最 高 行 政 法 院 判 決

108年度判字第272號

再 審原 告　富味鄉食品股份有限公司
代　表　人　陳錫銘
訴訟代理人　陳守煌　律師
　　李佳翰　律師
再 審被 告　財政部關務署臺北關
代　表　人　陳依財
訴訟代理人　吳俊毅
　　陳麗玉

上列當事人間違反海關緝私條例事件，再審原告對於中華民國107年6月29日本院107年度判字第374號判決，提起再審之訴，本院判決如下：

主　文

再審之訴駁回。

再審訴訟費用由再審原告負擔。

理　由

一、再審原告於民國100年10月18日至101年4月27日持憑100％芝麻油或調和芝麻油出口報單副本第三聯（出口報單第DABC00UZ383771號等），繕具外銷品沖退稅申請書（海關結辦案號：833306等），按經濟部工業局97年12月11日工證化字第09701014850號外銷品原料核退標準，申請沖退出口油品「100％芝麻油（100％ PURE SESAME OIL）」及「調和芝麻油（BLENDED SESAME OIL）」（下稱系爭芝麻油品）之進口原料芝麻（粒）關稅，經再審被告核准在案。嗣臺灣彰化地方檢察署（更名前為臺灣彰化地方法院檢察署，下稱彰化地檢署）檢察官查獲再審原告之前負責人等，自98年12月起變更油品成分配方，於其產製並標榜頂級、特級、高級100％黑麻油之3項油品內，摻入低價黃麻油及調色用特黑油，銷售予不知情之廠商及通路商，涉犯102年6月21日修正施行之食品衛生管理法第49條第1項製造、販賣攙偽食品罪及修正前刑法第339條第1項詐欺取財罪，於102年10月31日以102年度偵

字第8492號起訴書向臺灣彰化地方法院（下稱彰化地院）提起公訴後（按再審原告因其前負責人等涉犯食品衛生管理法製造、販賣攙偽食品罪部分，經彰化地院102年度矚易字第2號刑事判決有罪，為智慧財產法院103年度刑智上易字第94號刑事判決無罪定讞；另再審原告前負責人等涉犯修正前刑法詐欺取財罪部分，前開2刑事判決均判決有罪，業已定讞），再審原告旋於102年11月7日以2013鄉字第072號函（下稱系爭陳報函），向財政部關務署（下稱關務署）表明其外銷油品亦有加入黃麻油及特黑油，而出口退稅僅申報使用芝麻原料之情事，並稱將釐清近1年來所有退稅案件，列表造冊送請重審，及陳明願繳回溢退稅額。惟迄至再審被告於103年11月11日以北普松字第1031033752號函通知再審原告，擇定同年月25日赴廠查核應配合提供相關資料明細，再審原告方於同年11月12日以2014鄉字第091號函提供近2至4年溢沖退稅明細資料。案經再審被告查核結果，審認再審原告出口系爭芝麻油品，就其添加非使用進口芝麻（粒）原料製成之黃麻油及特黑油部分，仍申請沖退進口芝麻（粒）原料關稅，涉以不正當方法請求退稅，爰依海關緝私條例第43條、第44條規定，於104年5月18日至104年7月30日以再審原告起訴狀附表1所示之處分函文，就前揭出口報單等按溢沖退稅額處2倍之罰鍰合計新臺幣（下同）22,768,698元（下稱原處分），並追徵溢沖退稅額計11,384,349元。再審原告不服，就罰鍰部分循序提起行政訴訟，經原審法院105年度訴字第550號判決駁回，續提上訴，為本院106年度判字第481號判決將之廢棄，發回原審法院更為審理。原審法院重為審理後，再以106年度訴更一字第78號判決（下稱原審判決）駁回，並經本院107年度判字第374號判決（下稱原確定判決）駁回再審原告之上訴而確定在案。嗣再審原告以原確定判決有行政訴訟法第273條第1項第1款之再審事由，提起本件再審之訴。

