臺北高等行政法院判決

108年度訴字第1143號
110年10月28日辯論終結

原　　告　鴻嘉源通訊科技有限公司

代　表　人　廖祿炘（董事）住同上
訴訟代理人　王志超　律師
複 代理 人　周政憲　律師
被　　告　財政部關務署臺北關

代　表　人　陳世鋒（關務長）

訴訟代理人　齊立元

上列當事人間有關稅捐事務事件，原告不服財政部中華民國108年5月6日台財法字第10813913490號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

一、原處分2、復查決定2關於營業稅罰鍰部分（即如附表二所示序號第53至58部分）及該部分之訴願決定均撤銷。

二、訴訟費用由被告負擔。

事實及理由

一、爭訟概要：

㈠原告委由訴外人天胜國際有限公司（下稱天胜公司）及仕方航空貨運承攬有限公司（下稱仕方公司）於民國105年10月至106年3月間向被告報運進口藍牙麥克風（下稱系爭麥克風）共58批（進口報單號碼詳如附表一所示），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。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

被告審查結果，以系爭麥克風為微音器（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，並認系爭麥克風屬行為時（下同）貨物稅條例第11條第1項第8款規定之應稅貨物，應從價徵收10%貨物稅，且認原告未依規定申報應稅貨物，逃漏稅款之違章成立，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」，通知原告補繳稅款（包括進口稅、貨物稅及營業稅，以下合稱為原處分1，金額詳如附表一所示），並依貨物稅條例第32條第10款、行為時（下同）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，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，明細詳如附表二所示），處所漏貨物稅額1倍之罰鍰共新臺幣（下同）3,230,712元；另逃漏營業稅部分，審酌其中6筆進口報單（即附表二所示其中序號53至58部分）原告已於裁罰處分核定前補繳稅款，處所漏營業稅額0.5倍之罰鍰共17,403元，其餘52筆進口報單（即附表二所示其中序號1至52部分）因所漏營業稅額未逾5,000元，依行為時（下同）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。

㈡原告對原處分1（補徵稅款）及原處分2（裁處罰鍰）不服，申請復查，經被告分別以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）分別駁回；原告均提起訴願，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：「一、訴願人不服106年9月15日北普法字第1061019136號復查決定（即補徵稅款）部分，訴願不受理。二、訴願人不服107年7月19日北普法字第1071013504號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。」原告不服上開訴願決定，遂提起本件行政訴訟。

㈢訴願決定撤銷貨物稅違章罰鍰部分，經被告重行審酌結果，以108年7月18日北普法字第1081018018號重核復查決定：「原處分關於貨物稅罰鍰部分變更為處所漏貨物稅額0.2倍之罰鍰，合計新臺幣646,118元。」（下稱重核復查決定）原告猶表不服，循序提起行政訴訟，另由本院109年度訴字第472號案件審理中。又關於原處分1、復查決定1、原處分2、復查決定2關於貨物稅罰鍰部分，及上開部分之訴願決定，原告起訴並非合法，爰由本院另以裁定駁回之。是以，本件判決僅就原處分2、復查決定2關於營業稅罰鍰部分及該部分之訴願決定為之。

二、原告起訴主張及聲明：

㈠主張要旨：

1.被告錯誤認定貨物別而課徵貨物稅，顯有違誤：

⑴型號MTK-X2、Gmate-Q868之麥克風（以下合稱系爭甲類貨物）有①麥克風（微音器）、②主機板結構為：IC記憶卡插槽裝置、天線、無線電（藍牙）傳輸與接收電路、聲頻放大電路、③揚聲器、④內建可充電電池組等裝置。其中，①至④組裝在一外殼內，為一不可分離之組合體（單機一體）。又該麥克風係以天線透過藍牙無線電藍牙技術與手機藍牙配對，以天線接收手機音樂檔，放大訊號輸出至本身揚聲器；或讀取記憶卡音樂檔，放大訊號輸出至本身揚聲器；或由微音器收音，放大訊號輸出至本身揚聲器。而型號Gmate-Q868之麥克風另設有FM發射88.1~106.7MHz頻率，對著一般有FM收音的音響，即可由該音響輸出音樂（或聲音）。系爭甲類貨物之外觀為普通麥克風，原廠設計主軸亦為麥克風，故其

