

臺北高等行政法院判決

109年度訴字第235號

111年4月21日辯論終結

原告 欣浩國際有限公司

代表人 蔣宛銓（董事）

訴訟代理人 田俊賢 律師

李燕鈴 律師

被告 財政部關務署臺北關

代表人 陳世鋒（關務長）

訴訟代理人 劉科妙

章耀文

上列當事人間進口貨物核定完稅價格事件，原告不服財政部中華民國109年1月3日台財法字第10813943790號（案號：第10800865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、被告代表人原為陳依財，於訴訟中依序變更為陳長庚、陳世鋒，茲由其具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

二、爭訟概要：原告委由倉勝航空貨運承攬有限公司於民國105年6月至9月間，向被告報運進口IC等電子產品24批（下稱系爭貨物；進口報單號碼為第CE/05/757/MQ100號等，詳附表），除序號24案經電腦核定為貨物查驗（C3）方式通關外，其餘23案皆經核定以免審免驗（C1）方式通關，且依據關稅法第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。嗣被告實施事後稽核結果，因原告與供

應商間無交易貨物之事實，且有報價偏低之情事，乃依同法第35條規定，重行核定單價及核估完稅價格，經扣除原已繳納之稅費外，應補徵稅費合計新臺幣（下同）16,049,666元（包括營業稅15,922,146元及推廣貿易服務費127,520元），被告乃於108年4月17日以北普遞字第1081015020號函檢送第CEZ00000000029號等24份海關進口貨物稅費繳納證兼匯款申請書通知補稅。原告不服，申請復查，經被告以108年8月14日北普法字第1081016507號復查決定駁回，原告提起訴願，亦遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

三、原告起訴主張及聲明：

（一）主張要旨：

- 1.原告係屬承攬業並非買賣業，僅係就來貨進行理貨，做貨物防水包裝、貼麥頭標籤等行為，將來貨循小三通模式出口，將貨物運至大陸據點，並無詢價、議價、訂貨之貨物交易流程，故衡酌上開經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有，被告本不應認定原告與供應商間無交易貨物之事實且有報價偏低之情事，而依關稅法第35條規定改按「核定單價」核估完稅價格，對原告補徵營業稅及推廣貿易服務費。且被告核定之完稅價格與原告申報之進口貨物完稅價格差異甚大。
- 2.我國營業稅之徵收係採屬地主義，僅對在中華民國境內銷售貨物或勞務者課徵；其納稅義務人為銷售貨物或勞務之營業人。所稱「銷售貨物」，指將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者；所謂「銷售勞務」，係指提供勞務予他人，或提供貨物與他人使用、收益，以取得代價者而言；若營業人以自己名義代為購買貨物交付與委託人者，視為銷售貨物（參照最高行政法院101年度判字第819號判決）。原告係屬承攬業並非買賣業，僅就來貨進行理貨，再將來貨循小三通模式出口運至大陸據點，即進口後復又出口，並無於中華民國境內銷售貨物或勞務者，故非加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）所定課徵營業稅

