高雄高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭
113年度訴字第480號
民國115年5月28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
　　薛淑娟

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11313916400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

壹、程序方面

被告代表人原為陳木榮，於訴訟進行中變更為劉芳祝，業據新任代表人具狀聲明承受訴訟(本院卷第255頁)，核無不合，應予准許。

貳、實體方面

一、事實概要：

原告委由○○報關有限公司於民國110年7月19日、同年8月25日及同年12月22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/X0348號、第BC/10/114/X0442號及第BC/10/114/X0694號，下稱系爭貨物)，申報單價均為CFR USD0.4/KGM，電腦核定按C3X(儀器

查驗)、C2(文件審核)等方式通關，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 USD2.397/KGM、CFR USD2.866/KGM及CFR USD2.872/KGM核估完稅價格，核算應納稅費合計新臺幣(下同)3,359,701元(包括進口稅2,580,418元、營業稅774,124元及推廣貿易服務費5,159元)，扣除原告已繳納之稅費，尚應補繳稅費2,855,082元(包括進口稅2,192,844元、營業稅657,853元及推廣貿易服務費4,385元)，被告乃以112年3月27日高港業二補字第0000000000號函（下稱原處分）檢附第BCZ00000000000號、第BCZ00000000000號及第BCZ00000000000號「海關進口貨物稅費繳納證兼匯款申請書（補稅）」，通知原告繳納。原告不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，亦遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

(一)主張要旨：

1、被告所舉印尼國際貿易中心(International Trade Centre，下稱ITC)統計資料及印尼中央統計局(BPS-Statistics Indonesia)官網查得資料，其國際商品統一分類制度(HS)碼09101100薑(未壓碎或未研磨者)之110年平均價格USD2.568，與原告申報之「HS 00000000000 DRIED GALANGALCHIP」乾南薑片核屬不同貨物，且為印尼出口報單申報價格，被告以出口國價格平台做為比較進口價格高低之依據，有理由不備之違法。且乾南薑片歸列印尼HS09103000，進口至臺灣改列稅則00000000000，相同貨物因各國列不同HS，豈能以印尼官網之出口價稱原告申報價格過低。

2、被告認發票所載印尼出口商PT KRIS ALAM NUSANTARA(下稱PT KRIS公司)之電話、傳真及地址皆有異狀，且查無該公司之工商登記，惟原告已提供更正後資料，且依關稅法第17條規定，發票所載事項如電話、傳真並非屬不可更正之項目；印尼工商登記證亦非屬進口貨物報關必備文件，與發票無

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、被告以原告與○○有限公司(下稱○○公司)有關稅法第30條特殊關係以外之其他特殊關係，而未採用國內第一手交易價格，惟依關稅估價協定第7條註釋2及3所示之彈性修正核估模式之條件，是否包含以國內第二手售價計稅，被告未合理說明；且被告計算用之利潤卻以原告110年營業稅毛利18.99%做基準，其計算公式已非依關稅法第33條第3項規定之原則，顯然不合法。

4、110年10月18日另案第BC/10/114/X0542號報單(下稱110年10月18日另案報單)為相同貨物乾南薑片，業經海關單位核定單價為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，卻未被採用，被告認定關稅法核定之價格USD0.4/KGM遠不及ITC所載印尼出口價格，十足不可取。

(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，對原告申報價格之真實性存有合理懷疑，無法按關稅法第29條核估其完稅價格。

(1)被告查詢海關資料庫110年7月1日至12月31日間其他廠商進口印尼產製相同貨物之申報單價均高於原告申報之價格。且108年1月至115年1月間廠商報運印尼產製相同貨物統計清表，在長達7年期間，除原告外其他進口商報運乾南薑片之價格均顯著高於USD0.4/KGM。另查閱ITC之統計資料，與本案相同國際商品統一分類制度(HS)碼0910.11之貨物(薑)，於110年度由印尼出口至臺灣之平均單價為 USD2.568/KGM，與原告申報之單價相差高達6倍以上，顯不合理。

(2)PT KRIS公司於106年至110年間，出口至印度之相同貨物售價介於USD1.00-1.42/KGM之間，原申報價格USD0.4/KGM卻僅為該公司銷往印度價格之3至4成，原告無法提供任何關於市場區隔或差別定價之合理解釋，足證其申報價格異常偏低。且原告自104年起進口印尼乾南薑片，申報價格始終固定為USD0.4/KGM，長期凍結之異常價格顯示原申報價格不實。

