

臺灣基隆地方法院行政訴訟判決

107年度簡字第23號

原告 一金湖有限公司
法定代理人 阮俊明
訴訟代理人 李德正律師
被告 財政部關務署基隆關
代表人 蘇淑貞
訴訟代理人 趙仁馨

上列當事人間進口貨物核定完稅價格事件，原告不服財政部中華民國107年5月22日台財法字第10613947540號訴願決定，提起行政訴訟，本院於108年8月27日言詞辯論終結，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

本件進口貨物核定完稅價格事件，所牽涉之訴訟標的金額未逾新臺幣（下同）40萬元，依行政訴訟法第229條第1項及第2項第2款規定，應以地方法院行政訴訟庭為第一審管轄法院，適用簡易訴訟程序，合先敘明。

二、事實概要：

原告委由芳苑報關有限公司（下稱芳苑公司於民國103年7月4日、18日，及同年8月8日向被告報運進口泰國產製PINEAPPLE PASTE STUFF（即鳳梨餡泥）等貨物3批（報單號碼：第AE/03/AE58/0103號第3項、第AE/03/AF74/0085號第2項及第AE/03/AH58/0107號第1項，以下稱A、B、C報單），原申報價格均為CFR USD 0.65/KGM，經電腦核定分別按C2（文件審核）、C1（免審免驗）及C2（文件審核）方式通關，並依關稅法第18條之規定，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）稽核結果，A報單改按CIF USD 1.69811/KGM、B報單改按CIF USD 1.70378/KGM、C報單改按CIF USD 1.69839/KGM核估完稅價格，分別核定應

01 補徵稅費分別為A報單83,852元【含關稅62,964元、加值型
02 及非加值型營業稅（下稱營業稅）20,747元及推廣貿易服務
03 費141元】、B報單143,406元（含關稅109,139元、營業稅34
04 ,038元及推廣貿易服務費229元）及C報單103,338元（含關
05 稅99,243元、營業稅30,888元及推廣貿易服務費207元），
06 被告爰以基隆關106年1月17日基普六補字第1060003062號函
07 、基普六補字第1060003063號函及基普六補字第1060003064
08 號函，各別檢送第AEZ000000000000號、第AEZ000000000000號
09 、第AEZ000000000000號海關進口貨物稅費繳納證兼匯款申請
10 書（補稅專用）通知原告繳納（下合稱原處分）。原告不服
11 申請復查未獲變更，向財政部提起訴願而經財政部於107年5
12 月22日以台財法字第10613947540號訴願決定書駁回後，提
13 起本件行政訴訟。

14 三、原告起訴主張：

15 （一）原告就系爭貨物之申報價格為實際交易價格，被告認為申
16 報價格偏低，而於104年3月31日函請駐外單位協助查證發
17 票真偽，並請供應系爭貨物之供應商UNITY FOOD CO.,LTD
18 （下稱U供應商）提供存檔發票。U供應商稱其所提供者為
19 原始發票副本，並稱發票所載價格為實際交易價格，惟U
20 供應商提供之原始發票副本蓋有原告公司之大小章，被告
21 即認此與國際貿易常規有違，而認U供應商提供之發票副
22 本應非原始發票副本，僅係報關發票副本。被告就U供應
23 商所稱提供原始發票副本真實性及實際交易價格聲明有疑
24 義，即認無法據此證明報關發票之真實性與正確性。惟原
25 告公司跟國外供應商（U供應商）間係純粹買貨進貨，往
26 來多次。原告公司的法定代理人與U供應商的法定代理人
27 係好朋友，所以才會約定好進貨事宜。原告與U供應商就
28 系爭貨物係以信用狀付款方式進行交易，被告函請駐外單
29 位協助查證之發票為申報進口時之發票，即原告於申報進
30 口時提供被告之發票；上開發票係U供應商於系爭貨物出
31 口後至押匯銀行辦理押匯時所開立。後押匯銀行將發票寄

發予開狀銀行，原告向開狀銀行辦理贖單時取得發票，再將發票蓋上公司大小章後，交付報關行向海關申報進口提領貨物。U供應商既已表示其所提供之發票為原始發票副本，而原告曾以原始發票加蓋公司大小章報關提領貨物，故原始發票副本有公司大小章實屬合理。是U供應商提供之發票副本為原始發票副本，其上所載之價格為實際交易價格，無庸置疑。U供應商提供之原始發票副本上所載之價格既為實際交易價格，被告即應按關稅法第29條第1項核定系爭貨物之完稅價格。

(二) 被告雖認原告所稱其為U供應商之臺灣最大進口商，加以系爭貨物之原料係以新鮮鳳梨下腳料製成，生產原料成本低廉。但經被告向原告下游廠商盛記食品有限公司（下稱盛記食品公司）訪查，該公司表示其向原告購買之系爭貨物製成之產品皆銷售予坊間知名公司，故其對於所購買之系爭貨物品質有相當程度要求。被告並訪查向盛記食品公司購買系爭貨物製成產品之公司，該等公司均表示系爭貨物製成產品具一定品質。認定系爭貨物並非原告主張之下腳料。故認原告申報之交易價格及其提出之交易文件內容真實性及正確性有疑義，於調查事證並請原告說明後仍有合理懷疑，爰依關稅法第29條第5項視為無法依該條規定核估完稅價額等語。但系爭貨物係U供應商應原告要求為因應臺灣龐大鳳梨酥市場所開發之商品，系爭貨物係以生產鳳梨圈時之不完整鳳梨果肉及剩餘原料加入麥芽糖製成，生產成本較為低廉，故原告得以較低價格進口。原告將系爭貨物售予盛記食品公司後，盛記食品公司再添加冬瓜醬、麥芽糊精等食品添加物製成產品售予客戶。系爭貨物雖價格低廉，但品質非屬低下，故被告以盛記食品公司之客戶表示系爭貨物製成之產品品質優良，即推論原告主張系爭貨物成本低廉，故得以較低之價格取得並非事實，實屬誤解。

