

臺北高等行政法院判決

111年度訴字第1237號

112年7月6日辯論終結

原告 尚樺貿易有限公司

代表人 佳隆投資有限公司（董事）（代表人：史上）

訴訟代理人 史奎謙 律師

複代理人 葉展辰 律師

被告 財政部關務署基隆關

代表人 陳世鋒（關務長）

訴訟代理人 李駿勳

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111年8月10日台財法字第11113924340號（案號：第11000798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

原告起訴時，被告代表人原為關務長呂敬銘，嗣於本件訴訟程序進行中先、後變更為代理關務長張世棟、關務長陳世鋒，茲據各新任代表人具狀聲明承受訴訟（本院卷第319-321、335-339頁），核無不合，應予准許。

貳、實體方面

一、爭訟概要：

原告委由新捷信報關行於民國109年6月16日、105年3月8日及107年4月3日，向被告報運進口日本產製螺肉罐頭(CANNED TOP SHELL)、榨菜罐頭(CANNED PRESERVED VEGETABLE)及竹筍罐頭(CANNED PRESERVED BAMBOO SHOOTS)共3批(下合稱系爭貨物，進口報單號碼：第AA/09/239/R0335號、第AA/05/239/P0152號及第AA/07/239/F0248號，下依序稱A、B、C報單)，A報單第1項（螺肉罐頭，品牌：雙龍）及第2項（榨

01 菜罐頭，品牌：丸松）申報價格為CFR USD40/CTN及CFR USD
02 4.3/CTN；B報單第1項（螺肉罐頭，品牌：雙龍）、第2項
03 （榨菜罐頭，品牌：丸松）及第3項（竹筍罐頭，品牌：丸
04 松）申報價格為CFR USD40/CTN、CFR USD4.3/CTN及CFR USD
05 18/CTN；C報單第1項（螺肉罐頭，品牌：雙龍）及第2項
06 （榨菜罐頭，品牌：丸松）申報價格為CFR USD40/CTN及CFR
07 USD4.3/CTN。A報單經電腦核定為免審免驗(C1)通關，於109
08 年6月17日放行，嗣經被告以109年8月7日基普機字第109102
09 0296號函(下稱109年8月7日函)通知實施事後稽核結果，A報
10 單第1項改按FOB USD239.77/CTN及第2項改按FOB USD37.24/
11 CTN核估。B及C報單經電腦核定分別為文件審核(C2)及免審
12 免驗(C1)通關，嗣經被告以110年1月21日基普機字第110100
13 2263號函(下稱110年1月21日函)通知查核結果，B報單第1項
14 改按FOB USD195.28/CTN、第2項改按FOB USD36.28/CTN及第
15 3項改按FOB USD51.6/CTN核估；C報單第1項改按FOB USD22
16 2.91/CTN及第2項改按FOB USD38.78/CTN核估。被告審認原
17 告涉有虛報進口貨物價值、繳驗不實發票，逃漏進口稅費情
18 事，爰依海關緝私條例第37條第1項第2款、第3款、第44
19 條、加值型及非加值型營業稅法(下稱營業稅法)第51條第1
20 項第7款、貿易法第21條第1項規定，除分別以110年2月25日
21 110年第11000328號、第11000326號、第11000327號處分書
22 （下合稱原處分）追徵進口稅費共新臺幣(下同，以下未標
23 明幣別者同)2,974,446元，復審酌原告於裁罰處分核定前未
24 同意補繳或以足額保證金抵繳應納關稅及營業稅，參據緝私
25 案件裁罰金額或倍數參考表（下稱緝私案件裁罰參考表）、
26 稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（下稱稅務案件裁罰參
27 考表），核處所漏關稅額3倍之罰鍰共7,032,489元、所漏營
28 業稅額1.5倍之罰鍰共939,316元（金額詳如附表）。原告不
29 服，申請復查，未獲被告110年8月18日基普機字第11010075
30 72號復查決定書（下稱復查決定）變更，提起訴願，亦遭財
31 政部111年8月10日台財法字第11113924340號（案號：第110

00798號）訴願決定書（下稱訴願決定）駁回，原告仍不服，於是提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

（一）主張要旨：

1.A報單部分：

被告僅依查得史國昌（即原告之前股東）之匯款資料及日本賣方MARUMATSU BUSSAN CO., LTD.（下稱M公司）之出口報單金額為依據，即逕為處分，卻對史國昌匯款係為持有M公司股票並提供股票影本之事實，置而未論，顯有違反行政程序法第9條及第36條規定之違法。又被告未有法律明確規定或授權，僅憑稅捐稽徵法第30條第1項或關稅法第13條第4項規定，即逕行調閱納稅義務人或其他人民金融機構之相關資料，不顧原告訴訟代理人於109年10月6日向被告說明時，明示不同意調取原告之金融機構之資料；況且，被告所調取史國昌金流資料之時點，亦在該日之前，甚至遠在109年8月7日函通知實施事後稽核之前，亦有違反正當程序之嫌。此外，稅捐稽徵法第11條之6（107年11月21日修正刪除，另訂於納稅者權利保護法第11條第3項）之立法理由揭示，證據排除法則應適用於行政程序中，如查調程序未遵循正當法律程序，依據該調查結果所取得之證據即屬不得使用，據以所為之處分即屬違法。被告對原告所出示之發票與相關說明，以及原告因與出口商M公司間之長久情誼，故能以較低之價格取得系爭貨物之說明，均不予採信，率以關稅法第29條規定，以所查得日本出口商之出口報價，認係實際交易價格，據以核定系爭貨物之完稅價格，逕為不利於原告之處分，難謂已盡職權調查之能事。

