

高雄高等行政法院判決

) FKT64W1Z1X5L0;@107年度訴字第

) FKT64W1Z1X5L0;@民國 108年 12月 5日 辯

原告 聯瑞食品科技股份有限公司

代表人 吳瑞民

訴訟代理人 王健安 律師

被告 財政部關務署高雄關

代表人 楊崇悟

訴訟代理人 蘇冠州

張世杰

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 7 月 4 日台財法字第 10713925240 號訴願決定，提起行政訴訟，
本院判決如下：

主 文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

壹、程序事項

本件被告代表人原為陳金標，嗣於本件訴訟繫屬中變更為楊崇悟，茲由其具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

貳、實體事項：

一、爭訟概要：

緣原告（原名聯瑞實業有限公司）委由訴外人國鑫報關企業有限公司及江山報關有限公司（下稱國鑫公司及江山公司）於民國 101 年至 105 年間，分別以第 BC/01/MZX8/5011 號、第 BF/04/014/10010 號 2 筆 G1（外貨進口）報單、第 BD/04/201/M0873 號、第 BE/05/201/M0235 號 2 筆 D8（外貨進保稅倉）報

單、第BC/D2/04/201/M0877號、第BC/D2/05/201/M0041號2
筆D2（保稅貨出保稅倉進口）報單，賣方記載為美商CLEANW
ATER GROUP LLC（下稱美國C商），及第BC/05/201/M0448號
、第BD/05/201/M0450號2筆D8報單、賣方記載為安圭拉商OC
EAN RICH TRADING CO.,LTD.（下稱安圭拉O商），向被告報
運進口加拿大產製水產品共8批（下稱系爭貨物），經被告
依海關緝私條例第42條規定查核結果，按查得之存檔銷售發
票，審認原告涉有繳驗不實發票，虛報進口貨物價值，逃漏
稅款之違章成立，分別就4筆D8報單部分，依行為時海關緝
私條例第37條第1項第3款規定，處所漏進口稅額2倍之罰鍰
共新臺幣（下同）4,987,470元；2筆D2報單部分，因所漏關
稅罰鍰，已為D8報單所處關稅罰鍰所涵蓋（分別係前案D8報
單第BD/04/201/M0498號第4項、第BC/04/201/M0302號第1項
之進口貨物，已先行處分），不再論處，依同條例第44條、
加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第51條第1項
第7款及貿易法第21條第1項規定，追徵所漏進口稅費共439,
632元（含進口稅345,028元、營業稅93,924元、推廣貿易服
務費680元），又審酌原告未同意繳納或以保證金抵繳營業
稅漏稅額，按所漏營業稅額處以1.5倍之罰鍰共140,885元；
2筆G1報單部分，則依同條例第37條第1項第3款、第44條、
營業稅法第51條第1項第7款及貿易法第21條第1項規定，處
所漏進口稅額2倍之罰鍰共156,580元，並追徵所漏進口稅費
共99,719元（含進口稅78,290元、營業稅21,313元、推廣貿
易服務費116元），及處所漏營業稅額1.5倍之營業稅罰鍰共
31,969元，全案總計補稅539,351元及罰鍰5,316,904元。原
告不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，亦遭決定駁回，
遂提起本件行政訴訟。

01 二、原告起訴主張及聲明：

02 (一)主張要旨：

03 1、查，原告所為之業務接洽，均係透過貝理斯商 LONGWIN TRAD
04 ING INC (下稱貝里斯L商) 與美國C商之實質負責人胡建軍
05 ，由胡建軍為實質負責人之貝里斯L商向加拿大商 CLEARWATE
06 R SEAFOODS LIMITED PARTNERSHIP (下稱加國出貨人) 下單
07 ，並由胡建軍指示加國出貨人出貨，原告之買賣合約確實與
08 美國C商締結。胡建軍亦於107年4月10日、108年11月7日2次
09 認證文件書，均已聲明貝里斯L商及美國C商均為其所有，加
10 國出貨人為其上游供應商，其主要以貝里斯L商與加國出貨
11 人交易，而負責與其聯繫的業務經理是 Shizuo Suetsugu，
12 胡建軍並陳稱：銷貨價格與進貨報單之發票相同，進貨報單
13 亦確實由美國C商所開立，僅係由於原告協助胡建軍處理部
14 分分貨、協助運貨、轉運以及推廣上之事務，故而以較低之
15 價格銷售予原告，這也是銷售予原告之價格與加拿大進貨價
16 有落差之實際原因。準此，整體之銷貨流程應為：原告透過
17 美國C商之實質負責人進口水產品；而加國出貨人出口之水
18 產品，係直接銷售與貝里斯L商，所接洽之對象亦為貝里斯L
19 商之實質負責人胡建軍。原告亦已於起訴狀中提出胡建軍與
20 加國出貨人銷貨主管之聲明書，證明實際交易流程為：胡建
21 軍指示加國出貨人，直接交付貨品與原告，並要求原告直接
22 向加國出貨人聯繫接貨，惟不得自行下單，其交易模式係屬
23 「指示交付」。而交易流程與原告之進貨價格均屬真實，僅
24 係由於原告協助胡建軍為分貨、協助運貨、轉運以及推廣等
25 相關勞務，故而提供較優惠之價格，並無價格不實之情事。
26 若仍認為前開聲明書無法形成「原告與美國C商間之交易關
27 係」、「原告與加國出貨人之間並無契約關係，只是指示交

01 付」之心證（實則應由被告負舉證責任），則自應傳喚胡建
02 軍與加國出貨人銷貨主管 Shizuo Suetsugu 直接說明前開二
03 待證事實之真實，並據此得以認定原告繳驗之憑證為實際交
04 易價格，並非虛偽憑證。是原處分對原告是否有出於故意或
05 過失，提供與美國 C 商間交易之不實發票之說明，違反經驗
06 法則亦欠缺舉證，均屬泛言臆測。

07 2、次查，原告於進口貨物時，確已提供美國 C 商所開立之發票
08 報關進口，且與美國 C 商有「買賣契約、約定買賣價格、實
09 際匯款紀錄」，足以證明原告與美國 C 商間之交易存在且價
10 格真實，並經臺灣高雄地方檢察署（下稱高雄地檢署）105
11 年度偵字第 23262 號不起訴處分書認定原告與美國 C 商間無法
12 證明有虛偽不實交易存在。準此以言，若被告主張原告與美
13 國 C 商間之交易為虛偽，故繳交之憑證為不實，應係由被告
14 證明交易不存在。又原告係直接與美國 C 商之實質負責人胡
15 建軍接洽價格，不了解其自加拿大進貨之前手價格，亦無從
16 取得上游憑證，如何有申報前手價格之可能。被告按海關緝
17 私條例第 37 條第 1 項第 3 款之規定裁罰，惟擴大解釋該款「繳
18 驗憑證」義務之範圍到顯然欠缺期待可能性的地步，對法律
19 之適用顯有誤會。另被告既認定原告所持之美國 C 商憑證為
20 不實憑證，則其所認定之真實憑證是否為加國出貨人之發票
21 ？惟如此即係認定原告與美國 C 商間係不實交易，須完全否
22 定整體交易流程中 (1) 加國出貨人賣給貝里斯 L 商 (2) 貝里商 L
23 商賣給美國 C 商 (3) 美國 C 商賣給原告等數段交易。然被告所
24 依據之證據僅加國出貨人之回覆電子郵件，而非正式函文。
25 另查，貝里斯 L 商之負責人胡建軍已供述該公司及美國 C 商均
26 係由其所控制，而與之接洽之吳玉萍個人為求建立業務關係
27 ，乃請求原告配合開放額度與貝里斯 L 商共用，以建立業務

