

臺北高等行政法院判決

109年度簡上字第27號

上訴人 財政部關務署臺北關

代表人 陳長庚（關務長）

被上訴人 可成應材科技有限公司

代表人 蘇映吟（董事）

訴訟代理人 黃偉邦律師

上列當事人間進口貨物核定稅則號別事件，上訴人對於中華民國108年12月31日臺灣桃園地方法院107年度稅簡字第31號行政訴訟判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決關於「撤銷原處分CA//05/456/00954進口報單第3項之稅則號別、稅率及稅額之核定部分」及「確認CA//05/456/00954進口報單第3項其關稅應依被上訴人之申報稅額核定」部分均廢棄。

其餘上訴駁回。

第一審及上訴審訴訟費用由被上訴人負擔三分之二，其餘部分由上訴人負擔。

理 由

一、程序事項：上訴人之代表人於訴訟進行中，由陳依財變更為陳長庚，茲由新任代表人具狀向本院聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

二、事實概要：緣被上訴人於民國105年5月3日向上訴人報運進口貨物1批（報單第CA/05/456/00954號）（下稱系爭報單），申報稅則號別第9031.90.90號「其他第9031節所屬物品之零件及附件」，稅率0%，經電腦篩選以免審免驗（C1）方式通關放行。經上訴人事後審核結果，將報單第1、2項貨物改

列稅則號別第9001.10.00號「光纖、光纖束及光纖傳輸纜」，稅率0%，第3項「原申報貨名：LENSES FOR AUTOMATIC OPTICAL INSPECTION INSTRUMENTS」（下稱系爭貨物）改列稅則號別第9002.90.90號「其他已裝配光學元件」，按運輸工具進口日之稅率5%課徵，並以105年10月6日北業一補徵字第1050001945號函（下稱原處分）通知補徵稅款。被上訴人對於原處分關於系爭貨物改列之部分不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，亦遭決定駁回，遂提起行政訴訟，經臺灣桃園地方法院107年度稅簡字第31號行政訴訟判決（下稱原判決）將訴願決定、復查決定及原處分關於CA//05/456/00954進口報單第3項之稅則號別、稅率及稅額之核定部分均撤銷。並確認CA//05/456/00954進口報單第3項其關稅應依被上訴人之申報稅額核定。上訴人不服，遂提起本件上訴。

三、上訴人起訴及訴之聲明、被上訴人於原審之答辯及聲明、原審判決認定之事實及理由，均引用原審判決書所載。

四、上訴意旨略以：

（一）查本件報單第3項原依被上訴人申報之稅則號別第9031.90.90號，先行徵稅驗放，經上訴人事後審查結果，按稅則號別第9002.90.90號核定，並於貨物放行之翌日起6個月內通知補稅。依最高行政法院107年度判字第282號判決所揭示之「先放後核」制度，其所為之先行徵稅驗放，僅具有暫時核定之性質，原判決認為系爭貨物之通關方式為「先核後審」，於貨物放行時已為核定，顯有法規適用不當之違法。

（二）原判決理由敘明依行政程序法第118條前段規定，原處分關於系爭貨物之稅則號別、稅率及稅額之核定部分，既經撤銷，即發生溯及既往失其效力，惟本件補稅處分已在關

01 稅法第18條規定之核課期間內作成，則在全部行政爭訟沒
02 有結束前，均無核課期間是否屆至之問題，原判決卻依行
03 政程序法第118條前段規定，將原處分關於系爭貨物之稅
04 則號別、稅率及稅額之核定部分均撤銷，顯有不適用法規
05 之違法。

06 (三) 原判決理由敘明系爭貨物之稅率及稅額係依據其歸類之稅
07 則而定，換言之，係先有核定之稅則號別，之後才有相對
08 應之稅率及稅額，惟判決主文將系爭貨物之稅則號別、稅
09 率及稅額核定撤銷，依被上訴人申報稅則號別所對應之稅
10 額核定，卻又於判決理由敘明上訴人須重新作成新的變更
11 處分即稅則號別第9013.80.90號，以取代原核定稅則號別
12 第9002.90.90號之處分，原判決顯有理由矛盾之違法。