(3)依印尼中央統計局查得資料110年印尼出口至印度以出口金額及數量換算之年均價為USD1.36/KGM；而PT KRIS公司於106年至110年間，出口至印度之相同貨物售價介於USD1.00~1.42/KGM之間，合於國際市場交易行情。另110年印尼出口至臺灣之年均價則為USD2.58/KGM，然本案原申報價格USD 0.4/KGM卻遠低於國際市場交易行情，益證系爭乾南薑片原申報單價明顯偏低。至於原告提出載有稅則號別第0910.30.00號之印尼出口報單，僅能證明印尼出口商於當地申報時之記載，尚難以此指稱所有印尼出口之乾南薑片均應歸列稅則號別第0910.30.00號「Turmeric(curcuma) 薑黃」。

(4)原告之業務代表李○○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，然未提出相關借款、清償證明，且與系爭貨物末端廠商○○○有限公司(下稱○○○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、被告查證海關資料庫，系爭貨物國外出口日為110年7月14日、8月12日及12月7日，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；原告所指稱之110年10月18日另案報單業經被告核定單價為CFR USD 0.4/KGM，然其核定方式係依關稅法第35條，並非依第29條核定之交易價格，無法作為海關依關稅法第31條、第32條規定核定交易價格之根據。

3、原告與○○公司雖在形式上未符合關稅法第30條之股權或親屬關係，但其交易規模龐大，卻全無合約與罰則約束；採購單、包裝標示之聯絡電話及聯絡窗口均為原告方人員；無加工、倉儲設備，且物流由原告直達○○○公司等，顯示○○○公司名義上向○○公司下單，但實際聯繫採購、交貨、售後服務之窗口均直接指向原告方人員，兩公司實為一體。另○○公司僅有員工1人，設立僅2個月餘，其103年度銷售予○○○公司之營業額即高於同年度2家常年供應廠商（即原告及鼎盛科技股份有限公司），在營運過程中無需負擔任何風險僅轉手開立發票，即能以以TWD100或119/KGM，高達3倍價差，將貨物售予○○○公司完全違反商業常理，且○○公司金流異常，以鉅額現金提領隱匿去向，益證原告與○○公司間交易並非真實，故無法直接按關稅法第33條規定，以原告與○○公司間之銷售價格，作為核估完稅價格之依據。

4、本案無法依關稅法第29條、第31條至第33條核定，且原告未提供系爭貨物國外生產成本、費用及正常利潤等相關資料，亦無法依關稅法第34條核定。

5、原告與○○公司間之交易具備上開多項異常特徵，違反一般商業常規，其設立目的或係用以製造國內第一手交易價格低廉之假象，藉此將鉅額利潤保留於○○公司，截斷金流痕跡以規避稅捐機關追查。本案基於「實質課稅原則」，應穿透○○公司之形式外殼，認定原告與○○公司間非真實交易，本案之真實交易關係，係存在於原告(實際賣方)與○○○公司(實際買方)之間。原告既然負擔並享有進口貨物實際發生第1次國內銷售事實所生之全部成本及利益，被告依關稅法第35條規定，比附援引關稅法第33條之「國內銷售價格」原則，自應以原告之利潤及費用率加以計算。被告乃以○○○公司之實際採購價格(即TWD 110/KGM或119/KGM)作為國內銷售價格之基礎，並採原告110年度申報之營利事業毛利率18.99%，依法扣除原告提供之國內運費發票費用(TWD0.2/KGM)後，參酌關稅法第33條之計算式，回推計算完稅價格分別為

CFR USD2.397/KGM、2.866/KGM、2.872/KGM，應屬適法合理。

6、本院113年度訴字第479號判決僅擷取海關資料庫之110至112年廠商報運印尼產製「稅則號別：00000000000」來貨海關進口紀錄表編號1、6、8、10、23(申報價格USD0.94、2、2、1.05、2.5/KGM)共計5筆資料，其重量為65,591KGM，僅占全體重量之4.93%，其擷取之樣本顯然不具代表性；且該判決僅以「申報價格異常偏高」為由，即排除編號4之申報價格USD 6.25/KGM，並未說明不得列入參考之其它客觀理由及事證，即逕自排除個案所申報之價格USD 6.25/KGM作為參考數值，顯屬武斷。又該判決並未考量貨物購買價格與交易規模、供應商定價策略等因素，即否定其他進口商進口相同或類似貨物於110年自印尼銷售至我國之交易價格介於USD 0.94至6.25/KGM間之經濟活動事實，而認定被告核定系爭貨物完稅價格應低於USD2.5/KGM或USD2.568/KGM之結論，即屬無據。

