

發文單位：司法院

解釋字號：釋字第 321 號

解釋日期：民國 82 年 06 月 18 日

資料來源：司法院公報 第 35 卷 8 期 15-26 頁

司法院大法官解釋（五）（98年10月版）第 384-406 頁

相關法條：中華民國憲法 第 16 條

關稅法 第 23 條

解 釋 文： 中華民國七十五年六月二十九日修正公布之關稅法第二十三條之規定，使納稅義務人未能按海關核定稅款於期限內全數繳納或提供相當擔保者，喪失行政救濟之機會，係對人民訴訟權所為不必要之限制，與憲法第十六條保障人民訴訟權之意旨有所牴觸。

理 由 書： 有關稅捐案件申請複查時，以繳納一定比例之稅款或提供擔保為條件之規定，使未能繳納稅款或擔保之人喪失法律救濟之機會，係對人民訴願及訴訟權所為不必要之限制，與憲法第十六條之意旨有所不符，業經本院釋字第二二四號及第二八八號分別釋示在案。中華民國七十五年六月二十九日修正公布之關稅法第二十三條第一項：「納稅義務人如不服海關對其進口貨物核定之稅則號別、完稅價格或應補繳稅款或特別關稅者，得於收到海關填發稅款繳納證之日起十四日內，按稅款繳納證所列稅額繳納全部稅款，依規定格式，以書面向海關聲明異議，請求複查。但納稅義務人得經海關核准，提供相當擔保，免繳上開稅款」，第二項：「納稅義務人未依前項規定期限繳納稅款或提供擔保者，視為未請求複查」之規定，雖為防止受處分人任意請求複查以拖延繳納稅款，但依我國行政救濟制度，提起行政救濟並無停止原處分執行之效力，致上述規定，徒使未能於規定期限內繳納全部稅款或提供相當擔保之納稅義務人喪失行政救濟之機會，係對人民訴訟權所為不必要之限制，與憲法第十六條保障人民訴訟權之意旨有所牴觸。

該會議由司法院林院長洋港擔任主席，大法官史錫恩、翁岳生、張承韜、陳瑞堂、劉鐵錚、吳庚、翟紹先、鄭健才、馬漢寶、李志鵬、楊建華、楊與齡、李鐘聲、楊日然出席，秘書長葛義才列席；會中通過之解釋文、解釋理由書及不同意見書均經該院以院令公布。

不同意見書：

大法官 鄭健才

一 本聲請人所受之課稅處分，已經原處分機關依職權予以撤銷，不復有訴願、訴訟權（行政救濟）受原關稅法第二十三條（現已不存在）限制之問題。聲請人茲所主張者，為該項處分在撤銷前，曾因海關之保全措施有損害，應由國家賠償，而提起民事訴訟。經確定終局裁判（最高法院判決），以該項保全措施，公務員並無故意或過失，且亦無

證據證明聲請人因保全措施受有損害，資為聲請人敗訴之論據。質言之，亦即聲請人仍之敗訴，並非因適用原關稅法第二十三條之故。乃聲請人仍以原關稅法第二十三條為對象，聲請予以違憲審查，依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款（原司法院大法官會議法第四條第一項第二款）規定，及歷來本院大法官關於案件受理標準之決議，本席以為本件不能例外，而亦應依同一標準為不受理之決議。其表達此意見之具體文字當為：「本件聲請人因請求國家賠償損害事件，認最高法院判決所適用之原關稅法第二十三條（現已不存在）有牴觸憲法之疑義，聲請解釋。經核該判決，並非因適用該條規定，為不利於聲請人之裁判。而依以公務員並無故意或過失，亦無證據證明聲請人受有損害，作為聲請人敗訴之理由，屬於事實認定範圍，不因上開關稅法原第二十三條是否牴觸憲法而異其結果。據以聲請解釋憲法，核與司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款規定不合，應不受理。」

- 二 本件多數大法官或係為謀「個案救濟」，未及重視上述意見，而仍予受理，並以與釋字第二二四號相同之理由，對現已不存在之原關稅法第二十三條為違憲之宣告。惜本件如謀「個案救濟」，關鍵在能否推翻確定終局裁判關於「公務員並無故意或過失，亦無證據證明聲請人受有損害」之事實上判斷，而不在原關稅法第二十三條是否違憲之法律上判斷。本件通過之解釋，能否有助於「個案救濟」，不待深思而明。舍此不談，本件通過之解釋，尚引發左列問題：

- （一）同樣情形之違憲法律，而先後解釋效果不同之問題：原關稅法第二十三條之違憲情形與原稅捐稽徵法第三十五條之違憲情形相同。均係對人民行使訴願、訴訟權作不必要之限制。本院前於七十七年四月二十二日公布釋字第二二四號解釋，謂稅捐稽徵法第三十五條關於申請複查，以先繳納一定比例之稅款或提供相當擔保為條件之規定，係對人民行使訴願及訴訟權所為不必要之限制，應自該日起至遲於屆滿二年時失其效力。足見該項法律規定，雖屬違憲，但未達於「溯及無效」之程度，亦未達於於解釋公布時「立即向後無效」之程度，而係「限期向後無效」，仍容許其在七十九年四月二十二日以前繼續處於有效狀態，即該項違憲之法律在此之前仍有拘束全國各機關及人民之效力。該解釋案之聲請人，並不能依該解釋而獲「個案救濟」（釋字第一八五號）。

原關稅法第二十三條既亦有相同之違憲情形，行政院乃於七十九年四月二十六日主動以配合釋字第二二四號解釋意旨為理由（見行政院當日致立法院函），向立法院提出修正該第二十三條規定（刪除申請複查之條件限制）之法律案，使與原稅捐稽徵法第三十五條之修正內容一致，經完成立法程序後，總統於八十年七月二十二日公布，同月二十四日生效。是該關稅法原第二十三條規定，自八十年七月二十四日起已不存在。而本件通過之解釋，對此已不存在之舊違憲法律，因無從如上述釋字第二二四號解釋對於現行有效之違憲法律為「限期向後無效」之宣告，本件聲請人在理論上反可依本件

