臺中高等行政法院判決

110年度訴字第16號

）FKT64W1Z1X5L0;@110年4月28日辯

原　　告　吳健安

訴訟代理人　張右人　律師

被　　告　財政部關務署臺中關

代　表　人　劉莉莉

訴訟代理人　陳舜杰

　　李之瑜

　　林彥男

上列當事人間違反海關緝私條例事件，原告不服財政部中華民國109年11月20日台財法字第10913937780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。

理　由

一、事實概要：原告於民國（下同）108年9月12日自香港搭乘港龍航空公司第KA-490次班機入境，選擇由綠線檯通關（即免申報應稅物品），經被告執檢關員攔查結果，原告攜帶未經口頭或書面申報之高價手錶百達翡麗6支入境（下稱系爭手錶），由原告與其配偶各自配戴1支，其餘4支放置行李箱中，系爭手錶完稅價格總計新臺幣（下同）7,615,093元（完稅價格各為3,162,500元、1,327,150元、1,285,160元、745,750元、738,283元及356,250元），分屬應課4%及5%關稅稅率之應稅貨物，已逾入境旅客攜帶自用家用行李物品免稅限額（20,000元）之規定。經查系爭手錶係由香港旅客Cheng

Chin Wing於臺灣境內購買之進口商品，嗣於108年9月11日辦理退還營業稅後攜帶出境，翌日即由本件原告二度攜帶入境。被告審認原告涉有攜帶應稅貨物入境，未依規定申報之違章成立，乃依海關緝私條例第39條第1項規定，於109年3月11日裁處沒入系爭手錶（下稱原處分）。原告不服，申請復查未獲變更，嗣提起訴願，經駁回訴願，遂提起本件行政訴訟。

二、原告主張：

㈠被告機關逕依海關緝私條例第39條第1項規定沒入系爭手錶，違反憲法第19條規定之租稅法律主義，系爭原處分、復查決定及訴願決定，均有違誤：

⑴依系爭復查決定及訴願決定之認定，系爭手錶在其等報運進口時，已由納稅義務人繳納「關稅」等稅款；本件外籍旅客係於108年9月11日依外籍旅客申退營業稅辦法，向被告機關申請核退「營業稅」並攜帶出境，復於同年月12日將該等手錶攜帶入境。故系爭手錶已經繳納關稅即進口稅，未曾申請核退。

⑵按：「對已完稅之進口貨物，報經海關查驗輸往國外，在其出口運抵目的地報關放行後1個月內，因發現損壞或規格、品質與原訂合約規定不符，須掉換而退貨復運進口，經查明品名、牌名、規格相同，確係屬原貨復運進口，且提供出口、退貨及足資證明原已繳納進口稅捐之文件者，准免再課徵進口關稅。」財政部85年08月12日台財關字第852015349號函著有解釋。查系爭手錶既已繳納關稅即進口稅，未曾申請核退，原貨於108年9月12日復因自行佩帶使用攜帶入境，自不應再課徵進口關稅。

⑶雖系爭手錶已於108年9月11日核退營業稅，但業已繳納關

稅即進口稅，已於前述，系爭手錶並非偷漏關稅之私運貨物。縱系爭手錶依法應徵之營業稅，應由海關「代徵」，並非「徵收」，且依加值型及非加值型營業稅法前開規定，僅「徵收」及「行政救濟程序」，準用海關緝私條例之規定辦理，攸關本件爭議之「第四章罰則」等規定，則不在準用之列。

⑷綜上，本件系爭手錶，業已繳納關稅即進口稅，未曾申請核退，縱於108年9月12日復運進口，並非海關緝私條例第39條第1項規定之「應稅貨物」；且系爭手錶依法縱應徵營業稅，然依加值型及非加值型營業稅法第41條規定，無從準用海關緝私條例第39條第1項「罰則」規定。是以系爭原處分未予辨明本件租稅客體僅為關稅即進口稅，而關稅已經繳納，逕以原告應依法申報繳納關稅及營業稅等進口稅費為由，沒入系爭手錶，顯已逾越法律，將租稅客體擴及營業稅，增加法律所無之要件或限制，而課原告以法律所未規定之租稅義務，違反租稅法律主義，應有違誤。

㈡系爭原處分違反納稅者權利保護法及行政罰法相關規定，不應維持：

⑴按：「為落實憲法生存權、工作權、財產權及其他相關基本權利之保障，確保納稅者權利，實現課稅公平及貫徹正當法律程序，特制定本法。關於納稅者權利之保護，於本法有特別規定時，優先適用本法之規定。」、「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。」、「主管機關應主動提供納稅者妥善必要之協助，並確保其在稅捐稽徵程序上受到正當程序之保障。」、「稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之人員依職權及法

定程序進行稅捐調查、保全與欠繳應納稅捐或罰鍰之執行時，不得逾越所欲達成目的之必要限度，且應以對納稅者權利侵害最少之適當方法為之。」、「納稅者違反稅法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。納稅者不得因不知法規而免除行政處罰責任。但按其情節，得減輕或免除其處罰。稅捐稽徵機關為處罰，應審酌納稅者違反稅法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反稅法上義務所得之利益，並得考量納稅者之資力。」納稅者權利保護法第1條、第7條第1項、第10條、第15條及第16條分別定有明文。納稅者權利保護法第1條立法理由則記載：「本法為針對稅捐課徵之特別法，如本法未規定者，自應依其性質，回歸相關普通法之適用……」從而對於關稅案件，如納稅者權利保護法有特別規定，應優先適用之。次按：「不得因不知法規而免除行政處罰責任。但按其情節，得減輕或免除其處罰。」行政罰法第8條定有明文。

