

最 高 行 政 法 院 判 決

109年度判字第266號

上 訴 人 財 政 部 關 務 署 基 隆 關

代 表 人 楊 崇 悟

訴 訟 代 理 人 洪 士 茗

被 上 訴 人 興 龍 貿 易 有 限 公 司

代 表 人 詹 順 湧

上列當事人間虛報進口貨物事件，上訴人對於中華民國107年12月27日臺北高等行政法院107年度訴更一字第44號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決廢棄，發回臺北高等行政法院。

理 由

壹、本件上訴人之代表人已由蘇淑貞變更為楊崇悟，茲經其具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

貳、緣被上訴人委由松信報關股份有限公司，於民國103年12月1日向上訴人報運進口美國產製2014 GMC SAVANA 2500舊汽車乙輛（進口報單號碼：第AE/BC/03/V537/6871號，下稱系爭車輛），原申報價格FOB USD30,400/UNT，電腦核定以文件審核（C2）方式通關，經上訴人准按被上訴人申請，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。嗣上訴人參據財政部關務署調查稽核組簽復查價結果，改按FOB USD61,000/UNT核估完稅價格，審認被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，並以被上訴人係於5年內再犯海關緝私條例同一規定之行為，以104年第00000000號處分書依海關緝私條例第37條第1項及第45條規定，對被上訴人裁處所漏進口稅額3倍之罰鍰計新臺幣（下同）497,133元，並追徵進口稅費計1,003,022元（含進口稅332,504元、貨物稅669,758元及推廣貿易服務費760元）；逃漏貨物稅部分，裁處所漏貨物稅額1倍之罰鍰計333,789元；逃漏營業稅部分，裁處所漏營業稅額0.6倍之罰鍰計43,392元；逃漏特種貨物及勞務稅部分，裁處所漏特

種貨物及勞務稅額1倍之罰鍰計304,739元。被上訴人不服，申請復查，上訴人以基普六字第1041030193號復查決定書駁回，被上訴人不服，提起訴願經決定駁回，遂向臺北高等行政法院（下稱原審）提起行政訴訟，經原審106年度訴字第717號判決駁回，被上訴人仍不服，提起上訴，經本院107年度判字第222號判決廢棄，發回原審更為審理。

參、被上訴人起訴主張及上訴人在原審答辯及聲明，均引用原判決所載。

肆、原審撤銷訴願決定及原處分，係以：一、本件除OOCL公司開立之SEAWAY BILL（即大提單）外，被上訴人尚提出UFS公司開立之BILL OF LADING（即小提單），而依大提單上之SHIPPER/EXPORTER（即託運人）欄為VANTAGE MOTOR公司（下稱V公司），而CONSIGNEE（即受貨人）欄為三達運通有限公司（下稱三達運通），其僅載明託運人為V公司，受貨人為三達運通；換言之，大提單上並未載明實際出賣人及買受人。依三達運通總經理田玉春於107年8月14日於原審之證稱，自難以大提單之託運人即認定為出賣人，受貨人三達運通即認定為買受人。二、依本件之大提單觀之，V公司所託運之貨物，除被上訴人進口之系爭車輛外，尚有TOP MAX AUTO CO.,LTD及TOP SKILL TRANSMISSION CO.,LTD兩家公司所買受之車輛，足認本次託運，係屬所謂之併裝運送，而這三輛車輛之出賣人均為MING & BEN公司（下稱M公司），上訴人僅以大提單所示，即率認出賣人V公司，自不足採。又與V公司同一地址及連絡電話之APHELION LEASING CORP.（下稱A公司），將系爭車輛轉售予SENTECH INTERNATIONAL, INC（下稱S公司），S公司復將系爭車輛轉售予M公司，S公司與M公司之地址及負責人均相同，應係同一公司，M公司雖未辦理車輛過戶登記，惟其仍為系爭車輛之實際所有人，則被上訴人主張係M公司而非V公司將系爭車輛出賣予被上訴人，自屬可信。再者，參酌被上訴人依貨到付款約定及所匯美金30,400元與M公司所發立之相同金額發票，亦堪認買賣雙方在於被上訴人與

