

最 高 行 政 法 院 判 決

109年度上字第650號

上 訴 人 泰盛企業有限公司

代 表 人 袁陳美

訴訟代理人 黃曉妍 律師

被 上 訴 人 財政部關務署基隆關

代 表 人 楊崇悟

上列當事人間貨物稅及有關稅捐事務事件，上訴人對於中華民國109年4月30日臺北高等行政法院108年度訴字第367號、第1139號合併判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決關於營業稅罰鍰及貨物稅罰鍰暨該訴訟費用部分均廢棄。廢棄部分訴願決定及原處分（含復查決定及重核復查決定）均撤銷。

其餘上訴駁回。

廢棄部分第一審及上訴審訴訟費用均由被上訴人負擔，駁回部分上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、上訴人委由建平報關行向被上訴人報運進口美國、中國大陸產製COMPRESSOR BLOCK(WITHOUT MOTOR)共8批（下稱系爭貨物，其進口日期及報單號碼分別如附表所示，並以A-H分別代表8件報運案件），申報稅則號別第8414.90.20號「壓縮機之零件」，第1欄稅率3.4%，未申報貨物稅稅率及稅額，報單「（申請）審驗方式」欄空白，電腦核定按C1（免審免驗）方式通關，經依關稅法第18條第1項規定，按申報事項先行徵稅放行，事後再加審查。嗣被上訴人於民國106年5月15日審查結果，以來貨為20馬力以上螺桿冷媒壓縮機，乃改

列稅則號別第8414.30.20號「其他冷藏設備用之壓縮機」
（自106年1月1日起修正貨名為「其他製冷設備用之壓縮機」），第1欄稅率5%，核屬貨物稅條例第11條第1項第3款、第3項及中央系統型及汽車冷暖氣機貨物稅折算課徵辦法（下稱貨物稅折算課徵辦法）第2條規定應課徵貨物稅之貨物，依同辦法第3條第1款及第3款規定，應按冷媒壓縮機價格加計250%（即冷媒壓縮機價格之3.5倍）作為主機之價格，再按該價格加計35%（即主機價格之1.35倍）課徵15%貨物稅。被上訴人認上訴人未依規定申報應稅貨物，有逃漏貨物稅、營業稅，乃依貨物稅條例第32條第10款、加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第51條第1項第7款規定，追繳貨物稅、營業稅，並對逃漏貨物稅、營業稅分別裁處罰鍰（應補稅額、裁罰金額如附表所示，各補稅及裁罰函合稱原處分1）。上訴人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經財政部108年1月29日台財法字第10713953900號訴願決定：「原處分（復查決定）關於貨物稅違章罰鍰部分撤銷，由原處分機關另為處分。其餘訴願駁回。」（下稱訴願決定1）；該貨物稅罰鍰部分，嗣經被上訴人重核復查決定（下稱原處分2），以附表編號A之報單改處所漏貨物稅額0.2倍之罰鍰外，其餘B-H報單改處0.4倍罰鍰（各裁罰金額詳如附表所示），上訴人仍不服，對之提起訴願，經財政部108年5月20日台財法字第10813915400號訴願決定（下稱訴願決定2）駁回。上訴人對訴願決定1、2均不服，分別提起訴訟，並聲明：訴願決定1及原處分1（含復查決定）不利上訴人部分撤銷；訴願決定2及原處分2（即重核復查決定）撤銷，經臺北高等行政法院（下稱原審）將108年度訴字第367號、108年度訴字第1139號案件合併辯論合併判決（下稱原判決）駁回上訴人之訴後，上訴人遂提起本件上訴，並聲明：原判決廢棄；訴願決定1及原處分1（含復查決定）不利上訴人部分，訴願決定2及原處分2（及重核復查決定）均撤

