

臺中高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第二庭
110年度訴字第100號
民國114年4月10日辯論終結

原告 貿喜實業有限公司

元弘泰股份有限公司

冠果實業有限公司

共同

代表人 施灼杭

原告 薩摩亞商曜聖有限公司台灣分公司

代表人 施蔡月霞

共同

訴訟代理人 蔡宜宏 律師

戴敬哲 律師

被告 財政部關務署臺中關

代表人 陳木生

訴訟代理人 張瑋玲

李育琪

上列當事人間因虛報進口貨物事件，原告不服財政部中華民國110年2月26日台財法字第10913946230號、110年2月26日台財法字第10913945080號、110年2月26日台財法字第10913943920號、110年2月26日台財法字第10913945270號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

□原告之訴駁回。

01 □訴訟費用由原告負擔。

02 事實及理由

03 壹、程序事項：

04 本件被告代表人原為劉莉莉，嗣變更代表人為陳木生，並經變
05 更後代表人具狀聲明承受訴訟（見本院卷1第455-459頁），核
06 無不合，應予准許。

07 貳、實體事項：

08 □事實概要：

09 (一)原告元弘泰股份有限公司（下稱元弘泰公司）、貿喜實業
10 有限公司（下稱貿喜公司）、冠果實業有限公司（下稱冠
11 果公司）、薩摩亞商曜聖有限公司台灣分公司（下稱曜聖
12 公司）（以下合稱原告），於民國104年至106年間分別向
13 被告報運進口新鮮水果共42批（原告元弘泰公司申報進口
14 報單第DA/AA/04/154/30005號等34批；原告冠果公司向申
15 報進口報單第DA/AA/06/135/W3187號等3批；原告貿喜公
16 司申報進口報單第DA/AA/04/154/30083號等3批；原告曜
17 聖公司申報進口報單第DA/BE/06/155/W3216號等2批，詳
18 如附表2所示，下合稱系爭水果），被告依關稅法第18條
19 第2項規定，准原告繳納相當保證金，先行驗放，事後再
20 加審查。

21 (二)嗣被告據臺灣彰化地方檢察署（下稱彰化地檢署）通報、
22 檢舉與查得資料及財政部關務署基隆關（下稱基隆關）檢送
23 資料，原告集團實際負責人均為施灼杭，於104年至106年
24 間向財政部關務署基隆關、臺北關、高雄關及被告報運進
25 口新鮮水果共663批（包含本件涉案報單42份，詳如附表2
26 所示）之查核結果，依關稅法第29條規定，改按實際查得
27 交易價格核估完稅價格（詳如附表2所示），並審認原告
28 涉故意虛報貨物價值，逃漏進口稅費之違章成立，而分別
29 以108年第10800275號等計42份處分書（詳如附表2所示，
30 下合稱原處分），依海關緝私條例第37條第1項第2款、第
31 44條規定及參考緝私案件裁罰金額或倍數參考表（下稱裁
32 罰參考表）所訂違章情節，分別處所漏關稅額1.5倍至2.5

01 倍之罰鍰共新臺幣（以下未特別標明幣別者同）8,501,74
02 9元，並依同條例第44條、加值型及非加值型營業稅法
03 （下稱營業稅法）第51條第1項第7款及貿易法第21條第1
04 項規定，追徵所漏進口稅費4,848,492元（含關稅3,722,1
05 49元、營業稅1,119,664元及推廣貿易服務費6,679元，詳
06 如附表2所示），另逃漏營業稅部分，按所漏營業稅額分
07 別處以0.5倍至1.5倍之罰鍰共1,647,431元（詳如附表2所
08 示）。

09 (三)原告不服，申請復查未獲變更（被告109年3月13日中普業
10 二字第0000000000號、109年3月13日中普業二字第000000
11 0000號、109年3月6日中普業二字第0000000000號、109年
12 3月13日中普業二字第0000000000號復查決定書，詳如附
13 表1所示，下合稱復查決定），提起訴願，亦遭駁回（財
14 政部110年2月26日台財法字第00000000000號、110年2月2
15 6日台財法字第00000000000號、110年2月26日台財法字第
16 00000000000號、110年2月26日台財法字第00000000000號
17 訴願決定書，詳如附表1所示，下合稱訴願決定），原告
18 仍不服，遂提起本件行政訴訟。

19 □原告主張及聲明：

20 (一)主張要旨：

21 1.原告與境外出口商之系爭水果買賣，因水果容易腐爛之
22 特性，也是季節性產品，不易保持新鮮，經海運長時間
23 之運送尤然。原告進口後，先是將水果發送與大盤商，
24 由大盤商再送至中盤商以至小販商之過程中，常有貨物
25 腐爛之情形，經層層議價後，原告實際之售價無法事先
26 得知，故原告與境外出口商之交易方式多以寄售模式為
27 主（國內水果進出口商亦多以此模式），因此進關時最
28 終價格尚未確定（銷售完畢才能決定價格，其期間多為
29 3-6個月或以上），出口商同意以初步合意之價格先行
30 報關，由出口商開立初步合意價格之發票供原告報關，
31 並經被告按C2（文件審查）方式核定，嗣命原告繳納高
32 於申報價格之保證金後通關放行，被告並依關稅法第35

01 條核定價格（適用同法第18條貨物放行之翌日起6個月
02 核定稅額，屆期視為納稅義務人之申報核定應納稅
03 額）。故被告了解系爭水果價格均為未定，原告並未有
04 故意低報貨物價格之問題。且由進口報單所示，海關皆
05 將申報價格劃除，而另行手寫價格，可知於系爭水果進
06 口時，其進口稅費並非依申報價格計算，而悉由被告逕
07 行依關稅法第35條自行查價核定，原告也皆依被告之金
08 額繳納稅費。亦即徵納雙方皆於系爭水果進口當下即知
09 悉申報價格並非正確，且由被告決定系爭水果之合理價
10 格，並依被告決定的合理價格作成最初的課稅（費）處
11 分，殊難謂有虛報價格之情事。又貨物於進口報關時無
12 法確定價格，理論上應採預估發票申報，但海關實務上
13 多年以來皆不受理水果用預估發票申報，自不應以原告
14 未以預估發票報關，即認定原告為虛報。另被告稱原告
15 自紐西蘭進口水果，都是照報關價格為一次性付款，因
16 而主張原告進口系爭水果於進口時亦應已確定價格等
17 語，惟不同國家各有不同交易方式，如原告自紐西蘭進
18 口水果，係採買斷模式，而非寄售模式，故進口後銷貨
19 之盈虧全由原告享有或承擔。被告一再以檢察官搜索文
20 件中顯示原告稱報關發票為「dummy Invoice」，而主
21 張原告繳驗不實發票，惟檢察官搜索文件中，僅係一封
22 電郵中有採用「dummy Invoice」一語，實屬特殊例
23 外。況且，依google翻譯「dummy Invoice」一語為
24 「虛擬發票」，得理解為「暫時的、非終局確定的」，
25 而顯非被告所稱之「虛假發票」。故被告率以原告曾有
26 使用「dummy Invoice」即稱原告為繳驗不實發票，並
27 無理由。系爭水果之實付及應付價格係視進口後之銷售
28 結果而定，並無法事先預見，即屬於關稅法第30條第1
29 項第2款所稱「進口貨物之交易附有條件，致其價格無
30 法核定」或第3款所稱「依交易條件買方使用或處分之
31 部分收益應歸賣方，而其金額不明確」之情形。

01 2.在採寄售制度之情形下，價格於進口報關時尚未確定，
02 因而也都以「押款保證金」方式通關，再依關稅法第18
03 條於6個月內另行核定申報價格，自然不存在所謂故意
04 虛報價格的問題，且被告並未舉證原告有違反海關緝私
05 條例規定之情事（包括繳驗不實發票或虛報所運貨物價
06 值而逃漏進口稅）。職此，本件並無海關緝私條例第44
07 條5年時效規定之適用，而應適用關稅法第13條第1項或
08 第18條第1項規定。

09 3.被告於臺灣彰化地方法院（下稱彰化地院）108年度訴
10 字第1032號案（現繫屬臺灣高等法院臺中分院113年度
11 上訴字第1050號案，下稱系爭刑事案件），提出關於實
12 付或應付價格之資料，指出：「所謂實付或應付之價
13 格，係指買方就進口貨物已付或應付賣方，或為賣方之
14 利益所支付或應付之全部價款」，亦即實付或應付價
15 格，就是已付或應付賣方之全部價款。而原告就系爭水
16 果，支付給出口商的全部價款，就如原告所整理之實際
17 付款金額，對出口商並無其他應付款（此本屬稅捐稽徵
18 機關應舉證之事項）。職此，原告對出口商的「實際付
19 款金額」，就是關稅法第29條所稱之實付價格。彰化地
20 檢署所查扣日記帳（下稱系爭日記帳）並非所謂「內
21 帳」，原告公司紀錄之人員並不了解會計準則，且國稅
22 局對原告貿喜公司、冠果公司、元弘泰公司補徵104、1
23 05年度營利事業所得稅，不採系爭日記帳所載「進貨」
24 金額來計算，而以同業利潤標準計算，故國稅局認為海
25 關所主張之進口價格（成本）不可採。因而被告認系爭
26 日記帳「進貨」科目所載金額為系爭水果之價格，自有
27 錯誤。況縱認原告有虛報而應補稅，亦應按「實付價
28 格」計算補稅金額，方符合量能課稅原則及關稅法第29
29 條第1、2項規定。縱認原處分所認定之價格正確，但就
30 漏稅額及漏稅罰倍數，原處分係以「原處分認定之價
31 格-申報價格」基準計算，但系爭水果原本都是依被告
32 自行查價核定之價格課徵進口稅費，則若有漏稅，漏稅

