

海關事後稽核制度與近年改制績效 —以109年至111年事後稽核案件為基礎

張少羽*

要 目

壹、前言	肆、近年事後稽核改制績效
貳、海關事後稽核制度概述	伍、結論
參、我國事後稽核法令分析	

提 要

鑑於國際貿易繁盛，海關多透過風險控管機制，於貨物進口時分流查驗，並輔以各種放行後查核措施，兼顧貿易效率、國境安全及稅費徵收，事後稽核(Post-Clearance Audit, PCA)即屬貨物放行後重要查核機制。自109年9月起，海關事後稽核作業引進事前輔導守法自評制度，業者於海關正式通知實施事後稽核前，如依「海關緝私條例」第45條之3主動申請更正或陳報違法事證，得予免罰。爰此，本文以109年至111年海關事後稽核案件統計數據為基礎，分析事前輔導守法自評制度成效，及該制度對適用關稅估價方法影響。經分析，自引進事前輔導業者守法自評後，稽核效率提高，爰建議透過動態風險管理賡續執行海關事後稽核，朝向輔導業者遵循法令目標，建立徵納雙方良性互動。

壹、前言

我國「關稅法」第29條與第31條至第35條規定關稅估價方法及順序，惟自通關自動化以來，海關通關程序區分為免審免驗(C1)、文件審核(C2)及貨物查驗(C3)3種方式¹，多數低風險案件均屬免審免驗通關。然通關後，海關仍以各種方

* 本文作者為財政部關務署專員。

¹ 「貨物通關自動化實施辦法」第13條：「海關對於連線通關之報單實施電腦審核及抽驗，其通關方式分為下列三種：一、免審免驗通關：免審書面文件免驗貨物放行。二、文件審核通關：審核書面文件免驗貨物放行。三、貨物查驗通關：查驗貨物及審核書面文件放行。」

式進行風險控管，事後稽核即為手段之一。

我國海關事後稽核制度起源於90年10月12日新增「關稅法」第10條，嗣後於93年4月13日移列第13條，並於103年8月1日修正；該條第1項規定：「海關於進出口貨物放行之翌日起6個月內通知實施事後稽核者，得於進出口貨物放行之翌日起2年內，對納稅義務人、貨物輸出人或其關係人實施之。依事後稽核結果，如有應退、應補稅款者，應自貨物放行之翌日起3年內為之。」同條第5項並授權財政部就海關實施事後稽核範圍、程序、所需文件及其他應遵行事項得制定辦法。據此，財政部於90年12月30日訂定「海關事後稽核實施辦法」，並由前財政部關稅總局於91年3月8日訂定更具體詳細之行政規則，即「海關事後稽核作業規定」。上開各法令施行迄今20年餘，值得注意者，係前揭作業規定於109年8月25日修正時，參考世界關務組織(World Customs Organization, WCO)事後稽核指引²(下稱WCO指引)導入事前輔導守法自評制度，由海關於正式通知實施事後稽核前，引導業者³進行自我法令遵循評估(Self-Assessment)，如其主動申請更正或陳報違法事證而符合「海關緝私條例」第45條之3免罰要件者⁴，得予免罰，此舉有利海關大幅降低行政成本，並藉由減少裁罰機會，提高業者遵循法令誘因。

事後稽核係對業者進行全面法令遵循檢視，雖以查核漏稅或違章情事為主要目標，然核心概念係對業者進行守法檢查，稽核結果如認有低報完稅價格情事，即須重新核定完稅價格。為瞭解海關事後稽核作業引進事前輔導守法自評制度成效，及對適用關稅估價方法影響，本文先說明海關事後稽核制度、近年改制內容及我國法令，再以109年至111年事後稽核案件統計數據為基礎，分析事前輔導守法自評制度對事後稽核績效及適用關稅估價方法影響。

² WCO(2018), Guidelines for Post-Clearance Audit (updated).

³ 涉及國際貿易相關業者甚多，舉凡進出口人、銀行及航運、物流、倉儲、運輸、報關、快遞、承攬、通關網路業者等均屬之，另「關稅法」第13條規定「納稅義務人、貨物輸出人或其關係人」均為海關實施事後稽核對象，是以，本文除具體指涉某類型業者外，通稱「業者」。

⁴ 「海關緝私條例」第45條之3規定略以，納稅義務人或貨物輸出人因報單申報錯誤而有第37條或第39條第2項所定情事者，於海關、稅捐稽徵機關或其他協助查緝機關接獲檢舉、進行調查前，主動申請更正，經海關准予更正且符合下列情形之一者，於更正範圍內免予處罰……二、貨物放行後，未經海關通知實施事後稽核。非屬前項情形，而有其他本條例所定應予處罰情事之行為人，於海關、稅捐稽徵機關或其他協助查緝機關接獲檢舉、進行調查前，向該機關主動陳報並提供違法事證，因而查獲並確定其違法行為者，於陳報範圍內免予處罰。

貳、海關事後稽核制度概述

一、海關事後稽核概念

討論事後稽核概念時，宜先思考兩個問題：一是通關效率與邊境控管如何兼顧？兩者處於天秤兩端，往往顧此失彼，惟優良關務政策及措施可平衡該天秤兩端；二是海關所面臨風險為何？此為海關於制定關務政策及措施時重要考量要素。本文認為，海關所面臨風險，實際上為抽象、整體概念，因其核心任務是關稅徵收及貨物邊境控管，是以，主要風險為低報價格、稅則申報錯誤、不實發票(或相關交易文件)及虛報產地等，如何妥善管理風險，並將風險降至最低，維持可控程度，為海關核心課題，而為應對上開風險所考量因素，即是將所面臨風險予以具體化。

外界對海關既定印象為「在港口、機場穿著制服，檢視進出口貨物之公務員」，直至今日海關人員確實仍在國境線上扮演此角色，惟相較於全球貿易實務轉趨重視時效，許多傳統檢查方式顯得繁冗耗時，且各國從貿易所得收益，亦有賴順暢即時通關效率。再者，當今國際貿易型態主要活動者為跨國企業集團，其營運由各地不同類型子公司，分別處理設計、營銷、金流、物流、生產線、供應鏈及客戶服務，商業模型極其複雜，貨物於進口通關文件無法充分顯示全部交易資訊，進而影響稅則分類、稅額計算及原產地認定，除非個案明顯涉及關務詐欺情事，否則於國境線上實難鉅細靡遺檢視、查核所有貨物細節與交易資料⁵。

因此，基於風險控管原則及增進通關效率目標，各國海關選擇衡平措施，即允許多數不涉及防疫、檢疫、違禁品、國際條約管制或危害公共安全之低風險貨物先予快速通關，貨物放行後再透過各種資料及風險分析，聚焦查核潛在違章漏稅案件，此即為事後稽核基本概念。在貨物通關放行後，海關於時間、資料彙整及人力調度有更多餘裕，得以有效整合行政資源，聚焦稽核高風險貨物、產業或企業。是以，事後稽核是一套對相關業者商業系統、買賣契約、財務及非財務紀錄、實體存貨及其他財產進行綜合檢查以確認其法令遵循等級並予以改善之程序，藉由提高業者法令遵循程度，大幅降低海關行政成本⁶。

⁵ Guidelines for Post-Clearance Audit, Vol. 1, 2018, p. 4.

