

最 高 行 政 法 院 判 決

109年度上字第612號

上 訴 人 聯瑞食品科技股份有限公司

代 表 人 吳瑞民

訴訟代理人 王健安 律師

周宇修 律師

李郁婷 律師

被 上 訴 人 財政部關務署高雄關

代 表 人 蘇淑貞

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4月15日高雄高等行政法院107年度訴字第158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、爭訟概要：

(一)上訴人（原判決誤植為瑞聯食品科技有限公司。原名聯瑞實業有限公司）委由國鑫報關企業有限公司（下稱國鑫公司）於民國100年至104年間（報關日100年8月11日至104年10月27日），分別以5筆G1（外貨進口）報單（詳如財政部107年3月2日台財法字第10613947090號訴願決定附表1）及28筆D8（外貨進保稅倉）報單（詳如財政部107年3月2日台財法字第10613947090號訴願決定附表2）向被上訴人報運賣方記載為美商CLEANWATER GROUP LLC（下稱美國C商）之加拿大產製水產品，上訴人嗣將D8報單進儲保稅倉庫水產品以27筆D2（保稅貨出保稅倉）報單（詳如財政部107年3月2日台財法字第10613947090號訴願決定附表3）報運出倉進口，經被上訴人分別依關稅法第13條及海關緝私條例第42條規定實施事

01 後稽核及查核結果，查得上述貨物係由生產國業者加拿大商
02 CLEARWATER SEAFOODS LIMITED PARTNERSHIP（下稱加國出
03 貨人）直接出售並輸出予貝里斯商LONGWIN TRADING INC
04 （下稱貝里斯L商），上訴人與美國C商所定供貨合約議定價
05 格明顯低於國內其他廠商於同期間申報購自加國出貨人，數
06 量相當、相同產地、貨名水產品申報價格，上訴人涉有藉兩
07 家境外公司（美國C商及貝里斯L商）之名義，製造無涉之購
08 貨付款紀錄等情，乃審認上訴人有行為時海關緝私條例第37
09 條第1項第2款虛報進口貨物價值之違章成立，並以加國出貨
10 人提供之37份存檔交易發票所載交易價格核估完稅價格，而
11 以105年第10500349、00000000-000、00000000-000、00000
12 000、10500399及10500430-459號等60份處分書，對上訴人
13 追徵稅款及裁處罰鍰。上訴人不服，申請復查，經被上訴人
14 審認上訴人係涉繳驗不實發票，致虛報所運貨物價值，逃漏
15 進口稅款之違章，乃以106年2月22日高普法字第1051017514
16 號復查決定將前述60份處分撤銷，改依行為時海關緝私條例
17 第37條第1項第3款規定論處，並將原60份處分書所認定之事
18 實理由「虛報所運貨物價值」更正為「繳驗不實發票」，重
19 行核發105年第10500349、00000000-000、00000000-000、0
20 0000000、10500399及10500430-459號更1等60份處分書（下
21 稱處分一），分別就D8報單部分，依行為時海關緝私條例第
22 37條第1項第3款規定處所漏關稅額2倍之罰鍰共新臺幣（下
23 同）29,811,332元；D2報單部分，依同條例第44條、加值型
24 及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第51條第1項第7款及
25 貿易法第21條第1項之規定，追徵D2報單所漏進口稅費（含
26 關稅、營業稅及推廣貿易服務費）共7,344,366元及營業稅
27 罰鍰共1,097,893元；G1報單部分，則依同條例第37條第1項
28 第3款、第44條、營業稅法第51條第1項第7款及貿易法第21
29 條第1項規定處所漏關稅額2倍罰鍰共3,303,940元，並追徵
30 所漏進口稅費（含關稅、營業稅及推廣貿易服務費）共2,17
31 2,996元，及營業稅罰鍰部分，因上訴人於裁罰處分核定前

01 同意以足額保證金抵繳稅款，按所漏營業稅額處以0.5至0.7
02 5倍之罰鍰共363,007元。

03 (二)上訴人委由國鑫公司於104年9月1日以G1（外貨進口）報單
04 （報單號碼：第BC/04/201/M0052號）向被上訴人報運進口
05 賣方記載為美國C商之加拿大產製FROZEN HOKKIGAI BODY ME
06 AT（食品用）等貨物，經電腦核定為C2（文件審核）方式通
07 關，因無法即時核定應課徵稅額，被上訴人依關稅法第18條
08 第2項規定，准上訴人申請繳納相當金額保證金後，先予放
09 行，事後再加審查。嗣被上訴人查得上述貨物係由加國出貨
10 人直接出售並輸出予貝里斯L商，上訴人與美國C商所定供貨
11 合約議定價格明顯低於國內其他廠商於同期間申報購自加國
12 出貨人，數量相當、相同產地、貨名水產品申報價格，上訴
13 人涉有藉美國C商及貝里斯L商兩家境外公司名義，製造無涉
14 之購貨付款紀錄等情，乃審認上訴人有繳驗不實發票，虛報
15 進口貨物價值，逃漏稅費之違章成立，而依加國出貨人提供
16 之存檔交易發票所載交易價格核估完稅價格，因上訴人於裁
17 罰處分核定前同意以足額保證金抵繳營業稅，乃依行為時海
18 關緝私條例第37條第1項第3款規定，以105年3月1日105年第
19 10500050號處分書（下稱處分二），就所漏關稅額處2倍之
20 罰鍰1,496,114元；並依同條例第44條、營業稅法第51條第1
21 項第7款及貿易法第21條第1項規定，追徵所漏進口稅費（含
22 關稅、營業稅及推廣貿易服務費）962,571元，及營業稅罰
23 鍰部分，因上訴人於裁罰處分核定前同意以足額保證金抵繳
24 稅款，按所漏營業稅額處以1倍之罰鍰213,109元。

