最 高 行 政 法 院 判 決

108年度判字第288號

上　訴　人　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
被 上訴 人　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，上訴人對於中華民國107年3月29日臺北高等行政法院106年度訴更一字第84號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、上訴人於民國101年5月17日至同年11月27日間出具外銷品沖退稅申請書，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，經被上訴人核准在案。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，查獲上訴人之前負責人等自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（按上訴人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；另上訴人之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），上訴人旋以102年11月7日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，收文日期為102年11月8日）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，並陳明願繳回溢退稅額。案經被上訴人查核結果，審認上訴人出口系爭芝麻油品，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，乃依海關緝私條例第43條、第44條規定，以104年10月1日104年第00000000號至第00000000號、104年10月5日104年第00000000號至第00000000號、104年第00000000號至第00000000號及104年10月8日104年第00000000號至第00000000號處分書（詳如上訴人行政訴訟起訴書附表1所示，以下統稱原處分），按溢沖退稅額處2倍之罰鍰總計新臺幣（下同）21,534,808元，並追徵溢沖退稅額總計10,767,404元。上訴人不服，申請復查未獲變更，提起訴願亦經駁回，續就罰鍰部分提起行政訴訟，並聲明：「訴願決定、原處分（含復查決定）關於裁處罰鍰部分均撤銷。」經原審法院以105年度訴字第1247號判決駁回，上訴人不服，提起上訴，為本院106年度判字第521號判決（下稱本院發回判決）將之廢棄，發回原審法院更為審理。嗣原審法院再以106年度訴更一字第84號判決（下稱原判決）駁回，上訴人遂提起本件上訴，並聲明：「原判決廢棄。訴願決定、原處分（含復查決定）關於裁處罰鍰部分均撤銷。」

二、上訴人起訴主張、被上訴人在第一審的答辯，均引用原判決的記載。

三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：㈠系爭陳報函僅泛稱上訴人將就添加黃麻油及特黑油情事全面檢討，並將提供相關資訊供被上訴人查核云云，惟上訴人並未具體陳報

哪一筆外銷品沖退稅申請有以不正當方法溢沖退進口原料關稅之違法行為，亦未隨此陳報函檢附相關事證供被上訴人查核，難認符合主動陳報違法行為。退步言，縱認系爭陳報函符合主動陳報，然被上訴人已於102年10月31日展開全面調查，亦難認本件係因上訴人主動陳報而查獲違法行為，不符海關緝私案件減免處罰標準（下稱減免處罰標準）第17條免予處罰規定。㈡減免處罰標準第17條所定免予處罰之要件為「於海關或其他協助查緝機關接獲檢舉或進行調查前」及「主動陳報或提供違法事證，並因而查獲或確定其違法行為」。就前開「主動陳報或提供違法事證因而查獲或確定其違法行為」要件部分：1.彰化縣衛生局102年10月22日公告最新消息「彰化縣衛生局追查富味鄉公司棉籽油流向」及新北市政府衛生局102年10月24日公告焦點新聞「富味鄉向衛生局坦承內銷油品攙加棉籽油重罰」，可知彰化縣衛生局於102年10月21日赴上訴人處稽查時，即已查得上訴人外銷之「調和玉米油」等油品均有摻入棉籽油；另新北市政府衛生局亦於同年10月21日赴上訴人五股區處，就油品摻混棉籽油乙事進行查核，並因上訴人前代表人於同年10月23日坦承於內銷24項調和芝麻香油中摻有棉籽油，於「調和花生油」中添加花生香料後，該局乃進一步表明將就上訴人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。2.依彰化地檢署102年10月31日102年度偵字第8492號起訴書之犯罪事實，可知上訴人產製之黑麻油本有滲混違法行為。彰化縣衛生局、新北市政府衛生局及彰化地檢署，依其法定職權就上訴人產製油品攙混不實之事實行使調查權，其調查範圍包括「調和香油（芝麻油）」及外銷產品。3.關務署因新北地檢署針對上訴人產製油品摻混不實進行調查而調閱上訴人進出口報單，並因該等出口資料報單所揭示之內容，皆為申請退原料關稅之必要條件，關務署審酌上開報單資訊內容，認上訴人申報出口芝麻油之品質成分值得懷疑，上訴人復據以申請沖退進口原料稅款，有冒退進口原料

