

01 臺北高等行政法院判決

02 高等行政訴訟庭第四庭

03 111年度訴字第485號

04 113年12月26日辯論終結

05 原 告 台灣格力電器股份有限公司

06 代 表 人 沈 棧 律師（清算人）

07 訴訟代理人 王子文 律師

08 複 代 理 人 黃 靖 雯 律師

09 訴訟代理人 李毓倫 律師

10 被 告 財政部北區國稅局

11 代 表 人 李 怡 慧（局長）

12 訴訟代理人 曾綉鈴（兼送達代收人）

13 上列當事人間貨物稅事件，原告不服財政部中華民國111年3月30  
14 日台財法字第11113909250號訴願決定，提起行政訴訟，本院判  
15 決如下：

16 主 文

17 訴願決定及原處分（即重核復查決定）關於不利原告部分均撤銷。  
18 訴訟費用由被告負擔。

19 事實及理由

20 一、程序事項：被告代表人原為蔡碧珍，於訴訟進行中變更為李  
21 怡慧，茲新任代表人具狀聲明承受訴訟（本院卷1第353  
22 頁），核無不合，應予准許。

23 二、事實概要：

24 緣原告於民國101年1至12月間產製「已辦理」貨物稅產品登  
25 記之應稅貨物冷氣室內機及室外機（下稱系爭應稅貨物）合  
26 計20,892台（嗣經追減為20,752台）出廠，漏未報繳貨物  
27 稅，經法務部調查局桃園市調查處（原法務部調查局桃園縣  
28 調查站，下稱桃園市調查處）及被告所屬新莊稽徵所（下稱

01 新莊稽徵所) 查獲，於103年核定暨裁處原告漏報貨物稅完  
02 稅價格合計新臺幣(下同) 97,017,303元，補徵貨物稅額1  
03 9,403,460元(97,017,303元×20%)，並依所漏稅額裁處1倍  
04 罰鍰19,403,460元。原告不服，循序申經復查及提起訴願均  
05 遭駁回，提起行政訴訟，經本院104年度訴字第704號判決駁  
06 回，續提起上訴，經最高行政法院106年度判字第335號判決  
07 廢棄本院上開判決，發回本院審理。嗣經本院106年度訴更  
08 一字第52號判決撤銷訴願決定及原處分(即復查決定)，著  
09 由被告另為適法處分。被告不服，提起上訴，經最高行政法  
10 院108年度上字第758號判決駁回上訴。被告乃作成110年11  
11 月30日北區國稅法一字第1100014042號重核復查決定(下稱  
12 系爭重核復查決定)，變更核定完稅價格合計56,391,881  
13 元，補徵貨物稅額11,278,376元，並依所漏稅額裁處1倍罰  
14 鍰11,278,376元。原告猶不服，提起訴願經決定駁回，遂提  
15 起本件行政訴訟。

### 16 三、原告起訴主張及聲明：

17 (一)納稅人負有協力義務之規範並無轉嫁舉證責任之效果，稅捐  
18 稽徵機關就課稅要件事實負完全之舉證責任，就事實未臻明  
19 確部分，仍應作出有利於原告之認定。本件由被告針對課稅  
20 要件事實負證明責任，並非轉置由原告證明未有漏稅，自不  
21 得僅執客戶銷貨表等資料之數量與申報之數量不同，即認原  
22 告有漏報稅捐之行為。

23 (二)原告客戶銷貨總表所載之型號並非一概為應稅貨物：

24 1. 依前已撤銷之處分卷中的客戶銷貨表，原告二月銷貨之機型  
25 高達111個品號、三月銷貨之機型高達162個品號、四月銷貨  
26 之機型高達155個品號、五月銷貨之機型高達229個品號、六  
27 月銷貨之機型高達157個品號、七月銷貨之機型高達195個品  
28 號、八月銷貨之機型高達202個品號、九月銷貨之機型高達1  
29 45個品號、十月銷貨之機型高達129個品號、十二月銷貨之  
30 機型高達162個品號(以上各月份銷貨機型參見原證1原告客  
31 戶銷貨彙總表)。惟參貨物稅產品登記名冊(原證2)，96

01 年5月29日至101年11月26日之已辦理產品登記之型號總計共  
02 102項。客戶銷貨彙總表中所載之品號數量，顯然高於原告  
03 貨物稅產品登記名冊之96項型號，是客戶銷貨彙總表所載之  
04 品項並非皆是應稅貨物自明。

05 2. 且客戶銷貨表中多載有：「成綸塑殼」、「機板」、「冷暖  
06 機板」、「加油分離器」等零件之品名可知，原告客戶銷貨  
07 表所載之型號、品號並非一概為銷貨予客戶之紀錄，有部份  
08 亦是為了管理需求之便利，而另行編列品號列入客戶銷貨表  
09 之中。又客戶銷貨表中的品號，有部分係為因應個別客戶回  
10 廠更換零件之需求，而重新編列型號之冷氣，故客戶銷貨表  
11 中所載機型與數量，並非實際賣出之貨物，僅係為內部管理  
12 而登記自明。

13 3. 綜上所述，被告認定原告申報稅捐有漏稅之事實，而作成重  
14 核復查決定，所憑係以「客戶銷貨彙總表」等資料與原告申  
15 報繳納貨物稅之貨物型號、數量進行稽核，惟原告客戶銷貨  
16 表所載數量、品號僅為管理之用，故被告僅執此欲證明原告  
17 有漏稅之行為，尚未盡證明之責任。

18 (三)本件當初係因政府政策修改關於冷媒之規範，產製廠商無法  
19 立即變更開發設計新產品並依貨物稅條例完成貨物登記及檢  
20 驗，原告僅得改依其他類似貨物開立發票申報貨物稅，是有  
21 以類似貨物之機型代報而溢報數量之情形，系爭應稅貨物並  
22 無漏報。退步言之，被告亦應扣除溢報之稅捐。此觀原告每  
23 月申報之貨物稅數量遠大於「客戶銷貨彙總表」所載機型之  
24 實際銷售數量自明，是以原告實際上並無短漏報稅捐之客觀  
25 情狀，亦無造成國家稅收短少之侵害，重核復查決定顯非適  
26 法。

27 (四)重核定復查決定附表一未報繳貨物稅之冷氣室內機及室外機  
28 重核計算表中，序號第44之產品為「成綸塑殼-25」、第75-  
29 82之產品皆為「送風機」，皆非應稅貨物，自無漏報該部分  
30 稅額之情形。依經濟部能源局、工業技術研究院及綠能與環  
31 境研究所出版之送風機節約能源技術手冊（原證5）所載，

01 送風機為空調系統中所使用，係送風機葉片被馬達帶動而產  
02 生氣流（原證5的第4頁），送風機之用途僅為送風（原證5  
03 的第11頁），而非冷房，自非屬應稅貨物冷氣機。被告將非  
04 應稅貨物之零組件「送風機」納入漏報貨物稅之計算，顯非  
05 適法。

06 (五)最高行政法院108年度上字第758號發回意旨，已指明被告認  
07 完稅價格有疑義之部分，須依行為時之貨物稅條例第17條送  
08 財政部賦稅署貨物評價委員會評定(下稱貨評會)，惟被告卻  
09 仍逕依貨物稅條例第13條至16條進行推計，重新核定應補稅  
10 額。被告再依貨物稅條例第13條至第16條推計所漏稅額作成  
11 重核復查決定，顯然違反上開發回意旨。又被告於111年6月  
12 27日行政訴訟答辯狀中，雖以本件並未發現有不合行為時貨  
13 物稅條例第13條至第16條之情事，故毋庸適用同條例第17條  
14 規定送請貨評會評定，惟前揭最高行政法院發回意旨已指明  
15 應送貨評會評定，且被告亦自承其於112年5月8日以北區國  
16 稅銷售字第1120005959號函送請貨評會一併評定，顯係認本  
17 件有不合行為時貨物稅條例第13條至第16條之情事始送請貨  
18 評會評定，足徵本件被告於重核復查決定時，逕以貨物稅條  
19 例第13條至第16條推計核課顯有違誤。

