

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第一庭

112年度訴字第38號

114年6月5日辯論終結

原告 隆穗企業有限公司

代表人 劉木容(董事)

訴訟代理人 蔡進良 律師

蘇隆惠 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 曾秀美

蔡婉琮

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11月23日台財法字第11113938360號(案號：第11000906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、程序事項：本件原告於民國112年1月11日起訴後，被告代表人由呂敬銘先後於112年1月6日、112年2月18日及112年12月22日變更為張世棟、陳世鋒及張世棟，茲據被告代表人於112年3月8日、113年1月30日具狀聲明承受訴訟(本院卷一第367、497頁)，核無不合，應予准許。

貳、事實概要：

一、原告委由恆益報關有限公司於103年10月6日向被告申報進口越南產乾香菇1批共2項(嗣被告更正報單情形如附表一，下稱系爭貨物或系爭乾香菇)，共39,954KGM(進口報單號碼：

第AW/03/3497/1006號），申報貨品分類號列第9810.00.00.00-2號「第0712.39.20.00號之『乾香菇』」，稅率新臺幣（下同）110元/公斤或25%從高徵稅，輸入規定為F01{依規定向衛生福利部（下稱衛福部）食品藥物管理署（下稱食藥署）申請辦理輸入查驗}及MW0（大陸物品不准輸入），電腦核定按貨物查驗（C3）方式通關。被告查驗結果，認定產地為中國大陸，核定歸列貨品分類號列第0712.39.20.00-0號「乾香菇」，稅率369元/公斤，輸入規定同為F01及MW0，核屬臺灣地區與大陸地區貿易許可辦法（下稱兩岸貿易許可辦法）第7條規定不得輸入之大陸物品，且為行政院依懲治走私條例第2條第3項授權公告之「管制物品管制品項及管制方式」第2點規定之管制進口物品；另有同類貨物1批34.2KGM匿未申報，增列於報單第6項，以原告涉有虛報進口貨物名稱、數（重）量及產地，逃避管制之違章，依海關緝私條例第44條及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款規定，追徵進口稅款10,881,540元（含關稅10,360,705元及營業稅520,835元）；逃避管制部分，審酌原告曾於海關緝私條例處分確定後（財政部關務署高雄關93年第09300943號處分書，經最高行政法院98年度判字第1044號判決駁回確定），5年內再犯同條例同一規定，得加重罰鍰2分之一，依海關緝私條例第37條第3項、第36條第1項、第3項及第45條規定，裁處貨價1.5倍之罰鍰18,284,522元，並沒入貨物；惟系爭貨物於受裁處沒入前已放行，致無法裁處沒入，乃依行政罰法第23條第1項規定，裁處沒入貨物之價額12,189,681元；逃漏營業稅部分，因於裁罰處分核定前原告未同意以足額保證金抵繳應納營業稅額，參據稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表，處所漏營業稅額1.5倍之罰鍰781,252元（下稱初核處分）。原告代表人劉木容涉犯懲治走私條例第12條、第2條第1項私運管制物品進口罪，業經臺灣高雄地方檢察署（下稱雄檢）起訴，為臺灣高雄地方法院（下稱雄院）104年度訴字第629號刑事判決無罪，嗣經臺灣高等法院高雄

01 分院106年度上訴字第462號刑事判決(下合稱系爭刑事判決)
02 無罪確定。

03 二、原告不服初核處分，申請復查，未獲變更，提起訴願，經財
04 政部107年3月16日台財法字第10713906870號訴願決定(下稱
05 107年訴願決定)，撤銷原處分(復查決定)，由原處分機關
06 另為處分。經被告重行審酌，作成107年8月24日基普五字第
07 1071006528號重核復查決定(下稱第1次重核復查決定)駁
08 回。原告仍表不服，復提起訴願，經財政部108年4月25日台
09 財法字第10713940870號訴願決定(下稱108年訴願決定)，撤
10 銷第1次重核復查決定，由原處分機關另為處分。嗣被告再
11 重行審酌，作成108年12月6日基普五字第1081010123號重核
12 復查決定(下稱第2次重核復查決定)：「原處分關於關稅罰
13 鍰部分變更為……14,697,166元，併沒入貨物之價額變更為
14 9,798,111元，追徵所漏關稅部分變更為8,321,080元；營業
15 稅罰鍰部分變更為628,281元，追繳所漏營業稅部分變更為4
16 18,854元。」原告復表不服，再提起訴願，經財政部109年1
17 1月5日台財法字第10913934690號訴願決定(下稱109年訴願
18 決定)，撤銷第2次重核復查決定，由原處分機關另為重核復
19 查決定。原告以被告遲未作成重核復查決定，提起訴願，被
20 告以110年12月22日基普五字第1091029268號重核復查決定
21 (下稱第3次重核復查決定)：「原處分關於貨價罰鍰部分變
22 更為……14,697,166元，併沒入貨物之價額變更為9,798,11
23 1元，追徵所漏關稅部分變更為8,321,080元；營業稅罰鍰部
24 分變更為628,281元，追繳所漏營業稅部分變更為418,854
25 元。」原告猶表不服，再次提起訴願請求將被告第3次重核
26 復查決定不利原告部分撤銷，經財政部111年11月23日台財
27 法字第11113938360號訴願決定(下稱111年訴願決定)駁回
28 (以上詳如附表二)。原告仍不服，遂向本院提起行政訴訟。

29 參、原告主張略以：

30 一、被告據以作成之部分事實認定及法律依據有所欠缺，並未說
31 明理由，於訴訟程序不合法地追補理由，違反處分附記理由

01 義務及欠缺明確性。原告於103年10月6日報關進口乾香菇共
02 39,954公斤，其中第1項31,965公斤，第2項7,989公斤。初
03 核處分將第1項分為第3至5項，並增列第6項34.2公斤，惟未
04 說明理由。被告於訴訟程序追補理由稱查驗19箱，每箱淨重
05 短報1.8公斤，惟仍未交代34.2公斤認定為大陸產地之證據
06 及依據。被告既認定「未申報」，如何與其他項次同依原告
07 「原申報價格」計算完稅價格，並據以處貨價倍數罰鍰，亦
08 未說明。被告增列第7項，惟同屬原申報第1項之乾香菇，為
09 何僅有7,875公斤認定越南產地，其餘則認定為大陸產地。
10 此外，所有認定大陸產地之項次，仍沿用原申報越南產地
11 「原申報價格」(每公斤10美元)作為裁處依據，被告引用海
12 關緝私條例第36條第1項規定及行政罰法第23條第1項規定，
13 卻未說明該等規定之貨價或價額如何等同「原申報價格」。
14 被告未說明項次4之花菇完稅價格CIF TWD360/KG之認定根
15 據，違反行政程序法第96條第1項第2款及第43條規定，且訴
16 願終結前亦未補正，依同法第114條第1項第2款及第2項規
17 定，訴訟程序中不得補正。雖被告於訴訟程序中稱係依關稅
18 法第35條規定洽詢專業商核估，卻至今未提出證據，為法所
19 不許。

20 二、被告所憑行政院農業委員會(下稱農委會，改制後為農業部)
21 農糧署(下稱農糧署)歷次鑑定報告不足以證明乾香菇部分產
22 地為中國大陸，被告復藉出於臆測、拼湊資料推認事實，並
23 未就原告有利不利之情形一律兼顧，違反行政程序法第36
24 條、第43條規定，所認定除7,875公斤外之香菇，屬大陸產
25 地之事實，係有錯誤。

26 (一)歷次農糧署鑑定報告，無法據以認定乾香菇原產地為大陸

27 1. 被告未說明提取代表性貨樣之標準，亦未交代是否從各分項
28 各取1件貨樣，被告送農糧署鑑定之貨樣為何，存有疑義。
29 被告將農糧署103年10月27日函所稱編號1-3解釋為編號1、
30 2、3，且將鑑定意見之「編號」等同於報單之「分項」，顯
31 不足採。行政院海岸巡防署海岸巡防總局北部地區巡防局

(下稱巡防局，改制後為海洋委員會海巡署北部分署)送檢香菇樣品3包(編號A、B、C)，是否與被告103年10月27日函送農糧署3包貨樣相同，也有疑義。雄檢送檢扣押香菇樣品3包，此樣品是否與農糧署103年10月27日函、103年10月28日函所稱3包相同，也有疑義。三者鑑定結果在外觀性狀比對部分並不完全一致，而微量元素及穩定同位素檢測部分亦與外觀性狀比對結果不符。且當時尚未有越南樣本，農糧署104年7月1日鑑定報告所稱「經與本小組蒐集之中國大陸、日本、韓國、越南及臺灣的香菇樣本」，與事實不符。農糧署105年10月24日函所記載樣品，是否與103年10月27日函、103年10月28日函相同，仍有疑義。此外，該署105年10月24日函將「樣品編號1-3及4」及「樣品編號5」分列，而與該署104年7月1日函記載「樣品編號1-3」及「樣品編號5及4」有所不同。

2. 被告檢送農糧署鑑定貨樣後始增列項次6(短報部分)及自原申報項次1分出之項次7，無法說明為何僅項次1之7,875公斤認定為越南原產地，而其餘均屬中國大陸產地。被告引據農糧署歷次鑑定意見，惟當時尚未有越南樣本。嗣農委會於104年12月8日派員前往天九龍農場採集樣本、水質等資料後所進行第2次「穩定同位素及微量元素分析」，被告竟未完全採納，其認定事實違反經驗法則及論理法則。又系爭刑事判決所引證人蔡清榮證述，倘自中國購買香菇太空包到越南栽培，因菌種已存在太空包內，成長過程受栽種地緯度、溫度影響，外觀性狀可能與中國相似，天九龍農場位於越南北部高平省，距中國邊境僅數10公里，則性狀檢核結果與中國樣本相符，可能受栽種環境影響。系爭刑事判決指出海關留存樣本經性狀檢核鑑定結果欠缺一致性，不足認定乾香菇大部分係於中國收割採集。農委會於104年12月派員到越南蒐集樣本，受當地政府限制，僅能由官方安排至兩家場地取樣，導致樣本數不足，影響穩定同位素及微量元素檢測之準確性。被告辯稱第2次成分分析無從採認，惟採樣之兩家場地

之一即為天九龍農場，且經農委會農業試驗所(下稱農試所)於104年12月8日派石信德及呂昀陞研究員，會同越南商工總會、原告代表人等人，查訪天九龍農場，所取得越南本地生產之香菇樣本及水質資料，經第2次成分分析結果顯示「略接近於越南樣本」，豈非更具真實性。

(二)駐越南代表處經濟組(下稱經濟組)於103年1月8日派員會同越南商工總會及高平省農業官員到天九龍農場查核廠房、設備。當日製作工作紀錄表由與會人員簽署，記載原告代表人表示「2013-2014生產情形：260,000包菌種=520,000公斤新鮮香菇=130公噸乾香菇」，足徵103年1月8日查訪時已有26萬包菌棒，惟駐外人員張文忠雖在場，然未在此紀錄簽名，亦未另行製作查訪紀錄，供原告代表人確認。經濟組於103年1月14日函行文被告所屬五堵分關，未副知原告代表人，被告引述此函稱劉木容、武春九表示102年生產10萬5千包菌棒，顯屬誤載，且未引用「烘乾後為52噸乾香菇」，顯見斷章取義，遑論此函顯示102至103年1月8日已有26萬菌包，其中「預估乾香菇產量可達約130噸」係指查訪當日後逐漸產出。被告引用此函認定天九龍農場102年僅製作10萬5千菌棒，並據此推算鮮、乾香菇產量，認定乾香菇僅7,875公斤為越南產地，顯屬率斷。天九龍農場香菇菌種採用中國大陸慶元9015、河南9086，菌棒袋直徑20cm、長60cm，裝菌棒乾原料1.6公斤以上，濕重2.5公斤以上，每個菌棒鮮香菇生產量2公斤。浙江省慶元縣食用菌科學技術研究中心101年4月21日報告顯示，慶元9015品種代料栽培香菇轉化率達130%-140%，即每1公斤乾培養料可產鮮菇1.3-1.4公斤。農試所石信德博士赴韓國考察報告指出韓國採用大陸製香菇菌棒，直徑15cm、長55cm，濕重1.8-2.25公斤，每菌棒可產鮮香菇1.2-1.5公斤，其結果亦與天九龍農場相近。被告引據農糧署函稱大陸地區香菇菌袋中2-3公斤僅能採收約0.4-0.6公斤，顯屬武斷。天九龍農場鮮菇含水量為75-80%，此數據經場內檢測所得，乾香菇含水量為12-13%。依鮮乾比例換

