臺北高等行政法院判決

108 年度訴字第1393號

）FKT64W1Z1X5L0;@109年3月26日辯

原　　告　南亞科技股份有限公司
代　表　人　吳嘉昭（董事長）
訴訟代理人　劉昌坪　律師
　　余景仁　會計師
複　代理人　林欣萍　律師
被　　告　財政部關務署臺北關
代　表　人　陳長庚（關務長）
訴訟代理人　廖紋珠
　　趙克萍

上列當事人間關稅法事件，原告不服財政部中華民國108年6月18日台財法字第10813914950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

一、程序事項：

被告之代表人於訴訟進行中，由陳依財變更為陳長庚，茲由新任代表人具狀向本院聲明承受訴訟（見本院卷第647頁），核無不合，應予准許。

二、事實概要：

被告以原告所屬保稅工廠（監管編號：C6412）於民國101年10月3日至106年3月20日間，將保稅產品製造過程中所產生有利用價值之「廢液閃火點小於60℃（PR光阻廢液）」（下

稱系爭廢液），未經依海關進口稅則從量或按售價核定完稅價格課徵稅捐，即以非保稅物品名義開立出廠放行單內銷，計有341 筆，違反海關管理保稅工廠辦法（下稱保稅工廠辦法）第44條第1項第1款規定，除按發票銷售金額，核算貨物完稅價格共新臺幣（下同）43,452,575元，發單補徵稅款共4,453,659 元（含關稅2,172,565 元、營業稅2,281,094元），並依同辦法第51條及關稅法第89條規定，以107年8月27日107年第00000000號處分書（下稱原處分），就未逾裁處權3年時效之129 次未依規定報關補稅之違章（104年9月10日至106年3月20日間，詳如附表），分別處法定罰鍰最低額6,000元之罰鍰共774,000元（6,000元x 129次）。原告就罰鍰處分不服，提起訴願仍遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

三、本件原告主張：

（一）聲明：訴願決定及原處分均撤銷。

（二）陳述：

1.被告於裁處前，未賦予原告陳述意見之機會，違反正當法律程序原則、行政程序法第102 條與行政罰法第42條之規定：被告於作成裁處原告鉅額罰鍰之原處分前，僅以106年10月3日函空泛說明因業務需要，要求原告2個月內提供自101年10月3日迄今，保稅光阻液投入生產過程中產生廢料之出廠放行單及廢料販售或委託處理之統一發票，並未敘明具體調查事項。然原告提供所需文件後，被告仍未說明調查緣由，卻於將近1 年以後，逕行作成原處分裁處鉅額罰鍰，足見原處分作成前，被告未賦予原告任何陳述意見機會。被告迄原告提起訴願後，雖以107年10月3日北關業二字第1071040685號函（下稱107年10月3日函），命原告於同年10月15日前到場或以書面陳述意見，惟原告於10

月5日始收受該函，未能享有合理、相當之準備時間，以充分完整陳述，被告所賦予陳述意見僅流於形式，未能達到原告參與程序有效表達意見之正當法律程序要求，亦無敘明不採之理由。

2.保稅工廠辦法第44條第1項第1款規定有利用價值，與第44條之1規定下腳、廢料定義均不明確，且同辦法第51條未以法律定之，違反法律保留原則、處罰法定原則、明確性原則，致原告無從理解與預見系爭廢液屬補稅事項，故所為未報關補稅即出廠放行之行為，並無逃漏稅捐之故意或過失，依行政罰法第7條規定，不予處罰：

⑴被告係依保稅工廠辦法第44條、第44條之1及第51條規定對原告為罰鍰裁處，惟該等涉及重要處罰構成要件之規定，均未以法律定之，違反憲法第23條法律保留原則及處罰法定原則；縱認上開辦法規定係依關稅法第59條第4項授權訂定，惟該等規定所涉之處罰構成要件實已超出母法授權範圍，顯係增加母法所無之限制。

⑵保稅工廠辦法第44條第1項第1款「有利用價值」定義為何，原告依廢棄物清理法予以處理時是否仍具有利用價值，均顯有疑義。再者，保稅工廠辦法第44條之1所定「下腳」之「渣滓、邊料」是否僅為固體，抑或包含液體在內，亦不明確。再者，「廢料」之「不堪使用」、「下腳」之「保稅工廠不能利用者」，與保稅工廠辦法第44條第1項第1款「有利用價值」要件之間，各自應如何解釋與認定，彼此關連性為何，均顯有疑義，原告實難以清楚理解該等要件之內涵與判斷標準，遑論進一步預見系爭廢液屬於保稅工廠辦法第44條規定應補稅之下腳、廢料。足見保稅工廠辦法第44條與第44條之1之相關要件顯然不符合處罰

明確性原則。事實上，直至106年3月間，被告於其所舉行之保稅業務法令宣導課程中，向各公司宣導系爭廢液具有利用價值者，於出廠前仍應先行辦理補稅為相關宣導前，原告根本不知系爭廢液為保稅工廠辦法第44 條之1所規定之下腳、廢料，且具有利用價值，應依同辦法第44 條第1項規定報關補稅始得提領出廠，反而多年以來均認為系爭廢液不具有利用價值，故依廢棄物清理法有害事業廢棄物之規定予以處理，亦未曾遭被告相關人員告知其行為屬違法。

