

最 高 行 政 法 院 判 決

112年度上字第798號

上 訴 人 和成塑膠有限公司

代 表 人 何欣諭

訴訟代理人 彭國書 律師

黃韻宇 律師

被 上 訴 人 財政部關務署基隆關

代 表 人 張世棟

訴訟代理人 李駿勳

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112年9月28日臺北高等行政法院110年度訴字第286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。

理 由

一、上訴人於民國107年1月19日至6月6日委由兩港報關有限公司向被上訴人報運進口大陸臨沂泰來塑業有限公司（下稱大陸供應商）產製PP PACKING BAG（下稱PP製品）及PE BARRIER WEED SHEET（下稱PE製品）等貨物共6批〈下稱系爭貨物，進口報單號碼、貨物名稱及規格等，詳如臺北高等行政法院（下稱原審）110年度訴字第286號判決（下稱原判決）附表1所示〉，經電腦核定均按免審免驗（C1）方式通關，分別於107年1月23日至6月7日依上訴人申報價格徵稅放行。嗣被上訴人依關稅法第13條第1項規定，於107年7月23日通知實施事後稽核結果，除原判決附表1之F報單（以下就原判決附表1之A至F報單，簡稱A至F報單）第4項、第5項依關稅法第33條外，其餘報單品項皆依同法第35條規定改估單價，並以109年2月14日基普業一補字第1090010208至1090010213號函

(下合稱原核定)，檢送第AAZ00000000012號等6份「海關進口貨物稅費繳納證兼匯款申請書」，通知上訴人補繳稅款共新臺幣(下同)546,370元(含關稅、營業稅及推廣貿易服務費)。上訴人不服，循序提起行政訴訟，於訴訟繫屬中復提出新的費用憑證，經被上訴人查核後，以111年3月14日基普機字第1111006983號函(下稱111年3月14日函)，變更原核定關於B報單第4至6項、D報單第4至6項及F報單第4至6項PE製品之完稅價格及應補徵稅費，核定系爭貨物應補繳稅額為546,133元，上訴人對原核定未經被上訴人111年3月14日函變更部分(下稱原處分)仍不服，聲明撤銷原處分、該部分復查決定及訴願決定，經原判決駁回。上訴人遂提起本件上訴。

二、上訴人起訴主張與被上訴人在原審之答辯均引用原判決之記載。

三、原審斟酌全辯論意旨與調查證據之結果，以：

(一)系爭貨物有關稅法第29條第5項所定情事：

1.上訴人就系爭貨物6次報關，申報之貿易條件為裝運港船上交貨FOB，交貨地點為青島或連雲港；惟其於107年9月14日訪談時提出之雙方合同，貿易條件記載CNF基隆；於訴願時提出合同之貿易條件又載為CIF基隆，此際始與大陸供應商所提商業收據及中華人民共和國海關出口貨物報關單(下稱報關單)所載貿易條件相符，上訴人雖改稱進口申報為FOB係誤載云云，惟FOB、CNF、CIF等3種貿易條件迥異，於國際貿易中營業成本之估算至為重大，上訴人自行提出內部交易文件互不相符，交易雙方用以確認交易條件合致之外部文件也無法吻合，為商業慣例上無法想像。

2.依被上訴人提供之106年6月3日至107年7月1日間國際商品行情網資訊，PP製品之原料聚丙烯(PP)價為USD1,224/公噸(約合TW37.69/KGM)，高出上訴人申報系爭貨物之成品價格(FOB USD0.1514/PCE，約合TW32.4/KGM)，該申報交易價格顯不具合理性。又被上訴人查證系爭貨物原料價，係協助決

01 定可否排除合理懷疑，非法定應調查事項，上訴人指稱被上
02 訴人未查證PE製品原料價格為未盡調查義務，殊屬無謂。

03 3.本案經被上訴人職權調查，合理懷疑上訴人交易文件之真實
04 性及正確性，無從依其申報及相關憑證為真實交易價格之查
05 證，自有依關稅法第29條第5項推估核定完稅價格之必要。

