

納稅者權利保護制度之落實— 由海關納稅者權利保護案例觀之

郭明加*

要 目

- | | |
|---------------------|-------------|
| 壹、納保法沿革與海關一體適用 | 叁、納保案件分析與建議 |
| 貳、納稅者權利保護工作於海關案件之落實 | 肆、結論 |

提 要

我國納稅者權利保護法(下稱納保法)第1條開宗明義揭示，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。海關為稅捐稽徵機關，自不能置身事外，納保法自106年12月28日生效施行2年多來，海關於實務運作累積許多值得研究之納保案例。納稅者與稅捐稽徵機關立場各異，要無罅隙，誠屬不易，倘能取得納稅者理解成功解決爭議，固然可喜；難以取得共識者，其或透過努力不懈最終尋得交集並解決問題之案件，更具進一步探討及瞭解，供處理後續案件之參考價值。本文彙整分析海關處理納保案件內容，並提出相關建議，裨益深入瞭解海關納保案件之實務運作。

壹、納保法沿革與海關一體適用

一、納保法沿革

我國早於95年即有立法委員倡議應制定納稅者權利保護專法，期間雖於99年1月6日修正公布稅捐稽徵法，增訂第一章之一納稅者權利之保護專章，後為符合世界潮流並接軌國際，於105年12月28日制定公布納保法，全文共23條，

* 本文作者為財政部關務署稽核。

自公布後 1 年施行，¹以保障賦稅人權，維護人民基本生存權利，實現公平課稅及嚴守程序正義，保護納稅者權利。該法第 1 條揭櫫立法目的：「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。」，²主要內容為維持基本生活、落實正當法律程序、公平合理課稅、強化納稅者救濟保障、設置納稅者權利保護組織及主動公開相關資訊。納保法制定無論對我國納稅者權利或課稅公平正義進步，皆具有一定程度之推進作用。

二、海關適用納保法論述

納保法制定時，或有海關是否應一體適用爭議，認為觀察納保法規範內容包括基本生活費用不受課稅權利原則、³量能課稅原則、⁴實質課稅原則與租稅規避，⁵均與海關業務所運用法規與觀念格格不入，主張海關應排除於納保法。再者，海關依據關稅法規定對進口貨物課徵進口稅，⁶至於進口貨物課稅標準則依海關進口稅則分類規定辦理，⁷無論高所得者或低所得者皆然，異於所得稅依每人實際租稅負擔能力不同而給予差別稅率待遇概念，因此，量能課稅原則於海關實際案件運作毫無用武之地。此外，我國稅捐稽徵法第 2 條明文規定：「本法所稱稅捐，指一切法定之國、直轄市、縣（市）及鄉（鎮、市）稅捐。但不包括關稅。」亦賦予關稅、內地稅不應混為一談之感。然而，納保法之核心價值為制約擁有龐大行政資源之稅捐稽徵機關其課稅高權，以保護一般納稅者，海關身為稅捐稽徵機關亦無法置身事外。是以納保法施行細則第 2 條第 1 項規定：「本法所稱稅捐稽徵機關，指財政部各地區國稅局、地方稅稽徵機關及關務機關。」明定海關亦應一體適用納保法，再無爭議。

¹ 納保法第 23 條。

² 納保法第 1 條立法理由略以，我國憲法第 15 條規定，人民之生存權、工作權及財產權，應予保障；此外，稅捐稽徵亦可能對營業自由、資訊自主等其他自由權造成侵害，因此立法目的尚包含保護其他相關基本權利。

³ 納保法第 4 條。

⁴ 納保法第 5 條前段。

⁵ 納保法第 7 條。

⁶ 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。」

⁷ 關稅法第 3 條第 1 項規定：「關稅之徵收及進出口貨物稅則之分類，除本法另有規定者外，依海關進口稅則之規定。海關進口稅則，另經立法程序制定公布之。」

貳、納稅者權利保護工作於海關案件之落實

納保法從106年12月28日生效施行迄今約2年多，本文以107年度及108年度海關各項工作之執行情形，窺其落實情況：⁸

一、納稅者權利保護官(下稱納保官)之設置情形

海關4個關區原設置納保官22名⁹(含主任納保官4名)，隨著納保工作日趨繁重及納稅者權利意識日漸高漲，截至107年底增至25名¹⁰(含主任納保官4名)；至108年底已增至28名¹¹(含主任納保官4名)。本文彙整108年度設置情形，分述如下：

