最 高 行 政 法 院 判 決

109年度判字第203號

上　訴　人　香港商帕加尼中國汽車有限公司台灣分公司
代　表　人　陳人德
訴訟代理人　黃重鋼　律師
被 上訴 人　財政部關務署基隆關
代　表　人　楊崇悟

上列當事人間虛報進口貨物事件，上訴人對於中華民國108年4月18日臺北高等行政法院107年度訴字第1643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、上訴人委由榮記報關有限公司於民國104年7月13日向被上訴人申報進口義大利產製2015年PAGANI HUAYRA汽車乙輛（進口報單號碼：第AA/04/2288/0019號，下稱系爭貨物），原申報單價為CIF EUR801,720/UNT，申請審驗方式欄填報「8」，經被上訴人實施電腦審核以貨物查驗（C3）方式通關，並按上訴人申請，依關稅法第18條第2項規定，繳納保證金後，先行驗放，事後再加審查。嗣據被上訴人查價結果，改按FOB EUR1,134,160/UNT核估完稅價格，審認上訴人涉有繳驗不實發票，虛報進口貨物價值，逃漏稅費之違章成立，爰以106年第00000000號處分書（下稱原處分），依行為時海關緝私條例第37條第1項規定，對上訴人處所漏關稅額2倍之罰鍰計新臺幣（下同）4,062,642元，並依同條例第44條、貨物稅條例第32條第10款、加值型及非加值營業稅法第51條第1項暨貿易法第21條規定，追徵稅費共7,011,507元（包括關稅2,031,321元、營業稅886,527元、貨物稅4,091,661元及推廣貿易服務費1,998元）；逃漏貨物稅部分，依貨物稅條例第32條第10款規定，處所漏貨物稅額1倍之罰鍰4,091,661元；逃漏營業稅部分，因於被上訴人裁罰處分前，上訴

人同意以足額保證金抵繳應補繳稅款886,527元，依營業稅法第51條第1項第7款規定，處所漏營業稅額1倍之罰鍰886,527元；逃漏特種貨物及勞務稅（下稱特銷稅）部分，因於被上訴人裁罰處分前，上訴人已補繳特銷稅款1,861,705元，依特銷稅條例第23條第4款規定，處所漏特銷稅額1倍之罰鍰1,861,705元。上訴人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願遭決定駁回後，提起行政訴訟，經臺北高等行政法院（下稱原審）107年度訴字第1643號判決（下稱原判決）駁回。上訴人仍不服，遂提起本件上訴，並聲明：原判決廢棄；訴願決定及原處分均撤銷。

二、上訴人起訴的主張及被上訴人在原審的答辯，均引用原判決所載。

三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

系爭貨物係訴外人黃國明於102年5月11日直接向義大利原廠訂購簽約買受，並於102年5月15日給付EUR296,000元、103年10月29日給付EUR497,912元、104年3月18日給付EUR340,248元，合計EUR1,134,160元；上訴人係於104年4月15日核准認許登記，可見早在上訴人核准認許登記前黃國明就已經付清系爭貨物價金，黃國明非經由上訴人買受系爭貨物，上訴人復未證明其有參與系爭買賣之事實，上訴人主張得向義大利原廠收取車輛價金23%作為營運費，不合常理。又上訴人雖提出帕加尼公司2紙聲明書為證，惟查，聲明書內容略以：「我們臺灣分公司有權擁有一個固定渠道分銷折扣，即：基于最終用戶的價格的23%的折扣，以涵蓋所有的本地經營管理費用等開支。」「……在2015年4月前在亞太地區並無設立帕加尼分公司，故亞太地區之人民若欲擁有本公司之精緻手工跑車，需親自向義大利的帕加尼原廠購買，貴國人民黃先生於0000年0月00日向本公司以EUR989,500元之價格，購買跑車一台，雙方簽訂書面買賣契約。後因貴國黃先生追加相關配備，致買賣價金加至EUR1,134,160元。該價格請參照附件中由帕加尼開具給黃先生的最終發票」等語，可見黃

國明追加設備提高價金均發生於上訴人經核准認許前，且黃國明於上訴人核准認許前，已經付清全部價金（包括追加配備價金），上開證明書僅稱會給予「最終用戶的價格的23%的折扣」，尚不足以證明確實給予上訴人23%的折扣。況上訴人稱訂購系爭貨物售價EUR989,500元之23%為EUR227,585元，與其主張收取之營運費用EUR187,780元不符，且該車輛價金23%係供作補貼經營、管理等營運費，非本案實際交易價格之一部，自不得於交易價格中扣除。從而被上訴人依關稅法第29條規定，依查得實際交易價格FOB EUR1,134,160/UNT核估完稅價格，於法有據，而上訴人繳驗不實發票，虛報進口貨物價值，逃漏稅費之違章行為，堪予認定。

