

高雄高等行政法院判決

) FKT64W1Z1X5L0;@108年度訴字第

) FKT64W1Z1X5L0;@110年8月11日辯

原告 再福實業有限公司

代表人 吳治衍

訴訟代理人 麥玉煒律師

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

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9月18日台財法字第10813918410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：

被告代表人原為楊崇悟，於本件訴訟審理中變更為蘇淑貞，經被告新任代表人具狀聲明承受訴訟（本院卷第91頁），核無不合，應予准許。

貳、實體方面：

一、爭訟概要：

緣原告委由啟勝國際物流有限公司於民國105年12月26日至106年3月8日間向被告報運進口中國大陸產製「冰鮮海鱸魚」等7批（進口報單號碼：第BC/05/431/P0196號、第BC/06/431/P0026號、第BC/06/431/P0032號、第BC/06/431/P0040號、第BC/06/431/P0058號、第BC/06/431/P0070號及BC/06/43

1/P0076號)，原申報單價「冰鮮海鱸魚」為CFR USD 1.8/KGM、「冰鮮鮪魚」為CFR USD 1.6/KGM或1.8/KGM、「冰鮮紅魚」為CFR USD 1.2/KGM或1.8/KGM、「冰鮮川紋笛鯛」及「冰鮮花尾胡椒鯛」為CFR USD 1.2/KGM，經電腦核定以C1（免審免驗）、C2（文件審查）及C3X（儀器查驗）方式通關，並依關稅法第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。嗣被告依據關稅法第13條規定，以106年5月8日高普動字第1061010391號函通知原告實施事後稽核結果，依據同法第35條規定，將前述原告報運進口之「冰鮮海鱸魚」、「冰鮮鮪魚」、「冰鮮紅魚」（下稱系爭貨物）單價分別改按CFR USD 3/KGM、2.2/KGM、1.9/KGM核估，「冰鮮川紋笛鯛」及「冰鮮花尾胡椒鯛」則按原申報價格核估，經重新核算後，扣除原告已繳納之稅款新臺幣（下同）1,301,840元後，尚應補繳稅費計535,100元（包括進口稅427,768元、營業稅106,942元及推廣貿易服務費390元），被告乃以107年12月5日高港業二補字第1071031631號函檢送「海關進口貨物稅費繳納證兼匯款申請書（補稅）」計7份通知原告繳納；原告不服，申請復查，經被告以108年3月29日高普港字第1071034016號復查決定（與前述被告107年12月5日高港業二補字第1071031631號函以下合稱原處分）駁回後；原告仍不服，提起訴願，亦遭決定駁回，於是提起行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

（一）被告對原告申報之交易價格懷疑，實無理由：

- 1、被告雖質疑原告於105年12月至106年3月15日期間之13份報單（包含本案7份），「冰鮮海鱸魚」申報單價為CFR USD 1.8/KGM，惟自106年3月22日起至106年5月24日期間之8份報

單，「冰鮮海鱸魚」申報單價竟提升至CFR USD 3/KGM，相隔不到半年期間，原告就相同賣方、貨名及產地之貨物申報單價差4成。惟原告「冰鮮海鱸魚」交易價格自始自終確為CFR USD 1.8/KGM，並如實申報，第13筆報單即報單號碼第BC/06/431/P0084號報關時，被告堅持原告須以CFR USD 3/KGM報關，否則不予放行，由於系爭產品為生鮮魚獲，極易敗壞，為避免損失及延遲交貨造成商譽減損，原告只能無奈出具「進口貨物價格核定同意書」來換取放行，被告明知原告於報單價格出現波動之原因係迫於被告刁難所致，竟仍以原告被迫同意之核價價格認定原告過往申報價格價差極大，恣意抹黑原告與賣方間或具特殊關係才導致價格波動，對於被告此種倒果為因之方式，原告實難苟同。

2、被告以中國大陸賣方ZHANGZHOU HSIEN-PIN FROZEN FOODS CO., LTD. (下稱H商) 無存檔發票及無簽立合約等資料，認有違一般貿易常理之部分，亦屬無稽。蓋H商係屬海外廠商，在我國境內無任何營利事業登記，我國公權力行使本不及於該公司，其對被告協請調查之行政院大陸委員會(下稱陸委會) 香港事務局人員之查證，本難期待其積極配合，又被告迄今仍未說明及證明其所謂之貿易常理為何，僅空泛認定有違貿易常理，進而論斷原告所提供之交易INVOICE文件內容不實，實未盡舉證之責，且將賣方H商不配合調查之不利利益歸屬原告，亦屬不公。

3、被告稱原告及其代表人於進口期間即105年9月至106年6月間，匯款分類編號70A(付款人已自行辦理進口)之金額高達422,092美元，遠超過原告於該期間報運進口之21份報單申報金額325,958美元，殊值懷疑。然查，被告所稱之422,092美元，係將原告與原告代表人各項匯款金額進行加總所得之金額

，其全部交易的匯款金額當然會超過原告申報之21份報單申報金額325,958美元之總金額，此何來合理懷疑。

4、訴願決定另稱，縱依原告所言，扣除代表人個人貿易行為匯款金額，餘額為307,616美元，顯低於貨物價格總額325,958美元，一般國際交易買賣竟無須付足貨款，殊值懷疑云云。惟進口貨物買賣，買方並未參與運送、包裝等過程，皆須開櫃方知貨品有無瑕疵，原告因來貨瑕疵予以減價驗收，實際匯款金額當然會低於進口報單總金額。況且，買賣交易21筆，產生18,342美元（計算式：325,958-307,616）之減價驗收金額，約莫新臺幣55萬元之金額，並無不合理之處。

