最 高 行 政 法 院 判 決

108年度上字第918號

上　訴　人　財政部關務署基隆關
代　表　人　楊崇悟
訴訟代理人　陳謹秀
被 上訴 人　順吉裕實業股份有限公司
代　表　人　何明德

上列當事人間菸酒稅法事件，上訴人對於中華民國108年7月11日臺北高等行政法院106年度訴字第1098號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

原判決廢棄，發回臺北高等行政法院。

理　由

一、上訴人代表人由蘇淑貞變更為楊崇悟，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

二、被上訴人於民國101年3月7日委由豐吉報關有限公司向上訴人報運進口中國大陸產製VODKA00%乙批（報單號碼：第00/00/0000/0000號，下稱系爭貨物），申請查驗方式填報8（申請書面審查），電腦核定以C3M(貨物查驗)方式通關，經上訴人取樣送外化驗結果為伏特加，與原申報貨名相同。惟原申報貨名（VODKA）與被上訴人報關時所檢附，財政部南區國稅局民雄稽徵所（下稱民雄稽徵所）核發之南區國稅民雄三字第1010021417號菸酒稅採購免稅原料申請書（下稱A免稅函）所載貨名（中文：加味伏特加）不符，被上訴人於101年5月30日具函，以誤繕為由，並檢附財政部南區國稅局屏東縣○○○○○○○區國稅屏縣三字第1010006911號菸酒稅採購免稅原料申請書（下稱B免稅函），向上訴人申請更正報單所載核准免稅之文號，經上訴人准予更正後，系爭貨物免徵菸酒稅放行。嗣上訴人據臺灣士林地方法院104年度審簡字第1122號刑事判決意旨，以B免稅函為財政部南區國稅局屏東縣分局核准發給騏麟製酒股份有限公司（現為日月潭

製酒股份有限公司，下稱騏麟公司），被上訴人明知系爭貨物為臺灣菸酒股份有限公司（下稱臺灣菸酒公司）進口，而非騏麟公司進口，仍執B免稅函向上訴人更正報單所載核准免稅之文號，使系爭貨物免稅進口，上訴人乃審認被上訴人報運貨物進口涉有繳驗不實憑證，逃漏進口稅款情事，以105年7月15日105年第10500392號處分書，追徵逃漏菸酒稅新臺幣（下同）2,650,000元、營業稅132,500元，並依菸酒稅法第19條第8款規定，裁處所漏菸酒稅額2倍之罰鍰5,300,000元，另依加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第51條第1項第7款規定，裁處所漏營業稅額1.5倍之罰鍰198,750元。被上訴人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經決定駁回，續提行政訴訟，經原審法院106年度訴字第1098號判決(下稱原判決)將訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。上訴人不服，遂提起本件上訴。並聲明：原判決廢棄。被上訴人在原審之訴駁回。

三、被上訴人起訴主張、上訴人在第一審的答辯，均引用原判決的記載。

四、原審將訴願決定及原處分(含復查決定)均撤銷，係以：㈠系爭進口之VODKA，係為A免稅函之免稅範圍：1.關於「伏特加酒」之進口稅則，依國際商品統一分類制度註解之一般解釋原則，僅有2208.60，並未明列「FLAVOURED VODKA」或「（中文之）加味伏特加」之稅則，亦未記載「（中文之）加味伏特加」，與「VODKA」為不同貨物，故一般人認為「（中文之）加味伏特加」與英文之「VODKA」並無區分。且經原審函詢臺灣菸酒公司嘉義酒廠(下稱嘉義酒廠)加味伏特加與VODKA是否為不同之原料？經嘉義酒廠107年11月27日臺菸酒嘉酒製字第1070004633號函稱：〔順吉裕公司所交之「加味伏特加」及申報之「VODKA」為相同原料，故本廠可生產為成品。〕，是A免稅函所載之「（中文）加味伏特加」，是否一定要以「FLAVOURED VODKA」報關才能免稅？並非毫無爭議。觀諸被上訴人於99年接受嘉義酒廠之委託進