(三) 被告無非以U供應商雖有提供原始發票副本，並稱發票所

載價格為實際交易價格，惟U供應商提供之原始發票副本蓋有原告公司之大小章，應非原始發票副本，而認U供應商所稱提供原始發票副本之真實性及實際交易價格聲明皆有疑義，無法據此證明報關發票之真實性與正確性等語。然而：

- 1、國際貿易上所謂商業發票（commercial invoice），按「商業發票又稱發貨清單或發貨票，係出口商於貨物裝運出口時，開給進口商作為進貨憑證，簡稱發票（invoice），商業發票同時具有運出貨物清單（list of goods shipped）、債務通知書或收帳通知單（debit note）及帳單（statement of account）的性質。商業發票具有運出貨物清單的性質，是因其重視貨物本身的說明，即在其上記載貨物的成交數量、淨重、毛重、體積等。」（可參酌國際貿易實務新論，張錦源、康蕙芬著，三民書局股份有限公司，修訂14版，2014年8月，頁436）。由此可知，所謂商業發票係由出口商即U供應商自己製作之單據，作為貨品交運時之重要依據，進口商即原告得持之辦理進口報關之用，性質上自然與「統一發票」不同。蓋商業發票與統一發票雖皆名為「發票」，但統一發票係國家為課稅之目的而命營業人須開立統一發票並自行保留存根，而商業發票之目的並非作為課稅之用，而是出口商與進口商間作為交易證明之用，出口商製作商業發票時是否留有存檔，自屬出口商之選擇自由或按出口商所在地國家法律規定而定，與開立統一發票之營業人係經法律規定須保留統一發票存根，不能等同類比。至於出口商即銷售貨物者而言，出口商有沒有保留發票存根原告並不了解，且出口商有無需要保留存根，此牽涉國外供應商出口地的稅法規定，出口地的稅法究係要保留原始紙本存根，抑或用網路上傳方式，這都不應用本國的稅法來衡量。故被告函請駐外單位協助請U供應商提供此原始商業發票之「存檔發票」即有誤解，商業發票並無存檔之問題。況且，被告函詢之文字用

01 語及以原告當時報關蓋有大小章之商業發票副本作為附件
02 ，使U供應商認為被告僅係要確認被告所提供之附件上就
03 系爭貨物之買賣價格、條件是否與U供應商所開立之原始
04 商業發票一致，故回覆被告此附件與原始商業發票相同，
05 且買賣價格、條件均正確無誤。

06 2、原告要釐清被告到底係如何函詢U供應商，此觀U供應商之
07 回覆係被告所提供之附件與「original invoice」上所載
08 之買賣價格、條件相符一致，並「無」提及被告所提供之
09 附件與「存檔發票」相同，乃因商業發票根本無存檔發票
10 之概念，足證被告係對於「商業發票」與「統一發票」之
11 性質有混淆誤認，始以「存檔發票」之用語函詢U供應商
12 。被告對存檔發票的認知跟原告商業上的認知可能不同，
13 但對此被告應要查證，被告未盡調查義務，自不得逕以U
14 供應商之回覆而遽認原始商業發票上存有原告公司之大小
15 章。

16 3、原告與U供應商就系爭貨物係以信用狀付款方式進行交易
17 ，而依原告108年5月14日行政準備狀所附附件2之國際貿
18 易流程圖可知，出口商即U供應商與進口商即原告達成買
19 賣系爭貨物之合意後，買方即原告即向開狀銀行【本件即
20 第一商業銀行大同分行（下稱第一銀行）】申請開發信用
21 狀，開狀銀行通知出口商即U供應商之押匯銀行，U供應商
22 準備好系爭貨物、上船出貨後，U供應商即依信用狀規定
23 準備相關單據，例如匯票、商業發票、包裝單、提單、保
24 險單、產地證明書等，至押匯銀行辦理押匯。而押匯銀行
25 承辦U供應商之押匯後，便將押匯單據寄到開狀銀行即第
26 一銀行，開狀銀行即第一銀行確認無誤後，通知進口商即
27 原告付款贖單，進口商即原告付清後即可取得單據憑以辦
28 理提貨進口。故進口商即原告即持U供應商開立之商業發
29 票並蓋上大小章，交付報關行向海關申報進口提領貨物。
30 由此可知，U供應商所開立之原始商業發票上並無原告之
31 大小章，此由第一銀行108年6月12日一大同字第00035號

01 函所附附件即知。嗣因原告至第一銀行辦理贖單而取得商
02 業發票後，為交付報關行至海關提領系爭貨物因而加蓋大
03 小章於其上，並非U供應商一開始開立之原始商業發票上
04 即有原告之大小章。至U供應商函覆被告所提供之原始商
05 業發票副本上會有原告之大小章，係因原告向第一銀行辦
06 理贖單取得原始商業發票後，再蓋上大小章並交付報關行
07 以向海關申報進口提領貨物，因而至此之後該U供應商所
08 開立之原始商業發票上始有原告之大小章，此為原告屢屢
09 重申之事實原由。