20 (六)行為時貨物稅條例第17條規定「送請貨評會評定」顯屬法律  
21 規定應踐行之「程序事項」，被告於本件訴願程序終結後始  
22 送請，顯然無從補正該程序瑕疵，而被告已自承係於112年5  
23 月8日始將本案一併送請貨評會評定，貨評會並於112年6月1  
24 6日召開會議作成決議，惟本件訴願程序早於111年3月30日  
25 財政部訴願審議委員會作成訴願決定書時終結，自己無從依  
26 行政程序法第114條規定補正瑕疵，貨評會自無從作為被告  
27 補稅推計之依據，本件被告所為之重核復查決定自屬違法而  
28 應撤銷。

29 (七)本件財政部賦稅署112年6月16日召開之貨評會組成並非合  
30 法，該次貨評會所附簽名冊未見主席宋秀玲署長之簽名，則  
31 其是否有出席貨評會即有疑義；且觀出席人員簽名中，亦未

01 有財政部賦稅署之執行秘書，然依組織規程第11條規定，執  
02 行秘書應列席，顯見貨評會之組成人員並不合法。且貨評會  
03 未見任何評定過程之說明及理由，亦未檢附相關資料說明評  
04 定依據，顯然貨評會根本未有對於客觀市價予以評定，當屬  
05 裁量怠惰，貨評會決議內容自非適法，自無從作為被告核課  
06 之依據。

07 (八)稅捐稽徵機關對納稅義務人處罰鍰時，機關之舉證義務將提  
08 高至如刑事罰之標準，且納稅義務人對於罰鍰事實之調查並  
09 無協力義務；原告公司所生產之無法申報貨物稅之產品，均  
10 開立其他機型之發票，報繳貨物稅及營業稅，原告尚有逃漏  
11 稅之主觀意圖，何須虛報提高銷貨數量多繳納稅捐，且R410  
12 的冷氣價格較高，不僅無逃漏稅捐之客觀情狀，更益徵原告  
13 顯無「故意」逃漏稅捐之主觀意圖。縱然被告稱原告未提供  
14 資料、未盡協力義務等語，惟基於罰鍰案件中，被告須負完  
15 全之證明責任，基於不自證己罪原則，原告本無協力義務，  
16 被告自不得執此為由，依貨物稅條例第16條推計之所漏稅  
17 額，對原告處以罰鍰。是以，重核復查決定書中以客戶銷貨  
18 彙總表等資料之銷售數量與申報數量比較，認定有漏稅，卻  
19 未審酌本件有以類似貨物代報、尚有溢報應稅貨物、誤將零  
20 件認定為應稅貨物之情形。此外，被告單以所漏稅額尚非微  
21 小，而認定原告有逃漏稅捐之故意。本件被告並未提出有力  
22 證據證明原告之行為該當逃漏稅之要件、須處罰鍰，是不得  
23 對原告處以罰鍰。再者，原告本不負有協力義務，被告不得  
24 執此推計處罰鍰之漏稅額，本件罰鍰顯然違法無據。

25 (九)聲明：訴願決定、原處分(含復查決定書)不利部分均撤銷。

#### 26 四、被告答辯及聲明：

27 (一)關於原告漏報系爭應稅貨物數量，被告業依最高行政法院10  
28 8年度上字第758號確定判決意旨，重行核認為20,752台。

29 (二)系爭20,752台應稅貨物單位完稅價格區分為：「短漏報101  
30 年12月出廠之835037209號等3項貨物180台、50台、20台，  
31 合計250台部分」(下稱短漏報250台部分)及「未於各出廠月

01 份申報單位完稅價格之312項、20,502台貨物部分」(下稱短  
02 漏報20,502台部分)，分述如下：

03 1. 短漏報250台部分(重行核認完稅價格638,409元)：系爭短漏  
04 報250台原告已辦妥貨物稅產品登記，且於各出廠月份均已  
05 申報該等貨物之加權平均單位完稅價格。惟查原告並未將此  
06 部分短漏報貨物之數量及完稅價格列入計算範圍。復因被告  
07 重核時並未查得系爭3項應稅貨物出廠銷售之實際價格資  
08 料，且亦未發現原告「已申報」之該等品項單位完稅價格有  
09 不合行為時貨物稅條例第13條至第16條之情事，即無行為時  
10 同條例第17條第1項送請貨評會評定規定之適用，乃依同條  
11 例第13條至第16條規定核認，分別按8350307209號、835030  
12 7301號及8350307404號等3項貨物之出廠當月已申報單位完  
13 稅價格2,445.8元、2,483.3元及3,700元，核認此部分完稅  
14 價格合計638,409元(詳卷1第399頁，及第253頁序號46、4  
15 7、48其中250台部分)。

16 2. 短漏報20,502台應稅貨物部分(重行核認完稅價格55,753,47  
17 2元)：系爭短漏報20,502台貨物，均經原告「已辦理」貨  
18 物稅產品登記，而非新製貨物，惟原告於出廠月份均未申報  
19 該等品號單位完稅價格。又被告於初查及本次重核時，均未  
20 查得系爭應稅貨物出廠月份之實際銷售價格，致無法依行為  
21 時貨物稅條例第13條規定，計算其完稅價格，且亦未發現原  
22 告漏報此部分貨物有不合行為時貨物稅條例第13條至第16條  
23 之情事，此部分應稅貨物即不符合貨物稅條例第17條第1項  
24 規定：「經主管稽徵機關進行調查，發現不合第13條至第16  
25 條規定，應予調整之情形」要件，要無行為時同條例第17條  
26 第1項送請貨評會評定規定之適用。被告依貨物稅條例第16  
27 條前段及中段規定認定，以原告申報之類似貨物之完稅價格  
28 核認，經重行核算此部分完稅價格合計為55,753,472元(見  
29 原處分卷1第250-254頁)。

30 3. 綜上，經被告重行核算結果，原告漏報315項，合計20,752  
31 台應稅貨物之完稅價格合計56,391,881元(638,409元+55,75

01 3,472元)，原核定貨物稅額19,403,460元予以追減8,125,08  
02 4元，變更核定為11,278,376元。

03 (三)原告主張納稅義務人負有協力義務之規範，並無因此而產生  
04 轉嫁(倒置)舉證責任之效果，依據納保法第11條規定稅捐稽  
05 徵機關就課稅要件事實負完全之舉證責任一節：

06 1. 按當事人主張對其有利之事實，依行政訴訟法第136條準用  
07 民事訴訟法第277條規定及司法院解釋，本應由原告負舉證  
08 責任。況依貨物稅條例第22條規定，原告本負有保存足以正  
09 確計算貨物稅之相關帳證及會計紀錄之義務。又本件受既判  
10 力拘束，被告業依前揭最高行政法院判決意旨認定漏報數量  
11 及單位完稅價格。就漏報數量，在被告已善盡職權調查，而  
12 原告未盡租稅協力義務下，依納保法第14條規定得推計單位  
13 完稅價格，並依前揭確定判決撤銷意旨重為復查決定，要與  
14 納保法第11條規定無違。就系爭應稅貨物之數量部分，被告  
15 重核復查決定業已核認漏報數量為20,752台。就系爭應稅貨  
16 物單位完稅價格部分：被告自始未查得原告短漏報系爭應稅  
17 貨物之實際售價，於初查及重核時亦未發現系爭應稅貨物單  
18 位完稅價格有不合貨物稅條例第13條至第16情事，即無行為  
19 時同條例第17條第1項送請貨評會評定規定之適用，被告為  
20 重核復查決定時，業依最高行政法院判決意旨，認定單位完  
21 稅價格。

