最 高 行 政 法 院 判 決

109年度判字第220號

上　訴　人　富味鄉食品股份有限公司
代　表　人　陳昶宏
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　陳長庚
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108年5月23日臺北高等行政法院107年度訴更一字第33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、上訴人代表人由陳錫銘變更為陳昶宏，被上訴人代表人由陳依財變更為陳長庚，均業經新任代表人聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

二、事實概要：

1.上訴人於民國102年8月至同年10月間出具外銷品沖退稅申請書(結辦案號：855848等11份)，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(即每出口1公斤100%芝麻油成品，可申請退回進口原料芝麻2.26公斤之關稅，下稱工業局97年12月11日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)」(出口報單號碼：第BD／02／UO83／3368號等96份)之進口原料芝麻(粒)關稅，經被上訴人受理申請在案。

2.嗣臺灣彰化地方檢察署(下稱彰化地檢署)檢察官，查獲上訴人之前代表人等自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(下稱「頂、特、高」

100%黑麻油)之三項油品內，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，上訴人旋於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(收文日期為同年月8日)：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。

3.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　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，除改按實際用料予以核退外，並依海關緝私條例第43條規定，以104年12月2日104年第00000000號至第00000000號等11份處分書(以下統稱原處分)，按所申請之溢沖退稅額處2倍之罰鍰總計新臺幣(下同)8,239,202元。

4.上訴人不服，申請復查，經被上訴人105年5月31日北屯法字第1041044716號復查決定未獲變更，提起訴願，亦遭駁回，遂提起行政訴訟。案經原審法院以106年度訴字第352號判決(下稱前審判決)駁回，上訴人不服，提起上訴，經本院以107年度判字第110號判決(下稱本院發回判決)廢棄前審判決，發回原審法院更行審理。原審法院以107年度訴更一字第33號判決(下稱原判決)駁回，上訴人仍不服，遂提起本件上訴。

三、上訴人於更審程序中之主張、被上訴人於更審程序中之答辯均引用原判決之記載。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

1.參裁處時海關緝私案件減免處罰標準(下稱減免處罰標準)第1條、第2條及第17條（第17條於107年9月3日修正時刪除，下稱原減免處罰標準第17條）規定，適用原減免處罰標準第17條規定免罰之要件，就本件而言，除非上訴人於被上訴人

或其他協助查緝機關開始啟動調查上訴人之不正退稅行為之前，有主動陳報其違法行為或提供違法事證，被上訴人因而查獲或確定其違法行為者，否則自無該條免予處罰規定之適用。

2.上訴人既持內容不實之「100%芝麻油或調和芝麻油出口報單(副本)」，繕具外銷品沖退稅申請書，申請沖退出口「100%芝麻油(100% PURE SESAME OIL)」及「調和芝麻油(BLENDED SESAME OIL)」之進口原料芝麻(粒)關稅，致使被上訴人陷於錯誤，而核准在案，自構成海關緝私條例第43條所定「以不正當方法請求退稅」之「逃漏關稅違章行為」構成要件，上訴人主張本件根本未發生任何溢沖退稅情事，毫無漏稅之事實與結果，自無海關緝私條例第43條規定之適用云云，應無足取。

3.關於減免處罰標準第2條所謂「情節輕微」應如何認定？本院發回判決意旨業已指明，縱然上訴人歷年沖退稅金額平均高達幾千萬元，影響國家關稅稅收及影響國內外油品業者之公平競爭及自由貿易，惟依海關緝私條例第43條、第44條及第45條之1第1項、第2項，及減免處罰標準第1條、第2條及原第17條之規定，只要上訴人於被上訴人「進行調查」前業已主動陳報違法行為，即當然符合「情節輕微」而應予免罰；因此，被上訴人不能以本件情節不符情節輕微而不予免罰。惟就上訴人系爭陳報函是否符合「於海關或其他協助查緝機關進行調查前」「上訴人主動陳報因而確定其違法行為」之免罰要件，仍須續究。