- 10 4、由上可知，U供應商起初所開立之商業發票上確實無原告
11 之大小章，惟被告卻以U供應商提供之原始商業發票副本
12 上蓋有原告大小章，認為依據國際貿易常規並無進口商於
13 出口商開立之發票簽章之理，而懷疑其真實性，實係不諳
14 國際貿易實務之運作，將商業發票與統一發票之概念混淆
15 ，而昧於國際貿易實務，為不實指摘。

16 (四) 被告以原告公司負責人先前接受被告機關稽核組之訪談內
17 容而認定系爭貨物交易價格之真實性存有無法解消之合理
18 懷疑等語，然而：

- 19 1、被告稽核組僅在103年11月24日向原告公司負責人詢問：
20 「本案進口貨物之供應商與貴公司關係為何？有無特殊關
21 係？是否有供應商有效原廠價目表？請提供與供應商決定
22 交易價格之往來文件。」，經回答：「本公司為其臺灣最
23 大量進口商，且雙方交易已逾20年，為其創廠之初始客戶
24 ，故可取得最優惠價格。」。除此之外，被告稽核組於10
25 5年2月25日、105年5月6日、105年11月21日及105年11月
26 29日詢問原告公司負責人時，皆未曾再詢問有關原告與U
27 供應商之關係為何。惟被告卻誣稱其在上開期日屢屢詢問
28 原告公司負責人，均遭原告公司負責人否認或表示無意見
29 云云，顯非事實。
- 30 2、況且，被告稽核組詢問原告公司負責人係針對「原告與U
31 供應商」之關係為何，並非原告公司負責人個人與U供應

01 商負責人之關係，且被告未曾向原告公司負責人詢問過任
02 何關於原告公司負責人個人與U供應商負責人之關係之問
03 題，原告公司負責人當然就原告公司與U供應商間之關係
04 據實回答如103年11月24日之回覆。被告卻以原告公司負
05 責人未回應與U供應商負責人間之關係為由，而認定系爭
06 貨物交易價格真實性存有合理懷疑。被告擅自臆測原告公
07 司負責人與U供應商負責人間具有生意上之利害關係，而
08 推論U供應商乃配合原告而作出對原告有利陳述，卻又提
09 不出證據證明以實其說。是難認被告主張為真。

10 3、被告以系爭貨物無法核定後，其依憑相關資料及法律依據
11 而認定之課稅標準及金額原告對此雖無意見。然關稅法第
12 29條第5項所稱的「合理懷疑」是指對交易內容的真實性
13 、正確性懷疑，而不是對於負責人的個人金流提出懷疑。
14 原告就系爭貨物之原申報價格既屬實際交易價格，被告即
15 應按海關法第29條第1項核定完稅價格。

16 4、此外，關稅法第29條並未提及要審酌雙方負責人間的金流
17 問題，該條係完稅價格應以進口貨物交易價格為計算之根
18 據，如符合規定，即應適用關稅法第29條規定，被告應要
19 盡其查證義務，而非質疑雙方負責人個人之金流問題。

20 (五) 被告對於作成不利於原告之行政處分未盡其舉證之責，反
21 倒指摘原告未盡協力義務，並擅自臆測系爭貨物之交易價
22 格不合理，已嚴重違反舉證責任分擔原則：

23 1、按「又認定事實應依證據，無證據尚不得以擬制方式推測
24 事實，此為依職權調查證據認定事實之共通法則。故行政
25 機關本應依職權調查證據以證明不利事實之存在，始能據
26 以作成負擔處分。據此，行政機關對於作成處分不利事實
27 之存在負有舉證責任，受處分人並無證明自己無不利事實
28 存在之責任，因而尚不能以其未提出對自己有利之資料，
29 即推定其不利事實存在。」，最高行政法院105年度判字
30 第170號行政判決意旨參照。

31 2、被告雖聲稱其查證與本件報單相同產地（泰國）、同月出

口（103年6月至7月）至本國之糖類（含麥芽糖）換算單價約為USD1.66/KG至1.69/KG等語。惟被告未提出證據以實其說。況被告聲稱其所查證之貨物係「糖類」，但糖類種類甚多，被告又無指明，而系爭貨物乃「鳳梨餡泥」，並非「糖類」，二者非同類之物，被告卻以同期自泰國出口至本國之「糖類」換算單價認定原告所進口之「鳳梨餡泥」之交易價格，並不合理。

3、被告身為行政機關本應依職權調查證明原告是否有不利事實存在之義務。原告未盡協力義務即認系爭貨物之交易價額真實性存有合理懷疑，此屬被告之單純臆測，並非合法有據。

（六）綜上，被告對於原告所為之不利處分，其背後乃代表國家公權力對於人民權益之侵害，更應審慎、嚴謹，本件被告未盡其調查事證之義務，據此作出原處分，原處分、復查決定及訴願決定均屬違法，嚴重侵害原告權益。並聲明：訴願決定、復查決定及原處分均撤銷。

四、被告則以：

（一）被告對原告提出之交易文件內容之真實性及正確性，存有無法解消之合理懷疑，故無法依關稅法第29條規定核估系爭貨物完稅價格。緣本件貨物申報價格有偏低情事，被告即於104年3月6日函請駐外單位協助查證報關發票真偽，並請U供應商提供存檔發票。嗣駐外單位於105年7月22日函覆，並提供U供應商回應E-mail，其內容略以，本件報關發票確為該公司售予原告公司之發票，所載價格為實際交易價格，並提供原始發票（original invoices）之副本供參。惟U供應商所提供之原始發票副本皆蓋有原告公司之大小章，有違常理；按一般商業發票（commercial invoice）係出口商於貨物裝運出口時，開立予進口商之憑證，其主要內容包含開立單據者（出口商）之簽章，然不包含進口商之簽章，且衡諸國際貿易常規，亦無進口商於出口商開立之商業發票簽章之理。又發票是一種銷售憑

