

裁判字號：最高行政法院 103 年判字第 60 號判決

裁判日期：民國 103 年 01 月 28 日

裁判案由：虛報進口貨物

最 高 行 政 法 院 判 決

103年度判字第60號

上 訴 人 財政部關務署高雄關

代 表 人 黃宋龍

訴訟代理人 蘇冠州

被 上 訴 人 大連化學工業股份有限公司

代 表 人 林書鴻

上列當事人間虛報進口貨物（營業稅罰鍰）事件，上訴人對於中華民國102年9月3日高雄高等行政法院101年度訴字第418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、緣被上訴人委由國堡報關企業有限公司（下稱國堡公司），於94年7月8日向上訴人報運進口觸媒ALL-UR2 CATALYST（CU-PD）貨物乙批（報單號碼：第BE/94/W489/1059號，下稱系爭貨物），原申報價格為CIF JPY 1,150/LTR，經核定以C1（免審免驗）方式通關。為加速貨物通關，准依關稅法第18條第1項規定先行徵稅放行。嗣上訴人以96年2月9日高普核字第0961002965號函通知查核，依被上訴人之原始發票，查得組成系爭貨物之鉀貴金屬價值未加計於完稅價格，其實際價格應為CIF JPY 3,870/LTR。上訴人認被上訴人有繳驗不實發票，逃漏稅款情事，乃以96年6月28日96年第00000000號處分書，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條及貿易法第21條第1項規定，追徵所漏稅款計新臺幣（下同）1,175,596元（含進口稅192,990元，營業稅974,597元，推廣貿易服務費8,009元），並按所漏營業稅額處3倍之罰鍰計2,923,700元。被上訴人不服，申請復查，經復查決定將原處分撤銷，上訴人另於96年12月4日作成96年第00000000號更1處分書，除仍為與上述相同之罰鍰及追徵稅費處分外，再依海關緝私條例第37條第1項第3款，加處所漏進口稅額2倍之罰鍰計385,980元。被上訴人仍不服，再次申請復查，未獲變更，循序提起訴願、行政訴訟，案經高雄高等行政法院97年度訴字第728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，經本

院100年度判字第961號判決：「原判決關於進口稅罰鍰部分暨該訴訟費用部分均廢棄。上開廢棄部分，訴願決定及原處分（復查決定）關於進口稅罰鍰部分均撤銷。其餘部分兩造之上訴均駁回。」嗣上訴人依據上開判決撤銷意旨，於101年2月29日另為重核復查決定：「原處分關於營業稅罰鍰部分，應改按所漏營業稅額處1倍之罰鍰計974,597元，關於進口稅罰鍰部分復查駁回。」被上訴人仍表不服，循序提起行政訴訟，經原審法院判決撤銷訴願決定及原處分（重核復查決定）關於營業稅罰鍰部分，並駁回被上訴人其餘之訴。上訴人就該被撤銷部分不服，乃提起本件上訴（對於原判決駁回進口稅罰鍰部分之訴，未經上訴已經確定）。

