

高雄高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭

111年度訴字第63號

民國112年11月30日辯論終結

原告 寶城股份有限公司

代表人 高紹銘

訴訟代理人 張俊文 律師

張哲軒 律師

被告 財政部關務署高雄關

代表人 陳木榮

訴訟代理人 涂春杏

陳若芬

上列當事人間違反海關緝私條例事件，原告不服財政部中華民國111年1月6日台財法字第11013945040號、第11013946100號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

壹、程序方面：

被告代表人原為蘇淑貞，於本件訴訟審理中變更為陳木榮，經被告新任代表人具狀聲明承受訴訟（本院卷1第83頁），核無不合，應予准許。

貳、實體方面：

一、爭訟概要：

原告委由得利報關企業有限公司於民國105年3月24日至106年3月31日間，以進口報單號碼第BE/05/341/M0232號等（詳如附表所示）10份進口報單（下稱系爭進口報單），向被告報運進口INDUSTRIAL UNDENATURED ETHYL ALCOHOL (95% UP)1

01 0批(下稱系爭貨物)，列報貨品分類號列第2207.10.10.20-9
02 號「供化學反應合成製造化學產品之工業用未變性之乙醇
03 (酒精)，酒精強度(以容積計)超過80%」，關稅稅率
04 3%，輸入規定代碼：251「應檢附改制前經濟部工業局(下
05 稱工業局)同意文件」，並檢具工業局核發之「進口貨品適
06 用減免稅捐用途證明書」(簽證核准文號：ID3B050005510
07 9、ID3B0500937519，下稱減稅證明書)文件通關，分別經
08 電腦核定通關方式為C2(文件審核通關)、C3X(儀器查驗
09 通關)及C3M(貨物查驗通關)。嗣經財政部關務署基隆關
10 (下稱基隆關)函告系爭貨物申報不實，被告爰參據臺灣高雄
11 地方法院106年度重訴字第34號刑事判決(下稱系爭刑事一
12 審判決)、中央警察大學鑑定書等，審認系爭貨物為UNDENA
13 TURED ETHYL ALCOHOL食用未變性酒精，貨品分類號列為第2
14 207.10.90.22-0號「其他未變性之乙醇(酒精)，酒精強度
15 (以容積計)超過90%者」，關稅稅率20%，輸入規定代碼：
16 467(供製酒使用之未變性酒精，應檢附財政部之同意文
17 件)及W01(輸入酒品應依照財政部及衛生福利部會銜發布
18 「進口酒類查驗管理辦法」規定，向財政部申請辦理輸入查
19 驗)。即原告實際進口酒精強度為95%之可供食用未變性酒
20 精，故意申報為工業用未變性酒精，以此不正當方法詐得短
21 繳17%進口關稅，審理原告違反海關緝私條例第43條以不正
22 當方法請求減稅，逃漏稅款之違章成立，以110年第1100000
23 2號、第11000029-30、32、34-36、44-45號及第11000230號
24 處分書(下稱原處分)依海關緝私條例第44條、加值型及非加
25 值型營業稅法(下稱營業稅法)第51條第1項第7款及菸酒稅
26 法第8條第6款規定，追徵如附表所示之漏稅款合計新臺幣
27 (下同)9,262,938元(含關稅1,656,310元、營業稅441,09
28 1元、菸酒稅7,165,537元)。逃漏稅款之行為，因原告不同
29 意於裁罰處分核定前補繳稅款或以足額保證金抵繳，依海關
30 緝私條例第43條、營業稅法第51條第1項第7款及菸酒稅法第
31 19條第8款規定，並參考緝私案件裁罰金額或倍數參考表(下

稱緝私案件裁罰倍數參考表)及稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表(下稱稅務案件裁罰倍數參考表)所定違章情節，分別處如附表所示之關稅漏稅額2.5倍之罰鍰合計4,140,772元、營業稅漏稅額1.5倍之罰鍰合計661,633元及菸酒稅漏稅額2倍之罰鍰合計14,331,074元。原告不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，亦遭訴願決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

(一)主張要旨：

1.本案因系爭刑事一審判決原告有逃漏稅詐欺之情，故被告認定原告違犯海關緝私條例第43條，惟該判決不備理由，且有應調查未調查之違誤：

(1)查時超科技股份有限公司(下稱時超公司)為生產製造棕櫚酸乙酯，須以未變性酒精作為原料，然因國內並無生產未變性酒精，且其無向國外進口之經驗，故時超公司委由原告為進口商，替其處理進口事宜，原告與時超公司所簽立之未變性酒精採購合約書已明定雙方之義務、付款方式、違約金等事項，若雙方有爭議，得依契約條款內容加以解決。再者，契約是否詳實之重點應在於條款是否約定明確，能否解決相關爭議，而非條款之多寡，系爭刑事一審判決僅單以契約條款不多而逕認契約簡陋，實不足採。

