

裁判字號：高雄高等行政法院 101 年度訴字第 313 號 行政判決

裁判日期：民國 102 年 09 月 03 日

案由摘要：營業稅事件

高雄高等行政法院判決

101 年度訴字第 313 號

民國 102 年 8 月 20 日辯論終結

原 告 大連化學工業股份有限公司

代 表 人 林書鴻

訴訟代理人 郭瓊滿 律師

張 芷 會計師

被 告 財政部關務署高雄關（原財政部高雄關稅局）

代 表 人 周順然

訴訟代理人 莊武釗

鍾維藩

上列當事人間營業稅事件，原告不服財政部中華民國 101 年 6 月 15 日台財訴字第 10100117470 號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

訴願決定及原處分（重核復查決定）均撤銷。

訴訟費用由被告負擔。

事實及理由

一、程序事項：

本件訴訟審理中財政部關稅總局於民國 102 年 1 月 1 日配合行政院組織改造，與財政部關政司整併成立財政部關務署，被告並由財政部高雄關稅局更名為財政部關務署高雄關，惟其組織同一性並未改變，有行政院 101 年 12 月 26 日院授研綜字第 1012261485 號函及被告 101 年 12 月 28 日公告字第 1011025677 號公告附卷可稽（本院卷第 140-146 頁），爰將被告名稱逕為變更。又被告代表人原為林清和，自 102 年 1 月 16 日起變更為周順然，被告新任代表人周順然嗣並具狀聲明承受訴訟，此有行政訴訟聲明承受訴訟狀及財政部 102 年 1 月 7 日台財人字第 10208600450 號令、102 年 1 月 11 日台財人字第 10208601860 號令在卷足憑（本院卷第 147-150 頁），核無不合，應予

准許，合先敘明。

二、事實概要：

緣原告委由國堡報關企業有限公司（下稱國堡公司）於 91 年 12 月 30 日至 94 年 11 月 4 日間向被告報運觸媒 9 批（進口報單號碼：第 BD/91/WQ65/0032 號、第 BE/93/U832/0039 號、第 BC/93/X615/0111 號、第 BE/93/WV54/0011 號、第 BC/94/U357/1064 號、第 BE/94/V269/1067 號、第 BC/94/V879/0034 號、第 BE/94/W489/1059 號、第 BC/94/WM06/0043 號），原申報完稅價格分別為 CIF JPY 1,357.42475/LTR、CIF JPY 1,150/LTR、CIF JPY 1,250/LTR，為加速貨物通關，經被告准依關稅法第 18 條第 1 項規定，按原告申報事項，先行繳稅驗放，事後再加審查。嗣被告依海關緝私條例第 42 條規定以 95 年 12 月 1 日高普核字第 0951021411 號及 96 年 2 月 9 日高普核字第 0961002965 號函通知原告實施查核，經依原告所提供貴金屬交易確認書、原始發票，查得系爭貨物之貴金屬未加計於完稅價格內，其實際完稅價格應為 CIF JPY 6,077.76146/LTR、CIF JPY4,470/LTR、CIF JPY3,850/LTR、CIF JPY9,614/LTR、CIF JPY9,481.7/LTR、CIF JPY9,631/LTR、CIF JPY3,870/LTR、CIF JPY4,450/LTR，認原告涉嫌短報進口貨物價值，逃漏稅款情事，乃依海關緝私條例第 44 條、加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第 51 條第 7 款及貿易法第 21 條第 1 項規定，追徵所漏稅款新臺幣（下同）26,128,883 元（含關稅 192,990 元、營業稅 25,722,477 元，推廣貿易服務費 213,416 元），並分別按所漏營業稅額各處以 3 倍之罰鍰計 77,166,900 元（計至百元止）。原告不服，申經被告復查結果，撤銷處分書第 09600550 號（進口報單號碼第 BD/91/WQ65/0032 號）、第 09600557 號（進口報單號碼第 BE/94/W489/1059 號），其餘復查駁回，原告對駁回部分猶表不服，循序提起訴願、行政訴訟，案經本院 97 年度訴字第 519 號判決：「訴願決定及原處分（復查決定）關於處營業稅罰鍰部分均撤銷。原告其餘之訴駁回。」兩造均表不服，提起上訴，經最高行政法院 100 年度判字第 399 號判決：「兩造上訴均駁回。」嗣被告依據上開判決意旨，於原告涉犯稅捐稽徵法第 41 條之罪嫌部

分，經臺灣高等法院高雄分院（下稱高雄高分院）99 年度上訴字第 679 號判決無罪，並經最高法院 100 年度台上字第 4775 號刑事判決上訴駁回而告確定後，爰依行政罰法第 26 條第 2 項之規定，作成 101 年 2 月 29 日高普核字第 1011003919 號重核復查決定：「96 年第 09600551 號至 09600556 號及 96 年第 09600559 號處分書所為處分（關於營業稅罰鍰部分）應改按所漏營業稅額處 1 倍之罰鍰各計 623,257 元、1,316,847 元、1,538,345 元、7,917,871 元、3,641,293 元、3,834,856 元、3,445,382 元。」原告仍表不服，提起訴願，經遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

三、本件原告主張：

(一)原告向日本 N. E. CHEMCAT CORPORATION（下稱 NECC 公司）購買觸媒，先後有兩種交易型態。其一交易型態為觸媒所含之貴金屬 AU（金）或 PD（鈀）即由 NECC 公司供應，NECC 公司向原告收取之價格，包括貴金屬之價格；另一交易型態，則觸媒所含貴金屬由原告向國外貴金屬租賃公司（包括「日本住友商事」等，下稱國外租賃公司），原告將租賃之貴金屬由國外租賃公司委由 NECC 公司加工製成觸媒，NECC 公司向原告收取之價格，則為觸媒加工製造之價格。而被告所述及 BC/89/WJ20/0210、BC/91/U965/0414 進口貨物，為上述第 1 種交易型態，亦即貴金屬係由 NECC 公司提供，原告支付予 NECC 公司之價格包括貴金屬價格，此觀以該 2 次進口，NECC 公司所開立之 00000000 商業發票（INVOICE）即載明「INCLUDING PD METAL CHARGE AND AU METAL CHARGE JPY520,429,400（包括鈀金屬價格及金金屬價格日幣 520,429,400）」，另紙 00000000 商業發票亦載明「PD METAL CHARGE 1,518.000G¥1,717.92¥2,607,803（鈀金屬價格、1518 克，每克價格日幣 1,717.92、總數日幣 2,607,803）」。而原告亦係依據該二商業發票所載金額支付予 NECC 公司，並以該支付價格報關進口。又 BC/89/WJ20/0210 進口報單係 89 年之觸媒進口案件，斯時進口營業稅尚未開徵；而 BC/91/U965/0414 係原告進口作為研發用之樣品，於進口當時亦已繳納關稅及進口營業稅，並經被告事後稽核確認繳納無誤。又被告另述及 BD/91/

WQ65/0032 進口報單上未載明貴金屬價格，係為第 2 種交易型態以租賃貴金屬方式委託 NECC 公司加工製成觸媒，且該進口案經被告查核處分後，於復查時業經撤銷原處分，併予說明之。茲本件所涉進口報單(1)BE/93/U832/0039、(2)BC/93/X615/0111、(3)BC/94/U357/1064、(4)BE/93/WV54/0011、(5)BE/94/V269/1067、(6)BC/94/V879/0034 及(7)BC/94/WM06/0043 號之貨物，為第 2 種交易型態以租賃貴金屬方式、委託 NECC 公司代工製成觸媒後，分別於 93 至 94 年間報關進口，而原告支付 NECC 公司之價格並不包括貴金屬價格，舉 BC/94/U357/1064 進口案為例，NECC 公司開立予原告之商業發票為 00000000，其上記載「THE PD METAL IS DAIREN'S OWN METAL: VALUE FOR CUSTOMS PURPOSE ONLY (鈰金屬係大連提供的金屬：僅為通關目的記載價值)」，即明原告支付予 NECC 公司之價格確無包含貴金屬價格。是以原告申報本件所涉 7 件進口貨物時，亦係依支付予 NECC 公司之價格作申報。

(二)無論係採何種交易型態對原告之稅賦負擔並無不同，蓋營利事業單位取得進項發票金額多寡所繳納營業稅數額，因先繳納之進項稅額於申報銷售額後，如有溢出仍可留抵或退還，此有營業稅法第 15 條第 1 項規定可茲為據。況且進口時由海關代徵營業稅係於 91 年 1 月 1 日起開始實施，在實施前為免除營利事業單位之疑義，財政部在其製作之「海關代徵進口貨物營業稅作業問答」第 4 問中，即說明：「加值稅體系營業人進口貨物改於進口時由海關代徵營業稅，係將稅制合理化，並順應世界各國趨勢，上開營業人進口貨物所繳納之營業稅，同時亦為可扣抵之進項稅額，非屬貨物之進口成本，並不影響營業人租稅負擔。」而原告因所銷售貨物多為營業稅法第 7 條規定適用零稅率之貨物，故溢付之營業稅（即進項稅額大於銷項稅額部分），本可依據營業稅法第 39 條規定退還，是以原告所繳納之進口營業稅無論是否包含貴金屬價格予以調整，對原告實質上之營業稅負並無影響。

(三)本件進口觸媒案所繳驗之商業發票，業經高雄高分院判決認定係報關業者所變造及繳驗，並非原告及所屬員工所為，且經本院調查證據之結果，已足認變造商業發票之行為確係報

關業者國堡公司所為：

1.依高雄高分院 100 年度上更(一)字第 100 號判決之理由內容，本件進口觸媒案所繳驗之商業發票，業經該判決認定係報關業者所變造及繳驗，則被告在已知系爭進口觸媒發票上為塗銷之不實記載係報關業者國堡公司所為，並非原告。

2.又依本院調查證據之結果，亦可認定所繳驗之商業發票確係報關行國堡公司所為：

(1)查原告於 NECC 公司以傳真方式將商業發票傳真予原告後，原告即將所接收之商業發票傳真予國堡公司，由國堡公司以傳真感熱紙接收，嗣於請款時將該等傳真感熱紙之商業發票連同收費清單及單據送回原告大社廠請款再轉財務部門收存。而該等請款單據皆存於高雄高分院外放證物袋(一)，亦經本院向高雄高分院調閱該外放證物袋核閱屬實，依該外放證物袋中之資料顯示：

①原告已將該外放證物袋(一)之全部文件影印並編頁碼以供參酌(原證 10)。該原證 10 編碼為 1-9、3-9、4-9、5-9、6-9、8-9 等 6 頁即為國堡公司以傳真感熱紙接收之商業發票。本件行政訴訟所涉進口案共計 7 件，其中除進口報單 BC/93/X615/0111 外，其餘 6 件進口案國堡公司於請款時皆有送回以傳真感熱紙接收之商業發票。

②依該等傳真感熱紙所示之商業發票可知，國堡公司自原告所接收之商業發票，其上確有「no commercial value」貴金屬之記載，並無遮蓋之情事，而本件經變造之商業發票係由報關業者國堡公司繳驗於海關，即明該變造行為係國堡公司於收受原告之傳真後，逕自將商業發票上「no commercial value」的貴金屬記載予以遮蓋。

(2)又依證人蘇士光於本院證稱：「打完電話，莊秋田先生表示要去跟海關了解如果這樣的話對國堡報關行有什麼影響，講完之後就離開了。」、「那天劉玉華都有在場，他講這些話時劉玉華有在場。」之證詞可知，國堡公司劉玉華在 96 年 3 月 13 日之會議當日，初雖否認其有修改商業發票之行為，惟經蘇士光提示商業發票後，劉玉華答稱經濟部

工業局（下稱工業局）核准的是觸媒免關稅，但這上面有列示貴金屬，貴金屬不能免稅，故質疑劉玉華是否因免稅函的記載而做修改，劉玉華即未再表示意見，而國堡公司之總經理莊秋田亦已承認該變造行為係該公司員工所為，否則其何需向其「老闆」報告並要向「海關」瞭解報關行的責任？

- (3)國堡公司莊秋田於本院出庭作證時，雖否認其曾於96年3月13日會議當日中向其「老闆」打電話報告，惟查，證人莊秋田為國堡公司之負責人，其為脫免自身責任，已難期待為真實之證言，此觀以其對於96年3月13日之會議情形，多以「詳細情形我忘了」、「當天談的詳細情形印象不明顯」等迴避本院之訊問，即明證人莊秋田之證言並無憑信力。而證人莊秋田於本院訊問：「在會議中，是否有到會議室外面向老闆報告你們會談的情形」，其卻一反對會議內容無印象、記憶不清之回答態度，堅稱：「沒有，我沒有必要打電話給老闆報告，老闆只是出資而已。」即明其證言閃爍。況證人莊秋田自承其於96年3月13日會議當時，為國堡公司之負責人及總經理，若非其向會議與會人員表示其必需向老闆報告此事，證人蘇士光豈有可能知悉國堡公司另有「老闆郭廷鐘」存在？是悉證人莊秋田稱其未於會議中到會議室外面向老闆報告云云之證言，係迴避之詞，不足為採。
- (4)被告雖於102年5月21日當庭提出包括(一)「最高法院100年台上字第4775號刑事判決」、(二)「原處分卷附件1第1頁」、「原處分卷附件1第5頁」、「復查申請書附件」、(三)「原處分卷附件6第49頁」、「原處分卷附件6第57頁」、「復查申請書附件」等10頁文書，藉以質疑商業發票之變造行為非國堡公司所為云云，茲被告就該等文書之出處及說明多所錯誤，除其中被告於第6頁及第9頁中標示為「復查申請書附件」，經查並非出自原告復查申請書之附件，其他誤謬，為釐清事實，謹分別說明如下：
- ①被告編頁碼為1至3頁「最高法院100年台上字第4775號刑事判決」部分：查被告稱該判決中認定國堡公司係以

