

最 高 行 政 法 院 判 決

112年度上字第795號

上 訴 人 寶城股份有限公司

代 表 人 高紹銘

訴訟代理人 陳水聰 律師

被 上 訴 人 財政部關務署基隆關

代 表 人 張世棟

訴訟代理人 李駿勳

上列當事人間虛報進口貨物事件，上訴人對於中華民國112年9月28日臺北高等行政法院111年度訴字第92號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

一、上訴駁回。

二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、被上訴人之代表人由陳世鋒變更為張世棟，業據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

二、上訴人於民國105年2月15日至106年3月21日以進口報單號碼第AA/05/0359/0033號等【詳如臺北高等行政法院（下稱原審）111年度訴字第92號判決（下稱原判決）附表所示】51份進口報單（以下合稱系爭報單），向被上訴人報運進口工業用未變性酒精51批（以下合稱系爭酒精），原申報貨名INDUSTRIAL UNDENATURED ETHYL ALCOHOL、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【應檢附經濟部工業局（已改制為產業發展署，下稱工業局）同意文件】，並檢具工業局核發之證號ID3B0500055109及ID3B0500937519之「進口貨品適用減免稅捐用途證明書」（下稱系爭減稅證明

書) 文件通關，經電腦核定通關方式為C2 (文件審核通關)、C3M (貨物查驗通關) 及C3X (儀器查驗通關)，於105年2月16日至106年3月21日徵稅放行。嗣上訴人代表人高紹銘經臺灣高雄地方法院108年3月29日106年度重訴字第34號刑事判決認定系爭報單進口之酒精為用以製酒、關稅稅率20%之未變性酒精，即上訴人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。被上訴人遂以系爭報單實到貨物名稱為UNDENATURED ETHYL ALCOHOL食用未變性酒精，貨品分類號列為第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」，關稅稅率20%，輸入規定代碼：467 (供製酒使用之未變性酒精，應檢附財政部之同意文件) 及W01 (輸入酒品應依照財政部及衛生福利部會銜發布「進口酒類查驗管理辦法」規定，向財政部申請辦理輸入查驗)，審認上訴人虛報進口貨物名稱，逃漏稅款之違章成立，於110年1月26日以110年第11000006號至110年第11000056號處分書，依海關緝私條例第44條、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款及菸酒稅法第8條第6款規定，追徵所漏稅款合計新臺幣(下同)39,578,856元(含關稅7,059,133元、營業稅1,884,703元、菸酒稅30,635,020元)；逃漏營業稅及菸酒稅之行為，因上訴人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，依營業稅法第51條第1項第7款、菸酒稅法第19條第8款及裁處時(下同)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表)所定違章情節，分別處營業稅漏稅額1.5倍之罰鍰2,827,041元及菸酒稅漏稅額2倍之罰鍰61,270,040元，共計64,097,081元(以下合稱原處分)。上訴人不服，申請復查，未獲被上訴人110年7月6日基普機字第1101005491號復查決定(下稱復查決定)變更，提起訴願，經財政部110年12月8日台財法字第11013937190號訴願決定認上訴人係違反海關緝私條例第43條規定之以不

01 正當方法請求減稅，逃漏稅捐情事，被上訴人適用法律雖有
02 不妥，惟其結果並無二致，仍維持追徵所漏稅款及罰鍰，而
03 駁回其訴願（下稱訴願決定）。上訴人猶未甘服，遂提起行
04 政訴訟，並聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷
05 。案經原判決駁回後，提起本件上訴，並聲明：原判決廢
06 棄；上開廢棄部分，訴願決定及原處分（含復查決定）均撤
07 銷。

08 三、上訴人起訴主張及被上訴人於原審之答辯均引用原判決所
09 載。

10 四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，係以：

11 (一)海關進口稅則就未變性酒精之酒精強度在80%或以上者，乃
12 依用途（是否屬工業用）決定，區分貨品分類號列、關稅稅
13 率及輸入規定，足見進口用途，已成規範貨物稅則之一部
14 分。

