

最 高 行 政 法 院 裁 定

112年度上字第220號

上 訴 人 元弘泰股份有限公司

代 表 人 施灼杭

訴訟代理人 林石猛 律師

戴敬哲 律師

被 上 訴 人 財政部關務署高雄關

代 表 人 陳木榮

上列當事人間虛報進口貨物事件，上訴人對於中華民國112年1月30日高雄高等行政法院110年度訴字第457號判決，提起上訴，本院裁定如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、按對於高等行政法院判決之上訴，非以其違背法令為理由，不得為之，行政訴訟法第242條定有明文。依同法第243條第1項規定，判決不適用法規或適用不當者，為違背法令；依同法第243條第2項規定，判決有該條項所列各款情形之一者，為當然違背法令。又提起上訴，應以上訴狀表明上訴理由並應添具關於上訴理由之必要證據，復為同法第244條第1項第4款及第2項所明定。且依同法第307條之1準用民事訴訟法第470條第2項第1款、第2款規定，上訴理由應表明原判決所違背之法令及其具體內容，暨依訴訟資料合於該違背法令之具體事實。是當事人提起上訴，如以原判決有不適用法規或適用不當為理由時，其上訴狀應有具體之指摘，並揭示該法規之條項或其內容；如以原判決有行政訴訟法第243條第2項所列各款情形為理由時，其上訴狀應揭示合於該條款之具體事實。上訴狀或理由書如未依上述方法表明，或其所表明者顯與上開法條規定之違背法令情形不相合時，即難認為已合法表明上訴理由，其上訴自非合法。

01 二、緣上訴人於民國105年5月至106年5月間委由報關業者向被上
02 訴人報運進口智利產製「FRESH APPLES FUJI」共27批（進
03 口報單號碼：第BC/AA/06/282/V0947號等27份，如原判決附
04 表所示，下稱系爭貨物），經依關稅法第18條第2項規定，
05 准上訴人繳納相當保證金，先行驗放，事後再加審查。被上
06 訴人原依關稅法第35條規定，核估完稅價格；嗣參據財政部
07 關務署（下稱關務署）基隆關通報上訴人涉有虛報進口貨物
08 價值，逃漏稅費情事，經查核結果，依關稅法第29條規定，
09 改按查得之實際交易價格核估完稅價格，並審認上訴人有虛
10 報進口貨物價值，逃漏進口稅款情事，乃以108年1月23日10
11 8年第10800006號等27份處分書（如原判決附表所示，下合
12 稱前處分），依海關緝私條例第37條第1項第2款、第44條、
13 加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第51條第1項
14 第7款及貿易法第21條第1項規定，處所漏關稅額2倍或2.5倍
15 之罰鍰共新臺幣（下同）7,016,867元，並追徵進口稅費共
16 3,885,079元（含關稅2,983,928元、營業稅895,182元及推
17 廣貿易服務費5,969元，其中939,577元已徵起）；另逃漏營
18 業稅部分，按所漏營業稅額處以1.5倍之罰鍰共1,342,767
19 元。上訴人不服，申請復查，經被上訴人以逾期申請復查為
20 由，以109年2月26日高普法字第1081005105號復查決定不受理
21 （下稱前復查決定），上訴人仍不服，提起訴願，經財政
22 部以109年7月15日台財訴字第10913922100號訴願決定駁回
23 （下稱前訴願決定）。嗣上訴人於109年10月8日具文向被上
24 訴人申請，依行政程序法第128條第1項第2款及第3款規定重
25 開行政程序並撤銷系爭前處分，經被上訴人以109年10月16
26 日高普港字第1091023449號函（下稱原處分）否准其申請。
27 上訴人不服，提起訴願，經財政部以110年10月14日台財法
28 字第11013900240號訴願決定駁回（下稱訴願決定），上訴
29 人仍不服，遂提起行政訴訟，並聲明：訴願決定及原處分均
30 撤銷；請准予作成事件行政程序重開之行政處分，並撤銷前