「普通紙接收的發票」云云，惟查，上開最高法院刑事判決並無被告所述之認定，且本院向高雄高分院調閱之外放證物袋內，即有國堡公司以「傳真感熱紙」接收之商業發票可供酌參，顯見被告此開說明純為混淆事實，為不足採。

②被告編頁碼為4至6頁「原處分卷附件1第1頁」、「原處分卷附件1第5頁」、「復查申請書附件」部分：

I 被告所舉之3頁文書，係關於NECC公司商業發票號碼為00000000之進口案件。其中第4頁為國堡公司申報該進口案之進口報單、第5頁為國堡公司變造繳驗海關之商業發票。而該第6頁則為原告承辦人員將商業發票於傳送副知給大連公司高雄廠由該工廠留存之發票。此觀以第6頁文件上方打印「DCC(K1)」(此為高雄廠傳真機收受文件之打印字樣)、且在文件中有「預計下週抵達盧3/5」之高雄廠人員手寫字樣即明。

II 被告稱該第6頁文書與原告所提更正後原證8號第1頁C KK04010由國堡公司所接收之傳真紙商業發票內容不合云云，茲查，被告所提出之第6頁文書係於2004年3月4日傳送予高雄廠之商業發票，其上之NO COMMERCIAL VALUE部分係以日圓表示，而更正後原證8號第1頁之商業發票則係於2004年3月10日傳送予國堡公司，其上之NO COMMERCIAL VALUE則係以美金表示，此係因商業發票製作人NECC公司於簽發商業發票時其自行決定NO COMMERCIAL VALUE之記載方式而分別簽發後再以傳真傳送給原告，是以第6頁文書與原證8號第1頁00000000由國堡公司所接收之傳真感熱紙商業發票文書出處不相同，自無從予以比較。

III 反觀該第5頁由國堡公司變造繳驗之發票，與原證8號第1頁之商業發票上方手寫字樣相同，而下方皆有「MAR-10-2004 10:14 AM FROM- DAIREN CHEMICAL CORP」等字樣，即明國堡公司確係以原證8號第1頁之商業發票加以變造。是經由本院提示予被告後，被告代

理人於本院詢問：「就原處分卷附件 1 發票與原告於刑事卷影印傳真紙的資料（提示被告閱覽），是否可看出是不同的接收方式？」，被告亦當庭表示：「這兩個是一樣的。」

IV 另被告質疑原告公司所提更正後原證 8 號第 1 頁 00000000 商業發票中，未將 NO COMMERCIAL VALUE 加總，係為壓低價格云云，茲查，依關稅法第 29 條第 2 項規定，完稅價格本即應依原告實付及應付予 NECC 公司之價格作為完稅價格，而 NO COMMERCIAL VALUE 的價值記載，與完稅價格之認定無關，是被告所述顯與關稅法第 29 條第 2 項規定相悖。況且該更正後原證 8 號第 1 頁 00000000 商業發票未將交易價格及 NO COMMERCIAL VALUE 的數字加總，純係因交易價格部分係以日圓表示，而後者 NO COMMERCIAL VALUE 係以美金記載，二者幣別不同而未能加總所致，並非被告所述係為壓低價格。

③被告編頁碼為第 7 至 9 頁「原處分卷附件 6 第 49 頁」、「原處分卷附件 6 第 57 頁」、「復查申請書附件」部分：查此 3 頁文書，係關於 NECC 公司商業發票號碼為 00000000 之進口案件。其中第 7 頁為國堡公司申報該進口案之進口報單、第 8 頁為國堡公司變造繳驗海關之商業發票。而該第 9 頁則為原告承辦人員將商業發票於傳送副知給原告高雄廠由該工廠留存之發票，此亦由第 9 頁文件上方打印「DCC(K1)」（此為高雄廠傳真機收受文件之打印字樣）足可辨視。該第 9 頁文書既原告高雄廠員工收受來自原告承辦人員所傳真之商業發票，自非第 8 頁國堡公司變造商業發票所使用之文書，是以二者亦無比較之必要。

(四)本件進口觸媒案所繳驗之商業發票，既係報關業者國堡公司所變造及繳驗，並非原告及所屬員工所為，則本件既以關稅法第 29 條第 3 項第 2 款規定據以補徵稅款，且屬報關業者繳驗偽造、變造或不實之發票或憑證者之情，則按財政部 98 年 12 月 29 日台財關字第 09800625990 號函釋規定，依海關緝私條

例第 41 條規定裁罰報關業者，方為適法。惟被告卻以本件非行為人即原告據以裁罰，已有法令適用之違誤，應予撤銷：

- 1.倘報運進口貨物有繳驗偽造、變造或不實發票或憑證之情事，應就行為者予以確認釐清後，倘屬報關業者有不實記載者，則應依海關緝私條例第 41 條規定對海關業者予以裁罰，方為適法，此再觀以被告於 102 年 6 月 27 日所提出補充答辯狀第 6 頁亦提出 94 年 12 月 16 日台總局緝字第 0941025967 號函所述「貨主如虛報致涉及漏稅案件，除海關已查明責任歸屬報關行外，向以進口人為處分對象。」依該函文之反面解釋即知，亦認虛報逃稅案，如查明責任歸屬於報關行，即不應以進口人為處罰對象。
- 2.再按「進口貨物商業發票載有依法規定之費用報關業者漏未將其計入完稅價格者海關應調整計入完稅價格課徵關稅。一、關於進口貨物商業發票載有關稅法第 29 條第 3 項各款規定之費用，而報關業者漏未將其計入完稅價格向海關申報者，海關應調整計入完稅價格課徵關稅，除有繳驗偽造、變造或不實之發票或憑證者外，免依海關緝私條例第 41 條規定論罰。惟如有違反報關業設置管理辦法相關規定者，仍應依關稅法第 84 條規定論處。二、類此案件依海關緝私條例相關規定處分尚未確定者，依本令規定辦理。」為財政部 98 年 12 月 29 日台財關字第 09800625990 號函釋所規定。本件原告為降低直接購置貴重金屬鈹、金之高額成本，向國外租賃公司租賃鈹、金貴重金屬後，方將租賃取得之鈹、金等貴重金屬由國外租賃公司直接交由 NECC 公司代為加工製成觸媒進口，故本件系爭進口報單租賃取得「觸媒」之實際交易價格，僅為支付予 NECC 公司代為加工製成觸媒之加工費，實際並無支出依關稅法應由買方負擔之佣金、手續費、容器及包裝費用…等之情形，亦非買方無償提供予賣方用於生產或銷售該貨之物品，實因該貴重金屬之所有權仍歸屬於國外租賃公司，且 NECC 公司亦僅代原告加工製成觸媒。惟本件經本院 97 年度訴字第 519 號判決，仍以本件應予適用關稅法第 29 條第 3 項第 2 款規定，就系爭觸媒之鈹、金等貴重金屬價值加計於完稅價格內，致追徵所漏稅款（含營業稅及推廣貿易服務費）共計 22

, 503, 089 元在案。

3. 本件進口觸媒案所繳驗之商業發票，既查明係報關業者所變造及繳驗，則被告在已知系爭進口觸媒發票上為塗銷之不實記載係報關業者國堡公司所為，並非原告，卻仍未依前開海關緝私條例第 41 條規定對報關業者予以查明及裁處，難謂有合，且竟對非行為者之原告課以罰鍰之處分，即與海關緝私條例第 41 條規定、被告所提 94 年 12 月 16 日台總局緝字第 0941025967 號函及財政部 98 年 12 月 29 日台財關字第 09800625990 號函釋相悖，顯非適法，應予撤銷。

(五) 被告雖主張原告就國堡公司變造商業發票之行為應負民法第 103 條授權人責任云云，惟此主張顯與最高法院 55 年台上字第 1054 號判例意旨及最高法院 96 年度台上字第 2425 號判決、90 年度台上字第 1448 號判決、89 年度台上字第 1116 號判決、84 年度台上字第 2402 號判決相悖。又本件被告所指經遮蓋貴金屬說明之商業發票係國堡公司劉玉華所為，業經高雄高分院 100 年度上更(一)字第 100 號判決調查認定，並經本院為證據調查而得認定，今變造商業發票之行為係屬刑法變造私文書之不法行為，依前揭最高法院 55 年台上字第 1054 號判例及最高法院判決見解，不能成立代理，亦不應使原告對為不法變造行為之國堡公司負授權人之責。是以被告謂原告依民法第 103 條規定，原告應依代理規定對代理人行為發生效力云云，顯係誤解民法第 103 條規定，亦與最高法院之判例及見解有悖，不足為採。

(六) 被告固另舉最高行政法院 100 年度 8 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議謂「人民以第三人為使用人或委任其為代理人參與行政程序，具有類似性，應類推適用行政罰法第 7 條第 2 項規定，即人民就該使用人或代理人之故意或過失，負推定故意過失責任。」惟上開會議決議於本件應無適用：

1. 承前所述，本件報關業者國堡公司員工劉玉華所為，係刑法變造私文書之不法行為，依最高法院 55 年台上字第 1054 號判例意旨，該不法行為不能成立代理關係，是以報關業者之變造行為，不應認定為原告之代理人地位，從而應無該聯席會議決議之適用。

2. 況查，依現行進口貨物通關作業規定，原告對國堡公司報關時繳驗變造商業發票乙節，亦應被認定無任何監督上之過失：

(1) 依現行貨物通關作業之規定，如委任報關業者辦理，則進口報單係由報關業者所填具、並由該業者設置之專責報關人員負責簽證審核各項進口文件，此再觀以被告 101 年 12 月 11 日高普核字第 1011024316 號函所附進口報單空白表格，其左上方列有「報關人名稱、簽章」、「專責人員姓名、簽章」即明。

(2) 原告係依據關稅法第 22 條第 1 項規定，委由依據「報關業設置辦法」依法設立之「國堡報關企業有限公司」辦理報關作業，並由該公司專責報關人員莊秋月審核各項進口文件後據以報關。是以原告選任之報關業者，係符合關稅法及「報關業設置管理辦法」所定之合法業者。而依現行通關作業，在委任報關業者報關時，係由報關業者之專責報關人員負責簽證業者所填報之報單及向海關所遞交之各項文件，不交由貨主審核，此亦有被告訴訟代理人於本院 101 年 11 月 20 日行準備程序時亦說明：「原告在委任報關時有簽署委任書，等於全權委託報關處理通關事務，一般正常情況原告不會再檢視，等於已全權委託。」亦明原告在現行通關作業中，實無監督之可能。

(3) 今原告所選任報關業者，係依據報關業設置管理辦法所設立之合法業者，並由報關業者配置之專責報關人員進行簽證審核，原告在選任上並無過失。且依現行通關作業規定，原告亦無就報關業者所填具及繳驗文件進行監督審核之可能，自不應責令原告就報關業者之行為負過失之責。

(七) 本件原告申報之完稅價格與系爭進口商業發票一致並無錯誤，且經高雄高分院判決認定原告係無逃漏稅捐之情事，惟被告及訴願決定仍核認本件應就所漏營業稅裁處 1 倍罰鍰，顯然無據，應予撤銷：

1. 查本件原告為營業稅法第 4 章第 1 節之營業人，且因進口貨物由海關所代徵之營業稅費皆可納入原告進項稅額中，將來得以扣抵銷項稅額甚或退還該等進項留抵稅額，故本件系爭進

口貨物縱依關稅法第 29 條第 3 項規定計入調整完稅價格，並不會實質增加原告營業稅額之負擔，自不符營業稅法第 51 條第 7 款：「其他有漏稅事實者。」之「漏稅」要件，此參高雄高分院 100 年度上更(一)字第 100 號判決理由內容即明。本案由國堡報關持以申請報關之進口報單，在「貨物名稱、牌名、規格等」欄中，均載有「PD」、「AU」（即鈀及金）等貴金屬名稱，核之常情，被告非無不知前開觸媒內含有鈀及金等貴金屬之可能，故原告實無遮掩塗改前開發票中貴金屬名稱及價格之必要，從而，自難認原告有為逃漏稅捐，或詐欺得利而變造前開商業發票之動機與必要。再者，原告於 93、94 年間，其營業稅大多適用零稅率之情，則縱繳納向 NECC 公司進口觸媒中之貴金屬部分之稅負，因此屬其進項稅額，依營業稅法第 15 條第 1 項規定，營業人本得予以扣減，更何況原告之營業稅大多係適用零稅率，就貴金屬部分之稅負，對其營業稅之繳納更無何重大影響。

2.有關本件原告依營業稅法規定，所辦理各期營業稅申報及核定情形予以說明：

(1)查原告銷售貨物多為依營業稅法第 7 條規定適用零稅率之外銷貨物，故本案有關溢付之營業稅（即進項稅額大於銷項稅額部分），本可依據營業稅法第 39 條規定據以申請退還，且就申報及稽徵實務上，有關營業稅辦理申報後，若無發生補徵稅額或屬經稽徵機關核准退還留抵稅額之情形，即視為已核定案件，此依原告於 93 至 94 年度所申報各期之「營業人銷售額與稅額申報書（401）」所示，因各期原申報之留抵稅額均小於該期得退稅限額，故已由稅捐稽徵機關就退稅限額內予以退還各期溢付稅款在案。雖 93 年度 1 至 10 月各期退稅存款紀錄因時間久遠未有留存，惟經逐期核對原告於後續各期所申報應退稅額金額，均與稅捐稽徵機關實際退稅金額完全相符，足可證本件相關各期營業稅申報案件，係經稅捐稽徵機關准予退稅並按申報數如數核定，甚為明灼。

