臺中高等行政法院判決

110年度訴字第243號
111年2月17日辯論終結

原　　告　蔡松霖

訴訟代理人　陳清華　律師
被　　告　南投縣政府
代　表　人　林明溱
訴訟代理人　陳秉宏
　　洪秉謙

上列當事人間菸酒管理法事件，原告不服財政部中華民國110年7月29日台財法字第11013922720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

□爭訟概要：

被告菸酒查緝人員於民國110年1月13日會同海洋委員會海巡署偵防分署雲林查緝隊（下稱海巡署雲林查緝隊）等機關，持搜索票至南投縣○○鎮○○路0○0號倉庫執行搜索，查獲原告於該處貯放菸絲1,000公斤、菸骨1,400公斤、菸砂2,400公斤及濾嘴6袋（下稱查扣物），並有菸品包裝盒置於濾嘴袋中，被告審認原告該當菸酒管理法第46條第1項之處罰要件，因查扣物查獲時現值為新臺幣（下同）259萬元，爰依菸酒管理法第46條第1項但書、第57條第1項規定及菸酒查緝及檢舉案件處理作業要點（下稱菸酒查緝作業要點）第45點第1項第7款規定，以110年3月29日府財菸字第1100075584號行政裁處書（下稱原處分），對原告裁處罰鍰600萬元，並沒入上述查扣物。原告不服，提起訴願，經財政部110年7月29日台財法字第11013922

720號訴願決定（下稱訴願決定）駁回，遂提起本件行政訴訟。

□原告起訴主張及聲明：

㈠主張要旨：

1.按菸酒管理法第3條第1項規定，可知「菸」與同法條第2項「菸草」係不同之概念，原處分所指之菸絲、菸骨，僅為菸草之一部原料。菸酒管理法施行細則第2條第1項第2款規定，菸絲係指將菸草切絲，經調製後可供吸用之菸品，亦即無論為菸、菸草或菸絲欲符合菸酒管理法第6條第1項、第46條第1項、第57條第1項、菸酒稅法第7條第1項等開罰標準，均需達可供吸用之程度，即所謂之「成品」。本件扣案之「菸絲」，明顯均未達可吸用之程度，僅屬於「菸」之一部原料，並非成品，未符合法律所規定所謂「產製私菸」之程度。訴願決定誤用法律，違反罪刑法定原則，此參司法院釋字第790號解釋文可知，本件亦明顯違反平等原則。

2.又菸酒管理法第46條第1項所課罰之標的為「私菸、私酒」，同法第6條第1項規定，未依本法取得許可執照而產製之「菸酒」方為私菸定義，參同法第3條第1項「菸」之要件為「製成可供吸用、嚼用、含用、聞用或以其他方式使用之製品」。則本件被告明知扣案者為「菸絲」或其他下腳料，惟仍依上開規定予以計算應負擔稅捐、健康福利捐，並以最高上限600萬元裁罰，課罰基準顯然有誤，又與平等原則相左。另對行政機關之判斷餘地，於行政機關之判斷有恣意濫用或其他違法情事時，得予撤銷或變更。又「菸絲」係規定於施行細則，而「菸」、「菸草」之概念係規定於上開細則之母法，則解釋上自然應受母法之拘束，本件被告顯然有恣意擴大解釋「菸絲即菸」之違法。

㈡聲明：訴願決定及原處分均撤銷。

□被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

1.依菸酒管理法第3條第1項、第6條及同法施行細則第2條第1項規定，可知施行細則第2條第1項，將菸酒管理法第3條第1項指涉之菸草製品予以分類、定義，並於第2款明定所謂「菸絲」，係指將菸草切絲，經調製後可供吸用之菸品。扣案菸絲經採樣委託臺灣菸酒股份有限公司豐原捲菸研發製造工廠（下稱菸酒公司豐原研製廠）分析鑑定結果，含全菸鹼，為施行細則第2條第1項規定所稱之「菸絲」，亦即為菸酒管理法第3條規定所稱之「菸」，故本件適用法條並無恣意擴大解釋之違法。又「可供吸用」不應以菸之外觀決定，此由施行細則第2條第1項菸之分類可觀之。又經洽詢菸酒公司豐原研製廠鑑定人員表示，前開扣押送驗之菸絲即屬成品，經捲起即可吸用，本件現場亦查扣大量「濾嘴」，查扣之菸絲雖未若市售菸品之外觀，惟顯見已達可供吸用之程度，本件原告主張所扣押之「菸絲」均未達可吸用之程度，顯有誤解。另原告主張無論為菸、菸草或菸絲欲符合菸酒管理法第6條第1項、第46條第1項、第57條第1項、菸酒稅法第7條第1項等開罰標準，均需達可供吸用之程度，顯有限縮解釋之情事，依菸酒管理法第3條第1項規定，尚有達嚼用、含用、聞用或以其他方式使用之程度。

