

高雄高等行政法院判決

地方行政訴訟庭第一庭

114年度地訴字第41號

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 鄭筱香

張世杰

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113年10月4日台財法字第11313916100號訴願決定，向本院高等行政訴訟庭提起行政訴訟，嗣經高等行政訴訟庭以113年度訴字第481號裁定移送本院地方行政訴訟庭，本院判決如下：

主 文

訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

訴訟費用由被告負擔。

事實及理由

一、事實概要：原告委由訴外人信杰報關有限公司（下稱信杰公司）於民國110年11月16日向被告報運進口印尼產製DRIED GALANGAL CHIP 乾南薑片1批（進口報單號碼：第BD/10/114/X0635號，下稱系爭貨物），申報單價為CFR USD 0.4/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。嗣經被告依關稅法第13條實施事後稽核結果，依關稅法第33條所定核估原則，改按單價CFR USD 2.865/KGM核定完稅價格，核計應徵稅費新臺幣（下同）1,573,468元（包括進口稅1,208,501元、營業稅362,550元及推廣貿易服務費2,417元），扣除原已繳納之稅費219,680

元，尚應補徵稅費1,353,788元，被告乃以112年4月12日高普業二字第1121010146號函檢附第BDZ000000000000號「海關進口貨物稅費繳納證兼匯款申請書（補稅）」（下稱原處分，原處分僅引用關稅法第33條規定，嗣被告於復查決定書及訴願答辯書理由均明載本案係依關稅法第35條及同法施行細則第19條第1項規定，參酌同法第33條之原則核定系爭貨物完稅價格），通知原告繳納。原告不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經訴願決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張：

(一)依關稅法第29條交易價格之定義，被告應提出相關匯款或其他付款方式之單據始能採信，單憑國際貿易中心（International Trade Centre，下稱ITC）所記載之數據，無法證明是否屬實際交易價格。被告明知國際付款方式具多元性，但無法核明列舉有哪些多元方式含有進口人匯款之資料，甚且聲稱原告之匯付印尼商PT KRIS ALAM NUSANTARA（下稱PT KRIS公司）之金額可以勾稽，卻仍一言以蔽之稱相同貨物印尼出口銷售至印度之價格較高，本案報價偏低，難謂已善盡調查事證之義務。

(二)鮮南薑與乾南薑片貨物因歸列不同稅則號別，加工方式亦有不同，被告所舉案例並無貨樣或相片供比對，委足難以令人信服。被告以印尼國際商品統一分類制度（HS）00000000「薑，未壓碎或未研磨者」之出口價，用以稱原告申報之臺灣（HS）000000000000乾南薑片價格偏低，然印尼出口乾南薑片（dried galangal chip）歸列印尼（HS）00000000 Turmeric（curcuma）薑黃，進口至臺灣海關則改列稅則000000000000其他薑，相同貨名印尼與臺灣各列不同稅則，豈能以印尼官網（HS）00000000「薑，未壓碎或未研磨者」之出口價，稱原告申報南薑片（HS）000000000000乾南薑片價格偏低？

(三)原告已自印尼PT KRIS公司進口系爭貨物超過10年以上，印尼工商登記證是否登記進出口貿易之營業項目，核屬印尼政

府內政管轄，與發票無關。又發票所載電話、傳真與現實不符，屬可更正之項目。被告倘對發票之真實性有所質疑，應轉駐外單位查明，該項事實並非不可查明，難以成為發票所載價格就屬可疑之事證。

(四)原告自107年至110年進口相同貨物，皆以單價USD 0.4/KGM申報，多批價格經被告及法院所核定，故應援引他案曾核定之單價CFR USD 0.4/KGM（110年10月18日原告以進口報單第BE/10/114/X0542號【下稱另案報單】進口相同貨物），或CIF USD 0.38/KGM（本院107年度訴更一字第15號和解筆錄），或USD 0.3/KGM（107年7月2日高普港字第1061028248號重核復查決定書）核估系爭貨物完稅價格。又另案報單係關務署稽核業務組以關稅法第35條合理方法核定，就屬交易價格，而被告依關稅法第35條按合理方式核定系爭貨物價格為USD2.865，被告查得海關核定合理價格有USD0.4及USD2.865兩種，依關稅法施行細則第19條第2項第2款規定，選擇較高之USD2.865於法有違。

