

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第七庭

113年度訴字第1313號

115年6月11日辯論終結

原告 積錠貿易有限公司

代表人 劉冠妤

訴訟代理人 蔡瑞煙 律師

複代理人 洪崇欽 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 王攀傑

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113年9月12日台財法字第11313913510號訴願決定（案號：第11300117號），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、事實概要：

原告委由公誠報關有限公司（下稱公誠報關行）於民國111年6月29日申報自墨西哥進口美國產製2022年Mercedes-Benz GLE450 4MATIC 舊汽車1輛（進口報單號碼：第AA/D2/11/352/12867號，下稱系爭車輛），申報價格CFR 美金（貨幣單位如未標明，則指新臺幣）60,000/UNT，經被告實施電腦審

核，以文件審核(C2)方式通關，依關稅法第18條第2項規定，准原告繳納營業稅新臺幣(下同)136,512元及保證金993,488元，先行驗放，事後再加審查。嗣被告查核結果，依關稅法第29條規定，改按實際交易價格CFR 美金75,000/UNT核估完稅價格，並審認原告繳驗偽造發票，虛報進口貨物價值，逃漏稅款之違章成立，依海關緝私條例第37條第1項第2款、第3款規定，參據緝私案件裁罰金額或倍數參考表所訂違章情節，按所漏進口稅額處2倍之罰鍰156,396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、貨物稅條例第32條第10款及特種貨物及勞務稅條例第23條第3款規定，追徵稅款共628,186元(包括關稅78,198元、營業稅34,128元、貨物稅157,515元及特種貨物及勞務稅358,345元)，按所漏營業稅額處1.5倍之罰鍰51,192元、所漏貨物稅額處2倍之罰鍰315,030元及所漏特種貨物及勞務稅額處2倍之罰鍰716,690元。經被告以112年5月29日112年第11200941號處分書(下稱原處分)通知原告，原告不服，申請復查及提起訴願均遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、本件原告主張：

(一)原告於111年1月10日向紐世界貿易有限公司(下稱紐世界公司)訂購6輛墨規舊汽車，並依紐世界公司指示於111年1月12日匯出美金84,000元至墨西哥APEX FORWARDING MEXICO S DE RL DE CV公司(下稱APEX公司)、美金30,400元至紐世界公司，共預付美金114,400元。詎翌日紐世界公司卻告知因疫情關係墨西哥方無法出貨，將先以系爭車輛抵償美金60,000元。此非原告願意購買之車型，惟出於確保已匯出之車款，不得不接受，並於111年1月13日與紐世界公司就系爭車輛訂立買賣合約，約定買賣價金為美金60,000元，以及由該公司提供系爭車輛 INVOICE及相關通關、測試資料文件。系爭車輛111年4月1日在墨西哥裝船出口，運抵基隆港後，由公誠報關行向紐世界公司取得APEX公司發票(銷售價額美

01 金60,000元、發票號碼APTW20220115、日期2022/01/15），
02 然經公誠報關行發現該發票未經APEX公司代表人簽章，紐世
03 界公司因而補送經APEX公司代表人簽名、銷售價格同為美金
04 60,000元之報關發票（發票號碼APTW20220220、日期2022/0
05 2/20，下稱系爭報關發票）。故系爭車輛之報關，係由公誠
06 報關行向紐世界公司收取報關發票，原告在訴願前未見過發
07 票，對於前後有2紙發票之原委，並不知情，係於訴願時向
08 公誠報關行及紐世界公司詢問並索取發票，始獲悉前情。至
09 於原告事後檢送被告之紐世界公司發票（發票號碼NWTW2023
10 0808、日期 2023/08/08），則係原告實際負責人劉○森（原
11 告代表人之父）112年7月12日至被告稽核組說明時，經稽核
12 組要求提供紐世界公司開立本案進口貨物之發票，證明紐世
13 界公司與原告交易之事實，原告始向紐世界公司取得該補開
14 之發票。故報關發票係紐世界公司所提供由APEX公司開立，
15 並非偽造發票。又原告依紐世界公司指示於111年1月12日匯
16 出美金84,000元至APEX公司，以及海運提單所載出貨人為AP
17 EX公司、收貨人為原告，均足以證明APEX公司知悉系爭車輛
18 買方為原告，該公司出貨對象為原告。被告未予詳查，遽採
19 駐外單位協查結果而為不利於原告之認定，洵非允洽，訴願
20 決定予以維持，並有不當。

