

臺北高等行政法院判決

111年度訴字第451號

112年2月16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

洪邦桓 律師

上 二 人

複 代 理 人 彭瑞驊 律師

訴訟代理人 翁煥旻 律師

被 告 財政部關務署基隆關

代 表 人 張世棟（代理關務長）

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111年2月18日台財法字第11013946080號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

甲、程序事項：

本件被告代表人原為楊崇悟，訴訟進行中依序變更為呂敬銘、張世棟，茲據被告歷任代表人具狀聲明承受訴訟（見本院卷二第45-46頁、第257-258頁），核無不合，應予准許。

乙、實體方面：

壹、事實概要：

原告於民國（下同）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向被告報運進口貨物共143批（進口報單號碼：第AW/05/J82/G0142號等143份，詳附表A部分）。嗣國貿局基於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，以107年5月18日貿服字第1070151264A號函全數撤銷其輸入許可證，被告遂以107年6月4日基普五字第1071014698號函（下稱107年6月4日函），責令原告限期辦理退運。因原告逾期未辦理，被告乃依關稅法第96條第3項規定，以107年9月20日107年第10700463號等共143份處分書（下稱原處分），追繳貨價新臺幣（下同）253,497,070元，原告不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經財政部108年8月14日台財法字第10813905690號訴願決定：「原處分（復查決定）撤銷，由原處分機關另為處分。」被告重新審查結果，以110年8月3日基普五字第1081020735號重核復查決定將原處分追繳貨價合計金額變更為252,701,981元，原告仍不服，提起訴願，業經決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

貳、本件原告主張：

一、程序部分：原處分所依據之關稅法第96條第3項規定「追繳貨價」，違反憲法第15條對財產權之保障及違反憲法第23條比例原則，且對於本案之裁判結果具有直接影響，應裁定停止本件訴訟程序，並聲請憲法法庭為宣告違憲之判決：

（一）關稅法第96條第1項「限期退運」規範之法律效果僅係單純課予納稅義務人應於一定期限內，將不得進口貨物辦理退運之義務，然現實上並未變動該等進口貨物之所有權歸屬，或是存在任何懲罰性或裁罰性之效果；關稅法第96條第3項「追繳貨價」則係賦予被告得向納稅義務人追徵「無法退運貨物之『全部貨價』」之權限，故就其法律效果而言，非但為剝奪納稅義務人財產權之規定，實質上更相當於「沒入處分」之性質，而具有懲罰性或裁罰性之效果，參照最高行政法院105年3月份庭長法官聯席會議之研究意見，該等追繳貨價處分性質上乃相當於「沒入或沒收處分」，並已涉及人民財產權利之剝奪。

（二）縱以被告所稱「追繳貨價」規範係屬「限期退運」規範之替代措施為討論基礎，然對比「限期退運」與「追繳貨

價」規範之法律效果可知，兩者間實欠缺相當性及合乎比例性：

1. 倘認立法者制訂關稅法第96條規定之立法及政策目的，為杜絕不實申報貨物進口牟利之誘因，且「追繳貨價」規範係作為所謂「限期退運」規範之替代措施時，則被告應予追繳之貨物價值，至多僅應為該不得進口貨物之「轉售利益」（並且應扣除相關貨物銷售之成本及費用等），而非係該不得進口貨物之「貨價本身」，方合乎憲法第15條保障財產權規定及憲法第23條比例原則之要求。否則納稅義務人除受有不應轉售貨物之利潤損失外，另將受有超出前述轉售利益之原本貨物價值損失，甚至可能是須重複支付進口貨物買賣價格之損失，就此當已逾越所謂杜絕不實申報貨物進口牟利之誘因等立法及政策目的甚明。
2. 被告辯稱關稅法第96條第3項追繳貨價僅為貨物完稅價格即貨物價值本身，主要在除去違法進口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云云。惟參酌關稅法第96條第1項「限期退運」之義務及法律效果，「限期退運」處分僅係單純課予納稅義務人應於一定期限內，將不得進口貨物辦理退運之義務，衡其立法目的應僅在除去「違法進口」之狀態本身，核與被告辯稱除去該違法進口貨物之「價值」本身無涉。況且，於被告實際執法過程中，更未見被告須先行審酌違法進口貨物之「價值」多寡或高低後，方得作成「限期退運」處分之情形。
3. 揆諸關稅法第96條第4項修法理由，倘如被告所辯關稅法第96條規定立法目的，乃在於「除去違法進口貨物『價值』本身」，則有關進口貨物之貨價（完稅價格），實均已於進口報單上清楚列載，況無論進口貨物放行後多久，或是進口貨物銷售或消費完畢與否，皆不會影響「違法進口貨物『價值』本身」，則又何來修法理由中所揭：「屢生違反信賴保護及法律安定性之質疑」或「進口貨物放行

01 後超過一年，多已銷售或消費完畢，難以達成要求辦理退
02 運之行政目的」等修正考量。又如認被告上開針對關稅法
03 第96條規定立法目的之主張為可採，是否謂立法者根本無
04 需規劃或設計「限期退運」處分之階段，大可直接規定如
05 遇有納稅義務人違法進口貨物之情形，皆得本於「除去違
06 法進口貨物『價值』」之立法目的，直接作成「追繳貨價
07 處分」即可，尚無需先行命納稅義務人履行退運出口之義
08 務。是被告主張所謂關稅法第96條第1、3項規定立法目
09 的，乃在於「除去違法進口貨物『價值』本身」，顯屬錯
10 誤，更與修法理由相互矛盾牴觸，殆無可採。

11 二、實體部分：

12 （一）原處分作成時點係已逾越關稅法第96條第4項明訂之處分
13 期限，自應予撤銷：

14 1. 被告如擬針對不得進口之貨物，責令納稅義務人限期辦理
15 退運；或者是納稅義務人未依限辦理前述貨物退運出口
16 時，被告擬進一步作成沒入保證金或追繳貨價之處分，依
17 據關稅法第96條第1項、第3項及第4項規定，均應於貨物
18 放行之翌日起算「一年內」為之，否則逾期即喪失作成處
19 分之合法權限。

20 2. 原告前係於104年11月6日至105年5月5日期間，向被告辦
21 理報運進口系爭貨物計143批，而被告則係於107年9月12
22 日至9月25日期間作成原處分，實早已逾關稅法第96條第4
23 項所明定「應自貨物放行之翌日起算一年內為之」處分期
24 限，故原處分自屬適用法令有所錯誤之違法行政處分，應
25 予撤銷。

26 （二）原處分之作成時並未涉及新舊法令變更時應如何適用之問
27 題，原處分與訴願決定主張本件爭議應適用舊法規定，恐
28 屬誤解：

29 1. 現行關稅法第96條第4項規定係於107年5月9日公布，並自
30 000年0月00日生效。本件無論是國貿局於107年5月18日撤
31 銷原告694張輸入許可證，並同時副知被告依據相關海關

01 關章進行處置；或者是被告於107年6月4日作成責令原告
02 限期退運處分，甚或是於107年9月12日至9月25日作成原
03 處分，實際上均已屬現行關稅法第96條第4項適用之時間
04 效力範圍，故解釋上並無新舊法令適用之問題。

- 05 2. 若套用訴願決定所引用之「構成要件於生活事實中完整具
06 體實現」（下稱「事實終結說」）之新舊法規適用標準，
07 則被告作成原處分所憑原告違反行政法/關稅法上義務之
08 違規事實（即所謂「逾期未辦理」限期退運義務之構成要
09 件），係直至107年9月4日「後」之時點，方始發生，而
10 此一違規行為或事實發生時點，認定上更屬新法規定之適
11 用範圍，自無涉及所謂新舊法適用之問題，並經鈞院108
12 年訴字1664號判決理由，針對此等爭議明確表示在案。

13 （三）縱認原處分之作成涉及新舊法令變更時之適用問題，惟參
14 酌「從新從輕原則」，被告作成原處分時，自應適用現行
15 關稅法第96條第4項規定，而無回溯適用舊法規定之餘
16 地；依該項之修法理由，當無在新法業已施行生效後反倒
17 退適用舊法之理：