01 之課稅範圍。原告理貨收入亦申報於民國105年度之營利
02 事業所得稅課稅等語。

03 (二) 聲明：訴願決定、原處分(即復查決定)均撤銷。

04 四、被告答辯及聲明：

05 (一) 答辯要旨：

- 06 1. 依關稅法第6條及營業稅法第2條規定，有關報運行為主體
07 之認定，原則應以報單上出名之收貨人為斷，至該名義上
08 之收貨人與其他第三人是否另有其他內部法律關係或安
09 排，海關自其外觀上均無從知悉查證，且該名義上之收貨
10 人既願出名，自應承擔相應可能發生之法律上責任。原告
11 為系爭進口報單及發票所載之收貨人，被告爰以原告為納
12 稅義務人，補徵營業稅及推廣貿易服務費，並無不合。
- 13 2. 又系爭貨物既有進口之事實，依法即應按關稅完稅價格課
14 徵營業稅，不因其事後是否復運出口及稅額是否得退抵而
15 受影響。再依營業稅法第1條及第5條規定，進口貨物依法
16 應課徵營業稅，系爭貨物既經原告提領進入中華民國境
17 內，即屬營業稅法明定應予課稅之進口貨物，與銷售貨物
18 或勞務者無涉，原告所稱，顯係誤解法令，委無足採。
- 19 3. 系爭貨物數量約1,400餘項且型號各異，惟原申報價格卻
20 僅有USD0.01及0.007等少數價格，該價格多數遠低於網路
21 可查得相同型號之批發價，亦遠低於其他進口人進口相同
22 型號之價格；況本案賣方LEADING OTHER GROUP CO., LT
23 D. 經駐外單位協查結果，香港並無該公司登記紀錄。是系
24 爭貨物既經原告承認無實際交易行為，則由無公司登記紀
25 錄之賣方所開立之發票，其真實性及正確性顯有疑義，被
26 告爰依關稅法第29條第5項規定，審認系爭貨物無法按該
27 條規定核估其完稅價格，洵屬有據。又系爭貨物查無同樣
28 或類似貨物國外出口日前後30日內經海關核定之交易價格
29 資料，故無關稅法第31條、第32條之適用；另原告未能提
30 供完整國內銷售發票及生產成本，亦無法按關稅法第33
31 條、第34條規定核估價格。被告爰依關稅法第35條規定，

01 以合理方法核定完稅價格，即以查得相同型號之網路批發
02 價格，及海關通關系統中其他進口人相同型號貨物之申報
03 價格，從低核估完稅價格；如均查無相同型號價格資料，
04 即接受原告原申報價格，洵屬適法妥當等語。

05 （二）聲明：駁回原告之訴。

06 五、前開爭訟概要欄所載事實，有24份進口報單及海關進口貨物
07 稅費繳納證兼匯款申請書、進口結匯成本計算明細表（原處
08 分卷二第2至272頁）、復查決定書（原處分卷一第11至41
09 頁）、訴願決定書（原處分卷一第45至70頁）等附卷可稽，
10 堪認屬實。原告爭執所進口系爭貨物之申報單價（如訴願決
11 定書附表「原申報單價」一欄所示，原處分卷一第51至70
12 頁），並無任何違誤，本件即應按「原申報單價」核定完稅
13 價格，不應改依同附表所示被告「核定單價」計算完稅價
14 格，據以對原告補徵系爭稅費16,049,666元。至於本件系爭
15 貨物之進口數量及外幣匯率等其餘用以計算稅費事項，則無
16 爭執。是本件應予審究者為：被告依關稅法第35條規定核估
17 系爭貨物完稅價格，並據以重新核計應納稅費，經扣除原已
18 繳納之稅費外，對原告補徵稅費16,049,666元（包括營業稅
19 15,922,146元及推廣貿易服務費127,520元），是否適法？
20 本院判斷如下：

21 （一）本件應適用法令說明：

22 1. 關稅法第6條規定：「關稅納稅義務人為收貨人、提貨單
23 或貨物持有人。」第29條規定：「（第1項）從價課徵關
24 稅之進口貨物，其完稅價格以該進口貨物之交易價格作為
25 計算根據。（第2項）前項交易價格，指進口貨物由輸出
26 國銷售至中華民國實付或應付之價格。……（第5項）海
27 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
28 性存疑，納稅義務人未提出說明或提出說明後，海關仍有
29 合理懷疑者，視為無法按本條規定核估其完稅價格。」第
30 31條第1項前段規定：「進口貨物之完稅價格，未能依第2
31 9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。」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。」同法施行細則第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條所定核估完稅價格之原則，採用之核估方法。」

2. 營業稅法第1條規定：「在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均應依本法規定課徵加值型或非加值型之營業稅。」第2條第2款規定：「營業稅之納稅義務人如下：……二、進口貨物之收貨人或持有人。」第5條規定：「貨物有下列情形之一，為進口：一、貨物自國外進入中華民國境內者。但進入保稅區之保稅貨物，不包括在內。二、保稅貨物自保稅區進入中華民國境內之其他地區者。」第20條第1項規定：「進口貨物按關稅完稅價格加計進口稅後之數額，依第10條規定之稅率計算營業稅額。」第41條規定：「貨物進口時，應徵之營業稅，由海關代徵之；其徵收及行政救濟程序，準用關稅法及海關緝私條例之規定辦理。」第51條第1項第7款規定：「納稅義務人，有下列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處5倍以下罰鍰，並得停止其營業：……七、其他有漏稅事實。」（本款係於105年12月28日修正公布刪除原條文最末「者」字）。

