# 高雄高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5L0;@108年度訴字第

民國110年5月6日辯論終結

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　李佳宜

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日台財法字第10813932390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，於審理中變更為蘇淑貞，經其具狀聲明承受訴訟，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4月25日及同年月30日分別向被告報運自馬來西亞進口之FRESH DRAGON FRUIT－LARGE FRUIT共2批（下稱系爭貨物），進口報單號碼為第BC/07/387/E0564號及第BC/07/387/E0578號，申報單價「SIZE 13S/14S」為CFR USD1.25/KGM、「SIZE 17S/18S」為CFR USD1.05/KGM，經被告依關稅法第18條第2項規定，

准許原告就系爭貨物合計繳納保證金583,554元（291,777元×2）後，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）通報之查價結果，依關稅法第35條規定，均改按單價CFR USD1.5/KGM核估完稅價格，並核定應納稅費合計為新臺幣（下同）583,554元【（進口稅239,555元＋營業稅51,903元＋推廣貿易服務費319元）x 2】，經核發稅單並全數扣抵上開保證金後，通知原告。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、被告不採原告申報資料之前，未向原告說明合理懷疑之理由，並提供原告合理申辯之機會，有違關稅法第29條第5項及關稅法施行細則第13條第1項規定。

⑴被告核估完稅價格前，並未告知原告伊就「另案」曾請駐外單位洽詢馬來西亞出口商DRS TRADING SDN BHD（下稱DRS公司）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、100年度判字第21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。

⑵原告於2018年間向DRS公司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USD480,225.15之付款過程業以DRS公司之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，以「商仲貿易支出」為由匯款，雖無直接匯款至DRS公司，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，DRS公司終於針對尚未付款之貨款USD175,159.80不予收取（即DRS公司出口發票編號第DRS-KUL/CSL-056號至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DRS公司發票及雙方在2018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。

2、觀被告針對進口報單「第BC/07/387/E0564號」移送查價所填載「高雄關小港分關送查價單」內容二、記載「二、移送查價原因：與價格檔價格比較，價差比率＞30％【請檢附價格資料，作業規定第十（三）點】，足證「啟動查價程序乃以與價格檔價格比較，價差比率＞30％」為前提。惟觀行政訴訟案卷（一）及（二）均未見有價格檔資料

，遑論證明「原告之申報價格與被告價格檔價格差比率＞30％」；另觀被告針對「第BC/07/387/E0578號」移送查價所填載「高雄關小港分關送查價單」內容記載「二、移送查價原因：進口稅率在百分之20以上之高稅率貨物且經分析顯有普遍低報價格者【作業規定第十（十）點】。惟觀行政訴訟案卷（一）及（二），均未見被告提供資料說明其分析普遍低報價格之理由及證據。是被告將原告進口貨物移送查價，卻未證明原告申報之進口貨物有「與價格檔價格比較，價差比率＞30％」或「進口稅率在百分之20以上之高稅率貨物且經分析顯有普遍低報價格者」之情形，足證本件被告移送查價之程序並不合法。

3、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，故本案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。

⑴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USD1.25/KGM、「SIZE 17S/18S」為USD1.05/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 USD1.05/KGM、CFR USD1.25/KGM、CFR USD1.3/KGM等價格）。故本案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」。

⑵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。

4、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。

⑴關稅法第30條第2項第8款規定「買、賣雙方具有配偶或三親等以內之親屬關係。」之規範用語稱「買、賣雙方」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，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號判決理由欄六、（三）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WTO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。

⑵原告針對107年度向DRS公司購買之火龍果共計22櫃全數以「整櫃出售」之方式售予嘉興行，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107年7月5日間共分33次自黃仲贊、黃權泰或黃嘉興之銀行帳戶（轉出帳戶雖係出自三人，但「匯款人」均為嘉興行）匯款至原告「台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：00000000000）」。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案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案之產品；又倘無從證明為本案之進口產品，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？因此，足證被告辯詞前後矛盾而不足採。