- 二、被上訴人於原審起訴意旨略謂：(一)按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，再依海關緝私條例之規定予以論處，倘屬報關業者有不實記載者，則應依海關緝私條例規定第41條對報關業者予以裁罰，方為適法；且依財政部94年12月16日台總局緝字第0941025967號函之反面解釋即知，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。本件被上訴人取得日本NECC公司提供之Commercial Invoice實際交易文件後，即以「原本」之Commercial Invoice提供予國堡公司，由其報關繳驗系爭貨物通關所需之資料，至於上訴人所稱系爭進口貨物經變造之商業發票（Commercial Invoice），業經臺灣高等法院高雄分院（下稱高雄高分院）100年度上更（一）字第100號判決認定並非被上訴人及被上訴人員工所變造或提供，而係報關業者所為；則上訴人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，並非被上訴人，未依海關緝私條例第41條規定對報關業者予以查明及裁處，竟對非行為者之被上訴人課以罰鍰之處分，即與海關緝私條例第41條規定、財政部94年12月16日台總局緝字第0941025967號及98年12月29日台財關字第09800625990號函釋相悖，亦與前開高雄高分院調查之事實有違，顯非適法，應予撤銷。(二)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，不應認定為被上訴人之代理人地位，從而應無本院100年度8月份第2次庭長法官聯席會議決議之適用。況被上訴人所選任報關業者，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，被上訴人在選任上並無過失，且依現行通關作業規定，被上訴人亦無就報關業者所填具及繳驗文件進行監督之可能，自不應責令被上訴人就報關業者之行為負過失之責。(三)被上訴人為營業稅法規定之營業人，且因進口貨物由海關所代徵之營業稅費皆可納入被上訴人進項稅額中，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，並不會實質增加被上訴人營業稅額之負擔，自不符營業稅法第51條第1項第7款之「漏稅」要件，此參高雄高分院100年度上更（一）字第100號判決理由五、(六)即明。又被上訴人並無漏稅事實，惟上訴人未予審酌「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」（下稱倍數參考表）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，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」之理由維持，顯缺乏任何具體構成處罰要件之事證，要有未合。況本件被上訴人進口系爭觸媒，係依據關稅法第29條第1項及第2項規定，以實際支付予日本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日本NECC公司所開立之INVOICE數額一致，並無任何錯誤，係符合倍數參考表有關違反營業稅法第51條第1項第7款所定0.25倍數之情形。上訴人核處本件所漏營業稅之1倍罰鍰，顯然無據等語，為此請求判決撤銷訴願決定及原處分（重核復查決定）。

三、上訴人答辯意旨略謂：(一)被上訴人向國外租賃公司取得之鈹、金貴重金屬交由觸媒製造商NECC公司加工製成鈹、金觸媒，依關稅法第29條第3項第2款第1目規定，應將鈹、金貴重金屬之價值計入完稅價格核稅。再查系爭進口貨物所申報之價格，依被上訴人提供之原始發票，查得被上訴人涉有繳驗變造發票，虛報貨物價值，逃漏進口稅款，違反海關緝私條例規定情事，依該條例第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，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，仍應依稅捐稽徵法第21條規定之核課期間內，補徵或並予處罰。又因本件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，核無財政部97年8月11日台財關字第09700325030號令釋及98年3月11日台財稅字第09800062780號令釋規定免依海關緝私條例第37條第1項及營業稅法第51條第1項第7款規定處罰之適用。(二)依財政部92年11月5日台財稅字第0920065456號函釋及民法第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，被上訴人自不得主張免責，被上訴人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，自不足採等語。

四、原判決撤銷訴願決定及原處分（重核復查決定）關於營業稅罰鍰部分，並駁回被上訴人其餘之訴，其理由略謂：(一)經查，被上訴人向上訴人報運該自日本進口觸媒，其實際來貨之觸媒係包含鈹之貴金屬，被上訴人報運進口所繳驗之發票係

