臺中高等行政法院判決

111年度訴字第140號
111年10月6日辯論終結

原　　告　力來企業股份有限公司

代　表　人　何婉芬
訴訟代理人　張績寶　律師
複 代理 人　莊惠祺　律師
被　　告　財政部關務署臺中關

代　表　人　陳木生
訴訟代理人　廖佳聖
　　莊上慶

上列當事人間因進口貨物核定完稅價格事件，原告不服財政部中華民國111年4月21日台財法字第11113910320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、爭訟概要：

原告委由三勝報關行有限公司於民國108年9月4日至109年1月10日間向被告報運進口中國大陸產製FRESH CHESTNUT（統貨無法分級）（供食品用途）(下稱系爭貨物)共9批（進口報單號碼：第DA/08/126/H1193號、第DA/08/126/H1411號、第DA/08/126/H1636號、第DA/08/126/H1637號、第DA/08/126/H1679號、第DA/08/126/H1712號、第DA/09/126/H0018號、第DA/09/126/H0068號及第DA/09/126/H0069號，下稱編號A、B、C、D、E、F、G、H及I報單）（本院卷第85頁、原處分卷1第1-59頁），申報單價均為CFR USD600/TNE均依關

稅法第18條第1項規定，按原告申報價格先行徵稅驗放，事後再加審查。嗣被告依關稅法第13條第1項規定，以109年2月12日中普機字第1091001969號函通知實施事後稽核，因未能依據關稅法第29條及第31至34條之規定核定其完稅價格，乃依同法第35條規定，依據查得資料，以合理方法核定之，針對編號A、B、C及H報單單價改按CFR USD 2,117.5/TNE，編號D、E、F、G及I報單單價改按CFR USD 2,150/TNE核估完稅價格。被告於110年7月2日以中普業一字第1101014858號函檢送「海關進口貨物稅費繳納證兼匯款申請書(補稅)」第DAZ00000000047號、第DAZ00000000012號、第DAZ00000000037號、第DAZ00000000093號、第DAZ00000000034號、第DAZ00000000058號、第DAZ00000000065號、第DAZ00000000031號及第DAZ00000000046號等9份，通知原告補徵進口稅費共計新臺幣（下同）2,181,403元（含關稅1,398,345元、營業稅777,204元、推廣貿易服務費5,854元）。原告不服，申請復查，經被告以110年9月8日中普機字第1101015886號復查決定（與前述被告於110年7月2日中普業一字第1101014858號函，以下合稱原處分）駁回後，原告仍不服，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：

㈠主張要旨：

1.關稅法第29條規定部分：

⑴本件中國大陸賣方TAIAN CITY LIXINYUAN INDUSTRY AND TRADE CO.,LTD(下稱T供應商)未回復，究係T供應商已收受送達，或消極未予回復？抑或查證信函所載供應商名稱、地址有誤，未確實送達T供應商，致T供應商無從回復？倘係後者，則被告對此尚得查證之事項，未進行必要之查證，於法自有未合。

⑵原告進口栗子之用途主要作為食品內餡，故外觀不完整或有蛀洞等賣相不佳之栗子，不影響原告於國內之銷售業績，且節省購買成本，故系爭貨物，原告進口時均以

不區分栗子之質量、規格、品級，按統一價格購進，即以統貨規格進貨。故系爭貨物進貨之質量差異大，其價格自不能與採一般規格方式進口之價格相提並論，系爭貨物分別於108年9月4日至109年1月10日間報運進口，而108年6月1日至109年1月31日間，以原告名義匯往中國大陸之紀錄固僅有1筆，然貨物進口交易涉及國內諸多經銷路線，客觀上確有以第三人名義匯款之情形存在，被告不得於尚能查證之情形，不予作必要之調查，且被告未使原告得提出相關帳簿文據之機會，即逕視為無法依關稅法第29條規定核估其完稅價格。

2.關稅法第31、32條規定部分：縱本件未能依關稅法第29條規定核定完稅價格，被告亦應先查明是否有關稅法第31條或第32條所稱之「同樣貨物或類似貨物之交易價格」。被告未能提出有效事證證明其已合理查證，僅憑其所稱統貨無法分級，且尚乏交易型態、數量及運費等客觀交易資料或價格證明文件可供審酌，故無法依關稅法第31條同樣貨物及第32條類似貨物之交易價格核估完稅價格等語，顯不足作為其已經客觀合理查證之支撐。

