

司法院釋字第二八一號解釋

中華民國 80 年 6 月 28 日

院台秘二字第 04763 號

解 釋 文

關稅法第三十五條之一第二項規定：「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，不得出廠內銷。」同法第五十一條之一規定：「違反第三十五條之一第二項之規定，將保稅工廠之產品或免徵關稅之原料出廠內銷者，以私運貨物進口論，依海關緝私條例有關規定處罰。」旨在防止逃漏關稅，維持課稅公平，為增進公共利益所必要，與憲法並無牴觸。

解釋理由書

按原料為貨物之一種，自國外進口原料，本應依法徵收關稅。惟國家為鼓勵進口原料，在國內製造或加工為產品後外銷，以促進經濟發展，富裕民生，特在關稅法第三十五條之一第一項規定：「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。」保稅工廠之廠商，如欲改變原意，將保稅工廠所製造或加工之產品及存入保稅工廠免徵關稅之原料出廠內銷，則已與自外國進口產品及原料內銷者相同，自應經海關核准並補徵關稅後方得為之。關稅法第三十五條之一第二項規定：「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，不得出廠內銷。」及第五十一條之一規定：「違反第三十五條之一第二項之規定，將保稅工廠之產品或免徵關稅之原料出廠內銷者，以私運貨物進口論，依海關緝私條例有關規定處罰。」旨在防止逃漏關稅，維持課稅公平，為增進公共利益所必要，與憲法並無牴觸。

大法官會議 主 席 林洋港

大法官 翁岳生 翟紹先 楊與齡 李鐘聲

楊建華 楊日然 馬漢寶 劉鐵錚

鄭健才 吳 庚 史錫恩 陳瑞堂
張承韜 張特生 李志鵬

抄台灣 0 家實業股份有限公司代表人甘 0 迪聲請書

受文者：司法院

主 旨：聲請人依司法院大法官會議法第四條第一項第二款及第六條之規定，對行政法院七十七年度判字第三五二號確定之終局判決所適用之關稅法第三十五條之一第二項、第五十一條之一，及海關管理保稅工廠辦法第三十五條第二項等法令，是否牴觸憲法及侵害人民憲法保障之財產權及依法納稅義務，呈請解釋

說 明：

一、聲請解釋憲法之目的

- (一)關稅法第五十一條之一規定：「違反（同法）第三十五條之一第二項之規定，將保稅工廠之產品或免徵關稅之原料出廠內銷者，以私運貨物進口論」，該條立法意旨應以處罰行為人有走私之故意為限。如行為人事實上不可能有走私行為也無走私故意，而僅屬遲延繳稅，亦擬制為走私行為，使人民依法納稅（或遲納補稅）之義務一變為科處走私罰鍰；是否有侵害憲法第十九條保障人民依法律納稅之義務？以及是否牴觸憲法第十五條：「人民之財產權應予保障」之規定？
- (二)行為人於能證明無走私故意及走私行為，甚且已經以補稅方式完納稅捐之情形下，仍依走私處罰行為人，是否侵害憲法保障之人民財產及依法律納稅之義務？
- (三)謹請求解釋行政處分經行政法院七十七年度判字第三五二號判決予以維持之行政處分（75.10.9 台中關(74)移字第一六四 / 五三八號處分書）較原處分（74 台中關(74)字第一六四 / 五三八號處分書）為重，違反「更為不利之變更」（*Refromatio in Peius*）之禁止原則，至損害人民訴訟之權

利，是否牴觸憲法第十六條「人民有請願、訴願及訴訟之權」規定之精神？

二、事實

(一)憲法上所保障之權利遭受不法侵害之事實－背景說明

1. 聲請人於 72.11.23 向財政部申請設立登記為海關管理保稅工廠（72.11.23(72)勝進出口字第 0 九七號申請書－附件一）。
2. 聲請人保稅工廠產品擬為部分內銷，由於係外人投資事業，申請內銷部分應經經濟部投資審議委員會核准，聲請人亦已報奉准在案（73.2.6 經投審(73)秘字第 0 四八二號核准函－附件二）。
3. 73.4.30 聲請人向財政部海關總稅務司署申請專案核准產品「新型七巧縫衣機」以百分之十內銷（附件三）。
4. 73.5.31 海關總稅務司署以(73)台總署徵字第 二六一七號函准聲請人保稅工廠產品「新型七巧縫衣機」在百分之十範圍內補稅內銷（附件四）。
5. 73.6.12 聲請人以(73)勝財關字第 0 0 一 0 號函向台中關保稅科申請，在前述專案核准內銷項下，准予按月預繳保證金並辦理補徵原料稅捐（附件五）。
6. 73.6.13 台中關以(73)中普保字第八六八號函就所請內銷產品按原料課徵進口稅捐及先預繳保證金再按月彙補稅乙節，准予辦理。惟就聲請人應繳稅捐總額如超過預繳保證金數額時，其超過部分，則改按成品課稅請聲人自行妥為控制（附件六）。
7. 但 73.9.20 財政部修訂「海關管理保稅工廠辦法」第三十五條，規定有關內銷成品關稅之核計，應依該產品完稅價格百分之七十按有關稅率核計。至於以原料內銷者，則應經貿易主管機關之核准（海關管理保稅工廠辦法第三十五條一、二、三項－附件七）。
8. 聲請人為實現租稅計畫目的，即另成立一非保稅工廠，擬由保稅工廠將原料賣與聲請人之關係企業美商 0 家實

業股份有限公司，再由該公司委託聲請人之非保稅工廠加工，有關法令依據，除前述辦法第三十五條第五項外，另有保稅工廠得受託辦理加工業務之財政部釋示可循（保稅工廠得受託辦理加工業務標準與條件釋示－附件八）。

