

最 高 行 政 法 院 判 決

108年度判字第221號

上 訴 人 坤埔貿易有限公司

代 表 人 黃偉玫

訴訟代理人 黃義偉 律師

被 上 訴 人 財政部關務署高雄關

代 表 人 陳金標

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107年12月5日高雄高等行政法院106年度訴字第454號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決廢棄，發回高雄高等行政法院。

理 由

- 一、緣上訴人委由昇昱國際報關有限公司（下稱昇昱公司），於民國105年5月16日向被上訴人報運進口馬來西亞產製火龍果 FRESH DRAGON FRUIT (HYLOCEREUS UNDATUS) 乙批計7項（進口報單號碼：第BC/05/387/E0482號），原申報單價依進口貨物大小規格分別為CFR USD 1.05/KGM (LARGE FRUIT) 及 CFR USD 0.95/KGM (SMALL FRUIT)，電腦核定C3（貨物查驗）方式通關，被上訴人為加速貨物通關，准上訴人依關稅法第18條第2項規定繳納新臺幣（下同）1,931,291元保證金先予放行，事後再加審查。嗣被上訴人依據財政部關務署基隆關（下稱基隆關）簽復之查價結果，將前述第1至7項貨物單價均改按CFR USD 1.51/KGM核定，經核算應課徵進口稅費計1,620,138元（包括進口稅1,330,163元、營業稅288,202元及推廣貿易服務費1,773元），以原繳納保證金抵繳後，應退還保證金計311,153元予上訴人，被上訴人並於105年11月15日將「退還保證金通知書」送達上訴人。上訴人對被上訴人將系爭貨物單價改按CFR USD 1.51/KGM核估完稅價格不服，循序提起行政訴訟，經原判決駁回後，提起本件上訴。
- 二、上訴人起訴主張：（一）上訴人申報系爭進口貨物之進口關稅時，檢附馬來西亞商DRS TRADING SDN BHD開立之發票作

01 為交易價格之證據，倘被上訴人對上訴人提出之國外出口商
02 發票之真實性或正確性存疑，被上訴人應具體說明其不採納
03 之理由，惟觀105年10月21日基隆關機動稽核組談話紀錄中
04 ，並未記載海關對於上訴人所提出國外出口商開立發票有何
05 種懷疑，更未見被上訴人請上訴人針對出口商所開立發票無
06 法查證一節提出說明，足證被上訴人不採納上訴人所提供出
07 口商發票時，針對此一證據之取捨，被上訴人顯已違反關稅
08 法第29條第5項規定。且被上訴人復查決定雖稱不採馬來西
09 亞出口商DRS TRADING SDN BHD所開立發票之理由係因為請
10 駐馬來西亞辦事處經濟組查證發票真偽時，因未獲回覆而無
11 法查證，惟觀駐馬來西亞代表處經濟組105年8月23日馬來經
12 字第10500008140號函復內容，該函並未提及駐馬來西亞辦
13 事處經濟組於105年7月20日函請馬來西亞供應商確認發票真
14 偽時，係確認哪些發票之真偽？其調查之發票是否為本件系
15 爭貨物之發票，非無疑義。（二）針對上訴人申報系爭進口
16 白肉火龍果一事，基隆關雖曾函請上訴人至該關說明案情，
17 惟僅一次經上訴人委請訴外人呂政諺於105年10月21日第1次
18 前往說明之內容，倘被上訴人不依關稅法第29條規定採納上
19 訴人申報單據以核估完稅價格，其應再次通知上訴人針對其
20 合理懷疑加以申辯，以落實法規賦予納稅義務人之權利。是
21 訴願決定援引行政程序法第103條第7款規定，逕認被上訴人
22 無須依關稅法施行細則第13條第1項規定給予上訴人在核估
23 完稅價格前有再次陳述意見之機會，此一見解顯然忽略關稅
24 法較行政程序法具有為「特別法」之規範，違反中央法規標
25 準法第16條「特別法優先普通法原則」。又本件被上訴人核
26 估完稅價格後，僅以一紙「退還保證金通知書」通知上訴人
27 繳交之保證金已部分抵繳稅捐，惟觀該紙通知書針對被上訴
28 人核估完稅價格之「決定及理由」隻字未提，違反依關稅法
29 施行細則第13條第2項規定。訴願決定稱被上訴人之復查決
30 定書已就本件核估完稅價格之理由記明，本件已於訴願程序
31 終結前補正程序，惟迄今未見被上訴人提供稅款繳納證，足