06 (二)系爭貨物僅F報單第4、5項之PE製品得依關稅法第33條核估
07 完稅價格，餘均無從依同法第31至34條核估完稅價格：

08 1.參照「關稅暨貿易總協定第七條施行協定」（下稱關稅估價
09 協定）第2、3條（相當於關稅法第31、32條）註釋4，關稅
10 法第31、32條所謂同樣或類似貨物交易價格，係指已依同法
11 第29條核定之完稅價格，再依交易型態、數量及運費等因素
12 合理調整所得價格。被上訴人以系爭貨物應歸列之稅則號別
13 及出口日前後30日為條件，於財政部關務署設置之預報貨物
14 資訊系統，搜尋國外進口臺灣之商品資訊，已囊括所有潛在
15 相同、類似貨物於不同交易階段、數量所可能探求依關稅法
16 第29條核定之完稅價格資訊，既無所獲，即無法依關稅法第
17 31、32條核定完稅價格。

18 2.系爭貨物中之PP製品，上訴人據以主張之銷貨發票，品名僅
19 籠統記載太空袋MK-2至MK-5，且無規格尺寸，無法與報單申
20 報貨名比對；PE製品除F報單第4、5項貨物外，上訴人所提
21 國內銷售發票（品名記載為草蓆網），銷售日期逾系爭貨物
22 進口翌日起90日。故除F報單第4、5項所示PE製品外，餘均
23 無法依關稅法第33條第4項按國內銷售價格計算完稅價格。

24 3.上訴人自承與大陸供應商無特殊關係，也未能提供生產系爭
25 貨物之成本及費用等資料供計算價格，況系爭貨物生產國與
26 我國關係特殊，取具該國帳證資料，有現實上困難，依關稅
27 法第34條及同法施行細則第18條規定，被上訴人顯無法以計
28 算價格核定完稅價格。

29 (三)被上訴人就F報單第4、5項PE製品以外之系爭貨物，適用關
30 稅法第35條核估完稅價格，具有推計之合理性：

01 1.系爭貨物中PP製品（A報單、B報單第1至3項、C報單、D報單
02 第1至3項、E報單、F報單第1至3項）規格有三：90x90x100c
03 m、90x90x95cm、70x70x80cm（以下分別稱規格X、Y、Z）；
04 國外出口日期介於107年1月16日至6月5日間。該期間國外進
05 口貨品中，僅有進口報單AA/07/492/F0292號第2、5項及AA/
06 07/492/F0107號第1項之PP CONTAINER BAGS（以下分別稱另
07 案貨物1、2，並合稱另案2貨物）與系爭貨物進口期間相當
08 （107年5月）、產地（CN）、稅則號別（6305.33.00001）
09 與規格均相同及單位重量相近，其完稅價格經海關依國內銷
10 售價格，以關稅法第33條模式〈公式為：完稅價格＝〔銷售
11 價格×（1-利潤及費用率）-其他相關費用〕÷（1+應課稅
12 率）〉計算結果，規格X、Y、Z之完稅價格依序為USD2.2、
13 2.1、1.8/PCE，經海關核定後，業經納稅義務人繳納完竣。
14 則被上訴人以另案2貨物經核定之完稅價格，彈性引為系爭
15 貨物PP製品之完稅價格基準，合於關稅法第31、32條之核估
16 模式及關稅估價協定第7條註釋2、3(a)(b)(c)，足認合理。
17 上訴人雖稱另案貨物1中X規格之PP製品，經被上訴人核定之
18 完稅價格有CIF USD1.7、2.2/PCE二種，被上訴人從高者核
19 估本案X規格PP製品完稅價格，違反關稅法施行細則第19條
20 第2項第2款規定，然被上訴人上述核估結果，與上訴人原申
21 報金額USD1.1、0.95、0.65/PCE差相彷彿，如就規格X之PP
22 製品採取CIF USD1.7/PCE核估，依尺寸序大小，會形成USD
23 1.7、2.1及1.8/PCE之不合邏輯狀況。是被上訴人以CIF USD
24 2.2/PCE核估本案規格X之PP製品完稅價格，有非出於「海關
25 目的（customs purposes）」的正當理由，並非恣意。

