

裁判字號：臺中高等行政法院 94 年度訴字第 661 號 行政判決

裁判日期：民國 95 年 05 月 30 日

案由摘要：違反海關緝私條例

臺中高等行政法院判決

94 年度訴字第 661 號

原 告 何○○

被 告 財政部臺中關稅局

代 表 人 鄭○○

訴訟代理人 呂○○

陳○○

楊○○

上列當事人間因違反海關緝私條例事件，原告不服財政部中華民國 94 年 10 月 17 日臺財訴字第 09400323760 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（重審復查決定）關於罰鍰部分均撤銷。原告其餘之訴駁回。

訴訟費用由被告負擔 2 分之 1，餘由原告負擔。

事 實

一、事實概要：緣○○○貿易有限公司（下稱○○○公司）以殘障人士劉○○名義，於民國（下同）91 年 10 月 23 日委由日盛報關股份有限公司（下稱日盛報關公司）向被告連線申報自德國進口殘障專用小客車乙部（報單號碼第：DB/D2/91/166D/0172 號），經被告依海關進口稅則第 87 章增註 10 規定，准予免徵關稅通關放行，嗣經被告依關稅法第 10 條第 1 項規定實施事後稽核結果，發現原告與○○企業有限公司（下稱○○公司）於 91 年 8 月 23 日簽訂「車輛訂購合約書」，適被告正查核其他由○○公司免稅進口之殘障車，遂改由○○○公司代辦進口，案經被告函詢臺北市監理處，該處於 92 年 12 月 4 日以北市監三字第 09263750000 號函告系爭車輛於 91 年 10 月 30 日以殘障人士劉○○領牌後，旋於 91 年 11 月 4 日過戶登記予原告名下，次日（11 月 5 日）原告即辦理車牌遺失繳銷登記，再讓渡予○○交通有限公司（以下簡稱○○公司），復於同年 11 月 7 日辦理變更登記為計程車，但並未依規定向被告申請補繳稅費。茲據該車過戶資料顯示，系案車輛以殘障用車辦理領牌，惟僅隔八日即轉售過戶且變更車輛裝置為非殘障車（計程車），經核原告與○○○公司涉有以不正當方法請求免稅情事，被告爰依海關緝私條例第 43 條規定，將原告與英德鑫公司列為共同受處分人，共同處所漏進口稅額 2 倍之罰鍰計新臺幣（下

同) 486,314 元，並依同條例第 44 條規定追徵所漏進口稅款計 344,676 元 (包括進口稅 243,157 元、營業稅 16,414 元、貨物稅 85,105 元)，又依加值型及非加值型營業稅法 (下稱營業稅法) 第 51 條第 7 款規定共同處所漏營業稅額 3 倍之罰鍰計 49,200 元，另依貨物稅條例第 32 條第 10 款之規定共同處所漏貨物稅額 5 倍之罰鍰計 425,500 元之處分。原告不服，遞經提起行政爭訟，經本院 93 年度訴字第 639 號判決撤銷訴願決定及原處分 (復查決定) 後，由被告重審復查決定，將營業稅更處 1.5 倍罰鍰，原告及○○○公司並列為共同受處分人並負連帶責任。原告仍不服，提起訴願，遭決定駁回，遂提起行政訴訟。

二、兩造聲明：

(一) 原告聲明求為判決：

1. 訴願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、兩造陳述：

(一) 原告主張：

1. 原告於 91 年 5 月間，經友人介紹識得○○公司業務員許家銘，並於 91 年 8 月 22 日透過許家銘與○○公司簽訂「車輛訂購合約書」，約定購買標的為賓士 E240 廠牌車輛一輛，價款為 150 萬元，此價格包括進口關稅、貨物稅、營業稅及交車前運費等，此有該訂購合約書背面所載第 1 條約定「價格說明」可稽。系爭車輛亦載明為 2001 年，而非當年當季車種。原告所支付之價款，即已包括進口稅捐，故系爭車輛倘須繳納任何稅款，都包括在車款中，原告配合○○公司指示付款，完全不知系爭車輛究竟有何種稅款應繳付。然○○公司表示因業務需要，要求系爭車輛必須透過○○公司進口後，再過戶到原告名下，原告配合其要求簽立「委託代辦進口汽車協議書」，由協議書可知，原告是依○○公司要求完成系爭車輛進口程序，一切進口事宜皆由○○公司負責，更不知事後由○○○公司辦理進口系爭車輛事宜。原告依約於 91 年 10 月 28 日到臺中保稅倉庫查看系爭車輛，並繳付 43 萬元予日盛報關有限公司，以完成相關繳付稅款責任。原告購買系爭車輛即係為經營計程車業務，故於 91 年 11 月 7 日即將系爭車輛以靠行方式，登記在○○公司名下。