- 18 1. 依關稅法第103條及中央法規標準法第1條、第4條及第13
19 條，被告於107年9月12日至9月25日作成原處分，應適用0
20 00年0月00日生效之現行關稅法第96條第4項規定。
- 21 2. 按中央法規標準法第2條、第3條及第11條及關稅法第102
22 條及同法施行細則第1條規定，原處分自應依照具法律位
23 階之「關稅法」及「中央法規標準法」規定，適用於作成
24 追繳貨價處分當時，業已實施生效之關稅法第96條第4項
25 最新規定，無再行主張應依所謂命令位階之「關稅法施行
26 細則」，而適用所謂舊關稅法規定之餘地。
- 27 3. 此外，參酌中央法規標準法第17條、第18條規定，足見立
28 法者對於中央法規之施行及適用，若遇有法規變更或修正
29 情形，仍係秉持「從新原則」或「從新從優原則」之法規
30 適用基準。

01 4. 又按，稅捐稽徵法第48條之3及加值型及非加值型營業稅
02 法第53條之1規定，若遇有租稅法令變更時，原則上應適
03 用裁處時之法律規定（即從新原則），例外如裁處前之法
04 律有利於納稅義務人者，則應適用最有利於納稅義務人之
05 法律（即從輕／從優原則）。

06 5. 關稅法第96條第4項規定於102年5月29日及107年5月9日修
07 訂時立法理由，實係考量追繳貨價等處分，實際上將造成
08 剝奪人民財產權之效果，故假使未進一步限制被告作成前
09 述處分之期限，現實上將使法律關係長期處於不確定狀
10 態。立法者將原本被告得作成前述處分之期限，由貨物放
11 行之翌日起算「五年內」修改為「一年內」為之，則係考
12 量原本規定之「五年」期限過長，恐有違行政法上信賴保
13 護原則，以及影響法律安定性之疑慮；再者，參照實務運
14 作情形而言，若進口貨物放行後超過一年以上，相關進口
15 業者通常多已將貨物銷售或消費完畢，故若於此時再要求
16 進口業者辦理貨品退運，自難以達成原本法令所欲要求辦
17 理退運之行政及公益目的，則被告自不應在新法業已施行
18 生效後，反而倒退適用立法者係已明確指出存在違反信賴
19 保護及法律安定性疑慮，以及難以達成原本要求辦理退運
20 行政目的之舊法規定。

21 6. 倘若進口業者已將先前放行之進口貨物銷售完畢，此時縱
22 使被告再令進口業者辦理退運，非但於客觀上進口業者根
23 本無法履行此等義務，實際上亦難以達成被告要求退運之
24 行政及公益目的，是應認被告於此時欠缺再作成限期退運
25 處分或進一步之追繳貨價處分必要性及妥當性。

26 （四）關稅法第96條第3項追繳貨價處分實際上將造成剝奪財產
27 權之法律效果，屬與行政罰類似之不利處分，應「適用」
28 或「類推適用」行政罰法第5條「從新從輕」原則：

29 1. 依行政罰法第1條、第2條及第5條規定，裁處罰鍰或沒入
30 處分等典型之行政罰，或是其他剝奪或消滅人民權利之具
31 裁罰性質之不利處分，皆應有「從新從輕」原則之適用。

01 本案原處分相當於「沒入處分」，並已涉及人民財產權利
02 之剝奪，故實質上應具有行政罰之性質，是按照行政罰法
03 第1條規定，及最高行政法院105年3月份庭長法官聯席會
04 議之研究意見，當應有行政罰法第5條「從新從輕原則」
05 之適用。

06 2. 退步言，縱本案原處分是否具裁罰性質仍有爭議，惟參酌
07 最高行政法院101年度判字第542號判決之見解，即使係屬
08 單純不利處分，而非裁罰性之行政處分，惟若其法律效果
09 實與行政罰法第2條第2款之裁罰性不利處分頗相類似，則
10 解釋上仍應認為該等處分「實質上」應具有行政罰之法律
11 效果，於法理上自應「類推適用」行政罰法第5條「從新
12 從輕原則」。

13 3. 綜觀關稅法第96條第4項新、舊法之修訂，實際上僅係將
14 被告作成限期退運、沒入保證金或追繳貨價處分之法定期
15 限，由自貨物放行之翌日起算「五年內」改為「一年內」
16 等程序性規範修正，而並非屬規定人民權利義務得、喪、
17 變動之實體法規於行為後有變更之情形，準此，被告於決
18 定是否作成原處分之際，自應適用現行關稅法第96條第4
19 項，方屬正確(最高行政法院71年度判字第556號判決意旨
20 參照)。

21 (五) 縱依最高行政法院所揭「事實終結說」見解，實更應認定
22 被告於作成原處分時，應適用現行關稅法第96條第4項規
23 定，並應受到該等規定之處分期間拘束及限制：

24 1. 現行關稅法第96條第4項係於000年0月00日生效施行，而
25 原告雖係於104年11月6日至105年5月5日期間，向被告報
26 運進口本案貨物共143批（即關稅法第96條第3項構成要件
27 「一、已徵稅放行之貨物（但屬不可進口之貨物）」），
28 但有關被告責令原告限期辦理退運貨物之時點，則係發生
29 在現行關稅法第96條第4項規定生效施行「後」之107年6
30 月4日，被告始作成責令限期退運之處分，並要求原告應
31 於107年9月4日前完成本案貨物之相關退運出口程序（即

01 關稅法第96條第3項構成要件「二、（海關）責令限期辦
02 理退運」）。原告最終更係於前述責令限期退運處分所定
03 之107年9月4日期限完成及經過「後」（亦屬現行關稅法
04 第96條第4項規定生效施行「後」之時點），經確認未能
05 依限辦理退運貨物出口之義務時，方始關稅法第96條第3
06 項構成要件「三、納稅義務人未依限辦理退運」。申言
07 之，有關被告得作成原處分之構成要件於生活事實中「完
08 整」「具體」「實現」之時間點，係發生在107年9月4日
09 「之後」。事實上，被告亦係於關稅法第96條第3項明訂
10 之三個構成要件，均已於生活事實中完整具體實現後
11 （註：即107年9月5日0時之後），方分別於107年9月12日
12 至9月25日期間陸續作成本件原處分。

13 2. 依最高行政法院所揭「事實終結說」，或是訴願決定引用
14 之釋字717號解釋理由書見解，新舊法規適用標準，實均
15 繫於應適用法規之構成要件，是否已於生活事實中「完整
16 具體實現」；以及系爭事實或法律關係是否於「法規生效
17 前業已終結」為斷。本件爭議下被告得依法作成「追繳貨
18 價處分」之構成要件「二、責令限期辦理退運」及「三、
19 納稅義務人未依限辦理退運」部分，實係於新法時期之生
20 活事實中，方為「完整」「具體」「實現」，故自應適用
21 現行關稅法第96條第4項規定。同理，有關本件爭議之事
22 實或法律關係，現實上並未在現行關稅法制訂及生效前業
23 已終結，反係於現行關稅法第96條第4項規定制訂及生效
24 「後」，其事實或法律關係「方始終結」，故自應適用現
25 行關稅法第96條第4項規定，且並無違反所謂「禁止法律
26 溯及既往原則」之問題。

27 3. 訴願決定理由或被告主張意旨均係刻意曲解及簡化本件爭
28 議之構成要件，僅剩下「一、已徵稅放行之貨物（但屬不
29 可進口之貨物）」單一要件，此非但與關稅法第96條第3
30 項規定之清楚文義及構成要件等規範明顯相悖外，無異更
31 係將最高行政法院所揭「事實終結說」之判斷標準，由

「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」，無端並恣意變更為「構成要件於生活事實中部分具體實現當時有效的法」。此外，無論就被告作成另案限期退運處分、或是原告構成「未依限辦理退運」之違規或關稅法義務違反之事實及法律上關係，均係遲至107年5月11日現行關稅法制訂及生效「後」之時點「方始終結」，故自無適用所謂舊法規定，或是主張違反「禁止法律溯及既往原則」之餘地。

