

高雄高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第二庭

113年度訴字第479號

民國114年12月16日辯論終結

原告 圓堡生物科技有限公司

代表人 李幼如

被告 財政部關務署高雄關

代表人 劉芳祝

訴訟代理人 張世杰

陳若芬

上列當事人間進口貨物核定完稅價格事件，原告不服財政部中華民國113年10月4日台財法字第11313916340號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

一、訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

二、訴訟費用由被告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

原告委由信杰報關有限公司於民國110年9月8日及同年10月8日向被告報運進口印尼產製DRIED GALANGAL CHIP乾南薑片（進口報單號碼：第BC/10/114/X0469號、第BE/10/114/X0565號，下稱系爭貨物），申報單價均為CFR USD0.4/KGM，電腦核定按C2(文件審核)方式通關，經依關稅法第18條第1項規定，按原告申報之價格，先行徵稅放行，事後再加審查。嗣被告依關稅法第13條實施事後稽核結果，依關稅法第35條規定，分別改按CFR USD2.861/KGM及USD2.880/KGM核估完稅價格，核算應納稅費新臺幣(下同)2,075,927元(包括進口稅1,594,415元、營業稅478,324元及推廣貿易服務費3,188元)，

01 扣除原告已繳納之稅費，尚應補繳稅費1,786,650元(包括進
02 口稅1,372,234元、營業稅411,671元及推廣貿易服務費2,74
03 5元)，被告乃以112年3月28日高旗業一補字第1121008846號
04 函(下稱原處分)檢附第BEI11220118896號及第BEI1122012
05 2799號「海關進口貨物稅費繳納證兼匯款申請書(補
06 稅)」，通知原告繳納。原告不服，申請復查，未獲變更，
07 提起訴願，亦遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

08 二、原告起訴主張及聲明：

09 (一)主張要旨：

10 1、被告係依據110年國際貿易中心(International Trade Cent
11 re，下稱ITC)統計，出口國印尼之未經處理新鮮南薑出口貨
12 價為USD0.49/KGM至0.6/KGM，認定原告申報系爭貨物USD0.
13 4/KGM價格偏低，並以原告與鈺農有限公司(下稱鈺農公司)
14 有關稅法第33條特殊關係以外之其他特殊關係而拒絕適用，
15 乃依同法第35條合理方法參酌第33條之核估原則，改按鈺農
16 公司售予好帝一有限公司(下稱好帝一公司)之銷售價格TWD1
17 19/KG為基礎計算系爭貨物完稅價格，核價USD2.861及USD2.
18 880。惟被告所舉ITC數據均為110年印尼輸往臺灣之「HS 00
19 00000000 gingers, neither crushed nor ground」平均價
20 格USD2.568，與原告申報之「HS 00000000000 DRIED GALAN
21 GAL CHIP」乾南薑片核屬不同貨物，且未經關稅法第29條核
22 價，被告亦稱無法再查得該數據，足見其真實性有疑義；而
23 鈺農公司售予好帝一公司之價格為國內第2手交易價格，與
24 關稅法第33條規定亦不符，與法無據。

25 2、被告認發票所載印尼出口商PT KRIS ALAM NMUSANTARA(下稱
26 PT KRIS公司)之電話、傳真及地址皆有異狀，且查無該公司
27 之工商登記，惟原告已提供更正後資料，且依關稅法第17條
28 規定，發票所載事項如電話、傳真並非屬不可更正之項目；
29 印尼工商登記證亦非屬進口貨物報關必備文件，與發票無
30 關，難認上開事項為發票價格構成可疑之事證。又被告亦陳

明查核交易之銀行匯款並無異狀，卻恣意以匯款方式多元化自圓其說，難謂已善盡調查事證之義務。

3、原告另案於110年10月18日向被告報運進口之相同貨物乾南薑片一批（進口報單：BC/10/114/X0542號報單，下稱110年10月18日另案報關貨物），業經海關單位之基隆關核定單價為CFR USD0.4/KGM，該報單貨物完稅價格係依關稅法第35條規定，依據查得之資料以合理方法核定，與本件原告申報價格相同，雖非依關稅法第29條規定核定，然係經海關核定過，卻未被參採為調整比較之基礎，顯有未盡合理之處。

（二）聲明：訴願決定、復查決定及原處分均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

（一）答辯要旨：

1、被告綜合下列事證，依論理法則及經驗法則，審認原告申報價格確有偏低情事，依關稅法第29條第5項規定，無法按該條規定核估其完稅價格：

（1）原告自104年起進口印尼乾南薑片，迄今7年間申報貨價皆為CFR USD0.4/KGM，未曾變動，不符合市場行情，且參據ITC統計資料，由印尼出口至臺灣之HS091011薑年均單價有逐年升高趨勢，被告乃實施事後稽核，原告於111年3月2日談話記錄雖表示係協助PT KRIS公司在臺販售乾南薑片並將獲利償還債務，且印尼南薑免費隨手可挖，故價格便宜等語，然與系爭貨物末端廠商好帝一公司之出差報告書所載，須符合一定品質，大相逕庭，原告稱因貨物性質致取得價格低廉，顯無可採。