01 M公司無誤，則被上訴人主張M公司為系爭車輛之實際出賣人
02 ，洵堪認定。上訴人以主提單上記載，即率認V公司為出賣
03 人進而認定被上訴人有違章情事，自難可採。三被上訴人所
04 匯美金74,000元之匯款，於匯款時，已於「外匯收支或交易
05 申報書（結購外匯專用）」載明，本件交易屬未進口交易，
06 故該匯款係購買尚未進口，仍在國外之車輛；且被上訴人此
07 次匯款所購買車輛係2015 INFINITI QX80，此有V公司開立
08 之裝箱單及發票可資證明，與本件購買之2014 GMC SAVANA
09 2500不同，附此敘明。四綜上，系爭車輛交易，依三達運通
10 所提出之小提單所示，及被上訴人依貨到付款約定匯款美金
11 30,400元予M公司，而M公司亦確有開立同等金額之發票予被
12 上訴人，而上開金額又核與進口報單所載金額相符，堪認系
13 爭車輛買賣雙方確係存在於被上訴人與M公司。從而上訴人
14 審認被上訴人涉有繳驗不實發票，虛報進口貨物價值，逃漏
15 稅費之違章情節，自不足採等詞，為其判斷之基礎。

16 伍、上訴意旨略以：

17 一、原審經傳訊證人三達運通負責人，其證稱「大提單」僅為運
18 送契約，無法據以辨別系爭車輛之出賣人，而小提單上載出
19 貨人「應該」就是賣方。惟既「小提單」僅為M公司向UFS公
20 司訂位之證明，同屬運送契約之性質，何以小提單又可據以
21 認定M公司為賣方？又美國海關出具之出口證明（COVER LET
22 TER）已載明系爭車輛之出口人為V公司，且被上訴人曾匯款
23 予V公司同一地址及聯絡電話之A公司，上訴人綜合判斷所有
24 證據，始認定V公司為本案實際賣方。原判決未說明何以不
25 採之理由，逕認上訴人僅以大提單所載出貨人為V公司，即
26 對被上訴人裁處行政罰，顯有判決不備理由之違誤。

27 二、原判決依被上訴人所提之發票2紙，認A公司將系爭車輛售予
28 S公司，S公司於西元2014年11月7日轉售予M公司，惟出口證
29 明（COVER LETTER）驗證之日期為2014年10月27日，彼時S
30 公司已取得系爭車輛之所有權，何以仍由V公司為出口人？
31 又系爭車輛於前開日期已準備出口至臺灣，S公司何以尚需

01 將系爭車輛轉售予M公司？且A公司售予S公司系爭車輛為美
02 金31,800元，然M公司售予被上訴人之金額為美金30,400元
03 ，反而較低，顯有悖於經驗法則，該2紙發票之真實性是否
04 確為可採，尚待釐清。原判決對於前揭有利於上訴人之事證
05 ，有應調查而未予調查，或不予調查或採納，卻未說明其理
06 由之情形，自構成判決不備理由之當然違背法令。

07 三、原審另傳訊正美汽車實業股份有限公司及鈺佳實業股份有限
08 公司（即小提單上載其他車輛之收貨人）負責人，依該準備
09 程序期日之訊問筆錄所載，可知被上訴人係受其所託借名進
10 口系爭車輛，嗣再以原申報價格開立發票予伊，因雙方長期
11 有交易往來，該發票之真實性顯屬有疑，並有規避海關核實
12 課稅之意圖，惟原判決對於本次訊問證人之程序隻字未提，
13 對於原申報價格顯低於合理行情價格乙節，亦未見合理說明
14 ，即採認被上訴人所述本案交易存在於M公司及被上訴人之
15 間。且被上訴人曾於104年1月19日匯款美金74,000元予V公
16 司，其與系爭車輛之原所有人（即V公司）有買賣車輛之交
17 易紀錄，已不容否認，兩筆交易時間相近（系爭車輛係於10
18 3年12月1日進口），被上訴人何以不直接向V公司購買系爭
19 車輛，卻以短期內自V公司輾轉買賣之方式購得，無端增加
20 不必要之交易成本，原判決就此未見釐清，亦有悖於論理及
21 經驗法則等語。

