

裁判字號：臺中高等行政法院 96 年度訴字第 351 號 行政判決

裁判日期：民國 97 年 11 月 04 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

96 年度訴字第 351 號

97 年 10 月 28 日辯論終結

原 告 永○進出口股份有限公司

代 表 人 唐○萱

訴訟代理人 張朝棟 律師

複代理 人 張育華 律師

被 告 財政部臺中關稅局

代 表 人 王 ○

訴訟代理人 廖○鍊

陳○華

張○堯

輔 佐 人 蕭○軒

陳○諺

柳○聰

上列當事人間因進口貨物核定完稅價格事件，原告不服財政部中華民國 96 年 6 月 4 日台財訴字第 09600123060 號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

#### 主 文

訴願決定及原處分（復查決定）均撤銷。

原告其餘之訴駁回。

訴訟費用由被告負擔。

#### 事實及理由

一、程序部分：本件被告機關之代表人於原告起訴後，由饒平變更為王○，並經變更後之代表人王○聲明承受訴訟，核無不合，先予敘明。

二、事實概要：緣原告委由富○報關有限公司（下稱富○公司）於民國（下同）94 年 8 月 30 日向被告機關報運進口德國產製之 PORSCHE CAYENNE S 汽車 2UNT（進口報單號碼：第 DB/D2/94/095D/1737 號，下稱系爭汽車），原申報單價為 FOB USD 5

4,902/UNT，因屬 2006 年份第 1 次進口，經被告機關依關稅法第 18 條第 2 項規定，准其繳納相當金額之保證金，先行驗放，事後再加審查。嗣被告機關據財政部關稅總局驗估處（下稱驗估處）查證結果，改按 FOB USD 62,764/UNT 核估，補徵進口稅費計新台幣（下同）385,800 元（包括進口稅 123,799 元、推廣貿易服務費 209 元、貨物稅 219,466 元、營業稅 42,326 元）。原告不服，申經被告機關復查結果，改按 CIF USD 61,203/UNT 核估完稅價格，補徵進口稅費計 269,966 元（包括進口稅 86,629 元、推廣貿易服務費 146 元、貨物稅 153,573 元、營業稅 29,618 元）。原告猶表不服，提起訴願遭決定駁回，遂提起行政訴訟。

### 三、本件原告主張：

（一）原告於 94 年 8 月 30 日進口之報關系爭汽車，基於為回饋消費者、提升產品競爭力而改採歐元計費為美元計費，因此本案貨物交易價格與以往方有不同，原告已詳細為說明並依據被告要求提供較過去更為完整健全之資料，惟被告機關僅以本案進口貨物交易價格與以往不同，即片面認定必然有其他費用如權利金、運輸費、保險費等費用未列入計算，實不知所據為何；實則，凡被告機關所要求涉及本案相關之證據原告均已積極完善提供，且被告機關另要求與本案無關之帳冊等資料（例如本案為 94 年度，被告機關要求提出 95 年度之帳冊），原告亦積極全力配合提供，非但凡原告所提之證據均能證明並無其他依關稅法第 29 條應計入完稅價格之費用，甚而交易相對人及獨立專家之會計師所提之證據，亦均能明確證明並無其他依關稅法第 29 條應計入完稅價格之費用，因此本案應按關稅法第 29 條規定實無疑義。

1、依關稅法第 29 條、第 31 條、第 32 條及第 33 條之規定，明確指出，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，而該相關計算方法均於第 29 條有詳盡之規定，因此須「優先」適用關稅法第 29 條之規定以核定「該貨物之交易價格」作為完稅價格，除有未能依第 29 條規定核定者，方能適用第 31 條之規定以「同樣貨

物之交易價格」作為完稅價格，且除有未能依第 29 條且第 31 條規定核定者，才能適用第 31 條之規定以「類似貨物之交易價格」作為完稅價格，更除有未能依第 29 條、第 31 條且第 32 條規定核定者，方能適用第 33 條之規定以「國內銷售價格」作為完稅價格，因此，本法之第 29 條、第 31 條、第 32 條及第 33 條之間乃具有明顯之「先後適用順序關係」存在，而必須以該前後適用順序適用之，始為合法。本件原告已提出本案貨物收據證明，其乃係由 USD 44,150/UNIT 之車身價格加上 USD 10,692/UNIT 之配備價格所構成，此並可參照原告所提出之配備價格證明文件，亦可得出相同的結果；而被告機關辯稱原告為未提示買賣合約書等，原告現已提出「保時捷多功能跑車合約」之英文版本、德文版本，該合約均已包括關於該進口合約當事人間之權利義務關係，若有被告機關所提之代理銷售權利金、訓練管理服務費等支出者，必然約定於該契約中，然而遍觀該契約完全未有相關費用支出之約定，可見顯無被告機關所提之代理銷售權利金、訓練管理服務費等費用支出，已至為明顯；進而言之，原告既然已提出如此客觀及可計量之資料，如收據、車身及配備價格表、運費、保險費、進口報單、毛利率、銷售予第三人之統一發票等以證明關稅法第 29 條之交易價格，則依據關稅法第 29 條至第 33 條之優先順序適用規定，其適用亦應「優先」適用關稅法第 29 條；詎料，被告機關於原告已提出如此具體明確資料時，卻仍不採第 29 條、亦不採第 31 條、更不採第 32 條文，而逕自適用第 33 條規定以核估原告之關稅，原處分之適用顯然違反關稅法第 29 條至第 33 條適用邏輯順序之規定，該處分之違法，已至為明顯。

- 2、關於報關資料部分，原告已善盡提供客觀及可計量之資料，被告機關亦坦承原告所提之資料與發票總金額相符：按「所謂按交易價格課稅，乃指關稅完稅價格之計算一律按進口人檢附之交易文件，通常係『進貨發票』所載價格為準。海關如認為價格偏低不實者，海關應負舉證之責。海關如無法提出偏低不實之證據，即須按進口人所報價格課

稅」，本件原告已提供完善之資料如進口報單、貨物收據、德國原廠 2006 年式最新 Porsche Cayenne 系列之車身及選用配備價格證明文件、銷售予第三人之統一發票、進口契約等，相較於原告往年來報關之資料更為完善周全。其次，被告機關亦坦承原告提供結匯水單（含本案車輛在內）與發票總金額相符，因此，原告既已提供進貨發票，該進貨發票又經被告機關承認與結匯水單之金額相符，則被告機關若尚仍認為另有應計入完稅價格之費用，被告機關應負舉證之責任，若被告機關無法提出確切證據證明仍有其他費用，則有依原告所提之發票適用關稅法第 29 條之義務。

- 3、關於電匯付款紀錄及全年帳冊部分，原告已提供 95 年之全年帳冊及 96 年度其餘 9 筆電匯紀錄等資料：原告已將該 18 筆電匯紀錄於提供予被告 95 年度全年帳冊（其中包含 9 筆電匯紀錄），及 96 年度其餘 9 筆電匯紀錄分次遞交予被告機關。然而，本案貨物乃於 94 年 8 月 30 日進口，而被告機關要求之 29 筆電匯紀錄之日期則為 95 年 6 月至 96 年 7 月間，其間相差長達 10 個月至將近兩年之時間，實不知被告機關要求此等電匯紀錄與本案究有何相關？更不論被告機關另要求原告提供 95 年度之全年帳冊，若被告機關無法舉證此電匯紀錄資料與本案之關聯性，尚不得概以查 94 年 8 月 30 日進口貨物之名，而率然要求原告提出跨越多年份之付款紀錄及帳冊；惟即便如此，原告仍願積極全力配合，謹依被告機關要求將此等 29 筆電匯紀錄全數提供與被告機關，95 年之全年帳冊亦均已全數提供予被告機關，而上述資料均能證明無依關稅法第 29 條應計入完稅價格之其他費用，如權利金、運輸費、保險費等。
- 4、關於出口商回覆部分，出口商多次經被告機關及我國駐德國慕尼黑辦事處商務組（下稱駐外單位）詢問關於本案貨物交易價格問題，均能為詳實而一貫之回覆，更清楚證明本案交易價格為最後之價格，因此本案之交易價格應適用本法第 29 條之規定再無疑義：

(1) 被告機關所稱 96 年 8 月 22 日及同年 9 月 10 日函詢出口商之信

件，乃詢問出口商關於開立予原告，發票號碼為 1301009075 號及 1301009481 號之發票，惟本案貨物之發票號碼則為 011873 號，亦即被告機關所詢問之案件與本案實非屬同一案，被告機關明知非屬同一案，竟然意圖含混稱屬「本案交易」，實令人費解。

- (2) 甚且，被告機關稱該等信函並未獲得出口商之回覆，實則，出口商早於 4 個月前，即 96 年 9 月 18 日已詳實回覆該信件，其內容指出：「保時捷原廠開立給代理商之發票，並未含有權利金，也就是說，發票所示價格即是其最終價值。並無產生權利金的費用。您詢問是誰要負擔此費用，因此並無任何人需要負擔」「在臺灣市場，車輛交運與訓練課程是獨立的，訓練事宜是由其位於新加坡的區域分公司 Porsche Asia Pacific 所籌畫舉辦，車輛交運並未因此產生其他費用」「代理商永○進出口股份有限公司的交運，是依據 FOB= Free on board 的條件，也就是說，保時捷原廠負擔車輛運上德國碼頭的貨船前之運輸費用，其他的運輸費用皆由代理商負擔，且依據 FOB 之條件，發票內不記載此運輸費用」，也再次確認本案交易價格並無其他依關稅法第 29 條應加計之費用。
- 5、關於函詢會計師事務所部分，被告機關曾請財政部臺北市國稅局查核，國稅局即函詢代理原告 94 年度營利事業所得稅結算申報之致遠會計師事務所，關於本案貨物是否包含權利金、運輸費用、保險費等一事，致遠會計師事務所回覆：「經查永○公司自德國報運進口 2006 年 PORSCHE CAYE NNE S 之車輛乙批（進口報單第 DB/D2/94/095D/1737），並無來函所述申報價格偏低及支付或帳列應付原廠有關代理銷售權利、訓練管理費或保固等費用，而應加計於進口貨物完稅價內之情事。」更明確證實本案貨物確實無包括依關稅法第 29 條應記入完稅價格之其他費用，如權利金等。
- 6、綜上，凡被告機關要求與本案有關之資料，原告均已提供，且縱使與本案無關之資料，應被告機關之要求，原告仍全力配合而為提供，非但凡原告所提之資料均已充足證明

本案貨物之最終交易價格為 FOB USD 54,902/UNT，並無包括其他依關稅法第 29 條應計入交易價格之其他費用，如權利金、保險費、運費等，而且交易相對人及獨立專家如出口商、會計師事務所亦均能證實原告所指之交易價格即為最後之價格，此外並無權利金、保險費、運費等之其他費用，則於原告提供如此完善客觀且可計量之資料下，被告機關應依關稅法第 29 條之規定核估本案貨物，尚不得以毫無明確證據得以證明下，率然稱對本案交易價格仍有合理懷疑，忽視原告積極全力配合提出證據之努力，跳躍關稅法第 29 條、第 31 條及第 32 條而適用關稅法第 33 條，既已違應適用關稅法第 29 條之義務，亦違反租稅法定主義，形同架空關稅法第 29 條、第 31 條及第 32 條之規定，是以被告機關於本案貨物核估違法，實已顯然若昭。