5、被告於鈞院另案（107年度訴字第452號進口貨物核定完稅價格事件）之109年4月21日準備程序筆錄中自承報單「第BD/06/387/E0409號」及「第BD/06/387/E0552號」（出口人為馬來西亞商「APPOLLO INTER TRADING SND.BHD.」，下稱APPOLLO公司）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；且本件與上開二進口報單相差「1年」有餘，此舉顯與關稅法施行細則第16條規定之「30日內」相悖。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1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1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。另憲法第19條「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「WTO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。

6、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農糧署「農業產銷整合資訊平台」網頁整理之「紅龍果產銷資訊分析」，其中「二、紅龍果貿易之（二）紅龍果進口」之表三，105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）之越南價格直接或間接作為核定本件完稅價格之依據，顯不合理。

7、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。另查臺灣食品及營養技術中心（Food and Fertilizer Technology Center）針對「馬來西亞火龍果產品的現狀與挑戰（Status and Challenges of Dragon Fruit Production in Malaysia）」一文（附件23）中，清楚記載「馬來西亞種植了三種火龍果。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）」（見附件23第2頁），甚至記載「火龍果的農場價格為每公斤3.5至4.0令吉（馬來西亞貨幣名稱，1美元約當4令吉，換算每公斤約0.9至1美元，附件24），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。」（見附件23第4頁），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 USD1.5/KGM之謬誤，亦顯然違反「量能負擔原則」。

8、被告稱第BC07-192號「財政部關務署高雄關退還保證金通知書」所檢附之「報單資料異動清表」，即已將系爭報單核定內容、法令依據及理由通知原告。惟查，被告第BC07-192號「退還保證金通知書」所檢附「海關進口貨物稅費繳納證兼匯款申請書」所記載填發日期為「107年10月18日」，該匯款申請書上所蓋印臺灣銀行高雄分行之收款章日期為「107年10月19日」，足證原告收到退還保證金通知書後，立即於107年10月19日前往繳費。另觀被告「退還保證金通知書」所檢附之「報單資料異動清表」，其右上方列印日期顯示為「107年11月28日」，試問，原告107年10月19日收到「退還保證金通知書」時，如何能得知被告在107年11月28日始列印之「報單資料異動清表」？足證被告辯詞顯屬謊言而不足採。被告另辯稱已於本案行政救濟之復查及訴願程序終結前反覆具體重申本案核估法令依據及理由而得予補正，惟關稅法施行細則第13條第2項明文規定「海關於核定完稅價格後，應將最後決定及理由，以書面連同稅款繳納證併送納稅義務人。」被告此一行政救濟階段補正說明理由之辯詞，無疑使關稅法施行細則第13條第2項形同具文，甚至納稅義務人倘未提起行政救濟，則被告豈非因此免除法定之說理義務？被告辯詞顯與立法目的不符而不足採。再者，被告未於「訴願程序終結前」說明不採納原告所提供DRS公司合約書及往來電子郵件之理由，顯已不符合諸多最高行政法院所闡釋「補正理由之期限應於訴願結束前為之」之要求，有「理由不備」之違法。

（二）聲明：訴願決定及原處分（被告107年10月22日第BC07-192號退還保證金通知書及被告108年5月3日高普港字第1071

030447號復查決定）均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

（一）答辯要旨：

1、被告審認系爭貨物未能循序依關稅法第29條、第31條、第32條、第33條及第34條規定核定完稅價格，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：