⑶再以被告認定為有利用價值之下腳之「基板」為例，基板在製造過程通常可能僅使用80%，其餘未使用之20%亦無法繼續使用，此20% 未能使用部分即為產品在製造過程中，不能為保稅工廠利用之殘留渣滓、邊料，構成第44 條之1第3款「下腳」。然而，原告保稅工廠之光阻液則是100%「完全使用」在製造過程中，使用後之廢液則集中排放至廢液槽，顯見系爭廢液與基板於製造過程與使用上之區別，自不該當製造過程不能利用之「下腳」法定要件。

⑷系爭廢液是否具有「有利用價值」需依其濃度逐次認定，亦即原告依法將系爭廢液委由廢棄物處理機構清理，經該處理機構檢驗系爭廢液之濃度後，始可知廢液是否有再行回收利用之價值，且並非每次出廠之系爭廢液均達到可再行回收利用之濃度。事實上，原告與廢棄物處理機構訂立事業廢棄物處理契約，目的係為「依廢棄物清理法處理系爭廢液」，以符現行法規處理廢棄物之要求。至於出廠之系爭廢液是否尚有利用價值，並非原告所知，更非原告所問，廢棄物處理機構也僅係依據通常處理程序清除系爭廢液，被告竟認定原告知悉系爭廢液具有利用價值並取得銷

售收入，顯有事實認定之錯誤。

⑸原告雖曾派保稅業務人員參與被告於102年3月20日舉辦之業務座談會，並取得會議記錄與簡報資料，然該次座談會內容僅為將於102年6月10日發布施行之管理辦法第44條之1規定內容，除此之外未見任何其他說明、釋義或案例，原告參與會議之保稅業務人員並非行政機關人員，根本無從由簡報內容理解與知悉行政機關實際執法上對於該等要件之解釋與適用方式。被告所為主張，無非係要求原告僅以單純剪貼法規內容之簡報，即應知悉該等法規內容，以及被告對於法規之釋義，實已超出原告注意義務之範圍。

⑹原告統一發票、處理廢棄約合約書等資料，係被告查核過程極易取得之事證，且至原告保稅工廠視察之被告海關監管人員亦均清楚知悉原告生產系爭廢液之事實，迺被告卻怠於行使職權，不僅未對原告進行查核，亦從未告知原告應依法補稅，任令認此等違法狀態持續存在，於17年後始突以原處分裁罰原告，顯有權利濫用之違法。原告不知其行為違法，持續與廢棄物處理機構締約清理系爭廢液，顯係被告怠於行使其職權所致，然而被告卻將其怠於執法所造成之不利益全數轉嫁原告承受，且未給予原告正確知悉法律規定並補稅及改正之機會即逕予裁罰，原處分實屬違法。

⑺綜上各節，可知原告在106年3月間經被告宣導前，並不知悉未報關補稅所開立之出廠放行單有違反保稅工廠辦法第44條第1項第1款規定之情事，無從理解規範內容並預見其行為違法，原告主觀上既無漏稅捐之故意、過失，即無可歸責性、可非難性及期待可能性，依行政罰法第7條規定，應不予處罰。

3.原告配合廢棄物處理機構運送處理，開立出廠放行單之行為，係基於同一目的且實施上具有時間與空間緊密之行為，在法律上應評價為一行為，被告以原告出廠放行單計129筆，逕認定原告有129次違法行為，分別裁處罰鍰，違反一行為不二罰原則：

⑴原告103年2月1日基於清理系爭廢液之單一意思，與廢棄物處理機構訂立事業廢棄物處理契約，委託清理系爭廢液，契約期間為103年2月1日至106年12月31日，清理方式係由系爭廢液累積到一定數量時，由廢棄物處理機構運送處理，原告則配合廢棄物處理機構之運送處理作業，逐次開立出廠放行單。由此足見，原告未報關補稅即開立出廠放行單之行為，均係基於清理系爭廢液之同一目的，所實施具有時間與空間上緊密之行為，客觀上可被整體評價為未報關補稅而違反保稅工廠辦法第44條第1項第1款法之單一事件，只是在量上（即開立出廠放行單次數）有累積之作用，應評價為法律上一行為。

⑵按最高行政法院105年10月份第1次庭長法官聯席會議決議見解，對於此類評價為法律上一行為之情形，必須待至行政機關裁處後，始得切斷該行為之單一性。是以本件原告未報關補稅即開立出廠放行單之行為，應需經被告作成原處分裁處後，始被切斷而成為「一行為」。

⑶再者，倘被告認為一份契約即為單一之意思表示，則本件原告所開立129筆出廠放行單，形式上雖依據4份契約，惟締約相對人僅2 家廢棄物處理機構，其中松益化工股份有限公司（下稱松益公司）3份合約期間重疊，後2份契約性質上為第1份合約之補充與更新，故仍應視為1份契約。從而，原告開立之129筆出廠放行單，實際上係依據2份契約

，故僅得認定原告係基於兩個意思表示，實施時間與空間緊密之開立出廠放行單行為，法律上應評價為兩行為，僅可裁處兩個行為罰。實則，考量法益侵害輕重、管制目的與避免處罰過苛，當事人基於整體概括意思所為者，即使為不同契約下之行為，法律上仍應評價為一行為。

