

臺中高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭

112年度訴字第297號

115年4月15日辯論終結

原告 保安酒業股份有限公司

代表人 卓昱樺

訴訟代理人 林俞均 會計師

被告 財政部中區國稅局

代表人 樓美鐘

訴訟代理人 李永彬

上列當事人間菸酒稅法事件，原告不服財政部中華民國112年10月4日台財法字第11213933420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：

本件原告起訴時狀載訴之聲明為：一、訴願決定（即財政部民國112年10月4日台財法字第11213933420號訴願決定，下稱訴願決定）及原處分（即被告112年6月7日中區國稅法務字第1120005664號重審復查決定，下稱重審復查決定）均撤銷，改處補繳稅額新臺幣（下同）7,049元及罰鍰10,000元。二、訴訟費用由被告負擔。（見本院卷第17頁）繼於113年3月5日準備程序期日更正訴之聲明為：1.原核定及罰鍰處分（即菸酒稅核定稅額通知書、被告110年9月9日110年度

財菸酒字第51110100438號裁處書，下稱原核定及罰鍰處分，見原處分卷第270至275頁）、重審復查決定及訴願決定均撤銷。2.訴訟費用由被告負擔。（見本院卷第195頁）嗣於114年12月3日言詞辯論期日更正其訴之聲明為：一、原核定及罰鍰處分、重審復查決定及訴願決定關於稅額超過7,049元及罰鍰超過10,000元部分均撤銷。二、訴訟費用由被告負擔。（見本院卷第213至214頁）經核原告上開最終更正訴之聲明乃本於相同基礎事實，將原未臻妥適之訴之聲明更正使符合法定程式，於法要無不合，自應予以准許。

貳、實體方面：

一、事實概要：

原告為產製應課徵菸酒稅酒品之廠商，前於民國106年間申報產製如附表一所示各品項及數量之酒品（下稱系爭酒品），並據以繳納菸酒稅，嗣被告以原告於當年度銷售之系爭酒品有如附表二「原查得短漏報容量（公升）」欄所示之短漏報情形，乃依各該酒品之酒精濃度及漏報容量，於110年9月9日以原核定對原告補徵如附表三所示菸酒稅，並作成罰鍰處按補徵稅額裁處1倍金額之罰鍰。原告對之不服而申請復查，經被告剔除原核定如附表二編號9所示酒品之漏報數量，作成112年1月30日中區國稅法務字第1120000878號復查決定（下稱原復查決定），追減菸酒稅額55,800元及罰鍰55,800元。然原告仍不服，提起訴願，經被告於訴願程序中依訴願法第58條第2項規定重新審查後，再將原核定如附表二編號7、8、11所示之漏報量悉數減除，而作成重審復查決定撤銷原復查決定不利於原告之部分，而將原核定菸酒稅額追減679,080元即變更核定如附表四「追減後稅額欄」所示，總計補徵菸酒稅額1,350,258元，並將原罰鍰金額予以追減679,080元（經計算後之罰鍰金額為1,350,258元）。原告提起訴願遭駁回後，遂提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

（一）主張要旨：

01 1.被告之核定及裁處違反證據法則及經驗法則：

02 (1)被告歷次決定書中並未具體陳述違章數量之計算方式，
03 重審復查決定亦未說明變更違章數量之依據為何，反以
04 毫無計算基礎之推計課稅方式核定補徵之菸酒稅額，顯
05 已違反證據及經驗法則，影響原告權益甚鉅。

06 (2)「鼎極金龍鳳」商標系列酒品之商標權利人等關於商標
07 持有期間未曾授權予其他酒廠生產之陳述，僅能證明原
08 告於106年間取得該等商標系列酒品合法產製權，但並
09 不表示市面上所流通之貼有該等商標之酒品為原告所產
10 製及銷售；另「凱薩琳」、「賽門士」及「豪麥」之前
11 手權利人國本製酒生技股份有限公司（下稱國本公司）
12 於106年間經查獲涉嫌以食用酒精混高粱酒、威士忌香
13 料、甜味劑等，製作不實標籤黏於瓶身對外販售，其中
14 含有「金龍鳳特選高粱酒」，顯示原告上開所述之機率
15 極大；再則，經查詢經濟部智慧財產局資料「鼎極金龍
16 鳳」商標除簡志寬及蔡文雄外，尚有同為菸酒批發業之
17 皓中國際股份有限公司負責人鍾杰仁於106年4月28日申
18 請，並於106年11月16日註冊。基上，「鼎極金龍鳳」
19 系列酒品或有其他廠商產製及銷售，被告之核定缺乏具
20 體證據資料，顯已違反證據及經驗法則。

21 (3)被告依高雄國稅局提供之國本公司資料，認該公司並無
22 登記「凱薩琳香緹紅酒8度600毫升」酒品，從而認定本
23 項酒品均係原告產製。然而，無登記並不表示該公司未
24 產製及銷售本項酒品，被告未能查明事實並提出具體事
25 證，恐有所誤。

26 (4)被告係依原告申報銷售予華邦興業有限公司(下稱華邦
27 公司)酒品數量，與華邦公司銷售予下游廠商者相較之
28 短少數，作為認定原告短漏報數量之依據，然該計算方
29 式完全不正確，因原告銷售系爭酒品予華邦公司之行
30 為，與華邦公司銷售予下游廠商之行為，屬各別獨立之
31 事件而不具關聯性，被告歷次查核決定因無法取得華邦

01 公司相關進貨、銷貨及存貨資料，僅依華邦公司銷售予
02 下游廠商之進貨紀錄及原告之銷貨紀錄，採用不合理的
03 推計課稅之不正確的查核方式來認定原告短漏報數量，
04 足見原查及復查之認定，係將應查明華邦公司實際進
05 貨、銷貨及存貨憑證資料之舉證責任轉嫁予原告，完全
06 違反會計準則及經驗法則。原告銷售系爭酒品予下一層
07 廠商，才產生債權債務關係，至於下一層與下二、三層
08 之往來關係，與原告無涉，被告應提示明確與原告有關
09 之相關憑證資料，方能進行核定及裁罰，以符合法律原
10 則。

11 (5)原查、復查、重審復查及訴願決定均認原告在前述期間
12 取得系爭酒品之商標權及產品登記，即為系爭酒品之唯
13 一產製廠商；惟前開商標權經多次轉手，或有其他廠商
14 或個人在原告產銷前，即已銷售至市場，抑或有其他廠
15 商或個人未經授權自行產製，被告主張市面上之系爭酒
16 品均為原告所產製，實無可採。

17 (6)被告對零售通路酒品市面調查表所載，僅能證明被告人
18 員現地訪查時，架上所陳列之酒品標籤為原告所產製，
19 惟是否確為原告產製尚有疑慮，若被告所查確為原告所
20 產製，現地訪查所得之數量，遠低於原告申報產製出廠
21 數量，足證原告並無短漏報。原查及復查之查核決定，
22 應以華邦公司進貨、銷貨及存貨等具體憑證資料，進行
23 查核作業及認定，方能證明原告涉有違章事實，現以無
24 證據或推論方式核定及裁處，恐有於法不合之虞。原查
25 及復查所製之市面調查表上所載數量，係被告人員在現
26 地訪查當日自消費端賣場貨架上所陳列酒品所查得之數
27 量及製造商等資料，並據以溯源查訪進貨來源廠商，並
28 請進貨來源廠商提供進貨及銷貨憑證資料，最終溯源至
29 華邦公司，惟原查及復查在無法順利取得華邦公司之進
30 貨及銷貨等憑證資料之情況下，竟採不利原告及無具體
31 違章事實之計算方式進行查核作業，完全違反證據法

則。再則，有關被告調查前開酒品商標授權產品登記等事項及案外人之回覆內容，證明原告在系爭期間取得系爭酒品之產製權利，為合法之產製廠商並依規定繳納稅捐；惟檢視該等資料，並無法證明市面上流通之系爭酒品全數均係原告所產製。原查及復查以推計課稅方式核定及裁處，完全違反納稅者權利保護法第14條之規定及立法理由。

(7)對於逃漏稅違章行為（處罰之要件事實）之存在，稽徵機關應依職權調查證據加以證明，納稅義務人並無協力義務，且其證明程度應達到使法院完全的確信，不能以推計方式認定之，必須逃漏稅違章行為經確實證明後，其漏稅額不明時，始得以推計之漏報數額，作為核定短漏報稅額之計算基礎。被告無法提出華邦公司106年度進貨、銷貨及存貨之具體憑證資料以證明原告確有違章之事實，竟採不正確之推論及計算方式核定補徵稅額及進行裁罰，完全違反法律規定及經驗法則。在原查及復查查核期間，原告均全力配合履行協力義務，並依原查及復查所求，陸續提示案關商標使用授權書、智慧財產局商標註冊簿、進銷存明細表、訂貨單、發票及付款資料、菸酒稅產品登記申請表等憑證供查，原查及復查等前開查核決定，顯已違反納稅者權利保護法第14條第4項有關納稅者已依稅法規定履行協力義務者，稅捐稽徵機關不得依推計結果處罰之規定。再則，推計課稅適用之對象僅為課稅之事實，確保國家債權有效實現及維護課稅公平，性質上不應及於稅捐處罰之認定，蓋處罰應以明確之事實為基礎，自不許以證明度較低之推計方式為之等語。

