

最 高 行 政 法 院 判 決

109年度上字第1094號

上 訴 人 興龍貿易有限公司

代 表 人 詹順湧

訴訟代理人 楊國宏 律師

被 上 訴 人 財政部關務署基隆關

代 表 人 楊崇悟

送達代收人 李妍瑾

上列當事人間虛報進口貨物事件，上訴人對於中華民國109年9月10日臺北高等行政法院109年度訴更二字第37號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、上訴人委由松信報關股份有限公司於民國103年12月1日向被上訴人報運進口美國產製2014 GMC SAVANA 2500舊汽車乙輛（進口報單號碼：第AE/BC/03/V537/6871號，下稱系爭車輛），原申報價格FOB USD30,400/UNT，電腦核定以文件審核（C2）方式通關，經被上訴人准按上訴人申請依關稅法第18條第2項規定，繳納保證金後先行驗放，事後再加審查。嗣被上訴人參據財政部關務署調查稽核組（下稱調查稽核組）簽復查價結果，改按FOB USD61,000/UNT核估完稅價格，審認上訴人涉有繳驗不實發票，虛報進口貨物價值，逃漏稅費之違章成立，並以上訴人係於5年內再犯海關緝私條例同一規定之行為，以被上訴人104年10月14日104年第1040823號處分書（下稱原處分）依行為時海關緝私條例第37條第1項及第45條規定，對上訴人裁處所漏進口稅額3倍之罰鍰計新臺幣（下同）497,133元，並依同條例第44條、行為時貨物稅條例第32條第10款及貿易法第21條規定，追徵進口稅費計1,003,022元（含關稅332,504元、貨物稅669,758元及

推廣貿易服務費760元），裁處所漏貨物稅額1倍之罰鍰計33,789元；逃漏營業稅部分，依行為時加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第51條第1項第7款規定，裁處所漏營業稅額0.6倍之罰鍰計43,392元；逃漏特種貨物及勞務稅部分，依特種貨物及勞務稅條例第23條第4款規定，裁處所漏特種貨物及勞務稅額1倍之罰鍰計304,739元。上訴人不服，申經復查、訴願未獲變更，循序提起行政訴訟，求為判決撤銷訴願決定及原處分（含復查決定）。經臺北高等行政法院（下稱原審法院）106年度訴字第717號判決駁回，惟經本院107年度判字第222號判決廢棄發回原審法院更為審理；經原審法院107年度訴更一字第44號判決撤銷訴願決定及原處分（含復查決定），復經本院以109年度判字第266號判決廢棄發回原審法院更為審理。嗣經原審法院以109年度訴更二字第37號判決（下稱原判決）駁回，上訴人遂提起本件上訴。

二、上訴人起訴之主張及被上訴人在原審的答辯，均引用原判決所載。

三、原判決駁回上訴人在原審之訴，其理由略以：

（一）、上訴人主張系爭車輛係以USD30,400元之價格向MING & BEN INC.（下稱M公司）購買乙節，被上訴人曾函請本案貨運承攬商三達運通有限公司（下稱三達公司）提供本案原始提單，經核提單SHIPPER/EXPORTER（即託運人）欄位記載，實際出口人為VANTAGE MOTOR GROUP（下稱V公司），非供應商M公司。又為釐清實際交易情形，被上訴人另函請駐外單位協助調查，依其檢送V公司提供之INVOICE所載，賣方抬頭為APHELION LEASING CORP（下稱A公司），且A公司與V公司聯絡電話相同；上訴人復於103年11月18日匯出USD200,000元予A公司，經核該匯款日期與本案出口日期（103年11月10日）相近，上訴人僅稱該筆款項為向A公司採購欲銷售到其他國家車輛之貨款，因交易過程有變而暫緩，與本案無關等，並未提供佐證資料以實其說，則被上訴人依上開事證綜

