

高雄高等行政法院判決

) FKT64W1Z1X5L0;@108年度訴更一字

) FKT64W1Z1X5L0;@110年4月28日辯

04 原 告 坤埔貿易有限公司
05 代 表 人 黃偉玫
06 訴訟代理人 黃義偉律師
07 被 告 財政部關務署高雄關
08 代 表 人 蘇淑貞
09 訴訟代理人 莊佩華
10 張立群

11 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
12 民國106年8月29日台財法字第10613935840號訴願決定，提起行
13 政訴訟，經本院106年度訴字第454號判決後，原告不服，提起上
14 訴，經最高行政法院以108年度判字第221號判決廢棄原判決，發
15 回本院更為審理，本院判決如下：

16 主 文

17 一、原告之訴駁回。

18 二、訴訟費用由原告負擔。

19 事實及理由

20 壹、程序方面：

21 被告代表人原為陳金標，嗣於訴訟中先後變更為楊崇悟、蘇
22 淑貞，並據其新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合，應
23 予准許。

24 貳、實體方面：

25 一、爭訟概要：

26 緣原告委由昇昱國際報關有限公司（下稱昇昱公司），於民
27 國105年5月16日向被告報運進口馬來西亞產製火龍果FRESH

01 DRAGON FRUIT (HYLOCEREUS UNDATUS) 乙批計7項共90,558K
02 GM (進口報單號碼:第BC/05/387/E0482號), 原申報單價依
03 進口貨物大小規格分別為CFR USD 1.05/KGM (LARGE FRUIT
04) 及CFR USD 0.95/KGM (SMALL FRUIT), 電腦核定C3 (貨
05 物查驗) 方式通關, 被告為加速貨物通關, 准原告依關稅法
06 第18條第2項規定繳納新臺幣 (下同) 1,931,291元保證金先
07 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7項貨物 (下稱系爭火龍果) 單價均改按CFR USD 1.51/KGM核定, 經核算應課徵進口稅費計新臺幣 (下同) 1,620,138元 (包括進口稅1,330,163元、營業稅288,202元及推廣貿易服務費1,773元), 以原繳納保證金抵繳後, 應退還保證金計311,153元予原告, 被告並於105年11月15日將「退還保證金通知書」送達原告。原告對被告將系爭貨物單價改按CFR USD 1.51/KGM核估完稅價格不服, 循序提起行政訴訟, 經本院106年度訴字第454號判決 (下稱原判決) 駁回。原告仍不服, 提起上訴, 經最高行政法院108年度判字第221號判決將原判決廢棄, 發回本院更為審理。

19 二、原告主張及聲明：

20 (一) 主張要旨：

21 1、原告申報系爭火龍果進口關稅時, 檢附馬來西亞出口商DRS
22 TRADING SDN BHD (下稱馬國DRS出口商) 開立之發票作為交
23 易價格之證據, 倘被告對原告人提出之發票真實性或正確性
24 存疑, 被告應具體說明其不採納之理由, 惟觀105年10月21
25 日基隆關機動稽核組談話紀錄中, 並未記載海關對於原告所
26 提出國外出口商開立發票有何種懷疑, 更未見被告請原告針
27 對出口商所開立發票無法查證一節提出說明, 足證被告不採

納原告所提供出口商發票時，針對此一證據之取捨，被告顯已違反關稅法第29條第5項規定。且被告復查決定雖稱不採馬國DRS出口商所開立發票之理由係因為請駐馬來西亞辦事處經濟組（下稱駐馬經濟組）查證發票真偽時，因未獲回覆而無法查證，惟觀駐馬經濟組105年8月23日馬來經字第10500008140號函復內容，該函並未提及駐馬經濟組於105年7月20日函請馬國DRS出口商確認發票真偽時，係確認哪些發票之真偽？其調查之發票是否為本件系爭貨物之發票，非無疑義。

2、針對原告申報系爭火龍果進口一事，基隆關雖曾函請原告至該關說明案情，惟僅一次經原告委請訴外人呂政諺於105年10月21日前往說明之內容，倘被告不依關稅法第29條規定採納原告申報單據以核估完稅價格，其應再次通知原告針對其合理懷疑加以申辯，以落實法規賦予原告之權利。是訴願決定援引行政程序法第103條第7款規定，逕認被告無須依關稅法施行細則第13條第1項規定給予原告在核估完稅價格前有再次陳述意見之機會，此一見解顯然違反特別法優先普通法原則。又本件被原核估完稅價格後，僅以一紙「退還保證金通知書」通知繳交之保證金已部分抵繳稅捐，惟觀該紙通知書針對被告核估完稅價格之「決定及理由」隻字未提，違反依關稅法施行細則第13條第2項規定。訴願決定稱被告之復查決定書已就本件核估完稅價格之理由記明，本件已於訴願程序終結前補正程序，惟迄今未見被告提供稅款繳納證，足證此部分迄今尚未補正完畢而於法不符，且此一瑕疵又因訴願程序業已終結而無從補正，因此，針對此一瑕疵，依法應撤銷原處分、復查決定及訴願決定，以維原告在稅捐核課程序上之權利。

01 3、依原告進口報關單所記載，原告進口之系爭白肉火龍果依規
02 格大小區分為「CFR USD 1.05/KGM」（LARGE FRUIT）、「
03 CFR USD 0.95KGM」（SMALL FRUIT）兩種申報單價，顯見兩
04 種規格具有價格上之差異，因而形成其關稅「稅基（產品單
05 價）」之不同。被告無視產品規格大小之差異，逕以農產品
06 批發市場交易行情站之「每天進口火龍果最大交易量平均價
07 （即90元/公斤）」此一「單一價格」，對原告所進口兩種
08 規格不同之產品核定「單一完稅價格」，導致原告無論進口
09 高單價或低單價之白肉火龍果，均須依單一完稅價格繳納關
10 稅，造成實質上「稅基（產品單價）」不同之兩種產品遭核
11 定同樣之完稅價格，明顯悖離「核實課稅原則」。又被告逕
12 採農產品批發市場105年5月19日至25日間有關「進口火龍果
13 」（可能為白肉火龍果，亦可能為紅肉火龍果）品項之最高
14 價「90元/公斤」作為認定原告進口火龍果之市場交易價格
15 ，不僅與經驗法則、論理法則不符，且係以片面資訊作為稅
16 捐核課之基礎而違反核實課稅原則。至被告稱105年4月1日
17 起至同年6月30日止，進口火龍果貨品之資料，僅有宇鮮有
18 限公司（下稱宇鮮公司）3批與原告，且宇鮮公司係進口紅
19 肉火龍果貨品，惟遍查被告所提供全部卷證資料，並無相關
20 證據以實其說，難謂符合關稅法第35條規定「依據查得之資
21 料」以合理方法核定之。另被告以系爭火龍果放行後1週內
22 ，農產品批發市場交易行情站進口火龍果最大交易量之平均
23 價（90元/公斤）作為核定完稅價格之依據，此舉顯與關稅
24 法施行細則第19條第2項第2款規定「從低核估原則」不符。
25 縱認被告得採計農產品批發市場交易行情站最高平均價之交
26 易價格核定完稅價格，惟因被告疏未依關稅法第33條第3項
27 第2款及第3款規定扣減「關稅」及「第2次運送之運費」等

費用，故被告核定之完稅價格即有違誤而應予撤銷。

4、最高行政法院108年度判字第221號判決發回意旨六、（二）

被告辯稱曾函請駐馬經濟組調查國外供應商發票之真偽，惟綜觀全卷，並無基隆關去函詢問駐馬經濟組之函文，則基隆關委請駐馬經濟組調查確認之發票內容為何？經濟組係以何種方式詢問馬來西亞供應商？是否因地址錯誤或電話錯誤而未獲出口商回應？均不得而知。又被告表示基隆關再次於105年8月22日以傳真電文詢問駐馬經濟組上開相同事項，惟被告並未說明駐馬經濟組對於該電文究竟有無回覆，卷內亦無資料可稽，被告對於攸關係爭貨物交易價格認定之前後2次查詢電文，均未附卷，且未查明第2次查詢電文有無回覆，即作成原處分，自嫌速斷部分：

(1)觀前揭發回意旨，被告應檢附證據並具體說明其查證方式後，始得釐清被告是否已盡合法查證之義務，而被告在未提供駐馬經濟組函詢馬國供應商之往來資料以證明被告已盡合法查證義務前，被告尚不得逕捨原告之申報資料而不依關稅法第29條規定核定完稅價格。

(2)再者，調查馬國供應商發票內容真偽之方式，並不以馬國供應商之答覆為唯一查證方式，觀原告於前審提出行政訴訟補充理由（五）狀並檢附原證11至13，以臺中商業銀行之信用狀證明原告該年度所採購火龍果之交易價格，與申報之交易價格相符，亦足證明馬國供應商發票之內容之真實。

(3)原告向馬國出口商DRS購買火龍果之交易價格，今有DRS公司出具且經馬國公證人認證之公證內容可證，觀上開文件內容（本院卷一第393-397頁），清楚載明DRS公司與原告間針對105年4月7日至105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

述第397頁序號11欄位所記載5櫃發票號（DRS-KUL/TPE-021、022、023、024、025），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。