⑴查與本案來貨相同案情之另案，經基隆關於106年3月28日以（106）基機調查外電字第097號傳真電文請駐馬來西亞代表處經濟組（下稱駐馬國經濟組）向國外出口商DRS公司查證，該案中原告之報關發票是否為其所簽發、發票載列價格是否為實際交易價格，並請提供相關交易資料（如Purchase Order、Proforma Invoice、合約書或與前一手供應商相關交易資料等）供參。嗣據駐馬國經濟組函復略以，經其多次洽催國外出口商DRS公司提供交易價格及相關交易文件，惟迄今未獲回復，故本案未請駐外單位釐清實際交易價格及發票真偽。另為勾稽本案付款情形，經基隆關於107年7月25日函請中央銀行外匯局提供原告及其負責人、董事等自107年1月1日至107年6月30日止之所有匯出款資料，及同期間由我國匯至馬來西亞出口商DRS公司之所有匯出款資料供核。經核中央銀行外匯局於107年7月27日函復所檢附之相關外匯資料，上開期間原告（含其董事、負責人）並無任何自我國匯款至馬來西亞出口商DRS公司之資料；且原告於107年9月4日至基隆關陳述意見時，即已向被告自承系爭貨物尚未付款，惟並未說明為何系爭貨物自107年4月底進口後已近半年，仍得遲延給付上百萬之貨款，原告迄今亦未提供本案貨款支付證明單據，如此違背一般貿易常理之說明，自無解於被告對原告提出交

易文件真實性之合理懷疑。是以，被告參據上開事證，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。

⑵被告經調閱海關資料庫，查無與系爭貨物出口時或出口前後30日經海關依關稅法第29條規定核定之同樣或類似貨物之交易價格，故無同法第31條與第32條規定之適用。

⑶再查，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），無法勾稽其確為系爭貨物之國內銷售發票。退步言之，縱認其係屬系爭貨物之國內銷售發票（假設語氣，被告否認之），惟該國內銷售發票所載買受人均為自然人「黃嘉興」，與原告負責人即董事黃倖玟為父女關係（黃君同為原告董事長呂正諺之兄嫂），是買賣雙方具有「直系血親一親等」之親屬關係，據世界貿易組織（下稱WTO）關稅估價協定第15條第4項第8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，屬關稅法第33條第3項所稱之「特殊關係」，而不符該條項所規定「國內銷售價格，指該進口貨物……售予『無特殊關係者』最大銷售數量之單位價格……」之定義，故無同法第33條規定按「國內銷售發票」核估其完稅價格之適用。又原告未提供國外生產成本及費用相關帳冊等，故亦無法按同法第34條規定核估。

⑷系爭貨物既未能依關稅法第29條、第31條至第34條規定核估，爰應依同法第35條規定，按查得之資料，以合理方法核估其完稅價格。即以合理方法核定完稅價格時，依查得之價格資料，參酌同法第29條至第34條核估完稅價格之原

則，應盡可能貼近實際交易價格為依據。據此，爰參酌業經海關核定相同貨品、相同產地、相同出口商及相同進口人之完稅價格為CFR USD1.5/KGM（進口報單號碼第BD/06/387/E0409號及第BD/06/387/E0552號，原告申報前者報單時亦未依品質大小分列項次、價格，皆列於同一項次申報）據以核估系爭貨物完稅價格，於法洵屬有據。

2、被告查價過程並無剝奪原告實質申辯之機會，而係原告無意協力釐清發票真偽或解釋說明付款流程。

⑴就未獲馬來西亞出口商回應一節，因就系爭貨物所涉報關發票，既未曾請駐馬國經濟組協查，且馬來西亞出口商DRS公司亦未曾回復發票真偽，故實無從加減合理懷疑心證之程度，要難認屬引起合理懷疑之關鍵依據。是因未獲馬來西亞出口商DRS公司回應，並非合理懷疑出口發票真實性之緣由，被告縱未提示亦不影響原處分之適法性。

