

臺北高等行政法院判決

111年度簡上字第197號

上訴人 鴻嘉源通訊科技有限公司

代表人 廖祿炘（董事）住同上

被上訴人 財政部關務署臺北關

代表人 方國賢（關務長）

上列當事人間貨物稅事件，上訴人對於中華民國111年9月23日臺灣桃園地方法院111年度稅簡字第3號行政訴訟判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決廢棄。

訴願決定及原處分（含復查決定及重核復查決定）均撤銷。

第一審及上訴審訴訟費用由被上訴人負擔。

理 由

一、本件上訴人代表人原為陳世鋒，嗣於訴訟進行中變更為方國賢，茲據其現任代表人方國賢具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

二、緣上訴人委由天勝國際有限公司於民國105年3月至11月間向被上訴人報運進口MP3播放器（HD2）共11批【進口報單號碼：第CE//05/727/01299號等11份，以下合稱系爭貨物，詳如原審法院111年度稅簡字第3號判決（下稱原判決）附表所示】，原申報稅則號別皆為第8517.69.00號「其他無線通訊器具」，第1欄稅率FREE（關稅稅率），未申報貨物稅稅率及稅額，「（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。嗣被上訴人審查結果，系爭貨物均改列稅則號別第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」，第1欄稅率10%，稽徵特別規定為「T*」（部分進口應課徵貨物稅），核屬貨物稅條例第11條第1項第6款規定之應稅貨物，爰按貨物稅稅率10%補稅，並經徵起在案。被上訴人審認上訴人未依規定申報貨物稅稅率及稅額，逃漏貨物稅違章成立，乃按上訴人每批進口貨物所漏貨物稅額各處0.4倍之罰鍰共計新臺幣（下同）35,506元。上訴人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，前經財政部以110年1月22日台財法字第10913933010號訴願決定：「復查決定撤銷，由原處分機關另為復查決定。」嗣被上訴人重行審查結果，以110年5月10日北普法字第1101004418號重核復查決定：「復查駁回。」。上訴人不服，提起訴願，經財政部以110年12月15日台財法字第11013941930號訴願決定駁回。上訴人仍然不服，提起行政訴訟，經原審法院以原判決駁回上訴人之訴，上訴人猶未甘服，遂提起本件上訴。

三、上訴人起訴主張及訴之聲明、被上訴人於原審之答辯及聲明、原判決認定之事實及理由，均引用原判決所載。

四、上訴意旨略以：

（一）系爭貨物非屬貨物稅條例第11條第1項第8款規定之應稅貨物：

1. 系爭貨物係將音頻訊號以FM無線電發射（低功率者，傳送信號而無任何線路連接者），供車內或或鄰近FM收音機接收（收音機將訊號降頻、放大處理），核屬稅則號別第8517節「傳輸聲音之器具」。又稅則號別第8517節係包括稅則號別第8525節「廣播」以外之無線電傳輸器具，而稅則號別第8519節「錄音或聲音重放器具」，係將錄音媒體所錄之錄音重現，重放原始之聲波（言語、音樂等），此器具所生音訊頻率人類可聽到；稅則號別第8525節「裝有錄或放音器具者」與第8519節「錄或放音器具」貨物之區別，乃在於有無傳輸無線電功能。系爭貨物可「接收手機藍牙無線電訊號」為可譬如第8525節所稱「裝有接收器具者」；可「支援USB隨身

01 碟、記憶卡」讀取裝置為可譬如第8525節所稱「裝有放音器
02 具者」；可發射FM無線電訊號可譬如第8525節所稱「無線電
03 廣播之傳輸器具」之傳輸功能；則系爭貨物與「無線電廣播
04 之傳輸器具」之無線電傳輸功能相同，但因非供「廣播
05 用」，故無從適用第8525節，而應分類為第8517節所稱「其
06 他無線電之傳輸器具」。因系爭貨物最終為產生無線電訊號
07 （人類不可聽聞頻率），與分類第8519節所稱「錄音或聲音
08 重放器具」最終為產生有線電訊號（人類可聽聞頻率，未附
09 喇叭者）或人類可聽聞聲音（附喇叭者）不同。準此，系爭
10 貨物特性為「無線電傳輸器」，而非「聲音重放器具」，故
11 分類為稅則號別第8517節「其他無線電之傳輸器具」，相較
12 於分類為第8519節「錄音或聲音重放器具」或第8525節「無
13 線電廣播之傳輸器具，不論是否裝有接收或錄或放音器具
14 者」，顯然較為合法。