⑵依海關緝私條例第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。」基此，姑不論所謂「應稅貨物」之稅捐定義為何？違反前開規定，被告機關對於沒入其貨物並無裁量權限，無從依個案情形，參酌海關緝私條例之立法目的加以衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則，僅有「沒入其貨物」之單一法律效果。顯見海關緝私條例第39條第1項規定，就「沒入其貨物」之單一法律效果部分，有違租稅法律主義之精神，依納稅者權利保護法第1條規定，應適用納稅者權利保護法相關特別規定。經查：

①原告在訴願書已提出相關證據主張：「財政部關務署臺

北關（下稱臺北關）於104年11月起『全面實施主動詢問旅客是否有應稅物品申報新措施』，並指出：『……為進一步提升旅客服務品質，自本月開始實施，關員於攔查前，善意提醒旅客是否有物品需要申報。』，同月3日亦於自由時報、聯合影音網等電子報新聞稿內說明：『臺北關自本月起全面實施關員檢查前主動詢問入境旅客是否申報的新措施……臺北關務長劉明珠作出這個新的措施，主要就是希望機場跟上其他自由民主國家的腳步，即使有主動申報的規定，但還是會在要開箱檢查旅客行李前，關員會主動詢問旅客是否有超過2萬台幣的物品需要申請……』、『財政部關務署臺北關從這個月開始，新增關員稽查旅客行李前主動口頭詢問是否需要申報措施，避免發生關員與旅客間不必要的爭執……為了避免再發生類似爭議，臺北關關務長劉明珠特別檢討稽查過程，訂出關員稽查旅客行李之前，要主動口頭詢問旅客是否帶有需要申報物品的規定，並從這個月開始執行……關員不論從X光機透視過濾、線報或者自行觀察發現蛛絲馬跡，要攔下旅客行李開箱檢查前，再一次主動口頭詢問對方，是否帶了需要申報的物品，如果旅客心存僥倖答覆不需要申報，後續開箱檢查發現有應稅或法令規範禁止攜帶物品，就依規定沒入或處罰。』、『許多關員指出，這樣的做法是保護旅客的基本權益，即使遭到X光注檢的旅客，只要在開箱前誠實申報，將不會受罰或超量沒入，但是海關的績效就會變少了，因為海關很多績效就是靠這些沒入及查獲的案件得到獎勵。有些海關也認為，事關旅客財產是否會被沒收，在開箱檢查前多詢問旅客一句話，並沒有損失，當然詢問

之後，所有處理的方式還是依照海關規定，很多原本因未申報的超量商品，也可以依照規定課稅帶走，不會有沒入的命運。』」等語，足見104年11月起，臺北關在海關稽查過程已訂出關員稽查旅客行李之前，要主動口頭詢問旅客是否帶有需要申報物品的規定，避免海關因靠者沒入及查獲的案件得到獎勵、增加績效而侵害納稅者之基本權益。查本件被告機關雖係臺中關，然與臺北關同屬財政部關務署之下級機關，臺北關之規定，被告機關亦應適用，始謂已主動提供納稅者妥善必要之協助，並確保其在稅捐稽徵程序上受到正當程序之保障。惟查本件被告機關在系爭復查決定稱：「至媒體報導新增檢查旅客行李前主動詢問乙節，該措施乃屬便民服務性質，容非法定踐行程序，縱未踐行，亦不減損相關規定之法定效力，所稱本關未口頭詢問或輔導申請人進行申報即逕自予以處分，顯係誤解法令……」云云，應已自承其並未在檢查原告行李前主動詢問之情，基此，原告在遭海關檢查行李前，未獲妥善必要之協助，程序上未受到正當程序之保障。本件稅捐稽徵程序應有違反納稅者權利保護法第10條規定之違誤。

㈡其次，本件系爭手錶已經繳納關稅即進口稅，未曾申請核退，原貨於108年9月12日復運進口，自不應再課徵進口關稅，縱於108年9月11日曾核退營業稅，但本件之違章情節，應與全然未繳納關稅之情不同。加以被告機關檢查時，其中2只手錶經原告及其配偶配戴在手上，原告行李內存放之4只手錶，2只手錶已配戴使用過，系爭手錶中，4只已經佩帶使用過，亦與均在行李內查獲全新未曾配戴手錶之情有異。從而被告機關作成系爭原處

分時，未依納稅者權利保護法第15條比例原則之特別規定，權衡沒入系爭手錶有無逾越本件行政目的所欲達成目的之必要限度，亦未審酌沒入是否為原告權利侵害最少之適當方法，逕為沒入系爭手錶之處分，應有違法。

③系爭原處分認定：「受處分人係出於過失，依據行政罰法第7條第1項之規定，應予處罰。」云云，惟查原告在109年9月17日訴願書第10頁亦主張：「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』，法條文義所稱『匿』不申報或『規避』檢查，解釋上均以故意為主觀要件，原處分暨復查決定認定訴願人係出於過失，則其適用該法條，顯有適用法則錯誤之情形而應予撤銷。」等語，故海關緝私條例第39條第1項規定，僅能處罰故意之情形，而原告及其配偶將其中2只手錶配戴在手上、另外4只手錶存放在隨身行李內，毫無遮掩，顯非故意，不應處罰。退萬步言，本件之違章情節應與全然未繳納關稅之情不同，亦與均在行李內查獲全新未曾配戴手錶之情有異，已逾前述，被告機關並未依本件情節，審酌原告違反稅法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反稅法上義務所得之利益等情，逕為沒入系爭手錶之處分，參酌納稅者權利保護法第16條及行政罰法第8條等規定，應屬違法。

