

裁判字號：臺中高等行政法院 96 年度訴字第 289 號 行政判決

裁判日期：民國 96 年 09 月 27 日

案由摘要：虛報進口貨物

臺中高等行政法院判決

96 年度訴字第 00289 號

96 年 9 月 20 日辯論終結

原 告 ○○文教藝術股份有限公司

代 表 人 王○○

訴訟代理人 楊盤江 律師

被 告 財政部臺中關稅局

代 表 人 饒平

訴訟代理人 林燈瑩

劉潭章

上列當事人間因虛報進口貨物事件，原告不服財政部中華民國 96 年 5 月 11 日台財訴字第 09600090840 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

#### 一、事實概要：

緣原告於民國（下同）95 年 2 月 14 日委由大振報關行向被告連線申報進口德國、瑞典及英國產製貨物 USED CAR 乙批（報單號碼：DA/BC/95/U384/6715 號），原申報第 1 至 4 項單價分別為 FOB USD1,120、800、640、1,200，經送財政部關稅總局驗估處（以下稱驗估處）查價結果，改按 EX WORKS EUR17,000、9,500、17,000、16,000 核估，認原告涉有繳驗偽造發票，偷漏進口稅款情事，爰依海關緝私條例第 37 條第 1 項第 3 款、第 44 條、貨物稅條例第 32 條、加值型及非加值型營業稅法第 51 條及貿易法第 21 條第 1 項、第 2 項規定，處所漏進口稅額 2 倍之罰款計新臺幣（以下同）1,018,312 元，並追徵所漏進口稅費計 1,510,313 元（包括進口稅 509,156 元、貨物稅 823,863 元、營業稅 176,383 元、推廣

貿易服務費 911 元)。逃漏營業稅部分，依加值型及非加值型營業稅法第 51 條第 7 款規定，處所漏營業稅額 3 倍之罰鍰計 529,100 元。逃漏貨物稅部分，依貨物稅條例第 32 條第 10 款規定，處漏稅額 5 倍之罰鍰計 4,119,300 元。原告不服，申請復查，未獲變更，向財政部提起訴願，遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

## 二、兩造聲明：

### (一)原告聲明求為判決：

- 1.訴願決定、復查決定及原處分均撤銷。
- 2.訴訟費用由被告負擔。

### (二)被告聲明求為判決：

- 1.原告之訴駁回。
- 2.訴訟費用由原告負擔。

## 三、兩造之陳述：

### (一)原告部分：

- 1.原告委託周○○自德國購買進口系爭四部古董車以供博物館展示之用，周○○未提出買賣契約書，致原告不知實際成交價格，而依國外供應商提供之行情價格報關，因周○○未履行原定交車數量，且提不出買賣合約書，即不再連絡，最後依國外供應商提供之德國古董車雜誌內之市場行情殘餘價，做為報關之用。系爭四輛車之報關金額及被告認定之完稅價格如下，究竟何一價格始正確，原告實屬不知：

(1)BMW-501 Limo (1953 年份)：報關金額 1,120 美元、被告認定之完稅價格：17,000 歐元。

(2)BMW-2000 Limo (1970 年份)：報關金額 800 美元、被告認定之完稅價格：9,500 歐元。

(3)Volvo-PP2117 Pritsche (1962 年份)：報關金額 640 美元、被告認定之完稅價格：17,000 歐元。

(4)Daimler-V8/250 Limo (1967 年份)：報關金額 1,200 美元、被告認定之完稅價格：16,000 歐元。

- 2.周○○於 94 年 11 月 1 日提出「德國購買古董汽、機車行程計劃」，明載購車總數約 25-30 台，約 1,000 萬至

1,200 萬元，原告先匯 500 萬元給周○○，周○○回國後提不出買賣契約書，乃於 94 年 11 月 24 日出具「委託購車契約書」，記載購買車輛五輛價金 141,000 歐元，折合成新臺幣約 567 萬元。訴願決定及復查決定雖以原告申報之價格並非真正交易價格，不得作為計算完稅價格之依據云云，然按行政罰法第 7 條第 1 項規定：「違反行政法上義務各行為非出於故意或過失者，不予處罰」。惟查，原告委託周○○購買 25-30 輛車，總價金為 1,000 至 1,200 萬元，何以祇購買 5 輛，即高達 567 萬元，且提不出買賣契約書，足證「委託購車契約書」所載價金不實，原告依國外供應商提供之德國古董車雜誌內之市場行情殘餘價申報，並無過失；又「委託購車契約書」所載之 5 輛舊車，與實際進口之 4 輛舊車，除其中 3 輛汽車相同外，其餘均不同。原告如何可能相信周○○所稱購買價格非以少報多？原告依國外供應商提供之德國古董車雜誌內之市場行情殘餘價申報，並無過失。