15 2.倘原審法院認系爭貨物核屬貨物稅條例第11條第1項第8款規
16 定之應稅貨物，那一般「FM收音機」（稅則第8527節，非應
17 稅貨物），接收FM電台無線電播放器（稅則第8525節，非應
18 稅貨物）所傳輸播放CD、錄音帶節目，亦應屬貨物稅條例第
19 11條第1項第8款規定之「分離式音響組件」；然此兩者貨物
20 均非屬應稅貨物。財政部關務署稅則法制組對系爭貨物依海
21 關進口稅則解釋準則（下稱解釋準則）一及六規定所為釋示
22 分類稅則，不僅忽略系爭貨物「無線電傳輸（發射）」功能
23 為稅則號別第8517、8525節明列之主要功能者，而稅則號別
24 第8519節則無；且解釋準則六明定稅則號別（8碼）下
25 「目」之分類規定，惟現行稅則號別下並無「目」之分類，
26 顯然該核釋依法無據。原判決審認系爭貨物屬第8519節「錄
27 音或聲音重放器具」之貨物，係貨物稅條例第11條第1項第8
28 款規定之分離式音響組件，應課徵貨物稅，顯有行政訴訟法
29 第243條第2項第6款判決不備理由、理由矛盾之違背法令，
30 且有同條第1項判決不適用法規、適用法規不當之違背法
31 令。

01 (二)上訴人就本件申報事項並無申報不實之過失：

02 上訴人報運進口系爭貨物時，所申報之貨物名稱、數量、完
03 稅價格等皆無短報或不實，且逃漏貨物稅事實之發生純係雙
04 方對貨物應歸列之稅則號別認定不同所致，故依法不得認定
05 上訴人有未據實申報之情事。原判決對此未察，竟以「進口
06 時未申報貨物稅稅率及稅額、亦未主動在（申請）查驗方式
07 欄填報代碼8」，認定上訴人有申報不實之過失，其認事用
08 法顯有違誤等語。

09 五、本院按：

10 (一)按行政訴訟法第213條規定：「訴訟標的於確定之終局判決
11 中經裁判者，有確定力。」故訴訟標的於確定終局判決中經
12 裁判，嗣後當事人即不得為與該確定判決意旨相反之主張，
13 法院亦不得為與該確定判決意旨相反之判斷。又行政處分撤
14 銷訴訟之訴訟標的是原告訴請撤銷之行政處分違法，且原告
15 之權利因此受到侵害之權利主張。是以對行政處分提起撤銷
16 訴訟，該處分之合法性為撤銷訴訟訴訟標的之內容，撤銷訴
17 訟經法院實體判決認處分並無違法而駁回原告之訴確定者，
18 行政處分之合法性已有實質確定力（既判力），該撤銷訴訟
19 之當事人均應受其拘束，後訴訟法院亦應以該確定判決為基
20 礎作成判決，不能為相反於該確定判決內容之判斷，此即撤
21 銷訴訟判決既判力之確認效（最高行政法院110年度上字第1
22 02號判決參照）。經查，關於上訴人報運進口系爭貨物是否
23 應補繳貨物稅款之爭執，前經被上訴人審認應屬貨物稅條例
24 第11條第1項第6款應徵貨物稅之範圍，並按稅率10%課徵貨
25 物稅，上訴人不服，循序提起行政訴訟，嗣經原審法院以11
26 0年度稅簡字第9號判決駁回上訴人之訴，上訴人不服，提起
27 上訴，經本院以111年度簡上字第31號判決（與原審法院110
28 年度稅簡字第9號判決合稱系爭前案判決）駁回上訴確定在
29 案，為原判決依法確定之事實【參原判決第18頁。又該案之
30 訴願決定即財政部110年4月21日台財法字第11013905820號
31 訴願決定（參原處分卷一第115至122頁）乃認系爭貨物應屬