(五)被告以原告與鈺農有限公司（下稱鈺農公司）間具有事業合作之特殊關係，而拒絕適用原告售予系爭貨物予鈺農公司之第一手售價，改依鈺農公司售予好帝一食品有限公司（下稱好帝一公司）之第二手售價核算完稅價格。然按原告售予鈺農公司之第一手售價TWD34/KG依完稅價格之公式〔國內銷售價格×（1－利潤及費用率）－內陸運費及保險費〕÷（1－應課稅率），計算完稅價格為USD0.81，與鈺農公司售予好帝一公司之第二手售價TWD119/KG計算之完稅價格USD2.865相差甚大；縱認原告與鈺農公司有關稅法第30條規定特殊關係以外之其他特殊關係，可以拒絕使用關稅法第33條規定之第一手售價，然該條文並無規定可以改按國內第二手售價計算完稅價格。況且，依被告認定原告與鈺農公司間應具有事業合作之特殊關係之標準，鈺農公司與好帝一公司間亦應具有同樣之特殊關係，鈺農公司售予好帝一公司之第二手售價亦不得做為核算完稅價格之基礎。再者，被告以國內第二手售

價計算完稅價格，所使用之利潤率卻按原告110年營業稅毛利率18.99%為基準，計算依據與關稅法第33條規定之原則顯然不符。

(六)被告既認原告與PT KRIS公司間無特殊關係，且駐印尼臺北經濟貿易代表處亦承認系爭貨物真正價格為USD 0.4/KGM，並有L/C匯款相符足資證實，而被告亦未查得其他匯款證據證明USD 0.4/KGM之價格不實，故原告與PT KRIS公司之交易價格USD 0.4/KGM足堪認定為實際交易價格等語。

(七)並聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

三、被告答辯略以：

(一)被告審酌原告提出文件，綜合研判多項客觀事證，對原申報價格之真實性存有合理懷疑，視為無法按關稅法第29條規定核估其完稅價格：

1.經檢視被告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年的期間內，除原告外其他進口廠商報運相同貨物（乾南薑片）之價格均顯著高於USD0.4/KGM，本案原申報價格明顯偏低。又經查閱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，與原告申報單價相差高達6倍以上，顯不合理。且本案國外賣方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，亦與原申報價格差距達2.5倍以上。況且原告自104年起進口印尼乾南薑片，長達7年期間，其申報單價始終固定為CFRUSD0.4/KGM，與ITC統計資料，該類貨物之國際市場價格有逐年升高之趨勢迥異。

2.原告匯付PT KRIS公司之金額與本案報單申報貨價雖可勾稽，然現今交付貨款管道多元，外匯金流尚非得以作為認定完稅價格之唯一依據。被告於111年9月26日函請駐外單位協查，據駐外單位同年10月25日函復略以，已數次聯繫PT KRIS公司均未獲復；另於同年10月31日函復略以，PT KRIS

01 公司回復售予原告之乾南薑片實際交易價格為
02 CFRUSD0.4/KGM，PT KRIS公司銷往印度之乾南薑片與銷往臺
03 灣者無關，恕難說明價差原因。惟經被告查證本案發票所載
04 PT KRIS公司電話、登記地址及傳真號碼皆有異，駐外單位
05 前曾協查該公司登記資料，據查覆略以，印尼貿易部國內貿
06 易總局工商登記部門查無PT KRIS公司登記資料，縱原告嗣
07 後補具之PT KRIS公司註冊登記資料，並稱該公司現行電話
08 與傳真已更正，惟經檢視該登記資料，地址仍與本案商業發
09 票所載相同，且無進出口貿易之營業項目登記，是商業發票
10 所載事項之正確性及真實性尚難採信。

11 3.被告於實施事後稽核指出之價格異常，原告於111年3月2日
12 訪談時辯稱，印尼南薑在當地係「免費隨手可挖得之野
13 草」，價格便宜，然此說法與本案國內末端使用者好帝一公
14 司對實際貨物之品質要求大相逕庭。原告另主張進價低廉係
15 因於中國大陸投資失利時，曾受PT KRIS公司資助，為償還
16 該筆資金及人情，遂協助PT KRIS公司在臺販售乾南薑片並
17 將獲利償還債務，然原告竟稱借款證明、清償證明「皆已遺
18 失」，且並無相關合約可證。