口二批加味伏特加酒（免稅函記載為「（中文）加味伏特加」，被上訴人99年2月25日報關之OO/OO/0000/0000號進口報單及99年11月16日報關之OO/OO/0000/0000號進口報單（下稱99年2張進口報單），申報貨物名稱均為「VODKA00% VOL.」，亦均經上訴人免稅放行，足徵免稅函所載之「（中文）加味伏特加」，不一定要以「FLAVOURED VODKA」報關才能適用免稅函。觀諸被上訴人已將系爭進口之VODKA，交付給嘉義酒廠作為原料，製為成品（0.5公升玉山台灣典藏茅台），嘉義酒廠就系爭進口之VODKA，於「免稅原料使用情形月報表」係記載為「加味伏特加21,600公升,101年6月8日進廠」，可知系爭進口之VODKA，正是嘉義酒廠所欲申請之免稅原料「(中文)加味伏特加」，亦是Ａ免稅函之「(中文)加味伏特加」，系爭進口之VODKA既已經被核准（原料酒）免菸酒稅，亦未轉供他廠使用，並用為原料製成其他應稅酒品且完納菸酒稅捐，自無逃漏（原料酒）之菸酒稅。2.上訴人雖主張實務上申報稅則號別第2208.60.00號「伏特加酒」之貨物並無名稱只能單一選擇申報貨物名稱為VODKA之情形，海關通關系統中，進口人申報稅則號別第2208.60.00號「伏特加酒」之進口貨物，貨物名稱有申報FLAVOURED VODKA、ABSAPEACH、ABSCITRON、IABSOLUT VODKA MANGO等不同名稱，反之，亦有貨物名稱申報為VODKA、歸列稅則號別第2208.90.90號「其他烈酒及其他含有酒精成分之飲料」云云。惟並未提出與前揭申報貨物相對應之免稅函，是申報人所申報之「FLAVOURED VODKA」，尚與免稅之要件無關。觀諸「國際商品統一分類制度註解之一般解釋原則」並無相關規定，亦無法規或慣例可認定VODKA與「(中文)加味伏特加」必然為不同貨物。相反地，經函詢嘉義酒廠結果，可知嘉義酒廠一向申請之免稅原料，都是「用料表單」中之「(中文)加味伏特加」，且「(中文)加味伏特加」就是系爭進口之「VODKA」，再加上被上訴人於99年接受嘉義酒廠之委託進口二批加味伏特加酒（免稅函記載為「（中文）加味

伏特加」，該99年2張進口報單，申報貨物名稱均為「VODKA 53% VOL.」，亦均經上訴人免稅放行，是以「（中文）加味伏特加」與「VODKA」是否為不同貨物，看法仍屬見人見智，並無一定標準，上訴人主張系爭進口之「VODKA」與A免稅函所載之「（中文）加味伏特加」，必然為不同貨物云云，不足採信。3.原審向嘉義酒廠查詢事項僅涉及嘉義酒廠「（中文）加味伏特加」用料之過去歷史，並未要求嘉義酒廠鑑定【系爭進口之「VODKA」是否為大陸茅台酒？】，與嘉義酒廠之鑑定能力無關，是相關刑事案件(臺灣臺北地方法院檢察署檢察官103年度偵字第14048號不起訴處分）亦與原審查詢事項並無牽連，且相關該刑事案件已不起訴確定在案，嘉義酒廠人員就原審前揭查詢，實無偏坦被上訴人之必要。㈡系爭貨物已交付嘉義酒廠作為原料製為成品（0.5公升玉山台灣典藏茅台），並以該成品名義完納菸酒稅，系爭貨物既經A免稅函核准免稅，縱未使用真實免稅憑證（A免稅函），而繳驗了不實之憑證(B免稅函)，實質上並未逃漏任何原料酒之菸酒稅，依實質課稅原則，不應再就系爭貨物再追徵菸酒稅並予裁罰。至本件營業稅之計算為營業稅額=(關稅完稅價格+菸酒稅額)x營業稅稅率，被上訴人用0元計算前揭公式之菸酒稅額，已繳納營業稅459,032元，原處分則再加計菸酒稅額2,650,000元，故計得營業稅為591,532元，因認被上訴人漏繳營業稅132,500元，及裁罰1.5倍之198,750元，是若系爭貨物未逃漏菸酒稅，則系爭貨物營業稅額勿庸再加計「菸酒稅額2,650,000元」，被上訴人即無逃漏營業稅之可言。依實質課稅原則，不應再就系爭貨物再課徵「原料酒」之菸酒稅。原處分仍就系爭貨物追徵逃漏菸酒稅、營業稅，並裁處罰鍰，即有違誤。綜上，被上訴人未因繳驗不實憑證之B免稅函，而生「逃漏原料酒菸酒稅」之結果，原處分（含復查決定）就系爭貨物追徵逃漏菸酒稅2,650,000元、營業稅132,500元，並裁處所漏菸酒稅額2倍之罰鍰5,300,000元，及所漏營業稅額1.5倍之罰鍰198,750元，非無違

誤，訴願決定未予糾正，竟予維持，亦有未洽，均應予以撤銷等詞，為其判斷之基礎。

五、本院查：

㈠菸酒稅法第1條：「本法規定之菸酒，不論在國內產製或自國外進口，應依本法規定徵收菸酒稅。」第3條：「菸酒稅於菸酒出廠或進口時徵收之。 」第5條：「菸酒有下列情形之一者，免徵菸酒稅：一、用作產製另一應稅菸酒者。……」第12條第2項：「進口應稅菸酒，納稅義務人應向海關申報，並由海關於徵收關稅時代徵之。」可見進口之菸酒，除了符合菸酒稅法第5條規定免徵菸酒稅外，均應依規定徵收菸酒稅。按菸酒稅捐債務為法定之債，當構成要件事實被滿足，即菸酒進口通關申報時，稅捐債務即成立，若有逃漏者，則依同法第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，按補徵金額處一倍至三倍之罰鍰：…… 八、其他違法逃漏菸酒稅或菸品健康福利捐者。」之規定處罰。

