

最 高 行 政 法 院 判 決

109年度判字第584號

上 訴 人 上永國際有限公司

代 表 人 林宗雅

訴訟代理人 胡高誠 律師

被 上 訴 人 財政部關務署高雄關

代 表 人 蘇淑貞

訴訟代理人 涂春杏

上列當事人間關稅法事件，上訴人對於中華民國108年5月16日高雄高等行政法院107年度訴字第498號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

壹、本件被上訴人之代表人已由陳金標變更為蘇淑貞，茲經其具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

貳、緣上訴人於民國104年6月29日及同年10月28日，報運進口中國大陸產製BACILLUS SUBTILLIS計2批貨物（進口報單號碼：第BE/04/X895/2422號第2項及第BE/04/XH10/2423號第2項，以下合稱系爭貨物），被上訴人以電腦核定按C2（書面審核）及C3X（儀器檢驗）方式通關，並依關稅法第18條第1項規定，先行徵稅放行，事後再加審查。嗣被上訴人事後審核結果，認系爭貨物非屬經濟部公告「中國大陸物品有條件准許輸入項目彙總表（下稱輸入彙總表）」之大陸物品，遂以105年8月25日高普旗字第1051019546號函，通知上訴人補具經濟部國際貿易局（下稱貿易局）核發之輸入許可文件，惟上訴人逾期未補正，被上訴人乃於106年2月15日以高普旗字第1061003613號函，命上訴人限期辦理退運出口。因上訴人未依限辦理，被上訴人遂依關稅法第96條第3項規定，以107年3月6日107年第000000000號及107年第000000000號處分書（以下合稱原處分），對上訴人各追繳貨價新臺幣（下同）45

8,874元及238,909元。上訴人不服，循序提起行政爭訟，遭復查及訴願駁回，遂向高雄高等行政法院（下稱原審）提起行政訴訟，聲明求為判決撤銷訴願決定及原處分（含復查決定），經原審判決駁回上訴人之訴，上訴人不服，提起上訴。

參、上訴人起訴主張及被上訴人在原審答辯及聲明，均引用原判決所載。

肆、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：一、依臺灣地區與大陸地區貿易許可辦法（下稱貿易許可辦法）第7條第1項、第9條規定，上訴人申報進口系爭貨物，於進口稅單填載稅則號列第2309.90.90.90-7號，貨品輸入規定「MP1」，並填列貿易局所公告免辦簽證項目之「輸出入簽審文件專用證號代碼及適用範圍」（下稱簽審專用證號代碼表）之專用代碼「FZ00000000000000」，可知上訴人係依貿易許可辦法第7條第1項第1款公告項目、第9條第1項但書規定之例外情形，申報免許可證輸入系爭貨物。惟系爭貨物不在輸入彙總表MP1之貨品號列「2309.90.90.90」一節所列項目範圍內，可知其並非經濟部依貿易許可辦法第7條第1項第1款公告之大陸物品有條件輸入項目。而系爭貨物中文品名係「其他調製動物飼料」，顯非貿易許可辦法第7條第1項第8款至第11款之物品，足認系爭貨物並非屬免許可即得進口之物品。又檢核系爭貨物之品名，除不屬簽審專用證號代碼表中系爭代碼之適用範圍外，亦不符合該代碼表所列其餘可免除申請輸入許可證之適用範圍，足認系爭貨物並非貿易許可辦法第9條第1項但書第1款所指經主管機關公告免辦簽證之項目，又非屬同項但書第2款所指之物品，足認系爭貨物非免經許可即得進口之物品。準此，系爭貨物非屬得免經許可進口之物品，應向貿易局申請許可，始得進口。惟被上訴人限期命補送輸入許可證明文件，上訴人迄未提出，且上訴人於105年9月26日自行申請專案輸入許可，亦遭經濟部106年1月26日函否准，足認上訴人輸入之系爭貨物，未經貿易局許可，且未經處

