

高雄高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭

114年度訴字第289號

民國115年1月15日辯論終結

原告 豐彰國際貿易有限公司

代表人 林嵐森

訴訟代理人 王永菖 律師

徐弘儒 律師

上一人

複代理人 杜承翰 律師

被告 財政部關務署高雄關

代表人 劉芳祝

訴訟代理人 韓嘉誼

蕭焜元

上列當事人間虛報進口貨物事件，原告不服財政部中華民國114年6月19日台財法字第11413920830號（案號：第11400026號）訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：原告委由○○物流有限公司（下稱○○公司）於民國110年1月6日向被告報運進口西班牙產製FROZEN SHARKFINS(PRIONACE GLAUCA)冷凍鯊魚翅（水鯊）（進口報單號：第00／／00／000／00000號，計3項；下稱系爭貨物），申報單價CFR USD6/KGM；經電腦核列以貨物查驗（C3X）方式通關，並依關稅法第18條第1項規定，按原告申報之價格，先行徵稅放行，事後再加審查。嗣被告實施事後稽核，報單賣方西班牙供應商0000000 00000 0.0.（下稱C商）稱本案

01 報關發票非其所簽發，係訂單客戶即訴外人香港商00000 00
02 00 0000000 0000000要求其出貨給原告，並提供存檔發票。
03 被告依C商之存檔發票，依關稅法第29條規定，按查得之實
04 際交易價格核定3項貨物完稅價格分別為新臺幣（下同）1,0
05 97,209元、1,191,932元、1,457,472元；合計關稅655,657
06 元、營業稅220,113元、推廣貿易服務費1,498元，並審認原
07 告涉有繳驗偽造發票，虛報進口貨物價值，逃漏稅費之情
08 事，以113年7月22日113年第11300547號處分書（下稱原處
09 分）追徵所漏進口稅費496,248元（計算式：追徵關稅370,8
10 88元+追繳營業稅124,512元+追徵推廣貿易服務費848元=49
11 6,248元）外，亦依海關緝私條例第37條第1項第2款、第3款
12 規定，參據「緝私案件裁罰金額或倍數參考表」所訂違章情
13 節，處所漏關稅額2.5倍之罰鍰計927,220元；海關緝私條例
14 第44條、加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第51
15 條第1項第7款、貿易法第21條第1項等規定，及「稅務違章
16 案件裁罰金額或倍數參考表」所定違章情節，並按所漏營業
17 稅額處1.5倍之罰鍰計186,768元。原告不服，申請復查，未
18 獲變更，提起訴願，亦遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

19 二、原告起訴主張及聲明：

20 （一）主張要旨：

- 21 1、○○公司實際負責人簡○○向原告借牌，並與訴外人「蒙
22 ○○」冒用C商名義，偽造商業發票、出貨證明、捕撈證
23 明、船舶噸位證明，漁船證明等文件，再由簡○○以原告
24 名義填載貨品進口同意書、進口報單及出口報單。原處分
25 所處罰之繳驗偽造發票、虛報完稅價格及逃漏稅捐各節之
26 實際行為人係簡○○，而非出借牌照之原告。
- 27 2、財政部關務署105年12月30日台關緝字第0000000000號函
28 有提及若有冒名報關、逃避管制或其他相類情形，應另外
29 實質調查認定違章行為人究責，不再以出名為限，是原處
30 分之行為人應係簡○○，而非原告。

01 3、原告係單純無償借牌予○○公司實際負責人簡○○，未與
02 簡○○共謀，不構成過失，依行政罰法第7條第1項及納稅
03 者權利保護法第16條第1項，不應處罰，被告對原告裁罰
04 漏繳進口稅額2.5倍罰鍰及漏繳營業稅1.5倍罰鍰，於法無
05 據。

06 4、縱引財政部關務署110年8月12日台關緝字第0000000000號
07 函，則充其量原告僅應補繳所漏關稅及營業稅已足，而不
08 應裁處2.5倍及1.5倍之罰鍰。

