

司法院釋字第二五七號解釋

中華民國 79 年 4 月 6 日

院台秘二字第 02584 號

解 釋 文

貨物稅條例修正前第四條第一項第十六款（三），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。行政院於中華民國六十四年七月二十一日修正發布之貨物稅稽徵規則第一百零三條之一第二項第六款規定，對於國外進口裝配汽車冷暖氣機用之壓縮機，按冷暖氣機類徵收貨物稅，固與貨物稅條例首開條文之用語未盡相符。惟該規則係以此種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，與憲法第十九條尚無牴觸。

解釋理由書

貨物稅條例修正前第四條第一項第十六款（三），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。又同條例第十二條及第十六條第二項分別規定：「凡由國外輸入應課貨物稅之貨物，應按照海關估價，加繳納進口稅捐後之總價徵收貨物稅」，「國外輸入之貨物，由海關於徵收關稅時代徵之」。行政院依同條例第二十二條，於中華民國六十四年七月二十一日修正發布之貨物稅稽徵規則第一百零三條之一第二項第六款：「國外進口裝配汽車冷暖氣機用之壓縮機，應按照海關核定之關稅完稅價格加計關稅及其他進口稅捐之總額，乘以四倍作為貨物稅之完稅價格徵收貨物稅，並發給鋁質貨物稅查驗證」，係對於國外進口裝配汽車冷暖氣機用之壓縮機，折算課徵冷暖氣機貨物稅，所為之補充規定，固與貨物稅條例首開條文之用語未盡相符。惟該規則係以此種壓縮機，性質特殊，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

開條例修正前第四條第一項第十六款（三）所規定之電器類範圍，而汽車冷暖氣機各組件，又係散裝於汽車內，無單一固定之形體，如不對此種壓縮機，課徵汽車冷暖氣機之貨物稅，則對於以化整為零方式進口之汽車冷暖氣機各部機件，即難以課徵貨物稅，而同時或先後進口其他汽車冷暖氣機用之零組件或進口壓縮機裝配完成汽車冷暖氣機後，均不再課徵貨物稅，其原所課徵者，既屬法有明文之冷暖氣機類之貨物稅，並未新增稅目或變更原定稅率，無加重人民納稅義務之虞，上述規則亦為簡化稽徵手續、防止逃漏稅捐及維持課稅公平所必要，與憲法第十九條尚無牴觸。

大法官會議 主 席 林洋港

大法官 翁岳生 翟紹先 楊與齡 李鐘聲
楊建華 楊日然 馬漢寶 劉鐵錚
鄭健才 吳 庚 史錫恩 陳瑞堂
張承韜 張特生 李志鵬

不同意見書

大法官 李志鵬 陳瑞堂

- 一、憲法第十九條規定「人民有依法律納稅之義務。」明示無法律明文，人民即無納稅之義務，此即所謂「租稅法律主義」。租稅法律主義之內涵，有如下二種概念。一為租稅法定之原則；即納稅義務人、課稅標的、課稅標準、稅率、稽徵程序、繳納期間及其延緩、租稅之退減免、行政救濟、罰則等均須依立法機關所制定之法律詳予規定。一為稅務行政合法性之原則；即稅務行政機關應嚴格遵守稅法之規定而為稅捐之課徵，如無法律依據，不得依行政命令或函釋恣意為逾越母法之規定或釋示。本院釋字第一五一號解釋曾基於租稅法律主義之觀點，認為稅務機關就稅法未規定應繳納稅款之事項，不得以比照類推之方法向人民課徵稅款。釋字第二一八號解釋亦釋示推計課稅之標準應力求客觀合理，以維租稅公平原則，並對財政部所函釋之課稅標準，認為不切實際，有失公平合理，與稅法之意旨不符，因而宣示該函釋應依限停止適用在案。
- 二、本件聲請人係於民國六十八年九月十八日進口汽車冷氣機用壓縮

機九十五台，已依規定繳納進口關稅及貨物稅，於七十三年八月二日被查獲未遵規定實貼貨物稅查驗證於該壓縮機上，遂依當時有效之貨物稅條例第十八條第一項第十二款按漏稅移送法院裁罰。

查該條例第四條第一項所規定應徵收貨物稅之標的，係採列舉規定，其中電器類（三）明定為「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。」，而並未以汽車冷暖氣機用壓縮機為課稅標的。所謂冷暖氣機應指整台冷暖氣機而言，壓縮機雖為冷暖氣機之主要機件，但冷暖氣機除壓縮機外，尚有冷凝器、蒸發器、壓力開關、遲延控制單位、冷媒蓄瓶等多項機件，在未將上述各機件裝配為整台冷暖氣機前，不得指其中一機件為冷暖氣機本身，而作為課徵貨物稅之對象，其理甚明。

三、按貨物稅為間接稅之一種，其稅雖由生產者或進口商繳納，但彼等並不實際負擔，而將之加於售價中轉嫁於消費者。廠商為謀求利潤，需先確定其應負擔之稅額，計算其成本，預估消費者之負擔能力，以決定適當之售價。另一方面稅捐稽徵機關亦須俟課稅標的已具備完整之形能，有其一定之品質與標準化之規格，始能依該條例規定於貨物出廠時從價比例課徵貨物稅。茲稅捐稽徵機關於廠商僅進口壓縮機未及製成冷暖氣機，無從預測其應繳貨物稅稅額之前，甚至將來是否以此製成產品亦未定，能否將稅款轉嫁於消費者遙不可期之情形下，遽將壓縮機視為整台冷暖氣機，並依擬制之價格為準，計課貨物稅，其不合理不合法，不言而喻。次查貨物稅之「完稅價格」為納稅義務人繳納貨物稅之基礎，影響納稅義務人之權益者，至為深鉅。貨物稅條例特於其第三條明定：「本條例用辭之定義如左：一、完稅價格指（一）已課貨物稅貨物，由生產地附近市場每一個月平均批發價格中，減除其原納稅款之數及由生產地運達附近市場所需費用後之淨價，該項費用定為完稅價格百分之十。（二）（略）（三）新製貨物與新稅貨物，未經含有稅款及運費之出廠價格」。

此項法定「貨物稅完稅價格」之定義，自應為課徵貨物稅之依據。惟貨物稅稽徵規則第一百零三條之一第二項第六款規定：

「外國進口裝配汽車冷暖氣機用之壓縮機，應按照海關核定之關稅完稅價格，加計關稅及其他進口稅捐之總額，乘以四倍作為貨物稅之完稅價額徵收貨物稅，並發給鋁質貨物稅查驗證」，法律與行政命令兩相對照，可見行政命令自行規定不同之「完稅價格」，已抵觸法律就貨物稅完稅價格所定之意義，同時由此亦可知，在該條例規範下，無以壓縮機為冷暖氣機課徵貨物稅之餘地。該規則第一百零三條之一第二項第六款顯係對於壓縮機比照類推冷暖氣機之規定而為貨物稅之課徵，違反憲法第十九條所揭櫫租稅法律主義，並與本院釋字第一五一號解釋之本旨相牴觸，而非僅本案解釋文所稱「用語未盡相符」之問題。

- 四、解釋文執為該規則與憲法第十九條無違之理由為：「該規則係以此種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，乃為簡化稽徵手續，防止逃漏稅捐及維持課稅公平所必要」等語。惟一種機械之機件縱屬重要，究屬整台機械之部分機件，未可視之為該機械本身，已如前述，該機件既不在貨物稅條例所列舉課徵貨物稅範圍之內，何能謂壓縮機仍屬上開條例所規定之電器類範圍？是故在民國七十五年一月二十七日貨物稅條例第四條第二項經修正，授權財政部訂定辦法就主要機件折算課徵貨物稅以前，就壓縮機課以冷暖氣機之貨物稅，於法顯屬有違。又對於壓縮機課徵冷暖氣機之貨物稅後，於冷暖氣機裝配完成時，固不再課徵貨物稅。然查課稅款應在法定繳納期間，亦為租稅法律主義之重要內容。依當時有效之貨物稅條例第十六條規定：「凡應徵貨物稅貨物，國內生產者，應派員駐廠、駐場，於貨物運出廠、場時徵收。」準此冷暖氣機應於裝配完成出廠後，始得予以課徵，乃海關卻提前於壓縮機進口時即代徵整台冷暖氣機之貨物稅，與上開規定相違背，況且進口壓縮機未必即裝配成冷暖氣機，如成本高於市價，進口廠商有緩製，甚至放棄將壓縮機等裝配成冷暖氣機之自由。就此而言，難謂「無加重人民納稅義務之