21 (二)系爭車輛出廠日期為2021年11月20日，並於2022年2月9日在
22 墨西哥當地掛牌，車主為租車公司SAUBER RENT A CAR SA D
23 E CV；即系爭車輛為舊汽車並非新車，APEX公司提供之存檔
24 電子發票，發票日期為2022年3月14日，所載金額CFR 美金7
25 5,000元，顯然並非舊汽車之交易價格，該電子發票內容是
26 否真正，即非無疑。又被告未見及墨西哥相同型式年份新車
27 價格約為美金70,215元，北美地區舊汽車價格約為美金64,7
28 00元，以及系爭車輛為舊汽車；竟謂系爭車輛之實際交易價
29 格以APEX公司提供之電子發票所載金額 CFR 美金75,000元
30 為認定，應屬合理，並以之核估完稅價格，高於市場合理價
31 格，顯屬率斷，尤為灼然。

01 (三)海運提單載明出貨人為APEX公司，收貨人為原告，即原告為
02 貨物進口商，與該協查結果APEX公司稱進口商為紐世界公司
03 不符；紐世界公司既非APEX公司所稱之進口商，APEX公司提
04 供給被告之電子發票，記載買受人為紐世界公司，是否真
05 正，自非無疑。又被告稱進口報關當時墨西哥當地同型新車
06 價格約為美金70,215元，而系爭車輛為2022年之舊車，依當
07 年度美國J. D POWER舊汽車行情雜誌上所列價格為美金64,70
08 0元，同年新車行情價格按KELLEY BLUE BOOK所列相同型號
09 年份價格為美金64,550元，扣減折舊後舊車價格為美金58,0
10 95元。APEX公司提供給被告之電子發票所載金額為美金75,0
11 00元，顯然與前述客觀市場價格不合，其內容是否真正，更
12 非無疑；被告未進一步調查APEX公司有無與該發票記載相符
13 之買賣合約，即逕採與客觀事實不符之事證，遽認原告涉有
14 繳驗偽造發票、虛報進口貨物價格及逃漏稅款行為，明顯不
15 當。

16 (四)被告將本案移送臺灣基隆地方檢察署（下稱基隆地檢署）偵
17 辦，亦經檢察官予以不起訴處分。即可知除無法查明系爭報
18 關發票為偽造外，亦查明原告實際負責人劉○森對報關發票
19 之真偽，應屬不知情；故退萬步而言，縱使認為系爭報關發
20 票係偽造，原告亦非出於故意或過失繳驗報關發票，原處分
21 （復查決定）及訴願決定未予詳查，遽認原告明知報關發票
22 為偽造發票，仍持憑報關，核屬故意，所為之裁罰，亦有不
23 當。

24 (五)買賣雙方為APEX公司與紐世界公司，並非原告，交易對象根
25 本不同，被告竟以APEX公司電子發票所載CFR 美金75,000元
26 為據，率而推定原告就系爭車輛之實際交易價格，即顯然與
27 關稅法第29條有關「交易價格」規定不合，所認定實際交易
28 價格自難以成立。且被告為圖掩飾核價過高，竟諉稱「近年
29 因新冠疫情導致全球車價上漲，舊車買價比新車MSRP(即建
30 議售價)價高，實屬常見」等語，除未實質舉證並違反關稅
31 法交易價格核估規定外，更悖離經驗法則與論理法則等語，

