

裁判字號：臺中高等行政法院 104 年度簡上字第 48 號 行政判決

裁判日期：民國 104 年 11 月 03 日

案由摘要：進口貨物核定完稅價格事件

臺中高等行政法院判決

104 年度簡上字第 48 號

上訴人 億欽企業有限公司

代表人 周義欽

被上訴人 財政部關務署臺中關

代表人 宋汝堯

上列當事人間進口貨物核定完稅價格事件，上訴人對於中華民國 104 年 7 月 16 日臺灣臺中地方法院 104 年度簡字第 18 號行政訴訟判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決廢棄，發回臺灣臺中地方法院行政訴訟庭。

事實及理由

一、緣上訴人委由華平報關股份有限公司（下稱華平公司）分別於民國 102 年 5 月 24 日、27 日及同年 7 月 1 日向被上訴人報運進口 SALTED LETTUCE 及 SALTED CUCUMBER（未冷凍）等貨物計 3 批（報單號碼：第 DA/02/FQ27/0004 號、第 DA/02/FQ35/2007 號及第 DA/02/FX32/2018 號，下稱系爭 3 批貨物），原申報價格分別為 CFR USD 157/WDC 及 112.5/WDC，經電腦核定按 C2（文件審核）及 C3（貨物查驗）方式通關，因審核來貨申報價格疑似偏低，依關稅法第 18 條第 2 項規定，由上訴人分別繳納保證金新臺幣（下同）175,000 元、104,000 元及 157,000 元後，貨物先予放行。嗣被上訴人依據財政部關務署調查稽核組（下稱調查稽核組）查價結果，SALTED LETTUCE 部分改按 CFR USD 0.33/K GM（USD 165/WDC）核估，SALTED CUCUMBER 部分改按 CFR USD 0.36/KGM（USD 180/WDC）核估，除由原繳納保證金抵繳部分外，尚分別補徵稅費 2,548 元、10,931 元及 16,750 元。上訴人不服，申請復查未獲變更，提起訴願遞遭駁回，遂提起行政訴訟。案經臺灣臺中地方法院行政訴訟庭於 104 年 7 月 16 日以 104 年度簡字第 18 號判決（下稱原判決）駁回。上訴人不服原判決，而提起本件上訴。

二、上訴人於原審起訴主張略以：

- (一)依關稅法第 29 條第 1 項、第 2 項規定，交易價格之認定成為完稅價格之主要計算依據，海關查核申報價格是否為交易價格，一向以申報發票送駐外代表處向出口商查證其正確性，並向結匯款銀行取得匯款資料，若與申報發票價格相符，查得即為真正交易價格。查系爭 3 批貨物原告已提供 PURCHASE CONTRACT、購銷合同、匯款水單、國內銷售發票等資料已送至調查稽核組，上訴人極盡配合調查義務之能事，因南北奔波須負擔高額高鐵車資致未能前往說明，海關調查稽核人員長年查核此類案件，早已足具專業知識與經驗，不應有未前往說明即無法明白之理。調查稽核人員行政怠惰，疏於或懶於查核，即謂不符合關稅法第 29 條規定，而應按第 35 條核估，令人難以接受。
- (二)又參照財政部 103 年 8 月 19 日台財訴字第 10313944990 號訴願決定書撤銷復查決定理由略以，海關於每一個案之價格核定上，仍不宜過度依賴價格檔，或非當然因而得免除其應按關稅法第 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。惟查，即使為同一上訴人所申報進口之案件，其每一個案所涉之基礎事實、認定及查證過程，與是否循行政救濟途徑再予爭訟之情形亦皆各有不同，若非個案與個案之間的事實與證據有絕對之共通性，否則海關不宜以單一案件之處分結果逕行取代他案之法定查證義務。被上訴人所舉業經處分之案件而言，充其量僅能作為審查本案時，據以對原申報價格表示存疑之參考，若未有進一步之查證，並獲得客觀、具體之事證資料足以對原申報價格仍有合理懷疑，則擅以單一個案之確定處分，遽予質疑上訴人所提供上述系爭 3 批貨物 5 份報單全部交易文件（包括足資勾稽之匯出匯款申請書及報關發票）之真實性與正確性，即難謂妥適。本件被上訴人於實施事後稽核時，雖以海關價格檔所載之參考價格，對上訴人之原申報價格表示存疑；惟後續之查證過程，不但經駐外單位洽請實際發貨人協查未果，於另行查得原材料之產地公開市場價格，並經上訴人提出說明後，復未能就該說明內容予以具體指駁，或對原申報價格仍