01 算，鮮香菇含水量75%時比例為10:2.35，80%時比例為10:2.
02 9，平均鮮乾比例約為4:1。新竹食品工業研究所98年4月22
03 日試驗報告，顯示鮮香菇含水量72.34%，鮮乾比例約3.5:
04 1。農糧署及原告代表人委託新竹食品工業研究所鑑定101年
05 7月20日試驗報告，顯示鮮香菇含水量83.05%，鮮乾比例約
06 6.2:1。國泰醫院營養師表示4公斤鮮香菇烘乾後約剩1公斤
07 (4:1)。農試所廖英明低海拔香菇品系之育種一文，顯示鮮
08 乾比例平均為4:1。被告引用農試所資料稱「臺灣本地鮮香
09 菇乾濕比例約910:1，大陸地區約810:1」，此數據似出自農
10 委會網站，惟此資料僅示段木香菇烘乾比例為57:1，太空包
11 香菇為910:1，並未說明計算依據，且依此資料推算，鮮香
12 菇含水量70%時鮮乾比例應為3.2:1，80%時為5:1，此結果與
13 原告所述4:1相近。農糧署105年12月5日函復被告時表示：
14 「亞熱帶地區鮮乾比例應為10-8:1，溫帶為8-6:1，寒帶為5
15 -4:1」，另農試所104年5月4日函亦記載：「600公斤鮮香菇
16 以55-60°C烘乾30小時可得120公斤乾香菇」。由此可見，被
17 告引用農糧署、農試所之資料，以概括性數據「大陸地區鮮
18 乾比例8-10:1」作為認定，未考量天九龍農場高地環境、氣
19 候及烘乾設備，亦可能產出4-5:1之比例，更無法證明「大
20 陸地區鮮乾比例均為8-10:1」。

21 (三)農糧署105年12月5日函復被告：「廣西省非乾香菇主要產
22 地，主要銷售鮮香菇，其產區鄰近湖南省與雲南省交界，非
23 鄰近越南，氣候與栽培材料應與越南不同，且農糧署尚無廣
24 西香菇樣本。」，依經濟成本及地理交通因素推測，天九龍
25 農場不可能進口廣西乾香菇、鮮香菇。惟被告認定乾香菇中
26 32,113.2公斤為中國大陸產地，僅7,875公斤為越南產地，
27 未提出越南海關進口證明，此認定如同假設天九龍農場「大
28 量走私」中國乾香菇到越南，惟被告毫無證據，亦違反經驗
29 法則。另乾香菇樣品遭檢驗出含鎘，原告始終不知情，亦無
30 法核對檢驗結果是否正確。事實上此批乾香菇於海關放行前
31 已於103年11月17日取得衛福部食藥署核發之輸入食品及相

01 關產品許可通知，並查驗合格。被告質疑採購合約闕如及匯
02 款金額與貨物貨價不相當，惟天九龍農場由原告代表人投資
03 興建，投資款項已匯到越南，並聘請楊金勇管理，越南人武
04 春九僅為形式負責人，因而農委會人員於104年12月8日查訪
05 天九龍農場填寫「駐外單位查訪香菇產地檢核表」時，負責
06 人欄位載明「劉木容」，原告亦提供僱用越南人薪資證明、
07 匯款相關資料佐證。被告認為花菇不易於越南溫暖潮濕的氣
08 候下生產，惟原告報單之花菇，係以大陸慶元9015菌種接種
09 菌包栽種，僅因溫差、風量、雨量不同致外觀有所差異。

10 三、重核復查決定關於沒入貨物價額部分，項次4花菇核價(每公
11 斤360元)欠缺證據證明，違反關稅法第35條規定；項次2、
12 3、5、6、7既認定為大陸原產地，惟仍以原申報越南產地
13 「完稅價格」作為處罰鍰基礎「貨價」，於法可議；循此，
14 項次2至7適用行政罰法第23條第1項前段規定「裁處沒入其
15 物之價額」自有違誤。關稅法第35條規定之適用前提，需符
16 合未能依同法第29條、第31條、第32條、第33條及第34條規
17 定核定，惟被告未敘明，顯示花菇部分之認定事實及適用法
18 律均有錯誤。被告認定項次2至7「貨價」，除項次4自行認
19 定外，其餘依原告申報「完稅價格」而定。惟乾香菇係被告
20 依關稅法第18條第2項規定，由原告繳納保證金後准予先行
21 驗放，此屬「暫時性處分」，與行政罰法第23條第1項前段
22 規定所述構成要件不符。此外，海關緝私條例所稱「貨
23 價」，若本件非屬「私運」，是否等同關稅法所規定「申報
24 完稅價格」，被告未調查中國大陸同類乾香菇市場價格，即
25 逕行認定貨價與罰鍰金額，於法有違。

26 四、有關證人王誠德之證述。總重7,989公斤之裝箱單CNCU55062
27 36，其中分項編號1為45箱，每箱18公斤，共810公斤；分項
28 編號10為33箱，每箱11公斤，共363公斤。原申報項次1：總
29 重31,965公斤，裝箱單CMAU5185051、CMAU5809076、ECMU98
30 65790及TEMU6577926。其中ECMU9865790櫃分項編號7，原記
31 載19箱，每箱13公斤，共247公斤。證人供述伊查驗後更改

01 為每箱14.8公斤，共281.2公斤，增加34.2公斤。若依被告
02 認定，增項第3項次281.2公斤應自原申報項次1分出，而增
03 項第4項次810公斤及第5項次363公斤應自原申報項次2分
04 出，則被告追徵稅款及罰鍰之計算基礎即存有錯誤。證人供
05 稱查驗增項第3項281.2公斤，係從19箱中開2箱，均重14.8
06 公斤，並推定全數19箱皆如此，惟證人僅開拆2箱，並畫押
07 「T」，以此推認其餘17箱均達14.8公斤，缺乏法律依據。
08 本件僅抽取2箱，未說明2箱足以代表全部19箱，違反進出口
09 貨物查驗準則第13條第1項查驗規定。至報關人員在報單背
10 面簽認「承認查驗結果」，僅能證明已開2箱並測得14.8公
11 斤，並非承認所有19箱皆重14.8公斤。農糧署103年10月28
12 日函附鑑定結果稱「所送香菇樣品3包(編號A、B、C)」；10
13 4年7月1日函復稱「所送扣押香菇樣品3包」；105年10月24
14 日函復稱「所送廠商報運進口乾香菇樣品3包(貨樣編號0265
15 96)」是否為相同樣品，尚存疑慮，且鑑定結果並不一致。

16 五、依關稅法第28條第1項規定，海關應依原產地認定標準判定
17 進口貨物原產地。財政部94年2月16日台財關字第093055064
18 40號令(下稱財政部94年令)訂定香菇農產品應以其收割或採
19 集之國家或地區為其原產地，會銜經濟部於94年12月16日經
20 貿字第09402600810號公告(下稱94年公告)，是現行法令未
21 允許使用「穩定性同位素及微量元素分析」或「外觀性狀比
22 對」鑑定原產地。本件被告認定乾香菇原產地部分為中國大陸
23 之理由，無非被告函請農糧署協助進行鑑定，惟該農糧署
24 竟以非法定認定基準之「穩定性同位素及微量元素分析」、
25 「外觀性狀比對」等鑑定方法作為本件認定原產地之依據，
26 容有違誤。且鑑定結果顯示乾香菇樣本與中國大陸樣本存在
27 部分差異，未完全符合中國大陸標準，難令人信服。農糧署
28 函復中國大陸樣本已涵蓋主要產區，利用外觀性狀與成分分
29 析可有效判定產地，惟被告未考量原告使用中國大陸「慶元
30 9015」菌種於越南栽種，該地與中國邊境距離僅數10公里，
31 農作水源可能來自中國，成分特性自然與中國樣本接近。農

糧署第2次成分分析結果有利於原告，但被告僅以樣本數不足為由否定結論，況第2次分析時，臺灣已派遣取樣小組赴越南採樣。外觀性狀受菌種與栽培環境影響，且目測誤差較大，難以作為唯一認定依據。原告在越南栽種的香菇使用中國大陸「慶元9015」菌種，受氣候與溫度影響，其外觀雖與中國大陸樣本相近，但未必完全一致。另性狀鑑定採人工目測，誤差較大，且受菌種、栽培環境及加工方式影響，即使部分性狀偏向中國大陸，仍無法排除生長於緯度、溫度相似地區或經移植後栽培的可能性。因此，性狀比對結果僅能確認菌種來源，難以據此判定香菇產地為中國大陸，系爭刑事判決並基此判決原告無罪。

六、越南商工總會於103年1月8日查核紀錄顯示，天九龍公司於102年間種植26萬包菌種，產出13萬公斤之乾香菇。103年12月5日再次查訪時記載，103-104年香菇包數量增至35萬包，較前一年增加9萬包，顯示逐年增產。相較之下，被告依經濟組103年1月14日函文，誤認102年僅生產10萬5,000包，導致產量推估錯誤，若依此推算，103年產量驟增3倍，顯然不合理。被告未考量天九龍公司自103年至104年間持續生產，並已出口10萬餘公斤乾香菇，僅憑「預計」「預估」等字眼否定原告的過去生產數據。天九龍農場於103年向中國購買「母種」400包，並析分6萬包菌種，總計當年度培植菌種達41萬包，與被告推算結果不符。越南商工總會103年12月5日工作紀錄亦記載，103-104年間菌種包數量為35萬包，較前一年增加9萬包，進一步確認102年生產量應為26萬包，而非被告所稱之10萬5,000包。被告未對新鮮香菇與乾香菇進行實測，僅憑農糧署與農試所函復推估乾濕比例為8-10:1，未充分考量越南天九龍農場的地理環境、日夜溫差及烘乾設備，便否定原告主張。巡防局認定原告代表人明知兩批乾香菇產自中國大陸，仍私運進口，涉嫌違反懲治走私條例。惟偵查中，農糧署之蔡清榮具結證稱，因未建立越南香菇樣本資料庫，初步鑑定結果顯示乾香菇成分偏向中國大陸。然農

糧署鑑定小組104年12月赴越南收集當地香菇樣本與水質，建立比對資料庫，並再次送檢。農糧署105年5月25日函復，確認原告進口之乾香菇微量元素與穩定性同位素特性介於越南與中國大陸樣本間，較接近越南樣本，有農委會「雜糧蔬菜特作協助鑑定小組」菇類小組105年5月11日鑑定報告可佐，因此臺灣基隆地方檢察署(下稱基檢)以104年度偵字第2952號認原告嫌疑不足為檢察官不起訴處分確定。

七、並聲明：第3次重核復查決定不利於原告部分及111年訴願決定均撤銷。

肆、被告答辯略以：

一、關於原告質疑之取樣及鑑定

(一)原申報貨物「DRIED MUSHROOM」，計39,954公斤，其中第1項貨物31,965公斤，第2項貨物7,989公斤。被告於查驗後依貨物大小、種類及形狀，將第1項分出第3至5項，第1至3項記載「DRIED MUSHROOM」，第4項記載「DRIED MUSHROOM(花菇)」，第5項記載「DRIED MUSHROOM(扁平狀)」。被告於103年10月7日會同原告委任之報關人員，依規定提取能代表此批貨物之品質、規格及等級的貨樣，分別包裝，並編號1至3、4及5，計3包小包裝袋。為供足夠化驗鑑定之用量，依相同方式提取具代表性的貨樣，再裝入編號026594號至026596號之基隆關稅局進口貨物取樣收據的大包裝袋，以供後續產地鑑定之用。原告質疑貨樣取具，難以採信。

(二)被告於103年10月9日檢附貨樣號碼026596號，項次編號1至3、4及5，計3包，函請農糧署進行第1次外觀性狀比對，農糧署於103年10月27日回函：編號1至3、5之樣品在乾香菇性狀檢核表8項性狀中，有6項與中國大陸樣本相符；編號4樣品則有7項與日本、韓國樣本相符。被告於103年10月27日提供貨樣號碼026594號，項次編號1至3、4及5，計3包，交巡防局送農糧署進行第2次外觀性狀比對，農糧署於103年10月28日回函：編號A(1至3號)樣品在乾香菇性狀檢核表8項性狀中，全部與中國大陸樣本相符；編號B(4號)樣品全部與韓