13 (四) 本案補稅處分通知業經上訴人於該條規定之核課期間內為
14 之，縱原核定經被上訴人提起行政救濟，復經原判決撤銷
15 而溯及失效，亦與「逾期未通知補稅」之情形不同，原判
16 決以原核定既經撤銷，逕依被上訴人申報稅額核定，錯誤
17 適用關稅法第18條第1項規定，亦未敘明不採正確稅率、
18 稅額核定之理由，亦有判決不備理由及適用法規不當之違
19 法。

20 五、被上訴人答辯略以：

21 (一) 上訴人稱「……本件報單第3項原依被上訴人申報之稅則
22 號別第9031.90.90號，先行徵稅驗放，經上訴人事後審查
23 結果，按稅則號別第9002.90.90號核定，並於貨物放行之
24 翌日起6個月內通知補稅。前揭『先放後核』制度所為之
25 先行徵稅驗放，僅具有暫時核定之性質，上訴人於貨物放
26 行之翌日起6個月內，依審查結果辦理補稅即取代原先之
27 暫時核定，原判決（第8頁）認為系爭貨物於貨物放行時

01 已為核定，顯有法規適用不當之違法。」云云：查原判決
02 係於「陸、本院之判斷：」下，「一、」論述本件為「先
03 核後審」，其文字為引用最高行政法院106年度判字第645
04 判決意旨，主要為說明本件「……觀諸本件被告係就系爭
05 貨物依原告自行申報之稅則號別核定稅額，先行徵稅驗放
06 ，事後再加審查，並通知原告補繳稅款，為先核後審方式
07 ，是本件自屬於關稅法第18條第1項規定之先核後審方式
08 ……」，其與上訴人所稱之「原依被上訴人申報之稅則號
09 別第9031.90.90號，『先』行徵稅驗『放』，經上訴人事
10 『後』審查結果，按稅則號別第9002.90.90號『核』定，
11 並於貨物放行之翌日起6個月內通知補稅。」，其文義相
12 同，並無二致，充其量僅為用字上之差異，原判決並無適
13 用法規不當之情事。

14 (二) 上訴意旨略為我國稅捐法治並無時效不完成之規定，因此
15 「司法實務作業若認為訟爭稅捐核課處分上有調查裁量之
16 必要而需撤銷者，僅撤至復查決定，而保留初核處分，以
17 維租稅公平」，並引最高行政法院及臺中高等行政法院判
18 決為據，認為「本件補稅處分已在關稅法第18條規定之核
19 課期間內作成，則在全部行政爭訟沒有結束前，均無核課
20 期間是否屆至之問題，原判決卻依行政程序法第118條前
21 段規定，將原處分關於系爭貨物之稅則號別、稅率及稅額
22 之核定部分均撤銷，顯有不適用法規之違法……」云云：
23 按依稅捐稽徵法第2條：「本法所稱稅捐，指一切法定之
24 國、直轄市、縣（市）及鄉（鎮、市）稅捐。但不包括關
25 稅。」前開最高行政法院108年度判字第136號判決，其為
26 貨物稅事件，適用稅捐稽徵法、臺中高等行政法院108年
27 度訴字第181號判決（亦援引最高行政法院108年度判字第

136號判決為據）則為地價稅事件，與本件為進口貨物稅則號別核定事件，應適用關稅法，尚有不同。且該判決意旨係為「……又因我國法制無時效不完成之規定（德國租稅通則第171條參照），而7年裁罰時效期間又過於短暫。因此實務作業上，若裁罰處分尚有調查裁量之必要而需撤銷者，僅撤至『復查決定』，而保留初核處分，以維租稅公平。……」，其為「裁罰處分」，與「核定處分」尚有不同；其次，判決意旨係「若裁罰處分尚有調查裁量之必要而需撤銷者」，與本件係於訴訟審理中，上訴人就系爭貨物之稅則分類再函請稅則法制組釋復結果，將系爭貨物改列稅號別第9013.80.90號「他光學用具及儀器，本章未列名者」，原處分核定系爭貨物之稅則號別第9002.90.90號係屬有誤，且為上訴人所不爭（見判決書第8頁陸、二、以下），自無「尚有調查裁量之必要」的情形，顯著不同。本件既與最高行政法院108年度判字第136號判決所涉法、事實均有所不同，上訴意旨稱「……本件補稅處分已在關稅法第18條規定之核課期間內作成，則在全部行政爭訟沒有結束前，均無核課期間是否屆至之問題……」，其依據為何？又，「將原處分關於系爭貨物之稅則號別、稅率及稅額之核定部分均撤銷」為核定系爭貨物之稅則號別第9002.90.90號係屬有誤的結果，並不是根據行政程序法第118條前段之結果，原判決無判決不適用法規情事。