22 陸、本院查：

23 一、行為時海關緝私條例第37條第1項規定：「報運貨物進口而
24 有下列情事之一者，得視情節輕重，處以所漏進口稅額2倍
25 至5倍之罰鍰，或沒入或併沒入其貨物：一、虛報所運貨物
26 之名稱、數量或重量。二、虛報所運貨物之品質、價值或規
27 格。三、繳驗偽造、變造或不實之發票或憑證。四、其他違
28 法行為。」第44條規定：「有違反本條例情事者，除依本條
29 例有關規定處罰外，仍應追徵其所漏或沖退之稅款。但自其
30 情事發生已滿5年者，不得再為追徵或處罰。」第45條規定
31 ：「追徵或處罰之處分確定後，5年內再犯本條例同一規定

之行為者，其罰鍰得加重二分之一；犯3次以上者，得加重1倍。」在本件原處分係以被上訴人違反「繳驗不實發票，虛報進口貨物價值」者。

二、其他與本案相關罰鍰及追徵規定為：

(一)行為時貨物稅條例第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。

」

(二)行為時加值型及非加值型營業稅法第20條第1項規定：「進口貨物按關稅完稅價格加計進口稅後之數額，依第10條規定之稅率計算營業稅額。」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。」

(三)行為時特種貨物及勞務稅條例第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：一、……四、進口之特種貨物未依規定申報。」

(四)行為時貿易法第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4.25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。」

(五)以上規定係以「未依規定申報」或「其他有漏稅事實者。」為構成要件，均係「繳驗不實發票，虛報進口貨物價值」之概括規定，只要符合「繳驗不實發票，虛報進口貨物價值」者，應即合於「未依規定申報」或「其他有漏稅事實者。」之規定，上訴人為行政機關，自應負舉證責任，以證明行為人確有「繳驗不實發票，虛報進口貨物價值」。在證明行為人確有違反行政法上義務之行為後，始有關

01 稅法第17條、第29條第1項、第2項、第5項計算核估完稅
02 價格，於不符合上開規定時，則依同法第31條第1項前段
03 、第32條第1項前段、第33條第1項、第3項、第34條第1項
04 及第35條分別核定其價格規定之適用。是以，本件所應審
05 究之違反行政法上義務之行為係「繳驗不實發票，虛報進
06 口貨物價值」。

07 三、原處分係以本件承攬運送人三達通運提供系爭車輛之實際運
08 送提單，該 SEAWAY BILL 上 SHIPPER/EXPORTER（即出賣人）
09 欄位記載系爭車輛之實際出口人即出賣人為 V 公司；系爭車
10 輛之國內銷售發票所載之銷售金額為 250 萬元，遠低於網路
11 查得 2013 年式 GMC SAVANA 6.0 一般車款售價 388 萬元，該發
12 票真實性存疑，自難據以參考運用，且系爭車輛為改裝車，
13 核無進口舊汽車核估作業要點第 3 點第 1 項第 1 款、第 2 款規定
14 之適用，本件爰依關稅法第 35 條及該要點第 3 點第 1 項第 3 款
15 規定，經憑相關資料向專業商詢得之合理價格 FOB 美金 61,00
16 0 元。從而，上訴人認被上訴人涉有繳驗不實發票，虛報進
17 口貨物價值，逃漏稅費之違章成立，裁處及追徵如本判決理
18 由貳之罰鍰及進口稅費。原判決則認同被上訴人所主張系爭
19 車輛之出口人即出賣人為 M 公司，原處分自有違誤，訴願決
20 定未予糾正仍予維持，亦有未合，而將訴願決定及原處分撤
21 銷，固非無見。

