

最 高 行 政 法 院 判 決

113年度上字第369號

上 訴 人 元弘泰股份有限公司

貿喜實業有限公司

冠果實業有限公司

共 同

代 表 人 施灼杭

上 訴 人 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

被 上 訴 人 財政部關務署基隆關

代 表 人 張世棟

訴訟代理人 李駿勳

被 上 訴 人 財政部關務署臺北關

代 表 人 黃漢銘

訴訟代理人 何家誠

黃艾雯

鄭心怡

上列當事人間虛報進口貨物事件，上訴人對於中華民國113年4月25日臺北高等行政法院110年度訴字第1519號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

01 一、上訴駁回。

02 二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

03 理由

04 一、被上訴人財政部關務署臺北關（下稱臺北關）代表人由趙台
05 安變更為黃漢銘，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無
06 不合。

07 二、案件事實：

08 (一)上訴人元弘泰股份有限公司（下稱元弘泰公司）、貿喜實業
09 有限公司（下稱貿喜公司）、冠果實業有限公司（下稱冠果
10 公司）、薩摩亞商曜聖有限公司台灣分公司（下稱曜聖公
11 司）於民國104年至106年間分別向被上訴人財政部關務署基
12 隆關（下稱基隆關）及臺北關報運進口新鮮水果共306批
13 （下稱系爭水果，內容包括：上訴人元弘泰公司向被上訴人
14 基隆關申報進口報單第AA/04/001/73005號等108批及向被上
15 訴人臺北關申報進口報單第CN/04/51A/0005號等86批；上訴
16 人貿喜公司向被上訴人基隆關申報進口報單第AA/04/006/80
17 004號等85批及向被上訴人臺北關申報進口報單第CN/04/51
18 A/00392號等10批；上訴人冠果公司向被上訴人基隆關申報
19 進口報單第AW/04/000/61002號等13批；上訴人曜聖公司向
20 被上訴人基隆關申報進口報單第AA/06/307/Y1378號等4批，
21 如臺北高等行政法院〔下稱原審〕110年度訴字第1519號判
22 決〔下稱原判決〕附表1-6所示；原判決附表下稱附表），
23 被上訴人依關稅法第18條第2項規定，准上訴人繳納相當保
24 證金，先行驗放，事後再加審查。

25 (二)嗣被上訴人據臺灣彰化地方檢察署（下稱彰化地檢署）通
26 報、檢舉及查得資料之查核結果，依關稅法第29條規定，改
27 按實際查得交易價格核估完稅價格（如附表1-6所示），並
28 審認上訴人涉故意虛報貨物價值，逃漏進口稅費之違章成
29 立，分別以107年第10701438號等及108年第10801212號等計
30 306份處分書（如附表1-6所示），依海關緝私條例（下稱緝
31 私條例）第37條第1項第2款規定及參考緝私案件裁罰金額或

01 倍數參考表（下稱裁罰參考表）所訂違章情節，分別處所漏
02 關稅額1.5倍至2.5倍之罰鍰共新臺幣（下同）43,266,751
03 元，並依同條例第44條、加值型及非加值型營業稅法（下稱
04 營業稅法）第51條第1項第7款及貿易法第21條第1項規定，
05 追徵所漏進口稅費26,886,674元（含關稅19,088,696元、營
06 業稅7,748,779元及推廣貿易服務費49,199元），另逃漏營
07 業稅部分，按所漏營業稅額分別處以0.5倍至1.5倍之罰鍰共
08 11,348,034元（如附表1-6所示）。

09 (三)上訴人不服，申請復查未獲變更，提起訴願遭決定駁回後，
10 提起行政訴訟，並聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）
11 均撤銷。案經原判決駁回後，上訴人遂提起本件上訴，並聲
12 明：原判決廢棄；訴願決定及原處分（含復查決定）均撤
13 銷。

14 三、上訴人起訴主張與被上訴人在原審之答辯均引用原判決之記
15 載。

16 四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

17 (一)參諸彰化地檢署查扣上訴人電腦貯存之SOP手冊記載、施灼
18 杭於其涉犯違反商業會計法等罪嫌之臺灣彰化地方法院108
19 年度訴字第1032號刑事案件審理時，坦承確有兩張發票，查
20 出來的帳確實與事後交易價格相符等語可知，上訴人向國外
21 出口商下單前已先取得報價以評估成本，其報運進口系爭水
22 果時已確定系爭水果交易價格，惟卻以事先洽詢報關行所獲
23 得之建議價格，請求國外出口商除開立記載真實交易價格之
24 發票以外，另再出具不實發票（Dummy Invoice）以供上訴
25 人辦理系爭水果報關進口事宜，足認上訴人報運進口系爭水
26 果時所繳驗者確為記載單價、總價較低之不實發票；佐以上
27 訴人會計郭梓琪及張瑋庭在彰化地檢署檢察官訊問時證述，
28 足見彰化地檢署所查扣上訴人上華電腦系統下載之日記帳關
29 於進貨、銷貨交易暨相關應付帳款、應收帳款沖銷等帳證紀
30 錄，確係上訴人之會計經辦人員依平日營業進貨及銷貨事實
31 而為登載，應屬上訴人日常進貨、銷貨交易之例行性紀錄，

