臺中高等行政法院判決

109年度簡上字第37號

上　訴　人　瑭佑汽車有限公司

代　表　人　林昭明

被上訴人　財政部關務署臺中關

代　表　人　劉莉莉

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109年11月5日臺灣臺中地方法院108年度簡更一字第1號行政訴訟判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

一、上訴駁回。

二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、事實概要：

㈠上訴人於民國106年4月27日向被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 USD15,480/NIU及FOB USD2,815/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 USD22,850/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（下稱原處分一、二）。上訴人不服申請復查未獲變更，提起訴願，經財政部107年9月10日台財法字第10713934630號訴願決定駁回。

㈡上訴人另於106年5月15日向被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 USD1,000/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 USD3,800/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（下稱原處分三）。上訴人不服申請復查未獲變更，提起訴願，經財政部107年9月10日台財法字第10713934980號訴願決定駁回。

㈢上訴人不服上揭二訴願決定，提起行政訴訟，請求：「訴願決定及復查決定均撤銷，改按原申報金額課稅。」經臺灣臺中地方法院行政訴訟庭（下稱原審法院）107年度簡字第72號判決：「訴願決定及原處分均撤銷。原告其餘之訴駁回。」被上訴人就不利部分提起上訴，經本院108年度簡上字第15號判決：「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。」經原審法院以108年度簡更一字第1號判決駁回上訴人之訴。上訴人仍不服，於是提起本件上訴。

二、上訴人起訴及訴之聲明、被上訴人於原審之答辯及聲明、原審判決認定之事實及理由，均引用原審判決書所載。

三、上訴意旨略以：

㈠上開訴願決定及復查決定均屬違法，有違背法令之虞，應予

撤銷：

1.被上訴人認定上訴人未提供足以採信之裝櫃、搬運及報關傳輸費等屬關稅法第29條第3項第5款規定之應加費用單據資料，並因無客觀及可計量之單據資料，而無從計算應加費用，故依同法第29條第4項視為無法按該條規定核估其完稅價格，被上訴人客觀上合理懷疑上訴人所提供交易文件及內容之真實性，故依關稅法第29條第5項規定，視為無法按該條規定核估其完稅價云云。

2.按行政程序法第96條第1項第2款規定，行政處分以書面為之者，應記載主旨、事實及其法令依據。又關稅法第29條第5項規定：「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。」及關稅法施行細則第13條第1項規定：「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。」另參最高行政法院99年度判字第1085號判決略以，以關稅法第29條第5項所謂「合理懷疑」，係指經查證後，客觀上仍有懷疑者而言，並非得主觀任意認定；且為此認定，亦應於理由中敘明所懷疑之事實及其不能核實認定之具體理由，始得依該規定，視為無法核估其完稅價格；如尚得經查證以認定事實時，即不得未經確實查證，而逕予推認有「合理」之懷疑。最高行政法院108年度判字第221號判決略以，關稅法施行細則第13條第1項規定，考其立法理由，乃在海關對於完稅價格之核估具有時效性，乃賦予納稅義務人就海關之合理懷疑有當面申辯之機會，此為海關核稅

之特別程序，與行政程序法第103條第7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有不同。

3.本件被上訴人於尚能查證之情形，卻不予作必要之調查，亦未將其所懷疑之情形向上訴人說明，使上訴人有合理申辯之機會，逕依關稅法第29條第5項規定以「仍有合理懷疑」，而視為無法按關稅法第29條規定核估其完稅價，顯屬違法，原處分應予撤銷。

㈡上訴人於報關時向被上訴人檢附佐證購買車價、海運費、裝櫃費、拖櫃費、報關費與拖車價格之資料均屬實在，均是實際交易金額，尤其是Manhein拍賣場標售之價格係實際交易金額，已是明確，有基隆關106年12月7日以106基機調查外電字第362號傳真電文請「駐洛杉磯辦事處經濟組」（下稱駐外單位）協助查證，嗣駐外單位於107年1月3日以010318F0534號傳真電文回復略以：「……二、本案經電詢Manheim客服中心（電話000-000-0000），貴組提供標單所載價格為真。」故本案被上訴人應依原申報金額課稅。