(二)被告核定原告申報之進口貨物完稅價格之方法，並不符合關稅法第35條及同法施行細則第19條規定：

1、關稅法施行細則第19條第2項第7款規定，依本法第35條規定以合理方法核定完稅價格時，不得採用「任意認定或臆測之價格」。又依最高行政法院109年判字第265號判決意旨，被告提出之查價資料，應載明如何調查及認定談話紀錄之答話人具有從事相關業務之資歷，並為經驗豐富且在專業領域上學有專長者，熟悉相關進口貨物之行情價格，或屬財政部關稅總局將各產業工會推薦之公會理事長、總幹事或其他具實務經驗之人員及長年從事特定或相關物品進口之專業人士，經編入「財政部關稅總局詢價作業專業商資料」。

2、被告雖稱本件係以先前核定原告申報之第BC/05/431/P0303號報單（下稱P0303報單）作為核定依據云云，惟P0303報單於106年5月間遭被告核定調整系爭貨物分為CFR USD 3/KGM、2.2/KGM及1.9/KGM之價格，原告當時未爭執，係因急於通關以避免漁獲腐壞而造成鉅額虧損，故應不能以原告當初未爭執，即以P0303報單之價格作為未來查價之依據，被告仍

01 需證明 P0303報單符合關稅法第35條「依據查得之資料，以
02 合理方法核定完稅價格」之查價程序，才得為本件查價依據
03 。惟依被告提出之查價談話紀錄，僅有紀錄答話人提供之價
04 格，並無紀錄答話人身分及如何得出該價格之過程。另被告
05 雖有提供財政部關務署基隆關（下稱基隆關）詢價專業商名
06 冊，惟被告迄今未提出證據證明該答話人即為名冊上之專業
07 商，單憑前述談話記錄，實無法知悉答話人是否具備專業身
08 分，難認被告此部分之查價程序，符合關稅法第35條規定。

09 3、再參110年1月7日準備程序證人即當初前往製作前述談話紀
10 錄之問話人黃紋培、李坤洲、王昭勝之證述，對於製作系爭
11 談話紀錄過程皆語焉不詳。證人黃紋培自始不願回應答話人
12 如何得出原告進口之冰鮮海鱸魚、冰鮮鮪魚、冰鮮紅魚應申
13 報之價格，僅一再強調之後有再行價格覆查。證人王昭勝雖
14 對於詢價過程表示記憶不清，惟就該答話之專業商於詢價過
15 程中並未查詢其他參考資料，僅出於個人主觀認知即提供認
16 定之價格乙情，證述歷歷。證人李坤洲對於詢價過程亦表示
17 不清楚。足見前述系爭談話記錄並無從確保鑑定結果之正確
18 性，難認被告之查價程序適法。

19 4、再者，被告於詢價後仍須製作調查報告用以覆核答話人提供
20 之價格，惟被告迄今仍未提供此部分之調查報告，僅有於乙
21 證4陳報調查報告之覆核價格參考資料，惟該調查報告參考
22 資料並未能就價格覆核部分給予合理之依據：

23 (1)就乙證4-1冰鮮海鱸魚部分，被告提出之報單係原告代表人
24 吳治衍於105年10月20日以臻富興業有限公司（下稱臻富公
25 司）名義申報進口之報單，該份報單上記載之價格，係經被
26 告改定之價格，以此作為查價參考資料，實有張冠李戴及循
27 環論證之嫌。

01 (2)就乙證4-2冰鮮鮠魚部分，被告提出之參考品項為中國大陸
02 阿里巴巴交易網站之「Frozen farmed Brown Croaker Gutt
03 er」，即凍結處理鮠魚，惟原告所進口之鮠魚並非冷凍鮠魚
04 而係冰鮮鮠魚，兩者處理方式並不相同，原告所進口之冰鮮
05 鮠魚，並未經過切除內臟之處理，因此成本相較凍結處理鮠
06 魚更為便宜，為理之當然。縱被告欲以冷凍鮠魚作為原告進
07 口之冰鮮鮠魚核價依據，惟原告於110年1月15日登入中國阿
08 里巴巴網站上，亦可查詢到原產地為中國、1公斤1美元至2
09 美元的「Frozen brown croaker」，即未經人工處理之冷凍
10 鮠魚，足認原告進口鮠魚所申報價格，應屬合理。

11 (3)就乙證4-3冰鮮紅魚部分，被告參酌之冰鮮紅魚報單，雖為
12 相同時期之進口資料，惟並未記錄該筆報單之冰鮮紅魚尺寸
13 。被告雖稱原告有部分報單亦未提供紅魚大小與重量，是原
14 告主張規格影響價格，難以採據云云，惟依常理判斷，漁獲
15 規格會影響價格應為理之當然，對於不同尺寸之紅魚，市場
16 價格本就有所不同，被告此部分所稱，難認有理。

17 (三)原告係經福建省東山縣新合發貿易有限公司周樹茂董事長介
18 紹，始與H商往來貿易，在周樹茂代原告保管30萬人民幣保
19 證金及個人情誼下，採貨到付款方式，最遲應於進口日後3
20 個月內付款。105年12月12日至106年5月24日止，累計21筆
21 報單，原告相關付款情形，詳如附表三。綜上，被告對於原
22 告申報價格之懷疑實無理由，又難認被告核定系爭貨物完稅
23 價格之方法，符合關稅法第35條及同法施行細則第19條規定
24 ，請判如訴之聲明。