（三）上訴意旨稱判決主文將系爭貨物之稅則號別、稅率及稅額核定撤銷，依被上訴人申報之稅則號別對應之稅額核定，卻又於判決理由敘明上訴人需重新做成新的變更處分即稅則號別第9013.80.90號，以取代原核定稅則號別第9002.90.90號，有理由矛盾之違法云云：惟查，原判決已於判決

書第10頁，三、以下論述。直言之，原判決將系爭貨物之稅則號別、稅率及稅額核定撤銷後，上訴人仍得再為稅則稅號之核定處分，只是稅額依關稅法第18條第1項及財政部100年3月14日函釋「視為業經核定」（即依被上訴人之原申報），故原判決並無理由矛盾之情形。

（四）上訴意旨稱原核定經原判決撤銷而溯及失效，與「逾期未通知補稅」之情形不同，且未敘明不採正確稅率、稅額核定之理由，錯誤適用關稅法第18條第1項規定，有判決不備理由及適用法規不當之違法云云：原判決撤銷原核定處分，依行政程序法118條前段「違法行政處分經撤銷後，溯及既往失其效力」之規定，上訴人通知補稅即失其效力，上訴人在其6個月期間內再無其他通知，自然就是「逾期未通知補稅」，原判決適用法規並無不當。上訴人所稱「不採正確稅率、稅額核定」或指「依被上訴人申報之稅則號別對應之稅額核定」所言，然原判決已如前述說明本件應有關稅法第18條第1項及財政部100年3月14日函釋之適用，並據以定本件關稅稅額，自然也沒有理由不備的情形。

六、本院之判斷：

（一）按「（第1項）為加速進口貨物通關，海關得按納稅義務人應申報之事項，先行徵稅驗放，事後再加審查；該進口貨物除其納稅義務人或關係人業經海關通知依第13條規定實施事後稽核者外，如有應退、應補稅款者，應於貨物放行之翌日起六個月內，通知納稅義務人，逾期視為業經核定。（第2項）進口貨物未經海關依前項規定先行徵稅驗放，且海關無法即時核定其應納關稅者，海關得依納稅義務人之申請，准其檢具審查所需文件資料，並繳納相當金

額之保證金，先行驗放，事後由海關審查，並於貨物放行之翌日起6個月內核定其應納稅額，屆期視為依納稅義務人之申報核定應納稅額。」關稅法第18條第1項、第2項定有明文。

(二) 原判決以上訴人於108年11月22日具狀變更聲明將系爭貨物之稅則號別變更為第9013.80.90號等情（見原審卷第152頁），惟此變更並非屬於行政程序法第101條第1項之行政處分更正；而係屬於原處分就系爭貨物之稅則號別、稅率及稅額之核定有誤而有違法之情事，則自應將原處分就系爭貨物之稅則號別、稅率及稅額之核定部分，予以撤銷。則不論係至上訴人於108年11月22日向原審法院具狀聲明變更系爭貨物之稅則號別為第9013.80.90號，或係至上訴人事後另重新核定系爭貨物之稅則號別為第9013.80.90號，惟均顯已逾關稅法第18條第1項規定之「應於貨物放行之翌日起6個月」之法定核課期間。故依最高行政法院107年度判字第282號判決意旨可知，本件系爭貨物之關稅於適用關稅法第18條第1項規定「逾期視為業經核定」，應認僅有被上訴人於105年5月3日自行申報系爭貨物之關稅稅額之部分，應視為業經核定；至於系爭貨物之正確稅則號別為何，則係屬上訴人得另行改列之問題。從而，原處分核定系爭貨物之稅則號別第9002.90.90號係經判決撤銷，即等同自始不存在，上訴人須重新作成新的變更處分即稅則號別第9013.80.90號，以取代取原核定稅則號別第9002.90.90號之處分。上訴人自無從依行政程序法第116條第1項規定，再將上開已經撤銷而不存在之核定處分再予轉換之餘地等情，固非無見。惟查：

