

臺北高等行政法院判決

地方行政訴訟庭第三庭

113年度稅簡字第55號

114年2月6日辯論終結

原告 楊翔宇
被告 財政部關務署臺北關

代表人 黃漢銘
訴訟代理人 何家誠
黃艾雯
鄭心怡

上列當事人間虛報進口貨物事件，原告不服財政部中華民國113年5月9日台財法字第11313916030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

壹、程序部分：

一、原告起訴後，被告代表人由趙台安變更為黃漢銘，茲據變更後代表人具狀聲明承受訴訟（本院卷第157頁），核無不合，應予准許。

二、按行政訴訟法第111條第1項、第3項第2款規定：「（第1項）訴狀送達後，原告不得將原訴變更或追加他訴。但經被告同意或行政法院認為適當者，不在此限。（第3項）有下列情形之一者，訴之變更或追加，應予准許：……二、訴訟標的之請求雖有變更，但其請求之基礎不變。」查原告起訴時狀載訴之聲明原為「1. 台財法字第11313916030號。2. 撤銷北普法字第1121044026號裁處。3. 訴訟費用由被告負擔。」嗣於本院審理中變更聲明並追加原處分為訴訟標的：「1. 訴願決定、復查決定及原處分均撤銷。2. 訴訟費用由被

01 告負擔。」並特定「原處分」為被告民國112年8月4日109年
02 第00000000號更1處分、「復查決定」為被告112年11月28日
03 北普法字第1121044026號復查決定、「訴願決定」為財政部
04 113年5月9日台財法字第11313916030號訴願決定（本院卷第
05 127頁）。審酌原告訴之變更追加未影響請求基礎，並經被
06 告同意（本院卷第127頁），應予准許。

07 貳、實體部分：

08 一、事實概要：

09 原告於108年5月13日委由捷豐國際物流股份有限公司（下稱
10 捷豐公司）向被告報運進口快遞貨物（申報單號碼：第
11 CE/08/0H4/S8073號），原申報貨名為「Props/配飾」，數
12 量合計17PCE，然經被告開箱查驗，實際來貨為中國大陸產
13 製之「SMOK nord kit電子煙」，數量為40PCE（下稱系爭電
14 子煙），有虛報進口貨物名稱及數量之情形。又因系爭電子
15 煙歸列中華民國輸出入貨品分類號列第8543.70.99.40-7號
16 「戒煙輔助用之電子口腔吸入器」，其輸入規定代碼為
17 MW0「大陸物品不准輸入」，被告即以108年8月15日北普遞
18 字第1081034172號函（下稱108年8月15日函），通知原告提
19 出進口大陸物品之專案輸入許可文件，惟原告並未提供，被
20 告即認原告逃避管制，依海關緝私條例第37條第1項、第3項
21 轉據同條例第36條第1項、第3項規定，緝私案件裁罰金額或
22 倍數參考表（下稱裁罰倍數參考表），以112年8月4日109年
23 第00000000號更1處分書（下稱原處分），按貨價10,800元裁
24 處1倍之罰鍰新臺幣（下同）10,800元，並沒入系爭電子
25 煙。原告不服，申請復查，經被告以112年11月28日北普法
26 字第1121044026號復查決定（下稱復查決定）駁回，提起訴
27 願，業經財政部113年5月9日台財法字第11313916030號訴願
28 決定（下稱訴願決定）駁回。原告仍不服，遂提起本件行政訴
29 訟。

30 二、原告主張：

31 (一)被告認定系爭電子煙之貨品分類號列為第8543.70.99.40-7

01 號之「戒煙輔助用之電子口腔吸入器」產品，然系爭電子煙
02 不需加入煙油，僅使用甘油即可操作，且主要用途為表演煙
03 圈、特技煙霧用途，並非輔助戒煙產品，故被告以錯誤之貨
04 品分類號認定系爭電子煙屬不准輸入之大陸物品，應屬違
05 法。再者，雖報關資料有誤，但我有向淘寶的集運公司與捷
06 豐公司確認，並請集運公司開箱檢查內裝物是否含有違法煙
07 油，已盡義務誠實申報品名，並無過失。又因系爭電子煙並
08 未違反菸害防制法，我亦提供身分證影本進行報關，難認有
09 逃避管制之情形。此外，112年修法後始新增第
10 8543.70.99.41-6號「電子煙裝置」，可知修法前所稱戒煙
11 輔助用之電子口腔吸入器並不包含電子菸。被告違反法令，
12 作成較109年7月7日109年第00000000號處分書(下稱109年7
13 月7日處分)對我更不利益之原處分，顯違反不利益變更禁止
14 原則，難認合法。