(2)至本件系爭 7 件進口報單所涉營業稅申報情形，謹就其所生進項稅額及仍屬應退還之溢付稅額情形分析說明如下：

- ①本件系爭進口觸媒，為原告按租賃其中所需之貴金屬方式，委託 NECC 公司代工製成觸媒後，係分別於 93 至 94 年期間報關進口，倘按被告所核定各件系爭進口觸媒應補徵之營業稅額，其所涉之營業稅申報年度及期間，相關申報期間業經稽徵機關已將各該期申報留抵稅額（A）於得退稅限額（B）內予以退還。
- ②又本件系爭進口觸媒經被告所補徵之營業稅，係屬營業稅申報之「得扣抵進項稅額」之加項，此為被告所不爭執，如屬原告依營業稅法施行細則第 42 條及第 43 條規定計算之合計數內（下稱「得退稅限額」），則仍屬可退還之溢付稅額，應無疑義。故原告於加計系爭 7 件進口觸媒所補徵營業稅後，將使各期「得扣抵進項稅額」更大於該期銷項稅額，即該增加之溢付營業稅額，係可於當期「得退稅限額」內退還，或於以後各期「得退稅限額」內退還，均屬可退還之溢付稅額，且最後 1 件系爭補徵之營業稅，將於 95 年 3 至 4 月該期營業稅之申報應予全數退還。
- ③綜上所述，本件系爭進口觸媒倘按被告所核定應補徵之營業稅額，就各進口報單所屬營業稅申報期間予以計算及分析，僅係增加原申報各期之溢付進項稅額，且因原告銷售貨物多為營業稅法第 7 條規定適用零稅率之貨物，故所增加之溢付營業稅，皆可依據營業稅法第 39 條規定准予全數退還，足證對原告實質之營業稅負並無任何影響。

3.次按財政部 100 年 2 月 14 日台財稅字第 10004502381 號函修正之「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」，因本件並無漏稅事實，惟被告未予審酌前開「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」所列各款情形，亦未附任何理由即核定 1 倍之罰鍰，已有理由不備之違誤。而訴願決定機關又未予究明，卻僅以「經核係已考量訴願人違章程度而為適切之裁罰，洵屬適法允當。訴願人主張應按所漏稅額處 0.25 倍之罰鍰乙節，核與訴願人違章情節不符，所訴委無足採，本件原處分應予維持。」之理由維持，顯乏任何具體構成本件處罰要件之事

證，要有未合。況本件原告進口系爭觸媒，係依據關稅法第 29 條第 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。」及第 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。」規定，以實際支付予 NECC 公司之價格作為完稅價格繳納進口營業稅，且所申報之完稅價格亦與 NECC 公司所開立之 INVOICE 數額一致，並無任何錯誤，係符合前開「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」中：「三、申報進口貨物短報或漏報完稅價格，致短報或漏報營業稅額，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 0.25 倍之罰鍰」所定 0.25 倍數之情形。被告及訴願決定核處本件所漏營業稅之 1 倍罰鍰，顯然無據，亦與前開「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」所定不符，自應予以撤銷。

- (八)綜上所陳，本件進口觸媒案所繳驗之商業發票，業經高雄高分院判決及本院調查證據結果可知係報關業者所變造及繳驗，故本件應依海關緝私條例第 41 條規定裁處報關業者，方為有合，惟被告卻以非行為人之原告據以裁罰，已非適法，且報關業者所為之不法變造私文書之行為，不能成立代理關係，自不應責求原告就其變造行為負授權人責任，再者，原告就現行通關作業規定，並無監督過失之情事，況被告之裁罰，亦與「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」所規定之情形不符，實有重新審酌之必要等情。並聲明求為判決訴願決定及原處分（重核復查決定）均撤銷。

四、被告則以：

- (一)原告向國外租賃公司取得之鈀、金貴重金屬交由觸媒製造商 NECC 公司加工製成鈀、金觸媒，應將鈀、金貴重金屬之價值計入完稅價格核稅。又系爭進口貨物所申報之價格，依原告提供之貴重金屬交易確認書及原始發票，查得原告涉有繳驗變造發票，虛報貨物價值，逃漏進口稅款，違反海關緝私條例規定情事，依海關緝私條例第 44 條規定，對系爭 5 年期限內之進口貨物應追徵或處罰所逃漏之稅費，惟本件原告進口系爭貨物之關稅合於免徵，故關稅部分未依海關緝私條例規定處罰，至於由海關代徵之營業稅，其核課期間，按財政部 94

年 4 月 18 日台財稅字第 09404518560 號函釋，係屬實體事項，非程序事項，尚無稅捐稽徵法第 35 條之 1 與營業稅法第 41 條準用關稅法及海關緝私條例規定之適用，仍應於稅捐稽徵法第 21 條規定之核課期間內，依法補徵或並予處罰。因本案系爭進口貨物短報關稅法第 29 條第 3 項規定應計入完稅價格之費用，係涉有繳驗變造發票，違反海關緝私條例規定情事，至為明確，核無 98 年 3 月 11 日台財稅字第 09800062780 號令釋規定免依營業稅法第 51 條第 7 款規定處罰之適用，本案依營業稅法第 51 條第 1 項第 7 款規定處分，核屬有據。次查財政部 92 年 11 月 5 日台財稅字第 0920065456 號函釋規定：「關於受進口人委託代理報關事宜之報關行，因過失而不可歸責於進口人之逃漏稅款事件，其營業稅之罰則歸屬一案，請本諸職權依民法有關代理之規定辦理。」按民法第 103 條規定：「代理人於代理權限內，以本人名義所為之意思表示，直接對本人發生效力。」準此，原告自不得主張免責，本案亦無財政部 98 年 12 月 29 日台財關字第 09800625990 號函釋規定之適用，原告以所繳驗之商業發票，係報關業者所變造及繳驗云云，要屬卸責之詞，自不足採。

(二) 本案原告涉有未依賣方開立之 Invoice 向被告誠實申報並繳驗之情事，業如前述，被告重核復查決定參據稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表有關營業稅法第 51 條第 1 項第 7 款規定部分：「…二、進口貨物逃漏營業稅者，按所漏稅額處 1.5 倍之罰鍰。但於裁罰處分核定前已補繳稅款或同意以足額保證金抵繳者，處 1 倍之罰鍰；其屬下列違章情事者，減輕處罰如下：…三、申報進口貨物短報或漏報完稅價格，致短報或漏報營業稅額，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 0.25 倍之罰鍰。…」分別按所漏營業稅額處 1 倍之罰鍰各計 623,257 元、1,316,847 元、1,538,345 元、7,917,871 元、3,641,293 元、3,834,856 元、3,445,382 元，經核係已考量原告違章程度而為適切之裁罰，核屬適法允當。原告主張被告之裁罰與「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」規定不符云云，顯然對法律規定有誤解，核無足採。至於原告所述進口報單第 BD/91/WQ65/0032 號，因其

報關時檢附之發票已載明其價格包含觸媒製造費及提煉費用，且申請查驗方式申報「8」以 C2 方式報關，符合「海關代徵營業稅稽徵作業手冊」五（特殊案件處理）、九、(二)規定，免處以罰鍰，但仍應補徵營業稅，故原處分予以撤銷，另為適當處分。

(三)本案依營業稅法第 1 條、第 41 條規定，進口貨物除合於營業稅法第 9 條規定於進口時免徵營業稅者外，均應於進口時由海關代徵營業稅；進口營業稅額之計算，依營業稅法第 20 條第 1 項規定：「進口貨物按關稅完稅價格加計進口稅捐後之數額，依同法第 10 條規定之稅率計算營業稅額。」此與國內營業人銷售扣減進項稅額之餘額，為當期應納或溢付營業稅額之計算方式並不相同；亦即海關就代徵進口貨物營業稅額之進口稅捐後之數額乘以稅率為之，並無銷項稅額、進項稅額甚或留抵稅額之加減扣除概念，是進口人有無短漏進口營業稅額，應以其申報之稅額是否低於依營業稅法第 20 條規定核計之應納進口營業稅額為準，至於所代徵之營業稅，進口人得否作為將來申報當期營業稅之扣抵銷項稅額，則要非所問，從而原告主張進口貨物由海關代徵營業稅進項稅額，皆得以扣抵原告銷售貨物所生銷項稅額，故短漏報或虛報進口貨物之完稅價格，並不會因而減少原告進口營業稅額之負擔，自不可採。基上，本案系爭進口貨物短報關稅法第 29 條第 3 項規定應計入完稅價格之費用，涉有前述未依賣方開立之 Invoice 向原處分機關誠實申報並繳驗之情事，自無財政部 97 年 8 月 11 日台財關字第 09700325030 號令釋：「免依海關緝私條例第 37 條第 1 項規定論罰」之適用。

(四)又按違章漏稅之行政罰與刑罰性質不同，構成要件有別，行政處分與刑事判決可各自認定事實，並非受刑事判決之拘束，有無刑事責任，並不同有無行政罰責任，更何況本件經高雄高分院 100 年度上更(一)字第 100 號刑事判決結果，無從認定原告提供給國堡公司之報關發票原始本即是賣方之存檔發票，從而本件涉有繳驗變造發票，虛報貨物價值，違反海關緝私條例規定情事，縱刑事法院判決無罪，仍無法解免其本案應負之行政罰責。再者，現行進口貨物通關係採申報與查

驗制度，並課以進口商誠實申報作為義務，即為確保進口稅捐核課暨貨物查驗之正確性，貨物進口人負有誠實申報名稱、品質、數量、重量、規格、產地、價值等義務。本件原告既為專業國際貿易廠商，從事進口貨物之業務，且係申報系爭貨物進口之進口人，負有依關稅法第 17 條規定檢附真實發票盡誠實申報之行政法上義務，而報關業者僅係居於原告之輔助人地位，於代理權限內所為之一切行為，即代表原告之行為，原告不可因已委任報關業者辦理報關，即可免除其所應負誠實之行政法上義務。本案貨物既以原告名義報運進口，被查有漏稅情事，依 94 年 12 月 16 日台總局緝字第 0941025967 號函：「貨主如虛報致涉及漏稅案件，除海關已查明責任歸屬報關行外，向以進口人為處分對象。」且依最高行政法院 100 年度 8 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議：「…惟行政罰法施行後，人民以第三人…委任其為代理人參與行政程序，具有類似性，應類推適用行政罰法第 7 條第 2 項規定，即人民就該…代理人之故意、過失負推定故意、過失責任。」準此，本件自應以原告為處罰對象。況且，原告既以進口貿易為業，對於報關人之選任及其業務執行之監督，自應盡相當之注意，而國堡公司受原告長期委託報關，應經原告長期監督審核方能取得信任委其代理報關之業務，且報關行受原告所委任，自受原告指示辦理報關之手續，萬無不經委任人同意自行繳驗偽造之發票報關，有違常理，更何況本件繳驗之發票有變造之實，違反海關緝私條例第 37 條情事，原告以刑事判決無罪云云，申請免依營業稅法第 51 條第 7 款之規定處罰，無非卸責之詞，自不足採。

- (五)原告補提供之報關發票原始本之影本，與被告實施事後稽核時原告所提供之賣方 NECC 公司之存檔發票登載不符，且發現原告之 7 張報關發票中，其中 6 張之 CIF 價格為 COMMERCIAL VALUE 日幣金額數目與所提供之賣方 NECC 公司之存檔發票之 COMMERCIAL VALUE 日幣金額數目相同，唯獨報關發票 INVOICE NO. 000000000 之 CIF 價格為 TOTAL VALUE¥14,282,977，與原告所提供之賣方 NECC 公司之存檔發票之 TOTAL VALUE¥5,517,294 對照，兩者金額數目不同，不僅如此，按理 NO COMMERCIAL

$L + \text{COMMERCIAL VALUE} = \text{TOTAL VALUE}$ ，而該張卻 $\text{NO COMMERCIAL US \$ 15,254.51} + \text{COMMERCIAL VALUE} \neq \text{TOTAL VALUE}$ $\neq 14,282,977$ ，補送之該張報關發票原始本登載內容與原告所提供賣方之存檔發票不同，顯然本件不無有欲蓋彌彰之情事，足證原告所述與事實不符。綜上，本案經被告事後稽核結果，查得原告涉有繳驗變造發票，虛報貨物價值，違反海關緝私條例規定情事，核定應依營業稅法第 51 條第 7 款規定處所漏營業稅額 1 倍之罰鍰，並無不當等語，資為抗辯。並聲明求為判決駁回原告之訴。

五、本件事實概要欄所載之事實（其中原告因附表 2 所示進口貨物之貴金屬未加計於完稅價格內，因而應補徵如附表 2 所示之營業稅及推廣貿易服務費用〈各該次應納之營業稅、推廣貿易服務費用之金額詳如附表 2 所載〉，業經本院 97 年度訴字第 519 號判決及最高行政法院 100 年度判字第 399 號判決確定在案），已經兩造各自陳述在卷，並有附表 2 所示進口報單、進口貨品適用減免繳納稅捐用途證明書、附表 1 所示報關發票（原處分卷附件 1-7）、被告 95 年 12 月 1 日高普核字第 0951021411 號函、96 年 2 月 9 日高普核字第 0961002965 號函（原處分卷附件 9）、被告 96 年第 09600551 至 09600556 及 09600559 號處分書（原處分卷附件 11）、96 年 11 月 27 日高普緝字第 0961014170 號復查決定書（原處分卷附件 14）、本院 97 年度訴字第 519 號判決（原處分卷附件 21）、最高行政法院 100 年度判字第 399 號判決（原處分卷附件 24）、高雄高分院 99 年度上訴字第 679 號刑事判決（原處分卷附件 27）、最高法院 100 年度台上字第 4775 號刑事判決（原處分卷附件 28）、被告 101 年 2 月 29 日高普核字第 1011003919 號重核復查決定書（原處分卷附件 32）及財政部 101 年 6 月 15 日台財訴字第 10100117470 號訴願決定書（原處分卷附件 39）等附原處分卷可稽，洵堪認定。