3. 德國中古車出售商 C.F. Mirbach Hanse 有限公司為供原告申報進口車報關之用，曾以口頭授權原告制作商業發票，嗣於 2006 年 4 月 21 日出具授權書給原告。原告取得授權書之時，已完成報關手續。因授權書為德文，原告不懂德文，不知其上竟記載「依照與我們簽訂買賣契約所包含之資料，制作必要之進口文件」！實則原告並未取得周○○與該公司所簽訂之買賣契約。原告報關用之商業發票係德國公司授權制作，並非偽造。
4. 按貨物稅條例第 3 條第 1 項第 3 款規定：「應稅貨物有左列情形之一者，免徵貨物稅：… 參加展覽，並不出售者」申言之，應稅貨物祇須參加展覽並不出售，即屬未流通，應依法免徵貨物稅，不以申請主管機關核准為必要。原告進口古董車係供設立博物館展覽之用，並不出售，依上開規定免徵貨物稅，被告引用貨物稅稽徵規則第 80 條規定：「產製廠商以其產製之應稅貨物參加展覽，並不出售者，應將展覽性質、主辦機關、展覽

會場、展覽期間及所需數量，檢同該展覽會主辦機關證明文件，申請主管稽徵機關核准…」稱本案來貨既不符合展覽要件又未申請免稅證明文件，依法自應核課云云。惟查上開規則規定僅適用「產製」之應稅貨物，而不及於本件「進口」貨物，被告援用上開規定已有違誤；且上開情形以申請主管稽徵機關核准作為免徵貨物稅之要件，增加貨物稅條例第3條第1項第3款所無之限制，亦屬無效。

- 5.原告於94年10月19日設立，其股東主要為○○工業股份有限公司，所營事業包括藝文服務業及展覽服務業。於公司成立前即由主要股東○○工業股份有限公司積極在各地尋覓適合設立汽車博物館之地點，以供汽車展覽之用：91年11月28日台灣省政府主席范光群先生參訪台南○○汽機車博物館籌備處，參訪後省政府承辦人建議省政府短期內以特展方式與○○博物館合作，舉辦部分收藏品展覽，亦構思中、長期規劃。台南市政府於94年9月7日發函○○公司於94年9月12日在南區工業區管理處研商「○○工業公司擬進駐南科工設置車博館暨商展中心」事宜。94年10月6日台糖公司人員陪同○○公司考察在台南縣關廟鄉設立關廟車博館事宜。○○公司於94年11月3日拜會屏東縣政府現勘屏東縣南州○○博物館用地；95年3月9日屏東縣府與○○公司、台糖公司開會，研商○○車博館開發計畫案用地取得執行進度會議。再者，網路上亦有媒體刊載○○公司王董事長為催生車博館，於台南、高雄縣及屏東縣初步選擇8處用地。原告目前已決定在台南縣台南航空站前，省道旁，設立「○○車博物館」。上開事實可知原告蒐購古董車，包括本件進口之小客車，係供設立車博館，以便參展之用，並不出售，依法自不應課徵貨物稅。
- 6.按營業稅性質上屬於銷售稅，係就營業行為予以課稅，故進口貨物如無營業行為，不應予以課稅，否則進口貨物所課徵之營業稅與進口稅（關稅），即屬重複課稅。現行加值型及非加值型營業稅第1條雖規定進口貨物應

依稅法規定課課加值型及非加值型營業稅，但在解釋上應予以限縮，亦即祇有在貨物進口後有銷售等營業行為才得課徵營業稅，否則即會發生上開與關稅重複課徵之情形。被告及訴願決定機關徒以進口貨物，除合於加值型及非加值型營業稅法第 9 條規定於進口時免徵營業稅者外，均應於貨物進口時由海關代徵營業稅為海關代徵營業稅稽徵作業手冊第 1 條所明定，本案來貨非為加值型及非加值型營業稅法第 9 條規定之免稅貨物，即應課徵營業稅云云，而未考慮營業稅之性質及重複課程之問題，亦屬違法。原告進口系爭四部古董車，係供設立博物館參展之用，並不銷售，不應課徵貨物稅及營業稅。縱認原告申報之完稅價格較低，被告亦僅能追徵關稅及推廣貿易服務費，不應追徵貨物稅及營業稅。