商品名稱定為「藍芽麥克風」（手持式），長度約25CM，無法連接其他音響，為組件皆不可分離單機一體之麥克風，無線電接收機為此系統之主要特性，且因系爭甲類貨物併裝有無線電接收器，故應以傳輸無線電訊號為其主要功能，無線電接收器具為次要功能。準此，系爭甲類貨物與稅則號別第8525.60.00號「無線電廣播」傳輸器具功能，同為「無線電傳輸、接收」。另因系爭甲類貨物之藍牙無線電傳輸及接收屬低功率射頻者，而非無線廣播之高功率射頻之特性，倘無稅則號別第8525節「無線電廣播之傳輸器具」（按高功率）適用，亦應適用稅則號別第8517.62.00號之「接收及傳輸聲音之機器」，或貨品分類號列第8517.69.00.20-4號「無線電廣播或電視播放器具以外之傳輸器具」下。然而，被告因系爭甲類貨物具有IC記憶儲存卡插槽裝置，而錯誤認定系爭甲類貨物係以讀取記憶卡聲音重放為主要功能，而適用稅則號別第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」，而課徵貨物稅。但系爭甲類貨物雖具有IC記憶儲存卡插槽裝置，惟該記憶卡只能讀取並播放，無法向記憶卡錄音，且放音功能亦非系爭甲類貨物之主要功能，被告將系爭甲類貨物適用稅則號別第8519節，顯有違誤。

⑵型號MTK-X1、Gmate-Q898、9453及u-ta-Kara168之麥克風（以下合稱系爭乙類貨物），其結構同系爭甲類貨物，具有①麥克風、②主機板結構：天線、無線電（藍牙）傳輸與接收電路、聲頻放大電路、③揚聲器、④內建可充電電池組等裝置，與系爭甲類貨物不同之處僅缺少IC記憶卡插槽。又系爭乙類貨物與系爭甲類貨物之差別僅在於系爭乙類貨物並無IC記憶儲存卡插槽裝置，其餘外觀及主要功能之運作原理均與系爭甲類貨物相同。稽此，系爭乙類貨物亦應認定以「發射及接受藍牙無線電」為主要功能特性，且因該麥克風係屬低功率射頻電機型，若不適用稅則號別第8525節「無線電廣播之傳輸器具」，亦應分類為第8517節「其他傳輸器具」，如貨品分類號列第8517.69.00.20-4號「無線電廣播或電視

播放器具以外之傳輸器具」。然而，被告卻錯誤將系爭乙類貨物核定適用稅則號別第8518.50.90號「其他音響擴大機組」，惟系爭乙類貨物實為單機一體，組件不可分離，與一般分離式音響組合設備-組件為可分離、組件須以音源線相互連接等使用迥然有別，顯非屬稅則號別第8518.50目所定「音響擴大機組」，亦非貨物稅條例第11條第1項第8款規定之「音響組合」，此觀貨物稅條例第11條第1項於68年5月25日修正新增「音響組合」課稅項目之立法理由益明。

⑶系爭貨物係以無線電之接收與發射為其主要特性，應非貨物稅條例第11條第1項規定之應稅貨物；退萬步言，縱系爭甲類貨物為應稅貨物，然依其主要功能特性，系爭甲類貨物具有之記憶卡插槽，僅能讀取（即放音）而無法錄製（即錄音），其藍牙功能係為接收手機音樂，並於接收手機音樂或播放記憶卡音樂時，麥克風可同時收音唱歌，亦即藍牙功能實係為了接收手機內儲存之音樂（聽歌），而非係唱歌，故應歸類於貨物稅條例第11條第1項第6款規定之「電唱機」，而非被告所核定之同條項第8款規定之「音響組合」或財政部賦稅署（下稱賦稅署）認定之同條項第7款規定之「錄音機」，且系爭甲類貨物實體長僅25公分，故亦應適用貨物稅條例第11條第6款但書之規定而免稅；另系爭乙類貨物之主要功能為「無線電接收與傳輸」，再審酌其係單機一體，組件不可分離、無法與其他音響組合之組件相連接，且主機板之擴大電路非分離式音響組件之「擴大器」，如同收音機功能，僅能以無線接收具藍牙設備之手機或平板電腦所傳輸無線電之訊號，但被告竟核定系爭乙類貨物屬貨物稅條例第11條第1項第8款規定之「音響組合」，從而課徵10％貨物稅，該核定顯有錯誤。

