

高雄高等行政法院判決

地方行政訴訟庭第二庭

114年度地訴字第36號

民國115年6月11日辯論終結

原告 彥遇企業有限公司

代表人 張正雄

訴訟代理人 簡靖軒律師

被告 財政部關務署高雄關

代表人 劉芳祝

訴訟代理人 陳若芬

陳鵬印

李駿勳

上列當事人間進口貨物核定完稅價格事件，原告不服財政部民國114年2月12日台財法字第11413900640號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：原告委由華信報關有限公司於民國111年1月17日報運自香港進口泰國製冷凍調製魚漿，貨物名稱：「松葉蟹味棒韓SURIMI CRAB STICKS」、「松葉蟹味棒中SURIMI CRAB STICKS」、「大蟹味棒SURIMI JUMBO SNOW CRAB LEG」，進口報單號碼第BE//11/415/R5031號(下分別稱松葉蟹味棒韓、松葉蟹味棒中、大蟹味棒，合稱系爭貨物)，申報單價為CFR USD 2/KGM。被告事後稽查，依關稅法第35條規定改按CFR USD 6/KGM核估完稅價格，以112年11月21日高旗業一補字第1121032960號函核算應納稅費新臺幣(下同)729,424元(進口稅545,160元、營業稅183,018元及推廣貿易服務

費1,246元)，扣除已繳納稅款243,139元後，應補繳稅款486,285元，並檢送海關進口貨物稅費繳納兼匯款申請書補繳稅款(下稱原處分)。原告申請復查，被告以113年9月19日高普旗字第1121034184號駁回申請(下稱復查決定)，提起訴願後，經財政部114年2月12日台財法字第11413900640號駁回訴願(下稱訴願決定)。原告猶未甘服，提起本件行政訴訟。

二、原告主張及聲明：

(一)主張要旨：系爭貨物為原告向泰國商LUCKY UNION FOODS CO., LTD(下稱泰國L商)購買，由泰國L商直接出運交付予原告，進口報單上記載之香港商HAINA INDUSTRIAL DEVELOPMENT CO., LTD(下稱香港商)只是代理商。系爭貨物之完稅價格依關稅法第29條得依進口報單記載之交易價額認定。倘若無法依關稅法第29條核估，應依序以關稅法第31條至第34條核估，不能直接以第35條核估。原告進口系爭貨物後即出售予訴外人丘丘水產食品有限公司(下稱丘丘公司)，丘丘公司再出售給訴外人馨享鮮實業有限公司(下稱馨享鮮公司)。從原告開立買受人為丘丘公司，及丘丘公司開立買受人為馨享鮮公司之發票金額，均可見與進口時申報單價相當，且未達每公斤美金6元。被告雖依關稅法第35條以其他廠商進口貨物名稱與系爭貨物相似為由核估系爭貨物進口交易價格，但相似不能確定是完全相同之貨物，也無法確認來貨是否為同一出口商，況且進貨量大價格相對低，系爭貨物重量與其他廠商重量不同，價格自會與其他廠商有落差。縱被告是參考其他廠商進口報單交易價格，也應該是以名稱大蟹味棒、帝王蟹味棒之每公斤美金3.5元計算，故原處分以每公斤美金6元核估系爭貨物交易價格不當等語。

(二)聲明：訴願決定及原處分(含復查決定)均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

(一)答辯要旨：系爭貨物申報單價與其他同期報運進口之類似貨物相較明顯偏低，聯繫原告後也無法確認申報價格真實性，被告因此調閱原告相關匯款資料，發現原告匯款至泰國款項

約美金223,313.97元，但同期間自泰國進口申報總貨價美金368,304.23元，金額不符，故原申報價格是否真實不無疑問。系爭貨物進口報單賣方香港商負責人為原告時任負責人，兩者間有特殊關係，原告疑有隱蔽實際供應商之嫌，遂對系爭貨物申報價格具有合理懷疑，無法依關稅法第29條核估。被告調閱海關資料庫，查無同樣或類似貨物於系爭貨物出口日或出口日前後30日銷售至我國，並經關稅法第29條核定之交易價格可資引用，無從依關稅法第31、32條核估。原告雖提出買受人為丘丘公司之發票，但原告時任負責人邢○○稱丘丘公司為其所經營，具有關稅法第30條第2項特殊關係，未合於關稅法第33條第3項國內銷售價係售予無特殊關係之要件，且從該發票所在價格反推完稅價格為每公斤51.3元，低於系爭貨物原申報單價每公斤美金6元即55.3元，無法依關稅法第33條核估。且又無國外生產成本費用及一般利潤等資料供核，也無法依關稅法第34條規定核估。被告與馨享鮮公司訪談可知系爭貨物外觀均為泰國L商官網產品SURIMI SNOW CRAB LEG，被告參酌其他廠商於同一時期向泰國L商進口SURIMI SNOW CRAB LEG，且交易數量相近之交易價額為FOB每公斤美金6元，爰依關稅法第35條認定系爭貨物交易價格為CFR每公斤美金6元等語。