⑷原告與廢棄物處理機構訂立契約，均係出於清理系爭廢液之單一意思表示，經被告發現有漏稅之情事後，原告亦依據被告之補稅處分補繳所欠稅款，故就原告先前所為未報關補稅即開立出廠放行單之行為，被告視為法律上一行為予以裁處已足達成行政管制目的，顯無認定為數行為加以處罰之必要。

⑸依優質企業認證及管理辦法第2條第3款、第30條第3項第2款規定，可知被告認定原告違法行為數與裁處罰鍰數額，將直接影響原告安全認證優質企業資格之存續，此亦應為被告裁處之考量事項，且原告安全認證優質企業資格之停止或廢止，對原告權利造成嚴重侵害，難謂非屬行政罰法第2條規定之剝奪或消滅資格之裁罰性不利處分。是以，原告遭財政部關務署以原處分為由，停止原告安全認證優質企業資格，顯係基於同一事實，同時以原處分裁處原告罰鍰，並停止原告全認證優質企業資格，構成重複處罰，牴觸一行為不二罰原則，

4.依最高行政法院98年11月份第2次庭長法官聯席會議決議見解，按次處罰應以前次處罰後之持續違規行為，作為下次處罰之違規事實。而若行為人已履行其行政法上義務，而不存在違法之狀態時，按次處罰之行政管制目的既已達成，行政機關則不得再為處罰，亦不得回溯處罰。然本件原處分所為按次處罰，不僅未該當按次處罰應以「前次處

罰後之持續違規行為」之裁罰基礎事實，更因原告已依據被告之補稅處分補繳所欠稅款，違法狀態已除去，而無助於行政目的之達成，顯屬裁量濫用之違法，應予撤銷。

5.被告未就原告初次違反行為處以警告，亦未審酌原告是否符合行政罰法第18條規定違法情節輕重、行為可非難性，所生影響等事由以減輕處罰，逕以原處分認定原告為129次行為，並按單筆出廠放行單處以6,000 元，裁處原告高達77萬4,000 元之鉅額罰鍰，顯屬過苛，違反比例原則必要性之要求，有裁量怠惰之違法等語。

四、被告則以：

（一）聲明：駁回原告之訴。

（二）陳述：

1.原告因遭被告裁處774,000 元，致不符合安全認證優質企業，被告依優質企業認證及管理辦法第10條第1項第2款、第30條第3項第2款規定，報財政部關務署停止其優質企業資格，並非對本案違規行為重複處罰，而是因其不符優質企業資格，暫時停止資格，且安全認證優質企業資格之廢止，並非本件原處分核處範疇，原告並另案提起行政救濟，嗣撤回訴願之聲請。

2.原告於107年10月12 日至被告辦公處所陳述意見，並於同年月22日提出陳述意見狀，被告進行審查後維持原原處分，依行政程序法第114條規定，程序核已補正。

3.被告於102年3月20日舉辦保稅工廠、保稅倉庫暨物流中心業務座談會，宣導將增訂保稅工廠辦法第44 條之1，並介紹下腳、廢料等定義內容，原告於該日派保稅業務人員與會，會後並分送會議紀錄及簡報資料予各保稅業者。嗣該辦法第44 條之1於102年6月10日增訂實施，下腳、廢料業

已明確定義。系爭廢液係原告所屬保稅工廠於生產保稅產品過程中所產生之不堪使用之物品，依前開規定，應屬廢料，並無疑義。原告將系爭廢液交由清運業者回收處理，並取得銷售收入43,452,575元（101年10月3日至106年3月20日間，計341筆），堪認系爭廢液具有利用價值。且原告與廢棄物處理業者於廢液出廠前訂立之合約書已列明系爭廢液標售單價，可知原告於訂約時即已知悉系爭廢液有利用價值，所稱系爭廢液經廢棄物處理機構檢驗其濃度後，始可知是否有再行回收利用之價值，不知出廠之系爭廢液是否尚有利用價值等語，均為卸責之詞。而原告所屬保稅工廠自97年5月8日設立已逾10年，長年從事保稅相關業務，並聘有專責保稅業務人員，亦派員參與被告舉辦保稅工廠、保稅倉庫暨物流中心業務座談會，經授課解說，對於本案實務作法及相關保稅法規，應知之甚稔。被告每年皆舉辦保稅工廠、保稅倉庫暨物流中心業務座談會，進行法令宣導，原告對相關規定自難諉為不知，惟其怠於審視詳查，而將有利用價值之光阻廢液未經報關繳稅即運離出廠，其對於違反行政法上義務之構成要件事實之發生，核有應注意、能注意而不注意之過失，自不能免罰。

4.保稅工廠之物品每次出廠，原告之保稅人員均應審查所填具之出廠放行單所載出廠貨物是否含有應稅物品進入課稅區情事，並簽章後交由駐守警衛憑單放行。原告將系爭廢液交由課稅區之清運業者回收處理，並於出廠放行單勾選為非保稅物品，未經繳納稅捐，即運出系爭廢液，並取得銷售收入，其每次放行進入國內課稅區即產生一次逃漏關稅、營業稅之情事。且放行單上發生之時間、出廠數量、交易對象判斷，均不相同，故每一筆放單均為個別獨立之

