最 高 行 政 法 院 判 決

109年度判字第9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　陳依財

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11月15日臺北高等行政法院106年度訴更一字第79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，業經新任代表人聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

二、上訴人於民國101年12月3日至102年8月27日間出具外銷品沖退稅申請書45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，申請沖退出口油品100％芝麻油及調和芝麻油（出口報單號碼：第BC/01/V191/6102號等347份）【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。嗣臺灣彰化地方法院檢察署（現更名為臺灣彰化地方檢察署，下稱彰化地檢署）檢察官，查獲上訴人前負責人等，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（下稱頂、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，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，復經智慧財產法院103年度刑智上易字第94號刑事判決無罪定讞；另涉犯修正前刑法詐欺取財罪部分，則經前開2刑事判決有罪定讞），上訴人旋以102年11月7日2013鄉字第072號函（下稱102年11月7日函）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，並陳明願繳回溢退稅額。經被上訴人查核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條及第44條規定，以104年11月4日104年第00000000號至第00000000號及104年第00000000號至第00000000號、104年11月26日104年第00000000號至第00000000號、104年12月3日104年第00000000號至第00000000號處分書（下合稱原處分），按溢沖退稅額處2倍之罰鍰總計新臺幣（下同）36,994,226元，並追徵溢沖退稅額總計18,497,113元。上訴人提起訴願遭駁回後，就罰鍰部分提起行政訴訟，聲明請求訴願決定、原處分（含復查決定）關於罰鍰部分均撤銷，經臺北高等行政法院（下稱原審）以105年度訴字第1432號判決（下稱原審前判決）駁回，上訴人提起上訴，經本院106年度判字第483號判決（下稱發回判決）廢棄發回，原審更為審理後，以106年度訴更一字第79號判決（下稱原判決）駁回，上訴人提起本件上訴，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。

三、上訴人起訴主張及被上訴人於原審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，略以：㈠發回判決發回意旨已指明：「就本件而言，被上訴人開始啟動調查上訴人之違法行為之前，倘上訴人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，即有該條免予處罰規定之適用。」依行政訴訟法第260條第3項規

定，原審在此個案中，應受發回判決所表示個案法律意見之拘束，並依其提示之法律意見，據以解釋法律。至本院106年度判字第521號判決（下稱本院521號判決）並非本件廢棄發回之判決，本件不受該判決之拘束。且學說上所謂之爭點效，係指法院於確定判決理由中，就訴訟標的以外當事人所主張之重要爭點，本於當事人辯論之結果已為判斷時，除有顯然違背法令，或當事人已提出新訴訟資料足以推翻原判斷之情形外，於同一當事人就與該重要爭點有關所提起之他訴訟，不得再為相反之主張，法院亦不得作相反之判斷，以符訴訟法上之誠信原則而言。本院521號判決係將原審105年度訴字第1247號判決（下稱原審1247號判決）廢棄發回原審，其並非確定判決，上訴人執該判決之理由主張具爭點效云云，尚有誤會。㈡裁處時（107年9月3日刪除前）即海關緝私案件減免處罰標準（下稱減免處罰標準）第17條所定免罰要件為「於海關或其他協助查緝機關進行調查前」及「主動陳報並因而查獲違法行為」，茲就本件析述如下：⑴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」等可知，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」、「調和香油（芝麻油）」、「調和花生油」及「調和辣椒油」等油品均有摻入棉籽油；而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，嗣上訴人之前代表人於同年10月23日坦承於內銷24項調和芝麻香油中摻有棉籽油，另於「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。彰化地檢署偵辦上訴人等涉嫌違反食品衛生管理法、詐欺取財案，經該署檢察官於102年10月31日以102年度偵字第8492號起訴書提起公訴，認為上訴人等涉嫌在所製造之頂、特、高100

