

最 高 行 政 法 院 判 決

109年度上字第1022號

上 訴 人 財政部關務署基隆關

代 表 人 楊崇悟

訴訟代理人 徐上舒

陳人豪

黃奕東

被 上 訴 人 吳美蓮(即謝承錦之承受訴訟人)

謝鎧駿(即謝承錦之承受訴訟人)

謝緯智(即謝承錦之承受訴訟人)

謝玲玲(即謝承錦之承受訴訟人)

謝芳如(即謝承錦之承受訴訟人)

共 同

訴訟代理人 林火炎 律師

林拔群 律師

上列當事人間私運貨物出口事件，上訴人對於中華民國109年8月20日臺北高等行政法院108年度訴字第1437號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

01 一、原審原告謝承錦於上訴人提起上訴後死亡，業據其繼承人吳  
02 美蓮、謝鎧駿、謝緯智、謝玲玲及謝芳如具狀聲明承受訴  
03 訟，經核無不合，應予准許。

04 二、事實概要：

05 (一)已亡故之謝承錦(即原審原告，上訴繫屬期間死亡)為我國籍  
06 雜貨船廣福號之實際船舶管領人(原處分書誤植為船長)，於  
07 民國107年6月24日10時50分駕駛廣福號自馬祖北竿白沙安檢  
08 所(下稱白沙安檢所)申報後出港，與船員劉宜忠共同載運臺  
09 灣貨物(鴿子、面膜、奶粉、牛肉乾、益生菌、水解膠原蛋  
10 白等；下稱系爭貨物)乙批，聲稱欲運往馬祖北竿大坵島。

11 (二)惟該船出港後卻駛向北竿高登島外海，途經大坵島亦未進港  
12 停留，旋即進入我國限制水域範圍馬祖高登島外2浬處，與  
13 由大陸籍船長林賢雄駕駛之大陸籍無船名小船(下稱陸船；  
14 同船另有漁民林楊及林賢健2人)併靠，將系爭貨物接駁搬運  
15 至陸船上。

16 (三)案經海洋委員會海巡署艦隊分署第十海巡隊(下稱緝獲機關)  
17 查獲，審認其等涉有違反海關緝私條例情事，以「107年6月  
18 27日艦第十隊字第1072000711號查獲走私案件移送書」，移  
19 交上訴人處理。

20 (四)上訴人受理該走私案後，以謝承錦有私運貨物出口之行為，  
21 且係於前處分(上訴人於105年12月23日作成且已確定之105  
22 年第10500783號處分書)確定後，5年內再犯海關緝私條例同  
23 一規定之行為，乃依海關緝私條例第36條第1項、第3項及第  
24 45條規定，於107年7月26日作成107年第10700433號03處分  
25 書，處謝承錦貨價1.5倍之罰鍰計新臺幣(下同)961,518元，  
26 併沒入涉案貨物。

27 (五)謝承錦不服該裁罰處分而申請復查，經上訴人於108年2月12  
28 日作成基普法字第1071022652號復查決定(即原處分)，諭知  
29 「其中310隻鴿子(另2隻死亡)裁處沒入部分，變更為沒入貨  
30 物之價額計558,620元，其餘復查駁回」。

01 (六)謝承錦不服原處分，提起訴願，遭決定駁回，遂提起行政訴  
02 訟。經臺北高等行政法院(下稱原審法院)以108年度訴字第1  
03 437號判決(下稱原判決)，將訴願決定及原處分均撤銷，上  
04 訴人不服，遂提起本件上訴。

05 三、謝承錦之起訴主張與上訴人於原審之答辯，均引用原判決之  
06 記載。

07 四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以謝承錦所涉違章  
08 情事固可認定，核其故意私運貨物之行為，係一行為該當海  
09 關緝私條例第27條第1項及第36條第1項之違章行為，依行政  
10 罰法第24條第1項規定，應從重依海關緝私條例第36條第1項  
11 規定裁處。惟綜合兩造攻防意旨，原處分合法所繫之爭點在  
12 於以下二議題。