二、再審原告起訴主張略以：

㈠受發回或發交之高等行政法院，應以最高行政法院所為廢棄理由之法律上判斷為其判決基礎，為行政訴訟法第260條第3項所明定。受前開法律上判斷之拘束者，不以受發回或發交之高等行政法院為限，亦包括最高行政法院本身。違反行政訴訟法第260條第3項規定，即構成同法第243條判決不適用法規或適用不當之當然違背法令，亦已合致同法第273條第1項第1款之適用法規顯有錯誤之要件。原確定判決與本院107年度判字第110號判決均由同一合議庭所承辦，二者案情即再審原告之違章情形完全相同，兩案爭點亦均一致，但原確定判決對於「是否屬於情節輕微」、「是否因再審原告主動陳報而查獲溢沖退稅之事實」、「彰化地檢署、彰化縣衛生局、新北市政府衛生局偵辦案件之範疇」及「關務署102年10月31日函示各海關提供再審原告進出口資料及通函各關加強出口油品查核」等爭點所表示之見解，卻與107年度判字第110號判決歧異（詳如行政訴訟再審起訴狀附件一所示），有適用法規不當之違法。

㈡調查基準日之成立，法令已有明文規定，必須稅捐機關對於特定個別違章行為已因檢舉或本身發覺違章嫌疑，進而立案指定調查人員，且調查人員著手查核或通知違章人，始符正當法律程序：納稅者權利保護法第11條第1項、第2項及第12條第1項規定所揭示之正當法律程序，在該法施行前，亦應以之為一般法律原則遵守。從而，再審被告欲就本件再審原告違反海關緝私條例情事進行調查，必須指定調查人員進行調查，且應在進行調查前，通知再審原告調查之事由及範圍，始符正當法律程序。原確定判決稱「若僅屬內部調查程序，因無接受調查之主體或客體存在，並無事前通知受調查主體之正當法律程序可言」云云，無相關稅法之根據，有違反證據法則及適用法規不當之違法。又觀司法院73廳民二字第686號解釋及本院89年度判字第3489號、90年度判字第1147號判決意旨，已闡明所謂進行調查或進行調查基準日之成立，必須稅捐機關對於特定個別之違章行為的確已察覺其嫌疑

，並基於其嫌疑，立案指定調查人員，且該調查人員著手調閱查核違章文件資料或通知違章行為人始告完足。如其僅因嫌疑而指定調查人員，在通知違章行為人或調閱查核違章行為文件資料發動之前，尚不能認為違章之進行調查業已啟動。至於其僅在內部簽核階段者，更無進行調查啟動之可言，若僅是「歷史資料調閱及提供」，即可認定已符合「進行調查」之要件，則前揭稅法正當法律程序之規定豈非淪為具文，原確定判決未糾正原審判決違反正當法律程序之違法，有未適用正當法律程序要求之違法。

㈢比較102年5月31日海關緝私條例第45條之1修正前後之規定，102年5月31日修正前，如情節輕微，得免予處罰，但102年5月31日修正後，如其情節輕微者，得減輕或免予處罰，自以102年5月31日修正前之規定較有利於再審原告。原確定判決適用102年5月31日修正後之海關緝私條例第45條之1規定，自有適用法規錯誤之情事。

㈣海關緝私條例第43條之違章行為，係以先有違反同條例第37條第4項之違章行為為前提，此為體系解釋之當然，否則海關緝私條例第43條所定「以不正當方法」將失其法律明確性。本件再審原告申報出口之100％芝麻油或調和芝麻油，事實上加入黃麻油及特黑油，並非全部使用進口原料芝麻粒，此種情形係虛報所運貨物「成分」，並非海關緝私條例第37條第4項規定虛報所運貨物「品質」之違法行為，基於稅捐處罰法定原則，自不構成海關緝私條例第43條「以不正當方法請求退稅，而有逃漏稅或溢沖退稅」。原確定判決未依稅捐處罰法定原則，遽以再審原告未將全部進口原料芝麻粒，使用於申報之100％芝麻油或調和芝麻油而有溢沖退稅情事，處以溢沖退稅額2倍之罰鍰，自有適用海關緝私條例第43條錯誤情事。

㈤關務署102年10月31日台關業字第1021024213號函（下稱213號函）、第0000000000號函（下稱719號函），均無從認定「海關或其他協助查緝機關，至遲於102年10月31日即已進

行調查」，原確定判決據以認定，違反本院75年判字第309號、62年判字第402號及61年判字第70號判例揭示認定事實須憑證據，不得出於臆測之意旨，而有適用法規顯有錯誤情事。