1. 按「關稅法第18條第1項……觀其立（修）法意旨，係由

於對外貿易成長迅速，進口物資不斷增加，海關如仍照往例，採用逐批驗估後稅放，報關案件勢必造成積壓情事，為改善上述現象，經自62年1月起採用『先放後核』辦法，即進口貨物先根據納稅義務人申報之完稅價格及稅則號別，先行徵稅驗放，事後審查，如重行核定完稅價格或稅則號別，發生『短徵或溢徵稅款』者，由海關分別通知納稅義務人『補繳或具領』；又因按『先放後核』通關方式進口之貨物，均須經事後審查『核定』，為使先放後核之案件早日確定是否應行補退，明訂海關事後審定期限為『貨物放行之翌日起6個月內』，以縮短海關事後審查之期間，如應『補稅』應於限期內通知納稅義務人，逾期即不得追補。且因稅則號別除關係進口貨物之適用稅率而影響關稅稅額外，尚涉及貨品之輸出入規定，並應與前揭關稅法第96條第4項關於海關針對不得進口之貨物責令限期辦理退運『應自貨物放行之翌日起算5年內為之』規定合併整體觀察，當可推知關稅法第18條第1項關於『逾（貨物放行之翌日起6個月內）期視為核定』之規定，應屬『關稅』之核課期間，其視為核定之效力僅及於『關稅稅額』，而不及於稅則號別之改列，否則不啻使關稅法第96條第4項規定形同具文，有違立法者之本意。」（最高行政法院107年度判字第282號判決意旨參照）。易言之，適用關稅法第18條第1項「關稅視為業經核定」之前提，必先以海關於「貨物放行之翌日起6個月」未為核課處分，始足當之。

2. 依關稅法第18條第1項規定，係先核定稅額，並徵稅驗放，事後再加審查，並補退稅款，為先核後審之方式；與同法條第2項規定，係准納稅義務人繳納相當保證金，先行

01 驗放，事後再加審查，並核定稅額，為先放後核之方式有
02 別（最高行政法院106年度判字第645號判決意旨參照）。
03 觀諸本件上訴人係就系爭貨物依被上訴人自行申報之稅則
04 號別核定稅額，先行徵稅驗放，事後再加審查，並通知被
05 上訴人補繳稅款，為先核後審方式，是本件自屬於關稅法
06 第18條第1項規定之先核後審方式。上訴意旨指謫原判決
07 認定貨物放行時已為核定，顯有法規適用不當之違法等語
08 ，容有誤會，尚不足採。

09 3.惟本案系爭報單之放行日期為105年5月3日（見原審卷第
10 129頁），上訴人事後審核結果，將報單第1、2項貨物改
11 列稅則號別第9001.10.00號「光纖、光纖束及光纖傳輸纜
12 」，稅率0%，第3項（即本件系爭貨物）「原申報貨名：
13 LENSES FOR AUTOMATIC OPTICAL INSPECTION INSTRUMENTS
14 」改列稅則號別第9002.90.90號「其他已裝配光學元件」
15 ，按運輸工具進口日之稅率5%課徵，並以原處分通知補徵
16 稅款，並於105年10月11日送達被上訴人（見原審卷第130
17 頁）。從而，上訴人已於「貨物放行之翌日起6個月內」
18 ，發現被上訴人稅則號別申報錯誤，並作成補稅處分，自
19 無關稅法第18條第1項之適用。上訴意旨主張「本案補稅
20 處分通知業經上訴人於該條規定之核課期間內為之，縱原
21 核定經被上訴人提起行政救濟，復經原判決撤銷而溯及失
22 效，亦與『逾期未通知補稅』之情形不同，原判決以原核
23 定既經撤銷，逕依被上訴人申報稅額核定，錯誤適用關稅
24 法第18條第1項規定，亦未敘明不採正確稅率、稅額核定
25 之理由，亦有判決不備理由及適用法規不當之違法」等語
26 ，尚非無據。