(二)聲明：原告之訴駁回。

四、本院之判斷：

(一)事實概要欄所述情節，有系爭貨物進口報單（原處分卷第1至3頁）、111年7月1日邢○○談話筆錄（原處分卷第37至65頁）、111年10月13日馨享鮮公司人員劉○○談話筆錄（原處分卷第135至143頁）、訴外廠商進口報單數紙（外放乙證3卷第5至16頁）、原處分（原處分卷第9至11頁）、復查決定（原處分卷第69至75頁）、訴願決定（卷第21至30頁）等件在卷可稽，堪認為真實。

(二)應適用之法令：

1. 關稅法：

- (1)第13條第1項：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。
- (2)第29條第1、2、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。
- (3)第30條第1項第4款、第2項第6款：(第1項第4款)進口貨物之交易價格，有下列情事之一者，不得作為計算完稅價格之根據：四、買、賣雙方具有特殊關係，致影響交易價格。(第2項第6款)前項第4款所稱特殊關係，指有下列各款情形之一：六、買、賣雙方由第三人直接或間接控制。
- (4)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。核定时，應就交易型態、數量及運費等影響價格之因素作合理調整。
- (5)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。核定时，應就交易型態、數量及運費等影響價格之因素作合理調整。
- (6)第33條第1、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：一、該進

口貨物、同級或同類別進口貨物在國內銷售之一般利潤、費用或通常支付之佣金。二、貨物進口繳納之關稅及其他稅捐。三、貨物進口後所發生之運費、保險費及其相關費用。

(7)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。

(8)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15條：(第1項)本法第31條第1項所定同樣貨物交易價格有二種以上時，其交易價格，依下列順序認定之：一、同一廠商生產之同樣貨物之交易價格，應較其他廠商生產之同樣貨物之交易價格優先適用。二、同樣貨物與進口貨物交易型態相同及交易數量相當者，其交易價格應優先適用。三、同樣貨物之交易價格有二種以上時，以最低者為準。(第2項)前項規定，於本法第32條第1項所定類似貨物之交易價格準用之。

(2)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。

(3)第19條：(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

01 物依本法第34條規定核定之計算價格以外之生產成本。五、
02 輸往其他國家貨物之價格。六、海關訂定最低完稅價格。
03 七、任意認定或臆測之價格。

04 (三)原告與系爭貨物賣方有特殊關係，系爭貨物進口報單之交易
05 價格，不得作為計算完稅價格之根據，無法按關稅法第29條
06 規定核估其完稅價格：

07 1.按關稅交易價格制度，建立在公開市場自由競售價格之基礎
08 上，而以買賣雙方自動成立之價格為估價依據；所謂交易價
09 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
10 ，不論已否支付，或以任何方式支付均包括之。而為查明進
11 口貨物之正確價格，確保國家課稅並保護國內產業，其由進
12 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
13 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
14 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
15 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
16 下規定予以調整。易言之，依據關稅法第29條第5項規定
17 ，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
18 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
19 ，而係基於專業之審查，並由進口人負相當之協力義務後，
20 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
21 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
22 而低報價格，逃避稅負，俾達到公平合理課稅之目的（最高
23 行政法院112年度上字第798號判決意旨參照）。

24 2.系爭貨物申報單價每公斤美金2元，相較於其他同期報運進
25 口之類似貨物申報單價約在每公斤美金2.93元至美金6元間
26 已明顯偏低，有訴外廠商進口報單數紙可佐（外放乙證3卷
27 第5至16頁）。原告時任負責人邢○○於111年7月1日談話筆
28 錄中稱系爭貨物按香港商報價申報等語（原處分卷第40頁）
29 。然系爭貨物進口報單賣方記載之香港商負責人，與原時任
30 負責人均為邢○○，有公司登記表、網上查冊中心網頁為證
31 （卷第315、317頁；原處分卷第131、132頁），復為原告不

爭執（卷第171、201頁）。因此，原告與香港商所議定之交易價格實難具備市場客觀性，無法與一般不具特定關係之市場主體，經由自由競爭、詢價後所形成之常規交易價格相提並論，原告也未提出任何實際支付系爭貨物款項之金流憑證以實其說。是以系爭貨物進口報單所載單價是否為實際交易價格非無疑義。又系爭貨物進口報單生產國別為泰國（原處分卷第1至3頁），提單出口人記載為泰國L商（原處分卷第147頁），被告函詢泰國L商交易資料，經回覆略為相關文件已經交給客戶，臺灣海關也會有資料等語，有駐泰國代表處經濟組111年12月19日泰經組字第1110000704號函可稽（卷第269、270頁）。客觀上無從確認系爭貨物進口報單記載價額之真實性，故被告對系爭貨物進口報單所記載價格具有合理懷疑，而不以關稅法第29條核估，非屬無稽。