22 2. 被告業已善盡職權調查，原告卻未盡租稅協力義務：依新莊  
23 稽徵所分別於102年7月11日(見原處分卷1第192頁)及102年1  
24 2月26日(見原處分卷1第186頁)函請原告及萬士益公司提供  
25 相關交易之合約書、貨品運送簽收紀錄、收付款證明及進銷  
26 貨發票等資料供核，惟原告僅於102年9月25日出具說明書  
27 (見原處分卷1第189頁)，聲稱不知新莊稽徵所稱其有應稅貨  
28 物未稅出廠，逃漏貨物稅之情事，無法接受須補繳漏稅款及  
29 承認違章等語，迄未提示相關資料供核；萬士益公司亦未提  
30 示相關交易資料供參。另新莊稽徵所復於103年1月13日(見  
31 原處分卷2第61頁)函請桃園市調查處提供相關交易價格資

01 料，該處僅函復查無相關資料(見原處分卷2第62頁)。可  
02 知，原告對系爭應稅貨物之數量及銷售價格，未依貨物稅條  
03 例第22條規定設置並保存足以正確計算貨物稅之帳簿、憑證  
04 及會計紀錄，且迄未提出任何具有足資使稅捐機關能夠因此  
05 展開有效調查之相關帳簿、憑證及會計紀錄。

06 (四)關於原告主張原告客戶銷貨彙總表(原證1及見原處分卷2第1  
07 -54頁)，僅係原告為管理之便而編列，所列之品號並非均係  
08 應稅貨物，亦非其實際銷售數量及品號，被告尚未就課稅之  
09 要件事實盡證明責任一節：原告業已自認原告客戶銷貨彙總  
10 表為其所編製，惟就其主張所列之品號並非均係應稅貨物，  
11 迄未提示相關證明文件，以實其說，且其漏報系爭應稅貨物  
12 之數量，已如前述，原告主張核不足採。

13 (五)關於原告於重核復查決定書附表一中序號第44之產品為「成  
14 綸塑殼-25」(見原處分卷1第253頁)，序號第75至82號之產  
15 品為送風機，均為應稅貨物(見原處分卷1第251頁)，此業經  
16 最高行政法院108年度上字第758號判決理由及本院106年度  
17 訴更一第52號判決內容所肯認，原告主張非屬應稅貨物，實  
18 無足取。

19 (六)本案係依行為時貨物稅條例第17條之實體法規定送請貨評會  
20 評定，無涉行政程序法第114條之規範：

21 1. 依目前最高行政法院見解，與本案相同案情須依照行為時貨  
22 物稅條例第17條規定辦理，系爭應稅貨物單位完稅價格應依  
23 行為時貨物稅條例第17條規定敘明事實並檢附有關資料，送  
24 請貨評會評定。被告於112年1月18日以北區國稅銷售字第11  
25 11020168號函報請貨評會評定102年度未辦產品登記案；又  
26 因目前各級行政法院一致肯認最高行政法院109年度判字第5  
27 96號判決見解，認為其他繫屬行政救濟中之案件包括100年  
28 度未辦產品登記案、101年度已辦產品登記案(即本案)、1  
29 01年度未辦產品登記案及102年度已辦產品登記案之「完稅  
30 價格」認定疑義，均應適用行為時貨物稅條例第17條第1項  
31 規定，送請貨評會評定。

01 2. 被告復於112年5月8日以北區國稅銷售字第1120005959號函  
02 送前揭案件請貨評會一併評定。財政部賦稅署於112年6月16  
03 日召開貨評會之決議結論，被告提報有關原告所有行政救濟  
04 案件之「完稅價格」認定(含本案)，係依據貨物稅條例第13  
05 條至第16條規定辦理，爰本案被告重核復查決定變更後之系  
06 爭應稅貨物完稅價格確已按貨物稅條例第16條規定辦理，即  
07 屬有據。

08 (七)按原告於被告行使調查權時，本應盡租稅協力義務，此觀司  
09 法院釋字第537號解釋意旨：「租稅稽徵程序，稅捐稽徵機  
10 關雖依職權調查原則而進行，惟有關課稅要件事實，多發生  
11 於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為  
12 貫徹公平合法課稅之目的，因而課納稅義務人申報協力義  
13 務」自明。另揆諸納保法第14條第4項規定「納稅者已依稅  
14 法規定履行協力義務者，稅捐稽徵機關不得依推計結果處  
15 罰。」文義，係以「協力義務之履行與否」作為稅捐稽徵機  
16 關得否以推計結果處罰之判斷標準。是循納保法第14條第4  
17 項之文義邏輯以及行政罰之體系以觀，納稅義務人違反協力  
18 義務時，稅捐稽徵機關並非不得依推計結果予以處罰；又立  
19 法院公報所載立法理由，與法文文義並不全然契合，納保法  
20 第14條第4項無異揭示了降低稅捐處罰證明度要求之原則，  
21 亦即在納稅義務人違反協力義務時，稅捐稽徵機關不僅可於  
22 稅捐債權額度所要求之證明度降低，於稅捐處罰之證明度要  
23 求上，亦隨之降低，此一見解經最高行政法院109年度判字  
24 第596號判決肯認。是原告主張稅捐稽徵機關對納稅義務人  
25 處罰緩時，納稅義務人無協力義務，又其主張稅捐稽徵機關  
26 對罰緩之舉證義務將提高至如刑事罰之標準，顯然增加該條  
27 項所無之限制，顯係誤解。

28 (八)原告因出廠系爭應稅貨物，客觀上應有對應之單位完稅價格  
29 存在，且經新莊稽徵所分別於102年7月11日及102年12月26  
30 日函（見原處分卷1第192、186頁）請原告及萬士益公司提  
31 示相關交易之合約書等資料，原告於102年9月25日出具說明

01 書（見原處分卷1第189頁）表示不知被告所指逃漏稅情事，  
02 渠等迄未提示相關資料供核；又被告所屬新莊稽徵所復於10  
03 3年1月13日（見原處分卷2第61頁）函請桃園市調查處提供相  
04 關交易價格資料，該處僅函復查無相關資料（見原處分卷2第  
05 62頁）。另被告再於裁罰處分核定前，分別於102年9月16日  
06 及103年3月17日函（見原處分卷1第188、182頁）告知原告有  
07 關被告查得之違章情節，原告顯然未盡租稅協力義務，且違  
08 反貨物稅條例第22條規定保存帳簿、憑證及會計紀錄，被告  
09 自得依查得之資料或推計結果裁罰。

10 (九)聲明：原告之訴駁回。

11 五、本件如事實概要欄所載之事實，有重核復查決定（本院卷1  
12 第191頁至211頁）、訴願決定書（本院卷1第215頁至232  
13 頁）、101年1-12月客戶銷貨彙總表（本院卷1第37頁至90  
14 頁）、原告之貨物稅產品登記名冊（本院卷1第91頁至117  
15 頁）、101年1-12月申報之貨物稅廠商產銷儲存月報表清單  
16 （本院卷1第119頁至145頁）、成綸企業股份有限公司106年  
17 11月28日書函（本院卷1第149頁至152頁）、經濟部能源  
18 局、工業技術研究院及綠能與環境研究所出版之送風機節約  
19 能源技術手冊（本院卷1第153頁至178頁）、林建春（原告  
20 實際負責人）102年5月28日調查筆錄（本院卷1第179頁至18  
21 8頁）、被告102年3月14日新莊稽徵所字第1023694713號函  
22 （本院卷1第273頁至274頁）、重核復查統計表（本院卷1第  
23 337頁至344頁）、貨評會會議紀錄（本院卷1第347頁至350  
24 頁）等資料影本，附卷可稽，為可確認之事實。本件應審酌  
25 事項為：(一)本件系爭貨物之數量，被告核算共計漏報315  
26 項，合計20,752台，是否適法？(二)被告是否應適用行為時貨  
27 物稅條例第17條規定，送請貨評會為價格評定？如是，貨評  
28 會組織及評定是否合於規定？(三)被告核定系爭應稅貨物（合  
29 計20,752台）完稅價格合計56,391,881元，應補徵貨物稅額  
30 11,278,376元，原核定貨物稅額19,403,460元追減8,125,08  
31 4元及罰鍰11,278,376元，有無違誤？