01 銷（原處分1、原處分2，合稱原處分；訴願決定1、訴願決
02 定2，合稱訴願決定）。

03 二、上訴人起訴主張、被上訴人在第一審的答辯，均引用原判決
04 的記載。

05 三、原審駁回上訴人在第一審之訴，係以：

06 (一)稅捐稽徵法第35條之1、貨物稅條例第1條、第11條第1項第3
07 款、第3項、貨物稅折算課徵辦法第2條、第3條第1款及第3
08 款規定及司法院釋字第257號解釋意旨可知，為維稽徵便利
09 與課稅公平，以壓縮機作為冷氣機之表徵，而對冷氣機課
10 稅；既然壓縮機僅在表徵冷氣機，則於貨物稅課徵時，應著
11 重壓縮機是否具壓縮空氣功能；至於壓縮機本身是否附有驅
12 動裝置，抑或需由冷氣機之其他零件提供驅動，因由冷氣機
13 作為應稅貨物而言，並無不同，自不影響貨物稅之課徵；從
14 而，壓縮機之驅動部分，是內含或需另外接，對貨物稅之課
15 徵應非重要。又壓縮機運作原理為藉由壓縮腔內裝有之螺旋
16 形陰陽轉子，主轉子（又稱陽轉子），通過由發動機或電動
17 機驅動，另一轉子（又稱陰轉子）係由主轉子驅動；兩轉子
18 皆具幾個凹形齒，採用位移原理，兩者互相反向旋轉，隨著
19 轉子之轉動，與外殼之間容積減少，進而完成吸氣、壓縮與
20 排氣流程；壓縮機之驅動條件區分為「容積式」或「動力
21 式」壓縮機，二者差異僅係壓縮氣體方式不同。至無油螺桿
22 式壓縮機及內油螺桿式壓縮機之差異，在於壓縮腔有無油
23 液；內油螺桿式壓縮機之噴油作用，並非同馬達電動機置於
24 啟動機械之效能，而係扮演著潤滑、密封、冷卻及降低噪音
25 之功能，僅屬機具效能之提升。

26 (二)被上訴人依上訴人提供系爭貨物原廠型錄，以系爭貨物利用
27 陰陽轉子的高速轉換，透過彼此之嚙合，週期性地改變轉子
28 每對齒槽間的容積，一面擠壓改變氣體容積，一面壓縮氣
29 體，供給動力以進行壓縮過程，且依該型錄所列零件、圖
30 示，系爭貨物已含有軸承及轉子，內部結構齊備，因而認定
31 系爭貨物為完整之壓縮機構造；又因系爭貨物係裝置於冰水

01 主機（ROTARY SCREW LIQUID CHILLERS）中使用之螺桿冷媒
02 壓縮機（SCREW COMPRESSOR），故將之歸類為中央系統型冷
03 氣系列，且電動機出力經換算皆大於20馬力。被上訴人復洽
04 詢財團法人工業技術研究院系爭貨物是否為壓縮機，經該院
05 表示：「來貨構造上係靠馬達直接連結來帶動該壓縮機轉
06 動，係屬開放式壓縮機，倘無此部件或零件，冷凍空調之熱
07 力循環無法建立。」基此，被上訴人認定系爭貨物係冷氣機
08 主要零件之壓縮機，並非無稽。另原審觀之系爭貨物製造公
09 司官網產品簡介，其將ROTARY SCREW COMPRESSOR UNITS之
10 元件，區分為SCREW COMPRESSOR(壓縮機)與Oil separator
11 (油分離器)及其他元件，是被上訴人主張油分離裝置非壓縮
12 機內部之構成部分，不能以系爭貨物無油分離器，即認為非
13 壓縮機，並非難信。此外，壓縮機之驅動條件區分為「容積
14 式」或「動力式」，二者之差異僅係壓縮氣體的方式不同，
15 系爭貨物係屬「容積式」壓縮機，惟此不影響其具壓縮機特
16 性之認定。至壓縮機本身是否附有驅動裝置，抑或需外接提
17 供驅動，因於冷氣機裝配完成後以整體視之並無不同，對於
18 以冷氣機作為應稅貨物之認定並非重要。是以，被上訴人認
19 系爭貨物為冷氣機主要零件，屬貨物稅條例第11條第1項第3
20 款、第3項及貨物稅折算課徵辦法第2條規定之供中央系統型
21 冷暖氣機用「冷媒壓縮機」，依同辦法第3條第1及3款規
22 定，按壓縮機價格加計250%（即冷媒壓縮機價格之3.5倍）作
23 為主機之價格，再按該價格加計35%（即主機價格之1.35倍）
24 課徵15%貨物稅，即貨物稅計算方式：（關稅完稅價格+關稅
25 額） $\times 3.5 \times 1.35 \times 15\%$ ；依營業稅法第20條及第41條規定，由被
26 上訴人按貨物稅之5%課徵營業稅，於法即無不合（系爭8件報
27 單貨物稅與營業稅額如附表所示）。