㈥在不自證己罪原則下，對於「主動陳報」之主動性，只要再審原告於再審被告開始調查前，主動表示願意承認海關緝私條例虛報貨物品質之違法行為，並提供同條例第43條之相關證據為已足。就本件而言，再審被告開始啟動調查再審原告漏稅違章行為之前，再審原告已主動陳報違章行為並提供違章事證，因而確定再審原告違章行為，即有免予處罰規定之適用。原確定判決關於「主動陳報」之「主動性」關釋，對實證法規範意旨之詮釋及法理之論述邏輯，有嚴重且明確之瑕疵，並因此而與法規範所建立之價值或法理念直接衝突，且其錯誤之法律適用結果導致本件判決勝負結論之改變，自屬適用法規顯有錯誤。

㈦彰化縣衛生局或新北市政府衛生局之法定職權，並無「職掌油品品質、成分，進而可決定該油品是否符合減免關稅要件」行使調查權之組織權限，原確定判決認為凡「職掌油品品質、成分，進而可決定該油品是否符合減免關稅要件」之地方政府衛生機關，仍可視為海關緝私案件減免處罰標準（下稱減免處罰標準）第17條免罰規定所稱之「其他協助查緝機關」，顯然違反新北市政府衛生局及彰化縣衛生局之組織規程，而有適用法規顯有錯誤之情事等語。並聲明：原確定判決及原審判決均廢棄。訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

三、再審被告則以：在本案之法律涵攝過程中，有關「免罰」子法法規所定構成要件，如在法律解釋上有所疑義，其正確規範意旨自要考量授權母法之授權目的。倘海關或其他協助查緝機關已對漏稅違章事實之存在，形成一定程度之懷疑，並啟動調查程序，進而開始蒐集證據資料者，即應認調查程序已開始，既不以「確知」漏稅違章事實為必要，亦不以調查

活動已對外公開為必要。彰化縣衛生局與新北市政府衛生局在確認「再審原告產銷之油品有無摻混而影響其品質，進而影響其出口退稅資格之判定」時，已符合減免處罰標準第17條所稱「其他協助查緝機關」之定義。且關務署僅須在「透過社會輿論而高度懷疑再審原告有漏稅違章行為」之情況下，向所轄海關明示蒐集比對再審原告以往申請退稅之歷史資料，即符合「進行調查」之定義。另透過彰化縣衛生局、新北市政府衛生局及彰化地檢署調查，已牽連至「外銷油品之混摻」，新北市政府衛生局向社會大眾釋出之新聞訊息復及於再審原告外銷油品亦有混摻可能等情，加以臺灣新北地方檢察署（下稱新北地檢署）對再審原告油品外銷資料之索取，已足使關務署對再審原告有不實退稅等情產生懷疑，進而指示所轄各海關進行歷史資料之蒐集與回顧，已符合「進行調查」之定義。原確定判決綜合從102年10月21日起至同年月31日止，一連串事件時序發展，從事件內容及其先後關係中得出關務署及其所轄各海關，在高度懷疑再審原告有不實出口退稅漏稅違章行為之情況下，開始以往出口退稅歷史資料之蒐集及檢視，認定符合減免處罰標準免罰要件所稱「進行調查」，並無違誤。又納稅者權利保護法第12條第1項「事前通知受調查主體」之正當法律程序規定，係針對「外部調查」而言，若僅屬內部調查程序，因無接受調查主體或客體存在，並無事前通知受調查主體之正當法律程序可言，上訴意旨對此尚有誤會，其主張自非可採等語，資為抗辯，並求為判決：駁回再審原告之訴。

四、本院查：

㈠確定判決有行政訴訟法第273條第1項第1款規定「適用法規顯有錯誤」之情形，固得提起再審之訴。所謂「適用法規顯有錯誤」，係指原確定判決所適用之法規與該案應適用之法規相違背，或與司法院現尚有效之解釋或本院尚有效之判例有所牴觸而言，至於單純法律上見解之歧異或事實認定，再審原告對之縱有爭執，非得謂為適用法規顯有錯誤，而據為