09 5、原告已將牌照借給○○公司使用，僅依照○○公司指示在
10 相關文件上用印，原告並非真正買方，豈會知悉蒙○○與
11 C商並無真實交易？且係○○公司提出商業發票向被告申
12 報進口，原告豈可能會「預見所繳驗之發票可能係偽
13 造？」被告及訴願機關認定與事實不符，也違背經驗法則
14 及論理法則，原處分（含復查決定）及訴願決定均有違
15 誤。

16 （二）聲明：原處分（含復查決定）及訴願決定均撤銷。

17 三、被告答辯及聲明：

18 （一）答辯要旨：

19 1、有關報運或違章行為主體之認定，係以顯名主義為原則
20 ，亦即應以報單上出名之收貨人為斷，蓋名義上之收貨人
21 與第三人是否另有其他內部法律關係或約定，海關自外觀
22 上均無從知悉查證，且名義上之收貨人既願出名，自應承
23 擔相應可能發生之法律責任。是以，倘名義上進口人涉有
24 繳驗偽造發票，虛報貨物價值，逃漏進口稅費情事，其既
25 願出名，客觀上屬關稅法第6條所定納稅義務人，又無虛
26 捏人頭或冒名報關等情，自應以納稅義務人身分，就繳驗
27 偽造發票之行為負責（財政部關務署110年8月12日台關緝
28 字第0000000000號函意旨參照）。原告知情並借牌給○○
29 公司報關進口系爭貨物，並非遭虛捏人頭冒名報關，是以
30 原告確為形式外觀上之合法貨主，縱非實際貨主，惟既
31 願擔任名義進口人，仍負有誠實申報貨物價值及檢附真實

01 且正確之商業發票之義務，所繳驗之發票經查證為偽造
02 核有繳驗偽造發票，虛報進口貨物價值，逃漏稅費之違
03 章，被告以原告該當海關緝私條例第37條第1項第2款及第
04 3款之行為人，核認為違章受處罰對象，洵無違誤。

05 2、原告在未經查證本件貨物之實際交易狀況、付款情形與發
06 票來源，及未取得相關正確交易文件佐證下，逕以蒙○○
07 提出之C商名義簽發予原告之商業發票向被告申報，經被
08 告依駐外單位查證結果，原告所繳驗之報關發票係屬偽
09 造，而涉有繳驗偽造發票，虛報進口貨物價值，逃漏稅費
10 之違章，且不違背其本意，是無論原告是否可預見所繳驗
11 之報關發票係偽造，或與○○公司為共謀關係，尚待刑事
12 偵辦結果，然被告審認原告前揭違章行為係屬故意，應予
13 處罰，核無不合。

14 3、原告故意繳驗偽造發票，虛報進口貨物價值，逃漏稅費之
15 違章事實明確，且原告並未於被告裁罰處分核定前以足額
16 保證金抵繳所漏稅額，被告依前揭規定，分別處所漏進口
17 稅額2.5倍、所漏營業稅額1.5倍罰鍰，並追徵其所漏稅
18 款，均屬於法有據。

19 (二) 聲明：原告之訴駁回。

20 四、爭點：

21 (一) 被告以原告具名報關，並為系爭貨物之收貨人，屬關稅法
22 第6條之納稅義務人，就系爭貨物有繳驗不實發票，虛報
23 進口貨物價值之違章行為，有無違誤？

24 (二) 被告追徵原告所漏進口稅費496,248元（計算式：追徵關
25 稅370,888元+追繳營業稅124,512元+追徵推廣貿易服務費
26 848元=496,248元），並按所漏關稅額處2.5倍之罰鍰92
27 7,220元及按所漏營業稅額裁處1.5倍之罰鍰186,768元，
28 是否適法？

29 五、本院之判斷：

30 (一) 事實概要欄所載之事實，業經兩造分別陳述在卷，並有海
31 運提單（本院卷第137頁）、進口報單（本院卷第97頁至

01 第99頁；第139頁至第141頁）、偽造之發票（本院卷第14
02 3頁）、C商之存檔發票（本院卷第145頁）、原處分（原
03 處分卷1第23頁至第25頁；本院卷第19頁至第21頁）、復
04 查決定（本院卷第23頁至第28頁）及訴願決定書（本院卷
05 第29頁至第37頁）附卷可稽，堪予認定。

