

臺北高等行政法院判決

) FKT64W1Z1X5L0;@108年度訴字第

108年度訴字第1139號

) FKT64W1Z1X5L0;@109年4月16日辯

原告 泰盛企業有限公司

代表人 袁陳美

訴訟代理人 黃曉妍 律師

被告 財政部關務署基隆關

代表人 楊崇悟

訴訟代理人 鄭仔君

游家明

上列當事人間貨物稅事件及有關稅捐事務事件，原告不服財政部
中華民國108年1月29日台財法字第10713953900號(案號：第0000
0000號)及108年5月20日台財法字第10813915400號(案號：第000
00000號)訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、程序事項：

(一)本件被告代表人蘇淑貞於訴訟進行中變更為楊崇悟，茲據被
告現任代表人具狀向本院聲明承受訴訟，核無不合，應予准
許。

(二)次按「分別提起之數宗訴訟係基於同一或同種類之事實上或
法律上之原因者，行政法院得命合併辯論。」行政訴訟法第
127條第1項定有明文。本院108年度訴字第367號、108年度
訴字第1139號，當事人相同，且基於同種類事實及法律上原

因分別提起之訴訟，爰依上開規定，命合併辯論併判決之，合先敘明。

二、事實概要：

原告委由建平報關行向被告報運進口美國、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一所示，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。嗣被告審查結果，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（以下簡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。被告認原告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（以下簡稱營業稅法）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（其應補稅額、裁罰金額均詳如附表 2 所示，各補稅及裁罰函合稱原處分 1）。原告不服，申請復查，經被告以 107 年 2 月 23 日基普五字第 1061020413 號復查決定（下稱復查決定）駁回；原告提起訴願，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，嗣經被告以108年3月20日基普五字第1081002937號重核復查決定（即原處分2），以附表2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3所示）。原告猶表不服，提起訴願，亦經財政部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，原告不服，遂分別提起本件訴訟。

三、原告主張略以：

（一）系爭貨物「COMPRESSOR BLOCK (WITHOUT MOTOR)」係不含馬達之壓縮裝置，一般所稱之「壓縮機」包含馬達及壓縮裝置，此亦為前述規定逕以「馬力」區分「壓縮機」核稅標準之原因，然本件被告機關所指為「壓縮機」之貨品，不包含油分離器、聯軸器、馬達及油壓驅動裝置之組件，未具壓縮機主要特性，係一開放式壓縮機之組成分子「壓縮裝置」，如未搭配適用之馬達，根本無從運轉，更無從計算其「馬力」，且依此貨品之設計，若無將此貨品加裝噴油系統，其並無法發揮壓縮機之效用。是以原告此貨品根本係螺桿式壓縮機之壓縮裝置，並非一完整之壓縮機，並無「馬力」可言。故系爭貨品並不屬貨物稅條例第11條第3項、貨物稅折算課徵辦法第3條之應稅貨物。

（二）原告所進口壓縮機頭皆以稅則號別第8414.90.20號「壓縮機零件」申報，被告均未改列原告申報之稅則號別，此形成原告之信賴基礎；被告更於上述A、G報單報關時於查核原告補送之相關文件後，仍核定相同稅則編號，更補強原告先前產生之信賴，被告係處理進出口稅務之專業機關，對查核貨物

01 是否屬應課貨物稅項目應最為明瞭，原告信賴被告之專業判
02 斷，循往例未申報貨物稅，並無任何過失，更遑論故意。被
03 告應不得溯及既往變更原A至G報單之事實認定。詎被告竟以
04 事後變更之見解，將原告自101年至106年已報運進口貨物之
05 行為論以未依規定申報，並課原告所漏貨物稅額倍數之罰鍰
06 ，顯然有違反信賴保護原則之違法。

