

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第六庭

112年度訴字第834號

114年5月22日辯論終結

原告 邵桀跨境有限公司

代表人 曹益壽

訴訟代理人 陳德峯 律師

複代理人 朱正聲 律師

被告 財政部關務署基隆關

代表人 張世棟（關務長）

訴訟代理人 陳若溱

趙志平

劉玉玲

上列當事人間關稅法事件，原告不服財政部中華民國112年5月18日台財法字第11213910900號（案號：第11200113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：

(一)、被告之代表人原為陳世鋒，於訴訟中變更為張世棟，並經新任代表人承受訴訟（本院卷一第203-208頁），核無不合，應予准許。

(二)、按行政訴訟法第111條第1項、第2項規定：「（第1項）訴狀送達後，原告不得將原訴變更或追加他訴。但經被告同意或

01 行政法院認為適當者，不在此限。（第2項）被告於訴之變
02 更或追加無異議，而為本案之言詞辯論者，視為同意變更或
03 追加。」原告起訴時，列財政部為被告，聲明：「訴願決定
04 及原處分均撤銷。」（本院卷一第17頁），嗣於112年8月7
05 日（本院收文日）以書狀變更被告為「財政部關務署基隆
06 關」（本院卷一第83頁），又於本院民國113年1月16日準備
07 程序期日聲明：「原處分（含復查決定）及訴願決定均撤
08 銷。」（本院卷一第190頁），被告無異議而為本案之言詞
09 辯論（本院卷二第263頁），依上開規定，視為同意訴之變
10 更。

11 二、事實概要：

12 原告於109年9月24日至110年3月18日間委由佶仁報關有限公
13 司，向被告報運進口如本判決附表1報單欄所示日本產製尿
14 布22筆（下稱系爭進口貨物），電腦核列按C1（免審免驗）
15 方式通關，最早放行日期為109年9月25日。經被告以110年3
16 月24日基普機字第1101008130號函通知實施事後稽核結果，
17 依查得成分表改列稅則號別，並依關稅法第35條規定，以合
18 理方法核估系爭進口貨物之完稅價格，原申報及核定稅則號
19 別與完稅價格如本判決附表2所示，共計補徵稅費新臺幣
20 （下同）4,520,031元，其中含關稅3,774,264元、營業稅74
21 1,516元及推廣貿易服務費4,251元，經被告以111年9月13日
22 基普五補字第0111011378號函（下稱原處分），檢送如附表
23 1稅單號碼欄所示「海關進口貨物稅費繳納證兼匯款申請書
24 （補稅）」予原告。原告不服，遞經復查決定、訴願決定駁
25 回，遂提起本件行政訴訟。

26 三、原告起訴主張及聲明：

27 (一)、被告將系爭進口貨物改認稅則號別之行為，其認定標準與事
28 實顯有違誤。被告對於系爭進口貨物稅則號別規列之認定標
29 準，著重在尿墊形狀與構造皆與嬰兒紙尿布完全不同，尿墊
30 係平鋪於年長者床上之用，而系爭進口貨物係專供嬰兒使
31 用，其吸水層材料有「吸水紙、棉狀紙漿及高分子吸收體

01 (高分子樹脂，簡稱SAP)」，吸水層總重28公克，SAP材料
02 重量僅為9公克，其餘吸水紙及棉狀紙漿重量為19公克，吸
03 水層主要材料占比最重者為紙漿，重量為19公克，依被告之
04 認定標準，系爭進口貨物應適用海關進口稅則第96190011
05 號，其稅率應為免稅。

06 (二)、因系爭進口貨物已經銷售完畢，無法進行採樣分析吸水層主
07 要材料重量占比，被告竟以發函給國內其他嬰兒尿布進口業
08 者請求提供其自身所進口的嬰兒尿布吸水層結構說明報告，
09 依此認定系爭進口貨物吸水層主要材料占比最重者應為SAP
10 材料，因而改認稅則號，然國內其他進口嬰兒尿布進口業者
11 所進口尿布的國際條碼與原告所進口尿布的國際條碼並不相
12 同，即表示兩者產品型號不同，就吸水層所使用的結構材料
13 及所占之重量也會有所不同，蓋原告所進口的嬰兒紙尿布係
14 日本國內嬰兒所使用的尿布型號，而國內其他業者所進口的
15 嬰兒尿布所進口的是日本公司專門針對海外嬰兒所使用的尿
16 布，被告恣意認定而改認稅則號別，違反行政程序法第8條
17 前段之誠信原則。原告進口系爭進口貨物時，被告採C1（免
18 審免驗）方式通關，並核定稅率為免稅，原告應有信賴保護
19 原則之適用。依最高行政法院109年度上字第911號判決意
20 旨，原告因進口系爭進口貨物實際上確有以所申報稅則辦理
21 進口通關多次，核有正當合理之信賴基礎，並堪認原告因此
22 衍生具體之信賴表現及有值得保護之信賴利益。原告並非製
23 造商，且無法取得製造廠商品內容資訊，就第AW/09/K16/J1
24 020號進口報單之「幫寶適特彩拉拉褲BIG48片」、「幫寶適
25 特彩拉拉褲BIG36片」，國際條碼分別為「490243092594
26 5」、「4902430907637」，二者是否為相同貨物，原告無從
27 得知。如被告認為二者係相同貨物，應由被告提出相關事
28 證。

29 (三)、原告之負責人與日本出口商千福公司素有往來，惟原告成立
30 時資金尚有不足，無法於每次進口貨物時全額支付貨款，遂
31 與千福公司商議先出貨給原告，待原告售出貨物後再匯款，

01 匯款扣抵後如有餘額，不再匯回而直接扣抵下一批貨款。原
02 告與千福公司就系爭進口貨物並未訂立書面買賣契約，故原
03 告商請千福公司出具聲明書為憑。原告交易之日本出口商SE
04 NPUKU CO., LTD，可自進口報單上賣方欄位記載得知；另自C
05 ommercial Invoice亦可得知出口商為SENPUKU CO., LTD。而
06 本件22份進口報單上交易雙方均為原告與日本出口商SENPUK
07 U CO., LTD。報關單對應之匯款單，已提出於原證8，爰將匯
08 款單之編號列於原證9-1之付款明細欄。原告對於被告就
09 「補徵稅費金額4,520,031」元之計算過程並無意見，惟原
10 告就針對被告補徵稅費金額之計算基礎有所爭執，蓋系爭進
11 口貨物，其中編號1至編號13、編號21及編號22之進口尿布
12 為109年所進口，而編號14至編號20為110年所進口，然被告
13 在核定補徵稅費金額之基準，一律皆用111年國內其他平台
14 進口業者所提出之價格，其價格相較於109年日本國內尿布
15 價格顯然過高。

16 (四)、聲明：原處分（含復查決定）及訴願決定均撤銷。

17 四、被告答辯及聲明：

18 (一)、海關進口稅則第9619節為「任何材料製之衛生棉（墊）和衛
19 生棉塞、嬰兒用尿墊及其裏襯及類似之物品」，其下稅則號
20 別第9619.00.11號「尿墊及裏襯及類似之物品，紙漿、紙、
21 纖維素胎或纖維素紙製者」，第1欄（下同）稅率FREE；同
22 節其下稅則號別第9619.00.90號為「衛生棉（墊）、衛生棉
23 塞、尿墊及其裏襯及類似之物品，其他材料製者」，稅率
24 5%。海關進口稅則總則一規定：「本稅則各號別品目之劃
25 分，除依據本稅則類、章及其註，各號別之貨名及解釋準則
26 之規定外，並得參據關稅合作理事會編纂之『國際商品統一
27 分類制度(HS)註解（HS註解）』及其他有關文件辦理。」海
28 關進口稅則解釋準則（解釋準則）一規定：「類、章及分章
29 之標題，僅為便於查考而設；其分類之核定，應依照稅則號
30 別所列之名稱及有關類或章註為之，此等稅則號別或註內未
31 另行規定者，依照後列各準則規定辦理。」三規定：「貨品

01 因適用準則二（乙）或因其他原因而表面上可歸列於兩個以
02 上之稅則號別時，其分類應依照下列規定辦理：（甲）稅則
03 號別所列之貨品名稱說明較具體明確者，應較一般性說明者
04 為優先適用……（乙）混合物、由不同材料或組件組成之組
05 合物或零售之成套之貨物，其不能依準則三（甲）歸類者，
06 在本準則可適用之範圍內，應按照實質上構成該項貨品主要
07 特徵所用之材料或組件分類。……」及六規定：「基於合法
08 之目的，某一稅則號別之目下物品之分類應依照該目及相關
09 目註之規定，惟該等規定之適用僅止於相同層次目比較。為
10 本準則之適用，除非另有規定，相關類及章之註釋亦可引
11 用。」

