臺北高等行政法院判決

110年度訴更一字第15號
111年5月5日辯論終結

原　　告　順吉裕實業股份有限公司

代　表　人　何明德（董事長）

被　　告　財政部關務署基隆關

代　表　人　楊崇悟（關務長）

訴訟代理人　黃奕東（兼送達代收人）

上列當事人間菸酒稅法事件，原告不服財政部中華民國106年6月12日台財法字第10613918330號訴願決定，提起行政訴訟，經本院108年7月11日106年度訴字第1098號判決後，最高行政法院以110年2月4日108年度上字第918號判決發回本院更為審理，本院判決如下：

主　文

訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

第一審及發回前上訴審訴訟費用由被告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

㈠原告於民國101年3月7日委由豐吉報關有限公司向被告報運進口中國大陸產製VODKA（53%）乙批（下稱系爭貨物，報單號碼：第AA/01/0636/0033號），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，經被告取樣送外化驗結果為伏特加，與原申報貨名相同。而原告申報之系爭貨物貨名（VODKA），申報期間經被告發覺與

原告報關時所檢附，由財政部南區國稅局民雄稽徵所（下稱民雄稽徵所）核給之101年2月20日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，），雖係核給臺灣菸酒股份有限公司（下稱臺酒公司）嘉義酒廠，惟認所載貨名（中文：加味伏特加）與報單不符，原告為此曾於101年5月30日具函（下稱更正函）以文件錯誤為由，改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，核給對象則為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》），向被告申請准予更正應檢送之免稅證明文件，被告乃據以更正而核准就系爭貨物免徵菸酒稅放行。

㈡嗣被告據臺灣士林地方法院104年度審簡字第1122號刑事簡易判決（下稱士林地院刑事判決，下稱另刑事案件）之認定，以原告明知所持B免稅函乃財政部南區國稅局屏東縣分局核給騏麟公司者，而系爭貨物則係受託為臺酒公司進口，並非為騏麟公司進口使用者，故認原告就系爭貨運之報運涉有繳驗不實憑證即B免稅函，致被告更正而申經核准系爭貨物得以免稅進口，就系爭貨物之報運涉有繳驗不實憑證，逃漏進口稅款情事，遂經被告以105年7月15日105年第1050039 2號處分書（下稱原處分），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。原告不服，遞經被告復查決定駁回、財政部訴願駁回（前審卷第36至46頁），乃提起本件行政訴訟，經本院於108年7月11日以106年度訴字第1098號（下稱前審）判決撤銷訴願決定及原處分（含復查決定），被告不服提起上訴，經最高行政法院108年度上字第918號判決廢棄，發回本院更為審理。

二、本件原告主張：

㈠原告於101年間分別受臺酒公司嘉義酒廠及騏麟公司委託進口中國大陸製VODKA 53%乙批，為臺酒公司嘉義酒廠進口者即為系爭貨物，於同年3月7日原告委由豐吉報關有限公司檢附臺酒公司嘉義酒廠提供之A免稅函向被告辦理進口申報。因被告之承辦人質疑A免稅函所載原料品名「中文：加味伏特加」與申報貨名「VODKA」不符，並據其告知可以書面申請更正報單上所載核准免稅函文號，原告礙於放行延滯將導致費用增加等顧慮，方以更正函檢附B免稅函，向被告表明申請准予更正免稅函文號改為B免稅函之旨，惟系爭貨物於101年6月6日經通關放行時，被告之承辦人仍告知要繳交A免稅函，原告即交付A免稅函乙聯、丙聯予承辦人，於系爭貨物經被告免稅通關放行後迄今均未再交還，且由後續係經被告將A免稅函之丙聯寄至民雄稽徵所，亦可見A免稅函確有在系爭貨物報運放行程序中經原告提出，依菸酒稅稽徵規則第31條第1項第2款規定，可認系爭貨物當有以A免稅函而申經被告免徵菸酒稅，原告均有依規定辦理而無不法，且原告對於被告內部最終究竟是否仍以A免稅函核准免徵放行，或其與民雄稽徵間如何處理A免稅函等事項，實無從知悉，但原告對被告所上開行政行為亦有正當合理信賴，應受信賴保護原則保護，為此訴請撤銷等語。

㈡並聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

三、被告則以：

㈠本件系爭貨物在報單之申報貨名「VODKA」，與A免稅函所載原料品名「中文：加味伏特加」不同，蓋VODKA（伏特加）係以農產品（例如穀類、馬鈴薯）之發酵醪，經蒸餾而得之烈酒，有時再以活性碳處理，味道完全來自於本身；加味伏特加（FLAVOURED VODKA）則係添加香料、藥草、水果等成分〔如ABS APEACH（蜜桃伏特加）、ABS CITRON（檸檬伏特加）、ABS OLUT VODKA MANGO（芒果伏特加）〕，產生不同風味，二者之配方、製程相異，應屬不同貨物，系爭貨物應不得憑A免稅函核銷而免稅放行。本件係因財政部南區國稅

局為了解本件菸酒稅是否與102年6月份茅台混玉山高粱之新聞事件有關，故而函請被告提供A免稅函之丙聯，被告乃以102年6月28日基普業一字1021019108號函檢還A免稅函丙聯正本予財政南區國稅局，由此可證被告在此之前，並未依一般稽徵程序將「未簽註實際免稅放行數量及日期」之A免稅函丙聯送回民雄稽徵所，A免稅函之丙聯上亦無被告免稅放行數量及日期之簽註，上情均可見A免稅函並未曾經依菸酒稅稽徵規則第31條第1項第2款規定用以辦理免徵，至於A免稅函乙聯、丙聯斯時為何未經使用亦未再交還原告，事後已無法確知緣由，且被告於102年依財政部南區國稅局之要求將A免稅函丙聯寄交民雄稽徵所後，卷內即未有留存，係於本件訴訟中被告才再次取得A免稅函之丙聯。