（2）原告匯付系爭貨物之款項，雖有銀行匯兌單據可供與進口報單申報貨價雖勾稽，然申報單價過低，有不實可疑性。被告遂於111年9月26日函請我國駐印尼代表處經濟組（下稱駐外單位）查詢，駐外單位於同年10月31日函復PT KRIS公司回復結果，略稱其售予原告之乾南薑片實際交易價格為CFR USD 0.4/KGM及售予印度之乾南薑片價格與售予臺灣無關。惟經被告查證本案發票所載PT KRIS公司電話、登記地址及傳真

號碼皆有異，該公司亦未辦理工商登記，原告嗣後補具之PT KRIS公司註冊登記資料，無進出口貿易之營業項目登記，是商業發票所載事項之正確性及真實性尚難採信。

(3)依海關資料庫，110年7月1日至12月31日間，原告報運進口印尼產製乾南薑片皆申報單價CFR USD0.4/KGM，同時期其他廠商進口印尼產製相同貨物之申報單價均高於上開單價，益證系爭貨物申報價格明顯偏低。而原告亦無法提出適切的說明，其申報文件之真實性仍有合理懷疑，無法依依關稅法第29條第5項規定核估其完稅價格。

2、系爭貨物國外出口日為110年8月30日及同年10月2日，本件查無同樣或類似系爭貨物國外出口時或出口日前、後30日業經海關依關稅法第29條規定核定之交易價格資料，故無關稅法第31條、第32條之適用餘地。原告雖已提供系爭貨物國內銷售發票，惟鈺農公司與好帝一公司間之發票、好帝一公司之原物料採購單及庫存產品外包裝標示聯絡方式，均為原告代表人或其弟所有，原告與第一手交易階段之國內下游廠商鈺農公司間是否有實質交易誠有疑義，亦無關稅法第33條規定之適用。又原告未提供系爭貨物在輸出國印尼之生產製造成本、費用及正常利潤等相關資料，故亦無法按關稅法第34條規定核估其完稅價格。

3、被告審認原告與鈺農公司有特殊關係，雖非關稅法第30條第2項規定之8款情形之一，惟兩者間具特殊事業合作關係，無法直接以兩者間之第一手交易階段銷售價格，為核估完稅價格之依據，而遞依關稅法第35條及同法施行細則第19條第1款規定，以查得系爭貨物末端廠商好帝一公司之國內採購發票、好帝一公司對系爭貨物品質規範要求及ITC統計資料綜合判斷，參酌關稅法第33條「國內銷售價格」之原則，參酌鈺農公司售予好帝一公司之國內銷售價格(即終端銷售價格)的合理方法，亦即參對110年9月間起好帝一公司之原物料採購單及採購發票、原告提出內陸運費之發票，但未提出保險費單據，並參採其110年度申報營業事業毛利率18.99%為利

潤及費用率，依計算公式：〔國內銷售價格×(1－利潤及費用率)－內陸運費〕÷(1＋應課稅率)核算並換美元結果，以合理價格CFR USD2.861、2.88/KGM核估完稅價格，具有推計之合理性。

4、另案報關貨物係依關稅法第35條規定核定完稅價格之一般查價案件，而系爭貨物係依關稅法第13條第1項規定實施事後稽核案件，調查及核課期限較長，所能查得事證及查核結果，與原告主張之一般查價案件及未經實質審查案件有別，無法比附援引，有臺灣基隆地方法院111年度簡字第10號行政訴訟判決意旨可參。又海關實施事後稽核時對於被稽核人之進口報單，屬於關稅法第18條第2項規定之事後審查期間核定稅款案，除有應退稅款或涉及海關緝私條例規定違章情形外，不得就同份報單再與核定稅額，另案報關貨物因無應退稅及海關緝私條例違章情勢，故未納入本案一併實施事後稽核，併此陳明。

(二)聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：

(一)被告對原告申報系爭貨物之交易價格有合理懷疑，認無法依關稅法第29條規定核估完稅價格，是否有據？

(二)被告認仍未能適用關稅法第31條、第32條、第33條及第34條核定完稅價格，是否有據？

(三)被告適用關稅法第35條規定，參酌關稅法第33條所訂核估完稅價格之原則，依據查得資料核定，是否屬合理方法？原處分是否適法？

五、本院的判斷：

(一)事實概要所載事實，業經兩造陳述在卷，並有系爭貨物進口報單（第1頁、第7頁）、原處分（第13至14頁）、海關進口貨物稅費繳納證兼匯款申請書（第15至18頁）、復查決定書（第109至118頁）、訴願決定書（第217至237頁）附原處分卷1可證，應可認定為真實。

