

臺北高等行政法院判決

110年度訴更一字第51號

110年11月18日辯論終結

原告 台灣大創百貨股份有限公司

代表人 桐生慶久（董事長）

訴訟代理人 高志明 律師

翁煥旻 律師

洪邦桓 律師

被告 財政部關務署基隆關

代表人 楊崇悟（關務長）

訴訟代理人 鐘昀珊

上列當事人間關稅法事件，原告不服財政部中華民國108年8月21日台財法字第10813904580號（案號：第10800124號）訴願決定，提起行政訴訟，經本院108年度訴字第1664號判決後，經最高行政法院廢棄，發回更審，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

第一審及發回前上訴審訴訟費用均由原告負擔。

事實及理由

一、爭訟概要：

被告以原告於民國104年12月至105年5月間持憑經濟部國際貿易局（下稱國貿局）核發之專案輸入許可證報運進口貨物共56批（報單號碼：第AW/04/3991/0094號等56份，詳如附表所示，下合稱系爭貨物）。嗣國貿局因原告以詐欺方式取得之輸入許可證為不實輸入許可證，乃依行政程序法第117條規定予以撤銷，並以107年5月18日貿服字第1070151264A號函通知財政部關務署（下稱國貿局107年5月18日函），被

告遂以107年6月4日基普五字第1071014698號函，責令原告於文到翌日起2個月內至被告處辦理退運，逾期將依關稅法第96條第3項規定辦理（下稱被告107年6月4日函），因原告逾期未辦理，被告爰依關稅法第96條第3項規定，以107年第10700531號等56份處分書（處分書號碼及日期詳如附表所示，下合稱原處分）追繳貨價新臺幣（下同）9,353萬2,535元。原告不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經財政部以108年8月21日台財法字第10813904580號（案號：第10800124號）訴願決定駁回（下稱訴願決定），續提行政訴訟，前經本院108年度訴字第1664號判決將訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷（下稱原判決），原告不服，提起上訴，經最高行政法院以109年度上字第207號判決將原判決廢棄，發回本院更為審理（下稱發回判決）。

二、原告起訴主張及聲明：

（一）主張要旨：

- 1.系爭貨物係於104年12月至105年5月間報運進口（含被告准予貨物放行），而原處分係於107年9月間作成，顯已逾關稅法第96條第4項所明定「應自貨物放行之翌日起算1年內為之」處分期限，被告猶作成本件追繳貨價之原處分，自屬違法。
- 2.縱認原處分之作成，涉及新舊法令變更時應如何適用之問題，惟參酌關稅法、中央法規標準法關於法規生效之規範，以及行政罰法第5條及一般稅捐法令變更時所應適用之「從新從輕原則」，被告作成原處分時，自應適用現行關稅法第96條第4項規定，絕無再行主張應依所謂命令位階之「關稅法施行細則」，而回溯適用所謂行為時舊法規定之餘地。更何況，縱使立法者有意針對新舊法之適用準則加以規範，理應透過「法律位階」之條文加以明訂，當無委由行政機關自行頒布施行細則方式予以規範，否則顯有違反法律優位原則及法律位階理論之合憲性疑慮。

01 3.衡諸關稅法第96條第3項追繳貨價處分之性質，實際上將造
02 成剝奪原告財產權法律效果，故應屬與行政罰類似之不利處
03 分，當應適用行政罰法第5條規定之「從新從輕」原則。縱
04 認原處分是否具裁罰性質仍有爭議，惟參酌最高行政法院10
05 1年度判字第542號判決之見解，亦應認定若就追繳貨價處分
06 之法律效果而言，實與行政罰法第2條第2款之裁罰性不利處
07 分頗相類似，故此等處分實質上應具有行政罰之法律效果，
08 於法理上亦應類推適用行政罰法相關規定，包含行政罰法第
09 5條、稅捐稽徵法第48條之3，或加值型及非加值型營業稅法
10 第53條之1規定之「從新從輕原則」在內，甚至是最高行政
11 法院所揭「實體從舊、程序從新」之適用法規一般原則。