信任，並無法僅以「雙方共用額度」之事由，即認定屬原告所控制。且貝里斯L商實則與加國出貨人間，尚有其他交易與原告無關，難謂貝里斯L商係被告所稱之虛設行號。

3、由系爭貨物之進口報單可知，渠等貨物幾乎為「D8外貨進保稅倉」進入保稅倉庫，並無構成應稅之進口貨物課稅事實，又系爭貨物多半直接銷售並出口至海外，此由出口報單上所載「貨物進口報單對應編號」，可資對照。因此，本件並無應稅事實發生，何有漏稅之可能？被告非但查無原告有何「境內銷售」之事實，對於銷售對象、境內銷售之金流與物流等情，均缺乏佐證，甚且認定原告係進口貨物後，再以相同價格銷售之。然依經驗法則與商業常情，原告無可能長年以「無賺取價差」之方式，進行貨物之買賣，原處分之認定結果，顯然於營利事業將本求利之常態有別，不可能為事實。

4、被告就原告將系爭貨物以D8（外貨進保稅倉），嗣將D8報單之水產品以D2（保稅貨出保稅倉進口）報單報運出口之「概括一行為」，以「報單數」分為處罰，業已違反一事二罰原則。

(1)參照行政罰法第24條第1項、第2項及財政關務署103年4月28日台關緝字第1031002185號函說明，綜合判斷上宜論屬一行為，即後階段（D2）申報出倉進口之重度違章行為吸收前階段（D8）進儲保稅倉之低度違章行為，僅須就此依行為時海關緝私條例第37條第1項第3款規定裁罰，即足以評價整體不法。縱或原告100年至105年至進口報單有違章情形（本文否認之），然本案申報D8報單進口時，被告並無查得繳驗不實發票情事，而是於原告已分階段分別申報以D2出倉進口（或加工出口）之後，被告方才實施事後稽核並以繳驗不實發票論處，足以證明被告係於後階段D2報單申報進口後再查得繳

驗不實發票。準此，被告既已認定D2報關出口後才實施事後稽核，不啻承認分階段申報D8及D2報單已完成始發覺違章，就應按前揭台關緝字第1031002185號函規定論處，即後階段（D2）申報出倉進口之重度違章行為吸收前階段（D8）進儲保稅倉之低度違章行為，僅須就此依行為時海關緝私條例第37條第1項第3款規定裁罰，即足以評價整體不法，而非依D8報單之行為論處。被告之原處分係作4筆D8處所漏進口稅額2倍之罰鍰，而將2筆D2報單處以營業稅罰款再追繳所漏稅捐，除與前揭台關緝字第1031002185號函規定不符外，倘被告係認為原告繳驗發票行為係出於「逃漏稅捐」之概括犯意，則以D8報關進口以及以D2報關出口均於同一概括犯意下，屬於行政罰法第24條第1項所稱之一行為。則被告分別對系爭貨物之D8進口報單、D2出口報單處以漏稅罰，縱援用法規容有不同，業無法遁離一事不二罰原則之違反。

(2) 況參財政部95年7月14日台財稅字第09504536130號函釋，可比照95年5月23日台財稅字第09504520350號函規定免予補徵及處罰，本案即係被告事後稽核所致，案發時D8報單已以D2申報出倉，則被告對D8報單之2倍漏稅罰已屬不當，然由申報D2出倉進口證實系爭D8報單貨物核屬「海關已准依其實到貨物更正報單及帳載資料後，仍予列為保稅之貨物」為無法改變之事實，足以認定被告對2筆D2報單處以營業稅罰款及追繳所漏稅捐之處分顯然與台財稅字第09504520350號函規定有違，該違法行徑昭然若揭，足以撤銷。

5、海關緝私條例之罰鍰倍數已修法，刪除罰鍰最低倍數之限制。立法院已於107年4月13日三讀通過，刪除海關緝私條例第37條罰鍰最低額之限制，將原先2倍至5倍之罰鍰，修正為5倍以下。雖原先所處之兩倍裁罰仍於裁量範圍內，惟於新的

裁量範圍內，相同之可非難程度應對應不同程度之罰鍰，爰此，原先按海關緝私條例處罰2倍者，容有撤銷之必要。

(二)聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

(一)答辯要旨：

1、本案經查核結果，系爭貨物除空運報單第BF/04/014/10010號之原始提單所列收貨人（Consignee）為原告外，餘7批貨物於海運抵臺時（本案2筆D2報單，分別以原D8報單第BD/04/201/M0498號、第BC/04/201/M0302號報運進口），均由原收貨人貝里斯L商以出具切結書併繳回全套正本提單更改提單收貨人之方式，將該貨轉讓予原告報關提領。惟查，系爭貨物係由生產者，即加國出貨人直接出售並輸出至我國口岸予貝里斯L商，是以，依關稅法規定，系爭貨物完稅價格即應以該加國出貨人實際與貝里斯L商之交易價格作為計算根據。且系爭貨物既依關稅法第29條第1、2項規定按交易價格核定完稅價格，自無關稅法第35條及其施行細則第19條規定之適用甚明；則系爭貨物係依其直接由輸出國（加拿大）銷售至我國（貝里斯L商）之交易價格核定完稅價格，與原告所稱貨物輸出國內銷售或銷售至第3國之價格，完全無涉。原告誤解法令，顯無足採。又原告明知系爭貨物價值，即該實際交易價格，卻另以非正常營運之美國C商及安圭拉O商，向被告申報為賣方，並繳驗其開立之發票；同時為形成海關追查斷點，原告另假藉其掌控財務、業務之境外關係企業貝里斯L商名義，向加國出貨人接洽付款購買系爭貨物；當系爭貨物抵臺時，再改由原告報關提領。是以，原告繳驗與上述實際交易無涉之美國C商、安圭拉O商所開立之發票，所報價格遠低於上開實際交易價格，造成鉅額漏稅，被告依法以加

國出貨人提供之8份存檔交易發票所載價格據以核估系爭貨物完稅價格，並審認原告繳驗不實發票致虛報貨物價值，逃漏進口稅款之違章成立。系爭2筆D2報單貨物，分別係前案D8報單進口貨物，其所漏關稅之罰鍰，業由該前案先行處分，爰本案免予處罰，僅追徵所漏關稅。被告認事用法，洵無違誤。