06 (二) 應適用之法令：

07 1、關稅法：

08 (1)第6條：關稅納稅義務人為收貨人、提貨單或貨物持有
09 人。

10 (2)第29條第1項、第2項：（第1項）從價課徵關稅之進口貨
11 物，其完稅價格以該進口貨物之交易價格作為計算根據。

12 （第2項）前項交易價格，指進口貨物由輸出國銷售至中
13 華民國實付或應付之價格。

14 (3)第94條：進出口貨物如有私運或其他違法漏稅情事，依海
15 關緝私條例及其他有關法律之規定處理。

16 2、海關緝私條例

17 (1)第37條第1項第2款、第3款：報運貨物進口而有下列情事
18 之一者，得視情節輕重，處所漏進口稅額5倍以下之罰
19 鍰，或沒入或併沒入其貨物：……二、虛報所運貨物之品
20 質、價值或規格。三、繳驗偽造、變造或不實之發票或憑
21 證。

22 (2)第44條：有違反本條例情事者，除依本條例有關規定處罰
23 外，仍應追徵其所漏或沖退之稅款。但自其情事發生已滿
24 5年者，不得再為追徵或處罰。

25 3、貿易法第21條第1項：為拓展貿易，因應貿易情勢，支援
26 貿易活動，主管機關得設立推廣貿易基金，就出進口人輸
27 出入之貨品，由海關統一收取最高不超過輸出入貨品價格
28 萬分之4.25之推廣貿易服務費。但因國際條約、協定、慣
29 例或其他特定原因者，得予免收。

30 4、營業稅法第51條第1項第7款：納稅義務人，有下列情形之
31 一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處5倍以下罰鍰，並得

01 停止其營業：……七、其他有漏稅事實。

02 5、稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表：

03 稅法條次及內容：第51條第1項第7款。違章情形二、進口
04 貨物逃漏營業稅者。裁罰金額或倍數一、按所漏稅額處1.
05 5倍之罰鍰。但符合第二點規定者，優先適用該點規定。

06 6、緝私案件裁罰金額或倍數參考表：

07 海關緝私條例條次及內容：第37條第1項。違章情形：
08 二、所漏進口稅額逾新臺幣10萬元至50萬元。裁罰金額或
09 倍數：處所漏進口稅額2.5倍之罰鍰。但有下列情形之一
10 者，處2倍之罰鍰：一、於裁罰處分核定前，已補繳稅款
11 或同意以足額保證金抵繳。……。

12 (三)原告縱係出借牌照供第三人進口貨物，仍不能豁免其虛報
13 進口貨物價值、繳驗偽造發票而涉及逃避管制之違章責
14 任：

15 1、按海關緝私條例第4條規定：「本條例稱報運貨物進口、
16 出口，謂依關稅法及有關法令規定，向海關申報貨物，經
17 由通商口岸進口或出口。」參諸同條例第37條第1、3項之
18 規範意旨可知，貨物進口人報運進口貨物，負有據實報明
19 所運貨物名稱、品質、數量、重量的誠實申報義務。故海
20 關緝私條例第37條所稱「虛報」，係以原申報與實際進口
21 貨物是否相符為認定依據，當原申報與實際進口貨物現狀
22 不符時，即違反誠實申報的作為義務，構成虛報。又在貿
23 易實務上，進口貨物報關時須填報貨物申報書，表明收貨
24 人之名稱，作為關稅納稅義務之歸屬主體，故如係進口貨
25 物之收貨人，即屬關稅法之納稅義務人，而進口貨物採主
26 動申報及海關查驗之制度，為確保進口稅捐核課暨貨物查
27 驗之正確性，貨物進口人負有誠實申報進口貨物名稱、品
28 質、數量等事項之法律上義務，故貨物進口人有注意申報
29 內容與實際到貨是否相符之注意義務。惟如收貨人有授權
30 或委託他人以自己名義代為處理進口貨物事務，則具名之
31 收貨人即委託人方為關稅法之納稅義務人，非謂實際處理