㈡關於B免稅函之丙聯，其上原料品名第2欄伏特加53%部分，有被告依菸酒稅稽徵規則第31條第2款規定核銷報單20,000LTR之簽註，並有承辦人核章，可證被告確係依B免稅函而核准系爭貨物免徵菸酒稅放行；惟系爭貨物業經士林地院刑事判決查明實際係交付貨主臺酒公司嘉義酒廠，與B免稅函（所載貨主為騏麟公司）憑以核銷而免稅之情形並不相符，系爭貨物自不符合得免徵菸酒稅之情形。況原告於前審自陳其係於時間及倉儲費用雙重壓力下，持B免稅函向被告行使而免徵菸酒稅，其為系爭貨物收貨人而為本件菸酒稅、營業稅之納稅義務人，明知系爭貨物非受騏麟公司委託進口，卻仍提供騏麟公司申請核准之B免稅函，利用執行業務上之機會，虛偽登載製作不實更正函向被告申請更正報單所載核准免稅之文號，確有故意以此繳驗不實憑證之不正方法，致被告陷於錯誤，達系爭貨物得以免稅之目的，並生逃漏進口稅款情事，原處分據以追徵原告逃漏系爭貨物之菸酒稅、營業稅，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，自屬適法等語，資為抗辯。

㈢並聲明：駁回原告之訴。

四、本件如事實概要欄所示事實，除下述所示爭點外，其餘為兩造所不爭執，並有系爭進口報單（經部分遮隱給閱之紙本見原處分可閱卷9第5頁，全文紙本見原處分不可閱卷2第1至2頁、電子報單原處分可閱卷1第1頁）、A免稅函（乙聯及丙聯，前審卷第156、230頁）、B免稅函（乙聯及丙聯，前審卷第17頁、原處分可閱卷1第30頁）、更正函（原處分可閱卷1第28至30頁）、士林地院刑事判決（原處分可閱卷1第71至76頁）、原處分（前審卷第28至29頁）、復查決定（前審卷第30至35頁）、訴願決定（前審卷第36至46頁）等件在卷可稽，堪認與事實相符。而兩造既以前詞爭執，則本件所應審究之主要爭點厥為：

1. 系爭貨物進口後，是否係如A免稅函所載交由臺酒公司所屬嘉義酒廠作為原料以製為成品（0.5公升玉山台灣典藏茅台）後，並得經臺酒公司嘉義酒廠依法以成品（0.5公升玉山台灣典藏茅台）等名義完納稅捐在案？依系爭貨物實際使用情形是否可認符合菸酒稅法第5條第1款、菸酒稅稽徵規則第31條第1項第2款之免徵事由？
2. 原告報運系爭貨物之程序中（原以臺酒公司為納稅義務人，嗣經更改為原告，見原處分可閱卷9第5頁經刪改之記載），兩造並不爭執有「原告以更正函申請核准改依B免稅函免徵時，A免稅函丙聯並未退還原告」之事實，則系爭貨物是否為A免稅函（核准免稅貨物為中文「加味伏特加」）核准之免稅原料範圍？系爭貨物是否因原告曾改以B免稅函報運乙事，而可認原告有未依菸酒稅稽徵規則第31條辦理，依同規則第33條或其他情形等規定，即不得免徵菸酒稅之情事？被告依菸酒稅法第3條規定，就系爭貨物補徵菸酒稅2,650,000元，並依營業稅法第20條等規定補徵加計菸酒稅額之營業稅額132,500元，是否適法有據?（原告並不爭執被告所計算各該稅額之正確性）
3. 本件原告報運情形，是否係基於逃漏菸酒稅之故意？就此是否亦有逃漏營業稅之故意？被告以原處分對原告裁處所漏菸

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，是否適法有據？

五、本院之判斷如下：

㈠本件應適用之法令：

1.納稅者權利保護法第7條第1、2項規定：「（第1項）涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。（第2項）稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以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10條規定：「主管機關應主動提供納稅者妥適必要之協助，並確保其在稅捐稽徵程序上受到正當程序保障。」

2.次按菸酒稅法第1條規定：「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條第1項規定：「菸酒稅於菸酒出廠或進口時徵收之。」第5條第1款規定：「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項規定：「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。」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。」加值型及非加值型營業稅法第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，按所漏稅額處五倍以下罰鍰，並得停止其營業：……七、其他有漏稅事實。」

3.又菸酒稅法第3條第1項規定：「菸酒稅於菸酒出廠或進口時徵收之。」第12條第2項規定：「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。」第20條規定：「本法有關登記、稽徵、免稅及退稅事項之規則，由財政部定之。」財政部依此授權規定而訂定之菸

酒稅稽徵規則第20條第1項第6款規定：「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：……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。」第30條規定：「（第1項）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2項）應稅原料之免稅，以該項原料為構成各該菸酒之成分者為限，其供燃料、化驗之用者，不得免徵。」第31條第1項第2款、第2項規定：「（第1項）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。（第2項）產製廠商購用或進用免稅之原料，應於進廠驗收後即登載於採購免稅原料登記簿。」第33條規定：「產製廠商使用菸酒為原料製造另一菸酒，未依第31條規定辦理免稅手續，自行使用已稅菸酒為原料者，不予退還菸酒稅及菸品健康福利捐。」前開規定均係為執行母法所為細節性、技術性規定，並無違母法授權意旨，自得予以適用。

