒絕或不作為，一直繼續存在。因此，能讓紛爭能一次解決，防止反覆爭訟徒然耗費法院及雙方不成比例之時間及人力物力，即是有效的權利保護。

### 三、行政法院之審查密度

行政處分之裁量空間「壓縮至零」時，行政法院毋庸置疑成為行政救濟審查成敗的重要關鍵。相反的，當行政處分之裁量空間「有判斷餘地」時，行政法院除了「合法性」審查外，對於案件「合目的性」的實質審查能分擔多少角色?行政法院之審查密

<sup>26</sup>陳清秀，同註1，頁4。

<sup>27</sup>司法院大法官釋字第684號解釋：「本於憲法第16條有權利即有救濟之意旨，仍應許權利受侵害之學生提起行政爭訟，無特別限制之必要。在此範圍內，本院釋字第382號解釋應予變更」。

度應如何決定?釋字第 553 號解釋理由書,有下列各點可資參酌:「(1)事件性質影響審查之密度,單純不確定法律概念之解釋與同時涉及科技、環保、醫藥、能力或學識測驗者,對原判斷之尊重即有差異。又其判斷若涉及人民基本權之限制,自應採較高之審查密度。(2)原判斷之決策過程,係由該機關首長單獨為之,抑由專業及獨立行使職權之成員合議機構作成,均應予以考量。(3)有無應遵守之法律程序?決策過程是否踐行?(4)法律概念涉及事實關係時,其涵攝有無錯誤(5)對法律概念之解釋有無明顯違背解釋法則或抵觸既存之上位規範。(6)是否尚有其他重要事項漏未斟酌。」因此,行政法院審查之事項範圍,包括<sup>28</sup>:

(一)行政機關之判斷,是否遵守程序規定?(作成判斷之行政機關,其組織是否合法且有判斷之權限?有無違反法定之正當程序?)。

(二)行政機關所適用之法律概念,是否正確解釋?(對法律概念之解釋有無明顯違背解釋法則或抵觸既存之上位規範)。

(三)是否已經完整而妥當的調查重要的事實關係?(行政機關所為之判斷,是否出於錯誤之事實認定或不完全之資訊)。

(四)行政機關之判斷,是否遵守一般公認之價值判斷標準。

(五)並未違反恣意禁止原則。(行政機關之判斷,有無違反平等原則?是否出於與事物無關之考量,亦即違反不當連結之禁止)。

(六)行政機關之判斷,是否充分的載明其理由,而可以接受法院之監督。

透過了解行政法院之審查密度及審查重點,才更能在行政處分裁處階段,更加慎重,達到法院審查重點的要求,避免行政機關有恣意裁處的情況發生。

### 第三項 訴願程序概述

#### 一、訴願之概念與性質

人民對於中央或地方機關之行政處分,認為違法或不當,致損害其權利或利益者,得依本法提起訴願<sup>29</sup>(一般稱「撤銷訴願」)。人民因中央或地方機關對其依法申請之案件,於法定期間內應作為而不作為,認為損害其權利或利益者,亦得提起訴願<sup>30</sup>(一般稱「課予義務訴願」)。訴願程序具有下列雙重性質:

(一)訴願程序是行政程序:訴願決定是行政機關作成行政處分之行政程序。訴願由原行政處分機關或其上級機關審議;在訴願程序之進行上,並無類似法庭秩序之維持制度,無兩造當事人言詞辯論,亦無司法調查等強制處分權等,均係由於訴願為行政權之一環所致,故而在制度上,現行訴願程序雖得準用行政訴訟法或民事訴訟法之規定,惟在實務運作上仍不無汗格之處<sup>31</sup>。是訴願程序是行政程序,體系內行政機關可再一次的

<sup>28</sup>陳清秀,同註1,頁8-9。

<sup>29</sup>訴願法第1條第1項規定。

<sup>30</sup>訴願法第2條第1項規定。

<sup>31</sup>郭介恆,〈修正後訴願法與行政訴訟法之關係〉,《臺灣行政法學會學術研討會論文集》,元照出版社,2000年1



自我審查<sup>32</sup>，再次確認行政處分之「合法性」及「妥當性」。

(二) 訴願程序也是行政爭訟程序的一環：訴願程序是提起撤銷訴訟及課予義務訴訟的先行程序，因此，訴願程序是與行政訴訟相關之行政程序，並非獨立於行政體系外之司法程序，與行政訴訟程序無法切割<sup>33</sup>。依行政訴訟法第4條及第5條之規定，提起撤銷訴訟及課予義務訴訟須先經訴願之自我監督程序。

## 二、我國訴願程序之原則

(一) 職權主義，少數當事人主義：我國訴願程序除訴願之提起、撤回與證據之提出等少數程序採當事人主義外，原則上均以職權主義<sup>34</sup>。

(二) 處分權主義：訴願標的訴願請求之範圍則採取處分權主義，亦即涉及訴願標的之訴願請求範圍、變更、捨棄、認諾及撤回等事項，取決於訴願人意思，因此在訴願標的範圍內，訴願審理機關不得對訴願人請求以外之事項作成決定<sup>35</sup>。

(三) 書面審理，陳述主義：訴願就書面審查決定之。受理訴願機關必要時得通知訴願人、參加人或利害關係人到達指定處所陳述意見<sup>36</sup>。所以我國證據事實之調查及審理採陳述主義，非辯論主義。

(四) 先程序後實體：為確保訴願法制及程序公益的維護，唯有訴願程序完全合法，訴願機關才進一步論斷實體權利之有無，以免因欠缺審議權或程序瑕疵而被廢棄。

(五) 一事不再理：訴願之決定確定後，就其事件，有拘束各關係機關之效力；就其依第10條提起訴願之事件，對於受委託行使公權力之團體或個人，亦有拘束力。訴願提起後，於決定書送達前，訴願人得撤回之。訴願經撤回後，不得復提起同一之訴願<sup>37</sup>。訴願經審結或撤回後，不得要求就同一事件，重新審理。唯如發現錯誤或其他情形，撤銷原處分另為新處分時，可本於行政權另為處置<sup>38</sup>。

(六) 程序迅速性原則：訴願之決定，自收受訴願書之次日起，應於三個月內為之；必要時，得予延長，並通知訴願人及參加人。延長以一次為限，最長不得逾二個月<sup>39</sup>。

(七) 更不利決定之禁止：訴願有理由者，受理訴願機關應以決定撤銷原行政處分之全部或一部，並得視事件之情節，逕為變更之決定或發回原行政處分機關另為處分。但於訴願人表示不服之範圍內，不得為更不利益之變更或處分<sup>40</sup>。我國救濟制度較偏向「權

2月，頁130。

<sup>32</sup> 訴願法第58條第2項規定：原行政處分機關對於前項訴願應先行重新審查原處分是否合法妥當，其認訴願為有理由者，得自行撤銷或變更原行政處分，並陳報訴願管轄機關。原行政處分機關不依訴願人之請求撤銷或變更原行政處分者，應儘速附具答辯書，並將必要之關係文件，送於訴願管轄機關。

<sup>33</sup> 莊國榮，《行政法》，元照出版社，2014年2版，頁600-602。

<sup>34</sup> 訴願法第12條第2項、第23條、第28條、第58條第2項、第93條及第94條等均是。

<sup>35</sup> 訴願法第35條、第56條第1項第4款及第60條規定。

<sup>36</sup> 訴願法第63條第1、2項。

<sup>37</sup> 訴願法第95條及第60條。

<sup>38</sup> 行政法院59年判字第48號判例參照。

<sup>39</sup> 訴願法第85條第1項。

<sup>40</sup> 訴願法第81條第1項。

利保護說」，因此如發現錯誤或其他情形，撤銷原處分另為新處分時，亦應有更不利決定禁止之適用<sup>41</sup>。

### 三、訴願之功能

(一)保障人民權益:在訴願程序中，受理訴願機關可以審查原處分的合法性及妥當性，不像行政法院只專注在審查原處分的合法性。在行政機關具有裁量餘地或判斷餘地的情況，行政法院只能有限度的審查，但受理訴願機關卻可以完全地審查。

(二)行政之自我控制:無論受理訴願機關是原處分機關或其上級機關，訴願的提起都讓行政機關有再一次審查原處分是否合法、妥當之機會。當受理訴願機關為原處分機關之上級機關時，上級機關可藉此監督下級機關之行政處分，下級機關在預期其處分將因訴願，而受上級機關審查時，將會更謹慎地作成行政處分。

(三)維持法規妥適並正確適用:原處分機關或其上級機關，均可藉訴願案件之審議，瞭解行政措施前後之一致性及正確性，統一下級機關的裁量權行使與法規解釋，促使齊一標準。

(四)減輕法院的負擔:訴願人在訴願程序中獲得救濟時，不會再提起行政訴訟;在訴願程序中，雖未獲得救濟，但對於原處分合法性與合目的性的質疑，在訴願程序中獲得釐清時，通常也不會再提起訴訟;即使仍不服而提起訴訟時，因為訴願人與原處分機關對事實認定、法規適用的立場，在訴願程序中已進一步釐清，也可節省法院審判的時間與心力;另一方面，行政法院法官可集中精力於處分合法性之審查，免於從事非法官所擅長之各類專業判斷。

(五)避免增加勞費:訴願為行政機關對人民可能遭受之公權力，所提供之救濟制度，於提出之形式上以簡便為原則，即人民僅須以書面向受理訴願機關或任何機關為不服之表示，即為已有訴願之提出，同時訴願程序之進行，並不強制律師代理，且因係對機關之處分主張違法或不當，機關本有再加審酌之義務，有關程序之進行，均不另收費用。<sup>42</sup>

以上所述之訴願功能如欲迅速簡易實現，其前提必須訴願審議單位之職權受充分尊重，而審議人員亦勇於行使法律所賦予之權限，若遇事推諉，不敢自為決定，則無法發揮訴願制度之整體功能，僅徒增人民行政救濟程序而已。<sup>43</sup>

### 四、訴願之替代程序

訴願法第1條規定:人民對於中央或地方機關之行政處分，認為違法或不當，致損害其權利或利益者，得依本法提起訴願。但法律另有規定者，從其規定。因此，除了常見之訴願途徑外，當「法律另有規定」時，可以不經訴願程序，或以其他訴願程序

<sup>41</sup>蔡志芳，同註23，頁59-70。

<sup>42</sup>郭介恆，同註31，頁131-133。

<sup>43</sup>楊忠全，同註4，頁46-47。

替代。前者如行政程序法第 109 條所規定「經聽證程序所作成之行政處分」、行政訴訟法第 237-1 條的 1 項第 1 款「不服道路交通管理處罰條例第 8 條及第 37 條第 5 項之裁決，而提起之撤銷訴訟、確認訴訟。」得不經訴願程序，而直接提起行政訴訟；後者則是以其他訴願程序替代作為提起訴訟之先程序，這些救濟程序雖使用其他名稱，但其性質相當於訴願程序。目前主要有下列四種：

(一)公務人員保障法第 25 條規定，公務人員對於人事行政處分，認為違法或顯然不當，致損害其權利或利益者，得提起復審。同法第 72 條第 1 項規定，不服復審決定者，得提起行政訴訟。在此復審可視為訴願決定<sup>44</sup>。

(二)政府採購法第 74 條規定，廠商與機關間關於招標、審標、決標之爭議，得依政府採購法第 6 章規定提出異議及申訴。廠商經依同法第 75 條，向招標機關提出異議，而不服其處理結果或不依限處理者，得依同法第 76 條向主管機關、直轄市或縣(市)政府所設之採購申訴審議委員會申訴。同法第 83 條規定，採購申訴審議委員會之「審議判斷，視同訴願決定。」因此，對審議判斷不服者，可提起行政訴訟。

(三)犯罪被害人保護法第 18 條規定，不服地方法院檢察署所設犯罪被害人補償審議委員會之決定者，得向高等法院檢察署所設犯罪被害人補償覆審委員會申請覆議。同法第 19 條規定：「申請人不服覆審委員會之覆議決定或逕為決定，或覆審委員會未於第 17 條所定期間內為決定者，得於收受決定書或期間屆滿後 30 日內，逕行提起行政訴訟。」

(四)除律師<sup>45</sup>、民間公證人以外之各種專門職業人員之懲戒程序，釋字 295 號解釋指出：「財政部會計師懲戒覆審委員會對會計師所為懲戒處分之覆審決議，實質上相當於最終之訴願決定」<sup>46</sup>。

## 五、復查、訴願及訴願之替代、擇一或併行

我國的行政救濟程序中行政訴訟先程序(訴願)及訴願先程序(復查)，在法規上均明確訂定係屬強制先行，關稅法第 45 條及 95 條規定之案件類型，即採強制先行，當事人不可以不經復查直接躍級提起訴願。然而實務上常見之全民健康保險法<sup>47</sup>或勞工保險爭議審議<sup>48</sup>及土地徵收異議程序<sup>49</sup>等，均未強制規定須經爭議審議後，始得提起訴願或行政訴訟<sup>50</sup>。而部分農保的聲明異議則採任意先行，問題在於這些任意先行的相關

<sup>44</sup>司法院大法官釋字 243 號解釋：「受免職處分之公務員已依法向該管機關申請復審及向銓敘機關申請再復審，或以類此之程序謀求救濟者，相當於業經訴願、再訴願程序，如仍認為原處分、再復審核定或類似之決定違法損害其權利，應許其提起行政訴訟，方符有權利即有救濟之法理」。

<sup>45</sup>司法院大法官釋字 243 號解釋：「律師懲戒委員會及律師懲戒覆審委員會，性質上相當於設在高等法院及最高法院之初審與終審職業懲戒法庭，與會計師懲戒委員會等其他專門職業人員懲戒組織係隸屬於行政機關者不同。律師懲戒覆審委員會之決議即屬法院之終審裁判，並非行政處分或訴願決定，自不得再行提起行政爭訟」。

<sup>46</sup>莊國榮，同註 33，頁 603。

<sup>47</sup>全民健康保險法第 5 條第 1 項規定。

<sup>48</sup>勞工保險條例第 5 條第 1 項規定。

<sup>49</sup>土地徵收條例第 22 條第 1 項規定。

<sup>50</sup>郭介恆，《訴願爭議問題之研究》，瑞興圖書股份有限公司，2015 年 3 月，頁 45-46。

規定，常係以行政規則訂定，違反法律保留的原則，頗受贊議<sup>51</sup>。

另一方面，訴願與行政訴訟間，屬先行、併行或擇一的程序呢？縱使依行政訴訟法第4條及第5條之規定，提起撤銷訴訟及課予義務訴訟須先經訴願之先行程序；然而從《憲法》第16條的規範或法治國家權利保護完善性的要求觀之，訴願應係與行政訴訟併行(存)或獨立的程序制度。因為：

- (一) 訴願法第1條的規定，雖部分與行政訴訟法有密切關係，但部分則迥不相同，尤其是不當處分的救濟方面。
- (二) 權利救濟方法的多元化及獨立性，使兩者有併存或獨立的必要。
- (三) 訴願的準司法化結果。使其日漸接近行政訴訟，似亦使其有與行政訴訟分庭抗禮的能力。

#### 第四項 先行程序概述

「先行程序」與「前置程序」意義相同。有時將「前置」二字指為行政訴訟提起前之聲明不服程序；「先行」二字則泛指聲明不服程序及提起聲明不服(訴願)程序之前的「聲明異議程序(復查)」。本文研究範圍既以復查及訴願程序為範圍，爰使用「行政訴訟之先行程序」為訴願程序，「訴願之先行程序」則為復查程序。以下先論述「先行程序」的立法例，再分別說明「先行程序」在行政救濟過程中所扮演的角色和功能。

##### 一、先行程序的立法例

雖然我國及不少國家將訴願或其類似制度，當作行政訴訟的先行程序，而且是強制性的先行程序。但是先行程序，仍不乏採取訴願選擇主義者。而同為選擇主義，又有採取訴願任意制、訴願先行選擇制及訴願選擇排斥逕行訴訟制。以下就我國國民政府時期及其他國家制度採取的政策取向，加以分析。

##### (一) 我國國民政府時期

1935年10月4日我國國民政府公布的行政訴訟法第1條規定：「人民因中央或地方官署之違法處分，致損害其權利者，得向行政法院提起行政訴訟。對於違法處分依訴願法提起訴願，而不服其決定者亦同。已提起訴願者，非俟訴願決定後，不得提起行政訴訟。」所採用的即是訴願選擇及選擇後不得逕行提起行政訴訟的法制，與我國現行法制略有不同。

##### (二) 日本

日本1888年10月1日施行的行政裁判法第17條第3項規定：「向各省或內閣提起訴願時，不得提起行政訴訟」，屬於採訴願擇一主義。1962年5月16日制頒的行政事件訴訟法第8條第1項前段的規定：「處分撤銷之訴，就該當處分縱得一法律規定，為審查請求，亦不妨逕行提起」，則屬於採訴願選擇主義。

<sup>51</sup> 蔡文斌，同註21，頁44。

日本憲法第 32 條規定，「即使任何人，有不被剝奪接受法院裁判的權利。」及同法第 76 條第 2 項後段規定「行政機關不得進行終審的裁判。」此二條文，明確區分行政機關與法院為兩種獨立的救濟體系，在此雙軌並行體制下，其受理爭訟之裁判機關，互不相隸屬，個別行使職權，各有其組織結構與程序規則。目前日本行政訴訟原則上採自由選擇主義，例外則須經不服審查程序，惟實務上以不服審查先行為多。

### (三)法國

法國雖擁有訴願制度，但行政訴訟並不採訴願先行主義，採取訴願先行的事項，毋寧係一種例外。所謂的「決定前置」，雖可溯源至大革命後初期的部長裁判制度，然今日特別是以損害賠償為目的的完全審理訴訟，原告先向賠償義務機關為請求、待其決定後(允許或拒絕)或不於 4 個月內決定，始向行政法院起訴，旨在使原告多一層保障，行政法院的負擔亦可減輕，並不是用來限制原告訴訟的機會。法國的訴願係採任意制，影響所及者有二：其一乃增加訴訟對象即「行政決定」。其二，乃影響訴訟期限的計算(可能為延長)。就前者言，法國行政訴訟以行政決定為主要對象，撤銷之訴、解釋之訴及處罰之訴固甚明，而決定先行主要作用，則發生在以損害賠償為目的的完全審理訴訟，前三種訴訟可能因訴願之提起，而徒增另一訴訟對象。就後者言，因決定之通知或不為決定(4 個月內不為決定，視同拒絕)，而影響訴訟時效的起算。

### (四)德國

德國的訴願或類似程序，則採部分先行程序強行主義，餘則為任意主義，由人民選擇，在選擇後，既未規定非待其決定後，始能行政訴訟，亦無訴願即排除行政訴訟的規定。

### (五)義大利

義大利 1971 年 12 月 6 日第 1034 號法律第 20 條，允許怠慢訴訟，同時揭示「訴願自由選擇主義」及「先行的訴願及併行的訴願排除訴訟」原則。其規定內容如下，對於國家之周邊官署或超區域性質之公法團體所為之行為或處分，向其上級行政官署訴願者，就其決定得向地區行政法院提起訴訟；公行政機關不於 90 日內為決定之通知或送達，關係人對被訴之處分得提起訴訟。涉及地區行政法院之訴訟有多人者，其一關係人向上級官署提起訴願時，排除訴訟之提起。已提起訴願之關係人應將有結果之訴願通知地區行政法院。此種通知後 30 日內，如其訴願逾期提起者，得向地區行政法院撤回訴訟。向地區行政法院撤回訴訟者，排除向共和國總統提起非常訴願。此一規定類似日本《行政事件訴訟法》第 8 條第 1 項及第 2 項第 1 款之規定，所不同者，在於日本該規定係指同一人先為訴願之情形，而義大利此一規定，乃一多數關係人訴訟為另一關係人訴願所排除之情形，此時必待訴願決定或訴願提出後 90 日內不為決定，始得就該原處分及訴願決定為訴訟。義大利的訴願程序採單一級制，向原處分官署之上級為之，或向原處分官署異議。對於確定之行政處分，則向共和國總統提起非常訴願。<sup>52</sup>

<sup>52</sup>蔡文斌，同註 21，頁 29-31。

## 二、行政訴訟之先行程序

如上所述，行政訴訟的先行程序（又稱訴願前置程序），有「強制先行主義」及「選擇或任意先行主義」之別。前者，訴願為必要條件，屬於嚴格意義或傳統意義的先行程序；後者，則人民可以行使訴願權或逕行提起行政訴訟，訴願之於行政訴訟，既非訴之合法要件，亦與訴之實體決定要件無涉，為廣義的併存程序。

憲法第 16 條規定：人民有請願、訴願及訴訟之權。本條規範意旨，除可確認請願、訴願及訴訟權，是人民的權利保護請求權外，並無法明確認識訴願與行政訴訟的關係。不能以憲法將訴願置於訴訟之前，就認定「訴願先行」。至於在相關法律方面，可確立「請願與訴願、行政訴訟」不能並行的存在外，關於「訴訟先行主義」，似無法從憲法第 16 條直接推論得知。

然而，行政訴訟法第 4 條規定，人民因中央或地方機關之違法行政處分，認為損害其權利或法律上之利益，經依訴願法提起訴願而不服其決定，或提起訴願逾三個月不為決定，或延長訴願決定期間逾二個月不為決定者，得向行政法院提起撤銷訴訟。同法第 5 條關於課予義務訴訟亦規定：「人民因中央或地方機關對其依法申請之案件，於法令所定期間內應作為而不作為，認為其權利或法律上利益受損害者，經依訴願程序後，得向行政法院提起請求該機關應為行政處分或應為特定內容之行政處分之訴訟。人民因中央或地方機關對其依法申請之案件，予以駁回，認為其權利或法律上利益受違法損害者，經依訴願程序後，得向行政法院提起請求該機關應為行政處分或應為特定內容之行政處分之訴訟。」此為我國行政訴訟原則是採「訴訟先行主義」的強行規定依據，亦即提起行政訴訟之前，必先經過訴願的程序，未經訴願程序，遽行提起行政訴訟，自非法之所許<sup>53</sup>。除此之外，確認訴訟（同法第 6 條）、一般給付訴訟（同法第 8 條）及其他法律有規定不須經訴願程序時，例外可直接提起行政訴訟，無訴願前置之適用，例如交通裁決事件訴訟<sup>54</sup>或對經聽證程序後作成的行政處分，提起撤銷訴訟<sup>55</sup>。

據此，訴願程序可分為三種，分別是訴願作為行政訴訟之強制的先行程序、訴願作為行政訴訟之選擇的先行程序與訴願作為與行政訴訟併行或獨立的程序三種<sup>56</sup>。

### （一）訴願作為行政訴訟之強制的先行程序

將訴願作為提起行政訴訟前必須先踐行之程序之餘地，即所謂「訴願前置主義」之理由，不外乎下列幾點原因：1、歷史因素。2、對行政權之尊重與確保行政作法統一。3、減輕法院之負擔。4、協助人民澄清疑點。5、加速救濟程序。6、擴大救濟之機會與層面。

### （二）訴願作為行政訴訟之選擇的先行程序

<sup>53</sup> 蔡文斌，同註 21，頁 13。

<sup>54</sup> 行政訴訟法第 237 條之 3 規定。

<sup>55</sup> 行政程序法第 109 條規定。

<sup>56</sup> 楊忠全，同註 4，頁 52-54。



將訴願作為行政訴訟之先行程序，亦有以之為人民得以選擇者，換言之，人民是否先進行訴願或逕行提起行政訴訟，人民有自主的決定權，可分為選擇後受限制與不受限制兩種。行政訴訟採取訴願先行選擇主義之原因，不外乎下列幾點原因：1、併存程序之本質。2、人民行使權利之自主性要求。3、權利救濟迅速性要求。4、行政與司法良性競爭與制衡之要求。5、救濟本質之同價性與法院負擔之減輕。6、原始裁判權之特質。

### (三) 訴願作為與行政訴訟併行或獨立的程序

從憲法第16條之規範或法治國家人民權利保護完善性之要求觀之，訴願應係與行政訴訟併行(存)或獨立之程序制度。何以見之？主要理由應包括：1、訴願法第1條之規定，雖部分因與行政訴訟法有密切關係，但部分則大不相同，尤其是不當處分之救濟方面，僅能進行訴願，而不能提起行政訴訟。2、權利救濟方法之多元化及獨立性，使兩者有併存或獨立之必要。3、訴願之司法化結果，使其日漸接近行政訴訟，似亦使其有與行政訴訟分庭抗禮之能力。4、不得行政訴訟之事項，而得訴願將使兩者互為獨立。5、行政訴訟範圍擴大，使得必須先行訴願之空間日益減少，除非訴願亦同步擴大<sup>57</sup>。

綜上，訴願因其有行政權運作之本質，惟其在行政爭訟中所能發揮之各項功能，貴在能予人民迅速簡易之救濟，惟因係行政機關之自省及自律，僅適用於以行政處分為對象之爭訟，在行政訴訟法修正擴及其他公法爭訟事件後，訴願與行政訴訟間之關係，並非必然之前置主義，而係由爭訟事件之本質決定應否採行訴願前置<sup>58</sup>。先行程序的審級，亦有日形簡化的趨勢<sup>59</sup>，也不容忽視。

## 三、訴願之先行程序

### (一) 未設立專法，規定不統一

我國現行法律中規定不服行政處分之當事人，提起訴願之前應經先行程序者，為數甚多。凡屬於此類事件，當事人應用盡先行程序的救濟途徑，仍有不服始得提起訴願，若不經此類聲明異議之程序，受理訴願機關將予以駁回。因各個法律的規定並不統一，所以不是每一種行政處分都可以提起聲明異議，有的只能夠提起訴願，有的必須先提起聲明異議再提訴願，如此一來，不同法條規定的審級的救濟，次數也不同，提起所限期間也不相同。沒有專法，所以各機關在處理聲明異議決定的時候，究竟提起聲明異議的聲明書及決定書該怎麼寫，也沒有一致的規定。另外，復查委員會的組成或辦理聲明異議的承辦人員，究應如何組織？復查委員會委員有無獨立審判權或獨立解釋權？他們的專業素質及代表性如何確例？頗受質疑。

### (二) 名稱多樣而不一致

基於大量反覆案件及專業性之考量，某些行政法規，會特別規定在不服行政處分

<sup>57</sup>蔡志芳，同註23，頁28-30。

<sup>58</sup>郭介恆，同註31，頁129-133。

<sup>59</sup>陳美秀，《改進現行行政訴訟制度之研究》，(德國行政法院法第72條、第73條參照)，司法院，1982年，頁67以下。

時，應先向原處分機關申請復查或聲明異議程序等後，始得依序提起訴願及行政訴訟，亦即以此異議程序作為提起訴願之前提要件。因此，行政訴訟之先行程序，即包括訴願先行程序及訴願程序。此類「訴願先行程序」之名稱具多樣性<sup>60</sup>，其法律用語，並不一致，但本質皆屬相同。舉例如下：

- 1、對於課稅處分案件，如有不服，應先申請復查，採取復查前置主義(稅捐稽徵法第 35 條、關稅法第 45 條、95 條及海關緝私條例第 47 條)。
- 2、有關全民健保案件之核定處分，如有爭議，應先申請審議，對於爭議審議結果不服時，得依法提起訴願或行政訴訟。前項爭議之審議，由專業單位之全民健康保險爭議審議會辦理(全民健康保險法第 6 條)。
- 3、對勞工保險局有關勞工保險事項之核定處分，如有不服時，得依勞工保險爭議事項審議辦法規定申請審議，而由勞工保險爭議審議委員會進行決定。對其決定如有不服，再依法提起訴願及行政訴訟。
- 4、權利關係人對於土地徵收補償價額之核定有不服時，應先經過聲明異議及復議程序(由地方主管機關提請地價評議委員會復議)，權利關係人不服復議結果者，得依法提起訴願行政救濟(土地徵收條例第 22 條第 2 項)。
- 5、對於商標註冊處分，如有不服，應先聲明異議(商標法第 48 條)或申請評定(第 57 條)。
- 6、對於專利權有不服時，得提出舉發(專利法第 71 條)。
- 7、其他尚有申復(集會遊行法第 16 條、藥事法第 99-1 條)、複核(兵役法施行法第 40 條)及復核(藥事法第 99 條)等。

原則上，上述訴願先行程序所涉及之行政處分，通常多具有大量性及高度專業性，因此有必要由原處分機關本於其專業，迅速處理，且多有各專業領域之專家學者(例如涉及疾病爭議，醫療專家之參與審議)參與組成專業委員會進行審議，較能客觀公正，提升決定品質及效能。此與財政部訴願審議委員會僅偏重法律學者專家組成者，尚有不同。

先行程序其共同之特徵為受理機關均為原處分機關、法定期間除聲明異議及複核較為縮短外，其餘均為 30 日。先行程序通常由原處分機關，依一般作業程序處理，無須按照訴願審議方式作成決定，往往較能迅速發揮救濟功能，

### (三) 復查與訴願的關係

聲明異議的復查程序究竟是「訴願的先行程序」?抑或是取代訴願程序的所謂「相當訴願程序」?不同法律之規定，各不相同。依據訴願法第 1 條第 1 項但書規定所使用的文字，似乎可以理解為，只要有其他法律的特別規定，即可排除訴願法的適用，因此，法律所明定的聲明異議程序，若無規定其與訴願程序間的關係，即可作為取代訴願程序的解釋，而成為「相當訴願程序」。惟此見解並不足採信，因為聲明異議程序所著重者乃行政機關對於未為慎重考慮的大量性處分加以重行考慮，其程序不夠嚴密，

<sup>60</sup>李震山，《行政法導論》，三民書局股份有限公司，2014年9月，頁515。



期間較為短暫，組織較為簡單，毫無取代訴願制度的功能，若均解釋為訴願程序的代替將有侵犯憲法第 16 條保障人民訴願權之嫌，因此，本於憲法保障人民訴願權的意旨，再依據合憲法律解釋原則，該聲明異議程序應解釋為進行訴願程序前必須先進行的程序，力不致於因取代訴願程序而產生違反憲法訴願權保障的結論，也才能充分的發揮聲明異議程序的功能<sup>61</sup>。

因此，實務上對於訴願先行政程序，如果不經先行政程序，經通知而仍執意提起訴願時，訴願決定通常會依訴願法第 77 條第 1 項第 1 款之規定：「訴願書不合法定程式不能補正或經通知補正逾期不補正者」，而為不受理之決定。

在關務案件，如未經申請復查程序，即提起訴願，亦為法所不許。實務上，財政部訴願會通常會查明申請人之真意，由其復查之意思，再據海關復查委員會審議注意事項第 13 條第 2 項之規定：「復查誤向非管轄機關提起者，以該機關收受復查申請書之日為準。」及行政程序法第 17 條規定：「移送有管轄權機關，並通知當事人。<sup>62</sup>」，而將申請書移至各原處分關區依復查程序處理。

#### 第五項 小結

我國行政訴訟原則上採取訴願先行主義，而訴願程序又以聲明異議程序作為其先行政程序，此種聲明不服再加聲明異議的先行情形，雖對於訴訟權的行使造成限制，但仍因有能增進公共利益之理由而無違憲之虞。亦即，在現代快速進步的社會中，由於社會法治國的要求，國家所提供的服務日益增加，大量性、集體性的行政處分日益增加，科技日新月異，具有高度科技性、專業性的行政處分亦蓬勃發展，而且法院並非萬能，對於此類行政爭訟事件，若無行政機關的自我省察作為爭訟的「濾嘴」，不但法院會遭未經慎重考慮或細小爭執的大量性行政爭議所淹沒，對於專業性、高科技性的行政事件亦無法處理。顯然，先行政程序可以使法院能夠很快進入狀況，面對問題，解決爭議。

就一般性的行政爭執而言，行政訴訟的先行政程序，顯然可以免除過分嚴謹而不具活力的司法程序所造成的拘束性，行政機關可以較簡潔的程序、較符合人性的方式，解決行政機關與人民間的爭執，而無須進入冷冰且耗費精力過鉅的司法程序。

然而我國這種「先行之先又有先行」的行政救濟制度，在某種程度上使行政救濟多一審級，徒使行政救濟全程將更為漫長。由其聲明異議的訴願之先行政程序，目前並無專法，審議委員之組成無規則，審議方式亦未明定，這樣多出的審級救濟，是否真能迅速發揮救濟功能？亦或徒增時間障礙。況且，我國訴願法第 58 條第 1 項規定，「訴願人應繕具訴願書經由原行政處分機關向訴願管轄機關提起訴願」。同條第 2 項規定，

<sup>61</sup>蔡文斌，同註21，頁18。

<sup>62</sup>行政程序法第17條：「行政機關對事件管轄權之有無，應依職權調查；其認無管轄權者，應即移送有管轄權之機關，並通知當事人。人民於法定期間內提出申請，依前項規定移送有管轄權之機關者，視同已在法定期間內向有管轄權之機關提出申請」。

「原行政處分機關對於前項訴願應先行重新審查原處分是否合法妥當，其認訴願為有理由者，得自行撤銷或變更原行政處分，並陳報訴願管轄機關。」，從形式與外觀言，此規定似乎已可取代訴願先行政程序(復查)的功能<sup>63</sup>。

申言之，原行政處分機關若認訴願有理由者，得自行撤銷或變更原行政處分，使人民權利迅速獲得救濟，足以彰顯自我省察的功能。原行政處分機關不依訴願人之請求撤銷或變更原行政處分者，應「儘速」附具答辯書，並將必要之關係文件送於訴願管轄機關，並將該答辯書抄送訴願人。規定中強調「儘速」乃迅速不遲延行政審理原則，其目的在使訴願人即時知悉原行政處分機關答辯之內容，予以補充訴願理由的機會，用以保障訴願人的權益。

李震山教授曾指出，行政處分事件若因具科技性、專業性或大量集體作成者，例如專利事件，植物新品種審查事件、稅賦事件……等，尚可保留向原處分機關提起救濟的程序，但應採取較慎重的程序，以有別於依訴願法第 58 條單純送置原處分機關的程序。前者所指的程序，必須設置有別於訴願審議委員會的專門委員會掌理之，而該專門委員會之成員的組成及進行政程序，自應遵守公正、公開、民主參與的正當法律程序，且為避免整體救濟程序的冗長，不論其依法是一次審畢或二次審畢，其結果可視其情形，賦予立法形成自由，由法律決定是否應「視同」訴願決定或仍屬訴願先行政程序，若屬後者，應規定屬任意性，換言之，賦予人民自行選擇決定是否提起訴願或逕提行政訴訟之權，擇一為之。充分尊重人民自我決定權，並保障專業及憲法效能原則。法律若針對上述特別案件之不服，未有特別規定，則適用訴願法第 58 條的規定<sup>64</sup>。總之，訴訟先行、訴願先行或訴願之替代、擇一或併行，李震山教授之主張確實值得參考。

## 第二節 關務行政救濟制度

### 第一項 關務行政處分

進出口貨物關稅之徵收<sup>65</sup>、規避檢查或逃避管制<sup>66</sup>等查緝工作，均為海關之業務。因此關務行政救濟除了關稅核處(依關稅法)外，還包括行為罰與漏稅罰之行政罰(依海關緝私條例)。核稅處分無裁罰性質，並非行政罰法上之行政處罰，但仍構成行政程序法<sup>67</sup>上的行政處分，得依訴願法及行政訴訟法提出行政救濟。以下分別對行政罰成立

<sup>63</sup>李震山，〈訴願之先行政程序與人民訴願權之保障〉，《月旦法學66期》，2000年11月，頁19。

<sup>64</sup>蔡文斌，同註21，頁27。

<sup>65</sup>關稅法第1條規定。

<sup>66</sup>海關緝私條例第3條規定。

<sup>67</sup>行政程序法第92條規定：「本法所稱行政處分，係指行政機關就公法上具體事件所為之決定或其他公權力措施而對外直接發生法律效果之單方行政行為」。

要件、海關緝私條例及關稅法所作之關稅核課及裁罰處分等略作說明。

### 一、執行海關緝私條例所為之處置

違反海關緝私條例所為之處分，以「虛報」及「私運」進口貨物二種為主，以下就這兩種違法類型分別論述。

#### (一)虛報進口貨物所為之處置

虛報進口貨物名稱、數量、重量、品質、價值、規格或繳驗偽造、變造或不實之發票或憑證及其他違法行為<sup>68</sup>（例如虛報貨物產地及保稅工廠以保稅原料或自用機器、設備名義報運非保稅物品進口未申報補稅<sup>69</sup>）者，為目前關務行政救濟上數量最多之案件類型。此類違章行為須參據行為人虛報之內容及有無逃避管制之情形，據以裁罰之法條規範即有不同。申言之，未涉及逃避管制者，應依海關緝私條例第37條第1項處罰，視情節輕重處以所漏進口稅額5倍以下之罰鍰，或沒入或併沒入其貨物；若行為人有涉及逃避管制之情形，則依同條例第37條第3項轉據同條例第36條第1、3項規定予以處罰，處貨價3倍以下之罰鍰，並沒入私運之貨物。

#### (二)私運貨物進口之處置

實務上，「私運貨物進口」此種違章類型行為態樣極為廣泛，改制前行政法院75年度判字第265號判決即認：「私運貨物進口，依照海關緝私條例第3條規定，係指規避檢查、偷漏關稅或逃避管制，未經向海關申報而運輸貨物進出國境而言，是其有上開違法行為之一，即足構成私運貨物進口之行為，復查漁船並非商船，不得承運或裝載一般商貨，若有違法攜帶者，自即構成私運行為。」是以，如將經由海上交易購得而非自行捕獲之涉案魚貨以漁船載運進口，惟恐走私物品悉遭查扣，而以不法方式匿報其數量，即足構成海關緝私條例第36條之私運行為。又海關緝私條例所謂私運貨物「進口」係指進入同條例第6條規定之緝私水域（沿海24海里以內）者即屬之；是漁船上裝載之未稅洋菸，非屬漁獲，而係一般商貨自不得由漁船載運。則船長以其管領之漁船違法載運未稅洋菸，並於我緝私水域處被查獲，即應依海關緝私條例第27條第1項規定之私運行為論處<sup>70</sup>。另依海關緝私條例第39條規定，旅客若攜帶大宗應稅貨物入境匿未申報，即應依同條例第36條第1項論處。申言之，以商銷貨物作隨身行李輸入，而未將此項應稅之大宗進口商銷貨物報關驗稅，即足構成私運貨物進口之行為，不以其於臨檢時未隱匿逃避而可解免其責任（參見改制前行政法院56年度判字第146號判例）。均足供參考<sup>71</sup>。

#### (三)違反海關緝私條例處分案件之救濟

<sup>68</sup>海關緝私條例第37條規定。

<sup>69</sup>海關管理保稅工廠辦法第58條規定：「保稅工廠以保稅原料或自用機器、設備名義報運非保稅物品進口，逾第29條規定之期限而自行申報補稅者，除補繳稅捐外，並自原料或自用機器、設備進口放行之翌日起至稅捐繳清之日止，就應補稅捐金額按日加徵萬分之五之滯納金。但經海關查獲者，除補稅及加徵滯納金外，應另依海關緝私條例第37條第1項第4款規定處分」。

<sup>70</sup>參見高雄高等行政法院92年度訴字第322號判決。

<sup>71</sup>林石猛·蔡坤展，《關務行政訴訟實務》，學林文化事業有限公司，2004年5月，頁19。

海關依本條例處分之緝私案件，應製作處分書送達受處分人<sup>72</sup>。而受處分人及利害關係人不服海關緝私條例處分者，得於收到處分書之翌日起算 30 日內，依規定格式，以書面向原處分海關申請復查。且海關應於接到復查申請書之翌日起算二個月內為復查決定，並作成復查決定書；必要時，得予延長，並通知受處分人或利害關係人。延長以一次為限，最長不得逾二個月。復查決定書之正本，應於決定之翌日起算 15 日內送達受處分人<sup>73</sup>。受處分人及利害關係若仍對原處分機關之復查決定不服時，得依法提起訴願及行政訴訟<sup>74</sup>。

## 二、執行關稅法所為之處置

### (一) 關稅法之法律上效力

關稅法規定進出口貨物所生關稅法定債務之效力。公法上強制公課之效力，以課稅事實發生時之法律或事實狀態為據，當特定之法律事實符合關稅構成要件時此關稅法定債務即已成立。關稅，是貨物通過國境所課徵之稅捐。由於貨物通過國境，有出口亦有進口，是以關稅有進口關稅、出口關稅及轉口關稅之分，然目前世界各國多已廢棄出口關稅及轉口關稅之課徵，我國關稅法第 2 條亦明定，關稅僅對國外進口貨物課徵。按進口關稅係過境稅，只要有自國外輸入貨物之事實，即應課稅，是進口貨物之認定，並不以在國外產製者為限，例如國產品出口後，因某種原因復再進口者，除法律另有規定外，仍應依法課徵關稅。

我國關稅可分為從價稅(Advalorem Duty)及從量稅(Specific Duty)二種。所謂從價稅，乃以進口貨物之完稅價格為準；而從量稅則以進口貨物之數量為準；按法令規定之稅額課稅。我國關稅大部分為從價稅，其優點在於稅賦能隨價格高低而有不同，較不易受物價波動之影響，具有彈性，適用於所有貨物<sup>75</sup>；但貨品之「價格」訂定不易，查徵困難，此為其缺點。無論從價稅或從量稅，均以海關進口稅則為關稅課徵之計算依據，進口稅則類似於稅率表，包括進口貨物之分類及其所應課徵之稅率，由於進口貨物種類繁多，海關進口稅則篇幅冗長鉅大，且具有經常變動之特性，故不列入關稅法，而以單獨立法方式處理。因而，「海關進口稅則」其名稱雖與中央法規標準法第 2 條稱：「法律得定名為法、律、條例、通則」之名稱不同，然其形式及實質上均為憲法第 170 條所稱之法律，具有法律之強制力及優位性。

### (二) 違反關稅法所為之處置

關稅法係規定關稅課徵與貨物通關之法律，規範之內容包括關稅的立法依據、關稅的定義、關稅配額的實施、稽徵機關、納稅義務人、徵收期限、通關自動化、事後稽核的實施、進口貨物的報關、查驗及放行手續、完稅價格的核定、納稅期限、復查的法據、行政救濟的程序及期限、保全措施、稅款優待(免稅、保稅及退稅)、欠稅的

<sup>72</sup>海關緝私條例第46條前段規定。

<sup>73</sup>海關緝私條例第47條第1項規定。

<sup>74</sup>海關緝私條例第48條第1項規定。

<sup>75</sup>林清和，《通關實務與法規》，臺灣東華書局股份有限公司，2015年第8版，頁7。

執行、貨物的退運或銷毀、特別關稅的規定及罰則、報關業者、運輸業者、貨棧、貨櫃集散站、承攬及快遞業者的管理等；各種通關過程及徵稅應遵循辦法均在關稅法中規定或立法授權。故關稅法乃成為我國關稅稽徵之準據。

除此之外，關稅法除了在於財政關稅之性質外尚有保護關稅之特性。財政關稅之課徵，其目的在獲取財政收入；保護關稅之課徵，則在保護國內相關產業。目前我國關稅之課徵目的已逐漸趨向單純之保護關稅化，對國內貨物提供競爭上之助益，財政收入並非其主要用意。惟，由於保護關稅造成貨物國際交流之障礙，所以不論是雙邊貿易協定、區域經濟組織或世界貿易組織，莫不以消除貿易之關稅障礙為其目標<sup>76</sup>。

違反前述關稅法之目標，例如未於稅款繳納證送達、罰鍰處分確定或收到海關通知之翌日起 14 日內<sup>77</sup>「繳納關稅」、「依本法所處罰鍰及追繳貨價之繳納」及「處理貨物變賣或銷毀貨物應繳之費用」，當收到稅單或關稅案件處分書後，納稅義務人徵稅處分之稅則號別、完稅價格或應補繳稅款或特別關稅 4 種核定不服時，可依關稅法第 45 條，以書面於 30 日內向海關申請復查，提出救濟。亦可能依同法第 95 條第 1 項規定，對於應繳或應補繳「關稅、滯納金、滯報費、利息、罰鍰及追繳之貨價、處理變賣或銷毀貨物所需費用」等有異議時，向原處分之海關提出復查及提起訴願和行政訴訟。因此，關稅復查案件即依據關稅法第 45 條及第 95 條規定提出行政救濟。除了關稅法所特別規定之復查案件外，納稅者對於海關有其他行政處分，認有關稅法上的違法或不當(例如責令退運案件<sup>78</sup>)，或依法向海關申請之案件，於法定期間內應作為而不作為(例如對優質企業之認證案件<sup>79</sup>)，而損害其權利或利益時，即得依訴願法直接提出訴願<sup>80</sup>，不用再經過復查這一訴願先行政程序。

## 第二項 關務行政救濟所耗成本

### 一、救濟階段時間成本

#### (一)復查及訴願階段時間成本

納稅義務人如不服海關對其進口貨物核定之稅則號別、完稅價格或應補繳稅款或特別關稅者；或受處分人及利害關係人不服海關緝私條例處分者，得於收到稅款繳納證或處分書之翌日起 30 日內，依規定格式，以書面向海關申請復查，海關應於接到復查申請書之翌日起算 2 個月內為復查決定，並作成復查決定書；必要時，得予延長，並通知受處分人或利害關係人。延長以一次為限，最長不得逾 2 個月。復查決定書之正本，應於決定之翌日起算 15 日內送達受處分人。受處分人及利害關係若仍對原處分

<sup>76</sup>林石猛·蔡坤展，同71，頁9-10。

<sup>77</sup>關稅法第43條規定。

<sup>78</sup>關稅法第96條規定。

<sup>79</sup>關稅法第19條第1項規定。

<sup>80</sup>訴願法第1條及第2條規定。

機關之復查決定不服時，得依法於 30 日內<sup>81</sup>提起訴願，訴願之決定，自收受訴願書之次日起，應於 3 個月內為之；必要時，得予延長，並通知訴願人及參加人。延長以一次為限，最長不得逾 2 個月<sup>82</sup>，而訴願決定書之正本，應於決定後 15 日內送達訴願人、參加人及原行政處分機關<sup>83</sup>。因此，從收到稅款繳納證或處分書至訴願決定書起 30 日提出復查，加上應於 4 個月復查決定，15 日內送達；再加上 30 日內提出訴願，5 個月內作出訴願決定，15 日內送達，復查及訴願二階段的機關內行政自省審查共需耗時約 12 個月的時間。

## (二) 訴訟階段時間成本

我國現行行政訴訟制度為 3 級 2 審，此新制自 101 年 9 月 6 日施行，使得辦理行政訴訟事件之法院，由原來的高等行政法院及最高行政法院外，再加入各地方法院之行政訴訟庭。「3 級」分別係指各地區地方法院、高等行政法院、最高行政法院；「2 審」則可依「簡」字或「訴」字案件來區別。行政法院受理起訴狀後，會進行編列卷宗號數作業，以保障當事人訴訟權益，及進行內部流程管控，避免無故遲延。「簡」字或「訴」字或其他字別，均為法院內部統一號數的規範。簡字，適用簡易訴訟程序審理，以地方法院行政訴訟庭為第一審管轄法院，由獨任法官指揮訴訟進行，其裁判原則上應經言詞辯論為之，如果提起上訴或抗告，則由高等行政法院為第二審終審法院。反之，若編為「訴」字者，適用通常訴訟程序審理，採行合議制，以高等行政法院為第一審管轄法院，採三人合議制，如果提起上訴或抗告，則由最高行政法院為第二審終審法院。

行政訴訟法第 229 條第 1 項及第 2 項規定：「適用簡易訴訟程序之事件，以地方法院行政訴訟庭為第一審管轄法院。下列各款行政訴訟事件，除本法別有規定外，適用本章所定之簡易程序：一、關於稅捐課徵事件涉訟，所核課之稅額在新臺幣 40 萬元以下者。二、因不服行政機關所為新臺幣 40 萬元以下罰鍰處分而涉訟者。三、其他關於公法上財產關係之訴訟，其標的之金額或價額在新臺幣 40 萬元以下者。四、因不服行政機關所為告誡、警告、記點、記次、講習、輔導教育或其他相類之輕微處分而涉訟者。五、關於內政部入出國及移民署（以下簡稱入出國及移民署）之行政收容事件涉訟，或合併請求損害賠償或其他財產上給付者。六、依法律之規定應適用簡易訴訟程序者。」；實務上，除交通裁決事件外，簡字案件以外之訴訟案件均編為訴字案件。

而適用簡易訴訟程序之簡字案件需耗時多久呢？依據地方法院行政訴訟庭辦案期限實施要點第 2 點規定：「行政訴訟之簡易訴訟程序事件…自審查程序終結改分實體審理之日起算辦案期限。審查期限不得逾 2 個月。…自收案之日起，逾下列期限尚未終結者，除由院長負責督促迅速辦理外…應由承辦書記官按月填具遲延事件月報表…以電子檔傳送司法院：（一）簡易訴訟程序第一審審判事件逾 10 個月；稅務簡易訴訟程

<sup>81</sup> 訴願法第 14 條第 1 項規定：「訴願之提起，應自行政處分達到或公告期滿之次日起 30 日內為之」。

<sup>82</sup> 訴願法第 85 條第 1 項規定。

<sup>83</sup> 訴願法第 89 條第 2 項規定。

序第一審審判事件逾1年。」，簡字案件之程序審查可耗時2個月，實質審查期限由原來規定不得逾10個月，為因應106年12月28日納稅者權利保護法施行，納稅人得於行政訴訟中追加或變更違法事由，因此增加了稅務案件不得逾1年的規定，使得關務案件在地方法院的時間可延長至14個月。

案件在高等行政法院及最高行政法院的辦案時間，依據高等行政法院及最高行政法院辦案期限規則第4條規定：「事件自案件分庭之日起，逾下列期限尚未終結者，由高等行政法院及最高行政法院研究發展考核科查明列冊，報請院長核閱後，以院長名義通知承辦法官及其庭長促請注意：一、高等行政法院通常訴訟程序事件，逾1年6個月。二、上訴事件，逾9個月；其經最高行政法院行言詞辯論者，逾1年1個月…。」同規則第6條規定：「事件自分庭之日起，逾下列期限尚未終結者，除由院長負責督促迅予辦理外，並應由承辦書記官按月填具遲延事件月報表，經法官核閱後，於翌月15日前陳報司法院：一、高等行政法院通常訴訟程序事件，逾2年。二、上訴事件，逾1年；其經最高行政法院行言詞辯論者，逾1年4個月…。」因此簡字案件來到高等行政法院，上訴事件，逾1年及通常訴訟程序事件之訴字案件逾2年，經最高行政法院行言詞辯論者，逾1年4個月之案件，法院院長或庭長審核第4條之催辦通知或第6條之遲延事件月報表時，如發現事件有無故或藉故拖延不結情形，應即督促妥速辦結<sup>84</sup>。

綜上，簡字案件一審在地方法院可能需耗時14個月，上訴高等行政法院審理時間為1年；訴字案件一審在高等行政法院可能需耗時2年，上訴最高行政法院審理時間為1年4個月。若再加上訴願決定書之正本，應於決定後15日內送達訴願人、參加人及原行政處分機關<sup>85</sup>。另外訴訟程序訴訟之提起，應於訴願決定書送達後2個月之不變期間內為之<sup>86</sup>。及提起上訴，應於高等行政法院判決送達後20日之不變期間內為之<sup>87</sup>之規定，行政救濟的時程將拖延更久。然而，只要在這些法定時間內審理完畢，都是合法且可以預期的時間成本。

## 二、救濟階段金錢成本

關務行政救濟在復查及訴願階段不需收取任何費用，而在訴訟階段，須收取裁判費用，訴訟費用由誰支付，須經法院裁判。行政訴訟之訴訟費用指裁判費及其他進行訴訟之必要費用，由敗訴之當事人負擔。起訴，按件徵收裁判費新臺幣4000元。適用簡易訴訟程序之事件，徵收裁判費新臺幣2000元<sup>88</sup>；上訴，依第98條第2項規定，加徵裁判費2分之1<sup>89</sup>。亦即提起行政訴訟依法徵收裁判費每一案件簡易訴訟程序一審需

<sup>84</sup>高等行政法院及最高行政法院辦案期限規則第8條規定。

<sup>85</sup>訴願法第89條第2項規定。

<sup>86</sup>訴願法第90條及行政訴訟法第106條第1項規定。

<sup>87</sup>行政訴訟法第241條規定。

<sup>88</sup>行政訴訟法第98條第2項規定。

<sup>89</sup>行政訴訟法第98-2條第1項規定。



收新臺幣 2000 元，案件若有上訴需收新臺幣 3000 元；提起通常訴訟程序案件一審需收新臺幣 4000 元，上訴審時收新臺幣 6000 元。

### 第三項 關務案件之訴願審理

#### 一、訴願審議委員會

關務之訴願案件由財政部訴願審議委員會審理。訴願法第52條規定：「各機關辦理訴願事件，應設訴願審議委員會，組成人員以具有法制專長者為原則。訴願審議委員會委員，由本機關高級職員及遴聘社會公正人士、學者、專家擔任之；其中社會公正人士、學者、專家人數不得少於二分之一。訴願審議委員會組織規程及審議規則，由主管院定之。」另納稅者權利保護法第17條規定：「中央主管機關依訴願法設置訴願審議委員會之委員，其中社會公正人士、學者、專家不得少於三分之二，並應具有法制、財稅或會計之專長。」目前財政部訴願會由政務次長為主任委員，共有委員15人。

#### 二、訴願調查審理之原則

訴願程序審理之基本原則，於學理上有當事人進行主義與職權進行主義，依訴願法第67條第1項規定：「受理訴願機關應依職權或囑託有關機關或人員，實施調查、檢驗或勘驗，不受訴願人主張之拘束。」我國採職權進行主義。由於行政處分具專門性、複雜性與技術性，部分並涉及公務機密與公共利益之維護，另考量人民私權之保障，且貫徹依法行政，有關事實證據之調查，自應依職權為之，以確定事實真相，使訴願單位作出正確之訴願決定。職權進行主義在關務爭議調查程序中，如涉及應否課稅處罰，因與公共利益有關，為貫徹租稅法定主義，自應依職權調查事實及證據，以追求正確合法之課稅處分。主管機關應主動提供納稅者妥適必要之協助，並確保其在稅捐稽徵程序上受到正當程序保障<sup>90</sup>。

為避免訴願案件採言詞辯論，造成案件審理時程過長，無法達到簡易迅速救濟之功能，因此訴願法第63條第1項規定：「訴願就書面審查決定之。」原則上受理訴願機關，應就原行政處分機關依訴願法第58條第3項檢送之訴願書、關係文件及答辯書等審查決定。惟訴願審理為發掘真實情況，必要時亦得依職權或訴願人及參加人之請求，通知訴願程序相關人等至指定處所陳述意見，訴願法第6條第2項、第3項規定：「受理訴願機關必要時得通知訴願人、參加人或利害關係人到達指定處所陳述意見。訴願人或參加人請求陳述意見而有正當理由者，應予到達指定處所陳述意見之機會。」，另訴願法第65條亦規定：「受理訴願機關應依訴願人、參加人之申請或於必要時，得依職權通知訴願人、參加人或其代表人、訴願代理人、輔佐人及原行政處分機關派員於指定期日到達指定處所言詞辯論」。納稅者權利保護法第12條亦規定：「稅捐稽徵機關或財政部賦稅署於進行調查前，除通知調查將無法達成稽徵或調查目的者外，應以書面通

<sup>90</sup>納稅者權利保護法第10條規定。



知被調查者調查或備詢之事由及範圍。被調查者如委任代理人，該代理人應於接受調查或備詢時，出具委任書。被調查者有選任代理人或偕同輔佐人到場之權利，並得於其到場前，拒絕陳述或接受調查。但代理人或輔佐人經合法通知，…被調查者得於告知稅捐稽徵機關後，自行或要求稅捐稽徵機關就到場調查之過程進行錄影、錄音，稅捐稽徵機關不得拒絕。但有應維持稅捐調查秘密性之正當理由，且經記明筆錄者，不在此限。稅捐稽徵機關有錄影、錄音之需要，亦應告知被調查者後為之。」因此，是否接受調查、調查過程是否進行錄音、錄影，以及是否拒絕陳述或接受調查、是否言詞辯論，訴願人均享有申請與否的權利。

#### 第四項 關務案件之復查審理

##### 一、復查之意義

依海關緝私條例第 47 條第 1 項（以下簡稱緝案）或關稅法第 45 條、第 95 條第 2 項或稅捐稽徵法第 35-1 條<sup>91</sup>之（以下簡稱關稅案）規定申請復查之案件，申請人依規定程式並敘明理由，於法定期間 30 日內向原處分機關請求重新審查所為處分之合於性及妥適性，以做出變更或撤銷原處分之復查決定，性質上為原處分機關第二次自行審查，第二次實體審查程序，皆屬機關之第二次裁決<sup>92</sup>。且依關稅法第 47 條及海關緝私條例第 48 條規定<sup>93</sup>，踐行復查程序後，始得依法提起訴願及行政訴訟，因此復查是行政救濟的必要先行程序。而且納稅義務人、受處分人或利害關係人對於處分不服，一經規定申請復查，該案件即處於未確定之狀態，即生暫緩移送強制執行效力，惟依據關稅法第 43 條規定：「關稅、罰鍰、追繳貨價、處理貨物變賣或銷毀貨物應繳之費用之繳納，自稅款繳納證送達之翌日起 14 日內為之。而納稅義務人或受處分人未經扣押貨物或提供適當擔保者，海關為防止其隱匿或移轉財產以逃避執行，得於稅款繳納證或處分書送達後，就納稅義務人或受處分人相當於應繳金額部分，聲請法院就其財產實施假扣押或其他保全措施，並免提供擔保<sup>94</sup>。另一方面，在行政救濟程序確定前，海關亦可針對稅單或處分書在關稅、罰鍰、追繳貨價、處理貨費用之金額，納稅義務人或受處分人為個人時，其金額在新臺幣 150 萬元以上；納稅義務人或受處分人為法人、合夥組織、獨資商號或非法人團體金額在新臺幣 300 萬元以上時，得由財政部函請內政部移民署限制該納稅義務人或受處分人或其負責人、代表人、管理人出國<sup>95</sup>，藉由限

<sup>91</sup>稅捐稽徵法第 35-1 條規定：「國外輸入之貨物，由海關代徵之稅捐，其徵收及行政救濟程序，準用關稅法及海關緝私條例之規定辦理。」

<sup>92</sup>吳庚，同註 69，頁 407。「第二次裁決」是指行政機關重新為實體上審查並有所處置，但並未變更第一次裁決之事實基礎及規制性結論，此等處置乃是一個新的行政處分，能夠獨立於第一次處分之外，作為一個獨立的行政爭訟對象。

<sup>93</sup>關稅法第 47 條第 1 項規定：「納稅義務人不服前條復查決定者，得依法提起訴願及行政訴訟。」；海關緝私條例第 48 條第 1 項規定：「受處分人及利害關係人不服前條復查決定者，得依法提起訴願及行政訴訟。」

<sup>94</sup>關稅法第 48 條第 2 項規定。

<sup>95</sup>關稅法第 48 條第 4 項後段規定。

制人身自由來達到保全國家債權之目的。

## 二、復查委員會之設置

海關各關均設有復查委員會<sup>96</sup>。復查委員會置委員 7 至 15 人，其中一人為主任委員，由各關關務長兼任，除進口單位主管、法務緝案單位主管為當然委員外，其餘委員由各關關務長就本關人員調派兼任或遴聘相關學者、專家擔任之<sup>97</sup>。復查委員會並非獨立之機關，係原處分單位之內部組織，委員會之組成人員均為海關所屬之公務員，故作成之復查決定，中立性及客觀性易受質疑，有學者即認為，復查案件審議牽涉法規之解釋與適用，復查審議委員會之成員非法制人員不得超過三分之一，應以具有法制專長之人員組成為原則<sup>98</sup>。因此目前各地區海關之復查會，均有遴聘外部學者、法制專家參與審議決定以提升復查之公正性及品質。

本文認為復查委員會之成員，宜優先選拔各機關內熟悉訴訟兼具法制專長之公務員擔任，設置專職行政救濟之答辯人員，打破官階職等之限制，由其參與審議決定，因為專業深入才能嚴謹的發揮機關自我省查的功能，也才能真正保障納稅義務人及受處分人的權益。

## 三、海關復查委員會之審查

### (一) 程序從新、實體從舊

對於復查案件，應先為程序審查，其無不應受理之情形者，再進而為實體上之審查。如遇法規變更，除法規另有規定外，以程序從新、實體從舊為審查之基準<sup>99</sup>。程序審查，發現有程式不合而其情形可補正者，應通知復查申請人於 20 日內補正。

### (二) 復查不受理決定之情形

海關復查委員會審議注意事項第 12 點規定復查申請案件有下列情形，應為復查不受理決定：1、復查申請書不依規定格式而不能補正，或經通知補正逾 20 日而不補正。2、申請復查逾稅單或處分書送達之翌日 30 日法定期間，非因不可抗力所致者，或未於海關通知補送復查申請書之期間內補送。3、復查申請人不適格。4、對於非行政處分或其他不屬於申請復查救濟範圍之事項申請復查。5、復查標的已不存在、復查已無實益或行政處分已不存在。6、對已決定或已撤回之復查案件重行申請復查。7、其他應不受理之事由。但復查申請人在決定書核發前，向受理復查海關提出補正者，得註銷該不受理之決定。

### (三) 復查之申請日以採發信主義為主，到達主義為輔

復查案件之申請，以掛號郵寄方式向受理機關提出者，其受理日期以交郵當日之

<sup>96</sup>海關復查委員會設置要點第 1 點規定。

<sup>97</sup>海關復查委員會設置要點第 2 點規定。

<sup>98</sup>黃俊傑，〈納稅者權利保護法草案之立案評估〉，《月旦法學雜誌》，元照出版有限公司，2006 年 7 月，第 190 頁。

<sup>99</sup>海關復查委員會審議注意事項第 5 點規定。

郵戳為準；非以掛號方式提出者，以受理機關收受復查申請書之日期為準<sup>100</sup>。

又復查誤向非管轄機關提起時，以該機關收受復查申請書之日期為準。復查申請期間之末日為星期日、國定假日或其他休息日者，以該日之次日為期間之末日；期間之末日為星期六者，以其次星期一上午為期間末日。

#### (四)不利益變更禁止

程序符合規定之復查案件，即應進行實體審查，復查申請有理由者，復查會會議應以決定撤銷原行政處分之全部或一部，並得視案件之情節，逕為變更之決定。但於申請人表示不服之範圍內不得為更不利益之變更或處分。相反的，當復查申請理由雖非可取，當依其他理由認為海關之原處分顯屬違法或不當時，海關仍應以復查申請為有理由<sup>101</sup>。

又對於程序不符合規定之復查案件(例如:逾期申請復查案件),如原處分機關發現所為之處分顯屬違法或不當者,雖得以程序不合駁回復查申請,仍得依行政程序法第117條規定,本於職權辦理全部或一部撤銷或變更原處分。

#### (五)復查階段之爭點主義及總額主義

原處分機關對於復查案件為實體審查時，是否採重新審查決定，或僅就納稅義務人或受處分人所提出之復查事項範圍進行部分調查，有「爭點主義」或「總額主義」之爭論，爭點主義係「審理對象以復查人與原處分機關間之對立所形成之爭點為限。」；總額主義則係指「審理的範圍及於原處分之全部」，其優缺點分述如下：

1、爭點主義：具有程序經濟、法安定性與尊重原行政機關等優點。但當事人權益無法有效獲得保障與合法性爭議為其缺點。

2、總額主義：具實現租稅正義程序經濟、當事人權益有效保障、訴訟經濟與較無合法性爭議等優點。另具有加重法院審理負擔、延滯訴訟程序進行等缺點。

最高行政法院 98 年度第 85 號裁定：「本院查，我國行政訴訟實務就租稅行政救濟之訴訟標的係採爭點主義，不採總額主義，即認各個課稅基礎具有可分性，行政法院僅對課稅處分中當事人爭執之項目為審理，此亦為本院歷年來一貫之見解」；司法院釋字第 663 號解釋文黃茂榮大法官協同意見書亦指出：「現行司法實務，就稅務爭訟之訴訟標的係採爭點主義，其勝敗繫於該當事人是否具有充分的學識及能否及時提出適當之事實上及法律上的意見。」，據此，我國實務上對於復查審理範圍仍傾向於爭點主義見解，認為只能針對申請復查事項為調查決定。

然而納稅者權利保護法 106 年 12 月 28 號實施之後，依據該法第 21 條第 1 項規定：「納稅者不服課稅處分，經復查決定後提起行政爭訟，於訴願審議委員會決議前或行政訴訟事實審言詞辯論終結前，得追加或變更主張課稅處分違法事由，受理訴願機關或行政法院應予審酌。其由受理訴願機關或行政法院依職權發現課稅處分違法者，亦同。」即使是在復查階段之爭議，亦改採總額主義，以保障當事人權益。

<sup>100</sup>海關復查委員會審議注意事項第13點規定。

<sup>101</sup>海關復查委員會審議注意事項第15點規定。

## (六)關務復查與訴願法第 58 條之功能重疊

訴願法第 58 條規定，原處分機關對於訴願案件，應先行重新審查原處分是否合法妥當，其認訴願為有理由者，得自行撤銷或變更原行政處分，並陳報訴願管轄機關，以發揮原處分機關自我審查功能。原行政處分機關不依訴願人之請求撤銷或變更原行政處分者，應儘速附具答辯書，並將必要之關係文件，送於訴願管轄機關。就此觀之，復查制度之功能與訴願法第 58 條由原處分機關先行審查之規定似有重疊。有學者張文郁主張，訴願法第 58 條之規定已兼顧行政之自我審查機制，考量人民救濟程序之迅速性，稅法之復查規定應全部刪除<sup>102</sup>。學者陳清秀則主張，不服租稅核課之爭議案件，在提起訴願程序前，已有復查程序為實體審查原處分適法性。納稅人提起訴願時，稽徵機關應無再行審查之必要<sup>103</sup>。故訴願法第 58 條有關於原處分機關重新審查之規定，在關稅案件應可目的性限縮，就復查已踐行前置程序之情形，得排除不予適用。

## 第五項 小結

關務行政救濟案件具技術性與專業性，對於不服裁處之案件尚須調查許多複雜證據及事實，故須具備有充分之專業能力才能處理。綜觀我國關務案件行政救濟程序中，僅有在復查階段能在原處分機關，對證據及事實再一次的較為較詳盡之審查，而不似德國另設有財稅法庭負責稅務訴訟案件，且現行訴願制度程序上雖相似行政訴訟程序，但訴願審議委員會審議下級機關所為行政處分是否違法或不當，係屬行政審查程序，未具司法審查性質，仍應依據法規、行政規則為審查，不宜逕行排除適用尚屬有效之行政規則<sup>104</sup>，因此，訴願與行政訴訟之功能終究有所不同，前者仍屬法院外行政機關體制內之救濟程序。

復查為關務行政救濟案件依法規定的先行程序，正如司法院釋字第 418 號解釋之說明：「人民於其權利因違法行政處分而遭受侵害時，得向法院請求救濟，…至立法機關將性質特殊之行政爭訟事件劃歸何種法院審理、適用何種司法程序，則屬立法者之權限，應由立法者衡酌權利之具體內涵、訴訟案件之性質及既有訴訟制度之功能等因素，以法律妥為合理之規定。」，依現行關稅法之規定，關務行政救濟，人民仍需踐行復查及訴願之先行程序後，在無法獲得行政機關滿意的救濟結束後，始能進入法院內之救濟。然思考若能縮短性質相近之法院外救濟程序，當有助於儘速進入訴訟程序，滿足人民救濟之權利。

<sup>102</sup>張文郁，《訴願之先行程序》，月旦法學教室第120期，2012年10月，頁14。

<sup>103</sup>陳清秀，同註1，頁720。

<sup>104</sup>納稅者權利保護法第9條第1項規定：「解釋函令未依行政程序法第160條第2項、政府資訊公開第8條或其他適當方式公開者，稅捐稽徵機關不得作為他案援用」。

### 第三節 世界各主要國家行政救濟制度

#### 第一項 日本之行政救濟制度

日本憲法第 32 條規定：「即使任何人，有不被剝奪接受法院裁判的權利」。同法第 76 條第 2 項後段規定：「行政機關不得進行終審的裁判。」此二條文，明確區分行政機關與法院兩種行政救濟體系，在此雙軌並行體制下，其受理爭訟裁判機關，互不相隸屬，個別行使職權，各有其組織結構與程序規則。因此，日本之行政救濟制度向來立法對於前後審制採行兩種構思方法，使其交互為用，不相排斥。亦即：一、請求審查先行主義：指對於行政機關的處分，若未先經由不服程序以後，不得對處分提起不服訴訟，又稱為「裁決先行主義」。二、選擇主義：即縱使不經由不服程序，亦得對於原處分提起不服訴訟。底下先概述日本之訴願制度並與我國訴願制度作一簡單比較，再介紹其行政不服的選擇主義<sup>105</sup>。

#### 一、日本訴願制度概述

##### (一)日本制定修正之訴願法

行政不服審查制度係行政機關有義務依人民申請，審查並判斷行政機關作為或不作為之合法性及是否符合公益之制度。日本溯自 1890 年制定之訴願法，為行政不服審查制度之起源，然當初訴願法面臨種種指摘，1932 年政府決定修正訴願法，惟該法案最終並未提出於國會，其時修正內容如下<sup>106</sup>：

- 1、訴願事項之擴張：將訴願法第 1 條之列舉主義改為概括主義。
- 2、訴願與行政訴訟關係之整理：得提起行政訴訟之事件，則不得向各主管部會之大臣提起訴願。
- 3、訴願程序規定之擴充與周密化：(1)經由程序之排除：不須如訴願法第 2 條規定般，經由原處分機關之層轉，而得逕向訴願審查機關提起。(2)移送程序之創設：人民誤向非訴願審查機關提起訴願時，該機關應移送訴願審查機關。(3)審理程序之擴充：訴願審查機關得依裁量傳喚訴願人，及原處分機關進行言詞辯論之制度化；傳喚及訊問證人、鑑定人及鑑定命令之制度化；此外，創設訴願審查機關得向其他行政機關或法院囑託調查證據之制度。(4)明文規定具備相當事由得延長訴願提起期間一但廢止訴願法第 8 條第 3 項基於訴願審查機關廣泛裁量，認訴願人有應宥恕之事由，得延長訴願提起期間之規定。(5)訴願決定期間之法定化(原則上須於 6 個月以內)。

##### (二)行政不服審查法

第二次世界大戰後，於日本新憲法下，1948 年制定行政事件訴訟特例法，行政訴訟制度自此產生變革，但訴願制度則暫未改變。及至 1962 年正式改革行政訴訟制度，

<sup>105</sup> 蔡文斌，同註 21，頁 35。

<sup>106</sup> 洪甲乙，〈從訴願制度論我國訴願法之修正〉，國立政治大學法學院碩士論文，101 年 6 月，頁 54-60。

制定行政事件訴訟法，同時以行政不服審查法(以下簡稱行審法)代替原有之訴願法，行政不服審查法<sup>107</sup>沿用至今，其要點分述如下：

### 1、總則

(1)日本行審法第1條第1項規定：「為廣開提起不服聲明之途徑，使人民於不服行政機關之違法或不當之行政處分或其他行使公權力之行政行為時，得以簡易迅速之程序救濟其權益外，並確保行政運作之合法適當。」，由此可見，行政救濟程序的「簡易迅速」及行政機關運作的「合法適當」是日本行審法最主要之二大立法目的。(2)當民眾不服行政機關對其所為之行政處分或不作為可提起之不服聲明可分為審查請求及聲明異議二大類<sup>108</sup>；對於不服審查請求之裁決而更行提起者，稱再審查請求。審查請求應向作成行政處分之機關(以下稱「原處分機關」。)或不作為之機關(以下稱「不作為機關」。)以外之機關提起之；聲明異議應向原處分機關或不作為<sup>109</sup>機關提起之。(3)日本行政不服審查法中關於不服聲明之事項，採一般概括主義。凡對於行政機關作成之行政處分不服者，均得依行審法第5條<sup>110</sup>及第6條<sup>111</sup>之規定，提起審查請求或聲明異議。但國稅廳長、國稅局長、稅捐稽徵處長、中央稅務員、關稅局長或關員、或地方稅務員(包括其他依法令規定執行此等稅務相關職務之人員。)依國稅或地方稅相關法令之處罰規定(包括其他法令之準用規定)，對於違規事件作成之行政處分或依其他法律規定不得提起審查請求或聲明異議者，不在此限<sup>112</sup>。

### 2、審理程序有關事項

- (1)由審查機關審理行政不服聲明之同時，亦得經由原處分機關層轉行政不服聲明<sup>113</sup>。
- (2)關於不同情況下之行政不服聲明方法之教示分別規定於第8條、第19條、第46條、第47條、第57條及第58條等條文。
- (3)保障行政不服審查請求人得申請口頭陳述意見之機會<sup>114</sup>。

<sup>107</sup>〈行政不服審查法〉，依據平成18(2006)年6月8日法律第58號修正公布；平成19(2007)年6月1日施行之法令。

<sup>108</sup>日本行政不服審查法第3條規定。

<sup>109</sup>日本行政不服審查法第7條規定：「請求作成行政處分或為其他行為之申請人，得就該機關之不作為提起聲明異議，或向該不作為機關之直接上級機關提起審查請求。但不作為機關為中央主管機關首長、宮內廳廳長或中央機關之所屬機關或所屬機關之首長時，僅得提起聲明異議」。

<sup>110</sup>日本行政不服審查法第5條規定：「於下列情形，得就行政機關之行政處分提起審查請求：一、原處分機關有上級機關者。但原處分機關為中央主管機關首長、宮內廳長、或中央機關之所屬機關或所屬機關之首長時，不在此限。二、不該當於前款之情形，依法律(依自治條例作成之行政處分，包括自治條例。)規定得提起審查請求者。前項審查請求，於同項第一款規定情形，除法律(依自治條例作成之行政處分，包括自治條例。)另有特別規定者外，向原處分機關之直接上級機關提起之；同項第二款規定情形，向各該法律或自治條例規定之機關提起之」。

<sup>111</sup>日本行政不服審查法第6條規定：「於下列情形，得就行政機關之行政處分提起聲明異議。但第一款及第二款規定情形，對各該行政處分得提起審查請求時，除法律另有特別規定者外，不得提起之。一、原處分機關無上級行政機關者。二、原處分機關為中央主管機關首長、宮內廳長、中央機關之所屬機關或所屬機關之首長時。三、不該當於前兩款規定情形，其他法律規定得提起聲明異議者」。

<sup>112</sup>日本行政不服審查法第4條第1項第7款規定。

<sup>113</sup>日本行政不服審查法第17條第1項規定：「審查請求得經由原處分機關提起之。於此情形，應向原處分機關提出審查請求書，或向原處分機關為第15條第1項至第3項規定事項之陳述」。

<sup>114</sup>日本行政不服審查法第25條第1項規定：「審查請求就書面審查裁決之。但於審查請求人或參加人請求言詞陳

(4)行政不服聲明之期間<sup>115</sup>，審查請求之提起，應於知悉行政處分之次日起60日內對該處分曾提起聲明異議者，則自知悉異議決定之次日起30日內為之。

### 3、行政不服審查請求人得申請停止執行

(1)原處分之效力、處分之執行或程序之續行，不因審查請求之提起而受影響。

(2)審查機關為原處分機關之上級機關時，於認為必要時，得依職權或依審查請求人之申請，停止原處分之效力、處分之執行或續行程序之全部或一部或採取其他措施（以下稱「停止執行」）。

(3)審查機關為原處分機關之上級機關以外之機關時，於認為必要時，得依審查請求人之申請，於聽取原處分機關之意見陳述後，停止執行。但不得採取停止處分之效力、處分之執行或續行程序之全部或一部以外之措施。

(4)於有審查請求人依前二項規定提出申請時，審查機關於認為有避免因處分、處分之執行或程序之續行而發生重大損害之急迫必要時，應停止執行。但於有對公益造成重大影響之虞時、將有不能執行處分或續行程序之虞時、或本案審查請求顯無理由時，不在此限。

(5)審查機關，於判斷前項規定關於對公益有無造成重大影響之虞時，應考量損害回復之困難程度，並應斟酌損害之性質與程度及處分之內容與性質。

(6)第2項至第4項情形，如得以停止處分效力以外之措施達成目的時，不得停止處分之效力。

(7)於有停止執行之申請，審查機關應迅速決定是否停止執行<sup>116</sup>。

### 4、不利益變更之禁止原則

(1)處分之審查請求有理由時，審查機關為原處分機關之上級行政機關時，得變更原處分或命原處分機關變更該事實行為，並於主文中載明。但不得對審查請求人為更不利益之變更<sup>117</sup>。

(2)處分之聲明異議有理由者，原處分機關應以決定自行撤銷原處分之全部或一部，或變更原處分。但不得對異議聲明人為更不利益之變更<sup>118</sup>。

### (三)日本租稅救濟制度

#### 1、昭和37年(1962年)國稅通則法施行前後

日本之租稅行政救濟制度在第二次世界大戰之前，與我國制大致相似，其在西元1890年起即由行政裁判所(類似我國之行政法院)管轄，二次世界大戰之後，日本新頒憲法;取消行政裁判所制度，一切法律上之訴訟，均由普通法院審理，租稅案件之爭議亦不例外，已師承英美法系之司法優越基本精神;但在訴請法院審理前，必須經過訴願程序，與其他一般行政事件訴訟法之規定，原則上不嚴格要求受處分人必先踐行「不服

述時，審查機關應給予該請求人言詞陳述之機會」。

<sup>115</sup>日本行政不服審查法第14條第1項規定。

<sup>116</sup>日本行政不服審查法第34條規定。

<sup>117</sup>日本行政不服審查法第40條第5項規定。

<sup>118</sup>日本行政不服審查法第47條第3-4項規定。



聲明前置主義」不同。亦即日本關於租稅訴訟採行嚴格之前置主義，如不服課稅處分之納稅義務人未先踐行聲明異議或請求審查之程序，即不得向法院提起訴訟<sup>119</sup>。

## 2、平成26年(2014年)日本國稅通則法修正前

日本昭和37年(1962年)施行的日本國稅通則法係日本租稅法律規範的總則。由於其另外規定了關於不服審查以及稅務訴訟的規定，成為昭和37年制定的行政不服審查法的特別規定。日本國稅通則法由於另有關於不服審查的規範，因此國稅在稅務爭訟上幾乎排除了行審法的適用，僅關於通則、處分的審查請求、處分的異議申立等以外規定，行審法才作為普通法而被適用於國稅爭訟案件。國稅通則法對於國稅的救濟方式，設有對於處分機關(稅務署長、國稅局長等)的異議申立，以及對於國稅不服審判所長的審查請求兩種稅務行政救濟程序。依照修正前的國稅通則法第75條第3款規定，救濟原則上係採取異議申立前置主義，需經過兩階段程序，即必須先向處分機關提起異議申立，然後才能向國稅不服審判所提出審查請求。

## 3、平成26年國稅通則法修正後

平成23年為提升納稅者救濟的便利性提出稅制改正大綱，以及伴隨日本行審法廢止了異議申立而將不服方式一元化修改採取以審查請求作為原則，因此國稅通則法在平成26年修法後，廢止了異議申立前置主義，於現制下對於國稅的行政處分不服，得直接向國稅不服審判所提起審查請求，並基本地適用行審法關於審查請求審理程序的規定。而原本異議申立前置主義下第一階段的異議申立，則改為再調查請求，由不服申立者選擇是否由對於租稅行政處分之事實、內容充分掌握的原處分機關透過簡略的程序來改正，以謀求迅速的國民權利利益救濟、審查機關的負擔減輕。國稅通則法並因配合在國稅行政救濟廢止異議申立前置主義以及將異議申立改為再調查請求。

## 二、日本訴願制度與我國訴願制度之比較

民國87年，我國訴願法大幅修正、擴充訴願法的法律規範，當時參考了日本的制度，其中一部分即參考日本行審法的規定，如訴願人、參加人有請求舉辦言詞辯論時，應該給予言詞辯論之機會。以下就依據日本行審法規定之管轄機關、審理程序等，概述如下<sup>120</sup>：

### (一)行政不服申訴之管轄機關

除法律另有規定之外，審查請求程序之審查機關原則上係原行政處分機關之直接上級機關，聲明異議程序之審查機關則為原行政處分機關，行審法中並無規定行政機關辦理行政不服審查事項應設置之機關或組織，由於日本行政不服審查制度強調行政自省及簡便迅速之功能，故行政部門大多並無設置專門受理審查請求、聲明異議之專責機構，惟依個別法律亦設有職司行政不服申訴業務之委員會或審查會，而由各主管局、部辦理，依據各該法律辦理行政不服審查之業務。例如東京都即設有人事委員會、

<sup>119</sup>戴平郎，〈國稅稽徵行政救濟管理效能之研究〉，國立政治大學社會科學院碩士論文，90年12月，頁25。

<sup>120</sup>洪甲乙，同註106，頁55-60。



國民健康保險審查會、固定資產評價審查委員會、建築審查會等。此與我國訴願法第4條至第13條明文規定訴願管轄機關略有不同。

## (二) 審理程序

### 1、提起

一般案件之審理程序，原則上當事人須以書面提起審查請求或聲明異議，於法律或條例有特別規定得以口頭提起者，得向審查機關口頭陳述並由審查機關記載應記載之事項後提起<sup>121</sup>。於審查請求情形，得直接向審查機關提起或經由原行政處分機關提起。此與我國訴願法應以書面提出而不得以口頭代替訴願書格式有異。

### 2、審議

審議原則係採職權探知主義，原則上審查請求人或聲明異議人並無舉證責任，而需由原行政處分機關證明其所為之處分係合法妥當之處分，以形成審查機關之心證。若審查請求書或聲明異議書所載之請求要旨、理由有不明確之情形，審查機關得命當事人補正或講求釋明<sup>122</sup>。此與我國訴願法採職權審理主義相同。

## (三) 陳述意見與閱卷程序

依行審法之規定審查請求人或聲明異議人得請求口頭陳述意見亦得請求閱卷，然關於言詞辯論則無規定，實務運作上，大多數案件係採書面審理，亦無言詞辯論之程序。

### 1、陳述意見程序

依行審法第25條第1項規定，審查請求之審理以書面方式為之，然為避免書面審理之缺點，乃導入口頭審理主義之精神，藉公正的審理程序達到保障審查請求人之目的，該項但書規定，於審查請求人或參加人申請時，審查機關須給予口頭陳述意見之機會。聲明異議程序亦有準用之規定。有關口頭陳述意見之方式，行審法並無明文規定，無須採行兩造辯論或公開方式進行。其運作上係一方以言詞陳述其意見並以非公開之方式進行，且並無依職權請當事人陳述意見之情形。但有法律特別規定之情形則會採行公開審議制度。

我國訴願法第63條規定訴願審議之方式，原則上訴願就書面審查決定之。但是受理訴願機關於必要時則得通知訴願人、參加人或利害關係人到達指定處所陳述意見。訴願人或參加人請求陳述意見而有正當理由者，應予到達指定處所陳述意見之機會。訴願法第63條立法意旨指出，本條係參照日本行政不服審查法第25條而制定。

### 2、閱卷程序

行審法第33條第2項及第3項明文規定，當事人或參加人得申請閱覽原處分所依據之相關證據資料。關於審查機關基於職權所取得之書類或審查機關職員為調查案件爭點至原行政處分機關所作成之調查紀錄等資料，判例上大多採消極見解，不提供申

<sup>121</sup>日本行政不服審查法第9條規定。

<sup>122</sup>日本行政不服審查法第30條規定：「審查機關得依職權或依審查請求人、參加人之申請，通知審查請求人或參加人陳述意見」。

請人閱覽。申請人雖有閱卷之權利，然於有損害第三人利益(包含第三人個人之秘密或行政上之秘密)而無正當理由或非屬正當行使防禦權而有權利濫用情形，審查機關得拒絕之。進行閱卷之時間及地點，以不妨礙申請人防禦事項準備之情形下，得由審查機關指定之。實務運作上，當事人申請閱覽卷證之案件數並不多，主因在於審查機關收受原行政處分機關之答辯書(須有兩份)後，須將其中一份答辯書檢送予審查請求人，並將為處分依據之證據資料等文件一併影送之。此與我國訴願法第 49 條<sup>123</sup>及第 75 條<sup>124</sup>之規定大致相同，且第 75 條係參酌日本行政不服審查法第 33 條之立法例，惟該條第 1 項規定原處分機關「應」將據以處分之證據資料提出於受理訴願機關，而日本行政不服審查法則規定為「得」，此乃因日本行政不服審查法第 33 條之立法原意係由原處分機關提出書類證據用供其作成處分之依據，即予原行政處分機關辯解之機會，若原行政處分機關認無必要，亦可不提供，故其定為「得」，惟我國訴願法第 75 條係著眼於行政監督與處理速度，故規定為自「應」。

