

最 高 行 政 法 院 判 決

111年度上字第573號

上 訴 人 財政部關務署基隆關

代 表 人 呂敬銘

訴訟代理人 黃奕東

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111年5月26日臺北高等行政法院110年度訴更一字第15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、上訴人代表人由楊崇悟變更為呂敬銘，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合，先予敘明。

二、爭訟概要：

(一)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VODKA 53%乙批（報單號碼：第AA/01/0636/0033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（下稱更正函），以誤繕為由，並檢附財政部南區國稅局屏東縣分局所核發101年3月9日南區國稅屏縣三字第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及關稅放行，被上訴人繳納營業稅新臺幣（下同）591,532元。

01 (二)嗣上訴人據臺灣士林地方法院104年度審簡字第1122號刑事
02 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
03 發給麒麟製酒股份有限公司（現為日月潭製酒股份有限公司，
04 下稱麒麟公司），被上訴人明知系爭貨物為臺灣菸酒股
05 份有限公司（下稱臺酒公司）進口，而非麒麟公司進口，仍
06 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
07 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
08 驗不實憑證，逃漏進口稅款情事，以105年7月15日105年第1
09 0500392號處分書（下稱原處分），追徵逃漏菸酒稅2,650,0
10 00元、營業稅132,500元，並依菸酒稅法第19條第8款規定，
11 裁處所漏菸酒稅額2倍之罰鍰5,300,000元，另依加值型及非
12 加值型營業稅法（下稱營業稅法）第51條第1項第7款規定，
13 裁處所漏營業稅額1.5倍之罰鍰198,750元。

14 (三)被上訴人不服，遞經上訴人復查決定駁回、財政部訴願駁
15 回，提起行政訴訟，聲明：訴願決定及原處分均撤銷，經臺
16 北高等行政法院（下稱原審）106年度訴字第1098號判決：
17 訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷，上訴人不服提起
18 上訴，經本院108年度上字第918號判決廢棄，發回原審法
19 院。嗣原審以110年度訴更一字第15號判決（下稱原判
20 決）：訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。上訴人對
21 原判決不服，提起上訴，並聲明：原判決廢棄，前項廢棄部
22 分，被上訴人在第一審之訴駁回。

23 三、被上訴人起訴主張、上訴人在第一審之答辯，均引用原判決
24 所載。

25 四、原審將訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷，係以：

26 (一)菸酒稅法第5條第1款將作為原料酒用以產製另一應稅酒者列
27 為免徵事由，係為避免重複課稅。被上訴人進口報運之系爭
28 貨物經上訴人放行後，隨即運交臺酒公司嘉義酒廠收受，並
29 無另作他用，且非由B免稅函所載申經核准之麒麟公司取
30 得。又臺酒公司嘉義酒廠取得系爭貨物後，乃依A免稅函經
31 核准用為原料之內容，加以使用而產製為成品酒，故就經濟

事實而言，系爭貨物進口後確係用為產製符合臺酒公司嘉義酒廠所申經核准A免稅函內容之另一應稅菸酒，如對系爭貨物單獨核課菸酒稅，即構成對同一財貨重複課稅，造成臺酒公司嘉義酒廠用以產製之消費酒品業經核課，惟被上訴人卻難以實質轉嫁此租稅負擔與消費者之不公平現象，故上訴人當得適用於酒稅法第5條第1款規定免徵，以符合菸酒稅核課之正當性。

(二)被上訴人受託報運系爭貨物進口時，既經臺酒公司嘉義酒廠交付A免稅函乙聯、丙聯，供其送請上訴人辦理免予代徵菸酒稅事務，且臺酒公司嘉義酒廠業依菸酒稅稽徵規則相關規定，將系爭貨物入廠、領用、核銷等情逐一登載於採購免稅原料登記簿，足以前後對照勾稽，與該規則第33條所指全然未依第31條規定辦理免稅手續，自行使用已稅酒品為原料而不得免稅之情形，顯不相同。