2.原告於105年10月18日向被告報運系爭麥克風，申報稅則號別第8518.10.20號「無線微音器及其座」，進口稅稅率0％，電腦篩選為免審免驗（C1）方式通關放行，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。況且，依據原告當時申報時之稅則號別，電腦主動帶入之貨物稅即為0%。至被告陳稱原告未依規定申報貨物稅，致生短漏營業稅，純係兩造就系爭甲、乙類貨物應歸列稅則號別認定不同所致，尚難據此逕認原告有逃漏貨物稅之故意或過失。再者，就營業稅罰鍰部分，因被告係以貨物稅額為營業稅稅基之一，則原告就漏報貨物稅部分既無任何故意或過失之情事，自不能認定原告有未依規定申報繳納營業稅之違章情事。

㈡聲明：原處分2、復查決定2關於營業稅罰鍰及該部分之訴願決定均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

1.各項次貨物進口稅稅率係依據其應歸列之稅則號別而定；而是否為應課徵貨物稅之貨物及其稅率則應依據貨物稅條例第11條規定定之。是以，未依規定申報貨物稅，除違反貨物稅條例第32條第10款規定外，亦連帶造成營業稅稅基（即進口貨物完稅價格＋進口稅＋貨物稅）低報之情形，同時違反營業稅法第51條第1項第7款之規定。

2.原處分1及復查決定1補徵稅款部分，涉及系爭麥克風稅則號別之核定及是否屬貨物稅條例第11條第1項規定之應稅貨物，原告已於106年5月11日針對原處分1申請復查，經被告以復查決定1駁回，前揭復查決定業於106年9月19日送達原告，然原告遲至107年9月6日始經由被告向財政部提起訴願，已逾30日法定不變期間，經財政部就該部分為訴願不受理之決定。因此，系爭麥克風屬應徵貨物稅之貨物，此部分事實已臻明確，原告現針對貨物稅罰鍰爭執，顯有矛盾之虞。

3.原告未依規定申報貨物稅，確有過失：

原告對於系爭麥克風是否應申報貨物稅倘有疑義，可於事前洽詢海關，然原告未於事前洽詢海關，亦未主動於進口報單之「（申請）審驗方式」欄，填報代碼「8」，致逃漏貨物

稅及衍生之營業稅，核有過失。又海關進口稅則於相關稅則號別之「稽徵特別規定」欄註記代碼「T」（應徵貨物稅）或「T*」（部分應徵貨物稅），僅供進口人參考，進口之貨物是否屬貨物稅課稅範圍，抑或貨物稅納稅義務人是否構成短漏報貨物稅事項，仍應依貨物稅條例相關規定辦理。

㈡聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：

㈠系爭麥克風應歸列何稅則號別？

㈡系爭麥克風是否為貨物稅條例第11條第1項第8款（或第7款）規定之應稅貨物？

㈢原告就系爭麥克風關於營業稅漏報部分，有無故意或過失？

五、本院之判斷：

㈠前提事實：

如爭訟概要欄所載之事實，為兩造所不爭執，並有系爭麥克風進口報單（原處分卷2第5至201頁）、106年6月13日（106）北關字71、72、73號臺北關進口稅則分類疑問及解答函（本院卷一第395至396頁、第405至406頁、第415至416頁）、原處分1（原處分卷1第3至12頁）、原處分2（原處分卷1第59至174頁）、系爭麥克風之使用說明、各型號功能及型錄（原處分卷1第15至19頁、第287至305頁）、復查決定1、復查決定2（本院卷1第25至37頁）、訴願決定（本院卷1第39至56頁）及重核復查決定（原處分卷1第351至354頁）在卷可稽，自堪信為真實。

㈡經查，原告委由天胜公司及仕方公司於105年10月至106年3月向被告報運進口系爭麥克風，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，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。嗣經被告審查結果，以系爭麥克風為微音器（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，並認系爭麥克風屬貨物稅條例第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，合先敘明。

㈢次查，原告對補徵進口稅、貨物稅、營業稅之原處分1不服，申請復查，經被告以復查決定1駁回，原告雖提起訴願，惟經財政部認原告已逾30日之不變期間，乃就該部分之訴願為不受理之決定等情，有該訴願決定附卷足憑（本院卷一第41至56頁），且原告就其提起訴願已經逾期乙節，亦不爭執（本院卷二第198頁）。是以，關於被告以系爭麥克風應歸列稅則號別第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，原告嗣後再爭執系爭麥克風不應歸列前開稅則，及系爭麥克風非貨物稅條例第11條第1項第8款（或第7款）規定之應稅貨物，即非可採。