證，通常都是出賣人與買受人會各執一份，被告向U供應商函詢，要取得的就是U供應商自己手上那份，不應會有原告公司大小章，且U供應商回覆有特別強調這係原始的（ORIGINAL），怎可能有原告公司大小章。不論泰國稅法如何規定，被告請U供應商提供者即係原始發票。另前述原始發票副本與本件報關發票，其內容、格式、U供應商之簽章或原告大小章之印章位置與角度皆相同，堪認二者同一，即U供應商所提供之發票副本實係本件報關發票副本，而非其聲稱之原始發票（original invoice）副本。至原告雖主張其向第一銀行辦理贖單取得原始商業發票後，再蓋上大小章並交付報關行以向海關申報進口提領貨物，即原告由銀行取得之原始商業發票即為其申報之報關發票，差別僅在原告用以報關時有蓋用公司大小章。惟經被告檢視調取之第一銀行資料，3張原始商業發票與各自對應之報關發票所載之供應商簽章均不相同，故原告主張顯與事實不符。綜上，被告對於U供應商所提供原始發票副本之真實性，以及其對於本件實際交易價格之聲明，皆有疑義，無法據此證明報關發票內容之真實性及正確性。

（二）原告公司負責人阮俊明於103年4月至同年8月間，有多筆匯至香港之匯款資料（本件貨物進口日期則為103年5月至9月），其受款人為MR.VICHITCHINWONGVORAKUL，匯款分類為340（償還國外借款），總計逾70萬美元（同期間原告公司匯出款則為30餘萬美元）。並由網路資料查得MR.VICHIT CHINWONGVORAKUL（中文名：徐光輝）為U供應商主席（CHAIRMAN），並查得其泰文名稱。被告復函請駐泰國代表處經濟組，協查U供應商103年迄今公司登記資料，經核該登記資料，U供應商負責人泰文名稱與上開查得MR.VICHIT CHINWONGVORAKUL之泰文名稱相同，是認香港受款人MR.VICHIT CHINWONGVORAKUL即為U供應商負責人。依租稅稽徵程序，稅捐稽徵機關雖依職權調查原則而進行，惟有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅

捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課納稅義務人申報協力義務（釋字第537號解釋參照）；惟原告負責人阮俊明曾分別於103年11月24日、105年2月25日、同年5月6日、同年11月21日及同年11月29日就本件陳述意見，對被告詢問是否有其他匯出款、與U供應商是否有特殊關係、是否有其他陳述或說明，均否認或表示無意見，對上開匯予U供應商負責人之鉅額匯款（逾70萬美元）未置一詞，直至行政訴訟程序，亦未協助釐清。至原告公司負責人表示，對於上述自行匯出（逾2千萬元）之鉅額款項不復記憶，亦未保留相關資料，顯有違經驗法則。因而被告對原告是否有以「負責人償還國外借款」名義，另外支付系爭貨物貨款，以及U供應商是否因考量雙方有生意上利害關係，而配合作出對原告有利陳述等節，存有合理懷疑。亦即，本件買賣雙方負責人巨額匯款金流，客觀上已足使被告合理懷疑原告有構成課稅要件事實之經濟活動，且經原告多次陳述意見，並歷經復查、訴願階段後，該合理懷疑仍無法解消，原告原申報交易價格之真實性及正確性，確屬有疑。

（三）原告稱系爭鳳梨餡泥係由新鮮鳳梨果肉加入麥芽糖熬煮製成，因麥芽糖價格低於新鮮鳳梨甚多，故可降低平均價格，致原告可低價取得；惟查與本件報單相同產地（泰國）、同月出口（103年6月至7月）至我國之糖類（含麥芽糖）換算單價約為USD1.66/KG至1.69/KG；又依原告所稱，新鮮鳳梨價格高於麥芽糖甚多，而系爭鳳梨餡泥售價除原料成本（例如新鮮鳳梨及麥芽糖）外，尚需加計加工費用等製造成本、利潤及交易相關費用（亦即系爭鳳梨餡泥單價應高於麥芽糖單價），亦顯示系爭鳳梨餡泥原申報單價USD 0.65/KG，顯不合理。

（四）本件爭點不在「統一發票」、「商業發票」或「存檔發票」之釋義，而在對原告原申報內容是否存有無法解消之合理懷疑，致被告無法按原告申報核定完稅價格。稅捐稽徵

機關並未直接參與當事人間之私經濟活動，其能掌握之資料自不若當事人，而原告未盡協力義務，對於其負責人支付U供應商負責人之高額款項提出說明；其主張向銀行辦理贖單取得原始商業發票後，再持之向被告申報進口、系爭鳳梨餡泥係加入麥芽糖熬煮製成故可低價取得，均與被告踐行調查程序後查得之事實不符。綜上各節，在在顯示原告主張因與事實不符而不可採。

(五) 被告為查明進口貨物之正確價格，以確保國家課稅及國內產業，進口人提出之進口單據雖為估價之參考依據，然法律同時授權海關如對於進口人所提之相關交易資料存疑時，經海關要求進口人說明而未為說明或說明後仍對之有合理懷疑時，得視為該貨品無法按其申報核估完稅價格，而由海關依關稅法第31條以下規定調整之。亦即關稅法第29條第5項規定，海關並非需證明進口人提出之相關交易資料確屬虛偽不實之程度始得調整，而係海關依專業之審查，並由進口人負相當調查之協力義務後，海關仍具合理懷疑時即可依關稅法第31條以下規定另行核定完稅價格，藉以避免買賣雙方藉國際貿易稽查不易之特性低報價格、逃避賦稅（最高行政法院105年度判字第521號、106年度判字第649號行政判決意旨參照）。本件經踐行調查程序後仍存有無法解消之合理懷疑，被告依法另行核定系爭貨物完稅價格，認事用法洵無違誤。並聲明：原告之訴駁回。