#### (四)原處分不停止執行原則

行審法第 34 條第 1 項規定明文揭示，審查請求不妨礙原處分之效力、原處分之執行與程序之續行。其理由在於行政處分係以追求公益為目的，若因行政不服申訴之進行而停止原處分之執行，會產生違反公共利益之結果。惟審查機關於符合行審法第 34 條第 2 項至第 5 項所定情形，則得停止原處分之執行。當事人申請停止執行時，審查機關應即時儘速作成決定。此與我國訴願法第 93 條規定，除參酌我國行政訴訟法第 6 條外，並參酌日本行政不服審查法第 34 條及日本 1964 年行政手續法草案第 124 條，明定行政處分得依職權或依申請停止執行之事由，意旨相同<sup>125</sup>。

### 三、訴願選擇主義

日本現行法採行選擇主義的立法政策下，有不服行政機關的違法處分者，即可尋求下列<sup>126</sup>型態提起不服申訴或行政訴訟：

- (一)為請求審查，直接提起撤銷處分之訴。
- (二)提起撤銷處分之訴，為請求審查。
- (三)決定駁回請求審查後，對於原處分提起撤銷之訴。
- (四)與請求審查同時提起撤銷處分之訴。

前述第四種繫屬形態中，行政機關與法院應即為審理裁斷，請求審查適法與否，屬法院應依職權調查的事項；請求審查裁決為止或自有請求權審查日起經過 3 個月不為裁決時，於期間經過為止的任何一段期間，法院得裁量中止訴訟程序。

<sup>123</sup>訴願法第 49 條第 1 項規定：「訴願人、參加人或訴願代理人得向受理訴願機關請求閱覽、抄錄、影印或攝影卷內文書，或預納費用請求付與繕本、影本或節本」。

<sup>124</sup>訴願法第 75 條規定：「原行政處分機關應將據以處分之證據資料提出於受理訴願機關。對於前項之證據資料，訴願人、參加人或訴願代理人得請求閱覽、抄錄或影印之。受理訴願機關非有正當理由，不得拒絕。第一項證據資料之閱覽、抄錄或影印，受理訴願機關應指定日、時、處所」。

<sup>125</sup>張自強、郭介恆，《訴願法釋義與實務》，瑞興圖書股份有限公司，2008 年，頁 395。

<sup>126</sup>蔡文斌，同註 21，頁 36-37。

由上可知，日本行政不服審查是採選擇制。從其行政事件訴訟法第8條第1項觀之<sup>127</sup>：「依法令得為審查請求之處分，得不經審查請求而逕行提起撤銷處分訴訟。但法律規定該處分非經審查請求之裁決不得提起撤銷處分訴訟者，不在此限。」，本條項前半段規定係人民「得」主動採取選擇主義，但書明示例外的規定；此與我國行政訴訟法第4條第1項及第5條以訴願為其先行政程序，之「訴願前置主義」不同。又當基於大量或專門技術處分時，行政事件訴訟法第8條第1項但書所謂「請求審查」，並不限於行政不服審查法上所謂有關處分的請求審查；聲明異議，亦包含其他法律規定不服申訴的方法。現行日本法規，類此例外部份約有五十多種，大概分為三大類<sup>128</sup>：

(一)大量性、集團化的處分；必要經由請求審查裁決，以謀求行政的統一，同時減輕法院負擔。

(二)有專門技術的處分。

(三)對於請求審查裁決，係由第三者機關所為的處分。

一般認為，在現行體制下，擴張請求審查先行，必定是好傾向；特別是，減輕法院沈病負擔，行政專門法官的養成非朝夕可及。同時，在廣泛採用請求審查先行主義時，即使在二階段的不服申訴上，只經由裁決或決定的任二種，應已足夠；因為，面對大量化或專門技術的處分時，請求審查裁決或決定，由相當高度的準司法機關的第三人機關所為，較有能力及專業為案件的實質審查，慎重判斷原處分的合目的性。

#### 四、小結

日本租稅救濟之最終審查權屬普通法院，類似英美法系國家，但其前置主義不同於英、美(英、美有協議制度)。而日本在戰前係採大陸法系，在租稅法律主義上又採嚴格之合法性原則，亦即認為稽徵機關與納稅義務人之間不得成立和解或協定，此又相當類似德國之制度。而日本制度上之另一特色為行政救濟階段中之「審查權」具有獨立性，納稅人不服原處分機關之核課，於行政救濟中「請求審查」，統由「國稅不服審判所」來處理，該審判所係附屬於國稅廳之機構，雖屬行政機關，然其審查權之行使具獨立性，且該所審判官之任用限於具有租稅法學識經驗或稅務行政經驗者，於行使審查時較能勝任，為其制度上之另一特色，亦值得為我國關稅行政救濟參考。

另外，日本對於租稅行政救濟各階段採「總額主義」且禁止不利益變更，而諸多學說則傾向於「爭點主義」，主要的爭論點在於(一)總額主義與程序(手續)保障原則不符。(二)總額主義與聲明不服前置主義相悖。(三)總額主義易造成苛擾<sup>129</sup>。以上諸理由，究其本質，均係基於程序上之便利而考量，未全盡符爭訟實體。

然而課稅處分既然基於課稅要件事實及理由，要件一具備且事實及理由亦已充分，該課稅處分即應予維持。因此亦有日本學者認為如將爭點主義解為絕對不許更換

<sup>127</sup>〈日本行政事件訴訟法〉，依據平成19(2007)年6月27日法律第100號公布，同年8月10日施行之法令。

<sup>128</sup>蔡文斌，同註21，頁35-36。

<sup>129</sup>戴平郎，同註119，頁31。

理由，乃有欠妥當，倘就原處分理由中，於不失其與原據以課稅要件事實具有同一性質之範圍內，應許其更換理由，在課稅總額未逾越原處分之稅額前提下，許其變更課稅要件之事實理由，於本質上對於納稅義務人而言，並無更為不利影響。我國亦採禁止不利益變更原則；且甫於106年12月28施行之納稅者權利保護法第21條第1項<sup>130</sup>亦將租稅行政救濟由原來的「爭點主義」改為「總額主義」。

## 第二項 德國之行政救濟制度

德國基本法第95條第1項規定，聯邦應設置五個最高法院，即聯邦法院、聯邦行政法院、聯邦財政法院、聯邦勞動法院及聯邦社會法院，以掌理普通、行政、財政、勞動及社會審判權。為規範此五種審判權之行使，聯邦分別制定有法院組織法(Gerichtsverfassungsgesetz)、民事訴訟法(Zivilprozeßordnung)、刑事訴訟法(Strafprozeßordnung)(普通審判權)、行政法院法(Verwaltungsgerichtsordnung)(行政審判權)、財政法院法(Finanzgerichtsordnung)(財政審判權)、勞動法院法(Arbeitsgerichtsgesetz)(勞動審判權)及社會法院法(Sozialgerichtsgesetz)(社會審判權)。據此並非所有行政事件之爭訟案件皆由行政法院審判，行政法院所審判者，係所有不屬於憲法爭議性質，且聯邦法律未明文規定屬於其他法院審判之公法爭訟案件(參行政法院法第40條第1項)。廣義而言，同樣審理行政爭訟案件之財政審判權及社會審判權，亦屬於行政審判權，所以在德國又將行政審判權分為一般行政審判權及特別行政審判權，一般行政審判權即由行政法院，特別行政審判權即由財政法院、社會法院及其他特別法院所掌理之行政審判權。德國行政程序與行政訴訟法制在加入歐盟後，在不同勢力的影響下，展現了不同的發展面向。以下先概述德國之訴願制度並與我國訴願制度作一簡單比較，再介紹其租稅救濟制度。

### 一、德國訴願制度概述

德國行政法院法的第二章第八節(第68條至80b條)，主要規範關於撤銷及課予義務訴訟之特別規定，訴願程序在德國學說與實務上，向來是將其本質上理解為行政程序之第二階段程序，針對原處分機關，所作成的行政處分，作合法性與合目的性之廣泛審查。訴願程序之訴願法並非獨立的法律，而是作為訴訟程序的前置程序。

雖然此等訴願程序，在德國學說與實務上均認並無憲法上疑慮，亦未造成人民向法院提起行政訴訟以救濟其權利受侵的程序上障礙，然而現實上，在德國近半數的許

<sup>130</sup>納稅者權利保護法第21條第1項規定：「納稅者不服課稅處分，經復查決定後提起行政爭訟，於訴願審議委員會決議前或行政訴訟事實審言詞辯論終結前，得追加或變更主張課稅處分違法事由，受理訴願機關或行政法院應予審酌。其由受理訴願機關或行政法院依職權發現課稅處分違法者，亦同」。

多邦中，如巴伐利亞與黑森基本上已經廢除，而北萊茵·西伐利亞則正進程序，以決定是否廢除訴願程序而進行討論中<sup>131</sup>。

依行政法院法第 68 條第 1 項及第 2 項之規定，提起撤銷訴訟及拒絕申請之課予義務訴訟須先經訴願之先行程序(Vorverfahren)。同法第 69 條至第 73 條並規定訴願程序(Widerspruchsverfahren)開始之時點(第 69 條)，提起訴願之形式與期間(第 70 條)，在訴願程序中應給予陳述意見機會之情形(第 71 條)，原處分機關自我審查，認為訴願有理由時之自行撤銷原處分(第 72 條)，以及訴願決定之作成(第 73 條)。除行政法院法上述之規定外，有關訴願程序之程序事項(當事人、當事人能力、訴願能力、共同訴願、調查證據、迴避、閱覽卷宗、期日期間等)，係適用聯邦或各邦所制定之行政程序法有關行政程序之規定。關於訴願程序，德國學說向來認為其具有雙重性質(Doppelcharakter):(一)因訴願決定即為行政處分，訴願程序即為行政機關作成行政處分之行政程序，且受理訴願機關對於訴願事件得為完全之審查，包括合法性及合目的性之審查，故訴願程序係行政程序;(二)訴願程序是提起撤銷訴訟及拒絕申請之課予義務訴訟的先行程序，須經訴願程序乃該等訴訟之實體判決要件，故訴願程序亦為行政爭訟程序之一環，為與行政訴訟相關之行政程序，與行政訴訟程序無法切割。(行政法院法時而用「先行程序」之概念，時而用「訴願程序」之概念。因此，德國訴願程序具有雙重性質<sup>132</sup>。

德國訴願制度在1960年《行政法院法》制定時，作相當程度的改變，它融合也取代過去的聲明異議與訴願程序，使訴願的提起一律向原處分機關提出，又規定訴願決定原則上由原處分機關的上級機關作成，就此而言，它可謂兼具一般所謂的聲明與訴願的特質，而成為一種修正的新訴願制度。目前德國原則上在行政訴訟程序方面已無過去的聲明異議程序而可歸結以下幾個特色：

- (一)程序精簡，使法律救濟較具效率。
- (二)除法律別有規定外，有統一前置程序的地位。
- (三)訴願提起的形式較具彈性。
- (四)制度的設計顧及聯邦與邦最高機關的功能與任務的重要性。
- (五)關於訴願審查的範圍，在自治事項方面能符合憲法保障地方自治權的原則，亦即限於合法性審查，而不及於妥當性，充分尊重地方自治團體的自主性。
- (六)對於提起訴願的範圍及其原則與例外有明確規定。
- (七)訴願機關得不利益的變更。
- (八)法律救濟告知義務與違反效果的規定。

<sup>131</sup>洪甲乙，同註106，頁49。

<sup>132</sup>陳淑芳，〈德國行政救濟制度之發展—比較法上之觀察〉，收於行政院102年學術研討會，行政院法規會編印，頁17-19。

(九)提供訴願人或受不利益者於訴願決定作成前聽證的機會。

(十)訴願期間於不同情形的起算與計算有明確的規定。

德國行政訴訟程序即使有上述十大特色，但訴願制度至今仍無一部完整的法典，而僅於行政法院法中以少數條文作局部的規範，須準用或輔以其他法律，如行政程序法、行政費用法等處甚多，因此造成體系與適用上的困擾。惟整體而言，德國訴願制度，經立法者(聯邦與邦)學界與實務界多年的努力的結果，已配合發展成一套成熟的制度，在行政訴訟程序與人民權利的保障上佔有一席不可忽視的地位<sup>133</sup>。

## 二、德國訴願制度與我國訴願制度的比較

我國訴願法內容有諸多參考德國法制之處，惟若比較我國及德國之行政救濟制度，仍可發現仍存在許多的差異性。其差異分述如下：

### (一)訴願機關之設置

依德國行政法院法第 73 條規定，設置訴願審議委員會是屬於例外的情形。德國訴願機關之組織目前尚在發展中，在某些邦，例如波昂、科隆等曾有訴願委員會之設置，但其處理範圍亦僅限於社會救助及學校補助等事項。由於委員會的組織型態徒使訴願程序複雜化，且訴願程序準司法化將使救濟程序拖延。並有績效不彰之爭議，故部分訴願委員會後來遭到裁撤。在巴伐利亞邦，其國會反對黨亦曾主張採設置訴願委員會之方式，但遭執政黨政府反對，因此在國會未能通過，目前在巴伐利亞邦主要仍採在以首長制的單位內進行內部自我審查的方式。基於特別委員會就個案所牽涉的法律問題，並不見得較原處分機關或其上級機關專業的承辦人員瞭解之考量，故一般機關內部並無特別設立處理訴願業務之單位，而是由原專業的案件承辦人來處理訴願業務。而上級機關審理下級機關之訴願案件，亦無特別的組織，係由該上級機關之專業的承辦人來處理(須以書面為之，註明理由，並作成訴願決定。)此種制度有另一個優點，即上級機關在審理訴願案件時，可從中獲悉該類案件在實務上所發生之問題，以作為往後執行時之參考，並可以上級機關之地位直接指揮監督下級機關改進。若以委員會的方式來審理訴願案，因該委員會並無直接指揮監督行政機關之權限，較無法直接有效地指揮監督行政機關。我國目前關務行政救濟案件由財政部訴願會審理，跳過關務署，使得關務署無法發揮其業務專業，就關務的實際案情為合目的性審查，財政部雖為其上級機關，卻無關務查緝經驗，無法針對各地區海關邊境管制，查緝走私的業務為有效的指揮監督。

### (二)訴願先行主義

我國訴願法第 1 條及行政訴訟法第 1 條規定，行政訴訟須先經訴願之程序，即採所謂訴願先行主義的制度。而德國行政訴訟制度依行政法院法第 40 條所定概括之裁判權，凡屬非憲法性質之公法上爭議(不限於行政處分)皆得由行政法院裁判之，且提起

<sup>133</sup>轉引洪甲乙，前揭註106，黃啟禎，〈德國訴願制度之研究〉，〈各國及大陸地區訴願制度之研究〉，臺灣省政府訴願審議委員會編印，1994年6月，頁45-46。

行政訴訟並非均以經訴願程序為前提要件。惟因行政法院法第 68 條以下規定，提起行政訴訟前須先經由訴願程序者，僅限於撤銷之訴及課予義務之訴(且僅限於對駁回處分之訴)，亦即僅限於對行政機關之行政處分不服始須提起訴願，自此觀之，德國的異議程序(Widerspruchsverfahren)相當於我國訴願制度，均係以行政處分為對象，且均係行政訴訟的先行程序；在此種性質的案例中，例如涉及建築法規的案例，其所牽涉之法律事項不多，且行政機關之裁量空間大，而法院僅進行合法性審查，不進行合目的性審查，故涉及建築法規之事件，即有經訴願程序之必要，由異議(訴願)機關本於行政監督之作用再次審查原處分之合法性及合目的性。

除此之外，其他特定事項可例外地不經訴願程序，而直接提起行政訴訟。例如巴伐利亞邦行政法院法施行法第 15 條就規定有十三個事項不須先經訴願程序，特別是牽涉行政官署沒有裁量空間之事項，即不能進行合目的性審查之事項，毋須經訴願程序。2005 年起，有近半數邦，例如：Berlin, Hessen, Hamburg, Sachsen, Sachsen-Anhalt, 等眾多人口與面積的大邦，逐年廢除訴願制度，其主要的理由在於<sup>134</sup>：1、裁撤訴願機構，可以節省行政人事成本。2、廢除訴願程序，可以減少人民直接請求法院救濟的障礙。3、可以節省人民費周的支出。4、可以縮短行政程序的期間。5、可以縮短行政訴訟程序。6、可以建立更快速、更接近人民及更節省的行政。

巴伐利亞邦新近通過二個領域廢除訴願程序，一是外國人法，因避免其藉冗長的訴願程序而拖延出境；另一項是變更姓名法，因該類事件無妥協餘地，恐浪費時間，故亦無經訴願程序之必要。

總之，訴願程序是否有存在的價值，是否能滿足人民請求事項之功能；是否有訴願實益，才是應真正考量的重點。

### (三) 書面審理

德國之訴願制度原則採書面審理，故沒有言詞辯論或陳述意見之程序，只有在設置委員會者才有正式的陳述意見程序(由三位委員聽審)。德國行政法院法第 71 條所規定之聽證(審)，並非指須以口頭為之，原則上仍是以書面為之，因此陳述意見原則上仍以書面為之。我國訴願法 63 條第 1 項規定訴願就書面審查決定之，第 2 項則規定受理訴願機關必要時得通知訴願人、參加人或利害關係人到達指定處所陳述意見。但是訴願人或參加人亦可依據同條第 3 項之規定向訴願審議機關，請求陳述意見，有正當理由者，訴願審議機關應予到達指定處所，讓其有陳述意見之機會。

### (四) 參加訴願

關於參加訴願部分，德國行政程序法第 13 條及行政法院法第 71 條規定，因訴願決定倘有使第三人受不利益處分之虞者，得聽取該第三人之意見。我國訴願法第 65 條亦有類似之規定：「受理訴願機關應依訴願人、參加人之申請或於必要時，得依職權通知訴願人、參加人或其代表人、訴願代理人、輔佐人及原行政處分機關派員於指定期日到達指定處所言詞辯論。」，此言詞辯論非必要性，縱未依參加人之申請舉行言詞

<sup>134</sup>林明鏞，〈歐盟行政法-德國行政法總論之變革〉，新學林出版股份有限公司，2009年12月，頁245-247。



辯論，訴願決定亦非當然違法<sup>135</sup>。

#### (五) 訴願期間

依德國行政法院法第 70 條第 1 項之規定，提起訴願須在行政處分作成後 1 個月內為之。在我國訴願之提起，應自行政處分達到或公告期滿之次日起 30 日內為之，依訴願法第 14 條第 3 項規定，訴願之提起，以原行政處分機關或受理訴願機關收受訴願書之日期為準。訴願人不在受理訴願機關所在地住居者，計算法定期間，應扣除其在途期間<sup>136</sup>。訴願逾期時，受理訴願機關應為不受理之決定，而不得為實體之決定<sup>137</sup>。

#### (六) 停止執行

依德國行政法院法第 80 條第 1 項規定，提起訴願原則上有停止原處分執行之效力，惟有例外不停止之情形。依行政法院法第 80 條第 4 項之規定，聲請停止執行得向行政法院、訴願受理機關及原處分機關為之，同條第 5 項亦規定，聲請停止執行可在未起訴前予以准許。我國訴願法則以原行政處分不停止執行為原則<sup>138</sup>。

#### (七) 不利益變更禁止原則

我國訴願程序適用不利變更禁止之原則<sup>139</sup>，而德國在訴願程序中，受理訴願機關卻可作出比原處分更不利於當事人之變更(reformatio in peius)，無不利益變更禁止原則之適用；亦無情況決定<sup>140</sup>。

#### (八) 再審

德國並無再審制度，惟可依行政程序法第 48 條、第 49 條之規定，即透過程序之再開始或違法行政處分之撤銷或合法行政處分之廢止等方式進行，但此乃屬另一個新的程序，並非再審。

#### (九) 立法體例

德國訴願程序並無一單獨的法律予以規範，而僅於行政法院法第 68 條以下，以十餘個條文加以規定，並依行政程序法第 79 條規定適用該法有關的規定。反觀我國，則以訴願法就訴願程序做詳細規定。故自立法體例而言，我國立法方式自較德國為優。德國行政法院法對於訴願程序的規定，雖未盡詳細、周延，但其藉學說與判決予以補充增實，在整個程序的運作上，未見有短絀之處。德國實務界重視學說，以及法官勇於造法的具體表現，值得效法。

#### (十) 訴願費用

<sup>135</sup> 吳庚，同註 23，頁 414-416。

<sup>136</sup> 訴願法第 16 條第 1 項前段規定。

<sup>137</sup> 訴願法第 77 條第 2 款規定。

<sup>138</sup> 訴願法第 93 條第 1 項規定：「原行政處分之執行，除法律另有規定外，不因提起訴願而停止」。

<sup>139</sup> 訴願法第 81 條第 1 項規定。

<sup>140</sup> 情況決定原則：指受理訴願之行政機關，發現原處分違法或不當，本應決定訴願有理由，但是撤銷或變更原處分後，對於公益有重大損害，在斟酌訴願人受損害之程度、防止方法與其他一切情事後仍得駁回訴願。（訴願法第 83 條參照）



我國訴願人或原處分機關無須負擔訴願費用，而德國訴願人或原處分機關須負擔訴願費用。

### 三、德國之租稅救濟制度

我國租稅行政救濟制度較接近於德國之制度，其制度分為法院外的救濟程序(行政上之救濟)及法院內的救濟程序(司法上之救濟)，前者規定於德國聯邦租稅通則法中，後者規定於德國財務法院法中。原則上，在提起行政訴訟之前，應先經法院外之法律上救濟程序，亦即必先經行政上之救濟程序(聲明異議或訴願)，如仍有不服，始進行司法上之救濟程序<sup>141</sup>。

在德國所有來自於財稅及關稅行政的高權行為，均係透過在財稅法院審判權(Finanzgerichtsbarkeit)之下的救濟途徑來保障人民之權利。在財稅法院的審判權下，最高的聯邦法院是聯邦財稅法院(Bundesfinanzhof)。聯邦財稅法院在1950年10月1日<sup>142</sup>於慕尼黑設立，並在涉及稅捐法以及關稅法的法律爭議中職司最終審的角色。如同各邦財稅法院(Finanzgericht der Bundesländer)，負有維護法安定性(Rechtssicherheit)、法和平性(Rechtsfrieden)以及實現的稅捐正義(Steuergerechtigkeit)<sup>143</sup>的義務。

#### (一)有效的權利保障

依據德國基本法第19條第4項規定，任何人之權利受到公權力侵害時，得向法院提起訴訟。這個規定不僅包含了一個在形式上向法院提起訴訟的權利，同時亦保障在公權力的侵犯下，一個有效的法院的權利保障。所謂有效的權利保障(Effektivität des Rechtsschutzes)，一方面來說，指的是完全的、盡可能無缺漏的權利保障；另一方面，法院的權利保障亦須在合於比例的負擔下被滿足。

德國的財稅法院審判權有兩個審級<sup>144</sup>，原則上第一審級為各邦的財稅法院<sup>145</sup>，並且以聯邦財稅法院作為上訴以及抗告法院<sup>146</sup>。稅捐訴訟案件具有大量性的特徵，因此，當一個法律問題須等待聯邦財稅法院或是聯邦憲法法院的解釋時，財稅機關得為稅捐之暫時核定<sup>147</sup>，或是當案件的先決問題為一繫屬中的法律爭議時，財稅機關可先暫緩或停止稽徵程序<sup>148</sup>，以抵擋大量類似案件進入法院。

#### (二)訴訟外救濟程序

財稅法院法針對訴訟外的救濟程序，即復查程序(Einspruch)，與訴訟上的救濟

<sup>141</sup>戴平郎，同註119，頁28。

<sup>142</sup>聯邦財稅法院於1950年6月29日(BGBI I 1950, S. 257)依據聯邦財稅法院法而成立。

<sup>143</sup>Rudolf Mellinshoff，財稅法院與權利救濟，司法院104年4月23日德國聯邦財稅法院院長演講資料。

<sup>144</sup>2011年11月24日施行新制，針對某些特別冗長、複雜的稅務訴訟案件與涉及稅捐刑罰的調查程序，歸由聯邦財稅法院作為第一審管轄法院，參見聯邦法律公報(BGBI)2011，第2302頁。

<sup>145</sup>德國財稅法院法第35條規定。

<sup>146</sup>德國財稅法院法第2條規定。

<sup>147</sup>德國稅捐通則第165條規定。

<sup>148</sup>德國稅捐通則第363條規定。

程序(起訴、抗告與上訴)，分作不同的規範。針對稅捐核課處分或其他的稅捐行政處分，納稅義務人不服，原則上可以提起復查<sup>149</sup>。作成處分的原稅務機關就復查申請，先行自我審查，申言之，復查程序一方面對於納稅義務人扮演著如訴訟般的權利救濟功能，同時，另一方面也扮演著行政自我審查的機能，讓原處分機關可以再次審查法律適用是否正確，或者是否已依法裁量。

### (三)司法上之救濟程序

在復查程序結束後，納稅義務人得以作成原處分或拒絕請求，或怠於、拒絕給付的稅務機關<sup>150</sup>作為被告，向財稅法院起訴。財稅法院訴訟程序自原告起訴伊始<sup>151</sup>，原告須表明訴訟聲明，透過訴訟聲明確定訴訟標的的範圍，財稅法院的裁判係受起訴意旨所拘束，不得就原告未起訴之事項為裁判；且財稅法院針對系爭課稅處分或其他稅捐行政處分，不得為更不利原告的決定（即不利益變更禁止）稅務機關的裁量處分，原則上，財稅法院僅得審查系爭處分是否逾越裁量範圍，有無遵守裁量目的<sup>152</sup>而不得將自身的裁量結果，凌駕於稅務機關。

自 2011 年起，聯邦財稅法院被賦予針對特定案件的第一審裁判權限，財稅法院例外地被賦予就地方財稅法院過度冗長的訴訟程序所提起的損害賠償訴訟，進行第一審的裁判<sup>153</sup>。此一訴訟類型旨在貫徹有效的權利救濟，需在相當的時間內達成。雖然財稅審判權/財稅法院相較於其他審判權/法院，就法官人數與受理案件數來說，算是德國司法體系中最迷你之專門法院，不過財稅法院裁判的效力射程，尤其是聯邦財稅法院裁判，其政治、經濟的重要性卻是不可小覷。因此，就人民在稅捐事務上，獲取有效的權利救濟來說，財稅法院是不可或缺的機制，特別是過去幾年的發展，進一步顯示出，財稅法院的裁判不僅僅是貼近現實狀況，而且不少裁判未必附和財稅機關的看法，從而作成對納稅義務人有利的見解。

### 四、小結

實務上，德國許多邦對於訴願制度存在價值的質疑，有幾個邦把訴願制度作強制先行政程序的這部分廢除，原因在考量作業實務上功能不彰。因其性質僅屬行政程序中之一環，有些邦認為，與其讓它增加人民進入法院的時程，不如予以廢除。訴願程序所給予人民者，應為「即時」的權利救濟，蓋若無給予人民「即時」救濟權利受損的可能，並藉此降低行政與人民間之對立，則人民主張權利受損本即可請求行政法院或普通法院進行裁判加以救濟，何須再存有訴願程序呢？

在部分財稅行政領域，尤其在大量行政規制的羈束行政領域中，更適合以全自動化方式來作成行政處分。德國人民使用電子數位方式提出其年度稅捐申報，稅捐機關

<sup>149</sup>德國稅捐通則第347條規定。

<sup>150</sup>財稅法庭規則第40條第1項規定。

<sup>151</sup>財稅法院法第66條規定。

<sup>152</sup>財稅法院法第102條規定。

<sup>153</sup>財稅法院法第155條第2款規定。

並據以核發稅單(我國也已經是如此)。但是，機器並不會行使裁量權，當進行預設以外的、非典型的使用時，就無法發揮其功能，只能解決預先設定的案件情況，況且此時行政機關無法作進一步的調查。因此，對於使用機器作成處分這件事，必須以毫無誤解可能的方式使當事人知悉；也必須使當事人仍保有「選擇不使用」(opting out)的機會，亦即當事人還是可以選擇經由個別提出意見或主張及個案式事實調查所進行的傳統行政程序。

### 第三項 其他國家之行政救濟制度

#### 一、法國之租稅行政救濟制度

法國屬大陸法系國家，與德國相同，但其關於行政訴訟之審理，原則上歸一般行政法院管轄，不像德國另設財務法院專司其事。法國對於稅務案件之爭議，視稅目之性質，分別由行政法院或普通法院管轄，此種依稅目之劃分而異其程序，是與其他各國有相當大的差異。其主要劃分依直接稅或間接稅而不同，如果為直接稅，則屬行政管轄，其程序為先向縣委員會聲明異議，再向國稅局長請求審查，向行政法院提起訴訟，向國家參事院提出上訴。如果為間接稅，則屬司法管轄，其程序是先向國稅局提出請求審查，不服者再向普通法院控訴，向大審院上訴。

又法國雖亦屬大陸法系國家，卻採用英美法系國家之協議制度，此制度係英美法在租稅爭訟制度上之特徵，實務上甚多爭議係經納稅義務人與租稅檢察官等就徵納雙方之會談，獲致妥協(negotiation)而解決者。法國運用協議成功解決租稅爭訟案件之比率，依其以往資料統計顯示高達百分之九十，亦即九成以上是以協議來解決租稅救濟，其成效頗佳。除問題重大或系爭利益較鉅者外，一般均甚少涉訟，此協議機制需建立於徵納雙方具有高度之相互信賴，或納稅義務人具有較高之納稅意願及較佳之守法精神之基礎上<sup>154</sup>。

#### 二、美國之租稅行政救濟制度

美國與英國之法系相同，其制度有許多相似之處，但也並非完全承襲英制。美國租稅之行政救濟制度可分為稽徵機關之救濟與稅務法庭之救濟兩階段，美國聯邦內地稅捐多採自動報繳制度(self-assessment system)大多數之稅務爭訟皆由內地稅局(IRS)稽核所認定之稅額與納稅義務人所申報者不符而引起，其所發生爭議事件最多者為所得稅與遺產及贈與稅，其中尤以所得稅之糾紛為最多。而有關協議制度及訴訟初審之選擇，為美國租稅爭訟制度之特色。美國是利用協議制度最廣泛的國家，幾乎在民事訴訟、刑事案件訴訟或行政訴訟，都充分運用協議<sup>155</sup>。美國運用如此廣泛之理由，乃在於租稅案件性質特殊，且具大量性、繁複性與專門性，而協議之目的，旨在疏減

<sup>154</sup>戴平郎，同註119，頁28-31。

<sup>155</sup>戴平郎，同註119，頁27。

訟源，減少徵納雙方之紛爭，亦應與美國民主傳統及其在法律上運用經濟分析之思維有關。

### 三、歐盟之行政救濟制度

從歐盟法的觀點，行政程序法屬於國內法，歐盟對這個部分原則上無立法權限。但是歐盟法可以規範歐盟自身機關所適用的程序。歐盟基本權憲章第 41 條保障所謂「享受良好行政之權利」。依此規定，任何人都享有歐盟機關無偏頗、正確地、且於適當期間內處理其事務之權利。這項權利特別包含：向行政機關表達意見並被聽取的權利、閱覽卷宗的權利以及請求行政機關就其決定說明理由的權利。在 2013 年，歐洲議會要求歐盟執委會，針對前述權利，提出「歐盟行政法研究網」命令草案作為歐盟機關適用的程序法制。這部規範作品雖然僅以歐盟行政機關為其設想的對象。但是它對所有歐盟成員國也具有影響深遠的意義。

另外，推動行政訴訟法制發展的主要力量來自歐盟的機關，尤其是歐盟法院。歐盟法院最重要的裁判基礎是一部國際法位階的條約，亦即 1998 年以締約地命名的「雅胡斯條約」(Aarhus-Konvention)，全名為「環保訴訟案件中有關資訊取得、公眾參與裁判程序以及司法訴訟途徑之條約」<sup>156</sup>。為了落實該條約，歐盟法院要求各歐盟成員國按照它的詮釋將條約規定轉化為內國法。由於這個緣故，德國行政訴訟法面對牽涉範圍廣泛的修法壓力。雖然這項改革僅止環境法領域；但是它也將影響行政訴訟法的總論內涵。歐盟法就容許行政機關就自然保育專業事項享有判斷餘地，於是行政機關的評估與預測決定原則上不受法院審查。

相反的，在難民法的事務領域，由於當事人可能馬上就面臨被遣返的結果，因此在難民法的緊急程序，向來由獨任法官審理裁判，使難民法的緊急救濟制度容許就本案訴訟可以提起事實審上訴，也盡可能容許向聯邦行政法院提起「躍級上訴」(Sprungrevision)<sup>157</sup>或「飛躍上訴」，以有助於司法裁判的一致性，加速訴訟程序的進行。

### 四、小結

行政救濟制度，為國家法制重要的部分，行政救濟和民事訴訟劃分，是大陸法系國家的特徵，此制度起源於法國，其後傳入德奧，歐陸各國多採行之。此一制度的基本精神乃在禁止司法干涉行政，行政與司法分離，行政機關與人民間的糾紛，就行政處分方面，行政機關必須自行設法解決。法國行政救濟制度，行政司法化頗為徹底，其行政法院實際上並非法院，而是行政體系的機關，承襲自拿破崙於 1799 年擔任第一執政時所設「Conseil d'Etat」(行政委員會、諮政院、行政樞密院或中央行政法院)。

<sup>156</sup> Klaus Rennert，德國行政程序法與行政訴訟法之新發展，司法院 105 年 4 月 1 日德國聯邦行政法院院長演講資料，頁 9。

<sup>157</sup> 同前註，頁 15。

我國則與奧地利體制較為類似，行政訴願為行政訴訟的先程序，針對行政救濟的提起，須先經訴願程序，而行政訴訟的審理機關是以行政法院為司法機關，其審理程序屬於司法程序。有謂大陸法系國家特有的行政爭訟，即普通的或狹義的行政爭訟。

英美海洋法系國家，無行政訴訟與司法訴訟之別，一切訴訟，均由普通法院受理，以借用法院完備的司法程序，方便人民提起訴訟，並期合乎法律上官民平等的原則。惟近世紀以來，因行政權擴張與增強，為事實上需要，英美國家亦逐漸賦予行政機關以裁決的權能，次第成立行政裁判所，如英國設有行政法庭、美國的獨立管制委員會設置「行政法法官」(administrative law judges)。有關行政處分的糾紛由其審理，不服其裁決者，仍向普通法院起訴。雖然這些國家的體制有其特殊性，如美國的獨立管制委員會地位相當於部，委員由總統提名並經參議院同意，上述行政法法官並且有和一般法官同樣的保障，與我國的訴願委員會委員不能相提並論<sup>158</sup>，但是為保護人民權益免於受行政處分所侵害，用意初無二致。日本因在二戰時受到美國占領，二戰後的日本法制受到美國影響頗大，日本未另設行政法院，由民事庭兼掌行政事件的審判。

我國的訴願法雖然大多參考了日本及德國的相關立法例，但是英國、美國、法國甚至歐盟等其他國家之行政救濟制度，也有很多觀念和做法可以參考借鏡。例如英國、美國、法國等國對於租稅行政救濟案件並不禁止不利益變更，亦即一旦進入爭訟，其稅額可依審理結果及所持資料，而較原處分為增加或減少，並不受禁止不利益變更原則之拘束，其理由在於原處分既經納稅義務人之聲明異議而告不確定，則稽徵機關自得依據新事實或證據方法而另為處分，縱然為更為不利之重核，亦無悖於法理。以及既然稽徵機關於納稅義務人之行政救濟階段重新審理，依新事實或證據另為處分，則納稅義務在掌握其本身資訊為有利之一方，將衡量其成敗與成本效益，可收防止納稅義務人之投機而濫行救濟。因此，即使只是行政救濟中是否有必要採行嚴格不利益變更禁止的一個原則，透過各國立法例的觀察，似乎亦無絕對的必然；只是在尋找更全面、更適合我國國情的行政救濟制度過程中，他山之石，猶可攻錯。

#### 第四節 評析

現代人從事交易活動莫不有風險，惟從事國際進出口貿易之人，相對於其他社會經濟活動，所承受之風險更高。以貨物進口人為例，即必須面對債務不履行之信用風險、匯率變動之匯兌風險、市場變化之商貨風險等，故若無極高之利潤誘因，勢難期待人民投入國際貿易活動。然而，高利潤亦同時引來高走私誘因；以目前關務行政救濟最常見之偷漏關稅及逃避管制兩種案件類型為例，關務行政救濟制度應如何設計，才能充分保護人民的權利，進而鼓勵人民樂於從事貿易發展經濟？又關務行政救濟制度應如何改進，才能避免人民鑽營法律漏洞、甚至鋌而走險私運貨物以謀求高額不法利

<sup>158</sup>翁岳生，〈行政救濟制度之展望〉，《軍法專刊》37卷1期，1991年1月，頁2-5。

益，是本研究重要的目標。

偷漏關稅類型的關務救濟案件部分，其性質具有關稅稽徵大量性、反覆性的特徵，常涉及複雜之貨物查驗、稅則稅率之歸類、完稅價格之核估及稅額計算之專業知識，故海關必須具備充足之人力，而人員須具有專業能力始能處理；逃避管制類型的關務救濟案件，依據海關緝私條例及懲治走私條例之規定，性質上更加重視違章行為人之違法性與有責性及其制裁的本質，應適用刑罰與行政制裁之舉證法則，特別是貫徹無罪推定原則，海關應就違章事實，包括構成要件該當、違法性以及有責性要件事實等，負擔客觀舉證責任以及其舉證應達較關稅稽徵更高之證明程度，與租稅核課處分所欲達到之核實課徵、稽徵效率及課稅經濟等原則容有相當差異。偷漏關稅案件一般稱為關稅案件，逃避管制案件一般稱為緝私案件，兩者本質不同，依據的法律不同，然而兩者均是關務行政救濟之標的，兩者的審核都由財政部訴願委員會審議，訴願委員僅稅法或會計等財務專家從稅賦稽徵的角度審視，而少有內政部或法務部等查緝或調查專家參與審議關務緝私案件，訴願程序的功能及訴願制度的設計因此受到質疑。

我國行政救濟制度，屬大陸法系，在普通法院之外，另設專屬體制，受理人民對不法行政處分的控訴案件。此一救濟制度，包括以復查聲明異議、訴願、行政訴訟等程序。行政救濟的特色，在於監督行政權行使的合法、適當，以保障人民的合法權益。復查聲明異議、訴願程序，讓行政機關有機會自我再次審查行政處分的合法性及合目的性，以隨時發現行政行為的錯誤和糾正錯誤，保障人民權利救濟之機會並為行政程序系統提供信息反饋機制，使行政主體能根據其反饋的社會信息，隨時進行調節，以保證行政系統不斷處於有序、有效的運轉狀況。然而，將行政訴訟的先行程序亦即訴願審議權委諸行政權本身，實有違權力分立的原則及「不得就己案為法官」的自然正義原則，雖說非以終審委之，尚不至於專斷，且民眾多一審級保障，然審查時間必然加長，遲來的正義，還是正義嗎？

我國訴願程序藉由比照法院之審判程序的機制，訴願書的嚴格書面形式及書面審查原則、不利當事人之證據法則<sup>159</sup>，以及訴願委員會之委員的行使職權獨立性等，以獲取人民對於此等訴願組織與運作程序的信賴；然而行政程序與司法訴訟，畢竟本質有所不同，其間價值難免會產生衝突。在憲法之權力分立原則下，「準司法」之行政機關永遠不是「真正」的司法機關，訴願程序雖可減輕行政法院之工作負擔，卻無法取代法院。

復查及訴願制度會延緩人民提起行政訴訟，造成對人民訴訟權的限制，但這種先行程序也是一種較迅速且較經濟的救濟方法。為兼顧這二者，並尊重人民的意願，有德國學者建議應由人民自行選擇，是否要先提起訴願，再提起行政訴訟，以利用訴願程序；或不經先行程序，而直接提起行政訴訟。德國Bayern邦行政法院施行法第15條與Mecklenburg-Vorpommern邦法院架構法施行法第13-1條，已採行此種選擇模式。

為了確保納稅人及受處分人權益，關稅法及海關緝私條例特別規定了關務行政救

<sup>159</sup>訴願法第67條第2項規定。

濟之復查程序為訴願程序的必要先程序。此一程序，機關或可本於其查核專業重新查核，然而依據案件性質，處分之合法性及妥當性各有不同的審查餘地、有些行政處分之裁量空間已被限縮，或被裁罰金額考表所取代，毫無審查餘地，僅剩合法性審查，而此種行政救濟案件卻在復查及訴願訴訟不同階段不斷被審查，只為了走完所謂的「審級利益」。

另一方面，因為扣押貨物有腐敗及損壞的急迫性、存放的危險性，生鮮蔬果甚至有季節性的商業利益，冗長的行政爭訟，將對市場競爭造成影響；因此，維持目前的訴願先行復查程序及訴願前置等救濟程序，是否有其必要？是審級利益還是費時擾民？可參考英美法的租稅協議制度、歐盟「享受良好行政之權利」等觀念、行政專業事項不受法院審查和「飛躍上訴」等緊急救濟制度，對於某些案件審級之選擇，可以更彈性行政救濟程序，有無經行政機關自我審查的復查及訴願階段之必要，或直接經由法院司法審查，由人民自由、自主的選擇。







## 第三章 關務行政救濟案件之特質

關務業務具有專業性、大量性、私域性、複雜性、時效性、急迫性、風險性與僵固性等特質<sup>160</sup>，此特質讓關務業務非常不同於一般的稅務業務，同時也讓處理後續關務行政救濟案件所需之方法、專業性或急迫性不同於一般行政之救濟案件。本章從海關的實務工作手冊及法令依據，來了解關務業務的多樣性、複雜性及急迫性等特質，透過這些不同特質的介紹及認識，可更容易的理解，在處理或面對關務行政救濟案件時，案件的本質亦同時存在這些特質，而關務行政救濟問題之發生，即往往因對這些特質的疏忽，而民怨四起。

### 第一節 關務行政救濟案件之多樣性

關務行政救濟案件之多樣性特質源自於關務業務的多樣性，此特質牽連廣泛，例如關務行政救濟之案件非僅止於稅賦課徵一類。本節第一項先概略說明我國海關業務範圍，包括稽徵關稅、代徵稅費、查緝走私、保稅、退稅及其他業務。第二項說明規範這些多樣性關務業務之法律函令，包括查緝業務之法律函令、代徵或代執行業務之法律函令及自由貿易港區之業務及法律函令。第三項說明關務行政救濟案件的來源，不僅因國內法規對執行關務業務的要求，尚包含海關須配合執行國際間國際貿易協定之相關業務，而衍生而來的關務行政救濟案件；這些國際間的業務包括有自由貿易協定之通關業務、ECFA進口貨物之通關業務、CITES貨物之通關業務及戰略性高科技貨品之通關業務等等。最後，在本節第四項說明海關執行國際間三角貿易轉口貨物之通關業務。

#### 第一項 我國海關業務範圍

海關(Customs)為國家設置於通商口岸或國際機場處理進出口貨物及旅客行李出入國境之機構，在國際貿易中，進、出口通關(Clearance)作業為極重要之環節。現在的海關業務，除了上述業務外，更肩負著進出口貨物之防疫檢疫、邊境檢查、違禁品查緝及管制品管制等把關性質的業務；另一方面，為了推動經濟發展、活絡廠商資金運用的經濟政策，現代海關的業務亦包含有保稅倉庫、保稅工廠、物流工廠、科技經貿園區、農業科技園區甚至是自由貿易區等類似關內境外的保稅或免稅區的輔導及監管；除此之外，又因為海峽兩岸政治上的特殊關係，兩岸小三通貨物往來及大陸物品輸出入管制規定等時代性的業務也是今日海關工作之重點；另外為配合國家貿易政

<sup>160</sup> 作者於實務經驗中綜合歸納之結論。

策，扶植產業展，海關業務也涵蓋了三角貿易、關稅優惠、報復關稅、反傾銷稅等關貿政策的推動和落實。因此，海關業務不是單純的稅賦稽徵，海關同時更擔負了邊境查緝和經貿推動的任務分派，這些任務的執行，同時也讓關務行政救濟案件的問題顯得更加多樣而複雜，以下概述幾項海關之重要業務。

### 一、稽徵關稅及代徵稅費業務

海關依據「關稅法」等相關法規，對進口貨物包括一般貨物、旅客行李及郵包等等課徵關稅。除了關稅外，依據其他法令規定，海關尚代徵一般進口貨物應徵之稅款及規費，包括貨物稅(貨物稅條例第 23 條第 2 項)、營業稅(加值型及非加值型營業稅法第 41 條)、推廣貿易服務費(貿易法第 21 條)、菸酒稅(菸酒稅稽徵規則第 18 條第 1 項)並裁處滯報費、滯納金等罰鍰、或核課特別關稅及其他各種規費等，此類稅費性質與關稅關連性極微，之所以由海關代為徵收，純係利用海關在貨物通關上之樞紐地位，較為便利所致。

### 二、查緝走私業務

海關緝私條例第 3 條規定：「本條例稱私運貨物進口、出口，謂規避檢查、偷漏關稅或逃避管制，未經向海關申報而運輸貨物進、出國境。」私運及報運兩者之區別乃以申報與否為斷，未經向海關申報者，屬於「私運」範疇；已向海關申報而有虛報情事者，歸入「報運」之列。故實務上，對貨主而言，係以有無向海關遞送報單(即申報行為)為判斷依據。貨物依關稅法及有關法令規定，經由通商口岸進出國境者，為合法報運進出口；未經向海關申報而進出國境者，即非法之走私行為。稽徵關稅與查緝走私為海關兩大業務。申言之，凡有規避檢查、偷漏關稅或逃避管制，未經向海關申報而運輸貨物進出國境，或雖經申報但仍有虛報不實而致逃漏稅捐或違反其他法令規定之走私活動，均屬海關查緝之對象。

### 三、保稅及退稅業務

關稅法第 58 條第 1 項、第 59 條第 1 項及第 63 條分別規定：「進口貨物於提領前得申請海關存入保稅倉庫。在規定存倉期間內，原貨出口或重整後出口者，免稅。」「外銷品製造廠商，得經海關核准登記為海關管理保稅工廠，其進口原料存入保稅工廠製造或加工產品外銷者，得免徵關稅。」「外銷品進口原料關稅，除經財政部公告取消退稅之項目及原料可退關稅占成品出口離岸價格在財政部核定之比率或金額以下者，不予退還外，得於成品出口後依各種外銷品產製正常情況所需數量之原料核退標準退還之。外銷品進口原料關稅，得由廠商提供保證，予以記帳，俟成品出口後沖銷之」。保稅及退稅制度，是我國為鼓勵外銷並拓展對外貿易，而制定並交由海關執行之業務。海關對進入保稅工廠、加工出口區及科學工業園區等保稅區的原物料，准予暫

時不繳納關稅，待其加工成為成品外銷後，按實際數量予以銷帳；進儲保稅倉庫的貨物亦准不先繳納關稅，等貨物提領出倉進口時，才向海關繳納關稅。由此足認保稅制度係基於行政程序經濟之考慮，避免一徵一退之困擾，具有關稅緩繳之效果。退稅制度是准許部分進口原料已繳現或記帳之稅款，在該原料製成成品外銷後，申請退還或沖銷。

#### 四、其他業務

海關之主要業務除如前述外，尚包括配合執行外匯貿易管制、洗錢防制及受其他機關委託代行查核事項(例如貨全檢驗合格證、衛生檢疫證等)、報復關稅、平衡稅、反傾銷稅、配額管制等特別關稅業務，另外貨棧、貨櫃集散站及報關業者之管理、轉運貨物包含三角貿易及自由貿易港區貨物之通關、特殊貨物(包括快遞貨物、貨樣及廣告品、瀕臨絕種野生動物、戰略性高科技貨品、展覽品)之通關、稅則預先審核制度、風險管理、專家系統、海關查緝走私情報系統、事後稽核制度、暫准通關制度、海上走廊、關港貿單一窗口、優質企業認證 AEO 等關務新措施均可能成為今日關務行政爭訟的主要內容，由此可見，隨著關務業務的多樣化，關務行政救濟案件隨之多樣性已經是必然的趨勢。

### 第二項 多樣性關務業務之法令依據

關務行政救濟案件，以違反關稅法及海關緝私條例兩部法條規定案件為主，另外包括懲治走私條例、加值型及非加值型營業稅、貨物稅條例、自由貿易港區設置管理條例、加工出口區設置管理條例、科學園區設置管理條例、農業科技園區設置管理條例及洗錢防制法等法規中，均規定有由海關代執行或裁罰之事項，而通常這些事項之救濟程序，即準用關稅法及海關緝私條例之規定辦理。

#### 一、查緝業務之法令依據

##### (一)私運與虛報之認定

海關緝私條例對於私運與虛報並未於定義中明確區分。觀諸海關緝私條例第 1 條規定：「私運貨物進出口之查緝，由海關依本條例之規定為之。有關「私運貨物進、出口」之定義，海關緝私條例第 3 條規定為：「本條例稱私運貨物進口、出口，謂規避檢查、偷漏關稅或逃避管制，未經向海關申報而運輸貨物進、出國境。但船舶清倉廢品，經報關查驗照章完稅者，不在此限。」易使人誤會僅有私運為海關之查緝業務。惟私運進出口之處罰係規定於同法第 36 條，另外同法第 37 條則為報運貨物進、出口違反規定之處罰，即為一般所稱之偽匿報或虛報貨物事件，而所謂虛報貨物係指「有申報但申報不實」之情形，此與私運乃「未申報」顯不相同。又進口人如有以非法方式未申報或申報不實，而運輸懲治走私條例所公告之管制物品或數量逾公告數額時，即有

懲治走私條例之適用，應移請檢察官依刑事法律偵辦。是以，海關緝私條例所規範之違規行為兼指私運與虛報貨物，而私運又分指海關緝私條例行政法上義務的違反，及懲治走私條例刑事法律的違反。

## (二) 私運與虛報之法令依據

1、海關緝私條例第 3 條前段：「本條例稱私運貨物進口、出口，謂規避檢查、偷漏關稅或逃避管制，未經向海關申報而運輸貨物進、出國境」。

2、海關緝私條例第 36 條：「(第 1 項)私運貨物進口、出口或經營私運貨物者，處貨價 3 倍以下之罰鍰。(第 2 項)起卸、裝運、收受、藏匿、收買或代銷私運貨物者，處新臺幣 9 萬元以下罰鍰；其招僱或引誘他人為之者，亦同。(第 3 項)前 2 項私運貨物沒入之」。

3、海關緝私條例第 37 條：「(第 1 項)報運貨物進口而有下列情事之一者，得視情節輕重，處所漏進口稅額五倍以下之罰鍰，或沒入或併沒入其貨物：一、虛報所運貨物之名稱、數量或重量。二、虛報所運貨物之品質、價值或規格。三、繳驗偽造、變造或不實之發票或憑證。四、其他違法行為。(第 2 項)報運貨物出口，有前項各款情事之一者，處新臺幣 3 百萬元以下罰鍰，並得沒入其貨物。(第 3 項)有前 2 項情事之一而涉及逃避管制者，依前條第一項及第 3 項規定處罰。(第 4 項)沖退進口原料稅捐之加工外銷貨物，報運出口而有第 1 項所列各款情事之一者，處以溢沖退稅額 5 倍以下之罰鍰，並得沒入其貨物」。

4、海關緝私條例第 38 條：「郵遞之信函或包裹，內有應課關稅之貨物或管制物品，其封皮上未正確載明該項貨物或物品之品質、數額、重量、價值，亦未附有該項記載者，經查明有走私或逃避管制情事時，得沒入其貨物或物品，並通知進口收件人或出口寄件人」。

5、海關緝私條例第 39 條：「(第 1 項)旅客出入國境，攜帶應稅貨物或管制物品匿不申報或規避檢查者，沒入其貨物，並得依第 36 條第 1 項論處。(第 2 項)旅客報運不隨身行李進口、出口，如有違法漏稅情事，依第 37 條論處」。

6、海關緝私條例第 39-1 條：「報運之進出口貨物，有非屬真品平行輸入之侵害專利權、商標權或著作權者，處貨價 3 倍以下之罰鍰，並沒入其貨物。但其他法律有特別規定者，從其規定」。

7、懲治走私條例第 1 條：「為懲治私運政府管制物品或應稅物品之進口或出口，特制定本條例」。

8、懲治走私條例第 2 條：「(第 1 項)私運管制物品進口、出口者，處 7 年以下有期徒刑，得併科新臺幣 3 百萬元以下罰金。(第 2 項)前項之未遂犯罰之。(第 3 項)第一項之管制物品，由行政院依下列各款規定公告其管制品項及管制方式：一、為防止犯罪必要，禁止易供或常供犯罪使用之特定器物進口、出口。二、為維護金融秩序或交易安全必要，禁止偽造、變造之各種貨幣及有價證券進口、出口。三、為維護國民健康必要，禁止、限制特定物品或來自特定地區之物品進口。四、為維護國內農業產業發

展必要，禁止、限制來自特定地區或一定數額以上之動植物及其產製品進口。五、為遵守條約協定、履行國際義務必要，禁止、限制一定物品之進口、出口」。

9、懲治走私條例管制物品管制品項及管制方式：「管制進出口物品：(1)槍械、子彈、事業用爆炸物。(2)偽造或變造之各種幣券、有價證券。(3)毒品危害防制條例所列毒品及其製劑、罌粟種子、古柯種子及大麻種子。管制進口物品：一次私運原產地為大陸地區而未經主管機關公告准許輸入之海關進口稅則第1章至第8章所列之物品、稻米、稻米粉、花生、茶葉或種子(球)，其完稅價格總額超過新臺幣10萬元者(外幣按緝獲時之財政部關稅總局公告賣出匯率折算)或重量超過1千公斤者」。

## 二、依法代徵或代執行業務之內容及法令依據

### (一)依法代徵或代執行之業務

依據行政程序法第15條第2項規定：行政機關因業務上之需要，得依法規將其權限之一部分，委託不相隸屬之行政機關執行之。以下為海關依法受託代徵或代執行其他機關之業務。

1、代徵稅費：海關代徵之稅費包括貨物稅、營業稅、菸酒稅、菸品健康福利捐、推廣貿易服務費、特種貨物稅及勞務稅等。

2、代執行新臺幣、外幣及黃金等特種貨物之數量管制：為執行邊境檢查洗錢防制，海關需查核入出境旅客及郵包攜帶或寄入之外幣、新臺幣數量，及黃金等特種貨物之數量管制。

3、代執行其他輸出入管理、商品安全、檢疫檢驗等工作：輸出入貨品應依貿易法、貿易法施行細則、貨品輸出入管理辦法、戰略性高科技貨品輸出入管理辦法、限制輸入貨品表及海關協助查核輸入貨品表之規定辦理。輸入大陸地區貨品，應另依臺灣地區與大陸地區貿易許可辦法及大陸物品有條件准許輸入項目、輸入管理法規彙總表之規定辦理。海關業務即執行這些限制輸出入貨品之許可證、安全或合格證等簽審管制工作。

### (二)代徵或代執行業務之法令依據

#### 1、代徵稅費之法令依據

(1)加值型及非加值型營業稅法第41條：「貨物進口時，應徵之營業稅，由海關代徵之；其徵收及行政救濟程序，準用關稅法及海關緝私條例之規定辦理。

(2)貨物稅條例第23條第2項：「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」。

(3)特種貨物及勞務稅條例第1條：「在中華民國境內銷售、產製及進口特種貨物或銷售特種勞務，均應依本條例規定課徵特種貨物及勞務稅。」、第4條第2項第2款「第2條第1項第2款至第6款規定之特種貨物及特種勞務，其特種貨物及勞務稅之納稅義務人及課徵時點如下：…二、進口特種貨物者，為收貨人、提貨單或貨物持有人，於進口時課徵。」、第16條第5項「進口特種貨物應徵之稅額，納稅義務人應向海關

申報，並由海關代徵之；其徵收及行政救濟程序，準用關稅法及海關緝私條例之規定辦理」。

(4)特種貨物及勞務稅條例施行細則第 32 條規定：「依本條例第 6 條規定免徵特種貨物及勞務稅之特種貨物，如因故無法備齊相關證明文件，得先行繳納稅款出廠或進口，嗣後檢具相關證明文件向工廠所在地主管稽徵機關或海關辦理退還原納稅款」。

(5)行為時貨物稽徵規則第 75 條第 2 款規定：「產製廠商產製應稅貨物，採購另一應稅貨物為原料者，應填具 3 聯式之採購原料免稅申請書，申請主管稽徵機關核准免徵貨物稅，並將甲聯抽存，其餘二聯於簽章後，依下列規定辦理：一、…二、產製廠商進口應稅原料，應將該項申請書 2 聯一併送請海關核准免代徵貨物稅，並抽存乙聯備查，丙聯由海關加蓋驗戳後，發還產製廠商，持向海關主辦單位換領免稅照。」第 79 條規定：「產製廠商採購應稅原料製造另一應稅貨物，因故未依第 75 條之規定辦理免稅手續，自行向市場採購已稅貨物為原料者，得於嗣後檢具相關證明文件向主管稽徵機關或海關辦理退還原納稅款」。

## 2、代執行新臺幣、外幣及黃金等特種貨物之法令依據

洗錢防制法第 12 條第 4 項：「外幣、香港或澳門發行之貨幣未依第 1 項、第 2 項規定申報者，由海關沒入之；申報不實者，其超過申報部分由海關沒入之；有價證券、黃金、物品未依第 1 項、第 2 項規定申報或申報不實者，由海關處以相當於未申報或申報不實之有價證券、黃金、物品價額之罰鍰」。同法第 5 項：「新臺幣依第 1 項、第 2 項規定申報者，超過中央銀行依中央銀行法第 18 條之 1 第 1 項所定限額部分，應予退運。未依第 1 項、第 2 項規定申報者，由海關沒入之；申報不實者，其超過申報部分由海關沒入之，均不適用中央銀行法第 18 條之 1 第 2 項規定」。

## 3、代執行其他輸出入管理、商品安全、檢疫檢驗等工作之法令依據

稅捐稽徵法第 1 條：「稅捐之稽徵，依本法之規定；本法未規定者，依其他有關法律之規定」。

(1)菸酒管理法第 6 條第 1 項：「本法所稱私菸、私酒，指有下列各款情形之一者：…四、已依本法取得許可執照而輸入未向海關申報，或匿報、短報達一定數量之菸酒」。

(2)菸酒管理法第 45 條第 4 項：「入境旅客隨身攜帶菸酒超過免稅數量，未依規定向海關申報者，超過免稅數量之菸酒由海關沒入，並由海關分別按每條捲菸、每磅菸絲、每 25 支雪茄或每公升酒處新臺幣 500 元以上 5,000 元以下罰鍰，不適用海關緝私條例之處罰規定」。

## 三、自由貿易港區之業務及法令依據

### (一) 海關在自由貿易港區之業務

自由貿易港區設置管理條例於 92 年 7 月 23 日公布施行，財政部爰於同年 12 月 8 日發布「自由貿易港區貨物通關管理辦法」，規範自由貿易港區區內事業之貨物通關管理，並配合風險管理機制，以電腦連線或電子資料傳輸方式處理，簡化通關

程序，使貨物可迅速入出自由港區。依據自由貿易港區設置管理條例之精神，自由港區設置後，港區事業均採自主管理，海關改採線上查核方式，必要時得以聯合查核小組之方式，就自由港區業關於貨物控管、電腦連線通關及帳務處理等自主管理事項進行查核。

自由港區為『境內關外』之區域，自由港區事業自國外輸入貨物，得以電腦連線或電子資料傳輸方式向抵達口岸之海關通報，經海關電子訊息回復已完成檔案紀錄後，即得進出自由港區。貨物既尚未進入關內，自由港區事業自國外運入自由港區內供營運之貨物，有關之關稅、貨物稅、營業稅、菸酒稅、菸品健康福利捐、推廣貿易服務費及商港服務費均應予免徵。

又自由港區內之免稅貨物輸往課稅區，因已跨越此關外關內之界限而進入關內，應視為進口貨物，自由港區事業應依現行國外貨物直接進入課稅區之規定辦理通關並繳納進口稅費，始得將貨物輸往課稅區，自由港區事業未依規定程序向海關辦理通關事宜，即擅將貨物運出自由港區，即為海關緝私條例第3條規定「規避檢查、偷漏關稅或逃避管制，未經向海關申報而運輸貨物進入國境」之私運貨物進口行為，依同條例第36條第1項及第3項規定：「(第1項)私運貨物進口、出口或經營私運貨物者，處貨價1倍至3倍之罰鍰。……(第3項)前2項私運貨物沒入之。」因此，當自由港區貨物輸往課稅區、保稅區，或課稅區、保稅區貨物輸往自由港區，自由港區事業應依貨品輸出入規定辦理，並向海關辦理通關事宜；如未辦理通關而擅將貨物運往其他自由港區、課稅區或保稅區而有私運行為者，由海關依海關緝私條例規定處罰，為自由貿易港區設置管理條例第17條第2項及第38條第3項所明定。揆諸該條例第1條及第38條立法理由，係為求於國際性企業供應鏈環節中，避免遭鄰近地區國家邊陲化，保持國際競爭力，我國設置自由港區，將之規劃為「境內關外」之區域，對港區內事業之營運係採低度行政管制及高度自主管理，排除港區內進行商務活動之各種障礙，加速貨物進出港區之流通，推動貿易自由化及國際化，以使我國成為主導國際間貿易之樞紐及集散、交易中心；而自由港區與國內課稅區或保稅區間貨物流通，已跨關內關外之界，故應依相關貨品輸出入規定辦理，為避免低度行政管制遭受不當利用，並為落實自主管理及相關稽核制度，對未向海關辦理通關而擅將貨物運往其他自由港區、課稅區或保稅區，即屬私運貨物之行為，應依海關緝私條例論罰。

## (二) 自由貿易港區之法令依據

1、自由貿易港區設置管理條例第1條：「為發展全球運籌管理經營模式，積極推動貿易自由化及國際化，便捷人員、貨物、金融及技術之流通，提升國家競爭力並促進經濟發展，特制定本條例」。

2、自由貿易港區設置管理條例第3條：「本條例用詞定義如下：一、自由港區：指經行政院核定於國際航空站、國際港口管制區域內；或毗鄰地區劃設管制範圍；或與國際航空站、國際港口管制區域間，能運用科技設施進行周延之貨況追蹤系統，



並經行政院核定設置管制區域進行國內外商務活動之區域。二、自由港區事業：指經核准在自由港區內從事貿易、倉儲、物流、貨櫃（物）之集散、轉口、轉運、承攬運送、報關服務、組裝、重整、包裝、修理、裝配、加工、製造、檢驗、測試、展覽或技術服務之事業」。

3、自由貿易港區設置管理條例第 21 條：「(第 1 項)自由港區事業自國外運入自由港區內供營運之貨物，免徵關稅、貨物稅、營業稅、菸酒稅、菸品健康福利捐、推廣貿易服務費及商港服務費。(第 2 項)自由港區事業自國外運入自由港區內之自用機器、設備，免徵關稅、貨物稅、營業稅、推廣貿易服務費及商港服務費。但於運入後 5 年內輸往課稅區者，應依進口貨物規定補徵相關稅費」。

4、自由貿易港區設置管理條例第 17 條第 1 項至第 3 項：「(第 1 項)國外貨物進儲自由港區、自由港區貨物輸往國外或轉運至其他自由港區，自由港區事業均應向海關通報，並經海關電腦回應紀錄有案，始得進出自由港區。(第 2 項)自由港區貨物輸往課稅區、保稅區，或課稅區、保稅區貨物輸往自由港區，應依貨品輸出入規定辦理，並向海關辦理通關事宜。(第 3 項)自由港區事業於發貨前向海關通報後，其貨物得在區內逕行交易、自由流通」。

5、自由貿易港區設置管理條例第 38 條：「(第 1 項)自由港區事業依第 17 條第 1 項或第 3 項規定向海關通報，有虛報或不實情事者，由海關按次處新臺幣 3 萬元以上 30 萬元以下罰鍰。情節重大者，並得由海關停止其六個月以下進儲貨物或由自由港區管理機關廢止其營運許可。(第 2 項)自由港區事業依第 17 條第 2 項規定向海關辦理通關，有虛報或不實情事者，由海關依海關緝私條例規定處罰。(第 3 項)自由港區事業違反第 17 條第 1 項或第 2 項規定，擅將貨物運往其他自由港區、課稅區或保稅區而有私運行為者，由海關依海關緝私條例規定處罰」。

### 第三項 執行國際貿易協定相關業務

#### 一、自由貿易協定之通關業務

自由貿易協定（英文：Free Trade Agreement，簡稱 FTA）是兩國或多國、以及與區域貿易實體間所簽訂的具有法律約束力的契約，目的在於促進經濟一體化，消除貿易壁壘（例如關稅、貿易配額和優先順序別），允許貨品與服務在國家間自由流動。這些協定夥伴國，會組成自由貿易區。來自協定夥伴國的貨物，可以獲得進口稅和關稅減免優惠。無論在進口還是出口國，自由貿易協定均有助於簡化海關手續。當協議國間存在不公平貿易慣例時，自由貿易協定可以協助貿易商進行補救

161。

<sup>161</sup>自由貿易協定中的章節包含前言、總則、定義、貨品貿易、原產地規則、海關手續、衛生和植物檢疫辦法（SPS）、技術性貿易壁壘（TBT）、保護措施、電信、金融服務、投資、自然人/商務人員流動、競爭、政府採購、透明度、智慧財產權、貿易救濟、爭端解決、例外、最終條款等等。



我國自 2003 年起分別與巴拿馬、瓜地馬拉、尼加拉瓜、薩爾瓦多、宏都拉斯等國家，分別簽署自由貿易協定，包括臺巴(巴拿馬)、臺瓜(瓜地馬拉)、臺尼(尼加拉瓜)、臺薩(薩爾瓦多)、臺宏《宏都拉斯)自由貿易協定與「中華民國與巴拿馬共和國自由貿易協定進口貨品通關作業要點」、「中華民國與瓜地馬拉共和國自由貿易協定進口貨品通關作業要點」、「中華民國(臺灣)與尼加拉瓜共和國自由貿易協定進口貨物通關作業要點」、「中華民國(臺灣)與薩爾瓦多暨宏都拉斯共和國自由貿易協定進口貨物通關作業要點」，進口人自上述國家進口本協定優惠關稅稅率之貨品，均適用海關進口稅則第二欄，給予優惠關稅待遇，以消除對外貿易障礙，創造國民就業機會，提昇國民生活水準及我國產品之國際競爭力。

## 二、ECFA 進口貨物之通關業務

### (一)ECFA 之通關業務目標

海峽兩岸經濟合作架構協議 (Economic Cooperation Framework Agreement, ECFA)，2009 年提出，後於 2010 年 6 月 29 日在重慶簽訂第一次協議，後續貨品貿易、服務貿易、投資保障及爭端解決協議協商自此展開。進口貨物通關作業依據本協議臨時原產地規則、行政程序及進口貨物通關作業要點。ECFA 之目標包括：

- 1、加強和增進雙方之間的經濟、貿易和投資合作。
- 2、促進雙方貨品和服務貿易進一步自由化，逐步建立公平、透明、便捷的投資及其保障機制。
- 3、擴大經濟合作領域，建立合作機制。

### (二)合作措施

雙方同意，考量雙方的經濟條件，採取包括但不限於以下措施，加強海峽兩岸的經濟交流與合作：

- 1、逐步減少或消除雙方之間實質多數貨品貿易的關稅和非關稅障礙。
- 2、逐步減少或消除雙方之間涵蓋眾多部門的服務貿易限制性措施。
- 3、提供投資保護，促進雙向投資。
- 4、促進貿易投資便捷化和產業交流與合作。

### (三)通關程序

申請適用 ECFA 優惠關稅待遇之進口貨物，進口人於報關時應依下列規定辦理：

- 1、於進口報單「輸出入貨品分類號列附碼」欄申報「PT」字樣(優惠關稅待遇 Preferential Tariff Treatment, PT)，經申報 PT 者，視為進口人已依臨時原產地規則之行政程序規定，主動聲明該貨物具備原產資格並適用優惠關稅稅率。
- 2、檢附大陸方面授權之簽證機構簽發之有效原產地證明書正本，並於進口報單「主管機關指定代號」欄填報該證明書號碼。
- 3、檢附其他經進口地海關要求之與臨時原產地規則有關之其他產地證明文件。

4、每一份原產地證明書涵括之貨物應屬同一批次交運，其項數不得超過 20 項，且一份原產地證明書應僅適用一份進口報單。該原產地證明書之格式及填製，須符合本協議臨時原產地規則行政程序第 2 條之規定。

5、貨物報關進口時，進口人如無法依規定提交原產地證明書或與進口貨物相關之其他證明文件，進口人得依規定申請繳納保證金後，貨物先予驗放，並於貨物放行後 4 個月內，提交有效之原產地證明書及其他原產地相關證明文件，憑以辦理繳稅或退還保證金。

#### (四)直接運輸原則

申請適用 ECFA 優惠關稅待遇之原產貨物，須符合下列直接運輸規定：

1、應在中國大陸與台灣之間直接運輸。

2、貨物運經中國大陸與台灣以外之第三方，不論是否在該第三方轉換運輸工具或臨時儲存，若同時符合下列條件，仍視為直接運輸：

(1)基於地理原因或運輸需要。

(2)貨物在該第三方未發生貿易、商業或消費之情況。

(3)除裝卸、重新包裝或使貨物保持良好狀態所需之處理外，貨物在該第三方未經任何其他處理。

3、貨物在第三方臨時儲存之停留時間，自運抵該方之日起不得超過 60 天，且貨物在停留期間必須處於該第三方海關監管之下。

4、符合貨物申報進口條件時，應檢附該第三方海關出具之證明文件及進口地海關認可之其他證明文件。

### 三、CITES 貨物之通關業務

#### (一)CITES 之通關業務目標

CITES 係「瀕臨絕種野生動植物國際貿易公約」(The Convention on International Trade in Endangered Species of Wild Fauna and Flora)之簡稱；又稱「華盛頓公約」(Washington Convention)。其目的為保護保育類野生動物及珍貴稀有植物，有效管理其進出口作業，以維護自然生態之平衡，會員國(Party)除依本公約之規定外，對該公約附錄(Appendix)一、二、三、所列物種(Species)標本(Specimen)，不得進行貿易(Trade)。所稱標本，係指附錄中之任何動物或植物，含其活體(Alive)、屠體(Dead)、易於辨識之部位(Readily Recognizable Part)或其衍生物(Derivative)。所稱「貿易」，係指輸出、輸入或自海洋引入。為配合 CITES 之規定，經濟部國際貿易局公告「瀕臨絕種動植物及其產製品輸出入管理辦法」實施。依據該部 99 年 8 月 18 日經貿字第 09904604833 號函及瀕臨絕種動植物及其產製品輸出入管理辦法第 15 條規定，出口人輸出瀕臨絕種動植物及其產製品，應將出口貨品之學名、俗名及國際貿易局核發之許可證或其他證明書證號、項

次及有關內容，於出口報單或其他相關文件逐項申報，並於「申請審驗方式」欄填報代碼「8」，由電腦據以核列為 C2 或 C3。

### (二) 野生動植物進出口管理作業規範

經濟部國際貿易局經(81)貿 086101 號公告「野生動植物進出口管理作業規範」，其目的為保護保育類野生動物及珍貴稀有植物，有效管理其進出口作業，以維護自然生態之平衡，特訂定本規範，俾便各有關主管機關執行及進出口人遵循。其管理對象為依據野生動物保育法指定公告之保育類野生動物，及依據文化資產保存法指定公告之珍貴稀有植物。野生動植物由行政院農業委員會協調經濟部國際貿易局依中華民國進出口貨品分類表公告列示其相關商品分類號列及進出口簽審規定。

### (三) CITES 貨物通關業務相關管理機關之權責

處理 CITES 貨物通關業務相關之關務行政救濟案件，須先了解國內各機關管理 CITES 貨物相關機關之權責劃分及其業務事項之相互關係，才能從不同機關之主管業務範圍中，找出 CITES 貨物通關流程中疏漏的步驟。各機關與 CITES 貨物相關之業務分述如下：

#### 1、農委會與管理 CITES 貨物相關之業務

- (1) 保育類野生動物名錄及珍貴稀有植物之公告。
- (2) 保育類野生動物及產製品進出口同意文件之審查與核發。
- (3) 珍貴稀有植物出口同意文件之審查與核發。
- (4) 野生動物檢疫辦法之訂定。
- (5) 經海關沒入或扣押之野生動植物或產製品，有關飼育、典藏工作之指定處或協助退運等事項。
- (6) 其他有關野生動植物鑑識之協助、諮詢、保育宣導等事項。
- (7) 違法之取締及處理。

#### 2、貿易局與管理 CITES 貨物相關之業務

- (1) 野生動植物或產製品進出口簽審規定之公告。
- (2) 輸入許可證(IMPORT PERMIT)、輸入證明書(IMPORT CERTIFICATE)申請案之審核與發證。
- (3) 輸出許可證(EXPORT PERMIT)、CITES 出口或再出口許可證(CITES EXPORT OR PR-EXPORT PERMIT)申請案之審核與發證。
- (4) 廠商逃避進出口管制或矇混行為之行政處分。

#### 3、經濟部商標檢驗局與管理 CITES 貨物相關之業務

- (1) 野生動植物進口之隔離、檢疫及檢疫合格證明書之核發。
- (2) 野生動植物進口驗放後，種類、數量、流向等資料之提供。
- (3) 出口檢疫證明書之核發。

#### 4、行政院衛生署與管理 CITES 貨物相關之業務

(1)野生水產動物進口有關難亂之檢疫及檢疫結果通知書之核發。

(2)中藥商登記及中藥販賣之管理。

(3)野生水產動物進口驗放後，種類、數量、流向等資料之提供。

5、財政部關稅署及各地區海關與管理 CITES 貨物相關之業務

(1)進出口野生動植物之查驗、鑑識與水出口通關工作。

(2)查核 CITES 出口許可證、有關證明書及輸出入許可文件。

(3)有關走私或沒入等案件之協調與處理。

(四)保育類野生動物或其製品進口通關之程序

1、申請人需持農委會簽證之動物彩色圖鑑資料、貿易局核發之輸入許可證、檢驗局核發之動物檢疫合格證或衛生署檢疫單位核發之檢疫合格證、裝船文件及出口國管理機構核發之 CITES 許可證或出口國主管機關核發之產地證明書或同意文件等正本，並填送進口報單向海關申報進口，海關經查驗與申報者無訛後，始准完稅通關放行。

2、海關應將已核銷驗收之保育類野生動物或產製品之有關 CITES 許可證或出國官方產地證明書或同意文件正本(加註委會同意文件號碼及報單號碼)寄送委會登錄查考。

3、旅客攜帶進口通關程序

(1)旅客攜帶入境野生動物或產製品，仍需依本規範之規定辦理。

(2)旅客攜帶入境之野生動物或產製品，未檢附有關文件，其無私運行為者，得准其辦理退運。

(五)私運進口野生動物之查緝及處理

由海關負責查緝，必要時得洽請軍警及其他有關機關查緝。緝獲後由緝獲單位將貨物扣押並予以照存證、製作筆錄，並依野生動物保育法及「走私進口動物及其產製品處理方式」辦理，至於查獲走私之獎勵金及緝運費用之撥放，另依據「走私進口產品之處理辦法」辦理。

(六)已列入 CITES 附錄，但尚未依野生動物保育法或文化資產保存法列管之動植物及其產製品之輸出，照下列規定管理及辦理申簽 CITES 出口許可證事宜。

1、動物或產製品:未列入保育類野生動物名錄，但已列入 CITES 附錄者，應依 CITES 之規定檢齊相關證文件，逕向貿易局申簽 CITES 出口許可證，經審核相符後發給。

2、植物或產製品:文化資產保存法未列管，但已列入 CITES 附錄者，應依 CITES 之規定檢齊相關證文件，逕向貿易局申簽 CITES 出口許可證，經審核相符後發給。

3、貿易局核發之 CITES 出口許可證，應於證上加蓋「本證貨品離境時，請海關人員在證上簽署」之中英文字樣。又該證所列貨品，依規定不得分批出口，且逾有效期自動失效。

4、凡不在我國通關水出口之三角貿易案件，一律不核發 CITES 出口許可證。

5、凡出口人塗改或偽造 CITES 出口許可證者，一律依規定議處。

#### 四、戰略性高科技貨品之通關業務

##### (一)戰略性高科技貨品管制之目的

部分高科技貨品除了具有一般商業用途外亦具有軍事用途，我國為下列目的，建立高科技貨品管理制度：

##### 1、善盡國際責任

為共同防堵上述軍商兩用之高科技貨品出口後被用於不法目的，國際間出口管制組織，包括核子供應國集團(Nuclear Suppliers Group)、澳洲集團(Australia Group)、飛彈技術管制協議(Missile Technology Control Regime)、瓦聖納協議(Wassenaar Arrangement)、禁止化學武器公約(Cheical Weapons Convention)等制定相關規範進行管控。

##### 2、保護我商出口利益

為協助業者做好出口管控，避免誤觸國際管制規範，除參考國際出口管制組織規範外，我國並透過與數個國家進行交流合作，建立高科技貨品管理制度，於 82 年公布實施之「貿易法」中納入相關條文以取得實施法源，另訂定「戰略性高科技貨品輸出入管理辦法」以及「戰略性高科技貨品種類、特定戰略性高科技貨品種類及管制地區」等管制措施之施行基準，主管機關為經濟部，並由經濟部國際貿易局執行戰略性高科技貨品輸出入管理。

##### (二)戰略性高科技貨品輸出許可證的產品類別及相關清單之規定

##### 1、產品類別

戰略性高科技貨品大致分為 10 大類別，包含：核能物質與設施、特殊材料與相關設備、材料加工程序、電子、電腦、電信及資訊安全、感應器與雷射、導航與航空電子、海事、航太與推進系統。如未經許可出口上述規範之貨品，將因違反貿易法而面臨有期徒刑、拘役、科或併科罰金或罰鍰、停止輸出、輸入或輸出入貨品或撤銷進出口廠商登記等裁罰。

##### 2、相關清單之規定

通關時應先判別物品是否屬於「軍商兩用貨品及技術出口管制清單及一般軍用貨品清單」、「輸往伊朗敏感貨品清單」及依出口國規定須取得我國核發「國進口證明書」或其他相關保證文件之輸入貨品，交易對象是否列入「我國出口實體管理名單」，交易方式是否異常並達紅色警戒(如包裝方式異常、運送路線異常、臨時變更收貨人等)，尤其 106 年 9 月 25 日起，我國已全面禁止與北韓貿易。

(1)軍商兩用貨品及技術出口管制清單及一般軍用貨品清單：我國管制清單之內容採包含核子供應國集團、澳洲集團、飛彈技術管制協議、瓦聖那協議等國際出口管制組織公布之清單，並諮詢我業者及公協會之建議納入綜合考量，據以制訂並公告我

貨品管制清單。業者倘於檢視本清單後仍無法判定擬出口的貨品是否屬上述高科技貨品，可洽工業技術研究院線上申請貨品鑑定。

(2)輸往伊朗敏感貨品清單：鑒於伊朗發展核、生、化等軍事武器，嚴重威脅全球安全及區域穩定，為配合國際出口組織規範，自 95 年 6 月 1 日起增列。

(3)我國出口實體管理名單：為上述高科技貨品出口管理需要及保護我國廠商之出口利益，法務部參考聯合國安理會制裁綜合名單、其他相關國家公告之實體制裁名單、依資恐防制法公告之制裁對象等，制定我國出口實體管理名單。

(4)交易異常情形(紅色警戒)：出口上述規範之高科技貨品時，除須注意貨品及交易對象是否屬前述範疇外，亦須注意交易是否可能用於生產、發展核子、生化、飛彈等軍事武器用途，故須留意交易是否有異常情況，例如異常之運送路線、購買者主要業務與購買產品不相符、客戶拒絕例行性安裝、訓練或維修服務等，而此種異常情況即稱之為紅色警戒。

(5)其他國家出口管制名單：為提醒我國業者，避免發生出口高科技貨品至他國之出口管制對象而遭受他國制裁或及將自國外輸入之高科技貨品，以原貨或組裝後再出口時至該貨品原生產國之出口管制對象，造成往後無法再自該國取得高科技貨品等情況，因此是否為其他國家出口管制名單亦是相當重要。

(三) 戰略性高科技貨品出口之通關作業

1、戰略性高科技貨品出口，除依一般通關作業規定外，應注意下列兩點：

(1)輸出許可證可不分批或分批辦理出口通關作業。

(2)此類貨品之出口報單，應由報關人在「申請審驗方式」欄填報代碼「8」，由電腦據以核列為 C2 或 C3，但出口報單「輸出入許可文件號碼-項次」欄填列「戰略性高科技貨品輸出許可證」證號者除外。

2、控管文件—主要係透過「IC/DV」對產品輸入進行管制：

(1)「IC」(「國際進口證明書」；International Import Certificate)係由進口國政府簽發之書面證明文件，保證 IC 所載之產品進口後，一定遵守出口國政府之要求，不再轉運出口移作他用或其它類似之有關規定。

(2)「DV」(「抵達證明書」；Delivery Verification Certificate)係指進口國政府核發之證明書，證明產品已送達該國政府之有效管轄範圍內交貨。

#### 第四項 執行三角貿易通關業務

##### 一、三角貿易之概念

近年來許多台商受到景氣及人工成本高漲之影響，紛紛將工廠遷往他國，尤其以中國大陸、越南等最多。由於台商在大陸、香港及各國的銀行授信額度取得不易，加上受限於經濟部投審會對於投資方面的規定，因此基於節稅及避險的考量，透過第三地公司的設立與運作，國際金融業務分行在台灣的銀行帳戶（俗稱 OBU 帳

戶)內進行接單、押匯、開狀等業務，是企業界最為廣泛運用的方法，如此，真正將財務掌握在台灣境內，進而達到「根留台灣」的整體效益。

## 二、三角貿易實務上較常見之類型

三角貿易(Merchanting Trade)，係指我國廠商接受國外客戶(買方)之訂單，而轉向第三國供應商(賣方)採購，貨物由賣方逕運買方，或經過我國轉運(不通關進口)銷售買方之貿易方式。亦即我國的中間商利用其從事國際貿易之經驗、技術、商務關係或地理上的優越地位，對出口商(第三國)供應商以買方地位，面對進口國進口商以賣方之地位，分別簽立買賣契約，貨物則由出口(第三國)逕運進口國(或經過我國轉運不通關)，我國的中間商僅以文件處理(document process)方式達成貿易，並賺取價差之行為。三角貿易實務上較常見之類型如下。

### (一)傳統型三角貿易

指我國的中間商分別與進口國進口與出口國(第三國)出口商訂立買賣合約，貨物則由出口商(第三國)逕運進口國，至於貨款則由中間商以契約當事人立場一方面自進口商收取，另一方面向出口商支付。

### (二)轉口型三角貿易

出口國與進口國兩國間的貨物買賣，透過我國商人仲介成交，貨物系自出口國先運至我國後，或原封不動或改包裝或稍為加工(不通關)再運至進口國的貿易方式，以我國立場而言即為轉口貿易。

### (三)特殊型之三角貿易

我國之廠商以節稅為目的，在我國境外之國家設立公司(俗稱境外公司)，進出口貿易之進行仍由台灣母公司接單無論付款方式為(L/C、D/P、D/A 或 O/A)悉以境外公司名義，在國外銀行或國際金融業務分行處理，以達到節稅的目的。

## 三、三角貿易通關業務相關規定

(一)進、出口報單應同時申報，先經進口單位辦理進口放行手續後，再由出口單位辦理出口放行手續。

(二)進口貨物於海關放行前因故轉售國外廠商之三角貿易案件，須向海關申請更改原進口報單納稅辦法為 90 並同時檢具出口報單。其中，出口報單各項貨物之「原進口報單號碼」欄應填報進口報單號碼與項次。

(三)三角貿易案件無論是否列屬限制輸出之表 1、表 2 貨品，因無進口之事實，免繳驗輸入許可證、輸出許可證，惟出口戰略性高科技貨品應取得輸出許可。

(四)外貨不得以我國為產地之標示。

(五)廠商於報關時提供之國內賣方商業發票，進口地海關准予收單，至於是否依據該發票作為課稅依據之認定，尚須依據關稅法暨同法施行細則有關估價規定辦理。

(六)廠商申報屬華盛頓公約附錄物種之三角貿易轉口案件，未完成報關及進口相關程序，不屬核發「華盛頓公約出口許可證」範圍<sup>162</sup>。

(七)自104年1月1日起，申報菸品三角貿易案件應先取具財政部核發之菸品進口業許可執照，廠商報關時，應於菸品三角貿易案件之進口報單「輸入許可證號碼-項次」欄填報許可執照號碼，以利通關及單證比對<sup>163</sup>。

(八)離島港區，因港埠設施未臻完善，海關對貨物之監管不易，現階段不宜辦理三角貿易通關業務<sup>164</sup>。

(九)已正確標示原產地國別，且有標示國內廠商名址，並已註明「進口商」或「代理商」或「經銷商」或其他類似文字者，出口時無須塗銷或剪除國內廠商名址<sup>165</sup>。

(十)存於進口區(倉)之三角貿易貨物申請運送至其他(含他關)港口(機場)出口者，除武器、彈藥、毒品、毒性化學物質，及未經檢疫合格貨物限由原進口之港口或機場辦理外，其餘經海關派員押運、經核准加封電子封條之貨櫃或保稅運貨工具載運者，得以陸路運輸或海上走廊方式運送至其他(含他關)港口或機場裝船(機)出口。未經檢疫合格貨物倘經行政院農業委員會動植物防疫檢疫局回覆核放結果代碼為「NI」，採密閉式貨櫃裝運及保持封條完整者，得核准以前述方式辦理內陸轉運<sup>166</sup>。