4.經查：

A.臺灣新北地方檢察署（下稱新北地檢署）固然曾於102年10月23日函請關務署提供上訴人最近3年間於該署各關之進出口報單；經關務署於102年10月25日台關督字第10210242270號函覆新北地檢署：「主旨：檢送貴署函調富味鄉食品有限公司近3年申報進口、出口通關電腦報單明細資料電腦磁紀錄磁片1片。」

B.另關務署於102年10月31日以關務署台關業字第1021024213號函轉知所屬各關，主旨記載：「關於臺灣新北地方法院檢察署函請提供富味鄉食品有限公司最近3年之進、出口報單乙案，請貴關就業管部分核辦逕復，並副知本署」，則該關務署第0000000000號函，充其量無非函請其轄下各關提供上訴人最近3年之進、出口報單，尚難謂被上訴人已開始對本件溢退稅額進行調查。

C.再查，關務署復以102年10月31日台關業字第1021024719號函，其主旨欄位，固記載「為防範不肖廠商藉此冒退較高稅率之原料關稅(如芝麻)，請加強相關出口油品之查核」等文字，但對於違法主體為何人？違法具體行為為何？均不夠明確而無法得知是否針對本件上訴人之上開違法行為而為，即難據以與本件上訴人及其違法行為產生關聯，而得以認定被上訴人對上訴人上開違法行為之調查基準日為「102年10月31日」。

D.另查，上訴人系爭陳報函向被上訴人表示「……內部發現公司的外銷油品，也有加入黃麻油及特級黑油之情事……董事長即指示我們要誠實面對，並責由生管、國貿及會計部門全面釐清近一年來所有退稅案件，列表造冊送請貴署重審，並繳回溢退之稅額」後，更於其後配合被上訴人調查，因而查獲本件溢沖退稅，故上訴人應已符合於「海關」接獲檢舉或進行調查前主動陳報之要件。

E.以上「四、4.A.至D.」部分之法律論斷，與本院發回判決之判斷結論相一致。

5.惟上訴人系爭陳報函是否係在「其他協助查緝機關進行調查」之前？經查：

A.按原減免處罰標準第17條規定「其他協助查緝機關接獲檢舉或進行調查」之「調查基準日」，其認定應以該協助查緝機關就特定個案之異常狀況有開始為進一步了解之行為之日為準；而該了解個案異常狀況之行為，是否有對外公開揭露，應非所問。又所稱「其他協助查緝機關」，依文

義解釋應指：協助海關查緝違反海關緝私條例情事之其他機關；如依該機關之法定職權行使調查，且有助於海關查緝個案是否有違反海關緝私條例情事者，該機關即該當減免處罰標準所定之「其他協助查緝機關」(本院106年度判字第483號、第521號判決意旨參照)。

B.復按關稅法第63條及外銷品沖退原料稅辦法第3條、第9條、第10條第1項、第18條、第23條及第25條規定可知，外銷品沖退原料稅案件之申請，必先有原料進口，嗣後於製成成品出口後，檢附相關文件資料(出口報單副本、進口報單副本之影本及有關證件)，向海關申請沖退進口原料關稅。而原料進口報單及外銷品出口報單通關申報資料之正確性，乃核實辦理沖退稅之首要條件，三者之間具有不可分割之關聯性且須整體性審核，故油品摻混之調查與溢沖退稅間，具有合理正當之關連。

C.是以外銷廠商於前階段的「產製油品攙混不實」及「出口油品申報不實」等事實，即會影響後續申請沖退進口原料關稅的正確性，並造成溢額沖退進口原料關稅之違法情事。

D.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」可知，彰化縣衛生局於102年10月21日赴上訴人處稽查時，即已查得上訴人供外銷之「調和香油(芝麻油)」有摻入棉籽油。

E.依新北市政府衛生局102年10月24日公告之焦點新聞「富味鄉向衛生局坦承內銷油品攙加棉籽油重罰」，亦可知新北市政府衛生局同於同年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，該局並於上訴人之前代表人坦承於內銷24項調和芝麻香油中摻有棉籽油，乃進一步表明將針對上訴人國內流通及出口產品全面清查。

F.另依彰化地檢署檢察官102年10月31日102年度偵字第8492號起訴書之犯罪事實，可知起訴書查扣物品表單列有配方表、產品配方變更或新增內部審核表及「進、出口報單」

