高雄高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5L0;@107年度訴字第

）FKT64W1Z1X5L0;@民國109年7月30日辯

原　　告　青松樂活科技農業股份有限公司
代　表　人　呂政諺
訴訟代理人　黃義偉　律師
被　　告　財政部關務署高雄關
代　表　人　蘇淑貞
訴訟代理人　劉怡君

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9月12日台財法字第10713934190號訴願決定，提起行政訴訟，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

被告代表人原為陳金標，嗣於訴訟審理中依序變更為楊崇悟、蘇淑貞，均據被告新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

貳、實體事項：

一、爭訟概要：

緣原告委由昇昱國際報關有限公司於民國106年4月5日至同年5月2日間向被告報運自馬來西亞進口FRESH DRAGON FRUIT（火龍果）貨物共6批（下稱系爭貨物），進口報單號碼：第BD/06/387/E0444號、第BD/06/387/E0477號、第BD/06/387/E0510號、第BD/06/387/E0511號、第BD/06/387/E0553號

及第BD/06/387/E0592號，申報單價分別為CFR USD1.15/KGM、CFR USD1.1/KGM、CFR USD1.1/KGM、CFR USD1.1/KGM、CFR USD0.75/KGM及CFR USD1.1/KGM，經被告依關稅法第18條第2項規定，准原告繳納相當金額之保證金，先行驗放，事後再加審查。嗣被告參據財政部關務署基隆關（下稱基隆關）簽復查價結果，依關稅法第35條規定，均改按單價CFR USD1.5/KGM核估完稅價格，並核定應納稅費計新臺幣（下同）3,310,323元（包括進口稅2,717,840元，營業稅588,862元元，推廣貿易服務費3,621元），經核發稅單扣抵上開保證金後，通知退還稅費22,069元。原告不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，亦遭決定駁回，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、被告稱無系爭貨物出口日期前後30日內銷售至本國之同樣貨物及類似貨物之價格資料，故無法依關稅法第31、32條規定核估完稅價格，另一方面卻又援引「參酌海關核定相同產地、同期間、同供應商及同進口人之價格」，足證被告係完全照抄海關針對「同種貨物」在其他進口貨物申報案件中所核定之完稅價格（此應屬關稅法第31條之範疇），並非依關稅法第35條規定：「依據查得之資料，以合理方法核定之。」，被告核估系爭貨物完稅價格，顯有理由矛盾之違法。則被告依關稅法第35條及同法施行細則第19條規定核估系爭貨物完稅價格之標準，究係採取被告針對原告另案進口（進口報單第BD/06/387/E0409號及第BD/06/387/E0552號）之「相同產地」火龍果所核定完稅價格，而基於「同樣貨物」之理由核定本件完稅價格？抑或是原告提起行政訴訟後始改稱參考被告針對其他進口商自「越南」進口之火龍果所核定之完稅

價格，而基於「類似貨物」之理由核定本件完稅價格？前後矛盾，更涉及被告變更系爭處分理由之程序是否合法，實有釐清之必要。

2、被告遲至109年1月3日始發函釐清駐外單位之調查程序，卷內亦未見駐外單位與國外供應商之公務電話紀錄或傳真紀錄，顯見被告於核課關稅前未善盡行政調查義務，亦未於核定完稅價格前說明其合理懷疑及給予原告提出申辯機會。

(1)遍查卷內資料，並未見有基隆關函請駐馬來西亞臺北經濟文化辦事處經濟組（下稱駐馬國經濟組）協助調查之書面資料，基隆關請駐馬國經濟組洽馬來西亞供應商確認發票真偽時，係確認哪些發票之真偽？其調查之發票是否為系爭貨物之發票，非無疑義；又係如何函請馬來西亞供應商確認真偽，函詢之內容為何？其發函是否合法送達？因未見被告提供相關書面資料予原告，且無證據確實證明其已將系爭貨品之發票送請馬來西亞供應商確認，在未釐清駐馬國經濟組詢問馬來西亞供應商發票真偽而未獲回應之緣由前，被告逕以「未獲回覆」為由而認原告申報時所檢附之馬來西亞供應商發票不足採信，難謂已盡合法查證義務，遑論駐馬國經濟組之函文未見發文字號、關防、亦無聯絡方式，顯與一般公文之格式不符，且未見送達供貨商之證明文件，甚至無「公務電話紀錄」或「傳真紀錄」可稽，駐馬國經濟組函文空言「已查證而未獲回復」，其真實性顯有可疑。因此，駐馬國經濟組針對系爭貨物向Apollo Inter Trading Sdn Bhd（下稱馬國A商）調查出口商發票真偽而未獲回應一節，迄今卷內均未見相關調查資料，被告亦疏未細查駐馬國經濟組調查之程序及未獲馬國A商回應之緣由，率而否認原告所提供出口商發票之真實性，顯見被告有未盡合理調查義務之違誤。