(2)食用未變性酒精之簽審規定代碼為467，係用於供製酒使用之未變性酒精，原告所進口之用途係全數提供未變性酒精給予時超公司為生產棕櫚酸乙酯所用，其目的並非供製酒之酒精。是以，時超公司既已向工業局申請進口超過80%濃度之酒精，自應含括95%之未變性酒精在內，況原告進口之目的亦係用於工業用途，非供製酒。貨物進口名稱應係依用途不同而定，不得僅因原告進口之酒精合於食用之標準即認應以20%之稅率申報。

01 (3)依時超公司向工業局申請棕櫚酸乙酯之生產製程，棕櫚
02 酸乙酯得率最低為72%，一般維持80%，故棕櫚酸乙酯之
03 生產成本為24.2元[(1x27(酒精)+1x11.7(棕櫚酸)] ÷
04 [(1+1)x80%]=24.18。顯見棕櫚酸乙酯所生產之成本絕
05 非系爭刑事一審判決所稱之虧損出售，該判決之認定自
06 有違誤。再者，若時超公司進口非變性酒精之用途係規
07 避稅款，又何必向原告購買植物油及棕櫚油，顯見時超
08 公司委由原告進口酒精用途均係用於生產棕櫚酸乙酯。

09 (4)雖時超公司員工周聖峰、廖恭賢稱不知道有販售棕櫚酸
10 乙酯予油聖企業有限公司（下稱油聖公司）云云。然實
11 則係因時超公司為專業分工，負責生產之周聖峰、廖恭
12 賢其職務與銷售行銷有別，對於是否有銷售一事不知悉
13 自屬當然，不得以此認時超公司並無出售棕櫚酸乙酯，
14 系爭刑事一審判決之認定實顯速斷。

15 2.智慧財產及商業法院108年度刑智上訴字第32號刑事判決
16 (下稱系爭刑事確定判決)未細繹原告進口酒精之用途，而
17 逕認原告所進口之酒精均未為工業之用，實有違誤。原告
18 進口之系爭貨物是否全非工業用途(僅假設)，就全部報單
19 均有逃漏稅之情事，實有疑義。縱系爭刑事確定判決審認
20 原告有漏稅之情事(僅假設)，然本件原處分之基礎事實，
21 為原告違反海關緝私條例第43條之規定，則原告因代表人
22 高紹銘、時超公司實際負責人李梓青違犯海關緝私條例而
23 遭刑事判決宣告沒收原告之犯罪所得，依行政罰法第26條
24 第1項規定，應以刑事處罰為優先，故被告所為原處分與
25 復查決定及財政部所為訴願決定，應予撤銷，否則將使原
26 告受有一事二罰之情事存在，與行政罰法第26條第1項前
27 段之立法意旨有違。

28 (二)聲明：訴願決定及原處分(含復查決定)均撤銷。

29 三、被告答辯及聲明：

30 (一)答辯要旨：

31 1.系爭貨物性質（品質）屬可供食用之未變性酒精：

01 系爭貨物於刑事偵查中，經由警政單位採樣，嗣由檢察官
02 囑託中央警察大學鑑定結果，核與經濟部公布制定之CNS1
03 5351食用酒精國家標準規定相符，並經刑事判決審認系爭
04 貨物係作為可食用之未變性酒精，故原告實際進口貨物為
05 「供食用」之未變性酒精，卻於報關時故意申報貨物名稱
06 為「INDUSTRIAL UNDENATURED ETHYL ALCOHOL」（工業用
07 未變性酒精），以此不正當方法詐得短繳17%進口關稅。為
08 釐清系爭貨物性質，基隆關函請高雄市政府財政局提供原
09 告自105年2月至106年3月間進口之工業用未變性酒精是否
10 可供食用之檢驗報告，經該局函復審認系爭貨物之檢驗結
11 果符合食用酒精國家標準規定。被告爰參據上揭行政調查
12 所得資料、刑事判決認定之事實等綜合判斷，系爭貨物依
13 其實際用途，應更改貨物名稱為「UNDENATURED ETHYL AL
14 COHOL食用未變性酒精」及貨品分類號列為第2207.10.90.
15 22-0號，第1欄稅率20%，洵屬有據。

16 2.系爭貨物實際用途係供製酒用途：

17 (1)關於製造棕櫚酸乙酯原料(即棕櫚酸或棕櫚油)之來源，
18 時超公司之實際負責人李梓青固於偵查中陳稱：100年
19 起委託原告進口棕櫚酸油等，然未能提出原告開立之統一
20 發票為證；且原告亦未提出進口或向廠商採購棕櫚油
21 之相關證明文件。倘若時超公司自100年起確有大量生
22 產棕櫚酸乙酯交予油聖公司經銷，且該公司僅生產棕櫚
23 酸乙酯單一產品，則該公司廠長廖恭賢及工程師周聖峰
24 等任職時超公司多年並參與生產或交貨經驗，自應知悉
25 油聖公司為棕櫚酸乙酯經銷商之基本事實，惟該等員工
26 於警詢中均證稱不知悉，足見時超公司應無大量生產棕
27 櫚酸乙酯交由油聖公司經銷之事實；另就棕櫚酸乙酯每
28 月產量部分，李梓青於警詢及偵查中之供稱，前後已有
29 不一，且與證人於警詢及偵查中所述不符，已難採信。