處分（補稅及裁罰處分計27件）。經原審法院判決駁回後，
乃提起本件上訴。

三、上訴意旨略謂：

(一)原判決對於上訴人主張本件依法務部91年2月25日法律字第0090047973號函釋（該函釋就行政法院以逾越復查期限為由裁定駁回確定後，當事人再依行政程序法第128條請求之情形，認為應適用「其事由發生在後或知悉在後者，自發生或知悉時起算」之規定），仍得認定屬行政程序法第128條第2項知悉在後之情形，故上訴人於前處分遭前訴願決定以逾越救濟期限為由駁回後3個月內請求重開行政程序，應屬合法；及上訴人就前處分申請復查及訴願，即有主張前處分適用法規顯有錯誤，且提出新事證，請求被上訴人再重新審查，是否亦可認定有請求程序重開之意思，而未逾3個月法定期限等情，原判決未說明不採之理由，而有判決不備理由，及判決不適用行政程序法第128條第2項「其事由發生在後或知悉在後者，自發生或知悉時起算」規定之違法。

(二)就上訴人主張前處分適用法規顯有錯誤，及部分新事證，原判決以「不論關於前處分是否有適用法規顯有錯誤情事，原告於109年10月8日始為本件行政程序重開之申請，既已逾108年5月25日、同年9月3日前申請重開程序之法定期間，即非合法」、「原告整理各次匯款資料及說明……惟此爭執是由原告前處分行政救濟已主張，是在此之前原告就外匯支付知之甚明，自無所謂知悉在後之情事，原告執此作為行政程序重開之事由，亦已逾越期限」，逕行排除而拒絕審查。亦即，原判決認定上訴人不得於本件主張前處分適用法規顯有錯誤，且於前處分救濟程序中提出之事證距本件申請程序重開已逾3個月者，亦直接排除適用。原判決無疑係要求人民對於行政處分為不服之表示時，須清楚查知有無逾越法定救濟期間，且要求人民正確選擇該不服之表示究竟應適用一般救濟程序，還是行政程序重開。是原判決嚴重限縮行政程序法第128條之適用可能性，且剝奪上訴人尋求法院實體審查

之機會，顯不合於行政程序法第128條立法理由表明「系爭規定之立法目的既係為加強對人民權利之保護，確保行政之合法性」之意旨，並侵害憲法第16條賦予人民之訴訟權。

(三)按行政程序法第128條立法理由：「鑑於系爭規定之立法目的既係為加強對人民權利之保護，確保行政之合法性，是凡足以推翻或動搖原行政處分所據以作成事實基礎之證據，皆應屬系爭規定『發現新證據』之適用範圍」，及納稅者權利保護法第7條第2項規定，故人民就租稅處分申請重開行政程序所提出之新事實或新證據，應以達到使租稅處分所稱之事實發生動搖的「反證」即足，而非轉換由人民就租稅構成要件事實不存在負舉證責任。是原判決就新事實或新證據所設之標準，顯係課予上訴人就租稅構成要件事實不存在負舉證責任，而不以動搖前處分所指事實為足，實有悖於行政程序法第128條第1項第2款及納稅者權利保護法第7條第2項規定。而關於前處分認定事實有無錯誤，除有無虛報貨物價格存有爭議外，就前處分所核定之完稅價格，亦有提出新事實或新證據予以爭執（且實際上海關對於上訴人實際給付給出口商貨款之金額，並無爭執，但拒絕以此實付金額認定完稅價格）。惟原判決稱「原告如欲主張本件具有行政程序法第128條第1項第2款所稱之新事實或新證據，須提出並未虛報系爭貨物價值之事實，或足以認定該事實之證據，始足當之。」可知原判決就上訴人所提新事實或新證據是否足以推翻或動搖前處分所認定之完稅價格，未予審酌，實有判決不備理由之違法。又就重開行政程序事件，應就各項事證綜合審酌，方合於行政程序法第9條規定，也才能發揮行政程序法第128條保護人民權利及確保行政合法之功能。原判決就上訴人主張之新事實或新證據，皆係單純分別審酌是否符合「若經斟酌，顯可受較有利益」之要件，而非綜合審酌，且未將之前已存在而有利於上訴人之事證併予審酌考量，甚至逕予排除審酌。原判決就新事實或新證據，採切割方式判斷是否對受處分人有利，即已削弱降低對人民權利之保護，再

01 加上原判決對於新事實或新證據所要求之證明程度，恐將使
02 行政程序法第128條規定淪為具文，而有適用行政程序法第1
03 28條第1項第2款規定不當，及不適用行政程序法第9條規定
04 之違法，並已過度侵害憲法第16條賦予人民之訴訟權。