(十一)三角貿易貨物在同一關進、出口之通關規定

暫存原進口區(倉)之三角貿易貨物，廠商於規定報關期限內向海關申報進口報單，並檢附出口報單，報明係三角貿易，經海關進口關別辦理進口報單通關放行後，移請稽查或倉棧單位將貨物加封或押運或監視移至出口區(倉)，再將進、出口報單併送出口關別辦理通關作業，俟放行後，將進、出口報單送稽查或倉棧單位辦理監視裝櫃加封或押運裝船(機)出口；但屬整櫃貨物，進、出存放於同一貨櫃集散站者，得按原儲位傳輸出口進倉資料，辦理出口通關手續。

(十二)三角貿易貨物自不同關進、出口之通關規定

1、於不同關辦理進、出口報單通關手續者

(1)進口關區進口單位核准三角貿易貨物自其他關區出口，於辦理進口報單通關放行時，應勾選進口貨物電腦放行附帶條件，並於提單、進口報單上批註「請派員押運(或加封或監視裝入保稅卡車)至XX關(XX分關)出口倉」等字樣，連同出口報單(報關人應繕打出口地海關之出口報單號碼)等全卷轉送稽查或倉棧單位。

(2)稽查或倉棧單位依進口單位批註之轉運方式辦理貨櫃(物)轉運手續，應影印進口報單一份連同出口報單送交出口關區。進口報單正本於簽註辦理轉運情形後送還進口關區放行單位。

<sup>162</sup>經濟部國際貿易局91年9月2日貿服字第09190088990號函。

<sup>163</sup>財政部103年6月26日台財庫字第10303687622號函。

<sup>164</sup>前關稅總局99年8月12日台總局徵字第0991017435號函。

<sup>165</sup>經濟部國際貿易局100年12月13日貿服字第10070305220號函。

<sup>166</sup>行政院農業委員會動植物防疫檢疫局106年6月27日防檢五字第1061499651號函。



(3) 出口關區出口單位於辦理出口報單通關手續後，應於進口報單影本簽註已出口事項，並送還進口地海關進口放行單位，俾附存原進口報單以作相互勾稽。

2、於進口關區辦理進、出口報單通關手續者

(1) 進口關別辦理出口報單通關手續時，出口報單號碼第 3、4 碼應繕打裝船(機)出口關別。

(2) 進口關別核准三角貿易貨物自其他關區裝船(機)出口，於辦理進口報單通關手續後，移請稽查或倉棧單位將貨物加封或押運或監視移至出口區(倉)，再將進、出口報單併送出口單位辦理出口通關作業。俟放行後，將進、出口報單送稽查或倉棧單位辦理監視裝櫃加封或押運至出口地裝船(機)出口。但屬整櫃之三角貿易貨物，進、出存放於同一貨櫃集散站者，得按原儲位傳輸出口進倉資料，辦理出口通關手續。

## 第二節 關務行政救濟案件之複雜性

關務行政救濟案件之所以複雜，除了通關業務的多樣性特性外，業務本身亦是專業而複雜，因此關務行政救濟案件需要更專業的事後審查，更嚴謹的覆核程序及更明確的法令來解決關稅稽徵、邊境管制、貿易簽審及貨品安全等不同面向的問題。本節第一項說明緝私裁處與核稅處分之差異，包括緝私裁處複雜的實務困境，緝私裁處涉及大量不確定的法律概念，以及緝私裁處與核稅處分兩者在可移送強制執行的時間不同；第二項探討報單申報錯誤之態樣及法律效果，內容包括無涉走私或虛報之報單申報錯誤(含稅則歸列錯誤、關稅之短徵、溢退、短徵及溢退及代徵稅費之報單申報錯誤)及涉及走私或虛報之報單申報錯誤(含涉逃避管制的報單誤寫、誤算的假誤寫真走私及報關行之報單更正責任等)。第三項探討違法行為數的認定，包括大法官釋字 754 號解釋關於一張海關申報單行為數的認定、二張海關報單行為數的認定(一張 D8 報單進保稅倉，再一張 D2 報單進課稅區)、一張報單同時違反海關緝私條例及廢棄物清理法行為數的認定，及旅客同時違反海關緝私條例及藥事法二行為之認定；第四項談及納稅義務人是否有逃避管制的認定依據，內容包括海關緝私條例所稱「管制」之涵義、走私、逃避管制或虛報的判定及補送專案輸入許可文件，可免認涉逃避管制等重點；第五項納稅義務人人或行為人之認定，包括納稅義務人之認定、借牌或共同行為人之認定；第六項海關進行調查前之認定，包括著手進行調查之認定及中止犯之認定等。

### 第一項 緝私裁處與核稅處分之差異

一、緝私裁處與核稅處分所涉不確定法律概念之差異

關務行政救濟之案件不同於一般稅捐機關僅以核稅處分為主，關務行政救濟除了

關稅核處（依關稅法）外，另還包括為達邊境管制所為包含行為罰與漏稅罰之行政處分（依海關緝私條例）。核稅處分無裁罰性質，並非行政罰法上之行政處罰，但仍構成行政處分。業者或民眾是否偷漏關稅？是否走私？是否虛報？使得關務行政救濟案件在事實認定及調查程序上，相較單純的稅務處分更加複雜及困難。

海關緝私條例之裁處構成要件（如私運、起卸、裝運、收受、貯藏、購買、代銷、虛報品質逃避管制等），多涉及行為認定舉證之困難及不確定性，在行政救濟上的爭議較高；相較於核稅處分，爭點多半在稅則號別與完稅價格之核定，屬於事實或專業之認定，主觀上的不確定性較低<sup>167</sup>。

## 二、押款抵繳或移送強制執行時點之差異

緝私裁處處分確定後才能抵繳或移送強制執行；核稅處分雖未確定，只要繳納期間完成即可抵繳或移送強制執行。

依海關緝私條例所為之處分包含稅款、罰鍰及追繳貨價等公法上之金錢債務，由於受限於同條例第 50<sup>168</sup>、51<sup>169</sup> 條之通知及變價程序規定，處分確定前不得抵繳保證金，對擔保品變價取償，或抵付、變價取償甚或移送強制執行，不同於稅法於繳納期間一過，就可以依行政執行法第 11 條<sup>170</sup>，移送強制執行。因此關稅法第 47 條<sup>171</sup>另規定於徵稅案件確定後，稅款如何加計利息退還受處分人的機制。

### 第二項 報單申報錯誤之態樣及法律效果

#### 一、無涉走私或虛報之報單申報錯誤

##### (一)稅則歸列錯誤

財政部 91 年 3 月 8 日發布台財關字第 0910550152 號令，以保障納稅義務人權益；有關進口貨物「行之多年歸列稅則號別不適當」之案件，依下列原則辦理：「一、海關對於進口貨品之稅則歸列，如發現所歸列之稅則號別不適當，擬變更其稅則號別且將

<sup>167</sup> 盧世寧，〈緝私處分確定前之行政執行〉，《稅務旬刊》，第 2179 期，2012 年 4 月 10 日，頁 17-22。

<sup>168</sup> 海關緝私條例第 50 條：依本條例處分確定案件，收到海關通知之翌日起算三十日內未將稅款及罰鍰繳納者，得以保證金抵付或就扣押物或擔保品變價取償。有餘發還，不足追徵。前項變價，應以拍賣方式為之，並應於拍賣五日前通知受處分人。

<sup>169</sup> 海關緝私條例第 51 條：「未依前條規定繳納稅款及罰鍰而無保證金抵付，亦無扣押物或擔保品足以變價取償，或抵付、變價取償尚有不足者，移送強制執行；海關並得停止受處分人在任何口岸報運貨物進口、出口，至稅款及罰鍰繳清之日止」。

<sup>170</sup> 行政執行法第 11 條：「(第 1 項)義務人依法令或本於法令之行政處分或法院之裁定，負有公法上金錢給付義務，有下列情形之一，逾期不履行，經主管機關移送者，由行政執行處就義務人之財產執行之：一、其處分文書或裁定書定有履行期間或有法定履行期間者。二、其處分文書或裁定書未定履行期間，經以書面限期催告履行者。三、依法令負有義務，經以書面通知限期履行者。(第 2 項)法院依法律規定就公法上金錢給付義務為假扣押、假處分之裁定經主管機關移送者，亦同」。

<sup>171</sup> 關稅法第 47 條：「納稅義務人不服前條複查決定者，得依法提起訴願及行政訴訟。經依複查、訴願或行政訴訟確定應退還稅款者，海關應於確定之翌日起 10 日內，予以退還；並自納稅義務人繳納該項稅款之翌日起，至填發收入退還書或國庫支票之日止，按退稅額，依繳納稅款之日郵政儲金一年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併退還」。

影響進口人之權益者，…由關務署報部核定，以求程序周延。二、此類案件應報部核定之原則為：(一)適用範圍：貨物不論是否經海關查驗或審查文件後所歸列之稅則號別，均有適用。(二)整體性：海關對同一進口貨物，不論自同一關區進口，或自數個不同關區進口，均核定為同一稅則號別者。(三)延續性：按進口行為之延續性，須同時考量進口期間及進口次數。亦即進口行為需具有持續性，且有頻繁之進口紀錄，並視產品特性而定。三、為利於海關執行，減少爭訟，且基於保障業者權益之考量，此類本部核定改列進口貨物稅則號別之案件，本部將依行政程序法第 159 條第 2 項第 2 款暨第 160 條第 2 項規定以令發布之，並登載於現為行政院公報，改列之稅則號別自發布令之日起生效。有關擬變更稅則號別之進口貨品，在海關發現後報部至本部核定發布前，基於稅率變動不溯及既往，在稅率之適用方面，由海關依進口貨物之原稅則稅率辦理，以符法律安定性。四、為有利業者進口成本估算並確保稅收，海關於發現進口貨物所歸列之稅則號別不適當，擬變更其稅則號別時，儘速函報本部核定」。

海關對於進口貨品之稅則歸類，應求前後一致。如發現原所歸列之類目號別不適當，擬變更其稅則號別課稅時，除已明文修訂者外，應依前揭函令之規定先報財政部核定。至進口貨物分類之復查案件，仍應依關稅法第 45、46 及 47 條規定辦理。

#### (二)關稅之短徵、溢退、短徵及溢退

行政程序法第 101 條第 1 項規定：「行政處分如有誤寫、誤算或其他類此之顯然錯誤者，處分機關得隨時或依申請更正之。」蓋行政處分如因書寫錯誤、計算錯誤、疏略及自動化作業之錯誤等，致其所表現之內容與行政機關之意思不一致，不僅其錯誤在客觀上應如在額頭上一望可知，即應如何始為正確，亦十分明白。因此，存在「顯然錯誤」時，行政機關予以改正，並不影響行政處分之規制內容，亦無損於相對人之信賴及法律安定，不論其結果有利或不利於相對人，對此種行政處分之瑕疵，應皆容許行政機關隨時更正，不同於一般之違法。

「顯然錯誤」在關稅法施行細則第 54 條中規定：「本法第 65 條所稱<sup>172</sup>短徵之稅款，指海關或納稅義務人於稅款完納後，因發現稅則號別、稅率適用、稅款計算、稅單填寫、幣別、計價單位、匯率、運費或保險費顯然錯誤致短徵者。所稱溢退稅款，指海關或退稅申請人於退稅款核定通知後，因退稅款計算或退稅通知書填寫等顯然錯誤致溢退者。前項所定稅則號別顯然錯誤，應依下列原則認定：一、海關進口稅則之節、目、款之分類品目名稱已明確規範而適用錯誤者。二、違反海關進口稅則有關之類註、章註、目註之明確規定者。三、同樣或類似貨物經海關稅則預先審核或行政救濟程序確定分類，同一進口人再次申報錯誤者。」因此，關稅法 65 條第 2 項規定：「前項補繳或發還期限，以 1 年為限；短徵、溢徵者，自稅款完納之翌日起算；短退、溢退者，自海關填發退稅通知書之翌日起算」。因此關稅法對於關稅稽徵短徵、溢退之「顯然錯誤」有 1 年的補繳期限；溢徵、短退之發還，為保障納稅義務人的「退稅請求權」，

<sup>172</sup>關稅法第 65 條第 1 項規定：「短徵、溢徵或短退、溢退稅款者，海關應於發覺後通知納稅義務人補繳或具領，或由納稅義務人自動補繳或申請發還」。

符合法律優位原則，關稅法未特別規定需「顯然錯誤」才可申請發還溢徵、短退之稅款，但基於稅收安定性考量，溢徵、短退關稅稅款之發還亦以1年為限。

### (三)代徵稅費之報單申報錯誤

稅捐稽徵法第28條規定：「(第1項)納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起5年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。(第2項)納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起2年內查明退還，其退還之稅款不以5年內溢繳者為限」。

應退還之稅款在本質上具公法上不當得利之性質，因此最高行政法院105年7月份第1次庭長法官聯席會議決議：「稅捐稽徵法第28條規定之納稅義務人對於因適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款…其性質上為公法上不當得利規定。…退稅原因，並就溢繳稅款發生之不同原因，規定不同之應退還稅款期間。因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，其退還之稅款不限於5年內溢繳部分，均係作有利於納稅義務人之修正。此部分退稅規定具公法上不當得利性質，自不因而受影響，納稅義務人得據以請求退還溢繳之稅款。」

稅捐稽徵機關本於所認定之事實，適用法令作成課稅處分，其事實認定必須正確，法令適用始可能正確。事實認定錯誤，法令適用自必錯誤。因此，稅捐稽徵法第28條第2項所稱之「適用法令錯誤」，法律文義包含因事實認定錯誤所致適用法令錯誤之情形。再司法實務就課稅處分之行政爭訟，係採所謂「爭點主義」(最高行政法院62年判字第96號判例參照)，復因申請復查及提起訴願、行政訴訟，有法定期間之限制(稅捐稽徵法第35條第1項、關稅法第45條、訴願法第14條第1項及行政訴訟法第106條第1項)。因此，納稅義務人於復查程序或訴願程序未主張之爭點，非但於訴願程序及行政訴訟不得主張，亦不得另行據以提起行政爭訟。然而稅捐稽徵機關於稅捐核課期間內，發現課稅處分所據事實以外之課稅事實者，卻得依稅捐稽徵法第21條第2項規定，對納稅義務人另行補徵稅捐。兩者相較，顯失公平。為求平衡，應許納稅義務人以課稅處分認定事實錯誤，請求退還溢繳之稅款。稅捐稽徵法第28條第2項之「適用法令錯誤」，即無予以限縮解釋，排除認定事實錯誤，致適用法令錯誤情形之理由。從而，稅捐稽徵機關之課稅處分認定事實錯誤時，納稅義務人得援引稅捐稽徵法第28條第2項規定，請求退還溢繳之稅款」。

本則決議，依據最高行政法院民國106年12月26日第2次庭長法官聯席會議決議繼續援用，因納稅者權利保護法106年12月28日施行後，該法第21條第1項<sup>173</sup>已改採之總額主義精神，故亦將前段司法實務就課稅處分之行政爭訟，係採所謂「爭點主義」部分，修正為「總額主義」。

<sup>173</sup>納稅者權利保護法第21條第1項：「納稅者不服課稅處分，經復查決定後提起行政爭訟，於訴願審議委員會決議前或行政訴訟事實審言詞辯論終結前，得追加或變更主張課稅處分違法事由，受理訴願機關或行政法院應予審酌。其由受理訴願機關或行政法院依職權發現課稅處分違法者，亦同」。

準此，行政程序法第 101 條第 1 項「處分機關得隨時或依申請更正之」之規定，縱撤銷訴訟進行中，行政機關發現訴訟標的行政處分有該條項之錯誤，本得「隨時」予以更正，並不影響行政處分之規制內容，則此錯誤瑕疵之更正，自與撤銷訴訟違法判斷基準時無涉。

## 二、涉及走私或虛報之報單申報錯誤

現行進出口報單申報事項更正作業辦法係依據關稅法第 17 條<sup>174</sup>規定而訂定，立法之目的為達成確保報單文書真實性。揆諸 100 年 4 月 22 日修正該辦法第 2 條第 1 項規定之理由略以：「依現行第 1 項規定，須有筆誤、誤繕、漏列或其他顯然錯誤之情況，納稅義務人或貨物輸出人始得向海關申請進、出口報單更正，惟依關稅法第 17 條第 5 項、第 6 項及第 7 項規定，為確保文書之真實性，如有錯誤須更正或與事實不符有必要更正之情況，即得向海關申請更正，為避免產生子法限縮母法規定之疑慮，爰修正第 1 項。」準此，於修正後，納稅義務人或貨物輸出人向海關申請更正進、出口報單，已不限於筆誤、誤繕、漏列或其他顯然錯誤之情況，凡報單申報事項有「錯誤」或「與事實不符」之情形，均得向海關申請更正。實務上如何區分前開兩種情形，財政部曾函報略以：「所謂『錯誤』，一般係指納稅義務人或貨物輸出人報關時所檢附之發票、裝箱單等文件內容正確，惟於填寫或鍵輸報單時因發生筆誤、誤繕、漏列或其他顯然錯誤情事，致使報單申報事項與所檢附之證明文件內容不一致而言，至『與事實不符』，則係泛指報單申報事項發生上開錯誤以外之情事而與實際情況未合者」。

### (一) 涉逃避管制的報單誤寫、誤算—假誤寫真走私

海關緝私條例第 37 條規定：「報運貨物進口而有下列情事之一者，得視情節輕重，處所漏進口稅額 5 倍以下之罰鍰，或沒入或併沒入其貨物：一、虛報所運貨物之名稱、數量或重量。二、虛報所運貨物之品質、價值或規格。三、繳驗偽造、變造或不實之發票或憑證。四、其他違法行為。報運貨物出口，有前項各款情事之一者，處新臺幣 300 百萬元以下罰鍰，並得沒入其貨物。有前 2 項情事之一而涉及逃避管制者，依前條第 1 項及第 3 項規定處罰。」第 36 條規定：「(第 1 項)私運貨物進口、出口或經營私運貨物者，處貨價三倍以下之罰鍰。(第 3 項)前 2 項私運貨物沒入之。」涉逃避管制的報單誤寫、誤算的虛報模式，申報人通常會將貨名或產地寫正確(設為 A，是真正要進口之管制物品)，因稅則寫錯關稅法不罰，所以報單會故意將稅則號別寫錯(寫成 B，B 不是管制物品)，當電腦通關系統規列為應審或應驗時，再申請更正貨名或產地，讓電腦機械式的簽審比對正確，而能讓貨物 A 順利通關放行，此時即使被海關發現，申請人會以於報單上已經申報海關緝私條例第 37 條所規定的貨名或產地，無法構成逃避

<sup>174</sup>關稅法第 17 條：「(第 1 項)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。(第 2 項)出口報關時，應填送貨物出口報單，並檢附裝貨單或託運單、裝箱單及依規定必須繳驗之輸出許可證及其他有關文件。(第 5 項)第 1 項及第 2 項之報單，納稅義務人或貨物輸出人得檢附證明文件向海關申請更正。(第 8 項)前 3 項得申請更正之項目、期限、審核之依據、應檢附之證明文件及其他應遵行事項之辦法，由財政部定之」。

管制，此種報單的誤寫、誤算，是「與事實不符」之情形，更改後之報單與實際來貨不相符合，卻瞞騙過了通關電腦的「機械式比對」，實為假誤寫真走私。

## (二)報關行之報單更正責任

107年5月9日新修訂之海關緝私條例將原來規範報關業者向海關遞送報單為不實記載之第41條<sup>175</sup>刪除，並新增關稅法84條第2項：「報關業者因報單申報錯誤而有前項情事者，於海關發現不符、接獲走私密報、通知實施事後稽核前，主動依第17條第5項規定及第6項所定辦法代理納稅義務人或貨物輸出人申請更正報單，並經海關准予更正，免依前項規定處罰」。因此修法後報關行報單申報錯誤之責任，回歸依報關業設置管理辦法第13條第1項之規定：「報關業受委任辦理報關時，應依據進出口人提供之發票、提單或其他有關資料文件，依規定正確申報貨名、稅則號別或其他應行申報事項，製作進出口報單或其他報關文件，其「電腦申報資料」與「報關有關文件」之內容必須一致。」及第35條第1項定：「報關業違反第13條第1項至第3項…規定者，海關得依關稅法第84條第1項規定，視其情節輕重，予以警告並限期改正或處新臺幣6千元以上3萬元以下罰鍰。」漏稅罰部分則依據海關緝私條例第37條及第43條之規定，處罰貨主，以使關稅及內地稅之裁罰對象一致。

至於納稅義務人或貨物輸出人因報單申報錯誤主動申請更正得否免罰之規定，107年5月9日海關緝私條例新修訂之第45-3條規定：「(第1項)納稅義務人或貨物輸出人因報單申報錯誤而有第37條或第39條第2項所定情事者，於海關、稅捐稽徵機關或其他協助查緝機關接獲檢舉、進行調查前，主動申請更正，經海關准予更正且符合下列情形之一者，於更正範圍內免予處罰：一、貨物放行前：(一)經海關核定免驗貨物。(二)經海關核定應驗貨物且未涉及逃避管制者，於向海關補送報單及有關文件前申請更正。但未於接獲海關連線核定通知之翌日辦公時間終了前補送者，不適用之。二、貨物放行後，未經海關通知實施事後稽核」。

因此，報單申報錯誤，在貨物放行前，即時在C2書面審單時主動申請改報單，只要未經核定應驗C3，且實到進口貨物非管制物品，均得主動向海關申請更正，於更正範圍內免予處罰。

### 第三項 違法行為數的認定

所謂「一行為」原則上應指基於「同一原因事實」而言之一行為。「自然的一行為」，指「單純的一個決意一個動作，或雖由若干部分組成但仍基於一個決意，且時間與空間緊密連結，旁觀者通常視之為一個行為」。許宗力大法官在釋字第604號解釋協同意見書所稱之「自然意義之單一行為」，亦即「以一個理性的非法律人，根據社會一般通

<sup>175</sup> 107年5月9日海關緝私條例修法前第41條第1項：「報關業者向海關遞送報單，對於貨物之重量、價值、數量、品質或其他事項，為不實記載者，處以所漏或沖退稅額2倍至5倍之罰鍰，並得停止其營業1個月至6個月；其情節重大者，並廢止其報關業務證照」。

念，或以自然觀察方法所理解的一行為」。

一行為不二罰原則，指單一違反行政法上義務之行為，不得受到兩個以上相同處罰的制裁，係實體法上保障人權，避免遭受重複評價，不同於一事不再理係為維護訴訟經濟，避免司法資源濫用。一行為不二罰原則，係憲法所承認之法治國原則，原意即係在使單一行為免受重覆之評價及處罰，以平衡處罰之有效性與避免過當。司法院大法官釋字第503號解釋之「一行為不二罰」之描述：「納稅義務人對於同一違反租稅義務之行為，同時符合行為罰及漏稅罰之處罰要件者，其處罰目的及處罰要件，雖有不同，前者係以有違反作為義務之行為即應受處罰，後者則需有處罰法定要件之漏稅事實始屬相當，除二者處罰之性質與種類不同，必須採用不同方法而為併合處罰，以達行政目的所必要者外，不得重複處罰，乃現代民主法治國家之基本原則」。

是否違反一行為不二罰之原則，其審究重點應在於：對自然意義下之一行為，重覆施予相同性質或種類之處罰，是否過當，而形成「過度處罰」(excessive punishments)。在通關業務中，會遇到以下數種報關行為，其行為數的認定方式如下：

#### 一、一張報單數行為的認定(釋字754)

一行為同時違反數個行政法上義務規定而應處罰鍰(均為漏稅罰)，依行政罰法第24條第1項<sup>176</sup>規定，應依法定罰鍰額最高之規定裁處。行為人僅有一個虛報之行為，同時違反關稅法、加值型及非加值型營業稅法及貨物稅條例3個漏稅罰之行政法上義務，此類案件是否應依行政罰法第24條第1項從法定罰鍰額最高之規定論處(即本案僅依貨物稅條例第32條第10款之規定處所漏貨物稅額5倍之罰鍰)？大法官對此提出釋字754號解釋：「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。關稅法第17條第1項、貨物稅條例第23條第2項、營業稅法第41條，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。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」。準此，同一張進口報單如未據實申報，致逃漏進口稅、貨物稅及營業稅，應併合處罰，不生一行為不二罰之問題。

#### 二、二張報單行為數的認定(一張 D8 報單進保稅倉，一張 D2 報單進課稅區)

廠商以 D2 (保稅貨出保稅倉進口) 報單報運進口貨物，涉繳驗不實發票經依海關緝私條例第 37 條第 1 項規定論處，嗣查其原 D8 (外貨進保稅倉) 報單亦有相同情形，

<sup>176</sup>行政罰法第 24 條第 1 項：「一行為違反數個行政法上義務規定而應處罰鍰者，依法定罰鍰額最高之規定裁處。但裁處之額度，不得低於各該規定之罰鍰最低額」。



是否認定為二個違法行為，需分別論處？

(一)法務部 96 年 2 月 12 日法律字第 0960003606 號函：「二、……至於違法之事實是否為『一行為』？乃個案判斷之問題，並非僅就法規與法規間之關連；或抽象事實予以抽象之判斷，而係必須就具體個案之事實情節依據行為人主觀的犯意、構成要件之實現、受侵害法益及所侵害之法律效果，斟酌被違反行政法上義務條文之文義、立法意旨、制裁之意義、期待可能性與社會通念等因素綜合判斷決定之」。

(二)財政部關務署 103 年 4 月 28 日台關緝字第 1031002185 號函，針對此案認為：「行為人申報 D8 及 D2 報單時所涉之繳驗不實發票行為，其目的在於偷漏進口時應課徵之關稅，雖分階段實施，惟因係於後階段（D2）始發覺違章，應足認係出於單一之概括犯意。又鑒於所涉行為態樣相同，僅侵害單一之稽徵正確性，尚不致構成兩次漏稅，準此，參照上開說明，綜合判斷上宜論屬一行為，即後階段（D2）申報出倉進口之重度違章行為吸收前階段（D8）進儲保稅倉之低度違章行為，僅須就此依海關緝私條例第 37 條第 1 項第 3 款規定裁罰，即足以評價整體不法」。

(三)結論

當廠商以 D8 報單申報進口貨物進儲保稅倉庫或物流中心，涉及虛報情事，應否補徵營業稅、菸酒稅、貨物稅及處罰時，得按關稅法第 58 條修正理由說明處理：「存入保稅倉庫之貨物，實際上已進入國境，該貨物係處於保稅狀態，如有涉及虛報情事，仍有海關緝私條例等相關規定之適用」。因此當涉及虛報情事，原則上係指海關緝私條例第 37 條第 1 項各款所規定之情事，海關視其違反情節按同條第 1 項或第 3 項論處。惟其中是否虛報價值一項，實務上，以 D8 報單申報進口貨物進儲保稅倉庫或物流中心時，雖檢具發票並填報完稅價格，因無須繳納稅費，海關對其所填報之完稅價格未作審核，係於出倉進口申報 D2 報單時再作處理。

三、一張報單同時違反二個不同法律時行為數的認定

一張報單同時違反海關緝私條例第 37 條第 2 項及廢棄物清理法第 38 條第 1 項規定，衍生出以下二個問題：此一申報行為究係一行為或二行為（未經申請即輸出有害廢棄物及報運出口申報不實）？應由何機關論處？如依法定罰鍰額較高之海關緝私條例第 37 條第 2 項論處（行政罰法第 24 條第 1 項），因關稅總局 94 年 3 月 21 日台總局緝字第 09410035901 號令訂頒之「報運貨物出口涉及虛報案件裁罰金額或倍數參考」，每一案虛報之事業廢棄物在 20 噸以下者，應裁罰之罰鍰僅 3 萬元，反較廢棄物清理法第 53 條第 3 款法定最低罰鍰 6 萬元為低，上開裁罰金額或倍數參考表應否配合修改提高至 6 萬元？或免予修改，由海關逕依行政罰法第 24 條第 1 項但書規定，於裁處時將其最低罰鍰提高為 6 萬元？

針對此第一個問題，財政部分別函詢行政罰法之主管機關法務部及同時有權處理之行政院環境保護署，二機關分別回函如下，財政部亦於 97 年 1 月 8 日以 97 年 1 月 8 日台財關字第 09600427220 號函此案件之關稅局，說明此種案件行為數的認定。至



於第二個問題，則可依據行政罰法第 24 條第 1 項規定辦理，實務上仍移由法定罰鍰額最高之規定機關裁處，未修改「報運貨物出口涉及虛報案件裁罰金額或倍數參考表」。

#### (一)法務部看法

按行政罰法第 24 條規定：「一行為違反數個行政法上義務規定而應處罰鍰者，依法定罰鍰額最高之規定裁處。但裁處之額度，不得低於各該規定之罰鍰最低額。(第 1 項)前項違反行政法上義務行為，除應處罰鍰外，另有沒入或其他種類行政罰之處罰者，得依該規定併為裁處。但其處罰種類相同，如從一重處罰已足以達成行政目的者，不得重複裁處。(第 2 項)一行為違反社會秩序維護法及其他行政法上義務規定而應受處罰，如已裁處拘留者，不再受罰鍰之處罰」。又第 26 條第 1 項規定：「一行為同時觸犯刑事法律及違反行政法上義務規定者，依刑事法律處罰之。但其行為應處以其他種類行政罰或得沒入之物而未經法院宣告沒收者，亦得裁處之。」上開所稱之「一行為」，包括「自然一行為」及「法律上之一行為」。至於違法之事實是否為「一行為」？乃個案判斷之問題，並非僅就法規與法規間之關連；或抽象事實予以抽象之判斷，而係必須就具體個案之事實情節，依據行為人主觀的犯意、構成要件之實現、受侵害法益及所侵害之法律效果，斟酌被違反行政法上義務條文之文義、立法意旨、制裁之意義、期待可能性與社會通念等因素綜合判斷決定之<sup>177</sup>。

#### (二)行政院環境保護署看法

行政院環境保護署 96 年 1 月 15 日環署廢字第 0960001792 號回函：「二、法務部 95 年 6 月 12 日法律字第 0950022324 號函，係就海關緝私條例第 39 條第 1 項及藥事法第 22 條第 1 項禁止之行為，分別認定為『作為義務』及『不作為義務』。三、本案依海關緝私條例第 37 條第 2 項所處罰之行為係「報運貨物進口而有：(一)虛報所運貨物之名稱、數量或重量。(二)虛報所運貨物之品質、價值或規格。(三)繳驗偽造、變造或不實之發票或憑證。(四)其他違法行為。」性質上應屬『不作為義務』之違反。四、另廢棄物清理法第 53 條第 3 款所處罰之行為係違反同法第 38 條第 1 項未申請核發許可文件而『輸出』事業廢棄物性質上亦屬『不作為義務』。五、綜上，違反海關緝私條例第 37 條第 2 項及廢棄物清理法第 38 條第 1 項，均屬『不作為義務』，與前開法務部函釋應無抵觸」。

#### (三)財政部之見解

廠商輸出入事業廢棄物未經目的事業主管機關許可，且以虛報貨名向海關報運進出口，同時違反「廢棄物清理法」及「海關緝私條例」之規定，其違法事實究屬一行為或二行為，參照法務部 96 年 1 月 30 日法律字第 0960000121 號函釋商標法所稱「輸入」行為之意旨，廠商輸出入事業廢棄物包括申請許可及報關等各種不同階段之行為，屬法律上構成要件之一行為，應依行政罰法第 24 條規定辦理。因此，本案貨物如屬廢棄物清理法第 38 條第 3 項公告禁止輸入之種類，則應依廢棄物輸入輸出過境轉口管理辦法第 18 規定辦理。

<sup>177</sup>法務部 96 年 1 月 29 日法律決第 0960002641 號函。

#### 四、旅客同時違反海關緝私條例及藥事法(二行為)

海關緝私條例第39條第1項規定：「旅客出入國境，攜帶應稅貨物或管制物品匿不申報或規避檢查者，沒入其貨物，並得依第36條第1項論處。」上開規定係課以旅客於出入國境時，對於所攜帶之應稅貨物或管制物品有申報並接受檢查之行為義務。

藥事法第22條第1項規定：「本法所稱禁藥，係指藥品有左列各款情形之一者：一、…。二、未經核准擅自輸入之藥品。但…。」係課以民眾不得擅自輸入未經核准之藥品之不作為義務。

本件旅客同次入境對於所攜帶之應稅貨物或管制物品，以「不作為」之行為方式違反申報並接受檢查之行為義務，且其中有未經核准之藥品，係以「作為」之行為方式違反禁止擅自輸入藥品之不作為義務，應屬數行為違反數行政法上義務，自應依行政罰法第25條<sup>178</sup>規定，分別處罰之。

#### 第四項 逃避管制之認定

##### 一、海關緝私條例所稱「管制」之涵義

逃避管制私運貨物進口，海關緝私條例所稱「管制」之涵義，財政部特別以 101 年 11 月 8 日以台財關字第 10100653890 號令，統一定義如下：「一、海關緝私條例第 3 條、第 37 條、第 38 條、第 39 條及第 53 條所稱「管制」之涵義相同，係指進口或出口下列依規定不得進口或出口或管制輸出入之物品：(一)關稅法第 15 條<sup>179</sup>第 1 款、第 2 款規定不得進口之物品，及第 3 款<sup>180</sup>規定不得進口或禁止輸入且違反相關機關主管法律規定，應予沒收或沒入之下列物品(處分前應先確認是否以沒入)1、動物用藥品管理法第 4 條及第 5 條之動物用偽藥、禁藥。2、農藥管理法第 6 條及第 7 條之禁用農藥、偽農藥。3、警械使用條例第 1 條之警械。4、菸酒管理法第 6 條之私菸、私酒。5、藥事法第 20 條及第 22 條之偽藥、禁藥。6、藥事法第 40 條之醫療器材。7、化粧品衛生管理條例第 7 條第 1 項之含藥化粧品及第 8 條之化妝品色素。8、植物防疫檢疫法第 14 條及第 15 條規定禁止輸入之植物、植物產品及物品。9、動物傳染病防治條例第 33 條之禁止輸入動物及其產品類之檢疫物。(二)行政院依懲治走私條例第 2 條規定公告之『管制物品管制品項及管制方式』。(三)臺灣地區與大陸地區貿易許可辦法規定不得輸入之大陸物品。(四)經濟部依有關貿易法規管制輸入或輸出之物品。二、廠商報運貨物進出口而有違反輸出入規定，或海關就其他機關委託查核事項進行查核，發現有

<sup>178</sup>行政罰法第 25 條：「數行為違反同一或不同行政法上義務之規定者，分別處罰之」數行為違反同一或不同行政法上義務之規定者，分別處罰之。

<sup>179</sup>關稅法第 15 條：「下列物品，不得進口：一、偽造或變造之貨幣、有價證券及印製偽幣印模。二、侵害專利權、商標權及著作權之物品。三、法律規定不得進口或禁止輸入之物品」。

<sup>180</sup>關稅法施行細則第 5 條：「本法第 15 條第 3 款所稱法律規定不得進口之物品，指法律規定不得輸入或禁止進口之物品」。

違反該等機關之相關規定者，不論是否依海關緝私條例規定予以處罰，海關均應將其違反規定情事函知有關機關，俾各該機關可依其主管法令規定處理」。

## 二、走私、逃避管制或虛報的判定

在了解「管制」之涵義後，可以進一步來判斷，通關行為是否有走私、逃避管制、虛報或匿報，其相關規定如下：

### (一) 懲治走私與緝私條例走私的判定（刑事罰或行政罰）

海關緝私條例第 4 章之罰則純係行政罰，有該條例第 36 條私運貨物進出口，或第 37 條各款報運貨物進出口而不實之情形，應否處罰鍰或沒入貨物，屬於行政罰，當事人如不服此行政處分，應循行政程序謀求救濟。至懲治走私條例之處罰規定則屬刑事罰，該條例第 1 條明定對私運政府管制物品或應稅物品進出口之行為處罰，其重點端在行為人所運進出口之物品是否「逾政府公告數額之管制物品或應稅物品」，如所運進出口物品中有行政院公告之 2 類管制物品，不論未報運或報運不實，苟已逾政府公告數額，應均有懲治走私條例第 2 條規定之適用。

違反懲治走私條例之規定者，應科以刑事罰；而海關緝私條例對於私運貨物進出口及報運貨物進出口而有虛報之情形者，乃處以罰鍰或沒入貨物，因此，前者乃刑事法，後者應為行政法，二者之立法意旨並非完全相同，況海關緝私條例第 3 條所定之「私運貨物進口、出口」，其適用範圍僅該條例而已，是懲治走私條例與海關緝私條例之「私運」，並不相同。

懲治走私條例之適用，係以私運管制物品或應稅物品進出口為前提要件，雖然何謂「私運」，該條例並無立法解釋，惟凡以非法方式，未經向海關申報而運輸管制物品進口、出口逾公告數額者，應均足當之。因此，未經向海關申報而運輸管制物品進出口，固為懲治走私條例第 2 條所稱之「私運管制物品進出口」，縱經向海關申報，而有虛報不實以運送管制物品進出國境之情形，應亦屬之。雖然海關緝私條例第 3 條將規避檢查、偷漏關稅或逃避管制，未經向海關申報而運輸貨物進出國境者，定義為「私運貨物進出口」，以有別於第 4 條之依關稅法及有關法令規定，向海關申報貨物，經由通商口岸進口或出口之「報運貨物進口、出口」，惟如認報運貨物而有虛報之情形者，不屬於「私運貨物」行為，而不適用懲治走私條例之規定，是否會有因虛報而有管制物品被夾帶進出口之情形？如謂此行為不適用懲治走私條例之規定處罰之，則走私者自可利用此漏洞以規避刑責。例如申報廢五金進口，而夾帶槍枝，並無法因已報運廢五金進口，而得解免私運槍枝進口之罪責。

因此，凡運輸管制物品逾公告數額進出國境而未經向海關申報者，應即該當懲治走私條例所定之「私運」行為；至於運輸之貨物並非管制物品時，則應無懲治走私條例之適用，而可視有無向海關申報，分別適用海關緝私條例第 36 條、第 37 條之規定，予以論罰。

### (二) 虛報之判定

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，並檢附提貨單、發票、裝箱單及其他進口必須具備之有關文件。」進口貨物是否有虛報情事，自係以報單上原申報與實際來貨是否相符為認定依據，且進口貨物之通關，係採申報及查驗制度，並課以進口人誠實申報所運貨物名稱、數量、重量、品質、規格、價值及產地等義務，如有虛報情事致違反海關緝私條例者，即有違反誠實申報之作為義務<sup>181</sup>。

### (三)偽造、變造及不實發票之判定

海關緝私條例第 37 條第 1 項第 3 款規定所稱「偽造之發票或憑證」係指無權製作發票或憑證之人，假冒他人名義，製作足以使人認為係發票或憑證上所示之作成名義人所出之發票或憑證；「變造之發票或憑證」係指無權修改發票或憑證內容者，擅自更改真實發票或憑證之內容而言；至於「不實之發票或憑證」係指繳驗之發票或憑證雖仍出於有製作權人之製作而非屬偽造或變造，惟所繳驗者，或為交易雙方通謀所製作之內容虛偽不實之發票或憑證，或係就同一交易事實製作多數之發票或憑證，而僅繳驗其一部，或有其他類此虛偽不實之情形<sup>182</sup>。

因此，所繳驗之發票或憑證本身是否「不實」，實務上仍應就個案視其與表徵之交易事實是否一致而定，除有非屬一致而確存虛偽不實之情形外，若進口人僅係漏將關稅法第 29 條第 3 項各款規定之費用<sup>183</sup>計入完稅價格內申報並發生錯誤，仍與繳驗不實之發票或憑證有間，尚難認定已構成繳驗不實之發票或憑證。又，既不認屬繳驗不實之發票或憑證，自不生虛報價價值處罰之問題，而僅屬增估補稅之範疇，免依海關緝私條例第 37 條第 1 項規定論罰。

另偽變造發票亦可由出口商簽名筆跡及公司印文而為判斷，臺中地院 104 偵字第 11792 號不起訴處分書即認為國外出口商為便利進口商相關報關及稅捐稽徵，而就同一批商品開立 2 種以上版本之商業發票供本國進口商選擇使用，該發票既均為外國出口商有權簽發，即無偽變造文書之可言。

### 三、補送專案輸入許可文件，可免認涉逃避管制

依據財政部 97 年 11 月 3 日台財關字第 09705505100 號令意旨「一、海關緝獲廠商違章進口尚未開放准許間接進口之大陸物品，依下列規定辦理：(一)進口非屬『懲治走私條例』管制物品之案件，如經海關通知之翌日起 2 個月內補送專案輸入許可文件者，免依逃避管制論處。(二)持憑專案輸入許可文件報運進口原屬未開放准許間接

<sup>181</sup>最高行政法院 103 年度判字第 683 號判決意旨參照。

<sup>182</sup>財政部關務署(前關稅總局)100 年 1 月 25 日台總政緝字第 1006002367 號函。

<sup>183</sup>關稅法第 29 條第 3 項：「進口貨物之實付或應付價格，如未計入下列費用者，應將其計入完稅價格：一、由買方負擔之佣金、手續費、容器及包裝費用。二、由買方無償或減價提供賣方用於生產或銷售該貨之下列物品及勞務，經合理攤計之金額或減價金額：(一)組成該進口貨物之原材料、零組件及其類似品。(二)生產該進口貨物所需之工具、鑄模、模型及其類似品。(三)生產該進口貨物所消耗之材料。(四)生產該進口貨物在國外之工程、開發、工藝、設計及其類似勞務。三、依交易條件由買方支付之權利金及報酬。四、買方使用或處分進口貨物，實付或應付賣方之金額。五、運至輸入口岸之運費、裝卸費及搬運費。六、保險費」。

進口之大陸物品者，經查無虛報貨名，僅規格或成分不符之案件，認屬不涉及逃避管制」。

因此是否逃避管制的認定，最後還是要看能否提出主管機關的專案輸入許可文件，以認定是否為海關緝私條例逃避管制之裁處。

## 第五項 納稅義務人或行為人之認定

### 一、納稅義務人之認定

(一)關稅法第 6 條規定：「關稅納稅義務人為收貨人、提貨單或貨物持有人」。

(二)保稅區營業人之保稅貨物得以其名義為納稅義務人完納進口稅。

依加值型及非加值型營業稅法第 2 條第 2 款規定，進口貨物之收貨人或持有人，為營業稅之納稅義務人。同法施行細則第 3 條規定，所稱進口貨物之收貨人，指提貨單或進口倉單記載之收貨人；所稱進口貨物之持有人，指持有進口應稅未稅貨物之人。上開營業稅法規定進口貨物之納稅義務人，與關稅法第 6 條規定關稅納稅義務人為收貨人、提貨單或貨物持有人相當，故保稅區營業人之保稅貨物，得以其名義報關，並為納稅義務人，完納貨物進口時應徵之進口稅、營業稅等各項稅費。二、前項由海關代徵之營業稅額，保稅區營業人可依營業稅法規定申報扣抵銷項稅額。至前揭貨物銷售至國內課稅區時，應由銷售貨物之營業人依法開立統一發票，並依營業稅法第 35 條之規定報繳營業稅<sup>184</sup>。

(三)海運承攬運送業者得以自己名義報運列為倉單收貨人，海運承攬運送業者於承攬未確定收貨人之貨物時，若接受國外業者委託而以承攬業之名義向海關報運進儲保稅倉庫，既經交通部解釋為屬海運承攬運送業之業務範圍，當得以其自己名義報列為進口倉單所載收貨人，惟該承攬運送業者應依關稅法規定負收貨人之法律責任<sup>185</sup>。

### 二、借牌或共同行為人之認定

關務行政救濟案件，常發生納稅義務人或行為人之認定之爭執，其中以借牌或共同行為人認定之案件最多。廠商報運貨物進口，夾藏管制物品或其他准許進口類物品，其進口人與實際貨主不同時，對出借牌照之不知情進口商，視其報運進口之貨物內所夾藏之物品類別，分別依海關緝私條例第 37 條第 3 項轉據第 36 條第 1 項或第 37 條第 1 項規定處罰；而對幕後走私之實際貨主則依同條例第 36 條第 1 項及第 3 項規定處罰。

為有效遏止不肖廠商及私梟取巧借用他人進口商牌照虛報貨物進口，以逃避受罰，對不知情之進口人違反真實申報義務及知情之幕後走私實際貨主，視其報運進口之貨物所夾藏之物品為管制物品或准許進口類物品，分別依適當之法條予以論處<sup>186</sup>。

<sup>184</sup>財政部 91 年 3 月 8 日台財稅字第 0910451111 號令、財政部 101 年 5 月 24 日台財稅字第 10104557440 號令修正。

<sup>185</sup>財政部 90 年 4 月 17 日台財關字第 0900019721 號函。

<sup>186</sup>財政部 84 年 5 月 9 日台財關第 840175936 號函。

由此可見，進口人即使是不知情的出借牌照人，如同承攬運送業者以自己名義報運列為艙單收貨人，更應仔細確認其所承攬貨物有無毒品或違禁物品，法律並不會因為進口商主張不知情或非實際貨主而免責，因為進口商是報單上顯名的進口人，顯名的納稅義務人。

## 第六項 海關進行調查前之認定

### 一、著手進行調查之認定

原海關緝私案件減免處罰標準第 17 條規定：「於海關或其他協助查緝機關接獲檢舉或進行調查前，因違法行為人主動陳報或提供違法事證，並因而查獲或確定其違法行為者，免予處罰。」及海關緝私條例第 45 條之 3 規定：「(第 1 項)納稅義務人或貨物輸出人因報單申報錯誤而有第 37 條或第 39 條第 2 項所定情事者，於海關、稅捐稽徵機關或其他協助查緝機關接獲檢舉、進行調查前，主動申請更正，經海關准予更正且符合下列情形之一者，於更正範圍內免予處罰…(第 2 項)非屬前項情形，而有其他本條例所定應予處罰情事之行為人，於海關、稅捐稽徵機關或其他協助查緝機關接獲檢舉、進行調查前，向各該機關主動陳報並提供違法事證，因而查獲並確定其違法行為者，於陳報範圍內免予處罰」，二規定中之「進行調查前」是認定是否完成向各該機關主動陳報並提供違法事證，而得以免罰的重要時點。

是否已經著手進行調查時間點之認定，按「…海關對於抽中查驗案件(即 C3 通關方式者)，均於抽中時以電腦連線方式通知連線報關人，依據『貨物通關自動化實施辦法』第 9 條及第 13 條規定，『連線業者之連線申報……由海關發出之核定通知於輸入同網路之電腦檔案時，推定該通知已到達應受通知之人，並適用關稅法規有關規定辦理』，準此，海關電腦核定 C3 查驗之通知時間，應可視同前揭本部函釋之函查日，即稅捐稽徵法第 48 條之 1 所稱之調查基準日，從而本案納稅人如未在海關電腦核定 C3 查驗通知之前補報者，應無稅捐稽徵法第 48 條之 1 免罰之適用。」業經財政部 93 年 3 月 9 日台財稅字第 0930451125 號函釋在案。

從函釋意旨可知，上開減免處罰標準所稱海關「進行調查」之基準日，係指貨物經海關核定查驗之時點。亦即，海關電腦核定通關方式為 C3 方式通關，其核定日即為海關著手進行調查之起始點。因此當業經核列改按貨物查驗(C3)方式通關後，方委由報關業者檢舉或主動陳報，即不符減免處罰標準第 17 條或海關緝私條例第 45 條之 3 所定「於海關進行調查前」主動陳報之免罰之要件。

### 二、中止犯之認定

受處分人主張其已於貨物放行前，自行向相關偵緝機關舉報，並使該管制毒品未因此進入我國境內流通，行政機關對此一舉報行為應視為法理上之「中止犯」，且無

管制物品流入我國市場之危害結果，因此不應受行政裁罰。中止犯在行政裁處中應如何認定呢？

按「行政犯一經著手即應處罰，無既遂未遂之分。」<sup>187</sup>「行政罰之行為，並無中止犯與未遂犯之規定，此與一般刑事犯之性質不同，亦不以構成刑法上之犯罪為前提條件……」最高行政法院 77 年度判字第 550 號判決及 71 年度判字第 211 號判決意旨參照。準此，行政罰既無中止犯或未遂犯之區分，行為人一經著手即應處罰。

因此，當納稅義務人違反海關緝私條例第 37 條誠實申報義務，於向海關報運進口系爭毒品時，即屬虛報，應予處罰，縱於系爭貨物放行前，自行向海關或相關偵緝機關舉報之行為，惟系爭物品於放行提領前遭查獲，在行政罰上，仍不能推翻其私運之事實，而解免其違反海關緝私條例第 36 條第 1 項規定所應負私運之行政責任。

海關緝私條例第 45 條之 3 規定：「納稅義務人或貨物輸出人因報單申報錯誤…於海關、稅捐稽徵機關或其他協助查緝機關接獲檢舉、進行調查前，主動申請更正，經海關准予更正且符合下列情形之一者，於更正範圍內免予處罰：一、貨物放行前：（一）經海關核定免驗貨物。（二）經海關核定應驗貨物且未涉及逃避管制者，於向海關補送報單及有關文件前申請更正。但未於接獲海關連線核定通知之翌日辦公時間終了前補送者，不適用之。」依此規定，納稅義務人或貨物輸出人主動陳報或申請更正，需海關核定為免驗貨物或於核定應驗貨物且未涉及逃避管制者，於向海關補送報單及有關文件前，才能獲得免罰，而非適用刑法「中止犯」的概念。

### 第三節 關務行政救濟案件之急迫性

海關的任務除了「邊境安全」外，「便捷通關」也是今日海關另一項重要的目標，尤其像農漁產品有季節性、保鮮及容易腐壞的特性，化學物品有運送及存放的安全性問題，網路購物有「快遞」送達的要求；貨物快速通關已是海關責無旁貸的任務了。因此，通關的方式有貨物通關自動化及關港貿單一窗口地實施，大部分進出口貨物採風險管控的概念，利用電腦審核及抽驗<sup>187</sup>的方式來節省通關的時間。同樣的，在關務行政救濟案件的處理中，「時間」因素的考量，也反映在幾個面向上，以下即從這幾個面向入手，來探討關務行政救濟案件之急迫性問題。包括第一項針對貨物快速通關之描述；第二項討論退運、扣押、沒入或留待鑑定貨物之通關作業相關問題；第三項介紹空運及海運之快遞通關作業；第四項介紹特定貨品於各締約國間，可暫時免稅快速進口而採用暫准通關證的簡易通關方式。每項通關措施，都能感受到海關業務本質的分秒必爭，反映在關務行政救濟案件的處理上則有刻不容緩的急迫性。

<sup>187</sup>貨物通關自動化實施辦法第 13 條：「海關對於連線通關之報單實施電腦審核及抽驗，其通關方式分為下列三種：一、免審免驗通關：免審書面文件免驗貨物放行。二、文件審核通關：審核書面文件免驗貨物放行。三、貨物查驗通關：查驗貨物及審核書面文件放行」。



## 第一項 貨物快速通關

### 一、貨物通關自動化的目的

所謂「貨物通關自動化」(Cargo Clearance Automation)，係指海關與所有「相關業者」及「相關單位」辦理貨物通關作業，利用「電腦連線」以「電子資料相互傳輸」取代傳統「人工遞送文書」；及以「電腦自動處理」替代「人工作業」，俾加速貨物通關。依關稅法第 10 條規定：「(第 1 項)依本法應辦理之事項、應提出之報單及其他相關文件，採與海關電腦連線或電子資料傳輸方式辦理，並經海關電腦記錄有案者，視為已依本法規定辦理或提出。(第 2 項)海關得依貨物通關自動化實施情形，要求經營報關、運輸、承攬、倉儲、貨櫃集散站及其他與通關有關業務之業者，以電腦連線或電子資料傳輸方式處理業務。(第 3 項)前二項辦理連線或傳輸之登記、申請程序、管理及其他應遵行事項之辦法，由財政部定之」；財政部亦發布「貨物通關自動化實施辦法」共 27 條。又於 102 年關稅法增訂第 10-1 條第 1 項：「依關務、航港、貿易簽審、檢驗及檢疫相關規定提出之資料，採與相關機關或其受託機構電腦連線或電子資料傳輸方式辦理者，得經由海關建置之關港貿單一窗口為之。」，將進出口貿易所有相關機關之作業，統一合併於一套作業系統，方便商民作業申請之文件第宋及傳輸流程，此即關港貿單一窗口，此一窗口落實了通關自動化，大大加速了通關便捷的目的。

### 二、自動化通關作業

#### (一) 自動化通關作業名詞定義

貨物通關自動化實施辦法第 2 條規定：「本辦法所用名詞定義如下：一、通關網路：指與關港貿單一窗口連線，提供通關電子資料傳輸服務，經依通關網路經營許可及管理辦法設立供營運之網路。二、電腦連線：指與貨物通關有關之機關、機構、業者或個人，以電腦主機、個人電腦或端末機，透過網際網路與單一窗口連線，傳輸電子資料或訊息，以取代書面文件之遞送。三、電子資料傳輸：指與貨物通關有關之機關、機構、業者或個人，利用電腦或其他連線設備，經由通關網路透過單一窗口相互傳輸訊息，以取代書面文件之遞送。四、連線機關：指主管有關貨物進出口之簽審、檢疫、檢驗、關務、航港、外匯或其他貿易管理，而與單一窗口電腦連線之行政機關或受各該行政機關委託行使其職權之機構。五、連線金融機構：指受委託代收或匯轉各項稅費、保證金或其他款項，而與通關網路或單一窗口電腦連線之金融機構或經財政部指定之機構。六、連線業者：指以電腦連線或電子資料傳輸方式傳輸電子資料或訊息，以取代書面文件遞送之報關業、承攬業、運輸業、倉儲業、貨櫃集散站業、進出口業、個人或其他與通關有關業務之業者或其代理人。七、未連線業者：指未以電腦連線或電子資料傳輸方式傳輸電子資料或訊息，以取代書面文件遞送之前款業者或其代理人。八、連線通關：指依照規定之標準格式，以電腦連線或電子資料傳輸方式辦理貨



物進出口、轉運或轉口通關程序。九、連線申報：指連線業者依連線通關方式依關稅法規之規定所為應行辦理或提供之各種申報、申請、繳納或其他應辦事項。十、連線核定：指連線之海關對於前款之連線申報所為之各種核定稅費繳納證或准單之核發、補正、貨物查驗或放行之通知或其他依法所為之准駁決定，經由單一窗口傳輸之各種核定信息。十一、線上扣繳：指連線業者與指定之連線金融機構約定開立繳納稅費帳戶，並於連線申報時在報單上「繳稅方式」之「線上扣繳」欄填記，其應納稅費、保證金或其他款項透過電腦連線作業由該帳戶直接扣繳國庫。十二、連線轉接服務業者：指按照通關網路公告之技術規範，提供相關用戶與通關網路間為連線所需之資訊轉接服務事業」。

## (二) 自動化通關作業流程

1、直接透過海關電腦連線者：係指依據「網際網路報關作業程序」，經由海關提供之網際網路系統，使用工商憑證或自然人憑證，向海關連線申報者。

2、透過通關網路與海關電腦連線者：

(1)通關網路：指提供電腦連線或電子資料傳輸方式處理，以達到貨物通關自動化之目的，經依「通關網路經營許可及管理辦法」設立供營運之網路。

(2)通關網路每月第 2、4 週之週日 12:00 至 16:00 從事維護外，平日均係 24 小時作業，因此，夜間照樣可以受理傳輸。

(3)通關網路具有傳輸 (Transmission)、轉接 (Switching)、轉換 (Translation)、存證 (Archive) 及遠端異地備援等五大功能。對於通過之資料，原則上並不進行「處理」(Processing)。關稅法第 10 條所規定之「電腦記錄有案」，通關網路之存證功能屬之。

(4)通關網路係利用電子郵箱 (Mail Box) 來進行傳輸與轉接，網路中的每一個使用者都給予一個「電子郵箱」，這個電子郵箱可以接受訊息，並將訊息存放在輔助儲存體裏。訊息的傳送接收方式有下述兩種，用戶端 (User) 應衡量本身業務情況，在兩種方式中選擇一種：

A、主動式存送 (Store & Forward; S/F。又稱 Outdial)

接收端 (Receiver) 與通關網路約定採用 S/F 者，通關網路會把傳送端 (Sender) 送來之訊息置於電子郵箱內，且會立即、或在固定間隔時段 (如每隔 2 分鐘、或 10 分鐘、或 30 分鐘傳送一次)、或在指定時段 (如每日 10 時、14 時及 16 時) 傳送到接收端。

B、被動式存送 (Store & Retrieve; S/R。又稱 Indial)

(a)接收端與通關網路約定採用 S/R 者，通關網路只是把傳送端送來之訊息置於電子郵箱內而已，該訊息需靠接收端自行來擷取。

(b)如採用個人電腦 (Personal Computer; PC) 與通關網路連線者，通關網路僅提供 S/R 方式。

(c)「海關」本身係採用 S/R 方式。

3、海關通關系統在下述時段進行維護作業，不接收訊息，亦不回應訊息；

(1)空運通關系統每月第 2 週週日 12:00~16:00。海運通關系統每月第 2、4 週週日 12:00~16:00。

(2)因特殊需要個別通知之停機時間。

(3)、「訊息」傳送之格式區分為 4 種：

A、「EDI」—係採用聯合國電子資料交換標準 (UN/EDIFACT—United Nations/Electronic Data Interchange For Administration, Commerce and Transport) 規定之規格、代碼。

B、「FTP」—FTP 為 File Transfer Protocol 之縮寫，係依使用者雙方約定之格式傳輸。

C、「XML」—XML 為 Extensible Markup Language 之縮寫，稱為可擴展標示語言，該語言提供標記自定之便利性與可讀性，是一廣泛應用於網際網路之電子資料交換格式。

D、「HTML」—為 Hyper Text Markup Language 之縮寫，稱為超文字標示語言，是一廣泛應用網際網路瀏覽器(Browser)之電腦語言，報關人可透過瀏覽器上網連結海關之「網際網路報關」系統，及完成驗證後，即是以網頁格式 (HTML) 鍵輸資料。

(4)傳輸訊息之規定及限制

A、文字—訊息內容應以英文為主，英文以外之外文不可傳輸，因此，如文件上使用英文以外之外文者 (如廠商名稱、貨物名稱、國外廠商、地址)，應設法自行譯成英文，其無法英譯者，請主動申請書面審查 (即在「申請審驗方式」欄填報代碼「8」)，並遞送書面報單。如需傳輸中文資料，EDI 訊息可使用 BIG5 碼傳輸，而 XML 訊息格式則使用 UTF-8 碼。

B、圖形—貨物外包裝上之標記、商標為圖形者，其圖形不傳輸。惟貨物標記應於傳輸時，依規定之文字敘明其基本圖形形狀。

(5)由於圖形傳輸困難，在文件上顯示唛頭 (Shipping Mark) (標記) 方面，呼籲共同響應聯合國所倡導之標準化—在「聯合國貿易文件設計總規範」(United Nations Layout Key For Trade Documents) 中倡導之「標準唛頭」(Standard Shipping Mark)，其做法為：

A、唛頭由四個因素 (可視實際裝貨需要，省略不必要者) 構成，分別為：

(A)名稱之簡寫或縮寫，如 ABC。

(B)相關號碼，如 1234。

(C)目的地，如 BOMBAY。

(D)包裝箱號，如 1/25。

B、勿使用幾何圖形 (因電腦難以傳輸)，如菱形 (Diamonds)、三角形 (Triangles)、正方形 (Squares) 等。

### 三、電腦審核回復方式

簽審等主管機關之許可、核准、同意、證明或合格等書面文件，利用電腦連線傳

輸訊息以取代書面文件，惟各機關可能採行不同之方式，其方式如下：

(一)由主管機關電腦系統自行審核報單及簽審、減免稅等文件資料，將准否訊息透過通關網路傳輸至海關電腦據以通關，採用此方法之機關計有：科園區、民航局。其中「科管局」係自設「園區通關自動化作業系統」(簡稱為「園區系統」)，園區內廠商或受託之報關業透過「園區系統」進行報關時，需辦理簽證申請者，「科管局」將同時進行簽審作業。因此，凡是經由「園區系統」送達海關之進、出口案件，海關將視為已經「科管局」核准進口或出口。

(二)由主管機關將相關文件資料透過通關網路傳輸至海關電腦，由海關電腦比對核銷報單及簽審、減免稅等文件資料，如電腦比對不符，則採人工方式核銷書面文件，採用此種方式之連線機關計有：行政院農業委員會動植物防疫檢疫局、行政院衛生署、原子能委員會、經濟部能源局、經濟部工業局、中醫藥委員會等。

(三)由主管機關透過「便捷貿 e 網」與海關採通關簽審單一窗口新作業模式，第 1 階段已自 94 年 8 月 31 日起實施，經濟部國際貿易局、標準檢驗局及防檢局(動植物檢疫部分)即將海關報單資料以 X801 訊息經「便捷貿 e 網」傳輸至前述簽審機關進行單證比對，該機關再將比對結果以 X802 訊息經「便捷貿 e 網」回覆海關，海關據以辦理後續通關作業。並配合繼續推動其他簽審機關納入便捷化作業，將「單證比對」業務回歸主管機關，以加速通關作業。

#### 四、專家系統風險管控

進、出口貨物以自動化連線報關後，海關利用電腦專家系統按進出口廠商、貨物來源地、貨物性質及報關業等風險管控之篩選條件，依據貨物通關自動化實施辦法第 13 條規定分別將報單核定為 C 1 (免審免驗通關)、C 2 (文件審核通關)及 C 3 (貨物查驗通關)三種通關方式。依據風險管控區分三種通關方式後，再依據同條文第 14 條之方式處理通關，茲分別說明如下：

(一)C1 通關方式：免審免驗通關，即免審書面文件免驗貨物放行。其報關有關文件應由報關人依關務法規規定之期限妥為保管，海關於必要時得通知其補送相關資料或前往查核。經海關通知補送資料者，報關人應於接到通知後 3 日內補送。

(二)C2 通關方式：文件審核通關，即審核書面文件免驗貨物放行。經核列為按文件審核通關方式處理之貨物，海關應即透過電腦連線通知報關人，限在翌日辦公時間終了以前補送書面報單及其他有關文件以供查核。

(三)C3 通關方式：貨物查驗通關，即查驗貨物及審核書面文件放行。經核列為按貨物查驗通關方式處理之貨物，海關應即透過電腦連線通知報關人，限在翌日辦公時間終了以前補送書面報單及其他有關文件以供查驗貨物，並得通知貨棧業者配合查驗。

#### 五、通關網路「申報」或「到達」日期之認定

通關網路「申報」或「到達」日期之認定，依貨物通關自動化實施辦法第 13 條規

定：「(第1項)連線業者之連線申報，以電腦連線方式辦理者，於輸入單一窗口之電腦記錄有案時，視為已到達海關；連線核定依通關資料庫記錄核定時點，推定已到達應受通知之人；以電子資料傳輸方式辦理者，在輸入通關網路，經電腦之檔案予以記錄時，視為已到達海關；連線核定於輸入單一窗口之電腦記錄有案時，推定已到達應受通知之人，並適用關稅法規有關規定辦理。(第2項)前項連線申報，其適用關稅法規基準日之認定，與未連線業者發生差異時，得適用最有利於連線業者之基準日」。

用戶間彼此傳輸訊息，以傳輸至通關網路之日期認定為「申報」或「到達」日期。即業者申報時，在輸入通關網路經電腦之檔案記錄時，「視為已到達」海關。而由海關發出之核定通知，輸入同網路之電腦檔案時，「推定該通知已到達」受通知之對象。

## 第二項 退運、扣押、沒入或留待鑑定貨物之急迫性

進出口貨物不論是退運、扣押、沒入或留待鑑定，只要懸而未決，貨物無法放行提領出倉，則必然衍生貨櫃延滯費、倉租費及貨物折舊損壞之風險，這些費用及風險的提高和行政救濟案件之急迫性成正比，而且不論由業者或政府負擔，均是成本的提高，多餘的浪費。以下就貨櫃延滯費、倉租費之負擔、貨物之退運、扣押及沒入等相關規定及通關作業方式，進一步了解貨物處理在海關作業中的複雜及時限性。

### 一、貨櫃延滯費、倉租費之負擔

經海關扣押、沒入或留待鑑定之進口貨物，其貨櫃延滯費、倉租、裝卸費用之負擔，應依下列規定辦理<sup>188</sup>：

#### (一)由海關扣押之進口貨物：

- 1、受海關處分沒入確定案件之貨物，於沒入貨物扣押之日起所發生之貨櫃延滯費、倉租及裝卸費（不包括拍定人提貨出倉時之裝車費）等由國庫負擔。
- 2、經海關扣押之貨物，如未處分沒入或沒入處分被撤銷時，自扣押之日起，至海關發還（或退運）通知到達之日止所發生之貨櫃延滯費、倉租及裝卸費等由國庫負擔，至於扣押前所發生之各種費用，仍由納稅義務人負擔。

#### (二)由海關送鑑定之進口貨物：

- 1、經鑑定結果為不得進口之貨物，經海關限期退運者，其於貨物退運前所發生之貨櫃延滯費、倉租及裝卸費等，由納稅義務人負擔。
- 2、經鑑定結果為不得進口之貨物，經海關處分沒入者，自留待鑑定日起所發生之貨櫃延滯費、倉租及裝卸費等由國庫負擔。
- 3、疑涉逃避管制或違反其他輸入規定但經鑑定結果並無涉及逃避管制或違反其他輸入規定者，自海關留待鑑定日起至海關通知納稅義務人辦理稅放之日止，所發生之貨櫃延滯費、倉租及裝卸費等，由國庫負擔。

<sup>188</sup> 財政部 91 年 8 月 16 日台財關字第 0910038592 號令。

4、海關為確認貨名、成分、品質、規格及等級之需要，因而送外化驗鑑定案件，其貨櫃延滯費、倉租及裝卸費之負擔，依以下規定辦理：

(1)下列送外化驗鑑定案件，自送外化驗鑑定之日起至核發稅單之日止之貨櫃延滯費、倉租及因而發生之裝卸費等由國庫負擔：A、報單或貨物包裝上已報（標）明貨名、成分、品質、規格及等級，且無(2)第A、B、C、F款所述情形，海關發現可疑不予認定，送外化驗鑑定結果與納稅義務人原申報相符者。B、納稅義務人不服海關化驗鑑定結果，請求送外化驗鑑定，結果與其原申報相符者。

(2)下列送外化驗鑑定案件，其貨櫃延滯費、倉租及裝卸費等由納稅義務人負擔：A、納稅義務人申報資料不詳，海關無法辦理稅則分類或核價，須送外化驗鑑定者。B、納稅義務人拖延或無法提供原廠型錄或說明書或成分表供確認貨名或稅則分類參考而須送外化驗鑑定者。C、查驗時發現實到貨物非原廠包裝，或包裝標示之貨名、成分、品質、規格及等級，經去除或破壞或塗改而送外化驗鑑定者。D、納稅義務人所提事證，不足以證明其申報為真實，經送外化驗鑑定結果與其原申報不符者。E、納稅義務人不服海關之化驗鑑定，申請再送外化驗鑑定，結果與海關原化驗鑑定結果相同者。F、無論其送外化驗鑑定之原因為何，如經海關通知可先押款放行而未據納稅義務人辦理者。

(3)如案件非屬前二項各款情形而送外化驗鑑定者，則由海關根據前二項原則，依個案情節予以處理。

(三)上列國庫負擔之費用，由海關循預算程序編列預算支付。

(四)進口貨物之貨主因海關留置其進口貨物送樣鑑定所負擔之貨櫃延滯費、倉租及裝卸費等，如依規定應由海關償付者，貨主於收回上開海關給付之費用時，應開立統一發票交付海關。

## 二、限期辦理退運

### (一)不得進口貨物之退運

關稅法第96條規定：「(第1項)不得進口之貨物，海關應責令納稅義務人限期辦理退運；…(第3項)已繳納保證金或徵稅放行之貨物，經海關查明屬第1項應責令限期辦理退運，而納稅義務人未依限辦理者，海關得沒入其保證金或追繳其貨價。(第4項)第1項海關責令限期辦理退運及前項沒入保證金或追繳貨價之處分，應自貨物放行之翌日起算1年內為之。」不得進口之貨物指「未經許可或核准，且未經處分沒入之進口貨物」，海關應於1年內令義務人於2個月內退運，必要時得准延長1個月<sup>189</sup>，納稅義務人未依限辦理者，海關得沒入其保證金或追繳其貨價。

(二)通關時退運作業、報運貨物進口如有下列情事，經海關核准或責令退運者，應繕具出口報單辦理退運出口。

1、於進口貨物放行前，納稅義務人申請退運出口經海關核准者。依關稅法第50條第4款之規定，於海關放行前，納稅義務人申請退運出口經海關核准者，得免徵關稅。

<sup>189</sup> 關稅法施行細則第60條規定。

2、依關稅法第 96 條第 1 項規定責令納稅義務人限期辦理退運者。

3、其他經海關核准須辦理退運通關作業之案件，例如關稅法第 64 條第 3 款之規定貨物提領前，納稅義務人申請退運出口或存入保稅倉庫，經海關核准，得退還其原繳關稅。

(三)辦理退運案件應依下列規定：

1、退運案件之進口報單「納稅辦法」欄應填報或更正為「94」、出口報單「統計方式」欄應填報「9N」，並於出口報單「其他申報事項」欄填報原進口報單號碼，先經進口單位辦理進口放行手續後，再由出口單位辦理出口放行手續並加註「本案為退運案件，不得退關提領」字樣。

2、除武器、彈藥、毒品、毒性化學物質，及未經檢疫合格貨物限於原進口之港口或機場辦理外，其餘經海關派員押運、經核准加封電子封條之貨櫃或保稅運貨工具載運者，得以陸路運輸或海上走廊方式運送至其他（含他關）港口或機場裝船（機）出口。3、海關得於貨物裝船（機）前執行查驗作業；另以電子封條加封方式辦理者，應落實出站前之配櫃加封及到站後之封條檢視。

4、除依據臺灣地區與大陸地區貿易許可辦法第 7 條第 4 項規定之大陸物品，應退回原發貨地外，其餘貨物經賣方（發貨人）同意並經海關核准者，不在此限。

### 三、沒入貨物之處理原則

#### (一)沒入貨價之替代

##### 1、經銷毀應返還之沒入物以貨價替代償還

進口貨物經裁處沒入銷毀後，經訴願撤銷原處分，則因原沒入處分之標的物已銷毀，可否償還其價金？

按行政罰法第 40 條第 1 項規定：「扣留物於案件終結前無留存之必要，或案件為不予處罰或未為沒入之裁處者，應發還之；其經依前條規定拍賣或變賣而保管其價金或毀棄者，發還或償還其價金。但應沒入或為調查他案應留存者，不在此限。」上開規定所稱「扣留物」依同法第 36 條規定，係指得沒入之物或是可為證據之物。是以，本條第 1 項本文之扣留物，如為「得沒入之物」時，係指主管機關於尚未經裁處沒入前，因有毀損之虞或不便保管而可得沒入之物。倘已經裁處沒入之物，即非屬上開條文所欲規範之列。如主管機關已為沒入之裁處，嗣後於救濟程序經撤銷原處分確定時，法律上主管機關已失其保有管領該原沒入處分標的物之法律基礎，雖應返還，惟此情形仍與第 40 條第 1 項規範之情形有別，應予辨明。

另主管機關已為沒入之裁處，嗣後於救濟程序經撤銷原處分確定時，該裁處沒入之行政處分溯及失其效力，主管機關因失其法律基礎而保有管領該原沒入處分標的物，為公法上之不當得利，主管機關應予返還原沒入處分之標的物。至於沒入處分之標的物不存在，如構成國家賠償責任時，即應予賠償；賠償之數額，在通關實務上，依據財政部關務署辦理國家賠償事件作業要點第 11 點規定，協議應賠償金額未滿新臺

幣 4 百萬元者，由關務署長核定。其在新臺幣 4 百萬元以上者，應報請上級機關核定後，再行協議。

## 2、裁處貨價為沒入之替代

按行政罰法第 23 條規定：「得沒入之物，受處罰者或前條物之所有人於受裁處沒入前，予以處分、使用或以他法致不能裁處沒入者，得裁處沒入其物之價額；其致物之價值減損者，得裁處沒入其物及減損之差額（第 1 項）。得沒入之物，受處罰者或前條物之所有人於受裁處沒入後，予以處分、使用或以他法致不能執行沒入者，得追徵其物之價額；其致物之價值減損者，得另追徵其減損之差額（第 2 項）。…」。<sup>190</sup>本條立法理由係謂：「依前 2 條規定應受沒入之裁處者，如為避免其物被沒入，而於受裁處沒入前，將得沒入之物予以處分、使用或以他法致全部或一部不能裁處沒入或致沒入物之價值減損時，將無法貫徹裁處沒入之行政目的，顯然未盡公平，故第一項規定於裁處沒入前有此情形者，得對所有人裁處沒入其物之價額或其物及減損差額，以為代替或補充。」可知本條項之立法目的係為防止「應受沒入之裁處者，為避免其物被沒入，而於受裁處沒入前，將得沒入之物予以處分、使用或以他法致全部或一部不能裁處沒入或致沒入物之價值減損」之情事發生，故以代替性或補充性措施，貫徹裁處沒入之行政目的，並達到與裁處沒入相等的效果，俾符合公平原則。因此，須具有「為避免其物被沒入」之意圖，而於受裁處沒入前，將得沒入之物予以處分、使用或以他法致全部或一部不能裁處沒入或致沒入物之價值減損者，始得「裁處沒入其物之價額或其物及減損差額」；且沒入之目的無非要剝奪受處罰者對物持有、使用或處分的利益，如果受處罰者不具「為避免其物被沒入」之意圖，若僅係於查獲扣押後受責付保管，該物卻因自然腐敗而遭毀棄者，其對物持有、使用或處分的利益既已不存在（實質效果等同剝奪），即無庸再裁處沒入，亦無裁處沒入其物之價額之必要，以免重複剝奪而逾越裁處沒入之行政目的。

行政罰法第 23 條第 1 項規定受處罰者或其物之所有人如為避免其物被沒入，而「於受裁處沒入前」予以處分、使用或以其他方法使該物形成全部或一部「不能裁處沒入」之狀態；或雖尚能裁處沒入，但其價值已減損，而失去沒入之制裁意義，爰規定得沒入其物之價額，或除沒入其物之外，另沒入其物減損之差額，以為原應沒入物之代替或補充，故沒入價額或差額之處分，亦屬裁罰性不利處分；第 2 項係針對業經裁處沒入之物，因受處罰者或物之所有人「於受裁處沒入後」予以處分、使用或以其他方法「致不能執行沒入」或致物之價值減損，乃另以行政處分命其繳納應沒入物之價額或價值減損之差額，因其非屬行政罰，故稱為「追徵」<sup>190</sup>。

次按，本條所稱「以他法致不能執行沒入」指受處罰者或物之所有人以處分使用以外之其他一切方法，造成不能執行沒入之情形皆屬之，例如受處罰者或物之所有人主觀上有規避沒入裁處之意圖（不論直接故意或間接故意），而藏匿或漫藏誨盜以致失竊之情形，且不限於積極行為，即使是他人之行為而物之所有人同意或默認，造成不

<sup>190</sup>法務部 105 年 4 月 6 日法律字第 10503504580 號函。



能執行沒入之情形皆屬之<sup>191</sup>。

### 3、保證金抵充沒入貨價

所有人、管領人或持有人依海關緝私條例第 21 條之規定向海關提供擔保，申請撤銷扣押之貨物或運輸工具之案件，海關是否得逕就其所提供之擔保抵繳所沒入物品之價款？

保證金抵充沒入貨價，係指以提供相當之保證金申請撤銷扣押之案件，遇有經處分沒入後，受處分人未將已沒入之物品交回海關依規定處理時，得逕以所納保證金抵充貨價，繳歸國庫，無需另為行政處分，以資簡化而言。換言之，若受處分人能即時將原扣押物交回時，海關應予接受加以沒入，退還原繳保證金。至若應沒入之貨物業經出售或轉讓與第三人，致海關無從為沒入之處分時，仍應另為行政處分，依海關緝私條例第 21 條之規定，就保證金取償或向保證人追償，俾資適法<sup>192</sup>。

#### (二) 涉及走私之運輸工具經處分沒入確定後之處理原則

有關涉及走私之運輸工具經處分沒入確定後之處理，依下列原則辦理<sup>193</sup>：

- 1、經處分沒入確定涉及走私之運輸工具，如經查明未設有其他權利者，原則上應予銷毀處理；惟考量資源之有效利用，若公務機關或學校等相關公務單位申請需用者，得依個案辦理無償撥交使用。
- 2、經處分沒入確定涉及走私之運輸工具，如經查明設有其他權利者，不予銷毀或移由公務單位使用，改以公開拍賣處理。抵押權人可主張優先受償，拍賣所得於償還抵押權人之權益後，賸餘繳歸國庫。
- 3、沒入走私之運輸工具之銷毀作業，漁船仍維持現行作法，由海關點交漁政機關辦理銷毀，至其餘之走私運輸工具，由海關負責銷毀，亦可依行政程序法第 19 條等相關規定請求相關行政機關協助辦理。

### 第三項 快遞通關

快遞通關業務分為空運快遞及海運快遞，分別依據「空運快遞貨物通關辦法」及「海運快遞貨物通關辦法」來作業，以下以空運快遞來探討快遞之通關作業之條件、快遞貨物種類、通關時間、簡易申報及預先申報等相關規定。

#### 一、快遞貨物專區

快遞貨物專區，指供專用或共用以存儲進出口快遞貨物及辦理通關之場所；在空運快遞所稱航空貨物轉運中心，指供專用存儲進出口、轉口快遞貨物及辦理通關之場所。快遞貨物專區或航空貨物轉運中心應設置於航空貨物集散站劃定之專區

<sup>191</sup>法務部 101 年 3 月 1 日法律字第 10100013560 號函。

<sup>192</sup>財政部 69 年 5 月 27 日台財關第 16165 號函。

<sup>193</sup>財政部 97/08/27 台財關字第 09700375570 號函。



內，並依海關管理進出口貨棧辦法規定向海關申請設置貨棧，接受海關管理<sup>194</sup>。快遞貨物專區或航空貨物轉運中心之面積應足夠區分為進口區、出口區、查驗區及待放區等，並須有明顯之區隔及標示，其查驗場所、動線、電腦設備及其他必要設施，應配合海關查驗及辦理通關之需要，並經海關核可。

## 二、空運快遞貨物應符合之條件

空運快遞貨物通關辦法第6條規定：「本辦法所稱快遞貨物，除由快遞專差攜帶者外，應符合下列各款條件：一、非屬關稅法規定不得進口之物品、管制品、侵害智慧財產權物品、生鮮農漁畜產品、活動植物、保育類野生動植物及其產製品。二、每件（袋）毛重70公斤以下之貨物。快遞專差攜帶之快遞貨物，應符合下列各款條件：一、非屬關稅法規定不得進口之物品、管制品、侵害智慧財產權物品、生鮮農漁畜產品、活動植物、保育類野生動植物及其產製品。二、每件（袋）毛重32公斤以下之貨物。三、每次攜帶之數量不得逾60件（袋），合計金額不得逾美幣2萬元。快遞業者或快遞專差攜帶之貨物，不符前2項規定者，不得在快遞貨物專區或航空貨物轉運中心辦理通關。」，第7條規定「保稅工廠、加工出口區、科學工業園區及農業科技園區事業之產品，符合前條第2項所列條件者，得委託快遞專差攜帶出口」。

## 三、進出口快遞貨物之種類

快遞貨物進出口應以電腦連線方式透過通關網路向海關申報。空運快遞貨物專區及航空貨物轉運中心之海關辦公時間為24小時。進出口快遞貨物得依其性質及價格區分類別，分別處理，其類別如下<sup>195</sup>：

- (一)進口快遞文件(X1)。
- (二)進口低價免稅快遞貨物(X2)：完稅價格新臺幣2千元以下。
- (三)進口低價應稅快遞貨物(X3)：完稅價格新臺幣2千零1元至5萬元。
- (四)進口高價快遞貨物(X4)：完稅價格超過新臺幣5萬元。
- (五)出口快遞文件。
- (六)出口低價快遞貨物：離岸價格新臺幣5萬元以下。
- (七)出口高價快遞貨物：離岸價格超過新臺幣5萬元。

同一貨主之出口快遞貨物得整盤（櫃）進倉。但應查驗或抽中查驗之貨物，仍應拆盤（櫃）供海關查驗。

## 四、簡易申報

### (一) 得簡易申報之貨物

<sup>194</sup>空運快遞貨物通關辦法第3條。

<sup>195</sup>空運快遞貨物通關辦法第11條。

X1、X2類快遞貨物，於新進口通關系統上線後，快遞貨物簡易申報分為「先倉後報」及「以倉轉報」2種方式申報，但有下列情形者除外<sup>196</sup>：

- 1、屬進出口高價快遞貨物，完稅價格或離岸價格超過新臺幣5萬元。
- 2、涉及輸出入規定。
- 3、需申請沖退稅、保稅用之報單副本。
- 4、復運進、出口案件需調閱原出、進口報單。
- 5、依關稅法、相關法規及稅則增註規定減免稅貨物。但以非個人名義進口屬關稅法第49條第1項第9款免稅貨樣，整份報單完稅價格在新臺幣3千元以下者，得以簡易申報單辦理通關。
- 6、適用進口報單類別「G1」(外貨進口報單)、出口報單類別「G5」(國貨出口報單)或「F5」(自由港區貨物出口報單)以外之貨物。
- 7、屬財政部公告實施特別防衛措施貨物。
- 8、依貨物稅條例或特種貨物及勞務稅條例規定應課稅貨物。

(二)簡易申報單之報關：

- 1、應以電腦連線方式向海關申報。
- 2、由納稅義務人辦理報關者，以空運提單「分號」或託運單「分號」為單位，每一「分號」申報一份「簡易申報單」；無分號者，以「主號」為單位。
- 3、由快遞業者以貨物持有人名義辦理報關者，得以空運提單「主號」或託運單「主號」為單位，將該主號下之「分號」合併申報於同一報單。合併申報時應以「同類別貨物」為限；不同類別貨物，不得混雜於同一報單內申報。相同類別貨物得以數分號貨物併成一袋通關，惟每一袋貨物限以一報單號碼申報。

## 五、報關程序

### (一) 倉單申報

飛機之機長或飛機所屬運輸業者，應依下列規定向海關申報進口貨物倉單：1

- 1、飛機自國外最後裝卸貨機場起飛後至抵達本國機場之航程大於4小時者，應於飛機抵達本國機場前2小時完成申報。
- 2、飛機自國外最後裝卸貨機場起飛後至抵達本國機場之航程小於或等於4小時者，應於飛機抵達本國機場前完成申報<sup>197</sup>。

### (二) 報關

快遞貨物得在貨物進口前，預先申報。以戶對戶運送之進口快遞貨物，快遞業者得以貨物持有人名義辦理報關，並依規定繳納稅費。快遞業者以進口貨物持有人名義辦理報關者，除X1文件類外應申報收貨人名稱及其地址，X3、X4類快遞貨物並

<sup>196</sup>空運快遞貨物通關辦法第12條

<sup>197</sup>運輸工具進出口通關管理辦法第71條規定。

應申報統一編號。海關得將其所申報之收貨人列為稅款繳納證之納稅義務人，核發稅單。以進口簡易申報單申報收貨人實名認證行動通訊門號號碼者，得免申報收貨人身分證統一編號、外僑居留證統一證號或護照號碼。

#### 六、空運快遞貨物之理貨

快遞業者符合下列各款條件者，海關得准其在不拆開包裝之情形下理貨(進出口快遞貨物依其性質及價格區分類別，不包括拆盤進倉、點收、分區堆置及搬運至通關線輸送帶等。)，並得將貨物加以分類：

(一)公司管理制度健全，無欠稅，且最近3年內漏稅及罰鍰合計未達新臺幣50萬元者。

(二)公司帳冊、表報、倉單等資料均以電腦處理，且以電腦連線辦理通關者<sup>198</sup>。

理貨人員辦理理貨業務，應依下列規定：

(一)不得利用理貨機會進行非理貨工作。

(二)須依海關規定穿著理貨背心，以識別理貨身份。

(三)理貨背心不得借供其他快遞業者或非理貨人員使用。

#### 七、其他應注意事項

空運快遞貨物之發票及可資辨識之條碼或標籤應黏貼於快遞貨物之上，供海關查核。空運快遞貨物驗貨時應先掃描貨物條碼，並依電腦螢幕顯示之申報內容及黏貼貨上之發票據以查驗，經查驗貨物結果，視情形依下列方式處理：

(一)查驗相符經海關分估放行者：註記後即予放行。

(二)查驗不相符或經海關改估者：

1、可確定未涉及違章、漏稅，或雖涉及但在免議處範圍，則於線上更正後放行。

2、如涉及違章、漏稅，或有待進一步查證時，則予留置貨物，並從貨上抽取發票一份附於列印之「簡易申報單」上，留待關員依規定處理。如屬併袋貨物，除經查驗結果部分分號須予留置處理者外，其餘併袋貨物得改以分號分別放行。