行為，應分論為數行為，而與按次處罰有別，亦與原告基於國內廢棄物清理相關規定，與二間公司分別簽訂清理系爭廢棄物之合約是否出於單一意思及合約數無涉。

5.被告依保稅工廠辦法第51條規定裁罰範圍內，依職權審酌原告為過失，非故意為之，乃就其未逾3 年裁處時效之每一出廠行為，酌處最低金額罰鍰，尚無違反比例原則及行政罰法第18條之規定。而本案自106年10月3日發函調查相關事證並查獲違章情事，對於自104 年起已發生之違章行為，已無應先警告並限期改正之適用餘地等語，資為抗辯。

五、經核兩造之陳述，本件爭點厥為：被告審認原告將保稅產品製造過程中所產生有利用價值之系爭廢液，未經依海關進口稅則從量或按售價核定完稅價格課徵稅捐，即以非保稅物品名義開立出廠放行單內銷計341 筆，違反保稅工廠辦法第44條第1項第1款規定，依同辦法第51條及關稅法第89條規定，以原處分就未逾裁處權3年時效之129次未依規定報關補稅之違章（104年9月10日至106年3月20日間，詳如附表），分別處法定罰鍰最低額6,000元之罰鍰共774,000元（6,000元x 129次），有無違誤？

六、本院之判斷：

（一）按關稅法第1 條規定：「關稅之課徵、貨物之通關，依本法之規定。」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。」第59 條規定：「（第1項）外銷品製造廠商，得經海關核准登記為海關管理保稅工廠，其進口原料存入保稅工廠製造或加工產品外銷者，得免徵關稅。（第2 項）保稅工廠所製造或加工之產品及依前項規定免徵關稅之原料，非經海關核准並按貨品出廠形態報

關繳稅，不得出廠。（第3項）保稅工廠進口自用機器、設備，免徵關稅。但自用機器、設備於輸入後5年內輸往課稅區者，應依進口貨品之規定，補繳關稅。（第4項）保稅工廠業者應向所在地海關申請登記；其應具備之資格、條件、最低資本額、申請程序、設備建置、登記與變更、證照之申請、換發、保稅物品之加工、管理、通關、產品內銷應辦補稅程序及其他應遵行事項之辦法，由財政部定之。」第89條規定：「保稅工廠業者違反第59條第4項所定辦法中有關變更登記、證照之申請、換發、保稅工廠之設備建置、保稅物品之加工、管理、通關或產品內銷應辦補稅程序之規定者，海關得予以警告並限期改正或處新臺幣6千元以上3萬元以下罰鍰；並得按次處罰；處罰3次仍未完成改正者，得停止6個月以下保稅工廠業務之一部或全部、按月彙報或廢止其登記。」第97條規定：「（第1項）依本法登記之貨棧、貨櫃集散站、保稅倉庫、物流中心及其他經海關指定之業者，其原由海關監管之事項，海關得依職權或申請，核准實施自主管理。（第2項）海關對實施自主管理之業者，得定期或不定期稽核。（第3項）第1項自主管理之事項、範圍、應備條件及其他應遵行事項之辦法，由財政部定之。」可知外銷品製造廠商，得經海關核准登記為海關管理保稅工廠，其進口原料存入保稅工廠製造或加工產品外銷者，由於其進口原料尚未流入國內市場流通，故得免徵關稅。惟保稅工廠所製造或加工之產品及依規定免徵關稅之原料，非經海關核准並按貨品出廠型態報關繳稅，不得出廠。

（二）次按依前開關稅法第59條第4項規定訂定之保稅工廠辦法，第17條規定：「（第1項）保稅工廠之保稅物品，除直

接出口或售與保稅區者外，應依規定申請海關核准或向海關報備，始得出廠。保稅工廠之物品出廠時，均應由保稅工廠依規定填具出廠放行單，由駐守警衛憑放行單放行。（第2項）前項出廠放行單應編列序號，按序使用，並保留其存根聯，以備查核。」第40條第1項規定：「保稅工廠內銷之保稅產品，應由保稅工廠或由買賣雙方聯名繕具報單，報經監管海關依出廠時之形態補徵進口稅捐後，始准放行出廠。」第43條規定：「保稅工廠不能外銷之保稅次品與在生產過程中所產生之保稅副產品、下腳、廢料及自用機器、設備廢品等，均應按類別、性質存儲於倉庫或經海關認可之其他場所，並應設置帳卡，隨時記錄存、出情形。但半成品形態之廢料，應分別列明使用原料情形，以備查核。」第44條第1項規定：「保稅工廠保稅之次品、副產品、下腳、廢料、呆料及自用機器、設備廢品，應依下列規定辦理：一、有利用價值部分：依海關進口稅則從量或按售價核定完稅價格（次品依第40條第2項規定核計）課徵稅捐後准予內銷；或由海關予以監毀後，依其殘餘價值向海關報關補稅，提領出廠。但下腳、廢料因數量多或體積龐大，不易於廠內銷毀報廢，且其產品單位用料清表係採應用數量申報，無須辦理除帳者，保稅工廠得事先預估3個月數量，向海關申請核准先行辦理報關，並繳納相當金額之保證金放行，分批提領出廠；屆期無法全部提領出廠者，得向海關申請延長，其延長期限不得超過1個月，並以1次為限。二、無利用價值部分：由海關視需要派員或會同各有關主管機關監督毀棄。」第44條之1規定：「前條所稱保稅工廠保稅之次品、副產品、下腳、廢料、呆料及自用機器、設備廢品，定義如下：一、次品：