9. 事實上，該非保稅工廠確依有關法令奉成立在案（附件九）。
10. 聲請人為達上述節稅目的，即於 73.12.30，74.5.16 分函經濟部國際貿易局，申請准予聲請人保稅進口原料課稅後售予美商 0 家實業股份有限公司，再委託國內廠商（即原告公司）製造生產成品，專供內銷（附件十）。
11. 74.6.7 經濟部國際貿易局核准聲請人得將保稅進口原料課稅內銷，其原料及成品合計補稅內銷，額度並須以海關前核准（見前述第四項所述及附件）「縫衣機」二 0 %、「新型七巧縫衣機」一 0 % 為限，若已照成品辦理課稅內銷部分，則不得再以原料方式提出（附件十一）。
12. 由於聲請人於申請按原料進口課稅內銷後，即在靜候國貿局核准，故在七十四年一月至五月間，依前述第四項所述在海關核准之百分之十範圍內，內銷「新型七巧縫衣機」四 0 一六台至國內市場時，即未立即依關稅法第三十一條補稅。由於在 73.9.20 以前，該批內銷產品應以原料價格補稅，而在 73.9.29 後，則改為應以成品百分之七十補稅；但經國貿局核准後，則又可以原料價格補稅，兩者稅額差異甚大，此所以聲請人希望能獲得國貿局核准，溯及准以原料價格補徵進口稅（聲請人申請時在 73.12.20 – 附件十可資覆按）。惟既已獲知不得溯及以原料方式提出補稅，聲請人即於 74.7.10 向台中關補稅，並經台中 74.7.18 及 7.22 經收完稅放手續在案（附件十二）。
13. 嗣 74.7.25 法務部調查局台中調查站經人密報聲請人漏

稅，至聲請人公司調查，並於同年八月十九日移送台中關處理。台中關查處發現聲請人內銷已經核准，乃應補稅而未依限補稅之問題，故依關稅法第三十一條第一項轉依同法第五十條之規定，科處應補稅額一倍之罰鍰新台幣三、七七八、二五三元（附件十三）。

14. 聲請人不服，向該關聲明異議，由該關將異議移送海關總稅務司署，經海關總稅務司署於七十五年二月二十八日以關評台(75)第 0 0 五八號評定書主文欄指示「本案應依關稅法第三十五條之一及同法第五十一條之一轉依海關管理保稅工廠辦法第五十九條規定，再轉依海關緝私條例有關規定，另為適當之處分」（附件十四）。
15. 聲請人不服，向財政部提出訴願，經該部以程序不合駁回（附件十五）。
16. 台中關乃又於七十五年十月九日以中關(74)移字第一六四 / 五三八號處分書依海關緝私條例第三十六條科處聲請人貨價二倍之罰鍰計新台幣五三、九七五、0 四 0 元（附件十六）。

(二)所經過之訴訟程序：

1. 聲請人提起訴願，遭海關總稅務司署以 76 台關訴己字第 0 三 0 號決定書駁回訴願（附件十七）。
2. 聲請人提起再訴願，亦遭財政部以台財訴字第七六一二 0 0 三號駁回再訴願（附件十八）。
3. 聲請人提起行政訴訟，行政法院以七十七年度判字第三五二號判決駁回聲人之訴（附件十九）。

(三)確定終局裁判所適用之法律或命令之名稱及其內容。

1. 關稅法第三十五條之一：「
外銷品製造廠商，得經海關核准登記為海關管理保稅工廠，其進口原料存入保工廠製造或加工產品外銷者，得免徵關稅。但經財政部會同經濟部公告不得保稅之原料，不在此限。
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，不得出廠內銷。

保稅工廠之設及管理辦法，由財政部定之。」

2. 同法第五十一條之一：「

違反第三十五條之一第二項之規定，將保稅工廠之產品或免徵關稅之原料出廠內銷者，以私運貨物進口論，依海緝私條例有關規定處罰。」

3. 海關緝私條例第三十六條：「

私運貨物進口、出口或經營私運貨物者，處貨價一倍至三倍之罰鍰。

起卸、裝運、收受、藏匿、收買或代銷私運貨物者，處三萬元以下罰鍰；其招僱或引誘他人為之者，亦同。

前二項私運貨物沒入之。

不知為私運貨物而有起卸、裝運、收受、貯藏、購買或代銷之行為，經海關查明屬實者，免罰。」

4. 同條例第三條：「

本條例稱私運貨物進口、出口，謂規避檢查、偷漏關稅或逃避管制，未經向海關申報而運輸貨物進、出國境。但船舶清倉廢品，經報關查驗照章完稅者，不在此限。」

5. 海關管理保稅工廠辦法第三十五條：「

保稅工廠產品出口應繕具「保稅工廠加工外銷品出口報單」（簡稱 B9 報單），並報明經監管海關審定之產品單位用料清表文號及頁次，其未經審定者，報明監管海關收受之申請書號碼，依照一般貨物出口之規定向出口地海關辦理通關手續。

前項產品出口時，應將「出廠放行單」一聯隨運輸工具附送至出口地海關，如出口貨物係分裝多車運送，或分次多批運送者，其「出廠放行單」上應註記所有裝運之車號及每車件數，或各批次之件數，以備海關稽核。」