07 (三)原告申報之A至H報單，既於貨物名稱、數量、完稅價格等並
08 無短報、漏報或不實，僅係所申報之稅則號別與被告機關之
09 認知不一致，則原告之行為與貨物稅條例第32條第10款之規
10 定已有未合。退萬步言，依照新修正之財政部107年11月23
11 日台財稅字第10704651550號令新修正之「稅務違章案件裁
12 罰金額或倍數參考表」內容「二、五年內經第1次查獲者，
13 按補徵稅額處0.4倍之罰鍰。但於裁罰處分核定前已補繳稅
14 款或同意以足額保證金抵繳者，處0.2倍之罰鍰。」可知在
15 提供足額保證金作為擔保之情形，應處0.2倍之罰鍰，而非
16 0.4倍。本件系爭八份報單係被告於106年5月15日認定原告A
17 報單違章後，循線於其後10日內陸續查獲，以此可知此八份
18 報單實為被告同一次查獲，並無僅第一份報單為五年內第一
19 次查獲之情。是此八份報單既均係五年內初次查獲，且原告
20 就貨物稅部份提供之足額保證金亦均為同日繳納，則自難認
21 有將八份報單割裂認定，作不同處理之正當理由，是原處分
22 A報單之貨物處0.2倍罰鍰外，對其他報單仍為0.4倍之罰鍰
23 ，並無敘明何以其他七份報單應作不同處理之理由，顯已違
24 反行政行為平等性之原則。並聲明求為判決：訴願決定1及
25 原處分1(含復查決定)不利原告之部分，及訴願決定2及原處
26 分2(即重核復查決定)均撤銷。

27 四、被告答辯略以：

(一)原告依關稅法第17條第1項及貨物稅條例第23條第2項規定，就所報運進口貨物，負有誠實申報之義務，舉凡名稱、品質、規格、數量、價值、貨物稅稅率及稅額等，均應注意報單上各項申報是否正確，不得虛報。系爭貨物已含有軸承及轉子等，其內部結構齊備，為完整之壓縮機構，於構造上係以分開之馬達驅動機構連接聯軸器帶動運轉，屬開放式壓縮機，非僅為壓縮機零件，確為貨物稅應稅貨物。本案壓縮機既為國外進口應課徵貨物稅之貨物，原告卻未依規定申報貨物稅稅率及稅額，其涉報運貨物進口未依規定申報貨物稅、逃漏進口稅費之情事，被告依上揭法條予以裁處，洵屬有據。

(二)進口貨物係依海關進口稅則核定稅則號別課徵關稅，而貨物稅係依貨物稅條例徵收之，二者之性質、目的、構成要件及保護之法益，均不相同，進口貨物是否課徵貨物稅，端視貨物稅條例第2章所列舉之應稅貨物為依據，此與系爭貨物應歸屬何稅則號別無涉，系爭處分所涉者為貨物稅裁罰，其爭點應聚焦來貨是否為貨物稅條例之應稅貨物，而非稅則號別之歸列，原告執「被告前未更改其原申報稅則號別之行為」為信賴基礎，尚屬有誤。甚者，觀諸原告補具之國外貨物型錄，文件上載即清楚指明來貨為壓縮機(COMPRESSOR)，核屬貨物稅條例第11條第1項第3款、第3項及貨物稅折算課徵辦法第2條規定之應稅貨物。鑑於其自身專業能力及獲取國外原廠型錄之情狀下，原告於報關前本知悉、預見來貨核為貨物稅應稅貨物之極大風險，為維護自身權益，避免因虛報觸法而受罰，就所進口之貨物當予以特別審慎注意，多方查證，並採取合理措施（如：貨物稅預先審核等）以避免違章情事發生，惟原告捨此不為，未積極盡任何預防之能事，亦未主動申報以文件審核或貨物查驗方式通關，核其情事，乃未

盡行政法上注意義務，於行為上具防免可能性卻怠而為之，自有「應注意、能注意而不注意」之過失，自不得冀邀免罰。

(三)於訴願決定1之訴願階段，貨物稅裁罰倍數因修正而有利於原告，爰以原處分2予以變更。因A報單之違章於106年5月15日緝獲，屬5年內經第1次查獲；另B-F報單緝獲日為同年月19日，G、H報單緝獲日為同年月24日，均為A報單查獲日之後，不符合5年內經第1次查獲之要件；原告雖提供足額保證金抵繳或補繳貨物稅款（106年7月13日），然均未及裁罰處分核定前（106年7月3日、同年月7日）為之，文義上解釋與裁罰倍數參考表違章情形一、二之但書規定「裁罰處分核定前已補繳稅款或同意以足額保證金抵繳者」之要件未合，惟考量法規之修正時點、目的及程序補正之不能，並酌參原告就營業稅部分前於裁罰處分核定前同意以足額保證金抵繳應納稅額之情事，綜合考量、避免損及其權益下，被告已寬認合於前開參考表所揭但書之減輕裁罰之要件，是貨物稅部分之裁罰並無不法等語，資為抗辯。並聲明求為判決：原告之訴駁回。