25 (三)又上訴人委由國鑫公司於104年11月25日以D2（保稅貨出保
26 稅倉）報單（報單號碼：第BC/D2/04/201/M0738號）向被上
27 訴人報運加拿大產製、賣方記載為稱美國C商之「FROZEN HO
28 KKIGAI SS（食品用）」等水產品3項，原申報第1至3項貨物
29 單價分別為CFR USD9.00/KGM、9.00/KGM及2.50/KGM，電腦
30 核定C2（文件審核）方式通關放行在案。嗣被上訴人查得上
31 述貨物係由加國出貨人直接出售並輸出予貝里斯L商，上訴

01 人與美國C商所定供貨合約議定價格明顯低於國內其他廠商
02 於同期間申報購自加國出貨人，數量相當、相同產地、貨名
03 水產品申報價格，上訴人涉有藉美國C商及貝里斯L商兩家境
04 外公司之名義，製造無涉之購貨付款紀錄等情，乃依加國出
05 貨人提供之存檔交易發票所載交易價格，將上開第1至3項單
06 價依關稅法第29條規定改按USD16.78/KGM、16.78/KGM及4.7
07 8/KGM核定完稅價格；又上開貨物與前述(一)被上訴人實施
08 事後稽核D8（外貨進保稅倉）進口報單第BC/04/201/M0454
09 號所列貨物屬同批貨物，為免同一行為就所漏關稅部分重複
10 裁罰，被上訴人僅就貨物自保稅倉庫輸入課稅區時所涉逃漏
11 營業稅情事裁處（有關貨物進儲保稅倉庫時所漏關稅部分已
12 由被上訴人以原處分一予以裁處）。因上訴人於裁罰處分核
13 定前同意補繳所漏之營業稅額，被上訴人以105年6月14日10
14 5年第10500292號處分書（下稱處分三），按所漏營業稅額1
15 02,387元處以0.75倍之罰鍰76,790元。

16 (四)上訴人對處分一、處分二、處分三（下合稱原處分）均不
17 服，循序提起行政訴訟，並聲明：訴願決定及原處分（含復
18 查決定）均撤銷。經原審判決駁回，乃提起本件上訴。

19 二、上訴人起訴主張及被上訴人於原審之答辯均引用原判決所
20 載。

21 三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：(一)上訴人與
22 美國C商間難認有交易事實，被上訴人認定上訴人報運進口
23 系爭貨物所繳驗之美國C商發票，為不實發票，核屬有據。

24 1. 上訴人與美國C商所定供貨合約價格明顯偏低，約僅加國
25 出貨人與貝里斯L商第一手交易存檔發票價格之5成6金額，
26 有違一般經驗法則：上訴人委由國鑫公司於事實欄所載時
27 間，向被上訴人報運進口賣方記載為美國C商之水產品合計6
28 2批（即G1計6批、D8計28批、D2計28批）。而依加國出貨人
29 提供之34份存檔交易發票所載交易內容，與本件34筆進口報
30 單（即G1計6份、D8計28份）及船運公司提供之海運提單記
31 載事項相互勾稽比對結果，其提單號碼、貨櫃號碼、貨名、

01 規格、箱數、淨重、毛重等內容一致，足認定加國出貨人提
02 供之34份存檔交易發票所載之水產品即為本件34筆進口報單
03 之貨物。又上訴人申報該34批貨物報關價格（即美國C商銷
04 售予上訴人之價格）計3,736,772.39美元，與查得該存檔交
05 易發票之所載貨價（即貝里斯L商或美國C商之購貨成本）計
06 6,613,782.65美元，顯見上訴人係以約購貨成本5成6之金額
07 購入貨物，價差高達2,877,010.26美元，然貨物運送途中未
08 曾發生減損貨物價值情事，依論理及一般買賣經驗法則，貝
09 里斯L商及美國C商並無於運送途中將34批正常水產品連續不
10 斷以低於第1手售價之虧損方式，5年內賤價出售34次連續虧
11 損轉手交易，均顯悖於中介貿易買低賣高賺取價差之常理。
12 上訴人主張報關價格與加國出貨售價落差係因上訴人協助美
13 國C商時值負責人胡建軍處理分貨、協助運貨、轉運以及推
14 廣事務而予價格優惠云云，然未提出佐證資料以實其說，並
15 不可採。2. 美國C商查無近5年之實際營運，難認上訴人與美
16 國C商間有實際交易存在：經由我國駐洛杉磯臺北經濟文化
17 辦事處經濟組（下稱駐洛杉磯辦事處經濟組）協查美國C商
18 與上訴人進口貨物之實際交易情況，依該組105年4月14日洛
19 經字第10500000740號及同年5月12日洛經字第10500001060
20 號函，雖顯示美國C商之人員Johnson Hu回復確認該公司所
21 提供售予上訴人之發票價格無訛，並提供發票價格及收款清
22 單；然依駐洛杉磯辦事處經濟組105年10月28日第102816F05
23 06號函暨荷盛國際顧問股份有限公司所提供之State Of Del
24 aware Entity Details，並經函請美國國土安全移民暨海關
25 執法局（下稱ICE）協助調查之結果，美國C商係於美國德拉
26 瓦州登記註冊，惟於103年6月1日已申請破產解散（Cancell
27 ed, Failure to Pay Tax），且查無近5年以其名義進出口之
28 紀錄，ICE傳喚該公司股東3人並提供以該3人名義自臺灣出
29 口至美國的紀錄，查無從美國出口到臺灣之紀錄，已難認美
30 國C商有實際存在並營運之事實。3. 上開貨物第1手交易對象
31 貝里斯L商，於註冊地及國內均無任何處所，且其係上訴人