- 2.按「違法行政處分經撤銷後，溯及既往失其效力。」行政程序法第 118 條前段定有明文。本案業經本院 93 年度訴字第 639 號判決「訴願決定及原處分（復查決定）均撤銷。」並於理由記載「對租稅案件提起撤銷訴訟者，依法經復查決定，當事人不服爭訟之對象即為原處分機關所作成之復查決定及訴願決定，是原告聲明求為判決撤銷原處分，已屬贅述．．．」，因此，被告就本案件之處分，應已溯及失其效力，並非僅復查決定失其效力而原處分仍屬有效，此乃符合前揭行政法院判決之意旨。又原告對前揭行政法院所陳述「租稅案件提起撤銷訴訟者，依法經復查決定，當事人不服爭訟之對象即為原處分機關作成之復查決定」云云，並不表贊同，蓋復查救濟程序，是租稅處分之特別程序，亦屬稅捐處分不服之訴願前置程序，更何況，被告所為之原處分，已生對原告不利益之結果，復查之決定，並無取代或消滅原處分之效力，因此，原處分仍應有其行政處分之存續力，倘被告所為處分不適法，應一併將原處分撤銷，始符法律。另據原告以上見解，前揭行政法院之判決主文及理由，亦同一結果，即被告之原處分，也溯及地消滅，而非有效存續。既然被告原處分已消滅，復查決定竟然依據已遭行政法院撤銷之處分，再續為復查決定及訴願決定，當然違法。被告未能再為合法之處分作成及送達，即屬違法，基此瑕疵所作成的復查決定、訴願決定，亦非適法。
- 3.按行政處罰之責任，需有法律明文，始可對人民作成處分，連帶責任為民法之概念，需有明示或法律規定，始可有此結果，因為連帶責任對受處分人相當不利，應有較嚴格之認定。重審復查決定認定原告與○○○貿易有限公司應負「連帶責任」云云，既無見被告說明其法律依據，故其作出之連帶責任處分，殊有違法之虞。依行政罰法第 14 條第 1 項亦規定共同違反行政法義務之行為人，應依其行為之輕重，作出分別不同之處分，也未見連帶責任之規定，且也區分違反行為之輕重，而有不同處罰。被告未能說明連帶責任之依據，所為重審復查決定，尚難認合法。
- 4.原告與○○公司簽訂車輛訂購合約書是透過該公司業務員許家銘，當初談妥價款即已包括進口稅捐，倘須繳納任何稅款，皆包含在車款中，原告對應付何種稅款，及稅款數額為多少，均無須過問及支付。系爭車輛是否為殘障車種，原告自汽車新領牌照登記書上之「特殊車種」乙欄，完全無記載情況下，根本無從得知，也無從知悉系爭車輛要繳納任何稅捐。且殘障車種並非屬不得過戶之車輛，倘○○公司在過戶系爭車輛予原告時，有告知需繳納稅捐之情事，原告也會與該公司討論此問題，絕不會產生漏繳稅捐情事。原告詢問許家銘時，所獲得答案，是沒有任何應由原告繳納之稅捐，原告因此不知

系爭車輛尚須繳納稅捐情形。辦理系爭車輛過戶之行為，原告全權透過○○公司所為，完全不識○○○公司，被告表示原告與○○○公司共同以不正當方法請求免稅云云，應屬有誤。又殘障車之設備裝置（即方向盤握球、手控油門、煞車輔助器）係於監理站才裝設，自進口後放置於保稅倉庫時尚未裝設，被告竟曲解認定原告自承於 91 年 10 月 28 日親自前往保稅倉庫查驗，即應明白看到系爭車輛已有殘障車之設備云云，應屬有誤。雖前揭協議書內有記載「殘障手冊」等詞，但並不表示原告即當然明白系爭車輛是以殘障車種進口，蓋原告只知悉契約文件之簽訂，尤其契約已打好字之內容，而非另以手稿書寫；再者，原告按契約所載規定，所有稅捐皆已包括在車款中，縱須繳納稅捐，亦應由○○公司負責，非歸責原告繳納，因原告之車價已包括稅捐。故被告以一定型化契約文件認定原告應知悉系爭車輛是殘障車，殊有不公。原告進口系爭車輛是為經營計程車業務，非為日常生活享受或代步之用，應無理由為省小額稅款，而背負一百多萬元之罰鍰責任。綜上，被告未詳查原告之契約責任、○○公司之出賣人責任、汽車新領牌照登記書對原告產生之責任及系爭車輛辦理進口之○○○公司究與原告有何種關係等情，即驟認定原告與○○○公司具有共同故意或過失責任，應屬可議。