15 (二)上訴人及訴外人○○企業有限公司（下稱○○公司）之共同
16 代表人高紹銘與訴外人○○○○股份有限公司（下稱○○公
17 司）之負責人○○○（登記代表人為○○○），為圖減免上
18 訴人應支付之關稅，由○○○以○○公司生產棕櫚酸乙酯之
19 名義，取得工業局於105年1月18日、105年10月25日核發之
20 系爭減稅證明書後，再委由上訴人檢附該減稅證明書及報關
21 發票暨裝箱單等文件，於105年2月15日至106年3月21日以系
22 爭報單向被上訴人報運進口系爭酒精，申報工業用未變性酒
23 精作為生產棕櫚酸乙酯之用途（無須查驗），並繳納稅款
24 （關稅稅率3%），然實際係為製酒而進口可供食用之強度為
25 95%之未變性酒精（關稅稅率20%），以此不正當方法使上訴
26 人詐得短繳17%進口關稅（原本應繳20%之酒精進口關稅，實
27 際上僅繳3%進口關稅）。又高紹銘、○○○涉嫌詐欺得利罪
28 部分（下稱系爭刑事案件），業經智慧財產及商業法院於11
29 1年8月31日以108年度刑智上訴字第32號刑事判決（下稱系
30 爭刑事確定判決）認定全部進口之系爭酒精均作為非工業用

01 途，乃共同犯詐欺得利罪，並分別判處有期徒刑2年2月、1
02 年8月確定。

03 (三)依臺灣菸酒股份有限公司屏東酒廠試驗報告書（下稱系爭試
04 驗報告書）及中央警察大學鑑定書（下稱系爭鑑定書）可
05 知，系爭酒精為食用未變性酒精。另○○公司向工業局提出
06 減稅之申請書所附之製造流程圖，係以「棕櫚酸」及「未變
07 性乙醇」為原料反應產製「棕櫚酸乙酯」，惟由○○公司取
08 樣送驗之「棕櫚酸」及「棕櫚酸乙酯」，則皆未檢出「未變
09 性乙醇」，是工業局審認本案進口之未變性酒精應未使用於
10 申報之用途，遂以106年6月27日工化字第10600561420號
11 函，自106年5月19日起廢止○○公司ID3B0500937519減稅證
12 明書，○○公司不服，提起訴願，遭經濟部訴願決定駁回。
13 準此，被上訴人參據系爭試驗報告書等相關資料、工業局調
14 查結果、經濟部訴願決定、系爭刑事案件之卷證，暨系爭刑
15 事確定判決認定上訴人假借工業用名義進口系爭酒精以逃漏
16 稅捐之犯罪事實綜合考量，審認上訴人報運系爭酒精進口，
17 有故意虛報貨物名稱，以不正當方法請求減稅，違反海關緝
18 私條例第37條第1項第1款、第43條規定之違章成立，核屬有
19 據。

20 (四)被上訴人審認系爭酒精原申報單價尚屬合理，依關稅法第29
21 條第1、2項規定，按上開價格核定原申報貨物單價及實到貨
22 物完稅價格，並依海關緝私條例第44條、營業稅法第51條第
23 1項第7款、菸酒稅法第8條第6款規定，據以核算並追徵關
24 稅、營業稅、菸酒稅漏稅額合計39,578,856元；至逃漏營業
25 稅及菸酒稅之行為，因上訴人不同意於裁罰處分核定前提供
26 足額保證金以抵繳所漏稅款，乃依營業稅法第51條第1項第7
27 款、菸酒稅法第19條第8款、稅務案件裁罰倍數表所定違章
28 情節，分別裁處營業稅漏稅額1.5倍之罰鍰2,827,041元及菸
29 酒稅漏稅額2倍之罰鍰61,270,040元，共計64,097,081元，
30 於法並無違誤等語，判決駁回上訴人在原審之訴。