15 (二)並聲明：訴願決定、復查決定及原處分均撤銷。

16 三、被告則以：

17 (一)原告委由捷豐公司報運進口快遞貨物Props/配飾，惟實到貨
18 物為系爭電子煙，與原申報貨物名稱及數量不符，而該電子
19 煙輸出入貨品分類號列為第8543.70.99.40-7號「戒煙輔助
20 用之電子口腔吸入器」最符合其主要功能、特性及用途。又
21 此號別之系爭電子煙有「MWO」規定，屬臺灣地區與大陸地
22 區貿易許可辦法第7條規定不得輸入之大陸物品，原告未提
23 供專案輸入許可文件，故原告報運貨物進口，有虛報貨物名
24 稱及數量，且逃避管制之違章情事，此與系爭電子煙有無違
25 反菸害防制法無涉。

26 (二)原告於報運貨物進口前，理應注意來貨相關輸入規定，並核
27 對報關業者申報之貨物名稱是否與實際進口貨物相符，再據
28 申報。縱原告主張曾要求集運業者開箱確認來貨內容，並已
29 主動請捷豐公司修正申報錯誤之項目等語，惟查本件報關日
30 為108年5月13日，捷豐公司於被告查獲系爭電子菸後，始通
31 知原告補具報關資料，顯係「報關後」始確認來貨申報內

01 容，難謂原告已盡監督義務及誠實申報義務，核有過失。

02 (三)因系爭電子煙嗣經認定不違反行為時菸害防制法第14條規
03 定，本件裁處罰鍰之部分即無行政罰法第24條第1項擇一從
04 重規定之適用，被告作成109年7月7日處分係基於錯誤事實
05 且錯誤適用法律，屬不利益變更禁止原則之例外事由，從而
06 原處分裁處原告，並無違反不利益變更禁止原則。

07 (四)並聲明：原告之訴駁回。

08 四、本件爭點：

09 (一)被告認定原告虛報進口貨物名稱及數(重)量並逃避管制，
10 該當海關緝私條例第37條第1項第1款、第3項、第36條第1
11 項、第3項規定，有無違誤？原告主張系爭電子煙不應歸列
12 輸出入貨品分類號列第8543.70.99.40-7號「戒煙輔助用之
13 電子口腔吸入器」，有無理由？

14 (二)承上，如原告該當上開違規行為，主觀上有無過失？

15 (三)原處分有無違反不利益變更禁止原則？

16 五、本院之判斷：

17 (一)應適用之法令：

18 1. 海關緝私條例

19 (1)第36條第1項及第3項：「(第1項)私運貨物進口、出口或
20 經營私運貨物者，處貨價3倍以下之罰鍰。(第3項)前2項
21 私運貨物沒入之。」

22 (2)第37條第1項第1款及第3項：「(第1項)報運貨物進口而有
23 下列情事之一者，得視情節輕重，處所漏進口稅額5倍以下
24 之罰鍰，或沒入或併沒入其貨物：一、虛報所運貨物之名
25 稱、數量或重量。(第3項)有前2項情事之一而涉及逃避管
26 制者，依前條第1項及第3項規定處罰。」

27 (3)第44條：「有違反本條例情事者，除依本條例有關規定處罰
28 外，仍應追徵其所漏或沖退之稅款。但自其情事發生已滿5
29 年者，不得再為追徵或處罰。」

30 2. 財政部97年11月3日台財關字第09705505100號令：「一、海
31 關緝獲廠商違章進口尚未開放准許開放進口之大陸物品，依

01 下列規定辦理：(一)進口非屬『懲治走私條例』管制物品之
02 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
03 件者，免依逃避管制論處。」