虞」。尤有進者，依貨物稅稽徵規則第一〇三條之一、第一項規定「電冰箱、電視機、冷暖氣機及電錶，均以具為計稅單位，每具右側面右上角貼查驗證一張。」此項規定明示貨物稅查驗證應貼在冷暖氣機上，乃該規則變更法律內容規定應就壓縮機課徵冷暖氣機之貨物稅，「並發給鋁質貨物稅查驗證」，復課以在壓縮機上貼冷暖氣機貨物稅查驗證之義務。如未加貼即依貨物稅條例第十八條第一項第十二款按漏稅移送法院裁罰。是故，提前預徵冷暖氣機貨物稅之結果不僅侵害人民於法定期間繳納稅款之利益，亦有違反租稅法律主義另一內容之依法律處罰之原則，如此情形能以未新增稅目或變更原定稅率，亦未重覆課徵，即謂無加重人民納稅義務之虞？

簡化稽徵手續、避免逃漏稅捐固屬重要，但均應以不違反租稅法律主義為前提，申言之。稽徵程序之改善、逃漏稅捐之防杜均應本憲法厲行法治保障人權之本旨循修改法律途徑為之，不可依行政命令比附援引課納稅義務人以法律所未規定之義務。須知手段違憲、違法，不因目的之正當必要而合法化。

- 五、本件聲請人進口之九十五台汽車用壓縮機，依照海關完稅價格加計關稅及其他進口稅捐之總額，乘以四倍作為貨物稅之完稅價格，為新台幣一百一十五萬餘元，所繳納貨物稅為新台幣三十四萬餘元。因未將貨物稅查驗證貼於壓縮機上，以致受罰款新台幣一百七十三萬元。稅款及罰款共計新台幣二百零七萬餘元。（參看台灣高等法院 76 年財抗字第一一五號刑事判決），約為進口壓縮機海關完稅價格之八倍。此項重稅之課徵以及科罰諸多違反租稅法律主義之處，詳如前述，其有失公平合理而違憲，與上述本院釋字第二一八號解釋案之情形相比較，有過之而無不及。為維持課稅之公平，應宣示上開規則為違憲而無效。

抄林 0 傑聲請書

為因台灣高等法院七十六年度財抗字第一一五號刑事裁定適用之貨物稅稽徵規則第一百零三條之一，發生有抵觸憲法疑義，謹依司法

院大法官會議法第四條第一項第二款及第六條之規定，聲請解釋憲法，謹將有關事項敘陳於後：

一、疑義之發生

1. 聲請人於民國六十八年九月間，自美國進口汽車冷氣機用壓縮機（以下簡壓縮機）一批，除繳納進口關稅及其他進口稅捐外，復被海關按該批貨物起岸價格乘一二倍加計關稅及其他進口稅捐之總額，再乘四倍作為完稅價格代徵難以想像之奇重貨物稅（此項負擔為聲請人事先所不知，否則不為進口），致成本遠高於市價，且近數年該產品日新月異，價廉物美之新產品源源進口，更使聲請進口之上項壓縮機，顯得過時無人問津，但丟之可惜，乃棄置於地下室最後面牆角處。

迨七十三年八月二日，台北市國稅局派員來訪，聲請人向之說明上項壓縮機無法脫售之苦處，並自動引導至地下室察看，原冀民瘼得以上達，奇重不合實際之稅負將來得以合理修減，詎反被以該壓縮機未貼查驗證為由，依貨物稅條例（以下簡稱條例）第十八條第一項第十二款按漏稅移送台灣台北地方法院裁罰，經抗告台灣法院仍被駁回，因依法不得再抗告而告確定在案。惟台北市國稅局以依法並非課稅標的之壓縮機視為應課稅物件處理，而台北地方法院及台灣高等法院亦未詳加審酌，竟遽予裁定按漏稅論罰，均置聲請人之答辯與抗告於不顧，嚴重侵害聲請人之權益。

2. 查本件被訴為違反條例之行為，係發生於民國六十八年九月廿五日（即海關代徵貨物稅發給查驗後七日），依當時有效之條例第四條第一項規定（附件一），應徵收貨物稅之貨物計列捲菸等十九類，其中第十六款之電器類第（三）目，即明確規定以冷暖氣機為課徵標的。所謂冷暖氣機，自應指整台之冷暖氣機而言。惟本件聲請人所進口者汽車冷暖氣機用壓縮機，並非整台之冷暖氣機，而祇屬冷暖氣機之主要機件，是則在其未裝配為整台冷暖氣機之前，應非課徵貨物稅之對象，至為明顯。再則貨物稅稽徵規則（以下簡稱規則）第一〇三條之一（附件二）第一項規定：「電冰箱、電視機、冷暖氣機及電錶，均以

具為計稅單位，每具右側面右上角貼查驗證一張。」及財政部 67.2.20(67)台財稅第三一一四三號函釋（附件三）：「單獨進口供裝配往復式中央系統型或汽車冷暖氣機用之冷媒壓縮機，經海關依照規則第一三〇條之一規定，加計課徵整台冷暖氣機貨物稅，並發給鋁質查驗證及完稅照者，嗣後在國內裝配為整台冷暖氣機時，一律自行在貨件上實貼海關發給之鋁質查驗證，不再另行課稅」，則進口之壓縮機在未裝配為整台冷暖氣機之前並非課徵貨物稅之標的，更無疑問之餘地，既非課稅物件，自無貼用查驗證之必要，亦屬當然矣。

3. 次查，關於各項貨物稅之稽徵登記查驗規則，由財政部擬訂呈請行政院核定之，條例第廿二條定有明文。換言之，本稅之稽徵規則所可規定者，應以該稅之稽徵登記查驗等手續為限，倘逾此而涉及實體課稅範圍，則屬違法。惟觀之規則第一〇三條之一第二項第六款卻規定：「國外進口裝配汽車冷暖氣機之壓縮機，應按照海關核定之關稅完稅價格加計關稅及其他進口稅捐之總額，乘以四倍作為貨物稅之完稅價格徵收貨物稅，並發給鋁質貨物稅查驗證」，亦即已將條例規定原非單獨為課稅標的之壓縮機，以其成本加計將來裝配為整台冷暖氣機所需之其他各項費用（乘四倍之意即壓縮機本身成本占四分之一，其他費用占四分之三）予以預徵貨物稅，顯已逾越規則應有之權限，而侵犯條例第四條規定之實體課稅範圍，顯有以行政命令變更法律之嫌。

二、解決疑義必須解釋憲法之理由及所引用之憲法條文：

1. 按人民有依法納稅之義務，為憲法第十九條所明定，所謂依法納稅，兼指納稅及免稅之範圍，均應依法律之明文，主管機關訂定之施行細則，僅能就實施母法有關事項而為規定，如涉及納稅及免稅之範圍，仍當依法律之規定，方符上開憲法所示租稅法律主義之本旨。

本件聲請人進口之壓縮機，在未裝配為整台冷暖氣機之前並非條例第四條第一項徵收貨物稅之貨物中第十六款第（三）目所列之冷暖氣機，亦即非課稅之物件，是則規則第一〇三條

之一第二項第六款規定：「按關稅完稅價格加計關稅及其他進口稅捐之總額，乘以四倍作為貨物稅之完稅價格徵收貨物稅」，亦即於進口時先予折算課徵貨物稅之規定，顯係以行政命令擴張法律之適用範圍，不無牴觸憲法第十九條、第一七三條、中央法規標準法第五條、第六條及第十一條規定之嫌。

2. 即使賦稅主管機關為期簡化稽徵程序，並易於控制稅源，而認為對進口之壓縮機確有先予折算課徵貨物稅之必要，惟既涉及人民之納稅義務，逕以命令訂定，仍與條例第四條以整台冷暖氣機為課徵貨物稅標的之規定不合，有違憲法第十九條租稅法律主義之本旨。