2.B、C報單部分：

B、C報單係依關稅法第18條第1項先行徵稅驗放通關，海關如認有應實施事後稽核，未於貨物通關放行後6個月內通知納稅義務人，即應「視為」業經核定稅款。惟被告就B、C報單卻以110年1月21日函，通知原告依海關緝私條例第42條規

01 定實施事後查核，使關稅法第18條第1項視為核定之法律效
02 果成為具文，無異使海關因未能及時實施事後稽核，而使人民之法律保障權益處於不確定之法律狀態，有違信賴保護原則。
03
04

05 3.原告從未同意海關得就B、C報單貨物向金融機構調閱資料，
06 海關擅自調取相關金融資料，明顯違反法律正當程序原則。
07 又財政部關務署（下稱關務署）109年11月17日台關稽字第1
08 091032483號函，引用金融監督管理委員會95年5月23日金管
09 銀(一)字第09510002020號令，稱海關事後稽核實施辦法第5條
10 第2項之金融機構不包括中央銀行，有違法律保留原則，不
11 應適用。被告未依法定程序即向中央銀行調取原告及其前股
12 東史國昌之外匯資料，又未給予原告任何爭執機會，自屬違
13 法。

14 4.日本貿易統計網站並非作為各國海關交換估價資訊，亦非WT
15 0估價協定下之各國海關交換估價資訊，被告依據日本貿易
16 統計資料所載價格作為系爭貨物之交易價格，即屬關稅法施
17 行細則第19條第2項第7款所定之任意認定或臆測之價格，違
18 反依法行政及行政明確性原則。

19 5.本件日本賣方M公司會長松村金榮之陳述書係經我國駐日代
20 表處進行文書認證，其陳述內容自得作判斷事實之依據，被
21 告不得以無法認定該日之陳述為本人所為，及其因疫情關係
22 無法到場陳述，即置其有利於原告之陳述不論。

23 6.日本貿易統計資料所載價格，不足據為系爭貨物實際交易價
24 格，被告應依關稅法第31條至第34條或第35條之規定核定完
25 稅價格。又日本賣方M公司於109年進口臺灣計有3筆報單
26 〔含本件A報單，另有報單號碼第BC/09/268/*號（下稱D報
27 單）及報單號碼第AA/09/407/*號（下稱E報單）〕，無論D
28 或E報單之實際交易價格如何，其數量、條件、交易相對人
29 等條件均與本件不同，其交易相對人亦未如原告與日本賣方
30 M公司之關係，被告未考量其間之差異，逕以D、E報單之核

01 定價格作為原處分合法性之論理依據，顯有比附援引失當，
02 且屬循環論證，不足採信。

03 (二)聲明：

04 訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

05 三、被告答辯及聲明：

06 (一)答辯要旨：

07 1.B、C報單係依海關緝私條例第42條規定實施查核，並依查得
08 結果，依同條例第37條第1項第2、3款及第44條規定裁罰並
09 追徵所漏稅費，而B、C報單貨物報關日期分別為105年3月8
10 日及107年4月3日；其通知查核函於110年1月22日合法送
11 達；就B、C報單違章行為之裁罰及追徵所漏稅費之處分，亦
12 均於110年2月26日合法送達於原告，未逾上開法定裁罰與核
13 課期間，被告所為之處分，洵屬適法有據。

14 2.海關事後稽核實施辦法第5條第2項所稱之「金融機構」，係
15 指一般商業銀行；中央銀行為行政程序法第2條第2項所稱之
16 「行政機關」，自與前開規定所稱之「金融機構」有別。是
17 被告依行政程序法第19條、第40條、關稅法第13條第4項及
18 海關事後稽核實施辦法第5條第1項第5款規定，函請中央銀
19 行提供原告及其股東之外匯資料，於法有據，並無原告所稱
20 違反法律保留原則之情事。

21 3.A、B、C報單經事後稽（查）核程序，為符行政程序法要
22 求，被告對當事人有利及不利事項已一律注意，並曾數度請
23 原告陳述意見，協助釐清史國昌本件匯款用途，並使其提出
24 有利之證據。然原告於本件稽（查）核程序中之陳述及所提
25 出之證據，多有矛盾，並經被告查調海關通關資料、日本財
26 務省貿易統計網站所載資料，並查得原告、史國昌相應之匯
27 款金流，上開證據客觀上已足以完全推翻原告提出之交易文
28 件（報關文件等）或其內容之真實性或正確性，原告申報之
29 進口貨物交易價格確屬虛偽不實，被告依所查得實際交易價
30 格，按關稅法第29條核估系爭貨物之完稅價格，並以虛報所

01 運貨物價值，逃漏進口稅及營業稅之違章行為處罰，核無違
02 誤。

03 (二)聲明：

04 原告之訴駁回。

05 四、爭點：

06 (一)被告就B、C報單之查核程序是否違反關稅法第13條第1項、
07 第18條第1項規定？

08 (二)原處分依關稅法第29條規定核定系爭貨物之完稅價格，是否
09 適法有據？

10 (三)原處分有無違反行政程序法第9條、第36條規定？

11 (四)被告函請中央銀行提供原告及其股東之外匯資料之調查程
12 序，是否違反海關緝私條例第42條第1項、海關事後稽核實
13 施辦法第5條第2項及行政程序法第40條規定，而違反正當法
14 律程序？

15 五、本院的判斷：

16 (一)前提事實：

17 上開爭訟概要欄所述之事實，為兩造所不爭執，並有A、B、
18 C報單（原處分卷1乙證1）、被告109年8月7日函及送達證書
19 （同卷乙證2）、被告110年1月21日函及送達證書（同卷乙
20 證3）、知悉減輕裁罰法令聲明書（同卷第193-194頁）、原
21 處分及送達證書（同卷乙證5）、復查決定及送達證書（同
22 卷乙證6）、訴願決定及送達證書（同卷乙證7、訴願可閱卷
23 末頁）可查，堪信為真。

