

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第五庭

111年度訴字第133號

112年9月28日辯論終結

原告 陳氏國際貿易有限公司

代表人 陳紀瞳（董事）

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 李昱賢

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110年11月24日台財法字第11013939050號（案號：第11000754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

甲、程序事項：

本件被告代表人原為楊崇悟，訴訟進行中依序變更為呂敬銘、陳世鋒，茲據被告新任代表人具狀聲明承受訴訟（見本院卷第133至134頁、第193頁），核無不合，應予准許。

乙、實體方面：

壹、事實概要：

原告委由建榮報關有限公司（下稱建榮公司）於民國（下同）105年10月3日及105年12月19日向被告報運進口韓國製海苔共2批（下稱系爭貨物；進口報單號碼：第AA/05/440/F1422號、第AA/05/440/F1860號，下稱系爭報單），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（詳附表1），並審認原告涉有繳驗不實發票，虛報進口貨物價值，逃漏進口稅費情事，爰依海關緝私條例第37條第1項第2款及第3款規定，按

01 所漏關稅額處罰鍰共新臺幣（下同）238,136元，並依同條
02 例第44條、加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第
03 51條第1項第7款及貿易法第21條第1項規定，追徵（繳）進
04 口稅費148,936元（包括關稅119,068元、營業稅29,768元及
05 推廣貿易服務費100元）；另逃漏營業稅之行為，依前開營
06 業稅法規定，處所漏營業稅額罰鍰共44,651元（詳附表
07 2）。原告不服，申請復查，經被告以110年8月3日基普機字
08 第1101009076號復查決定駁回，提起訴願，業經財政部110
09 年11月24日台財法字第11013939050號（案號：第11000754
10 號）訴願決定（下稱訴願決定）駁回，原告仍不服，遂提起
11 本件行政訴訟。

12 貳、本件原告主張：

13 一、本案報關發票與芮埕有限公司（下稱芮埕公司）、JAEWON
14 GLOBAL NET公司（下稱JS公司，即訴願決定及被告歷次書狀
15 所稱JG公司）之銀行存檔發票所載之貨名、數量、編號、日
16 期及信用狀號碼均相同，且訴願決定第5頁第2行指出
17 「（1）原處分機關請駐外單位協查本案報單發票之真偽，
18 供應商JG公司提供存檔發票供參，經核該存檔發票之金額及
19 格式雖與報關發票相同，惟比對銀行提供之芮埕公司匯款資
20 料（包括：信用狀、往來電文、銀行存檔發票）、中央銀行
21 （下稱央行）外匯局提供芮埕公司之匯款金額，皆與訴願人
22 報關發票金額不符。」顯示交易價格為真實，並無虛報貨物
23 價值或其繳驗不實發票情事，原處分及訴願決定顯然違誤。
24 被告未經詳查何金額係正確，且不採信JS公司提供之文件與
25 說明，顯與行政程序法第9條規定有違。

26 二、訴外人芮埕公司將與JS公司之交易移轉予原告，係屬商業正
27 常交易，且所有之申報文件均係JS公司提供，有JS公司可
28 證，並無不實申報。被告109年8月7日至原告公司實地查核
29 原告已提供進口報單、進口發票（invoice）、裝箱單（pac
30 king list）及國內銷售發票，有被告談話筆錄可證。並經
31 本院函請駐韓代表處函查JS公司，經駐韓代表處以111年8月

01 4日韓部字第11110507120號函（本院卷第143至145頁）回
02 覆，原告提供之報關資料確係由JS公司提供且經JS公司屬
03 實。足證交易價格為真實，並無虛報貨物價值或繳不實發票
04 情事。

05 三、原告94年開始與韓商進行交易（進口資料詳證物1），原告
06 與JS公司聯屬企業SUNGBIN INTERNATIONAL CO. LTD自99年進
07 行交易，應其要求自104年起改與JS公司合作至今，為長期
08 合作的供應商，且做的一直是OEM自有品牌包裝。惟因100年
09 至105年期間衛生福利部頻繁變更食品及食品過敏原和營養
10 標示等標示規定，所以原告只能一再要求JS公司修改中文標
11 籤。也正因為頻繁修改中文標籤，造成JS公司為原告專屬的
12 標籤無法使用，因此產生諸多損失與不便。為維護彼此長期
13 合作關係，原告同意補償對方損失，但考量公司營運資金運
14 作，該補償由日後產生的每筆訂單中透過信用狀、在分次付
15 款時支付，並有賠償保證書影本可證（詳證物2）。亦在108
16 年最末進口貨櫃時，經被告押款查價後並予退款（證物3）
17 。