01 五、經核原判決駁回上訴人在原審之訴，結論尚無違誤，茲就上
02 訴意旨補充論述如下：

03 (一)關稅法第2條規定：「本法所稱關稅，指對國外進口貨物所
04 課徵之進口稅。」第3條第1項前段規定：「關稅之徵收及進
05 出口貨物稅則之分類，除本法另有規定者外，依海關進口稅
06 則之規定。」第29條第1項、第2項規定：「（第1項）從價
07 課徵關稅之進口貨物，其完稅價格以該進口貨物之交易價格
08 作為計算根據。（第2項）前項交易價格，指進口貨物由輸
09 出國銷售至中華民國實付或應付之價格。」第94條規定：
10 「進出口貨物如有私運或其他違法漏稅情事，依海關緝私條
11 例及其他有關法律之規定處理。」又海關進口稅則第22章
12 「飲料、酒類及醋」之第2207節為「未變性之乙醇（酒
13 精），酒精強度（以容積計）在80%或以上者；已變性之乙
14 醇（酒精）及其他酒精，任何酒精強度者」，其貨品分類號
15 列第2207.10號屬「未變性之乙醇（酒精），酒精強度（以
16 容積計）在80%或以上者」，該貨品分類號列又依是否為工
17 業使用，區分為第2207.10.10.20-9號「供化學反應合成製
18 造化學產品之工業用未變性之乙醇（酒精），酒精強度（以
19 容積計）超過80%」，關稅稅率3%，輸入規定代碼：251（應
20 檢附工業局同意文件）；及第2207.10.90.22-0號「其他未
21 變性之乙醇（酒精），酒精強度（以容積計）超過90%
22 者」，關稅稅率20%，輸入規定代碼：467（供製酒及製藥酒
23 以外工業使用之自用未變性酒精，應檢附工業局之同意文
24 件；供製酒使用之未變性酒精，應檢附財政部之同意文件）
25 及W01（輸入酒品應依照財政部及衛生福利部會銜發布「進
26 口酒類查驗管理辦法」規定，向財政部申請辦理輸入查
27 驗）。準此可知，海關進口稅則就未變性酒精之酒精強度在
28 80%或以上者，乃依用途（是否屬工業用），區分貨品分類號
29 列、關稅稅率及輸入規定，足見進口用途，已成規範貨物稅
30 則之一部分。

(二)裁處時（即107年5月9日修正後）海關緝私條例第37條第1項第1款規定：「報運貨物進口而有下列情事之一者，得視情節輕重，處所漏進口稅額5倍以下（按：107年5月9日修正前係規定2倍至5倍）之罰鍰，或沒入或併沒入其貨物：一、虛報所運貨物之名稱、數量或重量。」第43條規定：「以不正當方法請求免稅、減稅或退稅，而有逃漏稅或溢沖退稅情事者，處所漏或溢沖退稅額5倍以下之罰鍰，並得沒入其貨物。」（按：107年5月9日修正前係規定：「以不正當方法請求免稅、減稅或退稅者，處所漏或沖退稅額2倍至5倍之罰鍰，並得沒入其貨物。」）第44條前段規定：「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。」又營業稅法第41條規定：「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款規定：「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。」另菸酒稅法第8條第6款規定：「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款規定：「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。」再者，菸酒管理法第4條第4項、第6項規定：「（第4項）未變性酒精之進口，以供工業、製藥、醫療、軍事、檢驗、實驗研究、能源、製酒或其他經中央主管機關公告之用途為限。……（第6項）有關未變性酒精之販賣登記、購買用途證明、變性、變性劑添加、進銷存量陳報、倉儲地點及其他有關產製、進口、販賣等事項之管理辦法，由中央主管機關定之。」而依菸酒管理法第4條第6項規定授權訂定之未變性酒精管理辦法第6條第1項前段、第2項第3款規定：「（第1項）酒精進口後，應依申報之用途使用，不得供作與申報不符之用途……。」（第2項）前項

