臺北高等行政法院判決

108年度訴字第1664號

108年12月26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

　　翁燊旻　律師

　　洪邦桓　律師

被　　告　財政部關務署基隆關

代　表　人　蘇淑貞（關務長）

訴訟代理人　李妍樘

上列當事人間關稅法事件，原告不服財政部中華民國108年8月21日台財法字第10813904580號訴願決定（案號：00000000號），提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

訴訟費用由被告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

原告於民國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56批（報單號碼：第AW/04/3991/0094號等56份，詳如附表，下稱系爭貨物）。嗣國貿局以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條規定全數撤銷其輸入許可證，並以107年5月18日貿服字第0000000000A號函通知財政部關務署，被告遂於107年6月4日以基普五字第1071014698號函，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項追繳貨價新臺幣（下同）93,532,535元。原告不服，申請復查，經被告107年12月20日基普五字第1071026586號復查決定（下稱復查決定）駁回。原告仍表不服，提起訴願，遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、本件原告主張：

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

原告前係於104年11月6日至105年5月5日期間，向被告辦理報運進口貨物計201批，而被告則於107年9月7日至9月12日期間作成原處分。是對照前述原告報運貨物進口（含被告准予貨物放行）之期間，與被告作成原處分之日期以觀，實早已逾關稅法第96條第4項所明定「應自貨物放行之翌日起算一年內為之」處分期限，故被告自已喪失再就此等貨物作成追繳貨價處分之合法權限。然而，被告卻不察關稅法第96條第4項之明文，猶作成本件追繳貨價之處分，自屬適用法令有所錯誤之違法行政處分情形，當應予撤銷。

（二）縱認原處分之作成，涉及新舊法令變更時應如何適用之問題，惟參酌關稅法、中央法規標準法關於法規生效之規範，以及行政罰法第5條及一般稅捐法令變更時所應適用之「從新從輕原則」，被告作成原處分時，自應適用現行關稅法第96條第4項規定，而無主張回溯適用所謂行為時舊法規定之餘地：

針對107年9月7日至9月12日方作成之原處分，被告自應依照具法律位階之「關稅法」及「中央法規標準法」規定，適用於作成追繳貨價處分當時，業已實施生效之關稅法第

96條第4項最新規定。絕無再行主張應依所謂命令位階之「關稅法施行細則」，而適用所謂舊關稅法規定之餘地。更何況，縱使立法者有意針對新舊法之適用準則加以規範，理亦應透過「法律位階」之條文加以明訂，當無委由行政機關自行頒布施行細則方式予以規範，否則將顯有違反法律優位原則及法律位階理論之合憲性疑慮。

（三）衡諸關稅法第96條第3項追繳貨價處分之性質，實際上將造成剝奪原告財產權法律效果，故應屬與行政罰類似之不利處分，理應適用或類推適用與行政罰法第5條規定相同之「從新從輕」原則：

就本件原處分而言，乃相當於沒入處分，並已涉及人民財產權利之剝奪，故實質上應具有行政罰之性質，是按照行政罰法第2條規定，及最高行政法院105年3月份庭長法官聯席會議之研究意見，當應有行政罰法相關規定，包含行政罰法第5條「從新從輕原則」之適用。退步言，縱認原處分是否具裁罰性質仍有爭議，惟參酌最高行政法院101年度判字第542號判決之見解，亦應認定若就追繳貨價處分之法律效果而言，實與行政罰法第2條第2款之裁罰性不利處分頗相類似，故此等處分實質上應具有行政罰之法律效果，於法理上自應類推適用行政罰法相關規定，包含行政罰法第5條「從新從輕原則」在內。

（四）另依關稅法第96條第4項之修法理由可知，立法者先後明訂復又縮短被告作成限期退運及追繳貨價處分之法定期間限制，實係為了達成信賴保護、法律安定性及確保退運處分之公益目的而為，故當無在新法業已施行生效後，反倒退適用存在違反信賴保護及法律安定性質疑，以及難以達成辦理退運行政目的之舊法之理：

關稅法第96條第4項規定之立法理由，既已清楚揭示立法者將原本被告得作成處分之期限，由貨物放行之翌日起算「五年內」修正為「一年內」之考量因素及理由，則被告自不應在新法業已施行生效後，反而倒退適用立法者係已明確指出存在違反信賴保護及法律安定性疑慮，以及難以達成原本要求辦理退運行政目的之舊法規定。

（五）綜上所述，聲明求為判決：

1、訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

2、訴訟費用由被告負擔。

三、本件被告抗辯：

（一）系爭貨物持憑之輸入許可證既經國貿局撤銷而溯及失效，即屬未經許可之進口貨物，又尚未經裁處沒入，被告乃以107年6月4日基普五字第1071014698號函，責令原告限期辦理退運，惟原告未依限辦理，爰依關稅法第96條第3項規定追繳貨價，經核洵無不合。

（二）系爭貨物持憑之輸入許可證雖於107年5月18日始由國貿局撤銷，故系爭貨物自始即屬未經許可之進口貨物，關稅法第96條第1項之構成要件於進口時已完全實現。又現行關稅法第96條第4項既於000年0月00日生效，且並無明文規定得溯及既往，適用法律機關於行政程序中原則上無權逕行溯及既往，將新法適用於已經終結之事實。