五、本院之判斷：

(一) 按「(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。」、「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。」、「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。」、「（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2項）海關得依納稅義務人請求，變更本條及第34條核估之適用順序。（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。」、「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。」、「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。」及「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。」分別為關稅法第29條第1項、第2項、第5項、第31條第1項前段、第32條第1項前段、第33條第1項至第3項、第34條第1項及第35條所明定。又「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。」，亦為關稅法施行細則第19條所規定。可知，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。

(二) 按行政訴訟法第125條第1項規定：「行政法院應依職權調查事實關係，不受當事人主張之拘束。」、同法第133條

規定：「行政法院於撤銷訴訟，應依職權調查證據；於其他訴訟，為維護公益者，亦同。」及同法第136條規定：「除本法有規定者外，民事訴訟法第277條之規定於本節準用之。」。又按民事訴訟法第277條規定：「當事人主張有利於己之事實者，就其事實有舉證之責任。但法律別有規定，或依其情形顯失公平者，不在此限。」。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。海關之所以會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，且對納稅義務人提出之說明仍有合理懷疑，乃因其所查得之其他證據資料客觀上尚不足以完全推翻納稅義務人提出之交易文件或其內容之真實性或正確性，即尚難證明納稅義務人申報之進口貨物交易價格確屬虛偽不實之故，因此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。從而納稅義務人不得逕以海關未證明其交易文件為虛偽不實，即反推論海關不能依關稅法第35條規定，依查得方法以合理價格核定進口貨物價格。

(三) 關於系爭貨物完稅價格之核定，被告認其未能排除原申報

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，經認屬有據，茲分述說明如下：

- 1、經查，原告委由芳苑公司於103年7月4日、18日，及同年8月8日向被告報運進口泰國產製PINEAPPLE PASTE STUFF（即鳳梨餡泥）等貨物A、B、C報單3批，原申報價格均為CFR USD 0.65/KGM，經電腦核定分別按C2（文件審核）、C1（免審免驗）及C2（文件審核）方式通關，並依關稅法第18條之規定，先行驗放貨物，事後再加審查。嗣據被告稽核結果，A報單改按CIF USD 1.69811/KGM、B報單改按CIF USD 1.70378/ KGM、C報單改按CIF USD 1.69839/KGM核估完稅價格，分別核定應補徵稅費分別為A報單83,852元【含關稅62,964元、營業稅20,747元及推廣貿易服務費141元】、B報單143,406元（含關稅109,139元、營業稅34,038元及推廣貿易服務費229元）及C報單103,338元（含關稅99,243元、營業稅30,888元及推廣貿易服務費207元），被告爰以原處分通知原告繳納。原告不服申請復查未獲變更，向財政部提起訴願，仍經財政部於107年5月22日以台財法字第10613947540號訴願決定書駁回等情。為兩造所不爭，並經本院調閱訴願卷核閱無誤，則上開事實，應堪認定。
- 2、就系爭貨物之進口，原告雖主張其提出系爭貨物報單等件之原申報價格即為實際交易價格云云。惟查系爭貨物申報進口時，被告按原申報價格CFR USD 0.65/KGM核定完稅價格，然被告事後查核後，認原告原申報價格有偏低情事，即函請駐外單位協助查證發票真偽，及查詢相關匯款金流資料，並實際進行查訪後，認：■抗Q告於104年3月31日函請駐外單位協助查證發票真偽，並請U供應商提供存檔發票，嗣駐外單位於105年7月29日函覆，並提供U供應商回覆EMAIL，其內容略以：本案確為該公司售予原告之發票，所載之價格為實際交易價格，並提供原始發票副本供參。惟經核U供應商所提供之原始發票副本皆蓋有原告公司

之大小章，有違常理；按一般商業發票（commercial invoice）係出口商於貨物裝運出口時，開立予進口商之進貨憑證，其主要內容雖包含開立票據者（出口商）之簽章，然不包含進口商之簽章，且衡諸國際貿易常規，亦無進口商於出口商開立之商業發票簽章之理。另前述原始發票副本與本案報關發票，無論內容、格式、U供應商之簽章與原告大小章之印章位置與角度皆相同，堪認二者係屬同一，即U供應商所提供之發票副本時係本案報關發票副本，而非其聲稱之原始發票（original invoice）副本，故認報關發票內容之真實性及正確性有所疑義；■坻鴉i於103年11月24日被告訪查時，表示其係U供應商之臺灣最大量進口商，雙方交易已逾20年，為創廠之初始客戶，故可取得最優惠價格。原告於105年5月6日至被告處說明表示，系爭鳳梨餡泥之原料係以新鮮鳳梨之下腳料（如部分受損傷切除後之原料）製作完成，生產原料成本極低，故可以較低之價格取得云云。被告為釐清事實，有對原告出售系爭鳳梨餡泥之唯一下游廠商盛記食品公司進行訪查，該公司表示其向原告購買之鳳梨餡泥所製成之產品銷售對象為一之軒、伊莎貝爾、金格、順成、得記及日興堂等廠商，前開廠商皆為坊間知名公司，其產品品質具一定水準，對於所購買之原料（鳳梨餡泥）亦有相當程度之要求，又經被告訪查一之鄉股份有限公司、兄弟大飯店股份有限公司、佳德糕餅有限公司、臺灣伊莎貝爾食品有限公司、阿默企業有限公司及順德食品實業有限公司等6家公司，對向盛記食品購買鳳梨醬（鳳梨餡泥）之品質分別表示穩定良好、良好、優良、良好、上等及不錯，應非如原告所稱之下腳料，原料成本極低而可輕易取得；■地鴉i公司負責人阮俊明於103年4月至同年8月間，有多筆匯至香港之匯款資料（本件貨物進口日期則為103年5月至9月），其受款人為MR.VICHITCHINWONGVORAKUL，匯款分類為340（償還國外借款），總計逾70萬美元（同期間原告公司匯出款則

