最 高 行 政 法 院 裁 定

109年度裁字第2341號

上　訴　人　青松樂活科技農業股份有限公司

代　表　人　呂政諺

訴訟代理人　黃義偉　律師

被 上訴 人　財政部關務署高雄關

代　表　人　蘇淑貞

上列當事人間進口貨物核定完稅價格事件，上訴人對於中華民國109年8月20日高雄高等行政法院107年度訴字第452號判決，提起上訴，本院裁定如下：

主　文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、按對於高等行政法院判決之上訴，非以其違背法令為理由，不得為之，行政訴訟法第242條定有明文。依同法第243條第1項規定，判決不適用法規或適用不當者，為違背法令；而判決有同條第2項所列各款情形之一者，為當然違背法令。是當事人對於高等行政法院判決上訴，如依行政訴訟法第243條第1項規定，以高等行政法院判決有不適用法規或適用不當為理由時，其上訴狀或理由書應有具體之指摘，並揭示該法規之條項或其內容；若係成文法以外之法則，應揭示該法則之旨趣；倘為司法院大法官解釋，則應揭示該解釋之字號或其內容。如以行政訴訟法第243條第2項所列各款情形為理由時，其上訴狀或理由書，應揭示合於該條項各款之事實。上訴狀或理由書如未依此項方法表明，或其所表明者與上開法條規定不合時，即難認為已對高等行政法院判決之違背法令有具體之指摘，其上訴自難認為合法。

二、上訴人委由昇昱國際報關有限公司於民國106年4月5日至同年5月2日間向被上訴人報運自馬來西亞進口FRESH DRAGON FRUIT（火龍果）貨物共6批（下稱系爭貨物），進口報單號碼：第BD/06/387/E0444號、第BD/06/387/E0477號、第BD/06/387/E0510號、第BD/06/387/E0511號、第BD/06/387/E0553號及第BD/06/387/E0592號，申報單價分別為CFR USD1.15/KGM、CFR USD1.1/KGM、CFR USD1.1/KGM、CFR USD1.1/KGM、CFR USD0.75/KGM及CFR USD1.1/KGM，經被上訴人依關稅法第18條第2項規定，准上訴人繳納相當金額之保證金，先行驗放，事後再加審查。嗣被上訴人參據財政部關務署基隆關（下稱基隆關）簽復查價結果，依關稅法第35條規定，均改按單價CFR USD1.5/KGM核估完稅價格，並核定應納稅費計新臺幣（下同）3,310,323元（包括進口稅2,717,840元，營業稅588,862元，推廣貿易服務費3,621元），經核發稅單扣抵上開保證金後，通知退還稅費22,069元。上訴人不服，循序提起行政訴訟，請求判決訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。經原審法院判決駁回。

三、上訴人對原判決上訴，主張：依行政程序法第114條第1項規定，行政機關所為之補正行為僅得於訴願程序終結前為之，原判決竟認被上訴人尚得於訴訟中為補正行為，顯於法有違。況行政處分未記載理由所為之補正，與行政處分行政訴訟中之理由追補，乃不同概念，原判決竟稱被上訴人理由追補之行為係適用行政程序法第114條第1項規定，即與本院103年度判字第359號判決意旨相悖。而原審對「WTO關稅估價協定」能否作為被上訴人核定本件進口貨物完稅價格之法令依據原有質疑，惟於判決理由中卻未加以認定，顯該當判決不備理由之違法。另被上訴人核定本件進口貨物完稅價格前之調查程序，不僅未以關稅法施行細則第13條作為調查依據，調查過程亦未說明其合理懷疑之依據或提示其何種引起合理懷疑之文件予納稅義務人有合理申辯之機會，原判決誤認海關只要提供納稅義務人陳述意見及補提資料之機會，即