2、被告查得原告所報其與美國C商或安圭拉O商所定供貨價格僅約成本6成金額，有違一般經驗法則。依據加國出貨人所提供之存檔發票，及航運公司提供之相關提單內容，其提單號碼、貨櫃號碼、箱數、淨重、毛重等，均與本案進口報單申報內容一致，足堪認定該存檔交易發票所載列之水產品即為系爭貨物。再查系爭貨物申報價格合計USD 640,324.9、存檔交易發票所載貨價（即貝里斯L商，或美國C商、安圭拉O商之購貨成本）合計USD 1,063,292.62，顯示原告僅以約貨物成本之6成購入系爭貨物，且交易發生於「貝里斯L商購得系爭貨物後至原告購得系爭貨物前」之貨物轉手期間，然據船運提單記載，系爭貨物係全程以冷凍貨櫃裝載自加拿大啟運直抵我國，運送途中未曾發生貨櫃失溫、溢漏，未曾發生來貨品質降低、數量減少、規格不符等減損貨物價值之情事，是縱如原告所稱系爭貨物係由美國C商購自貝里斯L商，再另以合約價格轉售原告之方式購得，然在系爭貨物品質未損、價值不變之情形下，依論理及一般買賣經驗法則，貝里斯L商及美國C商（或安圭拉O商）並無於運送途中將正常水產品連續以低於第1手售價虧損方式，立即轉售之迫切需要，此種連續虧損之轉手交易，顯悖於水產品注重新鮮之特性以及將本求利、中介貿易買低賣高賺取價差之常理。又原告主張美國C商（實際上僅係胡建軍述稱，其說詞究否代表美國C

商仍有疑)銷售予原告之價格(即報關價格)與加國出貨售價(即成本價格)有落差的原因,係原告協助胡建軍處理分貨、協助運貨、轉運以及推廣事務,而給予價格優惠乙節,查原告或胡建軍既無資料得以說明該等勞務費用具體情形,且該勞務相對於原告取得鉅額差價之利益,即貨價4成,顯不相當,故原告主張,實無足採。

3、系爭貨物實由加國出貨人直接售予貝里斯L商,其交易或運送並無中間商美國C商或安圭拉O商之存在。

(1)依加國出貨人104年12月16日回復被告之信函所載「Clearwater traded directly to Longwin Trading Inc. There was no US broker involved」,系爭貨物係由加國出貨人直接出售並輸出予貝里斯L商,並無美國中間商介入;且遍查本案相關貿易單據,如海運提單、存檔交易發票等,亦均無美國C商或安圭拉O商介入其中之任何記載,顯示系爭貨物之銷售及運送,均無中間商介入。再查美國C商於97年9月16日由Delaware Intercorp, LLC公司代理,向美國德拉瓦州政府註冊登記,其登記地址竟與該代理註冊公司之地址「113 BARKSDALE PROFESSIONAL CTR」相同,且註冊後至少至105年間,美國C商仍繼續使用該地址,則其究否有實際營運處所即有所疑;又依美國德拉瓦州公示資料記載,美國C商於103年6月起之狀態即為「Cancelled, Failure to Pay Tax」(已解散,無繳稅),顯見原告提交被告之美國C商103年6月以後開立之發票,並非真實。雖於被告初次函請洛杉磯辦事處經濟組協查,經該辦事處105年4月14日函復,美國C商(實係胡建軍)稱其開立發票價格與原告報關價格相同,惟經被告再加以詢問有關美國C商售價低於加國出貨人之售價原因時,胡建軍僅表示系爭貨物並未直接購自加國出貨人,而對

於價差問題則無法置評。被告再於105年8月17日函請駐洛杉磯辦事處協查美國C商營運狀況，經該辦事處同年10月28日函復略以，美國移民及海關執法局（Immigration and Customs Enforcement，簡稱ICE）證實，美國C商已破產解散且查無近5年以美國C商名義交易之進出口紀錄；接受ICE駐香港辦事處偵訊之股東3人當中，並無胡建軍本人。綜上，美國C商於美國當地是否存在實體住址與實際營業、胡建軍究否代表美國C商，即非無疑，且原告迄未能提供所謂美國C商自貝里斯L商購得系爭貨物後，再轉售原告之相關交易佐證文件以實其說，僅提供自稱胡建軍之人之陳述紀錄，稱美國C商及貝里斯L商之實際負責人均為胡建軍、胡建軍控制二者間之交易，卻無任何客觀佐證資料以實其說，容無可採。

(2) 至於本案第00000000及00000000號處分書所列報單第BD/05/201/M0448及BD/05/201/M0450號之報關發票所列賣方安圭拉O商，經駐多明尼加大使館經濟參事處函復證稱，安圭拉O商係一無法聯繫之紙上公司；加以中央銀行外匯局查無原告匯付安圭拉地區之紀錄；該貨物提單內容均無載及該商參與交易；復以加國出貨人表示其交易聯繫均直接與原告暨貝里斯L商完成，無中間商等情形，審認原告與安圭拉O商間之該2筆交易亦難採信。

4、系爭貨物第1手交易對象貝里斯L商，於註冊地及國內均無任何處所，且查得其係原告控制與從屬關係之境外關係企業，其財務、業務實際均由原告負責運作。依加國出貨人提供之存檔交易發票所載，系爭貨物之購貨人，係位於「No.145 Sianbei Street Annan District Tainan Taiwan」（我國臺南市○○區○○街○○○號）之貝里斯L商。經被告函請臺南市戶政機關協查證實，上列貝里斯L商地址係一虛構不實門

牌號碼。被告再函請駐貝里斯大使館協查結果，貝里斯L商係由貝國註冊代理商Heritage Bank代辦設立登記於貝國，但無權使用該登記地址「35 Barrack road third floor Belize city」。是以，貝里斯L商於註冊國及我國均無處所，係無實體營業處所之境外紙上公司，無可能派駐人員與加國出貨人進行交易等業務。且經查原告往來銀行：兆豐國際商業銀行府城分行（下稱兆豐府城分行），以105年12月23日（105）兆銀府城字第066號函提供貝里斯L商於該銀行國際金融業務分行（即境外OBU）開戶、徵授信資料文件內容，該貝里斯L商於96年4月登記設立，旋於同年月向原告往來銀行兆豐國際商業銀行國際金融業務分行（下稱兆豐OBU分行）申辦境外帳戶（OBU）開戶所使用之聯絡電話號碼：00-0000000、傳真號碼：00-0000000，以及申辦徵授信所使用之通訊地址「臺南市○○區○○街○○○號」與聯絡電話號碼：00-0000000，自始至今，均為原告所登記使用。又查貝里斯L商一職員兼董事及股東林滙虹，係原告董事吳裕仁之妻董慧貞之四親等血親，與原告關係甚密，又依林滙虹104年10月5日用印簽署切結均按實填列之「同一關係企業/集團企業資料表」所載「聯瑞實業有限公司，統一編號：00000000，係貝里斯L商有控制與從屬關係公司」；另根據兆豐府城分行提供之兆府城授(100)字第1113-B號開發信用狀約定書及授信擔保本票所載，林滙虹於其上用印簽署、載明立約定書人為貝里斯L商；該本票金額高達6,534萬元，發票人即為原告，背書人分別為原告前負責人吳梁惠、吳梁惠配偶吳陳秀花、貝里斯L商及其負責人林滙虹等4人，顯示兆豐府城分行核授貝里斯L商70萬美元信用額度係以原告簽發，且有原告前負責人及其配偶背書之本票為擔保，核與中華民國銀行公會會員徵