(四)系爭貨物無從依關稅法第31條、第32條、第33條、第34條規定核定完稅價格，而應適用關稅法第35條：

1. 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）。

2. 系爭貨物之完稅價格，無關稅法第31條、第32條規定之適用：

依關稅法第31條、第32條及施行細則第16條第1項之規定，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（參照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（最高行政法院110年度上字第508號裁定意旨參照）。系爭貨物出口時及出口前、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

01 交易價格可資引用（原處分卷第155頁），故其完稅價格無
02 從依關稅法第31條及第32條規定予以核估，自無此規定之適
03 用。

04 3. 系爭貨物之完稅價格，無關稅法第33條規定之適用：

05 (1)原告雖主張系爭貨物係出售予丘丘公司，再由丘丘公司賣給
06 馨享鮮公司云云（卷第360頁），並提出時間序上原告先開
07 立買受人為丘丘公司，及嗣後丘丘公司開立買受人為馨享鮮
08 公司之統一發票為憑（原處分卷第51頁、卷第291頁）。然
09 原告時任負責人邢○○於111年7月1日談話筆錄中稱：我除
10 了原告外，另有經營丘丘公司；系爭貨物主要銷售對象9成
11 以上交付馨享鮮公司（原處分卷第39頁）；馨享鮮公司人員
12 劉○○亦在111年10月13日談話筆錄中陳述：系爭貨物賣方
13 為原告，與負責人邢○○聯絡等語（卷第197頁、原處分卷
14 第136、137頁）。是以，邢○○及馨享鮮公司人員劉○○之
15 陳述均與原告前揭主張，及發票買受人形式上記載不符。而
16 發票僅係交易關係之佐證，買賣契約之成立仍繫於當事人意
17 思表示合致，原告時任負責人與馨享鮮公司人員劉○○就買
18 賣雙方之認識既為彼此，則系爭貨物之買賣契約應存在原告
19 與馨享鮮公司間。再者，原告與丘丘公司均為邢○○經營乙
20 節，業據原告及邢○○陳述如前，足認原告及丘丘公司均為
21 邢○○實質管理控制，自屬具有關稅法第30條第2項第6款之
22 特殊關係，故即便認為丘丘公司為關稅法第33條第3項之第
23 一手交易階段，亦因原告與丘丘公司間具有特殊關係而不得
24 據原告開立買受人為丘丘公司之發票認定關稅法第33條之國
25 內銷售價格。

26 (2)又原告前曾主張系爭貨物是出售予馨享鮮公司，因為丘丘公
27 司與原告是同一人經營，內部有節稅問題，原告才會開立丘
28 丘公司為買受人之發票，海關放行系爭貨物後直接運到馨享
29 鮮公司，中間沒有經過丘丘公司，丘丘公司開立買受人為馨
30 享鮮公司之發票金額為出售給馨享鮮公司之真實價格云云
31 （卷第226、299頁）。然從發票形式上可見出賣人為丘丘公

司，並非原告，故無從依此發票認為馨享鮮公司為關稅法第33條第3項之第一手交易階段。即使以系爭貨物買賣當事人應係原告及馨享鮮公司以觀，丘丘公司以出賣人身分開立發票之發票金額單價為每公斤70元，而原告110年度損益及稅額計算表毛利率為百分之12.02，有該年度損益及稅額計算表可參（原處分卷第54頁）。原告固主張此非等同於系爭貨物之利潤云云，惟關稅法第33條第3項第1款本係以一般利潤計算之，參考原告去年度即110年申報之毛利率已足以反應原告商業交易之通常利潤。據此，將上開發票金額每公斤70元依關稅法第33條第3項第1、2款先後扣除原告毛利率百分之12.02、關稅千分之175、營業稅百分之5後，完稅價格為48.27元【銷售價格每公斤70元扣除毛利8.41元（70元×毛利率0.1202）÷61.6元；再扣除應納關稅10.78元（61.6元×關稅稅率0.175）÷50.81元；再扣除營業稅2.54元（50.81元×營業稅稅率0.05）÷48.27元】，依照系爭貨物進口報單所載美金匯率27.665計算後約為美金1.745元（原處分卷第1頁）。顯見丘丘公司開立之發票金額低於系爭貨物進口報單每公斤美金2元。而商業行為具有營利性質，依常情自無以低於成本價格出售之可能，況原告主張系爭貨物進口後旋即交付馨享鮮公司，因此客觀上亦不存在滯銷即將逾期遂降價求售之情形，故丘丘公司開立之發票金額不具相當合理性，故難以丘丘公司開立買受人為馨享鮮公司之發票證明所載金額為第一手交易之國內銷售價格，要無從以關稅法第33條核定完稅價格。

