

最 高 行 政 法 院 判 決

111年度上字第182號

上 訴 人 財政部關務署臺北關

代 表 人 方國賢

訴訟代理人 齊立元

被 上 訴 人 鴻嘉源通訊科技有限公司

代 表 人 廖祿炘

上列當事人間有關稅捐事務事件，上訴人對於中華民國110年11月25日臺北高等行政法院108年度訴字第1143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

一、上訴人代表人由陳世鋒變更為方國賢，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

二、爭訟概要：

(一)被上訴人委由訴外人天勝國際有限公司（下稱天勝公司）及仕方航空貨運承攬有限公司（下稱仕方公司）於民國105年1月至106年3月間向上訴人報運進口藍牙麥克風共58批（報單號碼、貨物牌名、型號等，詳如原判決附表一所示），申報稅則號別第8518.10.20號「無線微音器及其座」，稅率0%，未申報貨物稅稅率及稅額，進口報單「（申請）審驗方式」欄空白，電腦核定按C1（免審免驗）方式通關。上訴人依關稅法第18條第1項規定，按被上訴人申報事項先行徵稅放行，事後再加審查結果，以該58批貨物均為微音器（麥克風）、揚聲器、聲頻擴大裝置之組合，部分有記憶卡插槽裝置等功能之單機一體多功能產品，經與藍牙配對連結（如手機或平板），為供人歡唱用之微型音響組合，乃改列稅則號別第8518.50.90號「其他音響擴大機組」及第8519.81.00號「使用磁性、光學或半導體媒體之錄音或聲音重放器

具」，按稅率7.5%核課進口稅，並認該58批貨物屬貨物稅條例第11條第1項第8款所定應稅貨物，應從價徵收10%貨物稅，乃以106年4月14日北普遞字第1061014990號、同年月18日北竹業二補徵字第1060005345號及同年5月3日北普遞字第1061017556號等函，檢送58份「海關進口貨物稅費繳納證兼匯款申請書」，通知被上訴人補繳稅款（包括進口稅、貨物稅及營業稅，以下合稱原處分1，補稅金額詳如原判決附表一所示）。上訴人並認被上訴人未依規定申報應稅貨物，逃漏稅款之違章成立，於107年3月19日以106年第10606054號至第10606080號及第10606168號至第10606198號共58份裁罰處分書（以下合稱原處分2），依貨物稅條例第32條第10款規定，對上開58批貨物各處所漏貨物稅額1倍之罰鍰（金額詳如原判決附表二所示），另依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，就原判決附表一序號3、15、27、33、37、38等6筆貨物（下稱系爭貨物），裁處所漏營業稅額0.5倍之罰鍰【金額分別如原判決附表二序號58、54、56、53、57、55所示，共計新臺幣（下同）17,403元；至於另52批貨物因所漏營業稅額未逾5,000元，依稅務違章案件減免處罰標準（下稱減免處罰標準）第15條第1項第2款規定，免予處罰】。

(二)被上訴人對原處分1（補徵稅款）及原處分2（裁處罰鍰）均不服，申請復查，經上訴人分別以106年9月15日北普法字第1061019136號復查決定（下稱復查決定1）及107年7月19日北普法字第1071013504號復查決定（下稱復查決定2）駁回；被上訴人均提起訴願，經財政部合併審理後，以108年5月6日台財法字第10813913490號訴願決定，就關於復查決定1部分不予受理，另將復查決定2關於貨物稅違章罰鍰部分撤銷，著由上訴人另為處分，駁回被上訴人其餘訴願。被上訴人仍不服，提起行政訴訟，聲明：原處分1、2、復查決定1、2及訴願決定均撤銷，經臺北高等行政法院（下稱原審）108年度訴字第1143號判決（下稱原判決）撤銷原處分2、復

查決定2關於營業稅罰鍰及該部分訴願決定，另以裁定駁回被上訴人對原處分1、復查決定1及原處分2、復查決定2關於貨物稅罰鍰部分，暨各該部分之訴願決定。上訴人對原判決不服，遂提起本件上訴，並聲明：原判決廢棄；被上訴人在第一審之訴駁回。