指產品存在缺陷或瑕疵，致未達客戶品質要求，但仍具備產品全部或部分功能，仍可供銷售者。二、副產品：指在生產目標產品過程中，附帶產出之其他產品。三、下腳：指產品在製造過程中，殘留之渣滓、邊料等，且為保稅工廠不能利用者。四、廢料：指生產過程中，所產生不堪使用之物品。五、呆料：指因工廠生產計畫變更、產品類型變更、國外訂單取消、數量確屬零星等原因而不予使用，或庫存期間已逾6個月之保稅原料。六、自用機器、設備廢品：指保稅工廠不堪使用之自用機器、設備，其技術上已不存在修復可能性，或修復所需費用在經濟利益上顯不相當者。」

（三）又按「憲法所定人民之自由及權利範圍甚廣，凡不妨害社會秩序公共利益者，均受保障。惟並非一切自由及權利均無分軒輊受憲法毫無差別之保障：關於人民身體之自由，憲法第8 條規定即較為詳盡，其中內容屬於憲法保留之事項者，縱令立法機關，亦不得制定法律加以限制（參照司法院釋字第392號解釋理由書），而憲法第7 條、第9條至第18條、第21條及第22條之各種自由及權利，則於符合憲法第23條之條件下，得以法律限制之。至何種事項應以法律直接規範或得委由命令予以規定，與所謂規範密度有關，應視規範對象、內容或法益本身及其所受限制之輕重而容許合理之差異：諸如剝奪人民生命或限制人民身體自由者，必須遵守罪刑法定主義，以制定法律之方式為之；涉及人民其他自由權利之限制者，亦應由法律加以規定，如以法律授權主管機關發布命令為補充規定時，其授權應符合具體明確之原則；若僅屬與執行法律之細節性、技術性次要事項，則得由主管機關發布命令為必要之規範，雖因

而對人民產生不便或輕微影響，尚非憲法所不許。又關於給付行政措施，其受法律規範之密度，自較限制人民權益者寬鬆，倘涉及公共利益之重大事項者，應有法律或法律授權之命令為依據之必要，乃屬當然。」司法院釋字第443號解釋理由可資參照。查保稅工廠辦法係依關稅法第59條第4項授權訂定，依法律整體解釋，應可推知立法者有意授權主管機關就保稅工廠設立程序，及保稅產品之加工、管理、通關、產品內銷應辦補稅程序等應遵行事項，依據行政專業之考量，訂定法規命令，以資規範，核無違反法律保留原則，自得適用。原告主張被告依保稅工廠辦法處罰，違反法律保留原則及處罰法定原則，委無足採。

（四）經查，原告於84年3月經核准設立，所營事業為電子零組件製造業、國際貿易業等業務；其所屬保稅工廠（監管編號：C6412）於101年10月3日至106年3月20日間，將保稅產品製造過程中所產生尚有利用價值之系爭廢液（詳如下述），未經依海關進口稅則從量或按售價核定完稅價格課徵稅捐，即以非保稅物品名義開立出廠放行單內銷，計有341筆，有公司及分公司基本資料查詢（見本院卷第9頁）、原告保稅工廠應補徵保稅光阻廢液清運出廠彙總表、出廠放行單、統一發票等件影本附卷可稽（見原處分卷1之乙證1、乙證3）。被告認原告違反海關法授權訂定之保稅工廠辦法第44條第1項第1款規定，除按發票銷售金額，核算貨物完稅價格共新臺幣（下同）43,452,575元，發單補徵稅款共4,453,659元（含關稅2,172,565元、營業稅2,281,094元），於107年8月27日，依同辦法第51條及關稅法第89條規定，就未逾裁處權3年時效之129次未依規定報關補稅之違章（104年9月10日至106年3月20日間，詳如附表

），分別處法定罰鍰最低額6,000元之罰鍰共774,000元（6,000元x 129次，見原處分卷1之乙證2），經核於法並無不合。

（五）原告雖主張保稅工廠辦法第44條規定之「有利用價值」與第44 條之1「下腳」、「廢料」等處罰要件不明確，違反處罰明確性原則，原告就系爭廢液辦理報關補稅，實欠缺期待可能性，其主觀上並無逃漏稅捐之故意、過失云云。惟查：

1.按依法應受處罰處分者，必須使受處罰人能預見其何種作為或不作為構成義務之違反，及應受之處罰為何，方符合法律明確性原則。而法律明確性之要求，非僅指法律文義具體詳盡之體例而言，立法者於立法定制時，仍得衡酌法律所規範生活事實之複雜性及適用於個案之妥當性，從立法上適當運用不確定法律概念或概括條款而為相應之規定。有關專門職業人員行為準則及懲戒之立法使用抽象概念者，苟其意義非難以理解，且為受規範者所得預見，並可經由司法審查加以確認，即不得謂與前揭原則相違（司法院釋字第432號解釋意旨參照）。