01 國、日本樣本相符；編號C(5號)樣品全部與臺灣樣本相符。
02 原告代表人另涉違反懲治走私條例一案，經雄檢提取本件貨
03 樣，函請農糧署進行第3次外觀性狀比對、第1次成分分析，
04 並由雄院進行第2次成分分析，均由貨樣號碼026596號樣品
05 袋提取所需數量進行鑑定，農糧署於104年7月1日函復第3次
06 外觀性狀比對鑑定結果：樣品編號1至3於乾香菇性狀檢核表
07 8項性狀中全部與中國大陸樣本相符；樣品編號4及5則有7項
08 性狀與中國大陸樣本相符。綜合3次外觀性狀比對鑑定結
09 果，檢核結果雖有差異，然多數貨樣與中國大陸樣本相符。
10 本件貨物經專業鑑定小組比對各國乾香菇樣本，僅中國大陸
11 區域香菇顯示全部或高度相似，顯示本件來貨確有產植於中
12 國大陸之情形。

13 (三)雄檢將本件貨樣3包(貨樣號碼：026596號，編號1-3、4及5)
14 函請農糧署進行第1次成分分析，其理論基礎為作物中之礦
15 物元素、同位素含量可作為判別產區之線索，因各產區地
16 質、氣候、栽培方式及品種之不同，形成獨特之礦物元素或
17 同位素含量圖譜。不同地域生長之香菇，在各種天然與人為
18 因素影響下，其穩定性同位素與微量元素之檢測結果應呈現
19 各該地域之成分特性。農糧署於104年7月1日函復第1次成分
20 分析鑑定結果：樣品編號1至3之成分特性介於日本、韓國、
21 臺灣與中國大陸樣品間，較接近中國大陸樣品；樣品編號4
22 及5之成分特性介於臺灣與中國大陸樣品間，較接近中國大
23 陸樣品，與日本、韓國樣品差異較大。雄院於越南樣本落點
24 建置完成後將本件貨樣(貨樣號碼：026596號)送鑑定進行第
25 2次成分分析，並於105年10月24日獲得結果：樣品編號1至3
26 及4之成分特性介於中國大陸樣品間；樣品編號5之成分特性
27 亦介於中國大陸樣品間，惟略接近越南樣本。第2次成分分
28 析之越南樣本資料庫，由農委會受越南商工總會邀請，於10
29 4年12月派員赴越南高平省天九龍農場採樣，樣本僅含2家廠
30 商(其中一為出口商天九龍公司)、6個樣本，數據有限，農
31 委會曾建議蒐集不同業者樣本及擴大採樣範圍，惟未獲採

納。鑑定報告註記「越南樣品數量不足，僅供比對，尚難估算誤判比例」，越南樣本代表性存疑，作為穩定性同位素及微量元素鑑定之依據難謂可採。農委會於106年2月10日函告財政部關務署（下稱關務署）：「越南香菇樣品有限，不敷作為認定原產地比對樣品之需，暫停提供鑑定意見。」則第2次成分分析因樣本數不足存有重大瑕疵，難以作為本件產地認定依據。農委會於108年2月派員赴越南採集乾香菇、鮮菇、太空包(菌袋)及水樣品，以建立完整資料庫。農糧署於108年7月1日函知關務署：「自6月6日起，送請鑑定小組協助鑑定原產地之香菇樣品，得按新樣本資料庫比對分析」。被告旋即送交相同來貨之他案(報單AW/BC/03/VA94/0616及A/BC/04/U267/0623號)，函請農糧署以更新後樣本資料庫進行第3次成分分析。農糧署於同年8月6日函復：104年進口乾香菇歷時已久，儲藏環境可能影響成分，無法評估，為避免誤判，該樣品無法再行成分分析。另被告曾函詢農糧署關於中國大陸樣本資料庫之比對樣本來源及鑑定效力。農糧署於105年12月5日函復：中國大陸香菇主要產地包括河南、湖北、山東、東北、浙江及福建，廣西省則自1995年後始有袋裝香菇生產，主要供鮮銷市場，非乾香菇主要產地，且該省主要產區鄰近湖南省與雲南省交界處，與越南氣候條件及栽培材料有所不同，且未蒐集廣西樣本。106年6月16日函復農作物因品種、地理環境、氣候、施肥管理及採收後處理方式不同，導致有機成分、營養元素、微量元素及同位素組成差異。不同產區可能部分條件相似，但其他條件仍不同，故可透過成分分析與統計分析提供鑑定，其中包含穩定性同位素、微量元素及有機成分等技術，並非僅受灌溉水源影響。此外，中國大陸樣本已涵蓋主要產區，透過外觀性狀與成分分析可有效判定，並提供統計分析誤判率，作為原產地認定參考。是依據雄檢將本件代表性貨樣送農糧署進行第1次成分分析結果，被告認定本件部分貨物產地為中國大陸。

01 (四)原告代表人涉犯懲治走私條例，經系爭刑事判決無罪確定，
02 惟與海關緝私條例構成要件不同，況成分分析與外觀性狀比
03 對之樣本資料庫已涵蓋中國大陸主要產區，分析方法綜合生
04 長地域、栽培材料及天然氣候等影響因素，縱有部分條件相
05 似，其他條件仍可有效判定產地是否為中國大陸。此外，相
06 關鑑定結果欠缺一致性，顯示貨物存有混雜不同產地情形。
07 原告主張來貨為「自行培育之菌種，使用越南水源、土壤養
08 料」栽培，惟該樣本資料庫蒐集自與越南緯度不同的中國大
09 陸產區，未含鄰近越南、氣候條件近似的廣西樣本，故不應
10 呈現與中國大陸樣本相近之結果。

11 (五)本件報單第4項來貨為花菇，然花菇生長需具備乾燥、強
12 光、通風及大溫差等條件。越南地處北迴歸線以南，屬熱帶
13 季風氣候，濕度常年約84%，以其環境生產花菇較為困難。
14 農試所回復稱：越南氣候溫暖潮濕，香菇栽培上較不易產生
15 菌傘裂紋之花菇，其菌傘表面多屬平滑或多皺型。由此可
16 見，受限於氣候環境，越南當地難以生產花菇，本件來貨可
17 能非產植於越南。原告援引越南農業暨農村發展部103年12
18 月26日函略載：香菇係腐生菇類之一，其生長環境溫度為15
19 -16度，適合溫帶氣候，越南市場上香菇產品主要集中種植
20 於北部山區如高平省。惟花菇生長環境需具備乾燥條件，天
21 九龍農場則屬濕度高之地域環境，原告主張難以採信。基檢
22 於103年10月28日通知被告，來貨第5項(送檢編號C)含有重
23 金屬鎘2.3mg/kg。若來貨皆產製於越南，則該項貨物殘留重
24 金屬，而其他項次未受影響，與同一生產環境下生產之香菇
25 生物性特性應一致之原則不符。越南香菇罕聞重金屬污染，
26 而中國大陸乾香菇則常見重金屬殘留、添加二氧化硫與甲
27 醛。綜合各項鑑定結果，部分來貨原產地應為中國大陸而非
28 越南。

29 (六)進口貨物原產地認定以實際來貨為準，即使產地證明書內容
30 與來貨不符，仍應依查驗結果判斷。至天九龍農場之進口紀
31 錄及運輸情形非所問，原告稱未查得天九龍公司從中國大陸

進口香菇之紀錄，亦不足採信。本件涉虛報貨物原產地、逃避管制，曾由巡防局移送雄檢偵查起訴，相關鑑定報告均已參酌，貨物原申報產地越南(VN)更改為中國大陸(CN)。被告依查得事證認定本件存有虛報產地、逃避管制情事，並依海關緝私條例相關規定論處，核無違誤。

二、被告查核後認天九龍農場實際無產製相應產量香菇之能力

(一)經濟組103年1月14日函之說明二(二)記載：越商負責人武春九及技術顧問劉木容向本組說明：2013年(102年)該公司製作10萬5,000個菌棒(太空包)，收成210噸新鮮香菇，烘乾後為52噸；103年製作26萬個菌包，預計可產130噸香菇。原告主張「102年生產10萬5,000菌包」為誤載，惟此函文為經濟組實地訪查該農場後經專業技術人員報告並記錄，且記載明確依栽培年度說明。經濟組函文及越南商工總會於103年1月8日、12月5日訪查天九龍農場所作成之工作紀錄表均使用「預計」或「預估」詞彙，說明可能產出乾菇量，並非過往已發生事實，而係針對103-104年度可能產量之說明。原告亦稱103年1月8日工作紀錄表所載「預估」係指查察當日起至後續產出，惟貨物係「102年4月間種植、同年10月開始採收、烘乾至103年5月中旬」，非該工作紀錄表所指區間，亦與經濟組101年6月查核時間無涉。

(二)原告前陳稱天九龍農場每包香菇菌袋可採收之鮮香菇重量約為2公斤，乾濕比例4：1(鮮：乾)，每個菌棒乾香菇可生產量500公克之產量顯不合理。

1. 被告於104年函詢農糧署及農試所關於香菇栽培技術，其函復內容包括：「大陸地區香菇菌袋重量約23公斤，可採收鮮香菇約400,600克，烘乾之乾濕比約810:1(鮮：乾)。」、「市售臺灣本地鮮香菇烘乾之乾濕比約910:1；大陸地區約8~10:1」。嗣被告多次函詢農糧署關於越南當地栽種香菇產能及合理乾濕比，該署於108年8月7日函復：「若菇體屬非花菇，表示當地濕度較高，乾濕比約1:810較為合理」。110年3月10日函復：「臺灣香菇烘乾比例一般為910:1，花菇為

01 7~8:1。香菇若達4:1，表示其原始含水量僅25%，此情況多
02 數生物皆無法生存。香菇菇柄質地較結實，含水量低，去柄
03 後烘乾比一般較高。」此外，若如原告所稱使用「慶元901
04 5」為母本，依相關文獻「慶元9015生物效率在105至131%，
05 含水量約88.3%，乾濕比1:8.7」，亦明確指明香菇乾濕比為
06 8.7:1(鮮：乾)，而非4:1。

07 2. 至原告所提出其他事證均無足採：

08 (1)農試所研究員赴韓國考察，被告函詢該所回復：「研究人
09 員參訪韓國新枬營農組合法人公司所提供之訪談資料。本
10 所另於100年派員至南韓研習菇類生產，據山林組合食用
11 菌研究所朴興順所長提供資料，韓國香菇烘乾比例為段木
12 香菇4.57:1，太空包香菇89:1。」原告所指數據係業者單
13 方面提供，未經實地檢測，其真實性存疑，當以研究單位
14 提供之資料較具參考價值。

15 (2)財團法人食品工業發展研究所於98年4月22日及101年7月2
16 4日所作委託試驗報告：前者試驗香菇由原告自行選取送
17 驗，無法確認種類型態，亦非本件貨物，試驗項目僅測新
18 鮮香菇水分含量，乾香菇總量則依公式推算，未經實際檢
19 測，此公式正確性存疑；後者試驗報告僅顯示鮮香菇水分
20 含量，亦未經實驗檢測，僅透過公式換算，有疑慮，均不
21 足採。

22 (3)國泰醫院營養師報導，於被告電詢後確認其資訊來源為食
23 藥署食品藥物消費者知識服務網，依食品營養成分資料庫
24 查詢乾鮮香菇水分平均值為論斷依據，此資料庫顯示乾濕
25 比約10:1，並非原告所述之4:1。

26 (4)中華農業研究〈低海拔香菇品系之育種〉論文提及平均乾
27 燥率4:1(鮮：乾)，惟此係指段木香菇，非太空包香菇。
28 太空包香菇以木屑混合麥麩、棉子殼、玉米芯、玉米稈等
29 作為培養基質，易於人工控制；相較之下段木香菇需將菌
30 絲植入原木孔洞，利用木頭養分自然生長，組織較結實，
31 含水量較低，乾濕比例與太空包香菇不同。

01 3. 依農試所及農糧署函復資料，顯示中國大陸單一香菇菌袋可
02 採收鮮香菇約0.4至0.6公斤，乾濕比8至10:1。即便以0.6公
03 斤、乾濕比8:1換算，每個太空包僅可生產0.075公斤之乾香
04 菇，與原告所稱之0.5公斤相差甚遠。另參考106年2月其他
05 廠商報運自越南之乾香菇1批，計3,817公斤，經我國駐外單
06 位於同年3月實地訪查當地出口商，查得該出口商培養香菇
07 太空包共45萬個，每個太空包僅可採收0.017公斤之乾香
08 菇，顯見原告主張之產量，難以採信。

09 (三)原告稱8小時可生產1千餘公斤乾香菇，惟農糧署110年3月10
10 日函復指出，臺灣香菇烘乾時間一般為16至24小時，香菇文
11 獻亦顯示烘乾期程須16小時以上，故8小時內無法烘製良好
12 品質之香菇。原告曾表示天九龍農場為小農方式生產香菇，
13 非高科技有規模之企業，顯示其主張難以採信。