三、被上訴人起訴之主張及上訴人在原審的答辯，均引用原判決所載。

四、原審斟酌全辯論意旨與調查證據之結果，以：

(一)被上訴人對原處分1不服，申請復查，經上訴人以復查決定1駁回，被上訴人雖提起訴願，惟訴願決定以逾30日不變期間為由，決定不予受理。是關於上訴人以原判決附表一所示58批貨物應歸列稅則號別第8518.50.90號「其他音響擴大機組」及第8519.81.00號「使用磁性、光學或半導體媒體之錄音或聲音重放器具」，按稅率7.5%核課進口稅，且屬貨物稅條例第11條第1項第8款規定「音響組合」之應稅貨物，應從價徵收10%貨物稅，暨按進口貨物完稅價格及進口稅、貨物稅課徵營業稅部分，業已確定，被上訴人嗣後再爭執該58批貨物不應歸列前開稅則，及非貨物稅條例第11條第1項第8款（或第7款）所定應稅貨物，即非可採。

(二)依營業稅法第20條規定，進口稅、貨物稅均為營業稅之稅基，故於計算營業稅所漏稅額時，應分別判斷營業稅所漏之該部分稅基是否具故意或過失。易言之，倘進口人就進口稅或貨物稅，並無漏報之故意或過失，應認為進口人就基於該進口稅或貨物稅所衍生之營業稅額，亦無漏報之故意或過失存在，方符合「有責任始有處罰」之原則。再按貨物稅條例第32條第10款所謂「未依規定申報」，係指納稅義務人未據實依規定申報者而言。固然貨物應否課徵貨物稅，端視其是否屬貨物稅條例第二章所列應稅貨物，不因該貨物是在國內產製或自國外進口而有區別，與針對國外進口貨物，是否應徵收進口稅之稅則號別認定無涉。惟進口貨物項目繁多，產品內容日新月異，對海關進口稅則之解釋涵攝錯誤在所難

免，而此涵攝錯誤可能係因誤認該稅則號別所表徵貨品，非貨物稅條例規定之應稅貨物所致，此觀後述財政部賦稅署（下稱賦稅署）109年6月9日臺稅消費字第10904006940號函（下稱109年6月9日函）於解釋系爭貨物是否屬貨物稅條例第11條第1項所定應稅貨物時，亦參酌應歸列之稅則號別即明。又依海關實務，對於事後稽核結果，僅係更改稅則稅率者，一向均以補徵稅捐處理，未認係虛報稅則稅率加以處罰，此從關稅法就此部分並無罰則之相關規定，且上訴人在計算漏報營業稅所漏稅額時，僅以貨物稅額作為營業稅稅基據以裁罰，並未加計進口稅額即明。況且，上訴人就系爭貨物之稅則號別究應如何歸列，於原處分1復查階段曾報請財政部關務署稅則法制組（下稱關務署）釋疑，足徵上訴人對系爭貨物稅則號別之歸列亦有疑義。準此，系爭貨物因上訴人改列稅則補徵進口稅額衍生之營業稅稅基，被上訴人應不具有逃漏稅捐之故意或過失，惟上訴人就此部分未於計算所漏稅額之營業稅稅基中予以剔除，仍一併計入營業稅稅基，據此處以罰鍰，自有違誤。

(三)被上訴人報運進口系爭貨物，依其申報之貨物名稱、數量、完稅價格等項，並無任何短報、漏報或不實之情。漏稅事實之發生，係因兩造就應歸列之稅則號別認定不同，導致是否屬貨物稅條例第11條第1項所定應稅貨物，有不同認定。被上訴人原申報之稅則號別第8518.10.20號「無線微音器及其座」，所表徵貨品不僅無庸繳納進口稅，亦非屬貨物稅條例第11條第1項所定應稅貨物。是其既認系爭貨物為稅則號別第8518.10.20號表徵之「無線微音器及其座」，而「無線微音器及其座」非可歸類為貨物稅條例第11條第1項第7款所定「錄音機」或同條項第8款所定「音響組合」，是被上訴人未申報進口稅及貨物稅，既無任何不實，自無所謂未據實依規定申報可言，難認被上訴人就上訴人補徵貨物稅所衍生之營業稅具有逃漏稅捐之故意或過失。又依賦稅署對於原審函詢系爭貨物是否屬貨物稅條例第11條第1項所定應稅貨物一