2.保稅工廠辦法第44 條第1項規定保稅工廠保稅之次品、副產品、下腳、廢料、呆料及自用機器、設備廢品，倘屬有利用價值，應依海關進口稅則從量或按售價核定完稅價格，課徵稅捐後始准予內銷，或由海關予以監毀後，依其殘餘價值向海關報關補稅，提領出廠；倘屬無利用價值，則由海關視需要派員或會同各有關主管機關監督毀棄。至於保稅工廠保稅之次品、副產品、下腳、廢料、呆料及自用機器、設備廢品，則於第44 條之1分別定義。所稱下腳，是指產品在製造過程中，殘留之渣滓、邊料等，且為保稅

工廠不能利用者。而廢料是指生產過程中，所產生不堪使用之物品。經核上開規定尚稱明確，足以瞭解其規範之構成要件及法律效果，業者可自關稅法及所授權之保稅工廠辦法之相關規定，能預見何行為構成義務之違反及所受處罰為何；且其範圍亦何得確定，可由司法審查予以確認，與法律明確性原則尚無不合。準此，本件系爭廢液為原告保稅工廠生產保稅產品所產生，屬保稅工廠辦法第44條之1所列之「廢料」，其有利用價值者，應依規定辦理報關補稅始准予出廠，並無疑義。原告主張上開辦法第44條、第44條之1規定違反處罰明確性原則云云，委無足採。

3.查原告與廢棄物處理業者松益化工股份有限公司（下稱松益公司）於廢液出廠前訂立之事業廢棄物處理合約書，已列明系爭廢液標售單價（見本院卷第447至454頁），倘經廢棄物處理業者檢測其濃度後認有回收價值，即可銷售予廢棄物業者，為原告所是認。原告於101 年10月3日至106年3月 20日，將系爭廢液交由清運業者回收處理，並取得銷售收入43,452,575 元（計341筆；其中未逾行政罰法第27 條規定之3年裁處時效，即自104年9月10日至106年3月20 日計129筆），有統一發票影本及原告應補徵保稅光阻廢液清運出廠彙總表附卷可稽（見原處分卷1之乙證1、乙證3 ），堪認系爭廢液具有利用價值，且為原告所明知。原告主張系爭廢液經廢棄物處理機構檢驗其濃度後，始可判斷是否有回收利用價值乙情，縱然屬實，然此不影響原告主觀上已知悉系爭廢液有再行回收利用價值之認定，其主張不知出廠之系爭廢液是否尚有利用價值云云，自不足採。

4.又保稅工廠辦法第44條之1於102 年6月10日增訂之前，被

告於102年3月20日舉辦保稅工廠、保稅倉庫暨物流中心業務座談會（下稱102年3月20日座談會），宣導將增訂管理辦法第44 條之1，並介紹下腳、廢料等定義內容；原告於該日派其保稅業務人員與會，會後被告並分送會議紀錄及簡報資料予各保稅業者，此有保稅業務宣導資料、保稅業務座談會簽到表及會議紀錄附卷可稽（見原處分卷1 之乙證8至10）。而保稅工廠辦法第44條之1，明確定義下腳、廢料等名詞如前述，原告主張該辦法第44 條之1規定之廢料、下腳定義不明確，至106年3月22日宣導會始知悉系爭廢液為應報關補稅項目，被告從未告知原告應依法補稅云云，並不足採。

5. 按「（第1 項）違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。（第2 項）法人、設有代表人或管理人之非法人團體、中央或地方機關或其他組織違反行政法上義務者，其代表人、管理人、其他有代表權之人或實際行為之職員、受僱人或從　業人員之故意、過失，推定為該等組織之故意、過失。」為行政罰法第7 條所明定。查原告自97年5月8日設立保稅工廠已逾10年，長期從事保稅相關業務，聘有專責保稅業務人員辦理保稅相關業務，為其所不爭執；且被告經年舉辦保稅工廠、保稅倉庫暨物流中心業務座談會，進行各項法令宣導，原告對於保稅相關法令及實務作法，自應瞭解並遵循，縱令輕忽法令規定而違法，亦有過失，應由原告負擔違章責任，難以上述理由主張免責。準此，原告怠於審視詳查，將有利用價值之光阻廢液未經報關繳稅即清運出廠，對於違反前揭行政義義務之發生，核有過失，且無原告所稱欠缺期待可能性之情形，其主張顯非可採。

（六）原告另主張被告逕認定原告有129次違法行為，原處分分別裁處罰鍰，違反一行為不二罰原則乙節：

1.按行政罰法第25條規定：「數行為違反同一或不同行政法上義務之規定者，分別處罰之。」揭示「數行為分別處罰」原則，如行為人數行為違反相同行政法上義務，即應分別處罰之。至於行為數究為單一或複數，因行政行為態樣繁雜，應考量行為人之行為態樣、主觀動機、法規立法意旨、構成要件及保護法益等因素以認定行為數。

2.次按違反稅法之處罰，有因納稅義務人逃漏稅捐而予處罰者，此為漏稅罰；有因納稅義務人違反稅法上之作為或不作為義務而予處罰者，此為行為罰（司法院釋字第356、616號解釋意旨參照）。系爭廢液係屬有利用價值之保稅廢料，依保稅工廠辦法第44條第1項第1款規定，有價值之廢料應依海關進口稅則從量或按售價核定完稅價格，課徵稅捐後准予內銷，未依規定期限繕具補稅報單並檢附相關文件辦理通關手續者，依同辦法第51條規定予以處分，已如前述。可知本件規範義務在於促使保稅工廠履行依法申報之義務，俾能確實掌握稅源資料，進而課徵稅捐，係屬行為罰，違反前揭規範義務者即應予處罰。