分沒入，應屬關稅法第96條第1項所稱不得進口之貨物。二、次依本院107年度判字第282號判決、財政部100年3月14日台財關字第10005902000號函意旨，系爭貨物依關稅法第18條第1項規定，以先行徵稅驗放之方式通關放行，經被上訴人事後審查結果，發現有填列錯誤免證專用代碼，縱自貨物放行之翌日起已逾6個月，被上訴人仍得就填列錯誤稅則號別為更正，則相對於免證專用代碼此類影響系爭貨物是否須檢附輸入許可文件等，亦涉及貨物輸出入之規定與邊境管制，則基於同一法理抑或舉輕明重之法理，於貨物填列錯誤之免證專用代碼，縱已逾貨物放行之翌日起6個月，惟尚未逾行為時關稅法第96條第4項所定之處分期間，仍應肯認被上訴人得就該貨物進行審核，並更正該貨物之免證代碼。因此被上訴人於系爭貨物放行後，為事後審查，並適用關稅法第96條第3項規定追繳貨價，於法無違。三、復依行政程序法第119條第2款規定、本院107年度判字第431號判決意旨，上訴人為從事國際貿易業多年之公司，應知悉或詢問專家而知悉系爭貨物非屬經濟部輸入彙總表項目，且未經公告准許輸入之大陸物品不准進口，竟就不屬於經濟部輸入彙總表項目之系爭貨物，於進口報單內不實填載專用證號代碼，核係就重要事項提供不正確資料，致使被上訴人為先放後核之通關放行，上訴人之信賴不值得保護。又依關稅法第18條第3項規定，可知上訴人欲以繳納保證金之押款放行方式通關，須以自行申請為前提。上訴人既未申請，自不能主張被上訴人未採此方式通關放行有何違誤。況被上訴人本得依職權選擇採關稅法第18條第1項或第3項之通關方式，至於採何種方式准予放行通關之決定，核與上訴人是否得據以作為信賴基礎無涉。四、依行政罰法第1條、第2條規定意旨，關稅法第96條第3項之追繳貨價處分，係就先行徵稅放行之貨物，於海關責令限期辦理退運，而納稅義務人不依限辦理時，為管制違規行為人不法取得進口貨物之利益，以確保關政任務之達成，作為限期退運處分之替代措施，核其性質乃以公權力強制使違

01 規進口貨物之利益，不被違規行為人不法取得，核與「限期
02 退運處分」同屬管制性不利益處分，不以行為人有故意或過
03 失為要件。故不論上訴人主觀上有無故意或過失，被上訴人
04 據以對上訴人作成原處分，並無違誤。縱認追繳貨價處分係
05 屬行政罰，惟上訴人從事國際貿易業多年，足認係有相當經
06 驗之事業主，當知未經申請許可之大陸物品不得進口，竟未
07 於報關投單前查證清楚，於報單上填載不正確之系爭代碼，
08 貨物進口後，經通知限期退運，亦未依限辦理，顯有應注意
09 且能注意而不注意之情形，核有過失至明，合於行政罰法第
10 7條第1項規定，自應受罰。五、再依本院92年12月份第2次庭
11 長法官聯席會議決議意旨，本案應適用原處分作成時（即10
12 7年3月6日）之關稅法第96條第4項規定（102年5月29日修正
13 公布），被上訴人得於貨物放行之翌日起算5年內追繳貨價
14 。上訴人主張應適用107年5月9日修正公布之關稅法第96條
15 第4項規定，追繳貨價之法定期間修改為以1年為限。惟該修
16 正公布之新法，係在原處分作成之後，並非裁判基準時點之
17 法律，上訴人之主張，並無可採。又系爭貨物放行日分別為
18 104年6月30日及同年11月12日，而被上訴人於107年3月6日
19 作成追繳貨價之原處分，未逾越5年之法定追繳期間，於法
20 並無不合等語，因將訴願決定及原處分均予維持，駁回上訴
21 人之訴。