事，以109年6月9日函復略以：「說明：……三、系爭貨物Gmate-Q868及MTK-X2，依106年6月13日（106）北關字第0071號臺北關進口稅則分類疑問及解答函查核結果略以，為拾音器（麥克風）、揚聲器、聲頻擴大功能電路及有記憶卡插槽，插入記憶卡可播放音樂之組合體，為K歌用麥克風；……關務署稅則法制組解答略以，上開貨物除藉內部麥克風、藍芽喇叭、聲頻擴大裝置，並具讀取、解碼及播放MP3音樂檔案之功能，參據國際商品統一分類制度（H. S.）註解第8519節詮釋及依據解釋準則一、六規定，屬聲音重放器具範疇，宜歸列為進口稅則分類號列第8519.81.00.00號『使用磁性、光學或半導體媒體之錄音或聲音重放器具』。依上，其主要功能係屬以電力錄放音響之機具，屬本條例第11條第1項第7款規定應課徵貨物稅之錄音機範疇，其稅率10%。四、系爭貨物MTK-X1、Gmate-9453、Kara168（同Gmate-9453）及Gmate-Q898，依106年6月13日（106）北關字第0072號及第0073號臺北關進口稅則分類疑問及解答函查核結果略以，同為拾音器（麥克風）、揚聲器、聲頻擴大功能電路，無記憶卡插槽裝置之組合體，為K歌用麥克風；……關務署解答略以，上開4型號系爭貨物係由麥克風（微音器）、藍芽喇叭……聲音控制介面……及聲頻擴大裝置整合成音響擴大機組，參據HS. 註解第8518節詮釋及依據解釋準則一、六規定，宜歸列進口稅則號別第8518.50.90號『其他音響擴大機組』。依上，上開4型號系爭貨物係屬本條例第11條第1項第8款規定應課徵貨物稅之音響組件範疇，其稅率10%。……」可知上訴人及賦稅署就系爭貨物究應歸屬貨物稅條例第11條第1項何款應稅貨物，見解亦有歧異。故對此新興科技產品，稅則號別究應如何歸列？是否屬貨物稅條例第11條第1項規定之應稅貨物？如是，又屬該條項何款之應稅貨物？均有疑義，豈能苛責僅為進出口貿易業者之被上訴人未精確瞭解各稅則號別之規定並為正確申報，暨依正確之貨品功能申報貨物稅，則其在申報營業稅時未納入貨物稅額

01 作為稅基，難認有漏報營業稅之故意或過失。然上訴人僅剔
02 除營業稅稅基（關稅完稅價格＋進口稅額＋貨物稅額）中之
03 進口稅額，漏未將進口稅額衍生之貨物稅稅基（關稅完稅價
04 格＋進口稅額）一併剔除，就此部分一併計入營業稅稅基，
05 據以計算所漏稅額後，處以0.5倍罰鍰，自有違誤，復查決
06 定2及訴願決定就該部分，遞予維持，亦有未合，因將原處
07 分2、復查決定2關於營業稅罰鍰部分及該部分訴願決定，予
08 以撤銷。