㈢系爭原處分所根據之事實，與事實真相不符，應構成得撤銷原處分之原因：

⑴按：行政機關作成行政處分所根據之事實，如與事實真相不符者，即有事實認定錯誤之情形，則該行政處分之合法要件即有欠缺，而構成得撤銷之原因。最高行政法院曾著

有92年判字第537號判決。

⑵系爭原處分記載：「於受處分人所攜帶之行李內查獲高價手錶6只」云云，經原告在109年9月17日訴願書主張：「受處分書人所攜帶行李內之手錶僅有四只，而原處分所沒入手錶六只其中兩只，原為訴願人與配偶配戴於手上之個人使用物品，攔查人員為求績效強行要求取下扣留，故原處分所認定事實明顯錯誤。」、「聲請勘驗原處分機關於108年9月12日搜索、扣押本案手錶過程之錄影帶。」等語，系爭訴願決定則記載：「訴願人攜帶未具口頭或書面申報之高價系爭手錶（其中4只置於行李內，2只配戴於手上，原處分誤繕為行李內查獲6只）」云云，顯見系爭原處分確有事實認定錯誤之情形，復無得依行政程序法補正之情形，參酌最高行政法院前開判決意旨，系爭原處分之合法要件即有欠缺，而構成得撤銷之原因。

㈣退萬步言，如認系爭原處分合法，惟海關緝私條例第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」之規定，違反憲法第15條財產權及第23條比例原則，應屬違憲：

⑴按：「人民之生存權、工作權及財產權，應予保障。」、「以上各條列舉之自由權利，除為防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序，或增進公共利益所必要者外，不得以法律限制之。」憲法第15條及第23條定有明文。司法院大法官會議雖曾作成釋字第672號解釋，認定：「管理外匯條例第11條、第24條第3項及財政部中華民國92年3月21日台財融(五)字第0925000075七五號令，關於攜帶外幣出入國境須報明登記，違反者應予沒入之規定，與憲法第15條保障人民財產權、第23條之比例原則及法律明

確性原則，尚無牴觸。」等情，然陳新民大法官在不同意意見書指出：「對於法律只規定一種法律後果（刑罰或行政罰）的合憲性檢驗，依本院過去解釋大致上採取兩種模式的判斷：第一種模式為釋字第263號解釋。該號解釋針對當時懲治盜匪條例對擄人勒贖處唯一死刑（該法第2條第2項第9款）……本號解釋乃借助系爭條文外的寬減條款，來消除系爭條文本身的違憲性，而非專就條文『自身之惡』來判斷，這種見解顯難認為無誤。第二種模式為釋字第641號解釋……，本號解釋認為『惟採劃一之處罰方式，於個案之處罰顯然過苛時，法律未設適當的調整機制，對人民憲法第15條保障之財產權所為之限制，顯不符妥當性而與憲法第23條比例原則，尚有未符』……本號解釋似乎與前兩者模式並不完全一致，反而是『第三種模式』……惜本號解釋多數意見未能體會本院釋字第641號解釋的意旨，使得本號解釋不能夠賡續釋字第641號解釋精神，至為可惜。因此，借助於系爭條文之外的『寬減條款』就有其必要性……系爭法律第24條第3項的沒入規定，字面上並無衡平性質的彈性空間，這種立法例可能將造成『情輕罰重』的情形，而有違反比例原則之嫌，故其合憲性自有疑問……本號解釋多數意見儘管不能夠進一步宣告這種一律沒入可能造成違反比例原則，但亦可退一步的確認-如聲請人一再於行政訴訟程序所援引，但遭到行政法院所反對-援引行政罰法第8條之『因過失但情狀可憫』之規定，而可予酌以減輕罰則，來疏解不公的嚴苛性。」等語。黃茂榮、葉百修大法官則在協同意見書指明：「至於應為如何之沒入規定始足以達到嚇阻之目的，原則上應由立法機關在立法時為政策性之裁量。惟立法機關之裁量結果，

仍應符合憲法第23條所定之比例原則。立法機關並應按上開規定執行之情形，參酌其他國家之規定，適時為適當之檢討或修正。」等情。

⑵查海關緝私條例前開規定，只規定「沒入」一種法律後果，於個案之處罰顯然過苛，如未設適當的調整機制，例如借助納稅者權利保護法第16條及行政罰法第8條等寬減條款之規定，字面上並無衡平性質的彈性空間，就本件應造成「情輕罰重」之情形，違反比例原則，故其合憲性自有疑問。加以海關緝私條例在23年6月19日公佈，第39條第1項在62年8月27日修正公佈為：「旅客出入國境攜帶行李，內有應稅貨物或管制物品而匿不申報或規避檢查者，依第36條第1項及第3項論處。」與現行規定相同，顯見歷經近50年，前開規定從未按執行之情形，適時為適當之檢討或修正，立法機關之裁量結果，不符憲法第23條所定之比例原則。