25 (四)聲明：訴願決定及原處分均撤銷。

26 三、被告答辯及聲明：

27 (一)本件因無相關合約文件，且原告未能詳實說明貨款支付情形

，使被告對原告提出之交易文件，存有合理懷疑，致認系爭貨物無法按關稅法第29條規定核估完稅價格：

1、原告自105年12月起至106年5月期間，向H商採購貨物報運進口共計21筆，其於105年12月至106年3月15日期間之13份報單（包含本件7份），「冰鮮海鱷魚」申報單價為CFR USD 1.8/KGM；惟自106年3月22日起至106年5月24日期間之8份報單，「冰鮮海鱷魚」申報單價竟提升至CFR USD 3/KGM。相隔不到半年期間，未具明顯產季因素，原告就相同賣方、貨名及產地之貨物申報單價之價差達4成，其申報價格是否真實，殊值懷疑。

2、被告以106年5月8日高普動字第1061010391號函請原告提供買賣成交文件、匯款單據、議價往來等文件，並以106高稽電字第106049號傳真電文請陸委會香港事務局商務組向H商請求提供存檔發票及合約等資料。惟H商稱並無存檔發票及另外簽立合約等資料，原告授權之業務員吳家祥於106年6月12日受訪時稱雙方是以電話聯絡，原告並於109年5月19日準備程序中再次表明並無買賣契約或其他合約文件可資證明。原告雖主張被告以H商無存檔發票及無簽立合約等資料，認有違一般貿易常理，應屬無稽。惟為使貨物順利通關，於國際貿易實務，供應商需提供進口商商業發票等相關單據，又為因應自身帳務紀錄及稅務申報需求，供應商自應留存前述相關單據，此乃國際貿易之常態，例如經濟部國際貿易局就國內廠商尋求貿易糾紛協助，多要求其提供買賣契約、發票、提單、包裝單等文件影本，顯見供應商應有保留此等文件之慣例。原告及H商均稱未簽立契約，就雙方之權利義務安排及違約時貨款無法收回等國際貿易風險，竟絲毫不在意，自是有違貿易常理，是以渠等所述之真實性，令人存疑。

3、原告雖曾提供匯款水單影本，復於訴訟中以附表三彙整報單
金流，惟經細查仍有多處疑點，分述如下：

(1)原告於106年6月12日接受訪談時，提出多張銀行水單說明相關報單匯款情形，經與附表三相較，明顯多處不符。以報單第BC/05/431/P0196號為例，原告106年稱係與報單第BE/05/431/P0204號、第BC/05/431/P0026號貨款合併匯付59,873美元，惟至訴訟階段卻改稱係與報單第BE/05/431/P0186號貨款合併匯付USD30,000美元。再以報單第BC/05/431/P0032號、第BC/05/431/P0040號為例，原告106年分別提出2紙匯款單據，說明係各別匯付23,428美元、32,128美元，惟至訴訟階段卻改稱係合併匯款59,873美元。至於本件其他報單，原告就其匯款金額之說明，亦有相同前後說詞不一之情形。

(2)又原告自105年12月起至106年5月間向H商採購貨物報運進口共計21批，惟原告及其代表人於本件報單進口期間（105年9月至106年6月），均無匯往H商之匯款，原告雖稱香港WONDERFUL CREATION INTL LTD,（下稱香港W商）為H商指定受款人，惟並無提供相關證據證明。

(3)原告及其代表人於前述期間，匯款分類70A（付款人已自行辦理進口通關的貨款）之匯款總計422,092美元，遠高於原告於該期間報運進口之21份報單申報金額總和325,958美元。縱依原告所述，香港W商為賣方H商指定受款人，原告及其代表人於前述期間內匯往香港W商總額369,612美元，仍與上開21份報單申報總額325,958美元不符。

(4)原告於訴願階段表示，其代表人於105年9月至同年12月期間之6筆匯款，係以臻富公司名義報運進口之應付貨款，故與原告應付貨款無涉。惟該6筆匯款之匯款分類均是70A（付款人已自行辦理進口通關的貨款），而非706（非由付款人自

行辦理進口通關的貨款)或801(非由付款人自行辦理進口通關的貨款(無證明文件));且經比對匯款金額與臻富公司對應報單之申報金額,無一可資勾稽比對。準此,尚無法排除此6筆匯款為原告應付貨款之可能性。

(5)況縱不論原告代表人之匯款紀錄,單就原告匯往H商指定之香港W商帳戶總額為307,616美元,竟低於與賣方H商採購之21份報單申報總額325,958美元,殊非合理。原告雖辯稱因來貨瑕疵予以減價驗收,實際匯款金額當然會低於進口報單總金額。惟原告未能具體敘明來貨瑕疵情況,亦無提出相關議價文件予以佐證,且參原告109年8月11日準備程序中陳述:「(問:附表所示僅有1筆溢付,其餘20筆均是積欠,有無文書資料可以證明來貨瑕疵?)那是大陸廠商,營業規模不大,所以都是電話聯絡而沒有書面資料。(問:這21筆交易買入金額為325,958美元,實際付款為307,616美元,原告主張不足額部分是因貨品瑕疵而免付對價的部分?)是的,這是我們主張貨品瑕疵,但大陸那邊不承認,還是向我們催討這筆貨款?(問:有無催討的資料?)沒有,都是電話催討。」,按其所述,賣方亦不認為系爭貨物具有瑕疵,卻仍在原告未提出實證證明瑕疵情況,且拒絕支付全額貨款情形下,持續出貨予原告,實與常理有違。原告復以其有提供保證金為由,稱縱有積欠貨款,賣方仍持續出貨給原告,惟經法官命其提供保證金契約,迄今仍未提出,自難逕憑其空泛說詞而認定其所述為真。