⁶ 同註5。

二、WCO 指引

(一)以風險控管為基礎之事後稽核

WCO 為鼓勵各國海關建置事後稽核制度，於 2012 年發布 WCO 指引，作為建置事後稽核制度參考，並於 2018 年修正。

對海關而言，以風險控管為基礎之事後稽核模式，使其得以集中資源改善業者法令遵循程度，同時有效管理貿易活動，爰動態風險管理實屬必要；且須從聚焦邊境管理(border-focused control)之傳統模式轉換為交易控制(transaction-based control)及尋求法令遵循之事後稽核制度(compliance-based PCA)。具體而言，其目標如下：

1. 確認完稅價格、原產地及稅則均正確申報，且應徵稅費均已正確徵起。
2. 確認進、出口應稅貨物符合各項管制法令及執照。
3. 確保各項與許可或授權有關之條件，諸如：轉運申請文件、原產地證明、關稅配額安排及保稅倉庫運作。
4. 促進守法業者商貿活動⁷。

WCO 指引反復重申，海關事後稽核制度係衡量及改善業者法令遵循程度之措施，且當今稽核模式以風險控管為主流：

1. 修正版京都公約(Revised Kyoto Convention)附件第 6 章第 6.6 條規定：海關控制系統應包含稽核基礎之控制(audit-based controls)，透過檢查相關簿冊、紀錄、商業系統及數據，確認關務申報行為準確性及真實性。
2. 貿易便捷化協定(Agreement on Trade Facilitation)第 I 節第 7 條第 5.1 項至第 5.4 項規定：為促進貨物流通，協定會員國應採行或維持事後稽核制度，以確保相關業者法令遵循，而會員國於擇定稽核對象時應基於風險基礎，即應設定適當稽核條件，且以公開透明方式進行事後稽核，並即時通知受稽核對象稽核結果、其權利義務及依據之理由。稽核取得資訊未來得用於行政救濟程序，稽核結果實務上亦應合理運用於風險管理⁸。

⁷ 同註 5，頁 4-7。

⁸ 同註 5，頁 7-8。

(二)事後稽核法制架構

WCO 指引指出，優良事後稽核制度建立於健全法令，賦予事後稽核人員充足執行依據，同時對被稽核人權利及義務作出完整規範，其建議事後稽核法令宜包含以下重點：

1. 事後稽核對象定義

實施事後稽核對象須被明確定義，一般而言，跨境貨物貿易活動涉及進、出口業務者，舉凡貨物運輸、收受、存儲、製造等與關務控管有關營運業者，均屬可被稽核對象，例如：(1)進、出口人。(2)報關人。(3)收貨人。(4)貨物所有人。(5)進口貨物潛在取得人。(6)報關業者。(7)貨物倉儲業者。(8)運輸業者。(9)其他與進、出口貨物有關人員或業者⁹。

2. 事後稽核權限

事後稽核法令應賦予稽核人員於業者營業處所及海關辦公處所執行事後稽核行政權力，包括：(1)進入被稽核人營業處所。(2)檢視被稽核人商業簿冊、商業貿易系統及紀錄。(3)調查被稽核人營業處所。(4)提取及扣押文件。(5)提取貨樣¹⁰。

3. 被稽核人權利及義務

事後稽核法令應對被稽核人權利及義務予以詳細規定，包含：(1)保留文件、資訊或紀錄，且保留上開資料期間不得少於進、出口後海關辦理補徵或退還稅款期間。(2)即時提供文件、資訊或紀錄。(3)行政救濟。(4)請求解釋關稅估價方法。(5)請求對商業文件予以保密。(6)貨物於邊境通關之暫時權利保護。(7)於不遭受裁罰前提下，申請更正申報內容。

如延伸討論海關擴張稽核對象，對進、出口人以外相關業者(例如報關業、運輸業或倉儲業等)進行事後稽核，得否要求其提供資料，即對於進、出口人以外業者進行稽核是否具正當理由，通常其他法律規定進、出口人以外業者亦須提供相關資料，例如所得稅法或其他商業法規。另WCO建議各國海關應時常檢視事後稽核法令是否完備，是否與最新國際條約或規章接軌，並於必要時修改

⁹ 同註5，頁11。

¹⁰ 同註5，頁12。

及更新法令。海關於實地稽核時，亦有運用其他法規空間，建議詳加檢視，例如：就商業活動管制可能涉及公司法或相關商業法規，就其他行政主管機關對進、出口貿易或外匯管制規定，聯合國安全理事會決議或聯合國憲章第7章禁運及出口管制等規定¹¹。

4. 行政裁罰措施

事後稽核法令應規範行政裁罰措施，此舉使相關業者預見，如未遵循法令，可能遭致海關裁罰¹²。

5. 行政救濟權利

事後稽核法令亦應規範行政救濟權利，使被稽核人對於稽核結果不服或有爭議之裁罰，得由行政或司法機關再次檢視¹³。

(三)法令遵循架構

WCO 建議就涉及跨境貨物貿易業者進行分類，概念可區分為以下4種(圖1)：

1. 自願且自主符合法遵(traders are voluntarily compliant)：對此類業者，海關可採易於遵循法令之策略(make it easy to comply)。
2. 自願經協助符合法遵(traders try to be compliant but do not necessarily always succeed)：對此類業者，海關可採協助態度，促使其符合法令遵循(assist to comply)。
3. 經要求後符合法遵(traders will avoid complying if possible)：此類業者通常不願遵守法令，有較高僥倖態度，海關可提高強制力度，要求其遵循法令(deter by detection)。
4. 經要求仍不合法遵(traders deliberately do not comply)：此類業者對守法秩序及監管措施採敵對態度，海關應基於法律授權權限，詳實調查，以達到維護國家稅收及邊境管理目的(use the full force of law)¹⁴。

¹¹ 同註5，頁12-13。

¹² 同註9。

¹³ 同註9。

¹⁴ 同註5，頁15。



圖 1 WCO 建議法令遵循架構

資料來源：本文整理。

海關辦理事後稽核作業目的在評量業者法令遵循程度，依據事後稽核結果將業者進行適當分類。在法令遵循趨勢上，從強制遵循轉化為自覺遵循，WCO 建議可藉由降低法令遵循成本、增加法令遵循鼓勵措施、提高被稽核人主動申請更正或提出違法事證機率予以實現¹⁵。

(四)以自我評估提升法令遵循程度

海關得透過事後稽核制度提供業者自我評估機會，並藉由各種管道(座談會、電話、郵件或網頁等)向業者宣導自我評估優點。相較於透過預審制度使關稅估價、稅則分類及原產地審核結果具更高確定性，事後稽核時，海關宜向被稽核人提出建議，鼓勵其建立、維持及改善其內部控制系統，因內部控制機制優劣，直接關係財務會計及法令遵循效果。被稽核人如有優良內部控制機制，可及早偵測並預防關務詐欺、申報過失或操作錯誤等情形，而海關對於業者內部控制機制評量結果，亦可反饋納入風險參數，作為後續動態監控基礎。此外，倘業者自行發現存在關務申報錯誤情事，亦可提供業者在無裁罰前提下，主動申請更正機會；甚而倘業者非屬故意，縱使已提出通關申報，仍可允許其主動