(2)基隆關雖曾函請原告前往說明案情，惟對於引起基隆關合理懷疑所提示之出口商發票並非真正之兩項重要文件，即駐馬國經濟組106年12月28日馬來經字第10600012120號函及中央銀行外匯局106年11月29日台央外捌字第1060040095號函（原告誤載為駐馬國經濟組105年8月23日馬來經字第10500008140號函及中央銀行外匯局105年8月24日臺央外捌字第10500031375號函），基隆關均未提示予原告代表人呂政諺，使其有合理申辯之機會，亦未說明基隆關合理懷疑系爭貨物出口發票並非真正之理由，難謂已符合關稅法第29條第5項及同法施行細則第13條第1項之規定。再觀基隆關107年1月3日基普機字第1071000230號函說明欄一、記載通知協查之法源依據為「關稅法第42條規定辦理」而非「關稅法施行細則第13條第1項」，在在證明被告並非踐行關稅法第13條第1項之調查程序。況查，最高行政法院108年度判字第221號判決見解所稱關稅法施行細則第13條第1項規定係「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」，倘容許海關得以「復查決定書」或「訴願答辯書」作為取代「說明合理懷疑」之程序，在納稅義務人未提起復查或訴願下，豈非免除關稅法施行細則第13條課予海關核定完稅價格「前」之「說明合理懷疑」義務，如此一來，將使關稅法施行細則第13條無適用必要而形同具文，遑論被告係於原告提起本件行政訴訟後，遲至109年1月3日始發函釐清駐馬國經濟組調查過程。被告便宜行事，未依關稅法第13條第1項規定給予原告合理申辯機會而違法在先，不僅侵害納稅義務人之程序保障，更使關稅法第13條第1項規定形同具文，故有撤銷原處分以糾正其程序瑕疵之必要。

3、原告進口報單所記載之進口商品，依每箱重量、產品尺寸大

小不同而有「USD0.75/KGM、USD1/KGM、USD1.1/KGM、USD1.15/KGM、USD1.2/KGM、USD1.25/KGM」等6種不同交易價格，故區分為不同價格報運進口，惟被告無視農產品「規格大小」對「價格」產生之差異，逕對原告所進口「規格、重量不同之產品」均按「CFR USD1.5/KGM」核定單一完稅價格，導致原告無論進口「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）」不同之產品遭核定同樣之完稅價格，明顯違反「核實課稅原則」，更與租稅公平原則有違。最高行政法院108年度判字第221號判決亦針對被告將不同規格大小之火龍果核定為同一價格，指摘被告此一核定之不當，足證被告針對不同規格大小之產品核定單一完稅價格之舉，顯然於法不符。尤有甚者，被告明知進口之火龍果為「馬來西亞生產」，卻仍以原告「誤繕」之內容（系爭貨物來自越南）作為判斷「類似貨物」之標準，顯然忽略「農產品產地」係影響交易價格之重大因素。至被告所提之「馬來西亞當地商品行情價格」或「國內農產品批發市場交易站所登載之進口火龍果價格」之統計方式雖未區分規格大小，然此僅係「事後統計上之分類」，並不等於原告與國外廠商採購產品之「交易條件」，亦不表示「品牌」及「生產地」就不會影響農產品之交易價格。因此，不得倒果為因，以「統計價格方式未區分各種大小規格」為由，據此認定原告與出口商約定之交易價格未依大小規格而有所區分。況該「馬來西亞當地商品行情價格」僅依據產地不同而記載「產地、批發、零售」三種價格，難道該「年度」同一產地之火龍果就僅有三種價格？甚至不分產季（夏季或冬季）、銷售地點（百貨公司或一般市場）等差異，「零售價」一律單一價格？在在與農產品價格可能因

為生產成本、管理銷售成本不同而有異之常識不符。倘前揭價格資料得作為核定系爭貨物交易價格之依據，何以不採出口公司之產地價格「LADANG（產地）3.6」（3.6應為馬來西亞貨幣，折算美金約為0.876美元）作為核定系爭貨物交易價格之依據？顯見被告盡採對原告不利之證據，對原告有利之資料，既未採納，亦未說明不採之理由，顯有理由不備之違誤。且觀被告於鈞院另案108年度訴更一字第9號進口貨物核定完稅價格事件（下稱坤埔案）所提供「歷史檔價格資料清表」，其貨名第3列以下記載「RED SKIN RED FLESH DRAGON FRUIT」，中文譯文為「紅皮紅肉火龍果」，及「歷史檔價格資料清表」之貨名第1列記載「FRESH DRAGON FRUITS鮮火龍果輸」及第2列記載「FRESH DRAGON FRUITS（供食用）」，雖未記載「RED FLESH（即紅肉）」之文字，惟因單價均為「CFR USD1.8」，且出口時間相近（104年1月27日與104年2月2日），合理推論第一列及第二列為進口「紅肉火龍果」，在在證明被告辯稱「臺灣只准許白肉火龍果進口」「國內批發價對於進口火龍果沒有區分紅、白肉，因為都是白肉」云云，顯然不實，反而證明被告核定完稅價格及資料建檔之草率。

4、基隆關所謂依關稅法第35條規定核估系爭貨物之完稅價格，實係逕以報單第BD/06/387/E0409號及第BD/06/387/E0552號之價格（CFR USD1.5/KGM）作為依據，惟被告及基隆關對於該數字係如何得出，隻字未提，究係如何依關稅法施行細則第19條第1項規定「參酌本法第29條至第34條所定核估完稅價格之原則」及所「查得之資料」及「採用之合理方法」之內容為何？是否違反關稅法施行細則第19條第2項第7款規定而「任意認定或臆測之價格」？均未見說明，且卷內亦查無