01 並聲明求為判決：①訴願決定及原處分（復查決定）均撤
02 銷。②訴訟費用由被告負擔。

03 三、被告則以：

04 (一)按海關緝私條例第37條第1項第3款規定所稱「偽造之發票或
05 憑證」係指無權製作發票或憑證之人，假冒他人名義，製作
06 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
07 或憑證。原告於111年6月29日向被告報運進口系爭車輛，所
08 繳驗之報關發票記載係由墨西哥APEX公司所開立。為釐清本
09 案交易情形，被告函請駐外單位協查結果略以：APEX公司稱
10 其確有出口系爭車輛至臺灣，並有開立電子發票，進口商為
11 紐世界公司，惟其並不認識原告，亦未曾簽發報關發票等
12 語。觀諸APEX公司提供之存檔發票，簽發日期為111年3月14
13 日，所載車型及車身號碼均與系爭車輛相符，買受人為紐世
14 界公司，並與系爭車輛提單所載出貨人為APEX公司互核一
15 致，是APEX公司存檔發票之真實性應屬可採。據原告所稱，
16 報關發票係由紐世界公司提供，而存檔發票則係直接取自出
17 賣人APEX公司，衡諸經驗法則與論理法則，APEX公司與本案
18 爭執無涉，且又為系爭車輛之出賣人，是其所提供之存檔發
19 票之真實性及可信性極高，故被告認定內容不同之報關發票
20 係屬偽造，乃為事理之當然。又被告係因原告主張其實際交
21 易對象為紐世界公司，始請原告提供紐世界公司開立之本案
22 進口貨物發票，因交易事實只有1個，故實務上因故需補開
23 發票時，亦僅係重複開立1張與原發票內容完全相同之發
24 票，而非開立發票號碼與日期均不相同之另1張發票。是原
25 告就同一交易，多次提出內容不同之發票，已違反交易常
26 情，並與實務補開發票情形大相逕庭。被告為釐清本案交易
27 情形，除函詢中央銀行外匯局查復外匯資料、函請駐外單位
28 協查交易資料、審酌原告所提契約、發票及提單等資料外，
29 並依職權調查諸項證據，綜合判斷而為本案違章事證明確之
30 認定，並無原告所訴未予詳查，遽採駐外單位協查結果之情

01 形，是原告確有繳驗偽造發票，虛報貨物價值，逃漏進口稅
02 款之行為。

03 (二)原告於112年7月27日談話筆錄說明案情後所檢附紐世界公司
04 簽發之發票與報關發票簽發人不同，惟格式完全相同，又報
05 關發票記載系爭車輛係由APEX公司售與原告，與原告所稱系
06 爭車輛係其向紐世界公司購買云云，並不相符，可知原告就
07 報關發票之記載事項與其所稱事實不符一事，於主觀上已有
08 認識。又審酌原告與APEX公司間既無系爭車輛交易之事實，
09 而簽署此契約之原告，對於契約內容為虛假不實自有認識，
10 即足以認定其對基於該虛假契約而製作之報關發票係屬偽造
11 一事，亦應有所認知。雖原告代表人經基隆地檢署檢察官11
12 2年度偵字第12805號不起訴處分，然行政爭訟事件並不受刑
13 事判決認定事實之拘束，該不起訴處分就本件報關發票是否
14 為真正、原告持該偽造發票報關如何違反行政法上義務，及
15 原告是否具故意或過失等，全然未加以審認論及，原告自不
16 得據該不起訴處分書主張本件報關發票為真正，亦不得主張
17 前揭違章行為無故意或過失，而不得予以行政裁罰。綜上，
18 原告明知報關發票係偽造，仍持向被告繳驗，就本件繳驗偽
19 造發票，虛報貨物價值，逃漏進口稅款之違章，核屬明知並
20 有意使其發生，難謂非出於故意之行為。

21 (三)原告為經常進口系爭貨物之業者，負有依關稅法第17條及海
22 關緝私條例第37條規定，檢附真實發票誠實申報之行政法上
23 義務，自不因委任第三人公誠報關行代為，即得免原告應注
24 意繳驗之發票是否真實及申報完稅價格是否正確之義務，其
25 亦無不能注意之情形，乃竟由公誠報關行向被告繳驗偽造之
26 發票，至少仍須負過失責任。原告徒以本件係委由第三人公
27 誠報關行報關，原告並未經手報關文件、第三人公誠報關行
28 係依據紐世界公司提供之發票申報，原告於訴願前未曾見過
29 發票等節為由，主張其並無繳驗偽造發票及虛報之故意或過
30 失云云，並無理由。

31 (四)系爭車輛完稅價格之核估，核屬合法妥當：

01 1.原告主張系爭車輛實際交易價格為原申報之美金60,000
02 元，惟依原告110年12月1日至111年8月31日間之中央銀行
03 外匯支出明細表，查無與該價格相符之匯款紀錄。復據紐
04 世界公司以電子郵件向被告提供銷售價格同為美金60,000
05 元之發票1紙，稱係由APEX公司所提供之系爭車輛交易發
06 票，惟此發票與報關發票各編號及日期均不相同，難以認
07 定該紙發票之真實性。另原告實際負責人劉○森主張本案
08 實際交易對象為紐世界公司，事後復檢附紐世界公司簽發
09 之發票1紙，惟該發票簽發日期距本案報關日期（111年6
10 月29日）已長達13個月之久，與一般國際貿易交易慣例有
11 違。且原告及紐世界公司針對系爭車輛交易，先後提出記
12 載不同資訊（其中尚包含出賣人）之發票，使原申報價格
13 美金60,000元之真實性，因無客觀可信證據為憑，而無從
14 參採。