01 進口貨物事務之受託人始為關稅納稅義務人。準此，受託
02 人就其受託處理進口貨物事務有故意或過失時，依民法第
03 224條前段規定，委託人本應與自己之故意或過失負同一
04 責任，縱使受託人有逾越授權之違約情事，除非委託人就
05 該代理人或使用人之行為已盡監督管理責任而無故意或過
06 失可指，否則委託人仍須於外部擔負受託人之行為責任，
07 另於內部關係追究受託人違約之損害賠償。

08 2、原告與○○公司協議借牌，供○○公司使用原告名義，為
09 香港非法魚翅走私業者「蒙○○」（真實姓名年籍不詳）
10 辦理非法魚翅進出口。蒙○○於不詳時間冒用C商名義，
11 偽造系爭貨物之商業發票等申請進口所需文件後，交付予
12 ○○公司，再由○○公司人員以原告名義填載貨品進口同
13 意書申請書，並將申請書交予原告用印。嗣以原告名義填
14 製進出口報單，藉以將系爭貨物先行輸入我國，再轉口至
15 中國等情，經本院依職權調閱臺灣高雄地方法院114年度
16 訴字第215號案件電子卷全卷核閱無誤，且有○○公司人
17 員黃○○與原告人員許○○之LINE對話截圖（本院卷第87
18 頁至第89頁）、進口報單（本院卷第97頁至第99頁、第12
19 9頁至第135頁）、偽造之商業發票（本院卷第143頁）、C
20 商之存檔發票（本院卷第145頁）等附卷可稽，足認原告
21 確有借牌供第三者使用，並以原告名義報關進口之事實。

22 3、原告出借牌照供第三者使用，並以原告名義報關進口，自
23 為系爭貨物進口人，依前揭規定及說明，原告即為關稅法
24 之納稅義務人，不因借牌行為而改變其納稅義務，應負有
25 注意申報進口貨物內容與實際到貨相符之責，原告既疏於
26 事先防範，致生虛報貨物價值，逃避管制情事，自屬有過
27 失。倘原告因而受有何損失，應依內部關係向實際偽造商
28 業發票、出貨證明等文件之人求償。因此，原告稱偽造商
29 業發票、出貨證明等文件係簡○○與「蒙○○」，原告不
30 知情，且未與簡○○共謀，原告並無故意、過失，不應對
31 之處罰云云，並不可採。

01 4、參諸司法院釋字第521號解釋：「依海關緝私條例第36
02 條、第37條規定之處罰，仍應以行為人故意或過失為其責
03 任條件，本院釋字第275號解釋應予適用。」之意旨可
04 知，海關緝私條例第37條關於虛報行為之處罰，不以故意
05 為限，縱行為人係過失違反該條例，亦得予以處罰。另原
06 告既為系爭貨物進口時申報為收貨人，即為系爭貨物之進
07 口人，同時為進口報單所載納稅義務人，有據實報明所運
08 貨物名稱、品質、規格、數量、重量、價值等義務，卻出
09 借牌照且未盡監督義務，致生繳驗不實發票，虛報進口貨
10 物價值之情事，核有過失，是被告以原告為本件違章案之
11 受處分人，自無違誤。

12 5、海關緝私條例第37條第1項規定係處罰「虛報」行為，並
13 未排除處罰過失，且其立法目的係要求「貨主」及「報運
14 人」均應盡誠實申報義務，以維護正常貿易行為。縱原告
15 非實際進口系爭貨物及繳驗不實發票之人，惟原告既出借
16 牌照予他人供其進口系爭貨物，自應認識出借牌照可能產
17 生被人利用從事不法之可能，難謂原告就系爭貨物報運進
18 口涉及違章情事無可歸責之事由。原告主張應以系爭貨物
19 實質違規人為裁罰對象等語，尚有誤解，並不足採。

20 (四)被告追徵原告進口稅費共496,248元（包括關稅370,888
21 元、營業稅124,512元，及推廣貿易服務費848元），並裁
22 處所漏進口稅額2.5倍之罰鍰927,220元及所漏營業稅額1.
23 5倍之罰鍰186,768元，並無違誤。