19 4.本件原申報價格嚴重背離市場行情，且違反經濟邏輯，原告
20 所提低價理由與客觀事實（品質規範）矛盾且缺乏證據。被
21 告審認原告申報價格有偏低情事，並對原告提出之交易文件
22 真性及正確性有所懷疑，原告復未能提出其他更具體說明或
23 明確資料，以證明原申報價格確為實際交易價格，爰依關稅
24 法第29條第5項規定，視為無法按該條規定核估完稅價格。

25 (二)經被告查證海關資料庫，於本案貨物出口日（110年10月21
26 日之前後30日內，並無經海關依關稅法第29條核定交易價格
27 之資料，故無關稅法第31及32條之適用。原告所指稱之另案
28 報單業經被告核定單價為CFR USD0.4/KGM，非依第29條核定
29 之交易價格，無法作為海關依關稅法第31條、第32條規定核
30 定交易價格之根據。

31 (三)經事後稽核結果，鈺農公司向原告採購乾南薑片無簽訂買賣

01 合約、無貨物遲交、短交等違約罰則、無實體加工或倉儲設
02 施、無獨立運作能力，且利潤分配極度不合理、金流異常並
03 隱匿去向。經被告調查後，發現原告與鈺農公司間之交易不
04 僅具備上述異常特徵，違反一般商業常規，且鈺農公司與原
05 告間應具特殊事業合作關係，兩公司實為一體，客觀上自難
06 與一般常態交易相比，原告之真實交易對象應為好帝一公
07 司，原告與鈺農公司間非真實交易，故本案無法直接按關稅
08 法第33條規定，以原告與鈺農公司間之銷售價格作為核估完
09 稅價格之依據。

10 (四)原告與鈺農公司間之交易具備上述多項異常特徵，違反一般
11 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
12 廉之假象，藉此將鉅額利潤保留於鈺農公司，截斷金流痕跡
13 以規避稅捐機關追查，基於「實質課稅原則」，應穿透鈺農
14 公司之形式外殼，認定原告與鈺農公司間非真實交易，本案
15 之真實交易關係，係存在於原告（實際賣方）與好帝一公司
16 （實際買方）之間。被告乃以好帝一公司之實際採購價格
17 （即TWD119/KGM）作為國內銷售價格之基礎，並採原告110年
18 度申報之營利事業毛利率18.99%，依法扣除原告提供之國內
19 運費發票費用（TWD0.2/KGM）後，參酌關稅法第33條之計算
20 式回推計算完稅價格。計算結果系爭貨物完稅價格應改按
21 CFR TWD80/KGM核估，復以進口時美元匯率27.92元換算，本
22 案爰以CFR USD2.865/KGM核估其完稅價格。被告對本案核定
23 完稅價格之合理方法，符合實質課稅原則，亦遵循關稅法第
24 33條「國內銷售價格」之估價精神（即以進口後第一手交易
25 價格為基礎，本案被告認定原告進口貨物實質直銷好帝一公
26 司即為國內第一手交易價格），且係最貼近買賣雙方實際交
27 易價格之核估方法。

28 (五)關稅法第13條第1項之事後稽核制度，係規範海關得於放行
29 翌日起2年內實施調查，核課期間長達3年，事後稽核賦予海
30 關更廣泛之調查權限，包括查核會計帳冊、資金流向、訪談
31 相關人員等，其所查得事證及查核結果，核與一般查價案件

01 及未經實質審查案件有異，顯無從比附援引（臺灣基隆地方
02 法院111年度簡字第10號判決意旨參照）。原告所稱之另案
03 報單係依關稅法第18條第2項規定辦理事後審查之一般查價
04 案件，而本案則係依關稅法第13條規定實施事後稽核，並經
05 被告深入查核鈺農公司之金流、訪談相關人等、比對國際行
06 情等多方調查後核定完稅價格，與關稅法第18條基於有限時
07 間、有限手段之審查，二者不容混淆。又依財政部107年12
08 月26日台財關字第1071020522號令規定，於關稅法第18條第
09 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
10 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
11 稅額，另案報單因無應退稅及海關緝私條例違章情事，被告
12 就該另案報單，並未再予重新核定稅款，此乃受限於上開財
13 政部令對於「法安定性」之要求（避免對同一報單反覆核
14 課），並非肯認CFRUSD0.4/KGM非為偏低之交易價格等語，
15 資為抗辯。