(二) 被告機關之原處分與復查決定之核估認定基礎，乃以本案貨物經驗估處函駐外單位所言：「該金額並不包含其他諸如代理銷售權利金、訓練或內陸運輸等費用」，而認為另有權利金、訓練或內陸運輸等費用，實則，該函所稱之「不包含」僅為中性之陳述，被告機關尚不得逕自臆測，而後被告機關也已承認該等費用實為翻譯上之錯誤，亦證明原告主張之一貫正確性，此部分既已無爭議，就被告機關原認定事實之基礎已無所附麗，則原處分與復查決定應予撤銷，另為適法核定。

1、被告機關不得僅以駐外單位稱「該交易金額不包含．．．等費用」，便認定原告有該費用資料且不提供該資料，其跳躍式推論已違反基本之論理法則：被告機關謂「該交易金額不包含．．．等費用」，文中所謂「不包含」乃一中性之詞，意謂可能「另有」或「另無」，因此其「不包含」一詞既然僅指不包含本身，則其不包含即無其他意涵，更無法因此推論出不包含之對象實際存在抑或根本不存在，若僅以「不包含」某項事物便推論出「另有」某項事物，便有推論上之錯誤而違反論理法則。本案中，被告機關以本案貨物經驗估處函駐外單位所言：「該金額並不包含其他諸如代理銷售權利金、訓練或內陸運輸等費用」，便

直接推論出原告「另有」相關費用，而要求原告提出相關費用證據，原告若無法提出則被告便逕自適用本法第 33 條之規定；然而，蓋「不包含」之詞，該詞既屬一中性之詞，則「不包含」一詞僅指不包含本身，無法因此推論出另有或另無所指不包含之對象，被告機關卻逕自推定，其推論既顯有錯誤，其適用法規亦為違法。

- 2、被告機關誤認「內陸運費」為「運輸費」：按本案既採 FOB 交易方式，則交易價格本即包含內陸運費而不包含運輸費，因此本案中出口商回覆「交易價格不包含運輸費」，乃理所當然。次按駐外單位於 95 年 9 月 8 日向出口商詢問關於本案交易價格及是否包含其他費用如權利金、訓練費、運輸費等，而出口商於 95 年 9 月 11 日回覆確認該交易價格，並確認並無其他費用如權利金、訓練費、運輸費等，因此駐外單位乃於 95 年 9 月 13 日回函予驗估處，然而駐外單位卻將出口商回覆不包含「運輸費」(Transportation) 錯誤翻譯為不包含「內陸運費」(In-land Freight Charge)，混淆兩者完全不同之費用，實為明顯錯誤。更遑論，被告機關已於 97 年 4 月 11 日本案準備程序中承認關於運輸費方面，乃其之翻譯錯誤，而應翻譯為「運輸費」，因此，此部分之翻譯錯誤，已無疑義，亦益證原告主張之一貫真實性與正確性。
- 3、被告機關誤認「內陸運費」為「保固費」：被告機關以他案出口商於 96 年 9 月 18 日以德文回覆予駐外單位之函文稱：「『未含有權利金』、『不含訓練費用』、『不含運輸費』、『提供兩年保固』」，而駐外單位卻於 96 年 9 月 20 日回覆予驗估處稱：「查價發票交易金額無誤，且不包含銷售權利金、訓練、保固等費用」，亦即因駐外單位將「不含運輸費」錯誤翻譯為「不含保固費」，以致驗估處誤出口商為陳述不一，此等明顯翻譯錯誤疏失，更屬誤甚而不足採之。被告機關明知駐外單位回覆予被告機關之信函於轉載中有明顯錯誤疏失，非但未明查其之疏失，反而以其錯誤疏失文件作為指摘出口商回覆不一致之論據，實令人費解，且被告機關所稱出口商回覆論述不一致，顯無所

據。

(三) 原告 95 年帳冊中所陳列之保固費、道路救援費、拖吊費用等，均屬國內費用之性質，本不屬於交易價格之範圍，自與貨物抵充無涉：

1、按從價課徵關稅之貨物，以其完稅價格 (Duty-paying Value, DPV) 作為合計稅額之基準，而完稅價格又以交易價格等作為核課基準，因此，若屬於進口後、買方為自己利益所支出之費用，則不屬於完稅價格之範圍，此觀關稅法第 29 條第 3 項規定及關稅法施行細則第 11 條第 1 項、第 2 項規定自明；另學者均認為關稅法施行細則第 11 條第 2 項規定：「任何買方為自己利益所為之活動，即便對賣方有益，仍不得認定係對賣方之間接付款，因此，該活動所發生之費用不得列入實付或應付價格以核定完稅價格。上述各種行為包括行銷（開發、建立及保持進口貨物在輸入國的市場）及保證的費用」、「廣告、推廣、保證等費用」，再按財政部關稅總局 80 年 1 月譯印新關稅估價制度訓練教材（關稅合作理事會編訂）第 19 頁所述：「任何買方為自己利益所為之活動，即使對賣方有益，仍不得認定係對賣方之間接付款，因此，該活動所發生之費用不得列入實付或應付價格以核定完稅價格。上述各種行為包括行銷（開發、建立及保持進口貨物在輸入國的市場）及保證費用」。

2、保固費用乃屬國內費用之性質，不計入交易價格之範圍，被告機關亦已明確承認之：

(1) 依據世界關務組織 (WORLD CUSTOMS ORGANIZATION) 關稅估價委員會公布之估價評論 (COMMENTARY) 20.1 有關保固費的評論，「買方為自己目的而自行承擔之保固費用，不計入進口貨物完稅價格課徵關稅」；且依據國內研究碩士論文，更清楚指出關稅法施行細則第 11 條第 1 款規定：「因此類費用並不構成貨物本身之價值，該費用僅為確保進口貨物發揮最大之利用價值，如．．．保固等費用，免計入進口貨物完稅價格課徵關稅」，而屬於免計入完稅價格課徵關稅之範圍。而於本案中，原告為自己之利益而於國

內有提供汽車購買者其汽車維修之服務，而有保固費用之支出。本案保固費及救援費既屬買方原告為自己利益所為之國內費用，即便對出口商賣方有利，仍不得認定係對賣方之間接付款，因此，保固費及救援費不得計入完稅價格。此後經被告機關於補充答辯所自承，已無爭議，益證原告主張之一向正確性與真實性；因此，保固費用既不計入完稅價格，則保固費用與本完稅價格案自然無涉，並無疑問。

- (2) 被告機關又稱保固費用達營業淨利之 48.9%，「該筆費用不向賣方求償，使原告獲利大幅減少，實不合理」云云，按【營業收入－營業成本＝營業毛利；營業毛利－營業費用＝營業利益】，營業成本包含銷貨成本、勞務成本、業務成本等，而營業費用則包含推銷費用、管理及總務費用、研究發展支出等。次按商業上之經營，以營業收入扣減營業成本之營業毛利，乃必須為正數，以確保該營業係屬營利之項目，然而，就營業毛利再扣減營業費用之營業淨利，則涉及公司費用方面之管理與掌控，甚而與經濟景氣均有影響，因此其可能為盈餘或盈虧，甚而僅賺 1 元，亦所在多有。於本案中，保固費用乃屬於營業費用之一種，其既屬於費用之一種，則應與其他費用一同審視比較，以獲知該費用與其他費用相較，是否有不適宜之處；而不宜以營業淨利作為比較基礎，按營業淨利乃為所有營業費用扣除後之金額，其數額多寡與個別費用並無直接關連，自不得作為比較基礎之對象，否則若因景氣不好而有公司虧損，或淨利為零之情形，將造成保固費用所佔比例有無限大之結果，實不符合基礎財務會計之觀念。因此，若將保固費用與包含其他費用在內之營業毛利比較，則保固占毛利之比例僅為 1.55%，是以，保固費用就營業毛利而言，其比例極微。然而，本案重點並非在於保固費用占毛利之比例，而在於商業考量與貨源爭取，蓋依據進口契約之約定，原告就該保固費用對於出口商享有之契約上權利，惟基於保時捷汽車全球之供應一向有供不應求之趨勢，因此原告為鞏固貨源之商業考量，僅暫時未行使該契約上之權

利，原告依約仍享有請求保固費用之權利；進而言之，若因出口商與原告持續保持良好之商業關係，原告於長久不行使權利而使時效經過之下，不排除法律上將產生該請求權轉換為自然權之法律效果，而有自行吸收之結果，此為法律上解釋之當然結果；因此，暫不行使主張保固費用之權利既為原告之鞏固貨源之商業考量方式，則若有出口商貨源缺乏或貨品品質嚴重瑕疵之情事，原告仍不排除向出口商主張保固費用之權利；是以，原告既然仍保有保固費用請求權之權利，自無貨款抵充之可能，因此，被告機關之主張更不足採。

3、救援費用乃屬國內費用之性質，不計入交易價格之範圍：

- (1) 所謂「救援費用」，乃為提供消費者更完善之服務品質，而委託相關專業公司於消費者車輛使用發生故障時，得提供如路邊修復、拖車服務、零件運送、替代汽車提供等服務，乃為車廠業界一般均有提供之國內服務，係屬於本案貨物進口後、原告基於提升進口貨物之產品競爭力、促進貨物銷售所提供汽車救援服務之費用，係屬國內費用之性質；此等道路救援服務，乃多以各國、各廠廠商個別委由當地道路救援公司提供相關服務，其特色在於：(1)法律關係發生於廠商及道路救援公司之間，亦即交易相對人與原廠無關，(2)於車輛掛牌後開始提供服務，亦即與車輛原始交易無關，(3)無論是否提供該服務，並不影響原有之車輛進口交易，亦即該服務與車輛進口交易無關，換言之，道路救援服務與進口貨物之交易無關。
- (2) 於本案中，相對於其他高進口數量之車廠直接委由道路救援公司提供服務，本案貨物實屬相對進口數量較少之車種，因此乃與其他由相對進口數量較少之車種，由出口商統籌委由新加坡 Mondial Assistance 旗下之 World Access (Asia) Pte Ltd, 指定之臺灣全鋒汽車股份有限公司 (TRIUMPH MOTOR SERVICE CORP.) 為車輛拋錨之保時捷車主提供相關救援服務，以爭取有競爭力之服務價格及高水準之服務品質。因此，就道路救援服務之本質並無不同：(1)法律關係發生於原告及 Mondial Assistance 之間，而與出口

商無關，(2)於車輛掛牌後開始提供服務，亦即與車輛原始交易無關，(3)無論是否提供該服務，並不影響原有之車輛進口交易，亦即該服務與車輛進口交易無關。因此，本案道路救援費用既僅由出口商統籌委由新加坡 Mondial Assistance 旗下之 World Access (Asia) Pte Ltd, 指定之臺灣全鋒汽車股份有限公司 (TRIUMPH MOTOR SERVICE CORP.) 為車輛拋錨之保時捷車主提供相關救援服務，且法律關係發生於原告及 Mondial Assistance 之間，則道路救援之契約當事人自然與出口商無關，其法律關係極為簡單與清楚，再輔以原告早已提出新加坡 Mondial Assistance 所出具之書面證明文件，則被告機關再稱有合理懷疑，實難令人信服。