再審之理由。

㈡裁處時海關緝私條例第43條規定：「以不正當方法請求免稅、減稅或退稅者，處所漏或沖退稅額2倍至5倍之罰鍰，並得沒入其貨物。」（按上開規定於裁處後之107年5月19日修正為：「以不正當方法請求免稅、減稅或退稅，而有逃漏稅或溢沖退稅情事者，處所漏或沖退稅額5倍以下之罰鍰，並得沒入其貨物。」）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。」第45條之1規定：「（第1項）依本條例規定應處罰鍰之行為，其情節輕微者，得減輕或免予處罰。（第2項）前項情節輕微及減免標準，由財政部定之。」裁處時減免處罰標準第1條規定：「本標準依海關緝私條例第45條之1第2項規定訂定之。」第17條規定：「於海關或其他協助查緝機關接獲檢舉或進行調查前，因違法行為人主動陳報或提供違法事證，並因而查獲或確定其違法行為者，免予處罰。」（按第17條規定已於107年5月9日修正增訂之海關緝私條例第45條之3予以規範，乃於107年9月3日配合刪除。）據此，依裁處時減免處罰標準第17條規定而予免罰者，必須違法行為人在海關或其他協助查緝機關接獲檢舉或進行調查前，主動陳報或提供違法事證，使海關因而查獲或確定其違法行為者，始有適用。而所謂「其他協助查緝機關」，依其文義解釋，應指協助海關查緝違反海關緝私條例情事之機關，並不以司法、警察機關為限；倘其他機關已依其法定職權就特定事實行使調查權，所為之調查有助於海關認定或查獲違反海關緝私條例情事者，即當屬之。

㈢本院原確定判決已詳予述明依據原審判決認定之事實，再審原告從102年10月21日至同年10月24日分別受到彰化縣衛生局及新北市政府衛生局人員之調查，該2公部門已確知再審原告「內銷油品有摻混棉籽油」之事實，且新北市政府衛生局已開始懷疑再審原告之出口油品亦有摻混可能，因此發布

將就再審原告「所涉相關刑事不法事項移送檢調機關擴大偵辦，並針對國內流通及出口產品全面清查」之訊息。又從102年10月24日新北地檢察署檢察官發函再審被告之上級機關關務署要求調閱各海關之進出口報單等資料，以及關務署於同年月25日及31日之反應（即對地檢署之答覆與對各海關之2次指示），與其於105年11月14日對法院詢問事項之答覆，足認關務署在收到檢察官來函後，已開始「懷疑」再審原告之「出口退稅」可能涉及「不實申報」，因此先回顧機關內部留存之歷史資料，發現再審原告為申請出口退稅之大廠，因此對再審原告出口退稅有不實申報可能一事，形成更為深刻之懷疑，所以除要求各海關對正進行中之退稅申請案件嚴格審查，同時要求各海關檢送歷史資料予檢察官時也副知關務署，以便調查之開展。原審判決基於上開事證及具體事件發展時序，認定關務署已於102年10月31日發動調查程序，再審被告於102年11月7日提出系爭陳報函向關務署陳報本件違章行為，已在進行調查之後，本件不符合減免處罰標準第17條規定之免罰要件，因此維持再審被告以再審原告係故意以不正當方法請求退稅，溢沖退外銷芝麻油品之進口原料芝麻（粒）關稅，依裁處時海關緝私條例第43條規定，按溢沖退稅額處2倍之罰鍰處分，而駁回再審原告所提起之裁罰處分撤銷訴訟，並無違誤等語。經核原確定判決所適用之法規並無與本案應適用之法規相違背，或與現尚有效之司法院解釋、本院判例有所牴觸之情形。再審原告主張海關緝私條例第43條之違章行為，以有違反同條例第37條第4項之違章行為為前提，其申報出口之100％芝麻油或調和芝麻油，加入黃麻油及特黑油，非全部使用進口原料芝麻粒，屬虛報所運貨物「成分」，並非海關緝私條例第37條第4項規定虛報「品質」之違法行為，因此不構成海關緝私條例第43條之違章行為，原確定判決適用海關緝私條例第43條顯有錯誤云云，核屬其歧異之法律見解，依前揭說明，非得謂為原確定判決適用法規顯有錯誤。