22 伍、上訴意旨略以：

- 23 一、上訴人於訴願程序中已表明系爭貨物屬免經許可即得進口
24 之物品，原判決稱上訴人未作如此之主張，顯與事實不符
25 ，有理由矛盾之嫌。
- 26 二、系爭貨物係上訴人主動請求按C2或C3審驗通關，實務上亦
27 經被上訴人實質審驗相符而得以放行，原判決就被上訴人
28 此項應審驗相符之違誤，故意迴避而未提及，即有判決理
29 由不備之違法。原判決逕行隨意擴張認法加註「C1僅為例
30 示其一之表示」，徒增法令未曾規定之C2、C3報單亦將列
31 入關稅法第96條第3項規定追繳貨價行列，其增加法令未

有之限制，顯已失據，原判決未予查明指正，有理由不備之違誤。

三、關稅法第18條第1項固允許海關對先行徵稅驗放之案件具事後審查權，然涉及有輸入規定始准進口者，海關並無准許先行徵稅放行事後再予審查之權限。而關稅法對於系爭貨物輸入規定MP1本無先放後核之空間，被上訴人何以同意免證放行再行事後審查？原判決未說明此項心證之理由，即構成判決不備理由之違法。

四、本案係於104年6月29日及10月28日向被上訴人報運進口，參酌關稅法施行細則第2條規定，新修正關稅法第96條第4項規定，是否追溯適用，非無審酌空間；上訴人於原審提出數個與本案相類似案件之訴願決定，惟原判決並無論述理由，顯有理由不備及與他案訴願決定相互迥異之矛盾。

五、依據「進口報關通關流程查詢」網站，本案已由被上訴人「審核結案」，則應屬終局審查，則其免證放行足以為上訴人之信賴基礎，自有信賴保護之餘地。原判決認關稅法第18條第1項先放後核制度僅具有暫時核定性質，認定事實與證據所載顯有落差。

陸、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴，並無違誤。茲就上訴理由再予論述如下：

一、原判決依貿易許可辦法第3條、第7條第1項、第9條規定，認定就中國大陸地區物品為進口管制，除①屬該辦法第7條第1項第1款至第7款、第12款至第13款之物品，且符合第9條第1項但書免申請許可之例外情形者，以及②屬該辦法第7條第1項第8款至第11款之物品，且符合第9條第3項得免辦許可情形者外，均須申請貿易局許可，始得進口。又依據關稅法施行細則第60條規定，可知未申請或未經貿易局許可，而輸入上開應申請貿易局許可始得進口之中國大陸地區物品，倘未經處分沒入者，即屬關稅法第96條第1項所稱不得進口之貨物，則主管機關得依法命納稅義務人辦理退運，未依限辦理者，得沒入其保證金或追繳貨價

01 等等一節，經核並無不合。經查，上訴人係依貿易許可辦
02 法第7條第1項第1款公告項目、第9條第1項但書規定之例
03 外情形，申報免許可證輸入系爭貨物，但系爭貨物中國大陸
04 產製 BACILLUS SUBTILLIS 不在輸入彙總表 MP1 之貨品號
05 列「2309.90.90.90」一節所列項目範圍內，可知其並非
06 經濟部依貿易許可辦法第7條第1項第1款公告之大陸物品
07 有條件輸入項目，此為原審所認定，並為兩造所不爭之事實，
08 堪認為實。但因系爭貨物中文品名係『其他調製動物飼料』，
09 並非貿易許可辦法第7條第1項第8款至第11款之物品，系爭
10 貨物並非前開辦法第7條第1項第8款至第11款且符合同辦法
11 第9條第3項情形而免許可即得進口之物品；又檢核系爭貨物
12 之品名，除不屬簽審專用證號代碼表中系爭代碼之適用範圍
13 外，亦不符合該代碼表所列『其餘』可免除申請輸入許可證
14 之適用範圍，原判決因而認定系爭貨物並非貿易許可辦法
15 第9條第1項但書第1款所指經主管機關公告免辦簽證之項目
16 等情，原判決業已詳述其事實認定之依據及得心證之理由，
17 核與卷內事證並無不符；經核並無違背論理法則或經驗法則，
18 亦無判決不適用法規或適用不當、不備理由等違背法令情事。
19 再者，原判決係以上開理由為認定「系爭貨物並非貿易許可
20 辦法第9條第1項但書第1款所指經主管機關公告免辦簽證之
21 項目」之依據，原審雖於判決中贅述上訴人（即原審原告）亦
22 未作此主張等文句，但顯然並非以上訴人未為主張為理由，而
23 駁回上訴人之訴，是縱上訴人於訴願程序中曾主張「系爭貨物
24 是貿易許可辦法第9條第1項但書第1款所指經主管機關公告
25 免辦簽證之項目」之事實，亦無從變更判決結果，自與所謂
26 判決不備理由或理由矛盾之違法情形不相當。上訴意旨以：
27 原判決稱上訴人未作如此之主張，顯與事實不符，有理由矛盾
28 等等陳述，自非可採。