信準則第17條第3項所定之有關銀行辦理母公司為國內企業之境外公司授信案件之規定相符。又上開放款合約所列特別商議條款中，原告與貝里斯L商共用70萬美元額度條款，顯示2家公司係經兆豐府城分行審認，可共用授信額度之關係企業，而約定放款契約項下文件以送達貝里斯L商國內通訊地址或由原告簽收轉送即視為合法送達條款，亦即以貝里斯L商名義從事交易之所有文件，均須交由原告或其公司董事、負責人經手處理，顯見貝里斯L商確實為原告完全控制運作之人頭公司。又據原告起訴書所附胡建軍自白筆錄，稱其擁有貝里斯L商及美國C商2家公司，且貝里斯L商購入系爭貨物資金全為胡建軍所有，則依據上述查得原告銀行本票等資料之實證，美國C商所有人胡建軍經由其貝里斯L商與原告有資金共用之關係，美國C商專為原告特別開立價格遠低於成本之系爭貨物發票，讓原告憑以報關，以牟不法利益，即不足為奇。原告以胡建軍自白筆錄稱貝里斯L商是胡建軍的公司、由胡建軍直接控制，作為辯駁，卻無客觀佐證，顯係空口矯飾之辭，而與上述客觀事實不合，斷無可採。

5、退萬步言，假設（非本案客觀事實）胡建軍擁有貝里斯L商及美國C商2家公司，且貝里斯L商購入系爭貨物資金全為胡建軍所有，則依據上述客觀證據，無異原告係利用自己的董事親屬林滌虹名義，替胡建軍設立登記貝里斯L商，並開立銀行人頭帳戶，且提供高達70萬美元鉅額信用額度供胡建軍資金移轉及運用，基於此等密切利害關係，胡建軍所為證言之真實性，自無期待之可能。又倘該假設為真，則原告與美國C商均參與系爭貨物第1手交易過程，並擁有該加國出貨人所開立之第1手交易發票，顯雙方對於該交易價格知之甚詳，美國C商卻另開立低價發票（僅其成本、真實價值之5至6成

01)，供原告報關使用，致逃漏稅捐，此交易雙方通謀所製作
02 之價格虛偽不實之發票，依據前財政部關稅總局100年1月25
03 日台總政緝字第1006002367號函釋規定，仍屬行為時海關緝
04 私條例第37條第1項第3款規定不實發票情形甚明。況原告僅
05 憑胡建軍口頭供述，至今並無任何客觀事證，以為胡建軍確
06 為貝里斯L商及美國C商之實際負責人之論述基礎，供貴院准
07 駁傳喚之審酌，是以，原告請求傳喚胡建軍出庭作證，並無
08 實益；又縱令其證言可採，據上客觀事證，原告隱匿真實高
09 額貨價，另以低價之不實發票向被告虛報，逃漏鉅額國稅之
10 事實，亦無從改變。

11 6、綜上查得實情，原告實藉由有控制與從屬關係之境外關係企
12 業貝里斯L商之名義，由董事吳玉萍負責執行，直接向加國
13 出貨人接洽付款購入系爭貨物，再以更改海運提單受貨人之
14 方式將系爭貨物轉讓予原告報關提領。原告進一步假藉非正
15 常營運之境外公司美國C商及安圭拉O商為賣方，以交易價格
16 甚低於加國出貨人售價6成，向被告申報；又原告明知本件
17 系爭貨物之交易數量、真實價格等內容，卻加以隱匿，而向
18 被告提交不實交易發票，據此，被告乃依法審認原告有繳驗
19 不實發票，虛報所運貨物價值，逃漏稅款之違章，確屬有據
20 。原處分之認定，尚與原告起訴理由一(二)例舉之實質經濟
21 利益歸屬或買賣關係之認定等案例云云，均與關稅法第29條
22 第1、2項之完稅價格核算規定無涉。又原告報運貨物進口，
23 明知交易價格實情，卻未善盡誠實申報義務，詎於5年間以
24 同一繳驗不實發票、虛報所運貨物價值之行為，向被告虛報
25 至少70筆（含上開貴院繫屬案件計62筆）案件，其精心策劃
26 、長期逃漏情形，實難謂無逃漏課稅之故意，依行政罰法第
27 7條第1項「違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，

不予處罰。」規定，應予處罰。

7、至於D8報單貨物是否無境內銷售事實，有無構成營業稅漏稅問題；及將系爭貨物D8報單及D2報單分別處罰，是否違反一事不二罰原則，以及原處分應扣除已加工出口之進口原料方屬適法等節。

(1)依據93年5月5日修正之關稅法第58條第1項前段「進口貨物於提領前得申請海關存入保稅倉庫。」之立法理由及依改制前財政部關稅總局96年11月6日台總政緝字第0966001882號函之規定，系爭貨物D8報單涉虛報違章者，仍應依海關緝私條例相關規定論處。故被告依據關稅法第29條第1、2項規定，對於4筆D8進儲保稅倉貨物報單，依加國出貨人提供之存檔交易發票所載價格，即屬自國外直接銷售至我國之交易價格，以核估完稅價格；並依行為時海關緝私條例第37條第1項第3款規定，裁處該等D8報單所漏關稅額2倍之罰鍰，乃於法有據。惟其營業稅部分，因貨物未進入課稅區，依據營業稅法第1條及同法第5條第1款等規定，則未予裁罰或補稅。

(2)至於本件2筆D2報單部分，原告將原D8進儲保稅倉貨物，部分報運出倉進課稅區（部分則以D5「保稅倉貨物出口」報單報運出口），嗣經被告調查結果，前階段D8報單涉繳驗不實發票，虛報所運貨物價值之違章事實發生在先，後階段D2報單以同一違章事實（繳驗不實發票，虛報所運貨物價值），將貨物報運出倉進課稅區在後，爰先前D8報單階段依上開規定所處罰，D2報單所漏關稅罰鍰自無重複裁罰必要，但因貨物進入課稅區，仍應依營業稅法第5條、第41條、第51條第1項第7款及「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」等規定，處該2筆D2報單營業稅罰鍰。並依海關緝私條例第44條、營業稅法第51條第1項第7款及貿易法第21條第1項等規定，追

徵所漏關稅、營業稅及推廣貿易服務費，原處分顯無違誤。
另原告以G1「外貨進口」報單檢具記載不實交易內容之報關發票，將2批水產品直接報運進口部分，其逃漏關稅、營業稅違章事實亦係發生於向被告繳驗不實報關發票之時，爰依海關緝私條例第37條第1項第3款及營業稅法第41條、51條第1項第7款及「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」等規定，處所漏關稅額2倍及營業稅額1.5倍之罰鍰，併據同條例第44條、營業稅法第51條第1項第7款及貿易法第21條第1項規定，追徵所漏關稅、營業稅及推廣貿易服務費，均於法有據，洵無不當；該等裁罰規定，尚與貨物日後有無作為加工出口貨物原料用途無涉。

