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　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108年10月15日臺財法字第10813932320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1第141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於民國107年5月7日向被告報運進口馬來西亞產製火龍果FRESH DRAGON FRUIT（HYLOCEREUS UNDATUS）乙批計4項（下稱系爭貨物），進口報單號碼為第BD/07/387/E0622號，原申報單價「SIZE 13S/14S」為CFR USD 1.25/KGM、「SIZE 17S/18S」為CFR USD 1.05

/KGM，通關方式為C2（文件審核），被告為加速貨物通關，准原告依關稅法第18條第2項規定繳納新臺幣（下同）530,000元保證金先予放行，事後再加審查。嗣被告依據財政部關務署基隆關（下稱基隆關）簽復之查價結果，將前述第1至4項貨物單價均改按CFR USD 1.5/KGM核定，經核算應課徵進口稅費計新臺幣（下同）590,715元（包括進口稅484,989元、營業稅105,080元及推廣貿易服務費646元），以原繳納保證金抵繳後，尚應補繳稅費計60,715元，被告乃於107年10月19日以高普業二字第1071027251號函檢附「海關進口貨物稅費繳納證兼匯款申請書（補稅）」，通知原告繳納。原告對被告將系爭貨物單價改按CFR USD 1.5/KGM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、被告不採原告申報資料之前，未向原告說明合理懷疑之理由，逕不採原告提出申報之資料，有違關稅法第29條第5項及同法施行細則第13條第1項規定：

(1)被告核估完稅價格前，並未告知原告其曾請駐馬來西亞代表處經濟組洽詢馬來西亞出口商DRS TRADING SDN BHD（下稱馬國D商）協查而未獲回應，甚或向中央銀行外匯局調查原告匯款紀錄等事項，更遑論向原告說明其「合理懷疑」原告低報交易價格之理由為何，不僅未使原告有合理申辯之機會，更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。被告未告知合理懷疑即不採原告申報價格，致原告未能即時申辯或以其他資料補強原告申報交易價格之可信性，即係剝奪原告實質申辯之機會，其調查程序有嚴重違法，依最

高行政法院108年度判字第221號判決見解，難認被告核估完稅價格之程序已符合關稅法第29條第5項及同法施行細則第13條第1項規定「說明合理懷疑」之義務，更違反納稅者權利保護法第10條所規定「正當程序」之保障。且海關說明合理懷疑之稽徵程序，應限於海關「核定完稅價格前」為之。被告今於核定完稅價格「後」，始援引「行政訴訟階段」所發生國外出口商未予回覆之事實，作為「其核定完稅價格前」產生「合理懷疑」之補正依據，顯與行政程序法第114條第2項及納稅者權利保護法第11條第6項規定相悖。

(2)被告辯稱其已於本件行政救濟之復查及訴願程序終結前反覆具體重申本件核估法令依據及理由，並於訴願程序終結前發函給予原告陳述意見之機會而得以補正，惟此顯與最高行政法院108年度判字第221號判決所闡釋「關稅法施行細則第13條第1項規定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」之見解不符，是被告上開所辯，委不足採。

(3)原告於107年間向馬國D商議定該年度火龍果之採購範圍而分批出貨，相關購買火龍果合計480,225.15美元之付款過程業已提出馬國D商之「Obligation Transfer Statement」（下稱債權讓與聲明）及臺中商業銀行電匯之憑證加以說明，並以「商仲貿易支出」為由匯款。詳言之，因馬國D商將原告於107年間購買火龍果之債權，部分移轉予第三人香港GRAND SEA GLOBAL LOGISTICS COMPANY（下稱香港G商），原告遂應馬國D商之要求，經臺中商業銀行前後3次（第1次：107年4月18日，110,591.55美元；第2次：107年4月20日，84,844.8美元；第3次：107年4月24日，109,629美元）以電匯方式匯款予馬國D商指定之香港G商。由上可知，原告雖未直接匯

款至馬國D商，但並非均未付款。另因經開櫃後發現有多批火龍果到貨品質不佳且有腐敗壞果之情形，經雙方協調溝通後，馬國D商終於針對尚未付款之貨款175,159.80美元不予收取（即馬國D商出口發票編號第DRS-KUL/CSL-056號至第DRS-KUL/CSL-063號，包含系爭貨物之貨款），以彌補原告之損失。而客觀上尚未付款並不必然等同原告低報交易價格，況且本件進口報單申報價格，不僅與馬國D商發票及雙方在107年2月9日電子郵件中所提及之規格與價格相符，亦與債權讓與聲明所列清單相符，被告一再以原告未付款為由而質疑原告申報交易價格不實，顯不足採。

(4)按公證法第71條規定：「公證人於作成公證書時，應探求請求人之真意及事實真相，並向請求人說明其行為之法律上效果；對於請求公證之內容認有不明瞭、不完足或依當時情形顯失公平者，應向請求人發問或曉諭，使其敘明、補充或修正之。」足證公證文書係針對「事實內容」之認定予以證明。查本件馬國D商提出經馬來西亞公證人公證及駐馬來西亞代表處驗證之文書，證明原告針對系爭進口貨物（進口報單號碼：第BD/07/387/E0622號，發票號碼：第DRS-KUL/CSL-062號、第DRS-KUL/CSL-063號）申報之交易價格「SIZE 13S/14S」為USD 1.25/KGM、「SIZE 17S/18S」為USD 1.05/KGM，與雙方約定之交易價格相符。被告辯稱我國駐外館處受理外國文書驗證僅係驗證簽章無誤，對其內容並未進行查證，是其所載買賣價款是否為實際成交價格，仍應依相關資料認定之，非謂經公證即可認定該契約所載價格為真實，被告以駐外館處辦理文書驗證之審查過程來推翻公證文書之效力，顯係企圖以「驗證」之效力來混淆「公證」之效力。

(5)被告辯稱原告負責人呂政諺於107年9月4日接受基隆關訪談

時自承尚未付款，核與中央銀行外匯支出明細表相符，且其提供之合約書（SALES CONFIRMATION）不足採信乙節：

A、原告負責人呂政諺於談話紀錄表示尚未付款而與中央銀行外匯支出明細表相符，僅得證明呂政諺所提屬實，尚不得據此無端推論原告低報進口貨物之交易價格。

B、被告主張上開合約書未載明付款期限或遲延付款應受之罰款乙節，然買賣契約僅須就契約的必要之點（買賣標的、買賣價金）達成合意，基於「私法自治」原則，即難謂該買賣契約無效，是否載明付款期限或罰則，本非買賣契約無效之原因，被告以此作為否認原告所提供合約書真實性之理由，顯屬荒謬。

C、被告復稱依據國貿實務，賣方為維持現金流之周轉，超過3個月之仍未收取貨款應屬罕見，原告誆稱匯款金額得由買賣雙方自由約定付款期限及方式，違背貿易常理之說明。惟上開被告所辯，不僅未說明其「國貿實務」何來？更與諸多財政部訴願決定書理由所揭示「國際貿易付款期間之久暫，本得由當事人自行約定」相悖，足證上開被告所辯僅屬個人臆測而已。

D、被告又稱合約書所載貨物規格與進口報單規格不符乙節。惟原告所提供之合約書僅係載明購買等級與購買價格區間，嗣後雙方以電子郵件進一步溝通確認具體規格與價格為「SIZE 13S/14S/15S 1.25USD/KGM」、「SIZE 16S/17S/18S1.05USD/KGM」，被告捨有利原告之證據不採，故意斷章取義而為空口強辯，委不足採。

2、被告針對原告107年進口馬來西亞白肉火龍果，曾多次依關稅法第29條規定，採計原告根據火龍果規格大小差異而申報之不同價格，故本件被告倘不採原告申報價格，亦得依關稅

法第31條、第32條規定，以「相同貨物」或「類似貨物」之標準採計原告前次或前1年度申報交易價格核定本件完稅價格：

(1)依原告申報之進口報單記載，產品交易價格既已因產品規格大小不同而區分「SIZE 13S/14S」為USD 1.25/KGM、「SIZE 17S/18S」為USD 1.05/KGM，足證原告申報進口之產品應有兩種交易價格。而原告107年進口馬來西亞白肉火龍果，被告曾多次依關稅法第29條規定，採計原告根據火龍果規格大小差異而申報之不同價格，此有被告彙整原告107年間申報進口馬來西亞產製白肉火龍果之進口報單可參，其中多筆報單均係依原告申報之交易價格核定完稅價格（即CFR USD 1.05/KGM、CFR USD 1.25/KGM、CFR USD 1.3/KGM等價格）。故本件被告倘不採原告申報價格，亦得依關稅法第31條、第32條規定，以「相同貨物」或「類似貨物」之標準採計原告前次或前1年度申報交易價格核定本件完稅價格。被告未說明不採前述有利原告證據之理由，有違行政程序法第36條規定「有利不利一律注意原則」。