01 額應為「原處分認定之價格-原核定價格」，並以此作
02 為漏稅罰倍數之基準。且原告依循業界慣例申報，且海
03 關就進口水果向來亦自行查價核定，原告行為應受責難
04 程度尚輕。且系爭水果低報，於計算應稅所得時，等於
05 成本低報，應稅所得就會高報，導致多納所得稅，所以
06 低報對國家整體稅收之影響有限，應予以減免罰鍰。

07 4.彰化地院113年6月19日108年度訴字第1032號刑事判決
08 (下稱系爭刑事判決)之當事人為施灼杭，原告未曾受
09 通知參與刑事程序(不論偵查或一審)，該判決對原告
10 自無拘束力。又判決之既判力在於主文，而不及於理
11 由，該刑事判決理由中固然稱原告短漏4千多萬元進口
12 稅費(663筆)，但此部分並無既判力(何況原告未參
13 與該案)。

14 5.聲請通知國外供應商EXPORTADORA MAGNA TRADING S. A.
15 的Peter Marshall(居間代理人)、SERVICIOS CHILFR
16 ESH LTDA.的負責人Luis Sandoval為證人進行訊問，
17 及聲請本院函請外交部囑託智利海關調查智利6家公司
18 於104年至106年間出口給原告之水果，是否皆以預估價
19 格申報出口，待原告銷售完畢後再由智利公司向智利海
20 關申報更正價格，以證明系爭水果確實於進口臺灣時尚
21 未確定價格，原告並未虛報；縱認原告進口報單未揭露
22 申報價格為預估價格，而仍應予以補稅，亦應以實際付
23 款金額(實付價格)為準計算應補稅費。請本院命被告
24 提出104年至106年國內水果進口業者以預估發票報關之
25 進口報單，以調查海關就進口水果是否向來不受理以預
26 估發票報關，而要求水果進口商以商業發票形式報關；
27 並函請恆益報關有限公司、高和報關股份有限公司提供
28 於104年至106年間，代理其他國內進口業者，向8家國
29 外出口商進口蘋果、葡萄、櫻桃或桃子之進口報單，以
30 調查上列報關業者代理國內進口商向上開相同國外出口
31 商進口水果產品之報關情形為何，是否有使用預估發票
32 辦理報關之情形。

01 (二)聲明：

02 訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

03 □被告答辯及聲明：

04 (一)答辯要旨：

05 1.原告於進口前請出口商提供報價、真實商業發票等以計
06 算成本，並參據進貨單日報表及系爭日記帳帳載內容，
07 徵諸「進貨金額」即係系爭水果進入我國關稅領域時之
08 實際交易價格；原告所稱應扣除之在臺銷售情形、相關
09 成本費用等，按被告查得結果及原告提供與出口商議價
10 電郵上載之來往日期，經核多於貨物進口數月後始發生
11 並登記入帳，且內容未明，自無法作為核價依據，甚難
12 採憑。原告冠果公司SOP標準作業流程手冊（下稱SOP手
13 冊）所示：「若當櫃有虧損，則請示施總是否有要向出
14 口商索賠……」、「……若貨物狀況是正常的，虧損原
15 因為市場不好，則尾款需直接支付」、「CREDIT-若貨
16 物品質有誤，國外願意賠償，則填國外賠償金額」，據
17 上可知原告所稱之在臺銷售情形、相關成本費用，係專
18 指因品質異常而向出口商索賠者，不包含因市場銷售狀
19 況產生之虧損；然即便系爭水果有規格、品質不符或損
20 壞等情況，原告報運系爭水果進口時，並未向被告提出
21 符合關稅法第50條及第51條規定有關損壞、賠償或調換
22 貨物要件之主張或事證，且因市場銷售狀況產生之虧
23 損，即便國外供應商嗣後同意給予原告折扣，亦非關稅
24 法規定申報進口時稅基得減免事由，故均不得由交易價
25 格扣除。原告所稱之價格未定，應係指貨物進口後，與
26 出口商協商折讓之數額未定，而非進口申報時交易價格
27 未定，依租稅法定主義，上開爭議事項非屬關稅法上可
28 扣除事由，又原告進貨單日報表、系爭日記帳所載系爭
29 水果金額均已確定，而該金額最後並未修正，益見並無
30 所稱進口報關時交易價格未定情事，且原告之誠實申報
31 義務，不因其聲稱之「實務、業界慣例」即可免除。又
32 基隆關另查得原告自紐西蘭進口，適用關稅稅率0%者

01 共173份報單，進口申報價格均係按帳載「進貨」金額
02 （亦即實際交易價格）申報，其中部分報單之內帳資
03 料，亦有原告所稱折扣事項，然其並未就該等折扣事項
04 向海關主張扣除。另原告與國外供應商往來電子郵件內
05 容略以：貨物將進口，惟只有dummy invoice，故請供
06 應商提供real commercial invoice（真實商業發
07 票），以計算成本。依據原告內部作業流程，於ETA
08 （貨物預計到達時間）前3至4週跟催進口文件（真實IN
09 VOICE、DUMMY INVOICE、PACKING LIST、BILL OF LADI
10 NG、PHYTOSANITARY CERTIFICATION、CERTIFICATION O
11 F ORIGIN等），收到文件後將相關資料紀錄於海運黃單
12 及進貨單日報表，同時作為計算最後付款金額之計算基
13 礎（其以貨物進口櫃號作為載有實際交易價格之進貨日
14 報表及系爭日記帳帳載內部發票編號，可徵其於進貨記
15 帳時即已確知各櫃貨物實際價格），顯見原告於申報價
16 額時即已知悉各櫃貨物實際價格，卻仍持憑金額較低之
17 DUMMY INVOICE向海關申報。綜上各節均可知原告進口
18 時即知實際交易價格，且知應以實際價格作為各次交易
19 之對價，並無所稱貨物價格未定，僅能以暫訂價格報關
20 情事。

21 2.原告依法負有誠實申報義務，進口報單「納稅辦法」填
22 載之內容，與原告應負之誠實申報義務係屬二事，原告
23 之誠實申報義務不因「納稅辦法」欄填載代碼62（估價
24 未決）而解免，亦即無論案件是否經海關查價程序，原
25 告均應按實申報，原告明知系爭水果真實交易價格卻不
26 據實以報，反欲以申報時填載「估價未決」作為其無虛
27 報故意之證明，顯無理由。預估發票制度於海關行之有
28 年，並未因產業別而有適用差異，惟仍須補正商業發
29 票，故屬關稅法第18條第3項規定之範疇。被告轄區雖
30 未見水果類進口人提出預估發票申請，而於其他產業並
31 非少見，例如石化業、化學品、醫療器材等等，原告既
32 未聲明檢附之發票為預估發票且價格尚未確定，於海關

01 認價格無法即時核定時，本即應依關稅法第18條第2項
02 規定押款放行，事後審核價格，並依序遵從關稅法第31
03 條至第35條規定核定完稅價格，審核價格之原則與一般
04 案件無異。

05 3.由系爭日記帳等帳證資料轉出之損益表，係由眾多項目
06 構成，本無法由損益表呈現虧損即認定日記帳「進貨」
07 科目錯誤；且系爭日記帳載有日期、會計科目、摘要說
08 明等資訊，被告透過報單貨櫃號碼、進貨單日報表之單
09 據號碼交互比對，依序對應本件涉案報單之進貨日期、
10 進貨金額、付款帳戶、付款日期及付款金額，並據以得
11 知，原告支付國外供應商貨款，係以日記帳帳載金額
12 （均高於報關申報金額）扣除或加計所稱賠償費用等調
13 整事項後，再以公司名義從臺灣匯出報關申報金額（可
14 能於進口日前、後支付），差額部分（短報金額/尾
15 款）則由香港帳戶（SUN SMILE GLOBAL LIMITED、ALL-
16 STAR GROUP CO., LTD）匯出。又系爭日記帳帳載之付款
17 紀錄多可與中央銀行外匯局外匯支出明細表、原告臺灣
18 與香港帳戶匯出款資料、T/T PAYMENT（與國外出口商/
19 供應商對帳）相互勾稽，足堪採認帳載內容可信，系爭
20 水果真實交易價格為原告帳載金額，而非報關金額，且
21 上開查得事證與檢舉人檢舉內容所稱相符。原告明知原
22 申報價格非實際交易價格，金流並配合分次操作，致生
23 本件虛報進口貨物價值、逃漏稅費之違章，主觀上具有
24 虛報價值違章之故意，被告依關稅法第29條規定，按查
25 得之實際交易價格核估完稅價格，依首揭規定論處，實
26 無違誤。原告所稱「實際支付金額」，係指扣除所稱
27 「進貨折讓、賠償收入、佣金」等後所支付金額（原告
28 於貨物進口數月後，給付出口商尾款時，以貨物品質問
29 題或市場銷售不佳等事由，嗣後請求出口商給予折扣），
30 並非關稅法第29條規定之交易價格（進口貨物由
31 輸出國銷售至中華民國實付或應付之價格）。而依稅捐
32 法定主義，上開「進貨折讓、賠償收入、佣金」等，因