09 五、上訴意旨略謂：

10 (一)本案係因事後審核改列稅則號別及補徵稅款，另因案貨核屬
11 貨物稅條例之應稅貨物，爰予裁處貨物稅、營業稅罰鍰，稅
12 則號別之歸列與核課貨物稅與否實屬二事。原判決認本件漏
13 稅事實之發生係因稅則號別認定之不同，導致是否課徵貨物
14 稅有不同之認定，違反論理法則。上訴人在原處分1之復查
15 階段報請關務署釋疑，係為及時解決被上訴人疑義及考量訴
16 訟經濟，原判決據此認定上訴人對系爭貨物稅則號別之歸列
17 有疑義，恐嫌速斷，且有認定事實違背經驗法則、論理法
18 則，及未盡職權調查義務，違反行政訴訟法第125條第1項及
19 第133條規定之違背法令。

20 (二)減免處罰標準將貨物稅條例第32條第10款之減免處罰態樣限
21 縮於短報或漏報完稅價格或數量，係因海關通關方式分為免
22 審免驗、文件審核及貨物查驗通關等3種，如經篩選為後2
23 種，須檢附相關文件供核，如有短報、漏報完稅價格或數
24 量，海關應可輕易查獲，納稅義務人應不會甘冒被裁罰之風
25 險，得以排除其主觀意圖，乃予減輕，非謂貨物稅條例第32
26 條第10款所稱「未依規定申報」係限於短報、漏報完稅價格
27 或數量。原判決無視貨物稅條例第32條第10款「未依規定申
28 報」之構成要件，不合論理法則，有判決適用法規不當之違
29 法，亦有違法律保留、依法審判原則。

30 (三)依司法院釋字第754號解釋意旨，進口人填具進口報單時，
31 需分別填載進口稅、貨物稅及營業稅相關事項，向海關遞

01 交，始完成進口稅、貨物稅及營業稅之申報，故實質上為3
02 個申報行為，而非一行為。如未據實申報，致逃漏進口稅、
03 貨物稅及營業稅，合於海關緝私條例第37條第1項第4款、貨
04 物稅條例第32條第10款暨營業稅法第51條第1項第7款規定
05 者，應併合處罰。原判決逕以被上訴人申報事項既無任何不
06 實，自無所謂未據實依規定申報可言，而認定被上訴人無逃
07 漏稅捐之故意或過失，顯將進口稅與貨物稅申報之構成要件
08 混為一談，與上開司法院解釋意旨不符，認定事實顯違論理
09 法則。

10 (四)系爭貨物應否課徵貨物稅，於進口時依其狀態即已確定，稅
11 則號別之歸列則須遵循相關規範予以審酌，且上訴人依關稅
12 法第18條第1項規定得更改稅則，並於貨物放行翌日起6個月
13 內補徵稅費，被上訴人對此期間效力未定之狀態，當有所預
14 見。若如原判決所認稅則號別之認定，因進口貨物項目繁
15 多、內容日新月異將影響貨物稅之認定，則被上訴人於報運
16 進口申報稅則時，當知悉其為申報主體，握有商品足夠資
17 訊，所為申報亦將影響海關整體之判斷，對於系爭貨物在此
18 稅則號別尚未確定之期間，尚有可能被課徵貨物稅，即非不
19 能預見。原判決未考量被上訴人依貨物稅條例應繳納貨物稅
20 之義務，以被上訴人認其原申報稅則號別所表徵之「無限微
21 音器及其座」非可歸類為「錄音機」或「音響組合」，推論
22 其未申報進口稅、貨物稅為情有可原，無逃漏稅捐之過失，
23 顯有判決理由矛盾及不適用法規之違法。

24 (五)本案或有貨物稅條例第11條第1項第7款或第8款歸類之意
25 見，惟系爭貨物應課貨物稅且稅率為10%，則無疑義。被上
26 訴人主要營業項目包括電器批發及國際貿易等業務，對系爭
27 貨物應否報繳相關稅捐，自應盡較一般人專業之注意及查明
28 義務，且履行過程中應透過各種方式主動查證，不可諉為不
29 知，查證手段包括進口前以進口貨物貨物稅徵免申請書向進
30 口地海關提出申請、詢問稅務主管機關、至財政部稅務入口
31 網站「預先審核貨物稅徵免專區」查詢、或於報單「申請審