3、每一「分號」之快遞貨物，經海關改估後，其進口完稅價格或出口離岸價格超過新台幣5萬元者，如未涉及緝案，改依一般進出口報單處理。

(三)「三同」快遞貨物不得分開申報

「三同」係指同一發貨人以同一航(班)次運輸工具發送給同一收貨人之同批進口快遞貨物。但完稅價格合計未超過新台幣3千元以下或雖超過限額而主動申報繳納進口稅費者，不在此限。

<sup>198</sup> 空運快遞貨物通關辦法第8條。

## 第四項 貨品暫准通關證制度

### 一、貨物暫准通關證制度之目的

「貨物暫准通關證」制度目的，也是解決關務案件急迫性重要制度，透過簽約國間互相認可之通關文件之制度，縮短通關時間，便利通關。特定商品如樣品、專業器材、展覽品，在該證之有效期間內可以於締約國間暫時免稅進口後復運出口（大多數情況下為一年）。在一般關務程序，申請人須遵守各國規定，填寫各種報關文件，繳納進口稅款，或稅款保證金方得通關放行，然而，暫准通關證可以取代上述所有繁複之通關手續。關稅合作理事會（CCC），現稱為世界關稅組織（WCO），與國際商會（ICC）共同合作研訂貨物暫准通關證公約（ATA Carnet Convention）並由WCO會員簽署相互採行，為一多邊公約。我國並非WCO之會員，但基於該制度有助於我國貿易之推廣，增進與世界各國之經貿合作關係，政府乃積極尋求與夥伴國家簽訂雙邊暫准通關證協定。

### 二、我國貨物暫准通關證協定

我國自民國72年以來，即與各主要貿易夥伴國家簽訂暫准通關證協定。以便推動關務國際化，促進國際貿易，拓展對外關係。目前與我國適用貨物暫准通關證協定議定書之國家計有44國：新加坡、南非、南韓、歐盟（英國、德國、法國、荷蘭、比利時、盧森堡、義大利、西班牙、葡萄牙、愛爾蘭、丹麥、希臘、瑞典、芬蘭、奧地利、愛沙尼亞、拉脫維亞、匈牙利、立陶宛、捷克、斯洛伐克、斯洛維尼亞、塞浦路斯、波蘭、馬爾他、保加利亞、羅馬尼亞、克羅埃西亞）、瑞士、紐西蘭、澳洲、加拿大、美國、挪威、日本、菲律賓、薩爾瓦多、以色列、馬來西亞、越南、印度。除菲律賓、越南與薩爾瓦多，其餘41國均已與我國正式開辦貨物暫准通關證制度。

### 三、貨物暫准通關證

貨物暫准通關證（簡稱為通關證）係A. T. A. Carnet之譯名。A. T. A. 係法文Admission Temporaire及英文Temporary Admission之縮寫。關稅法第54條規定：「納稅義務人得以暫准通關證替代進口或出口報單辦理貨物通關，該貨物於暫准通關證有效期限內原貨復運出口或復運進口者，免徵關稅。逾期未復運出口者，其應納稅款由該證載明之保證機構代為繳納；逾期復運進口者，依法課徵關稅」。

### 四、適用暫准通關證之貨物

我國與外國簽訂之條約或協定所規定，得使用暫准通關證暫准免稅通關之貨物，以下列項目為限，不包括菸酒、易腐壞物及因使用而消耗之貨物、不擬復運出

口之貨物、在我國列入管制進口或出口及進口為加工或修理之貨物<sup>199</sup>。

- (一)專業器材、設備。
- (二)供展覽會、國際商展、會議或類似活動陳列或使用之貨物。
- (三)為招攬交易而供展示或示範之進口商業樣品。
- (四)其他依前項條約或協定所規定之貨物。

## 五、貨物暫准通關證（ATA Carnet）之申請及使用

### （一）通關證申請人資格

凡居住在我國，並能充分履行使用該證義務之自然人或法人及其他經中華民國對外貿易發展協會認可者均可申請。

### （二）發（保）證機構

發證機構及保證機構係指，經ATA公約締約國海關當局核准有權在該國領域內簽發通關證，及履行其他締約國發證機構所簽發之通關證，進入該國後之保證責任之機構。此類機構通常為該國某一特定之商會，且該商會為國際商會之會員或為國際商會事務局所承認之合格保證組織。通常一國之發證機構亦為其保證機構，統稱為發（保）證機構。

我國因非ATA公約之締約國，所以指定中華民國對外貿易發展協會為我國唯一合法之發（保）證機構。其責任係就簽發之通關證，負責立即償還締約國之保證機構，代付該國海關之貨物進口稅款，及其他應付款項或償付持用締約國發證機構所簽發之通關證進入我國之貨物，積欠我國海關之進口稅款及其他應付款項。此類款項範圍可由中華民國對外貿易發展協會與締約國之發（保）證機構以協議方式訂定，惟一般係指關稅與其他稅以及與進口貨物有關之應付稅款，並包括得對進口貨物課徵之所有內地稅。但不包括進口時提供勞務所收取之費用，以及為間接保護進口國國內貨物或為財政目的徵收之稅。發（保）證機構之償還金額最高為進口稅款再加百分之十<sup>200</sup>。其因此而墊付之款項得向通關證申請人求償。至未在保證範圍內之任何其他應付款項，應由貨物進口人負責繳納。

### （三）貨物於各暫准輸入國之停留期限

貨物於各暫准輸入國之停留期限，在通關證有效期限內，於貨物輸入時由輸入國海關核定。一般商業樣品可達12個月，展覽會展品及專業器材設備等可達6個月。但對部分轉運通關之貨物則可能僅有數天甚或數小時。貨物於暫准輸入國之停留時間一旦超過海關所核准之期限，即使其最終仍予復運出口，仍須依規定繳納進口稅款等款項。

### （四）通關證之申請及發證程序

<sup>199</sup> 貨物暫准通關辦法第2條規定。

<sup>200</sup> 貨物暫准通關辦法第7條規定。

申請人須填寫申請書及全套通關證，並檢附自然人（個人）之身分證明影本。如為法人則須檢附法人登記證影本，如為其他政府機構，則須檢附主管單位之保證函向中華民國對外貿易發展協會提出書面申請。

根據前述申請資料，中華民國對外貿易發展協會如認為符合規定，則收取手續費及保證金或政府主管單位或往來銀行之保證函，在限期內儘速核發。保證函之保證期限，自發證日起不得少於32個月，即保證機構之保證期限另加兩個月之作業期限。申請使用該證之貨物，經審查後如發現不妥或不實，中華民國對外貿易發展協會得拒絕發證，且有權不說明理由。

通關證如有遺失、遭竊或毀損，申請人或持用人須立即向事故發生地之警察機關或海關報案，取得證明文件，並得檢具補發申請書及視實際情形連同下列文件，並繳交補發手續費後向中華民國對外貿易發展協會申請於國內或國外補發。

- 1、貨物最後進口締約國海關出具已進口或復運出口之證明。
- 2、原通關證（遺失或遭竊者免繳）。
- 3、原通關證遺失或遭竊報案證明。

#### (五)申請人或持用人之義務

申請人或持用人之義務應在通關證有效期限內將該證所載之貨物復運回國，並於各暫准輸入國海關規定之限期內將該等貨物自各該輸入國復運出口。因違反該證規定等致輸入國之保證機構或海關要求清償輸入國之進口稅款等，申請人應即提供貨物已自輸入國復運出口或其他可據以解除該國保證機構保證責任之證明文件，否則應無條件同意以其提供之保證金或擔保憑證由發證機構全權代理支付。如所提供之保證金不足支付時，申請人應於限期內補足償還，否則將由發證機構依法追償。如實際通關貨物項目與該證貨物明細表所載者不符時，申請人應負一切法律責任。

#### (六)結案

當該證繳還原發證機構後，經確認持用人確已履行使用該證之義務時，當即無息退回所繳之保證金或擔保憑證，解除擔保責任。如無法確定持用人履行義務與否，發證機構得繼續保管，並依規定催繳追償或沒入。中華民國對外貿易發展協會之保管期限最長不得超過32個月，且保管期間不支利息。如確定持用人未履行義務，而其提供之保證金足以支付各應繳款項，則由發證機構扣除該等款項後將餘額退還結案。

### 第四節 關務行政救濟制度之僵固性

「程序不合，實體不究」。行政程序法第36條至第43條規定了行政機關就職權調查證據取得的相關規定、關稅法第29條至第35條規定了關稅額推計課稅的先後順序

及同法第 13 條亦規定了通關貨物事後稽核法定程序要件。行政裁處若未依法定程序，行政救濟案件最後可能因此在未進入實質審查前，即遭到訴願撤銷或法院駁回。這些法律規定的必要程序，保障了程序利益及審級利益，但從效率與急迫的觀點審查，卻也凸顯了僵固和笨拙性。本節第一項及第二項分別就事後稽核的調查程序及完稅價格的推估程序，說明這些法律明定的程序，是行政救濟階段最先應自我審查及檢視的項目，不合程序的取證或核價過程所為的行政裁處或課稅處分，即是應被機關自行撤銷的救濟案件；第三項是從行政救濟程序本身來探討行政救濟案件可能因審級程序的僵固性，非經復查或非經訴願，而無法快速進入實體審查，獲得有效率的權利救濟。我國現行行政救濟制度之設計，沒有「飛躍上訴」、「逕提訴願」開放納稅義務人或受處分人可以有自由選擇是否需要復查或訴願以節省時間，取得快速進入法院訴訟的機會，此一現象，在講求快速通關的關務業務中，凸顯了關務行政救濟案件審查過程的僵化及不靈活；最後，在本節第四項討論現行官僚體制下關務行政救濟過程中出現的「聽命行事」、「層層請示」及「上層決定」等無效率的組織僵固性等現象。

#### 第一項 海關之行政調查

稅務機關，包括稅捐稽徵機關及海關，對於應稅事實之掌握，除仰賴納稅義務人之協力義務外，基於職權調查原則，有權限亦有義務進行稅務調查。而調查程序不但影響人民之財產權、工作權、營業自由及其他行為自由，更直接涉及資訊自決權，因此調查時有必要指明稅務調查之界限。

現行關稅法第 13 條關於事後稽核及海關緝私條例第 42 條<sup>201</sup>之規定，尚無行政程序法第 40 條<sup>202</sup>「得請求相關機關及機構提供與進出口貨物有關之資料及其他文件」之授權規定，而必須先對於已報運進出口貨物依具體事證認有違法嫌疑，並予以立案調查（產生特定目的）後，始有「基於調查事實及證據之必要」。海關執行事後稽核，向金融機構調取與納稅人進出口貨物有關之資料，發現廠商報關發票記載之原申報單價與實際單價（即銀行信用狀存檔發票金額）不符，繳驗不實發票，虛報進口貨物價值逃漏稅款，依海關緝私條例及依營業稅法規定裁罰，並追徵所漏進口稅款；惟判決結果卻以資訊隱私權之保障為出發點，認為海關執行行政調查，向金融機構調取與納稅人進出口貨物有關之資料，是否有證據能力，應重新認定，而將原判決發回下級法院。此一判決<sup>203</sup>，引進「利益衡量原則」為判斷基準，強調建立調查權行使之法定界限，為行政調查證據能力之研究，提供了確實可行的方向。透過底下幾個面向來進一步了解海關之行政調查。

<sup>201</sup>海關緝私條例第 42 條：「海關對於報運貨物進口、出口認有違法嫌疑時，得通知該進口商、出口商、貨主或收貨人，將該貨物之發票、價單、帳單及其他單據送驗，並得查閱或抄錄其與該貨物進口、出口、買賣、成本價值、付款各情事有關之帳簿、信件或發票簿」。

<sup>202</sup>行政程序法第 40 條：「行政機關基於調查事實及證據之必要，得要求當事人或第三人提供必要之文書、資料或物品」。

<sup>203</sup>最高行政法院 103 年度判字第 407 號判決。

## 一、程序性基本權

釋字第 663 號解釋指出：「不符憲法正當法律程序之要求，致侵害未受送達之公司共有人之訴願、訴訟權，與憲法第 16 條之意旨有違。因此，人民之財產權、訴願及訴訟權，為憲法第 15 條及第 16 條所保障。核定稅捐通知書之送達，不僅涉及人民財產權之限制，亦攸關人民得否知悉其內容，並對其不服而提起行政爭訟之權利。人民之權利遭受公權力侵害時，根據憲法第 16 條規定，有權循國家依法所設之程序，提起訴願或行政訴訟，俾其權利獲得適當之救濟。此程序性基本權之具體內容，應由立法機關制定合乎正當法律程序之相關法律，始得實現。而相關程序規範是否正當，除考量憲法有無特別規定及所涉基本權之種類外，尚須視案件涉及之事物領域、侵害基本權之強度與範圍、所欲追求之公共利益、有無替代程序及各項可能程序之成本等因素，綜合判斷而為認定（大法官釋字第 459 號、第 610 號、第 639 號解釋參照）」。

海關之行政調查亦應符合憲法程序性基本權的要求。

## 二、正當法律程序

從憲法「正當法律程序」，資訊隱私權保障之意旨，個人資料以外之營業或工商秘密，亦屬憲法保障之基本權利，而行政機關於個案中行使調查權時，應受行政行為明確性及比例原則之限制，以助於正當法律程序之保障。

就海關查緝違規案件，正確之「正當法律程序」，必須先對於已報運進出口貨物依具體事證認有違法嫌疑，並予以立案調查後，始有「基於調查事實及證據之必要」，而得要求第三人提供其所保存涉及個人隱私、營業秘密或工商秘密，且調閱範圍應僅限於該立案必要範圍之文書、資料或物品，因此，海關於進出口貨物放行後，必須先選定事後稽核案件，且應於進出口貨物放行之翌日起 6 個月內以書面通知被稽核人實施事後稽核者，始得於進出口貨物放行之翌日起 2 年內，對納稅義務人、貨物輸出人或其關係人實施事後稽核，其得行使之職權，包括：要求被稽核人提供與進出口貨物有關之紀錄、文件、單據、會計帳冊及電腦相關檔案或資料庫等，予以查閱、抄錄、影印、複製；對進出口貨物取具貨樣、型錄或說明書；通知被稽核人至海關辦公處所備詢；進入被稽核人之場所，調查與進出口貿易活動有關之生產、經營、貨物儲存、銷售、流向等情形；詢問被稽核人之負責人、代理人、或其他有關人員，並製作談話紀錄；認有違反海關緝私條例規定之貨物，得予以扣押，並依海關緝私條例第 22 條規定交付扣押收據；函請相關機關及機構提供與進出口貨物有關之資料及其他文件，但如果係請求金融機構提供其所保存與被選定事後稽核案件範圍之進出口貨物有關之資料，則必須於海關對被稽核人所提供之文件資料，認有進一步查證之必要，且經被稽核人提供承諾書，同意海關向該金融機構調取者，始得為之。如果被稽核人拒絕提供承諾書，海關應敘明案由並說明必須調查之理由，逐案報經財政部核准後，始得向金融機構調取資料。



如果海關未於進出口貨物放行之翌日起 6 個月內選定事後稽核案件，通知實施事後稽核者，逾期即不能依前揭海關事後稽核實施辦法規定之程序及方法實施事後稽核，而應改成事後調查。且海關事後稽核實施辦法適用的案件範圍，並不限於應補、應退稅費之查核，尚及於私運或其他違法漏稅之查緝，此觀該辦法第 5 條第 1 項第 4 款規定「海關執行事後稽核時認有違反海關緝私條例規定之貨物，得予以扣押」，及該辦法第 8 條第 1 款、第 2 款規定「海關執行事後稽核之結果，被稽核人若有應補、應退稅費情事者，應依其相關規定辦理；發現被稽核人違反關稅法、海關緝私條例或其他法令者，應依其規定論處」等意旨自明，故海關於進口貨物放行之翌日起 6 個月內，如認有查緝違法漏稅案件之必要，即應遵循前揭通知實施事後稽核之程序辦理。於進出口貨物放行之翌日起逾 6 個月以後，如果認為該進出口貨物涉有私運或其他違法漏稅情事，則僅得依海關緝私條例及其他有關法律之規定處理（基於稅捐稽徵法第 2 條規定，關稅不適用稅捐稽徵法），且自其情事發生已滿 5 年者，不得再為追徵所漏之進口稅款（關稅及營業稅）或處罰。而依海關緝私條例第 42 條第 1 項規定，海關須「對於報運貨物進口、出口認有違法嫌疑時」，始「得通知該進口商、出口商、貨主或收貨人，將該貨物之發票、價單、帳單及其他單據送驗，並得查閱或抄錄其與該貨物進口、出口、買賣、成本價值、付款各情事有關之帳簿、信件或發票簿」，惟尚無「得請求相關機關及機構提供與進出口貨物有關之資料及其他文件」之授權規定。雖然行政程序法第 40 條規定：「行政機關基於調查事實及證據之必要，得要求當事人或第三人提供必要之文書、資料或物品。」，但第三人保存之文書、資料或物品，如涉及個人資料之保護，行政機關於要求第三人提供時，除應遵守於 84 年 8 月 11 日制定公布之電腦處理個人資料保護法第 7 條及於 99 年 5 月 26 日修正公布、101 年 10 月 1 日施行之個人資料保護法第 15 條規定（即非有特定目的，並符合於執行法定職務必要範圍內、經當事人書面同意或對當事人權益無侵害情形之一者，不得為之）外，尤應受行政行為明確性及比例原則之拘束，以免違反牴觸憲法保障人民基本權之意旨。

### 三、隱私權之保障

隱私權於海關行政調查過程中之保障，司法院釋字第 603 號解釋文已明示「維護人性尊嚴與尊重人格自由發展，乃自由民主憲政秩序之核心價值。隱私權雖非憲法明文列舉之權利，惟基於人性尊嚴與個人主體性之維護及人格發展之完整，並為保障個人生活私密領域免於他人侵擾及個人資料之自主控制，隱私權乃為不可或缺之基本權利，而受憲法第 22 條所保障<sup>204</sup>。其中就個人自主控制個人資料之資訊隱私權而言，乃保障人民決定是否揭露其個人資料、及在何種範圍內、於何時、以何種方式、向何人揭露之決定權，並保障人民對其個人資料之使用有知悉與控制權及資料記載錯誤之更正權。惟憲法對資訊隱私權之保障並非絕對，國家得於符合憲法第 23 條規定意旨之範圍內，以法律明確規定對之予以適當之限制。」，同理，個人資料以外的營業秘密或工

<sup>204</sup> 司法院大法官釋字第 585 號解釋。

商秘密，雖非憲法明文列舉之權利，惟其涉及營業自由，並攸關人民財產權、工作權保障之完整性，亦為不可或缺之基本權利，而受憲法第 22 條所保障，第三人自應遵守營業秘密法第 9 條、第 10 條有關保密之規定，及避免觸犯刑法第 317 條、第 318 條洩漏工商秘密罪，不得無故洩漏，相對地，行政機關亦不得無故調閱。則於有關行政調查的法律規定文義不明確，而有侵害人民基本權利之虞時，自應依據明確性與比例原則為合憲性解釋。

故海關行政調查於適用行政程序法第 40 條規定時，必須先對於已報運進出口貨物依具體事證認有違法嫌疑，並予以立案調查（產生特定目的）後，始有「基於調查事實及證據之必要」，而得要求第三人提供其所保存涉及個人隱私、營業秘密或工商秘密，且屬該立案必要範圍之文書、資料或物品。如果海關於進口貨物放行之翌日起 6 個月內查緝違法漏稅案件，卻未遵循前揭通知實施事後稽核之程序，亦未取得被調查人之書面同意，即逕行請求金融機構提供其所保存與該進口貨物有關之資料，或雖已遵循前揭通知實施事後稽核之程序，但請求金融機構提供其所保存與進口貨物有關之資料前，未取得被稽核人之書面同意，亦未逐案報經財政部核准，或請求的標的超過被選定事後稽核案件之範圍；或海關於進口貨物放行之翌日起逾 6 個月以後，並未認為該進口貨物涉有違法漏稅情事，或雖認為該進口貨物涉有違法漏稅情事，但未先立案調查，而逕行請求金融機構提供其所保存與該進口貨物有關之資料，其取得證據之方法，即有資訊隱私權侵犯之虞，而與行政調查之法定程序有違。

#### 四、證據能力之認定

所謂證據能力係指作為證據之資格，必須具有證據資格，方得作為法院審判認定犯罪事實之依據<sup>205</sup>。公務員違背法定程序取得之證據，其有無證據能力之認定，除法律另有規定外，則應審酌人權保障及公共利益之均衡維護<sup>206</sup>。惟行政調查之方法若足以侵害個人之隱私權及財產權，即不能漫無限制；且為確保依法行政原則，增進人民對行政之信賴<sup>207</sup>，實施行政程序之公務員自應遵守正當法律程序原則。然違背法定程序取得之證據，若不分情節，一概以程序違法為由，否定其證據能力，從究明事實真相之角度而言，難謂適當；反之，一概以究明事實真相之必要為由，肯定其證據能力，從人權保障之角度而言，亦屬過當。因此，除法律另有規定外<sup>208</sup>，為兼顧程序正義及發現實體真實，應由法院於行政救濟程序個案審理中，就個人基本人權之保障及公共利益之均衡維護，依比例原則及法益權衡原則，予以客觀之判斷，亦即宜就違背法定程序之程度、違背法定程序時之主觀意圖（即實施行政調查之公務員是否明知違法並

<sup>205</sup> 黃朝義，刑事證據法之研究，元照出版有限公司，2004 年 4 月，頁 21；蔡墩銘，刑事訴訟法論，五南圖書有限公司，1993 年 12 月 2 版，頁 239；林山田，刑事程序法，五南圖書有限公司，2000 年 5 月 3 版，頁 239；林俊益，刑事訴訟法概論（上冊），學林文化事業出版社，2005 年 9 月 6 版，頁 370 以下。

<sup>206</sup> 刑事訴訟法第 158 條之 4 之規範意旨。

<sup>207</sup> 行政程序法第 1 條揭示之立法目的。

<sup>208</sup> 納稅者權利保護法第 11 條第 3 項：「稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之人員違法調查所取得之證據，不得作為認定課稅或處罰之基礎」。

故意為之)、違背法定程序時之狀況(即程序之違反是否有緊急或不得已之情形)、侵害被調查人權益之種類及輕重、違反誠實申報義務行為所生之危險或實害、禁止使用該證據對於預防將來違法取得證據之效果、行政機關如依法定程序,有無發現該證據之可能性,及證據取得之違法對行政處分相對人之行政救濟有無產生不利益與其程度等情狀予以審酌,以決定應否賦予證據能力。如法院認為應否定其證據能力,則行政機關依此違背法定程序取得之證據認定違反誠實申報稅捐義務行為成立,並加以處罰及追徵所漏之稅款,即難謂適法,而有撤銷的理由。

## 五、事後稽核的相關規定

### (一)執行事後稽核調查之相關規定

1、海關執行事後稽核工作,得依關稅法第13條第4項規定,請求相關機關及機構提供與進出口貨物有關之資料及其他文件。被稽核人規避、妨礙或拒絕提供資料、到場備詢或配合調查者,可依關稅法第75條規定處新臺幣3千元以上3萬元以下罰鍰;並得按次處罰。

2、執行事後稽核時,得依實施辦法第5條規定行使下列職權:「(第1項)海關執行事後稽核時,得行使下列職權:(1)查閱、抄錄、影印、複製被稽核人與進出口貨物有關之紀錄、文件、單據、會計帳冊及電腦相關檔案或資料庫等及對進出口貨物取具貨樣、型錄或說明書等。(2)進入被稽核人之場所,調查與進出口貿易活動有關之生產、經營、貨物儲存、銷售、流向等情形。(3)詢問被稽核人之負責人、代理人、或其他有關人員,並製作談話紀錄。(4)認有違反海關緝私條例規定之貨物,得予以扣押,並依海關緝私條例第22條規定交付扣押收據。(5)函請相關機關及機構提供與進出口貨物有關之資料及其他文件。(6)其他法令規定之職權。(第2項)海關對前項被稽核人所提供之文件資料,認有進一步查證之必要者,得請其提供承諾書,同意海關向金融機構調取與進出口貨物有關之資料。被稽核人拒絕提供承諾書,海關應敘明案由並說明必須調查之理由,逐案報經財政部核准後向金融機構調取資料」。

### 3、事後稽核作業期限

於進出口貨物放行之翌日起6個月內通知實施事後稽核者。得於進出口貨物放行之翌日起2年內,對納稅義務人、貨物輸出人或其關係人實施事後稽核。依事後稽核結果,如有應退、應補稅款者,應自貨物放行之翌日起3年內為之<sup>209</sup>。

### 4、事後稽核之資料蒐集

(1)海關執行事後稽核工作,得依關稅法第13條第4項規定,請求相關機關及機構提供與進出口貨物有關之資料及其他文件。

(2)受調查案件,經查核有明確事證涉及虛報進出口貨物價格,逃漏稅費情事,且係

<sup>209</sup>關稅法第13條第1項規定。

透過 OBU 進行資金往來，每一案涉案往來金額達新臺幣○萬元以上，復無其他管道可取得相關交易資料，非經查核 OBU 帳戶，無法掌握交易全貌者。及被檢舉案件有具體事證且經由適當查證，顯示被檢舉人利用 OBU 進行資金往來，涉嫌逃漏稅捐（費）者。均可查調 OBU 客戶資料，以查明真實<sup>210</sup>。

(3)財政部關務署所屬各關為辦理事後稽核業務需要，函請提供納稅義務人營業稅資料，核屬公務需要，准由財政部財稅資料中心逕予提供，毋須逐案報部核准，惟提供時應依稅捐稽徵法施行細則第 9 條規定辦理<sup>211</sup>。

#### 5、異狀廠商之函報

實施事後稽核結果除符合「異狀廠商列管處理要點」規定應函報關務署調查稽核組外，若價格異常案件者亦一併函報俾即時回饋通關線上價格異常案件。即為整份稽核報告其中任一筆報單申報價格與事後稽核單位核估比較，價差比率逾百分之○，且整份報單稅差達新臺幣○萬元者<sup>212</sup>。

6、選定事後稽核案件後，應依下列作業程序辦理<sup>213</sup>：

- (1)洽商被稽核人展開稽核之時間，並以書面通知被稽核人，載明海關執行稽核之原因、時間、地點、連絡人姓名、電話、應備妥待查之帳冊、單據等資料及法令依據。
- (2)必要時召開稽核會議，並得請相關人員及被稽核人參加。
- (3)視案件需要，得請被稽核人填答問卷。
- (4)進行實地訪談查核，訪查成員不得少於二人，必要時，得請相關業務人員共同前往。
- (5)實地訪查時，應出示財政部關務稽查證，並先確認接受訪談人之身分，如係代理人接受訪查，應確認代理人之身分及其獲授權範圍。
- (6)查核結束前，應就查得之事實及證據，給予被稽核人陳述意見之機會，並對被稽核人有利及不利事項一律注意，如陳述之事實有利於被稽核人時，應請其就該事實舉證；必要時得召開結束會議。
- (7)被稽核人提供帳冊、單據等文件時，海關應掣給收據，除涉嫌違章漏稅者外，應於提送文件齊全之翌日起 14 日內發還之。其有特殊情形經海關主管核准者，得視實際需要延長發還時間，並應將延長發還理由通知被稽核人。但所提供文件為影本者，不在此限。
- (8)查案結束後，事後稽核人員應將稽核結果繕具稽核報告。
- (9)稽核人員應依職權及法定程序調查證據，其調查方法須合法、必要，並以對當事人基本權利侵害最小之適當方法為之；違法調查所取得之證據，不得作為認定課稅或處罰之基礎。但違法取得證據之情節輕微，排除該證據之使用明顯有違公共利益者，不在此限。

<sup>210</sup> 99 年 5 月 10 日台總局驗字第 0991009480 號函。

<sup>211</sup> 關務署 101.11.21.台總局驗字第 1011025982 號函轉據財政部 101.11.19.台財稅字第 10100231630 號函。

<sup>212</sup> 關務署調查稽核組 104.4.10 (104) 署調稽事稽字第 1040005 號簡便行文表。

<sup>213</sup> 海關事後稽核作業規定第 8 點。

在此限<sup>214</sup>。

(10)當事人有選任代理人或偕同輔佐人到場之權利，並得於其到場前，拒絕陳述或接受調查。但代理人或輔佐人經合法通知，無正當理由逾時到場或未到場者，不在此限；代理人應於接受訪談時，出具委任書<sup>215</sup>。

(11)當事人得於告知稽核人員後，自行或要求稽核人員就到場調查之過程進行錄影、錄音，稽核人員不得拒絕。但有應維持稅捐調查祕密性之正當理由，且經記明筆錄者，不在此限。稽核人員有錄影錄音之需要，亦應告知當事人後為之<sup>216</sup>。

#### 7、訪談筆錄應注意事項

(1)當事人有 2 人以上時，得分開進行並分別製作談話筆錄。

(2)談話筆錄製作完竣，應交當事人閱覽，如當事人閱覽後無其他意見，應請其簽名或蓋章，若遭拒絕應載明事由。

(3)如當事人否認或變更原陳述內容係文字變更無涉案情者，得予更正，並於更改處簽名或蓋章證明；倘陳述前後不一，涉及案情之真實者，應將原談話內容保留，另於談話筆錄末頁，記載欲更改之題號及其內容。

(4)談話筆錄不得竄改或挖補，記錄完畢後應劃去餘白。

(5)當事人要求發給談話筆錄時，應記載其請求意旨及影印份數後發給影本。

(6)查案結束後，事後稽核人員應將稽核結果繕具稽核報告。

#### (二) 事後稽核增估補稅之相關規定

關稅法第 13 條、第 18 條有關廠商報運進口貨物經辦理補稅者，透過事後稽核並予增估補稅之相關規定<sup>217</sup>：

1、進口貨物不論通關方式為免審免驗 (C1)、文件審核 (C2) 或貨物查驗 (C3)，海關均得依關稅法第 18 條第 1 項或第 13 條規定實施事後審查或事後稽核。

2、進口報單不論於貨物放行前，或依關稅法第 18 條第 1 項規定事後審查期間，經海關核實改列或調整納稅義務人原申報稅則號別或完稅價格並核定稅款者，除有應退稅款或涉及海關緝私條例違章情事外，不得就同份報單再予核定稅款。

3、海關實施事後稽核時，對於被稽核人之進口報單，屬前點核定稅款案件，或於關稅法第 18 條第 2 項規定之事後審查期間核定稅款案件，除有應退稅款或涉及海關緝私條例違章情事外，不得就同份報單再予核定稅款。

4、進口報單於按第 2 點或第 3 點規定核定稅款前，納稅義務人或報關業者依進出口報單申報事項更正作業辦法申請更正者，海關於更正後，仍得核定稅款。

準此，海關核實改列或調整納稅義務人原申報稅則號別或完稅價格並核定稅款者不得就同份報單再予核定稅款，此即關稅「一次核定」之重要原則，因此不管是先放後核，先核後稅，押款暫放等處理方式，都是依著這個原則在進行。

<sup>214</sup> 納稅者權利保護法第 11 及 15 條規定。

<sup>215</sup> 納稅者權利保護法第 12 條第 1、2 項規定。

<sup>216</sup> 納稅者權利保護法第 12 條第 3、4 項規定。

<sup>217</sup> 107 年 12 月 26 日台財關字第 1071020522 號財政部令。

## 第二項 完稅價格推計課稅的程序

## 一、進口貨物完稅價格之核定

## (一)關稅法之規定

進口貨物完稅價格之審核及核定，由各關辦理<sup>218</sup>。而完稅價格之認定及推計方法應依法定程序，按關稅交易價格制度，固建立在公開市場自由競售價格之基礎上，而以買賣雙方自動成立之價格為估價依據；惟所謂交易價格係指進口貨物由輸出國出口銷售至我國實付或應付之價格，亦即不論已否支付，或以任何方式支付，均包括之。故為查明進口貨物之正確價格，確保國家課稅，其由進口人申報之交易價格或進而提出之進口單據固為估價之參考資料，然法律同時授權海關如對進口人所提相關文件資料存疑時，經要求進口人說明而未說明，或說明後仍對之持合理懷疑者，得視為該貨品無法按其交易價格核估完稅價格，而由海關依規定予以調整之；換言之，依據關稅法第 29 條第 5 項規定，海關並非需證明進口人提出之交易文件達到確屬虛偽不實之程度，始得不依據進口人提出之交易價格資料核定，而是基於專業之審查，由進口人負相當之協力義務後，海關仍具合理懷疑時，即可依據關稅法第 31 條以下規定另行核定其完稅價格，藉以避免買賣雙方藉國際貿易稽查不易之特性而低報價格，逃避稅負，俾達到公平合理課稅之目的<sup>219</sup>。

關稅法第 29 條規定：「(第 1 項)從價課徵關稅之進口貨物，其完稅價格以該進口貨物之交易價格作為計算根據。(第 2 項)前項交易價格，指進口貨物由輸出國銷售至中華民國實付或應付之價格。…(第 5 項)海關對納稅義務人提出之交易文件或其內容之真實性或正確性存疑，納稅義務人未提出說明或提出說明後，海關仍有合理懷疑者，視為無法按本條規定核估其完稅價格。」、第 31 條第 1 項規定：「進口貨物之完稅價格，未能依第 29 條規定核定者，海關得按該貨物出口時或出口前、後銷售至中華民國之同樣貨物之交易價格核定之。」、第 32 條第 1 項規定：「進口貨物之完稅價格，未能依第 29 條及前條規定核定者，海關得按該貨物出口時或出口前、後銷售至中華民國之類似貨物之交易價格核定之。」、第 33 條規定：「(第 1 項)進口貨物之完稅價格，未能依第 29 條、第 31 條及前條規定核定者，海關得按國內銷售價格核定之。(第 2 項)海關得依納稅義務人請求，變更本條及第 34 條核估之適用順序。…」、第 34 條規定：「(第 1 項)進口貨物之完稅價格，未能依第 29 條、第 31 條、第 32 條及前條規定核定者，海關得按計算價格之核定之。(第 2 項)前項所稱計算價格，指下列各項費用之總和：……」及第 35 條規定：「進口貨物之完稅價格，未能依第 29 條、第 31 條、第 32 條、第 33 條及前條規定核定者，海關得依據查得之資料，以合理方法核定之。」準此，從價課徵關稅之進口貨物，其完稅價格首應以該進口貨物之交易價格，即進口

<sup>218</sup> 進口貨物完稅價格審核作業規定第 2 條規定。

<sup>219</sup> 最高行政法院 98 年度判字第 1356 號判決參照。

貨物由輸出國銷售至中華民國實付或應付之價格作為計算根據。海關對納稅義務人提出之交易文件或其內容之真實性或正確性存疑，納稅義務人未提出說明或提出說明後，海關仍有合理懷疑者，即視為無法按關稅法第 29 條規定核估其完稅價格，並應依序按照關稅法第 31 條、第 32 條、第 33 條、第 34 條（或第 34 條、第 33 條）、第 35 條規定之標準予以核定。

而海關所以會對納稅義務人提出之交易文件或其內容之真實性或正確性存疑，且對納稅義務人提出之說明，仍有合理懷疑，乃因其所查得之其他證據資料客觀上尚不足以完全推翻納稅義務人提出之交易文件或其內容之真實性或正確性，即尚難證明納稅義務人申報之進口貨物交易價格確屬虛偽不實之故。故海關必須查明納稅義務人申報之進口貨物交易價格確屬虛偽不實，且提出客觀上足以證明其真實交易價格之證據資料，始能以該證據資料所證明之交易價格，作為計算完稅價格之根據。如果海關提出之證據資料客觀上並不足以證明納稅義務人申報進口貨物之真實交易價格，僅能使其申報之交易價格之真實性或正確性產生疑義者，即不能任憑其主觀之取捨，逕以該證據資料所顯示之交易價格，作為計算完稅價格之根據，而應視為無法按關稅法第 29 條規定核估其完稅價格，並依序按照前揭關稅法第 31 條等規定之標準予以核定。

關稅法第 29 條、第 31 條、第 32 條、第 33 條、第 34 條及第 35 條等規定，所應依據之價格，依序為進口貨物之交易價格、同樣貨物之交易價格、類似貨物之交易價格、國內銷售價格、計算價格及合理價格。海關對從價課徵關稅之進口貨物，按合理價格核定其完稅價格，必須無法依進口貨物之交易價格、同樣貨物之交易價格、類似貨物之交易價格、國內銷售價格、計算價格核定完稅價格時，始得依合理價格核定其完稅價格。又按關稅法施行細則第 19 條第 1 項規定：「本法第 35 條所稱合理方法，指參酌本法第 29 條至第 34 條所定核估完稅價格之原則，採用之核估方法。」為使該所稱「合理方法」之定義更為明確，乃同時參照關稅估價協定所列舉之禁止使用估價方式或價格，明定於同條第 2 項，俾期周延<sup>220</sup>。是知關稅估價有其一定制度架構與原則俾供遵循，海關於實際核價時，除應遵循估價原則所揭示之意旨外，尚須注意對當事人有利及不利之事項均一律顧及，更不得憑藉任意認定或主觀臆測之價格予以核估。

## （二）納稅者權利保護法之規定

配合納稅者權利保護法於 106 年 12 月 28 日施行，依據納稅者權利保護法辦理關稅推計課稅案件之相關規定如下<sup>221</sup>：

1、應依法推計課稅：納稅者權利保護法第 14 條規定：「（第 1 項）稅捐稽徵機關對於課稅基礎，經調查仍不能確定或調查費用過鉅時，為維護課稅公平原則，得推計課稅，並應以書面敘明推計依據及計算資料。（第 2 項）稅捐稽徵機關推計課稅，應斟酌與推計具有關聯性之一切重要事項，依合理客觀之程序及適切之方法為之。（第 3 項）推計，有 2 種以上之方法時，應依最能切近實額之方法為之。（第 4 項）納稅者已依稅法規定

<sup>220</sup>最高行政法院 103 年度判字第 614 號判決參照。

<sup>221</sup>106 年 12 月 13 日台關稽字第 1061026894 號函。



履行協力義務者，稅捐稽徵機關不得依推計結果處罰」。而納稅者權利保護法第 11 條第 5 項<sup>222</sup>所稱推計課稅，在關稅部分係指未能依關稅法第 29 條交易價格核估，依同法第 31 條至 35 條核估完稅價格者。故依關稅法第 31 至 35 條核估之送查價或事後稽核案件等屬推計課稅，惟排除按原申報單價核估者，另僅更正稅則、數量及重量之補稅案件等非屬推計課稅。

2、現行通關實務作業之「線上增估」，核定價格經當事人瞭解且確定並簽署「進口貨物價格核定同意書」（或於報單簽認），非屬經調查仍不能確定或調查費用過鉅案件，與納保法所稱推計課稅有別，爰排除推計課稅記載事項之適用。

3、有關推計課稅案件以書面敘明推計依據及計算資料之作業方式列明如下：

(1)推計課稅案件以寄發補稅函方式補稅者：無論查價及事後稽核案件，均請於補稅函檢附 IG8G 清表，惟事後稽核案件因該清表不會帶入結案之核估依據及核估理由，故另需於補稅函敘明核估依據及核估理由。

(2)若分估人員認報單申報價格偏低以押款放行(未送查價)後，參考國外出口日期相近之貨品查價結案價格予以增估補稅，是類案件屬推計課稅者，須鍵入「核估依據」及「核估理由」。

(三) 行政程序法之規定

依行政程序法第 9 條<sup>223</sup>及第 36 條<sup>224</sup>規定，當受處分人所提出之有利證據並非不可查證，海關即有義務經不同面向，重新檢視原核定完稅價格之合理性，及認定繳驗不實發票之正當性，同時並應舉證論述受處分人如何以不實發票報關，否則將淪為臆測認定之詞，於法無憑。

按行政程序法第 36 條及改制前行政法院 39 年判字第 2 號等判例意旨，行政機關對於應依職權調查之事實，負有調查義務，於當事人有利及不利之事項，並應一律注意，且認定事實須憑證據，倘無證據足資認定有堪以構成行政罰要件之事實存在，即不得僅以推測之詞予人處罰。針對行政裁罰之違章要件事實，依法即應由行政機關負擔客觀舉證責任，於受理爭訟機關無法完全確信待證事實存在時，承擔其認定該事實不存在之不利益。次按關稅法第 29 條規定，海關必須查明納稅義務人申報之進口交易價格確屬虛偽不實，且提出客觀上足以證明其真實交易價格之證據資料，始能以該證據資料所證明之交易價格，作為按關稅法第 29 條規定計算完稅價格之根據。如果海關提出之證據資料客觀上並不足以證明納稅義務人申報進口貨物之真實交易價格，僅能使其申報之交易價格之真實性或正確性產生疑義者，即不能任憑其主觀之取捨，逕以該證據資料所顯示之交易價格，作為計算完稅價格之根據，而應視為無法按關稅法第

<sup>222</sup>納稅者權利保護法第 11 條第 5 項：「稅捐稽徵機關所為課稅或處罰，除符合行政程序法第九十七條所定各款情形之一者，得不記明理由外，應以書面敘明理由及法律依據」。

<sup>223</sup>行政程序法第 9 條：「行政機關就該管行政程序，應於當事人有利及不利之情形，一律注意」。

<sup>224</sup>行政程序法第 36 條：「行政機關應依職權調查證據，不受當事人主張之拘束，對當事人有利及不利事項一律注意」。



29 條規定核估其完稅價格，並依序按關稅法第 31 條以下規定之標準予以核定<sup>225</sup>。

## 二、推計課稅程序實務上易混淆之觀念

### (一) 僅取得出口商留底發票，缺其他輔助資料

行政救濟實務案件常發生之問題，進口貨物完稅價格之核定按關稅法第 29 條至第 35 條及關稅法施行細則第 11 條至第 19 條規定，依序適用，海關對進口人之申報價格有合理懷疑，而無法依據申報之交易價格核定其完稅價格，經由國與國海關間資訊交換而取得相關資料，如出口商留底之發票及報單時，該資料並不得逕自視為交易價格<sup>226</sup>。仍需由海關多方面嚴謹查證，輔以具體資料佐證，方得採認，如已竭盡查證作為無法按關稅法第 29 條規定查得實付或應付之交易價格，則依同法第 31 條至第 35 條之核估順序辦理，並給予進口人說明解釋之機會。此種案件，在實務上時常發生，最好能再輔以銀行匯款紀錄，或其他金流查證之資料，始能較為周全。

### (二) 逾半年核課期間後，營業稅稅基之關稅額仍應重新核估

關稅雖因逾半年核課期間視為核定，作為營業稅稅基之關稅額仍應重新核估。按稅捐稽徵法第 35 條之 1 規定：「國外輸入之貨物，由海關代徵之稅捐，其徵收及行政救濟程序，準用關稅法及海關緝私條例之規定辦理。」、加值型及非加值型營業稅法第 41 條規定：「貨物進口時，應徵之營業稅，由海關代徵之；其徵收及行政救濟程序，準用關稅法及海關緝私條例之規定辦理。」及第 20 條第 1 項規定：「進口貨物按關稅完稅價格加計進口稅後之數額，依第 10 條規定之稅率計算營業稅額。」、貿易法第 21 條第 1 項規定：「為拓展貿易，因應貿易情勢，支援貿易活動，主管機關得設立推廣貿易基金，就出進口人輸出入之貨品，由海關統一收取最高不超過輸出入貨品價格萬分之 4.25 之推廣貿易服務費。但因國際條約、協定、慣例或其他特定原因者，得予免收。<sup>227</sup>」可知法律授權由海關就進口貨物應徵之營業稅及推廣貿易服務費，隨同關稅一併徵收，乃基於稽徵程序之便利，故僅徵收程序及行政救濟程序，準用關稅法或海關緝私條例之規定辦理，並不因該等由海關代徵之程序，即改變營業稅及推廣貿易服務費之本質，與其有關之實體事項，如稅率(費率)、稅基、核課期間、免稅項目等，仍應回歸各母法之實體規定，並有稅捐稽徵法第 21 條規定核課期間之適用。且依關稅法第 18 條第 1 項及第 2 項規定之前後文義，可知其所謂 6 個月期限，係指關稅(進口稅)之核課期間，而視為核定者，僅係指關稅之應納稅額，並不及於營業稅、推廣貿易服務費。另參照關稅法關於核定完稅價格之規定係列在第 2 章第 2 節第 29 條以下至第 42 條，其本質為進口貨物價格的確認，除以之作為課徵關稅的稅基外，並作為課徵營業稅、推廣貿易服務費的基數，在體系上與同法第 18 條係列於第 2 章第 1 節(規範報關及查驗)有別，而依關稅法第 18 條規定視為業經核定者，既僅限於關稅的應納稅額(稅

<sup>225</sup> 最高行政法院 103 年度判字第 407 號判決參照。

<sup>226</sup> 100 年 7 月 6 日台總局驗字第 1001012812 號函。

<sup>227</sup> 經濟部 95 年 9 月 26 日經貿字第 09500619920 號函公告修正「推廣貿易服務費實際收取比率，由現行萬分之 4.15 調降為萬分之 4，並自 95 年 10 月 1 日起生效」。

基×稅率)，並不及於營業稅、推廣貿易服務費，則用以計算關稅的稅基，自不能拘束計算營業稅、推廣貿易服務費的基數，故縱使關稅之應納稅額視為業經核定，對於營業稅、推廣貿易服務費的課徵，仍有依序適用關稅法第 31 條、第 32 條、第 33 條、第 34 條(或第 34 條、第 33 條)、第 35 條規定之標準予以核定進口貨物完稅價格之餘地。

是以，關稅部分雖依關稅法第 18 條視為業經核定，營業稅、推廣貿易服務費如仍於稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 1 款規定之 5 年核課期間內，海關自應依序按照前揭關稅法第 31 條等規定之標準，重新核估進口貨物之完稅價格，作為徵收推廣貿易服務費的基數，並加計視為業經核定之關稅稅額(進口稅捐)作為營業稅之稅基，分別乘以法定稅率或費率，計算應課徵之稅費<sup>228</sup>。雖關稅應納稅額部分依法需按原申報核定，惟營業稅、推廣貿易服務費既仍於 5 年之核課期間內，此際原處分機關即應以按關稅法第 35 條核估之完稅價格，作為徵收推廣貿易服務費的基數，並加計視為業經核定之關稅稅額作為營業稅之稅基，再分別乘以法定費率(萬分之 4)及稅率(5%)，重新計算應課徵之推廣貿易服務費及營業稅。

### (三)毒品罰鍰「價格之計算」與刑法犯罪「所得之計算」不同

依據海關緝私條例第 36 條第 1 項規定：「私運貨物進口、出口或經營私運貨物者，處貨價 3 倍以下之罰鍰。」實務上，毒品罰鍰「價格之計算」與刑法犯罪「所得之計算」不同。

1、毒品「進口貨物貨價」之計算方式，按「依本條例所處罰鍰以貨價為準者，進口貨物按完稅價格計算，出口貨物按離岸價格計算。」「進口貨物之完稅價格，未能依第 29 條、第 31 條、第 32 條、第 33 條及前條規定核定者，海關得依據查得之資料，以合理方法核定之。」「本法第 35 條所稱合理方法，指參酌本法第 29 條至第 34 條所定核估完稅價格之原則，採用之核估方法。」海關緝私條例第 5 條及關稅法第 35 條及其施行細則第 19 條第 1 項分別定有明文。

2、次按海關核估「交易價格」係以 1994 年關稅暨貿易總協定第 7 條施行協定為主要估價基礎，海關對於進口人所申報之價格，在細節或文件上有合理懷疑其真實或正確性時，海關可提出處理措施，強調在處理時，海關不可傷害到進口人的合法商業利益，惟毒品危害防制條例第 2 條第 2 項第 3 款規定之第三級毒品，為管制進口貨物，若又以夾藏方式進口，非正常途徑合法進口，無關稅法第 29 條適用，其完稅價格自無法以該進口貨物之交易價格作為計算依據，且查無適用關稅法第 31 條至第 34 條規定之相關資料，爰依同法第 35 條之規定，得依據查得之資料，以合理方法核定之。

3、毒品買賣價格會因買賣雙方往來關係、交易數量及品質純度等因素而變動，無客觀市價可資參照，因此，為查核毒品之完稅價格，可考量實際進口日期，參據當年度「國內主要毒品買賣平均價格表」，因該平均價格表(含上、下半年價格增減比較)係調查局蒐集國內主要濫用毒品各盤買賣最高平均價及最低平均價，以 4 捨 5 入方式計算，採有利於申請人之認定，以該平均價格表中折合統一單位價格之大盤價平均最低價，

<sup>228</sup>最高行政法院 105 年度判字第 120 號判決參照。

從低核算系爭毒品（純質淨重）之完稅價格。

4、另按「行政訴訟與刑事訴訟之規範目的不同，行政罰與刑事罰之構成要件有別，行政法院本得基於職權調查證據，並不受該刑事程序認定事實之拘束。」<sup>229</sup>。當毒品於進口時即遭查獲而尚未售出，其完稅價格之核估方法，自應適用關稅法第 29 條至第 35 條，其適用依法定有先後次序，於無法適用關稅法第 29 條時，應依序適用關稅法第 31 條至第 35 條之核估關稅完稅價格方法，自與刑事法院依刑法第 38 條之 1 第 1 項前段規定：「犯罪所得，屬於犯罪行為人者，沒收之。」沒收行為人實際犯罪所得之計算方式不同。

#### （四）其他特殊情況完稅價格之推計程序

1、運往國外修理、裝配或加工之貨物運往國外修理、裝配或加工之貨物，復運進口者，應依關稅法第 37 條及同法施行細則第 20 條規定核估完稅價格。委外加工貨物，無論出口後需再復運進口者（統計方式 95）或不再復運進口直接銷售第 3 國者（統計方式 05），其因故未能製成成品而復運進口…均應依關稅法第 37 條第 1 項第 2 款規定…以該貨復運進口時之完稅價格與原貨出口時同類貨物進口之完稅價格之差額課徵關稅<sup>230</sup>。又當運往國外免費修理之貨物，如其原訂購該貨之合約或發票載明保證免費修理，或雙方來往函電足資證明免費修理者，復運進口免稅。至不能提供修理裝配費或免費修理之有關證件者，按貨物本身完稅價格 10 分之 1，作為修理裝配費之完稅價格計課。

2、進口貨物係租賃或負擔使用費用而所有權未經轉讓時，其完稅價格，根據租賃費或使用費加計運費及保險費估定之。但其累積之租賃費或使用費高於最近進口之同類貨物之完稅價格者，得經納稅義務人於進口時申請按該等同類貨物之完稅價格核定完稅價格。如納稅義務人申報偏低時，海關得根據調查所得資料實估定之。但每年租賃費或使用費不低於貨物本身完稅價格之 10 分之 1<sup>231</sup>。凡申請按租賃費或使用費課徵關稅之進口案件，均應向海關提出，並由海關依下列規定審核：（1）貨物係基於專利權或製造上之秘密不能轉讓者，其租賃或使用期間最長不得超過 3 年。如因事實需要，得由進口人於期限屆滿前以書面敘明理由，檢附相關證明文件，向海關申請展延，展延次數以 1 次為限，展延期限不得超過 3 年。又其租賃及使用期間，不論單計或併計，均不得超過行政院發布之「固定資產耐用年數表」規定之耐用年數。（2）新式機器設備，係由進口人在購用前先按租賃或借用方式試用，以決定購買與否者，其試用期間不得超過 1 年，並不得申請展延。（3）價格高昂之貨物，僅須短期使用而無購置必要者，其租賃或使用期間以 1 年為限。如因事實需要，得由進口人於期限屆滿前以書面敘明理由，檢附相關證明文件，向海關申請展延，展延次數以 1 次為限，展延期限不得超過 1 年。（4）關稅法第 52 條所述各類物品，但無法依該條之規定免稅，而係租賃或借用者，其租賃或借用期間以 6 個月為限。如因事實需要，得由進口人於期限屆滿前以書

<sup>229</sup> 最高行政法院 101 年度判字第 926 號判決。

<sup>230</sup> 財政部 94 年 9 月 15 日台財稅字第 09404553230 號函暨關稅總局 99 年 11 月 8 日台總局徵字第 0991021040 號函。

<sup>231</sup> 關稅法第 38 條第 2 項、及同法施行細則第 22 條規定。

面敘明理由，向海關申請展延，展延次數以1次為限，展延期限不得超過6個月。進口貨物按租賃費或使用費計算之關稅，應依海關核准之期限（未滿1月者以1月計）1次徵收完畢，租賃或使用期間，自貨物放行之日起算<sup>232</sup>。

### 第三項 救濟程序的僵固性

#### 一、不確定法律概念之專家審查

法條使用不確定法律概念，即係賦予該管行政機關相當程度之判斷餘地，對此類事件之審查密度，揆諸學理有下列各點可資參酌：（一）事件之性質影響審查之密度，單純不確定法律概念之解釋與同時涉及科技、環保、醫藥、能力或學識測驗者，對原判斷之尊重即有差異。又其判斷若涉及人民基本權之限制，自應採較高之審查密度。（二）原判斷之決策過程，係由該機關首長單獨為之，抑由專業及獨立行使職權之成員合議機構作成，均應予以考量。（三）有無應遵守之法律程序？決策過程是否踐行？（四）法律概念涉及事實關係時，其涵攝有無錯誤？（五）對法律概念之解釋有無明顯違背解釋法則或抵觸既存之上位規範。（六）是否尚有其他重要事項漏未斟酌<sup>233</sup>。因此，當涉及專業審查時，基於尊重專業性及法律授權之專屬性，行政機關就此等行政事項尤享有專業判斷之餘地，參照行政訴訟法第4條第2項<sup>234</sup>及第201條<sup>235</sup>之規定，行政法院僅得有限度的審查，審查行政機關之判斷有無恣意濫用及其他違法情事，構成應予撤銷或變更之情形。

通關貨物的性質、組成、價值及稅則歸類，甚至買、賣雙方是否具有特殊關係，往往屬於高度專業範疇，因此財政部除依規定設有各種由專家學者組成的審議委員會外，亦審認由各行各業工會及專家所組成的「權威機構」，作為進口貨物統一委託其「鑑定」或請其提供專家意見，「權威機構」本於專業素養為判斷，以提供海關針對各式各樣的進出口貨物，行使其關稅課徵、邊境檢查及邊境管制的任務。因此當高度科技性、專業性之判斷時，獨立的專家委員會可提供「專家意見」，以供海關面臨貨物屬性無法決定稅則、價格或產地時，提供判斷基礎，亦為法律規範中一些不確定法律概念提供可判斷的線索。基於尊重專家審查之不可替代性、專業性及法律授權之專屬性，行政機關就此等行政事項尤享有專業判斷之餘地，行政法院就涉及專業判斷之行政處分，僅得就：

- (1)行政機關所為之判斷，是否出於錯誤之事實認定或不完全之資訊。
- (2)行政機關之判斷，是否有違一般公認之價值判斷標準。

<sup>232</sup>財政部89年5月9日台財關第0890550224號函、財政部92年1月24日台財關字第0910060126號令、財政部96年3月8日台財關字第09600016540號令修正。

<sup>233</sup>司法院大法官釋字第553號參照。

<sup>234</sup>行政訴訟法第4條第2項：「逾越權限或濫用權力之行政處分，以違法論」。

<sup>235</sup>行政訴訟法第201條：「行政機關依裁量權所為之行政處分，以其作為或不作為逾越權限或濫用權力者為限，行政法院得予撤銷」。

- (3)行政機關之判斷，是否違反法定之正當程序。
- (4)作成判斷之行政機關，其組織是否合法且有判斷之權限。
- (5)行政機關之判斷，是否出於與事物無關之考量，亦即違反不當聯結之禁止。
- (6)行政機關之判斷，是否違反相關法治國家應遵守之原理原則，如平等原則、公益原則等事項為審查，不得替代行政機關為決定<sup>236</sup>。

不確定法律概念，例如關稅法第 31 條第 2 項：「同樣貨物，指其生產國別、物理特性、品質及商譽等均與該進口貨物相同者。」及第 32 條第 2 項：「類似貨物，指與該進口貨物雖非完全相同，但其生產國別及功能相同，特性及組成之原材料相似，且在交易上可互為替代者。」如何認定商譽？如何認定原材料相似？明顯屬於高度專業範疇，倘行政機關作成判斷時依規定由專家組成審議委員會，本於專業素養為判斷，即難任意指摘處分有違法。

## 二、復查或訴願為必要程序

訴願法第 14 條規定：「(第 1 項)訴願之提起，應自行政處分達到或公告期滿之次日起 30 日內為之。(第 3 項)訴願之提起，以原行政處分機關或受理訴願機關收受訴願書之日期為準。」第 16 條第 1 項規定：「訴願人不在受理訴願機關所在地住居者，計算法定期間，應扣除其在途期間…。」第 77 條第 2 款規定：「訴願事件有左列各款情形之一者，應為不受理之決定：一、…二、提起訴願逾法定期間者」。

台灣的撤銷訴訟與課予義務訴訟(以下合稱抗告訴訟)，都採取了訴願先行主義，因此，訴願先行程序對於抗告行政訴訟，除了是本案程序的先決條件以外，人民能否合法地提起訴訟，行政法院並能夠進而就實體事項作審判，在程序上應先依職權加以審究，而且，訴願審議的決定，也常常影響到原處分的內容及行政訴訟的標的，影響行政訴訟的提起。

抗告訴訟所涉及的，是行政機關行使公權力，作成行政處分或應作為而不作為的相關事項。而處分的作成與否，甚至其合法與否，常常牽涉到複雜的行政事實與法規的規定。尤其是行政裁量權的行使與不確定法律概念的判斷，如果沒有先由行政機關自行審議，而冒然地由司法機關介入，必然不容易深入核心，而獲得精確的判斷。抗告訴訟為何採取訴願先行主義，有其道理與一定的意義。

於行政訴訟程序中，如原告未經踐行此等程序而逕行提起行政訴訟者，行政法院應視原告有無補正之可能性。如有可能，行政法院應停止訴訟程序或展延審理期限，給予原告補正之機會。必要時，行政法院應依行政訴訟法第 125 條第 3 項規定：「審判長應向當事人發問或告知，令其陳述事實、聲明證據，或為其他必要之聲明及陳述；其所聲明或陳述有不明瞭或不完足者，應令其敘明或補充之。」行使闡明權，提示原告補行先行程序之必要。

憲法保障人民之訴願權，其目的在使為行政處分之機關或其上級機關自行矯正其

<sup>236</sup> 司法院釋字第 382 號、第 462 號、第 553 號解釋理由參照。

違法或不當處分，以維護人民之權益，若法律規定之其他行政救濟途徑，已足達此目的者，則在實質上即與訴願程序相當，自無須再踐行訴願程序<sup>237</sup>。因此，復查及訴願二個程序是否能擇一，讓人民自由選擇，如有不服，許其逕行提起行政訴訟，以縮短救濟層級及時間，訴訟經濟？

以國內教師申訴程序為例，教師法第 29 條第 1 項規定：「教師對主管教育行政機關或學校有關其個人之措施，認為違法或不當，致損其權益者，得向各級教師申訴評議委員會提出申訴。」同法第 31 條：「教師申訴之程序分申訴及再申訴二級。教師不服申訴決定者，得提起再申訴。學校及主管教育行政機關不服申訴決定者亦同。」同法第 33 條：「教師不願申訴或不服申訴、再申訴決定者，得按其性質依法提起訴訟或依訴願法或行政訴訟法或其他保障法律等有關規定，請求救濟。」據此，教師對於主管教育行政機關或學校有關個人公權力措施不服者，得選擇提起申訴、再申訴、訴願及行政訴訟，亦得不經申訴、再申訴程序，逕行「按其性質依法提起訴訟或依訴願法或行政訴訟法請求救濟」。申訴、再申訴程序於教師法之性質為何？學說見解不同。部分學者認為其與訴願程序應屬「並行關係」，意味著教師申訴管道採二元制，教師得擇一進行，最後仍有依法提起行政訴訟之權。

實務上，我國已有許多免除訴願而允許直接提起行政訴訟之事件。諸如依行政程序法第 109 條，經聽證作成之行政處分，免除訴願及其先行政程序；交通裁決事件不服裁決者，直接向地方法院行政訴訟庭聲明不服；不服入出國及移民署之處置亦無須訴願，逕向行政訴訟庭請求救濟，是為行政收容聲請事件<sup>238</sup>等。

先行政程序之優點在於由原處分機關受理，較能瞭解事實及迅速發揮救濟功能，但其缺點則為實質上使行政救濟多一等級，疊床架屋，無異將使行政爭訟之全程救濟更為漫長。不管優點或缺點，現行關務行政救濟制度的先行政程序，仍舊是一個不得免除之權利。

### 三、授與行政機關裁量權-裁量「限縮至零」

按法律所以賦予行政機關裁量權限，係因法律之功能在抽象、概括地規範社會生活事實，立法技術與效能皆不容許法律對特定類型的生活事實從事過度詳盡的規制，加以生活事實之演變常非立法當時所能預見，故必須保留相當彈性俾以適用。職是之故，授與行政機關裁量權之意義即在於，行政機關於適用法律對具體個案作成決定時，得按照個案情節，在法律劃定之範圍內擁有相當的自由決定權限。裁量權並非全無限制之自由或任意為之，行政機關行使裁量時，除不得逾越法定之裁量範圍，並應符合法規授權之目的，且須依照比例原則，就當事人有利及不利之情形一併注意，與個案情節亦必須有正當合理之連結，否則即構成裁量瑕疵之違法，此觀行政程序法第 7 條、

<sup>237</sup> 司法院釋字第 295 號解釋參照。

<sup>238</sup> 行政訴訟法第 237 條之 10 至第 237 條之 17 條規定。

第 9 條、第 10 條及行政罰法第 18 條等規定自明<sup>239</sup>。相反的，當裁量權限「限縮至零」時，這種僅能依據裁罰參考表所法定之額度裁罰，行政自我審查的空間還剩多少呢？

以旅客同時違反海關緝私條例及商標法之緝私案件時之案件為例，當個人報運進口侵害商標權貨物，事後取得其商標權人之授權並撤回侵權報告書，且檢察官亦予不起訴處分，是否仍得依海關緝私條例第 39 條之 1 規定單科沒入貨物乙案。雖事後取得授權並由權利人撤回侵權報告書，惟參酌臺灣臺中地方檢察署檢察官不起訴處分書所載理由，旨揭貨物仍應認有涉及仿冒商標而屬侵害商標權之物，依刑法第 40 條第 2 項及商標法第 98 條規定，應為法院宣告沒收之客體，爰請先移請檢察官向所屬法院聲請單獨宣告沒收，以符合正當法律程序及行政罰法第 26 條第 1 項規定之刑事優先原則。又倘經踐行上述程序而法院未為沒收之宣告者，為加強打擊侵害智慧財產權之不法行為，強化邊境管制措施，有效遏阻各項不法情事，落實海關緝私條例第 39 條之 1 之立法目的，請依該條規定裁處沒入貨物<sup>240</sup>。類似這種違反商標權人之授權而需處分沒入之案件，海關可得裁量之空間已「限縮至零」，受處分人既使再為復查或訴願，亦只是為了完成訴訟前的先行程序的「審級利益」而已，而這個「審級利益」有可能要多耗費 4 個月的復查和 5 個月的訴願時間成本後，才能進入司法訴訟。這種救濟程序的僵硬無彈性，不禁讓人懷疑遲來的正義，是正義嗎？。

#### 第四項 官僚體制的僵固性

##### 一、官僚體制

官僚體制（英語：bureaucracy）或「科層制」是一種理性化的管理組織結構，基本職能是執行決策者的經任命產生的官員所組成的大型組織。它必須遵循一套特定的規則與程序，有明確的權威登記，權責自上而下傳遞。大規模正式組織的興起，被稱作科層化官僚體制這個詞語被創造以來就被賦予負面的含義，被批評低效、複雜、死板及去人性化。去除不必要的官僚制是現代管理理論的關鍵概念，也是熱門的政治議題。但是，另外有一些學者則強調科層制在現代生活中的必要性。德國社會學家馬克斯·韋伯認為，科層制是組織人類活動效率最高、最理性的方法，系統性的流程和高度組織化的等級制度，對維持秩序、獲取最高效率和防止腐敗必不可少。同時韋伯也將無窮無盡的科層制視為個人自由的威脅，會使人類陷入理性的牢籠之中<sup>241</sup>。

##### 二、海關的行政體制

依據財政部組織法第 5 條規定：「本部之次級機關及其業務如下：一、…。四、關務署：規劃、執行全國關務業務。」、財政部關務署組織法第 5 條：「本署為應轄區業

<sup>239</sup> 臺北高等行政法院 90 年度訴字第 4789 號判決、91 年度訴字第 344 號判決參照。

<sup>240</sup> 財政部關務署 103 年 6 月 16 日台關緝字第 1031012110 號函。

<sup>241</sup> 維基百科 <https://zh.wikipedia.org/wiki/%E5%AE%98%E5%83%9A%E5%88%B6>，最後瀏覽日 2019 年 4 月 16 日。



務需要，得設各關」。因此，基隆關、臺北關、臺中關及高雄關等各地區海關，均隸屬於財政部關務署之 4 級機關，其上級機關有關務署、財政部及行政院。關務署現行組織，置署長 1 人、副署長 2 人、研究委員、主任秘書 1 人，設綜合規劃、通關業務、關務查緝、稽核業務、稅則法制、關務資訊等 6 組。基隆、臺北、臺中、高雄等 4 關，各關視業務需要，分設行政與業務單位，並於轄區內之輔助港、機場、郵局、貨櫃集散站內共設有 10 個分關，便利商民辦理各項通關手續。

關務署成立於清朝咸豐 4 年（西元 1854 年），原名「海關總稅務司署」，民國成立以後，其組織制度，一直沿襲下來，直到「財政部關稅總局組織條例」經立法院三讀通過，總統於 80 年 2 月 1 日明令公布後，正式改名為「財政部關稅總局」，並於 102 年 1 月 1 日配合行政院組織改造，與財政部關政司整併成立財政部關務署。海關早期除徵收關稅外，引進西方的新觀念與新制度，並參與中國許多自強運動，諸如籌建海軍、港務、郵政、助航設備、氣象、教育、外交等。其中港務（原隸屬海關海務部門，惟遷台後不再管轄港務）、郵政曾由海關代辦，後來港務局、郵政總局成立，始分別移交其接管。現關務署為我國關務政策規劃、推動、督導及關務法規擬訂之機關，隸屬財政部，掌理關稅稽徵、查緝走私、保稅、貿易統計及接受其他機關委託代徵稅費、執行管制。依財政部關務署組織法第 2 條規定：「本署掌理下列事項：一、關務政策之規劃、推動、督導及關務法規之擬訂。二、關稅稅則、稅率政策與制度之規劃及進口稅則分類案件之處理。三、貨物通關、稅費徵免與代徵、邊境管理之代辦及通關相關業者之管理。四、查緝走私、邊境管制、情資分析、風險管理、緝毒犬隊建置等查緝業務之規劃、執行及督導。五、退稅、保稅區、免稅區關務業務政策之規劃、推動及督導。六、關務資訊業務之規劃、推動、執行及督導。七、貨物價格調查與事後稽核業務之規劃、執行及督導。八、關務統計業務之規劃、推動及執行。九、其他有關關務事項」。

近年來並不斷積極實施各項業務改進措施，如：進、出口貨物通關自動化，空運入境旅客紅綠線通關等作業、優質企業認證與管理機制、跨機關簽審會辦電子化作業、貨櫃動態系統與電子封條、成立緝毒犬培訓中心等，以增進關務行政效率，提昇為民服務品質。

### 三、官僚體制下的公務員

公務員有拒絕命令的權利嗎？為何會出現官僚體制的僵固性，使行政效能低落？底下試著從法令規範及上級命令的角度出發，瞭解第一線的公務員到底受到哪些壓力及約束。

#### (一)法令的規範

##### 1、貪汙、圖利罪

公務員圖利罪於刑法第 131 條、貪汙治罪條例第 6 條第 1 項第 4 款、第 5 款均有規定。由於貪汙治罪條例是規範圖利罪的特別法，依據特別法優先於普通法適用之原則，



就相同的犯罪行為，應優先適用貪污治罪條例之規定。

(1)刑法第 131 條公務員圖利罪：「公務員對於主管或監督之事務，明知違背法令，直接或間接圖自己或其他私人不法利益，因而獲得利益者，處 1 年以上 7 年以下有期徒刑，得併科 7 萬元以下罰金」。

(2)貪污治罪條例第 6 條第 1 項第 4 款：「公務員對於主管或監督之事務，明知違背法律、法律授權之法規命令、職權命令、自治條例、自治規則、委辦規則或其他對多數不特定人民就一般事項所作對外發生法律效果之規定，直接或間接圖自己或其他私人不法利益，因而獲得利益者，處 5 年以上有期徒刑，得併科新台幣 3 千萬元以下罰金」。

(3)貪污治罪條例第 6 條第 1 項第 5 款：「公務員對於非主管或監督之事務，明知違背法律、法律授權之法規命令、職權命令、自治條例、自治規則、委辦規則或其他對多數不特定人民就一般事項所作對外發生法律效果之規定，利用職權機會或身分圖自己或其他私人不法利益，因而獲得利益者，處 5 年以上有期徒刑，得併科新台幣 3 千萬元以下罰金」。

所謂「主管之事務」，是指公務員依據法令規定，在其職務範圍內，對於事務有主持、主掌管理或執行權限之事務而言。而「監督之事務」，是指公務員雖不直接掌管其事務，但對掌管其事務者有監督之職權而言，亦即公務員依據法令之規定，雖無主管之權，但依其職權，對之應負監管與督導之事務。圖利罪之成立，實務上認為公務員之圖利行為與結果有相當因果關係，始成立公務員圖利罪，例如：貪污治罪條例第 6 條第 5 款之對於非主管或監督之事務，利用職權機會圖利罪，除行為人對於其非主管或監督之事務，明知道違背法令，而有利用職務機會之圖利行為外，亦須其行為與所圖自己或其他私人之不法利益間，有相當因果關係為必要。

## 2、違法徵稅罪

刑法第 129 條規定：「公務員對於租稅或其他入款，明知不應徵收而徵收者，處 1 年以上、7 年以下有期徒刑，得併科 7 千元以下罰金。公務員對於職務上發給之款項、物品，明知應發給而扣留不發或剋扣者，亦同。前 2 項之未遂犯罰之」。

## 3、走私不報罪、行銷隱走私物品罪及包庇走私罪

(1)懲治走私條例第 7 條規定走私不報罪：「服務於鐵路、公路、航空、水運或其他供公眾運輸之交通工具人員，明知有走私情事而不通知稽徵關員或其他依法令負責檢查人員者，處 3 年以下有期徒刑、拘役或科新臺幣 150 萬元以下罰金」。

(2)懲治走私條例第 9 條規定放行銷隱走私物品罪：「稽徵關員或其他依法令負責檢查人員，明知為走私物品而放行或為之銷售或藏匿者，處 7 年以上有期徒刑。前項之未遂犯罰之」。

(3)懲治走私條例第 10 條包庇走私罪：「公務員、軍人包庇走私者，處無期徒刑或 7 年以上有期徒刑。前項之未遂犯罰之」。

## (二)上級的命令

除了刑事法律明白的規定在刑法及行政刑法中，公務員基於特別權力關係，雖然享有國家對公務員退休撫卹等福利之保障；相對的亦失去了一些基本權利的主張，如服從的義務、濫權禁止的義務及不得兼差的限制等等。

### 1、服從的義務

公務員服務法第 2 條前段規定：「長官就其監督範圍以內所發命令，屬官有服從之義務。」公務員保障法第 17 條第 1 項規定：「公務人員對於長官監督範圍內所發之命令有服從義務，如認為該命令違法，應負報告之義務；該管長官如認其命令並未違法，而以書面署名下達時，公務人員即應服從；其因此所生之責任，由該長官負之。但其命令有違反刑事法律者，公務人員無服從之義務。前項情形，該管長官非以書面署名下達命令者，公務人員得請求其以書面署名為之，該管長官拒絕時，視為撤回其命令」。

### 2、濫權禁止的義務

公務員服務法第 6 條規定：「公務員不得假借權力，以圖本身或他人之利益，並不得利用職務上之機會加損害於人。」以禁止公務員濫權圖利，損害於公眾。

### 3、剝奪任用資格

公務員任用法第 28 條規定：「有下列情事之一者，不得任用為公務人員：一、未具或喪失中華民國國籍。二、具中華民國國籍兼具外國國籍。但其他法律另有規定者，不在此限。三、動員戡亂時期終止後，曾犯內亂罪、外患罪，經有罪判決確定或通緝有案尚未結案。四、曾服公務有貪污行為，經有罪判決確定或通緝有案尚未結案。五、犯前 2 款以外之罪，判處有期徒刑以上之刑確定，尚未執行或執行未畢。但受緩刑宣告者，不在此限。六、曾受免除職務懲戒處分。七、依法停止任用。八、褫奪公權尚未復權。九、經原住民族特種考試及格，而未具或喪失原住民身分。但具有其他考試及格資格者，得以該考試及格資格任用之。十、受監護或輔助宣告，尚未撤銷。公務人員於任用後，有前項第 1 款至第 9 款情事之一者，應予免職；有第 10 款情事者，應依規定辦理退休或資遣。任用後發現其於任用時有前項各款情事之一者，應撤銷任用。前項撤銷任用人員，其任職期間之職務行為，不失其效力；業已依規定支付之俸給及其他給付，不予追還。但經依第 1 項第 2 款情事撤銷任用者，應予追還」。剝奪任用資格，易等同剝奪身分及工作，剝奪了未來的退休金。

## 第五節 評析

海關係以徵收關稅與查緝貨物為其主要業務，查緝係對規避檢查、偷漏關稅或逃避管制採取必要措施。關稅係對進出國境貨物課徵之稅捐，以從價稅（AdValorem Duty）為主要之課徵方式，海關職責在國家經貿發展上扮演重要角色。而執行關務業務衍生而來的關務行政救濟案件，在行政機關自我審查階段，包含了復查與訴願二個程序，訴願程序更是人民提起行政訴訟前的必要先行程序。

海關查緝業務的訴願審查亦是由財政部訴願會負責。財政部訴願會審查過程無類似法庭二造當事人辯論之機制，且訴願會所審案件及訴願審查委員多以核稅處分為主，委員對關務之業務相對陌生。財政部關務署雖然直接負責關務業務之行政推動，惟關務行政救濟案件卻併由財政部訴願會一併審議，訴願機關略過關務署，形成關務署有權查價審定稅則，卻無須直接面對納稅義務人；在官僚科層的架構下，不僅關務署無機關自我審查之責，在現行復查、訴願層層架構下，各地區關員會不會為了避免犯錯，先行裁罰，而將問題留待財政部訴願會解決？這些都是現行關務行政救濟在復查及訴願階段可能出現的問題。底下綜合結論出關務救濟案件類型的幾種特質，及行政救濟有效率權利保護之目標。

### 第一項 關務救濟案件類型的幾種特質

#### 一、多樣性

多樣性為關務行政之特徵，我國海關業務範圍，包括稽徵關稅及代徵稅費業務、查緝走私業務保稅、退稅業務外，還須配合其他行政部門執行各樣的簽審管制及通關檢查等業務；另外，包括自由貿易協定之通關、ECFA進口貨物之通關、CITES貨物之通關及戰略性高科技貨品等國際貿易協定相關業務之通關；關務業務牽涉的層面相當廣泛，涉及許多國家之不同廠商、不同運輸方式、不同法律制度與不同行業之人員，其衍生而來的關務行政救濟案件也顯出其多樣風貌的特性。

#### 二、專業及複雜性

關務事件之專業性特色，不僅因與國際貿易知識有關，尤其是涉及海關業務之驗估工作（驗貨、稅則分類與估價），若執行人員未具備專業知識或認知有偏差，判斷實際來貨之名稱、品質與產地及對法規解釋與業務推

行都可能發生錯誤。尤其現今國際貿易作業，進出口雙方多是透過電話、網路等電子傳輸來進行磋商並締結契約，甚至買賣之貨物本身亦已證券化，借由提單之交付來移轉貨物所有權的商業模式讓關務業務更加複雜。從完稅價格之認定、貨物產地之判斷以及多數人涉及違章行為等，均可能會有事實難以解明之困難存在。另一方面，緝私裁處較核稅處分更複雜的實務困境，緝私裁處涉及更多不確定法律概念，兩者在可移送強制執行的時間不同，在保全處置也因案件確定與否而有不同的限制出國程序；報單申報錯誤情形複雜法律效果不同，包括無單純的報單申報錯誤(含稅則歸列錯誤、關稅之短徵、溢退、短徵及溢退及代徵稅費之報單申報錯誤)及涉及走私或虛報之報單申報錯誤(含涉逃避管制的報單誤寫、誤算的假誤寫真走私及報關行之報單更正責任等)；其他尚有違法行為數的認定、一行為或二行為、納稅義務人是否有逃避管制的認定依據、「管制」之涵義、走私、逃避管制或虛報的判定、借牌或共同行為人之認定及中止犯之認定等，無一不是涉及關務案件專業而複雜的特質。

### 三、時效急迫性

國際貿易市場調查不易，商機瞬息萬變，故從事貨物進出口之人必須能掌握時效，否則將因無法掌握商機而導致損失。因此「便捷通關」正是今日海關一項重要的目標，尤其像農漁產品有季節性、保鮮及容易腐壞的特性，化學物品有運送及存放的安全性問題，網路購物的「快遞」送達；進口貨物之通關程序力求簡單，便捷、明確，盡量創造無障礙通關環境，使貨物進口人得以預測風險，進而規劃經濟活動。當然，救濟程序之設計與實踐亦須以經濟迅速為指導原則。為能達到快速簡捷之目標，關務事件應可簡化相關程序，並以「類型化」規則取代鉅細靡遺之職權調查。透過有效率的行政自我審查程序，完成關務行政救濟所需之急迫性目標。

### 四、僵固性

「程序不合，實體不就」，行政救濟案件包括事後稽核的調查程序及完稅價格推估的程序，均需遵守法定的順序，事後稽核須先立案始能調查，完稅價格應依據關稅法第 29 條至第 35 條的順序依序推計出完稅價格，這些法律明定的程序，是調查程序的僵固性，也是行政救濟階段在自我審查檢視的項目，不合程序的取證或核價過程，即是應被撤銷的行政處分；而我國現行行政救濟制度之設計也顯得相當僵化，從復查、訴願程序之後，才能提起訴訟<sup>242</sup>，非經復查或非經訴願等法定的先行步驟，程序即不合法，

<sup>242</sup> 行政法院 60 年判字第 743 號判例 指出：「如未經法定程序申請復查而逕為提起訴願及行政訴

無法進入實體審查，完全不可能有所謂「飛躍上訴」、「逕提訴願」或開放納稅義務人或受處分人可以「任意選擇」是否需要復查或訴願以節省時間，取得快速進入法院訴訟的機會，不同案件，案情有簡有繁，行政救濟程序卻只有一個程序，且不得省略；另外官僚體制僵固性的組織無效率現象亦可能在行政救濟之過程中發生。

以上所述關務救濟案件類型的幾種特質，彼此並非毫無關連，實際上係交互影響，例如專業性與多樣性加重複雜性之程度，而複雜性及僵固性更加大了行政救濟案件的時限性和急迫性的困難。有鑑於此，經濟、效率便是本研究最大考量。

## 第二項 有效率的權利保護

人民之權利保護必須是廣泛的，盡可能無漏洞的，即使法律之規定並未完善，但對於人民所主張權利遭受侵害，仍應依憲法保障人民救濟權之精神，給予權利救濟途徑。在法律哲學之討論上，一般係將法律所應實現之價值，亦即所謂「法理念」，乃是以正義、法安定性以及合目的性三者加以構成<sup>243</sup>。

比照上述法理念，在行政救濟上，其基本理念當亦可由社會正義，法安定性原則及以訴訟經濟原則(合目的性)加以構成。其中社會正義，不外是透過人民之「有效的權利保護」以及公共利益之維護，來加以實現。而有效的權利保護，指及時迅速處理案件之效率要求，亦即應在相當期間內給予權利保護，蓋過於冗長的程序期間，可能將持續的縮減人民對於有效的權利保護之請求權。

有效保護人民權利與確保關稅法律正確適用，當然為關務行政救濟之目的。然而，在主張程序促進，要求及時迅速審理案件、要求合於權利保護救濟之同時，也希望當事人能不僅享有「有效的權利保護」，亦能「有效率」的享有保護人民權利。

### 一、有效率的保護人民權利

關稅之課徵不僅涉及人民財產權之限制，而進口貨物於通關階段所耗費之時間、勞力亦足以影響人民之營業權，既然憲法第 15 條保障人民財產權、工作權，第 16 條保障人民訴願、訴訟權，故納稅義務人之權利若受到海關違法侵害，自應享有請求救濟以有效保護之權利。

而有效率的保護人民權利，進一步強調適時之權利保護，蓋法諺有

訟，自為法所不許」。

<sup>243</sup>陳清秀，同註 1，頁 4。

云：「遲來之正義非正義」，尤其關務行政救濟案件具有「時效性」、「急迫性」、「複雜性」及「僵固性」等特性，僵固的救濟程序法本身，明文規定著繁瑣的「先行」或「前置」途徑，這些原先的「審級利益」，可能反而造成欲保護權利本身的自我限制。因此，若能在行政救濟程序上可以有多種不同的選擇時，當事人可選擇較簡易的、費用不大的或迅速的途徑。可以以最少之時間，最自主的方式來實現其權利救濟之目標，如此一來，當事人的權利不僅能「有效」的獲得保護，更能在短時間內獲得「有效率」的保護。

## 二、正確認事用法

為了能「依法行政」，就必須花更多時間來認定事實以正確適用法律，這本質上顯與前述力求便捷效率是相違背的。但是「效率」必須建立在「正確合法」的基礎之上。當事人間之紛爭，應盡可能正確的一次解決，防止反覆爭訟不休，致行政機關、法院及當事人徒然耗費不成比例之時間及人力、物力。因此，除了行政自我審查階段，加強海關專業認定及審查能力外，若能建立自由選擇的救濟制度、關稅課徵以外之海關查緝案件，其訴願審理機關能由現行的財政部訴願審議委員會改向關務署提起，使權責相符。另外，各關之復查會能增加外部查緝專業之審查委員，以加強各關復查會的獨立性。如此一來，即能快速而正確的「依法行政」，而「有效率」的權利保護能真正實現。

## 三、損失補償

德國為確保當事人不因過度冗長的訴訟拖延影響其權利，2011年12月3日德國法院組織法第198條以下導入針對過度冗長的訴訟審理期間的權利救濟機制。亦即當事人之人民因訴訟程序過於冗長而受有損害時，有權請求相當的「損失補償」。此一規定依德國行政法院法第173條及德國財稅法院法第155條，於行政訴訟及稅務訴訟準用之<sup>244</sup>。據此概念，在行政救濟的復查及訴願階段，若行政機關推諉於組織間的無效率時，我國亦可訂出類似的損失補償法律條款，讓人民的權利受到更完整更進步的保護。

---

<sup>244</sup>陳清秀，同前註，頁13。

## 第四章 關務行政救濟之問題與案例

關務行政救濟案件容易出現的問題或產生疑惑之概念，本章從關務行政救濟案件的 4 個特質中，舉出代表這些特質的 36 個案例，這些案例，大部分是經訴願會撤銷原處分之案例，及少部分法院駁回之經典判決，希望透過這些案例之撤銷或判決駁回的原因，可以促使海關後續行政處分能更謹慎，不再因同一原因或理由而遭撤銷，通關業者也能有所警惕，免得再遭裁罰；同時，若關務行政救濟問題的原因，不是行政裁處要件上或程序上的問題，而是法條本身之規定不易讓人民了解，甚或實務執行上有太多不確定之函令等解釋空間，則本研究亦企圖從實際案例中找出法條規定上之瑕疵，及其修改方向，以避免人民或執法關員因對法意的誤解，而誤觸法網或瑕疵裁量。

### 第一節 關務行政救濟之多樣性問題及具體案例

關務行政救濟案件之種類多樣，除了關稅法及海關緝私條例的常見案件外，以下列舉了關務行政救濟多樣性問題之 9 個案例說明。包括第一項代徵貨物稅案例；第二項自由貿易港區之虛報或走私及「虛報」或「私運」易混淆之 3 個案例；貨物快遞通關易生罰錯對象情形，分為無委託書，不能確認實際貨主是誰及下單人自認是收貨人而生處罰對象錯誤之 2 個案例；第三項貨物輸出入相關業者常常無端捲入紛爭替員工背黑鍋，甚或是公親變事主，尤其在承攬業者常發生在攬貨的同時將牌照出借，成為納稅義務人，同時也承擔了走私的罰則的 2 個案例；最後第四項則釐清管制與檢查之不同，並舉有害事業廢棄物邊境檢查之案例來說明。

#### 第一項 代徵貨物稅案例

海關除了執行關稅徵收及邊境管制的業務外，另還肩負部分內地稅的代徵業務，以下所舉貨物稅案例，可瞭解海關在面對非主管的法令時，當法無明文規定時，關員如何為代徵的貨物稅發揮「合目的性」的行政思維，執行擴張性的行政裁量，所面對的困難。