04 (二)前提事實：

05 事實概要欄所述之事實，除後述之爭點外，其餘均為兩造所
06 不爭執，並有原處分（行政救濟卷第53頁）、被告109年7月
07 7日109年第00000000號處分書（下稱109年7月7日處分，行
08 政救濟卷第17頁）、復查決定書（行政救濟卷第61至67
09 頁）、訴願決定書（行政救濟卷第75至86頁）、被告108年8
10 月15日函（行政救濟卷第13至14頁）、108年5月14日個案委
11 任書（行政救濟卷第3頁）、（GC411）稅則稅率綜合查詢作
12 業表（行政救濟卷第5頁）各1份附卷可稽，此部分之事實，
13 堪以認定。

14 (三)原告該當虛報貨物名稱及數量而逃避管制之違規行為：

- 15 1. 查原告於108年5月13日委由捷豐公司向被告報運進口快遞貨
16 物(申報單號碼：第CE/08/0H4/S8073號)，原申報貨名為
17 「Props/配飾」，數量合計17PCE，然實際上為系爭電子
18 煙，有虛報進口貨物名稱及數量之客觀事實，此經(二)認定屬
19 實，且為原告所不爭執（本院卷第128頁）。
- 20 2. 系爭電子煙歸類為輸出入貨品分類號列為第8543.70.99.40-
21 7號，並無違誤，原告未提出專案輸入許可文件，涉及逃避
22 管制：

- 23 (1)按關稅法第3條第1項規定：「關稅之徵收及進出口貨物稅則
24 之分類，除本法另有規定者外，依海關進口稅則之規定。海
25 關進口稅則，另經立法程序制定公布之。」復依海關進口稅
26 則總則第1點規定：「本稅則各號別品目之劃分，除依據本
27 稅則類、章及其註，各號別之貨名及解釋準則之規定外，並
28 得參據關稅合作理事會編纂之『國際商品統一分類制度
29 （HS）註解』（下稱『HS註解』）及其他有關文件辦
30 理。」又依海關進口解釋準則第1點規定：「海關進口稅則
31 貨品之分類應依下列原則辦理：一、類、章及分章之標題，

01 僅為便於查考而設；其分類之核定，應依照稅則號別所列之
02 名稱及有關類或章註為之，…。」準此，關稅法、海關進口
03 稅則（含總則、解釋準則）及HS註解乃共同構成我國關稅法
04 制上海關判定進口貨物稅則之法令依據。而關於稅則號別之
05 適用，原則上應依稅則號別所列之貨名為之，而是否屬該貨
06 名規範範圍，則應依有關之類或章註判斷之，若無適當之節
07 或註解可適用，再參考海關進口稅則解釋準則及HS註解之適
08 用，決定貨物稅則號別之歸屬（最高行政法院111年度上字
09 第125號判決、109年度上字第911號判決意旨參照）。

10 (2)查原告行為時，輸出入貨品分類號列第8543.70.99.40-7號
11 為「戒煙輔助用之電子口腔吸入器」乙節，此有（GC411）
12 稅則稅率綜合查詢作業表1份在卷可憑（行政救濟卷第103
13 頁）。而關於此分類號貨品之解釋，參諸卷附之HS針對第
14 85.43節之註解（行政救濟卷第97至99頁），該節節名為：
15 「本章未列名但具有獨立功能之電機及器具」對於該節歸類
16 之內涵則記載：「本節包括之所有電器用品及器具，係為未
17 歸入本章任何其他節者，與未能較明確歸入整本其他各章之
18 節者，……。歸入本節之電氣用品及器具必須具有獨立之功
19 能。……。歸入本節之大部分用品係以電氣製品或零件（電
20 子管、變壓器、電容器、抗流器、電阻器等）組成而全以電
21 力操作者。」可見只要是無法歸入其他各章節，係以電氣製
22 品或零件組成，能獨立以全電力操作之用品及器具均可歸入
23 85.43節。審酌系爭電子煙為可獨立使用之充電式棒狀電
24 器，此有產品及外包裝照片2張在卷可考（行政救濟卷第89
25 頁、第91頁），應屬第85.43節之電機及器具無誤。又該節
26 中70.99.40-7之貨名為「戒煙輔助用之電子口腔吸入器」，
27 由於系爭電子煙之操作方式係將機器產生之煙霧吸入口腔
28 中，其包裝內附有低電阻霧化網狀線圈、口吸式霧化線圈之
29 配備，此有產品及包裝照片2張在卷可考（行政救濟卷第92
30 至93頁），故屬電子口腔吸入器無訛。另關於戒菸輔助用之
31 描述，由於電子煙能否用於戒煙，目前研究尚無定論（肯否