㈢被上訴人以FOB核估完稅價格，查FOB價格已包含內陸運費、裝櫃費、報關費等，惟被上訴人於核課時又加計內陸運費（請參見進口報單A-C中第20欄位），足徵被上訴人核估完稅價格時重複計算上開費用，顯已違法等語；並聲明：⑴原判決廢棄。⑵訴願決定及復查決定均撤銷。

四、本院經核原判決駁回上訴人於原審之訴，尚無違誤，茲就上訴意旨再予論述如下：

㈠按關稅法第29條第1項、第2項、第5項分別規定「（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。」第31條第1項規定：「進口貨物之完稅價格，未能依第29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同樣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32條第1項規定：「進口貨物之完稅價格，未能依第29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33條第1項規定：「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34條第1項規定：「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條規定：「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。」依上開規定，從價課徵關稅之進口貨物，其完稅價格首應以該進口貨物之交易價格，即進口貨物由輸出國銷售至中華民國實付或應付之價格作為計算根據；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，即視為無法按本條規定核估其完稅價格，並應依序按照關稅法第31條、第32條、第33條、第34條、第35條規定之標準予以核定。

㈡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，始得調整不依據進口人提出之交易價格資料核定，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所提出之交易文件或其內容之真實性或正確性存有疑義，且該進口貨物由輸出國銷售至我國實付或應付之價格不明時，海關應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，則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；如無同樣貨物、類似貨物、國內銷售價格或其他不能情事，則按計算價格核定之。如無同樣貨物、類似貨物、國內銷售價格、計算價格或其他不能情事，則依據查得之資料，以合理方法核定之（最高行政法院103年度判字第183號判決、105年度判字第521號判決、109年度判字第454號判決意旨參照）。

㈢另按關稅法施行細則第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。」第19條規定：「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。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。」前開規定意旨係指海關於適用關稅法第35條核估完稅價格時，依據所查得之資料，以合理方法核定完稅價格，應儘可能貼近買賣雙方實際交易價格，即買賣雙方在常規交易狀態下所可能約定出來之價格為依歸，不得以任意認定或主觀臆測之價格核估。又進口舊汽車核估作業要點第2點規定：「核估進口舊汽車之完稅價格，應依進口地關稅局就實到貨物認定之型式年份（MODEL YEAR）及配備等，適用關稅法第29條至第35條規定辦理。」第3點第1項規定：「進口舊汽車適用關稅法第35條規定核估完稅價格者，得依下列方法辦理：㈠參酌關稅法第29條至第34條所定核估完稅價格之原則，在合理範圍內，彈性運用核估完稅價格。㈡如有業經海關核定之相同型式年份之同樣或類似新車離岸價格者，以該離岸價格扣減折舊，另加運費及保險費計算完稅價

格。自北美地區進口之舊汽車，如查無前述離岸價格，即按KELLEY BLUE BOOK所列相同型式年份新車批發價格DEALER INVOCE扣減折舊後之價格，須與美國N.A.D.A.舊汽車行情雜誌上所列AVERAGE TRADE-IN價格比較後，從低核估。但改裝車、手工製造車、少量車及其他具保值性之特殊車輛不適用本款規定。㈢參考駐外單位提供之輸出國出口行情，另加運費及保險費計算完稅價格，或參據向國內代理商、專業商、汽車商業公會詢得之行情價格核估。㈣以其他合理方法查得之價格核估。」第4點規定：「四、進口舊汽車之折舊年份，以運輸工具進口日所屬之年份起算，其折舊計算方式及折舊率如附表一。」參照上開規定可知，適用關稅法第35條規定核估進口舊汽車完稅價格時，因進口舊汽車個案車種、車況、進口人及進口態樣均不相同，是核估要點第3點乃訂定第1款至第3款不同核定方式，授權海關依據個案進口態樣及所調查之證據，並斟酌具體案件事實上之差異，以較合理及接近該車輛之實際交易價格為目的，採用不同之核估方式，尚符合關稅法施行細則第19條之規範意旨。