01 六、本院之判斷：

02 □(一)按行為時（104年2月4日修正前）貨物稅條例第1條規定：

03 「本條例規定之貨物，不論在國內產製或自國外進口，除  
04 法律另有規定外，均依本條例徵收貨物稅。」第2條第1項  
05 第1款、第2款規定：「貨物稅於應稅貨物出廠或進口時徵  
06 收之。其納稅義務人如左：一、國內產製之貨物，為產製  
07 廠商。二、委託代製之貨物，為受託之產製廠商。」第11  
08 條第1項第3款規定：「電器類之課稅項目及稅率如左：一、  
09 ……三、冷暖氣機：凡用電力調節氣溫之各種冷氣機均屬之  
10 ，從價徵收20%；其由主機、空調箱、送風機等組成之中央  
11 系統型冷暖氣機，從價徵收15%。」第13條規定：「（第1  
12 項）應稅貨物之完稅價格應包括該貨物之包裝從物價格。國  
13 產貨物之完稅價格以產製廠商之銷售價格減除內含貨物稅額  
14 計算之。（第2項）完稅價格之計算方法如左：完稅價格＝  
15 銷售價格／（1＋稅率）」第14條第1項前段規定：「前條所  
16 稱銷售價格，指產製廠商當月份銷售貨物予批發商之銷售價  
17 格；其無中間批發商者，得扣除批發商之毛利；其價格有高  
18 低不同者，應以銷售數量加權平均計算之。」第15條規  
19 定：「產製廠商接受其他廠商提供原料，代製應稅貨物者，  
20 以委託廠商之銷售價格依前二條之規定計算其完稅價格。」  
21 第16條規定：「產製廠商出廠之貨物，當月份無銷售價格，  
22 致無第13條規定計算之完稅價格者，以該應稅貨物上月或最  
23 近月份之完稅價格為準；如無上月或最近月份之完稅價格  
24 者，以類似貨物之完稅價格計算之；其為新製貨物，無類似  
25 貨物者，得暫以該貨物之製造成本加計利潤作為完稅價格，  
26 俟行銷後再按其銷售價格計算完稅價格，調整徵收。」第17  
27 條規定：「（第1項）產製廠商申報應稅貨物之銷售價格及  
28 完稅價格，主管稽徵機關於進行調查時，發現有不合第13條  
29 至第16條之情事，應予調整者，應敘明事實，檢附有關資  
30 料，送請財政部賦稅署貨物稅評價委員會評定。（第2項）

01 前項貨物稅評價委員會之組織規程及評定規則，由財政部定  
02 之。」

03 (二)據上可知，行為時貨物稅條例第13條至第16條規定之適用，  
04 係以依規定申報，而並未以不正當方法壓低出廠價格申報者  
05 為限，主管稽徵機關於進行調查時，發現有不合同條例第13  
06 條至第16條之情事，即應適用行為時同條例第17條規定予以  
07 推計課稅，此從同條例第13至16條規定之完稅價格計算方  
08 式，比對行為時同條例第17條規定之內容，再參以第17條立  
09 法理由：「有關完稅價格之評定與規定事項，係以常規交易  
10 之出廠價格為計算根據，並由產製廠商自行依規定計算申  
11 報，採事後依帳證抽查稽核制。」等意旨自明。申言之，有  
12 關完稅價格之評定與規定事項，以常規交易之出廠價格為計  
13 算根據，並由產製廠商自行依規定計算申報，採事後依帳證  
14 抽查稽核制。但廠商出廠銷售價格並不劃一，其所申報是否  
15 正確，稽徵機關事後自應視申報情形採取不定期之抽查與核  
16 對，對於未依第13條至第16條規定申報，以不正當方法壓低  
17 出廠價格申報納稅者，因涉及應否予以調整補稅，攸關納稅  
18 義務，允應慎重。為期客觀公平，爰酌予修正明定調查發現  
19 應予調整價格者，應敘明事實送請財政部賦稅署貨物稅評價  
20 委員會評定（立法理由參照）。

21 (三)嗣於104年2月4日，上開貨物稅條例第17條修正為：「（第1  
22 項）產製廠商申報應稅貨物之銷售價格及完稅價格，主管稽  
23 徵機關發現有不合第13條至第16條之疑慮時，始得進行調  
24 查，並應依查得資料或財政部會商有關機關訂定之標準調整  
25 其完稅價格。（第2項）前項標準，由財政部會商有關機關  
26 參照貨物出廠時之實際市場情形定之。」即主管稽徵機關發  
27 現有不合第13條至第16條之疑慮而調整其完稅價格，應依查  
28 得資料或財政部會商有關機關訂定之標準調整其完稅價格，  
29 而非如修正前之規定，由主管稽徵機關敘明事實，檢附有關  
30 資料，送請財政部賦稅署貨物稅評價委員會評定。

01 (四)按行政訴訟法第213條規定：「訴訟標的於確定之終局判決  
02 中經裁判者，有確定力。」同法第216條規定：「(第1項)  
03 撤銷或變更原處分或決定之判決，就其事件有拘束各關係機  
04 關之效力。(第2項)原處分或決定經判決撤銷後，機關須  
05 重為處分或決定者，應依判決意旨為之。」

06 據此規定，法院於判決理由中，就訴訟標的以外當事人所主  
07 張影響判決結果之重要爭點，本於當事人完足舉證及辯論之  
08 結果，已為實質之判斷者，基於當事人之程序權業受保障，  
09 可預見法院對於該爭點之判斷將產生拘束力而不致生突襲性  
10 裁判，仍應賦予該判斷一定之拘束力，以符程序上誠信原則  
11 及訴訟經濟。質言之，當事人為與原判斷相反之主張，不致  
12 違反誠信原則外，應解為當事人及法院就該經法院判斷之重  
13 要爭點之法律關係，均不得為相反之主張或判斷。而行政訴  
14 訟法第216條立法意旨，係為課原處分機關以尊重判決內容  
15 之義務，以防杜原處分機關依同一違法之理由，對同一人為  
16 同一處分或決定。又原處分或決定經判決撤銷後，原處分機  
17 關有須重為處分或決定者，亦應依判決之意旨為之，藉以督  
18 促機關有依判決意旨作為之義務。

19 (五)經查：

20 1. 被告查獲原告於101年1至12月間產製「已辦理」貨物稅產品  
21 登記系爭應稅貨物20,752台(原為合計20,892台，嗣經追減  
22 為20,752台)出廠，漏未報繳貨物稅，於103年核定暨裁處  
23 原告漏報貨物稅完稅價格合計97,017,303元，補徵貨物稅額  
24 19,403,460元(97,017,303元×20%)，並依所漏稅額裁處1  
25 倍罰鍰19,403,460元。原告不服，循序救濟，所提行政訴訟  
26 經本院104年度訴字第704號判決駁回；提起上訴，經最高行  
27 政法院106年度判字第335號判決廢棄上開判決，發回本院審  
28 理。嗣經本院106年度訴更一字第52號判決，撤銷訴願決定  
29 及原處分(即復查決定)，著由被告另為適法處分。被告不  
30 服，提起上訴，經最高行政法院108年度上字第758號判決駁  
31 回上訴。被告嗣作成重核復查決定，追減貨物稅8,125,084

01 元及罰鍰8,125,084元，變更核定完稅價格合計56,391,881  
02 元，補徵貨物稅額11,278,376元，並依所漏稅額裁處1倍罰  
03 鍰11,278,376元。原告猶不服，提起訴願經決定駁回，遂提  
04 起本件行政訴訟。