關稅嫌疑，有鑑於上訴人為國內芝麻油外銷品沖退原料芝麻（粒）之大廠，為配合新北地檢署調查並釐清上訴人有無涉及其他申報關稅上的不法行為，故於102年10月31日分別以第0000000000號函（下稱213號函）及第0000000000號函（下稱719號函），請求各關區調閱上訴人進、出口報單予新北地檢署並副知關務署，及加強相關出口油品查核，以防範不肖廠商以混充油品銷售，冒退較高稅率之原料關稅（如芝麻粒）。4.關務署105年11月14日台關業字第1051024131號函（下稱131號函）略以：「本署102年10月31日台關業字第1021024719號函係為多家媒體報導富味鄉公司以棉籽油混充其他高價油品銷售……同時本署於102年10月23日接獲臺灣新北地方法院檢察署函請提供富味鄉公司近3年申報進口、出口通關電腦報單明細資料之來文……，為防範富味鄉公司及其他油品業不肖廠商利用混充方法申報高價油品出口，藉此冒退較高稅率之原料關稅，爰以上開函件函請所屬各關加強相關出口油品之查核。」5.上開各情參互以觀，足見彰化縣衛生局、新北市政府衛生局及彰化地檢署，已於102年10月下旬，依其職權就上訴人產製油品混摻不實之事實行使調查，並經媒體報導而廣為人知，關務署213號函及719號函已具體指稱本件上訴人所涉「以混充油品銷售，冒退較高稅率之原料關稅（如芝麻粒）」之違章行為，堪認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，上訴人於102年11月7日始提出系爭陳報函，不符減免處罰標準第17條所定「於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之免罰要件。㈢被上訴人審認上訴人係故意以不正當方法，請求退稅，且本案所涉溢沖退稅額高達10,767,404元，被上訴人於法定裁罰額度範圍內，以原處分按所申請之溢沖退稅額裁處最低倍數之2倍罰鍰，業已依行政罰法第18條第1項規定審酌各情，並無裁量濫用及裁量怠惰情事，於法無違，因將訴願決定及原處分（含復查決定）關於罰鍰部分均予維持，駁回上訴人之訴。

四、本院經核原判決駁回上訴人於原審之訴，並無違誤，茲就上訴理由再予補充論述如下：

㈠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。」依行政罰法第5條規定，本件仍應適用裁處時之規定。）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。上訴意旨援引與本件無涉之海關處理走私漏稅密報作業要點規定，主張減免處罰標準第17條所稱「其他協助查緝機關」，應以具司法警察身分且有「協助海關查緝違反海關緝私條例之法定職權」者始屬之，核屬其一己之見解，

不足為採。

㈡又本件上訴人違章行為時間係介於101年5月至101年11月間，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。上訴人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10月1日至104年10月8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，上訴人依海關緝私條例第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，乃屬有利於上訴人，依行政罰法第5條規定，自應適用裁處時之規定。原判決據以適用，並無違誤。上訴意旨以比較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上訴人為由，指摘原判決適用修正後之規定而有適用法規錯誤情事，殊非可採。另行為時海關緝私條例第43條屬漏稅罰性質，立法者明定「以不正當方法請求免稅、減稅或退稅者」，處所漏或溢沖退稅額2倍至5倍之罰鍰，乃立法形成自由，並無牴觸憲法第15條及第23條規定之情事，上訴人主張海關緝私條例第43條規定，按所漏或溢沖退稅額倍數處罰，違反憲法基本權保障之誡命及比例原則而違憲，並請求本院聲請司法院大法官解釋，亦無足取。

㈢事實認定是事實審法院的職權，而如何調查事實或證據的證明力如何，事實審法院有斟酌判斷之權，如其事實認定已經斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，而未違背論理法則、經驗法則或證據法則，縱其證據取捨與當事人所希冀者不同，致其事實的認定不同於當事人之主張者，亦不得謂原判決有違背法令的情形。查原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，已就其認定「海關已在上訴人陳報前進行調查」，本件不符合減免處罰標準第17條所定免罰要件乙節，論明：1.依彰化縣衛生局102年10月22日公告最新消息「彰化縣衛生局追查富味鄉公司棉籽油流向」及新北市政府衛生局102年10月24日公告焦點新聞「富味鄉向衛生局坦承內銷油品攙加棉籽油重罰」，可知彰化縣衛生局於102年10月21日赴上訴人處稽查時，即已查得上訴人外銷之「調和花生油」等油品有摻入棉籽油；新北市政府衛生局亦於同日赴上訴人五股區處，就油品摻混棉籽油乙事進行查核，上訴人前代表人坦承於內銷24項油品中摻有棉籽油，另於「調和花生油」中添加花生香料，該局乃進一步表明將就上訴人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。2.關務署於102年10月24日收受新北地檢署請求提供上訴人最近3年進口、出口報單資料之函文，除於102年10月25日檢送上訴人近3年申報進口、出口通關電腦報單明細資料電腦電磁紀錄磁片1片予新北地檢署外，另審酌新北地檢署因上訴人油品摻混不實而調閱報單，而依報單資訊內容可知上訴人為申請沖退稅廠商，該等報單並經上訴人提出申請沖退進口原料稅款在案，因認上訴人申報出口芝麻油之品質成分值得懷疑，上訴人有冒退進口原料關稅嫌疑，有鑒於申請沖退進口原料關稅案件，均係廠商累積多筆報單後進行退稅申請，涵蓋不同進出口關區、不同年度之進口報單及出口報單之報關行為，○○○區○○○段行政行為，且上訴人為國內芝麻油外銷品申請沖退原料芝麻（粒）進口稅之大廠，乃於102年10月31日分別以213號函及719號函請所屬