01 貨物稅條例第11條第1項第8款「分離式音響組件」之應稅貨
02 物（稅率10%），惟應補徵貨物稅之結果並無二致，故仍為
03 訴願駁回之決定】。準此，前處分（即補徵貨物稅處分）是
04 否違法而得撤銷之訴訟標的於確定之終局判決中已經受裁
05 判，該訴訟標的之法律關係即有既判力。而前處分為本件原
06 處分之基礎，則前處分既已被確認不違法，自發生撤銷訴訟
07 確定判決拘束力，上訴人於本件訴訟不得為與該確定判決意
08 旨相反之主張，本院亦不得為與該確定判決意旨相反之判
09 斷。是以，上訴人於本件訴訟仍持續爭執系爭貨物非貨物稅
10 條例第11條第1項第8款之應稅貨物，並主張原判決審認系爭
11 貨物屬第8519節「錄音或聲音重放器具」之貨物，係貨物稅
12 條例第11條第1項第8款規定之分離式音響組件，應課徵貨物
13 稅等情，顯有行政訴訟法第243條第2項第6款判決不備理
14 由、理由矛盾之違背法令，且有同條第1項判決不適用法
15 規、適用法規不當之違背法令云云，即非可採。

16 (二)次按納稅者權利保護法第16條第1項規定：「納稅者違反稅
17 法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」行政
18 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
19 意或過失者，不予處罰。」所稱故意是指人民對違反行政法
20 義務行為之事實，明知並有意使其發生，或預見其發生而其
21 發生並不違背其本意；至所稱過失則係指人民對違反行政法
22 義務行為之事實，按其情節應注意，並能注意，而不注意，
23 致其發生；或預見其能發生而確信其不發生而言。本件原判
24 決固以上訴人本應依法盡其誠實申報及繳納義務，於履行義
25 務之過程（如：申報、提示文件、繳納等）滋生疑義者，非
26 不得自動向主管機關查詢，以免因自己或委託他人之行為或
27 不行為致生違反行政法上之義務，而須負擔不利益之結果。
28 惟上訴人未善盡注意義務，進口時未依規定申報應稅貨物，
29 致生逃漏稅款之違章情事，核有過失，自應論罰為由，而認
30 被上訴人依貨物稅條例第32條第10款規定，按每批進口貨物

各處所漏貨物稅額0.4倍之罰鍰，共計35,506元，並無違誤，而判決駁回上訴人在第一審之訴。惟查：

1.貨物稅條例第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3倍以下罰鍰：……十、國外進口之應稅貨物，未依規定申報。」係以自國外進口應稅貨物，未依規定申報致逃漏貨物稅為其處罰要件。稅務違章案件減免處罰標準（下稱減免處罰標準）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，且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。」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（最高行政法院109年度上字第650號判決參照）。又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12月9日臺稅消費字第10904682390號函於解釋系爭貨物是否屬於貨物稅條例第11條第1項所規定之應稅貨物時，亦有參酌系爭貨物應歸列之稅則號別即明（參本院111年度簡上字第31號判決第6頁，原處分卷一第156頁）。

2.經查，本件上訴人報運進口系爭貨物，原申報稅則號別皆為

第8517.69.00號「其他無線通訊器具」，第1欄稅率FREE，未申報貨物稅稅率及稅額，「（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。嗣被上訴人審查結果，系爭貨物均改列稅則號別第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」，第1欄稅率10%，稽徵特別規定為「T*」（部分進口應課徵貨物稅），核屬貨物稅條例第11條第1項第6款規定應課徵貨物稅之範圍（嗣訴願決定改認應屬貨物稅條例第11條第1項第8款規定之應稅貨物），爰按貨物稅稅率10%補稅，並經徵起在案。被上訴人審認上訴人未依規定申報貨物稅稅率及稅額，逃漏貨物稅違章成立，乃按上訴人每批進口貨物所漏貨物稅額各處0.4倍之罰鍰共35,506元等情，為原判決依法確定之事實，核與卷證相符，自得作為本院判決之基礎。

3.次查，本件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，此有經原判決審認為真實之系爭貨物進口報單在卷可稽。又本件漏稅事實之發生，純係因上訴人與被上訴人就系爭貨物應歸列之稅則號別認定不同所致，亦即係因被上訴人認定系爭貨物應為稅則號別第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」，應屬貨物稅條例第11條第1項第6款規定之應稅貨物，非可歸類為上訴人原申報之稅則號別第8517.69.00號「其他無線通訊器具」免稅貨物，因而將系爭貨物由上訴人原申報之稅則號別第8517.69.00號改列為稅則號別第8519.81.00號，始生上訴人有應補徵貨物稅情事。本件上訴人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，依前揭說明，與貨物稅條例第32條第10款規定之要件即有未合（最高行政法院109年度上字第650號判決參照）。