3.關稅法第33條部分：

⑴原告提出之國內銷售發票雖與本案進口貨物進口日期不合，惟進口栗子之交易慣例並非必於當月銷售完畢，經嚴格保存仍有可能於隔數月後銷售，而國內交易習慣往往採月結制結算帳款，故系爭貨物國內銷售發票雖與本案進口貨物進口日期不合，尚難謂違反交易慣例，被告遽認上開6紙發票違反交易慣例，難依關稅法第33條規定按國內銷售價格核估完稅價格，認事用法不無可議。

⑵原告所提出系爭貨物之國內銷售發票6紙，雖其上並未記載買受人資料，惟被告於適用關稅法第33條查證「國內銷售價格」時，仍有向原告查明，系爭貨物之買受人究為何人之必要，惟被告未曾查證，即逕以上開6紙發票無

法認定交易正確性為由，謂本件無法依據關稅法第33條規定核定，顯有不當。

⑶又原告一再強調系爭貨物採統貨規格進貨，與一般交易常態不同，被告未遑詳查，僅以生產國相同、進口期間相近之栗子為比對基準，及依據中國大陸海關統計數據查詢平台網站資料，原告國內銷售價格低於同時期相同貨物於中國大陸出口申報之平均價格3至5倍，有違交易常情，而認本件無法依關稅法第33條規定核定。被告所為認定，明顯忽略進口貨物規格不同，其進價亦不同之經驗法則。

4.本件縱認原告無法提供系爭貨物生產廠商之帳載資料及相關帳簿單證或其他紀錄，供海關依關稅法第34條規定核定進口貨物之完稅價格，惟被告既已知該生產廠商，自非不得委請駐香港辦事處經濟組予以協助查證。被告並未確實依職權調查系爭貨物之生產成本及費用，以原告無法提供系爭貨物所需之生產成本及費用等相關資料，即謂本件無法依關稅法第34條規定核估完稅價格。被告未盡查證之能事即逕自認定事實，遽認本件無關稅法第34條之適用，逕行以關稅法第35條核定，顯有不當。

5.本件尚難認被告確有不能依關稅法第29條、第31條、第32條、第33條及第34條規定核定完稅價格之事實，故其逕為適用同法第35條規定核定系爭貨物之完稅價格，自有違誤。又被告適用同法第35條規定核定系爭貨物之完稅價格，亦非客觀合理。因：⑴海關資料庫所載之價格並非真實且正確之價格，即便資料庫載列貨品之產地、貨名、規格及放行日期與個案進口貨物有諸多類同之處，惟實際貨物買賣之雙方終究不同，商業上影響價格高低之因素繁多，不一而足，故海關於每一個案之價格核定上，仍不宜過度依賴價格檔，已據最高行政法院闡釋甚明。⑵原告係採統貨規格進口系爭貨物，此徵諸進口報單之貨物名稱及規格乙欄均載明：「統貨、無法分級」或「統貨、無法分

級（供食品用途）」即明。又即使係相同生產國別、且於同一期間所銷售之栗子，亦會因出貨之規格（均為A級，或均為B級，或如本件混雜等級之統貨），而影響栗子之價格，被告未予詳查，逕與系爭貨物相同生產國別、貨名，且進口日期相近之價格檔資料，核估本件完稅價格，難認允洽。