⑵就曾向中央銀行外匯局調查匯款紀錄之內容，係指明自107年1月1日至107年6月30日止，原告（含其董事、負責人）並無任何自我國匯款至馬來西亞出口商DRS公司之資料。惟揆諸被告於107年8月7日以基普機字第1071020937號函通知原告至基隆關說明案情，賦予原告陳述意見機會，並針對基隆關所詢相關問題所製成之談話記錄，其中原告對於「貨款如何支付（公司付費或由其他公司代付）？」既已自承「尚未付款」而呼應中央銀行外匯局之外匯支出明細表，即不爭執未曾匯款至馬來西亞出口商DRS公司；且被告本於系爭貨物自107年4月底進口後已近半年，原告仍遲延給付上百萬之貨款為由，合理懷疑原告提出交易文件之真實性，遂通知原告至基隆關說明案情。過程中，原告對於未給付貨款亦未予爭執，被告自無重複就原告未否

認尚未付款之外匯支出明細表等相關證據再行提示之必要。

⑶又對於被告詢問「貴公司如何與國外供應商購買貨品」，原告雖提供SALES CONFIRMATION（銷售確認書），惟該銷售確認書並無任何付款日期及違約條款等相關約定，原告亦未解釋說明尚未付款原因，故被告查價過程並無剝奪原告實質申辯之機會，而係原告無意協力釐清發票真偽或解釋說明付款流程；另原告提示債權轉讓聲明及匯出匯款單陳稱國外出口商DRS公司免除其債務，惟查該聲明製作日期不詳、DRS公司印跡及負責人筆跡亦與報關發票及銷售確認書不同，且聲明內容與其所申報匯款分類相互矛盾，原告迄今仍未提出任何免除債務之具體事證（如雙方協議磋商之往來文件、貨物公證報告等），自不具形式及實質證據力。縱使為真正，此非系爭貨物匯款資料，仍無足消彌被告對於原告自107年4月進口系爭貨物迄今尚未付款之合理懷疑，是原告稱系爭貨物核估完稅價格之程序不符關稅法第29條第5項及同法施行細則第13條第1項等規定，實屬無據。

3、原告提供之國內銷售發票記載籠統，無從勾稽確為系爭貨物，且不符合其他法定要件，自無適用關稅法第33條規定之餘地。

⑴原告稱系爭貨物全數售予國內商家嘉興行，然原告之董事黃倖玟為原告董事長呂政諺之兄嫂，與嘉興行之負責人黃嘉興為父女關係，依關稅法第30條第2項第8款「買、賣雙方具有配偶或三親等以內之親屬關係。」文義上雖未包含法人組織下之內部成員，然據最高行政法院106年度判字第649號判決意旨、WTO關稅估價協定第15條第4項第8款規

定及該協定附件Ⅰ第15條之註釋第4項規定，關稅法第33條第3項中「特殊關係」之認定本不以同法第30條第2項各款所列者為限，準此，本案國內銷售發票之買賣雙方內部成員具有父女（黃嘉興、黃倖玟）及姻親（黃嘉興、呂政諺）關係，依一般社會通念，其彼此間之交易價格，客觀上自難與一般常態交易相比。

⑵另原告提供之國內銷售發票為二聯式統一發票，該發票並無載明大小規格、數量及單價，僅有總金額，且原告官網產品介紹及行政院農業委員會農糧署臺灣農產品生產追溯系統，原告亦產銷臺灣嘉義、雲林西螺之火龍果，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，該銷售價格自無法適用。

⑶至原告所提出之國內銷售發票、國內銷售費用明細及匯款單等，該國內銷售發票與原告陳述意見時所提相同，其記載籠統無從勾稽比對確為系爭貨物，已如前所述；該國內銷售費用明細，為原告所自製之帳務表格，並無任何收款單據得以佐證其上所列報關費、拖櫃費及其他雜費等，亦無任何國內銷售契約或雙方往來交易文件得以佐證其上所列國內銷售金額，且無法與匯款單相互勾稽，故該私文書似為事後彌縫之舉，實質證明力甚為薄弱，甚難參採。從而，被告以原告售予嘉興行國內銷售價格，非屬關稅法第33條第3項所稱「售予無特殊關係者之價格」，亦無從依「最大銷售數量之單位價格」核計後，「扣減費用」核估完稅價格，自無該條適用之餘地。