18 四、再按認定事實，須憑證據，不得出於臆測，此項證據法則，
19 自為行政訴訟所適用。又行政官署對於人民有所處罰，必須
20 確實證明其違法之事實。倘不能確實證明違法事實之存在，
21 其處罰即不能認為合法。是以，主管機關如認進口人虛報運
22 貨物進口價格，應就其要件事實，負客觀舉證責任，否則不
23 得課予進口人罰鍰。

24 五、被告指稱「本件2份進口報單之銀行存檔發票均載明買賣之
25 貨物為SEASONEDSEAWEEDLAVER(CTN/6/12P/4.5G)，經換算
26 單價為USD27.3~28.7/KGM，與105年自韓國出口調製海苔至
27 臺灣之韓國海關官網平均單價USD26.31/KGM，及同年本國海
28 關官網查得自韓國出口調製海苔至臺灣之進口平均單價USD2
29 6.62/KGM相當。而本件2份進口報單之報關發票單價換算為U
30 SD15.43/KGM，與前揭查得行情價格，相差甚鉅。」惟據原
31 告查詢此部分與事實不符。

01 六、依行為時關稅法第31條第1項、第31條第2項、第32條第1
02 項、第33條第1項、第34條第1項及同法施行細則第14條第4
03 項、第15條第1項規定，作為海關從價課徵關稅之進口貨
04 物，其核定完稅價格所應依據之價格，依序為進口貨物之交
05 易價格、同樣貨物之交易價格、類似貨物之交易價格、國內
06 銷售價格、計算價格及合理價格。海關對從價課徵關稅之進
07 口貨物，按合理價格核定其完稅價格，必須無法依進口貨物
08 之交易價格、同樣貨物之交易價格、類似貨物之交易價格、
09 國內銷售價格、計算價格核定完稅價格時，始得依合理價格
10 核定其完稅價格。關稅法既依循國際規範為上開規定，則其
11 主管機關尤其職司進口貨物核定完稅價格之機關，自應將國
12 內進口貨物之交易價格以現代之科技建檔，提供進口貨物出
13 口日前後30日內相同或類似貨物之交易價格資料，以供核定
14 完稅價格之依據。惟被告並未依此規定辦理，顯有違誤，原
15 處分及訴願決定應予撤銷。

16 七、另檢附第AA//04/AJ64/3010、AA//05/440/F1422、AA//05/4
17 40/F1860號進口報單，3筆進口人為原告，但由芮埕公司已
18 開狀方式代付款給韓國廠商，詳原告付款給芮埕公司紀錄
19 （證物4）。

20 八、末按資本經濟市場之本質，即在透過自由競爭市場，由各廠
21 商互相競爭，以最低成本獲取最高之利潤，且基於契約自由
22 原則，每一交易內容均不受其他人間之交易內容所限制。原
23 告為使國內消費者能以較低之價格購得具有相當品質之海苔
24 商品，與韓國JS公司為商業交易行為時，不斷積極爭取降低
25 交易單價。且海苔商品品質、包裝不同，價格亦有不同，被
26 告率而認定價格顯有違誤，有市售海苔市售價發票可證（詳
27 證物5）。

28 九、100年至104年期間衛生福利部頻繁變更食品及食品過敏原和
29 營養標示等規定，故原告僅得一再要求韓國JS公司修改中文
30 標籤，而致使韓國JS公司為原告專屬的標籤無法使用，因此

產生諸多損失及不便，並提出支付相關費用資料佐證（詳證物6）。

十、並聲明：

（一）原處分及訴願決定均撤銷。

（二）訴訟費用由被告負擔。

參、被告則以：

一、系爭貨物進口人及所有權人為原告，其代表人陳紀瞳透過受其掌握支配之第三人芮埕公司支付貨款予國外賣方JS公司，再由原告持JS公司開立之不實發票報關：

（一）原告及芮埕公司之關係：芮埕公司代表人陳葦蓁和原告代表人陳紀瞳為姊妹關係。參據臺灣基隆地方檢察署檢察官109年度偵字第134號不起訴處分書（下稱不起訴處分書）內容可知原告和芮埕公司實際負責人及經營者均為陳紀瞳。

（二）金流及貨權查核：

1、被告前查核另案芮埕公司進口案件，查得系爭報單以芮埕公司名義匯款予本案賣方JS公司之匯款資料，惟該系爭報單之進口人為原告，而非芮埕公司，且查原告匯款資料，亦無匯款予JS公司。

