

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭

110年度訴字第1519號

113年4月11日辯論終結

原告 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（董事長）

原告 薩摩亞商曜聖有限公司台灣分公司

代表人 施蔡月霞（經理人即清算人）

共同

訴訟代理人 蔡宜宏 律師

被告 財政部關務署基隆關

代表人 張世棟（關務長）

訴訟代理人 李駿勳

被告 財政部關務署臺北關

代表人 趙台安（關務長）

訴訟代理人 何家誠

上列當事人間虛報進口貨物事件，原告不服財政部中華民國110年10月27日台財法字第10913946880號（案號：第10900154

號)、110年10月26日台財法字第11013935120號(案號:第10900693號)、110年10月26日台財法字第10913946350號(案號:第10900153號)、110年10月26日台財法字第11013936310號(案號:第10900694號)、110年10月26日台財法字第10913946920號(案號:第10900155號)、110年10月26日台財法字第11013909300號(案號:第10900162號)訴願決定,提起行政訴訟,本院判決如下:

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

壹、程序方面

一、原告起訴後,被告財政部關務署基隆關(下稱基隆關)之代表人,已由關務長楊崇悟先後變更為關務長呂敬銘、代理關務長張世棟、關務長陳世鋒、關務長張世棟;財政部關務署臺北關(下稱臺北關)之代表人,亦由關務長陳長庚依序變更為代理關務長張世棟、關務長方國賢、關務長趙台安。茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟(本院卷1第429-443頁、本院卷2第13-15、29-33、43、75-80、89頁),核無不合,應予准許。

二、行政訴訟法第177條規定:「(第1項)行政訴訟之裁判須以民事法律關係是否成立為準據,而該法律關係已經訴訟繫屬尚未終結者,行政法院應以裁定停止訴訟程序。(第2項)除前項情形外,有民事、刑事或其他行政爭訟牽涉行政訴訟之裁判者,行政法院得在該民事、刑事或其他行政爭訟終結前,以裁定停止訴訟程序。」惟屬第2項規定情形者,法條既是規定「得」以裁定停止訴訟程序,而非如同條第1項係規定「應」以裁定停止訴訟程序,故行政法院就是否停止訴訟程序,係具有裁量權,並非一有民事、刑事或其他行政爭訟牽涉行政訴訟之裁判者,行政法院即均應停止訴訟程序(最高行政法院104年度判字第22號判決意旨參照)。本件原告固

01 聲請於施灼杭涉犯違反商業會計法等罪嫌之刑事案件〔即臺
02 灣彰化地方法院108年度訴字第1032號刑事案件（下稱系爭
03 刑事案件）〕之裁判確定前，停止本件訴訟程序。然行政法
04 院就行政爭訟事件應自行認定事實，並不受刑事判決所認定
05 事實之拘束，且本件係審認被告基隆關及臺北關裁處原告故
06 意虛報貨物價值，逃漏進口稅費違章之原處分（詳後述）有
07 無違法，與系爭刑事案件係就施灼杭所涉違反商業會計法等
08 罪嫌之刑事犯罪所為之裁判，其構成要件互殊，本件自不受
09 系爭刑事案件認定事實之拘束，故無裁定停止本件訴訟程序
10 之必要，先予說明。

11 貳、實體方面

12 一、爭訟概要：

13 (一)原告元弘泰股份有限公司(下稱元弘泰公司)、貿喜實業有限
14 公司(下稱貿喜公司)、冠果實業有限公司(下稱冠果公司)、
15 薩摩亞商曜聖有限公司台灣分公司(下稱曜聖公司)，於民國
16 104年至106年間分別向被告基隆關及臺北關報運進口新鮮水
17 果共306批（原告元弘泰公司向被告基隆關申報進口報單第A
18 A/04/001/73005號等108批及向被告臺北關申報進口報單第C
19 N/04/51A/0005號等86批；原告貿喜公司向被告基隆關申報
20 進口報單第AA/04/006/80004號等85批及向被告臺北關申報
21 進口報單第CN/04/51A/00392號等10批；原告冠果公司向被
22 告基隆關申報進口報單第AW/04/000/61002號等13批；原告
23 曜聖公司向被告基隆關申報進口報單第AA/06/307/Y1378號
24 等4批，詳如附表1-6所示，下合稱系爭水果），被告依關稅
25 法第18條第2項規定，准原告繳納相當保證金，先行驗放，
26 事後再加審查。