01 不符合關稅法第50條、第51條要件，或非屬關稅法所定
02 稅基減免事由，故均不得扣除。原處分各報單均應依查
03 得實際交易價格（即帳載進貨金額）核價，不因所稱實
04 際支付金額高低而異。

05 4.原補稅處分因發現違章新事實而予以變更，改依海關緝
06 私條例裁處如原處分，除原告曜聖公司所涉2案（序號4
07 1及序號42）適用減輕裁罰倍數外，其餘案件雖原告曾
08 表示有意願簽署聲明書，惟就核價及核定之補稅數額不
09 同意，然該表示，與相關減輕處罰規定之繳清及足額保
10 證金抵繳未符，故仍依其各稅漏稅額，裁處相對應之裁
11 罰倍數。原告曜聖公司所涉2案，序號41因原補稅處分
12 已徵起原處分應追徵稅款，爰依裁罰金額或倍數參考表
13 之意旨予以減輕裁罰倍數；序號42則因進口人同意以足
14 額保證金抵繳進口稅款，符合裁罰倍數減輕要件，亦適
15 用減輕裁罰倍數。

16 5.施灼杭為原告冠果公司、貿喜公司、元弘泰公司之代表
17 人及曜聖公司之經理人，並為實際負責人，本件由彰化
18 地檢署發動搜索並扣押相關證據，再由被告據以認事用
19 法，作成原處分，檢察官另以商業會計法、刑法詐欺得
20 利罪等罪名起訴，並經系爭刑事判決有罪，顯見系爭刑
21 事案件與本件為同一具體事實，其判決及相關事證應得
22 援以為據。

23 (二)聲明：

24 原告之訴駁回。

25 爭點：

26 (一)原告報運系爭水果進口，有無虛報所運貨物價格之情事？

27 (二)原告有無違反海關緝私條例第37條第1項第2款及營業稅法
28 第51條第1項第7款規定之故意？

29 本院的判斷：

30 (一)事實概要記載之事實，有原告向被告申報之系爭水果進口
31 報單（下稱系爭進口報單）（見原處分卷3，詳參附表
32 2）、原告進貨日報表、系爭日記帳及T/T PAYMENT通知、

01 外匯支出明細表、香港帳戶匯款資料（見原處分卷4，詳
02 參附表2）、原處分及送達證書（見原處分卷1第77-173
03 頁）、彰化地檢署檢察官108年8月20日108年度偵字第960
04 號、第8179號、第8413號及第8469號起訴書（見原處分卷
05 1第33-49頁）、復查決定及送達證書（見原處分卷1第183
06 -241頁）、訴願決定（見本院卷1第43-129頁）等證據可
07 以證明。

08 (二)原告報運系爭水果進口，有虛報所運貨物價格之情事，具
09 有違反海關緝私條例第37條第1項第2款及營業稅法第51條
10 第1項第7款規定之故意：

11 1.應適用的法令：

12 (1)關稅法第2條規定：「本法所稱關稅，指對國外進口
13 貨物所課徵之進口稅。」第18條規定：「（第1項）
14 為加速進口貨物通關，海關得按納稅義務人應申報之
15 事項，先行徵稅驗放，事後再加審查；該進口貨物除
16 其納稅義務人或關係人業經海關通知依第13條規定實
17 施事後稽核者外，如有應退、應補稅款者，應於貨物
18 放行之翌日起6個月內，通知納稅義務人，逾期視為
19 業經核定。（第2項）進口貨物未經海關依前項規定
20 先行徵稅驗放，且海關無法即時核定其應納關稅者，
21 海關得依納稅義務人之申請，准其檢具審查所需文件
22 資料，並繳納相當金額之保證金，先行驗放，事後由
23 海關審查，並於貨物放行之翌日起6個月內核定其應
24 納稅額，屆期視為依納稅義務人之申報核定應納稅
25 額。（第3項）進口貨物有下列情事之一者，不得依
26 第1項規定先行徵稅驗放。但海關得依納稅義務人之
27 申請，准其繳納相當金額之保證金，先行驗放，並限
28 期由納稅義務人補辦手續，屆期未補辦者，沒入其保
29 證金：一、納稅義務人未即時檢具減、免關稅有關證
30 明文件而能補正。二、納稅義務人未及申請簽發輸入
31 許可文件，而有即時報關提貨之需要。但以進口貨物
32 屬准許進口類貨物者為限。三、其他經海關認為有繳

01 納保證金，先行驗放之必要。（第4項）依法得減免
02 關稅之進口貨物，未依前項第1款規定申請繳納保證
03 金而繳稅者，得於貨物進口放行前或放行後4個月
04 內，檢具減、免關稅有關證明文件申請補正及退還其
05 應退之關稅。」第29條第1項、第2項規定：「（第1
06 項）從價課徵關稅之進口貨物，其完稅價格以該進口
07 貨物之交易價格作為計算根據。（第2項）前項交易
08 價格，指進口貨物由輸出國銷售至中華民國實付或應
09 付之價格。」第51條第1項規定：「課徵關稅之進口
10 貨物，發現損壞或規格、品質與原訂合約規定不符，
11 由國外廠商賠償或調換者，該項賠償或調換進口之貨
12 物，免徵關稅。但以在原貨物進口之翌日起1個月內
13 申請核辦，並提供有關證件，經查明屬實者為限。」
14 第94條規定：「進出口貨物如有私運或其他違法漏稅
15 情事，依海關緝私條例及其他有關法律之規定處
16 理。」

17 (2)關稅法施行細則第40條第1項規定：「本法第51條第1
18 項規定賠償或調換進口之貨物之免稅，應於原貨物進
19 口之翌日起1個月內向海關申請，其起算日期以進口
20 報單所載之海關放行日期為準。」

21 (3)海關緝私條例第37條第1項第2款規定：「報運貨物進
22 口而有下列情事之一者，得視情節輕重，處所漏進口
23 稅額5倍以下之罰鍰，或沒入或併沒入其貨物：……
24 二、虛報所運貨物之品質、價值或規格。……」（行
25 為時即107年5月9日修正前之上開條文設有法定罰鍰
26 最低倍數，並未較有利於原告，依行政罰法第5條規
27 定，應適用裁處時之現行法。）第44條規定：「有違
28 反本條例情事者，除依本條例有關規定處罰外，仍應
29 追徵其所漏或沖退之稅款。但自其情事發生已滿5年
30 者，不得再為追徵或處罰。」

31 (4)貿易法第21條第1項前段規定：「為拓展貿易，因應
32 貿易情勢，支援貿易活動，主管機關得設立推廣貿易

01 基金，就出進口人輸出入之貨品，由海關統一收取最
02 高不超過輸出入貨品價格萬分之4.25之推廣貿易服務
03 費。」

04 (5)營業稅法第41條規定：「貨物進口時，應徵之營業
05 稅，由海關代徵之；其徵收及行政救濟程序，準用關
06 稅法及海關緝私條例之規定辦理。」第51條第1項第7
07 款規定：「納稅義務人，有下列情形之一者，除追繳
08 稅款外，按所漏稅額處5倍以下罰鍰，並得停止其營
09 業：……七、其他有漏稅事實。」

10 (6)行政罰法第5條規定：「行為後法律或自治條例有變
11 更者，適用裁處時之法律或自治條例。但裁處前之法
12 律或自治條例有利於受處罰者，適用最有利於受處罰
13 者之規定。」第7條規定：「（第1項）違反行政法上
14 義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。（第2
15 項）法人、設有代表人或管理人之非法人團體、中央
16 或地方機關或其他組織違反行政法上義務者，其代表
17 人、管理人、其他有代表權之人或實際行為之職員、
18 受僱人或從業人員之故意、過失，推定為該等組織之
19 故意、過失。」第26條第1項規定：「一行為同時觸
20 犯刑事法律及違反行政法上義務規定者，依刑事法律
21 處罰之。但其行為應處以其他種類行政罰或得沒入之
22 物而未經法院宣告沒收者，亦得裁處之。」