24 (二)被告就B、C報單之查核程序核未違反關稅法第13條、第18條
25 規定：

26 1.關稅法第13條第1項規定：「海關於進出口貨物放行之翌日
27 起6個月內通知實施事後稽核者，得於進出口貨物放行之翌
28 日起2年內，對納稅義務人、貨物輸出人或其關係人實施
29 之。」第18條第1項規定：「為加速進口貨物通關，海關得
30 按納稅義務人應申報之事項，先行徵稅驗放，事後再加審
31 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。」可知，海關實施事後稽核制度，就進出口之貨物區分為先放後核及事後稽核案件，均須經事後審查核定其應納稅額；倘若進出口貨物有私運或其他違法漏稅情事之情事，則應適用海關緝私條例等其他法律。

2.107年5月9日修正前之海關緝私條例第37條第1項規定：「報運貨物進口而有下列情事之一者，得視情節輕重，處以所漏進口稅額2倍至5倍之罰鍰，或沒入或併沒入其貨物：……二、虛報所運貨物之品質、價值或規格。三、繳驗偽造、變造或不實之發票或憑證。……。」關於法定罰鍰倍數於107年5月9日修正為「處所漏進口稅額5倍以下之罰鍰」。又所謂繳驗不實發票，係指進口人報關所繳驗之發票，其所載價格並非其真正交易價格；而所謂不實之發票或憑證，並不以名義上被偽造之文件為限，尚包括名義上雖無不符但實質內容不實之情形。進口人報關繳驗不實發票之行為性質或結果當然含有虛報貨物價值之成分，虛報貨物價值行為在此已失其獨立意義，而為繳驗不實發票行為所吸收，僅論以依行為時海關緝私條例第37條第1項第3款規定裁罰（最高行政法院109年度上字第133、612號判決意旨參照）。另海關緝私條例第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。」營業稅法第41條規定：「貨物進口時，應徵之營業稅，由海關代徵之；其徵收及行政救濟程序，準用關稅法及海關緝私條例之規定辦理。」第51條第1項第7款規定：「納稅義務人，有下列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處5倍以下罰鍰，並得停止其營業：……七、其他有漏稅事實。」貿易法第21條第1項前項規定：「為拓展貿易，因應貿易情勢，支援貿易活

動，主管機關得設立推廣貿易基金，就出進口人輸出入之貨品，由海關統一收取最高不超過輸出入貨品價格萬分之4.25之推廣貿易服務費。」準此，海關緝私條例第37條所稱虛報係指申報虛偽不實，而進口貨物價值是否涉及虛報，係以報單申報價格與進口人實付或應付之價格是否相符。倘進、出口貨物涉及海關緝私條例所規範之違章情事，關於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，而與前述關稅法第13條第1項之規定無涉。是原告主張B、C報單係依關稅法第18條第1項先行徵稅驗放通關，被告未於貨物通關放行後6個月內通知依關稅法第13條第1項規定實施事後稽核，應「視為」業經核定稅款。被告以110年1月21日函，通知原告依海關緝私條例第42條規定實施事後查核，架空關稅法第18條第1項規定，使人民之法律保障權益處於不確定之法律狀態，有違信賴保護原則等語，核屬對上開法律適用之誤解，並不可採。

(三)被告依據A、B、C報單之行政調查結果，認定系爭貨物之實際交易價格應為日本海關核定之出口資料所載金額，據以審認原告報運系爭貨物進口涉有虛報貨物價值、繳驗不實發票，逃漏進口稅費情事，並依關稅法第29條規定核定系爭貨物之完稅價格，尚非無據：

1.被告就A、B、C報單之立案稽（查）核經過：

(1)A報單部分：

①被告查調通關資料，發現原告於109年6月16日申報進口、於109年6月17日放行之A報單貨物，疑有低報貨價，爰於109年8月6日立案實施事後稽核，並以109年8月7日函知原告實施事後稽核，該函於109年8月10日（貨物放行之翌日起6個月內）合法送達（原處分卷1乙證2）。

②被告查調日本財務省貿易統計網站資料（原處分卷1乙證16），比對A報單（同卷乙證1-1）內容，查得與A報單出口日期（109年6月）、出口港（橫濱）、各項次重量（3,888KGM、2,304KGM）及對應稅號均相符之資料，故而審認該查得

之日本海關核定之出口資料，即為A報單供應商M公司向日本海關申報出口之貨物；惟A報單原申報價格為CFR USD14,580（JPY1,585,429），卻遠低於該出口資料所載日本出口金額FOB JPY10,252,000。

③被告再以109年8月7日基普機字第1091020318號函請中央銀行外匯局（下稱外匯局）提供109年1月1日至109年7月31日原告及關係人匯至M公司之相關匯出款資料，依外匯局110年8月14日台央外捌字第1090029511號函提供之資料（原處分卷1乙證18、原處分卷2乙證3、原處分卷5乙證5、6）顯示，原告於109年6月4日匯予M公司USD 14,580〔匯款類別：701（未進口之貨款）〕，原告當時股東史國昌（持股比例50%，為最大股東；與其妻持股合計占申請人95%股份）於109年6月15日匯予M公司JPY 8,993,502〔匯款類別：270（投資國外不動產）〕，二匯款金額合計約JPY10,578,931（原處分卷1乙證17），與前述查得之日本出口金額僅差距3%，兩者相當。