27 (二)嗣被告據臺灣彰化地方檢察署（下稱彰化地檢署）通報、檢
28 舉及查得資料之查核結果，依關稅法第29條規定，改按實際
29 查得交易價格核估完稅價格（詳如附表1-6所示），並審認原
30 告涉故意虛報貨物價值，逃漏進口稅費之違章成立，而分別
31 以107年第10701438號等及108年第10801212號等計306份處

分書（詳如附表1-6所示），依海關緝私條例第37條第1項第2款規定及參考緝私案件裁罰金額或倍數參考表（下稱裁罰參考表）所訂違章情節，分別處所漏關稅額1.5倍至2.5倍之罰鍰共新臺幣（以下未特別標明幣別者同）43,266,751元，並依同條例第44條、加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第51條第1項第7款及貿易法第21條第1項規定，追徵所漏進口稅費26,886,674元（含關稅19,088,696元、營業稅7,748,779元及推廣貿易服務費49,199元），另逃漏營業稅部分，按所漏營業稅額分別處以0.5倍至1.5倍之罰鍰共11,348,034元（詳如附表1-6所示）。

(三)原告不服，申請復查未獲變更（被告基隆關108年12月18日基普機字第1081016855號、108年12月17日基普機字第1081016858號、108年12月18日基普機字第1081016807號、108年12月18日基普機字第1081016809號復查決定書，及被告臺北關109年6月20日北普法字第1081013633號、109年6月19日北普法字第1081027299號復查決定書，下合稱復查決定），提起訴願，亦遭駁回〔財政部110年10月27日台財法字第10913946880號（案號：第10900154號）、110年10月26日台財法字第11013935120號（案號：第10900693號）、110年10月26日台財法字第10913946350號（案號：第10900153號）、110年10月26日台財法字第11013936310號（案號：第10900694號）、110年10月26日台財法字第10913946920號（案號：第10900155號）、110年10月26日台財法字第11013909300號（案號：第10900162號）訴願決定書，下合稱訴願決定〕，原告仍不服，於是提起本件訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

(一)主張要旨：

因系爭水果具有季節性且易於腐壞等特性，難以預估進口後實際銷售情形，原告與國外出口商之交易方式係採寄售制度（即銷售完畢才能決定價格，其期間多為3-6個月），國內其他水果進口業者皆然，故系爭水果之國外出口商，僅能按

其與原告初步合意之價格開立發票供原告報關，原告亦均以「押款保證金」方式通關，押款後再由被告依關稅法第35條規定核定完稅價格。被告既知系爭水果之價格未定，即不存在原處分所指故意低報價格之情形，亦無海關緝私條例第44條5年時效規定之適用。又原告未使用預估發票辦理報關，既有上述之緣由，並提出相關憑證，逐筆列明系爭水果實際付款金額，被告猶以檢調所查扣之原告冠果公司SOP標準作業流程手冊（下稱SOP手冊），及非正式並存有重大錯誤之日記帳「進貨」金額，作為認定系爭水果實付價格之依據，自有違誤，亦悖於量能課稅原則。

(二)聲明：

訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

(一)答辯要旨：

原告進口時即知悉實際交易價格（實付或應付全部價格），且知應以實際價格作為各次交易之對價，即無所謂進口時採開放式寄售模式，貨物價格未定，而僅能以暫訂價格（初步合意價格）報關之情事。又原告所稱實際支付金額，係指扣除所稱「進貨折讓、賠償收入、佣金」等後所支付金額（原告於貨物進口數月後，給付國外出口商尾款時，以貨物品質問題或市場銷售不佳等事由，嗣後請求出口商給予折扣），但此非關稅法第29條規定之交易價格（進口貨物由輸出國銷售至中華民國實付或應付之價格）。且原告本負有誠實申報義務，不因其是否以「押款保證金」方式通關而有異，要難以海關於進口時未發現其違章情事，依關稅法第18條、第35條調整稅額通關放行，而脫免其虛報價值之責。是原告涉有故意虛報進口貨物價值，逃漏稅費情事，被告爰按查得實際交易價格核估其完稅價格，依法論處，並無違誤。