7、被告就系爭貨物分別核估合理價格CFR USD2.397/KGM、USD 2.866/KGM、USD2.872/KGM與ITC統計資料年平均價格USD2.568/KGM，差距分別僅6.66%、11.60%、11.84%，原告申報之單價，卻與上開ITC統計資料價格USD 2.568/KGM，差距懸殊達84.42%。另查印尼中央統計局統計本案相同貨物110年由印尼出口至印度之年平均價格為USD1.36/KGM，與PT KRIS公司於110年出口至印度之相同貨物售價為USD1.25/KGM，差距僅8.08%，顯示原告申報價格CFR USD0.4/KGM，極度偏離國際市場交易行情價格，經審酌前揭統計資料，可知被告核定之價格更接近上開ITC及印尼中央統計局統計資料，益證被告依關稅法第35條所使用合理方法核定系爭貨物完稅價格更貼近自印尼銷售至我國時之國際市場行情價格亦符合原告實際交易狀況，且合乎關稅估價之規範目的。

8、原告主張曾進口相同貨物之110年10月18日另案報單，業經被告核定單價為CFR USD0.4/KGM，本案應比照辦理。惟110

年10月18日另案報單係依關稅法第18條第2項規定，由原告繳納相當金額保證金後，先予放行，再由海關事後審查，並依關稅法第35條規定核定稅款案件。依財政部107年12月26日台財關字第1071020522號令，因無應退稅及海關緝私條例違章情事，被告就該110年10月18日另案報單並未再予重新核定稅款。此乃受限於上開財政部令對於「法安定性」之要求(避免對同一報單反覆核課)，並非肯認CFR USD0.4/KGM非為偏低之交易價格。原告此主張顯係混淆「事後審查」與「事後稽核」之法律性質差異，且無視行政機關依職權調查發現新事實之權能，核無可採。

(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)系爭貨物完稅價格之核定是否適法？

五、本院的判斷：

(一)事實概要所載事實，已由兩造各自陳述在卷，並有系爭貨物進口報單（第1至2、13至14、23至24頁）、原處分（第7至8頁）、海關進口貨物稅費繳納證兼匯款申請書（第9、21、33頁）、復查決定書（第141至151頁）、訴願決定書（第241至262頁）附原處分卷1可證，洵堪認定。

(二)被告認系爭貨物無法依據關稅法第29條規定按原告申報之價格核定完稅價格，應屬有據：

1、應適用的法令：

(1)關稅法第18條第1項：「為加速進口貨物通關，海關得按納稅義務人應申報之事項，先行徵稅驗放，事後再加審查；該進口貨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。」

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

2、關稅交易價格制度，建立在公開市場自由競售價格之基礎上，而以買賣雙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由輸出國出口銷售至我國實付或應付之價格，不論已否支付，或以任何方式支付均包括之。而為查明進口貨物之正確價格，確保國家課稅並保護國內產業，其由進口人提出之進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條以下規定予以調整。易言之，依據關稅法第29條第5項規定，海關並非需至證明進口人提出之交易文件確屬虛偽不實之程度，始得不依據進口人提出之交易價格資料進行調整核定，而係基於專業之審查，並由進口人負相當之協力義務後，仍具合理懷疑時，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價格，逃避稅負，俾達到公平合理課稅之目的。是以，納稅義務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有疑義時，海關應先依關稅法第31條規定，按該貨物出口時或出口前、後銷售至我國之同樣貨物之交易價格核定其完稅價格；如無同樣貨物或其他不能情事，繼依同法第32條規定，按該貨物出口時或出口前、後銷售至我國之類似貨物之交易價格核定之；若無同樣貨物、類似貨物或其他不能情事，則續依同法第33條規定，按國內銷售價格核定之，或依納稅義務人請求，改按計算價格核定之；倘無同