(4)原告於105年向馬國出口商DRS採購白肉火龍果之採購明細與價格，詳如前述DRS所提供經公證之交易明細表。而原告付款過程為：

A.交易明細表序號1及序號2之金額合計36,808.2元（17,908.2+18,900 = 36,808.2），由原告以信用狀方式直接支付DRS公司（見前審原證12）。

B.交易明細表序號3至序號5之金額合計75,125.25元（18,335.7+18,734.4+19,051.2 = 75,125.25元），由原告以信用狀方式直接支付DRS公司（見前審原證13）。

C.交易明細表序號6至序號11之金額合計356,590.8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元中，200,075.8元由原告於108年10月18日由華南商業銀行分兩次匯款（125,169.85+74,905.95 = 200,075.8）至DRS公司指定之「帳號：0000000000」（證物17）；嗣於2019年11月29日由華南商業銀行分兩次匯款合計137,463.8元（62,550.5+ 74,913.3 = 137,463.8）至DRS公司指定之「帳號：0000000000」（證物18），剩下19,051.2元（356,590.8- 200,075.8-137,463.8 = 19,051.2元）經雙方協議免除，相關付款過程，此有DRS公司提供經公證之說明書可證（證物19），足證原告申報交易價格並無不實。

(5)被告所援引駐馬經濟組組108年9月26日馬來經字第1080001088號函（下稱108年9月26日函）內容，適足證明被告調查馬國供應商發票之過程顯有瑕疵：

A.被告援引駐馬經濟組108年9月26日函之內容稱「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於馬來西亞供應商，後續再以電話方式追蹤要求該供應商回覆，惟終未獲復。」惟本案所涉及之發票係馬國DRS出口商所開立之發票編號「DRS-KUL/TPE-021、DRS-KUL/TPE-022、DRS-KUL/TPE-023、DRS-KUL/TPE-024、DRS-KUL/TPE-025」等5紙發票，駐馬經濟組竟將106年3月30日針對發票編號「DRS-KUL/TPE-007至020」等14紙「另案」發票之調查亦充作係對「本案」5紙發票之調查，顯見此一調查程序之瑕疵。

B.其次，駐馬經濟組108年9月26日函之說明欄二載稱「本案係本組以電傳方式寄送查證信函（如附件1及附件2）予馬來西亞供應商，後續再以電話方式追蹤要求該供應商回覆，惟終未獲復。」然對照駐馬經濟組前揭函文所提供附件1及附件2，其上記載供應商「地址」及「電話（Tel：000-00000000；Fax：000-00000000）」，均與本件基隆關機動稽核組105年7月20日函請駐馬經濟組調查出口商發票真偽之說明欄二所記載之「地址」及「電話（Tel：000-00000000；Fax：000-00000000）」不符，換言之，駐馬經濟組以錯誤之傳真及電話號碼作為調查手段，無怪乎未獲馬國供應商回應。本件被告及基隆關均疏未細查馬國供應商未予回應之緣由，率採駐馬經濟組之錯誤調查結果而否認原告所提供出口商發票之真實性，顯見被告有未盡合理調查義務之違誤，而不符合關稅法第29條第5項及施行細則第13條第1項之合理懷疑。

5、發回意旨六、（三）考關稅法施行細則第13條第1項之立法

理由，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，與行政程序法第103條第7款規定，係行政機關得不給予陳述意見機會之一般規範者尚有不同。本件基隆關雖曾函請原告至該關說明案情，惟原告委請呂政諺至基隆關接受談話時，基隆關機動稽核組僅訊問呂政諺系爭貨物價格如何訂定？有無簽約？有無供應商之原廠價目表？價款如何支付及已否支付？等事項，惟對於引起基隆關合理懷疑原告所提示之供貨商出口發票並非真正之兩項重要文件，即駐馬來西亞辦事處經濟組105年8月23日馬來經字第10500008140號函，及中央銀行外匯局105年8月24日臺央外捌字第1050031375號函（隨函檢送匯出款資料），基隆關均未提示予呂政諺，使其有合理申辯之機會，亦未說明基隆關合理懷疑系爭供貨商出口發票並非真正之理由，難謂已符合關稅法第29條第5項及關稅法施行細則第13條第1項之規定部分：

- (1) 本件核定完稅價格前之調查程序，被告通知原告至基隆關接受談話之調查內容，完全未告知其合理懷疑之內容，致原告未能即時準備資料以說明馬國供應商出口發票內容之真實性，針對被告此一稽徵程序之瑕疵，已因原告提起行政訴訟而無法補正，故應撤銷原處分以落實納稅者權利保護法第10條所規定正當程序保障。再者，被告倘欲依關稅法第35條規定以「合理方法」推估完稅價格，則被告所採行之推估是否合法且「妥當」，涉及行政部門之合法性及「合目的性」監督，為避免原告對於被告重新核定之完稅價格無法藉由訴願程序以尋求合目的性監督之機會，故有撤銷原處分之必要。
- (2) 針對前揭最高行政法院判決指摘基隆關機動稽核組105年10月21日之調查程序中「未提示合理懷疑出口商發票並非真正

之兩項重要文件」之瑕疵，被告忽略該調查程序已遭最高行政法院指摘為違法，仍再次援引「基隆關105年10月21日談話紀錄」辯稱已給予原告陳述意見及合理申辯之機會，此一辯解顯與前揭最高行政法院判決所指摘調查程序違法之內容相悖。

(3)又行政院農業委員會農糧署「農糧產銷資訊整合平臺」網頁「『紅龍果』產銷資訊解析」，不僅證明「紅肉火龍果」之價格高於「白肉火龍果」而不可作為類比基礎，亦證原告申報價格（CFR USD 1.05/KGM、CFR USD 1.15/KGM、CFR USD 1.25/KGM）與當年度進口之馬來西亞產火龍果平均進口價格（CFR USD 1.17/KGM）相距不遠，足證被告質疑原告申報交易價格偏低一節，欠缺合理懷疑。

6、發回意旨六、（四）系爭火龍果於105年5月18日放行後，農產品批發市場交易行情站1週內（105年5月19日至同年月25日）進口火龍果最大交易量為105年5月19日之6,080公斤，而該批火龍果之平均價為90元/公斤，被告乃依該單日平均價格作為計算系爭貨物合理價格之基準，為原判決所確定之事實。惟依農產品批發市場交易行情站顯示之105年5月19日至同年月25日1週交易行情，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，而農產品批發市場交易行情站1週之平均價格（85.2元/公斤）則非合理價格？被告之認定是否符合關稅法施行細則第19條第2項之規定？被上訴人並未說明其理由。況系爭貨物放行後1週內之單日最大交易量為5月21日之7,780公斤，並非5月19日之6,080公斤，被告之認定是否有誤，尚非無疑。上訴意旨主張其進口之白肉火龍果有（LARGE FRUIT）及（SMALL FRUIT）兩種規格，原審法官亦質

疑單一完稅價格之妥當性，原判決有不備理由之違法等語，亦非無據部分：

(1)最高行政法院提出以「農產品批發市場交易行情站1週之平均價格（85.2元/公斤）」作為合理方法計算完稅價格之基礎，足證以「合理方法」作為計算完稅價格之方式時，並非僅有被告所採取「農產品批發市場交易行情站之最大交易量」作為唯一計算基礎，亦得採取其他買賣價格作為計算方式。甚且，依關稅法施行細則第19條第2項第2款規定「從低核估原則」，被告應採納原告所提供之「國內銷售發票」（每公斤銷售價格較被告所採納之價格為低）作為計算基礎，縱不採納，亦應說明不採之理由。被告核定單一完稅價格之妥當性，業經最高行政法院指摘為不當，因此，被告應根據「原告進口之火龍果因不同規格大小而有不同交易價格」之性質，依產品差異而核定不同完稅價格，始符租稅公平及實質課稅原則。

(2)被告辯稱參據「1994年關稅及貿易總協定第7條執行協定」第5條之註釋，所謂「貨物最大銷售數量之單位價格」，係指貨物進口後於第一手交易階段出售於無特殊關係者最大數量之單位價格，惟被告所採計「農產品批發市場交易行情站」之交易價格，並非原告第一手交易階段出售之價格，此觀被告於前審辯稱「因本案無法取得第一手交易階段之價格（銷售發票無法採信），始未能依關稅法第33條規定核估完稅價格，……故依關稅法第33條之原則核估本件完稅價格，於法有據」，足證被告已「自認」未採第一手交易價格以核估本件系爭貨物之完稅價格。

(3)其次，被告自承「本案估價方式係依據關稅法第35條暨同法施行細則第19條規定，參酌同法第33條所定核估完稅價格之

原則核估，且其核算方法亦係採對原告有利方式（如扣抵兩次毛利率；採用較高的（104）年度營利事業各業所得額暨同業利率標準15%扣抵等），再次證明被告自認其所採計「農產品批發市場交易行情站」之交易價格，並非原告第一手交易階段出售之價格，否則豈有「1次交易卻得以扣抵2次毛利率」之理？故被告此節所辯不僅矛盾，更與關稅法第33條第3項規定以「第一手交易階段之價格」作為核估依據之要求不符。