相關資料可稽，被告核估系爭貨物完稅價格，顯有理由不備之違法。又被告援引系爭貨物出口前後期間1個月內（106年2月至106年5月）輸入我國之「越南產」貨名為「FRESH DRAGON FRUIT」之歷史價格檔（即報單第BD/06/387/E0409號及第BD/06/387/E0552號）作為核定依據，既然被告歷史價格檔所載進口貨物之「生產國別」（越南）與系爭貨物（馬來西亞）不同、且「進口條件（越南火龍果須經『蒸熟』程序處理；馬來西亞火龍果未經『蒸熟』程序）」均有不同，倘系爭貨物之交易價格再以前述2張進口報單（依「越南產」之火龍果價格）所核定之完稅價格作為核定依據，將使系爭貨物產生「依據『越南產』火龍果之交易價格核定『馬來西亞產』火龍果完稅價格」之效果。因此，被告援引『越南產』火龍果之交易價格核定『馬來西亞產』火龍果完稅價格」，顯非屬關稅法第35條所稱之合理方法，被告援引作為核定系爭貨物關稅之參考依據，即有扞格。況原告於106年間向馬來西亞DRS TRADING SDN BHD（下稱馬國D商）進口白肉火龍果之紀錄中，曾以106年1月8日進口之報單編號第BD/06/387/E0043號、106年1月15日進口之報單編號第BD/06/387/E0092號、106年1月22日進口之報單編號第BD/06/387/E0129號等3張進口報單，申報進口白肉火龍果，前揭3張進口報單申報之交易價格依規格大小不同而區分，且均經被告依原告申報之交易價格而核定在案，何以系爭貨物不採上開3張進口報單核定之完稅價格，卻採用另案參考「越南產」火龍果所核定之完稅價格「CFR USD1.5/KGM」，來核定「馬來西亞產」火龍果之完稅價格，被告將不同生產國別之產品作為參考對象，此舉顯與關稅法第31條（相同貨物）、第32條（類似貨物）之規範不符（應以相同國別為前提），而有「張飛打

岳飛」之謬誤。

5、「1994年WTO關稅估價協定」並非我國現行有效之內國法，被告逕為直接援引「WTO關稅估價協定」作為核定本件完稅價格之依據，於法不符。海關倘欲將關稅估價協定之內容適用於具體個案，須歷經修法等內國法化之程序，使其成為關稅法等國內法規之內容，而非逕為援引關稅估價協定之內容。再者，觀關稅法第35條之立法理由：「三、按本法業依據關稅估價協定第16條增訂第36條，規定納稅義務人得以書面請求海關說明對其進口貨物核定完稅價格之理由，海關並應以書面答復，因此，原條文第2項之規定，已為修正條文第36條所涵蓋，為避免重複，爰刪除原條文第2項。」倘關稅估價協定之內容得逕作被告核定完稅價格之法令依據，立法者又豈須將關稅估價協定之「內容」增訂於關稅法？在兩部國內法規規範相同之內容，豈非畫蛇添足？足證，海關倘欲將關稅估價協定之內容適用於具體個案，須歷經修法等內國法化之程序，使其成為關稅法等國內法規之內容，而非逕為援引關稅估價協定之內容。

(二)聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

(一)答辯要旨：

1、原告於106年4月5日至同年5月2日間報運自馬來西亞進口FRESH DRAGON FRUIT共6批，經被告初步審核結果，發現系爭貨物與價格檔比較報價偏低，爰依關稅法第18條第2項規定，准原告繳納相當金額之保證金先行驗放，並送請基隆關核估系爭貨物完稅價格。基隆關為勾稽系爭貨物之資金之流向，經函請中央銀行外匯局提供原告之匯出款資料，依該局資料所載，國外受款人僅有馬國D商，並非本件進口報單賣方馬

國A商；又為勾稽系爭貨物貨款支付情形，爰函請匯款之合庫金庫商業銀行嘉義分行（下稱合庫嘉義分行）提供信用狀、存檔發票等資料，經審核結果，存檔發票所載內容核與本案報單申報內容均不相符，亦無匯款至本案馬國A商之紀錄可稽，無法釐清本案實際支付金額。基隆關亦於106年7月25日函請原告前來說明案情，原告之負責人呂政諺於同年8月16日到訪並製作書面紀錄1份，惟未收到其承諾後補之文件資料；復於107年1月3日函請原告說明，且已合法送達在案，惟原告並未到訪，僅事後郵寄含提單、國外檢疫證、報關發票、報單、報關行收費通知單、押金抵繳單、海關退還保證金通知書及復查申請書等影本資料共計113頁，經核上揭資料並非交易文件及匯款憑證可供勾稽比對，亦無法佐證原告申報價格為系爭貨物實際交易價格，基隆關因而對系爭貨物報關價格之真實性或正確性有所存疑，即與關稅法第29條第5項所稱合理懷疑相符。又基隆關為查明系爭貨物之實際交易價格，再檢附相關資料，分別於106年11月23日以(106)基機調查外電字第343號及同年12月25日(106)基機調查外電字第385號傳真電文，函請駐馬國經濟組查證系爭貨物進口報單申報價格是否為實際交易價格，經其函復略以：「……二、本案經多次洽馬國A商有關發票是否為該商簽發、實際交易價格與交易資料，均未獲復。三、查馬來西亞農業與農基工業部未公布馬國白肉火龍果之年產量是否足夠外銷資訊，亦無國外出口商之貨源為何處(國)，有該電文、系爭貨物及另案之進口報單第BD/06/387/E0554號在卷可稽，未如原告所述被告未盡調查義務。況被告未能依關稅法第29條規定接受系爭貨物申報價格，非僅因國外供應商未回復駐馬國經濟組之協查，原告未匯款予國外供應商亦為主因。被告自得