㈡原告報運系爭貨物進口後，確實有如A免稅函所載交由臺酒公司嘉義酒廠作為原料而製為成品（0.5公升玉山台灣典藏茅台），續經臺酒公司依法辦理而完納稅捐，其經濟事實上之使用狀態，堪認符合菸酒稅法第5條第1款所規定「用作產製另一應稅菸酒」之免徵事由：

1.按菸酒稅法第5條第1款之所以將作為原料酒用以產製另一應稅酒者列為免徵事由，立法理由第2點即已揭示係：

「為免重複課稅，爰於第1款明定，用作產製另一應稅菸酒者俟另一應稅菸酒出廠時再課稅。」可知依菸酒稅法第3條第1項規定，固然於菸酒進口時應報繳之菸酒稅稅捐債務即已發生，惟此款原料用酒得免徵之事由，乃基於不得重複課稅之法理，只須在經濟實質上其果有經作為產製另一應稅酒之原料用途，為避免重複課稅即得免徵，而僅在後續所產製酒品應稅時加以核課即足。再者，對照同法第6條明定已納菸酒稅者，於運銷國外、退廠整理或加工製造、因故變損或品質不合規定經銷毀者及於運送或存儲菸酒之過程中因不可抗力之災害致物體消滅者等情形，基於該項菸酒均未消費，故而明文已納稅款應准予退還等旨，亦清楚可見菸酒稅實屬國內（特別）消費稅之性質，且屬間接消費稅，若無就之發生境內消費之情形，即無稅捐客體可言；是則，在進口酒係作為原料使用，本質上尚待產製廠商加工製成另一提供消費之酒品，才可認有經消費使用而成立稅捐客體，並將此租稅負擔實質轉嫁與消費者之可能，此時若仍針對處於原料用酒狀態之酒品逕行核課菸酒稅，實無從達成此間接(特別）消費稅擬對於酒類消費者之租稅負擔能力為核實課稅，甚或抑制過度飲酒等目的，更有結果上係由營業人、而非消費者負擔，欠缺課稅正當性之問題。

2.準此，本件原告主張向被告報運進口之系爭貨物，於被告已免徵菸酒稅放行後，其隨即於101年6月8日以液體密封貨櫃罐運送至臺酒公司嘉義廠（裝運時係以進口報單列載之重量20,000公斤表明，臺酒嘉義酒廠則係以公升計算，原處分可閱卷9第5頁、前審卷第161頁，原告說明見前審卷第196至199頁），有原告提出與進口報單貨櫃號碼相符之貨櫃運送簽收單影本等件在卷可資比對（前審卷第303至304頁）；對照臺酒公司嘉義酒廠針對系爭貨品所陳報之101年6月份免稅原告使用情形月報表暨說明（本院卷第259至261頁），亦可認系爭貨物確係於101年6月8日進廠

並經列載進廠內容為數量21,600公升之加味伏特加，可證原告進口報運之系爭貨品經被告放行後，隨即運交臺酒公司嘉義酒廠收受，並無另作他用之情，且實際取得系爭貨品作為應稅酒品原料之產製廠商，亦為臺酒公司嘉義酒廠，與B免稅函所載申經核准之騏麟公司無關。

3.其次，臺酒公司嘉義酒廠於101年6月8日收受系爭貨物後，乃依A免稅函經核准之用途（即該廠「0.5公升玉山台灣典藏茅台酒」之原料），將系爭貨物作為原料而調製應稅之酒類產品，並據該廠進一步指明嗣後已大部分用為調製包裝成品（產品中文名稱：玉山台灣陳年茅台酒，菸酒類別：白酒《台灣醬香型》）、半成品等菸酒，剩餘數量則因刑事案件偵查中曾經查封而未再動用等情，有臺酒公司嘉義酒廠於前審之107年3月19日臺菸酒嘉酒物字第1070000964號回函暨檢附免稅原料使用情形月報表、收發存月報表、庫存表、工廠成品收發登記簿、出廠明細表等資料、本院審理中之111年2月16日臺菸酒嘉酒物字第1110000489號回函暨嗣後傳真補附說明暨檢送之菸酒稅產品登記申請表等資料影本可佐（前審卷第158至177頁、本院卷第279至281頁、卷末證物袋內）。經細觀其提出系爭貨物進廠後登載使用情況之101年6月份、9月份、10月份、102年1月份菸酒稅廠商採購免稅原料使用情形月報表上，確實亦可見經逐一登載原料名稱：「加味伏特加」，標明以A免稅函為免稅原料申經核准文號作為原料來源之識別，及用以產製之應稅產品為「0.5公升玉山台灣典藏茅台酒」等情；另臺酒公司嘉義酒廠之前開使用資料，亦有依法報請財政部南區國稅局核備免稅原料入廠事宜等在案，復有財政部南區國稅局111年2月10日南區國稅民雄銷售字第1110660279號回函暨檢附之各該月份免稅原料使用情形月報表影本等件（本院卷第259至267頁）在卷供佐。由上開系爭貨品進口後即經運送至臺酒公司嘉義酒廠，該酒廠取得後亦係按照A免稅函經核准用為原料之內容，加以使用而