五、本院之判斷：

(一)按稅捐稽徵法第35條之1規定：「國外輸入之貨物，由海關代徵之稅捐，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。」及貨物稅條例第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：一、……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。」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；對冷氣機課徵貨物稅，得就其主要機件，由財政部訂定辦法折算課徵。

(二)又貨物稅折算課徵辦法第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。（一）……（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。」亦即，財政部經貨物稅條例第11條第3項之授權，以「冷媒壓縮機」作為冷氣機主要機件，並以折算方法對冷氣機課徵貨物稅。

(三)承上，司法院大法官釋字第257號解釋：「貨物稅條例修正前第4條第1項第16款(3)（現為第11條第1項第3款），係就『凡用電力調節氣溫之各種冷氣機、熱氣機等』電器類課徵貨物稅之規定……壓縮機不僅為冷暖氣機之主要機件，且祇能供裝配汽車冷暖氣機之用，仍屬上開條例所規定之電器類

範圍，而於冷暖氣機裝配完成後，並不再課徵貨物稅，無加重人民納稅義務之虞。上述規則將汽車冷暖氣機用之壓縮機，依冷暖氣機類課徵貨物稅，亦為簡化稽徵手續，防止逃漏稅捐及維持課稅公平所必要，與憲法第19條尚無牴觸。」雖係針對汽車冷暖氣機用之壓縮機為解釋，但已肯認以壓縮機作為冷暖氣機類課徵貨物稅之正當性外，亦闡明係為「簡化稽徵手續，防止逃漏稅捐及維持課稅公平所必要」之目的。足見，為維稽徵便利與課稅公平，以壓縮機作為冷氣機之表徵，而對冷氣機課稅；既然壓縮機僅在表徵冷氣機，則於貨物稅課徵時，應著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動裝置，抑或需由冷氣機之其他零件提供驅動，因由冷氣機作為應稅貨物而言，並無不同，自不影響貨物稅之課徵；從而，壓縮機之驅動部分，是內含或需另外接，對貨物稅之課徵應非重要。

(四)經查，系爭貨物被告依據原告提供之國外原廠型錄（見108年度訴字第367號卷之行政訴訟案卷1第152頁），認為系爭貨物為裝置於冰水主機（ROTARY SCREW LIQUID CHILLERS，使用之螺桿冷媒壓縮機（SCREW COMPRESSOR，見同上卷第139頁、第141頁），故將之歸類為中央系統型冷氣系列（見同上卷第156頁），且電動機出力經換算皆大於20馬力（見同上卷第168頁），核認其功能乃利用陰陽轉子的高速轉換，透過彼此之嚙合，週期性地改變轉子每對齒槽間的容積，一面擠壓改變氣體容積，一面壓縮氣體，供給動力以進行壓縮過程（見同上卷第164頁）等情；被告並由上述型錄所列零件、圖示（見同上卷第141-154頁），已含有軸承及轉子，認內部結構齊備，認定為完整之壓縮機構。被告復洽詢財團法人工業技術研究院詢問系爭貨物是否為壓縮機，經該院

表示：「來貨構造上係靠馬達直接連結來帶動該壓縮機轉動，係屬開放式壓縮機，倘無此部件或零件，冷凍空調之熱力循環無法建立。」等語（見同上卷第220頁），被告因此認定系爭貨物係冷氣機主要零件之壓縮機，其認定並非無稽。

(五)再查，被告陳明無油螺桿式壓縮機及內油螺桿式壓縮機之差異，在於壓縮腔有無油液；內油螺桿式壓縮機之噴油作用，並非同馬達電動機置於啟動機械之效能，而係扮演著潤滑、密封、冷卻及降低噪音之功能（見同上卷第202-204頁），此僅屬機具效能之提升。又壓縮機運作，原理為藉由壓縮腔內裝有之螺旋形陰陽轉子，主轉子（又稱陽轉子），通過由發動機或電動機驅動，另一轉子（又稱陰轉子）係由主轉子驅動。兩轉子皆具幾個凹形齒，採用位移原理，兩者互相反向旋轉，隨著轉子之轉動，與外殼之間容積減少，進而完成吸氣、壓縮與排氣流程（見同上卷第206-210頁），而系爭貨物內部元件為平行、互相啮合螺旋形齒之轉子（陰、陽螺桿）已為壓縮機，至於機體噴油與否、是否包括油分離器等配件，均不影響壓縮機之認定。另本院觀系爭貨物為Frick公司製造，依該公司官網產品簡介（見同上卷第139頁），將ROTARY SCREW COMPRESSOR UNITS之元件，區分為SCREW COMPRESSOR（壓縮機）與Oil separator（油分離器）及其他元件分列，是被告主張油分離裝置本非壓縮機內部之構成部分等語，並非難信，應不能以系爭貨物無油分離器，即認為非壓縮機；因此，原告主張系爭貨物缺少油分離器云云，尚不影響其為壓縮機，可作為冷氣機主要零件之認定。被告復陳明，壓縮機之驅動條件區分係「容積式」或「動力式」壓縮機，二者之分類差異僅係壓縮氣體的方式不同（見同上卷第212頁），系爭貨物按其作用歸屬「容積式」僅在說明壓