逕行援用該函復作為合理懷疑之依據。至於原告稱卷內查無駐馬國經濟組函詢出口商之往來公務電話及傳真之紀錄或送達資料，無法釐清駐外單位之調查程序是否有瑕疵等語。查，駐馬國經濟組之查證信函日期為106年11月23日，參諸行政程序法第114條第1項第5款及第2項關於應參與行政處分作成之其他機關程序未參與欠缺之補正，得於訴願程序終結前為之規定，足認系爭貨物關於「駐外查證」程序之欠缺，於復查程序中已獲得補正；又駐馬國經濟組之函復為公文書，有機關內部陳核之簽名可稽，並詳細記載上開傳真電文之字號，依行政訴訟法第176條準用民事訴訟法第355條第1項規定，推定為真正，縱未檢附出口商往來信函等資料，亦不影響前揭函復之證明力，而原告長期向馬國A商進口貨物，理應可向馬國A商查詢是否收到駐馬國經濟組查證信函，而非空口指摘該查證信函未確實送達。另關稅法施行細則係依據關稅法第102條授權而訂定，乃係為執行母法有關之細節性、技術性事項加以規定。系爭貨物核價程序係依關稅法，而細節上執行自當遵循關稅法施行細則，原告爭執基隆關107年1月3日基普機字第1071000230號函未載明依據關稅法施行細則第13條第1項之語，顯係倒因為果，曲解系爭貨物核價之過程。

2、進口貨物欲適用關稅法第31條及第32條規定，除需符合「同樣貨物」及「類似貨物」之定義外，其國外出口日期亦需符合出口日前、後30日內銷售至中華民國之交易，且此「交易價格」係以業經海關依關稅法第29條核估者為限（WTO關稅估價協定第2、3條之註釋第4段意旨參照）。原告向相同供應商所進口之相同貨名貨物（報單號碼第BD/06/387/E0409號及第BD/06/387/E0552號），應屬與受核估之系爭貨物更

貼近之「同樣貨物」，惟查上開2筆報單雖經基隆關查價審核，然因未能獲得馬國A商回復，亦無法勾稽其匯款金流，尚難查證實際交易價格，自無法依關稅法第29條核估，進而不符合關稅法第31條所稱「交易價格」之要件。又系爭貨物非屬規格化之農產品，價格因產地、季節及交易條件不同而有差異，經考量關稅法第31條第2項、第32條第2項之因素，及查106年1月1日至同年6月30日，臺灣進口馬來西亞產製之白肉火龍果僅有原告1家，並無其他進口資料可供參考，且亦無系爭貨物出口前後30日內，業經海關依關稅法第29條核定「同樣貨物」或「類似貨物」之價格資料，故系爭貨物即無法依關稅法第31條及第32條按同樣或類似貨物交易價格核估。原告指摘被告核定系爭貨物之完稅價格屬關稅法第31條之範疇，尚無足採。

3、系爭貨物無法依關稅法第31條及第32條規定按同樣或類似貨物交易價格核估，已如前述。基隆關盡其調查義務，按關稅法施行細則第18條第2項規定，於107年1月3日以基普機字第1071000230號函請原告提供系爭貨物生產廠商相關成本費用等帳載資料，惟原告未善盡協力義務，被告因而審認系爭貨物無法依關稅法第33條、第34條規定核定完稅價格。乃遞依關稅法第35條及同法施行細則第19條規定，參酌與系爭貨物國外出口日期（106年3月28日至同年4月24日間）同期間、相同貨名、同供應商及同進口人報單第BD/06/387/E0409號及第BD/06/387/E0552號（下稱前2案，國外出口日期：106年3月20日及同年4月17日）之貨物，業經基隆關按關稅法第35條規定核定之單價CFR USD1.5/KGM【經參酌其他進口人自越南進口同樣貨物（報單第BD/06/282/M0318號）之價格為CFR USD13.5/CTN(9KGM)經換算為CFR USD1.5/KGM（計算式

13.5/ 9=1.5）】，屬「先前核定」且非屬規定排除採用之估價方式及價格，據以核定系爭貨物完稅價格，上開前2案貨物固為原告前所進口者，仍屬適法有據（高雄高等行政法院105年度訴字第566號判決意旨參照）。另關稅法第35條及關稅法施行細則第19條第2項，並未限制須以不同進口人進口貨物之價格始可核估其他同樣或類似進口貨物，反而是同一進口人向相同供應商所進口之相同貨名貨物，應與受核估貨物更貼近為「同樣貨物」，從而更符合關稅法核估之原則。況原告未曾對前2案貨物之核定價格提出實質反證或行政救濟，已依法補稅在案，復為原告所不爭執。上開前2案貨物既經被告依法核估更改進口貨物完稅價格，自得作為相同貨物進口時核定其完稅價格之參考。另經查海關價格檔，本件系爭貨物出口期間前後1個月內（106年2月至106年5月間）輸入我國之越南產、貨名為Fresh Dragon Fruit之歷史價格檔計有3筆，該資料顯示上開期間內該貨名之貨物均經海關核定價格CFR USD1.5/KGM。上開期間內亦有1筆由原告自馬來西亞所進口（報單第BC/06/387/E0531號），原告未曾對該筆進口報單核定價格提出實質反證或行政救濟，卻質疑系爭貨物核定價格（CFR USD1.5/KGM）為任意認定或臆測之價格，核無足採。至於原告引用最高行政法院108年度判字第221號判決之「法律見解」指摘被告之核定有多處違法，然該案與本案毫無類似性，不僅國外出口商不同，核定價格方式更有其差異性，引用該案之法律見解作攻防，實無足採。

4、所謂關稅法第35條所稱之「合理方法」，應以關稅法第29條至第34條所定核估方法為基礎，而在合理範圍內，予以彈性適用各該估價方法，或是儘可能以先前核定之完稅價格為依