(6)再者,原告於106年受訪時所提供之6筆匯款水單,其聲稱係本件7份報單與其他4份報單(第BE/05/431/P0186、BE/05/431/P0204、BD/06/431/P0051、BC/06/431/P0094號)合計11份報單之匯款,惟查該6筆匯款水單匯款總額195,243美元

（原處分卷第95-100頁），大於11份報單申報總額193,452美元，原告亦未能敘明其原因為何。

4、綜上，基於查無買賣雙方簽訂之交易合約，原告前後主張為系爭貨物之匯款水單互不一致，且匯款金額與申報金額無法勾稽，原告與其代表人又有多筆匯款用途未能釐清，及原告就相同賣方、貨名、產地之貨物申報價格前後相比有明顯落差，經以107年10月27日高普動字第1071028095號函請原告說明仍未能獲得解釋，致使被告對於原告提出之交易文件，存有合理懷疑，故關稅法第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。

（二）系爭貨物依關稅法第29條第5項規定，視為無法按該條規定核估完稅價格；又無國外出口日或出口日前、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供引用，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。復因原告未提供系爭貨物國內銷售發票，無法依同法第33條按國內銷售價格核估；另原告未提供國外生產成本、費用及正常利潤等計算價格資料，亦無法依同法第34條按計算價格核估。故被告復循序審認無法適用同法第31條至第34條規定，核估完稅價格，亦無不合。

（三）被告依關稅法第35條及同法施行細則第19條規定，參據同為原告所報運進口，期間相近，貨名、產地及賣方均相同，且經海關核定之P0303報單核定之完稅價格，據以核估本件完稅價格，並無不合：

1、關稅法施行細則第19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、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。」本件無關稅法第29條、第31條至第34條之適用，已如前述，被告乃

01 依關稅法第35條規定，參酌同法第31條意旨，採據同為原告
02 所報運進口，期間相近，貨名、產地及賣方均相同，且業經
03 海關核定之P0303報單所核定之價格，核估系爭貨物完稅價
04 格。是被告所採用之「合理方法」，即指參酌關稅法第31條
05 所定原則；所依據之「查得資料」，即業經核定之該案報單
06 ，被告並於復查、訴願乃至訴訟階段，反覆具體重申核估依
07 據及理由，原告訴稱被告未說明依據關稅法第35條之「查得
08 資料」「合理方法」為何，逕依P0303報單核估完稅價格，
09 有違關稅法施行細則第19條規定，顯非事實。

10 2、原告訴稱被告未說明P0303報單案之調查過程及依據，陳報
11 如下：

12 (1)基隆關查核原告暨其代表人等自105年9月至106年2月之匯款
13 資料，與同時期原告報運進口之報單申報金額明顯不符。原
14 申報價格是否為實際交易價格，尚非無疑。

15 (2)為確認P0303報單貨物實際交易情形，基隆關於106年3月3日
16 函請原告到場陳述意見並檢送相關資料供參。原告於同年月
17 24日委任吳家祥至基隆關說明，其談話內容略稱「(Contract、Purchase Order、Proforma Invoice)以通信軟體聯繫
18 ，(全部銷售發票、明細)後補……(特殊關係)無……(與賣方從何時開始進行交易)2016年12月8日起至12月12日
19 ，已經完成幾次交易)2筆，(請提供報單號碼)不清楚，
20 (目前是否還有未完成之交易)有，無借貸關係……(通常
21 會在賣方出貨前多久談成交易)一個禮拜，事先付訂金，貨
22 到全清，(付款之約定)分2次，(提供相關資料佐證)可
23 ……」，並檢附賣匯水單1紙、裝箱單(PACKING LIST)、
24 發票(INVOICE)及提單等相關資料供參(乙證1)，經查：

27 A、原告自行提供之賣匯水單與原申報價格不符，且受款人亦非

該案國外賣方，原申報價格是否為真，仍非無疑。

B、原告雖稱與國外賣方並無特殊關係，其交易係以事先訂金，貨到全清方式辦理。惟其僅提供賣匯水單1紙供核，並稱貨款部分用現金支付，無法提供相關資料供參，致該案金流無法勾稽，是原申報價格是否屬實，尚有疑義。

C、原告另稱僅有二聯式銷售發票，惟迄今並未提供該資料供參。是以，基隆關參據前揭事證，對於該案原申報價格是否為實際交易價格，仍有合理懷疑，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。

(3)基隆關調閱海關資料庫，無國外出口日或出口日前後30內銷售至我國，並經海關依關稅法第29條規定核定之交易價格資料可資引用，故無同法第31條、第32條規定之適用。又原告未提供國內銷售發票及個案國外生產成本及費用相關帳冊等供核，亦無同法第33條、第34條規定之適用，乃依同法第35條規定，經憑來貨貨樣洽詢專業商，佐以查得資料（乙證4第1、5、7頁），據以核估完稅價格。

(4)「又專業商之職務在於協助被告查得合理行情價格並確保國稅，與原告可能低報價格之立場衝突，為避免原告知悉專業商身分後，或有可能產生不理性之行為危及專業商人身安全，自不宜公開專業商個人資料。」最高行政法院104年度判字第742號判決意旨參照。準此，P0303報單案在無法依關稅法第29條及第31條至第34條核估完稅價格情況下，查價單位依據「財政部關務署基隆關詢價專業商」名冊（乙證2第1頁），擇由專業領域為水產品之專業商，經憑來貨貨樣提供合理行情價格，並作為完稅價格計算之基礎，應符合關稅法第35條規定所稱「以合理方法核估其完稅價格」之意旨。又為保障專業商之人身安全，相關資訊仍不宜公開。