(一)各關配置

- 1.基隆關：主任納保官1名，納保官9名，計10名。
- 2.臺北關：主任納保官1名，納保官6名，計7名。
- 3.臺中關：主任納保官1名，納保官1名，計2名。
- 4.高雄關：主任納保官1名，納保官8名，計9名。

(二)納保官職等及年資說明

依納保官資格及選任要點第4點第1項第2款規定，關務機關之納保官應由具有關務、會計或法律專業且從事關務工作10年以上，成績優良之現任薦任9職等以上人員專任或兼任。

觀察海關實際選任納保官(如表1)，其主任納保官咸由10職等以上資深人員擔任，納保官咸由9職等以上同仁擔任；另關務工作年資20年以上者21名，占整體納保官比率75%。可知海關之納保官具有充足職務歷練及關務法規專業，可確實瞭解納稅者問題，協助納稅者與機關間溝通協調，有效解決納稅者面臨之稅捐爭

⁸ 參閱財政部關務署108年5月編印「財政部107年度關務機關納稅者權利保護業務考核報告」及109年1月編印「108年度財政部關務署及所屬各關納稅者權利保護工作成果報告」。

⁹ 規劃之始因認關區執行通關、查緝等第一線之關務工作，只有關區之關員才會面對納稅義務人，納稅者權利保護工作亦只有在關區才有落實執行之實益，關務署偏重政策制定面之業務，故不另設在署內設置納保官。

¹⁰ 就無法增設納保官之通關地點，於蘇澳、南崁、貿聯、馬祖、松山機場及澎湖6處增設納稅者權利保護諮詢窗口。

¹¹ 另就未能設置納保官之通關地點，於臺北關松山機場及高雄關澎湖地區2處續設置納稅者權利保護諮詢窗口。

議。

表 1 納保官職等及年資情形

單位：人

設置情形 納保官	設置 人數	職等		關務工作年資		
		10 職等 以上	9 職等	20 年 以上	15 年以上 未滿 20 年	10 年以上 未滿 15 年
主任納保官	4	4	-	4	-	-
納保官	24	1	23	17	5	2

資料來源：財政部關務署「108 年度財政部關務署及所屬各關納稅者權利保護工作成果報告」。

(三)納保官專業背景

觀察海關暨所屬各關納保官專業背景(如表 2)，海關所屬各關分別設置主任納保官 1 名，合計 4 位，其中具關務專業 3 名，法律專業 1 名。納保官計 24 位，其中具有關務專業 18 名，會計專業 1 名，法律專業 2 名，兼具關務及法律專業 3 名。

海關納保官除具備關務專業，並優先選任具備法律專業之納保官，希望透過法律專業人員參與，確保納保法優先保護納稅者權益之立法意旨，目前海關納保官具法律專業者 6 名，占整體納保官比率 21%。

表 2 納保官專業背景

單位：人

納保官 專業	關 務 專 業	會 計 專 業	法 律 專 業	關 務 及 會 計 專 業	關 務 及 法 律 專 業	會 計 及 法 律 專 業	關 務、會 計及法 律 專 業
主任納保官	3	-	1	-	-	-	-
納保官	18	1	2	-	3	-	-

資料來源：財政部關務署「108 年度財政部關務署及所屬各關納稅者權利保護工作成果報告」。

二、納稅者權利保護案件(下稱納保案件)之受理情形

107 年度海關納保案件僅受理 37 件，平均每位納保官辦理 1.48 件，包括基隆關 14 件、臺北關 11 件、臺中關 3 件、高雄關 9 件。108 年度收受納保案件計 49