六、本件兩造之爭執要點為：(一)原告之代表人或職員是否有參與或授意變造附表 1 所示發票之行為？(二)原告委託訴外人國堡公司辦理報關，報運貨物進口，繳驗變造發票，致生短漏營業稅之違章情事，是否應負故意或過失責任？(三)被告依 99 年

12月8日修正公布並於100年2月1日施行之營業稅法第51條第7款及財政部100年2月14日台財稅字第10004502381號令修正發布之「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」有關營業稅法第51條第7款規定，按原告所漏營業稅額裁處1倍之罰鍰，是否適法？茲將本院之判斷分述如下：

(一)關於本件原告之代表人或職員是否有參與或授意變造附表1所示發票行為之認定：

- 1.按「行政機關應依職權調查證據，不受當事人主張之拘束，對當事人有利及不利事項一律注意。」「行政機關為處分或其他行政行為，應斟酌全部陳述與調查事實及證據之結果，依論理及經驗法則判斷事實之真偽，並將其決定及理由告知當事人。」行政程序法第36條及第43條定有明文。次按行政罰與刑罰之構成要件雖有不同，而刑事判決與行政處分，亦原可各自認定事實，惟認定事實須憑證據，倘無證據足資認定有堪以構成行政罰或刑罰要件之事實存在，即不得僅以推測之詞予人處罰，則為二者所應一致（最高行政法院75年判字第309號判例參照）。準此，認定違章事實，應憑證據，不得出於臆測，此項證據法則，應為行政程序及行政訴訟所適用，且其構成違章處罰要件之證明，須於通常一般之人均不致有所懷疑，而得確信其為真實之程度者，始得據為處罰之基礎，倘其證明尚未達到此一程度，而有合理之懷疑存在時，自不得遽以推論違規行為之存在。
- 2.經查，本件原告於93至94年間向NECC公司進口含鈹（PD）、金（AU）等貴金屬觸媒，NECC公司每次會先將進口貨物發票傳真予原告供報關之用，嗣再郵寄正式發票予原告。原告採購部職員林秀慧自NECC公司取得包括觸媒與其加工製造商業交易價格（COMMERCIAL VALUE），及貴金屬及其無商業交易價格（NO COMMERCIAL VALUE）記載之傳真發票（原告以普通紙接收）後，即委託國堡公司辦理報關事宜，並與國堡公司職員劉玉華互為聯絡處理報關事務之窗口，而將NECC公司傳真發票再傳真予國堡公司職員劉玉華供報關使用（國堡公司以傳真感熱紙接收，詳如下述）。嗣國堡公司報關繳驗予被告如附表1所示之發票，經被告事後稽查發現係遮蓋NECC

公司傳真發票上有關貴金屬及其無商業交易價格之記載，再加以影印之方式，使其僅顯示觸媒及其加工製造價格（即發票上「COMMERCIAL VALUE」部分，至附表 1 編號 1 所示之發票，則僅顯示「TOTAL VALUE」部分），與 NECC 公司原始傳真發票不符等情，已據證人林秀慧、劉玉華、莊秋田（國堡公司負責人）於高雄高分院 101 年度上更(二)字第 77 號刑事案件（下稱另案刑案）偵查中證述在卷（高雄地檢署 96 年度他字第 5497 號偵查卷〈下稱另案刑案他字偵查卷〉第 150-151 頁、第 160-162 頁、第 184-186 頁、第 204 頁），且有附表 2 所示之進口報單、變造發票、傳真感熱紙發票、傳真普通紙發票及郵寄發票（本院卷第 222-274、286-293 頁，附表 1 編號 1、3-7 傳真感熱紙原本置於另案刑案卷外放證物袋一，附表 1 編號 5 傳真普通紙原本置於另案刑案一審卷二證物袋內）附卷可稽，堪以認定。

3. 又國堡公司於報關後，即檢附相關收費單據及自原告接收如附表 1 編號 1、3-7 傳真感熱紙發票原本向原告請款（上開感熱紙發票原本置於另案刑案卷外放證物袋一，收費單據中未附附表 1 編號 2 傳真感熱紙發票）乙節，亦據證人陳乃文（原告財務經理）於另案刑案審理時證稱：「（國堡公司的請款作業程序？）等報關完之後，國堡會將報關的明細表連同收據、發票（統一發票）、INVOICE（海外的商業發票）附上來，然後由工廠根據這些資料，鍵入我們的電腦系統，將這些文件一起送到公司來請款」、「（提示 96 年 11 月 29 日林秀慧提出之請款資料、林秀慧答辯二狀被證 4-1 號至 4-5 號，這些是不是原來留存在公司的請款資料？）對，這些資料是我們附在傳票底下的請款資料。在這些請款資料後面有用傳真感熱紙顯現的商業發票，這些商業發票是原來就在請款的資料裡面」等語（另案刑案一審卷二第 38-39 頁），核與證人莊秋田（國堡公司負責人）於同案偵查中證述：「（會不會把報關時的附件，回傳給貨主？）進口時，會有一張報單、請款單據（發票）、貨主給我們的文件。回寄貨主給我們的文件，是為了讓貨主知道是那一筆，這樣子才能請款。」、「（〈提示相關資料《即國堡公司請款收費清表所附附表 1

編號1 傳真感熱紙發票》〉意見？）屬實。」等語（另案刑案他字偵查卷第160、161頁）相符，且有證人林秀慧提出之國堡公司請款資料7份（含國堡公司收費清單、船務公司收據、勞務公司收據國堡公司發票、海關進出口貨物稅繳納證明兼匯款申請書、傳真感熱紙發票原本6份〈即附表1編號1、3-7部分〉，置放於另案刑案卷外放證物袋一；又該外放證物袋內所含資料，其中每份第1頁普通紙發票係原告提供之NECC公司所郵寄之正式發票，並非國堡公司請款資料，附此敘明），及NECC公司傳真予原告（以普通紙接收）之發票1份（即附表1編號5，置放於刑事一審卷二證物袋內）可佐，足證原告主張置於另案刑案卷外放證物袋一之附表1編號1、3-7傳真感熱紙原本，即係NECC公司傳真發票予原告（原告以普通紙接收）後，再由原告採購部職員林秀慧將之傳真予國堡公司職員劉玉華供報關之用（國堡公司以傳真感熱紙接收）乙情，核屬有據，堪信屬實。觀之上開國堡公司請款時所附之傳真感熱紙發票，其上均有貴金屬及其無商業交易價格（NO COMMERCIAL VALUE）之記載，由此可徵原告職員林秀慧將NECC公司傳真發票傳真予國堡公司職員劉玉華時，國堡公司接收之發票係完整內容之發票，尚未經遮蓋變造，惟國堡公司職員劉玉華辦理報關時，其所繳驗予被告之發票，卻已遭遮蓋變造，則變造發票之時點，係在國堡公司接收原告傳真發票之後至其職員劉玉華向被告辦理報關之前，應可認定。

4.證人劉玉華於另案刑案偵查及審理中雖極力否認上揭傳真感熱紙發票為原告職員林秀慧傳真予伊之發票資料，並證稱：伊報關繳驗之發票，即係原告職員林秀慧交付伊報關之發票，伊並未變造發票云云；然查：

(1)證人莊秋田（國堡公司負責人）於另案偵查中，經檢察官提示檢視國堡公司請款收費清表所附附表1編號1傳真感熱紙發票時，業已證稱該資料為真正無誤（另案刑案他字偵查卷第161頁），而原告職員林秀慧於接收NECC公司傳真發票後，除傳真發票予證人劉玉華以供報關外，另亦傳真發票予原告高雄廠以通知貨物到達並作為準備收貨驗收之

依據，亦經證人盧炯森（原告高雄廠總務主管）於另案刑事案件審理時證述屬實（另案刑案一審卷二第 41-42 頁），且有附表 1 編號 4 所示由 NECC 公司傳真予原告之傳真發票，原告再將之傳真予其高雄廠以普通紙接收之傳真發票原本，及附表 1 編號 5 所示由 NECC 公司傳真予原告，經原告以普通紙接收之傳真發票原本，及原告再將之傳真予其高雄廠以普通紙接收之傳真發票原本（均置於另案刑案一審卷二證物袋內）可佐，顯非無據。

- (2)又稽以附表 1 編號 4 所示由原告職員林秀慧傳真予高雄廠接收之傳真發票原本，其上經原告職員林秀慧記載「Attn：國堡 Ms. 劉玉華（共 7 頁）、C.C（副知）：許廠長、①P/O NO. KS411094、②敬請辦理進口免關稅、③貨送大社廠 TKS！DCC TPE 林's 2/4 05'」等語，核與國堡公司請款資料檢附附表 1 編號 4 之傳真感熱紙發票原本亦記載「Attn：國堡 Ms. 劉玉華（共 7 頁）、C.C（副知）：許廠長、①P/O NO. KS411094、②敬請辦理進口免關稅、③貨送大社廠 TKS！DCC TPE 林's 2/4 05'」等語相符；另附表 1 編號 5 所示 NECC 公司傳真予原告供報關用而以普通紙接收之傳真發票原本，其上經原告職員林秀慧記載「Attn：國堡 Ms. 劉玉華（共 6 頁）、C.C（副知）：許廠長/黃廠長（共 9 頁）（該原本書寫「黃廠長處」有擦寫痕跡）、①P/O NO. HF404041(1st 1of)、②送貨前請連絡大社廠許廠長 TKS！」等語，經與原告高雄廠接收之傳真發票原本上方記載 1/9（即傳真頁數共 9 頁，該份發票為第 1 頁），及原告職員林秀慧記載「Attn：國堡 Ms. 劉玉華（共 6 頁）、C.C（副知）：許廠長/黃廠長（共 9 頁）、①P/O NO. HF404041(1st 1of)、②送貨前請連絡大社廠許廠長 TKS！」等語，以及國堡公司請款資料檢附附表 1 編號 5 之傳真感熱紙發票原本上方記載 6（即傳真頁數共 6 頁，該份傳真感熱紙發票原本因時間經過，右上角之「6」尚可辨識，其前字體已逐漸模糊），及原告職員林秀慧記載「Attn：國堡 Ms. 劉玉華（共 6 頁）、C.C（副知）：許廠長（共 9 頁）、①P/ONO. HF404041(1st 1of)、②送貨前請連絡大社廠許廠長 TKS！」等

語互核，亦相吻合，足認另案刑案外放證物袋一所示傳真感熱紙發票原本，確係國堡公司接收原告職員林秀慧傳真之發票，再於請款時檢附相關資料送回原告之發票原本。

- (3)再者，徵諸另案刑案外放證物袋一所附傳真感熱紙發票原本泛黃，顯有相當年代，且該等傳真發票與國堡公司提出報關所附變造發票顯墨方式相符，又其中附表 1 編號 1 所示發票上方有「TO：劉小姐」、「as your request」之字樣，附表 1 編號 3 發票上方有「Attn：國堡 Ms. 劉玉華（共 10 頁）、C.C：黃廠長/許廠長：①P/ONO. HF404043②進口免關稅③送貨前請聯絡黃廠長」手寫文字之記載，二者亦均相同，而證人劉玉華亦於另案刑案審理時供承：發票上有關劉玉華之記載應是針對伊之傳真文件等語明確（另案刑案一審卷二第 36-37 頁），益徵另案刑案外放證物袋一之傳真感熱紙發票原本，確係國堡公司接收原告職員林秀慧傳真供報關使用之發票，嗣於請款時再交回原告甚明。
- (4)至於國堡公司請款所附傳真感熱紙發票原本，雖另有其他林秀慧手寫文字（如上(2)所述），與國堡公司報關所附發票有所不同，然證人劉玉華於另案刑案審理中業已證陳：伊會將發票上與報關事宜不相關之手寫文字塗掉再影印等語（另案刑案一審卷二第 37 頁），足見上開手寫記載文字之不同，並不足以影響另案刑案外放證物袋一傳真感熱紙發票原本係來自於國堡公司之認定。從而，證人劉玉華上開否認另案刑案外放證物袋一傳真感熱紙發票原本為原告職員林秀慧傳真予伊之發票資料，及堅稱其報關繳驗之發票，即係原告職員林秀慧交付予伊報關之發票全貌之證述，顯非可信。

- 5.準此，綜合上開各節以觀，國堡公司請款時所附之傳真感熱紙發票原本，其上均有貴金屬及其無商業交易價格（NO COMMERCIAL VALUE）之記載，足認原告職員林秀慧將 NECC 公司傳真發票傳真予國堡公司職員劉玉華時，國堡公司接收之發票係無遮蓋而內容完整之發票，惟國堡公司職員劉玉華嗣於辦理報關時，其所繳驗予被告之發票卻已無貴金屬及其無商業交易價格（NO COMMERCIAL VALUE）之相關記載，應可認