01 (5)從而，被告參據並採認基隆關查核結果，就P0303報單案「
02 冰鮮海鱸魚」、「冰鮮鮪魚」、「冰鮮紅魚」單價分別改按
03 CFR USD 3/KGM、2.2/KGM及1.9/KGM核定完稅價格，洵屬適
04 法。

05 3、原告援引最高行政法院109年度判字第265號判決理由，指摘
06 被告逕參據查價單位製作之談話紀錄影本核估系爭貨物完稅
07 價格，並主張被告應提供專業商背景資訊，以證P0303報單
08 案核定價格之妥適性。惟本件係依P0303報單案核定之價格
09 核估系爭貨物之完稅價格，非如原告所述係參照基隆關與專
10 業商之談話紀錄，原告據此認原處分不符前述判決見解云云
11 ，實悖於本件基礎事實而不足採。又本件係以「先前核定之
12 P0303報單案」作為核定依據，而非參據專業商談話筆錄核
13 估之，與前述判決之個案事實相異，自不得比附援引。退萬
14 步言，縱認有確認專業商個人資訊必要，被告已提出專業商
15 名冊供審核（乙證2），實已證明該案洽詢之人專業領域為
16 水產品。至原告另要求提供專業商查價依據，參據證人於11
17 0年1月7日準備程序中證述：「（原告訴訟代理人問：所以
18 這些價格2.2元、3元及1.9元都是依據專業商的判斷，但你
19 們不清楚他判斷的資訊內容？）證人黃：他會給我們這個價
20 格落在多少錢。我們是參考其提供的價格，我們會再查核這
21 個價格是否合理後，譬如以前核過有關的進口價格認定其提
22 供的3元是否合理，最後作成調查報告，並非完全依其提供
23 的3元來核價。」「（原告訴訟代理人問：被告於109年6月5
24 日答辯狀之內容所示『於洽詢專業廠商之後得出的價格』，
25 所以你們是依據專業商所提供的價格來核定？）證人黃：…
26 …3元僅是（專業商）提供的資訊，3元是市場可以買到的合
27 理價格，我們調查員還會客觀的論述此3元是合理的，譬如

進口資料、網路上或市場調查等方式查詢後作成調查報告…
…」 「（法官問：專業商給你們這些價格資訊後，你回去做了哪些調查來確認價格是符合市場行情？）證人黃：我們向專業商詢價之後，我們會去找進口人來，也會請中央銀行協助，再看專業商提供的價格資訊是否合理而符合市場行情加以論述，再提供資料供長官去核調查報告。」 「（原告訴訟代理人問：當時答話人（即專業商），他看這些資料後，是直接告訴你海鰐等這些價格？或是有去探求其他資訊查詢？）證人李：我不太記得當初的狀況，但他提供這個價格，依據我們的查價案件，回去後還是要找其他資料做佐證，譬如找其他進口報單的價格做比較，不是以專業商告知的價格，我們就直接接受。」足見，專業商本其專業領域提供之市場行情價格，僅係作為核價參考資料之一，查價人員仍須佐以其他查得資料判定該價格是否可採。以該案而言，查價人員復以先前核價報單、中國大陸阿里巴巴交易網站及海關價格檔，審認專業商提供價格確屬合理。準此，並無再請專業商提供查價依據之必要。

4、原告稱P0303報單案核價有誤，被告僅提供與答話人之談話紀錄影本，難認符合關稅法第35條「合理方法」之規定。惟本件被告核價採據之查得資料，係原告於同期間報運進口相同貨名、賣方之該案報單，因業經海關依法核估更改進口貨物完稅價格，且原告並未提起行政救濟，已依法補稅在案，自得作為相同貨物進口時核定其完稅價格之參考，應已符合關稅法第35條及同法施行細則第19條規定，且無違背關稅估價協定第7條意旨，此經行政法院歷次確定判決闡釋甚詳，且為一致之見解（最高行政法院109年度裁字第2341號裁定、103年判字第183號判決及本院105年訴字第566號判決參照

01)。又P0303報單案調查經過、核價理由及依據，已如前述
02 並經查價單位承辦人員110年1月7日當庭證述在卷，並無原
03 告所指以錯誤參考依據核價之情形。至原告另以冰鮮紅魚大
04 小及重量會影響價格為由，聲請調閱乙證4第7頁價格檔所列
05 之進口報單。惟查，本件第BC/05/431/P0196、BC/06/431/P
06 0026、BC/06/431/P0032號報單及P0303案報單，均未見其報
07 明紅魚大小及重量，是原告主張規格影響價格，即難採據，
08 故無確認價格檔所列貨物規格之必要。

09 (四)被告核估價格貼近原告可能實際交易價格，確屬妥適：

10 1、關稅法施行細則第19條第1項規定意旨，係指海關依據所查
11 得之資料，以合理方法核定完稅價格時，應儘可能貼近買賣
12 雙方實際交易價格為依歸，而所謂實際交易價格，係指買賣
13 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
14 行情價格（最高行政法院103年判字第614號判決參照）。

15 2、原告雖不服被告核估之完稅價格，惟其並未積極消彌被告之
16 合理懷疑，反就已經確定且非屬訴訟標的之P0303報單為無
17 益爭執；又倘如原告所稱本件核定並非妥適，何以其自106
18 年3月22日至同年5月24日期間，報運進口與本件相同賣方、
19 貨名及產地之報單共8份，其申報價格均與本件核定價格一
20 致？原告雖稱其係為避免被告刁難致無法提貨，只好依照被
21 告先前認定之價格予以申報。惟經核其所附報關發票，均有
22 賣方負責人簽署，且載列價格與申報內容並無二致，如按原
23 告所述，其係「依照被告認定價格申報」，豈非自認該報關
24 發票為不實，甚或係其偽造或變造。如原告肯認該報關發票
25 確係由賣方所簽發，亦係佐證本件核定之價格既未背離市場
26 行情，且貼近買賣雙方可能實際交易價格，確屬妥適，自應
27 予以維持。