(四) 有關機關處理本案之主要文件及其說明

1. 提出訴願決定書、再訴願決定書及行政法院判決如附件十七、十八、十九。
2. 綜觀各該決定書及判決理由，不外為：
 - (1) 關稅法第五十一條之一以私運貨物進口論，為法律擬制規定，與海關緝私條例第三條規定走私之成立要件無關。
 - (2) 行政罰不以故意或過失為要件，一旦有違法情事發生即應依法論處，至其所以導致違法之原因為何，要非所問。
 - (3) 本案台中關原依關稅法第五十條規定予以科罰（較輕），嗣變更處分法條轉依海關緝私條例第三十六條規定科處（較重），既已指明本案原處分所適用之法律顯然錯誤，故該變更處分法條，應不受「行政救濟之決定應不重於原處分」之限制。

三、理由

- (一) 對於確定終局裁判所適用之法律或命令，發生有牴觸憲法之疑義之內容。對於上述二、(四) 2(1)(2)(3) 各有關機關所作之說明，聲請人均認有牴觸憲法之疑義。
- (二) 聲請人對於前項疑義所持之見解
 1. 對於可否以法律擬制方式侵害人民財產權之見解
按「人民之財產權應予保障」，為憲法第十五條所明定。又憲法第二十三條規定：「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」。查私運貨物進口之處罰走私行為，依關稅法第三條所下之定義，固然係為維持社會秩序所必需。依該條文之定義，其「規避檢查」、「偷漏關稅」或「逃避管制」未經向海申報進口者，為「私運貨物進口」。該「規避」、「偷漏」、「逃避」，均係含有故意之成分，也惟因其有此故意之成分，對於社會秩序造成違反，因此而有處罰之必要。如行為人載運貨物進口，並

無規避檢查，偷漏關稅或逃避管制之情形，其暫未繳稅或因海關稅則認定無法立即決定，或因行為人獲得分期繳稅或記帳暫緩繳稅權利者，均不因其未繳稅而即認定為走私行為。甚至明顯有偷漏關稅意圖，而虛偽陳報所運貨物名稱、數量或重量者，於顧及其違反社會秩序情節較輕，法律仍不將其視為「私運貨物進口」之走私行為，而僅論以虛報貨物進口之較輕處罰。從而，吾人應可得一結論：（一）法律處罰私運貨物進口之走私行為，係處罰其故意，該故意已包含於「規避檢查」、「偷漏關稅」、或「逃避管制」等行為規範內。（二）即使有偷漏關稅之情形，如情節輕微，仍不能逕以「私運貨物進口」之走私行為論處。

就本案言，歷次行政處分及判決非但不曾認為聲請人有「偷漏關稅」、「規避檢查」、「逃避管制」之行為，甚且認定聲請人並沒有偷漏關稅的故意，僅以「行政罰不以行為人有故意為要件」，逕認聲請人之行為符合關稅法第五十一條之一處罰規定。其立論不當有如下述：

- (1)一般行政罰雖不以故意為要件，但走私行為既然立法定義上以走私為要件，則不能等量齊觀。
- (2)一般行政罰重在行為的結果，可不論行為人有無故意。但走私行為立法上同時注重行為人故意侵害公共秩序之過程及結果，因此特別規定以有「故意」為構成要件，甚且即有走私的故意，但結果侵害性輕微者，尚不以走私論處。故立法上走私之處罰與一般行政罰不同，非但構成要件需有故意，甚且處罰上有伸縮性。舉例而言，行人不走斑馬線或車輛闖紅燈，不論是否故意，均需處罰，乃因其違反公共秩序，法律上亦無規定其需故意為之始處罰。至於載運貨物進口，則必需是有「規避檢查」、「偷漏關稅」或「逃避管制」等行為，始構成走私。而該等行為，本身即含有故意的成分。故「行政罰不以故意為要件」此一

不成文原則，在本案法條明確規定有故意始處罰之情形下應不成立，即退一萬步言，縱認該原則仍然成立，但成文法律與該原則對立，亦應視為原則下的例外，對特別規定之例外情形仍應就其特別規定而適用，而不能引用原則而排除立法上之例外規定。

綜上所述，原處分既承認聲請人沒有偷漏關稅之故意，而聲請人確實也無偷漏關稅之行為，僅係對法令規定繳稅之規定產生誤解及人員交接上疏誤（詳見訴願、再訴願理由書）致遲延補繳關稅，以上事實原處分機關均不否認，仍以「行政罰不以故意為要件」對聲請人走私處以鉅額罰鍰，顯然是不當侵害人民財產權之憲法上基本權利。

按聲請人並未「偷漏稅捐」，原處分也認為聲請人並未故意逃避關稅，有如前述。且事實上，聲請人在遭人檢舉，本案經調查前，即已完成補稅，台中關第一次處分並因此認為聲請人之行為係遲延繳稅，僅依關稅法第五十條作成處分應補稅額一倍之罰鍰之決定。嗣後台中關就本案同一事實，另作解釋，轉依關稅法第五十一條之一而為處分，則顯然侵害了人民依法律納稅義務之保障，僅說明於下：

- (1)關稅法及海關緝私條例就走私行為設有定義，需行為人之行為隱含有走私意圖始能成立。且即使有此意圖，如可罰性低、侵害性較小之情形下，仍不應依「走私」處罰而應轉依較輕之「虛報貨物進口」為處罰，前已述及。此為海關緝私條例之法律規定，亦即就走私行為設有例外之處罰規定，如該走私行為可罰性甚低，法律規定不應逕行走私處罰。
- (2)本案聲請人並無走私意圖，僅因關稅法擬制行為人違反關稅法第三十五條之一第二項規定者，應以私運貨物進口論，方擬制為走私。然而即使如此，就該擬制之走私，仍應審究其行為之侵害性，可罰性如何，分