縮機之壓縮型態，此亦不影響系爭貨物具完整內部結構事實、具壓縮機特性之認定。另查，壓縮機本身是否附有驅動裝置，抑或需外接提供驅動，因於冷氣機裝配完成後以整體視之並無不同，對於以冷氣機作為應稅貨物之認定並非重要，已如前述。從而，原告主張系爭貨物無聯軸器、馬達及油壓驅動裝置，無法自行獨立運轉產生壓縮功能，僅為螺桿式壓縮機的「壓縮機頭」，故屬壓縮機之「零件」，而非壓縮機或冷氣機主要零件云云，均非可取。

(六)承上所述，被告認系爭貨物為冷氣機主要零件，核屬貨物稅條例第11條第1項第3款、第3項及貨物稅折算課徵辦法第2條規定之供中央系統型冷暖氣機用「冷媒壓縮機」，故依同辦法第3條第1及3款規定，按壓縮機價格加計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，於法即無不合。其應課徵之貨物稅計算方式為「（關稅完稅價格+關稅額） $\times$ 3.5 $\times$ 1.35 $\times$ 15%」；另營業稅法第20條規定：「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。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；……。」故進口貨物應由被告課徵營業稅，營業稅額係以貨物稅之5%核計。由此，系爭8件報單貨物稅與營業稅之計算：

1、報單第AW/BC/01/V355/1281號(A)：(446,025元+15,164元) $\times$ 3.5 $\times$ 1.35 $\times$ 15%=326,868元。326,868元 $\times$ 0.05=16,343元。共計343,211元（包括貨物稅326,868元及營業稅16,343元）

01 2、報單第 AW/03/0876/2395 號 (B)：(1,131,916 元 + 38,485 元) ×
02 3.5 × 1.35 × 15% = 829,521 元。829,521 元 × 0.05 = 41,476 元。
03 共計 870,997 元 (包括貨物稅 829,521 元及營業稅 41,476 元)
04 3、報單第 AW/03/0930/0679 號 (C)：(952,573 元 + 32,387 元) ×
05 3.5 × 1.35 × 15% = 698,090 元。698,090 元 × 0.05 = 34,904 元。
06 共計 732,994 元 (包括貨物稅 698,090 元及營業稅 34,904 元)
07 4、報單第 AW/03/1209/1209 號 (D)：(1,206,858 元 + 41,033 元) ×
08 3.5 × 1.35 × 15% = 884,442 元。884,442 元 × 0.05 = 44,222 元。
09 共計 928,664 元 (包括貨物稅 884,442 元及營業稅 44,222 元)
10 5、報單第 AW/05/143/F0143 號 (E)：(1,064,549 元 + 36,194 元) ×
11 3.5 × 1.35 × 15% = 780,152 元。780,152 元 × 0.05 = 39,007 元。
12 共計 819,159 元 (包括貨物稅 780,152 元及營業稅 39,007 元)
13 6、報單第 AW/05/143/F0612 號 (F)：(1,229,145 元 + 41,790 元) ×
14 3.5 × 1.35 × 15% = 900,775 元。900,775 元 × 0.05 = 45,039 元。
15 共計 945,814 元 (包括貨物稅 900,775 元及營業稅 45,039 元)
16 7、報單第 AW/05/143/F0877 號 (G)：(1,199,953 元 + 59,997 元) ×
17 3.5 × 1.35 × 15% = 892,990 元。892,990 元 × 0.05 = 44,650 元。
18 共計 937,640 元 (包括貨物稅 892,990 元及營業稅 44,650 元)
19 8、報單第 AW/06/143/F0157 號 (H)：(989,449 元 + 49,472 元) ×
20 3.5 × 1.35 × 15% = 736,335 元。736,335 元 × 0.05 = 36,816 元。
21 共計 773,151 元 (包括貨物稅 736,335 元及營業稅 36,816 元)
22 從而，被告以原處分 1，核定原告應補徵貨物稅、營業稅之
23 稅額，應核無違誤。
24 (七)另按，貨物稅條例第 32 條第 10 款規定：「納稅義務人有下列
25 情形之一者，除補徵稅款外，按補徵稅額處 1 倍至 3 倍罰鍰：
26 一、……十、國外進口之應稅貨物，未依規定申報。」及營
27 業稅法第 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：一、……七、其他有漏稅事實者。」故漏繳貨物稅、營業稅除有前述之補徵外，另應依法處罰鍰。再按，財政部發布之裁罰倍數表係按各種稅務違章情形及違章後情形等事項分別訂定裁罰金額或倍數，該表除訂定原則性或一般性裁量基準外，另訂有例外情形之裁量基準，與法律授權之目的並無牴觸，稽徵機關辦理相關案件，應可適用。