01 (五)聲明：原告之訴駁回。

02 四、爭點：

03 (一)被告對原告申報系爭貨物之交易價格有合理懷疑，認無法依

04 關稅法第29條規定核估完稅價格，是否有據？

05 (二)被告依關稅法第35條及同法施行細則第19條規定，將系爭貨

06 物（冰鮮海鱸魚、冰鮮鮪魚、冰鮮紅魚）分別改按CFR USD

07 3/KGM、2.2/KGM、1.9/KGM核定完稅價格，是否合法？

08 五、本院的判斷：

09 (一)前提事實：

10 如爭訟概要欄所示之事實，已經兩造分別陳明在卷，並有進

11 口報單（第1-3、15-17、27-29、39-41、51-53、63-65、75

12 -77頁）、被告106年5月8日高普動字第1061010391號函（第

13 87-88頁）、原處分（第157-171頁、第193-198頁）、訴願

14 決定（第337-349頁）附原處分卷可查。

15 (二)應適用的法令：

16 1、關稅法第18條：「（第1項）為加速進口貨物通關，海關得

17 按納稅義務人應申報之事項，先行徵稅驗放，事後再加審查

18 ；……。 （第2項）進口貨物未經海關依前項規定先行徵稅

19 驗放，且海關無法即時核定其應納關稅者，海關得依納稅義

20 務人之申請，准其檢具審查所需文件資料，並繳納相當金額

21 之保證金，先行驗放，事後由海關審查，……。 （第3項）

22 進口貨物有下列情事之一者，不得依第1項規定先行徵稅驗

23 放。但海關得依納稅義務人之申請，准其繳納相當金額之保

24 證金，先行驗放，……。 三、其他經海關認為有繳納保證金，

25 先行驗放之必要。……。 」第29條第1項、第2項、第5項：

26 「（第1項）從價課徵關稅之進口貨物，其完稅價格以該進

27 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、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。」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。」第33條第1項、第3項、第4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。（第4項
）按國內銷售價格核估之進口貨物，在其進口時或進口前、
後，無該進口貨物、同樣或類似貨物在國內銷售者，應以該
進口貨物進口之翌日起90日內，於該進口貨物、同樣或類似

貨物之銷售數量足以認定該進口貨物之單位價格時，按其輸入原狀售予無特殊關係者最大銷售數量之單位價格核計後，扣減前項所列各款費用計算之。」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。」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。」揆諸前揭規定，作為海關從價課徵關稅之進口貨物，其核定完稅價格所應依據之價格，依序為進口貨物之交易價格、同樣貨物之交易價格、類似貨物之交易價格、國內銷售價格、計算價格及合理價格。

2、關稅法施行細則第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。（第2項）本法第33條第3項及第4項所稱進口前、後，指進口日前後30日內。」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。」

（三）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、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；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587號等判決意旨可資參照）。

2、經查，原告申報系爭貨物完稅價格，固提出中國大陸H商所開立之發票（INVOICE，詳見原處分卷第5、21、31、43、55、67、79頁）為證。惟經被告依關稅法第13條規定，以106年5月8日高普動字第1061010391號函通知實施事後稽核，請原告準備買賣成交文件、付款結匯單據、進銷存貨帳冊、與國外供應商間決定交易價格之往來文件及營利事業所得稅結算申款書供核（原處分卷第87頁），並請陸委會香港事務局商務組向賣方H商請求提供存檔發票及合約等資料（原處分卷第147頁）。查被告於106年6月12日派員赴原告公司訪談請其說明交易過程，原告之代理人吳家祥稱：「本案貨物是以電話聯絡，確定數量後裝櫃。提供銀行付款水單影本供參

01 「本案貨物都已銷完。國內發票都開二聯式，將補送影本
02 供參」等語（原處分卷第91頁）；H商則回覆稱：「……本
03 案報關發票10份確實是本公司所簽發……公司並無存檔發票
04 ，及另外簽立合約等資料」（原處分卷第152頁）。查原告
05 及H商均稱未簽立契約，就雙方之權利義務及違約時貨款無
06 法收回等國際貿易風險，毫不在意，已有違一般貿易常理。

07 3、又原告迄未提供任何有關國內銷售發票影本供核，且其於10
08 6年6月12日受訪時所提供銀行匯款水單6份（原處分卷第95-
09 100頁），受款人皆非中國大陸H商，而係香港W商。原告雖
10 稱香港W商為賣方H商指定受款人，惟並無提供相關證據以實
11 其說；且其稱係本件7份報單與其他4份報單（第BE/05/431/
12 P0186、BE/05/431 /P0204、BD/06/431/P0051、BC/06/431
13 / P0094號）合計11份報單之匯款，惟該6筆匯款水單匯款總
14 額195,243美元，大於原告所稱11份報單申報總額193,452美
15 元，原告亦未能敘明其原因為何。因此，被告認為原告申報
16 系爭貨物之交易價格仍有合理懷疑存在，依關稅法第29條第
17 5項規定，應視為無法按該條規定核估完稅價格，並非無據
18 。

19 4、原告於提起本件行政訴訟後，雖提出附表三（本院卷第161
20 頁）說明其自105年12月12日起至106年5月24日期間，向被
21 告申報自中國大陸賣方H商採購貨物報運進口共計21筆之付
22 款情形（原處分卷第103-146頁，彙整於本院卷第141頁附表
23 ）。然查，與其於106年6月12日受訪時所提供銀行匯款水單
24 6份相較，明顯有多處不符（如原處分卷第96頁原告稱係與
25 報單第BE/05/431/P0204號、第BC/05/431/P0026號貨款合併
26 匯付59,873美元，惟至訴訟階段卻改稱係與報單第BE/05/43
27 1/P0186號貨款合併匯付30,000美元）。且原告匯往賣方H商