2、109年8月7日原告代表人陳紀瞳就本案接受訪談時，明確表示系爭貨物之賣方為JS公司，並表示係以電聯方式與賣方洽定採購流程。

3、被告續查核貨權，查得系爭報單原始提單之發貨人為JS公司及受通知人為芮埕公司，芮埕公司再簽署貨權轉讓切結書將本案進口貨物轉讓予原告。

4、經被告比對原始提單、SEAWAYBILL、船公司提單、銀行匯款及報單資料，顯示系爭貨物係由芮埕公司出名採購及付款，再轉讓予原告，並由原告申報進口。

二、原告涉繳驗不實發票，虛報貨物價值，逃漏稅費：

（一）據財政部關務署（改制前關稅總局）100年1月25日台總政緝字第1006002367號函釋，「變造之發票或憑證」係指無

01 權修改發票或憑證內容者，擅自更改真實發票或憑證之內
02 容；「不實之發票或憑證」係指繳驗之發票或憑證雖出於
03 有製作權人之製作，惟所繳驗者，或為交易雙方通謀所製
04 作之內容虛偽不實之發票或憑證，或係就同一交易事實製
05 作多數之發票或憑證，而僅繳驗一部，或有類此虛偽不實
06 之情形。

07 (二) 被告請駐外單位協查系爭報單發票之真偽等事項，供應商
08 JS公司提供存檔發票供參，雖該存檔發票之金額及格式與
09 報關發票相同，惟銀行提供之芮埕公司匯款資料（包括：
10 信用狀、雙方銀行往來電文、銀行存檔發票）及中央銀行
11 外匯局提供芮埕公司之匯款資料，與原告報關發票金額不
12 符。

13 (三) 被告查得金融機構開立信用狀時留存之存檔發票所載金額
14 ，即為實際交易價格：

15 1、商業發票（COMMERCIAL INVOICE），係出口商於貨物裝運
16 出口時，開給進口商作為進貨之憑證，其同時具有運出貨
17 物清單、債務通知書或收帳通知單及帳單性質，為買賣雙
18 方交接貨物和結算貨款之主要單證。

19 2、按一般貿易實務，進口人向金融機構申請開立信用狀時，
20 須提供商業發票（即金融機構留存之存檔發票）等單據供
21 核，金融機構並據以付款，此亦係前述商業發票為表彰雙
22 方交易事實單據之示例。

23 3、查銀行存檔發票（系爭報單）均載明買賣之貨物為SEASON
24 ED SEAWEED LAVER（CTN/6/12P/4.5G），經換算單價為US
25 D27.3~28.7/KGM，與105年自韓國出口調製海苔至臺灣之
26 韓國海關官網平均單價USD26.31/KGM，及同年本國海關官
27 網查得自韓國出口調製海苔至臺灣之進口平均單價USD26.
28 62/KGM相當，故存檔發票所載金額與行情價格相當，而系
29 爭報單報關發票單價換算為USD15.43/KGM，與前揭被告查
30 得行情價格，偏低甚鉅。原告主張報關金額未偏低一節，
31 不足為採。

01 4、經核銀行提供芮埕公司與JS公司之銀行存檔發票所載之貨
02 名、數量、編號、日期及信用狀號碼等，均與本件報關發
03 票相同，惟金額不同；且芮埕公司係匯付與銀行存檔發票
04 相同之金額予JS公司，爰審認銀行存檔發票所載價格為系
05 爭貨物實際交易價格。

06 (四) 又按進口貨物之通關，係採申報及查驗制度，並課以進口
07 人誠實申報所運貨物名稱、數量、重量、品質、規格、價
08 值、產地以及繳驗真實發票及憑證等義務；海關緝私條例
09 第37條所稱「虛報」係指「申報虛偽不實」而言，進口貨
10 物是否涉及虛報，係以原申報與實際進口貨物價值為認定
11 憑據，當原申報與實際貨物價值不符時，即有違反誠實申
12 報之作為義務而構成虛報。

13 (五) 原告代表人陳紀瞳，亦為芮埕公司實際負責人；依查得物
14 流及金流顯示，JS公司以芮埕公司為對象開立發票，芮埕
15 公司並據此開狀，銀行存檔發票所載金額與結匯匯款金額
16 相同，故為系爭貨物真實交易價格；JS公司另以原告為對
17 象開立不實報關發票利其報關，由原告據該不實發票報關
18 系爭貨物，亦即原告藉由上述手段達成虛報逃價值漏稅費
19 之目的，與不起訴處分書之敘述內容可相互印證。爰以央
20 行匯款金額、信用狀及銀行存檔發票為該2份報單貨物實
21 際交易價格，依關稅法第29條規定，核估完稅價格，並認
22 原告有虛報貨物價值之違章。

23 (六) 另由不起訴處分書內容可知，陳紀瞳為原告及芮埕公司實
24 際負責人，亦即其為實際執行業務、控制公司者；其實際
25 控制芮埕公司，藉由芮埕公司匯付本件貨款，並使原告低
26 報貨價，故意隱匿部分課稅要件事實，逃漏進口稅費，依
27 行政罰法第7條第2項規定，原告負責人陳紀瞳之故意，推
28 定為原告之故意；復依同條第1項規定，認原告故意繳驗
29 不實發票、虛報貨物價值，逃漏進口稅費，依法論處，洵
30 屬有據。