01 控制與從屬關係之境外關係企業，其財務、業務實際均由上
02 訴人負責運作：依加國出貨人提供之34份存檔交易發票及貨
03 款電文所載，系爭貨物之購貨人、匯款人係位於「No.145 S
04 ianbei Street Annan District Tainan Taiwan」（臺南市
05 ○○區○○街000號）之貝里斯L商。該商以兆豐國際商業銀
06 行府城分行（下稱兆豐府城分行）開發之信用狀，及其設於
07 兆豐國際商業銀行香港分行（下稱兆豐香港分行）境外帳戶
08 （即OBU）電匯支付貨款，直接向加國出貨人採購。經被上
09 訴人函請臺南市戶政機關協查證實，貝里斯L商地址臺南市
10 ○○區○○街000號係一虛構不實門牌號碼。被上訴人再函
11 請我國駐貝里斯大使館協查，貝里斯L商係由貝國代理商Her
12 itage Bank代辦設立登記於貝國，但無權使用該登記地址
13 「35 Barrack road third floor Belizecity」。是貝里斯
14 L商於註冊國及我國均無處所，係無實體營業處所之境外紙
15 上公司。其次，依上訴人往來兆豐府城分行提供貝里斯L商
16 於兆豐國際商業銀行國際金融業務分行（下稱兆豐OBU）開
17 戶、徵授信資料文件記載內容可知，LIN KUEI HUNG即林滄
18 虹為貝里斯L商唯一職員兼董事及股東，且上訴人係貝里斯L
19 商有控制與從屬關係公司。另根據兆豐府城分行向被上訴人
20 提供之兆府城授（100）字第1113-B號開發信用狀約定書、
21 放款合約之特別商議條款及授信擔保本票等所載，顯示兆豐
22 府城分行核授貝里斯L商70萬美元信用額度係以上訴人簽
23 發，且由上訴人前負責人與其配偶以及授信戶貝里斯L商與
24 其負責人背書之本票為擔保，與中華民國銀行公會會員徵信
25 準則第17條第3項規定有關銀行辦理母公司為國內企業之境
26 外公司授信案件規定相符，顯示2家公司係經兆豐府城分行
27 審認可共用授信額度之關係企業，而該開發信用狀約定書項
28 下文件以送達貝里斯L商國內通訊地址或由上訴人簽收轉送
29 即視為合法送達條款，亦即以貝里斯L商名義從事交易之所
30 有文件，均須交由上訴人或其公司董事、負責人經手處理。
31 4. 貝里斯L商之銀行聯絡資訊與上訴人相同，而上訴人明知

01 加國出貨人與貝里斯L商就本件貨物之交易數量、實際價格
02 等內容，卻向被上訴人提交與美國C商之交易憑證，顯有隱
03 匿並藉以取得不實低價發票，逃漏進口稅費之情：依加國出
04 貨人105年3月10日函復被上訴人內容所載之Tel:000-000-00
05 00，經中華電信股份有限公司證實用戶係「聯瑞實業有限公
06 司」即上訴人之原名，申裝地址亦係上訴人登記之營業地
07 址，帳寄地址則為上訴人之前董事長吳梁惠住所。再依相關
08 查得之網路資料比對，顯示上訴人之董事吳玉萍即係前述加
09 國出貨人信函記載之買方接洽人「Ms. Donna Wu」無誤。又
10 吳玉萍不僅為上訴人之董事，亦為上訴人向美國C商購買系
11 爭貨物之合約簽約人及加國出貨人之聯絡人，倘上訴人與美
12 國C商簽訂之合約為真，等同每一批貨物，上訴人既直接向
13 加國出貨人聯繫並收貨，然卻又同時重複向美國C商購買同
14 批貨物，如此一貨二買，顯悖於交易常情，該等合約難謂屬
15 實。其次，依加國出貨人於105年11月24日回覆被上訴人之
16 信函所載可知，案關交易文件係由加國出貨人以UPS國際快
17 遞將商業發票、海運提單、裝箱單等貿易單據直接遞送予上
18 訴人及貝里斯L商；另船運提單亦記載系爭貨物係由生產國
19 （加拿大）以船運方式直接輸出運送至消費國（我國），抵
20 臺後即由貝里斯L商將購得之系爭貨物全部轉讓由上訴人報
21 關提領。是加國出貨人確曾將上開貨物之商業發票等交易文
22 件寄予上訴人，足見上訴人明確知悉加國出貨人與貝里斯L
23 商就系爭貨物之交易數量、真實價格，惟其卻僅向被上訴人
24 提交與美國C商之交易憑證，隱匿加國出貨人直售輸出至我
25 國口岸之交易實情，亦有藉繳驗低價發票逃漏鉅額稅款之事
26 實，至為明確。5. 胡建軍之書面陳述部分：胡建軍（英文名
27 字Johnson Hu）以經公證之書面自稱其為美國C商及貝里斯L
28 商之負責人，美國C商有賣水產貨物給上訴人，並以貝里斯L
29 商下單向加國出貨人買貨及依其指示發貨，並由上訴人之董
30 事吳玉萍負責協助臺灣分貨或推廣業務，故以較低價格賣給
31 上訴人等語。然依駐洛杉磯辦事處經濟組105年4月14日及5