01 指定之香港W商帳戶總額為307,616美元（原處分卷第225-23
02 5頁），低於與賣方H商採購之21份報單申報總額325,958美
03 元，殊非合理。原告雖稱因來貨瑕疵予以減價驗收，故實際
04 匯款金額低於進口報單總金額，惟原告未能具體敘明來貨瑕
05 疵情況，亦無提出相關議價文件予以佐證，且參以原告109
06 年8月11日準備程序中陳述：「（法官問：附表所示僅有1筆
07 溢付，其餘20筆均是積欠，有無文書資料可以證明來貨瑕疵
08 ？）那是大陸廠商，營業規模不大，所以都是電話聯絡而沒
09 有書面資料。（法官問：這21筆交易買入金額為325,958美
10 元，實際付款為307,616美元，原告主張不足額部分是因貨
11 品瑕疵而免付對價的部分？）是的，這是我們主張貨品瑕疵
12 ，但大陸那邊不承認，還是向我們催討這筆貨款？（法官問
13 ：有無催討的資料？）沒有，都是電話催討。」等語，則依
14 其所述，賣方亦不認為系爭貨物具有瑕疵，卻仍在原告未提
15 出實證證明瑕疵情況，且拒絕支付全額貨款情形下，持續出
16 貨予原告，亦與常理有違。原告復主張其有提供保證金為由
17 ，故縱有積欠貨款，賣方仍持續出貨給原告（詳109年8月11
18 日準備程序筆錄第3頁），惟經本院命其提供保證金契約，
19 迄仍未提出，自難僅憑其前述說詞，而認定其所述為真。

20 5、原告雖又主張「冰鮮海鱷魚」交易價格自始自終確為CFR US
21 D1.8/KGM，於106年3月15日報單號碼BC/06/431/P0084報關
22 時，因被告堅持「冰鮮海鱷魚」須以CFR USD 3/KGM報關，
23 否則不予放行，原告只能無奈出具「進口貨物價格核定同意
24 書」來換取放行，被告對原告申報之交易價格懷疑，實無理
25 由等語。惟查，原告自105年12月12日起至106年5月24日期
26 間，向被告申報自H商採購貨物報運進口共計21筆，原告於1
27 05年12月12日至106年3月15日期間之13份報單（包含本件7

份)，原申報單價「冰鮮海鱸魚」為CFR USD 1.8 /KGM。惟自106年3月22日起至106年5月24日期間之7份報單（即本院卷第141頁附表編號14-21報單），「冰鮮海鱸魚」申報單價竟提高至CFR USD 3/KGM，原告就相同賣方、貨名及產地之貨物申報單價之價差達4成。且依乙證5第1-23頁所示，原告不僅自行申報「冰鮮海鱸魚」單價為CFR USD 3/KGM，並提出中國大陸H商所開立之發票（INVOICE）為報關證明文件。且依前述關稅法第18條第2項及第3項規定，編號13之第BC/06/431/P0084號報單，原告尚得申請准其繳納相當金額之保證金，先行驗放，事後再由被告審查。是原告前述主張，均不可採。

6、綜上，依關稅法第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，已如前述。則被告基於查無買賣雙方簽訂之交易合約，原告前後主張為系爭貨物之匯款水單互不一致，且匯款金額與申報金額無法勾稽及原告就相同賣方、貨名、產地之貨物申報價格前後相比有明顯落差，而對於原告提出之交易文件，存有合理懷疑，認定系爭貨物無法依關稅法第29條規定核估其完稅價格，即屬有據。

（四）本件系爭貨物亦無關稅法第31條至第34條之適用，被告依關稅法第35條及同法施行細則第19條規定，將系爭「冰鮮海鱸魚」、「冰鮮鮪魚」、「冰鮮紅魚」分別改按CFR USD 3/KGM、2.2/KGM、1.9/KGM核定完稅價格，並無違誤：

1、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存有疑義，原告提出說明後，被告仍有合理懷疑，依前述關

01 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
02 完稅價格，則被告自須依關稅法第31條以下規定另行核定其
03 完稅價格。又依關稅法第31條第2項、第32條第2項、同法施
04 行細則第16條第1項規定，應以「同樣貨物」或「類似貨物
05 」於系爭貨物出口時或出口日前、後30日內之交易價格，並
06 經海關「核定交易價格」作為判斷依據（WTO關稅估價協定
07 第2、3條之註釋第4段），申報之交易價格如未經海關核定
08 ，自難作為海關依關稅法第31條、第32條核定交易價格之根
09 據。查本件系爭貨物出口時或出口日之前、後30日內，並無
10 同樣貨物或類似貨物且經海關依據關稅法第29條所核定之交
11 易價格可資引用（詳見原處分卷第378-381頁），故其完稅
12 價格無從依關稅法第31條及第32條規定予以核估。又原告未
13 提供系爭貨物國內銷售發票，無法依同法第33條按國內銷售
14 價格核估。復按「1994年關稅暨貿易總協定第7條執行協定
15 」第6條之註釋1（乙證3第23頁）：「……核定計算價格時
16 ，可能需要自輸入國以外國家取得有關資料以審查進口貨物
17 本身之生產成本。因為，多數情形生產廠商皆不在輸入國管
18 轄領域之內，故計算價格方法之採用通常亦僅限買賣雙方為
19 有特殊關係時，且生產廠商願對輸入國主管當局提供必要之
20 成本資料，並允諾給予輸入國繼續查證之方便者。」指明關
21 稅法第34條計算價格方法之採用，通常亦僅限於買賣雙方有
22 特殊關係時，且生產廠商願對輸入國主管當局提供必要之成
23 本資料，並允諾給與輸入國繼續查證之方便者，方有適用餘
24 地。本件原告與國外出口商之交易非屬關係人交易，無法取
25 得系爭貨物之製造成本及利潤資料，此有被告機動稽核組10
26 6年6月12日談話紀錄：「問：請問貴公司除支付自本案賣方
27 銷售至國內之貨物貨款外，有無其他財務往來或特殊關係？