產製為成品酒，相關過程亦有依法為應稅之處理，就經濟事實而言，系爭貨品進口後確實係用為產製另一應稅菸酒，且產製廠商及用以產製之應稅酒品項，亦均符合臺酒公司嘉義酒廠申經核准之A免稅函內容，當甚明確。至於臺酒公司嘉義酒廠述及系爭貨品在未及使用為應稅酒品原料前，因刑事案件偵查中遭查扣而迄未動用者，亦屬該廠依偵查指示而迄未能動用所致，後續該廠並有須就實際動用情形續行辦理應稅事務之責，自無礙依目前情形，臺酒公司嘉義酒廠係將系爭貨品全數用為應稅酒品原料（多數已用畢，所餘部分亦仍為相同用途）之事實，而由系爭貨品在我國市場實際發生之消費事實為觀察，已堪認應無對之仍單獨核課菸酒稅之必要，否則即構成對同一財貨重複課稅，甚至將衍生原告經核課，另臺酒公司嘉義酒廠用以產製之消費酒品亦經核課，惟前者之原告卻難以實質轉嫁此租稅負擔與消費者之不公平現象，自應認依系爭貨品目前經使用之現狀，原告當得適用菸酒稅法第5條第1款規定而免徵，以符合菸酒稅核課之正當性。

4.抑且，針對產製廠商使用進口免稅原料製成應稅酒品時，菸酒稅法第12條第1項係規定：「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。」菸酒稅稽徵規則第13條第1項針對產製廠商依前開規定填具計算稅額申報書，申報當月份出廠菸酒之應納稅額時所應檢附之書表，其中第3款規定即包含採購免稅原料使用情形月報表。而本件臺酒公司嘉義酒廠就系爭貨物作為A免稅函所申請免稅原料酒品經使用情形，除有依菸酒稅稽徵規則第20條第6款規定經入廠、領用、核銷等情登載於採購免稅原料登記簿等資料，均如前述外，就用以產製之應稅酒品依法申報應納稅額，亦經所轄財政部南區國稅局於111年3月7日南區國稅民雄銷售字第11106

60499號回函說明該局民雄稽徵所審核臺酒公司嘉義酒廠101年6月份菸酒稅申報資料，依該廠提供之對內收料單載有品名為加味伏特加酒及交貨量單位為216HL，且同月該廠申報之『免稅原料使用情形月報表』記載免稅原料『加味伏特加』進料數量為21,600公升、進廠日期為101年6月8日及核准文號為A免稅函等資料，該局進而持：「無法認臺酒公司嘉義酒廠未曾用菸酒稅採購免稅原料申請書申辦免稅」之結論（本院卷第225至231頁、第293至299頁）；顯然就產製應稅酒品之臺酒公司嘉義酒廠後續所為應納稅額之審核過程，亦有審究系爭貨品作為免稅原料之事實，臺酒公司嘉義酒廠在後續產製應稅酒之核課程序中，已有依法申報揭露並經採認之情，而產製應稅酒品階段之主管稅務稽徵機關，亦未認臺酒公司嘉義酒廠就系爭貨物之使用，有何不符菸酒稅法第5條第1款所定免徵菸酒稅事由之情事。

㈢就菸酒稽徵規則第30條、第31條第1項第2款規定之稽徵程序為檢視，本件將系爭貨品用以產製應稅酒之臺酒公司嘉義酒廠，亦有依各該規定辦理，且無菸酒稅稽徵規則第33條規定不予退還菸酒稅之事由：

1.本件兩造並不爭執臺酒公司嘉義酒廠經由原告報運進口系爭貨物前，針對須使用為原料以製造另一酒品乙事，即有依菸酒稅稽徵規則第30條規定填具擬產製名稱為「玉山台灣典藏茅台酒」（類別：白酒，最小包裝單位標示之容量：每瓶酒0.5公升）之菸酒稅產品登記申請表，並表明須使用原料（含主要原料及添加物）包含「加味伏特加」及其單位用料計算標準，先經財政部南區國稅局101年2月15日南區國稅民雄三字第1010001169號函准予產品登記（本院卷第289頁及卷末證物袋內），再憑以申經被告於101年2月20日核給其A免稅函（需料數量60,000公升），申請書上並表明此原料係由山東台酒酒業有限責任公司委託原告辦理進口報關交由臺酒公司嘉義酒廠使用製造之旨，

有A免稅函之乙聯及丙聯影本在卷可按（前審卷第156、230頁），並據被告及財政南部國稅局（本院卷第167頁）均一致說明臺酒公司嘉義酒廠申請核給A免稅函時，所提出免稅原料申請書為一式三份而包含甲聯（核給機關留存）、乙聯(即海關抽存聯，以本件即被告應抽存者）、丙聯（即進口者由進口地關稅局送核准採購之稽徵機關，以本件即指應由被告送核准之民雄稽徵所者），斯時A免稅函甲聯且有經財政部南區國稅局所屬民雄稽徵所抽存，另乙聯、丙聯則經加蓋稽徵機關印信後發還臺酒公司嘉義酒廠；可知臺酒公司嘉義酒廠為產製玉山台灣典藏茅台酒須進口系爭貨物，並為令系爭貨物等以符合免徵菸酒稅之事由，確有事先依菸酒稅稽徵規則第31條第1項本文之規定，申經財政部南區國稅局在A免稅函乙聯、丙聯簽章後，依法經核准得以之免徵菸酒稅之事實。