4. 最高行政法院110年再字第5號判決所審理及判斷之爭議事實及法律關係，實係為被告在先作成之「限期退運處分」；又依關稅法第96條第1項規定可知，有關「限期退運處分」之爭議事實或法律關係，本僅存在「不得進口貨物」之單一構成要件，此與本件追繳貨價處分依關稅法第96條第3項規定，自屬不同之二事。更遑論，最高行政法院110年再字第5號判決，根本並未就本件追繳貨價處分之爭議加以審認或判斷，從而，訴願決定僅片段擷取與本件非屬相同法律爭議之最高行政法院110年再字第5號判決部分要旨，即率予認定本件爭議亦應適用舊關稅法規定云云，自非可採。

（六）訴願決定認定系爭貨物之輸入許可證經國貿局撤銷後，發生溯及既往之效果，故被告不可能適用當時不存在之新法，作為本件追繳貨價處分之依據云云，已構成適用行政程序法118條規定明顯錯誤之違法：

1. 蓋即使如訴願決定所認，原告於104年11月6日至105年5月5日期間，向被告報運進口系爭貨物共143批之輸入許可證，嗣經國貿局撤銷後，依行政程序法118條規定發生溯及既往效果，並使系爭貨物回溯自進口時，即屬「不得進口之貨物」之性質。然此，充其量亦僅得解釋被告依據關稅法第96條第3項規定，作成原處分時之第一個構成要件「已徵稅放行之貨物（但屬不可進口之貨物）」，係已於舊法時期具體實現。然而，有關被告得作成原處分之其餘

01 兩個構成要件，即「二、責令限期辦理退運」及「三、納
02 稅義務人未依限辦理退運」部分，尚無因國貿局撤銷輸入
03 許可證之行為，或是依行政程序法118條規定，即得發生
04 或創設所謂「同樣」溯及既往及具體實現之法律效果。

05 2. 惟訴願決定先是恣意認定被告係依當時有效之舊法規定，
06 責令原告限期辦理退運，原告未依限辦理，被告得追繳貨
07 價之構成要件同於舊法時期完全實現，此乃法規適用之當
08 然結果云云（參訴願決定第8頁倒數第6行以下），本屬未
09 洽。更遑論，訴願決定更未於理由中論述或說明，何以適
10 用行政程序法118條規定，可以得出「被告得追繳貨價之
11 構成要件同於舊法時期完全實現」之法律效果？明顯已構
12 成適用行政程序法118條及關稅法第96條第3項錯誤之違法
13 情形。

14 3. 倘依前述訴願決定之論理邏輯，亦即於國貿局撤銷系爭貨
15 物之輸入許可證後，被告得追繳貨價之構成要件即「同於
16 舊法時期完全實現」、「此乃法規適用之當然結果」云
17 云，則是否謂被告係得於國貿局撤銷系爭貨物之輸入許可
18 證時，即得「同時」作成「（另案）限期退運處分」及
19 「（本件）追繳貨價處分」，如此被告又何需等待或需先
20 後經「（被告）責令限期辦理退運」及「（原告）未依限
21 辦理退運」之事實或法律關係發生後，方分別於107年9月
22 12日至9月25日期間作成本件原處分。

23 （七）退萬步言，縱單就原處分第一個構成要件而言，亦應認
24 「不得進口之貨物」違法事實，係繼續發生並持續存在至
25 新法生效施行「後」之時期，故被告作成原處分時，自應
26 適用新法規定：

27 1. 依最高行政法院99年度判字第4號判決、109年度判字第11
28 8號判決見解，所謂「法律不溯既往原則」，係指政府機
29 關適用法律應遵守法律之時間界限，亦即新訂生效之法
30 規，對於法規生效前「已發生事件」，原則上不得適用；
31 而所謂「已發生」，應指該全部法律事實在現實生活中完

全具體實現，故倘事實跨越新舊法持續發生，自應認行為人之「違法行為」尚在持續進行中，而仍未終了，故縱然直接適用新法於法律生效後繼續發生的事實，亦無違反法律不溯既往原則。

2. 被告作成原處分（即關稅法96條第3項規定）之完整構成要件應為：「一、已徵稅放行之貨物（但屬不得進口之貨物）」、「二、責令限期辦理退運」，以及「三、納稅義務人未依限辦理退運」；且其中第二及第三個構成要件之事實，皆係「發生」於新關稅法96條第4項規定修訂生效「後」之時點，兩造對此實未有任何異議或爭執。另針對第一個構成要件「不得進口之貨物」部分，被告則抗辯此等構成要件事實，因國貿局嗣後撤銷系爭貨物之專案許可證，而發生溯及既往的效果，故使系爭貨物自進口時起（即舊關稅法時期）即處於「不得進口之貨物」狀態云云。

3. 參酌被告歷來針對「責令退運處分」及「追繳貨價處分」之主張，無非係抗辯：前揭處分皆僅屬為達成關政任務下所為之單純不利管制措施，且依照關稅法第15條及第96條規定所欲達成之關政任務，即係為了除去「不得進口之貨物」此一違法事實狀態而言。另若同時參照關稅法96條第1項及第3項規定，該條規定所欲規範之行為義務人係為「納稅義務人」；而所謂「納稅義務人」，依據關稅法第6條規定，係指「關稅納稅義務人為收貨人、提貨單或貨物持有人」而言，故於法條文義上並未限制行為義務人僅限於進口貨物之人，而尚應包含對於系爭貨物具有事實上管領力之人在內，故關稅法96條規定乃同時課予對系爭貨物具有事實上管領力之人，亦負有排除「不得進口之貨物」之違法事實狀態及回復之義務。

4. 是以，即使如被告所稱，本件「不得進口之貨物」違法事實，係因國貿局撤銷系爭貨物之專案許可證後，發生溯及既往的效果，然此等「不得進口之貨物」違法事實，實際

上仍繼續發生、持續存在且尚未終了，並且跨越了新舊法時期。是以，被告若直接適用新關稅法規定於法律生效後繼續發生的本件違法事實，自無違反法律不溯既往原則可言。被告分別在107年6月4日及107年9月13日至9月26日等新關稅法修訂施行「後」之時期，仍作成「責令退運處分」及「原處分（追繳貨價處分）」乙情，當亦凸顯及佐證被告實亦認定，本件「不得進口之貨物」違法事實，於新關稅法修訂施行後仍繼續發生、持續存在而尚未終了，故方有於前述時期作成其所謂不利管制措施，並要求原告將此等「不得進口之貨物」違法事實狀態予以排除及回復之必要。

5. 合上所述，被告及訴願決定實均忽略關稅法第96條規定，具有類似於「狀態責任」之法律性質，且縱單就原處分（追繳貨價處分）第一個構成要件而言，亦應認本件「不得進口之貨物」違法事實，係繼續發生且持續存在至新關稅法生效施行「後」之時期，故被告於作成原處分時，自應適用新關稅法96條第4項規定，殆無疑義。

（八）針對被告機關或訴願決定引用「殘餘期間」錯誤解釋之澄清及反駁說明：

1. 有關訴願決定引用所謂「殘餘期間」理論，實係為了解決因訴願決定錯誤認定本件原處分之作成，應適用舊關稅法之處分期間規定，但若同時比較新舊關稅法適用之結果，反將造成一定程度不合理或有失公平現象，故乃透過「殘餘期間」理論，就此等情形加以衡平及調整，並主張宜自新法生效日起算1年內作成處分云云（參訴願決定第7頁倒數第4行以下）。
2. 惟就本件追繳貨價處分而言，由於其依照法律規定之全數構成要件，係於新法施行期間之生活事實中方完整具體實現，故即使按照「事實終結說」或「禁止法律溯及既往原則」，均應認定本件爭議應適用新關稅法規定甚明。是