4、關稅法施行細則第16條規定係針對關稅法第31條至第33條所為定義性規範，與本案依據第35條核估完稅價格無關。

本案因無出口前、後30日內之同樣或類似貨物之交易價格可供參考，故無同法第31及32條之適用，亦查無同法第33及34條之適用，乃循序依同法第35條規定核估完稅價格，則核估完稅價格之依據自不受關稅法施行細則第16條所稱進、出口日前後30日內之限制，原告主張，容有未洽。

5、原告稱以前1年度經海關核定之完稅價格作為系爭貨物核估依據不符關稅法第35條之合理方法云云。惟查，火龍果之盛產期為每年夏季（約6月至10月），我國自106年迄今，除原告從馬來西亞進口白色火龍果計36筆報單，共111項外，並無任何進口商從馬來西亞進口相同貨品。是被告參酌前1年度業經海關核定相同貨品、相同產地、相同出口商及相同進口人之完稅價格為CFR USD1.5/KGM（報單第BD/06/387/E0409號及第BD/06/387/E0552號）據以核估系爭貨物完稅價格，於法洵屬有據。原告雖又辯稱進口之火龍果交易價格依品質大小區分兩種價格，惟前揭被告參酌之原告所申報第BD/06/387/E0552號報單，並未依品質大小分項申報不同價格，而係統一申報於同一項次。況若如原告所述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，足見原告所述自相矛盾，殊無可採。再查，被告原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，已採有利被告之核價，被告參酌之報單第BD/06/387/E0409號、第BD/06/387/E0552號，亦經海關重新核定完稅價格，且因原告逾期提出行政救濟，已依法補稅確定在案，原告續於本案爭執該兩筆報單核估理由有誤等語，自無足採。

6、至於原告從馬來西亞進口之白色火龍果，部分報單係依原申報完稅價格徵稅放行之原因，係因海關電腦專家系統核定之通關方式為C1（免審免驗通關）及C3X（儀器查驗免補單），故該部分報單貨物即依納稅義務人原申報事項，先行徵稅放行在案。系爭貨物報單第BC/07/387/E0564號、第BC/07/387/E0578號經海關電腦專家系統核定之通關方式為C2（文件審核通關），因原告急需提貨申請押款放行，被告依據關稅法第18條第2項規定，准原告各繳納保證金291,777元先予放行，事後再加審查。嗣經審查結果，將系爭貨物依關稅法第35條規定，單價均改按CFR USD1.5 /KGM核定完稅價格，經核算各應繳納稅費計291,777元。被告遂於107年10月18日列印「報單資料異動清表」；另填發第BCZ00000000000號、第BCZ00000000000號「海關進口貨物稅費繳納證兼匯款申請書（押金抵繳）」，將上開應繳納稅費以保證金抵繳，並由臺灣銀行高雄分行代理國庫駐關務署高雄關之承辦人於107年10月19日蓋印收款章戳後，方以第BC07-192號「財政部關務署高雄關退還保證金通知書」檢送原告，且於107年10月22日合法送達。原告陳稱自行前往繳費、從未收到「報單資料異動清表」云云，顯與事實不符。

7、被告於第BC07-192號「財政部關務署高雄關退還保證金通知書」所檢附之「報單資料異動清表」，即已將系爭報單核定內容（核定單價金額改列如附表）、法令依據（關稅法第35條依查得之資料以合理方法核定）及理由（本案未能依關稅法第29條規定核估，又查無同法第31條至第34條規定之價格資料，爰依同法第35條規定，依據查得之資料，以合理方法核估）通知原告，足使本案系爭處分與其他

行政處分區別，並供原告判斷已否正確適用法律，依最高行政法院104年度判字第551號及第627號判決意旨，本案自當符合正當法律程序。且依據行政程序法第114條第1項第2款及第2項前段規定，因被告已於本案行政救濟之復查及訴願程序終結前反覆具體重申本案核估法令依據及理由而得予補正，原告要難以此為由指摘被告未具體說明補繳稅費之理由。

