

臺北高等行政法院判決

110年度訴字第21號

112年2月2日辯論終結

原告 芮埕有限公司

代表人 陳葦蓁（董事）

訴訟代理人 黃照峯 律師

戴敬哲 律師

上一人

複代理人 張羽誠 律師

被告 財政部關務署基隆關

代表人 張世棟（代理關務長）

訴訟代理人 李昱賢

李駿勳

上列當事人間違反海關緝私條例事件，原告不服財政部中華民國109年11月12日台財法字第10913937400號（案號：第10900653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

一、被告代表人原為楊崇悟，於訴訟進行中變更為呂敬銘、張世棟，茲由其具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

二、爭訟概要：原告委由建榮報關有限公司（下稱建榮公司）於民國104年11月至105年7月間向被告報運進口日本製佐賀拉麵、韓國製海苔及泰國製珍珠玉米粒罐頭共9批（進口報單號碼：第AA/04/AU06/0018號、第AA/04/3910/0003號、第AA/04/440/F0215號、第AA/05/440/F0100號、第AA/05/440/F0123號、第AA/05/440/F0475號、第AA/05/440/F0583號、第AA/05/440/F1051號及第AW/05/440/F1096號，下稱A至I報單），經核定以C1（免審免驗）方式通關。嗣被告實施事後查核，按查得實際交易價格予以核估完稅價格（詳見訴願

決定書附表一），並審認原告涉有繳驗變造（A至E、G至I報單）及不實發票（F報單），虛報進口貨物價值，逃漏進口稅費情事，原告於裁罰處分核定前雖同意補繳或以足額保證金抵繳應納稅額，惟僅B、G及H報單繳交保證金，爰依海關緝私條例第37條第1項第2款及第3款規定，按所漏關稅額處罰鍰計9案共新臺幣（下同）2,021,821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（繳）進口稅費1,126,825元（包括關稅854,460元、營業稅270,831元及推廣貿易服務費1,534元）；另逃漏營業稅之行為，依營業稅法第51條第1項第7款規定，處所漏營業稅額罰鍰計9案共385,803元（詳見訴願決定書附表二）。原告不服，申請復查，經被告以109年7月7日基普機字第1091006760號復查決定駁回，原告提起訴願，亦遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

三、原告起訴主張及聲明：

（一）主張要旨：

1. 預估發票（PROFORMA INVOICE）係賣方對潛在的買方報價的一種預估，非正式發票，不能用於托收和議付，它所列的單價等，也僅僅是出口商根據當時情況所作的估計，對雙方都無最終的約束力，所以說預估發票是一種估價單，正式成交發貨後還要另外重新繕製商業發票。而商業發票（COMMERCIAL INVOICE）是出口商於貨物運出時開給進口商作為進貨記賬或結算貨款和報關繳稅的憑證。被告以預估發票作為本次進口之基準，顯為速斷。又為因應我國食品標示政策之變更，原本不符新法規之中文標籤，即成為耗損，出口商對於重新印製新的中文貼標，雖無問題，但要求原告必須先清償舊的標籤耗損問題，才願意出貨，為此，出口商才以預估訂單內加計舊有標籤之耗損，嗣原告匯款後，再確定本次的商業發票。為此，有關銀行所存檔之預估發票，僅為基於付款之便宜措施，並不能作為憑以認定屬關稅法第29條規定第1項、第2項之交易價格。

01 2.本件倘依被告核定單價計算，將導致原告進口成本高於國
02 內銷售價格而受有虧損，以進口報單D第1項貨物即12oz珍
03 珠玉米粒罐頭（24罐/箱）之部分為例，核估單價導致原
04 告至少負擔1.611元/罐之虧損，倘再加計人事及營業等費
05 用（包含員工薪資、運費、倉儲租金、水電費等），虧損
06 更將進一步擴大，顯非合理。反之，原告以商業發票所載
07 價格申報貨物單價計算，始有獲得合理利潤之可能，足徵
08 原告並無「變造發票、虛報貨物價值、逃漏進口稅費」之
09 情。被告未慮於上開有利於原告之情事，顯已違反行政程
10 序法第36條關於有利不利一律注意原則之要求，即非適
11 法。