(4)被告另稱參酌前述執行協定第5條註釋所舉之例，以其中累計最大銷售數量之單位價格為核估依據，惟細觀第5條註釋記載「2.茲舉例說明，設若某種貨物係按價目表銷售，其採購數量越多，價格愈優惠。」，此一案例之適用前提乃係「貨物按價目表銷售（即先有價目表，後依價目表交易）」，顯與被告所採農產品批發市場交易價格係採投標者「競價銷售」（無價目表，而依現場競價結果交易，此觀被告所援引批發市場交易行情表之平均價格從54元/公斤至124元/公斤，其落差之大可證，遑論批發市場之競價標售並不會有「採購數量越多，價格愈優惠」之情形）之前提不同。

(5)被告稱本案核估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，即依最大銷售數量之單位價格核計，並採105年5月19日至5月25日累計最大銷售數量之單位價格90元/公斤，作為核估依據。惟承前所述，「農產品批發市場交易行情站」之交易價格既非原告第一手交易階段之價格，則被告無論採計農產品批發市場中任一「非第一手交易階段」之價格，均不符關稅法第33條第3項之原則與規定。其次，被告稱因「查無第一手交易價格」而未能依關稅法第33條規定核估完稅價格，如今卻稱依關稅法第33條之

「核估原則」而將「農產品批發市場交易行情站之拍賣交易價格」誤認定為「第一手交易價格」，據以核定本件完稅價格，其說理顯然前後矛盾。再者，被告針對最高行政法院發回意旨所指摘「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，而農產品批發市場交易行情站1週之平均價格（85.2元/公斤）則非合理價格？被告之認定是否符合關稅法施行細則第19條第2項之規定？」一節，被告仍未說明。

(6)被告稱本案完稅價格之核定始終僅有一個價格，並無兩種以上之價格可供參考，然被告以批發市場之拍賣價格合計完稅價格時，僅採用「最大交易數量」作為計算基礎，無怪乎僅有一個交易價格，倘被告係依批發市場所查得之「每日最大交易數量之拍賣價格」分別核計完稅價格，即可能產生數個交易價格供海關依關稅法施行細則第19條第2項第2款規定「從低核估」。又海關應盡可能採取較低之國內銷售價格以核計完稅價格，始符關稅法施行細則第19條第2項第2款規定，換言之，「最大交易數量之交易價格」並非被告用以核估完稅價格之唯一計算方式，被告不「選擇價格較低者」，而以「最大交易數量之交易價格」作為核估完稅價格之計算方式，顯然於法不符；此觀最高行政法院發回意旨亦質被告為何不採「農產品批發市場交易行情站1週之平均價格」作為核估依據，適足證明被告所採用之「最大交易數量之交易價格」並非關稅法第35條所允許唯一核估方式。

(7)被告稱農產品批發市場交易行情站所登載之進口火龍果交易平均價格，並未區分各種大小規格一節。惟被告此一答辯並不足以推翻發回意旨所質疑被告針對原告進口兩種規格核定單一完稅價格之妥當性。再者，「關稅之稅基」應以進口貨

物於國外之交易價格為基礎，原告進口火龍果既因規格大小而有不同交易價格，被告即應依此差異而核定不同完稅價格，被告率以「國內農產品批發市場交易行情站之平均價格」僅有單一價格為由而核定單一完稅價格，顯違反核實課稅原則。

(8)被告另稱馬國當地商品行情價格或國內農產品批發市場交易站所登載之進口火龍果價格，均未區分各種大小規格云云。惟依一般社會通念，農產品因品相、規格大小而異其交易價格，此乃農產品交易之常理與常情，「馬來西亞當地商品行情價格」或「國內農產品批發市場交易站所登載之進口火龍果價格」之統計方式雖未區分規格大小，然此僅係「事後統計上之分類」，並不等於原告與國外廠商採購產品之「議價條件」。因此，不得倒果為因，以「統計價格方式未區分各種大小規格」為由，據此認定原告與馬國出口商DRS約定之交易價格未依大小規格而有所區分。

(9)另查臺灣食品及營養技術中心針對「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、紅色果肉火龍果及黃色皮膚火龍果，甚至記載「火龍果的農場價格為每公斤3.5至4.0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化。」，在在證明原告進口馬國產製白肉火龍果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」內容相符。

7、發回意旨六、（五）原告委託呂政諺前往基隆關接受訪談時曾提出系爭貨物之國內銷售發票7紙，雖其上並未記載買受人資料，惟被告於適用關稅法第33條查證「國內銷售價格」

時，仍有訊問上訴人或其委託之呂政諺系爭貨物之買受人究為何人之必要，乃被告未曾查證，即逕認憑上開7紙發票無法認定係屬「國內銷售價格」，自嫌率斷。又上開7紙發票之開立日期為105年6月30日，雖距離系爭貨物放行日期105年5月18日已有42日，惟進口新鮮蔬果之交易慣例並非必於當月銷售完畢，若經冷藏仍有可能於隔月銷售，而國內交易習慣往往採月結制結算帳款，故系爭貨物如於5月底或6月初交易，開立6月30日之統一發票，尚難謂違反交易慣例，原判決遽認上開7紙發票違反交易慣例，自難據以依關稅法第33條規定按國內銷售價格核估完稅價格等語，其認事用法不無商榷之餘地部分：

(1)被告不採納原告提供國內銷售發票之原因為該發票「無買受人資料」及「發票開立日期與進口貨物放行日期差距42日」。針對後者，業經最高行政法院指明難謂違反交易慣例；針對前者，發票未記載買受人資料者，在現行社會交易上，所在多有，當屬商業慣例之一，此觀吾人前往便利商店甚或百貨公司購物，取得之發票大多亦未載有買受人資料，由此可證，被告僅以國內銷售發票未記載買受人資料即逕為否定其證據能力，核不足採。

(2)既然被告於核定完稅價格前之調查過程中未依關稅法施行細則第13條第1項規定說明其合理懷疑之理由而違反法定調查程序在先，甚至訴訟中猶多次拒絕提供相關資料而妨害原告辯明之機會，在在違反納稅者權利保護法第10條所強調之正當程序，如今卻反指原告違反協力義務，徒顯輕忽法制之觀念。

(3)被告辯稱原告提供之國內銷售發票未蓋用原告公司統一發票章而不足採信，然而，原告提供之國內銷售發票係原告自行

留存之「存根聯」，縱因便宜行事而漏未在「存根聯」蓋統一發票章，亦不影響該統一發票之真實性，遑論該統一發票均經原告依法向國稅局申報。況基隆關通知原告前往說明前，並未具體說明其合理懷疑及不採原告申報資料之理由，憑空要求原告提供帳冊等資料，原告根本不知從何準備，事後指摘原告未就海關之疑義善盡協力義務云云，均與關稅法施行細則第13條第1項規定之要求不符。

(4)被告辯稱系爭火龍果，經熏蒸處理後無法久藏至隔月始行銷受，惟遍查卷內資料，未見被告針對原告火龍果熏蒸後之新鮮度、冷藏保存方式有何調查，如今空言經熏蒸後之火龍果無法久藏至隔月始行銷售，即屬無稽，遑論5月18日放行至6月1日，最短僅間隔12日；退步言，縱使5個貨櫃中有3個貨櫃經熏蒸，仍有2個貨櫃之火龍果新鮮度無虞而得以慢慢銷售，因此，被告空言辯稱無法久藏至隔月銷售，顯不足採。至被告稱原告係買賣業而須於發貨時開立統一發票，惟最高行政法院發回意旨業已載明國內交易習慣往往採月結制結算帳款，故系爭貨物如於5月底或6月初交易，開立6月30日之統一發票，尚難謂違反交易慣例，故被告不採原告提供之國內銷售發票，即屬無理由。

(5)被告辯稱原告所提供之國內銷售發票未載明買受人資料，亦未提供進銷存貨明細，致使被告無從認定買賣雙方間是否具有特殊關係，亦無法得知該發票標的是否確為系爭貨物，自難依據關稅法第33條規定按國內銷售價格核估完稅價格。此外，原告亦未提出國外生產成本、費用及一般利潤等計算價格資料供核算，尚無法依關稅法第34條核估系爭貨物之完稅價格云云。惟被告倘認原告提供之國內銷售發票係與特殊關係人所為之交易致影響交易價格者，應依關稅法施行細則第

14條第2項規定應向納稅義務人說明其理由，並給予納稅義務人合理申辯之機會。但被告針對原告所提供國內銷售發票，未依關稅法第14條第2項規定說明理由並給予合理申辯之機會，遑論被告並未說明或舉證證明原告所提供之國內銷售發票因特殊關係致影響交易價格。因此，被告事後飾詞辯稱原告銷售發票未載名買受人資料、無從確認買賣雙方間是否具有特殊關係、無法得知該發票標的是否確為系爭貨物等瑕疵云云，逕為捨棄原告國內銷售發票所載價格之真實性，被告上揭質疑均無證據可佐而屬憑空臆測之詞，並不足構成不採納原告所提資料之「合理懷疑」。

(6)被告稱以國內批發市場計算推算之交易價格係對原告最有利，惟原告進口火龍果有大小兩種不同規格而異其交易價格，然被告核定單一完稅價格，將小果比照大果核定完稅價格，豈會對原告最有利。另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（見更審證物1），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2,110萬5,540元（見更審證物1第23頁），核與原告「營業人銷售額與稅額申報書（403）」金額2,110萬5,540元相符，足證原告國內銷售發票所載金額屬實。