22 四、惟按「行政法院應依職權調查事實關係，不受當事人主張之
23 拘束。」「行政法院於撤銷訴訟，應依職權調查證據」行政
24 訴訟法第 125 條第 1 項及第 133 條前段分別定有明文。高等行
25 政法院為事實審，故於撤銷訴訟，應本於職權調查證據，並
26 依調查證據之結果，斟酌全辯論意旨，認定事實。行政法院
27 違反上開職權調查義務而為裁判，其裁判即屬違背法令。經
28 查：

29 (一)原審雖經傳訊證人三達運通總經理田玉春，其證稱大提單
30 僅為運送契約，無法據以辨別系爭車輛之出賣人，而小提
31 單上所載出貨人，應該就是賣方等語。但 D/O 是 Delivery

01 order的縮寫，意為「提貨單」，俗稱小提單。只在進口
02 運輸中才存在，因此也被稱之進口提貨單。小提單主要是
03 用於清關和提貨，是提取憑證，在本案「小提單」僅為M
04 公司向UFS公司所開立之提取憑證，何以單憑證人證言對
05 小提單說明即可據以認定M公司為賣方？自應再從船務實
06 務及其他證據，再加以究明其上記載之實際權利義務關係
07 。

08 (二)再者，上訴人提出附件2之美國海關出具之出口證明（COV
09 ER LETTER），已載明系爭車輛之出口人為V公司，該美國
10 海關出具之出口證明係被上訴人於原審所提出之證據，此
11 有原審106年度訴字第717號卷起訴狀所附證據3（該卷第
12 31頁）、行政訴訟辯論意旨狀原證7、8（該卷第106、107
13 頁）在卷可稽。且被上訴人於上開訴狀中一再自承該出口
14 證明，係系爭車輛（GMC SAVANA VAN）經美國長堤海關驗
15 證的出口車輛證明，則依被上訴人所提證據及上開書狀所
16 載內容，是否足以證明系爭車輛之出口人為V公司？此項
17 重要證據，自應提示雙方當事人辯論後，斟酌全辯論意旨
18 ，認定事實。

19 (三)此外，依上訴狀所提附件3之發票2紙（亦係被上訴人於原
20 審所提者），可認A公司於2014年10月9日將系爭車輛售予
21 S公司，S公司於2014年11月7日轉售予M公司，但A公司售
22 予S公司系爭車輛為美金31,800元，然M公司售予被上訴人
23 之金額為美金30,400元，反而較低，有悖於經驗法則，上
24 訴意旨據以指摘，似非無理。另前述之出口證明（COVER
25 LETTER）所載之日期為2014年10月27日，斯時S公司已取
26 得系爭車輛之所有權，已準備出口至臺灣，S公司何以尚
27 需將系爭車輛轉售予M公司？是否系爭車輛之出口人即為V
28 公司？亦應再加以究明。

29 五、綜上所述，原判決既有如上所述職權調查義務而為裁判，並
30 影響判決結論，故上訴意旨指摘原判決違法，求予廢棄，即
31 有理由。又因本件事實尚有由原審再為調查之必要，本院尚

01 無從自為判決，爰將原判決廢棄，發回原審再為調查後，另
02 為適法之裁判。

03 柒、據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第256條第1項
04 、第260條第1項，判決如主文。

05 中 華 民 國 109 年 5 月 14 日

06 最高行政法院第四庭

07 審判長法官 鄭 小 康

08 法官 林 文 舟

09 法官 帥 嘉 寶

10 法官 林 玫 君

11 法官 劉 介 中

12 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

13 中 華 民 國 109 年 5 月 14 日

14 書記官 劉 柏 君