定本件變造報關發票之行為人，應為國堡公司職員劉玉華，而非原告職員林秀慧至明。證人劉玉華於另案刑案偵查及審理中雖極力否認有變造報關發票之行為，惟依上開調查證據之結果，衡其所為之證言，應係出於自身利害關係之考量，而不得不避重就輕以規避相關責任，洵難採信。是以，原告主張本件報關發票係由國堡公司職員劉玉華以遮蓋 NECC 公司發票上有關貴金屬及其無商業交易價格之記載，並以影印之方式加以變造，使其僅顯示觸媒及其加工製造價格乙節，應非子虛，堪信屬實。被告爭執國堡公司係以普通紙接收原告傳真發票後再影印報關，故上揭傳真感熱紙發票並非原告傳真予國堡公司供報關之原始發票云云，難謂可採。

- 6.其次，觀察本件變造報關發票之結果，將使原告應繳納之營業稅及推廣貿易服務費金額降低（原告因取得工業局核發之進口貨品適用減免繳納稅捐用途證明書，故其關稅免稅），因而可獲利之人似為原告，而證人顏國斌（被告稽查人員）及證人莊秋田於另案刑案偵查中均證稱：國堡公司向原告所收本件報關費用並無異常情形，變造發票報關，對國堡公司無任何好處等語（另案刑案他字偵查卷第 48-49 頁），似亦顯示證人劉玉華並無變造本件報關發票之動機。惟衡酌證人蘇士光（原告監察人）於另案刑案審理時證稱：原告在 96 年 3 月 13 日約國堡公司莊秋田、劉玉華、董郁芬到原告公司，詢問國堡公司送去海關資料可否拿出來看是什麼文件，為何海關會有被修改過的文件資料，國堡回覆他們沒有留，當時劉玉華講說，他們應該不會有要改的意圖，因為原告是由林秀慧委託報關行，所以當時伊就從林秀慧手上拿 1 張 INVOICE 給劉玉華看，說這就是原告給國堡的文件，問國堡是不是就是這樣報出去，劉玉華看完之後，她說原告這個是辦免關稅的，工業局核准的是觸媒免關稅，但是這張 INVOICE 上面有列示貴金屬，貴金屬是不能免稅的，伊就質疑她說，是不是因為妳認為有列示這種免稅，所以才去改，後來劉玉華就沒有表示什麼了。當時莊秋田有在場，他表示若有改的話，是很嚴重的，他表示要跟他們的董事長報告，他有打電話回給公司，就到外面去了等語（另案刑案一審卷二第 43 頁），參

照證人劉玉華於另案刑案審理時證陳：伊會依憑自身之判斷，認為不違法且與報關無關者，就會自行將發票上面之文字塗掉。伊在國堡報關行已經服務 20 幾年，觸媒本身要課稅，原告的石化廠一直都有在進這觸媒，去申請只要經過核准就可以免稅。至於貴金屬要不要課稅，伊不清楚，原告給伊報關的文件品名必須要符合工業局免稅函上的品名一致，原告才可以免稅，至於原告進口什麼種類的觸媒，伊不清楚。因為觸媒的種類有很多種，伊不是這一行，並不清楚，觸媒只是一種原料，伊不清楚是不是貴金屬觸媒。如果觸媒裡面含有貴金屬，要不要課稅，如他的品名寫的是貴金屬觸媒，工業局核准免稅的也是寫貴金屬觸媒就可以免稅，如他的品名跟工業局核准的品名不一樣的話，海關也不會核准他免稅等語（另案刑案一審卷二第 38 頁、上訴審卷第 94 頁），相互勾稽印證，明顯可見證人劉玉華是否會塗掉客戶所交付報關使用之發票上所記載之文字，全然依憑其個人主觀判斷是否與報關業務有關、或是否於法無違，並非其有意從中牟利。又證人劉玉華是否著手變造發票當下之想法，外人實無從得知，充其量僅係其行為動機，尚難僅以其未從中獲利，即反推其不可能為此行為。況證人劉玉華就辦理石化工業觸媒進口報關業務雖非無經驗，然其就含有貴金屬之觸媒與一般觸媒之課稅或免稅是否相同，並不清楚，而其申辦報關手續所依憑者，僅係報關文件上之品名與工業局免稅函上之品名是否一致，則證人劉玉華顯係因本件由原告職員林秀慧傳真交付之發票上有「N. C. V. AU MENTAL CHARGE」（譯：無商業交易價值金的價值）、「N. C. V PD METAL CHARGE」（譯：無商業交易價值鈀的價值）、「THE AU & PD METALS ARE DA IREN'S OWN METAL: VALUE FOR CUSTOMS PURPOSE ONLY」（譯：金及鈀金屬係大連提供的金屬：僅為通關目的記載價值）之記載，誤認該段說明將影響免稅證明書之適用（然而原告進口觸媒時所申請適用「進口貨品適用減免繳納稅捐用途證明書」，其上已註明觸媒〈含 CU-PD 或 PD-AU 在內〉，因此發票上貴金屬說明之記載內容，應不影響原告適用該證明書辦理免關稅），而該發票有關貴金屬及其價格（NO COMMERC

IAL VALUE 部分)之記載,依其字義既顯示其並無商業交易價格,乃率爾依憑其主觀之判斷,錯誤認知該記載應屬與報關業務無關之贅語,為使發票與工業局免稅函上觸媒名稱一致,遂便宜行事,將該部分文字予以遮掩,並以影印之方式,使其僅顯示觸媒名稱及其加工製造價格(即發票上「COMMERCIAL VALUE」部分,至附表 1 編號 1 所示之發票,則僅顯示「TOTAL VALUE」部分),持以報關,致生本件違章情事。

- 7.證人劉玉華嗣與證人蘇士光於另案刑案審理中當面對質時,雖仍極力否認有遮蓋影印而變造報關發票之行為,並對於證人蘇士光質以「可能剛開始妳講的時候很大聲,堅持說沒有改,但當我問妳那個文件給妳看了以後,質疑說妳是不是因為本來免關稅,因為跟工業局不合,妳馬上就沒有回應,當時的反應是莊總經理(莊秋田)跟董小姐有這樣講說如果是這樣改的話是很嚴重的事情,所以他有說這件事情我要跟我們公司的老闆講,他們就出去外面打電話」之問題,仍以伊不記得當時情形,甚至有無見過蘇士光亦不記得等語,回應證人蘇士光之質問(另案刑案上更(二)審卷第 119-121 頁)。然渠等對質之情,稽以證人莊秋田於本院審理時證稱:當天在原告公司會議室討論,會談詳細情形忘了,當時蘇士光對劉玉華是有質疑,但劉玉華當時的反應,伊現在沒有什麼印象等語(本院卷第 187 頁),雖不無避重就輕以迴避說明當天會談內容之具體情形,惟細究其證述情節,應可得知證人蘇士光所證其對劉玉華有所質疑之證詞,確屬實情,並無為迴護原告之利益而有設詞構陷證人劉玉華之情形。次觀之證人莊秋田於本院審理時證陳:「(在會議中,是否有到會議室外面打電話向老闆報告你們會談的情形?)沒有,我沒有必要打電話跟老闆報告,老闆只是出資而已,很少管我們的業務,我的印象中並無中途停下來打電話給老闆。」等語(本院卷第 187 頁),雖否認其有如證人蘇士光所述因發現事態嚴重而打電話向老闆報告之情形,惟審究其對於同一日發生之事情,對於會談內容諉稱記憶不清,然對於是否有打電話向老闆報告乙節,卻一反常態記憶異常深刻,顯與常情相悖,是其所言是否盡與事實相符,令人啟疑。又衡酌證人莊

秋田於本院審理時證述：「（證人稱老闆只是幕後出資不管業務，請問老闆姓名？）郭廷鐘。」、「（96年3月13日會議當天，證人在國堡公司的職位為何？）職位是公司負責人，名片是總經理。」等語（本院卷第188頁），稽之96年間當時國堡公司之營業登記資料公示查詢（另案刑案他字偵查卷第45頁）顯示：證人莊秋田為國堡公司登記負責人，相互參照印證，亦可見國堡公司有幕後老闆之情，顯非外人所能得知，若非於96年3月13日原告與國堡公司雙方會談當時，證人莊秋田確有因發現事態嚴重，當場表示要打電話向老闆報告之舉，證人蘇士光豈能得知國堡公司另有幕後老闆之情？是以，證人蘇士光與證人劉玉華、莊秋田因本件違章事件，固不無立場相反之利害關係，惟勾稽證人蘇士光、劉玉華、莊秋田上揭證言，綜合判斷，足可認定證人蘇士光證稱莊秋田在場聽聞其以前詞質疑劉玉華，劉玉華默不作聲後，莊秋田當場表示若有改的話，是很嚴重的事情，因此到外面打電話向他們的董事長報告乙節，應與事實相符，堪值採信。至於證人劉玉華、莊秋田前述否認或迴避關鍵問題之證詞，為不足採。

- 8.復衡諸加值型營業稅體系，營業人於進口貨物時，由海關依法代徵營業稅，該進項營業稅額，除營業稅法第19條規定不得扣抵之項目外，均可於進口貨物繳納營業稅之當期或當月營業稅申報時提出扣抵銷項稅額，此觀營業稅法第15條及第39條規定即明。查本件原告於93、94年間，其銷售額應課徵之營業稅大多適用零稅率，有該公司93年1月至95年4月（2個月為1期）各期銷售額與稅額申報書影本在卷可按（本院卷第389-402頁），足見原告縱於報運本件進口貨物時，繳納進口貨物中貴金屬價格部分之營業稅，然此項進項營業稅額，依營業稅法第15條第1項規定，原告既得於當期營業稅申報時與銷項營業稅額進行扣抵，且因原告銷售額應課徵之營業稅大多適用零稅率，是該貴金屬價格部分之進項營業稅額，經與當期銷項營業稅額扣抵後，尚得申請退還溢付之營業稅或留抵應納營業稅，原告實無變造發票之必要。且觀原告提出其帳戶存摺資金往來情形（本院卷第404-412頁）可

知，縱其繳納本件進口貨物（含貴金屬價格）之營業稅，對其公司營運及財務狀況而言，亦難謂有任何重大影響。況原告報運進口貨物，已據實申報其進口貨物名稱為貴金屬觸媒，不論其進口報單所檢附之 NECC 公司發票有無記載貴金屬價格，並無從規避被告依關稅法第 29 條第 3 項規定調整核課該進口貨物之進口稅費。復審諸證人劉玉華、莊秋田於另案刑案偵查及審理中，自始至終從未指證原告之代表人林書鴻或職員林秀慧有授意劉玉華變造本件報關發票，且遍查全卷，亦查無有任何其他證人指述原告之代表人林書鴻或職員林秀慧有參與變造本件報關發票之行為，或有授意國堡公司職員劉玉華變造本件報關發票之行為，此有高雄高分院 101 年度上更(二)字第 77 號刑事歷審卷可稽，自難僅因本件變造報關發票之結果，乍觀可獲利之人似為原告，即漠視上開有利於原告之事證，遽謂原告有變造發票以逃漏稅捐之動機，而率認原告之代表人林書鴻或職員林秀慧有參與或授意國堡公司職員劉玉華變造本件報關發票之行為。

9. 被告雖以(1)附表 1 編號 1 應只有 1 紙傳票發票，惟卻存在 2 紙傳真發票，即更正後原證 8（附表 1 編號 1 傳真感熱紙發票）及本院卷第 295 頁發票（附表 1 編號 1 同編號發票）；又更正後原證 8 無商業交易價格為（美金）315,254.51 元、商業交易價格為（日圓）14,282,977 元，惟其 TOTAL 價格（日圓）14,282,977 元竟不等於無商業交易價格及商業交易價格兩者之和，對照本院卷第 295 頁發票及原告存檔發票（即 NECC 公司郵寄予原告之正式發票，本院卷第 222 頁）之價格總額為（日圓）55,517,294 元，等於無商業交易價格及商業交易價格兩者相加之總和；再國堡公司申報進口報單檢附之發票（原處分卷附件 1 第 5 頁）總價值為 TOTAL（日圓）14,282,977 元，與更正後原證 8 總價值為 TOTAL（日圓）14,282,977 元相同，由上可知本院卷第 295 頁發票（附表 1 編號 1 發票）才是真發票，而更正後原證 8（附表 1 編號 1 發票）應為假發票。(2) 最高法院 100 年度台上字第 4775 號刑事判決認原告用以報關之發票 8 紙（本案 7 紙、本院 101 年度訴字第 418 號案件 1 紙），均係以普通紙接收傳真，但原告職員林秀慧於偵查中所提

出之發票 6 紙，均係以傳真感熱紙接收，最高法院因認原告提出之發票與國堡公司報關發票為兩批不同發票；又觀國堡公司報關所檢附之發票（原處分卷附件 6，附表 1 編號 6），傳真機號碼 00000000，與原告復查申請時所提供之發票（本院卷第 300 頁），傳真號碼 00000000，2 紙傳真機號碼不同，亦可認原告提出之發票與國堡公司報關發票為兩批不同發票等語，據以爭執原告方為變造發票之行為人；惟查：