(8)按一般法律原則，被告基於課稅原則，應負舉證責任。惟原告係菸酒產製廠商，於產製系爭11項酒品，並銷售予下一層進貨廠商，且依規定申報並繳納菸酒稅，已完成納稅義務，至於下一層或下二、三層進貨廠商之銷貨

01 及庫存情形，被告基於課稅原則，負有舉證責任，然被
02 告未取得下一層廠商之進貨、銷貨及存貨之憑證資料，
03 以推計方式核定補徵金額，顯已違反證據法則；被告以
04 毫無繫屬關係進行核課稅額並加以裁罰，其行政處分顯
05 過於草率，且被告係國家向人民課稅之主管機關，依法
06 應負明確之課稅舉證責任，卻將舉證責任推給原告，徒
07 以原告無法舉證即認定原告逃漏稅，嚴重違反行政程序
08 原則及證據法則。

09 2.原告內部簿冊就系爭酒品均留存有詳實存貨檔案資料，
10 並於114年10月7日向被告提出改裝改制申請而經被核予備
11 查在案，足見原告係以嚴謹之內部規範對產製品項進行管
12 理及內部控管，並據以辦理稅務業務。另原告提出產製系
13 爭酒品所用的物料包括瓶子、瓶蓋及箱子等物料明細，從
14 數量上即可知並不足以讓被告認定原告有產製超過原申報
15 數量之酒品。

16 3.原告無故意違反稅務法規之犯意，僅於產製及銷售「春節
17 紀念酒38度50毫升」酒品有違失，請求輕判：

18 (1)原告據實申報相關稅額，被告未提示具體違章事證，以
19 不當之推計課稅方式核定補徵金額及裁處，有違司法院
20 釋字第582號解釋與憲法保障人民權利之意旨。且原告
21 為依法登記之合法殷實酒品製造商，決無故意違反稅務
22 相關法規之犯意，加上稅務機關對於菸酒稅違章案件，
23 採從重裁處漏稅額1倍之處分，原告面對稅務機關積極
24 查核及裁處，自當誠實申報稅額，以求平順經營事業，
25 故被告應提示原告確切違章之具體證據，方能進行核課
26 及裁處，以維稅賦公平。

27 (2)原告在產製及銷售「春節紀念酒38度50毫升」酒品確有
28 違失，然已深刻檢討並進行員工再教育，且有悔意，懇
29 請法院同意原告補繳稅額7,049元並依裁罰10,000元結
30 案等語。

31 (二)聲明：

01 1.原核定及罰鍰處分、重審復查決定及訴願決定關於稅額超
02 過7,049元及罰鍰超過10,000元部分均撤銷。

03 2.訴訟費用由被告負擔。

04 三、被告答辯及聲明：

05 (一)答辯要旨：

06 1.補徵菸酒稅額部分：

07 (1)本件係被告於107年6月底派員至零售商抄錄酒品課稅資
08 料時，依酒品標籤查得系爭酒品均係由原告產製出廠；
09 被告就原告下游廠商華邦公司自106年5月25日起至12月
10 25日止銷售予經銷商，再銷售予各零售商之數量予以查
11 核。被告前曾於108年6月20日以中區國稅三字第108000
12 7278號函請華邦公司提供106年度販售系爭酒品之進貨
13 憑證等相關資料但未獲回覆，遂於108年9月17日以中區
14 國稅三字第1080010488號函請華邦公司轄屬財政部北區
15 國稅局七堵稽徵所協助調查，經該所於同年10月5日以
16 書函函復，該公司及其負責人均未至該所說明並提示相
17 關資料。復查時被告復於112年4月12日以中區國稅法務
18 字第1120003719號函請華邦公司提示106年度之進貨憑
19 證等資料供核，惟仍未獲提示。另查華邦公司於106年5
20 月5日設立，於110年12月14日已廢止登記。原查依原告
21 提供106年度統一發票及帳簿、原告109年2月12日說明
22 書、109年3月19日說明書、109年11月25日說明書等事
23 證，認定原告係受託產製酒品，並依指示銷售，且因賣
24 場陳列之酒品，不論是名稱或標籤外觀均與原告申請產
25 品登記時所檢附之圖樣相同；又因系爭酒品，有部分酒
26 品原告係銷售予華邦公司及興詠裕實業有限公司（下稱
27 興詠裕公司），興詠裕公司又再銷售予華邦公司。是華
28 邦公司銷售數量應含有向興詠裕公司購入部分，因未能
29 查得該等數量，原查從寬認定原告銷售予興詠裕公司之
30 酒品均銷售予華邦公司，乃將華邦公司申報之銷售數
31 量，減除原告申報銷售予華邦公司及興詠裕公司之數量

(即其申報之出廠量)，核算原告漏報系爭酒品出廠數量計17,301.6公升，核定補徵菸酒稅額2,029,338元。

(2)又依智慧財產局商標註冊簿所載，系爭「金龍鳳」、「凱薩琳」、「賽門士」及「豪麥」系列酒品商標註冊申請人或權利人為蔡文雄及簡志寬，為釐清該4項商標系列酒品授權產製情形，被告乃函請蔡文雄及簡志寬說明。蔡文雄說明略以，「鼎極金龍鳳」商標採書面授權、「凱薩琳」、「賽門士」及「豪麥」商標以口頭授權；「鼎極金龍鳳」商標係由蔡文雄及簡志寬共同申請，並無前手權利人，「凱薩琳」、「賽門士」及「豪麥」之前手權利人為國本製酒生技股份有限公司（下稱國本公司），另商標使用授權書上所載商標標誌「金龍鳳」與「鼎極金龍鳳」係為同一酒品商標，授權書到期後雙方未再續約；106至107年間蔡文雄及簡志寬並未將該4項商標系列酒品授權予其他產製廠商。簡志寬說明略以，系爭酒品商標於106至107年間僅授權予原告，無授權予其他產製廠商。而就「凱薩琳」、「賽門士」及「豪麥」酒品之前手權利人為國本公司部分，因「凱薩琳特級冰鎮紅酒8度750毫升」、「賽門士威士忌40度500毫升」、「賽門士威士忌40度1,000毫升」及「豪麥威士忌40度500毫升」等4項酒品，查得先前國本公司產製出廠數量高於原核認原告漏報數量，無法排除華邦公司於106年間銷售之上揭4項酒品，係直接或間接向國本公司購進之可能性，從寬計算減除先前國本產製出廠數量後，核認上揭4項酒品漏報數量均為0公升，重審復查決定撤銷前復查決定，追減菸酒稅額679,080元（40度 $\times$ 2.5元 $\times$ 6,312公升+8度 $\times$ 7元 $\times$ 855公升）元，變更核定為1,350,258元。

(3)「鼎極金龍鳳」商標係由蔡文雄及簡志寬於106年4月28日共同申請，並無前手權利人，被告依職權調查結果，蔡文雄等商標申請人均表示持有「鼎極金龍鳳」商標期

01 間除原告外未曾授權予其他酒廠生產；另藏富邑公司股
02 份有限公司(下稱藏富邑公司)係於被告107年6月底市面
03 稽查後，始於107年12月4日受託產製「鼎極金龍鳳」商
04 標系列酒品，是華邦公司銷售之「鼎極金龍鳳」商標系
05 列酒品，自非藏富邑公司所產製，且因賣場陳列之酒
06 品，不論是名稱或標籤外觀均與原告申請產品登記時所
07 檢附之圖樣相同。基上，被告依職權調查之結果，核認
08 華邦公司106年度所銷售之「鼎極金龍鳳」商標系列酒
09 品係屬原告所產製並出廠，核屬有據，且被告考量原告
10 主張，從寬減除106年度原告申報銷售予興詠裕公司之
11 數量。原告僅臆測或有其他廠商等在未經授權自行產製
12 銷售一節，核不足採。