05 2. 依上開說明，被告重核復查決定應依本院106年度訴更一字  
06 第52號判決，及最高行政法院108年度上字第758號判決意旨  
07 為之。

08 (六)關於台數認定：被告查得原告101年度1至12月份產製並對外  
09 銷售冷氣室內機及室外機等應稅貨物21,186台，扣除退貨14  
10 台後，銷貨數量合計21,172台（原告101年各月份銷售貨物  
11 之產品編號、品號、品名及銷貨數量，詳如附表所載），惟  
12 原告僅申報其於101年12月份所銷售「8350307209號貨物出  
13 廠應稅170台」、「8350307301號貨物出廠應稅100台」、  
14 「8350307404號貨物出廠應稅150台」（參見原處分卷一第8  
15 8頁項次19至21），合計420台（170+100+150），其餘20,  
16 752台應稅貨物（出廠21,172台－申報420台），則未申報出  
17 廠數量等情，有原告之銷退貨明細表、客戶銷貨彙總表附原  
18 處分卷二可稽（頁次詳見附表），及貨物稅廠商產銷儲存月  
19 報表清單附原處分卷一第88頁足憑。被告依原告「客戶銷貨  
20 彙總表」及「銷退貨明細表」所載銷貨情事，係原告之經辦  
21 人員逐月逐項一一登載之對客戶從事銷貨之明細資料，並具  
22 體載明所售物件及其出售數量等例行性之交易紀錄，應可認  
23 定係原告之從業人員為因應產銷管理之現實需求，所為列表  
24 之系統性資訊，應屬原告日常營運之統計用報表，足以反應  
25 原告之銷貨實況。則被告以101年1月至12月該等「客戶銷貨  
26 彙總表」及「銷退貨明細表」為據，經與原告同期間之貨物  
27 稅申報資料逐項比對勾稽，認定原告產製出廠其已辦理產品  
28 登記之系爭冷氣機計20,752台，惟短漏報繳該等貨物出廠之  
29 貨物稅，構成違章情事，尚非無據。雖被告於103年核定  
30 時，認定原告101年度短漏報應稅之出廠貨物數量20,892  
31 台，嗣被告於本件所為重核復查決定，發現錯誤，因而變更

01 認定原告101年度短漏報應稅出廠貨物之數量為20,752台  
02 (參見本院卷第198、203、364至365頁)，足以採信。本院  
03 106年度訴更一字第52號判決認定：「五、……(-)……2.  
04 ……(4)綜上，被告認定原告101年度短漏報應稅之出廠貨物  
05 數量20,892台，因有如上所述短計及溢計台數之情，即有錯  
06 誤，原告實際未申報之應稅貨物出廠數量，應為20,752台  
07 (20,892台+5台-130台-15台)」，經最高行政法院108  
08 年度上字第758號判決維持。

09 (七)系爭20,752台出廠應稅貨物部分，業經主管稽徵機關等查獲  
10 原告有「以不正當方法壓低出廠價格」之不合常規情事：

11 1. 關於前述8350307209、8350307301及8350307404號（下稱83  
12 50307209等3項貨物），計250台部分：

13 (1)就350307209號等3項貨物而言，原告實際銷售數量為350  
14 台、150台、170台（參見原處分卷二第3頁），合計670台  
15 (350+150+170)。惟原告申報數量僅各170台、100  
16 台、150台（參見原處分卷一第88頁），合計僅申報420台  
17 (170+100+150)，尚有分別漏報之180台（銷售350台  
18 -申報170台）、50台（銷售150台-申報100台）、20台  
19 (銷售170台-申報150台)，故認原告漏報8350307209號  
20 等3項貨物合計250台(180+50+20)；原告就已申報之  
21 前述420台部分（參見原處分卷一第84頁），固有列報其  
22 等出廠價格分別為每台2,445.8元（申報170台）、每台2,  
23 483.3元（申報100台）、每台3,700.0元（申報150台），  
24 然而原告所申報前開單位完稅價格，有不合行為時貨物稅  
25 條例第13條至第16條之情事，以不正當方法壓低出廠價  
26 格，即難予以援引為漏報之系爭180台、50台、20台之完  
27 稅價格計算基礎，此漏報8350307209號等3項貨物合計250  
28 台部分，核有同條例第17條適用。

29 (2)就此250台部分，本院106年度訴訴更一字第52號論述「被  
30 告對原告101年度出廠而漏未申報之315項、20,752台應稅  
31 貨物，其中於101年12月出廠之8350307209號等3項貨物18

01 0台、50台、20台，合計250台部分，被告既認定原告所申  
02 報同月份出廠該3項貨物170台、100台、150台之單位完稅  
03 價格，有以不正當方法壓低出廠價格之疑慮，卻未依行為  
04 時貨物稅法第17條第1項規定，先送請財政部賦稅署貨物  
05 稅評價委員會評定應否調整，逕自比照同條例第16條後段  
06 規定，核定調高該3項共計250台未申報貨物之完稅價格，  
07 即有違誤。」最高行政法院108年度上字第758號維持本院  
08 見解，認「原審依本院發回判決意旨，認此部分，係有申  
09 報而短漏報銷售價格及完稅價格，即係貨物稅條例第17條  
10 立法理由所謂：未依修正條文第13條至第16條規定申報，  
11 以不正當方法壓低出廠價格申報納稅，係貨物稅條例第17  
12 條第1項規範之對象，經核自屬無訛。」被告重核復查決  
13 定應依本院106年度訴更一字第52號判決，及最高行政法  
14 院108年度上字第758號判決意旨為之，即系爭250台為貨  
15 物稅條例第17條第1項規範之對象。

16 2. 前開8350307209等3項貨物以外其餘312項貨物，計20,502台  
17 部分：

18 (1)觀諸上揭行為時貨物稅條例第17條第1項規定之立法理  
19 由，足見同條例第13條至第16條針對完稅價格之評定與規  
20 定，強調應以常規價格為計算根據，並亦強調應由產製廠  
21 商自行依規定計算申報等旨。是按貨物稅條例第13條至第  
22 16條規定之適用，係以依規定申報，而並未以不正當方法  
23 壓低出廠價格者為限。易言之，主管稽徵機關於進行調查  
24 時，發現有不合於貨物稅條例第13條至第16條之情事，即  
25 應適用同條例第17條規定予以推計課稅。

26 (2)系爭20,502台貨物不符合貨物稅條例第13條至第16條規  
27 定：

28 ①按貨物稅條例第14條規定「前條所稱銷售價格，指產製廠  
29 商當月份銷售貨物……之銷售價格」等旨，原告即應自行  
30 依規定計算申報當月份銷售貨物之價格。然原告於101年1  
31 月至12月間銷售系爭應稅貨物20,502台，卻漏未申報其等

01 當月份銷售價格。原告就系爭應稅貨物漏報價格，未依規  
02 定申報，自不適用貨物稅例第14條之規定。

03 ②次按同條例第13條第2項所定「完稅價格＝銷售價格／（1  
04 +稅率）」等旨，可知應由產製廠商自行依規定「核實」  
05 申報「銷售價格」，始能據以反推計算而得出完稅價格。  
06 惟原告就系爭應稅貨物20,502台，未自行依同條例第14條  
07 計算申報當月份銷售價格，自未能以銷售價格反推得出完  
08 稅價格之違章情形，故不合於同條例第13條之規定。

09 ③查本件並非原告接受其他廠商提供原料，代製應稅貨物情  
10 形，自非同條例第15條適用範圍。

11 ④觀之貨物稅條例16條立法理由載明「產製廠商將貨物移運  
12 出廠供作贈品、自用或新製貨物當月份已出廠，但『尚無  
13 銷售價格』可資計算完稅價格，爰增訂本條規定，以應實  
14 務需要。」等旨，則未銷售者「並非新製貨物」（已辦產  
15 品登記之貨物），係以「該應稅貨物上月或最近月份之完  
16 稅價格」為準（同條例第16條前段規定參照）；前開未銷  
17 售之非新製貨物，如無上月或最近月份之完稅價格者，以  
18 類似貨物之完稅價格計算之（同條例第16條中段規定參  
19 照）；至未銷售者係「新製貨物」（未辦產品登記之貨  
20 物），得暫以該貨物之製造成本加計利潤作為完稅價格，  
21 俟行銷後再按其銷售價格計算完稅價格，調整徵收（同條  
22 例第16條後段規定參照）。是依貨物稅條例第16條規定，  
23 若產製廠商將貨物移運出廠供作贈品、自用等「非屬銷  
24 售」情形，致當月份無銷售價格可資計算完稅價格者，始  
25 有同條例第16條適用；反之，若屬「已經銷售」之情形，  
26 即無同條例第16條適用。經查，本件依原告銷貨明細表所  
27 示，系爭應稅貨物合計20,752台均屬「已經銷售」之「已  
28 辦理產品登記」（非新製）貨物（參原處分卷二第54頁以  
29 下、原處分卷三第308頁以下），故此部分並非同條例第1  
30 6條適用範圍。