樣貨物、類似貨物、國內銷售價格或其他不能情事，再依同法第34條規定按計算價格核定之。如無同樣貨物、類似貨物、國內銷售價格、計算價格或其他不能情事，始得按同法第35條規定，依據查得之資料，以合理方法核定之。前引關稅法第29至35條之關稅估價制度，係參照關稅估價協定之架構加以制定，此觀關稅法第29至35條歷年修正之立法理由即明，是我國關稅估價原則當與關稅估價協定之估價原則一致，如有爭議時，應參照關稅估價協定規定及其附件之註釋而為判斷。(最高行政法院112年度上字第798號判決意旨參照)。

3、系爭貨物有關稅法第29條第5項所示情事，有予以推計課稅之必要性：

(1)經查，被告依關稅法第13條規定，於111年1月21日發函通知原告實施事後稽核，原告業務代表李○○（負責人之父）於同年3月2日接受稽核談話時，陳述自104年起進口印尼產製乾南薑片迄今皆申報單價CFR USD0.4/KGM等情(見原處分卷1第77至82頁談話筆錄)，則迄於本件110年進口時，歷經6、7年之市場變遷，價格卻均未調整，有異於全球通膨趨勢，其價格之真實性已屬有疑；另依海關資料庫有關110年7月1日至12月31日間廠商報運印尼產製「稅則號別：09101100」來貨海關進口紀錄表(原處分卷3第135頁)所示，與系爭貨物相近之進口時間內，其他廠商進口印尼產製相同或相類似貨物之申報單價，有USD0.98/KGM、1.05/KGM、2.00/KGM不等，均高於原告申報單價USD0.4/KGM甚多。且參ITC統計之印尼出口稅則號別HS091011出口至印度之年平均價格資料，110年平均單價為USD1.36/KGM(原處分卷4第11頁)，與系爭貨物出口商PT KRIS公司110年4月銷售相同貨物至印度之價格資料為USD1.25/KGM(原處分卷3第92頁)相近，然ITC統計之印尼出口稅則號別HS091011出口至臺灣之價格資料，110年平均單價為USD2.56/KGM(原處分卷4第13頁)卻遠高於原告申報

自PT KRIS公司進口之系爭貨物價格USD0.4/KGM，足認系爭貨物之申報價格明顯過低。

(2)被告查得系爭貨物發票上所載PT KRIS公司之電話、傳真及地址均有異狀，其申報價格有不實可疑性，遂函請我國駐印尼代表處經濟組(下稱駐外單位)協助查詢，經駐外單位數次查問後，PT KRIS公司僅回復系爭貨物實際交易價格為CFR USD0.4/KGM及其銷往印度之乾南薑片價格與銷往臺灣之乾南薑片無關等語，有駐外單位111年10月31日印尼經字第11100 00431號函（原處分卷3第104頁）可參。惟被告另查得系爭貨物商業發票（原處分卷1第5、17、27頁）所載PT KRIS公司之地址(JL URIP SUMOHARJO NO.118)及電話(+62 0000000 00)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93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85至89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 000000000)則為一化肥緩衝倉庫之登記電話(原處分卷1第95頁)。是商業發票所載PT KRIS公司之電話、傳真號碼及地址，竟分別與其他不同行業性質之公司相同，系爭貨物商業發票內容之正確性及真實性已顯有疑慮。再者，被告前於105年間，即曾就同一名稱、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，有被告傳真電文及駐外單位105年3月16日印尼經字第10500001490號函在卷（原處分卷3第35至38頁）可證，足見在105年間，即有臺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，則迄於本件系爭貨物報關進口時，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327至329頁)，惟檢視該更正後發票之記載內容，發票上方公司名稱之地址、電話、傳真號碼均未變更，僅於發票下方另以文字註記「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，原處分卷1第93頁），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價格之真實性。

(3)至於原告主張被告查得官網價格USD2.568/KGM係用09101100的稅則到臺灣售價平均，與系爭貨物之申報稅則為0000000000不同，乾南薑片在印尼歸屬於稅則09103000之薑黃等語。查，依據我國稅則稅率查詢作業(本院卷第355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00000000000(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(本院卷第353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00000000000、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，即無可採。

(4)被告依職權調查結果，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均屬可疑之確信，其依關稅法第29條第5項規定，應視為無法按同條第1項規定核估完稅價格，於法尚無違誤。

(三)系爭貨物完稅價格核定適法性之審查

1、應適用的法令：

(1)關稅法

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

②第32條第1項：「進口貨物之完稅價格，未能依第29條及前條規定核定者，海關得按該貨物出口時或出口前、後銷售至中華民國之類似貨物之交易價格核定之。核定時，應就交易型態、數量及運費等影響價格之因素作合理調整。」