解釋而獲「個案救濟」（事實上如前所述，本件「個案」非本件解釋所能「救濟」，乃因不應受理而受理所造成之矛盾。本件解釋理由書末段意謂確定終局裁判係適用該已失效之法律，恐有誤會）。對於現尚存在而能繼續侵害人民權利之違憲法律，採取寬容態度（「限期向後無效」而已），對於情形相同但現已不存在而不能繼續侵害人民權利之舊違憲法律，則採取嚴苛態度（「溯及無效」），解釋效果如此不同，能無輕重倒置之嫌？設行政院當時不尊重上述釋字第二二四號解釋，而不就原關稅法第二十三條主動提案修正，任其繼續有效存在，本院對之為違憲之判斷，係在本院釋字第二二四號解釋之後，無論如何，不應使其失效日期反在上述原稅捐稽徵法第三十五條失效日期（七十九年四月二十二日）之前。今因行政院主動尊重本院釋字第二二四號解釋，而使該條規定失其存在，本院對之為違憲之判斷，又進而使其失效日期提前溯及至本件聲請人於七十三年五月二十一、二十六日及七十五年五月二十七日受課稅處分（後已於七十六年九月二十四日撤銷）之日。不但行政院將因有此「意外」而感遺憾，抑且亦無以對釋字第二二四號解釋案之聲請人，有合理之交代。

- （二）「個案救濟」能否作為釋憲之獨立目的及「權利保護必要」原則應否尊重之問題；對於現已不存在之法令，仍進行釋憲程序，除謀「個案救濟」外，別無其他意義。而如謀「個案救濟」，必須使現已不存在之違憲法令「溯及無效」，牽涉至廣，關係至。大本席以為在釋憲非因具體個案而進行之制度下，對於法令之違憲審查，旨在維護憲法秩序，乃抽象的追求全體人民之利益，以謀「一般公平」；非具體的追求特定個人之利益，以謀「個案公平」。即使「個案公平」亦可附隨於違憲審查而獲得，究僅屬違憲審查之從屬效果，而不能作為違憲審查之獨立目的（註）。本院過去雖偶有受違憲審查之法令，於本院釋憲時已經修正者，但其修正均係出於「自省」之裁量，留有「回頭」（回至修正前之原狀）之餘地，故仍勉可認有解釋之必要，以達「不得回頭」之警告目的（與外國警告性憲法裁判，有相似作用）。本件原關稅法第二十三條之修正，則係出於本院釋字第二二四號解釋受尊重之結果，並無「回頭」之可能，情形自屬不同。多數大法官縱認為此點不必計較，至少似亦應注意司法程序之發動，應否尊重「權利保護必要」原則。

司法資源，不應耗於無益，故有「法不命為無益之事」之法諺。民事訴訟更有「權利保護必要」之要件，以彰顯「權利保護必要」原則之確立。雖有權利而無保護之必要者，不能要求司法程序之實質發動。本件聲請人係因民事訴訟敗訴確定，而欲經由釋憲獲得「個案救濟」。本件解釋則至多祇能使訴願、行政訴訟之行政救濟程序「復活」而已，屬於行政訴訟範圍。但如前所述，聲請人所受之課稅處分，早已撤銷，無行政救濟程序「復活」不「復活」之可言，更與民事訴訟無關。本件解釋不過將釋字第二二四號解釋「重抄一遍」，既無益於「一般公平」之追求，又無益於「個案公平」之追

求，可謂一無用處。是否欲為司法程序之發動，不必尊重「權利保護必要」原則之示範？

（註）若欲以「個案救濟」作為違憲審查之獨立目的（非附隨目的），則須有如外國憲法訴願之類制度相與配合，使其銜接於審判之審級制度，構成一完整之運作機制始可。我國並無此種機制，釋憲機關倘在機制之外，專為「個案救濟」而進行釋憲程序，導致個案之最終裁判，淪為「半成品」，尚待釋憲機關為之「加工」，而與此個案情形相同之其他人民，欲又不獲相同之救濟機會，自與法律之平等及普遍原則不符。或謂我國目前之人民聲請釋憲制度已與外國之憲法訴願制度相當，恐係未注意我國人民聲請釋憲，未設「聲請期限」，同一法令被普遍適用後，一經本院解釋為違憲，僅該解釋案之聲請人，獨得「錦標」（見釋字第一七七號），他人無從循同一釋憲管道而受益之現況。

不同意見書：

大法官 李鐘聲

本件解釋案，大法官多數意見認為關稅法第二十三條規定違憲，茲述合憲意見於後：

一 大法官會議在本案之前有三號解釋，情形相類，關於繳納一定稅款（保證金）或提供擔保之法律規定是否違憲？第二一一號解釋為合憲，第二二四號與第二八八號解釋則為違憲。各解釋摘要並列比較以觀：

第二一一號解釋

七十五年十二月五日

憲法第七條所定之平等權，係為保障人民在法律上地位之實質平等，並不限制法律授權主管機關，斟酌具體案件事實上之差異及立法之目的，而為合理之不同處置。海關緝私條例第四十九條：「聲請異議案件，如無扣押或扣押物不足抵付罰鍰或追繳稅款者，海關得限期於十四日內繳納原處分或不足金額二分之一保證金或提供同額擔保，逾期不為繳納或提供擔保者，其異議不予受理」之規定，旨在授權海關審酌具體案情，為適當之處分，以防止受處分人藉故聲明異議，拖延或逃避稅款及罰鍰之執行，為貫徹海關緝私政策，增進公共利益所必要，與憲法第七條及第十六條尚無抵觸。

第二二四號解釋

七十七年四月二十二日

稅捐稽徵法關於申請復查，以繳納一定比例之稅款或提供相當擔保為條件之規定，使未能繳納或提供相當擔保之人，喪失行政救濟之機會，係對人民訴願及訴訟權所為不必要之限制，...與憲法第七條、第十六條、第十九條之意旨有所不符，均應自本解釋公布之日起，至遲於屆滿二年時失其效力。在此期間，上開規定應連同稅捐之保全與優先受償等問題，通盤檢討修正，以貫徹憲法保障人民訴願、訴訟權及課稅公平之原則。

第二八八號解釋

八十年十二月二十三日

中華民國七十九年一月二十四日修正前之貨物稅條例第二十條第三項：「受處分人提出抗告時，應先向該管稅務稽徵機關提繳應納罰鍰或其沒入貨價之同額保證金，或覓具殷實商保」之規定，使未能依此規定辦理之受處分人喪失抗告之機會，係對人民訴訟權所為不必要之限

