

高雄高等行政法院判決

) FKT64W1Z1X5L0;@108年度訴字第

) FKT64W1Z1X5L0;@民國 110年 7月 21日 辯

原告 坤埔貿易有限公司

代表人 黃偉玫

訴訟代理人 黃義偉 律師

被告 財政部關務署高雄關

代表人 蘇淑貞

訴訟代理人 莊佩華

鄭再宏

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108年4月3日臺財法字第10813905210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、程序方面：

一、被告代表人原為陳金標，於本件訴訟審理中依序變更為楊崇悟、蘇淑貞，均經被告新任代表人具狀聲明承受訴訟（本院卷第115、147頁），核無不合，應予准許。

貳、實體方面：

一、爭訟概要：

緣原告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4日至同年月17日間向被告報運進口馬來西亞產製火龍果FRESH DRAGON FRUIT（HYLOCEREUS UNDATUS）共5批（下稱系爭貨物），進口報單號碼分別為第BC/05/387/E042

6號、第BC/05/387/E0472號、第BC/05/387/E0451號、第BC/05/387/E0473號及第BC/05/387/E0503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)，通關方式為C1 (免審免驗) 或C3X (儀器查驗)，被告為加速貨物通關，依關稅法第18條第1項規定，按原告申報之價格，先行徵稅放行，事後再加審查。嗣被告實施事後稽核結果，依關稅法第35條規定，均改按單價CFR USD 1.51/KGM核估完稅價格，扣除原已繳納之稅費計新臺幣 (下同) 3,109,227元，尚應補繳稅費1,406,359元 (包括進口稅1,154,648元、營業稅250,172元及推廣貿易服務費1,539元)，被告乃於107年6月12日以高港業二補字第107101500號函檢附第BCZ000000000000號、第BCZ000000000000號、第BCZ000000000000號、第BCZ000000000000號及第BCZ000000000000號等5份海關進口貨物稅費繳納證兼匯款申請書，通知原告繳納。原告對被告將系爭貨物單價改按CFR USD 1.51/K GM核估完稅價格不服，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、本件被告核定系爭進口貨物交易價格，係依關稅法第35條規定，參據與本件進口日期相近、同賣方、貨名、規格及產地，經海關核定之進口貨物價格即第BC/05/387/E0482號進口報單，統一按單價CFR USD 1.51/KGM核定完稅價格，惟被告針對上開進口報單所核定之交易價格，經原告提起行政救濟，雖經鈞院以106年度訴字第454號判決駁回原告之訴，然經原告提起上訴，遭最高行政法院以108年度判字第221號判決

將原判決廢棄，發回鈞院更為審理（108年度訴更一字第9號），迄今尚未確定，被告援引上開進口報單作為本件核定交易價格之依據，即有失當。且最高行政法院108年度判字第221號判決針對被告就上開進口報單所核定之完稅價格，多所指摘違法及不當，足證被告依上開進口報單核定本件系爭貨物之完稅價格，並不足採。

2、被告以紅肉火龍果之價格檔作為認定原告進口白肉火龍果申報交易價格偏低之依據，顯有認定事實錯誤之違誤：

本件被告係以原處分卷第249頁「貨價卡號價格資料清表」（價格檔）作為認定原告申報交易價格偏低之依據，並於鈞院110年2月25日行準備程序時陳稱本件系爭貨物完稅價格並未以紅肉火龍果價格檔核定，惟觀原處分卷第249頁「貨價卡號價格資料清表」之所列進口報單，編號分別為第BD/05/418/J0012號、第BD/05/418/J0286號、第BD/05/418/J0112號，對照被告於鈞院另案（107年度訴字第452號）提出104年至106年價格檔資料，「105年上半年火龍果價格檔」中報單編號第BD/05/418/J0012號、第BD/05/418/J0286號、第BD/05/418/J0112號之「果肉」欄均記載「紅肉」，足證被告不僅得輕易調閱相關進口報單，甚至已整理歷年價格檔內容在案，詎料，被告竟當庭謊稱價格檔沒有紅白肉之區分，企圖混淆視聽以矇騙鈞院，此一不實辯解，顯不足採。

3、原告進口本件馬來西亞產白肉火龍果所申報交易價格，與出口商所提供且經馬來西亞公證人馮昆明所公證內容相符：

(1)原告向馬來西亞出口商DRS TRADING SDN BHD（下稱馬國D商）購買火龍果之交易價格，今有馬國D商出具且經馬來西亞公證人馮昆明認證之公證內容可證。觀諸上開文件內容，清楚載明馬國D商與原告間針對105年4月7日至同年5月5日間交

易之火龍果，其交易價格依產品規格大小分別為USD 1.05/KGM與0.95/KGM內容。再觀前述公證文件之附件「2016 Dragon Fruit Ocean Shipment from Malaysia to Taiwan」，該表格序號6至10欄位所載發票（號碼：DRS-KUL/TPE-007～020），核與原告申報本件進口貨物所檢附出口商交易發票內容相符，足證原告申報交易價格應屬真實。

(2)原告於105年間向馬國D商採購白肉火龍果之採購明細與價格，詳如馬國D商所提供經公證之交易明細表即「2016 Dragon Fruit Ocean Shipment from Malaysia to Taiwan」。而原告付款過程如下：

A、交易明細表序號1及序號2之金額合計36,808.2美元（ $17,908.2 + 18,900 = 36,808.2$ ），由原告以信用狀方式直接支付馬國D商。

B、交易明細表序號3至序號5之金額合計75,125.25美元（ $18,335.7 + 18,734.4 + 19,051.2 = 75,125.25$ ），由原告以信用狀方式直接支付馬國D商。

C、交易明細表序號6至序號11之金額合計356,590.8美元（ $18,412.2 + 18,350.55 + 19,051.2 + 19,051.2 + 19,051.2 + 17,225.55 + 19,051.2 + 19,051.2 + 18,900 + 18,495.9 + 18,435.6 + 19,051.2 + 19,448.1 + 19,051.2 + 18,360 + 18,480.9 + 19,051.2 + 19,051.2 + 19,051.2 = 356,590.8$ ）。

D、承上，前述356,590.8美元，其中200,075.8美元由原告於108年10月18日自華南商業銀行分兩次匯款（ $125,169.85 + 74,905.95 = 200,075.8$ ）至馬國D商指定之帳號「0000000000」；嗣於108年11月29日由華南商業銀行分兩次匯款合計137,463.8美元（ $62,550.5 + 74,913.3 = 137,463.8$ ）至馬國D商指定之帳號「0000000000」，剩下19,051.2美元（356,590.

8-200,075.8-137,463.8=19,051.2) 經雙方協議免除，
相關付款過程，此有馬國D商提供經公證之說明書可證，足
證原告申報交易價格並無不實。

(3)另由原告寄送馬國D商相關人員之電子郵件觀之，亦可佐證
上開信用狀金額與馬國D商所出具經公證之文件內容相符，
足證原告申報交易價格屬實。

3、被告辯稱本件駐馬來西亞代表處經濟處曾以電傳方式寄送查
證信函予本件賣方即馬國D商，並以電話追蹤要求回覆。惟
查，被告迄今未能提出合法送達查證信函或電話聯繫之公務
電話紀錄，其空言已盡查證義務，殊難憑採，遑論被告自認
查證信函所載電話及傳真號碼與報關發票所載不同，益證被
告所稱之查證並不合法。

4、被告辯稱其於調查階段即提示原告本案合理懷疑之理由，並
給予申辯之機會。惟查：

(1)被告係基於原申報價格偏低、未見議價往來證明文件及貨款
支付紀錄、原告多筆外匯用途不明等事由，對於申報價格是
否真實存有合理懷疑，然前揭未能即時釐清之事項，均不足
以作為判定「申報價格偏低」之事證，遑論迄今未見被告提
出其認為原告申報價格偏低之理由。