26 2.系爭貨物中PE製品（即B報單第4至6項、D報單第4至6項及F
27 報單第4至6項）之核價：

28 (1)B、D及F報單之進口日期分別為107年3月15日、4月27日及6
29 月7日，然上訴人所提PE製品國內銷售單據，銷售日期分別
30 為107年8月17日、9月17日、10月12日及12月11日，就B、D
31 報單之PE製品，均逾關稅法第33條所定期間（90日），無該

條適用；就F報單之PE製品，僅107年8月17日之銷售介於關稅法第33條所定期間，該次銷售物品規格為草蓆網「3尺、4尺、5尺及6尺」，F報單中僅第4、5項PE製品與該國內銷售貨物相同，是該2項PE製品乃採認107年8月17日國內銷售單據，依關稅法第33條核估完稅價格。

(2)至B報單第4至6項、D報單第4至6項及F報單第6項之PE製品，上訴人未提供生產成本資料，無法依關稅法第34條核定完稅價格，被上訴人乃依關稅估價協定第7條註釋2及3等規定，放寬關稅法第33條第4項90日之條件，彈性採用該條計算完稅價格模式，採認上訴人訴訟中所提107年9、10月份同樣或類似貨物銷售發票內容，審認最大銷售數量之單位價格，參以上訴人107年度申報毛利率23.81%，進口稅率5%，推貿費率0.04%，及上訴人於救濟程序所提單據，可得承認與系爭貨物PE製品費用有關者，按國內銷售價格計算完稅價格公式計算結果，詳如原判決附表2所示，核為無誤，上訴人仍就其訴訟中所提資料經被上訴人採認並據以重新核估PE製品稅費部分，續為爭執，已無意義。至上訴人另提原捷國際物流股份有限公司等出具之統一發票與收據，經比對確屬無法勾稽或與系爭貨物無關（理由詳如原判決附表3），被上訴人未予採認，並無不合。