財政部為補救上項命令牴觸法律之嚴重違失，雖於七十五年一月廿七日修正公布之條例第四條第二項中增列：「冷暖氣機為簡化稽徵，得由財政部訂定辦法，改就主要機件折算課徵」之授權明文，俾對壓縮機先予折算課徵冷暖氣機貨物稅有所依據，但該修正條例應自公布日施行，而不能溯及以往而適用於聲請人早於六十八年九月間所進口之壓縮機，自不待言。茲列舉條例第四條第二項修正前後之條文如下：

原條文：前項第六款（按係皮統皮革）及第十八款（按係元條及其他型鋼）應稅貨物，為簡化稽徵，得由財政部訂定辦法，政就原料折算課徵。

修正條文：前項第六款、十六款第三目（按係冷暖氣機）及第十八款應稅貨物，為簡化稽徵，得由財政部訂定辦法，改就原料或主要機件折算課徵。（修正條文刊載法務部公報第六九期）

3. 由上足見，規則第一〇三條第二項第六款就進口壓縮機折算課徵貨物稅之規定，在七十五年一月廿九日修正條例第四條第二項授權條文生效之前，因命令牴觸法律應為無效，台北市國稅局據此無效之命令所為之移送，以及法院適用此項無效之行政命令所為之裁判，均已構成不法侵害憲法保障之聲請人權利，具有鈞院大法官會議法第四條第二款規定聲請解釋憲法之理由，則憲法第十九條、第一七二條被牴觸，據各該條聲請解釋

憲法。

三、疑義之性質與經過，及對本案所持之立場與見解：

1. 本案聲請人對台北市國稅局所指涉嫌進口汽車冷氣壓縮機，未遵規定實貼貨物稅查驗證，違反條例第十八條第一項第十二款之規定，應按漏稅移送法院裁罰之初，即以該批進口壓縮機在未裝配為整台冷氣機之前，應非課徵貨物稅之對象，自無須貼用查驗證為由，向該局申請復查，但未被採納，嗣向財政部提起訴願仍遞遭駁回，迄再訴願時，行政院始以本件依條例第二十條第一項前後段規定，應由稽徵機關移送法院裁定，不得踐行行政救濟程序而駁回再訴願，台北市國稅局即據此更新程序移送法院裁定。
2. 本案聲請人有無違反條例第十八條第一項第十二款不遵規定實貼查驗證於壓縮機上，關鍵在於系爭之壓縮機是否於進口時即為課徵貨物稅之標的，應限期實貼查驗證，抑或其於未裝配為整台冷氣機之前，該壓縮機並非課稅之對象，自毋須貼用查驗證。聲請人認為規則第一〇三條之一第二項第六款對進口壓縮機先予折算課徵貨物稅之規定，既因牴觸條例第四條及憲法第一七二條規定應為無效已如前述，而無效之法律行為自始則不生效力，則聲請人在未裝配為整台冷氣機之前，未在該壓縮機上實貼查驗證，自無違章漏稅之可言，則國稅局及法院據此為之移送及裁定，顯有不合，對聲請人應無拘束力可言。

四、有關機關處理本案之主要文件及其說明：

本案台北市國稅局、財政部、行政院所為之復查、訴願、再訴願決定書，因更新處理程序，改為移送法院裁定，已與本案無關；又台北地方法院第一次裁定、台灣高等法院第一次發回之裁定，台北地方法院更審之裁定，亦因台灣高等法院之第二次之確定裁定而已無參考之必要，故均不再贅敘，合先陳明。茲依台灣高等法院七十六年度財抗字第一一五號確定之刑事裁定，（附件四），所持理由及援用之法令依據，分陳聲請人見解如下：

1. 理由二所云，規則第一〇三條之一對進口壓縮機先予折算課徵冷暖氣機之貨物稅，其所課者仍屬冷暖氣機之貨物稅，並非增

訂之稅目，壓縮機課稅後對於其所裝配之冷暖氣機不再另行課徵貨物稅，要不違反租稅法律主義之原則乙節，殊不知以命令增訂新稅目固為法所不許，即如本案將本非課徵貨物稅之標的，規定先予折算預為課稅，亦已涉及人民納稅義務之擴張適用，既無母法之授權，而逕以規則訂定，仍牴觸租稅法律主義，殆無疑義。

至云七十五年一月廿七日修正公布條例第四條第二項增列「冷暖氣機為簡化稽徵，得由財政部訂定辦法，改就主要機件折算課徵」，不過使法律規定更臻明確，亦難據此謂原訂規則第一〇三條之一第二項規定有何牴觸法律之處一節，殊屬牽強之詞，顯無可採。蓋母法之修正，並無使修正前存在牴觸母法之無效命令變為合法之可能故也。

2. 理由三所云，規則第一〇三條之一第一項規定：「電冰箱、電視機、冷暖氣機及電錶，均以具為計稅單位，每具右側右上角貼查驗證一張 方准出廠」，係泛指在國內產裝電器而言，並不適用於進口壓縮機加成課稅，並發給查驗證部份乙節，其曲解立法原意，莫此為甚。蓋條例之立法原意，則只問是否為依法應課徵貨物稅之物件，並不問其係在國內產製或由國外進口，何況條例更無就此有不同之處理規定。
3. 理由四所引用之財政部函釋各節，殊嫌斷章取義，且與實際有所矛盾，茲分別指摘如下：
 - (1) 財政部(67)台財稅第三一一四三號函釋；裁定理由所云：壓縮機上粘貼查驗證，嗣後裝成整台冷氣機時，既不再另行課稅，自無取下改貼，更無一證兩用之疑慮乙節，殊不知如此貼證辦法顯與規則第一〇三條之一規定：「 冷暖氣機以具為計稅單位，每具右上側面右上角貼查驗證一張 」之規定不符。蓋所謂「具」當即指整台冷氣機而言，而壓縮機經裝配於整台冷暖氣機裡面後，外觀則無法識別該冷暖氣機已否納稅故也。況且海關所發查驗證上蓋有「冷暖氣機」字樣，亦即指示該查驗證應貼於整台冷暖氣機上面，而非可貼於壓縮機上面，至為明顯，否則勢必發生取下改貼，一證兩

用之問題。

(2)(65)台財稅第三〇五三九號及(73)台財稅第六二四〇八號兩函，均明示係以「進口應課徵貨物稅之貨物」為適用之對象，而本案壓縮機在未裝配為整台冷暖氣機之前，既非應課徵貨物稅之貨物，自不容混為一談。

五、聲請解釋憲法之目的：

本案爭點；在七十五年一月廿七日修正條例第四條第二項增列：「前項第十六款第三目（即冷暖氣機）應稅貨物，為簡化稽徵，得由財政部訂定辦法，改就原料或主要機件折算課徵」之條文公布生效之前，規則第一〇三條第二項第六款對於國外進口裝配汽車冷暖氣機用之壓縮機先予折算課徵冷暖氣機貨物稅之規定，因牴觸條例第四條及憲法第一七三條規定，應屬無效。本件聲請解釋之目的，旨在維護法治之尊嚴及憲法之立國精神，財稅機構即使認有不合時宜或現實需要之條例，亦應循立法途徑予以修改，不應以行政命令規範，牴觸法律。

謹 呈

司法院

聲請人：皇〇股份有限公司

負責人：林〇傑

中 華 民 國 七 十 六 年 七 月 廿 日
(本聲請書附件一、二、三略)

附件四

台灣高等法院刑事裁定 七十六年度財抗字第一一五號

抗告人 皇〇股份有限公司 設台北市〇〇街〇〇號

負責人 林〇傑 住同右

代理人 李〇祥 律師

上抗告人因違反貨物稅條例案件，不服台灣台北地方法院，中華民國七十五年十二月十五日第一審裁定（七十五年度財更壹字第二四二號）提起抗告，本院裁定如下：

主 文

抗告駁回。

理 由

- 一、本件原裁定以抗告人於六十八年九月十八日進口 TECUMSEH HG-1000 汽車冷氣壓縮機九十五台，於七十三年八月二日被查獲不遵規定實貼貨物稅查驗證於該貨物之上，查獲時之完稅價格為新台幣（下同）一、一五五、四八五元，應納貨物稅為三四六、六四六元，有計算表、承諾書、具結保管單等影本在卷可憑，因予科罰。