(八)及按「財政部發布之稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表變更時，有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件適用之。」為稅捐稽徵法第1條之1第4項所明定。原處分機關依貨物稅條例第32條第10款及裁處時裁罰倍數參考表列前揭條款規定，分別對A至H報單處所漏貨物稅額1倍之罰鍰，惟前開裁罰倍數參考表（關於貨物稅部分），於訴願階段，業經財政部107年11月23日台財稅字第10704651550號令修正並於同日生效在案，經變更為：「違章情形：一、國外進口之應稅貨物，未依規定申報。裁罰金額或倍數：一、按補徵稅額處0.8倍之罰鍰。但於裁罰處分核定前已補繳稅款或同意以足額保證金抵繳者，處0.4倍之罰鍰。二、5年內經第1次查獲者，按補徵稅額處0.4倍之罰鍰。但於裁罰處分核定前已補繳稅款或同意以足額保證金抵繳者，處0.2倍之罰鍰。」經核該裁罰倍數因修正而有利於原告，爰依規定予以變更。被告依海關電腦系統查詢廠商違規紀錄清表所示，A報單之違章於106年5月15日緝獲（其餘報單為該日之後），屬5年內經第1次查獲，又A報單應追徵之貨物稅額，原告均已提供足額保證金抵繳或補繳貨物稅款，因此，被告依上揭規定，認A報單應按補徵稅額處0.2倍之罰鍰，至其餘B至H報單，被告處0.4倍之罰鍰。原告雖主張，在提供足額保證金作為保

之情形，應處0.2倍之罰鍰，而非0.4倍云云。惟查，依海關電腦系統查詢廠商違規紀錄清表（見108年度訴字第1139號卷行訴訟案卷1第333-337頁）所示，A報單之違章於106年5月15日緝獲，屬5年內經第1次查獲；另B-F報單緝獲日為同年月19日，G、H報單緝獲日為同年月24日，均為A報單查獲日之後，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報單分屬不同裁罰金額或倍數之規定，又原告就貨物稅部分是否同日繳納保證金，與被告查獲日無涉；故原告主張B-H報單應僅處0.2倍之罰鍰，否則有違平等原則云云，尚非可採。從而，被告以原處分2核定貨物稅違章罰鍰金額如下：

- 1、A報單按應補徵稅額326,868元處0.2倍之罰鍰65,373元。
 - 2、B報單按應補徵稅額829,521元處0.4倍之罰鍰331,808元。
 - 3、C報單按應補徵稅額698,090元處0.4倍之罰鍰279,236元。
 - 4、D報單按應補徵稅額884,442元處0.4倍之罰鍰353,776元。
 - 5、E報單按應補徵稅額780,152元處0.4倍之罰鍰312,060元。
 - 6、F報單按應補徵稅額900,775元處0.4倍之罰鍰360,310元。
 - 7、G報單按應補徵稅額892,990元處0.4倍之罰鍰357,196元。
 - 8、H報單按應補徵稅額736,335元處0.4倍之罰鍰294,534元。
- 均核無違誤。

(九)又依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：「……二、進口貨物逃漏營業稅者。……按所漏稅額處1.5倍之罰鍰。但於裁罰處分核定前已補繳稅款或同意以足額保證金抵繳者，處1倍之罰鍰；其屬下列違章情事者，減輕處罰如下：……二、漏稅額逾新臺幣1萬元至新臺幣10萬元者，處0.6倍之罰鍰。……」被告依此對系爭8件報單營業稅部分，分別裁罰所漏營業稅額0.6倍罰鍰為A報