證此部分迄今尚未補正完畢而於法不符，且此一瑕疵又因訴願程序業已終結而無從補正，因此，針對此一瑕疵，依法應撤銷原處分（含復查決定）及訴願決定，以維納稅義務人在稅捐核課程序上之權利。（三）依上訴人進口報關單所記載，上訴人進口之白肉火龍果依規格大小區分為「CFR USD 1.05/KGM」（LARGE FRUIT）、「CFR USD 0.95KGM」（SMALL FRUIT）兩種申報單價，顯見兩種規格之白肉火龍果具有價格上之差異，因而形成其關稅「稅基（產品單價）」之不同。詎被上訴人無視產品規格大小所形成「稅基（產品單價）」之差異，逕以農產品批發市場交易行情站之「每天進口火龍果最大交易量平均價（即90元/公斤）」此一「單一價格」，針對上訴人所進口兩種規格不同之產品核定「單一完稅價格」，導致上訴人無論進口高單價或低單價之白肉火龍果，均須依單一完稅價格繳納關稅，造成實質上「稅基（產品單價）」不同之兩種產品遭核定同樣之完稅價格，被上訴人此舉明顯悖離「核實課稅原則」，且被上訴人逕採農產品批發市場105年5月19日至25日間有關「進口火龍果」（可能為白肉火龍果，亦可能為紅肉火龍果）品項之最高價「90元/公斤」作為認定上訴人進口火龍果之市場交易價格，不僅與經驗法則、論理法則不符，顯係以片面資訊作為稅捐核課之基礎而違反核實課稅原則。（四）被上訴人稱105年4月1日起至同年6月30日止，進口火龍果貨品之資料，僅有宇鮮有限公司（下稱宇鮮公司）3批與上訴人，且宇鮮公司係進口紅肉火龍果貨品，惟遍查被上訴人所提供全部卷證資料，並無相關證據以實其說，難謂被上訴人符合關稅法第35條規定「依據查得之資料」以合理方法核定之；又被上訴人以系爭貨物放行後1週內，農產品批發市場交易行情站進口火龍果最大交易量之平均價（90元/公斤）作為核定完稅價格之依據，此舉顯與關稅法施行細則第19條第2項第2款規定「從低核估原則」不符。縱認被上訴人得採計農產品批發市場交易行情站最高平均價之交易價格核定完稅價格，惟因被上訴人

01 疏未依關稅法第33條第3項第2款及第3款規定扣減「關稅」
02 及「第2次運送之運費」等費用，故被上訴人核定之完稅價
03 格即有違誤而應予撤銷；另上訴人先前曾向馬來西亞同一廠
04 商進口火龍果（同樣貨物）來臺，被上訴人亦按上訴人申報
05 之交易價格核定完稅價格，是被上訴人故意忽略本件上訴人
06 所進口白肉火龍果已有海關核定105年4月間放行之「同樣貨
07 物」完稅價格的前案可循，不依關稅法第31條規定核定完稅
08 價格，卻堅持依關稅法第35條規定核定完稅價格，此舉顯與
09 關稅法第35條規定不符等語，聲明求為判決原處分（含復查
10 決定）及訴願決定均撤銷。

11 三、被上訴人則以：（一）依駐馬來西亞辦事處經濟組於105年8
12 月23日函覆、中央銀行外匯局105年8月24日函覆及上訴人委
13 任訴外人呂政諺於105年10月21日之訪談紀錄可知，國外供
14 應商未能證明報關發票為真，且上訴人並未付款予國外供應
15 商，是原申報價格是否為本件實際交易價格，尚非無疑，依
16 據關稅法第29條第5項規定，視為無法按該條規定核估其完
17 稅價格，故無關稅法第29條之適用。又本件查無出口日期前
18 後30日內按關稅法第31條規定同樣貨物及第32條規定類似貨
19 物之相關資料可供核價參考；又上訴人所附國內銷售發票，
20 並未登載買受人資料，自無從查證買賣雙方是否有特殊關係
21 ，亦無法取得「第一手交易階段之價格」（銷售發票無法採
22 信），且開立日期為105年6月30日，係在本件送查價之後，
23 與本件系爭貨物放行日期105年5月18日，時間差距42日，異
24 於新鮮蔬果之交易慣例，尚難據依關稅法第33條規定按國內
25 銷售價格核估完稅價格；又未提供國外生產或取得成本之相
26 關資料，亦無關稅法第34條規定之適用，被上訴人乃依據關
27 稅法第35條規定，按查得之資料，以合理方法核定之，於法
28 並無不合。（二）本件係由基隆關簽復被上訴人所屬小港分
29 關105高港發字第0000588號送查價單可證，且為查明本件系
30 爭貨物完稅價格需要，基隆關已通知上訴人說明，並經上訴
31 人委任訴外人呂政諺至該關說明，是以，被上訴人業已依關