01 以，客觀上本不存在因原處分適用舊關稅法規定，故需再
02 依「殘餘期間」理論予以衡平調整之問題。

- 03 3. 再者，關於訴願決定援引所謂「殘餘期間」理論，並認定
04 若違規事實係發生在新法生效前，且自貨物放行翌日起算
05 5年至新法生效時，殘餘期間1年以上者，均得自新法生效
06 日1年內作成追繳貨價處分，並據此認定被告作成本件追
07 繳貨價處分係屬合法云云，實係有抵觸憲法第62條及第80
08 條權力分立規定、及違背釋字第142號意旨之情形。況有
09 關「殘餘期間」規範，主要應屬「法定消滅時效」規定下
10 之法律概念，是訴願決定任意將其用作不同法律性質之關
11 稅法第96條第4項「追繳貨價處分期限」之解釋或適用依
12 據，顯有適用法規顯有錯誤之情事。尤遑論，針對「殘餘
13 期間」之新舊法適用準則，必須以立法者明確於法規中訂
14 有「殘餘期間」規範作為前提，尚不宜任由訴願決定或被
15 告自行類推適用或比附援引，否則亦將可能產生抵觸憲法
16 第62條及第80條規定之違憲情形。

17 (九) 針對訴願決定引用「信賴不值得保護」理論錯誤解釋之澄
18 清及反駁說明：

- 19 1. 有關訴願決定表示，原告係以不實文件向國貿局申請輸入
20 許可證，並持該輸入許可證報運貨物進口，係有信賴不值
21 得保護之情形，故於本件爭議並未發生原告主張違反現行
22 關稅法修法所欲達成目的云云（參訴願決定第9頁倒數第6
23 行以下），此等法令適用之解釋方式，恐有論理邏輯跳躍
24 之違誤。參酌關稅法第96條規定之修法理由，有鑒於實務
25 上不得進口貨物之情況及類型眾多，因此立法者乃分別考
26 量為達成信賴保護原則、確保法律關係安定性、以及退運
27 處分之公益及行政目的等需求，而先後修法明訂並縮短被
28 告得作成限期退運、沒入保證金或追繳貨價處分之期限。
29 是以，有關違反信賴保護原則之質疑，並非是立法者修正
30 關稅法第96條規定之單獨或唯一考量因素。因此就論理邏
31 輯上，自亦無法僅以未違反信賴保護原則為由，即率然推

01 論被告機關作成原處分，並無違反關稅法第96條修正目的
02 之結論。

- 03 2. 況且，依照關稅法第96條文義，實未將如係以不實文件申
04 請輸入許可並報運貨物進口之情形，排除在關稅法第96條
05 第4項規定適用範圍之外；更未僅以信賴是否值得保護，
06 作為區別新、舊關稅法之適用標準。故縱使於本件爭議
07 中，原告係有欠缺信賴基礎或信賴不值得保護之情形，惟
08 此並無礙於原告適用現行修正關稅法第96條第4項規定。
09 更遑論，針對訴願決定所稱，原告以詐欺方式向國貿局申
10 請輸入許可證並持以報運系爭貨物進口，依行政程序法第
11 119條規定係欠缺值得保護之理由云云，實際上乃國貿局
12 得否依行政程序法第117條規定，撤銷其先前核准系爭貨
13 物通關放行處分之問題，此與被告另依原處分向原告追繳
14 貨價，係應適用關稅法第96條第3項之構成要件，於生活
15 事實中完整具體實現當時有效之法（即新關稅法），並應
16 遵守現行關稅法第96條第4項所定處分期限之限制，係屬
17 不同二事。

18 （十）被告作成本案原處分時，實具有「裁量瑕疵」之違法情
19 事，當應予撤銷：

- 20 1. 被告作成本案追繳貨價處分具有自始未曾行使裁量權之裁
21 量怠惰：關稅法第96條規範下所謂「不得進口之貨物」，
22 其進口後雖均違反貿易管制之法規，但是各種「不得進口
23 之貨物」對於不同公益造成之實質危害程度則差異甚鉅。
24 由於關稅法第96條第3項對於已繳納保證金或徵稅放行之
25 貨物，經被告查明屬第1項應責令限期辦理退運，而納稅
26 義務人未依限辦理者，係授權被告「得」沒入其保證金或
27 追繳其貨價。故被告在行使此一裁量權時，即應區分在具
28 體個案中各種「不得進口之貨物」對於不同公益所造成之
29 實質危害程度，決定是否或在何種範圍內（全部或只要一
30 部已足）作成追繳貨價之處分。而不得誤將上述裁量規定
31 當作羈束規定一般地加以操作，否則即構成裁量怠惰。然

而依據本案被告顯然是認為在原告輸入「不得進口之貨物」後，下命退運、沒入保證金或追繳貨價之法律效果即當然自動發生，故其無須也根本未曾行使過上述裁量權。就此而言，原處分自具有裁量怠惰之裁量瑕疵，自屬違法。

2. 被告作成本案原處分時，具有有重要因素漏未考量之裁量瑕疵：

(1) 原告前已因提供不實資料以取得輸入許可證之違規行為，被國貿局依據貿易法科處鉅額之罰鍰，並被處以廢止進出口商登記之處分。本案系爭進口貨物之輸入行為危害的僅是對於進口商之管理秩序，系爭進口貨物原本就是在我國可以自由輸入者，其輸入並不會有危害國際安全秩序、危害國家安全或公共秩序、擾亂市場競爭秩序或對相關產業有重大不良影響之問題。因此，對於原告在無法履行限期退運之義務後，是否仍有對之追繳全部或一部貨價之處分之必要，自應屬於被告裁量時應考量之重大因素。惟被告顯然自始至終並未就此重大因素有充分之認識，自更無加以斟酌之可能。就此而言，本案被告未經充分裁量上述因素而逕行作成追繳全部貨價之處分，自有裁量瑕疵。

(2) 次按，被告於作成本案追繳貨價處分時，亦顯然未就原告在各種負擔處分加總合計下之權利損失是否符合比例原則乙事，進行整體衡量：被告未充分考量原告依據貿易法已經遭到相當嚴厲懲罰之重要因素，而仍在其未能履行退運義務後，逕行決定追繳全部進口貨物之貨價，對於上述措施整體加總之後對於原告權利所造成之損失是否與原告行為之可非難性相當，也就是其是否仍符合比例原則，自始未將之納入作充分之衡量，自亦有裁量瑕疵。

三、並聲明：

01 (一) 被告107年第10700643處分書等143案之追繳貨價處分、11
02 0年8月3日基普五字第1081020735號重核復查決定，暨財
03 政部111年2月18日第11000755號訴願決定均撤銷。

04 (二) 訴訟費用由被告負擔。

05 參、被告則以：

06 一、原處分依本件貨物進口時之舊關稅法第96條第4項規定，未
07 逾處分期限，而屬適法：

08 (一) 法律不溯既往原則，乃基於法安定性及信賴保護原則所
09 生，用以拘束法律適用及立法行為之法治國家基本原則，
10 其意義在於對已經終結的事實，原則上不得嗣後制定或適
11 用新法，以改變其原有之法律評價或法律效果（最高行政
12 法院101年度判字第526號判決意旨參照）。本案來貨持憑
13 之輸入許可證雖於107年5月18日始由國貿局撤銷，惟依行
14 政程序法第118條規定違法行政處分經撤銷後，溯及既往
15 失其效力。換言之，系爭貨物自始即屬未經許可之進口貨
16 物，「不得進口之貨物」違規事實於進口時已完全實現。
17 又參照大法官釋字第574號理由書，現行關稅法第96條第4
18 項既於000年0月00日生效，且並無明文規定得溯及既往，
19 適用法律機關於行政程序中原則上無權逕行溯及既往，將
20 新法適用於已經終結之事實。

21 (二) 本案來貨既於進口時已屬不得進口之貨物，依當時舊法之
22 規定，被告責令原告限期辦理退運、追繳貨價或沒入保證
23 金，即應自貨物放行之翌日起算5年內（即109年12月至11
24 0年5月）為之，始為合法。本件被告責令原告限期辦理退
25 運，原告逾期未辦理，被告嗣於107年9月12日至同年月25
26 日對其作出追繳貨價處分，未逾上開處分期限，自屬適
27 法。又原告所引鈞院108年訴字第1664號判決，業經最高
28 行政法院109年度上字第207號判決予以廢棄，原告以該判
29 決作為其主張之依據，核無足採。