等，亦知彰化地檢署於調查初始，即係朝上訴人於產製內、外銷油品內摻混他項油品之方向進行查核。

G.是於上訴人102年11月7日為系爭陳報函前，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所為之調查，已對上訴人涉嫌「產製油品攙混不實」、「出口油品申報不實」等事實進行瞭解，而承上所述，此等事實之有無會造成本件申請沖退出口油品「100%芝麻油」及「調和芝麻油」之進口原料芝麻(粒)關稅是否違法，上開機關所為之調查確有助於海關查緝個案是否有違反海關緝私條例情事。

H.又關務署於102年10月24日收受新北地檢署102年10月23日新北檢玉贊102他5329字第34019號函，請求關務署提供上訴人於各關進、出口之報單；關務署復於102年10月25日以台關督字第1021024270號函覆並將上訴人於各關進、出口之報單資料提供予新北地檢署；而查該等出口資料報單所揭示之內容，包含「申請沖退原料稅Y」、「其他申報事項-申請第3聯原料沖退稅聯」等申報資訊，皆為申請退原料稅之必要條件，亦可藉此得知上訴人有申請沖退稅，而該等報單並經上訴人提出申請沖退進口原料稅款在案。

I.關務署因新北地檢署調閱報單之行為，為了配合新北地檢署之調查並藉此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日以台關業字第1021024213號函請求各關協助提供上訴人進出口資料予新北地檢署；及以102年10月31日台關業字第1021024719號函，責由各關區調閱上訴人之進、出口報單副知關務署(不是只要求各關區將資料提供新北地檢署)，並請各關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)。益見新北地檢署之調查作為，應有助於被上訴人查緝上訴人所涉申請沖退出口油品「100%芝麻油」及「調和芝麻油」之進口原料芝麻(粒)關稅之違章情事。

J.綜合上情應可認定，彰化縣衛生局、新北市政府衛生局及彰化地檢署、新北地檢署業於102年10月下旬，依該機關之法定職權就上訴人進口芝麻粒、出口產製油品摻混不實之特定事實行使調查權，確有助於被上訴人查緝上訴人本件申請沖退進口關稅之違章。上訴人卻於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，並不符原減免處罰標準第17條所定「於其他協助查緝機關進行調查前」主動陳報或提供違法事證之免罰要件。

6.至於原減免處罰標準第17條所謂「其他協助查緝機關」：

A.所謂「法定職權」，係指該機關所進行之「調查事項」為其「法定職權」之範疇而言，該進行調查之目的，並不以協助查緝違反海關緝私條例為必要。申言之，只要該機關所進行之「調查事項」為其「法定職權」之範疇，而該調查資料有助於海關查緝個案是否有違反海關緝私條例情事者，即屬之。

B.查彰化縣衛生局組織規程第2條及新北市政府衛生局組織規程第3條規定，足見關於食品衛生之管理、稽查、蒐證及取締等均為彰化縣衛生局及新北市政府衛生局之「法定職權」。

C.前揭彰化縣衛生局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」、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」等資料，均係本於其食品衛生之管理、稽查等法定職權，就上訴人產製油品攙混不實之事實所行使之調查，而有助於被上訴人查緝上訴人是否有違反海關緝私條例情事者，故該機關應屬減免處罰標準所定之「其他協助查緝機關」。

D.上訴人稱法定職權限於查緝有關違反海關緝私條例事件之職權云云，要無可採。

7.上訴人發覺「漏稅事實已被公開，受到社會大眾之猜測或懷疑」，或經權責機關發現「漏稅事實有存在可能」之異常徵

兆，才陳報漏稅事實，此時即無鼓勵自新，而給予全然「免罰」處遇之必要，至多僅能謂上訴人事後態度良好，配合調查，降低權責機關作業之調查成本，而具減輕處罰之正當性。從而，原處分審認上訴人係故意以不正當方法，請求退稅，且被上訴人於法定2至5倍之裁罰額度範圍內，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，審酌上開情狀，並無與法律授權之目的相違或出於不相關事項考量之裁量濫用，亦無消極不行使裁量權之裁量怠惰情事，揆諸前揭說明，難認有違比例原則、平等原則或構成裁量瑕疵之情事。