㈡依菸酒稅法第20條規定訂定之菸酒稅稽徵規則第30條第1項前段規定：「產製廠商產製菸酒，以另一菸酒為原料者，應填具該項菸酒所需原料計算表，申請主管稽徵機關核定；…… 」第31條第1項第2款規定：「產製廠商產製菸酒，使用另一菸酒為原料，申請主管稽徵機關核准免徵菸酒稅者，應填具三聯式之免稅原料申請書，甲聯由主管稽徵機關抽存，其餘二聯於簽章後，依下列規定辦理：…… 二、產製廠商購用進口應稅原料，應將該項申請書二聯一併送請海關免代徵菸酒稅。海關免稅放行後，將乙聯抽存；丙聯簽註實際免稅放行數量及日期後，送產製廠商所在地主管稽徵機關備查。」是人民進口菸酒，欲依菸酒稅法第5條規定免徵菸酒稅者，應填具三聯式之免稅原料申請書，並事先向主管稽徵機關申請核准，海關始免代徵菸酒稅。若未經申請核准，自仍應由海關代徵菸酒稅，經繳足稅款後始放行。易言之，人民進口菸酒欲免徵菸酒稅，必須憑實際進口貨主申請核准

之免稅函申報免稅放行，若憑他人獲核准之免稅函，因該免稅函核准對象並非實際進口貨主，實際進口貨主竟憑以申請，即屬繳驗不實發票使自己進口的菸酒免徵菸酒稅，構成逃漏菸酒稅。又逃漏菸酒稅之違規行為與廠商嗣後使用該免徵菸酒稅產製之製品依法完稅，係屬二事，逃漏菸酒稅之違規行為不因嗣後使用該菸酒產製之製品依法完稅而不存在，因此，逃漏菸酒稅之違規行為自無因此得免予裁罰之理。

㈢參照關稅法第17條規定，貨物進口報關時，應填送貨物進口報單，進口報單應填載稅則號別、貨物名稱、牌名、規格等。蓋相同稅則號別項下之物品包括類似而名稱不同之貨物，即名稱不同的貨物可能歸到相同的稅則號別，不能僅憑稅則號別相同即認貨物相同，故進口報單要求除了填寫稅則號別外，尚須填寫貨物名稱，以供海關審查來貨與申報是否相符。另憑以免徵進口菸酒稅之「菸酒稅採購免稅原料申請書」（下稱免稅原料申請書）係產製廠商依其生產計畫，向稽徵機關申請所需原料免稅，經稽徵機關審核後，核准免稅，免稅原料申請書上載有原料品名及申請廠商，稽徵機關核准的對象是申請廠商及特定品名的原料。因此，納稅義務人申報進口菸酒免徵菸酒稅時，其填寫在進口報單的貨物名稱應與免稅原料申請書上之原料品名相符，且該進口菸酒原料之貨主亦應與免稅原料申請書之申請人相同，始符合免徵菸酒稅的規定，而得免徵菸酒稅。

㈣依行政訴訟法第125條第1項及第133條規定可知，我國行政訴訟係採取職權調查原則，其具體內涵包括事實審法院有促使案件成熟即使案件達於可為實體裁判程度之義務，故事實審法院原則上應依職權查明為裁判基礎之事實關係，據以認定事實並進而為法律之涵攝，以審查行政處分之合法性及確保向行政法院尋求權利保護者能得到有效之權利保護。行政法院認定事實應憑調查所得之證據資料，就證據與事實之關聯性如何，其證明力之有無，形成心證之理由，記明於判決理由項下。如未說明所憑證據足供證明事實之心證理由，或