別適用法律，方符合懲治走私之一貫立場。本案聲請人既經認定無走私意圖，則按照海關管理保稅工廠辦法之管制，應無虞聲請人會有走私行為，且事後聲請人確實又主動補繳稅捐，在在與走私之構成要件不合，而與關稅法第五十條之情形吻合。鑑於真正之走私行為尚且需衡量行為之侵害性、可罰性，分別依輕重不同之法律處罰；而對於聲請人並非真正走私行為，反而依最重之走私處罰，顯然是並未周全盡到對聲請人依法納稅義務之憲法保障。謹請求對本案是否同時侵害人民依法納稅義務之憲法保障作成解釋。

2. 對於「更為不利之變更（*Reformatio in peius*）」之見解按「處罰程序應不得使被處罰人因採取請求救濟而受更為嚴厲之判決，若竟有可能遭受更為不利之處罰，則將人心惶惶，人人自危，或躊躇或自絕於請求救濟之途，此實與爭訟救濟保障權益之宗旨，背道而馳」（城仲模著：行政法之基礎理論；第四一四、四一五頁）。或謂依行政院六十二年判字第二九八號之判決：「依行政救濟之法理，除原處分適用法律錯誤外，申請復查之結果，不得為更不利於行政救濟人之決定」，本案台中關原引用關稅法第五十條規定予以處罰，聲請人不服訴願，該關乃變更原處分法條轉依海關緝私條例第三十六條規定科處，既已指明本案原處分所適用之法律顯然錯誤，應不受「行政救濟之決定應不重於原處分」之限制云云。姑不論上引判決乃係就已遭刪除之所得稅法第八十二條對稅額核定（行政處分）申請復查案件之情形所做之說明，與本案處罰案件（行政罰）情形迥不相同，原不得援引。亦即，就一般行政處分所為之行政救濟，如發現原處分適用法律錯誤，為維持法律之公正性與公平性，即使將更不利於聲請行政救濟人，惟既非處罰行為，並非使聲請人更受嚴厲制裁，而僅為合法之待遇，自仍應更為適法之決定。然就行政罰所為之行政救濟，

如發現原處分適用法律錯誤，為維持法律之公正性與公平性，固應為法律之正確適用，但不應使被處罰人蒙受更嚴厲之制裁，方足以言保障人民有請願、訴願及訴訟之權。其中分野，在於非處罰程序之行政救濟，人民並無恐懼心理，行政機關亦無報復色彩。然而在處罰程序之行政救濟，若不能嚴守「更為不利變更之禁止」原則，勢將如學者所言，人民將不免恐懼，而行政機關亦不免有報復濫權之危險。故為確保憲法賦與人民之訴訟權能，行政法院六十二年判字第二九八號判決應僅指適用於一般行政處分之行政救濟而言，對處罰程序之行政救濟仍應嚴守「行政罰之行政救濟決定應不重於原行政罰」，斯足以彰憲法保障人權之旨。否則對於行為人最需要行政救濟之行政罰，於採取訴願程序時，隨時有蒙受更不利之陰影，憲法保障人民有請願、訴願之權利勢將形同具文，難免有侵害人民憲法保障之訴願權。

(三)解決疑義必須解釋憲法之理由

前述有關聲請人之財產權是否遭非法剝奪，依法納稅之義務是否遭扭曲，且請願、訴願、訴訟之權利是否因行使而更遭不利益，在在均係憲法問題而攸關聲請人憲法所保障之權益，謹請求 鈞院大法官會議解釋。

四、所附關係文件名稱及件數

(詳如後附)。

此 致

司法院

附件：

- 一、72.11.23(72)勝進出口字第0九七號申請書影本乙份。
- 二、73.2.6 經投審(73)秘字第0四八二號核准函影本乙份。
- 三、73.4.30(73)向財政部海關總稅務司署申請書影本乙份。
- 四、73.5.31(73)台總署徵字第二六一七號函影本乙份。
- 五、73.6.12(73)勝財關字第00—0號函影本乙份。
- 六、73.6.13(73)中普保字第八六八號函影本乙份。

- 七、73.9.20 財政部修訂海關管理保稅工廠辦法第三十五條一、二、三、五項影本乙份。
- 八、保稅工廠得受託辦理加工業務標準與條件釋示影本乙份。
- 九、74.5.23(74)建商字第 0 一五二九號函，75.5.10(75)中普保字第一 0 七五號函，74.8.20 第四九九號財政部台中關公告函及 75.5.5 0 家公司申請函影本各乙份。
- 十、73.12.10、74.5.15 0 家公司向經濟部國貿局申請函影本各乙份。
- 十一、74.6.7 貿(74)二發字第一一五五八一號函影本乙份。
- 十二、財政部台中關保稅工廠貨物放行准單、台北關 0 家保(內)字第七三 0 0 四 0 號函、台中關監管台灣 0 家實業股份有限公司保稅工廠出廠放行單及海關進口稅捐貨物稅繳納證影本各乙份。
- 十三、(74)移字第一六四 / 五三八號台中關處分書影本乙份。
- 十四、75.2.28 關評台(75)第 0 0 五八號函影本乙份。
- 十五、75.9.15 台財訴第七五一三四一 0 號財政部訴願決定書影本乙份。
- 十六、75.10.9 中關(74)移字第一六四 / 五三八號台中關處分書影本乙份。
- 十七、76.2.17(76)台關訴己字第 0 三 0 號決定書影本乙份。
- 十八、76.7.16 台財訴字第七六一二 0 0 三號財政部再訴願決定書影本乙份。
- 十九、77.3.22 判字第三五二號行政法院判決書影本乙份。
- 二十、委任書正本乙份。

聲 請 人：台灣 0 家實業股份有限公司

法定代表人：甘 0 迪

主 事 務 所：(設略)