(三)被上訴人在系爭貨物進口報單列載之稅則號別為2208.60.00.00-3、貨物名稱為「VODKA 53%VOL」，該稅則號別規定之貨名為中文：伏特加酒、英文：VODKA，上訴人並陳明若為加味伏特加，同適用此一稅則號別，故無從單憑該報單記載，即認被上訴人實際進口者，必與A免稅函列載之「加味伏特加」分屬不同貨品。又上訴人曾就系爭貨物實際內容取樣送驗，斯時進口報單左下方經其驗貨課承辦人員記載應確認是否為「加味伏特加」，惟臺酒公司酒研究所出具之化驗報告書，則認送驗物為VODKA（伏特加），並說明「建議」接受申報貨名VODKA，可知上訴人取樣化驗時雖指明應確認是否為「加味伏特加」，實際送驗結果並未加以區分，且上訴人曾說明當時檢驗能力無法區分伏特加、加味伏特加。又原審曾函詢財政部關於一般消費市場與產製酒類之用料市場上，加味伏特加與所謂一般伏特加是否有明確定義或區別標準，經財政部於111年2月10日函復略以：菸酒管理法第32條第1項、施行細則第3條等規定，對於伏特加並無特別定義，實務上一般歸屬於「蒸餾酒類」項下之「其他蒸餾酒」，至

01 於加味伏特加，一般係以伏特加為基酒，添加胡椒或果味
02 （如芒果、柑橘……）等風味調製而成，惟一般消費者購買
03 酒類市場與用以產製酒類用料之市場，是否名稱會有不同，
04 仍宜由業者依其進口、販售或生產之規劃及用途而定，尚難
05 概論，可見在酒品用料市場上，尚難認存在公認之區別標
06 準。是A免稅函所載加味伏特加為何，實無普遍可資認定之
07 具體標準，非如上訴人所稱僅由加味伏特加或伏特加之名
08 稱，即必然可認係市面上二種不同貨品，或前者不可能作為
09 酒之原料。被上訴人進口系爭貨物時，既已檢送前經臺酒公
10 司嘉義酒廠依法申請之A免稅函，自得認為符合菸酒稅稽徵
11 規則第31條第1項第2款規定。

12 (四)被上訴人於上訴人審核過程，因上訴人質疑A免稅函列載貨
13 名與系爭貨物不符，於101年5月30日提出更正函並檢附B免
14 稅函，請求准予更正，上訴人內部審核結果，亦係本於B免
15 稅函准予免徵菸酒稅，非基於A免稅函，惟上訴人承辦人員
16 後續又要求被上訴人再次提供A免稅函供核，且上訴人收受
17 後迄未發還，則被上訴人在本件申請係同時檢送A免稅函、B
18 免稅函供上訴人審核擇用，上訴人發覺B免稅函不足為據
19 後，A免稅函仍處於其持有而可供查究之狀態，應認被上訴
20 人已依菸酒稅稽徵規則第31條第1項第2款規定，履行向海關
21 檢送正確免稅原料證明文件之義務，被上訴人主張上訴人為
22 何不擇用A免稅函，致其最終有未全然合乎菸酒稅稽徵規則
23 第31條第1項第2款規定辦理之疑義，並非其能控制，不能對
24 其歸責，其無故意過失等語，即有憑據。被上訴人雖有併陳
25 文件，又未仔細確認上訴人審核是否正確等輕率之舉，惟此
26 不脫上訴人未依納稅者權利保護法第10條規定為正確協助之
27 故，考量被上訴人之輕疏可能造成難以正確勾稽之風險，終
28 因其他稽徵程序義務之履行而得解除，仍應認其已辦理法定
29 免稅手續，方不致使其因情節輕微之程序疏失，須自行負擔
30 無法轉嫁屬間接消費稅之菸酒稅，而有失衡平。是上訴人對
31 被上訴人就系爭貨物報運之菸酒稅，未適用菸酒稅法第5條

01 第1款予以免徵，逕以原處分核課菸酒稅及因此增加之營業
02 稅額，並以被上訴人係故意漏稅而為裁罰，核有違誤，訴願
03 決定未予糾正，亦有未合。被上訴人訴請撤銷，為有理由等
04 詞，為其判斷之基礎。

05 五、本院按：

06 (一)行政訴訟法第260條第3項規定：「受發回或發交之高等行政
07 法院，應以最高行政法院所為廢棄理由之法律上判斷為其判
08 決基礎。」此一規定係基於本院原則上為法律審，就廢棄理
09 由應有法律上判斷，受發回或發交之高等行政法院應受此項
10 判斷之拘束，不許更持相異之見解，以收統一法令見解之效
11 果。