(二)聲明：

原告之訴駁回。

四、爭點：

01 (一)原告報運系爭貨物進口，有無虛報所運貨物價格之情事？

02 (二)原告有無違反海關緝私條例第37條第1項第2款及營業稅法第
03 51條第1項第7款規定之故意？

04 五、本院的判斷：

05 (一)前提事實：

06 上開爭訟概要欄所述之事實，為兩造所不爭執，並有原告向
07 被告基隆關申報之系爭水果電腦版進口報單、報關發票（IN
08 VOICE 或 COMMERCIAL INVOICE）、裝箱單（PACKING LIS
09 T）、彰化地檢署查扣電腦系統下載列印之進貨單日報表、
10 日記帳及T/T PAYMENT通知、外匯支出明細表、銀行對帳單
11 及被告基隆關107年第10701438號處分書共210份（被告基隆
12 關原處分卷2乙證1-1至1-6共6卷）、原告向被告臺北關申報
13 之系爭水果電腦版進口報單共96份（被告臺北關原處分卷5
14 乙證1）、被告臺北關108年第10801212號處分書共96份及送
15 達證書（被告臺北關原處分卷1）、彰化地檢署檢察官108年
16 8月20日108年度偵字第960號、第8179號、第8413號及第846
17 9號起訴書（被告基隆關原處分卷1乙證2）、被告基隆關基
18 普機字第1081016855號等復查決定共4份（被告基隆關原處
19 分卷1第5-48頁）、被告臺北關北普法字第1081013633號等
20 復查決定及送達證書共2份（被告臺北關原處分卷(1)乙證3
21 頁）、訴願決定共6份（本院卷1第49-193頁）可查，堪信為
22 真。

23 (二)應適用的法令及法理的說明：

24 1.關稅法第29條第1項、第2項規定：「（第1項）從價課徵關
25 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
26 算根據。（第2項）前項交易價格，指進口貨物由輸出國銷
27 售至中華民國實付或應付之價格。」第94條規定：「進出口
28 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
29 有關法律之規定處理。」

30 2.海關緝私條例第37條第1項規定：「報運貨物進口而有下列
31 情事之一者，得視情節輕重，處所漏進口稅額5倍以下之罰

01 緩，或沒入或併沒入其貨物：……二、虛報所運貨物之品
02 質、價值或規格。……」（行為時即107年5月9日修正前之
03 上開條文設有法定罰鍰最低倍數，並未較有利於原告，依行
04 政罰法第5條規定，應適用裁處時之現行法。）第44條規
05 定：「有違反本條例情事者，除依本條例有關規定處罰外，
06 仍應追徵其所漏或沖退之稅款。但自其情事發生已滿5年
07 者，不得再為追徵或處罰。」

08 3.貿易法第21條第1項前段規定：「為拓展貿易，因應貿易情
09 勢，支援貿易活動，主管機關得設立推廣貿易基金，就出進
10 口人輸出入之貨品，由海關統一收取最高不超過輸出入貨品
11 價格萬分之4.25之推廣貿易服務費。」

12 4.營業稅法第51條第1項第7款規定：「納稅義務人，有下列情
13 形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處5倍以下罰鍰，並
14 得停止其營業：……七、其他有漏稅事實。」

15 5.行政罰法第7條規定：「（第1項）違反行政法上義務之行為
16 非出於故意或過失者，不予處罰。（第2項）法人、設有代
17 表人或管理人之非法人團體、中央或地方機關或其他組織違
18 反行政法上義務者，其代表人、管理人、其他有代表權之人
19 或實際行為之職員、受僱人或從業人員之故意、過失，推定
20 為該等組織之故意、過失。」

21 6.裁罰參考表關於違反海關緝私條例第37條第1項第2款規定：
22 「……二、所漏進口稅額逾新臺幣10萬元至50萬元。處所漏
23 進口稅額2.5倍之罰鍰。但於裁罰處分核定前，已補繳稅款
24 或同意以足額保證金抵繳者，處2倍之罰鍰。三、所漏進口
25 稅額在新臺幣10萬元以下。處所漏進口稅額2倍之罰鍰。但
26 於裁罰處分核定前，已補繳稅款或同意以足額保證金抵繳
27 者，處1.5倍之罰鍰。……」又裁罰參考表使用須知第6條規
28 定：「依107年5月11日修正生效前海關緝私條例裁處而尚未
29 確定案件，不適用本參考表之規定。但依修正生效前海關緝
30 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案
31 件，本參考表之規定有利於受處分人者，適用最有利於受處

分人之規定；不利於受處分人者，不適用本參考表之規定。」

7.106年4月21日財政部台財稅字第10600550131號令修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法第51條第1項第7款規定：「……二、進口貨物逃漏營業稅者。按所漏稅額處1.5倍之罰鍰。但於裁罰處分核定前已補繳稅款或同意以足額保證金抵繳者，處1倍之罰鍰；其屬下列違章情事者，減輕處罰如下：一、漏稅額在新臺幣1萬元以下者，處0.5倍之罰鍰。二、漏稅額逾新臺幣1萬元至新臺幣10萬元者，處0.6倍之罰鍰。……」