13 (4)另原告所述國本公司涉嫌製作不實標籤於瓶身對外販
14 售，其中含有「金龍鳳特選高粱酒」一節，國本公司生
15 產之酒品商標為「國本金龍鳳」及「國本888金龍鳳」
16 (商標註冊人為國本公司前代表人林柏志)，與本件系
17 爭「鼎極金龍鳳」商標系列酒品不同。又原告主張依經
18 濟部智慧財產局資料查得「鼎極金龍鳳」商標除簡志寬
19 及蔡文雄外，尚有鍾杰仁於106年4月28日申請一節，依
20 原告提示商標資訊所示，商標名稱：「鼎極金龍鳳」、
21 申請案號：「000000000」、「申請日期：「2017-04-2
22 8」、「註冊編號：「01877878」、「註冊日期：「2017-11
23 -01」、「註冊公告日期：「2017-11-01」及專用期限：
24 「2027-10-31」雖與原告於查核階段所提示「鼎極金龍
25 鳳」之智慧財產局商標註冊簿所示資料相同，惟該商標
26 係於106年4月28日由蔡文雄及簡志寬共同申請，鍾杰仁
27 於108年4月1日受讓取得商標權，有智慧財產局商標註
28 冊簿可稽，是原告所提示商標資訊僅顯示該商標之商標
29 權人現為鍾杰仁。基上，原告主張，核不足採。

30 (5)原告主張國本公司未登記「凱薩琳香緹紅酒8度600毫
31 升」酒品，並不表示該公司未產製及銷售本項酒品，被

告未能查明事實並提出具體事證，恐有所誤一節，依國
本公司轄屬高雄國稅局提供之資料，該公司並無登記
「凱薩琳香緹紅酒8度600毫升」酒品，且本項酒品亦查
無該公司有未依規定辦理登記，擅自產製出廠之違章紀
錄，是無從對原告為有利之認定，且因賣場陳列之酒
品，不論是名稱或標籤外觀均與原告申請產品登記時所
檢附之圖樣相同；另就漏報出廠數量部分，亦已考量原
告主張，從寬減除106年度原告申報銷售予興詠裕公司
之數量。故原告主張，核不足採。

(6)至「春節紀念酒38度50毫升」酒品，原告係於106年8月
辦理產品登記，依原告111年8月31日說明書表示略以，
本項酒品係搭配金龍鳳鼎極高粱酒之贈品，因新進人員
誤認贈品不用申報出廠，故未申報出廠。又賣場陳列之
酒品，不論是名稱或標籤外觀均與原告申請本項產品登
記時所檢附之圖樣相同，是原告主張，核不足採。

(7)被告依查得資料，並審酌系爭酒品商標授權情形，將系
爭酒品商標前手權利人於本件查獲期間及之前期間申報
出產數量及經查得漏報出廠數量予以減除，從寬核認非
屬原告產製出廠數量，重行核算應補徵菸酒稅額1,350,
258元【58度x2.5元x8,721公升+38度x2.5元x168公升+8
度x7元x(2,100.6公升-855公升)】，重審復查決定予以
追減679,080元（原核定補徵菸酒稅額2,029,338元減1,
350,258元），並無不合，重審復查決定及訴願決定，
請續予維持。

2. 罰鍰部分：

本件原經被告以原告於106年度短漏報已銷售出廠之系爭
酒品，短漏報菸酒稅2,029,338元，違章事證明確，綜觀
其違反行政法上義務行為之事實，有應注意、能注意而不
注意之過失，自應論罰。原告同時觸犯菸酒稅法第16條第
2款及第19條第6款規定，依行政罰法第24條第1項前段規
定及財政部98年8月11日台財稅字第09804557000號函釋，

應就菸酒稅法第16條所定，處最高罰鍰50,000元，與同法第19條所定，按補徵金額2,029,338元處最高3倍罰鍰6,088,014元，擇一從重按菸酒稅法第19條為裁處罰鍰之法據。原裁處經審酌原告違章情節，依稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定，按補徵金額2,029,338元處以裁罰倍數最低限1倍之罰鍰2,029,338元；嗣被告重審復查決定以本件補徵金額既經重審變更核定為1,350,258元而重行按補徵金額1,350,258元處1倍罰鍰1,350,258元，故就罰鍰部分亦依相同標準，在予以追減679,080元後變更核定為1,350,258元，已考量原告違章情節而為適切之處罰，應屬適法允當，並無違誤，本部分重審復查決定及訴願決定，亦請續予維持等語。

(二)聲明：

1.原告之訴駁回。

2.訴訟費用由原告負擔。

四、本院判斷

(一)前提事實：

原告為產製應課徵菸酒稅酒品之廠商，於106年間申報所產製之系爭酒品，並據以繳納菸酒稅。經被告根據所查得消費端賣場貨架上陳列酒品之數量及標籤資料向上溯源，確認進貨來源為大盤商華邦公司，被告遂採取逆向勾稽之查核方式，以華邦公司查得之銷售總數量，減除原告已依法申報出廠之數量後，認定其差額即為原告漏未申報之數量，並據此計算出原告於106年度有如附表二「原查得短漏報容量（公升）」欄所示之短漏報情形（合計17,301.6公升），乃依各項酒品之酒精濃度及漏報容量，於110年9月9日以原核定對原告補徵如附表三所示菸酒稅額2,029,338元，並以罰鍰處分按補徵稅額處1倍之罰鍰2,029,338元。原告申請復查，經被告查得附表二編號9所示酒品之商標前手權利人國本公司曾有生產與漏報紀錄，因無法完全排除原告之下游廠商華邦公司，有可能係直接或間接向國本公司購入此品項酒類銷

01 售，基於從寬認定原則，乃將原核定之該單一品項漏報量
02 (558公升)全數予以減除，而以原復查決定依數量扣減結
03 果予以追減菸酒稅額55,800元及罰鍰55,800元。然原告對原
04 復查決定及罰鍰之追減仍不服，而對之提起訴願，期間經被
05 告依訴願法第58條第2項規定重新審查後，決定將前揭無法
06 排除由商標前手權利人國本公司產製之從寬認定標準，擴大
07 適用於其他相關品項，乃將附表二編號7、8、11酒品之原核
08 定漏報量(各為3,834公升、1,920公升、558公升、855公
09 升，合計減除7,167公升)全數予以減除歸零。被告據此以
10 重審復查決定撤銷原復查決定不利於原告之部分，並為如附
11 表四「追減數量欄」所示之追減，經重新精算最終漏報總數
12 量(即10,134.6公升)後，將原核定菸酒稅額追減679,080
13 元而變更核定如同表「追減後稅額欄」所示(總計補徵菸酒
14 稅額 1,350,258 元)，並將原罰鍰金額追減679,080元(經
15 計算後之最終罰鍰金額為1,350,258元)，復據訴願決定予
16 以維持等情，有被告零售通路酒品市面調查表及酒品照片
17 (見原處分卷一第1至51頁)、原告菸酒稅產品登記申請表及
18 酒品圖樣(見原處分卷一第185至214頁)、原告106年度系爭
19 酒品菸酒稅產銷儲存月報表跨期間查詢清單(見原處分卷一
20 第217至227頁)、原告代表人卓昱樺109年3月19日談話紀錄
21 (見原處分卷一第167至169頁)、原告109年2月12日及109年1
22 1月25日說明書(見原處分卷一第165、184頁)、原核定及罰
23 鍰處分(見原處分卷一第270至275頁)、原復查決定(見原
24 處分卷一第378至409頁)、重審復查決定(見原處分卷一第5
25 03至517頁)、訴願決定(見本院卷第49至83頁)存卷可稽，
26 堪予認定。

27 (二)補徵菸酒稅部分：

- 28 1.按菸酒稅法第1條規定：「本法規定之菸酒，不論在國內
29 產製或自國外進口，應依本法規定徵收菸酒稅。」第3條
30 第1項規定：「菸酒稅於菸酒出廠或進口時徵收之。」第8
31 條第2款及第5款規定：「酒之課稅項目及應徵稅額如下：

……二、蒸餾酒類：每公升按酒精成分每度徵收2.5元。
……五、其他酒類：每公升按酒精成分每度徵收7元。」
第12條第1項規定：「產製廠商當月份出廠菸酒之應納稅款，應於次月15日以前自行向公庫繳納，並依照財政部規定之格式填具計算稅額申報書，檢同繳款書收據向主管稽徵機關申報。無應納稅額者，仍應向主管稽徵機關申報。」菸酒管理法第32條第1項規定：「酒經包裝出售者，製造業者或進口業者應於直接接觸酒之容器上標示下列事項：一、品牌名稱。二、產品種類。三、酒精成分。四、進口酒之原產地。五、製造業者名稱及地址；其屬進口者，並應加註進口業者名稱及地址；受託製造者，並應加註委託者名稱及地址；依第二十九條第一項規定辦理分裝銷售者，並應加註分裝之製造業者名稱及地址。六、產製批號。七、容量。八、酒精成分在百分之七以下之酒或酒盛裝容器為塑膠材質或紙質者，應標示有效日期或裝瓶日期。標示裝瓶日期者，應加註有效期限。九、「飲酒過量，有害健康」或其他警語。十、其他經中央主管機關公告之標示事項。」該等等同於酒類身分證之標示即俗稱之「酒標」。