13 (一)計算原處分裁罰金額之基礎，即系爭賽鴿之離岸價格應為若  
14 干？

15 (二)原處分即復查決定變更原沒入查獲鴿子312隻之決定，改以  
16 裁處相當於310隻查獲鴿子之價額，是否合法？

17 五、而原判決對前開二項爭點之判斷結果如下所示：

18 (一)系爭賽鴿之離岸價格應為若干？

19 1. 依海關緝私條例第36條第1項規定，對違章行為裁處罰鍰  
20 之法定金額為貨價之3倍以下；另依同條例第5條，出口貨  
21 物之貨價依離岸價格計算。則本件裁罰金額所繫，即系爭  
22 賽鴿之離岸價格。

23 2. 本件所涉者為離岸價格之核定，其不若進口完稅價格有關  
24 稅法第29條至第35條核定步驟之詳細規定為據，在本件又  
25 無市場價值可供參考，上訴人主張參酌關稅法第35條規定  
26 「得依查得之資料，以合理方法核定之」之意旨辦理，則  
27 屬推計課稅之議題。按納稅者權利保護法(下稱納保法)第  
28 14條對於推計課稅已有立法指示，包括運用推計課稅之情  
29 狀為「對於課稅基礎，經調查仍不能確定或調查費用過鉅  
30 時」、推計之程序「應以書面敘明推計依據及計算資料」  
31 以確保推計課稅程序透明公開，及推計之方法「應斟酌與

01 推計具有關聯性之一切重要事項，依合理客觀之程序及適  
02 切之方法為之」以盡可能接近實額課稅之真實(稽之立法  
03 理由可知)。又上訴人為裁罰機關，就本件關係裁罰金額  
04 之離岸價格之核定，自應證明其程序合法得信為切近實際  
05 (司法院釋字第218號解釋意旨參照)。

06 3. 查上訴人認定查獲者為「比賽用之賽鴿」，乃以查獲時鴿  
07 腳皆繫有腳環，衡以社會通念及交易習慣判斷，應屬比賽  
08 用途之賽鴿；另以謝承錦提供之高雄市動物保護處107年6  
09 月22日高市動保防字第10770445200號函所附之輸出鳥類  
10 健康證明書及檢測結果報告書面記載鳥種為「賽鴿」(見  
11 原處分卷1附件7)為據。謝承錦亦不否認所查獲者為賽  
12 鴿，惟主張係參加比賽未能獲獎之俗稱「失格鳥」，此次  
13 大陸人士購買係為食用，為「賽後之失格鳥」。就此而  
14 言：

15 (1)查獲時繫有腳環的鴿子，其功能上之屬性即關係其價值  
16 高低。

17 (2)又因上訴人未能具體陳明，原審法院依職權向中華民國  
18 賽鴿總會函查。

19 (3)綜合前開回函內容，可知比賽淘汰之賽鴿即俗稱失格鴿  
20 子，運往大陸係供育種用，通常經臺灣人低價收購而  
21 來。

22 (4)則謝承錦主張本件查獲之賽鴿為「賽後之失格鳥」，應  
23 屬可信，而其價格通常是低價收購而來。

24 4. 另本件依謝承錦聲請通知其鴿子來源之鴿販莊永森到庭結  
25 證，雖然無法證明謝承錦出口的鴿子係源自於莊永森，惟  
26 可證明失格鴿子在市場的可能價格為100元，顯然遠低於  
27 上訴人核定之1,802元，亦足以說明失格鴿子不再具有高  
28 價值，則系爭鴿子是否已具失格鴿子之性質，乃與本件核  
29 定離岸價格具有關聯之重要事項，上訴人進行推計課稅  
30 時，應予斟酌。

01 5. 上訴人所舉事證，不足使原審法院獲致「系爭鴿子離岸價  
02 格為每隻1,802元」待證事實為真之理由論述：

03 (1)上訴人核定本件離岸價格所憑資料，包括海關價格檔資  
04 料(原處分卷6附件2-2)，為一紙電腦存檔資料之列印  
05 本，固有USD. 60之紀錄，惟未見其憑據。