01 ⑤按產製廠商未依同條例第13條至第16條規定而以不當方法  
02 壓低出廠價格申報，或未依同條例第13條至第16條規定而  
03 漏未申報價格，自有依客觀推計評定完稅價格以規整核課  
04 稅捐之必要，應認有同條例第17條之適用。查系爭20,502  
05 台貨物為已辦理產品登記之已銷售應稅貨物，但原告未依  
06 規定，漏報各當月份銷售價格，致無從依銷售價格反推計  
07 算完稅價格，有不合同條例第13條至第14條等情事，即有  
08 同條例第17條規定適用。被告辯稱：就系爭20,752台應稅  
09 貨物，未曾發現以不正當方法壓低價格情事，本件即無貨  
10 物稅條例第17條送請貨評會評定價格之適用，被告自行依  
11 同條例第13條至第16條方式調整推計完稅價格並無違誤云  
12 云，為不足採。

13 3. 綜上，原告本件就系爭應稅貨物20,752台之銷售，其中250  
14 台，最高行政法院108年度上字第758號判決意旨，應適用行  
15 為時貨物稅條例第17條規定；其餘20,502台部分未依規定而  
16 漏未申報各當月份價格，均屬不合同條例第13條至第16條之  
17 情事，均應評定價格而為稅額之調整補徵，攸關納稅義務，  
18 允應慎重，為期客觀公平，則依行為時第17條第1項所明  
19 定，被告「應敘明事實，檢附有關資料，送請財政部賦稅署  
20 貨物稅評價委員會評定」，始屬合法。

21 (八)查，系爭應稅貨物自103年至108年間，迭經新莊稽徵所、被  
22 告及財政部等主管稽徵機關一再調查審核，均認原告於以前  
23 月份自行申報之價格、於貨物稅產品登記申請書所載價格、  
24 於申報相類產品之價格，均係以不正當方法壓低出廠價格，  
25 以致「其價格顯著偏低，顯然與社會常情及經驗法則不  
26 合」，明顯構成不合常規情形，是被告實際已經發現有不合  
27 同條例第13條至第16條之情事，均如上述。爰就系爭應稅貨  
28 物以不正當方法壓低價格之情事，舉例說明如下：

29 1. 以原告漏報101年1月份出廠之8350300100號（MAS-713N室  
30 外機）貨物13台為例：

01 (1)按原告貨物稅產品登記申請書所載（參見原處分卷三第30  
02 8頁），該項產品每台原料成本5,897元、包裝成本52元、  
03 其他成本60元、利潤100元，合計不含稅出廠價為6,109元  
04 （5,897+52+60+100），基於營利事業必需牟利足夠維  
05 持正常營運不致虧損倒閉，則貨物之銷售，其售價必需回  
06 收直接成本外，尚且必需足以回收運輸費用、產品保固費  
07 用、廠房設備折舊及修護費用、辦公設備折舊費用、租金  
08 費用、庶務費用、利息費用……等等諸多日常開銷，則原  
09 告出售前述8350300100號貨物1台僅獲6,109元，扣除每台  
10 直接產製成本6,009元（5,897+52+60），僅存銷貨毛利  
11 100元（出廠價6,109元—直接成本6,009元），如此微薄  
12 毛利衡情不足以支應其運輸費用、產品保固費用、廠房設  
13 備折舊及修護費用分攤、辦公設備折舊費用分攤、租金費  
14 用分攤、庶務費用分攤、利息費用分攤……等等各項開  
15 銷，被告103年原核定乃認原告以不正當方法壓低出廠價  
16 格，以致價格異常偏低，顯然不合常規，是將此項貨物之  
17 出廠完稅價格每台6,109元，按當年度適用之同業利潤標  
18 準成本率70%，予以調整成為8,727元（6,109÷0.7=6,109  
19 ×1.4285倍），此有被告原核定之漏報統計表附卷可參  
20 （見原處分卷一第162頁項次23）。惟被告重核時並未依  
21 法送請貨評會評定價格，逕自調整推計，未適用行為時貨  
22 物稅條例第17條規定，於法不合。

23 (2)查上述8350300100號（MAS-713N室外機）貨物出廠價格僅  
24 6,109元，係以不正當方法壓低價格，被告於本件重核復  
25 查時，該8350300100號（MAS-713N室外機）貨物經以不正  
26 當方法壓低出廠價格至僅6,109元，顯然不合常規之情節  
27 仍舊存在，並未改變。被告卻逕自重核認定其每台出廠完  
28 稅價格為「5,090.8元」（採最近月份出廠價），按原告  
29 漏報出廠數量13台，計算此項貨物漏報101年1月份出廠完  
30 稅價格66,180.4元（重核認定每台5,090.8元×13台），並  
31 據以補徵稅額13,236元（完稅價格66,180.4元×稅率2

01 0%)，此亦有重核復查統計表附卷可參（見本院卷第337  
02 頁項次1）。然而，觀之被告重核復查認定8350300100號  
03 （MAS-713N室外機）貨物之每台出廠完稅價格「5,090.8  
04 元」，甚至連其每台「直接原料成本5,897元」（參見原  
05 處分卷三第308頁）都不足以回收，遑論包裝成本、其他  
06 成本、運輸費用、產品保固費用……等等諸多開銷之支  
07 應，顯見被告重核復查之逕自調整，壓低出廠價格更甚，  
08 偏離常軌更劇，並非客觀合理，實難憑採。

09 2. 再以原告漏報101年2月份出廠之8350311500號（RA-368L  
10 E室內機）貨物200台為例：

11 (1)按原告貨物稅產品登記申請書所載（參見原處分卷三第16  
12 6頁），該項產品每台原料成本1,930元、包裝成本25元、  
13 其他成本30元、利潤0元，合計不含稅出廠價為1,985元  
14 （1,930+25+30+0），即原告出售前述8350311500號貨  
15 物1台僅獲1,985元，扣除每台直接產製成本1,985元（1,9  
16 30+25+30），並無任何利潤可言，被告103年原核定乃  
17 認原告以不正當方法壓低出廠價格，以致價格異常偏低，  
18 顯然不合常規，是將此項貨物之出廠完稅價格1,985元，  
19 按當年度適用之同業利潤標準成本率70%，予以調整成為  
20 2,836元（1,985÷0.7=1,985×1.4285倍），此有被告原核  
21 定之漏報統計表附卷可參（見原處分卷一第157頁項次  
22 8）。惟被告重核復查時，未依行為時貨物稅條例第17條  
23 規定，送請貨評會評定價格，逕自調整推計，違反規定。

24 (2)查8350311500號（RA-368LE室內機）貨物經以不正當方法  
25 壓低出廠價格至僅1,985元，被告於本件重核復查時，上  
26 述顯然不合常規之情節仍舊存在，並未改變。被告卻逕自  
27 重核認定其每台出廠完稅價格為「1,628.3元」（採類似  
28 貨物出廠價），按原告漏報出廠數量200台，計算此項貨  
29 物漏報101年2月份出廠完稅價格325,660.0元（重核認定  
30 每台1,628.3元×200台），並據以補徵稅額65,132元（完  
31 稅價格325,660.0元×稅率20%），此亦有重核復查統計表

01 附卷可參（見本院卷第337頁項次32）。然而，觀之被告  
02 重核復查認定8350311500號（RA-368LE室內機）貨物之每  
03 台出廠完稅價格「1,628.3元」，甚至連其每台「直接原  
04 料成本1,930元」（參見原處分卷三第166頁）都不足以回  
05 收，遑論包裝成本、其他成本、運輸費用、產品保固費  
06 用……等等諸多開銷之支應，亦見被告重核復查之逕自調  
07 整，壓低出廠價格更甚，偏離常軌更劇，並非客觀合理，  
08 難以採信。