(7)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。倘依被告核定每公斤1.51美元計算，每公斤買入成本折合新臺幣約為63.4元「 1.51×32.3 （匯率） $\times 1.3$ （關稅為30%） $= 63.40$ 元」，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，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，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DRS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。

(8)被告稱以原告所提供華南商業銀行匯款單4紙之匯款時間遲至3年半後始付款云云，惟原告於更審提出證物17（華南商業銀行賣匯交易憑證）、18（華南商業銀行賣匯交易憑證）、19（DRS經公證之付款說明）說明原告匯款至指定銀行帳戶之原因，另以證物20（原告與DRS洽談折扣之電子郵件）、證物21（DRS公司開立之折讓發票），佐證原告匯款至DRS公司指定帳戶，並有折讓一節，至於折讓發票金額18,000美元（證物21）與DRS公司出具說明折讓金額19051.2美元，相差1051.2美元（換算新台幣僅約3萬餘元），是因配合DRS公司指定匯款作業造成，業經DRS公司出具之公證書說明免除在案。被告一再以匯款金額、匯款時間無法勾稽為由，拒絕採納對原告有利之證據，惟被告迄今無法提出客觀上足以推翻原告證據之具體事證，僅憑臆測即拒絕採納對原告有利之事證，顯不足採。

8、被告縱不採納原告申報時所提供馬國DRS出口商之出口發票，亦應依關稅法第31條規定核定本件進口貨物之完稅價格：

(1)依關稅法第31條、第18條第1項規定及最高行政法院107年度判字第282號判決，海關依關稅法第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」依納稅義務人之申報核定應納稅額。依被告提供之「審結資料查詢清表」，原告於105年度曾委由昇昱公司以報單號碼第BC/05/387/E0335、BC/05/387/E0343、BC/05/387/E0378、BC/05/387/E0380、BC/05/

387/E0411號等5批共計6項，申報進口馬國產製之「白肉火龍果」，不僅同為馬國DRS出口商，且原告於該案中申報之交易價格亦係依貨物大小規格區分為單價CFR USD 1.05/KGM」及CFR USD 0.95/KGM共計兩種規格而有不同單價。前揭進口火龍果經被告於105年4月18日至4月29日間依關稅法第18條第1項規定查驗後放行，且被告嗣後並未另外核定交易價格或通知原告補繳關稅，足證原告前揭於105年4月間進口火龍果之交易價格已依關稅法第18條第1項規定，視為業經被告依原告申報之交易價格而確定在案。

(2) 基此，被告倘不採納原告於本件進口火龍果申報之交易價格並依關稅法第29條核定完稅價格，因原告曾於105年4月間進口「同樣貨物」來臺並完成交易價格之申報且經核定在案，故被告應先依關稅法第31條規定以105年4月間進口之火龍果（同樣貨物）所核定之完稅價格，來作為核定本件完稅價格之依據。被告忽略本件原告所進口白肉火龍果已有海關核定105年4月間放行之「同樣貨物」完稅價格的前案可循，不依關稅法第31條規定核定完稅價格，卻堅持依關稅法第35條規定核定完稅價格，此舉顯與關稅法第35條規定不符。

(3) 被告雖辯稱原告105年4月間進口之火龍果並未有任何審查，惟觀關稅法第31條並未規定「所採同樣貨物之交易價格，以經海關依關稅法第29條實質審查核定者為限」，遑論第18條第1項規定逾期無應退應補稅款者，即「視為業經核定」而擬制海關核定稅額之法律效果。因此，被告前述所辯，顯係針對法規之適用範圍增加法所無之限制，違反租稅法定原則而不足採。

(二) 聲明：原處分、復查決定及訴願決定均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

01 (一) 答辯要旨：

02 1、依駐馬經濟組於105年8月23日函覆、中央銀行外匯局105年8
03 月24日函覆及訴外人呂政諺於105年10月21日之訪談紀錄可
04 知，馬國DRS出口商未能證明報關發票為真，且原告並未付
05 款予馬國DRS出口商，是原申報價格是否為本件實際交易價
06 格，尚非無疑，依據關稅法第29條第5項規定，視為無法按
07 該條規定核估其完稅價格，故無關稅法第29條之適用。又本
08 件查無出口日期前後30日內按關稅法第31條規定同樣貨物及
09 第32條規定類似貨物之相關資料可供核價參考；又原告所附
10 國內銷售發票，並未登載買受人資料，自無從查證買賣雙方
11 是否有特殊關係，亦無法取得「第一手交易階段之價格」（
12 銷售發票無法採信），且開立日期為105年6月30日，係在本
13 件送查價之後，與本件系爭火龍果放行日期105年5月18日，
14 時間差距42日，異於新鮮蔬果之交易慣例，尚難據依關稅法
15 第33條規定按國內銷售價格核估完稅價格；又原告未能提供
16 國外生產或取得成本之相關資料，亦無關稅法第34條規定之
17 適用，被告乃依據關稅法第35條規定，按查得之資料，以合
18 理方法核定之，於法並無不合。本件核價係由基隆關簽復被
19 告所屬小港分關105高港發字第0000588號送查價單，且為查
20 明系爭火龍果完稅價格需要，基隆關已通知原告說明，並經
21 其委任呂政諺至該關說明，是以，被告業已依關稅法施行細
22 則第13條第1項規定，向原告說明懷疑之理由，並給予其合
23 理申辯之機會。又被告於105年11月15日送達「退還保證金
24 通知書」及稅單號碼第BCZ000000000000號「海關進口貨物稅
25 費繳納證兼匯款申請書」予原告，雖未敘明核定完稅價格之
26 理由，惟於復查程序時，已補正敘明於復查決定書，原核定
27 之理由已完備。

2、系爭火龍果於105年5月18日放行後，農產品批發市場交易行情站1週內（105年5月19日至同年5月25日）每天進口火龍果最大交易量平均價為90元/公斤。按新鮮蔬果進口，亦可由進口人售予行口後，再由行口於批發市場售出，經參據104年度營利事業各業所得額暨同業利潤標準，水果批發業之毛利率為15%，原告提供之內陸運費為124,845元，換算每公斤內陸運費為1.379元，無保險費；將上述資料帶入完稅價格之計算公式，則完稅價格為USD 1.51元/公斤。又因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，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），故系爭火龍果乃依上揭推估合理行情價格統一核估完稅價格，與關稅法第35條之規定相符。另依海關RP18程式查詢105年4月1日起至同年6月30日止進口火龍果貨品之審結資料查詢清表，僅有宇鮮公司（3批）與原告等2家公司，前者係進口「紅肉」火龍果貨品，其距離本件放行日105年5月18日至少已有24日以上，鑑於農產品易腐特性，其不可能為農產品批發市場之交易標的，且最後一批數量僅為5,250公斤（報單號碼：第BD/05/418/J0286號），而農產品批發市場交易行情站（105年5月19日至25日）之交易量共28,972公斤，以日期及數量邏輯判斷，農產品批發市場之交易標的應為原告進口之白肉火龍果，被告參據上揭資料，依關稅法第35條推估合理行情價格據以核價，並無原告所稱以他人進口「紅肉」火龍果進而推論本件進口「白肉」火龍果之完稅價格情事。又原告於104年12月24日方始進口水果，其104年度申報毛利率7.94%非關本件進口水果之獲利，故不予採用，而改參據104年度營利事業各業所得額暨同業利潤標準，水果批發業之毛利率為15%作為推估依據。退步言之

，若以原告104年度所申報毛利率7.94%推估，則完稅價格為USD 1.64/KG，價格尚高於原核定價格USD 1.51/KG，是被告以104年度營利事業各業所得額暨同業利潤標準推估本件之完稅價格，反而對原告更有利。另關稅法施行細則第19條第2項第2款規定「從低核估原則」，係指當海關於依關稅法第35條規定核定完稅價格時若有2種以上之價格，不得採用較高之價格，而本件完稅價格之核定自始僅有1個價格。

3、關於最高行政法院108年度判字第221號判決六、（二）謂：「本件被上訴人固提出駐馬來西亞辦事處經濟組……函復基隆關之函文……惟綜觀全卷，並無基隆關去函詢問駐馬來西亞辦事處經濟組之函文……被上訴人對於攸關係爭貨物交易價格認定之前後2次查詢電文，均未附卷……」乙節：

(1)基隆關確於105年7月20日以(105)基機調查外電字第0129號傳真電文並檢附本案報單及報關發票（第171-187頁），請駐馬經濟組協查，因駐外單位遲未回復，遂於同年8月22日以(105)基機調查外電字第0149號傳真電文催辦，嗣駐馬經濟組於同年8月23日以馬來經字第10500008140號函復：「……二、本組業於本年7月20日函請馬來西亞供應商DRSTRADING SDN BHD，確認本案發票真偽及實際交易價格，迄今未獲回復……」，經核國外供應商並未回復本案報關發票是否為其所簽發，及原申報價格是否為真正交易價格，而中央銀行外匯局匯款紀錄查無原告匯至馬國供應商款項，亦查無國內其他公司或個人匯款至馬國供應商，另原告受任人呂政諺之談話紀錄略稱價格口頭約定，目前尚未付款等語，被告參據駐外單位、中央銀行外匯局之函復及其他事證，對於原申報價格是否為本案實際交易價格，容非無疑，爰依關稅法第29條第5項規定，視為無法按該條規定核估完稅價格。