(2)至於未見議價往來證明文件，乃因雙方以電話議價；未見貨
款支付紀錄部分，一方面係同一年度整批議價採購後分批出
貨，一開始部分貨物（即原證3之第1票至第5票）以信用狀
方式擔保出貨，此有原告所提供之信用狀及原告通知馬國D
商開立信用狀之電子郵件可證，被告亦因此依原告申報交易
價格核定完稅價格在案，何以同一年度採購之其他同樣貨物
，以同樣模式申報即轉變成申報價格偏低？

5、被告復主張原告所舉信用狀及電子郵件與本案無關，惟查，

01 既然本件系爭貨物係相同當事人間針對同一年度整批議價採
02 購後分批出貨，議價條件相同（均區分規格大小而分為CFR
03 USD 1.05/KGM與CFR USD 0.95/KGM之不同價格），實屬常理
04 ，相關證據亦得作為證明本件交易價格之用，被告堅持不同
05 批次出貨即應有不同交易條件與交易文件，顯然過於僵化而
06 與商業交易習慣不符。另觀馬國D商所出具經公證之文書，
07 確實證明雙方交易條件確實依據規格大小而區分不同交易價
08 格。

09 6、被告通知原告調查證據之公文，並未合法送達原告：

10 (1)被告另稱其針對匯款金流有不明之處，曾經前後2次以公文
11 促請原告說明，然而原告未配合說明。惟查，其送達方式，
12 該信件均係寄存於嘉義市○○路郵局而無人收受，被告明知
13 前揭公文既未實際送達於原告，卻未以其他方式聯繫原告，
14 因而逕認原告申報內容不實，顯屬率斷。

15 (2)被告辯稱前揭寄存之公文書依規定應至少保存至107年7月，
16 而原告尚有領取107年6月20日寄存同一郵局之原補稅處分，
17 應無所謂無從知悉該2紙公文之理。惟查，既然原告領取107
18 年6月20日寄存同一郵局之原補稅處分，當無拒絕領取其他
19 公文之理，足證並非原告不領取公文，實乃寄存之合法性顯
20 有疑義。

21 (3)按行政程序法第74條規定：「（第1項）送達，不能依前2條
22 規定為之者，得將文書寄存送達地之地方自治或警察機關，
23 並作送達通知書兩份，一份黏貼於應受送達人住居所、事務
24 所、營業所或其就業處所門首，另一份交由鄰居轉交或置於
25 該送達處所信箱或其他適當位置，以為送達。（第2項）前
26 項情形，由郵政機關為送達者，得將文書寄存於送達地之郵
27 政機關。（第3項）寄存機關自收受寄存文書之日起，應保

存3個月。」足見「寄存送達」並非將信件寄存於郵政機關即可，尚應作成通知書2份置於特定位置，惟卷內並未見有被告或郵務機關作成通知書2份置於特定位置之事證。因此，對於未領取該寄存文書一舉，應不可歸責於原告。

7、原告於105年間向馬國D商進口之白色火龍果，共計11批而有25貨櫃，其中第1批至第5批（即進口報單號碼：第BC/05/387/E0335、BC/05/387/E0343、BC/05/387/E0378、BC/05/387/E0380、BC/05/387/E0411號），均依貨物規格而分別申報USD 1.05/KGM或USD 0.95/KGM，且迄今未經被告通知補稅而告確定在案，足證本件原告申報系爭貨物交易價格之合理性。

8、觀諸行政院農業委員會（下稱農委會）農糧署「農業產銷資訊整合平臺」整理之「『紅龍果』產銷資訊解析」一文，其中表3「100～106年臺灣紅龍果進口量值和單價之來源國家統計」載明105年間自馬來西亞進口來臺之火龍果「平均單價」為每公斤1.17美元，核與原告進口報單所申報之交易價格每公斤1.05美元、0.95美元相差無幾，更遠低於被告核定之完稅價格每公斤1.51美元，足證被告核定之交易價格顯有違誤。

9、被告主張經駐外單位洽詢馬來西亞農業促銷局（FAMA）之統計資料，馬來西亞當地火龍果之銷售亦無區分規格大小，惟查：

(1)被告以馬來西亞官方統計資料所採用之「平均價」據此論斷本件原告採購之火龍果（農產品）不分規格規格、大小，顯與農產品交易習慣（因規格大小、外觀而影響交易價格）不符，而嚴重違反論理法則，遑論統計資料因採取之統計標準不同而有不同呈現方式，據此反推為作為認定本件「實際商

業模式」亦無分規格大小而採單一交易價格，實屬荒謬。

(2)被告一方面稱該國內售價核屬關稅法施行細則第19條第2項第3款規定「貨物在輸出國國內市場之銷售價格」，而不得採用，另一方面卻又將馬來西亞官方統計資料所採用之「平均價」作為核定本件完稅價格僅有單一價格之依據，既然稱馬來西亞國內市場之銷售價格不得作為核估依據，卻又將馬來西亞之統計資料平均價作為核估依據，顯然前後矛盾而不足採。

10、原告進口之火龍果因規格大小不同而異其交易價格，被告無視農產品交易依規格大小而異其交易價格之常情，而核定單一價格，顯有違經驗法則：

(1)按「茶葉價格常因採收部位之不同，其價格即有差異，國內同一茶葉公司生產之同種茶葉，其價格亦極多元化，此為眾所皆知之常識。本件原告系爭進口茶葉共計2項貨品，與被告引據之另一進口報單第BC/92/Y610/0805號進口商進口貨品相較，原告第1項進口茶葉，申報單價為CFR USD1.0/KGM，被告引據之他進口商對相類貨品申報單價為高，被告遂認原告並無低報價格，維持原告申報之價格核定。惟對原告進口之第2項貨品申報單價為CFR USD 0.8/KGM，較另一進口商對相類貨品申報單價稍低，被告遂認原告係低報進口價格，而對此部分核定補徵稅費。惟按之一般常情，原告如有低報進口貨價逃漏關稅之意，應對其進口之2項貨品均會予以低報，不致對其中1項低報，而對他項貨品高報之可能。被告未考量一般茶葉價格分類甚細，亦未細究原告申報進口之茶葉單價尚有較另一進口商申報之單價為高者，徒以其中1項較低，即認較低之1項係屬低報，其認事用法，已有違經驗法則。」臺中高等行政法院94年度簡字第28號判決意旨可資

參照。

(2)承上，茶葉亦屬農產品之一，既然同種茶葉可能有不同價格，原告進口之火龍果產品因規格大小而異其價格，同屬常情，遑論市場交易習慣上，農產品確實因外觀品項、大小而異其交易價格，此為眾所皆知之常識；再者，倘原告有低報進口貨價逃漏關稅之意，對進口貨品低報單一價格即可，何必大費周章而申報兩種不同交易價格？甚至多數申報較高之交易價格CFR USD 1.05/KGM？在在證明被告核定單一完稅價格之不合理。

(3)另查亞太地區食品和肥料技術中心（FFTC-AP）網站中「馬來西亞火龍果產品的現狀與挑戰」一文中，清楚記載「馬來西亞種植了3種火龍果。白色果肉火龍果（Hylocereus undatus）、紅色果肉火龍果（Hylocereus polyrhizus）及黃色皮膚火龍果（Selenicereus megalanthus）」，甚至記載「火龍果的農場價為每公斤3.5-4.0令吉（1美元約當4令吉），批發價為每公斤4.5令吉，……，價格可能因為尺寸和等級而有所變生」，在在證明原告進口馬來西亞產製白肉火龍果所申報之價格並非無據，且無明顯偏低（批發價約每公斤1.1美元），甚至原告依火龍果規格尺寸而申報不同交易價格，亦與前揭文章記載「價格可能因為尺寸和等級而有所變化」相符。此外，上開「馬來西亞火龍果產品的現狀與挑戰」一文亦記載「與小果實相比，大果實的價格更高」、「價格可能會因尺寸和等級而有所變化」等語，在在證明被告針對原告採購之不同規格火龍果核定單一完稅價格之舉，顯與農產品因規格大小而異其交易價格之常識相悖。

11、原告銷售國內火龍果之價格為每箱9公斤400元至600元，換算每公斤售價約44.44元至66.66元，倘依被告核定每公斤1.