遮蓋原始發票上有關貴金屬之記載及其價格，加以影印之方式，使其僅顯示觸媒加工價格提出申報，而系爭進口觸媒係以該貴金屬為主要原材料，若無該貴金屬即失觸媒之效用，且日本NECC公司製作系爭進口觸媒所需之該貴金屬係被上訴人無償提供，依關稅法第29條第3項第2款第1目規定，組成系爭進口觸媒所需之貴金屬價值自應計入完稅價格，且該價格亦為日本NECC公司於日本報關出口申報之價格，為被上訴人進口該觸媒實付或應付之價格，上訴人依原始發票所載關於貴金屬之價值予以加計完稅價格，並據以追繳所漏稅款（含進口稅、營業稅、推廣貿易服務費），並無違誤等情，業據原審法院97年度訴字第728號、本院100年度判字第9614號判決確定，有各該裁判書附原處分卷可憑，揆諸行政訴訟法第213條、第216條第1項及第2項規定意旨，該等事實之認定已生確定力，後訴法院自應受前揭確定判決之拘束，亦不得為不同或相反之認定。(二)本件被上訴人之代表人林書鴻或職員林秀慧並無參與或授意國堡公司變造本件報關發票行為：本件被上訴人於93至94年間向NECC公司進口含鈮（PD）、金（AU）等貴金屬觸媒8批（本件1批及原審法院101年度訴字第313號7批），NECC公司每次會先將進口貨物發票傳真予被上訴人供報關之用，嗣再郵寄正式發票予被上訴人；被上訴人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（被上訴人以普通紙接收）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）；國堡公司於報關後，即檢附相關收費單據及自被上訴人接收之傳真發票向被上訴人請款。而國堡公司請款時所檢附之8份報關請款文件，凡是由國堡公司以傳真感熱紙接收被上訴人傳真之發票資料，均與NECC公司傳真與被上訴人之發票內容相符（亦即發票內容中有關貴金屬及其無商業交易價格之記載，並未經遮蓋或變造），惟本件國堡公司請款時所附之發票，並非被上訴人將發票傳真給國堡公司之傳真感熱紙，而係普通紙質，且部分字體模糊不清，足見本件國堡公司向被上訴人請款時所檢附之發票，並非被上訴人職員林秀慧傳真予國堡公司職員劉玉華供報關之用之傳真原本，而是國堡公司職員劉玉華將傳真感熱紙接收之傳真原本，以普通紙影印後再持以向被上訴人請款，國堡公司向被上訴人請款時所檢附之發票，既屬經影印後之普通紙質，則其內容是否與被上訴人職員林秀慧傳真予國堡公司職員劉玉華之傳真原本相同，並非無疑（蓋被上訴人職員林秀慧就其他傳真予國堡公司之傳真感熱紙發票尚且無遮蓋及變造行為，實難認被上訴人職員林秀慧額外就本件發票另有異常之變造意圖），則被上訴人主張系爭進口貨物

經變造之商業發票並非被上訴人及被上訴人員工所變造或提供，而係報關業者所為，即非全然無憑。(三)參照被上訴人監察人蘇士光及國堡公司職員劉玉華於另案刑案審理時之證言，相互勾稽印證，明顯可見國堡公司職員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；證人劉玉華顯係因本件由被上訴人職員林秀慧傳真交付之發票上有「N.C.V PD METAL CHARGE」（譯：無商業交易價值鈹的價值）、「PD METALS ARE DAIREN'S OWN-METAL：VALUE FOR CUSTOMS PURPOSE ONLY」（譯：鈹金屬係大連提供的金屬：僅為通關目的記載價值）之記載，誤認發票有關貴金屬及其價格（NO COMMERCIAL 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，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），持以報關，致生本件違章情事。另查第三人劉玉華、莊秋田於另案刑案偵查及審理中，自始至終從未指證被上訴人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被上訴人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(一)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被上訴人，即漠視有利於被上訴人之事證，遽謂被上訴人有變造發票以逃漏稅捐之動機，而率認被上訴人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。(四)被上訴人委託國堡公司辦理報運貨物進口，繳驗變造發票，致生短漏進口及營業稅之違章情事，應負過失責任：被上訴人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發票行為乙節，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。惟被上訴人既係系爭貨物之進口人，亦為系爭貨物進口稅及營業稅之納稅義務人，報關業者國堡公司僅係受託為其辦理申報貨物進口事宜，必須以被上訴人為申報單位（即申報人名義），而向海關提出申報書；被上訴人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。惟查卷附日本NECC公司所開立之原始發票與國堡公司報運貨物進口所驗繳之發票明顯不同；顯見被上訴人對其委任之國堡公司所提申報書資料之填載內容是否正確，未善盡注意及監督之責，詳予核對，被上訴人於事前未注意防範受任人驗繳變造發票，自應就其委任之國堡公司所