⑶末按：「憲法為國家最高規範，法律牴觸憲法者無效，法律與憲法有無牴觸發生疑義而須予以解釋時，由司法院大法官掌理，此觀憲法第171條、第173條、第78條及第79條第2項規定甚明。又法官依據法律獨立審判，憲法第80條定有明文，故依法公布施行之法律，法官應以其為審判之依據，不得認定法律為違憲而逕行拒絕適用。惟憲法之效力既高於法律，法官有優先遵守之義務，法官於審理案件時，對於應適用之法律，依其合理之確信，認為有牴觸憲法之疑義者，自應許其先行聲請解釋憲法，以求解決。是遇有前述情形，各級法院得以之為先決問題裁定停止訴訟程序，並提出客觀上形成確信法律為違憲之具體理由，聲請本院大法官解釋。」司法院大法官會議著有釋字第371

號解釋。若鈞院依合理之確信，認本件應適用之海關緝私條例第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」之規定，確有牴觸憲法之疑義時，聲請鈞院以之為先決問題裁定停止訴訟程序，並提出確信法律違憲之論證，聲請司法院大法官解釋。

㈤本件系爭原處分違反憲法第19條規定之租稅法律主義，亦違反納稅者權利保護法及行政罰法相關規定，所根據之事實與事實真相不符，海關緝私條例第39條第1項更有違憲之虞，應有違誤，系爭訴願決定逕予維持，應有違法。

㈥本件系爭手錶，已經繳納關稅，但申報退營業稅。被告抗辯仍須繳納關稅云云，應負證明責任：

⑴鈞院110年3月22日準備程序時，被告機關稱：「（法官：原處分及復查決定所稱之『應稅貨物』，係指應繳納何稅？）係關稅。」、「原告就該系爭手錶應繳納關稅。」、「（法官：被告如何認定該系爭手錶就是前一天出境的？）因前一天出境時，有申報退營業稅，在該申報表中有手錶的品名、發票及型號、規格，手錶上會有序號，會再補陳資料供參。」等語，堪認被告機關明知原告就系爭6只手錶已申報退營業稅，仍認定應繳納之稅費為「關稅」，非「營業稅」。

⑵惟查系爭手錶已經繳納關稅即進口稅，未曾申請核退。原告曾在109年9月17日訴願書檢附系爭手錶之報關稅單。

⑶雖被告機關舉臺北高等行政法院104年度訴字第1420號判決為據，證明：「依外籍旅客購買特定貨物申請退還營業稅實施辦法第11條第1項規定，完成購物退稅申請程序後，得依法於出境時退還購買特定貨物所支付之營業稅，其

離境後復攜帶上開特定貨物入境，即屬『進口貨物』之範疇，如逾免稅限額，自應依法申報繳納關稅及營業稅等進口稅費。」等情。惟查前開外籍旅客購買特定貨物申請退還營業稅實施辦法第11條迭在102年4月24日、105年1月26日、107年11月5日修正，無論何者，均僅規定「營業稅」相關事宜，未曾規定「關稅」，實不應以「外籍旅客購買特定貨物申請退還營業稅實施辦法」作為系爭手錶仍需繳納關稅之依據。另外，臺北高等行政法院104年度訴字第1420號判決並未認定該案之沒收之手錶曾經繳納關稅，與本件情形不同，不應逕行援用。

㈣被告機關另舉臺灣高雄地方法院104年簡字第32號判決，證明：「進口關稅係過境稅，只要有自國外輸入之貨物之事實，即應課稅。」等情。惟查該案之進口貨物為磁磚，無從證明前後進口貨物之同一性，而本件系爭手錶業經被告機關依手錶的品名、發票、型號、規格、序號等，足以認定屬於同一貨物，實與前開判決之事實不同，亦不足作為原告仍須繳納關稅之依據。為此依法提出訴訟，請撤銷原處分（含復查決定）及訴願決定，以維法制。

三、被告則以：

㈠按「為簡化並加速入境旅客隨身行李物品之查驗，得視實際需要對入境旅客行李物品實施紅綠線或其他經海關核准方式辦理通關作業。」「入境旅客攜帶行李物品，其免稅範圍以合於其本人自用及家用者為限。」「（第1項）入境旅客於入境時，其行李物品品目、數量合於第11條免稅規定且無其他應申報事項者，得免填報中華民國海關申報單向海關申報，並得經綠線檯通關。（第2項）入境旅客……有下列情形之一者，應填報中華民國海關申報單向海關申報，並經紅線

檯查驗通關：一、攜帶菸、酒或其他行李物品逾第11條免稅規定者。」「（第1項）入境旅客攜帶自用家用行李物品進口，除關稅法及海關進口稅則已有免稅之規定，應從其規定外，其免徵進口稅之品目、數量、金額範圍如下：一、酒類1公升(不限瓶數)，捲菸2百支或雪茄25支或菸絲1磅，但以年滿20歲之成年旅客為限。二、前款以外非屬管制進口之行李物品，如在國外即為旅客本人所有，並已使用過，其品目、數量合理，其單件或一組之完稅價格在新臺幣1萬元以下，經海關審查認可者，准予免稅。（第2項）旅客攜帶前項准予免稅以外自用及家用行李物品（管制品及菸酒除外）其總值在完稅價格新臺幣2萬元以下者，仍予免稅。」為入境旅客攜帶行李物品報驗稅放辦法(下稱報驗稅放辦法)第3條、第4條第1項、第7條第1項、第2項第1款、及第11條第1項、第2項前段所規定；次按「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。」為海關緝私條例第39條第1項所明定。

