

01 最 高 行 政 法 院 判 決

02 114年度上字第425號

03 上 訴 人 貿 喜 實 業 有 限 公 司

04 元 弘 泰 股 份 有 限 公 司

05 冠 果 實 業 有 限 公 司

06 共 同

07 代 表 人 施 灼 杭

08 上 訴 人 薩 摩 亞 商 曜 聖 有 限 公 司 台 灣 分 公 司

09 代 表 人 施 灼 杭 (特 別 代 理 人)

10 共 同

11 訴 訟 代 理 人 林 石 猛 律 師

12 戴 敬 哲 律 師

13 被 上 訴 人 財 政 部 關 務 署 臺 中 關

14 代 表 人 張 淑 娟

15 訴 訟 代 理 人 張 瑋 玲

16 上 列 當 事 人 間 虛 報 進 口 貨 物 事 件 ， 上 訴 人 對 於 中 華 民 國 114 年 5 月
17 8 日 臺 中 高 等 行 政 法 院 110 年 度 訴 字 第 100 號 判 決 ， 提 起 上 訴 ， 本
18 院 判 決 如 下 ：

19 主 文

20 一、上訴駁回。

21 二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

22 理 由

23 一、被上訴人代表人由陳木生變更為張淑娟，茲據新任代表人具
24 狀聲明承受訴訟，核無不合。

01 二、事實經過：

02 (一)上訴人元弘泰股份有限公司(下稱元弘泰公司)、貿喜實業
03 有限公司(下稱貿喜公司)、冠果實業有限公司(下稱冠果
04 公司)、薩摩亞商曜聖有限公司台灣分公司(下稱曜聖公
05 司,以下合稱上訴人),於民國104年至106年間分別向被上
06 訴人報運進口新鮮水果共42批(下稱系爭水果,內容包括:
07 元弘泰公司申報進口報單第DA/AA/04/154/30005號等34批;
08 冠果公司向申報進口報單第DA/AA/06/135/W3187號等3批;
09 貿喜公司申報進口報單第DA/AA/04/154/30083號等3批;曜
10 聖公司申報進口報單第DA/BE/06/155/W3216號等2批,如臺
11 中高等行政法院[下稱原審]110年度訴字第100號判決[下稱
12 原判決]附表2所示),被上訴人依關稅法第18條第2項規
13 定,准上訴人繳納相當保證金,先行驗放,事後再加審查。

14 (二)嗣被上訴人據臺灣彰化地方檢察署(下稱彰化地檢署)通
15 報、檢舉與查得資料及財政部關務署基隆關檢送資料之查核
16 結果,依關稅法第29條規定,改按實際查得交易價格核估完
17 稅價格(原判決附表2序號12、16、38、39號之查得實際交易
18 價格有誤植,爰如本件附表2所示),並審認上訴人涉故意
19 虛報貨物價值,逃漏進口稅費之違章成立,分別以108年第1
20 0800275號等計42份處分書(如本件附表2所示,下合稱原處
21 分),依海關緝私條例(下稱緝私條例)第37條第1項第2款及
22 參考緝私案件裁罰金額或倍數參考表(下稱裁罰參考表)所
23 訂違章情節,分別處所漏關稅額1.5倍至2.5倍之罰鍰共新臺
24 幣(下同)8,501,749元,並依同條例第44條、加值型及非
25 加值型營業稅法(下稱營業稅法)第51條第1項第7款及貿易
26 法第21條第1項規定,追徵所漏進口稅費4,848,492元(含關
27 稅3,722,149元、營業稅1,119,664元及推廣貿易服務費6,67
28 9元),另逃漏營業稅部分,按所漏營業稅額分別處以0.5倍
29 至1.5倍之罰鍰共1,647,431元(如原判決附表1、本件附表2
30 所示)。

01 (三)上訴人不服，申請復查未獲變更，提起訴願遭決定駁回(如
02 原判決附表1所示)，提起行政訴訟，並聲明：訴願決定及原
03 處分(含復查決定)均撤銷。案經原判決駁回後，上訴人遂
04 提起本件上訴，並聲明：原判決廢棄；訴願決定及原處分
05 (含復查決定)均撤銷或發回原審更為審理。