5.按關稅法第 5 條規定之貨物持有人，依同條所規定之收貨人、提貨單持有人等性質觀之，應指第一手接觸或最初持有系爭貨物之人，不應對任何一位貨物持有人都主張是關稅法之處罰主體。原告係向○○公司購買進口車輛，所簽訂之文件為定型化契約，一切之手續均為○○公司處理，○○公司為何轉予○○○公司，原告完全不知情，被告以此等原告不知情之內容認定原告係實際貨物持有人，進而認定原告係共同違章主體云云，應有不當。原告係自海關進口後之第二順序之貨物持有人，是依契約所購得之所有權人，應與關稅法所要規範或課責之貨物持有人概念，應有不同。

6.原告所購買系爭車輛並無價格偏低情事，原告所購買之系爭車輛為 2001 年 6 月車種，並非 2002 年當季新車，車輛配備為陽春型，此可自車輛訂購合約書配備表乙欄記載「出廠裝備及選用配備」即明。既是 2001 年車種，即不得以新車種看待，被告認價格偏低即屬錯認事實，亦不得以此推論原告即是實際受益人。而明知系爭車輛為殘障車輛部分，○○公司只表示該車是國外展示車或試乘車，所以價位會比國內中古車便宜，但須透過特定人士和管道才能辦理進口，原告也不知道是免稅車。

（二）被告答辯：

1.本件依財政部之見解暨本院 93 年度訴字第 639 號判決書判決主文「訴願

決定與原處分（復查決定）均撤銷」，所稱撤銷原處分係指撤銷復查決定而言，被告復查委員會依據「海關復查委員會審議注意事項」第 15 點規定，重行審議並重為復查決定，而不再核發處分書更正本，如此可避免行政救濟程序之紊亂，並無違誤。

2. 本件殘障人士劉○○僅為系案交易之掛名人頭，並未實際持有系爭車輛。原告於新車進口前即與○○公司簽訂「車輛訂購合約書」並預付車款，足資證明原告為系案車輛「實際購車人」，亦為免徵關稅之「實際受益人」，原告非殘障人士，其同意由○○公司提供申請免稅所需之身分證、殘障手冊、駕照等證件，代其申請辦理或由○○公司再委託他人進口通關事宜，顯然原告事前已知悉所購買者為進口專供殘障者使用之汽車，自難辭以不正當方法請求免稅之責任，○○公司為實際報運進口之行為人並為銷售本案貨物之營業人，其即為海關緝私條例及營業稅法、貨物稅條例之科罰對象。按本院 93 年度訴字第 639 號判決，認本案係自始即有以「不正當方法」請求免稅情事，被告依法處原告與○○公司，尚非無據。又按財政部 67 年 6 月 14 日臺財關第 16233 號函釋示意旨略以，私貨沒入，共同處分人對其罰鍰應負連帶責任。是以，被告將原告與○○公司並列為共同受處分人並負連帶責任，洵無不合。
3. 原告於 91 年 8 月 23 日和○○企業公司簽訂「車輛訂購合約書」及「委託代辦進口汽車協議書」，參據該委託代辦進口汽車協議書內容載明：「立合約人：委託人：何○○（甲方），受託人：○○企業有限公司（乙方），雙方同意依財政部關稅署進口相關稅則規定，領有殘障手冊之殘障者委託公司進口專供殘障使用之汽車，雙方同意由乙方為申請人代甲方申請辦理進口、通關事宜，並提供所需之證件（身分證、殘障手冊、駕照等），甲方同意委託乙方代刻印章備用。」等節，核原告非殘障人士，焉能同意由○○公司提供申請免稅所需之身分證、殘障手冊、駕照等證件，代其申請辦理專供殘障使用之汽車進口通關事宜。又前述「委託代辦進口汽車協議書」壹、一、已載明立約雙方同意由○○公司提供所需之證件（身分證、殘障手冊、駕照等）代原告申請辦理進口通關事宜，可證原告事前主觀之認識上已知悉系爭車輛將以專供殘障者使用之名義進口，方有上開委託代辦進口汽車協議書之簽立，原告冀圖以不正當方法請求免徵關稅，逃漏稅費，應足堪認定。又原告之購車價格 150 萬元，竟低於海關核定系案貨物之完稅價格加計應繳稅捐之總額 1,533,210 元，更遠低於臺灣戴姆勒克萊斯勒股份有限公司（原中華賓士公司）建議售價 245 萬元，相較顯然偏低，足證原告為系爭貨物