為30餘萬美元)。並由網路資料查得MR.VICHIT CHINWONG VORAKUL(中文名：徐光輝)為U供應商主席(CHAIRMAN)即為U供應商負責人。原告負責人阮俊明曾分別於103年11月24日、105年2月25日、同年5月6日、同年11月21日及同年11月29日就本件陳述意見，對被告詢問是否有其他匯出款、與U供應商是否有特殊關係、是否有其他陳述或說明，均否認或表示無意見，對上開匯予U供應商負責人之鉅額匯款(逾70萬美元)未置一詞，直至行政訴訟程序，亦未協助釐清。至原告公司負責人表示，對於上述自行匯出(逾2千萬元)之鉅額款項不復記憶，亦未保留相關資料，顯有違經驗法則。因而被告對原告是否有以「負責人償還國外借款」名義，另外支付系爭貨物貨款，以及U供應商是否因考量雙方有生意上利害關係，而配合作出對原告有利陳述等節，存有合理懷疑。被告綜以上情，而認有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之情事。

- 3、就被告所述前開事由，其中就報關發票內容之真實性及正確性部分，參以前開報關發票之查核經過，被告係先以104年3月6日基普機字第1041005647號函予駐泰國代表處機動組，函文內容：為事後稽核業務需要，檢送一金湖有限公司向本關報運進口貨物之發票影本共10份，請惠予查證發票真偽。...請查證該等發票是否確為外國供應商所簽發？其價格是否為實際交易價格(即實付或應付之全部價款)？並請該公司提供存檔發票供參等語。嗣經駐泰國代表經濟處代為函查後，經U供應商以EMAIL覆以：「The 00 invoice that you mentioned authentic and the price of dehydrated fruit slices which we sold to Golden Lagoon Co.,Ltd in Taipei,Taiwan are actual trading price.Attached,please find these 10 copies of original invoices for your reference.」等語，業經U供應商明確回覆並提出系爭交易之原始發票供參，然

01 觀以U供應商所提供之原始發票副本，其上蓋有原告公司
02 之大小章，且原告亦不爭執U供應商所提供之前開發票副
03 本即為其向海關申報進口提領貨物之報關發票等情，則被
04 告認其係請U供應商提供系爭交易之原始發票，但U供應商
05 所提供者卻為原告向海關申報進口提領貨物之報關發票副
06 本，而認系爭貨物之實際交易價格究屬為何？仍有疑義，
07 確屬有據。次就系爭貨物之進口，原告之原申報價格均為
08 CFR USD 0.65/KGM，對此原告於105年5月6日至被告處說
09 明係表示，系爭鳳梨餡泥之原料係以新鮮鳳梨之下腳料（
10 如部分受損傷切除後之原料）製作完成，生產原料成本極
11 低，故可以較低之價格取得等語。而原告所進口之系爭貨
12 物係轉售予盛記食品公司，有該出售統一發票在卷可參。
13 經被告向盛記食品公司進行訪查，該公司表示其向原告購
14 買之鳳梨餡泥所製成之產品銷售對象為一之軒、伊莎貝爾
15 、金格、順成、得記及日興堂等廠商，前開廠商皆為坊間
16 知名公司，其產品品質具一定水準，對於所購買之原料（
17 鳳梨餡泥）亦有相當程度之要求，又經被告訪查一之鄉股
18 份有限公司、兄弟大飯店股份有限公司、佳德糕餅有限公
19 司、臺灣伊莎貝爾食品有限公司、阿默企業有限公司及順
20 德食品實業有限公司等6家公司，對向盛記食品購買鳳梨
21 醬（鳳梨餡泥）之品質分別表示穩定良好、良好、優良、
22 良好、上等及不錯，足見原告所轉售之系爭鳳梨餡泥確具
23 相當之品質，並未遭購買之廠商認為品質有欠缺之情事，
24 應非如原告所稱之該原料係下腳料，屬原料成本極低而可
25 輕易取得等情。再者，參以原告所陳稱，系爭鳳梨餡泥之
26 製作方式除了下腳料之鳳梨果肉外，另加入了高比例之麥
27 芽糖及部分開水熬煮，故其成品麥芽糖與水分之重量比例
28 較高，鳳梨果肉之重量比例較低，所以成本較低云云，然
29 查，參諸系爭鳳梨餡泥之進貨實品照片，系爭鳳梨餡泥成
30 分標示中並未載明有添加水（成分為鳳梨、糖、鹽及化學
31 添加物），且系爭鳳梨餡泥實體係呈固態長條形泥狀，經