2.其次，臺酒公司嘉義酒廠就後續經被告免徵放行而取得之系爭貨物，實際使用情形亦均本於A免稅函之核准內容辦理，業如前述，而原告受託處理系爭貨物進口報運時，既有經臺酒公司嘉義酒廠交付前述依法申准之A免稅函乙聯、丙聯，以供其送請被告辦理免依菸酒稅法第12條第2項規定代徵菸酒稅之事務，且就臺酒公司嘉義酒廠而言，無論前述系爭貨物入廠、領用、核銷等情，該廠亦均有依法登載於採購免稅原料登記簿等資料，並得與A免稅函之核准內容勾稽，就菸酒稅稽徵規則程序上第30條、第31條所規定應辦理之申經核准免稅原料證明程序，及事後須依同規則第20條第1項第6款、第31條2項等規定，將入廠、領用、核銷等情逐一登載於採購免稅原料登記簿等事項，其辦理之免稅手續足以前後對照勾稽，與菸酒稅稽徵規則第33條所指全然未依第31條規定辦理免稅手續，即自行使用「已稅酒品」為原料之情形，更不相同。參酌菸酒稅稽徵規則第33條規定所指未辦理免稅手續而仍須核課之情形，主要當在產製廠商未辦理免稅手續之結果，恐造成稽

徵機關無從事先掌握供作原料詳情以為事後之勾稽比對，此程序之違反應有礙是否重複課稅乙事之清楚確認，方有令產製廠商自負其責而排除適用菸酒稅法第5條第1款免徵規定之餘地；而本件臺酒公司嘉義酒廠依法履行之前述稽徵程序義務，則得以勾稽比對以供排除重複課稅之情形，自難與菸酒稅稽徵規則第33條之程序違反情節，相提併論。

㈣原告報運進口系爭貨物時，既有為臺酒公司嘉義酒廠檢送A免稅函以申請免徵菸酒稅，其間雖曾以更正函併送B免稅函，致被告擇定B免稅函而為系爭貨物免徵菸酒稅之依據，惟此稽徵程序上之錯誤，尚難認可歸責原告而可排除菸酒稅法第5條第1款關於禁止重複課稅而得免徵規定之適用，被告以原處分（含復查決定）對原告補稅及裁罰，容有違誤：

1.本件兩造並不爭執原告在101年3月間報運系爭貨物時，為依菸酒稅法第5條第1款規定申請免徵菸酒稅，初始係提出A免稅函乙聯(即海關抽存聯）、丙聯（即進口者由進口地關稅局送核准採購之稽徵機關，以本件即指應由被告送核准之民雄稽徵所者）申請免徵菸酒稅，卻因被告承辦人員審查後，質疑A免稅函原料名稱無法用以核准系爭貨物免徵菸酒稅，原告方以更正函另檢送B免稅函作為申請免徵之依據，並有原告更正函影本1份（原處分可閱卷1第28至30頁）附卷可稽。而對照B免稅函（乙聯及丙聯，前審卷第17頁、原處分可閱卷1第30頁）申經核准之內容，得使用系爭貨品為原料之產製廠商僅限於騏麟公司，與本件系爭貨物之使用實情並不相符（後續騏麟公司亦未收取系爭貨物而毫無用以產製另一應稅菸酒之可能，本院卷第275至277頁），被告辯稱就系爭貨物而言，B免稅函並非菸酒稅稽徵規則第31條第1項第2款規定得令系爭貨物於進口時免徵菸酒稅之核准免稅證明文件，固為有據；惟原告尚主張A免稅函確實符合前開規定之核准免稅原料證明文件，及其前申經被告核准免徵菸酒稅之程序中，A免稅函均由

被告保管中而得據以審核，其有踐行前開規定而依法檢送正確文件申經免徵等情，則為被告所否認，爰先就A免稅函確實如原告所主張，應足為系爭貨物之免稅原料證明文件乙事（亦即A免稅函所指「加味伏特加」，與系爭貨物應屬同一貨品），說明認定理由如下：

⑴本件原告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」，有該報單紙本影本1份在卷可按（原處分可閱卷9第5頁），而該稅則號別所規定貨名為中文：伏特加酒、英文:VODKA，有被告所提出中華民國輸出入貨品分類號列節本影本1份在卷可按（原處分可閱卷4附件26），並據被告陳明若為加味伏特加，同適用此一稅則號別，關於前開稅則號之適用，既無關伏特加或加味伏特加之識別標準，原告報運時雖僅依所適用稅則號別之貨名記載，而未具體載明為加味伏特加，尚無從單憑此報單之記載，即認原告所實際進口者，必然與A免稅函列載之「加味伏特加」分屬不同貨品。

⑵其次，本件被告免徵之審核並非僅憑文書，而尚有就系爭貨物實際內容取樣送驗，斯時進口報單左下方被告驗貨課承辦人員並記載應確認是否為「加味伏特加」；惟據台酒公司酒研究所出具化驗報告書，則係認送驗物為VODKA（伏特加），並說明「建議」接受申報貨名VODKA（原處分可閱卷6附件5、附件6），可知被告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，被告且曾說明當時檢驗能力尚無法區分伏特加、加味伏特加等語（前審卷第264頁之筆錄）；而於原告代表人另涉犯稅捐稽徵法第43條第1項「幫助逃漏稅捐」罪嫌，經更名前臺灣士林地方法院檢察署（下稱士檢）檢察官以102年度偵字第7573號、12767號起訴，並經臺灣士林地方法院104年度審簡字第1122號判處罪刑確定之刑事案件（下稱另刑事案件，刑事判決