2.依菸酒管理法第46條第1項、第57條第1項及菸酒查緝作業要點第46點第1項規定，可知菸絲現值＝各種成本＋應負擔各種稅捐，本件查獲菸絲重量為1,000公斤，應負擔稅捐＝1,000公斤×1,590元/公斤（菸酒稅）＋1,000公斤×1,000元/公斤（菸品健康福利捐）＝2,590,000元。另原告前因販售私菸經臺中市政府分別於109年3月5日、110年1月28日以府授財菸字第1090048825、1100025735號裁處書及新北市政府於109年5月7日以新北府財金字第1090835939號裁處書裁罰在案，本件屬原告第4次被查獲案件，依菸酒管理法第46條第1項及菸酒查緝作業要點第45點第1項第7款規定，第3次以後查獲者，應處查獲現值5倍罰鍰，最

高以600萬元為限。是本件屬第3次以後查獲案件，菸絲應負擔稅捐現值總計2,590,000元，其現值5倍已逾罰鍰上限600萬元。本件原告貯放私菸之違法事實明確，被告爰依菸酒管理法第46條規定裁處原告600萬元罰鍰，並依同法第57條規定沒入上述查扣物。

㈡聲明：原告之訴駁回。

□爭點：本件扣案菸絲是否為私菸？原處分裁處原告600萬元罰鍰，並沒入查扣物，其認事用法有無違誤？

□本院的判斷：

㈠前提事實：

如爭訟概要欄所示之事實，業經兩造分別陳明在卷，並有原處分（乙證2）、訴願決定（甲證1、乙證1）、菸酒公司豐原研製廠110年1月29日臺菸酒豐菸技字第1100000341號函暨測試報告1份（乙證5）、被告查獲違法嫌疑菸酒案件現場處理紀錄表、扣押物收據及扣押物品照片（乙證4）、原告、游振發、倪瑞澤於海巡署雲林查緝隊調查筆錄、原告與倪瑞澤簽訂之租賃契約書、倪瑞澤與游振發簽訂之租賃契約書各1份（本院卷第77頁至第108頁）附卷可稽，應堪認定（本件判決相關證據之編號詳附表）。

㈡原處分裁處原告600萬元罰鍰，並沒入上述查扣物，核無違誤。

1.應適用的法令（詳附錄）：

⑴菸酒管理法第2條、第3條、第6條第1項第1款、第2款、第46條第1項、第57條第1項。

⑵菸酒管理法施行細則第2條第1項第2款。

⑶菸酒查緝作業要點第45點第1項第7款、第46點第1項。

⑷菸酒稅法第7條第2款。

⑸菸害防制法第4條第1項第2款。

2.按菸酒管理法第3條第1項規定：「本法所稱菸，指全部或部分以菸草或其代用品作為原料，製成可供吸用、嚼用、含用、聞用或以其他方式使用之製品。」菸酒管理法施行

細則第2條第1項第2款規定：「本法第3條第1項所稱菸，分類如下：……二、菸絲：指將菸草切絲，經調製後可供吸用之菸品。」，經查，本件被告查獲後，將查扣之樣品送菸酒公司豐原研製廠作化性分析，其結果為：「全菸鹼為菸草屬植物之特有成分，檢附樣品之化性分析結果（如附件），其含全菸鹼1.32%～2.39%，應屬旨揭所稱之菸絲。」等語，有菸酒公司豐原研製廠110年1月29日臺菸酒豐菸技字第1100000341號函1份存卷可參（見本院卷第69頁），再佐以查緝現場扣案之濾嘴及置於濾嘴袋中之「Queen特級香菸」、「黑漂浮特級香菸」市售外觀菸盒等物，有南投縣政府扣押物收據、查緝現場照片附卷可稽（本院卷第62頁至第67頁），足認本件被告所查扣之「菸絲」，依菸酒管理法施行細則第2條第1項第2款規定，確實屬於菸酒管理法第3條第1項所稱之「菸」製品，且查無許可產製或進口資料，原告亦無法提出相關合法證明文件，核屬私菸，應堪認定。原告主張查扣之「菸絲」物品，明顯均未達可吸用之程度，僅屬於「菸」之一部原料，並非成品，被告恣意擴大解釋「菸絲即菸」，違反罪刑法定原則云云，除誤解法令外，亦與事實不符，難以憑採。又查，原告於110年1月14日接受海巡署雲林查緝隊調查時雖表示：「（問：……南投縣○○鎮○○路0○0號鐵皮倉庫……，上述處所及其鐵皮倉庫是否為你承租？……）是我租的。」、「（問：上述扣押及責付物品是否為你所有？作何用途？）都是我的，上述菸砂及菸絲我都是要拿來做肥料的」、「我在桃園龜山某花市擺攤賣盆栽，有一位綽號大圈仔的男子來找我，後來該名男子會幫我把他說的這些肥料載來埔里給我」、「從去年六月開始。我用5萬新台幣的代價買將近4噸的肥料」、「因為我有朋友在梨山種高麗菜，委託我幫他承租一個倉庫，他知道我有一批肥料，所以就把這批肥料放在這個倉庫裡，他自己來這邊載，因為現在休耕了，所以這批肥料還沒有使