12 4.關稅法第96條第4項之修法理由，既已明揭立法者將原本被
13 告得作成處分之期限，由貨物放行之翌日起算「5年內」修
14 正為「1年內」之考量因素及理由，則被告自不應在新法業
15 已施行生效後，反而倒退適用立法者已明確指出存在違反信
16 賴保護及法律安定性疑慮，以及難以達成原本要求辦理退運
17 行政目的之舊法規定。

18 5.系爭貨物並非違禁品或有害貨物，關稅法第96條第3項規定
19 針對納稅義務人未履行或無法履行退運之作為義務，課予追
20 徵其完稅後交易價格之貨價，等同沒入處分價值之資金，其
21 限制手段與目的間，逾越必要之程度，與憲法第23條之比例
22 原則、第15條人民財產權之保障，均有違背。

23 (二)聲明：

24 訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

25 三、被告答辯及聲明：

26 (一)答辯要旨：

27 1.系爭貨物持憑之輸入許可證雖於107年5月18日始由國貿局撤
28 銷，但系爭貨物持憑之輸入許可證既經國貿局撤銷而溯及失
29 效，即屬自始未經許可之進口貨物，於進口時已完全實現關
30 稅法第96條第1項之構成要件，又尚未經裁處沒入，被告乃
31 以107年6月4日函責令原告限期辦理退運，惟原告未依限辦

01 理；又現行關稅法第96條第4項規定既於107年5月11日始生
02 效，復無得溯及既往之明文，是被告依關稅法第96條第3項
03 規定作成原處分追繳系爭貨物貨價，並無違誤。

04 2.縱認現行關稅法第96條第4項為有利於人民之規定，得溯及
05 適用於該規定生效前之事件，亦應自其生效日起算1年，而
06 非自貨物放行之翌日起算1年，否則對於違反關稅法義務之
07 行為人「就地合法」，對於舊法時期之依法進口之人民，亦
08 有失公平。

09 3.現行關稅法第96條第4項規定於系爭貨物進口時尚未修正公
10 布，並非原告於進口系爭貨物時所能預見或遵行，故被告適
11 用原告行為時關稅法規定作成原處分，自與法安定性原則無
12 違。況且，原告係以不實之文件向國貿局申請輸入許可證，
13 並持該輸入許可證報運系爭貨物進口，因而取得被告暫時放
14 行之處分，難謂原告有何信賴基礎，亦難謂原告之信賴值得
15 保護。

16 (二)聲明：

17 原告之訴駁回。

18 四、爭點：

19 原處分是否已逾關稅法第96條第4項所定追繳貨價處分之期
20 限？

21 五、本院的判斷：

22 (一)前提事實：

23 上開爭訟概要欄所述之事實，為兩造所不爭執，並有第AW/0
24 4/3991/0094號進口報單（乙證1）、國貿局107年5月18日函
25 （乙證2）、被告107年6月4日函（乙證3）、原處分（更證
26 1）、復查決定（原證2）、訴願決定（原證3）可查，堪信
27 屬實。

28 (二)原處分未逾關稅法第96條第4項所定追繳貨價處分之期限：

29 1.應適用的法令及法理的說明：

30 (1)關稅法第15條第3款規定：「下列物品，不得進口：……

31 三、法律規定不得進口或禁止輸入之物品。」第96條第1

項、第3項、第4項規定：「（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。」第103條規定：「本法自公布日施行。」又中央法規標準法第13條規定：「法規明定自公布或發布日施行者，自公布或發布之日起算至第3日起發生效力。」準此，107年5月9日修正之現行關稅法第96條第4項（下稱新法）於107年5月11日發生效力。