30 (2)查工業局於106年6月27日以工化字第10600561420號函
31 廢止時超公司第ID3B0500937519號減稅證明書，經時超

01 公司提起訴願，嗣經濟部於同年11月30日以經訴字第10
02 606313320號訴願決定駁回，且因時超公司未提起救濟
03 而告確定。依上開經濟部訴願決定內容可知，自時超公
04 司取樣之樣品經委託工業技術研究院（下稱工研院）檢
05 測結果，皆未檢出「棕櫚酸」及「棕櫚酸乙酯」，是工
06 業局據此認定原告進口之未變性酒精未使用於申報之用
07 途，即時超公司無生產「棕櫚酸乙酯」商品之事實，遂
08 廢止該減稅證明書。

09 (3)原告與時超公司簽訂之未變性酒精採購合約書約定：
10 「甲方(時超公司)必須於貨到廠時簽收數量無誤後以現
11 金7日內支付乙方(原告)」，然原告竟無法提供金流。
12 若原告與時超公司間採購酒精之交易為真，何以無法提
13 供資金流向，此益徵該採購合約書無法證明進口之系爭
14 貨物用於生產棕櫚酸乙酯之事實。

15 (4)未查原告於申請復查時檢附其開立予時超公司之統一發
16 票，其開立期間為105年3月至106年4月，銷售額加計營
17 業稅共11,017,669元，惟據其售予時超公司所彙整之收
18 入貨款明細（僅登錄收款日105年3月至11月間之收款總
19 額即達12,300,000元），兩者相較呈現明顯金額落差，
20 自難據以認定原告所述為真。從而，本案依刑事判決所
21 採事實、行政調查結果及原告所提供之資料綜合審認，
22 系爭貨物於進口後之實際用途非供時超公司生產棕櫚酸
23 乙脂，洵屬有據。

24 3.本件核屬故意違反海關緝私條例第43條之規定：

25 (1)據刑事判決結果，認定原告於105年2月至106年3月期間
26 進口61批可供食用之未變性酒精，關稅稅率為20%，並
27 審認其代表人故意將系爭貨物申報為關稅稅率為3%之工
28 業用未變性酒精，以此不正當之方法詐得短繳17%進口
29 關稅，涉犯刑事詐欺部分，經系爭刑事一審判決及系爭
30 刑事確定判決有罪。

01 (2)原告之代表人高紹銘與時超公司實際負責人李梓青為圖
02 減免系爭貨物應支付之關稅，由李梓青以時超公司生產
03 棕櫚酸乙酯之名義，取得工業局所核發之減稅證明書，
04 再委由原告檢附上開文書以申報工業用未變性酒精作為
05 生產棕櫚酸乙酯之用途，繳納關稅稅率3%之稅款，然實
06 際係為「製酒用途」之可供食用強度95%之未變性酒精
07 （關稅稅率20%），經系爭刑事確定判決審認原告進口
08 系爭貨物之用途「全部」未供時超公司生產棕櫚酸乙
09 酯，而係載送至下游酒廠販售，且營造由時超公司製作
10 棕櫚酸乙脂後交由油聖公司（公司代表人亦為高紹銘）
11 專賣經銷之假象，以此不正當之方法詐得短繳17%進口
12 關稅。

13 (3)原告係酒精進口業者，自100年起即自國外進口酒精強
14 度95%以上之未變性酒精，對於該進口酒精之性質與相
15 關輸入規定早有認識，尚非難以知悉未變性酒精於進口
16 後作工業用或作食品用途規範之區別，其於本案受時超
17 公司委託進口供工業用未變性酒精，明知系爭貨物為可
18 食用之未變性酒精且供製酒用途，本應繳納關稅稅率2
19 0%，卻於報關時故意申報貨物名稱為工業用未變性酒
20 精，並持憑減稅證明書，以申請適用關稅稅率3%，自屬
21 以不正當方法請求減稅，而有逃漏進口稅款情事，違反
22 海關緝私條例第43條規定，且係出於故意，依行政罰法
23 第7條第1項規定之意旨，當依法論處。

24 (二)聲明：原告之訴駁回。

25 四、爭點：

26 (一)系爭貨物之貨品分類號列為何？原告有無故意虛報貨物名
27 稱，以不正當方法請求免稅之情事？

28 (二)被告依海關緝私條例第43條及第44條、營業稅法第51條第1
29 項第7款及菸酒稅法第8條第6款規定作成原處分，追徵如附
30 表所示之進口稅款，並裁處罰鍰，有無違誤？