01 月12日函復，美國C商之人員Johnson Hu雖稱加國出貨人為
02 其供應商，事後又回復該公司售予上訴人之貨物並未直接購
03 自加國出貨人，對加國出貨人之售價無法置評，與胡建軍陳
04 稱向加國出貨人下單買貨並指示發貨賣給上訴人，已有矛盾；
05 另參我國駐加拿大臺北經濟文化代表處經濟組（下稱駐
06 加拿大代表處經濟組）協助向加國出貨人函詢，加國出貨人
07 多次回覆與貝里斯L商交易之聯絡人為上訴人之董事吳玉
08 萍，均未提及胡建軍，則胡建軍陳稱與加國出貨人關係好，
09 Donna沒有我，她根本沒辦法拿到她需要的貨等語，純屬空
10 言。又既然貝里斯L商與美國C商皆為胡建軍所有，何以用貝
11 里斯L商名義與加國出貨人締約進貨並轉讓貨物予上訴人，
12 卻開立美國C商發票予上訴人，亦有違交易常情。復貝里斯L
13 商名義負責人林滄虹就其與胡建軍之借用關係及貝里斯L商
14 為何須與上訴人共用銀行授信額度等，均無法說明，而上訴
15 人縱使因與美國C商簽訂年約，而有出具履約擔保之需要，
16 亦可開立銀行保證函擔保履約，卻選擇以隸屬上訴人關係企
17 業之形式來取得與上訴人共用銀行授信額度，亦顯然與常理
18 有違。是胡建軍之書面陳述空言其為美國C商及貝里斯L商之
19 負責人且直接控制等語，無從採信。（二）上訴人申報賣方為
20 美國C商之進口報單業經審認為不實，被上訴人依查得之加
21 國出貨人所提供存檔交易發票所載交易價格核估系爭貨物完
22 稅價格，以原處分向上訴人補徵進口稅費合計10,479,933元
23 及裁處罰鍰合計36,362,185元，並無違誤。依關稅法第58條
24 第1項於93年5月5日之修正理由可知，貨物進入保稅區仍屬
25 已入境，僅處於保稅狀態暫時免徵，如涉及虛報情事，仍得
26 處罰，與事後原貨出口或重整後出口而得免稅之優惠分屬二
27 事。上訴人申報28筆D8（外貨進保稅倉）進口報單涉繳驗不
28 實發票，虛報所運貨物價值之違章事實，業經認定，其逃漏
29 關稅行為自應依法處罰。D2（保稅貨出保稅倉進口）進口報
30 單，係源自上訴人將以D8（外貨進保稅倉）申報之貨物，以
31 D2報單報運出倉進入課稅區，因D2進口報單違章事實與前階

段D8進口報單涉繳驗不實發票，虛報所運貨物價值之違章屬同一違章事實，依財政部關務署103年4月28日台關緝字第1031002185號函釋，固僅就先查獲之D8進口報單依法裁罰（因屬保稅貨物未補徵進口稅款），後續查獲以D2申報進口所涉逃漏進口稅款無庸重複處罰，但因貨物已報運進入課稅區，其逃漏進口稅、營業稅及推廣貿易服務費部分，仍應依法補稅，並就逃漏營業稅部分另予處罰，上訴人主張原處分違反一事不二罰云云，尚有誤解。至於海關緝私條例第37條修正降低裁罰倍數，從2至5倍修正為5倍以下，因稅捐稽徵法第2條但書規定關稅非屬稅捐稽徵法所稱稅捐，自無稅捐稽徵法第48條之3規定之適用。且依緝私案件裁罰金額或倍數參考表使用須知第6點前段規定，107年5月11日修正生效前海關緝私條例裁處而尚未確定案件，不適用本參考表之規定等語，判決駁回上訴人在原審之訴。

四、本院按：

（一）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。進口貨物之實付或應付價格……。」第94條規定：「進出口貨物如有私運或其他違法漏稅情事，依海關緝私條例及其他有關法律之規定處理。」行為時海關緝私條例第37條第1項規定：「報運貨物進口而有下列情事之一者，得視情節輕重，處以所漏進口稅額2倍至5倍之罰鍰，或沒入或併沒入其貨物：……二、虛報所運貨物之品質、價值或規格。三、繳驗偽造、變造或不實之發票或憑證。……」營業稅法第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。」貿易法第21條第1項前項規定：「為拓展貿