代 理 人：常在國際法律事務所

黃慶源 律師

事 務 所：台北市敦化南路四七七號九樓

中 華 民 國 七 十 八 年 九 月 六 日

(附件十九)

行政法院判決

七十七年度判字第三五二號

原告 台灣勝 O 實業股份有限公司

(設略)

法定代理人 甘 O 迪 住同右

訴訟代理人 黃慶源 律師

劉振璋 律師

被告機關 財政部台中關

訴訟代理人 黃 O 泉

上原告因私運貨物進口事件，不服財政部中華民國七十六年七月十六日台財訴字第七六一二〇〇三號再訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

事 實

緣原告所屬台中廠為被告機關監管之保稅工廠，自民國七十四年一月至五月間，未依海關管理保稅工廠辦法第三十五條第二項規定先行報關補稅，即將其產品新型七巧縫衣機四、〇一六台陸續出廠內銷，經法務部調查局台中市調查站於七十四年七月九日查獲，並於同年八月十九日移送被告機關處理，原告於被查獲後，前開調查單位移送前之七十四年七月十八日向被告機關申報與涉案機種相同產品四、〇一六台補稅內銷，（報單號碼第DA / 七四 / G一 / 九〇〇三七一號）因其報單上未註明係屬補繳已出廠之涉案貨物，台中關於同年月二十二日完成稅放手續，嗣於接獲調查單位緝案後，遂依關稅法第三十一條第一項轉據同法第五十條及同法施行細則第五十二條第一項之規定科處應補稅額一倍之罰鍰計新台幣（以下同）三、七七八、二五三元，原告不服，向該關聲明異議，經海關總稅務司署於七十五年二月二十八日以關評台(75)第〇〇五八號評定書評定：「原處分撤銷，本案應依關稅法第三十五條之一及同法第五十一條之一轉依海關管理保稅工廠辦法第五十九條規定再轉依海關緝私條例有關規定，另為適當處

分」，原告不服，復向財政部提起訴願，經財政部認程序不合，以七十五年九月十五日台財訴字第七五一三四一〇號決定駁回其訴願。被告機關乃依海關總稅務司署評定意旨，改按海關緝私條例第三十六條第一項規定科處貨價二倍之罰鍰計五三、九七五、〇四〇元，原告仍表不服，聲明異議，經被告機關於七十五年十二月十一日以(75)中普保字第三二二三號通知否准變更，原告復提起訴願、再訴願，均遭決定駁回，乃向本院提起行政訴訟，茲摘敘兩造訴辯意旨如次：

原告起訴意旨及補充理由略謂：一、按被告機關七十四年十月二十二日(74)中關保字第八九七號致海關總稅務司署函指出：「查異議人（即原告）所屬台中廠為本關監管保稅工廠，其產品『新型七巧縫衣機』經鈞署於73.5.31以(74)台總署徵字第二六一七號函核准在百分之十範圍內補稅內銷有案。該保稅工廠涉案未稅內銷貨物進出情形

均逐筆登載成品帳及內銷登記簿並開具有出廠放行單，顯無私運之意圖。本案存入保稅工廠之進口原料，其製成品或加工產品外銷者，根據關稅法第三十五條之一明定『得免徵關稅』，自應歸屬同法第三十一條所稱『減免關稅之進口貨物』適用之範疇；從而其變更「外銷」用途改為『內銷』，且逾一個月未補稅，本關據（關稅法第三十一條、第五十條）以論處，於法並無不合。經查異議人於七十四年七月十八日檢具同月十日開具之發票及G.1報單向關申報補稅，其內容合乎逐案補稅條件」；另於七十五年一月三十一日(75)中關保字第一〇〇號函表示：「（一）該公司涉案產品雖未逐批先行補稅及出廠，但該項產品業經鈞署核准在年產量百分之十內內銷有案，且其實際內銷量未逾該限額。（二）系案產品每批出廠時，均逐批登列於經本關驗印之帳冊內，並開具出廠放行單，實質上已明白提供海關稽核及盤點之憑據，年度結算終將無以逃漏稅捐，其行為似可視同已報備。故本關認為異議人之違犯動機及行為過程，與無內銷額度（即未經核准）及未登帳即將保稅品運出廠外內銷者（即不視同已有報備），迥然有別而顯較輕微，衡情度理，當不宜與之同等科罰。（三）本案該公司延遲補稅之短期漏稅型態，甚合於關稅法第三十一條及第五十條之處罰精神，且所引用條文字義亦尚無不妥之處」云云。是故，本案情形被告機關已明白指出原告之內銷係經核准，且視