3.依前述保稅工廠辦法之規定，保稅工廠所生產之物品每次出廠，須由專責保稅業務人員審查出廠放行單所載貨物是否有應稅物品進入課稅區之情事，於簽章後交由駐守警衛憑單放行。查原告將系爭廢液交由課稅區之清運業者回收處理，並於出廠放行單勾選為非保稅物品（見原處分卷1之乙證11），未經繳納稅捐，即運出系爭廢液，並取得銷售收入，其每次放行系爭廢液進入國內課稅區，即違反一次行政法上義務。又前開出廠放行單所載發生時間、出廠

數量、交易對象，均不相同；原告之行為態樣雖均為開立放行單使貨物出廠，惟每次放行之貨物均源自生產保稅產品所衍生之廢料，此廢料仍處於保稅之狀態，未經報關繳稅即進入課稅區，已侵害稅捐稽徵之正確性，實為個別獨立之違章行為。衡諸保稅工廠辦法第44條第1項第1款之規範目的既在維護稅捐稽徵之公平、正確，確保國庫收入及維護公共利益，因而規定有利用價值之廢料，仍應課徵稅捐後始准予內銷。且上述規定無須以反覆實施為其構成要件，每一筆放行單之貨物均代表一筆應課徵之稅捐，原告多次未為報關繳稅之行為，自應為數行為而分論併罰之。

4.至原告援引之最高行政法院45年判字第4號判例，係就同一貨主之私運行為，雖將私貨分藏數處，且先後查獲，但其私運既屬同一之意思與行為，衡諸其目的同一，而時間與空間緊密，應受一次之處罰。另最高行政法院98年11月份第2 次庭長法官聯席會議決議，係就郵政法主管機關即交通部對於非中華郵政公司及受其委託者，而違反郵政法第6條第1項規定，以遞送信函、明信片或其他具有通信性質文件為營業之A公司，經通知停止違法行為而未停止，依同法第40 條第1款規定，按次連續處罰之情形，認為上述違法營業行為，以反覆實施遞送行為為構成要件，在停止營業前，其違規事實一直存在，主管機關按次連續處罰，即每次處罰各別構成一次違規行為，除法律明確規定按次連續處罰之條件及前後處罰之間隔及期間，或違規事實改變而非持續存在者外，前次處罰後之持續違規行為，即為下次處罰之違規事實，始符所謂「按次連續處罰」之本旨；故行政機關如適用按次連續處罰之規定，應不得再就A公司於接獲前次處分前之營業行為予以處罰，否則即使

A公司在法律規定以行政機關具體裁處行為區隔之一次違規行為範圍內，有重複處罰之虞，而屬違法。是該決議內容涉及之違法營業行為，係由單一行為人（A公司）透過其僱用之自然人從事郵件遞送而實施，該等受僱人之遞送行為，因係受A公司之指示，為該公司執行職務，故可認為係A公司反覆實施之營業行為。又原告援引之最高行政法院105年10月份第1次庭長法官聯席會議決議，係就非藥商違反藥事法第65條規定，多次重複刊播藥物廣告之行為，認為行為人如係出於違反前揭藥事法條文不作為義務之單一意思，則為違反同一行政法上義務之接續犯。該多次違規行為在法律上應評價為一行為，於主管機關裁處後，始切斷違規行為之單一性。故該決議乃針對銷售商品之廣告行為，所作決議，其中關於行為數之論述，係就廣告所具有之集合性概念，及係利用傳播方法為宣傳，以達招徠銷售目的之本質所為。經核與本件保稅工廠產出之物品每次出廠，須經保稅人員審查其所填具出廠行單所載有無應稅物品，簽認後始由駐守警衛憑單放行，是原告未經繳納稅捐，即填單運出系爭廢液之行為態樣及所違反之義務有異，自難比附援引，原告此部分主張，均無足採。

（七）原告又主張財政部關務署嗣以原處分之裁罰為由，停止原告安全認證優質企業資格，構成重複處罰云云。

1.按違反租稅義務之行為，涉及數處罰規定時，如係實質上之數行為，原則上得分別處罰之。至行為數之認定，須綜合考量法規範構成要件、保護法益及處罰目的等因素，予以綜合判斷決定（司法院釋字第754 號解釋意旨參照）。