為驗繳變造發票致逃漏進口稅及營業稅之違章行為負責。更何況國堡公司向被上訴人報價時所提出之收費清表，已包含上開業經變造後之繳驗發票，且繳驗不實發票在關稅法令上課予相當之刑事及行政責任，本應為進出口人所嚴加管控者，而從國堡公司向被上訴人報價請款資料全部觀察，倘被上訴人稍加注意辨識，顯非不能發見繳驗之發票業經變造，雖被上訴人主張其公司規模龐大，人員眾多，無法詳實稽核云云，惟查，被上訴人既為組織龐大之上市公司，理應分工細緻，並應避免觸犯國家法令，乃被上訴人未善盡監督注意義務，致由國堡公司向上訴人繳驗變造之發票，尚難辭過失之咎，堪予認定。又本院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；惟本件業經原審法院依調查證據之結果，認定被上訴人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，認定被上訴人應負推定故意、過失責任之必要。另最高法院55年台上字第1054號判例意旨，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，亦難比附援引而據為有利於被上訴人之認定。至海關緝私條例第41條之所以針對報關行及貨主之違章責任分別規定，其理由在於：海關緝私條例是以進出口管制為目標，而是否違反管制，貨主遠比報關行明瞭，所以為減輕報關行責任，而分開規定二者之違章責任，並非指報關行申報不實之案件，僅以報關行為處罰對象，而貨主免責。本件被上訴人之過失責任，業如前述，上訴人以之為處罰對象，並無不合，至國堡公司是否依海關緝私條例第41條規定論處，乃另一問題，要不因國堡公司有無受罰，而可卸免被上訴人之責任。(五)參照本院102年度3月份第2次庭長法官聯席會議決議意旨，本件被上訴人就其委任之報關業者國堡公司所為繳驗變造發票致逃漏營業稅之違章行為，至多僅認其有未盡審查監督之過失責任乙節，已如前述，然上訴人於原審法院言詞辯論終結之際，自承並未斟酌被上訴人違章情節之輕重（即不區分其故意或過失），徒依倍數參考表按其漏營業稅額裁處1倍之罰鍰974,597元，自有裁量怠惰之違法；訴願決定未予糾正，亦有未洽，此部分被上訴人起訴意旨求為撤銷，為有理由等語。

- 五、上訴意旨略謂：(一)原判決認本件請款發票（發票號碼：CKK05031）係國堡公司職員以感熱紙接收被上訴人傳真後，即進行遮蓋變造，再以普通紙影印，憑向被上訴人請款及報關，爰判被上訴人無變造本案報關發票，僅負過失責任。惟查本件請款發票，縱本身非傳真感熱紙，然觀其文字斑駁，與傳

