

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第一庭

110年度訴字第286號

112年8月24日辯論終結

原告 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

王詩惠 律師

被告 財政部關務署基隆關

代表人 陳世鋒

訴訟代理人 葉志賢

李駿勳

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12月30日台財法字第10913932830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、程序事項：

被告代表人原為楊崇悟，於訴訟進行中先後變更為呂敬銘、張世棟、陳世鋒，並已具狀聲明承受訴訟，應予准許。

二、事實概要：

(一)原告於民國107年1月19日至同年6月6日委由兩港報關有限公司（下稱兩港公司）向被告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)，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日依原告申報價格徵稅放行。嗣被告依關稅法第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F報單第4項、第5項依關稅法第33條外，其餘報單品項皆以同法第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109年2月14日等函，即原核定)，檢送第AAI11290320212號等6份「海關進口貨物稅費繳納證兼匯款申請書」，通知原告補繳稅款共新臺幣(下同)546,370元(含關稅、營業稅及推廣貿易服務費)。原告不服，循序提起行政爭訟。

(二)於訴訟繫屬中，因原告復提出新的相關憑證，被告遂以111年3月14日基普機字第1111006983號函(下稱111年3月14日函)，重新核算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費用，系爭貨物最終應補繳稅額為546,133元(系爭貨物進口報單號碼、貨物名稱、規格及原告估定完稅價格及補繳稅款等，詳如附表一所示)。原告仍不服，訴訟中續求為撤銷原處分(即被告109年2月14日等函未經111年3月14日函撤銷部分)、關於此部分復查決定及訴願決定。

### 三、原告起訴主張：

(一)系爭貨物進口報單上貿易條件與合約內容記載上固所有出入，僅是原告不熟稔國際貿易習慣誤載所致，被告無視於原告於行政救濟中所提供之系爭貨物商業發票(COMMERCIAL INVOICE)，與大陸供應商所留存者，於日期、編號、金額等項目皆相同，已足認原告所申報之交易價格具有其真實性，仍認定原告提出文件真實性有疑慮，自屬有誤。至於原告就PP製品申報價格較諸國際商品行情偏低，出於原告進口之PP製品，係使用回收廢料製成，故價格低廉；被告既未再查詢PE製品之國際行情與原告進口系爭貨物申報價格之比

較，又如何就原告提出之交易價格產生合理懷疑；是本件並無適用關稅法第29條第5項之可能。

(二)縱認系爭貨物完稅價格核定有關稅法第29條第5項之情事，被告也未「完整」查詢系爭貨物市場上出口前、後銷售至我國之同樣或類似貨物之交易價格，即謂系爭貨物無從適用關稅法第31條、第32條規定核定完稅價格，亦有違法。

(三)原告提出系爭貨物國內銷售發票，記載方式皆相同，既然被告就PE製品部分予以採認，而援用關稅法第33條以國內銷售價格計算完稅價格，PP製品部分當援例計算，然被告就此部分卻未採認，而以關稅法第35條合理價格計算完稅價格，自亦屬違法。

(四)被告以原告與廠商間無特殊關係，系爭貨物不得適用關稅法第34條規定依計算價格核定，顯無根據。

(五)被告就PP製品完稅價格之核估，並非使用任何關稅法第29條至第34條所列之核估方法，而是以他案業者之進口報單AA/07/492/F0292號第2項、第5項及AA/07/492/F0107號第1項所示之進口PP CONTAINER BAGS貨物（下稱另案2貨物）依關稅法第35條規定所核估之完稅價格，直接套用於系爭貨物，並未考量另案2貨物之核估結果，其實已未反映該特定規格貨物之真實價格，且該另案2貨物，其規格、重量等條件，皆與系爭貨物皆尚所差距，被告亦未考量其他可能影響價格之因素，難認兩者具有可比性，遑論該另2案貨物完稅價格的核定過程有所違誤，不能援引在本案。為此聲明求為判決撤銷原處分（即被告109年2月14日等函未經111年3月14日函撤銷部分）、關於此部分復查決定及訴願決定。

#### 四、被告則以：

(一)原告提供之發票與合約，其貿易條件、相關內容細項之記載，與供應商留存者皆不一致，於行政救濟程序中，原告對此事緣由始終未能說明，且被告查得PP製品的原料價格竟然高出原告所申報之成品價格，顯不合理，足使被告合理懷疑

01 原告所申報交易價格之真實性，乃無法依關稅法第29條規定  
02 按原告申報核定完稅價格。

03 (二)被告就系爭貨物分為PP製品及PE製品兩不同稅則號別部分，  
04 查詢進出口前後30日內相同貨物或類似貨物之訊息，已囊括  
05 所有潛在相同、類似貨物於系爭貨物進出口前後30日內銷售  
06 至我國，並曾依關稅法第29條以交易價格為據核定之完稅價  
07 格。查既無該等資料，乃無從依關稅法第31條、第32條以同  
08 樣貨物、類似貨物交易價格為系爭貨物完稅價格之核估至  
09 明。