用」、「我當場有摸外包裝感覺軟軟的，況且5萬塊價格我覺得很便宜，所以沒有特別開封看」、「沒有聞到類似雞屎肥料的味道，反而有聞到煙草的味道」等語（本院卷第77頁至第79頁），惟查原告在桃園市龜山區某花市擺攤賣盆栽，卻在南投縣埔里鎮以1個月2萬元代價承租倉庫，存放肥料，且對於以5萬元價格購入的肥料，未先將之拆封、驗收，僅單純存放於倉庫，即使察覺內容物有煙草味，而無一般肥料的味道，亦未將之拆封確認，實有違常情。且查，原告前於108年12月6日、108年12月24日、109年2月6日被查獲因販售私菸，經臺中市政府分別於109年3月5日、110年1月28日以府授財菸字第1090048825、11000025735號裁處書及新北市政府於109年5月7日以新北府財金字第1090835939號裁處書裁罰在案，有處分書附卷可稽（本院卷第111頁至第120頁），足認原告為熟諳菸草相關物品之人，應無可能誤將菸草當作一般肥料販售，是原告主張本件扣案菸絲僅作為肥料用途云云，尚難採信。

3.關於本件裁罰部分：

⑴按菸酒查緝作業要點乃中央主管機關財政部為使地方主管機關於執行菸酒稽查、取締業務時，有更為具體之執法依據（包括法令之統一解釋），並就違反菸酒管理法案件之罰鍰裁量有一客觀之標準，以免專斷或有差別待遇，並兼顧行政效率，而發布之細節性、技術性規定。又核其關於第46點第1項所定「現值」之認定標準，係指查獲時，該項違規菸酒當地同時期之市場價格，其原則上應不低於有關該菸酒產製及銷售之各種成本及費用（含應負擔之各種稅費）。核其關於「現值」之認定標準，尚未逸脫文義內涵及一般人得以理解之範圍，經核並未逾越母法之立法本旨，被告援以為裁罰之依據，自屬有據。

⑵本件罰鍰之計算，依菸酒查緝作業要點第46點之規定，應以菸絲之「現值」計算，而現值原則上既應不低於有

關該菸絲產製及銷售之各種成本及費用（含應負擔之各種稅費），故本件菸絲現值應以成本加上應負擔之稅捐認定之。再按菸酒稅法第7條第2款規定：「菸之課稅項目及應徵稅額如下：……二、菸絲：每公斤徵收新臺幣1,590元。」菸害防制法第4條第1項第2款規定：「菸品應徵健康福利捐，其金額如下：……二、菸絲：每公斤新臺幣1,000元。」就相關稅捐定有明文。查本件查獲菸絲重量為1,000公斤，有南投縣政府扣押物收據在卷可佐（本院卷第62頁），又本件無從得知菸絲成本為何，故為有利原告之認定，成本以「零」計算，則按查獲之菸絲每公斤徵收1,590元菸稅、1,000元菸品健康福利捐，核算現值應為259萬元【計算式：1,000公斤x菸稅1,590元＋1,000公斤x菸品健康福利捐1,000元＝2,590,000元】，因查獲物現值超過50萬元，依菸酒管理法第46條第1項但書規定，應處查獲物查獲時現值1倍以上5倍以下罰鍰，最高以600萬元為限，另審酌原告前因販售私菸，違反菸酒管理法第46條第1項，經臺中市政府分別於109年3月5日、110年1月28日以府授財菸字第1090048825、1100025735號裁處書及新北市政府於109年5月7日以新北府財金字第1090835939號裁處書裁罰在案（本院卷第111頁至第120頁），本件屬原告第4次被查獲案件，依菸酒查緝作業要點第45點第1項第7款規定，仍應按查獲物現值處以5倍之罰鍰，惟已逾菸酒管理法第46條第1項但書所定之罰鍰上限600萬元，故原處分依菸酒管理法第46條第1項但書規定，裁罰600萬元，與法並無不合。