均有之），復依系爭電子煙產品外包裝所載禁用警語、使用含尼古丁煙油應諮詢醫生、僅可在指示下使用以及僅供合法吸煙年齡者使用之說明（行政救濟卷第92頁），可認系爭電子煙之功能屬性包含作為其他煙類之「替代物」，是自無從排除系爭電子煙使用者藉之輔助戒煙（我國政府大力倡導電子煙不能用以戒煙之理念，與使用者能否利用電子煙此電器物品，摻入其所選定之內容物以輔助其戒煙，此屬二事，尚無從以前者全然否定後者），是基於系爭電子煙之器具特性及功能定位與「戒煙輔助用之電子口腔吸入器」高度雷同，應屬該名詞涵意之範疇內，則被告將之歸列為「戒煙輔助用之電子口腔吸入器」而非同章節「其他電機及器具」，應無違誤。

(3)至原告雖主張經濟部國際貿易署於112年3月22日貿服字第1120150818號公告增列第8543.70.99.41-6「電子煙裝置」之貨品號列，足以證明被告歸類方式違法云云。然查，該次公告亦同時刪除第8543.70.99.40-7號「戒煙輔助用之電子口腔吸入器」，倘該貨品號列原不包含電子煙在內，有何相應刪除之必要，故原告推論顯然有誤。復觀諸上開公告於85.43節除增刪該等號列外，又增列8543.70.99.42-5「加熱式菸草產品裝置」、8543.70.99.43-4「其他類似個人用電子霧化裝置」，此有該公告暨中華民國輸出入貨品分類表修訂項目表1紙在卷可憑（行政救濟卷第107至108頁），佐以菸害防制法於112年2月15日之修法時（同年3月22日施行），亦是以嚴加管制電子煙、新類型菸草產品為目的，可證上開貨品號列之增刪，是配合菸害防制法之修正，透過貨品號列更加細緻化各式新型態菸品及產品裝置，以達嚴格控管該等物品輸入，維護國民健康之目的，並非當時才首次新增對於電子煙之輸入管制規定，是上開修法歷程，難為有利原告之認定。

(4)據上，系爭電子煙於原告行為時歸列中華民國輸出入貨品分類號列第8543.70.99.40-7號「戒煙輔助用之電子口腔吸入

器」，而參酌該貨品分類號列輸入規定欄位所列代碼列有 MW0，中文說明為：大陸物品不准輸入，此有（GC411）稅則稅率綜合查詢作業表1份在卷可考（行政救濟卷第5頁）。然原告輸入不准輸入之系爭電子煙，經被告以108年8月15日函合法通知補送專案輸入許可文件後，並未提供許可文件（行政救濟卷第13至15頁），堪認確有逃避管制之違規行為甚明。至原告主張其並無逃避管制之意圖云云。然依海關緝私條例第37條第3項規定，並無「意圖」之要件，有無虛報貨物名稱及數量而逃避管制之意思，係回歸行政罰法第7條認定行為人有無故意、過失而定（司法院釋字第521號解釋理由書亦同此旨），是原告此部分之主張，亦非可採。