(1) 被告雖提出號碼同為 00000000 號之發票（本院卷第 295 頁），及被告事後稽查時，原告提出之存檔發票（本院卷第 222 頁），爭執附表 1 編號 1 之傳真感熱紙發票為假發票，然稽之本院卷第 295 頁之傳真發票，與原告於 93 年 3 月 10 日傳真予國堡公司職員劉玉華之傳真感熱紙發票及國堡公司影印檢送予被告之報關發票，本非來自於同一紙發票，為兩造所不爭執，則國堡公司職員劉玉華是否為變造報關發票之行為人，自應比較原告於 93 年 3 月 10 日傳真予國堡公司職員劉玉華之傳真感熱紙發票，及國堡公司影印檢送予被告之報關發票，有無不同，而非比較原告之其他傳真發票與國堡公司影印檢送予被告之報關發票，是否相同，其理甚明。而關於附表 1 編號 1 發票部分，係由 NECC 公司於 93 年 3 月 4 日傳真予原告，原告於 93 年 3 月 10 日傳真予國堡公司劉玉華，再由國堡公司於報關時檢送予被告。而國堡公司報關時所檢送影印之發票（原處分卷附件 1 第 5 頁），對照國堡公司嗣向原告請款所檢附傳真感熱紙之發票（另案刑案外放證物袋一，該感熱紙傳真發票原本因時間經過已日漸模糊，而較清晰者係附於另案刑案偵查中所影印該感熱紙傳真發票原本之影本〈另案刑案他字偵查卷第 166 頁〉），該報關發票上之記載除前述被遮蓋處為空白外，其餘記載均與國堡公司向原告請款所檢附傳真感熱紙之發票相同，由此可見原告主張其傳真予國堡公司時並未遮蓋變造附表 1 編號 1 發票之記載等語，為足採信。

(2) 次比對本院卷第 295 頁發票與國堡公司向原告請款所檢附附表 1 編號 1 之傳真感熱紙發票，二者有關原告傳真電話號碼與傳真日期均有不同，且其貴金屬之數量單位（一為公

克、一為盎司）、無商業交易價格之貨幣（一為日圓、一為美金）及總價值（一為日圓 55,517,294 元、一為日圓 14,282,977 元）之記載方式亦有不同，惟觀該 2 紙發票均係由 NECC 公司於 93 年 3 月 4 日傳真予原告之發票資料（一為傳真文書第 2 頁、一為傳真文書第 4 頁），有該 2 紙發票上 NEC C 公司文書番號可稽，而該 2 紙發票既均為發票製作名義人 NECC 公司所製作，且其有關貴金屬之數量單位（一為公克、一為盎司）、無商業交易價格之貨幣（一為日圓、一為美金）僅係以不同之數量單位、貨幣呈現同一事實，況原告接收 NECC 公司傳真發票後，如係於不同時間以不同傳真電話分別傳真本院卷第 295 頁發票、國堡公司向原告請款所檢附附表 1 編號 1 傳真感熱紙發票，則其顯現原告之傳真電話號碼與傳真日期自然有所不同，要難執此謂該 2 紙發票中有一為假發票。再者，原告於 93 年 3 月 4 日傳真本院卷第 295 頁發票後，經原告職員「盧」於 3 月 5 日在該發票上記載預計下週抵達，而參據證人盧炯森（原告高雄廠總務主管）於另案刑案審理時證稱：原告臺北採購部門採購物資後，會將作業以後取得之 INVOICE、包裝單傳到工廠及國堡報關，工廠收到後，作為收料驗收之依據等語（另案刑案一審卷二第 41 頁），勾稽原告職員林秀慧嗣於 93 年 3 月 10 日傳真附表 1 編號 1 發票予國堡公司職員劉玉華辦理報關手續，時間亦無不合，足見原告持有來自 NECC 公司於 93 年 3 月 4 日傳真發票 2 紙均屬真正。至於 NECC 公司為何於 93 年 3 月 4 日同時傳真 2 紙發票，或有其商業考量，尚難因此推翻國堡公司向原告請款所檢附附表 1 編號 1 傳真感熱紙發票為真正之認定。

- (3)另觀本院卷第 295 頁發票與原告存檔發票（本院卷第 222 頁）之記載方式相同，即其總價格均記載為日圓 55,517,294 元（即 NO COMMERCIAL VALUE 與 COMMERCIAL VALUE 合計價格），而國堡公司向原告請款所檢附附表 1 編號 1 傳真感熱紙發票有關總價格之記載，則記載為日圓 14,282,977 元（即與 COMMERCIAL VALUE 價格相同），前者與後者記載總價格之金額雖然有異，然參酌原告陳稱：原告將 NECC 公司傳

真之附表 1 編號 1 發票傳真予國堡公司，NECC 公司如何製作其發票（幣別及數量），原告無權置喙。又原告自 NECC 公司接收再傳真予國堡公司之發票第 1 行 TOTAL VALUE，係以日圓顯示，但因第 2 行 NO COMMERCIAL VALUE、第 3 行 COMMERCIAL VALUE 係分別以美金、日圓計價，因幣別不同，造成 NO COMMERCIAL VALUE 與 COMMERCIAL VALUE 無法加總，所以 TOTAL VALUE 僅顯示 COMMERCIAL VALUE 等語（本院卷第 422 頁），對照上開發票有關幣別及數量之記載方式確實不同，另衡諸附表 1 編號 3-7 所示傳真感熱紙發票及原告存檔發票（本院卷第 239-274、285-293 頁），均係以相同之日圓幣值計價（即 TOTAL VALUE、NO COMMERCIAL VALUE、COMMERCIAL VALUE），而其 TOTAL VALUE 即等於 NO COMMERCIAL VALUE 與 COMMERCIAL VALUE 之加總，足徵原告主張國堡公司向原告請款所檢附附表 1 編號 1 傳真感熱紙發票有關總價格之記載，係因美金與日圓無法加總，致 TOTAL VALUE 僅呈現與其幣別相同之 COMMERCIAL VALUE 價格等語，應可採信。況且，NECC 公司不論以何幣別或數量製作發票，均係呈現同一批進口貨物之價值，並不因幣別係以美金或日圓計價，數量係以盎司或公克計算而有不同。如國堡公司職員劉玉華未將原告傳真之感熱紙發票予以遮蓋變造，縱其提出之報關發票有關 TOTAL VALUE 僅呈現與其幣別相同之 COMMERCIAL VALUE，被告亦不致因此而無法瞭解實際來貨價值。是故，本件爭議之重點，應在於國堡公司職員劉玉華將原告傳真之感熱紙發票予以遮蓋變造之行為，而非在於 NECC 公司傳真附表 1 編號 1 之發票，因美金與日圓無法加總，致 TOTAL VALUE 僅呈現與其幣別相同之 COMMERCIAL VALUE 之問題。

- (4)此外，細繹最高法院 100 年度台上字第 4775 號刑事判決以：「高雄關稅局大連公司『行政訴訟案卷』內附大連公司用以報關、業經變造之日本 NECC 公司系爭發票 8 紙，均為普通紙，其中發票日期 93 年 3 月 1 日、發票號碼 00000000 發票 1 紙，與林秀慧於偵查中提出該紙發票上，同有『To：劉小姐』之書寫文字，外觀上應為同 1 份傳真作成之文件

，而後者卻為傳真熱感應紙，且與變造前該發票記載內容一致，另 93 年 12 月 13 日、發票號碼 00000000 發票（上有『Attn：國堡 Ms. 劉小姐』等書寫文字）亦有同樣情形；且林秀慧於偵查中提出其餘 00000000、00000000、00000000、00000000 發票，均為熱感應紙質，前 3 紙上方並有『Attn：國堡 Ms. 劉小姐』等書寫文字，俱與高雄關稅局大連公司『行政訴訟案卷』內附之各該紙發票有異，有各該發票可稽（置外放證物袋內），林秀慧於偵查中提出各該發票，據以主張即為其傳真予劉玉華之發票原貌，固似非無稽；然劉玉華於偵、審中始終否認有變造系爭發票情事，徵諸國堡公司以變造之系爭發票辦理進口報關之結果，使大連公司得以逃漏上揭鉅額稅捐及相關規費，此與國堡公司之利益毫不相涉，有證人顏國斌（高雄關稅局人員）、莊秋田（國堡公司負責人）之證詞可憑（見第一審卷二第 44 頁，他字第 5497 號偵查卷第 48、49 頁），衡情劉玉華應不致多此一舉，逕予遮掩後影印再持以為大連公司辦理報關。」等語（本院卷第 296 頁），可見該刑事判決顯係認定原告職員林秀慧於另案刑案偵查中提出國堡公司請款文件所附各該發票（置另案刑案外放證物袋內），應係其傳真予國堡公司職員劉玉華之發票原貌，該刑事判決至多僅係對於劉玉華有何變造發票之動機有所質疑，尚非被告所訴稱該刑事判決認定國堡公司檢附之報關發票，係以普通紙接收原告傳真後，再影印持以報關，與原告職員林秀慧於另案刑案偵查中所提出國堡公司以感熱紙接收之傳真感熱紙發票，為兩批不同發票云云之意旨。

- (5) 被告雖又以國堡公司報關所檢附之發票（原處分卷附件 6，附表 1 編號 6），傳真機號碼 00000000，與原告復查申請時所提供發票（本院卷第 300 頁），傳真號碼 00000000，2 紙傳真機號碼不同，亦可見原告提出之發票與國堡公司報關發票為兩批不同發票等語，爭執原告為變造發票之行為人；惟查，附表 1 編號 6 發票係由 NECC 公司傳真予原告，原告再傳真予國堡公司劉玉華，副知許廠長，此由國堡公司向原告請款所檢附傳真感熱紙發票及被告提出本院卷第 30

0 頁傳真發票均經原告職員林秀慧記載「Attn：國堡 Ms. 劉玉華（共 7 頁）、C.C：許廠長（其中本院卷第 300 頁有記載共 10 頁）」等語即明。又原告復查申請時所提供發票（本院卷第 300 頁），其上傳真機號碼雖與國堡公司報關所檢附之發票（原處分卷附件 6，附表 1 編號 6）之傳真機號碼不同，惟二者均為原告之傳真機號碼，有原告電信費用明細在卷足憑（本院卷第 219-220 頁），且考究上開發票右上角自 NECC 公司傳真之文書番號亦相同，足見二者均來自於 NECC 公司 94 年 5 月 20 日傳真予原告之發票無誤。再細查被告提出原告復查申請時所提供之發票右上角記載「1/10」，可徵其為原告傳真發票文件共計 10 頁中之第 1 頁，對照上開「Attn：國堡 Ms. 劉玉華（共 7 頁）、C.C：許廠長（其中本院卷第 300 頁有記載共 10 頁）」文字記載，顯見原告復查申請時所提供之發票為其副知原告職員許廠長之傳真發票，並非原告傳真予國堡公司報關之傳真發票。由此可見，二者雖為原告職員林秀慧於不同時間以不同傳真機傳真予不同對象之發票，惟其發票來源均同為 NECC 公司於 94 年 5 月 20 日傳真予原告之發票，且國堡公司報關時所檢送影印之發票，對照國堡公司嗣向原告請款所檢附傳真感熱紙發票，其上記載除被遮蓋處（部分印刷體、部分手寫）為空白外，其餘記載均與國堡公司向原告請款所檢附傳真感熱紙發票相同，由此可徵原告主張其傳真予國堡公司時並未遮蓋系爭變造處之記載等語，應屬信實。被告未詳予審究原告復查申請時所提供發票與國堡公司報關所檢附之發票及嗣向原告請款所檢附傳真感熱紙發票之異同及其表彰之意義，徒以前揭情詞指摘原告為變造發票之行為人，難謂可採。

10. 是斟酌兩造全辯論意旨及前述調查證據之結果，綜合評價判斷，應可認定原告職員林秀慧將 NECC 公司簽發本件進口貨物傳真發票傳真予國堡公司職員劉玉華後，因劉玉華誤認工業局免稅函「原料中英文名稱及規格」之免稅貨物名稱，與林秀慧之傳真發票貨物名稱未盡一致，又主觀判斷林秀慧傳真發票有關貴金屬及其無商業交易價格（NO COMMERCIAL VALU

E) 部分之相關記載，應與進口貨物完稅價格無關，乃便宜行事，擅自遮蓋傳真發票內有關貴金屬及其無商業交易價格之相關記載，錯誤認知此舉應與進口報關之誠實申報義務無違，遂提出附表 1 所示之變造發票報關，而發生本件繳驗變造發票且有短報營業稅之違章情事。是以，證人劉玉華嗣後於另案刑案偵查及審理中雖始終堅稱其無變造報關發票之行為，惟衡情其所為之證言，應係惟恐涉及行使變造私文書之刑事責任，為免自證己罪之利害關係，而不得不極力否認其變造行為所始然，難謂可信。又國堡公司職員劉玉華有繳驗變造發票之行為，固堪認定，然依上開調查證據之結果，並無法使本院形成原告之代表人林書鴻或職員林秀慧有參與或授意變造附表 1 所示發票行為之確信，自難僅因本件變造發票之結果，乍觀可獲利之人似為原告，及證人劉玉華始終否認有變造發票之行為，即遽以推論本件繳驗變造發票之違章情事，必係出於原告之代表人林書鴻或職員林秀慧之參與或授意而為。從而，本件原告之代表人林書鴻或職員林秀慧難認有參與或授意變造附表 1 所示發票之行為，應堪認定。

(二)關於原告委託訴外人國堡公司辦理報關，報運貨物進口，繳驗變造發票，致生短漏營業稅之違章情事，是否應負故意或過失責任之認定：

1. 按「違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」行政罰法第 7 條第 1 項定有明文。次按「進口報關時，應填送貨物進口報單，並檢附提貨單、發票、裝箱單及其他進口必須具備之有關文件。」「貨物應辦之報關、納稅等手續，得委託報關業者辦理；其向海關遞送之報單，應經專責報關人員審核簽證。」關稅法第 17 條第 1 項、第 22 條第 1 項亦分別定有明文。準此，進口人申報貨物進口，依關稅法規定，應填送貨物進口報單，並檢附提貨單、發票、裝箱單及其他進口必須具備之有關文件，負誠實申報之行政法上義務。而進口人委託報關業者辦理通關事宜，係屬民事上之委任契約，受任人須依委任人授與之權限及依委任人之指示處理事務，是委任人對於受任人之選任及處理事務之指示與監督，自應盡相當之注意義務。況且，進口人委託報關業者辦理報