06 (2)上訴人另所稱國內賽鴿交易網站之拍賣起標價格區間為  
07 每隻1,800元至10,000元(原處分卷1附件8)，僅係網站  
08 資訊，其內容是否客觀、正確，難以查考；況其呈現之  
09 資訊乃具有特定血統之賽鴿拍賣競價，而本件所查獲者  
10 乃血統不明之失格鴿子，性質既有不同，自不足供為本  
11 件推計參考之資料。

12 (3)另所謂由「財政部關務署基隆關詢價專業商名冊(一)」  
13 擇定之專家意見書面紀錄(原處分卷4附件1)，所提供合  
14 理行情價格區間在美金60元至1,000元，此種價格區間  
15 顯然過大，專家意見似嫌粗略；復且，上訴人進一步提  
16 出該專家之專業領域為犬貓美容、犬展審查、犬種標準  
17 (原處分卷7附件2)，與本件出口標的為鴿子，毫無關  
18 連，上訴人以之為本件之專家，其瑕疵至為明顯。

19 (4)上訴人雖另提其他與本件無涉之刑案判決之內容(原處  
20 分卷7附件2、3)，推論此專家意見為可採信，惟核個案  
21 本有不同，司法審查他案之見解不足以拘束本件，且該  
22 2件判決尚經專家於法庭公開陳述鑑定意見，滿足兩造  
23 訴訟權之保障，而於本件，上訴人則要求不予公開，於  
24 訴訟程序所要求之公開審判已有悖離，本即難以採為有  
25 效之鑑定意見。

26 6. 上訴人為處分機關，在經調查仍不能確定課稅基礎或調查  
27 費用過鉅時，固可以推計之方式核課稅捐，惟系爭鴿子已  
28 具失格鴿子之性質，此與本件核定離岸價格具有重要關聯  
29 性，乃上訴人進行推計課稅時，並未加斟酌；另其進行核  
30 定所參酌之上開資料，難認客觀、合理，故所採用推計之  
31 方法，於納保法第14條第2項，及關稅法第35條規定，顯

有未合。本件既有前述推計上之瑕疵，其所核定之離岸價格，並據之計算之裁罰金額即難認為合法。

7.至謝承錦自行政調查以來，在各救濟程序、司法程序所為前後不一或不實之陳述，包括貨主是否其本人、其一度提及之貨主簡順益與本件之關係、出口大陸之用途、系爭賽鴿之貨源等，均不影響其自承之未依法申報而載運貨物出口之違章行為之認定；且在裁罰事件中，謝承錦並無證明系爭鴿子價值之責任，即難以謝承錦虛偽陳述或未能舉證證明出口標的之離岸價值，卸免上訴人進行推計核定之合法義務，併此指明。

(二)原處分即復查決定變更原沒入查獲鴿子312隻之決定，改以裁處相當於310隻查獲鴿子之價額558,620元(2隻死亡)，是否合法？

1.海關緝私條例第36條第3項明文私運出口之貨物，應予沒入。行政罰法另為避免沒入處分作成前，應予沒入之物因被處分、使用或以他法致全部或一部不能裁處沒入，乃在第23條第1項規定裁處沒入前，應予沒入之物品有前述情形時，得裁處沒入其物之價額。而此規定旨在貫徹行政目的，以免不公(立法理由參照)。

2.查謝承錦該當海關緝私條例第36條第1項規定之「私運貨物出口」違章行為，並經緝獲機關於107年6月28日交予謝承錦保管(見原處分卷1附件2具結保管書)，謝承錦存放於山區廢棄簡陋倉庫(原處分卷5附件2現場照片8張)。嗣107年7月10日颱風侵襲連江後，除死亡2隻以外，其餘310隻不見蹤跡，此為兩造所不爭執。上訴人指謝承錦非但未將系爭鴿子遷至其他安全堅固之處所保管，亦未積極就保管處所之門窗預為防颱措施，導致颱風過境後保管處所多扇窗戶破損等疏漏保管責任之情節，謝承錦未為爭執，堪認屬實。此消極不作為亦屬行政罰法第23條第1項所指「他法」之一種，縱有謝承錦主張之不可抗力颱風來襲致該批鴿子散失，惟衡量謝承錦履行保管責任之疏忽情狀，上訴