件，受理 47 件；¹²以關區而言，基隆關受理 20 件，臺北關受理 12 件，臺中關受理 4 件，高雄關受理 11 件，以基隆關占 42.55%最多，臺中關占 8.51%最少(詳如表 3)。

因應關務署於 108 年 7 月 23 日訂定「關務機關主動發掘納稅者權利保護案件推動措施」，各關就通關中稅捐爭議案件及行政救濟案件主動輔導納稅者申請納保事項，略具成效，108 年度受理案件較去年度(37 件)成長 27%，顯示納稅者透過納稅者權利保護制度解決稅捐爭議之意願提升，以關區而言，各關受理案件均較去年度提升，以基隆關成長 42.85%最多，臺北關成長 9.09%最少。

表 3 107 年度及 108 年度納保案件收案情形

單位：件

機關 \ 案件	年度	收件數 (1)	撤回、不受理、移轉他轄案件(2)			納稅者權利保護 案件 (3)=(1)-(2)
			納稅者撤回申請	不受理	移轉他轄	
關務署	107	39	0	2	0	37
	108	49	2	0	0	47
基隆關	107	15	0	1	0	14
	108	21	1	0	0	20
臺北關	107	12	0	1	0	11
	108	13	1	0	0	12
臺中關	107	3	0	0	0	3
	108	4	0	0	0	4
高雄關	107	9	0	0	0	9
	108	11	0	0	0	11

資料來源：財政部關務署「108 年度財政部關務署及所屬各關納稅者權利保護工作成果報告」。

三、納保案件處理情形

(一) 整體辦結情形

¹² 納稅者依「納稅者權利保護官辦理納稅者權利保護事項作業要點」第 19 點規定撤回申請 2 件。

107 年度未辦結 1 件，108 年度受理 47 件，計 48 件，其中稅捐爭議溝通協調案件 6 件，申訴陳情案件 20 件，行政救濟諮詢與協助案件 22 案件，行政救濟諮詢與協助案件占整體受理案件 44.90% 最多，全數受理案件均已辦結(詳如表 4)。

表 4 107 年度及 108 年度納稅者權利保護案件辦結情形

單位：件

		受理			辦結	未辦結
		上期未結	本期受理	合計		
107 年 度	稅捐爭議溝通協調案件	0	13	13	13	0
	申訴與陳情案件	0	8	8	7	1
	行政救濟諮詢與協助案件	0	16	16	16	0
	合計	0	37	37	36	1
108 年 度	稅捐爭議溝通協調案件	0	6	6	6	0
	申訴與陳情案件	1	19	20	20	0
	行政救濟諮詢與協助案件	0	22	22	22	0
	合計	1	47	48	48	0

資料來源：財政部關務署「108 年度財政部關務署及所屬各關納稅者權利保護工作成果報告」。

(二)滿意度調查

根據海關就 107 年度及 108 年度納保案件進行滿意度問卷調查結果，分析如下：

- 1.107 年度：納保案件辦結 36 件，回收問卷 34 件，整體問卷回收率約 94.44%。106 年 12 月 28 日至 107 年 9 月 30 日辦結納保案件回收問卷 14 件滿意度調查，其中非常滿意 11 件，滿意 3 件；107 年 10 月 1 日至 107 年 12 月 31 日回收問卷 19 件滿意度調查，其中 18 件表示非常滿意、滿意或普通，僅臺北關 1 件滿意度較低。¹³
- 2.108 年度：滿意度調查採用 107 年 10 月 1 日修正後滿意度調查表，辦結納保案

¹³ 關務署於 106 年 8 月訂定滿意度調查表，嗣配合財政部納稅者權利保護諮詢會決議修正調查表，107 年 10 月 1 日以後辦結案件改採修正後格式辦理滿意度調查。即 106 年 12 月 28 日至 107 年 9 月 30 日辦結案件以修正前格式調查；107 年 10 月 1 日以後辦結案件以修正後格式為之。