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

④第34條：「（第1項）進口貨物之完稅價格，未能依第29條、第31條、第32條及前條規定核定者，海關得按計算價格核定之。（第2項）前項所稱計算價格，指下列各項費用之總和：一、生產該進口貨物之成本及費用。二、由輸出國生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潤與一般費用。三、運至輸入口岸之運費、裝卸費、搬運費及保險費。」

⑤第35條：「進口貨物之完稅價格，未能依第29條、第31條、第32條、第33條及前條規定核定者，海關得依據查得之資料，以合理方法核定之。」

(2)關稅法施行細則

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

②第19條第1項、第2項第7款：「（第1項）本法第35條所稱合理方法，指參酌本法第29條至第34條所定核估完稅價格之原

則，採用之核估方法。（第2項）依本法第35條規定以合理方法核定完稅價格時，不得採用下列各款估價方式或價格：一、在我國生產貨物之國內銷售價格。二、兩種以上價格從高核估之關稅估價制度。三、貨物在輸出國國內市場之銷售價格。四、同樣或類似貨物依本法第34條規定核定之計算價格以外之生產成本。五、輸往其他國家貨物之價格。六、海關訂定最低完稅價格。七、任意認定或臆測之價格。」

2、關稅乃是對於國外進口貨物所課徵之進口稅（關稅法第2條參照），具有財政收入及保護本國產業之機能，而為降低各國關稅壁壘，並規範關稅的計算方式和徵收原則，以確保貿易的公平性，國際上已有統一之關稅評價制度，即1994年關稅暨貿易總協定第7條執行協定(下稱稱關稅估價協定)；我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軌，此參據關稅法第35條於75年6月29日之立法理由：「本條係新增，根據關稅估價協定規定，對於不能依進口貨物之交易價格、或同樣或類似貨物之交易價格、或國內銷售價格或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款所規定之合理方法，並按可得之資料核定其完稅價格，爰予明定如上，俾憑依據。至於『合理方法』之意義及範圍，擬於關稅法施行細則中，予以明定，以利執行。」益明。是於關稅法上之適用疑義，自可援用上開協定中之註釋為解釋，以建構國際上公平的貿易秩序。

3、依據關稅估價協定第7條（相當於關稅法第35條）之註釋1：「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稅價格作為依據。」註釋2：「依第7條規定採用之估價方法，應以第1條至第6條（相當於我國關稅法第29條至第34條）規定之方法為基礎，在符合第7條之宗旨與規定，及合理範圍內，予以彈性適用該估價方法。」註釋3：「所稱合理範圍內彈性之適用範例如下：(a)同樣貨物：有關同樣貨物必須與進口貨物同時或相近日期輸出之規定，得為彈性之解釋；……；已按第5條（相當於關稅法第33條）及第6條

（相當於關稅法第34條）規定核定之同樣進口貨物之完稅價格亦得採用之。(b)類似貨物：有關類似貨物必須與進口貨物同時或相近日期輸出之規定，得為彈性之解釋；……；已按第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用之。(c)國內銷售價格方法，依第5條第1項第a款規定，貨物應按其輸入之原狀出售之條件得為彈性之解釋；『90』日之條件，得為彈性運用。」是以，所謂合理方法核定之完稅價格，依據關稅法施行細則第19條，並參考關稅估價協定上開註釋，仍指依實際之需要，彈性修正若干關稅法第31條至第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正，據以計算所得之完稅價格，且不發生關稅法施行細則第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合理性。

4、系爭貨物價格之核估，無關稅法第31條至第34條之適用。

(1)不符合關稅法第31條、第32條規定：

①被告對於原告所提交易文件或其內容之真實性或正確性存有疑義，原告提出說明後，被告仍有合理懷疑，依關稅法第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格，已如前述，則被告自須依關稅法第31條以下規定另行核定其完稅價格。又依關稅法第31條第2項、第32條第2項、同法施行細則第16條第1項規定，應以「同樣貨物」或「類似貨物」於系爭貨物出口時或出口日前、後30日內之交易價格，並經海關「核定交易價格」作為判斷依據（WTO關稅估價協定第2、3條之註釋4），申報之交易價格如未經海關核定，自難作為海關依關稅法第31條、第32條核定交易價格之根據。