2.按關稅法第19 條規定：「（第1項）海關得對納稅義務人、貨物輸出人或其他供應鏈相關業者實施優質企業認證，

經認證合格者，給予優惠措施。（第2項）依前項規定認證合格之納稅義務人或貨物輸出人，經向海關提供相當金額之擔保或申請核准自行具結者，其特定報單之貨物得先予放行，並按月就放行貨物彙總完成繳納稅費手續。（第3項）第1項申請認證應具備之資格條件、申請程序、優質企業之分類、供應鏈業別、優惠措施、停止或廢止適用條件、第2項得先予放行之特定報單、擔保方式、申請自行具結之條件、稅費繳納方式及其他應遵行事項之辦法，由財政部定之。」主管機關依上開規定授權訂定之優質企業認證及管理辦法第10條第1項規定：「申請為安全認證優質企業，除須符合第14條、第17條至第23條所定供應鏈個別業者之條件外，應具備之基本條件如下：一、證明具債務償付能力或最近3年無債信不良紀錄。但符合第24條規定且設立未滿3年者，其無債信不良紀錄以實際經營期間認定之。二、最近3年無重大違章紀錄。但符合第24條規定且設立未滿3年者，以實際經營期間認定之。三、無積欠已確定之稅費及罰鍰；經處分未確定之稅費或罰鍰已提供相當擔保。但處分機關不接受擔保者，不在此限。四、符合優質企業安全審查項目及驗證基準。五、作業流程及財務資料均建置於資訊系統，並留存可供事後查證之稽核紀錄。六、配置供應鏈安全專責人員。」可知業者除須符合該辦法第14條、第17條至第23條所定供應鏈個別業者之條件外，並應具備並無第10條所列消極要件之基本條件，始得申請認證為優質企業後享有相關優惠措施。本件原告因本件違章，經財政部關務署另以處分停止原告安全認證優質企業資格，為兩造不爭執，經核該處分與本件違章之構成要件迥異，且各有規範及處罰目的，分屬不同領域，

保護法益亦不同，本得分別處罰，原處分自無違反一行為不二罰原則，原告此部分主張，亦難採認。

（八）原告復主張被告於作成本件處分前，並未給予原告陳述意見之機會，原處分具嚴重程序瑕疵，應予撤銷云云。惟按行政程序法第102 條規定：「行政機關作成限制或剝奪人民自由或權利之行政處分前，除已依第39條規定，通知處分相對人陳述意見，或決定舉行聽證者外，應給予該處分相對人陳述意見之機會。但法規另有規定者，從其規定。」第103條第5款規定：「有下列各款情形之一者，行政機關得不給予陳述意見之機會：……五、行政處分所根據之事實，客觀上明白足以確認者。」第114條規定：「（第1項）違反程序或方式規定之行政處分，除依第111 條規定而無效者外，因下列情形而補正：……三、應給予當事人陳述意見之機會已於事後給予者……。（第2項）前項第2款至第5款之補正行為，僅得於訴願程序終結前為之……。」查被告於107年8月27日為原處分後，被告以107 年10月3日通知原告陳述意見，原告於同年10 月12日日前往被告辦公處所陳述意見：「本公司於107年10月5日收到貴關通知陳述意見之公文，因本公司內部作業程序較為繁瑣，希望能延後陳述意見之期限到107 年10月19日，本公司會在期限前另以書面陳述意見。」（見原處分卷1 之乙證6），並於同年10 月22日提出陳述意見狀（見同上卷1之乙證7）；經被告再行審查，仍認原告主張並無足採。是被告已於訴願前給予原告陳述意見之機會，核其程序業已補正，原告主張被告未給予其陳述意見機會云云，尚不足採。

（九）原告復主張被告未審酌行政罰法第18條所定之減輕處罰事由，逕以原告構成129次違法行為裁處77萬4,000元罰鍰，

顯已形成過苛處罰，違反憲法第23條與行政程序法第7 條比例原則、禁止處罰過苛原則，且構成裁量怠惰之違法云云。惟按行政罰法第18 條第1項規定：「裁處罰鍰，應審酌違反行政法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反行政法上義務所得之利益，並得考量受處罰者之資力。」另按對人民違反行政法上義務之行為處以罰鍰，其違規情節有區分輕重程度之可能與必要者，應根據違反義務情節之輕重程度為之，使責罰相當（司法院釋字第641 號解釋理由書參照），以符合比例原則之意旨。查原告身為電子零組件製造業，並從事國際貿易業，自97年5月8日設立保稅工廠已逾10年，長期從事保稅相關業務，聘有專責保稅業務人員辦理保稅相關業務，對於前揭相關法令自應瞭解並遵循，其輕忽法令規定而違反法令規定，難謂無過失責任；且原告違反本件違章行為共129 件，均如前述。又保稅工廠辦法第51條規定，得「予以警告並限期改正」或「處6千元以上3萬元以下罰鍰」，核屬被告之法定裁量權限，被告依法得按違規態樣、情節輕重，並視有無改正空間，於法定範圍予以適當之裁處；本件原告之違章行為係被告事後稽核，對於自104年起至106年間已發生之違章行為，已無應先警告並限期改正之適用餘地。被告依原告前述違規態樣、情節輕重、漏稅金額、違章行為時間長短、所獲利益，且已無改正空間，就每一違章處最低罰金額6,000元，為於法定額度範圍而為之裁罰，核屬妥適，核無違反比例原則，難認有何違法之處。原告上開主張，不足採認。

七、綜上所述，原告主張核無足採，被告認其違反保稅工廠辦法第44條第1項第1款規定，依同辦法第51條及關稅法第89條規

定，以原處分科處罰鍰774,000 元，經核其認事用法並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合，原告起訴請求撤銷訴願決定及原處分，為無理由，應予駁回。

八、本件為判決基礎之事證已臻明確，兩造其餘陳述及舉證，核與判決結果不生影響，爰不逐一論述，併予敘明。

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

中　　華　　民　　國　　109　　年　　4　　月　　23　　日

臺北高等行政法院第二庭

審判長法　官　李　玉　卿

法　官　李　君　豪

法　官　侯　志　融

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
㈠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。
㈡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㈠、㈡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㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　109　　年　　4　　月　　23　　日

書記官　徐　偉　倫