臺北高等行政法院判決

107年度訴字第1643號

108年3月28日辯論終結

原　　告　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

複代理人　林詠嵐　律師

訴訟代理人　陳倚箴　律師

　　李介文　律師

被　　告　財政部關務署基隆關

代　表　人　蘇淑貞（關務長）

訴訟代理人　鄭筱香

　　張建義

　　呂沛蓁

上列當事人間虛報進口貨物事件，原告不服財政部中華民國107年10月18日台財法字第10713937830號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

原告委由榮記報關有限公司（下稱榮記公司）於民國104年7月13日向被告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」，經被告實施電腦審核以貨物查驗（C3）方式

通關，並按原告申請，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。嗣據被告查價結果，原申報改按FOB EUR1,134,160/UNT核估完稅價格，審認原告涉有繳驗不實發票，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），依海關緝私條例第37條第1項規定，對原告處所漏關稅額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，因於被告裁罰處分前，原告同意以足額保證金抵繳應補繳稅款，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，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。原告不服，申請復查，未獲變更，提起訴願亦遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

㈠本國人民黃國明先生於000年0月00日向帕加尼原廠所訂購系爭貨物，因帕加尼精緻手工跑車產程費時，系爭貨物係104年3月始製造完成，黃國明委託原告於104年7月間協助辦理系爭貨物之報關、核章及掛牌等事宜，而原告係帕加尼之分公司，依帕加尼汽車公司規定，原告可收取客戶訂購車輛價金之23%作為經營、管理等費用，原告因此認定系爭貨物之起岸價格應得自買賣價金中扣除，以符合原告實際交易價格

，且原告確有收受187,780歐元營運費用。故原告於104年7月13日委請榮記公司辦理進口系爭貨物相關事宜，爰以黃國明訂購系爭貨物之售價989,500歐元，扣除上開營運費用187,780歐元後，所得之801,720歐元作為起岸價格（計算式：989,500歐元-187,780歐元）。

㈡原告關於系爭貨物之價格部分，主觀上之認知係報關當時原告所知系爭貨物價金，扣除可得之營運費用申報，並無故意、過失繳驗不實發票、虛報貨物價值、逃漏進口稅費等情。且系爭貨物價金提高至1,134,160歐元乙節，原告係於將系爭貨物進行報關後始知悉，原告並無故意違法之情事，自無可非難性及可歸責性，如被告仍執意處罰原告，則應依行政罰法第7條規定及立法理由，負起證明原告上開行為有故意或過失之舉證責任，始符法制。

㈢縱認原告有故意、過失致違法申報之情，觀之被告所為原處分「理由及其法令依據」欄位所載，被告依特銷稅條例第23條第3款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）之規定裁處原告；惟查，裁罰倍數參考表關於違反特銷稅條例第23條第3款情形，係按所漏稅額處0.5倍之罰鍰，被告裁罰原告之罰鍰已逾裁罰倍數參考表而有過高罰鍰之情，原處分顯已違法，應予撤銷。

㈣聲明：訴願決定、復查決定及原處分均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

㈠原告向被告報運系爭貨物，原申報完稅價格為CIF EUR801,720/UNT，惟經被告查得義大利原廠提供之存檔發票（下稱系爭存檔發票）所載買方資料為KOU-MING HUANG，VAT CODE為Z000000000，與被告向交通部公路總局新竹區監理所查得之系爭貨物車籍登記資料相同，且系爭存檔發票開立日期為

104年6月24日，貨款給付日期及金額分別為102年5月15日EUR296,000、103年10月29日EUR497,912、104年3月18日EUR340,248，共計EUR1,134,160，與被告查得之黃國明匯出匯款資料、信用卡刷卡紀錄及原告提出之買賣契約及義大利原廠收款單據等資料相當，足見系爭貨物係黃國明向義大利原廠購買，並直接付款予義大利原廠。復參酌原告提出之買賣契約第5條規定，買受人應分3次按總價之30%、70%及100%付清價款，與系爭存檔發票所載黃國明分次給付比例相當，原告亦未提出證據否認系爭存檔發票之真實性。準此，被告審認原告涉有繳驗不實發票，虛報進口貨物價值，逃漏稅費之違章，並無不合。

㈡原告主張其並無繳驗不實發票，虛報貨物價值云云，惟查：

1.參據原告提出之義大利原廠聲明書，即稱原告並非此筆交易之買方，且無法在此交易中獲得利潤，僅係受黃國明個人所託代為辦理系爭貨物之進口報關申報、測試認證及掛牌等事宜，原告並未參與系爭貨物之買賣交易。原告所稱可獲得義大利原廠提供本件交易金額之23%作為營運費用，顯不符貿易常情，且其所稱訂購系爭貨物售價EUR989,500之23%與其主張收取之營運費用EUR187,780亦不相符。