免徵關稅之「實際受益人」，自不能諉無責任。被告於 92 年 4 月 16 日辦理事後稽核結果，發現原告於 91 年 8 月 23 日即與○○公司簽訂「車輛訂購合約書」，適被告正查核其他由○○公司免稅進口之殘障車案件，遂改由○○○公司代辦進口。再者，被告 92 年 12 月 25 日對殘障人士劉金土稽核結果，查得本案係於 91 年 9 月 2 日由○○公司張重生代劉○○與○○○公司訂購殘障車，該「訂購預約書」卻遲於 91 年 10 月 30 日交車時始交由劉○○補具簽名，可證劉○○僅係此項交易之「人頭」，渠僅從事名義上之交車及簽收，實際上所有進口轉讓等事宜，一概由○○○貿易有限公司主導。是以，原告與○○○公司核有以不正當方法請求免稅之情事，甚為昭著，被告據以論處，洵無不合。

- 4.系爭車輛經被告查驗結果，實到貨物業經加裝殘障裝置（含方向盤握球及手控油門、煞車輔助器），非原告所辯稱殘障車之設備裝置係於監理站才裝設，且原告自承於 91 年 10 月 28 日親身前往保稅倉庫查看系爭車輛，足證原告應已知悉系爭車輛係用殘障專用車名義報關進口。是以，原告辯稱不識○○○公司、殘障車之設備裝置係於監理站才裝設、無從知悉系爭車輛是殘障專用車需補繳納稅款及系爭車輛是否為殘障車種，根本無從得知等情，顯係卸責之詞，核無足採。
- 5.按「關稅納稅義務人為收貨人、提貨單或貨物持有人。」、「三、貨物持有人，．．．如本法第 49 條所稱之貨物持有人或受讓人等。」分別為行為時關稅法第 5 條、關稅法施行細則第 4 條第 3 款所明定，核殘障人士劉○○僅為系案交易之掛名「人頭」，並未實際持有系爭車輛，且原告於新車進口前即與○○公司簽訂「車輛訂購合約書」並預付車款，足資證明原告為系案車輛「實際購車人」，亦為免徵關稅之「實際受益人」，自難辭以不正當方法請求免稅之責任，其為本案之行為主體，即為海關緝私條例之處罰對象，殆無疑義。
- 6.系爭車輛完稅價格之核估，係由財政部關稅總局驗估處按實到貨物及隨車進口配備，依關稅法規定，核定系爭車輛完稅價格，是以，本案完稅價格之核定，係依關稅法規定辦理，應屬合理適法，原告主張無價格偏低情事乙節，實無可採。

理 由

- 一、按「故意共同實施違反行政法上義務之行為者，依其行為情節之輕重，分別處罰之。」94 年 2 月 5 日公布之行政罰法第 14 條定有明文。同法第 46 條規定該法律自公布後 1 年施行，被告於 94 年 5 月 4 日重審復查決定時，該法雖