01 (2)經法官諭示已於108年9月10日準備程序庭將上開前後2次查
02 詢電文及駐馬經濟組回函當庭補送；又為行政訴訟須要，案
03 經函詢駐外單位，據該單位於108年9月26日以馬來經字第10
04 80001088號函復略以，本案分別於105年7月20日及106年3月
05 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
06 方式追蹤要求該供應商回復，惟終未獲復。

07 (3)原告稱駐馬經濟組捨基隆關機動稽核組所提供之地址、電話
08 及傳真號碼不用，逕為傳真不具代表性質之傳真號碼乙節。
09 查駐馬經濟組接獲海關委託查證，係先以電話聯絡國外供應
10 商確認公司無誤，再傳送資料，其未能依該組提供之地址、
11 電話及傳真號碼作業，應係國外供應商另行指示之故(公司
12 有一個以上據點本屬常態)。又駐馬經濟組曾分別於105年7
13 月20日及106年3月30日以兩封查證信函傳真國外供應商，地
14 址雖不同，惟電話及傳真號碼均相同，國外供應商亦證實該
15 公司以前曾使用「No.85B,Jalan SS15/5A,Subang Jaya,475
16 00 Petaling Jaya Selanger」之地址，顯見駐馬經濟組係
17 依據國外供應商提供之地址、電話及傳真號碼作業，已善盡
18 調查之責。況海關未能依關稅法第29條規定接受原申報價格
19 ，非僅因國外供應商未回復駐外單位之協查，原告並未匯款
20 予國外供應商亦為主因。

21 4、前述判決六、(三)謂：「……引起基隆關合理懷疑上訴人
22 所提示之供貨商出口發票並非真正之兩項重要文件，即駐馬
23 經濟組105年8月23日馬來經字第10500008140號函，及中央
24 銀行外匯局105年8月24日臺央外捌字第1050031375號函(隨
25 函檢送匯出款資料)，基隆關均未提示予呂政諺，使其有合
26 理申辯之機會……不僅導致上訴人未能及時協助釐清發票真
27 偽或補充提出付款信用狀以佐證申報交易價格之真實性……

」乙節：

(1)駐馬經濟組及中央銀行外匯局兩項函復係屬密件，被告依法不得予當事人閱覽，且復查與訴願階段，均係書面審理，被告依法亦無提供原告閱覽上開文件之義務，現於公開審理之訴訟階段，倘原告確有閱覽需要，於一定條件限制下，自得聲請法院准予閱覽。再者，基隆關已就上開文件內容詢問原告並給予陳述意見之機會，原告亦自陳：「……目前尚未支付……出口商同意也未催促貨款。」此有105年10月21日基隆關機動稽核組談話紀錄可資參照。是被告既已給予原告陳述意見及合理申辯之機會，仍無法確認報關發票之真偽，亦無匯款資料供勾稽比對，自得基於合理懷疑，視為無法按關稅法第29條規定核估完稅價格。

(2)基隆關除函請駐馬經濟組確認本案報關發票是否由供應商簽發，其載列價格是否為實際交易價格，並請該出口商提供相關交易資料供參及調閱原告報關期間金流資料(中央銀行外匯局105年8月24日台央外捌字第1050031375號函，第245頁)外，尚請原告提供相關交易文件，例如與馬國供應商間交易價格決定之往來文件、合約、實付或應付之匯款結匯單據等，惟原告均未提供且亦自陳：「……目前尚未支付……出口商同意也未催促貨款。」致使被告無從核認原申報價格之真實性。是以，被告既已給予原告陳述意見及合理申辯之機會，仍無法確認報關發票之真偽，亦無匯款資料供勾稽比對，自得基於合理懷疑，視為無法按關稅法第29條規定核估完稅價格。另據法官諭示本案系爭貨品是否有馬國當地行情價格乙節，案經駐馬經濟組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，經洽馬國農業促銷局(FAMA)提供2016年1月至2019年8月馬國相

關各州火龍果每月產地、批發及零售價格資料，該資料顯示單價未區分大小顆，係以每公斤為計價方式。

5、前述判決六、（四）謂：「……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，而農產品批發市場交易行情站1週之平均價格（85.2元/公斤）則非合理價格？被上訴人之認定是否符合關稅法施行細則第19條第2項之規定？被上訴人並未說明其理由。況系爭貨物放行後1週內之單日最大交易量為5月21日之7,780公斤，並非5月19日之6,080公斤，被上訴人之認定是否有誤，尚非無疑。上訴意旨主張上訴人進口之白肉火龍果有（LARGE FRUIT）及（SMALL FRUIT）兩種規格……」乙節。查：

（1）本件完稅價格之核估方法係依關稅法第35條規定，並參酌同法第33條之核估原則，在合理範圍內彈性運用所核定之價格，即依最大銷售數量之單位價格核計，而同法第33條所稱最大銷售數量之單位價格，係指進口1批貨物可能先後以數個價格出售，以其中累計最大銷售數量之單位價格為核估依據。而當時農產品批發市場進口火龍果之最大交易數量之平均價格為新臺幣90元/公斤，其交易數量計18,220公斤（6,080+4,360+7,780=18,220），為最大交易數量，而本案累計最大銷售數量之單位價格為90元/公斤，爰以其作為核估依據，洵屬有據。又關稅法施行細則第19條第2項第2款「兩種以上價格從高核估之關稅估價制度」，係指海關依關稅法第35條規定核定完稅價格時，若有兩種以上之價格，不得採用較高之價格核定之，並非係指依銷售價格從低核估，而本案完稅價格之核定始終僅有1個價格，並無兩種以上之價格可供參考，自與關稅法施行細則第19條第2項第2款規定無違。另

01 因農產品批發市場交易行情站所登載之進口火龍果交易平均
02 價格，並未區分各種大小規格（即各種大小規格之平均價格
03 為新臺幣90元/公斤），爰本案乃依前揭合理行情價格統一
04 核估完稅價格，核與關稅法第35條規定相符。

05 (2)參據「1994年關稅及貿易總協定第7條執行協定」（下稱執行
06 協定）第5條之註釋，所謂「貨物最大銷售數量之單位價格」
07 ，係指貨物進口後，於第一手交易階段售予無特殊關係者最
08 大數量之單位價格；復參酌執行協定第5條註釋所舉之例，
09 亦即進口1批貨物可能先後以數個價格出售，以其中累計最
10 大銷售數量之單位價格為核估依據。本案完稅價格之核估方
11 法係依關稅法第35條規定，並參酌同法第33條之核估原則，
12 在合理範圍內彈性運用所核定之價格，即依最大銷售數量之
13 單位價格核計；查當時農產品批發市場進口火龍果之最大交
14 易數量（水果產品日交易行情105年5月19日至25日）之平均價
15 格為90元/公斤，其交易數量計18,220公斤（6,080+4,360+7,
16 780=18,220），亦即累計最大銷售數量之單位價格為90元/公
17 斤，爰以其作為核估依據，洵屬有據。

18 (3)關稅法第31條、第32條規定所稱同樣貨物或類似貨物之「交
19 易價格」，係指經海關依據關稅法第29條核定之價格，執行
20 協定第2條註釋第4段：「第2條所規定之同樣進口貨物之交
21 易價格，係指已依第1條規定予以接受之完稅價格……」、
22 第3條註釋第4段：「第3條所規定之類似進口貨物之交易價
23 格，係指已依第1條規定予以接受之完稅價格……」。查本
24 件系爭火龍果出口時或出口日之前、後30日內，並無相同或
25 類似貨物經海關依據關稅法第29條所核定之交易價格可資引
26 用，故其完稅價格無從依關稅法第31條、第32條規定核估。

27 (4)原告所提供之國內銷售發票未載明買受人資料，亦未提供進

銷存貨明細，致使被告無從認定買賣雙方間是否具有特殊關係，亦無法得知該發票標的是否確為系爭貨物，自難依據關稅法第33條規定按國內銷售價格核估完稅價格。此外，原告亦未提出國外生產成本、費用及一般利潤等計算價格資料供核算，尚無法依關稅法第34條核估系爭火龍果之完稅價格。另原告所稱未見被告針對其火龍果熏蒸後之新鮮度、冷藏保存方式有何調查及辯駁開立統一發票時點等節。查上開7紙銷售發票之開立日期為105年6月30日，距離系爭貨物放行日期105年5月18日已有42日，與新鮮蔬果之交易慣例相異。況原告曾對火龍果情況提供補充說明稱：「另確因清關作業時有其中3櫃發現蟲卵，並進行熏蒸處理得已放行；經過熏蒸處理過的火龍果已經沒有之前新鮮」等語，益證該3櫃火龍果，經薰蒸後，其新鮮度已大打折扣，更無法久藏至隔月始行銷售。