(四)綜上，原處分並無違誤，關於此部分之復查決定及訴願決定遞予維持，亦無不合，上訴人訴請撤銷，為無理由，而判決駁回上訴人之訴。

四、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴，結論並無違誤，茲就上訴意旨補充論述如下：

(一)按關稅法第29條規定：「（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

01 法按本條規定核估其完稅價格。」第31條第1項規定：「進
02 口貨物之完稅價格，未能依第29條規定核定者，海關得按該
03 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
04 價格核定之。核定時，應就交易型態、數量及運費等影響價
05 格之因素作合理調整。」第32條第1項規定：「進口貨物之
06 完稅價格，未能依第29條及前條規定核定者，海關得按該貨
07 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
08 格核定之。」第33條第1、3、4項規定：「（第1項）進口貨
09 物之完稅價格，未能依第29條、第31條及前條規定核定者，
10 海關得按國內銷售價格核定之。……（第3項）第1項所稱國
11 內銷售價格，指該進口貨物、同樣或類似貨物，於該進口貨
12 物進口時或進口前、後，在國內按其輸入原狀於第一手交易
13 階段，售予無特殊關係者最大銷售數量之單位價格核計後，
14 扣減下列費用計算者：一、該進口貨物、同級或同類別進口
15 貨物在國內銷售之一般利潤、費用或通常支付之佣金。二、
16 貨物進口繳納之關稅及其他稅捐。三、貨物進口後所發生之
17 運費、保險費及其相關費用。（第4項）按國內銷售價格核
18 估之進口貨物，在其進口時或進口前、後，無該進口貨物、
19 同樣或類似貨物在國內銷售者，應以該進口貨物進口之翌日
20 起90日內，於該進口貨物、同樣或類似貨物之銷售數量足以
21 認定該進口貨物之單位價格時，按其輸入原狀售予無特殊關
22 係者最大銷售數量之單位價格核計後，扣減前項所列各款費
23 用計算之。」第34條第1項規定：「進口貨物之完稅價格，
24 未能依第29條、第31條、第32條及前條規定核定者，海關得
25 按計算價格核定之。」第35條規定：「進口貨物之完稅價
26 格，未能依第29條、第31條、第32條、第33條及前條規定核
27 定者，海關得依據查得之資料，以合理方法核定之。」可
28 知，關稅交易價格制度，建立在公開市場自由競售價格之基
29 礎上，而以買賣雙方自動成立之價格為估價依據；所謂交易
30 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
31 格，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，始得不依據進口人提出之交易價格資料進行調整核定，而係基於專業之審查，並由進口人負相當之協力義務後，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。是以，納稅義務人進口貨物時提出之交易文件或其內容之真實性或正確性存有疑義時，海關應先依關稅法第31條規定，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，繼依同法第32條規定，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；若無同樣貨物、類似貨物或其他不能情事，則續依同法第33條規定，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；倘無同樣貨物、類似貨物、國內銷售價格或其他不能情事，再依同法第34條規定按計算價格核定之。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，始得按同法第35條規定，依據查得之資料，以合理方法核定之。前引關稅法第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。

(二)經查，上訴人申報系爭貨物進口時提出之進口報單及大陸供應商商業收據，貿易條件均採FOB青島或連雲港，然於107年

01 9月14日接受被上訴人訪談時提出之合同，貿易條件卻載為C
02 NF基隆，嗣於訴願時所提合同，貿易條件又載為CIF基隆，
03 始與大陸供應商提供之商業收據及報關單所載貿易條件為CI
04 F者相同，上訴人此後並改口主張系爭貨物之貿易條件為CI
05 F，進口申報為FOB，乃為誤載。又系爭貨物分為PP製品與PE
06 製品兩大類，上訴人申報PP製品之成品價格(FOB USD0.151
07 4/PCE，約合TW32.4/KGM)，低於被上訴人所提供國際商品行
08 情網資訊中，PP製品之原料聚丙烯（PP）價格USD1,224/公
09 噸（約合TW37.69/KGM）等情，為原審確定之事實，核與卷內
10 證據相符。衡諸FOB、CNF、CIF為國際貿易上定型化之貨物
11 買賣條件，攸關買賣雙方貨物運送過程中之風險如何分擔，
12 運費、保險費由何人負擔，及進出口單據取得之責任歸屬等
13 事項，買賣雙方就此重要貿易條件，理當注意於交易文件中
14 為正確記載，惟上訴人自行提出之商業收據與合同所載貿易
15 條件已有不同，其所提商業收據與大陸供應商提供被上訴人
16 之商業收據，就貿易條件之記載復有出入，顯與交易常情有
17 違。另觀原判決所引用前述國際商品行情網網頁，資料期間
18 為「2018年6月28日至2018年7月12日」（見原處分卷一第14
19 9頁），原判決認該網頁係顯示PP製品之原料聚丙烯（PP）
20 於106年6月3日至107年7月1日之價格行情，固非正確，然上
21 訴人於107年1月19日至同年6月6日申報進口系爭貨物，與被
22 上訴人查詢PP製品原料行情之上開期間相去不遠，上訴人所
23 申報系爭貨物PP製品之成品價格，竟低於被上訴人查得之PP
24 製品原料行情價格，其所報貨價之真實性自值存疑。是原判
25 決論明：被上訴人因上訴人就系爭貨物報關時，進口報單與
26 所提商業發票就貿易條件之記載，與後續大陸供應商所提商
27 業發票記載不同，認上訴人提出之交易文件及其內容真實性
28 與正確性存疑，洵屬有據；經通知上訴人說明並職權調查
29 後，更發現其後續提出之交易文件，不僅與所主張貿易條件
30 不一致，也與大陸供應商提出者有悖，部分商品價格尚低於
31 原料行情，更加深合理懷疑其交易文件之真實性及正確性，