據（關稅估價協定第7條註釋及關稅法施行細則第19條第1項參照）。準此，系爭貨物估價方法係以關稅法第31條為基礎，合理彈性適用該估價方法(即「同樣貨物」之「交易價格」)。換言之，符合同法第31條必須要同時符合「同樣貨物」及「交易價格」等2要件，以前2案貨物而言，雖與系爭貨物為同期間、同產地、同供應商，惟農產品具有其特殊性，非屬規格化產品，尚難謂「同樣貨物」，僅能稱「貼近為相同貨物」；而前2案核定之價格，乃是採用合理方法所得出，即參酌關稅法第32條之原則，就「生產國別」作彈性適用，參據報單第BD/06/282/M0318號（來源地為越南）價格而核定，並非「同樣貨物」自輸出國銷售至中華民國實際應付之價格（意即「交易價格」），自不能作為依關稅法第31條核定價格的依據。是以，系爭貨物核估之依據係因無法符合關稅法第31條之要件，而以同法第31條為基礎，在合理範圍內彈性適用該估價方法（WTO關稅估價協定第7條註釋3參照），符合關稅法第35條之「合理方法」，且該核估方式亦無關稅法施行細則第19條第2項之情形，故系爭貨物核定價格之依據，洵無違誤。系爭貨物及前2案貨物，其各別核估之理由及依據均符合WTO關稅估價協定第7條註釋，即分別以關稅法第31條及32條為基礎，彈性適用各該估價方法，合於關稅法第35條及關稅法施行細則第19條第1項規定意旨，原告不應將該2種核估方式混為一談，進而指摘系爭貨物核定理由前後矛盾。

5、原告一再主張系爭貨物依不同規格(9s至22s)區分價格及被告引用越南產製火龍果價格為核估，惟兩者進口條件不同，顯有扞格一節。

(1)現今的農業生產中，水果的色澤和甜度是其價格高低的關鍵

，以火龍果為例，紅肉價格高於白肉係因紅肉糖度較高，此有行政院農業委員會（下稱農委會）農糧署（下稱農糧署）制定果品品質基準及農產品批發市場交易行情站區分不同果肉之價格可參。水果的甜度與多種因素有關，而火龍果果實大小與甜度並沒有直接相關，即火龍果大小並非決定其價格之主要因素，此可從農產品批發市場交易行情站所列為平均價，並未區分大小而得到證明。為確認馬來西亞當地火龍果是否有按規格區分價格，經駐馬國經濟組108年9月26日馬來經字第1080001088號函復略以，有關協查馬國火龍果市場行情價格資料，經洽馬來西亞農業促銷局（FAMA）提供2016年1月至2019年8月該國相關各州火龍果每月產地、批發及零售價格資料，該資料顯示單價未區分大小顆，係以每公斤為計價方式，此與我國農產品批發市場交易行情站未區分大小之情形相符。另查原告於另案所提供之國內銷售發票僅記載火龍果品名及總金額，並無記載規格大小，亦無法有效證實火龍果依規格區分價格之說法。系爭貨物係參照原告前2案進口貨物據以核估完稅價格，經查前2案貨物與系爭貨物均有多種規格合併申報於同一項次，且申報同一價格之情形（報單第BD/06/387/E0553號第1項、第BD/06/387/E0444號第1項、BD/06/387/E0592號第2項、第BD/06/387/E0409號第1項及第BD/06/387/E0552號第3項等），可見是類貨物並未因尺寸規格呈現明顯價差，原告辯稱不同規格有不同價格之理由，核與其報單實際申報情形並不相符，原告訴稱被告未依個別採購條件之議定結果區別價格，有過度簡化單一價格云云，實無足採。

(2)又縱使產地尚屬有別，然查現今農委會准許輸入臺灣之火龍果僅有越南及馬來西亞，彼此具有交易上替代性，原告亦曾

於復查階段誤稱系爭貨物來自越南，可見彼此互為類似貨物。系爭貨物係參照原告同期間、相同產地、同供應商進口貨物（即前2案）據以核估完稅價格，被告引用同期間越南價格檔僅係證明原核估對原告並無不利，並非直接援引為系爭貨物核估價格之依據，原告所述，容有誤解。是此系爭貨物核估依據乃參酌關稅法第32條之原則，據以核估完稅價格，核與1994年關稅暨貿易總協定第7條執行協定規定、關稅法第35條及關稅法施行細則第19條第1項規定意旨無違。

6、我國為WTO會員國，由WTO關稅估價協定內容觀之，其涉及我國財政及經濟等國家重要事項，依司法院釋字第329號解釋意旨，經立法院審議通過後，WTO關稅估價協定之法律性質應為具備國內法之同等效力，其規範位階視同法律。其現行關稅估價制度，受到WTO之規範，採「交易價格估價制度」，依關稅法第29條至第35條規定，計有6種進口貨物估價方法，依序為(1)進口貨物交易價格(2)同樣貨物交易價格(3)類似貨物交易價格(4)國內銷售價格(5)計算價格(6)查得資料以合理方法核算之價格。至關稅法第31條所稱同樣貨物之「交易價格」，該「交易價格」須業經海關依關稅法第29條核估者為限，其法源依據為WTO關稅估價協定第2條之註釋第4段，此為現行有效之國內法規範。原告指摘被告逕自引用該協定，致本案程序不合法，核無足採。

(二)聲明：駁回原告之訴。

四、爭點：

(一)被告對原告申報系爭貨物之交易價格有合理懷疑，是否有據？

(二)被告依關稅法第35條及同法施行細則第19條規定，以查得資料按每公斤1.5美元核定完稅價格，是否適法？

五、本院的判斷：

(一)前提事實：

如爭訟概要欄所述事實，業經兩造分別陳述在卷，並有進口報單、發票、進口貨物押款具結放行申請書、被告業務二組送查價單、退還保證金通知書、海關進口貨物稅費繳納證兼匯款申請書、郵件（國內快捷/掛號/包裹）查詢、復查決定書、訴願決定書附於原處分卷可查，堪予認定。另有關被告所引用證據清單內證據1-1至14-1雖編入原處分卷2（不可閱覽），然業經遮蔽處理後已由被告以108年12月16日行政訴訟補充答辯狀（二）併檢送原告（本院卷第267-269頁），併此指明。