(3)再者依據最高行政法院100年度5月份第2次庭長法官聯席會議決議所示被告依各別法律所定之各別違章行為，裁罰所漏關稅、營業稅罰鍰，併追徵各稅別所漏稅額，並無就同一申報違章行為，重複追徵或裁處之情形。是以，原告上述主張各節，顯係對於法規適用之誤解，核無可採。另依行政罰法第5條規定，被告對於原告違章行為所核處之8份處分書，已於106年3月裁處完畢，尚無107年5月9日總統令公布之海關緝私條例第37條第1項修正規定之適用；又依據稅捐稽徵法第2條規定，該條例之修正，亦與原告主張之稅捐稽徵法第48條之3規定無涉，原處分依法應予維持。

8、原告另請求所謂加國出貨人銷售主管Shizuo Suetsugu出庭作證乙節，查該員可否代表加國出貨人表示意見，未見原告提出該基礎事證，以為貴院准駁傳喚之參酌；又縱令原告欲證之事實「說明加拿大出貨人之交易實則係銷售與貝里斯L商締結，為指示交付」為真，然原告既因受系爭貨物交付而為納稅義務人，自負誠實申報義務，卻隱匿系爭貨物價值（

已如上述)，另以不實低價之報關發票向被告虛報，造成逃漏國稅之事實，亦無法改變甚明。至於本案所查得加國出貨人之答復內容，包括所提供之交易存檔發票、提單影本等，均係我國駐加拿大代表處協助調查所得結果，此等政府公文書內容，自具高度公信力，原告何以為憑所謂「加國出貨人銷貨主管」得以代表加國出貨人另為本案證言？是以，本案原告捨棄以提供客觀物證，例如胡建軍「擁有」貝里斯L商及美國C商2家公司之證明資料、胡建軍控管貝里斯L商及美國C商帳戶資金之證明資料、胡建軍如何將原告支付美國C商之「貨款」，轉至貝里斯L商帳戶、貝里斯L商購貨資金來源紀錄等之簡單方式，供貴院審理參酌，卻僅憑空口無據之問答紀錄，執意大費周章聲請貴院傳喚中國籍胡建軍及所謂加國出貨人銷貨主管出庭作證，實難謂有理。另依據關稅法第29條第2項加國出貨人自加拿大輸出系爭貨物銷售至我國，其交易價格，既有加國出貨人之存檔發票為證，則縱買方由貝里斯L商直接更改為原告，抑或貝里斯L商又售予美國C商、美國C商又售予原告，於貨物價值未減損之情形下，亦無法改變其法定交易價格存在之事實。本件原告反復爭執胡建軍從中操縱交易，經查既無基礎證據，且無實益，其意欲跨國傳喚2位證人等節，難謂有理。

(二)聲明：駁回原告之訴。

四、爭點：

(一)原告與美國C商、安圭拉O商及貝里斯L商等境外公司是否確有交易事實？美國C商是否實際營運存在？

(二)被告依海關緝私條例、營業稅法、貿易法等規定，向原告補徵進口稅額合計539,351元，並裁處罰鍰合計5,316,904元，有無違誤？

01 五、本院的判斷：

02 (一)前提事實：

03 如爭訟概要欄所述事實，業經兩造分別陳述在卷，並有進口
04 報單及報關發票、空運、海運提單及改提單切結書、加國人
05 出貨人提供之存檔發票、106年第00000000-000號處分書、
06 復查決定書、訴願決定書等附於原處分卷（第5-44、89-116
07 、45-59、61-76、297-306、461-484頁）可查。

08 (二)原告與美國C商、安圭拉O商及貝里斯L商間難認有交易事實
09 。

10 1、應適用的法令：

11 (1)關稅法第29條：「（第1項）從價課徵關稅之進口貨物，其
12 完稅價格以該進口貨物之交易價格作為計算根據。（第2項
13 ）前項交易價格，指進口貨物由輸出國銷售至中華民國實付
14 或應付之價格。……（第5項）海關對納稅義務人提出之交
15 易文件或其內容之真實性或正確性存疑，納稅義務人未提出
16 說明或提出說明後，海關仍有合理懷疑者，視為無法按本條
17 規定核估其完稅價格。」第35條：「進口貨物之完稅價格，
18 未能依第29條、第31條、第32條、第33條及前條規定核定者
19 ，海關得依據查得之資料，以合理方法核定之。」

20 (2)行為時海關緝私條例第37條第1項第3款：「報運貨物進口而
21 有下列情事之一者，得視情節輕重，處以所漏進口稅額2倍
22 至5倍之罰鍰，或沒入或併沒入其貨物：……三、繳驗偽造
23 、變造或不實之發票或憑證。……」

24 (3)所謂繳驗不實發票，係指進口人報關所繳驗之發票，其所載
25 價格並非其真正交易價格；而所謂不實之發票或憑證，並不
26 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
27 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)。

2、經查，原告於101年至105年間，分別以賣方記載為美商C商之2筆G1(外貨進口)報單、2筆D8(外貨進保稅倉)報單、2筆D2(保稅貨出保稅倉)報單，及賣方記載為安圭拉O商之2筆D8報單，向被告報運進口加拿大產製水產品共8批，經被告查得加國出貨人所提供之存檔銷售發票及提單內容與本案進口報單申報內容一致，惟其買受人及提單收貨人(除了1筆空運提單之收貨人為原告外)均係貝里斯L商，且由貝里斯L商以出具切結書及繳回全套提單方式，將提單收貨人更名為原告以轉讓貨物所有權，再由原告報關提領；被告並查得美國C商及安圭拉O商並無經營實質，及貝里斯L商為受原告控制之紙上公司，遂核認加國出貨人提供之存檔發票方為系爭8筆進口貨物之真實銷售發票，並就4筆D8報單部分，依行為時海關緝私條例第37條第1項第3款規定，處所漏進口稅額2倍之罰鍰共4,987,470元；2筆D2報單部分，因所漏關稅罰鍰，已為D8報單所處關稅罰鍰所涵蓋，不再論處，依同條例第44條、營業稅法第51條第1項第7款及貿易法第21條第1項規定，追徵所漏進口稅費共439,632元，並按所漏營業稅額處以1.5倍之罰鍰共140,885元；2筆G1報單部分，則依同條例第37條第1項第3款、第44條、營業稅法第51條第1項第7款及貿易法第21條第1項規定，處所漏進口稅額2倍之罰鍰共156,580元，並追徵所漏進口稅費共99,719元及處所漏營業稅額1.5倍之營業稅罰鍰共31,969元，全案總計補稅539,351元及處罰鍰5,316,904元。復查階段，以其中7筆報單未依發票所列運費及單價條件核估完稅價格，重新計算後應補稅額為599,539元及罰鍰為5,687,155元，較原處分為高，基於不利益變更禁止，仍維持原補稅及罰鍰金額，有相關進口報單