28 (三)關稅是對國外進口貨物所課徵的進口稅，貨物稅是對國內產
29 製或自國外進口貨物，於貨物出廠或進口時課徵的稅捐，二
30 者立法目的不同，合致租稅之構成要件亦有別；貨物是否應
31 課徵貨物稅，端視該貨物是否屬貨物稅條例所列之應稅貨

01 物，不因該貨物是在國內產製或自國外進口而有區別，自與
02 針對國外進口貨物，是否應徵收進口稅之「稅則號別」如何
03 認定無涉。甚且，貨物稅條例對冷氣機課稅，依第11條第3
04 項之規定，得就冷氣機之「主要零件」折算課徵，故以壓縮
05 機作為主要零件課徵貨物稅，重點在於判斷物品是否具備
06 「主要零件」特性，而與稅則號別如何適用顯無絕對關聯。
07 上訴人認為系爭貨物僅屬「壓縮機零件」，而被上訴人認係
08 「壓縮機」，二者適用之稅則號別固然不同，然系爭貨物
09 「是否為貨物稅之應稅貨物？」與「是否為壓縮機零件而適
10 用零件之稅則號別？」分屬二事，縱然適用零件之稅則號
11 別，仍不排除作為冷氣機主要零件之可能性，而有成為貨物
12 稅應稅貨物之可能，上訴人尚不能以被上訴人曾核定「壓縮
13 機零件」之稅則號別，而謂可當然排除被課徵貨物稅，其受
14 課徵貨物稅之預見，不可能被稅則號別之核定所阻斷。既然
15 應否課徵貨物稅，與歸列稅則號別無關，稅則號別之核定，
16 自不可能作為應否課徵貨物稅、營業稅之信賴基礎，上訴人
17 主張稅則號別之核定形成信賴基礎，已無可採。再者，貨物
18 稅、營業稅之核課期間，依稅捐稽徵法第21條之規定為5
19 年，於核課期間內如發現應補之稅均可補徵，故於核課期間
20 內被上訴人之核定毋寧為暫時狀態，其引起之信賴原本薄
21 弱，難以形成信賴基礎；況被上訴人於上訴人申報進口時未
22 及時命課貨物稅、營業稅，既非「免課貨物稅、營業稅處
23 分」，無免課處分存續力可言，信賴亦無從發生，上訴人更
24 無主張信賴保護餘地，上訴人不能主張被上訴人於核課期間
25 內命補徵貨物稅、營業稅係回溯認定，致有侵害其信賴利
26 益。此外，證人雖證述其曾提供充分資料予被上訴人審核，
27 被上訴人仍以壓縮機零件核定稅則號別等語，惟稅則號別如
28 何認定，與是否為貨物稅應稅貨物無關，及被上訴人未立即
29 命上訴人補繳貨物稅、營業稅，仍可於核課期間內命補徵，
30 不能解免上訴人申報貨物稅、營業稅之注意義務，故其證述
31 仍不能為上訴人有利之認定。另上訴人為屢次進口系爭貨物

01 之業者，其對系爭貨物是否屬貨物稅之應稅貨物，為求明
02 確，非不能洽詢相關主管機關，卻捨此未為，核有過失。貨
03 物稅額為營業稅稅基之一，上訴人未依規定申報貨物稅，即
04 生短漏營業稅之結果，其既有依法申報營業稅義務，亦核有
05 過失。