¹⁵ 同註5，頁16。

申請更正¹⁶。

(五)事後稽核主要步驟

WCO 指引建議事後稽核作業為六大步驟¹⁷且依序循環，構成完整動態風險管理循環，如圖2所示。

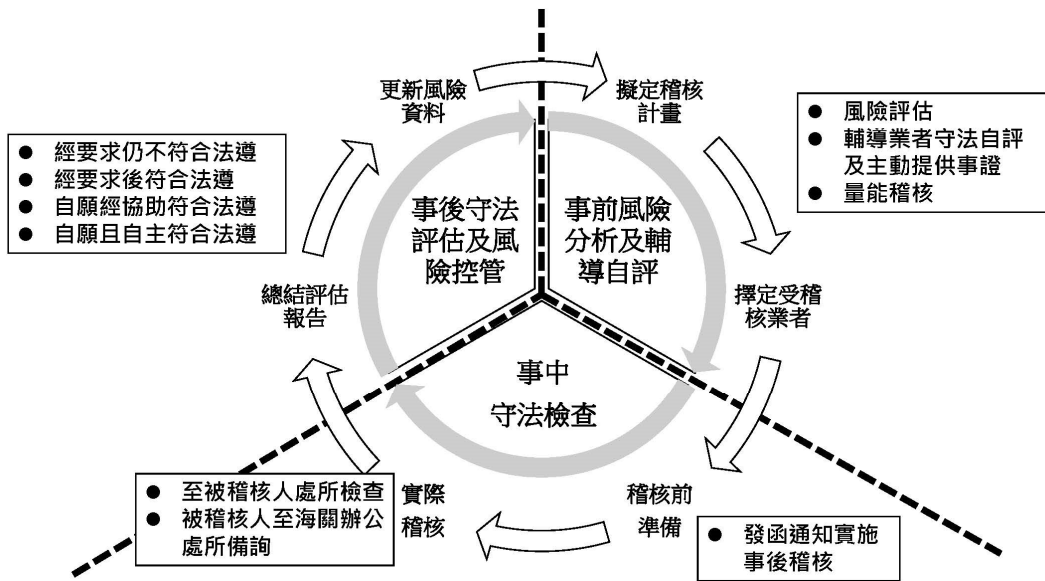


圖2 WCO 建議事後稽核六大步驟

資料來源：本文整理。

1. 擬定稽核計畫：事後稽核從「擬定稽核計畫」開始，此階段主要工作內容為風險分析及評估，找尋特定貨品或產業是否具高度風險。
2. 擇定受稽核業者：評估結束即可「擇定受稽核業者」，準備進行事後稽核，但有相關證據足以證實風險存在前，得對業者事前輔導守法自評。用意在於，如輔導過程發現業者具法令遵循意識，而其存在違章漏稅風險係因不諳法令時，事前輔導業者自我檢視其申報行為及內部控制機制，將有助大幅降低事後稽核成本，且業者亦得於海關正式發動事後稽核前，享有主動申請更正、提供事證及完成補稅而予免罰之優惠。
3. 稽核前準備：如輔導業者守法自評效果不佳，即進入「稽核前準備」作業，例如：初步蒐集證據、規劃執行事後稽核步驟、函告業者稽核通知等。

¹⁶ 同註5，頁17。

¹⁷ 同註5，頁22。

4. 實際稽核：發函通知後，即進入「實際稽核」階段，業者轉變為「被稽核人」，海關對其進行守法檢查程序。因事後稽核目的在於提高業者法令遵循程度，是以，實際稽核重點係檢查被稽核人是否遵循法令，分為「海關至被稽核人營業處所進行守法檢查」及「通知被稽核人至海關辦公處所備詢」2種執行方式。
5. 總結評估報告：完成實際稽核時，海關繕具「總結評估報告」向直屬主管說明稽核結果，主要為依法應予補稅或裁罰內容。另依WCO指引建議對被稽核人進行事後守法評估，評定被稽核人守法程度高低。
6. 更新風險資料：將事後稽核結果匯入風險管理資料庫，進行相應風險控管。

綜上，本文依時間序將六大步驟簡化為前中後三大階段：

1. 事前風險分析及輔導自評：本階段透過風險分析以擬定稽核計畫，海關擇定受稽核業者後，鼓勵業者進行守法自評，檢視有無違章或漏稅情事，如業者願意主動申請更正或提供相關事證，即可加速查核過程，儘速結案，大幅降低徵納雙方行政成本。
2. 事中守法檢查：如事前輔導業者守法自評效果不彰，即辦理稽核前準備作業，並進入實際稽核，對業者進行守法檢查，具體調查有無違章或漏稅情事。
3. 事後守法評估及風險控管：完成稽核後，海關繕具總結評估報告，並視違章情節，依法補徵稅費及行政裁處，且對被稽核人進行守法評估，評定其守法等級並更新風險資料，以進行後續風險追蹤控管。

三、我國海關事後稽核制度

我國海關事後稽核制度主要規範於「關稅法」第13條，該條第5項授權財政部訂定「海關事後稽核實施辦法」及財政部關務署自訂行政規則「海關事後稽核作業規定」。

(一)「關稅法」第13條

為海關事後稽核法源依據，第1項最為重要，規定如何啟動事後稽核：「海關於進出口貨物放行之翌日起6個月內通知實施事後稽核者，得於進出口貨物放行之翌日起2年內，對納稅義務人、貨物輸出人或其關係人實施之。依事後稽核結果，如有應退、應補稅款者，應自貨物放行之翌日起3年內為之。」

上開條文授予海關事後稽核發動權限，並於同條第2項授予其行政調查權：「為調查證據之必要，海關執行前項事後稽核，得要求納稅義務人、貨物輸出人或其關係人提供與進出口貨物有關之紀錄、文件、會計帳冊及電腦相關檔案或資料庫等，或通知其至海關辦公處所備詢，或由海關人員至其場所調查；被調查人不得規避、妨礙或拒絕。」

海關實施事後稽核主要對象為貨物進口人或出口人，然國際貿易所涉企業及人員眾多，某些案情難免需要其他業者配合說明或提出資料，是以，事後稽核對象並不侷限於進、出口人。同條第1項即規定事後稽核對象尚包括「關係人」，而同條第3項則定明所謂關係人，係指與進、出口貨物有關報關業、運輸業、承攬業、倉儲業、快遞業及其他企業、團體或個人。

另外，於事後稽核調查過程中，海關得請求相關機關及機構提供進出口貨物相關資料及文件，爰於同條第4項規定之。

(二)海關事後稽核實施辦法

本辦法主要規範事後稽核定義(第2條)、範圍(第3條)、程序與進行方式(第4條)、海關執行事後稽核權限(第5條)及被稽核人¹⁸不配合之裁罰(第6條)。

第2條有關事後稽核定義同「關稅法」；第3條事後稽核範圍包含進口、出口、保稅與沖退稅案件及其他關稅法規規定相關事項，由此可知海關事後稽核範圍甚廣，另實務執行以進口案件為大宗，對出口案件實施事後稽核係為調查出口人有無冒退營業稅；第4條規定海關執行事後稽核程序；第5條事後稽核權限包括繕製談話紀錄及抄錄相關帳冊文件或扣押相關物品；第6條規定若被稽核人不配合相關調查，海關得依「關稅法」第75條規定裁處罰鍰並要求限期改正，未限期改正得連續處罰。

(三)海關事後稽核作業規定

因「海關事後稽核實施辦法」屬「法規命令」，鑑於事後稽核涉關稅估價、查緝、調查及稅費補徵退還等諸多規定，財政部關務署於「海關事後稽核實施辦法」架構下，制定更具體詳細之「海關事後稽核作業規定」，以補充相關執行細節。

¹⁸ 被稽核人包括公司、獨資商號、工廠及自然人。

本作業規定於91年由前財政部關稅總局訂定，屬「行政規則」，詳細規範選案方式、事後稽核單位業務職掌、選案參考資料、稽核原則、稽核人員迴避、稽核作業及程序、稽核結果及法令適用與其他應注意事項。