14 (四)原告代表人稱天九龍公司為其創設，楊金勇為僱用之大陸籍
15 管理人，武春九則為名義負責人，應對採購金流熟悉，惟未
16 能提供發票所載採購合約(CONTRACT NO: 01-3X/TCL-LSE)，
17 而其他進口相同貨物之商家均能提出加工合同與銷售合約。
18 報單申報貨價USD399,540，經調閱外匯支出明細，原告僅於
19 103年10月13日、104年2月13日分別匯款USD36,000及USD25,
20 000予武春九，合計USD61,000，與貨價差距甚大。即使後續
21 提出其他匯款單據，距交易日期已久，且加計匯予楊金勇金
22 額(USD61,000+USD140,000)，仍與貨價USD399,540相去甚
23 遠。原告於進口報單第26欄原申報無特殊交易關係，嗣後卻
24 改口稱天九龍公司為其創設，仍未能提供採購合約及完整匯
25 款明細，前後說詞反覆，難以採信。

26 (五)原告未提出生產日誌、採收紀錄、廠內烘乾設備、型號及電
27 力控制運作資料，亦未提供採購合約及匯款金流，再比對天
28 九龍農場菌包數量及生產模式，產量顯非如原告所言，難以
29 認定其向越南採購全部貨物。被告綜合各項事證，認定部分
30 來貨產地為越南，其餘皆為中國大陸，並非僅憑單一事證判
31 斷，原告質疑被告斷章取義，均無據可採。

01 三、本件僅部分來貨之產地為越南，其餘皆為中國大陸

02 (一)本件貨物於103年10月6日報運進口，原申報「DRIED

03 MUSHROOM」計39,954公斤(第1項31,965公斤，第2項7,989公
04 斤)。驗貨人員依來貨大小、種類及形狀，自第1項分項至第
05 5項，其中第1至3項均記載「DRIED MUSHROOM」，第4項記載
06 「DRIED MUSHROOM(花菇)」計810公斤，第5項記載「DRIED
07 MUSHROOM(扁平狀)」計363公斤，並取樣送驗。裝箱單載貨
08 櫃號ECMU9865790，其中19箱原載單箱重量為13公斤，合計2
09 47公斤，應更正為14.8公斤，合計281.2公斤。進口報單背
10 面驗貨簽註事項載明「開箱51件經核對與裝箱單所報不完全
11 相符」，報關業者現場陪驗人員亦於報單背面簽署「承認查
12 驗結果」，爰將裝箱單原載淨重247公斤記載於第3項「
13 DRIED MUSHROOM」，更正後重量差額34.2公斤記載於第6項
14 「DRIED MUSHROOM」計34.2公斤。又據原告稱係「102年4月
15 種植，10月開始採收至103年5月中旬」，天九龍農場於102
16 年共製作10萬5,000個菌棒(太空包)，依農試所及農糧署之
17 資料，10萬5,000個太空包，每個菌袋可採收鮮香菇最大0.6
18 公斤，烘乾後乾濕比8:1，計算合理生產量應為7,875公斤，
19 爰核認7,875公斤之香菇產地為越南，其餘為中國，並將產
20 地越南之貨物記載於第1項「DRIED MUSHROOM」計7,875公
21 斤；產地為中國之部分記載於第7項「DRIED MUSHROOM」計2
22 2,670公斤，故報單記載：第1項「DRIED MUSHROOM」計7,87
23 5公斤，產地越南；第2項「DRIED MUSHROOM」計7,989公
24 斤，第3項「DRIED MUSHROOM」計247公斤，第4項「DRIED
25 MUSHROOM(花菇)」計810公斤，第5項「DRIED MUSHROOM(扁
26 平狀)」計363公斤，第6項「DRIED MUSHROOM」計34.2公
27 斤，第7項「DRIED MUSHROOM」計22,670公斤。

28 (二)為查明本件貨物之交易價格，被告曾函查相關匯款資料，惟
29 未發現符合本件之匯款紀錄。原告代表人陳稱香菇由其投資
30 種植與出口，未付款予出口商，故與出口商無交易事實，無
31 法依關稅法第29條第1項核定完稅價格，另查無本件貨物出

口時或前後30日內有同樣或類似貨物銷售至我國，故無關稅法第31條及第32條適用基礎，原告亦未提供國內銷售發票或生產成本資料供核，故無第33條及第34條適用。被告依關稅法第35條規定，循序以合理方法核定完稅價格。根據102年各國香菇價格資料，中國大陸售價介於TWD300至500/KGM，花菇為最高級香菇類別，依關稅法第35條規定，洽詢專業商後判定：原申報貨物(產地VN)第1項至第3項及第5項價格合理，第4項「花菇」合理行情介於CIF TWD360至390元/KG，實到貨物(產地CN)價格亦與原告原申報價格相近，核估完稅價格按CIF TWD360元/KG計算，其餘項次按原申報FOB USD10元/KG核估完稅價格。被告依關稅法第35條規定，綜合查得資料及專業商所提供價格，合理核定各項次完稅價格。

(三)第1項貨物產地變更為越南(VN)，更正數量為7,875公斤，並接受原申報稅則號別第9810.00.00號，稅率按110元/公斤或25%從高徵稅。第2項至第6項及增項第7項貨物產地為中國(CN)，數量合計32,113.2公斤，維持原核定稅則號別第0712.39.20號，稅率369元/公斤。本件經核定追徵關稅變更為8,321,080元。本件涉及虛報貨物名稱、數量、產地及逃避管制，且5年內再犯海關緝私條例同一規定(高雄關93年第09300943號處分書，99年3月11日確定)。依海關緝私條例第37條第3項、轉據第36條第1項及第3項、第45條規定，並依「緝私案件裁罰金額或倍數參考表」所訂違章情節，裁處貨價1.5倍罰鍰計14,697,166元，併沒入貨物，惟此貨物於裁處沒入前已放行，無法執行沒入，依行政罰法第23條第1項，裁處沒入貨物價額9,798,111元。

四、原告從事香菇買賣及國際貿易，具進口通關事務之實務經驗，對進口法令及海關程序具高度認識，並熟知誠實申報義務及相關裁罰規定，對進口中國大陸物品之管制規範亦十分清楚。本應據實申報貨物名稱、數(重)量及產地，惟未予據實申報，顯見違章情事為其所明知，且有意促成，難謂非故意行為，主觀上具歸責性。本件不能免罰。原重核復查決定

01 已明確記載貨物名稱、產地、數量、完稅價格、分項情形、
02 查核結果、計稅及罰鍰數額等事實，並附理由及法令依據，
03 使原告得以判斷本件認事用法是否有違誤。縱本院認被告屬
04 追補理由，核認原告虛報進口貨物名稱、數量及產地以逃避
05 管制，並未改變處分同一性，亦未影響原告防禦權，難謂違
06 反行政處分附記理由義務或存有明確性瑕疵。經驗貨人員確
07 認，第3項由原申報第1項分出，第4及第5項則由原申報第2
08 項分出，原記載「第3至5項由原申報第1項分出」有誤，故
09 更正第2項「DRIED MUSHROOM」為6,816公斤，第7項「DRIED
10 MUSHROOM」為23,843公斤。本次更正不影響總重量，追徵稅
11 款及罰鍰總額亦未變更。本件貨物包裝箱為原裝箱，外包裝
12 無開啟痕跡，大小、包裝及型式皆相同，貨物名稱與重量一
13 致，屬劃一包裝貨物。查驗人員開驗2箱，稱重均為14.8公
14 斤，據此推斷其餘17箱重量皆相同，符合進出口貨物查驗準
15 則第2條及第13條規定。驗貨人員(即證人王誠德)表示查驗
16 時同仁亦協助其他箱貨物稱重，測得相同重量，因未續查包
17 裝內容，故未於裝箱單記載。原告代表人當時在場，知悉重
18 量不符，並稱因受潮所致，惟查驗無法確認受潮導致重量增
19 加之原因。原告代表人後續接受重量更正為34.2公斤，翌日
20 由其委任之報關業者陪驗人員簽認結果。

21 五、並聲明：原告之訴駁回。

22 伍、本院之判斷

23 一、本件應適用之法規及法理

24 (一)本件涉及海關緝私條例第5條規定：「依本條例所處罰鍰以
25 貨價為準者，進口貨物按完稅價格計算，出口貨物按離岸價
26 格計算。」第37條第1項及第3項規定：「(第1項)報運貨物
27 進口而有下列情事之一者，得視情節輕重，處所漏進口稅額
28 5倍以下之罰鍰，或沒入或併沒入其貨物：一、虛報所運貨
29 物之名稱、數量或重量。……四、其他違法行為。……(第3
30 項)有前2項情事之一而涉及逃避管制者，依前條第1項及第3
31 項規定處罰。……」第36條第1項及第3項規定：「(第1項)

01 私運貨物進口、出口或經營私運貨物者，處貨價3倍以下之
02 罰鍰。……（第3項）前2項私運貨物沒入之。」第44條規
03 定：「有違反本條例情事者，除依本條例有關規定處罰外，
04 仍應追徵其所漏或沖退之稅款。但自其情事發生已滿5年
05 者，不得再為追徵或處罰。」第45條規定：「追徵或處罰之
06 處分確定後，5年內再犯本條例同一規定之行為者，其罰鍰
07 得加重2分之1……」行政罰法第23條第1項規定：「得沒入
08 之物，受處罰者或前條物之所有人於受裁處沒入前，予以處
09 分、使用或以他法致不能裁處沒入者，得裁處沒入其物之價
10 額；其致物之價值減損者，得裁處沒入其物及減損之差
11 額。」營業稅法第51條第1項第7款規定：「納稅義務人，有
12 下列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處5倍以下罰
13 鍰，並得停止其營業：……七、其他有漏稅事實。」

14 （二）關於原產地之虛報，係屬海關緝私條例第37條第1項第4款所
15 謂其他違法行為，經司法院釋字第521號解釋闡示：為確保
16 進口人對於進口貨物之相關事項為誠實申報，以貫徹有關法
17 令之執行，海關緝私條例第37條第1項除於前3款處罰虛報所
18 運貨物之名稱、數量及其他有關事項外，並於第4款以概括
19 方式規定「其他違法行為」亦在處罰之列，此一概括規定，
20 係指報運貨物進口違反法律規定而有類似同條項前3款虛報
21 之情事而言。其中關於虛報進口貨物原產地之處罰，攸關海
22 關緝私、貿易管制有關規定之執行，觀諸海關緝私條例第1
23 條、第3條、第4條、貿易法第5條、第11條及臺灣地區與大
24 陸地區人民關係條例第35條之規定自明，要屬執行海關緝私
25 及貿易管制法規所必須，符合海關緝私條例之立法意旨，在
26 上述範圍內，與憲法第23條並無牴觸在案。

27 （三）關於原產地之認定，關稅法第28條規定：「（第1項）海關
28 對進口貨物原產地之認定，應依原產地認定標準辦理，必要
29 時，得請納稅義務人提供產地證明文件。在認定過程中如有
30 爭議，納稅義務人得請求貨物主管機關或專業機構協助認
31 定，其所需費用統由納稅義務人負擔。（第2項）前項原產

01 地之認定標準，由財政部會同經濟部定之。」經授權訂定之
02 進口貨物原產地認定標準(下稱原產地認定標準)，第4條規
03 定：「(第1項)進口貨物原產地由進口地關稅局認定之。
04 原產地認定有疑義時，進口地關稅局得通知納稅義務人限期
05 提供產地證明文件或樣品。(第2項)前項所稱產地證明文
06 件，包括交易文件、產製該貨物之原物料或加工資料或其他
07 相關資料。(第3項)納稅義務人未依第一項期限提供產地
08 證明文件或樣品，或所提供證明文件或樣品不足認定原產
09 地，進口地關稅局得請求其他機關協助認定。其他機關未能
10 自進口地關稅局請求協助日起20日內提出明確書面意見時，
11 進口地關稅局應就現有查得資料認定貨物原產地。(第4
12 項)前項其他機關包括行政院農業委員會、經濟部及其他相
13 關機關。」是進口貨物產地之認定，應以實到貨物查驗取得
14 之現場證據力為主，書件審核及國外根查為輔，至產地證明
15 書亦僅係證據之一，若其所證明之內容與實際認定結果不
16 符，衡諸經驗法則，當以現實認定之證據力為強(最高行政
17 法院104年度判字第750號判決意旨參照)。