（三）本案情形，縱認有利於人民之現行法規定（對於不得進口之貨物，須於貨物放行翌日起1年內即作成限期退運處分）得溯及適用於該規定生效前之事件，亦應自其生效日起算1年，而非自貨物放行之翌日起算1年，否則對於違反關稅法義務之行為人「就地合法」，對於舊法時期之依法進口之人民，亦有失公平。

（四）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。

（五）本件追繳貨價處分應適用行為時關稅法第96條規定，已如前述，現行關稅法第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分，自與法安定性原則無違。又本件原告以不實之文件向國貿局申請輸入許可證，並持該輸入許可證報運貨物進口，因而取得被告暫時放行之處分，難謂原告有何信賴基礎，亦難謂原告之信賴值得保護。

（六）綜上所述，聲明求為判決：

1.原告之訴駁回。

2.訴訟費用由原告負擔。

四、本院之判斷：

（一）按關稅法第15條第3款規定：「下列物品，不得進口：……三、法律規定不得進口或禁止輸入之物品。」第96條第1項、第4項分別規定：「（第1項）不得進口之貨物，海關應責令納稅義務人限期辦理退運；……。（第4項）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1年內為之。」前引關稅法第96條第4項係於107年5月9日修正公布，並將修正前同條項所定海關責令納稅義務人辦理退運之期限，由5年修正為1年，其修正理由為：「……自放行之翌日起5年內均得為上開處分，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……。」且遍觀關稅法全文，並無賦予海關對於新法施行前業經放行超過1年而未滿5年之不得進口貨物，得於新法施行後一定期間內，作成限期退運處分之過渡條款，則依該法第103條：「本法自公布日施行。」及中央法規標準法第13條：「法規明定自公布或發布日施行者，自公布或發布之日起算至第三日起發生效力。」等規定，107年5月9日修正之關稅法第96條第4項於107年5月11日發生效力，海關自該日起，對於不得進口之貨物，必須於貨物放行翌日起算1年內即作成限期退運處分，否則即屬違法。

（二）本院經核原處分於法不合，茲分述如下：

1.經查：原告前於104年12月至105年5月間，持憑國貿局核發之專案輸入許可證56張，向被告申報進口系爭貨物；國貿局嗣認原告係以詐欺方式取得上開專案輸入許可證，乃依行政程序法第117條規定，全數撤銷其輸入許可證，並以該局107年5月18日貿服字第0000000000A號函移請被告處理等情，此有國貿局107年5月18日貿服字第0000000000A號函附原處分卷可參（見原處分卷第29頁至第30頁）。

2.次查：國貿局以107年5月18日貿服字第0000000000A號函通知被告，系爭貨物之輸入許可證業經撤銷而溯及既往失其效力之時，已在現行關稅法第96條第4項於107年5月11日施行後，且斯時距系爭貨物放行日（即104年12月至105年5月間）已逾1年，超過該修正條文所定海關得就不得進口貨物作成限期退運處分之期限，被告卻仍於107年6月4日以原處分（見原處分卷第37頁）責令原告限期就系爭貨物辦理退運，即與原處分作成時施行之現行關稅法第96條

第4項規定有違，自非合法。

（三）被告雖辯稱：系爭貨物持憑之輸入許可證既經國貿局撤銷，依行政程序法第118條規定，自始即屬未經許可之進口貨物，於報運進口時即該當責令退運之要件；又關稅法第96條所定「責令限期退運」，係要求納稅義務人回復未違反行政法上義務之狀態，其第4項屬權利行使期間之規定，係行使公法實體權利之要件，並非單純之程序性規範，於行為後有變更時，自應適用行為時之法律；另本案之構成要件事實發生於現行關稅法生效前，被告依構成要件事實發生時業已存在並生效之法規，即修正前關稅法第96條規定，作成原處分，符合同法施行細則第2條規定，自無違誤云云。惟查：

1.系爭貨物之輸入許可證，經國貿局依行政程序法第117條規定撤銷後，依同法第118條規定：「違法行政處分經撤銷後，溯及既往失其效力。」固使系爭貨物自始成為關稅法第15條第3款所定不得進口之物品。然海關對於不得進口之貨物作成限期退運處分，必須遵守處分作成時有效之關稅法第96條第4項所設期間限制，倘逾越該項所定期限，即不得責令納稅義務人就不得進口之貨物辦理退運。是被告辯稱系爭貨物之輸入許可證一經撤銷，即當然符合責令退運之要件乙節，明顯忽略關稅法第96條第4項對海關作成限期退運處分所設期限，自無可採。

2.次查：現行關稅法第96條第4項，依同法第103條及中央法規標準法第13條等規定，乃自107年5月11日起發生效力，被告於其後之同年6月4日，始以原處分責令原告限期退運系爭貨物，衡諸該限期退運處分之性質，係為達成進口管制目的所為必要措施，非屬行政罰法第2條所稱之裁罰性