五、上訴人上訴意旨略以：

1.原判決對於上訴人於原審一再主張，被上訴人依海關緝私條例第43條規定為依據對上訴人裁處罰鍰處分，認事用法均屬錯誤。詎原判決置而不論，顯有「攸關本案事實關係之重要事證、有利於當事人之事實或證據，如果有應依職權調查而未予調查之情形，或對當事人之主張不予調查或採納，卻未說明其理由」之違法至明。

2.原判決認定上訴人於102年11月7日之主動陳報，不得適用原減免處罰標準第17條規定免予處罰，有違反證據法則、論理法則及經驗法則之違法：

A.原判決肯認「原告(即上訴人，下同)系爭陳報函向被告(即被上訴人，下同)表示……後，更於其後配合被告調查，因而查獲本件溢沖退稅，故原告應已符合於『海關』接獲檢舉或進行調查前主動陳報之要件。……」；詎原判決卻又認為上訴人102年11月7日主動陳報，不能免予處罰，即有理由矛盾之違法。

B.新北市政府衛生局、彰化縣衛生局及彰化地檢署縱有法定職權，但其所調查之牽連案件「棉籽油」、「內銷油品」，均予外銷品溢沖退稅毫無關連，且無舉發或告發或移送外銷油品溢沖退稅之違章事實，非違反海關緝私條例案件，要與關務署104年7月22日台關緝字第1041006882號函釋

不符，自非原減免處罰標準第17條規定所謂「其他協助查緝機關」。從而，原判決認定彰化縣衛生局及新北市政府衛生局具有原減免處罰標準第17條之「其他協助查緝機關」之適格，顯已違反本院發回判決就此一爭點之認定，而構成違法。

C.彰化縣衛生局及新北市政府衛生局從未檢附任何資料予被上訴人，亦未曾要求被上訴人「續行調查或查核」，被上訴人更未曾就本件溢沖退稅案向彰化縣衛生局及新北市政府衛生局函調任何資料。充其量，兩衛生局對於上訴人違章行為只能基於檢舉人之身分，向被上訴人提供上訴人之違章行為。但查，兩衛生局就上訴人涉嫌違反食品衛生之違章行為進行調查之公告資料，僅針對上訴人銷售於國內之棉籽油為其調查及公告標的，根本未對上訴人外銷沖退稅之芝麻提出任何「檢舉」，不僅不符合檢舉人之要件，遑論其根本不具「其他協助查緝機關」之適格。縱有檢舉，亦應依海關處理走私漏稅密報作業要點第9點規定，續行查緝有無違反海關緝私條例者，移文或通知海關處理。詎原判決憑空認定兩衛生局之調查「客觀上有助海關查緝本件違章情事」，完全未提出合理說明，有理由不備之違法及認定事實徒憑臆測而不憑證據之違法。

D.再者，本院106年度判字第521號判決已就同一爭點明確表示：「彰化地檢署102年度偵字第8492號乙案，乃係就上訴人於98年12月起變更油品成分配方，於其產製並標榜『頂、特、高』100%黑麻油之3項油品內，摻入低價黃麻油及調色用特黑油，在國內銷售予不知情之廠商及通路商，涉犯食品衛生管理法第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，並未涉及本件以出口而詐取退稅之事實，更未如原判決(指臺北高等行政法院105年度訴字第1247號判決)論及扣有本件詐取退稅之進出口報單。」等語，且綜觀彰化地檢署起訴書全文，根本未提及地檢署調查牽涉「外銷」芝麻油之情事。恆諸證

據法則、經驗法則及論理法則，若彰化地檢署就其卷內存有之查扣物品表單列有配方表、產品配方變更或新增內部審核表及「進出口憑單」等已進行調查，為何就本件違章部分隻字未提，否則即違反檢察機關法定職權。足見原判決以彰化地檢署偵察卷內存有上開資料，即認定彰化地檢署已就本件違章進行調查，不僅與本院106年度判字第521號判決上開認定違反，更有違反證據法則、論理法則及經驗法則。