10 (三)系爭貨物PP製品部分，因原告所提供之國內銷售發票品名無  
11 法與報單原申報貨名、規格比對勾稽，致無從依關稅法第33  
12 條依國內銷售價格為完稅價格之核定。又因原告與國外賣方  
13 沒有特殊關係，亦未能提供生產該進口貨物之成本及費用等  
14 資料供計算價格，此部分當然也無關稅法第34條規定之適  
15 用。被告因此依關稅法第35條規定，以合理方法核定系爭貨  
16 物完稅價格，所參據之另2案貨物（PP CONTAINER BAGS），  
17 乃與系爭貨物相當期間、相同產地、相同稅則號別、相同規  
18 格（共3種規格）及每單位重量相近之同樣或類似貨物，該  
19 貨物皆經以關稅法第33條模式核估完稅價格確定，並經繳納  
20 完畢，其計算方式已盡可能將該貨物之完稅價格，還原至其  
21 時國際貿易市場對該貨物平均交易價值之認識，其並未違反  
22 關稅估價協定所揭之簡明、公平及符合商業慣例原則。

23 (四)PE製品部分，除F報單第4項、第5項部分外，原告提供之發  
24 票銷售日期均逾系爭貨物進口之翌日起90日，也無關稅法第  
25 33條規定之適用。因此，被告僅就F報單第4項、第5項部  
26 分，依關稅法第33條第4項規定，以原告提供同樣貨物之國  
27 內銷售價格，並採認原告於訴訟階段提出應扣減費用單據及  
28 金額，計算得出完稅價格。至於B報單第4項至第6項、D報單  
29 第4項至第6項及F報單第6項部分，即發票銷售日期逾系爭貨  
30 物進口之翌日起90日者，同樣因原告未提供供應商生產成  
31 本，無法依關稅法第34條規定以計算價格核定完稅價格，乃

01 依關稅法第35條以合理價格核定完稅價格。其合理價格之估  
02 算，乃依據關稅估價協定第7條註釋2及3等規定，放寬關稅  
03 法第33條第4項關於「90日」之條件，為彈性運用，遂以原  
04 告提供同樣貨物之國內銷售價，並採認原告於訴訟階段提出  
05 應扣減費用單據及金額，計算得出完稅價格。

06 (五)B、D及F報單中關於PE製品完稅價格之核算，以及原告於是  
07 否訴訟中所提出之費用單據是否採計，詳如附表二、附表三  
08 所示。系爭貨物各項計算完稅價格之準據方法及法律依據均  
09 詳如附表四所示。於此，被告就系爭貨物完稅價格之計算，  
10 於法均無誤等語，並聲明求為判決駁回原告之訴。

#### 11 五、本院判斷如下：

12 (一)我國關稅乃是對於國外進口貨物所課徵之進口稅（關稅法第  
13 2條參照），具有財政收入及保護本國產業之機能。就財政  
14 收入目的而論，關稅係量能課稅原則指導下，消費階段的消  
15 費稅，進口貨物之關稅與進口貨物後加徵營業稅，均對同一  
16 稅捐主體（即進口貨物之業者）而課徵，並將於最終售價中  
17 轉嫁給終端消費者負擔，在此限度內，消費者消費進口貨物  
18 之行為因此被國家進行加重稅賦的重複徵稅，現實上具有強  
19 烈抑制國民消費自國外進口商品的意義與作用。因此，課徵  
20 關稅除形式上取得財政收入外，透過對進口貨物課徵關稅，  
21 提高其交易價格，再藉價格制約，保護本國產業生產之產  
22 品，不致於遭受進口貨物之激烈競爭，喪失生存發展空間，  
23 而產生保護本國產業的機能。

24 (二)在上述經濟機能上，關稅之財政目的已經退居次位，所應適  
25 用之基本原則，除仍維持形式法治國之依法課稅原則外，主  
26 要適用的原則，已非量能課稅原則，而是公益原則。亦即，  
27 此部分法制之建置，主要是基於維護公共利益之目的，其  
28 中，確保稅捐之競爭中立性，不容許同樣之進口貨物因關稅  
29 核課之誤差，加劇拉大後續以關稅為基準計算之營業稅、貨  
30 物稅等差距，影響市場競爭，構成不必要的貿易障礙。從  
31 而，關稅制度致力於不分進口貨物來源建立建立一套公平、

01 統一與中性之關稅評價制度，盡可能以進口貨物本身之交易  
02 價格為基礎，本於簡明與公平之基準，並符合商業慣例而核  
03 定，避免使用武斷或虛構之「完稅價格」作為稅基。就此，  
04 國際上已有統一的關稅評價制度，即關稅估價協定；我國關  
05 稅法關於完稅價格之核定，必須與上開協定規範意旨接軌，  
06 同法第100條並明文：「中華民國政府依法與其他國家或地  
07 區簽定之協定中，涉及關務部分，另有規定者，從其規  
08 定。」亦即，我國關稅法制為與國際接軌，建構統合或統一  
09 兩國有關之關稅協定，在事物之本質上，優先於國內關稅法  
10 而適用之，如未有特別規定之情事，則回歸適用國內關稅  
11 法；國內關稅法適用上有所疑義者，當亦可援用上開協定中  
12 之註釋為解釋，以促進國際貿易活動的進行，以建構國際上  
13 公平的法律秩序。