01 易，因應貿易情勢，支援貿易活動，主管機關得設立推廣貿
02 易基金，就出進口人輸出入之貨品，由海關統一收取最高不
03 超過輸出入貨品價格萬分之4.25之推廣貿易服務費。」上開
04 行為時海關緝私條例第37條第1項第3款規定，所謂繳驗不實
05 發票，係指進口人報關所繳驗之發票，其所載價格並非其真
06 正交易價格；而所謂不實之發票或憑證，並不以名義上被偽
07 造之文件為限，尚包括名義上雖無不符但實質內容不實之情
08 形。進口人報關繳驗不實發票之行為性質或結果當然含有虛
09 報貨物價值之成分，虛報貨物價值行為在此已失其獨立意
10 義，而為繳驗不實發票行為所吸收，僅論以依行為時海關緝
11 私條例第37條第1項第3款規定裁罰。上訴意旨主張：繳驗不
12 實發票應限於為隱匿與貨物名稱、數量、重量、品質、價值
13 或規格無關之內容，而為偽造、變造或不實之憑證，若涉及
14 貨物價值之虛報，應屬行為時海關緝私條例第37條第1項第2
15 款事由，而非原處分所指之同條項第3款事由云云，指摘原
16 判決違法，並非可採。

17 (二)關稅法第58條第1項前段規定：「『進口貨物』於提領前得
18 申請海關存入保稅倉庫。」93年5月5日修正之立法理由謂
19 「存入保稅倉庫之進口貨物，實際上已進入國境，該貨物僅
20 係處於保稅狀態，如有涉及虛報情事，仍有海關緝私條例等
21 相關規定之適用。惟因原條文第1項『在報關進口前』之規
22 定，恐有存入保稅倉庫之貨物係未進口，其涉及虛報情事
23 者，不能依海關緝私條例相關規定論處之誤認風險，為避免
24 疑義，爰予修正。」可知，該條項規定顯係為避免進口人將
25 以D8報單方式進儲保稅倉庫處於保稅狀態尚無須繳納稅費貨
26 物，誤認為尚未進口進入國境，致生涉及虛報違章能否依海
27 關緝私條例相關規定論處之爭議而為修正，以資明確。貨物
28 進入保稅區仍屬已入境，僅處於保稅狀態暫時免徵，如涉及
29 虛報情事，仍得處罰，與事後原貨出口或重整後出口而得免
30 稅之優惠分屬二事。進口人申報D8（外貨進保稅倉）報單，
31 於向海關繳驗不實發票報關之日即已構成逃漏關稅違章事

實，嗣以D2（保稅貨出保稅倉）報單檢具同一發票將進儲保稅倉貨物報運出倉進口，其申報D8及D2報單時所涉之繳驗不實發票行為，目的在於偷漏進口時應課徵之關稅，雖分階段實施，惟因係於後階段（D2）始經發覺違章，應足認係出於單一之概括犯意，所涉行為態樣相同，僅侵害單一之稽徵正確性，尚不致構成兩次漏稅。上訴意旨主張：D8報單部分進入保稅倉不涉及課稅問題，何來所漏進口稅額之認定，原判決及被上訴人以D8進入保稅倉僅為保稅，但涉及虛報仍應處罰，有違行為時海關緝私條例第37條第1項所定漏稅額立法意旨云云，以其主觀見解指摘原判決違法，自非可採。進口人申報D8報單，於向海關繳驗不實發票報關之日即已構成逃漏關稅違章事實，業如前述，進口後之境內銷售行為固應課徵營業稅，然關稅、營業稅立法目的不同，依法亦不得以繳納進口稅之稅額（憑證）作為境內銷售計算營業稅額之進項憑證之用，並無因果或連動關係，自不得以日後境內銷售行為已繳納營業稅而免除前已構成逃漏關稅違章之責，故上訴意旨以：進口後於境內銷售行為之國內稅申報內容並無漏報，其毫無低報進口稅之主觀動機，而無故意過失可言云云，指摘原判決違法，殊非可採。

（三）經查，上訴人向被上訴人報運賣方記載為美國C商之加拿大產製水產品，經被上訴人實施事後稽核、查核及查價等調查結果，上述貨物係由生產國業者加國出貨人直接出售並輸出至我國口岸予上訴人之境外關係企業貝里斯L商，再以更改海運提單受貨人之方式，旋即轉讓上開貨物予上訴人報關提領。上訴人明知加國出貨人與貝里斯L商間上開貨物之實際交易價值，卻藉由於美國德拉瓦州登記註冊，查無從事任何進出口交易紀錄且於103年6月1日已破產解散之美國C商為申報購貨交易對象，同時藉由於貝里斯共和國登記註冊，無實際從事交易能力且財務、業務均由上訴人負責運作之境外關係企業貝里斯L商名義，直接向加國出貨人接洽付款購買上開貨物，於貨物抵港，貝里斯L商更改海運提單受貨人，轉