關於罰鍰：

1.系爭貨物之買受人黃國明於上訴人核准設立前及進口前即已付清價金，上訴人受黃國明之託辦理系爭貨物之進口報關等事宜，對系爭貨物之實際交易狀況與付款情形當知之甚稔，且上訴人可以預見若不盡查證實際價金，涉有繳驗不實發票，虛報進口貨物價值，逃漏稅費之違章之可能，亦未見上訴人於申報前向義大利原廠及黃國明查詢實際交易價格有何困難，竟不予查證而申報，自合於間接故意規定，上訴人繳驗不實發票，虛報進口貨物價值，逃漏稅費構成違章行為之發生並不違背其本意，合致於未必故意之規定，故被上訴人認上訴人違章行為係屬故意，依行政罰法第7條第1項規定意旨，應予處罰，核無不合。

2.依行政罰法第5條規定，行為後之法律或自治條例有變更者，原則上係「從新」，適用行政機關最初裁處時之法律或自治條例；僅於裁處前之法律或自治條例有利於受處罰者，始例外「從輕」，適用最有利於受處罰者之規定，即採「從新從輕」之處罰原則。本件行為後海關緝私條例第37條、貨物稅條例第32條及稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（下稱裁罰倍數參考表）關於貨物稅條例第32條第10款均經修正，惟本件仍應適用修正前之規定，分述如下：

－進口稅罰鍰部分：本件行為時係104年7月13日報關時，原處分於106年8月1日合法送達上訴人，是本件行為後至被上訴人最初裁處時並無法規修正變更情形，尚無行政罰法第5條規定之適用。又財政部因應海關緝私條例第37條第1項於107年5月9日修正，以107年5月18日台財關字第1071010762號令訂定發布「緝私案件裁罰金額或倍數參考表使用須知」及「緝私案件裁罰金額或倍數參考表」，上開參考表使用須知第6點規定：「依107年5月11日修正生效前海關緝私條例裁處而尚未確定案件，不適用本參考表之規定。……」故本件亦無「緝私案件裁罰金額或倍數參考表」適用餘地。

—貨物稅罰鍰部分：行為時（即107年11月21日修正前）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『1倍至3倍』罰鍰：一、……十、國外進口之應稅貨物，未依規定申報。」上開規定於107年11月21日修正為：「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』（本院按：應為3倍以下，原判決誤載為3倍）罰鍰：一、……十、國外進口之應稅貨物，未依規定申報。」比較修正前後規定，以修正前之規定有利於上訴人，故適用修正前之規定。又裁罰倍數參考表關於貨物稅條例第32條違章之裁罰最近一次修正係財政部以107年11月23日修正發布，經比較前後裁罰倍數參考表以行為時之裁罰倍數參考表有利於上訴人，故本件仍適用行為時之裁罰倍數參考表。

3.裁罰倍數參考表關於違反特銷稅條例第23條第4款規定：「一、申報進口貨物短報或漏報完稅價格或數量，致短報或漏報特種貨物及勞務稅額，而申報進口時依規定檢附之相關文件並無錯誤者。按所漏稅額處0.5倍之罰鍰。」「二、非屬上述情形者。按所漏稅額處2倍之罰鍰。但於裁罰處分核定前已補繳稅款者，處1倍之罰鍰。」上訴人未依規定申報，其情形不符合上開「一、……檢附之相關文件並無錯誤」之要件，自無按所漏稅額處0.5倍罰鍰之適用餘地。另上訴人

於裁罰處分核定前已補繳稅款，被上訴人乃按所漏稅額處1倍之罰鍰，並無違誤。

綜上，原處分並無違誤，復查決定及訴願決定予以維持，亦無不合，乃判決駁回上訴人在第一審之訴。

四、本院經核原判決除下列　所述外，尚無不合。茲就上訴意旨再論斷如下：

按行為時（即107年5月9日修正前）海關緝私條例第37條第1項第2款及第3款規定：「報運貨物進口而有下列情事之一者，得視情節輕重，處以所漏進口稅額2倍至5倍之罰鍰，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。三、繳驗偽造、變造或不實之發票或憑證。……。」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。」裁處時（即107年11月21日修正公布）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：一、……七、其他有漏稅事實者。」特銷稅條例第23條第4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：、……。四、進口之特種貨物未依規定申報。」貿易法第21條第1項規定：「為拓展貿易，因應貿易情勢，支援貿易活動，主管機關得設立推廣貿易基金，就出進口人輸出入之貨品，由海關統一收取最高不超過輸出入貨品價格萬分之四・二五之推廣貿易服務費。但因國際條約、協定、慣例或其他特定原因者，得予免收。」。