制，與憲法第十六條保障人民訴訟權之意旨有所牴觸。

本案引據違憲解釋作解釋，而置合憲解釋於不提不論。按海關緝私條例第一條規定：海關查緝私運貨物進口，又關稅法第二、三條明定：海關課徵進口貨物進口稅（關稅）。於此可知，海關實為主管進口貨物查緝課稅一貫作業之專業機關。且海關執行職務之主要法律為海關緝私條例與關稅法，有相「準用」規定（如海關緝私條例第四十九條之一），相輔相成。不僅如此，營業稅法第四十一條規定：貨物進口時，應繳之營業稅，由海關代徵之。其徵收及行政救濟程序，準用關稅法及海關緝私條例之規定辦理。又稅捐稽徵法第三十五條之一規定：國外輸入之貨物，由海關代徵之稅捐，其徵收與行政救濟程序，準用關稅法及海關緝私條例之規定辦理。尤見海關課稅業務之廣。海關緝私條例第四十九條繳納一定保證金或提供擔保之規定，經解釋為合憲，認為：「旨在授權海關審酌具體案情，為適當之處分」在案，則關稅法第二十三條繳納一定稅款或提供擔保之規定，相同性質，自當引據該合憲解釋作相同之解釋。本案詎作違憲解釋，則其影響所及，將使海關緝私課稅之一貫作業規定，從此割裂，失其完整性，發生歧異零亂後果。且合憲解釋所講的「以防止受處分人藉故聲明異議，拖延或逃避稅款及罰鍰之執行」之規範作用，亦將蕩然，今後無法遏止。該第二一一號合憲解釋至第二二四號違憲解釋，即自七十五年十二月五日至七十七年四月二十二日之公布日期，相去一年四個月，時間非久。墨瀋猶新，而近數年來，走私猖獗，私貨充斥，情況日益嚴重，如何強化海關業務乃當務之急。本案違憲解釋豈與世宜？

- 二 關稅法之第二十三條規定已於民國八十年七月二十二日修正公布，係由行政院向立法院提出修正草案，行政院函「說明」略以：財政部函為配合大法官會議釋字第224號有關保障人民行政救濟之解釋意旨，擬具關稅法部分條文修正草案，提經七十九年四月十九日院會決議通過。函附「總說明」內稱：該條有關以繳納稅款或保證金作為聲明異議之規定予以刪除，增訂「在行政救濟未確定前，納稅義務人得繳納全部稅款或提供相當擔保，申請將貨物放行」。立法院完成立法程序，於斯可見，憲政機關對於大法官解釋之尊重。

本案之違憲解釋文，係宣告前年已經刪除之舊關稅法規定違憲，事實上，現行修正公布之關稅法中無此規定。因之，本件聲請人將以不存在之法規違憲為其聲請途徑。

我們知道，時代在進步，法律應變通趨時，隨時而新，是以法律之修正增刪，古今中外皆然。新法遞代舊法，成為舉世公例。本案以舊關稅法規定違憲，予聲請人行政救濟途徑，恍如時光倒流，發生溯及既往效果，而與修正新法無關。查我國財稅法規，有繳納一定稅款申請復查之規定甚多，諸如：契稅條例第二十一條，房屋稅條例第十三條，工程受益繳徵收條例第十六條，證券交易稅條例第十三條第一項等等，雖然稅捐稽徵法業於八十一年十一月二十三日修正，第三十五條規定申請復查，勿庸繳納一定稅款，對一般稅法有其效力。但是，值得我們注意的，在該法修正前，各稅法早已施行，諸如：契稅條例始

於民國二十九年十二月十八日，房屋稅條例始於三十二年三月十一日，工程受益費徵收條例始於三十三年八月十九日等等，其間又各迭經修正，不勝枚舉。今援本案違憲解釋之例，以聲請解釋凡稅法有繳納一定稅款或提供擔保之規定者為違憲，以獲行政救濟機會，進而冀以廢棄確定終局判決，以利其利，導致法律秩序之安定性橫受考驗，復不堪設想？

- 三 釋憲制度肇於美國，而為我國與德、日等國所採。美國最高法院及德國憲法法院的大法官們，長久累積起來的工作經驗與智慧，凝聚成為他們自持之道，也就是法院立於國家其他憲政機關間的基本原則，為：司法自制 (Judicial self-restraint) 或：法官自我限制 (Richterlichs selbstbeschränkung)。在此大原則之中包括的小原則之一，為：合憲解釋 (Preferring A Favorable Interpretation of a statute; Verfassungskonforme Auslegung)。美國最高法院判決：「當一項法律被評為違背憲法精神時，倘使該法是被合理的作兩面的推論，其一主張違憲，另一反是，我們真正的職責在於儘量探索法律意旨，將它從簿弱的憲法根據中拯救出來」(U.S.v Delaware & Hadson Co. 213 U.S. 366 (1909))，德國憲法法院表示：「該法在運用其法規審查權時，祇有在該法規違憲之程度顯而易見時，始宣告其違憲。如果該法規可以作多種解釋，其中一種違憲，其餘各種合憲，則憲法法院必定以各該合憲之解釋為基礎，而宣告法規合憲」(載：考察法、德、奧三國釋憲制度報告第四十七頁訪問西德邦憲法法院紀錄，司法院印行)。足見美、德兩國的大法官們，自我形成的合憲解釋原則態度，何等慎重，清楚明白，昭如日月。所以，違憲解釋少見。

我國鄰近日本，其憲法在盟軍佔領與保留天皇體制下草成，施行至今，而儼成經濟大國。今年五月，該國名古屋大學教授室井力等七人拜會本院，據稱日本最高法院違憲判決有三、四件。

我國釋憲，自第一號解釋於三十八年一月六日公布，至第三一九號解釋於本年六月四日公布，其中宣告違憲解釋三十一件，以與前述諸國比較相形之下，我國違憲解釋獨多，值得省思檢討。

總之，就本案之違憲解釋而論，原多合憲解釋之空間，而乃一偏於違憲。對於其他憲政機關之尊重，所以共同弘揚法治，本於陳力就列之義，提此不同意見書。

抄復○木業股份有限公司代表人蕭○騰聲請書

茲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，聲請解釋憲法，並將有關事項敘明如左：

一、聲請解釋憲法之目的：

為最高法院八十年臺上字第一三五八號民事確定終局判決所適用之關稅法第二十三條，牴觸憲法第七條、第十六條、第十九條、第廿四條之規定，為維護人民依憲法應享有之權利，聲請解釋憲法。