(三)原告報運系爭水果進口，確有虛報所運貨物價格之情事：

1.被告以彰化地檢署查扣之電腦檔資料（T/T PAYMENT通知、SOP手冊）、貯存於電腦會計系統列印之進貨相關資料（進貨單日報表、日記帳），認定原告涉有繳驗虛偽不實發票，虛報進口貨物價值之情事，核屬有據：

(1)綜理經營原告公司並負責進口報關等貿易業務之實際負責人施灼杭（原告曜聖公司登記負責人為施灼杭之母施蔡月霞；於本件事實發生期間原告元弘泰公司及原告冠果公司登記負責人為施灼杭胞妹施淑敏），因進口水果報單報關事宜涉嫌犯罪，經彰化地檢署檢察官偵辦後，認定施灼杭要求國外出口商就同一筆訂單提供兩種價格之商業發票，一為真實交易價格發票（Real Invoice），另一為價格較真實交易價格低之不實商業發票（Dummy Invoice），並指示原告員工將Dummy Invoice提供予不知情之報關公司承辦人員製作不實進口報單663筆（包括系爭水果進口報單306筆），持以向被告基隆關、臺北關，以及財政部關務署臺中關、高雄關等海關報運進口水果，再指示原告員工將進口水果之報關交易價格從國內銀行帳戶匯款，尾款部分則另於海外開設之虛擬紙上公司Sun Smile Global Limited及All-Star Group Co. LTD申設於海外之帳戶匯給國外出口商，借此躲避查緝，觸犯商業會計法之填製不實會計憑證、稅捐稽徵法之逃漏稅捐及刑法

之詐欺得利等罪嫌，而以108年度偵字第960號、第8179號、第8413號及第8469號起訴書（被告基隆關原處分卷1第乙證5）提起公訴，此為原告所不否認，並經本院依職權調取系爭刑事案件卷宗查閱屬實。

(2)參諸彰化地檢署查扣原告電腦貯存之SOP手冊記載：「……前置作業：國外報價，計算成本提供給各業務，並回報給施總；待施總確定下單後，可開始詢問國外文件。……1.進口文件：收集出口商invoice, packing（指packing list）, dummy invoice(import permit invoice IP), b/l（指bill of lading）, phyto（指phytosanitary certification）, c/o（指certification of origin）等進口文件。……6.支付IP：拆櫃後1週內申請支付IP金額。需準備文件有：T/T detail、匯款單、報單。……8.支付尾款：若當櫃有盈餘，則於結案後，可直接申請支付尾款。尾款通常都是從香港帳戶匯出。需準備文件有：T/T detail、匯款單、真實invoice、credit note或其他相關扣款之email；若無品質問題，虧損係因市場問題，則可申請支付尾款。（施總於2013.09月中旬時指示，若貨物狀況是正常的，虧損原因為市場不好，則尾款需直接支付。）若虧損係因品質問題，則請示施總是否有要向出口商索賠。向出口商索賠後，扣除索賠或其他費用，即可申請支付尾款。……收到國外寄來的文件（mail）時，要填黃單（海運）/紅單（空運）……IV-填真實INV的金額。IP-填報關發票的金額（產季一開始時，打電話問報關行報關做幾塊比較好，問完後發Mail請國外提供一箱幾塊的報關發票=dummy INV）……**註解：一般貨款會分兩次付清；一次付IP會從台灣帳戶出，一次付尾款會從海外帳戶出。但不一定所有貨物都會有尾款，像紐西蘭是實報，通常會一次性從台灣帳戶付清；……（記得請國外提供credit note，以便外帳做帳）**……」等語（被告基隆關原處分卷2乙證3、乙證4）。施灼杭於系爭刑事案件審理時，亦坦承確有兩張發票，查出來的帳確實與事後交易價格相符等語（彰

01 化地院卷4第124頁)。可知原告於向國外出口商下單前，需
02 先取得國外報價以評估成本，即原告報運進口系爭水果時，
03 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
04 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
05 發票以外，另再出具不實發票（Dummy Invoice）以供原告
06 辦理系爭水果報關進口事宜。足認原告報運進口系爭水果時
07 所繳驗者確為記載單價、總價較低之不實發票。