各關就業管部分提供上訴人進、出口報單予新北地檢署，並加強相關出口油品查核，以防範不肖廠商以混充油品銷售，冒退較高稅率之原料關稅（如芝麻粒）。3.關務署131號函亦表明其因多家媒體報導上訴人以棉籽油混充其他高價油品銷售，且接獲新北地檢署函請提供上訴人近3年申報進口、出口通關電腦報單明細資料之來文，為防範上訴人及其他油品業不肖廠商利用混充方法申報高價油品出口，藉此冒退較高稅率之原料關稅，爰以719號函請所屬各關加強相關出口油品查核等語。4.由上開各情互參以觀，可知關務署係因新北地檢署針對上訴人產製油品摻混不實進行調查而調閱上訴人進出口報單，繼而於調閱報單中發現上訴人涉有冒退進口原料關稅之嫌疑，並因上訴人為申請沖退原料芝麻（粒）關稅之大廠，乃於102年10月31日以213號函及719號函責由各關區調閱上訴人進、出口報單並副知關務署，及加強相關出口油品之查核，以防範不肖廠商以混充油品銷售，冒退較高稅率之原料關稅（如芝麻粒），已具體指稱上訴人所涉「以混充油品銷售，冒退較高稅率之原料關稅（如芝麻粒）」之違章行為，堪認海關至遲於102年10月31日即已進行調查，上訴人於102年11月7日始提出系爭陳報函，不符減免處罰標準第17條所定「於海關接獲檢舉或進行調查前」主動陳報或提供違法事證之免罰要件等語，核已詳述其認定事實之依據及得心證之理由，亦與論理法則、經驗法則及證據法則無違，且關務署乃辦理全國關務業務之機關，查緝走私、邊境管制等查緝業務之規劃、執行及督導為其職務所掌事項（財政部關務署組織法第2條第4款參看），自屬減免處罰標準第17條所稱之「海關」，原審上開認定並無違誤。上訴意旨以被上訴人未能提出其內部於作成原處分前，如何指定調查人員及調查人員如何就相關資料進行勾稽之公文或簽呈，遲至訴願決定始提出彰化縣衛生局與新北市政府衛生局公告資料、彰化地檢署與新北地檢署偵查資料作為處分理由及依據為由，指摘原判決前開事實認定違反論理法則、經驗法則及證據

法則，並有認定事實未憑證據及適用海關緝私條例第45條之1不當之違背法令情事云云，非屬可採。

㈣本院發回判決是以原審前判決事證調查未明，有認定事實未依證據、判決不備理由之違法，而發回原審法院重為事實調查，並未自為事實認定。另上訴人所引與本件爭議及事實相似之本院107年度判字第110號判決（按此案亦涉上訴人就其出口系爭芝麻油品，以不正當方法申請沖退進口芝麻原料關稅之違章行為，可否依行為時減免處罰標準第17條規定而予免罰。原審法院原以106年度訴字第352號判決駁回上訴人在原審之訴，經本院107年度判字第110號判決廢棄發回）亦未自為事實認定，而係以事實未臻明確，發回原審法院重為事實調查，該事件既尚未終局確定，自無就事實認定發生「爭點效」可言。則本件經發回後，既經原審法院依據各該證據資料，按照具體事件之時序進展，互為勾稽並綜合評價結果而為「海關已在上訴人陳報前之102年10月31日就上訴人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，即無學說上所稱「爭點效」理論之適用。上訴意旨主張彰化縣衛生局與新北市0000000000000000000號函、719號函及131號函業經本院發回判決及107年度判字第110號判決認定無法作為「海關於上訴人陳報前已進行調查」之依據，此等認定具有「爭點效」，原判決未受該「爭點效」拘束，仍憑以認定「海關已在上訴人陳報前進行調查」而有違法，且原審未就此有利上訴人之事實及證據予以調查，亦有應依職權調查而未調查之違法云云，容有所誤，不足為採。至上訴意旨另以關務署719號函為例行政令宣導之產物，旨在對未來防範冒退通案加強查核，關務署213號函僅在通知各關就其通關業管部分檢附相關報單資料逕復新北地檢署，均不得作為溢沖退稅調查基準日成立之依據，若無上訴人主動陳報及事後提供違法事證，被上訴人絕無僅憑上訴人出口報單即知悉出口貨物確切資料等情而為爭議，並據此主張原審認定事實有誤，核屬

對原審的事實認定及證據取捨的職權行使事項，以其主觀意見再為指摘，亦無可採。本件上訴人既不符減免處罰標準第17條所定免罰要件中「於海關進行調查前」主動陳報之要件，而無從適用該條規定據以免罰，則上訴人是否符合同條所定免罰之其他要件，亦即本件是否有「其他協助查緝機關」已在上訴人陳報前進行查調，以及上訴人向關務署提出系爭陳報函是否符合「主動陳報因而查獲違法行為」等爭議，與判決結果已無影響，即無論究之必要，爰不另就上訴意旨關於原判決認定上訴人不符減免處罰標準第17條所定免罰其他要件之爭議再予論究，併此敘明。

㈤綜上所述，上訴人之主張經審查結果均無可採。原判決將訴願決定、復查決定及原處分關於罰鍰部分均予維持，而駁回上訴人在原審之訴，並無違誤。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

五、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　6　　月　　13　　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　　6　　月　　13　　日

書記官　徐　子　嵐