- (2)關稅法對已繳納保證金放行（例如疑似大陸地區物品經押款放行後送鑑定）或已先行徵稅放行（C1免審核文件免驗貨物）之貨物，事後經發現係屬應責令限期辦理退運，但因貨物已出售，納稅義務人無法辦理退運出口，遂於93年5月5日修法時增訂第96條第3項，明定海關得沒入其保證金或追繳其貨價。惟海關依第96條第1項責令納稅義務人限期辦理退運及依第3項沒入保證金或追繳貨價案件，因尚無作成上開處分期限之規定，除使法律關係處於不確定狀態外，海關保存報關資料及相關檔案之期間，自進、出口貨物放行之翌日起算，保存5年，超過上開期間是否仍有依職權調查事實之可能，非無爭議，為兼顧法律安定性及確保退運處分之公益目的，考慮海關5年內尚有就留存之報關資料及相關檔案依職權調查事實之可能，關稅法於102年5月29日修法時增訂第96條第4項（下稱舊法）：「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5年內為之。」復因關稅法第96條原第1項及第3項所定「責令限期退運」、「沒入保證金」或「追繳貨價」，雖經法務部函示似不具裁罰性，非屬行政罰，惟「沒入保證金」或「追繳貨價」之處分，實際已造成剝奪人民財產權之效果，而依修正前原第4項規定，海關對已放行並進入國內之

不得進口貨物，自放行之翌日起5年內均得為上開處分，致屢生違反信賴保護及法律安定性之質疑；又依實務運作情形，進口貨物放行後超過1年，多已銷售或消費完畢，亦難達成要求辦理退運之行政目的，故於107年5月9日修法時將關稅法第96條第4項有關責令退運、沒入保證金或追繳貨價之處分期限由5年修正為1年，同條第3項並未修正，此觀之關稅法第96條第3項、第4項增訂及修正之立法理由自明。又依關稅法第96條第3項規定，不得進口之貨物，海關應責令納稅義務人限期辦理退運，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。即海關依據關稅法第96條第3項追繳貨價，以納稅義務人未依限辦理退運為前提要件，此前提要件不論依同條第4項之處分期間舊法為5年或新法為1年，均必須具備，不因修法而有不同。

(3)財政部依關稅法第102條規定之授權訂定之關稅法施行細則第2條第1款規定：「本法或海關進口稅則遇有修正時，其條文或稅率之適用，依下列規定：一、進口貨物，以其運輸工具進口日為準……。」第60條規定：「本法第96條第1項所稱不得進口之貨物，指未經許可或核准，且未經處分沒入之進口貨物，……」依此，倘貨物原持有輸入許可證，經獲准輸入，嗣該輸入許可證遭撤銷而不得進口，該貨物於進口時即屬不得進口之貨物，但因該貨物實際上有進口的事實，自屬進口貨物，縱嗣後其輸入許可證遭撤銷，致已進口之貨物成為不得進口之貨物，亦不會改變該貨物已經進口的事實，故該不得進口之貨物仍屬進口貨物。

(4)適用法律首應審查法規之構成要件是否已於生活事實中完整具體實現，次應審查法規之時間效力。關於法規之適用，在完成法規之構成要件確實已於生活事實中完整具體實現後，除法規有特別規定外，即應適用法規之構成要件於生活事實中完整具體實現當時有效的法。法規的適用，不能適用構成要件合致當時尚未生效的法（必須法規特別規定新法有溯及效力）；也不能不適用法規構成要件合致當時已經生效的法