(二)應適用的法令：

01 1、關稅法

02 (1)第18條第1項：「為加速進口貨物通關，海關得按納稅義務
03 人應申報之事項，先行徵稅驗放，事後再加審查；該進口貨
04 物除其納稅義務人或關係人業經海關通知依第13條規定實施
05 事後稽核者外，如有應退、應補稅款者，應於貨物放行之翌
06 日起6個月內，通知納稅義務人，逾期視為業經核定。」

07 (2)第29條第1項、第2項、第5項：「(第1項)從價課徵關稅之進
08 口貨物，其完稅價格以該進口貨物之交易價格作為計算根
09 據。(第2項)前項交易價格，指進口貨物由輸出國銷售至中
10 華民國實付或應付之價格。……(第5項)海關對納稅義務人
11 提出之交易文件或其內容之真實性或正確性存疑，納稅義務
12 人未提出說明或提出說明後，海關仍有合理懷疑者，視為無
13 法按本條規定核估其完稅價格。」

14 (3)第30條：「(第1項)進口貨物之交易價格，有下列情事之
15 一者，不得作為計算完稅價格之根據：……四、買、賣雙方
16 具有特殊關係，致影響交易價格。(第2項)前項第4款所稱
17 特殊關係，指有下列各款情形之一：一、買、賣雙方之一方
18 為他方之經理人、董事或監察人。二、買、賣雙方為同一事
19 業之合夥人。三、買、賣雙方具有僱傭關係。四、買、賣之
20 一方直接或間接持有或控制他方百分之五以上之表決權股
21 份。五、買、賣之一方直接或間接控制他方。六、買、賣雙
22 方由第三人直接或間接控制。七、買、賣雙方共同直接或間
23 接控制第三人。八、買、賣雙方具有配偶或三親等以內之親
24 屬關係。」

25 (4)第31條第1項：「進口貨物之完稅價格，未能依第29條規定
26 核定者，海關得按該貨物出口時或出口前、後銷售至中華民
27 國之同樣貨物之交易價格核定之。核定時，應就交易型態、
28 數量及運費等影響價格之因素作合理調整。」

29 (5)第32條第1項：「進口貨物之完稅價格，未能依第29條及前
30 條規定核定者，海關得按該貨物出口時或出口前、後銷售至

01 中華民國之類似貨物之交易價格核定之。核定時，應就交易
02 型態、數量及運費等影響價格之因素作合理調整。」

03 (6)第33條第1項、第3項：「(第1項)進口貨物之完稅價格，
04 未能依第29條、第31條及前條規定核定者，海關得按國內銷
05 售價格核定之。……(第3項)第1項所稱國內銷售價格，指
06 該進口貨物、同樣或類似貨物，於該進口貨物進口時或進口
07 前、後，在國內按其輸入原狀於第一手交易階段，售予無特
08 殊關係者最大銷售數量之單位價格核計後，扣減下列費用計
09 算者：……。」

10 (7)第34條：「(第1項)進口貨物之完稅價格，未能依第29
11 條、第31條、第32條及前條規定核定者，海關得按計算價格
12 核定之。(第2項)前項所稱計算價格，指下列各項費用之
13 總和：一、生產該進口貨物之成本及費用。二、由輸出國生
14 產銷售至中華民國該進口貨物、同級或同類別貨物之正常利
15 潤與一般費用。三、運至輸入口岸之運費、裝卸費、搬運費
16 及保險費。」

17 (8)第35條：「進口貨物之完稅價格，未能依第29條、第31條、
18 第32條、第33條及前條規定核定者，海關得依據查得之資
19 料，以合理方法核定之。」

20 2、關稅法施行細則

21 (1)第16條：「(第1項)本法第31條第1項及第32條第1項所稱
22 出口前、後，指出口日前後30日內。(第2項)本法第33條
23 第3項及第4項所稱進口前、後，指進口日前後30日內。」

24 (2)第19條第1項、第2項第7款：「(第1項)本法第35條所稱合
25 理方法，指參酌本法第29條至第34條所定核估完稅價格之原
26 則，採用之核估方法。(第2項)依本法第35條規定以合理
27 方法核定完稅價格時，不得採用下列各款估價方式或價格：
28 一、在我國生產貨物之國內銷售價格。二、兩種以上價格從
29 高核估之關稅估價制度。三、貨物在輸出國國內市場之銷售
30 價格。四、同樣或類似貨物依本法第三十四條規定核定之計
31 算價格以外之生產成本。五、輸往其他國家貨物之價格。