01 人於復查決定予以沒入相當310隻鴿子之價額，應屬合  
02 法。

03 3. 至謝承錦主張：「上訴人疑該批鴿子經謝承錦利用颱風期  
04 間運往大陸，涉有妨害公務之刑責，經移送福建連江地方  
05 檢察署偵查後，業經檢察官以證據不足為由為不起訴處  
06 分，足見鴿子散失一節乃不可抗力所致」云云，惟此乃不  
07 起訴書所為之推論，不僅不足以充作證據，且事關刑事責  
08 任有無之判斷，與本件以沒入貨物價額處分之目的、要  
09 件、裁量因素均有不同，該不起訴處分之結果自不足以推  
10 翻沒入相當310隻鴿子價額之處分之合法性。

11 4. 另查，上訴人原依海關緝私條例第36條第3項規定作成沒  
12 入查獲鴿子之決定，於107年7月26日作成並送達於謝承  
13 錦，顯見當時上訴人未查覺系爭查獲鴿子在此之前之7月1  
14 0日左右，已有死亡、散失，不能執行沒入之情事，所為  
15 原決定顯然難以執行沒入，而有違誤。按行政程序法第11  
16 7條明文原處分機關對於所為違法行政處分，本有職權自  
17 為撤銷，則本件上訴人於復查階段進行自我審查，發現上  
18 情，於復查程序重為合於行政罰法第23條第1項規定之沒  
19 入鴿子310隻之價額，應屬合法有據。謝承錦雖主張此項  
20 變更違反不利益變更禁止原則云云，惟不利益變更禁止原  
21 則，一般係指行政機關在行政救濟之過程中，就人民表示  
22 不服之範圍，不得為較原處分更不利於人民之變更。本件  
23 謝承錦申請復查乃爭執系爭鴿子之離岸價格不應為1,802  
24 元之高價，而未及於沒入系爭鴿子312隻之原決定(見原處  
25 分卷1附件5復查申請書)，故上訴人於復查程序行使行政  
26 程序法第117條之職權，逕將該決定變更為沒入310隻鴿子  
27 之價額，並不在復查救濟範圍，即無違反不利益變更禁止  
28 原則之問題。

29 5. 然復查決定沒入310隻鴿子價額之計算基礎，仍在系爭鴿  
30 子之離岸價格，本件既已有前述核定離岸價格之違法，沒  
31 入價額之決定固屬合法，但價額之算定仍是違法。

01 (三)綜上，上訴人所為原處分(裁罰961,518元及沒入310隻鴿子  
02 之價額558,620元)，其中關於系爭查獲鴿子部分均有價額計  
03 算基礎即離岸價格核定之違法，訴願決定未予糾正，亦有不  
04 當。上訴人訴請撤銷原處分與訴願決定，為有理由，應予准  
05 許。離岸價格之核定既屬推計之結果，本質上寓含有不確定  
06 之法律概念，應由上訴人本諸職權自行判斷，非司法所得替  
07 代，上訴人應由失格鴿子之屬性，進行市價調查或委請具有  
08 此一領域之專業者進行估價以供核定其離岸價格，重為處  
09 分。

10 六、上訴人上訴意旨略以：

11 (一)本件並無納保法之適用：

12 納保法第14條第1項、第2項及納保法施行細則第2條第2項，  
13 對於納稅者之定義已有明文。原判決認定謝承錦裝運系爭貨  
14 物出口之行為，屬海關緝私條例第36條第1項規定之私運貨  
15 物出口行為，則謝承錦既屬私運出口之行為人，並非納保法  
16 所稱之納稅者，自無納保法適用之餘地，原判決顯有判決適  
17 用法規不當之違背法令情事。

18 (二)原判決有判決不備理由之判決違背法令情形：

19 1.謝承錦雖陳稱系爭鴿子乃分別購自高雄市立將鴿園、路竹  
20 鴿園及大同鴿園之「失格鳥」，惟經大同鴿園負責人莊永  
21 森自陳，該估價單非其所開立。故謝承錦出具不實交易文  
22 件，企圖誤導系爭鴿子之離案價格在先，遑論復於108年1  
23 1月6日當庭自認「我們也不否認原告(即謝承錦)所購買的  
24 鳥種有賽鴿」。則原判決單憑謝承錦片面之詞，逕為系爭  
25 鴿子已具「失格鴿子」之性質認定，顯有判決不備理由之  
26 違背法令情形。