抗告意旨略謂：貨物稅條例第四條列舉應徵收貨物稅之貨物共十九類，其中第十六類電器類中雖列有電冰箱、冷暖氣機等，但並無裝配冷暖氣機用之壓縮機一項，蓋壓縮機祇屬冷暖氣機之重要機件而已，在其未裝配成為整台冷暖氣機之前自非單獨為課稅之對象，至於貨物稅稽徵規則第一百零三條之一第二項第六款關於進口裝配汽車冷暖氣機用之壓縮機課徵貨物稅之規定，顯係以行政命令擴張法律之適用範圍，不無牴觸憲法第十九條、第一百七十二條、中央法規標準法第五條、第六條、第十一條規定之嫌。且貨物稅稽徵規則第一百零三條之一第一項規定：「電冰箱、冷暖氣機及電錶，均以具為計稅單位，每具右側面右上角貼查驗證一張」，財政部(67)台財稅字第三一一四三號函亦規定，單獨進口供裝配汽車冷暖氣機用之冷媒壓縮機，其查驗證應於國內裝配為整台冷暖氣機時，貼於該整台冷暖氣機之貨件上，足見在未裝配為整台冷暖氣機之前，既無整台冷暖氣機貨件可資貼用查驗證，其無庸亦無從貼證，殊無疑問，況海關所發之查驗證上蓋有「冷暖氣機」字樣，更明白指示該查驗證應貼於整台冷暖氣機之上，而非可貼於尚未裝用前之壓縮機上云云。

- 二、查貨物稅稽徵規則係依據七十五年一月廿七日修正公布以前之貨物稅條例第二十二條之規定制訂，貨物稅稽徵規則第一百零三條之一，關於國外進口裝配冷暖氣機用之壓縮機課稅之規定，係為簡化稽徵程序，對進口壓縮機先予折算課徵冷暖氣機之貨物稅，其所課徵者仍屬冷暖氣機之貨物稅，並非增訂之稅目，壓縮機課

稅後對於其所裝配之冷暖氣機不另再課徵貨物稅，要不違反租稅法律主義之原則。至於貨物稅條例於七十五年一月廿七日修正公布第四條第二項增列「冷暖氣機為簡化稽徵，得由財政部訂定辦法，改就主要機件折算課徵」不過使法律規定更臻明確，亦難據此謂原訂貨物稅稽徵規則第一百零三條之一第二項規定有何牴觸法律之處。

- 三、次查貨物稅稽徵規則第一百零三條之一第一項規定：「電冰箱、電視機、冷暖氣機及電錶，均以具為計稅單位，每具右側右上角貼查驗證一張 方准出廠」係泛指在國內產製電器而言；至進口裝配汽車冷暖氣機用之壓縮機，則於同條第二項第六款中特別規定應於進口時加成課稅，並發給貨物查驗證，殊不容混為一談。
- 四、財政部(67)台財稅第三一一四三號函釋：「 單獨進口 汽車冷暖氣機用之冷媒壓縮機，經海關依照貨物稅稽徵規則第一百零三條之一規定，加計課徵整台冷暖氣機貨物稅並發給鋁質查驗證及完稅照者，嗣後在國內裝配為整台冷暖氣機時，一律自行在貨件上實貼海關發給之鋁質查驗證，不再另行課稅」旨在避免壓縮機裝成冷氣機時重複課徵貨物稅之弊。是汽車冷氣機之主要機件壓縮機上黏貼查驗證嗣後裝成整台冷氣機時，既不再另行課稅，自無須取下改貼，更無一證兩用之疑慮。況財政部(63)台財稅字第三八四八九號函已規定：「 車用冷氣機（包括車用壓縮機）海關代徵貨物稅時除發給完稅照外，仍應發給查驗證黏貼，以利查驗。(65)台財稅第三〇五三九號函及(73)台財稅第六二四〇八號函亦釋明：「進口應課徵貨物稅貨物，海關將查驗證交廠商自貼者，廠商如不能在七天內貼妥，由廠商在規定貼證期限內以書面敘明理由，向貨物所在地稽徵機關申請展期，但最長不得超過二十日（包括應有之七日在內），展期內後仍未實貼者，一經查獲，即依貨物稅條例第十八條第一項第十二款之規定補稅送罰」，「國外輸入應課貨物稅之貨物 其已報請完稅領取查驗而未依規定實貼者，則違反貨物稅條例第十八條第十二款規定，故緝獲未貼查驗證之進口應稅貨物，應視情節按上開有關條款規定論罰，不能以提出進口完稅證明即得免罰，蓋查獲未依規定貼用查驗證

之貨物，究屬已稅抑為走私漏稅物品，不但不易辨認，且極易滋生轉售移貼等逃漏稅弊端」。且本案之完稅照上亦已明示上開黏貼查驗證及處罰之規定（見七十五年度財更壹字第二四二號卷第三二頁），抗告人提起訴願，財政部(74)台財訴字第五九九八六號訴願決定書駁回其訴願之理由亦敘明：「財政部(67)台財稅第三一一四三號函釋並不排除該部(65)台財稅第三〇五三九號及(73)台財稅第六二四〇八號函釋自行貼用查驗證期限之規定，所訴尚未裝配為整台冷暖氣機以前，不必貼用查驗證，自無足採」等語，均表明進口裝配汽車冷暖氣機用之壓縮機於進口時經海關代徵貨物稅發給查驗證後，應依規定實貼於壓縮機上，所辯貨物稅稽徵規則第一百零三條之一第二項規定與法律牴觸應屬無效，其進口之壓縮機應在裝配為整台冷暖氣機時始應黏貼查驗證云云，殊難謂有理由。原審以抗告人不遵規定實貼貨物稅查驗證於包件或容器上，依貨物稅條例第二十條第一項，行為時同法第十八條第一項第十二款、第二項酌處罰鍰新台幣一百七十三萬元，並諭知限期繳納，逾期強制執行，查獲貨物沒入之，如不能沒入時，追繳其貨價新台幣一百一十五萬五千四百八十五元，於法並無不合，本件抗告無理由，應予駁回。

五、據上論斷，應依刑事訴訟法第四百十二條，裁定如主文。

中華民國七十六年四月二十二日

抄黃〇助聲請書

受文者：司法院

主旨：為請求解釋行政法院七十六年判字第一一二號暨第六一七號、第一一四〇號判決所適用法律及命令，有違租稅法律主義，構成違憲疑義乙案，謹遵示具體陳明懇祈賜予解釋，以維憲政法治。

說明：

- 一、鈞院（七十七）院臺秘二字第〇一三五三號函奉悉。
- 二、謹遵示就行政法院確定終局判決所適用之法律及命令本身牴

觸憲法疑義之處，具體陳明如次：

- (一)聲請人前於七十一年四月二十四日申報進口冷媒壓縮機，並非當時施行貨物稅條例第四條第一項各款規定應徵貨物稅貨物，亦非同條第二項規定得由財政部訂定辦法改就原料折算課徵貨物，原判決對原處分、訴願再訴願決定依據行政院核定公布貨物稅稽徵規則第一百零三條之一第二項第六款規定，按其核定關稅價格加計關稅及其他進口稅捐後總額，乘以四倍，擴張為條例第四條第一項第十六款第三目規定應徵貨物稅之冷暖氣機完稅價格課徵貨物稅，斷無違誤之判決，是否有違憲法第十九條揭示租稅法律主義原則，依第一百七十二條規定應屬無效？敬請解釋疑義者一。
- (二)貨物稅條例第十二條之計稅及第十八條之處罰，以及貨物稅稽徵規則第一百八十七條之移辦，均係以同條例第四條規定之應徵貨物稅貨物為對象，本件進口冷媒壓縮機，既非貨物稅條例第四條規定應徵貨物稅貨物，自無適用餘地，原判決援照原處分及訴願再訴願決定理由為理由，將法律未列入課稅之冷媒壓縮機，擴張認係條例第四條第一項第十六款第三目規定應徵貨物稅之冷暖氣機，適用貨物稅條例第十二條、第十八條第一項第五款規定，是否有違憲法揭示租稅法律主義？懇祈解釋疑義者二。
- (三)貨物稅稽徵規則，係貨物稅條例第二十二條授權行政機關擬訂有關貨物稅稽徵程序之行政命令，依租稅法律主義命令之內容，應不得逾越法律規定，在七十五年元月十四日修增貨物稅條例第四條第二項授權規定之前，該規則第一百零三條之一第二項第六款對國外進口壓縮機，應按核定關稅完稅價格加計關稅及其他進口稅捐之總額，乘以四倍作為貨物稅之完稅價格徵收貨物稅之規定，是否有擴張貨物稅條例第四條所定應稅類目範圍之嫌？原判決對原處分機關依此行政命令所為非法處分之判決，是否有違租稅法律主義，祈請解釋疑義者三。