書見前審卷第85至90頁）偵查中，檢察官曾經訊問100年至102年4月在臺酒公司酒研究所（即本件取樣送驗報告之檢驗單位）負責實驗室業務之王○華，其係結證稱當初被告送驗時，因該所之前主要從事檢驗而非酒品鑑定，只能依照海關稅則規定之伏特加定義為分析，且出具意見亦有表明僅係「建議」，並無法確認特定酒品，以伏特加有很多種類，譬如加味伏特加就可以依照需求調味，很難有比對標準等語，有本院調閱之另刑事案卷所附偵查卷中102年度他字第2054號案卷節本影本（第162至167頁）為憑。顯然依被告當時送驗結果，至多僅足認系爭貨物為VODKA(伏特加），至於送驗時所指「加味伏特加」之特徵為何、與VODKA（伏特加）如何區別等，則因欠缺判定標準而均有不明，被告卻逕憑前開送驗結果，即認被告所執系爭貨品當為一般伏特加，且屬於與「加味伏特加」可資區別之不同貨品，已缺乏合理充分之依據。

⑶由前述被告審核、送驗過程可知，被告針對A免稅函所指「加味伏特加」之內容為何，是否與系爭貨物內容相符乙節，尚難僅由原告進口報單、A免稅函等文書內容，或系爭貨物送驗結果等情取認，被告仍辯稱系爭貨物並非A免稅函所指「加味伏特加」，無非以其主觀認知A免稅函之「加味伏特加」，係指消費市場一般可見有經添加水果風味者，謂系爭貨物內容為一般伏特加酒品而有不同，作為其主要論據；惟關於加味伏特加究指何種酒品，是否得與所謂一般伏特加區分為不同商品乙節，經本院函詢財政部關於一般消費市場與產製酒類之用料市場上，各該酒名是否有明確定義或區別標準者，業經財政部111年2月10日台財庫字第11100507800號回函先指明我國菸酒管理法第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（如芒果、柑橘……）等風味調製而成，並提出英文說明資料影本1份為憑，惟其亦再指出在一般消費者購買酒類市場與用以產製酒類用料之市場，是否名稱會有不同乙事，仍宜由業者依其進口、販售或生產之規劃及用途而定，尚難概論等旨（本院卷第269至274頁），已可見在酒品用料市場上，尚難認存在公認之區別標準；再細觀回函所檢附英文資料內容，針對伏特加之加味（Flavoring）描述，末段亦有述及伏特加在後蒸餾階段，常有經過發酵、蒸餾而可能加入類如水果、巧克力或其他食物等風味，也有可能經加入化學品而產生風味等情（本院卷第274頁）；另刑事案件偵查中所調取大陸地區之伏特加標準資料及臺酒公司酒研究所說明資料，亦可見有相同說明（偵查卷之海巡署偵查資料卷2第108頁、102年度偵字第7573號卷1第75至77頁，節本影本存卷），顯然伏特加亦有因製程本身、加入化學品等而經加味(flavored）之情形；而以此與另刑事案件偵查中，為本件系爭貨物進口乙事曾詢問臺酒公司嘉義酒廠廠長張○志，並據其證述：加味伏特加比較濃，只要香料都可加入為加味伏特加，本次進口之加味伏特加應屬醬香等情，相互參照，益證A免稅函所載加味伏特加為何，實無普遍可資認定之具體標準，且亦有可能僅因製程即有所謂不同風味產生，並非如被告所辯稱僅由加味伏特加或伏特加之名稱，即必然可認係市面上二種不同貨品，或前者不可能作為酒之原料。

⑷進而，被告所持僅以A免稅函、系爭貨物進口報單所使用貨物名稱有加味伏特加或伏特加之不同，即謂可資認定彼此為不同貨品乙事，既顯然缺乏依據，以本件而言，針對A免稅函所指「加味伏特加」何指，尚得探求斯時申請、核給A免稅函者之真意，以為辨明。而經本院函詢核給A免稅函之財政部南區國稅局，業據其說明

其上關於原料品名使用「加味伏特加」，係申請人於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已列明於各該申請資料中，且該廠並未提供可憑認加味伏特加具體內涵之資料供核（本院卷第259至260頁）；表明該用料名稱之臺酒公司嘉義酒廠，於前審即曾表明加味伏特加為一般酒類產品登記之慣用中文名稱（前審卷第232至233頁），於本院審理中同樣陳明申請A免稅函所載原料品名即加味伏特加，自始即為該廠產品登記時之用料名稱，申辦A免稅函時且須與產品登記所載原料名稱一致，方能經核准，而此加味與一般市場販售稱呼「加味」者，同為增加風味之通稱等語（本院卷第279至281頁、第287至290頁）。可知臺酒公司嘉義酒廠以A免稅函表明之原料品名「加味伏特加」，其真意在於說明原料有增加風味，風味為何並無具體內涵，自亦無被告所稱因添加水果味即不可能供為另一酒之原料之問題；尤其如前述，臺酒公司嘉義酒廠前即曾回復（前審卷第232至233頁）本院稱系爭貨物進廠後，確實即依產品登記申請表（本院卷末證物袋內）經核准之內容，以之為列載原料即加味伏特加且產製為經核准之另一酒品（玉山台灣典藏茅台酒），本院審理中並有再說明並檢附前述經向財政部南區國稅局報核之系爭貨物入廠、取用及核銷等資料為憑（前審卷第158至177頁、本院卷第279至281頁），就臺酒公司嘉義酒廠之實際使用而言，亦足認系爭貨物確實即為其所需用之加味伏特加原料，系爭貨物符合經核准之A免稅函暨所據成品酒產品登記用料，實甚明確。是以，被告仍質疑A免稅函所列載加味伏特加之用料，與系爭貨物屬不同貨物云云，核與事實不符，原告為進口系爭貨物而申經核准免徵菸酒稅時，若有檢送前經臺酒公司嘉義酒廠依法申請之A免稅函，即得認係符合菸酒稅稽徵規則第31條第1項第2款規定。