30 二、再按關稅法第18條第1項規定先行徵稅放行制度之立法意
31 旨，係因應對外貿易成長迅速，進口通關案件不斷增加，

01 為加速通關作業，立法政策上改採「先放後核」之通關進
02 口方式，須經事後審查予以「核定」，而為使先放後核案
03 件之「應退、應補稅款」早日確定，乃明訂事後審定期限
04 為「貨物放行之翌日起6個月內」。至於因稅則號別除關
05 係進口貨物之適用稅率而影響關稅稅額外，尚涉及貨品之
06 輸出入規定，與關稅法第96條第4項關於責令限期辦理退
07 運等處分期限之規定，合併整體觀察，當可推知關稅法第
08 18條第1項關於「逾（貨物放行之翌日起6個月內）期視為
09 核定」之規定，應屬「關稅」之核課期間，其視為核定之
10 效力僅及於「關稅稅額」，而不及於稅則號別之改列（本
11 院107年度判字第282號判決意旨參照）。另財政部100年3
12 月14日台財關字第10005902000號函：「關稅法第18條第1
13 項規定6個月期間宜指關稅之核課期間，其視為核定之效
14 力僅及於關稅稅額，不宜及於稅則號別之改列。對於自貨
15 物放行之翌日起6個月後經海關發現其貨品分類號列申報
16 錯誤，經改列後屬不得進口之貨物，海關仍應移送貨品主
17 管機關依其主管法規論處，主管機關如未對該貨物處以沒
18 入者，海關始應依關稅法第96條規定責令退運，無法退運
19 者，再依該條規定追繳貨價。」亦有相同見解之行政解釋
20 ，可資參照。經查，原判決業已說明：系爭貨物依關稅法
21 第18條第1項規定，以先行徵稅驗放之方式通關放行，經
22 被上訴人事後審查結果，於貨物填列錯誤之免證專用代碼
23 ，縱已逾貨物放行之翌日起6個月，惟倘未逾行為時關稅
24 法第96條第4項所定之處分期間，仍應肯認被上訴人得就
25 該貨物進行審核，並更正該貨物之免證代碼。因此被上訴
26 人於系爭貨物放行後，為事後審查，並適用關稅法第96條
27 第3項規定追繳貨價，於法無違等等，業已詳述其事實認
28 定之依據及得心證之理由，核與卷內事證並無不符；經核
29 並無違背論理法則或經驗法則，亦無判決不適用法規或適
30 用不當、不備理由等違背法令情事。係就原審所為論斷或
31 駁斥其主張之理由，泛言原判決不適用法規或適用不當，

並非可採。

三、又稅捐稽徵機關對本質上原可為終局審查之租稅事件，於受理納稅義務人申報租稅後，如未經終局審查，即作成課稅處分，惟保留得於一定期間內依事後審查之結果為變更之權限，此即所謂「保留事後查核權」之先行核定，關稅法第18條第1項所定進口貨物之「先放後核」制度即屬之（本院107年度判字第431號判決意旨參照）。故被上訴人依前揭「先放後核」規定所為之先行徵稅驗放，僅具有暫時核定之性質，尚不足以為納稅義務人之信賴基礎。上訴意旨以：本案已由被上訴人「審核結案」，則應屬終局審查，則其免證放行足以為上訴人之信賴基礎，自有信賴保護之餘地等等陳述，再予爭執，核屬其一己主觀之見，要難謂原判決有違背法令之情事。

