臺中高等行政法院判決

110年度簡上字第30號

上　訴　人　瑭佑汽車有限公司

代　表　人　林昭明

被 上訴 人　財政部關務署臺中關

代　表　人　劉莉莉

上列當事人間有關關務事務事件，上訴人對於中華民國110年9月17日臺灣臺中地方法院109年度稅簡字第12號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

一、上訴駁回。

二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

事實及理由

一、事實概要：

(一)關於財政部民國109年7月29日台財法字第10913922310號訴願決定(A報單部分)：

上訴人於108年4月23日向被上訴人報運自美國進口德國產製舊汽車乙輛（報單第DA/BC/08/999/90118號、下稱A報單），原申報價格為FOB USD1,355/UNIT，經核定按貨物查驗(C3M)方式通關。嗣經被上訴人查驗結果，A報單第1項之貨物名稱、牌名及規格等欄所申報之車型為「COOPER S」，與實到車型為「JOHN COOPER WORKS」及其選擇性配備不符，並送經財政部關務署基隆關(下稱基隆關)查價回覆：原申報貨物按FOB USD3,000/UNIT核估、實到貨物按FOB USD6,350/UNIT核估(原處分卷2編號1)，並據以重新核計應納稅費。被上訴人審認上訴人涉有虛報貨物之規格(車型及選擇性配備)，逃漏稅款之違章成立，依海關緝私條例第37條第1項第2款規定

論處；因上訴人曾於103年違反同一規定受罰確定後(103年第10300511號處分書，於105年11月9日處分確定），5年內再犯同一規定2次(含本次)，依同條例第45條規定，得加重罰鍰二分之一，乃就第1項貨物依海關緝私條例第37條第1項規定，處所漏進口稅額2.25倍之罰鍰新臺幣(下同)4萬772元，並追徵進口稅款6萬元；另逃漏營業稅之行為，依加值型及非加值型營業稅法(下稱營業稅法)第51條第1項第7款規定，處所漏營業稅額0.5倍之罰鍰3,802元；貨物稅部分依貨物稅條例第32條第10款規定，處所漏貨物稅額0.4倍之罰鍰1萬2,167元。

(二)關於財政部109年8月26日第10913927550號訴願決定(B至F報單部分)：

上訴人於108年4月23日及同年5月27日分別向被上訴人報運自美國進口之德國產製2009年MINI COOPER S CLUBMAN、2007年MINI COOPER S、2007年MINI COOPER S、2013年MINICOOPER S CLUBMAN及2009年MINICOOPER S舊汽車共5輛（報單第DA/BC/08/999/90117、DA/BC/08/999/90119、DA/BC/08/999/90148、DA/BC/08/999/90149及DA/BC/08/999/90147號，下稱B至F報單），原申報單價分別為FOB USD900/UNIT、FOB USD975/UNIT、FOB USD1,135/UNIT、FOB USD2,320/UNIT及FOB USD1,125/UNIT，經核定均按貨物查驗(C3M)方式通關。嗣經被上訴人查驗結果更正C報單第1項貨物之部分配備，依關稅法第18條第2項規定，准上訴人繳納保證金及營業稅後，先行驗放貨物，事後再加審查；嗣據基隆關查價結果，來貨均依關稅法第35條規定，改按FOB USD2,720/UNIT(B案)、FOB USD2,150/UNIT(C案原申報及實到貨物)、FOB USD2,000/UNIT(D案)、FOB USD7,200/UNIT(E案)、FOB USD2,900/UNIT(F案)核估完稅價格，並據以重新核計應納稅費，B、C、D及F報單部分，扣除已繳之營業稅，應補徵6萬1,217元、4萬4,973元、3萬6,947元及5萬8,377元； E報單部分，除以原繳保證金抵繳外，應補徵稅費5萬4,211元，被上訴人

爰於108年10月至11月間以中普業一字第1081015440、0000000000、1081017021及1081016880號函檢送「海關進口貨物稅費繳納證兼匯款申請書(補稅)」(第DAZ00000000000、DAZ00000000000、DAZ00000000000、DAZ00000000030及DAZ00000000055號)通知補稅(詳如附表1)。

