臺中高等行政法院判決

108年度簡上字第15號

上　訴　人　財政部關務署臺中關
代　表　人　葉明星
被 上訴 人　瑭佑汽車有限公司
代　表　人　林昭明

上列當事人間進口貨物核定完稅價格事件，上訴人不服中華民國108年2月11日臺灣臺中地方法院107年度簡字第72號行政訴訟判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

原判決除確定部分外廢棄，並發回臺灣臺中地方法院行政訴訟庭。

理　由

一、事實概要：

（一）被上訴人於民國106年4月27日向上訴人報運自美國進口之美國產製2013年BMW X5 XDRIVE35I及德國產製2010年MINI COOPERS CLUBMAN舊汽車共2輛（報單號碼：第DA/BC/06/999/90135及DA/BC/06/999/90136號，下稱A、B報單），原申報價格分別為FOB USD 15,480/NIU及FOB USD 2,815/NIU，電腦均核定按貨物查驗（C3）方式通關，並依關稅法第18條第2項規定，准被上訴人繳納保證金後，先行驗放貨物，事後再加審查；嗣據財政部關務署基隆關（下稱基隆關）查價結果，A報單改按FOB USD 22,850/UNIT、B報單改按FOB USD5,770/UNIT核估完稅價格，分別核定應納稅費新臺幣（下同）448,667元（包括進口稅129,936元、貨物稅261,728元、營業稅56,707元及推廣貿易服務費296元）、104,271元（包括進口稅33,655元、貨物稅56,493

元及營業稅14,123元），以原繳保證金抵充後，通知補徵稅費39,088元、26,752元（下稱原處分1、2）。

（二）被上訴人於106年5月15日向上訴人報運自美國進口之德國產製2008年MINI COOPERS CLUBMAN舊汽車1輛（報單號碼：第DA/BC/06/999/90159號，下稱C報單），原申報價格為FOB USD 1,000/NIU，電腦核定按貨物查驗（C3）方式通關，並依關稅法第18條第2項規定，准被上訴人繳納保證金後，先行驗放貨物，事後再加審查；嗣據基隆關查價結果，改按FOB USD 3,800/UNIT核估完稅價格，核定應納稅費76,214元（包括進口稅24,599元、貨物稅41,292元及營業稅10,323元），以原繳保證金抵充後，通知補徵稅費12,107元（下稱原處分3）。

（三）被上訴人就上開原處分1至3不服，申請復查，均未獲變更；提起訴願，分別經財政部107年9月10日台財法字第10713934630號、第00000000000號訴願決定駁回，遂合併提起行政訴訟，並聲明求為判決駁回：訴願決定及復查決定均撤銷，改按原申報金額課稅（原審卷15、17、165頁參照，原判決誤載為：訴願決定及原處分均撤銷，改按原申報金額課稅，原審卷197頁參照），經臺灣臺中地方法院107年度簡字第72號行政訴訟判決（下稱原判決）：「訴願決定及原處分均撤銷，原告（即本件被上訴人）其餘之訴駁回。」。上訴人不服，就其敗訴部分提起本件上訴（本院卷15頁參照）。

二、被上訴人起訴之主張及聲明、上訴人於原審之答辯及聲明暨原判決關於證據取捨、認定事實及適用法規之論據，除上述原訴之聲明誤載者外，其餘均詳如原判決所載。

三、上訴意旨略以：

（一）原判決有行政訴訟法第243條第2項第6款規定判決理由矛盾之當然違背法令：

納稅義務人對海關核課處分不服，經復查、訴願程序而提起撤銷訴訟，行政法院如認海關之復查決定為違法，予以撤銷，本可進而審查海關之核課處分是否違法，如違法且已確定違法核課之稅額者，亦可就該違法核課部分之稅額併予撤銷。如核課處分之核課事實尚有不明確或尚未確定其違法核課之稅額，為確保核課處分在核課期間內作成，故核課處分原則上應被保留，以免將核課處分遽予撤銷將造成重行核課時因而逾越核課期間，致有違稅捐稽徵之公平。是以，實務上於此情形均僅撤銷至復查決定，令原處分機關查明事實後重為復查決定，而不另就原告請求撤銷核課處分部分予以駁回（最高行政法院92年度判字第149號判決、本院105年度簡上字第50號判決參照）。本件原處分係依關稅法第18條第2項核定被上訴人之應納稅額，如該原處分經撤銷，上訴人顯無法於貨物放行之翌日（即106年5月4日及106年5月18日）起6個月內再核定被上訴人之應納稅額，依該項規定，即應視為依被上訴人之申報核定應納稅額，上訴人自無再重為調查核定之餘地。惟原判決於判決理由論明「被上訴人請求按原申報金額課稅部分」，有待被上訴人協力及上訴人查證，由上訴人作成適法之決定，卻於判決主文論知原處分撤銷，原判決理由與主文顯有矛盾不符之情形，有行政訴訟法第243條第2項第6款判決理由矛盾之當然違背法令。