㈡原告起訴理由略稱，被告機關依海關緝私條例第39條第1項規定沒入系爭手錶，違反憲法第19條規定之租稅法律主義，系爭手錶在報運進口時，已由納稅義務人繳納關稅等稅款，本件外籍旅客依外籍旅客申退營業稅辦法，向被告機關申請核退營業稅並攜帶出境，復將該手錶攜帶入境，該手錶已繳關稅即進口稅，未曾申請核退。對已完稅之進口貨物，報經海關查驗輸往國外，在其出口運抵目的地報關放行後1個月內，因發現損壞或規格、品質與原訂合約規定不符，須掉換而退貨復運進口，經查明品名、牌名、規格相同，確係屬原貨復運進口，且提供出口、退貨及足資證明原已繳納進口稅捐之文件者，准免再課徵進口關稅，財政部85年8月12日台

財關第000000000函有解釋。系爭手錶已繳關稅即進口稅，未曾申請核退，自不應再課進口關稅。系爭手錶依法徵收之營業稅，應由海關「代徵」並非「徵收」，且依加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第41條規定，僅「徵收」及「行政救濟程序」，準用海關緝私條例之規定辦理等節。

經查：

⑴按「本法所稱關稅，指對國外進口貨物所課徵之進口稅。」「在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均應依本法規定課徵加值型或非加值型之營業稅。」及「貨物進口時，應徵之營業稅，由海關代徵之；……」分別為關稅法第2條、營業稅法第1條及第41條所規定。經查，系爭手錶依外籍旅客購買特定貨物申請退還營業稅實施辦法第11條第1項規定，於完成購物退稅申請程序，出境時已退還購買特定貨物所支付之營業稅，其離境後復攜帶上開特定貨物入境，即屬「進口貨物」之範疇，如逾免稅限額，自應依法申報繳納關稅及營業稅等進口稅費。本件原告於108年9月12日自香港搭乘港龍航空公司第KA-490次班機入境，未依規定以書面或口頭申報，逕擇由綠線（免申報）檯通關，為被告執檢關員查獲已於境內核退營業稅後攜帶出境，復又攜帶入境高價系爭手錶，完稅價格總計761萬5,093元，已逾入境旅客攜帶自用家用行李物品免稅限額20,000元，又系爭手錶為應課徵關稅貨物（關稅稅率4%及5%），核屬海關緝私條例第39條第1項規定所稱「應稅貨物」，原告涉有攜帶應稅貨物，未依規定申報之違章，即應論罰，此有臺北高等行政法院104年度訴字第1420號判決意旨：「依外籍旅客購買特定貨物申請退還營業稅實施辦法第11條第1項規定，完成購物退稅申請程序後，得依法於

出境時退還購買特定貨物所支付之營業稅，離境後復攜帶上開特定貨物入境，即屬『進口貨物』之範疇，如逾免稅限額，自應依法申報繳納關稅及營業稅等進口稅費。」在卷可稽。

⑵次按臺灣高雄地方法院104年簡字第32號判決意：「進口關稅係過境稅，只要有自國外輸入之貨物之事實，即應課稅」據此，則無論其原係購自國內或國外，通過國境入境之貨物均屬「進口貨物」，原告攜帶系爭手錶入境，當屬「進口貨物」，仍為海關緝私條例第39條第1項規定之「應稅貨物」。至財政部85年8月12日台財關第000000000函釋，察其意旨係在闡釋進口貨物報經海關查驗輸往國外，發現損壞或規格、品質與原訂合約規定不符，須調換而原貨復運進口之貨物，經查明品名、牌名、規格相同，確係屬原貨復運進口，且提供出口、退貨及足資證明原已繳納進口稅捐之文件者，准免再課徵進口關稅而言；然系爭手錶係屬辦理退還營業稅並通關出境後隨即攜帶入境，並無損壞或規格、品質與原訂合約規定不符，須調換退貨而復運進口之情事，是以，本案核與關稅法所定賠償調換貨物之免稅要件不符，原告所稱顯屬誤解，殊無可採。

⑶綜上，系爭貨物既屬進口應稅貨物，匿不申報，依據海關緝私條例第39條規定，自應沒入其貨物，核與營業稅法第41條徵收、行政救濟程序準用海關緝私條例之規定並無關涉，原告所稱容屬誤解法令，殊無足採。

㈢原告起訴理由二、三及四略稱，系爭原處分違反納稅者權利保護法及行政罰法相關規定，海關緝私條例第39條第1項規定僅有「沒入其貨物」，無裁量權，有違租稅法律之精神。臺北關於104年11月起全面實施主動詢問旅客是否有應稅物

品申報新措施，被告機關亦應適用，惟被告稱該措施乃屬便民服務性質，容非法定踐行程序，本件稅捐稽徵程序應有違反納稅者權利保護法第10條規定之違誤。被告機關檢查時，其中2只手錶經原告及配偶戴在手上，原告行李內存放之4只手錶，2只手錶已佩戴使用過，系爭手錶中，4只已佩戴使用過，亦與均在行李內查獲全新未曾佩戴手錶之情形有異，從而被告機關做成系爭處分時，未依納稅者權利保護法第15條比例原則規定權衡。原告在109年9月17日訴願書第1、10至11頁主張受處分書人所攜帶行李內之手錶僅有4只，而原處分所沒入6只其中2只原為當事人與配偶戴於手上之個人使用物品，經海關強行取下扣留，原處分所認定事實明顯錯誤。另海關緝私條例第39條第1項條文所稱「匿」不申報或「規避」檢查，均以故意為主觀要件，被告情形顯非故意，不應處罰等節。經查：