公布但尚未施行，惟上開規定於法律公布前已為學說所認同，非不得視為法理而適用之。又「行政罰涉及人民之自由或權利，依法治國之基本原則，應本於處罰法定主義，以行為時法律明定得為裁罰者為限，始得處罰人民。另依據行政罰明確性原則，有關裁罰之規定均應明確，俾人民資所遵循。所謂『共同』處罰罰鍰，實務作法係命受處分人共負連帶繳納責任之意，其中一人繳清，則其他受處分人同免其責。其中不分受罰人違法情節及其非難性之輕重，一律命受罰人共負『罰鍰』連帶責任，則受罰人真正受執行之金額，將因執行機關就其執行對象之選定或其執行順序，致生受罰結果不同之結果，核與行政罰有關共犯之理論，對共同實施違反行政秩序罰行為者，分別加以處罰之情形不同。此種處罰之結果，顯與行政罰公平適當原則及行政罰之比例原則牴觸。又基於處罰法定主義，對於人民之處罰亦不得以類推適用之方式，或是以習慣法作為處罰之根據，職是民法連帶債務之觀念尚不得未經立法明文而類推適用於行政法之處罰。財政部 67 年 6 月 14 日臺財關字第 16233 號函釋意旨雖謂：『…吳、葉二君為共同受處分人，處以罰鍰…既經確定，有關罰鍰即應由吳、葉二君共同負連帶責任，海關可對其中任何一人選擇執行全部罰鍰金額。』，依據上開說明，既與『行政罰法定主義』及『行政罰明確性原則』違背，應無適用之餘地。」（94 年度各級行政法院行政訴訟法律座談會決議參照）

二、次按「以不正當方法請求免稅、減稅或退稅者，處所漏或沖退稅額 2 倍至 5 倍之罰鍰，並得沒入其貨物。」、「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。．．．」為海關緝私條例第 43 條、第 44 條所規定。又「本法所稱關稅，指對國外進口貨物所課徵之進口稅。」、「關稅納稅義務人為收貨人、提貨單或貨物持有人。」、「本法第 5 條之收貨人、提貨單持有人或貨物持有人，定義如下：一、收貨人：指提貨單或進口倉單記載之收貨人。二、提貨單持有人：指因向收貨人受讓提貨單所載貨物而持有貨物提貨單，或因受收貨人或受讓人委託而以自己名義向海關申報進口之人。三、貨物持有人：指持有應稅未稅貨物之人，如本法第 49 條所稱之貨物持有人或受讓人等。」、「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：一、銷售貨物或勞務之營業人。二、進口貨物之收貨人或持有人。．．．」、「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。」又「本條例規定之貨物，不論在國內產製或自國外進口，除法律另有規定外，均依本條例徵收貨物稅。」、「貨物稅於應稅貨物出廠或進口時徵收之。其納稅義務人如左：．．．三、國外進口之貨

物，為收貨人、提貨單或貨物持有人。」、「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：．．．十、國外進口之應稅貨物，未依規定申報者。」復分別為關稅法第 2 條、第 5 條、關稅法施行細則第 4 條；營業稅法第 1 條、第 2 條、第 51 條第 7 款；貨物稅條例第 1 條、第 2 條、第 32 條第 10 款所明定。據此，依海關緝私條例第 44 條補稅及營業稅法第 51 條、貨物稅條例第 32 條之科罰，應以報運貨物進口之人或以上開條文所定納稅義務人為對象，並無疑義。

三、本件○○○公司以殘障人士劉○○名義，於 91 年 10 月 23 日委由日盛報關公司向被告連線申報自德國進口殘障專用小客車乙部（報單號碼第：DB/D2/91/166 D/0172 號），經被告依海關進口稅則第 87 章增註 10 規定，准予免徵關稅通關放行，嗣經被告依關稅法第 10 條第 1 項規定實施事後稽核結果，發現原告與○○公司於 91 年 8 月 23 日簽訂「車輛訂購合約書」，適被告正查核其他由○○公司免稅進口之殘障車，遂改由○○○公司代辦進口，本案經被告函詢臺北市監理處，經該處 92 年 12 月 4 日以北市監三字第 09263750000 號函告以系爭車輛於 91 年 10 月 30 日以殘障人士劉○○領牌後，旋於 91 年 11 月 4 日過戶登記於原告名下，次日（11 月 5 日）原告即辦理車牌遺失繳銷登記，再讓渡予○○交通有限公司，復於同年 11 月 7 日辦理變更登記為計程車，但並未依規定向被告申請補繳稅費。又據該車過戶資料顯示，系案車輛以殘障用車辦理領牌，惟僅隔 8 日即轉售過戶且變更車輛裝置為非殘障車（計程車），因認原告與○○○公司涉有以不正當方法請求免稅情事，被告爰依海關緝私條例第 43 條規定，將原告與○○○公司列為共同受處分人，共同處所漏進口稅額 2 倍之罰鍰計 486,314 元，並依同條例第 44 條規定追徵所漏進口稅款合計 344,676 元，又依營業稅法第 51 條第 7 款規定共同處所漏營業稅額 3 倍之罰鍰計 49,200 元，另依貨物稅條例第 32 條第 10 款之規定共同處所漏貨物稅額 5 倍之罰鍰計 425,500 元之處分。原告不服，循序提起行政訴訟，經本院 94 年 3 月 16 日 93 年度訴字第 00639 號判決撤銷訴願決定及原處分（復查決定），另由被告機關為適法之決定。案經被告機關重審復查決定本案所漏營業稅額部分改按所漏稅額處 1.5 倍之罰鍰，又列原告與○○○公司為共同受處分人並命負連帶責任，共同處所漏進口稅額 2 倍之罰鍰計 486,314 元，並依同條例第 44 條規定追徵所漏進口稅款計 344,676 元（包括進口稅 243,157 元、營業稅 16,414 元、貨物稅 85,105 元），又依營業稅法第 51 條第 7 款規定共同處所漏營業稅額 1.5 倍之罰鍰計 24,600 元，另依貨物稅條例第 32 條第 10 款之規定，共同處所漏貨物稅額 5 倍之罰鍰計 425,500 元之處