16 (六)並聲明：原告之訴駁回。

17 四、本院之判斷：

18 (一)本件應適用之法規：

19 1.關稅法：

20 (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
21 知實施事後稽核者，得於進出口貨物放行之翌日起2年內，
22 對納稅義務人、貨物輸出人或其關係人實施之……。」

23 (2)第18條第1項：「為加速進口貨物通關，海關得按納稅義務
24 人應申報之事項，先行徵稅驗放，事後再加審查；該進口貨
25 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
26 事後稽核者外，如有應退、應補稅款者，應於貨物放行之翌
27 日起6個月內，通知納稅義務人，逾期視為業經核定。」

28 (3)第29條第1項、第2項、第5項：「（第1項）從價課徵關稅之
29 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
30 據。（第2項）前項交易價格，指進口貨物由輸出國銷售至
31 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。」

(4)第30條：「（第1項）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）前項第四款所稱特殊關係，指有下列各款情形之一：一、買、賣雙方之一方為他方之經理人、董事或監察人。二、買、賣雙方為同一事業之合夥人。三、買、賣雙方具有僱傭關係。四、買、賣之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份。五、買、賣之一方直接或間接控制他方。六、買、賣雙方由第三人直接或間接控制。七、買、賣雙方共同直接或間接控制第三人。八、買、賣雙方具有配偶或三親等以內之親屬關係。」

(5)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。」

(6)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。」

(7)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1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

01 相關費用。」

02 (8)第34條：「(第1項)進口貨物之完稅價格，未能依第29
03 條、第31條、第32條及前條規定核定者，海關得按計算價格
04 核定之。(第2項)前項所稱計算價格，指下列各項費用之
05 總和：一、生產該進口貨物之成本及費用。二、由輸出國生
06 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
07 潤與一般費用。三、運至輸入口岸之運費、裝卸費、搬運費
08 及保險費。」

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

12 2.關稅法施行細則：

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

16 (2)第19條：「(第1項)本法第35條所稱合理方法，指參酌本
17 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
18 法。(第2項)依本法第35條規定以合理方法核定完稅價格
19 時，不得採用下列各款估價方式或價格：一、在我國生產貨
20 物之國內銷售價格。二、兩種以上價格從高核估之關稅估價
21 制度。三、貨物在輸出國國內市場之銷售價格。四、同樣或
22 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
23 本。五、輸往其他國家貨物之價格。六、海關訂定最低完稅
24 價格。七、任意認定或臆測之價格。」

25 (二)除兩造爭執事項外，上開事實概要欄所述情節，有系爭貨物
26 進口報單(原處分卷1第1至2頁)、被告111年1月21日高普
27 動字第1111002346號函(原處分卷1第13至14頁)、原處分
28 (原處分卷1第65至68頁)、復查決定(原處分卷1第105至
29 117頁)、訴願決定(原處分卷1第205至225頁)等件在卷可
30 稽，堪認為真。

31 (三)被告審酌各項事證，認系爭貨物之申報價格及原告提出之交

易文件或其內容之真實性與正確性存有合理懷疑，視為無法按關稅法第29條規定核估其完稅價格，應依關稅法第31條以下規定另行核定完稅價格，於法並無不合：

1.按關稅交易價格制度建立於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交易價格為估價依據。所謂交易價格係指進口貨物由輸出國銷售至我國實付或應付之價格，不論是否已支付，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，確保國家課稅及保護國內產業，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於進口人所提之相關交易資料存疑時，經要求進口人說明而未為說明或說明後仍對之有合理懷疑者，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。亦即依關稅法第29條第5項規定，海關並非需證明進口人提出之相關交易資料確屬虛偽不實之程度始得調整，而係海關依專業之審查，並由進口人負相當調查之協力義務後，海關仍具合理懷疑時即可依關稅法第31條以下規定另行核定完稅價格，藉以避免買賣雙方藉國際貿易稽查不易之特性低報價格、逃避賦稅，俾達到公平合理課稅之目的。又海關核定進口貨物之完稅價格所應依據之價格順序，依序為進口貨物之交易價格、同樣貨物之交易價格、類似貨物之交易價格、國內銷售價格、計算價格及合理價格（最高行政法院111年度上字第517號、111年度上字第966號判決意旨參照）。