- 4、拖吊費乃屬國內費用之性質，不計入交易價格之範圍：按 95 年帳冊中所編之「拖吊費」，係指原告進口之汽車，於進口後自碼頭托運至展示中心或新車整備中心之新車托運費，其中因托運所經道路如高（快）速道路或市區道路之不同，而各有外包予大、小型托運車行（如太子、統全）之不同，然而均不影響其為汽車進口後、掛牌前之國內費用性質，亦不因其名為「拖吊費」即以文害義認為屬於道路救援之一種。次按拖吊費用亦屬於原告進口後、為了自己利益之目的而發生之費用，與完稅價格課徵之定義與精神並不相同，依據關稅法施行細則第 11 條第 1 項之立法意旨，均本不應計入完稅價格之課徵範圍；其次，拖吊費亦非屬關稅法第 29 條第 3 項所列舉費用，依據關稅法施行細則第 11 條第 2 項規定，原告為自己之利益支付之費用，即使有利出口商，仍不得視為對賣方之付款，其既不得視為對賣方之付款，則不屬於完稅價格之範疇，因此，尚「不得列入實付或應付價格以核定完稅價格」，而免計入進口貨物完稅價格課徵關稅之範圍，其理極明。
- 5、舉例言之，進口後之內陸運輸費乃為買方於進口貨物進口後，為買方自己之利益所支付之服務費用，依據關稅法第 29 條及關稅法施行細則第 11 條，均非完稅價格應列入考量之範圍，因此，無論內陸運輸乃於國內由某特定廠商負責

而支付予國內特定廠商，抑或內陸運輸由出口商統籌支付予國內特定廠商，均不影響其並非完稅價格範疇之性質，且內陸運輸費用也不因由出口商統籌支付而必須列入完稅價格之範圍內；同理，「救援費用」、「拖吊費」或「保固費」均為買方於進口貨物進口後，為買方自己之利益所支付之服務費用，依關稅法第 29 條及關稅法施行細則第 11 條，均非完稅價格應列入考量之範圍，因此，不應因其由原告直接支付予國內特定廠商，或由出口商統籌交由國內廠商負責而有不同，準此，「救援費用」、「拖吊費」或「保固費」等費用不含於完稅價格內，已至為顯然。

(四) 本案貨物係以 FOB 貿易條件，此遍觀貨物進口契約、報價單、價格文件及出口商之正式簽章認證等均能清楚而詳實地證明係以 FOB 為貿易條件計算交易價格，實不容被告機關扭曲混淆：

- 1、按原告與出口商之進口契約條款之原文為「Section 8 Prices 8.1 內容”Contract goods shall be sold to the importer at the export prices valid for the relevant contract area on the day of Shipment. These prices are listed in the current valid version of special Porsche circular. The importer shall be charged the ex-works prices valid on the day of shipment, insofar as Porsche does not choose a different form of dispatch and a corresponding price.”亦即，「向進口方出售之合約貨品之價格為裝船日適用於合約許可地區之出口價格。該等價格列於保時捷特別公告之現行有效版本中。保時捷若未選擇其他發貨方式及相應之定價，則向進口方之要價為於裝船日有效之工廠交貨價」，換言之，依據進口契約之規定，原告與出口商間關於本案貨物原則上採工廠交貨價格 (ex-works prices) 之貿易條件，然而若有其他選擇或約定，則應從其約定。於本案中，原告與出口商乃約定以 FOB 為本案之貿易條件，由貨物進口契約、報價單、價格文件及出口商之正式簽章認證等資料即可得知，原告與出口商既已約定並採取 FOB 之貿易條

件，則工廠交貨價格不再適用。

- 2、被告機關未能理解合約之成立生效並不以書面為必要，而以原告與出口商間並無名為「合約」之文件，即認為原告與出口商間之貿易條件約定不存在，實對於法律之理解有極大之錯誤：依據民法第 153 條之規定，「當事人互相表示意思一致者，無論其為明示或默示，契約即為成立。」亦即於當事人相互意思表示一致時，無論明示或默示，該契約即為成立，且契約並不以書面為必要。於本案中，雖原告與出口商於早年訂立之進口契約約定原則上以「工廠交貨價」為貿易條件，然而原告與出口商之來往交易文件如報價單、價格文件及出口商之正式簽章認證等資料均全以 FOB 作為貿易條件，顯見當事人間對於 FOB 作為貿易條件已有明示意思表示上之一致，該適用 FOB 為貿易條件之約定即為成立，至於是否有名為「合約」之文件存在則非所論。因此，被告機關對於契約成立生效之法律觀念，理解顯有錯誤。

- (五) 本案應以關稅法第 29 條之規定核定完稅價格，退萬步言之，即便本案如原處分以關稅法第 33 條核定（原告否認之），則被告機關非但意圖以錯綜複雜之錯誤公式混淆視聽，竟尚依據顯然錯誤之公式、引出顯然錯誤之結果，並代入毫不相干之結果，以核課出顯然違法之處分，甚且被告機關未依法扣減相關費用、並使用錯誤之毛利率作為核估基準，因此被告機關核課處分之基準顯為錯誤與違法，違反租稅法定主義：

- 1、被告機關適用顯然錯誤之公式、代入毫不相干之結果，並適用數學上根本不算為公式之公式，以核課本案之完稅價格與運費，其計算顯然違法且不當：

- (1) 所謂進口貨物之應課稅額，乃為完稅價格（CIF）乘以應課稅率乘以匯率（應課稅額=完稅價格 x 應課稅率 x 匯率）而言，而完稅價格乃依據本法第 29 條至 35 條等規定核估之。依據關稅法第 33 條之規定，其公式應為【完稅價格（CIF）=國內銷售價格—關稅與其他稅捐（貨物稅、營業稅、推廣貿易服務費等）—一般利潤、費用或通常支付之佣金

—進口後發生之費用（運費、保險費及相關費用）】。

- (2) 被告機關於補充答辯（97年10月9日-本院收文97年10月14日）所引用之完稅價格「計算公式」顯有重大錯誤與違法：被告機關稱 $CV$ （完稅價格） $94$ （年）= $SP$ （國內銷售價格） $94$ - $T$ （稅捐） $94$ - $I$ （一般利潤） $94$ - $F$ （進口後發生之費用） $94$ ，且上式= $SP$ （國內銷售價格） $94$ -（ $CV$ （完稅價格） $94$  $\times$  $TR$ （稅率） $94$ ）-（ $SP$ （國內銷售價格） $94$  $\times$  $IR$ （毛利率） $94$ ）- $F$ （進口後發生之費用） $94$ ，亦即， $T$ （稅捐） $94$ = $CV$ （完稅價格） $94$  $\times$  $TR$ （稅率） $94$ （下稱「錯誤一」），且 $I$ （一般利潤） $94$ = $SP$ （國內銷售價格） $94$  $\times$  $IR$ （毛利率） $94$ （下稱「錯誤二」）。然而，依據關稅法第33條第3項第2款之規定，其應扣減者應為「關稅」及「其他稅捐」，惟「錯誤一」卻將稅捐簡化成（完稅價格 $\times$ 稅率）=關稅，而漏未包含關稅法所規定之「其他稅捐」，造成其他稅捐如營業稅、貨物稅、推廣貿易服務費等稅捐之漏未扣除，因此其公式之基礎顯有錯誤，其以此核課之處分顯為重大違法。再者，依據關稅法第33條第3項第1款之規定，其應扣減者應為「一般利潤」、「費用」或「通常支付之佣金」，然「錯誤二」卻將該款簡化成（國內銷售價格 $\times$ 毛利率）=一般利潤，卻漏未包含關稅法所規定之「費用」及「通常支付之佣金」，造成原告於國內直接或間接因銷售所產生之費用及通常支付之佣金等均漏未扣除，因此其公式之基礎顯有錯誤，其以此核課之處分顯為重大違法。
- (3) 被告機關上開所引用之完稅價格「代入公式」亦顯有重大錯誤與違法，依據基本數學規則，兩個式子若得相互代入，必須式子中有可以代入的代數，方得利用不同之式子以得出未知數；然而，綜觀其式子(1)及式子(2)，其根本為不同年份之不同代數，如何代入？而其所引用極其複雜之公式又如何由式子(1)代入即可得出？被告機關均未說明，更遑論不同年份有不同之價格、稅率與費用，尚不得混為一談。又被告機關所引用之完稅價格「運費扣除公式」亦顯有重大錯誤與違法，按被告所稱「運費扣除公式」其並無

等號，根本並非公式，試問該得出之數字究竟為何？其既非公式，而被告機關竟稱為公式，則其是否意圖以複雜之公式混淆應適用關稅法之義務，實非無疑。

2、本案應依關稅法第 29 條核課完稅價格，即便如被告機關所稱依關稅法第 33 條核課，按租稅法定主義，被告機關亦應直接依據關稅法第 33 條之規定逐項逐款適用並扣減依法應扣減之項目，以依實核課合法之完稅價格處分；然而，被告機關非但適用錯誤之算式以違反關稅法第 33 條之明文規定，且漏未扣除相關之費用，並適用錯誤之毛利率，其核課處分顯為違法，應予撤銷：

- (1) 被告機關未依法扣減相關費用：依據關稅法第 33 條之規定，完稅價格應扣除貨物進口後所發生之費用，如運費、保險費及相關費用等，於本案中，尚不論保險費及其他費用，僅以運費為例，本案貨物於進口後即有相關之運費，而被告機關卻漏未扣除之，因此被告機關完稅價格之核估顯然偏高且違法，應予撤銷。被告機關雖稱該運費所佔比例甚小，僅為 1,750 元，其「與 93 年每輛進口車之國內運費相互抵銷後，影響相當有限」「影響甚微」「將之簡化於毛利率中一併推算」云云，然而，其所稱運費得相互抵銷乃基於錯誤之非公式而來，不足採信；再者，按完稅價格之核課乃依據租稅法定主義為之，豈有因數額極小而簡化省略之道理？即便影響有限，亦屬於被告機關依法核課完稅價格之法定義務，尚不得由被告機關自行裁量計算之，即便數額較小，亦不得作為被告機關得違法漏未扣除之理由，因此被告機關違法漏未扣除運費之完稅價格核課處分，應予撤銷。
- (2) 被告機關使用錯誤之毛利率：依關稅法第 33 條之規定，完稅價格應扣除該進口貨物、同級或同類別進口貨物，於進口時或進口前後於國內銷售之一般利潤。再按財政部 86 年 7 月 14 日台財關字第 86182998 號函釋：「對於核定完稅價格有爭議時，除依關稅法及其施行細則相關規定認定外，並參考 1994 年關稅暨貿易總協定第 7 條執行協定原則及世界關務組織關稅估價技術委員會發行之相關資料辦理」，