分。原告仍表不服循序提起本件行政訴訟，主張如事實欄所述。

四、經查，本件被告依關稅法第 10 條第 1 項規定實施事後稽核結果，發現原告與○○公司於 91 年 8 月 23 日簽訂「車輛訂購合約書」及「委託代辦進口汽車協議書」，有上開文件附本院卷（第 17、18 頁）可考。據該委託代辦進口汽車協議書內容載明：「立合約人：委託人何○○（簡稱甲方），受託人○○企業有限公司（簡稱乙方）。茲經雙方同意，．．依財政部關稅局進口相關稅則規定，領有殘障手冊之殘障者委託公司進口專供殘障使用之汽車，雙方同意由乙方為申請人代甲方申請辦理進口、通關事宜。並提供所需之證件（身分證、殘障手冊、駕照等），甲方同意委託乙方代刻印章備用。」等各情。該協議書既明白載明以由○○公司代原告申請進口專供殘障使用之汽車，原告既非殘障人士，竟同意由○○公司提供申請免稅所需之身分證、殘障手冊、駕照等證件，代其申請辦理進口通關事宜，足見原告事前顯然已知悉所購買者為進口專供殘障使用之汽車，再以不正當方法請求免徵關稅進口系案貨物甚明。原告主張上開協議書為定型化契約，原告不明白系爭汽車係以殘障車種進口，核係卸責之詞不足採信。又其主張新領牌照申請書未註明該車為特殊車種，渠至保稅倉庫看車時該車並無殘障車之設備裝置云云，縱然屬實亦無從推翻原告明知所購買者係以殘障車名義進口之事實，是原告謂其不知系爭汽車為殘障車乙節，不足採取。

五、又本件係被告機關事後稽核，發現原告於 91 年 8 月 23 日即與○○公司簽訂車輛訂購合約書，適被告機關正查核其他由○○公司免稅進口之殘障車案件，遂改由○○○公司代辦進口，以利通關。關於○○公司與○○○公司之關係，業據日盛報關股份有限公司提出說明書略以：「○○○貿易有限公司之負責人魏百卿小姐，於 91 年間經由○○企業有限公司之總經理張重生先生介紹帶到本公司臺中分公司辦公室，洽談有關殘障車之進口通關事宜．．．至辦理進口通關時，英德鑫公司也確實備齊這些相關文件，故我司（即日盛公司）也就受其委任辦理進口通關業務。」；又○○公司之業務員許家銘所提出之聲明書亦謂：系爭汽車從訂車、通關及車輛審驗均由張重生先生一手處理，有各該說明書、聲明書附本院卷（分見該卷第 97、96 頁）可按，可見原告向○○公司訂車之後，○○公司即將系爭汽車之進口事宜交由○○○公司辦理。○○○公司乃以殘障人士劉○○名義進口而免稅，有原處分卷附進口報單（見該卷編號 1）足稽，○○○公司以不正當方法請求減稅，經被告列為本件共同受處分人，命其補稅並科罰，該公司提起行政救濟，經本院 93 年度訴字第 399 號判決駁回其訴確定在案，亦經本院調閱該卷審認屬實。又據劉○○於 92 年 12 月 16 日在被告稽核課談話紀錄稱：「91 年 5 月間友人戴勝仁介紹購買進口車。於 91 年 10 月 30 日赴臺中