23 (7)裁罰參考表關於違反海關緝私條例第37條第1項第2款
24 規定：「……二、所漏進口稅額逾新臺幣10萬元至50
25 萬元。處所漏進口稅額2.5倍之罰鍰。但於裁罰處分
26 核定前，已補繳稅款或同意以足額保證金抵繳者，處
27 2倍之罰鍰。三、所漏進口稅額在新臺幣10萬元以
28 下。處所漏進口稅額2倍之罰鍰。但於裁罰處分核定
29 前，已補繳稅款或同意以足額保證金抵繳者，處1.5
30 倍之罰鍰。……」又裁罰參考表使用須知第6條規
31 定：「依107年5月11日修正生效前海關緝私條例裁處
32 而尚未確定案件，不適用本參考表之規定。但依修正

01 生效前海關緝私條例第27條第1項及第37條第2項規定
02 裁處而尚未確定案件，本參考表之規定有利於受處分
03 人者，適用最有利於受處分人之規定；不利於受處分
04 人者，不適用本參考表之規定。」

05 (8)財政部106年4月21日台財稅字第00000000000號令修
06 正發布稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表關於違反
07 營業稅法第51條第1項第7款規定：「……（違章情
08 形）……二、進口貨物逃漏營業稅者。……（裁罰金
09 額或倍數）按所漏稅額處1.5倍之罰鍰。但於裁罰處
10 分核定前已補繳稅款或同意以足額保證金抵繳者，處
11 1倍之罰鍰；其屬下列違章情事者，減輕處罰如下：
12 一、漏稅額在新臺幣1萬元以下者，處0.5倍之罰鍰。
13 二、漏稅額逾新臺幣1萬元至新臺幣10萬元者，處0.6
14 倍之罰鍰。……」

15 (三)原告報運系爭水果進口，確有虛報所運貨物價格之情事：

16 1.被告以彰化地檢署查扣之電腦檔資料（T/T PAYMENT通
17 知、SOP手冊）、貯存於電腦會計系統列印之進貨相關資
18 料（進貨單日報表、系爭日記帳），認定原告涉有繳驗
19 虛偽不實發票，虛報進口貨物價值之情事，核屬有據：

20 (1)按為落實貿易管制之執行與確保進出口貨物查驗之正
21 確性，貨物進口人或出口人依關稅法第17條第1項、
22 第2項及海關緝私條例第37條第1項規定，就所報運進
23 出口貨物，負有誠實申報之義務，舉凡名稱、品質、
24 規格、數量、價值等，均應注意報單上各項申報是否
25 正確，不得虛報。所謂虛報，係指「申報與實際來貨
26 不符」而言，進口貨物是否涉及虛報，係以原申報者
27 與實際進口貨物現狀為認定憑據，當原申報與實際來
28 貨不符時，即有違反誠實申報之作為義務，構成虛
29 報。又所謂繳驗不實發票，係指進口人報關所繳驗之
30 發票，其所載價格並非其真正交易價格；而所謂不實
31 之發票或憑證，並不以名義上被偽造之文件為限，尚

01 包括名義上雖無不符但實質內容不實之情形（最高行
02 政法院109年度判字第203號判決意旨參照）。

03 (2)經查，施灼杭為原告冠果公司、貿喜公司、元弘泰公
04 司之代表人，依基隆關機動稽核組108年7月17日談話
05 紀錄，施灼杭自承為原告4家公司實際負責人（見原
06 處分卷1第75頁）。施灼杭因進口水果報單報關事宜
07 涉嫌犯罪，經彰化地檢署檢察官偵辦後，認定施灼杭
08 要求國外出口商就同一筆訂單提供兩種價格之商業發
09 票，一為真實交易價格發票（Real Invoice），另一
10 為價格較真實交易價格低之不實商業發票（Dummy In
11 voice），並指示原告員工將Dummy Invoice提供予不
12 知情之報關公司承辦人員製作不實進口報單663筆
13 （包括系爭水果進口報單42筆），持以向財政部關務
14 署基隆關、臺北關、高雄關及被告等海關報運進口水
15 果，再指示原告員工將進口水果之報關交易價格從國
16 內銀行帳戶匯款，尾款部分則另於海外開設之虛擬紙
17 上公司Sun Smile Global Limited及All-Star Group
18 Co. LTD申設於海外之帳戶匯給國外出口商，藉此躲避
19 查緝，觸犯商業會計法之填製不實會計憑證、稅捐稽
20 徵法之逃漏稅捐及刑法之詐欺得利等罪嫌，而以108
21 年度偵字第960號、第8179號、第8413號及第8469號
22 起訴書提起公訴（見原處分卷1第33-49頁），並經系
23 爭刑事判決判處施灼杭應執行有期徒刑1年8個月（見
24 本院卷1第389-451頁），此為原告所不否認，並經本
25 院依職權調取系爭刑事案件卷宗查閱屬實。此有基隆
26 關機動稽核組108年7月17日談話紀錄（見原處分卷1
27 第75-76頁）、彰化地檢署檢察官108年度偵字第960
28 號、第8179號、第8413號及第8469號起訴書（見原處
29 分卷1第33-49頁）、系爭刑事判決（見本院卷1第389
30 -451頁）在卷可稽。是以，雖原告主張系爭刑事判決
31 之被告為施灼杭非本件原告，且判決理由無既判力不
32 及於本件云云，惟查，本件係由彰化地檢署發動搜索

01 並扣押相關證據，再由被告據以查核後認事用法，作
02 成原處分，檢察官另以商業會計法、刑法詐欺得利罪
03 等罪名起訴，並經系爭刑事判決有罪，是系爭刑事案
04 件與本件為同一具體事實，其判決及相關事證自得援
05 以為據，原告前開主張並無理由。

06 (3)參諸彰化地檢署查扣原告電腦貯存之SOP手冊之台灣
07 國貿及業助SOP相關說明/依據附件【註：ETA（貨物
08 預計到達時間）、Invoice（INV, 真實發票）、Packi
09 ng List（包裝單）、Dummy Invoice（或Import per
10 mit invoice，報關發票）、Bill of Lading（提
11 單）、Phytosanitary Certification（植物檢疫證
12 書）、Certification of Origin（產地證明）、cre
13 dit note（折讓單），為SOP手冊所使用，先行說
14 明。】記載：「……前置作業：國外報價，計算成本
15 提供給各業務，並回報給施總；待施總確定下單後，
16 可開始詢問國外文件。……

17 1. 進口文件：於ETA前2~3週開始跟催進口文件。

18 • 收集並檢查出口商提供之進口文件，將檔案歸檔
19 於"水果圖片"資料夾，資料夾檔名依公司設定如下：
20 資料夾檔名（ETA/國別/水果名稱/出口商名稱/品牌/
21 INV/櫃號後四碼）

22 -Invoice -Packing list -Dummy invoice（Import
23 permit invoice IP）-Bill of Lading -Phytosani
24 tary Certification）-Certification of Origin -
25 Cold Treatment（澳洲、南非、祕魯、法國進口等水
26 果，需作滿18天以上低溫殺菌）……

27 11. 支付IP：

01

A. 支付 IP 需準備文件如下：

應備文件 \ 支付項目	支付 IP
付款期間	貨櫃到港 7 天內
T/T payment detail (匯款明細)	●
匯款單	●
Dummy Invoice	●
進口報單	●
提單	●

02

- 拆櫃後1週內申請支付IP金額。A. 需準備文件有：
T/T payment detail、匯款單、Dummy Invoice、
報單、提單。……

03

04

05

14. 支付尾款：……

06

- 若當櫃有盈餘，則於結案後，可直接申請支付尾款。尾款通常都是從香港帳戶匯出。

07

08

- 若當櫃有虧損，則請示施總是否有要向出口商索賠；若無品質問題，虧損係因市場問題，先詢問施總是否要請國外幫忙，再依施總指示申請處理。

09

10

11

- 向出口商索賠後，扣除索賠或其他費用，即可申請支付尾款。

12

13

A. 支付尾款需準備文件如下：

應備文件 \ 有無扣款	無扣款	有扣款(虧損、煙燻、跑 size、延滯費、插電費、轉出口費用...等)
付款期間	依 Invoice 交易條件	待談完索賠結案
T/T payment detail (匯款明細)	●	●
匯款單	●	●
真實 Invoice	●	●
Credit Note 或 其他相關扣款之 email	x	●

14

……」(見外放卷第111-123頁)。另依SOP手冊之進口採購流程記載：「1. 收到國外寄來的文件 (mail) 時，要填黃單 (海運) / 紅單 (空運) ……IV-填真實 INV的金額。IP-填報關發票的金額 (產季一開始時，打電話問報關行報關做幾塊比較好，問完後發Mail請國外提供一箱幾塊的報關發票=dummy INV) ……**註解：一般貨款會分兩次付清；一次付IP會從台灣帳