二、事實：

（一）憲法上所保障之權利遭受不法侵害之事實：

最高法院八十年臺上字第一三五八號確定終局判決以財政部高雄關違法重複補繳聲請人稅捐之處分，因聲請人未依關稅法第二十三條之規定繳納相當於稅額之保證金，視為補稅處分已告確定。因而認為高雄關此補稅處分並無不合，其據此處分所為一切保全措施，均屬合法，惟該關稅法第二十三條之規定，顯然剝奪無力繳納保證金之人行政救濟及訴請國家賠償之機會，係對人民訴願及訴訟權加以限制，牴觸憲法第七條、第十六條、第十九條、第廿四條之規定，僅聲請鈞院大法官會議為違憲審查賜與解釋，以維護憲法賦於人民之權利。茲將經過事實，列述如下：

1. 聲明人為向財政部高雄關（下稱高雄關）登記之原木保稅工廠，於七十一、七十二年間辦理產品內銷報稅方式，均應行為時「海關管理保稅工廠辦法」（附件一）第三十五條第四項及第三十六條規定，在報單上列明內銷產品之品名、規格、數量（片數及材積m³）等項，送經高雄關承辦人員依據報單上所報之產品名稱換算使用原料，主料為原木，副料為尿素膠。聲請人依規定在內銷報單上報明「密迪板」產品、名稱、數量、材積，高雄關七十一、七十二年保稅組經辦人員亦明知報單上所申報者為「密迪板」產品，其所以按合板核退標準計稅，乃因當時內銷補稅作業規定，一律比照「內銷合板沖退稅標準」（附件二）辦理。由於原木保稅工廠之合板及密迪板產品內銷時，均同依外銷合板沖退稅標準補徵使用副料尿素膠之進口原料即小麥、甲醇之稅捐，其所補徵副料原料尿素膠稅捐，在稅則號別及稅率上均屬相同，亦即依規定應課稅者為小麥及甲醇，無論用於「合板」或「密迪板」，其稅則別號及稅率均無不同。乃高雄關保稅組主任吳明湖於七十三年四、五月間竟謊稱合板與密迪板之稅則號別、稅率顯著不同，原補徵稅捐有誤，改按聲請人七十年度所送未經審訂，不切實際之密迪板產品用料清表所列原料數量，重新核定稅捐，發單補徵差額稅捐，經聲請人不服提出異議，該吳明湖又另行改按七十一、七十二年度保稅帳冊、報表資料折算使用原料，計徵稅捐，由於吳明湖所改變之核稅方式，法無明文，且非稅則號別及稅率之錯誤，聲請人採取行政救濟程序結果，高雄關終於七十六年九月二十四日以（76）高普保字第一六九三號函（附件三）通知：「本件無關稅法第四十四條及同法施行細則第六十條之適用，原處分應予撤銷，不再追徵二年進口稅捐。」足證高雄關對聲請人七十一、七十二年度內銷密迪板案件，原經依法課徵稅捐確定無誤，並無關稅法施行細則第六十條規定所列四項顯然錯誤之一種可得補徵之情事，高雄關發單重複補徵，顯屬於法無據，高雄關即自承本案無關稅法第四十四條及同法施行細則第六十條之適用，而不再追補二年進口稅捐，足證其先為重複補稅處分違法。當時高雄關之保稅組主任吳明湖，明知不應重複補稅或有重大過失而不知，竟為重複補稅，又採取種種保全措施，自屬不法侵

害聲請人權利。

2. 又聲明人爲高雄關之原木保稅工廠，七十一、七十二年間內銷密迪板案件，均已按行爲時海關管理保稅工廠辦法第三十五條第四項及第三十六條規定申報並按使用原料計稅課徵確定，高雄關保稅組主任吳明湖竟於七十三年四、五月間對七十一、七十二年度密迪板內銷數量超過年產量百分之三十之部分，援引財政部 72.05.20（72）臺財關第一七三四六號及對非原木保稅工廠俊輝塑膠工業公司個案案例，依其實際內銷產品出廠成品形態之稅則稅率重複核計補稅，顯然違反租稅法定主義之原則。經聲請人不服異議後，由海關總稅務司署以 74.05.06 關評臺（74）第○一四九號評定書（附件四）評定：高雄關所引案例難謂允當，原處分應予撤銷。足證高雄關所爲此一處分亦顯屬違法行爲。
3. 惟本件聲明人對於高雄關之前一補稅處分，以書面聲明異議後，曾奉財政部訴願評議委員會， 73.06.28 臺財訴發字第四八〇三號、73.07.28 臺財訴發字第五二四二號、75.07.02 臺財訴發字第三二七號移文單核示：命高雄關應依關稅法第二十四條規定辦理（附件五），高雄關七十五年六月十六日並以（75）高普保字第○九一八號函（附件六）通知聲請人（該函說明二、前半段）：「查財政部該移文單所爲核示，係針對 貴公司（聲請人）七十一年三月至七十三年二月間內銷密迪板不服本關前核定應補稅捐，准免繳保證金提出異議……」，足見財政部一開始即已發覺原補稅處分係違法，思有所補救，故對聲請人本案之聲明異議，特准免繳保證金，俾得予以救濟。雖以後聲請人所爲之行政救濟，仍被以程序上之理由駁回，但原補稅處分實質上係屬違法，並不因聲請人程序上未能獲得行政爭訟之救濟而有改變。且高雄關之上級機關海關總稅務司署已於七十四年五月六日就高雄關後一補稅處分以關評臺（74）第○一四九號評定書將「原處分撤銷」，迨同年九月十一日海關總稅務司署更以關評臺（75）第○五二七號評定書（附件七）就高雄關前一補稅處分指示「本案無關稅法第四十四條及同法施行細則第十條之適用」，此時高雄關應確知不應補徵聲請人任何稅捐，當然不能採取保全措施。而高雄關七十六年九月二十四日通知「不再追徵二年進口稅捐」時，更無任何理由及藉口對聲請人採取保全措施，乃竟延至七十六年十一月二十五日始解除限制，坐令損害擴大。高雄關保稅組主任吳明湖，即主司保稅，對有關稅捐法令規章自應有充分瞭解，對於原補稅處分之爲違法，有所認知，乃竟承辦違法之補稅處分於前，更堅持關稅法第二十三條第二項之規定，以聲請人未能繳納保證金而視爲未請求複查，陸續爲一貫之保全措施，肇致聲請人遭受莫大之損害。該吳主任明湖如非故意，亦難辭重大過失之咎，其執行職務行使公權力而侵害上訴人之權利，無可諉責，高雄關顯有依國家賠償法第二條及第九條之規定，賠償聲請人損害之義務。