01 稅法施行細則第13條第1項規定，向納稅義務人說明懷疑之
02 理由，並給予其合理申辯之機會。又被上訴人於105年11月
03 15日送達「退還保證金通知書」及稅單號碼第BCZ000000000
04 00號「海關進口貨物稅費繳納證兼匯款申請書」予上訴人，
05 雖未敘明核定完稅價格之理由，惟於上訴人復查申請時，已
06 補正敘明於復查決定書，俾使上訴人得以明瞭，本件原核定
07 之理由遂已完備，符合行政程序法第114條第1項、第2項規
08 定。（三）系爭貨物於105年5月18日放行後，農產品批發市
09 場交易行情站1週內（105年5月19日至同年月25日）每天進
10 口火龍果最大交易量平均價為90元/公斤。按新鮮蔬果進口
11 ，亦可由進口人售予行口後，再由行口於批發市場售出，經
12 參據104年度營利事業各業所得額暨同業利潤標準，水果批
13 發業之毛利率為15%，上訴人提供之內陸運費為124,845元
14 ，換算每公斤內陸運費為1.379元，無保險費；將上述資料
15 帶入完稅價格之計算公式，則完稅價格為USD 1.51元/公斤
16 ，又因農產品批發市場交易行情站，所登載為進口火龍果交
17 易平均價，並未區分各種大小規格之平均價（即各種大小規
18 格之平均價為90元/公斤），故本件系爭貨物乃依上揭推估
19 合理行情價格統一核估完稅價格，與關稅法第35條之規定相
20 符；（四）另依海關RP18程式查詢105年4月1日起至同年6月
21 30日止進口火龍果貨品之審結資料查詢清表，僅有宇鮮公司
22 （3批）與上訴人等2家公司，前者係進口「紅肉」火龍果貨
23 品，其距離本件系爭貨物放行日105年5月18日至少已有24日
24 以上，鑑於農產品易腐特性，其不可能為農產品批發市場之
25 交易標的，且最後一批數量僅為5,250公斤（報單號碼：第B
26 D/05/418/J0286號），而農產品批發市場交易行情站（105
27 年5月19日至25日）之交易量共28,972公斤，以日期及數量
28 邏輯判斷，農產品批發市場之交易標的應為上訴人進口之白
29 肉火龍果，被上訴人參據上揭資料，依關稅法第35條推估合
30 理行情價格據以核價，並無上訴人所稱以他人進口「紅肉」
31 火龍果進而推論本件進口「白肉」火龍果之完稅價格情事。

(五) 上訴人於104年12月24日方始進口水果，其104年度申報毛利率7.94%非關本件進口水果之獲利，故不予採用，而改參據104年度營利事業各業所得額暨同業利潤標準，水果批發業之毛利率為15%作為推估依據。退步言之，若以上訴人104年度所申報毛利率7.94%推估，則完稅價格為USD 1.64/KG，價格尚高於原核定價格USD 1.51/KG，是被上訴人以104年度營利事業各業所得額暨同業利潤標準推估本件之完稅價格，反而對上訴人更有利。又本件核發處分書時，當年度（即105年）營利事業各業所得額暨同業利率標準尚未發布，僅能以前一年（即104年）營利事業各業所得額暨同業利率標準作為推估依據。另關稅法施行細則第19條第2項第2款規定「從低核估原則」，係指當海關於依關稅法第35條規定核定完稅價格時若有2種以上之價格，不得採用較高之價格，而本件完稅價格之核定自始僅有1個價格等語，資為抗辯。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：（一）關於系爭貨物完稅價格之核定，上訴人主張被上訴人未能排除原申報價格偏低之合理懷疑，無從按關稅法第29條規定核估完稅價格乙節，並無理由，說明如下：上訴人申報系爭貨物完稅價格時固據提出馬來西亞出口商DRS TRADING SDN BHD所開立之發票（INVOICE）等資料為證。惟被上訴人為查明系爭貨物完稅價格需要，乃基於海關一體及職務分工原則，委託基隆關協助查價，而基隆關於105年7月20日曾以傳真電文，請駐馬來西亞辦事處經濟組確認上開發票之真偽及實際交易價格，嗣駐馬來西亞辦事處經濟組於105年8月23日以馬來經字第10500008140號函復略以：「說明：……二、本組業於本年7月20日函請馬來西亞供應商DRS TRADING SDN BHD，確認本案發票真偽及實際交易價格，迄今未獲回復，……。」等語；基隆關復於105年8月22日以基普機字第1051021525號函請中央銀行外匯局提供上訴人暨其負責人、股東及關係人自105年2月1日起至同年7月31日止之相關結匯資料，經中央