合判斷，認定本件實際出口人及受款人皆為V公司洵屬有據。又依系爭車輛原廠證明書（CERTIFICATE OF ORIGIN FOR A VEHICLE）、車輛所有權證（CERTIFICATE OF TITLE）、CARFAX資料及BECK & MASTEN BUICK GMC, INC.（下稱B公司）網路刊登之求售訊息，可知系爭車輛原以新車狀態，由GENREAL MOTORS LLC（原判決誤繕為GM MOTORS LLC）於103年8月26日開立CERTIFICATE OF ORIGIN FOR A VEHICLE，交付位於德州之B公司銷售，而B公司曾於網路刊登該車之求售訊息（哩程數13英哩），索價USD74,275，嗣於103年10月3日將系爭車輛轉讓予QUOMO RESOURCES CORP.（下稱Q公司）（哩程數110英哩）；Q公司於103年10月14日再將系爭車輛轉讓予WEI YING LIANG/ARCTIC KESOMNCCES（哩程數110英哩，下稱W公司；原判決誤載為A公司）；W公司復於103年10月18日將系爭車輛轉讓予V公司（哩程數115英哩），而依CARFAX網站所載，系爭車輛並未發生事故或受損，佐以V公司提供之INVOICE，其於「NEW OR USED」欄位記載為NEW，未提及有受損瑕疵情形，CARFAX網站資料亦未曾註記發生過事故或受損，足證系爭車輛車況幾近全新。又系爭車輛自出廠至V公司取得未及2個月即前後轉手3次，交易對象皆為對車輛有相當專業知識之車商，哩程數差距甚微（約100英哩），而依駐外單位提供美國全國性拍賣場（MMR）相同年份、款式，哩程相近之車輛，價格約為美金57,000元至美金62,000元間。故被上訴人乃以系爭車輛在層層轉手且車況無損之情形下，上訴人以低於原售價近5成之價格購得系爭車輛，核與被上訴人所查得資料未符，審認上訴人報關繳驗之發票所載價格顯非系爭車輛之實際交易價格，其涉繳驗不實發票，虛報貨物價值之違章行為，經核於法並無不合。

(二)、因系爭車輛之原申報交易價格及上訴人報關繳驗之發票所載交易價格應非真實，國外供應商V公司對於駐外單位之詢問亦未回應，是本件無法按關稅法第29條規定核定系爭車輛之完稅價格，而使用過之舊汽車，車輛使用狀況及配備各有不

同，查無關稅法第31條及第32條所定業經海關核定之同樣或類似貨物之交易價格得據以核估；上訴人雖提供系爭車輛之國內銷售發票，惟核其銷售日期距進口日期已逾90日，無法按關稅法第33條規定核定其完稅價格；另舊車顯難按生產該車之成本、費用、銷售利潤、運費、裝卸費、搬運費、保險費等計算價格，亦無關稅法第34條按計算價格核估之適用舊汽車之價值並非以其生產成本或費用核估，自無該條規定之適用。又系爭車輛為加有改裝配備之改裝車00000000 LIMITED SE，其國內銷售發票所載之銷售金額為250萬，亦遠低於網路查得2013年式GMC SAVANA 6.0一般車款售價388萬，該發票真實性既已存疑，自難據以參考運用；而系爭車輛為改裝車，核無進口舊汽車核估作業要點第3點第1項第1款、第2款規定之適用，被上訴人乃依關稅法第35條及進口舊汽車核估作業要點第3點第1項第3款規定，經憑相關資料向專業商詢得之合理價格FOB USD61,000/UNT據以核估其完稅價格，經核於法並無不合。因此上訴人進口系爭車輛時涉犯繳驗不實發票、虛報貨物價值之違章行為，分別該當行為時海關緝私條例第37條第1項第3款及第2款規定，其構成要件雖有不同，然兩者間係存有手段與結果之因果關係，亦即上訴人以繳驗不實發票為手段達成虛報貨物價值之結果，故被上訴人以上訴人涉犯繳驗不實發票，虛報貨物價值為裁罰事由洵屬有據。從而被上訴人參據調查稽核組簽復查價結果，改按FOB USD61,000/UNT核估完稅價格，審認上訴人涉有繳驗不實發票，虛報進口貨物價值，逃漏稅費之違章行為成立，並以上訴人係於5年內再犯海關緝私條例同一規定之行為（被上訴人101年第10100299號處分書，於101年6月15日確定），以原處分依行為時海關緝私條例第37條第1項及第45條規定，對上訴人裁處所漏進口稅額3倍之罰鍰計497,133元，並依同條例第44條、行為時貨物稅條例第32條第10款及貿易法第21條規定，追徵進口稅費計1,003,022元（含進口稅332,504元、貨物稅669,758元及推廣貿易服務費760元；按營業稅