01 六、海關訂定最低完稅價格。七、任意認定或臆測之價
02 格。」

03 (三)依上述關稅法及其施行細則之規範意旨，可知關稅交易價格
04 制度，建立在公開市場自由競售價格之基礎上，而以買賣雙
05 方自動成立之價格為估價依據；所謂交易價格係指進口貨物
06 由輸出國出口銷售至我國實付或應付之價格，固不論已否支
07 付，或以任何方式支付均包括之。而為查明進口貨物之正確
08 價格，確保國家課稅並保護國內產業，其由進口人提出之進
09 口單據雖為估價之參考文件，然法律同時授權海關如對進口
10 人所提相關文件資料存疑時，經要求進口人說明而未說明或
11 說明後仍對之持合理懷疑者，得視為該貨品無法按其交易價
12 格核估完稅價格，而由海關依關稅法第31條以下規定予以調
13 整。易言之，依據關稅法第29條第5項規定，海關並非需至
14 證明進口人提出之交易文件確屬虛偽不實之程度，始得不依
15 據進口人提出之交易價格資料進行調整核定，而係海關基於
16 專業之審查，並由進口人負相當之協力義務後，海關仍具合
17 理懷疑時，即可依據關稅法第31條以下規定另行核定其完稅
18 價格，藉以避免買賣雙方藉國際貿易稽查不易之特性而低報
19 價格，逃避稅負，俾達到公平合理課稅之目的。又納稅義務
20 人進口貨物時提出之交易文件或其內容之真實性或正確性存
21 有疑義時，海關應先依關稅法第31條規定，按該貨物出口時
22 或出口前、後銷售至我國之同樣貨物之交易價格核定其完稅
23 價格；如無同樣貨物或其他不能情事，再依同法第32條規
24 定，按該貨物出口時或出口前、後銷售至我國之類似貨物之
25 交易價格核定之；如無同樣貨物、類似貨物或其他不能情
26 事，則續依同法第33條規定，按國內銷售價格核定之，或依
27 納稅義務人請求，改按計算價格核定之；如無同樣貨物、類
28 似貨物、國內銷售價格或其他不能情事，則繼依同法第34條
29 規定按計算價格核定之。如無同樣貨物、類似貨物、國內銷
30 售價格、計算價格或其他不能情事，始得按同法第35條規

01 定，依據查得之資料，以合理方法核定之(最高行政法院111
02 年度上字第966號判決參照)。

03 (四)被告依下列查證資料，就系爭貨物原申報單價之真實性與正
04 確性，存有合理懷疑，認有申報單價不實情形，無法適用關
05 稅法第29條規定按該進口貨物之申報交易價格核定完稅價
06 格，並無違誤：

07 1、原告匯付系系爭貨物之金額與其進口報單申報貨價雖可勾
08 稽，然現今交付貨款管道多元，外匯金流尚非得以作為認定
09 完稅價格之唯一依據。經查，原告於111年3月2日接受稽核
10 談話時，陳述自104年起進口印尼產製乾南薑片迄今皆申報
11 單價CFR USD0.4/KGM等情(見原處分卷1第53至54頁談話筆
12 錄)，則迄於本件110年進口時，歷經6、7年之市場變遷，價
13 格均未調整，有異於全球通膨趨勢，已有不合市場交易行
14 情。再者，依海關資料庫之110年7月1日至12月31日間廠商
15 報運印尼產製「稅則號別：09101100」來貨海關進口紀錄表
16 (原處分卷3第81頁)所示，與系爭貨物相近之進口時間內，
17 其他廠商進口印尼產製相同或相類似貨物之申報單價，有US
18 D0.98/KGM、1.05/KGM、2.00/KGM不等，均高於上開原告申
19 報單價甚多；且對比ITC統計之印尼出口稅則號別HS091011
20 出口至臺灣之價格資料，110年平均單價為USD2.568/KGM(原
21 處分卷3第31頁)及PT KRIS公司106年至110年銷售相同貨物
22 至印度之價格資料為USD1/KGM、1.25/KGM、1.42/KGM(原處
23 分卷3第77至79頁)，皆高於系爭貨物申報單價，足見原告就
24 系爭貨物之申報價格明顯過低。

25 2、被告依關稅法第13條規定，發函通知原告實施事後稽核，依
26 原告於111年3月2日接受稽核談話(原處分卷1第51至56頁談
27 話筆錄)及系爭貨物末端廠商好帝一公司代表權人於111年4
28 月12日接受稽核談話(原處分卷3第3至9頁談話筆錄)，雙方
29 對系爭貨物性質描述、品質要求、交易流程等，不相一致，
30 顯有可疑之處。被告遂傳真電文請駐外單位協查，PT KRIS
31 公司回復駐外單位之原函文略為：「1. 本公司售予圓堡公司