01 自應依關稅法第29條第5項規定，擬制為應依推估核定完稅
02 價格等語，核與證據法則、經驗法則與論理法則並無違背，
03 所持法律見解亦無錯誤。上訴人援引之本院103年度判字第4
04 07號、105年度判字第120號判決，係闡釋海關須查明納稅義
05 務人申報之進口貨物交易價格確屬虛偽不實，且提出客觀上
06 足以證明真實交易價格之證據資料，始能據以計算完稅價
07 格，如查得之證據資料僅使納稅義務人所申報交易價格之真
08 實性或正確性產生疑義，應視為無法按關稅法第29條核估其
09 完稅價格，非謂海關於對納稅義務人所申報貨物交易價格有
10 合理懷疑且無法排除之情形，仍不得依關稅法第29條第5項
11 以推估方式核定完稅價格。被上訴人於原核定作成前，先後
12 於107年9月14日、108年11月21日、109年1月13日通知上訴
13 人說明系爭貨物採購問題並請其提供相關證明文件，惟上訴
14 人提出之合同，不僅與其申報系爭貨物進口時所提商業收據
15 記載之貿易條件互不一致，且與交易相對人即大陸供應商提
16 出之商業收據、報關單復無法吻合，其交易文件內容真實性
17 或正確性之疑義，顯未因上訴人事後說明及提出資料而獲得
18 釐清；被上訴人另查得上訴人所進口PP製品成品價格低於原
19 料行情之異常情事，更使被上訴人對上訴人報關文件之真
20 實、正確性所持合理懷疑，不減反增，則被上訴人有無再就
21 上訴人進口之PE製品價格是否低於原料市場行情一節予以查
22 證，要不影響本件已合致關稅法第29條第5項所定要件之結
23 論；且被上訴人既曾給予上訴人就交易文件或其內容之真實
24 性或正確性提出合理申辯之機會，即無違反關稅法施行細則
25 第13條第1項規定可言。上訴意旨主張：本院上開另案判決
26 係要求海關須確定納稅義務人申報之貨物交易價格為虛偽不
27 實至高度蓋然性程度，不得僅因有合理懷疑且無法排除，即
28 以推估方式核定完稅價格，然原判決非僅誤認被上訴人提供
29 之PP製品行情資料期間為106年6月3日至107年7月1日，亦無
30 視該資料期間與系爭貨物進口期間相距達半年之久，且從未
31 調查PE製品商品行情，根本無合理客觀事證足認上訴人申報

01 之交易價格虛偽，更忽略被上訴人未於調查程序中說明對交
02 易條件之懷疑，上訴人因此無從提出供應商給付運費單據證
03 明交易條件為CIF，調查程序違反行政程序法第36條、關稅
04 法施行細則第13條第1項等規定，竟認被上訴人以經調查後
05 加深合理懷疑為由，依關稅法第29條第5項視為無法核估完
06 稅價格，並無違誤，有適用法規不當、不適用法規、判決理
07 由不備、理由矛盾、未依職權調查證據之違法云云，無非執
08 其對前述本院另案判決之錯誤理解，與原判決上開不影響結
09 論之誤載事項而為指摘，及重述其已於原審主張而為原判決
10 論駁不採之陳詞，均非可採。