就當事人提出之證據摒棄不採，又未說明不採之理由，或其調查證據未臻完備，不足以判斷事實之真偽，均構成判決不備理由之違法。經查，被上訴人申報系爭貨物進口時，申報貨名（VODKA）與其報關時所檢附A免稅函所載貨名（中文：加味伏特加）不符，被上訴人於101年5月30日具申請書，以原申報核准免稅之文號（即A免稅函，申請廠商為嘉義酒廠。原審筆錄載「嘉義酒廠免稅函」）有誤，申請更正為B免稅函（申請廠商為騏麟公司。原審筆錄載「屏東酒廠免稅函」），經上訴人准予更正，免徵菸酒稅放行。因此，系爭貨物似據B免稅函而免徵菸酒稅，惟B免稅函之申請人為騏麟公司，並非嘉義酒廠，上訴人遂以被上訴人明知系爭貨物非由騏麟公司進口，卻以騏麟公司申請之B免稅函（原審筆錄載「屏東酒廠免稅函」），申請免稅放行，構成繳驗不實憑證逃漏菸酒稅，予以補稅裁罰。可見上訴人是否以B免稅函申請免稅放行，攸關原處分是否違法，兩造於原審爭執甚烈。查被上訴人於起訴狀載系爭貨物因申報貨名（VODKA）與其報關時所檢附A免稅函所載貨名不符，經三個多月的查驗，累積倉儲費高達數十萬元，遂以原料品名相符之B免稅函向上訴人申請辦理通關提貨等語。至108年4月17日準備程序，原審受命法官訊問被上訴人代表人：「當時給你二張免稅函，一張麒麟酒廠，一張嘉義酒廠？」被上訴人代表人答稱：「我通通送給海關了。」上訴人訴訟代理人陳述：「可是這批貨物後來不是用嘉義酒廠的免稅證放行？」「你現在說的跟你之前主張的不一樣，你的起訴狀是說你先拿嘉義酒廠的，被海關拒絕之後，然後隔了一段時間才拿了屏東酒廠的跟海關說要申請改換成嘉義酒廠的？」被上訴人代表人回答：「對。本來他叫我改成屏東這一張，後來又要我把嘉義酒廠這一張也給他，所以實際上他把二張都拿過去了，也因此才會有海關把民雄這一張寄給民雄稽徵所。」嗣於108年6月27日言詞辯論期日，上訴人訴訟代理人表示二張免稅函依據海關的紀錄正本已經取回（參上訴人卷2附件2）。被上訴

人代表人則稱：系爭貨物已經用A免稅函去核銷，二張免稅函正本實際上並沒有領回，而且上訴人把正本的丙聯寄回給嘉義民雄稽徵所，寄了就表示已經免稅放行了等語。系爭貨物究憑A免稅函或B免稅函而免徵菸酒稅，攸關原處分是否違誤，原判決本應依職權調查而未為之，逕以系爭進口之VODKA，為A免稅函（核准免稅貨物為中文「加味伏特加」）之免稅範圍，上訴人不應再就系爭貨物追徵菸酒稅並予裁罰，即有未盡依職權調查義務之違背法令。

㈤被上訴人於101年5月30日出具申請書，就系爭貨物，申請以B免稅函免稅放行；再觀諸A免稅函丙聯似無海關免稅放行日期及數量之簽註，而B免稅函丙聯原料品名第2欄伏特加53%部分，有海關針對本件報單核銷20,000LTR之簽註（參照菸酒稅稽徵規則第31條第2款），上訴人主張系爭貨物係依B免稅函免徵菸酒稅放行，似非無據。原判決卻認定系爭貨物為A免稅函的免稅範圍，得以A免稅函核准免稅，其認定事實核與上述卷內資料似有不符，復未說明上訴人主張被上訴人係持B免稅函申報系爭貨物免徵菸酒稅，何以不足採的理由，即有判決不備理由之違背法令。

㈥原判決又以系爭貨物已交付嘉義酒廠作為原料製為成品（0.5公升玉山台灣典藏茅台），嘉義酒廠並已以該成品名義完納菸酒稅，被上訴人縱繳了不實之憑證(B免稅函)，但實質上並未逃漏任何原料酒之菸酒稅，依實質課稅原則，不應再就系爭進口之VODKA，再追徵菸酒稅並予裁罰云云。惟被上訴人明知系爭貨物之貨主為嘉義酒廠，自應憑嘉義酒廠申請核准之免稅函申請免稅放行，如被上訴人持騏驎公司獲准免稅之B免稅函，申報嘉義酒廠進口之系爭貨物免稅放行，構成逃漏菸酒稅，此違規行為不因嗣後嘉義酒廠以系爭貨物產製品及依法完稅而消滅，亦不涉實質課稅原則。故原判決以原處分違反實質課稅原則予以撤銷，有適用法規不當之違法。

六、綜上所述，原判決有上揭違背法令事由，且足以影響原判決之結果。上訴意旨指摘原判決違法，求予廢棄，即有理由。又因本件事實尚有由原審再為調查之必要，本院尚無從自為判決，爰將原判決廢棄，發回原審再為調查後，另為適法之裁判。

七、據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第256條第1項、第260條第1項，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　110　　年　　2　　月　　4　　日

最高行政法院第二庭

審判長法官　吳　東　都

法官　胡　方　新

法官　陳　秀　嫈

法官　王　俊　雄

法官　林　妙　黛

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　110　　年　　2　　月　　5　　日

書記官　徐　子　嵐