

最 高 行 政 法 院 判 決

113年度上字第36號

01
02
03 上 訴 人 聯 締 國 際 有 限 公 司
04 代 表 人 翟 生 森
05 訴 訟 代 理 人 彭 郁 欣 律 師
06 林 易 陞 律 師
07 被 上 訴 人 財 政 部 關 務 署 臺 北 關
08 代 表 人 黃 漢 銘
09 訴 訟 代 理 人 何 家 誠
10 黃 艾 雯
11 陳 心 蘋

12 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10
13 月26日臺北高等行政法院112年度訴字第109號判決，提起上訴，
14 本院判決如下：

主 文

- 15
16 一、上訴駁回。
17 二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

- 18
19 一、本件提起上訴後，被上訴人之代表人由方國賢依序變更為趙
20 台安、黃漢銘，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不
21 合。
22 二、上訴人為報關業者，於民國105年10月9日以收貨人「蔡佩
23 珍」為納稅義務人之名義，向被上訴人報運進口快遞貨物1
24 批（簡易申報單號碼：CR 05506XV420號，主提單號碼：297
25 -61202735，分提單號碼：10015373573，下稱系爭貨物）。
26 上訴人原申報貨物名稱為「BOOKS」，數量3 PCE，重量3.99
27 KG，經被上訴人查驗結果，實到貨物為「大麻花」，數量6
28 包，重量1,917公克（毛重），另依法務部調查局鑑定結
29 果，系爭貨物含毒品危害防制條例附表2第2級第24項毒品大
30 麻成分，合計淨重1,790.98公克，為行政院依懲治走私條例
31 第2條第3項授權公告「管制物品管制品項及管制方式」第1

01 點第3款之管制進出口物品（系爭貨物嗣經臺灣桃園地方法
02 院於107年7月26日以107年度單禁沒字第553號刑事裁定沒收
03 銷燬）。被上訴人於107年3月6日以北普遞字第1071008839
04 號函（下稱107年3月6日函）通知上訴人依限提供個案委任
05 書等相關文件，上訴人屆期未能補具，被上訴人因認上訴人
06 無法證明其確受委託報關，具有過失，依空運快遞貨物通關
07 辦法（下稱快遞通關辦法）第17條第4項（與行為時同條第3
08 項內容相同）規定，應負虛報責任，依海關緝私條例第37條
09 第3項轉據同條例第36條第1項規定予以處罰。上訴人本件違
10 章情節依107年5月18日訂定發布之緝私案件裁罰金額或倍數
11 參考表（下稱裁罰倍數參考表）關於海關緝私條例第37條第
12 3項之規定，應處貨價2倍之罰鍰，被上訴人考量上訴人行為
13 時，裁罰倍數參考表尚未訂定發布，審酌行政罰法第5條規
14 定，依從新從輕原則，處貨價1倍之罰鍰，另因上訴人係於5
15 年內再犯同條例同一規定之行為達3次（其前2次違章行為，
16 分別經被上訴人以102年第10201475號及103年第10300552號
17 處分書裁處，於102年8月26日及103年5月17日確定），依海
18 關緝私條例第45條規定，得加重罰鍰1倍，乃以110年8月5日
19 108年第10801472號處分書，按貨價新臺幣（下同）616,097
20 元處2倍之罰鍰1,232,194元。上訴人不服，申請復查，未獲
21 變更，提起訴願，經財政部於111年5月5日作成訴願決定，
22 以被上訴人依關稅法第35條核定之完稅價格尚有釐清、論明
23 必要為由，撤銷復查決定。嗣被上訴人重新審查，以111年9
24 月13日北普法字第1111024299號重核復查決定（下稱原處
25 分）駁回復查，上訴人循序提起行政訴訟，聲明：訴願決定
26 及原處分均撤銷。經臺北高等行政法院（下稱原審）112年
27 度訴字第109號判決（下稱原判決）駁回。上訴人不服，遂
28 提起本件上訴，並聲明：原判決廢棄，訴願決定及原處分均
29 撤銷。