②查本件系爭貨物出口時或出口日(即110年7月14日至同年12月7日)之前、後30日內，並無同樣貨物或類似貨物且經海關依據關稅法第29條所核定之交易價格可資引用（原處分卷3

第177頁），故其完稅價格無從依關稅法第31條及第32條規定予以核估。

(2)不符合關稅法第33條規定：

①系爭貨物在國內第一手銷售對象為○○公司，然○○公司之銷售對象○○○公司之採購接洽係直接傳真至原告負責人之弟李○○，系爭貨物物流配送等交貨進儲業物由原告負責人之父李○○聯繫，有全戶戶籍資料查詢結果(原處分卷3第65至67頁)、信傑報關有限公司電話訪談筆錄（原處分卷3第45至47頁）及○○○公司原物料採購單（原處分卷1第104頁）等可參；系爭貨物品質是由○○○公司前往印尼當地判斷，且報關提領後直接由原告安排運送至○○○公司，均未有○○公司經手。又○○公司代表人張○○於101年至109年間係任職於國內科技廠，其母劉○○為○○公司唯一員工，依劉○○之談話記錄(原處分卷3第80至85頁)，○○○公司向○○公司下單後，該公司再向原告下單，即原告及○○○公司為○○公司唯一進貨端及銷售端，○○公司未設有倉庫及加工廠，貨物購入後直接送至○○○公司永康廠，採貨到付款、無簽訂買賣合約，貨物遲交、短交亦無罰則，核與一般商業交易習慣有悖。原告與○○公司間是否有真實交易已屬可疑。

②經查系爭貨物之付款外匯金流雖未有異常，然○○公司取得○○○公司清償之貨款後，即頻繁提領鉅額現金(原處分卷3第185頁)，迄今亦未說明該等現金流向用途；且原告亦為○○○公司之長年供應商，有營業稅年度資料查詢及○○○公司乾南薑片進口來源分析(原處分卷3第187至221頁)可參，○○公司103年10月24日甫設立登記(原處分卷1第109頁)，僅2個月餘之時間，其103年度售予○○○公司之營業額28,030,860元即高於原告當年度銷售與○○○公司之數額20,877,520元，已屬異常；參以○○公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互流用之情形，原告不直接銷售予○○○公司，而讓○○公司僅憑買進賣出之轉手交

易即取代原告獲得高額利潤，被告合理懷疑原告與○○公司間是否存在真實交易，尚非無據。是以，本件亦無法依關稅法第33條規定按國內銷售價格計算完稅價格，尚屬合理。

(3)不符合關稅法第34條規定：

按關稅估價協定第6條之註釋1：「……核定計算價格時，可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之生產成本。因為，多數情形生產廠商皆不在輸入國管轄領域之內，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。本件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，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。

5、被告適用關稅法第35條以系爭貨物之合理價格為完稅價格之核估，是否已遵循關稅估價協定所示之範例及基準，還原至其時國際貿易市場對該貨物平均交易價值之認識，而具有推計之合理性，經本院檢視說明如次：

(1)查，被告核定系爭貨物之完稅價格CFR USD2.397/KGM、CFR USD2.866/KGM及CFR USD2.872/KGM，係以關稅法第33條第1項為基礎，運用該條「國內銷售價格」之原則，以國內第二手交易價格，按計算式：[國內銷售價格x(1－利潤及費用率)－內陸運費及保險費]÷(1＋應課稅率)核算，即[119x(1－18.99%)－0.2]÷(1＋20%＋0.04%)＝80，再依進口時報單記載之美元匯率換算而來，其所持理由為原告與○○公司有事業合作特殊關係之高度可能性，渠等間之國內銷售統一發票所示價格，尚難與一般常態交易相比，而彈性採用○○公司與○○○公司間之第二手交易發票價格。惟如前述，關稅法第35條所稱「合理方法」依同法施行細則第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，卻直接以原告之利潤及費用率套用上開計算式，忽略原告與○○公司及○○公司與○○○公司間亦可能存在交易成本(例如○○公司之設立、稅務申報等營運成本)，未併予參採○○公司財務資料予適當調整上開計算式，即與「現存證據為適當之修正」後之彈性運用有違，難認已適當修正關稅法第33條之「國內銷售價格」原則。