51美元計算，被告進口成本加計30%之關稅後折合新臺幣將高達每公斤63.4元，明顯高於原告售價而不合理：

(1)原告進口系爭火龍果在國內銷售銷售總額，有原告105年7月14日申報之「營業人銷售額與稅額申報書(403)」及國內銷售發票可證，統計原告於105年5、6月間統一發票銷售系爭火龍果之總銷售額為2,1105,540元，核與原告「營業人銷售額與稅額申報書(403)」金額2,1105,540元相符，足證原告國內銷售發票所在金額屬實。

(2)再觀原告國內銷售發票所載銷售單價區間每件(9公斤/箱)之價格為400元至600元，換算每公斤價格約44.44元($400 \div 9 = 44.4$)至66.66元($600 \div 9 = 66.6$)之間。倘依原告核定每公斤1.51美元計算，每公斤買入成本折合新臺幣約為63.4元【計算式： 1.51×32.3 (匯率) $\times 1.3$ (關稅為30%) $= 63.40$ 】，倘再加計商港貿易服務費、報關公司之報關費、國內貨櫃運費及其他銷售管理成本，將每公斤成本將超過66.66元(即原告最高銷售單價)，形同原告賠本銷售，因此，足證被告核定單一完稅價格每公斤1.51美元，不僅明顯背離原告向馬國D商採購時依規格大小而區分不同交易價格之事實，更造成原告國內銷售價格低於進口成本之不合理情形。因此，被告核定完稅價格1.51美元之舉，顯不足採。

12、被告主張其調查原告於系爭貨物進口日前後相當期間內，有多筆以支付貨款名義匯出款項，匯付國家代碼「XA」(即本國OBU，國內之國際金融業務分行)，意指受款銀行為我國銀行境外金融分行帳戶，而非國外帳戶，該項貨款如何再行移轉支付國外賣方，尚無所悉，亦存疑慮云云。惟查：

(1)被告無法釐清匯款用途，惟商業匯款原因多端，另向他人採購商品、往來借貸周轉金等原因均有可能，並不得憑空作為

01 推論原告「低報本件進口貨物交易價格」之理由，被告據此
02 作為認定原告低報交易價格之原因，實屬率斷。又觀諸被告
03 107年4月20日高普動字第10471009650號函所載，被告係以
04 「原告申報價格與同期間、同產地、同規格進口案件之申報
05 價格相較偏低」，作為認定原告低報交易價格之理由，惟如
06 前述，被告所謂「同規格」進口案件，依其價格檔之記載係
07 指「紅肉火龍果」，而非本件原告進口之「白肉火龍果」，
08 故被告以「紅肉火龍果」之價格檔作為認定原告進口「白肉
09 火龍果」交易價格偏低之理由，顯有謬誤。

10 (2)又本件原告於105年度向馬國D商採購之白肉火龍果，針對交
11 易明細表序號1至序號5，均有原告申請開立之信用狀作為付
12 款依據，金額核與原告申報交易價格總價相符，在在證明原
13 告並未低報交易價格。

14 (3)另針對被告107年4月20日高普動字第10471009650號函調查
15 之內容，匯款國家別「TW」部分，此係從「原告臺幣帳戶」
16 轉為「原告美元帳戶」（因帳戶均為原告所有，故國別仍為
17 「TW」），此觀匯款分類記載「692兌購外匯存外匯存款」
18 （臺幣帳戶轉為美元帳戶）、「695未有資金流動之交易」
19 （即轉入保證金帳戶）即明，足證此部分金流並尚未匯出至
20 他人帳戶；嗣後原告再將「原告美元帳戶」之存款匯入國家
21 別「XA（OBU）」之帳戶，用作支付原告另外從事國際三方
22 貿易（向他國採購商品銷往大陸地區）之用，此觀匯款分類
23 記載「701尚未進口之預付貨款」，足證原告支付該筆款項
24 之目的並未進口產品至我國；再觀外匯交易明細表編號31（
25 交易日期105年3月10日，金額USD 76,100元）與編號1（交
26 易日期105年3月10日，金額USD 76,100元）金額相符，亦即
27 原告於105年3月10日先將編號31之76,100美元匯入「原告美

元帳戶」後，再於同日支付編號1之76,100美元至OBU公司帳戶以支付「向他國採購商品而銷往大陸地區」（未進口至我國）之商品貨款，其餘匯款明細，大多亦係採相同作法，先轉為美元帳戶或保證金帳戶後，再支付經採購而未經進口（銷往大陸地區）之商品貨款。

(4) 因此，觀諸被告107年4月20日高普動字第10471009650號函檢附之外匯交易明細表編號1至編號30之匯款分類均為「701尚未進口之預付貨款」，足證此部分匯款均與本件「進口至我國」之白肉火龍果無關，被告以此作為懷疑原告低報交易價格之理由，亦有違誤。

(二) 聲明：訴願決定、復查決定及及原核定處分均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

(一) 答辯要旨：

1、本件因原申報價格偏低、未見買賣雙方議價文件或合約、原告迄今仍未能說明多筆不明外匯用途及所提匯款單據無從勾稽確為系爭貨款等事由，使被告對於原告提出之交易文件，存有合理懷疑，致無法按關稅法第29條規定核估完稅價格，洵屬有據：

(1) 按關稅交易價格制度，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106年度判字第587號判決意旨參照）。

(2)為查明系爭貨物實際交易價格，被告於105年10月20日以高普動字第1051023866號函通知原告實施事後稽核。原告委任訴外人呂政諺於105年11月30日受訪時陳稱，買賣雙方直接以電話議價、談定交易，以L/C（信用狀）方式付款，進口貨物已全數售出。另提供與國外供應商往來郵件、信用狀資料及部分銷售發票等文件供參。惟查，原告所提供2份信用狀所載開狀日期，分別為105年10月20日及同年11月16日，核與系爭貨物國外出口日期（105年4月27日至同年5月10日間）相差近半年，且無論就信用狀開狀金額USD 36,808.20、USD 75,125.25或原告所提供與國外供應商往來郵件所載貨櫃號碼第TCLU0000000、TCLU0000000號皆核與進口報單所載貨櫃號碼不符，實無法勾稽比對。被告另電請駐馬來西亞代表處經濟組協查，據其以106年5月1日馬來經字第10600004920號函復略以，馬國D商對於本件發票是否為其所簽發及是否為實際交易價格，經多次催洽，迄今未獲回復。被告復分別以107年3月29日高普動字第1071007587號函及同年4月20日高普動字第1071009650號函通知原告陳述意見及提供相關資料佐證，惟其未能到場就該交易文件提出說明，亦未提供任何有關申報價格何以較低之議價往來證明文件，致仍無

01 法釐清本件實際支付金額，故被告對於申報價格是否真實，
02 仍有合理懷疑，爰依關稅法第29條第5項規定，視為無法按
03 該條規定核估完稅價格。

04 (3)原告主張被告質疑其申報價格偏低之依據有誤，本件原申報
05 單價與當(105)年度同馬來西亞進口之火龍果平均單價相
06 差無幾。惟查：

07 A、系爭貨物申報單價分別為CFR USD 0.95/KGM、1.05/KGM，相
08 較其他進口貨物價格CFR USD 2.2/KGM，價差高逾56%，被
09 告認有啟動調查之必要，並無不妥。況查，被告對於申報價
10 格之合理懷疑，乃肇因於原告種種未盡協力義務之舉，且最
11 終被告亦未依據該價格檔核估完稅價格，核定結果亦顯示被
12 告已有考量紅、白肉火龍果價差因素，原告為此爭執顯無意
13 義。