四、另上訴人固於上訴理由狀附件6、7提出「進口報關通關流程查詢」網站資料，主張系爭貨物分別於104年11月16日及同年7月3日記載審核結案，故屬終局審查，足以為納稅義務人信賴基礎云云。然再依前揭司法實務見解，同可見審核結案與先行審查核定而後徵稅驗放，被上訴人得依關稅法第18條第1項為事後審查、撤銷或變更權限，縱然載有「審核結案」此仍非終局審查，於關稅法所定一定期間內仍得依事後審查之結果為變更之權限，上訴人據以主張：系爭貨物業於104年11月16日及同年7月3日業經終局審查即屬無稽。被上訴人所為保留事後查核權之先行核定，尚不足成為適法之信賴基礎，遑論主張信賴保護原則之適用。上訴意旨以：免證放行足以為上訴人之信賴基礎，自有信賴基礎等等陳述，自非可採。

五、另按貨物通關自動化實施辦法（下稱自動化辦法）第13條規定：「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3種：1、免審免驗通關：免審書面文件免驗貨物放行。2、文件審核通關：審核書面文件免驗貨物放行。3、貨物查驗通關：查驗貨物及審核書面文件

放行。」惟依關稅法第96條第3項規定「已……『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……」之文義，足見凡屬先行徵稅放行之貨物，性質上為不得進口之貨物者，即有該規範之適用，不以核定C1方式通關者為限。雖然自動化辦法第13條規定，將實施電腦審核及抽驗之通關貨物，區分為C1（免審免驗通關）、C2（文件審核通關）及C3X（儀器檢驗）等三種通關方式，只是為便於貨物抽驗審核之管制，核與先行徵稅放行，保留事後審查之制度，兩者規範目的有別，適用要件與法律效果互有不同，自不因通關方式不同影響關稅法第96條第3項之適用。至關稅法第96條之修正理由（93年5月5日修正公布）謂：「……四、第3項新增，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，……因貨物已出售，……明定海關得沒入其保證金或追繳其貨價。」等語，僅係就通關方式例示其一之表示，非謂電腦核定C2或C3X通關方式者，即不得採用先行徵稅放行之方式通關。經查，系爭貨物雖經電腦核定按C2及C3X方式通關，惟依照上開說明意旨，不影響被上訴人採先行徵稅放行之方式通關，並據以適用關稅法第96條第3項規定。上訴人舉上開立法理由主張關稅法第96條第3項之適用對象，僅限於電腦核定C1方式通關者，系爭貨物不適用云云，並無可採。

六、另按行為時關稅法第96條第4項規定（102年5月29日修正公布）：「……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。」關稅法雖於107年5月9日修正公布之關稅法第96條第4項規定：「……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。」但依本院92年12月份第2次庭長法官聯席會議決議以：行政法院審理撤銷訴訟案件之裁判基準時點，係以原處分作成時之相關法令及事實態樣為違法與否之審查

01 ，著眼在行政處分作成時的合法性，即使原處分作成後法
02 令或事實有所變更，原則上不影響該行政處分合法性之判
03 斷等意旨。上訴人主張追繳貨價之原處分，損害其權利，
04 提起本件撤銷訴訟，依上開說明，自應適用原處分作成時
05 （即107年3月6日）之關稅法第96條第4項規定（102年5月
06 29日修正公布），被上訴人得於貨物放行之翌日起算5年
07 內追繳貨價，亦經原判決闡明甚詳，核無不合。上訴人重
08 述其在原審業經主張而為原判決摒棄不採之陳詞，雖主張
09 應適用107年5月9日修正公布之關稅法第96條第4項規定，
10 追繳貨價之法定期間修改為以1年為限等等陳述，惟該修
11 正公布之新法，既在本件原處分作成之後，並非裁判基準
12 時點之法律，上訴人之主張，並無可採。另上訴人所提關
13 稅法施行細則第2條第1款規定：「本法或海關進口稅則遇
14 有修正時，其條文或稅率之適用，依下列規定：一、進口
15 貨物，以其運輸工具進口日為準。……」經查，本件貨物
16 係104年6月29日及同年10月28日報運進口，依該施行細則
17 規定亦應適用行為時關稅法第96條第4項規定（102年5月
18 29日修正公布），本件沒入保證金或追繳貨價之處分，應
19 自貨物放行之翌日起算5年內為之，上訴意旨雖以：關稅
20 法施行細則第2條第1款有關稅法得溯及之規定等等陳述，
21 顯係誤解法令，而自行解釋該施行細則，自非可採。