12 (二)菸酒稅法第1條規定：「本法規定之菸酒，不論在國內產製
13 或自國外進口，應依本法規定徵收菸酒稅。」第3條規定：
14 「菸酒稅於菸酒出廠或進口時徵收之。」第4條第1項第3款
15 規定：「菸酒稅之納稅義務人如下：……三、國外進口之菸
16 酒，為收貨人、提貨單或貨物持有人。」第5條第1款規定：
17 「菸酒有下列情形之一者，免徵菸酒稅：一、用作產製另一
18 應稅菸酒者。……」第12條第2項規定：「進口應稅菸酒，
19 納稅義務人應向海關申報，並由海關於徵收關稅時代徵
20 之。」第19條第8款規定：「納稅義務人有下列逃漏菸酒稅
21 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
22 利捐外，按補徵金額處一倍至三倍之罰鍰：…… 八、其他
23 違法逃漏菸酒稅或菸品健康福利捐者。」次按營業稅法第1
24 條規定：「在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均
25 應依本法規定課徵加值型或非加值型之營業稅。」第2條第2
26 款規定：「營業稅之納稅義務人如下：……二、進口貨物之
27 收貨人或持有人。」第51條第1項第7款規定：「納稅義務
28 人，有下列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處五倍
29 以下罰鍰，並得停止其營業：……七、其他有漏稅事實。」
30 是以，進口之菸酒除符合菸酒稅法第5條之免徵規定者外，
31 均應依規定徵收菸酒稅，如於進口通關申報時有逃漏者，應

01 依菸酒稅法第19條第8款規定補徵菸酒稅，及依營業稅法第5
02 1條第1項第7款規定追繳營業稅，並按各該規定處罰。

03 (三)依菸酒稅法第20條訂定之菸酒稅稽徵規則第30條第1項前段
04 規定：「產製廠商產製菸酒，以另一菸酒為原料者，應填具
05 該項菸酒所需原料計算表，申請主管稽徵機關核定；……
06 」第31條第1項第2款規定：「產製廠商產製菸酒，使用另一
07 菸酒為原料，申請主管稽徵機關核准免徵菸酒稅者，應填具
08 三聯式之免稅原料申請書，甲聯由主管稽徵機關抽存，其餘
09 二聯於簽章後，依下列規定辦理：…… 二、產製廠商購用
10 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
11 酒稅。海關免稅放行後，將乙聯抽存；丙聯簽註實際免稅放
12 行數量及日期後，送產製廠商所在地主管稽徵機關備查。」
13 是人民進口菸酒，欲依菸酒稅法第5條規定免徵菸酒稅者，
14 應填具三聯式之免稅原料申請書（下或稱免稅函），載明原
15 料品名及申請廠商，並事先向主管稽徵機關申請核准，海關
16 始免代徵菸酒稅。若未經申請核准，自仍應由海關代徵菸酒
17 稅，經繳足稅款後始放行。易言之，人民進口菸酒欲免徵菸
18 酒稅，必須憑實際進口貨主申請核准之免稅函申報免稅放
19 行，若持他人獲核准之免稅函，因該免稅函核准對象並非實
20 際進口貨主，實際進口貨主竟憑以申請，即屬繳驗不實文件
21 使自己進口之菸酒免徵菸酒稅，構成逃漏菸酒稅。又逃漏菸
22 酒稅之違規行為，與廠商嗣後使用該免徵菸酒稅之菸酒產製
23 之製品依法完稅，係屬二事，即該逃漏菸酒稅之違規行為不
24 因嗣後使用該菸酒產製之製品依法完稅而不存在，自無因此
25 得免予裁罰之理。上述法律見解，業據本院發回判決於廢棄
26 理由之法律上判斷指明甚詳，受發回之原審自應受拘束。

27 (四)經查，被上訴人於101年3月7日申報系爭貨物進口，並檢附A
28 免稅函（申請廠商為臺酒公司嘉義酒廠），向上訴人申請免
29 徵菸酒稅放行，嗣於000年0月00日出具申請書，以文件錯誤
30 為由，向上訴人申請更正應檢送之免稅證明文件為B免稅函
31 （申請廠商為麒麟公司），經上訴人本於B免稅函，核准就