14 B、又105年原告自馬來西亞進口火龍果計11筆報單共450,927公
15 斤，占全體總量549公噸比率約8成2，且其中部分報單係未
16 經海關實質審查，維持其申報價格，故全年度平均價格與系
17 爭貨物申報價格相近乃屬當然，尚不得以此為由認定被告核
18 定有誤。

19 (4)原告屢稱馬國D商未回覆調查，係因駐馬來西亞代表處經濟
20 組未合法通知，惟查：

21 A、被告於106年3月30日以傳真電文請駐馬來西亞代表處經濟組
22 協查系爭貨物實際交易價格，其同年5月15日函復略以，經
23 多次催洽，迄今未獲回復，此有被告傳真電文及駐馬來西亞
24 代表處經濟組106年5月15日馬來經字第10600004920號函可
25 參，合先敘明。

26 B、經查，原告105年自馬來西亞進口火龍果之報單，除本件5筆
27 係由被告函請駐馬來西亞代表處經濟組協查外，另第BC/05/

387/E0482號進口報單則係由財政部關務署基隆關（下稱基隆關）函請協查。為併同釐清駐馬來西亞代表處經濟組查證方式，被告乃於108年9月19日以高普港字第1081023530號函請其提供2案協查資料，依據駐馬來西亞代表處經濟組108年9月26日馬來經字第1080001088號函可知，該組係分別於105年7月20日及106年3月30日以電傳方式寄送查證信函予馬國D商，後續再以電話方式追蹤要求馬國D商回覆，惟終未獲復。

C、次查，前揭查證信函所載電話及傳真號碼分別為000-00000000及000-000000000，雖與報關發票所載不同，惟經查據網路資料，及馬國D商相關負責人Ms.Izny電子郵件簽名檔，可知馬國D商對外聯繫之電話號碼確為000-000000000無訛，查證信函載列資訊並無錯誤。駐馬來西亞代表處經濟組電傳函文後復以電話聯絡促請回覆，足徵查證信函已確實送達，並無原告所指因電話錯誤致使馬國D商未能配合調查之可能。

D、再查，被告於復查及訴願階段，均已告知原告駐馬來西亞代表處經濟組未獲馬國D商回覆一事，其如有心協助釐清報關發票之真偽，應可即時通知馬國D商配合調查作業，甚或提供其他聯絡方式，俾利被告儘速取得對其有利之證據，惟時至今日原告仍僅空言指摘被告查證不合法，卻未善盡其協力義務，致使被告未能確認本件發票是否由馬國D商簽發，益證被告基於合理懷疑，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格，洵屬有據。

(5)原告主張被告針對匯款金流不明之處請原告釋疑之公文，係寄存郵局而無人收受，惟查：

A、按「對於機關、法人、非法人之團體之代表人或管理人為送達者，應向其機關所在地、事務所或營業所行之。但必要時

亦得於會晤之處所或其住居所行之。」（第1項）送達，不能依前2條規定為之者，得將文書寄存送達地之地方自治或警察機關，並作送達通知書兩份，一份黏貼於應受送達人住居所、事務所、營業所或其就業處所門首，另一份交由鄰居轉交或置於該送達處所信箱或其他適當位置，以為送達。（第2項）前項情形，由郵政機關為送達者，得將文書寄存於送達地之郵政機關。（第3項）寄存機關自收受寄存文書之日起，應保存3個月。」分別為行政程序法第72條第2項及第74條所規定。

B、原告於調查階段提供之信用狀與本件無法勾稽，且其於系爭貨物進口日前後相當期間內，有多筆以支付貨款名義匯出款項，匯付國家代碼「XA」（即本國OBU，國內之國際金融業務分行），意指受款銀行為我國銀行境外金融分行帳戶，而非國外帳戶，則該項貨款如何再行移轉支付國外賣方，尚無所悉，亦存疑慮。被告乃分別以107年3月29日高普動字第1071007587號函及同年4月20日高普動字第1071009650號函請原告釋疑，並對其當時登記地址「嘉義市○○區○○路○○○號」為寄送，惟因未獲會晤原告代表人，亦無得受領文書之同居人、受雇人或其他接收郵件人員，遂寄存嘉義文化路郵局，自己發生送達效力。又前揭公文書依據規定應至少保存至107年7月，期間原告尚有領取同年6月20日寄存同一郵局之原補稅處分，應無所謂無從知悉該2紙公文之理。退步言之，縱如原告所訴，其當時確未接獲被告公文，惟於本件訴訟程序進行中，原告亦已藉由閱覽卷宗獲悉函文內容，被告並再次敘明合理懷疑之依據，原告仍未就被告所列多筆外匯紀錄解釋其用途，顯徵原告上開所訴係屬推諉之詞。

(6)原告復以馬國D商出具且經公證之交易說明文件，證明其原

01 申報價格屬實。惟查，上述經公證之文書，未見簽署日期，
02 又以其所附運送資訊內容即「2016 Dragon Fruit Ocean Sh
03 ipment from Malaysia to Taiwan」，詳列105年4月7日至
04 同年5月10日期間出口航運資料（含船公司、提單號碼、貨
05 櫃號碼、發票號碼及金額等），及文件上馬來西亞外交部簽
06 名日期為108年12月4日可知，該文件應非系爭貨物之交易合
07 約，而係配合現今行政爭訟所出具之說明書，且該內容僅再
08 次重申買賣雙方名稱、交易產品、運送條款、裝貨港、目的
09 港、出口產品資訊及當年度運送資訊等報關發票業已載明之
10 事項，至於雙方議價經過、簽訂合約及存檔發票等相關交易
11 文件均未見揭露，被告自無從僅憑該說明書即認定原告申報
12 系爭貨物之價格為真實。

13 (7)原告復以馬國D商出具且經公證之說明書，說明本件與另案
14 之貨款支付情形，惟查：

15 A、經核原告所提華南商業銀行匯款單據，交易日期分別為108
16 年10月18日及同年11月29日，與本件貨物進口日期相差逾3
17 年之久；匯款金額合計337,539.6美元，與本件及另案（鈞
18 院106年度訴字第454號）申報貨款合計356,590.8美元並不
19 相符；受款人亦非馬國D商，無一處得與系爭貨物勾稽比對
20 ，原告詎稱為本件貨款，實難採信。

21 B、退一步言，縱如原告所述，系爭貨款係於108年10月、11月
22 支付完畢，其當時即可立即提出匯款水單，佐以買賣雙方往
23 來對帳紀錄、進銷存貨帳冊及轉帳傳票等原告自身持有之文
24 件，供貴院審酌。而非時隔1年後經法官諭示，方以須由馬
25 國D商說明並經公證為由，拖延至110年4月13日始提出，細
26 繹原告此舉顯然不符常情，難謂非為延滯訴訟進行之目的而
27 提出，真實性殊值可疑。

C、退萬步言，縱認買方積欠貨款長達3年，期間賣方仍願意持續供貨，並同意予以折扣，此等有違國際貿易常態之事實發生可能，被告認有再行查證之必要。準此，被告聲請鈞院向財政部南區國稅局嘉義市分局調閱原告105至108年之資產負債表。倘原告所述為真，其105年至107年間之資產負債表，流動負債項目下之「應付帳款」，應呈現相當或較356,590.8美元（即積欠貨款）為高之新臺幣餘額；又因該積欠貨款業於108年支付，故該年度資產負債表之「應付帳款」餘額應相對減少，以此核對補充理由之真實性。

(8)綜上所述，被告已善盡查證能事，惟仍未見本件議價往來證明文件，原告所提匯款單據與系爭貨物無法勾稽，及其多筆外匯用途不明，致仍無法釐清本件系爭貨物實際交易價格，被告乃客觀上合理懷疑原告提供交易文件及內容之真實性，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格，核屬有據。