（必須法規特別規定舊法於失效後繼續適用、新法於生效後限制適用）；而構成要件於生活事實中尚未完整具體實現者，根本無從適用法規。是於新法生效前進口之貨物，即應適用當時有效的法，而不能適用當時尚未生效之新法之規定。蓋法律一旦發生變動，除法律有溯及適用之特別規定者外，原則上係自法律公布生效日起，向將來發生效力（司法院釋字第574號及第629號解釋參照）。此即法律不溯既往原則，用以拘束法律適用及立法行為之法治國家基本原則，其意義在於對已經終結之事實，原則上不得嗣後制定或適用新法，以改變其原有之法律評價或法律效果。惟人民違規進口不得進口之貨物，該事實若發生在新法生效前，依當時規定，海關責令退運限期應自放行日翌日起算至5年內為之，但於5年未屆滿之際，法令變更為1年內為之，而海關責令退運的殘餘時間為1年以上，且未經海關責令退運者，則於新法生效逾1年，海關仍得依舊法規定，自放行翌日起算5年內，責令限期退運；而在新法生效及放行後之違規案件，依新法之規定，自放行翌日起算1年內為之，將發生適用新法規定之違規案件之責令退運期限較先屆至之不合理現象，有失公平，亦與關稅法第96條第4項修正縮短退運期限之立法精神未符。因此，不得進口之貨物，海關應責令納稅義務人限期辦理退運，而納稅義務人未依限辦理者，海關得依關稅法第96條第3項沒入其保證金或追繳其貨價，又其違規事實若發生在新法生效以前，且自貨物放行之翌日起算5年至107年5月11日新法生效時，殘餘期間1年以上者，海關責令退運及沒入保證金或追繳貨價，宜自新法生效日起算1年內為之，以期公允（司法院釋字第142號解釋意旨參照）。是以，若納稅義務人在舊法時已完成法規構成要件之違法進口行為，其構成要件事實即已於新法生效前已經實現，本應適用當時有效即舊法的規定，不可能適用當時不存在的新法，即便海關裁處係在新法施行後，其判斷標準仍應以違法進口時為準，與裁處時無涉；惟若新法生效時，殘餘期間為1年

01 以上，則海關責令限期退運、沒入保證金或追繳貨價處分，
02 宜自新法生效日起算1年內為之，以期公允，此無涉新舊法
03 比較之問題。至於前述關稅法施行細則第2條係規定，進口
04 貨物遇有新舊法令變更時，究應適用何條文，以其運輸工具
05 進口日為準，亦與上述法條適用原則相符；關稅法第103條
06 規定則指關稅法之施行日期，二者規範對象顯然不同，亦不
07 生相互牴觸的問題。

08 2.原告前於104年12月至105年5月間持憑國貿局核發之專案輸
09 入許可證向被告報運進口系爭貨物，並經被告以C2或C3通關
10 方式，於104年12月至105年5月間先行徵稅放行（系爭貨物
11 進口及放行時間詳如附表所示）。嗣國貿局以系爭貨物之輸
12 入許可證係原告以詐欺方式取得，該等輸入許可證為不實輸
13 入許可證，而依行政程序法第117條規定予以撤銷，並以國
14 貿局107年5月18日函通知財政部關務署，被告遂以107年6月
15 4日函責令原告限期辦理退運，因原告逾期未辦理，被告爰
16 以原處分追繳貨價等事實，為兩造所不爭執（本院卷第92-9
17 3、105-106頁），並有原告就系爭貨物之商品管理系統截圖
18 資料（更證2）、國貿局107年5月18日函（乙證2）、被告10
19 7年6月4日函（乙證3）、原處分（更證1）可稽。依此事實，
20 系爭貨物於輸入許可證經國貿局撤銷後，溯及既往失其
21 輸入許可之效力（行政程序法第118條參照），亦即系爭貨
22 物於104年12月至105年5月間進口時，已屬未經許可進口而
23 不得進口之貨物，其違規之構成要件事實已於新法生效前即
24 已完全實現，依前揭說明，本應適用當時有效即舊法的規
25 定，不可能適用當時不存在的新法。惟因系爭貨物自放行翌
26 日起算5年至新法生效時，殘餘期間1年以上，於此情形，被
27 告責令限期辦理退運及追繳貨價，宜自新法生效日起算1年
28 內，即108年5月10日以前為之，以期平允。故被告先以107
29 年6月4日函責令原告於文到翌日起2個月內至被告處辦理退
30 運，因原告逾期未辦理，被告再依關稅法第96條第3項規
31 定，於107年9月6日至107年9月11日作成原處分追繳貨價，

01 即無不合。至稅捐稽徵法第48條之3固規定納稅義務人違反
02 該法或稅法之規定，適用裁處時之法律。惟依該法第2條規
03 定，關稅並不在適用之列，從而原處分並無違反稅捐稽徵法
04 之規定。又關稅法第96條第1項及第3項所定責令限期退運、
05 沒入保證金、追繳貨款本屬管制性之不利處分，非屬行政罰
06 法第2條所稱之裁罰性不利處分，自無適用行政罰法第5條或
07 類推適用加值型及非加值型營業稅法第53條之1裁處時法律
08 規定之餘地。再本件復非屬人民聲請許可之案件，亦無中央
09 法規標準法第18條之適用。是原告主張本件應適用新法，原
10 處分已逾新法規定處分期限等語，並不可採。