2.經查，依海關資料庫之110年7月1日至12月31日廠商報運印尼產製「稅則號別：00000000」來貨海關進口紀錄清表（原處分卷3第81頁）所示，於上開所示之進口期間內，其他廠商進口印尼產製相同或類似貨物之申報單價，在扣除極端值或數量極小之報單後，申報單價介於USD0.98至2.00/KGM間；另依被告查得印尼中央統計局資料顯示，國際商品統一分類制度(HS)碼00000000號「Ginger, Neither crushed nor ground」商品於西元2021年出口至印度及臺灣換算年均價分

別為USD1.36/KGM、2.58/KGM(原處分卷4第3至5頁)；而依ITC統計之印尼出口稅則號別HS091011銷售至臺灣110年之平均單價為USD2.568/KGM(原處分卷2第93頁)；另PT KRIS公司於106、109及110年間出口至印度之相同品名貨物之售價介於USD1至1.42/KGM間，該等價格均高於系爭貨物申報單價USD0.4/KGM。又原告業務代表李朝基於111年3月2日接受稽核談話時，陳稱原告自104年起進口印尼產製乾南薑片迄今長達7年皆申報單價CFR USD0.4/KGM乙情，有海關事後稽核談話筆錄(原處分卷1第25至26頁)可佐，則系爭貨物歷經6、7年之市場變遷，自104年起至110年止，在面臨全球人工成本及各種原物料價格上漲之下，系爭貨物價格並未因應全球通貨膨脹趨勢而加以調整，有違市場交易行情。況依系爭貨物國內末端使用者好帝一公司派員至印尼實地訪查之「公出/出差報告書」記載：印尼南薑約2年才可採收，由產地各自挖薑、切塊、曬乾，回到工廠篩選，此部分容易品質不均及控管不易，要求供應商加強改善品質，並要求鈺農公司改善南薑片發霉之情形，要求廠商確實做好源頭管理，避免重金屬殘留、要求廠商改善相關環境設備才可生產作業等語(原處分卷3第27至30頁)，可見好帝一公司對系爭貨物品質要求甚高，與原告業務代表李朝基於上開稽核談話所述南薑在當地係免費隨手可得之野草、價格低廉等語，相去甚遠，亦有可疑之處。

- 3.另經被告查證結果，系爭貨物商業發票(原處分卷1第3頁)所載PT KRIS公司之地址(JL. URIP SUMOHARJO 118)及電話(00-000-000000)與該公司於網路上登載之營業處所(JALAN URIP SUMOHARJO 122)及電話(+00-000-00000000)(原處分卷1第36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31至35頁)，該美容診所地址與PT KRIS公司於網路上登載之營業處所(JALAN URIP SUMOHARJO 122)相同；而商業發票上所載傳真號碼(00-000-000000)則為一化肥緩衝倉庫之登記電話(原處分卷1第

41至42頁)。再者，被告前於105年間，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公司登記資料乙情，有駐印尼代表處105年3月16日函（原處分卷3第3至4頁）可參，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285至291頁），惟檢視該更正後發票之記載內容（原處分卷1第285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「The phone number in it has changed to the following.Tell:+00000000000000」（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。揆諸上開規定及說明，被告審酌查得之各項事證，綜合判斷系爭貨物申報價格明顯偏低，認系爭貨物之申報價格是否為真實價格具合理懷疑，視為無法按關稅法第29條規定核估其完稅價格，依關稅法第31條以下規定另行核定完稅價格，並無違誤。

- 4.至原告雖主張印尼HS Code8碼，前6碼下僅有1則00000000(ginger, neither crushed nor ground)，印尼出口dried galangal chip(中文名稱乾南薑片)卻歸列於印尼HS00000000(Turmeric【curcuma】薑黃)，相同貨名印尼與臺灣各列不同稅則，被告以BPS-STATISTICS INDONESIA官網查得之印尼稅則HS 00000000「薑，未壓碎或未研磨者」平均出口價USD2.58/KG，認定原告進口至臺灣之乾南薑片價格偏低，於法不合云云；然被告乃綜合上開各項客觀事證加以判斷系爭貨物

