

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭

111年度訴字第92號

112年9月14日辯論終結

原告 寶城股份有限公司
代表人 高紹銘（董事長）
訴訟代理人 張俊文 律師
被告 財政部關務署基隆關
代表人 陳世鋒（關務長）
訴訟代理人 葉志賢
李駿勳
李昱賢

上列當事人間虛報進口貨物事件，原告不服財政部中華民國110年12月8日台財法字第11013937190號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

壹、程序方面

原告起訴時，被告代表人原為關務長楊崇悟，嗣於本件訴訟程序進行中先後變更為關務長呂敬銘、代理關務長張世棟、關務長陳世鋒，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟（本院卷第267-269、281-285頁），核無不合，應予准許。

貳、實體方面

一、爭訟概要：

原告於民國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（詳如附表所示）51份進口報單（下合稱系爭報單），向被告報運進口工業用未變性酒精51批（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

01 合成製造化學產品之工業用未變性之乙醇（酒精），酒精強
02 度（以容積計）超過80%」、關稅稅率3%，輸入規定代
03 碼：251「應檢附經濟部工業局（下稱工業局）同意文
04 件」，並檢具工業局核發證號：ID3B0500055109及ID3B0500
05 937519之「進口貨品適用減免稅捐用途證明書」（下合稱減
06 稅證明書）文件通關，經電腦核定通關方式為C2（文件審核
07 通關）、C3M（貨物查驗通關）及C3X（儀器查驗通關），於
08 105年2月16日至106年3月21日徵稅放行。嗣經臺灣高雄地方
09 法院（下稱高雄地院）108年3月29日106年度重訴字第34號
10 刑事判決（下稱系爭刑事一審判決），認定系爭報單進口之
11 酒精為用以製酒，關稅稅率20%之未變性酒精；即原告實際
12 進口可供食用之強度為95%之未變性酒精，故意申報為工業
13 用未變性酒精，以此不正當之方法詐得短繳17%進口關稅。
14 被告以系爭報單實到貨物名稱為UNDENATURED ETHYL ALCOHO
15 L食用未變性酒精，貨品分類號列為第2207.10.90.22-0號
16 「其他未變性之乙醇（酒精），酒精強度（以容積計）超過
17 90%者」，關稅稅率20%，輸入規定代碼：467（供製酒使
18 用之未變性酒精，應檢附財政部之同意文件）及W01（輸入
19 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
20 理辦法」規定，向財政部申請辦理輸入查驗），審認原告
21 虛報進口貨物名稱，逃漏稅款之違章成立，於110年1月26日
22 以110年第11000006號至110年第11000056號處分書，依海關
23 緝私條例第44條、加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅
24 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
25 漏稅款合計新臺幣（下同）39,578,856元（含關稅7,059,13
26 3元、營業稅1,884,703元、菸酒稅30,635,020元）；逃漏營
27 業稅及菸酒稅之行為，因原告不同意於裁罰處分核定前提供
28 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
29 款、菸酒稅法第19條第8款及稅務違章案件裁罰金額或倍數
30 參考表所定違章情節，分別處營業稅漏稅額1.5倍之罰鍰2,8
31 27,041元及菸酒稅漏稅額2倍之罰鍰61,270,040元，共64,09

01 7,081元（下合稱原處分）。原告不服，申請復查，未獲被
02 告110年7月6日基普機字第1101005491號復查決定（下稱復
03 查決定）變更，提起訴願，經財政部110年12月8日台財法字
04 第11013937190號訴願決定認原告係違反海關緝私條例第43
05 條規定之以不正當方法請求減稅，逃漏稅捐情事，被告適用
06 法律雖有不妥，惟其結果並無二致，仍維持追徵所漏稅款及
07 罰鍰，而駁回其訴願（下稱訴願決定），原告仍不服，於是
08 提起本件行政訴訟。

09 二、原告起訴主張及聲明：

10 (一)主張要旨：

11 訴外人時超科技股份有限公司（下稱時超公司）為生產製造
12 棕櫚酸乙酯，須以未變性酒精作為原料，乃委由原告為進口
13 商，為其處理進口事宜。酒精僅區分變性及未變性之用途，
14 原告所進口之未變性系爭酒精係全數提供時超公司生產棕櫚
15 酸乙酯所用，時超公司既已向工業局申請進口超過80%濃度
16 之酒精，自應含括95%之未變性酒精在內，原告進口之目的
17 亦係用於工業用途，非供製酒酒精，毋庸以20%之稅率申
18 報，顯見原告絕無故意虛報貨品名稱逃漏稅之情事。系爭刑
19 事一審判決有諸多矛盾且與常理不符之處，被告並未詳加審
20 酌該判決之內容是否屬實，僅以該判決而逕對原告為不利之
21 認定，又未查明進口之系爭酒精是否全部作為非工業用途，
22 實有違誤。

23 (二)聲明：

24 訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

25 三、被告答辯及聲明：

26 (一)答辯要旨：

27 被告參據系爭刑事一審判決、經濟部106年11月30日經訴字
28 第10606313320號訴願決定書（下稱經濟部訴願決定）內容
29 及工業局調查結果，認定原告以系爭報單進口之系爭酒精未
30 用於生產棕櫚酸乙酯，審認原告報運貨物進口，以不正當方
31 法請求減稅，逃漏稅款，違反海關緝私條例第43條、營業稅