(2)又依被告提供之108年至115年(原處分卷4第1至3頁)廠商報運印尼產製「稅則號別：09101100」來貨海關進口紀錄清表顯示，110年度(編號27至40)除原告外，相同或類似貨物之進口申報價格為USD0.94-2.5/KGM不等(排除編號28、30，因貿易條件不相同)，依上開資料原告既為從印尼進口到臺灣乾南薑片之主要進口商，理應有價格優勢，且原告進口乾南薑片之數量均高出其他進口商甚多，在此條件下之交易價格應較低始具有合理性，然被告彈性採用之方法所核定系爭貨物之價格USD2.397/KGM、USD2.866/KGM及USD2.872/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。況且依上開資料，111年至114年進口相同或類似貨物之其他進口商申報價格，僅112年及113年各有一筆申報價格為USD2.5、USD3.1，被告卻於110年即核定原告進口系爭貨物價格均為USD2.3以上，亦顯不合理。

(3)另被告稱本院113年度訴字第479號判決僅擷取110年至112年廠商報運印尼產製「稅則號別：09101100」來貨海關進口紀錄清表中之5筆資料，重量僅占全體進口之4.93%，筆數及重量均不具代表性云云，惟被告忽略原告本為該類貨物之進口大戶，其他進口人之進口數量本即為少數，被告據此稱其他進口人之進口價格不具參考性，已顯速斷；又被告稱ITC資料較能反映此類產品之真實趨勢，無法僅憑ITC資料即斷定

系爭貨物之價格必然等於或小於該平均數之結論，及被告核定之價格與ITC統計資料年平均價格差距僅6.66%、11.6%、11.84%，更貼近國際市場行情價格云云，然ITC統計資料之「稅則號別：09101100」係以薑「是否」壓碎或研磨來分類，與我國係以未壓碎或研磨之「生薑」或「其他薑」為分類，分類基礎已有不同，縱然PT KRIS公司出口至印度之價格貼近依印尼中央統計局查得資料所換算之年平均價，亦僅能說明原告申報之價格可能偏低，無法據此認定被告就系爭貨物之核定價額因貼近ITC統計資料之平均價格即屬合理，被告所述，難認有據。

(4)末按，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。足見，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。查，原告以110年10月18日另案報單進口與系爭貨物相同之印尼南薑片，經海關依關稅法第18條第2項規定於事後審查時，送經被告所屬基隆關查價，並依關稅法第35條規定核定單價為CFR USD0.4/KGM，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，認110年10月18日另案報單之價格非經海關核定之交易價格(本院卷第485至486頁)，故不得作為核定系爭貨物完稅價格之基礎等語。然110年10月18日另案報單之價格既係海關人員依關稅法第35條規定(原處分卷3第233頁)詢價專業商所核估(本院卷第493頁)，而專業商詢價亦為關稅法第35條規定海關所查得資料之一種，得採為核定完稅價格之基礎，與詢價案件係採用事後審查或事後稽核無關。被告就前經海關依關稅法第18條核定確定且不得再行變更之交易價格，何以不具可採性而無法作為本件完稅價格之比較基礎？又何以未能斟酌調查所得之數筆交易價格計算其平均數，並據以適當調整為相對合理之價格？原處分理由對此均未予具體論敘，顯有理由不備之違法，實難認原處分核估之系爭貨物完稅價格，符合關稅法所定以合理方法綜合考量查得資料之法定要件。再者，縱另案詢價之專業商資料無從逕作為本件價格之比較基礎，被告本於職權調查原則，自得另行囑託專業商就本件系爭貨物進行詢價，據為核定完稅價格之估價基礎。詎被告能為而不為，率爾排除上述可能具客觀性之查核管道，益徵其估價方法殊欠缺推計課稅之客觀性與合理性。

(5)據上述檢視結果，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，自應予撤銷。

六、綜上，被告適用關稅法第35條規定核定系爭貨物之完稅價格，既有上述瑕疵，即不符合該條所要求之合理方法要件，難認合法。從而，原處分（復查決定）於法有違，訴願決定未予糾正，亦有未洽。原告訴請撤銷，為有理由，應予准許。兩造其餘攻擊防禦方法核與本件判決結果不生影響，故不逐一論述，併此敘明。

七、結論：原告之訴為有理由。

中　　華　　民　　國　115　　年　6　　月　18　　日

審判長法官　林　彥　君

法官　黃　奕　超

法官　邱　美　英

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　　6　　月　　18　　日

書記官　祝　語　萱