因此必須先依關稅法規定適用，待有爭議時，方得參考關於 1994 年關稅暨貿易總協定第 7 條執行協定。於本案中，被告機關掌有原告歷年來每次相關貨物之報關資料，關於原告歷次進口貨物之銷售價格及毛利率均掌有確切之資料得以作為完稅價格之推估；然而，被告機關疏未依據關稅法第 33 條之規定適用該進口貨物、同級或同類別進口貨物，於進口時或進口前後於國內銷售之一般利潤，反而任意採用原告 93 年某件進口貨物之毛利 24.79% 作為本案計算基礎，然而若依據本案進口貨物之毛利，乃分別為 30.96%、29.79%，或依據進口貨物同年之 94 年同級同類同款之 29 輛汽車毛利率，依據獨立專家「勤業眾信會計師事務所」之認證信函，其毛利率亦介於 37.88%-27.37% 之間，均遠高於原處分所適用之 24.79%，因此，被告機關所採用作為估算毛利之貨物，既非該進口貨物、亦非更具代表性與一般性之 94 年同級同類貨物、更遑論其所適用之毛利率也與該進口貨物、同年同級同類貨物相差甚遠，因此被告機關所適用之貨物基準及毛利率顯然有誤，被告機關既以顯然有誤之毛利核估完稅價格，則其完稅價格之核估結果亦有顯然錯誤，因此被告機關核估之錯誤完稅價格，應為撤銷，且撤銷後之完稅價格核課將因適用合法本案進口貨物或該同年度 29 輛汽車毛利率，而有重大之差異與實益。

(3) 至於被告機關所稱 1994 年關稅暨貿易總協定第 7 條執行協定，依據上述函釋之規定，僅供參考，並不以適用為必要；再者，因本案事實證據明確、法規適用並無爭議可言，則 1994 年關稅暨貿易總協定第 7 條執行協定尚無適用之餘地，被告依據 1994 年關稅暨貿易總協定第 7 條執行協定之主張，並不足採。

3、按關稅法第 33 條第 3 項之規定，乃以國內銷售價格等作為基礎而推估認定，由於其乃以推估為基礎，因此為求與進口貨物之價格能更有攸關性與相似性，方將貨物標的乃限定於「進口時或進口前、後」；而所謂「進口前、後」，依據同法施行細則第 16 條之規定，乃指「進口日前後三十日內」而言；即便於「進口日前後三十日內」並無該等貨

物在國內銷售者，依據關稅法第 33 條第 4 項之規定，亦「應以該進口貨物進口之翌日起九十日內」之進口貨物等核定之，均一再顯示受認定之貨物所應具備之極高度攸關性與相似性。於本案中，原告於本案貨物進口當年間即有高達 29 輛之同類同款汽車，被告機關竟漏未調查而疏未採用之，反而採用低度攸關性與低度相似性之 93 年任意一項貨物作為基礎，因此其認定之非但明顯錯誤且違反關稅法第 33 條、同法施行細則第 16 條之規定，應即為撤銷。

4、綜上所述，本案應以關稅法第 29 條之交易價格作為本案之完稅價格核課，退萬步言，即便如被告機關所述以關稅法第 33 條之規定核課（原告否認之），依據關稅法第 33 條之規定，其所認定之銷售價格，亦應依法扣除該貨物之一般利潤、費用、通常支付之佣金、關稅、其他稅捐、進口後之運費、保險費及其相關費用等；然而，被告機關非但以違法錯誤之基準作錯誤之毛利認定，又漏未依法扣除貨物進口後之運費、保險費及其相關費用，則被告即便以本法第 33 條之規定核課本案之完稅價格，其核課之完稅價格結果亦為完全錯誤與違法，因此，被告之原處分應為撤銷。

(六) 被告機關屢次故意漏引或適用錯誤資訊，以達成違法核課稅捐之目的，其信用值得存疑，相對而言，原告仍善盡協力義務，就本案相關之資料均盡力取得與提出，與本案無關之資料也均就被告機關之要求而提出，益證被告機關有應依而未依關稅法第 29 條核課之違法，即便以同法第 33 條規定核課，其核課處分亦顯然違法：

1、被告機關自本案開啟以來，為達成溢課本案完稅價格之目的，多次違反訴訟當事人應具有之誠實信用原則，(1)先以錯誤之翻譯主張本案另有包含其他費用，而向原告核課過高之完稅價格，後經查證且被告機關承認後，證實係屬翻譯錯誤；(2)於 97 年 3 月 3 日答辯狀，引述進口契約條款故意漏引部分句子，使法官誤以為本案貿易條件僅能採「工廠交貨價」，後經原告於 97 年 3 月 14 日補充理由(二)狀指摘後，被告機關方於 97 年 10 月 9 日補充答辯狀方又承認進口契約之原本乃採工廠交貨價，「但當事人另有約定除外」；

(3)被告機關引用錯綜複雜之錯誤算式，意圖模糊本法明確應扣除運費、其他稅捐、國內直接或間接銷售費用之規定，以使法官忽略其漏未扣除多項費用之重大違法；(4)應適用本國法規而未適用，反而違法適用 1994 年關稅記貿易總協定第 7 條施行協定之規定，意圖模糊「本案事實與資料明確，應直接試用本國法規」之法律適用義務，以使法官忽略其任意適用與本案時間相差甚遠之 93 年任一進口貨物毛利率，卻漏未適用關稅法第 33 條規定應依本案進口貨物、或同級同類同款等當年度 29 輛進口貨物之毛利率之違法；(5)提供錯誤之交易文件一覽表，陳述原告大部分均未提供相關證據，實則原告均已為提供等，一再證實被告機關屢次故意引用錯誤之資訊以達其違法核估完稅價格之目的，其信用程度已值得嚴重存疑。

2、相對而言，原告仍一向秉持誠實信用原則，凡被告機關要求與本案有關之資料，原告均已提供，如進口報單、貨物收據、德國原廠 2006 年式最新 Porsche Cayenne 系列之車身及選用配備價格證明文件、銷售予第三人之統一發票、進口契約，會計師之查帳證明，且縱使與本案無關之資料，應被告之要求，原告仍全力配合而為提供，如 95 年之全年帳冊，非但凡原告所提之資料均已充足證明本案貨物之最終交易價格為 FOB USD 54,902/UNT，並無包括其他依關稅法第 29 條應計入交易價格之其他費用，如權利金、保險費、運費等，而且交易相對人及獨立專家如出口商、會計師事務所亦均能證實原告所指之交易價格即為最後之價格，被告機關之承認益證實原告提供資料之真實性與正確性，則於原告提供如此完善客觀且可計量之資料下，因此本案應優先適用關稅法第 29 條之規定；退萬步言之，即便以關稅法第 33 條之規定核估本案完稅價格，被告機關亦有適用錯誤算式、計算錯誤完稅價格、漏未扣除運費、使用錯誤之毛利率等明顯違法，則被告之顯然重大違法處分，應予撤銷。

(七) 本案貨物既應依關稅法第 29 條之規定核估完稅價格，按租稅法定主義則被告機關不得再以關稅法第 31 條、第 32 條及

第 33 條等其他法條為適用，因此被告機關所稱「被告隨即於 96 年 8 月 15 日以中保字第 0961013604 號函檢附相關資料，函請財政部關稅總局驗估處再次複核價格，案經該處複核結果，於 96 年 12 月 17 日以總驗一一字第 0961002368 號函覆，原核估價格應屬合理適法，本案予以維持」云云，雖被告機關函請驗估處再次複核價格，驗估處即以關稅法第 33 條核估基礎再為複核，惟本案之核估基礎既為關稅法第 29 條，而非關稅法第 33 條，則驗估處之核估基礎即屬明顯有誤，驗估處之核估基礎既然明顯錯誤，則其複核之結果失其附麗，與本案貨物即無任何關係，因此其之複核於本案尚無適用之處。

- (八) 綜上所述，爰聲明求為判決(一)原處分及訴願決定均撤銷。  
(二)被告應返還已補繳之稅額 385,800 元整，暨自 95 年 3 月 2 日起至清償日止，按郵政儲金 1 年期定期儲金固定利率，按日計算之利息。(三)訴訟費用由被告負擔。

#### 四、被告則以：

- (一) 按「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為計算依據」、「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。」「為加速進口貨物通關，海關得按納稅義務人應申報之事項，先行徵稅驗放，事後再加審查；該進口貨物除其納稅義務人或關係人業經海關通知依第 13 條規定實施事後稽核者外，如有應退、應補稅款者，應於貨物放行之翌日起六個月內，通知納稅義務人，逾期視為業經核定。」「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六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」，分別為關稅法第 29 條第 1 項、第 5 項及同法第 18 條 1 項、第 2 項所明定。又進口貨物之完稅價格，不合於第 29 條之規定核定者，海關得依序

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」及「計算價格」核定完稅價格，其無上開價格據以核定者，海關得依據查得之資料，以合理方法核定之，復分別為關稅法第 31 條至第 35 條所明定。系爭貨物被告機關依前揭規定徵稅放行，嗣經驗估處參據原告所提供相關佐證資料，按國內銷售價格核估，於法洵無不合；且本件被告機關為慎重計，於原告提起行政訴訟，被告機關隨即於 96 年 8 月 15 日以中保字第 0961013604 號函檢附相關資料，函請驗估處再次複核價格，案經該處複核結果，於 96 年 12 月 17 日以總驗一一字第 0961002368 號函覆，原核估價格應屬合理適法，本案予以維持。

(二) 本案因原申報價格(型式年份為 2006 年)與經海關核定型式年份為 2005 年之同型車價格相較，其價格差異甚大(跌幅達 12%)，原告提供結匯水單(含本案車輛在內)雖與發票總金額相符，惟尚難以證明原申報價格符合關稅法第 29 條之交易價格，故原申報價格不予採用，又無關稅法第 31 條至第 34 條之價格可供核價參考，乃依關稅法第 35 條規定按 FOB USD 62,764/UNT 核估完稅價格。嗣經原告向被告機關提出復查申請，其雖於復查理由中說明：「．．．原廠．．．為了協助本公司能與平行輸入貿易商有效競爭，並保持合理的銷售及毛利，．．．售價更改以美金計價．．．」，惟由於價格偏低甚多，為求慎重及釐清真正交易價格，驗估處乃附具原報關發票函送駐外單位查核本案之交易價格，經其查證結果說明原發票價格「並不包含其他諸如代理銷售權利金、訓練或內陸運輸等費用」，且原告未能提供合理說明，故原申報價格無法按關稅法第 29 條規定核估其完稅價格，亦查無關稅法第 31 條至第 32 條之同樣或類似貨物之交易價格可供核價參考，乃依據原告提供系案貨物之國內銷售發票，改依關稅法第 33 條規定按國內銷售價格核估其完稅價格為 CIF USD 61,203/UNT，並撤銷原核估價格，於法並無不合。