2. 次按「商標權人於經註冊指定之商品或服務，取得商標權。除本法第36條另有規定外，下列情形，應經商標權人之同意：一、於同一商品或服務，使用相同於註冊商標之商標者。」「商標權人得就其註冊商標指定使用商品或服務之全部或一部指定地區為專屬或非專屬授權。前項授權，非經商標專責機關登記者，不得對抗第三人。授權登記後，商標權移轉者，其授權契約對受讓人仍繼續存在。非專屬授權登記後，商標權人再為專屬授權登記者，在先之非專屬授權登記不受影響。專屬被授權人在被授權範圍內，排除商標權人及第三人使用註冊商標。商標權受侵害時，於專屬授權範圍內，專屬被授權人得以自己名義行使權利。但契約另有約定者，從其約定。」為商標法第35條

第1項、第2項及第39條所明定。足見商標權在私權性質上係屬絕對權與對世權，具有排他效力。換言之，已完成登記之商標非經商標權人之授權，他人不得擅自違法使用，其經商標權人專屬授權者，在被授權範圍內，則發生排除其他人使用註冊商標於商品或服務之效力。準此以論，為維護商標之來源識別功能與品質保證功能，以確保市場中僅有具合法授權之主體得進行產製，並防杜消費者對商品來源產生混淆誤認，故商標經專屬授權特定人於特定地域、期間及範圍內使用於產製商品者，被授權人係唯一得合法使用該商標標示於所產製商品之主體，除有積極證據得以證明該商標為他人盜用者外，當認使用該商標標示之商品係該被授權人所產製始與事理相符。

3.經查：

(1)原告所營事業主要係經營酒類製造業(見本院卷第167頁)，其106年度向菸酒稅主管稽徵機關申報產製出廠之酒品數量如附表一所示，業如前述。又原告就系爭酒品於申請產品登記時已檢附菸酒稅產品登記申請表之酒標圖樣，有系爭酒品之菸酒稅產品登記申請表及酒品圖樣(含商標)等資料在卷可資佐憑(見原處分卷資第1頁至第51頁及第185至214頁)。且原告生產系爭包括「鼎極金龍鳳」、「凱薩琳」、「賽門士」等酒品，確實係經系爭商標之合法商標使用許可人蔡文雄授權，並在其指示下將該等酒品出售予華邦公司及興詠裕公司乙節，有原告負責人卓昱樺之談話紀錄在卷可佐(見原處分卷一第316至317頁)，復有「金龍鳳」商標授權使用書、「鼎極金龍鳳」、「凱薩琳」、「賽門士」、「豪麥」(下稱系爭酒品商標)之智慧財產局商標註冊簿在卷可稽(見原處分卷一第178至183頁及第429頁)，堪認屬實。

(2)查被告於107年6月底派員至酒品零售通路(商店)抄錄架上酒品資料，查得「金龍鳳鼎極」系列酒品標示「產品

01 種類：蒸餾酒」、「凱薩琳」系列酒品標示「產品種
02 類：其他酒類」、「賽門士」系列酒品標示「產品種
03 類：威士忌」（屬蒸餾酒）、「豪麥」酒品標示「產品種
04 類：威士忌」（屬蒸餾酒）及「金龍鳳107年春節紀念迷
05 你酒38度50毫升」酒品標示「產品種類：白酒」（屬蒸
06 餾酒）等酒品之瓶身標籤（下稱酒標）均標示「製造
07 商：保安酒業股份有限公司」（即原告）等字樣，有前揭
08 於零售通路購得之酒品相片、被告零售通路酒品市面調
09 查表及菸酒稅產品登記申請表及酒品圖樣（含商標）等
10 資料在卷可查（見原處分卷資第1頁至第51頁及第185至2
11 14頁）。經審視被告就前揭2.所示零售商家上販售之該
12 等酒品所拍攝之相片中關於「金龍鳳鼎極高粱酒（750m
13 1）」、「107年春節紀念酒」（見原處分卷一第32至36
14 頁）、「金龍鳳鼎極99優選紀念酒（1,000ml）」（見原
15 處分卷一第38至39頁）、「金龍鳳鼎極高粱酒（1,000m
16 1）」（見原處分卷一第40至42頁）「金龍鳳鼎極珍藏二
17 鍋（1,000ml）」（見原處分卷一第13、14頁）、「金龍
18 鳳鼎極珍藏高粱酒（1,000ml）」（見原處分卷一第10至
19 12頁）、「豪麥威士忌（500ml）」（見原處分卷一第1
20 至7頁及第27至28頁）、「賽門士威士忌（500ml）」
21 （見原處分卷一第48至49頁）、「賽門士威士忌（1000
22 ml）」（見原處分卷一第24至25頁）、「凱薩琳香緹紅
23 酒（600ml）」（見原處分卷一第15至18頁及第21至23
24 頁）、「凱薩琳特級冰鎮紅酒（750ml）」（見原處分卷
25 一第46至47頁）等酒品之酒標圖樣及內容，均與原告向
26 財政部中區國稅局沙鹿稽徵所申報之「金龍鳳鼎極高粱
27 酒（750c.c.）」及「107年春節紀念酒」、「金龍鳳鼎
28 極99優選紀念酒（1000c.c.）」、「金龍鳳鼎極高粱酒
29 （1,000c.c.）」、「金龍鳳鼎極珍藏二鍋（1,000c.
30 c.）」、「金龍鳳鼎極珍藏高粱酒（1,000c.c.）」、
31 「豪麥威士忌（500c.c.）」、「賽門士威士忌（500c.

c.)」、「凱薩琳特級冰鎮紅酒(750ml)」之菸酒稅產品登記表(含酒標官方圖樣,依序分見原處分卷一第209至212頁、第205至206頁、第213至214頁、第207至208頁、第185至186頁、第203至204頁、第199至200頁、第201至202頁、第187至188頁、第189至190頁)之產品名稱及酒標外觀均具備一致性。而其中如附表二編號6所示「金龍鳳107年春節紀念迷你酒38度50毫升」酒品,業經原告以111年8月31日說明書(見原處分卷一第320頁)表示,有關「金龍鳳107年春節紀念迷你酒38度50毫升」106年度未有申報出廠紀錄一事,係因106年7月7日售出興詠裕公司與華邦公司「金龍鳳鼎極高粱酒58度750毫升」各360瓶,因銷路不佳決定加贈春節紀念酒1瓶,於000年0月生產,新進人員誤認贈品不用申報出廠才未申報等語,是原告已自認該部分有所漏報,且核與原告於106年8月辦理產品登記後之原告菸酒稅產銷儲存月報表跨期間查詢清單所示(見原處分卷一第217頁),於000年0月及12月有申報生產量,惟106年度並未申報出廠之資料相符,堪認為真實,附此敘明。是被告據此並依據前揭(二)所述之商標權之排他效力,憑以認定貼有系爭酒標之酒品均為原告所產製出廠,尚無違事理,堪予採認。

(3)觀諸上開置於零售商架上販售之該等酒品的進貨來源包括興永裕公司、祝金有限公司、茗辰有限公司、巨松商行及翊發商行,均係向華邦興業有限公司(下稱華邦公司)購買等情,有華邦公司開立之統一發票影本與進貨明細統計表在卷(見原處分卷一第90至110頁),足認屬實。再者,原告係於106年4月至107年間經商標使用許可人蔡文雄授權產製包括「鼎極金龍鳳」、「凱薩琳」、「賽門士」等酒品並在其指示下將該等酒品出售予華邦公司及興詠裕公司之事實,除經原告出具說明書並檢附商標使用授權書等件(見原處分卷一第184頁及

第179至184頁)及原告負責人卓昱樺接受被告訪談之談話紀錄在卷可佐(見原處分卷一第316至317頁)外,復有原告銷售所生產之系爭酒品予華邦公司及興永裕公司之統一發票影本(見原處分卷一第131至151頁)及被告據此整理而出之「保安銷售發票明細」(見本院卷第245頁)可資對照,堪認原告確實為華邦公司與興詠裕公司銷售系爭酒品至各零售商之上游供貨商。

(4)又系爭酒品之商標權利人蔡文雄、簡志寬接受被告查證時,均明確表示各該系爭酒品商標,係於106年至107年期間授權予原告產製,而未再授權給其他任何廠商等語,有蔡文雄111年10月11日談話紀錄及112年3月20日說明書(見原處分卷一第341至342頁及第430頁)、簡志寬111年9月29日說明書(見原處分卷一第327至329頁)在卷可稽,堪認原告於106年至107年期間確實為經商標權利人唯一合法授權生產系爭酒品之生產者。