18 (四)系爭貨物之管制涉及兩岸貿易許可辦法第7條第1項第1款規
19 定：「大陸地區物品，除下列各款規定外，不得輸入臺灣地
20 區：一、主管機關公告准許輸入項目及其條件之物品。
21 ……」行政院依懲治走私條例第2條第3項規定公告之「管制
22 物品管制品項及管制方式」第2點所規定：「一、……二、
23 管制進口物品：一次私運原產地為大陸地區而未經主管機關
24 公告准許輸入之海關進口稅則第1章至第8章所列之物品、稻
25 米、稻米粉、花生、茶葉或種子(球)，其完稅價格總額超
26 過新臺幣10萬元者(外幣按緝獲時之財政部關稅總局公告賣
27 出匯率折算)或重量超過1千公斤者。」財政部與經濟部會
28 銜94年公告：「……自即日起下列各項貨物，以其收割或採
29 集之國家或地區為其原產地：(一)……(二)香菇(不論生
30 鮮、冷藏、冷凍、乾、切絲、調製)。……」是臺灣地區人
31 民，進口非屬兩岸貿易許可辦法規定公告准許輸入之大陸地

區物品者，構成進口不得輸入之物品，而涉及逃避管制之違法行為，此觀財政部112年11月10日台財關字第1121027391號令(原財政部101年11月8日台財關字第10100653890號令業經廢止)：「海關緝私條例第3條、第37條……所稱『管制』……係指進口或出口下列依規定不得進口或出口或管制輸出入之物品：……(二)行政院依懲治走私條例第2條規定公告之『管制物品管制品項及管制方式』。(三)臺灣地區與大陸地區貿易許可辦法規定不得輸入之大陸物品。……」益明。故進口原產地即收割採集地為大陸地區之乾香菇(屬管制進口之大陸地區貨物)，並以非大陸地區貨物為產地報運進口者，即涉及逃避管制之違法行為而構成海關緝私條例第37條第1項第4款，應依海關緝私條例第37條第3項轉據同條例第36條第1項、第3項規定論處。

(五)至行政罰法第23條第1項規定乃係基於公平原則之考量，明定得沒入之物如因故無法或不能裁處沒入時，得改以沒入貨物之價額，以達到與沒入貨物處分之相同效果，藉以避免應受裁處沒入者因該物變動情形而遭受不公平之對待。是以該條所定「裁處沒入其物之價額」，乃係替代「沒入處分」，並非違反行政法上義務所受之罰鍰處分。原告主張其依關稅法第18條第2項規定准先放行，情形與行政罰法第23條第1項規定不符云云，惟該條規定係因海關無法即時核定其應納關稅者，而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，嗣於貨物放行之翌日起6個月內核定其應納稅額，係採事後由海關審查，以免報關案件造成積壓情事，以利便民所故(參照立法理由)，自應有行政罰法第23條第1項規定之適用，原告主張，應屬誤解。

(六)從而，貨物進口人對於進口貨物(報單)負有誠實申報之義務，應注意報單上各事項之申報是否正確，而海關緝私條例第37條所稱「虛報」係指原申報與實際進口貨物現狀為認定憑據，當原申報與實際來貨不符時，即有違反誠實申報之作

01 為義務，構成虛報，乃不論故意或過失行為均予處罰，此參
02 照72年12月28日修正海關緝私條例第3條關於私運貨物進出
03 口定義之立法說明所示：「……本條例所定，均為行政罰，
04 對於其處罰要件，祇須以有違法行為為準，爰將現行條文第3
05 條私運貨物進口、出口之定義中所定『意圖』一詞予以刪
06 除，以符行政罰之本質。」意旨即明。該條例第37條第1
07 項、第3項關於虛報所運貨物涉及逃避管制者，應論以同條
08 例第36條第1項、第3項之處罰，本不以故意犯為限，過失犯
09 之者，亦同(最高行政法院105年度判字第647號判決意旨參
10 照)。

11 (七)關於進口貨物之查驗，關稅法第23條第1項規定：「海關對
12 於進口、出口及轉口貨物，得依職權或申請，施以查驗或免
13 驗；必要時並得提取貨樣，其提取以在鑑定技術上所需之數
14 量為限。」依關稅法第23條第2項訂定之行為時(103年4月2
15 3日修正)進出口貨物查驗準則第34條規定：「為鑑定貨物
16 之名稱、種類、品質、等級及原產地等，供稅則分類、估價
17 或核退稅費之參考，得提取貨樣。但以在鑑定技術上所需之
18 數量為限。不能重複化驗鑑定之貨物，應提取足夠供3次化
19 驗鑑定之用量。」行為時進出口貨物查驗注意事項第27條第
20 1項規定：「驗貨關員查驗貨物，查驗結果與原申報不符
21 時，應在報單背頁空白處，由報關人或貨主簽認『承認查驗
22 結果』……」第28條規定：「(第1項)驗貨關員應確實將與
23 查驗結果不符之報單各項申報內容，予以改正，並於電腦檔
24 更新資料。(第2項)改正事項，不得使用橡皮擦抹，應用不
25 褪色墨水筆將原申報不符各項圈除，務使原申報之文字或數
26 字仍能明顯認出，另在圈除之上方加以改正，並予簽署。」
27 第29條規定：「(第1項)驗貨關員應依據實到貨物及派驗報
28 單主管人員或電腦核定之查驗重點核對進出口報單上各項申
29 報，核對確實無訛者，於報單最末一行處簽章。(第2項)經
30 查驗對原申報之貨名、品質、規格、成分、產地等項之正確
31 性無法確定或有疑義時，應加簽註，送請派驗報單主管人員

01 審核，必要時再派員重驗或送請化驗鑑定。」第30條規定：
02 「進出口報單查驗辦理紀錄欄內，除由主管人員核定指示者
03 外，應由經辦驗貨關員於驗貨後依下列規定填報：（一）
04 『應取樣』或『應繳說明書』兩項，如經照辦，可填報已檢
05 送。其因特殊原因，不能檢送者，如樣品過於笨重或過於精
06 細易損或有危險性或報關人不能依限繳送說明書等，應簽註
07 原因。（二）『標記印刷情形』一項，應填報標記方法。
08 （三）『裝箱情形』一項，應填報貨物包裝是否完整良好，
09 有無破損、頂換、私開及其他可疑之痕跡。……（五）應在
10 報單或裝箱單上註明，已開驗、過磅、通扞之箱號。」第33
11 條第1項規定：「……驗貨關員取樣後，應當場會同查驗之
12 貨主或其報關人或倉庫管理人，於有關報單背面簽認本件樣
13 品係經會同海關人員自本報單所報貨物中抽取無訛之事
14 實。」

15 二、系爭貨物之查驗並無違法

- 16 1. 查原告於103年10月6日向被告申報進口越南產乾香菇1批共2
17 項，原申報項次1貨物「DRIED MUSHROOM」31,965公斤(A
18 1)，其中包含貨櫃號碼ECMU9865790次序7之247公斤貨物(a
19 1)，項次2貨物「DRIED MUSHROOM」7,989公斤(A2)，原告合
20 計申報39,954公斤(=A1+A2)(進口報單號碼：第AW/03/349
21 7/1006號，下稱原申報報單，本院卷1第49至51頁、原處分
22 可閱卷1第545頁)；經被告查驗人員於103年10月9日依來貨
23 大小、種類及形狀等實際狀態更正報單，將原告原申報報單
24 之項次1(A1)分出項次3至5，因此，項次1「DRIED
25 MUSHROOM」30,545公斤(B1)、項次2「DRIED MUSHROOM」仍
26 為7,989公斤(B2=A2)、項次3「DRIED MUSHROOM」281.2公
27 斤(B3=a1原告原申報247公斤+被告認定短漏報34.2公
28 斤)、項次4「DRIED MUSHROOM(花菇)」810公斤(B4)、項次5
29 「DRIED MUSHROOM(扁平狀)」363公斤(B5)，合計為39,988.
30 2公斤(=B1+B2+B3+B4+B5)(下稱103年10月9日更正後報
31 單，本院卷1第49至51頁)，相較原告原申報重量多出34.2公

斤(=39,988.2—39,954)，係被告查驗後認定原告有短漏報貨物重量，被告將漏報項目單獨列示於項次3(B3)281.2公斤(=原告原申報247公斤+被告認定漏報34.2公斤)，此有被告驗貨員王誠德於本院準備程序證述在卷，且有原告委託之報關業者在場(詳下述)，並經原告代表人自承其於查驗時在場，有裝箱單(PACKING LIST)及更正報單在卷可佐(原處分可閱卷1第545頁、本院卷2第256-260、262-263頁、原處分不可閱卷2第1-3頁報單業經投影於法庭提示)，堪認原告自始即知被告認其有短漏報情形，無礙其攻擊防禦。原告主張被告追補理由不合法云云，尚無可採。

2. 被告查驗後雖於103年10月9日更正後報單上記載「第3、4、5項(B3-B5)由第1項(A1)分出」，即【(A1=B1+B3+B4+B5)、(A2=B2)】，惟經本院比對原申報報單與裝箱單後，認定正確應為「第3項(B3)由原申報第1項(A1)分出」、「第4、5項(B4-B5)由原申報第2項(A2)分出」，經證人王誠德證述無訛(本院卷2第258頁)，兩造就此部分也認如此(本院卷2第295至296頁、第304至305頁)。是以，被告重新更正進口報單(下稱114年5月26日更正後報單，參原處分可閱卷9第1至2頁)：項次1「DRIED MUSHROOM」7,875公斤(C1)、項次2「DRIED MUSHROOM」6,816公斤(C2)、項次3「DRIED MUSHROOM」247公斤(C3)、項次4「DRIED MUSHROOM(花菇)」810公斤(C4)、項次5「DRIED MUSHROOM(扁平狀)」363公斤(C5)、項次6「DRIED MUSHROOM」34.2公斤(C6)、項次7「DRIED MUSHROOM」23,843公斤(C7)，合計為39,988.2公斤，與103年10月9日更正後報單之重量相同，即【B1+B2+B3+B4+B5=C1+C2+C3+C4+C5+C6+C7】。其中原申報項次2(A2=B2)因分出項次4(B4)及項次5(B5)，114年5月26日更正後報單項次2(C2)重量變更為6,816公斤，即【C2=B2—B4—B5】；而114年5月26日更正後報單項次4及項次5重量維持不變，即【C4=B4】、【C5=B5】，被告另將原告短漏報之貨物重量34.2公斤改為單獨列示於項次6(C6)，項次3(C3)則

01 僅列式原申報之重量247公斤(a1)，即【 $C3 = a1 = B3 - C$
02 6】；至於項次1(B1)部分，因被告誤將第4、5項(B4、B5)由
03 第1項(A1)分出致103年10月9日更正後報單之項次1(B1)30,5
04 45公斤少計項次4之810公斤(B4)及項次5之363公斤(B5)，應
05 予加回，故項次1(B1)之正確重量應為31,718公斤(=30,545
06 +810+363)，被告認定其中7,875公斤之乾香菇其產地為越
07 南(本院並非如此認定，詳如下述)，將其單獨列示為項次1
08 (C1)，剩餘23,843公斤則增列為項次7(C7)。

- 09 3. 以上報單申報及更正情形詳如附表一，系爭貨物查驗與報單
10 更正，核與前揭進出口貨物查驗注意事項第27條至第30條之
11 規定，並無不合，且更正後僅係項次變更，並無影響總重量
12 及被告就越南產地之認定，難謂對原告有何不利，應堪認
13 定。原告雖主張被告增列第3項281.2公斤(註：指B3)，既認
14 定有申報重量不實即應全部查驗19箱，被告僅查驗其中2箱
15 就推斷整批貨物有短漏報，又未說明何以19箱其中2箱即該
16 當秤驗足夠件數，違反進出口貨物查驗注意事項之規定，且
17 多出的34.2公斤(註：指a1)，係因箱子吸到雨水的緣故云云
18 (本院卷2第262、296-297頁)。惟依行為時進出口貨物查驗
19 準則第2條規定：「進出口貨物之查驗以抽驗為原則。其抽
20 驗件數得視貨物之性質、種類、包裝、件數之多寡等情形酌
21 定之。但必要時得全部查驗。」及第13條第1項規定：「進
22 出口貨物在人工查驗過程中，經發現有虛報貨物之名稱、數
23 量、品質、規格或其他違法情事時，以全部查驗為原則。但
24 在繼續查驗中，已查驗部分足以推斷整批貨物之真實內容
25 者，得免予繼續查驗。」查本件被告已就系爭貨物全部5只
26 貨櫃進行查驗，每櫃至少開10箱，合計共開了51箱進行查驗
27 等情，有裝箱單載有「check 51 boxes」之文字，報單也載
28 有開箱51件，經核與裝箱單不完全相符(即重量不符)等字，
29 並經查驗人員王誠德於本院準備程序之證述在卷(原處分可
30 閱卷1第545頁及本院卷2第257頁、原處分不可閱卷2第2頁報
31 單業經投影於法庭提示)。關於原告所爭執其中1只貨櫃(號