件共 48 件，回收問卷 41 件，問卷回收率 85.42%，其中 34 件表示非常滿意、滿意或普通，僅 1 件對其他服務同仁表示不滿意，另 6 件對整體處理情形及法令規定妥適性表示不滿意或非常不滿意。本文分就「納保官」、「機關」及「法令規定妥適性」3 面向說明滿意度調查情形如下：

(1)納保官部分

納稅者對納保官之服務態度、案件辦理時效、法令嫻熟度以及中立性及客觀性部分，均表示非常滿意、滿意或普通。

(2)機關部分

納稅者對海關辦公處所指標設施、協談室錄音(影)設備、其他服務同仁及整體滿意度部分，多表示非常滿意、滿意或普通，其中 1 件對於其他服務同仁表示不滿意，另 6 件對於整體滿意度表示不滿意或非常不滿意。

(3)法令規定妥適性

納稅者對於申請之納保案件，就法令規定妥適性大多表示非常滿意、滿意或普通，其中 6 件對於法令規定妥適性表示不滿意或非常不滿意。

3.108 年度滿意度較低個案原因分析

(1)對「其他服務同仁」表示不滿意件數 1 件

申請人報運貨物進口，經海關作成之補稅處分，申請人認原承辦單位未考量其貨物為瑕疵品，核估金額過高，致給予負面評價。

(2)對「整體處理情形」及「法令規定妥適性」表示不滿意或非常不滿意共 6 件

其中 1 件係申請人經海關處分之罰鍰及補稅合計達新臺幣 242 萬，申請人於海關依規定實施保全措施，請求解除保全措施，經納保官說明相關規定，申請人於協談時表示瞭解，惟未能依規定提供足額擔保，因處理結果未如預期，認相關法令規定過於嚴格，致給予負面評價。另 5 件係同一代表人以 4 間不同公司名義分別向基隆關及臺北關申請救濟諮詢與協助，因復查結果未如申請人預期，雖經納保官表示納保制度與復查係不同權利保護制度，申請人仍給予負面評價。

參、納保案件分析與建議

本文就海關納保官 108 年度處理之個案，擇取 2 案較具代表性之案件，提出評論與建議供海關日後辦理類似案件參考。

一、○○有限公司不服基隆關事後稽核，懷疑其有低報價格情事案

(一)本案為 108 年度之稅捐爭議溝通與協調案件，該類案件海關共受理 6 件，占 108 年度整體受理案件(48 件)12.5%(如表 4)，涉及貨物完稅價格核定及通關程序等關務案件 4 件，涉及違反海關緝私條例案件 2 件，申請貨物完稅價格核定及通關程序約占稅捐溝通協調案件 66.67%，為此類稅捐爭議之大宗。

(二)本案納保官處理情形

- 1.納稅者至關本部說明案情，納保官及稽核課承辦同仁向其說明依據系統查得資料，價格差異頗大，調查尚屬有據。
- 2.納稅者補充提供與出口商往來信件，說明發票格式差異及優惠價格原因。
- 3.納保官向納稅者解釋完稅價格應加計之費用；¹⁴本案無積極違法事證，惟納稅者無形勞務是否列本案完稅價格，事涉稽核專業，由稽核單位續行研議。

(三)審理結果

面談結束後，納保官復與納稅者電話聯繫，其表示可接受一定金額之補稅處分，並經納保官轉知稽核單位，經納保官協助後，納稅者未續提行政救濟。

(四)評論與建議

- 1.分析本案納保官處理之過程，因海關查核人員查無該公司有積極之偽、變造發票事證，經詳細解釋關稅法相關核價規定，並獲得納稅者理解後，海關作成一定金額之補稅處分，納稅者未再提起行政救濟，堪稱相當成功之溝通協調案件範例。
- 2.由於海關核定完稅價格案件為稅捐爭議之主要來源，¹⁵納稅者因不熟悉關稅法或其他法規，認為海關人員常憑一己之主觀臆測或參考其他競爭廠商之口頭意見，任意更改進口之原始申報價格，歧見益深。若能藉由處理類似爭議案件經驗，將