06 (四)被上訴人依貨物稅條例第32條第10款及裁處時稅務違章案件
07 裁罰金額或倍數參考表（下稱裁罰倍數參考表）列前揭條款
08 規定，分別對A至H報單處所漏貨物稅額1倍之罰鍰，惟前開
09 裁罰倍數參考表關於貨物稅部分於訴願階段修正生效而有利
10 於上訴人，爰依稅捐稽徵法第1條之1第4項規定予以變更。
11 經核，依海關電腦系統查詢廠商違規紀錄清表所示，A報單
12 之違章於106年5月15日緝獲，屬5年內經第1次查獲，且上訴
13 人已提供足額保證金抵繳或補繳貨物稅款，故被上訴人認A
14 報單應按補徵稅額處0.2倍之罰鍰；B-F報單緝獲日為同年月
15 19日，G、H報單則為同年月24日，均為A報單查獲日之後，
16 非屬第1次查獲，故B-H報單應適用之裁罰倍數參考表與A報
17 單不同，至上訴人就貨物稅部分是否同日繳納保證金，與被
18 上訴人查獲日無涉。從而，被上訴人以原處分2核定貨物稅
19 違章罰鍰金額如附表所示，即：A報單按應補徵稅額新臺幣
20 （下同）326,868元處0.2倍之罰鍰65,373元；B報單按應補
21 徵稅額829,521元處0.4倍之罰鍰331,808元；C報單按應補徵
22 稅額698,090元處0.4倍之罰鍰279,236元；D報單按應補徵稅
23 額884,442元處0.4倍之罰鍰353,776元；E報單按應補徵稅額
24 780,152元處0.4倍之罰鍰312,060元；F報單按應補徵稅額90
25 0,775元處0.4倍之罰鍰360,310元；G報單按應補徵稅額892,
26 990元處0.4倍之罰鍰357,196元；H報單按應補徵稅額736,33
27 5元處0.4倍之罰鍰294,534元，均核無違誤。被上訴人依裁
28 罰倍數參考表關於營業稅法第51條第1項第7款規定，對系爭
29 8件報單營業稅部分，分別裁罰所漏營業稅額0.6倍罰鍰，分
30 別為：A報單9,805元、B報單24,885元、C報單20,942元、D
31 報單26,533元、E報單23,404元、F報單27,023元、G報單26,

790元及H報單22,089元，亦無不合，爰判決駁回上訴人在第一審之訴等詞，為其判斷之基礎。

四、本院按：

甲、維持部分（即本稅部分）

(一)按貨物稅條例第1條規定：「本條例規定之貨物，不論在國內產製或自國外進口，除法律另有規定外，均依本條例徵收貨物稅。」第11條第1項第3款規定：「電器類之課稅項目及稅率如左：三、冷暖氣機：凡用電力調節氣溫之各種冷氣機、熱氣機等均屬之，從價徵收百分之20；其由主機、空調箱、送風機等組成之中央系統型冷暖氣機，從價徵收百分15。」同條第3項規定：「第1項第3款冷暖氣機，得就其主要機件，由財政部訂定辦法折算課徵。」財政部依貨物稅條例第11條第3項規定訂定貨物稅折算課徵辦法，依該辦法第2條規定：「中央系統型及汽車用之冷暖氣機，除整台（套）進口者，應照整台（套）冷暖氣機課徵貨物稅外，凡進口或國內產製供中央系統型及汽車冷暖氣機用之主機或冷媒壓縮機，應依本辦法之規定，按主機或冷媒壓縮機之價格折算課徵貨物稅。」第3條第1款及第3款第2目規定：「中央系統型冷暖氣機應於主機或冷媒壓縮機進口或國內產製出廠時，依照左列規定計算整台應稅機件價格課徵貨物稅。一、非往復式中央系統型整台冷暖氣機之完稅價格按其主機價格加計35%(即等於主機價格之1.35倍)為完稅價格……三、單獨進口或國內產製出廠之冷媒壓縮機裝置中央系統型冷暖氣機者，應先按冷媒壓縮機價格加計左列加計率作為主機價格，再按第1款、第2款規定計算完稅價格。……(二)冷媒壓縮機20馬力以上者，按其價格加計250%(即冷媒壓縮機價格之3.5倍)作為主機之價格。」由上規定可知，進口貨物如為貨物稅條例所定之應稅貨物，應課徵貨物稅，而「冷氣機」為貨物稅之應稅貨物，固應對冷氣機課徵貨物稅，然對於冷媒壓縮機即冷氣機之主要機件，既然只能供裝配冷氣機之用，如不對此種冷媒壓縮機，課徵貨物稅，則對於以化整為