06 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
07 載。

08 四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

09 (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
10 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
11 年度訴字第1032號刑事案件審理時，坦承確有2張發票，查
12 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
13 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
14 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
15 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
16 發票以外，另再出具不實發票(Dummy Invoice)以供上訴
17 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
18 果時所繳驗者確為記載單價、總價較低之不實發票；佐以上
19 訴人會計郭○○及張○○在彰化地檢署檢察官訊問時證述，
20 足見彰化地檢署所查扣上訴人電腦系統下載之日記帳關於進
21 貨、銷貨交易暨相關應付帳款、應收帳款沖銷等帳證紀錄，
22 確係上訴人之會計經辦人員依平日營業進貨及銷貨事實而為
23 登載，應屬上訴人日常進貨、銷貨交易之例行性紀錄，則就
24 進貨科目之入帳金額即為上訴人進口系爭水果之真實交易價
25 格，應可認定，此觀進貨單日報表及日記帳載金額，與中央
26 銀行外匯局外匯支出明細表及匯款資料等可勾稽，且帳務操
27 作方式與檢方提供之SOP手冊所載相符益明。

28 (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
29 條第2項規定，准予繳納相當金額保證金後通關放行，並於
30 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
31 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

01 果及相關事證，審認上訴人持不實發票低報系爭水果價值，
02 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
03 之真實交易價格而追徵所漏稅款，並無違誤。

04 (三)上訴人所謂「實際付款金額」，實為系爭水果之進貨帳載金
05 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
06 開立貸項通知(Credit Note)後之餘額。惟國外出口商所
07 運送之貨物如屬易有品質問題者，得依關稅法第50條、第51
08 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
09 買賣多年，當知「品質、規格不符」貨物，得依關稅法第51
10 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
11 辦「進口貨物賠償、調換，免徵關稅」，以確保權益，而非
12 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
13 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
14 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
15 票屬預估發票，申報價格為暫定價格，惟其本件繳驗之報關
16 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
17 估發票、申報價格為暫定價格。另進口水果買賣會隨市場榮
18 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
19 應由買方即上訴人承受，與賣方即國外出口商無涉，縱國外
20 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
21 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
22 報進口貨物時以不實之發票報驗。

23 (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
24 人於ETA(貨物預計到達時間)前2至3週跟催進口文件，包
25 括Invoice(真實發票)、Dummy Invoice(或Import permit
26 invoice, 報關發票)、Packing List(包裝單)、Bill of
27 Lading(提單)、Phytosanitary Certification(植物檢疫證
28 書)、Certification of Origin(產地證明)等，收到文件後
29 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
30 最後付款金額之計算基礎。上訴人並以報單貨櫃號碼/提單
31 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

01 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
02 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
03 金額予國外出口商，另以不易被查獲之香港OBU帳戶支付尾
04 款（短報金額）。以上足見上訴人實際負責人施灼杭明知系
05 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
06 供價格較低之不實商業發票，持以向被上訴人申報，低報來
07 貨價值，並藉由分次、以不同帳戶支付貨款方式，隱匿匯
08 款、逃避查緝，主觀上具有虛報價值違章之故意，依行政罰
09 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
10 之故意，應推定為上訴人之故意。是上訴人有明知而繳驗不
11 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
12 定，自應受罰。綜上，上訴人報運系爭水果進口，確有故意
13 虛報所運貨物價格之情事，被上訴人所為之裁罰，並無違
14 誤，復查決定及訴願決定遞予維持，亦無不合，爰判決駁回
15 上訴人在原審之訴。

16 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
17 訴意旨補充論述如下：

18 （一）關稅法第29條第1項、第2項規定：「（第1項）從價課徵關
19 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
20 算根據。（第2項）前項交易價格，指進口貨物由輸出國銷
21 售至中華民國實付或應付之價格。」緝私條例第37條第1項
22 第2款規定：「報運貨物進口而有下列情事之一者，得視情
23 節輕重，處所漏進口稅額5倍以下之罰鍰，或沒入或併沒入
24 其貨物：……二、虛報所運貨物之品質、價值或規格。」
25 （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
26 低倍數，並未較有利於上訴人，依行政罰法第5條規定，應
27 適用裁處時之現行法。）營業稅法第51條第1項第7款規定：
28 「納稅義務人，有下列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏
29 稅額處5倍以下罰鍰，並得停止其營業：……七、其他有漏
30 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
31 規定：「……二、所漏進口稅額逾新臺幣10萬元至50萬元。