㈡聲明：訴願決定及原處分均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

1.被告為查明實際交易價格並釐清交易實情，經比對原告所提出之文件與說明仍存有合理懷疑，系爭貨物無法按關稅法第29條規定以原告申報之交易價格核估完稅價格，調查結果如下：⑴被告為查證交易價格，函請中央銀行外匯局提供原告結匯資料(乙證19），本件9批貨物分別於108年9月4日至109年1月10日間報運進口，依中央銀行外匯局所提供之外匯支出明細表，原告及其負責人、董事、監察人於系爭貨物進口相當期間即108年6月1日至109年1月31日間相關結匯、匯款資料，僅有1筆以原告名義匯往中國大陸之匯款紀錄，經核該資料與本件報單之申報價格，無法勾稽比對。⑵原告雖於109年7月22日補充說明報告書提供8筆付款結匯水單(乙證9)，惟以其中以原告名義匯款之部分匯款水單，其匯款性質載為「701」（尚未進口之預付貨款），然該等匯款日期均在系爭報單放行後5至9個月期間，顯與國際貿易常情未合。⑶為釐清系爭貨物實際交易價格，被告請駐香港辦事處經濟組協查，經該單位回復表示，曾2次去函T供應商，派遞狀況皆為「成功派遞」，惟未獲T供應商之回復(乙證20)，故原告提供之報關資料及發票無從證實其真偽；另中國大陸賣方ZUNHUA GUANGHUI FOODS CO.,LTD(下稱Z供應商)雖獲其回復發票內容正確(乙證21)，惟對比同期間Z供應商銷售予我國其他廠商之貨物價格(乙證22)，數額差距高達4倍之多，故難以採

信。⑷雖原告主張系爭貨物為「FAQ/統貨，無法分級」，惟所謂統貨係指不分檔次等級之貨物，均按一個價格購進或出售之意，而本件原告已自承本件貨物屬中等品質，此有109年3月4日談話筆錄(乙證10)、原告109年7月22日補充說明報告書(乙證9)及原告110年5月17日補充說明書(乙證11)可證，再者，依據海關通關資料庫所示，經查證同期間自中國大陸進口之我國其他廠商，其報單申報貨名均無特別記載栗子品質(乙證23)，蓋因進口物品為該物通常之品質，故本案以相同中等品質之標準相互比較，審認原告所申報價格偏低，應屬有據，原告辯稱其貨物為外觀不完整或有蛀洞等賣相不佳之栗子，實不足採。故被告依前揭查證結果，仍對原告提出之交易文件或其內容之真實性或正確性存有合理懷疑，爰依關稅法第29條第5項規定視為無法按該條規定核估完稅價格。⑸關於由T供應商出口帶殼栗子之編號A、B、C及H報單等4張之匯款部分，原告稱除其於109年7月17日電匯USD5,600元予T供應商之外，亦有第三人馮俊敏（下稱馮君）於108年9月30日電匯USD40,000元之紀錄，匯款總額與申報金額相符等語；惟馮君實際並非原告之負責人或職員，原告雖表示馮君為其國內市場交易之買受人，然未能提供雙方間國內各筆交易買賣合約以證其說。再者，原告109年7月22日補充說明報告書所附匯款水單資料（乙證9），匯予T供應商之匯出匯款申請書共有3紙，包含馮君2紙及原告1紙，合計匯款金額實際為USD66,400，顯高於本件4份報單申報總金額USD45,600，亦無法勾稽比對，故原告所稱洵無足採。⑹關於Z供應商出口帶殼栗子之編號D、E、F、G及I報單等5張之匯款部分，原告於109年7月22日補充說明報告書提供匯予Z供應商之匯款水單資料5紙(乙證9)，其中匯款人為隆昌國際企業有限公司2紙及原告3紙，合計匯款金額USD359,900，而此5張報單申報價格合計USD135,000。雖匯款人為原告之3紙匯出匯款申請書「匯款用途及附言70」欄載有相對應之

銷售合同編號，惟查與Z供應商之5份報單申報價格不符。縱原告遲至訴願始補提109年7月29日匯出匯款單據(乙證12)，並藉以主張匯款金額與報單申報金額相符，惟查匯款人為原告之4筆匯款性質均載為701(尚未進口之預付貨款），但匯出期日均於貨物進口（報運進口日為108年11月29日至109年1月10日間）數月後及被告至原告場所實施稽核後始發生，顯與一般貿易常情相違，自無法作為核價依據，原告所言亦難採憑。故原告所稱被告未予進行查證云云，實不足採。