(2)B、C報單部分：

①被告查調日本財務省貿易統計網站資料（原處分卷1乙證19、20），查得與B、C報單對應之出口資料，且發現B、C報單，疑有違反海關緝私條例情事，詳情如下：

□B報單（原處分卷1乙證1-2）：查得與B報單出口日期（105年3月）、出口港（橫濱）、各項次重量（7,814KGM、2,304KGM、900KGM）及對應稅號相符之日本海關核定之出口資料（同卷乙證19），故審認該查得之出口資料，即為B報單貨物供應商向日本海關申報之出口資料；惟B報單原申報價格為CFR USD27,600（JPY3,081,264），竟遠少於該出口資料所載日本出口金額FOB JPY15,864,000。

□C報單（原處分卷1乙證1-3）：查得與C報單出口日期（107年3月）、出口港（橫濱）、各項次重量（7,516KGM、3,264KGM）及對應稅號均相符之日本海關核定之出口資料（同卷乙證20），故審認該查得之出口資料，即為C報單貨物供應

01 商向日本海關申報之出口資料；惟C報單原申報價格為CFR U
02 SD26,855 (JPY2,804,468)，亦遠不及於該出口資料所載日
03 本出口金額FOB JPY16,945,000。

04 ②被告乃於110年1月20日立案查核B、C報單，並以110年1月22
05 日基普機字第1101002278號函請外匯局提供105年1月1日至1
06 09年7月31日原告及關係人匯至M公司之相關匯出款資料，依
07 外匯局110年1月26日台央外捌字第1100003126號函提供之資
08 料（原處分卷2乙證4、原處分卷1乙證21、原處分卷5乙證
09 5、6）。查知：

10 □B報單（原處分卷1乙證1-2）：原告於105年3月7日匯予M公
11 司USD 27,600〔匯款類別：701(未進口之貨款)〕，原告當
12 時股東史國昌於105年3月16日匯予M公司JPY12,755,273〔匯
13 款類別：270（投資國外不動產）〕，二匯款金額合計約JPY
14 15,836,537（同卷乙證21），與前述查得之日本出口金額僅
15 差距0.017%，兩者略當。

16 □C報單（原處分卷1乙證1-3）：原告於107年3月29日匯予M公
17 司USD 26,855〔匯款類別：701(未進口之貨款)〕，原告當時
18 股東史國昌於107年3月31日匯予M公司JPY14,650,000〔匯款
19 類別：270（投資國外不動產）〕，二匯款金額合計約JPY17,
20 454,468（同卷乙證21），與前述查得之日本出口金額僅差
21 距2.9%，兩者相近。

22 2.被告數度通知原告協助釐清史國昌前揭匯款結果：

23 (1)被告於109年9月4日訪談原告代表談話人史國昌，請史國昌
24 說明其上述109年6月15日匯款用途(A報單貨物於109年6月16
25 日申報進口)，惟史國昌表示須請示負責人，無法馬上說
26 明。被告復詢問其與M公司有無投資、親屬等關係，史國昌
27 僅表示有小孩在M公司任職，可提供相關證明等語（原處分
28 卷1乙證22）。

29 (2)原告委任律師史奎謙於109年10月6日赴被告接受訪談，說明
30 史國昌（原告於A報單貨物進口時持股50%，為最大股東）1
31 09年6月15日匯出JPY8,993,502〔匯款類別：270（投資國外

不動產)〕為投資款安排，並表示史國昌持有M公司股票等語
(原處分卷1乙證24)，惟當場未提供相關證明文件。

(3)史奎謙律師又於109年11月25日赴被告接受訪談，提供所稱原告與M公司關聯股份持有關係文件(M公司股票影本8張，編號：2C第0081~0088號，取得者為史國昌，取得日期為109年6月23日，下稱系爭M公司股票)。因原告迄未提供史國昌相關投資款說明，被告遂請原告再次說明及提供資料，惟史奎謙律師稱未受史國昌授權，無法代為陳述被告所詢上述投資款事項等語(原處分卷1乙證25、26)。

(4)被告遂另以109年12月9日基普機字第1091032954號函通知史國昌於109年12月16日至被告處備詢，史國昌委任律師彭郁雯於109年12月23日赴被告接受訪談，被告詢問史國昌何時開始持有M公司股份、投入多少資金持有M公司股份及目前持股佔M公司多少股份等問題，彭郁雯律師稱109年6月15日史國昌匯款(JPY8,993,502)與A報單無關，其用途為投資款即購買系爭M公司股票。

(5)被告為釐清前述原告109年11月25日至被告訪談所稱原告與M公司關聯股份持有關係，乃以110年1月6日基普機字第1101000459號函請外匯局提供105年1月1日至109年12月31日我國匯至M公司之匯出款資料，依外匯局110年1月13日台央外捌字第1100000301號函提供之資料顯示，除原告以未進口之貨款(匯款代碼：701)匯往M公司，及史國昌以投資國外不動產(匯款代碼：270)及償還國外借款本金(匯款代碼：340)匯往M公司之紀錄外，並無原告或史國昌以對外股本投資(匯款代碼：210)及投資國外股權證券(匯款代碼：262)匯往M公司之紀錄(原處分卷2乙證5、原處分卷1乙證28、32、原處分卷5乙證5、6、7、8)。被告再以109年11月9日基普機字第1091029655號傳真電文，請駐日本代表處經濟組(下稱駐日單位)協查M公司之公司資料，依駐日單位以109年11月11日日經組財字第1090000816號函檢送之日本法務局核發之工商登