01 系爭貨物免徵菸酒稅放行，並於B免稅函註記進口報單文號
02 等情，為原審確定之事實，核與卷內證據相符。依前揭菸酒
03 稅稽徵規則第31條第1項第2款規定，人民進口菸酒欲依菸酒
04 稅法第5條第1款免徵菸酒稅，必須持憑實際進口貨主申請核
05 准之免稅函申報免稅放行，由海關依免稅函所載原料，比對
06 實際進口貨物，據以核定應否免稅，並於免稅函（丙聯）上
07 簽註實際免稅放行數量及日期後，送產製廠商所在主管稽徵
08 機關備查，如未經海關核定並於免稅函為必要記載，自不發
09 生免稅效果，後續送產製廠商所在地主管稽徵機關，係通知
10 稽徵機關經海關核定免稅之數量，供稽徵機關核銷，依法僅
11 具備查效果，事後核銷與否，並不影響海關對個案進口貨物
12 得否免稅之認定。申言之，產製廠商使用進口菸酒為原料製
13 造另一菸酒，如未依菸酒稅稽徵規則第31條第1項第2款規定
14 辦理免稅手續，經海關核定該進口菸酒係屬另一菸酒之原
15 料，即便該進口菸酒事後確經製成另一菸酒出廠，仍不得依
16 菸酒稅法第5條第1款免徵菸酒稅，即並非所進口菸酒係供作
17 產製另一菸酒原料者，必可免稅。被上訴人為申報系爭貨物
18 免徵菸酒稅進口，雖先向上訴人提出由實際進口貨主即臺酒
19 公司嘉義酒廠申請核准之A免稅函，惟嗣後去函更正，另檢
20 附非實際貨主麒麟公司申請核准之B免稅函，經上訴人依B免
21 稅函核准系爭貨物免稅放行，乃向上訴人繳驗不實文件（B
22 免稅函），使自己申報進口之系爭貨物免徵菸酒稅，不能認
23 為已依菸酒稅稽徵規則第31條第1項第2款規定完成免稅手
24 續，從而既不得免徵菸酒稅，尚應依營業稅法第20條第1項
25 規定課徵營業稅。至系爭貨物經上訴人依B免稅函免徵菸酒
26 稅放行後，係運至臺酒公司嘉義酒廠，由該酒廠作為原料而
27 產製為其他應稅之酒類產品一節，固亦為原判決所認定。惟
28 該其他酒類產品依菸酒稅法第3條規定應於出廠時課徵菸酒
29 稅，與系爭貨物因非由上訴人依臺酒公司嘉義酒廠申請核准
30 之免稅函放行，不符菸酒稅稽徵規則第31條第1項第2款所定
31 免稅方法，不得依菸酒稅法第5條第1款規定免徵菸酒稅者，

01 係各自合致不同之法定課稅要件，並無重複課稅情事。原判
02 決以：系爭貨物進口後，確經臺酒公司嘉義酒廠產製另一應
03 稅菸酒並經核課，如對作為原料之系爭貨物單獨核課菸酒
04 稅，將構成對同一財貨重複課稅為由，認系爭貨物應適用菸
05 酒稅法第5條第1款規定免徵菸酒稅，上訴人以原處分對被上
06 訴人補徵菸酒稅及營業稅，係屬違誤，與本院前揭發回判決
07 廢棄理由之法律上判斷，明顯違背，核有適用法規不當之違
08 法，且與判決結論有影響，上訴人執此指摘原判決此部分違
09 法，即堪採取。