2.依據「1994年關稅及貿易總協定第7條執行協定」（下稱1994年執行協定）附件I第2條註釋第4段之規定：「第2條所規定之同樣進口貨物之交易價格，係指已依第1條規定予以接受之完稅價格，再依照本條第1項第(b)款及第2項之規定予以調整之價格。」(乙證13)，是以，關稅法第31條所定同樣貨物之交易價格，係以業經海關依關稅法第29條核估者為限。被告雖查得系爭貨物於同時期銷售至我國之同樣或類似貨物經海關依關稅法第29條核定之交易價格資料(乙證24)，惟系爭報單申報貨名加註為統貨無法分級，且尚乏交易型態、數量及運費等客觀交易資料或價格證明文件可供審酌，故無法依關稅法第31條同樣貨物及第32條類似貨物之交易價格核估。

3.原告雖提供國內銷售發票6紙（編號：VL00000000、XH00000000、XH00000000、VL00000000、XH00000000、XH00000000)，惟前揭發票未載有買受人，被告自無法查證實際買受人交易之正確性（原處分卷1證9)。又原告於110年5月13日陳述意見表示本件貨物進口後無儲存，海關放行後直接銷售送採購廠商，再開立發票(乙證14)，原告稱與上開陳述意見不同，實不足採。又被告查得中國大陸海關統計數據查詢平台網站（乙證15）及ITC(INTERNATIONAL TRADE CENTRE，即國際貿易中心)有關帶殼栗子出口統計資料(乙證16)結果，均揭示原告之國內銷售價格，低於同時期

帶殼栗子於中國大陸出口申報之平均價格，差距達3倍以上，有違一般交易常理，已可證本件銷售價格確實不甚合理。因原告所提供國內銷售發票無法查證交易事實，亦未提供進銷存貨明細帳供勾稽比對，故無法依關稅法第33條按國內銷售價格核估完稅價格，應屬有據。

4.依據1994年執行協定附件I第6條之註釋第1段之規定：「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。惟於核定計算價格時，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。」（乙證13），是關稅法第34條計算價格之適用，係以買賣雙方有特殊關係者為限，經查原告與T供應商及Z供應商間均無關稅法第30條第2項所規定之特殊關係，此有109年3月4日談話筆錄可證(乙證10)，且原告亦無法提供生產系爭貨物之成本及費用之帳冊單證或其他紀錄（需符合生產國當地之一般公認會計原則）、由輸出國生產銷售至我國該進口貨物、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資料，是本件無法以關稅法第34條核定完稅價格，應屬有據，故無委請駐外單位查證之必要，原告所稱實不足採。

5.又統貨係指不分檔次等級的貨物，統統按一個價格購進或出售，一般用於農產品及副食品的交易中，指不分貨物質量、規格、品級，依統一價格銷售購進或售出之商品(乙證17)。原告於被告109年3月4日談話筆錄自承貨物屬「中等品」，參據原告於109年7月22日提出之補充說明報告書及110年5月17日提供之補充說明書，FAQ為FAIR AVERAGE QUALITY縮寫，中譯為大路貨(良好平均品質)，補充說明書中亦載有「普通品質、屬於大路貨物」、「中等品質」

等語。基上，系爭貨物品質屬「中等品質(普通品質、良好平均品質)」實屬有據，與一般進口申報「次級品」、「下腳品」等特別記載貨物低等品質之案件有別。依據海關通關資料庫查得同期間自中國大陸進口帶殼鮮栗子之其他廠商，報單申報貨名均無特別記載栗子品質（乙證23)。原告雖申報「統貨無法分級」，惟品質屬「中等品質（普通品質、良好平均品質)」為原告所不爭，且其他廠商進口帶殼鮮栗子之報單，亦未有特殊品質記載，爰系爭貨物以通常之品質認定，應屬有據。系爭貨物為農產品，考量相同農產品於相同生產國別、不同產區會有不同銷售價格之可能，故請原告於110年5月13日陳述意見時說明系爭貨物於中國大陸之產區為何，原告表示T供應商之栗子產區為青島、Z供應商之栗子產區為河北（乙證14)。而參據相關網站資料(乙證18)，栗子等級是以產區劃分，北方栗子與南方栗子品質不同，一般南方栗不及北方栗，北方栗相對高價，報單編號A、B、C及H報單等4批貨物，參據相同生產地區、賣方、交易數量相當，且進口日期相近之價格檔資料，併考量系爭貨物申報統貨，從低按CFR USD 2,117.5/TNE(乙證25)核估完稅價格。另編號D、E、F、G及I報單等5批貨物，參據相同生產地區、賣方、交易數量相當，且進口日期相近之價格檔資料，併考量系爭貨物申報統貨，從低按CFR USD2,150/TNE(乙證26)核估完稅價格，合理適法，原告所稱顯無足採。