01 處所漏進口稅額2.5倍之罰鍰。但於裁罰處分核定前，已補
02 繳稅款或同意以足額保證金抵繳者，處2倍之罰鍰。三、所
03 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
04 鍰。但於裁罰處分核定前，已補繳稅款或同意以足額保證金
05 抵繳者，處1.5倍之罰鍰。……」又裁罰參考表使用須知第6
06 點規定：「依107年5月11日修正生效前海關緝私條例裁處而
07 尚未確定案件，不適用本參考表之規定。但依修正生效前海
08 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
09 案件，本參考表之規定有利於受處分人者，適用最有利於受
10 處分人之規定；不利於受處分人者，不適用本參考表之規
11 定。」106年4月21日財政部台財稅字第10600550131號令修
12 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
13 法第51條第1項第7款規定：「……二、進口貨物逃漏營業稅
14 者。按所漏稅額處1.5倍之罰鍰。但於裁罰處分核定前已補
15 繳稅款或同意以足額保證金抵繳者，處1倍之罰鍰；其屬下
16 列違章情事者，減輕處罰如下：一、漏稅額在新臺幣1萬元
17 以下者，處0.5倍之罰鍰。二、漏稅額逾新臺幣1萬元至新臺
18 幣10萬元者，處0.6倍之罰鍰。……」。

19 (二)經查，原審係依彰化地檢署查扣之電腦檔資料(T/T PAYMEN
20 T通知、SOP手冊)、貯存於電腦會計系統列印之進貨相關資
21 料(進貨單日報表、日記帳、綜合對帳單、存款明細)，暨
22 系爭水果進口報單及報關時繳驗之報關發票(即Dummy Invo
23 ice)、裝箱單等文件、上訴人會計郭○○及張○○在彰化
24 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
25 據結果，而認上訴人報運進口系爭水果時，業已確定系爭水
26 果之交易價格，然卻以事先洽詢報關行所獲得之建議價格，
27 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
28 出具不實發票(Dummy Invoice)以供上訴人辦理系爭水果
29 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
30 載單價、總價較低之不實發票，被上訴人就上訴人報關進口
31 之系爭水果，按上訴人不實報關發票所載低報之申報價格

01 (即附表2之「原申報」欄位)，與被上訴人依關稅法第29
02 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
03 金額所核定之完稅價格(即附表2之「查得實際交易價格」
04 欄位)，分別適用關稅稅率、營業稅稅率、推廣貿易服務費
05 率，其差額即發生逃漏進口稅款費用(包括關稅、營業稅、
06 推廣貿易服務費，即附表2之「追徵稅費〔查得一原申
07 報〕」欄位)之結果，並依緝私條例第37條第1項第2款及第
08 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
09 定，以原處分追徵所漏進口稅費計4,848,492元(含關稅3,7
10 22,149元、營業稅1,119,664元及推廣貿易服務費6,679元，
11 詳如附表2所示)，核無違誤。又上訴人之實際負責人施灼
12 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
13 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
14 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
15 人申報，而低報來貨價值，並藉由分次、以不同帳戶支付貨
16 款方式，隱匿匯款、逃避查緝，主觀上具有虛報價值違章之
17 故意，上訴人就其代表人、其他有代表權之人之故意，仍應
18 推定為上訴人之故意。從而，被上訴人分別依所漏稅額是否
19 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
20 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
21 倍或2.5倍罰鍰計8,501,749元；另逃漏營業稅部分，依所漏
22 稅額是否逾1萬元及裁罰處分核定前是否經上訴人補繳稅款
23 或同意以足額保證金抵繳等違章情節，分別按所漏營業稅額
24 處0.5倍、0.6倍或1.5倍之罰鍰計1,647,431元(詳如附表2
25 所示)，未逾越法定裁量範圍，亦無裁量濫用或裁量怠惰情
26 事，因而維持原處分等情，已詳述得心證之理由，並就上訴
27 人主張進口系爭水果採寄售制度、係以國內銷售情況議定最
28 終價格、價格於進口報關時尚未確定、日記帳載金額非實際
29 價格、聲請調查智利出口商是否以預估價格申報出口及後續
30 更正申報價格等節，何以不足採取及無調查必要，予以指駁
31 在案，經核與卷內證據並無不合，亦無違反論理法則、經驗