11 (三)次查，系爭貨物經被上訴人依其應歸列之稅則號別（第630
12 5.33.00號及第4601.99.91號）及出口日前後30日為條件，
13 於財政部關務署設置之預報貨物資訊系統，查無國外進口臺
14 灣之商品資料；上訴人雖主張系爭貨物中之PP製品曾於國內
15 銷售，惟所提出統一發票，品名僅記載太空袋MK-2至MK-5，
16 且無規格尺寸，另其所提出PE製品之國內銷售單據，銷售日
17 期分別為107年8月17日、9月17日、10月12日及12月11日，
18 均逾B、D報單之PE製品進口翌日起90日，就F報單之PE製
19 品，107年8月17日之銷售日期則在該報單進口翌日起90日
20 內，該次銷售之物品規格為草蓆網「3尺、4尺、5尺及6
21 尺」，與F報單第4、5項之PE製品相同；又上訴人與大陸供
22 應商無特殊關係，亦未能提供生產系爭貨物之成本及費用等
23 資料供計算貨價等情，為原審依職權確定之事實，核與卷內
24 證據相符。原判決基於上開事實及調查證據之辯論結果，論
25 明：關稅法第31、32條所謂同樣貨物或類似貨物之交易價
26 格，係指已依同法第29條核定之完稅價格，再依交易型態、
27 數量及運費等影響價格之因素作合理調整所得價格。被上訴
28 人之查詢模式已囊括所有潛在相同、類似貨物於不同交易階
29 段、數量所可能探求已依關稅法第29條核定之完稅價格資
30 訊，既查無資料，就系爭貨物而言，於關稅法上即無所謂相
31 同貨物或類似貨物之完稅價格，可得調整為關稅法第31、32

條之交易價格。上訴人就系爭貨物之PP製品所提國內銷售發票記載過於籠統，無法與報單申報貨名比對，無從依關稅法第33條第4項規定，按國內銷售價格計算完稅價格；至於F報單第4、5項之PE製品，因上訴人提出之107年8月17日國內銷售單據符合關稅法第33條第4項規定，乃據以核估完稅價格，其餘PE製品則因上訴人所提供國內銷售發票之銷售日期，已逾貨物進口翌日起90日，無法依關稅法第33條計算完稅價格。又關稅法第34條所謂計算價格，除非進口貨物生產廠商提供與該進口貨物生產有關，且符合生產國一般公認會計原則之帳載資料，否則難以核算；上訴人自承與大陸供應商無特殊關係，亦未提供生產系爭貨物之成本及費用等資料供計算貨價，衡諸我國與系爭貨物生產國之關係，取具該國帳證資料有現實上困難，被上訴人自無法依關稅法第34條按計算價格核定系爭貨物完稅價格等語，已詳述其認定系爭貨物除F報單第4、5項PE製品得依關稅法第33條以國內銷售價格核定完稅價格外，餘均無法按關稅法第31至34條核估完稅價格之得心證理由及判斷依據，核其認事用法，並無違誤。上訴人援引之關稅法施行細則第13條第1項，係要求海關於調查進口貨物有無關稅法第29條第5項所定視為無法依該條規定核定完稅價格情形時，應說明對納稅義務人所提帳簿單據存有合理懷疑之理由並給予申辯機會，於海關就無法依關稅法第29條核定完稅價格之案件，調查進口貨物應按同法第31至35條中何一規定核定完稅價格時，並無適用。是上訴意旨主張：被上訴人對其所提發票記載「太空袋MK-2」、「太空袋MK-5」意義為何，未給予其說明機會，逕認無關稅法第33條適用，有違同法施行細則第13條第1項所定調查程序，原判決未予糾正，係屬違背法令云云，容有誤解，並非可採。

(四)再按關稅法施行細則第19條第1項規定：「本法第35條所稱合理方法，指參酌本法第29條至第34條所定之核估完稅價格之原則，採用之核估方法。」關稅估價協定第7條（相當於

01 關稅法第35條) 註釋1：「依第7條規定核定之完稅價格應儘
02 可能以先前已核定之完稅價格作為依據。」3：「所稱在合
03 理範圍內彈性適用之範例如下：(a)同樣貨物：有關同樣貨
04 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
05 解釋；……；已按第5條（相當於關稅法第33條）……規定
06 核定之同樣進口貨物之完稅價格亦得採用之。(b)類似貨
07 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
08 定，得為彈性之解釋；……；已按第5條……規定核定之類
09 似進口貨物之完稅價格亦得採用之。(c)國內銷售價格方
10 法，依第5條第1項第(a)款規定，貨物應按其輸入之原狀出
11 售之條件得為彈性之解釋；『90』日之條件，得為彈性運
12 用。」經查：