復按為落實貿易管制之執行與確保進出口貨物查驗之正確性，貨物進口人或出口人依關稅法第17條第1項、第2項及海關

緝私條例第37條第1項規定，就所報運進出口貨物，負有誠實申報之義務，舉凡名稱、品質、規格、數量、價值等，均應注意報單上各項申報是否正確，不得虛報。所謂虛報，係指「申報與實際來貨不符」而言，進口貨物是否涉及虛報，係以原申報者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為義務，構成虛報。又所謂繳驗不實發票，係指進口人報關所繳驗之發票，其所載價格並非其真正交易價格；而所謂不實之發票或憑證，並不以名義上被偽造之文件為限，尚包括名義上雖無不符但實質內容不實之情形。

經查，上訴人於104年7月13日向被上訴人申報進口系爭貨物，繳驗發票金額計EUR801,720/UNT，經被上訴人電腦核定按C3（貨物查驗）方式通關，嗣被上訴人依據查驗及駐外單位協查結果，以上訴人繳驗之報關發票內容虛偽不實，義大利原廠提供之存檔發票所載價格合計EUR1,134,160/UNT，始為實際交易價格等情，為原審依調查證據之辯論結果予以認定在案，並無上訴人所指有認定事實不依證據及理由不備之違背法令情事。被上訴人改按該存檔發票核估其完稅價格，審認上訴人構成報運貨物進口涉有繳驗不實發票，虛報貨物價值之違章情事，係屬有據。原判決已敘明系爭貨物係黃國明於102年5月11日直接向義大利原廠訂購簽約買受，並於102年5月15日給付EUR296,000元、103年10月29日給付EUR497,912元、104年3月18日給付EUR340,248元，合計EUR1,134,160元，與上訴人提供之黃國明系爭貨物買賣契約約定價金EUR1,134,160元相符。上訴人對於上開駐外單位協助調查資料及黃國明買賣契約書之買賣價金並不爭執，惟上訴人原申報單價為CIF EUR801,720/UNT，涉繳驗不實發票，虛報進口貨物價值，逃漏稅費之違章。再者黃國明追加設備提高價金及付清系爭貨物全部價金（包含追加設備價金）均發生於上訴人經核准認許登記前，黃國明非經由上訴人買受系爭貨物，上訴人復未證明其有參與系爭買賣之事實，上訴人主張得向

義大利原廠收取車輛價金23%作為營運費，不合常理，且該等上訴人與總公司間經營、管理之營運費，並非本案實際交易價格之一部，自不得於交易價格中扣除等情。已就上訴人引據其確實收到匯款EUR187,780元及總公司（即香港商帕加尼中國汽車有限公司）開立之發票，何以不足採取，詳以指駁，核無違誤。上訴意旨再就原審認定事實之職權行使事項，暨原審已詳為論斷之事項，主張：原判決之認定與前揭發票不符，復未說明上開發票何以不足以證明總公司確實有給予上訴人至少EUR187,780元之補貼，有認定事實不依證據云云，指摘原判決有理由不備之違法，並無可採。

ŋ 另關於上訴人就本件違章行為具有故意乙節，原判決已清楚表明系爭貨物之買受人黃國明於上訴人核准設立前及進口前即已付清價金，上訴人受黃國明之託辦理系爭貨物之進口報關等事宜，對系爭貨物之實際交易狀況與付款情形當知之甚稔，且上訴人可以預見若不盡查證實際價金，涉有繳驗不實發票，虛報進口貨物價值，逃漏稅費之違章之可能，亦未見上訴人於申報前向義大利原廠及黃國明查詢實際交易價格有何困難，竟不予查證而申報，自合於間接故意規定，上訴人繳驗不實發票，虛報進口貨物價值，逃漏稅費構成違章行為之發生並不違背其本意，合致於未必故意之規定等情，經核並無違誤。且上訴人既為從事國際貿易業務之專業商，對進口法令及海關之通關程序應知之甚稔，本應就交易文件誠實申報，藉以防止違章情事發生；上訴人繳驗偽造發票，虛報進口貨物價值，業如前述，上訴人繳驗之報關發票並非真實，違反誠實申報之義務，虛報貨物價值，逃漏進口稅款之違章事證甚明，核屬故意，依行政罰法第7條第1項規定意旨，自應受罰。上訴意旨主張黃國明追加設備提高價金及已經付款全部價金等情，因係向總公司為之，上訴人主觀上無從知悉，遲至105年4月間收受義大利原廠發送電子郵件始得知，上訴人於104年7月13日辦理系爭貨物報關事宜時，主觀上認知係依黃國明102年5月11日簽署系爭貨物之買賣契約價金EU