有合理懷疑之處敘明其理由，此外，尚無其他客觀之事證資料可供參酌，則被上訴人逕行適用關稅法第 29 條第 5 項，認系爭 3 批貨物無法依該條規定核估完稅價格，即難謂已盡調查之能事。又本案財政部關務署 103 年 1 月 6 日以 (103) 調查一外電字第 17 號函遠東貿易服務中心駐香港辦事處查核發票與交易價格真偽，經該處 103 年 1 月 7 日以 TECO (HK-E) -103-0005 號函出口商提供發票及交易價格正確性 (詳訴願書附件 C-1)，該出口商 FUJIAN SONGXI GUANGZI FARMING & GARDE NING CO., LTD 傳真駐外單位證實發票價格 CFR USD 112.5/WDC 為真正交易價格，上訴人提出此證件資料給被上訴人查證，被上訴人隱瞞該傳真已證實實際交易價格之事實，且於訴願決定書一字不提。另 BD/02/FX32/2018 申報價格既經被上訴人承認與匯款相符，顯然符合關稅法第 29 條規定交易價格足勘認定，被上訴人已取得該出口商傳真遠東貿易服務中心駐香港辦事處文件 (詳訴願書附件 C1-4)，十足證明 CFR USD 112.5/WDC 為實際交易價格，並由被上訴人予以證實，就無不採信之理由。

- (三)另上訴人已就系爭 2 筆貨物之申報價格提出佐證資料及說明，足以證明實際交易價格正確性無庸置疑，被上訴人以同業購得價格較高而認定系爭貨物屬異常，應先行查詢同業高報價原因，而非質疑上訴人申報有問題，且依據財政部 103 年 8 月 19 日台財訴字第 10313944990 號訴願決定書撤銷復查決定理由略以，商業上影響價格高低之因素又不一而足，因此海關於每一個案之價格核定上，仍不宜過度依賴價格檔，或非當然因而得免除其應按關稅法第 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等語。他案價格較高要難執為同業進口相類似貨品核價須與之相同，否則海關即應訂定最低申報價格，然此有違反關稅法施行細則第 19 條第 2 項第 6、7 款規定不得採用海關訂定最低價格、任意認定或臆測價格之規定。至於被上訴人質疑「何以其國內銷售發票及營利事業所得稅結算申報書所得之價格遠高於原申報價等節」，惟，進口價格本應依交易價格申報，且上訴人誠實申報，與事後之銷售價格無關。且系爭 3 批貨

物交易價格已經由上訴人查證駐外單位屬實，不能因上訴人銷售發票與營所稅申報較高，就質疑申報價格偏低應提高申報價格，被上訴人欠缺法令依據甚明，不足以採。

(四)查上訴人 SALTED LETTUCE、SALTED CUCUMBER 進口至今不知凡幾，海關接受上訴人申報 CFR USD 157/WDC、112.5/WDC 報單繁多，怎會無法適用關稅法第 31 條及第 32 條所定同樣貨物及類似貨物之交易價格？又上訴人已提供相關資料供被上訴人查核，被上訴人稱上訴人未提供國內銷售發票，及國外生產或取得成本之相關資料，無關稅法第 33 條及第 34 條所定資料可資核計援用之指控與事實不符。

(五)上訴人進口之價格較其他進口商低，係因大量購買之故。另調查稽核組所採用之毛利率 11.54% 是依照上訴人全年度的銷售毛利率去計算，但上訴人除銷售鹽漬菜心、胡瓜外，另外還有銷售其他產品，如越瓜等等，被上訴人應該採用鹽漬菜心、胡瓜的毛利率計算。

(六)本案交易價格既經駐外單位查證屬實，參據關稅法第 29 條第 1 項、第 2 項規定，其交易價格成為完稅價格之主要計算依據足堪認定，縱國內其他同業申報價格較高，亦無損系爭 3 批貨物實際交易價格之正確性與正當性，本有信賴保護之適用，從而，被上訴人有義務遵照法令規定撤銷訴願決定、復查決定及原處分。而求為判決 1. 訴願決定及原處分關於核定訴上訴人應繳稅金超過 309,983 元部分均撤銷。2. 被上訴人應返還上訴人 156,246 元。

三、被上訴人則以：

(一)本案於復查階段時，調查稽核組為查明實際交易情形曾函請上訴人到該組說明；惟上訴人除郵寄 PURCHASE CONTRACT、購銷合同、匯款水單及國內銷售發票至該組外，並未另提出任何其他說明。案經該組複核結果，仍以本案之原申報價格，與該組查得價格相較，均偏低甚多，該組復依關稅法第 33 條所定按國內銷售價格核定完稅價格之規定，以財政部高雄國稅局岡山稽徵所提供相關銷售發票等資料為基礎，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，經分別核算結果（【完稅價格 CIF TWD】 = 【銷售價格】 【1-10