31 五、本院的判斷：

01 (一)前提事實：

02 如爭訟概要欄所示之事實，業經兩造分別陳述在卷，並有系
03 爭進口報單（原處分卷1第1-2頁，卷2第1-2、11-12、25-2
04 6、37-38、49-50、59-60、69-70、83-84、95-96頁）、減
05 稅證明書（原處分卷1第3頁，卷2第7、13、33、45、55、6
06 1、79、85、103頁）、高雄市政府財政局105年4月1日高市
07 財政菸管字第10530732100號函暨臺灣菸酒股份有限公司屏
08 東酒廠試驗報告（原處分卷1第184-186頁）、中央警察大學鑑
09 定書暨鑑定人具結書（原處分卷1第187-200頁）、原處分
10 （原處分卷1第37-38頁，卷2第203-220頁）、110年9月6日
11 高普法字第1101006627號及同年月7日高普法字第110101122
12 9號復查決定書（原處分卷1第99-106頁，卷2第279-286
13 頁）、111年1月6日台財法字第11013945040號、第11013946
14 100號訴願決定書（原處分卷1第209-235頁）、系爭刑事一
15 審判決（原處分卷1第11-34頁）等可證，自堪認定。

16 (二)原告進口之系爭貨物為供食用之未變性酒精：

17 1.未變性酒精貨品分類號列「第2207.10.10.20-9號」或
18 「第2207.10.90.22-0號」係依「用途」決定：

19 (1)關稅法第3條第1項前段：「關稅之徵收及進出口貨物稅
20 則之分類，除本法另有規定者外，依海關進口稅則之規
21 定。」菸酒管理法第4條第4項、第6項：「(第4項)未變
22 性酒精之進口，以供工業、製藥、醫療、軍事、檢驗、
23 實驗研究、能源、製酒或其他經中央主管機關公告之用
24 途為限。(第6項)有關未變性酒精之販賣登記、購買用
25 途證明、變性、變性劑添加、進銷存量陳報、倉儲地點
26 及其他有關產製、進口、販賣等事項之管理辦法，由中
27 央主管機關定之。」未變性酒精管理辦法第6條第1項前
28 段、第2項第3款：「(第1項)酒精進口後，應依申報之
29 用途使用，不得供作與申報不符之用途……。(第2項)
30 前項酒精進口後，除經前條第2項規定之用途權責機關
31 同意外，應依申報之用途儲放於下列地點：……三、供

01 製酒及製藥以外之工業者：該工業辦理工廠登記所載之
02 工廠所在地。」

03 (2)次按，海關進口稅則第22章「飲料、酒類及醋」之第22
04 07節為「未變性之乙醇（酒精），酒精強度（以容積
05 計）在80%或以上者；已變性之乙醇（酒精）及其他酒
06 精，任何酒精強度者」，其貨品分類號列第2207.10號
07 屬「未變性之乙醇（酒精），酒精強度（以容積計）在
08 80%或以上者」，該貨品分類號又依是否為工業使用，
09 區分為第2207.10.10號「供化學反應合成製造化學產品
10 之工業用未變性之乙醇（酒精），酒精強度（以容積
11 計）超過80%」，關稅稅率3%，輸入規定代碼：251
12 「應檢附工業局同意文件」；貨品分類號列第2207.10.
13 90號「其他未變性之乙醇（酒精），酒精強度（以容積
14 計）超過80%者」，關稅稅率20%，輸入規定代碼：46
15 7（供製酒及製藥酒以外工業使用之自用未變性酒精，
16 應檢附工業局之同意文件；供製酒使用之未變性酒精，
17 應檢附財政部之同意文件）及W01（輸入酒品應依照財
18 政部及衛生福利部會銜發布「進口酒類查驗管理辦法」
19 規定，向財政部申請辦理輸入查驗）。

20 (3)綜上可知，海關進口稅則就未變性酒精之酒精強度在8
21 0%或以上者，乃依用途(是否屬工業用)，區分貨品分類
22 號列、關稅稅率及輸入規定，足見進口用途，已成規範
23 貨物稅則之一部分。

24 2.系爭貨物原告未依其申報用途供工業使用：

25 (1)查原告經時超公司委任進口系爭貨物，先由時超公司之
26 負責人李梓青（登記之代表人為蔡淑貞）以時超公司生
27 產棕櫚酸乙酯之名義，取得工業局於105年1月18日及同
28 年10月25日核發之減稅證明書後，再委由原告檢附該減
29 稅證明書及報關發票、裝箱單等文件，於105年3月24日
30 至106年3月31日間向被告報運進口系爭貨物，其原申報
31 貨品分類號列第2207.10.10.20-9號「供化學反應合成

製造化學產品之工業用未變性之乙醇（酒精），酒精強度（以容積計）超過80%」，關稅稅率3%，輸入規定代碼：251「應檢附工業局同意文件」，並檢具工業局核發之減稅證明書文件通關，有前揭系爭進口報單、減稅證明書及未變性酒精採購合約書（原處分卷4第163頁）可稽。