R989,500元，扣除可收取之營運費用EUR187,780元，作為系爭貨物之起岸價格，並無故意、過失繳驗不實發票、虛報貨物價值云云，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。

ē 行為時海關緝私條例第37條第1項原規定處所漏進口稅額2倍至5倍罰鍰，雖於107年5月9日修正公布為處所漏進口稅額5倍以下之罰鍰，惟按行政罰法第5條前段規定：「行為後法律或自治條例有變更者，適用行政機關最初裁處時之法律或自治條例。」而稅捐稽徵法所稱之稅捐，不包括關稅，為稅捐稽徵法第2條所明定。又本件就上訴人違反依行為時海關緝私條例第37條第1項規定之違章行為而科處進口稅（關稅）罰鍰部分，無涉稅捐稽徵法所適用之稅捐，自無同法第48條之3規定之適用，而應適用行政罰法第5條前段規定。故本件原處分就進口稅罰鍰部分雖於修法後尚未確定，仍應依最初裁處時即107年5月9日修正前的海關緝私條例第37條第1項規定裁處，並無依稅捐稽徵法第48條之3規定適用原處分作成後始修正公布之海關緝私條例第37條第1項可言。

至關於貨物稅罰鍰部分，行為時（即107年11月21日修正前）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『1倍至3倍』罰鍰：一、……十、國外進口之應稅貨物，未依規定申報。」上開規定於107年11月21日修正為：「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：一、……十、國外進口之應稅貨物，未依規定申報。」新修正規定較諸舊法，有利於納稅義務人，依稅捐稽徵法第48條之3規定，應適用裁處時法（即107年11月21日修正公布之貨物稅條例）（參照本院89年9月份第1次庭長法官聯席會議決議意旨，稅捐稽徵法第48條之3所稱之「裁處時」基準時點，依修正理由說明，包括訴願決定及行政訴訟判決，故案件仍在復查、訴願及行政訴訟中，尚未裁罰確定之案件均有該條

之適用）。原判決就貨物稅條例第32條之修正前後法律適用比較，雖未依稅捐稽徵法第48條之3規定，適用裁處時法（即107年11月21日修正公布之貨物稅條例），固有未洽。又依裁罰倍數參考表關於貨物稅條例第32條第10款違章之裁罰配合貨物稅條例修正而於107年11月23日修正發布，增訂違章情形二，將納稅義務人故意違反申報義務之情形，明定裁處補徵稅額2倍之罰鍰，但於裁罰處分核定前已補繳稅款者，處1.5倍之罰鍰。原處分未及依裁處時法及新修正裁罰倍數參考表予以裁罰，而僅依修正前貨物稅條例及裁罰倍數參考表處1倍罰鍰，雖亦有未合。然依原審之認定，上訴人違章行為，核屬故意，其情節並非較輕微，被上訴人亦未適用裁罰倍數參考表使用須知第4點將裁罰倍數予以調低，在此情形下，原處分未及依新修正之裁處時法及裁罰倍數參考表予以裁罰上訴人所漏貨物稅額1.5倍罰鍰，固有所不合。惟上訴人並不因原處分就貨物稅罰鍰部分未及適用裁處時法及新裁量基準而致其權利或法律上之利益受侵害，從而原判決維持原處分按所漏貨物稅額處1倍罰鍰4,091,661元，駁回上訴人起訴之結論，並無不合，仍應予以維持。

ě綜上所述，原判決並無上訴人所指有違背法令之情形，上訴意旨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　　109　　年　　4　　月　　16　　日

最高行政法院第二庭

審判長法官　吳　東　都

法官　高　愈　杰

法官　胡　方　新

法官　陳　秀　蕙

法官　王　俊　雄

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　109　　年　　4　　月　　16　　日

書記官　張　玉　純