(5)而被告為釐清華邦公司是否有其他供貨來源,曾多次發函要求華邦公司及其負責人提供106年度的進貨發票、帳簿及送貨單等憑證以資進一步查對,惟華邦公司始終未配合提示任何資料以證明有向原告以外廠商購入系爭酒品,嗣後更廢止登記,被告亦曾就此函請財政部北區國稅局協助查詢、提供華邦公司106年度交易對象之進/銷憑證及送/進貨單等相關資料,經函轉財政部北區國稅局七堵稽徵所函覆查無所獲,後被告又函請華邦公司提示106年度之進貨憑證、入帳傳票、日記簿及總分類帳供查核仍無所獲等情,有被告108年6月20日中區國稅三字第1080007278號函、財政部北區國稅局109年9月17日北區國稅七堵銷字第1082205627號函、財政部北區國稅局七堵稽徵所109年10月5日北區國稅七堵銷字第1080331176號函及被告112年4月12日中區國稅法務字第1120003719號函在卷可稽(依序分別見原處分卷一第113至119頁及第479至480頁),並經本院依職權核對屬於被告

01 持有但依稅捐稽徵法第33條規定於職務上持有但應予保
02 密之華邦公司營業稅稅籍資料查詢作業列印（見原處分
03 卷二不可閱卷第375頁）屬實，堪為認定。又華邦公司
04 自行向稅捐稽徵機關申報106年度營利事業所得稅時所
05 檢附之106年度營業成本明細表關於「期初存貨」與
06 「期末存貨」金額均明確記載為「0」，且其資產負債
07 表之「存貨」亦登載申報為「0」乙節，亦經被告調取
08 華邦公司106年度營利事業所得稅結算申報書查核明
09 確，復經本院依職權核閱被告持有但依稅捐稽徵法第33
10 條規定於職務上持有但應予保密之華邦公司106年度營
11 利事業所得稅結算申報書（損益及稅額計算表）、106
12 年度營業成本明細表、106年資產負債表（見原處分卷
13 二不可閱卷第372至374頁）內容屬實。基於財務會計上
14 「期初存貨＋本期進貨－期末存貨＝本期銷貨」之準
15 則，華邦公司106年度期初與期末存貨既皆為0，代表該
16 公司當年度帳面上並無庫存，足認華邦公司當年度在市
17 面上實際賣出的「銷售總量」應等同於其當年度從上游
18 取得的「總進貨量」。則被告衡酌華邦公司已廢止登
19 記，且經被告多次發函均拒不提供向原告進貨的發票或
20 收據，在無法直接取得華邦公司進貨憑證之狀況下，透
21 過華邦公司存貨為0的特性，認定華邦公司開出的「銷
22 項發票數量」即為「進項來源數量」，並認定多出的數
23 量應為原告私下產製出廠，核與市場自零售端逆向溯源
24 追蹤之方式相符而與常情無悖，自堪憑採。

25 (6)關於被告原核定認列為原告產製而漏報之數量，嗣經原
26 復查決定及重審復查決定予以剔除，不計入漏報違章範
27 圍部分：

28 ①查「賽門士」系列酒品商標依智慧財產局商標註冊簿
29 所載，其商標前手權利人先後為翰偉企業股份有限公
30 司（後更名為愛肝生物科技股份有限公司，下稱愛肝
31 公司）、國仁國際行銷股份有限公司（下稱國仁公

司，已於109年7月17日註銷）及國本公司等節，有各該商標之智慧財產局商標註冊簿在卷可稽（見原處分卷一第178頁至第179頁）。而其中愛肝公司及國仁公司非菸酒稅產製廠商，且依其等111年11月4日及111年10月12日函復被告機關之說明書（見原處分卷一第351頁及第366頁）可知，商標持有期間未曾授權予任何酒廠或個人生產之可稽。又該「凱薩琳」、「豪麥」系列酒品之前手商標權利人則為林柏志，持有商標時任國本公司代表人，而國本公司為菸酒稅產製廠商，則如前述。

②如附表二編號10凱薩琳香緹紅酒：考量原告確實有將該酒品銷售給另一盤商興詠裕公司，而興詠裕公司又有將之轉售給華邦公司之紀錄，有該等統一發票影本在卷可稽（見原處分卷一第141頁及第90至91頁），為避免重複計算漏報數量，被告在原核定計算初始漏報量時，已從寬將原告申報銷售給興詠裕公司之1,128瓶（即676.8公升）直接扣除。惟在後續復查及重審復查階段，因經查證前手商標權人國本公司並未登記產製此款紅酒，有財政部高雄國稅局鳳山分局111年10月14日財高國稅鳳銷字第1112254066號函在卷可憑（見原處分卷一第356頁），亦無相關違章私製紀錄，因此無法適用前手產製的減除原則，最終於重審復查決定維持漏報1,245.6公升之認定。

③如附表二編號8、9賽門士威士忌酒品：此系列酒品在復查階段，經被告查得前手商標權人國本公司曾登記產製並有漏報「賽門士威士忌40度1,000毫升」的紀錄，有國本公司經查獲漏報出廠數量之違章補稅核算表及裁處書（見原處分卷一第457至466頁）及「賽門士威士忌40度1000毫升」酒品菸酒稅產銷儲存月報表跨期間查詢清單影本（見原處分卷一第442至445頁），因無法完全排除華邦公司是向國本公司購進

01 早期庫存的可能性，故先行將該品項原核定558公升
02 漏報量全數剔除歸零；嗣於重審復查階段，依據國本
03 公司「賽門士威士忌40度500毫升」酒品菸酒稅產銷
04 儲存月報表跨期間查詢清單影本（見原處分卷一第44
05 6至452頁）及前引國本公司經查獲漏報出廠數量之違
06 章補稅核算表及裁處書，而基於一致性原則，將無法
07 排除前手產製之從寬認定標準擴大適用於「賽門士威
08 士忌40度500毫升」，而全數減除其原核定1,920公升
09 漏報量並予以歸零。

10 ④如附表二編號7豪麥威士忌酒品：此款酒品經被告於
11 重審復查階段擴大查證後，依「豪麥威士忌40度500
12 毫升」酒品菸酒稅產銷儲存月報表跨期間查詢清單影
13 本（見原處分卷一第437至439頁）及前引國本公司經
14 查獲漏報出廠數量之違章補稅核算表及裁處書，認其
15 前手國本公司早在103年就已登記產製此款酒品，且
16 同樣有高達上萬公升的漏報應稅出廠紀錄，基於相同
17 之認定原則，既無法排除華邦公司販售之豪麥威士忌
18 是直接或間接來自國本公司的舊酒源，乃將原核定認
19 定原告漏報之3,834公升全數剔除歸零。

20 ⑤如附表二編號11凱薩琳特級冰鎮紅酒：被告於重審復
21 查階段為釐清該酒品產製來源，經依財政部高雄國稅
22 局鳳山分局111年10月14日財高國稅鳳山銷字第11122
23 54066號回函、被告112年4月7日中區國稅法務字第11
24 20003485號函查高雄國稅局函及財政部高雄國稅局鳳
25 山分局112年4月20日財高國稅鳳山銷字第1120242939號
26 回函（見原處分卷一第356、435至436及第467頁），
27 及進一步調取國本公司「凱薩琳特級冰鎮紅酒8度750
28 毫升」酒品菸酒稅產銷儲存月報表跨期間查詢清單影
29 本（見原處分卷一第440至441頁）等資料後發現，該
30 商標前手權利人（即時任國本公司代表人林柏志）所
31 屬之國本公司曾於105年10月5日辦理過此款酒品的產

品登記，雖然國本公司帳面資料顯示其在105年10月至107年1月間並無合法出廠紀錄，但因高雄國稅局曾查獲國本公司在105年10月至106年3月間大量私下產製並漏報高達10,004.25公升之同款冰鎮紅酒，基於與前述威士忌系列相同的一致性原則及從寬認定原則，既然國本公司在查獲期間前夕確實有大量私製漏報之紀錄，故無法排除華邦公司在106年間所販售之冰鎮紅酒，有可能是直接或間接向國本公司購進的早期私產庫存，乃將原核定中認定原告漏報855公升部分全數予以減除歸零。