31 三、原告所稱賠償JS公司修改進口貨物中文標籤部分：

01 (一) 按原告112年6月16日庭呈資料，其就本案第AA/05/440/F1
02 422號進口報單貨物賠償JS公司之修改中文標籤金額為USD
03 7,912；就第AA/05/440/F1860號進口報單貨物賠償JS公司
04 之修改中文標籤金額為USD 7,120。惟原告並未就JS公司
05 確有應原告要求修改貨物中文標籤之事實提出任何證據，
06 針對原告要求JS公司修改中文標籤之數量、如何計算賠償
07 數額等節亦未提出具體事證加以說明。另上開2報單原申
08 報交易價格均為FOB USD 9,200，上開修改標籤賠償費用
09 已為原申報貨價之86%、77.4%，顯與一般交易情形不符。

10 (二) 原告進口系爭貨物，係由芮埕公司檢付商業交易發票等文
11 件，向第一商業銀行申請開立信用狀融資後，將貨款給付
12 JS公司。芮埕公司與第一商業銀行開立信用狀約定事項第
13 7款規定「與上述匯票/或單據有關之各項應付款項，以及
14 申請人對貴行不論其現已發生、或日後發生已經到期或尚
15 未到期之其他債務，在未清償前，貴行得就本信用狀項下
16 所購運之貨物、單據及賣得價金視同為自己所有，並應連
17 同申請人所有其他財產：包括存在貴行及分支機構、或貴
18 行所管轄範圍內之保證金、存款餘額等，均任憑貴行移作
19 上述各種債務之共同擔保，以備清償各種債務之用。」易
20 言之，系爭貨物之商業價值為第一商業銀行開立信用狀之
21 授信基礎，其係憑芮埕公司檢付商業交易發票所載之貨物
22 價值，即被告查得之實際交易價格，為是否授信以及其額
23 度之依據。為正確評估風險，並維護金融秩序，民眾向銀
24 行申請開立信用狀應提供正確之商業交易文件供銀行審
25 核，銀行亦會審酌其有關交易內容決定是否授信。綜上，
26 被告查得之第一商業銀行信用狀所付之存檔發票，所載即
27 為系爭貨物真實交易價格，其金額業已給付JS公司。

28 (三) 倘若原告向銀行申請開立信用狀之金額，除系爭貨物貨款
29 外，尚包含對JS公司修改中文標籤之賠償，原告未向開立
30 信用狀之銀行揭露上開事項，已影響銀行之就本案貨物真

實價值及是否授信之判斷，係以詐術向銀行申請開立信用狀融資，恐有違反相關刑事法律規定。

四、關於我國駐韓代表函覆部分，該函文意旨僅為JS公司稱報關發票為其開立，並不能證明原申報交易價格之真實性。JS公司開立真實交易發票供芮埕公司向第一商業銀行申請開立信用狀融資，以支付JS公司貨款；JS公司另開立虛偽不實之報關發票供原告於貨物進口報關時向海關提示，以遂逃漏稅捐之不法目的。原告有繳驗不實發票，虛報進口貨物價值，逃漏進口稅費之違章情事已如被告歷次答辯狀及開庭所述。原告稱駐韓代表處函復足證原申報交易價格為真，顯與事實不符。

五、又本案既查得實際交易價格，按關稅法第29條核定其完稅價格，自無關稅法第31及32條之適用，亦無參考案貨出口日前後30日內相同或類似貨物交易資料之必要。

六、綜上，被告認事用法洵無違誤，原告稱其報關發票與供應商JS公司提供存檔發票相同，非繳驗不實發票，以及稱被告未經詳查即不採信供應商JS公司之文件和說明，違反行政程序法第9條之規定等節，均不足採。

七、並聲明：

（一）駁回原告之訴。

（二）訴訟費用由原告負擔。

肆、兩造不爭之事實及兩造爭點：

如事實概要欄所述之事實，業據提出進口報單（見原處分卷3第1至2頁、第5至6頁）、報關發票（見原處分卷3第3頁、第7頁）、進口修改切結書（見原處分卷3第23頁）、船公司提單（見原處分3卷29頁）、原始提單（見原處分卷3第22頁）、SEAWAY BILL（見原處分卷3第26頁、第30頁）、貨權轉讓切結書（見原處分卷3第31頁）、信用狀（見原處卷3第39至42頁、第54頁至57頁）、銀行匯款紀錄（見原處分卷3第44至49頁、第59至64頁）、存檔發票（見原處分卷3第50頁、第65頁）、原告代表人109年8月7日談話筆錄（見原處