01 與特種貨物及勞務稅部分，上訴人於裁罰處分核定前皆已補
02 繳)；另逃漏貨物稅部分，依貨物稅條例第32條第10款規
03 定，裁處所漏貨物稅額1倍之罰鍰計333,789元；逃漏營業稅
04 部分，依營業稅法第51條第1項第7款規定，裁處所漏營業稅
05 額0.6倍之罰鍰計43,392元；逃漏特種貨物及勞務稅部分，
06 依特種貨物及勞務稅條例第23條第4款規定，裁處所漏特種
07 貨物及勞務稅額1倍之罰鍰計304,739元，並無違誤等得心證
08 之理由。

09 四、上訴理由略謂：

10 (一)、發票及包裝單乃賣方所製作之銷售證明也是法定報關文件，
11 除非被上訴人查有V公司開具的不一樣發票金額的發票，否
12 則均不得否定上訴人繳驗原始商業發票及包裝單為真之證明
13 力。被上訴人不能依關稅法第35條規定向進口車商同業洽詢
14 的所謂「合理價格」權充作為關稅法第29條規定的「交易價
15 格」，來認定上訴人有違反行為時海關緝私條例第37條規定
16 繳驗不實發票之行為。原判決僅憑被上訴人毫無法源依據之
17 說詞即予採信，其認事用法難謂無違誤。

18 (二)、依系爭車輛之車籍資料及車輛出售資料以觀，V公司之地址
19 在9155 ARCHIBALD AVE. STE. 901, RANCHO CUCAMONGA, CA，與
20 A公司地址同一，而原判決亦認定V公司與A公司係屬同一。
21 系爭車輛亦經A公司轉讓予SENTECH INTERNATIONAL, INC.
22 (下稱S公司)，雖V公司未將車輛所有權登記予S公司，然
23 亦無法改變車輛實際所有人為S公司之事實。再S公司與M公
24 司地址及負責人均相同此事實於上訴人購買系爭車輛時並無
25 法得知，既S公司於103年11月7日出售予M公司，M公司又如
26 何委託V公司託運等事實均非上訴人所能知悉，上訴人以實
27 際購買發票申報何來不實可言；證人即系爭車輛運送代理之
28 三達公司總經理田玉春係經營貨物運送為業之專業經理人，
29 依其於原審107年8月14日之證述，可知本件V公司僅係貨物
30 運送之出貨人，而系爭車輛既在美國時之最後實際擁有人係
31 S公司或M公司，則其為何非實際之出賣人？且上訴人在系爭

01 車輛之前即向M公司購買多次汽車，出貨大提單上之出貨人S
02 HIPPER亦同樣是V公司，收貨人CONSIGNEE同樣是三達公司、
03 運送之方式同樣為併裝運送；小提單上之出貨人EXPORTER同
04 樣為M公司、受貨人CONSIGNEE同樣為上訴人，足見上訴人向
05 M公司購買汽車進口，M公司委由V公司出貨業已行之有年，
06 原判決之認定顯有未依事實認定遽斷之違法。

07 (三)、國際貿易上就運送實務，不乏有國際貿易公司向運送之船務
08 公司一次購買多次運送貨櫃位置以取得優惠價格，再向實際
09 出售貨物之出售公司出售運送位置，以降低實際出售貨物公
10 司之運送成本，本件V公司應即扮演向船務公司購買多次運
11 送貨櫃位置之角色，而實際出賣人M公司出售貨物予買受
12 人，又就出口貨物稅之退稅法則，以臺灣車輛出口退稅法規
13 而言，價值100萬元之車輛在臺灣出售如為100萬元，然同樣
14 價格之車輛如係出口，則依稅法規定可退營業稅及貨物稅，
15 營業稅約為5%即可退約5萬元營業稅，而貨物稅則視車輛排
16 氣量不同而可退15%~30%不等，則至少可退約15萬元貨物
17 稅，是故如汽車出口商在臺灣購入價格100萬元之車輛而以9
18 0萬元出口售出，仍有約110萬元之收入而有利可圖，而此出
19 口退稅法規於世界各國皆然，僅為稅率不同之分別而已。本
20 件S公司購入系爭車輛雖其價格為31,800美金，而以其關係
21 企業M公司名義以30,400美金出售予上訴人，加上貨物稅及
22 保險之退稅，S公司或M公司仍有獲利，自無高買低賣違背經
23 驗法則之可言，原判決就上述事實均未詳查，僅憑大提單即
24 為不利上訴人之認定，顯有應調查未調查之違法。