(2)關稅法第31條與第32條並未限定海關採據過往「同樣貨物」或「類似貨物」之核定交易價格時，該前次核定之交易價格是依據C1（免審免驗）、C2（文件審核）或C3M（人工查驗）之方式核定。而海關自依關稅法第18條第1項規定「先核後查」而放行進口貨物者，自貨物放行翌日起6個月內未通知應退、應補稅款者，即「視為海關依納稅義務人申報之交易價格核定」而定其稅額，其效力經法律擬制如同依關稅法第29條規定核定。因此，被告逕排除依據C1方式核定之交易價格而不採納，被告所辯明顯係透過解釋而增加法所無之限制並產生對人民不利之效果，此舉顯與關稅法第31條、第32

條規定不符而不足採。

(3)被告辯稱關稅法第18條第1項規定視為業經核定，僅止於應納之「關稅稅額」，與完稅價格之核定尚屬二事。惟查，被告所援引財政部100年3月14日臺財關字第10005902000號函之「釋示函令標題」，載明「稅則號別之改列是否受關稅法第18條第1項6個月期間之限制釋疑」等語，被告將其解釋為關稅法第18條第1項視為業經核定者，僅止於應納之「關稅稅額」，與完稅價格之核定尚屬二事，並援引最高行政法院109年度判字第584號判決作為依據，明顯忽略上開函釋及判決均僅排除「稅則號別之改列」不受6個月期間限制，而非排除「納稅義務人申報交易價格」之核定，被告斷章取義並曲解前揭函釋及判決見解，顯不足採。再者，「關稅稅額」係由「稅基」（即交易價格）乘以「稅率」所得出，既然「稅率」固定，則「關稅稅額」視為業經核定，其效力當及於「稅基」，否則如何得出「關稅稅額」？被告另援引臺北高等行政法院105年度訴字第1542號判決意旨，辯稱海關查得「正確之完稅價格」，縱逾6個月之關稅核課期間，海關仍應按正確之完稅價格及歸列正確之稅則號別，以利內地稅稽徵及執行邊境管制。惟觀上開臺北高等行政法院判決全文意旨，仍係強調海關得更正者僅有「稅則號別」部分，「應納稅款」在逾6個月後均應按納稅義務人之申報核定（視為確定），被告一再斷章取義而曲解法院見解，顯不足採。

3、被告認定原告（法人）與「嘉興行」有關稅法第30條第2項第8款所規定之特殊關係，因而不採納原告國內銷售發票之金額作為核估依據，除違法擴張「特殊關係」之範圍及於「法人組織下之內部成員」外，另有調查未盡完備之違誤：

(1)關稅法第30條第2項第8款僅規定「買、賣雙方具有配偶或三

親等以內之親屬關係」，而未提及「其所屬成員」，足證關稅法第30條第2項第8款規定所排除之特殊關係，應以「買、賣雙方」作為認定標準，而不及於所屬成員；退步言之，縱認關稅法第30條第2項第8款之「買、賣雙方」包含法人組織下之內部成員，惟依臺北高等行政法院98年度訴字第347號判決之見解（該判決嗣經最高行政法院100年度判字第184號判決予以維持），關稅法第33條所稱「國內銷售價格」，仍無必然排除銷售價格所據之當事人間具備特定關係，即不予適用之明文。因此，被告並未舉證說明原告所提供之「國內銷售發票價格」有何「客觀上」不合理之情形，率以原告（法人）與「嘉興行」有關稅法第30條第2項第8款所規定「買、賣雙方具有配偶或三親等以內之親屬關係」之特殊關係，並援引「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）及註釋而擴大解釋特殊關係之範圍，將原告之「內部董事」擴大解釋為關稅法第30條第2項第8款所規定「買、賣雙方」，因而不採納原告國內銷售發票之金額作為核估依據，顯已逾越文義解釋之界限而違反「租稅法定主義」，有適用法規不當之違法。

(2)原告針對107年度向馬國D商購買之火龍果共計22櫃全數以「整櫃出售」之方式售予嘉興行（黃嘉興），共計13張發票金額合計21,217,928元，加上嘉興行另向原告購買進口奇異果而應給付之貨款853,871元，嘉興行共應支付原告22,071,799元。雙方之付款方式，嘉興行自107年3月8日至同年7月5日間共分33次分別自黃仲贊、黃權泰或黃嘉興等3人之第一商業銀行帳戶（轉出帳戶雖係出自上述3人，但匯款人均為嘉興行）匯款至原告「臺新商業銀行臺南分行（帳號：00000000000000）」或「臺中商業銀行斗南分行（帳號：00000000

0000）」等帳戶，此有原告及嘉興行間交易彙整表可參，總計匯款22,058,547元，剩餘差額13,252元以現金支付，合計共支付22,071,799元。查原告107年間進口火龍果貨值依原告申報交易價格「1.05 USD/KGM」、「1.25 USD/KGM」計算，共計14,549,480元，倘依原告申報交易價格核定之關稅總計5,636,883元，再加計商港貿易服務費、報關公司報關費、國內貨運公司運輸之拖櫃費及其他雜費支出後，全數支出成本約20,968,207元，原告將火龍果全數售予嘉興行（黃嘉興）之總交易金額為22,071,799元，差額獲利僅1,103,592元（22,071,799元－20,968,207元＝1,103,592元），原告獲利約5.2%（1,103,592元÷20,968,207元＝0.0526）。益證原告進口之火龍果並無被告核定高達「1.5 USD/KGM」之價值，否則原告豈可能一再賠本售予嘉興行。

(3)被告辯稱原告所提供之國內銷售發票僅於品名籠統記載火龍果、總金額及總櫃數，即謂無法勾稽確為本件系爭貨物之國內銷售發票，惟倘被告對於原告所提供國內銷售發票之內容有疑義，原告所提供之發票均載明買受人（黃嘉興）之地址及電話，被告本可親自前往調查或電話詢問而加以釐清。詎料，被告未為調查即率而不採原告之國內銷售發票，顯有怠於調查之而忽略有利原告證據資料之違法。況且，被告隻字未提係因無從查證該國內銷售發票所記載之火龍果是否為本件之產品；又倘無從證明為本件之進口產品，又豈須援引關稅法第30條第2項第8款之「特殊關係」作為不採納該國內銷售發票之理由？足證被告所辯前後矛盾而不足採。

4、被告以前一年（106年）所進口火龍果之完稅價格作為核定本件系爭貨物之完稅價格，有諸多不合理之處，且未說明以前一年所進口火龍果之完稅價格作為核定本件系爭貨物之完

稅價格，係如何符合關稅法第35條之「合理方法」，顯有理由不備之違法：

(1)查「第BD/06/387/E0409號」及「第BD/06/387/E0552號」進口報單（出口廠商為馬來西亞APPOLLO INTER TRADING SND .BHD.，下稱馬國A商），原告原本即係依據火龍果之規格，而將進口單價區分為「SIZE 13S/14S/15S/16S/17S：CFR USD 1.15/KGM」、「SIZE 13S/14S/15S：CFR USD 1.1/KGM」、「SIZE 17S：CFR USD 1/KGM」、「SIZE 17S/18S，CFR USD 1/KGM」，且被告於109年4月21日鈞院另案（107年度訴字第452號）之準備程序中自承上開二進口報單，是依照其他進口人在同期間的越南進口資料核估，既然前述二進口報單係參照「越南產火龍果」之資料核估，則被告再依其針對上開二進口報單所核定之完稅價格核定本件完稅價格，其不僅非原告申報之交易價格，參考之他案進口貨物產地、規格亦有明顯差異。又按關稅法施行細則第19條第1項規定：「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。」是海關依關稅法第35條規定之「合理方法」核估完稅價格時，仍應參酌關稅法第29條至第34條所定核估完稅價格之原則。查本件系爭貨物進口與上開二進口報單相差「1年」有餘，被告援引上開二進口報單所核定之完稅價格核定本件系爭貨物完稅價格，顯與關稅法施行細則第19條第1項所要求「參酌本法第29條至第34條所定核估完稅價格之原則」不符，亦即顯與關稅法第31條第1項、第32條第1項及同法施行細則第16條規定之「30日內」相悖。

(2)依一般社會通念，農產品之交易價格易受本身因素（例如氣候因素影響生產成本）或外在因素（市場供需、消費者喜好

）之影響，因此，倘欲以海關針對前一年度進口火龍果所核定之完稅價格作為本件進口火龍果之完稅價格，被告仍應先具體說明，為何係採用前一年度進口火龍果核定之完稅價格，此一核估方法如何符合關稅法第35條「合理方法」之要求，被告隻字未提，顯有理由不備之違法。