⑥是以，被告依國本公司轄屬財政部高雄國稅局鳳山分局提供之資料，查得國本公司先前共計產製「賽門士威士忌40度500毫升」出廠16,739公升、「賽門士威士忌40度1,000毫升」出廠11,185公升及「凱薩琳特級冰鎮紅酒8度750毫升」出廠10,004.25公升(國本公司無登記「凱薩琳香緹紅酒8度600毫升」酒品即無該酒品產製出廠)、「豪麥威士忌40度500毫升」出廠10,574公升(見原處分卷一第356頁、第437頁至第467頁)，均高於原核認原告漏報數量，因無法排除華邦公司於106年間銷售之上揭4項酒品係直接或間接向國本公司購進之可能性，故再從寬計算減除先前國本公司產製出廠數量後，核認上揭4項酒品漏報數量均為0公升，並於重審復查決定撤銷前復查決定，剔減上揭4項酒品全部菸酒稅額679,080元(40度 $\times$ 2.5元 $\times$ 6,312公升+8度 $\times$ 7元 $\times$ 855公升)元，變更核定為1,350,258元(詳如附件四所示)，堪認合法有據。

(7)原告雖主張：系爭酒品並非其單一產製，另一家藏富邑公司也有生產云云，並提出藏富邑所生產之金龍鳳鼎極高粱酒相片為證(見原處分卷第158頁)。惟查，藏富邑公司受託產製金龍鳳酒標之酒類的時間點係自107年12月4日起，且迄至109年2月均無被盜用檢舉情事等節，

有藏富邑公司109年2月13日說明書在卷可稽（見原處分卷一第166頁），衡諸藏富邑公司產製該金龍鳳酒品之時間係在被告107年6月進行市面調查之後，被告排除106年度市面上關於金龍鳳酒標之酒品來源是來自藏富邑公司之可能性，堪稱允當，原告此部分主張並無足為其有利之認定。

(8)原告雖復主張：其確實未製超過如附表一所申報系爭酒品之容量，且市面上亦有可能有未經合法授權而產製之系爭酒品，被告不能僅憑華邦公司的存銷貨資料就逕行推計認定原告有漏報產製云云。惟：

①按稅捐稽徵法第30條第1項規定：「稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之調查人員，為調查課稅資料，得向有關機關、團體或個人進行調查，要求提示帳簿、文據或其他有關文件，或通知納稅義務人，到達其辦公處所備詢，被調查者不得拒絕。」而菸酒稅法第9條規定：「菸酒產製廠商除應依菸酒管理法有關規定，取得許可執照外，並應於開始產製前，向工廠所在地主管稽徵機關辦理菸酒稅廠商登記及產品登記。」第11條規定：「產製廠商應依規定設置並保存足以正確計算菸酒稅之帳簿、憑證及會計紀錄。」第14條規定：「產製廠商逾第12條第1項規定期限未繳納應納稅款或未申報者，主管稽徵機關應即通知於三日內補繳或補報；屆期仍未辦理者，主管稽徵機關應即進行調查，核定其應納稅額通知納稅義務人限期繳納；屆期未繳納者，得停止其菸酒之出廠，至稅款繳清為止。」又菸酒稅法第20條授權訂定之菸酒稅稽徵規則第20條規定：「（第1項）產製廠商除應依稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法之規定，設置並保存帳簿、憑證及會計紀錄外，並應設置下列帳冊及憑證：一、原料明細分類帳：依各主要原料之進貨發票，及製造部門之領料、退料憑證等記載。二、

製成品明細分類帳：依製造部門之交班竣工報告表，及其入倉、出廠或移付加工通知單等，按類名分別記載。三、倉儲登記簿：各倉儲分別設立，並依原料、製成品及半製品等收發數量記載。四、外銷免稅登記簿：依外銷免稅事項之出廠明細，包括品名、規格、數量、出廠日期、出廠送貨單號碼及銷案情形記載。五、退廠整理及改裝改製登記簿：依銷貨退回，及有關倉儲、加工等紀錄憑證，分別按退廠整理及改裝改製情形，詳實記載掉換、補充或損耗之數量。六、採購免稅原料登記簿：依菸酒加工為另一菸酒之免稅原料（包括本廠製造或採購自用加工，提供他廠加工之免稅原料）之入廠、領用及核銷情形記載。七、包裝及容器使用登記簿：依各種菸酒包裝及容器之購進、使用及結存情形記載。八、出廠送貨單：依出廠日期、收貨人、品名、規格、數量，並區分完稅、免稅、未稅移運，分別編字軌序號記載。（第2項）產製廠商原設置之帳冊憑證，具有前項各款帳簿憑證之性質及功能者，得列具對照表，報經主管稽徵機關核定繼續沿用，或酌為增減修正。（第3項）規模狹小之產製廠商，設置第一項第一款至第五款之帳簿確有困難者，得向主管稽徵機關申請核准，以規定格式之產銷日記簿替代。」足見酒品產製者於酒標上標示商標，乃對外宣稱該產品具備合法授權之來源，由於授權具有排他性，產製者必須確保其生產流程、配方與品質符合授權體系，否則即構成對消費者的欺罔及對商標權的侵害。又法規要求酒標必須標示產製廠商資訊，其目的在於建立產品身分證，既然被授權人是唯一合法產製人，則市場上流通之該品牌酒品，即應由其就相關之法律責任予以承擔。又在菸酒稅之稅務稽徵實務中，原料與成品之比例係防堵私酒或漏稅之關鍵，而菸酒產製商身為納稅義務人，對於其業務支配

範圍內之事項，在面對稅捐稽徵機關查核其真實產量憑以課稅時，負有設置法定帳冊（包括上揭所述8類專門帳冊）與憑證及提出之協力義務，稅務機關為確保能核實課稅，依法可要求產製業者提供原料分類帳，就該唯一合法產製者購買原料（如酒精、穀物、香料）之進項憑證與其申報的成品產量進行勾稽與查核。

②查被告前曾於進行查證期間，請原告提示106年度存貨明細帳、原料明細分類帳、製程品明細分類帳、倉儲登記簿、退場整理及改裝改製登記簿、採購免稅原料登記簿、包裝及容器使用登記簿、出場送貨單以及106年度菸酒稅產品單位成本分析表等資料，惟原告均未曾提出等節，有被告108年7月29日中區國稅三字第1080008636號函、108年9月24日中區國稅三字第1080010709號函（見原處分卷第122至126頁）及原告代表人於本院115年1月20日準備程序中所稱：「我們未給被告原料總分類帳。」等語（見本院卷第382頁）可佐。則依前揭說明，原告既無法提出得讓被告進一步查證計算原告產製系爭酒品數量之原物料相關進、銷貨資料，堪認被告已盡其調查事證以資確認其認定是否尚有不足之處。

③至原告嗣後所提之改裝改製申請書及相關相片、產銷月報表庫存、整理拆除明細表等資料（本院卷第463至489頁頁），及於115年4月15日言詞辯論期日提出之產製系爭酒品所用之瓶蓋、瓶子及箱子等組成產品之物料明細報表（見本院卷第527至560頁），前者僅能用以證明其嗣後有申請改裝酒類，而後者部分，在缺乏原物料數量之資訊的情況下，亦難以核算原告生產系爭酒品之數量是否僅有其自行申報之數量（如附表一所示）。

01 ④又本件並未查得有其他廠家、公司違反商標授權，冒
02 名生產系爭酒品以及遭舉發產製假酒、劣酒之事證，
03 亦為原告所不爭之事實，則在別無其他事證足以推翻
04 被告基於商標獨占授權之排他性、系爭產品登記圖樣
05 之名稱、標籤外觀均與原告當初申請產品登記時檢附
06 之圖樣相同，以及華邦公司106年度存貨為0之客觀事
07 證，進而認定華邦公司所銷售予下游之系爭酒品係來
08 自原告之認定，尚難以原告前揭主張為其有利之認
09 定。

10 (9)關於原告援引稅捐稽徵法第12條之1、納稅者權利保護法
11 第7條、第11條第2項、第14條等規定，與司法院釋字第5
12 37號解釋及最高行政法院111年度上字第568號判決之意
13 旨，憑以主張被告採用推計課稅方式推估稅基，據以核
14 課原告應補納稅額及裁罰金額，構成違法云云。然查：

15 ①按稅捐稽徵法第12條之1規定：「……（第2項）稅捐
16 稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質
17 經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為
18 依據。……（第4項）前項租稅規避及第2項課徵租稅
19 構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證
20 之責任。（第5項）納稅義務人依本法及稅法規定所負
21 之協力義務，不因前項規定而免除。」司法院釋字第5
22 37號解釋：「……因租稅稽徵程序，稅捐稽徵機關雖
23 依職權調查原則而進行，惟有關課稅要件事實，多發
24 生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握
25 困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課納稅義務
26 人申報協力義務。……」納稅者權利保護法第7條規
27 定：「（第1項）涉及租稅事項之法律，其解釋應本於
28 租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌
29 經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。（第2項）
30 稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以
31 實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享