E.原判決既認關務署102年10月31日台關業字第1021024213號函及第0000000000號函難據以與本件上訴人及其違法行為產生關連，而得以認定被上訴人之調查基準日為102年10月31日；卻又認為關務署因新北地檢署調閱報單之行為，為了配合調查並藉此釐清上訴人有無涉及其他申報關稅上的不法行為，所為102年10月31日之二函，應有助於被上訴人查緝上訴人所涉申請沖退出口油品「100%芝麻油」及「調和芝麻油」之進口原料芝麻(粒)關稅之違章情事，前後完全不一致，而有理由矛盾之違法。

F.新北地檢署及彰化地檢署固可作為原減免處罰標準第17條所規定之「其他協助查緝機關」，但就本案而言，上開兩地檢署對本件違章事實，不僅未接獲兩衛生局之任何「檢舉」或「調查資料」進行偵辦，甚且兩地檢署本身亦未著手於本件違章事實之調查，更未進一步將上訴人涉嫌本件違章之任何資料提供給被上訴人，即可知原判決認定彰化地檢署及新北地檢署在上訴人102年11月7日主動陳報前，即已就本件違章進行調查，顯有違背證據法則之違法。

3.原判決認定之「調查」程序有不適用法規之違反：

A.依納稅者權利保護法(下稱納保法)第11條第1項、第2項、第12條第1項及同法施行細則第2條規定可知，被上訴人若欲就本件上訴人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，且應在調查前通知上訴人調查之事由及範圍，始符合正當法律程序。至於「其他協助查緝

機關」進行調查者，更無豁免必須遵守此項正當法律程序之理由。

B.可知，「海關及其他協助查緝機關於102年11月7日上訴人主動陳報前，已進行調查本件違章，或若無上訴人102年11月7日主動陳報，被上訴人可依其他協助查緝機關調查之資料查獲本件違章」之證據，係本件上訴人能否符合免罰要件之核心焦點。詎原判決不但未依職權提出上開證據，更認為「原減免處罰標準第17條規定『其他協助查緝機關接獲檢舉或進行調查』之『調查基準日』，其認定應以該協助查緝機關就特定個案之異常狀況有開始為進一步了解之行為之日為準；而該了解個案異常狀況之行為，是否有對外公開揭露，應非所問」，不但違反原減免處罰標準第17條之文義，更嚴重違反上揭納保法所標榜之「正當法律程序」。

4.原判決未糾正原處分違反「依法行政」之原則，顯有違法：

A.徵諸行政程序法第9條(即「有利不利一律注意原則」)、第36條(即「職權調查證據，有利不利事項應一律注意原則」)與第43條(即「採證法則」)等規定之意旨，被上訴人欲主張上訴人系爭陳報函不符合原減免處罰標準第17條規定之要件，自應由其就「上訴人102年11月7日主動陳報違法行為前，其他協助查緝機關業已依法定職權就特定事實行使調查權，且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」盡其舉證責任。否則被上訴人原處分即違背「依法行政原則」失其所據。

B.而綜觀全卷，被上訴人完全未就上開應舉證之事實，提出任何證據，原判決竟未依職權調查相關證據及事實，即予維持原處分，要屬違法。

5.原判決認定「原告(即上訴人)發覺『漏稅事實已被公開，受到社會大眾之猜測或懷疑』，或經權責機關發現『漏稅事實有存在可能』之異常徵兆，才陳報漏稅事實，此時即無鼓勵自新，而給予全然『免罰』處遇之必要……」云云，完全違

背憲法標榜之「租稅法定主義」。蓋原判決所述，並非法所明定「調查」正當法律程序之著手，更無將「猜測或懷疑」、「發現徵兆」擬制為相關已著手調查之法律依據。若以上開情形即資為阻卻上訴人依原減免處罰標準第17條規定可豁免罰之法定效果，無啻是對「租稅法定主義」之抹滅，及對上訴人受憲法第15條所揭櫫之財產權保障之嚴重侵害等語。