真感熱紙字跡會隨約莫數月以上之時間經過漸顯斑駁模糊之特性極似，顯係傳真感熱紙發票原本，至少經數月後，以普通紙影印而得。又其上仍留有被上訴人職員手寫連絡事項之字跡未經擦去，倘如原判決所認經國堡公司職員變造，豈有不一併除去之理？蓋報關發票已無該等字跡。最低限度，此請款發票係被上訴人究否將日本NECC公司傳真之真實發票上有關貴金屬及其無商業交易價格之記載，加以遮蓋變造後傳真予國堡公司之最重要證據之一，惟原審竟未予詳查，亦未訊問傳接雙方當事人以釐清事實，僅以其係普通紙質，即未予採認，足見其調查注意程度，相對於該證據之重要性，顯不相當，所為判決有違反經驗法則或論理法則之違法。(二)本案既有證據證明國堡公司接收被上訴人傳真時，發票業經變造，則被上訴人自難脫自行變造發票之嫌，應負故意責任。縱原判決未採，爰認變造報關發票係國堡公司職員劉玉華所為，則該違法行為係亦屬故意，要無疑義。依行政罰法第7條第2項及本院100年度8月份第2次庭長法官聯席會議決議意旨，被上訴人自應負法律上之推定故意責任。又查被上訴人職員林秀慧多次於傳真予劉玉華之發票上，手寫註明「辦理免關稅進口」等之字樣，顯意圖劉玉華為其代理報關時，協助報關內容（包括發票內容、進口報單內容）得與經濟部工業局核發之「進口貨物適用減免繳納稅捐用途證明書」（下稱免稅函）內容相符，以免繳進口稅（按：系爭貨物之海關進口稅則稅率為1%，進口人報關時應檢附免稅函憑以海關核銷，始得免徵進口稅；營業稅部分仍應繳納。），惟原審未對該重要跡證詳予查明；且林秀慧與劉玉華二人對於檢送報關發票、進口報單及免稅函之內容得否免進口稅之認知為何？縱林秀慧傳真予劉玉華之發票為真實，惟有無藉其重要客戶之地位，或命令或暗示劉玉華進行變造發票，憑以報關？或二人有否其他共識？此等攸關被上訴人究否授意之關鍵，原審均漏未調查，遽行判決，顯容有疏失。(三)本案被上訴人原應負法律之推定故意責任，惟原判決並未指明根據何項反證及理由，足以推翻該推定？縱原判決認其探知職權得代行使被上訴人之舉證義務，調查證據，惟原判決事實及理由五（三）3、指其得以舉證責任之轉換，擴張認定得取代被上訴人所負法定推定故意之行為責任，所憑為何？亦未見原判決之立論依據，爰原判決顯有判決不備理由或理由矛盾之違法。(四)原判決認本案被上訴人僅負過失責任，上訴人裁罰時，未予減輕至更低於漏稅額1倍之罰鍰，有裁量怠惰之違法。惟本案裁處係依據倍數參考表（進口營業稅部分）規定，自法定漏稅額5倍以下罰鍰，減輕為漏稅額1.5倍以下罰鍰，顯已減輕對違法行為人之責難；復按被上訴人於裁罰前補繳所漏稅款，依該規定更予減輕為處漏稅額1倍之罰鍰，相較於本院102年度3月份第2次庭長法官聯席會議決議案例所依倍數參考表（所得稅法第114條部分）規定，以法定最高額度

裁罰，無裁量減輕空間之情況，容有極大差異，原判決遽以比照援引，顯不恰當。且倘依倍數參考表所列規定已足以合法裁量，則應否再依該倍數參考表使用須知第4點規定辦理，容屬行政機關判斷餘地之範疇，原判決所指過失違章行為案件均應適用，顯容有偏頗。原判決未查，對於該裁量基準規範內容理解錯誤，或涵攝錯誤，執以錯誤判決上訴人有裁量怠惰情形，顯有不適用法規或適用不當之違背法令。(五)因稅捐之稽徵具有大量行政之特性，進口通關案件亦然，如要求海關或稅務機關應逐案考量故意或過失之違章情節輕重不同，並明以加重或減輕之理由，而為不同之裁量結果，實難謂無限制增加前開機關之核處困難。又揆諸歷年依營業稅法第51條裁罰之行政訴訟案件，各級行政法院之判決實務上，無論違法行為係故意或過失者，均肯認該倍數參考表之裁量合法適用性。準此，稅務行政裁處罰款案件，實務上並非不得將故意或過失之責任評價同等看待，更未必逐案割裂論處；過失責任或可為裁量減輕條件之一，但非必無視其他條件及裁量效果，而一律均予減輕。本案縱退萬步言，認被上訴人對於違法行為，僅負過失責任，則依據該倍數參考表裁量結果，已將罰鍰大幅降至法定最高額之20%，其減輕程度難謂無依過失責任論處之實質。原判決對本案依倍數參考表所定之裁量實際效果，未詳予審查，逕認過失責任之裁處必輕於故意責任者，容有錯誤，顯有不適用法規或適用不當之違背法令情形等語，為此請求將原判決撤銷訴願決定及原處分（重核復查決定）關於營業稅罰鍰部分廢棄，並駁回被上訴人該部分之訴或發回高雄高等行政法院更審。