關，既然使用報關業者擴大其活動領域，享受報關業者提供報關服務之效益，鑑於行政罰之目的在於維持行政秩序，樹立有效之行政管制，進口人委託之報關業者辦理報關時，如有違反誠實申報之行政法上義務之情事，進口人自應負擔將該義務委由報關業者執行所致之不利益，以確保其善盡選任監督之義務，避免發生規避諉責之情形，而形成管制之漏洞。

2.經查，原告委任國堡公司為其處理報關事務，對於國堡公司辦理本件進口貨物報關手續，向被告繳驗之發票，因國堡公司職員劉玉華錯誤之認知，擅自遮蓋貴金屬及其無商業交易價格部分之相關記載，以影印之方式變造報關發票，並發生短報營業稅之違章事實，業經本院認定如上，原告主張其代表人或職員並無參與或授意國堡公司職員劉玉華變造附表1所示發票行為乙節，依前述調查證據之結果，堪信屬實，固可認定其對於國堡公司之違章行為，應不負故意責任。又原告委託依法取得處理報關業務資格之國堡公司辦理本件報關業務，雖亦可認其選任國堡公司履行進口申報義務，應無可歸責性，惟原告既然使用報關業者擴大其活動領域，享受報關業者提供報關服務之效益，自應克盡其對國堡公司履行誠實申報之行政法上義務之指示監督義務，且此項義務係行為人自己責任之體現，否則亦無從卸免其過失責任。再依關稅法第22條第3項規定授權訂定之「報關業設置管理辦法」，對於報關業者受委任辦理報關，雖責其應切實遵照關稅法、關稅法施行細則、出口貨物報關驗放辦法及其他關務法規之規定，詳實填報各項單證書據及辦理一切通關事宜，且其設置之專責報關人員，亦應審核所屬報關業受委託報運進出口貨物向海關遞送之有關文件、審核並簽證所屬報關業所填報之進出口報單、審核所屬報關業向海關所提出之各項申請文件、負責向海關提供經其簽證之報單與文件之有關資料（報關業設置管理辦法第13條、第20條第1項參照）。然前揭法令規範目的，係為落實貿易管制之執行暨確保進出口貨物查驗之正確性，對報關業者處理報關業務時所賦予之行政法上義務，規範對象為報關業者，原告尚無從據此卸免其立於進

口人地位本身依法應盡之誠實申報義務。又原告長期委任國堡公司辦理報關，並由被告登錄在案，固毋須逐件出具委任書（報關業設置管理辦法第 12 條第 1 項參照），亦毋須在每件進口報單文件上用印確認，有附表 2 所示進口報單（原處分卷附件 1-7）附卷可稽，惟審究此項措施僅係為加速通關程序之便捷而設，亦非在於卸免原告應善盡選任監督報關業者誠實申報之義務。況原告對於國堡公司遞送之報關有關文件，並非無審核監督之可能性，且由報關文件書面形式審核，即可發現報關發票有變造情形，惟其卻疏於監督，致發生本件違章事實，自難辭其違反進口人誠實申報之行政法上義務。此外，原告若克盡向國堡公司說明進口貨物與工業局免稅函之免稅貨物及發票記載內容之關連性，使國堡公司職員劉玉華充分瞭解原告提送報關文件之內容，亦不致使劉玉華因誤認工業局免稅函之免稅貨物與報關發票有關貴金屬及其無商業交易價格之記載不一致，而擅自遮蓋其自認與報關業務無關部分之記載，致發生本件違章事實。準此以觀，原告對其受任人國堡公司繳驗變造發票，而有短報營業稅之情事，自應負擔指示監督不足之過失責任。

3. 又按「民法第 224 條本文規定：『債務人之代理人或使用人，關於債之履行有故意或過失者，債務人應與自己之故意或過失，負同一責任。』乃民法自己行為責任原則之例外規定。債務人使用代理人或使用人，擴大其活動領域，享受使用代理人或使用人之利益，亦應負擔代理人或使用人在為其履行債務過程所致之不利益，對債務人之代理人或使用人，關於債之履行之故意或過失，負同一故意或過失之責任。人民參與行政程序，就行政法上義務之履行，類於私法上債務關係之履行。人民由其使用人或委任代理人參與行政程序，擴大其活動領域，享受使用使用人或代理人之利益，亦應負擔使用人或代理人之參與行政程序行為所致之不利益。是以行政罰法施行前違反行政法上義務之人，如係由其使用人或委任代理人參與行政程序，因使用人或代理人之故意或過失致違反行政法上義務，於行政罰法施行前裁處者，應類推適用民法第 224 條本文規定，該違反行政法上義務之人應負同一

故意或過失責任。惟行政罰法施行後（包括行政罰法施行前違反行政法上義務行為於施行後始裁處之情形），同法第7條第2項：『法人、設有代表人或管理人之非法人團體、中央或地方機關或其他組織違反行政法上義務者，其代表人、管理人、其他有代表權之人或實際行為之職員、受僱人或從業人員之故意、過失，推定為該等組織之故意、過失。』法人等組織就其機關（代表人、管理人、其他有代表權之人）之故意、過失，僅負推定故意、過失責任，人民就其使用人或代理人之故意、過失所負之責任，已不應超過推定故意、過失責任，否則有失均衡。再法人等組織就其內部實際行為之職員、受僱人或從業人員之故意、過失，係負推定故意、過失責任。此等組織實際行為之職員、受僱人或從業人員，為法人等組織參與行政程序，係以法人等組織之使用人或代理人之地位為之。此際，法人等組織就彼等之故意、過失，係負推定故意、過失責任，則除行政罰法第7條第2項情形外，人民以第三人為使用人或委任其為代理人參與行政程序，具有類似性，應類推適用行政罰法第7條第2項規定，即人民就該使用人或代理人之故意、過失負推定故意、過失責任。

」固經最高行政法院100年度8月份第2次庭長法官聯席會議決議在案。惟參照我國行政爭訟制度係採取職權探知主義，僅於待證事實陷於真偽不明時，始依據事件之性質，考量舉證之難易及對立當事人間之均衡，為客觀舉證責任之分配。因此，最高行政法院100年度8月份第2次庭長法官聯席會議決議意旨，應係於進口人就其履行行政法上義務之履行輔助人報關業者違反行政法上義務之故意、過失，於分配客觀舉證責任時，應為舉證責任之轉換，負推定故意、過失責任。惟本件業經本院依調查證據之結果，認定原告確有未善盡監督履行輔助人誠實申報之義務，自無須依客觀舉證責任之轉換，認定原告應負推定故意、過失責任之必要。

- 4.原告雖另援引最高行政法院95年度判字第1059號判決，據以主張行為時海關緝私條例第37條第1項第3款之處罰規定，以行為人繳驗偽造、變造或不實之發票或憑證為構成要件，採行為人責任主義，處罰對象不同，本件原告既非變造發票之

行為人，自無須負違章責任云云；惟查，行政罰之法理基礎，固以行為人責任主義為原則，轉嫁罰為例外。惟行為人自己責任原則，除實際實施違反行政法上義務之行為人外，亦包括選任第三人輔助履行行政法上義務之行為人，因未善盡選任監督受任人之義務，致生違反行政法上義務情事發生之情形。是以，前揭判決意旨揭示應分別審查業主與報關業者之責任條件，始符合行為人責任主義，僅係說明第一種行為人自己責任之類型，並非排除第二種行為人自己責任之類型。況且，參照最高行政法院 100 年度 8 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議，進口人之行為責任基礎，在於對申報稅捐之履行輔助人之誠實履行行為，負有選任監督義務，並藉由舉證責任之轉換，將進口人對於報關業者之選任及監督其職務之執行未盡相當之注意義務之不利益歸由進口人負擔。因此，原告既為繳驗變造發票之納稅義務人，縱其無變造發票之不法行為，亦難辭其違反立於進口人應負誠實申報之行政法上義務。是以，原告爭執其非變造發票之行為人，毋庸負擔本件違章責任云云，委非可採。

- 5.原告雖又援引最高法院 55 年台上字第 1054 號判例，據以主張代理僅限於意思表示範圍以內，不得為意思表示以外之行為，故不法行為及事實行為不得成立代理云云；惟查，研求前揭判例意旨，僅在敘明本人對於第三人之不法行為及事實行為，不負授權人之責任，並非在論究本人對其代理人或使用人為債務履行輔助人時，關於債之履行有故意或過失時，本人關於債之履行是否應負故意或過失責任之問題（如出賣人委託運送人運送買賣標的物欲交付買受人，但運送途中遭運送人故意毀損該買賣標的物，致出賣人交付有瑕疵之物予買受人，出賣人對於運送人之不法行為，固不負不法行為責任，惟關於債之履行責任，仍應依債務不履行相關規定負責）。是以，上揭判例意旨與本件違章情形，既分屬不同層次之行為責任本質，亦難比附援引而據為有利於原告之認定。
- 6.再按海關緝私條例第 37 條第 1 項係處罰報運進口人之規定，同法第 41 條係處罰報關業者之規定，各有所司，二者應負擔行政罰之行為態樣及責任基礎不同，乃分別規定二者之違章

責任，足見海關緝私條例第 37 條及第 41 條之規定，並非立於互斥擇一適用之關係，而應審查報運進口人、報關業者是否有該當各該條款構成要件規定之情事，以定其法律效果。且自同法第 41 條第 2 項規定：「前項不實記載，如係由貨主捏造所致，而非報關業者所知悉者，僅就貨主依第 37 條規定處罰。」觀之，顯係基於報關業者業務特性所為之特別規定，以減輕報關業者之責任範疇，益可徵該條之立法目的，並非為免除進口人對報關業者之違章行為，均得概以免罰所為之特別規定。準此，進口人自難執此謂報關業者如有應依同法第 41 條處罰之情形，進口人不問有無選任或指示監督之故意、過失，均毋須因申報稅捐履行輔助人違反誠實申報之義務，而負其相關責任。又財政部 98 年 12 月 29 日台財關字第 09800625990 號令以：「關於進口貨物商業發票載有關稅法第 29 條第 3 項各款規定之費用，而報關業者漏未將其計入完稅價格向海關申報者，海關應調整計入完稅價格課徵關稅，除有繳驗偽造、變造或不實之發票或憑證者外，免依海關緝私條例第 41 條規定論罰。惟如有違反報關業設置管理辦法相關規定者，仍應依關稅法第 84 條規定論處。」僅係重申報關業者處理報關業務時應盡之行政法上義務，要與進口人誠實申報進口貨物之法定義務無涉。而原告既未克盡對其履行輔助人國堡公司履行誠實申報之監督義務，自無從卸免其過失違章責任。因之，原告主張本件變造發票之行為係國堡公司職員劉玉華所為，依海關緝私條例第 41 條規定，被告僅得對國堡公司裁罰，不得據以對原告裁罰云云，難謂可採。

7. 復按「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。」為海關緝私條例第 37 條第 1 項所明定。而財政部 97 年 8 月 11 日台財關字第 09700325030 號令以：「關稅法第 29 條第 3 項各款規定之費用，進口人未將其計入完稅價格內申報，海關應調整計入完稅價格課徵關稅，除有繳驗偽造、變造或不實之發票或憑證者外，免依海關

緝私條例第 37 條第 1 項規定論罰。」及同部 98 年 3 月 11 日台財稅字第 09800062780 號令以：「進口人進口貨物未將關稅法第 29 條第 3 項各款規定之費用，計入完稅價格內申報，經海關調整計入關稅完稅價格課徵關稅而據以補徵營業稅案件，除繳驗偽造、變造或不實之發票或憑證經海關依海關緝私條例第 37 條第 1 項規定處罰者外，免依營業稅法第 51 條第 7 款規定處罰。」參據被告陳明：原告有繳驗變造發票之行為，仍構成海關緝私條例第 37 條第 1 項規定之情事，僅因原告有向工業局申請關稅免稅函，依海關緝私條例第 37 條第 1 項雖規定處以所漏進口稅額 2 至 5 倍，惟因漏稅額是零，是關稅部分未予處罰，但因營業稅部分有短漏情事，故仍應處罰等語（本院卷第 69 頁），核與本院上開調查證據之結果相符，自屬可採。則本件情形既與財政部前揭函令釋示情形有異，自亦無從採為有利於原告之認定。

8. 綜上所述，本件原告委託國堡公司報關，發生繳驗變造發票、短報營業稅之違章情事，應負擔監督不足之過失責任，洵堪認定。

(三) 關於被告依營業稅法第 51 條第 7 款及稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表有關營業稅法第 51 條第 7 款規定，按原告所漏營業稅額裁處 1 倍之罰鍰，是否適法之認定：

1. 按「納稅義務人違反本法或稅法之規定，適用裁處時之法律。但裁處前之法律有利於納稅義務人者，適用最有利於納稅義務人之法律。」為稅捐稽徵法第 48 條之 3 所明定。又上開法條所稱之「裁處」，依修正理由說明，包括訴願、再訴願及行政訴訟之決定或判決（最高行政法院 89 年 9 月份第 1 次庭長法官聯席會議決議參照）。次按「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。」「貨物進口時，應徵之營業稅，由海關代徵之；其徵收及行政救濟程序，準用關稅法及海關緝私條例之規定辦理。」「納稅義務人，有左列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處 1 倍至 10 倍罰鍰，並得停止其營業：…七、其他有漏稅事實者。」亦為行為時營業稅法第 20 條第 1 項、第 41 條及第 51 條第 7 款所明定。惟營業稅法第 51 條嗣於 99 年 12 月 8 日