12 (二)、按解釋準則三（乙）規定，案貨應按照實質上構成該項貨品
13 主要特徵所用之材料分類。查HS註解對第9619節之詮釋：
14 「一般而言，本節之物品係一次性使用，多數物品之組成是
15 由(a)裡層（例如：不織布），旨在透過毛細作用帶走來自
16 穿戴者皮膚之流體而防止皮膚發炎；(b)吸水芯層，收集和
17 儲存流體直到此產品可丟棄，及(c)外層（例如：塑料），
18 以防止流體從吸水芯層洩漏出來，本節物品通常成一定形狀
19 可適合緊貼人體，本節也涵蓋僅以紡織材料製成傳統之類似
20 物品，通常經洗滌後重複使用。」可知，吸收層之作用為收
21 集及儲存流體，乃構成此節下貨品之主要特徵。而本案貨品
22 具吸收流體特性之可壓縮性材料，其物理量之測量，體積比
23 重量所生之誤差大，自應就組成吸收層中具收集及儲存流體
24 作用之材料重量占比最高者，歸列系爭進口貨物之稅則號
25 別。另參據被告106年6月20日(106)基關機字第0050號進口
26 稅則分類疑問及解答函，就紙尿布等類此貨物，亦認係以吸
27 收層作為貨物主要特性，並以所含成分重量比例作為稅則號
28 別歸列依據。依此，若來貨成分之紙漿重量占比最高，歸列
29 稅則號別第9619.00.11號「尿墊及其裏襯及類似之物品，紙
30 漿、紙、纖維素胎或纖維素紙製者」，稅率為免稅；若吸水
31 聚合物重量占比最高，則歸列稅則號別第9619.00.90號「衛

01 生棉（墊）、衛生棉塞、尿墊及其裏襯及類似之物品，其他
02 材料製者」，稅率5%。參據案貨日本製造商臺灣關係企業及
03 臺灣代理商提供之成分資料，原告進口PAMPERS（幫寶適）
04 一級幫系列TAPE及PANTS及GOO.N（大王）迪士尼跳跳褲系
05 列、透氣舒柔系列「PANTS」L、XL號，因吸水區中重量占比
06 最高者為吸水聚合物，應改列稅則號別第9619.00.90號「衛
07 生棉（墊）、衛生棉塞、尿墊及其裏襯及類似之物品，其他
08 材料製者」，稅率5%。

09 (三)、系爭進口貨物原申報交易價格低於貿易平臺價格及其他同業
10 進口相同貨物申報之交易價格；且原告就相同貨物前後申報
11 價格相差甚鉅；原告之外匯金流亦無法和進口報單互相勾
12 稽，故被告對於原申報交易價格之正確性有合理懷疑，無法
13 依關稅法第29條規定按原申報內容核定完稅價格。又同品牌
14 系列及SIZE之尿布產品，常有各種不同片數之包裝，以致無
15 各該報單項次進口貨物出口時或出口日前、後30日內銷售至
16 國內之同樣或類似貨物業經關稅法第29條規定核定之交易價
17 格，故無關稅法第31條及第32條規定適用。原告未提供系爭
18 進口貨物國內銷售發票及其他關稅法第33條規定所定之資料
19 供核，故系爭進口貨物之完稅價格無法依據關稅法第33條規
20 定核定。原告亦未能提供生產該進口貨物之成本及費用等資
21 料供計算價格，致無法按關稅法第34條規定核估完稅價格。
22 經檢視無關稅法第31條至第34條規定之適用，遞依關稅法第
23 35條規定，依查得資料，以合理方法核估系爭進口貨物完稅
24 價格。

25 (四)、聲明：原告之訴駁回。

26 五、前開事實概要欄所載事實，除下列爭點外，有被告110年3月
27 24日基普機字第1101008130號函（原處分卷一第111-112
28 頁）、原處分（原處分卷一第115-118頁）、復查決定（原
29 處分卷一第122-131頁）、訴願決定書（原處分卷一第140-1
30 55頁）、復查申請書（原處分卷一第120-121頁）、訴願書
31 （原處分卷一第134-135頁）、系爭進口貨物之22份進口報

01 單、發票及裝箱單等文件（原處分卷一第1-110頁）、被告
02 提供B2B國際貿易平台價格（原處分卷一第160-173頁）、被
03 告提供西元2020年9-12月及西元2021年1-3月之日本財務省
04 貿易統計資料（原處分卷一第174-175頁）、原告於被告行
05 政調查階段提供之匯款與報單勾稽資料（原處分卷一第176-
06 178頁）、原告於本院訴訟階段提供之匯款與報單勾稽資料
07 （本院卷二第37-41頁、第107-111頁）、全球跨境貿易有限
08 公司及全恆跨境貿易有限公司之經濟部商工登記公示資料查
09 詢服務（代表人：曹益壽）（原處分卷一第180-184頁）、1
10 10年9月24日海關事後稽核談話筆錄（原處分卷一第185-192
11 頁）、106基關機字第0050號進口稅則分類疑問及解答函
12 （原處分卷3第1頁）、原告及關係人中央銀行匯出款資料
13 （原處分卷3第48-49頁）、日本製造商臺灣關係企業及臺灣
14 代理商提供之成分資料（本院卷二第167-168頁）、駐日本
15 代表處經濟組110年6月9日日經組財字第1100000345號函及
16 其附件（本院卷二第209-212頁）、原告代表人全戶戶籍資
17 料查詢結果（本院卷二第213頁）等在卷可證，足以認定為
18 真實。本件主要爭點為：(一)、系爭進口貨物，其進口稅則號
19 別應為第9619.00.11號「尿墊及其裏襯及類似之物品，紙
20 漿、紙、纖維素胎或纖維素紙製者」（稅率免稅），或是第
21 9619.00.90號「衛生棉（墊）、衛生棉塞、尿墊及其裏襯及
22 類似之物品，其他材料製者」（稅率5%）？(二)、系爭進口貨
23 物之原申報單價，是否有關稅法第29條第5項規定之情形？
24 被告依同法第35條規定核定系爭進口貨物之完稅價格，是否
25 適法？

26 六、得心證之理由

27 (一)、相關法規

28 1、關稅法第3條第1項規定：「關稅之徵收及進出口貨物稅則之
29 分類，除本法另有規定者外，依海關進口稅則之規定。海關
30 進口稅則，另經立法程序制定公布之。」海關進口稅則總則
31 一規定：「本稅則各號別品目之劃分，除依據本稅則類、章

01 及其註，各號別之貨名及解釋準則之規定外，並得參據關稅
02 合作理事會編纂之『國際商品統一分類制度（HS）註解』及
03 其他有關文件辦理。」海關進口稅則解釋準則一、二、三及
04 六規定：「海關進口稅則貨品之分類應依下列原則辦理：
05 一、類、章及分章之標題，僅為便於查考而設；其分類之核
06 定，應依照稅則號別所列之名稱及有關類或章註為之，此等
07 稅則號別或註內未另行規定者，依照後列各準則規定辦理。
08 二、（乙）稅則號別中所列之任何材料或物質，應包括是項
09 材料或物質與其他材料或物質之混合物或合成物在內。其所
10 稱以某種材料或物質構成之貨品，則應包括由全部或部分
11 是項材料或物質構成者在內。凡貨品由超過一種以上之材料
12 或物質構成者，其分類應依照準則三各款原則辦理。三、貨
13 品因適用準則二（乙）或因其他原因而表面上可歸列於兩
14 個以上之稅則號別時，其分類應依照下列規定辦理：（甲）
15 稅則號別所列之貨品名稱說明較具體明確者，應較一般性
16 說明者為優先適用……（乙）混合物、由不同材料或組件
17 組成之組合物或零售之成套之貨物，其不能依準則三（甲）
18 歸類者，在本準則可適用之範圍內，應按照實質上構成該
19 項貨品主要特徵所用之材料或組件分類。（丙）當貨品不能
20 依準則三（甲）或三（乙）分類時，應歸入可予考慮之稅
21 則號別中，擇其稅則號別位列最後者為準。……六、基於
22 合法之目的，某一稅則號別之目下物品之分類應依照該目
23 及相關目註之規定，惟該等規定之適用僅止於相同層次目
24 之比較。為本準則之適用，除非另有規定，相關類及章之
25 註釋亦可引用。」海關進口稅則解釋準則三（乙）其註解
26 （VIII）規定：「不同貨品具有不同主要特性。例如：
27 可由物質或組件之性質、體積、數量、重量或價值，或在
28 貨品中角色比重等性質加以決定。」準此，實務上認為「
29 進口貨物稅則號別之核定，係屬貨品特徵與稅則規定之
30 涵攝問題，關於稅則號別之適用，原則上應依稅則號別
31 所列之貨名為之，而是否屬該貨名規範範圍，則應依有
關之類或章註判斷之，若無適當之節或註解可