（二）原判決有違反關稅法第29條規定及判決不備理由之違背法令：

1、本件3案於復查階段，基隆關檢附被上訴人提供之Manheim

拍賣場（下稱M公司）標單請駐洛杉磯辦事處經濟組（下稱駐外單位）協查，M公司雖以電話回復標單所載價格為真，惟其未提供相關存檔單據或其他交易資料以佐其說，該標單所載價格是否為本案真實交易價格，仍非無疑。

2、1933年美國政府確定現有之二手車指南有偏差，並要求NADA（National Automobile Dealers Association，全國汽車經銷商協會）公佈NADA官方二手車指南（NADA指南），作為國家工業復甦法案之一部分，又其團隊每月收集和分析超過100萬個汽車和卡車批發和零售交易，並提供一系列指南、拍賣數據、分析及數據解決方案，故NADA雜誌所載之舊汽車交易價格為一經過美國官方認可之客觀市場行情價格資料。又關稅法第35條意旨，係指海關依據所查得之資料，以合理方法核定完稅價格時，應儘可能貼近買賣雙方實際交易價格為依歸，而所謂實際交易價格係指買賣雙方在通常交易狀態下所可能約定出來的交易價格，即市場行情價格，此有最高行政法院103年度判字520號判決意旨可參。

3、本件3案原申報價格（A報單：FOB USD 15,480/UNIT；B報單：FOB USD 2,815/UNIT；C報單：FOB USD 1,000/UNIT）與上開NADA所載Average Train-in價格（A報單：USD 22,850/UNIT；B報單：USD 5,775/UNIT；C報單：USD 3,850/UNIT)相較明顯偏低，C案之原申報價格甚至未達NADA所載價格之1/3，是本件3案之原申報價格是否屬實，尚有存疑。

4、因被上訴人未提供銷售發票單據等資料，為測試原申報價格，參酌國內車商舊汽車收購鑑價之參考雜誌-權威車訊，經核系爭車輛美國出口日期為106年4月，權威車訊所載

106年4月至同年6月系爭車輛之收購價格分別為TWD 18,200,000（A報單）、TWD 670,000（B報單）及TWD 470,000（C報單），依權威車訊所載收購價格及被上訴人106年度向國稅局申報之毛利率15.09%，依關稅法第33條規定，分別計算如下：

⑴A報單：CIF USD 31,655/UNIT（｛銷售價格TWD 1,820,000×【1－毛利率15.09%】｝/【1＋應課稅率60.4275%】/~x5;匯率30.43）。

⑵B報單：CIF USD 12,119/UNIT（｛銷售價格TWD 670,000×【1－毛利率15.09%】｝/【1＋應課稅率54.2588%】/匯率30.43）。

⑶C報單：CIF USD 8,558/UNIT（｛銷售價格TWD 470,000×【1－毛利率15.09%】｝/【1＋應課稅率54.2588%】/匯率30.23）。

⑷是以，本件3案原申報價格（A報單：FOB USD 15,480/UNIT；B報單：FOB USD 2,815/UNIT；C報單：FOB USD 1,000/UNIT）與之相較亦明顯偏低，C報單之原申報價格甚至未達上開回推合理進口價格之1/8，是本件3案之原申報價格是否為真，疑義甚大。

⑸據此，將本件3案之原申報價格與NADA Average Trade-in價格、權威車訊雜誌回推合理進口價格及原核估價格比較，足認本件3案原申報價格偏低甚多，難認係買賣雙方在通常交易狀態下所可能約定出來之實際交易價格。

5、基隆關分別以106年10月24日基普機字第1061028214號函及106年12月7日基普機字第1061032731號函，請被上訴人提供交易相關資料供核，惟均未獲復；被上訴人並未善盡協力義務甚明，從而，參據上開事證，基於合理懷疑，依