1. 109年修正目的

本作業規定於109年大幅修正，主要目的有三：

- (1)符合WCO指引：修正前規定以查核漏稅及補徵稅費為主軸。由「關稅法」第18條第1項規定¹⁹反推可知關稅核課期間為6個月，而本法第13條規定海關得於貨物放行翌日起6個月內通知納稅義務人等實施事後稽核，就此觀察，如事後稽核作業仍將業務核心聚焦於查核漏稅及補徵稅費，則與完稅價格核估或依「海關緝私條例」查核有無虛報或不實情事，並無區別，惟此並非設置事後稽核制度目的。是以，財政部關務署參照WCO指引，將以往偏重補徵稅費及裁罰觀念，轉向事前風險分析以精準篩選潛在違章、漏稅情事，事中對業者進行守法檢查，事後作成總結評估報告評定守法等級。
- (2)分辨業者守法程度：傳統海關執行業務首重通關線上分類估價(含放行後6個月內查價)，及查緝有無虛報不實情事，較少分辨業者守法程度高低。目前海關為進行風險控管，並依據風險高低分配行政資源，對守法程度高而違章漏稅風險低業者，給予通關便捷及低密度監管；對守法程度低而違章漏稅風險高業者，則提高通關檢查頻率並予以高密度監管，俾將海關監管及調查能量集中於高風險業者，以精準打擊違章漏稅行為，同時提高貿易效率。
- (3)避免重複稽核：有意違章漏稅業者，經常系統性、計畫性及組織化進行相關行為，於海關事後稽核案例中，不乏家族企業透過多家公司行號、內外帳冊系統及金流安排，有計畫隱藏實際交易條件及分拆金流，以達到低報貨物價值及逃漏關稅目的，涉案進、出口報單甚至高達上百份。以往海關係以進、出口報單為案件基礎實施事後稽核，造成對同一公司行號或貿易集團反覆成立事後稽核案件，其缺點包括：A.不利整體勾稽：此等案件往往幕後屬同一貿易集團或家族企業，對於相同違章漏稅情節，先後成立數個案件予以調查，

¹⁹ 「關稅法」第18條第1項規定略以：進口貨物除其納稅義務人或關係人業經海關通知實施事後稽核者外，如有應退、應補稅款者，應於貨物放行之翌日起6個月內通知納稅義務人，逾期視為業經核定。

複雜程度增加不利整體勾稽。B.商民負面感受：業者如每隔數日、數週或數月即收到稽核通知，須頻繁往來海關辦公室就不同涉案報單接受調查詢問，易致誤解海關擾民。C.效率低落：觀察我國國情及商民貿易習慣，雖偶有極度不願配合法令業者，多數仍願遵守法令並誠實納稅，實務上經調查後，願意守法納稅業者不在少數，如已顯現遵循法令態度業者，就整體涉案報單及貨物，頻繁、分次實施事後稽核，將造成經營困擾，並消耗其遵守法令意願。綜上所述，海關辦理事後稽核案件，應改以「業者」為案件基礎，事前對業者進行整體風險分析，彙整全部可能違章漏稅報單，進行一次性調查予以補徵稅費及裁罰，並輔導業者遵守法令，事後再追蹤觀察，以達提高調查效率且避免擾民目的。

2. 109年修正重點

修正後「海關事後稽核作業規定」更符合WCO建議事後稽核六大步驟，並完整規劃事前輔導、事中守法檢查及事後守法評估，係近年事後稽核制度重大精進措施，重點說明如下：

- (1)修正規定第 2 點：明確定義用詞，「輔導」指海關於事後稽核前對進、出口人，或稽核中對被稽核人，進行政令宣導或請其守法自評，鼓勵其主動申請更正或提供違法事證；「守法自評」指海關於事後稽核前請具潛在風險進、出口人，或事後稽核時請被稽核人自我評估、檢視守法程度之作為；「守法檢查」指海關對被稽核人相關關務申報行為，及文件、會計帳冊與電腦檔案等資料進行檢查作業；「守法評估」則指海關於事後稽核結案時，對被稽核人法令遵循程度之評價。
- (2)修正規定第 15 點：海關於事後稽核結束後，對被稽核人進行守法評估作業，主要分為：
 - A.被稽核人於海關實際稽核前或稽核時，主動提供事證辦理補稅，且其後未發現不法或應補稅情形者，或海關實施事後稽核後，未發現不法或應補稅情形者，得列為自願且自主符合法遵。
 - B.被稽核人於海關實際稽核時，能克盡協力義務配合調查並辦理補稅，且其後未發現不法或應補稅情形者，得列為自願經協助符合法遵。

- C.被稽核人於稽核案件結案前，對於海關實際稽核時要求改善事項，均已完成，得列為經要求後符合法遵。
- D.被稽核人於稽核案件結案前，未能完成海關實際稽核時要求改善事項，或自始不願配合，得列為經要求仍不合法遵。

(3)其他重要規定及措施

- A.修正規定第6點：參考WCO指引，定明擇定被稽核人應注意原則：(a)擇定被稽核人應避免重複稽核，經判斷整體違章漏稅風險，如確實發現相關情事，應一次性調查及裁處，避免反覆稽核浪費行政成本且干擾被稽核人正常營運。(b)鑑於人力、時間及預算等資源有限，海關宜依據風險高低安排稽核順序，優先處理違章及漏稅情節重大案件，確保行政資源得到高效稽核成果。如能以輔導方式，鼓勵業者主動申請更正或提供事證，並提高法令遵循程度，宜視案情儘量採輔導方式辦理，減少資源耗費。
- B.修正規定第8點：定明稽核案件指派應注意事項，除海關應辦理內部案件登錄控管外，發現第三人有違章風險時，屬新發現違章漏稅風險情事，應另案辦理；稽核過程中，被稽核人就海關明示稽核範圍外，主動提供違法事證者，為維持查核一貫性，避免不同海關人員所作事實認定及法律裁處出現重大落差，仍應指派同一人辦理延伸案件。
- C.修正規定第9點：定明稽核前準備事項，以「發函通知業者實施事後稽核」為主要規範內容，並於函文中揭示「調查基準日」，其重要性在於，業者能否適用「海關緝私條例」第45條之3免罰規定²⁰。依該條文解釋，如業者所涉違章類型為關務申報虛報或不實，而於海關通知實施事後稽核、啟動調查前，主動申請更正，或有其他該條例所規定違章情形，而於海關接獲檢舉或進行調查前，主動陳報並提供違法事證，免予處罰。一般而言，「調查基準日」與稽核通知函發文日為同一日，但因案件類型及實際案情，可能導致兩者不同。為避免「調查基準日」判斷流於恣意，財政部以命令發布「海關緝私條例第四十五條之三進行調查認定原則」²¹，規範各類案件認定

²⁰ 同註4。

²¹ 財政部107年10月4日台財關字第1071021932號令發布實施，111年1月10日台財關字第1101020298號令修正。

方式。

- D.修正規定第 10 點：定明實際稽核作業方式，即被稽核人至海關辦公處所備詢或海關人員前往被稽核人營業處所調查，包含身分查驗、談話人員組成及調閱文件資料等。
- E.修正規定第 11 點：定明談話筆錄製作方式。實務上談話筆錄為重要證據資料，雖由海關主導進行筆錄，然給予被稽核人(或其他相關人員)自主陳述機會，且依「行政程序法」第 102 條規定，通常於談話筆錄最後，再次詢問受訪談人有無其他需陳述內容。一般而言，海關人員均使受訪談人自由陳述，而不干涉其表意自由，此環節甚為重要，除可避免遺漏對受訪談人有利事證外，亦可使海關從其陳述內容判斷受訪談人對法令態度或敵對程度高低。
- F.修正規定第 12 點：定明稽核過程錄音或錄影辦理方式。
- G.修正規定第 13 點：定明稽核人員倘留置當事人所提供資料，應掣給收據。
- H.修正規定第 14 點：定明稽核人員查核結束前應辦理事項，特別係針對海關辦理事後稽核案件應給予當事人陳述意見機會，並就當事人有利不利情事一律注意。