15 2.系爭車輛新車價格為墨西哥披索1,682,900/unit，經以進
16 口報關當時美元匯率20,661789元換算，並扣除當地消費
17 稅率16%，約為美金70,215元/unit，惟當時因新冠疫情導
18 致全球車價上漲，舊車買價比新車MSRP價高實屬常見。是
19 系爭車輛之實際交易價格以賣方APEX公司存檔發票所載金
20 額CFR 美金75,000元為認定，應屬合理。系爭車輛MSRP新
21 車價格為美金70,215元，相較於APEX公司存檔發票所載實
22 際交易價格美金75,000元，漲幅僅高約6.8%，參諸疫情期
23 間二手車價高於新車車價動輒15%至69%之市況，原處分以
24 美金75,000元核估系爭車輛之完稅價格，屬實合理。至原
25 告主張系爭車輛完稅價格之核定，應適用進口舊汽車核估
26 作業要點（下稱核估作業要點）第3點第2項規定云云，本
27 案係被告依駐外單位查得實際交易發票且符合市場行情，
28 據以認定查得發票所載金額，即為系爭車輛由輸出國銷售
29 至我國實付或應付之價格，適用關稅法第29條規定，以系
30 爭車輛之交易價格作為完稅價格之計算根據，且關稅法就
31 進口貨物完稅價格核估係遞序適用，本案完稅價格既依關

01 稅法第29條規定核定，即無適用同法第35條之餘地，從而
02 自無適用核估作業要點之可能。

03 (五)系爭車輛為從價課徵關稅之進口貨物，系爭車輛由輸出國銷
04 售至我國實付或應付之交易價格為APEX公司存檔發票所載之
05 美金75,000元，而非原告所稱其向紐世界公司購買所支出之
06 美金60,000元。因此，被告係依據存檔發票「認定」系爭車
07 輛之實際交易價格，而非「推定」，且以此金額核估完稅價
08 格，合於關稅法第29條規定。再按關稅法第6條規定，亦即
09 關稅納稅義務人之判斷標準為是否具上開身分，而非是否為
10 貨物之買賣契約當事人。原告為系爭車輛之收貨人，是依前
11 揭規定，原告自為系爭車輛之納稅義務人。被告依法向納稅
12 義務人即原告課徵關稅及相關稅捐，自屬有據。原告未能正
13 確認識其為關稅法第6條所定納稅義務人之身分，僅以其非
14 系爭車輛買賣契約當事人為由，指訴被告之認定違反關稅法
15 第29條，恐係誤解法規意旨，尚無足採等語，並聲明求為判
16 決：①駁回原告之訴。②訴訟費用由原告負擔。

17 四、本件原告委由公誠報關行申報進口系爭車輛，申報價格美金
18 60,000元，嗣經被告查核系爭車輛之實際交易價格應為美金
19 75,000元，認原告有繳驗偽造發票、虛報進口貨物價值並逃
20 漏稅款等違章，遂以原處分追徵所漏關稅、貨物稅、營業
21 稅、特種貨物及勞務稅，另各依所漏前開稅款裁處罰鍰。原
22 告不服，循序提起復查、訴願均遭駁回，遂提起本件行政訴
23 訟之情，有進口報單（原處分卷2《均指閱卷版》第1頁至第
24 2頁）、基隆關業務一組送查價單（原處分卷2第5頁）、駐
25 墨西哥代表處經濟組函111年12月9日墨經字第1110000107號
26 函（原處分卷2第7頁至第8頁）、原處分（本院卷第21頁至
27 第23頁）、復查決定（本院卷第25頁至第31頁）、訴願決定
28 （本院卷第35頁至第48頁）等附卷可稽，兩造就此部分事實
29 且無爭執，應可採為裁判基礎。原告否認有偽造發票情事，
30 且爭執被告對系爭車輛實際交易價格之認定，亦否認有繳驗
31 偽造發票、虛報進口貨物價格之主觀責任要件，訴請撤銷訴