(2)原告受託進口系爭貨物後，並未依未變性酒精管理辦法第6條第2項第3款規定，將進口之系爭貨物貨櫃置放於其所申請之時超公司倉儲地址，而悉數運往他處存放，再載往勝品酒業股份有限公司、廣福食品企業股份有限公司、金統洋酒業股份有限公司販售，並營造由時超公司取得後製造棕櫚酸乙酯，再交由油聖公司專賣經銷之假象，而以此不正當之方法使原告詐得短繳17%進口關稅（原本應繳20%之酒精進口關稅，實際上僅繳3%進口關稅），業經臺灣高雄地方檢察署檢察官提起公訴，並有高紹明、陳憲政及李梓青調查筆錄及訊問筆錄在卷（原處分卷4第1-10、21-48、63-80頁）可參。又時超公司之工程師周聖峰、廠長廖恭賢及會計沈家均、原告及油聖公司會計林虹似，渠等於警詢時及偵訊之證詞（原處分卷4第49-56、115-161頁），或避重就輕表示不清楚，或陳述前後不相符，核與常情相違，無從證明原告確實交付系爭貨物供時超公司生產棕櫚酸乙酯並銷售與油聖公司，以及油聖公司有銷售棕櫚酸乙酯之事實。且前述高紹銘與李梓青將原告進口之系爭貨物未用以製造棕櫚酸乙酯，卻販售與其他公司因此所涉犯共同詐欺得利罪嫌，業據刑事判決有罪並判處徒刑確定，有系爭刑事一審判決（原處分卷1第11-34頁）、系爭刑事確定判決（原處分卷4第173-206頁）、最高法院111年度台上字第5567號刑事判決（屬不得上訴第三審案件而遭程序駁回上訴部分，本院卷1第261-268頁）及被告提供之原處分卷4（刑事案卷證據）足憑，亦據本院依職權調取系

01 爭刑事確定判決全卷電子卷證(本院卷1第151頁)，是系
02 爭貨物進口後即販售與其他公司，未依其申報用途供工
03 業使用，應可認定。

04 (3)又被告發函臺中市政府，促請追蹤查核原告所進口之工
05 業用未變性酒精之實際用途，經臺中市政府會同工業局
06 於106年5月19日至時超公司進行現場採驗，並由工業局
07 囑託工研院進行鑑定，結果未檢測到棕櫚酸、棕櫚酸乙
08 酯，有工業局107年4月20日工化字第10700424720號函
09 及所附檢測服務報告(原處分卷4第165-171頁)足憑。因
10 時超公司向工業局提出申請書所附之製造流程圖，係以
11 「棕櫚酸」及「未變性乙醇」為原料反應產製「棕櫚酸
12 乙酯」，惟上開工業局自時超公司取樣之樣品經委託檢
13 測結果，皆未檢出「棕櫚酸」及「棕櫚酸乙酯」，是工
14 業局據此認定原告進口之未變性酒精未使用於申報之用
15 途，即時超公司無生產「棕櫚酸乙酯」商品之事實。嗣
16 工業局於106年6月27日以工化字第10600561420號函廢
17 止時超公司第ID3B0500937519號減稅證明書，時超公司
18 提起訴願，遭經濟部於106年11月30日以經訴字第10606
19 313320號訴願決定駁回，且因時超公司未提起救濟而告
20 確定，亦有上開經濟部訴願決定書在卷(原處分卷1第23
21 9-247頁)足參。亦可認定系爭貨物進口後並未交付時超
22 公司用以生產棕櫚酸乙酯，未供工業使用。

23 3.系爭貨物實為供食用之未變性酒精：

24 (1)另為釐清系爭貨物性質，基隆關以109年3月19日基普機
25 字第1091006985號函請高雄市政府財政局提供原告105
26 年2月至106年3月間進口之工業用未變性酒精是否可供
27 食用之檢驗報告，經該局以109年3月20日高市財政菸管
28 字第10901487600號函提供臺灣菸酒股份有限公司屏東
29 酒廠105年3月25日試驗報告書、中央警察大學鑑定書等
30 (原處分卷1第183-199頁)相關資料內容略以，依經濟
31 部公布制定之CNS15351食用酒精國家標準規定，食用酒

精經發酵、蒸餾製成含酒精度在95%（v/v）以上之未變性酒精，其中甲醇之含量應在150mg/L以下，總醛（以乙醛計）應在30mg/L以下、總酸度（以醋酸計）應在20mg/L以下，本次檢驗結果尚符合規定。上開鑑定結果與系爭刑事一審判決及系爭刑事確定判決之認定相符，堪認原告進口之系爭貨物實為供食用之未變性酒精。