14 (三)關稅課稅基礎的稅基，在從價課稅之商品，需進行估價。其  
15 課稅基礎價格，一般稱為「完稅價格」，為正常價格，即進  
16 口貨物時相互獨立的貿易雙方可以在公開市場上進行交易購  
17 得該貨物的價格，亦即，以完全獨立的買賣雙方（非關係人  
18 間）的交易，在完全競爭的進口交易價格（完全競爭價格）  
19 為準。基此，關稅法第29條：「（第1項）從價課徵關稅之  
20 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  
21 據。（第2項）前項交易價格，指進口貨物由輸出國銷售至  
22 中華民國實付或應付之價格。（第3項）進口貨物之實付或  
23 應付價格，如未計入下列費用者，應將其計入完稅價格：  
24 一、由買方負擔之佣金、手續費、容器及包裝費用。……。  
25 五、運至輸入口岸之運費、裝卸費及搬運費。六、保險費。  
26 （第4項）依前項規定應計入完稅價格者，應根據客觀及可  
27 計量之資料。無客觀及可計量之資料者，視為無法按本條規  
28 定核估其完稅價格。（第5項）海關對納稅義務人提出之交  
29 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  
30 說明或提出說明後，海關仍有合理懷疑者，視為無法按本條  
31 規定核估其完稅價格。」即規定完稅價格以契約交易價格為

01 準。但海關如認為報價偏低，當要求納稅義務人盡協力義  
02 務，俾得依職權調查真實之交易價格。惟因涉及跨境交易，  
03 海關之調查權能基本上遠遠不及稅捐稽徵機關，如調查後之  
04 證據資料仍不足以證明真實交易價格，自應允許以間接證據  
05 核估完稅價格。現行關稅法第29條以下，參照關稅估價協定  
06 之核估制度，除關稅法第29條第4項及第5項「擬制」無法依  
07 直接證據核實課徵以降低證明程度外，同法第31條至第35條  
08 復規定無法按進口貨物之交易價格核定完稅價格時，得依序  
09 按同樣貨物之交易價格（第31條）、類似貨物之交易價格  
10 （第32條）、國內銷售價格（第33條）、計算價格（第34  
11 條）及合理價格（第35條）核定之。上述推計課稅方法，規  
12 範越前者順序之核估方法合理性越強，越貼近真實交易價  
13 格，越需優先適用，具有法定適用優先順序，固非由海關自  
14 由裁量決定之。然而，若海關業已證明有必須依關稅法第35  
15 條之規定以合理價格核估完稅價格時，則其計算之模式，參  
16 照關稅估價協定第7條註釋2及3所示，可依實際之需要，彈  
17 性修正若干第31條至第34條所示核估模式之條件，而仍援用  
18 各該條之核估模式計算完稅價格。依此計算所得之完稅價  
19 格，即應認已還原至貨物進口時國際貿易市場對貨物交易價  
20 值之認識，符合推估課稅中合理性之要求，法院應予認可，  
21 俾以確保稅捐之競爭中立性，並建構國際上公平之法律秩  
22 序。

23 (四)如事實欄所載之事實，為兩造所不爭執，並有，原告系爭貨  
24 物進口報單、報關發票、裝箱單、被告109年2月14日等函、  
25 復查決定、訴願決定及被告111年3月14日函附卷可憑，自堪  
26 引為本件裁判基礎。兩造就系爭貨物之完稅價格估價有所爭  
27 議，主要爭點有二。其一，推計課稅之必要性：即，系爭貨  
28 物是否有關稅法第29條第5項所示，擬制為無法按實際交易  
29 價格核估其完稅價格之情事，亦即，原告提出之交易文件或  
30 其內容真實性或正確性是否令人存疑，原告提出說明後，客  
31 觀上是否仍有合理懷疑？其二，推計課稅之合理性：即，如

01 有如上情事，被告之推計，是否遵守法定適用優先順序而為  
02 系爭貨物完稅價格之核估？以及被告依序為系爭貨物完稅價  
03 格之核算時，是否遵循關稅估價協定所示之範例及基準，還  
04 原至其時國際貿易市場對該貨物平均交易價值之認識？本院  
05 茲論述如下。

06 (五)系爭貨物有關稅法第29條第5項所示情事，有予以推計課稅  
07 之必要性：

08 1. 國際貿易上定型化的貨物買賣條件，如本案中所涉及的FO  
09 B、CIF及CNF等貿易條件，主要意義在於規定買賣雙方在  
10 一筆交易所應盡的義務、成本，以及在哪些階段應由哪  
11 一方來承擔相應的風險。這些條件在國際貿易中，因為不  
12 斷地被使用，乃成為國際貿易業者的基本常識。而這些條  
13 件被用於報價時，當然成為報價條件的主要部分而記載於  
14 貿易契約中，成為貿易契約的主要特徵。

15 2. 原告就系爭貨物所申報之貿易條件為裝運港船上交貨FO  
16 B，交貨地點為青島；並經電腦核定均按免審免驗(C1)  
17 方式通關，分別於同年1月23日至6月7日徵稅放行，有  
18 進口報單可稽(本院卷一第87至89頁、111至113頁、137  
19 至139頁、157至159頁、185至187頁、207至209頁)。然  
20 經被告事後查核：

21 (1)原告進口申報時提出之進口報單(原處分卷一第1、  
22 9、17、25、33、41頁)及供應商商業收據(原處分卷  
23 一第5、15、21、29、37、45頁)，貿易條件均採FOB  
24 青島或連雲港，然原告於107年9月14日訪談時提出之  
25 雙方合同其貿易條件則記載為CNF基隆(原處分卷一第  
26 189、195、201、207、213、219頁)，主張貿易條件  
27 為CNF，已與申報時不同；嗣於訴願時提出合同(原處  
28 分卷一第120至126頁)，其貿易條件竟載為CIF基隆；  
29 此際始與供應商所提出之商業收據及中華人民共和國  
30 海關出口貨物報關單(原處分卷一第155至177頁)，所  
31 記載之貿易條件CIF基隆相符。此後，原告改口據以