12 3.本件編號A、B、C、D、E、G、H、I八張報單，另經臺灣基
13 隆地方檢察署認定原告實際負責人陳紀瞳涉及以不詳方式
14 變造商業發票與進口報單而起訴在案，據曾於原告任職採
15 購經理一職之證人蘇釗弘（其約於106-107年間離職，現
16 與原告無利害關係）於該案審判程序中證述可知，本件發
17 票確實是由廠商出具，並無變造或偽造之問題。又本件金
18 融機構提供存檔發票所載金額與報關發票所載金額不同之
19 真實原因，係因金融機構存檔發票中包含「包材押金」與
20 「賠償包材費用」，且不同發票之差異原因各不相同，或
21 僅包含「包材押金」，或同時包含「賠償包材費用」。又
22 原告實際負責人陳紀瞳於110年9月2日刑事審理程序亦補
23 充意見略以，屬於包材押金等非貨物實際價格的項目，在
24 開立銀行存檔發票時，有要求出口商要合併在貨物項目，
25 而不是單獨認列並載明，是因為和銀行約定可利用信用狀
26 額度的項目只包括進口貨物，而不包括包材押金等項目。
27 當時原告財務真的很困難，為了利用信用狀額度，只能請
28 出口商開立存檔發票時協助用這樣的權宜方式處理。而後
29 續原告也有依信用狀約定付款，所以銀行端並沒有意見。
30 是以，被告依海關緝私條例對原告處以罰鍰，即有法律適
31 用錯誤之違誤。

01 4.本件金融機構所留存之存檔發票，為原告辦理結匯文件中
02 之商業發票，係由賣方所開立，並非原告所提出，且僅經
03 開狀銀行之形式審查，原告並未確認該發票是否有非真
04 實、偽造或其他瑕疵等情形，自非關稅法第29條第5項
05 「納稅義務人提出之交易文件」。被告竟以銀行存檔發票
06 所載價格認定本案之貨物實際交易價格，並依關稅法第29
07 條規定核估完稅價格，可見被告對一般貿易實務與信用狀
08 貿易實務有嚴重之誤解。「銀行所載發票金額與結匯匯款
09 金額相同」之事實，無從證明「銀行存檔發票金額為本案
10 貨物實際交易價格」之事實。是故，被告認定銀行存檔發
11 票所載價格為本案之貨物實際交易價格之理由，與國際貿
12 易實務不符，被告復未能盡其舉證責任，更足徵其認定並
13 非適法。

14 5.原告實際負責人陳紀瞳之刑事判決部分，前經臺灣基隆地
15 方法院(下稱基隆地院)110年度訴字第138號刑事判決認定
16 本件漏繳「進口稅、推廣貿易服務費」部分為犯罪所得，
17 並宣告沒收或追徵其價額，雖經臺灣高等法院110年度上
18 訴字第3551號判決駁回原告之上訴，惟原告上訴於最高法
19 院，最高法院業以111年度台上字第3447號判決將上開沒
20 收及追徵之部分撤銷，該發回判決指出本件犯罪所得（即
21 進口稅及推廣貿易服務費部分）之沒收及追徵係以原告為
22 對象。因此，原處分再對於原告追徵進口稅及推廣貿易服
23 務費，顯已形成雙重負擔，而有違一行為不二罰之法治國
24 原則或行政程序法第7條比例原則之要求等語。

25 (二) 聲明：訴願決定、原處分（含復查決定）均撤銷。

26 四、被告答辯及聲明：

27 (一) 答辯要旨：

28 1.系爭9批貨物，經被告調查，報關發票、銀行存檔發票及
29 國外供應商提供之存檔發票，抬頭字樣皆為「COMMERCIAL
30 INVOICE」或「INVOICE」，非原告所稱之預估發票。原告
31 稱被告以預估發票作為核課依據云云，顯與事實不符。再