修正公布為「納稅義務人，有左列情形之一者，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：…。」並於 100 年 2 月 1 日施行（同條嗣又於 100 年 1 月 26 日修正公布增訂第 2 項規定「納稅義務人有前項第 5 款情形，如其取得非實際交易對象所開立之憑證，經查明確有進貨事實及該項憑證確由實際銷貨之營利事業所交付，且實際銷貨之營利事業已依法補稅處罰者，免依前項規定處罰。」而原條款則移作同條第 1 項規定）。參照稅捐稽徵法第 48 條之 3 規定，本件仍在行政訴訟中，係屬尚未裁罰確定之違章案件，而裁處前之營業稅法第 51 條並未較有利於納稅義務人，自應適用裁處時之營業稅法第 51 條規定。

2.次依關稅法第 17 條第 1 項及海關緝私條例第 37 條第 1 項規定，可知進口人申報貨物進口，應提出進口報單，據實記載所運貨物之名稱、數量、重量、品質、價值、規格等事項，並繳驗合乎交易事實之真實發票，此乃進口人誠實申報之法定行為義務。是以，進口人進口貨物，如經海關查驗或事後稽核結果，發現有繳驗偽造、變造或不實發票之情事，違反誠實申報之法律上義務，而有漏稅事實，且係出於故意或過失者，自應依法受行政罰之處罰。查本件原告進口貨物，僅申報其實際支付 NECC 公司加工製造觸媒之費用，並未將關稅法第 29 條第 3 項各款規定之費用，計入完稅價格內申報，此部分應由被告調整計入關稅完稅價格並據以補徵如附表 2 所示之營業稅及推廣貿易服務費（本件免關稅）乙節，業據本院 97 年度訴字第 519 號判決（原處分卷附件 21）及最高行政法院 100 年度判字第 399 號判決（原處分卷附件 24）確定在案，則本院及兩造均應同受其既判力之拘束，自不得再為相反之認定。又稅捐債務為法定債務，於稅捐債權構成要件滿足時，即已成立，故原告報運本件進口貨物，相關進口稅費於原告申報進口時，即已發生，不因原告嗣後營業稅之進、銷項稅額進行扣抵後，有無應再繳納或得申請退還營業稅額而受影響。再報關繳驗之發票，不論有無貴金屬及其價格之記載，被告固均得依關稅法第 29 條第 3 項規定予以調整補徵稅款，惟進口人報關繳驗之發票如有變造之情形，勢必增加被告查

驗或事後稽核之勞費，耗費額外之稽徵成本，故為有效管制進口貨物，進口人倘有繳驗變造發票，且有漏稅事實者，仍應依營業稅法第 51 條第 7 款規定處罰，尚無從因關稅法第 29 條第 3 項之規定而得卸免其責。是以，原告委託國堡公司報關，發生繳驗變造發票而有短報營業稅之違章事實，應負擔監督不足之過失責任，既經本院認定如上，則被告依 99 年 12 月 8 日修正公布並於 100 年 2 月 1 日施行之營業稅法第 51 條第 7 款規定，按原告所漏營業稅額處以罰鍰，即非無據。

3. 惟按「財政部以 98 年 12 月 8 日台財稅字第 09800584140 號令修正發布之稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（下稱倍數參考表），係作為下級機關行使裁量權之基準。其中針對 98 年 5 月 27 日修正公布所得稅法第 114 條第 1 款前段罰則規定之裁量基準：『扣繳義務人未依所得稅法第 88 條規定扣繳稅款，已於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款及按實補報扣繳憑單：（一）應扣未扣或短扣之稅額在 20 萬元以下者，處 0.5 倍之罰鍰。（二）應扣未扣或短扣之稅額超過 20 萬元者，處 1 倍之罰鍰。』就應處 1 倍之罰鍰部分，為法定最高額度。稅捐稽徵機關如據以對應扣未扣稅額超過 20 萬元之過失行為裁罰，因其較諸故意行為應受責難程度為低，非不得依倍數參考表使用須知第 4 點，將裁罰倍數予以調低，以示有別，而符合法規授權裁量之意旨。倘逕處 1 倍之罰鍰，未具體說明審酌應處法定最高額度之情由，可認為不行使法規授與之裁量權，而有裁量怠惰之違法。又財政部已以 101 年 09 月 12 日台財稅字第 10100120300 號令修正發布倍數參考表關於所得稅法第 114 條規定部分，依稅捐稽徵法第 1 條之 1 第 4 項規定，如果有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件適用之，併此敘明。」亦經最高行政法院 102 年度 3 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議在案。該次聯席會議雖係針對 98 年 5 月 27 日修正公布所得稅法第 114 條第 1 款前段罰則規定所作之決議，然審究其決議意旨，實係考量行政罰法第 18 條第 1 項規定，罰鍰之裁處，除應審酌違反行政法上義務之所得利益外，尚應審酌違反行政法上義務行為之應受責難程度。而違反行政法上義務之行為人，其主觀責任條件復有故意及過失之分，並因故

意或過失致有違反行政法上義務之行為，其受責難程度本屬有別，且依倍數參考表使用須知第4點：「參考表訂定之裁罰金額或倍數未達稅法規定之最高限或最低限，而違章情節重大或較輕者，仍得加重或減輕其罰，至稅法規定之最高限或最低限為止，惟應於審查報告敘明其加重或減輕之理由。」之規定，應認違章行為人主觀上若僅屬「過失」者，原則上應屬上述使用須知第4點所稱之違章情節較輕，而得減輕其罰之情形。是稅捐稽徵機關因納稅義務人過失違章行為為處罰時，即應具體審酌違章行為人應受責難程度等因素為合乎比例原則之裁罰，尚非得逕援引上述倍數參考表之裁罰標準而處以違章行為人罰鍰，否則難謂無裁量怠惰之違法。

- 4.是以，依財政部100年2月14日台財稅字第10004502381號令修正發布之「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」有關營業稅法第51條「七、其他有漏稅事實者」之「二、進口貨物逃漏營業稅者。」雖規定其裁罰金額或倍數，按所漏稅額處1.5倍之罰鍰。但於處罰處分核定前已補繳稅款或同意以足額保證金抵繳者，處1倍之罰鍰。而本件原告已事先繳納款項（原處分卷附件31），及參照被告陳述：「（本件重核裁罰1倍，被告是認為原告公司係繳驗變造發票的行為人，抑或原告就其代理人國堡公司繳驗變造發票未盡到監督責任？）刑事部分（指另案刑案一審判決）仍認為原告負責人與其職員涉嫌變造發票，故被告為營業稅1倍裁罰時，是認為原告係故意，被告認為發票在提供給報關行為報關使用之前已經把貴金屬部分為遮蓋，故被告認為原告是故意遮蓋的行為人，以此基礎事實為裁罰1倍之罰鍰。」、「（若原告並非故意遮蓋的行為人，而是對其代理人即報關行未盡到監督責任之過失責任，是否影響裁罰倍數？）不會，因財政部於裁罰金額與倍數參考表已規定，若原告願意提供擔保或繳清罰鍰，裁罰的倍數就是1倍，沒有裁量空間，故不論原告是行為人或負推定故意或過失責任，裁罰倍數就是1倍。」等語（本院卷第135頁），顯見被告為本件裁罰處分時，僅斟酌倍數參考表之裁罰標準，並未具體審究原告違反行政法上義務行為之應受責難程度，顯與行政罰法第18條第1項「裁處

罰鍰，應審酌違反行政法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反行政法上義務所得之利益，並得考量受處罰者之資力。」之規定不合，且亦與倍數參考表使用須知第4點之規定相悖，難謂其所為之罰鍰處分，無裁量怠惰之違法。至於原告雖以其非變造發票之行為人，而其送交國堡公司之發票為真實發票，乃據以主張其應符合「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」有關營業稅法第51條「七、其他有漏稅事實者」之「三、申報進口貨物短報或漏報完稅價格，致短報或漏報營業稅額，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0.25倍之罰鍰之情形。但依上開說明，原告報運貨物進口，報關繳驗之發票既有變造情事，縱其非變造發票之行為人，然仍應負繳驗變造發票且有漏稅事實之過失違章責任。而原告之違章情事既與上揭倍數參考表所規定之違章情形不合，自無援引該規定而謂被告應按所漏稅額處0.25倍罰鍰之餘地。

(四)綜上所述，原告委託國堡公司報關，發生繳驗變造發票，而有短報營業稅額之違章情事，應負擔監督不足之過失違章責任。是被告依前揭營業稅法第51條第7款及倍數參考表有關營業稅法第51條規定，按原告所漏營業稅額裁處罰鍰，固非無據。惟衡酌行政秩序罰旨在非難違反行政法上義務之人，並給予裁罰性之不利處分，以實現行政管制之目的，故被告對於受處罰人原告之裁罰，應使輕重得宜，罰當其罰，始符合比例原則及處罰相當性原則，且法律上屬於自由裁量之事項，亦非概無法律性之拘束。因此，被告在處以原告罰鍰金額之裁量時，仍須符合所適用之法律規範目的及受法律秩序理念之指導，使其結果實質正當，俾與立法本旨相契合，方得謂已盡裁量之職責。而本件被告事實上不僅基於錯誤之事實認定，且亦怠於審酌行政制裁應斟酌之法定事項，並未具體細究區分變造並繳驗變造發票之違章行為人之可非難性，顯然高於非變造發票之行為人，但因選任監督報關業者有所疏失，而應負繳驗變造發票之過失違章責任之可非難性，是以二者對於法秩序之敵對意識程度既有明顯差異，則其違反行政法上義務行為應受責難程度自亦有所不同。惟被告未詳

予研求，即逕援引上述倍數參考表之裁罰標準，按原告所漏稅額處以 1 倍之罰鍰，難謂無裁量怠惰之違法。準此，被告所為「96 年第 09600551 號至 09600556 號及 96 年第 09600559 號處分書所為處分（關於營業稅罰鍰部分）應改按所漏營業稅額處 1 倍之罰鍰各計 623,257 元、1,316,847 元、1,538,345 元、7,917,871 元、3,641,293 元、3,834,856 元、3,445,382 元。」之罰鍰處分，核非適法，訴願決定未予糾正，亦有未洽。原告起訴意旨求為撤銷，為有理由，應予准許，爰由本院將訴願決定及原處分（重核復查決定）均予撤銷，由被告另為適法之處分。

七、本件判決基礎已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，爰不逐一論述；又被告另以附表 1 編號 1 發票有 3 種版本為由，聲請再開辯論，惟此業經其於本院審理中提出主張（本院卷第 188-189、191-194、200-201、365-366 頁），且經本院予以審酌，是其再開辯論之聲請，應無必要；均併此敘明。

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

中 華 民 國 102 年 9 月 3 日

高雄高等行政法院第三庭

審判長法官 蘇 秋 津

法官 林 彥 君

法官 張 季 芬

以上正本係照原本作成。

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

二、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）

三、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
(一) 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。
(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 102 年 9 月 3 日

書記官 陳 嫻 如

附表 1：

編號	發票日期 (民國)	發票號碼	原始發票金額 (含商業交易價格)	變造發票金額 (留存商業交易
----	--------------	------	------------------	----------------

			及無商業交易價	價格或合計總額	
			格之總額）（單	之記載）（單位	
			位：日幣）	：日幣）	
1	93 年 3 月 1 日	00000000	55,517,294 元	14,282,977 元	
2	93 年 4 月 5 日	00000000	112,107,706 元	28,842,023 元	
3	93 年 12 月 13 日	00000000	586,414,614 元	76,242,500 元	
4	94 年 1 月 31 日	00000000	143,605,000 元	42,895,000 元	
5	94 年 4 月 4 日	00000000	284,451,000 元	37,500,000 元	
6	94 年 5 月 16 日	00000000	298,564,100 元	38,750,000 元	
7	94 年 10 月 24 日	00000000	315,950,000 元	81,650,000 元	

附表 2：

編 號	進口報 單號碼	進口日 期（民 國）	報關日 期（民 國）	進口稅 （單位 ：新臺 幣）	營業稅 （單位：新 臺幣）	推廣貿易 服務費（ 單位：新 臺幣）	合 計 （單位：新 台幣）
1	BE/93 /U832 /0039	93 年 3 月 12 日	93 年 3 月 12 日	無（免 稅）	623,257 元	5,173 元	628,430 元
2	BC/93 /X615	93 年 4 月 11 日	93 年 4 月 12 日	無（免 稅）	1,316,847 元	10,930 元	1,327,777 元

	/0111							
3	BE/93	93 年 12	93 年 12	無 (免	7,917,871	65,718	7,983,589	
	/WV54	月 26 日	月 27 日	稅)	元	元	元	
	/0011							
4	BC/94	94 年 2	94 年 2	無 (免	1,538,345	12,768	1,551,113	
	/U357	月 11 日	月 14 日	稅)	元	元	元	
	/1064							
5	BE/94	94 年 4	94 年 4	無 (免	3,641,293	3,0223	3,671,516	
	/V269	月 14 日	月 15 日	稅)	元	元	元	
	/1067							
6	BC/94	94 年 5	94 年 5	無 (免	3,834,856	31,829	3,866,685	
	/V879	月 26 日	月 27 日	稅)	元	元	元	
	/0034							
7	BC/94	94 年 11	94 年 11	無 (免	3,445,382	28,597	3,473,979	
	/WM06	月 3 日	月 4 日	稅)	元	元	元	
	/0043							
合計				無 (免	22,317,851	185,238	22,503,089	
				稅)	元	元	元	

資料來源：高雄高等行政法院裁判書彙編（102 年版）第 213-270 頁