(三)上訴人對A報單處分書及B至F報單補稅函均不服，循序申請復查及提起訴願，均遭駁回，上訴人不服，提起行政訴訟，經原審法院109年度稅簡字第12號判決駁回，於是提起本件上訴。

二、上訴人起訴之主張及聲明、被上訴人於原審之答辯及聲明、原判決理由，均引用原判決書所載。

三、上訴人上訴主張及聲明：

(一)被上訴人依據關稅法第29條第5項認定本案報單之貨物無法按關稅法第29條規定核估完稅價格，而依關稅法第35條核定完稅價格，事實是被上訴人用統包價格800美金，這價格包含裝櫃、報關、拖車、拖櫃、海運等相關運輸費用，然上訴人是將其相關費用分別以：A案裝櫃費30、報關費20、拖車費950、拖櫃費70、海運費150，共計1,220；B案裝櫃費30、報關費20、拖車費950、拖櫃費70、海運費150，共計1,220；C案裝櫃費30、報關費20、拖車費500、拖櫃費70、海運費150，共計770；D案裝櫃費30、報關費20、拖車費120、拖櫃費70、海運費150，共計395；E裝櫃費30、報關費20、拖車費950、拖櫃費70、海運費150，共計1,220；F案裝櫃費30、報關費20、拖車費550、拖櫃費70、海運費150，共計820；均比被上訴人所用之市場行情800美金更高，怎說是上訴人低報？

(二)依關稅法第29條第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。」關稅法施行細則第13條第1項：「海關對於依本法第29條第5項規定由納稅義務人提出之帳簿單證

仍有合理懷疑者，應向納稅義務人說明其懷疑之理由，並給予納稅義務人合理申辯之機會。」但被上訴人並無給予納稅義務人至管轄權機關(財政部關務署臺中關)做合理申辯的機會。從而被上訴人於尚能查證之情形，卻不予作必要之調查，亦未給予上訴人有合理申辯之機會，逕依關稅法第29條第5項規定以「仍有合理懷疑」，視為無法按第29條規定核估其完稅價格，顯屬違法等語。

四、本院經核原判決駁回上訴人於原審之訴，尚無違誤，茲就上訴意旨再予論述如下：

(一)按關稅法第29條第1項、第2項、第5項分別規定「（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。」第31條第1項規定：「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。」第32條第1項規定：「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。」第33條第1項規定：「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34條第1項規定：「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35條規定：「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。」依上開規定，從價課

徵關稅之進口貨物，其完稅價格首應以該進口貨物之交易價格，即進口貨物由輸出國銷售至中華民國實付或應付之價格作為計算根據；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，即視為無法按本條規定核估其完稅價格，並應依序按照關稅法第31條、第32條、第33條、第34條、第35條規定之標準予以核定。

(二)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，固不論已否支付，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，始得調整不依據進口人提出之交易價格資料核定，而係海關基於專業之審查，並由進口人負相當之協力義務後，海關仍具合理懷疑時，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。又納稅義務人進口貨物時所提出之交易文件或其內容之真實性或正確性存有疑義，且該進口貨物由輸出國銷售至我國實付或應付之價格不明時，海關應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，則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；如無同樣貨物、類似貨物或其他不能情事，則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；如無同樣

貨物、類似貨物、國內銷售價格或其他不能情事，則按計算價格核定之。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，則依據查得之資料，以合理方法核定之（最高行政法院103年度判字第183號判決、105年度判字第521號判決、109年度判字第454號判決意旨參照）。