(二) 所經過之訴訟程序：

聲請人基於上開理由，起訴請求高雄關依國家賠償法第二條及第九條規定，賠償聲請人因高雄關所屬公務員於執行職務行使公權力時故意或過失不法侵害聲請人權利所致之損害，案經高雄地方法院、臺灣高等法院臺南分院駁回聲請人之訴，嗣由最高法院發交臺灣高等法院高雄分院更審，又遭駁回，最後經最高法院八十年六月二十一日以八十年度臺上字第一三五八號終局判決確定，認為高雄關適用關稅法第四十四條及同法施行細則第六十條所為補稅處分，於法難謂無據，以聲請人未依關稅法第二十三條之規定繳納相當全部補稅額之保證金，依法視為未請求複查，應認為該補稅處分於屆十四日期限時已擬制確定。雖事後財政部准予「免除保證金，進行行政救濟，均不足以影響此項法律擬制之效力。」高雄關所屬公務員所為之補稅處分及續行之一切保全措施，均無故意或過失侵害聲請人之權利，因而維持第二審之見解，駁回聲請人請求國家賠償之訴確定。

(三) 確定終局裁判所適用之法律或命令之名稱及其內容：

七十二年五月六日修正公布之關稅法第二十三條：

「納稅義務人如不服海關對其進口貨物核定之稅則號別、完稅價格或特別關稅，得於收到海關填發稅款繳納證之日起十四日內，依規定格式，以書面向海關聲明異議，請求複查。在該案未確定前，異議人得申請海關准其繳納相當全部稅捐之保證金，先將貨物放行。」
「已通關放行之貨物，經核定應補繳稅款時，納稅義務人依前項規定聲明異議，應繳納相當應補稅額之保證金；其未依規定期限繳納者，視為未請求複查。」

上開規定，經七十五年六月二十九日修正公布，修正後之條文為：第二十三條：「納稅義務人如不服海關對其進口貨物之核定稅則號別、完稅價格或應補繳稅款或特別關稅者，得於收到海關填發稅款繳納證之日起十四日內，按稅款繳納證所列稅額繳納全部稅款，依規定格式，以書面向海關聲明異議，請求複查。但納稅義務人得經海關核准，提供相當擔保免繳上開稅款。」
「納稅義務人未依前項規定期限繳納稅款或提供擔保者，視為未請求複查。」對於納稅義務人，不服補繳稅款之處分，應於規定期限內繳納稅款或提供擔保始得請求複查之規定，維持不變。

(四) 有關機關處理本案之主要文件及其說明：

1. 「關稅法」第二十三條至第二十五條之規定，未繳保證金之納稅義務人不得請求複查，亦無權提起訴願及行政訴訟。
2. 七十一、七十二年時，「海關管理保稅工廠辦法」，請見其三十五條第四項、第三十六條之規定，可證原木保稅工廠辦理產品內銷報稅方式，祇須在報單上列明內銷產品之品名、規格、數量（片數及材積 m³）即合規定。
3. 聲請人於七十一、七十二年間呈報之第 BB 七二——九九九——六八號海關進口稅捐貨物稅及滯報費繳納證當時，高雄關係依照

「外銷合板退稅標準」核稅，該單內所呈報之貨物名稱包括合板、柳安空心膠合板、密迪板、面貼橡木片密迪板等證明皆依相同標準核算其主要副料之原料稅沖退。

4.財政部高雄關 75.07.19 高關保字第一一〇七號函（附件八）內自承：「如改按七十年度密迪板產品用料清表重新核計稅捐，不切實際，有違常理，不予使用。」

5.財政部高雄關 76.09.24 （76）高普保字第一六九三號函通知：「本件無關稅法第四十四條及同法施行細則第六十條之適用，原處分應予撤銷，不再追徵二年進口稅捐。」

6.財政部 66.10.05 （66）臺財關字第二〇三一號函（附件九）。

7.財政部高雄關 73.06.25 （73）高關保字第一二八七號函（附件九），自承「無明文規定超過內銷額度三十%該如何補稅。」

三、理由：

（一）對於確定終局判決所適用之法律，發生有牴觸憲法之疑義之內容：依關稅第二十三條至第二十五條規定，納稅義務人對於海關命令補繳稅款之處分，如聲明異議請求複查，必須在規定期限內繳納稅款，或提供擔保，始准予複查，不服複查決定，始得起訴願及行政訴訟，其未依規定期限繳納稅款或提供擔保者，視為未請求複查，亦即斷絕訴願及行政訴訟救濟之途，是僅有資力之人，得享行政救濟之利益，而無力繳納稅款或提供擔保者，則喪失行政救濟之機會，且影響其訴請國家賠償之權利，與憲法第七條中華民國人民（包括法人）在法律上一律平等，第十六條人民有請願、訴願及訴訟之權及第十九條人民有依法律納稅之義務等規定之意旨顯有不符。按關於稅捐稽徵法第三十五條第一項第一款規定，納稅義務人對於稅捐機關核定之案件，如有不服，應於規定繳納期間內，按繳款書所列稅額，分別繳納三分之一或二分之一之稅款，或經核准提供相當擔保，始得申請複查，對複查決定不服，再提起訴願一節，曾經 鈞院大法官會議就此項規定作成釋字第二二四號解釋，認為稅捐稽徵法於申請復查以繳納一定比例之稅款或提供相當擔保為條件之規定，使未能繳納或提供相當擔保之人，喪失行政救濟機會，係對人民訴願及訴訟權所為不必要之限制，與憲法第七條、第十六條、第十九條之意旨不符。關稅法第二十三條規定納稅義務人須繳納全部應補稅款或提供擔保，始得請求複查，其對人民訴願及訴訟權所為限制，尤甚於稅捐稽徵法上開規定，其屬違背憲法，實甚明顯。最高法院八十年臺上字第一三五八號確定終局判決適用該違憲之關稅法第二十三條第二項，認為「嗣上訴人（指聲請人）雖聲明異議，但未繳納相當全部稅捐之保證金，則依關稅法第二十三條第二項規定，應視為未請求複查，該補稅處分於屆滿十四日限期時確定」（請見附件十五第四頁第十一行至第十三行），「事後上訴人雖請求財政部專案救濟，及財政部通知被上訴人（指高雄關）准予免除保證金，進行行政救濟程序，均不足影響此項法律擬制之效力。」（請