11 (三)原告雖又主張關稅法第96條第3項規定與憲法第23條比例原
12 則、第15條財產權之保障，均有違背等語。惟：

13 1.憲法第15條規定人民之財產權應予保障，然國家為維持社會
14 秩序、增進公共利益之必要，於不違反憲法第23條比例原則
15 之範圍內，非不得以法律對人民之財產權予以限制（司法院
16 釋字第596號及第672號解釋參照）。

17 2.關稅法第96條第3項所定之「責令限期退運」，係要求納稅
18 義務人回復為未違反行政法上義務狀態之不利處分；而「沒
19 入保證金或追繳貨價」，則係納稅義務人進口不得輸入之貨
20 物，因未依限辦理退運出口之替代措施，是「責令限期退
21 運」處分與「追繳貨價」處分為前後階段之內容不同之處
22 分，不可不辨。

23 3.原告前於104年12月至105年5月間持憑國貿局核發之專案輸
24 入許可證向被告報運進口系爭貨物，並經被告於104年12月
25 至105年5月間先徵稅放行，嗣國貿局以系爭貨物之輸入許可
26 證係原告以詐欺方式取得之不實輸入許可證，而依行政程序
27 法第117條規定予以撤銷，並以國貿局107年5月18日函通知
28 財政部關務署，被告乃以107年6月4日函責令原告限期辦理
29 退運，因原告逾期未辦理，被告遂以原處分追繳貨價等情，
30 已如前述。足見系爭貨物應予退運係因原告持不實輸入許可
31 證辦理進口之不法行為所致，且原告係因系爭貨物已售出，

始不能辦理退運，此據原告訴訟代理人陳述在卷（本院卷第106頁），而無法回復為未違反行政法上義務狀態，被告方以追繳貨價之原處分作為原告未依限辦理退運出口之替代措施，以達成確保不得進口之貨物退運之公益目的，並杜絕納稅義務人利用海關「先放後核」之通關方式，不實申報貨物進口牟利之誘因，其所追求者係正當公共利益，所採取之手段亦有助於目的之達成。且關稅法第96條第3項所追繳之貨價僅為貨物之完稅價格即貨物價值本身，主要在除去納稅義務人因違法進口所取得貨物在我國境內存在之價值，與退運目的亦在除去該貨物存在我國境內之作用近同，更不涉及納稅義務人之利得，關稅法第96條第4項又定有處分期限作為調節機制，對於納稅義務人財產權所為之限制並未過度。是關稅法第96條第3項規定，符合憲法第23條比例原則之要求，與憲法第15條保障財產權之意旨尚無違背。

4.本院對於原處分所適用之關稅法第96條第3項規定，既無違憲之確信，自應適用該法律規定，就原處分合法性為審查判斷，亦無依原告所請，裁定停止訴訟、聲請司法院大法官解釋之必要，附此敘明。

(四)綜上所述，原告主張原處分違法之理由，並不可採，被告所作成之原處分，其認定事實及適用法律，均無違誤，訴願決定予以維持，亦於法相合。原告仍主張上情，起訴請求撤銷訴願決定及原處分（含復查決定），為無理由，應予駁回。

六、本件判決基礎已經明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述之必要，一併說明。

中 華 民 國 110 年 11 月 30 日

臺北高等行政法院第一庭

審判長法 官 許瑞助

法 官 林麗真

法 官 孫萍萍

一、上為正本係照原本作成。

- 二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。
- 三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第241條之1第1項前段）
- 四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第1項但書、第2項）

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所 需 要 件
(一)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1. 上訴人或其法定代理人具備律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2. 稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
(二)非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1. 上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4. 上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中 華 民 國 110 年 11 月 30 日