(三) 次按「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」、「進口貨物之實付或應付價格，

如未計入下列費用者，應將其計入完稅價格：．．． 依交易條件由買方支付之權利金及報酬。．．． 運至輸入口岸之運費、裝卸費及搬運費。」「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定其完稅價格。」為關稅法第 29 條第 2 項、第 3 項及第 5 項所規定，本件原告雖提供匯款水單等交易文件，惟原報關發票所列交易金額經駐外單位向出口商 Dr. Ing. H. C. F. Porsche AG. 公司查證結果，於 95 年 9 月 13 日以法貿字第 09500001870 號函復稱：「．．．本案查價發票實際金額應為．．．，且該金額並不包含其他諸如代理銷售權利金、訓練或內陸運輸等費用．．．」；此外，原告與相同出口商之另一查價案件亦經該駐外單位查證並於 96 年 7 月 10 日以法貿字第 09600001300 號函回覆稱：「查價發票交易金額不包含銷售權利金、訓練、內陸運輸等費用．．．」；驗估處復於 96 年 8 月 22 日及同年 9 月 10 日再洽請駐外單位向出口商詢問本案交易除支付發票價格外，銷售權利金、訓練或內陸運輸等費用是否須由進口人另行支付，惟並未獲得出口人回覆，故前開相關費用原告（進口人）是否未再另行支付並無法釐清。另驗估處曾函請中央銀行外匯局提供原告自 95 年 6 月至 96 年 7 月間之外匯支出明細，以釐清各項支付貨款用途，經央行外匯局提供之資料及結匯銀行所檢附之匯款單據，原告與國外出口人之資金往來除以信用狀付款之外，另有 29 筆以電匯（T/T）方式付款之紀錄，前經請原告說明該 29 筆款項之用途並提出佐證文件，惟原告僅能提供 11 筆發票佐證前開匯款用途，其他則無法提供，故亦無法釐清 T/T 之付款與進口貨物價格或相關費用無關，依關稅法第 29 條第 5 項規定，本案原申報價格自視為無法按關稅法第 29 條規定核估其完稅價格。又因查無關稅法第 31 條及第 32 條規定之同樣或類似貨物交易價格可資參考，乃根據原告提供之國內銷售發票，依關稅法第 33 條規定按國內銷售價格核定本案完稅價格，於法洵無不當。

(四) 本案交易日期雖發生於 94 年間，惟雙方協議書訂立日期為 2002 年 9 月 20 日，舉凡國際貿易，買賣雙方均須遵守所簽訂協議書或合約書之內容進行交易，在協議書或合約書有效期間內，除非買賣雙方均同意另立獨立個案的交易，否則所有交易應具有一致性，本案與 95 年度之交易均在同一協議書下進行，其交易條件應相同，故驗估處請原告提供 95 年度帳冊資料以供查核，並無不妥。且發票號碼 1301009075 及 1301009481 雖非本案之發票，惟其係驗估處函請駐外單位查證原告進口同一品牌之另案發票（報單第 DB/F2/95/095D/0002、DB/D2/95/095D/2283 及 DB/D2/96/095D/0089 等 3 案），並據駐外單位查證結果稱查價發票交易金額不包含銷售權利金、訓練、內陸運輸等費用。又驗估處於 97 年 1 月 18 日以 (97) (四)外電字第 012 號傳真電文向駐外單位查證結果稱：「．．．該函係德商針對貴部台中關稅局致函本組之查價案件所作之回復．．．本組去年 9 月 20 日以法貿字第 09600001720 號復台中關稅局函影本如附件．．．」，依據該函之說明 稱：「．．．查價發票交易金額無誤，且不包含銷售權利金、訓練、保固等費用．．．」，綜合上開駐外單位向國外供應商之查證結果，其對於保固費及內陸運輸費用之問題答覆並不一致。另本案經駐外單位再次向國外供應商查證結果，經其以 97 年 1 月 21 日法貿字第 09700000190 號函覆稱「(一)．．．發票金額即最終交易價格，不含權利金、內陸運費及訓練費用。(二)2 年保固期已內含在車價內．．．」，國外供應商對於保固費之答覆明顯相互矛盾，故原告所稱「出口商指明本案交易價格並不包含權利金、訓練費及『運輸費』，而非不包含權利金、訓練費及『保固費』」顯係誤解。

(五) 關於本案進口貨物之保固責任及 95 年度營利事業所得稅結算申報書中保固理賠支出之性質，說明如下：

1、據原告提供之買賣雙方進口協議書 Appendix 1 Section 7 Warranty "End customers who buy a porsche vehicle are covered by a Porsche Warranty within the framework of the current valid provisions. . . ." 已言明

保固責任係由賣方所承擔，且原告亦已依協議書內容支付保固費用，在保固期間車子所發生之保固修復費用，理應由賣方負責理賠或維修費用，惟原告仍堅稱為維持與出口商之關係而自行吸收保固理賠支出，然並未出示無須出口商負擔保固責任之相關協議證明文件，不符合一般貿易常規，且與原告於所提出之中文譯本所指「保時捷原廠給予新車 2 年的保固，費用僅在確實有保固事件發生時才會發生，並且由保時捷原廠負擔其費用」相互矛盾，故出口商支付給原告之理賠保固費用仍無法釐清。再依據「世界關稅組織關稅估價資料彙編評論」20.1 保固費用評論內容，保固責任由賣方承擔時，保固費用應予計入實際交易價格，經查對原告提供 95 年度營利事業所得稅結算申報書內容，第 32 項「其他費用」項下其中有 8,534,228 元 (NT\$5,560,099+2,974,129=8,534,228) 之保固理賠支出，惟依原告提供之 95 年度帳冊資料之存款會計科目 (一銀敦化 112110、上海國外 112111、華銀南東 112113、商銀士林 112114、德意志台北 112115、台銀 112116、一銀敦化 112211、華僑大安 112217、華銀南東 112219、彰銀敦化 112222) 內，均查無國外供應商就保固賠償之相關匯款明細。

- 2、依原告提供之 Import Agreement Porsche Series Production Multi-Purpose Sport Vehicle (下稱協議書) Warranty Guideline 7.Reimbursement for work done under warranty、7.1 Payment flows “Porsche AG shall reimburse the importer for expenses incurred in accordance with these guideline.” 保固理賠費用應由賣方償付給原告。驗估處於 97 年 1 月 31 日以 ( ) 驗三(四)外電字第 012-1 號傳真電文請駐外單位向賣方查詢應以何種方式補償或支付其產品在臺灣所衍生之保固理賠費用，惟賣方並未回覆保固責任問題，驗估處另於 97 年 2 月 1 日以電話傳真方式請原告說明賣方如何處理其產品在臺灣衍生之保固問題，並請其舉證賣方之匯款紀錄，原告僅回覆「未曾經驗，無法回答」未能說明賣方係以折價、補償或其他方式解決其產品之保固理賠問題，僅稱「．．．若公司接受

任何款項皆記入帳冊銀行存款會計科目內。．．．」，然根據原告提供之 95 年度帳冊資料，查無賣方支付保固理賠費用之相關匯款明細，故本案貨物實際交易價格是否除發票所載價格外，賣方另以貨款充抵應支付給買方保固費用之債務，原告無法釐清。原告所稱保固期間因故障維修所生之費用屬國內費用之性質，非屬交易條件，不計入完稅價格，殆無爭議，惟本案爭點在於根據原告提供之協議書，已言明保固責任係由賣方承擔，則原告於保固期間因保固理賠所支付之費用，理應由賣方負擔，惟未見有賣方匯款償還原告紀錄，原告亦無法釐清。

- 3、至於原告訴稱：「．．．維修而產生關於保固理賠之費用，因相較於原告該年度營業收入為 12 億餘元．．．比例甚至不及百分之一．．．」乙節，按原告 95 年度的保固理賠費用為 8 百多萬元（8,534,228 元），雖占原告年營業收入不及百分之一，惟原告該年度營業淨利僅為 1 千 7 百多萬元（17,418,797 元），該保固理賠費用與之相較竟高達 48.9%，該筆費用不向賣方求償，而使原告獲利大幅減少，原告竟稱自行吸收，實不合理。保固之權利義務業已明定於協議書中，並以 Warranty Guideline 專章規範作業模式，原告仍聲稱「基於維持與供應商之關係，而於保固事件發生後，原告就該保固事件所支出之費用，一向自行吸收，以建立起與德國原廠長期而穩定之商業關係．．．」，實無足採。原告嗣又稱「．．．為鞏固貨源之商業考量，僅暫時未行使該契約上之權利．．．原告仍不排除向出口商主張保固費用之權利．．．」原告既認保固理賠費用應由賣方償還給原告，僅暫時未行使，卻又另稱一向自行吸收，顯有矛盾，然無論原告之說法係「為鞏固貨源」或「一向自行吸收」，皆難令人信服。從而，原告有否以賣方應支付其在國內發生理賠費用充抵貨價，尚有存疑。

（六）關於原告 95 年帳冊會計科目所指之道路救援還款費用部分，說明如下：

- 1、本案依原告所提供 95 年度帳冊資料查得原告每個月均於其「2402 新車及售後服務準備」之會計科目下依出口商按不

同車輛台數所開立之 Assistance contracts new vehicle 單據而編列名為「道路救援預估」款項並匯款予國外出口商。而依據上開帳冊「61501 運費」會計科目下即編列有拖吊費以執行國內之拖吊事務。次按原告所稱道路救援係車輛於掛牌之後所提供之服務，該服務顯係於國內所發生，該服務費用既於國內所產生，費用支付之對象必然為國內拖吊業者，且依所示，原告已依國內拖吊業者所開立之發票支付國內拖吊費，且拖吊業者提供單據均有標明拖吊車輛之車牌或車身號碼，然驗估處查得之單據與前開拖吊費不同，係由國外出口商所開立，且該單據用途列明為 Assistance contracts new vehicle，依原文並非原告所稱道路救援之意，原告僅係自行於「2402 新車及售後服務準備」會計科目下將出口商之 Assistance contracts new vehicle 單據以「道路救援預估」之名目編列，即辯稱該費用應為道路救援費，且係屬國內費用性質，惟原告又稱「(1)法律關係發生於原告及 Mondial Assistance 之間，而與出口商無關，(2)於車輛掛牌後開始提供服務，亦即與車輛原始交易無關．．．」，該道路救援費既與出口商及原始交易無關，則原告何以支付該筆款項予出口商？原告支付給國內拖吊業者之國內拖吊費與支付給國外出口商之 Assistance contracts new vehicle 兩者支付對象不同，性質亦不相同，原告每月支付給國外出口商 Assistance contracts new vehicle 款項之用途是否屬應加計費用仍未見釐清。既然買賣雙方交易條件為 FOB，而原告除支付交易發票所列金額外，每月尚需支付「道路救援」之費用，此與交易條件為 FOB 顯然矛盾，驗估處以電話傳真方式請原告說明該筆費用之用途，經其傳真回覆稱：「永○公司為保時捷新車客戶提供道路救援服務，．．．指定臺灣之全鋒公司為車輛拋錨之保時捷車主提供相關救援服務．．．」，原告提供在臺灣之保時捷車主相關道路救援服務，其服務之費用理應為在國內產生之費用，原告卻依國外供應商開立之單據付款，並不合於交易條件為 FOB 之原則，且無法釐清前開費用是否屬原告須再另支付予國外供應商之應