01 願決定及原處分（含復查決定）；被告則否認原告主張，並
02 以前開情詞置辯，故本件應予審究者，當為系爭車輛之價格
03 如何認定？被告以原處分向原告追繳所漏稅款，並裁處罰
04 鍰，是否違誤？

05 五、本院之判斷：

06 (一)應適用之法令與法理：

07 1.關稅法第29條第1項及第2項規定：「從價課徵關稅之進口
08 貨物，其完稅價格以該進口貨物之交易價格作為計算根
09 據。前項交易價格，指進口貨物由輸出國銷售至中華民國
10 實付或應付之價格。」

11 2.海關緝私條例第37條第1項第2款及第3款規定：「報運貨
12 物進口而有下列情事之一者，得視情節輕重，處所漏進口
13 稅額5倍以下之罰鍰，或沒入或併沒入其貨物：……
14 二、虛報所運貨物之品質、價值或規格。三、繳驗偽造、
15 變造或不實之發票或憑證。」第44條規定：「有違反本條
16 例情事者，除依本條例有關規定處罰外，仍應追徵其所漏
17 或沖退之稅款。但自其情事發生已滿5年者，不得再為追
18 徵或處罰。」

19 3.營業稅法第41條規定：「貨物進口時，應徵之營業稅，由
20 海關代徵之；其徵收及行政救濟程序，準用關稅法及海關
21 緝私條例之規定辦理。」第51條第1項第7款規定：「納稅
22 義務人，有下列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額
23 處5倍以下罰鍰，並得停止其營業：……七、其他有漏稅
24 事實。」

25 4.貨物稅條例第32條第10款規定：「納稅義務人有下列情形
26 之一者，除補徵稅款外，按補徵稅額處3倍以下罰鍰：
27 ……十、國外進口之應稅貨物，未依規定申報。」

28 5.特種貨物及勞務稅條例第2條第1項第2款規定：「本條例
29 規定之特種貨物，項目如下：……二、小客車：包括駕駛
30 人座位在內，座位在九座以下之載人汽車且每輛銷售價格
31 或完稅價格達……3,000,000元者。」第23條第3款規定：

01 「產製或進口第2條第1項第2款至第6款規定之特種貨物，
02 其納稅義務人有下列逃漏特種貨物及勞務稅情形之一者，
03 除補徵稅款外，按所漏稅額處3倍以下罰鍰：……三、短
04 報或漏報銷售價格、完稅價格或數量。」

05 (二)被告認定系爭車輛價格為美金75,000元，認屬有據：

06 1.本件系爭車輛進口報關時，公誠報關行所申報（起岸）價
07 格為美金60,000元，經被告移送查價，我國駐墨西哥代表
08 處經濟組以電郵洽請原出口商APEX公司提供系爭車輛實際
09 交易情形及原始電子發票，經該公司回復稱有出口車輛識
10 別代號（VIN Number）：4JGFB5KE5NA631804之Mercedez
11 Benz GLE450汽車1輛至臺灣，該交易之臺灣進口商為New
12 World Investment LTD.（即紐世界公司），並不認識原
13 告，亦未曾簽發被告為查價所提供之報關發票（參原處分
14 卷2第21頁）等情，有駐墨西哥代表處經濟組111年12月9
15 日墨經字第1110000107號函暨所附APEX公司回函可稽（原
16 處分卷2第7頁至第15頁）。另審諸APEX公司所提供之發票
17 （原處分卷2第15頁）所載，Cliente（英文client）欄為
18 New World Investment LTD，Descripción（英文descrip
19 tion）欄為Mercedes Benz GLE 450 4Matic Sport 2022
20 Color Blanco Polar-Simil Cuero Artico NE, VIN Numb
21 er: 4JGFB5KE5NA631804 KMS 199, Incoterm CFR Export
22 acion A1, Valor en dólares欄（英文value in dollar
23 s）為75,000，日期則為Marzo（英文March） 14 2022，
24 另比對該發票所載車輛規格年份，均與進口報單所載相
25 同，可認APEX公司所指述標的，即為系爭車輛。