2.復參據原告提出之總公司「香港商帕加尼中國汽車有限公司」開立之EUR187,780發票日期為104年12月2日，尚在系爭貨物報關日期後逾4個多月，若原告係報關後始持有其總公司所開立之發票並收受營運費用，則原告報關時如何得知該費用多寡進而預先扣除之？顯見原告所稱乃事後彌縫之詞，與論理及經驗法則有違，自無可採。

3.另原告提出之義大利原廠聲明書，足見系爭貨物於最初簽約時，即須依據所需規格配備決定價格並完成第1次付款，以

避免將來通膨等價格變動。查黃國明於102年5月15日即已完成第1次付款，並於104年3月18日付訖總貨款EUR1,134,160，並於同年7月13日報運進口系爭貨物；再查，經調閱相關進出口資料，原告及黃國明於105年1月1日至同年12月31日間皆未有系爭貨物追加相關配備之進口紀錄及該車復出口等相關紀錄，是原告所辯，顯與事實不符，自難採信。

㈢末查系爭貨物實際買受人為黃國明，並於進口前即已付清貨款，原告受黃國明個人所託代為辦理系爭貨物之進口報關、測試認證及掛牌等事宜，對買賣標的之實際交易狀況與付款情形當知之甚稔。原告明知報關時檢附之發票僅為實際交易價格之一部，詎未檢附正確交易發票，並據實申報，就其虛報進口貨物價值並繳驗不實發票、逃漏進口稅費等違章情事，明知並有意使其發生，核屬出於故意之行為，主觀上具歸責性，依行政罰法第7條第1項規定意旨，自不能免罰，被告所為之原處分洵無不合。至原告稱本件有關特銷稅罰鍰部分，按裁罰參考表關於特銷稅條例第23條第4款違章情形之規定，查本案涉有繳驗不實發票之情事，與裁罰倍數參考表違章情形一規定「檢附之相關文件並無錯誤」之要件不符，自無按所漏稅額處0.5倍罰鍰之適用餘地，爰被告按所漏稅額處1倍之罰鍰，並無違誤。

㈣聲明：駁回原告之訴。

四、爭點：

㈠原告報運進口系爭貨物是否繳驗不實發票，虛報進口貨物價值，逃漏進口稅費？系爭貨物被告核估之完稅價格（FOB EUR1,134,160/UNT）是否適法有據？㈡系爭罰鍰是否適法有據？

五、本院之判斷：

㈠本件如事實概要欄所載之事實，有原告公司登記資料（見本院卷第43頁）、榮記公司進口報單（被告訴訟案卷1.附件1）、駐義大利代表處經濟組函檢附系爭存檔發票（同上卷附件9）、裁罰倍數參考表（同上卷附件13）、原處分（同上卷附件3）、復查決定（同上卷附件5）、訴願決定（同上卷卷附件7）可稽，為可確認之事實。

㈡本件相關規制：

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：一、虛報所運貨物之名稱、數量或重量。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。四、其他違法行為。」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。」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。」行為時（103年6月4日）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。」行為時（104年6月24日）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：一、……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。」。

㈢茲為落實貿易管制之執行暨確保進出口貨物查驗之正確性，貨物進口人或輸出人就所運進出口貨物，負有誠實申報名稱、品質、規格、數量、重量、價值等之義務（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、第2項參照），應注意報單上各事項之申報是否正確；又海關緝私條例第37條所稱「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貨物報關時狀態為認定憑據，當原申報與實際來貨不符，即繳驗之發票雖非偽造或變造但是與實際交易金額不符，已有違反誠實申報之作為義務，構成虛報。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（最高行政法院107年度判字第318號判決意旨參照）。

㈣查原告於104年7月13日向被告報運進口系爭貨物，原申報單價為CIF EUR801,720/UNT（見被告訴訟案卷1附件1）。惟經被告傳真電文請駐外單位協助調查實際交易價格為EUR1,134,160元（付款日期及金額如下：102年5月15日EUR296,000元、103年10月29日EUR497,912元、104年3月18日EUR340,248元，合計EUR1,134,160元。見同上卷附件9），另原告提供之黃國明系爭貨物買賣契約約定價金EUR1,134,160元，黃國明應分3次按總價之30%、70%及100%付清價款（見本院卷第

57、58頁），原告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，可見系爭貨物交易價格為EUR1,134,160元，並非原告申報CIF EUR801,720元，原告繳驗不實發票，虛報進口貨物價值，逃漏稅費之違章行為，堪予認定。而按關稅法第29條規定：「（第1項）從價課徵關稅之進口貨物，其完稅價格以該進口貨物之交易價格作為計算根據。（第2項）前項交易價格，指進口貨物由輸出國銷售至中華民國實付或應付之價格。進口貨物之實付或應付價格，如未計入下列費用者，應將其計入完稅價格：……」從而被告依關稅法第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，而原告繳驗發票與被告查得之實際交易金額不符，審認原告繳驗不實發票，虛報進口貨物價值，逃漏稅費之違章，核無不合。