01 記資料內容，M公司董監事名冊並未見原告或史國昌（原處
02 分卷2乙證6、原處分卷3乙證3）。

03 (6)被告衡諸史國昌本人對於其自身匯款用途應知之甚明，然於
04 被告於109年9月4日初次詢問國昌前揭匯款用途時，卻表示
05 須請示負責人，無法馬上說明。原告委任之律師於109年10
06 月6日赴被告說明時，雖表示史國昌3次匯款（105年3月16
07 日、107年3月31日及109年6月15日）均為投資款安排，並表
08 示史國昌持有M公司股票；但此與被告查得其匯款代碼270為
09 投資國外不動產不符，且當時並未提出史國昌所持有之M公
10 司股票。迄109年11月25日原告始委任律師提供所稱史國昌
11 持有M公司股份文件，然對於相關投資款之說明仍拒絕回
12 答，且其所提供之系爭M公司股票影本上所載史國昌取得日
13 期為109年6月23日，距其最早匯款日已逾4年，亦與常理有
14 違。且經被告再函請史國昌至被告釐清持股問題，史國昌委
15 任律師於109年12月23日至被告接受訪談，僅稱史國昌持股
16 係個人投資，與A報單無關，其餘仍拒絕回應。而經被告查
17 得史國昌史君前揭3次匯款（類別均為「投資國外不動
18 產」）與上揭原告匯款合計，均與前述所查對A、B、C報單
19 對應之日本出口資料約當，史國昌前揭匯款是否確為原告所
20 述為投資M公司股份，顯有疑問。

21 (7)至於原告之委任律師史奎謙於110年2月5日至被告陳述意見
22 時，雖稱已當場致電M公司會長確認史國昌股東關係存在等
23 語（原處分卷1乙證31）。然經被告核認其已當場告知無法
24 確認所致電對象之身分，且該無法確認身分之第三人固表示
25 同意提供系爭貨物之出口報單資料，惟經被告請駐日單位聯
26 繫協助取得該等資料，駐日單位回復M公司以承辦人員退
27 休、資料已提供日本稅務單位等為由婉拒，並表示M公司會
28 長年事已高且旅日多年，恐誤解前開對話內容等語（原處分
29 卷2乙證7、8、原處分卷3乙證4、5）。是該110年2月5日身
30 分無法確認之第三人所為之陳述，是否真實可採，亦非無
31 疑。

01 3.被告依據上述行政調查結果，歸納原告虛報系爭貨物交易價
02 格模式如下：

03 (1)原告按時序分別於105、107及109年以B、C及A報單報運相同
04 規格貨物進口，惟不論實付交易價格多寡，均按不變之單價
05 向海關申報。然按前述查得匯款之實際交易價格核算之單價
06 則為遞增，以螺肉罐頭為例，依序為：FOB USD195.28、22
07 2.91及239.77/CTN（原處分卷1乙證1-1、1-2、1-3、16、1
08 9、20）。

09 (2)系爭貨物實際貨款之匯付，則係由原告及史國昌分別支付予
10 供應商M公司；亦即先以原告名義匯出與報單申報金額相同
11 之部分貨價〔匯款類別：701(未進口之貨款)〕，數日後再
12 以史國昌名義匯出其餘貨款〔匯款類別：270(投資國外不動
13 產)〕（原處分卷1乙證17、21）。

14 (3)被告綜據上開查調資料相互勾稽（原處分卷1乙證11），認
15 定系爭貨物之實際交易價格應為日本海關核定之出口資料所
16 載金額，惟A報單原申報價格為CFR USD14,580（換算為JPY
17 1,585,429，匯率USD/JPY=29.85/0.2745=108.74，原處分
18 卷1第130頁），遠低於日本出口金額FOB JPY10,252,000
19 （偏低逾80%）；B報單原申報價格為CFR USD27,600（換算
20 為JPY3,081,264，匯率USD/JPY=33.325/0.2985=111.64，
21 原處分卷1第137頁），遠少於日本出口金額FOB JPY15,864,
22 000（偏低約80%）；C報單原申報價格為CFR USD26,855
23 （換算為JPY2,804,468，匯率USD/JPY=29.21/0.2797=10
24 4.43，原處分卷1第141頁），遠不及於日本出口金額FOB JP
25 Y16,945,000（偏低逾80%），而據以審認原告報運系爭貨
26 物進口涉有虛報貨物價值、繳驗不實發票，逃漏進口稅費之
27 情事，即非無憑。

28 4.被告就系爭貨物完稅價格之核定：

29 (1)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
30 價格作為計算根據。（第2項）前項交易價格，指進口貨物
31 由輸出國銷售至中華民國實付或應付之價格。……（第5

01 項)海關對納稅義務人提出之交易文件或其內容之真實性或
02 正確性存疑,納稅義務人未提出說明或提出說明後,海關仍
03 有合理懷疑者,視為無法按本條規定核估其完稅價格。」依
04 上開規定,從價課徵關稅之進口貨物,其完稅價格首應以該
05 進口貨物之交易價格,即進口貨物由輸出國銷售至中華民國
06 實付或應付之價格作為計算根據;海關對納稅義務人提出之
07 交易文件或其內容之真實性或正確性存疑,納稅義務人未提
08 出說明或提出說明後,海關仍有合理懷疑者,即視為無法按
09 本條規定核估其完稅價格,並應依序按照關稅法第31條、第
10 32條、第33條、第34條、第35條規定之標準予以核定。

11 (2)綜依前揭規定可知,從價課徵關稅之進口貨物,其完稅價格
12 首應以該進口貨物之交易價格(即進口貨物由輸出國銷售至
13 中華民國實付或應付之價格)作為計算根據。是被告按與前
14 述所查調與A、B、C報單之出口日期、出口港、稅號、各項
15 次重量及查得金流相應之日本財務省貿易統計網站之出口資
16 料(原處分卷1乙證11),即為系爭貨物經日本海關核定之出
17 口資料,據以認定各該日本統計資料所記載之貨物出口價
18 格,即為系爭貨物之實際交易價格,洵屬有據。