01 3. 貿易法第21條第1項前段規定：「為拓展貿易，因應貿易
02 情勢，支援貿易活動，主管機關得設立推廣貿易基金，就
03 出進口人輸出入之貨品，由海關統一收取最高不超過輸出
04 入貨品價格萬分之4.25之推廣貿易服務費。」第21條之1
05 第2款規定：「依前條第1項收取推廣貿易服務費，應依左
06 列規定辦理：……二、輸入貨品，以關稅完稅價格為
07 準。」

08 (二) 本院經核被告對原告補徵稅費16,049,666元（包括營業稅
09 15,922,146元及推廣貿易服務費127,520元），並無違
10 誤，說明如下：

11 1. 依前揭關稅法第29條第1項、第2項、第5項規定，從價課
12 徵關稅之進口貨物，其完稅價格首應以該進口貨物之交易
13 價格，即進口貨物由輸出國銷售至中華民國實付或應付之
14 價格作為計算根據；海關對納稅義務人提出之交易文件或
15 其內容之真實性或正確性存疑，納稅義務人未提出說明或
16 提出說明後，海關仍有合理懷疑者，即視為無法按本條規
17 定核估其完稅價格，並應依序按照關稅法第31條、第32
18 條、第33條、第34條、第35條規定之標準予以核定。可
19 知，關稅交易價格制度，建立在公開市場自由競售價格之
20 基礎上，而以買賣雙方自動成立之價格為估價依據；所謂
21 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
22 付之價格，固不論已否支付，或以任何方式支付均包括
23 之。而為查明進口貨物之正確價格，確保國家課稅並保護
24 國內產業，其由進口人提出之進口單據雖為估價之參考文
25 件，然法律同時授權海關如對進口人所提相關文件資料存
26 疑時，經要求進口人說明而未說明或說明後仍對之持合理
27 懷疑者，得視為該貨品無法按其交易價格核估完稅價格，
28 而由海關依關稅法第31條以下規定予以調整。易言之，依
29 據關稅法第29條第5項規定，海關並非需至證明進口人提
30 出之交易文件確屬虛偽不實之程度，始得調整不依據進口
31 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。

2. 經查，原告系爭24份進口報單，總共申報商品項次統計達1,353項，商品名稱包含各種IC（晶片）、電腦主機板、接線底板、硬碟、發光二極管、晶圓、手機底板、連接器、模塊、三極管、芯片、測試底板、電感、攝像頭模組、手機屏、電路板、內存底板、小線路板、連接插線、電容……等等互為異質類別之電子產品。惟原告就上開電子產品之進口，其中絕大部分係以美金0.01元、0.003元、0.004元、0.005元、0.006元、0.007元、0.008元等為申報單價，亦即每單位進口價格均不足新臺幣0.33元（以美金兌新臺幣匯率32.69元計），原告申報之進口貨物單價顯然極為低微，生有低報進口價格之重大疑慮。又原告縱有申報較高價格之商品者，其申報單價亦僅為美金0.06元至3.5元不等，即介於新臺幣1.96元至114元（以美金兌新臺幣匯率32.69元計）之間，仍屬非常低廉價位。是以，被告認原告所申報之系爭進口貨物交易單價顯有異

01 常，其原申報單價之真實性與正確性核有重大疑義，並非
02 無稽。

03 3. 嗣原告經被告通知後（被告105年11月3日通知函見原處分
04 卷一第83至85頁），原告代表人於105年11月29日至被告
05 辦公處所接受訪談，陳述略以：（請簡述上開函文進口報
06 單從議價、訂貨到進口之所有流程？）原告係承攬業而非
07 買賣業，本案亦無實際交易行為，僅就來貨進行理貨，做
08 防水包裝，貼麥頭，並將來貨循小三通模式出口，運至本
09 案賣方Leading Other Group之大陸據點，並無議價、訂
10 貨之流程。（請問上開函文進口報單價格申報之依據為
11 何？該價格是否為貨物實際之價格？因何該價格與市場行
12 情及其他國內進口人之進口價格相較明顯偏低？）1. 依國
13 外供應商提供之價格申報。2. 不清楚。3. 不清楚。（因何
14 上開函文進口報單申報之IC所載型號各不相同，卻只有US
15 D0.01及0.007兩種價格？）不清楚。另稱因電子產品由香港
16 進入大陸有諸多限制，臺灣出口之產品則有對臺貿易之優
17 惠（亦即小三通），由臺灣出口至大陸的管制規定較少，
18 故國外供應商指定以小三通模式將本案進口貨物轉運至大
19 陸；因進口通關法規繁多，對本案申報之規定不甚了解，
20 係屬無心之過，望能給予改正之機會等語，有談話筆錄在
21 卷可參（原處分卷一第71至73頁）。