參、我國事後稽核法令分析

一、事後稽核定性

關務管理模式隨貿易型態改變有所變化，今日跨境貨物貿易目的及類型愈發多元，進、出口頻率及貨物數量、種類等屢創新高，為兼顧通關效率及風險控管，海關已將貨物通關模式區分免審免驗、文件審核及貨物查驗²²，並建置貨物放行後風險控管措施，事後稽核即屬其中之一。惟海關如於放行後辦理事後稽核仍僅關注完稅價格是否低報，則其功能與進口分估作業並無不同，爰事後稽核並非單純審核完稅價格或對虛報不實進行查緝，而係整體檢視業者法令遵循程度，與一般完稅價格核估作業有別。因此，本文認為事後稽核應屬關務程序中之特別程序。

關於事後稽核程序性質，實務上最高行政法院 105 年度判字第 120 號判決可

²² 同註 1。

供探討。業者於該案主張：「海關未依關稅法第13條規定於放行後6個月內通知業者實施事後稽核，係海關怠於行使『稽核權』，而依關稅法第18條第1項後段規定，業者應稅之價額即視為業已核定，而不得再予追徵稅費」，此一見解有待商榷。按海關於邊境執行貨物檢查、管理及徵稅等任務，並依「關稅法」、「海關緝私條例」及「行政程序法」等法取得調查權，至如何分配所屬機關及單位行使上開調查權，係海關內部管理事項，事後稽核僅海關合法行使調查權可能途徑之一。爰海關是否於貨物放行後6個月內通知業者實施事後稽核，係海關就具體個案風險分析結果，如未通知實施事後稽核，僅發生關稅業經核定之法律效果，並無所謂「怠於行使稽核權」問題。另個案中如有「海關緝私條例」第44條規定情形²³，海關仍得於違章情事發生後5年內追徵或處罰，業者將海關事後稽核程序、行使調查權及就違反「海關緝私條例」案件得於5年內追徵或處罰等混為一談，似有誤解。最高行政法院亦於該案說明：「海關為加速進口貨物通關，按納稅義務人應申報之事項，先行徵稅驗放後，必須於貨物放行之翌日起6個月內以書面通知實施事後稽核者，始得於進口貨物放行之翌日起2年內，對納稅義務人或其關係人實施事後稽核，依事後稽核結果，如有應退、應補稅款者，應自貨物放行之翌日起3年內為之；如未依海關緝私條例(按：應為關稅法)第13條規定通知實施事後稽核，亦未於貨物放行之翌日起6個月內，通知應補繳稅款者，除了該進口貨物涉有私運或其他違法漏稅情事，應依海關緝私條例第44條規定，自其情事發生後5年內，追徵所漏之進口稅款(關稅)及處罰外，該先行徵收之關稅即視為業經核定。」本文認同上開說明。

二、事後稽核程序起點與終點

(一) 微觀角度

事後稽核自「擬定稽核計畫」起，即業者被鎖定分析風險開始，結束於「更新風險資料」，即海關完成總體評估報告後，將最新取得價格資料、違章態樣、補稅金額及裁罰內容等風險參數，匯入內部系統進行風險控管。

²³ 「海關緝私條例」第44條規定：「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五年者，不得再為追徵或處罰。」

(二)宏觀角度

海關實施事後稽核後或於調查過程中，常發現被稽核人其他違章漏稅風險，或與其貿易往來業者有違章情事等，此等發現均足使海關再次或另案分析風險並擬定稽核計畫；是以，從宏觀角度觀察，事後稽核係循環往復之動態風險管理機制。

三、事後稽核「調查基準日」

依「海關事後稽核作業規定」第9點第1款規定，海關稽核人員應發稽核通知函，告知被稽核人實施事後稽核，內容包括「調查基準日」。「關稅法」授權海關事後稽核調查權(詳下一小節)，而「調查基準日」代表海關已「對外」表示實施事後稽核並行使調查權。

另「調查基準日」認定亦直接關係業者得否依「海關緝私條例」免予處罰²⁴之法律效果，甚為重要。一般而言，海關實施事後稽核均以稽核通知函「發文日期」作為「調查基準日」，少部分特殊案件係由海關各單位或其他行政機關發現違章漏稅情事在前，故須以該單位或機關實際行使調查權日期為準。

四、事後稽核調查權

(一)調查權範圍

依「關稅法」第13條第2項規定(詳第貳節第三[一]小節)，海關執行事後稽核之調查權行使範圍如下：

1. 文書資料調閱：所謂「紀錄、文件、會計帳冊及電腦相關檔案或資料庫」均屬文書資料，傳統文書資料係指紙本實體文書。因科技進步，文字、數字及圖畫等均可以電子檔案方式呈現，不僅節省紙張，傳輸亦更為方便，成為目前調查主流。
2. 談話及製作筆錄：海關與被調查人(含被稽核人及相關人員)談話內容於事後稽核程序至關重要。按海關係執行徵稅及邊境管理行政機關，如認為業者有違章漏稅事實，負有舉證責任，應依法調查並適用相關法律，始得補徵稅費或執行行政裁處，不能僅憑自行調查所得事證或依經驗推論，單方面作不利於

²⁴ 同註4。

被調查人之解釋。應讓被調查人有說明、申辯機會，避免擅斷及疏漏有利被調查人證據，同時符合「行政程序法」第9條保護人民提出有利於自己證據意旨。此外，談話應基於尊重受訪談人自由意志前提下進行，並製作書面筆錄作為證據資料。

3. 進入營業場所：海關執行事後稽核時，得進入相關業者營業場所調查。其所得調查事物甚廣，文書資料及電子紀錄均屬之，亦得於營業場所對相關人員進行談話並製作筆錄。海關進入被調查人營業場所，雖耗費較多行政成本且增加稽核人員心理壓力，然前往業者營業場所仍有其重要意義，除得於現場搜集更多額外事證，有助瞭解被調查人平時營運情形，感受被調查人於交易過程中所扮演角色，並展現積極執法形象。另於被調查人營業場所進行談話，因處於自身熟悉環境，被調查人心情相對放鬆，或可促使談話順利進行，增進徵納雙方相互溝通及理解。

(二)調查權法源

現行法制下，海關行使調查權法源依據甚多(列舉如表1)，值得延伸討論。

表 1 海關行使調查權法源依據

條文	內容簡述
「關稅法」第13條第2項	海關執行事後稽核得行使調查權。
「關稅法」第42條	海關為查明正確完稅價格得行使調查權。
「海關緝私條例」第42條	查閱或抄錄與進、出口交易有關文件。
「納稅者權利保護法」第11條	稅捐稽徵機關應依職權調查證據。 (依該法施行細則第2條第1項，所謂稅捐稽徵機關包含關務機關)
「行政程序法」第36條至第43條	行政機關應依職權調查證據。

資料來源：本文整理。

上開法條就海關得行使調查權範圍規範略有不同，「關稅法」第13條第2項規範與進出口貨物有關紀錄、文件、會計帳冊及電腦相關檔案或資料庫；同法第42條規範售價文件、完稅價格紀錄、帳簿與單證或其他與完稅價格有關資料；「海關緝私條例」第42條規範發票、價單、帳單及其他單據，或與該貨物進口、出口、買賣、成本價值、付款各情事有關帳簿、信件或發票簿；「納稅者權利保護法」第11條僅規範稅捐稽徵機關應依職權調查證據；「行政程序法」第36條至第