4.再者，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），乃

屬「將實際存在之貨品，涵攝至稅則號別所抽象定義之『特定貨物法律概念』」中，核屬法律涵攝議題。而揆諸上訴人進口MP3播放器（HD2）時，均報運稅則號別第8517.69.00號，被上訴人雖認系爭貨物應屬稅則號別第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」之貨物，惟揆諸上訴人105年5月9日第CE//05/727/01870號之進口報單（見原審卷二第22頁），其申報進口「藍牙免持通話MP3撥放器（HD2）」，稅則號別為「第8517.69.00號」（其他無線通訊器具），並以「C2（文件審核）」方式通關。亦即，被上訴人就上訴人上開申報為相關文件查核後，認定其稅則號別為原申報之「第8517.69.00號」，並予以放行通關，且未核課貨物稅。被上訴人雖稱有其他進口人於105年5月30日向被上訴人報運「車用藍牙音響轉換器（CAR FM TRANSMITTER）」，其係申報稅則號別第8519.81.00號，而有申報貨物稅，則上訴人就進口系爭MP3播放器（HD2），自應有申報貨物稅之認識，而上訴人未盡查證義務，本件漏報貨物稅即有過失云云。惟參酌上訴人係多次進口與本案相同之貨物，被上訴人亦有經審核後放行之前例（即上述105年5月9日報關之第CE//05/727/01870號報單），足徵被上訴人對系爭貨物稅則應歸列第8517.69.00號或第8519.81.00號，先後並不一致，尚且有依上訴人申報之稅則號別審核通過等情以觀，實無法以上訴人未精確瞭解各稅則號別之規定、未了解同業申報進口報單相關資訊並為正確申報，而逕認上訴人係藉此故意、過失逃漏貨物稅，是上訴人主張其無被上訴人所指逃漏貨物稅之故意或過失之情，尚非無據。另被上訴人對於系爭貨物有關稅則號別、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。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

01 驗通關方式進口貨物，即可推認其有逃漏稅捐之故意、過
02 失，予以處罰之意，否則無異使被上訴人解免其自身所負應
03 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
04 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
05 定，遽認上訴人於貨物稅即有漏稅之故意、過失。

06 5.末按貨物通關自動化報關手冊上冊陸、八、三載以：「有下
07 列情況之一者，報關人應主動在『申請審驗方式』欄填報代
08 碼「8」（表示申請書面審查）：（一）……（二十一）進口
09 應納貨物稅……之貨物，所報CCC號列不論已註記或未註記
10 稽徵特別規定代碼T、T*……者。……」等文字（見原審卷
11 一第238至239頁），僅說明在報關時應填寫之資料，尚無以
12 納稅義務人未在「申請審驗方式」欄填報代碼「8」，即可
13 推認其有逃漏稅捐之故意或過失（最高行政法院103年度判
14 字第647號、103年度判字第693號判決意旨參照）。原判決
15 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
16 屬貨物稅之應稅貨物，為求明確，非不能洽詢相關主管機
17 關，卻捨此未為，核有過失乙節，容有適用法規不當之違
18 法。

19 (三)綜上所述，原處分以上訴人漏報系爭貨物稅洵有過失，遂依
20 貨物稅條例第32條第10款規定裁罰，於法既有不合，訴願決
21 定及原判決未加糾正，遞予維持，亦有未洽，上訴意旨指摘
22 原判決違背法令，求予廢棄，即有理由，且依原審確定之事
23 實，本院已可自為判決，故爰由本院自為判決，將原判決廢
24 棄，並撤銷訴願決定及原處分（含復查決定及重核復查決
25 定）。

26 六、據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第236條之2第
27 3項、第256條第1項、第259條第1款、第98條第1項前段，判
28 決如主文。

29 中 華 民 國 112 年 6 月 17 日

30 臺北高等行政法院第一庭

31 審判長法 官 林秀圓

01
02
03
04
05
06

上為正本係照原本作成。
不得上訴。

中 華 民 國 112 年 6 月 26 日
書記官 張正清

法 官 林麗真
法 官 羅月君