30 (三) 又依據法務部96年4月12日法律字第0960700301號函釋意
31 旨，追繳貨價處分並非行政罰，而不適用行政罰法第5條

規定。據此，追繳貨價處分與其所替代之責令退運處分，同屬管制性不利處分，而非裁罰性不利處分，本件自無行政罰法第5條之適用，而應回歸適用法規構成要件於生活事實中完整實現當時有效的法。

二、關於原告主張原處分之作成不得依關稅法施行細則之規定適用舊法，而應依關稅法、中央法規標準法、行政罰法及一般稅捐法令變更時所適用之「從新從輕」原則一節：

（一）關稅法第102條授權訂定之法規命令與關稅法第103條規範功能不同，無相互牴觸或何者優先適用問題：關稅法施行細則乃立法者基於進口貨物性質日新月異，國家管制政策能考量不同類型之要件事實樣態，授權行政機關訂定施行細則以回應龐雜之進口事實樣態。貨物進口後，遇有新舊法令變更時，關稅法施行細則第2條係以進口貨物其運輸工具進口日為基準。該規範功能所處理者，係進口貨物於新法公布施行「前」已經進口，嗣後遇有關稅法修正時，其新舊條文適用之準據；與關稅法第103條，其規範功能所處理者，係進口貨物於新法公布施行「後」而進口者不同。關稅法第102條授權訂定之關稅法施行細則第2條與關稅法第103條，兩者規範功能既不相同，彼此亦無相互牴觸或何者優先適用問題，則原告主張施行細則係財政部依關稅法第102條授權所訂法規命令，其第2條第1款規定關稅法遇有修正時，進口貨物仍得適用運輸工具進口日之修正前條文，與關稅法第103條關於該法自公布日施行之規定相牴觸而有違法律優位原則，係誤解兩者規範功能。

（二）關稅法第96條第4項處分期間之規定屬實體規範：

參據最高行政法院94年度判字第1393號判決關於權利行使期間規定性質之意旨可知，權利行使期間之規定並非單純之程序性規範，而係行使公法實體權利之要件，再按有關關稅法第96條規定之「責令限期退運」與「追繳貨價處分」，因均須作成行政處分始發生行政法上之法律關係，而使納稅義務人發生公法上義務（法務部100年2月9日法

律字第0999052189號函釋意旨參照），準此，關稅法第96條第4項之處分期間規定，本質上係對行政機關作成處分所為之期間規範，逾越期間即不得再為處分以形成公法上法律關係，又既然涉及公法上法律關係之發生與否，影響人民權利義務重大，性質實屬實體法規，此與行政機關對於人民違反行政法上義務之行為，得依法行使裁處權之時效期間之規定相同，均屬實體規範。從而，原告主張關稅法第96條第4項應適用「程序從新」原則，尚非有據。

（三）「追繳貨價處分」係針對無法辦理退運出口之不得輸入貨物所採取之替代措施，且不具裁罰性質：按「責令限期退運」，係要求納稅義務人回復為未違反行政法上義務狀態之不利處分，而「沒入保證金或追繳貨價」，則係納稅義務人進口不得輸入之貨物，因已無法辦理退運出口，海關為確保關政任務達成之替代措施（法務部100年2月9日法律字第0999052189號函釋意旨參照），以兼顧法律安定性、公益、平等原則及貫徹輸入規定之立法目的。由此可知，海關於無貨可退之情狀下，應責令納稅義務人續為追繳貨價，使違規輸入之不得進口貨物，不因已銷售等嗣後不能原因而例外不受規制，並避免對輸入規定之禁限意旨產生規避之虞。惟關稅法第96條所規定之「責令納稅義務人限期辦理退運、沒入其保證金或追繳其貨價」，皆係海關為達成關政任務所採取之措施，並不具裁罰性質，故非屬行政罰（法務部96年4月12日法律字第0960700301號函釋意旨參照）。追繳貨價處分既非裁罰性之不利處分，自無行政罰法第5條「從新從輕原則」之適用，另原告引據之稅捐稽徵法第48條之3及營業稅法第53條之1規定，亦屬針對裁罰處分所為之規範，原告援引作為本件應適用現行關稅法第96條第4項規定之論據，顯非可採。

（四）原告所提出之法律專家意見書內容及其主張，係奠基於行政罰法關於「沒入」之規定，且其執「進口疑似非屬准許輸入大陸物品繳納保證金放行作業要點」規定稱沒入保證

01 金處分係具有裁罰性之不利處分，並推導出本件追繳貨價
02 處分於法律定性上亦屬行政罰，而應適用行政罰法上從新
03 從輕原則，其論述似有以下誤會：

04 1. 繳納保證金類型不等同於沒入保證金類型：細究上開要點
05 關於保證金數額之核定，需視所進口之貨物（如是否為大
06 蒜）及進口人之行為（如是否於一定期間內曾有違章情事
07 並受海關處分確定或現仍欠繳罰鍰等）而定，蓋為維護國
08 內產業發展必要，進口大陸物品本就受到較高程度之管
09 制，一般而言，進口風險越高者，保證金數額越高，再
10 者，並非所有非屬准許輸入之大陸物品皆可依關稅法第96
11 條規定辦理，所進口者若為行政院所公告之管制物品，即
12 可能涉及懲治走私條例之刑事罰，或海關緝私條例之行政
13 罰。原告僅憑上開要點之保證金倍數，即推論出沒入保證
14 金處分屬裁罰性不利處分，姑且不論有以偏概全之虞，其
15 主張恐係混淆海關之保證金制度與沒入保證金處分之關係
16 （繳納保證金者不必然都會受到沒入保證金處分），同時
17 忽略海關所核定之保證金數額並非等同沒入保證金處分之
18 數額（進口人所進口之物品若涉及逃避管制即可能構成刑
19 事罰或行政罰案件，而不適用關稅法第96條規定），其所
20 言過於曲解法規，核無足採。

21 2. 以通則性概念論特殊性之邊境管制規範與現行法規範不
22 符：追繳貨價作為管制手段，在不同法規脈絡下自各相應
23 其不同之立法目的，即令援引外國立法例或行政罰法通則
24 性之規定，均無解於關稅法在邊境管制脈絡下，立法者規
25 劃之邊境管制措施。此觀行政罰法第21條或稅捐稽徵法第
26 2條，分別就其他法律另有規定排除通案定性，及關稅從
27 稅捐稽徵法脫鉤之實體法規設計自明。不論從關稅法第
28 96條第3項立法理由或法務部函釋皆可得知，追繳貨價處
29 分作為責令退運處分之替代措施，係屬管制性不利處分，
30 而無行政罰法第5條之適用。易言之，針對不得進口貨物
31 之邊境管制目的，關稅法第96條提供退運、沒入保證金、

01 追繳貨價之手段，依關稅法第96條文義解釋，此複數手段
02 選項之特性具遞次選擇效果，無法任擇，只有貨物無從退
03 運時，方考量沒入保證金或追繳貨價；且僅能擇一為之，
04 無法既為退運又沒入保證金或既為退運又追繳貨價。又此
05 複數手段選項，依關稅法第96條第4項規定均以貨物放行之
06 翌日起算，共用不變之處置期間，並不因進口人未遵期
07 辦理退運，即另行起算沒入保證金或追繳貨價之處置期
08 間。綜上，自關稅法第96條整體觀察，在判定貨物屬不得
09 進口之貨物後，法規相應的就此「不得進口之貨物」授權
10 海關責令退運、沒入保證金、追繳貨價等複數選項管制手
11 段。此管制手段搭配邊境管制目的之脈絡，整體本質上屬
12 邊境管制措施，又該措施並不以進口人有無故意過失為處
13 置前提，是其性質屬管制性不利處分。