⑴揆諸海關緝私條例第39條立法理由，因出入旅客之違法情節類多輕微，沒入貨物再科處罰鍰，實嫌過重，尤對短期入境之外籍或觀光旅客，執行罰鍰更加困難，罰鍰未繳清前如不准其出境，恐將引起國際糾紛，反之如讓其出境，罰鍰勢必無法執行，造成懸案，爰明訂沒入私貨為必罰，遇情節重大者再併處罰鍰以資兼顧。據此，依據前開法條裁處貨物沒入並無不當，亦與租稅法律之精神無違。

⑵查原告自107年9月1日至108年9月12日間出入境次數達14次之多，且入境旅客攜帶超逾免稅限額物品應向海關報明之規定，財政部關務署及被告網站上均有載明外，臺中國際機場入境大廳海關紅線檯與綠線檯前，亦有明顯標示告知有關旅客應填報海關申報單之相關規定，原告對紅綠線通關制度與相關申報法令應有所瞭解，並注意依規定辦理

，如對系爭手錶再攜帶入境應否申報有疑義，依報驗稅放辦法第7條規定，亦應係主動向檢查關員洽詢或經由紅線檯通關，而非逕擇綠線檯通關。至媒體報導有關新增檢查旅客行李前主動詢問措施乃屬便民服務性質，容非法定應予踐行之程序，況旅客相關申報權益皆已於國際機場大廳等處明顯標示，當屬已提供妥適必要之協助，且原告為頻繁出入境之旅客已如前所述，對法令規定自難委為不知，準此，原告陳稱被告機關有違納稅者權利保護法第10條等語云云，顯係對法令有所誤解。

⑶按報驗稅放辦法第11條第1項第2款規定：「入境旅客攜帶自用家用行李物品進口，除關稅法及海關進口稅則已有免稅之規定，應從其規定外，其免徵進口稅之品目、數量、金額範圍如下：……二、前款以外非屬管制進口之行李物品，如在國外即為旅客本人所有，並已使用過，其品目、數量合理，其單件或一組之完稅價格在新臺幣1萬元以下，經海關審查認可者，准予免稅。」系案所查獲系爭手錶，4只放置於攜帶行李內，後發現原告夫妻手中各另戴1只，隨之一併查扣，並經財政部關務署基隆關查價結果，完稅價格總計達761萬5,093元，依據報驗稅放辦法第7條第2項第1款：「入境旅客攜帶管制或限制輸入之行李物品，或有下列情形之一者，應填報中華民國海關申報單向海關申報，並經紅線檯查驗通關：一、攜帶菸、酒或其他行李物品逾第11條免稅規定者。……」規定，系爭部分手錶雖已佩帶使用，因所攜帶行李物品之價值金額遠逾報驗稅放辦法第11條所定免稅額度，自應全部依報驗稅放辦法第7條第2項規定至紅線檯向海關申報審查，惟原告未依規定申報，逕擇由綠線檯通關，已違反誠實申報義務，被告乃

依法沒入，洵屬有據，核無違納稅者權利保護法第15條比例原則規定。

㈣復按海關緝私條例第39條第1項規定係就旅客出入國境，攜帶應稅貨物或管制物品匿不申報或規避檢查之行為而為之規範，故自其規範文義，即可知行為人只須知悉或應注意、並能注意而疏未注意該攜帶入境之物品係屬應稅貨物或管制物品，即具有構成本條違章之主觀條件，所稱「匿不申報」，其意為旅客攜有應稅或管制物品應至紅線檯申報，若擇由綠線檯通關，經執檢關員欄檢，查獲有應申報而未申報之行為，即構成匿未申報之要件，原告攜帶應徵關稅之手錶入境，未據口頭或書面方式申報，逕擇綠線(免申報)檯通關，參照臺北高等行政法院104年訴字第591號行政判決，當屬「匿不申報」之範疇，其疏未善盡注意義務，致生本件違章，核有過失，依行政罰法第7條第1項規定意旨，自應論罰。再按海關緝私條例第39條第1項既明定貨物沒入，係屬強制性規定，原告之行為構成上開條項處罰要件，即應依規定裁處沒入貨物，並無裁量空間，依法核處並無違誤。

㈣綜上所述，原告所採理由既非可採，原處分、復查決定及訴願決定，認事用法亦均無違誤，聲明請求判決如主文所示。

四、本件爭議關鍵在於：曾經核課關稅入境之進口特定貨物，攜帶出境後二度入境是否仍須繳納關稅？旅客通關之正當法律程序為何？經查：

㈠按關稅法第2條規定：「本法所稱關稅，指對國外進口貨物所課徵之進口稅。」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。」次按關稅法第49條