㈣經查，原審判決業已詳論：㈠上訴人進口系爭3輛舊車，原申報價格（A報單：FOB USD15,480/UNIT；B報單：FOB USD2,815/UNIT；C報單：FOB USD1,000/UNIT）與美國N.A.D.A.所載Average Train-in價格（A報單：USD22,850/UNIT；B報單：USD5,775/UNIT；C報單：USD3,850/UNIT）相較明顯偏低，C報單之原申報價格甚至未達N.A.D.A.所載價格之1/3，認為本件3案之原申報價格是否屬實，令人生疑。關於系爭舊車實際交易價格，上訴人雖提出Manheim拍賣場之標單，經財政部關務署基隆關（下稱基隆關）檢附該Manheim拍賣場標單請駐外單位協查，經查證後Manheim公司僅以電話回

復標單所載價格為真，惟並未提供相關存檔單據或其他交易資料以實其說。另上訴人主張其借用PRO AUTOS公司的帳號，在Manheim拍賣場購買系爭中古汽車，上訴人非實際購車名義人，而上訴人所提出Manheim拍賣場寄發之電子郵件，該郵件所函覆之「TSUNG」，與本件報關發票之簽署人「TSUNG-HSUN LI」相似，但經原審法官詢問該人名字，上訴人表示其為台灣人，未叫過其中文名字，彼等亦未經常聯繫，且系爭3輛舊車之申報價格均不相同，上訴人卻均給付PRO AUTOS公司手續費100元美元等，顯與常情相違，不符經驗法則。㈡關於上訴人所申報之運費A報單USD300、B報單USD300、C報單USD400部分，上訴人雖提出國內攬貨商笙洋國際有限公司（下稱笙洋公司）開立與上訴人發票為憑，惟此金額他案WLL公司開立與笙洋公司之發票所收取之運費USD750為低，亦較被上訴人函詢專業商提供國外物流公司Dolphin Logistics Inc.之車輛運回臺灣之報價資料，每輛車含海運費用約需USD800之費用為低，價差甚大，顯不合理。經基隆關於106年10月24日、同年12月7日及同年12月8日以基普機字第1061028214號、基普機字第1061032731號及基普機字第1061032934號函請上訴人及笙洋公司前來說明及提供成交文件（合約、訂貨單、Proforma Invoice、Commercial Invoice正本等）、實付或應付價格之付款結匯單據、間接付款或尚未支付之價款明細等相關資料供核，惟未獲復。嗣上訴人提出國外攬貨商EES LLC開立之拖車費用發票，惟僅為系爭車輛內陸自拍賣場至倉儲地之拖車費用，並不包含倉儲地至港口的內陸運送費用。上訴人又無法提出向報關申報之海運費用已包含裝櫃費及報關等其他應加費用之單據供核。另依證人即基隆關機動稽核組人員張建義到庭證述，可見上訴人於調

查時先陳稱係請其朋友將車輛駛至碼頭而無內陸運費，嗣後卻又陳報內陸運費而提出國內笙洋公司所申報的承攬費用，並於日後逐漸提高其所稱之內陸運費，單就內陸運費部分，何以自原先不存在之狀態、轉而存在陳報、並逐步提高（惟仍低於一般內陸運費行情），足認上訴人所陳報內陸運費之真實性為有疑慮。㈢綜上證據，被上訴人認上訴人所申報之海運顯屬過低，及是否包括關稅法第29條規定之其他費用，並未舉證以實其說，故被上訴人以上訴人未提供系爭車輛由倉儲地至出口港之內陸運費及車輛搬運、裝櫃、車輛固定及至港口報關傳輸等其他費用的單據之詞，應為可採，而認定被上訴人無法適用關稅法第29條第5項規定核定完稅價格，亦無從依關稅法第31條至第34條規定，按「同樣貨物價格」、「類似貨物價格」、「國內銷售價格」、「計算價格」核定本件完稅價格，遂依關稅法第35條規定，以合理方法核估本件完稅價格，經核於法並不合，業已在判決理由欄敘明所憑之證據及得心證之事由甚詳，核與證據法則、經驗法則及論理法則均無違；亦難謂有判決不備理由之違法。