01 零方式進口之冷氣機各部機件，即難以課徵貨物稅，為簡化
02 稽徵手續、防止逃漏稅捐及維持課稅公平所必要，冷媒壓縮
03 機自亦屬貨物稅條例所規定之電器類應課徵貨物稅之範圍
04 （司法院釋字第257號解釋意旨參照）。

05 (二)經查，系爭貨物為裝置於冰水主機（ROTARY SCREW LIQUID
06 CHILLERS），使用之螺桿冷媒壓縮機（SCREW COMPRESSO
07 R），歸類為中央系統型冷氣系列，且電動機出力經換算皆大
08 於20馬力，其功能乃利用陰陽轉子的高速轉換，透過彼此之
09 嚙合，週期性地改變轉子每對齒槽間的容積，一面擠壓改變
10 氣體容積，一面壓縮氣體，供給動力以進行壓縮過程，已含
11 有軸承及轉子等完整之壓縮機構，即為完整之螺桿冷媒壓縮
12 機等情，為原審依法認定之事實。系爭貨物既為完整之冷媒
13 壓縮機，而非壓縮機之零件，原判決認被上訴人核認系爭貨
14 物屬貨物稅條例第11條第1項第3款、第3項及貨物稅折算課
15 徵辦法第2條規定之供中央系統型冷暖氣機用「冷媒壓縮
16 機」，故依同辦法第3條第1及3款規定，按壓縮機價格加計2
17 50%（即冷媒壓縮機價格之3.5倍）作為主機之價格，再按該
18 價格加計35%（即主機價格之1.35倍）課徵15%貨物稅，營業
19 稅額以貨物稅5%核計，被上訴人以原處分1補徵貨物稅、營
20 業稅之稅額，於法即無不合。原判決並就上訴人所主張系爭
21 貨物因無法獨立運轉而產生壓縮空氣之效能，故僅為壓縮機
22 之零件之爭執，何以不足採取，予以指駁，並無違誤。系爭
23 貨物對於空調完整之熱力循環屬核心部件，其內部結構齊
24 備，且馬力多寡取決於壓縮機之規格，有無馬達不影響系爭
25 貨物應屬貨物稅應徵之標的，原判決就此理由之說明，並無
26 前後矛盾之情形。上訴意旨再就原審取捨證據、認定事實之
27 職權行使，及已詳為論斷之事項，主張：系爭貨物因無法獨
28 立運轉而產生壓縮空氣之效能，故僅為壓縮機之零件，原判
29 決將內部構造與是否具備驅動能力分別論述，認定系爭貨物
30 本身不具備壓縮空氣之效能，需外接馬達始能開始壓縮空

01 氣，仍不影響其為冷媒壓縮機之認定，有判決理由矛盾之違
02 誤云云，以其主觀之見解，指摘原判決違法，並無可採。

03 (三)從而，上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決關於本稅部分違背
04 法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