(3)另憲法第19條規定：「人民有依法律納稅之義務」，此即所謂「租稅法定主義」，而憲法第170條規定：「本憲法所稱之法律，謂經立法院通過，總統公布之法律」，被告於解釋關稅時僅能依據「經立法院通過，總統公布」之法律為之，如今被告援引「非屬法律」之「關稅估價協定」及「同協定之註釋」作為核定本件完稅價格之依據，顯與「租稅法定主義」不符。且倘得任意擴張「彈性解釋」之空間而不受限制，將所謂「同時或相近日期」擴張其時間範圍從關稅法施行細則第16條所規定之「30日」利用彈性解釋而擴張其範圍達「1年」以上，不僅使關稅法施行細則第16條所規定之「30日」形同具文，甚至天數差距達「1年以上」而不合理，更背離一般社會經驗所能理解之「同時或相近日期」之時間範圍，而有違經驗法則。

(4)又查被告於另案即鈞院108年度訴更一字第9號事件行政訴訟補充答辯狀（二）中表示：「復審酌該價格檔資料與系爭貨物出口日期相距1年以上，不宜逕憑該價格資料予以核定」等語，被告既然自承相距1年之價格檔不宜逕作為核定依據，針對本件「107年間」進口貨物之完稅價格卻採「106年間」價格檔作為核定依據，顯然自相矛盾。

5、原告進口之火龍果係產自「馬來西亞」，被告竟以「越南」火龍果之核定價格作為比較原告進口「馬來西亞」火龍果申報交易價格是否偏低之依據，不僅與關稅法第31條第2項、

第32條第3項規定要生產國別相同者始得作為參考之依據，明顯相悖，更忽略不同國家生產之農產品因生產成本、貿易條件（包含但不限於檢疫與否）不同而影響其交易價格之差異，遑論被告已明知越南生產之火龍果須經「蒸熟」程序後始得進口來臺，馬來西亞生產之火龍果則無需此程序，被告卻故意閉口不提此一「蒸熟」程序與否之差異所造成交易價格不同，顯有誤導法院判斷之嫌疑。且觀行政院農業委員會（下稱農委會）農糧署「農業產銷整合資訊平台」網頁「紅龍果產銷資訊解析」一文，其中表三「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年間越南產火龍果進口來臺之平均單價為每公斤1.26美元，高於同年馬來西亞產火龍果進口來臺之平均單價為每公斤1.17美元；106年間越南產火龍果進口來臺之平均單價為每公斤1.75美元，高於同年馬來西亞產火龍果進口來臺之平均單價為每公斤1.42美元，足證越南產火龍果進口來臺之平均單價均高於馬來西亞產火龍果，故被告援引「不同產地」、「進口條件不同」（越南產火龍果須經蒸熟程序，馬來西亞產火龍果無須經蒸熟）之價格直接或間接作為核定本件完稅價格之依據，顯不合理。

6、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。另查亞太地區食品和肥料技術中心（FFTC-AP）網站上「馬來西亞火龍果生產的現狀與挑戰（Status and Challenges of Dragon Fruit Production in Malaysia）」一文，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（Selenic

ereus megalanthus）」，甚至記載「火龍果的農場價格為每公斤3.5-4.0令吉（1美元約當4令吉，換算每公斤約0.9至1美元），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化。」等語，在在證明原告進口馬來西亞產製白肉火龍果並非無據，且申報價格並無明顯偏低（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，益證被告核定單一價格CFR USD 1.5/KGM之謬誤，亦顯然違反「量能負擔原則」。

(二)聲明：訴願決定、復查決定及原核定處分均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

(一)答辯要旨：

1、被告未能接受原告申報之原價格，係依據向中央銀行調閱原告之匯款資料、駐外單位之查證及海關價格檔等客觀事證綜合判定，惟原告迄今未盡其協力義務，提供相關匯款金流或帳證，反駁被告就原申報價格之合理懷疑，被告爰依關稅法第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：

(1)原告於107年5月7日向被告報運自馬來西亞進口火龍果1批計4項，申報單價「SIZE 13S/14S」為CFR USD 1.25/KGM、「SIZE 17S/18S」為CFR USD 1.05/KGM，申報規格均為「LARGE FRUIT」，通關方式為C2（文件審核），經被告初步審核結果，發現系爭貨物原申報價格與同時期自鄰近國家越南進口之火龍果（開發程度較低、物價較低、生產量較高）之核定價格CFR USD 1.5/KGM相較，明顯偏低，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，先行驗放並送請查價單位核估系爭貨物完稅價格。

(2)為勾稽系爭貨物之貨款支付情形，經中央銀行外匯局提供原告自107年1月至同年6月間匯往國外之匯款資料，經審核結果，並無匯款至本件出口商馬國D商之紀錄可稽，故無法釐清本件實際支付金額。

(3)另訴外人坤埔貿易有限公司（下稱坤埔公司）進口火龍果一案，查價單位基隆關曾於105年至106年間向馬國D商詢問交易真實價格並要求其提供存檔發票，均未獲回應；故「本案」所涉報關發票，於查價過程中既未曾請駐外單位協查，是馬國D商未曾回復發票真偽之「單一」事證，難認屬引起合理懷疑之關鍵證據，反倒是原告迄今仍未提供匯款至馬國D商之交易憑證始構成合理懷疑之主因。

(4)原告以本件未踐行駐外單位查證，尚難構成合理懷疑之緣由，作為抗辯。惟查：

A、為求慎重，基隆關分別於109年5月25日及同年6月16日，以（09）基機調查外電字第104號及第104-1號傳真電文，請駐馬來西亞代表處經濟組協查，嗣該組於109年6月16日以馬來經字第1090000526號函復基隆關，內容略以：其於109年6月2日以正式信函傳真至馬國D商，洽請該公司協助驗證發票真偽及提供相關資訊，惟是日傳真後立即致電該公司，電話一直無人接聽，其復於同年月9日及16日分別再次致電該公司，欲追蹤本案進度，惟電話仍未能接通，完全無法聯繫該公司。

B、基隆關復於109年6月20日及同年7月1日，再以（09）基機調查外電字第104-2號及第104-3號傳真電文，再請駐馬來西亞代表處經濟組協查，嗣該組以109年7月8日馬來經字第1090000616號函復略以：其於109年6月22日已以正式信函請馬國D商驗證進口發票之真偽及提供其他相關文件，並於同年6月

23日以電郵聯絡該公司相關負責人Ms.Izny，確認其收悉郵件，另其於同年6月29日、7月6日及7月8日致電該員，促請儘速回覆本案相關資訊，惟該員雖屢屢表示同意配合，然迄今未獲見復。駐馬來西亞代表處經濟組再於109年12月17日以電子郵件催請馬國D商查證本案發票真偽及提供其他相關交易文件，惟迄今仍未獲復。

(5)原告另稱被告以105年馬來西亞「紅肉」火龍果之價格檔資料質疑系爭「白肉」火龍果原申報價格偏低，顯不合理云云。惟查，被告認定系爭貨物申報價格偏低之理由，係依據駐外單位、中央銀行外匯局及海關價格檔等資料綜合判定，並非如原告所言單以不同顏色之果肉價格質疑原申報價格，原告所訴顯有誤解：

A、參據駐馬來西亞代表處經濟組106年12月28日馬來經字第10600012120號函，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。復參酌馬國光明日報報導及馬國當地果農之描述，馬國市面上以紅肉火龍果為主，而白肉種相對產量較少；惟本件火龍果原申報價格（CFR USD 1.05/KGM）與海關價格檔相較，不僅低於馬來西亞當地盛產紅肉火龍果之價格（CFR USD 2.2/KGM），甚至更低於生產量高、經濟程度較低之越南白肉火龍果之價格（CFR USD 1.5/KGM）。原告自系爭貨物進口至今已逾3年，仍舊未提出系爭貨物之匯款紀錄或帳證供被告審酌；駐外單位迄今亦未收到馬國D商就報關發票真偽之回覆；況且，原告曾於另案復查時自承辦理越南火龍果進口。基此，本件系爭貨物賣方是否為進口報單所申報之馬國D商，容有疑義。

B、原告除本件外，尚有10幾筆進口報單在行政救濟階段，迄今原告從未提供任何1筆進口貨物之匯款證明，被告亦查無任

何可勾稽原申報價格之匯款紀錄，且馬國D商自始未曾答覆及證實雙方交易是否為真，足見原告自106年報運進口馬來西亞產製火龍果以降，長期有價格申報偏低之情形。是被告基於專業審查，就系爭貨物之申報價格有合理懷疑，應屬有據。