見附件十五第四頁反面第二行至第三行）。故高雄關補稅處分及嗣後所爲之保全措施均於法有據，並無故意或過失違法侵害聲請人權利之情事，而駁回聲請人國家賠償之請求，致聲請人權利遭受重大損害。

（二）聲請人對於前項疑義所持見解：

按依憲法第十九條之規定：「人民有依法律納稅之義務」，所謂依法律納稅，兼指納稅及免稅之範圍，均應依法律之明文。此爲司法院大法官會議釋字第210號解釋理由明示。此亦即無法律規定，不得任意課徵稅捐之租稅法定主義。又中華民國人民，在法律上一律平等，人民訴願及訴訟權不得任意限制，亦經憲法第七條及第十六條指示明確。最高法院八十年臺上字第一三五八號確定終局判決認高雄關違法之補稅處分爲於法有據，違背租稅法定主義及 鈞院大法官會議釋字第210號解釋，又據違憲之關稅法第二十三條，認爲前開高雄關違法補稅處分已經確定，故該處分及嗣後所爲之保全措施無不法侵害聲請人權利之情事，聲請人不得請求國家賠償。對於依法有權解釋及適用關稅法之海關總稅務司署所已認定爲違法之補稅處分，憑空認爲「適法」而謂「不能以被上訴人（高雄關）上級機關事後見解之變更或核示，而否定被上訴人依法令補稅處分之適法性。亦即不得以上級機關裁量權之行使，而謂被上訴人之處分不法或應負故意、過失之責任」（請見附件十五第四頁第一行至第三行），更依違憲之關稅法第二十三條，認定聲請人聲明異議因無力繳納保證金，原補稅處分已擬制的確定，「故被上訴人所屬公務員於執行公務行使公權力，即無故意或過失不法侵害上訴人權利，復無怠於執行職務之情事」，其違背法令，悖逆事理，已至顯然，實有牴觸憲法第七條、第十五條、第十六條、第十九條之情事，更剝奪聲請人依憲法第二十四條所賦予請求國家賠償之權利。聲請人爰依司法院大法官會議法第四條第一項第二款之規定，聲請解釋憲法。

（三）解決疑義必須解釋憲法之理由：

綜上所述，最高法院八十年臺上字第一三五八號確定終局判決：1. 適用違憲之關稅法第二十三條，對於海關違法之補稅處分，因受處分人聲明異議無力提供保證金而視爲未請求複查，即認爲原違法之補稅處分變成爲適法，並進而認爲原承辦之公務員執行職務即無過失責任。2. 以普通法院之立場，對於有權解釋及適用關稅法令之海關總稅務司署就關稅法第四十四條及同法施行細則第六十條所爲之解釋，任意否定其見解，均屬嚴重違法。其適用違憲之關稅法第二十三條第二項，認爲高雄關違背同法第四十四條及其施行細則第六十條之規定所爲之補稅處分因視爲未經請求複查已經確定及以後之保全措施並無不合，進而認爲原承辦之公務員無過失責任，駁斥聲請人依國家賠償法所爲損害賠償之請求，確有牴觸憲法第七條、第十五條、第十六條、第十九條、第二十四條規定之情事。謹依司法院大法官會議法第四條第一項第二款之規定，聲請 鈞院大法官

會議賜予解釋，對最高法院八十年臺上字第一三五八號確定之終局判決所適用之關稅法第二十三條，為違憲之宣示，以維護憲法保障之人民權利，俾聲請人得據以提起再審之訴，以求救濟。

四、所附關係文書名稱及件數：

- (一) 七十一、七十二年時「海關管理保稅工廠辦法」一件。
 - (二) 聲請人於七十一、七十二年間呈報之 BB 七二—一九九九—一六八號海關進口稅捐貨物稅及滯報費繳納證八件。
 - (三) 財政部高雄關 76.09.24 (76) 高普保字第一六九三號函一件。
 - (四) 海關總稅務司署 74.05.06 關評臺 (74) 第〇一四九號評定書一件。
 - (五) 財政部 73.06.28 臺財訴發字第四八〇三號及 73.07.18 臺財訴發字第五四二二號移文單、 75.07.02 財新發字第三二七號移文單各一件。
 - (六) 財政部高雄關 75.06.16 (76) 高普保字第〇九一八號函一件。
 - (七) 海關總稅務司署 75.09.11 關評臺字 (75) 第〇五二七號評定書一件。
 - (八) 財政部高雄關 75.05.19 高關保字第一一〇七號函一件。
 - (九) 財政部 66.10.05 (66) 臺財關字第二〇三一函一件。
 - (一〇) 財政部高雄關 73.06.25 (73) 高關保字第一二八七號函一件。
 - (一一) 臺灣高雄地方法院七十七年國賠字第十號判決一件。
 - (一二) 臺灣高等法院臺南分院七十八年重上國字第一號判決一件。
 - (一三) 最高法院七十九年臺上字第一七六九號判決一件。
 - (一四) 臺灣高等法院高雄分院七十九年重上國更一字第一號判決一件。
 - (一五) 最高法院八十年臺上字第一三五八號判決一件。
 - (一六) 72.05.06 總統令修正公布之關稅法一件。
- (均影本)