30 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
31 載。

01 四、原審斟酌全辯論意旨與調查證據之結果，以：

02 (一)上訴人為專業報關業者，於105年10月9日以收貨人「蔡佩
03 珍」名義報運進口之系爭貨物，經法務部調查局鑑定含毒品
04 大麻成分，且其未依被上訴人107年3月6日函所定期限提供
05 委任書等文件，依行為時快遞通關辦法第17條第3項規定，
06 應負虛報責任。上訴人雖主張收貨人始應負違章責任，惟其
07 於原審審理中所提快達通美台快遞公司Invoice（下稱系爭
08 商業發票），內容與進口快遞貨物簡易申報單（下稱簡易申
09 報單）所載寄件人、完稅價格等不符，有違報關業設置管理
10 辦法第13條關於電腦申報資料與報關有關文件內容應一致等
11 規定。又上訴人所述收貨人「蔡佩珍」經檢察官依扣案貨箱
12 上派件單所載資訊調查後，收件電話為人頭卡，收件地址為
13 超商代收，顯遭利用以規避查緝，上訴人無從將虛報貨物進
14 口之責推由他人承擔。且上訴人曾於102、103年間因相同違
15 章行為受裁處，竟未提高警覺採取防免措施以免重蹈覆轍，
16 疏未注意取得委任書等文件，及核對憑以報關之商業發票內
17 容與簡易申報單所載寄件人及完稅價格相符，自有過失，該
18 當海關緝私條例第37條第1項第1款、第3項、第36條第1項所
19 定處罰要件。

20 (二)系爭貨物屬禁止輸入進口之管制品「大麻花」，其完稅價格
21 無法以交易價格為計算依據，亦因依法禁止製造、運輸、販
22 賣之，無國內銷售之事實，故無關稅法第29條、第31至34條
23 之適用。被上訴人乃依同法第35條規定，參據他案類似貨
24 物，依法務部103年下半年「國內主要毒品買賣平均價格
25 表」（下稱毒品價格表）所載大麻大盤平均最低交易價格，
26 按344,000元/公斤核定系爭貨物之完稅價格，該價格雖與系
27 爭貨物報關日期相距約2年，惟因大麻花一般交易價格遠逾
28 大麻之價格，且此價格遠低於財政部關務署洽內政部警政署
29 刑事警察局查得105年大麻參考價格1,524元/克（換算為1,5
30 24,000元/公斤），被上訴人以此核算完稅價格，對上訴人
31 較有利，核屬適法允當。從而，被上訴人審酌上訴人虛報行

01 為涉及逃避管制、系爭貨物含毒品大麻成分，純質淨重高達
02 1,790.98公克，及上訴人5年內曾違反海關緝私條例同一規
03 定3次以上等情節，處以貨價2倍之罰鍰，已考量其違章行為
04 情節及應受責難程度，核屬適切裁罰，因將訴願決定及原處
05 分均予維持，駁回上訴人之訴。

06 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
07 訴意旨補充論述如下：

08 (一)按海關緝私條例第4條規定：「本條例稱報運貨物進口、出
09 口，謂依關稅法及有關法令規定，向海關申報貨物，經由通
10 商口岸進口或出口。」第36條第1項規定：「私運貨物進
11 口、出口或經營私運貨物者，處貨價3倍以下之罰鍰。」第3
12 7條第1項第1款及第3項規定：「(第1項)報運貨物進口而
13 有下列情事之一者，得視情節輕重，處所漏進口稅額5倍以
14 下之罰鍰，或沒入或併沒入其貨物：一、虛報所運貨物之名
15 稱、數量或重量。……(第3項)有前2項情事之一而涉及逃
16 避管制者，依前條第1項及第3項規定處罰。」(行為時即10
17 7年5月9日修正前上開第36條第1項規定處貨價1倍至3倍之罰
18 鍰，第37條第1項規定處以所漏進口稅額2倍至5倍之罰鍰，
19 所設罰鍰最低倍數並未較有利於上訴人，依行政罰法第5條
20 規定，應適用裁處時之現行法)第45條規定：「追徵或處罰
21 之處分確定後，5年內再犯本條例同一規定之行為者，其罰
22 鍰得加重2分之1，犯3次以上者，得加重1倍。」次按關稅法
23 第17條第1項規定：「進口報關時，應填送貨物進口報單，
24 並檢附發票、裝箱單及其他進口必須具備之有關文件。」第
25 22條第1項、第3項規定：「(第1項)貨物應辦之報關、納
26 稅等手續，得委託報關業者辦理；其向海關遞送之報單，應
27 經專責報關人員審核簽證。……(第3項)報關業者之最低
28 資本額、負責人、經理人與專責報關人員應具備之資格、條
29 件、職責、許可之申請程序、登記與變更、證照之申請、換
30 發、廢止、辦理報關業務及其他應遵行事項之辦法，由財政
31 部定之。」第27條第1項、第2項規定：「(第1項)為加速