第1項及第3項「下列各款進口貨物，免稅：……十四、旅客攜帶之自用行李、物品。……」及「第1項……第14款……所定之免稅範圍、品目、數量、限額、通關程序及應遵行事項之辦法，由財政部定之。」財政部據此授權訂定「入境旅客攜帶行李物品報驗稅放辦法」（下稱報驗稅放辦法），該辦法第3條規定：「為簡化並加速入境旅客隨身行李物品之查驗，得視實際需要對入境旅客行李物品實施紅綠線通關作業。」第4條第1項規定：「入境旅客攜帶行李物品，其免稅範圍以合於其本人自用及家用者為限。」第7條規定：「(第1項)入境旅客於入境時，其行李物品品目、數量合於第11條免稅規定且無其他應申報事項者，得免填報中華民國海關申報單向海關申報，並得經綠線檯通關。(第2項)入境旅客攜帶管制或限制輸入之行李物品，或有下列情形之一者，應填報中華民國海關申報單向海關申報，並經紅線檯查驗通關：一、攜帶菸、酒或其他行李物品逾第11條免稅規定者。……入境旅客對其所攜帶行李物品可否經由綠線檯通關有疑義時，應經由紅線檯通關。(第3項)經由綠線檯通關之旅客，海關認為必要時得予檢查，除於海關指定查驗前主動申報或……外，海關不再受理任何方式之申報。如經查獲攜有應稅、管制、限制輸入物品或違反其他法律規定匿不申報或規避檢查者，依海關緝私條例或其他法律相關規定辦理。」第11條規定：「(第1項)入境旅客攜帶自用家用行李物品進口，除關稅法及海關進口稅則已有免稅之規定，應從其規定外，其免徵進口稅之品目、數量、金額範圍如下：……二、前款以外非屬管制進口之行李物品，如在國外即為旅客本人所有，並已使用過，其品目、數量合理，其單件或1組之完稅價格在新臺幣1萬元以下，經海關審查認可者，准予免稅。……

。(第2項)旅客攜帶前項准予免稅以外自用及家用行李物品（管制品及菸酒除外）其總值在完稅價格新臺幣2萬元以下者，仍予免稅。……。」據上開規範可知，進口關稅係過境稅，只要自國外輸入貨物「入境」之事實，即應課稅（最高行政法院82年度判字第1830號判決參照）旅客攜帶管制、限制輸入或應稅物品進入國境，均應向海關申報，並經由紅線檯查驗通關，如所攜帶者為免稅物品，且無應申報事項者，始得經綠線檯通關，倘旅客對於所攜帶之物品可否經由綠線檯通關有疑義時，仍應經紅線檯通關，若經綠線檯而未申報，查獲後，超過免稅限額之物品應予沒入。

㈡承上所述，凡自國外輸入貨物符合「入境」事實者，即應課徵關稅。本件事實經過兩造均無爭執，因此判斷關鍵即為：系爭手錶經原購買人Cheng Chin Wing（檢察官起訴書記載中文姓名為鄭展榮）辦理退還營業稅後出境，翌日即由本件原告重新攜帶入境。則系爭手錶是否係屬進口貨物之二度入境？按發展觀光條例第50條之1規定：「外籍旅客向特定營業人購買特定貨物，達一定金額以上，並於一定期間內攜帶出口者，得在一定期間內辦理退還特定貨物之營業稅；其辦法，由交通部會同財政部定之。」依據上述法律授權制訂之「外籍旅客購買特定貨物申請退還營業稅實施辦法」第16條規定：「外籍旅客經核定退稅後，因故未能於購買特定貨物之日起依規定期間出境，應向民營退稅業者繳回退稅款或撤回支付退稅款之申請。」第17條第1項規定：「已領取現場小額退稅款之外籍旅客，出境前已將該特定貨物轉讓、消耗或逾一定期間未將該特定貨物攜帶出境，應主動向特定營業人或民營退稅業者辦理繳回稅款手續。」顯見外籍旅客因其身分非屬中華民國國籍，倘於中華民國境內購買特定貨物，

並將該特定貨物攜帶出境者，即應認為並非於中華民國境內所為消費，因此得於出境前申請退還營業稅。從而，倘經外籍旅客申請退還營業稅之特定貨物，法律上即屬業已出境之貨物，倘就系爭貨物二度入境，自應再次遵循邊境管制之規定，繳納關稅始得入境。本件系爭手錶係香港旅客Cheng Chin Wing於臺灣境內購買之進口商品，嗣於108年9月11日辦理退還營業稅後攜帶出境，翌日即由本件原告重新入境，然其未經口頭或書面申報，逕由綠線檯通關，嗣經被告關員攔檢查獲等情，既經原告自認無訛，並有處分書、外籍旅客購買特定貨物申請退還營業稅申請表、發票5張、系爭手錶第一次進口報單（見本院卷第35頁之處分書、第123、127頁之退還營業稅申請表、第125、127頁之發票、第25-38頁之進口報單）附卷可稽，洵堪認定屬實。從而，原告攜帶系爭手錶係屬應稅貨物，然其未依規定申報，被告依海關緝私條例第39條第1項之規定沒入貨物，於法並無不合。

㈢原告援引財政部85年08月12日台財關字第852015349號函，主張系爭手錶業已繳納關稅，本次不應再課徵進口關稅云云。然則揆諸上述說明，系爭手錶既經原購買人香港旅客Cheng Chin Wing於臺灣境內購買後申請退還營業稅，並且攜帶出境，則原告攜帶系爭手錶二度入境，仍屬自國外進口之貨物，自應繳納關稅始得入境。至於關稅法第51條：「（第1項）課徵關稅之進口貨物，發現損壞或規格、品質與原訂合約規定不符，由國外廠商賠償或調換者，該項賠償或調換進口之貨物，免徵關稅。但以在原貨物進口之翌日起一個月內申請核辦，並提供有關證件，經查明屬實者為限。」所稱情形，固然允許進口貨物因瑕疵或契約爭議而調換貨物重新入境，但須申請核辦並提供相關證件。然則本件原告雖曾主張