(2)原告雖主張進口系爭貨物供時超公司製作棕櫚酸乙酯，並提供開立予時超公司之銷貨統一發票，然銷售額與收款明細不符，有原告提供之統一發票、收入貨款明細（原處分卷1第44-45頁、原處分卷2第227-228、233-234、239-240、245-246、251-252、257-258、263-264、269-270、275-276頁）及被告彙整之交易發票及支付貨款憑證整理表（本院卷第183頁）可參；且原告亦未能提供收受貨款資金流向，無法證明原告與時超公司間就系爭貨物有交易事實。

4.綜上，原告進口之系爭貨物未交付時超公司用以生產棕櫚酸乙酯，非供工業使用，實際為供食用之未變性酒精，與原告進口申報之貨品分類號列第2207.10.10.20-9號「供化學反應合成製造化學產品之工業用未變性之乙醇（酒精），酒精強度（以容積計）超過80%」並不相符。是被告將系爭貨物依其實際用途歸列為第2207.10.90.22-0號「其他未變性之乙醇（酒精），酒精強度（以容積計）超過90%者」，尚無違誤。

(三)原處分適法性之審查：

1.應適用之法令：

(1)關稅法第94條：「進出口貨物如有私運或其他違法漏稅情事，依海關緝私條例及其他有關法律之規定處理。」

(2)海關緝私條例第43條：「以不正當方法請求免稅、減稅或退稅者，……處所漏或溢沖退稅額5倍以下之罰鍰，並得沒入其貨物。」第44條前段：「有違反本條例情事

者，除依本條例有關規定處罰外，仍應追徵其所漏或沖退之稅款。……」

(3)營業稅法第41條：「貨物進口時，應徵之營業稅，由海關代徵之；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。」第51條第1項第7款：「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：……七、其他有漏稅事實。」

(4)菸酒稅法第8條第6款：「酒之課稅項目及應徵稅額如下：……六、酒精：每公升徵收新臺幣15元。」第19條第8款：「納稅義務人有下列逃漏菸酒稅及菸品健康福利捐情形之一者，除補徵菸酒稅及菸品健康福利捐外，按補徵金額處1倍至3倍之罰鍰：……八、其他違法逃漏菸酒稅或菸品健康福利捐者。」

(5)行政罰法第5條：「行為後法律或自治條例有變更者，適用裁處時之法律或自治條例。但裁處前之法律或自治條例有利於受處罰者，適用最有利於受處罰者之規定。」

(6)財政部112年10月25日台財稅字第00000000000號令修正發布稅務案件裁罰倍數參考表關於違反營業稅法第51條第1項第7款：「違章情形：……二、進口貨物逃漏營業稅者。裁罰金額或倍數：一、按所漏稅額處1.5倍之罰鍰。但符合第2點規定者，優先適用該點規定。……。」關於違反菸酒稅法第19條第8款：「違章情形：……二、經查屬故意有本款情形者。裁罰金額或倍數：按補徵金額處2倍之罰鍰。但於裁罰處分核定前已補繳稅款及菸品健康福利捐者，處1.5倍之罰鍰。」

(7)財政部112年6月20日台財關字第00000000000號令修正發布緝私案件裁罰倍數參考表關於違反海關緝私條例第43條：「違章情形：……二、所漏或溢沖退稅額逾新臺幣10萬元至50萬元。裁罰金額或倍數：處所漏或溢沖退稅

01 額 2.5 倍之罰鍰。但於裁罰處分核定前，已補繳稅款或
02 同意以足額保證金抵繳者，處 2 倍之罰鍰。」

03 (8) 行政罰法第 7 條第 2 項：「法人、設有代表人或管理人之
04 非法人團體、中央或地方機關或其他組織違反行政法上
05 義務者，其代表人、管理人、其他有代表權之人或實際
06 行為之職員、受僱人或從業人員之故意、過失，推定為
07 該等組織之故意、過失。」

08 (9) 綜上規定可知，納稅義務人如因故意、過失虛報貨物名
09 稱，以不正當方法請求免稅，並造成逃漏關稅、營業
10 稅、菸酒稅之結果者，應依海關緝私條例第 43 條及第 44
11 條、營業稅法第 51 條第 1 項第 7 款、菸酒稅法第 19 條第 8
12 款、稅務案件裁罰倍數參考表等規定，於其情事發生 5
13 年內，處以罰鍰及追徵所漏稅額。

14 2. 原告漏稅及違章事實之認定：

15 原告明知時超公司係以生產棕櫚酸乙酯之名義向工業局取
16 得減稅證明書，進口系爭貨物應供工業使用，卻於進口後
17 逕予銷售，並營造由時超公司取得後製造棕櫚酸乙酯再交
18 由油聖公司專賣經銷之假象，已如前述，原告確有故意以
19 貨品分類號列第 2207.10.10.20-9 號申報，並適用減免稅
20 捐，以此不正當方法逃漏進口稅款費用（包括關稅、菸酒
21 稅、營業稅），自屬以違反海關緝私條例第 37 條第 1 項第 1
22 款虛報貨物名稱以適用減稅證明書之不當方法，而達同條
23 例第 43 條之減稅目的，依高度行為吸收低度行為之法理，
24 即應適用同條例第 43 條之特別規定予以論處科罰，並依同
25 條例第 44 條規定裁處罰鍰及追徵所漏之稅款。