01 通關，快遞貨物、郵包物品得於特定場所辦理通關。（第2
02 項）前項辦理快遞貨物通關場所之設置條件、地點、快遞貨
03 物之種類、業者資格、貨物態樣、貨物識別、貨物申報、理
04 貨、通關程序及其他應遵行事項之辦法，由財政部定之。」
05 財政部依關稅法第27條第2項授權訂定之行為時快遞通關辦
06 法第17條規定：「（第1項）進口快遞貨物之收貨人、提貨
07 單或貨物持有人及出口快遞貨物之輸出人，委託報關業者辦
08 理報關手續者，報關時應檢附委託書。……（第3項）進出
09 口快遞貨物涉有虛報情事，如報關業者無法證明其確受委託
10 報關者，應由報關業者負虛報責任。」（該第3項於107年7
11 月11日修正時移列為同條第4項）又依關稅法第22條第3項授
12 權訂定之行為時報關業設置管理辦法第12條第1項前段及第2
13 項規定：「（第1項）報關業受進出口人之委任辦理報關，
14 應檢具委任書……。 （第2項）前項委任書應依海關規定之
15 格式辦理，報關業應切實核對其所載之內容，並自行妥為保
16 存。於保存期間內，海關得隨時要求其提示或查核。報關業
17 不能提示或查無委任書或委任書內容不實者，應依相關法令
18 規定辦理。」

19 (二)由上開規定可知，進口貨物係採自行申報及海關查驗制度，
20 為確保進口稅捐核課暨貨物查驗之正確性，貨物進口人報運
21 進口貨物，負有據實報明所運貨物名稱、品質、數量、重量
22 之誠實申報義務，如原申報內容與實際進口貨物現狀不符，
23 即違反誠實申報之作為義務，構成海關緝私條例第37條第1
24 項第1款所稱「虛報」。在貨物進口人委託報關業者辦理報
25 關之情形，報關業者係受私法上委託而參與報運行為，應取
26 具委任書，並切實核對其上所載委託人確有其人及委託內容
27 具體明確，俾供報關之查驗；且報關業者負有提出業經其查
28 對之委任書，向海關誠實申報之義務，若經查獲涉有虛報情
29 事，復無法證明確受委託報關，即應由報關業者以貨物持有
30 人（依關稅法第6條規定，貨物持有人為關稅納稅義務人）
31 身分負虛報責任。行為時快遞通關辦法第17條第3項規定，

01 無非就報關業者以受任人身分報運進口快遞貨物而涉及虛
02 報，且報關業者無法證明確係受人委託而報關之情形，闡明
03 報關業者就涉案貨物既為實際執行申報之人，應為其虛報行
04 為自行擔負海關緝私條例第37條第1項第1款、第3項轉據第3
05 6條第1項等規定之責任，並非以法規命令對於報關業者創設
06 法律所無之罰則，且該規定為落實邊境管制、確保關稅徵收
07 及維持報關秩序等行政管制目的所必須，並未牴觸母法意
08 旨，原判決認為該規定未違反法律保留原則，自無違誤。上
09 訴意旨主張：行為時快遞通關辦法之授權母法為關稅法第27
10 條第2項，並非海關緝私條例，該辦法第17條第3項竟以第37
11 條第3項轉據第36條第1項規定處罰報關業者，有違法律保留
12 原則，原判決就此未予查明，顯有適用法規不當、判決不備
13 理由及理由矛盾之違法云云，為其一己主觀見解，並非可
14 採。