27 2.針對中華民國賽鴿總會109年7月15日中鴿銘字第10900000  
28 01號函之說明，上訴人之訴訟代理人於原審109年8月6日  
29 之言詞辯論中，曾當庭提出質疑，何以大陸會向臺灣購買  
30 品質較差的鴿子為育種之用？顯與常理有悖。且依一般經  
31 驗法則及論理法則，具有育種功能之鴿子，理應具有一定



之經濟價值，故該函所述是否可採，尚非無疑。且大陸與臺灣兩地之賽鴿制度未必相同，縱使確屬臺灣比賽淘汰之失格鳥，未必於大陸即為毫無經濟價值之廉價鴿子。然原判決皆未就此加以審酌，亦有判決理由不備之違法。

3.上訴人參照海關價格檔資料及國內賽鴿交易網站之拍賣起標價格區間為每隻1,800元至10,000元，並參酌「財政部關務署基隆關詢價專業商名冊(一)」，由經驗豐富並熟悉相關進出口貨物之行情價格，且在專業領域上學有專長者，經審視比對系爭鴿子之相關資料後，提供本件之合理行情價格區間供上訴人參考。原判決遽以上開諸多違背法令之理由，置上訴人合法妥當之原處分為罔聞，僅請廢棄原判決，以維法紀。

#### 七、本院按：

(一)本件上訴僅有單一上訴爭點，即本案謝承錦所私運遭查獲，交其本人保管，而因颱風來襲，扣除死亡之2隻外，其餘均逸失之系爭賽鴿310隻，據為計算裁罰金額基礎之貨物離岸價格共計558,620元(每隻1,802元，共計310隻)，其待證事實是否已經充分證明，或經過合法之推計，得使事實審法院形成「確認該待證事實為真」之確信。而在此首應言明之事項有三：

1.先從實證的角度觀察，可得出以下之經驗法則：

(1)「走私行為」基本上即是利用「不同法域對特定貨物在二法域間之流通(進、出口行為)，進行管制(包括課稅)，導致該貨物在不同法域之市場中，有不同市場價格」之客觀現實，進行「套利」活動。將該貨物由價格較低之市場，「非法私運」至價格較高之市場銷售，以賺取價差。

(2)而對走私者而言，此等價差之獲取，是要付出「風險成本(包括經查獲後之被關、被罰，或是因自己違規在先以致被騙、遇劫與遭船難後，卻不敢聲張或尋求保護救助等情形)」，因此當價差太小，不足以彌補走私者之

01 風險溢酬時，走私者即會於成本效益之考量，放棄走私  
02 行為。

03 (3)或許從長期之觀點可以認為：特定貨物在走私行為目的  
04 地法域之市場價格有所波動，最後終究會間接影響該貨  
05 物在走私行為出發地法域之市場價格。但若考量私運行  
06 為之風險溢酬，短期而言，不生此問題。

07 2.確認前開立基於實證基礎之經驗法則後，其二應思考之規  
08 範事項則為：前開待證事實之舉證責任。經查：

09 (1)依舉證責任客觀配置之通說法律見解(即規範說)，應由  
10 主張對謝承錦享有裁罰權力之上訴人承擔。

11 (2)若該待證事實經法院依職權調查後，仍處於事證不明之  
12 狀態者，該不利益之後果，應由上訴人承受。

13 3.其三應思考之事項則為：「在舉證責任之主體配置客觀明  
14 確之情況下，個案中有關證明待證事實為真之證明高度要  
15 求」議題(亦即推計事實之議題)，爰說明如下：