05 (四)109年7月27日會議紀錄（含附件之陳情書）可佐證上訴人主
06 張系爭貨物（水果）採寄售制度屬實，且符合業界慣例〔智
07 利商Servicios Chilfresh Ltda（下稱S商）亦有出具說明
08 書證明〕，又海關認定進口水果於進口時價格未定，但似基
09 於徵收效能考量，無意等銷售完畢確定價格後才核定，因而
10 數十年來都由海關自行依關稅法第35條查價核定，故申報價
11 格與海關查價核定間，亦欠缺因果關係（另將進口報單填載
12 表徵估價未決之代碼62併予審酌，更可強化印證。但原判決
13 就各項事證採切割判斷，實有所誤，已如前述），足以推翻
14 或動搖前處分指稱上訴人故意虛報價格致漏繳稅費之基礎事
15 實。原判決就該會議紀錄，並非針對上訴人所欲主張之部分
16 提出不採之理由，確有判決不備理由之違法。

17 (五)進口貨物採寄售制度之情況下，貨物於進入中華民國關稅領
18 域時，並不存在真實的交易價格。財政部賦稅署（下稱賦稅
19 署）也肯認進口水果原則上採寄售制度，因而數十年來都由
20 海關自行依關稅法第35條核定完稅價格徵收進口稅費（而非
21 依關稅法第29條至第34條之順序逐條審視）。是原判決稱S
22 商之說明書表明採開放式寄售之銷售條款等情，不影響系爭
23 貨物運入中華民國關稅領域時之價格，顯然未辨明進口貨物
24 採寄售制度者，於進口時，根本不存在真實的交易價格。又
25 S商提出之說明書，陳明「確認所有出口至元弘泰股份有限
26 公司之新鮮水果係根據開放式寄售之銷售條款」、「以暫定
27 價格向元弘泰開立形式上的發票」、「最終價格應根據實際
28 市場銷售價格與數量決定」、「出口到元弘泰時，價格尚未
29 確定」，可知系爭貨物於進口時，僅存在暫定價格，S商亦
30 以暫定價格開立發票予上訴人做報關使用。職此，倘認系爭
31 貨物進口時仍存在交易價格，該交易價格即為上訴人報關時

01 所申報之價格，足以佐證上訴人並無虛報價格。另審酌上訴
02 人提出之匯款資料，可知上訴人於系爭貨物銷售完畢並商議
03 最終價格前，就只有依該暫定價格（即報關價格）付款給S
04 商。嗣進口後數月銷售完畢後，與出口商議定最終價格，才
05 會有第二次付款，益徵上訴人並無虛報價格。而被上訴人第
06 一線查價人員了解系爭貨物為水果，認定報關價格為暫定價
07 格，故自行依關稅法第35條查價核定作成原始課稅處分。再
08 者，前處分稱依關稅法第29條核定進口時之交易價格，但該
09 價格既非S商所稱之暫定價格（即報關價格），也不是上訴
10 人實際付款予S商之金額。故S商之說明書，亦足以推翻或動
11 搖前處分對於交易價格之判斷，原判決顯然並未就此詳予調
12 查，即認S商之說明書不足為有利上訴人之認定，自嫌速
13 斷。縱認前處分所認定之完稅價格無誤，審酌S商之說明
14 書，亦足以說明上訴人進口時，未有明知價格而虛報之情
15 事，而可推翻或動搖前處分認定上訴人進口時明知價格之
16 事實基礎。原判決就此事證可推翻或動搖前處分認定上訴人
17 明知，並以此作為裁罰倍數之依據，並未審酌說明，有不備
18 理由之違法，且實有適用關稅法第29條至第35條及行政程序
19 法第128條規定不當等語。

20 四、本院查：

21 (一)原判決理由已論明：

22 1.前處分業分別於108年1月25日及同年5月3日合法送達上訴
23 人，上訴人遲於108年2月26日、同年6月20日（掛號函件
24 交郵日）始提起復查申請，則前處分即因上訴人未於核定
25 稅額通知書送達後30日內向被上訴人申請復查，分別於10
26 8年2月25日、同年6月3日確定在案，且為上訴人所不爭
27 執。是上訴人依行政程序法第128條第1項各款規定請求重
28 開行政程序，應於法定救濟期間經過後，即應自上開日期
29 之翌日起算3個月內，即最遲應於108年5月25日、同年9月
30 3日前申請重開程序，始屬合法，不因上訴人逾越前處分
31 救濟期間再提起復查及訴願而延後本件行政程序重開之起