系爭手錶具有瑕疵，始終未能提出具體事證為憑，自難輕信。況且香港旅客Cheng Chin Wing於108年9月11日自臺灣出境後，原告旋於翌日（108年9月12日）即自香港入境臺灣，顯見原告所稱系爭手錶具有瑕疵云云，並非可採。核其目的乃係意圖逃避營業稅及二度入境之關稅，藉由外籍旅客身分先就特定貨物申請退還營業稅，再於退還營業稅後將該特定貨物二度攜帶入境，因此獲致減免營業稅之競爭優勢。原告所稱財政部85年8月12日台財關第000000000號函釋內容，僅係就關稅法第51條規定意旨所為闡釋，然系爭手錶並非因瑕疵或契約爭議而調換貨物已如前述，不符合關稅法第51條之規定，自難為其有利之認定。

㈣原告主張系爭手錶中有4支係屬自用，顯見並無逃漏關稅故意，且被告於檢查行李之前，並未提供原告必要之協助，有違納稅者權利保護法第10條所示之正當法律程序云云。然查關於通關手續，除財政部關務署及被告網站均已載明：入境旅客攜帶超過免稅限額物品時，應向海關申報之規定，機場入境大廳亦有明確標示。至於被告稽查應否主動詢問一節，乃屬行政機關依其勤務狀況之便民措施，並非法定義務。且原告自107年9月1日至108年9月12日間出入境次數達14次，此有原告出入境資料可稽（本院卷第95-97頁參照），其於訪談筆錄亦稱30年內經常出入境（訴願卷第48頁參照）等語，自難諉稱不知通關法令，況且人民本即具有知法義務，不得主張不知法律而免除義務。本件被告依據相關資料攔檢查獲，核與正當法律程序無違。

㈤原告主張海關緝私條例第39條第1項僅規定「沒入」單一法律效果，於個案之處罰顯然過苛，且未設適當的調整機制，其合憲性自有疑慮，應按納稅者權利保護法第15條、16條權

衡比例原則等語。按大法官釋字第672號解釋理由，關於攜帶外幣出入國境必須報明登記，倘有違反應予沒入等規定之合憲性，闡述如下：「為確保申報制度之實效，對於違反申報義務者，施以強制或處罰，實有必要。至其強制或處罰之措施應如何訂定，宜由立法者兼顧外匯管理政策與人民權利之保護，為妥適之決定。管理外匯條例第二十四條第三項之規定，係對於攜帶外幣超過等值壹萬美元而未申報者，予以沒入，以督促主動誠實申報，較科處刑罰之方式為輕，且鑑於旅客或隨交通工具服務人員攜帶外幣出入國境之動態與特性，上開處罰規定尚未牴觸憲法第二十三條之比例原則，而與憲法保障人民財產權之意旨無違。」衡諸海關緝私條例第39條立法理由所稱：「……因出入旅客之違法情節類多輕微，沒入貨物再科處罰鍰，實嫌過重，尤對短期入境之外籍或觀光旅客，執行罰鍰更加困難，罰鍰未繳清前如不准其出境，恐將引起國際糾紛，反之如讓其出境，罰鍰勢必無法執行，造成懸案，爰明訂沒入私貨為必罰，遇情節重大者，始依第三十六條第一項併處罰鍰，俾利執行。」據此，依據前開法條裁處貨物沒入並無不當，亦與租稅法律之精神無違，其合憲性並無疑義。

㈥原告攜帶系爭手錶二度入境，本應主動誠實申報，系爭手錶均為高價精品，原告攜帶6支通關猶未主動申報，反而選擇綠線通關而迴避申報，則其違反海關緝私條例第39條規定，至為灼然。被告據此沒入，洵屬正當。況海關緝私條例第39條第1項規定，依同法第36條規定，被告亦得另就行為人裁處貨價三倍以下罰鍰，惟被告衡酌原告係「出於過失」「未善盡注意義務」（參見原處分及復查決定之記載），除沒入系爭手錶外，並無另行裁罰，核屬允當，亦無違反比例原則

之瑕疵。系爭手錶於108年9月11日由香港旅客Cheng Chin Wing出境時申請退還營業稅32萬8,314元，復由原告攜系爭手錶二度入境，以此方法逃漏營業稅一案，亦經臺灣臺中地方檢察署起訴在案（本院卷第175-183頁參照），且原告攜帶系爭手錶二度入境而未申報關稅，被告據此沒入，核與事實相符，亦無重複課徵關稅之違法疑義。

(七)綜上所述，本件原告違反海關緝私條例第39條，經被告沒入系爭手錶，並無違誤，訴願決定予以維持，並無不合。原告訴請撤銷原處分及訴願決定，均無理由，應予駁回。

五、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第195條第1項後段、第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　110　　年　　5　　月　　12　　日

臺中高等行政法院第三庭

審判長法　官　王　德　麟

法　官　林　靜　雯

法　官　張　升　星

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）；如於本判決宣示或公告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（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所　需　要　件

(續上頁)

(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　　5　　月　　12　　日

書記官　凌　雲　霄