25 五、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴，結論尚無不合，茲
26 就上訴理由再予論述如下：

27 (一)、行為時海關緝私條例第37條第1項規定：「報運貨物進口而
28 有下列情事之一者，得視情節輕重，處以所漏進口稅額2倍
29 至5倍之罰鍰，或沒入或併沒入其貨物：……二、虛報所運
30 貨物之品質、價值或規格。三、繳驗偽造、變造或不實之發
31 票或憑證。……」所謂繳驗不實發票，係指進口人報關所繳

01 驗之發票，其所載價格並非其真正交易價格；而所謂不實之
02 發票或憑證，並不以名義上被偽造之文件為限，尚包括名義
03 上雖無不符但實質內容不實之情形。

04 (二)、次按證據之取捨與當事人所希冀者不同，致其事實之認定異
05 於該當事人之主張者，不得謂為原判決有違背法令之情形；
06 而證據之證明力如何或如何調查事實，事實審法院有衡情斟酌
07 之權，苟已斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，而未違背
08 論理法則、經驗法則或證據法則，即不能指為違法。查上訴
09 人於103年12月1日報運進口系爭車輛，申報交易價格FOB US
10 D30,400；惟系爭車輛原以新車狀態，由GENREAL MOTORS LL
11 C於103年8月26日開立車輛原廠證明書，交付位於德州之B公
12 司銷售，而B公司曾於網路刊登該車之求售訊息（哩程數13
13 英哩），索價USD74,275，嗣於103年10月3日將系爭車輛轉
14 讓予Q公司（哩程數110英哩）；Q公司於103年10月14日再將
15 系爭車輛轉讓予W公司（非原判決誤載之A公司；哩程數110
16 英哩）；W公司復於103年10月18日將系爭車輛轉讓予V公司
17 （哩程數115英哩），系爭車輛並無發生事故或受損之紀錄，
18 車況幾近全新，且係由V公司自美國出口，乃原審依調查系
19 爭車輛原廠證明書（CERTIFICATE OF ORIGIN FOR A VE
20 HICLE）、車輛所有權證（CERTIFICATE OF TITLE）、CARFAX
21 資料、B公司網路刊登之求售訊息及美國海關於103年10月27
22 日出具COVER LETTER其上有關出口人資訊等證據所確定之事
23 實，上訴人且不爭原判決有關V公司與A公司係為同一地址及
24 聯絡電話之認定。核系爭車輛客觀上既由V公司自美國出口，
25 自出廠至V公司取得未及2個月即前後轉手3次，交易對象
26 皆為對車輛有相當專業知識之車商（DISTRIBUTOR-DEALE
27 R），哩程數差距甚微（約100英哩），車況幾近全新，上訴
28 人以低於出廠原始售價近5成之價格購得系爭車輛，顯然有
29 違交易常情。是原判決以被上訴人依上述事證綜合判斷，上
30 訴人報關繳驗之發票所載價格，顯非系爭車輛之實際交易價
31 格，其有繳驗不實發票，虛報貨物價值之違章行為，於法有