關稅法第29條第5項，視為無法按該條規定核估其完稅價格，認事用法均無違誤。原判決本應適用關稅法法第29條第5項規定卻未適用，顯有判決不適用法規之判決違背法令。又原判決未考量系爭車輛交易價格顯然偏低，逕自捨棄對上訴人有利之事證，未詳加說明其不採納之理由，亦有判決不備理由之判決當然違背法令等語，並聲明求為判決：⑴原判決不利於上訴人部分廢棄。⑵前項廢棄部分，被上訴人於第一審之訴駁回。

四、原判決略以：

（一）依國內攬貨商笙洋公司開立予被上訴人A、B、C報單各請款收據中之海運費各為USD300、USD300、USD400，核對船公司OOCL即台灣東方海外股份有限公司（下稱東方公司）就A、B、C報單車輛開立予笙洋公司之發票，海運費各係USD125、USD188，倘笙洋公司就東方公司向其收之海運費直接原價向被上訴人收取，對照東方公司向笙洋公司收取之拆櫃費為1,800元，笙洋公司向被上訴人收取之拆櫃費則為4,500元，係有價差存在，難認笙洋公司僅向被上訴人收取海運費用之成本價，是尚難認被上訴人主張其申報之海運費（USD400、300）已包含上訴人所述之裝櫃、報關、拖櫃等費用。

（二）笙洋公司開立予被上訴人A、B、C報單各請款收據中之拖車費為USD1,250、USD250及USD450，惟觀被上訴人檢附國外攬貨商EES LLC開立之拖車費用發票，其上記載拖車行程分別由North Dighton,MA00000-0000（A案拍賣場）、Fresno,CA00000-0000（B案拍賣場）及Auroia,CO00000-0000（C案拍賣場）拖運至375West Victoria Street Compton CA 9022（倉儲地）之文字，可知係屬系爭車輛自拍賣場

拖運至倉儲地之內陸運費，並不包含倉儲地至港口的內陸運送費用。

（三）又被上訴人申報A、B、C報單時，提供供應商HoMin Technology Inc.之發票及Manheim標購文件資料，並於原審審理時提出其與M公司確認上開發票之數量係正確之電子郵件。且於復查階段，基隆關於106年10月24日及同年12月7日以傳真電文請駐外單位協助查證A、B及C報單之車輛拍賣場成交文件、拖車費及海運費等單據真偽，並經駐外單位回覆：M公司客服電話提供之資料與該公司之購車資料及標單所載價格相符，惟拖車費、裝櫃費、搬運費、報關傳輸費及海運費等單據未獲國外承攬商WINN LA Logistics回復。再依上訴人到庭證稱：「（對於被上訴人主張自美國拍賣所取得的相關文件，有無爭執？）『從寬認定』，目前沒有找到證據，否認其真實，『但雙方的爭議在其他的點』．．．只是上訴人『從輕認定，姑且認定其為成交價格』．．．單據是否為真的，『如果沒有明顯的錯誤我們都接受』．．．」等語。

（四）綜上可知，被上訴人提出之資料固無足證明系爭車輛進口報單上所載運費包括裝卸費、搬運費等，及應加費用已列計倉儲地至港口之內陸拖運費用，惟上訴人仍得依客觀及可計量之查詢資料，依關稅法第29條第4項、第3項第5款規定，將同條第3項第5款規定之運至輸入口岸之運費、裝卸費及搬運費計入系爭車輛等之完稅價格，不得僅以應加費用之單據內容欠缺真實性或正確性，即否定系爭車輛交易價格認定之佐證資料。故本件尚非屬關稅法第29條第5項規定，視為無法按本條規定核估其完稅價格之情形，上訴人以原處分1至3通知上訴人補徵稅費，係屬違誤、訴願

決定未予糾正，亦有不合，被上訴人訴請撤銷訴願決定及原處分1至3部分，為有理由，應予准許；其餘請求改按原申報金額課稅部分，尚待被上訴人協力及上訴人查證，再由上訴人依權責作成適法之決定，非原審所得逕行認定，乃駁回之。