(Yuanbao Biotechnology)之乾南薑片(Dried galangal chip)實際交易價格為CFR USD0.4/KGM。(二)本公司銷往印度之乾南薑片價格與銷往臺灣之乾南薑片無關，恕難進一步說明。」等語，固有代表處111年10月31日印尼經字第0000000000號函（原處分卷2第81頁）檢附PT KRIS公司原函文（原處分卷2第82頁）為證。然被告另查得系爭貨物商業發票（原處分卷1第5、11頁）所載PT KRIS公司之地址(JL URIP SUMOHARJO NO.118)及電話(+62 352481316)與該公司於網路上登載之營業處所(JL URIP SUMOHARJO NO.122)及電話(+62 35588989)(原處分卷1第71頁)，並不相同。又上開商業發票上電話，經查證結果，實際上歸屬於一間美容診所(原處分卷1第63-67頁)，該美容診所地址與PT KRIS公司於網路上登載之營業處所(JL URIP SUMOHARJO NO.122)相同；而商業發票上所載傳真號碼(+62 352483968)則為一化肥緩衝倉庫之登記電話(原處分卷1第74頁)。是商業發票所載PT KRIS公司之電話、傳真號碼及地址，竟分別與其他不同之公司單位相同，其正確性及真實性顯有疑慮。再者，被告前於105年間，亦曾就同一名稱、同一公司地址之PT KRIS公司，囑請駐外單位協查結果，據印尼貿易部國內貿易總局工商登記部門回復，該部門查無PT KRIS公司登記資料等情，有駐外單位105年3月16日印尼經字第000000000000號函（原處分卷2第105頁）檢附印尼貿易部國內貿易總局回復函（原處分卷2第107頁）在卷可證，可見在105年間，即有台灣其他進口商取得尚未在印尼辦理工商登記之「PT KRIS公司」名義所出具之交易憑證，作為進口證明文件之情事存在，則迄於本件報關進口時，已歷經多年，仍有上述商業發票所載電話、傳真號碼、地址均不正確之可疑情事存在，則商業發票所載之交易價格是否真實，即有疑義。再參以PT KRIS公司原無營業登記資料，縱嗣後已辦理註冊登記，並經原告補提示該公司註冊登記資料、更正後之發票(原處分卷1第263至270頁)，惟檢視該更正後發票之記載內容（原處分卷1第269、270

頁），發票上方公司名稱之地址、電話、傳真號碼均未變更，僅於發票下方以文字註記「開立發票公司的電話，更改為Tell:……35588989」（即上述網路上登載之電話），至於登記地址及傳真號碼則仍存有上述異狀，難以解消前述之合理懷疑，尚無從確認原告提出之商業發票登載內容之真實性及正確性。

3、原告雖主張被告所舉110年印尼輸往臺灣之「HS 0000000000 gingers, neither crushed nor ground」平均價格USD2.568之ITC數據，係用09101100的稅則銷售到臺灣售價平均，與系爭貨物之申報稅則為000000000000不同，乾南薑片在印尼歸屬於稅則09103000之薑黃等語。惟查，依據我國稅則稅率查詢作業(本院卷1第390頁)，稅則號別09101100項下有2個子目，分別為19101100104(暫時保藏之薑，未壓碎或未研磨者)及000000000000(其他薑，未壓碎或未研磨者)，而印尼有關ginger之分類，依原告提示之資料(本院卷1第388頁)，僅有稅則09101100(ginger, neither crushed nor ground)及09101200(ginger, crushed or ground)。系爭貨物品名既為DRIED GALANGAL CHIP，非屬生薑，且未經壓碎或研磨，於我國分類為稅則000000000000、於印尼分類為稅則09101100，即無不合。況且南薑(galangal)與薑黃(turmeric)雖同屬薑科植物，惟外觀、風味及用途均有不同，是原告稱系爭貨物於印尼屬稅則09103000之薑黃，被告以生薑價格核定，從頭就錯誤了等語，並無可採。

4、依上述調查結果，不僅無從解消對系爭貨物交易價格偏低之合理懷疑，甚至加深其交易文件真實性及正確性之疑慮。從而，被告依關稅法第29條第5項規定，認應視為無法按關稅法第29條規定核估完稅價格，於法尚無違誤。

(五)被告依關稅法第31條以下規定予以調整結果，認仍未能適用關稅法第31條、第32條、第33條、第34條，而應適用關稅法第35條核定，並無違誤：

01 1、關稅乃是對於國外進口貨物所課徵之進口稅（關稅法第2條
02 參照），具有財政收入及保護本國產業之機能，而為降低各
03 國關稅壁壘，並規範關稅的計算方式和徵收原則，以確保貿
04 易的公平性，國際上已有統一之關稅評價制度，即1994年關
05 稅暨貿易總協定第7條執行協定（下稱稱關稅估價協定）；我
06 國關稅法關於完稅價格之核定，亦須與上開協定規範意旨接
07 軌，此參諸關稅法第35條於75年6月29日立法理由：「本條
08 係新增，根據關稅估價協定規定，對於不能依進口貨物之交
09 易價格、或同樣或類似貨物之交易價格、或國內銷售價格或
10 計算價格核估完稅價格者，得依該核定之估價原則及一般條
11 款所規定之合理方法，並按可得之資料核定其完稅價格，爰
12 予明定如上，俾憑依據。至於『合理方法』之意義及範圍，
13 擬於關稅法施行細則中，予以明定，以利執行。」益明。準
14 此，關稅法第29至35條之關稅估價制度，係參照關稅估價協
15 定之架構加以制定，我國關稅估價原則當與關稅估價協定之
16 估價原則一致，就上述規定之適用疑義，應參照關稅估價協
17 定規定及其附件之註釋而為判斷（最高行政法院112年度上字
18 第798號判決參照）。