01 申報價格仍有合理懷疑，並非單以某項出口或進口貨價而為
02 判斷；況且，依我國海關資料庫110年7月1日至12月31日廠
03 商報運印尼產製「稅則號別：00000000」來貨海關進口紀錄
04 清表顯示，於上開所示之進口期間內，其他廠商進口印尼產
05 製相同或類似貨物之申報單價，在扣除極端值或數量極小之
06 報單後，申報單價介於USD0.98至2.00/KGM間，顯比系爭貨
07 物申報價格高出2倍至5倍之多，已如前述，原告空以前開情
08 詞質疑，委無可採。

09 (四)本件無從依關稅法第31條、第32條、第33條、第34條規定核
10 定系爭貨物之完稅價格，而應適用關稅法第35條核定：

11 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
12 參照），具有財政收入及保護本國產業之機能，而為降低各
13 國關稅壁壘，並規範關稅的計算方式和徵收原則，以確保貿
14 易的公平性，國際上已有統一之關稅評價制度，即1994年關
15 稅暨貿易總協定第7條執行協定(下稱稱關稅估價協定)；我
16 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
17 軌，此參諸關稅法第35條於75年6月29日立法理由：「本條
18 係新增，根據關稅估價協定規定，對於不能依進口貨物之交
19 易價格、或同樣或類似貨物之交易價格、或國內銷售價格或
20 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
21 款所規定之合理方法，並按可得之資料核定其完稅價格，爰
22 予明定如上，俾憑依據。至於『合理方法』之意義及範圍，
23 擬於關稅法施行細則中，予以明定，以利執行。」益明。準
24 此，關稅法第29至35條之關稅估價制度，係參照關稅估價協
25 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
26 估價原則一致，就上述規定之適用疑義，應參照關稅估價協
27 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
28 第798號判決參照)。

29 2.依關稅估價協定第7條（相當於關稅法第35條）註釋1：「依
30 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
31 格作為依據。」 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，及在合理範圍內，予以彈性適用該估價方法。」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。」而所謂合理價格，依據關稅法施行細則第19條，並參考關稅估價規則上開註釋，其實仍係以關稅法第29條至第34條所示各種核課完稅價格之模式，依現存證據為適當修正，彈性解釋而得。只要依據上開模式彈性修正，且不發生關稅法施行細則第19條第2項各款情形時，其完稅價格之核定，即屬現存人類知識經驗中，可得還原至其時國際貿易市場對該貨物平均交易價值之認識，乃為合理，自屬合法。

3.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（參照關稅估價協定第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。查本件系爭貨物出口時或出口日（即110年10月21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81頁），故其完稅價格無

01 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
02 用。

03 4.系爭貨物之完稅價格，無關稅法第33條規定之適用：

04 (1)關稅法第33條規定，係針對為無法按進口貨物交易價格、同
05 樣貨物交易價格、類似貨物交易價格核估完稅價格後，以國
06 內銷售價格推計之估價方式，其第3項所稱「特殊關係」並
07 未如第30條第2項對於同條第1項第4款之列舉規定，且關稅
08 法並無如關稅估價協定第15.4條，將該協定之特殊關係作統
09 一規定。基於關稅法第33條規範目的解釋，該條第3項所稱
10 之「特殊關係」應包括但不限於同法第30條第2項所定8款之
11 情形，以呼應關稅法條文架構及關稅估價制度，避免買賣雙
12 方因具有特別之關係而影響其買賣價格致違反課稅公平之立
13 法精神（最高行政法院104年度判字第736號、106年度判字
14 第649號判決意旨參照）。

15 (2)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
16 銷售對象好帝一公司之原物料採購單上，所載廠商傳真號碼
17 申請人為原告代表人之弟、亦為原告業務代表李朝基之子李
18 俊毅（原處分3第36、65、68、70、72至73頁），且好帝一
19 公司庫存乾南薑片外包裝標示照片所載連絡電話，為李朝基
20 之個人手機號碼（原處分卷1第47、51頁）；信杰公司負責
21 人於111年3月23日接受電話訪談陳稱：系爭貨物之交櫃地點
22 由原告業務代表李朝基以電話通知，並送交至永康（即好帝
23 一公司永康廠）等語（原處分卷3第11至12頁）；又好帝一
24 公司代表人於111年4月12日訪談筆錄陳稱：實際交易為鈺農
25 公司，無簽訂合約，公司有派員至印尼當地作品質驗證等語
26 （原處分卷3第20頁）；另鈺農公司之業務劉家瑜111年6月
27 13日訪談筆錄陳稱：鈺農公司員工人數1人，好帝一公司向
28 鈺農公司下單後，鈺農公司再向原告下單，鈺農公司無儲貨
29 倉庫、加工廠，系爭貨物直接送好帝一公司驗收，採貨到付
30 款、無簽訂買賣合約，貨物遲交、短交亦無罰則等語（原處
31 分卷3第46至47頁），經核皆與一般商業交易習慣不符。再