08 (3)佐以原告會計郭梓琪及張瑋庭在彰化地檢署檢察官訊問時證
09 述，原告對內為同一間公司，且一套帳做在一起，外帳部分
10 委由會計師作帳，原告使用上華會計系統僅輸入進貨及銷貨
11 資料，是用來沖銷貨的帳，郭梓琪就每週收帳情形會做一份
12 毛利表給施灼杭看等語（外放彰化地檢署106年度他字第178
13 2號偵查卷(二)第207、209、211、213頁）。足見彰化地檢署
14 所查扣原告上華電腦系統下載之日記帳關於進貨、銷貨交易
15 暨相關應付帳款、應收帳款沖銷等帳證紀錄（同卷第227-39
16 6頁），確係原告之會計經辦人員依平日營業進貨及銷貨事
17 實而為登載，應屬原告日常進貨、銷貨交易之例行性紀錄，
18 則就進貨科目之入帳金額即為原告進口系爭水果之真實交易
19 價格，應可認定。

20 (4)被告基隆關以原告系爭水果進口報單及報關時繳驗之報關發
21 票（即Dummy Invoice）、裝箱單等文件所載貨櫃號碼（Con
22 tainer No. 或Observation）之末四碼，勾稽系爭刑事案件
23 扣押電腦產出日記帳之摘要說明欄之進貨單號紀錄，以該日
24 記帳所登載進貨交易之入帳金額，暨對應之進貨單日報表所
25 載金額，認定原告進口系爭水果之真正交易價格，以附表1
26 序號1為例：原告元弘泰公司申報之進口報單及繳驗之發
27 票、裝箱單所載貨櫃號碼末4位為「5728」（被告基隆關原
28 處分卷2乙證1-1第1-3頁），勾稽日記帳進貨帳載紀錄，摘
29 要說明欄註明「*5728」者之入帳金額為4,140,240元即127,
30 392美元（同卷第5頁），同時摘要說明欄註明「進貨單：II
31 040111005」，勾稽對應之進貨單日報表亦記載進貨金額為1

27,392美元（同卷第4頁），即原告元弘泰公司該次報運進口之入帳金額為127,392美元，該等水果之真實交易價格應為127,392美元（餘詳如附表1-4所示），尚非無據。

(5)被告臺北關參據被告基隆關機動稽核組107年11月8日稽核報告（案號：貿喜集團查核專案），並比對進口報單申報貨物價格與檢方提供之進貨單、日報表、日記帳、綜合對帳單、存款明細等均不符，惟進貨單日報表及日記帳載金額，與中央銀行外匯局外匯支出明細表及匯款申請書等可勾稽，且帳務操作方式與檢方提供之SOP手冊所載相符等情，認定原告之帳載金額為系爭水果之實際交易價格，以附表5序號1為例：原告元弘泰公司申報之進口報單及繳驗之發票、裝箱單所載貨櫃號碼末4位為「9555」，勾稽日記帳進貨帳載紀錄，摘要說明欄註明「*9555」者之入帳金額為611,520元即18,816美元，同時摘要說明欄註明「進貨單：II040101001」，勾稽對應之進貨單日報表亦記載進貨金額為18,816美元（被告臺北關原處分卷1第13頁、卷2第3、37-51、138頁、卷5第14頁、卷4第9-12頁），即原告元弘泰公司該次報運進口之入帳金額為18,816美元，該等水果之真實交易價格應為美金18,816元（餘詳如附表5、6所示），亦非無憑。

(6)是以，被告就原告報關進口之系爭水果，按原告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），與被告依關稅法第29條第1項及第2項規定，按原告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，並依海關緝私條例第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7,748,77

9元及推廣貿易服務費49,199元，詳如附表1-6所示），核無違誤。

2.原告雖主張進口系爭水果採寄售制度（銷售完畢才決定價格），國外出口商遂開立初步合意價格之發票供原告報關，嗣依在臺灣銷售情況方議定最終價格，因價格於進口報關時尚未確定，而皆以「押款保證金」方式通關，再由被告另行核價，故不存在故意低報價格情形，並提供主要貿易對象Servicios Chilfresh Ltda（下稱S商）之書面說明（本院卷1第199-206頁、本院卷2甲證20），以及SOP手冊載述貨物銷售完畢方能確認要支付之「實付價格」（即本院卷2甲證21及於訴願程序原告所整理無其他應付款之實際付款金額）為據；且檢調查扣之日記帳「進貨」非正式帳冊自有重大錯誤，才有「進貨」金額高於銷貨之金額而呈現虧損，可見該帳載金額係出口商之期望價格，原告未有依該金額支付之義務，本件應適用關稅法第18條第1項、第2項規定而不得再補稅等語。惟：