㈣再查，本件主要之爭執在於原告漏報部分營業稅乙節，是否有可歸責之故意或過失，茲分述如下：

1.按行政罰法第7條第1項規定：「違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」而納稅者權利保護法第16條第1項亦有相同意旨之規定。由此可知，違反行政法上義務之行為人，其主觀責任條件有故意及過失之分，且須因故意或過失致有違反行政法上義務之行為，始得加以處罰。所謂故意，係指行為人對於構成違規之事實及該事實係屬違規，明知並有意使其發生者（直接故意），或行為人對於構成違規之事實，預見其發生而其發生並不違背其本意，且知悉該事實係屬違規者（間接故意）而言；所謂過失係指行為人雖非故意，但按其情節應注意，並能注意，而不注意者

（無認識之過失），或行為人對於構成違規之事實，雖預見其能發生而確信其不發生者（有認識之過失）而言。

2.次按營業稅法第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。」又行為時稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表關於營業稅法第51條第1項第7款規定：「進口貨物逃漏營業稅者。……但於裁罰處分核定前已補繳稅款……；其屬下列違章情事者，減輕處罰如下：一、漏稅額在新臺幣1萬元以下者，處0.5倍之罰鍰。」另減免處罰標準第15條第1項第2款規定：「依加值型及非加值型營業稅法第51條規定應處罰鍰案件，其漏稅金額符合下列規定之一，免予處罰：……二、海關代徵營業稅之進口貨物，其所漏稅額在新臺幣5千元以下者。」再者，由上開營業稅法第20條規定及被告110年10月12日辯論意旨狀就系爭麥克風相關稅捐之計算載明：「進口稅＝進口貨物完稅價格x進口稅率、貨物稅＝（進口貨物完稅價格＋進口稅）x貨物稅稅率、營業稅＝（進口貨物完稅價格＋進口稅＋貨物稅）x營業稅稅率」（本院卷二第240頁），可知進口稅、貨物稅均為營業稅之稅基。因此，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，則基於進口稅或貨物稅所衍生之營業稅額，於計算漏報營業稅之所漏稅額時，自亦應認該進口人漏報該部分之營業稅額，亦無故意或過失存在，如此方符合「有責任始有處罰」之原則。

3.再按貨物稅條例第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6、7、8款、第2項規定：「（第1項）電器類之課稅項目及稅率如左：……六、電唱機：凡用電力播放唱片或錄音帶等之音響機具均屬之，從價徵收10%。但手提32公分以下電唱機免稅。七、錄音機：凡以電力錄放音響之各型錄放音機具均屬之，從價徵收10%。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，從價徵收10%。……（第2項）前項各款之貨物，如有與非應稅貨物組合製成之貨物者，或其組合之貨物適用之稅率不同者，應就該貨物全部之完稅價格按最高稅率徵收。」第18條規定：「國外進口應稅貨物之完稅價格，應按關稅完稅價格加計進口稅捐之總額計算之。」第32條第10款規定：「納稅義務人有下列情形之一者，除補徵稅款外，按補徵稅額處1倍至3倍罰鍰（「按補徵稅額處1倍至3倍罰鍰」規定於107年11月21日修正為「按補徵稅額處3倍以下罰鍰」）：……十、國外進口之應稅貨物，未依規定申報。」又減免處罰標準第11條第2項規定：「依貨物稅條例第32條第10款規定應處罰鍰案件，因短報或漏報完稅價格或數量，致短報或漏報貨物稅額，而申報進口時依規定檢附之相關文件並無錯誤者，按補徵稅額處0.5倍之罰鍰。但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之案件，免予處罰。」乃揭示應課處罰鍰者，以進口人即納稅義務人「未據實申報」，或有「短報、漏報完稅價格或數量」之情事為據，足徵漏稅之結果須與進口人一定之行為或不行為有關，始當課罰，核與貨物稅條例第32條第10款所定處罰要件及其處罰目的尚屬無違，故貨物稅條例第32條第10款所謂「未依規定申報」，應係指納稅義務人未據實依規定申報者而言。此外，固然貨物是否應課徵貨物稅，端視該貨物是否屬貨物稅條例第二章所列之應稅貨物，不因該貨物是在國內產製或