01 則就進貨科目之入帳金額即為上訴人進口系爭水果之真實交
02 易價格，應可認定，此觀進貨單日報表及日記帳載金額，與
03 中央銀行外匯局外匯支出明細表及匯款申請書等可勾稽，且
04 帳務操作方式與檢方提供之SOP手冊所載相符益明。

05 (二)上訴人報運進口系爭水果前，雖經被上訴人依據關稅法第18
06 條第2項規定，准予繳納相當金額保證金後通關放行，並於
07 貨物放行之翌日起6個月內，依關稅法第35條規定核估完稅
08 價格在案。惟被上訴人嗣後既參據彰化地檢署檢察官偵辦結
09 果及相關事證，審認上訴人持不實發票低報系爭水果價值，
10 逃漏進口稅費，則被上訴人依據緝私條例第44條規定以查得
11 之真實交易價格而追徵所漏稅款，並無違誤。

12 (三)上訴人所謂「實際付款金額」，實為系爭水果之進貨帳載金
13 額，減除因品質異常經向國外供應商索賠而取具國外供應商
14 開立貸項通知 (Credit Note) 後之餘額。惟國外出口商所
15 運送之貨物如屬易有品質問題者，得依關稅法第50條、第51
16 條規定申請免徵關稅，上訴人經營國際貿易業從事水果進口
17 買賣多年，當知「品質、規格不符」貨物，得依關稅法第51
18 條規定，在原貨物進口之翌日起1個月內向被上訴人申請核
19 辦「進口貨物賠償、調換，免徵關稅」，以確保權益，而非
20 在申報進口貨物時提供不實之發票報驗。又縱本件有上訴人
21 所謂因交易條件致進口價格無法確定，而需以預估發票先行
22 辦理報關之情形，上訴人亦應於報關時主動聲明其檢附之發
23 票屬預估發票，申報價格為暫定價格，惟其本件繳驗之報關
24 發票並非預估發票，亦未於進口報關時主動聲明其檢附屬預
25 估發票、申報價格為暫定價格。另進口水果買賣會隨市場榮
26 枯而影響損益乃行業特性，此源於市場因素所導致之虧損本
27 應由買方即上訴人承受，與賣方即國外出口商無涉，縱國外
28 出口商事後曾依上訴人請求，偶有同意視市況所致虧損對上
29 訴人應支付之貨款予以讓步，但非可認上訴人因此即可於申
30 報進口貨物時以不實之發票報驗。

01 (四)參據彰化地檢署查扣之進貨及付款紀錄相關文件顯示，上訴
02 人於ETA（貨物預計到達時間）前2至3週跟催進口文件，包
03 括Invoice(真實發票)、Dummy Invoice(或Import permit i
04 nvoice，報關發票)、Packing List(包裝單)、Bill of Lad
05 ing(提單)、Phytosanitary Certification(植物檢疫證
06 書)、Certification of Origin(產地證明)等，收到文件後
07 將相關資料記錄於海運黃單及進貨單日報表，同時作為計算
08 最後付款金額之計算基礎。上訴人並以報單貨櫃號碼/提單
09 號碼，作為載有實際交易價格之進貨日報表之單據編號及內
10 部使用之發票編號，益徵上訴人於進貨記帳時即已確知各貨
11 櫃貨物實際價格。上訴人復以其在臺灣之帳戶匯出報關申報
12 金額予國外出口商，另以不易被查獲之香港OBU帳戶支付尾
13 款（短報金額）。以上足見上訴人實際負責人施灼杭明知系
14 爭水果之真實交易價格，卻要求外國出口商就同一筆訂單提
15 供價格較低之不實商業發票，持以向被上訴人申報，低報來
16 貨價值，並藉由分次、以不同帳戶支付貨款方式，隱匿匯
17 款、逃避查緝，主觀上具有虛報價值違章之故意，依行政罰
18 法第7條第2項規定，上訴人就其代表人、其他有代表權之人
19 之故意，應推定為上訴人之故意。是上訴人有明知而繳驗不
20 實發票之故意，主觀上具歸責性，依行政罰法第7條第1項規
21 定，自應受罰。綜上，上訴人報運系爭水果進口，確有故意
22 虛報所運貨物價格之情事，被上訴人所為之裁罰，並無違
23 誤，復查決定及訴願決定遞予維持，亦無不合，爰判決駁回
24 上訴人在原審之訴。