1 年度毛利率 11.54%】 【1+進口稅率 25%+推廣貿易服務費率 0.04%】)，SALTED LETTUCE 部分為 CIF TWD27.94/KGM，SALTED CUCUMBER 部分為 CIF TWD 18.54/KGM，均甚較系爭 3 批貨物原核定價格 SALTED LETTUCE 部分為 CFR USD 0.33/KGM (CFR TWD 9.88/KGM) ，SALTED CUCUMBER 部分為 CFR USD 0.36/KGM (CFR TWD 10.77/KGM、CFR TWD 10.86/KGM、CFR TWD 10.78/KGM) 為高，並另查得申報價格為 TWD 20.94/KGM 之另案相同貨物價格資料，均足證原申報價格確有偏低情事。基於行政救濟案件不得對進口人為更不利之處分，本案固不得改按關稅法第 33 條規定核估，惟適足以證明原核定價格並未偏高，本案依關稅法第 35 條規定核估其完稅價格，應屬合理適法。故上訴人陳稱被上訴人認定申報價格偏低、有過度依賴價格檔且未盡查證義務之情事等語，容有誤解。另有關上訴人主張匯款資料有 1 筆與報單第 DA/02/FX32/2018 號相符，以證實其實際交易價格乙節，因上訴人未就購得系爭貨物之成本為何遠低於同業，以及何以其國內銷售發票及營利事業所得稅結算申報書所得之價格遠高於原申報價格等情，有所說明釋疑，是被上訴人依關稅法第 29 條第 5 項規定，視為無法按交易價格核估其完稅價格，故上訴人所稱申報價格既經被上訴人承認與匯款相符，顯然符合關稅法第 29 條規定交易價格足堪認定等語，顯係未諳完稅價格之核估次序，殊無足採。

(二)上訴人陳稱其匯款相差金額係因單價差異所致，並提出出口商所出具文件以證實其實際交易價格；惟核其原申報價格相較依據國內銷售價格所核算之價格及另案相同貨物價格資料，明顯偏低，上訴人既未說明為何以國內銷售發票及營利事業所得稅結算申報書所得之價格遠高於上訴人申報之價格，亦未說明為何其購得貨物之成本遠低於同業，依據關稅法第 29 條第 5 項之規定，海關仍有合理懷疑者，視為無法按交易價格核估其完稅價格，於法洵無不合。

(三)經查本案貨物出口日前後 30 日之進口貨物資料，均查無業經海關依關稅法第 29 條交易價格核定之相同貨物或類似貨物之價格資料可資引用，其價格自無法依關稅法第 31 條及第 32 條

規定核估。故上訴人所稱海關接受上訴人申報 CFR USD 157/WDC、112.5/WDC 報單繁多等語，容係對完稅價格核估方式有所誤解，自不足採。另調查稽核組就本案初次辦理查價時，因上訴人未提供國內銷售發票及國外生產或取得成本之相關資料，故無關稅法第 33 條及第 34 條所定國內銷售價格及計算價格等資料可資核計援用，乃憑被上訴人所檢附資料及查得之價格資料，依關稅法第 35 條規定以合理方法核定完稅價格。嗣該組雖另取得財政部高雄國稅局岡山稽徵所提供相關銷售發票等資料，並據以依關稅法第 33 條有關國內銷售價格之規定，按其輸入原狀售予無特殊關係者最大銷售量之單位價格，予以核算完稅價格，另並查得另案相同貨物價格資料等節，已如前所述，惟因該價格資料取得在後，且均較原核定價格為高，基於行政救濟不利益變更禁止之原則，故本案仍維持原核估之完稅價格。準此，上訴人所稱被上訴人認其未提供國內銷售發票及國外生產或取得成本之相關資料，無關稅法第 33 條及第 34 條適用與事實不符，以合理方法核定完稅價格過於牽強與實情有違等語，係屬誤解本案核估價格之過程，並不足採。

