

臺北高等行政法院判決

地方行政訴訟庭第二庭

112年度稅簡字第29號

113年4月2日辯論終結

原告 流香企業有限公司

代表人 林蕙芳

訴訟代理人 沈柏亘律師

吳宜臻律師

被告 財政部關務署基隆關

代表人 張世棟

訴訟代理人 簡邱堂

次家祺

李駿勳

上列當事人間因進口貨物核定完稅價格事件，原告不服財政部中華民國111年10月27日台財法字第11113918720號函所檢送之訴願決定（案號：第11100328號），向臺灣基隆地方法院地方行政訴訟庭提起行政訴訟，嗣因法院組織調整，移由本院地方行政訴訟庭接續審理，本院判決如下：

主 文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

壹、程序事項：

一、原告不服被告核課關於進口貨物稅事件涉訟，且所核課之稅額新臺幣（下同）31,799元，係50萬元以下，依行政訴訟法第229條第2項第1款規定，應適用同法第2編第2章規定之簡易訴訟程序。

二、被告代表人原為呂敬銘，於訴訟進行中變更為張世棟，並具狀聲明承受訴訟（見臺灣基隆地方法院111年度簡字第39號

卷第209頁，本院卷第137頁），核無不合，應予准許。

貳、實體方面：

一、事實概要：

原告委由安茂報關行於民國109年11月20日，向被告報運進口日本產製螺肉罐頭1批（進口報單〈下稱系爭報單〉號碼為「AA/09/407/11513」，第1項次申報貨物名稱、商標（牌名）及規格記載為「48CANS PER CARTON、N.W.270g、D.W.190g」〈下稱系爭貨物〉），原申報單價為C&F USD 50/CTN，電腦核定按C3（貨物查驗）方式通關，並依關稅法第18條第1項規定，按原告申報價格，先行徵稅驗放，事後再加審查。嗣被告依關稅法第13條規定實施事後稽核結果，依同法第35條規定，系爭貨物改按FOB USD 239.77/CTN核定系爭貨物完稅價格，重新核算應補徵稅款共31,799元（含關稅24,995元及營業稅6840元），被告並以111年2月16日基普業一補字第1110010100號函（下稱原處分）檢附第AAI11210359423號「海關進口貨物稅費繳納證兼匯款申請書」，通知原告依限補繳。原告不服，申請復查，經被告以111年4月7日基普機字第1111006508號復查決定書（下稱復查決定）予以駁回，原告不服，提起訴願，遭財政部以111年10月27日台財法字第11113918720號函所檢送之訴願決定書（案號：第11100328號）（下稱訴願決定）駁回訴願，原告仍不服，遂提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

（一）主張要旨：

1.本件並無「提出之交易文件或其內容之真實性或正確性存疑」之情形，此業已經被告自行函查銀行匯款金額及駐外協查報關資料結果與報單金額相符無訛，被告應依原告申報價格核定完稅價額。被告捨同法第29條第1項不用，逕依同法第35條自行核定，已違反行政法上依法行政原則與恣意禁止原則。

2.原告提呈文件資料既經被告函查確認無虛偽或變造，被告仍

01 稱有「合理懷疑」之情，毋寧僅係主觀臆測，除違反關稅法
02 第29條第5項要件，亦違反量能課稅原則、推計課稅原則與
03 行政法上不當聯結禁止原則。被告援引A報單、B報單事後稽
04 核與核定結果，遽認原告申報價格偏低，已嫌速斷，且原告
05 從未獲提示何為A報單、何為B報單以資答辯。用以作為本案
06 核估完稅價格之基礎，更已違反法律保留原則、租稅法定原
07 則。

08 3.本件據以核估完稅價格之判斷基礎，已違反法律保留原則、
09 租稅法定原則。縱尚無違反前開原則（假設語），本件被告
10 亦無法證明原告申報價格確屬虛偽不實，且提出客觀上足以
11 證明真實交易價格之證據資料而作為計算完稅價格之根據。
12 原告檢具之進口報單、進口發票，且經被告函查銀行匯款金
13 額與駐外機關協查，均與報單相符，可見原告所提供前開交
14 易資料文件並無虛偽或變造之情。則除前開交易資料文件已
15 證明無虛偽不實以外，被告並無舉出其他「本案申報交易價
16 格屬虛偽不實」之證明，更無提出其他客觀上足證本案真實
17 交易價格之證據資料。是被告所查得之其他證據資料客觀上
18 並不足以完全推翻原告提出之交易文件或其內容之真實性或
19 正確性，充分證明納稅義務人申報之進口貨物交易價格確屬
20 虛偽不實，則被告如何謂原告有繳驗不實發票或虛報所運貨
21 物價值而逃漏進口稅及營業稅，誠屬可議。