(6)綜上，被告經參據駐外單位、中央銀行外匯局及海關價格檔等資料綜合認定原申報價格偏低，就本件課稅要件事實之證明，已善盡職權調查之責，原告迄今未善盡協力義務，亦未提示本件實質匯款金流以供審酌，應減輕被告證明程度至優勢蓋然性。原告既主張撤銷原處分，應依行政訴訟法第136條準用民事訴訟法第277條之規定，提出有利之事證，以破除被告專業審查下之合理懷疑。是本件系爭貨物自107年5月7日報運進口迄今，原告仍無法提供任何付款證明，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。

2、原告於110年4月13日準備程序中提供馬國D商所出具之公證文件，且經中華民國駐外單位之驗證，以證明原申報價格屬實，然查該公證文件所載馬國D商大小章與本件報關發票、銷售確認書（SALES CONFIRMATION）所蓋印簽名者，竟有3種截然不同簽章樣式，被告爭執前揭文件之真實性，且事隔3年原告始提出公證文件，顯為彌縫之作：

(1)經查，原告代表人呂政諺於107年9月4日前往基隆關接受訪談，並提供系爭貨物之銷售確認書（SALES CONFIRMATION）影本3紙，惟經核對銷售確認書上所蓋用馬國D商公司印章及負責人簽章，與其本件報關發票及馬國D商所出具公證文件上之簽章，三者戳記及筆跡截然不同，故無論是銷售確認書或是公證文件是否確為馬國D商所製作，容有疑義。再者，

原告所提供之銷售確認書，簽約日期分別為107年2月8日、同年3月8日及同年4月8日，而原告所提公證文件則未見有簽署日期，僅有公證人簽發日期為110年3月29日，是原告於事隔3年後始申請公證，顯係事後彌縫之舉。

(2)經核原告所提公證文件之內容，僅再次申明買賣雙方名稱、交易產品、運送方式、裝貨國、目的國、產品規格及交易日期等報關發票業已載明之事項，故該文件應非系爭貨物之交易文件，而係配合現今行政爭訟所出具之說明書。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，遑論足資佐證交易真實性之匯款金流資料，原告至今仍未提出。海關對於進口貨物完稅價格之核估，係依關稅法第29條及第31條至第35條規定之順序及方法為之，即依序為進口貨物交易價格、同樣貨物交易價格、類似貨物交易價格、國內銷售價格、計算價格、查得資料以合理方法核算之價格，共計有6種進口貨物估價方法，並非單憑進口人提供公證文件，作為價格核估標準。縱使該公證文件業經駐馬來西亞代表處證明，惟該處亦於附註記載「僅證明簽字屬實，文件內容不在證明之列」等語，足見上開公證文件，僅係證明出口商所出具之說明書所在簽名為真，與該說明書所陳述之雙方交易內容是否屬實無涉，是公證文件其所載買賣價款，是否為實際成交價格，仍應依相關資料查核認定之，非謂經公證即可認定該文件所載價格為真實。

(3)綜上，當事人提出之私文書，必先證明其真正，始有形式上之證據力，更須其內容與待證事實有關，且屬可信者，始有實質上之證據力（最高法院41年度臺上字第971號判決及48年度臺上字第837號判決亦同斯旨）。原告所提銷售確認書（SALES CONFIRMATION）、公證文件屬私文書，被告爭執該

銷售確認書、公證文件之印章、簽名及其內容之真正，依民事訴訟法第357條之規定及前開判決意旨所示，原告自應提出前揭文件之正本，並舉證其簽名、內容為真正。縱使該文件已辦理公證，僅能推定該文書形式為真正，並不能推定文書所載內容屬實，且進口貨物完稅價格之認定，並非單以公證文件作為認定標準，仍應綜合相關查得事證（例如實質匯款金流、駐外單位查證等）予以研判，始得認定。原告於訂約3年後始提出公證文件，主張足以作為系爭貨物實際交易價格之認定依據，核屬誤解，洵無足採。

3、原告主張馬國D商將請求原告支付買賣火龍果之其中部分價金債權轉讓予第三人香港G商，並提供債權轉讓聲明及臺中商業銀行之匯款水單供參，復稱系爭貨物因品質不佳，馬國D商免除本案部分貨款云云。經查，原告所提供3筆匯款水單已載明匯款分類為「711」（商仲貿易支出），水單背面亦記載屬O/A放款，顯非如原告所陳，該3筆為他案進口火龍果之貨款，就「本案」之實質匯款金流，原告迄今仍未提出；縱使系爭貨物如原告所稱，貨物有品質不佳且腐敗壞果之情形，原告應依關稅法第51條第1項向馬國D商申請賠償或調換，並提供與國外賣方往來郵件、索賠信函、貨物開櫃照片及相關內部帳證，以證明系爭貨物業經馬國D商免除貨款，原告空口主張仍無足消彌被告對於原告自107年5月7日報運進口系爭貨物迄今尚未付款之合理懷疑：

(1)債權轉讓部分：

A、駐馬來西亞代表處經濟組迄今仍未獲馬國D商之回覆，無法證實雙方交易是否為真，是馬國D商是否取得請求原告支付買賣火龍果之價金債權及香港G商是否取得馬國D商對原告之價金債權，均非無疑。況且，債權讓與契約既為交易行為之

重大事項，自應記載債權轉讓日期，始能確認讓與人（債權人）、債務人及受讓人（第三人）之三方關係，然查該債權轉讓聲明並未記載債權轉讓日期，已屬可疑。

B、經核原告所提3張匯款水單，其上載匯款日期分別為107年4月18日、20日及24日，惟原告代表人呂政諺於107年9月4日前往基隆關接受訪談時卻供稱尚未付款，原告前開所述已與自身匯款行為相互牴觸。又原告於訪談時亦未提及有債權轉讓情事，竟於訪談後經過2年半後始提出該債權轉讓情事，似有事後彌縫之嫌。況且，債權轉讓涉及債權人之變更，亦即馬國D商將請求原告支付買賣火龍果之其中部分價金債權轉讓予香港G商，此時債權人從馬國D商變更為香港G商，自屬交易行為之重大事項，原告理應主動告知基隆關，惟訪談時卻隻字不提，有違常理。顯見原告自始至終未盡其協力義務，影響行政機關之判斷，原告以行政機關怠於調查為由，指摘被告查價程序之瑕疵，尚難憑採。

(2)匯款水單非屬進口貨物之貨款：

A、原告訴稱部分火龍果之進口貨款已轉讓予香港G商，並提供經由臺中商業銀行匯款予香港G商之3筆匯款水單供核。惟按管理外匯條例第6條之1第1項之規定，50萬元以上之等值外匯收支或交易，應依規定申報。基此，辦理進口通關之匯款，應填列為匯款分類為「70A」（付款人已自行辦理進口通關之貨款：貨品已由付款人辦理進口通關的貨款，包括個人進口之貨款），或是「701」（尚未進口之預付貨款：預付之進口貨品價款，貨品將在國內通關進口），然查該3筆匯款之分類代碼均載明為「711」【商仲貿易支出：居民購買貨品（包括原料、半成品、成品）後，不經加工直接在國外銷售，且過程中均「未經我國通關」，但由我國支付之貨款

】，次查該3筆水單背面均註明為「臺中商業銀行放款融資通知書」、「貸放性質:04 O/A放款」，足知該3筆係為原告以O/A記帳方式，委由臺中商業銀行先行墊付之款項，核非進口貨物之匯款，原告卻誆稱為「他案且與本案同年度」進口至我國火龍果之貨款，顯有矛盾。

B、經核原告所提前述3筆水單，其匯出匯款時間分別為107年4月18日、20日及24日，經調閱中央銀行所提供之外匯支出明細表，原告於本件系爭貨物進口相當期間（即107年1月1日至107年6月30日），並未登錄上述原告所提示之3筆款項，其係因該款項為原告向臺中商業銀行之借款，且尚未於本件系爭貨物進口相當期間還款，故未登載於上開外匯支出明細表。由此得知，原告所提3筆匯款水單，確實為O/A記帳方式向臺中商業銀行之借款，核非進口貨物之匯款，亦與「本案」之金流勾稽與否無關。

C、縱使該3筆匯款屬他案且與本案同年度之火龍果貨款，經參據原告所提示其與馬國D商簽訂之銷售確認書（SALES CONFIRMATION），其上簽約日期為107年2月8日、3月8日及4月8日，約定匯款方式為T/T或L/C，而上述3筆水單則以O/A記帳方式，委由臺中商業銀行墊付，且匯款之時間為107年4月18日、20日及24日，顯見原告於107年9月4日接受基隆關訪談前，已知悉債權轉讓予香港G商，而對照原告於110年4月13日鈞院行準備程序時自承債權轉讓之時間點已不可考；況且本件系爭貨物因腐爛經馬國D商免除貨款，為何於107年9月4日前往基隆關接受訪談時，卻供稱尚未付款，足見原告說詞前後矛盾，核無足採。