25 五、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴，並無違誤，茲就上
26 訴意旨補充論述如下：

27 (一)關稅法第29條第1項、第2項規定：「（第1項）從價課徵關
28 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
29 算根據。（第2項）前項交易價格，指進口貨物由輸出國銷
30 售至中華民國實付或應付之價格。」緝私條例第37條第1項
31 第2款規定：「報運貨物進口而有下列情事之一者，得視情

01 節輕重，處所漏進口稅額5倍以下之罰鍰，或沒入或併沒入
02 其貨物：……二、虛報所運貨物之品質、價值或規格。」

03 （行為時即107年5月9日修正前之上開條文設有法定罰鍰最
04 低倍數，並未較有利於上訴人，依行政罰法第5條規定，應
05 適用裁處時之現行法。）營業稅法第51條第1項第7款規定：

06 「納稅義務人，有下列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏
07 稅額處5倍以下罰鍰，並得停止其營業：……七、其他有漏
08 稅事實。」裁罰參考表關於違反緝私條例第37條第1項第2款

09 規定：「……二、所漏進口稅額逾新臺幣10萬元至50萬元。

10 處所漏進口稅額2.5倍之罰鍰。但於裁罰處分核定前，已補

11 繳稅款或同意以足額保證金抵繳者，處2倍之罰鍰。三、所

12 漏進口稅額在新臺幣10萬元以下。處所漏進口稅額2倍之罰

13 鍰。但於裁罰處分核定前，已補繳稅款或同意以足額保證金

14 抵繳者，處1.5倍之罰鍰。……」又裁罰參考表使用須知第6

15 點規定：「依107年5月11日修正生效前海關緝私條例裁處而

16 尚未確定案件，不適用本參考表之規定。但依修正生效前海

17 關緝私條例第27條第1項及第37條第2項規定裁處而尚未確定

18 案件，本參考表之規定有利於受處分人者，適用最有利於受

19 處分人之規定；不利於受處分人者，不適用本參考表之規

20 定。」106年4月21日財政部台財稅字第10600550131號令修

21 正發布稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表關於違反營業稅

22 法第51條第1項第7款規定：「……二、進口貨物逃漏營業稅

23 者。按所漏稅額處1.5倍之罰鍰。但於裁罰處分核定前已補

24 繳稅款或同意以足額保證金抵繳者，處1倍之罰鍰；其屬下

25 列違章情事者，減輕處罰如下：一、漏稅額在新臺幣1萬元

26 以下者，處0.5倍之罰鍰。二、漏稅額逾新臺幣1萬元至新臺

27 幣10萬元者，處0.6倍之罰鍰。……」。

28 (二)經查，原審係依彰化地檢署查扣之電腦檔資料（T/T PAYMEN
29 T通知、SOP手冊）、貯存於電腦會計系統列印之進貨相關資
30 料（進貨單日報表、日記帳、綜合對帳單、存款明細），暨
31 系爭水果進口報單及報關時繳驗之報關發票（即Dummy Invo