據，經核並無違證據、經驗及論理法則。至上訴人雖主張系爭車輛係由A公司售予S公司，再由S公司售予M公司，最後由M公司售予上訴人，並以V公司提供駐外單位賣方抬頭為A公司（買方為S公司）於103年11月7日出具之INVOICE（原處分卷2附件2），及提出S公司於103年11月7日將系爭車輛出售予M公司時S公司出具之INVOICE（本院107年度判字第222號卷第55頁）、M公司將系爭車輛出售予上訴人時所出具之INVOICE（原處分卷1附件3）等為證，惟V公司提供駐外單位非該公司開立之INVOICE，且未說明緣由，該INVOICE復未經A公司或其負責人簽章，已難認其上所載由A公司將系爭車輛售予S公司之交易確實成立。核既無得認A公司有將系爭車輛售予S公司之事實，則縱上訴人提出S公司與M公司之上述INVOICE，亦難認S公司有將系爭車輛出售予公司地址及負責人均與其相同之M公司、上訴人再向M公司購入系爭車輛之事實，是原審質疑上述INVOICE記載內容之真實性，而未採上訴人之主張，自難認有何違法情事。何況上訴人前開辯解內容，縱令屬實，亦無法證明系爭進口車輛之進口報價沒有偏離真實價格；另外國境內外稅負環境不同，若無確切數據自無法依憑上訴人之空言，而謂系爭進口車輛在出口國出口當時，其出口價格落在常態售價範圍內，故上訴人主張其向M公司購入系爭車輛，V公司僅係貨物運送之出貨人，被上訴人係依關稅法第35條規定向進口車商同業洽詢的所謂「合理價格」權充作為關稅法第29條規定的「交易價格」，來認定上訴人有違反行為時海關緝私條例第37條規定繳驗不實發票之行為，原判決採據，顯有未依事實認定遽斷，及未調查S公司、M公司出具之INVOICE所載售價格仍有獲利等違法云云，並無可採。

- (三)、又關稅法第29條規定：「（第1項）從價課徵關稅之進口貨物，其完稅價格以該進口貨物之交易價格作為計算根據。（第2項）前項交易價格，指進口貨物由輸出國銷售至中華民國實付或應付之價格。……（第5項）海關對納稅義務人

提出之交易文件或其內容之真實性或正確性存疑，納稅義務人未提出說明或提出說明後，海關仍有合理懷疑者，視為無法按本條規定核估其完稅價格。」關稅法第31條第1項規定：「進口貨物之完稅價格，未能依第29條規定核定者，海關得按該貨物出口時或出口前、後銷售至中華民國之同樣貨物之交易價格核定之。核定時，應就交易型態、數量及運費等影響價格之因素作合理調整。」第32條第1項規定：「進口貨物之完稅價格，未能依第29條及前條規定核定者，海關得按該貨物出口時或出口前、後銷售至中華民國之類似貨物之交易價格核定之。」第33條規定：「（第1項）進口貨物之完稅價格，未能依第29條、第31條及前條規定核定者，海關得按國內銷售價格核定之。……（第3項）第1項所稱國內銷售價格，指該進口貨物、同樣或類似貨物，於該進口貨物進口時或進口前、後，在國內按其輸入原狀於第一手交易階段，售予無特殊關係者最大銷售數量之單位價格核計後，扣減下列費用計算者：一、該進口貨物、同級或同類別進口貨物在國內銷售之一般利潤、費用或通常支付之佣金。二、貨物進口繳納之關稅及其他稅捐。三、貨物進口後所發生之運費、保險費及其相關費用。」第34條第1項規定：「進口貨物之完稅價格，未能依第29條、第31條、第32條及前條規定核定者，海關得按計算價格核定之。」關稅法第35條規定：「進口貨物之完稅價格，未能依第29條、第31條、第32條、第33條及前條規定核定者，海關得依據查得之資料，以合理方法核定之。」同法施行細則第19條第1項規定：「本法第35條所稱合理方法，指參酌本法第29條至第34條所定核估完稅價格之原則，採用之核估方法。」可知，關稅交易價格制度，建立在公開市場自由競售價格之基礎上，而以買賣雙方自動成立之價格為估價依據；所謂交易價格係指進口貨物由輸出國出口銷售至我國實付或應付之價格，固不論已否支付，或以任何方式支付均包括之。而為查明進口貨物之正確價格，確保國家課稅並保護國內產業，其由進口人提出之進