01 讓上開貨物予上訴人報關提領，上訴人繳驗與上開實際交易
02 無涉之美國C商所開立之發票向被上訴人申報，所報價格遠
03 低於上開實際交易價格，造成鉅額漏稅，被上訴人認上訴人
04 繳驗不實發票致虛報貨物價值，乃以加國出貨人提供之存檔
05 交易發票所載交易價格據以核估上開貨物之完稅價格等情，
06 已經原審依調查證據之辯論結果，予以認定在案，核與卷內
07 證據資料尚無不符，亦無上訴人所指有違反證據法則、論理
08 法則之情。原判決已論明，上訴人與美國C商所定供貨合約
09 價格明顯偏低，約僅加國出貨人與貝里斯L商第一手交易存
10 檔發票價格之5成6金額，依海運提單記載，上開貨物係全程
11 以冷凍貨櫃裝載自加拿大啟運直抵我國，運送途中未曾發生
12 貨櫃失溫、溢漏，迄上訴人提貨入倉亦未曾發生來貨品質降
13 低、數量減少、規格不符等減損貨物價值情事，貝里斯L商
14 及美國C商並無於運送途中將正常水產品連續不斷以低於第1
15 手售價虧損方式「立即轉售」之迫切需要，且此種形同於5
16 年內連續以賤價出售數十批正常水產品造成連續虧損之轉手
17 交易，悖於中介貿易買低賣高賺取價差之常理，並對於上訴
18 人主張係上訴人協助美國C商時值負責人胡建軍處理分貨、
19 協助運貨、轉運以及推廣事務，而予價格優惠之論點，說明
20 其並未提出佐證資料以實其說，且上訴人該等勞務相對其所
21 得之鉅額差價2,877,010.26美元，顯不相當，予以指駁綦
22 詳。且查美國C商係於美國德拉瓦州登記註冊，惟於103年6
23 月1日已申請破產解散，查無近5年以該公司名義進出口之紀
24 錄，亦無從美國出口到臺灣之紀錄，已難認美國C商有實際
25 存在並營運之事實。上訴人迄未能提供美國C商自貝里斯L商
26 購得上開貨物後轉售上訴人之相關交易佐證文件，尚難僅以
27 上訴人所述美國C商及貝里斯L商之實際負責人均為胡建軍，
28 胡建軍控制二者間之交易等語，而認上訴人與美國C商間有
29 實際交易存在。再者，貝里斯L商係由貝里斯代理商Heritag
30 e Bank代辦設立登記於該國，但無權使用該登記地址「35 B
31 arrack road third floor Belizecity」，依貝里斯L商以

01 兆豐府城分行開發之信用狀，及其設於兆豐香港分行境外帳
02 戶電匯支付貨款資料所載匯款人貝里斯L商係位於「No.145
03 Sianbei Street Annan District Tainan Taiwan」（臺南
04 市○○區○○街000號），經被上訴人函請臺南市戶政機關
05 協查證實上列貝里斯L商地址臺南市○○區○○街000號係一
06 虛構不實門牌號碼，該貝里斯L商於註冊國及我國均無處
07 所，係無實體營業處所之境外紙上公司。又依貝里斯L商於
08 兆豐OBU開戶、徵授信資料文件記載內容，其中由林滌虹本
09 人親自簽名用印之開戶申請書暨存款約定書載明貝里斯L商
10 於該行設有第006-58-75765-0號外匯活存帳戶，而職員、董
11 事及股東名冊則記載LIN KUEI HUNG（即林滌虹，身分證字
12 號：Z000000000）為貝里斯L商唯一職員兼董事及股東，依
13 林滌虹104年10月5日用印簽署切結均按實填列之「同一關係
14 企業/集團企業資料表」所載，「聯瑞實業有限公司（按為
15 上訴人之原公司名稱），統一編號：00000000，係貝里斯L
16 商有控制與從屬關係公司」，另根據兆豐府城分行提供之開
17 發信用狀約定書及授信擔保本票所載，林滌虹於其上用印簽
18 署、載明立約定書人為貝里斯L商，該本票金額高達6,534萬
19 元（發票日為100年12月21日），發票人為上訴人，背書人
20 分別為上訴人之公司前負責人吳梁惠、吳梁惠配偶吳陳秀
21 花、貝里斯L商及其負責人林滌虹等4人，顯示兆豐府城分行
22 核授貝里斯L商70萬美元信用額度係以上訴人簽發，且由上
23 訴人前負責人與其配偶以及授信戶貝里斯L商與其負責人背
24 書之本票為擔保，核與中華民國銀行公會會員徵信準則第17
25 條第3項規定之有關銀行辦理母公司為國內企業之境外公司
26 授信案件規定：「國際金融業務分行之非國際聯貸案件，如
27 授信戶為國內企業之境外關係企業，其財務、業務實際上由
28 國內企業負責運作，且符合下列條件之一者，其財務資料得
29 以『國內企業合併報表』或『國內企業之會計師財務報表查
30 核報告及境外關係企業之所得稅報表』替代：（一）由授信戶
31 提供十足之外幣定存單或其他合格外幣資產為擔保品者。