銀行外匯局於105年8月24日以臺央外捌字第1050031375號函檢送匯出款資料予基隆關，嗣經基隆關核對結果，並無上訴人匯款至馬來西亞供應商之款項，亦無國內其他公司或個人匯款至馬來西亞供應商；基隆關再於105年9月5日以基普機字第1051022698號函請上訴人攜帶資料至該關說明，上訴人於105年10月21日委託訴外人呂政諺前往基隆關接受訪談，並陳稱：「貨款支付以口頭約定之，目前尚未支付，待折讓、壞品協調後再安排付款之。」等語，由上可知，上訴人所提出之發票未經馬來西亞供應商證明為真，且上訴人亦未提出支付貨款予該供應商之證據以實其說，故難認被上訴人在不採納馬來西亞供貨商之發票前，未盡合理查證之義務。是其所申報之價格是否為實際交易價格，非無疑義。揆諸前揭關稅法第29條第5項之規定，海關並非需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。則本件既經基隆關函請上訴人陳述意見，惟上訴人委託訴外人呂政諺提出說明後，被上訴人仍認有合理懷疑，認上訴人提出之交易文件所載交易價格不實，依前揭關稅法第29條第5項之規定，應視為無法按該條規定核估其完稅價格，則被上訴人認定系爭貨物無法依關稅法第29條第1項規定核估其完稅價格，即屬有據。上訴人主張本件系爭貨物買受價格，與進口報單所填報之價格相同，尚不足為採。（二）關於系爭貨物完稅價格之核定，無關稅法第31條至第34條規定之適用，依序說明如下：系爭貨物無法依據關稅法第29條規定核定完稅價格，即應依同法第31條及第32條規定，依據同樣貨物或類似貨物之交易價格核定。惟按關稅法第31條第2項、第32條第2項、同法施行細則第16條第1項及進口貨物關稅估價手冊肆、三、（六）之規定，應以「同樣貨物」或「類似貨物」於系爭貨物出口時或出口日前、後30日內之交易價格，並經海關「核定交易價格」作為判斷依據（WTO關

01 稅估價協定第2、3條之註釋第4段），申報之交易價格如未
02 經海關核定，自難作為海關依關稅法第31條、第32條核定交
03 易價格之根據。查本件系爭貨物出口時或出口日之前、後30
04 日內，並無相同規格，且經海關依據關稅法第29條所核定之
05 交易價格可資引用，故其完稅價格無從依關稅法第31條及第
06 32條規定予以核估。上訴人雖訴稱其於105年4月間曾委由昇
07 昱公司申報進口馬來西亞產製之白肉火龍果5批（進口報單
08 號碼：第BC/05/387/E0335、BC/05/387/E0343、BC/05/387/
09 E0378、BC/05/387/E0380、BC/05/387/E0411號），不僅出
10 口商與本件同為「DRS TRADING SDN BHD」，且上訴人於上
11 述案件中申報之交易價格亦與本件相同，並經被上訴人於10
12 5年4月18日至29日間查驗後放行，且被上訴人嗣後並未另外
13 核定交易價格或通知上訴人補繳關稅，足證本件上訴人申報
14 系爭貨物交易價格之合理性等語。惟查，上述5批貨物之價
15 格，並非經基隆關實質查價程序而得，尚難據為本件核價之
16 參考之依據。上訴人主張被上訴人核定本件系爭貨物之完稅
17 價格時，不採前次依上訴人申報之資料所核定完稅價格此一
18 有利上訴人之證據，亦未說明不採之理由，有違行政程序法
19 第36條有利不利一律注意原則云云，並無可取。又上訴人委
20 託訴外人呂政諺前往基隆關接受訪談時雖有提出國內銷售發
21 票7紙，惟其上並未記載買受人資料，亦未蓋用上訴人公司
22 印章，此有號碼第CJ-00000000號至第CJ-00000000號統一發
23 票7紙影本附卷可考。則被上訴人自無從向交易對象查證上
24 訴人是否確有交易？且交易標的與系爭貨物是否確屬同批貨
25 物？故被上訴人以上述發票無法認定係屬「國內銷售價格」
26 ，並非無稽。又上述7紙發票開立日期為105年6月30日，係
27 在本件送查價之後，與本件系爭貨物放行日期105年5月18日
28 ，時間差距42日，亦與新鮮蔬果之交易慣例相異，自難以依
29 據關稅法第33條規定按國內銷售價格核估完稅價格。此外，
30 上訴人亦未提出國外生產成本、費用及一般利潤等計算價格
31 資料以供核算，自無法依關稅法第34條核估系爭貨物之完稅