- (四)查本案上訴人雖提出出口商所函復文件以證實其實際交易價格，惟查上訴人所申報價格依上述說明，相較國內銷售價格所核算之價格及另案相同貨物價格資料，明顯偏低，而上訴人亦未提出說明，爰依據關稅法第 29 條第 5 項之規定，海關仍有合理懷疑者，視為無法按交易價格核估其完稅價格，故上訴人起訴狀理由四所稱本案交易價格既經駐外單位查證屬實，參據關稅法第 29 條第 1 項及第 2 項規定，其交易價格成為完稅價格之主要計算依據足堪認定，有信賴保護之適用等語，實有誤解，故不足採。
- (五)有關 102 年 5 月間有其他進口人申報 SALTED LETTUCE 價格較本案申報價格低之情形乙節，經查，依據進口貨物估價手冊肆、三、(六)規定，同樣或類似貨物價格以業經海關依關稅法第 29 條核估者為限，而該期間其他進口人所申報價格均未經查價程序審核其完稅價格，自難作為本案核估參考。又系爭貨物 SALTED LETTUCE 部分依關稅法第 33 條規定，以國內銷

售發票價格計算之完稅價格為 CIF TWD 27.94/KG，亦證本案核估價格並未偏高。

- (六)另上訴人所稱系爭貨物進口時均申報 GRADE B 屬於次級品，並無報價偏低乙節，經查，系爭 3 批貨物於初次辦理查價時，係憑系爭 3 批貨物之實際貨樣，並依查得資料據以核估完稅價格，與關稅法第 35 條規定之合理方法相符，且系爭 3 批貨物依關稅法第 33 條所定國內銷售價格之規定，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，經分別核算結果，SALTED LETTUCE 部分為 CIF TWD 27.94/KG，SALTED CUCUMBER 部分為 CIF TWD 18.54/KG，均足證原申報價格確有偏低情事，故上訴人所稱實不足採。
- (七)上訴人所持理由既非可採，原處分認事用法亦均無違誤，求為判決駁回上訴人在原審之訴。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據結果，以：

- (一)按關稅法第 13 條第 1 項、第 18 條第 1 項、第 29 條第 1 項、第 29 條第 5 項、第 31 條第 1 項前段、第 32 條第 1 項前段、第 33 條第 1 項、第 34 條第 1 項及第 35 條等規定，作為海關對從價課徵關稅之進口貨物，核定其完稅價格依據之價格，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、依據查得之資料，以合理方法核定之。又關稅交易價格制度，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 號判決意旨參照）。又關稅法施行細則第 19 條規定意旨係指海關於適用關稅法第 35 條核估完稅價格時，依據所查得之資料，以合理方法核定完稅價格，應儘可能貼近買賣雙方實際交易價格，即買賣雙方在常規交易狀態下所可能約定出來之價格為依歸，不得以任意認定或主觀臆測之價格核估。

(二)本件上訴人分別於 102 年 5 月 24 日、27 日及同年 7 月 1 日報運進口 SALTED LETTUCE 及 SALTED CUCUMBER（未冷凍）等貨物計 3 批，原申報價格分別為 CFR USD 157/WDC 及 112.5/WDC，經被上訴人查驗結果，發現系爭 3 批貨物有與價格檔比較報價偏低，且價差比率大於 30% 情事，另上訴人亦未提供更明確之佐證資料，以證明原申報價格為符合關稅法第 29 條規定之交易價格，故被上訴人據此認本件上訴人申報之貨物交易價格有合理懷疑存在，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，乃送請調查稽核組核估完稅價格，依上說明，容屬有據。又調查稽核組依關稅法第 31 條至第 35 條所定次序，依同樣貨物之交易價格、類似貨物之交易價格、國內銷售價格、計算價格及以合理方法順序核估結果，首先，依據進口貨物估價手冊肆、三、（六）規定，同樣或類似貨物價格以業經海關依關稅法第 29 條核估者為限，而出口日前、後其他進口人所申報價格均未經查價程序審核其完稅價格，故系爭 3 批貨物來貨並無關稅法第 31 條及第 32 條所定同樣貨物及類似貨物之交易價格可資適用；其次，調查稽核組就系爭 3 批貨物初次辦理查價時，因上訴人未提供國內銷售發票，及國外生產或取得成本之相關資料，是亦無關稅法第 33 條及第 34 條所定國內銷售價格及計算價格等資料可資核計援用。調查稽核組乃憑被上訴人所檢附資料查得之價格資料，核估完稅價格，將 SALTED LETTUCE 部分改按 CFR USD 0.33/KGM（USD 165/WDC）核估，SALTED CUCUMBER 部分改按 CFR USD 0.36/KGM（USD 180/WDC）核估，經核與關稅法第 35