09 3. 復以原告漏報101年12月份出廠之8350307404號（MAS-45  
10 8 GS室外機）貨物20台為例：

11 (1)按原告貨物稅產品登記申請書所載（參見原處分卷三第21  
12 4頁），該項產品每台原料成本4,340元、包裝成本100  
13 元、其他成本0元、利潤0元，合計不含稅出廠價為4,440  
14 元（ $4,340+100+0+0$ ），即原告出售前述8350307404號  
15 貨物1台僅獲4,440元，扣除每台直接產製成本4,440元  
16 （ $4,340+100$ ），並無任何利潤可言，被告103年原核定  
17 乃認原告以不正當方法壓低出廠價格，以致價格異常偏  
18 低，顯然不合常規，是將此項貨物之出廠完稅價格4,440  
19 元，按當年度適用之同業利潤標準成本率70%，予以調整  
20 成為6,343元（ $4,440\div 0.7=4,440\times 1.4285$ 倍），此有被告  
21 原核定之漏報統計表附卷可參（見原處分卷一第151頁項  
22 次11）。惟被告重核復查時並未依行為時貨物稅條例第1  
23 7條規定，法送請貨評會評定價格，其逕自調整推計，於  
24 法不合。

25 (2)查原告就上述8350307404號（MAS-458GS室外機）貨物經  
26 以不正當方法壓低出廠價格至僅4,440元，顯然不合常規  
27 ，而此情節於被告於本件重核復查時仍舊存在，並未改  
28 變。被告卻逕自重核認定其每台出廠完稅價格為「3,700.  
29 0元」（採當月申報之價格），反而更低。按原告漏報出  
30 廠數量20台，計算此項貨物漏報101年12月份出廠完稅價  
31 格74,000.0元（重核認定每台3,700.0元 $\times$ 20台），並據以

01 補徵稅額14,800.0元（完稅價格74,000.0元×稅率20%），  
02 此亦有重核復查統計表附卷可參（見本院卷1第344頁項次  
03 292）。然而，觀之被告重核復查認定8350307404號（MAS  
04 -458GS室外機）貨物之每台出廠完稅價格「3,700.0  
05 元」，甚至連其每台「直接原料成本4,340元」（參見原  
06 處分卷三第214頁）都不足以回收，遑論包裝成本、其他  
07 成本、運輸費用、產品保固費用……等等諸多開銷之支  
08 應，亦見被告重核復查之逕自調整，壓低出廠價格更甚，  
09 偏離常軌更劇，難謂客觀合理，自難憑採。

- 10 4. 至於重核復查統計表所列其他各項漏報出廠應稅貨物（參  
11 見本院卷1第337至344頁），其等經主管稽徵機關一再調  
12 查審核，均認原告於以前月份自行申報、於貨物稅產品登  
13 記申請書所載、於相類產品之申報，所登記申報銷售價格  
14 僅為原料成本及包裝成本，僅含非常微薄之毛利或甚至未  
15 含任何利潤，均係以不正當方法壓低出廠價格，以致價格  
16 顯著偏低，顯然不合常規，經被告於原核定階段按當年度  
17 適用之同業利潤標準成本率70%，予以逐項調升價格，有  
18 被告原核定之漏報統計表臚列各項價格之調升情形附卷可  
19 佐（參見原處分卷一第164至150頁「單價除以成本率（7  
20 0%）」一欄所示）。嗣被告重核20,752台應稅貨物之完稅  
21 價格時，基於其等經以不正當方法壓低出廠價格，以致價  
22 格顯著偏低，顯然不合常規之情狀，仍舊存在，並未改  
23 變，被告即應依法送請貨評會評定價格。況，被告重核復  
24 查所認完稅價格（參見本院卷1第337至344頁第A欄「單位  
25 完稅價格」所示），竟然幾近全部連產製貨物之原料成本  
26 均不足以回收【詳附表「比較」一欄中以「Y」註記者  
27 〈被告重核復查所認單位完稅價格（A），低於該項貨物  
28 之原料成本（M）〉】，顯見被告本件逕自壓低出廠價格  
29 更甚，偏離常軌更劇，即與貨物稅條例第13條至第16條、  
30 第17條均以常規價格為計算基礎之規範意旨相違。被告辯  
31 稱：就20,752台應稅貨物，未曾發現以不正當方法壓低價

01 格情事，本件即無貨物稅條例第17條送請貨評會評定價格  
02 之適用，被告自行依同條例第13條至第16條方式調整推計  
03 完稅價格並無違誤云云，為不足採。

04 5. 綜上，被告本件重核復查決定時，系爭應稅貨物以不正當  
05 方法壓低價格之情事仍舊存在，並未改變，被告未依行為  
06 時貨物稅條例第17條規定送請貨評會評定價格，有違本院  
07 106年度訴更一字第52號判決及最高行政法院108年度上字  
08 第758號判決意旨，所為重核復查決定，於法有違。

09 (九)被告又辯稱：財政部賦稅署於112年6月16日召開「台灣格力  
10 電器股份有限公司產製貨物完稅價格評定會議」（下稱賦稅  
11 署112年6月16日會議）後，被告依據貨物稅條例第13條至第  
12 16條規定，就系爭應稅貨物重核復查決定，變更系爭貨物完  
13 稅價格56,391,881元，即屬有據云云。惟被告系爭重核復查  
14 決定時，系爭應稅貨物以不正當方法壓低價格之情事仍舊存  
15 在，並未改變，已如上開(八)所述，被告仍未依上開2件判決  
16 意旨即行為時貨物稅條例第17條規定辦理，被告所辯不可採  
17 。

說明如下：

18 1. 按行為時貨物稅條例第17條第1項規定：「產製廠商申報應  
19 稅貨物之銷售價格及完稅價格，主管稽徵機關於進行調查  
20 時，發現有不合第13條至第16條之情事，應予調整者，應敘  
21 明事實，檢附有關資料，送請財政部賦稅署貨物稅評價委員  
22 會評定。」嗣修正為「（第1項）產製廠商申報應稅貨物  
23 之銷售價格及完稅價格，主管稽徵機關發現有不合第13條至  
24 第16條之疑慮時，始得進行調查，並應依查得資料或財政部  
25 會商有關機關訂定之標準調整其完稅價格。（第2項）前項  
26 標準，由財政部會商有關機關參照貨物出廠時之實際市場情  
27 形定之。」比較修正前、後之規定，最大差異在於新法已無  
28 推計機關「財政部賦稅署貨物稅評價委員會」，即修正後刪  
29 除「送請財政部賦稅署貨物稅評價委員會」之規定。

30 2. 查，修正後貨物稅條例第17條雖刪除原條文送請貨評會規  
31 定，且為配合貨物稅條例修正，財政部亦以104年7月14日台

01 財稅字第10400610750號令，廢止財政部賦稅署貨物稅評價  
02 委員會組織規程，現行稽徵實務上已廢止貨評會之運作。但  
03 在本件稅捐債權成立之時點，系爭應稅貨物明顯有貨評會調  
04 整評定等推計課稅實體事項規定存在，應適用行為時貨物稅  
05 條例第17條第1項情形；蓋行為時貨物稅條例第17條經立法  
06 機關通過，總統公布施行之法律，亦無經釋憲機關宣告不予  
07 適用情事，本件自應遵循之，否則即為違法。申言之，修正  
08 後貨物稅條例第17條雖刪除原條文送請貨評會規定，且為配  
09 合貨物稅條例修正，財政部亦以104年7月14日台財稅字第10  
10 400610750號令，廢止財政部賦稅署貨物稅評價委員會組織  
11 規程，現行稽徵實務上已廢止貨評會之運作。但在本件稅捐  
12 債權成立之時點，系爭應稅貨物明顯有貨評會調整評定等推  
13 計課稅實體事項規定存在，應適用行為時貨物稅條例第17條  
14 第1項情形；蓋貨物稅條例第17條固有上開修正，惟貨物稅  
15 條例第17條第1項關於推計課稅之規定，為針對調整評定應  
16 稅貨物之銷售價格及完稅價格之方法，屬於課稅之實體事  
17 項，基於納稅義務人信賴利益保護以及法安定性考量，自應  
18 適用行為時舊法規定。故本件應依行為時貨物稅條例第17條  
19 第1項規定，檢附有關資料，送請貨評會評定貨物價格。本  
20 件不得以現行貨物稅條例第17條已刪除貨評會規定或貨評會  
21 從未運作為由，而不適用行為時貨物稅條例第17條。