分卷1第57至61頁）、原處分（見原處分卷1第5至8頁）、復查決定（見原處分卷1第19至26頁）及訴願決定（見原處分卷1第45至55頁）等原處分卷所附證物為證，其形式真正為兩造所不爭執，堪信為真，兩造之爭點厥為：

一、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？原告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？

二、被告對原告所為補稅裁罰之處分，是否適法？

伍、本院之判斷：

一、本件應適用之法條與法理：

（一）關稅法第29條規定：「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：一、由買方負擔之佣金、手續費、容器及包裝費用。二、由買方無償或減價提供賣方用於生產或銷售該貨之下列物品及勞務，經合理攤計之金額或減價金額：（一）組成該進口貨物之原材料、零組件及其類似品。（二）生產該進口貨物所需之工具、鑄模、模型及其類似品。（三）生產該進口貨物所消耗之材料。（四）生產該進口貨物在國外之工程、開發、工藝、設計及其類似勞務。三、依交易條件由買方支付之權利金及報酬。四、買方使用或處分進口貨物，實付或應付賣方之金額。五、運至輸入口岸之運費、裝卸費及搬運費。六、保險費。依前項規定應計入完稅價格者，應根據客觀及可計量之資料。無客觀及可計量之資料者，視為無法按本條規定核估其完稅價格。海關對納稅義務人提出之交易文件或其內容之真實性或正確性存疑，納稅義務人未提出說明或提出說明後，海關仍有合理懷疑者，視為無法按本條規定核估其完稅價格。」

01 (二) 海關緝私條例第37條規定：「報運貨物進口而有下列情事
02 之一者，得視情節輕重，處所漏進口稅額五倍以下之罰
03 鍰，或沒入或併沒入其貨物：一、虛報所運貨物之名稱、
04 數量或重量。二、虛報所運貨物之品質、價值或規格。
05 三、繳驗偽造、變造或不實之發票或憑證。四、其他違法
06 行為。報運貨物出口，有前項各款情事之一者，處新臺幣
07 三百萬元以下罰鍰，並得沒入其貨物。有前二項情事之一
08 而涉及逃避管制者，依前條第一項及第三項規定處罰。沖
09 退進口原料稅捐之加工外銷貨物，報運出口而有第一項所
10 列各款情事之一者，處以溢沖退稅額五倍以下之罰鍰，並
11 得沒入其貨物。」

12 (三) 海關緝私條例第44條：「有違反本條例情事者，除依本條
13 例有關規定處罰外，仍應追徵其所漏或沖退之稅款。但自
14 其情事發生已滿五年者，不得再為追徵或處罰。」

15 (四) 營業稅法第51條規定：「納稅義務人，有下列情形之一
16 者，除追繳稅款外，按所漏稅額處五倍以下罰鍰，並得停
17 止其營業：一、未依規定申請稅籍登記而營業。二、逾規
18 定期限三十日未申報銷售額或統一發票明細表，亦未按應
19 納稅額繳納營業稅。三、短報或漏報銷售額。四、申請註
20 銷登記後，或經主管稽徵機關依本法規定停止其營業後，
21 仍繼續營業。五、虛報進項稅額。六、逾規定期限三十日
22 未依第三十六條第一項規定繳納營業稅。七、其他有漏稅
23 事實。納稅義務人有前項第五款情形，如其取得非實際交
24 易對象所開立之憑證，經查明確有進貨事實及該項憑證確
25 由實際銷貨之營利事業所交付，且實際銷貨之營利事業已
26 依法補稅處罰者，免依前項規定處罰。」

27 (五) 貿易法第21條規定：「為拓展貿易，因應貿易情勢，支援
28 貿易活動，主管機關得設立推廣貿易基金，就出進口人輸
29 出入之貨品，由海關統一收取最高不超過輸出入貨品價格
30 萬分之四・二五之推廣貿易服務費。但因國際條約、協
31 定、慣例或其他特定原因者，得予免收。推廣貿易服務費

之實際收取比率及免收項目範圍，由主管機關擬訂，報請
行政院核定。第一項基金之運用，應設置推廣貿易基金管
理委員會，其委員應包括出進口人代表，且不得少於四分
之一。推廣貿易基金之收支、保管及運用辦法，由行政院
定之。」