碼ECMU9865790)之次序7，原告原申報19箱，每箱重量13公斤，合計淨重247公斤，被告查驗人員僅開箱查驗其中2箱遂將每箱重量更正為14.8公斤，合計淨重更正為281.2公斤，係因來貨之包裝箱未有破損，從箱子取出秤重，並未含紙箱重量，已查驗之每箱規格、包裝、名稱、品質及重量均相同，可推論整個19箱為一致，亦經證人王誠德證述稽詳(本院卷2第257-258、261-264頁)，且有原告代表人在場及委任之報關業者全程會同查驗並簽名承認查驗結果(本院卷2第262-263頁、原處分不可閱卷2第2頁報單業經投影於法庭提示)。則被告僅查驗其中2箱後即足以推斷整批貨物之真實內容，而免予繼續查驗剩餘之17箱貨物，並無違法，亦無違反原告主張之進出口貨物查驗注意事項第9條「如秤驗結果與申報重量不符，應增加秤驗件數」、「抽件秤驗，應從整批貨物之堆置處之各方任意抽取若干件過磅，不得專就一方抽取」、「劃一包裝之貨物，可秤驗足夠件數，據以計算全部貨物之重量」等規定。是原告上開主張，顯係未諳海關查驗規範與執行，且與事實不符，應無可採。

三、系爭貨物之取樣亦無違法

1. 系爭貨物共取有3大包貨樣(貨樣編號為：026594、026595及026596)，每一大包貨樣分別包含項次1至3、6及7(C1-C3、C6及C7)(樣品1)、項次4(C4)(樣品2)及項次5(C5)(樣品3)等3小包貨樣，取樣過程說明如下：

(1)被告103年10月9日更正後報單載有「取樣日期：103.10.7」、「收據號碼026594、026595、026596」、「026594、026595、026596，7/10/03，恆益胡興華」、「承認查驗結果恆益胡興華10/8」等文字(原處分不可閱卷2第1-2頁報單業經投影於法庭提示)，經被告查驗人員王誠德於本院於準備程序時證述：恆益胡興華為原告聘請的報關業者，也是現場陪驗人員，103年10月7日是查驗日期，報關業者會同我們查驗貨物及取樣；伊作3份樣單(註：即貨樣編號026594、026595及026596)，取了3份(大包)可以重複

01 檢查的貨樣，每1份(大包)貨樣中都有當初(進口報單)第1
02 至5項次(註：即B1-B5)的貨物內容，每個項次都要取出供
03 化驗的貨物，並從不同箱子取出；第1項次原申報31,965
04 公斤(註：即A1)，因分項出來後改成30,545公斤(註：即B
05 1)，第2項次原申報7,989公斤(註：即A2)，未更改重量
06 (註：即B2=A2)，第3項次原未申報，改列281.2公斤
07 (註：即B3)，可能是比較小顆的乾香菇，第4項花菇810公
08 斤(註：即B4)，第5項壓縮香菇363公斤(註：即B5)，每個
09 項次都是母體，都有取樣；3大包貼有編號026594、02659
10 5、026596之封條，每一大包都有1至5項次各5小包的取樣
11 內容，整個取樣過程恆益胡興華他都有在場，因重量有稍
12 微修改，所以恆益胡興華隔天來簽署承認查驗結果等語
13 (本院卷2第259至260頁)。被告取樣之程序核與進出口貨
14 物查驗注意事項第33條第1項規定無違。

15 (2)證人王誠德於刑案審判時具結證述：那時候是指派我去查
16 驗，記得好像是5個貨櫃，每個貨櫃都有開，依照股長所
17 批示的箱數逐箱去開箱及秤重，因為被告(註：即原告負
18 責人)的貨物是報兩項，但發現有些品質會不太一樣，所
19 以另外增項第3項(註：即B3)、第4項(註：即B4)及第5項
20 (註：即B5)，第3項(註：即B3)應該是比較小朵的香菇，
21 第4項(註：即B4)是比較白，第5項(註：即B5)是壓扁的香
22 菇，因為重量不符有更改總重量，第2項(註：即B2)沒有
23 變動，以上第3、4、5項(註：即B3至B5)都是由第1項
24 (註：即A1)分出來的，我們查驗完、取完樣以後，海巡署
25 (即巡防局)有到現場再把我們取的樣取一部分再送檢驗等
26 語(雄院卷2第218頁背面至219頁背面)；仍於本院準備程
27 序中證稱：原申報2項(註：即A1、A2)，後來分成3、4、5
28 項，將1、2、3、4、5項(註：即B1至B5)取樣內容全部送
29 給農糧署，我印象中編號1至3都是乾香菇(註：即B1至B
30 3)，4是花菇(註：即B4)，5是壓縮菇(註：即B5)，1至3
31 (註：即B1至B3)好像3小袋有做一個中包，4、5(註：即B

01 4、B5)很明顯是不同的東西，1至3(註：即B1至B3)我記得
02 是大小顆等語(本院卷2第261頁)。

03 (3)核與原告代表人於本院同日準備程序時證稱：有關驗貨，
04 通關整個貨櫃拆開，由他們叫工人搬出來取樣，取樣回去
05 他們才分成3包1、2、3項(註：即B1至B3)是香菇比較厚一
06 點，他會一樣一樣分出來，例如他認為是花菇，給我分出
07 來800多公斤(註：即B4)，所以才有5項，1、2、3(註：即
08 B1至B3)是一包香菇而已，他所有香菇大中小(顆)都放在
09 一起等語相符(本院卷2第262頁)。參以被告與巡防局於10
10 3年10月14日之移交清冊確實載有「本隊於103年10月14日
11 針對AW/03/3497/1006所留存之貨樣實施採樣。項次1至3
12 毛重204.65g、項次4毛重136.40g、項次5毛重102.15g，
13 貨樣編號026594」等文字(基檢104年度偵字第46號卷1第2
14 1-22頁)。足認證人王誠德之證詞，應堪採信。

15 2. 準此可知，被告係依關稅法第23條第1項規定，會同原告代
16 表人及委任之報關人員提取貨樣，被告所屬查驗人員先將外
17 觀明顯不同的貨物由原申報分出，即新增項次4(即B4)花菇
18 及項次5(即B5)壓縮香菇，項次1至3(即B1至B3)則為外觀相
19 同而大小不同之乾香菇。被告復依進出口貨物查驗準則第34
20 條規定提取足夠供3次化驗鑑定之用量，以3大包裝袋並分別
21 編號為「026594」、「026595」及「026596」，前開3大包
22 貨樣均內含3小包貨樣，以三種外觀(較厚香菇、花菇及壓縮
23 香菇)作為分類標準，報單項次1至5(即B1至B5)均為母體進
24 行抽樣，依報單項次1至3(即B1至B3，外觀相同均較厚僅大
25 小不同)、項次4(即B4，外觀為花菇)及項次5(即B5，外觀為
26 壓縮香菇)之抽樣結果分裝成3小包，均無不合。是以，附表
27 一所示「樣品1」代表抽樣母體為報單項次1至3(即B1至B
28 3)、「樣品2」代表抽樣母體為報單項次4(即B4)、「樣品
29 3」代表抽樣母體為報單項次5(即B5)，分裝成3小包貨樣，
30 分別放入前開3大包貨樣中。亦即，每個貨樣編號(026594、
31 026595及026596)分別包含原項次1至3(較厚香菇)、項次4

(花菇)及5(壓縮香菇)之3小包貨樣，且取樣後被告曾將貨樣編號026594所有之3小包貨樣交給巡防局送驗。

3. 被告嗣雖將103年10月9日更正後報單之項次1(即B1)及項次3(即B3)再行拆出項次6(即C6)及項次7(即C7)，僅係被告為行政作業需求而就項次再行分類，並無改變樣品1已針對「103年10月9日更正後報單之項次1至3(即B1至B3，較厚香菇)」為母體進行抽樣之事實，而與母體「103年10月9日更正後報單之項次1至3(即B1至B3)」及母體「114年5月26日更正後報單之項次1至3、6及7(即C1至C3、C6及C7)」均屬相同，即【 $B1 + B2 + B3 = C1 + C2 + C3 + C6 + C7$ 】，堪認被告實際上已就母體「114年5月26日更正後報單之項次1至3、6及7(即C1至C3、C6及C7)」，即已針對外觀較厚之香菇進行抽樣。【說明：後續倘提及樣品1，其抽樣母體即包含「114年5月26日更正後報單之項次1至3、6及7(即C1至C3、C6及C7)」，為方便說明乃以「編號1至3」或樣品1為稱；同理，樣品2，抽樣母體為C4，為方便說明乃以「編號4」或樣品2為稱，樣品3抽樣母體C5，為方便說明乃以「編號5」或樣品3為稱】。原告質疑被告項次6、7(指C6、C7)並未進行抽樣而無樣本云云(本院卷2第30頁)，應有誤會，尚無可採。

四、附表一所示C1、C2、C3、C6、C7貨物產地為中國大陸

1. 進口貨物原產地之認定，當應依實際來貨判斷，否則，原產地認定之結果，涉及應納稅額之多寡及有無虛報產地而逃漏稅之處罰，當非僅憑納稅義務人提出之文件以為決定，進口地關稅局自得請求其他機關協助認定，為前揭關稅法第28條及原產地認定標準第4條所明定，是本件被告就系爭貨物取樣後送由專業主管機關即下述農糧署鑑定，協助認定進口貨物之原產地，要屬有據。
2. 查系爭貨物經送農糧署「雜糧蔬菜特作協助鑑定小組」(下稱鑑定小組)進行鑑定，102年至104年間菇類協助鑑定小組成員至少5-6名，小組成員至少有碩士以上學歷，種植香菇至少有10-25年經驗(見雄院卷2第130頁)，應具專業鑑定之

能力與資格，且採合議制決定鑑定結果(同上頁)，並非一人所擅斷決定，堪認其證明力當非薄弱，實難認會全無可採，合先敘明。

(1)以「性狀檢核」方式鑑定結果：

①第1次外觀性狀比對：

A. 外觀性狀比對係以人工方式比對乾香菇之外觀性狀，性狀檢核項目包括：菇傘直徑、菇傘厚度、菇柄長度、開傘程度、菇傘紋路、菇傘色澤、菌褶色澤、菇柄是否去柄修剪、菇型、氣味等特性，主要是比對8大性狀，比對乾香菇外觀性狀與中國大陸、日本、韓國、越南及臺灣產地之樣本是否相符，此經農糧署大蒜香菇鑑定工作聯絡人蔡清榮於刑案審判時證述在卷及農糧署105年11月11日農糧生字第1051043383號函可稽(雄院卷2第130-132頁、第212頁、第213頁背面)。

B. 被告於103年10月9日檢附貨樣編號「026596」，「(項次)編號1至3」(樣品1)、「(項次)編號4」(樣品2)及「(項次)編號5」(樣品3)共3包，函請農糧署鑑定小組進行第1次外觀性狀比對結果為：「編號1至3及5」2包樣品在乾香菇性狀檢核表8項性狀中有6項性狀與中國大陸樣本相符，「編號4」1包樣品在乾香菇性狀檢核表8項性狀中有7項性狀與日本、韓國樣本相符，有被告103年10月9日基五驗字第1031101127號函、農糧署103年10月27日農糧生字第1031043161號函暨所附電傳通聯單(原處分可閱卷1第361-363頁、原處分可閱卷3第1頁)可稽。

②第2次外觀性狀比對：

A. 巡防局受檢察官指揮，於103年10月14日針對被告103年10月9日更正後報單所留存之貨樣實施採樣，貨樣編號為026594。亦即被告將貨樣編號「026594」所包含之「(項次)編號1至3」(樣品1)、「(項次)編號4」(樣品2)及「(項次)編號5」(樣品3)等3包樣品提供予巡防