01 答：純粹買賣。」（原處分卷第91頁）可稽，故無法按關稅
02 法第34條規定之「計算價格」核定完稅價格。

03 2、又「1994年關稅暨貿易總協定第7條執行協定」第7條之註釋
04 1（乙證5第25頁）：「依第7條規定（即關稅法第35條所稱
05 之『合理方法』）核定之完稅價格應盡可能以先前已核定之
06 完稅價格作為依據。」查本件原告原申報之交易價格真實性
07 ，客觀上仍有合理懷疑，被告乃依關稅法第29條第5項規定
08 ，視為無法按該規定核估其完稅價格，並依據價格核估順序
09 ，按同法第35條規定，以合理方法，參據相近之國外出口期
10 間業經核定相同貨物名稱、規格、出口國之確定價格，即原
11 告申報進口之P0303報單（原處分卷第105-106頁）核定之價
12 格，將「冰鮮海鱸魚」、「冰鮮鮪魚」、「冰鮮紅魚」分別
13 改按CFR USD 3/KGM、2.2/KGM、1.9/KGM核定完稅價格，自
14 無違法。原告雖援引最高行政法院109年度判字第265號判決
15 ，稱被告僅提供與答話人之談話紀錄影本，難認符合關稅法
16 第35條規定，並主張被告應提供專業商背景資訊，以證該P0
17 303報單案核定價格之妥適性。惟查，本件被告核價採據之
18 查得資料，係原告於同期間報運進口相同貨名、賣方之P030
19 3報單，因業經海關依法核估更改進口貨物完稅價格，且原
20 告並未提起行政救濟，已依法補稅在案，自得作為相同貨物
21 進口時核定其完稅價格之參考，應已符合關稅法第35條及同
22 法施行細則第19條規定，且無違背關稅估價協定第7條意旨
23 。則本件被告既係以先前已核定確定之P0303報單價格作為
24 核定依據，而非參據專業商談話筆錄核估之，與最高行政法
25 院109年度判字第265號判決之個案事實情節尚有不同，自不
26 得比附援引。原告前開所述，顯係對被告核價基礎之依據有
27 所誤解，而非可採。

01 3、原告另以冰鮮紅魚大小及重量會影響價格為由，聲請調閱乙
02 證4第7頁價格檔所列之進口報單。惟案本件第BC/05/431/P0
03 196、BC/06/431/P0026、BC/06/431/P0032號及P0303報單，
04 均未見原告報明紅魚大小及重量（原處分卷第3、17、29、1
05 06頁），是原告主張規格影響價格，即難採據。至原告主張
06 其於110年1月15日登入中國阿里巴巴網站上，查詢到原產地
07 為中國、1公斤1美元至2美元的未經人工處理之冷凍鮪魚（
08 本院卷第271-274頁），足認原告進口鮪魚所申報價格，應
09 屬合理乙節。查該網站資料，距原告申報進口貨物時間已達
10 4年，且自109年起因新冠疫情影響之因素，水產類貨物之價
11 格顯較新冠疫情發生前偏低，乃眾所周知之事，是原告前述
12 所提中國阿里巴巴網站資料及主張，尚難為其有利之認定。

13 4、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
14 稅價格，亦無從依關稅法第31條至第34條規定，就「同樣貨
15 物價格」、「類似貨物價格」、「國內銷售價格」、「計算
16 價格」予以調查後，乃依關稅法第35條及其施行細則第19條
17 規定之合理方法，將系爭「冰鮮海鱸魚」、「冰鮮鮪魚」、
18 「冰鮮紅魚」分別改按CFR USD 3/KGM、2.2/KGM、1.9/KGM
19 核定完稅價格，並無違誤。

20 六、綜上所述，原告主張，均無足取。被告實施事後稽核結果，
21 依關稅法第35條及其施行細則第19條規定，將原告進口之系
22 爭「冰鮮海鱸魚」、「冰鮮鮪魚」、「冰鮮紅魚」分別改按
23 CFR USD 3/KGM、2.2/KGM、1.9/KGM核定完稅價，扣除原告
24 已繳納之稅款，以原處分通知原告應補徵進口稅費共計535,
25 100元，並無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合。原告起
26 訴意旨求為撤銷，為無理由，應予駁回。

27 七、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

01 本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述之必要，
02 併予敘明。

03 八、結論：原告之訴為無理由。

04 中 華 民 國 110 年 8 月 25 日

05 高雄高等行政法院第一庭

06 審判長法官 蘇 秋 津

07 法官 邱 政 強

08 法官 孫 國 禎

09 以上正本係照原本作成。

10 一、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其
11 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
12 書（均須按他造人數附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁
13 定駁回。

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

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

18

19 得不委任律師為訴訟
20 代理人之情形

所 需 要 件

21

22 （一）符合右列情形
23 之一者，得不
24 委任律師為訴
25 訟代理人

- 26 1.上訴人或其法定代理人具備律師資
27 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 8 月 25 日
書 記 官 楊 曜 嘉