％黑麻油等3種油品內，分別摻入比例不等之黃麻油、特黑油而銷售，涉有食品衛生管理法第49條第1項等罪嫌。而本件溢沖退稅違章，亦係以上訴人於產製外銷油品內摻混他項油品為基礎事實。是以，本件外銷之「100％芝麻油」及「調和芝麻油」，縱與彰化地檢署查得之內銷頂、特、高100％黑麻油分屬不同產品，惟就上訴人「油品摻混」之違章行為而言，則並無二致。⑵前述彰化縣衛生局、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，關務署於102年10月24日收受臺灣新北地方法院檢察署（現更名為臺灣新北地方檢察署，下稱新北地檢署）102年10月23日新北檢玉贊102他5329字第34019號函（下稱102年10月23日函），請求關務署提供各關進出口之報單。關務署於102年10月25日以台關督字第1021024270號函（下稱102年10月25日函）覆並將相關資料提供予新北地檢署，而該等出口資料報單所揭示之內容，包含「申請沖退原料Y」、「申請查驗方式8」、「其它申報事項-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，可藉此得知上訴人為申請沖退稅廠商。且新北地檢署因油品摻混不實事件而調閱報單，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，上訴人復據該等出口報單申請沖退進口原料稅款，實有冒退進口原料關稅之嫌疑。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（下稱213號函）請求各關協助提供上訴人進出口資料予新北地檢署，「並須副知關務署」，且於同日以台關業字第1021024719號函（下稱719號函）通知各關：「近來媒體頻報導以棉子油混充其他高價油品銷售，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。」⑶原審另案（105年度訴字第1247號）審理

上訴人違反海關緝私條例案件時，為釐清關務署前開發函緣由及背景，被上訴人曾請關務署說明，經關務署105年11月14日台關業字第1051024131號函（下稱131號函）略以：「查本署719號函係為多家媒體報導富味鄉公司以棉子油混充其他高價油品銷售……同時本署於102年10月23日接獲新北地檢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。」復由上訴人102年11月1日2013鄉字第063號函（下稱102年11月1日函）略謂：「為本公司於本（102）年10月21日被媒體披露市售調和油涉標示不實乙案……在本案發生後，海關對於本公司的進出口案件，除了全面查驗外並即刻採取最嚴厲的方式辦理通關，措施分別如下：㈠進口部分：臺中關對於本公司芝麻原料進口案件……取消『自行具結記帳』，改採繳現或押款方式辦理通關。……㈡出口部分：高雄關對於本公司所提供之切結書及油品SGS之脂肪酸組成分析報告，仍持懷疑態度，無法確認所提供之文件確與實到來貨相符。……」㈣由上開各情參互以觀，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。關務署亦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，亦因上訴人為沖退原料芝麻（粒）關稅之大廠，對於上訴人所涉及不同進出口關區、不同年度之進口報單及出口報單之溢額沖退進口原料稅款違章行為，分別於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），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，依職權發動蒐集對上訴人上開違章行為資料文件之調查程序，並加強對於上訴人進出口油品之查核，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。上訴人因海關對其全面查驗，始以102年11月7日函向關務署陳報本件違章行為，不符裁處時減免處罰標準第17條所定之免罰要件。況上訴人102年11月7日函陳報內容，僅空泛陳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，並未具體陳報其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，被上訴人即便收受此陳報函，亦未能當即確認上訴人所涉犯之整體違章情節、違章金額。且被上訴人已於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，尚難認本件符合裁處時減免處罰標準第17條免予處罰規定。從而，被上訴人審認上訴人係故意以不正當方法，請求退稅，所涉溢沖退稅額高達18,497,113元，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，難認有違比例原則、平等原則或構成裁量瑕疵之情事。原處分（關於罰鍰部分）於法並無違誤，復查及訴願決定遞予維持，並無不合等語，判決駁回上訴人在原審之訴。

五、本院經核原判決駁回上訴人於原審之訴，並無違誤，論斷如下：

(一)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。

(二)又上訴人違章行為時間係介於101年12月至102年8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案件，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。