條依據查得之資料，以合理方法核定完稅價格之意旨，尚無違誤。

(三)上訴人雖主張訴願決定及原處分關於核定原告應繳稅金超過309,983元部分，應予撤銷云云。惟查：

- 1.有關上訴人主張匯款資料有1筆與報單第DA/02/FX32/2018號相符，以證實其實際交易價格，另2案上訴人陳稱其匯款相差金額係因單價差異所致，並提出出口商所出具文件以證實其實際交易價格乙節，因上訴人未就購得系爭貨物之成本為何遠低於同業，及何以其國內銷售發票之價格遠高於原進口申報價格等情，有所說明釋疑，僅泛稱進口價格比別人低係因大量採購云云，惟依被上訴人所提出其他進口商之進口報單顯示，其他進口商之進口量並不比上訴人低，而其申報之SALTED LETTUCE為FOB USD 0.37/KGM，SALTED CUCUMBER為FOB USD 0.7/KGM（見原處分卷第4頁），顯然高於上訴人申報價格，是被上訴人依關稅法第29條第5項規定，視為無法按交易價格核估上訴人完稅價格，洵屬有據。上訴人主張申報價格既經被上訴人承認與匯款相符，顯然符合關稅法第29條規定交易價格足堪認定云云，顯係未諳完稅價格之核估次序，殊無足採。
- 2.系爭3批貨物出口日前、後30日之進口貨物資料，均查無業經海關依關稅法第29條交易價格核定之相同貨物或類似貨物之價格資料可資引用，業經被上訴人具狀陳明，故系爭3批貨物完稅價格自無法依關稅法第31條及第32條規定核估。
- 3.系爭3批貨物於復查階段，調查稽核組為查明實際交易情形曾函請上訴人至該組說明，惟上訴人除郵寄PURCHASE CONTRACT、購銷合同、匯款水單及國內銷售發票至調查稽核組外，並未另提出任何其他說明。案經調查稽核組複核結果，仍以本案之原申報價格，與該組查得價格相較，均偏低甚多，該組復依關稅法第33條所定按國內銷售價格核定完稅價格之規定，以財政部高雄國稅局岡山稽徵所提供相關銷售發票等資料為基礎，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，經分別核算結果（【完稅

價格 CIF TWD】 = 【銷售價格】 【1-101 年度毛利率 11.54%】 【1+進口稅率 25%+推廣貿易服務費率 0.04%】)，SALTED LETTUCE 部分為 CIF TWD 27.94/KGM，SALTED CUCUMBER 部分為 CIF TWD 18.54/KGM，均較本件 3 案原核定價格 SALTED LETTUCE 部分 CFR USD 0.33/KGM (CFR TWD 9.88/KGM)，SALTED CUCUMBER 部分 CFR USD 0.36/KGM (CFR TWD 10.77/KGM、CFR TWD 10.86/KGM、CFR TWD 10.78/KGM) 為高，並另查得申報價格為 TWD 20.94/KGM (FOB USD 0.7/KGM) 之另案相同貨物價格資料，均足證原申報價格確有偏低情事。基於行政救濟案件不得對進口人為更不利之處分，系爭 3 批貨物固不得改按關稅法第 33 條規定核估，惟適足以證明原核定價格並未偏高，系爭 3 批貨物依關稅法第 35 條規定核估其完稅價格，應屬合理適法。上訴人雖主張：調查稽核組所採用之毛利率 11.54% 是依照上訴人全年度的銷售毛利率去計算，但上訴人除銷售鹽漬菜心、胡瓜外，另外還有銷售其他產品，如越瓜等等，被上訴人應該採用鹽漬菜心、胡瓜的毛利率計算云云。然上訴人並未能提出鹽漬菜心、胡瓜之銷售毛利率，自無法為有利於上訴人之認定。

(四)至上訴人主張被上訴人在核定完稅價格之前，並沒有通知上訴人陳述意見或補充資料乙節。縱上訴人此部分主張屬實，因被上訴人另於 103 年 2 月 7 日通知上訴人提出相關資料，而上訴人已於 103 年 2 月 19 日提出國內銷售發票等資料並補充說明等情，業經上訴人陳明在卷，故被上訴人在核定完稅價格前，應給予上訴人陳述意見機會而未給予之瑕疵，已於復查程序終結前補給予上訴人陳述意見之機會。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，客觀上足使上訴人判斷該行政處分是否合法妥當，以資獲得行政救濟之機會；被上訴人雖未於原處分敘明核定完稅價格之詳細事實及理由；惟被上訴人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；且被上訴人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。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。