26 2.原告歷述系爭車輛交易源由，主張系爭車輛之交易價格為
27 美金60,000元等情，尚非可採。

28 (1)原告主張原係向紐世界公司購買6輛墨規舊汽車，總價
29 美金228,000元，先匯付美金84,000元至APEX公司、另
30 美金30,400元至紐世界公司，後因疫情致APEX公司無法
31 出車，故先以系爭車輛抵償美金60,000元，紐世界公司

另匯還美金39,400元，餘款美金15,000元則約定抵償未來交易價款等情，係提出原告與紐世界公司111年1月10日、1月13日契約、第一銀行匯款資料、原告與APEX公司111年1月19日契約、玉山銀行交易付款結果、原告與紐世界公司協議書（Mutual Agreement）及紐世界公司說明書等為佐（本院卷第51頁至第65頁）。

(2)依據原告提出之前揭證據資料，顯示原告本件購車，初係與紐世界公司為交易對象，此由其提出之111年1月10日、1月13日purchase contract（本院卷第51頁、第52頁，第57頁、第52頁）均係與紐世界公司簽訂可知；嗣於111年1月19日purchase contract（本院卷第59頁、第60頁），賣方（seller）始變更成為APEX公司。惟不問賣方為紐世界公司或APEX公司，該purchase contract的格式均相同，僅該「契約」最上方公司抬頭、簽約人部分有所差異，其中111年1月19日簽訂者，賣方APEX公司且僅蓋用戳章，對照前述APEX公司回復駐墨西哥代表處經濟組之說明，以及原告實際負責人劉○森接受被告調查時指陳實際交易對象為紐世界公司等語（本院卷第70頁），原告是否曾與APEX公司或經該公司合法授權之人簽訂有關係爭車輛的交易契約，實堪懷疑。

(3)其次，原告稱購車交易對象為紐世界公司，此與APEX公司回復駐墨西哥代表處經濟組之說法一致，依此法律關係，系爭車輛進口時，理應由紐世界公司負責報關並為相關稅負之納稅義務人，至於稅負是否及如何轉嫁予原告，則另依其等約定。現實上，原告實際負責人劉○森自陳係其委託公誠報關行辦理系爭車輛進口報關，有本院依職權調閱之基隆地檢署113年度偵字第2482號案卷可參（第17頁）；系爭車輛之提單（Bill of Lading，本院卷第73頁）亦明確記載原告為收貨人（consignee），可見原告與紐世界公司間應係合意由原告自行報關（並負擔相關稅負）。原告交易對象究為紐世界公司

或APEX公司，既會有原告是否自行報關並逕行繳納相關稅負的差異，論理亦應反映在契約價額的約定上，然對照原告前述與紐世界公司111年1月13日或（名義上）與APEX公司間111年1月19日 purchase contract（本院卷第57頁至第60頁），於價金部分均係採總額約定為美金60,000元，更滋疑義。

(4)本件由原告方面（含原告委託報關之公誠報關行）提出之發票，前後共有3個版本：首為公誠報關行於報關時檢附者，日期記載為西元2022年2月20日、發票號碼（Invoice No.）APTW20220220（原處分卷1第33頁，下稱原告發票2）；其次為被告向紐世界公司查詢時，該公司函復（見訴願卷1第105頁）所提出日期為西元2022年1月15日、發票號碼APTW20220115者（原處分卷2第21頁，下稱原告發票1）；迄原告實際負責人劉○森於112年7月27日向被告機動稽核組說明後再提出另一日期為2023年8月8日、發票號碼NWTW20230808（原處分卷1第39頁，下稱原告發票3）。核閱比對前開各版本發票，原告發票1、發票2均有Apex公司標誌及戳章，原告發票3上則為紐世界公司標誌、戳章。同一筆交易、相同的交易標的，先後卻有3張不同的發票，開發票的公司且有不同。查原告發票3係於本件調查程序中始開發，顯非系爭車輛的原始交易憑證；次觀諸有APEX公司標誌的原告發票1、發票2，其顧客(customer)抬頭欄位均記載原告公司中英文名稱、中英文地址及統一編號等，可見該發票係針對原告「客製化」製作，惟與APEX公司回復我國駐墨西哥代表處經濟組所述其交易對象係紐世界公司之情，顯有扞格，本院認為該原告發票1、發票2亦非APEX公司因系爭車輛而原始開發的交易憑證。

(5)基於前開說明，不問從原告所提出的purchase contract，或各種版本的發票，均不能作為系爭車輛價額為美金60,000元的憑佐，本院因採取駐墨西哥代表處經濟組