(三)另按關稅法施行細則第13條規定：「（第1項）海關對於依本法第29條第5項規定由納稅義務人提出帳簿單證仍有合理懷疑者，應向納稅義務人說明其懷疑之理由，並給予納稅義務人合理申辯之機會。納稅義務人並得請求海關以書面說明其懷疑之理由。（第2項）海關於核定完稅價格後，應將最後決定及理由，以書面連同稅款繳納證併送納稅義務人。」第19條規定：「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。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。」前開規定意旨係指海關於適用關稅法第35條核估完稅價格時，依據所查得之資料，以合理方法核定完稅價格，應儘可能貼近買賣雙方實際交易價格，即買賣雙方在常規交易狀態下所可能約定出來之價格為依歸，不得以任意認定或主觀臆測之價格核估。又進口舊汽車核估作業要點第2點規定：「核估進口舊汽車之完稅價格，應依進口地關稅局就實到貨物認定之型式年份（MODEL YEAR）及配備等，適用關稅法第29條至第35條規定辦理。」第3點第1項規定：「進口舊汽車適用關稅法第35條規定核估完稅價格者，得依下列方法辦理：㈠參酌關稅法第29條至第34條所定核估完稅價格之原則，在合理範圍內，彈性運用核估完稅價格。㈡如有業經海關核定之相同型式年份之同樣或類似新車離岸

價格者，以該離岸價格扣減折舊，另加運費及保險費計算完稅價格。自北美地區進口之舊汽車，如查無前述離岸價格，即按KELLEY BLUE BOOK所列相同型式年份新車批發價格DEALER INVOCE扣減折舊後之價格，須與美國N.A.D.A.舊汽車行情雜誌上所列AVERAGE TRADE-IN價格比較後，從低核估。但改裝車、手工製造車、少量車及其他具保值性之特殊車輛不適用本款規定。㈢參考駐外單位提供之輸出國出口行情，另加運費及保險費計算完稅價格，或參據向國內代理商、專業商、汽車商業公會詢得之行情價格核估。㈣以其他合理方法查得之價格核估。」參照上開規定可知，適用關稅法第35條規定核估進口舊汽車完稅價格時，因進口舊汽車個案車種、車況、進口人及進口態樣均不相同，是核估要點第3點乃訂定第1款至第3款不同核定方式，授權海關依據個案進口態樣及所調查之證據，並斟酌具體案件事實上之差異，以較合理及接近該車輛之實際交易價格為目的，採用不同之核估方式，尚符合關稅法施行細則第19條之規範意旨。

(四)經查，原審判決業已詳論：上訴人雖提出系爭貨物相關投標及運費等單據，然其進口申報價格與美國「全國汽車經銷商協會」NADA Average Trade-in價格相較，明顯偏低。本案車輛進口時車況均無異常（原處分卷2編號11，詳原處分卷1編號1、3之報單資料），行駛里程數亦無偏高情事（原處分卷2編號12，以美國當地車輛1年行駛20,000MILES計，里程數以報關時檢附標單上載里程為準），本案6部二手車輛原申報價格僅約合理行情價格（原處分卷2編號13）之32%至56%，明顯偏低甚多，且原申報價格亦比粗糙車況（ ROUGH TRADE-IN）之價格低（原處分卷2編號14），難認係買賣雙方在通常交易狀態下所可能約定出來之實際交易價格。另依國內舊汽車收購鑑價及銀行放款參考雜誌「權威車訊」資訊，系爭6案車輛美國出口日期與前述雜誌上所載相同期間系爭各車輛之收購價格，加計上訴人108年度向國稅局申報之公司營業毛利21.12%計算，系爭車輛原申報價格均在按關稅法