主張系爭貨物之貿易條件為CIF，進口申報為FOB，乃為誤載。

(2)以上三種FOB、CNF、CIF三種貿易條件迥不相同，攸關買賣雙方貨物運送過程中風險分攤、相關費用（運費、保險費）分擔及進出口單據取得責任歸屬等，於國際貿易中營業成本之估算至為重大，為具有決定性之貿易條件。然而，原告自行提出之合同與大陸供應商商業收據所載貿易條件不同；與大陸供應商提出之商業收據、合同等所載貿易交易文件所載亦復有異。易言之，不僅原告自行提出內部交易文件序相齟齬，交易雙方用以確認交易條件合致之外部文件，竟也無法吻合，乃正常商業慣例上之無法想像。

(3)系爭貨物分為兩大類，即：PP製品（A報單、B報單第1至3項、C報單、D報單第1至3項、E報單、F報單第1至3項）和PE製品（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）。就被告所提供之106年6月3日至107年7月1日間國際商品行情網資訊以觀（原處分卷一第149頁），PP製品之原料聚丙烯（PP）價為USD1,224/公噸（約合TW37.69/KGM），竟然高出原告所申報之成品價格（FOB USD0.1514/PCE，約合TW32.4/KGM），原告申報該等貨物交易價格顯然不具商業合理性。原告雖稱此貨物系使用回收廢料之再生料摻合新材料製成品，因此價格低廉；惟此，則與其提供之商品目錄（附訴願卷一第61頁）所揭示之「集裝袋PP JUMBO BAG」，其材料為100%VIRGIN不合，是其所詞難以採認。又，被告就系爭貨物原料價之查證，只是諸多確認原告提出之交易文件及其內容是否具有真實性之證據方法之一，用以協助決定可否排除合理懷疑，而非法定應調查事項。是以，原告以被告僅查明PP製品原料價格，而未查證PE製品原料價格，即指其未盡調查義務，殊屬無謂，併此指明。

01 3. 原告雖主張因其不諳貿易條件，以致進口時相關文件之  
02 貿易條件「誤載」為FOB；實則，系爭貨物之貿易模式  
03 為CIF，出口報單上之記載，已能證明供應商確有支付  
04 保險費。因此，系爭貨物並無關稅法第29條第5項文件  
05 真實性可疑，經原告提出說明，仍有合理懷疑之情事適  
06 用云云。惟則，進出口雙方約定之貿易條件不同，除攸  
07 關買賣雙方貨物運送過程中風險分攤、相關費用（運  
08 費、保險費）分擔及進出口單據取得責任歸屬外，也影  
09 響完稅價格之計算（關稅法第29條第3項第5款、第6款  
10 參照）。原告就系爭貨物六次報關，進口報單與所提出  
11 之供應商所出具商業發票，就貿易條件記載均與後續供  
12 應商所提出之商業發票及合同記載不同，被告因認原告  
13 提出之交易文件及其內容真實性與正確性存疑，洵屬有  
14 據；通知原告說明後，更發現原告後續所提出之交易文  
15 件，不僅與所主張之貿易條件相齟齬，也與供應商提出  
16 者有悖，其部分商品價格更低於原料行情。職是，本案  
17 經被告依職權調查後，不僅無解於合理懷疑，甚至更加  
18 深合理懷疑其交易文件之真實性及正確性，已無從依其  
19 申報及相關憑證為真實交易價格之查證，自應依關稅法  
20 第29條第5項規定，擬制為應依推估核定完稅價格者，  
21 是本案完稅價格具有推計之必要性，並無疑義。

22 (六)本件就系爭貨物完稅價格之推計，已遵守關稅法法定適用  
23 之優先順序而為核估。

24 1. 系爭貨物無法依關稅法第31條、第32條規定核估完稅價  
25 格：

26 (1)關稅法第31條：「（第1項）進口貨物之完稅價格，  
27 未能依第二十九條規定核定者，海關得按該貨物出口  
28 時或出口前、後銷售至中華民國之同樣貨物之交易價  
29 格核定之。核定時，應就交易型態、數量及運費等影  
30 響價格之因素作合理調整。（第2項）前項所稱同樣  
31 貨物，指其生產國別、物理特性、品質及商譽等均與

該進口貨物相同者。」第32條：「（第1項）進口貨物之完稅價格，未能依第二十九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2項）前項所稱類似貨物，指與該進口貨物雖非完全相同，但其生產國別及功能相同，特性及組成之原材料相似，且在交易上可互為替代者。」關稅法施行細則第16條第1項規定：「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。」參照關稅估價規則第2條（相當於關稅法第31條）、第3條（相當於關稅法第32條）註釋第4點，闡明所謂「同樣貨物」或「類似貨物」之交易價格，係指已依第1條（有類於關稅法第29條）規定所接受之「完稅價格」，依再依交易型態、數量及運費等影響價格之因素作合理調整所得之價格（以下關於關稅估價規則之中文翻譯，均引自財政部官網）；並非「直接」就爭執貨物比照同樣貨物、類似貨物於「市場上」之交易型態、數量及運費等影響價格之因素，另為鑑價。易言之，爭執貨物之交易價格係以同樣貨物、類似貨物經進口報關之以關稅法第29條交易價格模式所計算之完稅價格為比準價格，資以合理調整而來，爭執貨物如於進口前後30日內無同樣貨物、類似貨物進口，經依關稅法第29條核定完稅價格，即無同法第31條、32條所謂同樣貨物或類似貨物之交易價格可言，事實上也就無法依關稅法第31條第1項後段、第32條第1項後段合理調整。