㈡聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：

㈠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？

㈡被告就系爭貨物依關稅法第35條所核定完稅價格數額，是否合法？

五、本院之判斷：

㈠前提事實：如爭訟概要欄所示之事實，業經兩造分別陳明在卷，並有進口報單(乙證1)、被告109年2月12日中普機字第1091001969號函(乙證2)、被告110年7月2日中普業一字第1101014858號函(乙證3)、原處分(甲證1及乙證3)、訴願決定(甲證2)附卷可稽，應堪認定（本件判決相關證據之編號詳附表）。

㈡被告對原告申報系爭貨物之交易價格有合理懷疑，應屬有據：

1.應適用之法令：（詳附錄）

關稅法第18條第1項、第2項、第29條第1項、第2項、第5項。

2.按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。可知，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)。準此可知，依關稅法第29條第5項規定及上述最高行政法院見解，海關對於進口人提供之單據，無庸證明其係「虛偽不實」，始得調整進口報價；海關僅須具有「合理懷疑」，即得依據關稅法第31條至第35條規定，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，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。

3.經查，原告申報系爭貨物完稅價格，固提出8筆付款結匯水單為證。惟經被告依關稅法第13條規定，以109年2月12日中普機字第1091001969號函通知實施事後稽核（原處分卷1第61-62頁），被告為釐清系爭貨物實際交易價格，遂請駐香港辦事處經濟組協查，並經香港辦事處經濟組109

年9月4日台港(經組)字第1090200617號函復：「……二、旨案本組本年5月11日及6月11日2度去函中國大陸賣方『TAIAN CITY LIXINYUAN INDUSTRY AND TRADE CO.,LTD』協查(投寄掛號郵件證明影本如附件LIPOST)，以及洽索貴關所需資料，皆未獲復。三、經查『香港郵政-郵件追查』紀錄，上揭2函至本年9月3日派遞狀況皆『成功派遞』……」等語(原處分卷2第11頁)，故被告無法釐清原告與中國大陸出口商間就系爭貨物之交易是否確實，及系爭貨物之報關發票上所列載之價格是否為實際交易價格等文件真實性之疑義。且查被告於109年2月13日以中普機字第10991002029號函請中央銀行外匯局提供原告108年6月1日至109年1月31日止之相關結匯資料，惟依中央銀行外匯局以109年2月17日台央外捌字第1090006695號函提供之「外匯支出歸戶彙總及明細表」（原處分卷2第2至3頁）所示，原告於該期間僅有1筆交易日期為109年1月14日之匯款紀錄，顯示系爭貨物之付款金流，無法勾稽。

4.又原告雖主張其有訴外人馮君於108年9月30日電匯紀錄云云，惟查馮君並非原告之負責人或職員，且上揭資料並非雙方交易文件，無從比對驗證原告申報系爭貨物文件之正確性，自無法佐證系爭貨物之申報價格為實際交易價格。又依原告109年7月22日補充說明報告書所附之匯款水單資料所示，匯予T供應商關於系爭貨物之編號A、B、C、H等4張報單之匯出匯款申請書共計3張：包含馮君2張及原告1張，合計匯款金額為美金66,400元（原處分卷1第205、221、223頁），顯已高於本件4張編號A、B、C、H等報單申報總金額美金45,600元；匯予Z供應商關於系爭貨物之編號D、E、F、G、I等5張報單之匯出匯款申請書共計5張：匯款人為原告3張，隆昌國際企業有限公司2張，合計匯款金額美金359,900元（原處分卷1第211、213、215、217、219頁），而此5張報單申報價格合計美金135,000元。因此，被告認為原告申報系爭貨物之交易價格仍有合理懷疑