14 三、原告主張被告誤認原處分之構成要件於舊法時代即已完整具
15 體實現，並進而主張原處分應適用舊法規定，與最高行政法
16 院所揭示之「事實終結說」有違，被告答辯如下：

17 關稅法第96條規定之核心在於「不得進口之貨物」進口後應
18 如何處理，而限期辦理退運、沒入保證金或追繳貨價之處分
19 僅為達成關政任務之處理措施，據此，所謂「構成要件具體
20 實現」應視「不得進口之貨物」此一違規事實何時發生而
21 定。本件原告所持憑國貿局核發之專案輸入許可證既經撤
22 銷，系爭貨物於104年12月至105年5月進口時，已屬未經許
23 可進口而不得進口之貨物，原告進口「不得進口之貨物」此
24 一違規事實已然發生，本件「不得進口之貨物」違法進口時
25 點發生在舊法時期，被告自應以當時有效之舊法規定作成責
26 令退運及追繳貨價處分，而與當時尚未修正生效之新法無
27 涉，原告所言，恐係對最高行政法院揭示之「事實終結說」
28 有所誤解。

29 四、關於原告主張原處分違反關稅法第96條修正所欲達成維護法
30 安定性之目的及修法理由所考量之信賴保護原則一節：

01 本件追繳貨價處分應適用行為時關稅法第96條規定，現行關
02 稅法第96條第4項於系爭貨物進口時尚未頒行，並非原告進
03 口時所能預見或遵行，被告適用進口時關稅法規定作成原處
04 分，自與法安定性原則無違。本件原告以不實之文件向國貿
05 局申請輸入許可證，並持該輸入許可證報運貨物進口，因而
06 取得本關暫時放行之處分，難謂原告有何信賴基礎，亦難謂
07 原告之信賴值得保護（臺北高等行政法院105年度訴字第160
08 8號判決意旨參照）。

09 五、就最高行政法院109年度上字第273號判決所涉「關稅法第10
10 3條與同法施行細則第2條是否有所牴觸」及「行政法規變更
11 時，應於新舊法規範中如何選擇適用」等爭議，說明如下：

12 （一）關稅法第103條與同法施行細則第2條規範對象有別，且貨
13 物既有進口事實即屬進口貨物，不因其嗣後遭撤銷輸入許
14 可證而改變屬性。是以，本件原告於104年12月至105年5
15 月間持憑經國貿局核發之專案輸入許可證向被告報運進口
16 貨物共143批，惟該輸入許可證嗣後經國貿局撤銷，致使
17 系爭貨物於進口時即屬「不得進口之貨物」，並未改變其
18 已進口之事實。

19 （二）行政法規變更時，應適用構成要件合致當時生效之法：

20 系爭貨物於輸入許可證經國貿局撤銷後，溯及既往失其輸
21 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
23 而不得進口之貨物，海關責令退運之構成要件已於生活事
24 實中完整具體實現，依當時舊法之規定，海關責令限期辦
25 理退運、沒入保證金或追繳貨價，應自貨物放行之翌日起
26 算5年內（即109年12月至110年5月）為之。惟最高行政法
27 院基於衡平原則之考量，違規事實若發生在新法生效以
28 前，且自貨物放行之翌日起算5年至107年5月11日新法生
29 效時，殘餘期間1年以上者，海關責令退運及沒入保證金
30 或追繳貨價，宜自新法生效日起算1年內（即108年5月10
31 日）為之，以維公平。是以，本件被告於107年6月4日作

01 成責令退運處分，並於同年9月12日至同年9月25日作成追
02 繳貨價處分，皆合於上開時效之規範，故被告所為之原處
03 分（即追繳貨價處分）於法並無不合。

04 六、本件「追繳貨價處分」作為「責令退運處分」之替代措施，
05 本應適用構成要件已於生活事實中完整具體實現之舊法規定
06 辦理：

07 （一）關稅法第96條第3項之立法理由明確指出沒入保證金或追
08 繳貨價處分係責令退運處分之替代措施，因此，基於關稅
09 法第96條之立法目的與法律適用之整體性，人民違規進口
10 不得進口之貨物，該事實若發生在新法生效前，海關自應
11 依舊法規定責令其限期辦理退運，即自放行日翌日起算至
12 5年內為之，而若人民未依限辦理退運，作為責令退運處
13 分之替代措施，海關作成追繳貨價處分之時限亦應依舊法
14 之規定，而不得割裂適用，否則將破壞法律適用之整體
15 性。再者，關稅法第96條所定之措施（即限期辦理退運、
16 沒入保證金或追繳貨價之處分）係針對「不得進口之貨
17 物」所採取之措施，故應以「不得進口之貨物」違規事實
18 發生時點選擇所應適用之法律。

19 （二）關稅法第96條規定之核心在於「不得進口之貨物」進口後
20 應如何處理，而限期辦理退運、沒入保證金或追繳貨價之
21 處分僅為達成關政任務之處理措施，據此，本件原告所持
22 憑國貿局核發之專案輸入許可證既經撤銷，系爭貨物於10
23 4年12月至105年5月進口時，已屬未經許可進口而不得進
24 口之貨物，原告進口「不得進口之貨物」此一違規事實已
25 然發生，被告自應依當時有效之舊關稅法第96條第4項規
26 定，責令其限期辦理退運及追繳貨價（以原告未依限辦理
27 退運為前提）。

28 七、原告對於「殘餘期間」之主張，恐有誤解：

29 最高行政法院上開判決係在解決「行政法規變更時，應於新
30 舊法規範中如何選擇適用」及「適用法規的結果，與法規範
31 目的有違時，該如何處理」等爭議，該判決參照司法院釋字

第142號解釋意旨，就新舊關稅法第96條第4項規定因分別有1年與5年之不同，於新法時期執行追繳貨價時，倘仍依舊規定有5年期間，將與新法限縮追繳貨價期間之規範目的相違，故予衡平調整。本件追繳貨價處分亦涉及上開二爭議，訴願決定參照司法院釋字第142號解釋意旨，將本件適用舊法之追繳貨價處分期間予以調整，洵屬適法。

八、就原告指摘訴願決定引用「信賴不值得保護」理論有誤一節，被告主張：

本件以「不得進口之貨物」違規事實發生時點作為選擇適用法律之基準，原告持憑之專案輸入許可證既經撤銷，系爭貨物於104年12月至105年5月間進口時，已屬「不得進口之貨物」，被告自應依當時有效之舊法責令原告退運或追繳貨價。原告主張關稅法第96條第4項規定，並未排除以不實文件申請輸入許可並報運貨物進口之情形云云，係忽略本件如何選擇適用法律係以「不得進口之貨物」違規事實何時發生作判斷，而系爭貨物之所以為「不得進口之貨物」，乃因原告以不實文件向國貿局申請輸入許可證，而該許可證嗣經撤銷。再者，被告所為之原處分及維持原處分之決定並非僅以未違反信賴保護原則作為適用舊法之依據。

九、追繳貨價處分作為責令退運處分之替代措施，並未違反憲法第15條保障人民財產權之規定，且亦符合憲法第23條比例原則：

（一）原告主張「追繳貨價處分」若作為「責令退運處分」之替代措施，則被告所應予追繳之貨物價值，應為該不得進口貨物之「轉售利益」，而非該不得進口貨物之「貨價本身」云云。惟關稅法第96條第3項明定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。又對於已繳納保證金放行或已先行徵稅放行之進口貨物，海關應依關稅法第29條、第31條至第35條核定完稅價格，並據以徵稅，由此可知，「追繳貨價處分」

01 作為無「進口貨物」可退運之替代措施，該「貨價」當係
02 指海關依關稅法第29條、第31條至第35條核定之完稅價
03 格。又關稅法第96條第3項所追繳之貨價僅為貨物之完稅
04 價格即貨物價值本身，主要在除去納稅義務人因違法進口
05 所取得貨物在我國境內存在之價值，與退運目的亦在除去
06 該貨物存在我國境內之作用近同，並不涉及納稅義務人之
07 利得。關稅法第96條所規範者既為「不得進口之貨物」進
08 口後應如何處理，則應以該「不得進口之貨物」之進口人
09 為履行相關處理措施的主體，而非以貨物放行後（即通關
10 流程結束）於我國境內購買使用該貨物之消費者為規範對
11 象，原告似對關稅法所稱之納稅義務人有所誤解。