01 適用，再參考海關進口稅則解釋準則及HS註解之適用，以決
02 定貨物稅號之歸屬」。（最高行政法院109年度上字第911號
03 判決意旨參照）

04 2、關稅法第29條第1、2、5項規定：「（第1項）從價課徵關稅
05 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
06 根據。（第2項）前項交易價格，指進口貨物由輸出國銷售
07 至中華民國實付或應付之價格。……（第5項）海關對納稅
08 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
09 稅義務人未提出說明或提出說明後，海關仍有合理懷疑者，
10 視為無法按本條規定核估其完稅價格。」第31條第1項規
11 定：「進口貨物之完稅價格，未能依第29條規定核定者，海
12 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
13 物之交易價格核定之。……」第32條第1項規定：「進口貨
14 物之完稅價格，未能依第29條及前條規定核定者，海關得按
15 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
16 易價格核定之。……」第33條第1、3項規定：「（第1項）
17 進口貨物之完稅價格，未能依第29條、第31條及前條規定核
18 定者，海關得按國內銷售價格核定之。……（第3項）第1項
19 所稱國內銷售價格，指該進口貨物、同樣或類似貨物，於該
20 進口貨物進口時或進口前、後，在國內按其輸入原狀於第
21 一手交易階段，售予無特殊關係者最大銷售數量之單位價格
22 核計後，扣減下列費用計算者：……」第34條第1項規定：
23 「進口貨物之完稅價格，未能依第29條、第31條、第32條及
24 前條規定核定者，海關得按計算價格核定之。」第35條規
25 定：「進口貨物之完稅價格，未能依第29條、第31條、第32
26 條、第33條及前條規定核定者，海關得依據查得之資料，以
27 合理方法核定之。」又依關稅法施行細則第16條規定：
28 「（第1項）本法第31條第1項及第32條第1項所稱出口前、
29 後，指出口日前後30日內。（第2項）本法第33條第3項及第
30 4項所稱進口前、後，指進口日前後30日內。」第19條規定：
31 「（第1項）本法第35條所稱合理方法，指參酌本法第29條

01 至第34條所定核估完稅價格之原則，採用之核估方法。（第
02 2項）依本法第35條規定以合理方法核定完稅價格時，不得
03 採用下列各款估價方式或價格：一、在我國生產貨物之國內
04 銷售價格。二、兩種以上價格從高核估之關稅估價制度。
05 三、貨物在輸出國國內市場之銷售價格。四、同樣或類似貨
06 物依本法第34條規定核定之計算價格以外之生產成本。五、
07 輸往其他國家貨物之價格。六、海關訂定最低完稅價格。
08 七、任意認定或臆測之價格。」準此，海關核定進口貨物之
09 完稅價格所應依據之價格順序，依序為進口貨物之交易價
10 格、同樣貨物之交易價格、類似貨物之交易價格、國內銷售
11 價格、計算價格及合理價格。又關稅法第31條、第32條、關
12 稅法施行細則第16條所稱「同樣貨物」或「類似貨物」於出
13 口日前、後30日內之交易價格，係指經海關依關稅法第29條
14 核定之交易價格，再依交易型態、數量及運費等影響價格之
15 因素作合理調整所得之價格。倘若申報之交易價格如「未」
16 經海關依關稅法第29條規定核定，則難以作為海關依關稅法
17 第31條、第32條核定交易價格之依據，併予敘明。

18 (二)、查，

19 1、海關進口稅則第9619節為「任何材料製之衛生棉（墊）和衛
20 生棉塞、嬰兒用尿墊及其裏襯及類似之物品」，其下稅則號
21 別第9619.00.11號「尿墊及裏襯及類似之物品，紙漿、紙、
22 纖維素胎或纖維素紙製者」，第1欄（下同）稅率免稅；同
23 節其下稅則號別第9619.00.90號為「衛生棉（墊）、衛生棉
24 塞、尿墊及其裏襯及類似之物品，其他材料製者」，稅率
25 5%。參據HS註解對海關進口稅則9619節之詮釋：「一般而
26 言，本節之物品係一次性使用，多數物品之組成是由（a）
27 裡層（例如：不織布），旨在透過毛細作用帶走來自穿戴者
28 皮膚之流體而防止皮膚發炎；（b）吸水芯層，收集和儲存
29 流體直到此產品可丟棄，及（c）外層（例如：如塑料），
30 以防止流體從吸水芯層洩漏出來，本節物品通常成一定形狀
31 可適合緊貼人體，本節也涵蓋僅以紡織材料製成傳統之類似

01 物品，通常經洗滌後重複使用。」(HS註解2017年版，原處
02 分卷一第159頁)。由其中、英文貨名可知，第9619.00.11號
03 係指由「紙漿、紙、纖維素胎或纖維素紙」(paper pulp, pa
04 per, cellulose wadding or webs of cellulose fibres)所
05 製作之尿墊、裏襯及類似之物品；而第9619.00.90號則為
06 「其他材料」(other materials)所製作之衛生棉(墊)、衛
07 生棉塞、尿墊、裏襯及類似之物品。兩者差別為前者係以
08 「紙漿等紙類材料」為主要成分，而後者係以「其他材料
09 (非紙漿)」為主要成分。依海關進口稅則解釋準則三(乙)
10 及其註解(VIII)之規定，應以實質上構成系爭進口貨物主要
11 特徵所用之材料(紙漿或非紙漿)來核定相應之稅則號別。再
12 由前開HS註解對9619節之詮釋可知，本節之物品係一次性使
13 用，其主要特徵係利用吸收層收集及儲存流體，被告以吸收
14 層多為具吸收流體特性之可壓縮材料，應就吸收層中具收集
15 及儲存流體作用之材料之「重量」占比最高者，作為實質上
16 構成系爭進口貨品主要特徵所用之材料，考量本節物品多為
17 可壓縮性質之材料，進行「體積」測量確實較不精準且所生
18 之誤差較「重量」測量大，應以「重量」作為判斷本節物品
19 應歸屬之稅則號別，始與前開海關進口稅則解釋準則及HS註
20 解之意旨無違。因此，倘若吸收層中紙漿重量占比最高，歸
21 列稅則號別第9619.00.11號「尿墊及其裏襯及類似之物品，
22 紙漿、紙、纖維素胎或纖維素紙製者」，稅率免稅；若吸收
23 層中吸水聚合物重量占比最高，則歸列稅則號別第9619.00.
24 90號「衛生棉(墊)、衛生棉塞、尿墊及其裏襯及類似之物
25 品，其他材料製者」，稅率5%。

26 2、系爭進口貨物係採C1免審免驗方式通關，並未查驗成分等
27 情，為兩造所不爭執(本院卷二第153頁)，原告未能提出
28 系爭進口貨物之條碼，無從查明系爭進口貨物之吸水層結構
29 與國內代理商進口相同產品有何不同(本院卷二第172
30 頁)，且因系爭進口貨物銷售完畢，已無從實際查驗成分，
31 是被告係依據日本製造商臺灣關係企業及臺灣代理商所提供

01 之成分資料(下稱代理商成分資料表)：「一、PAMPERS(幫寶
02 適)一級幫系列TAPE及PANTS：成分數據顯示，本系列產品吸
03 水聚合物為吸收層中具收集及儲存流體作用之材質重量占比
04 最高。……二、GOU.N(大王)：(1)迪士尼跳跳褲系列：成分
05 數據顯示，本系列產品吸水聚合物為吸收層中具收集及儲存
06 流體作用之材質重量占比最高。(2)透氣舒柔系列：成分數
07 據顯示，TAPE產品皆為紙漿占吸水區重量比最高，PANTS產
08 品除S size為紙漿占吸水區重量比最高外，其餘size皆為吸
09 水聚合物所占重量比最高」(本院卷二第167至168頁)，作為
10 認定系爭進口貨物吸收層之主要成分為「紙漿等紙類材料」
11 或為「其他材料(非紙類)」之依據。

12 3、因此，被告以吸收層中重量占比最高者為「吸水聚合物」，
13 而將系爭進口貨物下列品項改列至相應之稅則號別第9619.0
14 0.90號「衛生棉(墊)、衛生棉塞、尿墊及其裏襯及類似之物
15 品，其他材料製者」，稅率為5%，與前開說明並無不合：

16 (1)、PAMPERS (幫寶適)一級幫系列TAPE(SIZE：NB、S、M、L)(如
17 本判決附表2序號1報單項次3至4、序號3報單項次13至14及1
18 7至19、序號4報單項次1至2、序號5報單項次2至3、序號6報
19 單項次4、序號7報單項次4及7至9、序號8報單項次1、序號9
20 報單項次1至3、序號10報單項次1至2、序號11報單項次1至
21 4、序號12報單項次1至2及5、序號13報單項次1至3及6至8、
22 序號14報單項次1至3、序號15報單項次1至3、序號16報單項
23 次1至4及8至9、序號17報單項次2至4、序號18報單項次1至2
24 及4、序號19報單項次2及4及7、序號20報單項次2至3及6至
25 8、序號21報單項次4及6、序號22報單項次2及4至5)。