口單據雖為估價之參考文件，然法律同時授權海關如對進口人所提相關文件資料存疑時，經要求進口人說明而未說明或說明後仍對之持合理懷疑者，得視為該貨品無法按其交易價格核估完稅價格，而由海關依關稅法第31條以下規定予以調整。易言之，依據關稅法第29條第5項規定，海關並非需至證明進口人提出之交易文件確屬虛偽不實之程度，始得調整不依據進口人提出之交易價格資料核定，而係海關基於專業之審查，並由進口人負相當之協力義務後，海關仍具合理懷疑時，即可依據關稅法第31條以下規定另行核定其完稅價格，藉以避免買賣雙方藉國際貿易稽查不易之特性而低報價格，逃避稅負，俾達到公平合理課稅之目的，何況就本案而言，在已確認上訴人進口價格申報不實之事實基礎，被上訴人更得依關稅法之相關規定為進口關稅等稅負之稅基量化。

(四)、再海關緝私條例44條規定：「有違反本條例情事者，除依本條例有關規定處罰外，仍應追徵其所漏……之稅款。……」第45條規定：「追徵或處罰之處分確定後，5年內再犯本條例同一規定之行為者，其罰鍰得加重二分之一……」行為時營業稅法第20條第1項規定：「進口貨物按關稅完稅價格加計進口稅後之數額，依第10條規定之稅率計算營業稅額。」第41條規定：「貨物進口時，應徵之營業稅，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。」第51條第1項第7款規定：「納稅義務人，有下列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處5倍以下罰鍰，並得停止其營業：……七、其他有漏稅事實者。」行為時貨物稅條例第32條第10款規定：「納稅義務人有下列情形之一者，除補徵稅款外，按補徵稅額處1倍至3倍罰鍰：……十、國外進口之應稅貨物，未依規定申報。」特種貨物及勞務稅條例第23條第4款規定：「產製或進口第2條第1項第2款至第6款規定之特種貨物，其納稅義務人有下列逃漏特種貨物及勞務稅情形之一者，除補徵稅款外，按所漏稅額處3倍以下罰鍰：……四、進口之特種貨物未依規定申報。」又海

01 關核定進口貨物之完稅價格所應依據之價格順序，依序為進
02 口貨物之交易價格、同樣貨物之交易價格、類似貨物之交易
03 價格、國內銷售價格、計算價格及合理價格；而系爭車輛原
04 申報交易價格係有不實，已如前述。則原審繼而依調查證據
05 之辯論結果，就系爭車輛無法適用關稅法第29條、第31條、
06 第32條及第34條規定核估完稅價格，被上訴人以系爭車輛相
07 關資料向專業商查得之系爭車輛合理行情價格，核估完稅價
08 格FOB USD61,000/UNT何以屬依關稅法第35條規定所認定之
09 合理價格等各節，論明其所依據之事證及得心證之理由，並
10 肯認被上訴人以上訴人係於5年內再犯海關緝私條例同一規
11 定之行為，依行為時海關緝私條例第37條第1項及第45條規
12 定，以原處分對上訴人裁處所漏進口稅額3倍之罰鍰，並依
13 同條例第44條、行為時貨物稅條例第32條第10款及貿易法第
14 21條、營業稅法第51條第1項第7款、特種貨物及勞務稅條例
15 第23條第4款規定，追徵上述進口稅費，及裁處所漏貨物稅
16 額1倍之罰鍰、所漏營業稅額0.6倍之罰鍰、所漏特種貨物及
17 勞務稅額1倍之罰鍰如上述，採行之法律見解符合本院98年
18 度8月份第2次庭長法官聯席會議決議意旨（漏稅事實如經證
19 明，漏稅金額之計算得為推計），依上述規定及說明，尚無
20 所謂判決不適用法規或適用不當等違背法令之情形。

21 (五)、綜上所述，原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，將系爭
22 訴願決定及原處分（含復查決定）予以維持，駁回上訴人之
23 訴，核無違誤。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背法
24 令，求予廢棄，難認有理由，應予駁回。

25 六、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1
26 項、第98條第1項前段，判決如主文。

27 中 華 民 國 111 年 1 月 12 日

28 最高行政法院第三庭

29 審判長法官 帥 嘉 寶

30 法官 鄭 小 康

31 法官 李 玉 卿

01

法官 洪 慕 芳

02

法官 林 玫 君

03

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

04

中 華 民 國 111 年 1 月 12 日

05

書記官 邱 鈺 萍