ice)、裝箱單等文件、上訴人會計郭梓琪及張瑋庭在彰化地檢署檢察官訊問時證詞等證據，斟酌全辯論意旨及調查證據結果，而認上訴人報運進口系爭水果時，業已確定系爭水果之交易價格，然卻以事先洽詢報關行所獲得之建議價格，請求國外出口商除開立記載真實交易價格之發票以外，另再出具不實發票(Dummy Invoice)以供上訴人辦理系爭水果報關進口事宜，上訴人報運進口系爭水果時所繳驗者確為記載單價、總價較低之不實發票，被上訴人就上訴人報關進口之系爭水果，按上訴人不實報關發票所載低報之申報價格(即附表1-6之「原申報」欄位)，與被上訴人依關稅法第29條第1項及第2項規定，按上訴人帳證所登載進貨交易之入帳金額所核定之完稅價格(即附表1-6之「查得實際交易價格」欄位)，分別適用關稅稅率、營業稅稅率、推廣貿易服務費率，其差額即發生逃漏進口稅款費用(包括關稅、營業稅、推廣貿易服務費，即附表1-6之「追徵稅費〔查得一原申報〕」欄位)之結果，並依緝私條例第37條第1項第2款及第44條、營業稅法第51條第1項第7款、貿易法第21條第1項規定，以原處分追徵所漏進口稅費計26,886,674元(包括關稅19,088,696元、營業稅7,748,779元及推廣貿易服務費49,199元，詳如附表1-6所示)，核無違誤。又上訴人之實際負責人施灼杭明知系爭水果之真實交易價格，卻要求外國出口商就同一筆訂單另行提供價格較真實交易價格低之不實商業發票，並提供予報關公司承辦人員製作不實進口報單，持以向被上訴人申報，而低報來貨價值，並藉由分次、以不同帳戶支付貨款方式，隱匿匯款、逃避查緝，主觀上具有虛報價值違章之故意，上訴人就其代表人、其他有代表權之人之故意，仍應推定為上訴人之故意。從而被上訴人分別依所漏稅額是否逾10萬元及裁罰處分核定前是否經上訴人補繳稅款或同意以足額保證金抵繳等違章情節，分別按所漏關稅額處1.5倍、2倍或2.5倍罰鍰計43,266,751元；另逃漏營業稅部分，依所漏稅額是否逾1萬元及裁罰處分核定前是否經上訴

01 人補繳稅款或同意以足額保證金抵繳等違章情節，分別按所
02 漏營業稅額處0.5倍、0.6倍或1.5倍之罰鍰計11,348,034元
03 (詳如附表1-6所示)，未逾越法定裁量範圍，亦無裁量濫
04 用或裁量怠惰情事，因而維持原處分等情，已詳述得心證之
05 理由，並就上訴人主張進口系爭水果採寄售制度、日記帳有
06 重大錯誤，帳載金額係出口商之期望價格，上訴人無依該金
07 額支付之義務等節，何以不足採取，予以指駁在案，經核與
08 卷內證據並無不合，亦無違反論理法則、經驗法則或理由不
09 備之情事。故依上開規定及說明，原判決駁回上訴人之訴，
10 即無不合。本件經檢察官扣案之進貨單日報表、日記帳乃檢
11 察官到上訴人搜索時，自儲存於上訴人中扣案電腦之伺服器
12 之資料夾所搜索得出，於遭搜索扣押前，均由上訴人保管及
13 持有中。而從該資料的形式上觀之，進貨單日報表載有日
14 期、單據號碼(即進貨單號)、公司內部使用之發票號碼(為
15 報單貨櫃號碼/提單號碼)、品名規格、數量、單價等資訊，
16 其「數量」、「單價」欄位相乘即為進貨金額(單位:各出口
17 國外幣)；日記帳則載有日期、會計科目、摘要說明等資
18 訊，透過報單貨櫃號碼/提單號碼後4碼、進貨單日報表之單
19 據號碼，足見應屬上訴人日常進貨及銷貨交易之例行紀錄，
20 則就進貨科目之入帳金額即為上訴人進口系爭水果之真實交
21 易價格，應可認定。上訴意旨主張原審未依法排除違法取得
22 之證物，使當事人為適當完全辯論及依職權調查證據，以彰
23 化地檢署查扣資料片面推認為合法取證，尚非關稅法第35條
24 所稱「海關查得之資料」，原審在事實未明下，代刑事庭擅
25 斷發票不實，與事實不符，系爭水果採寄售制度，上訴人申
26 報時既為期望價格，且事後尚待被上訴人核定，上訴人自無
27 虛報價格情事，原判決就此未予審酌，有判決違背法令云云
28 ，無非係對原審取捨證據、認定事實之職權行使，加以爭
29 執，尚難認原審有何判決違背法令之情形，上訴人前開主
30 張，自無足採。