26 (2)、PAMPERS (幫寶適)一級幫系列PANTS(SIZE：M、L、XL)(如本
27 判決附表2序號1報單項次5至6、序號2報單項次1及4、序號3
28 報單項次10至12及15至16、序號4報單項次3至4、序號5報單
29 項次1、序號6報單項次5至7、序號7報單項次1至3及10至1
30 1、序號9報單項次4至6、序號10報單項次3、序號11報單項
31 次5至7、序號12報單項次3至4、序號13報單項次4至5、序號

01 14報單項次4至5、序號15報單項次4至5、序號16報單項次5
02 至7、序號17報單項次5至6、序號18報單項次3、序號19報單
03 項次3及5至6、序號20報單項次1及4至5及9至10、序號21報
04 單項次5、序號22報單項次1及3及6)。

05 (3)、G00.N(大王)迪士尼跳跳褲系列PANTS(SIZE:M、L、XL)(如
06 本判決附表2序號7報單項次5至6、序號8報單項次2至4)。

07 (4)、G00.N(大王)透氣舒柔系列PANTS(SIZE:L、XL)(如本判決附
08 表2序號3報單項次1至4、序號6報單項次3、序號9報單項次1
09 1至12)。

10 4、至於系爭進口貨物未經被告以上述方式改列稅則號別者，或
11 因代理商成分資料表顯示其吸收層中重量占比最高者為「紙
12 漿等紙類材料」(例如：G00.N(大王)透氣舒柔系列TAPE，如
13 本判決附表2序號1報單項次1至2、序號3報單項次5至6、序
14 號5報單項次4、序號6報單項次1至2、序號9報單項次10、序
15 號12報單項次6、序號16報單項次11、序號17報單項次1、序
16 號18報單項次5、序號19報單項次1)；或因被告未查得其成
17 分資料表(例如：PAMPERS(幫寶適)超薄乾爽系列、MamyPoko
18 哆啦a夢系列，如附表2序號2報單項次3、序號3報單項次7至
19 9及20至24、序號8報單項次5、序號9報單項次7至9、序號16
20 報單項次10、序號21報單項次1至3)，故均維持原告申報之
21 第9619.00.11號「尿墊及其裏襯及類似之物品，紙漿、紙、
22 纖維素胎或纖維素紙製者」，稅率為免稅。

23 5、原告雖主張系爭進口貨物係日本國內嬰兒使用，而我國境內
24 其他業者所進口者是日本公司專門針對海外嬰兒使用，兩者
25 吸水層結構、國際條碼不同，故不應以代理商成分資料表作
26 為認定系爭進口貨物應歸屬稅則號別之依據，一般紙尿褲吸
27 收層總重介於25至28公克，其中吸水聚合物(SAP)占12至13
28 公克，其餘多為紙漿，本件應歸列為0關稅之稅則號別第961
29 9.00.11號云云(本院卷一第18、19頁及第231、232頁)。就
30 第AW/09/K16/J1020號進口報單之「幫寶適特彩拉拉褲BIG48
31 片」、「幫寶適特彩拉拉褲BIG36片」，國際條碼分別為「4

01 902430925945」、「4902430907637」，二者是否為相同貨
02 物，原告無從得知云云。惟被告並未就系爭進口貨物進行採
03 樣送驗，原告亦無法提供產品供被告查驗成分，被告乃依代
04 理商成分資料表作為認定系爭進口貨物應歸屬稅則號別之依
05 據，經核代理商成分資料表區分「PAMPERS(幫寶適)一級幫
06 系列TAPE及PANTS」、「GOO.N(大王)迪士尼跳跳褲系列PANT
07 S」、「GOO.N(大王)透氣舒柔系列TAPE及PANTS」，與原告
08 提供之貨物名稱「PAMPER TAPE幫寶適日本一級幫彩盒版
09 (黏)」、「PAMPER PANTS幫寶適日本一級幫彩盒版(褲)」、
10 「GOON PANTS大王迪士尼彩盒(褲)」、「GOON TAPE大王彩
11 盒版(黏)」、「GOON PANTS大王彩盒版(褲)」尚屬一致(原
12 處分卷七第1至4頁)，且原告亦自承係透過日本製造商舉辦
13 特賣會時大量購買以取得較優惠價格後再銷售至國內(即俗
14 稱水貨，原處分卷一第120及135頁)，可見原告取得系爭進
15 口貨物之管道雖與日本製造商正式授權之臺灣關係企業及臺
16 灣代理商不同，但是其貨物均係由日本製造商提供，被告依
17 相關之代理商成分資料表作為認定依據，尚屬合理客觀，與
18 一般經驗法則並無違背。況且依代理商成分資料表，被告尚
19 認定有部分貨物紙漿占吸水區重量比較高而維持原告原申報
20 第9619.00.11號之稅則號別，關稅稅率為免稅，堪認已就對
21 原告有利及不利事項均予以考量。本院另以113年4月26日院
22 東讓股112訴834字第1130003591號函請原告提供系爭進口貨
23 物主要成分之依據(本院卷一第341頁)，原告回函略以：
24 「日本供應商以『口頭』答覆系爭進口貨物吸水層的主要重
25 量占比材料為紙漿而非其他吸水材料」、「有關吸水材質之
26 主要成分僅係『口頭』詢問，確實未有任何資料佐證」(本
27 院卷一第389頁、本院卷二第33頁)等語。又本院於準備程序
28 期間詢問原告主張與國內其他進口業者所進口尿布不相同之
29 實際依據為何時，原告回覆略以：「千福公司售予原告之貨
30 物原係作為日本境內販售，與直接出口販售予其他國家之貨
31 物，規格略有不同，無法直接做比較，但千福公司『無法提

01 供』兩者差異之原製造廠資料」、「原告『無法取得』進口
02 商的條碼，無法做相關的比對」(本院卷二第163、172頁)等
03 語，是原告始終未能提供其所辯稱之條碼、國際條碼等資
04 料，可知原告上開所辯僅係空言主張、自相矛盾且無具體證
05 據以實其說，並無可採。

06 (三)、被告認系爭進口貨物無法依據關稅法第29條規定按原告申報
07 之價格核定完稅價格，應屬有據：

08 1、被告就系爭進口貨物依關稅法第18條第1項規定，按原告申
09 報價格，先行徵稅驗放，事後再加審查；嗣被告依同法第13
10 條規定實施事後稽核結果，相較被告查得日本財務省貿易統
11 計資料，與原告系爭進口貨物同一稅則即第96章第19節，其
12 西元2020年9至12月與西元2021年1至3月，單價前後僅微升
13 5%(= [516.13—489.14] ÷516.13×100%)(原處分卷一第174
14 至175頁)，原告就系爭進口貨物同系列尿布原申報價格前後
15 相差甚鉅(以附表2序號14報單為分界，例如：PAMPERS (幫
16 寶適)一級幫系列原告就相同貨物前後申報價格落差達19.6
17 1%至51.85%，詳下述)，又原告所申報單價亦較被告查得相
18 近期間其他業者申報交易價格，以及B2B國際貿易平台價
19 格，顯然偏低，被告乃對原告申報價格產生合理懷疑，詳述
20 如下：

21 (1)、PAMPERS (幫寶適)一級幫系列(附表2序號1報單項次3至6、
22 序號2報單項次1及4、序號3報單項次10至19、序號4、序號5
23 報單項次1至3、序號6報單項次4至7、序號7報單項次1至4及
24 7至11、序號8報單項次1、序號9報單項次1至6、序號10及1
25 1、序號12報單項次1至5、序號13報單項次1至8及序號21報
26 單項次4)：上開報單項次之PAMPERS(幫寶適)一級幫系列貨
27 物原申報價格介於日圓650元至820元間；然序號14至22報單
28 之同樣貨物之原申報價格則介於日圓1,020元至1,350元，原
29 告就相同貨物前後申報價格落差達19.61%(= [1,020—82
30 0] ÷1,020×100%)至51.85%(= [1,350—650] ÷1,350×10
31 0%)。