有為依據。……（第4項）前項租稅規避及第2項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。（第5項）納稅者依本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除。……」第11條第2項規定：「稅捐稽徵機關就課稅或處罰之要件事實，除法律別有明文規定者外，負證明責任。」第14條規定：「（第1項）稅捐稽徵機關對於課稅基礎，經調查仍不能確定或調查費用過鉅時，為維護課稅公平原則，得推計課稅，並應以書面敘明推計依據及計算資料。（第2項）稅捐稽徵機關推計課稅，應斟酌與推計具有關聯性之一切重要事項，依合理客觀之程序及適切之方法為之。（第3項）推計，有2種以上之方法時，應依最能切近實額之方法為之。（第4項）納稅者已依稅法規定履行協力義務者，稅捐稽徵機關不得依推計結果處罰。」其立法理由載謂：：「一、按推計課稅之正當性在於達成租稅公平之目的。於課稅資料難以調查時，以間接證據推估稅額。依此項推計核定方法推計所得額時，應力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得相當，以維租稅公平原則。此為司法院釋字第218號解釋所肯認。基於量能課稅與實質課稅原則，稅捐稽徵機關以核實認定課稅基礎實額為原則，僅於無法進行實額課稅情形，始准予推計課稅。並為確保推計課稅程序透明公開，稅捐稽徵機關應以書面敘明推計依據及計算資料。爰明定第1項規定。二、推計課稅應致力發現最大蓋然性的正確結果，應盡可能接近實額課稅之真實。推計課稅的結果必須具有說服力、經濟上可能，所採用的推計方法本身合理，始為適當。爰明定第2項規定。」等語。

②綜合上開規範意旨，可知稅捐稽徵機關就課稅處分要件事實，固負有客觀舉證責任，惟稅捐稽徵機關並未直接參與當事人間之私經濟活動，自未如當事人較

能掌握相關事證資料，是稅捐稽徵機關如已提出相當事證，客觀上足能證明當事人構成課稅要件事實之經濟活動，應認稅捐稽徵機關業證明稅捐債權之存在；倘當事人予以否認，不論從證據掌控或利益歸屬之觀點，即應就其主張之事實提出證據以動搖法院該當構成要件事實之認定，貫徹公平課稅之目的。

③就菸酒稅而言，菸酒廠商產製前，依法必須完成廠商登記及產品登記，且應設帳簿詳細記載進料、領料、生產與出廠情形。稽徵機關為調查課稅資料，依前揭說明有權要求納稅義務人即菸酒產製廠商提示相關帳簿、文據或文件，被調查者依法負有提示帳簿、文據之協力義務而不得拒絕；若產製廠商逾期未繳納或未申報，經通知仍不辦理者，稽徵機關應即進行調查，並依菸酒稅法之規定核定其應納稅額，當廠商不配合調查且屆期未繳納核定稅款，主管機關得依菸酒稅法之規定停止其菸酒之出廠，直至稅款繳清為止。倘稅捐稽徵機關就課稅處分之要件事實，已提出相關證據證明其存在，而納稅義務人欲予以推翻，但就可能足以認定有利於納稅義務人之資料例如帳簿、文據（如：相關之原始憑證）甚或合理推計方法之說明等，卻未盡提出之協力義務時，稽徵機關自得參酌具關聯性之重要事項，依據查得之資料，例如：水電使用量、原料購入量（如酒精或原物料包括穀糧等購入額數等）、包材使用量等相關數據，來推算產量與應納稅額，然此均仍屬「依查得事證進行核認」之範疇，尚與推計課稅有間。

④本件被告係依據在下游零售商查得之系爭酒品，其名稱、酒標外觀均與原告當初向被告申請產品登記時所檢附之圖樣相符，並基於商標之排他性及查得商標授權人之授權時間及對象於106年至107年間僅獨家授權原告生產而未授予其他酒廠，以及原告下游大盤商

(華邦公司)在市面上的銷售數量，更下游之廠商(如祝金、茗辰等)開立的進項憑證，進而確認確實交易之軌跡，並以此作為計算基礎，再稽諸華邦公司106年度申報之存貨量為零等事證而為認定，核屬依查得事證重行核認，而非推計甚明。況被告已就原告漏報數量依據前述6.之說明，採取對原告有利之標準而從寬認定，將合法申報與轉售之部分予以扣除(即將原告申報銷售給興詠裕公司之數量全數從華邦之總銷量中減除，以免重複計算原告的合法出廠量)、並主動將有疑慮之品項即豪麥威士忌、賽門士威士忌等，透過確認該等商標前手權利人國本公司曾有產製與漏報紀錄，在無法完全排除這4款酒品係來自前手之舊庫存，而基於從寬原則，將原核定認定之漏報量全數減除歸零，業如前述，堪認被告已就有利不利被告之事項均加以審酌。

(10)至於原告主張：被告現地訪查數量，遠低於原告申報產製出廠量，足證原告並無短漏報乙節。經查被告市面調查表上所載數量，係僅訪查當日賣場貨架上所陳列之數量，非各該賣場實際進貨數量，此部分原告主張，容有誤解，附此敘明。

4.綜上，本件被告依查得資料，並審酌系爭酒品商標授權情形，將系爭酒品商標前手權利人於本件查獲期間及之前期間申報生產出廠數量及經查得漏報出廠數量予以減除，從寬核認非屬原告產製出廠數量，重行核定本件應補徵菸酒稅額1,350,258元〔2.5元×58度×8,721公升+2.5元×38度×168公升+7元×8度×(2,100.6公升-855公升)〕(詳如附表四)，重審復查決定，追減679,080元，經核並無不合。本件原告所訴各節，核無足採，本部分(重審復查決定)應予維持。

(三)關於罰鍰部分

01 1.按菸酒稅法第16條第2款規定：「納稅義務人有下列情形之
02 一者，處新臺幣1萬元以上5萬元以下罰鍰，並通知其依限
03 補辦或改正；屆期仍未補辦或改正者，得連續處罰：……
04 二、未依菸酒稅稽徵規則之規定報告或報告不實者。」第1
05 9條第6款規定：「納稅義務人有下列逃漏菸酒稅及菸品健
06 康福利捐情形之一者，除補徵菸酒稅及菸品健康福利捐
07 外，按補徵金額處1倍至3倍之罰鍰：……六、短報或漏報
08 應稅數量者。」又行政罰法第24條第1項規定：「一行為違
09 反數個行政法上義務規定而應處罰鍰者，依法定罰鍰額最
10 高之規定裁處。但裁處之額度，不得低於各該規定之罰鍰
11 最低額。」財政部98年8月10日台財稅字第09804557000號
12 函(下稱財政部98年8月10日函)：「依司法院釋字第503號
13 解釋意旨，菸酒產製廠商未依規定辦理產品登記，擅自產
14 製酒品出廠，同時觸犯菸酒稅法第16條第1款、第2款及第1
15 9條第1款規定者，勿庸併罰，應擇一從重處罰。至產製廠
16 商已辦理產品登記，未依規定申報當月生產量及出廠量，
17 同時觸犯菸酒稅法第16條第2款及第19條第6款者，亦擇一
18 從重處罰。」

19 2.經查：

20 (1)原告為產製應課徵菸酒稅酒品之廠商，於106年度產製並
21 銷售出廠系爭酒品時，有未依規定申報當月生產量及出
22 廠量，致生短漏報如附表二編號1至6、10「重審復查認
23 定漏報數量(公升)」欄所示之酒品容量等情事，業如前
24 述，其違反行政法上義務之行為，至少具備應注意、能
25 注意而不注意之過失，自應論罰。

26 (2)原告以一漏報行為同時違反菸酒稅法第16條第2款（未依
27 規定報告或報告不實）以及第19條第6款（短報或漏報應
28 稅數量）之處罰規定，依行政罰法第24條第1項規定，應
29 依法定罰鍰額最高之規定裁處。依財政部98年8月10日函
30 釋意旨，產製廠商已辦理產品登記，但未依規定申報出
31 廠量，同時觸犯前揭兩條文時，應從一重處罰。經比較

菸酒稅法第16條之最高罰鍰為50,000元、同法第19條係按補徵金額處1倍至3倍罰鍰，以原核定補徵稅額2,029,338元計算，其最高3倍罰鍰可達6,088,014元，則被告以法定罰鍰額較高之菸酒稅法第19條第6款作為裁處原告罰鍰之法據，洵屬適法有據。

(3)本件被告重審復查決定，以原告於106年度短漏報漏報菸酒稅額1,350,258元，核有應注意、能注意而不注意之過失，並依首揭規定，參據稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表，按重行核算應補徵金額1,350,258元處1倍之罰鍰1,350,258元，經核係已考量原告違章情節而為適切之處罰，洵屬適法允當。

五、綜上所述，原告上開主張各節，均非可取。本件被告就原核定漏報酒品數量之部分，作成重審復查決定，撤銷復查決定，追減如附件四「追減稅額」欄所示之679,080元，而重行核算應補徵金額1,350,258元，並據以處1倍之罰鍰1,350,258元，經核已考量原告違章情節而為適切之處罰，洵屬適法允當，訴願決定維持原處分(重審復查決定)，核無不合。原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