26 3. 原處分追徵如附表所示進口稅費（關稅、菸酒稅、營業 27 稅）並無違誤：

28 (1) 查被告依查得事實，重新核定系爭貨物應適用之貨品分
29 類號列，並審認系爭貨物原申報單價尚屬合理，依關稅
30 法第 29 條第 1 項、第 2 項規定，按上開價格核定原申報貨
31 物單價及實到貨物完稅價格，並依海關緝私條例第 44 條

前段、營業稅法第41條及菸酒稅法第8條第6款規定，據以核算並追徵關稅、營業稅、菸酒稅漏稅額，是原處分追徵如附表所示之關稅合計1,656,310元、菸酒稅合計7,165,537元、營業稅合計441,091元，於法均無違誤。

(2)系爭刑事確定判決犯罪所得沒收或追徵之諭知與本件稅捐債權實現之競合：

①按刑法第38條之1第5項規定：「犯罪所得已實際合法發還被害人者，不予宣告沒收或追徵。」立法理由說明：「為優先保障被害人因犯罪所生之求償權，參考德國刑法……，增訂第5項，限於個案已實際合法發還時，始毋庸沒收，至是否有潛在被害人則非所問。若判決確定後有被害人主張發還時，則可依刑事訴訟法相關規定請求之。」可知，由於國家剝奪犯罪所得之結果，可能影響被害人權益，基於利得沒收本質為準不當得利之衡平措施，應將犯罪所得返還被害人，以優先保障被害人因犯罪所生之求償權。

②查系爭刑事確定判決固已諭知沒收原告因高紹銘、李梓青前揭違法行為而取得之犯罪所得或追徵其價額（就系爭貨物部分為該判決附表一編號8、16、22、26、32、39、46、52、56、60部分），雖犯罪所得之沒收或追徵其價額與稅捐之繳納，均歸於國庫，然因犯罪所得之沒收而獲益之「司法國庫」，並不同於「稅捐國庫」，稅捐刑法在於保障國家之稅捐國庫利益，國家自係逃漏稅捐犯罪之被害人，而為刑法第38條之1第5項規定所稱之「被害人」。從而，本件被告乃系爭刑事案件之被害人，對於原告代表人前揭刑事不法行為所致原告逃漏關稅部分之求償權，相較於刑法第38條之1規定犯罪所得之沒收或追徵，係居於優先地位，亦不因系爭刑事確定判決宣告沒收犯罪所得或追徵其價額，而喪失其求償權，是被告以原處分核定補徵本件關稅部分，原無不合。至原告倘事後已向

被告實際補繳，於補繳之範圍（全額或部分）內，受違法行為所干擾之財產秩序即已回復，系爭刑事確定判決不得再對原告予以沒收或追徵，併此說明。

4.漏稅罰(違反海關緝私條例第43條、營業稅法第51條第1項第7款及菸酒稅法第19條第8款規定)部分：

(1)裁罰之準據法為107年5月9日修正施行之海關緝私條例第43條規定：

按111年6月15日修正之行政罰法第5條規定：「行為後法律或自治條例有變更者，適用裁處時之法律或自治條例。但裁處前之法律或自治條例有利於受處罰者，適用最有利於受處罰者之規定。」修法理由載明：「……所謂『裁處時』，除行政機關第一次裁罰時，包括訴願先行程序之決定、訴願決定、行政訴訟裁判，乃至於經上述決定或裁判發回原處分機關另為適當之處分等時點……。」查，原告於105年3月24日至106年3月31日間向被告申報進口系爭貨物，而其行為後，海關緝私條例第43條關於法定罰鍰倍數之規定，業於107年5月9日由「處所漏或沖退稅額2倍至5倍之罰鍰」分別修正為「處所漏或沖退稅額5倍以下之罰鍰」讓海關得視個案違章情節酌情妥適處罰，以符比例原則；而修正前之規定，復未較有利於原告，則依行政罰法第5條規定，本件自應適用修正後之現行海關緝私條例第43條為裁處時規範。

(2)原告明知系爭貨物屬供食用之未變性酒精，進口後非供工業使用，仍故意虛報貨物名稱以圖減免稅捐，並已生逃漏稅捐之結果，自應受罰；又因原告未於裁罰處分核定前補繳稅款，亦不同意於裁罰處分核定前提供足額保證金以抵繳所漏稅款，被告依海關緝私條例第43條、營業稅法第51條第1項第7款、菸酒稅法第19條第8款、緝私案件裁罰倍數參考表及稅務案件裁罰倍數參考表所定違章情節，分別處關稅漏稅額2.5倍之罰鍰合計4,140,7