01 算日。惟其遲至109年10月8日始具文向被上訴人提出本件
02 行政程序重開之申請（被上訴人於109年10月12日收
03 文），顯已逾越法定期間，是被上訴人否准上訴人程序重
04 開之申請，並無不合。上訴人主張本件申請重開程序期限
05 應自其收受前訴願決定時起算，並不可採。

06 2.上訴人雖又主張其所提資料若經斟酌，顯可受較有利益之
07 處分，符合行政程序法第128條第1項第2款所定程序重開
08 之要件等語。然：

09 (1)依被上訴人答辯及前復查決定所示，前處分係參據臺灣
10 彰化地方檢察署（下稱彰化地檢署）查扣之進貨及付款
11 紀錄相關文件，查得上訴人於ETA（貨物預計到達時
12 間）前2至3週跟催進口文件（真實INVOICE、DUMMY INV
13 OICE、PACKING LIST、BILL OF LADING、PHYTOSANITAR
14 Y CERTIFICATION、CERTIFICATION OF ORIGIN等），收
15 到文件後將相關資料記錄於海運黃單及進貨單日報表，
16 同時作為計算最後付款金額之計算基礎（係以貨物進口
17 櫃號作為載有實際交易價格之進貨日報表及日記帳帳載
18 內部發票編號，可徵其於進貨記帳時即已確知各櫃貨物
19 實際價格）；付款則以上訴人在臺帳戶匯出報關申報金
20 額予國外供應商，並另以不易被查獲之香港OBU帳戶支
21 付餘款；另查得上訴人關係企業與國外供應商往來電子
22 郵件內容略以：「貨物將進口，惟只有dummy invoic
23 e，故請廠商提供the real commercial invoice（真實
24 商業發票）」，因認上訴人明知系爭貨物真實交易價
25 格，卻於報關時故意低報來貨價值，並藉由分次、以不
26 同帳戶支付貨款方式，隱匿匯款、逃避查緝，主觀上具
27 有虛報價值違章之故意，且其於彰化地檢署偵查庭亦坦
28 承低報價值不諱等情，據以審認上訴人涉有故意虛報進
29 口貨物價值，逃漏稅費情事，乃按查得實際交易價格核
30 估系爭貨物完稅價格，並依法論處。準此，上訴人如欲
31 主張本件具有行政程序法第128條第1項第2款所稱之新

事實或新證據，須提出並未虛報系爭貨物價值之事實，或足以認定該事實之證據，始足當之。

(2)上訴人主張系爭貨物之進口報單上「納稅辦法」欄位填載代碼皆為62，依關務署所編製之關港貿作業代碼，意指「估價未決」，可見徵納雙方皆知悉上訴人於進口系爭貨物時，所申報之進口價格並非確定價格，自無故意虛報之情事，而無海關緝私條例之適用云云。惟系爭進口報單及關務署所編製之關港貿作業代碼於前處分作成前業已存在，上訴人自行申報代碼62，其於申報當時顯明知該代碼之意涵，自無所謂知悉在後之情事，上訴人執此作為行政程序重開之事由，顯已逾越期限。

(3)上訴人提出智利S商於109年5月22日出具之說明書，說明其所有出口至上訴人之新鮮水果係根據開放式寄售之銷售條款，最終價格會視市場實際銷售價格與數量決定云云。惟依關稅法第29條至第35條等規定，海關核定進口貨物之完稅價格所應依據之價格順序，依序為進口貨物之交易價格、同樣貨物之交易價格、類似貨物之交易價格、國內銷售價格、計算價格及合理價格。本件被上訴人係依關稅法第29條規定按查得之實際交易價格核估完稅價格，即無再依國內銷售價格核定完稅價格之餘地。而依關稅法第29條規定，進口貨物之完稅價格應按交易價格（即進口貨物由輸出國銷售至中華民國實付或應付之價格）核定之，前開所指「由輸出國銷售至中華民國」係為「將貨物運入中華民國關稅領域之行為」，亦即貨物交易價格係指貨物進入中華民國關稅領域時之實付或應付全部價格，是縱貨物進口後進入市場最終價格有所不同，仍無礙系爭貨物完稅價格應按進口時之交易價格核定，上訴人所執是項事由，亦不足採為有利上訴人之認定。