22 4.本案本得依關稅法第29條核估，縱無法依前法核估（假設
23 語），被告原處分（及復查決定）所採核估方法，更已逸脫
24 關稅法第35條所稱合理方法之範疇。對於關稅法第35條所稱
25 「合理方法」，法已明文係參酌同法第29條至第34條酌定，
26 並無被告原處分與復查決定所依「循依同法第35條規定，依
27 所查得相同年月份業經海關依同法第35條核定之不同進口
28 人、相同賣方及相同貨物之A報單價格資料所為完稅價格之
29 核估」之核估方法。此等核估方法，相當於是「本案依35條
30 合理方法核估，但本案又是參考『另案依35條核估』之價
31 格」，申言之，被告所參考之另案A、B報單乃「經海關事後

01 稽核後所核估之金額（註：並非該二報單原申報價格，且該
02 二報單亦提出救濟，分別經復查決定駁回、訴願駁回）」，
03 按此方法，豈非創設一種新的核估方法：「拿機關自己另案
04 自行核估之價格，作為他案核估之基礎」，此等核估方法，
05 顯非同法第29條至第34條所定之原則。且如容許此種核估方
06 法，無異使稅捐機關得逸脫關稅法施行細則第19條第1項之
07 明文，動輒援引機關自己在另案依35條核估價格為標準。直
08 言之，如機關不斷援引自己在另案依35條核估之價格作為本
09 案、他案之核估基礎，關稅法施行細則第19條第1項儼然已
10 遭架空，更違反法律保留原則與稅法上租稅法定原則。

- 11 5.被告援引關稅估價協定第7條之註釋1作為核估方法之依據，
12 然本件根本未符關稅估價協定第7條適用之前提，且按第7條
13 之註釋2，第7條採用之估價方法應以第一條至第六條規定之
14 方法為基礎，被告所採核估方法亦與前開規定重大相違。關
15 稅估價協定第7條，係以「無法依第一條至第六之規定核定
16 完稅價格」為前提。惟查，被告既已「自行查證：本案銀行
17 匯款金額及駐外協查報關資料皆與報單相符」，被告既不能
18 積極證明原告與日本MARUMATSU BUSSAN CO., LTD公司（下稱
19 日本M公司）有何等特殊關係，被告自不得據認交易價格為
20 有懷疑而不予接受。無適用關稅估價協定第7條之餘地。縱
21 適用關稅估價協定第七條（假設語），查第七條註釋1：
22 「依第7條規定（即關稅法第35條所稱之『合理方法』）核
23 定之完稅價格應儘可能以先前已核定之完稅價格作為依
24 據。」、註釋2：「依第七條規定採用之估價方法，應以第
25 一條至第六條規定之方法為基礎，在符合第七條之宗旨與規
26 定，及在合理範圍內，予以彈性適用各該估價方法。」可
27 知，關稅估價協定第七條謹謂「核定之完稅價格盡可能以先
28 前已核定之完稅價格為依據」，但並無規定「得以先前『另
29 案核估之完稅價格』作為第七條之估價方法」。本件未符關
30 稅估價協定第7條適用之前提，且被告所採核估方法，亦與
31 第7條之註釋2所定「第一條至第六條規定之方法」相違，違

反法律保留原則與稅法上租稅法定原則。

6.被告又援引關稅估價協定第7條之註釋3作為核估方法之依據，按B報單相同貨物銷售至我國之實際交易價格核定本案完稅價格，然B報單中關於「螺肉罐頭」估價之參數，與本件事實有顯著差異，兩者間無可資比較性。

(二)聲明：

1.訴願決定及原處分均撤銷。

2.訴訟費用由被告負擔。

三、被告答辯及聲明：

(一)答辯要旨：

1.本件經被告實施事後稽核結果，對原告提出之文件真實性及正確性存疑，且經原告提出說明後，本關仍有下列客觀且具體之合理懷疑理由，依關稅法第29條第5項之規定，視為無法按該條規定核估其完稅價格：本件螺肉罐頭原申報價格與查得日本財務省貿易統計網站資料所載價格，及得予前揭資料相互勾稽之予本案相同年份、產地、供應商、規格、品牌及貨名且經海關核定通關資料，相差甚鉅。被告審認原告登記營業地址及電話與日本M公司於臺灣所設之分公司（下稱臺灣M公司）相同；報關發票簽署人為臺灣M公司負責人許耀仁；復以原告於2次訪談及110年9月2日說明函皆未就日本M公司及臺灣M公司之關係說明，報關申報系爭貨物金額又與查得日本M公司出口金額相較偏低5倍，故合理懷疑原告提出文件之真實性及正確性。