05 乙、廢棄並撤銷原處分及訴願決定關於罰鍰部分（即營業稅罰鍰
06 及貨物稅罰鍰部分）：

07 (一)貨物稅罰鍰部分：

08 1. 貨物稅條例第32條第10款規定：「納稅義務人有下列情形
09 之一者，除補徵稅款外，按補徵稅額處3倍以下罰鍰：
10 ……十、國外進口之應稅貨物，未依規定申報。」係以自
11 國外進口應稅貨物，未依規定申報致逃漏貨物稅為其處罰
12 要件。稅務違章案件減免處罰標準第11條第2項規定：
13 「依貨物稅條例第32條第10款規定應處罰鍰案件，因短報
14 或漏報完稅價格或數量，致短報或漏報貨物稅額，而申報
15 進口時依規定檢附之相關文件並無錯誤，且報關人主動向
16 海關申報以文件審核或貨物查驗通關方式進口應稅貨物
17 者，免予處罰。」揭示應課處罰鍰者，以進口人即納稅義
18 務人「未據實申報」，或有「短報、漏報完稅價格或數
19 量」之情事為據，足徵漏稅之結果須與進口人一定之行為
20 或不行為有關，始當課罰，核與貨物稅條例第32條第10款
21 所定處罰要件及其處罰目的尚屬無違，故貨物稅條例第32
22 條第10款所謂「未依規定申報」，應係指納稅義務人未據
23 實依規定申報者而言。

24 2. 又按納稅者權利保護法第16條第1項規定：「納稅者違反
25 稅法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」
26 行政罰法第7條第1項規定：「違反行政法上義務之行為非
27 出於故意或過失者，不予處罰。」所稱故意是指人民對違
28 反行政法義務行為之事實，明知並有意使其發生，或預見
29 其發生而其發生並不違背其本意；至所稱過失則係指人民
30 對違反行政法義務行為之事實，按其情節應注意，並能注
31 意，而不注意，致其發生；或預見其能發生而確信其不發

01 生而言。本件上訴人報運進口系爭貨物，依其所申報之貨
02 物名稱、數量、完稅價格等項，並無任何短報、漏報或不
03 實之情，此有經原判決審認為真實之系爭貨物進口報單在
04 卷可稽。本件漏稅事實之發生，純係因上訴人與被上訴人
05 就系爭貨物應歸列之稅則號別認定不同所致，亦即係因被
06 上訴人認定系爭貨物為冷媒壓縮機，應屬貨物稅條例第11
07 條第1項第3款、第3項及貨物稅折算課徵辦法第2條規定應
08 徵貨物稅之貨物，非可歸類為上訴人所申報之壓縮機零件
09 （免徵貨物稅），因而將系爭貨物由上訴人原申報之稅則
10 號別第8414.90.20號改列為稅則號別第8414.30.20號，始
11 生上訴人有應補徵貨物稅情事。本件上訴人申報事項既無
12 任何不實，自無所謂未據實依規定申報之可言，依前揭說
13 明，與貨物稅條例第32條第10款之要件即有未合。復按有
14 關進口貨物在關稅法上之類別歸屬（即如何在稅則號別中
15 所列各式各樣的產品，歸入其中之一特定產品），乃屬
16 「將實際存在之貨品，涵攝至稅則號別所抽象定義之『特
17 定貨物法律概念』」中，核屬法律涵攝議題。上訴人於原
18 審主張系爭貨物報運進口通關時稅則號別，其中如附表之
19 A、G報單通關時，被上訴人曾通知上訴人補送相關文件查
20 核後，仍核定稅則號別為原申報之稅則號別第8414.90.20
21 號壓縮機零件，亦係按上訴人申報之稅則號別第8414.90.
22 20號放行等情，為被上訴人所不爭執。再參酌上訴人於附
23 表多次進口與本案相同之貨物，並參以系爭貨物稅則號別
24 究應如何歸列，被上訴人亦有經審核後放行之前例（即
25 A、G報單），足徵被上訴人對系爭貨物稅則之歸列並不
26 一致，尚且有依上訴人申報之稅則號別核定等情以觀，豈能
27 苛責僅為進出口貨物之上訴人未精確瞭解各稅則號別之規
28 定並為正確申報，而逕認上訴人係藉此故意、過失逃漏貨
29 物稅，是上訴人主張其無被上訴人所指逃漏貨物稅之故意
30 或過失之情，尚非無據。另被上訴人對於系爭貨物有關稅
31 則號別、貨物稅之申報，究有無正確申報，本即負應按個