加計費用。

- 2、根據原告 95 年帳冊會計科目中之道路救援還款費用，係原告每個月依賣方開立之單據，匯款給賣方之事實。該款項若係國內發生之道路救援費用，付款對象應為國內道路救援業者，豈有付款給賣方之理？此與原告所提「買方為自己利益所為活動」，完全互不相干。從而該道路救援服務法律關係係發生在原告與出口商之間，自與交易價格有關。惟該費用係發生在原告與賣方之間，驗估處乃函請駐外單位協查該等單據之性質，據其函復稱「．．．德商 Mr. Ulrich Schneider．．．復稱略以『．．．來函洽詢單據並非出自本部門，爰本人無法提供有關其內容之訊息．．．』．．．經電話詢問 S 君有關前述回函中『來函洽詢單據並非出自本部門 1 節』所指為何？S 君表示，本組洽詢函寄達後，在該公司至少 5 個部門遊走，且無人願意出面處理．．．」。原告既稱該等匯款與進口貨物無關，惟未獲賣方證實，仍屬有疑。又為查明原告所稱「本案貨物實屬相對進口較少之車種，因此乃與其它由相對進口數量較少之車種，由出口商統籌由新加坡 Mondial Assistance 旗下之 World Access (Asia) Pte Ltd, 指定臺灣全鋒汽車股份有限公司 (TRIUMPH MOTOR SERVICE CORP.) 為車輛拋錨時之保時捷車主提供相關救援服務．．．」是否屬實，驗估處乃於 97 年 5 月 26 日以談話紀錄傳真，請原告就其所稱道路救援業務，提供各相關公司間之委任及合約文件，原告回復稱：「本公司與出口商之間，就此並無合約文件，其他部分係屬第三人間之文件，本公司無法取得。」原告對其主張無法提供佐證文件，又雖出具新加坡 Mondial Assistance 旗下 World Access (Asia) Pte Ltd, 所出具委託臺灣全鋒汽車股份有限公司執行道路救援業務之說明書，惟其日期為 2007 年 11 月 9 日，尚在本案進口日期之後，顯見原告提供之文件並不合理。因此國內執行之道路救援業務，理應支付給國內道路業者，然卻匯款給國外賣方，根據上開疑點，其用途究與貨價有無關係，原告無法釐清。

(七) 本案貨物進口之交易條件是否為 FOB，說明如下：

1、依原告提供之 Import Agreement Porsche Series Production Multi-Purpose Sport Vehicle Section 8 Prices 8.1 “Contract goods shall be sold to the importer at the export prices valid for the relevant contract area on the day of shipment. These prices are listed in the current valid version of special Porsche circular. The importer shall be charged the ex-work prices valid on the day of shipment, insofar as Porsche does not choose a different form of dispatch and a correspond price.” 【中譯文：向進口方出售之合約貨品之價格為裝船日適用於合約許可地區之出口價格。該等價格列於保時捷特別公告之現行有效版本中。保時捷若未選擇其他發貨方式及相應之定價，則向進口方之要價為於裝船日有效之工廠交貨價。】亦即，交易條件原則上採工廠交貨價格，然而若有其他選擇或約定，從其約定。然原告並未提供雙方排除工廠交貨價之另行約定文件，亦未提示協議書 Section 8 Price 8.1 所稱保時捷特別公告之有效版本文件，以證明保時捷已選擇其他發貨方式及相應之定價，原告雖提供向海關報備之價格文件，惟該文件無出口商之簽章，並不等於協議中所稱保時捷特別公告之現行有效版本，無法證明其為 ex-works 或 FOB，或是其他另行約定之交易條件，則其向進口方之要價仍應為裝船日有效之工廠交貨價，與駐外單位法貿字第 09500001870 號函及法貿字第 09700000190 號函查證結果相符。亦即，按協議書之規定，本案交易條件應為 EXW 而非 FOB。又賣方所稱不包含運費，其所指係不包含海運運費或不包含海運運費及內陸運費，並未述明，原申報之交易條件有待釐清。

(八) 本案是否應依關稅法第 29 條之規定核估完稅價格，說明如下：按原告所提及中國文化大學碩士論文，即係引據 94 年 4 月 7 日臺北高等行政法院 92 年度訴字第 2936 號判例所做之論述內容：「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。既規定『視為』該貨物無法按其交易價格核估其完稅價格，即指無需證明進口人提出之交易文件確屬虛偽不實始得調整價格，而係授權海關基於專業之審查，並課進口人相當之協力義務，倘海關仍具合理懷疑，即可另行核定完稅價格，避免買賣雙方藉國際貿易稽核不易之特性而低報價格致逃避稅負。」相同見解之判決亦見於本院 92 年度訴字第 987 號，即證本案處理並無違失，故本案既仍存在前開諸多原告無法釐清之疑點，基於合理懷疑，系案進口貨物視為無法按關稅法第 29 條核估其完稅價格，又因查無符合同法第 31 條及第 32 條之價格資料可資引用，乃根據原告提供之國內銷售發票，按同法第 33 條規定計算其完稅價格，應屬合理適法。

- (九) 關於原告訴稱：「按被告原先主張因本案另有代理銷售權利金、訓練費或內陸運輸等費用，故其有『合理懷疑』而不適用關稅法第 29 條之規定；．．．詎料，被告見其主張未成，今又主張本案貨物因有道路救援費用、保固費用與價格文件等爭議，因此其仍有『合理懷疑』．．．」乙節，經審視調查之內容及程序，係原告未配合提供相關交易文件，故造成不同調查階段，必須根據原告新提出之交易文件資料，做成相對應之必要查證及提出不同階段疑點。對此，被告機關將本案自錄案後，各查價階段以書面方式請原告提供交易文件之情形以及原告配合辦理之狀況，作成「永○進出口股份有限公司交易文件提供狀況一覽表」由該表觀之，顯然原告在價格調查初期即未能配合提供價格核估所需文件。惟依進口貨物之特性佐以經驗法則，本有必要查證本案是否尚有代理銷售權利金、訓練費、及內陸運費等應加計費用。另原告所稱「道路救援費用、保固費用與價格文件等爭議」，則係根據原告於行政訴訟階段提供之協議書及 95 年帳冊等資料，相應作成之查證。若檢視上開一覽表，尚可發現於查價階段，要求提供跌價之原因說明及國內銷售統一發票，原告於復查階段始提供，而

復查階段要求提供之代理合約書（協議書）及進口車款毛利率，原告則僅先於提起行政訴訟時提供協議書，再於屆兩年後於補充理由中指稱被告機關引用之毛利率有誤，究其根本，係原告未依關稅法第 42 條及行政程序法第 40 條克盡協力義務在前，而質疑行政機關處分不當在後，原告對行政機關本於職責調查之程序存有相當之誤解，又其自認之「善盡協力義務」，亦與事實不符。

（十）關於原告質疑本案進口後發生之費用是否扣除（以運費為例）、核算完稅價格之毛利率引用是否有誤、以及是否依據關稅法第 33 條第 4 項規定計算完稅價格等，相關說明如下：

1、進口後發生之費用是否扣除（以運費為例）：原告依關稅法第 33 條所列示之公式如下：完稅價格（CIF）=（國內銷售價格）-（稅捐）-（一般利潤）-（進口後發生之費用），原告認為本案核定完稅價格時，漏未扣減進口後發生之費用，例如運費。原告之誤認上列公式中僅有完稅價格待求，因而主張應扣減進口後發生之費用，如國內運輸費用，似無錯誤。然而，本案於上開公式中，除完稅價格外，尚有一般利潤未知，按一般數理原理，可知單一公式無法求得兩項未知數，因此，尚需輔以另一公式方能求得本案之完稅價格。本案另一輔助公式得自原告提供之 93 年同款汽車之國內銷售價格資料，兩公式列示如下（年度以阿拉伯數字表示）：（完稅價格 94）=（國內銷售價格 94）-（稅捐 94）-（一般利潤 94）-（進口後發生之費用 94）→公式 1、（完稅價格 93）=（國內銷售價格 93）-（稅捐 93）-（一般利潤 93）-（進口後發生之費用 93）→公式 2。上列兩公式皆有進口後發生之費用，故利用 93 年公式做為輔助，核算 94 年完稅價格時，進口後發生之費用會產生相互扣減之效果，並非如原告所稱之「漏未扣除」，以原告所舉 94 年國內運費為例，每輛進口車之國內運費僅 1,750 元，與 93 年每輛進口車之國內運費（原告未提供）相互抵銷後，影響相當有限。基於本案原告於復查及訴願時皆未提供國內運費相關資料，且對關稅法第 33 條完稅

價格之核定亦有「以推估為基礎」之認知，因此本案在演算過程中，鑑於國內運費相對扣除後之影響甚微，原則上將之簡化於毛利率中一併推算。亦即，依本案實情，在求得 94 年進口貨物完稅價格之過程中，國內運輸費用其實已具有扣除效果。至於原告認上開完稅價格計算公式有兩項錯誤，關於錯誤一，因被告機關於核定時，已將其他稅捐併入計算；關於錯誤二，則因「佣金或一般利潤及費用應擇一扣減，通常以代理方式銷售者（如寄售），則扣減佣金；進口後再行轉售者，則扣減一般利潤及費用。」（參照 87 年 7 月關稅總局編印進口貨物關稅估價手冊第 21 頁），原告所稱顯有誤解。又原告主張公式代入有誤，惟根據原告復查申請書中「PORSCHÉ．．．為了協助本公司能與平行輸入貿易商有效競爭，並保持合理的銷售及毛利．．．調整價格」，故以 93 年同款車之毛利率代入 94 年公式推算完稅價格，合情合理。

- 2、核算完稅價格之毛利率引用是否有誤：依據 1994 年關稅暨貿易總協定第 7 條施行協定第 5 條註釋第 6 項「一般利潤與費用應視為一體，其扣減之金額應依據進口人或其代表人所提供之資料作為依據，惟如進口人提供之數據與同級或同類別進口貨物之銷售數據不相一致，則應依進口人或其代表人以外之第三人所提供之有關資料作為依據。」驗估處曾於 95 年 9 月 14 日以總驗通三四字第 09500312 號函，請原告自行提供進口車款毛利率或平均毛利率供核價參考，惟原告並未提供，故本案即據原告提供之 93 年同車款售予無特殊關係第三人第一手交易階段之國內銷售統一發票價格，按毛利率 24.79%「推估」本案進口貨物之完稅價格（前開國內銷售統一發票價格與國內暢銷雜誌汽車指南 2005 年 10 月號登載銷售發票之價格相當），亦尚符合前開 1994 年關稅暨貿易總協定第 7 條施行協定第 5 條註釋第 6 項之規定。假設本案因原告主張「進口貨物同年之 94 年同級同類同款之進車毛利率．．．介於 37.88%-27.37%之間」而撤銷原處分，則重新核定本案完稅價格時，將因原告「提供之數據與同級或同類別進口貨物之銷售數據不相一致」（

即毛利率數值偏高)，需依前開 1994 年關稅暨貿易總協定第 7 條施行協定第 5 條註釋第 6 項規定，「應依進口人或其代表人以外之第三人所提供之有關資料作為依據。」而所謂第三人所提供之有關資料，實務作業上即為營利事業各業同業利潤標準批發毛利率，又因國內現行稅制於每年 5 月份始申報其上一年度營利事業所得稅結算申報書，故一般案件於核算價格時，無法立即取得當年度營利事業各業同業利潤標準批發毛利率，而需採用上一年度之毛利率。執此，本案亦將比照按前一年度公告之毛利率（93 年度為 20%）做為關稅法第 33 條之核算依據，即按每輛起岸價格美金（CIF USD）65,101 元核估，較本案原核定完稅價格每輛起岸價格美金 61,203 元增加美金 3,898 元，惟依據行政訴訟法第 195 條規定，「如係變更原處分或決定者，不得為較原處分或決定不利於原告之判決。」因此，本案依法不得將完稅價格變更為不利於原告之每輛起岸價格美金 65,101 元，而應仍按原核定之完稅價格每輛起岸價格美金 61,203 元核估。亦即，本案若遭撤銷，依法重新核定之完稅價格仍將相同。至於原告於補充理由中所稱同年同級同類同款之 29 輛汽車之毛利率，依據獨立專家「勤業眾信會計師事務所」之認證信函，其毛利率亦介於 37.88%~27.37% 之間。按該 29 輛同年同級同類同款汽車之銷售模式，是否與本案直接由原告售予無特殊關係者之模式相同？因原告未提供相關資料，被告機關亦無法及時查證，因此該等資料是否可用，尚有疑義，且驗估處於 97 年 8 月 26 日發函請原告提供相關文件及核算毛利率之方法及結果，同年 9 月 1 日派員拜訪交換意見，同年 9 月 8 日再以傳真方式請原告於同年 9 月 10 日以前提供文件，惟仍未見提供，此間經多次電話接洽，亦僅得「相關單位正在準備中」之答覆。然而，本案因原告 94 年度進口各車款之進口價格皆根據當年度報備價格說明文件申報，依此推論，即 94 年本案相同車款之進口車皆有低報貨價情形，若仍以 94 年度之毛利率為核算基準，本案不亦等同未查。因此，本案不論就法律層面或實務層面或案件實質特性考量，皆不宜以原告 94 年度