(五)是以，被上訴人認為上訴人系爭 3 批貨物進口貨物之完稅價格，未能依關稅法第 29 條、第 31 條、第 32 條、第 33 條及第 34 條規定核定，乃依據調查稽核組查價結果，將 SALTED LETTUCE 部分改按 CFR USD 0.33/KGM (USD 165/WDC) 核估，SALTED CUCUMBER 部分改按 CFR USD 0.36/KGM (USD 180/WDC) 核估，除由原繳納保證金抵繳部分外，尚分別補徵稅費 2,548 元、10,931 元及 16,750 元，並無違誤，訴願決定予以維持，核無不合。上訴人訴請撤銷訴願決定及原處分關於核定上訴人應繳稅金超過 309,983 元部分，並請求被上訴人應返還上訴人 156,246 元，為無理由，均應予駁回。

五、上訴人上訴意旨略謂：

(一)原判決以系爭貨物申報價格與價格檔比較報價偏低且價差大於 30%，上訴人未提供更明確佐證資料證明原申報價格符合關稅法第 29 條規定之交易價格，故被上訴人認定上訴人系爭貨物之交易價格有合理懷疑存在，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，乃送請調查稽核組核估完稅價格，容屬有據云云。然查，依財政部 101 年 11 月 20 日台財稅字第 10113010090 號訴願決定之意旨認為，按關稅法第 29 條第 5 項所謂「合理懷疑」係經海關查證後，客觀上仍有懷疑者而言，而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 條規定核定其完稅價格。次按關稅法施行細則第 13 條第 1 項規定，海關對於依關稅法第 29 條第 5 項規定由納稅義務人提出之帳簿單證仍有合理懷疑者，應向納稅義務人說明其懷疑之理由，並給予納稅義務人合理申辯之機會，是以，海關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，方合前開規定。又依關稅法第 35 條規定核定完稅價額，應於核定處分說明其無法依第 31 條、第 32 條、第 33 條及第 34 條規定核定之理由、所據以核定之查得資料為何，及是否依關稅法施行細則第 19 條規定所指之「合理方法」據以核

定，其處分之理由，始為完備。而原判決理由顯然與該訴願決定意旨有矛盾，違反關稅法第 29 條與該法施行細則第 13 條規定。

(二)上訴人已查得財政部關務署 103 年 1 月 6 日以 (103) 調查一外電字第 17 號函遠東貿易服務中心駐香港辦事處查核發票與交易價格真偽，經該處 103 年 1 月 7 日以 TECO (HK-E) -103-0005 號函出口商提供發票及交易價格正確性，該出口商 FUJIAN SONGXI GUANGZI FARMING & GARDENING CO., LTD 傳真駐外單位證實發票價格 CFR USD 112.5/WDC 為真正交易價格，原文為簡體字譯如「遠東貿易服務中心駐香港辦事處：貴處發來函件，相關回復如下：本案，發文號：TECO (HK-E) -103-0005 號，其中的商業發票由我公司簽發，內容屬實，所列載價格為實際交易價格。相關發票及受款明細參考附件」，上訴人匯款單為兆豐銀行楠梓分行 AAAZTS30003948，匯款單並記載發票號碼 NO. GZ130620，出口商並由大陸中國農民銀行取得收匯回單，上訴人提出此證件資料給被上訴人查證，被上訴人隱瞞該傳真已證實實際交易價格之事實，且於訴願決定書一字不提。另 BD/02/FX32/2018 申報價格既經被上訴人承認與匯款相符，被上訴人已取得該出口商傳真遠東貿易服務中心駐香港辦事處文件，十足證明 CFR USD 112.5/WDC 為實際交易價格，並由上訴人予以證實，而前揭財政部 101 年 1 月 20 日台財稅字第 10113010090 號訴願決定與本案相同，然原判決卻與該訴願決定之意旨相矛盾，違反關稅法第 29 條規定甚明。另原判決採信按國內銷售價格核定完稅價格計算公式【完稅價格 CIF TWD】=【銷售價格】×【1-101 年度毛利率 11.54%】÷【1+進口稅率 25%+推廣貿易服務費率 0.04%】核與關稅法第 33 條第 3 項應扣減所列費用不符，其公式未扣減「貨物進口後所發生之運費、保險費及其相關費用」，已違反關稅法第 33 條規定。

(三)上訴人已函寄 PURCHASE CONTRACT、購銷合同、匯款水單及國內銷售發票至調查稽核組，為被上訴人所不爭，被上訴人未提出對該所送資料單據有何合理懷疑，只因上訴人未能到關務署接受詢問，即指稱有違反關稅法施行細則第 13 條規定