15

16

17

18

19

20

01 戶出，一次付尾款會從海外帳戶出。但不一定所有貨
02 物都會有尾款，像紐西蘭是實報，通常會一次性從台
03 灣帳戶付清；又或者公證/品質有異常的貨櫃扣掉索
04 賠金額後INV金額小於或等於IP報關金額時也會一次
05 性從台灣帳戶付清（記得請國外提供credit note，
06 以便外帳做帳）**……」等語（見原處分卷1第51-62
07 頁）。核與施灼杭於彰化地院審理系爭刑事案件時，
08 亦坦承確有2張發票，查出來的帳確實與事後交易價
09 格相符等語相符（見本院卷2第156頁）。此有SOP手
10 冊之台灣國貿及業助SOP相關說明/依據附件（見外放
11 卷第111-123頁）、SOP手冊之進口採購流程（見原處
12 分卷1第51-62頁）、彰化地院108年度訴字第1032號
13 案112年12月25日審判筆錄（見本院卷2第113-160
14 頁）在卷可稽，應堪認定。可知原告於向國外出口商
15 下單前，需先取得國外報價以評估成本，即原告報運
16 進口系爭水果時，業已確定系爭水果之交易價格，然
17 卻以事先洽詢報關行所獲得之建議價格，請求國外出
18 口商除開立記載真實交易價格之發票以外，另再出具
19 不實發票（Dummy Invoice）以供原告辦理系爭水果
20 報關進口事宜。足認原告報運進口系爭水果時所繳驗
21 者確為記載單價、總價較低之不實發票。

22 (4)佐以原告會計郭梓琪及張瑋庭在彰化地檢署檢察官訊
23 問時證述，原告對內為同一間公司，且一套帳做在一
24 起，外帳部分委由會計師作帳，原告使用上華會計系
25 統僅輸入進貨及銷貨資料，是用來沖銷貨的帳，郭梓
26 琪就每週收帳情形會做一份毛利表給施灼杭看等語
27 （見本院卷2第101-103、105-107頁），此有彰化地
28 檢署106年度他字第1782號案106年10月24日訊問筆錄
29 （見本院卷2第101-108頁）在卷可稽，應堪認定。足
30 見彰化地檢署所查扣原告上華電腦系統下載之系爭日
31 記帳關於進貨、銷貨交易暨相關應付帳款、應收帳款
32 沖銷等帳證紀錄（證據位置參附表2），確係原告之

01 會計經辦人員依平日營業進貨及銷貨事實而為登載，
02 應屬原告日常進貨、銷貨交易之例行性紀錄，則就進
03 貨科目之入帳金額即為原告進口系爭水果之真實交易
04 價格，應可認定。

05 (5)被告以原告系爭水果進口報單及報關時繳驗之報關發
06 票（即Dummy Invoice）、裝箱單等文件所載貨櫃號
07 碼（Container No. 或Observation）之末四碼，勾稽
08 系爭刑事案件扣押電腦產出系爭日記帳之摘要說明欄
09 之進貨單號紀錄，以該日記帳所登載進貨交易之入帳
10 金額，暨對應之進貨單日報表所載金額，認定原告進
11 口系爭水果之真正交易價格，以附表2序號1為例：本
12 件進口人為原告元弘泰公司，進口日期為104年5月17
13 日，原申報價格為CFR USD20,947.5，櫃號為SUDU501
14 9543（見原處分卷3第1頁）。本件進貨單日報表單據
15 日期為104/05/17，單據號碼II040517002及II000000
16 000、發票號碼5019543、5019543-1（非商業發票所
17 載號碼，後4碼與櫃號或提單號碼後4碼相符，故可與
18 報單連結），金額為USD37,684及USD9,641.5合計共U
19 SD47,325.5，並對應系爭日記帳104/05/17「進貨-台
20 灣」，載有「進貨單：II040517002 發票：501954
21 3」、「進貨單：II000000000 發票：5019543-1」。
22 系爭日記帳之付款紀錄：①104年6月18日，兆豐-元
23 弘泰乙存支付USD20,947.5，摘要載有「沖#II040517
24 002（CHILFRESH）5/17*9543 USD20947.5」。②104
25 年8月7日，兆豐-SUN SMILE美金帳戶支付USD9,296，
26 摘要載有「沖#II040517002（CHILFRESH）5/17*9543
27 USD9296」。③104年10月15日，兆豐-SUN SMILE美金
28 帳戶支付共USD17,082，摘要載有「沖#II040517002
29 （CHILFRESH）5/18*9543 USD7440.5」、「沖#II000
30 00000（CHILFRESH）5/18*9543 USD9641.5」。④上
31 開付款金額計為USD47,325.5（USD20,947.5+USD9,2
32 96+USD7,440.5+USD9,641.5=USD47,325.5，與進

01 貨單日報表、系爭日記帳「進貨」金額可互為勾稽，
02 亦與查得之其餘文件互為勾稽相符。即原告元弘泰公
03 司該次報運進口之入帳金額為47,325.5美元，該次系
04 爭水果之真實交易價格應為47,325.5美元（見原處分
05 卷3第1頁）（其餘序號2至序號42證據位置詳如附表2
06 所示），此有系爭進口報單（見原處分卷3，詳參附
07 表2）、原告進貨日報表、系爭日記帳、T/T PAYMEN
08 T、外匯支出明細表、香港帳戶匯款資料（見原處分
09 卷4，詳參附表2）在卷可稽，經核尚非無據。

10 (6)是以，被告就原告報關進口之系爭水果，按原告不實
11 報關發票所載低報之申報價格（即附表2之「原申報
12 發票總金額」欄位），與被告依關稅法第29條第1項
13 及第2項規定，按原告帳證所登載進貨交易之入帳金
14 額所核定之完稅價格（即附表2之「查得實際交易價
15 格」欄位），分別適用關稅稅率、營業稅稅率、推廣
16 貿易服務費率，其差額即發生逃漏進口稅款費用【包
17 括關稅、營業稅、推廣貿易服務費，即附表2之「追
18 徵稅費（查得一原申報）」欄位】之結果，並依海關
19 緝私條例第37條第1項第2款及第44條、營業稅法第51
20 條第1項第7款、貿易法第21條第1項規定，以原處分
21 追徵所漏進口稅費計4,848,492元（包括關稅3,722,1
22 49元、營業稅1,119,664元及推廣貿易服務費6,679
23 元，詳如附表2所示），經核並無違誤。

24 2.原告雖主張進口系爭水果採寄售制度（銷售完畢才決定
25 價格），國外出口商開立初步合意價格之發票供原告報
26 關，嗣依在臺灣銷售情況方議定最終價格，因價格於進
27 口報關時尚未確定，而皆以「押款保證金」方式通關，
28 再由被告另行核價，故不存在故意低報價格情形，被告
29 率以原告曾有使用「Dummy Invoice」即稱原告為繳驗不
30 實發票，並無理由云云。惟：

31 (1)按所謂寄售模式（Consignment），是出口商委託他國
32 代銷商向顧客進行現貨買賣的一種交易方式。會計學

01 上稱為寄銷，由寄銷公司將商品委由承銷公司代為銷
02 售，此時雙方所簽訂者並非買賣契約，雙方乃委託代
03 理關係，所為是勞務契約之一種，故寄銷公司將商品
04 交付予承銷公司時，其商品之風險、報酬並未移轉
05 （其所有權仍在寄銷人身上），俟承銷人將商品賣出
06 後，再與寄銷人結算（售出部分之價款），並由寄銷
07 公司依約給付佣金予承銷人，即承銷人並非賺取毛利
08 （即非賺取買賣之差價），而係賺取佣金（通常為銷
09 售金額之一定比例）。

10 (2)經查，承前所述及前開卷證資料所示，原告乃於報關
11 前已確定本件系爭水果實際交易價格，僅係於後續分
12 別以報關申報金額及差額個別匯出，並據以登載於原
13 告之內帳「進貨」科目上，原告主張進口時價格尚未
14 確定，出口商只能開立暫定價格之發票提供報關自無
15 可採。再者，原告主張出口商為寄銷人（Consignor）
16 原告為承銷人（Consignee）。惟查，由原告之內帳
17 登載可知，原告於系爭水果進口前即預付貨款，
18 或於進貨後短期間內即從臺灣匯出報關申報金額，該
19 資金流向交易模式顯與承銷人將商品賣出後，再與寄
20 銷人結算（售出部分之價款）之寄銷模式不符。另出
21 口商Servicious Chilfresh Ltda. 出具予原告之書面
22 說明，就其與原告間之銷售條件及付款條款加以說明
23 （見本院卷1第135-142頁），雖敘及雙方係根據開放
24 式寄售之銷售條款（open consignment），惟內容並
25 未敘及雙方約定之抽佣比率以及寄銷品之退貨條款如
26 何訂定。然在判斷契約之定性為買賣斷或寄銷時，應
27 取決於契約之內容、本質，若雙方於契約中約定商品
28 之風險及報酬由進貨之一方（即取得貨品者）承受
29 時，則應認定為買賣；反之，若進貨之一方並未承擔
30 該商品可否售出之風險時，即所有權及風險仍在交付
31 商品之一方時，則應認定為勞務契約。是依據出口商S
32 ervicious Chilfresh Ltda. 出具之書面說明多為解釋