第33條規定計算之合理完稅價格3成以下，顯不合理。至於上訴人提供之購買單據係屬Pro Autos與Manheim之交易紀錄，非屬上訴人與Manheim之交易紀錄，而上訴人主張其係借用Pro Autos帳號一節，亦無任何文件往來（例如電子郵件）可資證明，Pro Autos既為獨立之營利事業，然同意上訴人長期借用帳號標售多輛汽車，或將因此承擔衍生稅捐、費用或買賣風險，竟未收取任何報酬，無償配合原告作業，亦乏合理說明。另上訴人雖提供EPICVIN網站之成交價格資料供佐，惟其未檢附F案EPICVIN網頁資料，且A-E案車輛之CARFAX 資料與EPICVIN網頁資料比對結果亦不相同，EPICVIN網頁資料令人存疑；上訴人報關時檢附國內承攬商笙洋國際有限公司（下稱笙洋公司）開立予上訴人之發票上載費用包含海運費、拖車費、裝櫃費、報關及拖櫃等費用，經被上訴人函請提供國外承攬商WINNLA LOGISTICS（下稱W公司）提供內陸運輸等單據，然均未獲回覆。上訴人提出本案拖車媒合單據共6紙，該拖車媒合單據所載拖車費用均與本案6件國內攬貨商笙洋公司開立之單據上載拖車費用相同，然該拖車媒合單據之乙方均為W公司，即拖車費用由W公司出面媒合再轉給國內攬貨商笙洋公司，中間過程W公司及笙洋公司均無任何利潤、手續費等費用，明顯有違商業營利原則，更加證明上訴人報關所提供單據顯有可疑。上訴人報關時檢附OOCL公司開立予笙洋公司包含海運費之發票供核，然其內容僅為Long Beach到台中之海運運輸費，並未包含系爭車輛在Compton之倉儲費、Compton至Long Beach港之拖車費、搬運費、裝櫃費及車輛固定費等費用。而本案6件之拖車費（倉庫－碼頭）、 裝櫃費、報關費、海運費等相關費用，均由笙洋公司開立上開費用報價單據，笙洋公司代表人陳○龍君嗣於110年3月4日至基隆關說明（原處分卷4 編號3），坦承不含美國內陸運費，海運費含拖車費、裝櫃費、報關費等相關費用約為新臺幣23,000-24,000（約USD 767－800之間，與基隆關查得之合理行情USD 800相同，詳原處分卷3編號5-3），

可見上訴人報關時檢附笙洋公司開立之費用單據據以報關，其金額明顯偏低。綜上，上訴人進口上述6部舊車申報之價格既合理懷疑，即與關稅法第29條各項交易價格之規定不符，自難逕依該條辦理估算完稅價格。另系爭貨物係屬二手車輛，品牌、年份、里程等因素，再附加不同運費之計算，條件差異甚大，亦無關稅法第31條及第32條所稱「同樣貨物」及「類似貨物」之交易價格據以核估。另系爭貨物既因車輛條件及進口運費等差異性，上訴人亦未提供國內銷售價格資料供參，自難依據關稅法第33條規定核定其完稅價格；另系爭貨物因係二手車輛，車況條件各不相同，自難按生產成本、費用、利潤、運輸費用、保險費用等計算價格，關稅法第34條之規定亦難適用。從而被上訴人依據關稅法第35條，就系爭貨物部分參考上述「進口舊汽車核估作業要點」規定，參考Kelly Blue Book及NADA Average Trade-in等資料，從低核估系爭貨物完稅價格；其餘部分因車輛年份與進口年份相差已逾5年，經被上訴人向專業商詢得合理價格，從低核估，與關稅法第35條規定相符，被上訴人以合理方法核估系爭貨物完稅價格，符合關稅法及進口舊汽車核估作業要點等規定，原處分應屬適法，而駁回上訴人在原審之訴，經核於法並無不合，業已在判決理由欄敘明所憑之證據及得心證之事由甚詳，核與證據法則、經驗法則及論理法則均無違；亦難謂有判決不備理由之違法。原判決既已詳述被上訴人如何依法從低核估系爭貨物之完稅價格，上訴人猶持其一己主觀之認知予以爭執，訴稱被上訴人用統包價格800美金，這價格包含裝櫃、報關、拖車、拖櫃、海運等相關運輸費用，然上訴人是將其相關費用分別列計，均比被上訴人所用之市場行情800美金更高，並無低報情事云云，即非可採。

(五)另上訴意旨雖主張：依關稅法施行細則第13條規定，應給予納稅義務人就合理懷疑有當面申辯之機會，被上訴人於尚能查證之情形，卻不予作必要之調查，使上訴人有合理申辯之