（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，以查得資料按每公斤1.5美元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、進口貨物押款放行申請書、被告送查價單、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、傳真查詢國內各類掛號郵件查單、復查決定書、訴願決定書等附於原處分卷可查，堪予認定。

（二）原告之主張未能排除原申報價格偏低之合理懷疑，無從按關稅法第29條規定核估完稅價格：

1、應適用的法令：

⑴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。」

⑵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，方符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。因原告另案相同自DRS公司進口之交易，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號電文傳真請駐馬國經濟組就貨物報關發票是否為DRS公司所簽發、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（原處分卷2第5-7頁），則原告就系爭貨物與DRS公司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日函請原告前來說明案情，原告之負責人呂政諺於同年9月4日說明系爭貨物為合約採購，尚未付款等語，並提出買賣合約書3份等文書為證（原處分卷1第23-31頁），然查，原告負責人提出之雙方買賣合約書係將火龍果以等級（Class1/Class2）區別價格，而非以大小區別價格，並標明應以信用狀或銀行匯兌方式付款（byL/C or byT/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，又未提出DRS公司免除

上開債務之證明，則其提出前揭買賣合約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。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來西亞DRS公司之所有匯出款資料（原處分卷2第9-14頁），惟均無查原告等人與DRS公司間之資金往來，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張匯出匯款單（本院卷第305-313頁）之文件，主張原告於107年間向DRS公司購入火龍果合計USD480,225.15，業經DRS公司同意將其中債權金額USD305,065.35讓與第三人（GRAND SEA GLOBAL LOGISTICS CO., LIMITED），至其餘貨款債務USD175,159.80（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」文件明顯欠缺簽署日期之記載，且DRS公司代表人之簽名格式亦與原告107年9月4日提出之雙方買賣合約書中DRS公司代表人簽名格式（原處分卷1第27-31頁）顯有不同，甚且DRS公司同意免除原告之債務金額高達全部交易金額之36.47%（USD175,159.80÷ USD480,225.15），亦顯與交易常情有違，則DRS公司是否確有免除債務之真意，乃至原告提出之債權讓與聲明文件是否確為DRS公司參與製作等情，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，DRS公司果真有依「債權讓與聲明」書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USD305,065.35與DRS公司指

定之香港商GRAND SEA GLOBAL LOGISTICS CO., LIMITED，則原告於107年9月4日經基隆關約談時，應已知系爭貨物款項業經免除，然原告負責人卻於被告基隆關約談時隻字未提債務業經免除之事，反而卻稱系爭貨物尚未付款等語（原處分卷1第23頁），則原告遲至訴訟審理中始提出上開「債權讓與聲明」，自難認該文件與真實相符。參以原告主張已匯款與第三人部分，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收支明細表，查無相符之資料，及原告107年度1月至6月匯款與香港商GRAND SEA GLOBAL LOGISTICS CO., LIMITED部分合計達USD531,605.33（原處分卷2第15頁），亦遠超過原告所主張之已轉讓債權總額，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報單函請駐馬國經濟組協查，然依駐馬國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DRS公司間就系爭貨物之交易是否確實產生合理懷疑。訴訟審理中經本院諭知被告協請駐馬國經濟組查證，被告分別於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號電文（本院卷第343-355頁），就系爭貨物進口報單及另案報單第BD/07/387/E0622號之發票、交易價格等請駐馬國經濟組查證，駐馬國經濟組於109年7月8日以馬來經字第1090000616號函復略以：「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……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。」（本院卷第357-360頁）亦可佐證被告對系爭貨物交易真實性之懷疑合理。

5、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，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DRS公司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DRS公司之資金往來資料，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，

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，被告自須依關稅法第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，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：

⑴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。……。（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。……。（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。」