2、被告循序審認無法適用關稅法第31條至第34條規定核估完稅價格，亦無不合：

(1)本件因查無相同或類似貨物於系爭貨物出口日前後30日內銷售至我國，且經依關稅法第29條核估之交易價格資料可資引用，無法依同法第31條及第32條按同樣或類似貨物交易價格核估。復因原告所提供國內銷售發票並無標示規格及等級，且無提供進銷存貨明細帳供勾稽比對，故此國內銷售發票究為系爭貨物，亦或其他進口報單貨物，甚或國內產製之火龍果，實無從勾稽比對；且因發票未載列買受人，被告亦無從審認買賣雙方是否具有特殊關係，故無同法第33條規定之適用。又原告未提供國外生產成本、費用及一般利潤等計算價格供核算，被告依職權調查亦不可得，無法依關稅法第34條

「計算價格」核估。按計算價格之調查，依同法施行細則第18條第2項規定，端賴進口人就國外生產廠商相關帳簿單證或其他紀錄之提出，原告經被告以107年4月20日高普動字第1071009650號函請提供系爭貨物國外供應商生產該貨物成本及相關費用等帳載資料，惟未提供，是被告審認系爭貨物無法依關稅法第34條規定核定完稅價格，核屬適法有據。

(2)原告訴稱其105年有部分報單係以C1方式（免審免驗）通關，該申報價格經依關稅法第18條規定視為業經核定，即屬同法第29條所稱交易價格，得作為本案參考依據，惟查：

A、按「為加速進口貨物通關，海關得按納稅義務人應申報之事項，先行徵稅驗放，事後再加審查；該進口貨物除其納稅義務人或關係人業經海關通知依第13條規定實施事後稽核者外，如有應退、應補稅款者，應於貨物放行之翌日起6個月內，通知納稅義務人，逾期視為業經核定。」為關稅法第18條第1項所規定。參其立（修）法意旨，係由於對外貿易成長迅速，進口物資不斷增加，海關如仍照往例，採用逐批驗估後稅放，報關案件勢必造成積壓情事，為改善上述現象，經自62年1月起採用「先放後核」辦法，即進口貨物先根據納稅義務人申報之完稅價格或稅則號別，先行徵稅驗放，事後審查，如經重行核定完稅價格或稅則號別，發生短徵或溢徵稅款者，由海關分別通知納稅義務人補繳或具領。故關稅法第18條第1項關於「逾（貨物放行之翌日起6個月）期視為核定」之規定，應屬「關稅」之核課期間，其視為核定之效力僅及於「關稅稅額」（財政部100年3月14日臺財關字第10005902000號函、最高行政法院107年度判字第282號判決參照）。經查，原告105年自馬來西亞進口火龍果之報單，除本案及另案共6筆係經由被告重行核估完稅價格外，其餘5筆均

01 係未經海關實質審查，僅依前揭規定按其申報事項核定關稅
02 稅額，原告主張該5筆報單已經海關依據關稅法第29條規定
03 核定完稅價格，顯係誤解法令。

04 B、次按關稅法第29條至第35條之關稅估價制度，乃係參照「
05 1994年關稅暨貿易總協定第7條施行協定」（下稱關稅估價
06 協定）之架構加以制定，此觀諸關稅法第29條至第35條歷年
07 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
08 定之估價原則一致，如有爭議，應參照關稅估價協定之規定
09 判斷之（鈞院107年度訴字第452號判決參照）。依該協定附
10 件I第2條（即關稅法第31條）註釋4、第3條（即關稅法第
11 32條）註釋4意旨，作為核價依據之同樣或類似進口貨物之
12 「交易價格」，係指已依第1條（即關稅法第29條）核估者
13 為限。準此，原告所舉C1報單，既未經海關依據關稅法第29
14 條核估之，被告自不得逕依同法第31條或第32條據以核估。
15 3、被告參據關稅法第35條及同法施行細則第19條第1項規定，
16 依據查得之資料，即農產品批發市場交易行情資料暨另案業
17 經核定之價格，核估本件完稅價格，於法洵無不合：

18 (1)查系爭貨物於105年5月5日至同年月18日間放行，經查當月
19 （105年5月5日至同年月31日）農產品批發市場交易行情站
20 ，所登載進口火龍果交易平均價格90元/公斤，交易數量共
21 25,170公斤（ $220+3,690+1,200+6,080+4,360+7,780+$
22 $1,840=25,170$ ），為最大交易數量。因原告於104年12月24
23 日始進口水果，故其104年度申報毛利率不予採用。復因原
24 告未提供105年毛利率，被告乃參據105年度營利事業各業所
25 得額暨同業利潤率標準，水果批發業之毛利率15%，另考量
26 新鮮蔬果進口，亦可由原告售予行口後，再由行口於批發市
27 場批發售出，推估本件之完稅價格約50元/KGM【計算式：銷

售價格90元 $\times$ (1-利潤及費用率0.15) $\times$ (1-利潤及費用率0.15) $\div$ (1+應課稅率0.3004)=完稅價格50元】(註：利潤及費用率扣抵2次係原告與行口各1次)，再以105年5月11日至20日美元兌新臺幣匯率32.425元計算，單價為USD 1.54元/KGM。又基於對原告有利之事項予以注意，爰參據同時期進口業經海關核定之另案即第BC/05/387/E0482號進口報單，以USD 1.51元/KGM作為核估依據。

(2)原告援引最高行政法院108年度判字第221號判決理由，質疑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，經查：

A、本件完稅價格之核估方法係依關稅法第35條規定，參酌同法第33條之核估原則，在合理範圍內彈性運用。又關稅法第33條所稱最大銷售數量之單位價格，參據關稅估價協定附件I第5條(即關稅法第33條)之註釋1，係指貨物進口後，於第一手交易階段售予無特殊關係者最大數量之單位價格；復參酌同條註釋4所舉案例，1批進口貨物可能先後以數個價格出售，應以其中累計最大銷售數量之單位價格為核估依據。

B、查系爭貨物於105年5月5日至同年月18日間放行，該相當期間農產品批發市場交易行情站，所登載進口火龍果交易平均價格90元/公斤，交易數量共25,170公斤為最大交易數量，推估本件之完稅價格約50元/KGM，經換算後單價為USD 1.54元/KGM，於法洵無不合。另經考量對原告較為有利因素，參據同時期進口，業經海關核定之另案報單，爰以USD 1.51/KGM作為本件核估依據，非屬無據。

(3)原告主張被告針對不同規格火龍果核定單一完稅價格，與農產品因規格大小而異其交易價格之常識相悖，惟查：

A、被告所參照之農產品批發市場交易價格為平均價(即各種大

小規格之平均價為90元/公斤)，並未區分品質大小及規格；又考量原告進口大顆火龍果數量為226,620公斤，小顆火龍果僅25,974公斤，以大顆火龍果佔進口量近9成而言，採平均價應對原告有利，爰將系爭貨物單價依上揭推估合理行情價格，統一核估完稅價格均為CFR USD 1.51/KGM，並據以核定完稅價格，核屬妥適。

B、復為確認馬來西亞當地火龍果是否有按規格區分價格，經駐馬來西亞代表處經濟組洽詢馬來西亞農業促銷局（FAMA），獲取105年1月至108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，該資料顯示係以每公斤為單位計算單價，未按規格區分，足證馬來西亞當地火龍果之銷售亦無區分規格、大小。原告自稱火龍果交易價格應依品質大小區分兩種價格，惟參其所提供之國內銷售發票，亦未標示品質大小規格，足見原告所訴自相矛盾，殊無可採。

(二)聲明：原告之訴駁回。

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，而無法依關稅法第29條規定核估完稅價格，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CFR USD 1.51/KGM核定系爭貨物完稅價格，是否適法？