價格。(三)系爭貨物核無關稅法第29條、第31條至第34條之適用，因此被上訴人依關稅法第35條核估本件進口貨物之完稅價格，並未違法：依據被上訴人所提之審結資料查詢清表，自105年4月1日起至同年6月30日止，僅有宇鮮公司及上訴人等2家公司進口火龍果，而宇鮮公司係進口「紅肉」火龍果，其貨物分別於同年4月1日、11日及25日放行，距離本件系爭貨物放行日105年5月18日已逾24日以上，有鑑於農產品易腐特性，宇鮮公司進口之火龍果不可能於105年5月19日後作為農產品批發市場之交易標的，且最後一批數量僅為5,250公斤（報單號碼：第BD/05/418/J0286號），核與上訴人進口本件系爭貨物共計90,558公斤相距甚遠。又查，農產品批發市場交易行情站105年5月19日至同年月25日進口火龍果之交易量共計28,972公斤（7,020+4,794+8,336+524+6,690+1,608=28,972），是依日期及數量判斷，上述期間農產品批發市場之交易標的應為上訴人進口之白肉火龍果，核與經驗法則無違。再查，系爭貨物於105年5月18日放行後，農產品批發市場交易行情站1週內（105年5月19日至同年月25日）進口火龍果最大交易量為105年5月19日之6,080公斤，而該批火龍果之平均價為90元/公斤。按新鮮蔬果進口，一般亦可由進口人售予行口後，再由行口於批發市場售出，是被上訴人乃參據104年度營利事業各業所得額暨同業利潤標準，水果批發業之毛利率為15%，並依上訴人提供之弘洋國際物流股份有限公司開立之第CE-000000000號統一發票，其上載明內陸運費為124,845元，換算每公斤內陸運費為1.379元（計算式：124,845元÷90,558公斤=1.379元/公斤），將上述資料帶入下列完稅價格之計算公式，計算出完稅價格=銷售價格×（1-利潤及費用率）-內陸運費及保險費÷（1+應課稅率）=90×（1-0.15）×（1-0.15）-1.379÷（1+0.3004）=48.943元/公斤，48.943÷32.425（美元兌新臺幣匯率）=USD 1.51元/公斤。註：利潤及費用率扣抵兩次係上訴人與行口各1次，且因上訴人始終未

01 能提供行口運送火龍果貨品至果菜市場之運費證明（因售予
02 行口之銷售發票未登載買受人），被上訴人自無法扣減「第
03 2次運送之運費」，另上訴人未能提供保險費資料，被上訴
04 人亦無法扣減保險費。V又因農產品批發市場交易行情站所
05 登載為進口火龍果交易平均價，並未區分各種大小規格之平
06 均價（即各種大小規格之平均價為90元/公斤），故被上訴
07 人依上揭推估系爭貨物合理行情價格統一核估完稅價格，且
08 已將可能發生之運費及相關費用扣減，核與關稅法第35條之
09 規定相符，要難指為違法。另按關稅法施行細則第19條第2
10 項第2款規定「從低核估原則」，係指當海關於依關稅法第3
11 5條規定核定完稅價格時若有2種以上之價格，不得採用較高
12 之價格，而本件完稅價格之核定自始僅有1個價格。（四）
13 本件被上訴人作成原處分，並未違反關稅法第29條第5項及
14 同法施行細則第13條之規定：按海關有關進口貨物國內外價
15 格資料之蒐集、調查及建置之事項，係由基隆關負責。經查
16 ，基隆關於作成查價決定通知被上訴人前，業已給予上訴人
17 說明之機會，而上訴人亦委任訴外人呂政諺前往製作談話紀
18 錄在案，業如前述。又被上訴人雖於105年11月15日送達退
19 還保證金通知書及海關進口貨物稅費繳納證兼匯款申請書予
20 上訴人時，並未敘明核定完稅價格之依據及相關理由；惟被
21 上訴人嗣於復查決定書及訴願答辯書已詳予說明查核之事實
22 ，以及核定之依據、理由及數額，已為補正說明而使上訴人
23 得以明瞭上揭事項；是原處分縱有未記載相關事項，已因事
24 後追補，使其瑕疵因補正而治癒。上訴人主張被上訴人不採
25 納其申報關稅時所提出之單據憑證，且未向其說明其懷疑理
26 由，並給予其合理申辯之機會，即逕採納基隆關簽復之查估
27 價格，依關稅法第35條規定以合理方法核定完稅價格，於法
28 有違云云，亦非可採等情，因將訴願決定及原處分（含復查
29 決定）均予維持，駁回上訴人之訴。