(2)系爭貨物PP製品為聚丙烯（PP）包裝袋，而PE 製品則為聚乙烯（PE）編條產品。被告以其應歸列之稅則號別（第6305.33.00號及第4601.99.91號），及系爭貨物出口日前後30日為條件，於財政部關務署設置之

01 預報貨物資訊系統查詢，搜尋國外進口臺灣之商品資  
02 訊，查無資料，有該系統查詢頁面資料列印（即原處  
03 分卷四全卷），並為兩造所不爭；此種查詢模式已然  
04 囊括所有潛在相同、類似貨物於不同交易階段、數量  
05 所可能探求已依關稅法第29條核定之完稅價格資訊，  
06 既查無此資料，就系爭貨物而言，於關稅法上即無所  
07 謂相同貨物或類似貨物之完稅價格可得調整為關稅法  
08 第31條、第32條之交易價格，即無援引上開條文以核  
09 定系爭貨物完稅價格之餘地，至為明確。原告猶爭執  
10 被告未依系爭貨物產品特性遍尋「市場上」可能之同  
11 樣貨物、類似貨物，再依交易型態、數量及運費等影  
12 響價格之因素作合理調整，而有疏漏云云，揆諸前揭  
13 法文，及關稅估價規則前揭註釋2、3所示，原告顯然  
14 就關稅法第31條、第32條關於同樣貨物、類似貨物交  
15 易價格探究之主張，與上開規定之註釋不符，無從援  
16 用。

17 2. 系爭貨物除F報單第4項、第5項PE製品得依關稅法第33條  
18 規定依國內銷售價格核定外，餘均無法適用關稅法第33  
19 條規定核估完稅價格：

20 (1)關稅法第33條：「（第1項）進口貨物之完稅價格，未  
21 能依第29條、第31條及前條規定核定者，海關得按國  
22 內銷售價格核定之。……（第3項）第1項所稱國內銷  
23 售價格，指該進口貨物、同樣或類似貨物，於該進口  
24 貨物進口時或進口前、後，在國內按其輸入原狀於第  
25 一手交易階段，售予無特殊關係者最大銷售數量之單  
26 位價格核計後，扣減下列費用計算者：一、該進口貨  
27 物、同級或同類別進口貨物在國內銷售之一般利潤、  
28 費用或通常支付之佣金。二、貨物進口繳納之關稅及  
29 其他稅捐。三、貨物進口後所發生之運費、保險費及  
30 其相關費用。（第4項）按國內銷售價格核估之進口貨  
31 物，在其進口時或進口前、後，無該進口貨物、同樣

01 或類似貨物在國內銷售者，應以該進口貨物進口之翌  
02 日起90日內，於該進口貨物、同樣或類似貨物之銷售  
03 數量足以認定該進口貨物之單位價格時，按其輸入原  
04 狀售予無特殊關係者最大銷售數量之單位價格核計  
05 後，扣減前項所列各款費用計算之。……」

06 (2)系爭貨物可分為PP製品與PE製品二類；前者原告所據以  
07 主張之銷貨發票（本院卷一第387頁至第391頁），品名  
08 僅記載太空袋MK-2至MK-5，過於籠統，且無規格尺寸，  
09 無法與報單申報貨名比對；而後者除F報單第4項、第5  
10 項貨物外，原告所提供國內銷售發票（品名記載為草蓆  
11 網，附原處分卷一229頁至第235頁）之銷售日期，則逾  
12 系爭貨物進口之翌日起90日。因此，除F報單第4項及第  
13 5項所示PE製品外，系爭貨物無法依關稅法第33條第4項  
14 規定，按國內銷售價格計算完稅價格（至於該等貨物如  
15 何實際依關稅法第33條核算完稅價格，詳於後述）。

16 3. 系爭貨物均無法適用關稅法第34條規定核估完稅價格：

17 (1)關稅法第34條：「（第1項）進口貨物之完稅價格，未  
18 能依第29條、第31條、第32條及前條規定核定者，海關  
19 得按計算價格核定之。（第2項）前項所稱計算價格，  
20 指下列各項費用之總和：一、生產該進口貨物之成本及  
21 費用。二、由輸出國生產銷售至中華民國該進口貨物、  
22 同級或同類別貨物之正常利潤與一般費用。三、運至輸  
23 入口岸之運費、裝卸費、搬運費及保險費。」關稅法施  
24 行細則第18條：「（第1項）本法第34條第2項第1款所  
25 定成本及費用，應依據該進口貨物生產廠商所提供與該  
26 進口貨物生產有關，且符合生產國一般公認會計原則之  
27 帳載資料核定之。（第2項）海關依本法第34條規定核  
28 定進口貨物之完稅價格，得要求進口人提供生產廠商之  
29 相關帳簿單證或其他紀錄。（第3項）生產廠商在我國  
30 境內現無住所或居所者，海關於依前項規定辦理前，應  
31 先徵得該生產廠商之同意；並得經其同意，於被查證國

01 家未表示反對下進行查證。」基此，關稅法上所謂計算  
02 價格，除非進口貨物生產廠商提供與該進口貨物生產有  
03 關，且符合生產國一般公認會計原則之帳載資料，否  
04 則，均難以據此核算。