01 法則或理由不備之情事。故依上開規定及說明，原判決駁回
02 上訴人之訴，即無不合。本件經檢察官扣案之進貨單日報
03 表、日記帳乃檢察官到上訴人搜索時，自儲存於上訴人中扣
04 案電腦之伺服器之資料夾所搜索得出，於遭搜索扣押前，均
05 由上訴人保管及持有中。而從該資料的形式上觀之，進貨單
06 日報表載有日期、單據號碼(即進貨單號)、公司內部使用之
07 發票號碼(為報單貨櫃號碼/提單號碼)、品名規格、數量、
08 單價等資訊，其「數量」、「單價」欄位相乘即為進貨金額
09 (單位:各出口國外幣)；日記帳則載有日期、會計科目、摘
10 要說明等資訊，透過報單貨櫃號碼/提單號碼後4碼、進貨單
11 日報表之單據號碼，足見應屬上訴人日常進貨及銷貨交易之
12 例行紀錄，則就進貨科目之入帳金額即為上訴人進口系爭水
13 果之真實交易價格，應可認定。上訴意旨主張系爭水果採寄
14 售制度，上訴人申報時尚無法確定價格，且半數有溢繳稅款
15 情形，並無虛報價格，日記帳所載進貨折讓、賠償收入都是
16 於我國銷售完畢才發生，非進口當下貨物即存在瑕疵，無從
17 適用關稅法第50條及第51條規定申請免徵關稅，原判決就此
18 未予審酌說明，有判決違背法令云云，無非係對原審取捨證
19 據、認定事實之職權行使，加以爭執，尚難認原審有何判決
20 違背法令之情形，上訴人前開主張，自無足採。

21 (三)關稅之課徵均應遵守租稅法定主義，進口貨物係海關依關稅
22 法第29條至第35條規定核定進口貨物完稅價格，以為納稅義
23 務人應納稅費之稅基，依據海關進口稅則而課徵關稅。依前
24 揭關稅法第29條第1項、第2項及第35條規定：「進口貨物之
25 完稅價格，未能依第29條、第31條、第32條、第33條及前條
26 規定核定者，海關得依據查得之資料，以合理方法核定
27 之。」關稅交易價格制度，建立在公開市場自由競售價格之
28 基礎上，而以買賣雙方自動成立之價格為估價依據；所謂交
29 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
30 價格，不論已否支付，或以任何方式支付均包括之。而為查
31 明進口貨物之正確價格，確保國家課稅並保護國內產業，其

01 由進口人提出之進口單據雖為估價之參考文件，然關稅法第
02 29條第5項規定同時授權海關如對進口人所提相關文件資料
03 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
04 懷疑者，得視為該貨品無法按其交易價格核估完稅價格，而
05 由海關依關稅法第31條以下規定予以調整。本件上訴人有前
06 開虛報系爭水果進口價格、逃漏進口稅費情事，被上訴人以
07 上訴人之系爭日記帳、交易憑證及金流資料等相互勾稽後所
08 查得之實際交易價格，依關稅法第29條第1項及第2項規定核
09 定系爭水果關稅之完稅價格，自無未能依關稅法第29條規定
10 核定之情形，更不會因為被上訴人於查價過程中，對於上訴
11 人申報報單價格存疑而於申報價格劃除並手寫上價格一事，
12 即可推認有無法以關稅法第29條規定核定完稅價格之情形。
13 上訴意旨主張被上訴人係依關稅法第35條查價核定，原判決
14 未敘明不採之理由，也不採已經查明之系爭水果實際付款金
15 額，卻採日記帳所載之應付價格，有違反租稅法律主義、明
16 確性原則及適用關稅法第29條不當之違法云云，核屬主觀一
17 己之見解，自無足採。另本院為法律審，依行政訴訟法第25
18 4條第1項規定，原則上應以高等行政法院判決確定之事實為
19 判決基礎，故當事人不得主張新事實或提出新證據方法以資
20 為向本院提起上訴之理由。上訴人上訴後提出之財政部關務
21 署臺北關114年12月23日北普遞字第1141079801號函，為原
22 審言詞辯論終結後的證據，本院無從斟酌，併予敘明。

23 (四)綜上所述，上訴人之主張均無可採，原判決駁回上訴人在原
24 審之訴，核無違誤。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背
25 法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

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

29 中 華 民 國 115 年 3 月 12 日

30 最高行政法院第四庭

31 審判長法官 王 碧 芳

01 法官 王 俊 雄
02 法官 鍾 啟 煒
03 法官 陳 文 燦
04 法官 羅 月 君

05 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異
06 中 華 民 國 115 年 3 月 12 日
07 書記官 林 郁 芳