存在，依關稅法第29條第 5項規定，應視為無法按該條規定核估完稅價格，並非無據。

5.原告雖於提起本件行政訴訟後主張馮君於108年12月20日匯款之2萬元，及隆昌國際企業有限公司於109年1月14日、109年1月6日共計2張為美金99,950元結匯水單部分與本件無關等詞，另提出原告於109年7月29日匯款金額美金5,000元之匯出匯款申請書，然上開以原告名義匯款之匯出匯款申請書之匯款性質均為「701」即「尚未進口之預付貨款」，亦為兩造所不爭執。又查編號A、B、C、H等4張報單之報關日期分別為108年9月4日、108年10月18日、108年11月29日、109年1月10日(原處分卷1第1、7、13、47頁)，對照原告及馮君之匯款日期分別為109年7月17日、108年9月30日、108年12月8日（原處分卷1第205、221、223頁）；D、E、F、G、I等5張報單之報關日期分別為108年11月29日、108年12月6日、108年12月13日、109年1月3日、109年1月10日(原處分卷1第19、25、33、41、53頁)，對照原告及隆昌國際企業有限公司之匯款日期分別為109年6月1日、109年6月31日、109年6月4日、109年7月29日、109年1月14日、109年1月6日(原處分卷1第211、213、215、217、219頁、本院卷第185頁)，可知系爭貨物之匯款性質核屬預付貨款；且查系爭貨物之付款方式，及如何付款予供應商，原告係自陳：「以銀行匯款，有預付款，分批匯款。」「電匯。付款時間不固定，有預付款，也有收貨後才一起付款。」等語，此有被告109年3月4日談話筆錄、被告機動儀檢組110年5月13日陳述意見書可稽(原處分卷1第226、304頁)，然原告或馮君之匯款日期均在報單放行後始發生，已與一般國際貿易常理未合，原告所述匯款金額與系爭貨物進口之金額相符，並無不實在等詞，並不足採。是原告前述主張，均不可採。

6.是以，依關稅法第29條第5項規定，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。則本件既經原告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，則被告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。

㈢本件系爭貨物無關稅法第31至34條之適用，被告就系爭貨物依關稅法第35條及同法施行細則第19條規定所核定完稅價格數額，並無違誤：

1.應適用之法令：（詳附錄）

⑴關稅法第31條第1項前段、第32條第1項前段、第33條第1項、第34條第1項、第35條。

⑵關稅法施行細則第16條、第19條。

2.被告對於原告所提出之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項規定，即應視為無法按該條規定核估其完稅價格，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，即依序按「同樣貨物之交易價格」（關稅法第31條）、「類似貨物之交易價格」（關稅法第32條）、「國內銷售價格」（關稅法第33條）、「計算價格」（關稅法第34條）、「合理方法」（關稅法第35條）核定完稅價格。又依關稅法第31條第1項、第32條第1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（1994年執行協定第2、3條之註釋第4段），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，被告參考系爭貨物於同時期銷售至我國之同樣貨物或類似貨物經海關依據關稅法第29條所核定之交易價格為：貨名FRESH CHESTNUSTS（未去殼），出口日期依序為108年11月3日、108年10月31日、108年10月13

日、108年9月28日，參考價格各分別為3,350美元、2,420美元、3,350美元、3,480美元/每公噸（原處分卷2第39頁），惟查，原告於進口報單原申報貨名加註「統貨無法分級」(乙證1)，故其欠缺交易型態、數量及運費等客觀交易資料或價格證明文件可供審酌，尚難認定存有與系爭貨物同樣或類似之貨物，故被告認定系爭貨物完稅價格無從依關稅法第31條及第32條規定予以核估，即屬有據。

3.又查，原告雖有提出國內銷售發票6紙為據，惟查其上並未記載買受人資料，此有號碼第VL00000000、XH00000000、XH00000000、VL00000000、XH00000000、XH20265953號統一發票6紙影本（原處分卷1第201、203、207、209頁）可查。則被告自無從向交易對象查證原告是否確有交易，且交易標的與系爭貨物是否確屬同批貨物，是被告以上開發票無法認定係屬國內銷售價格，並非無據，自亦無法依關稅法第33條規定之國內銷售價格核估。