05 (2)本件經原告自承與大陸供應商無特殊關係，也未能提供  
06 生產系爭貨物之成本及費用等資料供計算系爭貨物之價  
07 格，況且，系爭貨物生產國與我國關係特殊，取具該國  
08 帳證資料，有其現實上困難；揆諸關稅法第34條及施行  
09 細則第18條規定，顯然被告無法以計算價格核定完稅價  
10 格。

11 4. 承上，系爭貨物之交易文件及其內容之真實性或正確性經  
12 查證仍有合理懷疑，乃有推計課稅之必要性。經循序依關  
13 稅法第31條、第32條、第33條及第34條檢視，除F報單第4  
14 項、第5項所示PE製品，因原告能得提出同樣貨物進口日  
15 內90日之國內銷貨憑證，而得以關稅法第33條依國內銷售  
16 價格核估完稅價格外，餘均無從以國內貨物交易價格、類  
17 似貨物交易價格、國內銷售價格或計算價格為核估。因  
18 此，被告援引關稅法第35條，就系爭貨物除F報單第4項、  
19 第5項PE製品外，為完稅價格之核估，洵為有據。

20 (七)被告適用關稅法第35條以系爭貨物（F報單第4項、第5項PE  
21 製品除外）之合理價格為完稅價格之核估，已遵循關稅估  
22 價協定所示之範例及基準，還原至其時國際貿易市場對該  
23 貨物平均交易價值之認識，具有推計之合理性。經本院檢  
24 視說明如次。

25 1. 關稅法第35條：「進口貨物之完稅價格，未能依第29  
26 條、第31條、第32條、第33條及前條規定核定者，海關  
27 得依據查得之資料，以合理方法核定之。」關稅法施行  
28 細則第19條：「（第1項）本法第35條所稱合理方法，指  
29 參酌本法第29條至第34條所定之核估完稅價格之原則，  
30 採用之核估方法。（第2項）依本法第35條規定以合理方  
31 法核定完稅價格時，不得採用下列各款估價方式或價

01 格：一、在我國生產貨物之國內銷售價格。二、兩種以  
02 上價格從高核估之關稅估價制度。三、貨物在輸出國國  
03 內市場之銷售價格。四、同樣或類似貨物依本法第三十  
04 四條規定核定之計算價格以外之生產成本。五、輸往其  
05 他國家貨物之價格。六、海關訂定最低完稅價格。七、  
06 任意認定或臆測之價格。」

07 2. 關稅估價規則第7條（相當於關稅法第35條）註釋1：

08 「依第7條規定核定之完稅價格應盡可能以先前已核定之  
09 完稅價格作為依據。」 2：「依第7條規定採用之估價方  
10 法，應以第1條至第6條（相當於我國關稅法第29條至第3  
11 4條）規定之方法為基礎，在符合第7條之宗旨與規定，  
12 及合理範圍內，予以彈性適用該估價方法。」 3：「所稱  
13 合理範圍內彈性之適用範例如下：(a)同樣貨物：有關同  
14 樣貨物必須與進口貨物同時或相近日期輸出之規定，得  
15 為彈性之解釋；……；已按第5條（相當於關稅法第33  
16 條）及第6條（相當於關稅法第34條）規定核定之同樣進  
17 口貨物之完稅價格亦得採用之。(b)類似貨物：有關類  
18 似貨物必須與進口貨物同時或相近日期輸出之規定，得  
19 為彈性之解釋；……；已按第5條及第6條規定核定之同  
20 樣進口貨物之完稅價格亦得採用之。(c)國內銷售價格方  
21 法，依第5條第1項第a款規定，貨物應按其輸入之原狀出  
22 售之條件得為彈性之解釋；『90』日之條件，得為彈性  
23 運用。」是故，系爭貨物（除F報單第4、5項）既未能依  
24 據關稅法第29條至第34條為完稅價格核定，即應依關稅  
25 法第35條以合理價格為完稅價格之核定；而所謂合理價  
26 格，依據關稅法施行細則第19條，並參考關稅估價規則  
27 上開註釋，其實仍係以關稅法第29條至第34條所示各種  
28 核課完稅價格之模式，依現存證據為適當修正，彈性解  
29 釋而得。只要依據上開模式彈性修正，且不發生關稅法  
30 第35條第2項各款情形時，其完稅價格之核定，即屬現存

人類知識經驗中，可得還原至其時國際貿易市場對該貨物平均交易價值之認識，乃為合理，自屬合法。

3. 系爭貨物中PP製品（A報單、B報單第1至3項、C報單、D報單第1至3項、E報單、F報單第1至3項）之核價：

(1)系爭貨物中PP製品系規格有三：90x90x100cm、90x90x95cm、70x70x80cm；國外出口日期介於107年1月16日至6月5日間。該期間國外進口貨品中，僅有另案2筆貨品PP CONTAINER BAGS（即進口報單AA/07/492/F0292號第2項、第5項及AA/07/492/F0107號第1項貨物）與系爭貨物進口期間相當（107年5月）、產地相同（CN）、稅則號別相同（6305.33.00001）、規格相同及每單位重量相近（系爭貨物中PP製品與另2案貨物相關資料之比對，參見附表五），此經被告查詢財政部關稅署預報貨物諮詢系統在案，有該諮詢系統查詢列印資料及該另案貨物之進口報單附卷為憑（參見原處分卷四乙證5、原處分卷一乙證11），堪可採為系爭貨物中PP製品完稅價格之比準貨物。