（六）稅捐稽徵法第1條之1第4項規定：「財政部發布之稅務違
章案件裁罰金額或倍數參考表變更時，有利於納稅義務人
者，對於尚未核課確定之案件適用之。」

（七）以下函釋為核乃執行母法（海關緝私條例第37條）之技術
性、細節性行政規定，與立法意旨相符，且未逾越母法之
限度，行政機關予以適用，自無違誤：

財政部關稅總局100年1月25日台總政緝字第1006002367號
函：【二、海關緝私條例第37條第1項第3款規定所稱「偽
造之發票或憑證」係指無權製作發票或憑證之人，假冒他
人名義，製作足以使人認為係發票或憑證上所示之作成名
義人所出之發票或憑證；「變造之發票或憑證」係指無權
修改發票或憑證內容者，擅自更改真實發票或憑證之內容
而言；至於「不實之發票或憑證」係指繳驗之發票或憑證
雖仍出於有製作權人之製作而非屬偽造或變造，惟所繳驗
者，或為交易雙方通謀所製作之內容虛偽不實之發票或憑
證，或係就同一交易事實製作多數之發票或憑證，而僅繳
驗其一部，或有其他類此虛偽不實之情形；亦即，所繳驗
之發票或憑證本身是否「不實」，實務上仍應就個案視其
與表徵之交易事實是否一致而定，除有非屬一致而確存虛
偽不實之情形外，進口人僅係漏將關稅法第29條第3項各
款規定之費用計入完稅價格內申報並發生錯誤，仍與繳驗
不實之發票或憑證有間，尚難認定已構成繳驗不實之發票
或憑證。又，既不認屬繳驗不實之發票或憑證，依財政部
97年8月11日台財關字第09700325030號令示（編者註：參
閱關稅法第29條第5則），自不生虛報價值處罰之問題，

而僅屬增估補稅之範疇。三、本總局95年1月6日台總政緝字第0956001611號函自即日起停止適用。】

(八) 110年9月15日修正公布、110年9月17日生效之稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表關於營業稅法第51條第1項第7款部分之規定：「違章情形：……二、進口貨物逃漏營業稅者。裁罰金額或倍數：按所漏稅額處一·五倍之罰鍰。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，處一倍之罰鍰；其屬下列違章情事者，減輕處罰如下：一、漏稅額在新臺幣一萬元以下者，處○·五倍之罰鍰。二、漏稅額逾新臺幣一萬元至新臺幣十萬元者，處○·六倍之罰鍰。三、漏稅額逾新臺幣十萬元至新臺幣二十萬元者，處○·七五倍之罰鍰。」

(九) 112年10月25日修正公布、同日生效之稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表關於營業稅法第51條第1項第7款部分之規定：「違章情形：……二、進口貨物逃漏營業稅者。裁罰金額或倍數：一、按所漏稅額處一·五倍之罰鍰。但符合第二點規定者，優先適用該點規定。二、於裁罰處分核定前已補繳稅款或同意以依法提供之足額保證金抵繳者，處一倍之罰鍰。但其屬下列違章情事，減輕處罰如下：(一) 漏稅額在新臺幣一萬元以下者，處○·五倍之罰鍰。(二) 漏稅額逾新臺幣一萬元至新臺幣十萬元者，處○·六倍之罰鍰。(三) 漏稅額逾新臺幣十萬元至新臺幣二十萬元者，處○·七五倍之罰鍰。」

二、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，並無違誤；原告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：

(一) 原告委由建榮公司向被告報運進口系爭貨物以C1（免審免驗）方式通關。嗣被告依金融機構所提供存檔發票所載交易價格核估系爭貨物完稅價格，認原告繳驗不實發票，虛報進口貨物價值，逃漏進口稅費，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共238,136

元，並依同條例第44條、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148,936元（包括關稅119,068元、營業稅29,768元及推廣貿易服務費100元）；另逃漏營業稅之行為，依前開營業稅法規定，處所漏營業稅額罰鍰共44,651元（詳附表2），本院經核尚無不合。

（二）原告雖主張訴外人芮埕公司將與JS公司之交易移轉予原告，係屬商業正常交易，且所有之申報文件均係JS公司提供，原告已提供進口報單、進口發票（invoice）、裝箱單（packing list）及國內銷售發票，並經駐韓代表處回覆「已經JS公司證實原告提供之報關資料確係由JS公司提供」，惟因100年至105年期間衛生福利部頻繁變更食品及食品過敏原和營養標示等標示規定，所以原告只能一再要求JS公司修改中文標籤，造成JS公司為原告專屬的標籤無法使用，原告同意補償對方損失，該補償由日後產生的每筆訂單中透過信用狀、在分次付款時支付，並有賠償保證書影本及原告付款給芮埕公司紀錄（證物4，見本院卷第244至247頁）可證、被告認定價格顯有違誤，有市售海苔市售價發票可證（證物5，見本院卷第249頁），原告並未繳驗偽造或不實之發票，虛報進口貨物價值，逃漏稅款云云。

（三）惟查：

1、系爭報單原始提單之發貨人為JS公司及受通知人為芮埕公司，芮埕公司再簽署貨權轉讓切結書將本案進口貨物轉讓予原告（見原處分卷3第31頁），系爭貨物係由芮埕公司出名採購及付款，再轉讓予原告，並由原告申報進口，有原始提單、SEAWAYBILL、船公司提單、銀行匯款及報單資料可憑（見原處分卷3第22、26、30、29、44至49、59至64、1至2、5至6頁）。