01 形式發票開立之用途及最終價格訂定之決定，自難依
02 其內容判斷原告是否確為承銷商。況依前揭SOP手冊顯
03 示原告進口前即請出口商提供報價、真實商業發票、
04 裝船通知等以計算成本，並參據進貨單日報表及系爭
05 日記帳帳載內容，徵諸「進貨金額」即係本件貨物進
06 入我國關稅領域時之實際交易價格，與出口商所為之
07 說明顯有出入，是亦無從據為對原告有利之認定。此
08 有原告帳款相關資料【進口報單、進貨單日報表、系
09 爭日記帳、T/T PAYMENT（與國外出口商/供應商對
10 帳）、原告臺灣公司帳戶及香港帳戶匯出款資料】
11 （見原處分卷4，詳參附表2）、出口商Servicios Chi
12 lfresh Ltda出具予原告之書面說明及譯文（見本院卷
13 1第135-142頁）在卷可稽，應堪認定。綜上，本件原
14 告主張進口系爭水果係採開放寄售模式，並無理由。

15 3.原告主張進口系爭水果採寄售制度，不存在所謂故意虛
16 報價格的問題，且被告並未舉證原告有違反海關緝私條
17 例規定之情事，並無海關緝私條例第44條5年時效規定之
18 適用，而應適用關稅法第13條第1項或第18條第1項規定
19 云云。惟：

20 (1)按關稅法係對於關稅課徵與貨物通關所為一般性之規
21 定，而海關緝私條例則在管制私運及虛報貨物進出
22 口。關稅法第18條第1項、第2項規定：「（第1項）為
23 加速進口貨物通關，海關得按納稅義務人應申報之事
24 項，先行徵稅驗放，事後再加審查；該進口貨物除其
25 納稅義務人或關係人業經海關通知依第13條規定實施
26 事後稽核者外，如有應退、應補稅款者，應於貨物放
27 行之翌日起6個月內，通知納稅義務人，逾期視為業經
28 核定。（第2項）進口貨物未經海關依前項規定先行徵
29 稅驗放，且海關無法即時核定其應納關稅者，海關得
30 依納稅義務人之申請，准其檢具審查所需文件資料，
31 並繳納相當金額之保證金，先行驗放，事後由海關審
32 查，並於貨物放行之翌日起6個月內核定其應納稅額，

01 屆期視為依納稅義務人之申報核定應納稅額。……」
02 惟另於第94條規定：「進出口貨物如有私運或其他違
03 法漏稅情事，依海關緝私條例及其他有關法律之規定
04 處理。」準此，對於進出口貨物有私運或其他違法漏
05 稅情事者，即應適用海關緝私條例等其他法律。又依
06 海關緝私條例第44條規定：「有違反本條例情事者，
07 除依本條例有關規定處罰外，仍應追徵其所漏或沖退
08 之稅款。但自其情事發生已滿5年者，不得再為追徵或
09 處罰。」亦即對於進出口貨物有違法漏稅等情事者，
10 關於其違章之處罰及漏稅之追徵，其核課及處罰之時
11 效期間為自情事發生5年內，而與關稅法第18條第2項
12 之規定無涉（最高行政法院101年度判字第917號判決
13 及100年度判字第2154號判決意旨參照）。

14 (2)經查，原告報運進口系爭水果前，雖經被告依據關稅
15 法第18條第2項規定，准予繳納相當金額保證金後通關
16 放行，並於貨物放行之翌日起6個月內，依關稅法第35
17 條規定核估完稅價格在案（本院卷1第239-253頁之被
18 告附表2列有「已收取」、「待收取」等欄位，可知系
19 爭水果進口報單前經核定過）。惟被告嗣後既另參據
20 彰化地檢署檢察官偵辦結果及相關事證，審認原告持
21 不實發票低報系爭水果價值，逃漏進口稅費，已如前
22 述，且有前開卷證資料為據，則被告依據海關緝私條
23 例第44條規定以查得之真實交易價格而追徵所漏稅
24 款，並無違誤。是原告前開主張本件應係適用關稅法
25 第13條第1項或第18條規定之情形云云，亦無理由

26 4.原告主張原告對出口商的「實際付款金額」，就是關稅
27 法第29條所稱之實付價格，被告認系爭日記帳「進貨」
28 科目所載金額為系爭水果之價格，有所違誤；縱認原告
29 有虛報而應補稅，亦應按「實付價格」計算補稅金額，
30 方符合量能課稅原則及關稅法第29條第1、2項規定；再
31 縱認原處分所認定之價格正確，但就漏稅額及漏稅罰倍
32 數，原處分係以「原處分認定之價格-申報價格」來基準

01 計算，但系爭水果原本都是依被告自行查價核定之價格
02 課徵進口稅費，則若有漏稅，漏稅額應為「原處分認定
03 之價格-原核定價格」，並以此作為漏稅罰倍數之基準云
04 云。惟：

05 (1)按「關稅」係對通過國境之貨物所課徵之進口稅屬過
06 境稅，只要有自國外輸入之貨物之事實，即應課稅。
07 另依關稅法第29條規定，交易價格指「進口貨物由輸
08 出國銷售至中華民國實付或應付之價格」，亦即進口
09 貨物進入中華民國關稅領域時之實付或應付全部價
10 格。又關稅法第51條第1項規定：「課徵關稅之進口貨
11 物，發現損壞或規格、品質與原訂合約規定不符，由
12 國外廠商賠償或調換者，該項賠償或調換進口之貨
13 物，免徵關稅。但以在原貨物進口之翌日起1個月內申
14 請核辦，並提供有關證件，經查明屬實者為限。」同
15 法施行細則第40條第1項規定：「本法第51條第1項規
16 定賠償或調換進口之貨物之免稅，應於原貨物進口之
17 翌日起1個月內向海關申請，其起算日期以進口報單所
18 載之海關放行日期為準。」依此，課徵關稅之進口貨
19 物，發現損壞或規格、品質與原訂合約規定不符，由
20 國外廠商賠償或調換之貨物，得於原貨物進口（指原
21 進口報單所載之海關放行日期）之翌日起1個月內，向
22 海關申請該賠償或調換貨物免徵關稅。

23 (2)經查，以前述彰化地檢署查扣原告電腦貯存之SOP手冊
24 詳載：應收集之進口文件包括「Invoice」及「Dummy
25 Invoice（或Import permit invoice IP）」等單據，
26 於產季一開始時，向報關行詢問報關做幾塊，據此請
27 國外供應商提供報關發票（即Dummy Invoice、IP）；
28 一般貨款會分2次付清，一次是拆櫃後一週內申請支付
29 IP金額，會從臺灣帳戶出，一次付尾款會從海外帳戶
30 出，但不一定所有貨款都會有尾款，品質異常的貨櫃
31 扣掉索賠金額後INV（按：即出口商Invoice）金額小
32 於或等於IP報關金額時會從臺灣帳戶一次性付清（記

01 得請國外提供credit note，以便外帳作帳），若無品
02 質問題，虧損係因市場問題，依施總指示申請處理等
03 內容，足見原告所謂「實際付款金額」，實為系爭水
04 果之進貨帳載金額，減除因品質異常經向國外供應商
05 索賠而取具國外供應商開立貸項通知（Credit Note）
06 後之餘額。又國外出口商所運送之貨物如屬易有品質
07 問題者，得依關稅法第50條、第51條規定申請免徵關
08 稅，已如前述。原告經營國際貿易業從事水果進口買
09 賣，當知「品質、規格不符」貨物，得依關稅法第51
10 條規定，在原貨物進口之翌日起1個月內向被告申請核
11 辦「進口貨物賠償、調換，免徵關稅」，以確保權
12 益，而非在申報進口貨物時提供不實之發票報驗。又
13 原告所稱「實際支付金額」，係指扣除所稱「進貨折
14 讓、賠償收入、佣金」等後所支付金額（原告於貨物
15 進口數月後，給付出口商尾款時，以貨物品質問題或
16 市場銷售不佳等事由，嗣後請求出口商給予折扣），
17 亦非關稅法第29條規定之交易價格（進口貨物由輸出
18 國銷售至中華民國實付或應付之價格）。而依稅捐法
19 定主義，上開「進貨折讓、賠償收入、佣金」等，因
20 不符合關稅法第50條、第51條要件，或非屬關稅法所
21 定稅基減免事由，故均不得扣除。原處分各報單均應
22 依查得實際交易價格（即帳載進貨金額）核價，不因
23 所稱實際支付金額高低而異。