㈢綜上所述，原處分並無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合，原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。另本件判決基礎已經明確，兩造其餘的攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述的必要，一併說明。

□結論：原告之訴為無理由，應予駁回。

中　　華　　民　　國　　111　　年　　3　　月　　10　　日

臺中高等行政法院第二庭

審判長法　官　劉　錫　賢

法　官　楊　蕙　芬

法　官　林　靜　雯

以上正本證明與原本無異。

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）；如於本判決宣示或公告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（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所　需　要　件
㈠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。
㈡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㈠、㈡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㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　111　　年　　3　　月　　10　　日

書記官　李　孟　純

本判決引用的相關條文：

【菸酒管理法】

第2條

本法所稱主管機關：在中央為財政部；在直轄市為直轄市政府；在縣（市）為縣（市）政府。

第3條

（第1項）本法所稱菸，指全部或部分以菸草或其代用品作為原料，製成可供吸用、嚼用、含用、聞用或以其他方式使用之製品。

（第2項）前項所稱菸草，指得自茄科菸草屬中，含菸鹼之菸葉、菸株、菸苗、菸種子、菸骨、菸砂等或其加工品，尚未達可供吸用、嚼用、含用、聞用或以其他方式使用者。

第6條第1項第1款及第2款

本法所稱私菸、私酒，指有下列各款情形之一者：

一、未依本法取得許可執照而產製之菸酒。

二、未依本法取得許可執照而輸入之菸酒。

第46條第1項

販賣、運輸、轉讓或意圖販賣、運輸、轉讓而陳列或貯放私菸、私酒者，處新臺幣3萬元以上50萬元以下罰鍰。但查獲物查獲時

現值超過新臺幣50萬元者，處查獲物查獲時現值1倍以上5倍以下罰鍰，最高以新臺幣600萬元為限。配合提供其私菸、私酒來源因而查獲者，得減輕其罰鍰至4分之1。

第57條第1項
依本法查獲之私菸、私酒及供產製私菸、私酒之原料、半成品、器具及酒類容器，沒收或沒入之。

【菸酒管理法施行細則】
第2條第1項第2款
本法第3條第1項所稱菸，分類如下：
二、菸絲：指將菸草切絲，經調製後可供吸用之菸品。

【菸酒查緝及檢舉案件處理作業要點】
第45點第1項第7款
違反本法之行政罰案件，其裁罰參考基準如下：
㈦依本法第46條第1項但書……規定裁罰之案件，在罰鍰金額不超過各該條規定之上限下，第一次查獲者，處查獲現值1倍罰鍰；第二次查獲者，處查獲現值2.5倍罰鍰；第三次以後查獲者，處查獲現值5倍罰鍰。

第46點第1項
前點所稱「現值」，指查獲時，該項違規菸酒當地同時期之市場價格，其原則上應不低於有關該菸酒產製及銷售之各種成本及費用（含應負擔之各種稅費）。

【菸酒稅法】
第7條第2款
菸之課稅項目及應徵稅額如下：
二、菸絲：每公斤徵收新臺幣1,590元。

【菸害防制法】

第4條第1項第2款

菸品應徵健康福利捐，其金額如下：

二、菸絲：每公斤新臺幣1,000元。

附表、證據編號對照表

證據編號	證據名稱或內容	所附卷宗	頁碼
甲證1	訴願決定書	本院卷	23-27
乙證1	訴願決定書	本院卷	47-53
乙證2	原處分	本院卷	55-58
乙證3	臺灣彰化地方法院110年聲搜字000026號搜索票	本院卷	59
乙證4	南投縣政府查獲違法嫌疑菸酒案件現場處理紀錄表、扣押物收據及扣押物品照片	本院卷	61-67
乙證5	菸酒公司豐原研製廠110年1月29日臺菸酒豐菸技字第1100000341號函檢送菸絲化性分析報告	本院卷	69-73
乙證6	海巡署雲林查緝隊110年2月4日偵雲林字第1102300163號函檢送調查筆錄及現場蒐證照片	本院卷	75-110
乙證7	臺中市政府109年3月5日、110年1月28日府授財菸字第1090048825、1100025735號裁處書及新北市政府109年5月7日新北府財金字第1090835939號裁處書	本院卷	111-120
丁證1	111年1月25日準備程序筆錄	本院卷	143-146
丁證2	111年2月17日言詞辯論筆錄	本院卷	173-177