2、經被告請駐外單位協查系爭報單發票，供應商JS公司提供存檔發票2張金額固均為US\$9,200元（見原處分卷3第36至

37頁），該存檔發票之金額及格式與報關發票相同，惟依銀行所提供之芮埕公司匯款資料（包括：信用狀、雙方銀行往來電文、銀行存檔發票，則顯示金額系爭交易為USD17,112、USD16,320.8（見原處分卷3第39、68頁），且中央銀行外匯局所提供芮埕公司之匯款資料金額亦為USD17,112、USD16,320.8（見原處分卷3第69頁），與原告報關發票金額不符。

3、查一般貿易實務，進口人向金融機構申請開立信用狀時，須提供商業發票（即金融機構留存之存檔發票）等單據供核，金融機構並據以付款，該銀行存檔發票（系爭報單）均載明買賣之貨物為SEASONED SEAWEED LAVER（CTN/6/12 P/4.5G），經換算單價為USD27.3~28.7/KGM，與105年自韓國出口調製海苔至臺灣之韓國海關官網平均單價USD26.31/KGM（原處分卷1第63至67頁）相當，並與同年本國海關官網查得自韓國出口調製海苔至臺灣之進口平均單價USD26.62/KGM相當（見原處分卷1第69頁），可知存檔發票所載金額與市場行情價格相當，而系爭報單報關發票單價換算則為USD15.43/KGM，較市場行情價格偏低甚多。原告所提市售海苔市售價（見本院卷第249頁），並無貨品重量之記載，不足以證明其售價遠低於於前揭市行情。

4、原告雖主張銀行存檔發票金額係包含修改標籤賠償費用云云，惟依原告112年6月16日庭呈資料，其就本案第AA/05/440/F1422號進口報單貨物賠償JS公司之修改中文標籤金額為USD 7,912；就第AA/05/440/F1860號進口報單貨物賠償JS公司之修改中文標籤金額為USD 7,120，而上開2報單原申報交易價格均為FOB USD 9,200，則上開修改標籤賠償費用已分別為原申報貨價之86%、77.4%，顯與一般交易情形不符。且如此高之修改標籤賠償費用，究係如何計算賠償數額？其所修改中文標籤之數量為何？亦未據原告提出具體憑證，原告主張銀行存檔發票金額並非交易價格云云，尚不足採。

01 5、且依臺灣基隆地方檢察署檢察官109年度偵字第134號不起
02 訴處分書內容：「陳葦蓁辯稱伊僅是名義上負責人，芮埕
03 公司實際係由胞姐陳紀瞳負責……陳紀瞳業已到庭證稱：
04 被告（即陳葦蓁）確實僅係人頭負責人，並未參與芮埕公
05 司業務與經營……檢察官調查認定陳紀瞳為芮埕公司實際
06 負責人」，可知原告和芮埕公司實際負責人及經營者均為
07 陳紀瞳。而商業發票是買賣雙方交接貨物結算貨款的重要
08 憑證，不應該就相同貨物，同時交付兩種不同金額的發
09 票，原告代表人陳紀瞳實際掌握支配芮程有限公司，而JS
10 公司卻就系爭貨物同時開立兩種不同金額的發票，高金額
11 的一份交給芮程公司向銀行開信用狀，低金額的一份交給
12 原告報關，可見JS公司係開立不實發票配合原告，故我國
13 駐韓代表函覆雖證明「JS公司稱報關發票為其開立」，並
14 不能證明「該報關發票之金額為真實交易價格」，且原告
15 自行出具之賠償保證書（見本院卷第235頁），不足作為
16 有利原告之證明，而JS公司聲明「已收到透過信用狀支付
17 之賠償金」（見本院卷第239頁之JS公司聲明書），亦顯
18 係迴護原告之詞，不足採信，均不能證明銀行存檔發票金
19 額係包含修改標籤賠償費用。

20 6、更何況原告進口系爭貨物，係由芮埕公司檢付商業交易發
21 票等文件，向第一商業銀行申請開立信用狀融資後，將貨
22 款給付JS公司（見原處分卷3第39至68頁）。依芮埕公司
23 與第一商業銀行開立信用狀約定事項第7款所載「與上述
24 匯票/或單據有關之各項應付款項，以及申請人對貴行不
25 論其現已發生、或日後發生已經到期或尚未到期之其他債
26 務，在未清償前，貴行得就本信用狀項下所購運之貨物、
27 單據及賣得價金視同為自己所有，並應連同申請人所有其
28 他財產：包括存在貴行及分支機構、或貴行所管轄範圍內
29 之保證金、存款餘額等，均任憑貴行移作上述各種債務之
30 共同擔保，以備清償各種債務之用。」，可知系爭貨物之
31 商業價值為第一商業銀行開立信用狀之債權擔保，其係憑