不利處分，而為管制性之不利處分，故無依行政罰法第5條：「行為後法律或自治條例有變更者，適用行政機關最初裁處時之法律或自治條例。但裁處前之法律或自治條例有利於受處罰者，適用最有利於受處罰者之規定。」但書規定，適用處分作成前法律之餘地。又現行關稅法第96條第4項，係就海關依同條第1項規定，責令納稅義務人限期退運不得進口之貨物，規定應遵守之期限，並非就公法上權利義務主體相互間，一方得請求他方為特定給付之公法上請求權時效期間，予以規範，自無所謂程序從新實體從舊原則之適用。被告辯稱現行關稅法第96條第4項，係屬行使公法實體權利之要件規定，於行為後有變更時，應適用行為時之法律乙節，不足採據。

3.又按關稅法施行細則第2條第1款係規定：「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……。」查：系爭貨物因輸入許可證經國貿局撤銷，係屬「不得」進口之貨物，與上開施行細則條文之規範對象為進口貨物者不同，並無該條款規定之適用。又縱認與系爭貨物相同，即原經核准進口，嗣輸入許可經主管機關撤銷之情形，亦為關稅法施行細則第2條第1款所稱「進口貨物」，惟該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，依中央法規標準法第11條規定：「法律不得牴觸憲法，命令不得牴觸憲法或法律，下級機關訂定之命令不得牴觸上級機關之命令。」被告於現行關稅法第96條第4項公布施行後，對不得進口之貨物作成限

期退運處分，自應於該項法律條文所定期限即自貨物放行日起算1年內為之，而無依同法施行細則第2條第1款規定，適用修正前關稅法第96條第4項規定之餘地。被告辯稱其適用修正前關稅法第96條第4項規定作成原處分，符合同法施行細則第2條第1款規定，於法無違乙節，洵非可採取。

4.另查：系爭貨物係自104年12月至105年5月間經原告向被告申報進口，於被告作成原處分時，早已放行超過1年，業如前述，則被告以原處分責令原告限期退運系爭貨物，顯與處分時施行之現行關稅法第96條第4項所定構成要件，即海關僅得就放行未逾1年之不得進口貨物，責令納稅義務人辦理退運，並不相符，自屬違法。至被告辯稱本件構成要件事實發生於現行關稅法生效前，其依構成要件事實發生時業已存在並生效之修正前關稅法第96條作成原處分，並無違誤乙節，顯未慮及現行關稅法第96條第4項，乃將限期退運處分應於進口貨物放行日起算1年內為之，列為處分作成之合法要件，仍無可取。

5.綜上，足見被告此部分之抗辯，不足採信。

（四）被告又辯稱：現行關稅法第96條第4項於系爭貨物進口時尚未頒行，非原告進口時所能預見或遵行，被告適用修正前關稅法規定作成原處分，自與法安定性原則無違；又原告係以詐欺方式向國貿局申請輸入許可證，並持該輸入許可證報運系爭貨物進口，依行政程序法第119條規定，其對被告所為核准通關放行處分，欠缺值得保護之理由，核無信賴保護原則之適用，被告作成原處分，與信賴保護原則無違云云。惟查：

1.現行關稅法第96條第4項，依同法第103條及中央法規標準

法第13條等規定，係自107年5月11日起，向將來發生效力，業如前述，為被告於同年6月7日作成原處分時，應適用之法律；至原告於進口系爭貨物時，現行關稅法第96條第4項規定已否施行，及原告對該修正條文有無預見，並不影響被告所為原處分，因未遵循處分時有效施行之法律規定作成而屬違法之結論。

2.至被告所稱原告係以詐欺方式向國貿局申請輸入許可證，並持以報運系爭貨物進口，依行政程序法第119條規定，其對被告所為核准通關放行處分，欠缺值得保護之理由乙節，乃被告得否依行政程序法第117條規定，撤銷其先前核准系爭貨物通關放行處分之問題，與被告另以原處分限期原告辦理系爭貨物之退運，應遵守處分時已施行之現行關稅法第96條第4項所定期限，係屬二事，則被告以現行關稅法第96條第4項於原告進口系爭貨物時尚未施行，非原告所得預見，及原告對其核准通關放行系爭貨物之處分，欠缺值得保護之信賴等理由，主張其不遵照該條項規定，對放行已逾1年之系爭貨物，以原處分責令原告限期退運，並未違法，亦無可採。

3.綜上，足見被告此部分之抗辯，亦非可採。

五、綜上所述，被告於107年6月4日作成原處分，對放行已逾1年之系爭貨物，責令原告限期辦理退運，不符業於107年5月9日施行、同年月11日生效之現行關稅法第96條第4項規定，係屬違法，訴願決定未予糾正，同有違誤。原告訴請撤銷，為有理由，應予准許。

六、本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法，經核均與判決結果無影響，爰不分別斟酌論述，附此敘明。

據上論結，本件原告之訴為有理由，依行政訴訟法第98條第1項

前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　109　　年　　1　　月　　9　　日

臺北高等行政法院第六庭

審判長法　官　陳金圍

法　官　畢乃俊

法　官　許麗華

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　　1　　月　　9　　日

書記官　陳可欣