2.本案遞依關稅法第35條，海關得依具查得之資料，以合理方法核估系爭貨物完稅價格，洵屬有據：本件因查無同樣或類似貨物於系爭貨物出口日或出口日前、後30日內銷售至我國且業經海關依關稅法第29條核定之交易價格資料可資援用，故無同法第31條、第32條規定之適用。又本件事後稽核期間，原告未提供本案相關銷售交易文件及國外生產成本與費用，故亦無關稅法第33條及第34條規定之適用。被告按關稅法第35條規定，以合理方法，依所查得相同年月份，業經海

01 關依同法第35條核定之不同進口人、相同賣方及相同貨物A
02 按價格資料，按FOB USD 239.77/CTN核估完稅價格，且核估
03 單價亦與B案經海關事後稽核結果按關稅法第29條核估之螺
04 肉價格一致，於法有據，無原告所稱違反法律保留及租稅法
05 定原則情事。

06 3.系爭貨物無法按關稅法第29條、第31條至第34條規定核定完
07 稅價格之理由，已於被告111年4月7日基普機字第
08 1111006508號復查決定以及財政部111年10月27日台財法字
09 第11113918720號訴願決定中敘明。另查，本案貨物之國外
10 出口日期為109年11月14日，於該出口日期前後30日內，查
11 無其他相同或類似貨物銷售至我國且其交易價格業經海關依
12 關稅法第29條核定之紀錄；惟同年6月16日系爭貨物日本供
13 應商（MARUMATSU BUSSAN CO., LTD）銷售予系爭貨物相同之
14 貨物一批至我國，經海關依關稅法第29條規定以該貨物之實
15 際交易價格FOB USD 239.77/CTN核定完稅價格（該B報單進
16 口人曾提起行政訴訟經判決駁回〔案號：111年度訴字第
17 1237號判決〕）。被告依關稅法第35條及同法施行細則第19
18 條規定，並參酌關稅估價協定第7條及該條之註釋，彈性放
19 寬關稅法第31條及同法施行細則第16條對於期間之限制，按
20 B報單相同貨物銷售至我國之實際價格核定本案完稅價格，
21 於法有據。

22 (二)聲明：

23 1.原告之訴駁回。

24 2.訴訟費用由原告負擔。

25 四、爭點：

26 (一)被告認系爭貨物無法依據關稅法第29條規定，按原告申報之
27 價格核定完稅價格，是否合法？

28 (二)被告適用第35條規定核定本件完稅價格，是否合法？

29 (三)原處分是否違反關稅法施行細則第13條第1項所規定之法定
30 程序？

31 五、本院之判斷：

01 (一)前提事實：

02 事實概要所述，除上列爭點外，為兩造所不爭執，並有原處
03 分、復查決定、訴願決定、系爭報單等在卷可稽（見簡字第
04 39號卷第29-54、57-59頁），堪認為真實。

05 (二)應適用的法令：

06 1.關稅法：

07 (1)第29條第1項、第2項及第5項規定：「從價課徵關稅之進口
08 貨物，其完稅價格以該進口貨物之交易價格作為計算根
09 據。」（第1項）、「前項交易價格，指進口貨物由輸出國
10 銷售至中華民國實付或應付之價格。」（第2項）、「海關
11 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
12 疑，納稅義務人未提出說明或提出說明後，海關仍有合理懷
13 疑者，視為無法按本條規定核估其完稅價格。」（第5項）

14 (2)第31條第1項規定：「進口貨物之完稅價格，未能依第29條
15 規定核定者，海關得按該貨物出口時或出口前、後銷售至中
16 華民國之同樣貨物之交易價格核定之。核定時，應就交易型
17 態、數量及運費等影響價格之因素作合理調整。」

18 (3)第32條第1項規定：「進口貨物之完稅價格，未能依第29條
19 及前條規定核定者，海關得按該貨物出口時或出口前、後銷
20 售至中華民國之類似貨物之交易價格核定之。」

21 (4)第33條第1項規定：「進口貨物之完稅價格，未能依第29
22 條、第31條及前條規定核定者，海關得按國內銷售價格核定
23 之。」

24 (5)第34條第1項規定：「進口貨物之完稅價格，未能依第29
25 條、第31條、第32條及前條規定核定者，海關得按計算價格
26 核定之。」

27 (6)第35條規定：「進口貨物之完稅價格，未能依第29條、第31
28 條、第32條、第33條及前條規定核定者，海關得依據查得之
29 資料，以合理方法核定之。」

30 2.關稅法施行細則：

31 (1)第16條規定：「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。本法第33條第3項及第4項所稱進口前、後，指進口日前後30日內。」

(2)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。」

(三)被告認系爭貨物無法依據關稅法第29條規定，按原告申報之價格核定完稅價格，係屬合法：

1.按關稅交易價格制度，建立在公開市場自由競售價格之基礎上，而以買賣雙方自動成立之價格為估價依據；所謂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付之價格，固不論已否支付，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，再依同法第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；如無同樣貨物、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；如