同有報關及補稅，更無走私之意圖，故與關稅法第三十五條第二項之構成要件不符而與關稅法第三十一條之情形符合。二、復查保稅工廠產品內銷「未經海關核准並未接貨品出廠型態報關補稅」與「已經海關核准然未接貨品出廠型態報關補稅」之法律效果應有所不同。倘產品內銷業經核准，則應適用關稅法第三十一條。如因此而產生第三十一條及第三十五條第二項法條競合情形，則應依一般關稅法則及立法旨意，確定適用何者方為允當。依此，則本案應適用關稅法第三十一條轉據關稅法第五十條，而非關稅法第三十五條之一第二項轉據關稅法第五十一條之一。理由是：關稅法第五十一條之一及海關緝私條例有關走私之立法旨意均係將意圖規避檢查、偷漏關稅或逃避管制，未經向海關申報而運輸貨物進、出國境之行為視為走私（走私定義見海關緝私條例第三條），對於情節輕微如虛報關稅等行為，尚課以較輕之懲罰（如海關緝私條例第三十七條）。如前項所引被告機關函中所述，原告已明白提供海關稽核及盤點之憑據，年度結算終將無以逃漏稅捐，因此，並無逃避管制偷漏關稅或規避檢查可言。既然如此，應以延遲報稅依關稅法第三十一條轉據同法第五十條之規定，而非依關稅法第五十一條之一有關「擬制」之規定論處，方為適當。蓋法條擬制者，必以概念近似，意義類同者，方有論擬之可言，設若南轅北撤，涇渭分明，實無從產生「擬制」。此即關稅法第五十一條之一所謂「以私運貨物進口論」仍應參照海關緝私條例第三條有關私運貨物進口之定義。查海關緝私條例第三條規定：「本條例稱私運貨物進口、出口，謂規避檢查、偷漏關稅或逃避管制，未經向海關申報而運輸貨物進出國境」云云，其「未經向海關申報而運輸貨物進出國境」之情形多端，惟法律則規定僅「規避檢查」、「偷漏關稅」、「逃避管制」等三種情形，方始構成走私。同理「未經海關核准，並按貨品出廠型態報關繳稅」之樣態亦夥，關稅法第五十一條之一以之為「私運貨物進口論」，其處罰當亦以有「規避檢查」、「偷漏關稅」、「逃避管制」等三種情形始足當之，如此方符擬制之意。又原告屢次陳明產品經核准內銷者應適用關稅法第三十一條而非同法第三十五條之一第二項，其所以如此乃因年度結算終能將盤點短缺情形暴露無遺，依有關規定，其行為被視同報備。因此，全然無逃漏關稅之虞。本案產品內銷既經核准，不致產生漏稅，僅可能發生遲交關

稅而已，此正是關稅法第三十一條所考慮之情形，與未經核准而內銷之情形截然不同，後者牽涉違法情事，方可擬制為走私。故未經核准情形並不適用關稅法第三十一條，因該條規定之變更用途需合法的。即使內銷可能造成逃漏關稅，亦不應依走私論處，蓋內銷廠商業以自己登帳之行為而使逃漏關稅變成不可能（被告機關亦持此看法），因而以走私論處實為不當，故關稅法第三十一條應予適用。三、海關總稅務司署 75.2.28 關評台(75)第 0 0 五八號評定書將被告機關原處分撤銷，改依海關緝私條例有關規定另為處分，其所持之理由為「異議人將應予外銷之產品新型七巧縫衣機四、0 一六台，未報經監管海關核准並依規定補繳稅捐，即逕自私運出廠轉為內銷顯已觸犯關稅法第三十五條之一第二項、第五十一條之一」云云，顯然與事實不符。被告機關於 75.4.15(75)中關保字第三三一號函特予說明：「本案產品之內銷有無經海關核准一點，經查本關曾於七十三年五月三十一日奉 鈞署(73)台總署徵字第二六一七號核示該公司產品「新型七巧縫衣機」（即涉案機種）准在百分之十範圍內補稅內銷」。海關總稅務司署之評定書所謂原告未經核准內銷，如確為如此認定，則自屬錯誤而應予以撤銷，發回被告機關予以澄清。四、按關稅法及海關緝私條例規定走私或擬制走私處罰之立法目的，乃在懲罰逃漏關稅之人，對於已表明繳稅之意，且事實上無法逃漏稅捐而使遲延繳納者，其可責性低，不應課以走私之重罰。本案產品，被告機關已自承早經海關總稅務司署核准內銷，每批產品出廠時，均逐批登列於經被告機關驗印之帳冊內，並開具出廠放行單，實質上已明白提供海關稽核及盤點之憑據，年度結算終將無法逃漏稅捐，既然無以逃漏稅捐，則顯非走私處罰之對象，而僅為遲延繳稅之問題。事實上原告確因等待國際貿易局之核准而暫時緩繳關稅，此種遲延繳稅，被告機關亦認為「甚符合於關稅法第三十一條及第五十條之處罰精神」（見前引 75.1.31(75)中關保字第一 0 0 號函），因本案減免關稅之進口貨物，變更「外銷」用途改為「內銷」，且逾一個月未補稅，完全符合該等條款規定，被告機關原依該等條款處罰，其認事用法堪稱允當。其後被告機關就此同一事實，曲從海關總稅務司署之指示，推翻前處分，罔顧事實，率謂原告之內銷行為未經核准，致將補稅案件一變而為走私案件，其認事用

法，均有違誤，請判決撤銷原處分及一再訴願決定等語。

被告機關答辯意旨略謂：一、查七十四年一月四日修正公布之關稅法第三十五條之一第二項規定：「保稅工廠所製造或加工之產品 非經海關核准並按貨品出廠型態報關補稅，不得出廠內銷。」同法第五十一條之一規定：「違反第三十五條之一第二項之規定，將保稅工廠之產品或免徵關稅之原料出廠內銷者，以私運貨物進口論，依海關緝私條例有關規定處罰。」又查私運貨物進口、出口或經營私運貨物者，處貨價一倍至三倍之罰鍰，其私運貨物沒入之，為海關緝私條例第三十六條第一、三項所明定，本案原告之違法情節有如前述，本關依照上開規定論處，於法洵無不合。二、查依七十四年一月四日修正之關稅法第三十五條之一及第五十一條之一規定係對保稅工廠產品違反內銷之特殊處罰規定，本案原告為海關監管之保稅工廠，自七十四年一月至五月間將進儲保稅工廠之進口未稅原料製成應予外銷之產品「新型七巧縫衣機」四、〇一六台，未報經本關核准並依規定補繳稅捐，即逕自私運出廠轉為內銷，顯已觸犯關稅法第三十五條之一第二項、第五十一條之一規定，本案依關稅法第三十五條之一、第五十一條之一再轉依海關緝私條例第三十六條第一項規定論處，於法洵無不合，原告所稱「系爭『新型七巧縫衣機』產品四、〇一六台並非免徵關稅產品，乃經核准內銷補稅者，應依關稅法第三十一條之規定處分，不適用關稅法第三十五條之一規定」乙節，顯有誤解，殊無足採。三、原告產製之產品，總海關總稅務司署核准「縫衣機」在年產量百分之廿、「新型七巧縫衣機」在百分之十範圍內准予內銷，原告僅向本關請准「縫衣機」按月彙報，「新型七巧縫衣機」並未申請按月彙報，按行為時「海關管理保稅工廠辦法」第三十五條第二項規定「經核准內銷之保稅工廠加工品，應由保稅工廠或買賣雙方聯名繕具『外貨進口報單』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。」本案系爭「新型七巧縫衣機」產品原告未依上開規定先行報關補稅再出廠內銷，自屬違法，本關自應論處。四、查原告產製之「新型七巧縫衣機」未依關稅法第三十五條之一第二項規定先行報關繳稅，即擅將涉案貨物出廠內銷，顯有偷漏關稅之違法行為，按同法第五十一條之一規定，即應以私運貨物進口論處；次查上開法條之