五、本院的判斷：

(一)前提事實：

如爭訟概要欄所示之事實，業經兩造分別陳述在卷，並有第BC/05/387/E0426號、第BC/05/387/E0472號、第BC/05/387/E0451號、第BC/05/387/E0473號、第BC/05/387/E0503號進口報單（原處分卷第1-5、31-33、45-49、73-74、81-82頁）、發票（INVOICE）（原處分卷第7-15、35-37、51-59、

75、83頁）、被告107年6月12日高港普業二補字第00000000
00函（原處分卷第169-170頁）、第BCZ000000000000號、第
BCZ000000000000號、第BCZ000000000000號、第BCZ0000000000
00號、第BCZ000000000000號海關進口貨物稅費繳納證兼匯款
申請書（原處分卷第171-175頁）、復查決定書（原處分卷
第201-206頁）及訴願決定書（本院卷第20-29頁）附卷可稽
，堪予認定。

（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1項：「為加速進口貨物通關，海關得按納
稅義務人應申報之事項，先行徵稅驗放，事後再加審查；該
進口貨物除其納稅義務人或關係人業經海關通知依第13條規
定實施事後稽核者外，如有應退、應補稅款者，應於貨物放
行之翌日起6個月內，通知納稅義務人，逾期視為業經核定
。」

（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、按關稅交易價格制度，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，方符合前開規定及量能課稅與推計課稅之原則。

3、經查，原告申報系爭貨物完稅價格，固提出馬國D商所開立之發票（INVOICE）等資料為證，惟被告參考105年3月至4月間自相同產地進口之火龍果價格檔（原處分卷第249頁「貨價卡號價格資料清表」），發現原告申報系爭貨物價格分別為CFR USD 0.95/KGM、CFR USD 1.05/KGM，與上述價格檔所查得之貨物進口價格CFR USD 2.2/KGM相較，明顯偏低，為查明系爭貨物實際交易價格，遂於105年10月20日以高普動

字第1051023866號函（原處分卷第89-90頁）通知原告實施事後稽核，並請原告備妥買賣成交文件（包括合約、訂貨單Proforma Invoice、Commercial Invoice正本等）、實付或應付價格之付款結匯單據（包括信用狀、結匯證明書及水單、預付款及尚未支付之價款明細）、進貨、銷貨、存貨帳冊、銷售發票及轉帳傳票、與國外供應商間決定交易價格之往來文件、最近2年營利事業所得稅結算申報書等資料供參，嗣原告委任訴外人呂政諺於105年11月30日接受訪談時陳稱系爭貨物已全部售出，買賣雙方直接以電話議價、談定交易，並以L/C（信用狀）方式支付本件貨款等語（詳見原處分卷第93-94頁被告機動稽核組談話紀錄），並提供與國外供應商往來電子郵件（原處分卷第95-98頁）、信用狀2紙（原處分卷第99-102頁）及部分國內銷售發票（原處分卷第103-135頁）等文件供參。惟查，上開原告所提之2紙信用狀，開狀日期分別為105年10月20日及同年11月16日，核與系爭貨物國外出口日期（105年4月27日至同年5月10日）相差近半年；次查，上述原告所提供與國外供應商往來電子郵件內容，其中所載之貨櫃號碼為TCLU0000000、TCLU0000000，亦與本件進口報單所載貨櫃號碼YMLU0000000、YMLU0000000、YMLU0000000、YMLU0000000、YMLU0000000、APRU0000000、APRU0000000、TEMU0000000、TRIU0000000、TRIU0000000、EGSU0000000、EISU0000000、EMCU0000000、APRU0000000相異；原告雖於本件訴訟審理中主張原證一交易明細表（即本院卷第201頁「2016 Dragon Fruit Ocean Shipment from Malaysia to Taiwan」）序號1及序號2之金額合計36,808.2元，係由原告以信用狀方式直接支付馬國D商，而交易明細表序號3至序號5之金額合計75,125.25元，亦由原告以信用

狀方式直接支付馬國D商云云，惟查，序號1至序號5之發票號碼為第DRS-KUL/TPE-001號至第DRS-KUL/TPE-006號，與本件報關發票號碼第DRS-KUL/TPE-007號至第DRS-KUL/TPE-020號（原處分卷第7-15、35-37、51-59、75、83頁）不一致，是上開2張信用狀與本件系爭貨物無涉，足認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。

4、被告嗣於106年3月30日以（106）高稽核電字第106030號傳真電文（原處分卷第140頁）檢附本件進口報關發票，請駐馬來西亞代表處經濟組協查系爭貨物之實際交易價格，經該組於106年5月15日以馬來經字第10600004920號函復略以：「本組於本年3月30日函請DRS TRADING SDN BHD答復本案發票是否為該商簽發，發票列載價格是否為實際交易價格之全部，及請該商提供售予坤埔貿易有限公司貨品之交易合約及實際交易價格及相關交易文件，經多次催洽，迄今未獲回復」等語（原處分卷第141頁）；又經被告調查發現，原告於接受訪談時提供之2紙信用狀無法與本件系爭貨物之貨款勾稽，且經調閱原告105年3月至8月外匯交易明細表（原處分卷第149頁），其於系爭貨物進口日前後相當期間內，有多筆以支付貨款名義匯出款項，匯付國家代碼「XA」（即本國OBU，國內之國際金融業務分行），意指受款銀行為我國銀行境外金融分行帳戶，而非國外帳戶，則該項貨款如何再行移轉支付國外賣方，實有疑義，乃分別以107年3月29日高普動字第1071007587號函（原處分卷第143-144頁）及同年4月20日高普動字第1071009650號函（原處分卷第147-148頁）請原告陳述意見，並提供相關佐證資料，惟原告均未就上述

01 疑義提出說明或提供相關佐證資料，自無從釐清原告與馬國
02 D商間就系爭貨物之交易是否確實，及系爭貨物之報關發票
03 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。

04 5、準此，原告所提出之進口報單、商業發票等有關係爭貨物單
05 價之記載，經被告實施事後稽核，查無原告匯款予國外廠商
06 之資料，原告亦未提出相關付款資料，復經駐馬來西亞代表
07 處經濟組之協查，亦無法獲得國外廠商就交易真實性之確認
08 ，則原告主張其報運進口系爭貨物所申報之單價即為真實之
09 交易價格等語，即非無疑義。依前述關稅法第29條第5項之
10 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
11 之程度，始得加以調整，而是海關基於專業之審查，並由進
12 口人負相當之協力義務後，海關仍具合理懷疑時，即可依據
13 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
14 告函請原告陳述意見並函調相關資料後，仍認有合理懷疑，
15 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
16 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
17 據。

18 6、又原告於本件訴訟中提出馬國D商製作且經馬來西亞公證人
19 (notary public)公證及經馬來西亞外交部、我國駐馬來
20 西亞臺北經濟文化辦事處認證之文件(本院卷第197-201頁
21)，主張本件系爭貨物交易價格之真實性。惟查，原告於10
22 5年11月30日委託訴外人呂政諺接受被告訪談並製作談話筆
23 錄，內容略以：「(四)貴公司如何與賣方接洽談定交易？
24 是否與賣方直接聯繫(或透過介紹人)？可否提供聯繫、議
25 價過程資料供參？答：雙方直接以電話議價、談定交易。…
26 …。」等語(原處分卷第93頁)。足見原告前與馬國D商並
27 未簽有交易合約，而原告所提公證文件，其上馬來西亞外交