01 直接向APEX公司調查所得結果，認定系爭車輛之交易價
02 格應為美金75,000元。

03 3.原告雖援引財政部關務署111年4月11日台關稽字第111100
04 4520號令訂定之核估作業要點第3點第2項規定，並以111
05 年（西元2022年）度美國J. D. Power舊汽車行情雜誌、Kel
06 ley Blue Book所列同年度與系爭車輛相同形式年份新車
07 價格，質疑被告就系爭車輛交易價格為美金75,000元之認
08 定。然核估作業要點第3點第2項所定核估方式，係「進口
09 舊汽車適用關稅法第35條規定核估完稅價格」，始有適
10 用，該點第1項規定清楚，關稅法第35條復明文「進口貨
11 物之完稅價格，未能依第29條、第31條、第32條、第33條
12 及前條規定核定者，海關得依據查得之資料，以合理方法
13 核定之。」本件被告係依APEX公司所提供之發票據以認定
14 系爭車輛交易價格，並非適用前揭關稅法第35條「以合理
15 方法核定」之情形，自亦無核估作業要點第3點第2項之適
16 用餘地，原告爭執此節，應屬誤解。

17 4.原告另以墨西哥政府為鼓勵出口，實施出口沖退稅制度，
18 質疑APEX公司可能為取得較高額退稅款而提供不同內容發
19 票云云。然原告就此節並未具體舉證以實其說，本院尚難
20 依其主觀臆測而為事實認定。

21 (三)原告所為該當繳驗偽造發票，虛報貨物價值要件：

22 1.按為落實貿易管制之執行與確保進出口貨物查驗之正確
23 性，貨物進口人依關稅法第17條第1項及海關緝私條例第3
24 7條第1項規定，就所報運進口貨物，負有誠實申報之義
25 務，舉凡名稱、數量或重量、品質、價值或規格等，均應
26 注意報單上各項申報是否正確，不得虛報。所謂「虛報」
27 係以原申報與實際進口貨物是否相符為認定依據，當原申
28 報與實際進口貨物現狀不符時，即有違反誠實申報之作為
29 義務，構成虛報。又所謂繳驗不實發票，係指進口人報關
30 所繳驗之發票，其所載價格並非其真正交易價格；而所謂
31 不實之發票或憑證，並不以名義上被偽造之文件為限，尚

01 包括名義上雖無不符但實質內容不實之情形。進口人報關
02 繳驗不實或偽造發票之行為性質或結果，當然含有虛報貨
03 物價值之成分。查本件系爭車輛報關時，係繳驗原告發票
04 2並申報交易價格為美金60,000元，有進口報單（原處分
05 卷2第1頁）與原告發票2（原處分卷1第33頁）為據，惟該
06 發票並非APEX公司開立，系爭車輛交易價格為美金75,000
07 元而非60,000元，亦均如前述，系爭車輛報運進口時，有
08 繳驗偽造發票，虛報貨物價值，並逃漏進口稅款，乃堪認
09 定。

10 2.次按「違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不
11 予處罰。」為行政罰法第7條第1項所明定。又「人民違反
12 法律上之義務而應受行政罰之行為，法律無特別規定時，
13 雖不以出於故意為必要，仍須以過失為其責任條件。」

14 「至於依海關緝私條例第36條、第37條規定之處罰，仍應
15 以行為人之故意或過失為其責任條件，本院釋字第275號
16 解釋應予以適用……。」亦經司法院釋字第275號、第521
17 號解釋闡明在案。且按，進口貨物採主動申報及海關查驗
18 之制度，為確保進口稅捐核課暨貨物查驗之正確性，貨物
19 進口人負有誠實申報進口貨物名稱、品質、數量、價值等
20 事項之法律上義務，故貨物進口人有注意申報內容與實際
21 到貨是否相符之注意義務。本件原告為購買系爭車輛，既
22 已約定自行報關，自應承擔誠實申報進口貨物價值之法律
23 上義務。查原告主觀上既認係向紐世界公司購買系爭契
24 約，其實際代表人劉○森卻又簽訂賣方名義為APEX公司的
25 契約，嗣並以紐世界公司交付偽造之原告發票2報運系爭
26 車輛進口，被告據此認定原告主觀上認識繳驗之發票為偽
27 造、貨物價值虛報等情，當非無稽而可以支持。