### 一、案例來源(第 1 案)

財政部訴願決定書(案號：第 10501145 號)

發文日期：106 年 1 月 24 日

發文字號：台財法字第 10513944900 號

原處分機關：財政部關務署基隆關

訴願決定主文：原處分(復查決定)撤銷，由原處分機關另為處分。

### 二、案例事實

訴願人於 102 年 9 月至 103 年 6 月間向原處分機關報運進口 RADIAL TYRE 計 5 批，其中申報「輻射層輪胎，大客車及貨車用」，屬貨物稅條例第 6 條第 1 款規定應從價徵收 10% 貨物稅之貨物，經原處分機關依關稅法第 18 條第 1 項規定，按訴願人申報事項先行徵稅驗放。訴願人於 102 年 11 月至 103 年 7 月間檢具經主管機關核准之採購原料免稅核定書，就前揭貨物申請退還已繳納貨物稅，原處分機關爰依關稅法第 18 條第 4 項規定，退還貨物稅合計新臺幣 489,756 元。

嗣原處分機關以訴願人未按貨物稅稽徵規則第 75 條第 2 款規定申辦免代徵貨物稅，依進口時稽徵規則第 79 條規定，應不予退稅，乃於 105 年 1 月 18 日發函訴願人，對其補徵貨物稅計 489,756 元。訴願人不服，申請復查，未獲變更，遂提起訴願。

### 三、原處分機關答辯意見

原處分機關答辯意見為：訴願人於系爭貨物放行後，始檢具免稅核定書申請退還貨物稅。未於通關時，即檢附該等免稅核定書，向進口海關辦理免代徵手續，此與稽徵規則第 75 條第 2 款「應填具 3 聯式之採購原料免稅申請書」之規定不符，因此依進口時稽徵規則第 79 條「未依第 75 條之規定辦理免稅手續，自行向市場採購已稅貨物為原料者，不予退稅」之規定，訴願人即不得退稅。

### 四、訴願委員會審查意見

(一)貨物稅條例第 3 條第 1 項第 1 款規定：「應稅貨物有左列情形之一者，免徵貨物稅：一、用作製造另一應稅貨物之原料者。」係為避免應稅原料用於製作另一應稅貨物時，造成重複課稅。

(二)產製廠商進口應稅原料製造另一應稅貨物，應依貨物稅稽徵規則第 75 條規定：「…填具 3 聯式之採購原料免稅申請書，申請主管稽徵機關核准免徵貨物稅，並將甲聯抽存，其餘 2 聯於簽章後…：一、…二、…將該項申請書 2 聯一併送請海關核准免代徵貨物稅…」辦理免稅手續。



細繹上開法條文義及適用，進口原料，若經主管稽徵機關核准免徵貨物稅(即符合稽徵規則第 75 條前段規定之免徵實體要件)，並備齊相關文件向海關申請免代徵貨物稅，海關即應予免徵，毋庸再行實質審核；而同條第 2 款，應認係屬通知海關免代徵貨物稅之程序規範，其要件之滿足並不限於進口前，即不宜排除進口人於貨物完稅放行後，持進口前已取得之免稅核准文件，向海關申辦相關免代徵(退稅)之情形，否則業經主管稽徵機關核准免稅之進口原料，僅因未於進口前踐行通知程序即不得免稅，將無法避免雙重課稅之結果。

(三)本件訴願人於系爭貨物進口前，已申經主管稽徵機關即國稅局核准採購原料免稅在案，符合免徵貨物稅之實體要件，縱有程序事項之欠缺(通關時，未檢附該等免稅核定書，向原處分機關辦理免代徵手續)，亦屬得予事後補正之瑕疵，則訴願人嗣後補具相關文件向原處分機關申辦免代徵手續，即與稽徵規則第 75 條規定之立法意旨無違，自難謂該當同規則第 79 條「未依第 75 條之規定辦理免稅手續」之情形。

(四)綜上，本件訴願人於系爭貨物進口前，既已申經主管稽徵機關核准免徵貨物稅在案，於繳稅放行後，檢附採購原料免稅核定書申請退還，應認程序瑕疵已補正，原處分機關准予退還已繳納之貨物稅，與貨物稅條例第 3 條第 1 項第 1 款、稽徵規則第 75 條規定關於採購原料免稅，避免重複課稅之法旨並無不合，則原處分機關嗣後發函通知訴願人補繳已核退稅款，復查決定遞予維持，即難謂妥適，有重行審酌之餘地，爰將本件原處分(復查決定)撤銷，由原處分機關依上開說明意旨，另為妥適之處置。

## 五、案件評析

本案經訴願會撤銷發回，主要是因訴願人未能符合進口時稽徵規則第 79 條「未依第 75 條之規定辦理免稅手續，自行向市場採購已稅貨物為原料者，不予退稅」之規定，而此規定於 104 年 7 月 10 日已修並增列得事後補申辦退稅之機制，而其修正總說明<sup>245</sup>及修改理由分別為：「採購應稅貨物用作製造另一應稅貨物之原料者，得於原料出廠或進口後申請退還原納之貨物稅。」「特種貨物及勞務稅條例施行細則第 32 條規定，產製廠商如因故未能於原料出廠或進口前向稽徵機關提出申請辦理免稅手續，應可同意由產製廠商先行採購已稅貨物為原料，嗣後檢具相關證明文件向主管稽徵機關或海關辦理退還原納稅款，以避免重複課稅。」，因此，修改後之貨物稅稽徵規則，已經明文產製廠商如因故未

<sup>245</sup>104.07.10 修正貨物稅稽徵規則部分條文修正總說明五。

能於原料出廠或進口前向稽徵機關提出申請辦理免稅手續，應可同意由產製廠商先行採購已稅貨物為原料，嗣後檢具相關證明文件向主管稽徵機關或海關辦理退還原納稅款，以避免重複課稅。然而，這種類型案例，在法無具體明文規定之情況下，各地區海關代理稽徵貨物稅業務，面對這種非海關之主管法律，自然會限縮裁量的空間，不會執行法令上無明文的規定，而貿然退稅，這亦是官僚組織發展後的必然結果，人民只能另花時間透過行政救濟，來爭取行政機關「合目的性」的行政作為。

## 六、本案相關法令依據

- (一)貨物稅條例第 2 條第 1 項前段：「貨物稅於應稅貨物出廠或進口時徵收之。」第 6 條第 1 款規定：「橡膠輪胎：凡各種輪胎均屬之，其稅率如左：一、大客車、大貨車使用者，從價徵收百分之 10」。
- (二)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」。
- (三)行為時貨物稅稽徵規則第 75 條第 2 款：「產製廠商產製應稅貨物，採購另一應稅貨物為原料者，應填具 3 聯式之採購原料免稅申請書，申請主管稽徵機關核准免徵貨物稅，並將甲聯抽存，其餘 2 聯於簽章後，依下列規定辦理：一、…二、產製廠商進口應稅原料，應將該項申請書二聯一併送請海關核准免代徵貨物稅，並抽存乙聯備查，丙聯由海關加蓋驗戳後，發還產製廠商，持向海關主辦單位換領免稅照」。
- (四)行為時貨物稅稽徵規則第 79 條：「產製廠商採購應稅原料製造另一應稅貨物，未依第 75 條之規定辦理免稅手續，自行向市場採購已稅貨物為原料者，不予退稅」。
- (五)104 年 7 月 10 日修改後貨物稅稽徵規則第 79 條：「產製廠商採購應稅原料製造另一應稅貨物，因故未依第 75 條之規定辦理免稅手續，自行向市場採購已稅貨物為原料者，得於嗣後檢具相關證明文件向主管稽徵機關或海關辦理退還原納稅款」。

### 第二項 自由貿易港區案例

雖然自由貿易港區之主管機關為交通部<sup>246</sup>，但違反自由貿易港區設置管理條例遭海關裁處罰鍰事件，其行政救濟程序仍由財政部受理；可分為直接向財政部提出訴願，不需再經過復查程序的通報違反之虛報案

<sup>246</sup>自由貿易港區設置管理條例第 4 條規定。

例，及須經先經海關復查再向財政部訴願會訴願等程序的通關私運案件，如何區辨自由貿易港區虛報及私運之行為，以下分別舉例說明。

#### 一、自由貿易港區虛報案例

##### (一) 案例來源(第 2 案)

財政部訴願決定書(案號：第 10700349 號)

發文日期：107 年 5 月 16 日

發文字號：台財法字第 10713918120 號

原處分機關：財政部關務署高雄關

訴願決定主文：原處分撤銷，由原處分機關另為處分。

##### (二) 案例事實

訴願人為高雄關監管之自由貿易港區事業，於 106 年 10 月 16 日以 F1「外貨進儲自由港區」報單，向高雄關通報國外貨物 polyethylene 乙批進儲自由港區，經原處分機關自由貿易港區聯合查核小組發現，來貨其中 1 只貨櫃貨櫃內實到貨物為香菸，再會同高雄市政府財政局人員查驗結果，查獲匿未申報之香菸共 974CTN 及鐵板計 4,680KG，核與原申報進儲貨物名稱不符，審理訴願人通報有虛報或不實之違章成立，並以訴願人於 106 年間違反自由貿易港區設置管理條例第 17 條第 1 項規定，經原處分機關裁罰處分確定案件計 5 件，乃依同條例第 38 條第 1 項規定，從重處訴願人罰鍰新臺幣 300,000 元。訴願人不服，遂向財政部提起訴願。

##### (三) 訴願人主張

相信客戶所提供之國外文件，因而根據文件上品名、件數、重量申報，且以上資料也與船公司所申報之艙單資料相符，並無故意虛報，且訴願也知身為自由貿易港區業者依規定向海關申請為進口受貨人，但國外出貨端係由委託其處理之業者—輝○國際物流有限公司所聯絡，其完全未參與其中，而此票在貨到碼頭時，並未拉進自由港區即已被查驗，貨物其實未進入到國內、無真正到其自由港區倉庫內、無真正進儲，其也配合至原處分機關談話並錄影存證並無規避須釐清之事宜，請撤銷重罰等，資為爭議。

##### (四) 訴願委員會審查意見

1、本件訴願人為原處分機關監管之自由港區事業，原處分機關爰以訴願人為自由港區事業，於其向海關依設管條例第 17 條第 1 項規定為通報時，因涉貨物名稱通報有虛報或不實之情事，未善盡事先查明來貨內容及相關資料之注意義務，顯有過失，乃審認應依該條例第 38 條第 1 項規定為裁罰，自非無據。再查設管條例第 38 條第 1 項規定之法定罰鍰額度為 30,000 元至 300,000 元，原處分機關本得依職權裁量，原則上予以尊重，除非有

裁量逾越、裁量濫用或裁量怠惰等瑕疵情形。觀諸原處分機關依行政罰法第 18 條第 1 項規定為本案罰鍰裁量之審酌時，於處分書稱訴願人前於 106 年間違反設管條例第 17 條第 1 項規定，經原處分機關裁罰處分確定案件計 5 件，且近期菸稅調漲，私梟為牟暴利不擇手段，試圖利用各種途徑逃漏稅捐，訴願人未經查明實際來貨即逕向海關通報，核屬重大過失，故認應裁量法定最高額度 300,000 元為妥，固有所本。

2、惟按行政罰法第 18 條第 1 項規定，罰鍰之裁處，除應審酌行為人違反行政法上義務行為所生影響外，尚應審酌行為人之應受責難程度，而違反行政法上義務之行為人，其主觀責任條件復有故意及過失之分，並因故意或過失致有違反行政法上義務之行為，其受責難程度亦屬有別(最高行政法院 102 年度 3 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議參照)。經查，本件原處分機關既認定訴願人係因過失行為致生通報不實之違章，較諸故意行為之應受責難程度為低，則原處分機關按設管條例第 38 條第 1 項規定為裁罰時，僅以本案違章情節重大，即據以裁處訴願人法定最高額度之罰鍰 300,000 元，顯未考慮因故意或過失而致違章情節重大之裁量，將難以區分二者應受之責難程度，難謂為適切裁罰，容有再行審酌之必要。

#### (五)案件評析

由本案可知，行政機關對於違反行政法上義務之行為作成裁罰處分時，除不得逾越法定之裁量範圍外，尚應充分考慮法律授權裁量及規範之目的，審酌應加斟酌之各項因素，且須與個案情節有正當合理連結，不得摻雜與事件無關之要素或動機，或違反一般法律原則，尤其當係裁處法定最重額度之罰鍰時，更應審慎研判違規行為之應受責難程度及所生影響，是否非處以法定最重罰鍰無以達成行政規制之目的，不得不分輕重，概處以最重罰鍰，否則即有裁量怠惰或濫用之違法(臺北高等行政法院 98 年度簡字第 805 號判決參照)。本件原處分機關先指稱訴願人 106 年度已違反同條例同規定遭裁罰處分確定計 5 件；又稱近期菸稅調漲，私梟為牟暴利不擇手段，試圖利用各種途徑逃漏稅捐，訴願人未經查明實際來貨即逕向海關通報，核屬重大過失；惟原處分機關裁處時所審酌之因素為何，與個案情節是否有正當合理之連結，尚屬不明。況原處分機關既然採認訴願人係因過失行為而違反該等情節，則在考量訴願人應受責難程度及所生影響，卻處以法定最重之罰鍰，因此本案尚有重行究明之餘地。本案並無涉及海關緝私條例之違反，因此無須經復查之先行程序，而可直接向訴願會，提出訴願申請。

#### (六)本案相關法令依據

1、自由貿易港區設置管理條例第 17 條第 1 項：「國外貨物進儲自由港區、自由港區貨物輸往國外或轉運至其他自由港區，自由港區事業均應向海關通報，並經海關電腦回應紀錄有案，始得進出自由港區」。

2、自由貿易港區設置管理條例第 38 條第 1 項：「自由港區事業依第 17 條第 1 項或第 3 項規定向海關通報，有虛報或不實情事者，由海關按次處新臺幣 3 萬元以上 30 萬元以下罰鍰。情節重大者，並得由海關停止其 6 個月以下進儲貨物或由自由港區管理機關廢止其營運許可」。

## 二、自由貿易港區私運案例

### (一) 案例來源(第 3 案)

最高行政法院判決 107 年度判字第 216 號

裁判日期:107 年 4 月 19 日

上訴人:○○海運股份有限公司

被上訴人:財政部關務署高雄關

判決主文:上訴駁回。上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

### (二) 案例事實

上訴人於民國 95 年 3 月 23 日經核准在高雄港自由貿易港區第 70 號及第 120 號碼頭經營轉口、轉運事業，嗣於 100 年 4 月 1 日終止租賃第 120 號碼頭，經高雄海關於 101 年 2 月 6 日派員盤點上訴人在第 120 號碼頭通報進儲之貨物，查得上訴人於 96 年 9 月 11 日以 F1(外貨進儲自由港區)報單向被上訴人通報供在高雄港自由貿易港區第 120 號碼頭營運自用免徵關稅之堆高機 1 部完稅價格新臺幣 1,470,000 元，上訴人未以 F2(自由港區貨物進口)報單辦理通關，即於 100 年 3 月 15 日將系爭堆高機輸往課稅區高雄港第 108 號碼頭，供上訴人轉投資之公司使用，迨至被上訴人查獲後，上訴人始將系爭堆高機轉運至其第 70 號碼頭自由港區事業內使用，乃認上訴人違反自由貿易港區設置管理條例(下稱設管條例)第 17 條第 2 項規定，依同條例第 38 條第 3 項、海關緝私條例第 36 條第 1 項、第 3 項規定，以 103 年 3 月 12 日 103 年第 00000000 號處分書處貨價(系爭堆高機折舊後價值)1 倍之罰鍰 796,250 元，併沒入系爭堆高機。上訴人不服，循序提起行政訴訟。

### (三) 原處分機關(被上訴人)答辯意見

本件系爭堆高機係上訴人自國外進儲高雄港第 120 號碼頭自由貿易港區之貨物，其卻未依規定辦理通關，擅將貨物運出自由港區，逕予移運至非屬自由港區第 108 號碼頭，為私運貨物之行為，參酌設管條例第 38 條第 3 項立法理由，即應依海關緝私條例辦理，系爭堆高機被查獲

後，上訴人雖將之運至其第 70 號碼頭自由港區事業內使用，而私運行為既已完成，並非依貨物最終流向以論斷違法情事。因此，被上訴人認定上訴人擅將系爭堆高機逕予移運至非屬自由港區之第 108 號碼頭，涉有未依設管條例第 17 條第 2 項辦理通關，亦有規避檢查及偷漏關稅之私運情事而予以裁處，於法並無不合。

#### (四)法院判決

被上訴人以上訴人將系爭堆高機自高雄港 120 號碼頭自由港區，轉運至高雄港 108 號碼頭（課稅區），未以 F2（自由港區貨物進口）報單向海關辦理通關，涉有將進儲自由港區之免稅貨物擅自運入課稅區之違章情事，乃依設管條例第 38 條第 3 項轉據海關緝私條例第 36 條第 1 項、第 3 項規定，裁處上訴人貨價 1 倍之罰鍰計 796,250 元，併沒入系爭堆高機，並無違誤，核原判決認事用法均無不合。

#### (五)案件評析

自由港區內之免稅貨物輸往課稅區（碼頭管制區亦屬課稅區），已跨越關外關內之界限而進入關內，應視為進口貨物，自由港區事業應依現行國外貨物直接進入課稅區之規定辦理通關並繳納進口稅費，始得將貨物輸往課稅區；本件上訴人並非通關時其申報事項有虛報或不實，而係自始致終均未向海關辦理通關程序，所以非屬虛報，而係海關緝私條例第 3 條規定「規避檢查、偷漏關稅或逃避管制，未經向海關申報而運輸貨物進入國境」之私運貨物進口行為；高雄海關以上訴人涉有將進儲自由港區之免稅貨物擅自運入課稅區之違章情事，違反設管條例第 17 條第 2 項規定，乃依同條例第 38 條第 3 項規定轉據海關緝私條例第 36 條第 1 項及第 3 項規定，裁處上訴人貨價（已參照行政院頒布之「固定資產耐用年數表」予以折舊）1 倍之罰鍰，併沒入系爭堆高機，並無違誤。

又依行政罰法第 24 條第 1 項前段規定：「一行為違反數個行政法上義務規定而應處罰鍰者，依法定罰鍰額最高之規定裁處。」上訴人未向海關辦理通關程序，擅將系爭堆高機運出自由港區，輸往課稅區，除違反自由貿易港區相關自主管理義務，更有偷漏關稅（設管條例第 21 條第 2 項但書）、規避海關就通關系統面、貨物控管面及帳務稽核面所設計之各項檢查措施，而成立私運行為，致違反設管條例第 17 條第 2 項及第 18 條第 3 項等行政管制規定，乃同時該當於同法第 38 條第 3 項及第 39 條之罰則，被上訴人依法定罰鍰額最高之規定（即依同條例第 38 條第 3 項，轉據海關緝私條例第 36 條第 1 項、第 3 項）裁處，與行政罰法第 24 條第 1 項前段規定尚無不合。

本案屬私運貨物之行為，依海關緝私條例論罰，其行政救濟程序自 101 年 2 月 6 日查得本案後歷經復查、訴願至 107 年 4 月 19 日訴訟判決確定，耗時 6 年有餘，足見即使是自由貿易港區仍存在著多樣而複雜的紛爭。

(六)本案相關法令依據

1、自由貿易港區設置管理條例第 17 條：「(第 1 項) 國外貨物進儲自由港區、自由港區貨物輸往國外或轉運至其他自由港區，自由港區事業均應向海關通報，並經海關電腦回應紀錄有案，始得進出自由港區。(第 2 項) 自由港區貨物輸往課稅區、保稅區，或課稅區、保稅區貨物輸往自由港區，應依貨品輸出入規定辦理，並向海關辦理通關事宜」。

2、自由貿易港區設置管理條例第 18 條地 3 項：「自由港區事業、港區貨棧及港區門哨對自由港區事業之貨物控管，應分別按貨物流通作業性質，辦理電子資料傳輸、資料保管、貨物之進儲、提領與異動之通報及其他與貨物控管相關之自主管理事宜。」

3、自由貿易港區設置管理條例第 38 條：「(第 1 項) 自由港區事業依第 17 條第 1 項或第 3 項規定向海關通報，有虛報或不實情事者，由海關按次處新臺幣 3 萬元以上 30 萬元以下罰鍰。情節重大者，並得由海關停止其 6 個月以下進儲貨物或由自由港區管理機關廢止其營。運許可(第 3 項) 自由港區事業違反第 17 條第 1 項或第 2 項規定，擅將貨物運往其他自由港區、課稅區或保稅區而有私運行為者，由海關依海關緝私條例規定處罰」。

4、自由貿易港區設置管理條例第 39 條：「自由港區事業違反第 18 條第 2 項或第 3 項規定者，得由海關予以警告或處新臺幣 3 萬元以上 30 萬元以下罰鍰，並命其限期改正；屆期未改正者，得按次處罰；經處罰 3 次仍未改正者，得由海關停止 6 個月以下進儲貨物或辦理按月彙報作業，或由自由港區管理機關廢止其營運許可。」

三、自由貿易港區「虛報」或「私運」混淆之案例

(一)案例來源(第 4 案)

財政部訴願決定書(案號：第 10701117 號)

發文日期：108 年 1 月 29 日

發文字號：台財法字第 10713948960 號

原處分機關：財政部關務署臺北關

訴願決定主文：原處分(復查決定)撤銷，由原處分機關另為處分。

(二)案例事實

訴願人於104年4月至8月間以F1(外貨進儲自由港區)進口報單向原處分機關通報進儲自由貿易港區外國貨物6筆貨名 REED SWITCH 及 BRACKET,經原處分機關調閱主提單(Air Waybill)結果,登載貨名為 CIGAR (雪茄),涉有虛報不實情事。訴願人復於104年5月至8月間以F5(自由港區貨物出口)出口報單辦理出口,查該對應之F5出口報單申報貨名與前揭F1進口報單相同,訴願人顯有以F5出口報單核銷虛報之F1進口報單,掩飾私運雪茄出自由貿易港情事。本件6筆F1進口報單通報不實部分,依自由貿易港區設置管理條例第38條第1項規定,按次處罰鍰共新臺幣18萬元;另私運貨物出口部分,依該條例第38條第3項轉據行為時海關緝私條例第36條第1項及第3項規定,處貨價1倍之罰鍰,貨物併沒入之。因系爭貨物查無後續流向,致不能裁處沒入,爰依行政罰法第23條第1項規定,裁處沒入其物之價額,共11,725,132元。訴願人不服,向原處分機關申請復查,未獲變更,遂進而向財政部提起訴願。

### (三)訴願人主張

- 1、訴願人係根據國外廠商提供之進口資料申報,進出口均向海關通報,符合自由貿易港區設置管理條例及自由貿易港區貨物通關管理辦法之規定。
- 2、本案貨物以F1進口報單6筆再以F5出口報單貨物只有4筆,經電腦篩選通關方式為C1免驗報單,貨物未經查驗,原處分機關亦未查獲有虛報貨物名稱及重量之事實,不足以作為裁罰之依據。
- 3、Cigar之產地、廠牌、規格等,將影響其完稅價格甚大,原處分機關既未查獲本件貨物實體,亦未要求訴願人提供型錄或相關市場銷售價格,完稅價格明顯偏高,依據何在?
- 4、訴願人代理報運進出口通關業務,收取少許費用,卻須承受1千多萬元之罰鍰,顯然不符比例原則。
- 5、依關稅法第18條第1項規定,本案於104年通關後之半年內,原處分機關未依規定通知訴願人實施事後稽核,即應視為業經核定,不應對訴願人裁罰。
- 6、進口貨物通關過程中,難免發生誤裝錯運,造成實到貨物與原申報不符之情事,在一般進口倉,如虛報涉及逃避管制者,始認定為私運貨物,而依海關緝私條例第36條論處。本案貨物屬自由貿易港區設置管理條例規定自由流通之貨物,通關過程中原處分機關未查獲與原申報不符,自無逃漏稅捐與逃避管制之情事,況來貨究竟是否與原申報不符,已無法查證,原處分機關未依法行政,片面認定訴願人涉及虛報,將造成廠商權益極大傷害。
- 7、原處分機關同時認定訴願人違反自由貿易港區設置管理條例第38條第1項及第3項規定,又



違反海關緝私條例第 36 條第 1 項及第 3 項規定，似違反行政罰法第 24 條一行為不二罰原則等，資為爭議。

#### (四)原處分機關答辯意見

本案 6 筆主提單所登載貨名經查與 F1 進口報單通報貨名不符，訴願人於 106 年 11 月 2 日至原處分機關之談話筆錄中稱主提單與報單申報貨名不符，係因港方承攬公司職員誤繕主提單所致，惟原處分機關函查港方出口報關資料，查得香港海關回覆主提單登載貨名與港方報關資料庫紀錄相符，6 筆實際貨物應為雪茄，無證據足資證明確屬誤繕。

#### (五)訴願委員會審查意見

訴願人於 104 年 4 月 29 日至 104 年 8 月 25 日間業以 F1 報單申請進儲系爭貨物，並以 F5 自由港區貨物出口報單申報出口，本件縱有虛報或不實之情事，應歸入報運之範疇。原處分機關逕認訴願人利用 F5 出口報單核銷虛假通報之 F1 進口報單，將未向海關申報之雪茄私運進、出國境，規避海關對於自由貿易港區貨物之檢查，構成私運行為之違章，認事用法，尚非無疑。

原處分機關雖主張訴願人無法提供出口方之原始契約或相關電子往來文件等資料佐證，亦無法提出貨物異常狀況處理資料及說明案貨流向；且訴願人係從事自由貿易港區事業，對國外貨物進儲自由貿易港區，僅須向海關通報，並經海關電腦回應，即可進出自由貿易港區等相關法令當知之甚稔等情，然其僅能作為訴願人向海關通報，是否有虛報或不實情事之判斷依據，與私運行為之構成要件尚屬無涉。又訴願人以 F1 進口報單申請進儲系爭貨物，涉有虛報不實之行為，已受裁罰 18 萬元，與訴願人以 F5 出口報單申報出口之行為，兩者關係為何，有無重複評價而違反一事不二罰原則？凡此均涉處分之違法性，容有究明之必要，爰將本件原處分(復查決定)撤銷，另為適法妥當之處分。

#### (六)案件評析

我國設置自由港區，將之規劃為「境內關外」之區域，對港區內事業之營運係採低度行政管制及高度自主管理，排除港區內進行商務活動之各種障礙，加速貨物進出港區之流通，推動貿易自由化及國際化，以使我國成為主導國際間貿易之樞紐及集散、交易中心；自由港區管理條例對於港區內貨物係採自主管理方式，對於國外貨物進儲自由貿易港區，僅須向海關通報，並經海關電腦回應，即可進出自由貿易港區，當來貨與申報不符，尚得於貨物進儲後積極辦理查證，以更正不符之狀態，因此虛報與私運與否之認定應依自由貿易港區設置管理條例第 38 條第 1 項及第 3 項之構成要件是否該當來判斷，自由港區事業向海關通報，有

虛報或不實情事者為虛報；擅將貨物運往其他自由港區、課稅區或保稅區而未報關者，即屬私運貨物之行為，應依海關緝私條例論罰。原處分機關僅以 F5 出口報單之貨名與前揭 F1 進口報單相同，即認訴願人有以 F5 出口報單核銷虛報之 F1 進口報單，掩飾私運雪茄出自由貿易港情事，與「擅將貨物運往其他自由港區、課稅區或保稅區而未報關者」私運的構成要件不相符，實難以私運論斷。

本案因認為有私運貨物之行為，而依海關緝私條例論罰，因此其行政救濟程序需先行復查程序，再經訴願程序。

#### (七) 本案相關法令依據

1、自由貿易港區設置管理條例第 17 條：「(第 1 項) 國外貨物進儲自由港區、自由港區貨物輸往國外或轉運至其他自由港區，自由港區事業均應向海關通報，並經海關電腦回應紀錄有案，始得進出自由港區。(第 2 項) 自由港區貨物輸往課稅區、保稅區，或課稅區、保稅區貨物輸往自由港區，應依貨品輸出入規定辦理，並向海關辦理通關事宜」。

2、自由貿易港區設置管理條例第 38 條：「(第 1 項) 自由港區事業依第 17 條第 1 項或第 3 項規定向海關通報，有虛報或不實情事者，由海關按次處新臺幣 3 萬元以上 30 萬元以下罰鍰。情節重大者，並得由海關停止其六個月以下進儲貨物或由自由港區管理機關廢止其營運許可。(第 3 項) 自由港區事業違反第 17 條第 1 項或第 2 項規定，擅將貨物運往其他自由港區、課稅區或保稅區而有私運行為者，由海關依海關緝私條例規定處罰」。

3、海關緝私條例第 3 條規定：「本條例稱私運貨物進口、出口，謂規避檢查、偷漏關稅或逃避管制，未經向海關申報而運輸貨物進、出國境。但船舶清倉廢品，經報關查驗照章完稅者，不在此限。」第 36 條規定：「(第 1 項) 私運貨物進口、出口或經營私運貨物者，處貨價 1 倍至 3 倍之罰鍰。(第 3 項) 前 2 項私運貨物沒入之」。

4、行政罰法第 23 條第 1 項：「得沒入之物，受處罰者或前條物之所有人於受裁處沒入前，予以處分、使用或以他法致不能裁處沒入者，得裁處沒入其物之價額；其致物之價值減損者，得裁處沒入其物及減損之差額」。

5、行政罰法第 25 條：「數行為違反同一或不同行政法上義務之規定者，分別處罰之」。

### 第三項 貨物快遞通關發生錯誤之案例

網路電子交易商品已漸漸取代傳統實體店面之交易模式，成為現代民眾消費的主流，透過網路向大陸或國際市場購買網路商品，再以快遞

貨物將物品送達購買者，快速、方便、省時省力，都是網路購買的好處，然而某些不肖業者卻利用此一快速通關之機會，魚目混珠，走私毒品及違禁物品。快遞貨物通關的裁罰案件，易生罰錯對象之情形，包括無委託書，不能確認實際貨主是誰時，只能依快遞貨物通關辦法第17條第2項後段之規定，由報關行擬制為納稅義務人，負虛報責任。另一案例是下單人「自認」自己是實際貨主，卻因下單人並非報單上任何顯名之人，實難擔負關稅法第6條納稅義務人之責任，因此，下單人是否是受處分人，實應詳細查明，以免罰錯對象。

#### 一、罰錯對象—無委託書，不能確認實際貨主是誰

##### (一) 案例來源(第5案)

財政部訴願決定書(案號：第10301005號)

發文日期：103年9月2日

發文字號：台財訴字第10313945560號

原處分機關：財政部關務署臺北關

訴願決定主文：原處分(復查決定)撤銷，由原處分機關另為處分。

##### (二) 案例事實

訴願人(報關業者)於97年12月18日以黃○鑫君為納稅義務人名義，向原處分機關報運進口快遞貨物計4筆，原申報貨物名稱均為HAIR DECO，實際來貨為髮夾，內均藏第三級毒品愷他命，純質淨重合計14,690.83公克，核屬虛報貨物名稱及數量，涉及逃避管制。嗣原處分機關函請訴願人提供委任書，惟訴願人迄今未能提供，原處分機關乃依據快遞貨物通關辦法第17條第2項規定，以訴願人為受處分人，爰依海關緝私條例第37條第3項轉據同條例第36條第1項及第3項規定，各處訴願人罰鍰併沒入貨物。訴願人不服，申請復查，未獲變更，遂向財政部提起訴願。

##### (三) 訴願人主張

1、快遞貨物通關辦法第17條第2項但書之規定：「但其涉有虛報情事，如報關業者無法證明其確受委託報關者，應由報關業者負虛報責任」，雖有關稅法為授權依據，但該部分已超越母法之授權，有違法律保留原則，不應適用於本案。按關稅法第27條第2項雖就辦理快遞貨物通關場所之設置條件、地點、快遞貨物之種類、理貨、通關程序及其他應遵行事項之辦法有所授權，惟快遞貨物通關辦法第17條第1項及第2項之規定，自行規定快遞貨物涉及虛報情事，且報關業者無法證明其確受委託報關時，由報關業者負虛報責任，此與海關緝私條例所處罰之對象為虛

報貨物進口之進口人，並無就報關業者加以處罰之立法意旨不符。快遞貨物通關辦法第17條第2項但書之規定增加母法所無之規定，自行將報關業者納入，將海關緝私條例第37條第1項及第3項法文規範之對象增加射程，確已對人民之自由權利造成侵害，已逾越原法律授權範圍，不應適用於本案。

2、報關業者能否收到委託書，實非可自行決定，完全取決於貨運承攬業者。況且，報關業者與貨物之寄件人或收件人間並無任何直接接觸，其間根本無法成立任何契約關係，是訴願人確有受委託報關爭貨物，並非系爭貨物之貨主。

3、海關緝私條例第37條第1項、第3項之受處罰主體應係指貨主，而非報關業者，系爭貨物之貨主確非訴願人，故訴願人本不應就系爭貨物有虛報之情負責。

#### (四)原處分機關答辯意見

快遞貨物通關辦法係以關稅法第27條第1項及第2項明文授權，據以規範快遞貨物通關場所之設置條件、地點、快遞貨物之種類、理貨、通關程序及其他應遵行事項，符合內容具體及範圍明確之授權明確性原則。2、依關稅法第6條、快遞貨物通關辦法第17條、報關業設置管理辦法第12條、第13條第1項及貨物通關自動化實施辦法第12條第2項等規定，報關業者受委任報關時，應先取得關稅法第6條所稱納稅義務人之委託書，並確實審核納稅義務人所提供之提貨單、發票、裝箱單及其他進口必須具備之報關資料，而非向快遞貨物承攬業者索取。若不知來貨與原申報是否相符，理應依海關管理進出口貨棧辦法第21條規定，向海關申請先行看貨，再據以確實申報。

#### (五)訴願委員會審查意見

1、原處分機關函請訴願人提供委任書，惟訴願人迄未能提供，原處分機關乃依據快遞貨物通關辦法第17條第2項但書規定，以訴願人為裁罰對象，固非無據。

2、委託報關業者報運進口，而有應依海關緝私條例第37條第3項轉據同條例第36條第1項及第3項規定論處情事時，於報關業者係受有合法委託之通常情況中，應係以貨主（即貨物之收貨人）為處罰對象，惟如於進口貨物未受合法委託報運進口時，因其並無法律上合法貨主存在，始應由報關業者以貨物持有人身分，就違反海關緝私條例所定違章行為之發生，負其責任。是前揭快遞貨物通關辦法第17條第2項但書規定，性質上應僅係就報關業者是否確受有合法委託報關乙節，所為舉證責任分配之規定，尚非謂報關業者於無法證明其確受委託報關時，即當然擬

制由該報關業者負虛報之責，蓋報關業者如無法舉證其確受合法委託，固以有虛捏收貨人頭或其他不法情事為常，惟如個案情形可認確有法律上貨主存在，而非報關業者虛捏收貨人頭等情形時，自仍應優先以貨主為處罰對象，而非逕由報關業者以貨物持有人身分受罰，始符海關緝私條例第 36 條及第 37 條以報運人為處罰對象之旨。

3、本件內政部警政署航空警察局 97 年 12 月 19 日航警刑字第 0970032 ○號刑事案件移送書犯罪事實欄所載，系爭貨物係由案外人宮○麗君出面簽名具領，為警當場逮捕，宮君於警詢亦坦承簽收系爭貨物不諱，該局乃檢附相關證據，以宮君所為顯涉毒品危害防制條例第 4 條第 3 項罪嫌，移請臺灣桃園地方法院檢察署偵辦。另臺灣桃園地方法院檢察署 102 年 7 月 26 日桃檢秋敬 99 偵續 2 字第 061○號函復內容，該署亦係以宮君為被告方向進行偵辦，是實有相當證據，足資說明本件 4 筆進口快遞貨物簡易申報單之實際收貨人為宮君之高度可能。參諸前揭說明，本件如經查實際貨主確為宮君，則縱訴願人有無法舉證其確受合法委託情事，仍應優先以實際貨主為處罰對象，而非逕由訴願人以貨物持有人身分受罰。惟原處分機關復查決定，並未就有高度可能為實際貨主之案外人宮君，是否為實際貨主乙節有所釐清敘明，即逕依快遞貨物通關辦法第 17 條第 2 項但書規定，以訴願人無法證明其確受委託報關為由，逕令訴願人負虛報之責，其法律適用，似嫌率斷，容有再行查明審酌之必要。

#### (六) 案件評析

為確保報關業者善盡應受合法委任，始得據以報關之義務，以確保報關事項之正確性，並達確保海關關務得以順暢進行，國課得以合法徵收之規範意旨，並從而杜絕有不法意圖者，利用報關業者進口不法貨物，甚或報關業者自行虛捏收貨人頭，據以報關進口違禁物品之不法行為，應由報關業者就其業已受合法委託辦理報關，負有舉證之責，而快遞貨物通關辦法第 17 條第 2 項但書規定，即係在說明輔助認定海關緝私條例第 37 條規定之報運人應如何認定之輔助說明條款(臺北高等行政法院 99 年度訴字第 1766 號判決、103 年度簡上字第 33 號判決及 105 年度訴字第 992 號判決，可資參照)。因此，當報關業者無法舉證委託報運之進口人時，因無法律上合法貨主存在，報關業者即須以貨物持有人身分，就違反海關緝私條例所定違章行為之發生，負其責任。在報關實務上，多以貨物經查扣後始要求承攬公司提出「委託書」，委託書為實務上最終要的證明依據。本件以訴願人因無法證明確受委託報關，故負虛報責任，海關之原處分依據行為時快遞貨物通關辦法第 17 條第 2 項但書

之規定，以報關行為擬制貨主，為目前標準作業流程，在依法行政的官僚科層制度下，這種案例，更需要透過救濟程序，尋求正義。

(七)本案相關法令依據

1、行為時快遞貨物通關辦法第 17 條第 2 項：「前項應檢附之委託書，報關業者得向海關申請免逐案檢附，由其自行編號裝訂成冊，委託保管 6 個月，以公海關隨時查核。但其涉有虛報情事，如報關業者無法證明其確受委託報關者，應由報關業者負虛報責任」。

2、關稅法第 6 條：「關稅納稅義務人為收貨人、提貨單或貨物持有人」。

3、關稅法第 27 條：「為加速通關，快遞貨物、郵包物品得於特定場所辦理通關」。

4、報關業設置管理辦法第 12 條的 1 項：「報關業受進出口人之委任辦理報關，應檢具委任書；其受固定進出口人長期委任者，得先檢具委任書，由海關登錄，經登錄後，得於報單或轉運申請書等單證上填載海關登錄字號，以替代逐件出具委任書」。

5、行為時海關緝私條例第 36 條：「(第 1 項)私運貨物進口、出口或經營私運貨物者，處貨價 1 倍至 3 倍之罰鍰。(第 3 項)前 2 項私運貨物沒入之」。

6、行為時海關緝私條例第 37 條：「(第 1 項)報運貨物進口而有下列情事之一者，得視情節輕重，處以所漏進口稅額 2 倍至 5 倍之罰鍰，或沒入或併沒入其貨物：一、虛報所運貨物之名稱、數量或重量。(第 3 項)有前 2 項情事之一而涉及逃避管制者，依前條第 1 項及第 3 項論處」。

二、罰鍰對象—下單人自認是收貨人

(一)案例來源(第 6 案)

財政部訴願決定書(案號：第 10501880 號)

發文日期：105 年 12 月 20 日

發文字號：台財法字第 10513960200 號

原處分機關：財政部關務署臺北關

訴願決定主文：原處分(復查決定)撤銷，由原處分機關另為處分。

(二)案例事實

報關業者千○國際有限公司於 102 年 1 月 28 日以歐○智為納稅義務人名義，向原處分機關報運進口快遞貨物乙批，原申報貨物名稱 SPORT WARE，數量 1PCE。經原處分機關查驗結果，實際來貨為匕首，刀刀長 34 公分、刀柄長 19 公分，雙刃開鋒且對稱，數量 2PCE，與原申報不符，核屬槍砲彈藥刀械管制條例所列管之刀械，訴願人(網購下單人)復

於內政部警政署航空警察局調查過程中，承認系爭貨物乃其於露天拍賣網站購買，委託家教老師歐○智君提供住址代為收貨等情，航警局乃以訴願人涉嫌違反槍砲彈藥刀械管制條例，移送臺灣桃園地方法院檢察署偵辦，案經臺灣高雄地方法院檢察署作成不起訴處分書確定，原處分機關乃依行政罰法第 26 條第 2 項規定，以訴願人為系爭貨物之實際收貨人，其涉有虛報進口貨物名稱及數量，逃避管制情事，依海關緝私條例第 37 條第 3 項轉據同條例第 36 條第 1 項規定，裁處罰鍰新臺幣 5,600 元，訴願人不服，申請復查，未獲變更，遂向財政部提起訴願。

### (三) 訴願人主張

- 1、系爭管制刀械價值、金額、標的物皆與其所訂購物件完全不符，千○國際有限公司謊稱係代訴願人向原處分機關報運進口貨物，亦完全不實。
- 2、千○國際有限公司業坦承其為實質貨物運輸者，其更常態性於大陸地區辦理貨物運輸業務，本件純粹係該公司為逃避罪責而嫁禍他人之手段。
- 3、訴願人僅止於網路下單，並未與千○國際有限公司簽定委託契約，亦未收受系爭物品之交付，法律上之交易並未完成，訴願人並非系爭貨物之所有權人。
- 4、歐○智如與千○國際有限公司有任何委託關係存在，訴願人概不知情，亦無任何關聯等。
- 5、千○國際有限公司受委任辦理報關前，依規定應根據納稅義務人所提供相關文件製作進口報單並辦理通關程序，並非在消費者不知情也無提供任何文件證明的情況下，逕以歐○智名義報運貨物進口。

### (四) 原處分機關答辯意見

本案依臺灣高雄地方法院檢察署不起訴處分書所載，系爭貨物乃訴願人於 102 年 1 月 20 日在網路上向大陸廣東陽○戶外精品公司所購買；又於航警局之調查筆錄中，訴願人亦已承認歐○智僅係提供住址代為收貨，並非系爭貨物之實際購買者。是以，訴願人依法即為本案之納稅義務人及權利義務主體，原處分機關以訴願人為處分之對象，洵無違誤。

### (五) 訴願委員會審查意見

- 1、訴願人於航警局之調查筆錄所自承，系爭進口快遞貨物簡易申報單所載之收貨人歐○智，僅係提供住址代為收貨，並非系爭貨物之實際購買者，乃依關稅法第 6 條：「關稅納稅義務人為收貨人、提貨單或貨物持有人。」之規定，認定訴願人依法即為本案之納稅義務人及權利義務主體，並以訴願人為處分之對象，固非無據。

2、按在具體報關個案中，有關報運或違章行為主體之認定，除有報關業者謊稱受有委託或虛捏人頭等例外情況外，當係以顯名主義為原則，亦即應以報單上出名之收貨人為斷。蓋該名義上之收貨人與其他第三人是否另有其他內部法律關係或安排，海關自其外觀上均無從得悉查證，且該名義上之收貨人既願出名，自亦應承擔相應可能發生之法律上責任。查本件系爭進口快遞貨物簡易申報單所載之收貨人為確實存在之歐○智，在形式外觀上確有一合法貨主存在，與報關業者虛捏貨主名義或無法取據委託書證明確受委託等違章態樣不同，海關不會因此無從自形式外觀上確認報關或違章之主體，而須依快遞貨物通關辦法第17條第2項後段之規定，由報關行擬制為納稅義務人。本件在形式外觀上復尚有合法貨主存在，難逕認定訴願人為本件報運及虛報違章行為之主體，原處分機關稱依關稅法第6條規定，認定訴願人為本案之納稅義務人及權利義務主體，似嫌率斷。

#### (六)案件評析

訴願人雖自始即「自認」為系爭貨物之實際購買者，惟簡易申報單所載之收貨人為歐○智，縱使歐○智與訴願人之前有內部合意，願為訴願人提供住址代為收貨物，訴願人終究非報單上顯名之人，報單上未以其名義進行任何報運行為，自亦難謂其涉有虛報情事可言，其「自認」是否屬實，實有再查明之必要。

#### (七)本案相關法令依據

- 1、行政罰法第26條第2項：「前項行為如經不起訴處分、緩起訴處分確定或為無罪、免訴、不受理、不付審理、不付保護處分、免刑、緩刑之裁判確定者，得依違反行政法上義務規定裁處之」。
- 2、關稅法第6條：「關稅納稅義務人為收貨人、提貨單或貨物持有人。」

### 第四項 貨物輸出入業者之責任相關案例

貨物輸出入相關業者包括運輸、承攬、倉儲及報關等業者，依據行政罰法第7條第2項規定：「代表人、管理人、其他有代表權之人或實際行為之職員、受僱人或從業人員之故意、過失，推定為該等組織之故意、過失。」因此，法人對其員工之職務履行、品德考核及職務督導等，均有選任及監督之義務，員工之行為對法人發生效力與法人利益產生連結，員工之故意、過失，「推定」為該等組織之故意、過失。「推定」自然能以反證推翻。以下案例一，即是最好的例子。

又貨物輸出入相關業者如承攬公司，因其同時具有貿易商攬貨之牌照，當其出借其牌照掛名為進口人時，縱使不是實際貨主，當走私行為



發生時，出借牌照的業者責任，仍可能面對天價的行政罰鍰。以下案例二，利用借牌走私毒品，是常見的案例。

### 一、監督員工的責任

#### (一) 案例來源(第 7 案)

財政部訴願決定書(案號：第 10500078 號)

發文日期：105 年 5 月 18 日

發文字號：台財法字第 10513920270 號

原處分機關：財政部關務署臺北關

訴願決定主文：原處分(復查決定)撤銷，由原處分機關另為處分。

#### (二) 案例事實

訴願人於 102 年 7 月 2 日向原處分機關報運自香港進口快遞貨物「保險櫃」1 PCE，原處分機關查驗結果，以夾藏愷他命，純質淨重 2,956.28 公克(2.95628 公斤)，核屬毒品危害防制條例第 2 條第 2 項第 3 款所列第三級毒品，復為行政院依懲治走私條例第 2 條第 3 項規定授權公告「管制物品管制品項及管制方式」第 1 點第 3 款規定之管制進出口物品。本案違反毒品危害防制條例刑事部分，實際貨主詹○峰君、詹○傑君及張○基君共同運輸系爭及另案毒品，分別經臺灣桃園地方法院刑事判決科處有期徒刑確定，系爭毒品並經宣告沒收在案；另行政違章部分，審認訴願人出借牌照，以自己之名義代他人報運進口貨物，經查獲其內夾藏第三級毒品愷他命等情，構成虛報進口貨物名稱及數量，逃避管制之違章，依海關緝私條例第 37 條第 3 項轉據同條例第 36 條第 1 項規定，處訴願人罰鍰計 94,284 元。訴願人不服，申請復查，未獲變更，遂向財政部提起訴願。

#### (三) 訴願人主張

1、依據桃園地院刑事判決內容，本件涉案人為詹○峰君、曾○鍊君、張○基君等，其中張○基君固為訴願人僱用之員工，惟係基於個人因素而參與犯罪，訴願人非但未出借牌照，抑且完全不知情，上開判決亦未認定張○基君係在訴願人委託或指示下參與犯行，原處分內容與刑事判決所載明顯不符。

2、張○基君偽造訴願人之公司大小印章，以訴願人名義委託報關行辦理貨物通關，係超出訴願人營業項目以外之行為，訴願人並不知情亦無從預為防範，對於張○基君執行受僱業務並無監督未周之疏失責任，當無何可歸責之事由。

3、關於張○基君盜刻訴願人印章，偽造訴願人名義出具委託書等情，訴願人已提出刑事告訴，另援引上開刑事判決認定訴願人為不知情之內容，應足以推翻原處分所為訴願人負有過失責任之推定。

4、原處分機關除以刑事判決之結論為裁罰依據外，就訴願人有無涉及違章並未依職權為調查，就判決中有利於訴願人之部分未予注意，處分前亦未通知訴願人前往陳述意見，違反行政程序法第 36 條、第 39 條及第 102 條規定。

#### (四)原處分機關答辯意見

1、按行政罰法第 7 條第 2 項規定、最高行政法院 100 年度 8 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議及臺北高等行政法院 100 年度訴字第 1632 號判決意旨，組織體對於從業人員負有選任監督義務，法人組織如未善盡僱主之管理責任，致從業人員執行職務時有違反行政法上義務行為發生，法人自當負同一責任，要不得推諉為從業人員個人行為而冀求免責。準此，本件運輸毒品之犯罪行為人張○基君係訴願人所僱用之營業站經理，其假借職務之機會，以訴願人之名義虛報進口貨物，訴願人即應就張○基君之違章行為，負推定故意過失責任，訴願人固非不得舉反證予以推翻，惟仍應提出相關文件證明已善盡選任監督之義務，始得據以免除本案行政罰之裁處。

2、張○基君為訴願人所僱用派在營業站內擔任經理一職，係屬中高階主管，依法有為訴願人管理事務及簽名之權限，可謂任務重大，訴願人理應慎選並對其履行職務嚴加考核，且為風險控管，應定期實施職務輪調，平時如發現其行為異常，亦應立即調整職務或加強督導。經檢視訴願人提供之證明文件，未見訴願人對張○基君之平時考核紀錄，及其他避免員工從事不法之監督管理措施，尚難佐證訴願人就張○基君業已善盡選任監督義務。

3、訴願人之經理張○基君利用職務之便，參與運輸毒品之犯行，業經桃園地院判決確認在案，並經臺灣高等法院判決維持。是以原處分機關參據相關刑事案件判決，以訴願人交付張○基君工作，未對其履行職務、平時及品德嚴予考核，適時調整職務或加強督導，顯未善盡選任監督義務，致生虛報進口貨物名稱及數量，逃避管制之違章，認定訴願人就其故意過失負同一責任，乃依法論處，揆諸改制前行政法院 29 年度判字第 13 號及 42 年度判字第 16 號判例意旨，並無未盡職權調查證據之違失。

4、本件既經原查依據相關資料，審認訴願人之受僱人涉有參與運輸毒品之犯行，客觀明白足以確認，且需先經復查之先行程序，依行政程序

法第103條第5款及第7款規定，於裁罰前得不先給予陳述意見之機會，訴願人所訴，容有誤解等為由，駁回其復查之申請。

#### (五) 訴願委員會審查意見

1、本件原處分機關依據查得資料，以訴願人之經理張○基君依法有為訴願人管理事務及簽名之權限，惟其利用職務之便，參與運輸毒品之犯行，訴願人顯未善盡選任監督義務，應就張○基君之故意負同一責任為由，遞予維持。固非無據。

2、惟查欲對訴願人論以虛報貨物名稱及數量，逃避管制之違章責任，應依職權調查證據，認定客觀要件事實及主觀要件事實是否均與海關緝私條例第37條規定相符。茲原處分機關僅憑委任報關之「個案委任書」及進口快遞貨物簡易申報單之記載，即審認訴願人為出借牌照之進口商，應對違章事實負責，惟關於訴願人於復查申請書及訴願書中陳稱：其從未出借牌照予任何人進口系爭貨物，係遭張○基君冒用名義出具委託書予報關行，該委託書上所蓋統一發票專用章與代表人私章均與訴願人所使用者不符，並已就張○基君偽造文書行為向司法機關訴請偵辦，且訴願人並未從事進出口業務，張○基君以訴願人名義委託報關行進口貨物係超出訴願人營業項目以外之行為等，並未予以查證及審酌論辯，從而，本件事實調查是否已臻完備，尚非無疑，原處分機關遽對訴願人為裁處，尚嫌速斷。

3、蓋訴願人若確未出借名義代他人進口貨物，或張○基君報運貨物進口之行為並非訴願人之業務範圍(即非屬執行職務行為，而應認係個人犯罪)，皆難認訴願人有違反海關緝私條例第37條之情事，則其處罰之客觀要件即無法具備，自無從據以論罰。又於審認訴願人確已違反行政法義務(即本件構成虛報進口貨物名稱及數量，逃避管制之違章)後，則其有無善盡選任監督義務之能事及違失程度，係屬處罰裁量之參酌。

4、綜上，本件原處分所憑事實尚有未臻明確之處，容有再行查證及審酌之必要，爰將原處分(復查決定)撤銷，由原處分機關詳實酌明後，另為適法之處分。

#### (六) 案件評析

1、行政機關於裁處前，應依職權調查證據，認定事實是否均與其處罰法令依據相符，兩者皆相符者，始成立違章責任而得加以處罰；行政罰法第15條第2項規定：「私法人之職員、受僱人或從業人員，因執行其職務或為私法人之利益為行為，致使私法人違反行政法上義務應受處罰者，私法人之董事或其他有代表權之人，如對該行政法上義務之違反，因故意或重大過失，未盡其防止義務時，除法律或自治條例另有規定

外，應並受同一規定罰鍰之處罰。」職員、受僱人或從業人員「因執行其職務或為私法人之利益為行為，致使私法人違反行政法上義務應受處罰者」之情形時，其效果直接歸屬於法人；但當並「非執行其職務或為法人之利益」時，該等自然人之行為即應屬個人行為，不應將其評價為法人之行為，否則對法人及其代表人之處罰難免輕重失衡，亦難謂與行政罰法第15條之立法精神相符。又行政罰法第7條第2項規定：「法人、設有代表人或管理人之非法人團體、中央或地方機關或其他組織違反行政法上義務者，其代表人、管理人、其他有代表權之人或實際行為之職員、受僱人或從業人員之故意、過失，推定為該等組織之故意、過失。」本項規定既屬「推定」而非「視為」，故如欲推翻法律上之故意過失推定，法人即應舉出反證，積極證明其對有故意過失之組織成員已盡監督之能事，證明法人未違反「監督」之行政法上義務，無故意、過失推定之適用。本案訴願人陳稱其從未出借牌照予任何人進口系爭貨物，係遭張○基君冒用名義出具委託書予報關行，該委託書上所蓋統一發票專用章與代表人私章均與訴願人所使用者不符，並已就張○基君偽造文書行為向司法機關訴請偵辦，且訴願人並未從事進出口業務，張○基君以訴願人名義委託報關行進口貨物係超出訴願人營業項目以外之行為等，均已舉出反證，積極證明其未違反「監督」之行政法上義務，無故意、過失推定之適用。

(七)本案相關法令依據

- 1、行政程序法第36條：「行政機關應依職權調查證據，不受當事人主張之拘束，對當事人有利及不利事項一律注意。」
- 2、行政罰法第7條第2項：「法人、設有代表人或管理人之非法人團體、中央或地方機關或其他組織違反行政法上義務者，其代表人、管理人、其他有代表權之人或實際行為之職員、受僱人或從業人員之故意、過失，推定為該等組織之故意、過失。」
- 3、行政罰法第15條：「(第1項)私法人之董事或其他有代表權之人，因執行其職務或為私法人之利益為行為，致使私法人違反行政法上義務應受處罰者，該行為人如有故意或重大過失時，除法律或自治條例另有規定外，應並受同一規定罰鍰之處罰。(第2項)私法人之職員、受僱人或從業人員，因執行其職務或為私法人之利益為行為，致使私法人違反行政法上義務應受處罰者，私法人之董事或其他有代表權之人，如對該行政法上義務之違反，因故意或重大過失，未盡其防止義務時，除法律或自治條例另有規定外，應並受同一規定罰鍰之處罰」。

## 二、借牌的責任

### (一) 案例來源(第 8 案)

臺北高等行政法院判決 107 年度訴字第 586 號

裁判日期:107 年 8 月 28 日

原告: ○○國際有限公司

被告: 財政部關務署基隆關

判決主文: 原告之訴駁回。訴訟費用由原告負擔。

### (二) 案例事實

原告(貨物承攬公司)於民國 104 年 5 月 18 日向被告基隆關報運進口雜貨乙批，經電腦核定按 C2 (文件審核) 方式，後改按 C3 (貨物查驗) 方式通關查驗結果，報單第 7 項「手機保護套/塑膠」中，夾藏愷他命 92.973 公斤 (增列於報單第 16 項)，屬毒品危害防制條例第 2 條第 2 項第 3 款所定之第三級毒品，且為行政院依懲治走私條例第 2 條第 3 項規定授權公告「管制物品管制品項及管制方式」第 1 點第 3 款規定之管制進出口物品，審認原告報運貨物進口，涉有虛報貨物名稱及數量，進口第三級毒品，逃避管制之違章，爰依海關緝私條例第 37 條第 3 項轉據同條例第 36 條第 1 項規定，裁處貨價 1 倍之罰鍰新臺幣 19,338,384 元，系爭毒品業經臺灣基隆地方法院刑事判決宣告沒收，不另裁處沒入。原告不服，申請復查、訴願均遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

### (三) 原告主張

1、手機套係遭他人故意犯罪夾藏毒品，原告對此事並不知情，原告對該進口貨物遭夾藏毒品一事，客觀上亦非具有預見可能性。遽認原告應可預見有遭藏毒之可能，洵屬無據。本件查獲之經過，係海關於查驗後放行，因原告一直無法聯繫上收貨人，而覺得事情有異，始將上開情事告知報關行，再由原告與報關行「主動通報」法務部調查局航業調查處基隆調查站一同開箱驗貨，因而發覺本件進口貨物遭夾藏毒品一事。

2、依行為時關稅法第 17 條第 6 項進口貨物放行前虛報貨物進口免罰規定，由該條項文義規定及歷次修正之立法目的可知，其更正陳報時點應以海關查獲不符或知悉、接獲相關檢舉、密報時點前為主，是被告逕以原告係於海關核定應驗貨物後，放行前而主動陳報，並不符合行為時關稅法第 17 條第 6 項之免罰規定，實有違誤之處；又系爭貨物既業經海關人員查驗貨物完成，實質上已接近貨物放行後之程序，依行政法平等原則，應認有行為時關稅法第 17 條第 7 項之適用。

3、依照新修正之海關緝私條例第 45 條之 3 第 2 項規定之立法目的，本件適用海關緝私案件減免處罰標準第 17 條規定，予以免罰。

## (四)原處分機關(被告)答辯意見

1、原告事前疏於防範、未對託運貨物之人瞭解或向其查證，審慎選擇客戶，亦未依海關管理貨櫃集散站辦法第7條第9項規定，於報關前申請看樣查證，即率爾申報，是原告行為難謂已履行確保申報內容與實際到貨相符之注意義務，即有應注意、能注意而未注意之過失，依行政罰法第7條第1項規定意旨，自應受罰。

2、本件於放行前，業經被告查驗結果發現手機套中夾藏系爭毒品，且原告亦非於貨物放行後向基隆調查站主動陳報，自無關稅法第17條第7項規定適用餘地。又本件於104年5月18日15時53分業經核列改按貨物查驗(C3)方式通關，原告於同年月19日方委由報關業者檢舉，未於海關核定應驗貨物前主動陳報，不符行為時關稅法第17條第6項及第7項免罰之規定，自難據以免罰。

3、減免處罰標準第17條規定授權母法為海關緝私條例第45條之1，要件是情節輕微才有免罰之適用，但是本件涉及毒品案件危害甚大，並非情節輕微，故無免罰之適用。

## (五)法院判決意見

1、原告以自己名義為他人進口貨物形同借牌，致涉及虛報，已造成海關緝私與進出口行政管制困難，且系爭毒品屬毒品危害防制條例規定之第三級毒品，數量甚鉅，流入社會易造成毒品之濫用，嚴重危害國民健康及社會治安，其客觀上行為應受責難程度非輕，惟被告審酌原告核有過失，其主觀上所受責難程度較故意輕，尚不宜遽然處以法定罰鍰最高額貨價3倍之罰鍰。又毒品將使施用者導致精神障礙、性格異常，甚至造成生命危險之生理成癮性及心理依賴性，戕害國民身心健康匪淺，所生影響重大，爰依海關緝私條例第37條第3項轉據同條例第36條第1項規定及行政罰法第18條第1項規定，於裁量斟酌原告係屬過失、違章情節輕重及所生影響重大等因素後，乃以原處分裁處貨價1倍之罰鍰，以示與故意違章及虛報一般貨物案件之情節有別，故本院審認被告所為上開裁量，業已依行政罰法第18條第1項規定，審酌一切情狀，並無與法律授權之目的相違或出於不相關事項考量之裁量濫用，亦無消極不行使裁量權之裁量怠惰情事，難認有違比例原則及平等原則或構成裁量瑕疵之情事。

2、原告雖主張系爭手機套係遭他人故意犯罪夾藏毒品，原告對此事並不知情，原告對該貨物遭夾藏毒品一事，客觀上亦非具有可預見之可能性；又被告認原告本件所收受報關費用有顯不相當情事，單以貨物報價價值比對，未提出同業行情以佐實證，即遽認原告公司應可預見有遭藏

毒之可能，洵屬無據云云。惟依司法院釋字第 521 號解釋：「依海關緝私條例第 36 條、第 37 條規定之處罰，仍應以行為人之故意或過失為其責任條件」之意旨可知，海關緝私條例第 36 條、第 37 條關於私運或虛報行為之處罰，不以故意為限，縱行為人係因過失而違反前開規定者，亦得予以處罰。

3、原告雖稱刑事判決，均認原告係不知情、系爭毒品歷經層層輾轉託運云云，原告仍難據此脫免其應據實申報進口貨物之義務，亦難據此冀邀行政免罰。

4、原告於 104 年 5 月 18 日 15 時 29 分以連線申報方式報運系爭貨物進口，旋經海關電腦核定按文件審核 (C2) 方式通關，嗣經被告分析判別風險程度，認有對系爭貨物為調查之必要，乃於同日 15 時 53 分核定以貨物查驗 (C3) 進行通關而原告委由報關業者於 104 年 5 月 19 日向基隆調查站具名檢舉。足認本件於放行前，業經被告查驗結果發現，原告非於貨物放行後向基隆調查站主動陳報，皆不符上開行為時關稅法第 17 條第 6 項及第 7 項所定免罰之要件，自難據以免罰。

#### (六) 案件評析

進口屬行政院依懲治走私條例第 2 條規定公告之管制物品項目及其數額者，即構成進口管制進出口物品而涉及逃避管制之違法行為。另依財政部 84 年 5 月 9 日台財關第 840175936 號令釋：「主旨：廠商報運貨物進口，夾藏管制物品或其他准許進口類物品，其進口人與實際貨主不同時，對出借牌照之不知情進口商，視其報運進口之貨物內所夾藏之物品類別，分別依海關緝私條例第 37 條第 3 項轉據第 36 條第 1 項或第 37 條第 1 項規定處罰；而對幕後走私之實際貨主則依同條例第 36 條第 1 項及第 3 項規定處罰。說明：二、為有效遏止不肖廠商及私梟取巧借用他人進口商牌照虛報貨物進口，以逃避受罰，對不知情之進口人違反真實申報義務及知情之幕後走私實際貨主，視其報運進口之貨物所夾藏之物品為管制物品或准許進口類物品，分別依適當之法條予以論處，以昭公允」。復按「海關緝私條例第 37 條第 1 項、第 3 項規定係處罰『虛報』『涉及逃避管制』之行為，並未排除處罰過失，而無認識之過失責任之成立係以『不知』為基礎，以『應注意，並能注意』為條件，行為人不能以其事先不知違規事實可能發生，作為免除過失責任之論據，且貨物進口人有注意申報內容與實際到貨是否相符之注意義務，亦得經由對該第三人之瞭解或向其查證或依法申請查看到貨是否相符，惟上訴人有注意之可能卻不為之者，縱無故意，即難辭過失之責。」最高行政法院 102 年度判字第 39 號判決意旨參照。因此，進口商如出借牌照或以自己名義

為他人進口貨物，經查獲其內夾藏管制物品者，縱該進口商對夾藏乙事並不知情，惟如其確係違反查證報明之注意義務而有過失者，仍應依海關緝私條例第 37 條第 3 項轉據第 36 條第 1 項規定論處。

(七)本案相關法令依據

1、行為時關稅法第 17 條：「(第 6 項)納稅義務人或貨物輸出人於貨物放行前因申報錯誤申請更正報單，如其錯誤事項涉及違反本法或海關緝私條例之規定，而其申請更正時尚未經海關核定應驗貨物、發現不符或接獲走私密報者，免依本法或海關緝私條例之規定處罰。(第 7 項)納稅義務人或貨物輸出人於貨物放行後因申報錯誤申請更正報單，如其錯誤事項涉及違反本法或海關緝私條例之規定，而其申請更正時尚未經海關發現不符、接獲走私密報或通知事後稽核者，免依本法或海關緝私條例之規定處罰」。

2、海關緝私案件減免處罰標準第 17 條規定：「於海關或其他協助查緝機關接獲檢舉或進行調查前，因違法行為人主動陳報或提供違法事證，並因而查獲或確定其違法行為者，免予處罰」。

3、海關緝私條例第 36 條：「(第 1 項)私運貨物進口、出口或經營私運貨物者，處貨價 3 倍以下之罰鍰。(第 3 項)前 2 項私運貨物沒入之」。

4、海關緝私條例第 37 條：「(第 1 項)報運貨物進口而有下列情事之一者，得視情節輕重，處所漏進口稅額 5 倍以下之罰鍰，或沒入或併沒入其貨物：一、虛報所運貨物之名稱、數量或重量。二、虛報所運貨物之品質、價值或規格。三、繳驗偽造、變造或不實之發票或憑證。四、其他違法行為。第 5 項有害事業廢棄物之邊境檢查。(第 3 項)有前 2 項情事之一而涉及逃避管制者，依前條第 1 項及第 3 項規定處罰」。

#### 第五項 有害事業廢棄物邊境檢查相關案例

海關實施邊境管制的物品相當多樣，但均以財政部 101 年 11 月 8 日台財關字第 10100653890 號令內所稱「管制」之定義為依據。有害事業廢棄物雖亦為邊境檢查之項目，卻不是 9 項邊境管制之內容。

一、案例來源(第 9 案)

財政部訴願決定書(案號：第 10500566 號)

發文日期：105 年 6 月 22 日

發文字號：台財法字第 10513927500 號

原處分機關：財政部關務署基隆關



訴願決定主文：原處分(復查決定)撤銷，由原處分機關另為處分。

## 二、案例事實

訴願人於 102 年 11 月 20 日向原處分機關申報進口中國大陸產製舊電腦螢幕乙批，原申報貨名及貨品分類號列分別為「USED LCD OPEN FRAME(50% NEW)」及第 8531.20.00.19-7 號「其他液晶顯示之指示面板(指示器)」(無輸入規定)，經電腦核定按 C3(貨物查驗)方式通關，嗣由原處分機關與廢棄物清理法主管機關行政院環境保護署會勘查驗結果，認定係屬該署公告之有害事業廢棄物範疇，原處分機關爰據以更正貨名為「廢電腦螢幕」，並改列貨品分類號列為第 8112.92.22.00-2 號「其他混合五金廢料」【輸入規定為 MW0(大陸物品不准輸入)及 551(應檢附直轄市、縣市主管機關核發之同意文件)】。因訴願人未能檢附環保署核發之廢棄物輸入許可文件，原處分機關未准通關放行，並依事業廢棄物輸入輸出管理辦法第 10 條第 2 項規定，通知訴願人限期退運出口在案；且基於上情，審認訴願人涉輸入有害事業廢棄物，未先經中央主管機關同意及未於輸入前申獲許可文件，且向海關報運進口貨物涉有虛報貨名，逃避管制之違章，屬一行為同時違反廢棄物清理法第 38 條第 1 項、第 53 條第 3 款及海關緝私條例第 37 條第 3 項之規定，依行政罰法第 24 條第 1 項所稱應依法定罰鍰最高規定裁處之意旨，爰按海關緝私條例第 37 條第 3 項轉據同條例第 36 條第 1 項規定，對訴願人裁處貨價 1 倍之罰鍰計新臺幣 1,294,700 元。訴願人不服，申請復查，未獲變更，遂向財政部提起訴願。

## 三、訴願委員會審查意見

依據財政部 101 年 11 月 8 日台財關字第 10100653890 號令釋如下：「一、海關緝私條例第 3 條、第 37 條、第 38 條、第 39 條及第 53 條所稱『管制』之涵義相同，係指進口或出口下列依規定不得進口或出口或管制輸出入之物品：(一)關稅法第 15 條第 1 款、第 2 款規定不得進口之物品，及第 3 款規定不得進口或禁止輸入且違反相關機關主管法律規定，應予沒收或沒入之下列物品：(1)動物用藥品管理法第 4 條及第 5 條之動物用偽藥、禁藥。(2)農藥管理法第 6 條及第 7 條之禁用農藥、偽農藥。(3)警械使用條例第 1 條之警械。(4)菸酒管理法第 6 條之私菸、私酒。(5)藥事法第 20 條及第 22 條之偽藥、禁藥。(6)藥事法第 40 條之醫療器材。(7)化粧品衛生管理條例第 7 條第 1 項之含藥化粧品及第 8 條之化粧品色素。(8)植物防疫檢疫法第 14 條及第 15 條規定禁止輸入之植物、植物產品及物品。(9)動物傳染病防治條例第 33 條之禁止輸入動物及其產品類之

檢疫物。(二) 行政院依懲治走私條例第 2 條規定公告之『管制物品管制品項及管制方式』。(三) 臺灣地區與大陸地區貿易許可辦法規定不得輸入之大陸物品。(四) 經濟部依有關貿易法規管制輸入或輸出之物品。二、廠商報運貨物進出口而有違反輸出入規定，或海關就其他機關委託查核事項進行查核，發現有違反該等機關之相關規定者，不論是否依海關緝私條例規定予以處罰，海關均應將其違反規定情事函知有關機關，俾各該機關可依其主管法令規定處理。…」就其中關稅法第 15 條第 3 款規定不得進口或禁止輸入且違反相關機關主管法律規定，應予沒收或沒入之物品，上揭令釋共列出 9 項相關主管機關欲實施管制之物品，惟並不包含廢棄物清理法第 2 條所定之有害事業廢棄物在內，則原處分機關逕以訴願人未能檢附主管機關核發之廢棄物輸入許可文件，來貨即非屬准許輸入貨品為由，審認訴願人涉虛報貨名，逃避管制之違章，是否符合上揭令釋對海關緝私條例管制物品之說明，而得依該條例規定論處，尚非無重行審視之必要。

#### 四、案件評析

本案改列貨品分類號列為第 8112.92.22.00-2 號「其他混合五金廢料」，除輸入規定除「551」外，尚有「MW0」，故若原處分機關欲以系爭來貨為中國大陸產製，認屬上揭令釋所稱臺灣地區與大陸地區貿易許可辦法規定不得輸入之大陸物品，原非無據，惟按財政部 97 年 11 月 3 日台財關字第 09705505100 號令，海關應先踐行通知補送專案輸入許可文件之程序，始能決定是否得按海關緝私條例第 37 條第 3 項之逃避管制論處。

#### 五、本案相關法令依據

- (一) 廢棄物清理法第 2 條第 2 項：「二、事業廢棄物：指事業活動產生非屬其員工生活產生之廢棄物，包括有害事業廢棄物及一般事業廢棄物。  
(一) 有害事業廢棄物：由事業所產生具有毒性、危險性，其濃度或數量足以影響人體健康或污染環境之廢棄物」。
- (二) 廢棄物清理法第 38 條第 1 項：「事業廢棄物之輸入、輸出、過境、轉口，應向直轄市、縣（市）主管機關申請核發許可文件，始得為之；其屬有害事業廢棄物者，並應先經中央主管機關之同意」。
- (三) 廢棄物清理法第 53 條第 3 款：「有下列情形之一者，處新臺幣 6 萬元以上 1,000 萬元以下罰鍰。經限期改善，屆期仍未完成改善者，按次處罰。情節重大者，並得命其停工或停業：三、輸入、輸出、過境、轉口廢棄物違反第 38 條第 1 項至第 5 項規定」。

(四)事業廢棄物輸入輸出管理辦法第 10 條：「(第 1 項)未依本辦法規定申請許可，擅自輸入有害廢棄物或一般事業廢棄物，或經許可輸入且已運達我國口岸之廢棄物因故不得進口或未經提領，其收貨人、貨品持有人或運送人，應於接獲通知日起 30 日內，將該批廢棄物退運出口。(第 2 項)前項之廢棄物，其尚未通關放行者由海關通知限期退運。其已通關放行者由該廢棄物所在地直轄市、縣(市)主管機關通知限期退運」。

## 第二節 關務行政救濟之複雜性問題及具體案例

關務行政救濟案件往往案情複雜性，使得行為認定易生疑慮，以下列舉 10 個案例來破解各種複雜關務行政救濟常見的認定問題。第一項稅則號別錯誤之認定問題 1 個案例；第二項舉報單錯誤之類型及認定方法，其中報單之誤寫誤算列舉了包括無關稅漏稅額之幣別報錯及無營業稅漏稅額之幣別報錯 2 個案例；第三項為非誤寫誤算之報單內容錯誤類型列舉了假誤寫真走私及繳驗不實發票 2 個案例；第四項行為數及故意與否之認定列舉了大法官釋字 754 來確認一報單之行為數 1 個案例；第五項關於行為人故意與否影響裁罰結果(間接故意)亦舉 1 案例說明；第六項納稅義務人或共同行為人之認定 1 個案例；第七項從行為後，最初裁處前法律或事實變更談從新從輕之認定，包括了貿易法規授權公告內容之變更及懲治走私條例第 2 條第 3 項授權公告之「管制物品項目及其數額」變更 2 個案例。

### 第一項 稅則號別錯誤之認定問題

#### 一、案例來源(第 10 案)

財政部訴願決定書(案號：第 10400827 號)

發文日期：105 年 4 月 13 日

發文字號：台財法字第 10513909120 號

原處分機關：財政部關務署基隆關

訴願決定主文：原處分(即 100 年 8 月 19 日第 10000○號處分書)關於第 3 項、第 5 項、第 6 項、第 13 項及第 14 項之部分，及重核復查決定關於「其餘復查駁回」之部分，均撤銷。

#### 二、案例事實

訴願人於 99 年 12 月 29 日向原處分機關申報進口中國大陸產製工業用電子控制氣動閥零件等乙批，原申報 6 項，另有 DISPOSABLE MARYLAND, DISSECTOR, 5MM, ROTATING 等貨物未申報，增列於報單第 7 項至第 14 項。其中第 3 項、第 5 項、第 6 項、第 13 項及第 14 項貨物經審認應歸列貨品分類號列第 9018.39.00.90-8 號「其他導管、套管及類似品」，國定稅率第 1 欄稅率為 0%，輸入規定為 504(應檢附衛生福利部核發之醫療器材許可證影本或同意文件，並應申報填列醫療器材許可證號碼)；第 1 項、第 2 項、第 4 項、第 7 項至第 12 項貨物應歸列進口時之貨品分類號列第 9018.90.80.00-6 號「其他第 9018 節所屬之貨品」，國定稅率第 1 欄為 0%，輸入規定為 803(進口醫療器材，應依 504 規定辦理)及 MP1(大陸物品有條件准許輸入)。經原處分機關通知訴願人檢具經濟部國際貿易局核發之專案輸入許可證及行政院衛生福利部核發之醫療器材輸入許可證憑辦。訴願人申請將本案第 3 項、第 5 項、第 6 項、第 13 項及第 14 項貨物退運出口，經原處分機關洽詢主管機關衛福部復以：依藥事法第 79 條規定，請訴願人限期退運出口，屆期未能退貨者，沒入銷毀之，原處分機關乃據以准許該等貨物退運出口。復因訴願人未補具前揭輸入許可證，經原處分機關審認其報運進口第 1 項、第 2 項、第 4 項、第 7 項至第 12 項貨物，涉有虛報貨物名稱及數量，逃避管制之情事，爰依海關緝私條例第 37 條第 3 項轉據同條例第 36 條第 1 項、第 3 項規定，處貨價 1 倍之罰鍰計新臺幣 453,100 元，併沒入貨物；另第 3 項、第 5 項、第 6 項、第 13 項及第 14 項貨物，涉有虛報貨物名稱及數量，逃漏營業稅之情事，依加值型及非加值型營業稅法第 51 條第 1 項第 7 款規定，處罰鍰計 9,397 元。訴願人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經財政部 101 年 5 月 7 日訴願決定：「原處分(復查決定)撤銷，由原處分機關另為處分。」嗣原處分機關重核復查決定，仍予駁回，訴願人猶表不服，續提起訴願，再經財政部 102 年 3 月 28 日訴願決定：「原處分(重核復查決定)撤銷，由原處分機關另為處分。」復經原處分機關再重核復查決定，仍予駁回，訴願人猶表不服，三提起訴願，三經財政部訴願決定：「原處分(重核復查決定)撤銷，由原處分機關另為處分。」原處分機關重行審查後，作成 104 年 5 月 18 日重核復查決定：「原處分關於第 1、2、4、7-12 項部分撤銷，另為適當之處理；其餘復查駁回。」訴願人仍未甘服，四度向財政部提起訴願。

### 三、前三次訴願決定理由

#### (一)101 年 5 月 7 日訴願決定

按報運貨物進口貨物稅則號別之核定，雖屬海關之權責，惟海關對於

稅則運用之專業性，應指分類架構規則而言，至於就貨物性質、構造及功能之描述及判定，海關並不必然具有其專業知識。本件原處分機關雖曾以產品影本資料請改制前行政院衛生署食品藥物管理局說明產品之管理屬性，惟訴願人既質疑以系爭貨物相片影本送請該局鑑認之妥當性，又系爭貨物是否屬醫療器材，攸關其應歸屬稅則之認定，為昭慎重，則本案是否有由原處分機關將原來貨抽取之樣品再次檢送主管機關鑑定之必要，尚非無再行審酌之餘地等由，撤銷復查決定。

### (二)102年3月28日訴願決定

按「原行政處分經撤銷後，原行政處分機關須重為處分者，應依訴願決定意旨為之」為訴願法第96條所明定。本件重核復查決定，以原處分機關業將系爭「suction irrigation」等5項實到貨物之貨樣，再次檢送主管機關鑑定，並經回復應以醫療器材列管，經核准發給醫療器材許可證後，始得輸入等語，惟查訴願人所質疑者係「全部實到貨物之屬性，為其申報之工業用產品，抑或原處分機關認定之醫療器材，」非僅原處分機關送檢之「suction irrigation」等5項實到貨物，則原處分機關僅送檢其中「suction irrigation」等5項貨物之貨樣，顯然未按前次訴願決定撤銷意旨辦理。

### (三)103年9月23日訴願決定

1、基隆地檢署既於對訴願人及其代表人另涉違反藥事法案件進行刑事偵查時，再次檢附相關資料送請主管機關衛福部食品藥物管理署鑑定，經該署復稱：「醫療器材產品屬性須由產品說明書(包括使用方法、功能及工作原理)等相關資料加以判定，而本案並未檢附產品說明書，無法僅由產品外觀或照片判定產品屬性及其管理方式。」且原處分機關承辦人員亦於偵查庭陳述，進口時訴願人並無提供產品說明書，係於原處分機關網站找到相同之產品，以登記型錄送鑑定等。主管機關衛福部既已言明應首重產品說明書之描述，而該產品說明書又為法定進口人於進口時必須具備之有關文件<sup>247</sup>，原處分機關自不宜完全省略不提，逕以其他相關事證之調查予以認定貨物之屬性。故原處分機關對於系爭貨物之屬性為醫療器材之認定，及其因而所為貨品分類號列歸屬之核定，是否周延，容有由原處分機關再行審酌重核之餘地。

2、訴願人於進口系爭來貨後，再以相同或類似貨物向原處分機關申請預先審核稅則號別，且申請當時，雙方對於稅則之核定已有爭議，依進口貨物稅則預先審核實施辦法等相關規定，原處分機關似不宜再接受訴願人預

<sup>247</sup>關稅法施行細則第7條第1項第2款：「本法第17條第1項所稱其他進口必須具備之有關文件，指下列各款文件二、查驗估價所需之型錄、說明書、仿單或圖樣」。

先審核之申請<sup>248</sup>，詎其仍予接收申請，並於100年4月至5月間多次以稅則預先審核答覆函回覆該等貨物宜歸列工業產品所屬之貨品分類號列，以致就類同貨物之屬性產生認定前後不一之爭執。從而，原處分機關於上開期間所為稅則預先審核答覆函之認定，就系爭進口來貨而言，是否必然不受其拘束？理由為何？仍有由原處分機關重予審酌敘明之必要等由。

#### 四、原處分機關答辯意見

(一)按進口貨物稅則預先審核實施辦法第4條<sup>249</sup>規定，海關稅則預先審核係依據申請人提供之資料核列稅則，惟進口貨物稅則預先審核僅係針對尚未進口貨物預核，本案貨物是否與預先審核型錄所載之貨物相同，容有疑義。爰實到貨物倘與稅則預先審核之貨物有差異時，原處分機關自不受稅則預先審核見解之拘束。(二)本案進口時，未檢附貨物之產品說明書等相關資料，因此無從確認本案進口產品是否為上開許可證產品。是主管機關衛福部未以產品特性判斷屬性，既查得本案貨物與該管許可證產品功能、用途與工作原理相同，仍審認無從確認產品屬性。依據本部訴願決定書意旨，原處分機關乃依訴願法第96條規定，尊重並採納主管機關之專業判斷，爰將報單第1項、第2項、第4項、第7項至第12項貨物之原處分撤銷，另為適當之處理。

#### 五、訴願委員會審查意見

原處分機關於第3次訴願決定撤銷重核後，再重新審理，作成重核復查決定，依其重核要旨，乃將本件進口貨物一分為二，針對第1項、第2項、第4項、第7項至第12項貨物，認無法僅由產品外箱標示之公司名稱或品名，或僅就產品有無滅菌包裝，或僅就一併進口之貼紙標示，加以判定進口貨物之產品屬性；且因本案未檢附進口貨物之產品說明書，亦無從確認本案進口產品是否為原處分機關於該署醫療器材許可證資料庫所查得之許可證產品等。故依訴願法第96條規定，原處分機關應尊重並採納主管機關之專業判斷，爰將此部分涉及逃避管制之原裁處撤銷，另為適當之處理。另針對第3項、第5項、第6項、第13項及第14項貨物，則依訴願人出具之退運申請書、100年1月18日立法委員協調會中所提文件等，審認該等貨物確屬醫療器材，惟因已退運出口在案，故其涉虛報貨物

<sup>248</sup>進口貨物稅則預先審核實施辦法第6條第3款：「申請稅則預先審核之貨物，不以初次進口者為限。但有下列情形者，海關不予預先審核，並以書面通知申請人：三、與因稅則號別爭議進行行政救濟中之相同或類似貨物」。

<sup>249</sup>進口貨物稅則預先審核實施辦法第4條第1項：「進口貨物申請稅則預先審核，應依海關規定格式填具申請書，並檢附原廠型錄、說明書等相關資料或樣品，向各關申請，經財政部關務署覆核各關歸列意見後，由各關函復之」。

名稱及數量，逃漏營業稅之裁處，仍遞予維持，固非無據。惟衛福部食藥署之鑑定結果堪認係就本件全部進口貨物所為。準此，原處分機關既已根據該鑑定結果，審認第 1 項、第 2 項、第 4 項、第 7 項至第 12 項貨物之產品屬性無從確認，爰撤銷該部分之原裁處，卻仍續予認定第 3 項、第 5 項、第 6 項、第 13 項及第 14 項貨物為醫療器材無疑；惟揆之原處分機關所憑事證，多均為訴願人單方所表述之書面內容或申報文件，未經由具有專業能力之權責機關證實系爭貨物屬性與其表述一致，難謂較主管機關所為之鑑定意見，為更積極直接之證據方法。故原處分機關未能基於就同一事件調查證據之共通性原則，對於同批進口貨物是否為醫療器材此一爭議事實，選擇性採納衛福部食藥署之意見，又乏於如此採證之積極證據，即將第 3 項、第 5 項、第 6 項、第 13 項及第 14 項貨物維持認定為醫療器材，非無可議之處。

由於實際來貨樣品未檢附產品說明書，且包裝標示不全，因此無法判定進口貨物之產品屬性，亦無從確認原處分機關所附「該公司提供之型錄、登載於該公司網頁之型錄及本案一併進口之貼紙」，是否為進口貨物之型錄及貼紙等。至此，綜觀前揭本部歷次訴願決定撤銷意旨及原處分機關重核情形，堪認原處分機關已盡其調查事證之能事，惟仍無法獲得主管機關衛福部食藥署對本案進口貨物屬性確認係醫療器材之鑑定結果。

## 六、案件評析

按海關職司邊境管制，雖具有法定職權將進口貨物歸列於正確之稅則號別或貨品分類號列，然當牽涉貨物性質、構造、功能、用途、使用方法及工作原理等一切攸關產品屬性之判定時，因常觸及其他主管機關所轄之專業領域，海關所為核定倘與該主管機關依其主管法規所作之專業認定產生齟齬，即易滋生後續是否違反貨品分類號列之輸入規定，及是否得依逃避管制之違章加以論處等爭執。為免於此，海關於判定進口貨物之屬性時，仍應相當程度尊重並採納主管機關之專業判斷。