案情形具體認定有無逃漏稅捐之責。稅務違章案件減免處罰標準第11條第2項規定雖以報關人主動向海關申報以文件審核或貨物查驗通關方式進口應稅貨物者，免予處罰，然此僅係明定符合該要件者可免予處罰，尚無以納稅義務人未在「申請審驗方式」主動向海關申報以文件審核或貨物查驗通關方式進口貨物，即可推認其有逃漏稅捐之故意、過失，予以處罰之意，否則無異使被上訴人解免其自身所負應按個案情形具體認定有無逃漏稅捐之責，且有違加速進口貨物通關而以電腦篩選通關方式制度之目的，自不能以前揭規定，遽認上訴人於貨物稅即有漏稅之故意、過失。原判決以上訴人為屢次進口系爭貨物之業者，其對於系爭貨物是否屬貨物稅之應稅貨物，為求明確，非不能洽詢相關主管機關，卻捨此未為，核有過失乙節，容有適用法規不當之違法。

(二)營業稅罰鍰部分：

營業稅法第41條規定：「貨物進口時，應徵之營業稅，由海關代徵之……。」第51條第1項第7款規定：「納稅義務人，有下列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處5倍以下罰鍰，並得停止其營業：……七、其他有漏稅事實。」被上訴人以貨物稅額為營業稅稅基之一，則上訴人未依規定申報貨物稅，即生短漏營業稅之結果，且其既有依法申報之義務，應注意、能注意而不注意，應認其有過失，被上訴人乃依前揭規定論處營業稅罰鍰，固非無據。然本件逃漏貨物稅事實之發生，純係因上訴人與被上訴人就系爭貨物應歸列稅則號別認定不同所致，自不能認上訴人將系爭貨物申報為稅則第8414.90.20號而有逃漏貨物稅之故意或過失，已如前述，亦不能認定上訴人有未依規定申報繳納營業稅之違章情事。是原判決以上訴人為屢次進口系爭貨物之業者，其對於系爭貨物是否屬貨物稅之應稅貨物之申報，核有過失，逕認上訴人漏未申報貨物稅並生短漏營業稅之結果，確有過失乙節，尚屬誤解而可議。

01 (三)綜上而論，原判決疏未注意上訴人申報之貨物名稱及出具之
02 文件既均無錯誤，僅是該貨物應適用何稅則號別有疑義而
03 已，認定上訴人就系爭貨物為應徵貨物稅、營業稅，上訴人
04 未依規定申報，經查獲構成逃漏稅情事，自應依貨物稅條例
05 第32條第10款及營業稅法第51條第1項第7款規定處罰，即有
06 適用法規不當之違法，且與判決結論有影響，上訴人執此指
07 摘原判決此部分違法，為有理由。

08 丙、綜上所述，原判決關於本稅部分，其認事用法之結論既無不
09 合，上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決此部分違背法令，求
10 予廢棄，即為無理由，應予駁回。然關於貨物稅罰鍰及營業
11 稅罰鍰部分，原處分於法既有不合，訴願決定及原判決未加
12 糾正，遞予維持，亦有未洽，上訴意旨指摘原判決此部分違
13 背法令，即非無據，且依原審確定之事實，認其有違背法令
14 之情事，而將原判決關於罰鍰部分廢棄，且依該事實，本院
15 已可自為判決，故依行政訴訟法第259條第1款規定，爰由本
16 院自為判決，爰將原判決關於罰鍰部分廢棄，並撤銷該部分
17 訴願決定及原處分（含復查決定及重核復查決定）。

18 五、據上論結，本件上訴為一部有理由，一部無理由。依行政訴
19 訟法第255條第1項、第256條第1項、第259條第1款、第98條
20 第1項前段，判決如主文。

21 中 華 民 國 110 年 12 月 16 日

22 最高行政法院第二庭

23 審判長法官 吳 東 都

24 法官 陳 秀 嫻

25 法官 林 妙 黛

26 法官 侯 志 融

27 法官 王 俊 雄

28 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

29 中 華 民 國 110 年 12 月 16 日

30 書記官 張 玉 純