(5)系爭火龍果核無關稅法第29條、第31條至第34條之適用，被告依關稅法第35條、施行細則第19條第1項規定，參酌關稅法第33條之核估原則，在合理範圍內彈性應用；亦即在國內按其輸入原狀，售出最大銷售數量之單位價格後，扣除利潤、內陸運費及進口時繳納之稅費所得之價格。準此，被告參據系爭火龍果放行後一週內農產品批發市場進口火龍果最大交易數量平均價格新臺幣90元/公斤，扣除利潤15%（104年度營利事業各業所得額暨同業利潤標準，水果批發業之毛利率）、原告提供之內陸運費124,845元，換算每公斤內陸運費為1.379元（計算式：124,845元÷90,558公斤=1.379元/公斤），及進口時繳納之稅費（關稅稅率30%及貿易推廣服務費0.04%），計算出完稅價格=銷售價格×（1-利潤及費用率）-內陸運費及保險費÷（1+應課稅率）=90×（1

01 -0.15) × (1-0.15) -1.379V ÷ (1+0.3004) = 48.943元 /
02 公斤，48.943÷ 32.425 (美元兌換新臺幣匯率) =USD 1.51/
03 公斤〈利潤及費用率扣抵兩次係原告與行口各一次〉。又因
04 無論馬國當地商品行情價格或國內農產品批發市場交易行情
05 站所登載之進口火龍果價格，均未區分各種大小規格，故被
06 告依上揭方式計算系爭火龍果合理行情價格統一核估完稅價
07 格，且將可能發生之運費及相關費用扣減，核與關稅法第35
08 條規定相符，當屬妥適。

09 (6)原告稱依一般社會通念，農產品因品相、規格大小而異其交
10 易價格，此乃農產品交易之常理與常情乙節。查本案完稅價
11 格之核估方法為關稅法第35條，係參酌同法第33條所定核估
12 完稅價格之原則，在合理範圍內彈性運用所核定之價格，亦
13 即在國內按其輸入原狀，依最大銷售數量之單位價格核計，
14 而本關查得當時農產品批發市場中之最大交易數量平均價格
15 為90元/公斤，因農產品批發市場交易行情站，所登載為進
16 口火龍果交易平均價，並未區分各種大小規格(即各種大小
17 規格混合一起之拍賣價格為90元/公斤)，爰本案各項乃依上
18 揭行情價格統一核估完稅價格，符合同法第35條規定之立法
19 精神。

20 6、前述判決理由六、(五)謂：「上訴人委託呂政諺前往基隆
21 關接受訪談時曾提出系爭貨物之國內銷售發票7紙，雖其上
22 並未記載買受人資料，……仍有訊問上訴人或其委託之呂政
23 諺系爭貨物之買受人究為何人之必要……又上開7紙發票之
24 開立日期為105年6月30日，雖距離系爭貨物放行日期105年5
25 月18日已有42日，……若經冷藏仍有可能於隔月銷售，而國
26 內交易習慣往往採月結制結算帳款，故系爭貨物如於5月底
27 或6月初交易，開立6月30日之統一發票，尚難謂違反交易慣

例……」乙節。查：

(1)稅務案件因具有課稅資料多為納稅義務人所掌握及大量性行政之事物本質，稽徵機關欲完全調查及取得相關資料，容有困難，是為貫徹課稅公平原則，應認屬納稅義務人所得支配或掌握之課稅要件事實，納稅義務人應負有提供資料之協力義務（司法院釋字第537號解釋）。

(2)原告雖提供系爭貨物之國內銷售發票7紙，惟該7紙銷售發票未蓋用原告公司印章，無從證明係真正且為二聯式發票，亦無買受人資料，被告無從勾稽比對；復參據前揭談話筆錄可知，基隆關亦有請原告提供銷售對象之公司地址、電話及傳真號碼、進貨、銷貨、存貨帳冊及轉帳傳票等，惟原告均未提供；又原告所營事業內容包含蔬果批發業，則其提供之銷售發票標的究為國內生產抑或進口貨物，無從得知；依關稅法第33條明定該銷售價格需於買賣雙方無特殊關係下始得採認，原告既無提供國內買受人資料，其間是否具有特殊關係被告不得而知，則原告未就上開疑義善盡協力義務，亦未就有利於己之事實，提示相關事證以實其說，自不得依關稅法第33條規定核估完稅價格。

(3)上開7紙銷售發票之開立日期為105年6月30日，距離系爭貨物放行日期105年5月18日已有42日，與新鮮蔬果之交易慣例相異。原告曾對火龍果情況提供補充說明（第201-209頁），稱：「……另確因清關作業時有其中3櫃發現蟲卵，並進行熏蒸處理得已放行；經過熏蒸處理過的火龍果已經沒有之前新鮮……」等語，益徵系爭3櫃火龍果，經薰蒸後，其新鮮度已大打折扣，更無法久藏至隔月始行銷售。

(4)依加值型及非加值型營業稅法第32條第1項前段規定：「營業人銷售貨物或勞務，應依本法營業人開立銷售憑證時限表

規定之時限，開立統一發票交付買受人。」原告係買賣業，須於「發貨時」開立統一發票，若系爭貨物於5月底或6月初交易，開立6月30日之統一發票，自屬違反上開規定。倘原告屬按月彙總開立統一發票之營業人，亦須符合統一發票使用辦法第15條之1規定：「營業人具備下列條件者，得向所在地主管稽徵機關申請核准後，就其對其他營業人銷售之貨物或勞務，按月彙總於當月月底開立統一發票……」，因無事證證明原告符合上開規定，自難據以依關稅法第33條規定按國內銷售價格核估完稅價格。

7、至原告稱其進口系爭火龍果所申報交易價格，與出口商所提供且經馬國官方認可之公證人(notary public)認證後之公正內容相符乙節，查原告於105年10月21日委託呂政諺至海關接受訪談並製作談話筆錄略載：「(三)問：……貴公司如何與國外供應商購買貨品？價格如何訂定？是否簽有合約？……。答：基本上口頭約定……。」是原告前與國外供應商並未簽有交易合約，茲原告所提公證文件之公證人簽發日期為108年12月6日，而原告於事隔3年後始申請公證，顯係事後彌縫之舉，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所在簽名為真，與該交易文件內容是否屬實無涉。再者，細鐸該公證文件之內容，應非系爭火龍果之交易合約，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。

8、至原告於準備程序(七)狀四提出信用狀2紙(前審卷證物12、證物13)及華南商業銀行匯款單(本院卷二證物17、18)4紙，以證明貨款給付一節：

(1)就信用狀2紙部分，原告略謂：「交易明細表序號1及序號2之金額合計36,808.2元…，由原告以信用狀方式直接支付DRS公司…。及「交易明細表序號3至序號5之金額合計75,125.25元…，由原告以信用狀方式直接支付DRS公司…。」惟查，序號1至序號5之發票號碼為DRS-KUL/TPE-001、DRS-KUL/TPE-002、DRS-KUL/TPE-003、DRS-KUL/TPE-004、DRS-KUL/TPE-005及DRS-KUL/TPE-006，與本案報關發票號碼(DRS-KUL/TPE-021、DRS-KUL/TPE-022、DRS-KUL/TPE-023、DRS-KUL/TPE-024及DRS-KUL/TPE-025)不一致，是上開2張信用狀與本案貨物無涉；另經比對結果，其相對應進口報單號碼分別為進口報單第BC/05/387/E0335、BC/05/387/E0343、BE/05/387/E0378、BC/05/387/E0380及BC/05/387/E0411號，海關並未進行價格調查或事後稽核，尚難認定原申報價格屬實。

(2)就華南商業銀行匯款單4紙部分，原告略謂：「交易明細表序號6及序號11之金額合計356,590.8元…，前述356,590.8元中，200,075.8元由原告於108年10月18日由華南商業銀行分兩次匯款…致DRS指定之帳號…，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元…致DRS指定之帳號…，剩下19,051.2元…經雙方協議免除，相關付款過程，此有DRS公司提供經公證之說明書可證…。」惟查，原告匯款金額分別為：USD 125,169.85、USD 74,905.95、USD 62,550.50、USD 74,913.3，本案報單原申報金額為USD 93,964.5，匯款金額與原申報金額無法勾稽。又本件進口日期為105年5月16日，期間本關查無原告匯款DRS公司

01 資料，原告亦無法提供匯款資料，遲至「3年半後」（108年
02 10月18日及11月29日）始提出匯予他公司之匯款資料，並稱
03 係本案貨款，與國際貿易常理及經驗法則相悖，且亦無法與
04 原申報價格相互勾稽，尚難憑信。另本件出口商為馬國DRS
05 公司，匯款單之受款人卻為「SOUTHEA ST ASIA FRUITS IND
06 USTRY SDN BHD」（下稱S公司），兩者明顯迥異。雖依原告所
07 提公證書，DRS公司指定原告匯入指定帳戶0000000000（即S
08 公司），惟本案DRS公司、S公司自始均未答覆及證實雙方交
09 易是否為真；S公司是否取得請求原告支付買賣火龍果之價
10 金債權，原告是否同意債權移轉給S公司，均無相關契約、
11 帳冊、發票、來往文件等資料佐證。是以，原告於貨物進口
12 日後「3年半後」始提出公證說明書，顯有事後彌縫之嫌。

13 （二）聲明：原告之訴駁回。

14 四、爭點：

15 （一）被告對原告申報系爭火龍果之交易價格有合理懷疑，是否有
16 據？

17 （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
18 料按每公斤1.51美元核定完稅價格，是否適法？