- 7.原告進口之四部古董車不應課徵貨物稅及營業稅，就貨物稅及營業稅而言，即無漏稅問題而不應處罰，縱認原告短報完稅價格，亦僅得就關稅部分處以罰鍰；又縱認應併就短報之貨物稅或營業稅處以罰鍰，因原告漏（短）報之行為祇有一個，依行政罰法第 24 條第 1 項規定，亦僅得依法定罰鍰額最高之規定裁罰，不得合併處罰。申言之，被告僅得就海關緝私條例第 37 條第 1 項第 2 款、加值型及非加值型營業稅法第 51 條第 7 款、貨物稅條例第 32 條第 8 款或第 10 款等規定中依法定罰鍰最高之規定裁處，今被告依上開三種規定併予處罰，違反行政罰法第 24 條第 1 項規定。被告辯稱關稅係對通過國境之貨物所課徵之進口稅，貨物稅係凡屬現行貨物稅條例規定之貨物，不論國內產製或自國外進口，均應於貨物出廠或進口時，依法課徵貨物稅。二者處罰之目的、違規構成要件及處罰要件均不相同，均為漏稅罰，並無行為罰與漏稅罰之法條競合問題而應予併罰，又營業稅與進口稅及貨物稅之處罰目的、違規構成要件及處罰要件均不相同，亦應予併罰云云，惟查原告僅實施單一申報進口四輛古董車之行為，亦即祇有一個自然行為，卻同時違反海關緝私條例第 37 條第 1 項第 2 款、加值型及非加值

型營業稅法第 51 條第 7 款及貨物稅條例第 8 款或第 10 款之規定，依行政罰法第 24 條第 1 項規定，應「依法定罰鍰最高之規定裁處」。倘依被告之見解，以相關處罰規定之處罰目的、違規構成要件及處罰要件不同，即應予併予處罰，則行政罰法第 24 條第 1 項規定將形同具文，毫無適用餘地，蓋不可能有二個處罰規定之處罰目的、違規構成要件及處罰要件完全相同者。

8. 司法院釋字第 503 號解釋明示：「納稅義務人違反作為義務而被處行為罰，僅須其有違反作為義務之行為即應受處罰；而逃漏稅捐之被處漏稅罰者，則須具有處罰法定要件之漏稅事實方得為之。二者處罰目的及處罰要件雖不相同，惟其行為如同時符合行為罰及漏稅罰之處罰要件時，除處罰之性質與種類不同，必須採用不同之處罰方法或手段，以達行政目的所必要者外，不得重複處罰，乃現代民主法治國家之基本原則。是違反作為義務之行為，同時構成漏稅行為之一部或係漏稅行為之方法而處罰種類相同者，如從其一重處罰已足達成行政目的時，即不得再就其他行為併予處罰，始符憲法保障人民權利之意旨。本院釋字第三五六號解釋，應予補充。」雖係就行為罰與漏稅罰法為之解釋，惟該二種規定之處罰目的、違規構成要件及處罰要件必不相同，如依被告之解釋，亦應併予處罰，顯然違反司法院上開解釋。至於訴願決定所引用最高行政法院之決議及判決，均作成在行政罰法施行之前，且違反上開大法官會議之決議，亦非判例，並無拘束力，不應援用。

9. 縱依被告之認定，系爭四輛古董車之價值合計 2,460,455 元，惟被告對原告追繳稅款 1,510,313 元，罰鍰 5,666,712 元，合計 7,177,025 元，為完稅價格之 3 倍，違反行政程序法第 7 條第 2 款所定之「必要性原則」：「有多重同樣能達成目的之方法時，應選擇對人民權益損害最少者」。又原告依德國古董車雜誌內之市場行情殘餘價報關，並無過失，依行政罰法第 7 條第 1 項規定應不予處罰。縱認原告有過失，惟按行政罰法第 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，並得考慮受處罰者之資力」原告委託周○○向德國購買古董車供設立博物館展覽之用，因周○○未提供買賣契約書，致不知實際買賣價格，而依德國古董車雜誌內之市場行情殘餘價申報，應受責難程度輕微；且原告購古董車供展覽之用，非以營利為目的，所生影響輕微，亦未因違反行政法上義務而獲有利益或所得利益甚小，如處罰鍰，應從輕裁處。