24 (3)又縱使原告有所謂因交易條件致進口價格無法確定，
25 而需以預估發票先行辦理報關之情形，然依財政部關
26 務署86年2月3日台財關字第850694011號函釋（見本院
27 卷1第289頁），原告亦應於報關時主動聲明其檢附之
28 發票屬預估發票，申報價格為暫定價格，依關稅法第1
29 8條第3項第3款繳納相當保證金先行驗放，並於期限內
30 （貨物放行後4個月，有正當理由得予延長至放行後1
31 年）補送商業發票供海關審核。但原告於本件繳驗之
32 報關發票並非預估發票，亦未於進口報關時主動聲明

01 其檢附屬預估發票、申報價格為暫定價格。況依前述
02 彰化地檢署查扣原告電腦貯存之SOP手冊明載：「……
03 前置作業：國外報價，計算成本提供給各業務，並回
04 報給施總；待施總確定下單後，可開始詢問國外文
05 件。……」等語（見外放卷第113頁）並於支付尾款部
06 分特別註明「若當櫃有虧損，則請示施總是否有要向
07 出口商索賠；若無品質問題，虧損係因市場問題，先
08 詢問施總是否要請國外幫忙，再依施總指示申請處
09 理。」等語（見外放卷第119頁）。足證原告報運進口
10 系爭水果時，業已確定進口貨物之交易價格，並據此
11 為成本之計算。雖依原告所經營進口水果買賣行業之
12 特性，會隨市場榮枯而影響損益，然此等源於市場行
13 情不佳因素所導致之虧損，本應由買方即原告承受，
14 概與賣方即國外出口商無涉。縱有原告所稱事後國外
15 出口商會依原告之請求，偶有同意視市況所致虧損，
16 對原告應支付之貨款予以讓步，但非可認原告因此即
17 可於申報進口貨物時，以不實之發票報驗。是原告上
18 開主張，並不足取。

19 (4)至原告主張國稅局對原告貿喜公司、冠果公司、元弘
20 泰公司補徵104、105年度營利事業所得稅，不採系爭
21 日記帳所載「進貨」金額來計算，而以同業利潤標準
22 計算，足證國稅局認為海關所主張之進口價格（成
23 本）不可採云云。惟按關稅及營利事業所得稅之課徵
24 均應遵守租稅法定主義，進口貨物係依據海關進口稅
25 則而課徵關稅，其法律根據乃關稅法，至營利事業所
26 得稅之課徵，其法律根據乃所得稅法，兩法分屬不同
27 領域，其規範意旨、立法目的、稅目及保護之法益各
28 不相同，是海關依關稅法第29條至第35條規定核定進
29 口貨物完稅價格，以為納稅義務人應納稅費之稅基，
30 不受國稅局課徵營利事業所得稅之影響。查本件原告
31 有前開虛報系爭水果進口價格、逃漏進口稅費情事，
32 被告為查得系爭水果實際交易價格，遂以原告之系爭

01 日記帳、交易憑證及金流資料等相互勾稽後所查得之
02 實際交易價格，核定系爭水果關稅之完稅價格，與國
03 稅局對原告補徵營利事業所得稅係適用不同法律，是
04 國稅局係以何計算方式核定原告應補徵之營利事業所
05 得稅與本件被告認定系爭水果實際交易價格無涉，故
06 原告前開主張為無理由。

07 5.另原告聲請傳訊證人，及本院函請外交部囑託智利海關
08 調查智利6家公司於104年至106年間出口給原告之水果，
09 是否皆以預估價格申報出口，待原告銷售完畢後再由智
10 利公司向智利海關申報更正價格，以證明系爭水果確實
11 於進口臺灣時尚未確定價格，原告並未虛報，縱認原告
12 進口報單未揭露申報價格為預估價格，而仍應予以補
13 稅，亦應以實際付款金額（實付價格）為準計算應補稅
14 費等情。惟查，紐西蘭籍PETER MARSHALL僅為居間代理
15 人，不一定會參與到契約成立的階段，且進口是否有確
16 定的價格，已可從買賣雙方出具相關文件確認，已如前
17 述，故並無通知居間代理人到庭必要；又起訴時原告已
18 經有提出相關公證書可供認定，故亦無通知國外供應商S
19 ERVICIOS CHILFRESH LTDA. 負責人到庭說明必要；況國
20 外廠商出口時申報之價格及條件為何，均與原告進口時
21 如何申報無關，是並無函查上揭資料之必要。至原告聲
22 請本院命被告提出104年至106年國內水果進口業者以預
23 估發票報關之進口報單，以調查海關就進口水果是否向
24 來不受理以預估發票報關，而要求水果進口商以商業發
25 票形式報關，並聲請本院函請恆益報關有限公司、高和
26 報關股份有限公司提供於104年至106年間，代理其他國
27 內進口業者，向8家國外出口商進口蘋果、葡萄、櫻桃或
28 桃子之進口報單，以調查上列報關業者代理國內進口商
29 向相同國外出口商進口水果產品之報關情形為何，是否
30 有使用預估發票辦理報關之情形等語。惟查，本件原告
31 有虛報交易價格之行為已如前述，上開調查事項為他案

01 報關情形，核與其待證事項「原告是否有虛報之行為」
02 無涉，自無調查必要，附此敘明。

03 (四)原告確有違反裁處時海關緝私條例第37條第1項第2款及營
04 業稅法第51條第1項第7款規定之故意，被告所為之裁罰處
05 分屬適法有據：

06 1.按「違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不
07 予處罰。」為行政罰法第7條第1項所明定。又「人民違
08 反法律上之義務而應受行政罰之行為，法律無特別規定
09 時，雖不以出於故意為必要，仍須以過失為其責任條
10 件。」「至於依海關緝私條例第36條、第37條規定之處
11 罰，仍應以行為人之故意或過失為其責任條件，本院釋
12 字第275號解釋應予以適用……。」亦經司法院釋字第
13 275號、第521號解釋闡明在案。次按行政罰法第5條規
14 定：「行為後法律或自治條例有變更者，適用行政機關
15 最初裁處時之法律或自治條例。但裁處前之法律或自治
16 條例有利於受處罰者，適用最有利於受處罰者之規
17 定。」準此，行為後之法律或自治條例有變更者，原則
18 上係「從新」，適用行政機關最初裁處時之法律或自治
19 條例；僅於裁處前之法律或自治條例有利於受處罰者，
20 始例外「從輕」，適用最有利於受處罰者之規定（最高
21 行政法院106年度判字第151號判決意旨參照），即採
22 「從新從輕」之處罰原則。

23 2.參據前述彰化地檢署查扣之進貨及付款紀錄相關文件顯
24 示，原告於ETA（貨物預計到達時間）前2至3週跟催進
25 口文件，包括Invoice（真實發票）、Dummy Invoice
26 （或Import permit invoice，報關發票）、Packing L
27 ist（包裝單）、Bill of Lading（提單）、Phytosani
28 tary Certification（植物檢疫證書）、Certificatio
29 n of Origin（產地證明）等，收到文件後將相關資料
30 記錄於海運黃單及進貨單日報表，同時作為計算最後付
31 款金額之計算基礎。原告並以報單貨櫃號碼/提單號
32 碼，作為載有實際交易價格之進貨日報表之單據編號及

01 內部使用之發票編號，可證明原告於進貨記帳時即已確
02 知各櫃貨物實際價格。且原告付款分為支付報關金額及
03 尾款（短報金額）二部分，並以原告在臺灣之帳戶匯出
04 報關申報金額予國外出口商；另以不易被查獲之香港OB
05 U帳戶支付尾款。且彰化地檢署另查扣原告與國外出口
06 商往來電子郵件內容亦顯示：「……For Invoice #CC1
07 22, CC123, CC129 which all are dummy invoice. Pleas
08 e email the real commercial invoice to us today,
09 ……」【略譯：#CC122、CC123、CC129之發票均為dummy
10 invoice，請於今日以電子郵件提供the real commerci
11 al invoice（真實商業發票）】」等情（見原處分卷1
12 第71頁）。足見原告之實際負責人施灼杭明知系爭水果
13 之真實交易價格，卻要求外國出口商就同一筆訂單另行
14 提供價格較真實交易價格低之不實商業發票，並提供予
15 報關公司承辦人員製作不實進口報單，持以向被告申
16 報，而低報來貨價值，並藉由分次、以不同帳戶支付貨
17 款方式，隱匿匯款、逃避查緝，主觀上具有虛報價值違
18 章之故意，則依前揭行政罰法第7條第2項規定，原告就
19 其代表人、其他有代表權之人之故意，仍應推定為原告
20 之故意。是原告乃貨物進口人對於進口貨物（報單）負
21 有誠實申報之義務，應注意報單上各事項之申報是否正
22 確，惟其明知實付或應付全部價格，仍於報關時故意低
23 報來貨價值，並藉由分次、以不同帳戶支付貨款方式，
24 隱匿匯款、逃避查緝，違反誠實申報義務，其涉有虛報
25 進口貨物價值，逃漏稅費違章事證甚明，其有明知而繳
26 驗不實發票之故意，主觀上具歸責性，依行政罰法第7
27 條第1項規定，自應受罰。惟本件行為後海關緝私條例
28 第37條業經修正，行為時（即107年5月9日修正前）海
29 關緝私條例第37條第1項規定：「報運貨物進口而有下
30 列情事之一者，得視情節輕重，處以所漏進口稅額『2
31 倍至5倍』之罰鍰，或沒入或併沒入其貨物：……」嗣
32 上開規定於107年5月9日修正公布為：「報運貨物進口