10 (五)次查：

- 11 1.納稅者權利保護法第16條第1項規定：「納稅者違反稅法上
12 義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」所謂故意，
13 係指行為人對於違反行政法上義務之構成要件事實，明知並
14 有意使其發生，或預見其發生而其發生並不違背其本意；所
15 謂過失則指行為人對於違反行政法上義務之構成要件事實之
16 發生，雖非故意，但按其情節應注意、能注意而不注意，或
17 雖預見其能發生而確信其不發生而言。
- 18 2.系爭貨物進口報單之納稅義務人原列臺酒公司，嗣由被上訴
19 人出具申請書，表明系爭貨物係其受臺酒公司嘉義酒廠委託
20 進口，臺酒公司嘉義酒廠表示須以被上訴人名義報運進口再
21 交貨，經上訴人核准而更改納稅義務人為被上訴人等情，為
22 原審認定之事實。是被上訴人明知系爭貨物係由臺酒公司嘉
23 義酒廠委託其進口，應持憑由該酒廠申請核准之免稅函，經
24 上訴人核認實際來貨與免稅函所載原料品名相符，始得免稅
25 放行，卻提出由騏麟公司申請核准之B免稅函，向上訴人申
26 請更正報單原記載核准免稅之A免稅函文號為B免稅函文號，
27 經上訴人依B免稅函核准系爭貨物免徵菸酒稅放行，對於因
28 而所生逃漏稅捐之違章事實，自具有故意。
- 29 3.又被上訴人提出B免稅函後，曾應上訴人承辦人員要求，再
30 次提出A免稅函，經上訴人收受後迄未發還一節，亦為原審
31 確定之事實。原判決雖據以認定：被上訴人就本件申請係同

01 時檢送A、B免稅函供上訴人審核擇用，且A免稅函所載加味
02 伏特加與系爭貨物應屬同一貨品，上訴人得憑A免稅函審認
03 系爭貨物進口符合免稅規定，其何以未擇用A免稅函，導致
04 本件最終結果有未全然合乎菸酒稅稽徵規則第31條第1項第2
05 款規定辦理之疑義，並非被上訴人能控制，不能對其歸責，
06 故被上訴人主張無故意過失等語，為有憑據。惟查：

- 07 (1)依關稅法第17條規定，貨物進口報關時，應填送貨物進口報
08 單，進口報單應填載稅則號別、貨物名稱、牌名、規格等。
09 蓋相同稅則號別項下之物品包括類似而名稱不同之貨物，不
10 能僅憑稅則號別相同即認貨物相同，故進口報單除須填寫稅
11 則號別外，尚應記載貨物名稱，以供海關審查來貨與申報是
12 否相符。另依前述，廠商產製菸酒，使用另一菸酒為原料
13 者，須填具免稅原料申請書，經稽徵機關審查後，核准免徵
14 菸酒稅，稽徵機關核准免稅之對象為免稅原料申請書上所載
15 申請廠商及特定品名之原料。從而，納稅義務人申報進口作
16 為原料之菸酒免徵菸酒稅時，除進口菸酒原料之貨主應與免
17 稅原料申請書之申請人相同外，進口報單所填載貨物名稱亦
18 應與免稅原料申請書上之原料品名相符，始符合免徵菸酒稅
19 之規定，而得免徵菸酒稅。系爭貨物進口報單所載名稱「VO
20 DKA」，與A免稅函所列免稅原料品名「加味伏特加」，並非
21 一致，且依原判決所載，上訴人對系爭貨物免徵放行前，曾
22 就實際來貨取樣送驗，其驗貨課承辦人員並於進口報單載明
23 應確認是否為「加味伏特加」，惟經臺酒公司酒研究所檢驗
24 結果，認送驗物為VODKA(伏特加)，並說明「建議」接受系
25 爭貨物於進口報單申報貨名VODKA，該檢驗結果及檢驗當時
26 在臺酒公司酒研究所負責實驗室業務之王美華，於被上訴人
27 代表人所涉幫助逃漏稅捐之刑事案件（下稱另刑事案件）偵
28 查中證稱：該所之前主要從事檢驗而非酒品鑑定，只能依照
29 海關稅則規定之伏特加定義為分析，所出具意見亦表明僅係
30 「建議」，並無法確認特定酒品，伏特加有很多種類，譬如
31 加味伏特加就可以依照需求調味，很難有比對標準等語，均