- 01 (2)、PAMPERS (幫寶適)超薄乾爽系列(附表2序號3報單項次20至2
02 4、序號8報單項次5及序號9報單項次7至9)：上開報單項次
03 之PAMPERS(幫寶適)超薄乾爽系列貨物原申報價格為日圓680
04 元，被告依B2B國際貿易平台相同品牌和系列之尿布價格為
05 日圓1,090元至1,350元間(原處分卷一第166至172頁)，其他
06 業者於相近期間申報進口相同貨物之價格更達日圓1,215元
07 至1,585元間(原處分卷三第2頁)，以較有利原告方式計算，
08 原告原申報價格與被告依B2B國際貿易平台查得價格落差達3
09 7.61%(= [1,090—680] ÷1,090×100%)至49.63%(= [1,350
10 —680] ÷1,350×100%)。
- 11 (3)、G00.N(大王)透氣舒柔系列(附表2序號1報單項次1至2、序號
12 3報單項次1至6、序號5報單項次4、序號6報單項次1至3、序
13 號9報單項次10至12、序號12報單項次6及序號18報單項次
14 5)：上開報單項次之G00.N(大王)透氣舒柔系列貨物原申報
15 價格為日圓680元；然序號16、17及19報單，原告就本系列
16 產品原申報價格則介於日圓1,050元至1,280元間，其相同貨
17 物前後申報價格落差達35.24%(= [1,050—680] ÷1,050×10
18 0%)至46.88%(= [1,280—680] ÷1,280×100%)。
- 19 (4)、G00.N(大王)迪士尼跳跳褲系列(附表2序號7報單項次5至6及
20 序號8報單項次2至4)：上開報單項次之G00.N(大王)迪士尼
21 跳跳褲系列貨物原申報價格為日圓680元；被告依B2B國際貿
22 易平台相同品牌和系列之尿布價格為日圓1,236元(原處分卷
23 一第173頁)，其他業者於相近期間申報進口相同貨物之價格
24 則介於日圓1,017.8元至1,325元間(原處分卷三第3頁)，原
25 告原申報價格與被告依其他同業於相近期間申報進口相同貨
26 物之價格落差達33.19%(= [1,017.8—680] ÷1,017.8×10
27 0%)至48.68%(= [1,325—680] ÷1,325×100%)。
- 28 (5)、MAMYPOKO(滿意寶寶)輕巧褲哆啦A夢版(附表2序號2報單項次
29 3、序號3報單項次7至9及序號21報單項次1至3)：上開報單
30 項次之MAMYPOKO(滿意寶寶)輕巧褲哆啦A夢版系列貨物原申
31 報價格介於日圓565元至585元間；然序號16報單項次10之同

01 樣貨物之原申報價格則為日圓870元，原告就相同貨物前後
02 申報價格落差達32.76%(= [870—585] ÷870×100%)至35.0
03 6%(= [870—565] ÷870×100%)。

04 (6)、綜上，被告對於原告上開申報價格產生合理懷疑，乃以110
05 年3月24日函請原告提供買賣成交文件（包括合約、訂貨
06 單、Commercial Invoice正本等）、結匯單據（包括信用
07 狀、結匯水單、預付款及尚未支付之價款明細等）、原告與
08 供應商間交易價格決定過程之往來文件等，足以證明真實交
09 易價格之資料供參(原處分卷一第111至112頁)，惟原告於11
10 0年9月24日海關事後稽核談話筆錄陳稱略以：「本公司有提
11 供Commercial Invoice及實付或應付價格之結匯單據，合約
12 及訂貨單等文件1個月內提供」等語(原處分卷一第186頁)，
13 卻又於本院113年12月10日準備程序表示：「當初原告跟日
14 本廠商並無訂立書面契約」、具狀陳稱：「原告與千福公司
15 就系爭進口貨物並未訂立書面買賣契約」等語(本院卷二第1
16 57、163頁)，以原告之角度觀之，倘就雙方交易相關之權利
17 義務及因供應商違約致貨物無法即時送達之風險均未以書面
18 約定，意謂若賣方發生債務不履行之情事，原告將蒙受損失
19 而無法請求損害賠償，尤其本件事關跨國交易，金額動輒日
20 圓上百或數千萬元，就彼此的權利義務關係理應更為謹慎，
21 是原告稱本件並無訂定書面合約亦無訂購單等節，實與一般
22 國際貿易常理相違，難認原告已盡協力義務使被告得以消除
23 對原告申報價格過低之合理懷疑。

24 (7)、就原告於行政調查階段所稱付款金流部分，原告雖於行政調
25 查階段有提供對應表(下稱行政調查之金流對應表)說明其匯
26 款金流與進口報單可相互勾稽(原處分卷一第176至178頁)，
27 惟經比對行政調查之金流對應表，原告多數以「尚未進口之
28 預付貨款(701)」名義匯出之款項，既然是以預付貨款方式
29 匯出，其匯款日期理應早於進口日期，惟其匯款日期竟晚於
30 原告自稱可供勾稽之進口報單之進口日期，以原告行政調查
31 之金流對應表序號4為例：原告主張於109年12月14日匯出日

01 圓25,000,000元(原處分卷三第48頁、本院卷一第492頁)係
02 支付附表1序號4至7之進口報單(進口日期分別為109年10月1
03 8日、同年月25日、同年月29日及同年11月17日,原處分卷
04 一第17至32頁),然其匯款日期均「晚於」進口日期,與匯
05 款分類代碼(701)不相符,原告行政調查之金流對應表序號4
06 至11、13至17亦有相同情形(被告比對行政調查之金流對應
07 表之結果,原處分卷一第179頁);原告多數以「付款人已自
08 行辦理進口通關的貨款(70A)」名義匯出之款項,既然已先
09 自行辦理進口通關,表示進口日期應早於匯款日期,惟其匯
10 款日期竟又早於原告自稱可供勾稽之進口報單之進口日期,
11 以原告行政調查之金流對應表序號2為例:原告主張於109年
12 9月16日匯出日圓12,574,240元(原處分卷三第5頁)係支付附
13 表1序號1至2之進口報單(進口日期分別為109年9月24日及同
14 年10月2日,原處分卷一第1至6頁),然其進口日期均「晚
15 於」匯款日期,與匯款分類代碼(70A)不相符、再以原告行
16 政調查之金流對應表序號3為例:原告主張於109年9月22日
17 匯出日圓19,326,650元(原處分卷三第11頁)係支付附表1序
18 號2至4之進口報單(進口日期分別為109年10月2日、同年月1
19 0日及同年月18日,原處分卷一第6至17頁),其進口日期亦
20 「晚於」匯款日期,與匯款分類代碼(70A)亦不相符。甚至
21 就附表1序號4之進口報單(進口報單號碼:第AW/09/K16/M12
22 98號),報單金額合計為日圓3,475,980元,原告行政調查之
23 金流對應表序號3、4分別記載,於109年9月22日匯出日圓以
24 支付附表1序號4之進口報單日圓453,973元(下稱前匯款)、
25 於109年12月14日匯出日圓以支付附表1序號4之進口報單日
26 圓3,022,007元(下稱後匯款),前後匯款合計雖即為附表1序
27 號4報單金額日圓3,475,980元(=453,973+3,022,007),惟
28 前匯款係以「付款人已自行辦理進口通關的貨款(70A)」名
29 義匯出,而後匯款則係以「尚未進口之預付貨款(701)」名
30 義匯出,同一張進口報單之進口貨物係同日進口報關,即其
31 付款及進口的時序只會有一種(先付款後進口貨物;或是先

進口貨物後付款)，豈會同時如原告前開對應表記載以互斥之方式支付款項？再依原告行政調查之金流對應表序號18記載，原告主張於110年3月31日以第一銀行商業銀行泰山分行（下稱第一銀行泰山分行）匯出日圓34,000,000元，係支付附表1序號21至22之進口報單（進口報單號碼：第AW/10/K16/Z0260號及第AW/10/K16/J0327號），惟依卷內第一銀行泰山分行提供之原告外匯資料，該筆匯款係用以支付附表1序號16及18（原處分卷一第177頁、原處分卷三第24至35頁），兩者明顯不同，原告所提出行政調查之金流對應表之真實性存疑。綜上，原告雖於行政調查階段有提供對應表說明其匯款金流與進口報單可相互勾稽，惟經比對卷內事證，其匯款分類代碼（即「701」或「70A」）所表徵之匯款時序，與原告實際進口日期無法對應，又原告所主張匯款金流對應之進口報單，與原告於銀行之存檔資料亦不相符，顯見原告於行政調查階段所提供匯款金流對應表，與事實不符，應係臨訟拼湊而成，已不足採。

(8)、另就原告於本院審理期間所稱付款金流部分，原告於行政訴訟階段之本院審理期間又再提出匯款金流對應表（下稱行政訴訟之金流對應表），除與原告先前所提出行政調查之金流對應表完全迥異外（比對結果如本院卷二第141至142頁所示），以附表1序號1之進口報單（進口日期：109年9月24日、進口報單號碼：第AW/09/K16/M1223號）為例：依原告行政調查之金流對應表可知，「109年9月16日」所匯出款項中有部分係支付前開進口報單，然而原告後來始提出之行政訴訟之金流對應表卻又記載「109年8月28日及109年9月7日」所匯出款項始係支付前開進口報單，原告究竟於何時支付前開進口報單，攸關賣方對其貨款債權何時因清償而消滅，原告自應知之甚詳，理應能夠清楚交代並提出依據，原告卻提供前後不一致之金流對應表，真實性顯然存疑。又依行政訴訟之金流對應表顯示原告係以「預付貨款」之方式支付系爭進口貨物之價款，原告亦陳稱：「日本經銷商同意先進貨後付