01 酒精進口後，除經前條第2項規定之用途權責機關同意外，
02 應依申報之用途儲放於下列地點：……三、供製酒及製藥以
03 外之工業者：該工業辦理工廠登記所載之工廠所在地。」關
04 稅法第55條第1項規定：「減免關稅之進口貨物，轉讓或變
05 更用途時，應由原進口時之納稅義務人或現貨物持有人自轉
06 讓或變更用途之翌日起30日內，向原進口地海關按轉讓或變
07 更用途時之價格與稅率，補繳關稅。但有下列情事之一者，
08 免予補稅：……。」

09 (三)財政部頒訂之稅務案件裁罰倍數表關於違反營業稅法第51條
10 第1項第7款部分乃規定：「違章情形：……二、進口貨物逃
11 漏營業稅者。裁罰金額或倍數：按所漏稅額處1.5倍之罰
12 鍰。但於裁罰處分核定前已補繳稅款或同意以足額保證金抵
13 繳者，處1倍之罰鍰；……」而關於違反菸酒稅法第19條第8
14 款部分則規定：「違章情形：……。裁罰金額或倍數：……
15 一、有……第8款情形之一者，按所漏稅額處2倍之罰鍰。但
16 於裁罰處分核定前已補繳稅款，並以書面或於談話筆（紀）
17 錄中承認違章事實及承諾繳清罰鍰者，處1倍之罰鍰。
18 ……」又稅務案件裁罰倍數表係主管機關財政部為協助稅捐
19 稽徵機關就法律授予裁罰裁量權之行使，在遵循法律授權目
20 的及範圍內，為實踐具體個案正義，並顧及法律適用之一致
21 性及符合平等原則，分別就所得稅法等各種稅務違章案件之
22 不同情節，訂定不同之處罰數額或倍數，與法律授權目的尚
23 無牴觸，稅捐稽徵機關自得援引上開裁罰基準作成裁罰處
24 分。

25 (四)經查，原審業已調閱系爭刑事案件全卷之電子卷證，並審認
26 高紹銘、○○○於系爭刑事案件警詢、偵查或審理中之供
27 述、證人即系爭刑事案件同案被告○○○於警詢及偵查中之
28 證述，復參酌系爭試驗報告書、系爭鑑定書之內容暨工業局
29 於106年5月19日會同臺中市政府至○○公司現場採樣，並委
30 託工研院進行檢測，結果為未偵測到未變性乙醇等節，而認
31 定上訴人及○○公司之代表人高紹銘與○○公司之實際負責

人○○○，明知供化學反應合成製造化學產品之工業用未變性酒精，貨品分類號列為第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乙醇（酒精），酒精強度（以容積計）超過80%」，關稅為3%；而供製酒之未變性酒精，貨品分類號列為第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」，關稅為20%，竟為圖減免上訴人應支付之關稅，由○○○以○○公司生產棕櫚酸乙酯之名義，取得工業局於105年1月18日及105年10月25日核發之系爭減稅證明書後，再委由上訴人檢附該減稅證明書及報關發票暨裝箱單等文件，於105年2月15日至106年3月21日以系爭報單向被上訴人報運進口系爭酒精，申報系爭酒精為工業用未變性酒精，作為生產棕櫚酸乙酯之用途（無須查驗），並繳納稅款（關稅稅率3%），然實際係為製酒而進口可供食用之強度為95%之未變性酒精（關稅稅率20%）。又上訴人進口系爭酒精後，未依未變性酒精管理辦法第6條第2項第3款規定，將進口之酒精貨櫃置放於其所申請之○○公司之酒精倉儲地址，而悉數運往他處存放，再分別載往○○○○股份有限公司、○○○○○○股份有限公司、○○○○○○股份有限公司販售，並營造由○○公司製造棕櫚酸乙酯後交由○○公司專賣經銷之假象，而以此不正當之方法使上訴人得短繳17%進口關稅。另高紹銘與○○○○因此所涉犯之共同詐欺得利罪嫌，業據系爭刑事確定判決其等共同犯詐欺得利罪，並分別判處有期徒刑2年2月、1年8月確定等情，為原審依法確定之事實，核與卷內證據相符，原判決並依此調查證據之結果，論明：上訴人所進口之系爭酒精全數非工業用，而為供製酒使用之食用未變性酒精。又上訴人進口系爭酒精時，故意未向海關正確申報貨名、稅則號別等，是其虛報行為及運用手段，乃有故意虛報貨物名稱，以不正當方法請求減稅之情事。再者，系爭酒精原申報單價尚屬合理，是原處分依關稅法第29條第1項、第2項規定，爰按上開價格核定原申報貨物單價及實到貨物完稅