15 (三)取捨證據、認定事實屬於事實審法院之職權，若其取證、認
16 事並不違背法令及經驗法則、論理法則或證據法則，縱其證
17 據之取捨與當事人所希冀者不同，致認定之事實異於當事人
18 之主張，亦不得謂原判決有違背法令之情形。經查，上訴人
19 為報關業者，於105年10月9日以訴外人「蔡佩珍」為納稅義
20 務人名義，向被上訴人報運進口系爭貨物，經被上訴人查驗
21 結果，實到貨物為「大麻花」，依法務部調查局鑑定結果，
22 系爭貨物含毒品危害防制條例附表2第2級第24項毒品大麻成
23 分，為行政院依懲治走私條例第2條第3項授權公告管制物品
24 方式第1點第3款之管制進出口物品；且上訴人經被上訴人通
25 知應依限提供委任書等相關文件，屆期未能補具；另上訴人
26 曾於102年及103年間因相同違反海關緝私條例第37條第3項
27 轉據同條例第36條第1項規定之虛報進口貨物違章行為，經
28 被上訴人裁處確定等情，為原審依職權調查證據認定之事
29 實，核與卷內證據相符。原判決基此事實，論明上訴人既為
30 專業報關業者，對於受委任報關應檢具委任書等相關法令規
31 定當知之甚詳，且曾因相同違章行為經被上訴人裁處在案，

01 理應提高警覺採取相應注意防免措施，以免日後重蹈覆轍，
02 卻未善盡注意義務，疏未取得委任書等文件，致無法證明其
03 確受委託報關，對於虛報系爭貨物進口，即有過失，並詳敘
04 上訴人於原審所提系爭商業發票，因寄件人及完稅價格與簡
05 易申報單上之記載內容顯不相符，且其上無任何收貨人或寄
06 件人之署名，無法證明上訴人確受他人委任報運系爭貨物進
07 口之理由，核與論理法則、經驗法則及證據法則無違，亦無
08 判決理由不備或矛盾之違法，原判決因認上訴人所為該當海
09 關緝私條例第37條第1項第1款、第3項、第36條第1項規定之
10 處罰要件，揆諸前揭規定與說明，自無不合。上訴意旨主
11 張：上訴人並無虛報進口貨物及涉及逃避管制之行為及故意
12 過失，原判決一方面認定報關業者得提出受委任報關之證明
13 而免責，卻對上訴人於原審所提系爭商業發票，足以證明其
14 係受委任報關，漏未審酌，逕認上訴人具有過失，有違反證
15 據法則、判決理由不備或矛盾之違法云云，無非對原判決取
16 捨證據、認定事實之職權行使，指摘為違法，自非可採。又
17 107年8月21日修正發布之報關業設置管理辦法第12條第1項
18 （與行為時規定相同）及第13條第1項，係針對報關業確實
19 受進出口人委任而辦理報關之情形，規定報關業者應檢具委
20 任書，及依進出口人提供之發票、提單或其他有關資料文
21 件，正確申報貨名、稅則號別或其他應行申報事項，且所製
22 作進出口報單或其他報關文件，並應與其「電腦申報資料」
23 內容一致，違者由海關依關稅法第84條第1項規定予以警
24 告，或處6千元以上3萬元以下罰鍰並得命為限期改正（同辦
25 法第34條、第35條第1項參照），於本件上訴人未能證明確
26 受他人委任而虛報系爭貨物進口之情形，並無適用。另海關
27 緝私條例於107年5月9日修正時，將原第41條對報關業者於
28 報單上為不實記載，致生漏稅或溢沖退稅情形所為處罰規定
29 予以刪除，其修正理由所述「為使關稅之漏稅或溢沖退稅，
30 回歸依第37條及第43條規定處罰貨主，以使關稅及內地稅之
31 裁罰對象一致」等語，當指報關業者確受貨主委任報關，惟