六、本院按：

1.原判決認事用法尚無違誤，應予維持，理由如下：

A.本案應適用法規範之列舉：

(1).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。

(2).海關緝私條例第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……

(3).海關緝私條例第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。

(4).減免處罰標準第1條：

本標準依海關緝私條例(下稱本條例)第45條之1第2項規定訂定之。

(5).減免處罰標準第2條：

依本條例規定應處罰鍰案件，其情節輕微合於本標準規定者，得減輕或免予處罰。

(6).107年9月3日修正時刪除之原減免處罰標準第17條：

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。

B.違章事實之法律涵攝部分，原判決係以「上訴人於102年8月至同年10月間出具外銷品沖退稅申請書，按工業局97年12月11日外銷品原料核退標準，申請沖退出口油品『100%芝麻油』及『調和芝麻油』之進口原料芝麻(粒)關稅，並經被上訴人受理。但事後查明上訴人有『外銷油品加入黃麻油及特黑油，卻申報使用芝麻原料而申請退稅』之違法行為。經被上訴人查明其申請之溢沖退稅金額有4,119,601元之多」為基礎事實，依海關緝私條例第43條所定構成要件為法律涵攝，認其違章行為成立，被上訴人自得依職權按前開溢沖退稅金額之倍數(2倍至5倍)，對其處以罰鍰。

C.至於上訴人主張「本案事實符合原減免處罰標準第17條所定之免罰要件」一節，原判決則循以下之判斷體系，認其與實情不符。而認本案無從免罰，進而肯認原裁罰處分(對上訴人處以溢沖退稅金額2倍共計8,239,202元之罰鍰)之合法性。

(1).確定「上訴人陳報(含提供違法行為事證)」之時點應為「102年11月8日」，亦即上訴人以系爭陳報函向關務署為申報並經關務署收受該函文，於函文中表明「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」等違法情事。

(2).在上訴人前開陳報時點確定後，再調查其他相關事實，探究「海關」或「其他協助查緝機關」，其等就本案違章行為之「接獲檢舉」時點，或「進行調查」時點，是否均在「102年11月8日」之後，若以下4種行為類型之時點，有任何1種之時點，在時序上早於「102年11月8日」，即無該免罰規定之適用。

(A).海關之接獲檢舉時點。

(B).海關之進行調查時點。

(C).其他協助查緝機關之接獲檢舉時點。

(D).其他協助查緝機關之進行調查時點。

(3).而原判決基於前述心證形成理由，認為「在本案中，其他協助查緝機關，早在102年11月8日以前，即已對上訴人之本案違法行為，進行調查」(認定之具體事實詳前所述)，從而認定本案不符合免罰要件。

2.上訴意旨對原判決認事用法所提出之各項指摘，於法均非有據，爰分別說明如下：

A.按本案上訴人違章行為及申請之溢沖退原料數量及金額數額計算，有由11份處分書所表徵之原處分為憑(見前審卷第90頁至111頁)。且於各處分書中均載明「每一申請退稅案，均經被上訴人予以核退在案」，並在附表中詳列「申請退稅收件日期」、「結辦案號」、「成品出口報單號碼」、「原申請退稅使用原料重量(公斤)」、「實際使用原料重量(公斤)」、「溢申請沖退原料重量(公斤)」、「溢申請沖退稅金額(元)」、「罰鍰(溢申請沖退稅金額2倍)(元)」等欄位，逐一填載，算得正確之沖退稅額。則本案上訴人之違法申請退稅行為，顯已發生海關緝私條例第43條所定「退稅額確定」之違章結果。原判決此部分之事實認定並無違誤。

(1).上訴意旨空言謂「本案不符合海關緝私條例第43條規定之裁罰要件」云云，指摘原判決未盡事實調查之能事。

(2).然上訴人違章行為數量極多，且前後相續，並涉及其餘多件案件(參見本院106年度判字第473號判決、106年度判字第481號判決、106年度判字第483號判決、106年度判字第521號判決所載之訴訟程序標的)，因此有關「不實退稅金額」之違章結果認定，自應按不同之處分書，逐筆計算「因其詐騙行為而獲非法退稅」之金額。上訴人亦應逐筆論駁，指明原處分之違章結果認定有何錯誤情事。