此敬

司法院

聲 請 人：復○木業股份有限公司

法定代理人：蕭○騰

中華民國八十年十一月八日

附件一五：最高法院民事判決

八十年度臺上字號第一三五八號

上訴人 復○木業股份有限公司

法定代理人 蕭○騰

訴訟代理人 錢國成律師

高理想律師

被上訴人 財政部高雄關稅局（即財政部高雄關

法定代理人 陶如洋

訴訟代理人 陳廷棟律師

右當事人間請求國家賠償事件，上訴人對於中華民國八十年一月二十八日

臺灣高等法院高雄分院第二審更審判決（七十九年度重上國更（一）字第一號，提起上訴，本院判決如左：

主 文

上訴駁回

第三審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

本件上訴人主張：伊為向被上訴人登記之原木保稅工廠，自民國七十一年三月至七十三年二月間，伊之內銷合板及密迪板產品出廠，均依規定由被上訴人核計使用原料應補進口稅捐，繳清結案。詎被上訴人於七十三年五月間，誤引關稅法第四十四條及同法施行細則第六十條，將伊於七十一、七十二年度內銷密迪板數量超過年產量百分之三十部分，改按出廠成品形態課稅，未超過年產量百分之三十部分，改按伊於七十年度送請備查之「七十年度密迪板產品單位用料清表」折算使用原料，核課稅捐，向伊重複補徵稅捐新臺幣三千四百三十九萬二千二百七十二元，伊不服提出異議，至七十六年九月二十四日，被上訴人方通知伊本案無關稅法第四十四條及同法施行細則第六十條之適用，原處分應予撤銷，按於此之前，伊一直進行行政救濟程序，原補稅處分並未確定，被上訴人所屬公務員竟逕採取須俟處分確定後始得採取之保全措施，限制伊進口原料、貨物及結匯等行為，致伊工廠被迫停工，遭受增加運費支出、出品遲滯、貨品變算、價格減損、回復水電、修復機器，及無法內外銷、使用專利等之損失，共計三億零七百十三萬四千八百十三元一角六分，被上訴人應負國家賠償責任等情，求為命被上訴人如數賠償，並加給法定遲延利息之判決。

被上訴人則以：上訴人自七十一年三月至七十三年二月向伊申請產品內銷，其中密迪板未於所送產品用料清表載明所用副料名稱、數量，致伊誤按一般合板副料標準課徵進口稅捐。嗣於七十三年四月間，發現密迪板並非合板，係顯然錯誤，經依上訴人造送之產品用料清表所載保稅原料白腊，乳化劑、尿膠數量重新核對，計短徵稅捐一千六百七十六萬四千九百六十二元，另其內銷產品數量超過年產量百分之三十部分，七十一年為百分之三十一·八五、七十二年度為百分之三十五·八九，就其超出部分按成品型態計稅補徵一千七百六十二萬七千三百十元，上訴人雖提出異議，惟未依規定繳納保證金，伊之補稅處分依法已告確定，伊據此依有關法令為保全措施，並無不當，嗣財政部訴願審議委員會先後以移文單指示，准上訴人不繳納保證金而異議，歷經訴願、再訴願，仍經行政院決定駁回，後伊雖依上級指示，依職權撤銷原補稅處分，但上訴人並非因此處分而受有損害，其所稱之損失係因其經營不善，財政困難，在伊處分前即已聲請公司重整所致，況伊所為補稅處分及保全措施，係於七十三年間所為，縱使上訴人受有損害，但上訴人遲至七十七年六月十四日始提起本件訴訟，其損害賠償請求權亦罹於時效而消滅等語，資為抗辯。

原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：被上訴人所屬公務員即保稅組主任吳明湖於七十三年五月間，以上訴人七十一、七十二年度內銷之密迪板係誤用一般合板使用，之副料課徵原料進口稅，應改用密迪板副料計算稅捐，於七十三年五月二十日及二十六日對上訴人為補稅處分，通知應

補繳稅款共三千四百三十九萬二千二百七十元。上訴人各於同日收受補稅處分通知後，雖分別於同年六月五日及八日聲明異議，但因未繳納相當於應補稅捐之保證金，應視為補稅處分已告確定。被上訴人乃於同年六月七日分函中央銀行外匯局、經濟部國際貿易局及國稅局，禁止上訴人申請結匯及簽證，將上訴人列為欠稅廠商，查扣其退稅及貨物，並限制其減資登記及註銷登記，另於同年六月十三日就上訴人應補稅款移送臺灣高雄地方法院強制執行。且於同年六月七日及十二日就上訴人之上述二項聲明異議，復知原補稅處分業已確定。上訴人不服，函請財政部准予專案行政救濟。財政部訴願委員會於七十三年六月二十八日函移被上訴人，並請被上訴人依關稅法第二十三條規定發給空白異議書一式二份，供上訴人異議聲明云云。另上訴人就被上訴人另件七十三年六月二十五日之補稅處分，於七十三年七月五日向財政部提起訴願。財政部訴願委員會亦於同年七月十八日函移上訴人，指示如上述移送函處理，並特別註明於收到上訴人異議後，如認其為無理由，即就程序及實體加具意見，報請海關總稅務司署評定等語。上訴人即於七十三年七月十九日向被上訴人提出異議，經海關總稅務司署於七十四年五月六日評定「原處分撤銷，全案應依密迪板之產品單位用料清表所列內銷保稅原料補徵稅捐；至異議人申請對內銷產品予補徵稅捐，應予駁回。」上訴人對此評定表示不服，於七十四年六月三日向財政部提起訴願，經財政部於七十五年三月八日決定原處分撤銷重核，被上訴人遂於七十五年五月二十七日通知上訴人，改按尿素膠（密迪板使用副料）進口時型態應用保稅原料（甲醇、尿素等）之稅則稅率及完整價格，重新核算應補稅捐為二百六十八萬八千七百八十五元。上訴人於七十六年六月六日聲明異議，並請准予依上述財政部移送函免繳異議保證金。被上訴人於同年六月十六日覆上訴人，以上訴人未依規定繳納相當於全部稅捐之保證金，依關稅法第二十三條第二項規定應視同未請求複查，原核定已告確定，上訴人即於同年六月二十六日向財政部訴願，經財政部訴願委員會於七十五年七月二日移送被上訴人，囑仍依上述移送函辦理。被上訴人乃加具意見書報由海關總稅務司署於七十五年九月十一日評定異議駁回，理由為上訴人未繳納異議保證金，視同未請求複查，本案已告確定，上訴人對此評定不服，向財政部提起訴願，財政部於七十六年一月十七日以同一理由決定訴願駁回，上訴人又向行政院提起再訴願，行政院於七十六年七月十一日亦以同一理由決定再訴願駁回，惟於理由內記載：本案有無關稅法第四十四條及同法施行細則第六十條之適用，應由被上訴人本於職權查明處理云云。被上訴人乃於七十六年八月四日報請海關總稅務司署核示，經海關總稅務司署於同年九月十一日函覆應無關稅法第四十四條及同法施行細則第六十條之適用。被上訴人遂於七十六年九月二十四日函知上訴人，本案補稅實體已不存在，原處分應予撤銷。並分別於同年十月二十八日及十一月二十五日分函有關機關解除所有前開對於上訴人補稅之保全措施等情，為兩造所不爭，並有各相關函件、評定書、決定書等書證附卷可稽。查合板及密迪板依中華民國國家標準，二者在觀念及事實製作上顯有不同，此由上訴人提出之二者製作流程方法，亦可證明，且合板（如捲切合板、平切合板、木蕊合板）於行為時（七十三年五月）之海關稅則號別為四