- 13 1.被上訴人因系爭貨物中之PP製品無法依關稅法第31至34條規
14 定核定完稅價格，乃以與系爭貨物進口期間相當（107年5
15 月）、產地相同（CN）、稅則號別相同（6305.33.0000
16 1）、規格相同及每單位重量相近之另案2貨物，前經海關依
17 其國內銷售價格，按關稅法第33條模式〈公式為：完稅價格
18 =〔銷售價格×（1-利潤及費用率）-其他相關費用〕÷（1+
19 應課稅率）〉計算並核定之完稅價格，即規格X貨物USD2.2/
20 PCE、規格Y貨物USD2.1/PCE、規格Z貨物USD1.8/PCE，據以
21 依關稅法第35條核定系爭貨物中PP製品之完稅價格等情，為
22 原審所是認，核與卷內證據並無不符。依被上訴人所提另案
23 貨物1之國內銷售發票所示，其中X規格貨物之國內銷售日期
24 為107年7月30日，係在E、F報單進口日（分別為107年5月25
25 日、6月7日）翌日起算90日內；Y規格之另案貨物國內銷售
26 日期為107年4月25日，係在B報單進口日（107年3月15日）
27 翌日起算90日內，及C、D、E報單進口日（依序為107年4月2
28 7日、4月27日、5月25日）前30日內，形式上觀之，雖符合
29 關稅法第33條第4項或第3項之期間規定。惟按關稅法第33條
30 第3、4項所謂類似貨物，依同法第32條第2項規定，係指與
31 該進口貨物雖非完全相同，但其生產國別及功能相同，特性

01 及組成之原材料相似，且在交易上可互為替代者；另依關稅
02 估價協定第15條2.(b)規定，貨物之品質、商譽及商標皆為
03 考慮貨物是否類似之要素。上開另案X、Y規格貨物之國內銷
04 售發票，品名分別載為「Cm100-1太空袋」及「Cm95-1太空
05 袋」，僅憑該等發票之記載，尚無從判斷該等另案貨物與系
06 爭貨物中X、Y規格之PP製品，於品質、商譽及商標等方面是
07 否類似。是以，被上訴人未逕予認定另案X、Y規格貨物為系
08 爭貨物中X、Y規格PP製品之類似貨物，依關稅法第33條規定
09 核定完稅價格，惟基於該等另案貨物與系爭貨物中X、Y規格
10 之PP製品，進口期間與單位重量均屬相近，產地、稅則號
11 別、規格亦皆相同等因素，乃於依同法第35條規定核估完稅
12 價格時，採用該等另案貨物經海關依關稅法第33條核定之完
13 稅價格為核價基準，經核與關稅估價協定第7條註釋1儘可能
14 以先前已核定之完稅價格作為估價依據，及關稅法施行細則
15 第19條第1項應以關稅法第29至34條所定方法為基礎，在合
16 理範圍內彈性適用之規定，均無不合。至於系爭貨物中Z規
17 格PP製品（E報單第4項）部分，因相同規格之另案貨物銷售
18 日期107年3月8日（原處分卷6乙證29），在其進口日期（10
19 7年5月25日）之前且超過30日，與關稅法第33條第3、4項規
20 定均不相符，被上訴人依關稅法第35條規定，以另案貨物2
21 經核定之完稅價格，彈性引為該Z規格之系爭貨物完稅價格
22 核估基準，符合關稅估價協定第7條註釋1、3之意旨，亦屬
23 合理。從而，原判決認定被上訴人依上述方式核定系爭貨物
24 PP製品之完稅價格，屬依關稅法第35條規定之合理方法而為
25 核定，尚無認定事實不依證據，或與經驗、論理法則相違背
26 之情事，亦無適用法規不當或不適用法規之違法。至原判決
27 未就上訴人於原審主張：另案X、Y規格貨物之國內銷售日
28 期，係在系爭貨物中X、Y規格PP製品進口日前30日內或進口
29 日翌日起算90日內，符合關稅法第33條第3、4項規定，被上
30 訴人未以另案X、Y規格貨物為類似貨物，依關稅法第33條核
31 定相同規格系爭貨物之完稅價格，卻援引同法第35條為核定