自國外進口而有區別，自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，而倘對海關進口稅則之解釋涵攝錯誤，亦有可能因該稅則號別所表徵之貨品，而誤認該貨品非貨物稅條例所規定之應稅貨物，此觀財政部賦稅署109年6月9日臺稅消費字第10904006940號函（下稱109年6月9日函，見本院卷一第391至393頁，詳如後述）於解釋系爭麥克風是否屬於貨物稅條例第11條第1項所規定之應稅貨物時，亦有參酌系爭麥克風應歸列之稅則號別即明。

4.查如前所述，原告報運系爭麥克風，原均申報稅則號別第8518.10.20號「無線微音器及其座」，稅率0%，嗣經被告審查，乃將系爭麥克風分別改列為第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」，稅率均為7.5%。又因進口貨物項目繁多，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，故依海關實務，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，並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，且被告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【以原處分卷1第163至164頁之處分書為例，被告僅以貨物稅額102,796元作為營業稅稅基，再乘以營業稅稅率5%，得出所漏稅額5139元，並按所漏稅額處以0.5倍之罰鍰2570元】。況且，被告就系爭麥克風之稅則號別究應如何歸列，於原處分1（即補徵稅款處分）復查階段時，曾報請財政部關務署稅則法制組（下稱關務署）釋疑，有關務署106年6月13日（106）北關字第0071、0072、0073 號進口稅則分類疑問及解答函在卷可考（本院卷一第395至396頁、第405至406頁、第415至416頁），足徵被告對系爭麥克風稅則號別之歸列亦有疑義。準此，系爭麥克風因被告改列稅則補徵進口稅額所衍生之營

業稅稅基，原告應不具有逃漏稅捐之故意或過失，是此部分於計算所漏稅額之營業稅稅基中應予以剔除。然而，被告僅剔除營業稅稅基（關稅完稅價格＋進口稅額＋貨物稅額）中之進口稅額，卻漏未將進口稅額所衍生之貨物稅稅基（關稅完稅價格＋進口稅額）一併剔除【以前開處分書為例，貨物稅額＝（關稅完稅價格 956,243 元 + 進口稅額71,718元）×10%=102,796元；故因貨物稅稅基中之進口稅額所間接影響之營業稅稅額為358元（進口稅額71,718元x貨物稅率10%x營業稅率5% = 358元）】。揆諸前揭說明，被告未將貨物稅稅基中之進口稅額剔除，就此部分一併計入營業稅稅基，並據此處以罰鍰，已有違誤，應予撤銷。

5.次查，本件原告報運進口系爭麥克風，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，此有系爭麥克風進口報單在卷可考（原處分卷2第5至201頁）。又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，此觀諸原告原申報之稅則號別為第8518.10.20號「無線微音器及其座」，而此稅則號別所表徵之貨品，不僅無庸繳納進口稅，亦非屬貨物稅條例第11條第1項規定之應稅貨物。是故，原告既認系爭麥克風為稅則號別第8518.10.20號所表徵之「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款規定之「錄音機」，亦非可歸類為同條項第8款規定之「音響組合」，是原告未申報進口稅及貨物稅，自情有可原。嗣因被告認定系爭麥克風為兼具麥克風、揚聲器、聲頻擴大裝置之組合體，應屬貨物稅條例第11條第1項第8款規定之應稅貨物，非可僅歸類為原告申報之麥克風，亦非可歸類為其行政救濟時所主張之收音機（均非應徵貨物稅之貨物），因而將系爭麥克風由原告原申報之稅則號別第8518.10.20號「無線微音器及其座」，改列為稅則號別第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」，始生原告可知有應補徵進口稅、貨物稅情事。是以，本件原告申報事項既無任何不實，自無所謂未據實依規定申報之可言，亦難認原告就被告補徵貨物稅所衍生之營業稅具有逃漏稅捐之故意或過失，被告就此貨物稅部分亦一併計入營業稅稅基，並據以計算所漏稅額，再依所漏稅額0.5倍處以罰鍰，亦有違誤，應予撤銷。

6.被告雖稱：原告對於系爭麥克風是否應申報貨物稅尚有疑義，可於事前洽詢海關，然原告未於事前洽詢海關，亦未主動於進口報單之「（申請）審驗方式」欄，填報代碼「8」，致逃漏貨物稅及衍生之營業稅，核有過失等語。然查：