2.本件原告於被告審核免徵時，確有將A免稅函檢送被告，其間雖曾以更正函檢附B免稅函，並無礙被告仍得以A免稅函為菸酒稅稽徵規則第31條第1項第2款規定之審核，原告併行提出2份申請文件乙事，尚難認即不符合菸酒稅法第5條第1款、菸酒稅稽徵規則第31條第1項第2款關於免徵之規定，原處分對其所為補稅、裁罰，應有違誤：

⑴本件兩造並不爭執原告在101年3月間報運系爭貨物時，為依菸酒稅法第5條第1款規定申請免徵菸酒稅，初始即有提出A免稅函乙聯(即海關抽存聯，以本件即被告應抽存者）、丙聯（即進口者由進口地關稅局送核准採購之稽徵機關，以本件即指應由被告送核准之民雄稽徵所者）；而原告主張因被告承辦人員質疑A免稅函無法用以核准系爭貨物免徵菸酒稅，並曾將A免稅函乙聯、丙聯先退還其簽收，但於核准系爭貨物免徵放行前，其應要球仍有再次提出A免稅函乙聯、丙聯以供審核，且嗣後即未再發還，甚且後續A免稅函丙聯亦有依菸酒稅稽徵規則第31條第1項第2款送交民雄稽徵所留存，其均有依規定辦理等情，則據被告陳明本件雖查無曾將A免稅函乙聯、丙聯發還原告簽收之資料，惟目前卷宗內確實仍存在A免稅函乙聯影本，正本曾否發還原告已查無資料（本院卷第185至186頁）；而就A免稅函丙聯部分，被告亦自承財政部南區國稅局因另刑事案件偵查之事務，曾於102年6月14日、25日先後請被告提供A免稅函，並經被告以102年6月28日基普業一字第1021019108號函檢送「丙聯正本」予民雄稽徵所而留存至今（本院卷第71頁、第190至192頁、第311頁之筆錄），並有102年間財政部南區國稅局與被告間之往來函影本等件附卷可稽（原處分卷9第2至4頁）；又財政部南區國稅局110年12月10日南區國稅民雄銷售字第1102665548號函亦回復本院，清楚指明A免稅函丙聯確係被告所檢送且目前仍由所屬民雄稽徵所收執中（本院卷第167至173頁）。分析上情，A免稅函丙聯正本

既於102年6月28日經被告檢送至財政部南區國稅局並由民雄稽徵所留存迄今，且財政部南區國稅局於102年6月25日函請被告提供後，被告於3日後隨即逕行檢送該紙正本，可知A免稅函丙聯（正本）在被告檢送前，即由被告保管持有中，以A免稅函乙聯、丙聯又係一併提供海關審核之情形，原告主張其前申請免徵菸酒稅之程序中，最終仍有提出A免稅函乙聯、丙聯作為申請文件乙事，應為可信；換言之，A免稅函乙聯、丙聯於被告為系爭貨物之免徵審核中，確有提交被告而可供其據以審核乙節，確實存在。

⑵雖然，原告於被告審核過程，曾因被告質疑A免稅函列載貨名與系爭貨物不符（惟如前述，二者應相符），故而於101年5月30日提出更正函並檢附B免稅函，並有表明請求被告准予更改為B免稅函之旨，被告內部審核結果，亦可見本件經核准免徵菸酒稅，係本於B免稅函而非A免稅函，有原告之申請書、B免稅函丙聯（右側需料數量欄有經註記本件報單文號暨被被告承辦人員章戳）、進口報單及A免稅函丙聯（其上並無被告曾為核准之登載）影本等件可稽（原處分可閱卷1第28頁、前審卷第17頁、原處分可閱卷1第30頁、原處分可閱卷9第5頁、前審卷第230頁）。但查：

①原告提出前開更正函之緣由，乃因被告承辦人員質疑A免稅函原料名與系爭貨物不同，業據當時被告所屬承辦人員李○倫於前審結證屬實（前審卷第137至139頁），原告就此仍係出於自身意志而選擇更改以B免稅函，作為免稅原料經核准之證明文件，固然應自負其責，惟如前述，後續其同樣又應被告承辦人員要求而再次提供A免稅函供核，被告收受後且迄未發還，以被告亦自承若免稅原料證明文件未經使用或尚有剩餘數量，產製廠商仍可繼續持以使用，一般實務作業均會將未經審核使用之A免稅函丙聯發還，以利產製

廠商繼續持以使用，本件就此有不合常規之疑義，原因則已無從查知等語（本院卷第190至191頁之筆錄）。是則，在本件情形，原告除以更正函檢送B免稅函外，確實尚有同時檢送A免稅函以供被告審核，其在本件申請係同時檢送A免稅函、B免稅函供被告審核擇用，並非如被告所稱僅有B免稅函，則其主張被告為何不擇用A免稅函，導致其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款規定辦理之疑義，並非其能控制，不能對其歸責，其無故意過失等語，即有憑據。