30 五、上訴意旨略謂：（一）上訴人於原審曾質疑卷內資料無法得
31 知基隆關委請駐馬來西亞辦事處經濟組調查確認之發票內容

為何、經濟組係以何種方式詢問馬來西亞供應商，是否因地
址錯誤或電話錯誤而無法聯繫或未獲出口商回應，因而聲請
法院函詢當初受基隆關委託查證發票真偽之駐馬來西亞辦事
處經濟組，以釐清事實真相，而審理過程中承審法官亦當庭
表示卷內資料不足以釐清被上訴人委託基隆關查價時，馬來
西亞供應商未函復出口發票真偽之理由，有未盡調查義務之
瑕疵，然對照原審判決理由所稱「難認被告（即被上訴人）
在不採納馬來西亞供貨商之發票前，未盡合法查證之義務」
兩者顯然前後牴觸，而有行政訴訟法第243條第2項第6款判
決理由矛盾之違法。（二）被上訴人於審理中並不否認上訴
人進口之白肉火龍果有（LARGE FRUIT）及（SMALL FRUIT）
兩種規格，而不同規格之產品有不同的交易價格，自應核定
不同的完稅價格，且承審法官亦於審理中質疑單一完稅價格
之妥適性，然原判決對於上訴人所主張依規格大小不同而分
別核定兩種完稅價格之攻擊防禦方法，既不採納，亦不加以
調查，更未將不予採納之判斷理由記明於判決理由欄中，逕
採被上訴人所核定之單一完稅價格，已有判決理由不備之違
法。又原判決理由先謂「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，且不論已否支出」惟原判
決又以上訴人「未提出支付貨款予該供應商之證據」，據此
認定上訴人申報之價格不足採，顯然與前揭「不論交易價格
已否支付」之論述相悖，故原判決該當判決理由矛盾之違法
。（三）上訴人於原審已檢附台中商業銀行信用狀電文相關
資料，說明其與供應商約定之交易價格如何與信用狀之金額
勾稽，針對此一影響上訴人申報交易價格是否屬實之重要攻
擊防禦方法，原審既不採納，亦未於判決理由欄中說明不採
納之理由，該當判決不備理由之違法。又原判決認定上訴人
開立發票日期與系爭貨物放行日期差距42日，而與新鮮蔬果
交易慣例相異，卻不採納上訴人於原審所提示之財政部賦稅
署之網頁公告，是原審針對上訴人此一攻擊防禦方法，既未
採納，亦未說明不予採納之理由，該當判決不備理由之違法

01 。 (四) 被上訴人所委託查價之基隆關就調查過程中並未具
02 體充分說明其懷疑之理由，遑論讓上訴人對其懷疑有合理申
03 辯之機會，另基隆關對於上訴人105年10月21日談話紀錄中
04 如認有不足之處，應具體命上訴人再行第2次提出，是基隆
05 關未為此舉，顯然與關稅法第29條第5項、關稅法施行細則
06 第13條第1項規定相違；本件因基隆關於105年10月21日談話
07 紀錄中未說明其懷疑供貨商出口發票真偽之理由，此一瑕疵
08 不僅導致上訴人未能及時協助釐清發票真偽或補充提出付款
09 信用狀以佐證申報交易價格之真實性，被上訴人查價過程更
10 與關稅法第29條第5項、關稅法施行細則第13條第1項規定及
11 本院100年度判字第23號等判決意旨相悖；另被上訴人未讓
12 上訴人針對初步調查供應商發票真偽未果及查得批發市場交
13 易價格之結果有合理申辯之機會，逕認被上訴人申報之交易
14 價格不可採，實有調查未盡完備之違法等語。