01 及報關發票、貨物提單及改提單切結書、加拿大出貨人之存
02 檔發票、106年第00000000-000號處分書、復查決定書、訴
03 願決定書可證。

04 3、原告主張其業務接洽均係透過貝里斯L商與美國C商之實質負
05 責人胡建軍，並有胡建軍經認證之陳述書，已提供美國C商
06 所開立之發票報關進口，原告與美國C商間亦有買賣契約及
07 實際匯款紀錄，並經高雄地檢署認定無不實交易，原告與美
08 國C商及安圭拉O商之間確有真實交易等語，惟查：

09 (1)物流方面：

10 系爭8筆進口報單雖記載賣方為美國C商及安圭拉O商，然除
11 進口報單第BF/04/014/1001號之空運提單之出貨人為CLEARW
12 ATER LOBSTER（地址同加國出貨人）、受貨人為原告外，其
13 餘7筆進口海運提單之出貨人皆為加國出貨人、受貨人則為
14 貝里斯L商，並由貝里斯L商以出具切結書更改受貨人之方式
15 ，將貨物轉讓與原告，此有修正前後海運提單、改提單切結
16 書及貨權轉讓/受讓切結書等（原處分卷第89-115頁）可參
17 。又依據駐加拿大代表處經濟組104年12月17日加經(15)字
18 第10400002890號、105年3月10日加拿字第10500001440號函
19 、106年2月13日加拿字第10641300700號及同年5月4日加拿
20 字第10641302020號函（原處分卷第117-165頁），系爭貨物
21 由加國出貨人直接銷售與貝里斯L商，與海運提單上之受貨
22 人記載相符，並無任何美國中間商即美國C商、安圭拉O商等
23 之存在；加國出貨人與原告或貝里斯L商間之交易皆與Ms.Do
24 nna Wu（即原告董事吳玉萍）聯繫，且加國出貨人所提供之
25 存檔發票，及航運公司提供之相關提單內容，其提單號碼、
26 貨櫃號碼、箱數、淨重、毛重等，均與本案進口報單申報內
27 容一致，足堪認定該存檔交易發票所載列之水產品即為系爭

01 貨物。是原告稱向美國C商、安圭拉O商進貨，美國C商及安
02 圭拉O商輾轉透過何種方式調貨並指示交付非原告得知悉等
03 語，已不足採；況且原告既稱美國C商實質負責人為胡建軍
04 ，依胡建軍之書面陳述（參下述(6)），加國出貨人為美國C
05 商之供應商，且讓原告董事吳玉萍直接與加國出貨人聯繫，
06 原告實無可能不知美國C商及安圭拉O商之調貨來源，加國出
07 貨人就系爭交易亦不可能不知道胡建軍、美國C商及安圭拉O
08 商之存在，原告主張銷貨流程為數段交易，及胡建軍對加國
09 出貨人為其供應商之陳述，亦顯不足採。至於高雄地檢署之
10 不起訴處分僅顯示原告與美國C商於99年12月至104年10月間
11 有訂立合約、匯款紀錄等，並詢問美國C商確認合約訂立及
12 交易情況，然僅憑美國C商之回復即認定上開期間之交易非
13 虛偽，卻未實質查證美國C商是否確實存在？有無營運及進
14 出口紀錄？加國出貨人之實際交易對象為何人？顯難僅憑上
15 開不起訴處分書，即認定原告與美國C商間就本件6筆交易確
16 實存在。

17 (2) 金流方面：

18 依前述駐加拿大代表處回函，加國出貨人表示其與貝里斯L
19 商間之交易皆由貝里斯L商直接匯款予加國出貨人，有收款
20 明細（原處分卷第121-123頁），及貨款匯付電文（本院卷
21 第336頁）可證；另依據兆豐OBU分行所提供之信用狀（本院
22 卷第337頁），係由貝里斯L商直接開立信用狀予加國出貨人
23 （本院卷第363頁），中間確實無美國C商及安圭拉O商等介
24 入。原告亦未提出與美國C商及安圭拉O商間之資金流向以資
25 證明加國出貨人、美國C商及安圭拉O商、原告等三方交易之
26 連結，無從單憑胡建軍之陳述，即認定美國C商及安圭拉O商
27 存在於系爭交易中。

01 (3)美國C商部分：

02 經由外交部駐洛杉磯辦事處經濟組協查美國C商與原告進口
03 貨物之實際交易情況，依該組105年4月14日洛經字第105000
04 00740號及同年5月12日洛經字第10500001060號函（原處分
05 卷第291-296頁）雖顯示，美國C商之人員Johnson Hu回復確
06 認該公司所提供2015年售予原告之發票價格無訛，並提供發
07 票價格及收款清單，及表示加國出貨人為其供應商，但又稱
08 其售予原告之貨物並未直接購自加國出貨人；然依外交部駐
09 洛杉磯辦事處經濟組105年10月28日第102816F0506號函（原
10 處分卷第279-280頁）暨荷盛國際顧問股份有限公司提供之
11 State Of Delaware Entity Details（原處分卷第281-284
12 頁），並經函請美國國土安全移民暨海關執法局（ICE）協
13 助調查結果，美國C商係於美國德拉瓦州登記註冊，惟於103
14 年6月1日已申請破產解散（Cancelled, Failure to Pay），
15 且查無近5年以該公司名義進出口之紀錄，ICE傳喚該公司股
16 東3人並提供以該3人名義自臺灣出口至美國的紀錄，然查無
17 從美國出口到臺灣之紀錄（本院卷第376-377頁）。已難認
18 美國C商有實際存在並營運。復依前述，加拿大出貨人表示
19 係直接與貝里斯L商交易，並與貝里斯L商之聯絡人（亦為原
20 告之董事）吳玉萍（Donna Wu）聯繫，貨物（除空運提單外
21 ）亦直接以貝里斯L商為收貨人，再經貝里斯L商以改換提單
22 收貨人方式將系爭貨物轉讓與原告，貨物交付流程均未涉及
23 美國C商，難認原告與美國C商間有實際交易存在。

24 (4)安圭拉O商部分：

25 經外交部駐多明尼加大使館經濟參事處協查結果，依該處10
26 6年2月21日多經字第10602218030號函復（原處分卷第285-2
27 90頁）顯示，安圭拉O商註冊時間為2015年3月2日，由安圭

拉 R&K Corporate Formations Ltd.代理註冊，登記型態為境外國際商業公司，無法取得聯繫，經研判安圭拉O商應為位於英屬安圭拉所設立之紙上公司。原告復未提出與安圭拉O商之相關貨款匯付及貿易聯繫資訊，或任何足資證明安圭拉O商為實際營運公司之資料，無從認定原告與安圭拉O商間有實際交易及原告列報安圭拉O商為賣方之報關發票為真實。