01 無同樣貨物、類似貨物、國內銷售價格或其他不能情事，則
02 繼依同法第34條規定按計算價格核定之。如無同樣貨物、類
03 似貨物、國內銷售價格、計算價格或其他不能情事，始得按
04 同法第35條規定，依據查得之資料，以合理方法核定之（最
05 高行政法院111年度上字第966號判決意旨參照）。

06 2.依前揭關稅法第29條第1項、第2項、第5項、第31條第1項前
07 段、第32條第1項、第33條第1項、第34條第1項及第35條所
08 規定，海關徵收關稅，依關稅法第35條規定，據查得之資
09 料，以合理方法核定進口貨物之完稅價格，須以不能依同法
10 第29、31、32、33及34條之規定核定時，始有其適用。又關
11 稅法施行細則第13條規定：「（第1項）海關對於依本法第
12 29條第5項規定由納稅義務人提出之帳簿單證仍有合理懷疑
13 者，應向納稅義務人說明其懷疑之理由，並給予納稅義務人
14 合理申辯之機會。納稅義務人並得請求海關以書面說明其懷
15 疑之理由。（第2項）海關於核定完稅價格後，應將最後決
16 定及理由，以書面連同稅款繳納證併送納稅義務人。」；同
17 細則第19條第1項則規定：「本法第35條所稱合理方法，指
18 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
19 核估方法。」可知海關如依關稅法第29條第5項規定，認無
20 法依該條之規定核定完稅價格，擬依同法第35條規定以合理
21 方法核定進口貨物之完稅價格時，應先命納稅義務人提出帳
22 簿單證，對於該帳簿單證如認有合理懷疑，應向納稅義務人
23 說明懷疑之理由，並給予納稅義務人申辯之機會。又所謂
24 「合理懷疑」，係經海關查證後，客觀上仍有懷疑者而言，
25 並非海關得主觀任意認定。且海關為此認定，應於理由中敘
26 明所懷疑之事實及其不能核實認定之具體理由，始得依該規
27 定，視為無法按關稅法第29條規定核估其完稅價格。如經確
28 實查證據以認定事實時而非逕予推認有合理懷疑，即符合前
29 開規定及量能課稅與推計課稅之原則。再者，依關稅法第29
30 條第5項之規定，海關對於進口人提供之單據，無庸證明其
31 係「虛偽不實」，始得調整進口報價；海關僅須具有「合理

01 懷疑」，即得依據關稅法第31條至第35條規定，依序為進口
02 貨物之交易價格、同樣貨物之交易價格、類似貨物之交易價
03 格、國內銷售價格、計算價格及合理價格，另行核定其完稅
04 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
05 價格，逃避稅負，俾達到公平合理課稅之目的。

06 3.經查：

07 (1)依據卷附海關通關資料，109年自日本出口至臺灣之CANNED
08 TOP SHELL螺肉罐（核定11碼稅則為000000000000號，貨物名
09 稱及規格均記載為「canned top shell 48 can per carton
10 n. w. 190g/n. w270g」，賣方均為日本M公司）共3筆，分別為
11 本件系爭報單第1項次、A報單第1項次（進口日期為109年11
12 月20日）及B報單第1項次（進口日期為109年6月16日），核
13 定單價分別為：C&F USD 50/CTN、CFR USD 48/CTN、CFR
14 USD 40/CTN，此有A報單及B報單之進口報單、109年日本M公
15 司出口至臺灣之通關審結報單資料在卷可參（見原處分卷1
16 第57、60-62頁），可證明上開3筆進口報單之進口年份（均
17 為109年）、11碼稅則、國外賣方、貨物品牌及規格均屬相
18 同，先予敘明。又依系爭報單、A報單及卷附日本財務省貿
19 易統計資料所示（見原處分卷1第1、58、63頁），系爭貨物
20 與A報單第1項次貨物之國外出口日期為109年11月14日，2者
21 貨物之重量分別為：系爭貨物為259KG，A報單第1項次貨物
22 則為388KG，2者加總結果與日本財務省貿易統計資料所載關
23 於系爭貨物與A報單第1項次貨物之數量（為647KG）一致，
24 如以重量換算日本出口申報價格為USD 251.23/CTN，與日本
25 財務省貿易統計資料所載關於B報單第1項次貨物之申報價格
26 為USD 239.77/CTN（見原處分卷1第65頁），2者價格接近。
27 再者，A報單第1項次經海關查價結果，依關稅法第35條規
28 定，單價改按FOB USD 239.77/CTN核估完稅價格，該核定經
29 財政部關稅署高雄關（下稱高雄關）決定駁回復查申請；另
30 B報單第1項次部分，則經海關事後稽核，依關稅法第29條規
31 定核定單價為FOB USD 239.77/CTN，該核定經財政部關稅署