未提及系爭貨物是否亦可認係加味伏特加，則上訴人審認系爭貨物與A免稅函所載原料品名並非相符，A免稅函不得作為系爭貨物免稅放行之依據，尚非無憑。至於系爭貨物進口報單記載之稅則號別2208.60.00.00-3，雖據上訴人於原審陳明「加味伏特加」亦適用同一稅則號別，惟依上說明，不得憑此即認定名為VODKA之系爭貨物與A免稅函所載原料品名加味伏特加，係屬相同。又依財政部就原審函詢所為回復：菸酒管理法第32條第1項、施行細則第3條等規定，對於伏特加並無特別定義，實務上一般歸屬於「蒸餾酒類」項下之「其他蒸餾酒」，至於加味伏特加，一般係以伏特加為基酒，添加胡椒或果味等風味調製而成，惟在一般消費者購買酒類市場與用以產製酒類用料之市場，二者是否名稱會有不同，宜由業者依其進口、販售或生產之規劃及用途而定，尚難概論等語，僅得認為伏特加與加味伏特加於現行法令無明確定義，在酒類消費及產製市場上，亦無特定之區別標準，並未肯認二者係屬相同。另觀財政部南區國稅局對原審函詢事項所為回復，可知A免稅函上所載原料品名「加味伏特加」，為申請人臺酒公司嘉義酒廠申辦菸酒產品登記及申請採購免稅原料時即列明於各該申請資料中，該酒廠並未提供可憑認加味伏特加具體內涵之資料供核，而臺酒公司嘉義酒廠收受系爭貨物後，作為產製另一酒品之原料，並向財政部南區國稅局報請核備A免稅函之免稅原料入廠，相關申報資料亦係該酒廠向稽徵機關提出，所載系爭貨物即為經A免稅函核准之原料，為該酒廠單方面之意見，尚難據以推翻上訴人依系爭貨物進口報單及送驗結果，認定二者並非相符之結論。是以，原審調查所得以上事證，尚難認定系爭貨物與A免稅函所載原料品名加味伏特加，係屬相符，原判決卻據以認定A免稅函所載加味伏特加與系爭貨物係屬同一貨品，已有認定事實違背論理法則之違法。

(2)再者，被上訴人雖於提出B免稅函後，又應上訴人要求而提出A免稅函，惟並未改變以B免稅函申報免稅放行之意思，對

其因繳驗不實之B免稅函所生逃漏稅捐之違章事實，自可預見其發生且發生並不違背其本意，而屬故意行為。況A免稅函並非上訴人核准系爭貨物免稅放行之依據，復未經上訴人於其丙聯上簽註實際免稅放行數量及日期，為原判決所是認，依上說明，不得僅因被上訴人提出A免稅函，即認為發生免稅效果，則原判決另以被上訴人就本件申請係同時檢送A、B免稅函供上訴人審核擇用，被上訴人既曾提出A免稅函，即得認為符合菸酒稅稽徵規則第31條第1項第2款規定，被上訴人對於上訴人何以未擇用A免稅函，並無法控制，故不能對其歸責為由，認被上訴人並無故意過失，亦有適用法規不當之違背法令。

(六)綜上，原判決有如上所述之違法，且與判決結果有影響，上訴論旨指摘原判決違背法令，求予廢棄，即有理由。惟按菸酒稅法第8條規定：「酒之課稅項目及應徵稅額如下：一、釀造酒類：(一)啤酒：每公升徵收新臺幣二十六元。(二)其他釀造酒：每公升按酒精成分每度徵收新臺幣七元。二、蒸餾酒類：每公升按酒精成分每度徵收新臺幣二點五元。三、再製酒類：酒精成分以容量計算超過百分之二十者，每公升徵收新臺幣一百八十五元；酒精成分以容量計算在百分之二十以下者，每公升按酒精成分每度徵收新臺幣七元。四、料理酒：每公升徵收新臺幣九元。五、其他酒類：每公升按酒精成分每度徵收新臺幣七元。六、酒精：每公升徵收新臺幣十五元。」故應課徵菸酒稅之酒品，係依其製造方法及使用原料之差異而分類後，採從量課稅，各類酒品每公升應徵收之稅額各不相同，其中部分類別之稅額計算尚與酒精成分有關。另依營業稅法第10條：「營業稅稅率，除本法另有規定外，最低不得少於百分之五，最高不得超過百分之十；其徵收率，由行政院定之。」及第20條：「(第1項)進口貨物按關稅完稅價格加計進口稅後之數額，依第十條規定之稅率計算營業稅額。(第2項)前項貨物如係應徵貨物稅、菸酒稅或菸品健康福利捐之貨物，按前項數額加計貨物稅額、菸