4.復按1994年執行協定第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。」（乙證13）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，並允諾給予輸入國繼續查證之方便者，方有適用餘地。經查，本件原告未提供系爭進口栗子之國外生產廠商成本及費用等相關資料，與國外供應商之交易亦非屬關係人交易，此有被告109年3月4日談話紀錄：「(問：貴公司與本案2家國外供應商TAIAN CITY LIXINYUAN INDUSTRY AND TRADE CO.,LTD及ZUNHUA GUANGHUI FOODS CO.,LTD，有無關稅法第30條第2項之特殊關係？)答：無。」（原處分卷1第226頁）可

稽，故系爭貨物亦無法依關稅法第34條規定之計算價格核定完稅價格。

5.又查本件原告原申報之交易價格真實性，客觀上仍有合理懷疑，被告乃依關稅法第29條第5項規定，視為無法按該規定核估其完稅價格，並依據價格核估順序，按同法第35條規定，以合理方法核估完稅價格，自無違法。原告雖主張系爭貨物為統貨，無法分級，惟查，原告已自承本件系爭進口栗子屬中等品質，此有109年3月4日談話筆錄可稽（原處分卷1第226頁），且原告109年7月22日補充說明報告書說明系爭進口栗子為統貨、無法分級，為中國大陸貨中等品質等語（原處分卷1第187頁）；原告110年5月17日提供之補充說明書則指系爭貨物為「FAQ/統貨，無法分級」，而FAQ為Fair Average Quality之縮寫，係指中等品(原處分卷1第189、247、261頁）。從而，被告認系爭進口栗子品質屬「中等品質」並非無據。

6.再按關稅法施行細則第19條規定「（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。」其規範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。查，系爭貨物係進口栗子屬農產品，考量相同農產品於相同生產國別、不同產區有不同銷售價格之可能，原告稱T供應商產區在青

島，Z供應商產區在河北，被告遂參據相同生產地區、賣方、交易數量相當，且進口日期相近之價格檔資料，併考量系爭進口栗子申報統貨，依相同供應商銷售予我國價格中之最低價格核定完稅價格分別為：報單編號A、B、C、H報單，從低按CFR USD2,117.5/TNE（原處分卷2第47至52頁)核估完稅價格；另編號D、E、F、G及I報單等5批貨物，從低按CFR USD2,150/TNE（原處分卷2第53至64頁)核估完稅價格，並無違誤。

7.是據上，被告認系爭貨物無法適用關稅法第29條之規定核定完稅價格，系爭報單申報「統貨無法分級」，且尚乏交易型態、數量及運費等客觀交易資料或價格證明文件可供審酌，故無法依關稅法第31條同樣貨物及第32條類似貨物之交易價格核估；原告提供之國內銷售發票與本件系爭貨物進口日期不合，亦未提供進銷存貨明細帳供勾稽比對，無法依關稅法第33條規定核估；另無法提供國外生產成本、費用及一般利潤等計算價格資料可供參核，核無關稅法第34條之適用，亦無從依關稅法第31條至第34條規定，就「同樣貨物價格」、「類似貨物價格」、「國內銷售價格」、「計算價格」予以調查後，被告乃依關稅法第35條，參據相同生產地區（T供應商之栗子產區為青島，Z供應商之栗子產區為河北）、國外賣方、交易數量相當，且進口日期相近之價格檔資料，併考量系爭貨物申報品質，針對編號A、B、C、H報單之貨物，從低按CFR USD 2,117.5/ TNE核估完稅價格；編號D、E、F、G、I報單之貨物，從低按CFR USD 2,150/TNE核估完稅價格，核屬適法有據。從而，被告依據查得之資料，以合理方法核定完稅價格，並對原告補徵稅費2,181,403元（包括關稅1,398,345元、營業稅777,204元及推廣貿易服務費5,854元），於法自無違誤。

㈣綜上所述，原告主張，均無足取。本件被告實施事後稽核結果，依關稅法第35條及其施行細則第19條規定，以合理方法

核估系爭貨物完稅價格，符合關稅法及關稅法施行細則等規定，原處分應屬適法，訴願決定予以維持，並無違誤。原告訴請撤銷原處分及訴願決定，均無理由，應予駁回。

六、本件判決基礎已經明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，認與判決結果不生影響，無一一論述之必要，一併說明。