基隆關（下稱基隆關）決定駁回復查申請，嗣B報單之進口人提起行政訴訟，經本院以111年度訴字第1237號判決駁回等情，有高雄關復查決定書（案號B1102014號）、基隆關復查決定書（案號10068號）、本院111年度訴字第1237號判決書在卷可參（見原處分卷1第67-78頁、本院卷第83-105頁）。由以上事證，足見日本M公司於109年出售予台灣之CANNED TOP SHELL螺肉罐，在價格上變化尚稱穩定，無明顯價格波動情事。而本件原告原申報價格為USD 50/CTN，與上開A報單第1項次、B報單第1項次之核估完稅價格比較，2者價格相差達5倍之多，原告之原申報價格確實顯然偏低，是被告主張原告之原申報價格，相較於日本M公司他案出售予台灣之價格相差達5倍等語，並非無據。

(2)原告雖主張：被告對於日本稅務法規乃斷章取義，未察日本稅法對於「真實付款價格」之原則、例外判斷標準，實有違誤云云，然查，卷附日本財務省貿易統計網頁資料記載：貿易統計資料係根據日本「海關法」之規定，貿易統計數據是提交給海關以供日本向外國出口和從外國向日本進口的進出口報關單的彙編，並定期發布；統計之目的部分則記載略以：「在第一章《對外貿易統計基本通則總則》的"2對外貿易統計目的等"中，《公約》和《海關法》第102條規定了"對外貿易統計等"（（頒發證書，查閱統計訊息等。））準備，發布並可供查看。通過準確掌握實際的貿易狀況並促進與每個國家的對外貿易進行比較…」，業已詳細敘明統計資料之根據及統計之目的。再據駐日單位人員表示：關於日本出口價格之格價方式，依據關稅法施行令係準用完稅價格之計算規定等語；而依日本關稅法基本通達67-1-4係規定：「有償出口貨物之價格，原則上以該貨物之實際付款金額（交易時之合意貨幣與付款貨幣相異時，以合意貨幣為準）為交易價格…」等情，有日本財務省貿易統計資料、駐日單位往來信件、日本關稅法基本通達法規資料等在卷可參（見原處分卷1第49-55頁）。是本件於日本網站所查得之財務省

01 貿易統計資料所載之出口貨物價格，乃係依據日本之海關
02 法、關稅法基本通達等相關法令之規定，應為真實之交易價
03 格，而為可信，是被告參酌日本財務省貿易統計資料，為本
04 件之認定，乃屬有據，原告上開主張並非可採。

05 (3)又查原告之公司登記營業地址為「臺北市○○區○○路0號6
06 樓之3」，與臺灣M公司之登記營業地址（臺北市○○區○○
07 路0號6樓之3）相同，2公司之登記廠商電話亦為相同，此有
08 廠商檔進階查詢資料附卷可考（見原處分卷1第79頁之乙證
09 16），可知上開2公司之登記營業地址及電話均相同；且本
10 件報關發票簽署人為「許耀仁」（即為臺灣M公司之登記負
11 責人），此亦有商業發票影本、廠商檔進階查詢資料可佐
12 （見原處分卷1第9、79頁），足見雙方應有一定之關係。而
13 就原告與日本M公司之關係為何乙節，訴外人王信恩（為系
14 爭進口報單之安茂報關行專責人員，見原處分卷1第1頁）於
15 110年3月20日海關事後稽核談話中陳稱：不清楚真正關係、
16 不清楚有無特殊關係等語（見原處分卷1第82-83頁）；訴外
17 人鄭曉芬（為原告之員工）於110年4月9日海關事後稽核談
18 話中陳稱：待瞭解後回覆等語（見原處分卷1第88頁）；原
19 告再於110年9月2日發文被告表示略以：「嗣後本公司因梅
20 子金針菇的銷售未見起色，因而調整經營方向，轉而銷售美
21 容商品。此次因去年年底經知悉丸松公司有已生產的螺肉商
22 品，因臺灣的市場需求卻未能進口，本公司同意辦理進口以
23 設法滿足市場的需求，惟因去年年底至今的疫情影響，亦未
24 有實際的銷售行為…」等語（見原處分卷1第91-92頁），可
25 見原告對於何以原告與臺灣M公司登記營業地址及電話相同
26 乙節，均無法提出合理說明，且說詞前後不一，足以啟人疑
27 竇。原告雖又主張：原告設立時間、營業項目與日本M公司
28 不同，因日本M公司於我國拓展採購業務，有於我國設立分
29 公司之必要，原告向來希望取得日本M公司食品之代理權，
30 基於商業上之情誼，遂同意日本M公司將台灣分公司地址登
31 記於原告商業營業地址云云，然查，臺灣M公司於108年7月