㈣又本件再審原告之違章行為時間係介於100年10月18日至101年4月27日間，行為時即99年6月15日修正公布海關緝私條例第45條之1第1項規定：「應依第36條第1項、第37條第1項、第2項、第4項規定處以罰鍰之案件，情節輕微者，得免予處罰。」僅限於依其所列規定處以罰鍰之案件，符合財政部依第45條之1第2項授權訂定情節輕微標準者，始得免予處罰。再審原告所涉既屬應依海關緝私條例第43條規定處以罰鍰之案件，本無行為時海關緝私條例第45條之1第1項之適用，遑論以其違章行為情節輕微而依該項規定據以免罰。惟該項規定嗣於原處分作成（104年5月18日至104年7月30日）前之102年6月19日修正為：「依本條例規定應處罰鍰之行為，其情節輕微者，得減輕或免予處罰。」其立法理由並揭示：「鑑於違反本條例行政義務之情節輕微行為，不限於依第36條第1項、第37條第1項、第2項、第4項規定處罰之案件，爰……定明依本條例規定應處罰鍰之行為，其情節輕微者得減輕或免予處罰……」是依修正後即裁處時規定，再審原告依海關緝私條例第43條規定受裁罰處分之案件，亦有該項規定之適用，倘其行為符合財政部依同條第2項授權訂定情節輕微標準者，即得減輕或免予處罰，乃屬有利於再審原告，依行政罰法第5條規定，自應適用裁處時之規定。再審原告主張比較102年6月19日修正前、後海關緝私條例第45條之1第1項規定，應以修正前之規定有利於再審原告，原確定判決適用修正後規定，適用法規顯有錯誤云云，殊非可採。此外，關於裁處時減免處罰標準第17條所稱「進行調查」、「主動陳報」，應如何認定或其調查應踐行何種程序，無論減免處罰標準或其母法即海關緝私條例均無規範，再審原告援引稅捐稽徵法第48條之1及納稅者權利保護法第11、12條規定，以及與本案案情不同之本院89年度判字第2489號、90年度判字第1147號判決意旨，主張必須海關對於特定個別違章行為已因檢舉或本身發覺違章嫌疑，進而立案指定調查人員，且調查人員著手查核或通知違章人，方可認為已「進行調查」，且

只要再審原告於海關開始調查前，主動陳報違章行為並提供違章事證，即符合「主動陳報」之要件，原確定判決有關「進行調查」及「主動陳報」之「主動性」闡述，有適用法規顯有錯誤之情形云云，乃係以其歧異之法律見解而為指摘，亦難謂原確定判決適用法規顯有錯誤。

㈤另本院107年度判字第110號判決是針對原審法院另案判決（106年度訴字第352號判決）事證調查未明，且所引證據各自評價結果尚不足以證明其認定「102年10月31日」為再審被告進行調查基準日之事實無誤，復未就其以關務署213號函及719號函合併觀察可知「102年10月31日」得為再審被告進行調查基準日之認定敘明理由，認有認定事實未依證據、論證相互矛盾及判決不備理由等違法情事，而發回原審法院重為事實調查，並未自為事實認定，故案經發回後，自應由事實審之原審法院重為審理並依其調查證據結果而為事實認定。至於原確定判決則係以原審判決依據各該證據資料，按照具體事件之時序進展，互為勾稽並綜合評價結果而為「海關已在再審原告陳報前之102年10月31日就再審原告以混充油品冒退原料關稅（如芝麻粒）之違章行為進行調查」之事實認定無誤，予以維持。再審原告主張本院107年度判字第110號判決對於「是否屬於情節輕微」、「是否因再審原告主動陳報而查獲溢沖退稅之事實」、「彰化地檢署、彰化縣衛生局、新北市政府衛生局偵辦案件之範疇」及「關務署102年10月31日函示各海關提供再審原告進出口資料及通函各關加強出口油品查核」等事實有所認定，並以原確定判決就此所表示之見解與本院107年度判字第110號判決歧異，違反行政訴訟法第260條第3項規定，而有適用法規顯有錯誤之情形云云，容有誤會，且屬其歧異之見解，非屬可採。至再審原告關於關務署213號函及719號函無從認定「海關於102年10月31日即已進行調查」，原確定判決據之為事實認定有誤之主張，則係對事實認定為爭執，不得謂為適用法規顯有錯誤。末以，再審原告主張原確定判決認為凡「職掌油品品質、成

分，進而可決定該油品是否符合減免關稅要件」之地方政府衛生機關，仍可視為減免處罰標準第17條免罰規定所稱之「其他協助查緝機關」，顯然違反新北市政府衛生局及彰化縣衛生局之組織規程，而有適用法規顯有錯誤之情事云云，核屬其歧異之法律見解，亦不得認為適用法規顯有錯誤。

㈥綜上，再審原告依行政訴訟法第273條第1項第1款規定提起本件再審之訴，為無理由，應予駁回。

五、據上論結，本件再審之訴為無理由。依行政訴訟法第278條第2項、第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　5　　月　　30　　日

最高行政法院第二庭

審判長法官　吳　東　都

法官　胡　方　新

法官　陳　秀　媖

法官　張　國　勳

法官　程　怡　怡

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　108　　年　　5　　月　　30　　日

書記官　莊　子　誼