01 比對駐外單位協查取得供應商提供之存檔發票、中央銀行
02 外匯局提供之匯款資料、金融機構提供之結匯資料（信用
03 狀、銀行存檔發票）及報關發票等結果，報關發票金額均
04 低於供應商或銀行存檔發票金額或央行匯款金額。被告依
05 上開事證審認銀行存檔發票所載金額為本案實際交易價
06 格。原告主張僅有「納稅義務人提出之交易文件」得作為
07 關稅法第29條「進口貨物之實付或應付價格」，應屬對條
08 文之誤解。

09 2.原告就結匯金額較原申報金額高之原因，前稱因包材費
10 用、接而改稱包材押金、後又稱係賠償包材費用及標籤耗
11 損，其前後主張顯然不一致。原告雖提供與JG公司往來文
12 件（LETTER OF INDEMNITY），內容略以將針對包材損失
13 補償JG公司，惟查該文件未註明日期且署名係案外公司
14 （CITYQUEE NINTERNATIONAL CO., LTD，陳氏國際貿易有
15 限公司）而非原告。

16 3.又經審認A至E、G至I報單報關發票與銀行存檔發票及A、
17 C、E、I報單報關發票與供應商存檔發票相較，其載列之
18 發票號碼雖相同，惟金額不同，且部分發票格式及簽名亦
19 有不同，可知報關發票金額係經無權更改者擅自更改，核
20 屬變造之發票；F報單供應商存檔發票金額及格式雖與報
21 關發票相同，惟查該報關發票金額與銀行存檔發票金額
22 （與央行匯款金額相符）不符，原告繳驗之報關發票並未
23 完整表彰交易事實之全部，而有虛偽不實情形，核屬不實
24 之發票。被告查得本案9批進口貨物之實際交易價格，原
25 告故意隱匿部分課稅要件事實，以逃漏稅捐，致生繳驗變
26 造發票及不實發票、虛報貨物價值，逃漏進口稅款之違
27 章，此等故意行為主觀上具有可歸責性，依行政罰法第7
28 條第1項規定，自應論罰。

29 4.又申請人為申請信用狀而提供銀行之商業發票，即為買賣
30 雙方（進出口商）就買賣標的物之合意交易價格，亦即關
31 稅法第29條規定之「進口貨物由輸出國銷售至中華民國實

付或應付之價格」，被告據以核估本案完稅價格，洵屬有據。另原告稱被告核估B、D及G報單（玉米粒罐頭）價格高於其國內販售價格，依關稅法第33條核估計算結果，原申報價格合於市場行情云云，惟完稅價格之核估有其一定順序，非任意擇一從優，關稅法第29條至第35條規定甚明，本案因查得實際交易價格，依關稅法規定之核價優先順序，按同法第29條核定其完稅價格，應屬適法合理。另原告之追徵處分不具裁罰性質；刑法上之沒收具獨立性，非刑罰。原告倘繳納其所漏稅費，縱嗣後刑事法院向原告宣告沒收，因原告已無保有不法所得之情事，亦不再對原告財產作執行，無原告所稱造成雙重負擔之可能，原告主張無足採等語。

（二）聲明：駁回原告之訴。

五、爭訟概要欄所載，有卷附原告委由報關行向被告提出之進口報單及商業發票（INVOICE）共9份（原處分卷2第1至36頁）、駐日本代表處經濟組106年5月22日日經組財字第1060000498號函及駐韓國代表處經濟組106年5月22日韓經字第10600522522號函所附向外國供應商查得之存檔發票（同上卷第46至50頁及第53至56頁）、金融機構所提供原告申請開立信用狀之檔存發票（同上卷第37至45頁）、被告109年2月15日108年第10801674號至第10801682號處分書（原處分卷1第1至23頁）、原告實際負責人或其代表人106年6月30日、108年10月3日及108年10月17日於被告處談話紀錄暨所提示資料（同上卷第83至106頁）、復查決定（同上卷第34至39頁）、訴願決定（本院卷第93至105頁）等附卷可稽，且為原告所不爭，堪認屬實。本件爭執者為：原告報運進口系爭貨物，是否涉有繳驗偽造或不實之發票，虛報進口貨物價值，逃漏稅款情事？被告依查得之金融機構或供應商所提供存檔發票所載交易價格核估系爭貨物完稅價格，有無違誤？被告對原告所為補稅裁罰之處分，是否適法？本院之判斷如下：