01 其向海關遞送之報單，因貨主捏造致有不實記載之情形，應
02 處罰貨主而言，然本件上訴人既未能證明系爭貨物係受他人
03 委託報關，應自負虛報責任，與上述條文刪除理由所指情形
04 有別。上訴意旨另主張：原判決未區辨其屬報關業設置管理
05 辦法第12條第1項及第13條第1項之行為態樣，應依關稅法第
06 84條第1項處罰，復未審酌立法者認為報關業者因貨主捏造
07 致報單有不實記載情形，應回歸處罰業者，始將海關緝私條
08 例第41條對報關業者之罰則刪除之理由，逕認被上訴人依海
09 關緝私條例第37條第3項規定對上訴人裁罰為合法，顯有適
10 用法規不當之違法云云，容有誤解，並無足取。

11 (四)再按：

12 1.海關緝私條例第5條規定：「依本條例所處罰鍰以貨價為準
13 者，進口貨物按完稅價格計算，出口貨物按離岸價格計
14 算。」關稅法第35條規定：「進口貨物之完稅價格，未能依
15 第29條、第31條、第32條、第33條及前條規定核定者，海關
16 得依據查得之資料，以合理方法核定之。」關稅法施行細則
17 第19條規定：「（第1項）本法第35條所稱合理方法，指參
18 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
19 估方法。（第2項）依本法第35條規定以合理方法核定完稅
20 價格時，不得採用下列各款估價方式或價格：一、在我國生
21 產貨物之國內銷售價格。二、兩種以上價格從高核估之關稅
22 估價制度。三、貨物在輸出國國內市場之銷售價格。四、同
23 樣或類似貨物依本法第34條規定核定之計算價格以外之生產
24 成本。五、輸往其他國家貨物之價格。六、海關訂定最低完
25 稅價格。七、任意認定或臆測之價格。」是依關稅法第29
26 條、第31條至第35條規定可知，作為海關從價課徵關稅之進
27 口貨物，其核定完稅價格所應依據之價格，依序為進口貨物
28 之交易價格、同樣貨物之交易價格、類似貨物之交易價格、
29 國內銷售價格、計算價格及合理價格。從而，關稅法第29條
30 所定交易價格僅係核定進口貨物完稅價格時，應最優先適用
31 之標準，大麻等毒品危害防制條例所列毒品，為依法律規定

01 不得進口或禁止輸入之貨物，雖因無法合法買賣致無市場交
02 易價格，可憑以依關稅法第29條核定完稅價格，惟海關就此
03 等進口貨物所涉虛報而逃避管制之違法情事，仍得循序採用
04 關稅法第31條至第35條所定方法為完稅價格之核定，作為依
05 海關緝私條例第5條、第37條第3項轉據第36條第1項等規定
06 裁處罰鍰之依據。至於上訴人援引之西元1994年關稅及貿易
07 總協定第7條，有關進口貨物之完稅價格，應以該進口貨物
08 或其同類商品，依進口國法定之時間及地點，於完全競爭情
09 況下、正常貿易過程中銷售之實際價格為核估基礎，僅為該
10 條文部分內容，其後續尚規定如進口貨物實際價格無從依照
11 上述方式予以確定，則為關稅目的之估價，應以與該價格最
12 近似且確定之等值為依據，故該貿易協定對於核定進口貨物
13 完稅價格一事，亦非單以正常貿易過程之交易價格為唯一標
14 準。上訴人未通觀關稅法第29條至第35條完稅價格核定法制
15 之全貌，且僅截取西元1994年關稅及貿易總協定第7條之片
16 段文字，主張毒品因禁止進口，無正常貿易過程之交易價
17 格，無法依關稅法核定完稅價格，海關緝私條例第5條就此
18 漏未規範，存有立法漏洞，應為目的性限縮解釋，排除該規
19 定於虛報毒品進口情形之適用云云，顯屬以偏概全及斷章取
20 義，要無足取。再者，前述關稅法第29條至第35條之關稅估
21 價制度，係參照西元1994年關稅及貿易總協定第7條執行協
22 定（下稱執行協定）之架構加以制定，此觀諸關稅法第29條
23 至第35條歷年修正之立法理由甚明，是我國關稅估價原則當
24 與執行協定之估價原則一致，如有爭議時，應參照執行協定
25 之規定判斷之。執行協定第7條規定：「1.進口貨物之完稅
26 價格如不能依第1條至第6條之規定核定時，則應採用符合本
27 協定與GATT 1994年第7條之原則及一般條款規定之合理方
28 法，並依據輸入國可取得之資料核定其完稅價格。……」第
29 7條之註釋載明：「……2.依第7條規定採用之估價方法，應
30 以第1條至第6條規定之方法為基礎，在符合第7條之宗旨與
31 規定，及在合理範圍內，予以彈性適用各該估價方法。3.所