19 (3)因被告查得與A、B、C報單相應經日本海關核定之申報出口
20 資料,係以離岸價格(FOB)為統計基礎(原處分卷1乙證16、1
21 9、20),亦即被告所查得A、B、C口報單貨物實際交易價
22 格,係以FOB為交易條件,其交易條件與單價均與原告原申
23 報內容(CFR)不符(原處分卷1乙證1),故被告將A、B、C報
24 單右上角第17欄「離岸價格」,及中間第39欄各項次貨物
25 「單價、條件、幣別、金額」之原申報價格圈除,改為實際
26 查得之FOB實際交易價格核定,A報單第1項改按FOB USD239.
27 77/CTN及第2項改按FOB USD37.24/CTN核估、B報單第1項改
28 按FOB USD195.28/CTN、第2項改按FOB USD36.28/CTN及第3
29 項改按FOB USD51.6/CTN核估、C報單第1項改按FOB USD222.
30 91/CTN及第2項改按FOB USD38.78/CTN核估;至於原申報之
31 「運費」(報單右上角第18欄)未予更動,並以二者之加總為

01 A、B、C報單右上角第22欄之起岸價格即完稅價格合計2,82
02 3,959元、4,746,541元、4,748,985元(原處分卷1乙證1、
03 5、第129-130、136-137、140-141頁匯率、原處分卷4乙證
04 3、本院卷第398頁),尚無違誤。

05 5.原告雖主張被告未盡職權調查之能事,對原告出示之發票與
06 相關說明,及經我國駐日代表處進行文書認證之日本賣方M
07 公司會長松村金榮之陳述書內容,均不予採信,置有利於原
08 告之陳述不論,未予原告任何爭執機會,即逕為不利於原告
09 之認定等語。惟:

10 (1)關稅交易價格制度,建立在公開市場自由競售價格之基礎
11 上,而以買賣雙方自動成立之價格為估價依據;所謂交易價
12 格係指進口貨物由輸出國銷售至我國實付或應付之價格,固
13 不論已否支付,或以任何方式支付均包括之。

14 (2)被告就其立案稽(查)核A、B、C報單之結果,業數度通知
15 原告協助釐清史國昌相關匯款金流,然原告於本件稽(查)
16 核程序中之陳述及所提出之證據,有前述多所矛盾及不合理
17 之處,詳如前述。原告按時序分別於105、107及109年以B、
18 C及A等3張報單報運相同規格貨物進口,卻均按不變之單價
19 向海關申報,而A、B、C報單之出口日期、出口港、稅號、
20 各項次重量及被告查得之金流,又皆可與日本財務省貿易統
21 計網站資料相互勾稽。

22 (3)參以被告查調之海關通關資料,另查有本件日本賣方M公司
23 於109年間出口至臺灣,輸出入貨品分類號列為1605.69.00.
24 20-1之進口紀錄,計有3筆賣方為M公司之日本產製雙龍牌螺
25 肉罐頭(48CAN PER CARTON;D.W.190g/N.W.270g,原處分
26 卷2乙證9、原處分卷3乙證6),分別為A報單第1項次(原申
27 報USD40/CTN)、D報單(原處分卷2乙證10、原處分卷3乙證
28 7)第1項次(原申報USD48/CTN)及E報單(原處分卷2乙證1
29 1、原處分卷3乙證8)第1項次(原申報USD50/CTN)。D報單
30 第1項及E報單第1項螺肉罐頭之申報內容(出口日期、裝貨
31 港、加總重量及稅則號別),與被告查得日本財務省貿易統

計網站資料，亦可相互稽憑（原處分卷2乙證12、原處分卷3乙證9），且據該統計資料所載出口金額，換算日本出口申報價格約為FOB USD251.23/CTN，與A報單第1項次查得日本統計資料所載申報價格FOB USD239.77/CTN相近，且D報單第1項次經被告查價單位核定為 FOB USD239.77/CTN（原處分卷2乙證13、原處分卷3乙證10），並經高雄關復查決定書（案號：B1102014，原處分卷1乙證33）駁回復查申請確定；E報單第1項次經被告事後稽核單位核定為FOB USD239.77/CTN（原處分卷2乙證14、原處分卷3乙證11），亦經被告復查決定書（案號：1112017，原處分卷1乙證34）駁回復查申請及財政部訴願決定書（案號：11100328，原處分卷1乙證35）駁回訴願申請確定，益徵日本M公司109年售予臺灣進口人之價格行情波動穩定，即A、D及E報單之螺肉罐頭原申報價格之不合理。

(4)是被告據上行政調查結果，認定原告所稱前揭史國昌匯款為投資M公司股份之主張，無法採信，核與證據法則、經驗法則及論理法則，尚無違背，核未違反行政程序法第9條、第36條規定。原告上開主張，不足採取。

6.原告雖又主張日本貿易統計資料所載價格，不足據為系爭貨物實際交易價格，被告應依關稅法第31條至第34條或第35條之規定核定完稅價格；又被告未考量D、E報單之數量、條件、交易相對人等條件與本件之差異性，逕以D、E報單之核定價格作為原處分合法性之論理依據，亦有比附援引失當、循環論證之違失等語。然：

(1)日本財務省貿易統計網站資料（原處分卷1乙證12）係由日本財務省(MINISTRY OF FINANCE)依據日本海關法規定定期發布，其統計資料來源是日本海關進出口報單資料，且據駐日單位提供之說明（原處分卷1乙證13），日本海關出口報單價格申報係依日本關稅法基本通達67-1-4：「依據日本關稅法施行令第59-2條第2項規定，應於出口報單記載之價格如下：(1)有償出口貨物之價格，原則上以該貨物之實際付款