01 款，原告進貨後銷售出去取得貨款，即會匯款予日本經銷
02 商」、「原告並不是按照報關單上的價格匯款，原告跟日本
03 廠商協議先取貨後付款，貨物出售取得貨款後才支付給日本
04 廠商，不是每次都匯剛好足額的金額，如有剩餘，就轉入下
05 一次的貨款」等語(本院卷二第25、26、35、159、163頁)，
06 惟經本院請原告就「先進口貨物後付款」之主張提供證明文
07 件，原告卻又表示「金流的交易模式，雙方沒有訂立書面契
08 約」(本院卷二第134、163頁)。再由行政訴訟之金流對應表
09 可知，與本件相關之進口報單，仍有部分係「先付款後進
10 貨」(本院卷二第109頁項次35、24、25、36、49、50、26、
11 51，可對應至附表1序號1至7及15)，再舉附表1序號1之進口
12 報單為例，其進口日期為「109年9月24日」，而行政訴訟之
13 金流對應表卻又記載「109年8月28日及109年9月7日」所匯
14 出款項係支付前開進口報單，即原告提出之金流顯示係「先
15 付款後進口貨物」，與原告「先進口貨物後付款」之主張互
16 相矛盾。是原告行政調查之金流對應表無法勾稽等情，已如
17 前述，原告於行政訴訟又翻異前詞，空言主張其係「先進口
18 貨物後付款」、「並非按照報關單上的價格付款」云云，本
19 件就系爭進口貨物之交易不僅查無買賣合約及訂貨單等書面
20 文件可憑，原告所提出之金流紀錄亦無法與系爭進貨貨物報
21 單申報之進口日期及交易價格相互勾稽比對，無從用以證明
22 真實交易價格及釐清被告前述合理之懷疑。

23 (9)、末以，就原告是否有以他人帳戶名義額外付款部分，被告經
24 原告同意後，函請中央銀行提供原告109年3月1日至110年2
25 月28日之匯出款資料(原處分卷三第48至49頁)，查得原告代
26 表人曹益壽名下公司(即全球跨境貿易有限公司、全恆跨境
27 貿易有限公司，下稱全球跨境公司、全恆跨境公司)，於系
28 爭進口貨物進口期間有以「尚未進口之預付貨款(701)」名
29 義匯出日圓74,120,000元至日本供應商SENPUKU CO., LTD(原
30 處分卷三第48頁)，倘前述匯款分類代碼(701)為真，代表匯
31 出前開款項後應有進口貨物紀錄，惟全球跨境公司自109年1

01 月以後、全恆跨境公司自109年9月以後即無進口紀錄，此有
02 被告進口通關審結資料分析表可稽(原處分卷三第50頁)，是
03 被告懷疑原告係透過其代表人名下之全球跨境公司及全恆跨
04 境公司，額外付款予日本供應商乙節，並非全然無據。原告
05 對此雖曾否認有額外付款，陳稱：「並無其他與本案相關匯
06 出款或以他人帳戶付款」、「除因支付進口貨價而匯款予賣
07 方外，並無其他原因而匯款予賣方」等語(原告110年9月24
08 日海關事後稽核談話筆錄，原處分卷一第189頁)；惟亦曾表
09 示有以全球跨境公司及全恆跨境公司之名義匯款予國外供應
10 商略以：「原告原申報價格偏低，係因系爭進口貨物為參與
11 日本特賣會購得特價商品」、「因每個經銷商都會配賦一定
12 額度，且特價商品須以現金付款保留商品數量及價格，原告
13 為爭取較多商品數量，遂利用原告負責人名下之全球跨境公
14 司及全恆跨境公司之名義匯款予國外供應商」等語(原告112
15 年2月1日訴願書，原處分卷一第135頁)；又再於行政訴訟期
16 間翻異前詞表示全球跨境公司及全恆跨境公司之付款與原告
17 系爭進口貨物無關，其主張略以：「全球跨境公司及全恆跨
18 境公司之所以會在原告進口期間匯款予日本供應商，乃清償
19 於業務移轉前積欠日本供應商之貨款，與原告進口系爭進口
20 貨物並無任何關聯」(本院卷一第358頁)、「訴願時稱由該
21 二家轉匯至日本，係為清償其積欠之貨款，與原告無涉。原
22 告雖以3家公司(即原告、全球跨境公司及全恆跨境公司)參
23 加特賣會增加中籤率，但實際上取得之貨品皆以原告名義進
24 行交易，貨款亦是全部由原告支付給日本公司」等語(本院
25 卷二第35頁)。是原告就「全球跨境公司及全恆跨境公司匯
26 往日本供應商款項」之性質前後說詞反覆、前後不一，其於
27 本院審理時始主張「匯款原因係為清償積欠貨款」云云，亦
28 與卷內事證不符，原告主張並非可採。

29 (10)、綜上可知，本件原告既未提出與日本供應商之買賣合約、訂
30 貨單等書面文件，難認原告已盡協力義務，且亦未能就系爭
31 進口貨物之報單支付任何款項予國外賣方之時間為清楚之交

01 代及提供得以相互勾稽之資料，甚至於行政訴訟階段提出迥
02 異於行政調查階段所提出之匯款金流紀錄，試圖混淆視聽。
03 是本件有未提供書面合約、付款金流無法勾稽等情形，再加
04 上原告就系爭進口貨物同系列尿布原申報價格前後相差甚
05 鉅、及原告所申報單價亦較被告查得相近期間其他業者申報
06 交易價格，以及B2B國際貿易平台價格，顯然偏低。是以，
07 被告依職權調查後，對原告申報系爭進口貨物之交易價格偏
08 低一節仍有合理懷疑存在，其依關稅法第29條第5項規定，
09 應視為無法按該條規定核估完稅價格，於法即屬有據。原告
10 辯稱被告改認列稅則號別有違反行政程序法誠信原則、信賴
11 保護原則云云，顯與客觀事實不符，並無可採。

12 (四)、被告核定系爭進口貨物之完稅價格尚屬適法，說明如下：

13 1、被告前開核定有無遵守關稅法所定之價格優先順序，詳述如
14 下：

15 (1)、「PAMPERS (幫寶適)一級幫系列TAPE」、「PAMPERS(幫寶
16 適)一級幫系列PANTS」(下稱幫寶適一級幫系列)：

17 ①、被告依關稅法第29條(以原告所申報完稅價格)予以核定部
18 分：原告於附表2序號14至20報單、序號21報單項次5、6及
19 序號22報單，就幫寶適一級幫系列分別申報單價介於CIF JP
20 Y 1,020至1,350/BAG間，與被告查得相近期間其他業者進口
21 該系列尿布經海關依關稅法第29條規定核估之完稅價格為EX
22 W JPY 1,031/BAG、CFR JPY 1,256/BAG、CFR JPY 1,282/BA
23 G(原處分卷三第2頁)，及B2B國際貿易平臺查得相同品牌及
24 系列之尿布價格為FOB JPY 1,090至1,350元間相當(原處分
25 卷一第160頁)，故按原告所申報核估完稅價格，原告對此並
26 無爭執(就附表2序號14至20報單、序號21報單項次5、6及序
27 號22報單有關幫寶適一級幫系列部分，下稱幫寶適一級幫系
28 列核定1)。

29 ②、被告未按關稅法第29條核定(對原告申報之交易價格有合理
30 懷疑)部分：就附表2序號1報單項次3至6、序號2報單項次1
31 及4、序號3報單項次10至19、序號4、序號5報單項次1至3、

01 序號6報單項次4至7、序號7報單項次1至4及7至11、序號8報
02 單項次1、序號9報單項次1至6(下稱幫寶適一級幫系列核定
03 2)；序號10及11(下稱幫寶適一級幫系列核定3)；序號12報
04 單項次1至5(下稱幫寶適一級幫系列核定4)；序號13報單項
05 次1至8(下稱幫寶適一級幫系列核定5)；及序號21報單項次4
06 (下稱幫寶適一級幫系列核定6)，其等所涉進口貨物，被告
07 對於原告所申報交易價格之真實性有合理懷疑(詳前述)，乃
08 未按關稅法第29條採認原告所申報價格，被告最終係按CIF
09 JPY 1,020/BAG，核定前開各項貨物之完稅價格，另詳下
10 述：