25日更正分公司所在地為「臺北市○○區○○路0號6樓之3」，原告則於108年8月20日始申請變更公司所在地為「臺北市○○區○○路0號6樓之3」，此有卷附臺北市政府108年8月21日府產業商字第10853223100號函、臺灣M公司之設立登記表（見簡字第39號卷第311、313頁）在卷可參，依其時間序觀之，原告如何「同意日本M公司將台灣分公司地址登記於原告商業營業地址」？況原告與臺灣M公司之廠商登記電話亦為相同，可見原告與日本M公司間並非如原告所主張二者沒有關連，僅係單純過往曾經販售商品，爾後希望取得代理權云云。至原告與日本M公司設立時間、營業項目等縱有不同，原告仍係未就其與日本M公司之關係提出合理說明。

(4)依關稅法第29條第5項規定，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。承上可知，被告係查調相關之海關通關、報單資料及廠商檔等資料為據，於稽核過程中，對原告之受任人即訴外人王信恩、鄭曉芬等人進行數次訪談，並參酌原告出具之說明函文等資料，認定原告原申報價格與被告查得之自日本進口經海關核定相同貨物之價格相差達5倍之多，有顯然偏低之情事，原告復未能說明其與日本M公司之關係為何，凡此諸多疑義，原告均未提出其他明確佐證資料，證明其申報價格即為實際交易價格。被告非僅單純基於原告未能合理說明其與日本M公司間之關係，而係依據上開證據資料，合理懷疑原告所提出交易文件之真實性及正確性，顯係就相關事證予以查證後，依憑查證之資料而認定有合理懷疑，且被告已於復查決定及訴願答辯中詳述所懷疑之事實及其不能核實認定之具體理由，顯非單純基於主觀上之恣意認定，被告依關稅法第29條規定，視為無法按關稅法第29條規定核估其完稅價格，於法即屬有據，亦合於量能課稅與推計課稅之原則。原告主張被告逕依關稅法第35條自行核定，違反依法行

01 政原則與恣意禁止原則云云，不足採信。

02 (四)被告適用第35條規定核定本件完稅價格，於法亦無不合：

03 1.關稅法施行細則第19條規定：「（第1項）本法（按即關稅
04 法）第35條所稱合理方法，指參酌本法第29條至第34條所定
05 核估完稅價格之原則，採用之核估方法。（第2項）依本法
06 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
07 估價方式或價格：一、在我國生產貨物之國內銷售價格。
08 二、兩種以上價格從高核估之關稅估價制度。三、貨物在輸
09 出國國內市場之銷售價格。四、同樣或類似貨物依本法第34
10 條規定核定之計算價格以外之生產成本。五、輸往其他國家
11 貨物之價格。六、海關訂定最低完稅價格。七、任意認定或
12 臆測之價格。」其規範意旨係指海關於適用關稅法第35條核
13 估完稅價格時，依據所查得之資料，以合理方法核定完稅價
14 格，應儘可能貼近買賣雙方實際交易價格，即買賣雙方在常
15 規交易狀態下所可能約定出來之價格為依歸，不得以任意認
16 定或主觀臆測之價格核估。

17 2.按關稅法第29條至第35條之關稅估價制度，乃係參照「1994
18 年關稅暨貿易總協定第7條施行協定」（下稱關稅估價協
19 定）之架構加以制定，此觀諸關稅法第29條至第35條歷年修
20 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
21 之估價原則一致，如有爭議時，應參照關稅估價協定之規定
22 判斷之。此參據關稅法第35條於75年6月29日之立法理由：
23 「本條係新增，根據關稅估價協定規定，對於不能依進口貨
24 物之交易價格、或同樣或類似貨物之交易價格、或國內銷售
25 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
26 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
27 格，爰予明定如上，俾憑依據。至於『合理方法』之意義及
28 範圍，擬於關稅法施行細則中，予以明定，以利執行。」亦
29 可明。又關稅估價協定第7條之註釋1：「依第7條規定（即
30 關稅法第35條所稱之『合理方法』）核定之完稅價格應儘可
31 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；……。」（最高行政法院109年度裁字第2341號裁定意旨參照）；又按關稅課稅基礎的稅基，在從價課稅之商品，需進行估價。其課稅基礎價格，一般稱為「完稅價格」，為正常價格，即進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得該貨物的價格，亦即，以完全獨立的買賣雙方（非關係人間）的交易，在完全競爭的進口交易價格（完全競爭價格）為準。基此，關稅法第29條：「（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3項）進口貨物之實付或應付價格，如未計入下列費用者，應將其計入完稅價格：一、由買方負擔之佣金、手續費、容器及包裝費用。……。五、運至輸入口岸之運費、裝卸費及搬運費。六、保險費。（第4項）依前項規定應計入完稅價格者，應根據客觀及可計量之資料。無客觀及可計量之資料者，視為無法按本條規定核估其完稅價格。（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，視為無法按本條規定核估其完稅價格。」即規定完稅價格以契約交易價格為準。但海關如認為報價偏低，當要求納稅義務人盡協力義務，俾得依職權調查真實之交易價格。惟因涉及跨境交易，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核估完稅價格。現行關稅法第29條以下，參照關稅估價協定之核估制度，除關稅法第29條第4項及第5項「擬制」無法依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，得依序按同樣貨