四一五—一〇一〇〇，中華民國進出口貨品分類屬三七二二一小目；而密迪板於行爲時之海關稅則號別爲四四一一—九九〇〇，中華民國進出口貨品分類屬三八三一七小目，尤可鑑認二產品有別。而上訴人自七十一年三月至七十三年二月間所產製之密迪板內銷，均係依上訴人之申報按合板內銷之作業方式核計其副料補稅，爲兩造所不爭，然密迪板並非合板類，已如上述，則被上訴人所屬前承辦人員依上訴人之申報，按合板外銷核退標準辦理，即屬錯誤。上訴人自承其係迄今國內唯一產製密迪板之廠商，於六十九年、七十年初製成或變動時，曾依其行爲時之海關管理保稅工廠辦法第五條第一項規定造送密迪板產品用料清表於被上訴人審核備查，則被上訴人依當時關稅法第四十四條及同法施行細則第六十條規定，按該密迪板產品用料清表追補上訴人二年短繳之原料進口稅捐，於法難謂無據。被上訴人此項處分，原獲海關總稅務司署及財政部認同，就密迪板內銷部分仍認應重核短徵稅捐，雖其後行政院之再訴願決定書理由中記載：本案有無關稅法第四十四條及同法施行細則第六十條之適用，應由被上訴人本於職權查明處理等語，經被上訴人報請海關總稅務司署核示其適用，被上訴人乃據以撤銷原處分，不再追補稅捐。但並不能以被上訴人上級機關事後之見解變更或核示，而否定被上訴人依法令補稅處分之適法性。亦即不得以上級機關裁量權之行使，而謂被上訴人之處分不法或應負故意、過失之責任。次查被上訴人認上訴人生產之密迪板七十一年三月至七十三年二月間內銷向被上訴人申報補稅二十六件，其副料未依產品用料清表報明所用副料名稱、數量，使被上訴人依合板副料沖退稅標準課徵甲醇、小麥進口稅捐，顯然錯誤而重新核計，依關稅法第四十四條及其施行細則第六十條規定爲補稅處分。該送達於上訴人收受之補稅函已載明「於文到之日起十四日內來關繳納，如不服海關上述核定，請依關稅法第二十三條之規定，於同一時間依規定之格式，以書面向本關聲明異議，並繳納相當全部稅捐之保證金，逾期本關即按海關管理保稅工廠辦法第六十二條及關稅法第五十五條規定移送法院強制執行外，並在未繳清前停止貴公司加工原料保稅進口」。嗣上訴人雖聲明異議，但未繳納相當全部稅捐之保證金，則依關稅法第二十三條第二項規定，應視爲未請求複查，該補稅處分於屆滿十四日期限時確定。被上訴人即依行爲時關稅法第二十五條之一第一項，海關執行追繳欠稅及罰鍰注意事項第六項第二款、第五項，分函中央銀行外匯局及經濟部國際貿易局等單位，禁止上訴人申請結匯及簽證，查扣其退稅款及貨物，限制其減資登記及註銷登記，並移送法院強制執行，向上訴人公司重整監督人申報債權等，採取保全限制措施，並無不當。上訴人於受被上訴人補稅處分後，聲明異議即未依法繳納相當全部稅捐之保證金，依關稅法第二十三條第二項規定，應視爲未請求複查，原補稅處分業已確定。事後上訴人雖申請求財政部專案救濟，及財政部通知被上訴人准予免除保證金，進行行政救濟程序，均不足以影響此項法律擬制之效力。又被上訴人依上級機關之核示依職權於七十六年九月二十四日通知上訴人撤銷補稅處分，於同年十一月二十三日接獲上訴人之申請，即於同年月二十五日函中央銀行外匯局及經濟部國際貿易局解除禁止上訴人進口結匯之限制，並於同年月二十七日函覆上訴人，處理時間前後未逾四日，而自七十六

年九月二十四日被上訴人撤銷補稅處分之日起，至同年十一月二十三日上訴人申請解除進口結匯之限制之日止，並無證據足認上訴人在此期間有進口結匯之必要，應無受損害之情事，另上訴人受被上訴人補稅處分前之七十七年五月間，即以財務困難向法院聲明重整，並自行停工，至七十六年六月二十五日始與訴外人美億企業股份有限公司簽訂產銷合作契約，恢復生產，由美億企業股份有限公司負責週轉資金、原料及產品之銷售，有產銷合作契約書附卷可稽。是在被上訴人對上訴人爲補徵稅捐保全措施期間，上訴人亦無何損害之可言。故被上訴人所屬公務員於執行職務，行使公權力，既無故意或過失不法侵害上訴人權利，復無怠於執行職務之情事，上訴人請求被上訴人國家賠償，自無理由，爲其心證之所由得，並於判決理由項下詳細記載對於上訴人其餘攻擊方法之取捨意見，因而維持第一審所爲上訴人敗訴判決，駁回其上訴，經核於法委無違誤。上訴論旨，猶執陳詞，就原審調查證據、認定事實之合法職權行使，指摘期其爲不當，聲明廢棄原判決，不能認爲有理由。

據上論結，本件上訴爲無理由。依民事訴訟法第四百八十一條、第四百四十九條第一項、第七十八條，判決如主文。

中華民國八十年六月二十一日

（本聲請書其餘附件略）