10.綜上所述，原處分及訴願決定均有違誤，請判決均予撤銷云云。

(二)被告部分：

1.原告起訴陳稱：「原告委託周○○進口系爭 4 部古董車，周○○未提出買賣契約書，致原告不知實際成交價格，而依國外供應商提供之行情價格報關，…究竟何一價格始正確，原告實屬不知。」乙節，經查本案經駐德國代表處經濟組向國外供應商查證，於 95 年 3 月 14 德經字第 09530300460 號函復：「… (一)貴處所提供發票（發票號碼：6340-00002-01 號）並非該公司所簽發。(二)發票記載之價格如何產生該公司並不清楚，惟成交契約中記載之價格則屬實。(三)所提供之成交契約係由該公司所簽發。(四)該公司作為仲介業者，原則上不開商業發票，僅有買賣契約。」又查本案送駐外單位查證之買賣成交契約文件所載車輛之廠牌、年份及車身號碼均與本案原申報相同，惟價格差距甚鉅，且原告報關時所繳驗之發票（即送查發票），並非國外供應商所簽發，故原告涉有繳驗偽造發票，虛報貨物價值，偷漏進口稅費之情事甚明，是以前申報價格並非真正交易價格，自不得作為計算完稅價格之依據，財政部關稅總局驗估處乃依關稅法第 29 條規定，按查得實際交易價格核估其完稅價格，應屬適法允當。

2.另原告訴稱：「原告進口古董車係供設立博物館展覽之用，並不出售，依貨物稅條例第 3 條第 1 項第 3 款規定

免徵貨物稅，貨物稅稽徵規則第 80 條係就『產製』貨物所為之規定，於本案『進口』貨物不適用；」、「原告進口古董車並非銷售之用，不應課徵營業稅。」、「原告進口系爭 4 部小客車，僅應課徵關稅，縱應追徵，亦僅應追徵關稅及推廣貿易服務費。」、「縱認原告短報完稅價格，亦僅得就關稅部分處以罰鍰；再退步言之，縱認應併就短報之貨物稅及或營業稅處以罰鍰，因短報之行為祇有一個，依行政罰法第 24 條第 1 項規定，亦僅得依法定罰鍰額最高之規定裁罰，不得合併處罰。」、「被告之處分，亦違反比例原則。」等節，經查貨物稅稽徵規則第 80 條規定：「產製廠商以其產製之應稅貨物參加展覽，並不出售者，應將展覽性質、主辦機關、展覽會場、展覽期間及所需數量，檢同該展覽會主辦機關證明文件，申請主管稽徵機關核准…」本案來貨既不符合展覽要件又未申請免稅證明文件，依貨物稅條例第 1 條及第 2 條自應核課，原告空以未設立之展覽會館，冀以為免稅之藉口，核無可採。再查「進口貨物，除合於加值型及非加值型營業稅法第 9 條規定於進口時免徵營業稅者外，均應於貨物進口時由海關代徵營業稅。」為海關代徵營業稅稽徵作業手冊第 1 條所明定，本案來貨非為加值型及非加值型營業稅法第 9 條規定之免稅貨物，即應課徵營業稅。另被告依海關緝私條例第 44 條及貿易法第 21 條第 1、2 項規定追徵所漏進口稅費，於法洵無不合。又依據財政部 95 年 7 月 25 日台財規字第 095003616 80 號函說明五、略以：類此案件，行政院 94 年 12 月 21 日院臺規字第 0940020908 號函亦有相關核示；另依據行政法院 85 年 9 月份及 11 月份庭長評事聯席會議決議，及參照最高行政法院 89 年度判字第 2940 號、94 年度判字第 328 號判決，認為「關稅係對通過國境之貨物所課徵之進口稅，貨物稅係凡屬現行貨物稅條例規定之貨物，不論國內產製或自國外進口，均應於貨物出廠或進口時，依法課徵貨物稅。二者處罰之目的、違規構成要件及處罰要件均不相同，均為漏稅罰，並無行為罰與

漏稅罰之法條競合問題而應予併罰」，而營業稅與進口稅及貨物稅之處罰目的、違規構成要件及處罰要件均不相同，亦應予併罰。原告主張不得合併處罰，係對法令有所誤解。末查納稅義務人自國外進口貨物，未依規定申報而涉逃漏稅款情事，依法除應補徵稅款外，仍應按補徵稅額於法定倍數範圍內處以罰鍰，其有關罰鍰倍數悉依海關緝私條例第 37 條、加值型及非加值型營業稅法第 51 條及貨物稅條例第 32 條之規定，被告依據行政裁量並參據稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表分別就關稅處以漏稅額 2 倍、營業稅處以漏稅額 3 倍及貨物稅處以漏稅額 5 倍之罰鍰；被告因據論處，所稱「違反比例原則」云云，核與事實不符，核無足採。