機會，逕依關稅法第29條第5項規定以「仍有合理懷疑」，而視為無法按關稅法第29條規定核估其完稅價，顯屬違法等云。惟查，上訴人並未具體說明被上訴人究竟有何尚能查證卻未為必要調查之情事。況且，原判決已論明上訴人所提出之上訴人報關時所檢附系爭車輛拍賣場成交文件及國外攬貨商W公司提供包括拖車費等費用單據，經被上訴人實施事後稽核，認其進口報價有偏低情形，且以傳真電文請「駐洛杉磯辦事處經濟組」協助向之Manheim拍賣場查證，惟均未獲回覆，原告所檢附之資料均未有最後交易之成交價格，尚難僅以日期與Manheim標單日期相同，即遽以採認原告所提出Manheim標單價格為真；雖其主張係借用訴外人Pro Autos帳號向Manheim拍賣系爭貨物，惟此主張亦無任何文件往來（例如電子郵件）可資證明，且表示未向其收取借用帳號費用，皆與常情有違；另所提供EPICVIN網站之成交價格資料供佐證，但原告未檢附F案EPICVIN網頁資料，且A-E案車輛之CARFAX 資料與EPICVIN網頁資料比對結果亦有諸多不同，EPICVIN網頁資料令人存疑；此外，雖原告提出本案拖車媒合單據（共6紙），並據以主張海關為何不直接對單據上載拖車公司查詢，而僅對W公司查詢，再以其未回復為由懷疑報單原申報之真實性云云，惟參以基隆關110年3月3日基機字第101007771號函覆結果（原處分卷4編號1），及笙洋公司代表人陳○龍於110年3月4日至基隆關說明（原處分卷4編號3），坦承不含美國內陸運費，海運費含拖車費、裝櫃費、報關費等相關費用約為新臺幣23,000-24,000元(約USD767－800元之間，與基隆關查得之合理行情USD800元相同，詳原處分卷3編號5-3)，原告報關時檢附笙洋公司開立之費用單據據以報關，其金額明顯偏低等情明確。依關稅法第29條第5項之規定，海關並非須證明進口人提出之交易文件確屬虛偽不實之程度，始得加以調整，而是海關基於專業之審查，並由進口人負相當之協力義務後，海關仍具合理懷疑時，即可依據關稅法第29條以下規定另行核定其完稅價格。

本件既經基隆關以108年12月25日基普機字第1081032799號函(原處分卷2編號9)請上訴人提供相關資料供核，上訴人於同年月27日以電子郵件(原處分卷2編號10)回覆，略以：「……所有成交車輛所需單據已於車輛進口時檢附於（誤繕為與）進口報單中……」，嗣後未再提供相關資料供參。被上訴人函請上訴人陳述意見並函調相關資料後，仍認有合理懷疑，應視為無法按該條規定核估其完稅價格，則被上訴人認定系爭貨物無法依關稅法第29條第1項規定核估其完稅價格，即屬有據。又被上訴人復於復查程序終結前補給予上訴人陳述意見及補提資料之機會(原處分卷1編號6)，其整體程序，符合關稅法施行細則第13條第1項所稱：「應向納稅義務人說明其懷疑之理由」、「給予納稅義務人合理申辯機會」之要件。是上訴人訴稱被上訴人未依關稅法施行細則第13條規定，給予納稅義務人就合理懷疑有當面申辯之機會，逕自核估其完稅價，顯屬違法等云，即非可採。

(六)綜上所述，原審判決認事用法並無違誤，且已明確論述其事實認定之依據及得心證之理由，對上訴人在原審之主張如何不足採之論證取捨等事項，亦均詳為論斷，其所適用之法規與該案應適用之法規並無違背，並無所謂判決不適用法規或適用不當或判決理由不備及矛盾等違背法令之情形。上訴意旨無非執其歧異之法律見解，就原審取捨證據、認定事實職權之行使為指摘，且對於業經原審判決詳予論述不採之事項再為爭執。上訴論旨指摘原審判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

五、結論：本件上訴為無理由，應予駁回。

中　　華　　民　　國　　111　　年　　4　　月　　6　　日

臺中高等行政法院第二庭

審判長法　官　劉　錫　賢

法　官　莊　金　昌

法　官　林　靜　雯

以上正本證明與原本無異。

本判決不得上訴。

中　　華　　民　　國　　111　　年　　4　　月　　6　　日

書記官　蔡　逸　媚