(二)由授信戶之國內關係企業擔任連帶保證人或由國內關係企業開立本票經授信戶背書或由授信戶與國內關係企業擔任本票共同發票人者。」相符。復觀之上開開發信用狀約定書所列特別商議條款：「一、本約定書額度由立約定書人與聯瑞實業有限公司共用，合計不逾美金柒拾萬元整。二、本契約項下相關文件以送達國內通訊地址或由聯瑞實業有限公司簽收轉送即視為合法送達。」足知上訴人與貝里斯L商共用70萬美元額度條款，顯示2家公司係經兆豐府城分行審認，可共用授信額度之關係企業，而約定放款契約項下文件以送達貝里斯L商國內通訊地址或由上訴人簽收轉送即視為合法送達條款，亦即以貝里斯L商名義從事交易之所有文件，均須交由上訴人或其公司董事、負責人經手處理。復依加國出貨人105年3月10日函復被上訴人所載「We confirm all transactions were made between our company and Lian Ruey/Longwin. Our contact at Longwin was Ms. Donna Wu (donnawup@lianhung.com.tw; Tel:000-000-0000)」，該000-000-0000電話號碼經中華電信股份有限公司證實用戶係「聯瑞實業有限公司」即上訴人，申裝地址「臺南市○○區○○○路00號」亦係上訴人登記之營業地址，帳寄地址「臺南市○○區○○街000號」則為上訴人公司前董事長吳梁惠住所。又上訴人網路資料網址<http://www.taiwantrade.com.tw>、<http://www.b2bmit.com>所載「LIAN RUEY ENTERPRISE CO LTD Contact Person: Mrs. Donna Wu, Email: donnawup@lianhung.com.tw」、2013亞洲包裝工業特刊食品展參展廠商名錄所登錄「聯瑞實業有限公司Email: donnawup@lianhung.com.tw」等資料相互比對的結果，Ms. Donna Wu係上訴人使用donnawup@lianhung.com.tw電郵人員，而上訴人之董事吳玉萍手繕之聯絡電郵「email: donnawup@lianhung.com.tw」與前述網址及名錄查得之Ms. Donna Wu電郵donnawup@lianhung.com.tw一致，顯示上訴人之董事吳玉萍即係前述加國出貨人信函記載之買方接洽人「Ms. Donna Wu」無誤。且吳玉

01 萍不僅為上訴人之董事，亦為上訴人提出資料稱其向美國C
02 商購買上開貨物之合約簽約人及加國出貨人之聯絡人，則倘
03 上訴人與美國C商簽訂之合約為真，即等同每一批貨物，上
04 訴人既直接向加國出貨人聯繫並收貨，然卻又同時重複向美
05 國C商購買同批貨物，如此一貨二買，顯悖於交易常情。另
06 依照加國出貨人於105年11月24日回覆被上訴人之信函所
07 載：「5. We used UPS to ship the trading documents fo
08 r these shipment; 6. The relevant documents were sent
09 to both Lian Ruey Enterprise Co., Ltd and Longwin Tr
10 ading Inc」，案關交易文件係由加國出貨人以UPS國際快遞
11 將商業發票、海運提單、裝箱單等貿易單據直接遞送予上訴
12 人及貝里斯L商，船運提單亦記載上開貨物係由生產國（加
13 拿大）以船運方式直接輸出運送至消費國（我國），抵臺後
14 即由貝里斯L商將購得之上開貨物全部轉讓由上訴人報關提
15 領。加國出貨人既確將上開貨物之商業發票等交易文件寄予
16 上訴人，足見上訴人明確知悉加國出貨人與貝里斯L商就本
17 件系爭貨物之交易數量、真實價格等內容，惟其卻僅向被上
18 訴人提交與美國C商之交易憑證，隱匿上述加國出貨人直售
19 輸出至我國口岸之交易實情，有藉繳驗低價發票逃漏鉅額稅
20 款之事實甚明。原判決並敘明依駐洛杉磯辦事處經濟組105
21 年4月14日及5月12日函復，美國C商之人員Johnson Hu（即
22 胡建軍）雖稱加國出貨人為其供應商，事後又回復該公司售
23 予上訴人之貨物並未直接購自加國出貨人，對加國出貨人之
24 售價無法置評，與胡建軍陳稱向加國出貨人下單買貨並指示
25 發貨賣給上訴人，已有矛盾，及參駐加拿大代表處經濟組協
26 助向加國出貨人函詢，加國出貨人多次回覆與貝里斯L商交
27 易之聯絡人為上訴人之董事吳玉萍，均未提及胡建軍，則胡
28 建軍陳稱與加國出貨人關係好，Donna沒有我，她根本沒辦
29 法拿到她需要的貨等語，純屬空言，又既然依胡建軍所言，
30 貝里斯L商與美國C商皆為胡建軍所有，何以用貝里斯L商名
31 義與加國出貨人締約進貨並轉讓貨物予上訴人，卻開立美國