01 (三)違反租稅義務之行為，涉及數處罰規定時，如係實質上之數
02 行為，原則上得分別處罰之。至行為數之認定，須綜合考量
03 法規構成要件、保護法益及處罰目的等因素。進口稅係對
04 國外進口貨物所課徵之稅捐；營業稅則為對國內銷售貨物或
05 勞務及進口貨物所課徵之稅捐。是進口貨物可能同時涉及進
06 口稅及營業稅等租稅之課徵。立法者為使主管機關正確核課
07 租稅，並衡諸核課之相關事實資料多半掌握於納稅義務人手
08 中，關稅法第17條第1項規定：「進口報關時，應填送貨物
09 進口報單、並檢附發票、裝箱單及其他進口必須具備之有關
10 文件。」營業稅法第41條規定：「貨物進口時，應徵之營業
11 稅，由海關代徵之；其徵收……程序，準用關稅法及海關緝
12 私條例之規定辦理。」明定人民於進口應稅貨物時，有依各
13 該法律規定據實申報相關稅捐之義務。納稅義務人未據實申
14 報，違反各該稅法上之義務，如致逃漏進口稅或營業稅，分
15 別合致緝私條例第37條第1項及營業稅法第51條第1項第7款
16 之處罰規定，各按所漏稅額處罰，2個漏稅行為構成要件迥
17 異，且各有稅法專門規範及處罰目的，分屬不同領域，保護
18 法益亦不同，本得分別處罰。至於為簡化稽徵程序及節省稽
19 徵成本，除進口稅本由海關徵收（關稅法第4條參照）外，
20 進口貨物之營業稅亦由海關代徵，且由納稅義務人填具一張
21 申報單，於不同欄位申報2種稅捐，仍無礙其為2個申報行為
22 之本質，其不實申報之行為自亦應屬數行為（司法院釋字第
23 754號解釋理由參照）。原判決依上訴人於104年至106年間
24 分別向被上訴人基隆關及臺北關報運進口新鮮水果共306
25 批，以其不實申報關稅及營業稅之行為數分次論罰，核無違
26 誤。上訴意旨主張原判決未慮及104年至106年間實施關稅申
27 報行為具時空密切性，應評價為法律上一行為，竟遭重複處
28 罰，違反一事不二罰原則云云，核屬對法律之誤解，自無足
29 採。

30 (四)關稅及營利事業所得稅之課徵均應遵守租稅法定主義，進口
31 貨物係依據海關進口稅則而課徵關稅，其法律根據乃關稅

01 法，至營利事業所得稅之課徵，其法律根據乃所得稅法，兩
02 法分屬不同領域，其規範意旨、立法目的、稅目及保護之法
03 益各不相同，是海關依關稅法第29條至第35條規定核定進口
04 貨物完稅價格，以為納稅義務人應納稅費之稅基，不受國稅
05 局課徵營利事業所得稅之影響。且依所得稅法第24條第1項
06 規定，營利事業所得之計算，係以其本年度收入總額減除各
07 項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。稽徵機關進
08 行調查或復查時，納稅義務人應提示有關各種證明所得額之
09 帳簿、文據；其未提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業
10 利潤標準，核定其所得額，為所得稅法第83條第1項所明
11 定。倘上訴人無記載完備之帳冊設置，未盡協力義務，致稽
12 徵機關對於上訴人之成本，無法稽核，稽徵機關依所得稅法
13 第24條暨第83條之規定，按同業利潤標準核定其營業收入，
14 核屬營利事業所得稅之課徵問題。然本件上訴人有前開虛報
15 系爭水果進口價格、逃漏進口稅費情事，被上訴人為查得系
16 爭水果實際交易價格，遂以上訴人之系爭日記帳、交易憑證
17 及金流資料等相互勾稽後所查得之實際交易價格，核定系爭
18 水果關稅之完稅價格，與國稅局對上訴人補徵營利事業所得
19 稅係適用不同法律，是國稅局係以何計算方式核定上訴人應
20 補徵之營利事業所得稅與本件被上訴人認定系爭水果實際交
21 易價格無涉。上訴意旨主張國稅局對上訴人補徵104、105年
22 度營利事業所得稅核算系爭水果之成本時，並不採被上訴人
23 所主張之進口價格，而係依同業利潤標準核算。原判決未探
24 究國稅局與被上訴人就系爭水果成本認定之重大差異，並說
25 明何者較可採，即逕採被上訴人立場，有未盡職權調查義
26 務，認定事實錯誤及理由不備之違法。原判決不採已經查明
27 之系爭水果實際付款金額，卻採日記帳所載之應付價格，有
28 適用關稅法第29條不當之違法外，復未查明日記帳關於「進
29 貨折讓、賠償收入」記載時間，致誤解該部分屬關稅法第50
30 條、第51條之問題，亦有適用法規不當之違法云云，核屬主
31 觀一己之見解，自無足採。

01 (五)綜上所述，上訴人之主張均無可採，原判決駁回上訴人在原
02 審之訴，核無違誤。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背
03 法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

04 六、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1
05 項、第98條第1項前段、第104條、民事訴訟法第85條第1項
06 前段，判決如主文。

07 中 華 民 國 114 年 9 月 18 日

08 最高行政法院第四庭

09 審判長法官 王 碧 芳

10 法官 鍾 啟 煒

11 法官 陳 文 燦

12 法官 羅 月 君

13 法官 王 俊 雄

14 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

15 中 華 民 國 114 年 9 月 18 日

16 書記官 張 玉 純