，已有未洽。又上訴人舉財政部 101 年 11 月 20 日台財訴字第 10113010090 號訴願決定，係引用其對「合理懷疑」之論述，顯然被上訴人誤解文義。再者，被上訴人計算完稅價格之計算公式中，銷售價格係採 102 年度財政部高雄國稅局岡山稽徵所提供發票資料，毛利率 11.54%採上訴人 101 年向國稅局申報 100 年之營利資料，其完稅價格之核算自應採取相同年度之資料，東湊西抓，根本不符法規，縱然本案完稅價格非依據關稅法第 33 條核估，其計算公式仍然與關稅法第 33 條有違。未查，TWD 20.94/KGM 為海關價格檔建檔資料，顯非海關核定之完稅價格，若海關已查證其為實際交易價格，亦屬可資援用之價格，僅為海關價格檔建檔資料是否可做為報價偏低之判定依據，依財政部 103 年 8 月 19 日台財訴字第 10313944990 號訴願決定撤銷復查決定之意旨略以，海關於每一個案之價格核定上，仍不宜過度依賴價格檔，或非當然因而得免除其應按關稅法第 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。準此，被上訴人所稱「申報價格為 TWD 20.94/KGM 之另案相同貨物價格」是否與本案「貨品之產地、貨名、規格及放行日期與個案進口貨物有諸多類同之處」？未見論述即判定本案價格偏低，顯然與該訴願決定相矛盾。

(四)上訴人與賣方交易訂定合同，就購得系爭貨物之高低，本無需過問也無從過問同業成本，國際貿易無統一價格規定，另上訴人國內銷售發票之價格遠高於原進口申報價格，然價格由當時市價決定，只要符合買方意願同意，法令並無規定因此進口成本就應提高，只要符合交易價格之規定，相同貨物相同時刻本就存在不同價格，不能以他案價格高、國內銷售發票之價格高，就指稱本案成本價格偏低。再查，被上訴人並非以關稅法第 33 條核定完稅價格，係按同法第 35 條核定，被上訴人從未要求上訴人提供關稅法第 33 條第 3 項第 3 款規定之「進口後所發生之運費及保險費等相關費用」，當然上訴人無從提供，即便上訴人未提供「進口後所發生之運費及保險費等相關費用」，其計算完稅價格時被上訴人仍需按關稅法第 33 條第 3 項規定應扣減「貨物進口後所發生之運費、保

險費及其相關費用」(由海關依經驗法則預估客觀可計量之資料)以資適法,被上訴人未予以扣減,已違反關稅法第33條之規定。

- (五)上訴人認原判決適用法規有所不當。求為判決 1.廢棄原判決。 2.訴願決定及原處分(含復查決定)均撤銷。 3.第一、二審訴訟費用均由被上訴人負擔。

六、本院查：

(一)按「(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。」、「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。」為關稅法第29條第1、2、5項及第35條所明定。亦即,由關稅法第35條規定,海關依據查得之資料,以合理方法核定進口貨物之完稅價格,係以未能依關稅法第29條、第31條至第34條核定進口貨物之完稅價格為要件。本件被上訴人係按關稅法第35條規定,依查得之價格資料以合理之方法核估上訴人進口貨物之完稅價格,而予以增估補稅,自應符合上述要件。

(二)而原判決認上訴人有關稅法第29條第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」之情形,係以系爭3批貨物有與價格檔比較報價偏低,且價差比率大於30%之情事,另上訴人亦未提供更明確之佐證資料,以證明原申報價格為符合關稅法第29條規定之交易價格,被上訴人據以認定系爭3批貨物交易價格有合理懷疑存在,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,乃送請調查稽核組核估完稅價格(見原判決第18頁),容屬有據為理由。又原判決對於上訴人主張匯款資料有1筆與報單第DA/02/FX32/20