22 4. 被告並於106年1月17日亦透過駐外單位協查方式，函囑行
23 政院大陸委員會香港事務局協查，經該局於106年2月15日
24 函覆被告，略以：該局於106年2月2日去函香港商LEADING
25 OTHER GROUP CO., LTD. 詢問發票問題，以及洽索相關資
26 料，惟遭香港郵局退回；另香港公司註冊處網上查冊中心
27 資料庫查詢，亦查無該公司紀錄（原處分卷二第273至275
28 頁）。

29 5. 準此，被告以原告申報之進口貨物單價顯有異常情事，以
30 及系爭貨物之賣方是否真實營業，亦有重大疑慮；又原告
31 既稱本件並無實際議價、訂貨之流程，亦不清楚申報價格

01 是否為貨物實際價格，且亦無法說明何以大部分不同類別
02 商品卻均只有上述極其低微之單價，則被告對本件系爭進
03 口貨物之原告原申報單價持合理懷疑，視為該等貨品無法
04 按實際交易價格核估完稅價格，應依關稅法第31條以下規
05 定予以調整，自屬有據。又被告查無同樣或類似貨物國外
06 出口日前後30日內經海關核定之交易價格資料，即無關稅
07 法第31條（同樣貨物交易價格）及第32條（類似貨物交易
08 價格）之適用。再因原告未能提供完整國內銷售發票，亦
09 無關稅法第33條（國內銷售價格）之適用。且因原告未能
10 提示系爭貨物之生產成本資料，本件亦無關稅法第34條
11 （計算價格）之適用。是以，被告依據查得之資料，以合
12 理方法核定完稅價格，與關稅法第35條規定：「進口貨物
13 之完稅價格，未能依第29條、第31條、第32條、第33條及
14 前條規定核定者，海關得依據查得之資料，以合理方法核
15 定之。」等旨無違。

16 6. 再就被告本件依據查得之資料，以合理方法核定完稅價格
17 之方式，說明如下：

18 (1)被告訴訟代理人於本院110年5月4日準備程序陳稱：本
19 案價格的核估係以若網路上有同樣型號的價格，跟海關
20 進口人以前進口單價的部分，兩者擇低，選擇對原告有
21 利的價格去核估商品單價；若網路上或海關進口通關資
22 料裡沒有相同型號商品的話，就接受原告原來申報的價
23 格等語（本院卷第181至183頁筆錄參照），並提出相關
24 網路查詢資料1份（編為被告資料卷一至卷八）及報單查
25 詢資料1箱供參。

26 (2)茲以第CE/05/757/MQ100號進口報單（原處分卷二第8至1
27 1頁）為例：項次1貨物原告申報單價為美金0.01元（兌換
28 新臺幣匯率為32.69元），被告查得網路銷售單價為美金
29 55.5元，另查無其他相同型號進口報單核定價格（被告
30 資料卷一第26頁），即以美金55.5元為核定單價，乘上
31 該項次貨物數量45，該項次貨物完稅價格為美金2,497.