01 金額（交易時之合意貨幣與付款貨幣相異時，以合意貨幣為
02 準）為交易價格……。」足見日本財務省貿易統計網站所查
03 出口資料即日本海關核定之出口報單資料，其價格依上開日
04 本關稅法基本通達規定，應為真實之交易價格。

05 (2)依被告前述行政調查所查得事證，M公司向日本海關申報之
06 出口金額，與史國昌匯款予M公司之時點及原告與史國昌之
07 匯款金額加總，均與該出口金額相當。且依被告查得虛報貨
08 物價值並處分確定之案件，除上述D、E報單外，另有財政部
09 訴願決定書（案號：第10801064號、第10900354號）2案，
10 查得日本統計資料及相應匯款金流，且與刑事調查結果相符
11 （原處分卷1乙證14、15），以及報單號碼第AW/08/034/I01
12 *號及第AW/08/034/I02*號2案，查得日本統計資料、供應
13 商存檔發票與日本輸出許可通知書（即日本海關出口報單）勾
14 稽相符（原處分卷2乙證2、原處分卷3乙證2）等，多次查得
15 進口人提供實際交易價格之存檔發票所載金額與日本財務省
16 貿易統計網站查得日本海關出口資料勾稽相符之情形，益徵
17 日本財務省貿易統計網站資料之可信。

18 (3)是被告審認日本財務省貿易統計網站查得之上開出口資料，
19 即為系爭貨物之日本海關申報出口資料，因此可認定該等日
20 本貿易統計資料所記載者，即為A、B、C報單各進口貨物之
21 實際交易價格，核屬有據。至於前述被告所查得其他涉及虛
22 報進口貨物價值並處分確定之案件，亦曾多次查得進口人提
23 供實際交易價格之存檔發票所載金額與日本財務省貿易統計
24 網站查得日本海關核定之出口資料勾稽相符，僅在佐證該官
25 方網站所載資料之可信度，原告指摘被告未考量D、E報單之
26 數量、條件、交易相對人等條件與本件之差異性，逕以D、E
27 報單之核定價格作為原處分合法性之論理依據，顯有誤會，
28 並不可採。

29 (4)本件既係經被告查得實際交易價格依關稅法第29條規定核價
30 案件，又無關稅法第35條及同法施行細則第13條、第19條規

01 定之適用，是原告主張被告應依關稅法第31條至第34條或第
02 35條之規定核定系爭貨物完稅價格，難以憑採。

03 7.被告另主張其從未同意被告向金融機構調閱資料，被告擅自
04 向中央銀行（外匯局）調取相關金融資料，調查程序有違反
05 正當程序之嫌，取得之證據即屬不得使用等語。查：

06 (1)關稅法第13條第4項、第5項規定：「……（第4項）海關執
07 行第1項事後稽核工作，得請求相關機關及機構提供與進出
08 口貨物有關之資料及其他文件。（第5項）海關實施事後稽
09 核之範圍、程序、所需文件及其他應遵行事項之辦法，由財
10 政部定之。」海關緝私條例第42條第1項規定：「海關對於
11 報運貨物進口、出口認有違法嫌疑時，得通知該進口商、出
12 口商、貨主或收貨人，將該貨物之發票、價單、帳單及其他
13 單據送驗，並得查閱或抄錄其與該貨物進口、出口、買賣、
14 成本價值、付款各情事有關之帳簿、信件或發票簿。」又財
15 政部依關稅法第13條第5項規定之授權，訂定海關事後稽核
16 實施辦法，其中第5條第1項、第2項規定：「（第1項）海關
17 執行事後稽核時，得行使下列職權：一、查閱、抄錄、影
18 印、複製被稽核人與進出口貨物有關之紀錄、文件、單據、
19 會計帳冊及電腦相關檔案或資料庫等及對進出口貨物取具貨
20 樣、型錄或說明書等。二、進入被稽核人之場所，調查與進
21 出口貿易活動有關之生產、經營、貨物儲存、銷售、流向等
22 情形。三、詢問被稽核人之負責人、代理人、或其他有關人
23 員，並製作談話紀錄。四、認有違反海關緝私條例規定之貨
24 物，得予以扣押，並依海關緝私條例第22條規定交付扣押收
25 據。五、函請相關機關及機構提供與進出口貨物有關之資料
26 及其他文件。六、其他法令規定之職權。（第2項）海關對
27 前項被稽核人所提供之文件資料，認有進一步查證之必要
28 者，得請其提供承諾書，同意海關向金融機構調取與進出口
29 貨物有關之資料。被稽核人拒絕提供承諾書，海關應敘明案
30 由並說明必須調查之理由，逐案報經財政部核准後向金融機
31 構調取資料。」