(二)被告對原告申報系爭貨物之交易價格有合理懷疑，應屬有據：

1、應適用的法令：

(1)關稅法第18條第2項規定：「進口貨物未經海關依前項規定先行徵稅驗放，且海關無法即時核定其應納關稅者，海關得依納稅義務人之申請，准其檢具審查所需文件資料，並繳納相當金額之保證金，先行驗放，事後由海關審查，並於貨物放行之翌日起6個月內核定其應納稅額，屆期視為依納稅義務人之申報核定應納稅額。」

(2)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。」

2、關稅交易價格制度，固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；惟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，亦即不論已否支付，或以任何方式支付均包括之。故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固為估價之參考文件，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，而由海關依規定予以調整之；換言之，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，而是基於專業之審查，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。（最高行政法院98年度判字第1356號、106年度判字第649號判決意旨參照）又所謂「合理懷疑」，係經海關查證後，客觀上仍有懷疑者而言，並非海關得主觀任意認定。且海關為此認定，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，視為無法按關稅法第29條規定核估其完稅價格；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，方合前開規定及量能課稅與推計課稅之原則。

3、經查，被告以原告申報系爭貨物價格有偏低現象，遂依關稅法第18條第2項規定，請原告繳納相當金額之保證金後先行驗放，並函送基隆關就系爭貨物為價格查核，嗣依基隆關查

價結果按CFR USD1.5/KGM核估系爭貨物完稅價格，原告不服，提起復查，被告為釐清系爭貨物實際交易價格，遂請基隆關協助調查，基隆關分別於106年11月23日以(106)基機調查外電字第343號及同年12月25日以(106)基機調查外電字第385號電文傳真請駐馬國經濟組就系爭貨物報關發票（包含系爭貨物6筆報單及另案進口報單第BD/06/387/E0554號報單）是否為馬國A商所簽發、交易價格是否真實等為查證。經駐馬國經濟組以106年12月28日馬來經字第10600012120號函復（原處分卷2第24、443頁）略以：「……二、本案經多次洽馬國A商有關發票是否為該商簽發、實際交易價格與交易資料，均未獲復。三、查馬來西亞農業與農基工業部未公布馬國白肉火龍果之年產量與是否足夠外銷資訊，亦無國外出口商之貨源為何處(國)。另查，馬國市面上銷售之馬國當地生產火龍果，大多數為紅肉火龍果。」無法釐清原告與馬國A商間就系爭貨物之交易是否確實，及系爭貨物之報關發票上所列載之價格是否為實際交易價格等文件真實性之疑義。

4、又基隆關於106年7月25日函請原告前來說明案情，原告之負責人呂政諺於同年8月16日說明系爭貨物為合約採購，無價目表，排定以LC/OA付款，並承諾備齊相關資料後補，有談話紀錄在卷可參（原處分卷2第545-546頁）；基隆關復依原告訪談紀錄所稱之付款方式於106年11月23日以基普機字第1061031356號函（原處分卷2第25-26頁）請中央銀行外匯局提供原告106年1月1日至9月30日止之相關結匯資料及同期間由我國匯至馬國A商之所有匯出款資料，及同年12月6日以基普機字第1061032634號函（原處分卷2第35頁）請合庫嘉義分行提供原告於該行開具之信用狀、存檔發票、結匯水單及提單等資料。惟依中央銀行外匯局提供之「匯往國外受款人

交易資料歸戶彙總表」（原處分卷2第32頁），原告於106年1月至9月間僅與馬國D商有資金往來；而合庫嘉義分行所提供之原告進出口資料，亦顯示僅與馬國D商有交易，系爭貨物之付款金流，無法勾稽。基隆關再於107年1月3日以基普機字第10671000230號函（原處分卷1第291頁）請原告提供就系爭貨物交易相關資料說明，原告僅事後郵寄含提單、國外檢疫證、報關發票、報單、報關行收費通知單、押金抵繳單、海關退還保證金通知書及復查申請書等影本資料，經核上揭資料並非雙方交易文件或付款憑證，無從比對驗證原告申報系爭貨物文件之正確性及付款之可能性，自無法佐證系爭貨物之申報價格為實際交易價格。

5、準此，原告所提出之進口報單、商業發票等有關系爭貨物單價之記載，經被告實施事後稽核，查無原告匯款予國外廠商之資料，原告亦未提出相關付款資料，復經駐馬國經濟組之協查，亦無法獲得國外廠商就交易真實性之確認，則原告主張其報運進口系爭貨物所申報之單價，即為系爭貨物之交易價格等語，即非無疑義。依前述關稅法第29條第5項之規定，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。則本件既經被告函請原告陳述意見並函調相關資料後，被告仍認有合理懷疑，應視為無法按該條規定核估其完稅價格，則被告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。