43 條則規範行政機關得調查證據、製作書面紀錄、通知被調查人陳述意見、要求提供文書、資料或物品、鑑定及勘驗等。

爰實務上海關事後稽核時，得否調查「關稅法」第13條第2項未提及之調查標的？本文認為，為完備事實認定及正確適用法律，事後稽核如遇應調查事項但受限於上開條文第2項所列舉之調查項目時，尚得依序檢視表1所列其餘法條規定，於符合法條要件前提下，行使調查權。

五、稽核對象擴張

「關稅法」第13條第1項及第3項明確規定(詳第貳節第三[一]小節)，海關得對納稅義務人、貨物輸出人或其關係人實施事後稽核。納稅義務人為貨物進口案件主體，貨物輸出人為貨物出口案件主體，兩者與貨物邊境管制業務直接相關，作為事後稽核對象尚無疑義；而「關係人」與進、出口案件並無直接關聯性，係因貨物跨境交易時參與部分過程，有時於違章漏稅案件涉入甚深，為詳盡瞭解事實，有對其調查必要。

詳論之，前揭規定得對「關係人」實施事後稽核，係擴張事後稽核對象，因「關係人」與進、出口案件關聯性較低，為兼顧調查需求及依法行政，乃明定海關得對其實施事後稽核。惟應討論者，係對關係人實施事後稽核案由為何？本文認為，海關實施事後稽核對象以納稅義務人及貨物輸出人為主，關係人不論從交易過程或進、出口申報觀察，均屬輔助角色，海關如欲對「關係人」實施事後稽核，應以原先對納稅義務人或貨物輸出人稽核案件為主要案由，復依「關稅法」第13條授權，始得對該案關係人一併事後稽核；另海關如已依規定合法通知納稅義務人或貨物輸出人實施事後稽核，於調查過程中發現「關係人」涉案者，即得以主要案由逕行通知關係人實施事後稽核。

六、事後稽核與緝私查核競合

海關依「關稅法」第13條規定實施事後稽核，其客體範圍係自放行翌日起未滿6個月之進出口貨物，是以，如海關於進出口貨物放行翌日起6個月內通知業者實施事後稽核，並於調查過程中發現違反「關稅法」或「海關緝私條例」情事，依法裁處，當無疑問。

應探討者，係海關內部常會指定專責單位辦理事後稽核業務，當該單位接

受相關情資、分析風險資料或稽核過程中，發現「超過放行翌日起6個月之進出口貨物」涉嫌違反「海關緝私條例」時，應如何處理？本文認為，該條例係海關行使職權時應逕行適用之法規，與海關內部如何建置各類業務單位無關，任何關務人員執勤時發現違反該條例案件，均得逕行依據該條例判斷有無違章漏稅情事，再按內部業務分工，將所發現情資或事證移送適當單位調查、裁處及追徵稅費。

肆、近年事後稽核改制績效

本文以109年至111年海關事後稽核辦理績效及統計數據，分析3個年度事後稽核趨勢及引進事前輔導機制成效。

一、被稽核人數量

觀察被稽核人數量，109年為286家，110年為435家，111年為454家。

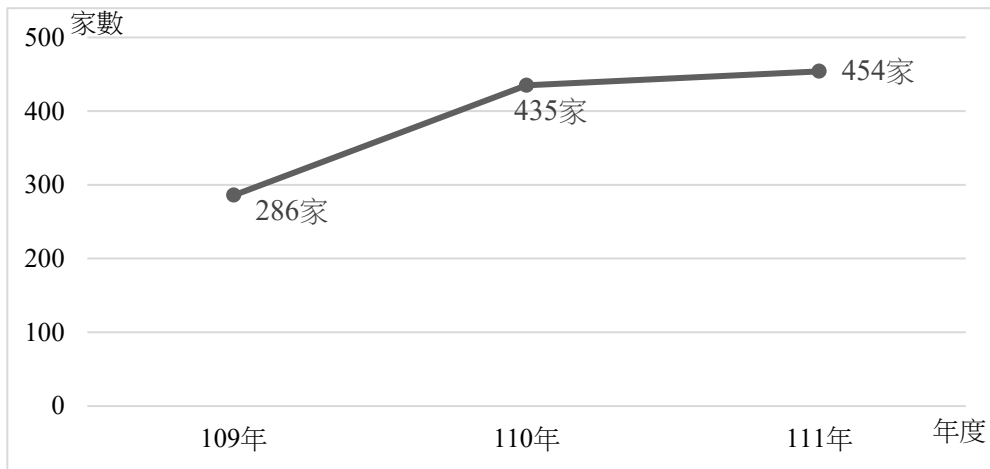


圖3 109年至111年被稽核人數量變化

資料來源：本文整理。

從圖3可知，自109年9月起實施事前輔導業者守法自評至111年底，各年度被稽核人數量呈上升趨勢，由此推知，改制後海關事後稽核單位業務能量，因程序效率提升而提高。

二、事後稽核案號數量

財政部關務署所屬基隆關、臺北關、臺中關及高雄關內部均設有專責實施

事後稽核單位，為利行政管理，事後稽核案件均予以編號，此即海關事後稽核案號數量，109年為350案，110年為482案，111年為550案，總計1,382案。

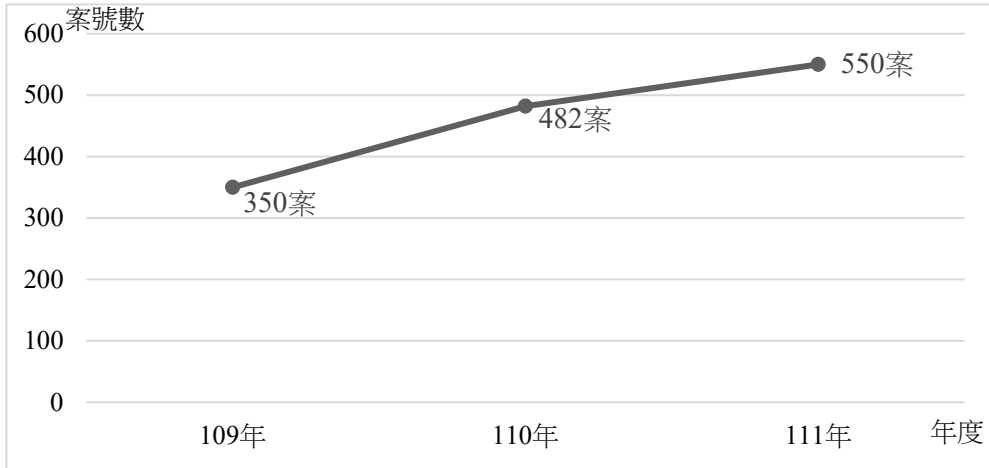


圖4 109年至111年事後稽核案號數量變化

資料來源：本文整理。

從圖4可知，海關事後稽核推行事前輔導守法自評制度，鼓勵業者於稽核前主動申請更正或提供相關事證，109年至111年結案總數量呈現增長趨勢，結案效率大幅提高。

三、被稽核貨物原產地分析

經彙整109年至111年海關事後稽核所涉貨物原產地前5名如表2。

表2 109年至111年被稽核貨物原產地

原產地分析	109年	110年	111年
第1名	中國大陸(CN) (110案)	中國大陸(CN) (136案)	中國大陸(CN) (153案)
第2名	日本(JP) (47案)	美國(US) (77案)	越南(VN) (89案)
第3名	美國(US) (41案)	日本(JP) (60案)	韓國(KR) (58案)
第4名	韓國(KR) (32案)	越南(VN) (49案)	日本(JP) (57案)
第5名	越南(VN) (23案)	韓國(KR) (33案)	美國(US) (42案)