(1)關稅法係對於關稅課徵與貨物通關所為一般性之規定，而海關緝私條例則在管制私運及虛報貨物進出口。關稅法第18條規定：「（第1項）為加速進口貨物通關，海關得按納稅義務人應申報之事項，先行徵稅驗放，事後再加審查；該進口貨物除其納稅義務人或關係人業經海關通知依第13條規定實施事後稽核者外，如有應退、應補稅款者，應於貨物放行之翌日起6個月內，通知納稅義務人，逾期視為業經核定。（第2項）進口貨物未經海關依前項規定先行徵稅驗放，且海關無法即時核定其應納關稅者，海關得依納稅義務人之申請，准其檢具審查所需文件資料，並繳納相當金額之保證金，先行驗放，事後由海關審查，並於貨物放行之翌日起6個月內核定其應納稅額，屆期視為依納稅義務人之申報核定應納稅額。……」惟另於第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。」準此，對於進出口貨物有私運或其他違法漏稅

情事之情事者，即應適用海關緝私條例等其他法律。又依海關緝私條例第44條規定：「有違反本條例情事者，除依本條例有關規定處罰外，仍應追徵其所漏或沖退之稅款。但自其情事發生已滿5年者，不得再為追徵或處罰。」亦即對於有進出口貨物有違法漏稅等情事者，關於其違章之處罰及漏稅之追徵，其核課及處罰之時效期間為自情事發生5年內，而與關稅法第18條第2項之規定無涉（最高行政法院101年度判字第917號判決及100年度判字第2154號判決意旨參照）。

(2)原告報運進口系爭水果前，雖經被告依據關稅法第18條第2項規定，准予繳納相當金額保證金後通關放行，並於貨物放行之翌日起6個月內，依關稅法第35條規定核估完稅價格在案（本院卷1第299-302、333-335頁之被告附表列有「增估（已徵起）」、「已徵起」等欄位，可知系爭水果進口報單前經核定過）。惟被告嗣後既另參據彰化地檢署檢察官偵辦結果及相關事證，審認原告持不實發票低報系爭水果價值，逃漏進口稅費，已如前述，則被告依據海關緝私條例第44條規定以查得之真實交易價格而追徵所漏稅款，並無違誤。

(3)關稅法第51條第1項規定：「課徵關稅之進口貨物，發現損壞或規格、品質與原訂合約規定不符，由國外廠商賠償或調換者，該項賠償或調換進口之貨物，免徵關稅。但以在原貨物進口之翌日起1個月內申請核辦，並提供有關證件，經查明屬實者為限。」同法施行細則第40條第1項規定：「本法第51條第1項規定賠償或調換進口之貨物之免稅，應於原貨物進口之翌日起1個月內向海關申請，其起算日期以進口報單所載之海關放行日期為準。」依此，課徵關稅之進口貨物，發現損壞或規格、品質與原訂合約規定不符，由國外廠商賠償或調換之貨物，得於原貨物進口（指原進口報單所載之海關放行日期）之翌日起1個月內，向海關申請該賠償或調換貨物免徵關稅。

(4)揆之原告元弘泰公司不服被告基隆關108年12月18日基普機字第1081016855號復查決定，於109年6月12日所具訴願補充

理由書(二)「實付價格」之釋例，其以報單號碼AA/04/0017/3005報運之貨物（即附表1序號1所示之進口報單）之「實付價格」，係以104年1月8日匯款169,280美元中之84,640美元，以及104年3月25日匯款103,627美元中之31,712美元所支付，即此次進貨之支付款項為116,352美元（84,640美元+31,712美元），然對照其所附索引資料附件8，上述第2筆貨款31,712美元，係扣除「Credit」11,040美元後之餘款（檔號0109/1551/10900154/1/1~38訴願卷第2冊目次號21第2-3頁、第3冊第7頁），可知該次進貨原告元弘泰公司之入帳金額應為127,392美元（支付款項116,352美元+「Credit」11,040美元）。佐以前述彰化地檢署查扣原告電腦貯存之SOP手冊詳載：應收集之進口文件包括「出口商Invoice」及「Dummy Invoice（或Import permit invoice IP）」等單據，於產季一開始時，向報關行詢問報關做幾塊，據此請國外供應商提供報關發票（即Dummy Invoice、IP）；一般貨款會分兩次付清，一次是拆櫃後一週內申請支付IP金額，會從臺灣帳戶出，一次付尾款會從海外帳戶出，但不一定所有貨款都會有尾款，品質異常的貨櫃扣掉索賠金額後INV（按：即出口商Invoice）金額小於或等於IP報關金額時會從臺灣帳戶一次性付清（記得請國外提供credit note，以便外帳作帳），若無品質問題，虧損係因市場問題，可申請支付尾款等內容，足見原告所謂「實際付款金額」，實為系爭水果之進貨帳載金額，減除因品質異常經向國外供應商索賠而取具國外供應商開立貸項通知（Credit Note）後之餘額。