01 酒稅額或菸品健康福利捐金額後計算營業稅額。」等規定，
02 進口貨物如應徵菸酒稅者，應按關稅完稅價格加計進口稅及
03 菸酒稅後之數額，依第10條規定之稅率計算營業稅額，是菸
04 酒稅額為營業稅額之計算基礎。又菸酒稅法第19條第8款所
05 定罰鍰為所漏菸酒稅額之1至3倍，營業稅法第51條第1項第7
06 款則規定應按所漏營業稅額處以5倍以下之罰鍰，故應徵菸
07 酒稅之進口貨物如有逃漏稅捐而應依上述規定處罰之情形，
08 其罰鍰數額之計算亦均以菸酒稅額為據。上訴人以原處分對
09 被上訴人追徵逃漏菸酒稅2,650,000元、營業稅132,500元，
10 並依菸酒稅法第19條第8款規定，裁處所漏菸酒稅額2倍罰鍰
11 5,300,000元，及營業稅法第51條第1項第7款規定，裁處所
12 漏營業稅額1.5倍罰鍰198,750元等情，為原判決認定之事
13 實，然系爭貨物係屬菸酒稅法第8條所列何款酒類？其公升
14 數為何，酒精成分又為若干？未據原審調查認定，則上訴人
15 對被上訴人補徵之菸酒稅額2,650,000元，係如何計算而
16 得，是否符合菸酒稅法第8條規定，及其以該菸酒稅額為基
17 礎所為補徵營業稅額與裁處罰鍰等處分，是否合法？尚屬不
18 明。再按「裁處罰鍰，應審酌違反行政法上義務行為應受責
19 難程度、所生影響及因違反行政法上義務所得之利益，並得
20 考量受處罰者之資力。」為行政罰法第18條第1項所明定。
21 觀諸原處分「理由及其法令依據欄」所載：「一、繳驗不實
22 憑證，逃漏進口稅款，依菸酒稅法第19條第8款及稅務違章
23 案件裁罰金額或倍數參考表列前揭條款之裁罰規定，處分如
24 主旨。二、逃漏營業稅部分，依加值型及非加值型營業稅法
25 第51條第1項第7款規定及稅務違章案件裁罰金額或倍數參考
26 表（下稱裁罰倍數參考表）列前揭條款之裁罰規定，處分如
27 主旨二」，上訴人本件裁罰係參據裁處時裁罰倍數參考表關
28 於菸酒稅法第19條第8款部分（即有該款情形且未於裁罰處
29 分核定前補繳稅款，並以書面或於談話筆（紀）錄中承認違
30 章事實及承諾繳清罰鍰者，按所漏稅額處2倍之罰鍰）及關
31 於營業稅法第51條第1項第7款部分第2點（即進口貨物逃漏

營業稅，且未於裁罰處分核定前補繳稅款或同意以足額保證金抵繳，復無但書各款所列減輕事由者者，按所漏稅額處1.5倍之罰鍰）之規定。惟上訴人對被上訴人裁處罰鍰，已否依法審酌其違反行政法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反行政法上義務所得之利益等因素？未見上訴人有何說明。又關於B免稅函之申請人騏麟公司並非系爭貨物實際貨主之事，上訴人藉由進口報單原記載納稅義務人為臺酒公司嘉義酒廠，及被上訴人嗣後申請改由其為納稅義務人時所作書面說明，應得輕易知悉，惟其未予注意，誤依B免稅函核准系爭貨物免徵菸酒稅放行，對於短徵稅額事實之發生，似難謂毫無疏失，而應全然歸責被上訴人，上訴人裁處罰鍰時，有無將此涉及被上訴人應受責難程度高低之事由納入考量？並非明確。是以本件事實尚有未明，有由原審再為調查審認之必要，本院尚無從自為判決，故將原判決廢棄，發回原審更為適法之裁判。

六、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 112 年 2 月 23 日

最高行政法院第一庭

審判長法官 吳 東 都

法官 鄭 小 康

法官 王 俊 雄

法官 侯 志 融

法官 鍾 啟 煒

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 112 年 2 月 23 日

書記官 廖 仲 一