(3).上訴人卻僅空言稱「原處分之認事用法有誤」，而就錯誤之處為何？發生錯誤之原因為何？沒有指明任何具體明確而可供法院按圖索驥，進行查證之調查路徑。自難

憑此等空泛理由，據為指摘「原判決未盡職權調查能事」之正當依據。

B.至於上訴意旨對原判決有關「早於102年11月8日上訴人陳報本件違章行為以前，『原減免處罰標準第17條』所定之『其他協助查緝機關』，已經開始『進行調查』」等情之事實認定與其法律涵攝，所提各項指摘，於法均非有據，爰說明如下：

(1).原判決業已表明下述法律見解，經核符合規範本旨，亦與本院發回判決無違，應屬正確之法律見解。則上訴意旨所稱「因新北市政府衛生局、彰化縣衛生局及彰化地檢署之法定職權，及其實際調查事件之內容，均與外銷品溢沖退稅無關，依關務署104年7月22日台關緝字第10041006882號函釋之意旨，非屬『其他協助查緝機關』」等主張，於法難謂有據。爰說明如下：

(A).按原判決書第14頁第9行以下曾表明以下法律見解，由其論述理由，可知新北市政府衛生局、彰化縣衛生局及彰化地檢署，均屬原減免處罰標準第17條所定之「其他協助查緝機關」。

a.外銷品沖退原料稅案件之申請，必先有原料進口，嗣後於製成成品出口後，檢附相關文件資料(出口報單副本、進口報單副本之影本及有關證件)，向海關申請沖退進口原料關稅。

b.原料進口報單及外銷品出口報單通關申報資料之正確性，乃核實辦理沖退稅之首要條件，三者之間具有不可分割之關聯性且須整體性審核，故油品摻混之調查與溢沖退稅間，具有合理正當之關連。

c.外銷廠商於前階段的「產製油品攙混不實」及「出口油品申報不實」等事實，即會影響後續申請沖退進口原料關稅的正確性，並造成溢額沖退進口原料關稅之違法情事。

(B).至於上訴人援引之關務署104年7月22日台關緝字第10

41006882號函釋(見被上訴人對原判決案所提出之補充答辯卷中附件17)，對原減免處罰標準第17條所定之「其他協助查緝機關」，載明「依文義解釋應指協助海關查緝違反海關緝私條例情事之其他機關」與「其他機關倘已依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本條例情事者，即當屬之」等文字，與原判決前開法律見解並無歧異存在。

(2).原判決就下述之「其他協助查緝機關」，已於102年11月8日以前，針對本案上訴人違章行為，進行以下之調查活動等情，已予詳細說明其心證形成與法律涵攝經過之各項理由詳下述(見原判決書第14頁第19行以下至第15頁第13行、第16頁第9行至第16行之記載)，該等事實認定及法律涵攝結果，客觀無誤。則上訴意旨所稱「彰化縣衛生局及新北市政府衛生局，未對上訴人違章行為提出檢舉，也無通知被上訴人續行調查，故不符合進行調查之要件。而彰化地檢署之調查及起訴結果，因與本案違章行為無涉，因此也不能認為有『進行調查』之事實存在」云云，即屬其主觀意見，非屬正確之法律解釋及涵攝。

(A).依彰化縣衛生局102年10月22日公告之最新消息「彰化縣衛生局追查富味鄉公司棉籽油流向」，可知彰化縣衛生局於102年10月21日赴上訴人處稽查時，即已查得上訴人供外銷之「調和香油(芝麻油)」有摻入棉籽油。

(B).依新北市政府衛生局102年10月24日公告之焦點新聞「富味鄉向衛生局坦承內銷油品攙加棉籽油重罰」，亦可知，新北市政府衛生局同於同年10月21日赴上訴人五股區處，就油品摻混棉籽油一事進行查核。且該局並於上訴人之前代表人坦承於內銷24項調和芝麻香油中摻有棉籽油，乃進一步表明將針對上訴人國內流

通及出口產品全面清查。

(C).另依彰化地檢署檢察官102年10月31日102年度偵字第8492號起訴書之犯罪事實及起訴書查扣物品表單列有配方表、產品配方變更或新增內部審核表及「進、出口報單」等資料，足知彰化地檢署於調查初始，即係朝上訴人於產製內、外銷油品內摻混他項油品之方向進行查核。