12 （二）原告似將「貨價」與「售價」之概念混淆，而有違誤。蓋
13 追繳貨價處分之「貨價」為貨物本身價值即貨物之完稅價
14 格，與該貨物在我國境內轉售利益無涉。所謂「轉售利
15 益」係在貨物出售後始產生，是以，「轉售利益」應與貨
16 物「售價」有所關聯，而貨物「售價」之訂立考量眾多因
17 素，如：貨物之完稅價格（貨價）、所納稅費、人事管銷
18 成本、市場需求及銷售策略等，由此可知，「貨價」與
19 「售價」為二種截然不同之概念，海關作成追繳貨價處
20 分，僅著重於貨物本身價值即其完稅價格，並不考量該貨
21 物於國內出售後，納稅義務人究係獲得多少轉售利益，原
22 告主張以貨物「轉售利益」作為「追繳貨價處分」之計算
23 基礎，將摻雜過多與貨物本身價值無關之因素，逸脫關稅
24 法第96條第3項規定意旨。

25 （三）未按不得進口之物品無法退運，其原因大多出於已售予不
26 特定大眾而難期回收以退運，從不得進口貨物及管制品之
27 銷售利益通常居高觀之，關稅法第96條追繳貨價只相當於
28 追繳進口人進口貨物之成本，而進口人仍保有銷售貨物的
29 額外利益，是關稅法第96條追繳之範圍以貨價為度，自無
30 過度嚴苛或變相為制裁處罰可言，符合憲法比例原則。

31 十、被告作成本件追繳貨價處分並無裁量瑕疵：

01 原告主張其已經國貿局嚴厲處分，被告漏未考量此等重要因
02 素，逕對其為追繳系爭貨物全部貨價之處分，自有裁量瑕
03 疵，亦違比例原則，原處分當予撤銷云云，係將貿易法與關
04 稅法所欲規範之行為及目的加以混淆，並無理由。

05 十一、並聲明：

06 （一）駁回原告之訴。

07 （二）訴訟費用由原告負擔。

08 肆、兩造不爭之事實及兩造爭點：

09 如事實概要欄所述之事實，業據提出原處分（見本院卷一第
10 71-718頁）、被告110年8月3日基普五字第1081020735號重
11 核復查決定書（見本院卷一第719-726頁）、財政部111年2
12 月18日台財法字第11013946080號訴願決定（見本院卷一第7
13 31-746頁）、關稅法第96條立法理由（見本院卷一第67至68
14 頁）、經濟部國際貿易局107年5月18日貿服字第1070151264
15 A號函（見原處分卷乙證2）、被告107年6月4日基普五字第1
16 071014698號函（見原處分卷乙證3）、最高行政法院109年
17 度上字第237號判決（見原處分卷乙證17）等本院卷、原處
18 分卷所附證物為證，其形式真正為兩造所不爭執，堪信為
19 真，兩造之爭點厥為：

20 一、原處分應適用修正前或修正後關稅法第96條第4項？原處分
21 是否已逾越該項所定追繳貨價處分之期限？

22 二、原處分有無行政罰法第5條「從新從輕」原則之適用？

23 三、原處分有無錯誤適用行政程序法118條規定？

24 四、原處分是否違反比例原則？有無裁量瑕疵？

25 伍、本院之判斷：

26 一、本件應適用之法條與法理：

27 （一）關稅法第15條第3款規定：「下列物品，不得進口：……

28 三、法律規定不得進口或禁止輸入之物品。」

29 （二）行為時關稅法第96條（102年5月29日修正公布）規定：

30 「（第1項）不得進口之貨物，海關應責令納稅義務人限
31 期辦理退運；如納稅義務人以書面聲明放棄或未依限辦理

01 退運，海關得將其貨物變賣，所得價款，於扣除應納關稅
02 及必要費用後，如有餘款，應繳歸國庫。……（第3項）
03 已繳納保證金或徵稅放行之貨物，經海關查明屬第1項應
04 責令限期辦理退運，而納稅義務人未依限辦理者，海關得
05 沒入其保證金或追繳其貨價。（第4項）第1項海關責令限
06 期辦理退運及前項沒入保證金或追繳貨價之處分，應自貨
07 物放行之翌日起算5年內為之。」

08 （三）現行關稅法第96條規定（107年5月9日修正公布）：
09 「（第1項）不得進口之貨物，海關應責令納稅義務人限
10 期辦理退運；如納稅義務人以書面聲明放棄或未依限辦理
11 退運，海關得將其貨物變賣，所得價款，於扣除應納關稅
12 及必要費用後，如有餘款，應繳歸國庫。……（第3項）
13 已繳納保證金或徵稅放行之貨物，經海關查明屬第1項應
14 責令限期辦理退運，而納稅義務人未依限辦理者，海關得
15 沒入其保證金或追繳其貨價。（第4項）第1項海關責令限
16 期辦理退運及前項沒入保證金或追繳貨價之處分，應自貨
17 物放行之翌日起算1年內為之。」

18 （四）現行關稅法第103條規定：「本法自公布日施行。」

19 （五）關稅法施行細則第60條規定：「本法第96條第1項所稱不
20 得進口之貨物，指未經許可或核准，且未經處分沒入之進
21 口貨物，海關應責令納稅義務人於2個月內退運，必要時
22 得准延長1個月。但情況特殊報經財政部核准者，不在此
23 限。」

24 （六）中央法規標準法第13條規定：「法規明定自公布或發布日
25 施行者，自公布或發布之日起算至第3日起發生效力。」
26 準此，107年5月9日修正之現行關稅法第96條第4項（下稱
27 新法）於107年5月11日發生效力。

28 二、原處分應適用修正前關稅法第96條第4項規定，並未逾關稅
29 法第96條第4項所定追繳貨價處分之期限；本件並無行政罰
30 法第5條「從新從輕」原則之適用，原處分並無錯誤適用行
31 政程序法118條規定之情事：

01 (一) 查原告104年12月至105年5月間持憑國貿局核發之專案輸
02 入許可證向被告報運進口貨物共143批。嗣國貿局基於原
03 告以詐欺方式取得之輸入許可證為不實輸入許可證，乃以
04 107年5月18日貿服字第1070151264A號函全數撤銷其輸入
05 許可證，被告遂以107年6月4日函，責令原告限期辦理退
06 運。因原告逾期未辦理，被告110年8月3日基普五字第108
07 1020735號重核復查決定將原處分追繳貨價合計金額變更
08 為252,701,981元，本院經核尚無不合。

09 (二) 原告雖主張原處分作成時點係已逾越關稅法第96條第4項
10 明訂之處分期限，原處分之作成並未涉及新舊法令變更時
11 應如何適用之問題，原處分與訴願決定主張本件爭議應適
12 用舊法規定，恐屬誤解，縱認原處分之作成涉及新舊法令
13 變更時之適用問題，惟參酌「從新從輕原則」，被告作成
14 原處分時，自應適用現行關稅法第96條第4項規定，而無
15 回溯適用舊法規定之餘地；依該項之修法理由，當無在新
16 法業已施行生效後反倒退適用舊法之理；關稅法第96條第
17 3項追繳貨價處分實際上將造成剝奪財產權之法律效果，
18 屬與行政罰類似之不利處分，應「適用」或「類推適用」
19 行政罰法第5條「從新從輕」原則；縱依最高行政院所
20 揭「事實終結說」見解，實更應認定被告於作成原處分
21 時，應適用現行關稅法第96條第4項規定，並應受到該等
22 規定之處分期間拘束及限制；訴願決定認定系爭貨物之輸
23 入許可證經國貿局撤銷後，發生溯及既往之效果，故被告
24 不可能適用當時不存在之新法，作為本件追繳貨價處分之
25 依據云云，已構成適用行政程序法118條規定明顯錯誤之
26 違法云云。