16 (1)有關本案之前開待證事實是否已經證明，受理訴訟法院  
17 自應檢視當事人提出或依職權搜集，並經合法調查之全  
18 部證據資料，為綜合判斷。

19 (2)又法院綜合判斷結果，心證仍然無法形成，原則上本應  
20 由負舉證責任之一方，承受事證不明之不利益。

21 (3)不過在行政法領域，特別是在稅捐法制領域，基於證據  
22 方法常為人民所掌握之案件實證特徵，在實證法有明文  
23 規定之情況下，容許對待證事實負舉證責任之行政機  
24 關，降低證明高度，而依間接證據證明間接事實，再透  
25 過經驗法則推論待證事實為真。

26 (4)此等推論之證明力本質上較為薄弱，因此需受嚴格之管  
27 控，不可流於恣意，亦不可與日常經驗法則有明顯出  
28 入。司法院釋字第218號解釋意旨對「推計課稅」議題  
29 所揭示之「推計標準」(即「推計…方法…應力求客  
30 觀、合理，使與…實際(事實)，以維…公平原則」)，  
31 可適用於所有推計規定之行政法案件中。

01 (二)在前開實證背景所呈現之特定經驗法則內容基礎下，考量本  
02 案之待證事實內容及其舉證責任之客觀配置後，原判決認本  
03 案之前開待證事實，無法依關稅法第35條所定有關事實推計  
04 之標準，被證明為真正。其有關推計心證無法形成之理由論  
05 述，堅強有據，並無違誤。本院在此僅指明其中最重要之二  
06 項事證以為說理之補強。

07 1.其一為本案上訴人沒有提出任何具有公信力之事證，足以  
08 證明「在臺灣地區售價高達每隻1,802元之鴿子，在大陸  
09 地區有更具價值之使用方式，以致其有更高之市場價  
10 格」。而因二地間之售價有明顯價差，因此可合理說明謝  
11 承錦有「甘冒風險，願意走私每隻售價高達1,802元之賽  
12 鴿至大陸地區」之經濟誘因。

13 2.其二則為謝承錦在走私而載運系爭鴿子之過程中，是7、8  
14 隻或11、12隻鴿子裝載於同一籠子中(此項事實，上訴人  
15 並未爭執)，顯見本案經私運之鴿子在運送時，未被當成  
16 「未來可參加比賽、經濟價值不菲、在私運途中需妥適保  
17 護其飛行能力」之貴重賽鴿看待。此項事證乃是最直接且  
18 有力之反證，足以有效破壞上訴人所舉推計本證之證明  
19 力。

20 (三)至於上訴意旨對原判決此部分理由論述所為之各項指摘，於  
21 法均非有據，爰說明如下：

22 1.原判決已指明「證人莊永森之證詞雖然無法證明謝承錦出  
23 口的鴿子係源自於莊永森，惟可證明失格鴿子在市場之可  
24 能價格為100元，顯然遠低於上訴人核定之1,802元」等心  
25 證論述理由(見原判決書第12頁所述)。此等心證論述，實  
26 為上開推計反證之補強事證。而上訴意旨卻仍片面以「謝  
27 承錦無法提出確切之反證，明確證明其係購買『失格  
28 鳥』」一事，而指摘原判決之前開理由論述理由不備，自  
29 非有據，無從據以推翻原判決前開心證判斷之合理性。

30 2.原判決已指明「謝承錦私運之系爭鴿子，生理品種確為賽  
31 鴿，但屬血統不明(且無法再參加國內比賽)之失格鴿，性

質上無法比照(經濟價值高昂之)賽鴿，來認定其國內實際市價(亦為貨物離岸價格之最佳參考基準點，參酌原判決書第12頁之論述大意)」。則上訴意旨以「謝承錦在原審之訴訟代理人曾於108年11月6日原審法院進行準備程序時自承『我們也不否認原告(即謝承錦)所購買的鳥種有賽鴿』等情」為由，刻意混淆鴿子之「生物體質分類」與「社會功能分類」之區辨，進而導出「原判決認系爭鴿子已具『失格鴿子』性質之心證說明，理由不備」之錯誤論斷，顯然不具說服力。