之毛利率做為關稅法第 33 條之核價依據，至為明顯。綜上，本案毛利率之引用，並無違誤。

3、是否依關稅法第 33 條第 4 項規定計算完稅價格：本案原告主張：「即便於『進口日前、後 30 日內』並無該等貨物在國內銷售者，依據關稅法第 33 條第 4 項之規定，亦『應以該進口貨物進口之翌日起 90 日內』之進口貨物等核定之。．．原告於本案貨物進口當年間即有高達 29 輛之同類同款汽車，被告竟漏未調查而疏未採用之．．．」。按依關稅法第 33 條第 4 項原文為：「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、同類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。」準此，本案進口貨物報關進口日期為 94 年 8 月 30 日，國內銷售統一發票之開立日期為 94 年 9 月 29 日，亦即本案進口貨物已符合進口日期後 30 日內，按其輸入原狀售予無特殊關係者最大銷售量之單位價格，故以該等國內銷售統一發票之開立金額「推估」進口貨物之完稅價格並無不妥。至於原告所稱「於本案貨物進口當年間即有高達 29 輛之同類同款汽車，被告竟漏未調查而疏未採用之」，本案既已依法按原進口貨物之國內銷售價格核計完稅價格，應毋需再另以「29 輛同類同款汽車」之國內銷售價格做為計算。

( ) 綜上，本案原告雖提供相關匯款文件，惟案經駐外單位查證結果，原申報價格「並不包含其他諸如代理銷售權利金、訓練或內陸運輸等費用。．．．」且原告與出口商之同一品牌汽車之其他案件交易價格經駐外單位查證，均獲國外出口商「發票金額並不包含其他諸如代理銷售權利金、訓練或內陸運輸等費用。．．．」及「．．．不包含保固費用．．．」之答覆，此外原告並未提供保時捷之有效特別公告版本價格資料與排除工廠交貨價格 (ex-work price) 之價格決定文件，則依據買賣雙方所簽訂協議書及原

告 95 年度帳冊資料，均可證明原告除了支付交易發票所列金額外，仍有支付其他額外款項。另原告尚無法解釋出口商如何解決其產品在臺灣所衍生之保固賠償問題，並依據該帳冊資料查無出口商就保固賠償相關匯款紀錄，原告僅稱該保固理賠係自行吸收卻又無法出示無須出口商負擔保固責任之相關協議證明文件，明顯違背協議書 Section 7 Warranty 及 Warranty Guideline 7.7.1 內出口商負有至少 2 年保固責任之規範，亦與出口商 2007 年 9 月 18 日文號為 PS 0/us1 答覆函所稱保固費用由保時捷原廠負擔之內容不合，故依關稅法第 29 條第 5 項規定，視為無法按關稅法第 29 條規定核估其完稅價格，並因查無關稅法第 31 條至第 32 條規定之同樣或類似貨物交易價格資料可供核價參考，乃根據原告提供之國內銷售發票，改按關稅法第 33 條規定，按國內銷售價格核定完稅價格，應屬適法，爰聲明求為判決駁回原告之訴。

五、兩造之爭點：系爭汽車進口之交易條件是否為 FOB？其完稅價格是否應依關稅法第 29 條之規定核定？

六、經查：

(一) 按「海關於進出口貨物放行之翌日起六個月內通知實施事後稽核者，得於進出口貨物放行之翌日起二年內，對納稅義務人、貨物輸出人或其關係人實施之。依事後稽核結果，如有應退、應補稅款者，應自貨物放行之翌日起三年內為之。」「(第 1 項) 為加速進口貨物通關，海關得按納稅義務人應申報之事項，先行徵稅驗放，事後再加審查；該進口貨物除其納稅義務人或關係人業經海關通知依第十三條規定實施事後稽核者外，如有應退、應補稅款者，應於貨物放行之翌日起六個月內，通知納稅義務人，逾期視為業經核定。(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六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 3 項) 進口貨物有

下列情事之一者，不得依第一項規定先行徵稅驗放。但海關得依納稅義務人之申請，准其繳納相當金額之保證金，先行驗放，並限期由納稅義務人補辦手續，屆期未補辦者，沒入其保證金：納稅義務人未即時檢具減、免關稅有關證明文件而能補正。納稅義務人未及申請簽發輸入許可文件，而有即時報關提貨之需要。但以進口貨物屬准許進口類貨物者為限。其他經海關認為有繳納保證金，先行驗放之必要。（第4項）依法得減免關稅之進口貨物，未依前項第一款規定申請繳納保證金而繳稅者，得於貨物進口放行前或放行後四個月內，檢具減、免關稅有關證明文件申請補正及退還其應退之關稅。」「（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為計算依據。（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3項）進口貨物之實付或應付價格，如未計入下列費用者，應將其計入完稅價格：由買方負擔之佣金、手續費、容器及包裝費用。由買方無償或減價提供賣方用於生產或銷售該貨之下列物品及勞務，經合理攤計之金額或減價金額：（一）組成該進口貨物之原材料、零組件及其類似品。（二）生產該進口貨物所需之工具、鑄模、模型及其類似品。（三）生產該進口貨物所消耗之材料。（四）生產該進口貨物在國外之工程、開發、工藝、設計及其類似勞務。依交易條件由買方支付之權利金及報酬。買方使用或處分進口貨物，實付或應付賣方之金額。運至輸入口岸之運費、裝卸費及搬運費。保險費。（第4項）依前項規定應計入完稅價格者，應根據客觀及可計量之資料。無客觀及可計量之資料者，視為無法按本條規定核估其完稅價格。（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1項）進口貨物之完稅價格，未能依第二十九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。」「(第1項)進口貨物之完稅價格，未能依第二十九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。」及「(第1項)進口貨物之完稅價格，未能依第二十九條、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2項)海關得依納稅義務人請求，變更本條及第三十四條核估之適用順序。(第3項)第一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：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。貨物進口繳納之關稅及其他稅捐。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九十日內，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5項)進口貨物非按輸入原狀銷售者，海關依納稅義務人之申請，按該進口貨物經加工後售予無特殊關係者最大銷售數量之單位價格，核定其完稅價格，該單位價格，應扣除加工後之增值及第三項所列之扣減費用。」「(第1項)進口貨物之完稅價格，未能依第二十九條、第三十一條、第三十二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：

生產該進口貨物之成本及費用。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。運至輸入口岸之運費、裝卸費、搬運費及保險費。」「進口貨物之完稅價格，未能依第二十九條、第三十一條、第三十二條、第三十三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。」關稅法（以下稱本法）第 13 條第 1 項、第 18 條、第 29 條及第 31 條至第 35 條分別定有明文。準此可知，從價課徵關稅之進口貨物，其完稅價格以該進口貨物之價格作為計算之根據；倘不合於上開第 29 條規定核定者，再依序按「同樣貨物之交易價格」（本法第 31 條）、「類似貨物之交易價格」（本法第 32 條）、「國內銷售價格」（本法第 33 條）、「計算價格」（本法第 34 條）、「合理方法」（本法第 35 條）核定完稅價格。而其中「國內銷售價格」及「計算價格」，海關得依納稅義務人之請求，變更核估之適用順序。

- (二) 本件原告委由富○公司於 94 年 8 月 30 日向被告報運進口德國產製之系爭汽車，原申報單價為 FOB USD54,902/UNT，因屬 2006 年份第 1 次進口，經被告機關依關稅法第 18 條第 2 項規定，准其繳納相當金額之保證金，先行驗放，事後再加審查。嗣被告機關據驗估處查證結果，改按 FOB USD62,764/UNT 核估，補徵進口稅費計 385,800 元（包括進口稅 123,799 元、推廣貿易服務費 209 元、貨物稅 219,466 元、營業稅 42,326 元）。原告不服，主張系爭貨物適用價格已經逕向驗估處報備在案，被告機關不予採用，將系爭貨物以跌價較多為由，而改以歐元計價補徵關稅。Porsche 原廠為協助原告能與平行輸入貿易商有效競爭，並保持合理的銷售及毛利，自 93 年 8 月 1 日起，售價改以美金計價，原告得計算先後同型同款之進口車實際有降價，並均反映於各消費者，可知原告確實遵照原廠調價之價格進口完稅，且實惠於消費者，並無少報而從中更加獲利之情事發生等情，申經被告機關復查結果略以，系爭貨物被告機關依前揭關稅法規定准原告繳納保證金貨物放行，嗣依驗估處第 9436972 號查價結果核定完稅價格 FOB USD62,764/UNT，固非

無據。惟本案經於 95 年 4 月 4 日以中保字第 0951005945 號函請驗估處複核，嗣據該處 95 年 11 月 10 日總驗一一字第 0951001566 號函複核結果，改按 CIF USD61,203/UNT 核估，經核本案應徵稅費計 3,003,312 元，扣除原已繳納保證金 2,433,474 元及營業稅 299,872 元繳現部分外，尚應補徵進口稅費計 269,966 元（包括進口稅 89,629 元、推廣貿易服務費 146 元、貨物稅 153,573 元、營業稅 29,618 元），乃撤銷原處分，改按 CIF USD61,203/UNT 核估完稅價格。原告仍不服，提起訴願主張略以：依關稅法第 29 條規定，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，交易價格係指進口貨物由出口國銷售至本國實付或應付之價格。原告於 94 年 8 月 30 日進口報關系爭汽車乙批，原告實付貨物價格為 USD 54,902/UNT，此有輸出國原廠出具之發票可證。Porsche 原廠特發函通知，為提升原告以及貨物於輸入國市場之競爭力，並維持合理之銷售及毛利自 93 年 8 月 1 日起，售價更改以美金計價。原告為此特將車價調降之利益反映予本國消費者，本批貨物於進口後，同年 9 月分別以 467 萬 6 千元及 460 萬元售予消費者。經與前已進口同型同款之車輛計算，車價實際降價差額達 45 萬至 50 萬，此有進口報單：DB/D2/93/095D/1438 及出售第三人之統一發票可證。請求撤銷改按 CIF USD61,203/UNT 核估完稅價格之復查決定，按原申報價格核估並返還原告補繳之稅費，嗣復於 96 年 5 月 15 日具文訴願補充理由略以，其雖為國外供應商授權在台銷售代理，但無支付任何權利金給國外供應商等語，訴願決定以：查完稅價格之核估依關稅法第 29 條至第 35 條之規定，依序按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、計算價格及以合理方法核估；次按依關稅法第 29 條第 5 項規定，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。本件經驗估處函我駐慕尼黑辦事處商務組稱：「．．．經洽旨揭德商獲復稱：本案查價發票實