(3)系爭貨物是否有腐壞之情形：

A、原告空言主張系爭貨物品質不佳，馬國D商免除其債務云云

，卻未見原告曾依關稅法第51條第1項申請賠償或調換，甚至提供系爭貨物品質腐爛之開櫃照片、開櫃當下之相關公證報告、馬國D商協調索賠的往來郵件及原告公司內部帳證資料可供參考，原告所提供壞果照片亦未見有拍攝日期，或是任何足以識別出系爭貨物之訊息，故無從確認該等照片之真實性。原告主張系爭貨物因腐壞，馬國D商同意免除貨款，尚難憑採。

B、退步言之，縱使本件系爭貨物腐爛屬實，惟按關稅法第29條第2項所稱「交易價格」係為「進口貨物由輸出國銷售至中華民國實付或應付之價格」，復據關稅估價委員會諮詢意見14.1，該條所指「由輸出國銷售至中華民國」係指「將貨物運入中華民國關稅領域之行為」，而原告與賣方間賠償減價屬「進口後」雙方間債權債務之問題，依據稅捐法定主義，該項減價並無具體事證可認係屬關稅法所明定稅基減免事由，自無法作核價之依據，自不得由交易價格扣除。原告一再陳稱系爭貨物之實際交易價格即為原申報價格，經被告查證結果，不採原申報價格之理由，業如前述。故本件實際交易價格未明狀態下，被告僅能按關稅法所規定之核價程序，遞依關稅法第35條，以合理方法核估之。原告既主張系爭貨物應按原申報核估，迄今仍無法提出可勾稽「本案」貨款之金流供佐，訴訟階段始提出「他案」之臺中商業銀行匯款金流、未載有日期之債權轉讓聲明，並空言主張系爭貨物腐壞，故無法提供本案金流云云，顯見原告自始至終無意釐清本件系爭貨物之付款流程，此舉毋寧混淆視聽，不足採取。

(4)綜上，原告未能提出任何證明雙方聯繫或協商之資訊，僅憑原告一句先前到貨品質不佳，即可使馬國D商輕易免除原告高達5百多萬元貨款，實屬可疑。縱該債權轉讓聲明為真正

，仍無足消彌被告對於原告進口系爭貨物迄今尚未付款之合理懷疑。

4、原告固援引財政部訴願決定書指摘被告不得僅以匯款金流無法勾稽本件交易價格，據此產生關稅法第29條第5項所稱之「合理懷疑」，且被告亦未就中央銀行提供之匯款事證提示予原告，使其有合理申辯之機會，惟查被告查價過程並無剝奪原告實質申辯之機會，而係原告亦無意協力釐清發票真偽或解釋說明付款流程，原告所訴，實屬無據：

(1)經查，原告所提財政部102年1月7日臺財訴字第10113921670號等5份訴願決定書之基礎事實，均係訴願人已提供匯出匯款明細，證明其已給付貨款，核與本件原告迄今未提供任何交易憑證之情形，顯不相同，合先敘明。

(2)基隆關於調查階段即於107年8月7日發函請原告至該單位陳述意見，並給予當面申辯之機會，原告代表人呂政諺於同年9月4日接受訪談紀錄自承尚未付款予供應商，核與中央銀行外匯支出明細表相符，被告自無重複提示該事證之必要。原告理應在復查、訴願階段提示付款證明以自清，卻迄今仍未提示，尚難認定實付金額為原申報價格。

(3)原告於110年2月25日鈞院行準備程序時陳稱本件貨款是後來於108年才付款，而該部分付款證明仍在公證中，事後卻又提供債權轉讓聲明，並空言主張馬國D商免除其債務，故馬國D商未催討本件貨款。由此觀之，原告說詞不僅前後不一，亦與被告所調查事證未合，顯係彌縫之作，核不足採。原告迄今仍未提出「本案」之實質匯款金流，無法勾稽系爭貨物之申報價格。是本件核與原告前揭所提5份訴願決定書兩者事實基礎迥然有別，自難比附援引作為有利原告之認定，原告據此指摘被告不得僅以一時查無匯款資料即產生合理懷

疑云云，殊難可採。

(4)綜上，基隆關已函請原告說明並提供相關資料，被告於復查程序終結前亦補給予原告陳述意見及補提資料之機會，整體程序自已符合關稅法施行細則第13條第1項規定「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之機會」之要件，並無侵害原告之程序保障可言。其後於訴訟階段，原告始提出債權轉讓聲明，空言主張馬國D商免除編號第DRS-KUL/CSL-056～063號發票之債務（包含本件報關發票第DRS-KUL/CSL-062號及第DRS-KUL/CSL-063號），本件因而無匯款金流等語，顯見原告係有意忽略關稅法第29條第5項規定賦予納稅義務人相當協力義務之意旨，全待被告及其上級機關查證並作成復查、訴願決定後，始提出部分相關資料，無疑浪費行政救濟資源，是原告以程序正義為由指摘被告，殊難可採。

5、本件系爭貨物未能循序依關稅法第29條、第31條至第34條規定核定完稅價格，被告乃按同法第35條規定，以合理方法核定完稅價格，於法並無不合：

(1)觀諸海關歷史檔價格資料清表，系爭貨物出口期間前後1個月內（107年3月至107年5月間）輸入我國之「馬來西亞」產製、貨名為「Fresh Dragon Fruit」之進口紀錄計有3筆（包括本件1筆及鈞院108年度訴字第484號事件2筆），該資料顯示上開期間內該貨名之貨物全數為原告所進口，並無其他進口商之同貨名進口貨物價格可資參據，故無關稅法第31條及第32條之適用。

(2)原告所提供之4張國內銷售發票為二聯式統一發票，僅於品名籠統記載火龍果、總金額（未依品質大小分列價格）及總櫃數（未列貨櫃號碼），無法勾稽其確為本件系爭貨物之國

內銷售發票。況該銷售發票未註明數（重）量及單價，無法得知本件系爭貨物之「最大銷售數量」及其「單位價格」，難以依關稅法第33條按國內銷售價格核估。

(3)次查，原告自106年起至今，自馬來西亞進口火龍果共計36筆報單，且查其官網產品介紹及農委會農糧署（下稱農糧署）臺灣農產品生產追溯系統，原告亦有產銷臺灣嘉義、雲林西螺之火龍果，故此國內銷售發票究為本件系爭進口報單貨物，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，自不符合關稅法第33條第3項所稱「該進口貨物」之要件。且原告為完整掌握貨物進口、運銷資訊之進口人，卻未克盡其協力義務協助加以釐清，反強要求被告徒依籠統記載之國內銷售發票，向下游消費者回溯追蹤該批貨物之上游進口資訊云云，實為無益之證據調查，殊無足採。

(4)至原告爭執「保證責任嘉義縣青松果菜生產合作社」（下稱青松果菜生產合作社）與原告分屬不同營業者，不能以此認定原告產銷國內火龍果，而不採原告所提供之國內銷售發票乙節。經以經濟部商業司商工登記公示資料系統查詢，原告公司所在地與青松果菜生產合作社所登記之地址相同，均為嘉義縣○○市○○里0鄰○○○○0○0號；其次參據原告之官網介紹，內容略以：66年從農作與擺菜攤開始，陸續成立青松農場、青松果菜生產合作社等語；再查「青松果菜生產合作社」之負責人為呂沈淑枝，呂沈淑枝亦同時為原告之董事及原告代表人呂政諺之母親，由此得知「青松果菜生產合作社」與原告關係密切；末查原告官網之農場與產品項目之介紹，其合作之農場包括青松農場，產銷品項則有臺灣水果及進口水果。再據農糧署臺灣農產品生產追溯系統顯示，「青松果菜生產合作社」之貨源來自青松農場，並有產銷嘉義、雲

林西螺之火龍果。足證原告不僅與「青松果菜生產合作社」關係密切，均屬同一產銷體系，具有產銷國內火龍果之情形，是原告所提國內銷售發票是否為本件進口貨物之發票，尚有疑義。至原告主張「青松果菜生產合作社」與原告分屬不同營業者，應為飾詞。

(5)退步言之，縱認其係屬本件系爭貨物之國內銷售發票（假設語氣，被告否認之），惟查該國內銷售發票之買賣雙方固為原告與訴外人黃嘉興，而黃嘉興為原告董事黃倖玟之父親，黃倖玟則為原告董事長呂政諺之兄嫂，依據關稅估價協定第15條第4項第（h）款、同協定附件Ⅰ第15條之註釋第4項規定及最高行政法院106年度判字第649號判決意旨，買賣雙方具有「特殊關係」，而不符關稅法第33條第3項所規定「售予無特殊關係者」之要件，故無同法第33條第1項按「國內銷售價格」核估其完稅價格之適用。