(三)再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。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」，本件不符合裁處時減免處罰標準第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102年10月23日函，請求關務署提供各關進出口之報單。關務署以102年10月25日函覆並將相關資料提供予新北地檢署，而該等出口資料報單所揭示之內容等申報資訊，皆為申請退原料稅之必要條件，可藉此得知上訴人為申請沖退稅廠商。且新北地檢署因油品摻混不實事件而調閱報單，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，上訴人復據該等出口報單申請沖退進口原料稅款，實有冒退進口原料關稅之嫌疑。關務署因新北地檢署調閱報單之行為，於102年10月31日以213號函請求各關協助提供上訴人進出口資料予新北地檢署「並須副知關務署」，且同日以719號函通知各關加強相關出口油品之查核等語。3.由原審另案（105年度訴字第1247號）審理上訴人違反海關緝私條例案件時，經查明關務署以131號函表明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之查核等語。復以上訴人102年11月1日函內容表明上訴人於102年10月21日經媒體披露市售調和油涉標示不實乙案，在該案發生後，海關對於上訴人的進出口案件，除了全面查驗外並即刻採取最嚴厲的方式辦理通關等情。4.由上開各情參互以觀，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之進、出口報單，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），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，是合併觀察關務署213號函及719號函，即知海關自102年10月31日起即依職權發動蒐集對上訴人上開違章行為資料文件之調查程序。又原判決敘明上訴人因海關對其全面查驗，始以102年11月7日函向關務署陳報本件違章行為，並不符合裁處時減免處罰標準第17條所定「於海關……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。且查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、執行與督導為其職務所掌事項（財政部關務署組織法第2條第4款參見），自屬裁處時減免處罰標準第17條所稱之「海關」，原審為上開認定，於法並無違誤。至原判決援引上訴人102年11月1日函內容，主要在說明上訴人自陳該公司於102年10月21日被媒體披露市售調和油標示不實乙案等情，並無不合。原判決係綜依前揭證據資料為認定本件事實之依據，前引證據資料僅為佐證資料之一，經核並無上訴人指摘違反證據法則及論理法則情事。

(四)本院發回判決是以原審前判決事證調查未明，且未就其以關務署213號函及719號函合併觀察可知被上訴人自102年10月31日起已對上訴人違章行為發動調查程序之認定敘明理由，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521號判決【按此案亦涉上訴人就其出口芝麻油品，以不正當方法申請沖退進口芝麻原料關稅之違章行為，可否依裁處時減免處罰標準第17條規定而予免罰。原審原以1247號判決駁回上訴人在原審之訴，經本院521號判決廢棄發回，原審再以106年度訴更一字第84號判決駁回上訴人在原審之訴，上訴人提起上訴，已經本院108年度判字第288號判決上訴駁回在案】；本院107年度判字第110號判決（下稱本院110號判決）【按此案亦涉上訴人就其出口芝麻油品，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110號判決廢棄發回，原審再以107年度訴更一字第33號判決駁回上訴人在原審之訴，上訴人提起上訴，由本院另案審理中】，查上開案件，本院並未自為事實認定，而係以事實未臻明確，發回原審重為事實調查，該事件既尚未終局確定，自無就事實認定發生「爭點效」可言。故

本件經發回後，既經原審依據各該證據資料，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。上訴意旨主張關務署21 3號函及719號函業經本院521號判決及本院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，此認定具有「爭點效」，原判決未受該「爭點效」拘束，仍憑關務署前開2函認定「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，並指摘原判決有認定事實未依證據及判決不備理由之違法云云，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。又上訴人既不符裁處時減免處罰標準第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之爭議，以及上訴人提出102年11月7日函是否符合「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，爰不就上訴意旨關於原判決認定上訴人不符裁處時減免處罰標準第17條所定免罰其他要件之爭議再予論究，併此敘明。

(五)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、原處分（含復查決定）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。

六、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　　1　　月　　9　　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　王　俊　雄

法官　林　妙　黛

法官　陳　秀　媖

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　109　　年　　1　　月　　9　　日

書記官　陳　映　羽