(5) 貝里斯L商部分：

依駐貝里斯大使館105年4月4日貝里字第10550001440號函（原處分卷第249頁），經貝國代理商Heritage Bank告稱，該銀行係受Longwin Trading Inc.委託代辦在貝國登記及設立公司等相關事宜，並提供其地址作為L公司在貝國登記用地址，嗣登記完畢且核發營業執照後，再無任何業務往來，且L公司無權繼續使用其地址。顯見貝里斯L商應為設立於海外之紙上公司。復依貝里斯L商之負責人林滙虹106年2月14日之談話筆錄（原處分卷第245-248頁）表示，其將貝里斯L商公司借予他人（胡建軍，電話+0(000)000-0000）使用，未曾參與公司業務，不清楚業務內容，亦拒絕撥打所提供之電話與借用人胡建軍聯絡，及依據兆豐府城分行105年12月23日(105)兆銀府城字第066號函檢附之貝里斯L商開戶、徵信及授信文件資料（原處分卷第169-323頁），顯示貝里斯L商為原告有控制與從屬關係之公司，並由原告開立本票為貝里斯L商擔保，其開發信用狀約定書特別商議條款亦明定額度與原告共用，相關文件送達國內通訊地址或由原告簽收轉送，足見貝里斯L商應為原告所設立之紙上公司，並非胡建軍所有。

(6) 胡建軍之書面陳述部分（本院卷第65-67、267-269頁）：

01 自稱美國C商及貝里斯L商負責人之胡建軍雖以經公證之書面
02 陳述主張其為美國C商及貝里斯L商之負責人，美國C商有賣
03 水產貨物給原告，並以設在貝里斯的L商公司下單向加國出
04 貨人買貨及依其指示發貨，並由原告董事吳玉萍負責協助臺
05 灣分貨或推廣業務，故以較低價格賣給原告等語。然查，依
06 前述駐洛杉磯辦事處經濟組105年4月14日及5月12日函復，
07 美國C商之人員Johnson Hu雖稱加國出貨人為其供應商，事
08 後又回復該公司售予原告之貨物並未直接購自加國出貨人，
09 對加國出貨人之售價無法置評，與胡建軍陳稱向加國出貨人
10 下單買貨並指示發貨賣給原告，已有齟齬；另參駐加拿大代
11 表處經濟組辦事處協助向加國出貨人函詢，加國出貨人多次
12 回覆與貝里斯商L商交易之聯絡人為原告董事吳玉萍，均未
13 提及胡建軍，則胡建軍陳稱與加國出貨人關係好，Donna沒
14 有我，她根本沒辦法拿到她需要的貨等語，純屬空言。又既
15 然貝里斯L商與美國C商皆為胡建軍所有，何以用貝里斯L商
16 名義與加國出貨人締約進貨並轉讓貨物予原告，卻開立美國
17 C商發票予原告，亦有違交易常情。復以，前述貝里斯L商之
18 名義負責人林滢虹就其與胡建軍之借用關係及貝里斯L商為
19 何須與原告共用銀行授信額度等，均無法說明，而原告縱使
20 因與美國C商簽訂年約，而有出具履約擔保之需要，亦可開
21 立銀行保證函擔保履約，卻選擇以隸屬原告關係企業之形式
22 來取得與原告共用銀行授信額度，亦顯然與常理有違。胡建
23 軍之書面陳述空言其為美國C商及貝里斯L商之負責人，該商
24 為其所直接控制等語，無從採信。

25 (7)綜上所述，原告僅以胡建軍之書面陳述為據，主張其交易對
26 象為美國C商及安圭拉O商，對於原告與此兩家公司之交易流
27 程及交易實質均未提出相關金流及物流以資佐證，無從認定

原告與美國C商及安圭拉O商確實有交易存在，則原告所繳驗賣方為美國C商及安圭拉O商之進口報關發票自屬不實發票無訛。

4、按胡建軍二次書面陳述之內容均與客觀事實有所矛盾，已如前述，就其陳述內容亦未提出客觀證據（例如美國C商與加國出貨人間之契約、貨款給付證明等），縱使傳喚到庭陳述，亦無法認定其證言內容之真實性；至於原告聲請傳喚與胡建軍聯繫之加國出貨人業務經理 Shizuo Suetsugu 部分，本件既經函請駐洛杉磯辦事處協查聯絡加國出貨人，並經加國出貨人副總裁 David Kavanagh 回覆與貝里斯L商間之交易並無美國中間商介入、交易聯絡人為原告董事吳玉萍，及交易款項由貝里斯L商匯付等語，依其回覆人之層級，已足代表加國出貨人說明對本件系爭貨物之交易情形，實無傳喚層級較低之業務經理來臺說明之必要，況原告亦未提出加國出貨人業務經理 Shizuo Suetsugu 之聯繫方式，實無傳喚胡建軍及加國出貨人業務經理 Shizuo Suetsugu 到院作證之必要，併此指明。

(三)被告依法向原告補徵進口稅額合計539,351元，並裁處罰鍰合計5,316,904元，於法並無不合。

1、應適用的法令：

(1)行為時海關緝私條例第37條第1項第3款：「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2至5倍以下之罰鍰，或沒入或併沒入其貨物：……三、繳驗偽造、變造或不實之發票或憑證。」第44條：「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。」

- 01 (2)營業稅法第5條：「貨物有下列情形之一，為進口：一、貨
02 物自國外進入中華民國境內者。但進入保稅區之保稅貨，不
03 包括在內。二、保稅貨物自保稅區進入中華民國境內之其他
04 地區者。」第41條：「貨物進口時，應徵之營業稅，由海關
05 代徵之；其徵收及行政救濟程序，準用關稅法及海關緝私條
06 例之規定辦理。」第51條第1項第7款：「納稅義務人，有下
07 列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處5倍以下罰鍰
08 ，並得停止其營業：……七、其他有漏稅事實。」
- 09 (3)貿易法第21條第1項、第2項：「（第1項）為拓展貿易，因
10 應貿易情勢，支援貿易活動，主管機關得設立推廣貿易基金
11 ，就出進口人輸出入之貨品，由海關統一收取最高不超過輸
12 出入貨品價格萬分之4.25之推廣貿易服務費。……（第2項
13 ）推廣貿易服務費之實際收取比率及免收項目範圍，由主管
14 機關擬訂，報請行政院核定。」
- 15 (4)稅捐稽徵法第2條：「本法所稱稅捐，指一切法定之國、直
16 轄市、縣（市）及鄉（鎮、市）稅捐。但不包括關稅。」第
17 35條之1：「國外輸入之貨物，由海關代徵之稅捐，其徵收
18 及行政救濟程序，準用關稅法及海關緝私條例之規定辦理。
19 」第48條之3：「納稅義務人違反本法或稅法之規定，適用
20 裁處時之法律。但裁處前之法律有利於納稅義務人者，適用
21 最有利於納稅義務人之法律。」
- 22 (5)稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表關於營業稅法第51條第
23 1項第7款：「……二、進口貨物逃漏營業稅者。……按所漏
24 稅額處1.5倍之罰鍰。但於裁罰處分核定前已補繳稅款或同
25 意以足額保證金抵繳者，處1倍之罰鍰；其屬下列違章情事
26 者，減輕處罰如下：……三、漏稅額逾新臺幣10萬元至新
27 臺幣20萬元者，處0.75倍之罰鍰。……」