五、原判決固非無見，惟查：

（一）按行政訴訟法第133條規定，行政法院於撤銷訴訟，應依職權調查證據。且依同法第125條、第189條規定，行政法院應依職權調查事實關係，不受當事人主張之拘束，並應行使闡明權，使當事人得為事實上及法律上適當完全之辯論，及令其陳述事實、聲明證據，或為其他必要之聲明及陳述；其所聲明或陳述有不明瞭或不完足者，應令其敘明或補充之。為裁判時，應斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，依論理及經驗法則判斷事實之真偽，並將得心證之理由，記明於判決。又依同法第209條第3項規定，判決書理由項下，應記載關於攻擊或防禦方法之意見及法律上之意見。故行政法院對有利於當事人之事實或證據，如果有應調查而未予調查之情形，或不予調查或採納，卻未說明其理由者，即構成行政訴訟法第243條第2項第6款所謂判決不備理由之當然違背法令；如認定事實與所憑證據內容不符者，則屬同款所謂判決理由矛盾（最高行政法院107年度判字第467號、第725號判決意旨參照）。

（二）再依稅捐稽徵法第35條、第38條規定，納稅義務人對於核定稅捐之處分（下稱原處分）如有不服，得向原處分機關申請復查；原處分機關對有關復查之申請，未於接到申請書後二個月內作成復查決定者，納稅義務人得逕行提起訴願；納稅義務人對稅捐稽徵機關之復查決定如有不服，得

依法提起訴願及行政訴訟。即係將申請復查與提起訴願，均視為行政救濟的一環。又原處分與復查決定雖由同一機關作成之行政處分，惟兩者屬於各別獨立之行政處分，無論以何者為撤銷訴訟之程序標的，均係以同一機關為被告，故於復查決定維持原處分時，原告可以選擇原處分或復查決定作為撤銷訴訟之程序標的。

（三）查本件被上訴人之起訴狀訴之聲明為：「⑴訴願決定及『復查決定』均撤銷，改按原申報金額課稅。⑵訴訟費用由被告負擔。」（原審卷15、17頁之起訴狀參照）。又原審107年10月30日言詞辯論筆錄記載：「（法官問：訴之聲明？）原告：一、訴願決定及『原處分』均撤銷・・・。」（同卷97頁）。但原審108年1月3日言詞辯論筆錄記載被上訴人代表人陳稱：「（法官問：訴之聲明？）詳如起訴狀所載。」（同卷165頁之該筆錄參照）。其於該兩次言詞辯論關於訴之聲明陳述不同，係以後者變更前者，自應以後者為準，故被上訴人於原審所選擇訴之聲明為：撤銷訴願決定及「復查決定」，並訴請上訴人改按原申報金額課稅。

（四）惟原判決卻記載：「・・・事實及理由：・・・二、原告主張：・・・（三）聲明：1、訴願決定及『原處分』均撤銷，改按原申報金額課稅；2、訴訟費用由被告負擔。」、「四、本院之判斷：・・・（五）・・・被告以『原處分』1至3通知原告補徵稅費39,088元、26,752元、12,107元，係屬違誤；訴願決定未予糾正，亦有未合，原告訴請撤銷訴願決定及『原處分』1至3部分，為有理由，應予准許。至於原告請求按原申報金額課稅部分，有待原告協力及被告查證，由被告依權責作成適法之決定，非本院

所得逕行認定，是原告此部分之請求，應予駁回。」等語（原判決3、16頁參照）。

（五）由上可知，原判決所載被上訴人訴之聲明「訴願決定及『原處分』均撤銷，改按原申報金額課稅」，核與被上訴人於原審訴之聲明「訴願決定及『復查決定』均撤銷，改按原申報金額課稅」不同，是本件原判決所認定事實與其所憑證據內容不符，致其判決理由有矛盾之當然違背法令。

（六）上訴意旨雖未就此予以指摘，惟此為本院依職權為法律上判斷之事項，本院自得一併審酌，並據此認上訴人之上訴為有理由，爰將原判決除確定部分外廢棄，並發回原審法院，由其重行查明後再為適法之裁判。又本件當事人聲明究為「訴願決定及『原處分』均撤銷，改按原申報金額課稅」或「訴願決定及『復查決定』均撤銷，改按原申報金額課稅」縱有疑義，然如前述，行政法院依法即有闡明之義務，原審法院於更為審理時應一併注意之。

六、結論：本件上訴為有理由，依行政訴訟法第236條之2第3項、第256條第1項、第260條第1項，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　7　　月　　17　　日

臺中高等行政法院第三庭

審判長法官　王　德　麟

法　官　蔡　紹　良

法　官　詹　日　賢

以上正本證明與原本無異。

本判決不得上訴。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　7　　月　　17　　日

書記官　詹　靜　宜