22 七、至於上訴人於原審提出數則與本案相類似案件之訴願決定
23 （如上訴狀附件8至10，分別於107年7月5日至同年8月10日
24 作成之數件訴願決定書），確曾有：雖新修正之關稅法未
25 明文規定得溯及適用，惟基於新修法所欲達成維護法律安
26 定性之目的及修法理由所考慮之信賴保護之必要，而有由
27 另案原處分機關重行審酌未確定之案件得否適用新法規定
28 之必要等見解。惟按「訴願程序係特殊行政程序，僅係訴
29 願機關本於行政權之作用，對原處分機關所為行政處分之
30 妥當性及違法性為行政自我省查之程序，與行政法院之違
31 法性司法審查究不相同。是訴願決定確定後，就該事件，

01 依訴願法第95條規定，固有拘束各行政機關之效力，然並
02 無拘束法院之效力，難與行政法院確定判決之既判力等同
03 視之，此亦為最高行政法院一貫之見解。」本院95年度判
04 字第1465號判決要旨可資參照，是以訴願機關本於行政權
05 之作用，對行政機關所為行政處分妥當性所為行政自我省
06 查程序之見解，於行政法院審理案件自無受拘束之餘地，
07 亦無比附援引之必要。況財政部嗣後之訴願決定，如被上
08 訴人所提107年11月15日台財法字第10713944150號訴願決
09 定書亦有相異之見解。其實，立法者於102年5月29日增訂
10 關稅法第96條第4項「第1項海關責令限期辦理退運及前項
11 沒入保證金或追繳貨價之處分，應自貨物放行之翌日起算
12 5年內為之。」規定時，乃係考量海關依同條第1項責令納
13 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
14 案件，當時尚無作成上開處分期限之規定，除使法律關係
15 處於不確定狀態外，海關保存報關資料及相關檔案之期間
16 ，自進、出口貨物放行之翌日起算，保存5年，超過上開
17 期間是否仍有依職權調查事實之可能，非無爭議，故為兼
18 顧法律安定性及確保退運處分之公益目的，考慮海關5年
19 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
20 能，爰增訂第4項前揭處分應自貨物放行之翌日起算5年內
21 為之（102年5月29日增訂關稅法第96條第4項之立法理由
22 參照）。是以，該等5年之處分期限，係立法者兼衡酌法
23 律安定性及確保退運處分之公益目的所為之立法裁量，縱
24 處分作成後法律條文有所更迭，自仍無礙原條文之正當性
25 ，而應為行政機關作成行政行為時所依循。關於此點，原
26 審雖有未於判決中加以論斷者，惟尚不影響於判決之結果
27 ，與所謂判決不備理由之違法情形不相當。上訴意旨以：
28 上訴人於原審提出數個與本案相類似案件之訴願決定，惟
29 原判決並無論述理由，顯有理由不備及與他案訴願決定相
30 互迥異之矛盾等等陳述，自非可採。

31 八、從而，上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予

01 廢棄，為無理由，應予駁回。

02 柒、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項
03 、第98條第1項前段，判決如主文。

04 中 華 民 國 109 年 11 月 19 日

05 最高行政法院第四庭

06 審判長法官 鄭 小 康

07 法官 帥 嘉 寶

08 法官 林 玫 君

09 法官 李 玉 卿

10 法官 劉 介 中

11 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

12 中 華 民 國 109 年 11 月 19 日

13 書記官 劉 柏 君