4. 系爭貨物之完稅價格，無關稅法第34條規定之適用：

關稅法第34條依計算價格核定完稅價格者，須以生產該進口貨物之成本及費用；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；運至輸入口岸之運費、裝卸費、搬運費及保險費等費用計算之。所需之相關資料因不得要求或強迫任何非本國居民，將任何作為核定計算價格用之帳冊或其他紀錄，提供查閱或允諾供作參考

，生產廠商為適用本條之規定應提供核定完稅價格所需之資料；通常依本協定所核定之完稅價格應以輸入國國內即可取得之資料為基礎，計算價格方法之採用通常亦僅限於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(參照關稅估價協定第6條註釋1)。而原告未提出相關資料供被告調查，業經原告自陳在卷(卷第117頁)，故無法按關稅法第34條規定核定完稅價格。

5. 從而，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，本件應得依據查得之資料，以合理方法核定之。

(五)被告適用關稅法第35條核估系爭貨物之完稅價格，據以作成原處分，並無違誤：

1. 系爭貨物出口日期111年1月13日、進口日期111年1月17日，依我國海關資料庫110年12月13日至111年2月17日廠商報運進口泰國L商產製00000000000稅則進出口報單表所示，其他進口商就相同或類似貨物之進口申報價格為CFR每公斤美金3.5元至FOB每公斤美金6元不等(外放乙證3第5至16頁)。

2. 系爭貨物進口報單所載之貨物名稱雖為「松葉蟹味棒韓SURIMI CRAB STICKS」、「松葉蟹味棒中SURIMI CRAB STICKS」、「大蟹味棒SURIMI JUMBO SNOW CRAB LEG」。然馨享鮮公司人員劉○○在111年10月13日談話筆錄中，經審視泰國L商相關魚漿製品產品照片後稱：向原告購買之泰國產松葉蟹味棒(韓)、松葉蟹味棒(中)，類似SURIMI SNOW CRAB LEG，大蟹味棒也類似SURIMI SNOW CRAB LEG但比較大一點(原處分卷第137頁)，復經劉○○到院具結確認上開所述內容(卷第201頁)。是以無論系爭貨物進口報單之名稱申報為何，或中文翻譯名稱為何，其實質上均屬「SURIMI SNOW CRAB LEG」，系爭貨物之相同或相似產品應以「SURIMI SNOW CRAB LEG」為據。

3. 依據關稅法第35條及關稅法施行細則第19條第1項規定，參

酌關稅法第31、32條及關稅法施行細則第15條規定，同一廠商生產之同樣或類似貨物之交易價格，應較其他廠商生產之同樣或類似貨物之交易價格優先適用。是參酌證人劉○○前揭證詞，及系爭貨物出口日期為111年1月13日及進口日期111年1月17日，該相當之期間內，對照訴外國內廠商進口賣方為泰國L商，貨物名稱為「SURIMI SNOW CRAB LEG」，重量分別為19,880公斤、20,000公斤之貨物之進口報單（外放乙證3卷第11、13頁），來源一致，種類與系爭貨物類似，進口重量略重於系爭貨物，應可排除進口數量對價額之影響。而訴外國內廠商之進口報單採FOB貿易條件，即運費及保險另計之情形下，其完稅價格仍為每公斤仍以每公斤美金6元計算；則被告以CFR即加計運費保險等費用之貿易條件核估系爭貨物以每公斤美金6元計算完稅價格，已參考相當期間內泰國L商相似產品之進口申報價額，合於關稅法第35條規定，原處分洵屬適法有據。

五、綜上所述，被告依關稅法第35條規定，按CFR每公斤美金6元核估完稅價格，核屬有憑。據此計算應納稅費729,424元復為原告不爭執（卷第361頁）。從而，被告作成原處分（含復查決定）無違誤，訴願決定遞予維持亦無不當，原告請求撤銷訴願決定及原處分（含復查決定）無理由，應予駁回。

六、本件判決基礎已臻明確，兩造其餘之攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決不生影響，無一一論述之必要，併予敘明。

七、結論：原告之訴無理由。

中 華 民 國 115 年 7 月 13 日

審判長法官 顏珮珊

法官 林婉昀

法官 楊詠惠

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，向本院地方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

01 補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，
02 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
03 繕本）。

04 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，
05 逕以裁定駁回。

06 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
07 法第49條之1第1項第2款）。但符合下列情形者，得例外不
08 委任律師為訴訟代理人（同條第3項、第4項）。
09

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，經高等行政法院高等行政訴訟庭認為適當者，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	

(續上頁)

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 7 月 13 日

書記官 黃怡禎