六、本院查：

- (一)營業稅法第1條、第2條第2款、第10條、第20條第1項、第41條、第51條第1項第7款依序規定：「在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均應依本法規定課徵加值型或非加值型之營業稅。」、「營業稅之納稅義務人如左：．．．二、進口貨物之收貨人或持有人。」、「營業稅稅率，除本法另有規定外，最低不得少於百分之5，最高不得超過百分之10；其徵收率，由行政院定之。」、「進口貨物按關稅完稅價格加計進口稅捐後之數額，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：．．．七、其他有漏稅事實者。」；又財政部100年2月14日修正公布「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7款部分規定：「違章情形．．．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：一、漏稅額在新臺幣1

萬元以下者，處0.5倍之罰鍰。二、漏稅額逾新臺幣1萬元至新臺幣10萬元者，處0.6倍之罰鍰。三、漏稅額逾新臺幣10萬元至新臺幣20萬元者，處0.75倍之罰鍰。」，前揭倍數參考表使用須知第4點規定：「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。」

(二)原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以前揭倍數參考表針對進口貨物逃漏營業稅，漏稅額逾20萬元，並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，一律處1倍之罰鍰之裁罰標準，固屬法定裁量範圍，惟倘進口貨物逃漏營業稅之違章行為人，其主觀上僅屬過失者，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。本件被上訴人就其委任之報關業者國堡公司所為繳驗變造發票致逃漏營業稅之違章行為，至多僅認其有未盡審查監督之過失責任，然上訴人於原審言詞辯論終結之際，自承並未斟酌被上訴人違章情節之輕重（即不區分其故意或過失，見原審卷第124頁），徒依倍數參考表按其所漏營業稅額裁處1倍之罰鍰974,597元，自有裁量怠惰之違法等語為由，爰將訴願決定及原處分（重核復查決定）關於營業稅罰鍰部分予以撤銷。經核原判決已詳述其得心證之理由及法律上意見，且無判決不適用法規或適用不當之違法。

(三)上訴意旨雖以前詞爭執，惟按舉證責任，可分主觀舉證責任與客觀舉證責任。前者指當事人一方，為免於敗訴，就有爭執之事實，有向法院提出證據之行為責任；後者指法院於審理最後階段，要件事實存否仍屬不明時，法院假定其事實存在或不存在，所生對當事人不利益之結果責任。行政訴訟法第133條既規定：「行政法院於撤銷訴訟應依職權調查證據；於其他訴訟，為維護公益者，亦同。」即於撤銷訴訟或其他維護公益之訴訟，明定行政法院應依職權調查證據，當事人並無主觀舉證責任。然職權調查證據有其限度，尚不免有要件事實不明之情形，故仍有客觀之舉證責任（行政訴訟法第136條立法理由參照）。從而本院100年度8月份第2次庭長法官聯席會議決議意旨所謂：「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。」等語，如係適用於撤銷訴訟或其他維護公益之訴訟，僅係作為行政法院於依職權調查證據之結果，要件事實存否仍屬不明時，分配客觀舉證責任之標準，並非謂當事人就其爭執之事實，有向法院提出證據之行為責任（主觀舉證責任）。易言之，所謂「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」，係指行政法院依職權調查證據之結果，雖已確信（證明）實際行為人即使用人或代理人有故意或過失（應由裁罰機關負擔客觀舉證責任），但以該使用人或代理人參與行政程序之人民（包括法人等組織）是否有故意或過失均屬不明時，原應由裁罰機關對故意或過失負擔客觀舉證責任者，由於法律規範之推定，轉換由人民對其本身沒有故意或過失負擔客觀舉證責任，而承擔行政法院對其作不利益認定（有故意或過失）的結果責任。故行政法院依職權調查證據之結果，如果確信以使用人或代理人參與行政程序之人民對於該違反行政法上義務之行為，具有故意，或雖無故意，但確信其有過失時，即無再適用或類推適用行政罰法第7條第2項規定，推定其故意或過失責任之必要。原判決理由謂：「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。」等語，誠實的論。上訴意旨主張依行政罰法第7條第2項規定意旨，被上訴人係負推定故意之行為責任，而非僅舉證責任云云，容有誤解，不足採憑。且依原審調查認定之事實：「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 VALUE）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，遂提出變造發票報關，而發生本件繳驗變造發票且有短報進口稅及營業稅之違章情事」，並未認定履行輔助人國堡公司職員劉玉華有故意逃漏營業稅之行為，自難謂委託其報關之被上訴人應負推定故意之逃漏營業稅行為責任。上訴意旨主張被上訴人原應負法律之推定故意責任云云，亦有誤會，不足採信。