- 22 3. 貨物稅課稅貨物完稅價格評定規則（依貨物稅條例第17條第  
23 2項規定訂定，於104年5月14日廢止。下稱「評定規則」）  
24 原第2條規定：「產製廠商每月申報應稅貨物之出廠價格及  
25 完稅價格，主管稽徵機關應按月審核，如發現有不合本條例  
26 第13條至第16條規定之情事，除屬計算錯誤或經產製廠商自  
27 行申報更正者外，其屬應予調整完稅價格退補稅款之案件，  
28 應敘明事實，檢附有關資料，送請財政部賦稅署貨物稅評價  
29 委員會評定。」原第5條規定：「財政部賦稅署貨物稅評價  
30 委員會對稽徵機關依第2條至第4條函送有關應稅貨物之出廠  
31 價格及完稅價格等資料，如認有不正常或重大出入時，得派

01 員逕行調查市售資料或參考同業有關資料評定。」財政部賦  
02 稅署貨物稅評價委員會組織規程（依貨物稅條例第17條第2  
03 項規定訂定，於104年7月14日廢止）原第2條規定：「產製  
04 廠商申報應稅貨物之出廠價格及完稅價格，經主管稽徵機關  
05 調查發現有不合本條例第13條至第16條之情事，應予調整  
06 者，由貨物稅評價委員會（以下簡稱本會）評定之。」第3  
07 條規定：「本會置主任委員，由賦稅署署長兼任，副主任委  
08 員，由賦稅署副長兼任。」第4條規定：「本會置委員，由  
09 財政部部長就本部及其他有關機關主管人員聘兼之。」第8  
10 條規定：「本會置執行秘書、科長、專員、科員及雇員。前  
11 項人員，除執行秘書由委員中指派兼任外，其餘均為專  
12 任。」第11條規定：「本會開會時，由主任委員任主席，執  
13 行秘書及科長列席，必要時得指定主管稽徵機關有關人員列  
14 席。主任委員不能出席時，由副主任委員擔任主席。」

- 15 4. 據上，主管稽徵機關係因調查發現有不合貨物稅條例第13條  
16 至第16條之情事，應予調整者，應送貨評會評定；而貨評會  
17 如對稽徵機關函送之價格，如認有不正常或重大出入時，參  
18 依評定規則第5條，得派員逕行調查市售資料或參考同業有  
19 關資料評定。惟查，賦稅署112年6月16日會議討論事項結論  
20 為：「……評定台灣格力電器股份有限公司產製冷暖氣機完  
21 稅價格。經出席人員討論，結論如下：(一)討論事項一：格力  
22 公司102年1月至4月未辦貨物稅產品登記產製出廠冷暖氣機  
23 室內機2,431臺及室外機2,509臺之完稅價格部分，財政部北  
24 區國稅局係依據本條列（註：貨物稅條例）第13條至第16條  
25 規定辦理。(二)討論事項二：該公司相同案情之其他行政救濟  
26 案件，請財政部北區國稅局亦依上開規定辦理」等語（參見  
27 本院卷1第347頁）。可知，賦稅署112年6月16日會議討論事  
28 項一，係針對他案「102年1月至4月」未辦貨物稅產品登記  
29 之出廠應稅貨物之完稅價格，顯然無涉本件「101年度」系  
30 爭應稅貨物之完稅價格；本院提示賦稅署112年6月16日會議  
31 紀錄給原告閱覽，並詢問兩造本件屬101年度之爭議，與上

01 開會議紀錄討論事項一是否相同？原告複代理人陳述：「不  
02 同。本件訴訟是針對『已辦理』貨物稅產品登記之應稅貨  
03 物，另案則是針對未辦理貨物稅產品登記（之應稅貨  
04 物）。」被告訴訟代理人亦稱：「二案事實不同。」（見本  
05 院卷1第364頁筆錄）；再者，貨評會之任務在於評定貨價，  
06 其對於主管稽徵機關函送有關應稅貨物之出廠價格及完稅價  
07 格等資料，如認有不正常或重大出入時，得派員逕行調查市  
08 售資料或參考同業有關資料評定，然賦稅署112年6月16日會  
09 議未依此規定辦理，其討論結論依貨物稅條例第13條至第16  
10 條規定辦理，顯不合同條例第17條評定貨價之規定；且觀  
11 諸賦稅署112年6月16日會議出席人員並無執行秘書，違反貨  
12 評會組織規程第11條執行秘書列席之規定；該會議僅有結  
13 論，欠缺討論過程及作成結論的理由，自難憑以認定系爭應  
14 稅貨物之完稅價格。茲賦稅署112年6月16日會議不符合行為  
15 時貨物稅條例第17條規定，被告主張其核定系爭應稅貨物完  
16 稅價格為56,391,881元，合於貨評會討論結論，其重核復查  
17 符合規定，自無可取。

18 (十)關於罰鍰部分：

19 貨物稅條例第32條規定：「納稅義務人有下列情形之一者，  
20 除補徵稅款外，按補徵稅額處1倍至3倍罰鍰：……七、短報  
21 或漏報出廠數量。八、短報或漏報銷售價格或完稅價格。  
22 ……」嗣107年11月21日修正公布第32條規定：「納稅義務  
23 人有下列情形之一者，除補徵稅款外，按補徵稅額處3倍以  
24 下罰鍰：……七、短報或漏報出廠數量。八、短報或漏報銷  
25 售價格或完稅價格。……」查被告所處罰鍰數額係依所漏稅  
26 額倍數而定，二者既相關聯，而被告本件有關貨物稅稅基之  
27 認定於法既有不合，其量化金額即有違誤，所漏稅額尚未確  
28 定，則罰鍰部分亦難維持，是本件應將罰鍰處分一併撤銷。

29 七、綜上所述，被告關於系爭應稅貨物漏未報繳貨物稅，變更核  
30 定完稅價格合計56,391,881元，補徵貨物稅額11,278,376  
31 元，並依所漏稅額裁處1倍罰鍰11,278,376元（追減貨物稅

01 額8,125,084元及罰鍰8,125,084元)，既有上述違誤而無法  
02 維持，訴願決定未予糾正，亦有未合，原告訴請撤銷訴願決  
03 定及原處分(即重核復查決定)不利部分，為有理由，應予准  
04 許。又本件事證已臻明確，兩造其餘主張陳述及所提之證  
05 據，於判決之結果不生影響，不再逐一論述，併此敘明。

06 八、據上論結，原告之訴為有理由，依行政訴訟法第98條第1項  
07 前段，判決如主文。

08 中 華 民 國 114 年 1 月 16 日

09 審判長法官 陳心弘

10 法官 鄭凱文

11 法官 林妙黛

12 一、上為正本係照原本作成。

13 二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院高等行政訴訟庭  
14 提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內  
15 補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，  
16 應於判決送達後20日內補提上訴理由書（均須按他造人數附  
17 繕本）。

18 三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，  
19 逕以裁定駁回。

20 四、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書（行政訴訟  
21 法第49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不  
22 委任律師為訴訟代理人（同條第3項、第4項）。  
23

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所 需 要 件
(一)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1. 上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、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，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。

	3. 專利行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
(二)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。
<p>是否符合(一)、(二)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(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。</p>	

02 中 華 民 國 114 年 1 月 16 日

03 書記官 李建德