### 第二項 報單錯誤之類型及認定方法

#### 一、報單之誤寫誤算—無關稅漏稅額之幣別報錯(營業稅漏稅仍要罰)

##### (一) 案例來源(第 11 案)

發文日期：98 年 5 月 11 日

發文字號：台財訴字第 09813506310 號

原處分機關：財政部基隆關稅局

訴願決定主文：訴願駁回

## (二) 案例事實

緣訴願人於 97 年 5 月 7 日向原處分機關報運進口 ICE MAKER 設備 1 批，經電腦核定按 C2(文件審核)方式通關。嗣報關業者於同年 5 月 9 日具文向原處分機關申請更正，主張其幣別申報錯誤，正確金額應為 USD350,455.23，因作業疏失，誤打為 JPY564,077.75，致短漏營業稅，惟因申請更正報單係在電腦核定 C2 通關之後，與關稅法第 17 條第 5 項規定不合，次查訴願人報關檢附之發票所載幣別並無錯誤，本案係報關業者製作報單錯誤所致，其逃漏關稅部分，依海關緝私條例第 41 條第 1 項規定，已另案依法議處報關業者，至本案逃漏營業稅部分則依代理之法律，乃依據加值型及非加值型營業稅法第 51 條 7 款規定，按其所漏稅額新台幣 537,281 元，處訴願人以 0.5 倍之罰鍰計 268,600 元。訴願人不服，申請復查，未獲變更，遂向本部提起訴願。

## (三) 訴願人主張

所提供之 INVOICE 及 PACKING LIST 全部正確，該案之逃漏營業稅，係報關行繕打報單疏失，誤將幣別 USD 打為 JPY 而發生金額錯誤，此錯誤與訴願人無關，請予查明並撤銷原處分。

## (四) 原處分機關答辯意見

按「關於受進口人委託代理報關事宜之報關行，因過失而不可歸責於進口人之逃漏稅款事件，其營業稅之罰責歸屬一案，請本諸職權依民法有關代理之規定辦理。」、「代理人於代理權限內，以本人名義所為之意思表示，直接對本人發生效力。」分別有本部 92 年 11 月 5 日台財稅字第 0920065456 號函釋及民法第 103 條第 1 項可資參照。本案係訴願人委任之報關業者進口報單幣別繕打錯誤所致，惟基於前揭民法有關代理之規定，其逃漏營業稅之效果及於訴願人，訴願人仍不得免責。

## (五) 訴願委員會審查意見

1、本案既經電腦核定為 C2(應審文件)通關，原處分機關業已著手進行調查，訴願人主動陳報申報幣別錯誤之行為，既於原處分機關進行調查之後，即無免罰之適用。

2、訴願人訴稱本案係報關行報關時，因幣別繕打錯誤而發生，非其所能掌握乙節，按進口營業稅之課徵，訴願人係以納稅義務人之身分，與代表國家稅捐高權之原處分機關，直接形成公法上權利義務關係。訴願人既選任慶○報關股份有限公司為報關代理人代為辦理進口報關業務，其應有能力控管，是報關業者以訴願人名義所為之各項稅法上作為，其利與不利均應由訴願人承擔。蓋關稅局並不能為進口人選任報關業者，其



行政管制目標之達成，完全有賴於納稅義務人盡其公法上義務。若納稅義務人因此將責任推卸給報關業者，行政管制目標即無從達成，本部 92 年 11 月 5 日台財稅字第 0920456892 號函釋即從本旨，認該代理人之過失仍應由委任人負擔，訴願人自不能諉以代理人之作為而卸責，所訴尚難採據。

#### (六)案件評析

107 年 4 月 13 日新修定之海關緝私條例，鑑於現行實務運作，貨物一經申報，海關電腦專家系統旋即核定通關方式，納稅義務人或貨物輸出人無從於海關核定應驗貨物前申請更正報單。為落實主動陳報免罰之規範意旨，因此新修條例增訂第 45 條之 3，將核定為 C3 及 C2 通關方式之貨物於放行前，只要未涉及逃避管制，於向海關補送報單及有關文件前申請更正，即可免罰。此次修法將申請更正報單免罰時點，放寬至補送報單及有關文件前。如此一來，以本案情況，經主動申請更正後，即得免去營業稅漏報之處罰。

#### (七)本案相關法令依據

1、行為時關稅法第 17 條：「(第 1 項)進口報關時，應填送貨物進口報單，並檢附提貨單、發票、裝箱單及其他進口必須具備之有關文件。

(第 5 項)第 1 項及第 2 項之報單，於貨物放行前，納稅義務人或貨物輸出人得向海關申請更正。其更正事項違反本法或海關緝私條例規定者，應於海關核定應審文件、應驗貨物、發現不符或接獲走私密報前為之」。

2、營業稅法第 51 條第 7 款：「納稅義務人，有下列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處 1 倍至 10 倍罰鍰，並得停止其營業：一、……七、其他有漏稅事實者」。

3、稅務違章案件減免處罰標準第 15 條第 2 項第 5 款：「依加值型及非加值型營業稅法第 51 條規定應處罰鍰案件，有下列情事之一者，減輕或免予處罰：一、……五、申報進口貨物短報或漏報完稅價格，致短報或漏報營業稅額，而申報進口時依規定檢附之相關文件並無錯誤者，按所漏稅額處 0.5 倍之罰鍰。但報關人主動向海關申報以文件審核或貨物查驗通關方式進口貨物之案件，免予處罰」。

#### 二、報單之誤寫誤算--無營業稅漏稅額之幣別報錯

##### (一)案例來源(第 12 案)

財政部訴願決定書(案號：第 10301535 號)

發文日期：103 年 10 月 1 日

發文字號：台財訴字第 10313953600 號

原處分機關：財政部關務署臺北關

訴願決定主文：訴願駁回。

## (二) 案例事實

訴願人(報關行)受羅○貿易股份有限公司委託，於 102 年 4 月 8 日向原處分機關報運進口貨物乙批，原申報幣別為 USD(美金)，完稅價格為新臺幣 3,251,713 元，電腦核定按 C2(文件審核)方式通關；原處分機關審核訴願人提供之報關文件，檢附之商業發票幣別記載為 EUR(歐元)，核與原申報不符，經查證正確幣別為 EUR，完稅價格為 4,240,665 元，訴願人核有向海關遞送報單，對於貨物價值為不實記載之違章情事，爰依海關緝私條例第 41 條第 1 項規定，處訴願人所漏進口稅額 2 倍之罰鍰計 96,412 元。訴願人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願。

## (三) 訴願人主張

1、海關緝私條例第 41 條第 1 項規定：「報關業者…，為不實記載者，…」依條文內容觀之，本條規定應係處罰「故意犯」而不含過失犯在內，法理至灼。本件進口人所提供之發票，幣別已明確記載為 EUR，與實際來貨相符，訴願人實無故意不正確申報幣別之必要及可能，足見本案之發生至多實乃因過失所致。

2、本條例第 41 條立法理由，依立法院公報第 99 卷第 36 期院會紀錄第 123 頁以下說明，其緣由乃：「鑒於近來報關業者因誤繕幣別、錯置申報項目而影響稅捐之徵收案件屢見不鮮…依本條例第 41 條第 1 項之規定，處報關業者所漏稅額 2 倍之罰鍰，處罰似有過重」。

## (四) 訴願委員會審查意見

1、按最高行政法院 97 年判字第 448 號判決略以：「立法理由僅供法律規定解釋之參考，並非法律規定本身。」關於誤繕幣別情事，僅於前開立法院公報院會紀錄所載立法歷程中提及，並未於立法理由中予以列明，又縱予載明，依前開最高行政法院判決意旨，亦僅供法律規定解釋之參考，尚無拘束行政機關之效力。是以訴願人誤繕幣別之違章情事，是否符合行為時海關緝私條例第 41 條第 4 項情節輕微之規定，仍應依前開本部 99 年令釋所列標準予以審酌認定，而非謂凡誤繕幣別者，不問其所生影響為何，均可認屬情節輕微。

2、經查本案訴願人幣別申報錯誤，致生貨物價值之誤差為 23.32%【計算式： $(4,240,665 - 3,251,713) \div 4,240,665 \times 100\%$ 】，所漏進口稅額為 48,206 元【計算式： $206,707 - 158,501$ 】，均已逾本部前開 99 年令釋「不實記載事項誤差在 5%以內」及「不實記載之貨物價值或所漏或溢沖退稅額

在逾新臺幣 1 萬 5 千元以下」之標準；又本案以文件審核(C2)方式通關，係海關電腦篩選通關方式之結果，尚非訴願人主動於報單「申請審驗方式」欄位填報代碼「8」(申請書面審查)所致；訴願人未提出其他符合特殊情形足堪認定為情節輕微之相關事證以供審酌，原處分機關爰認本案並無行為時海關緝私條例第 41 條第 4 項所定情節輕微之情事，洵屬有據。

3、海關緝私條例第 41 條第 1 項規定，並未明文限於以出於主觀上故意為必要，依行政罰法第 7 條第 1 項規定意旨，就行為人出於過失而違反行政法上義務之行為予以處罰，即尚難謂於法有違。原處分機關於海關緝私條例第 41 條第 1 項規定之裁罰額度範圍內，對訴願人處以所漏稅額 2 倍罰鍰之最輕處分，洵屬適法允當。

#### (五)案件評析

無營業稅漏稅額之幣別報錯，修法前的海關緝私條例第 41 條只罰報關行，107 年 4 月 13 日修法後改依報關業設置管理辦法第 13 條第 1 項之規定：「報關業受委任辦理報關時，應依據進出口人提供之發票、提單或其他有關資料文件，依規定正確申報貨名、稅則號別或其他應行申報事項，製作進出口報單或其他報關文件，其「電腦申報資料」與「報關有關文件」之內容必須一致。」及第 35 條第 1 項定：「報關業違反第 13 條第 1 項至第 3 項…規定者，海關得依關稅法第 84 條第 1 項規定，視其情節輕重，予以警告並限期改正或處新臺幣 6 千元以上 3 萬元以下罰鍰。」漏稅罰部分則回歸海關緝私條例第 37 條及第 43 條之規定，處罰貨主，以使關稅及內地稅之裁罰對象一致。

#### (六)本案相關法令依據

行為時海關緝私條例第 41 條：「(第 1 項)報關業者向海關遞送報單，對於貨物之重量、價值、數量、品質或其他事項，為不實記載者，處以所漏或沖退稅額 2 倍至 5 倍之罰鍰，並得停止其營業 1 個月至 6 個月；其情節重大者，並廢止其報關業務證照」。

### 第三項 非誤寫誤算之報單內容錯誤

#### 一、報單內容錯誤—假誤寫真走私

##### (一)案例來源(第 13 案)

最高行政法院裁定 106 年度裁字第 478 號

裁判日期:106 年 4 月 20 日

上訴人:○○股份有限公司

被上訴人:財政部關務署臺中關

判決主文:上訴駁回。上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

## (二) 案例事實

上訴人於民國 104 年 2 月 11 日向被上訴人報運進口印度產製 MANCOZEB 80% WP 農藥乙批，經海關電腦核定按 C1 (免審免驗) 方式通關，因上訴人申請更正生產國別，遂改按 C3 (貨物查驗) 方式通關。案經被上訴人查驗結果，實際來貨製造工廠與報單原申報及檢附之農藥許可證上所載之國外製造工廠名稱不相符，認上訴人涉有報運農業管理法第 7 條之偽農藥進口，逃避管制之情事，爰依海關緝私條例第 37 條第 3 項轉據同條例第 36 條第 1 項規定裁處貨價 1 倍之罰鍰新臺幣 1,394,036 元。上訴人不服，申經復查未獲變更，提起訴願，遭決定駁回，提起行政訴訟，求為判決撤銷訴願決定、復查決定及原處分。經原判決駁回。

## (三) 上訴人主張

系爭農藥對我國環境、人體並無危害，農藥管制法第 7 條第 1 項應限縮解為實質危害者。系爭農藥之產地為印度，與上訴人原持有農藥產地為越南雖有所不同，惟我國亦有許可其他廠商持有與系爭農藥完全相同成份、產地之農藥許可證，顯見系爭農藥已許可在臺灣販售及使用，不應復認系爭農藥為偽藥。依財政部 101 年 11 月 8 日台財關字第 10100653890 號令釋，應不屬海關緝私條例第 37 條、第 36 條處罰範圍等語。

## (四) 法院判斷

1、上訴人委由○○公司報運進口系爭農藥，上訴人 104 年 4 月 9 日說明書檢附系爭農藥原產地證明文件記載之產地為印度及原國外製造工廠，與報運進口時進口報單記載之產地及所檢附農藥許可證記載之國外原製造工廠名稱不符，即屬未取得農藥許可證而輸入之農藥，自符合偽農藥之定義。且上訴人有進口系爭農藥之客觀行為，即屬有進口偽農藥之行為，與是否為上訴人主動進口、或上訴人主觀上是否故意或因過失而不知悉系爭農藥之實際產地及原國外製造工廠與進口報單及農藥許可證記載不符無關。至上訴人所涉農藥管理法第 47 條輸入偽農藥罪嫌部分，經彰化地檢檢察官偵查後，認定系爭農藥雖係未經主管機關核准之農藥，然此乃越南安農公司出口貨物時疏忽裝載錯誤，並非上訴人及其負責人邱麗卿有意為之，難認上訴人代表人有何輸入偽農藥之犯意，而為不起訴處分，然同法第 47 條規定之輸入偽農藥罪，係以具輸入同法第 7 條第 1 項第 1 款定義之偽農藥的故意為構成要件，與被上訴人所據以裁處之海關緝私條例第 36 條第 1 項不以故意為構成要件，顯有不同，且依上說明，不起訴處分亦認系爭農藥屬偽農藥，故上訴人以所涉輸入偽農藥罪嫌經不起訴處分，即謂本件其進口者非偽農藥，而不應處罰云云，並無可採。上訴人報運與系爭

農藥許可證及進口報單所記載產地及原國外製造工廠名稱不符之系爭農藥進口，為兩造所不爭執，而系爭農藥屬農藥管理法第 7 條第 1 項第 1 款所規定之偽農藥，依財政部 101 年 11 月 8 日令釋意旨，上訴人所為，即屬海關緝私條例第 37 條第 1 項第 1 款、第 4 款報運偽農藥進口，逃避管制之行為，違反誠實申報義務甚明。

2、上訴人未盡注意義務主動查明系爭農藥來源與農藥許可證是否相符，即逕行委由○○公司報關無法通過電腦查驗後，於報關隔日即 104 年 2 月 12 日已知系爭農藥產地應為印度，若斯時上訴人即依關稅法第 17 條第 8 項規定授權訂定之進出口報單申報事項更正作業辦法第 2 條第 1 項規定，向被上訴人申請更正進口報單正確產地及原國外製造工廠，即符合關稅法第 17 條第 6 項規定免罰之要件，然上訴人為更正進口報單之申請時，係委由○○公司以系爭農藥產地應為越南，繕打錯誤為印度，申請派驗並更正進口報單，則系爭農藥實際來貨與進口報單所申報產地均為印度，並無錯誤，上訴人所提更改「產地繕打錯誤」之申請，並不符上開進出口報單申報事項更正作業辦法第 2 條第 1 項之規定，亦無法達成正確申報系爭農藥產地之目的，上訴人上開更正申請，要難解為上訴人因此已善盡主動查明系爭農藥產地與農藥許可證相符之義務，故上訴人有未盡注意義務而進口偽農藥並逃避管制之過失，並無疑義。

#### (五)案件評析

本案雖經地檢檢察官偵查後，認定系爭農藥雖係未經主管機關核准之農藥，然此乃越南安農公司出口貨物時疏忽裝載錯誤，並非上訴人及其負責人邱麗卿有意為之，難認上訴人代表人有何輸入偽農藥之犯意，而為不起訴處分，然同法第 47 條規定之輸入偽農藥罪，係以具輸入同法第 7 條第 1 項第 1 款定義之偽農藥的故意为構成要件，與被上訴人所據以裁處之海關緝私條例第 36 條第 1 項不以故意为構成要件，顯有不同；刑事不罰與行政裁處之要件畢竟是不同的。

本案申報進口時因簽審機關比對有誤而申請退運，訴願人一開始是報運進口印度產製農藥乙批，電腦原核定按 C1(免審免驗)方式通關。因訴願人申請更正生產國別為越南，遂改按 C3(貨物查驗)方式通關。然而，查系爭農藥實際來貨與進口報單所申報產地均為印度，並無錯誤；上訴人所提更改「產地繕打錯誤」之申請，並不符上開進出口報單申報事項更正作業辦法第 2 條第 1 項之規定，亦無法達成正確申報系爭農藥產地之目的。實際來貨製造工廠(印度)與報單原申報及檢附之農藥許可證上所載之國外製造工廠(越南)名稱不相符之事實，其所提更改「產地繕打錯誤」之申請，顯係僅為完成海關電腦通關系統機械式之簽審單證比對作業，於形式

上使「報單」與「農藥許可證」所載產地相同，冀求該未經核准輸入與實貨不符之偽農藥能比對一致，順利通關。

(六)本案相關法令依據

1、進出口報單申報事項更正作業辦法第 2 條第 1 項：「進、出口報單申報事項有錯誤須更正，或與事實不符有變更之必要者，得由納稅義務人或貨物輸出人檢具相關證明文件，向貨物進出口地海關申請更正」。

2、農藥管理法第 7 條第 1 項第 1 款：「本法所稱偽農藥，指農藥有下列各款情形之一者：一、未經核准擅自製造、加工、輸入或仿冒國內外產品」。

3、農藥管理法第 47 條：「製造、加工、分裝或輸入第 7 條第 1 款之偽農藥者，處 6 月以上 5 年以下有期徒刑，併科新臺幣 100 萬元以上 500 萬元以下罰金。前項之未遂犯罰之」。

二、報單內容錯誤—繳驗不實發票(事後調查案例)

(一)案例來源(第 14 案)

財政部訴願決定書(案號：第 10401389 號)

發文日期：104 年 10 月 28 日

發文字號：台財訴字第 10413954660 號

原處分機關：財政部關務署高雄關

訴願決定主文：原處分(復查決定)撤銷，由原處分機關另為處分。

(二)案例事實

訴願人於 100 年 10 月 24 日及 10 月 31 日向原處分機關報運進口中國大陸產製 PORCELAIN WARE 4" 馬克杯，原申報單價為 FOB USD 0.3/PCE，經電腦核定以 C1(免審免驗)方式通關，並依關稅法第 18 條第 1 項規定先予徵稅放行，事後再加審查。嗣臺灣彰化地方法院檢察署函告關務署基隆關，訴願人於 100 年度及 101 年度間報運進口之貨物，涉有短報完稅價格情事，經該關依據海關緝私條例第 42 條規定實施查核結果，認定訴願人涉有繳驗不實發票，虛報進口貨物價值，逃漏稅費之情，並將系案進口報單貨物改按 FOB USD 0.61/PCE 核估完稅價格，原處分機關於接獲基隆關通知後，即據以依海關緝私條例第 37 條第 1 項第 3 款、第 44 條、加值型及非加值型營業稅法第 51 條第 1 項第 7 款及貿易法第 21 條第 1 項規定，裁處罰鍰並追徵所漏進口稅款。訴願人不服，申請復查，未獲變更，遂提起訴願。

(三)原處分機關答辯意見

1、本件係以基隆關依海關緝私條例第 42 條規定實施查核之結論為據，而基隆關認定訴願人涉有繳驗不實發票，虛報進口貨物價值，逃漏進口稅

費之理由，則無非以本案國外供應商，與訴願人所稱發貨人並不相同，是發貨人函復駐香港辦事處所為詢價，稱報關發票價格確實正確無誤是否為事實，尚有可議，而經請供應商提供相關資料，亦迄未見復。

2、又訴願人於100年9月至12月間，分別向基隆關、臺中關及原處分機關報運進口貨物共12批，其中僅原處分機關案2筆進口報單不知何故，完全未登載於前揭彰化地檢署所查獲100年度及101年度進退貨明細日報表，惟因其餘10筆進口報單則均涉虛報貨物價值，繳驗不實發票之違章情事，基於帳務處理之連續性，審認系案2筆進口報單亦有虛報貨物價值，繳驗不實發票之情事。

#### (四) 訴願委員會審查意見

1、惟按行政官署對於人民有所處罰，必須確實證明其違法之事實，亦即行政機關對於人民違章裁罰要件，負有舉證責任，倘不能舉證客觀事實確實證明人民違法事實之存在，其處罰即不能認為合法（改制前行政法院39年度判字第2號判例及最高行政法院92年度判字第1722號判決意旨，可資參照）。又按關於租稅裁罰處分，係國家行使處罰高權的結果，與課稅平等或稽徵便利無關，且與刑事罰類似，基於行政訴訟法保障人民權益，確保國家行政權合法行使的宗旨，其證明程度自應達到使法院完全的確信，始能予以維持。

2、自前揭基隆關歷次複核理由可知，該關並未查得其他真實交易發票存在或資金流向等明確證據，以作為認定訴願人所繳驗發票為不實之證明基礎，而僅泛稱係「基於帳務處理之連續性」而為認定，已嫌率斷，況系案2筆進口報單係根本未列入彰化地檢署所查獲進退貨明細日報表中，該關如何「基於帳務處理之連續性」，認定未列入該日報表之進口報單，與列入該日報表之進口報單同有虛報貨物價值，繳驗不實發票情事，實已與憑空推想臆測，預先推定違章構成要件存在無異，遑論達到使法院完全的確信之證明程度，惟原處分機關仍據以作為裁處罰鍰並追徵進口稅費之事實基礎，參諸前揭司法實務見解，要難認其已就裁罰構成要件事實善盡其舉證責任，容有再行審酌之必要，爰將本件原處分（復查決定）撤銷，由原處分機關確實調查酌明後，另為適當之處分。

#### (五) 案件評析

本案僅基於帳務處理之連續性，即審認系案2筆進口報單亦有虛報貨物價值，繳驗不實發票之情事，實是過度輕率。

#### (六) 本案相關法令依據

海關緝私條例第42條：「海關對於報運貨物進口、出口認有違法嫌疑時，得通知該進口商、出口商、貨主或收貨人，將該貨物之發票、價

單、帳單及其他單據送驗，並得查閱或抄錄其與該貨物進口、出口、買賣、成本價值、付款各情事有關之帳簿、信件或發票簿。」

#### 第四項 行為數及故意與否之認定——一張報單行為數之認定(釋字 754)

##### 一、案例來源(第 15 案)

最高行政法院判決101年度判字第1037號

裁判日期:101年12月06日

上訴人:○○商行

被上訴人:財政部高雄關稅局

判決主文:上訴駁回。上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

##### 二、案例事實

進口業者於民國 97 年 3 月 4 日至 7 月 10 日分別向高雄關報運進口越南及印尼產製 FROZEN SHRIMP PEELED (冷凍蝦仁) 共 6 批，經依關稅法第 18 條第 1 項規定，先行徵稅放行，事後再加審查。嗣高雄關實施事後稽核，檢具進口業者報關時繳驗之發票，委請我國駐胡志明市辦事處商務組及駐印尼代表處經濟組協查結果，系爭來貨之實際交易價格，核與報單申報不符，且進口業者報關發票均非國外供應商所簽發，而有繳驗偽造發票、虛報所運貨物之價值，逃漏稅款情事，高雄關乃依海關緝私條例第 37 條第 1 項第 2 款、同條例第 44 條、行為時加值型及非加值型營業稅法第 51 條及貿易法第 21 條第 1 項規定，處進口業者所漏進口稅額 2 倍之罰鍰共計新臺幣 328 萬 1,708 元，併追徵所漏進口稅費共計 213 萬 6,391 元(含進口稅、營業稅及推廣貿易服務費)；另處所漏營業稅額 2.5 至 3 倍之罰鍰共計 128 萬 3,274 元。

##### 三、上訴人主張

(一)高雄關以進口業者涉及偽造文書罪嫌，函送臺灣高雄地方法院檢察署偵辦，偵查結果為不起訴處分。

(二)本案貨品係進口業者向國外代理商購貨，再由出口商出貨來臺。案發後曾經向國外代理商查詢詳情，出口廠商來函說明：「貴公司訂購之蝦仁係B級貨，價格為每公斤CFR美金2元，由於本公司員工不知實際買賣情形，以致提供價格訊息是錯誤的，給代表處訪查人員提供出口報關用之文件」，足見原核定之價格並非實際成交價格。

(三)高雄地檢署在偵查時，曾傳訊關稅總局驗估處查價員有關進口蝦仁之行情價格，該處證稱本案進口前後行情價格皆為CFR USD 2/KG，先前查價



及退押紀錄亦同。(CFR USD 4/KG是大尾蝦子，不是蝦仁價格)原申報價格即為實際交易價格，與驗估處之核價一致，進口業者絕無虛報進口貨物價值。

(四)越南出口報關發票所示價格是該出口商高報出口貨物價值，以求享受退稅優惠，實際交易價格應為進口報關發票所載，出口商如何申報貨物出口，訴願人無權干涉。

(五)縱認上訴人97年3月4日至97年7月10日間確有6次虛報進口貨物價值之情事，而同時違反海關緝私條例第37條第1項第2款、營業稅法第51條等兩項裁罰規定，然上訴人6次虛報貨物價值之行為，均屬同一自然意義之一行為，而有行政罰法第24條第1項從一重裁罰規定之適用，被上訴人卻對上訴人每次虛報行為併為兩罰，已有違法；原判決未予糾正，亦屬違法。退步言，縱認原判決已審酌行政罰法第24條第1項規定，而認本案無該條文之適用，卻未說明其判斷之理由，實有判決不適用法規及判決理由不備之違法。

#### 四、被上訴人(高雄關稅局)主張:

(一)按進口貨物交易價格之查核，其管道多元，舉凡商業發票、買賣合約、匯款資料、買賣雙方往來文件等；參據世界貿易組織(WTO)2001年杜哈部長會議，有關關稅估價協定執行之決議8.3段：「當進口國海關有理由懷疑進口貨物申報價格之真實性時，可向出口國海關尋求協助，包括要求提供出口價格等資料。」本案經駐外單位取得國外供應商簽發之發票，係屬查核進口貨物交易價格方式之一，符合WTO估價協定之規範，原查以該查得價格，依關稅法第29條規定，作為計算完稅價格之根據，應屬有據。

(二)本案既經查得報關發票非出口國供應商(賣方)所簽發，參據本部關稅總局95年1月6日台總政緝字第0956001611號函說明二：「海關緝私條例第37條有關虛報案件之處罰規定，其中繳驗偽、變造或不實發票或憑證之違章行為態樣，實務上究應如何區分、認定？按『偽造發票或憑證』係指無權製作發票或憑證之人，假冒他人名義，製作出足以使人認為係發票或憑證上所示之作成名義人所出之發票或憑證。」本案業者涉及繳驗偽造發票，足堪認定。

#### 五、法院判斷

(一)上訴人進口之系爭貨物經被上訴人實施事後稽核，系爭貨物印尼出口商PT. WAHYU PRADANA BINAMULIA及越南盛興公司，均表示上訴人申報之發票並非該等公司所簽發，並提供原始交易發票、出口報單等相關交易明

細，核與上訴人進口報單所附發票金額等內容不符，且上訴人於97年3月19日匯予上述印尼出口商之USD68,170元（匯款分類「701」按乃未進口之貨款），其金額與該供應商所提供之原始交易發票所載金額USD68,169.61元相當，上訴人就原判決附表編號2號報單所繳驗之發票，當屬虛偽。又原判決附表編號1、2所示印尼出口商名稱、地址均不同，上訴人復始終未能證明該2家印尼出口商確為同一經營主體之關係企業，況於上開匯款時，編號1部分貨物業已進口，上訴人稱上開匯款金額係包含該2印尼公司云云，自無可採。又越南盛興公司所提原始發票左邊有印尼文經理簽署及蓋章戳，乃上訴人報單繳驗之發票所無；且核對上訴人自97年5月20日至同年7月15日所匯8筆匯款（匯款分類「700」乃已進口之貨款）至該公司日期，與原判決附表編號5至9等5批貨物進口日期（97年3月4日至同年7月10日）互對應，而該8筆匯款合計金額USD450,000元，與上訴人報單繳驗發票上原申報價格之金額相差懸殊，卻與越南供應商提供之存檔發票合計金額CFR USD429,572.20元相近，且大於該金額，堪認該越南公司97年8月22日09/08/TH號函文所言存檔發票係「實際交易發票」，而上訴人報單所繳驗之發票亦屬虛偽。

（二）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。業經本院100年度5月份第2次庭長法官聯席會議決議有案。

## 六、案件評析

（一）本案為提起大法官釋字第754號解釋之案件，統一解釋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。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。

(二)本案繳驗偽造發票之事後稽核案件，原處分機關除了提出出口商的存檔發票舉證外，另佐以匯款證明，讓事證明確，以免僅因單一證據而造成裁處流於武斷或猜疑，最後遭行政救濟程序撤銷，徒增訟累。

#### 七、本案相關法令依據

(一)行為時海關緝私條例第37條第1項：「報運貨物進口而有下列情事之一者，得視情節輕重，處以所漏進口稅額2倍至5倍之罰鍰，或沒入或併沒入其貨物：一、虛報所運貨物之名稱、數量或重量。二、虛報所運貨物之品質、價值或規格。三、繳驗偽造、變造或不實之發票或憑證。四、其他違法行為」。

(二)行為時海關緝私條例第44條前段：「有違反本條例情事者，除依本條例有關規定處罰外，仍應追徵其所漏或沖退之稅款」。

(三)營業稅法第51條第7款：「納稅義務人，有左列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處1倍至10倍罰鍰，並得停止其營業：一、…七、其他有漏稅事實者」。

#### 第五項 行為人故意與否影響裁罰結果-(冒退營業稅)

##### 一、案例來源(第16案)

財政部訴願決定書(案號：第10600205號)

發文日期：107年2月2日

發文字號：台財法字第10713900120號

原處分機關：財政部關務署基隆關

訴願決定主文：原處分(復查決定)撤銷，由原處分機關另為處分。

##### 二、案例事實

訴願人於105年4月間向原處分機關報運出口VIRTUAL REALITY APPARATUS等貨物共7批，經電腦核定均按免審免驗(C1)方式通關放行在案。嗣關務署統計室函請原處分機關查明上開貨物之FOB金額(離岸價格)是否有誤，經原處分機關調查結果，發現部分項次原申報之離岸價格錯誤，致上開報單高報離岸價格共新臺幣334,302,577元，乃分別予以更正，審認訴願人虛報出口貨物價值，並有高報離岸價格情事，爰依海關緝私條例第37條第2項及第45條規定，並參據報運貨物出口涉及虛報案件裁罰

金額參考表第 5 點第 1 款，裁處罰鍰共 10,028,550 元。訴願人不服，申請復查，未獲變更，遂提起訴願。

### 三、訴願人主張

(一)訴願人歐洲地區文書作業人員於操作庫存轉儲訂單作業系統時，因不知系爭貨物單價，故於需求表單將全品項不同貨物均誤植單價為 100 歐元，嗣該系統自動轉出發票及裝箱單等資料，訴願人臺灣作業人員及報關業者於辦理出口貨物報關時，疏未查核上開明顯錯誤，致生高報離岸價格之情事。又系爭貨物中擦拭布、產品規格標籤及塑膠帶等項目價值明顯未達單價 100 歐元，顯係出於誤植或誤繕等顯然錯誤，應僅構成裁罰金額參考表第 5 點第 2 款規定之情事。

(二)系爭貨物乃出口轉儲存至訴願人之捷克倉庫，非實際交易，報關出口之際確無國際貿易上之銷售行為及可得收取外匯收入等事實，顯無虛報貨物價值，高報離岸價格，以逃漏稅或冒退營業稅之意圖與目的，並非故意虛報。

### 四、原處分機關答辯意見

(一)參據 97 年 2 月 22 日裁罰金額參考表第 5 點第 2 款修正理由意旨，及為避免變相鼓勵違法投機，該款所謂出於誤植、誤繕等顯然錯誤，應限屬幣別、小數點位數或單位之類型，即通常可由外觀上或從所記載事項之前後脈絡明顯看出，且繕寫當下主觀所欲與客觀所表達之內容產生明顯不一致之情狀。系爭貨物實際離岸價格與原申報離岸價格不符，實係訴願人歐洲地區員工因不知來貨單價而隨意繕寫，其主觀明知該價格並非正確卻仍執意為之，主觀所欲與客觀所示並無不合，自非屬主客觀不一致之誤寫誤繕範疇，且無從推認本案離岸價格之差異係出於幣別、計算式、數(重)量單位等情形所致。另因誤植錯誤單價，且連帶據以作成錯誤之發票，造成縱使持該發票查核亦難以反推方式發現錯誤所在，此種情形自難認屬顯然錯誤(最高行政法院 103 年度判字第 152 號判決參照)。本件原出口報關發票等文件所載之單價及離岸價格與報單申報內容相符，難以反推方式發現錯誤所在，自非屬顯然錯誤，無裁罰金額參考表第 5 點第 2 款之適用。

(二)海關緝私條例第 37 條第 2 項係屬行為罰之規定，本案涉及報運貨物出口，虛報貨物價值，高報離岸價格之情事，不論訴願人報運出口是否已收取外匯收入及冒退營業稅額，均不影響系爭裁罰之適法性。又訴願人申報 B9(保稅廠產品出口)報單出口，亦陳稱系爭貨物將於捷克當地組裝後再進行銷售，核屬營業稅法適用營業稅稅率為零之貨物，自符合退還零稅率以前各階段所支付之當期銷項稅額扣減進項稅額後溢付稅額之資格，並不

因現階段報運出口為轉倉而非實際銷售行為，即得論斷欠缺冒退營業稅之可能。

(三)訴願人從事國際貿易業務，迄今已有多筆進出口報運通關紀錄，實具相當之進出口通關實務經驗，對出口法令及通關程序自屬高度認識，仍未盡督導義務而任由員工隨意錯誤填寫，於出口報關時點前皆未貫徹監督之情事，對於高報離岸價格構成要件實現之可能性有所預見，而恣意容任結果之發生，縱非直接故意亦難謂無間接故意，自不能免罰等由，駁回其復查之申請。

### 五、訴願委員會審查意見

(一)惟原處分機關以訴願人對出口法令及通關程序應屬高度認識，實難想像在本案7次報運貨物出口過程中，均未發覺申報之價格有異，就本件違章情事之實現應屬明知並有意使其發生，或恣意容任結果之發生，認訴願人縱非直接故意亦難謂無間接故意等，按訴願人報關資料若果係於歐洲地區作業人員填寫需求單後，由其庫存轉儲訂單作業系統直接轉出，臺灣地區出口作業人員又疏未查得貨物單價之填載錯誤，亦無法完全排除因該等疏失，致本件7份報單均申報錯誤離岸價格之可能，原處分機關僅以訴願人於多階段作業程序均未發現錯誤，且其製作之發票及裝箱單亦一併登載錯誤之內容，即逕認訴願人明知離岸價格申報錯誤之情事，尚嫌速斷，從而，本件訴願人是否故意違章，並非無疑。

(二)原處分機關依海關緝私條例第37條第2項及第45條規定，並參據裁罰金額參考表第5點第1款，裁處罰鍰共10,028,550元乙節：參酌裁罰金額參考表第5點：「(第1款)虛報出口貨物名稱、數(重)量、品質、價值、規格或其他違法行為，並有高報離岸價格情事，處虛報出口貨物離岸價格高於實際出口貨物離岸價格差額未逾新臺幣(以下同)5百萬元者，按差額百分之1處罰鍰，但最低不得低於6千元；差額在五百萬元以上未滿1千萬元者，按差額百分之1點5處罰鍰；差額在1千萬元以上者，按差額百分之2處罰鍰，但不得逾1百萬元。(第2款)虛報前款出口貨物數(重)量、價值等，致有高報離岸價格情事，係出於誤植、誤繕等顯然錯誤，經提供相關交易文件查核屬實者，處新臺幣6千元罰鍰。」自文義及97年2月22日裁罰參考表第5點修正理由：「實務上，因幣別錯誤、小數點位數誤植、數量、重量單位誤繕等原因，致高報離岸價格情事者，因無冒退營業稅之意圖，且違章情節輕微，為符合比例原則，爰增列五(二)之規定，處定額罰鍰。」觀之，倘違章係因幣別錯誤、小數點位數誤植、數量、重量單位誤繕等原因所致，因該等錯誤屬明顯而可輕易查知，應可認其違章情節係屬輕微，故處以較輕之定額罰鍰；惟上開修正理由既指明「無冒退

營業稅之意圖」為裁罰金額參考表修正時，對第 5 點第 2 款適用範圍之考量要素之一，應認於違章類型非如修正理由所示，為得由外觀或所記載事項之前後脈絡明顯看出之顯然錯誤之情形，倘違章情節輕微且「無冒退營業稅之意圖」，亦得以應受責難程度與第 5 點第 2 款之違章相同或相近，而得受同等或近似之處罰評價。

(三)本件難僅依現有事證，即論以故意違章之責，又難逕認訴願人有冒退營業稅之意圖，僅因系爭出口貨物價值與原申報不符，即參據裁罰金額參考表第 5 點第 1 款，對訴願人裁處共 10,028,550 元之高額罰鍰，是否與訴願人應受責難程度及所生影響相符，即非無疑。申言之，本件訴願人於出口報單之離岸價格欄位，填報與實到貨物價值不符之離岸價格，訴願人亦自承報關使用之發票及裝箱單等資料，皆記載相同錯誤之貨物單價，該錯誤難以藉由報關文件之相互勾稽，或報單各欄位內容之交叉比對而查知，難謂與得由外觀或所記載事項之前後脈絡明顯看出之幣別錯誤、小數點位數誤植、數量、重量單位誤繕等錯誤情形等價，固應認無裁罰金額參考表第 5 點第 2 款之適用；惟若訴願人僅因作業疏失導致高報出口貨物離岸價格，與蓄意高報價格或有冒退營業稅意圖之情形，究有不同，得否認其與裁罰金額參考表第 5 點第 2 款規定之違章程度相同或相近，而為同等或近似之裁罰，容有審酌餘地。

## 六、案件評析

本件原處分機關認為違章情事之實現應屬明知並有意使其發生，或恣意容任結果之發生，認訴願人縱非直接故意亦難謂無「間接故意」，原處分機關故意之認定多一點雖值得肯定，但訴願會則認為並「非故意」而係因作業疏失導致高報出口貨物離岸價格，與蓄意高報價格或有冒退營業稅意圖之情形，究有不同。考量裁罰金額參考表使用須知三：「本參考表訂定之裁罰金額未達海關緝私條例第 37 條第 2 項規定之罰鍰最高額(新臺幣 3 百萬元)，而經查違章行為確係出於故意或有其他重大違章情節者，仍得加重其罰，至該條項規定之罰鍰最高額為止。若情節較輕者，亦得減輕其罰，惟應於緝私報告敘明其加重或減輕之理由。」訴願人若僅是誤植、誤繕等顯然錯誤，則原處分顯然已經違反比例原則，讓人有情輕法重的感覺。

## 七、本案相關法令依據

(一)行為時海關緝私條例第 37 條規定：「(第 1 項)報運貨物進口而有下列情事之一者，得視情節輕重，處以所漏進口稅額 2 倍至 5 倍之罰鍰，或沒入或併沒入其貨物：一、…二、虛報所運貨物之品質、價值或規格…。(第

2項)報運貨物出口，有前項各款情事之一者，處1百萬元以下之罰鍰，並得沒入其貨物」。

(二)行政罰法第18條第1項：「罰鍰之裁處，除應審酌違反行政法上義務所得之利益外，尚應審酌違反行政法上義務行為應受責難程度及所生影響」。

#### 第六項 納稅義務人或共同行為人之認定--(共同行為人，分別處罰)

##### 一、案例來源(第17案)

財政部訴願決定書(案號：第10600421號)

發文日期：107年6月22日

發文字號：台財法字第10713917850號

原處分機關：財政部關務署臺中關

訴願決定主文：原處分(重核復查決定)撤銷，由原處分機關另為處分。

##### 二、案例事實

訴願人為報關業者，於100年10月至101年3月間代理鑫○國際開發有限公司向原處分機關報運進口韓國產植DRIED OAK MUSHROOM(乾香菇)共7批，電腦核定按C3(貨物查驗)方式通關放行。嗣原處分機關依關稅法第13條規定實施事後稽核結果，來貨產地均為中國大陸，並參據臺灣新北地方法院檢察署起訴書，就訴願人負責人盧○堂及鑫○公司實際負責人姚○蒼等違反懲治走私條例等刑事案件所載犯罪事實略以：姚○蒼將購自中國大陸之乾香菇於韓國重新裝箱並更換貨櫃後運送至臺灣，復與盧○堂等基於行使業務登載不實文書及自中國大陸私運管制物品進口之犯意聯絡，由盧○堂等於系爭進口報單之原產地欄位偽填韓國產製，連同內容不實之產地證明、商業發票、貨櫃動表、船舶航程表及裝箱單等文件，向原處分機關申報進口等，審認訴願人涉有向海關遞送報單，對於貨物之產地為不實記載且情節重大等情事，爰依海關緝私條例第41條第1項規定，裁處所漏稅額2倍之罰鍰共新臺幣27,619,202元，並廢止報關業務證照。訴願人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願。

##### 三、訴願人主張

(一)海關緝私條例第41條第1項規定之「不實記載」與「填寫錯誤」兩者之間，其客觀情狀雖然均係報單內容所載事項與實際情況不符，但其主觀要件則有明顯差異，所謂「不實記載」僅限於「故意」。訴願人依進口

人提供之報關資料申報，並無對於貨物產地為不實記載且情節重大可言，更無逃避管制行為。

(二)訴願人受託辦理報關，僅依據進口人提供文件依法報關，對於進口人其他行為，訴願人實一無所悉。

#### 四、原處分機關答辯意見

本案訴願人為報關業者受委託報運進口韓國產製乾香菇共 7 批，經徵稅放行在案。嗣原處分機關依關稅法第 13 條規定實施事後稽核結果，認系爭乾香菇產地均為中國大陸，復參據新北地檢署檢察官將相關涉案人依懲治走私條例之私運管制物品進口罪及刑法之行使業務登載不實文書罪提起公訴，並以訴願人之負責人及員工等涉案行為人，具有犯意聯絡及行為分擔之事實，論以共同正犯，訴願人向海關遞送報單為不實記載情事，故意要件至臻明確。

#### 五、訴願委員會審查意見

(一)行政罰法第 14 條第 1 項規定：「故意共同實施違反行政法上義務之行為者，依其行為情節之輕重，分別處罰之。」參酌立法理由及法務部 101 年 8 月 8 日法律字第 10100590680 號函：「…三、行政罰法第 14 條第 1 項規定所稱『故意共同實施』，係指違反行政法上義務構成要件之事實或結果由二以上行為人故意共同完成者而言，縱使將二以上行為人之行為，分開個別獨立觀察，未必均充分滿足違反行政法上義務行為之構成要件（亦即個別行為只該當於一部分之構成要件），僅須該二以上行為人之行為均係出於故意，且共同完成違反行政法上義務行為之構成要件，即屬當之。至於共同完成違反行政法上義務構成要件事實或結果之各個行為人，其法律責任係『分別』依其行為情節之輕重裁處…。」意旨，行政法上共同違章，並無如刑法有教唆犯、幫助犯之概念，倘行為人主觀上具共同違法之故意，客觀上係共同完成違反行政法上義務之行為，無論個別行為人實行構成要件之一部或全部，皆須對整體違法行為負責，而應論以完全實現構成要件之違章責任；至應受責難程度之裁量部分，須衡酌個別行為人違章情節之輕重而為相應程度之處罰，此即行政罰法第 14 條第 1 項「共同違法，分別處罰」之規範涵義。

(二)本件原處分機關原依海關緝私條例第 41 條規定，對訴願人裁處漏稅額 2 倍之罰鍰。本案涉有刑事不法部分，訴願人負責人及員工等涉案人均經新北地檢署檢察官依懲治走私條例之私運管制物品進口罪提起公訴，並以具有犯意聯絡及行為分擔之事實，論以共同正犯，訴願人受委託辦理報



關，與進口人共同為私運中國大陸管制物品之行為，違法情節重大等，顯認本件訴願人故意於進口報單填載不實產地，與進口人共同實施進口中國大陸物品，逃避管制之違法行為；原處分機關既認訴願人與進口人鑫○公司共同以記載不實產地之虛報方式，進口系爭貨物而逃避管制，依行政罰法第 14 條第 1 項規定，即應對訴願人論以共同虛報進口貨物產地，逃避管制之整體違章責任，而非僅就其於報單填載不實內容之行為處罰，惟本件原處分機關按不同之法律依據處罰進口人及訴願人（依海關緝私條例第 37 條第 3 項轉據同條例第 36 條第 1 項、第 3 項規定處罰進口人鑫○公司，依同條例第 41 條第 1 項規定處罰訴願人），非但與其共同實施違法行為之事實認定相矛盾，更因海關緝私條例第 41 條第 1 項規定僅得對報關業者處以「漏稅」罰，顯無法對本件共同違法行為中「逃避管制」部分為處罰評價，致共同違法行為人中，進口人須對虛報貨物產地，逃避管制之整體違法行為負責，訴願人卻僅就違法行為之一部分，即於報單記載不實貨物產地負責之失衡情形，從而，原處分機關就其認定之訴願人違章事實，依海關緝私條例第 41 條第 1 項規定為裁處，認事用法難謂適法妥當。

(三) 綜上，本件原處分機關以訴願人與進口人共同實施進口中國大陸物品，逃避管制之違法行為，依海關緝私條例第 41 條第 1 項規定為處罰，與行政罰法第 14 條第 1 項規定不符，難謂全無違誤，爰將原處分(重核復查決定)撤銷，由原處分機關就違章事實詳予酌明，或就處分理由及法律依據再予審究後，另為適法妥當之處分。

## 六、案件評析

海關緝私條例於 107 年 4 月 13 日修法時將關於報關行罰則的第 41 條刪除，其中規範共同行為違反的第 41 條第 3 項：「第一項之不實記載等情事，如係報關業者與貨主之共同行為，應分別處罰」則回歸行政罰法第 14 條之規定，依其行為情節之輕重，分別處罰之；另刪除 41 條後，若是因報關業者於報單上為不實記載，致有漏稅或溢沖退稅情事者，不實記載所造成之漏稅罰，統一按海關緝私條例第 37 條及 43 條規定處罰貨主，以使關稅及內地稅之裁罰對象一致。報關行部分，則考量報關業者之管理，依關稅法第 81 條及第 84 條規定處罰，避免重複規範。而貨主所受損失，需再透過民事訴訟向報關行求償。

## 七、本案相關法令依據

(一) 行政罰法第 14 條第 1 項：「故意共同實施違反行政法上義務之行為者，依其行為情節之輕重，分別處罰之」。

(二)行為時海關緝私條例第 41 條：「(第 1 項)報關業者向海關遞送報單，對於貨物之重量、價值、數量、品質或其他事項，為不實記載者，處以所漏或沖退稅額二倍至五倍之罰鍰，並得停止其營業一個月至六個月；其情節重大者，並廢止其報關業務證照。(第 2 項)前項不實記載，如係由貨主捏造所致，而非報關業者所知悉者，僅就貨主依第三十七條規定處罰。(第 3 項)第一項之不實記載等情事，如係報關業者與貨主之共同行為，應分別處罰」。

#### 第七項 從新從輕之認定(行為後，最初裁處前法律變更或事實變更)

##### 一、貿易法規授權公告內容之變更(行政法院仍採事實變更之見解)

###### (一)案例來源(第 18 案)

最高行政法院判決 100 年度判字第 251 號

裁判日期：100 年 3 月 3 日

上訴人：○○有限公司

被上訴人：財政部高雄關稅局

判決主文：上訴駁回。上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

###### (二)案例事實

緣上訴人於民國 96 年 8 月 30 日向被上訴人報運進口香港產製 LADIES 100% COTTON KNITTED BLOUSE 乙批，電腦核定以 C3 方式通關。經被上訴人查驗結果，來貨實際產地為中國大陸，且非屬經經濟部公告准許輸入之大陸物品，認上訴人涉有虛報進口貨物產地，逃避管制之情事，爰依據海關緝私條例第 37 條第 1 項、第 3 項轉據同條例第 36 條第 1 項及第 3 項規定，處貨價 2 倍之罰鍰新臺幣 2,734,494 元，並依同條例第 44 條、行為時加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第 51 條第 7 款及貿易法第 21 條第 1 項規定，追徵所漏進口稅款計 219,646 元（包括進口稅 143,560 元、營業稅 75,540 元及推廣貿易服務費 546 元）。上訴人不服，循序提起本件行政訴訟。

###### (三)上訴人(進口人)主張

香港工業貿易署發予賣方香港通達製衣廠的綜合出口許可證內載明賣方出口商名稱、地址、商業登記號碼及電話號碼，證明通達製衣廠確在香港。本件賣方以不實之產證供上訴人報關，上訴人確不知情亦為受害人。懲治走私條例第 2 條第 3 項公告修正之管制物品項目及其數額及依貿易法第 11 條第 2 項公告修正之「輸出入貨品名稱及有關規定」等公告內容之變更足以影響行政罰之裁處者，係屬「法律變更」而有行政罰法第 5

條規定之適用。縱認公告內容變更係事實變更，系爭貨物僅相隔1天即已開放，本件自應免予論處，如申請專案核准輸入條件，應無不准之理，惟上訴人向經濟部國際貿易局申請專案輸入許可文件，國貿局卻出爾反爾拒絕受理，毫無公信力。

#### (四)被上訴人(原處分機關)答辯意見

報運貨物進口有無虛報情事，係以報單上原申報者與實際來貨是否相符為認定依據。本件經查驗結果發現來貨尚未整燙及包裝，產地標示係以浮針縫製於領口，未具牢固性，產地標車縫線與裁片車縫線之顏色不同係二次車縫，乃認其產地存疑，本件產地證明書經函請遠東貿易服務中心駐香港辦事處查證結果係屬偽造。又經上網查得公司資料，通達製衣廠所在國家/地區為中國大陸，登記營業性質與主要產品與本件進口貨物相符。

#### (五)、原審法院判斷

1、上訴人報運進口香港產製LADIES 100% COTTON KNITTED BLOUSE乙批，經被上訴人查驗結果，發現來貨以PP編織袋包裝，每袋內裝140PCS，每20件一捆，尚未整燙及包裝，產地標示係以浮針縫製於領口，未具牢固性，產地標車縫線與裁片車縫線之顏色不同，係二次車縫，被上訴人認產地存疑，乃將上訴人所提供香港產地證明書等資料送請遠東貿易服務中心駐香港辦事處協助查證，經該處函復略以：「本案經本處向香港總商會查詢本案所附產地證明書之真偽，據該會於9月12日復函表示，該產證非該會所簽發」等語，又依網路資料記載通達製衣廠所在國家/地區為中國大陸，其營業性質與本件進口貨物「女裝全棉針織衫」相符。再以系爭貨物經送被上訴人進口貨物原產地認定小組認定結果，系爭貨物原產地為中國大陸，非香港產製，嗣經被上訴人再送請關稅總局鑑定結果，亦為相同之認定，按關稅總局「進口貨物原產地認定委員會」係由部分專業人士及海關關員組成，該委員會組織之合法性及正當性無庸置疑，經其審議結果當屬有效且具權威性及公信力，益證系爭貨物為大陸產製無訛。

2、授權公告內容變更，僅能認係事實變更，不屬於處罰法律之變更或廢止之範疇，並無從新從輕原則之適用，自不得據為免予處罰之依據，是無論公告內容如何變更或專案核准進口，其效力僅及於以後之行為，並無溯及既往而使公告或專案核准以前之逃避管制行為受何影響。

3、本件上訴人於98年4月15日向國貿局申請專案核准輸入大陸製LADIES 100% COTTON KNITTED BLOUSE，其申請案經經濟部以98年5月1日經授貿易字第09840025590號函復礙難受理等語，上訴人並未取得專案輸入許可文件，縱系爭貨物嗣後經經濟部公告為開放准許輸入之大陸物品，仍與財政部所定之要件未符。

## (六)最高行政法院判斷

1、主管機關將原公告之管制物品變更為非管制物品，乃行政上為適應當時社會環境需要所為事實上之變更，並非處罰法律有所變更，並無行政罰法第5條從新從輕原則之適用，亦即無論公告內容如何變更，其效力僅及於以後之行為，並無溯及既往而使公告以前之逃避管制行為受影響（另參照司法院釋字第103號解釋）。且法官依據法律獨立審判，並不受行政函釋之拘束（司法院釋字第137號及第216號解釋參照）財政部98年7月3日台財關字第09805019890號函謂：「主旨：有關行政院依懲治走私條例第2條第3項授權公告之『管制物品項目及其數額』及貿易法規授權公告內容之變更，究屬『法律變更』或『事實變更』一案，請依說明二辦理，請查照。說明：…二、旨揭授權公告內容之變更，於適用海關緝私條例相關規定時，宜採『法律變更』之見解，說明如下：(1)按法務部96年3月6日法律字第0960700154號函說明三略以，行政罰法第5條所定『行為後法律或自治條例有變更』者，限於已公布或發布且施行之實體法規之變更，其變更前後之新舊法規必須具有同一性，且為直接影響行政罰裁處之義務或處罰規定；又法律或自治條例授權訂定法規命令或自治規則以補充義務規定或處罰規定之一部分，而此類規定之變更如足以影響行政罰之裁處，自亦屬行政罰法第5條所定之法規變更。(2)按行政院依懲治走私條例第2條第3項授權公告之『管制物品項目及其數額』及貿易法規授權公告內容之變更，既屬法務部上開函所稱法律授權訂定之法規命令，且該公告內容屬本部98年4月20日台財關字第09800093420號令所稱『管制』涵義，其內容之變更足以影響其是否依海關緝私條例第37條第3項『逃避管制』論處，亦即該公告之內容為處罰之構成要件，足以影響行政罰之裁處，宜認屬行政罰法第5條所定之法律變更，而有『從新從輕』原則之適用。」與上開本院見解不合，無從適用，上訴人不得據以指摘原判決違背法令。行政機關即使依函釋對公告變更前之行為不予處罰，亦不能拘束本案。

2、另司法院釋字第103號解釋稱行政院依懲治走私條例第2條第2項專案指定管制物品及其數額之公告，其內容之變更，對於變更前走私行為之處罰，不能認為有刑法第2條之適用，亦即變更前之應處罰之走私行為在公告變更後，仍應受處罰，其義甚明。而司法院釋字第680號解釋認懲治走私條例第2條第1項、第3項所為授權之目的、內容及範圍尚欠明確，有違授權明確性及刑罰明確性原則，該解釋理由書亦無涉管制物品及其數額之公告，其內容之變更問題。上訴意旨主張：依司法院釋字第680號解釋理由書，有關管制物品之項目及數額等係屬於犯罪構成要件內容，其

變更應屬法律變更而非事實變更云云，指摘原判決違法，顯不足採。至上訴人所舉 97 年 9 月 10 日法務部行政罰法諮詢小組第 10 次會議之多數意見，對本案並無拘束力，亦不得據以指摘原判決不備理由或違背法令。從而，原判決並無上訴意旨指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

#### (七)案件評析

本案於 96 年進口後，於行政救濟階段經財政部 97 年 11 月 3 日台財關字第 09705505100 號令意旨，認為本件應可免認屬逃避管制，財政部關稅總局亦於 99 年 6 月 18 日亦作成相同意旨之台總政徵字第 0996002244 號函釋，本件應逕行認定合法，不予處罰云云，惟因案件已經繫屬於行政法院，法官依據法律獨立審判，並不受行政函釋之拘束，因此本案最後仍未因貿易法第 11 條第 2 項公告修正「輸出入貨品名稱及有關規定」等公告內容之變更，而獲最高行政法院廢棄原判決。

#### (八)本案相關法令依據

行政罰法第 5 條：「行為後法律或自治條例有變更者，適用行政機關最初裁處時之法律或自治條例。但裁處前之法律或自治條例有利於受處罰者，適用最有利於受處罰者之規定。」

### 二、懲治走私條例「管制物品項目及其數額」之變更——事實變更

#### (一)案例來源(第 19 案)

最高行政法院判決 100 年度判字第 179 號

裁判日期:100 年 2 月 17 日裁判日期：

上訴人:○○有限公司

被上訴人:財政部關務署基隆關稅局

判決主文:上訴駁回。上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

#### (二)案例事實

上訴人於民國 96 年 10 月 23 日向被上訴人申報進口香港產製 DRIED SEA CUCUMBER 乙批，輸出入規定為 F01，重量為 1,520 公斤，完稅價格為新臺幣 732,027 元，經核定以 C3 (應審應驗) 方式通關；被上訴人查驗貨物結果，以實際來貨為印尼產製，屬行為時行政院依懲治走私條例第 2 條第 3 項規定公告之「管制物品項目及其數額」丙項第 5 款之管制物品。經審理上訴人虛報進口貨物產地，逃避管制之違章成立，依海關緝私條例第 37 條第 3 項規定轉據同條例第 36 條第 1 項、第 3 項規定，處以貨價 1 倍之罰鍰計 732,027 元，併沒入貨物，因該等貨物於裁處前已放行，致不能裁處沒入，此部分乃依行政罰法第 23 條第 1 項規定，裁處沒入其物之價

額，合計處金額 1,464,054 元。上訴人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，亦遭駁回，遂提起行政訴訟，經原審法院以 98 年度訴字第 499 號判決駁回。上訴人仍不服，遂提起本件上訴。

### (三)上訴人(進口人)主張

1、依行政罰法第 5 條之規定、97 年 9 月 10 日法務部行政罰法諮詢小組第 10 次會議之決議、司法院大法官會議釋字第 103 號要旨之反面解釋、第 394 號解釋之意旨及法律保留之原則，本件應適用 97 年 4 月 28 日被上訴人最初裁處時業已公布之 97 年 2 月 27 日懲治走私條例第 2 條之規定公告之管制物品內容，方為適法。被上訴人最初裁罰之處分時間為 97 年 4 月 28 日，惟懲治走私條例第 2 條公布變更之管制物品內容之時間為 97 年 2 月 27 日，亦即懲治走私條例第 2 條規定公告之「管制物品項目及其數額」丙項第 5 款規定之管制物品，已於 97 年 2 月 27 日公告，刪除本件之產地申報不符，不予處罰，是以本件應適用 97 年 4 月 28 日被上訴人最初裁處時業已公布之 97 年 2 月 27 日懲治走私條例第 2 條之規定公告之管制物品內容，方為適法。

2、本批貨物係上訴人向設址於香港之信達實業公司所購買，並自香港出貨，且賣方信達實業公司具函確認本批貨物係在香港加工製造。再者，本件來貨之船舶動態、貨櫃動態及BILL OF LADING等相關文件均載明本案貨物裝貨起運港為香港無訛。俱見上訴人原申報產地為香港乃係據實申報，並無不實亦無任何故意或過失。至於貨上標示有「印尼」字樣及賣方西元 2007 年 10 月 25 日之說明書，業已陳明係由於其疏忽及工人不查而寫錯產地。被上訴人未向賣方求證，亦未經第三公正單位鑑定僅憑賣方錯誤之標示及說明，即認定產地為印尼，並予論處，自難信服。

### (四)被上訴人(原處分機關)答辯意見

1、系爭貨物經以C3方式通關，被上訴人查驗貨物時，發現貨上標示有「印尼」之字樣，產地存疑，上訴人雖檢具香港賣方西元 2007 年 10 月 25 日及西元 2007 年 11 月 22 日之說明書，堅稱系爭貨物確屬香港產製，惟查，西元 2007 年 10 月 25 日函稱系爭貨物係自印尼購買，西元 2007 年 11 月 22 日函卻改稱向香港本地漁民購買，前後說詞不一，上訴人復未能提供產地證明以實其說，被上訴人爰依行為時進口貨物原產地認定標準參考事項第 3 點規定，以系爭來貨原有產地標誌認定來貨產地為印尼，並無不合。系爭貨物既有虛報產地情事，且為海關進口稅則第 3 章所列物品，完稅價格逾 100,000 元，為行為時「管制物品項目及其數額」丙項規定之管制進口物品，依據財政部 93 年 12 月 6 日台財關字第 09300577360 號令：「一、海關緝私條例第 3 條、第 7 條、第 38 條、第 39 條及第 53 條所稱『管制』

之涵意相同，係指進口或出口下列依規定不得進口或出口或管制輸出入之物品：……(二)行政院依據「懲治走私條例」第 2 條規定公告之『管制物品項目及其數額』。」核示，系爭貨物核屬海關緝私條例所稱之管制物品。準此，上訴人報運貨物進口涉有虛報產地情事，被上訴人依海關緝私條例第 37 條及第 36 條規定論處，洵屬適法。

2、參據司法院釋字第 103 號解釋理由及法務部 97 年 11 月 12 日法律字第 0970700791 號函，就懲治走私條例第 2 條第 3 項規定授權公告內容之變更究屬「事實變更」或「法律變更」，目前司法實務見解（參照本院 92 年度判字第 1797 號判決及 95 年度判字第 56 號判決）仍認屬「事實變更」之釋示，公告修正「管制物品項目及其數額」丙項規定屬「事實變更」，應無疑義。準此，本件違章行為之裁處，應以行為時之法令為之。

3、系爭貨物上有標示印尼之字樣，上訴人對產地說詞前後矛盾，且未能提供產地證明等，被上訴人爰據以認定產地為印尼，已如前述，上訴人雖稱係疏忽寫錯，惟並未提供相關佐證資料，以實其說，所稱自無足採。

#### (五)最高行政法院判斷

1、主管機關將原公告之管制物品變更為非管制物品，乃行政上為適應當時社會環境需要所為事實上之變更，並非處罰法律有所變更，並無行政罰法第 5 條從新從輕原則之適用，亦即無論公告內容如何變更，其效力僅及於以後之行為，並無溯及既往而使公告以前之逃避管制行為受影響（另參照司法院釋字第 103 號解釋）。而法官依據法律獨立審判，並不受行政函釋之拘束（司法院釋字第 137 號及第 216 條號解釋參照）。故財政部 98 年 7 月 3 日台財關字第 09805019890 號函謂：「主旨：有關行政院依懲治走私條例第 2 條第 3 項授權公告之『管制物品項目及其數額』及貿易法規授權公告內容之變更，究屬『法律變更』或『事實變更』一案，請依說明二辦理，請查照。說明：二、旨揭授權公告內容之變更，於適用海關緝私條例相關規定時，宜採『法律變更』之見解，說明如下：(一)按法務部 96 年 3 月 6 日法律字第 0960700154 號函說明三略以，行政罰法第 5 條所定『行為後法律或自治條例有變更』者，限於已公布或發布且施行之實體法規之變更，其變更前後之新舊法規必須具有同一性，且為直接影響行政罰裁處之義務或處罰規定；又法律或自治條例授權訂定法規命令或自治規則以補充義務規定或處罰規定之一部分，而此類規定之變更如足以影響行政罰之裁處，自亦屬行政罰法第 5 條所定之法規變更。按行政院依懲治走私條例第 2 條第 3 項授權公告之『管制物品項目及其數額』及貿易法規授權公告內容之變更，既屬法務部上開函所稱法律授權訂定之法規命令，且該公告內容屬本部 98 年 4 月 20 日台財關字第 09800093420 號令所稱『管

制』涵義，其內容之變更足以影響其是否依海關緝私條例第 37 條第 3 項『逃避管制』論處，亦即該公告之內容為處罰之構成要件，足以影響行政罰之裁處，宜認屬行政罰法第 5 條所定之法律變更，而有『從新從輕』原則之適用。……」與上開本院見解不合，無從適用，上訴人不得據以指摘原判決違背法令。

2、行政機關即使依函釋對公告變更前之行為不予處罰，亦不能拘束本案。上訴意旨主張目前行政機關對於與本案相同之案件（行政院公告內容之變更），皆依財政部 98 年 7 月 3 日台財關字第 09805019890 號函<sup>250</sup>釋採法律變更之見解，而對未確定之案件皆依前揭函釋改為「不罰」之處分云云，即令屬實，亦不得請求廢棄原判決。

#### (六)案件評析

按司法院釋字第 103 號解釋理由書謂：「刑法第 2 條所謂法律有變更，係指處罰之法律規定有所變更而言。行政院依懲治走私條例第 2 條第 2 項專案指定管制物品及其數額之公告，其內容之變更，並非懲治走私條例處罰規定之變更，與刑法第 2 條所謂法律有變更不符，自無該條之適用。」管制物品重行公告，一般行政法院均認為是行政上為適應社會實情或政策目的所為事實上之變更，並非屬於處罰法律有所變更，自不得據為廢止處罰之認定，無論公告內容之如何變更，其效力皆應僅及於以後之行為，無溯及既往而使公告以前之違法行為受何影響之理，亦即無「從新從輕原則」之適用。

<sup>250</sup>98 年 7 月 3 日台財關字第 09805019890 號：「主旨：有關行政院依懲治走私條例第 2 條第 3 項授權公告之「管制物品項目及其數額」及貿易法規授權公告內容之變更，究屬「法律變更」或「事實變更」一案，請依說明二辦理。請查照。說明：一、依據本部關政司案陳訴願審議委員會 98 年 6 月 12 日財訴發字第 09813506300 號書函辦理。二、旨揭授權公告內容之變更，於適用海關緝私條例相關規定時，宜採「法律變更」之見解，說明如下：（一）按法務部 96 年 3 月 6 日法律字第 0960700154 號函說明三略以，行政罰法第 5 條所定「行為後法律或自治條例有變更」者，限於已公布或發布且施行之實體法規之變更，其變更前後之新舊法規必須具有同一性，且為直接影響行政罰裁處之義務或處罰規定；又法律或自治條例授權訂定法規命令或自治規則以補充義務規定或處罰規定之一部分，而此類規定之變更如足以影響行政罰之裁處，自亦屬行政罰法第 5 條所定之法規變更。按行政院依懲治走私條例第 2 條第 3 項授權公告之「管制物品項目及其數額」及貿易法規授權公告內容之變更，既屬法務部上開函所稱法律授權訂定之法規命令，且該公告內容屬本部 98 年 4 月 20 日台財關字第 09800093420 號令所稱「管制」涵義，其內容之變更足以影響其是否依海關緝私條例第 37 條第 3 項「逃避管制」論處，亦即該公告之內容為處罰之構成要件，足以影響行政罰之裁處，宜認屬行政罰法第 5 條所定之法律變更，而有「從新從輕」原則之適用。（二）另依據上開法務部 97 年 11 月 12 日函說明三略以，行政罰法第 5 條所定「從新從輕原則」，乃指違反行政法上義務之行為後法律或自治條例有變更時，原則上適用「最初裁處時」之法律或自治條例。惟「行政機關最初裁處前」之法律或自治條例有利於受處罰者，適用最有利於受處罰者之規定。因此，上開公告內容變更，須於原處分機關為第 1 次裁處前發生，始有行政罰法第 5 條「從新從輕」原則之適用。至於原處分機關最初裁處後公告內容之變更則無適用」。



### 第三節 關務行政救濟之急迫性問題及具體案例

關務案件不僅是裁罰金額及漏稅金額多寡之問題，反而往往因為執行邊境檢查及管制的任務，而伴隨著貨物退運否准、貨物扣押或沒入處理的問題。貨物除了像農產品有季節性、腐敗性等問題外，化學物品存放的安全性問題，也讓關務案件的處理，增加了急迫性的因子；關務爭議案件一旦進入行政救濟，除了「時間成本」的考量外，案件擔保款<sup>251</sup>或假扣押<sup>252</sup>的「資金流動成本」，更使得民眾無法無後顧之憂的主張其權利，畢竟遲來的正義，是正義嗎？以下列舉 5 個案例來說明時間的急迫性是關務行政救濟必須考慮的特殊問題。第一項舉貨物的季節性因素 1 個案例，來說明「時間」在通關業務上的重要性，僅 1 天的時間差，稅率就多了 10%；第二項舉 1 案例探討退運貨物能否退稅之問題。退運貨物能否退稅之問題，常因關稅法第 64 條之規定貨物是否已經「提領」而異其結果，若貨物雖程序上已放行提領，實質上仍在政府監管中，能否認係尚屬「貨物提領前之將狀態」？第三項舉 1 案例探討沒入貨物自然腐敗後的問題。貨物責付受處分人保管自然腐敗後，可否對管領人再裁處「沒入物之價額」？關稅法第 18 條規定：「如有應退、應補稅款者，應於貨物放行之翌日起 6 個月內，通知納稅義務人，逾期視為業經核定」，關務行政救濟案件常因疏忽了稅費核定 6 個月的期限，而造成違法課稅之問題，徒增訟累。因此，本節第四項及第五項分別舉 2 案例探討關稅、營業稅及貨物稅稅額核的時間限制。

#### 第一項 貨物的季節性因素

##### 一、案例來源(第 20 案)

財政部訴願決定書(案號：第 10701294 號)

發文日期：108 年 2 月 15 日

發文字號：台財法字第 10813902850 號

原處分機關：財政部關務署臺中關

訴願決定主文：訴願駁回

<sup>251</sup>關稅法第 45 條規定：「納稅義務人如不服海關對其進口貨物核定之稅則號別、完稅價格或應補繳稅款或特別關稅者，得於收到稅款繳納證之翌日起三十日內，依規定格式，以書面向海關申請復查，並得於繳納全部稅款或提供相當擔保後，提領貨物」。

<sup>252</sup>海關緝私條例第 49-1 條第 1 項規定：「受處分人未經扣押貨物或提供適當擔保者，海關為防止其隱匿或移轉財產以逃避執行，得於處分書送達後，聲請法院假扣押或假處分，並免提擔保。但受處分人已提供相當財產保證者，應即聲請撤銷或免為假扣押或假處分」。

## 二、案例事實

訴願人於 107 年 3 月 1 日向原處分機關報運進口美國 FRESH ORANGES(新鮮香吉士)(食用)共 2 批,申報進口日期均為 107 年 2 月 28 日,稅則號別第 0805.10.91 號「其他鮮橙」,第 1 欄稅率 30%,單價 CFR USD 12.50/CTN,電腦核定按 C2(文件審核)方式通關,經依關稅法第 18 條第 2 項規定,准訴願人繳納相當保證金,先行驗放,事後再加審查。嗣原處分機關審核結果,照原申報稅則號別及稅率核定,並依關稅法第 35 條規定,分別按單價 CFR USD 17.83/CTN、20.5/CTN 核估完稅價格,核定應納稅費共新臺幣 445,180 元(包括進口稅 365,502 元、營業稅 79,192 元、推廣貿易服務費 486 元),通知訴願人繳納。訴願人就核定稅則號別部分不服,申請復查,未獲變更,遂向財政部提起訴願。

## 三、訴願人主張

- 1、貨櫃靠港高雄係 107 年 2 月 28 日,實際路拖至臺中報關為同年 3 月 1 日,請體恤 107 年 2 月 28 日為國定假日,翌日方能提貨,適用 3 月份稅則號別第 0805.10.20 號「鮮橙(每年 3 月 1 日起至同年 9 月 30 日止進口者)」。
- 2、自美國進口新鮮香吉士,向出口商(International Produce Group, LLC)訂貨,到貨日為 107 年 3 月 2 日至臺中,本意是適用稅率 20%;因 107 年 2 月 28 日為國定假日,同年 3 月 1 日方能報關提貨,檢附出口商聲明書及陽明海運股份有限公司到貨通知為證。

## 四、原處分機關答辯意見

本案貨物之進口日期為 107 年 2 月 28 日,未符合稅則號別第 0805.10.20 號「鮮橙(每年 3 月 1 日起至同年 9 月 30 日止進口者)」之貨名敘述,無該稅則號別之適用,系爭貨物歸列稅則號別第 0805.10.91 號「其他鮮橙」,並無不合。

## 五、訴願委員會審查意見

(一) 海關進口稅則總則一規定:「本稅則各號別品目之劃分,除依據本稅則類、章及其註,各號別之貨名及解釋準則之規定外,並得參據關稅合作理事會編纂之『國際商品統一分類制度(HS)註解』及其他有關文件辦理。」海關對於進口貨物稅則號別之核定,悉就貨物進口當時之狀態,依據海關進口稅則各稅則號別之貨名,各類、章註及解釋準則之規定予以歸列。

(二) 本件訴願人於 107 年 3 月 1 日報運自美國進口 FRESH ORANGES(新鮮

香吉士)(食用)共 2 批，申報進口日期均為同年 2 月 28 日，稅則號別第 0805.10.91 號「其他鮮橙」，稅率 30%；雖嗣後主張歸列稅則號別第 0805.10.20 號「鮮橙（每年 3 月 1 日起至同年 9 月 30 日止進口者）」，稅率 20%，惟稅則號別第 0805.10.20 號「鮮橙（每年 3 月 1 日起至同年 9 月 30 日止進口者）」，須進口日期於每年 3 月 1 日起至同年 9 月 30 日止，始有該稅則之適用，而本案貨物之進口日期係 107 年 2 月 28 日，不符合該稅則號別之規定。從而，原處分機關按系爭貨物原申報，核定歸列稅則號別第 0805.10.91 號「其他鮮橙」，洵屬有據。

(三) 訴願人主張：向出口商提出到貨日為 107 年 3 月 2 日，及 107 年 2 月 28 日為國定假日，同年 3 月 1 日方能報關提貨，請准適用 3 月份稅則號別第 0805.10.20 號等：

1、依據海關進口稅則總則二及貨物通關自動化實施辦法第 26 條授權訂定之「預報貨物通關報關手冊」進口篇參、進口貨物通關作業基本規定之八、單證合一進口報單 (NX5105) 各欄位填報說明：「項次 17 進口日期…(1) 進口日期為載運報單貨物之運輸工具進港或抵達日期：A. 進口日期可於提貨單或艙單資料查得。…項次 18 報關日期…(1)…(3) 本欄位係作為核計是否逾期報關，及算換外幣匯率之基準日。」是本案進口日期為載運貨物之運輸工具進港或抵達日期，且該日期可於提貨單或艙單資料查得。

2、訴願人雖聲明本案貨物經陽明海運確認於 2018 年 3 月 2 日到臺中，惟陽明海運到貨通知載明卸貨港高雄、到港日期為 2018 年 2 月 28 日，此亦與海運進口艙單所載載運系爭貨物之船舶「YM MOBILITY」，實際到港時間 ACTUAL DATE OF ARRIVAL 為「107/02/28 07:49:00」、停泊港口代碼 PORT OF BERTH, CODED 為「TWKHH」(臺灣高雄)相符，是本案貨物之進口日期為 107 年 2 月 28 日，殆無疑義。

3、至報關日期僅係核計是否逾期報關，及算換外幣匯率之基準日，縱本案係於 107 年 3 月 1 日報關，然系爭稅則號別之貨名係以進口日期為斷，尚與 107 年 2 月 28 日為國定假日，同年 3 月 1 日方能報關提貨無涉。

## 六、案件評析

一樣是新鮮香吉士，因為季節性的因素，雖然進口日僅一日之差，所適用的稅率即差了 10%，由此可見時間的掌握，在貨物通關業務中有著關鍵性的角色。從本案可以發現「報關日期」僅係核計是否逾期報關，及算換外幣匯率之基準日，「進口日期」則影響了稅則稅率的適用，相關業者應特別注意這關務案件急迫性的特質。

## 七、本案相關法令依據

(一)海關進口稅則號別第 0805.10.20 號「鮮橙(每年 3 月 1 日起至同年 9 月 30 日止進口者)」,第 1 欄稅率 20%;第 0805.10.91 號「其他鮮橙」,第 1 欄稅率 30%。

(二)本件訴願人於 107 年 3 月 1 日報運進口美國產製 FRESH ORANGES(新鮮香吉士)(食用)共 2 批,申報稅則號別第 0805.10.91 號「其他鮮橙」,第 1 欄稅率 30%。

## 第二項 退運貨物能否退稅之問題

### 一、案例來源(第 21 案)

財政部訴願決定書(案號:第 10201655 號)

發文日期:102 年 12 月 16 日

發文字號:台財訴字第 10213962430 號

原處分機關:財政部關務署高雄關

訴願決定主文:關於否准退還進口稅款部分之原處分(102 年 7 月 18 日高普旗字第 1021013○號函)撤銷,由原處分機關於收到本訴願決定書之次日起 2 個月內另為處分。

### 二、案例事實

訴願人於 102 年 5 月 2 日報運進口中國大陸產製 WELDING ELECTRODES EASYARCO 4303 等乙批計 14 項貨物,原申報貨品分類號列第 8311.30.10.00-0 號:「碳鋼製塗面條或有芯線,用於以火焰軟焊、硬焊或焊接者」,經原處分機關依據保三總隊通報實施落地追蹤檢查資料,複驗來貨結果,改歸列貨品分類號列第 8311.10.00.00-6 號:「卑金屬製塗面電極,用於電弧焊接者」項下,輸入規定為「MW0」(大陸物品不准輸入),非屬經濟部公告准許輸入之大陸物品。訴願人於 102 年 5 月 20 日具文申請復運出口繫案貨物,隨後於同年 5 月 27 日報運復出口,嗣以 101 年 6 月 18 日退稅申請書,主張繫案貨物經原處分機關派員至儲存倉庫查驗,確認為管制物品無誤,訴願人立即申請並完成退運出口手續,提示出口報單供核,請退還已繳納稅捐計 105,753 元(進口稅 68,228 元+營業稅 37,525 元);案經原處分機關審理結果,以 102 年 7 月 18 日高普旗字第 1021013○號函,除營業稅 37,525 元予以退還外,其餘否准。訴願人對否准退還進口稅部分不服,遂向財政部提起訴願。

### 三、訴願人主張

訴願人據實辦理進口申報並完納稅費，且於進口報單之申請查驗方式欄項內填列「8」，無矇混逃避企圖，嗣後亦依規定辦理退運，但如今卻以不符規定為由，否准退還進口稅，實不合理，請體恤損失，退還已繳納之進口稅等，資為爭議。

#### 四、原處分機關答辯意見

訴願人102年5月2日報運進口系案貨物，經複驗結果，改歸列貨品分類號列第8311.10.00.00-6號：「碳鋼製塗面條或有芯線，用於以火焰軟焊、硬焊或焊接者」，輸入規定為「MW0」（大陸物品不准輸入），非屬經濟部公告准許輸入之大陸物品，訴願人雖依限於102年5月27日將系案貨物復運出口，然因係「通關提領後」始復運出口，與關稅法第64條規定不合為由，否准退還進口稅。

#### 五、訴願委員會審查意見

(一)原處分機關102年7月18日高普旗字第1021013○號函復(即原處分)略以：「按關稅法第64條規定…本案來貨『塗面電弧焊條』核屬不准輸入之大陸物品，通關提領後復運出口，與上開規定不符」等語，是否指系案貨物業經提領，即不符合關稅法第64條第2、3款之規定？是否有同條第1款規定：「進口1年內因法令規定禁止其銷售、使用，於禁止之翌日起6個月內原貨復運出口，或在海關監視下銷毀。」之適用？並未予論明。

(二)查訴願人102年5月2日報運進口時，於進口報單申請查驗方式欄項內填列「8」（申請「書面審查」），依貨物通關自動化報關手冊-上冊：？、進口貨物通關作業基本規定：九、「申請審驗方式」及其通關方式說明：（一）「申請審驗方式」代碼之意義與適用範圍：代碼「8」之備註欄：「電腦篩選為C2者，於受理書面報單後，由權責人員審核，不符合條件時，得改為C3，以『先驗後放』或『倉庫驗放』方式辦理。」繫案貨物經原處分機關審核後，依關稅法第18條第1項規定，按訴願人申報事項(含貨名、稅則號別及原產地為中國大陸)，先行徵稅放行；惟繫案貨物既經保三總隊於訴願人102年5月2日依海關放行通知自倉庫提領後，出管制站前，通知訴願人將實施落地檢查，則訴願人雖提領貨物，但於保三總隊到場實行檢查(102年5月3日)前，不得擅自拆卸該進口貨物上之海關封條，復因落地檢查結果，繫案貨物屬不得進入之大陸物品，必須等待原處分機關之複驗，從而繫案貨物雖形式上已自倉庫(棧)提領並出管制站，然而實質上仍在政府監管中，能否認係尚屬「貨物提領前之將狀態」？若可，則訴願人於102年5月20日申請退運，可否依關稅法第64條第3款規定，請求

退還進口稅，即有重行審酌之餘地。

(三)綜上，原處分機關就訴願人申請退還進口稅乙節，僅以「繫案貨物通關提領後復運出口，與關稅法第 64 條規定不符」，並未論明係依該條之何一款規定否准其申請，處分理由尚欠周詳，且本件可否依關稅法第 64 條第 3 款規定，退還進口稅，亦有重行審酌之餘地，爰將原處分(102 年 7 月 18 日高普旗字第 1021013○號函)關於否准退還進口稅款部分撤銷，由原處分機關於收到本訴願決定書之次日起 2 個月內另為處分。

## 六、案件評析

「進口」、「報關」、「放行」及「提領」每個時間點均構成不同的法律效果。本案對「提領」時點之認定，依據關稅法第 64 條修正之立法理由：「(二)依京都公約…規定，宜適度擴大退稅適用範圍，使已繳納關稅之貨物，因特殊情形未真正供國內消費者，得以退還原繳關稅，增訂第 2 款及第 3 款規定。」本案該批進口貨物雖已放行提領，惟進口人係因配合國家安全法第 4 條及其施行細則第 20 條規定由保三總隊執行落地檢查，該批進口貨物仍在政府機關實力支配範圍之下，實質上尚無法對該進口貨物具有完全支配能力，與未向海關提領而供國內消費之效果不無二致。自關稅為「過境稅」性質觀之，以經海關通知放行出倉者，認屬已完成貨物提領作業固非無見，惟依該條款立法理由所示，原係參考京都公約規範有關關稅具有國內「消費稅」精神，因此，原處分機關於重核復查中，以本案符合因特殊情形「未真正供國內消費」者，同意退還原繳關稅。

## 七、本案相關法令依據

關稅法第 64 條：「已繳納關稅進口之貨物，有下列各款情事之一者，退還其原繳關稅：一、進口 1 年內因法令規定禁止其銷售、使用，於禁止之翌日起 6 個月內原貨復運出口，或在海關監視下銷毀。二、於貨物提領前，因天災、事變或不可抗力之事由，而遭受損失或損壞致無價值，並經海關查明屬實。三、於貨物提領前，納稅義務人申請退運出口或存入保稅倉庫，經海關核准」。

### 第三項 沒入物自然腐敗的問題

#### 一、案例來源(第 22 案)

最高行政法院判決 107 年度判字第 309 號

裁判日期:107年5月31日

上訴人:財政部關務署高雄關

被上訴人:○○○(船長)

判決主文:上訴駁回。上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

## 二、案例事實

緣被上訴人為「○○○號」漁船船長，於民國96年8月25日申報出港，在國境外向不詳成年人士購得淨重4,095公斤狗母魚及淨重55,062公斤鱈魚後，復於同年9月4日申報進港，經行政院海岸巡防署南部地區巡防局第五海岸巡防總隊以系爭魚貨疑似非自行捕獲為由而當場查扣，並依檢察官指示責付被上訴人保管，嗣另以被上訴人涉嫌違反懲治走私條例第2條第1項規定，移送臺灣高雄地方法院檢察署偵結提起公訴，嗣經臺灣高雄地方法院102年度訴緝字第97號、第98號、第99號及103年度易字第2號合併審理判決被上訴人就本件違反懲治走私條例部分為有罪，並於103年2月20日確定。上訴人於本件刑事判決確定後，以被上訴人涉私運貨物進口係一行為同時違反懲治走私條例及海關緝私條例，被上訴人等5人雖先後經高雄地院刑事判決有罪確定，惟刑事法院未就系爭魚貨為沒收之宣告，上訴人依海關緝私條例第36條第3項及行政罰法第26條1項但書規定，本應將系爭魚貨予以沒入，惟因系爭魚貨於受裁處前，已不存在致不能裁處沒入，爰依行政罰法第23條第1項規定，對被上訴人裁處沒入貨物之價額計新臺幣6,316,721元。被上訴人不服，循序提起行政訴訟，前經高雄高等行政法院104年度訴字第388號判決駁回後，被上訴人猶表不服，提起上訴，經本院105年度判字第334號判決廢棄該判決，發回原審法院更為審理。嗣經原審法院105年度訴更一字第12號判決，將訴願決定及原處分均撤銷，上訴人不服，乃提起本件上訴。

## 三、被上訴人(船長)主張

被上訴人等5人於96年8月25日出港作業，同年9月4日進港，經第五岸巡總隊查獲疑似非自行捕獲之系爭魚貨，並責由被上訴人切結保管。然而如此一大批魚貨要找冷凍廠寄放，所費不貲，被上訴人既不能出港捕魚賺錢，又要跑法院打官司，時間一久，對於冷凍廠租金等費用，被上訴人實承擔不起。後經友人介紹到中國大陸跑船，臨行之前委託友人代為看管，於中國大陸回來後，得知友人也負擔不起冷凍廠租金，致系爭魚貨腐爛，只好丟棄。

#### 四、上訴人(高雄關)答辯意見

(一)系爭魚貨業經行政院農業委員會漁業署判定應「非自行用底拖網或中層拖網作業捕獲」，且被上訴人於高雄地院刑事案件審理中，亦就系爭魚貨並非渠等自行捕獲，而係於國境外向不詳成年人士購得之事實坦承不諱，並經高雄地院採據為被上訴人違反懲治走私條例刑事有罪判決之認定基礎，此有該院刑事判決可稽。本件系爭魚貨既係另行購得，非自行捕獲，而屬一般商貨性質，又被上訴人從事漁撈作業多年，理應知悉漁船不得承運或裝載一般商貨，竟仍未依規定向海關申報，即逕以系爭漁船攜運系爭魚貨進口，自構成違反海關緝私條例第 36 條所定私運貨物進口之違章，即應受罰。