部及我國駐馬來西亞臺北經濟文化辦事處簽發日期分別為108年12月4日及同年月6日（本院卷第199、197頁），是原告於系爭貨物進口後逾3年始申請公證，已非無疑；況該公證文件附註亦記載「僅證明簽字屬實，文件內容不在證明之列」，足見上開公證文件，僅係證明出口商所出具之交易文件上之簽名為真，與該交易文件內容是否屬實無涉。再者，細譯該公證文件及其附件之內容，並非系爭貨物之交易合約，而係配合現今行政爭訟所出具之說明書，該內容僅再次重申買賣雙方名稱、交易產品、運送方式、裝貨國、目的國、出口產品資訊及當年度運送資訊等報關發票業已載明之事項，至於雙方議價經過、簽訂合約及存檔發票等相關交易文件均未見揭露。準此，該公證文件尚不足以證明原申報價格為真實。

7、原告復提出華南商業銀行匯款單4紙（本院卷第327-330頁），主張原證一交易明細表（本院卷第201頁）序號6至序號11之金額合計356,590.8美元，其中200,075.8美元部分，原告於108年10月18日由華南商業銀行分兩次匯款至馬國D商指定之帳號「0000000000」，嗣於108年11月29日由華南商業銀行分兩次匯款合計137,463.8美元至馬國D商指定之帳號「0000000000」，剩下19,051.2美元經雙方協議免除，相關付款過程，亦有馬國D商所製作經公證之說明書（本院卷第333頁）可參，足證原告申報之交易價格並無不實云云。惟查：

(1)上開原告匯款金額分別為125,169.85美元、74,905.95美元、62,550.5美元、74,913.3美元，合計337,539.6美元，與本件（即交易明細表序號6至10）及另案（即交易明細表序號11）申報貨款合計356,590.8美元並不相符，無法相互勾稽。次查，本件出口商為馬國D商，而上開華南商業銀行匯

款單之受款人卻為「SOUTHEAST ASIA FRUITS INDUSTRY SDN BHD」（下稱馬國S商），兩者明顯迥異。雖依原告所提馬國D商製作經公證之說明書（本院卷第333頁）之記載，馬國D商指定原告匯入訴外人馬國S商之帳戶（帳號：0000000000），惟馬國S商是否取得請求原告支付買賣火龍果之價金債權，原告是否同意債權移轉給馬國S商，均無相關契約、帳冊、發票、來往文件等資料佐證。再查，本件系爭貨物報運進口日期為105年5月4日至同年月17日，期間原告於被告調查過程中均未提供匯款資料，卻遲至本件訴訟審理中提出進口日後「3年半後」（108年10月18日及同年11月29日）匯予他公司（馬國S商）之匯款資料，並稱係本案貨款，與國際貿易常理及經驗法則相悖，且亦無法與原申報價格相互勾稽，其真實性尚非無疑，自難遽信其主張為真實。是以，原告於本件訴訟審理中，始提出系爭貨物進口日後「3年半」之匯款單及公證書，而無其他具公信力之資料佐證，自難僅憑前述匯款單及公證書，即認定原告申報進口系爭貨物之價格為實際交易價格。

(2)退步言之，縱認原告上開所訴為真，其積欠貨款長達3年，期間賣方馬國D商仍願意持續供貨，並同意予以折扣，則原告在105年至107年間之資產負債表，流動負債項目下之「應付帳款」，理應呈現相當或較356,590.8美元（即積欠貨款）為高之新臺幣餘額；又因該積欠貨款業於108年支付，故該年度資產負債表之「應付帳款」餘額應相對減少才對。惟經本院向財政部南區國稅局嘉義市分局調閱原告105至108年之資產負債表（外放於證物袋）觀之，原告105至108年之資產負債表「應付帳款」項下均填載「0元」，益證上開原告所稱之付款過程無非係臨訟拼湊之詞，不足採信。

8、至於原告主張被告迄今未能提出合法送達查證信函或電話聯繫之公務電話紀錄，其空言已盡查證義務，殊難憑採乙節。經查，原告提起本件行政訴訟後，被告為行政訴訟所需，再次以108年9月19日高普港字第1081023530號傳真電文（乙證2卷第1頁）請駐馬來西亞代表處經濟組協查，經該組於108年9月26日以馬來經字第1080001088號函復略以，本案分別於105年7月20日及106年3月30日以電傳方式寄送查證信函予馬國供應商，後續再以電話方式追蹤要求該供應商回復，惟終未獲復等語（乙證2卷第11頁）。觀諸上開駐馬來西亞代表處經濟組108年9月26日馬來經字第1080001088號函檢附之查證信函（乙證2卷第15頁），其上記載馬國D商之電話及傳真號碼分別為「000-00000000」、「000-00000000」，核與馬國D商網路資料（乙證2卷第19、21頁）相符，亦與馬國D商人員Inzy於109年6月23日以電子郵件（乙證2卷第25頁）回覆駐馬來西亞代表處經濟組查詢之簽名檔所載電話及傳真號碼一致。況被告未能依關稅法第29條規定接受原申報價格，非僅因馬國D商未回覆駐外單位之協查，原告並未匯款予國外供應商亦為主因；另被告亦於105年10月20日函知原告實施事後稽核及提供相關資料，同時亦函查中央銀行外匯局有關原告付款情形，業如前述，並非僅以駐馬來西亞代表處經濟組「未獲回覆」為由，而認原告申報時所檢附之馬國D商發票不足採信，被告復於復查程序終結前補給原告陳述意見及補提資料之機會，其整體程序，自己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條、第31條、第32條、第33條、第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，則被告依關稅法第35條及同法施行細則第19條規定，依據查得資料，以CFR USD 1.51/KGM核定完稅價格，並無違誤：

1、應適用之法令：

(1)關稅法：

A、第31條：「(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。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。」

B、第32條：「(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。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。」

01 C、第33條第1項、第3項：「（第1項）進口貨物之完稅價格，
02 未能依第29條、第31條及前條規定核定者，海關得按國內銷
03 售價格核定之。……（第3項）第1項所稱國內銷售價格，指
04 該進口貨物、同樣或類似貨物，於該進口貨物進口時或進口
05 前、後，在國內按其輸入原狀於第一手交易階段，售予無特
06 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
07 算者：……。」

08 D、第34條：「（第1項）進口貨物之完稅價格，未能依第29條
09 、第31條、第32條及前條規定核定者，海關得按計算價格核
10 定之。（第2項）前項所稱計算價格，指下列各項費用之總
11 和：一、生產該進口貨物之成本及費用。二、由輸出國生產
12 銷售至中華民國該進口貨物、同級或同類別貨物之正常利潤
13 與一般費用。三、運至輸入口岸之運費、裝卸費、搬運費及
14 保險費。」

15 E、第35條：「進口貨物之完稅價格，未能依第29條、第31條、
16 第32條、第33條及前條規定核定者，海關得依據查得之資料
17 ，以合理方法核定之。」

18 （2）關稅法施行細則：

19 A、第16條：「（第1項）本法第31條第1項及第32條第1項所稱
20 出口前、後，指出口日前後30日內。（第2項）本法第33條
21 第3項及第4項所稱進口前、後，指進口日前後30日內。」

22 B、第19條：「（第1項）本法第35條所稱合理方法，指參酌本
23 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
24 法。（第2項）依本法第35條規定以合理方法核定完稅價格
25 時，不得採用下列各款估價方式或價格：一、在我國生產貨
26 物之國內銷售價格。二、兩種以上價格從高核估之關稅估價
27 制度。三、貨物在輸出國國內市場之銷售價格。四、同樣或

01 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
02 。五、輸往其他國家貨物之價格。六、海關訂定最低完稅價
03 格。七、任意認定或臆測之價格。」