01 局，巡防局再就該貨樣函請農糧署鑑定小組進行第2次
02 外觀性狀比對，雖然送鑑樣品之編號改為A、B、C，惟
03 依前開說明及海巡署北部分署移送書已載明為自項次1-
04 3、項次4、項次5取樣之相同樣本重新編號，分別編為
05 A、B、C，且編號A、B、C之重量與「編號1至3」（樣品
06 1）、「編號4」（樣品2）及「編號5」（樣品3）確實完全吻
07 合，可見屬相同樣品，此有103年10月14日被告與巡防
08 局移交清冊（基檢104年度偵字第46號卷1第21-22頁）、
09 移交樣品秤重採樣相片（又編號B樣本之重量，應以磅秤
10 所顯示136.40公克為準，查緝員所註記之204.65公克顯
11 係重複編號A相同的重量，與磅秤顯示之136.40公克不
12 符，顯屬誤載，同上卷第48-49頁）、巡防局103年12月1
13 9日移送書（同上卷1第2頁）。原告雖質疑巡防局所送香
14 菇樣品3包編號A、B、C，是否等同農糧署103年10月27
15 日鑑定編號「026596」貨樣之3包云云。然無論是被告1
16 03年10月9日請農糧署鑑定之編號「026596」貨樣，抑
17 或巡防局經被告提供後再請農糧署鑑定之編號「02659
18 4」貨樣，其送驗樣品均係以103年10月9日更正後報單
19 之項次1至3較厚香菇為母體進行抽樣之「編號1至3」
20 （樣品1）、項次4花菇為母體進行抽樣之「編號4」（樣品
21 2）及項次5壓縮香菇為母體進行抽樣之「編號5」（樣品
22 3），兩者並無二致，且被告前開取樣過程有原告代表人
23 在場，並經委任之報關人員陪同並簽名承認，已為前
24 述，是原告所為質疑，洵無可採。

25 B. 第2次外觀性狀比對結果為：「編號A」（即編號1至3）樣
26 品在乾香菇性狀檢核表8項性狀中全部與中國大陸樣本
27 相符，「編號B」（即編號4）樣品在乾香菇性狀檢核表8
28 項性狀中全部與韓國、日本樣本相符，「編號C」（即編
29 號5）樣品在乾香菇性狀檢核表8項性狀中全部與臺灣樣
30 本相符，有農糧署103年10月28日農糧生字第103104315

9號函暨所附電傳通聯單附卷足資(原處分可閱卷1第365-367頁)。

③第3次外觀性狀比對：

A. 海巡署北部分署依雄檢函再次向被告提取貨樣，雄檢函請農糧署進行第3次外觀性狀比對及第1次成分分析，有雄檢104年5月18日雄檢欽羽104偵7710字第61986、61987號函(雄檢104年度偵字第7710號卷第197-198頁)、巡防局104年5月25日桃園機字第1040007561號函略以：本隊已於104年5月21日至財政部關務署基隆關五堵分關提取扣押香菇(報單編號：AW/03/3497/1006)，並於5月22日將扣押香菇送交農糧署鑑定(原處分可閱卷3第5頁)可稽，顯見巡防局送交農糧署鑑定之樣品即為被告103年10月7日所取樣品。雖前開函文漏未提及送驗貨樣編號究竟為「026594」、「026595」或「026596」，然而無論係哪一個貨樣編號，均係以103年10月9日更正後報單之項次1至3較厚香菇為母體進行抽樣之「編號1至3」(樣品1)、項次4花菇為母體進行抽樣之「編號4」(樣品2)及項次5壓縮香菇為母體進行抽樣之「編號5」(樣品3)，已如前述。且農糧署於104年7月1日函復鑑定結果亦記載：所送扣押香菇樣品3包(樣品編號：1-3、4及5)等語(原處分可閱卷1第369頁)，堪認農糧署本次鑑定所使用之樣本與之前並無不同。原告雖又質疑本次檢送貨樣是否與先前相同云云，也無可採。

B. 第3次外觀性狀比對結果為：樣品「編號1至3」在乾香菇性狀檢核表8項性狀中全部與中國大陸樣本相符，樣品「編號4」在乾香菇性狀檢核表8項性狀中有7項性狀與中國大陸樣本相符，樣品「編號5」在乾香菇性狀檢核表8項性狀中有7項性狀與中國大陸樣本相符，有農糧署104年7月1日農糧生字第1041038527號函附之電傳通聯單附卷足稽(原處分可閱卷1第369-373頁)。

01 (2)以「成分分析」，即穩定性同位素、微量元素分析方式鑑
02 定結果：

03 ①第1次成分分析：

04 A. 農作物確因不同品種、地理環境、氣候、施肥管理與採
05 收後處理方式等不同，造成有機成分、營養元素、微量
06 元素及同位素組成不同。其中有機成分易受品種、溫濕
07 度與採收後處理方式影響，營養元素易受施肥管理方式
08 影響，微量元素易受栽培介質成分影響，而環境同位素
09 (尤其是碳、氮、氫、氧)組成的因素，則有海拔高度、
10 經緯度、水源等影響因子。不同產區可能有部分條件相
11 似，而其他條件則不同，故只要受以上因素影響之農產
12 品，均有可用於鑑別之分析方法，有農糧署105年11月1
13 1日農糧生字第1051043383號函可稽(雄院卷2第131
14 頁)。又作物中之礦物元素或同位素含量，可成為判別
15 產區之線索，如鈣、鎂、鋅、鋁、鉍及硼等，可因為各
16 產區生長的環境，如地質、氣候、栽培方式及品種等不
17 同而有所差異，因而融合(或交感)形成獨特的礦物元
18 素或同位素含量圖譜，好似雙胞胎分別生長於不同的環
19 境，會養成不同之價值觀、人格特質等(陳姿穎、盧虎
20 生，作物之原產地判別技術，94年，農政與農情，原處
21 分可閱卷1第375-377頁)。即不同地域生長之香菇，於
22 各種天然與人為因素影響下，其穩定性同位素與微量元
23 素、有機成分之檢測結果自應呈現各該地域之成分特
24 性。

25 B. 第1次成分分析與第3次外觀性狀比對係同時進行，其檢
26 送樣品之過程詳如前述。鑑定結果為：樣品「編號1至
27 3」經綜合研判成分特性介於日本、韓國、臺灣與中國
28 大陸樣品間，較接近中國大陸樣品，樣品「編號4及5」
29 經綜合研判成分特性介於臺灣與中國大陸樣品間，較接
30 近中國大陸樣品，與日本、韓國樣品差異較大，有農糧

署104年7月1日農糧生字第1041038527號函暨檢附電傳通聯單附卷足稽(原處分可閱卷1第369-373頁)。

③第2次成分分析：

A. 雄院分別於105年8月24日、同年9月13日函請農糧署進行第2次成分分析，並請農糧署以第1次外觀性狀比對所使用貨樣(即編號026596)進行鑑定，有雄院105年8月24日雄院和刑湛104訴629字第1051030884號函、雄院105年9月13日雄院和刑湛104訴629字第1051033015號函在卷可考(雄院卷2第150-151頁)。

B. 第2次成分分析鑑定結果為：樣品「編號1至3及4」經綜合研判成分特性介於中國大陸樣品間，樣品「編號5」經綜合研判成分特性介於中國大陸樣品間，唯略接近於越南樣品，有農糧署105年10月24日農糧生字第1051042759號函附之電傳通聯單附卷足資(原處分可閱卷1第379至384頁)。

(3)原告雖主張依目前有效法令並無明定以穩定性同位素及微量元素(即成分分析)、外觀性狀比對等鑑定方法來認定原產地，且104年7月前未有越南樣本云云(本院卷2第268頁)。惟農糧署係被告依關稅法第28條及進口貨物原產地認定標準第4條規定，所送請之專業主管機關，協助認定進口貨物之原產地。且農糧署鑑定小組乃為中立之鑑定機關，與兩造均無密切之利害關係，應無故意偏頗之可能，所組成之鑑定小組，具相當之專業能力資格，且鑑定結果係採合議制決定，已如上述。又本件比對鑑定之乾香菇樣品係蒐集自中國大陸、日本、韓國、越南及臺灣之香菇產地，蒐集時間自92年至104年12月，鑑定過程均採盲樣檢測(即未知樣品之來源及業者姓名)，自102年2月開始使用成分分析檢測方法，至104年7月1日共受理4案件共10件樣品檢測，此方法均由研究人員依相關化學分析、生物統計等專業訓練及多年研究經驗判讀等情，此有農糧署函復雄院有關係爭乾香菇鑑定經過之105年11月11日農糧生字第1

051043383號函在卷足資(雄院卷2第130-131頁)，因此農糧署鑑定小組就系爭乾香菇以成分分析、外觀性狀比對等鑑定方法所生之結果，應值採信。農試所提供蒐集越南菇類樣品者呂昀陞博士於刑事審判中證述其於100年、103年均至越南採集過樣本屬實(雄院卷2第288-291頁)，並有其104年1月13日撰寫之出國報國足稽(雄檢104年度偵字第7710號卷第215-228頁)。原告主張顯與法令及事實不符，尚難憑採。

(4)綜觀上揭5次鑑定結果(包含3次外觀性狀比對及2次成分分析)，就送驗樣品「編號1至3」(樣品1，代表抽樣母體為報單項次1至3較厚香菇)之鑑定結果均一致；「在乾香菇性狀檢核表8項性狀中有6項性狀與中國大陸樣本相符」(第1次外觀性狀比對)、「在乾香菇性狀檢核表8項性狀中全部與中國大陸樣本相符」(第2次外觀性狀比對)、「在乾香菇性狀檢核表8項性狀中全部與中國大陸樣本相符」(第3次外觀性狀比對)、「經綜合研判成分特性介於日本、韓國、臺灣與中國大陸樣品間，較接近中國大陸樣品」(第1次成分分析)及「經綜合研判成分特性介於中國大陸樣品間」(第2次成分分析)，顯示就系爭乾香菇即報單項次1至3貨物部分(包含被告後續自行拆分之項次6及7，詳附表一)經採樣鑑定結果，認具有中國大陸香菇之外觀性狀，再據農委會以微量元素及穩定性同位素檢測分析鑑定結果，該乾香菇之成分特性介於中國大陸樣品間。亦即無論透過外觀性狀比對或成分分析，系爭乾香菇即報單項次1至3到貨部分每次樣品檢驗均呈現與中國大陸樣本相符之情況，應可認定系爭乾香菇即報單項次1至3到貨部分係來自中國大陸。況第2次成分分析作成之背景，係因農試所已於104年12月間派員至越南蒐集當地菇類樣品，雄院遂請農糧署再次鑑定本件系爭乾香菇之實際產地，而農試所於104年12月間赴越南2間農場蒐集菇類樣本，其中1間正是越南高平省天九龍農場(即本件原告主張之系爭乾

香菇之採集出口之農場)，並同時採集天九龍農場所使用水樣，此有農試所提供蒐集越南菇類樣品出國工作摘要報告，經該報告撰寫及採樣者呂昀陞博士於刑事審判中證述綦詳，並有雄院105年8月24日雄院和刑湛104訴629字第1051030884號函及105年9月13日雄院和刑湛104訴629字第1051033015號函附卷可稽(雄院卷2第147-148、150-151、288-289及292頁背面)。倘本件系爭貨物如原告所稱全部產自天九龍農場屬越南香菇之特性，第2次成分分析之鑑定結果理應要全數與越南樣本相符，然而鑑定結果卻為系爭貨物「編號1至3」(樣品1)部分「經綜合研判成分特性介於中國大陸樣品間」。顯見原告主張系爭乾香菇全產自越南，實與到貨檢驗結果不符，難認可採。

(5)原告雖以系爭刑事判決理由為上述全部鑑定結果均不可採為主張。

①惟按改制前行政法院44年判字第48號及59年判字第410號裁判意旨，行政法院應本於調查所得自行認定事實，不受刑事判決所認定之事實及所持之法律見解之拘束。又依行政罰法第26條第2項之規定可知，行政罰與刑事罰之構成要件有別，二者證據法則(如證據力)之要求亦不相同，是以行政訴訟事件之事實認定，並非當然受刑事案件之拘束(最高行政法院98年度裁字第2965號裁定意旨參照)。

②系爭刑事判決未視上開5次鑑定結果就樣品1「編號1至3」以不同方式鑑定，整體均呈現來自中國大陸產地之相同結果，而未以不同樣品係代表不同貨樣，僅分別以外觀性狀、成分分析檢核結果各欠缺一致，即謂不足採認，容有過率。且未視鑑定小組係具專業鑑定能力者，上開鑑定均係合議決定，卻僅以鑑定「聯絡人」蔡清榮單獨之證述，即認性狀檢核方法有較大錯誤，亦有過率。復未視最後一次成分分析檢測之樣本及地下水，甫自原告主張來貨之天九龍農場所採集，該次鑑定結果應