01 而有下列情事之一者，得視情節輕重，處所漏進口稅額
02 『5倍以下』之罰鍰，或沒入或併沒入其貨物：……」
03 是107年5月9日修正公布之海關緝私條例第37條第1項修
04 正降低裁罰倍數，從2至5倍修正為5倍以下，刪除法定
05 罰鍰最低倍數規定，財政部並於同年月18日以台財關字
06 第0000000000號令訂定發布「緝私案件裁罰金額或倍數
07 參考表」。是本件行為時係104年至106年間，被告裁處
08 時間為108年6月間，又本件係就原告違反行為時海關緝
09 私條例第37條第1項規定之違章行為而科處罰鍰，而應
10 適用行政罰法第5條前段規定，適用被告最初裁處時即1
11 07年5月9日修正後之海關緝私條例之規定。

12 3.關於是否有得減輕裁罰倍數事由，原告曜聖公司所涉2
13 案，序號41因原補稅處分已徵起原處分應追徵稅款（見
14 原處分卷1第167-168頁），爰依裁罰參考表及稅務違章
15 案件裁罰金額或倍數參考表之意旨予以減輕裁罰倍數；
16 序號42則因進口人同意以足額保證金抵繳進口稅款（見
17 原處分卷1第171-172頁），符合裁罰倍數減輕要件，適
18 用減輕裁罰倍數，序號1-40案因未有應依法予以減輕裁
19 罰倍數，故按其所漏稅額定裁罰金額。承上，被告以原
20 處分，依所漏稅額是否逾10萬元及裁罰處分核定前是否
21 經原告補繳稅款或同意以足額保證金抵繳等違章情節，
22 分別按所漏關稅額處1.5倍、2倍或2.5倍罰鍰計8,501,7
23 49元；另逃漏營業稅部分，依所漏稅額是否逾1萬元及
24 裁罰處分核定前是否經原告公司補繳稅款或同意以足額
25 保證金抵繳等違章情節，分別按所漏營業稅額處0.5
26 倍、0.6倍或1.5倍之罰鍰計1,647,431元（詳如附表2所
27 示），未逾越法定裁量範圍，亦無裁量濫用或裁量怠惰
28 情事，實已考量原告違章程度所為之適切裁罰，於法並
29 無違誤。

30 (五)另原告主張臺灣高等法院臺中分院113年度上訴字第1050
31 號刑事裁定已依職權命原告應參與該案沒收程序，倘刑事
32 部分宣告沒收原告逃漏稅捐所獲之利益，再處以行政裁

01 罰，從行政罰法第26條第1項規定反面解釋，為重複處罰
02 云云。惟：

03 1.按行政罰法第26條第1項規定：「一行為同時觸犯刑事
04 法律及違反行政法上義務規定者，依刑事法律處罰之。
05 但其行為應處以其他種類行政罰或得沒入之物而未經法
06 院宣告沒收者，亦得裁處之。」其立法理由略載：
07 「一、一行為同時觸犯刑事法律及違反行政法上義務規
08 定時，由於刑罰與行政罰同屬對不法行為之制裁，而刑
09 罰之懲罰作用較強，故依刑事法律處罰，即足資警惕
10 時，實無一事二罰再處行政罰之必要。且刑事法律處
11 罰，由法院依法定程序為之，較符合正當法律程序，應
12 予優先適用。但罰鍰以外之沒入或其他種類行政罰，因
13 兼具維護公共秩序之作用，為達行政目的，行政機關仍
14 得併予裁處，故為第1項但書規定。……。」本件受裁
15 罰人即原告為法人，核與系爭刑事程序進行之原告代表
16 人施灼杭（自然人）為被告，並非同一行為人。因此本
17 件行政罰與系爭刑事案件，受罰人與刑事被告並不相
18 同，且違犯法律之構成要件不相同，核非「行為人同一
19 行為」，故原處分所為罰鍰之裁罰，並未違反一事不二
20 罰之規定。至於原告在前揭刑事訴訟程序中雖因104年1
21 2月30日增訂之刑法第38條之1第2項規定：「犯罪行為
22 人以外之自然人、法人或非法人團體，因下列情形之一
23 取得犯罪所得者，亦同：一、明知他人違法行為而取
24 得。二、因他人違法行為而無償或以顯不相當之對價取
25 得。三、犯罪行為人為他人實行違法行為，他人因而取
26 得。」及105年6月22日修正之刑事訴訟法第455條之12
27 規定：「（第1項）財產可能被沒收之第三人得於本案
28 最後事實審言詞辯論終結前，向該管法院聲請參與沒收
29 程序。……（第3項）第三人未為第1項聲請，法院認有
30 必要時，應依職權裁定命該第三人參與沒收程序。但該
31 第三人向法院或檢察官陳明對沒收其財產不提出異議
32 者，不在此限。……。」，而參與該刑事訴訟之沒收程

01 序。惟原告既僅係在系爭刑事案件第二審訴訟程序中參
02 與沒收程序，自與因涉犯刑事法律受處罰者有別，亦無
03 行政罰法第26條第1項規定之適用。

04 2.刑法第38條之1第5項規定：「犯罪所得已實際合法發還
05 被害人者，不予宣告沒收或追徵。」立法理由說明：
06 「為優先保障被害人因犯罪所生之求償權，參考德國刑
07 法……，增訂第5項，限於個案已實際合法發還時，始
08 毋庸沒收，至是否有潛在被害人則非所問。若判決確定
09 後有被害人主張發還時，則可依刑事訴訟法相關規定請
10 求之。」可知，由於國家剝奪犯罪所得之結果，可能影
11 響被害人權益，基於利得沒收本質為準不當得利之衡平
12 措施，應將犯罪所得返還被害人，為優先保障被害人因
13 犯罪所生之求償權，並避免國家與民爭利。查臺灣高等
14 法院臺中分院113年度上訴字第1050號刑事裁定固依職
15 權命原告參與該案沒收程序，雖犯罪所得之沒收或追徵
16 其價額與稅捐之繳納，均歸於國庫，然因犯罪所得之沒
17 收而獲益之「司法國庫」，並不同於「稅捐國庫」，
18 稅捐刑法在於保障國家之稅捐國庫利益，國家自係逃漏
19 稅捐犯罪之被害人，而為刑法第38條之1第5項規定所稱
20 之「被害人」。從而，本件被告乃系爭刑事案件之被害
21 人，對於施灼杭前揭刑事不法行為所致原告逃漏關稅部
22 分之求償權，相較於刑法第38條之1規定犯罪所得之沒
23 收或追徵，係居於優先地位，亦不因臺灣高等法院臺中
24 分院113年度上訴字第1050號案日後以判決宣告沒收犯
25 罪所得或追徵其價額，而喪失其求償權，是被告以原處
26 分核定補徵本件關稅部分，核無不合。至於原告倘繳納
27 其所漏關稅後，因原告就該部分，因已無保有不法所得
28 之情事，刑事判決就此部分，自可不再執行，併此敘
29 明。

30 (六)綜上所述，原告報運系爭水果進口，確有故意虛報所運貨
31 物價格之情事，被告所為之裁罰，並無違誤，復查決定及

01 訴願決定遞予維持，亦無不合。是原告訴請撤銷訴願決定
02 及原處分（含復查決定），為無理由，應予駁回。

03 (七)本件判決基礎已經明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資
04 料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述之
05 必要，一併說明。

06 □結論：本件原告之訴為無理由。

07 中 華 民 國 114 年 5 月 8 日

08 審判長法官 劉錫賢

09 法官 郭書豪

10 法官 林靜雯

11 以上正本證明與原本無異。

12 如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表
13 明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須
14 按他造人數附繕本）；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴
15 者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須附繕本）。未表
16 明上訴理由者，逕以裁定駁回。

17 上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情
18 形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

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. 當事人或其代表人、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。 2. 稅務行政事件，當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格。 3. 專利行政事件，當事人或其代表人、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。
(二)非律師具有右列情	1. 當事人之配偶、三親等內之血親、二

01

形之一，經本案之
行政法院認為適當
者，亦得為訴訟代
理人。

- 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. 當事人為公法人、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，當事人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(一)、(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。

02

中 華 民 國 114 年 5 月 8 日

03

書記官 黃毓臻