6、至於原告主張被告有未盡合理調查義務及未給予原告合理申辯機會，侵害納稅義務人之程序保障等語。惟查，依駐馬國

經濟組108年9月26日馬來經字第1080001088號函復被告略以：「二、本案本組係分別於105年7月20日及106年3月30日以電傳方式寄送查證信函（如附件1及附件2）予馬來西亞供應商，後續再以電話方式追蹤要求該供應商回復，惟終未獲復。」及109年1月8日馬來經字第1090000021號函復被告略以：「二、本案本組係於106年11月23日以電傳方式發送查證信函（如附件1）予馬來西亞供應商，後續再以電話方式追蹤要求該供應商回復。」（原處分卷1第423、479-481頁）；此外亦有駐馬國經濟組函復本院之108年9年23日馬來字第10811107980號函暨電子郵件、查證信函等在卷（本院卷第241-245頁）可參，可信真實。另被告亦於106年7月25日及107年1月3日函請原告前來說明案情及提供相關資料，同時亦函查中央銀行外匯局及合庫嘉義分行有關原告付款情形，業如前述，並非僅以駐馬國經濟組「未獲回覆」為由，而認原告申報時所檢附之馬來西亞供應商發票不足採信，被告復於復查程序終結前補給予原告陳述意見及補提資料之機會，其整體程序，自已符合關稅法施行細則第13條第1項所稱：「應向納稅義務人說明其懷疑之理由」、「給予納稅義務人合理申辯機會」之要件。另原處分已載明其事件、完稅價格核定結果、核定稅費、應補繳之稅費等事項，客觀上足使原告判斷該行政處分是否合法妥當，以資獲得行政救濟之機會；被告雖未於原處分敘明核定完稅價格之詳細事實、理由及法令依據，惟被告嗣於復查決定及訴願答辯中已補充說明查核之相關之事實及理由，另於訴訟中就本件並無關稅法第29、31、32、33、34條等規定之適用，需適用關稅法第35條規定依據查得資料，以合理方法核定系爭貨物完稅價格之理由，再詳為補充說明。且處分之要件事實於處分作成時即已存

在，核亦未改變行政處分之同一性，訴訟中原告亦已對之為充分之攻擊防禦，程序上該項理由追補亦得准許之。依行政程序法第114條第1項之規定，原處分之上述瑕疵業已補正，亦無侵害原告之程序保障可言，併此指明。

(三)系爭貨物完稅價格之核定，無關稅法第29條規定之適用，亦無關稅法第31條至第34條之價格資料可供核價參考，被告依關稅法第35條及同法施行細則第19條規定，依據查得資料，以每公斤1.5美元核定完稅價格，並無違誤。

1、應適用的法令：

(1)關稅法

A.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。」

B.第31條第1項、第2項：「（第1項）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。……。（第2項）前項所稱同樣貨物，指其生產國別、物理特性、品質及商譽等均與該進口貨物相同者。」

C.第32條第1項、第2項：「（第1項）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2項）前項所稱類似貨物，指與該進口貨物雖非完全相同，但其生產國別及功能相同，特性及組成之原材料

相似，且在交易上可互為替代者。」

D.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。」

E.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。」

F.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。」

(2)關稅法施行細則

A.第16條第1項：「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。」

B.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。」

2、關於系爭貨物完稅價格之核定，因原告之主張未能排除原申報價格偏低之合理懷疑，即無從按關稅法第29條核估完稅價格：

(1)依前揭法條規定可知，海關從價課徵關稅之進口貨物，其完稅價格之核定應以該「進口貨物之交易價格」（關稅法第29條）作為計算之根據；倘不合於上開第29條規定核定者，再依序按「同樣貨物之交易價格」（關稅法第31條）、「類似貨物之交易價格」（關稅法第32條）、「國內銷售價格」（關稅法第33條）、「計算價格」（關稅法第34條）、「合理方法」（關稅法第35條）核定完稅價格。本件系爭貨物原告所提示之進口報單、商業發票等有關系爭貨物單價之記載，經被告實施事後稽核，原告仍未提出任何得供勾稽比對之資料或合理之解釋，自難排除申報價格不實之疑慮，已如前述。被告合理懷疑原告所稱之買賣交易價格並不實在，依關稅法第29條第5項規定，即應視系爭貨物無關稅法第29條之適用，被告自須依關稅法第31條以下規定另行核定其完稅價格。

(2)原告於本件言詞辯論時雖提出「買賣確認函」（SALES CONFIRMATION）（本院卷第489頁）為據，惟依該函內容無法確認為何筆進口報單貨物之合約，亦無法證實該買賣確認函之真實性；至於足資佐證交易真實性之匯款金流資料，原告僅空口陳稱貨物有瑕疵，向出口商要求減價，未有共識，至今尚未付款等語（本院卷第450頁），亦未提出任何證明雙方聯繫或協商之資訊，而系爭貨物自106年進口迄今已3年餘，仍未付款，亦顯不合理，自無從證明原告申報系爭貨物之價

格為真實。

3、系爭貨物完稅價格之核定，亦無關稅法第31條至第34條規定之適用：

(1)查系爭貨物為白肉火龍果，屬非規格化之產品，價格因產地、品質及交易條件不同而有差異，而106年1月至6月，自馬來西亞進口白肉火龍果僅原告1家，有海關歷史檔價格資料清表、106年上、下半年火龍果價格檔及進口報單在卷（原處分卷1第451-475頁）可參，並據被告以行政訴訟答辯狀陳明在卷（本院卷第185-186頁）；原告申報時，經被告查核亦無系爭貨物出口時或出口日前後30日內，業經海關核定相同或類似貨物之交易價格資料，此亦有105年至107年歷史檔價格資料清表及106年上下半年火龍果價格檔在卷（原處分卷1第451至456）可參。雖原告曾於106年3月至4月間向馬來西亞A商進口相同貨名之貨物（報單第BD/06/387/E0409號、第BD/06/387/E0552號），惟上開2報單之進口貨物申報價格，亦經查核無法證實為實際交易價格，而依關稅法第35條為完稅價格之核定，故該2報單之申報價格即不符合關稅法第31條所稱「交易價格」，故本件無關稅法第31條「同樣貨物」及第32條「類似貨物」之交易價格可參酌，無該2條核定價格規定之適用。