⑵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：

⑴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，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色火龍果報單資料（下稱原告106-107年進口報單資料）可參（原處卷1第41-48頁），並據被告以行政訴訟陳報狀陳明在卷（本院卷第256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，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，並無可採。

⑵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，原告僅提供合約書及國內銷貨發票，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。且該銷貨發票開立對象為「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付款明細及匯款單（本院卷第477-489頁），然該明細多為整數匯款，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DRS公司未追討貨款USD175,159.80（本院卷第287頁），惟原告仍全額如數收取銷售與嘉興行之貨款，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34條規定之適用。

⑶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。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）。原告與銷售對象嘉興行間之董事成員除了有父女、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，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：

⑴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；……。」（最高行政法院109年度裁字第2341號裁定意旨參照）

⑵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、但出口商為馬來西亞APPOLLO公司之報單第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）經海關核定之價格CFR USD1.5/KGM為參考依據（未提出行政救濟，已依法補稅在案）。依被告所提出之原告106-107年進口報單資料（原處分卷1第41-48頁），原告自馬來西亞進口之白色火龍果共計36筆報單，其中有19筆報單經核定，6筆自DRS公司進口、13筆自APPOLLO公司進口，均以單價CFR USD1.5/KGM核估完稅價格；且參原告就自DRS公司進口之報單號碼第BC/06/387/E0079號（項次100-101）、第BC/06/387/E0130號（項次93）及自APPOLLO公司進口之第BD/06/387/E0479號（項次75-79）、第BD/06/387/E0327號（項次88）、第BD/06/387/E0377號（項次86-87），以單價CFR USD1.5/KGM核估完稅價，並未提起訴訟，而其餘13筆提起行政救濟者，亦多

數遭裁判或訴願決定駁回確定（本院卷第259頁），是被告參考原告自馬來西亞APPOLLO公司進口之第BD/06/387/E0409號及第BD/06/387/E0552號之核定價格，核定本件系爭貨物之進口單價，實已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）。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。

⑶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。

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）至於原告主張「退還保證金通知書」及檢附之「海關進口貨物稅費繳納證兼匯款申請書」（即原處分）未記載系爭報單核定內容、法令依據及理由等語。經查，基隆關於作成查價決定通知被告前，業已給予原告說明之機會，而原告亦委任訴外人呂政諺前往製作談話紀錄在案，業如前述。又被告於送達原處分予原告時，該退還保證金通知書已載明申報單號、保證金總數、抵繳稅捐、應退金額等，並說明請依關稅法第45條規定辦理；而2張稅費繳納證兼匯款申請書上亦各明列繳納稅費合計291,777元（包括：進口稅239,555元、推廣貿易服務費319元、營業稅51,903元）、繳納期限，及「繳納應行注意事項詳見背面」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，惟嗣於復查決定及訴願答辯中已補充說明查核之相關事實及理由，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，原處分縱有上述瑕疵，亦業已補正，並無理由不備之違法，原告上開主張，亦非可採。

（五）又原告於本件事實審言詞辯論終結之際，續於110年4月10日另提出經馬來西亞公證人認證之文件（本院卷第669-673頁），欲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DRS公司就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SALE CONFIRMATION（原處分卷1第27-31頁）或申報進口時所檢附之INVOICE/PACKING LIST（原處分卷1第5、15頁）予以公證；且該公證文件之內容（例如Grade分類）及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，DRS公司於109年間駐馬國經濟組數次查詢時，即可明確表明該交易文件為真實，但DRS公司遲未向駐馬國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，然依原告於本件前訴訟程序所提出「債權讓與聲明」書之說明（本院卷第305-307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DRS公司予以免除，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，謹附此敘明。

（六）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 USD1.5/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，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：原告之訴無理由。

中　　華　　民　　國　　110　　年　　5　　月　　13　　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　林　彥　君

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。<br>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。<br>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。<br>2.稅務行政事件，具備會計師資格者。<br>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。<br>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　　5　　月　　13　　日

書記官　謝　廉　縈