者，原告於102年起亦為好帝一公司之長年供應商，有營業稅年度資料查詢及好帝一公司乾南薑片進口來源分析(原處分卷3第91至109頁)可憑。而鈺農公司於103年10月24日甫設立登記(原處分卷1第49頁)，員工僅1人，設立僅2個月餘之時間，其103年度售予好帝一公司之營業額即高於同年度2家常年供應廠商(即原告與鼎盛公司)，實屬異常。原告為實際進口人，承擔進口貨物之各項風險及責任，卻無故讓鈺農公司僅憑買進賣出之轉手交易，即在毫無風險下，獲取原應由原告賺取之利潤，原告與鈺農公司間是否存在真實交易，實屬可疑。

(3)又經被告函查鈺農公司於110年1月至111年6月間之金流顯示，鈺農公司於收到好帝一公司之貨款支票兌現後，除支付相對應之貨款及稅款外，即頻繁提領鉅額現金高達4,100萬元(原處分卷3第89頁)，然對於所提領現金之流向及用途，鈺農公司業務代表劉家瑜於談話時僅稱「不方便提供」等語(原處分卷3第48頁)，顯有異常。是以，原告與鈺農公司間是否存在真實交易，顯然存有疑慮，故系爭貨物無從依關稅法第33條規定，以原告與鈺農公司間之銷售價格，作為核估完稅價格之依據。

5.系爭貨物之完稅價格，無關稅法第34條規定之適用：

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。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

01 按關稅法第34條規定之「計算價格」核定完稅價格。

02 6.從而，系爭貨物之完稅價格，未能依第29條、第31條、第32
03 條、第33條及第34條規定予以核定，已如前述，依關稅法第
04 35條規定，本件應得依據查得之資料，以合理方法核定之。

05 (五)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
06 查得之資料，參酌關稅法第33條所訂之原則，核估系爭貨物
07 之完稅價格，據以作成原處分，經本院審查結果，其核定方
08 法欠缺推計之合理性，洵有違誤：

09 1.依我國海關資料庫之108年1月至115年1月廠商報運進口印尼
10 產製000000000000稅則貨物統計清表（原處分卷5第1至3頁）
11 所示，於系爭貨物自印尼出口日期（110年10月21日）相當
12 之期間（自110年1月1日起至112月12月31日止），除原告
13 外，其他進口商就相同或類似貨物之進口申報價格為
14 USD0.94至2.5/KGM不等（扣除異常之編號30申報價格
15 6.25/KGM），則被告稱原告為國內乾南薑片最大進口商（本
16 院卷第291頁），理應有價格優勢，其進口系爭貨物之價格
17 應較其他進口廠商為低始符合一般商業常規。然被告依其所
18 稱合理方法核估系爭貨物之價格為USD 2.865/KGM，遠高於
19 相同或類似貨物之其他進口數量較小之進口商申報價格，即
20 有欠缺合理性。再參以被告所提供之ITC統計資料（原處分卷
21 3第57頁），印尼產品稅則編號為091011之產品於2021（西
22 元）年自印尼出口至臺灣之年平均價格僅為USD2.568/KGM，
23 亦較被告核定系爭貨物之價格為低，顯見被告核定方法之推
24 計合理性即有欠缺。

25 2.財政部107年6月26日台財關字第1071020522號令：「一、進
26 口貨物不論通關方式為免審免驗（C1）、文件審核（C2）或
27 貨物查驗（C3），海關均得依關稅法第18條第1項或第13條
28 規定實施事後審查或事後稽核。二、進口報單不論於貨物放
29 行前，或依關稅法第18條第1項規定事後審查期間，經海關
30 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
31 定稅款者，除有應退稅款或涉及海關緝私條例違章情事外，