01 (一)按關稅法第29條第1項、第2項、第3項規定：「(第1項)從
02 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
03 格作為計算根據。(第2項)前項交易價格，指進口貨物由
04 輸出國銷售至中華民國實付或應付之價格。(第3項)進口
05 貨物之實付或應付價格，如未計入下列費用者，應將其計入
06 完稅價格：一、由買方負擔之佣金、手續費、容器及包裝費
07 用。……。」次按海關緝私條例第37條第1項規定：「報運
08 貨物進口而有下列情事之一者，得視情節輕重，處所漏進口
09 稅額5倍以下之罰鍰，或沒入或併沒入其貨物：……二、虛
10 報所運貨物之品質、價值或規格。三、繳驗偽造、變造或不
11 實之發票或憑證。……。」(行為時即107年5月9日修正前上
12 開條文設有法定罰鍰最低倍數，並非有利於受處罰者，應適
13 用上開裁處時之現行法)所謂繳驗不實發票，係指進口人報
14 關所繳驗之發票，其所載價格並非其真正交易價格；而所謂
15 不實之發票或憑證，並不以名義上被偽造之文件為限，尚包
16 括名義上雖無不符但實質內容不實之情形。又同條例第44條
17 規定：「有違反本條例情事者，除依本條例有關規定處罰
18 外，仍應追徵其所漏或沖退之稅款。但自其情事發生已滿5
19 年者，不得再為追徵或處罰。」復按貿易法第21條第1項前
20 段規定：「為拓展貿易，因應貿易情勢，支援貿易活動，主
21 管機關得設立推廣貿易基金，就出進口人輸出入之貨品，由
22 海關統一收取最高不超過輸出入貨品價格萬分之4.25之推廣
23 貿易服務費。」另營業稅法第51條第1項第7款規定：「納稅
24 義務人，有下列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處
25 5倍以下罰鍰，並得停止其營業：……七、其他有漏稅事
26 實。」

27 (二)被告認定原告報運進口系爭貨物，涉有繳驗偽造發票(A至
28 E、G至I報單)或不實發票(F發票)，虛報進口貨物價值之
29 情事，核屬有據：

30 1.經查，原告以日本供應商SANPOFOODS CO., LTD及SOJITZ KYU
31 SHU CORPORATION兩公司開立的發票報運進口之拉麵4批(分

別為報單A、報單C、報單E及報單I），經被告委請駐日代表處調查其報關發票是否為出口人簽發及交易價格為何，獲上述兩日商所提供原簽發給原告之商業發票、輸出許可通知書及結匯計算書等資料，有駐日本代表處經濟組106年5月22日日經組財字第1060000498號函及所附商業發票為憑（原處分卷2第46至50頁）；又因該4批貨物原告係以信用狀方式付款，亦經被告向金融機構調取其據以開立信用狀之檔存發票（INVOICE）在卷可參（報單A、C、E及I分別見同上卷第37、39、41、45頁）。經核對原告所繳驗報關發票4紙（即報單A、C、E及I，見同上卷第5、14、22、36頁）與上揭駐外單位調查取得之供應商存檔發票4紙，兩者格式相一致，且發票號碼、日期、貨名、規格、數重量等均相符，惟原告報關發票上所記載各項貨品單價及總金額之數字，均少於日本供應商所提供之存檔發票上記載內容。上開存檔發票係我國駐外單位循正式管道取得之文件，應有相當憑信性，況參以金融機構所提供原告申請開立信用狀之檔存發票，其上所載各項貨品單價及總金額，亦與日本供應商提供存檔發票上所載內容一致，而與原告所繳驗報關發票不符，足認日本供應商所提供之存檔發票始屬該等貨品之真實交易發票。而原告報關所檢附之發票核對結果，其單價及總金額核與上開存檔發票不符合，且原告報關所檢附發票上記載之總金額亦低於其以信用狀所實際支付之貨款甚多，應屬無製作權人所製作無訛。