(2)另2案貨物之完稅價格乃經海關依其國內銷售價格，以關稅法第33條模式所推算，公式為：完稅價格＝〔銷售價格×（1-利潤及費用率）-其他相關費用〕÷（1+應課稅率）。依各規格計算完稅價格（詳見附表一所示）：①規格90x90x100cm，完稅價格為USD2.2/PCE〔TWD95×（1-20.43%）-TWD1.76〕÷（1+12.04%）÷29.9（匯率）；②規格90x90x95cm，完稅價格為USD 2.1/PCE〔TWD92.963×（1-20.43%）-TWD1.76〕÷（1+12.04%）÷29.9（匯率）；③規格70x70x80cm，計算完稅價格為USD1.8/PCE〔TWD79×（1-20%）-TWD3.56〕÷（1+12.04%）÷29.365（匯率）。此經海關核定後，業經納稅義務人繳納完竣，有另2案貨物納稅義務人繳納進口稅費查詢稅費資料可稽（附本院卷二第439頁）。被告執另2案貨物為系爭貨物PP製品（相同規格

對應相同規格)之同樣貨物或類似貨物，並以另2案貨物中經核定之完稅價格，彈性引為系爭貨物PP製品之完稅價格基準，合於關稅法第31條、第32條之核估模式，揆諸前揭法文及關稅估價協定第7條註釋2、3(a)(b)(c)以觀，並無不合，足認為合理。

(3)原告雖稱其他同業進口PP CONTAINER BAGS規格為90x90x100cm者，經被告核定完稅價格有CIF USD1.7/PCE、CIF USD2.2/PCE二種(即進口報單AA07/492/F0292第3、4項貨物與第5項貨物)並均以之繳納稅費，被告卻從高者，即CIF USD2.4D2.2/PCE核估本案PP製品(90x90x100cm)之完稅價格本案之基準，違反關稅法第35條及同法施行細則第19條第2項第2款規定云云。然查：

①關稅法施行細則第19條第2項第2款：「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：……二、兩種以上價格從高核估之關稅估價制度。」之規定，源於關稅估價規則第7條第2項(b)規定，原文為：「No customs value shall be determined under the provisions of this Article on the basis of:……(b)a system which provides for the acceptance for 『customs purposes』 of the higher of two alternative values; (c)……」較精準地翻譯為中文，係禁止採用因「海關之目的」而得從高核估之關稅估價制度。換言之，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，俾以維持租稅於國際貿易競爭之中立性，促進國際貿易活動，並非否認海關得基於正當理由從高核估，合先指明。

②參酌原告進口PP製品70x70x80cm(即E報單第4項)申報價格低於規格為PP製品90x90x100cm，顯然同為PP製品，尺寸較小者(70x70x80cm)實際交易價格應該低於尺寸較大者(90x90x100cm)。本案採據另案貨品

(70x70x80cm) USD1.8/PCE核估本案PP製品(70x70x80cm)之完稅價格，具有合理性，已如前述；是就PP製品(90x90x100cm)採取CIF USD2.2/PCE核估完稅價格，即符合一般經驗，採據USD1.7/PCE核估，則違反常理。且經被告如此採擇，核估系爭貨物中PP製品中規格為90x90x100cm、90x90x95cm、70x70x80cm之完稅價格為USD2.2、2.1與1.8/PCE，較諸原申報金額USD1.1及0.95與0.65/PCE差相彷彿。苟依原告主張，就PP製品(90x90x100cm)採取CIF USD1.7/PCE核估完稅價格，依尺寸序大小(由大致小)，會形成USD1.7、2.1及1.8/PCE此不合邏輯之狀況。是以，被告選擇CIF USD2.2/PCE核估本案PP製品(規格90x90x100cm)完稅價格，有非出於「海關目的(customs purposes)」的正當理由，並非恣意，更不屬於關稅法施行細則第19條第2項第2款所稱之「兩種以上價格從高核估之關稅估價制度」情事。

4. 系爭貨物中PE製品(即B報單第4項至第6項、D報單第4項至第6項及F報單第4項至第6項)之核價：

(1) B報單、D報單及F報單之進口日期分別為107年3月15日、同年4月27日及6月7日，然原告所提出PE製品之國內銷售單據，銷售日期分別為107年8月17日、同年9月17日、10月12日以及12月11日(本院卷二第325頁至第328頁)，就B報單、D報單上之PE製品，上開各銷售事實均逾關稅法第33條所定期間(90日)，自無該條適用；就F報單之PE製品，僅有107年8月17日之銷售介於關稅法第33條所定之期間，該次銷售之物品規格為草蓆網「3尺、4尺、5尺及6尺」，F報單中僅第4項、第5項之PE製品與上開國內銷售貨物相同，是而，該2項PE製品，採認原告提出之107年8月17日國內銷售單據，依關稅法第33條規定核估完稅價格，業如前述。

01 (2)其他PE製品，即B報單第4項至第6項、D報單第4項至第  
02 6項及F報單第6項部分，既無法以關稅法第33條國內銷  
03 售價格核定完稅價格，原告也未提供該貨物之生產成  
04 本資料，無法依同法第34條規定核定完稅價格。被告  
05 乃依據前揭關稅估價協定第7條註釋2及3等規定，放寬  
06 關稅法第33條第4項90日之條件，彈性採用關稅法第33  
07 條國內銷售價格計算完稅價格之模式，並採認原告訴  
08 訟繫屬中所提供107年9、10月份出具統一發票(原處分  
09 卷一第229至235頁)同樣或類似貨物銷售發票內容審認  
10 最大銷售數量之單位價格；核此，以之計算之價格，  
11 當然具有合理性。