單 9,805元、B報單 24,885元、C報單 20,942元、D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。

(十)原告固主張，其進口系爭貨物均以稅則號別為第8414.90.20號「壓縮機零件」申報，被告機關從未改列此稅則號別，甚至於A、G報單報關時，被告曾通知原告補送相關文件，查核後被告仍核定稅則號別為「壓縮機零件」，致使原告產生信賴系爭貨物為「壓縮機零件」，既然僅是壓縮機零件，原告未申報貨物稅即無何故意、過失等語。惟關稅是對國外進口貨物所課徵的進口稅，貨物稅是對國內產製或自國外進口貨物，於貨物出廠或進口時課徵的稅捐，二者立法目的不同，合致租稅之構成要件亦有別；貨物是否應課徵貨物稅，端視該貨物是否屬貨物稅條例所列之應稅貨物，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」如何認定無涉；更有甚者，貨物稅條例對冷氣機課稅，依第11條第3項之規定，得就冷氣機之「主要零件」折算課徵，故以壓縮機作為主要零件課徵貨物稅，重點在於判斷物品是否具備「主要零件」特性，而與稅則號別如何適用顯無絕對關聯。原告認為系爭貨物僅屬「壓縮機零件」，而被告認係「壓縮機」，二者適用之稅則號別固然不同，然系爭貨物「是否為貨物稅之應稅貨物？」與「是否為壓縮機零件而適用零件之稅則號別？」分屬二事，縱然適用零件之稅則號別，仍不排除作為冷氣機主要零件之可能性，而有成為貨物稅應稅貨物之可能，原告尚不能以被告曾核定「壓縮機零件」之稅則號別，而謂可當然排除被課徵貨物稅，其受課徵貨物稅之預見，不可能被稅則號別之核定所阻斷。既然應否課徵貨物稅，與歸列稅則號別無

關，稅則號別之核定，自不可能作為應否課徵貨物稅、營業稅之信賴基礎，原告主張稅則號別之核定形成信賴基礎，已無可採。再者，貨物稅、營業稅之核課期間，依稅捐稽徵法第21條之規定為5年，於核課期間內如發現應補之稅均可補徵，此係稅務行政為大量行政，為兼顧查核人力、租稅公平之考量，故於核課期間內被告之核定毋寧為暫時狀態，其引起之信賴原本薄弱，難以形成信賴基礎；況且被告於原告申報進口時未及時命課貨物稅、營業稅，既非「免課貨物稅、營業稅處分」，無免課處分存續力可言，信賴亦無從發生，原告更無主張信賴保護餘地。綜上，原告不能主張被告於核課期間內命補徵貨物稅、營業稅係回溯認定，致有侵害其信賴利益。本院依聲請傳訊證人即負責之報關行人員，雖證人證述其曾提供充分資料予被告審核，被告仍以壓縮機零件核定稅則號別等語，惟稅則號別如何認定，與是否為貨物稅應稅貨物無關，及被告未立即命原告補繳貨物稅、營業稅，仍可於核課期間內命補徵，不能解免原告申報貨物稅、營業稅之注意義務，均如上述，故其證述仍不能為原告有利之認定。另查，原告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。末查，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，其既有依法申報營業稅義務，亦核有過失。從而，原告此部分主張仍無可採；被告以原處分1、2，補課徵貨物稅、營業稅，及對漏報貨物稅、營業稅分別裁罰，於法均無不合，且補課徵貨物稅、營業稅稅額之計算無誤，罰鍰金額之裁處並無違誤。

六、綜上所述，原告主張各節，均無可取。被告以原處分1，核

定補徵本件貨物稅、營業稅，及處漏報營業稅罰鍰，並無違誤，訴願決定1予以維持，尚無不合；及被告以原處分2，裁處漏報貨物稅罰鍰，亦無違誤，訴願決定2予以維持，均無不合。原告訴請撤銷訴願決定1及原處分1（即復查決定）對其不利部分，及訴請撤銷訴願決定2及原處分2（即重核復查決定），均無理由，應予駁回。本件事證業臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料經本院審酌後，核與判決之結果並無影響，爰無逐一論述之必要，附此敘明。

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

中華民國 109 年 4 月 30 日

臺北高等行政法院第六庭

審判長法官 陳金圍

法官 許麗華

法官 吳俊瑩

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
-----------------	------

(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。
(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。
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。	

中 華 民 國 109 年 4 月 30 日
書 記 官 王 月 伶