(四)綜上所陳，原判決將非法定應徵貨物稅之冷媒壓縮機，視為貨物稅條例第四條第一項第十六款第三目之冷暖氣機，適用同條例第十二條、第十八第一項第五款移送處罰，並對原處分依據貨物稅稽徵規則第一百零三條之一第二項第六款規定所為非法處分認無不洽，駁回訴訟之確定判決，是否有違憲法第十九條揭示租稅法律主義原則，依第一百七十二條應屬無效，頗滋疑義。懇祈 鈞院惠予解釋，以滌除非法強制課徵租稅負擔，俾利民主憲政推展，不勝企禱之至。

聲請人：復 0 貿易有限公司

代表人：黃 0 助

中 華 民 國 七 十 七 年 三 月 十 七 日

行政法院判決

七十六年度判字第一一二號

原 告 復 0 貿易有限公司 設略

代 表 人 黃 0 助 住 (省略)

被告機關 財政部基隆關

上原告因逃漏貨物稅事件，不服財政部中華民國七十五年十月二十一日台財訴第七五一三六一號再訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

事 實

緣原告於七十一年四月二十四日，委由建 0 報關有限公司向被告機關報運進口汽車冷氣機用冷媒壓縮機一批（報單 A W / B C / 七一 / 六四三一 / 九 0 一三號），原申報型號為 G. M. 251101，經被告機關查驗結果，實到貨物之型號為 G. M. 1131376，與原申報者不符，復經海關總稅務司署驗估中心向 G. M. 原廠查證結果：並無原申報規格產品，亦無價格資料，乃按 FOB US\$ 152.73 / Unit 核估。因實到貨物價格高於原申報貨物價格 FOB US\$ 71 / Unit，被告機關以原告顯有

虛報進口貨物型號、偷漏關稅之違法行為，依照海關緝私條例第三十七條第一項及第四十四條規定，予以科處所漏進口稅額二倍之罰鍰計新台幣（以下同）七一、九〇四元，並追徵所漏進口稅捐計三一〇、六二六元。另涉及違反貨物稅條例第十八條第一項第五款規定部分，被告機關依財政部七十二年九月六日(27)台財稅第三六二七七號函規定，列明逃漏貨物稅違章情形，於七十五年三月二十七日以(75)基普緝字第一九四四號函通知原告，本案依貨物稅條例第十二條及第十八條第一項第五款規定，核定逃漏貨物稅額計二六七、四八三元，另依貨物稅稽徵規則第一百八十七條規定，移送法院裁罰，原告對該項通知不服，聲明異議，被告機關未准變更，訴願、再訴願，遞遭決定駁回後，復提起行政訴訟。茲摘述兩造訴辯意旨如左：

原告起訴意旨及補充理由略謂：一、MURRAY CORPORATION 係全國汽車冷氣組件大批發商，而非製造商，根據其所編印批售資料內容，僅美國國內汽車冷氣組件批售部分，即有美國汽車公司（AMERICAN MOTORS CORP）、福特汽車公司（FORD MOTOR CORP）、通用汽車公司（GENERAL MOTORS CORP）、吉普汽車公司（JEEP CORP）等眾多品牌批售商品，該大批發商為便於管理所批售各品牌商品，於編印批售商品目錄時，除編列各品牌目錄編號外，並以 GOLDSEAL 為批售各品牌商品信譽標記，同時並編列批售各品牌產品目錄編號與原廠編號對照表，明列目錄編號（PART NO）251101 即為批售 G. M.（GENERAL MOTORS）原廠編號（O. E. PART NO）1131376 產品。二、G. M.公司美國總代理經銷商 AD AUTOMOTIVE 鑒於 251101 係大批發商批售 G. M.原廠編號 1131376 產品所編批售商品目錄編號，而非 G. M.另一產品編號，乃本諸代理經銷事實，出具函證，證明該 251101 目錄編號即係 1131376 原廠編號，兩者係同一貨物，並由當地公證人及我國北美事務協調委員會駐舊金山辦事處分別簽證屬實，其證明所附型錄亦經明列 251101 係 G. M.公司生產之壓縮機（G. M. FRIGIDAIRE A-6 COMPRESSOR），再與對照表相核，該型錄所列編號，不惟 251101 係批售 G. M. 1131376 產品目錄編號，其他如 251109、251108、251105、251106、251107 亦係批售 G. M.原廠編號 2724026、5914809、5910452、5910495。

6598423 產品之目錄編號，至為明確。三、申報進口 251101（即係 1131376）壓縮機，係根據供應商 UAITTD SUPP LIES CO 提供上述大批發商編印批售目錄價格資料，辦理輸入許可，其售價原訂為美金一五五．五六元，較被告機關主觀逕行核定 FOB 價格美金一五二．七三元為高，經按經銷批發價格再予折扣優待。而以美金七一．00 元成交結匯，不僅有美國汽車冷氣組件大批發商 MURRAY CORPORATION 編印目錄，價目表與其出口總代理商 DREYCO ING 商業折扣率、原輸入許可證、結匯證實書、信用狀等可按，足證本件進口壓縮機，係按美國銷售市場自由競價拓銷「水貨」價格每台美金七一．00 元成交結匯確實。四、本件填報之 G. M. 251101 係 MURRAY CORPORATION 大批發商批售 G. M. 原廠編號 1131376 商品所編印之目錄編號，而非 GOLD SEAL 廠牌產品至明，其成交價格，係按銷售市場自由競價拓銷「水貨」價格每台美金七一．00 元成交結匯，確實無訛，原處分不察，將該大批發商批售原廠編號 G. M. 1131376 商品所編目錄編號 G. M. 251101 認係 GOLD SEAL 廠牌翻修舊品，將原供應商按該目錄編號 G. M. 251101 所代表銷售原廠編號 G. M. 1131376 成交結匯裝運進口商品上標籤所示原廠編號 G. M. 1131376，推定係 G. M. 公司直接裝運進口之全新品，而以 G. M. 原廠查無「251101」產品編號為由，並以國內 G. M. 代理商含有打擊「水貨」意圖所告表面價格，斷認原告有虛報型號偷漏稅捐不法行為，逕按實際成交結匯價額高出十二點五倍之完稅價格，核徵鉅額貨物稅，不僅與證據法則有違，且與從價徵收確實核課原則相悖，於法自非正當。五、依客觀簽證證明事實，參照原價目表、商業折扣率、輸入許可證、結匯證實書、信用狀等列示內容，本件進口貨物單價確係依實際成交結匯單價美金七一．00 元申報，並無隱匿虛報情事。原決定以此在美國銷售市場自由競價拓銷「水貨」價格，與國內代理商含有打擊「水貨」用意之表面價格，相提並論，自非洽當。因自政府取銷代理權制度後，一般貿易商均可自國外銷售市場採購商品進口行銷，而出現所謂之「水貨」，由於自由競價與滯銷削價求售關係，進口「水貨」價格向較低廉，國內代理商為維護其代理權益，除向原廠交涉，取得額外暗盤差價補償及提高零件免費提供比率外，並以提供售後服務保證取信

消費大眾，利用各種管道製造不實傳播，用以打擊「水貨」。六、綜上所陳，揆諸法理事證，本件申報之 G. M. 251101 確係批售 G. M. 原廠編號 G. M. 1131376 貨物所編印之目錄編號，二者確係同一貨品，並無虛報型號逃稅不法行為，原處分罔顧確鑿事證，非法恣意推定虛報型號，核補稅款科處罰鍰，訴願及再訴願不依法理事證駁回，至為彰明，爰特依法提起本訴，敬祈鈞院伸張正義，維護法治，賜將再訴願、訴願及原處分撤銷，判令被告機關將非法推斷核補稅款依法退還，以昭公允等語。