(6)原告亦未提供國外生產成本及費用相關帳冊，故無法按關稅法第34條核估，爰遞依同法第35條之規定，按查得資料，以合理方法核估其完稅價格，即參酌原告於106年3月27日及同年4月24日同樣報運自馬來西亞進口之火龍果（進口報單號碼：第BD/06/387/E0409號、第BD/06/387/E0552號），且經海關核定之完稅價格CFR USD 1.5/KGM，據以核估系爭貨物完稅價格，於法並無違誤。

(7)綜上，系爭貨物之核估方式係參據原告前所進口且業經海關核定之價格，該核估方式經法院判決審認為適法有據，此觀諸最高行政法院109年度裁字第2341號裁定及鈞院107年度訴字第452號、105年度訴字第566號判決意旨甚明。原告雖稱以1年前價格檔核估系爭貨物之完稅價格，有悖於關稅法施行細則第16條規定之「30日」，難謂合理方法云云，惟查本

件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，即循序依同法第35條規定，以合理方法核估本件完稅價格，核與出口日期是否前後30日無涉，原告所訴，顯係不諳法令。況歷次法院判決亦肯認當海關已踐行關稅法第29條至第34條所規定之查證程序後，爰遞依關稅法第35條，以價格檔作為合理行情價格核估進口貨物之完稅價格（最高行政法院97年度判字第1024號判決、臺灣高雄地方法院104年度簡字第114號判決、鈞院106年度訴字第242號判決意旨參照），益證本件核估方式洵無違誤。

6、原告仍執前詞主張被告未依大小、規格核價，難謂符合關稅法第35條所稱「合理方法」等語，經核系爭貨物所申報之規格並無一定之區分標準，被告另委由駐外單位查證馬來西亞當地行情價格未區分大小規格，是原告主張規格影響進口價格，即難採據：

(1)原告自始至終均未提出所申報來貨之大小規格如何影響其進貨價格之客觀佐證資料，全為原告單方說詞；次查原告就本件第1項貨物之規格13S，申報單價為「CFR USD 1.25/KGM」；惟原告於另案（即鈞院107年度訴字第452號）就相同貨物規格「13S」，申報單價分別為「CFR USD 1.15/KGM」、「CFR USD 1.1/KGM」，相同貨物且相同規格（即「13S」），原告所申報之價格竟不相同；原告雖稱前開鈞院107年度訴字第452號事件之貨物賣方為馬國A商，與本件賣方不同，被告不得援引指摘本件申報價格不當云云，惟查上開鈞院107年度訴字第452號事件之報關發票業已載明Shipper為馬國D商，核與本件系爭貨物之賣方相同，故原告自106年至今所進口之火龍果，依據原告所提供資料顯示，貨源應一致，基於案情相同及證據共通性，被告就大小規格之質疑，並無不

妥。

(2)再參酌第BD/06/387/E0409、BD/06/387/E0552號進口報單，原告有將SIZE 13S/14S/15S/16S/17S申報為同一價格，亦有依SIZE 13S/14S/15S、SIZE 17S/18S區分申報價格，是原告申報之規格及對應價格，並無一定之標準，是原告之「大小規格說」，核無足採。

(3)況且，倘如原告所訴進口之火龍果交易價格依品質大小而區分不同價格（假設語氣，被告否認之），為何其所提供之國內銷售發票卻僅記載火龍果品名及總金額，而未見區分規格大小及不同價格，足見原告所訴自相矛盾，殊無可採。

(4)為進一步確認馬來西亞當地火龍果是否按「大小」、「規格」區分價格，被告函請駐馬來西亞代表處經濟組協查，嗣經該組分別以108年9月26日馬來經字第1080001088號函及109年1月8日馬來經字第1090000021號函復，有關協查馬來西亞火龍果市場行情價格資料，經洽馬來西亞農業促銷局（FAMA）提供西元2016年至2019年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」、「規格」，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，所登載為進口火龍果交易價未區分大小之情形相符。

(5)經被告查得馬來西亞當地火龍果之銷售無區分大小規格後，原告始提出亞太地區食品和肥料技術中心所發布「馬來西亞火龍果產品的現狀與挑戰」一文，陳稱火龍果價格會因為尺寸和級別有所變化等語作為抗辯。經查，前揭文章將馬來西亞火龍果依其重量區分為AA、A、B及C共計4種等級，核與系爭貨物申報規格SIZE 13S/14S顯然完全不符；復參據原告訴稱申報規格「13S/14S/15S」之S係指1箱可裝幾顆、1箱所裝

顆數越少，代表越大顆，而該說詞、本件進口報單申報包裝條件（9KG/CTN）、坤埔公司案（與本件系爭貨物之供應商均為馬國D商）報單所申報大小SIZE之區分標準（Large、Small Size），竟與越南當地火龍果分類情形相吻合，益證被告於調查階段曾質疑原告火龍果貨源，並非無據。至於價格部分，系爭貨物既屬馬來西亞當地稀少之白肉火龍果，經被告參據前述查得之各項事證，原申報價格實屬偏低，合理懷疑申報價格非實際交易價格，僅增估補稅，並未就推計課稅結果裁罰，已對原告作最有利考量。

(6)退步言之，縱使原告前揭所援引文章歸類重量500g至800g馬來西亞火龍果屬AA等級為真（假設語氣，被告否認之），依原告所述每箱重量9KG，可裝顆數13S至18S，則系爭貨物之重量介於500g至692g，均屬同一等級（即AA），被告就系爭貨物核估單一完稅價格CFR USD 1.5/KGM，並無不妥。

(7)原告另於準備程序質疑被告採用馬來西亞行情價不分規格大小，另一方面被告卻不採馬來西亞國內銷售價格，指摘被告前後矛盾。經查，被告審認系爭貨物不分規格大小主要係依據原告於進口報單所申報及國內銷售發票所載情形，並沒有一定區分大小規格之標準，並參據相關調查資料（駐外單位提供馬來西亞當地火龍果計價方式、我國農產品批發市場交易行情站等事證）綜合判斷；反之，本件核估方式係以關稅法第35條核估，依據同法施行細則第19條第2項第3款之規定，不得採用「貨物在輸出國國內市場之銷售價格」，從而，被告不採馬來西亞國內銷售價格，作為系爭貨物之核估依據。是原告顯然誤解前揭事證採取與否的基礎事實明顯不同，一是依原告申報之情形及參酌其他所調查事證所作的綜合判定，另一則是法規限制，係屬二事。足知原告刻意顛倒事實

，對於本件之重要證據（匯款金流）仍未提出，顯然混淆視聽。

(8)綜上，本件課稅要件事實之證明，被告已克盡查證之義務，原告迄今未充分履行協力義務，致被告調查困難，無法核實課稅，爰遞依關稅法第35條及同法施行細則第19條第1項規定之合理方法，即參酌原告前所進口且經海關核定之單價，據已核定，此項推計核定方法，合於關稅法之規定，且該核估價格並不高於相同時期、開發程度較低、物價較低、生產量較高之越南進口相同貨品，已採有利原告之核價，益證原核估價格合法妥適。

7、綜上，本件查價程序均遵守對原告有利不利事項一律注意之原則，依據駐外單位、中央銀行外匯局所提供原告之匯出款紀錄及海關通關價格檔等資料綜合認定原申報價格偏低，是縱原告對被告之綜合判定尚有疑義，惟原告知悉上情後迄今未盡協力義務，提出有利之事證（如匯款金流、信用狀及公司內部相關帳證等）反駁被告就原申報價格之合理懷疑，並獲致「接受原申報價格」之法律效果。被告爰遞依關稅法第35條及同法施行細則第19條第1項規定之合理方法，核定本件系爭貨物之完稅價格為CFR USD 1.5/KGM，洵屬適法。原告迄今未充分履行協力義務，尚未提供可勾稽系爭貨物申報價格之金流，導致調查困難，無法核實課稅，被告始得以推計方式課稅，本件推計核定方法，合於關稅法及納稅者權利保護法之相關規定，並無偏高或不利之情形，從而，原告所訴各節，應不足採。