01 (6)財政部關務署103年4月28日台關緝字第1031002185號函：「
02 主旨：廠商以D2（保稅貨出保稅倉進口）報單報運進口貨物
03 ，涉繳驗不實發票，經依海關緝私條例第37條第1項規定論
04 處，嗣查其原D8（外貨進保稅倉）報單亦有相同情形，是否
05 另以論處乙案。說明：二、……，本案行為人申報D8及D2報
06 單時所涉之繳驗不實發票行為，其目的在於偷漏進口時應課
07 徵之關稅，雖分階段實施，惟因係於後階段（D2）始發覺違
08 章，應足認係出於單一之概括犯意。又鑒於所涉行為態樣相
09 同，僅侵害單一之稽徵正確性，尚不致構成兩次漏稅，準此
10 ，參照上開說明，綜合判斷上宜論屬一行為，即後階段（D2
11 ）申報出倉進口之重度違章行為吸收前階段（D8）進儲保稅
12 倉之低度違章行為，僅須就此依海關緝私條例第37條第1項
13 第3款規定裁罰，即足以評價整體不法。」

14 2、經查，原告申報賣方為美國C商及安圭拉O商之進口報單業經
15 審認為不實，已如前述，被告以實際出貨人即加國出貨人提
16 供之存檔發票為系爭8筆進口貨物之真實銷售發票計算其進
17 口稅捐，就4筆D8報單處所漏進口稅額2倍之罰鍰共4,987,47
18 0元；2筆D2報單追徵所漏進口稅費共439,632元，並按所漏
19 營業稅額處以1.5倍之罰鍰共140,885元；2筆G1報單則追徵
20 所漏進口稅費共99,719元，及處所漏進口稅額2倍之罰鍰共
21 156,580元，並基於不利益變更禁止原則，全案總計補稅539
22 ,351元及罰鍰5,316,904元，揆諸前揭法令規定，應無違誤
23 。

24 3、原告雖主張D8報單貨物並無境內銷售事實，無構成營業稅逃
25 漏問題，及以D8報關進口及以D2報關出口均於同一概括犯意
26 下，屬行政罰法第24條第1項所稱之一行為，被告分別對D8
27 進口報單、D2出口報單以「報單數」分別處罰，違反一事不

二罰等語。惟查：

(1) 依關稅法第58條第1項於93年5月5日之修正理由：「按存入保稅倉庫之進口貨物，實際上已進入國境，該貨物僅係處於保稅狀態，如有涉及虛報情事，仍有海關緝私條例等相關規定之適用。惟因原條文第1項『在報關進口前』之規定，恐有存入保稅倉庫之貨物係未進口，其涉及虛報情事者，不能依海關緝私條例相關規定論處之誤認風險，為避免疑義，爰予修正。」可知，貨物進入保稅區仍屬已入境，僅處於保稅狀態暫時免徵，如涉及虛報情事，仍得處罰，與事後原貨出口或重整後出口而得免稅之優惠分屬二事。原告申報4筆D8（外貨進保稅倉）進口報單涉繳驗不實發票，虛報所運貨物價值之違章事實，業經認定如前，其逃漏關稅行為自應依法處罰；至於營業稅及推廣貿易服務費部分，因依營業稅法第5條第1款但書規定以D8申報之貨物尚未符合進口貨物定義，故未予補稅裁罰。原告上開主張，容有誤解。

(2) 次按，「關稅係對國外進口貨物所課徵之進口稅；貨物稅乃對國內產製或自國外進口之貨物，於貨物出廠或進口時課徵之稅捐；營業稅則為對國內銷售貨物或勞務，及進口貨物所課徵之稅捐，三者立法目的不同。依關稅法第16條第1項、貨物稅條例第23條第2項暨加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第41條規定，進口稅、貨物稅及營業稅均採申報制，且貨物進口時，應徵之貨物稅及營業稅，由海關代徵。雖為稽徵之便，由進口人填具一份進口報單，再由海關一併依法課徵進口稅、貨物稅及營業稅。但進口人填具進口報單時，需分別填載進口稅、貨物稅及營業稅相關事項，向海關遞交，始完成進口稅、貨物稅及營業稅之申報，故實質上為3個申報行為，而非一行為。如未據實申報，致逃漏進口

01 稅、貨物稅及營業稅，合於海關緝私條例第37條第1項第4款
02 、貨物稅條例第32條第10款暨營業稅法第51條第7款規定者
03 ，應併合處罰，不生一行為不二罰之問題。」（最高行政法
04 院105年度判字第212號、104年度判字第555號判決意旨參照
05 ）。本件2筆D2（保稅貨出保稅倉進口）進口報單，係源自
06 原告將以D8（外貨進保稅倉）申報之貨物，部分以D5（保稅
07 倉貨物出口）報單直接報運出口，部分以本件D2報單報運出
08 倉進入課稅區，因D2進口報單違章事實與前階段D8進口報單
09 涉繳驗不實發票，虛報所運貨物價值之違章屬同一違章事實
10 ，依財政部關務署103年4月28日台關緝字第1031002185號函
11 釋，固僅就先查獲之D8進口報單依法裁罰（因屬保稅貨物未
12 補徵進口稅款），後續查獲以D2申報進口所涉逃漏進口稅款
13 無庸重複處罰，但因貨物已報運進入課稅區，其逃漏進口稅
14 、營業稅及推廣貿易服務費部分，仍應依法補稅，並就逃漏
15 營業稅部分另予處罰。至於2筆G1（外貨進口）進口報單，
16 亦同時該當逃漏關稅、營業稅及推廣貿易服務費，參據上開
17 最高行政法院判決意旨，自應分別補稅及處罰。是原告主張
18 違反一事二罰，實屬無據。

19 4、至於海關緝私條例第37條修正降低裁罰倍數，從2至5倍修正
20 為5倍以下，因關稅非屬稅捐稽徵法所稱稅捐（稅捐稽徵法
21 第2條參照），自無稅捐稽徵法第48條之3規定之適用。且依
22 緝私案件裁罰金額或倍數參考表使用須知第6點，107年5月1
23 日修正生效前海關緝私條例裁處而尚未確定案件，不適用
24 本參考表之規定，併此敘明。

25 （四）本件判決基礎已經明確，兩造其餘的攻擊防禦方法及訴訟資
26 料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述的必
27 要，一併說明。

01 六、判決結論：本件原告之訴為無理由，應予駁回。

02 中 華 民 國 108 年 12 月 26 日

03 高雄高等行政法院第三庭

04 審判長法官 吳 永 宋

05 法官 孫 奇 芳

06 法官 黃 堯 讚

07 以上正本係照原本作成。

08 一、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其
09 未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由
10 書（均須按他造人數附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁
11 定駁回。

12 二、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴
13 訟法第241條之1第1項前段）

14 三、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同
15 條第1項但書、第2項）

16		
17	得不委任律師為訴訟	所 需 要 件
18	代理人之情形	
19		
20	（一）符合右列情形	1.上訴人或其法定代理人具備律師資
21	之一者，得不	格或為教育部審定合格之大學或獨
22	委任律師為訴	立學院公法學教授、副教授者。
23	訟代理人	2.稅務行政事件，上訴人或其法定代
24		理人具備會計師資格者。
25		3.專利行政事件，上訴人或其法定代
26		理人具備專利師資格或依法得為專
27		利代理人者。

(續上頁)

(二) 非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	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。 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(一)、(二)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(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中 華 民 國 108 年 12 月 26 日
書記官 涂 明 鵬