¹⁴ 此指進口貨物真確的完稅價格，應包括關稅法第 29 條第 3 項規定之應加減費用，非僅交易當時針對當次貨物付出之貨款。

¹⁵ 關稅法第 29 條至第 42 條規定。

核價原則予以客觀並法制化，以本案為例，進口貨物似確因進口人曾提供出口商完整本地法令諮詢協助及開發客戶等努力，因而取得相對優惠價格，此類進口人於貨物進口前所為之無形勞務，是否應列入完稅價格計算殊值討論，倘海關能有所借鏡並訂定明確原則，終能彌縫於無形，達成徵納雙方之和諧共識。

二、○○股份有限公司不服基隆關認定虛報貨物品質、逃漏進口稅款處分書案

(一)本案為 108 年度之行政救濟諮詢與協助案件，該類案件海關共受理 22 件，占 108 年度整體受理案件(48 件)45.83%(如表 4)。其中關務案件 8 件，緝私案件 14 件，以緝私案件占行政救濟諮詢與協助案件 64%最多，該類案件件數及比例均較上年度為高，關務案件件數則與上年度相近。

(二)本案納保官處理情形

- 1.納保官與承辦同仁溝通討論，英文貨名申報有誤，原認屬虛報尚非無據，惟其貨名欄大項足徵材質為瓷器，貨名申報之明顯錯誤似具客觀合理事由，得認未達虛報程度。
- 2.納保官與納稅者聯繫告知進口前多加注意即可避免此類問題。

(三)審理結果

基隆關 108 年 1 月 31 日基普五字第 1071006223 號復查決定書，撤銷原處分。

(四)評論與建議

- 1.自本案納保官辦理納保事項之處理書觀之，納稅者報運進口中國大陸產製之「ORNAMENTAL ARTICLE OF PORCELAIN」1 批，案內第 1 項原申報「DESIGN：TAIHE POLYETHYLENE BOTTLE」，經海關認定虛報貨物品質，逃漏進口稅款，予以核發罰鍰處分書，納稅者不服，申請復查並請求納保官協助。基隆關復查會最終採認納稅者主張報單貨名出現「聚乙烯」純係翻譯錯誤導致，且稅率亦申報正確，應未達虛報程度等由，撤銷原處分。
- 2.本案係納稅者已提起行政救濟，再請求納保官協助之案件，原可藉納稅者提起復查審視原處分之適法性。雖然基隆關納保官認為英文貨名申報有誤，原認屬虛報尚非無據，但也同時承認報單貨名欄大項已足徵材質為瓷器，應屬明顯錯誤，納

保官扮演稽徵機關與納稅者重要橋樑，應期許除自原處分機關之視角觀察進口人報關行為，更應改從一般納稅者之角度，以同理心試想同樣情形發生於自身，應如何自處？貨名是否達虛報程度一直是海關實務操作上難解之痛，所謂客觀合理事由之提出，亦往往流於主觀決斷。本案從報單貨名欄大項及申報稅率，即知是明顯疏誤不存在任何可罰性，納保官若欲預防類此案件走上爭訟之途，或可從通關實務面及海關人員訓練面著手，力求執法合乎情理。

肆、結論

任何一部法律自制定開始，均有其獨特之發展脈絡，隨制定時之時空背景與社會氛圍，賦予其具時代意義。法律之價值貴在實踐，如同納保法為保障納稅義務人憲法上基本權利之實現，必須不斷反覆地浴血奮戰，絕非僅止於字裡行間口號式之吶喊，而是透過一次又一次之真實案例，無論在國稅或關稅領域，由納保官與納稅義務人從抗衡、爭執，到最後各退一步尋得解決方案。這並非一簡單過程，也非一蹴可及，但因有納保法之制定，使得納稅義務人擁有足資與稅捐稽徵機關分庭抗禮之武器；從另一個角度切入，稅捐稽徵機關也因納保官之設置及納保法之施行，於程序或實體上皆須符合正當調查程序，重新審視核定稅捐之適法與正當性，以實現法治國原則。本文認為在納保法之推展下，可期待建立公平稅捐債權債務關係，一個理想之納稅者權利保護新紀元就此展開。