(二)刑事法院並未就系爭魚貨為沒收之宣告，是依行政罰法第 26 條第 1 項但書之規定，系爭魚貨仍應由上訴人依海關緝私條例第 36 條第 3 項規定裁處沒入，於法洵無違誤。另系爭魚貨前經檢察官指示第五岸巡總隊責付被上訴人具結保管，惟據第五岸巡總隊 103 年 12 月 27 日以南五總字第 0000000000 號函覆可知，系爭魚貨於裁處前應皆已不復存在。況且被上訴人於復查申請理由及本件起訴狀理由二均自承系爭魚貨業經丟棄，參據法務部 100 年 8 月 22 日法律字第 1000017015 號意旨，即屬行政罰法第 23 條所稱「以他法致不能執行沒入」之情形，是上訴人依據行政罰法第 23 條第 1 項之規定，對被上訴人裁處沒入貨物之價額，亦屬有據。

(三)系爭魚貨自 96 年 9 月 5 日起責付被上訴人保管，被上訴人本其保管人之地位，自應為防止系爭魚貨喪失或毀損之行為。惟被上訴人竟隱瞞魚貨實際流向，且未經向高雄地院或檢察官聲請解除保管人之責並獲許可前，即擅行將系爭魚貨交付他人致生滅失情事，顯難認已盡善良管理人之注意義務，故仍應認屬行政罰法第 23 條第 1 項所稱之情形，依法應予裁處沒入其物之價額。

#### 五、最高行政法院判斷

(一)次按法律之解釋須符合其規範目的，法律授權行政機關為裁量時，其裁量須符合比例原則。行政罰法第 23 條第 1 項前段係規定，得沒入之物，受處罰者或前條物之所有人於受裁處沒入前，予以處分、使用或以他法致不能裁處沒入者，「得」裁處沒入其物之價額，並非規定「應」裁處沒入其物之價額，行政機關於裁量是否沒入其物之價額時，自不能違背或逾越其規範目的。揆諸行政罰法第 23 條第 1 項之立法理由係謂：「依前二條規定應受沒入之裁處者，如為避免其物被沒入，而於受裁處沒入前，將得沒入之物予以處分、使用或以他法致全部或一部不能裁處沒入或致沒入物之



價值減損時，將無法貫徹裁處沒入之行政目的，顯然未盡公平，故第一項規定於裁處沒入前有此情形者，得對所有人裁處沒入其物之價額或其物及減損差額，以為代替或補充。」可知本條項之立法目的係為防止「應受沒入之裁處者，為避免其物被沒入，而於受裁處沒入前，將得沒入之物予以處分、使用或以他法致全部或一部不能裁處沒入或致沒入物之價值減損」之情事發生，故以代替性或補充性措施，貫徹裁處沒入之行政目的，並達到與裁處沒入相等的效果，俾符合公平原則。因此，須具有「為避免其物被沒入」之意圖，而於受裁處沒入前，將得沒入之物予以處分、使用或以他法致全部或一部不能裁處沒入或致沒入物之價值減損者，始得「裁處沒入其物之價額或其物及減損差額」；且沒入之目的無非要剝奪受處罰者對物持有、使用或處分的利益，如果受處罰者不具「為避免其物被沒入」之意圖，僅係於查獲扣押後受責付保管，該物卻因自然腐敗而遭毀棄者，其對物持有、使用或處分的利益既已不存在（實質效果等同剝奪），即無庸再裁處沒入，亦無裁處沒入其物之價額之必要，以免重複剝奪而逾越裁處沒入之行政目的。

(二)系爭魚貨既經被上訴人於96年9月4日在高雄第2港口中和安檢所申報進港時，為第五岸巡總隊實施監卸勤務所查獲扣押，再責付被上訴人切結保管，因屬生鮮易腐之水產，進口逾數年，衡情應皆已不復存在等情，為上訴人不爭之事實，被上訴人於原審亦陳稱如此一大批魚貨要找冷凍廠寄放，所費金額不在少數，被上訴人實承擔不起，後經友人介紹到中國大陸跑船，臨行之前委託友人代為看管，回來後，得知友人也負擔不起冷凍廠租金，致系爭魚貨腐爛，臭味薰天，只好丟棄等情在卷。而得沒入或沒收之扣押物有腐敗、毀損或喪失之虞者，海關或執行扣押之機關本得拍賣而保管其價金（刑事訴訟法第141條、海關緝私條例第20條參照），不宜責付原持有人保管，尤無法苛責其自行付費長期寄放冷凍廠。足見被上訴人僅係於系爭魚貨被查獲扣押後受責付保管，該物卻因海關或執行扣押之機關未及時拍賣而自然腐敗，致遭毀棄，並無「為避免其物被沒入」，而於受裁處沒入前，予以處分、使用或以他法致不能裁處沒入之情形，揆諸前開規定及說明，應不符行政罰法第23條第1項前段規定「得裁處沒入其物之價額」之要件；且系爭魚貨既因自然腐敗，致遭毀棄，被上訴人對該物持有、使用或處分的利益已不存在（實質效果等同剝奪），上訴人再裁處沒入其物之價額，即屬逾越裁處沒入之行政目的而違反比例原則，亦構成應予撤銷之理由。

## 六、案件評析

裁處沒入貨物之價額之意義，即為因應沒入物全部或一部不能裁處沒入或致沒入物之價值減損時，將無法貫徹裁處沒入之行政目的，顯然未盡公平，故規定於裁處沒入前有此情形者，得對所有人裁處沒入其物之價額或其物及減損差額，以為代替或補充。由本案可更清楚瞭解「沒入貨物之價額」之前提，須受處罰者具有「為避免其物被沒入」之意圖，而毀損其物之價值；若僅係因受責付保管，該物卻因自然腐敗而遭毀棄者，其對物持有、使用或處分的利益既已不存在，即無庸再裁處沒入，亦無裁處沒入其物之價額之必要，以免重複剝奪而逾越裁處沒入之行政目的。因此，基於通關線上貨物有腐敗、毀損的急迫性，得依海關緝私條例第 20 條第 1 項：「扣押物有不能依前條規定處理或有腐敗、毀損之虞者，海關得於案件確定前，公告變賣並保管其價金或逕送有關機關處理，並通知其所有人、管領人或持有人。」之規定，變賣其物，保管價金。

#### 七、本案相關法令依據

(一)行政罰法第 21 條：「沒入之物，除本法或其他法律另有規定者外，以屬於受處罰者所有為限」。

(二)行政罰法第 23 條：「(第 1 項)得沒入之物，受處罰者或前條物之所有人於受裁處沒入前，予以處分、使用或以他法致不能裁處沒入者，得裁處沒入其物之價額；其致物之價值減損者，得裁處沒入其物及減損之差額。(第 2 項)得沒入之物，受處罰者或前條物之所有人於受裁處沒入後，予以處分、使用或以他法致不能執行沒入者，得追徵其物之價額；其致物之價值減損者，得另追徵其減損之差額。第 3 項)前項追徵，由為裁處之主管機關以行政處分為之」。

(三)第 26 條第 1 項：「一行為同時觸犯刑事法律及違反行政法上義務規定者，依刑事法律處罰之。但其行為應處以其他種類行政罰或得沒入之物而未經法院宣告沒收者，亦得裁處之」。

#### 第四項 核定關稅額的次數限制(一次核定原則)

##### 一、案例來源(第 23 案)

財政部訴願決定書(案號：第 10700058 號)

發文日期：107 年 6 月 13 日

發文字號：台財法字第 10713919200 號

原處分機關：財政部關務署臺北關

訴願決定主文：原處分(復查決定)撤銷，由原處分機關另為處分。

## 二、案例事實

訴願人於106年1月至6月間向原處分機關報運進口PARTS OF MACHINE FOR SEMICONDUCTOR PRODUCTION共119批，其中SLIT VLV ASSY、GATE、DOOR等均申報稅則號別第8486.90.00號「其他第8486節所屬機器之零件及附件」，稅率為免稅，經原處分機關按C1(免審免驗)或C2(文件審核)方式徵稅放行在案。嗣原處分機關事後審查結果，認SLIT VLV ASSY應改列稅則號別第8481.80.90號「其他第8481節所屬之貨品」，稅率4%，門板應改列稅則號別第8481.90.90號「其他第8481節所屬貨品之零件」，稅率3%，爰發單補徵稅款共新臺幣(以下同)1,293,556元。訴願人不服，申請復查，未獲變更，遂向財政部提起訴願。

## 三、訴願人主張

HS註解為世界各國對貨品分類應用所遵循之規範依據，訴願人所舉歐盟案例與系爭貨物功能完全相同，應得作為我國稅則核定之參考依據等，資為爭議。

## 四、原處分機關答辯意見

本案經原處分機關送經關務署稅則法制組釋復略以：貨品藉由氣壓驅動門板之作動實現通道孔徑之開關而調節氣體流量(開啟或關閉)，符合稅則第8481節「閥及類似用具」之功能，依海關進口稅則解釋準則一、六及第16類類註二(甲)，屬稅則第8481節之範疇，宜歸列稅則號別第8481.80.90號。(三)參據Webster字典及稅則法制組釋復，Slit Valve屬於閥之範疇，宜歸列稅則第8481節，又門板為其零件，進口稅則第16類類註2(a)：「凡零件本身屬第84或85章各節所明列之物品者……，應歸入該兩章所列各節」、第16類總則(II)：「……此等零件即使係專作另一特定機器之零件之用者，亦歸屬於其本身應歸屬之節。尤以下列為然：……(4)栓塞、旋塞、閥等(第84.81節)……。」稅則號別第8481節：「栓塞、旋塞、閥等即使專供特殊機器或裝置，或車輛或飛機上用者仍列入本節中」之詮釋，原處分機關將系爭Slit Valve及門板分別改列稅則號別第8481.80.90號、第8481.90.90號，並無不當等由，駁回其復查之申請。

## 五、訴願委員會審查意見

(一)關稅法第18條第1項規定：「為加速進口貨物通關，海關得按納稅義務人應申報之事項，先行徵稅驗放，事後再加審查；該進口貨物除其納稅義務人或關係人業經海關通知依第13條規定實施事後稽核者外，如有應

退、應補稅款者，應於貨物放行之翌日起 6 個月內，通知納稅義務人，逾期視為業經核定。」由條文文義可知，納稅義務人報運貨物進口，若海關無法即時核定應課徵稅額，為避免延怠通關，得按納稅義務人申報事項先行徵稅放行，而於貨物放行之翌日起 6 個月內再予核定；倘海關於貨物通關當下，就納稅義務人申報事項已作更改，並按更改內容徵稅放行，則海關就進口貨物應徵稅額已為核定，與前揭先放後核之要件不符，無法適用關稅法第 18 條第 1 項規定，於放行後 6 個月內再予核定稅額，僅於符合關稅法第 65 條規定：「(第 1 項) 短徵、溢徵或短退、溢退稅款者，海關應於發覺後通知納稅義務人補繳或具領，或由納稅義務人自動補繳或申請發還。(第 2 項) 前項補繳或發還期限，以 1 年為限；短徵、溢徵者，自稅款完納之翌日起算；短退、溢退者，自海關填發退稅通知書之翌日起算……。」之情形，始得依該條規定補徵稅款。

(二)查訴願人於 106 年 4 月 30 日報運本案貨物進口，經電腦核列按 C2(文件審核)方式通關。案經原處分機關於 106 年 5 月 1 日，將報單第 10 項貨物及第 32 項貨物原申報稅則號別第 8486.90.00 號，稅率 Free，改列稅則號別第 8481.90.90 號，稅率 3%，並按更改後稅則號別及稅率核定應徵稅額，於同日徵稅放行在案，從而，原處分機關應無法就該份報單貨物，適用關稅法第 18 條第 1 項規定事後核定稅額並補徵稅款。嗣原處分機關以 106 年 6 月 27 日檢送「海關進口貨物稅費繳納證兼匯款申請書」，認 SLIT VLV ASSY 應改列稅則號別第 8481.80.90 號「其他第 8481 節所屬之貨品」，稅率 4%，門板應改列稅則號別第 8481.90.90 號「其他第 8481 節所屬貨品之零件」，稅率 3%，爰應補徵稅款共新臺幣 1,293,556 元，並再次註明係依關稅法第 18 條規定補徵稅費，此次的補徵其認事用法即難認無違誤。

綜上，原處分機關於通關時業經核定應課徵稅款之情形下，於貨物放行後復依關稅法第 18 條規定補徵稅款，認事用法難謂合妥，爰將原處分(復查決定)撤銷，由原處分機關就處分依據再予審究後，另為適當之處分。

## 六、案件評析

倘海關於貨物通關當下，就納稅義務人申報事項已作更改，並按更改內容徵稅放行，則海關就進口貨物應徵稅額已為核定，與前揭先放後核之要件不符，無法適用關稅法第 18 條第 1 項規定，於放行後 6 個月內再予核定稅額。當報單內，申報有數項，即使只改了其中一項，也會使整張報單的關稅額「業經核定」，事後不得再行變更，此為關稅的「一次核定原則」。因此，先放後核的關稅核定，除了應注意 6 個月的關稅額核定時間

限制外，亦應注意不得二次核定，本案即是違反了「一次核定原則」而遭撤銷之案例。

### 七、本案相關法令依據

海關進口稅則號別第 8486.90.00 號「其他第 8486 節所屬機器之零件及附件」，第 1 欄稅率為免稅；稅則號別第 8481.80.90 號「其他第 8481 節所屬之貨品」，第 1 欄稅率為 4%；稅則號別第 8481.90.90 號「其他第 8481 節所屬貨品之零件」，第 1 欄稅率為 3%。海關進口稅則總則一規定：「本稅則各號別品目之劃分，除依據本稅則類、章及其註，各號別之貨名及解釋準則之規定外，並得參據關稅合作理事會編纂之『國際商品統一分類制度（HS）註解』及其他有關文件辦理。」解釋準則一規定：「類、章及分章之標題，僅為便於查考而設；其分類之核定，應依照稅則號別所列之名稱及有關類或章註為之，此等稅則號別或註內未另行規定者，依照後列各準則規定辦理。」解釋準則六規定：「基於合法之目的，某一稅則號別之目下物品之分類應依照該目及相關目註之規定，惟該等規定之適用僅止於相同層次目之比較。為本準則之適用，除非另有規定，相關類及章之註釋亦可引用」。

### 第五項 核定營業稅、貨物稅稅額的時間限制

#### 一、案例來源(第 24 案)

財政部訴願決定書（案號：第 10402221 號）

發文日期：105 年 7 月 6 日

發文字號：台財法字第 10513929810 號

原處分機關：財政部關務署高雄關

訴願決定主文：原處分(復查決定)撤銷，由原處分機關另為處分。

#### 二、案例事實

訴願人於 101 年 3 月 9 日向原處分機關報運自印度進口 FRESH GRAPES 乙批，原申報單價為 CFR USD 4.8/CTN，經電腦核定按 C2(文件審核)方式通關，並依關稅法第 18 條第 2 項規定，准訴願人繳納相當金額保證金後，先予放行貨物，事後再加審查。嗣原處分機關參據關務署調查稽核組查價及調查結果，將貨物單價改按 CFR USD 18/CTN 核估，並先後審認訴願人涉繳驗變造及不實發票，虛報進口貨物價值，逃漏進口稅費之情事，爰依海關緝私條例相關規定對訴願人裁處罰鍰及追徵所漏稅費，訴願人不服，循序提起救濟，案經財政部 2 次訴願決定撤銷原處分並囑重核。原處分機

關於重新審核後，認定訴願人未涉上揭不法情事，且因原處分書之送達已逾關稅法第 18 條第 2 項所定之 6 個月期間，關稅稅額視為業經核定，乃於 104 年 3 月 25 日作成高普港字第 1041006390 號重核復查決定：「原處分撤銷。」嗣原處分機關重新核算本件應徵之進口稅費為新臺幣 96,154 元(含關稅 45,090 元、營業稅 50,726 元及推廣貿易服務費 338 元)，並掣發「海關進口貨物稅費繳納證兼匯款申請書(押金抵繳)」通知訴願人。訴願人不服，申請復查，未獲變更，遂向財政部提起訴願。

### 三、訴願人主張

(一)依財政部規定，官方統計價格，不得作為估價之依據或參考，正如同出口國之出口報單，不得作為核價依據。且原處分機關提出之進口葡萄交易參考價格，亦不應作為本件補稅及課罰之依據。

(二)原處分機關原得依關稅法第 29 條至第 34 條規定，參考訴願人歷年報運進口葡萄之完稅價格，並綜合交易型態、數量及運費等影響價格之因素，作合理調整之補稅，惟其逕依關稅法第 35 條規定，以查得資料作為核定補稅之基礎，顯有違誤。

(三)訴願人自印度 I 公司(即印度出口商)進口本件無籽葡萄係採三角貿易之交易模式：訴願人未直接與印度 I 公司往來，而係向澳洲 S 公司採購，再由印度 I 公司出貨予訴願人。訴願人為確認三方之初步交易原則，遂透過澳洲 S 公司與印度 I 公司共同書立 2012 GRAPES AGREEMENT(交易原則協議書)，約定以寄賣方式之價格，即每 1 箱無籽葡萄美金 6 元(或於其正負百分之二十範圍內之金額)，由訴願人先進口銷售後，再結算三方應分之利潤及應分攤之損失。澳洲 S 公司依交易原則協議書之約定，以寄賣價格作為開立發票之金額，並傳真予訴願人辦理本件報關，詎嗣調查稽核組辦理查價，因取得國外供應商之另一組存檔發票影本，爰先後認訴願人涉繳驗變造及不實發票之違章，訴願人不服，循序提起救濟，案經財政部 2 次訴願決定撤銷原處分並囑重核。原處分機關於重新審核後，雖已不再認訴願人涉上揭不法情事，惟仍維持改按 CFR USD 18/CTN 核估系爭貨物之完稅價格，訴願人未能甘服，爰再提起本件訴願。

(四)駐外單位檢送之印度 I 公司存檔發票與本件交易事實不符，據悉該發票係配合該公司內部會計部門作帳所需而編製，且該公司主管並未具名確認存檔發票之正確性，及說明其使用目的，原處分機關不應以其作為本件補稅及課罰之證據。

(五)原處分機關應參考歷年辦理印度進口無籽葡萄之完稅價格，並綜合交易型態、數量及運費等影響價格之因素，作合理之價格調整，再予補稅，同時並應退還溢徵之稅款。

(六)原處分機關撤銷訴願人涉繳驗不實發票違章之罰鍰，證明訴願人繳驗之系爭報關發票與本件交易事實相符，既認進口稅部分應按訴願人原申報價格核課，核算後進口稅應為 45,090 元，足見訴願人係依法申報進口，無何不實違規之處；既然本案進口葡萄之進口稅應按原申報價格核課，則原處分機關所應課徵之營業稅依法即為 13,527 元，非為 50,726 元甚明。原處分機關所稱依關稅法第 35 條規定，將本案貨物改按 CFR USD 18/CTN 核估完稅價格，自屬違誤，

#### 四、原處分機關答辯意見

(一)本案貨物完稅價格，原係依據調查稽核組查得之價格核定，惟前次訴願決定書意旨：「爰原處分機關不得僅憑出口商存檔發票此項單一證據，即認係本件實際交易價格，逕按關稅法第 29 條規定核估本件完稅價格」本案前經調查稽核組覆核，審認宜撤銷原依關稅法第 29 條規定所核定完稅價格，及海關緝私條例第 37 條所為之裁罰處分。

(二)本案農產品具有易腐特性，且為非規格化商品，查無出口時或出口前、後 30 日內銷售至中華民國之同樣或類似貨物，並經海關核定之完稅價格，故無關稅法第 31 條、第 32 條規定之適用；復訴願人未提供國內銷售發票供核，亦未提供生產成本及費用相關帳冊等憑以核估完稅價格，故亦無同法第 33 條、第 34 條規定之適用。又按 WTO 關稅估價協定第 7 條第 1 項(即關稅法第 35 條)：「進口貨物之完稅價格如不能依第 1 條至第 6 條之規定核定时，則應採用符合本協定與 GATT 1994 第 7 條之原則及一般條款規定之合理方法，並依據輸入國可取得之資料核定其完稅價格。」及第 7 條之註釋 2：「依第 7 條規定採用之估價方法，應以第 1 條至第 6 條規定之方法為基礎，在符合第 7 條之宗旨與規定，及在合理範圍內，予以彈性適用各該估價方法。」同條註釋 3：「所稱在合理範圍內彈性適用之範例如下：(a)同樣貨物：有關同樣貨物必須與進口貨物同時或相近日期輸出之規定，得為彈性之解釋；…(b)類似貨物：有關類似貨物必須與進口貨物同時或相近日期輸出之規定，得為彈性之解釋…。」再查調查稽核組參據存檔發票價格，並參酌駐印度代表處經濟組於 102 年 7 月 16 日函復中所提供於 APEDA 網站查得之官方統計價格，本案係 2012 年 1 月及 2 月期間銷售至我國之新鮮葡萄，其平均價格應介於 USD 1.944-1.973/KG，換算成每箱(以 8KG/CTN 為例)應為 EX-WORK USD 15.55-15.78/CTN。經洽詢長榮國際股份有限公司得知：2012 年 1 月至 2 月新鮮葡萄由印度承載至臺灣之實收運費，40 呎櫃約需 USD 2,865 元，本案換算平均每 CTN 運費 USD 1.81 元，故交易金額應為 C&F USD 17.36-17.59/CTN(8KG/CTN)(尚未加計內陸

運費)，與存檔發票申報價格 C&F USD 17-20/CTN(8KG/CTN)相近。另 101 年 12 月及 102 年 1 月，泰○貿易有限公司及茂○有限公司自印度 I 公司(本案供應商)進口葡萄，其報關發票格式與本案駐印度代表處查得之存檔發票相同、貨名相同，價格亦相當，分別為 C&F USD 22.5 及 18/BOX(8KG/BOX)。是以，參據並採認上開查得之資料，本案貨物依關稅法第 35 條規定，改按 CFR USD 18/CTN 核估完稅價格，應屬妥適，於法洵無不合。

#### 五、訴願委員會審查意見

(一) 本件因原處分書之送達已逾關稅法第 18 條第 2 項所定之 6 個月期間，關稅稅額視為業經核定，乃以重核復查決定將原處分包括罰鍰及追徵稅費之部分均撤銷。嗣原處分機關改依關稅法第 35 條規定，仍按 CFR USD 18/CTN 核估系爭來貨之完稅價格，惟因關稅稅額需按原申報核定，再經重新核算結果，本件應徵進口稅費為 96,154 元(含關稅 45,090 元、營業稅 50,726 元及推廣貿易服務費 338 元)，原處分機關爰以前經繳納之保證金抵繳後，通知訴願人。原處分機關依調查結果，撤銷原按關稅法第 29 條所為完稅價格之核定，及海關緝私條例第 37 條所為之裁罰處分後，改依關稅法第 35 條規定核估完稅價格，並據此重新核算應徵稅費，是否適法？經核調查稽核組按關稅法第 35 條規定，將系爭來貨以 CFR USD 18/CTN 核估其完稅價格，已踐行應盡之職權調查職責，且所為價格之核估，符合 WTO 關稅估價協定所揭示之宗旨，復非屬關稅法施行細則第 19 條第 2 項所列各款不得採用之估價方式或價格，又經續辦查價業務之基隆關於復查階段及訴願階段覆核後，均仍維持原核定價格並詳述理由，堪認其以合理方法核定之完稅價格適法允當。

(二) 法律授權由海關就進口貨物應徵之營業稅及推廣貿易服務費，隨同關稅一併徵收，乃基於稽徵程序之便利，故僅徵收程序及行政救濟程序，準用關稅法或海關緝私條例之規定辦理，並不因該等由海關代徵之程序，即改變營業稅及推廣貿易服務費之本質，與其有關之實體事項，如稅率(費率)、稅基、核課期間、免稅項目等，仍應回歸各母法之實體規定，並有稅捐稽徵法第 21 條規定核課期間之適用。且依關稅法第 18 條第 1 項及第 2 項規定之前後文義，可知其所謂 6 個月期限，係指關稅(進口稅)之核課期間，而視為核定者，僅係指關稅之應納稅額，並不及於營業稅、推廣貿易服務費。另參照關稅法關於核定完稅價格之規定係列在第 2 章第 2 節第 29 條以下至第 42 條，其本質為進口貨物價格的確認，除以之作為課徵關稅的稅基外，並作為課徵營業稅、推廣貿易服務費的基數，在體系上與同法第 18 條係列於第 2 章第 1 節(規範報關及查驗)有別，而依關稅法第 18



條規定視為業經核定者，既僅限於關稅之應納稅額(稅基×稅率)，並不及於營業稅、推廣貿易服務費，則用以計算關稅的稅基，自不能拘束計算營業稅、推廣貿易服務費的基數，故縱使關稅之應納稅額視為業經核定，對於營業稅、推廣貿易服務費的課徵，仍有依序適用關稅法第 31 條、第 32 條、第 33 條、第 34 條(或第 34 條、第 33 條)、第 35 條規定之標準予以核定進口貨物完稅價格之餘地。是以，關稅部分雖依關稅法第 18 條視為業經核定，營業稅、推廣貿易服務費如仍於稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 1 款規定之 5 年核課期間內，海關自應依序按照前揭關稅法第 31 條等規定之標準，重新核估進口貨物之完稅價格，作為徵收推廣貿易服務費的基數，並加計視為業經核定之關稅稅額(進口稅捐)作為營業稅之稅基，分別乘以法定稅率或費率，計算應課徵之稅費，方屬正辦(最高行政法院 105 年度判字第 120 號判決意旨參照)。

(三) 準此，本件原涉及海關緝私條例違章之處分書送達，因已逾關稅法第 18 條第 2 項所定之 6 個月期間，原處分機關始將該處分書包括追徵稅費之部分一併撤銷，並改依關稅法第 35 條規定，核估系爭來貨之完稅價格，固非無憑，已如上述，則參照前揭說明，雖關稅應納稅額部分依法需按原申報核定，惟營業稅、推廣貿易服務費既仍於 5 年之核課期間內，此際原處分機關即應以按關稅法第 35 條核估之完稅價格，作為徵收推廣貿易服務費的基數，並加計視為業經核定之關稅稅額作為營業稅之稅基，再分別乘以法定費率(萬分之 4)及稅率(5%)，計算應課徵之推廣貿易服務費及營業稅。惟原處分機關於計算本件應課徵之營業稅時，是否已依照上述原則與方法覈實驗算，似待再酌，爰將本件原處分(復查決定)撤銷，由原處分機關重行審酌後，另為適當之處分。

## 六、案件評析

(一) 審查完稅價格之核定时，與審理涉海關緝私條例違章案件時所要求之證明程度，自不相同。原處分機關於重新審核後，業認依查證結果，尚難直指訴願人涉上揭不法情事，惟因原申報價格偏低，仍有再予調查核價之必要。由於稅捐徵收處分所具有之大量性與課稅資料多為納稅義務人所掌握等本質，原得於個案中視實際情形及納稅義務人是否克盡協力義務，適當調整證明程度，以實現公平課稅之要求，非如租稅裁罰處分，為恪遵保障人民權益、確保國家行政權合法行使之宗旨，需由稅捐稽徵機關負擔舉證責任至使受理爭訟機關完全確信違法事實之存在，故兩者本非可等同視之。況依關稅法規定，海關亦非需證明進口人提出之交易文件至確屬虛偽不實之程度，始得不依據進口人提出之交易價格資料核定，而是基於專業

之審查，由進口人負相當之協力義務後，海關仍具合理懷疑時，即可依法另行核定其完稅價格。

(二) 法律授權由海關就進口貨物應徵之營業稅及貨物稅，隨同關稅一併徵收，乃基於稽徵程序之便利，故僅徵收程序及行政救濟程序，準用關稅法或海關緝私條例之規定辦理，並不因該等由海關代徵之程序，即改變營業稅、貨物稅及推廣貿易服務費之本質，與其有關之實體事項，如稅率(費率)、稅基、核課期間、免稅項目等，仍應回歸各母法之實體規定，並有稅捐稽徵法第 21 條規定 5 年核課期間之適用。

#### 七、本案相關法令依據

(一) 稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 1 款：「稅捐之核課期間，依左列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為 5 年」。

(二) 稅捐稽徵法第 35 條之 1：「國外輸入之貨物，由海關代徵之稅捐，其徵收及行政救濟程序，準用關稅法及海關緝私條例之規定辦理」。

(三) 加值型及非加值型營業稅法第 41 條：「貨物進口時，應徵之營業稅，由海關代徵之；其徵收及行政救濟程序，準用關稅法及海關緝私條例之規定辦理」。

(四) 加值型及非加值型營業稅法第 20 條第 1 項：「進口貨物按關稅完稅價格加計進口稅後之數額，依第 10 條規定之稅率計算營業稅額」。

(五) 貿易法第 21 條第 1 項：「為拓展貿易，因應貿易情勢，支援貿易活動，主管機關得設立推廣貿易基金，就出進口人輸出入之貨品，由海關統一收取最高不超過輸出入貨品價格萬分之 4.25 之推廣貿易服務費。但因國際條約、協定、慣例或其他特定原因者，得予免收。」(經濟部 95 年 9 月 26 日經貿字第 09500619920 號函公告修正「推廣貿易服務費實際收取比率，由現行萬分之 4.15 調降為萬分之 4，並自 95 年 10 月 1 日起生效」)。

### 第四節 關務行政救濟之僵固性問題及具體案例

關務行政救濟最常出先的僵固性問題分為調查程序的必要性及難度、推計課稅的法定順序、行政救濟程序的僵固性及裁量時間、空間的限縮等僵固性。本節共舉 12 案例來探討行政救濟僵固性的問題。第一項調查程序的僵固性-職權調查之必要性 1 個案例；第二項調查過程的難度包括產地認定困難的案例、專家亦難判斷貨名時之虛報貨名及非故意過失之

貨名不符時，虛報貨物名稱應如何認定的 3 個案例；第三項以 2015 台灣年度最佳稅法判決評選一案談論關於事後稽核案件未經立案時的效力；第四項完稅價格推計課稅的法定順序 1 個案例；第五項行政救濟程序的僵固性，分別針對未經復查逕提訴願、訴願逾期、未訴願直接訴訟及未訴願經聽證直接訴訟 4 個案例來探討其法律效果。第六項行政裁量空間的僵固性，包括單純法律適用不具裁量空間之爭議案件，及違規之事實受限於商標權利人態度始能認定是否侵權等 2 個行政裁量受限的案例。

### 第一項 調查程序的僵固性

#### 一、案例來源(第 25 案)

財政部訴願決定書(案號：第 10501132 號)

發文日期：105 年 10 月 7 日

發文字號：台財法字第 10513946920 號

原處分機關：財政部關務署高雄關

訴願決定主文：原處分(重核復查決定)撤銷，由原處分機關另為處分。

#### 二、案例事實

訴願人於 102 年 11 月 6 日向原處分機關報運進口「DRIED GALANGAL CHIPS(中藥用)(南薑片)(經高溫加熱烘乾處理)」乙批，原申報單價為 CIF USD 0.2/KGM，經電腦核定按 C2(文件審核)方式通關，並依關稅法第 18 條第 2 項規定，准訴願人繳納相當金額之保證金後，先予放行貨物，事後再加審查。嗣原處分機關參據關務署調查稽核組簽復查價結果，將來貨單價改按 CIF USD 0.95/KGM 核估，並依該組函意旨，審認訴願人涉繳驗不實發票，逃漏進口稅款之違章，爰依海關緝私條例第 37 條第 1 項第 3 款、第 44 條、加值型及非加值型營業稅法第 51 條第 1 項第 7 款及貿易法第 21 條第 1 項規定，裁處所漏進口稅額 2 倍之罰鍰計新臺幣 397,902 元，同時追徵進口稅款計 328,109 元(含進口稅 252,004 元、營業稅 75,601 元及推廣貿易服務費 504 元)；另逃漏營業稅部分，裁處所漏營業稅額 1.5 倍之罰鍰計 89,527 元。訴願人不服，申請復查，未獲變更，訴經財政部將原處分(復查決定)撤銷，著由原處分機關另為處分。案經原處分機關重核復查決定：「復查駁回。」訴願人仍表不服，再向財政部提起訴願。

#### 三、訴願人主張

(一)本案實際交易價格確為 USD 9,012，訴願人取得船公司之運送資料後，隨即於 102 年 10 月 31 日以訴願人名義，至臺灣銀行匯款付清，匯款總額與報單完全相符。惟海關以 102 年 10 月 31 日同日，訴願人負責人之母親另以匯款單匯款 USD 33,795 至 C○○(個人)，懷疑亦為貨價之一部分。查本案買賣雙方於 102 年 9 月 17 日簽訂之 transaction contract 中，即明定以 CIF USD 0.2/kg 成交；負責人母親所為之額外匯款，乃起因負責人父親李○基君曾於 98 至 100 年間投資印尼生意失敗，欠下債務，於 101 年 11 月 16 日情商舊識 C○○借得 USD 493,000 以償還債務，故私人匯款屬清償私人借貸之用，與訴願人同日匯付貨款尚無牽連，關於此節，並曾於調查稽核組有所說明。是以，該筆清償借貸之匯款雖足令海關懷疑與貨價有關聯，惟仍無損成交價格為 USD 0.2/kg 之正確性。

(二)查印尼泗水直接出口乾南薑銷售價格皆落在 FOB USD 0.7-1.5/KGM 之間，若為出口國市場銷售價格，參關稅法施行細則第 19 條第 2 項第 3 款「貨物在輸出國國內市場銷售價格」，本不可採；若為出口國報運出口報單價格，參照原處分機關 100 年 8 月 31 日高普緝字第 1001003○號復查決定書撤銷理由，其出口報關價格不得作為交易價格。現卻引用以作為支撐 USD 0.95/KG 之正確性與正當性，顯有瑕疵，而不足採。

#### 四、原處分機關答辯意見

(一)本案貨物進口日期為 102 年 11 月 6 日，訴願人於 102 年 10 月 31 日分別以公司及其負責人母親劉○觀君名義匯出 USD 9,012 及 USD 33,795 至 C○○帳戶，故本案已查得實際交易金額為 USD 42,807(USD 9,012+USD 33,795)，應依關稅法第 29 條規定，改按 CIF USD 0.95/KGM(USD 42,807÷來貨數量 45,060 KGM)核估來貨單價，又因本案報關時繳驗之發票內容與查得實際交易狀況不同，故訴願人涉有繳驗不實發票情事，予以論處。

(二)查本案復查申請人對於額外匯出款說明，僅提供乙份單方聲明之借據，借款金額為 USD 493,000(新臺幣約 14,790,000 元)，如此龐大之金額，且為跨國借款，其借據上卻未有債權人之簽章，亦未註明借款利息、到期未還款處理方式或公證、質押等細節，似不合一般民情作法，令人質疑其真實性。

(三)另查復查申請人於 102 年 6 月至 103 年 3 月間向供應商進口計 7 筆，每筆進口數量介於 43,500-113,940 KG，進口申報單價皆為 CIF USD 0.2/KG，匯款方式皆是以『鼎盛』名義匯出與報單申報金額相符後，於同天或鄰近的某天以『劉○觀』名義又匯出一筆匯款分類申報為 700(已進口之貨款)之外匯金額，且無論進口數量多少，相近的兩筆匯款金額與進口

數量經計算後，其單價皆約為 USD 0.95/KG，計算如此精準之還款金額，復查申請人所稱係為償還私人欠款之說詞，實難採信。

(四)訴願人僅主張為「還債」，故有額外的「匯出款項」與供應商，卻無法提供資料佐證因「借款」而有實質「匯入款項」，以釐清借貸一事之真實性。

(五)查中央銀行匯出匯款分類種類甚多，其中確有償還國外借款本金項目（編號 340）無誤。且訴願人提供之「外匯支出或交易申報書」，於「外匯支出或交易性質」中亦有規定除進口貨款外之其他匯出款項者，應具體詳填性質。本案劉○觀君於「外匯支出或交易性質」勾選進口貨品價款，臺灣銀行依據劉○觀君已勾選進口貨品價款之「外匯支出或交易申報書」進而產製「匯出匯款賣匯水單/交易憑證」，該憑證匯款分類名稱及編號係根據劉○觀君所填交易性質而載明「700 已進口之貨款」等字樣，並經劉○觀君審閱無訛後蓋章，且經臺灣銀行承辦人員加蓋承辦章，故該筆匯款為進口貨款甚明。次查，依據「管理外匯條例」第 6-1 條及「外匯支出或交易申報辦法」規定，新臺幣 50 萬元以上之等值外匯收支或交易，應依規定據實填報，而銀行服務人員亦會協助填報表格，訴願人並非首次使用臺灣銀行外匯匯款服務，對此流程應不陌生，卻稱乃銀行要求應勾選項目並無借貸一項，訴願人所言難以採信，劉○觀君之匯款為進口貨價，至為明確。

##### 五、訴願委員會審查意見

(一)訴願人主劉○觀君私人匯款屬清償私人借貸之用，與訴願人同日匯付貨款尚無牽連等由，資為爭議。訴願人最後 1 筆進口日期為 102 年 11 月 24 日；另查訴願人於 102 年 11 月 24 日至 103 年 12 月 31 日，均無匯款予 C○○之紀錄等。則對照訴願人另行檢附之 3 張匯款單據（即以劉○觀君名義分別於 102 年 11 月 8 日、103 年 9 月 12 日、103 年 9 月 25 日各匯至 C○○帳戶 USD 80,000、USD 20,000、USD 20,000），似顯示以劉○觀君名義對 C○○所為匯款並非必然與進口貨物相關，否則，為何於訴願人停止進口貨物之後，劉○觀君繼續以其私人名義匯款至印尼供應商？若謂係事後刻意安排之匯款，惟查上揭劉○觀君 102 年 11 月 8 日之匯款係發生在本件進口日 102 年 11 月 6 日後不久，該時點訴願人尚無從預知日後會接受資金流向之調查，應無以此蓄意捏造匯款之可能；況該 102 年 11 月 8 日匯出 USD 80,000 之金額，經查尚無與調查稽核組提示訴願人自 102 年 6 月起之 7 筆原申報貨款中之任何 1 筆，呈現經加總計算後單價約為 USD 0.95/KG 之比例關係，故欲以該筆匯款指為構成查得貨價之一部分，亦屬

不可得。準此，經調查稽核組調閱之相關結匯資料中，是否所有以劉○觀君名義所為之匯款，只要與原申報貨價呈現一定比例，即必然構成進口貨物真實交易價格之一部分？訴願人主張劉○觀君之匯款係用作償還私人借貸，是否無理由？觀諸以上事證，均非無再行審酌之餘地。

(二)劉○觀君匯款之分類均勻選為 700(已進口貨款)或 701(未進口貨款)等由，指摘訴願人主張償還私人借款乙事尚難採認，惟對此訴願人已提出相應說明，且查卷附訴願人所選用臺灣銀行之匯出匯款賣匯申請書上，匯款分類名稱及編號欄中之待選項目確實僅有 700 或 701 兩項可資勾選，原處分機關僅憑前開理由，以主觀之取捨，排除借貸事實之可能性，尚嫌率斷。

(三)按「…海關緝私條例第 37 條第 1 項第 3 款規定所稱…『不實之發票或憑證』係指繳驗之發票或憑證雖仍出於有製作權人之製作而非屬偽造或變造，惟所繳驗者，或為交易雙方通謀所製作之內容虛偽不實之發票或憑證，或係就同一交易事實製作多數之發票或憑證，而僅繳驗其一部，或有其他類此虛偽不實之情形；亦即，所繳驗之發票或憑證本身是否『不實』，實務上仍應就個案視其與表徵之交易事實是否一致而定，除有非屬一致而確存虛偽不實之情形外，進口人僅係漏將關稅法第 29 條第 3 項各款規定之費用計入完稅價格內申報並發生錯誤，仍與繳驗不實之發票或憑證有間，尚難認定已構成繳驗不實之發票或憑證。」改制前本部關稅總局 100 年 1 月 25 日台總政緝號函可資參照。查本件訴願人申報之價格與發票及匯款等資料相符，國外供應商 C○○亦確認發票上載價格即為實際交易價格，並稱借款已返還在案，原處分機關復未能證明訴願人所繳驗之發票與實際交易狀況不同，已如前述，逕予認定訴願人繳驗不實發票，逃漏進口稅款情節論處，經核仍屬推測之詞，尚不值採。

## 六、案件評析

按行政程序法第 36 條及改制前行政院 39 年判字第 2 號等判例意旨，行政機關對於應依職權調查之事實，負有調查義務，於當事人有利及不利之事項，並應一律注意，且認定事實須憑證據，倘無證據足資認定有堪以構成行政罰要件之事實存在，即不得僅以推測之詞予人處罰。針對行政裁罰之違章要件事實，依法即應由行政機關負擔客觀舉證責任，於受理爭訟機關無法完全確信待證事實存在時，由行政機關承擔其認定該事實不存在之不利益。次按關稅法第 29 條規定，海關必須查明納稅義務人申報之進口交易價格確屬虛偽不實，且提出客觀上足以證明其真實交易價格之證據資料，始能以該證據資料所證明之交易價格，作為按關稅法第 29 條

規定計算完稅價格之根據。如果海關提出之證據資料客觀上並不足以證明納稅義務人申報進口貨物之真實交易價格，僅能使其申報之交易價格之真實性或正確性產生疑義者，即不能任憑其主觀之取捨，逕以該證據資料所顯示之交易價格，作為計算完稅價格之根據，而應視為無法按關稅法第 29 條規定核估其完稅價格，並依序按關稅法第 31 條以下規定之標準予以核定(最高行政法院 103 年度判字第 407 號判決意旨參照)。原處分機關未能查明訴願人申報之進口交易價格確屬虛偽不實，且提出之證據資料客觀上並不足以證明其真實交易價格，致尚無法完全確信訴願人已涉繳驗不實發票，逃漏進口稅款之違章，所稱至於「不實之發票或憑證」係指繳驗之發票或憑證，雖仍出於有製作權人之製作而非屬偽造或變造，所繳驗之發票或憑證本身是否「不實」，實務上仍應就個案視其與表徵之交易事實是否一致而定。而本案原處分機關並無查得交易雙方通謀所製作之內容虛偽不實之發票或該交易事實製作多數之發票或憑證，而僅繳驗其一部分，即證實查無有其他類比虛偽不實之情形，則原處分機關稱本案有繳驗不實發票之認定即無所依麗。

#### 七、本案相關法令依據

(一)行政程序法第 9 條：「行政機關就該管行政程序，應於當事人有利及不利之情形，一律注意。」

(二)海關緝私條例第 44 條：「有違反本條例情事者，除依本條例有關規定處罰外，仍應追徵其所漏或沖退之稅款。但自其情事發生已滿 5 年者，不得再為追徵或處罰」。

(三)營業稅法第 51 條第 1 項第 7 款：「納稅義務人，有下列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處 5 倍以下罰鍰，並得停止其營業：一、…。七、其他有漏稅事實者」。

(四)貿易法第 21 條第 1 項：「為拓展貿易，因應貿易情勢，支援貿易活動，主管機關得設立推廣貿易基金，就出進口人輸出入之貨品，由海關統一收取最高不超過輸出入貨品價格萬分之 4.25 之推廣貿易服務費。但因國際條約、協定、慣例或其他特定原因者，得予免收」。

### 第二項 調查過程之困難

#### 一、產地認定之困難

##### (一)案例來源(第 26 案)

財政部訴願決定書(案號：第 10500290 號)

發文日期：105 年 10 月 6 日

發文字號：台財法字第 10513943280 號

原處分機關：財政部關務署基隆關

訴願決定主文：原處分(復查決定)撤銷，由原處分機關另為處分。

## (二) 案例事實

訴願人於 104 年 1 月 5 日及同年 2 月 9 日，向原處分機關報運進口越南產植 DRIED MUSHROOM (乾香菇) 及香菇切片 2 批，電腦核定按 C3(貨物查驗)方式通關；原處分機關查驗結果，認實到貨物產地為中國大陸，應歸列貨品分類號列第 0712.39.20.00-0 號「乾香菇」，輸入規定為 MW0(大陸物品不准輸入)，核屬臺灣地區與大陸地區貿易許可辦法第 7 條規定不得輸入之大陸物品，又系爭 2 報單貨物完稅價格總額均逾新臺幣 10 萬元，且重量逾 1,000 公斤，核屬行政院依懲治走私條例第 2 條第 3 項規定授權公告「管制物品管制品項及管制方式」第 2 點規定之管制進口物品，審認訴願人虛報進口貨物產地，逃避管制之違章成立，爰依海關緝私條例第 37 條第 3 項轉據同條例第 36 條第 1 項、第 3 項規定，處貨價 1 倍之罰鍰，共計 29,265,768 元，併沒入貨物。訴願人不服，申請復查，未獲變更，遂向財政部提起訴願。

## (三) 訴願人主張

- 1、系爭乾香菇雖為大陸菌種，惟均於越南進行栽種與採集，揆諸進口貨物原產地認定標準規定，該乾香菇之原產地乃越南無疑。
- 2、原處分機關未斟酌訴願人所檢附之越南官方及商工總會(VCCI)出具生產設備、產能在內等有關證明文件與其他照片資料，有認定事實顯有錯誤之違法。
- 3、鑑定小組無論就同批貨樣或同一出口商貨物之鑑定結果，均生前後不一之矛盾，且於鑑定條件不明確、並無出口地樣本資料庫以供比對之情形下，原處分機關據其鑑定結果認定系爭貨物原產地，尚嫌速斷。
- 4、本案依基隆地檢署送請鑑定小組進行穩定性同位素及微量元素鑑定，結果介於越南樣本與大陸地區樣本之間，而較接近越南樣本。

## (四) 原處分機關答辯意見

- 1、本案經行政院農業委員會農糧署鑑定結果函覆，系爭貨樣性狀檢核比對結果，與中國大陸樣本全部或高度相符，另參酌鑑定小組意見，越南種植之香菇，其性狀並無與中國大陸種植之香菇全部或高度相符之可能，原處分機關認定來貨產地為中國大陸而非越南，核屬有據。
- 2、系爭貨物經鑑定小組以「穩定性同位素」及「微量元素」檢測分析結果，成分特性與中國大陸樣本接近。



3、訴願人訴稱其每包香菇菌袋濕重 2.5 公斤以上，可採收之鮮香菇重量約為 2 公斤，乾濕比例 4:1 云云，應屬不合理推算。即便依出口商所陳之菌包數量，參據行政院農業委員會農業試驗所及農糧署函覆意見估算，系爭乾香菇年度合理生產量應為 26.25 噸，惟訴願人報運進口乾香菇合計為 101.738 噸，與合理產量相差甚鉅。

4、按進口貨物產地之認定，應以實到貨物查驗取得之現場證據力為主，書件審核及國外根查為輔，經綜合研判始作為產地認定之準據。本案訴願人檢附具駐外單位認證之產地證明書及越南官方出具之產能證明文件，僅得表彰該文書之形式真實性，至於其所證明之內容是否屬實，則不在證明之列。次按鑑定小組乃具公信力與專業性之法定權責鑑定機關，較諸訴願人所提文件與本案實到貨物取具代表性貨樣送該鑑定小組所得結果，自當以實到貨物鑑定之證據力為強。

5、訴願人陳稱系爭貨物使用中國大陸菌種所種植，惟並無具體事證足資佐憑。另審酌越南香菇栽培以個體戶為主，國產香菇量小，其本地香菇有 99%係自中國大陸進口，就其生產量觀之，並無法提供該國人民所需，更遑論出口，故系爭貨物之產地為越南應非事實。

#### (五) 訴願委員會審查意見

1、又「行政官署對於人民有所處罰，必須確實證明其違法之事實。倘不能確實證明違法事實之存在，其處罰即不能認為合法。」及「行政罰與刑罰之構成要件雖有不同，而刑事判決與行政處分，亦原可各自認定事實，惟認定事實須憑證據，倘無證據足資認定有堪以構成行政罰或刑罰要件之事實存在，即不得僅以推測之詞予人處罰，則為二者所應一致。」此有改制前行政法院 39 年度判字第 2 號判例及 75 年度判字第 309 號判例可稽。是認定事實，應憑證據，倘無積極證據證明違法事實之存在，即使當事人所為之各項主張不可採，仍不得予以處罰。申言之，海關固為進口貨物原產地認定之權責機關，惟於認定進口貨物之原產地時，仍應依職權調查證據，對當事人有利及不利之事項一律注意，並依論理及經驗法則判斷事實之真偽，至確實證明違法之事實，其處罰始為合法。

2、關於系爭貨樣經鑑定小組與中國大陸及越南等地樣本性狀檢核比對結果，與中國大陸樣本全部或高度相符乙節：經查出口商所在地越南高平省鄰近中國大陸，其氣候條件及栽培材料等是否會影響香菇外觀性狀致與中國大陸所產者，一定有所差異？又越南高平省產植之香菇，其外觀性狀是否與中國大陸全境栽種之香菇均有差異？鑑定小組比對之越南及中國大陸樣本係取自各該國內之何地區等，應係原處分機關採據該比對結果前須加以查證釐清者；又鑑定小組於 104 年 12 月至出口商處取具樣

品後，原處分機關未將系爭貨樣送經性狀檢核比對，則鑑定小組前於未取得出口商所在地樣本之情形下，所進行之比對結果，是否即能證明系爭貨物非於越南栽種生產，自非無疑。

3、關於鑑定小組以「穩定性同位素」及「微量元素」檢測分析結果，系爭貨樣成分特性與中國大陸樣本接近乙節：經查鑑定小組於104年間就系爭貨樣進行之「穩定性同位素」及「微量元素」檢測，係於尚未建立越南香菇成分資料下所為，尚無法與越南樣本進行比對，則原處分機關稱該鑑定結果與中國大陸樣本接近，即認定系爭貨物產地為中國大陸而非越南，自有未洽。

4、關於訴願人自同一出口商進口乾香菇，其總量顯與該出口商合理產量不符乙節：按原處分機關參據農試所、農糧署意見及中國大陸網站資料，認訴願人所稱出口商採用之中國大陸菌種，每個菌包最多可採收600公克鮮香菇，再依乾濕比8:1計算乾香菇重量，估計出口商乾香菇合理年產量應為26.25噸，惟查原處分機關引據之上述資料，係關於中國大陸菌包於中國大陸栽種情形，至出口商引進中國大陸菌種，自製菌包於越南栽種，是否得直接援引該等資料加以估算其產量，非無斟酌之餘地。次查鑑定小組自出口商取具樣本後，經檢測其乾濕比約為6-7:1，與原處分機關所引據資料不符，又無其他足資證明出口商年產量之證據，則原處分機關認定訴願人進口總量與出口商產量不符，自嫌速斷；退步言之，縱原處分機關所估算出口商產量係屬正確，亦僅能證明訴願人進口超過該產量部分，並非本案出口商所栽種生產，亦難獲致系爭貨物必非越南產植之結論。

#### (六)案件評析

產地認定在實務上是非常困難的任務，以本案為例，縱使出口商採用之中國大陸菌種，原處分機關認定訴願人進口總量與出口商產量不符，僅能證明訴願人進口超過該產量部分，並非本案出口商所栽種生產，亦難獲致系爭貨物必非越南產植之結論；又以「穩定性同位素」及「微量元素」檢測分析，因尚未建立越南香菇成分資料，以鑑定結果與中國大陸樣本接近一樣無法說服訴願會。因此認定事實，應憑證據，倘無積極證據證明違法事實之存在，即使當事人所為之各項主張不可採，仍不得予以處罰。海關因為進口貨物原產地認定之權責機關，惟於認定進口貨物之原產地時，仍應依職權調查證據，對當事人有利及不利之事項一律注意，並依論理及經驗法則判斷事實之真偽，至確實證明違法之事實，其處罰始為合法。

#### (七)本案相關法令依據

- 1、行政程序法第 36 條：「行政機關應依職權調查證據，不受當事人主張之拘束，對當事人有利及不利事項一律注意」。
- 2、行政程序法第 43 條：「行政機關為處分或其他行政行為，應斟酌全部陳述與調查事實及證據之結果，依論理及經驗法則判斷事實之真偽，並將其決定及理由告知當事人」。

## 二、貨名認定之困難—無客觀合理之事由(非故意)

### (一)案例來源(第 27 案)

財政部訴願決定書(案號：第 10701180 號)

發文日期：108 年 1 月 28 日

發文字號：台財法字第 10713953950 號

原處分機關：財政部關務署基隆關

訴願決定主文：原處分(重核復查決定)撤銷，由原處分機關另為處分。

### (二)案例事實

訴願人 105 年 6 月 24 日向原處分機關報運進口 SOCFAT 40 (RBD PALM OIL) 乙批，申報稅則號別第 1511.90.00 號「精製棕櫚油及其餾分物」，稅率為免稅，電腦核定按 C2 (文件審核) 方式通關，經原處分機關改按 C3 (貨物查驗) 方式查驗並取樣後，依關稅法第 18 條第 2 項規定，准訴願人繳納相當金額之保證金，先予放行，事後再加審查；嗣原處分機關參據鑑定機構化驗結果，以實到貨物為酥脆油 (Shortening)，與原申報不符，乃更正貨物名稱為「SOCFAT 40 植物性白油 Shortening」，改列稅則號別第 1517.90.20 號「酥脆油」，稅率為 8%，並審認訴願人虛報進口貨物名稱，逃漏稅費之違章成立，依海關緝私條例第 37 條第 1 項規定，處所漏進口稅額 2 倍之罰鍰。訴願人不服，申請復查，未獲變更，訴經財政部以訴願決定，將原處分 (復查決定) 撤銷，囑由原處分機關另為處分。嗣原處分機關重核復查決定：「復查駁回。」訴願人仍表不服，復提起訴願。

### (三)訴願人主張

1、訴願人多年前即從馬來西亞進口 SOCFAT 40(RBD PALM OIL)，系爭貨物應符合稅則號別第 1511.90.00 號，未使用過植物性白油，係於 104 年 1 月應食品安全衛生管理法的規定取中文名稱時，經衛生福利部同意才使用植物性白油之名稱，因一般人將常溫會變固態的植物性油通稱為植物性白油，訴願人並非明知系爭貨物是改質過的精製棕櫚油，才取名為植物性白油來規避稅則，並無虛報貨名等。

2、訴願人隨機抽取 102 年至 105 年間每年一件進口報單，內均含馬來西亞公司所開立之發票、裝箱單、提單，其中有關貨物品項之記載，均為

SOCFAT 40，後載 RBD PALM OIL，未有隻字片語稱該產品為所謂之酥脆油（SHORTENING）。

3、參據出口商成分及製程說明資料，系爭貨物 SOCFAT 40 乃以 RBD PALM OIL（精製棕櫚油）為原料，經分餾出軟棕櫚油（RBD PALM OLEIN）及硬棕櫚油（RBD PALM STEARIN）後，將三者混合調配比例，並經改變其結晶結構而製成，其中精製棕櫚油及其餾分物所占成分比率為 99.99%（另 0.01%為抗氧化劑），則客觀上系爭貨物幾乎以精製棕櫚油為原料構成。再由我國國家標準 CNS 對精製棕櫚油之定義，系爭貨物既以精製棕櫚油（棕櫚原油經由精煉、脫色及脫臭之步驟處理後所得）為原料製成，難謂與上開國家標準定義不符。

4、鑑定報告所採用之 GC/MS 檢測僅能測試某種物質是否確定存在，而鑑定報告以同樣方式檢測它牌（不知來源）之棕櫚油製成的酥油進行比對，確認訴願人之貨樣為棕櫚油經過製程改變，包含性狀改變之酥油 Shortening，惟性狀改變當非 GC/MS 檢測之鑑定範圍，至是否性狀改變而符合酥油定義，更須視鑑定機關所採取之它牌樣品是否經過與訴願人產品相同之製程，而它牌樣品究竟採用何種製程無人能知，故鑑定結果認定系爭貨物樣品為酥脆油，並非可採。

5、自外觀狀態言，精製棕櫚油並不一定是半固體式油，而酥油亦未必為白色固脂狀，此涉及該油品之成分及於常溫時之熔點為何而有所不同，諸如椰子油及棕櫚油因富含飽和脂肪酸，故多呈固體狀，而臺灣常見之豬油在夏天呈液態、冬天則呈固態，此更為一般人生活經驗可得知，故是否呈現固體型態，並不足以作為區分棕櫚油與酥油之標準。

6、觀諸酥脆油之國家標準 CNS4989：「食用動植物油脂或其硬化油脂之混合物，經急冷或未經急冷之固體或流體，並具有可塑性、乳化性或安定性加工特性之油脂產品」定義極為廣泛，蓋酥脆油非必為固態，經急冷或未經急冷均可，故就生產程序及油體外觀根本無法明確區隔棕櫚油及酥脆油，而就可塑性、乳化性及安定性加工特性，完全未見原處分機關提及。

#### （四）原處分機關答辯意見

1、出口商網站將系爭貨物 SOCFAT 40 與 RBD PALM OIL 歸類於不同項下，二者就商品定位、製程、加工程度及物理特徵皆不相同，且另案相同貨物之物質安全資料表亦記載『Proper Shipping Name：Shortening』，認訴願人虛報貨名之違章成立。

2、『精編食品加工』一書對烤酥油（Shortening）之說明，以烤酥油俗稱白油，與訴願人另案進口相同貨物外箱標示中文貨名『植物性白油』相符。

3、查 SOCFAT 40 僅為商業型號名稱，並非實質之貨物名稱，雖訴願人申報系爭貨物 SOCFAT 40 為精製棕櫚油(RBD PALM OIL)，惟報單檢附之發票及裝箱單上僅記載貨名為 SOCFAT 40，而非 SOCFAT 40(RBD PALM OIL)，且檢附之物質安全資料表上『Proper Shipping Name』係記載為 SHORTENING，亦非 RBD PALM OIL，經查驗結果，系爭貨物外觀為具黏稠性、可塑性之白色固脂狀，外箱品名標示為『植物性白油 SOCFAT 40』，另取具代表性貨樣送鑑定機構化驗，結果為『一、檢體樣品 SOCFAT 40 以 GC/FID；GC/MS 檢測，經脂肪酸組成分析，貨樣為棕櫚油基質。二、發現貨樣為棕櫚油經過製程改變，包含性狀改變之酥油 Shortening。三、本貨樣為棕櫚油製成之酥油 Shortening。』又依申請人提供之製程，明確標明 Product：Shortening(SOCFAT)、經 V〇izing Process 製程。

4、外觀狀態：精製棕櫚油係一種半固體式油，在常溫下有沉澱現象；加工過之酥脆油外觀呈黏稠性、可塑性之白色固脂狀，二者明顯不同。

5、棕櫚原油經過脫膠、脫酸、脫色、脫臭等加工步驟，其油品品質及特性符合精製棕櫚油標準者，即為『精製棕櫚油(RBD PALM OIL)』；而酥脆油係以『精製棕櫚油(RBD PALM OIL)』為原料，進一步進行調和、乳化、急冷捏合、均質等其他加工步驟，賦予油脂可塑性、乳化性或安定性等加工特性而成之油品。兩者加工工序、加工程度、內在功能、用途，及成品完成後之特性均顯然不同，且可明確區分，自不能互稱或混稱。

6、查 103 年間曾有民眾向立法委員檢舉，有業者以酥脆油混充精製棕櫚油及其餾分物進口，逃漏關稅牟利，足見民眾尚非不能分辨酥脆油與精製棕櫚油係不同貨物。另就民眾欲作烘焙食品或煎炸油等之購買行為，亦可明確區別應購買酥脆油方得使用，而未曾聽聞購買棕櫚油而作為烘焙食品使用，況為更專精並有較深認識或專業技術之供應商或與之交易之上下游廠商，殊難想像主觀上無法區分棕櫚油及酥脆油。

#### (五) 訴願委員會審查意見

1、查我國國家標準 CNS 4989, N5157 對食用烤酥油 (Shortening) 定義，酥脆油非必為固態，是以系爭來貨外觀(具黏稠性、可塑性之白色固脂狀)，似尚難判定其確為酥脆油。

2、財團法人食品工業發展研究所之與會代表說明，酥脆油須經物理分析才能斷定，原處分機關所謂之氣相色層分析儀只能作化學分析，本件系爭來貨是否確非訴願人所主張之精製棕櫚油(RBD PALM OIL)，在認定上有其專業之困難度，而原處分機關就此與是否虛報密切相關且有利於當事人之事項，僅據貨物外箱中文標示、物質安全資料表記載及本件出口商官網上所載 SOCFAT 系列之型錄介紹為基礎，參以初始鑑定機構化驗報告及相關

科學書籍說明，即認定系爭貨物為酥脆油，所據似有未足，致有事證未明之情。

3、原處分機關並無舉證證明精製棕櫚油完全不具使食物酥脆之特性，或任何使用於烘焙用途之可能，況前開國家標準亦非以用途對精製棕櫚油及食用烤酥油為定義，從而，「烤酥油」（或酥脆油、Shortening）及「精製棕櫚油」（RBD PALM OIL）是否可截然二分，是否有客觀標準用以區別二者，原處分機關未能予以釐清，尚難以上開書籍資料及訴願人之說明，獲致系爭貨物不得稱為精製棕櫚油，或訴願人明知其申報與實際來貨不符之結論。

#### （六）案件評析

進口貨物是否有虛報情事，係以報單上原申報與實際來貨是否相符為認定依據。至貨名之申報是否達於「虛報」之程度，以進口人申報該貨名並「無客觀合理之事由」予以支持時，方可認定達於「虛報」之程度，而有以海關緝私條例處罰之必要性。而所謂「無客觀合理之事由」，係指進口人對於所申報之貨物名稱，並無客觀事實或資料為憑據而言，例如：未依貨物之型錄、發票、契約等具體客觀之真實資料為貨名之申報，或故意未依該貨物之學名、俗名、商業名稱等一般已知之名稱為申報，或故意未就貨物之外觀狀態或內在功能、用途為描述，均非屬合理之申報，而應認屬虛報之範疇。

稅捐稽徵機關對於應依職權調查之事實，負概括調查義務，舉凡與行政決定有關而有調查必要與可能者，均應調查以追求實質真實；且課稅或處罰事實之闡明，無論於稽徵程序或訴訟程序均受職權調查主義所支配，應由稅捐稽徵機關承擔證明責任。行政官署對於人民有所處罰，必須確實證明其違法之事實。倘不能確實證明違法事實之存在，其處罰即不能認為合法（改制前行政法院 39 年判字第 2 號判例意旨可資參照）。

進口貨物名稱之申報，以就貨物之外觀狀態或內在功能用途為客觀描述即為已足，至出口商所為產品之類型化區分，對進口人申報內容並無拘束力，本件出口商所製造 RBD PALM OIL 與系爭貨物雖具不同之加工程度及物理特徵，惟該等相異之處是否即為精製棕櫚油及酥脆油之客觀區別標準，並非無疑，雖出口商將系爭貨物歸類為烘焙用之酥脆油，亦難僅憑出口商之主觀區別分類，逕認訴願人未為客觀之貨名申報而有虛報情事。

#### （七）本案相關法令依據

1、納稅者權利保護法第 10 條：「主管機關應主動提供納稅者妥適必要之協助，並確保其在稅捐稽徵程序上受到正當程序保障。」

2、納稅者權利保護法第11條第1、2項：「(第1項)稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之人員應依職權調查證據，對當事人有利及不利事項一律注意。(第2項)稅捐稽徵機關就課稅或處罰之要件事實，除法律別有明文規定者外，負證明責任。」

### 三、虛報貨名之認定-非故意或過失

#### (一)案例來源(第28案)

財政部訴願決定書(案號：第10500909號)

發文日期：106年2月2日

發文字號：台財法字第10513961430號

原處分機關：財政部關務署基隆關

訴願決定主文：原處分(復查決定)撤銷，由原處分機關另為處分。

#### (二)案例事實

訴願人於103年9月5日向原處分機關原申報貨名為「FIREPROOFING INSULATION MATERIAL(已發泡成絨狀之防火被覆礦材)(EXPANDED MINERAL MATERIAL) MONOKOTE MK-6/HY」，稅則號別第6806.20.00號「頁狀蛭石、膨脹黏土、泡沫熔渣及類似之膨脹礦物材料(包括其混合物)」，稅率0%，經審查結果，實際貨物名稱為「FIREPROOFING INSULATION MATERIAL MONOKOTE MK-6/HY」，改列稅則號別第3824.90.99號「其他化學或相關工業之未列名化學品及化學製品(包括天然產品混合物)」，稅率5%，致生虛報貨物名稱，逃漏稅款之違章情事，爰依海關緝私條例第37條第1項規定，處所漏進口稅額2倍之罰鍰計新臺幣21,918元，且依同條例第44條、營業稅法第51條第1項第7款規定，追徵所漏進口稅款計11,507元。訴願人不服，申請復查，未獲變更，遂向財政部提起訴願。

#### (三)訴願人主張

1、系爭貨物已近20年，皆按稅則號別第6806.20.00號通關放行，並依海關要求加註貨名，且報關時亦主動在「申請審驗方式」欄填報代碼「8」，實無虛報貨名及逃漏稅款之動機及情事乙節，檢附歷年來進口相同貨物之進口證明，86、89、95年度申報貨名均為「FIREPROOFING INSULATION MATERIAL(防火被覆礦材)(EXPANDED MINERAL MATERIAL) MONOKOTE MK-6/HY」，查稅則號別第6806.20.00號，86、89年度之稅率為5%，自93年1月1日起降為免稅，自101年後報單始有「發泡成絨狀」之描述。

2、系爭貨物主要功能為防火、隔熱、吸音，不符合稅則號別第3824.90.99號之規範。

3、訴願人所屬之格雷斯集團於世界各國皆有進出口，經查系爭貨物於世界各國所適用之稅則皆為第 6806.90 目，普遍為各國海關所接受，且已取得韓國、新加坡、墨西哥等國印有官方簽章或電子條碼之報單，以及加拿大邊境服務署 TRS231135 號解釋函、法國海關仲裁及諮詢委員會第 R.136A.02 號解釋函、泰國海關核發使用稅則 6806.90 之許可(號碼 C010-16-0011511)。又原處分機關雖參據 BTI 歐盟海關 GB123574089 案例核定系爭貨物應歸列為第 3824 節，惟我國進口稅則並無如歐盟對於 38.24 節之註解「此節下之產品包括防火產品(例如遇熱膨脹而形成與建築物產生隔絕層之鉍化合物等)」，是以該案例所依據之稅則號別分類及歐盟之註解，與我國所採用之稅則號別及 H. S. 註解有明顯差異，應不得逕行比附援引。

#### (四)原處分機關答辯意見

1、查稅則號別第 6806.20.00 號貨名為「頁狀蛭石、膨脹黏土、泡沫熔渣及類似之膨脹礦物材料(包括其混合物)」，系爭貨物為噴附式防火被覆材料，主要功能為防火，成分為石膏與聚合物及纖維素之混合物，因來貨為粉末狀，非發泡成絨狀，且係礦物材料(石膏)與化學品(聚合物及纖維素)之混合物，屬天然礦物材料及化學品之混合物，非屬頁狀蛭石、膨脹黏土、泡沫熔渣及類似之膨脹礦物材料及礦物材料之混合物，自無法歸列稅則號別第 6806.20.00 號。

2、按海關進口稅則分類疑義之解釋，為財政部關務署稅則法制組職掌事項，該組亦為我國解釋稅則號別歸列之權責單位。查相同貨物前經原處分機關 103 年 7 月 25 日(103)基關字第○號進口稅則分類疑問及解答函報請稅則法制組釋示結果：「本案貨品係以石膏(占 80%)為基料，與聚合物及抗裂性佳的纖維素等(占 20%)混合而成之防火材料，加水攪拌均勻後直接噴灑於鋼骨表面以達防火效果，未含蛭石、膨脹黏土、熔渣等成分，核無原申報稅則號別第 6806.20.00 號之適用。據 HS 註解第 38.24 節之詮釋及 BTI 歐盟海關 GB123574089 案例之分類意旨，依解釋準則一及六規定，宜歸列稅則號別第 3824.90.99 號」。

#### (五)訴願委員會審查意見

1、原處分機關以系爭貨物為噴附式防火被覆材料，主要功能為防火，成分為石膏與聚合物及纖維素之混合物，且來貨並非發泡成絨狀及頁狀蛭石、膨脹黏土、泡沫熔渣及類似之膨脹礦物材料及礦物材料之混合物，以及參據稅則法制組「進口稅則分類疑問及解答」所為之釋復，將系爭來貨核定稅則號別第 3824.90.99 號，按稅率 5%課徵，固非無據。



2、經查系爭貨物為石膏之混合物，主要成分中有 80%為礦物(石膏，即硫酸鈣)，且使用於保護鋼構之防火吸熱材料，此有 SGS 材料及工程實驗室、NGC Testing Service 等試驗報告為證，則該貨物是否確無稅則號別第 6806.90 目「具有隔熱、隔音或吸音作用之礦物混合物或製品」之適用，不無疑義。再查訴願人業就世界其他許多國家就系爭貨物適用稅則號別第 6806.90 目乙節，提出韓國、新加坡、墨西哥等印有官方簽章或電子條碼之報單以及加拿大、法國之解釋函等證明資料；原處分機關雖參據 BTI 歐盟海關 GB123574089 案例核定系爭貨物應歸列為第 3824 節，然我國進口稅則並無類如歐盟對於 38.24 節之註解「此節下之產品包括防火產品(例如遇熱膨脹而形成與建築物產生隔絕層之銨化合物等)」，是以原處分機關對系爭貨物稅則號別之核定是否合妥，容有於調查國內其他相類似貨物之稅則號別核定情形及其他主要國家對系爭貨物之類歸認定後，另為適當之處分。

3、願人訴稱係憑原處分機關人員要求而申報系爭來貨名稱，雖屬申報不符之範疇，但主觀上難認有虛報貨物名稱之故意過失，依行政罰法第 7 條第 1 項：「違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」規定意旨，應不予處罰，原處分關於罰鍰部分即非妥適，應予撤銷，其餘復查駁回。

#### (六)案件評析

海關對於進口貨物稅則號別之核定，悉就該貨物進口當時之狀態，依據海關進口稅則總則及解釋準則等相關規定辦理。海關於行使稅則核定此一涉及高度專業性及技術性判斷之職權時，必須對於進口貨物按其材質成分、加工層次、主要功能、特性或用途等要素，依照上揭規定所提示之各項原則，加以綜合審酌。

稅則分類之疑義，在通關實務上均依賴財政部關務署稅則法制組所作之歸類，很少受到挑戰，也約束了各關區。本案是很特別的案例，說明即使做了「稅則疑義」，仍然會有出錯之可能。只是現行官僚體制下，下級各關區只會遵守關務署的命令，沒有審查空間。

#### (七)本案相關法令依據

1、海關進口稅則總則一：「本稅則各號別品目之劃分，除依據本稅則類、章及其註，各號別之貨名及解釋準則之規定外，並得參據關稅合作理事會編纂之『國際商品統一分類制度(以下稱 H.S.)註解』及其他有關文件辦理」。

2、海關進口稅則解釋準則一：「類、章及分章之標題，僅為便於查考而設；其分類之核定，應依照稅則號別所列之名稱及有關類或章註為之，此等稅則號別或註內未另行規定者，依照後列各準則規定辦理」。

### 第三項 事後稽核案件未經立案的效力

#### 一、案例來源(第 29 案)

最高行政法院判決103年度判字第407號

裁判日期:103年7月24日

上訴人(原告):○○企業有限公司

被上訴人(被告):財政部關務署基隆關

判決主文: 原判決除確定部分外廢棄，發回臺北高等行政法院。

#### 二、案例事實

上訴人於民國 96 年 3 月至 97 年 7 月間向基隆海關報運進口印度、埃及及中國大陸產製貨物 9 批，經被告事後審核結果，發現報關發票記載之原申報單價與銀行信用狀存檔發票金額不符，乃以原告繳驗不實發票，虛報進口貨物價值，逃漏稅款之違章成立，依海關緝私條例第 37 條第 1 項規定，處所漏進口稅額 2 倍之罰鍰計新臺幣（下同）1,500,010 元，及依加值型及非加值型營業稅法第 51 條規定處所漏營業稅額 1.5 倍或 2 倍之罰鍰 369,493 元，並依同條例第 44 條、營業稅法第 51 條及貿易法第 21 條第 1 項、第 2 項規定，追徵所漏進口稅費 998,343 元。提起行政訴訟，經臺北高等行政法院 102 年度訴字第 828 號判決（下稱前審判決）撤銷訴願決定及原處分關於營業稅罰鍰逾 12,993 元及追徵營業稅額逾 8,662 元部分，並駁回原告其餘之訴。原告就敗訴部分（追徵所漏關稅及關稅罰鍰）不服。提起上訴，

#### 三、原告之主張

(一)本案 9 批貨物於報關時所提具查驗之發票及報關單，其上所載金額確實為原告與出口商實際買賣之金額，至於供銀行開立信用狀之存檔發票乃係因原告同時亦向同一出口商買入其他貨物並指示直接送往他國，為使出口商方便收款並節省開立信用狀之手續費，方將臺灣及他國之兩筆交易合於一筆，申請開立一次信用狀一次支付，從而銀行存檔發票金額方較報關發票金額為高，原告於報關時所繳驗者確為載記真實交易價格之發票，核無繳驗不實發票、逃漏稅捐之情。

(二)又依海關事後稽核實施辦法第5條第2項之規定可知，倘海關要向金融機構調取原告相關資料，除需經原告同意，尚須由原告出具承諾書方可為之。惟本件被告向金融機構調取原告本案9批貨物資料時並未經原告同意亦未經原告提供承諾書。縱認原告曾口頭同意，惟原告亦僅同意被告只可調取與該黑胡椒4案（與本案無關之4筆已放行貨物）相關之銀行結匯資料，被告調取96年全年度之結匯資料，顯已違法甚明。且被告以前開違法取得之資料認原告有違章事實而為裁罰，其處分自屬違法處分而應予撤銷。

#### 四、被上訴人(被告機關)答辯意見

(一)按信用狀係進口商依據買賣契約內容，向開狀銀行申請開發，並由該銀行保證支付出口商（受益人）貨款之文件，次按銀行存檔發票，係出口商所提供者，其所載金額應為實際交易價格，亦為付款憑證。原告稱實仍因有前尚未付之款與此貨款一並結付所致之故，惟按銀行存檔發票所載金額為進口商應支付之款項，若容許供應商非按實際交易之價格恣意修改內容，則一旦發生國際貿易糾紛時，進出口人將承受極大之貿易風險，與常理不合，所稱核無足採。故本案9批貨物由銀行查得之信用狀（L/C）匯款與存檔發票（載有貨名、數量、單價）、成交確認書亦經原告蓋公司大小章，確認匯款之交易（金額）價格，該價格即為關稅法第29條所稱之交易價格。且檢視由銀行提供之存檔發票內容，核與進口報單之貨名、數量均相符，僅單價金額不符，也未分批出貨，信用狀未列有關於所稱前尚未付之款之條款。

(二)本案9批貨物涉有違反海關緝私條例情事，依據同條例第44條規定，自其情事發生之5年內，除依其規定處罰外，仍應追徵其所漏或沖退之稅款。被告針對4份報單，已放行貨物實施事後稽核案赴原告公司訪談，且於訪談當日徵得原告同意調閱往來銀行結匯資料。經比對結果發現原告該期間另有9份銀行存檔發票，金額與報關發票不符，被告乃依據海關緝私條例第42條第1項規定，函請原告提供帳冊等相關資料供查核，並赴原告公司訪談製作訪談紀錄。

#### 五、法院判斷

(一)查被告以查得本案9批貨物之報關發票與銀行信用狀（L/C）存檔發票有所不符，涉繳驗不實發票，虛報進口貨物價格，逃漏進口稅費，不論其進口報單之通關方式為C1（免審免驗通關）、C2（文件審核通關）、或C3（貨物查驗通關），依關稅法第94條規定，均應按海關緝私條例第37條第1項論處，並依同條例第44條前段規定辦理追徵，與是否實施事後稽

核無關，與依關稅法第 18 條規定按「先放後核」在貨物放行後 6 個月，視為業經核定情形尚有不同。原告逃漏進口稅費之違章涉及違反海關緝私條例，核非單純之關稅法事件，被告於法定期限（5 年）內查核及依法論處，並未逾期亦無不合。

(二)惟被告係因對於另案 4 筆貨物進行事後稽核而至原告公司進行查核，原告負責人雖曾於訪談時同意被告得向原告公司之往來銀行調閱與該 4 筆貨物有關之結匯資料，然未曾立具承諾書，又被告於調閱上開結匯資料後以 98 年 2 月 25 日基關事稽字第 0980025 號函，僅表明依海關緝私條例第 42 條規定，請原告提供「(一)成交文件(包括合約、訂貨單、……)。(二)實付或應付價格之結匯單據，包括信用狀、結匯水單……」等，再於 98 年 6 月 17 日至原告營業所訪談，亦只請上訴人就進口報單價格與銀行存檔發票金額不符一事，予以說明，未見有任何已告知原告調閱資料之記載，自無法證明原告知悉被告調閱本案 9 批貨物結匯資料一事，原判決竟憑上開 98 年 2 月 25 日基關事稽字第 0980025 號函及 98 年 6 月 17 日談話紀錄，認定「原告知悉調閱」乙事，亦有未洽。復依關稅法第 13 條第 4 項、海關事後稽核實施辦法第 5 條第 2 項規定，被告就另案 4 筆進口貨物實施事後稽核，僅得請求金融機構提供與該 4 筆貨物有關之資料，即應指明用以支付該 4 筆貨物款項之信用狀號碼（已載明於報關用的發票上），請其提供該信用狀副本、進口開狀結匯證實書、結匯水單、存檔發票及 T/T 單證等資料，至多請求銀行提供上訴人及其負責人與前開馬來西亞之三家出口商間於該 4 筆貨物進口期間之結匯資料以供比對，始為適法；且被告於 96 年 10 月 9 日派員至原告公司查核訪談後，已知悉原告付款對象為何外國出口商，詎被告於 97 年 9 月 9 日發予中央銀行外匯局之公函，其後段內容雖有指明請求提供 96 年間從國內匯至上開三家出口商之所有匯出款資料，但未限定何人匯款，其餘前半段內容及於 97 年 11 月 27 日向 6 處金融機構調閱結匯單證資料的公函，則都請求其提供原告及其關係人於 96 年全年度之銀行結匯資料，又未限定結匯對象，均超越必須與該 4 筆被通知實施事後稽核貨物有關之範圍，自有未合；且其請求中央銀行外匯局及其他金融機構提供原告公司之其他董事、股東、關係企業、其他董事之結匯資料，均未經渠等同意，甚至請求中央銀行外匯局提供 96 年間從國內匯至上開三家出口商之所有匯出款資料，亦未經國內不特定匯款人之同意，實有違行為時海關事後稽核實施辦法第 5 條第 2 項之規定。則被告因此過度的調查行為，附帶取得本案 9 批貨物之結匯資料，即難謂符合法定程序。又本案進口貨物之尚在 6 個月以內者，被告本可對該批貨物通知實施事後稽核，然被告卻規避此法定程序，亦未取得被調查人之書面同意，

即逕行請求金融機構提供原告及其關係人於 96 年全年度之銀行結匯資料，揆諸前開說明，於法自屬不合。至已逾 6 個月之案件，因已無法實施事後稽核程序，固得適用海關緝私條例第 42 條第 1 項規定實施調查，惟依此項規定，被告必須對於報運貨物進口、出口認有違法嫌疑時，始得通知原告，將該貨物之發票、價單、帳單及其他單據送驗，並得查閱或抄錄其與該貨物進口、出口、買賣、成本價值、付款各情事有關之帳簿、信件或發票簿，尚無「得請求相關機關及機構提供與進出口貨物有關之資料及其他文件」之授權規定。縱使適用行政程序法第 40 條規定，亦必須先依具體事證對於已報運進口之貨物或原告 96 年全年度之進口貨物認有違法嫌疑，並予以立案調查（產生特定目的）後，始有「基於調查事實及證據之必要」，而得請求金融機構提供其所保存涉及個人隱私、營業秘密或工商秘密，且屬該立案必要範圍之結匯資料。被告違背法定程序取得本案 9 批進口貨物之結匯資料，其有無證據能力之認定，依前揭說明，仍應審酌人權保障及公共利益之均衡維護，依比例原則及法益權衡原則，予以客觀之判斷。綜上所述，爰將原判決除確定部分外廢棄，發回原審法院更為審理。

#### 六、案件評析

本案獲 2015 台灣年度最佳稅法判決評選首選，以原處分之調查證據過程，違反法定程序，應無證據能力，本於公益與私益之法益權衡原則以及比例原則衡量，而將原判決除確定部分外廢棄，發回臺北高等行政法院。此判決之見解在租稅程序實務上相當具有前瞻性，稅務機關（包括稅捐稽徵機關及海關），對於應稅事實之掌握，除仰賴納稅義務人之協力義務外，基於職權調查原則，有權限亦有義務進行稅務調查。而調查程序不但影響人民之財產權、工作權、營業自由及其他行為自由，更直接涉及資訊自決權，因此為何發動調查？調查的界限及範圍？均是行政調查發動前就必須先確認的工作。國家基於課稅高權而對人民展開調查後所得證據應以保障人民資訊隱私權為前題，違法取得之證據不能作為司法判決之證據。本案發回臺北高等行政法院判決 103 年度訴更一字第 86 號更為判決關於進口稅費合計新臺幣 996,703 元、進口稅罰鍰合計新臺幣 1,500,010 均撤銷。至此，全案原處分幾近全被撤銷。

#### 七、本案相關法令依據

- (一) 關稅法第 1 條：「關稅之課徵、貨物之通關，依本法之規定」。
- (二) 關稅法第 13 條：「(第 1 項)海關於進出口貨物放行之翌日起 6 個月內通

知實施事後稽核者，得於進出口貨物放行之翌日起2年內，對納稅義務人、貨物輸出人或其關係人實施之。依事後稽核結果，如有應退、應補稅款者，應自貨物放行之翌日起3年內為之。(第2項)為調查證據之必要，海關執行前項事後稽核，得要求納稅義務人、貨物輸出人或其關係人提供與進出口貨物有關之紀錄、文件、會計帳冊及電腦相關檔案或資料庫等，或通知其至海關辦公處所備詢，或由海關人員至其場所調查；被調查人不得規避、妨礙或拒絕。(第3項)第一項所稱關係人，指與進出口貨物有關之報關業、運輸業、倉儲業、快遞業及其他企業、團體或個人。海關執行第一項事後稽核工作，得請求相關機關及機構提供與進出口貨物有關之資料及其他文件」。

(三)關稅法第18條第1項：「為加速進口貨物通關，海關得按納稅義務人應申報之事項，先行徵稅驗放，事後再加審查；該進口貨物除其納稅義務人或關係人業經海關通知依第13條規定實施事後稽核者外，如有應退、應補稅款者，應於貨物放行之翌日起6個月內，通知納稅義務人，逾期視為業經核定」。

(四)關稅法第94條：「進出口貨物如有私運或其他違法漏稅情事，依海關緝私條例及其他有關法律之規定處理」。

(五)海關緝私條例第42條第1項：「海關對於報運貨物進口、出口認有違法嫌疑時，得通知該進口商、出口商、貨主或收貨人，將該貨物之發票、價單、帳單及其他單據送驗，並得查閱或抄錄其與該貨物進口、出口、買賣、成本價值、付款各情事有關之帳簿、信件或發票簿」。

(六)海關緝私條例第44條：「有違反本條例情事者，除依本條例有關規定處罰外，仍應追徵其所漏或沖退之稅款。但自其情事發生已滿5年者，不得再為追徵或處罰」。

(七)行為時海關事後稽核實施辦法第4條：「海關選定事後稽核案件後，除應於進出口貨物放行之翌日起六個月內以書面通知被稽核人實施事後稽核外，應視案件需要，依下列作業程序辦理：一、執行事後稽核前，應以書面記載下列事項，通知被稽核人。(一)執行事後稽核之事由及法令依據。(二)被稽核人之姓名或名稱及住居所、公司所在地、營業場所、生產經營場所。(三)稽核期日及場所。(四)應備妥待查之帳冊、單據等資料。(五)被稽核人得委任代理人。(六)拒絕稽核之處理。(七)稽核機關。二、必要時召開稽核會議，並得請相關人員及被稽核人參加。三、視案件需要，得請被稽核人填答問卷。四、至被稽核人場所調查時，依下列規定辦理：(一)稽核人員不得少於2人，必要時得請相關業務人員共同前往。(二)稽核人員應出示財政部關務稽查證，並先確認接受訪談

人之身分，如係代理人接受訪查，應確認代理人之身分及其代理權限。

(三)稽核人員應製作談話紀錄，並請被稽核人簽認。五、被稽核人提供之文書、資料或物品，海關應掣給收據，並應於提送齊全之翌日起14日內發還之。其有特殊情形經海關主管核准者，得視實際需要延長發還時間，並應將延長發還理由通知被稽核人。但所提供文件為影本者，不在此限。六、查案結束後，稽核人員應將稽核結果繕具稽核報告」。