立法原旨係在防止保稅貨物利用保稅之優惠條件以遂其偷漏關稅之企圖，所訂定之從重處罰依據，此乃屬法條擬制規定，故本案應以私運貨物進口論處，乃適用關稅法第三十五條之一第二項、第五十一條之一所當然發生之結果，自與海關緝私條例第三條之成立要件無關，此參諸同條例第三十一條第三項、第三十七條第三項及第三十九條第一項後段等均不乏類似規定可證。綜上，本關依據關稅法第五十一條之一轉據海關緝私條例第三十六條規定予以處分，自屬於法有據。五、查國內廠商製造加工品售與保稅工廠者即視同出口，國內廠商可依「外銷品沖退稅捐辦法」規定沖退原料之進口稅捐，是項已沖退進口稅捐之售予保稅工廠之國內原料其性質即相同於進口「保稅」原料，其國內原料價值自應併入以計算其貨物完稅價格。又查「海關緝私條例第三十六條第一項規定「私運貨物進口、出口或經營私運貨物者，處貨價一倍至三倍之罰鍰。」同條例第五條規定「依本條例所處罰鍰以貨價為準者，進口貨物按完稅價格計算，出口貨物按離岸價格計算。」行為時關稅法第十二條第一項「從價課徵關稅之進口貨物，其完稅價格以真正起岸價格外加百分之五，作為計算根據。」查涉案私貨「新型七巧縫衣機」本關係依原告報關文件發票所列價格為起岸價格（每打新台幣六、四〇〇元）外加百分之五為完稅價格（每打新台幣六、七二〇元）核估應屬合理，原告辯稱有關將原屬國內部分原料亦按私運貨物進口論乙節，顯有誤解。次查原告於法務部調查局台中市調查站接獲檢舉查獲後，冀求卸責，同本關申報與涉案同機種產品四、〇一六台補稅內銷，本關於不知情下予以稅放，故本關將涉案未依規定先行報關繳稅，擅自內銷之「新型七巧縫衣機」四、〇一六台按海關緝私條例第三十六條第一項規定科處貨價二倍之罰鍰新台幣五三、九七五、〇四〇元整，於法並無不合。六、又查本案原告產品「新型七巧縫衣機」雖經海關總稅務司署核准以年產量百分之十範圍內銷，惟未向本關申請以預繳保證金按月彙報方式補稅內銷，即應依上開法條規定於產品內銷當時繕具外貨進口報單向海關申報依出廠形態補徵進口稅捐後始准出廠內銷並非經海關總稅務司署核准以年產量百分之十範圍內內銷，即可擅自出廠內銷，原告所稱各節，顯係昧於法令規定。涉案貨物自七十四年一月至七十四年五月未依規定繕具外

貨進口報單向本關報關並依出廠形態補徵進口稅捐，即擅自提領出廠內銷，已違反關稅法第三十五條之一第二項：「保稅工廠所製造或加工之產品 非經海關核准並按貨品出廠形態報關繳稅，不得出廠內銷。」規定，即應依同法第五十一條之一規定「違反第三十五條之一第二項之規定，將保稅工廠之產品 內銷，以私運貨物進口論，依海關緝私條例有關規定論處」。本關乃依此項規定轉依「海關管理保稅工廠辦法」第五十九條規定「保稅工廠有搬移、私運 保稅物品進出口或進出廠等情事，觸犯海關緝私條例者，除依各該有關規定處分外 。」再轉依海關緝私條例第三十六條第一、三項規定「私運貨物進口 處貨價一倍至三倍之罰鍰，私運貨物沒收之。」論處，於法並無不合。至於本案本關原處分依關稅法第三十一條第一項及同法第五十條及關稅法施行細則第五十二條第一項規定科處應補稅額一倍之罰鍰新台幣三、七七八、二五三元，係經辦人員持法見解錯誤，引用法條欠當，案經海關總稅務司署以關評台(75)第 0 五八號評定書評定：「原處分撤銷，本案依關稅法第三十五條之一及同法第五十一條之一轉依海關管理保稅工廠辦法第五十九條規定再轉依海關緝私條例有關規定，另為適當處分。」；故本案本關就原告違法情節依關稅法第三十五條之一及同法第五十一條之一轉依海關緝私條例第三十六條第一、三項規定更正處分，科處貨價二倍之罰鍰新台幣五三、九七五、0 四 0 元，自屬於法有據，原告所辯稱各節顯對法條規定有所誤解。七、請判決駁回原告之訴等語。