(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 1.5/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BD/07/387/E0622號進口報單（原處分卷第1-3頁）、發票／裝箱單（INVOICE/PACKING LIST）（原處分卷第5-11頁）、進口貨物押款放行申請書（原處分卷第15頁）、被告送查價單及基隆關簽復（原處分卷第17頁）、被告107年10月19日高普業二字第1071027251號函（原處分卷第19-20頁）、海關進口貨物稅費繳納證兼匯款申請書（原處分卷第23頁）、復查決定書（原處分卷第111-115頁）、訴願決定書（原處分卷第137-145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2項：「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、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，固提出賣方馬國D商所開立之發票（INVOICE）等資料為證，惟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。因原告另案相同自馬國D商進口之交易，被告為釐清另案貨物實際交易價格，曾請基隆關協助調查，基隆關於106年3月28日以（106）基機調查外電字第97號傳真電文（原處分卷第36頁）請駐馬來西亞代表處經濟組就貨物報關發票是否為馬國D商所簽發、交易價格是否真實等為查證，經駐馬來西亞代表處經濟組以106年5月4日馬來經字第10600004590號函復：「期間多次洽催，迄今未獲回復」等語（原處分卷第35頁）。則原告就系爭貨物與馬國D商間是否確實存有交易事實，已屬可疑。又基隆關於107年8月7日以基普機字第1071020937號函（原處分卷第53-54頁）請原告前來說明案情，原告之負責人呂政諺於同年9月4日前往基隆關接受訪談，並陳稱系爭貨物為合約採購，尚未付款等語，且提出銷售確認書（SALES CONFIRMATION）3份等文書為證（詳見原處分卷第365-366頁基隆關107年9月4日談話紀錄）。然查，原告負責人提出之雙方銷售確認書（原處分卷第367-369頁）係將火龍果以等級（Class1/Class2）區別價格，而非以大小區別價格，並載明應以信用狀或銀行匯兌方式付款（by L/C or by T/T），但原告負責人於前揭買賣相隔近半年後仍未能提出信用狀支付或銀行匯款予賣方之資料，復未提出馬國D商免除上開債務之證明，則其提出前揭銷售確認書所示之買賣是否真實存在，及買賣標的是否即為系爭貨物等節，均誠有疑義。原告復提出其與馬國D商間往來之電子郵件及中文譯本（本院卷1第421-424頁），主張前開

銷售確認書僅係載明購買等級與購買價格區間，嗣後買賣雙方再以電子郵件進一步溝通確認具體規格與價格為「SIZE 13S/14S/15S 1.25USD/KGM」、「SIZE 16S/17S/18S1.05USD/KGM」云云。惟查，原告所提之107年2月9日電子郵件內容固載明：「……報價單如下：運送至高雄港交貨。1.包裝：9公斤/箱，尺寸：13S/14S/15S 1.25美元/公斤，尺寸：16S/17S/18S 1.05美元/公斤。……」等語，而原告負責人提出之3紙雙方銷售確認書，簽訂日期分別為107年2月8日、3月8日及4月8日，倘原告上開所訴為真，買賣雙方既已於107年2月9日就貨物具體規格與價格加以確認，其後（即107年3月8日及4月8日）銷售確認書之內容理應隨電子郵件確認之內容有所更動，然上述3紙銷售確認書有關等級分類（GRADE）部分均同樣記載「Class1/Class2」，並未更動，是上開原告所訴，無可採信。另基隆關於107年7月25日以基普機字第1071019793號函請中央銀行外匯局提供原告暨其負責人、董事及其關係人等107年1月至6月止之相關結匯資料及同期間由我國匯至馬國D商之所有匯出款資料，惟依中央銀行外匯局以107年7月27日臺央外捌字第1070030125號函提供之「外匯支出明細表」（證據清單卷被證4）均查無原告或其負責人、董事、關係人等與馬國D商間之資金往來，足見系爭貨物之付款金流，顯然無法勾稽，亦無從佐證系爭貨物之交易屬實。雖原告於本件訴訟審理期間另提出「債權讓與聲明」及3張臺中商業銀行匯出匯款單（本院卷1第431-438頁）之文件，主張原告於107年間向馬國D商購入火龍果合計480,225.15美元，業經馬國D商同意將其中債權金額305,065.35美元讓與第三人即香港G商，至其餘貨款債務175,159.80美元（含系爭貨物之貨款）則因貨物品質瑕疵問題而予以免除等語

。惟查，原告事後提出之「債權讓與聲明」之文件並無簽署日期之記載，且馬國D商代表人之簽名格式亦與原告107年9月4日接受基隆關訪談時提出之雙方買賣合約書中馬國D商代表人簽名格式（原處分卷第367-369頁）顯有不同，甚且馬國D商同意免除原告之債務金額高達全部交易金額之36.47%（175,159.80美元÷480,225.15美元），亦顯與交易常情有違，則馬國D商是否確有免除債務之真意，乃至原告提出之債權讓與聲明之文件是否確為馬國D商參與製作等情，已值令人質疑，更無論原告亦未能提出雙方簽署上開文件前之磋商聯繫之資訊；況且，馬國D商果真有依「債權讓與聲明」文件免除原告債務之事實，且原告已循前揭「債權讓與聲明」之本旨於107年4月18日、20日及24日合計匯款305,065.35美元與馬國D商指定之香港G商，則原告於107年9月4日遭基隆關約談時，應已知悉系爭貨物款項業經免除，然原告負責人卻於基隆關約談時隻字未提債務業經免除一事，反稱系爭貨物尚未付款等語（原處分卷第365頁）；抑且，原告遲至訴訟審理中始提出上開「債權讓與聲明」之文件，自難認該文件與真實相符。參以原告主張已匯款予第三人部分，其匯款單上之匯款日期及金額對照上開中央銀行外匯局提供之外匯支出明細表，查無相符之資料，是原告上開付款及債務免除之主張，核難採據。

4、被告雖未就系爭貨物進口報單函請駐馬來西亞代表處經濟組協查，然依駐馬來西亞代表處經濟組就另案查詢均未獲回覆及查無原告付款資訊之情況下，已足對原告與馬國D商間就系爭貨物之交易是否確實產生合理懷疑。訴訟審理中經本院於諭知被告協請駐馬來西亞代表處經濟組查證（本院卷1第187頁），被告乃洽請基隆關分別於109年5月25日、6月16日

、6月20日及7月1日以（09）基機調查外電字第104號、第104-1號、第104-2號及第104-3號傳真電文（原處分卷第373、378、385、386頁），就系爭貨物進口報單及另案報單第BC/07/387/E0564號、第BC/07/387/E0578號之發票、交易價格等請駐馬來西亞代表處經濟組查證，駐馬來西亞代表處經濟組於109年7月8日以馬來經字第1090000616號函復略以：「主旨：有關協查青松樂活科技農業股份有限公司進口新鮮火龍果之報關發票事，復請查照。說明：……二、本組於6月22日以正式信函請DRS Trading Sdn Bhd公司驗證進口發票之真偽及提供其他相關文件，並於6月23日電郵該公司相關負責人Ms.Izny，確認其收悉郵件（詳如附件）。三、另本組於6月29日、7月6日及8日分別致電該員，表達本案期限將屆，促請其儘速回復本組相關資訊，惟該員雖屢屢表示同意配合，然迄今未獲見復。倘日後本組獲復任何資訊，將迅報貴組。」等語（原處分卷第387頁），在在顯示馬國D商對雙方買賣行為遲遲不予明確答覆，亦可佐證被告先前對系爭貨物交易真實性之懷疑，要屬合理。

5、另原告於110年4月13日補充理由狀（三）提出經馬來西亞公證人認證之文件（本院卷1第427-432頁），主張本件貨品交易價格之真實性。惟查，原告提示之公證文件係將原告與馬國D商就107年2月16日至同年4月27日間的出口交易「重新」製作之文件予以公證，並非以107年進口系爭貨物時所簽訂之銷售確認書（SALE CONFIRMATION）（原處分卷第367-369頁）或申報進口時所檢附之發票/裝箱單（INVOICE/PACKING LIST）（原處分卷第5-11頁）予以公證；且該公證文件之內容（例如Grade分類）及馬國D商代表人簽名均與上開原始交易文件明顯不同。又該公證亦僅表示公證文件之簽字屬實，

文件內容不在證明之列，實無從以此事後重新製作之文件證明系爭貨物交易當時所製作文件內容之真實性。況且，系爭貨物進口申報時之交易文件如確實無誤，馬國D商於109年間駐馬來西亞代表處經濟組數次查詢時，即可明確表明該交易文件為真實，但馬國D商遲未向駐馬來西亞代表處經濟組答覆查詢事項，反而另以重新製作交易確認文件並予公證，已難認非彌縫之舉；再者，上開公證文件既遲至110年3月間始行製作，以藉此追認雙方過去之交易事實，然依原告於110年4月13日補充理由狀（三）所提出「債權讓與聲明」及臺中商業銀行匯出匯款書3紙等文件之說明（本院卷1第406-407頁），雙方就本次交易原告應負之貨款給付義務至遲已於107年4月間經債權人馬國D商予以免除，但上開公證文件卻就雙方此等過去之重要交易事實隻字未提，則此一公證文件內容之真實性，已足令人質疑，亦不足以動搖被告就系爭貨物價格之合理懷疑，併予敘明。