19 2、依據關稅估價協定第7條（相當於關稅法第35條）之註釋1：
20 「依第7條規定核定之完稅價格應盡可能以先前已核定之完
21 稅價格作為依據。」註釋2：「依第7條規定採用之估價方
22 法，應以第1條至第6條（相當於我國關稅法第29條至第34
23 條）規定之方法為基礎，在符合第7條之宗旨與規定，及合
24 理範圍內，予以彈性適用該估價方法。」註釋3：「所稱合
25 理範圍內彈性之適用範例如下：(a)同樣貨物：有關同樣貨
26 物必須與進口貨物同時或相近日期輸出之規定，得為彈性之
27 解釋；……；已按第5條（相當於關稅法第33條）及第6條
28 （相當於關稅法第34條）規定核定之同樣進口貨物之完稅價
29 格亦得採用之。(b)類似貨物：有關類似貨物必須與進口貨
30 物同時或相近日期輸出之規定，得為彈性之解釋；……；已
31 按第5條及第6條規定核定之同樣進口貨物之完稅價格亦得採

01 用之。(c)國內銷售價格方法，依第5條第1項第a款規定，貨
02 物應按其輸入之原狀出售之條件得為彈性之解釋；『90』日
03 之條件，得為彈性運用。」是以，所謂合理方法核定之完稅
04 價格，依據關稅法施行細則第19條，並參考關稅估價協定上
05 開註釋，仍指依實際之需要，彈性修正若干關稅法第31條至
06 第34條所示核估完稅價格模式之條件，而仍援用各該條之核
07 估完稅價格模式計算完稅價格。亦即須依據上開模式彈性修
08 正，據以計算所得之完稅價格，且不發生關稅法施行細則第
09 19條第2項各款情形，始得認為已還原至貨物進口時國際貿
10 易市場對貨物交易價值之評價，符合推估課稅所要求之推計
11 合理性。

12 3、未能適用關稅法第31條、第32條規定：

13 被告對於原告提出交易文件或其內容之真實性或正確性存有
14 疑義，經原告提出說明後，被告仍有合理懷疑，依關稅法第
15 29條第5項之規定，即應視為無法按該條規定核估其完稅價
16 格，已如前述，則被告自須依關稅法第31條以下規定另行核
17 定其完稅價格。又依關稅法第31條第2項、第32條第2項、同
18 法施行細則第16條第1項規定，應以「同樣貨物」或「類似
19 貨物」於系爭貨物出口時或出口日前、後30日內之交易價
20 格，並經海關「核定交易價格」作為判斷依據（參照關稅估
21 價協定第2、3條之註釋4），申報之交易價格如未經海關核
22 定，自難作為海關依關稅法第31條、第32條核定交易價格之
23 根據。查本件系爭貨物出口時或出口日（即110年8月30日及
24 同年10月2日）之前、後30日內，並無同樣貨物或類似貨物且
25 經海關依據關稅法第29條所核定之交易價格可資引用（原處
26 分卷3第45頁），故其完稅價格無從依關稅法第31條及第32
27 條規定予以核估，自無此規定之適用。

28 4、未能適用關稅法第33條規定：

29 系爭貨物在國內第一手銷售對象為鈺農公司，然鈺農公司之
30 銷售對象好帝一公司之採購接洽方式，係直接傳真至原告，
31 系爭貨物之物流配送等交貨進儲業物由原告負責人之父聯

01 繫，貨物包裝標示所載聯絡窗口為原告負責人之弟，有全戶
02 戶籍資料查詢結果(原處分卷1第79至80頁)、信杰報關有限
03 公司代表權人接受電話訪談筆錄(原處分卷3第1頁)及好帝
04 一公司原物料採購單(原處分卷3第49頁)等可參；又系爭貨
05 物品質則是由好帝一公司前往印尼當地判斷，且報關提領後
06 直接由原告安排運送至好帝一公司，均未有鈺農公司經手。
07 另鈺農公司代表人張子滕於101年至109年間係任職於國內科
08 技廠，其母劉家瑜為鈺農公司唯一員工，依劉家瑜之談話記
09 錄(原處分卷3第19至24頁)，好帝一公司向鈺農公司下單
10 後，鈺農公司再向原告下單，即原告及好帝一公司為鈺農公
11 司唯一進貨端及銷售端，鈺農公司未設有倉庫及加工廠，貨
12 物購入後直接送至好帝一公司永康廠，採貨到付款、無簽訂
13 買賣合約，貨物遲交、短交亦無罰則，核與一般商業交易習
14 慣有悖。雖系爭貨物之付款外匯金流經查未有異常，然鈺農
15 公司取得好帝一公司清償之貨款後，即頻繁提領鉅額現金
16 (原處分卷3第87頁)，迄今亦未說明該等現金流向用途；且
17 原告亦為好帝一公司之長年供應商，有營業稅年度資料查詢
18 及好帝一公司乾南薑片進口來源分析(原處分卷3第89至108
19 頁)可參。而鈺農公司103年10月24日甫設立登記，僅2個月
20 餘之時間，其103年度售予好帝一公司之營業額即與原告當
21 年度銷售與好帝一公司之數額相當，顯屬異常；參以鈺農公
22 司與原告為相互商業競爭關係，卻存在如前所述連絡電話相
23 互流用之情形，原告不直接銷售予好帝一公司，而讓鈺農公
24 司僅憑買進賣出之轉手交易即取代原告獲得高額利潤，原告
25 與鈺農公司間是否存在真實交易，實屬可疑。是以，本件亦
26 無法依關稅法第33條規定按國內銷售價格計算完稅價格。