六、本件為判決基礎之事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法及聲明陳述，核與判決結論不生影響，爰不逐一論列，附此敘明。

七、結論：原告之訴為無理由，應予駁回。

中 華 民 國 115 年 5 月 13 日

審判長法官 蔡 紹 良

法官 陳 怡 君

法官 林 學 晴

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
(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. 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者。
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(一)、(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中 華 民 國 115 年 5 月 18 日
書記官 詹靜宜

附表一：

原告106年度自行申報出廠酒品數量與換算容量對照表

編號	酒品名稱	酒精成分	規格	原申報出廠瓶數	經計算之各品項總容量（公升）
1	金龍鳳鼎極高粱酒	58度	1,000ml	1,440 瓶	1,440公升
2	金龍鳳鼎極高粱酒	58度	750ml	720 瓶	540公升
3	金龍鳳鼎極珍藏二鍋	58度	1,000ml	384 瓶	384公升
4	金龍鳳鼎極 99 優選紀念酒	58度	1,000ml	960 瓶	960公升
5	金龍鳳鼎極珍藏高粱酒	58度	1,000ml	384 瓶	384公升
6	春節紀念酒（贈品）	38度	50ml	0 瓶	0公升
7	豪麥威士忌	40度	500ml	720 瓶	360公升
8	賽門士威士忌	40度	500ml	720 瓶	360公升
9	賽門士威士忌	40度	1,000ml	126 瓶	126公升
10	凱薩琳香緹紅酒	8度	600ml	2,256 瓶	1,353.6公升
11	凱薩琳特級冰鎮紅酒	8度	750ml	1,200 瓶	900公升
合計				8,910 瓶	6,807.6公升

（備註：本表係參照乙證32「原告系爭11項酒品漏報數量、漏稅額計算表」製作）

附表二：系爭11項酒品經被告於各階段認定漏報數量表

編號	酒品名稱（規格）	酒精度數	原告於106年間自行申報之數量	原核定	認定漏報數量（公升）	復查階段認定漏報數量（公升）	重審復查認定漏報數量（公升）	各階段扣除數量與註記理由
1	金龍鳳鼎極高粱酒（1,000ml）	58	1,440 L（1,440瓶 × 1 L）	204	204	204	1. 原查：已扣除申報售之1,440L。 2. 後續無扣除。	
2	金龍鳳鼎極高粱酒（750ml）	58	540 L（720瓶 × 0.75 L）	2,565	2,565	2,565	1. 原查：已扣除申報銷售之540L。 2. 後續無扣除。	
3	金龍鳳鼎極珍藏二鍋（1,000ml）	58	384 L（384瓶 × 1L）	2,016	2,016	2,016	1. 原查：已扣除申報銷售之384L。 2. 後續無扣除。	
4	金龍鳳鼎極99優選紀念酒（1,000ml）	58	960 L（960瓶 × 1L）	1,920	1,920	1,920	1. 原查：已扣除申報銷售之960L。 2. 後續無扣除。	
5	金龍鳳鼎極珍藏高粱酒（1,000ml）	58	384 L（384瓶 × 1L）	2,016	2,016	2,016	1. 原查：已	

01 扣除申報銷售之384L。 2. 後續無扣除。 6 春節紀念酒 (50ml)
 02 38 0 L (0瓶) 168 168 168 1. 扣除：原告自承為搭配高粱酒之
 03 贈品，因新進人員誤認而未申報出廠。 2. 後續無扣除。 7 豪麥
 04 威士忌(500ml) 40 360 L (720瓶 × 0.5L) 3,834 3,834 0 1.
 05 原查：已扣除申報銷售之360L。 2. 重審復查：無法排除由前手
 06 權利人國本公司產製，減除漏報量 3,834L。 8 賽門士威士忌
 07 (500ml) 40 360 L (720瓶 × 0.5L) 1,920 1,920 0 1. 原查：
 08 已扣除申報銷售之360L。 2. 重審復查：無法排除由前手權利人
 09 國本公司產製，減除漏報量 1,920L。 9 賽門士威士忌 (1,000m
 10 1) 40 126 L (126瓶 × 1L) 558 0 0 1. 原查：已扣除申報銷售
 11 之126L。 2. 復查：無法排除由國本公司產製，減除漏報量 558L
 12 (重審復查維持減除)。 10 凱薩琳香緹紅酒 (600ml) 8 1,353.6
 13 L (2,256瓶 × 0.6L) 1,245.6 1,245.6 1,245.6 1. 原查：已扣
 14 除申報銷售予華邦及興詠裕之1,353.6L (為免重複計算，已包含
 15 轉售之 676.8L)。 2. 後續無扣除。 11 凱薩琳特級冰鎮紅酒 (7
 16 50ml) 8 900 L (1,200瓶 × 0.75L) 855 855 0 1. 原查：已扣
 17 除申報銷售之900L。 2. 重審復查：無法排除由前手權利人國本
 18 公司產製，減除漏報量 855L。 合計 6,807.6 L (總計 8,910
 19 瓶) 17,301.6 L 16,743.6 L 10,134.6 L (各階段總容量變化與
 20 扣除總計)
 21 (備註：本表係參照乙證32「原告系爭11項酒品漏報數量、漏稅
 22 額計算表」製作)

附表三：

原查(原核定)計算之各項稅額明細表：

編號	酒品名稱(規格)	酒精度	數	原查認定漏報容量(公升)	稅額計算式(容量 × 度數 × 每度稅率)	原核定菸酒稅額(元)
1	金龍鳳鼎極高粱酒 (1,000ml)	58	204	204×58×2.5	29,580	2
2	金龍鳳鼎極高粱酒 (750ml)	58	2,565	2,565×58× 2.5	371,925	
3	金龍鳳鼎極珍藏二鍋 (1,000ml)	58	2,016	2,016×58× 2.5	29	
4	金龍鳳鼎極 99 優選紀念酒 (1,000ml)	58	1,920	1,920	1,92	

01 0×58× 2.5 278,400 5 金龍鳳鼎極珍藏高粱酒 (1,000ml) 58 2,
02 016 2,016×58× 2.5 292,320 6 春節紀念酒 (50ml) 38 168 168
03 ×38×2.5元 15,960 7 豪麥威士忌 (500ml) 40 3,834 3,834×40×
04 2.5元 383,400 8 賽門士威士忌 (500ml) 40 1,920 1,920×40×
05 2.5 192,000 9 賽門士威士忌 (1,000ml) 40 558 558×40×2.5 5
06 5,800 10 凱薩琳香緹紅酒 (600ml) 8 1,245.6 1,245.6×8×7 6
07 9,754 11 凱薩琳特級冰鎮紅酒 (750ml) 8 855 855×8×7 47,880
08 加總 17,301.6 2,029,338

09 附表四：稅額計算對照表

原核	重審	復查	決定	項次	項目	度數(A)	數量(B)/毫升	單位稅額(C)/元	稅額(D)=(A)×(B)×(C)/元	追減數量(E)/毫升	追減稅額(F)=(A)×(E)×(C)/元	追減後稅額(G)=(D)-(F)/元
1	金龍鳳鼎極高粱酒	58度	1,000毫升	58	204							
2.5					29,580							
29,580	2	金龍鳳鼎極高粱酒	58度	750毫升	5							
8	2,565	2.5	37									
1,925			371,925	3	金龍鳳鼎極珍藏二鍋	58度	1,000毫升	58	2,016			
2.5			292,320									
292,320	4	金龍鳳鼎極99優選紀念酒	58度	1,000毫升	58							
1,920	2.5											
278,400			278,400	5	金龍鳳鼎極珍藏高粱酒	58度	1,000毫升	58	2,016			
2.5			292,320									
292,320	6	金龍鳳107年春節紀念迷你酒	38度	50毫升	38							
168	2.5											
15,960			15,9									
60	7	豪麥威士忌	40度	500毫升	40				3,834			
2.5			383,400	-								
3,834	-		383,400									

01		-	8 賽門士威士忌40度500毫升	40	
02	1,920		2.5		192,00
03	0	-	1,920	-	19
04	2,000			-	9 賽門士
05	威士忌40度1,000毫升	40		558	2.
06	5		55,800	-	55
07	8	-	55,800		
08		-	10 凱薩琳香緹紅酒8度600毫升	8	
09	1,245.6		7.0		69,753
10			69,753	11 凱薩琳特級	
11	冰鎮紅酒8度750毫升	8		855	7.0
12			47,880	-	855
13	-		47,880		
14		-	合計	17,301.6	
15	2,029,338	-		7,167	-
16	679,080				1,350,25
17	8				