01 物之交易價格（第31條）、類似貨物之交易價格（第32
02 條）、國內銷售價格（第33條）、計算價格（第34條）及合
03 理價格（第35條）核定之。上述推計課稅方法，規範越前者
04 順序之核估方法合理性越強，越貼近真實交易價格，越需優
05 先適用，具有法定適用優先順序，固非由海關自由裁量決定
06 之。然而，若海關業已證明有必須依關稅法第35條之規定以
07 合理價格核估完稅價格時，則其計算之模式，參照關稅估價
08 協定第7條註釋2及3所示，可依實際之需要，彈性修正若干
09 第31條至第34條所示核估模式之條件，而仍援用各該條之核
10 估模式計算完稅價格。依此計算所得之完稅價格，即應認已
11 還原至貨物進口時國際貿易市場對貨物交易價值之認識，符
12 合推估課稅中合理性之要求，法院應予認可，俾以確保稅捐
13 之競爭中立性，並建構國際上公平之法律秩序（臺北高等行
14 政法院110年度訴字第286號判決意旨參照）。

15 3.關稅估價協定第7條第1項規定：「進口貨物之完稅價格如不
16 能依第一條至第六條之規定核定時，則應採用符合本協定與
17 GATT 1994 第七條之原則及一般條款規定之合理方法，並依
18 據輸入國可取得之資料核定其完稅價格。」；另第7條之註
19 釋1至註釋3（a）則分別規定：「1.依第七條規定核定之完
20 稅價格應儘可能以先前已核定之完稅價格作為依據。2.依第
21 七條規定採用之估價方法，應以第一條至第六條規定之方法
22 為基礎，在符合第七條之宗旨與規定，及在合理範圍內，予
23 以彈性適用各該估價方法。3.所稱在合理範圍內彈性適用之
24 範例如下：（a）同樣貨物：有關同樣貨物必須與進口貨物
25 同時或相近日期輸出之規定，得為彈性之解釋；與進口貨物
26 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
27 稅估價之依據；已按第五條及第六條規定核定之同樣進口貨
28 物之完稅價格亦得採用之。」

29 4.經查：

30 (1)系爭貨物無法依據關稅法第29條規定核定完稅價格，本應依
31 同法第31條及第32條規定，依據同樣貨物或類似貨物之交易

01 價格核定，然本件系爭貨物進口日之前、後30日內，並無相同
02 同規格，且經海關依據關稅法第29條所核定之交易價格資料
03 可資援用，故其完稅價格無從依關稅法第31條及第32條規定
04 予以核估。又本件實施事後稽核期間，原告未提供本件相關
05 銷售交易文件及國外生產成本與費用，故亦無關稅法第33
06 條、第34條規定之適用。

07 (2)又如前所述，被告係查調相關之海關通關、報單資料及廠商
08 檔等資料為據，於稽核過程中，對原告之受任人即訴外人王
09 信恩、鄭曉芬等人進行數次訪談，並參酌原告出具之說明函
10 文等資料，認定原告原申報價格與被告查得之自日本進口經
11 海關核定相同貨物之價格相差達5倍之多，有顯然偏低之情
12 事，原告復未能說明其與日本M公司之關係為何，被告係就
13 相關事證予以查證後，依憑查證之資料，顯有合理懷疑，且
14 被告已於復查決定及訴願答辯中詳述所懷疑之事實及其不能
15 核實認定之具體理由，並非單純基於主觀上之恣意認定。是
16 被告已證明必須依關稅法第35條之規定，以合理方法核估完
17 稅價格，參照前開關稅估價協定第7條註釋1至註釋3所示，
18 可依實際之需要，在合理範圍內為彈性適用，亦即就有關於
19 同樣貨物，必須與進口貨物同時或相近日期輸出之規定，為
20 彈性解釋。