②再者，細觀本件進口報單納稅義務人欄，原本係列載臺酒公司，嗣後才刪除改列原告，就此則可見原告提出申請函之前，曾表明系爭貨物乃受臺酒公司嘉義酒廠委託進口，經與臺酒公司嘉義酒廠聯繫希望以原告名義報運進口再交貨，故而申請更改納稅義務人為原告等旨（原處分可閱卷1第13頁），可見被告審核過程當能知悉系爭貨物所持菸酒稅5條第1款免徵事由，所指產製廠商乃臺酒公司嘉義酒廠，與B免稅函所載之騏麟公司，存有不符之疑義；被告雖謂一般報單列載之納稅義務人，未必即為需用料酒廠，故其主要在核對貨物名稱是否相符等情，亦無解於本件申請個案確實存在前述具體資料可供比對發覺。準此，相較於A免稅函則遭被告質疑貨品名稱是否相同而言，縱使被告基於自身審核慣習較側重貨品名稱不符之釐清，故而未擇用A免稅函，而擇用B免稅函核准免徵，就原告而言，其仍有依菸酒稅稽徵規則併送A免稅函供審，甚且在被告發覺B免稅函不足為據後，A免稅函仍處於稅捐稽機關持有而可供查究之狀態（指經被告送交民雄稽徵所，該所並得據為臺酒公司嘉義酒廠後續核銷動用免稅原料之勾稽）。以此情與菸酒稅稽徵規則第31條第1項第2款關於原告報運進口應履行之程序

義務，即向海關檢送正確之經核准免稅原料證明文件而言，應得認原告已有履行檢送A免稅函供審核之義務。

⑶綜上，酒類商品本屬高度許可管制之商品，稽徵程序上以菸酒稅稽徵規則第31條第1項第2款規定課以申請免徵者相關履行義務，主要乃稽徵經濟上如何防杜脫法之考量，故以責令產製廠商事先就產製特定酒之原料名稱、數量等須申經核准取得免稅原料證明文件，再透過原料實際出廠或進口時，提出前開經核准免稅原料證明之文件，續轉送後續成品應稅之主管稅捐稽徵機關備查，以利前後勾稽確認原料果經用以產製應稅酒而不須再重複課稅。對本件產製廠商臺酒公司嘉義酒廠而言，其有依法事先申經核准及事後登記相關簿冊以利核對原料使用情形，而在其中之報運進口階段，其則有將應檢送之免稅原料證明文件交由其代理人或使用人之原告提出，縱然原告除檢送A免稅函外，又一併檢送不符合規定之B免稅函，對於被告因此擇用B免稅函，造成本件報運階段文件正確性受有影響，可認涉有未善盡正確提出義務之問題，但此程序違反僅屬其中一部分，若與菸酒稅稽徵規則第33條明定不得免徵之程序違反情形相較，無論違反情節、程度，均屬輕微，且此報運階段錯置B免稅函乙事，在稽徵程序上復可經由後續臺酒公司嘉義酒廠有依法登載免稅原料使用情形，與被告或主管稅捐稽徵機關（本件為民雄稽徵所）保管無訛之A免稅函，正確勾稽，循此有關系爭貨品確實符合用為應稅酒原料而不得重複課稅等情，亦尚得釐明，此節且經本院函詢財政部南區國稅局關於「免稅函上雖無登載曾經用以免稅核銷之紀錄，卻經該機關收執而未再發還申請人使用，是否即可認申請人未曾用以申辦免稅」後，經該局於111年3月7日南區國稅民雄銷售字第1110660499號回函說明欄二、㈢中，亦表示「無法認臺酒公司嘉義酒廠未曾用菸

酒稅採購免稅原料申請書申辦免稅」等語（本院卷第225至231頁、第293至299頁），可資佐證。是則，原告縱有前開併陳文件，又未仔細確認被告審核是否正確等輕率之舉，參酌納稅者權利保護法於105年12月28日公布、1年後施行之第10條，亦有主管機關應主動提供納稅者妥適必要協助之規定，理由即在於強調「課稅及其調查乃國家侵犯人民財產權及行為自由之公權力行為，其進行必須嚴守正當法律程序之要求，同時，為了確保納稅者能有效主張其權益，亦有必要課予主管機關主動提供協助義務」，其法理在本件仍可參照，而本件原告前開輕率之結果亦不脫被告未必正確之協助緣故，既如前述，考量此輕疏固然可能造成難以正確勾稽之風險，最終業因其他稽徵程序義務之履行而得解除之情況下，仍應認原告已有盡其法定之免稅手續辦理義務而仍得有免徵規定之適用，如此亦方不致造成原告僅因情節輕微之程序疏失，即須自行負擔而無法轉嫁屬間接消費稅之菸酒稅，有失衡平之結果。

⑷進而，被告未審酌原告就系爭貨物報運之菸酒稅，仍得適用菸酒稅法第5條第1款予以免徵，逕以原處分對其核課菸酒稅及因此增加之營業稅額，並以原告係故意漏稅而為裁罰，核有違誤，原告訴請撤銷，自應准許之。

六、從而，本件原處分（含復查決定）所為補稅及裁罰，既有前開違誤，訴願決定未予糾正，亦有未合。原告訴請撤銷，為有理由，應予准許。

七、本件事證已臻明確，兩造其餘主張、陳述及證據，均無礙本院前開論斷結果，爰不予一一論述，併予指明。

據上論結，本件原告之訴為有理由，依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　111　　年　　5　　月　　26　　日

臺北高等行政法院第一庭

審判長法　官　許瑞助

法　官　林秀圓

法　官　林麗真

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示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。（須按他造人數附繕本）

三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第241條之1第1項前段）

四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第1項但書、第2項）

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　　5　　月　　26　　日

書記官　李淑貞