2.關於報單F、報單B、報單D、報單G及報單H部分：

(1)按關稅法第29條規定：「（第1項）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。（第2項）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。（第3項）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：一、由買方負擔之佣金、手續費、容器及包裝費用。……。」故報運貨物進口即應依據本條規定申報進口貨物

之完稅價格，並繳驗確實之發票或憑證，否則即屬違反海關緝私條例第37條第1項第2款、第3款之規定。而該條文第3項立法理由揭示「本條第4項（即現行法第3項）第1至4款列舉之費用，均為一般商業實務經常發生之費用，其性質同為構成交易價格之一部分，故應計入完稅價格內課稅。」即立法者認為買方負擔之包裝費用屬構成交易價格之一部分，如未計入進口貨物之實付或應付價款，自應加以調整計入完稅價格內課稅。

(2)經查，就報單F部分，被告委請駐韓代表處調查向韓國出口商JAEWON GLOBAL NET調取出售予原告貨品之原始存檔發票，獲該韓商提供原簽發予原告之商業發票及原告向該公司下單之訂購單（Purchase Order），有駐韓國代表處經濟組106年5月22日韓經字第10600522522號函及所附相關資料附卷（見原處分卷2第53至56頁）；又因該批貨物原告係以信用狀方式付款，亦經被告向金融機構調取其據以開立信用狀之檔存發票（COMMERCIAL INVOICE）在卷可參（見同上卷第42頁）。經核對結果，駐外單位取得韓國供應商所提供之相關資料，其中之存檔發票固然載示商品一批1,840單位、單價美金5元、商品總價美金9,200元，然審諸原告該次交易之訂購單內容，除上開商品一批以外，原告尚訂購包裝（VERSION COST）一式計美金7,056.4元，即商品總價為美金16,256.4元（9,200+7,056.4），且該訂購單所載此次交易總價格美金16,256.4元，並與金融機構所提供其據以開立信用狀之檔存發票上記載之貨品總價額相同即美金16,256.4元。是就該批來貨而言，依約應由原告負擔其包裝費用，且原告以信用狀所實際支付之貨款亦含有包裝費用（按：金融機構之檔存發票除貨品單價較高外，其餘格式、發票號碼、日期、貨名、規格、數量等均與韓國供應商提供之存檔發票記載相符，可知金融機構之檔存發票其記載方式係將上述包裝費用分攤至單價中），則原告於報關當時，即應依上開交易事實，據實

01 申報，卻檢具不含包裝費用之發票報關，致虛報該批貨物
02 之價值，應甚明確。

03 (3)次查，被告洽駐泰國代表處經濟組向泰國出口商Majestic
04 Food Industry Co., Ltd. 及Chang Awards(1959)Limited
05 調取售予原告貨品之報關發票，固未獲該等公司回復，有
06 駐泰國代表處經濟組107年11月6日泰經組字第1070001130
07 號及108年5月21日泰經組字第10800003730號函可憑（見
08 原處分卷2第51至52頁），惟因該4批貨物原告係以信用狀
09 方式付款，被告乃向金融機構調取其據以開立信用狀之檔
10 存發票（COMMERCIAL INVOICE）在卷可稽（報單B、D、G
11 及H分別見原處分卷2第38、40、43、44頁）。經核對原告
12 所繳驗報關發票4紙（報單B、D、G及H分別見同上卷第9、
13 18、28、32頁）與上揭金融機構所提供原告申請開立信用
14 狀之檔存發票4紙，兩者格式相一致，且發票號碼、日
15 期、貨名、規格、數重量等均相符，惟原告報關發票上所
16 記載各項貨品單價及總金額之數字，均少於金融機構所提
17 供之存檔發票上記載內容。而參諸原告職員蘇釗弘（於10
18 4年間擔任進口商品採購工作）於上述基隆地院刑事案件
19 審理中，關於原告繳驗報關發票記載各項貨品單價均少於
20 金融機構檔存發票所載之原因，陳述略以：我們幫客人做
21 OEM的品牌，通常會先給付一筆包材的保證金，像玉米罐
22 的話，會在第一櫃的時候就先把包材的押金給付對方，因
23 為包材費基本是要算工廠的，在倒數幾櫃的時候，工廠那
24 邊就會慢慢讓我們扣回來了（見本院卷第421、422頁）；
25 又就銀行押匯的發票金額高於海關的發票金額，證稱：差
26 額都是所謂的包材費用（見本院卷第423至425頁），這個
27 部分國外出口商會有兩作法，一些是直接包材費寫在品名
28 裡面，一些是直接攤到每一次、每一個購買的產品裡面
29 （見本院卷第437、445至446頁）等語。足認就該4批貨物
30 而言，依約應由原告負擔其包裝費用，且原告以信用狀所
31 實際支付之貨款亦含有包裝費用，則原告於報關當時，即