12 (3)從而，系爭貨物中PE製品，雖然僅有部分（即F報單第  
13 4項、第5項）可依關稅法第33條為完稅價格之計算，  
14 其他均需依關稅法第35條規定依合理價格計算完稅價  
15 格。但經被告援用關稅估價協定第7條註釋2及3規定，  
16 彈性放寬關稅法第33條第4項90日之條件，亦即，不論  
17 是否在PE製品進口後翌日起90內之銷貨發票，全數肯  
18 認原告所提出之PE製品國內銷售發票所載金額，為國  
19 內銷售價格，就所有PE製品均援用關稅法第33條之方  
20 式核估完稅價格。參以原告107年度申報之毛利率23.8  
21 1%（依預報貨物資訊系統之營利事業毛利率查詢所  
22 示，附原處分卷二第11頁），進口稅率5%，推貿費率0.  
23 04%，及原告於救濟程序中所提出所提出之單據，可得  
24 承認與系爭貨物PE製品費用有關者，按國內銷售價格  
25 計算完稅價格公式{完稅價格=[銷售價格×(1-利潤  
26 及費用率)-其他相關費用(商港服務費、貨櫃碼頭裝  
27 卸作業費(THC)+文件費、電子數據交換費(EDI)、報關手續費)]÷(1+應課稅率)}。計算結  
28 果，詳如附表二所示，核為無誤。

29  
30 (4)原告仍爭執被告未將其已提出單據之若干費用列為銷貨  
31 成本之費用扣除，致核估之完稅價格有誤等節。惟則：

01 ①被告就原告於「訴訟程序中」始提出關於B報單第4至  
02 6項、D報單第4至6項及F報單第4至6項，貨名為PE BA  
03 RRIER WEED SHEET部分之商港服務費、貨櫃碼頭裝卸  
04 作業費（THC）＋文件費、電子數據交換費EDI）、報  
05 關手續費等費用所提出相關單據，因該等單據之記載  
06 日期、報單號碼、船名或航次與本案系爭貨物進口報  
07 單相互得為勾稽（附本院卷一第123頁以下），已重  
08 新核算（計算式如附表二），也因此重新核估PE製品  
09 稅額及應補徵費用。原告就此部分，續為爭執，已無  
10 意義。

11 ②其餘未經被告採認單據所示費用：

12 I 原告於訴訟程序中所提其他單據（原捷國際物流股  
13 份有限公司等出具之統一發票與收據），未經被告  
14 採認者，其理由詳如附表三所示，經比對確屬無法  
15 勾稽，或與系爭貨物無關者，被告未予採認，並無  
16 不合。

17 II 原告於行政救濟程序中提出雨港公司之通知單及匯  
18 款單據部分，因所提供元大銀行6份國內匯款申請  
19 書，收款人均非雨港公司，而係陳金雄，陳金雄既  
20 非報關人員，又非雨港公司之負責人或員工，此有  
21 報關人員維護作業系統和營業人雇用員工薪資扣繳  
22 資料報表可稽（原處分卷二第13至17頁），無從認  
23 匯款單據與本案有關。且雨港公司通知單所載「集  
24 中查驗費」及「翻櫃費」等顯與事實不符，蓋系爭  
25 貨物係依關稅法第18條第1項免審免驗(C1)方式通  
26 關，應無「集中查驗費」及「翻櫃費」2項費用項  
27 目產生可能；所載營業稅等，復未見原告提出支付  
28 雨港公司之轉帳傳票等內部憑證可資比對，均無可  
29 認定。

30 III 至於原告於行政救濟程序中所提出之通行費、加油  
31 費、理貨及司機工資及其他費用之收據及工資文

件，其實均無從確認與本件報單之貨物相互勾稽，  
部分收據所載日期甚而早於系爭貨物之報運進口  
日，難以憑採。

七、綜上，原告除提出之交易文件及其內容之真實性或正確性有  
合理懷疑外，其報關費用相關之文件、其他相關費用之單據  
不完備和原告自行製作之會計轉帳傳票內部憑證均有疑義，  
故系爭貨物經被告依關稅法第18條第1項之規定，按原告申  
報之事項先行徵稅放行，嗣依關稅法第13條規定實施事後稽  
核結果，爰依關稅法第33至35條之規定改估單價並核計應補  
稅額，洵為有據。原告所訴各節，均非可採，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，原告徒執前詞，訴請判決如其聲明所示，為無理由，應  
予駁回。

八、本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊及防禦方法，經核與判決  
結果不生影響，爰不分別斟酌論述，附此敘明。

據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第1項  
前段，判決如主文。

中 華 民 國 112 年 9 月 28 日

審判長法官 蕭忠仁

法官 林秀圓

法官 楊得君

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，向本院高等行政訴訟庭  
提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內  
補提理由書；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（均須按他造人數附  
繕本）。

三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，  
逕以裁定駁回。

四、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49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不

01  
02

委任律師為訴訟代理人（同條第3項、第4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                                           | <ol style="list-style-type: none"><li>1. 上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、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。</li><li>2. 稅務行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。</li><li>3. 專利行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。</li></ol>      |
| (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                             | <ol style="list-style-type: none"><li>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。</li><li>2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。</li><li>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。</li><li>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。</li></ol> |
| 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。 |                                                                                                                                                                                                                           |

03  
04

中 華 民 國 112 年 9 月 28 日  
書記官 李淑貞