包裝後具相當硬度，可完整逐一固定放入紙箱中，倘依原告所主張，該餡泥仍有諸多水分，應無法呈該固態狀態，是系爭鳳梨餡泥是否如原告所稱般，水分比例過高，已屬有疑，復依前所述，原告主張系爭鳳梨餡泥有加入諸多麥芽糖進行熬煮，但被告對此有進行調查 103 年 6 至 7 月自泰國出口至台灣之糖類（含麥芽糖等）之單價資料，可發現進口至台灣之糖類每公斤單價仍要每公斤約 1.6 元美金，更遑論 U 供應商要進行此鳳梨餡泥之製作尚須進行加工，而會耗費一定之資源成本，惟原告進口系爭貨物卻僅有 CFR USD 0.65/KGM，確具相當之落差，甚者，互核原告進口系爭鳳梨餡泥後係以每公斤 73 元轉售予盛記食品公司，倘其進口系爭貨物僅有 CFR USD 0.65/KGM，但轉售後卻能獲取如此高比例之利潤，亦與其經營公司通常所得獲取之毛利潤比例差距甚遠，從而被告認原告所申報之系爭貨物價值有價格偏低之疑，亦屬有據。另依原告公司負責人所自承，系爭貨物交易係採電話聯絡採購，無合約等語，可見系爭貨物交易並無相關書面交易資料可供查核確認，復原告公司負責人於 103 年 11 月 24 日被被告訪談時亦稱，系爭貨物交易係採 CFR 交易條件，遠期信用狀交易方式，無預付款，L/C 開立予出口商，無其他匯出款等語，亦說明系爭貨物交易並無其他匯出款；然參以被告所查得之匯款資料，原告公司負責人卻有於 103 年 4 月至 8 月間匯款逾 70 萬美元至境外與 U 供應商負責人，然原告公司負責人於被告前開訪查時卻毫外提及，而被告以如此高之匯款金額但原告公司負責人卻未提及，而認系爭貨物之實際交易價格究屬為何？尚屬有疑，亦難認無據。綜此，被告基於前開事由認其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等情，確屬有據。

4、原告雖主張商業發票不同於統一發票，出口商製作商業發票時是否留有存檔，屬出口商之選擇自由或按出口商所在

地國家法律規定而定，不應用本國的稅法來衡量。被告函請駐外單位協助請 U 供應商提供原始商業發票之「存檔發票」即有誤解，就被告函詢 U 供應商僅係認為被告僅係要確認系爭貨物之買賣價格、條件與 U 供應商開立之原始商業發票是否一致，故 U 供應商方會為如此回覆云云；然查，參以前開被告委請駐泰國代表處機動組函詢內容，被告係採分項詢問之方式，逐一與 U 供應商確認，最後再請 U 供應商提供存檔發票供參，而 U 供應商之 EMAIL 回覆亦係採逐一分項回覆之方式，最後再提供其存檔發票，並未見有何混淆之情況，又參酌被告之函詢內容亦已明確請 U 供應商提供「original invoices」，而 U 供應商亦表示其回覆者即為「original invoices」，亦不會有認知錯誤之情事，然 U 供應商所回覆之商業發票上卻有原告公司之大小章，而與 U 供應商所稱之「original invoices」有所不符，又考量依原告公司負責人所陳稱，系爭貨品交易並無訂立書面契約，被告為查核系爭貨物實際交易價格之真實性，自須多方查核以求釐清事實，而被告發現系爭貨物之原申報價格有偏低情事，而在查核過程中，又見前開有違常理之情況，因而有疑，尚認屬有據。原告復以依國際貿易流程，原告向開狀銀行即第一銀行申請開發信用狀，開狀銀行通知出口商即 U 供應商之押匯銀行，U 供應商準備好系爭貨物、上船出貨後，U 供應商即依信用狀規定準備相關單據至押匯銀行辦理押匯。而押匯銀行承辦押匯後，便將押匯單據寄到開狀銀行即第一銀行，開狀銀行即第一銀行確認無誤後，通知進口商即原告付款贖單，進口商即原告付清後即可取得單據憑以辦理提貨進口。故依第一銀行之函覆資料可知，U 供應商所開立之原始商業發票上並無原告之大小章，嗣因原告至第一銀行辦理贖單而取得商業發票後，為交付報關行至海關提領系爭貨物因而加蓋大小章於其上，並非 U 供應商一開始開立之原始商業發票上即有原告之大小章云云；惟

01 查，就 U 供應商之「original invoices」為何會蓋有
02 原告公司大小章之疑，業經說明如前，且參以第一銀行函
03 覆之系爭貨品交易之商業發票，該商業發票右下角之 U 供
04 應商蓋印與手寫簽名，與系爭貨物報關發票右下角之 U 供
05 應商蓋印與手寫簽名，蓋印位置與筆跡並不相符，可認上
06 開商業發票非屬同一，則原告以前開第一銀行函覆資料作
07 為其解釋為何 U 供應商所提供之「original invoices
08 」，其上卻蓋有原告公司大小章一事，經認非可採。