(2)海關事後稽核實施辦法就其第5條第2項所稱之「金融機構」，雖無定義；然依行政院組織法第7條規定：「行政院設中央銀行。」中央銀行法第1條規定：「中央銀行（以下簡稱本行）為國家銀行，隸屬行政院。」第2條規定：「本行經營之目標如左：一、促進金融穩定。二、健全銀行業務。三、維護對內及對外幣值之穩定。四、於上列目標範圍內，協助經濟之發展。」第12條規定：「本行業務，除法令另有規定外，其範圍如左：一、政府機關。二、銀行及其他金融機構。三、國際及國外金融機構。」第18條之2規定：「金融機構及經本行指定辦理外匯業務之其他事業經收之國幣或外國貨幣有偽造或變造者，除有犯罪嫌疑，應報請司法機關偵辦外，應予截留、作廢並銷燬；其處理辦法，由本行定之。」第38條規定：「（第1項）本行依本法賦與之職責，於必要時，得辦理金融機構業務之查核及各該機構與本章規定有關業務之專案檢查；並得要求其於限期內據實提報財務報告、財產目錄或其他有關資料及報告。（第2項）金融機構或其分支機構之負責人或職員於本行依前項規定派員查核或檢查有關事項，或要求其於限期內據實提報財務報告、財產目錄或其他有關資料及報告時，有下列情形之一者，由本行處金融機構或其分支機構新臺幣2百萬元以上1千萬元以下罰鍰：……（第3項）金融機構或其分支機構經受罰後，對應負責之人應予求償。」可知，中央銀行隸屬行政院，係承擔穩定金融、貨幣秩序、健全銀行業務，促進經濟發展等行政目的之機關，並掌管我國外匯業務，審核民間對外匯出、匯入款項（中央銀行法第33至35條參照），此與依銀行法、信用合作社法等設立，受中央銀行監管之金融機構有間，自不能等同視之。承此，依關稅法授權訂定之海關事後稽核實施辦法第5條第2項所稱之「金融機構」，當指一般商業銀行，自不包括性質屬行政機關之中央銀行。是海關實施事後稽核，為審核進口貨物原申報完稅價格是否有虛報之情事，請求中央銀行提供與進口貨物有關之外匯資料，雖涉

01 人民隱私，然係依行政程序法第19條、第40條，關稅法第13
02 條第4項，以及海關事後稽核實施辦法第5條第1項第5款所
03 為，與司法院釋字第443號解釋揭示之法律保留原則尚無抵
04 觸。

05 (3)本件被告就原告進口之A報單貨物實施事後稽核，並發現原
06 告進口之B、C報單貨物，疑有違反海關緝私條例之情事，經
07 立案調查後，因原告明示不同意被告向金融機構調取本件相
08 關資料（原處分卷1乙證24），被告為釐清系爭貨物貨款相
09 關金流，查證原告所申報系爭貨物之價格是否低報，考量本
10 件有調查國際貿易付款之必要性，除就A報單貨物，依海關
11 事後稽核實施辦法第5條第2項規定，以109年10月12日基關
12 機字第1091026555號函報請財政部同意調取原告暨其董事及
13 股東，自109年1月至109年7月由國內金融機構華南商業銀行
14 大稻埕分行及國際金融部、台新國際商業銀行國外部匯出匯
15 款之結匯資料（原處分卷1乙證17），經財政部以109年10月
16 14日台財關字第1091024273號准許（原處分卷2乙證1、原處
17 分卷3乙證1）後，始向各該管銀行調取所需資料外；另依關
18 稅法第13條第4項、行政程序法第19條、40條規定，依職權
19 向屬行政機關之外匯局調取原告及關係人相關匯出款項明細
20 清單（原處分卷1乙證17、18、21、原處分卷2乙證3、4、5
21 原處分卷4乙證1、2、原處分卷5乙證5、6、7、8）。觀之該
22 等清單並無進出口人向銀行申辦之相關詳盡資料（如匯出匯
23 款賣匯水單及信用狀或受款人等），非屬個案之交易資料，
24 對原告及關係人營業秘密及個人資料之侵害尚屬輕微，該等
25 資料又屬被告核對原告對外交易資金流向及數額所不可或
26 缺，故被告向外匯局調取原告及關係人相關匯出款項明細清
27 單，核屬必要，且符合比例原則，並無違法，該等清單自有
28 證據能力。是被告函請中央銀行（外匯局）提供原告及其股
29 東之外匯資料之調查程序，核未違反海關緝私條例第42條第
30 1項、海關事後稽核實施辦法第5條第2項及行政程序法第40
31 條所定正當法律程序。原告上開主張，難認可採。

01 (四)被告審認原告既從事國際貿易，理應熟悉相關進口法令，應
02 知悉就交易文件應誠實申報，並知悉違反誠實申報義務之相
03 關裁罰規定。惟原告為系爭貨物之貿易當事人，對於實際交
04 易狀況與付款情形當知之甚稔，卻不據實以報，遂綜據前開
05 行政調查結果，核認原告報運系爭貨物進口涉有繳驗不實發
06 票虛報貨物價值，逃漏進口稅費情事，原告主觀上具有虛報
07 貨物價值違章之故意，爰依前揭海關緝私條例、營業稅法及
08 貿易法等規定，以原處分追徵進口稅費共2,974,446元，復
09 審酌原告於裁罰處分核定前未同意補繳或以足額保證金抵繳
10 應納關稅及營業稅（原處分卷1第193-194頁），參據緝私案
11 件裁罰參考表關於海關緝私條例第37條第1項部分：「一、
12 所漏進口稅額逾……。處所漏進口稅額3倍之罰鍰……。」
13 及稅務案件裁罰參考表關於營業稅法第51條第1項第7款部
14 分：「一、……二、進口貨物逃漏營業稅者。按所漏稅額處
15 1.5倍之罰鍰……。」之規定，各處所漏關稅額3倍之罰鍰共
16 7,032,489元、所漏營業稅額1.5倍之罰鍰共939,316元（金
17 額詳如附表，各該金額計算式詳見原處分卷1乙證5原處分所
18 載），洵無違誤。

19 (五)綜上所述，原處分核未違法，復查決定及訴願決定遞予維
20 持，亦無不合。原告所訴各節，均無足採，其訴請撤銷訴願
21 決定及原處分（含復查決定），為無理由，應予駁回。

22 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
23 經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述之必
24 要，一併說明。

25 中 華 民 國 112 年 7 月 27 日

26 臺北高等行政法院第三庭

27 審判長法 官 高愈杰

28 法 官 楊坤樵

29 法 官 孫萍萍

30 一、上為正本係照原本作成。

31 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。
(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。	

中華民國 112 年 7 月 27 日