價格，據以核算並追徵關稅、營業稅、菸酒稅漏稅額合計39,578,856元（含關稅7,059,133元、營業稅1,884,703元、菸酒稅30,635,020元）；至上訴人逃漏營業稅及菸酒稅之行為，因上訴人不同意於裁罰處分核定前補繳稅款或提供足額保證金以抵繳所漏稅款，依稅務案件裁罰倍數表所定違章情節，分別裁處營業稅漏稅額1.5倍之罰鍰2,827,041元及菸酒稅漏稅額2倍之罰鍰61,270,040元，共計64,097,081元，核無違誤等情，並據此維持原處分，而駁回上訴人在原審之訴，業已詳述其得心證之依據及理由，復就上訴人在原審之主張何以不足採取，分別指駁甚明，經核並無違反論理法則、經驗法則、證據法則或理由不備、理由矛盾之情事。上訴意旨復執陳詞主張：上訴人接受○○公司委託進口酒精之用途，係用於製作棕櫚酸乙酯，均依規定申報3%關稅、營業稅，且工業用途之酒精應免徵菸酒稅，自無再請求免稅、減稅或申請退稅之情事。又上訴人進口系爭酒精之目的既係用於工業用途，非供製酒，自毋庸以20%之稅率申報。況依未變性酒精管理辦法第6條規定，未變性酒精於進口後，仍得變更為製酒（即食用）之用途。因此，上訴人進口後，即便第三人變更用途，亦不影響上訴人當時進口時申報之工業用途，故自毋庸再改以20%之稅率申報。原審並未查明進口之系爭酒精是否全部作為非工業用途，逕援引系爭刑事確定判決認定上訴人全數改作他用而全部違法，且以不合理之推論否認上訴人與○○公司間交易之真正，不僅未依職權調查證據，且對於有利上訴人之事實均忽略不計，而對上訴人行為是否具故意或過失亦無說明，顯有違反經驗法則、論理法則，並有判決理由矛盾及不備之違背法令情事云云，無非係其個人之主觀見解，就原審認定事實、證據取捨之職權行使事項為指摘，且關於變更系爭酒精之用途，毋庸改以20%之稅率申報，亦與前揭未變性酒精管理辦法第6條、關稅法第55條規定不符，並無可採。再者，原處分並未就上訴人虛報貨物名稱，以不正當方法請求減稅，因而違反海關緝私條例

第37條第1項第1款及第43條規定部分裁處罰鍰，故原判決就此部分論述此等條文之適用關係，顯屬贅述；另上訴人以前揭行為逃漏營業稅、菸酒稅，而違反營業稅法第51條第1項第7款、菸酒稅法第19條第8款部分，應依裁處時稅務案件裁罰倍數表關於違反營業稅法第51條第1項第7款、菸酒稅法第19條第8款部分裁罰倍數表之規定，惟原判決所援引者並非裁處時之規定，固有未洽，然因其裁罰之倍數相同，故尚不影響結論之判斷，附此敘明。