28 3.原告雖以本件經被告移送基隆地檢署偵辦，其代表人經檢
29 察官為不起訴處分等情，爭執並無故意過失。然行為人涉
30 嫌犯罪之行為應否論以行政法上之效果，則必須依個案應
31 適用之實體行政法所規定之要件及效果而定。如行政責任

之成立並非以刑事有罪判決為其要件，且依其規範目的，該行政法上之法律效果在性質上可以與刑事處罰併立者，主管機關或行政法院因不受刑事判決認定事實之拘束，亦無須俟刑事有罪判決確定，其先行作成行政處分或行政訴訟判決，並不構成違法（最高行政法院109年度上字第700號判決意旨參照）。再者，我國於刑事訴訟與行政訴訟涉有不同裁判系統，刑事法院或偵查機關與行政法院，各有其權限，關於事實之認定得各本其調查所得之訴訟資料，各為認定。故行政法院對繫屬案件事實之認定，固可參考相關刑事判決或偵查機關偵查結果所認定之事實，惟並不受拘束，仍應依法自行認定事實。準此，本件原告代表人所涉偽造文書等罪嫌之刑事案件，固經基隆地檢署113年度偵字第2482號為不起訴處分，然不論偵查機關對該刑事案件之最終偵查結果為何，原告於前述刑事案件所涉刑法第216條、第210條之行使偽造文書罪嫌，與本件原告是否該當違反海關緝私條例37條第1項第2款、第3款之規定，其應涵攝之法律構成要件仍有不同。從而，即令原告代表人於前揭刑事案件獲不起訴處分確定，亦無從拘束本院本於調查所得之訴訟資料，而做出不同於該偵查結果之事實認定及法律適用。是原告以本件業經檢察官不起訴處分確定，爭執被告之事實認定，本院並不採取。

(四)原處分補徵或追繳稅額及罰鍰之審查：

- 1.關稅法第29條第1項、第2項規定：「（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。」海關緝私條例第37條第1項第2款規定：「報運貨物進口而有下列情事之一者，得視情節輕重，處所漏進口稅額5倍以下之罰鍰，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。」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。」貨物稅條例第32條第10款規定：「納稅義務人有下列情形之一者，除補徵稅款外，按補徵稅額處3倍以下罰鍰：……十、國外進口之應稅貨物，未依規定申報。」營業稅法第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。」特種貨物及勞務稅條例第23條第3款規定：「產製或進口第2條第1項第2款至第6款規定之特種貨物，其納稅義務人有下列逃漏特種貨物及勞務稅情形之一者，除補徵稅款外，按所漏稅額處3倍以下罰鍰：……三、短報或漏報銷售價格、完稅價格或數量。」

2. 查本件系爭車輛之交易價格係為美金75,000元，原告虛報為美金60,000元，依當時美金兌換新臺幣匯率29.79元計算，原告實際應繳關稅為390,993元，減除原告原申報稅額312,795元，漏繳78,198元，再依緝私案件裁罰金額或倍數參考表以所漏稅額在100,000元以下，處所漏稅額2倍之罰鍰為156,396元。以此計算，原告實際應繳之貨物稅、營業稅、特種貨物及勞務稅額，分別為787,573元、170,640元、358,345元，所漏稅額則分別為157,515元（貨物稅部分：787,573元-630,058元=157,515元）、34,128元（營業稅部分：170,640元-136,512元=34,128元）、358,345元，再依稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定，就貨物稅處2倍罰鍰為315,030元，就營業稅處1.5倍罰鍰為51,192元，就特種貨物及勞務稅處2倍罰鍰為716,690元。原處分所核處應追徵所漏稅額及罰鍰，均無違誤。

六、綜上所述，本件原處分並無違誤，復查決定及訴願決定遞予維持，亦無不合。原告猶執前詞，訴請判決如其聲明所示，為無理由，應予駁回。

七、本件事證已臻明確，原告調查證據之請求，認無調查必要，又兩造其餘主張及陳述，經核於判決結果不生影響，爰均不

逐一論述，附此敘明。

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項前段，判決如主文。

中 華 民 國 115 年 7 月 23 日

審判長法 官 林家賢

法 官 郭淑珍

法 官 吳坤芳

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	1. 上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內

01

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	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 115 年 7 月 23 日

03

書記官 何閣梅