19 五、本院的判斷：

20 （一）前提事實：

21 如爭訟概要欄所載事實，業經兩造分別陳述在卷，並有進口
22 報單（第1-4頁）、發票（第8-12頁）、進口貨物押款具結
23 放行申請書（第5頁）、被告小港分關送查價單（第7頁）、
24 退還保證金通知書（第20-21頁）、復查決定書（第33-37
25 頁）、財政部106年8月29日台財法字第10613935840號訴願
26 決定書（第102-113頁）附於原處分卷，及本院原判決（第
27 39-73頁）、最高行政法院108年度判字第221號判決（第19

-37頁) 附於本院卷(一)可查。

(二)應適用的法令：

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

(二)被告對原告申報系爭火龍果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）
- 2、經查，原告申報系爭火龍果完稅價格，固提出馬國DRS出口商所開立之發票（INVOICE）等資料為證。被告以原告申報

01 系爭火龍果價格有偏低現象，被告參考相同產地之價格檔資
02 料CFR USD 1.8/KGM（詳見本院卷一第353頁）相較明顯偏低
03 ，復審酌該價格檔資料與系爭火龍果出口日期相距1年以上
04 ，不宜逕憑該價格資料予以核定，乃依原告申請准予先行繳
05 納保證金提領貨物，事後再予審查。被告為釐清系爭火龍果
06 實際交易價格，遂以送查價單（原處分卷第7頁）請基隆關
07 協助調查，基隆關於105年7月20日以(105)基機調查外電字
08 第0129號傳真電文並檢附本案報單及報關發票（本院卷一第
09 171-187頁），請駐馬經濟組協查，因駐外單位遲未回復，
10 遂於同年8月22日以(105)基機調查外電字第0149號傳真電文
11 （本院卷一第189頁）催辦，經駐馬經濟組於同年8月23日以
12 馬來經字第10500008140號函復：「……二、本組業於本年7
13 月20日函請馬來西亞供應商DRS TRADING SDN BHD，確認本
14 案發票真偽及實際交易價格，迄今未獲回復……」（本院卷
15 一第191頁）等語，無法釐清原告與馬國DRS出口商間就系爭
16 火龍果之交易是否確實，及系爭貨物之報關發票上所列載之
17 價格是否為實際交易價格等文件真實性之疑義。

18 3、又基隆關於105年8月22日以基普機字第0000000000函（原處
19 分卷2第25-26頁）請中央銀行外匯局提供原告105年2月1日
20 至7月31日止之相關結匯資料及同期間由我國匯至馬國DRS出
21 口商所有匯出款資料，惟依中央銀行外匯局以105年8月24日
22 台央外捌字第1050031375號函提供之「匯往國外受款人交易
23 資料歸戶彙總表」（本院卷一第245-251頁、第355-361頁）
24 ，原告於該期間內均無與馬國DRS出口商間有資金往來，顯
25 示系爭火龍果之付款金流，無法勾稽。基隆關復於105年9月
26 5日以基普機字第1051022698號函請原告檢送1.成交文件(如
27 合約、訂貨單、Pro-forma Invoice、Commercial Invoice

正本等)。2.實付或應付價格之付款結匯單據(如信用狀及結匯水單)。3.如有間接付款(包括預付款)或尚未支付之價款明細。4.本案進口貨物之國內銷售發票單據、明細及銷售對象之公司地址、電話及傳真號碼。5.進貨、銷貨、存貨帳冊及轉帳傳票。6.本案進口貨物之國外生產或取得成本。7.原告與供應商間交易價格之決定過程往來文件等至基隆關說明(詳見本院卷一第193頁),原告委任訴外人呂政諺於105年10月21日僅提供報關發票、折扣討論往來郵件等影本資料,且於接受訪談作成談話紀錄略稱:「貨款支付以口頭約定之,目前尚未支付」等語(詳見本院卷一第197-199頁),經核上揭資料並非雙方交易文件或付款憑證,無從比對驗證原告申報系爭火龍果文件之正確性及付款之可能性,自無法佐證系爭火龍果之申報價格為實際交易價格。

4、準此,原告所提出之進口報單、商業發票等有關係系爭火龍果單價之記載,經被告實施事後稽核,查無原告匯款予國外廠商之資料,原告亦未提出相關付款資料,復經駐馬國經濟組之協查,亦無法獲得國外廠商就交易真實性之確認,則原告主張其報運進口系爭火龍果所申報之單價即為真實之交易價格等語,即非無疑義。依前述關稅法第29條第5項之規定,海關並非須證明進口人提出之交易文件確屬虛偽不實之程度,始得加以調整,而是海關基於專業之審查,並由進口人負相當之協力義務後,海關仍具合理懷疑時,即可依據關稅法第29條以下規定另行核定其完稅價格。則本件既經基隆關函請原告陳述意見並函調相關資料後,仍認有合理懷疑,應視為無法按該條規定核估其完稅價格,則被告認定系爭火龍果無法依關稅法第29條第1項規定核估其完稅價格,即屬有據。

01 5、又查，原告稱其進口系爭火龍果所申報交易價格，與出口商
02 所提供且經馬國官方認可之公證人(notary public)認證後
03 之公正內容相符乙節，查原告於105年10月21日委託呂政諺
04 至海關接受訪談並製作談話筆錄略載：「(三)問：……貴公
05 司如何與國外供應商購買貨品？價格如何訂定？是否簽有合
06 約？……。答：基本上口頭約定……。」是原告前與馬國DR
07 S出口商並未簽有交易合約，而原告所提公證文件之公證人
08 簽發日期為108年12月6日（詳見本院卷一第393-397頁），
09 而原告於事隔3年後始申請公證，已非無疑；況該公證文件
10 附註亦記載「僅證明簽字屬實，文件內容不在證明之列」，
11 足見上開公證文件，僅係證明出口商所出具之交易文件所在
12 簽名為真，與該交易文件內容是否屬實無涉。再者，細鐸該
13 公證文件之內容，應非系爭火龍果之交易合約，而係配合現
14 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
15 稱、交易產品、運送方式、裝貨國、目的國、出口產品資訊
16 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
17 價經過、簽訂合約及存檔發票等相關交易文件均未見揭露。
18 準此，該公證文件尚不足以證明原申報價格為真實。

19 6、另原告於準備程序(七)狀四提出信用狀2紙(前審卷證物12、
20 證物13)及華南商業銀行匯款單(本院卷二證物17、18)4紙，
21 以證明貨款給付一節：

22 (1)就信用狀2紙部分，原告略謂：「交易明細表序號1及序號2
23 之金額合計36,808.2元…，由原告以信用狀方式直接支付DR
24 S公司…。及「交易明細表序號3至序號5之金額合計75,125.
25 25元…，由原告以信用狀方式直接支付DRS公司…。」惟查
26 ，序號1至序號5之發票號碼為DRS-KUL/TPE-001、DRS-KUL/T
27 PE-002、DRS-KUL/TPE-003、DRS-KUL/TPE-004、DRS-KUL/TP

E-005及 DRS-KUL/TPE-006，與本案報關發票號碼（DRS-KUL/TPE-021、DRS-KUL/TPE-022、DRS-KUL/TPE-023、DRS-KUL/TPE-024及 DRS-KUL/TPE-025）不一致（詳見本院卷二第151頁），是上開2張信用狀與本案貨物無涉；另經比對結果，其相對應進口報單號碼分別為進口報單第BC/05/387/E0335、BC/05/387/E0343、BE/05/387/E0378、BC/05/387/E0380及BC/05/387/E0411號，海關並未進行價格調查或事後稽核（本院卷一第545頁），尚難認定原申報價格屬實。

(2)就華南商業銀行匯款單4紙部分，原告略謂：「交易明細表序號6及序號11之金額合計356,590.8元……，前述356,590.8元中，200,075.8元由原告於108年10月18日由華南商業銀行分兩次匯款……致DRS指定之帳號……，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元……致DRS指定之帳號……，剩下19,051.2元……經雙方協議免除，相關付款過程，此有DRS公司提供經公證之說明書可證……。」
惟查：

A.原告匯款金額分別為：USD 125,169.85、USD 74,905.95、USD 62,550.50、USD 74,913.3，本案報單原申報金額為USD 93,964.5，匯款金額與原申報金額無法勾稽。

B.本件進口日期為105年5月16日，期間基隆關查無原告匯款給馬國出口商DRS之資料，原告亦無法提供匯款資料，遲至「3年半後」（108年10月18日及11月29日）始提出匯予他公司之匯款資料，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，其真實性上非無疑，自難遽信其主張為真實。

C.本件出口商為馬國DRS公司，匯款單之受款人卻為S公司，兩者明顯迥異。雖依原告所提公證書（本院卷二第91頁），DRS

01 公司指定原告匯入指定帳戶 0000000000 (即 S 公司)，惟 S 公
02 司是否取得請求原告支付買賣火龍果之價金債權，原告是否
03 同意債權移轉給 S 公司，均無相關契約、帳冊、發票、來往
04 文件等資料佐證。是以，原告於貨物進口日後「3 年半後」
05 始提出該公證書，而無其他具公信力之資料佐證，自難僅憑
06 前述公證書，而無其他具公信力之資料佐證，即認定原告申
07 報進口系爭火龍果之價格為實際交易價格。