(4)上訴人提出之109年7月27日會議紀錄，為臺灣水果進口商協會陳情關務署轄下不同關區對於相同進口水果採取

01 不同之核價通關制度，而邀請關務署於109年7月27日派
02 員參加進口貨物通關作業流程協商會議，該會議結論記
03 載：「一、請海關分估人員於審核進口報單時，對於無
04 法即時核定應納稅額者，應依關稅法第18條第2項規定
05 辦理，不得先以原申報價格稅放，於一段時間或累積一
06 定報單數量後，方移請事後稽核單位調查。二、關稅之
07 調整…。」等語，僅為陳情會議之建議事項，與本件具
08 體個案事實如何尚無關涉，非屬得以證明事實存否或真
09 偽之新事實或新證據，亦不足採為有利上訴人之認定。

10 (5)上訴人整理各次匯款資料及說明，主張被上訴人怠於核
11 對上開資料，致完稅價格認定錯誤，上訴人整理之實際
12 付款金額，自屬關稅法第29條所稱之實付價格云云。惟
13 此爭執事由上訴人於前處分行政救濟已主張，是在此之
14 前上訴人就外匯支付知之甚明，自無所謂知悉在後之情
15 事，上訴人執此作為行政程序重開之事由，亦已逾越期
16 限。又上訴人提出之附件5資料為彰化地檢署卷存協定
17 第1條之原文及中譯資料，係法令解釋，非新證據；而
18 系爭稽核報告則為彰化地檢署卷存賦稅署稽核組就上訴
19 人集團涉嫌漏開統一發票並漏報未列成本之營業收入，
20 致漏報104及105年度銷售所得額違章案件之報告，尚無
21 從憑以認定前處分認定事實有誤。是以，上訴人所提上
22 述資料，縱經斟酌，均無法為有利於上訴人之認定甚
23 明，故上訴人據以為新證據，申請行政程序重開，應屬
24 無據。

25 3.上訴人另以被上訴人未查明其進口水果採寄售制度，其並
26 未虛報系爭貨物價值，致認定事實錯誤，前處分所適用之
27 法令顯有違誤，被上訴人違反關稅法第18條，且適用海關
28 緝私條例第37條、第44條、營業稅法第51條顯有不當為
29 由，主張有行政程序法第128條第1項第3款所定程序重開
30 之要件云云。然依行政程序法第128條第1項第3款及第2項
31 規定可知，以行政訴訟法第273條第1項第1款「適用法規

顯有錯誤」之事由提起再審之訴者，因原判決適用法規有無錯誤，其事由於判決效力發生之時，即已存在，而當事人於收受判決之送達時，即已知悉，自不生發生在後或知悉在後之問題。則本於相同之法理，主張有行政程序法第128條第1項第3款「其他具有相當於行政訴訟法所定再審事由」中之「適用法規顯有錯誤」之重開行政程序事由者，關於原行政處分是否有適用法規顯有錯誤情事，其事由應於當事人收受該行政處分時即已知悉，並不發生知悉在後或發生在後的問題。準此，姑不論關於前處分是否有適用法規顯有錯誤情事，上訴人於109年10月8日始為本件行政程序重開之申請，既已逾108年5月25日、同年9月3日前申請重開程序之法定期間，即非合法等語。

(二)經核原判決已詳述其得心證之理由及法律上之意見，並就上訴人之主張，何以不足採取，分別予以指駁甚明。觀諸前開上訴意旨無非就原審所為論斷或不採納其主張之理由，再為爭執，而對原審取捨證據、認定事實及適用法律之職權行使，指摘為不當，並就原判決已論斷者，泛言其未論斷，核與所謂原判決「違背法令」之情形顯不相當，均難認對原判決之如何違背法令已有具體之指摘。依首開規定及說明，應認其上訴為不合法。

五、依行政訴訟法第249條第1項前段、第104條、民事訴訟法第95條、第78條，裁定如主文。

中 華 民 國 112 年 5 月 31 日

最高行政法院第二庭

審判長法官 帥 嘉 寶

法官 林 玫 君

法官 洪 慕 芳

法官 鍾 啟 煒

法官 李 玉 卿

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

01 中 華 民 國 112 年 5 月 31 日
02 書記官 高 玉 潔