應依上開交易事實，據實申報，卻檢具不含包裝費用之發票報關，致虛報該批貨物之價值，亦甚明確。

3.綜上，原告報關進口系爭貨物時，繳驗記載單價、總價值較低之變造發票或不實發票，已如前述。是以，被告就原告報關進口之系爭貨物，分別適用關稅稅率、營業稅稅率、推廣貿易服務費率，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）之結果。被告依海關緝私條例第37條第1項第2款、第3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，追徵所漏進口稅費計1,126,825元（包括關稅854,460元、營業稅270,831元及推廣貿易服務費1,534元），並無違誤。

4.原告雖主張本件倘依被告核定單價計算，將導致原告進口成本高於國內銷售價格而受有虧損云云。惟依據關稅法第29條、第31條、第32條、第33條第1項、第34條第1項、第35條規定可知，作為海關從價課徵關稅之進口貨物，其核定完稅價格所應依據之價格，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。海關對從價課徵關稅之進口貨物，按合理價格核定其完稅價格，必須無法依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、計算價格核定完稅價格時，始得依合理價格核定其完稅價格。本件原告進口之系爭貨物，被告係依查得事證，按向金融機構調取開立信用狀之檔存發票及日本供應商所提供原簽發給原告之商業發票，查到系爭貨物之實際交易價格，依關稅法第29條第1項、第2項、第3項第1款規定，即應以之作為完稅價格，自無再依同法第31條至第33條規定核定之餘地，是原告執不實之報關發票主張其申報價格合於市場行情，係對完稅價格核估之規定有所誤解，尚難採憑。

(三)原告有違反海關緝私條例第37條第1項第3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並無不合：

01 1.經查，原告係專業進口商，應有相當之知識經驗，就進口貨
02 物之交易價格應將買方負擔之容器及包裝費用計入完稅價格
03 一節，理應甚為明瞭。參照其向韓國供應商下單時，除採購
04 系爭貨物亦同時訂購包裝費用一式，且訂購總金額與其向金
05 融機構申請開立信用狀支付貨款之商業發票所載總金額一
06 致，足認原告有明知而繳驗不含包裝費用之不實發票之故
07 意，主觀上具歸責性，此觀諸原告之實際負責人陳紀瞳因觸
08 犯刑法之行使偽造私文書等罪，經刑事判決處有期徒刑確定
09 在案等情益明。則被告依所漏稅額及裁罰處分核定前是否經
10 原告補繳稅款或同意以足額保證金抵繳等違章情節，參據緝
11 私案件裁罰金額或倍數參考表規定，分別按所漏關稅額處1.
12 5倍、2倍或2.5倍罰鍰計2,021,821元；另逃漏營業稅部分，
13 依原告於裁罰處分核定前有無補繳稅款或同意以足額保證金
14 抵繳，參據稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定，分別
15 按所漏營業稅額處0.5倍或1.5倍之罰鍰計385,803元，未逾
16 越法定裁量範圍，亦無裁量濫用或裁量怠惰情事，於法並無
17 違誤。

18 2.至原告主張縱使本件有漏繳進口稅及推廣貿易服務費，惟其
19 就此部分同時遭受刑事判決沒收或追徵其價額；以及追徵稅
20 費之雙重負擔，而有違一行為不二罰之法治國原則，或行政
21 程序法第7條比例原則之要求云云。惟查：