3.原判決對中華民國賽鴿總會109年7月15日中鴿銘字第1090000001號函之內容，對其心證形成之影響(相信與待證事實正相反對之對立事實，有極高之可信度)，已有詳細之論述(見原判決書第11頁)，該等心證形成之理由論述，合於經驗法則，並無可指摘之處。上訴意旨雖謂「上訴人之訴訟代理人於原審法院言詞辯論中，曾對『大陸是否有向臺灣購買品質較差之鴿子供育種使用之可能』、『在臺灣具有育種功能之鴿子，應有一定之經濟價值，未必會低價出售』與『臺灣比賽淘汰之失格鳥，未必於大陸即為毫無經濟價值之廉價鴿子』等理由，質疑前開函文內容之可信度。原判決未予回應，即有理由不備之違法情事」云云。但查依前述立基於實證基礎之經驗法則，本案之判斷重點應是「參與國內賽鴿比賽而被淘汰之失格鴿，其國內市場價格為何」。而上訴人以上之質疑內容卻均指向「私運目的地(大陸地區)」之需求有無及其價格高低，此等質疑對探究「臺灣地區參與鴿賽而被淘汰之失格鴿，在臺灣地區之國內市場價格」等客觀事實，並無太大意義，更不足以動搖前開函示內容之可信度，以及原判決相關心證判斷之合理性。

4.上訴意旨重複其所提推計本證(包括「海關價格檔資料」及「國內賽鴿交易網站之拍賣起標價格區間」資料，以及其依「財政部關務署基隆關詢價專業商名冊(一)」找出之

專業人士意見)，強調「此等證據方法調查後所得之證據資料，有極高之證明力，原判決不予審酌，因此而違法」云云。但如前開證據方法中有關書證部分，對推計證明「本案謝承錦打算私運至大陸地區之鴿子，其在臺灣地區市場價格為1,802元一隻、且可參加比賽之賽鴿」等情，毫無助益。而其所舉之專家意見，原判決已有明確之指駁（原判決書第12頁，指明「該專家意見書面紀錄，所提供合理行情價格區間在美金60元至1,000元，價格區間過大，意見粗略，且該專家之專業領域為犬貓美容、犬展審查、犬種標準，不適於擔任本案之鴿子估價工作」等情），自難以上訴人片面而無具體內容之指摘，而推翻原判決之合法認定結論。

(四)原判決另就本案事實推計之法律適用，曾表明以下之法律見解，而遭上訴意旨指摘「本案之推計非屬推計課稅，故無納保法之適用」云云。

1. 本案上訴人如係依關稅法第35條規定（即「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。」）為推計。
2. 該推計方法因未考量「系爭鴿子性質上為失格鴿，該事實與離岸價格之核定具有重要關聯性」，上訴人進行推計課稅時，未斟酌該事實，故推計核定所參酌之上開資料，難認客觀、合理，有違納保法第14條第2項，及關稅法第35條規定。

(五)但本院認為：

1. 固然關稅法第35條規定內容，原係針對進口貨物之稅基量化為規範，因此對本案而言，無法直接適用。又因本案非屬稅捐核課案件，也無納保法有關「推計課稅」規定之直接適用。
2. 但在事務本質上，推計走私貨物之價格與推計稅基金額，其性質相同，仍得類推適用。何況推計合法與否之客觀判

準，亦經司法院釋字第218號解釋意旨予以明示。最為重要者，推計本是為減輕行政機關之證明負擔，如果推計不可行或有錯誤，行政機關即應依「舉證責任分配法則」之客觀標準，對待證事實為嚴格證明。上訴人不能一方面主張享有推計職權，而降低其對待證事實之證明高度，另一方面又要求不遵守推計規範之基本法理（即「推計客觀、合理且儘可能貼近待證事實之真相」），此等主張於法難謂有據。

3. 本件推計基礎事實，既有違反經驗法則之情事，原判決認其推計結果有誤，自屬有據，上訴人前開主張，亦屬於法無據，同應駁回。

(六) 總結以上所述，原判決之認事用法並無違誤，上訴意旨仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

八、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 110 年 2 月 18 日

最高行政法院第三庭

審判長法官 鄭 小 康

法官 高 愈 杰

法官 劉 介 中

法官 林 玫 君

法官 帥 嘉 寶

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 110 年 2 月 22 日

書記官 徐 子 嵐