5元，換算新臺幣為81,643元，應繳營業稅為4,082元(81,643×5%)、推廣貿易服務費為33元(81,643×0.04%)。項次2貨物原告申報單價為美金0.01元，因查無網路銷售單價及其他相同型號進口報單核定價格(被告資料卷一第26頁反面)，即以原告申報之單價美金0.01元，為核定單價。乘上該項次貨物數量200，該項次貨物完稅價格為美金2元，換算新臺幣為65元，應繳營業稅為3元、推廣貿易服務費為0元。項次4貨物原告申報單價為美金0.01元，被告查得網路銷售單價為美金61.66元，另查得其他相同型號進口報單核定價格為美金42.54元(被告資料卷一第27頁反面及報單查詢資料箱參照)，即以較低之美金42.54元為核定單價。乘上該項次貨物數量32，該項次貨物完稅價格為美金1,361.28元，換算新臺幣為44,500元，應繳營業稅為2,225元、推廣貿易服務費為18元。項次14貨物原告申報單價為美金0.01元，被告查得網路銷售單價為美金2.62元，另查得其他相同型號進口報單核定價格為美金4.94元(被告資料卷一第32頁反面及報單查詢資料箱參照)，即以較低之美金2.62元為核定單價，乘上該項次貨物數量250，該項次貨物完稅價格為美金655元，換算新臺幣為21,412元，應繳營業稅為1,071元、推廣貿易服務費為9元(其餘各項次貨物核定單價及稅費計算方式均同此)。以此方式計算上開第CE/05/757/MQ100號進口報單應繳營業稅為507,685元、推廣貿易服務費為4,061元，扣除原告原申報繳納營業稅13,685元、推廣貿易服務費109元，應補徵稅費計497,952元。

(3)至於本件其餘進口報單之核定補稅方式，亦同上述情形，不再逐一論述(各份進口報單中各項次貨物之被告查價情形彙整附表見被告資料卷一第1至25頁；相關網路查詢資料及報單查詢資料，參被告資料卷一至卷八及報單查詢資料箱)

01 7.從而，被告依據查得之資料，以合理方法核定完稅價格，
02 並對原告補徵稅費16,049,666元（包括營業稅15,922,146
03 元及推廣貿易服務費127,520元；各份進口報單補徵稅費
04 情形如附表），於法自無違誤。

05 （四）至於原告主張財政部北區國稅局始為營業稅之課稅主管機
06 關，被告對原告為補徵營業稅之處分，於法不合云云。惟
07 「貨物進口時，應徵之營業稅，由海關代徵之；其徵收及
08 行政救濟程序，準用關稅法及海關緝私條例之規定辦
09 理。」營業稅法第41條定有明文。則被告就貨物通關放行
10 後，發現進口貨物之營業稅漏徵而予以補徵，自屬有據。
11 原告又稱其僅係就來貨進行理貨，做貨物防水包裝、貼麥
12 頭標籤等行為，將來貨循小三通模式出口運至大陸據點，
13 原告並非買賣業，亦申報理貨收入云云。惟依前揭關稅法
14 第6條、營業稅法第1條、第2條第2款、第20條及第41條等
15 規定可知，我國營業稅之徵收，不僅對在中華民國境內銷
16 售貨物或勞務為課徵，亦對「進口貨物」為課徵，並且其
17 納稅義務人即為進口貨物之收貨人或持有人。原告既屬系
18 爭進口貨物之收貨人，依法即為其納稅義務人，且原告向
19 被告報運系爭貨物之進口報單，亦均載明納稅義務人為原
20 告。是本件既已合致進口貨物營業稅之課稅要件，被告依
21 法徵收，並無違誤，原告主張尚難憑採。

22 （五）綜上所述，原告主張均不足採。原處分於法並無違誤，訴
23 願決定予以維持，亦無不合。原告徒執前詞，訴請撤銷，
24 為無理由，應予駁回。

25 六、本件事證已臻明確，原告聲請向財政部北區國稅局函詢本案
26 是否為課徵營業稅範圍；以及就系爭貨物完稅價格送鑑定等
27 請求，核無必要；又兩造其餘主張及陳述，亦於判決結果不
28 生影響，不再逐一論列，均附此敘明。

29 七、結論：原告之訴為無理由，應予駁回，判決如主文。

30 中 華 民 國 111 年 5 月 19 日

31 臺北高等行政法院第四庭

審判長法官 高愈杰

法官 鍾啟煒

法官 李君豪

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示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。（須按他造人數附繕本）

三、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241條之1第1項前段）

四、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1項但書、第2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. 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。
(二)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、四親等內之血親、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

01

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(一)、(二)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(二)所示關係之釋明
文書影本及委任書。

02

中 華 民 國 111 年 5 月 19 日

03

書記官 樓琬蓉