21 (3)再者，經核系爭貨物進口日之前、後30日內，並無相同規
22 格，且經海關依據關稅法第29條所核定之交易價格資料可資
23 援用；而系爭貨物之國外出口日期為109年11月14日，然上
24 開B報單第1項次貨物部分（國外出口日期為109年6月12
25 日），經海關事後稽核，結果改按FOB USD 239.77/CTN核
26 估，經基隆關復查決定駁回，該B報單之進口人提起行政訴
27 訟，經本院以111年度訴字第1237號判決駁回等節，均業如
28 前述。是關於本件系爭貨物之核定價格，被告依據關稅法第
29 35條及關稅法施行細則第19條等規定，並參酌關稅估價協定
30 第7條及該條之註釋說明，彈性放寬解釋關稅法第31條及關
31 稅法施行細則第16條關於30日期間之規定，係以於相同期間

（均為109年間）、相同名稱及規格之貨物、相同國外賣方之B報單進口貨物所核定之價格為參考依據。是被告改按FOB USD 239.77/CTN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，且無違背關稅估價協定第7條意旨，於法自無不合。

(五)原處分並無違反關稅法施行細則第13條第1項所規定之法定程序：

1.關稅法施行細則第13條規定：「（第1項）海關對於依本法第29條第5項規定由納稅義務人提出之帳簿單證仍有合理懷疑者，應向納稅義務人說明其懷疑之理由，並給予納稅義務人合理申辯之機會。納稅義務人並得請求海關以書面說明其懷疑之理由。（第2項）海關於核定完稅價格後，應將最後決定及理由，以書面連同稅款繳納證併送納稅義務人。」；另行政程序法第114條第1項第2款、第3款、第2項規定：「（第1項）違反程序或方式規定之行政處分，除依第111條規定而無效者外，因下列情形而補正：…二、必須記明之理由已於事後記明者。三、應給予當事人陳述意見之機會已於事後給予者。…（第2項）前項第2款至第5款之補正行為，僅得於訴願程序終結前為之；得不經訴願程序者，僅得於向行政法院起訴前為之。」

2.按書面行處分應記載之「理由」除指認定事實所憑之理由，及該事實該當行政處分構成要件之理由外，在裁量處分，尚包括裁量理由。至於事後補記應記明理由之方式，法律無明文規定，並不限於處分機關以相對人為直接對象，送達補記理由之書面為必要。處分機關於訴願程序提出答辯之書面中，補充載明行政處分應記明之理由，使相對人知悉者，亦可認為已踐行行政程序法第114條第1項第2款補記理由程序，該行政處分原未載明理由之瑕疵即已告治癒（最高行政法院97年度判字第214號判決意旨參照）。

3.查原處分業已詳予載明應補繳稅款之事件、系爭貨物之核估

完稅價格結果、核定應繳之稅款金額等事項。原處分雖未敘明核定完稅價格之詳細事實、理由及法令依據，惟復查決定及訴願答辯中均已就查核之相關事實、理由及相關法令依據為詳細說明。參照前開說明，可認為被告已踐行行政程序法第114條第1項第2款之補記理由程序，原處分縱有瑕疵，亦已治癒。

4.又被告因辦理本件事後稽核，分別於110年3月31日、110年4月9日就相關事項與訴外人王信恩、鄭曉芬進行談話，此有被告之海關事後稽核談話紀錄表可參（見原處分卷1第80-89頁）；被告復於111年1月10日函請原告就系爭貨物原申報價格偏低乙事陳述意見，有被告之111年1月10日基普機字第1111000905號函可佐（見原處分卷1第108頁）；且被告於本件訴願程序所提出之訴願答辯書及訴願補充答辯書中均已詳載本件系爭貨物核定完稅價格之相關事實、理由，是足認被告已給予原告合理申辯之機會。

5.綜上，被告於核估系爭貨物完稅價格時，已向原告說明其懷疑之理由，並給予原告合理申辯之機會，已踐行關稅法施行細則第13條第1項規定程序。是原處分並無違反關稅法施行細則第13條第1項所規定之法定程序乙節亦堪認定。

(六)綜上所述，原處分於法並無違誤，訴願決定予以維持，核無不合。原告訴請撤銷訴願決定及原處分，為無理由，應予駁回。

(七)本件判決基礎已經明確，兩造其餘的攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述的必要，併予敘明。

六、結論：原告之訴無理由。

中 華 民 國 113 年 4 月 30 日
法 官 陳怡君

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，以原判決違背法令為理由，向本院地方行政訴訟庭提出上訴狀並表明上訴理由（原

01 判決所違背之法令及其具體內容，以及依訴訟資料合於該違
02 背法令之具體事實），其未表明上訴理由者，應於提出上訴
03 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
04 上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（均須按他
05 造人數附繕本）。

06 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，
07 逕以裁定駁回。

08 中 華 民 國 113 年 4 月 30 日
09 書記官 盧姿妤