22 (1)按行政罰法第26條第1項前段固明定：「一行為同時觸犯
23 刑事法律及違反行政法上義務規定者，依刑事法律處罰
24 之。」惟須刑事罰與行政罰之受罰主體同一，始生本條所
25 稱一行為同時觸犯刑事法律及違反行政法上義務規定，應
26 依刑事法律處罰之一行為不二罰（一事不二罰）情事。若
27 被處罰對象並非同一，則無一行為不二罰（一事不二罰）
28 情事可言。而公司與公司代表人各為法人及自然人，分屬
29 不同之權利義務主體，縱有因同一違法事實而分受行政罰
30 及刑事罰情事，亦因受罰主體不同一，而不生違反行政罰
31 法第26條第1項前段規定之情形。本件被告裁罰之對象即

原告為法人，而前開刑事判決認定原告之實際負責人陳紀瞳觸犯刑法之行使偽造私文書等罪，進而對陳紀瞳處有期徒刑在案，二者係不同之權利義務主體，亦為不同之處罰主體，處罰主體不同，仍應分別處罰，自不生一行為不二罰之問題，亦無違反比例原則之可言。雖原告於刑事案件因法院裁定參與沒收程序，尚與因涉犯刑事法律受處罰者有別，仍無從援引行政罰法第26條第1項據為本件主張。

(2)又由於國家剝奪犯罪所得之結果，可能影響被害人權益，基於利得沒收本質為準不當得利之衡平措施，應將犯罪所得返還被害人，為優先保障被害人因犯罪所生之求償權，並避免國家與民爭利，刑法第38條之1第5項規定：「犯罪所得已實際合法發還被害人者，不予宣告沒收或追徵。」立法理由說明：「為優先保障被害人因犯罪所生之求償權，參考德國刑法……，增訂第5項，限於個案已實際合法發還時，始毋庸沒收，至是否有潛在被害人則非所問。若判決確定後有被害人主張發還時，則可依刑事訴訟法相關規定請求之。」又因犯罪所得之沒收與稅捐之繳納，固然均係歸於國庫，然因犯罪所得之沒收而獲益的「司法國庫」，並不等同於「稅捐國庫」，稅捐刑法在於保障國家之稅捐國庫利益，國家自係逃漏稅捐犯罪之被害人，而為刑法第38條之1第5項規定所稱之「被害人」。從而，本件被告乃上開刑事案件之被害人，對於刑事不法行為所致進口稅及推廣貿易服務費逃漏之求償權，相較於刑法第38條之1規定犯罪所得之沒收或追徵，係居於優先地位，亦不因刑事判決宣告沒收犯罪所得或追徵其價額，而喪失其求償權，是被告核定補徵本件稅費，自無不合。至於原告倘繳納其所漏稅費後，因原告已無保有不法所得之情事，刑事判決部分自可不再執行。是原告主張其遭受刑事判決沒收或追徵其價額，被告再對其追徵稅費，形成雙重負擔而有違一行為不二罰及比例原則要求云云，核無足採。至原告於本件言詞辯論終結後，提出臺灣高等法院112年2月7

日111年度上更一字第130號刑事判決，請求再開言詞辯論一節，經核並無必要，併予敘明。

六、綜上所述，原告主張均不可採，被告核定本件補徵稅費及裁處罰鍰，於法並無違誤，復查及訴願決定遞予維持，亦無不合，原告猶執前詞，訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

七、本件事證已臻明確，兩造其餘主張及陳述，經核於判決結果不生影響，不再逐一論列，附此敘明。

八、結論：原告之訴為無理由，判決如主文。

中 華 民 國 112 年 3 月 2 日

臺北高等行政法院第三庭

審判長法 官 高愈杰

法 官 孫萍萍

法 官 李君豪

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，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書。（須按他造人數附繕本）

三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第241條之1第1項前段）

四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第1項但書、第2項）

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. 上訴人或其法定代理人具備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，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。

01

(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、四親等內之血親、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)所示關係之釋明文書影本及委任書。	

02

中 華 民 國 112 年 3 月 2 日

03

書記官 樓琬蓉