㈤雖原告主張其得向義大利原廠收取車輛價金23%作為營運費用，其依黃國明原訂購價格EUR989,500元，扣除義大利原廠給付原告營運費用EUR187,780元後，以EUR801,720元作為起岸價格申報，且遲至105年4月間始得知黃國明自行向義大利原廠追加相關配備，致價金提高為EUR1,134,160元，並無繳驗不實發票，虛報進口貨物價值云云，惟查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（見本院卷第63至69頁）；而原告係於104年4月15日核准認許登記（見本院卷第43頁），可見早在原告核准認許登記前黃國明就已經付清系爭貨物價金，黃國明非經由原告買受系爭貨物，原告復未證明其有參與系爭買賣之事實，原告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，雖原告提出帕加尼公司2紙聲明書為證，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（見本院卷第40、41、63至69頁），可見黃國明追加設備提高價金均發生於原告經核准認許前，且黃國明於原告104年4月15日核准認許前，已經付款全部價金（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原告23%的折扣，況原告稱訂購系爭貨物售價EUR989,500元之23%為EUR227,585元，亦與其主張收取之營運費用EUR187,780元不相符，且該車輛價金23%係供作補貼經營、管理等營運費，則因非本案實際交易價格之一部，自不得於交易價格中扣除營運費用。綜上，原告主張自無可採。

㈥關於罰鍰：

1.按行政罰法第7條第1項規定：「違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」所謂「故意」，並不限於直接故意，間接故意（學理上或稱為「未必故意」）亦屬之。在行政罰法制上，「直接故意」乃行為人對於行政違章行為之構成要件明知並有意使其發生；「間接故意」則指行為人對於行政違章行為預見其發生，且其發生不違反其本意者

。查系爭貨物之買受人黃國明於原告核准設立前及進口前即已付清價金，原告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，且原告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，亦未見原告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，原告繳驗不實發票，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，故被告認原告違章行為係屬故意，依政罰法第7條第1項規定意旨，應予處罰，核無不合。

2.次按行政罰法第5條規定：「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。但裁處前之法律或自治條例有利於受處罰者，適用最有利於受處罰者之規定。」準此，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（最高行政法院106年度判字第151號判決參照），即採「從新從輕」之處罰原則。查本件行為後海關緝私條例第37條、貨物稅條例第32條及貨物稅裁罰倍數參考表第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：

⑴進口稅罰鍰部分：查行為時（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『二倍至五倍』之罰鍰，或沒入或併沒入其貨物：……」嗣上開規定於107年5月9日修正公布為：「報運貨物進口而有下列

情事之一者，得視情節輕重，處所漏進口稅額『五倍以下』之罰鍰，或沒入或併沒入其貨物：……」上引107年5月9日修正公布之海關緝私條例第37條第1項固刪除法定罰鍰最低倍數規定，惟本件行為時係104年7月13日報關時（參被告訴訟案卷1附件1），原處分於106年8月1日合法送達原告（同上卷1附件3），是本件行為後至被告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。又財政部因應上開修正，爰以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」（被告訴訟案卷1.附件17），上開參考表使用須知第6條規定：「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。

⑵貨物稅罰鍰部分：查行為時（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』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原告，故適用修正前之規定。又按稅捐稽徵法第1條之1第4項規定：「財政部發布之稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表變更時，有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件適用之。」查裁罰倍數參考表關於貨物稅第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原告，故本件仍適用行為時之裁罰倍數參考表，併予敘明。

3.原告又主張關於特銷稅罰鍰部分，應依裁罰倍數參考表關於違反特銷稅條例第23條第3款「短報或漏報銷售價格、完稅價格或數量」規定，按所漏稅額處0.5倍罰鍰云云。查本件原告係違反特銷稅條例第23條第4款「進口之特種貨物未依規定申報」，已如前述；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。」原告未依規定申報，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。另原告於裁罰處分核定前已補繳稅款，爰被告按所漏稅額處1倍之罰鍰，並無違誤。

六、綜上所述，原告主張各節，均無可採，本件被告所為原處分，並無違誤，復查決定及訴願決定予以維持，亦無不合。原告仍執前詞，訴請撤銷，為無理由，應予駁回。又本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法均與本件判決結果不生影響，故不逐一論述，原告聲請傳喚黃國明說明追加設備情形等，亦無必要，併此敘明。

七、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　4　　月　　18　　日

臺北高等行政法院第二庭

審判長法　官　許　瑞　助

法　官　鍾　啟　煌

法　官　林　妙　黛

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。

三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第241條之1第1項前段）

四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第1項但書、第2項）

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所　需　要　件
㈠符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1.上訴人或其法定代理人具備律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2.稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。 3.專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
㈡非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴	1.上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2.稅務行政事件，具備會計師資格者。

訟代理人	3.專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4.上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合㈠、㈡之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　108　　年　　4　　月　　18　　日

書記官　劉　育　伶