(四)原告就其上開違規，主觀上有過失：

1. 按進口貨物採主動申報及海關查驗之制度，為確保進口稅捐核課暨貨物查驗之正確性，貨物進口人負有誠實申報進口貨物名稱、品質、數量等事項之法律上義務，且貨物相關資料通常係由進口人掌握，進口人有能力確定實際來貨與其進口貨物及申報內容是否相符，故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，而此注意義務不因進口貨物之人委任第三人辦理報關而免除（最高行政法院109年度判字第79號判決意旨參照）。
2. 查原告委由捷豐公司代為辦理貨物通關各項手續，前已認定。而原告於貨物報關前，應向受任人主動說明系爭電子煙涉有輸入規定，並確保無虛報品名、數量之情形，避免自身違規。惟觀諸原告與捷豐公司電子郵件往來紀錄（訴願卷第6頁），可見原告與捷豐公司係於108年5月13日貨品報關翌日（即14日）即「報關後」才進行郵件聯繫，而其與大陸集運業者於同年0月間之對話，亦僅討論系爭電子煙是否含煙油，與貨品輸入時是否如實申報無涉，此有對話紀錄截圖4張在卷足憑（本院卷第19至25頁），足證原告並未對受任人為任何防止虛報情事發生之監督行為，揆諸上開說明，原告主觀上就致生捷豐公司虛報系爭電子煙名稱及數量以逃避管

01 制之情事，核有過失。

- 02 3. 從而，被告認定原告違反海關緝私條例第37條第1項第1款、
03 第3項之規定，應依同條例第36條第1項及第3項處罰，並依
04 裁罰倍數參考表所訂情節，處貨價1倍之罰鍰10,800元，並
05 沒入系爭貨物，應無違誤。

06 (五)原處分並未違反不利益變更禁止原則：

- 07 1. 至原告另主張原處分違反不利益變更禁止原則云云。惟按原
08 處分如適用法律錯誤，嗣經行政機關適用正確之法律重新作
09 成處分時，該處分並無不利益變更禁止原則之適用（最高行
10 政法院100年度判字第196號判決同此旨）。
- 11 2. 查原告本件違規事實，原經被告以一行為同時違反數個行政
12 法上義務規定而應處罰鍰，依行政罰法第24條第1項本文，
13 依法定罰鍰額較高之行為時菸害防制法第14條、第30條第1
14 項規定，由新北市政府以108年6月27日新北府衛健字第
15 1081142744號對原告處以罰鍰，被告僅依同法第2項對原告
16 為貨物沒入之處分。然上開罰鍰處分，經臺灣新北地方法院
17 行政訴訟庭108年簡字第143號判決認屬違法適用菸害防制法
18 第14條規定，故而撤銷，並經本院109年度簡上字第49號判
19 決上訴駁回而確定等情，此有被告109年7月7日處分書1份、
20 上開判決2份在卷可參（行政救濟卷第17頁、第25至43
21 頁）。又被告得知新北市政府所為上開處分因違法遭撤銷
22 後，認本件並無以一行為同時違反數個行政法上義務規定，
23 109年7月7日處分卻適用行政罰法第24條第1項本文、第2項
24 規定，顯有適用法規錯誤之情形，故將該處分撤銷作成原處
25 分，揆諸上開說明，並無違反不利益變更禁止原則，原告此
26 部分之主張，於法無據，尚難憑採。

27 (六)綜上所述，原告違規事實明確，被告以原處分裁處原告罰
28 鍰、沒入貨物，認事用法並無違誤，復查及訴願決定予以維
29 持，亦無不合。原告起訴請求撤銷原處分、復查決定及訴願
30 決定，為無理由，應予駁回。

31 六、本件判決基礎已臻明確，兩造其餘攻擊、防禦方法及訴訟資

01 料經本院審酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述之必
02 要，併此敘明。

03 七、結論：原告之訴為無理由。

04 中 華 民 國 114 年 2 月 27 日

05 法 官 楊甯仔

06 一、上為正本係照原本作成。

07 二、如不服本判決，應於送達後20日內，以原判決違背法令為理
08 由，向本院地方行政訴訟庭提出上訴狀並表明上訴理由（原
09 判決所違背之法令及其具體內容，以及依訴訟資料合於該違
10 背法令之具體事實），其未表明上訴理由者，應於提出上訴
11 後20日內補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起
12 上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（均須按他
13 造人數附繕本）。

14 三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，
15 逕以裁定駁回。

16 中 華 民 國 114 年 2 月 27 日

17 書記官 呂宣慈