3.綜上所陳，原告主張既非可採，請判決駁回原告之訴等語。

#### 理由

一、本件被告代表人（局長）變更，被告聲明由新代表人承受訴訟，核無不合，應予准許，合先敘明。

二、按「報運貨物進口而有左列情事之一者，得視情節輕重，處以所漏進口稅額 2 倍至 5 倍之罰鍰，…三、繳驗偽造、變造或不實之發票或憑證。」、「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。」、「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：一、…七、其他有漏稅事實者。」、「納稅義務人有左列情形之一者，除補徵稅款外，按補徵稅額處 5 倍至 15 倍罰鍰：一、…十、國外進口之應稅貨物，未依規定申報者。…」

及「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。」分別為海關緝私條例第 37 條第 1 項第 3 款、第 44 條、加值型及非加值型營業稅法第 51 條第 7 款、貨物稅條例第 32 條第 10 款及貿易法第 21 條第 1 項所明定。本件原告於 95 年 2 月 14 日委由大振報關行向被告連線申報進口德國、瑞

典及英國產製貨物 USED CAR 乙批（報單號碼：DA/BC/95/U384/6715 號），原申報第 1 至 4 項單價分別為 FOB USD1,120、800、640、1,200，經送驗估處查價結果，改按 EX WORKS EUR17,000、9,500、17,000、16,000 核估，認原告涉有繳驗偽造發票，偷漏進口稅款情事，爰依海關緝私條例第 37 條第 1 項第 3 款、第 44 條、貨物稅條例第 32 條、加值型及非加值型營業稅法第 51 條及貿易法第 21 條第 1 項、第 2 項規定，處所漏進口稅額 2 倍之罰款計 1,018,312 元，並追徵所漏進口稅費計 1,510,313 元（包括進口稅 509,156 元、貨物稅 823,863 元、營業稅 176,383 元、推廣貿易服務費 911 元）。逃漏營業稅部分，依加值型及非加值型營業稅法第 51 條第 7 款規定，處所漏營業稅額 3 倍之罰鍰計 529,100 元。逃漏貨物稅部分，依貨物稅條例第 32 條第 10 款規定，處漏稅額 5 倍之罰鍰計 4,119,300 元，核與首開法律之規定並無不符。

### 三、原告不服，起訴主張略稱：

- (一)原告委託周○○進口系爭古董車，周○○未提出買賣契約書，被告所稱「成交契約」之內容為何？未據提示，逕予認定屬實，難昭折服。
- (二)原告進口古董車係供設立博物館展覽之用，並不出售，依貨物稅條例第 3 條第 1 項第 3 款規定免徵貨物稅，貨物稅稽徵規則第 80 條係就「產製」貨物所為之規定，於本案「進口」貨物不適用。
- (三)原告進口古董車並非銷售之用，不應課徵營業稅。系爭 4 部小客車，僅應課徵關稅，縱應追徵，亦僅應追徵關稅及推廣貿易服務費。
- (四)縱認原告短報完稅價格，亦僅得就關稅部分處以罰鍰；再退步言之，縱認應併就短報之貨物稅及營業稅處以罰鍰，因短報之行為祇有一個，依行政罰法第 24 條第 1 項規定，亦僅得依法定罰鍰額最高之規定裁罰，不得合併處罰。被告之處分，亦違反比例原則及違反司法院釋字第 503 號解釋云云。