(2)另被告曾於106年7月25日及107年1月3日函請原告前來說明案情及提供相關資料，原告僅寄送提單、國外檢疫證、報關發票、報單、報關行收費通知單、押金抵繳單、海關退還保證金通知書及復查申請書等影本資料，並未提供系爭貨物國內銷貨發票及國外生產廠商之成本及費用等相關資料；又駐馬國經濟組亦因無法與國外供應商取得聯繫致無從查證供應商之售價或必要成本資料，是系爭貨物完稅價格之核定，亦

無關稅法第33條至第34條規定之適用。

4、系爭貨物完稅價格之核定，無關稅法第29條規定之適用，亦無關稅法第31條至第34條之價格資料可供核價參考，應依關稅法第35條及施行細則第19條規定，依據下列查得資料，以合理方法核定完稅價格：

(1)按關稅法第29條至第35條之關稅估價制度，乃係參照「1994年關稅暨貿易總協定第7條施行協定」（下稱關稅估價協定）之架構加以制定，此觀諸關稅法第29條至第35條歷年修正之立法理由甚明，是我國關稅估價原則當與關稅估價協定之估價原則一致，如有爭議時，應參照關稅估價協定之規定判斷之。此參據關稅法第35條於75年6月29日之立法理由：「本條係新增，根據關稅估價協定規定，對於不能依進口貨物之交易價格、或同樣或類似貨物之交易價格、或國內銷售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格，爰予明定如上，俾憑依據。至於『合理方法』之意義及範圍，擬於關稅法施行細則中，予以明定，以利執行。」亦可明。又關稅估價協定第7條之註釋1：「依第7條規定（即關稅法第35條所稱之『合理方法』）核定之完稅價格應儘可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；……。」（原處分卷1第277頁）

(2)本件系爭貨物之核定價格，被告係以原告於同期間、相同貨名、同供應商之報單第BD/06/387/E0409號及BD/06/387/E05

52號（參據關稅估價協定第7條之註釋3核定）所核定之價格CFR USD1.5/KGM為參考依據，因上開2報單皆為原告自馬來西亞A商進口火龍果，符合上開施行細則第19條規定之合理方法，即參據相近之國外出口期間業經關務署調查稽核組核定相同貨物名稱（火龍果）、規格（LARGE FRUIT）、出口國（馬來西亞）之價格，所採用之估價方法（關稅估價協定第7條之註釋1參照）；且參原告106年4月18日自馬來西亞所進口之相同貨物（報單第BC/06/387/E0531號），亦經海關核定價格為CFR USD1.5/KGM，原告就該上開3報單之核定價格均未提出行政救濟，已依法補稅在案（原處分卷2第430、432頁、原處分卷1第507-508頁），是被告以CFR USD1.5/KGM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。

(3)至於原告主張系爭貨物之規格不同，進口價格亦有異，不應以單一價格核定。惟查，系爭貨物所申報之規格並無一定之區分標準，此參系爭貨物之進口報單有依SIZE 13S/14S、SIZE 16S/17S/18S區分申報價格，亦有將SIZE 13S/14S/15S/17S/18S申報為同一價格，是原告主張規格影響進口價格，即難採據。另駐馬國經濟組來函檢附之馬來西亞農業促銷局（FAMA）所提供之馬來西亞2016年至2019年各州火龍果價格資料（原處分卷1第425、483頁），僅在佐證馬來西亞當地火龍果之銷售亦無區分規格、大小；而該馬來西亞國內售價核屬關稅法施行細則第19條第2項規定，以合理方法核定完稅價格時，不得採用之估價方式或價格（第3款），是原告主張應以馬國A商所在地JOHOR之產地價格「LADANG 3.6（折算美金約0.876美元）」為核定本件系爭貨物交易價格之依據

等語，亦不足採。

5、綜上，被告認系爭貨物無法適用關稅法第29條之規定核定完稅價格，亦無從依關稅法第31條至第34條規定，就「同樣貨物價格」、「類似貨物價格」、「國內銷售價格」、「計算價格」予以調查後，乃依關稅法第35條及其施行細則第19條規定之合理方法，綜合審酌海關價格檔、駐馬國經濟組來函內容，以原處分按CFR USD1.5/KGM核估完稅價格，揆諸前揭規定及說明，自無違誤。

(四)綜上所述，原告主張，均無足取。被告實施事後稽核結果，依關稅法第35條規定，將原告進口之系爭貨物均按CFR USD 1.5/KGM核估完稅價格，扣除原告已繳納之稅款，以原處分通知原告退還保證金，並無違誤，復查決定及訴願決定遞予維持，亦無不合。原告起訴意旨求為撤銷，為無理由，應予駁回。又本件事證已臻明確，兩造其餘之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，無一一論述之必要，併予敘明。

六、結論：原告之訴為無理由，應予駁回。

中　　華　　民　　國　　109　　年　　8　　月　　20　　日

高雄高等行政法院第三庭

審判長法官　吳　永　宋

法官　孫　奇　芳

法官　黃　堯　讚

以上正本係照原本作成。

一、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

二、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第241條之1第1項前段）

三、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第1項但書、第2項）

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
（一）符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1.上訴人或其法定代理人具備律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2.稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。 3.專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
（二）非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1.上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2.稅務行政事件，具備會計師資格者。 3.專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4.上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。

（續上頁）

是否符合（一）、（二）之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出（二）所示關係之釋明文書影本及委任書。

中　　華　　民　　國　　109　　年　　8　　月　　20　　日

書記官　冷　明　鵑