資料來源：本文整理。

從表2可知，我國海關事後稽核所涉貨物項目，109年至111年前五大原產地均為中國大陸、美國、日本、韓國及越南，僅名次略有變化，由此可窺見我國主要貿易對象及高風險貨物來源。

四、完稅價格核估法據分析

海關實施事後稽核所涉違章態樣仍以逃漏關稅為主，是以，稽核結案時，對於涉案貨物如何依據「關稅法」第29條與第31條至第35條規定核估完稅價格，即屬重要分析課題(表3)。

表3 109年至111年事後稽核核估法據分析

事後稽核 核估法據分析	109年		110年		111年		總計	
	案件數	比率	案件數	比率	案件數	比率	案件數	比率
「關稅法」第29條	161案	46%	311案	65%	361案	66%	833案	60%
「關稅法」第31條	5案	2%	3案	1%	4案	1%	12案	1%
「關稅法」第32條	5案	1%	1案	0%	1案	0%	7案	0%
「關稅法」第33條	4案	1%	0案	0%	5案	1%	9案	1%
「關稅法」第34條	0案	0%	0案	0%	0案	0%	0案	0%
「關稅法」第35條	175案	50%	166案	34%	179案	32%	520案	38%
合計	350案	100%	481案	100%	550案	100%	1,381案	100%

註：1.上開3個年度總計稽核1,382案，惟110年1案無資料，爰有估價法據資料者僅1,381案。
2.上開比率之百分比係四捨五入，並以全年度案件數量為100%計算。

資料來源：本文整理。

從表3可知，海關事後稽核案件多數以「關稅法」第29條(約占46%至66%)交易價格法及第35條其他合理方法(約占32%至50%)核估完稅價格結案。海關審核完稅價格如能循實際交易價格，將符合世界貿易組織(World Trade Organization, WTO)1994年關稅暨貿易總協定第7條執行協定(下稱關稅估價協定)及我國「關稅法」第29條規定，我國海關辦理事後稽核，約有半數案件均查得實際交易價格。惟其餘事後稽核案件，幾乎均以同法第35條其他合理方法核定，第31條至第34條占總案件數比率均在2%以下，甚至無任何案件採用第34條(計算價格法)。

本文認為，海關可累積事後稽核案例，對某種產業或產品之生產及營銷模式進行瞭解，豐富該產業及產品價格資料庫，以提高關稅估價精準度及合理性。

五、主動陳報案件數量

自109年9月起實施事前輔導守法自評制度，鼓勵業者依「海關緝私條例」第45條之3主動申請更正或提供事證得予免罰，109年9月至12月為70案，110年為217案，111年為180案，總計467案，數量呈現增加趨勢(圖5)。另以109年至111年總案件數1,382案觀察，主動陳報案件467案，約占34%。

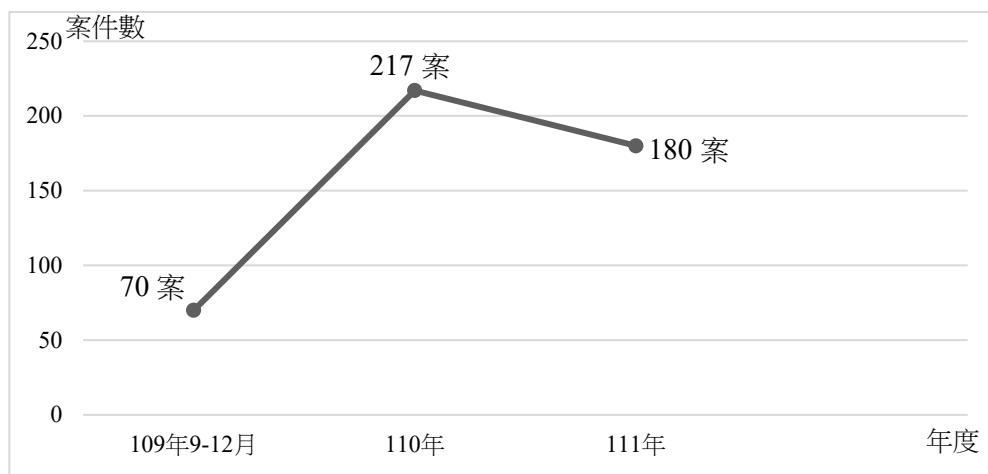


圖5 109年9月至111年主動陳報案件數量趨勢

資料來源：本文整理。

六、守法等級分析

海關實施事後稽核目的在於提高業者法令遵循程度，因此，事後稽核結案時，稽核關員應綜合事後稽核過程中，被稽核人態度、言行舉止及違章漏稅情節，就其法令遵循程度給予適當評價。「海關事後稽核作業規定」第15點第1項規定4種守法等級，經分析109年9月至111年海關事後稽核案件，被稽核人守法等級統計如表4。

表4 109年9月至111年事後稽核案件守法等級統計

守法等級	109年9-12月		110年		111年		合計	
	案件數	比率	案件數	比率	案件數	比率	案件數	比率
自願且自主符合法遵	55 案	48%	247 案	51%	252 案	46%	554 案	48%
自願經協助符合法遵	8 案	7%	50 案	10%	77 案	14%	135 案	12%
經要求後符合法遵	35 案	31%	148 案	31%	164 案	30%	347 案	30%
經要求仍不合法遵	16 案	14%	37 案	8%	57 案	10%	110 案	10%
合計	114 案	100%	482 案	100%	550 案	100%	1,146 案	100%

註：109年9月起實施守法評估作業，爰109年8月以前案件未辦理守法評估作業，不納入統計。

資料來源：本文整理。

從表4可知，被稽核人經海關輔導或稽核後，自願且自主符合法令遵循者近5成(約占46%至51%)，經要求仍不合法遵者僅占8%至14%。可見多數業者面對海關依法執行職務，仍配合調查及相關行政作為，僅少數業者面對海關執法持抵抗不配合態度。建議海關針對少數不合作業者，深入瞭解其違章漏稅動機及運作模式，並強化違章漏稅行為監控。

七、適用「海關緝私條例」第45條之3案件數分析

觀察適用「海關緝私條例」第45條之3規定免罰情形，109年為12案，110年為61案，111年為128案(圖6)，顯然自109年實施事前輔導機制後，適用前揭規定而得予免罰案件持續增加。