27 5、未能適用關稅法第34條規定：

28 按關稅估價協定第6條之註釋1：「……核定計算價格時，可
29 能需要自輸入國以外國家取得有關資料以審查進口貨物本身
30 之生產成本。因為，多數情形生產廠商皆不在輸入國管轄領
31 域之內，故計算價格方法之採用通常亦僅限買賣雙方為有特

殊關係時，且生產廠商願對輸入國主管當局提供必要之成本資料，並允諾給予輸入國繼續查證之方便者。」指明關稅法第34條計算價格方法之採用，通常亦僅限於買賣雙方有特殊關係時，且生產廠商願對輸入國主管當局提供必要之成本資料，並允諾給與輸入國繼續查證之方便者，方有適用餘地。原告與國外出口商之交易非屬關係人交易，經駐外單位協查結果，亦無法取得系爭貨物之製造成本及利潤資料，故無法按關稅法第34條規定之「計算價格」核定完稅價格。

6、應適用關稅法第35條規定：

系爭貨物之完稅價格，未能依第29條、第31條、第32條、第33條及第34條規定予以核定，已如前述，依關稅法第35條規定，被告自得依據查得之資料，以合理方法核定之。

(六)被告適用關稅法第35條及其施行細則第19條第1項規定，依查得之資料，參酌關稅法第33條所訂之原則，核估系爭貨物之完稅價格，據以作成原處分，經本院審查結果，其核定方法欠缺推計之合理性，洵有違誤：

1、依我國海關資料庫之110~112年廠商報運印尼產製「稅號：0000000000」來貨海關進口紀錄表(本院卷1第362至363頁)顯示，除原告外，其他進口商就相同或類似貨物之進口申報價格為USD0.98至2.5/KGM不等(其中附表編號4申報價格6.25/KGM，異常高於其他進口商，予以排除)，則被告既稱原告從印尼進口到臺灣南薑片市占率達3分之2(本院卷1第279頁)，原告為該類貨物之進口大戶，理應有價格優勢，況且系爭貨物之報單數量均高出甚多，在此條件下之交易價格應較低始具有合理性。然被告依其採用方法核定系爭貨物之價格USD2.861、2.88/KGM，卻遠高於相同或類似貨物之其他進口商申報價格，即有欠缺合理性。再參以被告所提供之ITC統計資料(原處分卷3第31頁)，印尼產品稅則編號為091011之產品於2021年自印尼出口至臺灣之年平均價格僅為USD2.568/KGM，則被告核定系爭貨物之價格亦高於平均價格USD2.568/KGM，顯見核定方法之推計合理性即有欠缺。

2、財政部107年6月26日台財關字第1071020522號令：「一、進口貨物不論通關方式為免審免驗（C1）、文件審核（C2）或貨物查驗（C3），海關均得依關稅法第18條第1項或第13條規定實施事後審查或事後稽核。二、進口報單不論於貨物放行前，或依關稅法第18條第1項規定事後審查期間，經海關核實改列或調整納稅義務人原申報稅則號別或完稅價格並核定稅款者，除有應退稅款或涉及海關緝私條例違章情事外，不得就同份報單再予核定稅款。三、海關實施事後稽核時，對於被稽核人之進口報單，屬前點核定稅款案件，或於關稅法第18條第2項規定之事後審查期間核定稅款案件，除有應退稅款或涉及海關緝私條例違章情事外，不得就同份報單再予核定稅款。四、進口報單於按第2點或第3點規定核定稅款前，納稅義務人或報關業者依進出口報單申報事項更正作業辦法申請更正者，海關於更正後，仍得依本令規定核定稅款。」係財政部為確保課稅之安定性並提升關稅預見性，規範海關依職權核定稅款之報單，除有應退稅款或涉及違章情節外，事後審查或事後稽核不得就同份報單再予增估補稅，惟對於納稅義務人或報關業者於海關核定稅款前，依進出口報單申報事項更正作業辦法申請更正之案件，海關仍得依上開令釋規定核定稅款。由此可推知，不論案件屬事後審查或事後稽核，均屬海關依職權核定稅款之報單，且一經核定除涉有退稅、違章或令釋第4點之事由，均不得再次核定稅款。經查，原告110年10月18日另案報關貨物係與系爭貨物相同之印尼產製乾南薑片，經被告依第18條第2項規定於事後審查時，報請基隆關查價，經基隆關向詢價專業商詢問後，依關稅法第35條規定核定單價為CFRUSD0.4/KGM等情，有該進口報單、商業發票、裝箱清單、高雄關旗津關送查價單（原處分卷3第109-113頁）在卷為證。被告雖稱係因財政部107年6月26日台財關字第1071020522號令規定不得就同份進口報單再予核定稅款，且事後稽查相較於一般查價案件及未經實質審查案件有異（本院卷1第159、268頁），認原告110