(5)惟國外出口商所運送之貨物如屬易有品質問題者，得依關稅法第50條、第51條規定申請免徵關稅，已如前述。原告經營國際貿易業（本院卷1第7-12、415頁），從事水果進口買賣多年，當知「品質、規格不符」貨物，得依關稅法第51條規定，在原貨物進口之翌日起1個月內向被告申請核辦「進口

貨物賠償、調換，免徵關稅」，以確保權益，而非在申報進口貨物時提供不實之發票報驗。

(6)至原告所稱系爭水果依在臺灣銷售情況議定最終價格，查扣之電腦資料呈現虧損結果，可見日記帳有重大錯誤，帳載金額係出口商之期望價格，原告無依該金額支付之義務等語。惟縱有原告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辦理報關之情形，然依財政部關務署86年2月3日台財關字第850694011號函釋（被告基隆關原處分卷3乙證12），原告亦應於報關時主動聲明其檢附之發票屬預估發票，申報價格為暫定價格，依關稅法第18條第3項第3款繳納相當保證金先行驗放，並於期限內（貨物放行後4個月，有正當理由得予延長至放行後1年）補送商業發票供海關審核。但原告於本件繳驗之報關發票並非預估發票，亦未於進口報關時主動聲明其檢附屬預估發票、申報價格為暫定價格。況依前述彰化地檢署查扣原告電腦貯存之SOP手冊明載：原告於向國外出口商下單前，需先取得國外報價以供實際負責人施總（即施灼杭）評估成本，並於支付尾款部分特別註明「施總於2013.09月中旬時指示，若貨物狀況是正常的，虧損原因為市場不好，則尾款需直接支付。」等語（被告基隆關原處分卷2第2660、2663頁）。足證原告報運進口系爭水果時，業已確定進口貨物之交易價格，並據此為成本之計算。雖依原告所經營進口水果買賣行業之特性，會隨市場榮枯而影響損益，然此等源於市場行情不佳因素所導致之虧損，本應由買方即原告承受，概與賣方即國外出口商無涉；縱依原告提出之電子郵件往來內容（本院卷1第535-537頁、本院卷2甲證19），事後國外出口商雖曾依原告之請求，偶有同意視市況所致虧損，對原告應支付之貨款予以讓步，但非可認原告因此即可於申報進口貨物時，以不實之發票報驗。是原告上開主張，並不足取。

(7)原告另聲請函調訴外人高迅報關有限公司、恆益報關有限公司、高和報關股份有限公司於104年至106年間，代理其他國

內進口業者，向出口商Dovex Export Company、Exportadora Magna Trading S.A.、Orion Pacific Traders, Inc.、S商、Soc.Exportadora Verfrut S.A.、Hansen Orchards Pty Ltd或Gestion De Exportaciones Fruticplass.A.(GESEX)進口蘋果、葡萄、櫻桃或桃子之進口報單，以調查其等代理其他國內進口商進口相同水果之交易模式是否與原告相同，核與其待證事項「原告是否有虛報之行為」無涉，並無調查之必要，附此敘明。

(四)原告確有違反裁處時海關緝私條例第37條第1項第2款及營業稅法第51條第1項第7款規定之故意，被告所為之裁罰處分屬適法有據：

1.參據前述彰化地檢署查扣之進貨及付款紀錄相關文件顯示，原告於ETA（貨物預計到達時間）前2至3週跟催進口文件，包括Invoice（真實發票）、Dummy Invoice（或Import permit invoice，報關發票）、Packing List（包裝單）、Bill of Lading（提單）、Phytosanitary Certification（植物檢疫證書）、Certification of Origin（產地證明）等，收到文件後將相關資料記錄於海運黃單及進貨單日報表，同時作為計算最後付款金額之計算基礎。原告並以報單貨櫃號碼/提單號碼，作為載有實際交易價格之進貨日報表之單據編號及內部使用之發票編號，益徵原告於進貨記帳時即已確知各櫃貨物實際價格。且原告付款分為支付報關金額及尾款（短報金額）二部分，並以原告在臺灣之帳戶匯出報關申報金額予國外出口商；另以不易被查獲之香港OBU帳戶支付尾款。且彰化地檢署另查扣之原告與國外出口商往來電子郵件內容亦顯示：「貨物將進口，惟只有dummy invoice，故請廠商提供the real cocommercial invoice（真實商業發票）」等情（被告基隆關原處分卷2乙證5）。