七、結論：本件原告之訴為無理由。

中　　華　　民　　國　　111　　年　　10　　月　　27　　日

臺中高等行政法院第二庭

審判長法　官　劉　錫　賢

法　官　楊　蕙　芬

法　官　林　靜　雯

以上正本證明與原本無異。

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）；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（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所　需　要　件
㈠符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1. 上訴人或其法定代理人具備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，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。

㈡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㈠、㈡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㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　111　　年　　10　　月　　27　　日

書記官　黃　毓　臻

本判決引用的相關條文：

【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；……。

（第2項）

進口貨物未經海關依前項規定先行徵稅驗放，且海關無法即時核定其應納關稅者，海關得依納稅義務人之申請，准其檢具審查所需文件資料，並繳納相當金額之保證金，先行驗放，事後由海關審查，……。

第29條

（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項前段
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。

第32條第1項前段
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。

第33條第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。

【關稅法施行細則】

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。

==========強制換頁==========

附表：證據編號對照表

證號	證據名稱	所附卷宗	頁次
甲證1	原處分即復查決定	本院卷	29-35
甲證2	訴願決定	本院卷	37-48
甲證3	台新國際商業銀行108年9月30日匯出匯款申請書、第一銀行109年7月17日匯出匯款申請書	本院卷	177-179
甲證4-1	台新國際商業銀行109年6月1日匯出匯款申請書	本院卷	181
甲證4-2	第一銀行109年6月30日匯出匯款申請書	本院卷	183
甲證4-3	第一銀行109年7月29日匯出匯款申請書	本院卷	185
甲證4-4	第一銀行109年6月4日匯出匯款申請書	本院卷	187
乙證1	進口報單（進口報單號碼：第DA/08/126/H1193號、第DA/08/126/H1411號、DA/08/126/H1636號、第DA/08/126/H1637號、第DA/08/126/H1679號、第DA/08/126/H1712號、第DA/09/126/H0018號、第DA/09/126/H0068號及第DA/09/126/H0069號）	原處分卷1	1-60
乙證2	被告109年2月12日中普機字第1091001969號函	原處分卷1	61-62
乙證3	被告110年7月2日中普業一字第1101014858號函	原處分卷1	65-77
乙證4	復查申請書	原處分卷1	81-116
乙證5	被告110年9月8日中普機字第1101015886號復查決定書	原處分卷1	117-122
乙證6	行政訴願暨聲請閱卷狀	原處分卷1	125-134
乙證7	訴願決定	原處分卷1	135-150
乙證8	本院111年7月1日中高行應審五111訴000140字第1110001510號函	原處分卷1	151-186

乙證9	原告109年7月20日（被告收文日期）補充說明報告書	原處分卷1	187-224
乙證10	被告109年3月4日談話筆錄	原處分卷1	225-227
乙證11	原告110年5月17日補充說明書	原處分卷1	247-264
乙證12	第一銀行匯出匯款交易憑證	原處分卷1	265
乙證13	1994年關稅及貿易總協定第7條執行協定	原處分卷1	267-302
乙證14	被告機動儀檢組109年5月13日陳述意見書	原處分卷1	303-305
乙證15	中國大陸海關統計數據查詢平台網站有關帶殼栗子出口統計資料	原處分卷1	319-320
乙證16	ITC有關帶殼栗子出口統計資料	原處分卷1	321-322
乙證17	統貨說明相關資料	原處分卷1	323-338
乙證18	栗子相關資料	原處分卷1	339-344
乙證19	中央銀行外匯局109年2月17日台央外捌字第1090006695號函	原處分卷2	1-10
乙證20	香港辦事處經濟組109年9月4日台港(經組)字第1090200617號函	原處分卷2	11-16
乙證21	香港辦事處經濟組109年6月5日台港(經組)字第1090200440號函	原處分卷2	17-26
乙證22	T供應商及Z供應商銷售予其他廠商之進口報單	原處分卷2	27-36
乙證23	海關通關資料庫資料	原處分卷2	37-38
乙證24	歷史檔價格資料清表	原處分卷2	39-46
乙證25	歷史檔價格資料清表	原處分卷2	47-52
乙證26	貨價卡號價格資料清表	原處分卷2	53-64