(五)上訴意旨另稱：上訴人係分51批進口系爭酒精，故倘有稅捐上之錯誤，被上訴人應儘速告知上訴人，使上訴人有更正之機會，而非待進口數十批之後，再反稱上訴人係以不正當方法逃漏稅捐，被上訴人此舉顯然有違信賴保護原則。又本件進口稅爭議業經系爭刑事確定判決判處上訴人因高紹銘、○○○○之違法行為而取得之未扣案犯罪所得共計8,705,460元沒收，依行政罰法第26條第1項前段規定，被上訴人即不應再以原處分裁罰上訴人，否則即有一事二罰之情事存在，是原判決就此部分，顯有不適用法規或適用不當之違背法令情事等語。但查：

1. 本件上訴人既明知其進口之系爭酒精非供工業用，而係供製酒使用之未變性酒精，卻為圖減免上訴人應支付之關稅，乃以系爭報單並檢附系爭減稅證明書向被上訴人報運進口系爭酒精，申報系爭酒精為工業用未變性酒精，則被上訴人於上訴人報運時自無從知悉系爭酒精非供工業用，而係供製酒之未變性酒精，更無理由或義務通知上訴人更正，是上訴人以前揭事由主張被上訴人所為有違信賴保護原則云云，要非可採。
2. 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。」其立法理由略載：「一、一行為同時觸犯刑事法律及違反行政法上義務規定時，由於刑罰與行政罰同屬

對不法行為之制裁，而刑罰之懲罰作用較強，故依刑事法律處罰，即足資警惕時，實無一事二罰再處行政罰之必要。且刑事法律處罰，由法院依法定程序為之，較符合正當法律程序，應予優先適用。但罰鍰以外之沒入或其他種類行政罰，因兼具維護公共秩序之作用，為達行政目的，行政機關仍得併予裁處，故為第1項但書規定。……」查上訴人雖因刑法第38條之1第2項第2款規定：「犯罪行為人以外之自然人、法人或非法人團體，因下列情形之一取得犯罪所得者，亦同：……二、因他人違法行為而無償或以顯不相當之對價取得。」及刑事訴訟法第455條之13第3項規定：「檢察官於審理中認應沒收第三人財產者，得以言詞或書面向法院聲請。」而參與該刑事訴訟之沒收程序，並經系爭刑事確定判決沒收8,705,460元之犯罪所得。然而，本件受裁罰人即上訴人為法人，核與系爭刑事案件之被告即上訴人代表人高紹銘，並非同一行為人。因此，本件行政罰之受裁罰人與系爭刑事確定判決之被告並不相同，且違犯法律之構成要件亦不相同，核非「行為人同一行為」，故原處分所為之裁罰，並無上訴人所指摘之違反一事不二罰之規定。又上訴人既僅係在前揭刑事訴訟程序中參與沒收程序，自與因涉犯刑事法律受處罰者有別，自無行政罰法第26條規定之適用，是被上訴人以原處分核定補徵本件關稅部分，核無不合。至於上訴人倘繳納其所漏關稅後，因上訴人就該部分，已無保有不法所得之情事，系爭刑事確定判決就此部分，自可不再執行，是原判決據此維持原處分，核無違誤。上訴意旨指稱原判決就此部分有不適用法規或適用不當之違背法令情事云云，要非足取。

六、綜上所述，原判決駁回上訴人在原審之訴，核無違誤。上訴意旨指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

七、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

01 中 華 民 國 113 年 11 月 14 日

02 最高行政法院第四庭

03 審判長法官 王 碧 芳

04 法官 王 俊 雄

05 法官 鍾 啟 煒

06 法官 陳 文 燦

07 法官 林 秀 圓

08 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

09 中 華 民 國 113 年 11 月 14 日

10 書記官 蕭 君 卉