- 11 ①、就前開「幫寶適一級幫系列核定1」所代表之貨物，其出口
12 日期分別為109年12月27日、109年12月28日、110年1月11
13 日、110年1月14日、110年1月23日、110年1月26日、110年2
14 月28日、110年3月15日，原告申報交易價格分別介於CIF JP
15 Y 1,020至1,350/BAG間，業經被告依關稅法第29條接受並維
16 持原告之申報價格，故在符合關稅法施行細則第16條貨物出
17 口日前、後30日之範圍內，被告針對「幫寶適一級幫系列核
18 定1」所核定之價格，自得作為依關稅法第31條(同樣貨
19 物)、第32條(類似貨物)核定完稅價格之依據，核先敘明。
- 20 ②、經查，就前開「幫寶適一級幫系列核定2」所代表之貨物，
21 其依關稅法施行細則第16條規定之貨物出口日前、後30日均
22 「未」涉及幫寶適一級幫系列核定1所代表貨物之出口日期
23 (如附件1所示)，故「幫寶適一級幫系列核定2」完稅價格之
24 核定，並無關稅法第31條、第32條規定適用。被告又於110
25 年3月24日基普機字第1101008130號事後稽核函(原處分卷一
26 第111至112頁)，請原告提供系爭進口貨物之國內銷貨發
27 票，惟原告未提供系爭進口貨物之國內銷貨發票及其他關稅
28 法第33條規定之資料供核，是以，本件亦無法依關稅法第33
29 條規定按國內銷售價格計算完稅價格。又按關稅法第34條規
30 定所謂計算價格，除非進口貨物生產廠商提供與該進口貨物
31 生產有關，且符合生產國一般公認會計原則之帳載資料外，

01 均難據此核算（關稅法施行細則第18條規定參照）。原告接
02 受被告調查訪談時已自承與日本供應商間無特殊關係（原處
03 分卷一第189頁），就與系爭進口貨物重要事項如成分表、
04 書面契約等，原告亦均主張僅口頭約定未有任何佐證資料
05 （本院卷二第33頁），況且原告迄未能提出生產系爭進口貨物
06 之成本及費用等資料供被告計算價格等情，在被告依職權查
07 證取得系爭進口貨物日本生產廠商之帳證資料有現實困難之
08 情況下，顯然亦難以依關稅法第34條核估完稅價格甚明。故
09 「幫寶適一級幫系列核定2」完稅價格之核定，既無法適用
10 關稅法第29條、第31條至第34條之規定，被告乃依同法第35
11 條規定之合理方法，按原告「幫寶適一級幫系列核定1」申
12 報交易價格較低之CIF JPY 1,020/BAG核定完稅價格，於法
13 有據。

- 14 ③、次查，就前開「幫寶適一級幫系列核定3」、「幫寶適一級
15 幫系列核定4」、「幫寶適一級幫系列核定5」所代表之貨
16 物，其依關稅法施行細則第16條規定之出口日前、後30日
17 「有」涉及幫寶適一級幫系列核定1貨物之出口日期(附件
18 1)。換言之，「幫寶適一級幫系列核定3」所代表貨物出口
19 前、後30日，係指109年11月3日至110年1月2日間，被告本
20 得以出口日期為109年12月27日或109年12月28日之貨物(即
21 附件1幫寶適一級幫系列核定1其中A、B、C)之價格(即CIF
22 JPY 1,350/BAG)；「幫寶適一級幫系列核定4」所代表貨物
23 出口前、後30日，係指109年11月17日至110年1月16日間，
24 被告本得以出口日期為109年12月27日、109年12月28日、11
25 0年1月11日、110年1月14日之貨物(即附件1幫寶適一級幫系
26 列核定1其中A、B、C、D、E)之價格(即CIF JPY 1,070至1,
27 350/BAG)；「幫寶適一級幫系列核定5」所代表貨物出口
28 前、後30日，係指109年11月24日至110年1月23日間，被告
29 本得以出口日期為109年12月27日、109年12月28日、110年1
30 月11日、110年1月14日、110年1月23日之貨物(即附件1幫寶
31 適一級幫系列核定1其中A、B、C、D、E、F)之價格(即CIF

01 JPY 1,050至1,350/BAG)作為依關稅法第31條、第32條核估
02 「幫寶適一級幫系列核定3」、「幫寶適一級幫系列核定
03 4」、「幫寶適一級幫系列核定5」完稅價格之依據，惟被告
04 最終均從低以CIF JPY 1,020/BAG核定其完稅價格。故就
05 「幫寶適一級幫系列核定3」、「幫寶適一級幫系列核定
06 4」、「幫寶適一級幫系列核定5」完稅價格之核定，被告雖
07 未依關稅法第31條、第32條規定方式於CIF JPY1,050至1,35
08 0/BAG範圍內核定完稅價格，而逕依同法第35條規定核定完
09 稅價格為CIF JPY 1,020/BAG(低於CIF JPY 1,050至1,350/B
10 AG)，惟此係有利於原告之核定方式。

11 ④、再查，就前開「幫寶適一級幫系列核定6」所代表之貨物，
12 出口日期為110年2月28日，其依關稅法施行細則第16條規定
13 之貨物出口日前、後30日係指110年1月29日至110年3月30
14 日，此段時間範圍內係有關稅法第31條(同樣貨物)、第32條
15 (類似貨物)之價格可供適用，即CIF JPY 1,020/BAG(參附件
16 1幫寶適一級幫系列核定1之貨物H、I)，被告亦從低以CIF J
17 PY1,020/BAG予以核定，與關稅法第31條、第32條規定尚屬
18 無違。

19 ⑤、至於被告雖另查得其他業者亦曾於109年12月20日、110年3
20 月6日、110年3月16日間自日本進口「幫寶適一級幫系
21 列」，業經海關依關稅法第29條規定分別以CFR JPY 1,282/
22 BAG、EXW JPY 1,031/BAG及CFR 1,256/BAG核定完稅價格乙
23 節，惟前開價格均高於被告最終所核定之完稅價格CIF JPY
24 1,020/BAG，是前開其他業者所進口之「幫寶適一級幫系
25 列」無法作為本件認定依據，僅得佐證被告所核定完稅價格
26 CIF JPY 1,020/BAG，尚屬妥適，併予敘明。

27 (2)、就「PAMPERS (幫寶適)超薄乾爽系列TAPE&PANTS」(即附表2
28 序號3報單項次20至24、序號8報單項次5、序號9報單項次7
29 至9，下稱幫寶適超薄乾爽系列)及「GOO.N(大王)迪士尼跳
30 跳褲系列」(即附表2序號7報單項次5至6、序號8報單項次2
31 至4，下稱大王迪士尼跳跳褲系列)部分：

- 01 ①、就「幫寶適超薄乾爽系列」及「大王迪士尼跳跳褲系列」部
02 分，被告對於原申報交易價格之真實性有合理懷疑(詳前
03 述)，因查無前開貨物進口時，依關稅法施行細則第16條規
04 定之出口日前、後30日內銷售至國內之同樣或類似貨物業經
05 關稅法第29條規定核定之完稅價格，有被告提供之貨價資料
06 查詢畫面可稽(原處分卷8第32至34頁)，故前開貨物並無關
07 稅法第31條及第32條規定適用，而原告亦未提供國內銷售發
08 票及關稅法第33條規定資料、未提供生產成本及費用等關稅
09 法第34條規定資料供計算價格，致前開貨物亦無法按關稅法
10 第33條及第34條規定核估完稅價格等情，已如前述。
- 11 ②、承上，被告參考B2B國際貿易平臺「幫寶適超薄乾爽系列」
12 價格為FOB JPY 1,090至1,350/BAG(原處分卷一第166頁)、
13 「大王迪士尼跳跳褲系列」價格為FOB JPY 1,236/BAG(原處
14 分卷一第173頁)，及相當期間其他業者進口「幫寶適超薄乾
15 爽系列」向海關申報之交易價格為CFR JPY 1,215/BAG至CIF
16 JPY 1,585/BAG(原處分卷三第2頁)、進口「大王迪士尼跳跳
17 褲系列」向海關申報之交易價格為FOB JPY 1,017.8/BAG至C
18 IF JPY 1,325/BAG(原處分卷三第3頁)，被告乃分別按查得
19 之價格資料最低者核定完稅價格，分別核定「幫寶適超薄乾
20 爽系列」為FOB JPY 1,090/BAG及「大王迪士尼跳跳褲系
21 列」為FOB JPY 1,017.8/BAG，被告前開核定已遵守關稅法
22 要求之價格優先順序。
- 23 (3)、就「G00.N(大王)透氣舒柔系列」(下稱大王透氣舒柔系列)
24 部分：
- 25 ①、被告依關稅法第29條(以原告所申報完稅價格)予以核定部
26 分：原告於附表2序號16、17及19報單，就大王透氣舒柔系
27 列分別申報單價為CIF JPY 1,050/BAG、CIF JPY 1,280/BA
28 G，與被告查得相近期間其他業者進口該系列尿布經海關依
29 關稅法第29條規定核估之完稅價格為FOB JPY 1,017.8/BAG
30 至CIF JPY 1,325/BAG(原處分卷三第3頁)相近，故按原告所
31 申報核估完稅價格，原告對此並無爭執(就附表2序號16、17