(八)行為時海關事後稽核實施辦法第5條：海關執行事後稽核時，得行使下列職權：「一、查閱、抄錄、影印、複製被稽核人與進出口貨物有關之紀錄、文件、單據、會計帳冊及電腦相關檔案或資料庫等及對進出口貨物取具貨樣、型錄或說明書等。二、進入被稽核人之場所，調查與進出口貿易活動有關之生產、經營、貨物儲存、銷售、流向等情形。三、詢問被稽核人之負責人、代理人、或其他有關人員，並製作談話紀錄。四、認有違反海關緝私條例規定之貨物，得予以扣押，並依海關緝私條例第22條規定交付扣押收據。五、函請相關機關及機構提供與進出口貨物有關之資料及其他文件。六、其他法令規定之職權。海關對前項被稽核人所提供之文件資料，認有進一步查證之必要者，得請其提供承諾書，同意海關向金融機構調取與進出口貨物有關之資料。貨樣之提取、管理與發還，準用進出口貨物查驗準則及進出口貨物查驗注意事項相關規定辦理<sup>253</sup>」。

#### 第四項 完稅價格推計課稅的法定順序

##### 一、案例來源(第30案)

臺中高等行政法院判決 105 年度訴更一字第 17 號

裁判日期:105 年 12 月 22 日辯論終結

原告:○○船務代理股份有限公司

被告:財政部關務署臺中關

判決主文:原告之訴駁回。本審及發回前上訴審訴訟費用由原告負擔。

##### 二、案例事實

原告於民國 102 年 9 月 24 日以書面「中華民國海關艙單更正單」，向被告申請更正其代理建華國際實業股份有限公司所有船舶，於艙單內所申報轉口貨物之轉至地點，由原申報韓國更正為香港，並經核准在案。原告復於 102 年 9 月 26 日以 T2 轉運申請書向被告申請核發轉運准單，擬將申

<sup>253</sup>財政部於 98 年 10 月 21 日修正海關事後稽核實施辦法，於第 5 條第 2 項增列後段之規定：「被稽核人拒絕提供承諾書，海關應敘明案由並說明必須調查之理由，逐案報經財政部核准後向金融機構調取資料。」

報之轉口貨物 ELECTRONICS & SUNDRY GOODS 乙批自臺中港轉運出口至香港。嗣經被告初步檢視結果，發現該批貨物中之貨櫃內所裝載來貨似與艙單申報不符，並隨即通報檢視情形；爾後，再經查核確認該只貨櫃內裝載有未依規定申報之紅酒（LEGENDE DE LA SIRENE 2007 MEDOC 13.5%750ML，產地：法國）945 箱，計 11,336 瓶，乃依法予以扣押，並審認系案船舶所載之系爭貨物有未列入艙口單，且未具有貨物運送契約文件之情事，同時參據財政部關務署調查稽核組辦理查價結果，依海關緝私條例第 31 條第 3 項轉據同條例第 36 條第 1 項及第 3 項之規定，對未據實詳細申報艙單之原告裁處上開貨物貨價 1 倍之罰鍰計新臺幣 5,469,846 元，併沒入貨物。原告不服，申請復查未獲變更，提起訴願亦遭駁回，遂提起行政訴訟。案經臺中高等行政法院 104 年 6 月 18 日 104 年度訴字第 12 號判決訴願決定及原處分（含復查決定）關於罰鍰超過 5,469,846 元部分均撤銷；原告其餘之訴駁回。原告仍不服，遂就敗訴部分（即罰鍰 5,469,846 元部分及退運申請部分）提起本件上訴，案經最高行政法院審理後，以 105 年度判字第 508 號判決稱：「關於本件私貨紅酒之貨價估定，被上訴人是否已依序依關稅法第 29 條、第 31 條、第 32 條、第 33 條、第 34 條審核而未得，始適用第 35 條為核估，及核估結果是否符合該第 35 條之規定等項，顯有未明，原審未能就上訴人上開主張依職權予以調查，復未說明不採之理由，即逕採認被上訴人以每瓶 12 歐元……而將上訴人訴請撤銷訴願決定及原處分關於罰鍰 5,469,846 元部分之訴予以駁回，揆諸上開規定，自有未依職權為必要證據調查之違誤及認定貨價不備理由之違背法令。」，將本案關於罰鍰暨該訴訟費用部分均廢棄，發回臺中高等行政法院更為審理，其餘部分則上訴駁回而告確定。

### 三、本件原告主張：

(一)原告僅為承攬運送人並非運輸工具負責人，無從適用轉口貨物通關及管理作業要點第 3 點：「載運轉口貨物入境之運輸工具負責人或其委託之運輸工具所屬業者，應於進口貨物艙單內申報轉口貨物，並依規定格式報明各欄。」，況該要點並無規定任何違反之處罰法律效果，被告機關無從以原告違反該要點為由，課以原告罰鍰及沒入貨物之處分。

(二)原告 102 年 9 月 24 日向被告申請退運至原出發地香港，並非如被告所稱僅是單純更正轉運出口地，且被告已於 102 年 9 月 26 日准予原告退運。被告指摘原告就該批退運貨物違背誠實申報義務云云，不僅曲解原告之原意，且創設轉口貨物通關及管理作業要點原本所無之「申報義務」，實有未洽。況本件國外貨主 102 年 9 月中旬僅通知原告該批轉口貨櫃有誤



裝情事，並未告知貨櫃內誤裝貨品之內容，原告既係受國外業主之託申請退運，系爭貨物又不進入我國，原告實無任何權限檢視該封緘之貨櫃。

(三)本案係因香港出口商裝載錯誤所致，且因貨櫃在香港已封緘，身為臺灣承攬運送業者之原告，實無從得知貨櫃內之內容。又當貨物到臺灣時，並未拆櫃並存放在貨櫃集散站中，貨櫃集散站是管制區域，非經被告准許，原告是不得進入該集散站檢查貨物，更何況原告更早在被告查驗前，以誤裝為由申請退運並獲准，實無故意過失可言。

(四)海運實務上，為配合海關之行政上作業方便以利處理轉口事宜，經由我國轉口貨物，縱使承攬運送業者並非該轉口貨物之實際所有權人，提單與艙單之受貨人，均會填載承攬運送業者。惟原告公司登記主要營業項目為簽發客票或載貨證券並代收票款或運貨、簽訂租船契約並代收租金與攬載貨物等，此有原告於經濟部商業司所營事業資料登記可稽，足徵原告係承攬運送業者，並非從事交易國外貨物之進口貿易商。準此，斷不能因系爭提單與艙單中受貨人填寫為原告，遽認原告為此批紅酒之所有權人而為所謂真正收貨人。

#### 四、法院判斷

(一)轉口貨物乙詞，雖未見上海關緝私條例明文，然於海關實務上，其係指國外貨物由運輸工具運抵我國口岸後，暫時卸存貨棧，等待轉裝另一運輸工具運送至國外目的地之貨物；與國外貨物於運輸工具最初抵達本國口岸，卸貨後轉往國內其他港口之貨物，統稱為海關緝私條例第9條所稱之轉運貨物（參見林清和，通關實務與法規增訂第2版，第182頁），依該條規定海關因緝私必要，得對之實施檢查（抽驗），可見轉口貨物若涉及私運，仍應受海關緝私條例規範（最高行政法院105年度判字第508號判決意旨參照）。是原告主張海關緝私條例第36條之規定僅適用於私運貨物進出口案件，轉口貨物無逃漏關稅、規避檢查或逃避管制之情事，被告不當解釋將轉口貨物擴及於本條規範對象，顯違反法律保留原則等云，容有誤解。

(二)另查，原告為向海關申請辦理登記有案之船務代理業者，有權代理船舶運送業者向海關申報艙單並處理有關業務，依行為時關稅法第20條第1項、第3項規定：「載運客貨之運輸工具進出口通關，由負責人或由其委託之運輸工具所屬業者向海關申報。…經營第1項業務之運輸工具所屬業者，應向海關申請登記及繳納保證金；…」及運輸工具進出口通關管理辦法第3條規定：「運輸工具出入國境，其載運之貨物、行李、物品及旅客與服務人員名單，應依本辦法之規定，向海關申報。…」第5條規定：「本

辦法所稱運輸業，係指以運輸工具經營國際客貨運送業務並經依法設立登記之營利事業或其代理人。」第 9 條第 1 項規定：「運輸業以其運輸工具裝載客貨經營國際運送業務者，於經交通主管機關核准後，應向海關辦理登記。」第 25 條規定：「運輸業申報運輸工具進出口通關，其所填報之報告、申報單、貨物艙單、轉運申請書、出口裝船清表及所簽發之提單、裝貨單或託運單等文件，不得有詐欺、偽造或其他違法情事。」足見，向海關申請辦理登記之運輸業者（包括船舶運送業及船務代理業），有誠實申報貨物艙單之注意義務。再依前開說明，菸、酒等 14 項高危險轉口貨物入境之運輸工具負責人或其委託之運輸工具所屬業者，負有於進口貨物艙單內據實詳細申報該等轉口貨物名稱或稅則號別前 6 碼之申報義務，如未依規定申報，自有違上開海關緝私條例第 31 條第 1 項規定，若該貨物復未具有貨物運送契約文件，即合致同條第 3 項規定，應依同條例第 36 條第 1 項及第 3 項論處。本件原告既未審慎檢視所有通關文件，並隨時注意核對船舶載運轉口貨物之交付過程與實際內容，即申報艙單，以致未將系爭紅酒列入其內，亦未具貨物運送契約文件，自己涉有海關緝私條例第 31 條第 3 項之違章，自難謂無過失。是原告主張其僅為承攬運送人並非運輸工具負責人，無從適用該轉口作業要點，況轉口作業要點並無規定任何違反該作業要點之處罰法律效果，被告無從以原告違反該要點為由，課以原告罰鍰暨沒入貨物之處分，顯然違法乙節，即無可採。

(三)復按，國際貿易事務事實之認定，所需之契約文件及單據等資料，通常均存於參與貿易行為人之支配領域中，若其不主動提供，海關難以蒐集調查證據，故該參與貿易行為人應負有調查事實之協力義務。本件原告既自承為受託處理由香港出口，經臺中港轉口至韓國之貨櫃運送，並稱國外業主通知貨櫃裝載有誤，始申請辦理退運回香港，則有關所稱誤裝貨物（即系爭紅酒）之實際運送契約、託運單、提單等貿易文件，與海關相比，原告自較能支配並容易取得。另「按海關緝私條例第 31 條之 1 之規範原旨係就船舶、航空器、車輛或其他運輸工具所載進口貨物或轉運本國其他港口之轉運貨物，經海關查明與其根據運送契約（即提單）內容而填報之艙口單、載貨清單、轉運艙單內容不相一致時，為防杜貨主取巧闖關走私，乃規定除發貨人誤裝外，一概沒入其貨物。至於單純因艙口單填載錯誤而實際貨物內容與運送契約文件所載並無不符者，即非該條規定之範圍。」「國際運輸工具所載進口貨物或轉運本國其他港口之轉運貨物，在未報關前，經海關查獲與艙口單或載貨清單記載不符時，不論其是否屬同類型或同性質，亦不問是否為管制進口貨品，均應依海關緝私條例第 31 條之 1 之規定處理，並無適用同條例第 31 條規定之餘地。」分別經財政部 73 年

7月19日臺財關字第19984號函、財政部73年7月5日臺財關字第19530號函釋在案。是海關緝私條例第31條之1但書所稱之「裝載錯誤」免責要件，係指「託運人所提供裝運之實際貨物與裝貨單（SHIPPING ORDER）上之記載完全相符，卻因為運送人在將託運物裝上運輸載具之過程中發生錯誤，誤裝另一批貨品，而將原託運物留在原託運地或裝到另外之運輸載具上」等情形，或者是運送人裝載託運物時並無錯誤，但在開立提單及艙單時發生錯誤，誤載貨品描述，致使貨品同一性難以確定。若「託運人提供裝運之實際貨物與裝貨單上之記載不符」，即使是出於託運人個人之疏失，也不能歸入上開條文但書所稱之「裝載錯誤」。又海關緝私條例第31條之1所保護之法益，並非僅在防止逃漏關稅而已，還有其他之控管功能，例如檢疫（農產品）、治安（化學原料）、國家經濟（例如配額制度）等。而本件原告始終未善盡其協力義務，主動提供該等資料予海關勾稽比對，以證實其所訴無訛，僅空言主張系爭紅酒係因香港出口商裝載錯誤所致，實無認識或預見貨櫃內物品真正內容之可能性，本件不應以業主之疏失來論斷原告之責任等云，亦無可採。

(四)再按，行政罰法第7條第1項規定：「違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」亦即，違反行政法上義務之行為，若係出於故意或過失，即應加以處罰。其中所謂「故意」，係指行為人對所有違反行政法上義務之客觀構成要件要素的認知，以及實現該構成要件之意志而言；至於「過失」，則是指行為人對於違反行政法上義務之構成要件事實之發生，雖非故意，但按其情節應注意、能注意而不注意，或雖預見其能發生而確信其不發生者而言。本件原告係向海關申請辦理登記有案之船務代理業者，有權代理船舶運送業者向海關申報艙單並處理有關業務，其向海關申請辦理登記，有誠實申報貨物艙單之注意義務，其應注意且能注意，竟未注意審慎檢視所有通關文件，並隨時注意核對船舶載運轉口貨物之交付過程與實際內容，即申報艙單，以致未將系爭紅酒列入其內，且未具貨物運送契約文件，自難謂無違反海關緝私條例第31條第3項、第36條第1項、第3項規定之過失責任。從而，被告以系爭貨物（紅酒）未列入艙口單，且未具貨物運送契約文件，乃依上開規定對原告論處，自屬依法有據。

(五)又按，「依本條例所處罰鍰以貨價為準者，進口貨物按完稅價格計算，出口貨物按離岸價格計算。」為海關緝私條例第5條所規定。而進口貨物完稅價格（即海關緝私條例所處罰鍰之貨價）之核定，依前揭關稅法第29條至第35條規定，依序為進口貨物之交易價格、同樣貨物之交易價格、類似貨物之交易價格、國內銷售價格、計算價格及合理價格等。另關稅法

施行細則第 16 條規定：「本法第 31 條第 1 項及第 32 條第 1 項所稱出口前、後，指出口日前後 30 日內。本法第 33 條第 3 項及第 4 項所稱進口前、後，指進口日前後 30 日內。」經查，本案係屬轉口且查驗不符之案件，原告未提供任何相關交易文件，且無銷售至我國之事實，自無關稅法第 29 條規定按交易價格核估完稅價格之適用。又因無法依第 29 條規定核定，查價時必須先查有無同法第 31 條規定同樣貨物之交易價格。查系爭貨物自國外出口日為 102 年 9 月 5 日，依上開關稅法施行細則第 16 條第 1 項規定，出口前後 30 日內為 102 年 8 月 7 日至同年 10 月 4 日期間。但本件經財政部關務署調查稽核組查詢電腦檔案紀錄價格資料，並無可單獨依據關稅法第 31 條、第 32 條規定之要件以所指貨物自國外出口時（102 年 9 月 5 日）或國外出口日期前後 30 日內銷售至中華民國之同樣貨物（指生產國別、物理特性、品質及商譽等均與該進口貨物相同者）、類似貨物（該進口貨物雖非完全相同，但其生產國別及功能相同，特性及組成之原材料相似，且在交易上可互為替代者）之交易價格，縱依被告所查得原告以書面向被告申報日（102 年 9 月 24 日）前後 30 日同時期其他進口人之相關貨物進口報單資料，同樣由法國(FR)進口的 6 家不同進口商，進口同為 750ML 之 GRAPE WINE，所含酒精度介於 13~13.5%之間，然其產區及酒廠均與系爭貨物不相同，且紅酒有品質等級之分，口感亦存有主觀性，因人而異，不同產區及酒廠所生產之紅酒，即便產地同為法國，酒精度及容量均相同，在交易上亦難以相互替代，因此上開其他進口報單所銷售至我國之紅酒，即非關稅法第 31 條及第 32 條所規定之同樣貨物或類似貨物，自無各該條文按同樣貨物或類似貨物交易價格核定之適用。又本件系爭貨物未銷售至國內，亦經上開財政部關務署調查稽核組函文查詢在案，且無系爭貨物進口時或進口前、後之同樣貨物或類似貨物，已如前述，自無法依關稅法第 33 條規定按銷售價格核定完稅價格。另依同法第 34 條規定，海關亦得按生產該進口貨物之成本及費用、正常利潤與一般費用、運費、裝卸費、搬運費及保險費等總和計算價格核定之。惟按關稅法施行細則第 18 條規定：「本法第 34 條第 2 項第 1 款所定成本及費用，應依據該進口貨物生產廠商所提供與該進口貨物生產有關，且符合生產國一般公認會計原則之帳載資料核定之。海關依本法第 34 條規定核定進口貨物之完稅價格，得要求進口人提供生產廠商之相關帳簿單證或其他紀錄。生產廠商在我國境內現無住所或居所者，海關於依前項規定辦理前，應先徵得該生產廠商之同意；並得經其同意，於被查證國家未表示反對下進行查證。」本件原告既未提供生產系爭貨物之成本及費用、合理利潤等資料，自無法依關稅法第 34 條規定之計算價格核估完稅價格。本件系爭貨物之完稅價格，既無法依

上開規定核定之，自應依關稅法第 35 條規定，由海關得依據查得之資料，以合理方法核定之。本件系爭貨物經財政部關務署調查稽核組，向專業商詢得系爭貨物之合理行情價格為每瓶 12 歐元，且為覆核上開核估價格是否合理，該組再查得網站有關類似貨品即法國 MEDOC 產區之葡萄酒，且同為法國葡萄酒最高級別 APPELLATION MEDOC CONTROLEE（法定產區葡萄酒，簡稱 AOC 等級），其類似貨物零售價約每瓶 1,000 元至 1,500 元，分別有談話紀錄、網頁資料在卷可稽。另參酌前揭被告查得原告以書面向被告申報日（102 年 9 月 24 日）前後 30 日同時期其他進口人之相關貨物進口報單資料，該進口貨物同樣由法國（FR）進口，所含酒精度介於 13~13.5% 之間，容量相同，其申報價格介於每瓶 12 至 31 歐元之間。是被告核估價格系爭貨物每瓶 12 歐元（482.52 元/瓶），尚稱合理適法，應已符合關稅法第 35 條所規定之核定方式。

### 五、案件評析

承攬業，辦理船務代理之工作，實亦為運輸業者之角色，有誠實申報貨物艙單之注意義務。通關實務中常有承攬業者以國外託運人裝錯貨企圖免責，海關緝私條例第 31 條之 1 所保護之法益，並非僅在防止逃漏關稅而已，還有其他之控管功能，例如檢疫（農產品）、治安（化學原料）、國家經濟（例如配額制度）等。因此承攬業有主動提供該等資料予海關勾稽比對之協力義務。本案判決對承攬業者之責任論述詳盡，因此多予保留節錄。

另本案經最高行政法院發回之理由為原判決認定貨價不備理由，實則因完稅價格推計課稅需依據法定順序，不得任意核定或不備理由，如何調查價格，正確推計，本判決亦是很好範例，特別予以完整轉引。

### 六、本案相關法令依據

（一）海關緝私條例第 1 條：「私運貨物進出口之查緝，由海關依本條例之規定為之。」第 3 條前段：「本條例稱私運貨物進口、出口，謂規避檢查、偷漏關稅或逃避管制，未經向海關申報而運輸貨物進、出國境」。第 4 條：「本條例稱報運貨物進口、出口，謂依關稅法及有關法令規定，向海關申報貨物，經由通商口岸進口或出口。」第 9 條：「海關因緝私必要，得對於進出口貨物、通運貨物、轉運貨物、保稅貨物、郵包、行李、運輸工具、存放貨物之倉庫與場所及在場之關係人，實施檢查」。第 31 條：「（第 1 項）船舶、航空器、車輛或其他運輸工具所載貨物，經海關查明有未列入艙口單或載貨清單者，處船長、管領人 4 千元以上 6 萬元以下罰鍰。責任歸屬貨主者，處罰貨主。（第 3 項）前 2 項貨物、經海關查明未具有貨物運送

契約文件者，依第 36 條第 1 項及第 3 項論處。」及第 36 條第 1 項、第 3 項：「(第 1 項) 私運貨物進口、出口或經營私運貨物者，處貨價 1 倍至 3 倍之罰鍰。… (第 3 項) 前 2 項私運貨物沒入之」。

(二) 關稅法第 14 條：「轉運、轉口貨物之通關及管理，準用本法進出口通關及管理之規定。」第 29 條第 1 項及第 2 項規定：「(第 1 項) 從價課徵關稅之進口貨物，其完稅價格以該進口貨物之交易價格作為計算根據。

(第 2 項) 前項交易價格，指進口貨物由輸出國銷售至中華民國實付或應付之價格。」第 30 條第 1 項：「進口貨物之交易價格，有下列情事之一者，不得作為計算完稅價格之根據：一、買方對該進口貨物之使用或處分受有限制。但因中華民國法令之限制，或對該進口貨物轉售地區之限制，或其限制對價格無重大影響者，不在此限。二、進口貨物之交易附有條件，致其價格無法核定。三、依交易條件買方使用或處分之部分收益應歸賣方，而其金額不明確。四、買、賣雙方具有特殊關係，致影響交易價格。」第 31 條：「(第 1 項) 進口貨物之完稅價格，未能依第 29 條規定核定者，海關得按該貨物出口時或出口前、後銷售至中華民國之同樣貨物之交易價格核定之。核定時，應就交易型態、數量及運費等影響價格之因素作合理調整。(第 2 項) 前項所稱同樣貨物，指其生產國別、物理特性、品質及商譽等均與該進口貨物相同者。」第 32 條：「(第 1 項) 進口貨物之完稅價格，未能依第 29 條及前條規定核定者，海關得按該貨物出口時或出口前、後銷售至中華民國之類似貨物之交易價格核定之。核定時，應就交易型態、數量及運費等影響價格之因素作合理調整。(第 2 項) 前項所稱類似貨物，指與該進口貨物雖非完全相同，但其生產國別及功能相同，特性及組成之原材料相似，且在交易上可互為替代者。」第 33 條第 1 項：「進口貨物之完稅價格，未能依第 29 條、第 31 條及前條規定核定者，海關得按國內銷售價格核定之。」第 34 條：「進口貨物之完稅價格，未能依第 29 條、第 31 條、第 32 條及前條規定核定者，海關得按計算價格核定之。前項所稱計算價格，指下列各項費用之總和：一、生產該進口貨物之成本及費用。二、由輸出國生產銷售至中華民國該進口貨物、同級或同類別貨物之正常利潤與一般費用。三、運至輸入口岸之運費、裝卸費、搬運費及保險費。」第 35 條：「進口貨物之完稅價格，未能依第 29 條、第 31 條、第 32 條、第 33 條及前條規定核定者，海關得依據查得之資料，以合理方法核定之」。

(三) 行為時「轉口貨物通關及管理作業要點」第 2 點：「一般轉口貨物通關作業：指進口運輸工具載運入境，暫時卸存海關指定之進口貨棧或貨櫃集散站之貨物，辦理轉船(機)出口之通關程序。」第 3 點：「載運轉口

貨物入境之運輸工具負責人或由其委託之運輸工具所屬業者，應於進口貨物倉單內申報轉口貨物，並依規定格式報明各欄。申報前項轉口貨物名稱時，除下列各款貨物仍應據實詳細申報貨物名稱或稅則號別前 6 碼外，其他貨物得以一般貨物（GENERAL CARGO）統稱申報：（一）菸、酒。（十四）放射性物質、放射性物料」。

#### 第五項 行政救濟程序的僵固性

##### 一、訴願先行政程序為必要程序-未經復查逕提訴願（訴願駁回）

###### （一）案例來源(第 31 案)

財政部訴願決定書(案號：第 09603926 號)

發文日期：97 年 2 月 13 日

發文字號：台財訴字第 09600470110 號

原處分機關：財政部基隆關稅局

訴願決定主文：訴願駁回。

###### （二）案例事實

本件訴願人於 95 年 11 月 13 日向原處分機關申報中國大陸產製 PVC 厚及薄卡片乙批，數量 18,000 PCE，實際來貨為感應卡，核屬經濟部公告不准輸入之大陸物品，認定訴願人涉有虛報貨物名稱，逃避管制之情事，處訴願人貨價 1 倍之罰鍰計新臺幣 173,000 元，併沒入貨物。訴願人不服，未經復查程序，逕向財政部提起訴願。

###### （三）訴願人主張

- 1、訴願人第一次進口，對於進口貨物相關名稱之定義及稅則，實無任何經驗。
- 2、訴願人若有意虛報貨物名稱，逃避管制，依理應採用原處分機關認定之實際貨物名稱「感應卡」零稅率稅則，而非使用須繳 5%稅則 PVC 之卡片。
- 3、原處分機關裁處貨價 1 倍之罰鍰，實與訴願人採買之價格不符，訴願人採買之價格並無少報，當時匯款金額僅 4,000 元美金等云云。

###### （四）訴願委員會審查意見

- 1、訴願人於 96 年 7 月 2 日驗估處約談時，同意撤回復查申請，原處分機關則於 96 年 7 月 13 日以基普五字第 0961015330 號函，通知訴願人本案已辦結，嗣後不得就同一事件再申請復查。遲至 96 年 10 月 3 日，訴願人又對 96 年 7 月 13 日以基普五字第 0961015330 號函逕向本部提起訴願，該函僅係告知訴願人本案已辦結，嗣後不得就同一事件再申請復查，核其

內容僅屬觀念通知或事實通知，非屬行政機關對外發生法律效力之單方行政行為，應非行政處分，況與訴願人 96 年 10 月 3 日訴願書所載內容不符，似有誤認，合先敘明。

2、查訴願人 96 年 5 月 18 日復查申請書，其爭執之事項，包含「虛報貨物名稱」及「完稅價格之核定」二部分，再依驗估處 96 年 7 月 2 日就訴願人之代表人曾君所為之談話紀錄，載明：「本公司進口大陸製貨物同意按貴處原核定價格核估，並同意撤回 96 年 5 月 18 日向基隆關稅局所提之復查。」並未限定撤回復查之範圍僅及於完稅價格之核定，而不及於虛報貨物名稱之部分，是訴願人撤回復查申請之範圍應及於全部事項，而包含虛報貨物名稱之部分在內。且依行政救濟之法理，申請復查後，再為撤回復查者，應以未申請復查論。復比較訴願人 96 年 5 月 18 日復查申請書及 96 年 10 月 3 日訴願書之格式及用語，訴願人對於申請復查與提起訴願之不同，甚為明瞭，是探求訴願人之真意，96 年 10 月 3 日訴願書顯係提起訴願，而非屬已撤回之復查案件重行申請復查之情形，是本案應無海關復查委員會審議注意事項第 12 點：「復查案件有下列各款情形之一者，應為不受理之決定：……(六)對已決定或已撤回之復查案件重行申請復查者。」之適用。

3、又查訴願人 96 年 10 月 3 日訴願書猶執前詞，復對「虛報貨物名稱」及「完稅價格之核定」二部分再為爭執，依上所論，係屬未經復查程序，逕向本部提起訴願之情形，依海關緝私條例第 47 條第 1 項、第 2 項及第 48 條之規定，以及參照改制前行政法院 62 年判字第 96 號判例要旨：「行為時適用之所得稅法第 82 條第 1 項規定之申請復查，為提起訴願以前必先踐行之程序。若不經過復查而逕為行政爭訟，即非法之所許。」之同一法理，訴願人逕提訴願，顯非法之所許，本件訴願應予駁回。

#### (五)案件評析

本案訴願人前已經同意撤回復查申請，原處分機關會依據海關復查委員會審議注意事項第 21 條之規定：「申請復查後，於復查決定書送達前，申請人得撤回之。復查申請經撤回後，不得復對同一事件申請復查。復查申請經撤回者，復查會應即終結審理程序，並通知復查申請人。」發函通知訴願人本案已辦結，嗣後不得就同一事件再申請復查。因此，訴願人再提本案訴願申請即為未踐行訴願之先程序，未經復查而逕為行政爭訟，非法之所許。

#### (六)本案相關法令依據

1、海關緝私條例第 47 條：「(第 1 項)受處分人不服前條處分者，得於收到處分書之日起 30 日內，依規定格式，以書面向原處分海關申請復查。(第



2 項)海關應於接到復查申請書後 2 個月內為復查決定，並作成復查決定書；必要時，得予延長，並通知受處分人。延長以 1 次為限，最長不得逾 2 個月」。

2、海關緝私條例第 48 條：「受處分人對海關之復查決定如有不服，得依法提起訴願及行政訴訟」。

## 二、訴願先行程序為必要程序- 訴願逾期(訴願不予受理)

### (一)案例來源(第 32 案)

財政部訴願決定書(案號：第 10501168 號)

發文日期：106 年 6 月 28 日

發文字號：台財法字第 10613923180 號

原處分機關：財政部關務署基隆關

訴願決定主文：訴願不予受理。

### (二)案例事實

訴願人分別於 103 年 10 月 20 日及 104 年 4 月 24 日報運進口 FROZEN ROASTED EEL (DYSOMMA MELANURUN) 各乙批，申報貨物單價均為 CFR USD 4/KGM，經原處分機關審查並參據本部關務署調查稽核組查價結果，均改按 CFR USD7/KG 核定完稅價格，核定應課徵進口稅費合計 1,879,286 元(包含關稅 1,395,714 元、營業稅 480,289 元及推廣貿易服務費 3,283 元)。訴願人不服，申請復查，未獲變更，再向財政部提起訴願。

### (三)訴願人主張

- 1、訴願人提示發票價格即為實際交易價格。
- 2、系爭貨物屬低級海鰻，其品種、規格、尺寸、種類等不可能有一致性，且訴願人所採購者係最次級品，原處分機關疑似以白鰻價格為核定，顯不合理。
- 3、進口之下雜海鰻非特殊貨品，應可據相同或相似貨物價格為核定，且訴願人過去有同樣貨物經海關核定 USD 4/KGM 之紀錄等。

### (四)原處分機關答辯意見

- 1、訴願人復查理由及其提供之「買賣交易契約書」，均以「東○有限公司」為本件供應商，則訴願人提供「慈○進出口有限公司」開立之發票，是否得作為本件實際交易價格之證明，尚非無疑。次查訴願人對「慈○」之匯款紀錄，無法與契約書所定之付款金額、期限及方式(訂金、尾款等)相互勾稽。
- 2、本件以文件審核方式通關，訴願人未曾就來貨之規格、大小、尺寸等條件為申報，且參據訴願人提示之契約書、協議書及復查理由，其歷次報

運進口之貨物品質及價格應為相同等由，駁回其復查之申請。

#### (五) 訴願委員會審查意見

行政程序法第 72 條第 1 項規定：「送達，於應受送達人之住居所、事務所或營業所為之。」第 73 條第 1 項規定：「於應送達處所不獲會晤應受送達人時，得將文書付與有辨別事理能力之同居人、受僱人或應送達處所之接收郵件人員。」卷查原處分機關 105 年 3 月 15 日復查決定書，係於 105 年 3 月 22 日送達，此有訴願人地址管理委員會蓋章及收發人員簽收之送達證書影本附原處分機關卷可稽；又訴願人設址於新北市，依訴願法第 16 條第 1 項規定扣除在途期間 2 日，核計其提起訴願之 30 日不變期間，應自 105 年 3 月 23 日起算，至同年 4 月 23 日屆滿，因該末日適為星期六，依規定順延至同年 4 月 25 日(星期一)，而訴願人遲至同年 6 月 27 日始經由原處分機關向本部提起訴願，此有原處分機關收文戳章蓋於訴願書可按，依訴願法第 14 條第 3 項規定，訴願之提起，以原行政處分機關或受理訴願機關實際收受訴願書之日期為準，則本件對上開復查決定提起訴願之部分，已逾首開法定不變期間，程序不合，應不予受理。另核本件並無訴願法第 80 條第 1 項前段所稱原行政處分有顯屬違法或不當情事，併予指明。另按關稅法第 45 條規定：「納稅義務人如不服海關對其進口貨物核定之稅則號別、完稅價格或應補繳稅款或特別關稅者，得於收到稅款繳納證之翌日起 30 日內，依規定格式，以書面向海關申請復查。」故復查乃提起訴願之法定先行程序，若未經復查而逕行提起訴願，程序即有未合。

#### (六) 案件評析

訴願之提起，以原行政處分機關或受理訴願機關實際收受訴願書之日期為準，本件對訴願人已逾 30 日針對復查決定提起訴願，程序不合，因此訴願會不予受理。

#### (七) 本案相關法令依據

1、訴願法第 14 條：「(第 1 項) 訴願之提起，應自行政處分達到或公告期滿之次日起 30 日內為之。(第 3 項) 訴願之提起，以原行政處分機關或受理訴願機關收受訴願書之日期為準」。

2、訴願法第 16 條第 1 項：「訴願人不在受理訴願機關所在地住居者，計算法定期間，應扣除其在途期間」。

3、訴願法第 77 條第 2 款：「訴願事件有左列各款情形之一者，應為不受理之決定：二、提起訴願逾法定期間者」。

4、訴願法第 80 條：「提起訴願因逾法定期間而為不受理決定時，原行政處分顯屬違法或不當者，原行政處分機關或其上級機關得依職權撤銷或變更之。但有左列情形之一者，不得為之：一、其撤銷或變更對公益有重大

危害者。二、行政處分受益人之信賴利益顯然較行政處分撤銷或變更所欲維護之公益更值得保護者。行政處分受益人有左列情形之一者，其信賴不值得保護：一、以詐欺、脅迫或賄賂方法，使原行政處分機關作成行政處分者。二、對重要事項提供不正確資料或為不完全陳述，致使原行政處分機關依該資料或陳述而作成行政處分者。三、明知原行政處分違法或因重大過失而不知者」。

### 三、訴願前置程序為必要程序-未經訴願直接訴訟（裁定駁回）

#### （一）案例來源(第 33 案)

臺北高等行政法院裁定 100 年度簡字第 404 號

裁判日期:100 年 11 月 30 日

原告:○○國際有限公司

被告:財政部

判決主文:原告之訴駁回。訴訟費用由原告負擔。

#### （二）案例事實

本件原告於 96 年 5 月 16 日向財政部臺北關稅局報運進口貨物乙批，原申報價格為新臺幣 49,344 元，業經徵稅放行；嗣原處分機關實施事後審核，檢具相關資料送請駐義大利代表處經濟組協助查證結果，報關檢附之發票與供應商之原始交易發票內容不盡相同，復參據財政部關稅總局驗估處簽復查價結果，系爭貨物完稅價格為 543,346 元，經審理原告虛報進口貨物價值、繳驗變造發票，逃漏稅款之違章成立，爰追徵進口稅 55,538 元、營業稅 27,477 元、推廣貿易服務費 217 元外，並按所漏進口稅額處 2 倍之罰鍰計 111,076 元、按所漏營業稅額處 3 倍之罰鍰計 82,431 元。

#### （三）法院判斷

1、原告就原處分申請復查，經財政部臺北關稅局 100 年 1 月 25 日北普復字第 1001002465 號復查決定：「復查駁回」。原告 100 年 2 月 23 日就該北普復字第 1001002465 號復查決定提起訴願。

2、財政部臺北關稅局依訴願法第 58 條第 2 項規定重新審查原處分結果，以 100 年 4 月 12 日北普進字第 1001009114 號重審復查決定：「一、原復查決定撤銷。二、原處分關於營業稅罰鍰部分變更為處所漏營業稅額 1.5 倍之罰鍰計……41,216 元整；其餘復查駁回」。所以上開「北普復字第 1001002465 號復查決定」已經被撤銷。

3、依行政程序法第 118 條前段規定，撤銷應溯及既往失其效力，亦即原復查決定（北普復字第 1001002465 號復查決定）在原告提起本件撤銷訴訟時，已事實上不存在，揆諸首開說明，原告即不得對之提起訴訟，其有

不服，自應對更正之「北普進字第 1001009114 號重審復查決定」另行提起訴願，而不得對已不存在之前行政處分（北普復字第 1001002465 號復查決定）提起訴訟。

4、因此，本件原告起訴請求撤銷原復查決定（北普復字第 1001002465 號復查決定）部分，顯然有不備其他要件之違法，又依其情形無從補正，應以裁定駁回之。本件純屬程序審酌，兩造關於實體部分之攻擊防禦方法均與本件程序裁定結果不生影響，故不逐一論述，併此敘明。

#### （四）案件評析

「行政訴訟原以官署之處分為標的，倘事實上原處分已不存在，則原告之訴因訴訟標的之消滅即應予以駁回。」「當事人請求標的消滅，其訴訟關係即應視為終結。」經最高行政法院（民國 89 年 7 月 1 日改制前為行政法院，下同）分別著有 27 年判字第 28 號及 30 年判字第 16 號判例可資參照。另「行政法院二十七年判字第二十八號及三十年判字第十六號判例，係因撤銷行政處分為目的之訴訟，乃以行政處分之存在為前提，如在起訴時或訴訟進行中，該處分事實上已不存在時，自無提起或續行訴訟之必要；首開判例，於此範圍內，與憲法保障人民訴訟權之規定，自無牴觸。」亦經司法院釋字第 213 號解釋在案。又最高行政法院 61 年裁字第 92 號判例：「人民對官署所為更正之新處分，如有不服，祇能於法定期限內，另行提起訴願，不得對於已不存在之前行政處分，請求行政救濟。」亦採相同見解。因此，提起撤銷訴訟，須以行政處分已存在且發生效力為前提，苟行政處分並不存在或未發生效力，當事人仍對之提起行政訴訟，即有起訴不備其他要件之違法；又縱然行政處分業已存在，且發生效力，既未經訴願程序，即不符行政訴訟法第 4 條提起撤銷訴訟之要件，亦有起訴不備其他要件之違法，因此，上開案例無法補正，行政法院以裁定駁回之。

#### （五）本案相關法令依據

1、行政訴訟法第 4 條：「人民因中央或地方機關之違法行政處分，認為損害其權利或法律上之利益，經依訴願法提起訴願而不服其決定，或提起訴願逾三個月不為決定，或延長訴願決定期間逾二個月不為決定者，得向高等行政法院提起撤銷訴訟」。

2、行政訴訟法第 107 條第 1 項第 10 款「原告之訴，有左列各款情形之一者，行政法院應以裁定駁回之。但其情形可以補正者，審判長應定期間先命補正：……十、起訴不合程式或不備其他要件者」。

#### 四、雖未訴願但有經聽證直接訴訟之法律效果(得直接訴訟)

##### （一）案例來源(第 34 案)

臺北高等行政法院 97 年度訴更一字第 78 號判決

判決日期:98 年 4 月 16 日

原告: ○○紙業有限公司

被告: 財政部

裁判主文: 原告之訴駁回。第一審及發回前上訴審訴訟費用由原告負擔。

### (二) 案例事實

訴外人台灣區造紙工業同業公會於 87 年 10 月 31 日向被告財政部申請對自日本進口之銅版紙業課徵反傾銷稅暨臨時課徵反傾銷稅，經被告於 89 年 7 月 19 日以台財關第 0890043732 號函明示自 89 年 7 月 20 日起對自日本進口之銅版紙依日本涉案廠商分別課徵 8.21% 至 44.58% 之反傾銷稅，課徵期間為 5 年。93 年 9 月 16 日被告公告對自日本進口之銅版紙課徵反傾銷稅即將於 94 年 7 月 20 日課徵屆滿 5 年，原反傾銷案申請人即造紙公會於 93 年 10 月 15 日檢具申請書向被告申請繼續課徵反傾銷稅，被告乃於 94 年 1 月 19 日以台財關字第 09405500180 號公告自即日起進行調查，同日並以台財關字第 09405500183 號函移請經濟部交貿易調查委員會就產業損害調查部分進行調查，嗣經濟部於 94 年 12 月 13 日以經調字第 09402620980 號函通知被告產業損害調查結果為國內銅版紙產業損害將因停止課徵反傾銷稅而繼續或再發生，被告遂於 95 年 3 月 3 日以台財關字第 09505500760 號公告繼續對涉案貨物課徵反傾銷稅，自公告之日起實施，課徵期間 5 年，並於同日以台財關字第 09505500761 號函通知原告(合一紙業)。原告不服，提起行政訴訟。經臺北高等行政法院以 95 年度訴字第 1439 號裁定，駁回原告之訴，原告不服，向最高行政法院提起抗告。案經最高行政法院 97 年度裁字第 3051 號裁定將原裁定廢棄，發回臺北高等行政法院重行審理。

### (三) 原告主張

- 1、相對人根據經濟部貿易調查委員會之調查作出之台財字第 09505500760 號關於反傾銷稅之課徵公告副本送達原告，又向原告作出內容相同之台財關字第 09505500761 號函，故系爭公告應為行政處分。
- 2、依行政程序法第 108、109 條規定，行政機關作成經聽證之行政處分，其行政救濟程序免除訴願及先行程序，原審未審酌於台財關字第 09505500761 號函中得向臺北高等行政法院提起行政訴訟之記載，逕認定原告訴訟程序不合法，於法不合。

(四) 原臺北高等行政法院裁定判斷：外國以傾銷方式輸出貨品至我國，勢將對我國競爭產品造成實質損害，相對人基於國內經濟發展需要，參酌貿委會產業損害調查結果，為避免影響國內造紙產業之發展，乃以 95 年 3

月3日公告繼續對涉案貨物課徵反傾銷稅，並自公告之日起實施，課徵期間5年。第以系爭公告之對象為特定生產廠商、出口商及進口商暨相關單位如經濟部工業局、國際貿易局等，固可得確定其範圍，惟其法律效果之發生，仍繫於特定進口商是否依系爭公告之內容進口特定生產廠商及出口商之銅版紙（Art paper）而定，究其內容乃單純之敘述，為意思通知，非屬以發生、變更或消滅公法上法律效果為目的之行政處分，尚不對外發生准駁之法律上效果，難謂屬行政處分性質，依法即不得對之提起訴願及行政訴訟。

退步言，縱嗣後原告因進口公告上所示之生產廠商及出口商之銅版紙致遭課徵反傾銷稅而認其權益遭受損害，亦係將來可能發生之損害，而非現實之權利或利益受有損害，自不得預行請求行政救濟。從而系爭公告既非屬行政處分，抗告人對之逕行提起行政訴訟（未經訴願），並非合法，而予駁回等事項，固非無見。

（五）最高行政法院判斷：

1、本件財政部95年3月3日台財關字第09505500761號函及同日台財關字第09505500760號公告，即係主管機關財政部依關稅法及課徵辦法所核定涉案貨物課徵反傾銷稅，所為之單方行政行為，其內容非但課徵對象之輸出國生產廠商、出口商及本國之進口商於進口涉案貨品銅版紙，將課以較重之反傾銷稅之虞，並且於實際進口時應課以較重之反傾銷稅，自屬損害人民權益之行政處分。此為本院94年度判字第1932號、96年度判字第760號、96年度判字第1603號判決就反傾銷稅案件所採之一貫見解。且該函或同日公告之說明三均載有「本案利害關係人如有不服前揭認定，得於本函刊登本部公報之次日起2個月內，向臺北高等行政法院提起行政訴訟。」更足證相對人財政部亦認上開函及公告均係對外直接發生公法上效力之行政處分。

2、從而，原裁定認系爭函法律效果之發生，繫於特定進口商是否依系爭公告之內容進口特定生產廠商及出口商之銅版紙而定，究其內容乃單純之敘述，為意思通知，非屬已發生、變更或消滅公法上法律效果為目的之行政處分，不對外發生准駁之法律上效果，難謂屬行政處分之見解，自有未合，應認抗告為有理由。且本件究是否應予實體審究，自有由原法院調查後更為裁判之必要，以及一併斟酌是否有命經濟部依法參加訴訟之必要。

（六）臺北高等行政法院重新判斷：

按行政程序法第108條第1項及第109條規定，本件有關課徵反傾銷稅之核定處分，前已於94年7月8日由貿委會辦理「臺灣區造紙公會申請對自日本進口銅板紙課徵反傾銷稅屆滿5年後繼續課徵案產業損害

調查聽證會議」，有該會議紀錄附被告提出之產業損害調查報告可稽。是以本件系爭處分屬被告作成之經聽證之行政處分，依上開規定，其行政救濟程序，毋庸經過訴願程序。

#### (七)案件評析

課徵反傾銷稅之公告函為觀念通知或行政處分，影響後續行政救濟之程序，連高等行政法院法官都可能判斷錯誤。透過本案可更進一步了解課徵反傾銷稅之公告函為依聽證紀錄作成之行政處分，可以不用再經訴願（訴訟先行政程序），而直接提起行政訴訟。

#### (八)本案相關法令依據

- 1、訴願法第3條第1項：「本法所稱行政處分，係指中央或地方機關就公法上具體事件所為之決定或其他公權力措施而對外直接發生法律效果之單方行政行為」。
- 2、行政程序法第108條第1項：「政機關作成經聽證之行政處分時，除依第43條之規定外，並應斟酌全部聽證之結果。但法規明定應依聽證紀錄作成處分者，從其規定」。
- 3、行政程序法第109條：「不服依前條作成之行政處分者，其行政救濟程序，免除訴願及其先行政程序」。

### 第六項 行政裁量空間的僵固性

#### 一、單純法律適用—不具裁量空間之案件

##### (一)案例來源(第35案)

財政部訴願決定書（案號：第10700769號）

發文日期：107年9月4日

發文字號：台財法字第10713933080號

原處分機關：財政部關務署臺中關

訴願決定主文：訴願駁回。

##### (二)案例事實

訴願人於106年1月12日至同年11月28日間向原處分機關申報進口嬰兒配方奶粉，賣方均為法國L○INTERNATIONAL，經電腦篩選分別按(C1)免審免驗及(C3)貨物查驗方式通關徵稅放行。嗣法國L○集團回收疑遭沙門氏菌污染之嬰兒配方奶粉，並召回於法國C○工廠生產之所有產品，訴願人以其輸入之相關產品經衛生福利部食品藥物管理署通知下架，並分別經相關主管機關封存及核准銷毀等由，於107年4月13日申請退

還已繳納之關稅，經原處分機關審核結果，否准其申請。訴願人不服，遂向財政部提起訴願。

### (三) 訴願人主張

食藥署於107年1月18日來文，依食品安全衛生管理法責令該等進口產品於中華民國境內停止販售，並於107年1月16日24時前完成預防性下架，茲依關稅法第64條規定，並檢附訴願人呈報臺北市政府衛生局之焚化銷毀處理計劃書及嘉義縣政府核准可燃性一般事業廢棄物焚化處理等事證，申請返還訴願人之前所有由法國製造廠進口產品已繳之關稅等，資為爭議。

### (四) 訴願委員會審查意見

1、貨物進口前並無禁止銷售、使用之法令，而於貨物進口後1年內始制定法令禁止銷售或使用，於禁止之翌日起6個月內原貨復運出口，或在海關監視下銷毀者，始有關稅法第64條第1款規定，退還已繳納關稅之適用，合先敘明。

2、本件訴願人106年1月12日至同年11月28日間向原處分機關申報進口嬰兒配方奶粉，經通關放行在案；嗣訴願人於107年4月13日以來貨經食藥署通知下架，並分別經相關主管機關封存及核准銷毀為由，申請退還已繳納之關稅，經原處分機關訴願答辯書略以：嬰兒食品不得含有沙門氏菌之規定於貨物進口前早已生效施行，本案並無涉及法令變更，與關稅法第64條第1款之法定退稅要件不符，否准訴願人退還關稅之申請，核屬有據。訴願人雖檢附食藥署107年1月18日傳真文件及嘉義縣政府107年5月3日府授環設字第1070081○號函核准可燃性一般事業廢棄物焚化處理等事證，惟按嬰兒食品類衛生及殘留農藥安全容許量標準第4條規定，嬰兒食品不得含有沙門氏菌(微生物限量:陰性)；而該標準係於98年7月2日訂定發布，最近一次變動則是於103年7月15日修正發布並施行。準此，本件系爭貨品雖前經食藥署通知停止販售並限期下架，然查上開嬰兒食品類衛生及殘留農藥安全容許量標準第4條有關嬰兒食品不得含有沙門氏菌之規定，係於本案貨物進口前早已生效且行之有年，系爭貨品自非屬進口1年內因法令規定禁止其銷售、使用之範疇，從而，原處分機關以本案並無涉及法令變更，與關稅法第64條第1款規定之退稅構成要件不符，否准申請，洵無不合。

### (五) 案件評析

本案爭點為：「是否有關稅法第64條第1款規定之進口1年內因法令規定禁止其銷售、使用，於禁止之翌日起6個月內在海關監視下銷毀之情形，而合於退還其原已繳納之關稅」？因此是否合於關稅法第64條第1款規定之退稅要件，為一合法性之審查，最終還是要經由司法訴訟來認



定，本案亦於 108 年 3 月 27 日臺中高等行政法院 107 年度訴字第 322 號判決駁回原告之訴。

(六)本案相關法令依據

關稅法第 64 條第 1 款：「已繳納關稅進口之貨物，有下列各款情事之一者，退還其原繳關稅：一、進口 1 年內因法令規定禁止其銷售、使用，於禁止之翌日起 6 個月內原貨復運出口，或在海關監視下銷毀」。

二、違規事實受限於商標權人態度--是否有侵權，由授權製造廠商或原廠商品之保證書認定

(一)案例來源(第 36 案)

財政部訴願決定書(案號：第 10700994 號)

發文日期：107 年 11 月 19 日

發文字號：台財法字第 10713944230 號

處分機關：財政部關務署臺北關

原訴願決定主文：訴願駁回。

(二)案例事實

訴願人於 103 年 6 月 4 日向原處分機關報運進口貨名 B○手錶，數量合計 20PCE，產地香港；原處分機關查驗並送請商標權利人英商布○公司之在臺鑑定人蒼○商標協會有限公司協助鑑定結果，均為仿冒品，屬關稅法第 15 條第 2 項規定不得進口之物品；訴願人違反商標法部分，經桃園地檢署檢察官作成不起訴處分確定，案貨未經法院宣告沒收；原處分機關乃依行政罰法第 26 條第 2 項條規定，審理訴願人進口仿冒貨物，侵害商標權之違章成立，參據本部關務署調查稽核組簽復查價結果，依海關緝私條例第 39 條之 1 規定，處貨價 1 倍之罰鍰新臺幣 92,892 元，併沒入貨物。訴願人不服，申請復查，未獲變更，遂向本部提起訴願。

(三)訴願人主張

- 1、系爭貨物進口檢附購買證明，對侵害商標部分並無故意或過失，不應負海關緝私條例第 39 條之 1 之責任。
- 2、案貨之在臺商標權利代理人蒼○公司球員兼裁判，由未具備專業之鑑定人員開具鑑定報告，應不具備證據能力。

(四)原處分機關答辯意見

訴願人所檢附之購買證明，載有貨名為 B○手錶、單價及賣方公司名稱等內容，僅得說明訴願人就系爭貨物與賣方成立有效之買賣契約關係，然並無法證明案貨即屬真品。又賣方並未表示係 B○品牌經銷商或代理商，亦未出具品牌保證書，且單價比真品低數倍之多，以普通一般消費者

就知名品牌之注意，不難得知系爭貨物應為仿品，其就進口本案侵害商標權物品之違章，核有過失，自不能免罰等由，駁回其復查之申請。

#### (五) 訴願委員會審查意見

1、本件訴願人於103年6月4日報運進口B○手錶乙批，原處分機關查驗結果，以實到貨物名稱雖與申報相符，惟疑似仿冒品，經送請商標權利人之在臺鑑定人蒼○公司協助鑑定結果，屬仿冒品，有蒼○公司103年7月1日鑑定證明書可稽。

2、按行為時海關執行商標權益保護措施實施辦法第5條第2項規定：「商標權人及進出口人於接獲前項通知之時起，依下列程序辦理：一、…空運進口…案件，商標權人應於24小時內至海關進行認定，並於3個工作日內提出侵權事證。二、進出口人應於3個工作日內提出授權證明文件或無侵權情事之證明文件。」第6條第1項規定：「經商標權人依前條認定進出口貨物有侵害商標權情事，並提出侵權事證時，應依下列程序辦理：一、進出口人未於前條第2項第2款規定期限內提出授權證明文件或無侵權情事之證明文件者，海關應…將全案移送司法機關偵辦…。」原處分機關以系爭來貨經鑑定確屬仿冒商標商品，鑑定證明書並列明商品來源不明，非來自原授權製造廠商，及欠缺原廠商品之保證書等；桃園地檢署檢察官不起訴處分書略以：「經查，扣案手錶係仿冒商品乙節，有臺北關稅局扣押貨物收據及搜索筆錄、英國商布○公司在臺授權代表香港蒼○商標協會有限公司出具之鑑定證明書、經濟部智慧財產局商標註冊資料及現場查扣物品照片22張在卷可參，此部分事實已堪認定。」系爭貨物已侵害商標權，然認訴願人並無販賣意圖而為不起訴處分，所訴鑑定報告不具鑑定能力，核難採據；又購買金額高低，無解於案貨確屬為仿冒品。

#### (六) 案件評析

為加強打擊侵害智慧財產權之不法行為，強化邊境管制措施，全面查緝侵害智慧財產權貨物之進出口案件，就報運進出口貨物，及郵遞或旅客攜帶之進出口貨物，有侵害智慧財產權者，依據海關緝私條例裁罰，以有效遏阻各項不法情事。然而，是否有侵害之虞，需進出口人應於3個工作日內提出授權證明文件或無侵權情事之證明文件，若無證明，或為了避免罰，雙方先私下和解了，如此一來常使得海關對侵害智慧財產權的查緝工作大感力不從心。

#### (七) 本案相關法令依據

海關緝私條例第39條之1規定：「報運之進出口貨物，有非屬真品平行輸入之侵害專利權、商標權或著作權者，處貨價1倍至3倍之罰鍰，並沒入其貨物。但其他法令有特別規定者，從其規定」。

## 第五節 評析

海關係以關稅課徵及通關貨物查緝為其主要業務，申報貨物進口人可能為了規避檢查、為了偷漏關稅或為了逃避管制而於進口報單上為不實之申報。進口人或許故意虛報的動機明確，但海關的行政處分仍應符合行政法上的要件該當及合目的性，否則即成為訴願審議委員會得撤銷的瑕疵行政處分。瑕疵的行政處分可分為違法及不當兩種。違法者，通常指該處分不合法、欠缺合法要件或不符合依法行政原則，簡言之即為違反法律要求；不當者，則通常指該處分雖未違法，但在客觀上不合目的性。違法或不當的行政處分，即屬得為撤銷的行政處分。

從本章所選的案例中，可歸納出關務行政救濟案件在行政機關自我審查階段，得審查之事項範圍應包括下列五項。

### 第一項 正當程序之判斷

- 一、行政裁處之判斷，是否遵守程序規定？有無違反法定之正當程序？
- 二、從本章所選的第 9 案、第 24 案、第 25 案、第 29 案及第 30 案，可了解正當程序的重要性。
  - (一)第 9 案是關於有害事業廢棄物之邊境檢查的案子，海關應先踐行通知補送專案輸入許可文件之程序，始能決定是否得按海關緝私條例第 37 條第 3 項之逃避管制論處。
  - (二)第 24 案是代徵營業稅及貨物稅之案子，營業稅及貨物稅隨同關稅一併徵收，乃基於稽徵程序之便利，故僅徵收程序及行政救濟程序，準用關稅法或海關緝私條例之規定辦理，並不因該等由海關代徵之程序，即改變營業稅、貨物稅及推廣貿易服務費之本質，與其有關之實體事項，如稅率（費率）、稅基、核課期間、免稅項目等，仍應回歸各母法之實體規定，並有稅捐稽徵法第 21 條規定 5 年核課期間之適用。
  - (三)第 25 案是繳驗不實發票的案子，所繳驗之發票或憑證本身是否「不實」，實務上仍應就個案視其與表徵之交易事實是否一致而定。若僅係漏將關稅法第 29 條第 3 項各款規定之費用計入完稅價格內申報並發生錯誤，仍與繳驗不實之發票或憑證有間，尚難認定已構成繳驗不實之發票或憑證。
  - (四)第 29 案係獲 2015 台灣年度最佳稅法判決評選首選之案子，此案強調調查程序不但影響人民之財產權、工作權、營業自由及其他行為自由，更

直接涉及資訊自決權，因此為何發動調查？調查的界限及範圍？均是行政調查發動前就必須先確認的工作。國家基於課稅高權而對人民展開調查後所得證據應以保障人民資訊隱私權為前題，違法取得之證據不能作為司法判決之證據。

(五)第 30 案是關於完稅價格推計課稅的法定順序的案例，因為未敘明貨價的推計過程，無法斷定是否有違反法定正當程序，因此遭最高行政法院發回更審，最後，才在更審辯論終結前補齊原處分推計課稅的完整資料，全案才能判決確定。

## 第二項 合法性審查

一、行政裁處所適用之法律概念，是否正確解釋？對法律適用是否能通過合法性審查？

二、從本章所選的第 13 案、第 15 案及第 35 案可進一步了解是否有正確解釋法律，適用法律，是審查案件合法性的最基本要求，而民眾若對法令瞭解不充分或產生誤解，亦可能會是行政救濟案件增加的原因。

(一)第 13 案是報單內容錯誤的案子，是一種假誤寫真走私的案例，本案實際來貨與進口報單所申報產地均為印度，並無錯誤；進口人刻意提更改「產地繕打錯誤」之申請，將實際來貨製造工廠(印度)更改為(越南)，讓報單及檢附之農藥許可證上所載之國外製造工廠(越南)名稱文件相符。其所提更改「產地」之申請，顯係僅為完成海關電腦通關系統機械式之簽審單證比對，於形式上使「報單」與「農藥許可證」所載產地相同，冀求該未經核准輸入與實貨不符之偽農藥能比對一致，順利通關。

(二)第 15 案是大法官釋字第 754 號解釋之案件，統一解釋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。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。

(三)第 35 案的爭點是：「是否有關稅法第 64 條第 1 款規定之進口 1 年內因法令規定禁止其銷售、使用，於禁止之翌日起 6 個月內在海關監視下銷毀之情事，而合於退還其原已繳納之關稅」？因此是否合於關稅法第 64 條第 1 款規定之退稅要件，為一合法性之審查，最終還是要經由司法訴訟來認定，從本案可進一步了解正確適用法律的重要性。

## 第三項 事實的正確認定

一、行政裁處是否已經完整而妥當的調查重要的事實關係？是否出於錯誤之事實認定或不完全之資訊？

二、處分機關對於應依職權調查之事實，負調查義務，舉凡與行政決定有關而有調查必要與可能者，均應調查以追求實質真實；在關務裁處中課稅或處罰事實之闡明，無論於稽徵程序或訴訟程序均受職權調查主義所支配，應由稅捐稽徵機關承擔證明責任。倘不能確實證明違法事實之存在，其處罰即不能認為合法。從本章第 6 案、第 20 案、第 26 案及第 27 案可以了解事實調查和事實認知的必要性。

(一)第 6 案因對事實認知的錯誤，導致罰錯對象，本案申請人雖自始即「自認」為系爭貨物之實際購買者，惟簡易申報單所載之收貨人與申請人之前有內部合意，願為訴願人提供住址代為收貨物，申請人終究非報單上顯名之人，報單上未以其名義進行任何報運行為，自亦難謂其涉有虛報情事可言，其「自認」是納稅義務人是否屬實，下單人與收貨人在案件中的責任，實有再查明之必要。

(二)第 20 案是貨物的季節性因素造成一樣是新鮮香吉士，進口日雖然僅一日之差，所適用的稅率即差了 10%。在貨物通關業務中「事實」有著關鍵性的角色。從本案可以發現「報關日期」僅係核計是否逾期報關，及算換外幣匯率之基準日，而「真實進口日期」則影響了稅則稅率的適用，相關業者應特別注意關務案件依法行政的本質，在「真實進口日期」的認定，並無裁量空間。

(三)第 26 案為真實產地認定之案件。產地認定在實務上是非常困難的任務，以本案為例，縱使出口商採用之中國大陸菌種，原處分機關認定進口總量與出口商產量不符，僅能證明申請人進口超過該產量部分，並非本案出口商所栽種生產，仍難獲致系爭貨物必非越南產植之結論；又以「穩定性同位素」及「微量元素」檢測分析，因尚未建立越南香菇成分資料，以鑑定結果與中國大陸樣本接近一樣無法說服產地就是大陸。因此認定事實，應憑證據，倘無積極證據證明違法事實之存在，即使當事人所為之各項主張不可採，仍不得予以處罰。海關固為進口貨物原產地認定之權責機關，惟於認定進口貨物之原產地時，仍應依職權調查證據，對當事人有利及不利之事項一律注意，並依論理及經驗法則判斷事實之真偽，至確實證明違法之事實，其處罰始為合法。

(四)第 27 案是真實貨名認定之案件，進口貨物是否有虛報情事，係以報單上原申報與實際來貨是否相符為認定依據。至貨名之申報是否達於「虛報」之程度，以進口人申報該貨名並「無客觀合理之事由」予以支持時，

方可認定達於「虛報」之程度，而有以海關緝私條例處罰之必要性。而所謂「無客觀合理之事由」，係指進口人對於所申報之貨物名稱，並無客觀事實或資料為憑據而言，例如：未依貨物之型錄、發票、契約等具體客觀之真實資料為貨名之申報，或故意未依該貨物之學名、俗名、商業名稱等一般已知之名稱為申報，或故意未就貨物之外觀狀態或內在功能、用途為描述，均非屬合理之申報，而應認屬虛報之範疇。

#### 第四項 公認之價值標準

一、行政裁處之判斷，是否遵守一般公認之價值判斷標準？一般公認之價值標準，如雇主對員工監督的責任、納稅義務人的責任及貨物沒入的真義是什麼？

二、本章第 7 案、第 8 案及第 22 案就是因為雙方對這些價值判斷標準有不同，所導致的行政救濟案件。

(一)第 7 案關於監督員工的責任，行政罰法第 15 條第 2 項規定：「私法人之職員、受僱人或從業人員，因執行其職務或為私法人之利益為行為，致使私法人違反行政法上義務應受處罰者，私法人之董事或其他有代表權之人，如對該行政法上義務之違反，因故意或重大過失，未盡其防止義務時，除法律或自治條例另有規定外，應並受同一規定罰鍰之處罰。」職員、受僱人或從業人員「因執行其職務或為私法人之利益為行為，致使私法人違反行政法上義務應受處罰者」之情形時，其效果直接歸屬於法人；但當並「非執行其職務或為法人之利益」時，該等自然人之行為即應屬個人行為，不應將其評價為法人之行為，否則對法人及其代表人之處罰難免輕重失衡，亦難謂與行政罰法第 15 條之立法精神相符。又行政罰法第 7 條第 2 項規定：「法人、設有代表人或管理人之非法人團體、中央或地方機關或其他組織違反行政法上義務者，其代表人、管理人、其他有代表權之人或實際行為之職員、受僱人或從業人員之故意、過失，推定為該等組織之故意、過失。」本項規定既屬「推定」而非「視為」，故如欲推翻法律上之故意過失推定，法人即應舉出反證，積極證明其對有故意過失之組織成員已盡監督之能事，證明法人未違反「監督」之行政法上義務，無故意、過失推定之適用。本案因申請人從未出借牌照予任何人進口系爭貨物，係遭冒用名義出具委託書予報關行，該委託書上所蓋統一發票專用章與代表人私章均與申請人所使用者不符，並已就偽造文書行為向司法機關訴請偵辦，且申請人並未從事進出口業務，其員工以訴願人名義委託報關行進口貨物係超出營業項目以外之行為等，均已舉出反證，積極證明其未違反「監

督」之行政法上義務，無故意、過失推定之適用。

(二)第 8 案是關於借牌進口責任歸屬的案子。當進口人與實際貨主不同時，對出借牌照之不知情進口商，視其報運進口之貨物內所夾藏之物品類別，分別依海關緝私條例第 37 條第 3 項轉據第 36 條第 1 項或第 37 條第 1 項規定處罰；而對幕後走私之實際貨主則依同條例第 36 條第 1 項及第 3 項規定處罰。事實上，關稅法並沒有借牌行為的規定，只規定了納稅義務人，報關行為的責任由納稅義務人負責。當有止不肖廠商及私梟取巧借用他人進口商牌照虛報貨物進口，以逃避受罰，對不知情之進口人違反真實申報義務及知情之幕後走私實際貨主，視其報運進口之貨物所夾藏之物品為管制物品或准許進口類物品，分別依適當之法條予以論處，是現行裁罰判斷的標準。因此納稅務人有注意申報內容與實際到貨是否相符之注意義務，不能以其事先不知違規事實可能發生，作為免除過失責任之依據。

(三)第 22 案是關於裁處沒入貨物之價額的案子，「沒入貨物價額」之目的，乃是以受處罰者具有「為避免其物被沒入」之意圖，而毀損其物之價值；若僅係因受責付保管，該物卻因自然腐敗而遭毀棄者，其對物持有、使用或處分的利益既已不存在，即無庸再裁處沒入，亦無裁處沒入其物之價額之必要，以免重複剝奪而逾越裁處沒入之行政目的。因此，基於通關線上貨物有腐敗、毀損的急迫性，得依海關緝私條例第 20 條第 1 項：「扣押物有不能依前條規定處理或有腐敗、毀損之虞者，海關得於案件確定前，公告變賣並保管其價金或逕送有關機關處理，並通知其所有人、管領人或持有人。」之規定，變賣其物，保管價金。

#### 第五項 不當連結禁止

一、行政裁處有無違反恣意禁止原則？有無違反平等原則？是否出於與事物無關之考量，亦即違反不當連結之禁止？

二、由本章之第 2 案可知，行政機關對於違反行政法上義務之行為作成裁罰處分時，除不得逾越法定之裁量範圍外，尚應充分考慮法律授權裁量及規範之目的，審酌應加斟酌之各項因素，且須與個案情節有正當合理連結，不得摻雜與事件無關之要素或動機，或違反一般法律原則。本件原處分機關先指稱申請人 106 年度已違反同條例同規定遭裁罰處分確定計 5 件；又稱近期菸稅調漲，私梟為牟暴利不擇手段，試圖利用各種途徑逃漏稅捐，申請人未經查明實際來貨即逕向海關通報，核屬重大過失；惟原處分機關裁處時所審酌之因素為何，與個案情節是否有正當合理之連結，尚屬不明。在考量應受責難程度、有無違反恣意禁止及不當連結之禁止後，

本案尚有重行究明之餘地。

#### 第六項 小結

本章透過實務上案件救濟過程中發生之問題，評析案件得失，以供未來的行政裁處參考，進而希望能減少錯誤裁處之比率，促進行政效率，提供民眾更便利的行政救濟管道。法學不是科學，法學研究不能完全像自然科學，因為法學沒有客觀可驗證的答案，所以必須更加的小心謹慎，然而，透過實際案例的研究，質疑並持續探求，可以讓法學與科學的精神更為接近，更可以讓政府的施政，與民眾的生活更為貼近。





## 第五章 建議與結論

本章分就建議與結論，綜合說明如下：

### 第一節 建議

本研究透過關務行政救濟之真實案例分析，以復查及訴願程序階段為範圍，就實務案例出現之問題，質疑並持續探求，提出如下的建議：

#### 第一項 先行制度具功效仍應予維持

很多批評者認為先行制度重覆處理復查及訴願二個性質相近的異議程序，不僅是行政資源浪費，也會延緩人民提起行政訴訟的時程，違反迅速、有效權利保護的要求。行政救濟貴在迅速解決，及早落幕，而非一再爭執，遲遲無法解決。而且一次以上之行政機關自我審查，即便是簡易程序，但對於不諳其程序民眾，顯然多一層障礙，迂迴擾民。難以再發揮保障人民權益的功能，是完全沒有意義的程序，更與關務行政快速通關的本質不合。尤其當民眾僅對法令的適用有疑義，而主張處分違法時，卻需要先行完成復查及訴願等先行程序，等同剝奪人民直接起訴之機會。

然而，先行制度還是存在其重要功能。行政機關內部可從行政專門的立場、就合法性及合目的性判斷再次審查其發出之行政處分；又因先行程序簡易，雙方可於訴訟前的爭點處理透過行政機關自行撤銷或人民撤回救濟之申請，解決紛爭，進而減輕法院的負擔。況且人民大多非法學專家，鮮少具有法律專業背景，對於興訟難免心存畏懼，先行制度簡便迅速的行政救濟途徑，提供人民權益遭受違法或不當侵害時，可以給予及時有效之救濟途徑。相較於司法機關之訴訟程序申請，復查及訴願申請書格式具有彈性，對於不諳法令的人民而言，也可以提供簡便救濟程序之管道。行政機關藉由先行制度可審查原處分適當與否，包括是否符合政策方針、經濟效益、資源分配之優先順序，以及民眾對於政府機關之觀感等全面性之考量。因此，若能藉此先行機制發揮「妥當性(合理性)審查」功能，實較行政法院僅能進行「合法性審查」，更能發揮舒解民怨之機能。

## 第二項 復查與訴願程序是否應整合-建立自由選擇的救濟制度

我國行政訴訟制度於 101 年已變更三級二審制，各地方法院行政訴訟庭可受理行政訴訟簡易案件，人民在之行政救濟程序更為便捷，此時應可縮減法院外救濟程序，儘速進入法院內為公正裁判，以免阻撓人民行使憲法第 16 條訴訟權，維護其權益。然而，應如何才能縮減法院外救濟程序，讓整個行政救濟更有效率呢？

有認為訴願法第 58 條第 2 項已給予原處分機關再次審查處分是否適法之機會，復查程序之存在延緩人民訴訟救濟期程，亦使我國異議程序過於繁雜，訴願與復查程序之功能相同，均同樣對於原處分之合法性與妥適性進行監督，應予整合成一個行政救濟程序，類似德國行政法院法第 77 條之規定，只設訴願一種先行程序，以避免行政救濟程序疊床架屋，功能重複。然而因關務救濟案件有別於一般行政救濟案件，其具有關務專業性與大量性之事務特性，案件審查較消耗期程，證據事實查證過程繁複，故審理時間亦須較一般案件為長，完全取消復查或訴願的程序，亦應有完整的配套以取代其原來之功能。因此本文認為，為避免拖延進入訴訟之時程，給予人民有效率的權利救濟，可考量「自由選擇」之制度，考慮賦予人民選擇權，由復查程序取代訴願程序，准予人民不服復查決定時，得選擇跳躍過訴願程序，直接進入法院爭訟；或案件一開始即跳過復查程序直接進入訴願審查；甚或復查訴願程序均放棄權，直接進入法院訴訟，以提高行政救濟之效率。

因為無論依憲法第 16 條的規定，或基於法治國家權利保護完善性的要求，訴願與行政訴訟俱為人民的基本權利，各具有一定的權利保護功能及程序體系。既係人民的權利，則除非本於憲法第 23 條，將部分的行政訴訟強制規定採取訴願先行主義，否則，人民欲循訴願途徑或行政訴訟之方法，以保護其權利，應屬其得以自主支配之權利領域，許由人民之意志自由選擇。

其次，人民因行政權力侵害其權益時，如既可循訴願管道請求救濟，復可依行政訴訟的方法，尋求保護。由於行政法院訴訟過量，負擔過重，程序進行緩慢，而訴願機關與之相較，則專業知識較強、程序較簡易，如制度運作得當，則其所提供的救濟，往往較法院為迅速，同為權利救濟的方法，自應允許人民選擇。

第三，訴願不只為人民的權利，亦同時賦與行政機關有審議的權限；正如行政訴訟為人民的權利，亦同時賦與行政法院裁判權限。人民基於訴願及行政訴訟的選擇權，自以何者較能獲得完善的保障著眼，此時，基於

共同提供人民服務的立場，即可能造成行政與司法的良性競爭。一旦人民因訴願決定，仍未能獲得滿足時，仍可藉由行政法院以他律的方式來監督行政權，以收制衡之效，敦促行政機關更審慎從事。

第四，訴願與行政訴訟制度，均係用以救濟人民受行政權的侵害，以求其復原，就其目的而言，均屬相同，並不因前者為自律、後者為他律，前者欠缺獨立性的保障，而後者適用審判獨立，在其救濟價值有根本之差別。既同為權利保護的方法，如結果互無軒輊，自無不許人民選擇之理。更何況，如有完善的訴願制度，允許人民選擇訴願的途徑，對法院而言，乃減輕負擔的一大方法。

最後，行政訴訟裁判權的行使，有原始裁判權之說<sup>254</sup>。人民因行政權的侵害，可逕行向行政法院起訴，無待於行政機關先為處分或決定，換言之，爭訟的事項無需先由行政權作出一個高權的行政決定。此時，人民可逕行起訴，惟如其選擇以訴願的方式為之，而仍有理不得直之處，再提起訴訟自無不可。此乃原始裁判權制度下，訴願採取選擇主義的基礎與根本原因。

因此，採取訴願選擇主義下的訴願，實為與行政訴訟併行存在的權利保護制度。尤其透過教師法第 33 條規定可知：「教師不願申訴或不服申訴、再申訴決定者，得按其性質依法提起訴訟或依訴願法或行政訴訟法或其他保障法律等有關規定，請求救濟。」依前開規定，教師對於主管教育行政機關或學校有關個人公權力措施不服者，得選擇提起申訴、再申訴、訴願及行政訴訟，亦得不經申訴、再申訴程序，逕行「按其性質依法提起訴訟或依訴願法或行政訴訟法請求救濟」。據此，我國憲法賦予人民享有訴願之權利，「訴願」二字當可解釋為行政機關「僅需提供」於相當訴願制度之救濟程序，而非單指訴願法中規定之訴願制度，或非經訴願不可，訴願、訴訟是並列而供選用的權利，不是救濟程序的限制。

總之，本文認為「案件的本身類型、案件爭執的重點及人民的意志」，這些問題的解決，才是行政救濟制度最重要的功能。不同的案件類型，不同的爭點及人民對案件結果不同的期待，應該會有不同行政救濟解決的途徑。蓋復查、訴願及訴訟均為人民行政之救濟權，人民對於自己案件遭受哪一方面的侵害自己最為了解，為了避免「遲來的正義，不是正義」，行政救濟的程序，在行政自我審查階段，應該可以打破僵化的審級制度，開放讓人民「自由選擇」，回到制度是為「人」服務的工具，「人性」的實現才是本論文最終目標。

因此，建議於關稅法第 45 條中之文字，將有關「以書面向海關申請

<sup>254</sup> 蔡文斌，同註 21，頁 31-32

復查」修正為「得以書面申請復查或訴願」，使人民可自行決定採取復查程序或訴願程序甚或略過行政機關的自我審查階段，直接向行政法院採取訴訟。

### 第三項 訴願審理機關應改向關務署提起

102年1月1日起為配合行政院組織改造，將原關稅總局與財政部關政司整併成立財政部關務署。關稅總局與各地區關稅局原均隸屬於財政部之3級機關；組織改造後，各地區關稅局更名為各關改隸屬於關務署之下，成為4級機關，關稅總局則更名為關務署，仍為3級機關。組織雖然改造了，但是各關區的訴願案件，依據訴願法第4條第6款規定：「不服中央各部、會、行、處、局、署所屬機關之行政處分者，向各部、會、行、處、局、署提起訴願。」目前各關區為關務署所屬之4級機關，人民不服各關區所作成之行政處分，因關稅法及其他法規就其訴願管轄並無特別規定，故仍依訴願法第4條第6款規定，向關務署提起訴願，由財政部訴願委員會負責審議。如此一來，行政救濟案件之自我審查略過關務署，關務署有權查價及整合各區海關稅則疑義，卻不需直接為其所查的價格或稅則歸類作任何辯護或處分之答辯，案件真相因此更難釐清。因此，針對關稅課徵以外之海關查緝案件，實可在海關緝私條例明文立法，針對關務緝私之行政救濟案件，由現行的財政部訴願審議委員會改向關務署提起改向關務署提起，以落實行政自我審查。

### 第四項 建立海關復查委員會之獨立性

關稅核課案件本質上係大量、反覆之行政處分；關務緝私案件違章之要件是否構成，亦需各種專業人才來協助認定，才能確實辨別申報貨物之真偽。因此關務案件除稅法既有繁複規定外，對於實際來貨之認定或完稅價格的推計，需要更多各行各業的專家來認定貨品，亦需複雜的會計專業或其他法律規定來核定稅率計算稅費。為減輕訴願機關及行政法院之工作負擔，並使稽徵機關本於其查核專業重新查核，以維護進口人權益，有關稅則號別、完稅價格、應補繳稅款、特別關稅、滯納金、滯報費、利息、依關稅法所處之罰鍰及追繳之貨價、處理變賣或銷毀貨物所需費用之繳納及所有違反緝私條例案件有異議時，關務行政救濟程序，乃採復查程序即訴願的先行政程序。原則上復查制度具有機關自我審視其核發處分之適法性並兼具抒紓減訟源之功能，有其存在之必要性。

依據財政部頒定「海關復查委員會設置要點」第2點規定，復查委員會置委員7至15人，其中1人為主任委員，由各關關務長兼任，除進口單位主管、法務緝案單位主管為當然委員外，其餘委員由各關關務長就本關人員調派兼任或遴聘相關學者、專家擔任之。可見復查委員會委員係由機關首長兼任，單位主管暨機關首長指定充任，所有成員幾乎都是機關內部的官員，亦即為原處分機關所做處分之原決定者；相較於訴願法第52條規定，訴願審議委員會組成人員「2分之1以上應為社會公正人士、學者、專家」，二者雖均為合議制，惟復查委員會之組織獨立性，遠不如訴願審議委員會。因此，財政部應可考慮修改上開規程，參照訴願法規定，明確規定加入復查委員會外部委員之比例，增加「社會公正人士、學者、警政查緝專家」，以提升復查決定之公信力。此外，復查決定書也可比照訴願決定書或法院判決，列出參與做出決定委員之姓名，以示負責。

## 第二節 結論

依法行政的最高境界，應是「惡法非法」，「良法之治」，追求「正義之法」(richtiges Recht)，追求整體實質正義(社會正義)，以建立「社會的法治國家」的境界<sup>255</sup>。行政救濟在具體案件上，必須確保行政法規之社會正義功能，促使社會公正的實現。因此，「個別案件正義」的追求，正是本研究欲透過關務行政救濟問題之研究，尋找出可行的建議，讓人民在行政救濟的過程中，避免因救濟制度的疏漏，而再次受到侵害。

憲法第19條規定：「人民有依法律納稅之義務」，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率、納稅方法及稅納期間等租稅構成要件，不得以命令為不同規定，或逾越法律，增加法律所無之要件或限制，而課人民以法律所未規定之租稅義務。換言之，國家非有法律作為依據，不得對人民課徵稅捐，此即所謂之租稅法定主義。

秩序罰基於其制裁本質，特別重視違章行為人之違法性與有責性，故與租稅核課處分所欲達到之核實課徵，容有相當差異，故應適用與刑罰與行政制裁之舉證法則，特別是貫徹無罪推定原則(in dubio, pro reo)，關務機關應就通關違章之事實，包括構成要件該當、違法性以及有責性要件事實等，負擔客觀舉證責任以及其舉證應達較一般租稅核課更為高度之證明程度。且無適用補稅時舉證責任倒置或基於協力義務違反而減輕證明

<sup>255</sup>陳新民，法治國家論，新學林出版股份有限公司，2001年第1版，頁119。

之餘地。

關務業務的專業性、大量性、私域性、複雜性、時效性、急迫性、風險性與僵固性等特質，讓關務案件完全不同於一般的稅務案件。有鑑於此，現代國際公約對於關務法規的要求，係把人權觀念植入貨物通關程序中，強調關務法規應符合五大原則，分別為便捷化、責任化、一致化、透明化、簡單化等，此五大原則<sup>256</sup>正與本文所闡述關務案件之特質相互呼應。其意義不難瞭解，簡言之，即以專業、便捷、效率為最大考量。

因此在法治國家中，人民不得被貶值為單純的程序客體，而應確保其擁有必要的主動積極的程序法上權限，俾可影響行政救濟程序之經過與結果，以達維護其權利之目的。行政救濟不同之案件類型，不同的爭點及人民對案件權利爭取的不同期待，應該會有不同救濟解決的途徑。蓋人民對於自己案件遭受哪一方面的侵害自己最為了解，自己才是主體。在行政自我審查階段，應該可以打破此套審級僵化的救濟制度，開放讓人民「自由選擇」參加何種程序，以獲得其自認為是有效率的救濟權利保護。總之，制度的設計應由「人性」出發，制度是為了提供人民更具體有力之權利保障，是為了「實現人性」而設計，如此的制度，才是社會所共盼。

---

<sup>256</sup> 林石猛。蔡坤展，同註 71，頁 29-30。

## 參考文獻

### 一、專書

- 1、陳清秀，《行政訴訟法》，元照出版有限公司，2015年第7版。
- 2、蔡文斌，《行政訴訟先行政程序研究》，神州圖書出版有限公司，90年。
- 3、吳庚，《行政爭訟法論》，元照出版有限公司，2012年第6版。
- 4、蔡志芳，《行政救濟法新論》，元照出版有限公司，2000年1月。
- 5、陳清秀，行政訴訟法，元照出版有限公司，2015年9月7版。
- 6、莊國榮，《行政法》，元照出版有限公司，2014年2版。
- 7、郭介恆，《訴願爭議問題之研究》，瑞興圖書股份有限公司，2015年3月。
- 8、李震山，《行政法導論》，三民書局股份有限公司，2014年9月。
- 9、吳庚，《行政法之理論與實用》，三民書局股份有限公司，2015年第13版。
- 10、林石猛·蔡坤展，《關務行政訴訟實務》，學林文化事業有限公司，2004年5月。
- 11、林清和，《通關實務與法規》，臺灣東華書局股份有限公司，2015年第8版。
- 12、張自強、郭介恆，《訴願法釋義與實務》，瑞興圖書股份有限公司，2008年。
- 13、林明鏘，《歐盟行政法-德國行政法總論之變革》，新學林出版股份有限公司，2009年12月。
- 14、黃朝義，《刑事證據法之研究》，元照出版有限公司，2004年4月。
- 15、蔡墩銘，《刑事訴訟法論》，五南圖書有限公司，1993年12月2版。
- 16、林山田，《刑事程序法》，五南圖書有限公司，2000年5月3版。
- 17、林俊益，《刑事訴訟法概論（上冊）》，學林文化事業有限公司，2005年9月6版。
- 18、陳新民，《法治國家論》，新學林出版股份有限公司，2001年第1版。

### 二、期刊論文

- 1、林東茂：〈法學不是科學〉，《高大法學論叢》，第6卷第1期(09/2010)。
- 2、郭介恆，〈修正後訴願法與行政訴訟法之關係〉，《臺灣行政法學會學術研討會論文集》，元照出版社，2000年12月。
- 3、郭介恆，〈修正後訴願法與行政訴訟法之關係〉，《臺灣行政法學會學術

研討會論文集》，元照出版社，2000年12月。

4、李震山，〈訴願之先行程序與人民訴願權之保障〉，《月旦法學》66期，2000年11月。

5、黃俊傑，〈納稅者權利保護法草案之立案評估〉，《月旦法學雜誌》，元照出版有限公司，2006年7月。

6、張文郁，〈訴願之先行程序〉，《月旦法學教室》第120期，2012年10月。

7、翁岳生，〈行政救濟制度之展望〉，《軍法專刊》37卷1期，1991年1月。

8、盧世寧，〈緝私處分確定前之行政執行〉，《稅務旬刊》，第2179期，2012年4月。

### 三、學位論文

1、葉富盛，〈租稅爭議處理與行政救濟—以營利事業所得稅為中心〉，國立政治大學法學院碩士論文。

2、支心義，〈稅務訴願案件撤銷之原因及比率分析〉，東吳大學會計學系碩士班論文，105年2月。

3、楊忠全，〈我國訴願制度之研究—以稅捐稽徵法復查制度之存廢為中心〉，世新大學法律研究所碩士論文，104年5月。

4、洪甲乙，〈從訴願制度論我國訴願法之修正〉，國立政治大學法學院碩士論文，101年6月。

5、戴平郎，〈國稅稽徵行政救濟管理效能之研究〉，國立政治大學社會科學院碩士論文，90年12月。

### 四、機關出版品

1、《中華民國財政2017》，財政部編印，106年7月。

2、《2017關務年報》，財政部關務署編印，107年7月。

3、陳美秀，〈改進現行行政訴訟制度之研究〉（德國行政法院法第72條、第73條參照），司法院，1982年。

4、陳淑芳，〈德國行政救濟制度之發展—比較法上之觀察〉，收於行政院102年學術研討會，行政院法規會編印。

5、黃啟禎，〈德國訴願制度之研究〉，〈各國及大陸地區訴願制度之研究〉，臺灣省政府訴願審議委員會編印，1994年6月。



五、網路資料

- 1、<https://zh.wikipedia.org/wiki/官僚制#限制>，最後瀏覽日2019年3月8日。
- 2、李惠宗，《行政爭訟之法令與實務》，[https://www.chrdc.gov.tw/df\\_ufiles/d/2017-4-19-訴願與行政訴訟最新實例解析.pdf](https://www.chrdc.gov.tw/df_ufiles/d/2017-4-19-訴願與行政訴訟最新實例解析.pdf)，頁1，最後瀏覽日2019年2月22日。
- 3、維基百科<https://zh.wikipedia.org/wiki/%E5%AE%98%E5%83%9A%E5%88%B6>，最後瀏覽日2019年4月16日。