驗方式」欄位填報代碼「8」（申請書面審查）等。惟被上訴人未藉由任一查證管道查詢系爭貨物應否申報貨物稅，亦未主動申報以文件審核或貨物查驗方式通關，難謂已盡查證義務及預防之能事，對照同期間經營相類業務之進口人於進口系爭貨物時曾申請審驗，被上訴人未積極盡任何預防能事，自有「應注意、能注意而不注意」之過失。原判決認其無過失，違反經驗法則、論理法則且理由不備。

(六)貨物稅條例第32條第10款之處罰，係按「補徵稅額」為基準，本案之貨物稅補徵稅額＝（關稅完稅價格＋改列稅則號別補徵之進口稅額）×貨物稅稅率，上訴人爰以該補徵稅額作為營業稅稅基之貨物稅額，據以計算被上訴人因過失未申報貨物稅致低報營業稅稅基所生營業稅漏稅額，並無違誤。

六、本院經核原判決將原處分2、復查決定2關於營業稅罰鍰部分及該部分訴願決定撤銷，結論並無違誤，茲補充論述如下：

(一)營業稅法第1條規定：「在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均應依本法規定課徵加值型或非加值型之營業稅。」第2條第2款規定：「營業稅之納稅義務人如下：……二、進口貨物之收貨人或持有人。」第20條規定：「（第1項）進口貨物按關稅完稅價格加計進口稅後之數額，依第10條規定之稅率計算營業稅額。（第2項）前項貨物如係應徵貨物稅、菸酒稅或菸品健康福利捐之貨物，按前項數額加計貨物稅額、菸酒稅額或菸品健康福利捐金額後計算營業稅額。」第41條規定：「貨物進口時，應徵之營業稅，由海關代徵之；其徵收及行政救濟程序，準用關稅法及海關緝私條例之規定辦理。」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、其他有漏稅事實者。」次按納稅者權利保護法（下稱納保法）第11條第2項規定：「稅捐稽徵機關就課稅或處罰之要件事實，除法律別有明文規定者外，負證明責任。」第16條第1項規定：「納稅者違反稅法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」進

口貨物可能同時涉及進口稅、貨物稅及營業稅等租稅之課徵，立法者為使主管機關正確核課租稅，並衡諸核課之相關事實資料多半掌握於納稅義務人手中，分別以關稅法第17條第1項、貨物稅條例第23條第2項及前引營業稅法第41條等規定，明定人民於進口應稅貨物時，有依各該法律規定據實申報相關稅捐之義務，另為簡化稽徵程序及節省稽徵成本，除進口稅本由海關徵收（關稅法第4條參照）外，進口貨物之貨物稅及營業稅亦由海關代徵，且由納稅義務人填具一張申報單，於不同欄位申報3種稅捐。應徵貨物稅之進口貨物，其營業稅額係以關稅完稅價格加計進口稅額與貨物稅額為計算基礎，納稅義務人如短漏進口稅與貨物稅者，自將衍生營業稅短漏情形，惟稽徵機關必須證明納稅義務人對該漏稅事實具有故意或過失，始得處罰。此所謂故意，係指人民對於漏稅之違反稅法上義務事實，明知並有意使其發生，或預見其發生而其發生並不違背其本意；至所稱過失則係指人民對漏稅之違反稅法上義務事實，按其情節應注意，並能注意，而不注意，致其發生；或預見其能發生而確信其不發生而言。

(二)經查：

- 1.被上訴人於105年10月至106年3月間報運進口包括系爭貨物在內之58批藍牙麥克風，申報稅則號別第8518.10.20號「無線微音器及其座」，稅率0%，未申報貨物稅稅率及稅額，電腦核定按C1（免審免驗）方式通關。嗣上訴人審查結果，改列稅則號別第8518.50.90號「其他音響擴大機組」及第8519.81.00號「使用磁性、光學或半導體媒體之錄音或聲音重放器具」，按稅率7.5%核課進口稅，並認該58批貨物屬貨物稅條例第11條第1項第8款所定應稅貨物，被上訴人未依規定申報，逃漏稅款之違章成立，乃以原處分1補徵進口稅、貨物稅、營業稅額，另以原處分2依貨物稅條例第32條第10款規定，處所漏貨物稅額1倍罰鍰，及依營業稅法第51條第1項第7款規定，就系爭貨物處所漏營業稅額0.5倍罰鍰共17,4