依據，係屬違法一節，何以不足採取，予以論駁，理由固稍欠完備，惟因不影響判決結果，尚不構成判決不備理由之違法。

2.再查，上訴人申報進口系爭貨物之X規格PP製品價格為USD1.10、1.38/PCE，Y規格PP製品價格為USD0.95、1.30、1.40/PCE，Z規格PP製品價格為USD0.65/PCE；至另案Z、Y規格貨物經海關核定之完稅價格分別為USD1.8/PCE、USD2.1/PCE，X規格貨物經海關核定之完稅價格則有USD2.2/PCE及USD1.7/PCE等2種，為原審確定之事實，核與卷證資料相符。原判決就上訴人於原審主張：被上訴人於另案X規格貨物經海關核定之2種完稅價格中，從高選取CIF USD2.2/PCE核估系爭貨物中X規格PP製品之完稅價格，違反關稅法第35條及同法施行細則第19條第2項第2款規定「兩種以上價格從高核估之關稅估價制度」一節，業自該施行細則條文所根源之關稅估價協定第7條第2項(b)之英文原文（a system which provides for the acceptance for 『customs purposes』 of the higher of tow alternative values），論明：關稅估價規則乃不容許締約國基於保護國內產業等海關之目的，採取從高核估之估價制度，並非否認海關得基於正當理由從高核估。被上訴人核估系爭貨物中，X、Y、Z規格PP製品之完稅價格依序為USD2.2、2.1與1.8/PCE，較諸上訴人原申報金額USD1.1、0.95與0.65/PCE差相彷彿。若依上訴人主張，就系爭貨物之X規格PP製品採取CIF USD1.7/PCE核估完稅價格，依尺寸序由大至小，會形成USD1.7、2.1及1.8/PCE之不合邏輯狀況。是被上訴人選擇CIF USD2.2/PCE核估系爭貨物X規格PP製品之完稅價格，有非出於「海關目的（customs purposes）」之正當理由，並非恣意，更無違反關稅法施行細則第19條第2項第2款規定等語，非僅自貨物尺寸大小立論，尚兼及被上訴人核定之完稅價格，符合上訴人原申報系爭貨物中X規格PP製品之價格，全部高於Z規格PP製品價格之情形，核與一般經驗法則與論理法則無違，並無適用法規不當情

事。上訴意旨仍執陳詞，主張：貨物尺寸大小非上訴人申報貨物價格及海關核估完稅價格之唯一邏輯，更非關稅法施行細則第19條第1項所定合理方法，原判決肯認上訴人依貨物尺寸大小核估完稅價格，有適用法規不當、違背論理法則及理由矛盾之違法云云，並無足取。

(五)末查，原判決認被上訴人就系爭貨物中，B報單第4至6項、D報單第4至6項及F報單第6項等PE製品，按關稅法第35條依合理價格核定之完稅價格，並無違誤，已詳予論述其理由如本判決理由三、(三)、2、(2)所載，經核亦無不合。

五、綜上所述，原判決駁回上訴人在原審之訴，結論並無違誤。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

六、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 114 年 12 月 18 日

最高行政法院第四庭

審判長法官 王 碧 芳

法官 王 俊 雄

法官 陳 文 燦

法官 羅 月 君

法官 鍾 啟 煒

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 114 年 12 月 18 日

書記官 廖 仲 一