01 C商發票予上訴人，亦有違交易常情，復依林滄虹106年2月1
02 4日之談話筆錄表示，其將貝里斯L商公司借予他人〔胡建
03 軍，電話+0(000)000-0000〕使用，未曾參與公司業務，不
04 清楚業務內容，亦拒絕撥打所提供之電話與借用人胡建軍聯
05 絡，均無法說明貝里斯L商之名義負責人林滄虹就其與胡建
06 軍之借用關係及貝里斯L商為何須與上訴人共用銀行授信額
07 度，況上訴人縱使因與美國C商簽訂年約，而有出具履約擔
08 保之需要，亦可開立銀行保證函擔保履約，卻選擇以隸屬上
09 訴人關係企業之形式來取得與上訴人共用銀行授信額度，亦
10 顯與常理有違。原審已對於上訴人提出胡建軍之書面陳述美
11 國C商有賣水產貨物給上訴人，並以貝里斯L商下單向加國出
12 貨人買貨及依其指示發貨，並由上訴人之董事吳玉萍負責協
13 助臺灣分貨或推廣業務，故以較低價格賣給上訴人等語，並
14 不足以採取，詳予論駁。原判決說明判斷之依據及得心證之
15 理由，並就上訴人在原審之證據，何以不足採取，分別予以
16 指駁，核無違誤，要無上訴人所指違反職權調查、不適用法
17 規、適用法規不當、理由不備或矛盾之違法。原審亦係以上
18 述調查證據結果而為認定事實及適用法律，並說明上訴人請
19 求訊問胡建軍，惟胡建軍書面陳述之內容均與客觀事實有所
20 矛盾，已如上述，就其陳述內容亦未提出客觀證據，縱使傳
21 喚到庭陳述，亦無從認定其證言內容之真實性，認無再訊問
22 該證人之必要。另上訴人於原審已就上開胡建軍書面陳述及
23 駐洛杉磯辦事處經濟組往來電郵內容、函文，提出其主張之
24 所有意見及論證，並經原審查明論斷如上，尚難認被上訴人
25 調查時請求駐外單位協助而未親自詢問或未給予上訴人親自
26 詢問、表示意見之機會，有影響上訴人本件訴訟權進行之虞
27 及違反行政程序法第19條第1項規定，上訴意旨執以指摘原
28 判決違法，並非可採。

29 (四)又上訴人既為上開貨物之納稅義務人，依法負有向海關誠實
30 申報並繳納稅款之義務，惟其明知上開貨物價值，卻以由其
31 實際掌控之境外關係企業貝里斯L商名義，直接向加國出貨

01 人接洽付款購買上開貨物，再行更改海運提單受貨人及轉讓
02 上訴人並報關提領，同時另以查無從事任何進出口交易紀錄
03 且已破產解散之美國C商為申報交易之賣方，向被上訴人繳
04 驗不實發票，虛報貨物價值，逃漏稅費之違章，已經原審認
05 定甚明，上訴人核有故意，訴願決定亦同此敘明，被上訴人
06 已確實證明上訴人之違章事實，故原判決認被上訴人依法按
07 補徵之稅額裁處罰鍰合計36,362,185元（詳見原處卷第1-3
08 頁之上訴人3案計62批進口報單受處分金額清表），並無違
09 誤，係屬有據。上訴意旨主張：原判決僅將補稅處分之事實
10 認定逕用至漏稅罰，未就漏稅罰之事實認定是否已具備幾近
11 於真實之蓋然性為論述，判決不備理由，適用行政訴訟法第
12 136條準用民事訴訟法第277條不當云云，無非係對原審取捨
13 證據、認定事實之職權行使，加以爭執，尚難認原審有違反
14 舉證原則或判決理由不備之違背法令。至原判決對於故意之
15 論述雖未完足，惟並不影響本件判決結果。關於關稅罰鍰部
16 分，原判決就被上訴人於行為時海關緝私條例第37條第1項
17 第3款之罰鍰額度內，衡量上訴人主觀可歸責情況、違法情
18 節、所生影響及應受責難程度而按關稅所漏稅額處以如事實
19 欄所示倍數之罰鍰處分，予以維持，並無不合；關於營業稅
20 罰鍰部分，財政部頒訂之稅務違章案件裁罰金額或倍數參考
21 表關於營業稅法第51條第1項第7款部分之裁罰標準，區分違
22 反義務是否為進口貨物逃漏營業稅，或申報進口時依規定檢
23 附之相關文件是否錯誤，或是否將應稅銷售額申報為免稅或
24 零稅率銷售額的行為態樣，及1年內違章次數之情形，及衡
25 酌「裁罰處分核定前已否補申報及補繳稅款」之行為後態
26 度，而為不同之裁罰標準，徵諸本條項關於按所漏稅額處5
27 倍以下罰鍰之規定，應認其已考量違反義務行為應受責難程
28 度、違法情節、違反義務所得利益等情狀，原判決予以援
29 用，而將被上訴人按營業稅所漏稅額處如事實欄所示倍數之
30 罰鍰處分予以維持，尚無上訴人指摘有違反納稅者權利保護
31 法第16條第3項規定之情事。另上訴人之代表人吳瑞民涉犯

偽造文書罪嫌，雖經高雄地方檢察署以105年度偵字第23262號為不起訴處分，惟該不起訴處分以查無積極證據足認吳瑞民涉有與美國C商共謀違犯偽造文書之犯行，但尚不足以據之即遽爾否定前開違規事實之認定。而依原審論斷所憑證據及得心證理由，原判決之認定自不因該不起訴處分而有影響，上訴人據以指摘原判決違法，要無可採。

(五)綜上所述，原判決並無上訴人所指違背法令之情形，上訴論旨指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

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

中 華 民 國 110 年 8 月 10 日

最高行政法院第二庭

審判長法官 吳 東 都

法官 陳 秀 嫻

法官 王 俊 雄

法官 林 妙 黛

法官 胡 方 新

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 110 年 8 月 10 日

書記官 張 玉 純