01 稱在合理範圍內彈性適用之範例如下：……(b)類似貨物：
02 有關類似貨物必須與進口貨物同時或相近日期輸出之規定，
03 得為彈性之解釋；……。」

04 2.上訴人經查獲有虛報進口貨物名稱、數量及重量而逃避管制
05 之違法行為，依海關緝私條例第5條、第37條第3項轉據第36
06 條第1項等規定，應裁處以系爭貨物完稅價格計算之3倍以下
07 罰鍰。被上訴人曾函請上訴人檢送相關交易文件供核，惟上
08 訴人並未提供，且系爭貨物屬禁止輸入進口之管制品「大麻花」，
09 無該進口貨物之交易價格，亦無出口時或出口前後30
10 日內之同樣或類似貨物交易價格，且無國內銷售事實，被上
11 訴人係以法務部製作之103年下半年毒品價格表所示大麻大
12 盤平均最低交易價格，按344,000元/公斤核定系爭貨物之完
13 稅價格等情，為原審依職權確定之事實，核與卷內證據並無
14 不合。原判決基此論明：系爭貨物因無從依關稅法第29條至
15 第34條規定，核定完稅價格，被上訴人乃依同法第35條規
16 定，參據他案類似貨物，即法務部蒐集國內主要濫用毒品各
17 盤買賣價格之資訊，製作之103年下半年毒品價格表中，大
18 麻大盤平均最低交易價格344,000元/公斤，核定系爭貨物之
19 完稅價格；該價格資料雖與系爭貨物報關日期相距約2年，
20 且非系爭貨物大麻花之價格，然衡諸大麻花一般交易價格遠
21 逾大麻之價格，前揭103年度下半年大麻大盤平均最低交易
22 價格，復遠低於財政部關務署洽內政部警政署刑事警察局查
23 得「104年至106年國內主要毒品交易平均價格表」所示105
24 年大麻參考價格為1,524元/克（換算為1,524,000元/公
25 斤），被上訴人以之核算系爭貨物完稅價格，並無不當等
26 語，核無違反證據、論理與經驗法則。且被上訴人採用其查
27 得與系爭貨物報關日期相距約2年之類似貨物平均最低交易
28 價格為據，核定系爭貨物之完稅價格，已參酌關稅法第32條
29 規定按類似貨物交易價格估價之原則，並合於前引執行協定
30 第7條註釋，即有關類似貨物與本案進口貨物同時或相近日
31 期輸出之規定，得為彈性解釋，不受關稅法施行細則第16條

01 所定類似貨物進出口日期之限制，復非出於任意認定或臆
02 測，亦無其他違反關稅法施行細則第19條第2項規定情事，
03 則原判決肯認被上訴人此一完稅價格之核定，係依查得資
04 料，參酌關稅法第29條至第34條規定之核估原則，本於合理
05 方法所為，符合同法第35條規定，所持法律見解並無不合，
06 且已詳敘其認定之依據與心證所由得，自無不備理由情事。
07 上訴意旨猶執詞主張：原判決未敘明原處分核定方法如何符
08 合關稅法第29條至第34條所定估價原則，不符該法第35條及
09 同法施行細則第19條第1項規定，有判決理由不備之違法云
10 云，難以採取。

11 六、綜上所述，原判決駁回上訴人在第一審之訴，核無違誤。上
12 訴意旨指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁
13 回。

14 七、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1
15 項、第98條第1項前段，判決如主文。

16 中 華 民 國 114 年 2 月 27 日

17 最高行政法院第四庭

18 審判長法官 王 碧 芳

19 法官 王 俊 雄

20 法官 陳 文 燦

21 法官 林 秀 圓

22 法官 鍾 啟 煒

23 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

24 中 華 民 國 114 年 2 月 27 日

25 書記官 廖 仲 一