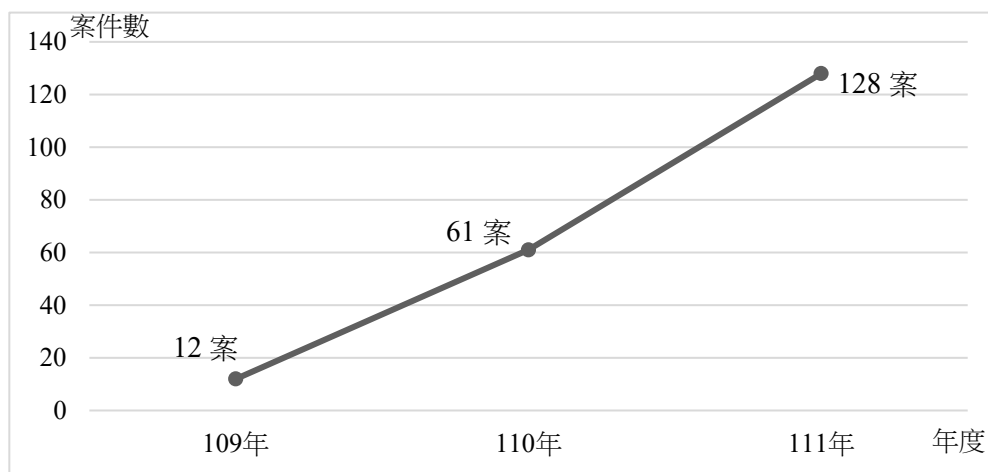


圖6 109年至111年適用「海關緝私條例」第45條之3案件數量趨勢

資料來源：本文整理。

109年至111年海關實施事後稽核案件數為1,382案，而上開3個年度適用「海關緝私條例」第45條之3規定而免罰案件為201案，約占15%(圖7)。

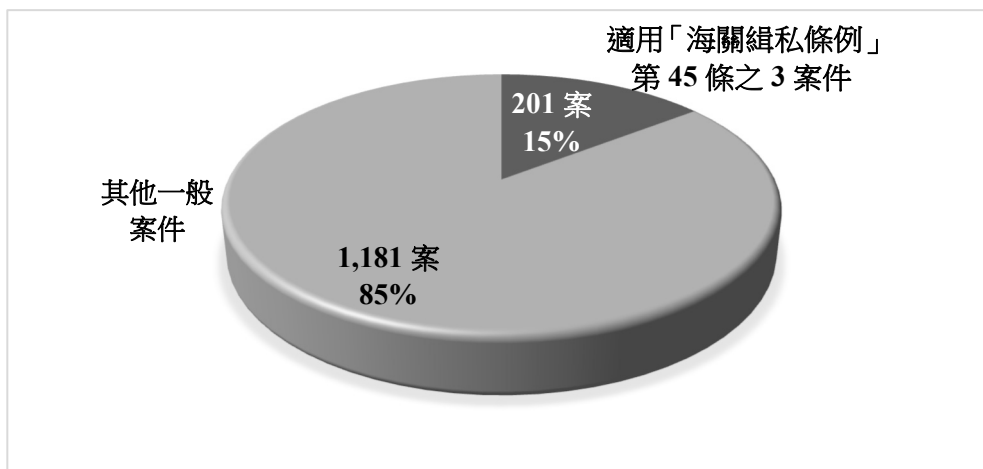


圖7 109年至111年適用「海關緝私條例」第45條之3案件比率

資料來源：本文整理。

八、違章案件數分析

分析海關事後稽核案件中涉及違章者，109年為79案，110年為114案，111年為249案，總計442案，約占上開3個年度總案件數32%(圖8)。

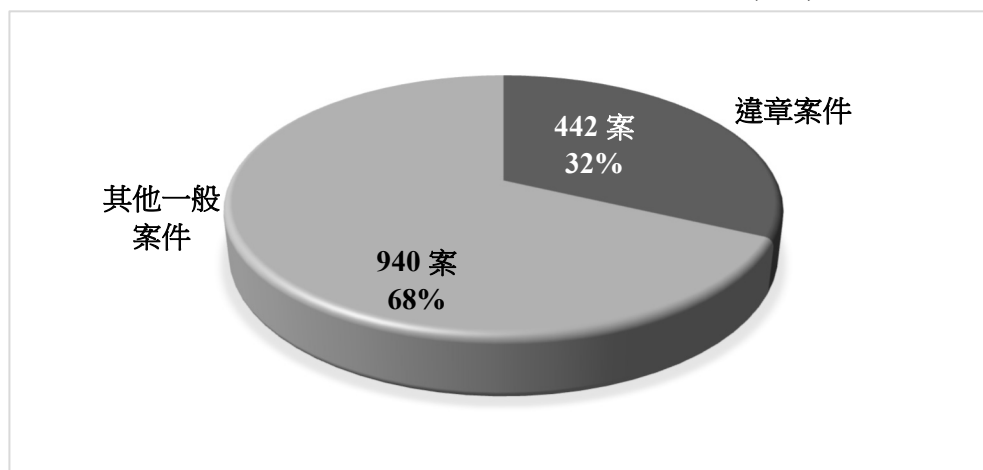


圖8 109年至111年違章案件比率

資料來源：本文整理。

伍、結論

經統計分析我國109年至111年海關事後稽核案件，本文發現：

一、事前輔導守法自評制度成效良好

自109年8月修正「海關事後稽核作業規定」並於同年9月實施以來，被稽核人及事後稽核案號數量均逐年增長，究其原因，並非外部力量導致(例如外機關或檢舉人提供大量情資)，係因海關內部開始實施事前輔導業者守法自評作業，提高結案效率。

另海關依據「行政程序法」第165條及「海關事後稽核作業規定」輔導守法自評後，業者主動申請更正或陳報違法事證案件數量亦呈現增加趨勢。是以，事前輔導業者守法自評制度有助於海關提高事後稽核效率，節省稽核時間及成本。

二、被稽核貨物原產地高度集中

經分析109年至111年海關事後稽核案件中，涉案貨物原產地前5名為中國大陸、美國、日本、韓國及越南，因上開貨物原產地即為我國主要貿易對象，海關可思考如何與該等國家保持關務聯繫及合作，提高稽核效率。

三、稽核案件價格核估法條集中於「關稅法」第29條及第35條

經分析109年至111年事後稽核案件，結案時多以「關稅法」第29條(交易價格法)核估貨物完稅價格，約占46%至66%；其次以同法第35條(其他合理方法)核估完稅價格，約占32%至50%；尚無任何案件以同法第34條(計算價格法)作為核估法據。

本文認為，能查得「關稅法」第29條所稱之交易價格，自然最符合關稅估價協定意旨；而適用同法第35條，如海關能妥善採用相關資料及數據，並提出適當核估理由，亦無不妥。惟採用同法第32條(類似貨物交易價格法)、第33條(國內銷售價格法)及第34條(計算價格法)之案件數量甚少或為零，可能解決辦法係透過事後稽核制度，與產業界長期保持輔導及合作關係，縱使稽核無異常案件，未獲補稅或裁罰績效，亦可從中瞭解該貨物(甚至該產業)營運模式機會，有助掌握合理市場行情，海關核估完稅價格決定也更易為業者接受。

四、近半數業者守法等級為自願且自主符合法遵

經分析 109 年至 111 年海關事後稽核案件，發現業者被評為自願且自主符合法遵者占 46% 至 51% 不等，約占半數，可知業者面臨海關事後稽核，多數願意配合各種調查，主動提供事證比率甚高，實為促進徵納和諧之指標。

占總案件數比率第 2 高之守法等級為經要求後符合法遵者(約占 30%)，通常被評為此一守法等級業者，寧願海關行使事後稽核調查權，也不願主動提供事證或配合調查，致使稽核成本及時間提高，究其原因，應與業者法令遵循意識及商貿習慣有關。按部分業者容易心存僥倖，認為違章漏稅情節可能未被海關發現，縱使已被發現，也寧願由海關行使調查權，不願主動揭露相關事證。其行為動機類似刑法「不自證己罪」概念，與歐洲、美國或日本業者願意主動揭露相關資訊，以求徵納和諧及降低行政成本心態相較實有落差。經要求後符合法遵應是日後海關事後稽核業務能否進一步提高效能之關鍵，如能使這類業者朝向主動申請更正或提供事證方向辦理，可提高我國關務行政效率。

綜上，本文認為事後稽核制度轉型以輔導業者提高法令遵循程度為我國海關核心目標，有助於提高稽核程序與查獲違章漏稅情事效率，緩和徵納關係，作為海關與業者良好溝通工具。期待海關持續累積實務經驗及更新風險資料，透由動態風險管理堅實事後稽核制度，俾於貨物進口通關前線將檢查量能集中於槍械、毒品、麻醉藥品等違禁及走私案件，提高通關效率，促進經濟發展並增加稅收，創造邊境管理正向循環。