，有張重生及不認識之張君二友人同行。張君要本人解約及交車一起辦理，並稱要先完成交車，故於交車證明書上簽名。」、「本人僅於 91 年 10 月 30 日赴臺中，故 91 年 9 月 2 日訂購預約書應是 91 年 10 月 30 日補簽，應由張重生代本人辦理訂購、違約、交車。有關訂購金、違約金、餘款、交車款，本人均未接觸，至於違約退款所簽文件，本人未見。」等語（見原處分卷編號 18 談話筆錄）。足證劉○○僅係此項交易之「人頭」，渠僅從事名義上之交車及簽收，實際上所有進口轉讓等事宜，一概由○○○公司主導。

六、原告雖主張渠與○○○人員並未接觸，被告認原告共同以不正當方法逃漏稅捐，並無依據云云。惟原告所簽訂之「車輛訂購合約書」及「委託代辦進口汽車協議書」，顯見原告委託○○公司以殘障人士名義進口系爭汽車，而○○○公司為銘邦公司之繼受人，繼續完成○○公司依上開協議書應負之義務，代原告辦理以殘障人士名義進口系爭車輛。原告於○○○公司繼受辦理系爭汽車進口後，仍交付買賣價金、至保稅倉庫查看汽車，並向○○○公司委託之日盛報關股份有限公司，交付尾款受領系爭汽車，系爭車輛係於 91 年 10 月 30 日以劉○○名義登檢領用 5 V—○○○○號自小客車牌照，同年 11 月 4 日過戶登記予原告名下，原告均配合辦理。系爭車輛於 91 年 10 月 30 日經以殘障用車領牌，僅隔 5 日旋即過戶登記予原告名下且變更車輛裝置為非殘障車（計程車），益證原告與○○○公司共同以不正當方法請求減稅。從而，被告認原告與○○○公司間，有事前主觀意思之聯絡與行為實施之分擔，即非無據。原告主張渠與○○○公司人員並未接觸云云，核屬卸責之詞不足採取。原告與○○○公司除為逃漏稅捐之共同行為人，為科處罰鍰之對象外，依前述進口報單所載，○○○公司為實際報運該進口汽車進口之行為人，即進口貨物之收貨人。如前所述劉○○僅為系爭進口貨物之人頭；又系爭汽車因原告作計程車使用，乃靠行登記於○○公司名下，實則仍為原告所有等情，有加蓋○○公司及其代表人印章之原告復查申請書附本院卷（第 98 頁）可查，則原告為進口貨物之持有人。依前揭說明，原告與○○○公司即為依前揭依海關緝私條例、關稅法、營業稅法、貨物稅條例規定之補稅科罰之對象。

七、惟依首揭行政罰法第 14 條規定之意旨及行政罰之理論見解，對故意共同實施違反行政法上義務之行為者，應依其行為情節之輕重，分別處罰之。本件被告 94 年 5 月 4 日重審復查決定列原告與○○○公司為共同受處分人並命渠等負連帶責任，就科處罰鍰部分而言，即與上開說明牴觸，並與行政罰明確性原則、處罰法定主義有違，應由本院將訴願決定及原處分（重審復查決定）關於罰鍰部分撤銷，由被告就此依本判決意旨另為適法之決定，以維法制。

八、關於原處分命原告與○○○公司連帶繳納進口稅、營業稅及貨物稅部分：按數人共同逃漏稅捐者，對於所逃漏之稅捐，應負連帶責任。查原告與○○○公司共同逃漏上開稅捐已如前述，且渠等均為上開稅捐之納稅義務人，對於所逃漏之上開稅捐，自應成立負連帶責任。原處分（重審復查決定）對原告及○○○公司追徵所漏稅捐，並命原告與○○○公司就此連帶負擔部分，經核並無違誤，應予維持。至兩造其餘訴辯事由，與本件判決結果均不生影響，爰不逐一審論。

據上論結，本件原告之訴為一部有理由，一部無理由，依行政訴訟法第 195 條第 1 項、第 104 條，民事訴訟法第 79 條，判決如主文。

中 華 民 國 95 年 5 月 30 日
第三庭 審判長 法 官 沈應南
法 官 許武峰
法 官 許金釵

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。

提起上訴應預繳送達用雙掛號郵票 390 元（34 元及 5 元郵票各 10 份）。

中 華 民 國 95 年 5 月 30 日
書記官 孫庠熙

資料來源：臺中高等行政法院裁判書彙編（95 年版）第一期 659-676 頁