㈤上訴意旨雖主張：依關稅法施行細則第13條規定，應給予納稅義務人就合理懷疑有當面申辯之機會，被上訴人於尚能查證之情形，卻不予作必要之調查，亦未將其所懷疑之情形向上訴人說明，使上訴人有合理申辯之機會，逕依關稅法第29條第5項規定以「仍有合理懷疑」，而視為無法按關稅法第29條規定核估其完稅價，顯屬違法等語。惟查，上訴人並未具體說明被上訴人究竟有何尚能查證卻未為必要調查之情事，且被上訴人對於上訴人所提出Manheim拍賣場之標單，究屬競標價格或實際交易價格，顯有疑議，及其申報之運費過低等不合理情形，業經基隆關於106年10月24日、同年12月7

日及同年12月8日以基普機字第1061028214號、基普機字第1061032731號及基普機字第1061032934號函請上訴人及笙洋公司前來說明及提供成交文件（合約、訂貨單、Proforma Invoice、Commercial Invoice正本等）、實付或應付價格之付款結匯單據、間接付款或尚未支付之價款明細、運輸、海運、裝卸、搬運及報關費用等相關資料供核。其後，上訴人雖提出EES LLC開立之發票，然僅為系爭車輛內陸自拍賣至倉儲地之拖車費用，並不包含倉儲地港口之內陸運送費用，是難認被上訴人未給予上訴人有合理申辯之機會，上訴人據此指摘原審判決有適用法規錯誤之違背法令情事，並無理由。

㈥關於上訴人主張：系爭車輛Manheim拍賣場購車資料（標單），經基隆關以106年12月7日106基機調查外電字第362號傳真電文請駐外單位協助查證，固經駐外單位於107年1月3日以010318F0534號傳真電文回復略以：「……二、本案經電詢Manheim客服中心……貴組提供標單所載價格為真。」乙節。經查，原審判決業已敘明Manheim公司僅以電話回復標單所載價格為真，但並未提供相關存檔單據或其他交易資料以供佐證，難認該標單所載價格究為車輛實際交易價格或競標價格，關稅法第29條既明定價額之核定應根據客觀及可計量之資料，縱Manheim公司以電話回復標單所載價格為真，仍應提出相關資料以資佐證，否則難使海關足以認定該價格為真等情，核無不合。

㈦至於上訴人主張：被上訴人以FOB核估完稅價格，查FOB價格已包含內陸運費、裝櫃費、報關費等，惟被上訴人於核課時又加計內陸運費（參見進口報單A-C中第20欄位），足徵被上訴人核估完稅價格時重複計算上開費用，顯已違法一事。

經查，觀之上訴人之系爭進口報單，以A報單為例，其原申報起岸價格係以離岸價格FOB USD15,480＋運費USD300＋應加費用USD1,250＝USD17,030，完稅價格為USD17,030×30.43＝518,223，即進口報單第20欄位之「應加費用」本未包含在FOB價格內（原處分卷1第1頁）。而被上訴人係認上訴人所申報之FOB價格USD15,480過低，改按USD 22,850核估為FOB價格，自應再加計上述運費及應加費用，並無重複計算之情事。上訴人此部分主張，顯有誤解。

㈧綜上所述，原審判決認事用法並無違誤，且已明確論述其事實認定之依據及得心證之理由，對上訴人在原審之主張如何不足採之論證取捨等事項，亦均詳為論斷，其所適用之法規與該案應適用之法規並無違背，與解釋、判例亦無牴觸，並無所謂判決不適用法規或適用不當或判決理由不備及矛盾等違背法令之情形。上訴意旨無非執其歧異之法律見解，就原審取捨證據、認定事實職權之行使為指摘，且對於業經原審判決詳予論述不採之事項再為爭執。上訴論旨指摘原審判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

五、結論：本件上訴為無理由，應予駁回。

中　　華　　民　　國　　110　　年　　1　　月　　7　　日

臺中高等行政法院第二庭

審判長法官　劉　錫　賢

法　官　莊　金　昌

法　官　陳　文　燦

以上正本證明與原本無異。

本判決不得上訴。

中　　華　　民　　國　　110　　年　　1　　月　　7　　日

書記官　林　昱　妏