09 5、原告又主張被告稽核組僅在 103 年 11 月 24 日向原告
10 公司負責人詢問：「本案進口貨物之供應商與貴公司關係
11 為何？有無特殊關係？是否有供應商有效原廠價目表？請
12 提供與供應商決定交易價格之往來文件。」，經回答：「
13 本公司為其臺灣最大量進口商，且雙方交易已逾 20 年，
14 為其創廠之初始客戶，故可取得最優惠價格。」。除此之
15 外，被告稽核組於 105 年 2 月 25 日、105 年 5 月 6 日、105 年 11
16 月 21 日及 105 年 11 月 29 日詢問原告公司負責人時，皆未曾
17 再詢問有關原告與 U 供應商之關係，故無被告所稱其屢屢
18 詢問原告公司負責人而遭原告公司負責人否認或表示無意
19 見之情事，且被告稽核組僅係詢問原告公司負責人「原告
20 與 U 供應商」之關係，並非原告公司負責人個人與 U 供應商
21 負責人之關係，原告公司負責人因而未回應其與 U 供應商
22 負責人間之關係，並非陳述不實云云；但查，海關並非需
23 至證明進口人提出之交易文件確屬虛偽不實之程度，始得
24 調整不依據進口人提出之交易價格資料核定，而係海關基
25 於專業之審查，並由進口人負相當之協力義務後，海關仍
26 具合理懷疑時，即可依據關稅法第 31 條以下規定另行核定
27 其完稅價格，藉以避免買賣雙方藉國際貿易稽查不易之特
28 性而低報價格，逃避稅負，俾達到公平合理課稅之目的，
29 業如前述。參以原告公司負責人歷來至被告稽核組之訪談
30 過程，於 103 年 11 月 24 日被告業已詢問原告公司負責人本
31 案報單交易條件或方式為何？貨款如何支付？是否有預付

01 款？外匯貨款與外匯受款人之列帳情形為何？是否有其他
02 匯出款，請提供相關文件供參。經回以系爭貨物交易係採
03 CFR交易條件，遠期信用狀交易方式，無預付款，L/C開立
04 予出口商，無其他匯出款，提供結匯證書供參等語；並詢
05 問本案進口貨物之供應商與貴公司關係為何？有無特殊關
06 係？經回以本公司為其台灣最大量進口商，且雙方交易已
07 逾20年，為其創廠之初始客戶，故可取得最優惠價格等語
08 。；又詢問：您對於本案有無其他陳述或說明？經回以：
09 無。於105年2月25日詢問時亦有詢問原告公司負責人對於
10 本案有無其他陳述或說明？經回以：沒有。於105年5月6
11 日詢問請說明本案10批貨物，部分貨物本關如案查得之合
12 理價格補稅，貴公司是否同意補稅？本公司之原申報價格
13 確實為實際交易價格。於105年11月21日及同年月29日均
14 有再詢問您對於本案有無其他陳述或說明？均經回以：無
15 。可見被告為查核系爭貨物之實際真實交易價格，確有詢
16 問原告公司與U供應商之關係，並詢問有無其他匯出款項
17 ，且有提供多次補充陳述之機會。然原告公司負責人明知
18 其與U供應商負責人於前揭期間內有前開多次大筆金額之
19 匯款，且知悉被告訪談係要查核系爭貨物之真實交易價格
20 ，原告公司負責人自應協力以助釐清，但於面對被告之詢
21 問卻多次均未提及上開情事，被告因而對系爭貨物之實際
22 交易價格有疑，亦難認無據。

23 6、綜上，被告認系爭貨物之原申報價格偏低，並綜合前開情
24 事後，認已符合關稅法第29條第5項所稱的「合理懷
25 疑」，即指對交易內容的真實性、正確性懷疑，而視為無
26 法按本條規定核估其完稅價格，經認屬有據。

27 (四)按系爭鳳梨餡泥經被告查核並無系爭鳳梨餡泥出口時或出
28 口日前後30日內，業經海關核定相同等級之同樣或類似
29 貨物之交易價格資料，業據被告以行政訴訟答辯狀陳明在
30 卷，且原告就此亦不爭執，故本件無關稅法第31條及第
31 32條規定之適用。

(五) 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。關稅法第 33 條定有明文。經被告查核後，查得系爭貨物國內銷售價格核估完稅價格 { 計算公式：完稅價格 = 【銷售價格 X (1-利潤及費用率) - 內陸運費及保險費】 ÷ (1+ 應課稅率) }，其中內陸運費及保險費部分，因原告未提出相關資料供核，無法認定確有該項費用之支出，遂不予減除 }，並依進口時之美元匯率換算以美元計價之完稅價格，分別為 USD 1.69811/KGM 【 73X (1-16.16%) ÷ (1 + 進口稅率 20% + 推廣貿易服務費 0.04%) ÷ 匯率 30.025 】、USD 1.70378/KGM 【 73X (1-16.16%) ÷ (1+ 進口稅率 20% + 推廣貿易服務費 0.04%) ÷ 匯率 29.925 】及 USD 1.69839/KGM 【 73X (1-16.16%) ÷ (1+ 進口稅率 20% + 推廣貿易服務費 0.04%) ÷ 匯率 30.02 】，故依上開規定，及依查得系爭貨物國內銷售價格核估完稅價格，而將 A 報單改按 CIF USD 1.69811/KGM、B 報單改按 CIF USD 1.70378/ KGM、C 報單改按 CIF USD 1.69839/KG M 核估完稅價格，認無違誤，且原告對此亦未爭執，自屬有據。

六、綜上所述，原告主張各節，均無可採，本件被告所為原處分、復查決定並無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合。原告仍執前詞，訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

七、本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法均與本件判決結果不生影響，故不逐一論述，併此敘明。

據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第 98 條第 1 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 108 年 9 月 24 日
行政訴訟庭 法 官 華奕超

以上正本係照原本作成。

如不服本判決，應於判決送達後 20 日內，向本院提出上訴狀並表明上訴理由（原判決所違背之法令及其具體內容，或依訴訟資料

01 可認為原判決有違背法令之具體事實），其未載明上訴理由者，
02 應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（上訴狀及上訴理由書
03 均須按他造人數附繕本，如未按期補提上訴理由書，則逕予駁回
04 上訴），並應繳納上訴裁判費新臺幣3000元。

05 中 華 民 國 108 年 9 月 24 日

06 書記官 耿珮瑄