08 7、至於原告主張駐馬經濟組捨基隆關機動稽核組所提供之地址
09 、電話及傳真號碼不用，且被告有未盡合理調查義務及未給
10 予原告合理申辯機會，侵害納稅義務人之程序保障等節。查
11 原告提起本件行政訴訟後，被告為行政訴訟所需，再函詢駐
12 馬經濟組，業經駐馬經濟組於 108 年 9 月 26 日以馬來經字第 10
13 80001088 號函復略以，本案分別於 105 年 7 月 20 日及 106 年 3 月
14 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
15 方式追蹤要求該供應商回復，惟終未獲復（詳見本院卷一第
16 237 頁）。況被告未能依關稅法第 29 條規定接受原申報價格
17 ，非僅因馬國 DRS 出口商未回復駐外單位之協查，原告並未
18 匯款予國外供應商亦為主因；另基隆關亦於 105 年 9 月 5 日函
19 請原告前來說明案情及提供相關資料，同時亦函查中央銀行
20 外匯局有關原告付款情形，業如前述，並非僅以駐馬國經濟
21 組「未獲回覆」為由，而認原告申報時所檢附之馬國 DRS 出
22 口商發票不足採信，被告復於復查程序終結前補給予原告陳
23 述意見及補提資料之機會，其整體程序，自己符合關稅法施
24 行細則第 13 條第 1 項所稱：「應向納稅義務人說明其懷疑之
25 理由」、「給予納稅義務人合理申辯機會」之要件。另被告
26 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
27 據，惟被告嗣於復查決定及訴願答辯中已補充說明查核之相

關之事實及理由，另於訴訟中就本件並無關稅法第29、31、32、33、34條等規定之適用，需適用關稅法第35條規定依據查得資料，以合理方法核定系爭貨物完稅價格之理由，再詳為補充說明。且處分之要件事實於處分作成時即已存在，核亦未改變行政處分之同一性，訴訟中原告亦已對之為充分之攻擊防禦，程序上該項理由追補亦得准許之。依行政程序法第114條第1項之規定，原處分之上述瑕疵業已補正，亦無侵害原告之程序保障可言，併此指明。

(三)系爭火龍果完稅價格之核定，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1.51美元核定完稅價格，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完稅價格，即依序按「同樣貨物之交易價格」（關稅法第31條）、「類似貨物之交易價格」（關稅法第32條）、「國內銷售價格」（關稅法第33條）、「計算價格」（關稅法第34條）、「合理方法」（關稅法第35條）核定完稅價格。而關稅法第31條第2項、第32條第2項、同法施行細則第16條第1項及進口貨物關稅估價手冊肆、三、(六)之規定，應以「同樣貨物」或「類似貨物」於系爭火龍果出口時或出口日前、後30日內之交易價格，並經海關「核定交易價格」作為判斷依據（WTO關稅估價協定第2、3條之註釋第4段），若申報之交易價格如未經海關核定，自難作為海關依關稅法第31條、第32條核定交易價格之根據。查本件系爭火龍果出口時或出

口日之前、後30日內，並無相同規格，且經海關依據關稅法第29條所核定之交易價格可資引用，有海關歷史檔價格資料清表（本院卷一第353頁）、105年4月1日起至同年6月30日止審結資料查詢清表（原處分卷2末4頁）、原告105年度自馬國進口紅龍果總表及進口報單等資料（本院卷一第545-565頁）可查，並據被告陳明在卷，故其完稅價格無從依關稅法第31條及第32條規定予以核估。原告雖訴稱其於105年4月間曾委由昇昱公司申報進口馬來西亞產製之白肉火龍果5批（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），不僅出口商與本件同為馬國出口商DRS，且原告於上述案件中申報之交易價格亦與本件相同，並經被告於105年4月18日至29日間查驗後放行（詳見本院卷一第545頁），且被告嗣後並未另外核定交易價格或通知原告補繳關稅，足證本件原告申報系爭貨物交易價格之合理性等語。惟查，上述5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，尚難據為本件核價之參考之依據。

2、次查，本件原告委託訴外人呂政諺前往基隆關接受訪談時雖有提出國內銷售發票7紙，惟其上並未記載買受人資料，亦未蓋用原告公司印章，此有號碼第CJ-00000000號至第CJ-00000000號統一發票7紙影本（本院卷一第29-41頁）可查。則被告自無從向交易對象查證原告是否確有交易？且交易標的與系爭火龍果是否確屬同批貨物？故被告以上述發票無法認定係屬「國內銷售價格」，並非無據，自亦無法按關稅法第33條規定之國內銷售價格核估。另基隆關曾於105年9月5日函請原告前來說明案情及提供相關資料，原告僅提出報關發票、國內銷售發票等影本資料，並未提供系爭火龍果國外生

產廠商之成本及費用等相關資料；又駐馬國經濟組亦因無法與國外供應商取得聯繫致無從查證供應商之售價或必要成本資料，是系爭貨物完稅價格之核定，亦無關稅法第34條規定之適用。

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) 本件被告係依關稅法第35條、施行細則第19條第1項規定，參酌關稅法第33條之核估原則，依系爭火龍果在國內按其輸入原狀，售出最大銷售數量之單位價格後，扣除利潤、內陸運費及進口時繳納之稅費所得之價格，核定系爭火龍果之完稅價格，已經被告陳明在卷。查系爭貨物於105年5月18日放行後，農產品批發市場交易行情站1週內（105年5月19日至同年5月25日）進口火龍果最大交易量為105年5月21日之7,780公，而該批火龍果之平均價為90元/公斤，此有水果產品日交易行情查詢結果附本院卷一第259頁可查。準此，被告參據系爭火龍果放行後一週內農產品批發市場進口火龍果最大交易數量平均價格新臺幣90元/公斤，扣除利潤15%（104年度營利事業各業所得額暨同業利潤標準，水果批發業之毛利率），並依原告提供之弘洋國際物流股份有限公司開立之第CE-00000000號統一發票，其上載明內陸運費為124,845元，換算每公斤內陸運費為1.379元（計算式：124,845元÷90,558公斤=1.379元/公斤），將上述資料帶入下列完稅價格之計算公式，計算出完稅價格= 銷售價格×（1-利潤及費用率）-內陸運費及保險費÷（1+應課稅率）= 90×（1-0.15）×（1-0.15）-1.379÷（1+0.3004）= 48

.943元/公斤， $48.943 \div 32.425$ （美元兌新臺幣匯率）= USD 1.51元/公斤【註：利潤及費用率扣抵兩次係原告與行口各1次，且因原告始終未能提供行口運送火龍果貨品至果菜市場之運費證明（因售予行口之銷售發票未登載買受人），被告自無法扣減「第2次運送之運費」，另原告未能提供保險費資料，被告亦無法扣減保險費。】，又因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，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，且已將可能發生之運費及相關費用扣減，核與關稅法第35條之規定相符，要難指為違法。

(2)原告主張被告以系爭貨物放行後一周內，農產品批發市場交易行情站進口火龍果最大交易量之平均價（90元/公斤）作為核定完稅價格之依據，此舉顯與關稅法施行細則第19條第2項第2款所定之「從低核估原則」不符云云。惟按關稅法施行細則第19條第2項第2款規定「從低核估原則」，係指當海關於依關稅法第35條規定核定完稅價格時若有2種以上之價格，不得採用較高之價格，而參據執行協定第5條之註釋（本院卷一第255頁），所謂「貨物最大銷售數量之單位價格」，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；復參酌執行協定第5條註釋所舉之例，亦即進口1批貨物可能先後以數個價格出售，以其中累計最大銷售數量之單位價格為核估依據。本件完稅價格之核定自始僅有1個價格，是原告上開所訴，顯有誤解。

(3)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，另駐馬經濟組108年9月26日馬來經字第108000

1088號函復略以，有關協查馬國火龍果市場行情價格資料，經洽馬國農業促銷局(FAMA)提供2016年1月至2019年8月馬國相關各州火龍果每月產地、批發及零售價格資料(本院卷一第237-243頁)，該資料顯示單價未區分大小顆，係以每公斤為計價方式，足以佐證馬國當地火龍果之銷售亦無區分規格、大小，是原告前述主張，自難執為其有利之認定。

4、綜上，被告認系爭火龍果無法適用關稅法第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及查得資料，將系爭火龍果按CFR USD1.51/KGM核估完稅價格，揆諸前揭規定及說明，自無違誤。

(四)綜上所述，原告主張，均無足取。被告實施事後稽核結果，依關稅法第35條規定，將原告進口之系爭貨物均按CFR USD 1.51/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。原告起訴意旨求為撤銷，為無理由，應予駁回。

(五)本件事證已臻明確，兩造其餘之攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述之必要，併予敘明。

六、結論：原告之訴為無理由，應予駁回。

中華民國 110 年 5 月 19 日

高雄高等行政法院第一庭

審判長法官 蘇 秋 津

法官 邱 政 強

法官 孫 國 禎

01 以上正本係照原本作成。

02 一、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其
03 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
04 書（均須按他造人數附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁
05 定駁回。

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

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

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所 需 要 件
(一) 符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1.上訴人或其法定代理人具備律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2.稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。 3.專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
(二) 非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴	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

01
02
03
04
05
06
07
08
09
10
11
12

審 訴 訟 代 理 人	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 5 月 19 日
書 記 官 楊 曜 嘉