03元，被上訴人對原處分1申請復查，經上訴人以復查決定1駁回，被上訴人對復查決定1所提訴願因逾法定不變期間，經訴願機關決定不受理之事實，業經原判決認定在案。是上訴人以原處分1所為補稅處分既未經撤銷、廢止或其他事由而失效，所認定被上訴人進口系爭貨物短漏之貨物稅、營業稅額，不僅當事人不得為相反之主張，行政法院亦不得為相反之判斷，被上訴人於原審仍爭執原處分1對系爭貨物之稅則號別歸列有誤，及系爭貨物非貨物稅條例第11條第1項第8款規定之應稅貨物，且不應課徵營業稅云云，固非可採。

2.次查，依原判決引用之賦稅署109年6月9日函所載，系爭貨物包括6種型號之產品，其中之Gmate-Q868及MTK-X2（下稱甲類貨物）為拾音器（麥克風）、揚聲器、聲頻擴大功能電路及有記憶卡插槽，插入記憶卡可播放音樂之組合體，為K歌用麥克風；另MTK-X1、Gmate-9453、Kara 168（同Gmate-9453）及Gmate-Q898（下稱乙類貨物），為拾音器（麥克風）、揚聲器、聲頻擴大功能電路，無記憶卡插槽裝置之組合體，為K歌用麥克風。另系爭貨物與一般麥克風之外觀差異不大，亦為原審所認定，核與卷附甲類貨物與乙類貨物之產品結構彩色照片所示，系爭貨物均為單機一體之麥克風者（原審卷2第85、87頁）相符。又被上訴人報運進口系爭貨物，依其所申報之貨物名稱、數量、完稅價格等項，並無任何短報、漏報或不實之情，則有經原判決審認為真實之系爭貨物進口報單在卷可稽。再者，原審於109年11月10日行準備程序時曾詢問上訴人先前與系爭貨物相同產品進口時，係歸列何一稅則號別（原審卷2第75頁），然上訴人迄至原審言詞辯論終結時止，並未提出相同貨物於被上訴人報運系爭貨物進口前，係經海關持與上訴人相同見解，核定為稅則號別第8518.50.90號「其他音響擴大機組」及第8519.81.00號「使用磁性、光學或半導體媒體之錄音或聲音重放器具」，按稅率7.5%核課進口稅之案例。原審另於108年10月4日準備期日詢問上訴人有無相同貨物因被課徵貨物稅而提起行政

救濟之案例（原審卷1第115頁），經上訴人表示查無前案（原審卷1第218頁），上訴人係因於106年3月20日接獲關務署106年1月12日（106）北關字第0004號「進口稅則分類疑問及解答函」（下稱關務署106年1月12日函），就其他廠商進口與系爭貨物相同貨物案件，認應核定為稅則號別第8518.50.90號「其他音響擴大機組」及第8519.81.00號「使用磁性、光學或半導體媒體之錄音或聲音重放器具」，始通知被上訴人應補徵稅額，亦據復查決定1載明（原處分卷1第261、263頁）。而有關進口貨物在關稅法上之類別歸屬（即如何在稅則號別中所列各式各樣的產品，歸入其中之一特定產品），及是否屬貨物稅條例第11條第1項第8款規定之應稅貨物，乃將實際存在之貨品，涵攝至稅則號別所抽象定義與前揭貨物稅條例規定要件之「特定貨物」法律概念中，核屬法律涵攝議題。系爭貨物自外型觀之為麥克風，係供一般大眾歡唱娛樂使用，其內建置之揚聲器與聲頻擴大功能電路，雖與貨物稅條例第11條第1項第8款：「徵收貨物稅之貨物如左：……(八)音響組合：分離式音響組件，包括唱盤、調諧器、收音擴大器、錄音座、擴大器、揚聲器等，及其組合體均屬之。」所列部分分離式音響組件相同或功能相當，然與貨物稅條例於68年5月25日修正增訂該款（當時為第4條第1項第16款第8目）之理由：「音響組合為高級消費品，爰增列為課稅項目。音響組合之組件係獨立產製，消費者可單獨購買自行裝配，爰對組件一併予以課稅，以資公平。」係以各個獨立產製之音響組件及其組合體之高級消費品為課稅客體者，存有極大差異，依一般人之日常生活經驗與認知，實難將二者相互連結，認為組合音響與麥克風係屬相同物品，則被上訴人認系爭貨物應屬稅則號別第8518.10.20號之「無線微音器及其座」，並非貨物稅條例第11條第1項第8款之應稅貨物，尚難認為與社會一般大眾生活經驗之見解有違。況原審依職權調查結果，亦查無海關在系爭貨物進口前，曾按與原處分1所適用同一稅則號別及依貨物稅條例第11條第1項