01 不得就同份報單再予核定稅款。三、海關實施事後稽核時，
02 對於被稽核人之進口報單，屬前點核定稅款案件，或於關稅
03 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
04 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
05 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
06 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
07 辦法申請更正者，海關於更正後，仍得依本令規定核定稅
08 款。」係財政部為確保課稅之安定性並提升關稅預見性，規
09 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
10 節外，事後審查或事後稽核不得就同份報單再予增估補稅，
11 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
12 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
13 開令釋規定核定稅款。由此可推知，不論案件屬事後審查或
14 事後稽核，均屬海關依職權核定稅款之報單，且一經核定除
15 涉有退稅、違章或令釋第4點之事由，均不得再次核定稅
16 款。經查，原告110年10月18日另案報單係與系爭貨物相同
17 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
18 查時，報請財政部關務署基隆關（下稱基隆關）查價，經基
19 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
20 CFR USD0.4/KGM等情，有另案報單、商業發票、裝箱清單、
21 貨物照片、高雄關旗津分關送查價單（原處分卷2【不可
22 閱】第201至209頁）可參，且為被告所不爭執（本院卷第
23 392至393頁）。被告固稱係因財政部107年6月26日台財關字
24 第1071020522號令規定不得就同份進口報單再予核定稅款，
25 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，
26 另案報單非依關稅法第29條規定所核之交易價格，並未列為
27 本案核價之參考云云（本院卷第138至139、380至382頁）。
28 然另案報單之查估價格，係基隆關依關稅法第35條規定，參
29 據原告進口同樣貨物之報價，並洽請關務署核備之詢價專業
30 商提供合理行情價格，據以核估決定等情，有財政部關務署
31 基隆關114年7月17日基普機字第1141020983號函暨詢價專業

商資料在卷(本院高等庭113年度訴字第479號卷一第350至355頁)可參，而專業商之詢價結果，亦為關稅法第35條規定海關所查得資料之一種，得否採為核定完稅價格之基礎，尚待海關依據所有查證之資料而為綜合判斷(最高行政法院112年度上字第139號判決意旨參照)，與詢價案件係採用事後審查或事後稽核無關。被告就經海關依關稅法第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價格取其平均數，據以適當調整為相對合理價格，並無合理說明，實難認原處分核估之系爭貨物完稅價格符合以合理方法綜合考量查得資料所為之核定。

3.末查，被告核定系爭貨物之完稅價格USD2.865/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2手交易價格，按計算式： $[\text{國內銷售價格} \times (1 - \text{利潤及費用率}) - \text{內陸運費及保險費}] \div (1 + \text{應課稅率})$ 核算，即 $[119 \times (1 - 18.99\%) - 0.2] \div (1 + 20\% + 0.04\%) = 80$ ，再依進口時報單記載之美元匯率換算而來。然關稅法第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」，業如前所述。被告雖彈性擴張採用國內第二手交易價格，以鈺農公司銷售予好帝一公司之價格為國內銷售價格，卻採原告110年度申報之營利事業毛利率18.99%為系爭貨物之利潤及費用率，逕自套用上開計算式，然被告既稱原告與鈺農公司間之交易是否屬實存有疑慮，該利潤及費用率是否能合理反應系爭貨物真實之利潤，則非無疑。是以，被告上開核估系爭貨物完稅價格之計算式，應非合理之核估方式，難認已適當修正關稅法第33條之「國內銷售價」原則。

五、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，其認事用法有所違誤，復查決定及訴願決定未予糾正，亦有未合，原告訴請撤銷原處分（含復查決定）及訴願決定，為有理由，應予准許。

六、本案事證已明確，兩造其餘攻擊及防禦方法，均與本件判決結果不生影響，爰不一一論駁，併予敘明。

七、結論：原告之訴有理由。

中 華 民 國 115 年 4 月 7 日

審判長 法 官 李明鴻

法 官 蔡牧珏

法 官 謝琬萍

上為正本係照原本作成。

一、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

二、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）

三、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. 當事人或其代表人、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。 2. 稅務行政事件，當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格。

01

	3. 專利行政事件，當事人或其代表人、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。
(二)非律師具有右列情形之一，經本案之行政法院認為適當者，亦得為訴訟代理人。	1. 當事人之配偶、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。 3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人。 4. 當事人為公法人、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。
是否符合（一）、（二）之情形，而得為強制律師代理之例外，當事人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出所示（二）關係之釋明文書影本及委任書。	

02

中 華 民 國 115 年 4 月 7 日

03

書記官 林秀萍