24 1、原告借牌供他人以自己名義報運進口貨物，自應審慎注意
25 遭人利用以從事不法之可能性，善盡其注意義務，必要時
26 應採取相當措施，防止違章情事之發生。惟原告疏未查證
27 及監督，致生本件虛報進口貨物之情事發生，堪認其仍負
28 有應注意能注意而不注意之過失責任，自應受罰。被告認
29 其違反首揭海關緝私條例第37條第1項第2款、第3款之規
30 定，除據同條例第44條規定追徵所漏進口稅費496,248元
31 （包括關稅370,888元、營業稅124,512元，及推廣貿易服

01 務費848元)，並按所漏關稅額370,888元裁處2.5倍之罰
02 鍰計927,220元；涉及逃漏營業稅部分，則依營業稅法第5
03 1條第1項第7款及稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表所
04 訂違章情節，按所漏營業稅額124,512元處1.5倍之罰鍰計
05 186,768元。核其裁量權之行使並無不當，尚屬適法處
06 置。原告訴訟論旨求予撤銷訴願決定、復查決定及原處
07 分，難認有理由。

08 2、按緝私案件裁罰金額或倍數參考表：海關緝私條例條次及
09 內容：第37條第1項。違章情形：二、但書規定無庸處所
10 漏進口稅額2.5倍之罰鍰，而僅處所漏進口稅額2倍之罰鍰
11 者，係基於行為人裁罰處分核定前，已將稅款補繳或已提
12 供足額保證金供抵繳，節省稽徵機關稽徵成本，故降低其
13 裁罰倍數。故而，倘行為人雖同意提供足額保證金抵繳，
14 卻始終未提出，因對稽徵成本之降低無益，亦難據以享受
15 裁罰倍數降低之優惠。經查，原告雖於原處分核定前之11
16 2年間出具「減輕裁罰聲明書」表明承認違章事實並同意
17 於裁罰處分核定前補繳稅款或以足額保證金抵繳（原處分
18 卷4第1頁至第2頁），後被告以113年6月18日高港業二字
19 第0000000000號函檢送「國庫專戶存款收款書兼匯款申請
20 書」，請原告於文到翌日起14日內繳納，並載明「請於旨
21 揭期限內繳納，逾期視為放棄減輕裁罰權利」，然原告於
22 期限屆至前均未繳納（原處分卷4第3頁至第7頁；本院卷
23 第177頁），難認原告於裁罰處分核定前，有何補繳稅款
24 或提供足額保證金供抵繳以減省稽徵成本之行為，原告主
25 張有出具「減輕裁罰聲明書」同意以足額保證金抵繳，縱
26 未實際繳納，亦得據以享受裁罰倍數降低至2倍之優惠云
27 云，顯非可採。

28 (五)綜上所述，原處分（含復查決定）於法並無違誤，訴願決
29 定予以維持，亦無不合，原告訴請撤銷，為無理由，應予
30 駁回。本件事證已臻明確，兩造其餘主張及陳述，經核於
31 判決結果不生影響，爰不逐一論列，附此敘明。

01 六、判決結論：原告之訴為無理由。

02 中 華 民 國 115 年 1 月 29 日

03 審判長法官 林 彥 君

04 法官 黃 堯 讚

05 法官 邱 美 英

06 一、上為正本係照原本作成。

07 二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院高等行政訴訟庭
08 提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內
09 補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，
10 應於判決送達後20日內補提上訴理由書（均須按他造人數附
11 繕本）。

12 三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，
13 逕以裁定駁回。

14 四、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書（行政訴訟
15 法第49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不
16 委任律師為訴訟代理人（同條第3項、第4項）。

17

得不委任律師為 訴訟代理人之情形	所需要件
(一)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1. 上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、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，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
(二)非律師具有右列情形之一，經最高	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。

01

行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	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(一)、(二)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(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。	

02

中 華 民 國 115 年 1 月 30 日

03

書記官 祝 語 萱