屬符合關稅法施行細則第13條第1項規定，與本院108年度判字第221號判決意旨相悖，有判決適用法規不當之違法等語。雖以原判決違背法令為由，惟查原判決已論明上訴人所提出之進口報單、商業發票等有關系爭貨物單價之記載，經被上訴人實施事後稽核，查無上訴人匯款予國外廠商之資料，上訴人亦未提出相關付款資料，復經駐馬來西亞臺北經濟文化辦事處經濟組（下稱駐馬國經濟組）之協查，亦無法獲得國外廠商就交易真實性之確認，則上訴人主張其報運進口系爭貨物所申報之單價，即為系爭貨物之交易價格等語，即非無疑義。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。復依駐馬國經濟組108年9月26日馬來經字第1080001088號函復被上訴人略以：「□本案本組係分別於105年7月20日及106年3月30日以電傳方式寄送查證信函（如附件1及附件2）予馬來西亞供應商，後續再以電話方式追蹤要求該供應商回復，惟終未獲復。」及109年1月8日馬來經字第1090000021號函復被上訴人略以：「□本案本組係於106年11月23日以電傳方式發送查證信函（如附件1）予馬來西亞供應商，後續再以電話方式追蹤要求該供應商回復。」而被上訴人亦於106年7月25日及107年1月3日函請上訴人說明案情及提供相關資料，同時亦函查中央銀行外匯局及合庫嘉義分行有關上訴人付款情形，並非僅以駐馬國經濟組「未獲回覆」為由，而認上訴人申報時所檢附之馬來西亞供應商發票不足採信，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，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。另原處分已載明其事件、完稅價格核定結果、核定稅費、應補繳之稅費等事項，客觀上足使上訴人判斷該行政處分是否合法妥當，以資獲得行政救濟之機會；被上訴人雖未於原處分敘明核定完稅價格之詳細事實、理由及法令依據，惟被上訴人嗣於復查決定及訴願答辯中已補充說明查核之相關之事實及理由，另於訴訟中就本件並無關稅法第29、31、32、33、34條等規定之適用，需適用關稅法第35條規定依據查得資料，以合理方法核定系爭貨物完稅價格之理由，再詳為補充說明。且處分之要件事實於處分作成時即已存在，核亦未改變行政處分之同一性，訴訟中上訴人亦已對之為充分之攻擊防禦，程序上該項理由追補亦得准許之。依行政程序法第114條第1項之規定，原處分之上述瑕疵業已補正，亦無侵害上訴人之程序保障可言。再按關稅法第29條至第35條之關稅估價制度，乃係參照「1994年關稅暨貿易總協定第7條施行協定」（下稱關稅估價協定）之架構加以制定，此觀諸關稅法第29條至第35條歷年修正之立法理由甚明，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之規定判斷之。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。」亦可明。又關稅估價協定第7條之註釋1：「依第7條規定（即關稅法第35條所稱之『合理方法』）核定之完稅價格應儘可能以先前已核定之完稅價格作為依據。」及註釋3：「所稱在合理範圍內彈性適用之範例如下：(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；

與進口貨物不同輸出國所生產之同樣進口貨物，其交易價格亦可作為關稅估價之依據；……。」本件系爭貨物之核定價格，被上訴人係以上訴人於同期間、相同貨名、同供應商之報單第BD/06/387/E0409號及BD/06/387/E0552號（參據關稅估價協定第7條之註釋3核定）所核定之價格CFR USD1.5/KGM為參考依據，因上開2報單皆為上訴人自馬來西亞Appollo Inter Trading Sdn Bhd進口火龍果，符合上開施行細則第19條規定之合理方法，即參據相近之國外出口期間業經關務署調查稽核組核定相同貨物名稱（火龍果）、規格（LARGE FRUIT）、出口國（馬來西亞）之價格，所採用之估價方法（關稅估價協定第7條之註釋1參照）；且參上訴人106年4月18日自馬來西亞所進口之相同貨物（報單第BC/06/387/E0531號），亦經海關核定價格為CFR USD1.5/KGM，上訴人就該上開3報單之核定價格均未提出行政救濟，已依法補稅在案，是被上訴人以CFR USD1.5/KGM核定系爭貨物之完稅價格，足認已符合關稅法第35條及同法施行細則第19條規定，參酌同法第29條至第31條估價之原則，以合理方法核定等語。核其上訴理由，無非係重述其在原審提出而為原審所不採之主張，或重申其一己之法律見解，就原審已論斷者，泛言未論斷或論斷違法，而非具體表明合於不適用法規、適用法規不當、或行政訴訟法第243條第2項所列各款之情形，難認對原判決之如何違背法令已有具體之指摘。依首開規定及說明，應認其上訴為不合法。

四、據上論結，本件上訴為不合法。依行政訴訟法第249條第1項前段、第104條、民事訴訟法第95條、第78條，裁定如主文。

中　華　民　國　109　年　12　月　23　日

最高行政法院第二庭

審判長法官　吳　東　都

法官　胡　方　新

法官　王　俊　雄

法官　林　妙　黛

法官　陳　秀　嫈

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　109　　年　　12　　月　　23　　日

書記官　陳　映　羽