際交易金額應為 960,581 美元，且該金額並不包含其他諸如代理銷售權利金、訓練或內陸運輸等費用。．．．」，該處亦以 95 年 9 月 14 日總驗通三四字第 09500312 號函請原告提供其與 PORSCHE 原廠簽訂之代理合約書正本等文件，惟原告於 95 年 9 月 22 日接受訪談時，僅提供該公司 94 年度營利事業所得稅結算申報書影本，迄未提示買賣合約書及代理銷售權利金、訓練管理服務費、保固合約書等相關資料，自無法證明原申報價格為符合關稅法第 29 條規定之交易價格；次查本件亦查無關稅法第 31 條至第 32 條同樣或類似貨物之交易價格可供核參，被告機關乃依關稅法第 33 條之規定，按國內銷售價格核估之，尚無不合。又為計算系爭貨物之毛利率，本件原告於 93 年 10 月 19 日向被告機關申報進口之另案貨物（進口報單第 DB/D2/93/095D/1438 號第 2 項貨物）與本案相同，該批貨物國內銷售發票計算之毛利率為 24.79%【計算式  $CIF\ TWD = \text{國內銷售價格} \times (1 - \text{毛利率}) \div (1 + \text{應課稅率})$ ，即  $CIF\ TWD2,259,997 = TWD\ 5,370,931 \times (1 - \text{毛利率}) \div (1 + \text{應課稅率 } 78.74\%)$ 】；從而，被告機關依原告所提供本批國內銷售發票價格，參據上開同級或同類毛利率 24.79% 計算，其完稅價格為  $NT\ \$4,600,000 \text{ 元} \times (1 - \text{毛利率 } 24.79\%) \div (1 + \text{應課稅率 } 76.62\%) \div \text{匯率 } 32.005 = CIF\ USD\ 61,203/UNT$ ，另參考國內暢銷雜誌汽車購買指南 2005 年 10 月號所登載之該型車售價為 460 萬元，與本件銷售發票價格相當，亦較第 1 次簽復所核估價格  $FOB\ USD62,764/U\ NT$  為低，乃改按  $CIF\ USD61,203/UNT$  核估，於法核無不合，因將原處分（復查決定）予以維持，駁回訴願，揆諸首開關稅法規定，雖非無見。

- (三) 惟按「行政處分以書面為之者，應記載下列事項：．．．主旨、事實、理由及其法令依據。」「書面之行政處分，應送達相對人及已知之利害關係人。」「書面之行政處分自送達相對人及已知之利害關係人起．．．依送達．．．之內容對其發生效力。」「(第 1 項)違反程序或方式規定之行政處分，除依第一百一十一條規定而無效者外，因下列情形而補正：．．． 必須記明之理由已於事後記明

者。．．．（第 2 項）前項第二款至第五款之補正行為，僅得於訴願程序終結前為之；得不經訴願程序者，僅得於向行政法院起訴前為之。（第 3 項）當事人因補正行為致未能於法定期間內聲明不服者，其期間之遲誤視為不應歸責於該當事人之事由，其回復原狀期間自該瑕疵補正時起算。」行政程序法第 96 條第 1 項第 2 款、第 100 條第 1 項前段、第 110 條第 1 項及第 114 條第 1 項至第 3 項定有明文。前開所稱「理由」，係指行政機關獲致結論之原因而言。而行政處分是否合於前開法定之程式記明理由，應依既存之記載認定之，苟既存之行政處分書未合於上開法定程式記明理由，僅得依前舉行政程序法第 114 條第 1 項、第 2 項規定，於訴願程序終結前，或向行政法院起訴前補正，如未依規定程序補正理由者，即屬有瑕疵之行政處分，而應予撤銷。又書面行政處分之補正理由，仍屬書面行政處分之一部，其補正應依前開行政程序法規定，於訴願程序終結前，或向行政法院起訴前，以書面為之（補正），並送達處分相對人（當事人），倘當事人（處分相對人）因補正行為致未能於法定期間內聲明不服者，其期間之遲誤視為不應歸責於該當事人之事由，其回復原狀期間自該瑕疵補正時起算；該程序欠缺之補正，尚非作成處分之行政機關於訴願或行政訴訟程序所為答辯說明所能替代。次按「（第 1 項）海關對於依本法第二十九條第五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。納稅義務人並得請求海關以書面說明其懷疑之理由。（第 2 項）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。」為關稅法施行細則第 13 條所明定。本件原告於 94 年 8 月 30 日向被告報運進口之系爭汽車，原申報單價為 FOB USD54,902/UNT，因屬 2006 年份第 1 次進口，經被告機關依關稅法第 18 條第 2 項規定，准其繳納相當金額之保證金，先行驗放，事後再加審查。嗣被告機關據驗估處查證結果，改按 FOB USD62,764/UNT 核估，補徵進口稅費計 385,800 元（包括進口稅 123,799 元

、推廣貿易服務費 209 元、貨物稅 219,466 元、營業稅 42,326 元)，有進口報單、原告 94 年 8 月 12 日永（驗）字第 94-0812 號函及被告機關保稅課送查價單及 95 年 3 月 2 日中普保字第 0951003654 號函（處分）附原處分及本院卷可稽。查系爭車輛經被告機關保稅課以 94 年 9 月 7 日（94）保查字第 159 號查價單（驗估處 94 年 9 月 9 日收文、案號 9436972）送請驗估處查價結果，驗估處僅復以：「1.本案請按 FOB US D62,764/UNIT 核估。2.進口人提供永驗字第 94-0812 號原出廠價格表暫不予備查適用並暫不作為嗣後進口同樣或類似貨物核價參考」等語，而被告以該驗估處前開查復作為系爭車輛完稅價格依據，並以前開 95 年 3 月 2 日中普保字第 0951003654 號函（處分）送達原告系爭車輛完稅價格時，亦未敘明原告申報進口系爭車輛單價為 FOB USD54,902/UNIT 所提出之交易文件何以不能作為依關稅法第 29 條核定完稅價格之依據，及系爭車輛何以應改按單價為 FOB USD62,764/UNT 之理由（本院卷第 13、14 頁），已有違誤。嗣原告提出系爭車輛交易價格之相關文件，並詳述系爭車輛每輛交易價格為 FOB USD54,902 之理由，向被告機關申請復查（本院卷第 15、16 頁）。經被告機關以 95 年 4 月 4 日中保字第 0951005945 號函請驗估處複核，嗣驗估處以 95 年 11 月 10 日總驗一一字第 0951001566 號函復被告稱：「主旨：關於永○進出口股份有限公司不服貴局對其進口貨物核定增估完稅價格，申請復查乙案，復請查照。說明：復貴局 95 年 4 月 4 日中保字第 0951005945 號函。本案（報單第 DB/D2/94/095D/1737 號）經複核結果，依據關稅法第 33 條規定，請改按 CIF USD61,203/UNIT 核估完稅價格」等語（附原處分卷），被告遂依該驗估處複核結果作成復查決定「原處分（按即被告機關 95 年 3 月 2 日中普保字第 0951003654 號處分）撤銷，改按 CIF USD61,203/UNT 核估完稅價格。」其復查決定理由二僅說明：「本案本局依前揭規定准申請人繳納保證金貨物放行，嗣依財政部關稅總局驗估處第 9436972 號查價結果核定完稅價格，尚非無據。惟為求慎重，本局另於 95 年 4 月 4 日以中保字第 0951005945 號函請該

處複核，嗣准該處 95 年 11 月 10 日總驗一一字第 0951001566 號函複核結果，改按 CIF USD61,203/UNT 核估完稅價格，經核本案應徵稅費計 300 萬 3,312 元，扣除原已繳納保證金 243 萬 3,474 元及營業稅 29 萬 9,872 元繳現部分外，尚應補徵進口稅費 26 萬 9,966 元（包括進口稅 8 萬 9,629 元、推廣貿易服務費 146 元、貨物稅 15 萬 3,573 元、營業稅 2 萬 9,618 元）。從而，本案本局原處分已非妥適，應予撤銷，改按 CIF USD61,203/UNT 核估完稅價格」等語（本院卷第 17 至 19 頁）。仍未載明何以系爭車輛應改按 CIF USD61,203/UNT 核估完稅價格，及原告提出之系爭車輛相關交易文件與原告復查申請書所為理由說明何以不能憑為依關稅法第 29 條核定完稅價格之依據，暨何以不能按關稅法第 31 條「同樣貨物交易價格」、第 32 條「類似貨物交易價格」核定完稅價格，而應逕依關稅法第 33 條「國內銷售價格」核定完稅價格之理由，且未依規定於訴願程序終結前補正，揆諸上開說明，被告所為處分（復查決定），即屬有瑕疵之行政處分，而應予撤銷。又「行政機關就該管行政程序，應於當事人有利及不利之情形，一律注意」、「行政機關應依職權調查證據，不受當事人主張之拘束，對當事人有利及不利事項一律注意（行政程序法第 9 條、第 36 條參照）」，如上所述，關稅法第 33 條第 2 項既明定海關得依當事人請求，變更該條（第 33 條「國內銷售價格」）及第 34 條「計算價格」核估完稅價格之順序，被告按序依關稅法第 29 條、第 31 條、第 32 條、第 33 條核估原告系爭車輛完稅價格時，應予原告是否變更關稅法第 33 條及第 34 條核估之適用順序之機會，然被告復查決定逕依關稅法第 33 條「國內銷售價格」核定系爭車輛之完稅價格，亦嫌違誤。訴願決定就被告原處分（復查決定）具有前開瑕疵，未予糾正，而遞予維持，同有未合。原告訴訟意旨雖未執此主張，然此乃本院應依職權調查之事項，此部分仍應認原告之訴為有理由，應將訴願決定及原處分（復查決定）均撤銷，由被告機關另為處分（復查決定），以昭適法。又本件既應由被告機關另為處分（復查決定），則原告請求被告應給付

原告已補繳之稅額 385,800 元，暨自 95 年 3 月 2 日起至清償日止，按郵政儲金 1 年期定期儲金固定利率，按日計算之利息部分，尚非有據，應予駁回。兩造於本件訴訟程序所為主張及舉證，因不影響本件判決之結果，無庸審究，附此敘明。

七、據上論結，本件原告之訴為一部有理由，一部無理由，依行政訴訟法第 195 條第 1 項、第 104 條、民事訴訟法第 79 條，判決如主文。

中 華 民 國 97 年 11 月 4 日

臺中高等行政法院第二庭

審判長法 官 胡 國 棟

法 官 許 武 峰

法 官 林 秋 華

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於判決送達後 20 日內向本院提出上訴書狀，其未表明上訴理由者，應於提起上訴後 20 日內向本院提出上訴理由書（須依對造人數附具繕本）；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，應於判決送達後 20 日內補提上訴理由書（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

中 華 民 國 97 年 11 月 4 日

書記官 蔡 逸 媚

資料來源：臺中高等行政法院裁判書彙編（97 年版）第 547-597 頁行政程序法裁判要旨彙編（五）（98 年 12 月版）第 365-369 頁