01 及19報單有關大王透氣舒柔系列部分，下稱大王透氣舒柔系
02 列核定1)。

03 ②、被告未按關稅法第29條核定(對原告申報之交易價格有合理
04 懷疑)部分：就附表2序號1報單項次1至2、序號3報單項次1
05 至6、序號5報單項次4、序號6報單項次1至3、序號9報單項
06 次10至12(下稱大王透氣舒柔系列核定2)；附表2序號12報單
07 項次6(下稱大王透氣舒柔系列核定3)；附表2序號18報單項
08 次5(下稱大王透氣舒柔系列核定3)，其等所涉進口貨物，被
09 告對於原告所申報交易價格之真實性有合理懷疑(詳前述)，
10 乃未按關稅法第29條採認原告所申報價格，被告最終係按CI
11 F JPY 1,050/BAG，核定前開各項貨物之完稅價格，另詳下
12 述：

13 ①、就前開「大王透氣舒柔系列核定1」所代表之貨物，其出口
14 日期分別為109年12月28日、110年1月11日及110年1月23
15 日，原告申報交易價格分別為CIF JPY 1,050/BAG、CIF JPY
16 1,280/BAG，業經被告依關稅法第29條接受並維持原告之申
17 報價格，故在符合關稅法施行細則第16條貨物出口日前、後
18 30日之範圍內，被告針對「大王透氣舒柔系列核定1」所核
19 定之價格，自得作為依關稅法第31條(同樣貨物)、第32條
20 (類似貨物)核定完稅價格之依據，核先敘明。

21 ②、經查，就前開「大王透氣舒柔系列核定2」所代表之貨物，
22 其依關稅法施行細則第16條規定之貨物出口日前、後30日均
23 「未」涉及大王透氣舒柔系列核定1所代表貨物之出口日期
24 (附件2)，故「大王透氣舒柔系列核定2」完稅價格之核定，
25 並無關稅法第31條、第32條規定適用。而原告亦未提供國內
26 銷售發票及關稅法第33條規定資料、未提供生產成本及費用
27 等關稅法第34條規定資料供計算價格，致前開貨物亦無法按
28 關稅法第33條及第34條規定核估完稅價格等情，已如前述。
29 故「大王透氣舒柔系列核定2」完稅價格之核定，既無法適
30 用關稅法第29條、第31條至第34條之規定，被告乃依同法第
31 35條規定之合理方法，按原告「大王透氣舒柔系列核定1」

01 申報交易價格較低之CIF JPY 1,050/BAG核定完稅價格，於
02 法有據。

03 ③、次查，就前開「大王透氣舒柔系列核定3」所代表之貨物，
04 其依關稅法施行細則第16條規定之出口日前、後30日「有」
05 涉及大王透氣舒柔系列核定1貨物之出口日期(附件2)。換言
06 之，該項貨物出口前、後30日，係指109年11月18日至110年
07 1月16日間，被告本得以出口日期為109年12月28日或110年1
08 月11日之貨物(即附件2大王透氣舒柔系列核定1其中A、B)
09 之價格(即CIF JPY 1,280/BAG)作為依關稅法第31條、第32
10 條核估「大王透氣舒柔系列核定3」完稅價格之依據，惟被
11 告最終從低以CIF JPY 1,050/BAG核定其完稅價格。故就
12 「大王透氣舒柔系列核定3」完稅價格之核定，被告雖未依
13 關稅法第31條、第32條規定方式核定完稅價格為CIF JPY 1,
14 280/BAG，而逕依同法第35條規定核定完稅價格為CIF JPY
15 1,050/BAG(低於CIF JPY 1,280/BAG)，惟此係有利於原告之
16 核定方式。

17 ④、再查，就前開「大王透氣舒柔系列核定4」所代表之貨物，
18 出口日期為110年1月14日，其依關稅法施行細則第16條規定
19 之貨物出口日前、後30日係指109年12月16日至110年2月13
20 日，此段時間範圍內係有關稅法第31條(同樣貨物)、第32條
21 (類似貨物)之價格可供適用，即CIF JPY 1,050/BAG或CIF J
22 PY 1,280/BAG(附件2大王透氣舒柔系列核定1之貨物A、B、
23 C)，被告亦從低以CIF JPY 1,050/BAG予以核定，與關稅法
24 第31條、第32條規定尚屬無違。

25 (4)、就「MAMYPOKO(滿意寶寶)輕巧褲哆啦A夢版系列」(下稱滿意
26 寶寶哆啦A夢系列)部分：

27 ①、被告依關稅法第29條(以原告所申報完稅價格)予以核定部
28 分：原告於附表2序號16報單，就滿意寶寶哆啦A夢系列申報
29 單價為CIF JPY870/BAG，與被告與B2B國際貿易平臺查得相
30 同品牌及系列尿布價格FOB JPY 880/BAG至FOB JPY 980/BAG
31 (原處分卷一第173頁)，及相近期間其他業者進口該系列尿

01 布經海關依關稅法第29條規定核估之完稅價格CIF JPY 880/
02 BAG(原處分卷三第3頁)相近，故按原告所申報核估完稅價
03 格，原告對此並無爭執(就附表2序號16報單有關滿意寶寶哆
04 啦A夢系列部分，下稱滿意寶寶哆啦A夢系列核定1)。

05 ②、被告未按關稅法第29條核定(對原告申報之交易價格有合理
06 懷疑)部分：就附表2序號2報單項次3、序號3報單項次7至
07 9、序號21報單項次1至3(下稱滿意寶寶哆啦A夢系列核定
08 2)，其等所涉進口貨物，被告對於原告所申報交易價格之真
09 實性有合理懷疑(詳前述)，乃未按關稅法第29條採認原告所
10 申報價格，被告最終係按CIF JPY 870/BAG，核定前開各項
11 貨物之完稅價格，另詳下述：

12 ①、就前開「滿意寶寶哆啦A夢系列核定1」所代表之貨物，其出
13 口日期為109年12月28日，原告申報交易價格為CIF JPY 87
14 0/BAG，業經被告依關稅法第29條接受並維持原告之申報價
15 格，故在符合關稅法施行細則第16條貨物出口日前、後30日
16 之範圍內，被告針對「滿意寶寶哆啦A夢系列核定1」所核定
17 之價格，自得作為依關稅法第31條(同樣貨物)、第32條(類
18 似貨物)核定完稅價格之依據，核先敘明。

19 ②、經查，就前開「滿意寶寶哆啦A夢系列核定2」所代表之貨
20 物，其依關稅法施行細則第16條規定之貨物出口日前、後30
21 日均「未」涉及滿意寶寶哆啦A夢系列核定1所代表貨物之出
22 口日期(附件3)，故「滿意寶寶哆啦A夢系列核定2」完稅價
23 格之核定，並無關稅法第31條、第32條規定適用。而原告亦
24 未提供國內銷售發票及關稅法第33條規定資料、未提供生產
25 成本及費用等關稅法第34條規定資料供計算價格，致前開貨
26 物亦無法按關稅法第33條及第34條規定核估完稅價格等情，
27 已如前述。故「滿意寶寶哆啦A夢系列核定2」完稅價格之核
28 定，既無法適用關稅法第29條、第31條至第34條之規定，被
29 告乃依同法第35條規定之合理方法，按原告「滿意寶寶哆啦
30 A夢系列核定1」申報交易價格之CIF JPY 870/BAG核定完稅
31 價格，於法有據。

01 七、綜上所述，原告主張各節，均無可採，被告作成原處分並無
02 違誤，復查決定及訴願決定予以維持，亦無不合。原告仍執
03 前詞，訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

04 八、本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦及陳述，經本院詳加
05 審究，或與本件之爭執無涉，或對本件判決之結果不生影
06 響，爰不逐一論述，附此指明。

07 九、結論：原告之訴無理由。

08 中 華 民 國 114 年 6 月 26 日

09 審判長法官 洪慕芳

10 法官 周泰德

11 法官 郭銘禮

12 一、上為正本係照原本作成。

13 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
14 提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內
15 補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，
16 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
17 繕本）。

18 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，
19 逕以裁定駁回。

20 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
21 法第49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不
22 委任律師為訴訟代理人（同條第3項、第4項）。
23

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。 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。

	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。
(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、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。
<p>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。</p>	

02 中 華 民 國 114 年 6 月 26 日

03 書記官 林淑盈