6、至於價格檔乃海關為有效防杜廠商報價不實及確保國家課稅目的，其於風險管理考量下所為之內部控管機制，該建置之價格檔可供審酌其他不同個案時，核估完稅價格之參考，或據以對進口人所提之交易文件表示存疑，故價格檔所載之參考價格並非海關唯一之核定依據，海關仍有按關稅法第29條至第35條規定依序綜合查證、審核後，再憑以審慎決定完稅價格之法定義務。被告內部之查價機制僅係認定原告提交之交易文件是否有疑之查核程序之一，仍需佐以其他相關資料始可據以核定完稅價格，縱使被告之送查價單，漏未檢附價格檔，並不因而降低前述被告因原告無法提示帳簿憑證、付款證明及未獲馬國D商回應發票真偽等所產生之合理懷疑。且依關稅法第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。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，查無原告與馬國D商之資金往來資料，復經駐馬來西亞代表處經濟組之協查，亦無法獲得國外廠商就交易真實性之確認，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，則被告對系爭貨物進口申報價格真實性有合理懷疑，即屬有據，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，被告自需依關稅法第31條以下之規定另行核定其完稅價格。

(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，按CFR USD 1.5/KGM核定完稅價格，並無違誤：

1、應適用的法令：

(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。」

C、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：……。」

D、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2項）前項所稱計算價格，指下列各項費用之總和：一、生產該進口貨物之成本及費用。二、由輸出國生產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與一般費用。三、運至輸入口岸之運費、裝卸費、搬運費及保險費。」

E、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。（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。」

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、系爭貨物完稅價格之核定，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年至107年，國內自馬來西亞進口白肉火龍果僅原告1家，有被告所提出之原告106年至107年自馬來西亞進口白肉火龍果報單資料（下稱原告106-107年進口報單資料）附原處分卷（第355-362頁）可參，並據被告109年2月5日行政訴訟答辯狀（本院卷1第125頁）陳述甚明。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，此亦有歷史檔價格資料清表（原處分卷第245頁）及上開報單資料顯示之進口明細可參，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，自無該2條核定價格規定之適用。原告指稱被告將「同時或相近日期」擴張其時間範圍從關稅法施行細則第16條所規定之「30日」利用彈性解釋而擴張其範圍達「1年」以上等語，顯有誤解。又依關稅法第18條「先放後核」通關方式進口之貨物，須經事後審查「核定」，並定有較短期限，於逾期時，視為依納稅義務人之申請核定應納稅額，立法上，係基於關稅稽徵之特性所為之考量而縮短關稅之核課期間，

逾此期限稅捐稽徵機關即不得再行補徵，是該「逾（貨物放行之翌日起6個月內）期視為核定」之規定，僅為關稅核課期間之規定，並限縮行政機關再行作成行政處分之權限，其視為核定之效力亦僅及於關稅稅額，非謂該申報價格即為實際交易價格，而得為同樣貨物或類似貨物之價格參考。原告稱該申報價格應「視為海關依納稅義務人申報之交易價格核定」而定其稅額，其效力經法律擬制如同依關稅法第29條規定核定云云，並無可採。

(2)另基隆關曾於107年8月7日函請原告前來說明案情及提供相關資料，原告僅提供銷售確認書（SALES CONFIRMATION）及國內銷貨發票，並未提供系爭貨物國外生產廠商之成本及費用等相關資料。且該國內銷貨發票（原處分卷第41-47頁）開立對象為「黃嘉興」個人，非獨資商號「嘉興行」，發票亦僅記載品名、總金額及備註第幾櫃，既無大小、等級、單價、數量，也無貨物進口所屬進口貨櫃號碼可資辨明，完全無法勾稽是否確為系爭貨物之國內銷售發票。原告雖於訴訟中另提出其與嘉興行間之交易彙整表（本院卷1第459頁）及黃嘉興、黃仲贊、黃權泰等3人之匯款申請書回條（本院卷1第461-481頁），然觀諸上開交易彙整表中「付款金額欄」所載，多為整數匯款，亦無法對應各筆發票金額。況如前述，原告稱貨物品質有瑕疵，導致在銷售情況上，屢遭客戶退款，故馬國D商未追討貨款175,159.80美元，惟原告仍全額如數收取銷售予嘉興行之貨款，並無退款情形，是上開發票及原告主張之真實性顯然可疑，原告所稱之系爭貨物國內銷貨發票既無法採信，自無關稅法第33條規定按「國內銷售發票」核估其完稅價格之適用。又原告並未提供國外生產成本及費用相關帳冊等，駐馬來西亞代表處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34條規定之適用。

(3)至於被告就原告與系爭貨物交易相對人間之特殊關係認定，有無違反租稅法定主義乙節。按關稅法第30條係對於同法第29條第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」之原則規定為補充，明定國外賣方與國內買方有該法第30條第2項規範之8種特殊關係而影響價格者，其交易價格不得作為計算完稅價格之依據，是以關稅法第29條及第30條所規範者乃關稅估價之原則；同法第33條規定，係針對為無法按進口貨物交易價格、同樣貨物交易價格、類似貨物交易價格核估完稅價格後，以國內銷售價格推計之估價方式，其第3項所稱「特殊關係」並未如第30條第2項對於同條第1項第4款之列舉規定，且關稅法並無如關稅估價協定第15.4條，將該協定之特殊關係作統一規定。基於關稅法第33條規範目的解釋，該條第3項所稱之「特殊關係」應包括但不限於同法第30條第2項所定8款之情形，以呼應關稅法條文架構及關稅估價制度，避免買賣雙方因具有特別之關係而影響其買賣價格致違反課稅公平之立法精神等情（最高行政法院106年度判字第649號判決意旨參照）。經查，原告主張國內交易對象「嘉興行」之負責人為黃嘉興，為原告公司董事黃倖玟之父親，而黃倖玟亦為原告公司董事長呂政諺之兄嫂，此有嘉興行營業稅籍資料、原告公司私密資料及黃倖玟全戶戶籍基本資料附卷（原處分卷第127、123頁、證據清單被證13）可稽，足見原告之董事成員與銷售對象嘉興行負責人間有父女、姻親關係。又原告之董事成員與銷售對象嘉興行負責人間除了上述父女、姻親關係外

，其交易發票及付款亦有如上述明顯可疑之處，因此無法以「國內銷售發票」核估其完稅價格。換言之，被告並非僅以買賣雙方之「內部成員」有特殊關係作為不採「國內銷售發票」之判斷標準，併此指明。

3、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及註釋3（原處分卷第79頁）分別規定：「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。」「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；……。」（最高行政法院109年度裁字第2341號

裁定意旨參照）。

(2)本件系爭貨物之核定價格，被告係以原告於106年間進口相同貨名之報單第BD/06/387/E0409號及第BD/06/387/E0552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 USD 1.5/KGM為參考依據。查上開2報單之出口商雖為馬國A商，然報關發票/裝箱單（INVOICE/PACKING LIST）所載之托運人（shipper）均為本件出口商馬國D商（證據清單卷被證16），足認原告本件自馬來西亞進口之火龍果與上開2報單之貨源應屬一致，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 USD 1.5/KGM，原告就該上開3報單之核定價格均未提出行政救濟，且已依法補稅在案（原處分卷第353-354、555頁），是被告以CFR USD 1.5/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，此參本件系爭貨物之進口報單依SIZE 13S/14S、SIZE 17S/18S區分申報價格，而第BD/06/387/E0409號及第BD/06/387/E0552號進口報單則依SIZE 13S/14S/15S/16S/17S、SIZE 14S/15S、SIZE 17S/18S等為區分，並無一定標準。況依原告提供之國內銷貨發票中僅有總金額，亦無依不同

規格大小區分單價出售，是原告主張規格影響進口價格，即難採據。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。

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、駐馬來西亞代表處經濟組來函內容，以原處分按CFR USD 1.5/KGM核估完稅價格，揆諸前揭規定及說明，自無違誤。

(四)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云云。經查，基隆關於作成查價決定通知被告前，業於107年7月25日向中央銀行外匯局函查原告匯出款資料，並於同年8月7日函請原告前來說明案情及提供相關資料，而原告負責人呂政諺亦於同年9月4日前往製作談話紀錄在案，業如前述，核已給予原告說明之機會，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來西亞供應商發票不足採信。此外，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。

六、綜上所述，原告之主張均不可採，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，並無違誤，復查決定及訴願決定遞予維持，亦無不合。原告起訴意旨求為均予撤銷，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。

七、判決結論：本件原告之訴為無理由，爰判決如主文。

中　　華　　民　　國　　110　　年　　7　　月　　30　　日

高雄高等行政法院第一庭

審判長法官　蘇　秋　津

法官　孫　國　禎

法官　邱　政　強

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	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

院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	。 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