被告機關答辯意旨略謂：一、本案經查原告所附型錄上 TERMS AND CONDITIONS OF SALE 第二項 F.O.B.: OUR PLANT, COCKEYSVILLE, MARYLAND OR PALESTINE, TEXAS，另外在 RETURNS OF MERCHANDISE 第一項 WARRANTY RETURNS: ALL RETURNS OF WARRANTY AND / OR CLAIMED DEFECTIVE MERCHANDISE MUST BE SHIPPED PREPAID TO OUR TEXAS PLANT 及第二項 CORE RETURNS: ALL CORE RETURNS MUST BE SENT TO OUR TEXAS PLANT，可見 MURRAY CORPORATION 有工廠，原告所稱 MURRAY CORPORATION 係全美國汽車冷氣組件大批發商，而非製造商，與事實不符。原告原申報之壓縮機型號為 G. M. 廠牌 251101 型，而實際到貨則為 G. M. 1131376 型壓縮機。至兩者是否為同一貨物？G. M. 1131376 之前身是否為 251101？案經海關總稅務司署驗估中心向 G. M.，原廠查證，稱 G. M. 公司產品並無 251101 型號者，所稱兩者為同一貨物，顯屬虛構。而原告檢附之型錄乃為 "MURRAY" "GOLD SEAL" 牌編號 251101 之商品，並非 G. M. 251101。且原告已事先知悉並已申報進口之壓縮機為 G. M. 廠牌，卻不依 G. M. 公司之產品編號據實報列，而竟無中生有虛報型號以為規避。又來貨既為 G. M. 公司產品，自應取 G. M. 公司原廠型錄與之對照，原告以 MURRAY CORP 產品型錄比對 G. M. 公司產品，並以其主觀意識主張兩者係同一貨物，自非可採。本案原製造廠查無 G. M. 251101 之產品，則其經銷商 AD AUTOMOTIVE 當地公證人、我國北美事務協調會駐舊金山辦事處又何能證明 G. M. 251101 即為 G. M. 1131376，衡諸經驗法則，該證明文件，並不足採。按貨物稅之有否逃漏？當以有無虛報貨物之

品名、規格，以高價貨物冒充低價之事實為斷，而結匯金額與申報價格相符，並不代表無漏稅（按國際上所謂低報價格，其差額均以其他套匯方式給付價款），本案實列貨物與原申報型號不符，且經查實到貨物價格亦較原申報價格為高，其逃漏貨物稅之事實已甚明顯，自應依貨物稅稽徵規則第一百八十七條規定移送法院科罰。二、本案實到貨物經海關總稅務司署驗估中心查核結果價格為 FOB US\$ 152.73 / Unit，而原告所提供之資料，係 MURRAY CORPORATION 之型錄，原告所指出價目表列之價格，乃“MURRAY”“GOLD SEAL”牌編號 251101 Remanufactured Compressor（即翻修或再製壓縮機），而本案進口之壓縮機係 G. M. 廠牌 1131376 型全新品，兩者並非同一物品，價格自無法相較。況原告申報之單價美金七一．00 元，亦較其所提供之價目表價格為低。本案實際到貨 G. M. 1131376，經海關總稅務司署驗估中心向 G. M. 原廠查得成交時價格為 FOB us\$ 152.73 / Unit，復經向代理商查證稱 G. M. 1131376 貨品其成交時之價格亦為 FOB US \$ 152.73 / Unit，且無數量折扣之價格表。原告所稱其申報之價格係經按批售價折扣優待之美國銷售市場自由競價拓銷水貨價格，自無可採。本案經核原告既有虛報進口貨物型號偷漏關稅行為，自亦產生偷漏貨物稅之事實，被告機關核定其逃漏貨物稅二六七、四八三元，並無不合。原告之主張，不足採據，應請予以駁回等語。

理 由

按「凡產製、採鍊、運儲、銷售或代客買賣應徵貨物稅之公司、廠號、行棧、商人及貨物持有人，有以高價貨物冒充低價漏稅者，沒入其貨物，並處比照所漏稅額二倍至十倍之罰鍰。」「國外輸入應徵貨物稅貨物，經查有逃漏關稅及貨物稅情事者，除即移送海關就其私運貨物進口逃漏關稅部分依照海關緝私條例沒入並科罰外，其逃漏貨物稅部分，並由海關依照貨物稅條例有關規定移送法院科罰。」為貨物稅條例第十八條第一項第五款及貨物稅稽徵規則第一百八十七條所明定。本件原告於七十一年四月二十四日委由建隆報關有限公司向被告機關報運進口汽車冷氣機用冷媒壓縮機一批（報價 A W / B C / 七一 / 六四三一 / 九 0 一三號），原申報型號為 G. M. 251101，經被告機關查驗結果，實到貨物之型號為 G. M. 1131376 與原申報不符，復經

海關總稅務司署驗估中心向 G. M. 原廠查證結果，並無原申報 G. M. 251101 規格產品，而實到貨物 G. M. 1131376 其離岸價格為每只美金一五二．七三元（FOB US\$152.73 / Unit）。因實到貨物每只價格高於原申報貨物價格（FOB US\$71 / Unit），被告機關以原告有虛報進口貨物型錄、偷漏關稅之違法行為，依照海關緝私條例第三十七條第一項及第四十四條之規定，予以科處所漏進口稅額二倍之罰鍰計七一、九〇四元，並追補所漏進口稅捐三一〇、六二六元部分，原告不服，循序提起行政救濟，並請求退還溢繳稅款，均遭駁回，嗣訴經本院七十四年六月二十八日七十四年度判字第八三二號判決，將再訴願決定、訴願決定均撤銷，由原決定機關詳為查明後，另為實體上之決定。經原決定機關海關總稅務司署詳查，並以(75)台關訴字第〇一八號訴願決定維持原處分，原告不服，向財政部再訴願，亦遭駁回，又提起行政訴訟，經本院七十五年八月二十九日七十五年度判字第一六〇五號判決原告之訴駁回。原告提起再審之訴，經本院七十五年十一月二十八日七十五年度判字第二一八七號判決再審之訴駁回。原告又對該七十五年度判字第二一八七號判決，聲請再審，現正進行審理中。至本案原告涉及逃漏貨物稅，違反貨物稅條例第十八條第一項第五款規定部分，被告機關前於七十一年十二月十七日以(71)基普進照字第一一五五六號函移送基隆地方法院裁定科罰，原告不服提起抗告，嗣經台灣高等法院以稽徵程序是否合法及行政救濟程序已否確定等為由以七十二年度財抗字第五六八號刑裁定「原裁定撤銷發回台灣基隆地方法院」，該地院另以七十二年度財更一字第第四號刑事裁定更為裁定後，台灣高等法院又以被告機關前開處分書所載內容僅對偷漏關稅部分科處罰鍰及追稅，並無應補徵貨物稅若干之明確記載，仍未就貨物稅補徵部分依法定程序填發核定稅額繳納通知書送達納稅義務人等為由，以七十三年度財抗字第三六〇號刑事裁定「原裁定撤銷發回台灣基隆地方法院」，被告機關即於七十三年六月二日以(73)基普進照字第三九三六號函向基隆地方法院撤回原案。另依財政部七十二年九月六日(72)台財稅第三六二七七號函規定，列明原告逃漏貨物稅違章情形，於七十五年三月二十七日以(75)基普緝字第一九四四號函，依貨物稅條例第十二條及第十八條第一項第五款規定，核定原告