72元、菸酒稅漏稅額2倍之罰鍰合計14,331,074元及營業稅漏稅額1.5倍之罰鍰合計661,633元（如附表所示），業已考量漏報金額、情形、違章情節所為適切裁罰，並未逾法定裁量範圍，亦無裁量濫用或裁量怠惰情事。

(3)原告另主張因負責人高紹銘、訴外人李梓青違反海關緝私條例而遭刑事判處罪刑，若再對原告為行政罰鍰之諭知，顯屬一事二罰云云：

①按行政罰法第26條第1項規定：「一行為同時觸犯刑事法律及違反行政法上義務規定者，依刑事法律處罰之。但其行為應處以其他種類行政罰或得沒入之物而未經法院宣告沒收者，亦得裁處之。」是否適用前揭「一行為不二罰」之規定，係以「一行為同時觸犯刑事法律及違反行政法上義務規定」為要件，其前提為同一行為人之單一行為，如主體不同，自無該規定之適用。準此，一行為不二罰原則係針對同一行為主體而言，如係不同主體，則無其適用。查本件原告實際進口可供食用之強度為95%之未變性酒精，故意申報為工業用未變性酒精，以此不正當之方法詐得短繳17%進口關稅，原告負責人(自然人)高紹銘因犯刑法第339條第2項之詐欺得利罪經判處有期徒刑2年2月確定，而原告則因違反海關緝私條例第43條、營業稅法第51條、菸酒稅法第19條第8款而遭裁處如附表所示之罰鍰，二者處罰主體既有不同，並無行政罰法第26條所揭同一人不能以同一行為而受二次以上處罰之「一行為不二罰」原則之適用。

②再者，如上所述，原告於前揭刑事訴訟程序中曾因負責人高紹銘之違法行為而取得之未扣案犯罪所得，並經諭知沒收或追徵其價額，然因犯罪所得之沒收不具「刑罰」性質，與本件原告所受之行政罰鍰，不生

「一行為不二罰」之爭議，原告上開主張，亦無可採。

六、綜上所述，原告前揭主張，均無可採。被告所為原處分並無違誤，復查決定及訴願決定予以維持，亦無不合，原告仍執前詞求為撤銷，為無理由，應予駁回。又本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料，經核均不影響判決結果，爰不分別斟酌論述，併予敘明。

七、結論：原告之訴為無理由。

中 華 民 國 112 年 12 月 21 日

審判長法官 林 彥 君

法官 廖 建 彥

法官 黃 堯 讚

以上正本係照原本作成。

一、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

二、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49條之1第1項）

三、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3項、第4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. 當事人或其代表人、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。 2. 稅務行政事件，當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格。

	3. 專利行政事件，當事人或其代表人、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。
(二)非律師具有右列情形之一，經本案之行政法院認為適當者，亦得為訴訟代理人。	1. 當事人之配偶、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。 3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人。 4. 當事人為公法人、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。
是否符合（一）、（二）之情形，而得為強制律師代理之例外，當事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。	

02 中 華 民 國 112 年 12 月 22 日

03 書記官 江 如 青

04 附表 (單位：元)

05

序 號	處分 書	報單	關稅 漏稅 額	關稅 罰鍰	菸酒 稅 漏稅 額	菸酒稅 罰鍰	營業 稅漏 稅額	營業 稅 罰鍰
1	11000 002	BE/05/34 1/M0232	166, 3 34	415, 8 35	694, 8 00	1, 389, 600	43, 0 57	64, 58 5
2	11000 029	BC/05/34 1/M0453	167, 5 73	418, 9 32	717, 0 00	1, 434, 000	44, 2 29	66, 34 3
3	11000 030	BC/05/34 1/M0961	163, 5 54	408, 8 85	705, 0 00	1, 410, 000	43, 4 27	65, 14 0
4	11000 032	BC/05/34 1/M1093	163, 5 54	408, 8 85	703, 8 00	1, 407, 600	43, 3 67	65, 05 0

5	11000 034	BC/05/34 1/M0601	168, 6 91	421, 7 27	720, 0 00	1, 440, 000	44, 4 34	66, 65 1
6	11000 035	BC/06/34 1/M0039	170, 7 89	426, 9 72	731, 2 50	1, 462, 500	45, 1 02	67, 65 3
7	11000 036	BC/06/34 1/M0117	160, 9 02	402, 2 55	720, 0 00	1, 440, 000	44, 0 45	66, 06 7
8	11000 044	BC/05/34 1/M0740	167, 6 63	419, 1 57	720, 0 00	1, 440, 000	44, 3 83	66, 57 4
9	11000 045	BC/05/34 1/M1230	162, 8 63	407, 1 57	720, 0 00	1, 440, 000	44, 1 43	66, 21 4
1 0	11000 230	BC/06/34 1/M0214	164, 3 87	410, 9 67	733, 6 87	1, 467, 374	44, 9 04	67, 35 6
合 計			1, 65 6, 310	4, 14 0, 772	7, 16 5, 537	14, 33 1, 074	441, 091	661, 6 33