15 六、本院按：(一) 關稅法第29條第1項、第2項、第5項：「(第1項) 從價課徵關稅之進口貨物，其完稅價格以該進口貨
16 物之交易價格作為計算根據。(第2項) 前項交易價格，指
17 進口貨物由輸出國銷售至中華民國實付或應付之價格。……
18 (第5項) 海關對納稅義務人提出之交易文件或其內容之真
19 實性或正確性存疑，納稅義務人未提出說明或提出說明後，
20 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
21 。」第31條第1項、第2項：「(第1項) 進口貨物之完稅價
22 格，未能依第29條規定核定者，海關得按該貨物出口時或出
23 口前、後銷售至中華民國之同樣貨物之交易價格核定之。…
24 …。(第2項) 前項所稱同樣貨物，指其生產國別、物理特
25 性、品質及商譽等均與該進口貨物相同者。」第32條第1項
26 、第2項：「(第1項) 進口貨物之完稅價格，未能依第29條
27 及前條規定核定者，海關得按該貨物出口時或出口前、後銷
28 售至中華民國之類似貨物之交易價格核定之。……。 (第2
29 項) 前項所稱類似貨物，指與該進口貨物雖非完全相同，但
30 其生產國別及功能相同，特性及組成之原材料相似，且在交
31

易上可互為替代者。」第33條第1項、第3項：「（第1項）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3項）第1項所稱國內銷售價格，指該進口貨物、同樣或類似貨物，於該進口貨物進口時或進口前、後，在國內按其輸入原狀於第一手交易階段，售予無特殊關係者最大銷售數量之單位價格核計後，扣減下列費用計算者：一、該進口貨物、同級或同類別進口貨物在國內銷售之一般利潤、費用或通常支付之佣金。二、貨物進口繳納之關稅及其他稅捐。三、貨物進口後所發生之運費、保險費及其相關費用。」第34條第1項：「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：「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。」關稅法施行細則第19條：「（第1項）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。（第2項）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：一、在我國生產貨物之國內銷售價格。二、兩種以上價格從高核估之關稅估價制度。三、貨物在輸出國國內市場之銷售價格。四、同樣或類似貨物依本法第34條規定核定之計算價格以外之生產成本。五、輸往其他國家貨物之價格。六、海關訂定最低完稅價格。七、任意認定或臆測之價格。」揆諸前揭規定，作為海關從價課徵關稅之進口貨物，其核定完稅價格所應依據之價格，依序為進口貨物之交易價格、同樣貨物之交易價格、類似貨物之交易價格、國內銷售價格、計算價格及合理價格。（二）本件被上訴人固提出駐馬來西亞辦事處經濟組105年8月23日馬來經字第10500008140號函復基隆關之函文，略謂國外供應商並未回覆系爭報關發票是否為其所簽發及原申報價格是否為真正交易價格等語，惟綜觀全卷，並無基隆關去函詢問駐馬來西亞辦事處經濟組之

01 函文，則基隆關委請駐馬來西亞辦事處經濟組調查確認之發
02 票內容為何？經濟組係以何種方式詢問馬來西亞供應商？是
03 否因地址錯誤或電話錯誤而未獲出口商回應？均不得而知。
04 況被上訴人自承基隆關再次於105年8月22日以傳真電文詢問
05 駐馬來西亞辦事處經濟組上開相同事項，惟被上訴人並未說
06 明駐馬來西亞辦事處經濟組對於該電文究竟有無回覆，卷內
07 亦無資料可稽，被上訴人對於攸關係爭貨物交易價格認定之
08 前後2次查詢電文，均未附卷，且未查明第2次查詢電文有無
09 回覆，即作成原處分，自嫌速斷，原判決未予指正，亦有未
10 合。上訴意旨主張原審法官於審理中亦曾質疑卷內之資料不
11 足以釐清被上訴人委託基隆關查價時，馬來西亞供應商未函
12 復出口發票真偽之理由，惟原判決卻認被上訴人已盡合法查
13 證之義務，有理由矛盾之違法等語，尚非無據。（三）按關
14 稅法施行細則第13條第1項規定：「海關對於依本法第29條
15 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，
16 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
17 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
18 理由。」考其立法理由，乃在海關對於完稅價格之核估具有
19 時效性，乃賦予納稅義務人就海關之合理懷疑有當面申辯之
20 機會，此為海關核稅之特別程序，與行政程序法第103條第7
21 款規定，係行政機關得不給予陳述意見機會之一般規範者尚
22 有不同。本件基隆關雖曾函請上訴人至該關說明案情，惟上
23 訴人委請呂政諺至基隆關接受談話時，基隆關機動稽核組僅
24 訊問呂政諺系爭貨物價格如何訂定？有無簽約？有無供應商
25 之原廠價目表？價款如何支付及已否支付？等事項，惟對於
26 引起基隆關合理懷疑上訴人所提示之供貨商出口發票並非真
27 正之兩項重要文件，即駐馬來西亞辦事處經濟組105年8月23
28 日馬來經字第10500008140號函，及中央銀行外匯局105年8
29 月24日臺央外捌字第1050031375號函（隨函檢送匯出款資料
30 ），基隆關均未提示予呂政諺，使其有合理申辯之機會，亦
31 未說明基隆關合理懷疑系爭供貨商出口發票並非真正之理由