逃漏貨物稅額二六七、四八三元，另依貨物稅稽徵規則第一百八十七條規定，並應移送法院裁罰，補行通知原告，並無不洽。關於原告主張各節，經查原告原申報之貨物型號 G. M. 251101 與實到貨物型號 G. M. 1131376 並不相符，既為原告所是認，該兩項貨物是否相同，則據海關總稅務司署驗估中心複查結果以一、G. M. A-6 WITH SINGLE GROOVE CLUTCH TYPE COMPRESSOR 自製以恭即為 G. M. 1131376 並無改變，二、原告所提供之型錄其原申報型號#251101 係 MURRAY CORP 產品編號，若與實到貨物比對是否相符一節，代理商應屬相同，惟 G. M. 公司並無 G. M. 251101 之型號，又依 MURRAY CORP 價格表 251101 貨品為翻修品，本案實到貨品為新品，原核估價格 FOB US\$ 152.73 / UNIT 係按新品價格核估。三、經查德 0 汽車公司為 GRNERAL MOTOR CORP 之 PARTS LINE 代理商，其所提供之價格並無數量折扣，此有該驗估中心第七一 - 八一八七號調查報告可稽。據以認定原告所稱原申報之貨物型號與實到貨物型號係屬同一貨品一節，顯非真實，原告所稱已經 G. M. 公司美國總代理經銷商 AD AUTOMOTIVE 函證該型號係屬同一貨物而非虛報，並經美國加州公證人及我國北美事務協調委員會駐舊金山辦事處分別簽證實在一節，既經向 G. M. 公司查證並無 G. M. 251101 型號，其經銷商又何能證明 G. M. 251101 即為 G. M. 1131376。故該項證據不足採取，及原告所稱 G. M. 251101 型錄，並非 G. M 之原廠型錄，而係廠牌為 GOLD SEAL 型號為 251101，且大凡汽車用之壓縮機，其外形皆相近似，僅其尺寸、規格、性能不同，實到貨物僅其外形與原告提供之型錄相似，其餘尺寸、規格、性能則均無資料可為佐證，原告所稱依上項簽證文件所附型錄，既經被告機關複核結果與實到貨物相近似，足證 G. M. 251101 即係 G. M. 1131376 等語，自非可採。至於原處分核估 G. M. 1131376 之價格 FOB US\$ 152.73 / UNIT 為原告自承其係適當之原廠牌價格，而原告所申報之美金七一 . 0 0 元成交價格，依原告提供之資料係 MURRAY CORP，價目表所列編號 251101 REMANUFACTURED COMPRESSOR (即翻修品或如原告所稱之再製品亦可)，並非本案 G. M. 1131376 之價格，原告所稱本件進口壓縮機申報輸入許可價格係原告在美國銷售市場自由競價削價拓銷情形下，按全美國汽

車冷氣組件大批發商批發價格再予折扣優待批進，其成交結匯價格，自較代理進口表面價格為低等情，亦經原決定機關驗估中心查明並無數量折扣之價格表，而本件原告申報之貨物型號，既與實到貨物之型號不同，原告所提供之價格表，亦非本案實到貨物型號之價格，則原處分依原告實到貨物型號核定其價格，並無不合。是以原告主張各節，均無可採。原處分七十五年三月二十七日(75)基普緝字第一九四四號通知原告核定逃漏貨物稅款二六七、四八三元，揆諸首開法條規定，並無違誤，訴願、再訴願決定，遞予維持，均無不合。原告起訴論旨，難認為有理由。

據上論結，本件原告之訴為無理由，爰依刑事訴訟法第二十六條後段，判決如主文。

中華民國七十六年一月二十二日

行政法院判決

七十六年度判字第一一四〇號

再 審 原 告 復〇貿易有限公司

(設略)

代 表 人 黃〇助 (住略)

再審被告機關 財政部基隆關

上再審原告因逃漏貨物稅事件，不服本院中華民國七十六年四月十日七十六年度判字第六一七號判決，提起再審之訴，本院判決如下：

主 文

再審之訴駁回。

事 實

緣再審原告於民國七十一年四月二十四日，委由建〇報關有限公司向再審被告機關報運進口冷氣用冷媒壓縮機五十台（報單 AW / BC / 七一 / 六四三一 / 九〇一三號）原申報型號為 G. M. 251101，經再審被告機關查驗結果，實到貨物之型號為 G. M. 1131376，與原申報者不符，復經海關總稅務司署驗估中心向 G. M. 原廠查證結果：並無原申報規格產品，亦無價格資料，乃按 FOB US\$ 152.73 / Unit 核估。因實到貨物價格高於原申報貨物價格 FOB US\$ 71 / Unit，再審被告機關

以再審原告顯有虛報進口貨物型號、偷漏關稅之違法行為，依照海關緝私條例第三十七條第一項及第四十四條規定，科處所漏進口稅額二倍之罰鍰計新台幣（下同）七一、九〇四元，並追徵所漏進口稅捐計三一〇、六二六元，另涉及違反貨物稅條例第十八條第一項第五款規定部分，再審被告機關依財政部七十二年九月六日(72)台財稅第三六二七七號函，列明逃漏貨物稅違章情形，於七十五年三月二十七日以(75)基普緝字第一九四四號函通知再審原告，本案依貨物稅條例第十二條、第十八條第一項第五款規定，核定逃漏貨物稅額計二六七、四八三元，另依貨物稅稽徵規則第一百八十七條規定，移送法院裁罰，再審原告對該項通知不服，聲明異議，再審被告機關未准變更，提起訴願、再訴願，遞遭決定駁回後，提起行政訴訟，亦經本院以七十六年度判字第一一二號判決駁回，提起再審之訴，復經本院以七十六年度判字第六一七號判決駁回，再審原告仍不甘服遂提起本件再審之訴，茲將其起訴要旨略述如下：一、本件進口冷媒壓縮機，既非進口當時施行貨物稅條例第四條各款列舉應徵貨物稅之成品貨物，不論申報編號與標籤編號如何，自無同條例第十八條第一項各款適用之餘地，原處分濫用稽徵權，將法律未列舉應徵貨物稅之冷媒壓縮機，恣意以行政命令擴張為應徵貨物稅之冷暖氣機，援用同條例第十八條規定予以補稅處罰，按第十八條之適用是以「應稅貨物」為對象，本件貨物既非應稅，自無適用餘地，原判決不察，對此濫用稽徵職權，所為違法處分斷無違誤，不惟有將非法課稅貨物，濫權適用應稅貨物法規錯誤，抑且有背行政訴訟法第一條第二項之救濟意義。再審判決，對此將非法律列舉之非稅貨物，適用應稅貨物法律補稅處分所為之錯誤判決，斷係法律見解歧異，顯然有背中央法規標準法第五條、第六條有關人民權利義務之適用規定，依同法第十一條規定顯然有誤。二、查貨物稅條例為憲法第十九條所揭示之課徵貨物稅之法律，並依中央法規標準法第五條之規定，有關貨物稅課徵範圍，徵收機關、應稅貨物種類項目、稅率、完稅價格之計算、免稅範圍、退稅規定、徵收方式、證照核發漏稅處罰等人民納稅權利義務事項，均著有明文，至於各項貨物稅之稽徵登記查驗程序細節，固經該條例第二十二條授權財政部擬訂貨物稅稽徵規則呈請行政院核定施行，依中央法規標準

法第三條之規定，此項稽徵規則，係屬行政命令，而非法律，依同法第六條、第十一條及憲法第一百七十二條規定，自不得濫權加以擴張法律所定納稅權利義務，此由該稽徵規則全文共分總則、登記、照證、計稅單位包裝及貼證，徵稅手續、未稅貨物移運、查驗、免稅退稅及抵繳、違章處理、附則等十章，而無應稅貨物類目與完稅價格及稅率章之設定，足可證明。至其計稅單位包裝及貼證章，第二十節第一百零三條之一第二項對冷暖氣機之課徵，恣意加以擴張，規定中央系統型冷暖氣機及汽車用冷暖氣機改按其主機或冷媒壓縮機價格，分按不同標準，加倍課徵冷暖氣機貨物稅，不惟逾越貨物稅條例第四條第二項授權範圍，有違中央法規標準法第六條、第十一條及憲法第一百七十二條之規定，且對同一進口冷媒壓縮機，其用於裝配中央系統型冷暖氣機之完稅價格係按海關核定完稅價格加計關稅及其他進口稅捐之總額為準，而用於裝配汽車冷暖氣機之完稅價格，則須按海關核定完稅價格加計關稅及其他進口稅捐之總額，乘以四倍課徵貨物稅，顯與租稅公平原則有悖，若該進口壓縮機用於修理冷暖氣機時，更將造成重複課徵之違法，至為顯然，原再審判決對此逾越本法授權範圍，恣意擴張人民納稅義務所為之規定，斷無違法可言，顯然有背上述中央法規標準法第六條、第十一條及憲法第一百七十二條之法意，且本件係因型號不合而興訟，而非涉嫌「私製貨物稅貨物」，原再審判決理由二：竟謂原判決「依貨物稅條例第十八條第一項『第一款』及貨物稅稽徵規則第一百八十七條規定 其認定事實適用法規並無錯誤之處」云云，尤屬謬誤不當。三、本件進口冷媒壓縮機，既非進口當時施行貨物稅條例第四條第一項各款列舉應徵貨物稅之貨物，依法即無完繳貨物稅之義務，行政機關自不得非法以命令加以擴張強制徵收，抑且同條第二項為簡化稽徵，授權財政部訂定辦法，改就原料折算課徵之應稅貨物，僅限於第六款之皮統、皮革及第十八款元條及其他型鋼兩款，其他各款應稅貨物，均不得就原料預為徵收，嗣於七十五年一月十四日始經立法程序三讀通過修正該條第二項有關簡化稽徵規定，授權財政部訂定辦法，除原決定第六款之皮統皮革及第十八款之元條及其他型鋼兩款外，增列第十六款第三目之冷暖氣機，得改就「主要機件」折算課徵，參照財政部七十六年三月二日台財稅第七