27 4.次按「核課處分、復查決定乃至訴願決定，在性質上同屬

『行政處分』之一種。納稅義務人對海關核課處分不服，經復查、訴願程序而提起撤銷訴訟，行政法院如認海關之復查決定為違法，予以撤銷，本可進而審查海關之核課處分是否違法，如已確定違法核課之稅額者，亦可就該違法核課部分之稅額併予撤銷。如核課處分之核課事實尚有不明確或尚未確定其違法核課之稅額，為確保核課處分在核課期間內作成，故核課處分原則上應被保留，以免將核課處分遽予撤銷將造成重行核課時因而逾越核課期間，致有違稅捐稽徵之公平。是以，實務上於此情形均僅撤銷至復查決定，令原處分機關查明事實後重為復查決定，而不另就原告請求撤銷核課處分部分予以駁回。」（最高行政法院45年判字第7號判例、48年裁字第40號判例、98年度裁字第2231號裁定參照）。本件經查系爭貨物經上訴人於救濟期間重新審核結果，上訴人於原審提出上訴人108年4月23日（108）北關字0024號進口稅則分類疑問及解答函（見原審卷第132至133頁），歸列稅則號別第9013.80.90號，稅率5%，其應補徵之關稅稅額與原核定相同，足徵上訴人僅自認原處分稅則號別有誤，另行改列稅則號別，但仍維持原處分關稅稅額之核定，並非將原處分全部撤銷，而重新作成新的變更處分，以取代原處分。從而，上訴人雖以108年4月23日（108）北關字0024號進口稅則分類疑問及解答函將原處分之稅則號別改列，但就「上訴人於法定核課期間內已為關稅稅額核定」之事實，尚不生影響。易言之，本件核課處分之核課事實仍於行政訴訟程序爭執中，為確保核課處分在核課期間內作成，並維護稅捐機關核課時效利益及兼顧稅則號別實質之正確性，應認「上訴人於法定核課期間內已為關稅稅額之核定」。至上訴人已自

認原處分稅則號別有誤部分，復查決定及訴願決定應予糾正，但竟仍為「復查駁回」、「訴願駁回」之決定，非無違誤，自應將復查決定及訴願決定撤銷，由上訴人就原處分系爭貨物之稅則號別正確改列，另為適法之決定。

七、綜上，本件原處分已於「貨物放行之翌日起6個月」作成，自無關稅法第18條第1項「視為業經核定」之適用，原判決有上揭違背法令事由，其違法情事足以影響本判決結果，且事涉本件核課期間，是原判決關於「原處分關於CA//05/456/00954進口報單第3項之稅則號別、稅率及稅額之核定部分撤銷，並確認CA//05/456/00954進口報單第3項其關稅應依被上訴人之申報稅額核定」之部分，確有違法，上訴論旨，指摘原判決此部分違背法令，求予廢棄，為有理由。然原處分已經上訴人自認應予改列稅則號別第9013.80.90號之部分，復查決定及訴願決定均未予糾正，自有未合，原判決將訴願決定及復查決定予以撤銷，核無違誤。上訴論旨，指摘原判決此部分違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

八、據上論結，本件上訴為一部有理由，一部無理由，依行政訴訟法第236條之2第3項、第255條第1項、第256條第1項、第259條第1款、第104條，民事訴訟法第79條，判決如主文。

中華民國 109 年 8 月 6 日

臺北高等行政法院第六庭

審判長法官 陳金圍

法官 吳俊瑩

法官 畢乃俊

上為正本係照原本作成。

不得上訴。

中華民國 109 年 8 月 6 日