2.足見原告之實際負責人施灼杭（本院卷1第514頁）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

01 公司承辦人員製作不實進口報單，持以向被告申報，而低報
02 來貨價值，並藉由分次、以不同帳戶支付貨款方式，隱匿匯
03 款、逃避查緝，主觀上具有虛報價值違章之故意，則依前揭
04 行政罰法第7條第2項規定，原告就其代表人、其他有代表權
05 之人之故意，仍應推定為原告之故意。是原告有明知而繳驗
06 不實發票之故意，主觀上具歸責性，依行政罰法第7條第1項
07 規定，自應受罰。

08 3.承上，被告基隆關以107年第10701438號等210份處分書及被
09 告臺北關以108年第10801212號等96份處分書，依所漏稅額
10 是否逾10萬元及裁罰處分核定前是否經原告補繳稅款或同意
11 以足額保證金抵繳等違章情節，分別按所漏關稅額處1.5
12 倍、2倍或2.5倍罰鍰計43,266,751元；另逃漏營業稅部分，
13 依所漏稅額是否逾1萬元及裁罰處分核定前是否經原告等公
14 司補繳稅款或同意以足額保證金抵繳等違章情節，分別按所
15 漏營業稅額處0.5倍、0.6倍或1.5倍之罰鍰計11,348,034元
16 （詳如附表1-6所示），未逾越法定裁量範圍，亦無裁量濫
17 用或裁量怠惰情事，實已考量原告違章程度所為之適切裁
18 罰，於法並無違誤。

19 (五)至於原告另主張被告基隆關107年10701553號處分書「本案
20 事實」欄所載關稅、營業稅以及推廣貿易服務費漏之稅額合
21 計為148,496元，扣除該處分書所載已徵起稅款84,862元
22 後，尚待徵起之稅款為63,634元，而非處分書所載之121,12
23 6元，上開處分書顯有計算錯誤。又被告基隆關107年107016
24 08號處分書記載該案貨物完稅價格為1,018,234元，惟被告
25 基隆關查得實際交易價格為美金30,240元，乘以當時美金與
26 新臺幣匯率30.535應為923,378元，故該處分書所載之完稅
27 價格計算漏稅金額亦有錯誤等節。惟被告就前者，業以108
28 年12月17日基普機字第1081016858號復查決定書理由三(五)說
29 明並更正：「本關107年第10701553號處分書應追徵（繳）
30 稅費148,496元無誤，惟所載原補稅處分已徵起金額84,862
31 元及尚待徵起金額121,126元（合計為205,988元），與上開

金額不符，爰更正為41,050元及107,446元。」（被告基隆關原處分卷1乙證2）。又「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。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，如未計入下列費用者，應將其計入完稅價格：……五、運至輸入口岸之運費、裝卸費及搬運費。六、保險費。……」為關稅法第29條所明定。被告就後者，係查得此案貨物（報單號碼第AA/06/307/Y1034號）之實際交易價格為FOB USD 30,240，依關稅法第29條規定，尚須加計報運進口時所申報之運費(USD 3,000)以及保險費(USD 106.44)，方為正確之完稅價格（被告基隆關原處分卷2乙證1）。基此，此案貨物完稅價格應為USD 33,346.44，經以當時美金兌換新臺幣匯率30.535換算並於小數點後1位四捨五入，計算結果為1,018,234元，並依此為稅基計算所得之關稅、營業稅、推廣貿易服務費之漏稅額，並無原告所稱之計算錯誤。是原告此部分主張，均不足作為對其有利之認定。

(六)綜上所述，原告報運系爭水果進口，確有故意虛報所運貨物價格之情事，被告所為之裁罰，並無違誤，復查決定及訴願決定遞予維持，亦無不合，是原告訴請撤銷訴願決定及原處分（含復查決定），為無理由，應予駁回。

六、本件判決基礎已經明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述之必要，一併說明。

中 華 民 國 113 年 4 月 25 日

審判長法官 高愈杰

法官 郭銘禮

法官 孫萍萍

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院高等行政訴訟庭提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內

01 補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，
02 應於判決送達後20日內補提上訴理由書（均須按他造人數附
03 繕本）。

04 三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，
05 逕以裁定駁回。

06 四、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書（行政訴訟
07 法第49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不
08 委任律師為訴訟代理人（同條第3項、第4項）。
09

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
(一)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1. 上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2. 稅務行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
(二)非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1. 上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4. 上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所示關係之釋	

01

明文書影本及委任書。

02

中 華 民 國 113 年 4 月 25 日

03

書記官 李虹儒