第8款規定，對相同貨物課徵進口稅及貨物稅之前例，自不能單憑上訴人嗣後依關務署106年1月12日函意見，對系爭貨物應歸列之稅則號別與是否屬貨物稅條例第11條第1項第8款之貨物，採取與被上訴人不同見解，並補徵進口稅與貨物稅，即認被上訴人對於所漏進口稅與貨物稅額與因而衍生之短漏營業稅，有何故意或過失。是原判決認定：本件漏稅事實之發生，純係因兩造就系爭麥克風應歸列之稅則號別認定不同，並因而導致是否屬於貨物稅條例第11條第1項規定之應稅貨物，而有不同之認定。就系爭貨物應適用何一稅則號別之法律爭議，不能苛求僅為貿易業者之被上訴人能夠精確瞭解各稅則號別之規定並為正確申報，尚不得以被上訴人進口系爭貨物時申報之稅則號別，嗣經上訴人核定改列及補徵進口稅，即認被上訴人對該補徵進口稅額所衍生之貨物稅及營業稅稅基，有何逃漏稅捐之故意或過失。又系爭貨物與一般麥克風之外觀差異不大，雖可藉由藍芽配對連結而供人歡唱使用，惟仍難令人聯想到此即為貨物稅條例第11條第1項第8款所定「音響組合」，被上訴人未於事前洽詢海關，逕認系爭貨物非貨物稅條例第11條第1項規定之應稅貨物，難認其就所漏貨物稅及因而衍生之營業稅具有逃漏稅捐之故意或過失，經核尚無違反證據法則、經驗法則與論理法則，原判決據以將原處分2、復查決定2關於營業稅罰鍰部分及該部分之訴願決定予以撤銷，結論並無違誤。又上訴人從未認定系爭貨物屬貨物稅條例第11條第1項第7款「錄音機」之應稅貨物，則原判決關於上訴人與賦稅署109年6月9日函，對系爭貨物究應歸屬貨物稅條例第11條第1項第7款或第8款之應稅貨物，見解有所歧異，可見對此新興科技產品是否為該條項所定應稅貨物？如是，又應歸屬於何款？確有疑義之論述，核屬贅論，惟不影響判決結果，仍應予以維持，上訴意旨主張：本案或有貨物稅條例第11條第1項第7款或第8款歸類之意見，惟系爭貨物應課貨物稅且稅率為10%，則無疑