### 四、經查：

(一)本件經駐德國代表處經濟組向國外供應商查證，於95年3月14日以德經字第09530300460號函復被告：「…

(一)貴處所提供發票（發票號碼：6340-00002-01號）並非該公司所簽發，(二)發票記載之價格如何產生該公司並不清楚，惟成交契約中記載之價格則屬實，(三)所提供之成交契約係由該公司所簽發，(四)該公司作為仲介業者，原則上不開商業發票，僅有買賣契約。」此有上開書函附在原處分卷可稽。驗估處接獲上開復函後即於95年10月5日以總驗通三四字第09500336號函請原告至該處說明並提供資料供參，據原告表示：「該公司委託周○○先生到德國購買古董車以供博物館展示之用，因周○○未履行原定交車數量，且提不出買賣合約書，即不再連絡，最後依國外供應商提供之德國古董車雜誌內之市場行情殘餘價，做為報關之用。」凡此事實，業據原告起訴狀自承屬實（見起訴狀事實及理由之1.所載）。且原告公司之經理楊敬堂，亦因偽造上開發票及與報關行負責人陳震偉共同行使上開偽造發票，經台灣台北地方法院處有期徒刑3月及以不正當方法逃漏稅捐，處有期徒刑3月，合併定執行刑5月，緩刑2年，並命其向公庫支付新台幣8萬元確定，此有該案宣示判決筆錄影本及本院書記官公務電話紀錄，附在本院卷可證。足證原告繳驗之發票確非由國外供商所出具，而由原告自行開立。查發票應由賣方製作，此為眾所皆知之事實，原告自行製作發票向被告申報，自屬偽造發票，虛報貨物價值，偷漏進口稅費，事證明確。原告申報之價格並非真正交易價格，自不得作為計算完稅價格之依據，被告依據關稅法第29條規定，按查得實際交易價格核估其完稅價格，應屬適法允當。

(二)次查貨物稅稽徵規則第80條規定：「產製廠商以其產製之應稅貨物參加展覽，並不出售者，應將展覽性質、主辦機關、展覽會場、展覽期間及所需數量，檢同該展覽會主辦機關證明文件，申請主管稽徵機關核准…」本件來貨既不符合上開展覽要件又未申請免稅證明文件，依法自應核課。再查「進口貨物，除合於加值型及非加值型營業稅

法第 9 條規定於進口時免徵營業稅者外，均應於貨物進口時由海關代徵營業稅。」為海關代徵營業稅稽徵作業手冊第 1 條所明定，本案來貨非為加值型及非加值型營業稅法第 9 條規定之免稅貨物，即應課徵營業稅。本件來貨應課徵營業稅及貨物稅規定已如前述，又依海關緝私條例第 44 條及貿易法第 21 條第 1、2 項規定追徵所漏進口稅費，於法洵無不合。

(三)按「一行為違反數個行政法上義務規定而應處罰鍰者，依法定罰鍰最高之規定裁處。但裁處之額度，不得低於各該規定之罰鍰最低額。」行政罰法第 24 條第 1 項固有明文。惟查關稅係對通過國境之貨物所課徵之進口稅，貨物稅係凡屬現行貨物稅條例規定之貨物，不論國內產製或自國外進口，均應於貨物出廠或進口時，依法課徵貨物稅。二者處罰之目的、違規構成要件及處罰要件均不相同，均為漏稅罰，並無行為罰與漏稅罰之法條競合問題而應予併罰（行政法院 85 年 9 月份及 11 月份庭長評事聯席會議決議、最高行政法院 89 年度判字第 2940 號及 94 年度判字第 328 號判決參照）。而營業稅與進口稅及貨物稅之處罰目的、違規構成要件及處罰要件亦不相同；又營業稅與進口稅及貨物稅之處罰目的、違規構成要件及處罰要件亦均不相同，此與司法院釋字第 503 號解釋係就納稅義務人違反作為義務之行為罰，與逃漏稅捐之漏稅罰，如行為同時符合行為罰及漏稅罰之處罰要件時，從其一重處罰已足達成行政目的，即不得再就其他行為併予處罰，所為之解釋。在同解釋中已明示：「除處罰之性質與種類不同，必須採用不同之處罰方法或手段，以達行政目的所必要者外，不得重複處罰，．．．。」之除外規定，本件原告違反之海關緝私條例第 37 條第 1 項第 3 款、第 44 條、加值型及非加值型營業稅法第 51 條第 7 款及貨物稅條例第 32 條第 10 款之規定，處罰之性質與種類不同，符合司法院上開解釋中之除外情形，依同上法理，即應予併罰。原告主張不得合併處罰，係對法令有所誤解所致。

五、綜據上述，原告繳驗偽造發票，虛報進口貨物價值，逃漏進

口稅費，事證明確，原處分依首揭規定論處，核無違誤，復查及訴願決定予以維持，亦無不當，均應予以維持，原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第 195 條第 1 項後段、第 98 條第 1 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 96 年 9 月 27 日  
第三庭審判長 法 官 王 茂 修

法 官 莊 金 昌

法 官 林 金 本

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於判決送達後 20 日內向本院提出上訴書狀，其未表明上訴理由者，應於提起上訴後 20 日內向本院提出上訴理由書（須依對造人數附具繕本）；如於本判決宣示或公告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（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

中 華 民 國 96 年 9 月 27 日  
書記官 蔡 騰 德

資料來源：臺中高等行政法院裁判書彙編（96 年版）第二期第 596-611 頁