⑴如前所述，關於系爭麥克風應歸列何稅則號別，被告曾於原告就原處分1申請復查時，報請關務署釋疑，足徵被告對系爭麥克風稅則號別之歸列確有疑義。

⑵次以，被告係認系爭麥克風均屬貨物稅條例第11條第1項第8款規定「音響組合」之應稅貨物，惟經本院函詢賦稅署系爭麥克風是否屬於貨物稅條例第11條第1項規定之應稅貨物，賦稅署乃以109年6月9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；……財政部關務署（下稱關務署）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；……關務署稅則法制組解答略以，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％。……」（本院卷一第391至393頁）。由此可知，被告及賦稅署就系爭麥克風究應歸屬於貨物稅條例第11條第1項何款規定之應稅貨物，見解亦有歧異。準此，對此新興科技產品，稅則號別究應如何歸列？是否屬於貨物稅條例第11條第1項規定之應稅貨物？又縱屬於貨物稅條例第11條第1項規定之應稅貨物，然究屬於該條項何款規定之應稅貨物？均有疑義，如此豈能苛責僅為進出口貿易業者之原告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，其在申報營業稅時未納入貨物稅額作為稅基，自亦難認原告有漏報營業稅之故意或過失。又系爭麥克風和一般麥克風之外觀差異不大，雖可藉由藍牙配對連結（如手機或平板）而供人歡唱使用，惟此仍難令人連想到此即為貨物稅條例第11條第1項第8款規定之「音響組合」，故原告未於事前洽詢海關，乃直接申報稅則號別第8518.10.20號「無線微音器及其座」，並依該稅則號別所表徵之貨品認非貨物稅條例第11條第1項規定之應稅貨物，尚難認有何逃漏貨物稅之故意或過失。至貨物通關自動化報關手冊上冊陸、八、三固載以：「有下列情況之一者，報關者應主動在『申請審驗方式』欄填報代碼『8』(表示書面審查)：……（二十一）進口應納貨物稅……之貨物，所

報CCC號列不論已註明或未註記稽徵特別規定代碼T、T*……者。」等文字，僅說明在報關時應填寫之資料，尚無以納稅義務人未在「（申請）審驗方式」欄填報代碼「8」，即可推認其有逃漏稅捐之故意或過失（最高行政法院103年度判字第647號判決）。是以，被告上開主張，即非可採。

㈤綜上，被告以貨物稅額為營業稅稅基之一，原告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，卻未依規定申報，應認其有過失，乃依營業稅法第51條第1項第7款規定論處營業稅罰鍰，固非無據。然而，本件漏報進口稅、貨物稅事實之發生，純係原告就系爭麥克風應歸列稅則號別認定不同，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，是自不能因原告將系爭麥克風申報稅則號別第8518.10.20號「無線微音器及其座」，並依此認定無庸申報進口稅、貨物稅，嗣因被告改列稅則號別，並認系爭麥克風應屬貨物稅條例第11條第1項第8款規定之應稅貨物，即逕認原告前在申報營業稅時未將貨物稅額（內含進口稅額）作為稅基係有故意或過失。從而，被告就其中6筆進口報單（即附表二所示其中序號53至58部分）處所漏營業稅額0.5倍之罰鍰共計17,403元，即有違誤，應予撤銷。復查決定2及訴願決定就該部分，遞予維持，亦有未合，原告訴請撤銷該部分，為有理由，應予准許。

六、本件之判決基礎已經明確，兩造其餘之攻擊防禦方法、訴訟資料及原告聲請訊問證人即賦稅署之承辦人王重元（本院卷二第42頁）、劉青峰（本院卷二第200頁），暨系爭麥克風應歸列何稅則號別，及系爭麥克風是否為貨物稅條例第11條第1項第8款（或第7款）規定之應稅貨物等爭點，經本院斟酌後，均與判決結果不生影響，而無一一論述之必要，併予說明。

七、據上論結，本件原告之訴為有理由，爰依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　110　　年　　11　　月　　25　　日

臺北高等行政法院第一庭

審判長法　官　許瑞助

法　官　林麗真

法　官　林秀圓

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示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。（須按他造人數附繕本）

三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第241條之1第1項前段）

四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第1項但書、第2項）

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所　需　要　件
㈠符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1.上訴人或其法定代理人具備律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2.稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。 3.專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
㈡非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1.上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2.稅務行政事件，具備會計師資格者。 3.專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4.上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任

	人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合㈠、㈡之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　110　　年　　12　　月　　6　　日

書記官　張正清