五一九九三九號函示「修正貨物稅條例第四條第二款規定冷暖氣機之貨物稅，得改就原料或主要機件課徵」後有關查驗證之貼證規定，足以證明進口供冷暖氣機用之壓縮機，係於七十五年一月十四日始經立法授權財政部訂定辦法改按原料或主要機件折算課徵，依憲法揭示租稅法律主義原則，在貨物稅條例第四條第二項修正之前，僅許對冷暖氣機成品課稅，不得對其原料或主要機件折算課徵，法理至明，否則，又何必修法增列折算課徵規定？原再審判決理由二，竟然無視上開法律規定，斷認將非法律規定應徵貨物稅之壓縮機，視為應稅貨物援用命令性質之貨物稅稽徵規則第一百八十七條按漏稅科罰之處分判決認無違法，據以駁回再審之訴，適用法規自屬錯誤，且對本件按核定關稅完稅價格加計關稅及其他進口稅額之總額，乘以四倍作為貨物稅完稅價格，非法徵收貨物稅之事實，斷係依同規則第一百零三條之一第二項第二款第（三）目裝製往復式中央系統冷暖氣機加計百分之二百之壓縮機，亦無違法可言，尤屬適用錯誤。四、再查本件壓縮機，因供裝配或修理冷暖氣機之用，但並非行為時施行貨物稅條例第四條第一項第十六款第（三）目規定之應徵貨物之成品貨物，既非法律規定應稅貨物，何須依照貨物稅稽徵規則「第一百六十二條」規定先行辦理免稅手續，當亦無同規則「第一百六十七條」之適用，茲原再審判決理由三，竟謂本件「於查獲偷漏貨物稅，經處分核補『營業稅』後，始依免稅規定主張免稅訴請再審自非有理」云云，不僅對法律與命令之界限混淆不清，抑且誤為課徵「營業稅」案件，令人不勝遺憾之至！五、綜上所陳，本件進口冷媒壓縮機既非行為時貨物稅條例第四條第一項各款規定應徵貨物稅之成品貨物，更非同條第二項規定授權財政部訂定辦法改按原料折算課徵之原料貨物，至為顯然。原判決對此非法律規定應徵貨物稅之非稅原料貨物，行政機關濫用職權以行政命令恣意擴張按進口關稅完稅價格加計關稅及進口稅捐總額乘以四倍，適用貨物稅條例第十八條應稅貨物規定課稅移罰之處分，斷為無違誤，適用法律自屬錯誤，原再審判決不察，未能本諸行政訴訟法第一條第二項對逾越權限、濫用權力違法處分救濟精神，亦未斟酌中央法規標準法第四條、第五條、第六條有關法律制定與禁止命令擴張之法意，更無視憲法第十九條揭示之租稅法律主義原則，竟以「無

任何解釋或判例認為貨物稅稽徵規則（按係依貨物稅條例第二十二條授權由財政部就各項貨物稅之稽徵登記查驗細節擬訂，呈請行政院核定之命令性規則）第一百八十七條、第一百零三條之一第二項『第二款第（三）目』規定違憲或違法」為由，駁回再審之訴，不僅將法律與命令相混為一，抑且有違行政訴訟法第一條第二項所揭示之法意，其引用行政命令頒布之貨物稅稽徵規則第一百六十二條、第一百六十七條、第一百零三條之一第二項第二款第（三）目，第一百八十七條之規定，將非貨物稅條例第四條第一項各款規定應徵貨物稅貨物，亦非同條第二項授權改按原料課徵貨物，視為法定應稅貨物，逕按貨物稅條例第十八條第一項第一款（請見原再審判決理由二第十八行）斷為私製貨物稅貨物處罰，認無違法可言，其適用法律尤為謬誤，謹特懇請賜將原再審判決、原判決均廢棄、再訴願、訴願決定及原處分撤銷，判令再審被告將非依貨物稅條例規定強制徵收之貨物稅款悉數退還，以符法治。又本件再審判決評事（七十六年判字第六一七號）及原判決評事（七十六年判字第一一二號），均曾參與同一救濟事件另案判決（七十五年判字第一六〇五號）與再審判決（七十五年判字第二一八七號、七十六年判字第一八二號）依行政訴訟法第六條規定似應迴避，庶期客觀公正等語。

理 由

按行政訴訟法第二十八條第一款所謂「適用法規顯有錯誤」，係指原判決所適用之法規與該案應適用之現行法規相違背，或與解釋判例有所牴觸者而言，至於法律上見解之歧異，再審原告對之縱有爭執，要難謂為適用法規顯有錯誤而據為再審之理由，迭經本院著有判例。本件再審原告因逃漏貨物稅事件，不服再審被告機關之原處分，聲明異議，未獲變更。提起一再訴願，遞遭決定駁回，提起行政訴訟，本院審理結果亦以其起訴意旨為無理由，以七十六年度判字第六一七號判決駁回其訴。再審原告仍不甘服，復以原判決適用法規顯有錯誤為由，提起再審之訴，本院前訴訟重為審理，認原判決認定事實，適用法規並無錯誤之處，再審原告主張原判決適用法規有違憲法第十九條租稅法律主義之規定，乃其與再審被告機關間法律上見解歧異之爭執，並無任何解釋或判例認為貨物稅稽徵規則第一百八十七條、第一

百零三條之一第二項第二款第（三）目之規定違背憲法或法律，應屬當然歸於無效。且該規則係依貨物稅條例第二十二條之授權所為之規定，亦無違法可言。至再審原告主張其進口冷媒壓縮機僅屬其製造或修理冷暖氣機之原料，依貨物稅條例第十四條規定，應准予免稅乙節，縱屬實在，亦應依同條第二項規定依「冷暖氣機貨物稽徵要點」甲項第二款規定，先行課稅，俟於場地裝製中央系統冷暖氣機完成後一個月內檢憑各該已稅機件之貨物稅完稅照，請准予抵繳應納稅款。否則，即不能獲准免稅之待遇，茲再審原告於查獲偷漏貨物稅經處分核補營業稅後，始依上述免稅規定主張免稅，進而主張原處分、訴願、再訴願決定及原判決適用法規錯誤提起再審之訴，自非有理由，因依行政訴訟法第三十三條準用民事訴訟法第五百零二條第二項，將再審原告在前訴訟程序提起再審之訴予以駁回，其所適用之法規與該案適用之現行法規，並無違背，與解釋判例亦無牴觸，再審原告砌詞以法律上見解之歧異，為與原判決不同之主張而為爭執，提起本件再審之訴，揆諸首揭說明，顯難謂有再審理由。未按評事曾參與訴訟事件再審之裁判者，應自行迴避，不得執行職務，但其迴避以一次為限，行政訴訟法第六條規定甚明。本件參與七十六年度判字第六一七號再審判決之評事，並無任何一人曾參與再審前之七十六年度判字第一一二號判決情事，衡諸上開條文規定，並無違法可言。至其縱令參與本院七十六年度判字第一一二號以外之另案判決及該另案之再審判決，依同上法條規定意旨，其對於本案而言，亦不發生迴避問題，再審原告執此爭執，亦顯無再審理由，應逕予駁回。

據上論結，本件再審之訴為顯無再審理由，爰依行政訴訟法第三十三條、民事訴訟法第五百零二條第二項，判決如主文。

中華民國七十六年六月三十日
（本聲請書所附行政院七十六年度判字第六一七號判決略）