27 (三) 惟按關稅法對已繳納保證金放行（例如疑似大陸地區物品
28 經押款放行後送鑑定）或已先行徵稅放行（C1免審核文件
29 免驗貨物）之貨物，事後經發現係屬應責令限期辦理退
30 運，但因貨物已出售，納稅義務人無法辦理退運出口，遂
31 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。

（四）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，……」，可知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

01 口，該貨物於進口時即屬不得進口之貨物，但因該貨物實
02 際上有進口的事實，自屬進口貨物，縱嗣後其輸入許可證
03 遭撤銷，致已進口之貨物成為不得進口之貨物，亦不會改
04 變該貨物已經進口的事實，故該不得進口之貨物仍屬進口
05 貨物。

06 (五) 按法規之適用，在完成法規之構成要件確實已於生活事實
07 中完整具體實現後，除法規有特別規定外，即應適用法規
08 之構成要件於生活事實中完整具體實現當時有效的法。法
09 規的適用，不能適用構成要件合致當時尚未生效的法（除
10 非特別規定新法有溯及效力）；也不能不適用法規構成要
11 件合致當時已經生效的法（除非特別規定舊法於失效後繼
12 續適用、新法於生效後限制適用），而構成要件於生活事
13 實中尚未完整具體實現者，根本無從適用法規。從而，人
14 民違規進口不得進口之貨物，該事實若發生在新法生效以
15 前，且自貨物放行之翌日起算5年至107年5月11日新法生
16 效時，殘餘期間1年以上者，海關責令退運及沒入保證金
17 或追繳貨價，宜自新法生效日起算1年內為之，以期公允
18 （司法院釋字第142號解釋意旨參照）。蓋納稅義務人在
19 舊法時已完成法規構成要件之違法進口行為，其構成要件
20 事實即已於新法生效前已經實現，本應適用當時有效即舊
21 法的規定，不可能適用當時不存在的新法，即便海關裁處
22 係在新法施行後，其判斷標準仍應以違法進口時為準，與
23 裁處時無涉；惟若新法生效時，殘餘期間為1年以上，則
24 海關責令限期退運、沒入保證金或追繳貨價處分，宜自新
25 法生效日起算1年內為之，以期公允，此無涉新舊法比較
26 之問題。至於前述關稅法施行細則第2條係規定，進口貨
27 物遇有新舊法令變更時，究應適用何條文，以其運輸工具
28 進口日為準，亦與上述法條適用原則相符；關稅法第103
29 條規定則指關稅法之施行日期，二者規範對象顯然不同，
30 亦不生相互牴觸的問題。

01 (六) 經查系爭貨物於輸入許可證經國貿局撤銷後，溯及既往失
02 其輸入許可之效力（行政程序法第118條參照），亦即系
03 爭貨物於104年12月至105年5月間進口時，已屬未經許可
04 進口而不得進口之貨物，其違規之構成要件事實已於新法
05 生效前即已完全實現，依前揭說明，本應適用當時有效即
06 舊法的規定，不可能適用當時不存在的新法。惟因系爭貨
07 物自放行翌日起算5年至新法生效時，殘餘期間1年以上，
08 於此情形，被告責令限期辦理退運及追繳貨價，宜自新法
09 生效日起算1年內，即108年5月10日以前為之，以期平
10 允。故被告以107年6月4日函先責令原告於2個月內至被告
11 處辦理退運，因原告逾期未辦理，被告再依關稅法第96條
12 第3項規定，107年9月20日以原處分追繳貨價（110年8月3
13 日重核復查決定將原處分追繳貨價合計金額變更為252,70
14 1,981元），即無不合。

15 (七) 至稅捐稽徵法第48條之3固規定納稅義務人違反該法或稅
16 法之規定，適用裁處時之法律，惟依該法第2條規定，
17 「關稅」並不在適用之列，從而原處分並無違反稅捐稽徵
18 法之規定。又關稅法第96條第1項及第3項所定責令限期退
19 運、沒入保證金、追繳貨款本屬管制性之不利處分，非屬
20 行政罰法第2條所稱之裁罰性不利處分，自無適用行政罰
21 法第5條或類推適用加值型及非加值型營業稅法第53條之1
22 裁處時法律規定之餘地（最高行政法院110年度再字第5號
23 判決參照）；又本件亦非屬人民聲請許可之案件，並無中
24 央法規標準法第18條之適用，原告主張，均不足採。

25 三、原處分並未違反比例原則，亦無裁量瑕疵：

26 (一) 原告雖主張關稅法第96條第3項規定與憲法第23條比例原
27 則、第15條財產權之保障，均有違背，且伊已經國貿局嚴
28 厲處分，被告漏未考量此等重要因素，逕對其為追繳系爭
29 貨物全部貨價之處分，自有裁量瑕疵，亦違比例原則云
30 云。

01 (二) 惟關稅法第96條第3項所定之「責令限期退運」，係要求
02 納稅義務人回復為未違反行政法上義務狀態之不利處分；
03 而「沒入保證金或追繳貨價」，則係納稅義務人進口不得
04 輸入之貨物，因未依限辦理退運出口之替代措施，是「責
05 令限期退運」處分與「追繳貨價」處分為前後階段之內容
06 不同之處分，合先敘明。又憲法第15條固規定人民之財產
07 權應予保障，然國家為維持社會秩序、增進公共利益之必
08 要，於不違反憲法第23條比例原則之範圍內，非不得以法
09 律對人民之財產權予以限制（司法院釋字第596號及第672
10 號解釋參照）。

11 (三) 本件系爭貨物應予退運，係因原告持不實輸入許可證辦理
12 進口之不法行為所致，且原告係因系爭貨物已售出，始不
13 能辦理退運，而無法回復為未違反行政法上義務狀態，被
14 告方以追繳貨價之原處分（含重核復查決定）作為原告未
15 依限辦理退運出口之替代措施，以達成確保不得進口之貨
16 物退運之公益目的，並杜絕納稅義務人利用海關「先放後
17 核」之通關方式，不實申報貨物進口牟利之誘因，其所追
18 求者係正當公共利益，所採取之手段亦有助於目的之達
19 成。且關稅法第96條第3項所追繳之貨價僅為貨物之完稅
20 價格即貨物價值本身，主要在除去納稅義務人因違法進口
21 所取得貨物在我國境內存在之價值，與退運目的亦在除去
22 該貨物存在我國境內之作用近同，更不涉及納稅義務人之
23 利得，關稅法第96條第4項又定有處分期限作為調節機
24 制，對於納稅義務人財產權所為之限制並未過度。是關稅
25 法第96條第3項規定，符合憲法第23條比例原則之要求，
26 與憲法第15條保障財產權之意旨尚無違背，原告主張本件
27 應裁定停止訴訟、聲請司法院大法官解釋云云，本院認為
28 並無必要。

29 (四) 又原告被國貿局以貿易法裁處，係因其提供不實資料以取
30 得輸入許可證，該貿易法所欲裁處者為「原告提供不實之
31 資料」，係屬裁罰性不利處分，然被告依關稅法第96條第

3項規定對原告作出追繳貨價處分，因原告所進口之貨物為「不得進口之貨物，且未遵期辦理退運」，關稅法則著眼於「不得進口之貨物，進口後應如何處理」，係管制性不利處分，與貿易法所欲規範之行為構成要件及目的各有不同，原處分自不因原告已被國貿局裁處而有不同，被告追繳系爭貨物全部貨價，自未違比例原則，亦無裁量瑕疵，原告主張，尚不足採。

四、綜上，原處分（含重核復查決定）命追繳貨價合計金額252,701,981元，尚無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合，原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

五、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。

據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 112 年 3 月 9 日
臺北高等行政法院第五庭

審判長法 官 陳心弘

法 官 林妙黛

法 官 畢乃俊

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	1. 上訴人或其法定代理人具備律師資

者，得不委任律師為訴訟代理人	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 112 年 3 月 9 日

書記官 李依穎