理 由

按「保稅工廠所製造或加工之產品 非經海關核准並按貨品出廠形態報關補稅，不得出廠內銷」、「違反第三十五條之一第二項之規定，將保稅工廠之產品或免徵關稅之原料出廠內銷者，以私運貨物進口論，依海關緝私條例有關規定處罰」又「私運貨物進口、出口或經營私運貨物者，處貨價一倍至三倍之罰鍰，其私運貨物沒入之」，分別為關稅法第三十五條之一第二項、第五十一條之一、及海關緝私條例第三十六條第一、三項所明定。查本件原告所屬台中廠為被告機關所監管之保稅工廠，原告自七十四年一月至五月間，未依海關管理保稅工廠辦法第三十五條第二項規定先行報關補稅，即將其產品「新型

七巧縫衣機」四、0一六台陸續出廠內銷，被告機關乃對之科處貨價二倍之罰鍰。揆諸首揭法條規定，洵非無據。原告雖主張（一）系爭「新型七巧縫衣機」產品四、0一六台並非免徵關稅產品，乃經核准內銷補稅者，應依關稅法第三十一條規定處分，被告機關依同法第三十五條之一轉依第五十一條之一予以處分，顯屬違法。（二）關稅法第五十一條之一所謂違反第三十五條之一第二項之規定以私運貨物進口論，與海關緝私條例第三條之規定意義應相同，方能擬制。（三）本案產品，被告機關已自承早經海關總稅務司署核准內銷，每批產品出廠時，均逐批登列於經被告機關驗印之帳冊內，並開具出廠放行單，實質上，已明白提供海關稽核及盤點之憑據，年度結算終將無法逃漏稅捐，顯非走私處罰之對象，僅為遲延繳稅之問題，被告機關原依關稅法第三十一條及第五十條規定處罰，其認事用法堪稱允當，其後被告機關就此同一事實，推翻前處分，率謂原告之內銷行為未經核准，致將補稅案件變為走私案件，認事用法，均有違誤等語。惟查經核准內銷之保稅工廠加工品，應由保稅工廠或由買賣雙方聯名繕具「外貨進口報單」，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。為行為時海關管理保稅工廠辦法（七十三年九月二十日修正）第三十五條第一項所明定。本件原告產製之產品，經海關總稅務司署核准「縫衣機」在年產量百分之二十，「新型七巧縫衣機」在百分之十範圍內准予內銷，固為兩造所不爭執，並有海關總稅務司署七十三年五月三十一日(73)台總署徵字第二六一七號函附卷可稽。惟原告就上述核准內銷之「縫衣機」及「新型七巧縫衣機」，僅就「縫衣機」部分請准予按月預繳保證金並辦理補徵原料稅捐，關於「新型七巧縫衣機」部分，則以屬新產品另行申請預繳保證金等情，此有原告公司七十三年六月十二日(73)勝財關字第00—0號致財政部台中關保稅課之申請書影本附於原處分案卷及據原告提出之該影本附卷可稽。而原告既未經提出其嗣後有另行就該「新型七巧縫衣機」部分申請核准按月預繳保證金之證明文件，從而被告機關以原告就涉案「新型七巧縫衣機」部分，未經核准預繳保證金按月彙報方式補稅內銷，即非無據。按保稅工廠所製造或加工之產品，其得出廠內銷者，依首揭法條規定，必須（一）經海關核准內銷。（二）按貨品出

廠型態報關補稅，兩者缺一不可。故本件涉案「新型七巧縫衣機」縱經核准在年產量百分之十範圍內准予內銷，原告仍應於該產品出廠前報繳關稅始得內銷，惟原告既未經按貨品出廠型態報關補稅，亦未經核准預繳保證金按月彙報方式補稅內銷，即擅自內銷，自有違關稅法第三十五條之一第二項規定，依同法第五十一條之一規定應依海關緝私條例第三十六條規定處罰。原告所稱應依關稅法第三十一條及五十條規定補稅云云，顯係曲解法意。至本案原依關稅法第三十一條第一項、第五十條及關稅法施行細則第五十二條第一項規定科處應補稅額一倍之罰鍰三、七七八、二五三元，係原經辦人員所持法律見解有誤，引用法條欠當，既經其上級行政機關將該處分撤銷，認應依關稅法第三十五條之一及第五十一條之一轉依海關管理保稅工廠辦法第五十九條規定再轉依海關緝私條例有關規定，另為適當處分，原告自難執為本案應依關稅法第三十一條、第五十條予以處罰之依據。又被告機關七十四年十月二十二日(74)中關保字第八九七號致海關總稅務司署函及七十五年一月三十一日(75)中關保字第一〇〇號函所示見解，純屬其內部作業所表示之意見，要難執為認定本案應適用之法規之依據。次按保稅工廠所製造或加工之產品，未依關稅法第三十五條之一第二項規定先行報關繳稅，即擅自內銷者，自有偷漏關稅之違法行為，依同法第五十一條之一規定，即應以私運貨物進口論擬。此乃屬法條擬制之規定，原告所稱仍應與海關緝私條例第三條所定私運貨物進口之定義相符一節，不無誤解。綜之，原告所訴各節均非可採。是被告機關按原告報關文件發票所列價格每台六、四〇〇元，外加百分之五為完稅價格，核估對之科處二倍之罰鍰，合計五三、九七五、〇四〇元，其所為處分，核無違誤，一再訴願決定遞予維持，均屬允適。原告起訴論旨，難謂有理，應予駁回。

據上論結，本件原告之訴為無理由，爰依行政訴訟法第二十六條後段判決如主文。

中華民國七十七年二月廿九日
(本聲請書附件一 十八、二十均略)