01 更具證明力。又本件所涉行政責任及處罰，海關係基於
02 關稅法第28條及原產地認定標準第4條所定之法定證據
03 方法進行原產地之認定，採樣、送鑑及鑑定流程均合於
04 法令，鑑定小組係具專業鑑定能力資格者，業行不同鑑
05 定方法及多次鑑定均得出相同結果，並經鑑定小組多位
06 專家合議決定得出之鑑定結果，足堪作為本件行政責任
07 及處分之依據，核與系爭刑事判決基於最嚴格之刑事證
08 據法則下，認為鑑定小組之歷次鑑定結果，均不足作為
09 系爭貨物係源自大陸地區產地之認定有別。是系爭刑事
10 判決就鑑定小組之鑑定結果之認定，無以作為原告有利
11 之認定。

12 (6)相反地，送驗樣品「編號4」(樣品2，代表抽樣母體為報
13 單項次4)及「編號5」(樣品3，代表抽樣母體為報單項次
14 5)部分，其歷次鑑定結果反覆不一，甚至針對「編號4」
15 樣品曾有「在乾香菇性狀檢核表8項性狀中有7項性狀與日
16 本、韓國樣本相符」(第1次外觀性狀比對)、「在乾香菇
17 性狀檢核表8項性狀中全部與韓國、日本樣本相符」(第2
18 次外觀性狀比對)；「編號5」樣品更曾有「經綜合研判成
19 分特性介於中國大陸樣品間，唯略接近於越南樣品」(第2
20 次成分分析)之鑑定結果，尚難排除系爭乾香菇(附表一報
21 單項次4及5到貨部分)在越南、日本或韓國地區栽種的可
22 能性，被告忽略前開鑑定報告顯示系爭乾香菇(指報單項
23 次4及5到貨部分)呈現較接近越南、日本或韓國地區樣
24 本，與中國大陸樣本差距較大之鑑定結論，而遽為不利於
25 原告之認定，而認定其產地為中國大陸，應有認定事實尚
26 乏積極事證之違誤。

27 3. 綜上所述，被告以主管機關農糧署所屬鑑定小組之鑑定結
28 果，認定僅部分來貨之產地為越南，其餘皆為中國大陸，並
29 非全然無據，而以推計方式估算原告之越南天九龍農場合理
30 生產量為7,875公斤，而認定此部分來貨之產地為越南，固
31 非毫無見地。惟查，系爭乾香菇附表一所示項次1至3到貨部

分(包含被告後續自行拆分之項次6及7部分)，歷次以不同方式之科學鑑定結果，均與中國大陸樣本相符，並無例外，足認可「排除」在中國大陸「以外」地區栽種之可能性。是以，就被告上述籠統按農場生產量模糊推估所生之結果(前者)，與農糧署多次科學檢驗而得之鑑定結果(後者)相較，應認後者較具嚴謹度及可信度，故本院認應以農糧署之科學檢驗結果為據，認定系爭乾香菇合計38,815.2公斤到貨部分(即附表一所示C1+C2+C3+C6+C7，報單項次1至3到貨部分，包含被告後續自行拆分之項次6及7部分)係於中國大陸所收割或採集，而依據財政部與經濟部會銜94年公告，原產地應為中國大陸；至於報單項次4及5合計1,173公斤到貨部分(即附表一所示C4+C5)，因歷次鑑定結果不一，則難以排除在越南、日本或韓國地區栽種的可能性，是此部分難認其產地為中國大陸。

4. 至原告雖主張天九龍農場103年1月8日已有26萬包菌棒，每個菌棒可產出之鮮香菇重量2公斤及鮮乾比例4比1云云。惟進口貨物產地之認定，應以實到貨物查驗取得之現場證據為主，農糧署所屬鑑定小組無論透過外觀性狀比對或成分分析之鑑定結果，系爭乾香菇之「編號1至3」(樣品1)部分每次均呈現與中國大陸樣本相符之情況，應可認定系爭乾香菇附表一所示項次1至3到貨部分(包含被告後續自行拆分之項次6及7部分)其產地為中國大陸。縱使天九龍農場確有如原告主張的產能，惟其主張與本件依實到貨物查驗所取得現場證據之鑑定結果不符，當以現實認定之證據為準。況天九龍農場有無生產同種香菇之潛在能力，也無資證明原告本件進口之香菇未有摻雜中國大陸產地者，是原告主張天九龍農場具有產能云云，自不足以認定系爭乾香菇(指報單項次1至3到貨部分，包含被告後續自行拆分之項次6及7部分)確實係來自越南之天九龍農場。遑論，原告主張系爭貨物係自越南天九龍農場進口，惟未能提出該貨之生產日誌、採收紀錄、廠內烘乾設備烘乾鮮香菇之比例及效能說明，經被告多次函請

原告提供相關事證（原處分可閱卷1第455-459頁），仍未能提出完整供比對天九龍農場生產的菌包數量、生產模式等資料，而可知其產能、規模及產地等，自難認原告係向越南採購進口系爭乾香菇「全部」之貨物。

五、被告所為第3次重核復查決定應予維持

（一）被告第3次重核復查決定核定本件應納關稅12,716,020元、應納營業稅1,245,285元、依所漏營業稅額處1.5倍罰鍰628,281元、應處貨價1.5倍之罰鍰14,697,166元及應沒入貨物之價額9,798,111元（被告之計算見原處分可閱卷9第5-6頁），應予維持：

1. 依前所述，系爭乾香菇報單項次1至3到貨部分（包含被告後續自行拆分之項次6及7部分），其重量為38,815.2公斤，本院認定其產地為中國大陸，稅則號別應為第0712.39.20號，稅率369元/公斤；系爭乾香菇報單項次4及5到貨部分，其重量為1,173公斤，則無可以認定其產地係中國大陸，以稅則號別9810.00.00號，稅率按110元/公斤或25%從高徵稅。本件被告並非從價課徵進口貨物關稅，依前開認定重新計算本件應納關稅為14,451,839元（ $=38,815.2\text{公斤} \times 369\text{元/公斤} + 1,173\text{公斤} \times 110\text{元/公斤}$ ），較被告第3次重核復查決定所核定應納關稅12,716,020元為高（詳如附表三），基於不利益變更禁止原則，乃維持被告核定之關稅金額。
2. 惟依關稅法第5條規定，對於進口貨物應按完稅價格計算所處罰鍰，參關稅法第29條規定，審酌原告本件報單之臺幣兌美元匯率為30.335，參以被告除項次4（即附表一之C4或B4），其他項次均係以原告原申報FOB美金10元/公斤核估完稅價格（本院卷一第407頁、卷二第80、96、99、173頁），爰以最有利於原告之其申報FOB美金10元/公斤為其申報單價，計算出離岸價格後，並以之為比例，計算各項次貨物分攤報單之運費（本院卷一第49頁），據以計算附表三所示各項次之完稅價格，總計為12,144,071元。並依營業稅法第10條及第41條規定計算應納營業稅，因前開完稅價格加計關稅後，本件

01 應納營業稅為1,329,795元【=(完稅價格12,144,071元+關
02 稅14,451,839元)×5%】，較被告第3次重核復查決定所核定
03 1,245,285元為高，基於不利益變更禁止原則，乃維持被告
04 核定之營業稅金額。至於項次4之花菇，被告因認為屬中國
05 大陸產地，且花菇屬香菇中最高級類別，遂詢價改以CIF360
06 元/公斤，惟依前述，本院認定項次4花菇無從認定係中國大
07 陸產地，仍同其他項次貨物，按原告原申報價FOB美金10元/
08 公斤核估完稅價格，附此敘明。

- 09 3. 原告疏未查證及監督所報運進口貨物之名稱、產地及數(重)
10 量，致原申報與實際來貨未符，即有應注意、能注意而不注
11 意之過失情事。被告以原告曾以進口報單(號碼：第BD/93/U
12 260/0033號)報運乾香菇一批，經高雄關93年第09300943號
13 處分書，認有虛報產地，原產地應為大陸，違反海關緝私條
14 例第37條第3項規定，轉據同條例第36條第1項、第3項規
15 定，處貨價2倍罰鍰並追徵所漏進口稅款(原處分可閱卷1第3
16 頁)，經最高行政法院98年9月10日以98年度判字第1044號
17 駁回原告之上訴(詳司法院檢索系統及本院卷2第351-359
18 頁)，99年3月11日確定，為原告所不爭。是其於5年內再犯
19 同條例同一規定，得加重罰鍰2分之1，並依同條例第37條第
20 3項轉據同條例第36條第1項、第3項、第45條規定及緝私案
21 件裁罰金額或倍數參考表，裁處貨價1.5倍之罰鍰。又系爭
22 貨物因於受裁處沒入前已放行，致無法裁處沒入處分，依行
23 政罰法第23條第1項規定，裁處沒入貨物之價額。因本件項
24 次4及5無從認定其產地係來自中國大陸，故無需依前開規定
25 裁處罰鍰及沒入價額，僅就項次1至3、6及7裁處貨價1.5倍
26 之罰鍰為17,681,762元(=項次1至3、6及7之完稅價格共計1
27 1,787,841元×1.5倍)及裁處沒入貨物之價額為11,787,841元
28 (=項次1至3、6及7之完稅價格)。惟前開計算結果(詳如附
29 表三)，仍較被告第3次重核復查決定所認定裁處貨價1.5倍
30 之罰鍰14,697,166元及裁處沒入貨物之價額9,798,111元為
31 高，基於不利益變更禁止原則，乃維持被告之處分。

01 4. 依上述原計算應納營業稅為1,329,795元，原告自承未於裁
02 罰處核定前補繳或同意以足額保證金抵繳稅款(本院卷一第1
03 4、103-105頁)，按稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表，
04 應處所漏稅額1.5倍罰鍰，據以計算罰鍰755,046元【=(本
05 院認定應納營業稅1,329,795元—原告原申報營業稅826,431
06 元<原處分可閱卷1第6頁>)×1.5倍】，也較被告第3次重核復
07 查決定所認定應納罰鍰628,281元為高(詳如附表三)，基於
08 不利益變更禁止原則，乃維持被告處分。

09 (二)綜上所述，本件系爭乾香菇之38,815.2公斤(指報單項次1至
10 3到貨部分，包含被告後續自行拆分之項次6及7部分)其產地
11 為中國大陸，據此計算之應納關稅14,451,839元、應納營業
12 稅1,329,795元、依所漏營業稅額處1.5倍罰鍰755,046元、
13 應處貨價1.5倍之罰鍰17,681,762元及應沒入貨物之價額11,
14 787,841元，均較被告認定系爭乾香菇之32,113.2公斤(即總
15 重量39,988.2公斤扣除被告認定產地屬越南之7,875公斤)其
16 產地為中國大陸，並依此計算應納關稅12,716,020元、應納
17 營業稅1,245,285元、依所漏營業稅額處1.5倍罰鍰628,281
18 元、應處貨價1.5倍之罰鍰14,697,166元及應沒入貨物之價
19 額9,798,111元為高，本件基於不利益變更禁止原則，應維
20 持被告之核定。是以，本件被告第3次重核復查決定就初核
21 處分關於貨價罰鍰部分變更為14,697,166元，併沒入貨物之
22 價額變更為9,798,111元，追徵所漏關稅部分變更為8,321,0
23 80元，營業稅罰鍰部分變更為628,281元，追繳所漏營業稅
24 部分變更為418,854元等處分，應予以維持。

25 陸、綜上所述，原告主張各節，均無可採，被告作成初核處分並
26 以第3次重核復查決定變更，並無違誤，訴願決定予以維
27 持，亦無不合。原告仍執前詞，訴請撤銷如訴之聲明所示，
28 為無理由，應予駁回。又本件事證已明，兩造其餘之攻擊防
29 禦方法核與判決之結果不生影響，爰無庸逐一論述，併此敘
30 明。

01 柒、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第
02 1項前段，判決如主文。

03 中 華 民 國 114 年 7 月 3 日

04 審判長法 官 蕭忠仁

05 法 官 吳坤芳

06 法 官 羅月君

07 一、上為正本係照原本作成。

08 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
09 提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內
10 補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，
11 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
12 繕本）。

13 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，
14 逕以裁定駁回。

15 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
16 法第49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不
17 委任律師為訴訟代理人（同條第3項、第4項）。
18

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	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。

01

一，經最高
行政法院認
為適當者，
亦得為上訴
審訴訟代理
人

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 114 年 7 月 3 日

03

書記官 陳又慈