18 號相符，以證明其實際交易價格，另 2 案匯款相差金額係因單價差異所致，並提出出口商所出具文件以證實其實際交易價格乙節，係以上訴人僅泛稱進口價格比別人低係因大量採購，惟依被上訴人所提出其他進口商之進口報單顯示，其他進口商並不比上訴人低，而其申報之 SALTED LETTUCE 為 FOB USD 0.37/KGM，SALTED CUCUMBER 為 FOB USD 0.7/KGM（見原處分卷三第 4 頁）等理由，而不採認上訴人所提供之相關證明文件以認定交易價格之可信性。然查，原處分及原判決所據以否認上訴人交易價格之其他進口商進口報單，其中 SALTED CUCUMBER（即鹽漬胡瓜），進口數量 21,770KGM，單價 FOB USD 0.7；SALTED LETTUCE（即鹽漬菜心），進口數量為 560KGM，單價 FOB USD 0.37（見原處分卷三第 4 頁）。而上訴人進口申報之系爭 3 批貨物之數量、單價分別為：DA/02/FQ27/0004，1. SALTED LETTUCE（鹽漬菜心），進口數量 18,000 KGM（即 36WDC，每一 WDC 為 500KGM），單價 CFR USD 157/WDC（即 $157/500=0.314/KGM$ ）。2. SALTED CUCUMBER（即鹽漬胡瓜），進口數量 36,000KGM（即 72WDC，每一 WDC 為 500 KGM），單價 CFR USD 112.5/WDC（即 $112.5/500=0.2250/KGM$ ）。DA/02/FQ35/2007，SALTED CUCUMBER（即鹽漬胡瓜），進口數量 34,000KGM（即 68WDC），單價 CFR USD 112.5（即 $112.5/500=0.2250/KGM$ ）。DA/02/FX32/2018，SALTED CUCUMBER（即鹽漬胡瓜），進口數量 51,000KGM（即 102WDC，每一 WDC 為 500KGM），單價 CFR USD 112.5（即 $112.5/500=0.2250/KGM$ ）（見原處分卷一編號 1）。將被上訴人所供其他進口商之進口報價與上訴人申報之系爭 3 批貨物之數量及單價相比，SALTED LETTUCE（鹽漬菜心），其他進口商之數量為 560KGM，遠低於上訴人進口數量 18,000KGM；而 SALTED CUCUMBER（鹽漬胡瓜），其他進口商之數量為 21,770KGM，亦低於上訴人進口數量 121,000KGM（ $36,000+34,000+51,000=121,000$ ）。則原判決上述所稱其他進口商之進口量並不比上訴人低，而認定其他進口商之單價得以做為證明上訴人進口價偏低之證明，藉以推翻上訴人所主張其進口價格比別人低的原因係因大量採購之理由，即有未洽，原判決有理由

不備情事。

(三)又被上訴人原處分以上訴人無關稅法第 29 條及第 31 條至第 34 條之適用，而依關稅法第 35 條以查得合理價格核估 SALTED LETTUCE (鹽漬菜心) 部分改按 CFR USD 0.33/KGM, SALTED CUCUMBER (鹽漬胡瓜) 部分改按 CFR USD 0.36/KGM 核估。然查，上訴人於 102 年 7 月 6 日至 102 年 11 月 11 日銷售給味全食品工業股份有限公司台中廠之價格，鹽漬菜心單價為每公斤 39.5 元，而鹽漬花瓜 (即鹽漬胡瓜) 每公斤 26.2 及 27.2 元 (見原審卷第 36 頁至第 38 頁)，而上訴人之進口報單中 SALTED LETTUCE (鹽漬菜心) 為 USD 0.314 (換算新臺幣為 $0.314 \times 29.925 = 9.3965$)，SALTED CUCUMBER (鹽漬胡瓜) 為 USD 0.225 (換算新臺幣為 $0.225 \times 29.925 = 6.7331$)，則上訴人進口之 SALTED LETTUCE (鹽漬菜心) 進口價與售價均比 SALTED CUCUMBER (鹽漬胡瓜) 高，惟被上訴人卻改核定 SALTED CUCUMBER (鹽漬胡瓜) 之進口價比 SALTED LETTUCE (鹽漬菜心) 高，其核定價格是否合於市場交易價格，即有疑問。原判決未予以審查及敘明，亦有未盡職權調查之情形，核有違行政訴訟法第 125 條之規定，則原判決亦有違背法令之情事。上訴意旨雖未指摘及此，惟此既係本院應依職權調查事項，仍應認上訴人上訴有理由。

(四)綜上，原判決有上開違誤，又本件事證尚有未明，有由原審法院再為調查審認之必要，本院並無從自為判決，故將原判決廢棄，發回原審法院另為適法之裁判。

七、據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第 236 條之 2 第 3 項、第 256 條第 1 項、第 260 條第 1 項，判決如主文。

中 華 民 國 104 年 11 月 3 日

臺中高等行政法院第三庭

審判長法 官 林 秋 華

法 官 劉 錫 賢

法 官 莊 金 昌

以上正本證明與原本無異。

本判決不得上訴。

中 華 民 國 104 年 11 月 3 日

書記官 李 孟 純

資料來源：臺中高等行政法院裁判書彙編（104年版）第 171-190 頁