，難謂已符合關稅法第29條第5項及關稅法施行細則第13條第1項之規定。上訴意旨主張基隆關於105年10月21日談話紀錄中未說明其懷疑供貨商出口發票真偽之理由，不僅導致上訴人未能及時協助釐清發票真偽或補充提出付款信用狀以佐證申報交易價格之真實性，被上訴人查價過程更與法有悖等語，尚屬非虛。（四）系爭貨物於105年5月18日放行後，農產品批發市場交易行情站1週內（105年5月19日至同年月25日）進口火龍果最大交易量為105年5月19日之6,080公斤，而該批火龍果之平均價為90元/公斤，被上訴人乃依該單日平均價格作為計算系爭貨物合理價格之基準，為原判決所確定之事實。惟依農產品批發市場交易行情站顯示之105年5月19日至同年月25日1週交易行情（見原審卷第161、162頁），為何農產品批發市場交易行情站之單日最大交易量之平均價格（90元/公斤）為關稅法第35條之合理價格，而農產品批發市場交易行情站1週之平均價格（85.2元/公斤）則非合理價格？被上訴人之認定是否符合關稅法施行細則第19條第2項之規定？被上訴人並未說明其理由。況系爭貨物放行後1週內之單日最大交易量為5月21日之7,780公斤，並非5月19日之6,080公斤，被上訴人之認定是否有誤，尚非無疑。上訴意旨主張上訴人進口之白肉火龍果有（LARGE FRUIT）及（SMALL FRUIT）兩種規格，原審法官於審理中亦質疑單一完稅價格之妥當性，原判決有不備理由之違法等語，亦非無據。（五）上訴人委託呂政諺前往基隆關接受訪談時曾提出系爭貨物之國內銷售發票7紙，雖其上並未記載買受人資料，惟被上訴人於適用關稅法第33條查證「國內銷售價格」時，仍有訊問上訴人或其委託之呂政諺系爭貨物之買受人究為何人之必要，乃被上訴人未曾查證，即逕認憑上開7紙發票無法認定係屬「國內銷售價格」，自嫌率斷。又上開7紙發票之開立日期為105年6月30日，雖距離系爭貨物放行日期105年5月18日已有42日，惟進口新鮮蔬果之交易慣例並非必於當月銷售完畢，若經冷藏仍有可能於隔月銷售，而國內交易

01 習慣往往採月結制結算帳款，故系爭貨物如於5月底或6月初
02 交易，開立6月30日之統一發票，尚難謂違反交易慣例，原
03 判決遽認上開7紙發票違反交易慣例，自難據以依關稅法第3
04 3條規定按國內銷售價格核估完稅價格等語，其認事用法不
05 無商榷之餘地。（六）綜上所述，原判決既有如上之違誤，
06 上訴意旨指摘原判決違背法令，求予廢棄，為有理由。又本
07 件因原判決違背法令致影響事實之確定及判決結果，自應由
08 本院將原判決廢棄發回，由原審法院更為適法之裁判。

09 七、據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第256條第1項
10 、第260條第1項，判決如主文。

11 中 華 民 國 108 年 5 月 2 日

12 最高行政法院第四庭

13 審判長法官 鄭 小 康

14 法官 劉 介 中

15 法官 林 文 舟

16 法官 帥 嘉 寶

17 法官 林 樹 埔

18 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

19 中 華 民 國 108 年 5 月 2 日

20 書記官 伍 榮 陞