(四)次按行政罰法第18條第1項規定：「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。」準此，罰鍰之裁處，除應審酌違反行政法上義務所得之利益外，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，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。查前揭倍數參考表針對進口貨物逃漏營業稅，漏稅額逾20萬元，並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，一律處1倍之罰鍰之裁罰標準，固屬法定裁量範圍，惟倘進口貨物逃漏營業稅之違章行為人，其實質上未因違反行政法上義務獲利或所得之利益不多，且主觀上僅屬過失者，由於其主觀及客觀應受責難程度既較諸故意行為或其他獲利鉅大行為之受責難程度為低，如未依前揭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，即難謂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。本件被上訴人就其委任之報關業者國堡公司所為繳驗變造發票致逃漏營業稅之違章行為，除依原審調查確定之事實，至多僅認其有未盡審查監督之過失責任外，另依營業稅法第15條第1項、第39條規定，可知營業人取得進項發票金額多寡所繳納營業稅數額，因先繳納之進

項稅額於申報扣抵銷項稅額後，如有不足，應繳納其差額，如有溢出仍可留抵或退還，且被上訴人主張其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條第1項第1款規定退還，故系爭進口營業稅無論是否應增加貴金屬價格予以調整，實質結果上對被上訴人之營業稅負及國家之營業稅收均無影響；且依原審調取高雄高分院101年度上更(二)字第77號違反稅捐稽徵法等全卷及高雄高分院歷審之刑事判決所示，被上訴人職員林秀慧雖於系爭商業發票上記明「敬請辦理進口免關稅」，然因系爭進口之觸媒，適用海關進口稅則第29章，屬於減免稅捐的品項，而得免予繳納關稅，有所提出經濟部工業局核發之「進口貨品適用減免稅捐用途證明書」可稽，並經刑事法院向經濟部工業局詢問，經該局函稱：本局核發90-94年間大連公司「進口貨品適用減免稅捐用途證明書」，係依海關進口稅則第29章增註六辦理，本局審核是否生產製程所需，並未區分單純觸媒或含有貴金屬成分由貴金屬產製而成之觸媒等語，有該局102年12月3日工化字第1021013970號函附卷可考（刑事二審卷第249頁），足見被上訴人尚無自行或藉由國堡公司職員劉玉華變造系爭商業本票以逃漏營業稅之動機。以上主觀或客觀因素，均顯示被上訴人之違章情節較諸故意行為或其他實質結果獲利鉅大逃漏稅行為輕微，非不得依前揭倍數參考表使用須知第4點，將裁罰倍數予以調低。然上訴人於原審言詞辯論終結之際，自承並未斟酌被上訴人違章情節之輕重，徒依倍數參考表按其所漏營業稅額裁處1倍之罰鍰974,597元，揆諸前開說明，自有裁量怠惰之違法。原判決以此為由，將訴願決定及原處分（重核復查決定）關於營業稅罰鍰部分予以撤銷，由上訴人重為適法之處分，於法並無不合。至於上訴人其餘主張各節，經核無非係以其主觀歧異見解，對原審取捨證據、認定事實之職權行使，指摘為不當，並就原判決已論斷者，泛言其未論斷或理由矛盾，均不可採。

(五)綜上所述，原審並無判決不適用法規、適用不當、不備理由或理由矛盾等違背法令情形。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。

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 103 年 1 月 28 日

最高行政法院第三庭

審判長法官 藍 獻 林

法官 廖 宏 明

法官 胡 國 棟

法官 林 玫 君

法官 林 文 舟

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 103 年 1 月 28 日
書記官 邱 彰 德

資料來源：司法院法學資料檢索系統