01 義，原判決上開論述有違反論理法則及不備理由之違法云
02 云，並非可採。

03 (三)再查，原判決係以：倘進口人就漏報之進口稅或貨物稅並無
04 故意或過失，則基於該漏報之進口稅或貨物稅額而衍生漏報
05 之營業稅額，亦應認無故意或過失存在，為立論基礎，進而
06 分別論述被上訴人對於所漏進口稅額及貨物稅額欠缺主觀可
07 歸責要件之理由，並無上訴意旨所指將進口稅與貨物稅申報
08 混為一談，違反司法院釋字第754號解釋認為進口稅與貨物
09 稅申報實質上為數行為之意旨，有認定事實違反論理法則之
10 違法情事。又上訴人依關稅法第18條第1項規定，固得對於
11 先行徵稅驗放之貨物，依事後審查之結果，補徵進口稅與貨
12 物稅，惟對納稅義務人就此等應予補徵之稅額有無逃漏稅捐
13 之故意或過失，本應依個案情形具體認定並負證明責任。減
14 免處罰標準第11條第2項，係規定報關人主動向海關申報以
15 文件審核或貨物查驗通關方式進口應稅貨物者，免予處罰，
16 非謂海關得僅因納稅義務人未在進口報單之「申請審驗方
17 式」欄位，主動勾選以文件審核或貨物查驗通關方式進口貨
18 物，即推認其有逃漏稅捐之故意、過失，予以處罰。否則無
19 異使上訴人解免其自身所負應按個案情形具體審認納稅義務
20 人對於漏稅有無主觀可歸責性之責任，且有違加速進口貨物
21 通關而以電腦篩選通關方式制度之目的。另依貨物稅條例第
22 36條授權訂定之貨物稅稽徵規則，係於112年2月23日始增訂
23 第55條第3項規定：「進口貨物之納稅義務人於貨物進口
24 前，得向進口地海關申請預先審核預定進口之貨物是否屬應
25 稅貨物。」在被上訴人於105、106年間報運進口系爭貨物
26 時，前述申請預先審核貨物稅徵免與否，尚非法令明文規定
27 之制度。況依前述，被上訴人認為系爭貨物並非貨物稅條例
28 第11條第1項第8款所欲規範之課稅客體，徵諸該款文義與立
29 法理由，與一般社會大眾之認知，並非無憑，且經原審職權
30 調查結果，在系爭貨物進口前，無相同貨物經海關依貨物稅
31 條例第11條第1項第8款規定課徵貨物稅之前例，上訴人係在

01 收受關務署106年1月12日函後，即對被上訴人補稅進而裁
02 罰，卷內未見上訴人就被上訴人對於漏稅具有故意或過失一
03 節進行調查之事證，則原判決因認本件漏報貨物稅事實之發
04 生，純屬兩造就系爭貨物應否歸屬貨物稅條例第11條第1項
05 所定應稅貨物，有不同之認定，被上訴人未於事前洽詢海
06 關，即認系爭貨物非屬應徵貨物稅之貨物，難認有何逃漏貨
07 物稅進而逃漏營業稅之故意或過失，核與經驗法則無違，且
08 符合前引納保法第11條第2項規定，尚無不合。上訴意旨主
09 張：被上訴人主要營業項目包括電器批發及國際貿易等業
10 務，對系爭貨物應否報繳相關稅捐，自應盡較一般人專業之
11 注意及查明義務，惟其未於進口前以進口貨物貨物稅徵免申
12 請書向進口地海關提出申請，或至財政部稅務入口網站「預
13 先審核貨物稅徵免專區」查詢，乃未盡查證義務，復未向海
14 關主動申報以文件審核或貨物查驗通關方式進口貨物，自有
15 應注意、能注意且未注意之過失，原判決認其無過失，有不
16 適用法規及違反經驗法則之違法云云，無非以其一己主觀見
17 解，指摘原判決違背法令，仍難採憑。

18 七、綜上所述，原判決撤銷原處分2、復查決定2關於營業稅罰鍰
19 部分及該部分訴願決定，核無違誤。上訴論旨，仍執前詞，
20 指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

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

23 中 華 民 國 112 年 6 月 15 日

24 最高行政法院第二庭

25 審判長法官 帥 嘉 寶

26 法官 林 玫 君

27 法官 李 玉 卿

28 法官 洪 慕 芳

29 法官 鍾 啟 煒

30 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

01 中 華 民 國 112 年 6 月 15 日
02 書記官 廖 仲 一