(D).是可見於102年11月7日前(應為8日方屬精準)，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所為之調查，已對上訴人涉嫌「產製油品攙混不實」、「出口油品申報不實」等事實進行瞭解。而此等事實之有無會造成本件申請沖退出口油品「100%芝麻油」及「調和芝麻油」之進口原料芝麻(粒)關稅是否違法，上開機關所為之調查確有助於海關查緝個案是否有違反海關緝私條例情事。

(E).彰化縣衛生局、新北市政府衛生局及彰化地檢署、新北地檢署業於102年10月下旬，依該機關之法定職權就上訴人進口芝麻粒、出口產製油品摻混不實之特定事實行使調查權，確有助於被上訴人查緝上訴人本件申請沖退進口關稅之違章；而上訴人始於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，並不符原減免處罰標準第17條所定「於其他協助查緝機關進行調查前」主動陳報或提供違法事證之免罰要件。

(3).至於上述4個機關在進行調查階段，有無彼此聯絡，交換資訊，並向海關即時傳遞最新調查訊息，則與其等是否對本案違章行為展開調查程序之法律涵攝判斷，不具關連性。上訴意旨以「新北地檢署及彰化地檢署未接獲前開2衛生局之檢舉，或自該2衛生局取得調查資料，亦未將上訴人涉嫌本件違章行為之資料『即時』(指102年11月8日以前)提供給被上訴人，即不符合前述『進行調查』之定義」云云，自非正確之法律見解，亦不足以推

翻原判決終局判斷結論之合法性。

C.又上訴意旨中有關調查程序違法之各項指摘，於法亦非有據，理由如下：

(1).按上訴人是因與違章行為相連結之芝麻油產製過程中，涉及詐欺及違反食品衛生管理法之犯罪行為遭發現，而在調查過程中一併被查得前開違章行為之存在。因此其調查程序之啟動，自無納保法第12條第1項規定之適用，亦與同法施行細則第2條規定無關。至於本案之調查有何違反納保法11條第1項及第2項規定之情事，亦未見上訴人有所具體論述，無從判定本案原處分之作成有違反「正當法律程序」等情存在。上訴人此部分上訴意旨於法無據。

(2).上訴意旨認「原處分違反依法行政原則，而原判決未予糾正」云云，其理由不外是：原判決就不符合免罰要件之待證事實(即「於102年11月7日【應為8日之誤】以前，其他協助查緝機關業已依法定職權就本案違章行為行使調查權，且調查內容有助於海關認定或查獲違反海關緝私條例情事」一事)，未要求被上訴人提供相關證據，亦未依職權調查此等客觀事實，即行維持原處分，故屬違法。然查，即使強調法院之職權調查義務，而認「待證事實內容之界定」及「舉證責任之客觀配置」不重要，故要求法院主動積極調查上訴人主張之前開「應罰要件事實」是否存在。但依原判決之前述理由說明，已充分表明認定本案應罰之各項心證形成理由與其法律涵攝過程，尚無上訴意旨所稱之「違背職權調查義務」情事。上訴人此等上訴理由顯非有據。

(3).上訴意旨指摘原判決就「免罰規範要件在本案為法律涵攝時，其規範意旨應如何詮釋」之法律適用說明(即「當上訴人發覺『漏稅事實已被公開，受到社會大眾之猜測或懷疑』，或經權責機關發現『漏稅事實有存在可能』之異常徵兆，才陳報漏稅事實，此時即無鼓勵自新，

而給予全然『免罰』處遇之必要……」），違反租稅法定主義云云。但查免罰法規範之規範意旨應如何詮釋，涉及違章行為可責性程度之討論，核與以「保障人民財產權」為追求目標之「租稅法定主義」，全然無關。是以上訴意旨此等主張，無從據為指摘原判決違法之正當理由。

3.總結以上所述，本件原判決之法律判斷結論及其理由形成均屬合法，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。

七、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　23　日

最高行政法院第四庭

審判長法官　鄭　小　康

法官　劉　介　中

法官　林　文　舟

法官　林　玫　君

法官　帥　嘉　寶

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　華　民　國　109　年　4　月　23　日

書記官　徐　子　嵐