01 芮埕公司所交付「商業交易發票」所載之貨物價值（USD
02 17112、USD 16320.8），作為授信之額度及擔保，則銀行
03 開立信用狀時，通常已就系爭貨物價值為事前之查核，確
04 認市價與芮埕公司所交付「商業交易發票」所載貨物價值
05 （即USD 17112、USD 16320.8）相近，才會准予授信該金
06 額，原告主張「前開信用狀之金額，除系爭貨物貨款外，
07 尚包含原告對JS公司修改中文標籤之賠償USD 7,912、USD
08 7,120」，無異表示本件「貨物真實價值遠不足擔保銀行
09 之授信債權」，亦與銀行開立信用狀之常情不符，原告前
10 揭主張，自不足採。被告因而以央行匯款金額、信用狀及
11 銀行存檔發票為該2份報單貨物實際交易價格（詳如附表
12 1），尚非無據，原處分並未違反行政程序法第9條之規
13 定。又本案既已查得實際交易價格，並按關稅法第29條核
14 定其完稅價格，自無關稅法第31及32條之適用，亦無參考
15 案貨出口日前後30日內相同或類似貨物交易資料之必要。

16 三、被告對原告所為補稅裁罰之處分，並無違誤：

17 （一）按海關緝私條例第37條所稱「虛報」係指「申報虛偽不
18 實」而言，當原申報與實際貨物價值不符時，即有違反誠
19 實申報之作為義務而構成虛報。又據財政部關務署（改制
20 前關稅總局）100年1月25日台總政緝字第1006002367號函
21 釋，「變造之發票或憑證」係指無權修改發票或憑證內容
22 者，擅自更改真實發票或憑證之內容；「不實之發票或憑
23 證」係指繳驗之發票或憑證雖出於有製作權人之製作，惟
24 所繳驗者，或為「交易雙方通謀所製作之內容虛偽不實之
25 發票或憑證」，或係就同一交易事實製作多數之發票或憑
26 證，而僅繳驗一部，或有類此虛偽不實之情形。

27 （二）本件陳紀瞳為原告及芮埕公司實際負責人，藉由芮埕公司
28 匯付本件貨款，並與JS公司通謀開立不實發票，由原告低
29 報貨價，故意隱匿部分課稅要件事實，逃漏進口稅費，原
30 告負責人陳紀瞳之故意，依行政罰法第7條第2項規定，推
31 定為原告之故意；且依同條第1項規定，原告乃故意繳驗

01 不實發票、虛報貨物價值，逃漏進口稅費，原處分爰依海
02 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
03 額處罰鍰共238,136元，並依同條例第44條、加值型及營
04 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
05 徵（繳）進口稅費148,936元（包括關稅119,068元、營業
06 稅29,768元及推廣貿易服務費100元）；另逃漏營業稅之
07 行為，被告係依前開營業稅法，及110年9月15日修正公
08 布、110年9月17日生效之稅務違章案件裁罰金額或倍數參
09 考表關於營業稅法第51條第1項第7款部分：「違章情形：
10 ……二、進口貨物逃漏營業稅者。裁罰金額或倍數：按所
11 漏稅額處一·五倍之罰鍰。」之規定，處所漏營業稅額罰
12 鍰共44,651元（詳附表2），雖稅務違章案件裁罰金額或
13 倍數參考表業於112年10月25日修正公布，並於當日生
14 效，惟於本案所涉者，僅為但書內容之文字調整，就本案
15 裁處1.5倍之罰鍰部分，新舊規定並無二致，非有利於納
16 稅義務人者，爰不適用稅捐稽徵法第1條之1第4項之規
17 定，故被告本案所處營業稅罰鍰，洵屬有據。

18 四、綜上，原處分即復查決定並無違誤，訴願決定予以維持，亦
19 無不合。原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

20 五、兩造其餘攻擊防禦方法均與本件判決結果不生影響，故不逐
21 一論述，併此敘明。

22 據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第1項
23 前段，判決如主文。

24 中 華 民 國 112 年 10 月 26 日

25 審判長法官 陳心弘

26 法官 鄭凱文

27 法官 畢乃俊

28 一、上為正本係照原本作成。

29 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
30 提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內
31 補提理由書；如於本判決宣示或公告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（均須按他造人數附繕本）。

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，逕以裁定駁回。

四、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書（行政訴訟法第49條之1第1項第3款）。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3項、第4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)所示關係之釋明文書影本及委任書。	

01 中 華 民 國 112 年 10 月 26 日
02 書記官 李依穎