01 年10月18日另案報關貨物經經基隆關查價之價格非經海關核
02 定之交易價格(本院卷2第41至42頁)，故不得作為核定系爭
03 貨物完稅價格之參考基礎等語。然110年10月18日另案報關
04 貨物之查估價格，係基隆關依關稅法第35條規定，參據原告
05 進口同樣貨物之報價，並洽請關務署核備之詢價專業商（密
06 封附本院卷1第353頁）提供合理行情價格，據以核估決定等
07 情，有財政部關務署基隆關114年7月17日基普機字第114102
08 0983號函暨詢價專業商資料在卷(本院卷1第350至355頁)可
09 參，而專業商之詢價結果，亦為關稅法第35條規定海關所查
10 得資料之一種，得否採為核定完稅價格之基礎，尚待海關依
11 據所有查證之資料而為綜合判斷(最高行政法院112年度上字
12 第139號判決意旨參照)，與詢價案件係採用事後審查或事後
13 稽核無關。況被告既稱：「附表的價格就是(未經第29條核
14 定之價格)，那是我們實務上關稅法第18條通關案件我們視
15 為核定的價格。」等語(本院卷2第45頁筆錄)，卻就經海關
16 依關稅法第18條核定且不得再變更之價格，何以無法參採作
17 為價格之比較基礎，何以不能與依調查資料所得之數個交易
18 價格取其平均數，據以適當調整為相對合理價格，並無合理
19 說明，實難認原處分核估之系爭貨物完稅價格符合以合理方
20 法綜合考量查得資料所為之核定。

21 3、末查，被告核定系爭貨物之完稅價格USD2.861/KGM及USD2.8
22 8/KGM，係以關稅法第33條第1項為基礎，運用該條「國內銷
23 售價格」之原則，以國內第二手交易價格，按計算式：[國
24 內銷售價格 $\times$ (1－利潤及費用率)－內陸運費及保險費] $\div$ (1＋
25 應課稅率)核算，即 $[119 \times (1 - 18.99\%) - 0.2] \div (1 + 20\% +$
26 $0.04\%) = 80$ ，再依進口時報單記載之美元匯率換算而來，
27 其所持理由為原告與鈺農公司有事業合作特殊關係之高度可
28 能性，渠等間之國內銷售統一發票所示價格，尚難與一般常
29 態交易相比，而採用鈺農公司與好帝一公司間之第二手交易
30 發票價格。惟如前述，關稅法第35條所稱「合理方法」依同
31 法施行細則第19條規定，係指參酌同法第29條至第34條所定

核估完稅價格之「原則」、「精神」，依據所查得之資料，以合理方法核定完稅價格時，應儘可能貼近買賣雙方實際交易價格為依歸，就「現存證據為適當之修正」，被告雖彈性擴張採用國內第二手交易價格，卻逕以原告之利潤及費用率套用上開計算式，忽略原告與鈺農公司及鈺農公司與好帝一公司間亦可能存在交易成本(例如鈺農公司之設立、作業、稅務申報等營運成本)，未併予參採鈺農公司財務資料予適當調整上開計算式，即與彈性運用合理方法有違，難認已適當修正關稅法第33條之「國內銷售價格」原則。

六、綜上所述，被告適用關稅法第35條規定之彈性調整方法，據以核定系爭貨物之完稅價格，既有上述瑕疵，不符合該條所要求「以合理方法核定」之要件，被告作成原處分，即有違誤。復查及訴願決定予以維持，亦有未合，原告訴請撤銷，為有理由，應予准許。本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法均與本件判決結果不生影響，故不逐一論述，併此敘明。

七、結論：原告之訴有理由。

中 華 民 國 115 年 1 月 6 日

審判長法官 孫 奇 芳

法官 曾 宏 揚

法官 林 韋 岑

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院高等行政訴訟庭提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內補提理由書；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（均須按他造人數附繕本）。

三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，逕以裁定駁回。

四、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49條之1第1項第3款）。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3項、第4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. 上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、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，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其代表人、管理人、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 115 年 1 月 9 日
書記官 周 良 駿