04 2、被告對於原告所提出之交易文件或其內容之真實性或正確性
05 存有疑義，原告提出說明後，被告仍有合理懷疑，依前述關
06 稅法第29條第5項之規定，即應視為無法按該條規定核估其
07 完稅價格，則被告自需依關稅法第31條以下規定另行核定其
08 完稅價格，即依序按「同樣貨物之交易價格」（關稅法第31
09 條）、「類似貨物之交易價格」（關稅法第32條）、「國內
10 銷售價格」（關稅法第33條）、「計算價格」（關稅法第34
11 條）、「合理方法」（關稅法第35條）核定完稅價格。而關
12 稅法第31條第2項、第32條第2項及同法施行細則第16條第1
13 項規定，應以「同樣貨物」或「類似貨物」於系爭貨物出口
14 時或出口日前、後30日內之交易價格，並經海關「核定交易
15 價格」作為判斷依據（詳見乙證1卷第95-96頁關稅估價協定
16 附件I第2條之註釋4、第3條之註釋4）。若申報之交易價格
17 如未經海關核定，自難作為海關依關稅法第31條、第32條核
18 定交易價格之根據。查本件系爭貨物出口時或出口日之前、
19 後30日內，並無相同規格之「同樣貨物」或「類似貨物」，
20 且經海關依據關稅法第29條所核定之交易價格可資引用，有
21 貨價卡號價格資料清表（原處分卷第249頁）及原告105年進
22 口報單清表（乙證1卷第1頁）可參，並據被告陳明在卷（本
23 院卷第62頁），故其完稅價格無從依關稅法第31條及第32條
24 規定予以核估。原告雖訴稱其於105年4月間曾委由昇昱公司
25 申報進口馬來西亞產製之白肉火龍果5批（進口報單號碼：
26 第BC/05/387/E0335號、第BC/05/ 387/E0343號、第BC/05/3
27 87/E0378號、第BC/05/387/E0380號、第BC/05/387/E0411號

01)，不僅出口商與本件同為馬國D商，且原告於上述案件中
02 申報之交易價格亦與本件相同，並經被告查驗後放行，且被
03 告嗣後並未另外核定交易價格或通知原告補繳關稅，足證本
04 件原告申報系爭貨物交易價格之合理性等語。惟查，上述5
05 批貨物之完稅價格，並非經海關實質查價而核定之完稅價格
06 ，此有原告105年進口報單清表（乙證1卷第1頁）及上述5紙
07 進口報單狀態查詢清表（乙證1卷第5、9、13、17、21頁）
08 附卷可考，尚難據為本件核價之參考之依據。

09 3、次查，本件原告委託訴外人呂政諺於105年11月30日接受被
10 告訪談時雖有提出國內銷售發票32紙（原處分卷第103-135
11 頁），惟其上並未記載買受人資料，且多數未蓋用原告公司
12 印章，則被告自無從向交易對象查證原告是否確有交易，及
13 交易標的與系爭貨物是否確屬同批貨物？故被告以上述發票
14 無法認定係屬「國內銷售價格」，並非無據，自亦無法按關
15 稅法第33條規定之國內銷售價格核估。另被告曾於105年10
16 月20日以高普動字第1051023866號函通知原告實施事後稽核
17 ，並請提供相關資料，原告僅提出信用狀2紙、國內銷售發
18 票等影本資料，並未提供系爭貨物國外生產廠商之成本及費
19 用等相關資料；又駐馬來西亞代表處經濟組亦因無法與國外
20 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
21 等情，是系爭貨物完稅價格之核定，亦無關稅法第34條規定
22 之適用。

23 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
24 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
25 稅法第35條及同法施行細則第19條規定，依據下列查得資料
26 ，以合理方法核定完稅價格：

27 (1)本件被告係依關稅法第35條、同法施行細則第19條第1項規

01 定，參酌關稅法第33條之核估原則，依系爭火龍果在國內按
02 其輸入原狀，售出最大銷售數量之單位價格後，扣除利潤、
03 內陸運費及進口時繳納之稅費所得之價格，核定系爭火龍果
04 之完稅價格，已經被告陳明在卷（本院卷第392-393頁）。
05 經查，本件系爭貨物係分別於105年5月5日至同年月18日放
06 行，當月（105年5月5日至同年月31日）農產品批發市場交
07 易行情站所登載進口火龍果交易平均價格90元/公斤，交易
08 數量共25,170公斤（220+3,690+1,200+6,080+4,360+
09 7,780+1,840=25,170），為最大交易數量，此有進口報單
10 狀態查詢清表（原處分卷第29、43、71、79、87頁）及105
11 年5月5日至同年月31日水果產品日交易行情（火龍果進口）
12 （原處分卷第243-245頁）為憑。因原告於104年12月24日始
13 進口水果，故其104年度申報毛利率不予採用。復因原告未
14 提供105年毛利率，被告乃參據105年度營利事業各業所得額
15 暨同業利潤率標準，水果批發業之毛利率15%（原處分卷第
16 247頁），另考量新鮮蔬果進口，亦可由原告售予行口後，
17 再由行口於批發市場批發售出，推估本件之完稅價格約50元
18 /KGM【計算式：銷售價格90元×（1－利潤及費用率0.15）
19 ×（1－利潤及費用率0.15）÷（1＋應課稅率0.3004）＝完
20 稅價格50元】（註：利潤及費用率扣抵2次係原告與行口各1
21 次），再以105年5月11日至20日美元兌新臺幣匯率32.425元
22 （原處分卷第246頁）計算，單價為USD 1.54元/KGM。復基
23 於對原告有利之事項予以注意，被告爰參據同時期進口業經
24 海關核定之另案即第BC/05/387/E0482號進口報單（原處分
25 卷第153-155頁），以USD 1.51元/KGM作為核估依據。又因
26 農產品批發市場交易行情站所登載為進口火龍果交易平均價
27 ，並未區分各種大小規格之平均價（即各種大小規格之平均

價為90元/公斤)，故被告依上揭推估系爭貨物合理行情價格統一核估完稅價格，且已將可能發生之相關費用扣減，核與關稅法第35條之規定相符，要難指為違法。

(2)至於原告主張系爭火龍果之規格不同，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，另駐馬來西亞經濟組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105年1月至108年8月馬來西亞相關各州火龍果每月產地、批發及零售價格資料（乙證2卷第17頁），該資料顯示單價未區分大小顆，係以每公斤為計價方式，足以佐證馬來西亞當地火龍果之銷售亦無區分規格、大小，是原告前述主張，自難採憑。又本件系爭貨物因無法適用關稅法第29條之規定核定完稅價格，亦未能依關稅法第31條至第34條規定，按「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」核定，被告乃依關稅法第35條及其施行細則第19條規定，依據查得之資料，以合理方法核定完稅價格，核係以推估方式認定課稅基礎之金額或數額，而推估之目的本即欲找出一蓋然性相對較高之結果，以接近於確定之真實，是被告未依貨物規格核定不同之完稅價格，而係依查得之資料，以單一價格核定系爭貨物之完稅價格，亦屬有據。

5、基上，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條及同法施行細則第19條規定之合理方法，綜合審酌海關價格檔、駐馬來西亞經濟組來函內容及查得資料，將系爭火龍果按CFR USD 1.51/KG

01 M核估完稅價格，揆諸前揭規定及說明，自無違誤。
02 六、綜上所述，原告之主張均不可採，被告實施事後稽核結果，
03 依關稅法第35條規定，將原告進口之系爭貨物均按CFR USD
04 1.51/KGM核估完稅價格，並無違誤，復查決定及訴願決定遞
05 予維持，亦無不合。原告起訴意旨求為均予撤銷，為無理由
06 ，應予駁回。又本件事證已臻明確，兩造其餘之攻擊防禦方
07 法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一
08 一論述之必要，併予敘明。

09 七、判決結論：本件原告之訴為無理由，爰判決如主文。

10 中 華 民 國 110 年 7 月 30 日

11 高雄高等行政法院第一庭

12 審判長法官 蘇 秋 津

13 法官 孫 國 禎

14 法官 邱 政 強

15 以上正本係照原本作成。

16 一、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其
17 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
18 書（均須按他造人數附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁
19 定駁回。

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

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

24		
25	得不委任律師為訴訟 代理人之情形	所 需 要 件
26		

(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。
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 110 年 7 月 30 日
書 記 官 黃 玉 幸