法第51條第1項第7款及菸酒稅法第19條第8款規定，並為免遲誤時效，於海關緝私條例所定5年法定期限內依法論處，洵屬適法。又原告之負責人高紹銘、時超公司之實際負責人李梓青所涉共同犯詐欺得利罪嫌部分，經系爭刑事一審判決判處有罪後，經上訴智慧財產及商業法院，亦經該法院於111年8月31日以108年度刑智上訴字第32號刑事判決認定全部進口之系爭酒精均作為非工業用途，並判處高紹銘、李梓青共同犯詐欺得利罪有罪確定（下稱系爭刑事確定判決），益證原處分並無違誤。

(二)聲明：

原告之訴駁回。

四、爭點：

原告報運進口系爭酒精，是否有故意虛報貨物名稱，以不正當方法請求免稅之情事？

五、本院的判斷：

(一)前提事實：

上開爭訟概要欄所述之事實，為兩造所不爭執，並有系爭報單、減稅證明書、報關發票及裝箱單（外放被告證據清單卷2不可閱版乙證1、可閱版乙證2）、系爭刑事一審判決（外放被告證據清單卷1乙證1）、原處分（外放被告證據清單卷1乙證2）、復查決定（外放被告證據清單卷1乙證4）、訴願決定（外放被告證據清單卷1乙證6）可查，堪信屬實。

(二)應適用的法令及法理的說明：

- 1.關稅法第2條規定：「本法所稱關稅，指對國外進口貨物所課徵之進口稅。」第29條第1項、第2項規定：「（第1項）從價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作為計算根據。（第2項）前項交易價格，指進口貨物由輸出國銷售至中華民國實付或應付之價格。」第94條規定：「進出口貨物如有私運或其他違法漏稅情事，依海關緝私條例及其他有關法律之規定處理。」

01 2.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
02 第1款規定：「報運貨物進口而有下列情事之一者，得視情
03 節輕重，處所漏進口稅額5倍以下（按：107年5月9日修正前
04 係規定2倍至5倍）之罰鍰，或沒入或併沒入其貨物：一、虛
05 報所運貨物之名稱、數量或重量。」第43條規定：「以不正
06 當方法請求免稅、減稅或退稅，而有逃漏稅或溢沖退稅情事
07 者，處所漏或溢沖退稅額5倍以下之罰鍰，並得沒入其貨
08 物。」（按：107年5月9日修正前係規定：「以不正當方法
09 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
10 鍰，並得沒入其貨物。」）第44條規定：「有違反本條例情
11 事者，除依本條例有關規定處罰外，仍應追徵其所漏或沖退
12 之稅款。但自其情事發生已滿5年者，不得再為追徵或處
13 罰。」可知，海關緝私條例第37條第1項規定，屬行為罰，
14 祇須有該條項規定虛報進口貨物之名稱數量、重量，品質規
15 格等，而可獲得逃漏進口稅額之違章行為，其處罰要件即已
16 構成，並不以發生納稅義務人逃漏進口稅額之結果為必要；
17 而同條例第43條規定，係對以不正當方法請求減免或退稅之
18 處罰，屬漏稅罰。故如有虛報貨物名稱，以不正當方法請求
19 免稅情事，乃係以違反該條例第37條第1項第1款之不當方
20 法，而達該條例第43條之減稅目的者，依重行為吸收輕行為
21 之法理，即應適用該條例第43條之特別規定予以論處科罰
22 （最高行政法院96年度判字第1698號判決意旨參照）。

23 3.關稅法第3條第1項前段規定：「關稅之徵收及進出口貨物稅
24 則之分類，除本法另有規定者外，依海關進口稅則之規
25 定。」又海關進口稅則第22章「飲料、酒類及醋」，其下第
26 22.07節為「未變性之乙醇（酒精），酒精強度（以容積
27 計）在80%或以上者；已變性之乙醇（酒精）及其他酒精，
28 任何酒精強度者」，貨品分類號列第2207.10.10.20-9號
29 「供化學反應合成製造化學產品之工業用未變性之乙醇（酒
30 精），酒精強度（以容積計）超過80%」，關稅稅率3%，
31 輸入規定代碼：251「應檢附經濟部工業局（下稱工業局）

同意文件」；貨品分類號列第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（供製酒及製藥酒以外工業使用之自用未變性酒精，應檢附工業局之同意文件；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）。可知海關進口稅則就未變性酒精，係依其用途，決定不同之貨物名稱、貨品分類號列、關稅稅率及輸入規定，足見其用途之標示，已成為貨物名稱之一部分，而非僅止於單純敘述來貨之用途而已。故如以貨品分類號列第2207.10.10.20-9號申報貨物名稱為「INDUSTRIAL UNDENATURED ETHYL ALCOHOL」，進口後實際用途卻為貨品分類號列第2207.10.90.22-0號之供製酒使用之未變性酒精，仍構成虛報進口貨物名稱之違章。

- 4.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。」
- 5.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。」
- 6.財政部頒訂之稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表關於違反營業稅法第51條第1項第7款規定：「違章情形：……九、其他有漏稅事實者。裁罰金額或倍數：按所漏稅額處1.5倍之罰鍰。但於裁罰處分核定前已補繳稅款或同意以足額保證金抵繳者，處1倍之罰鍰；……。」關於違反菸酒稅法第19條

第8款規定：「違章情形：……二、經查屬故意有本款情形者。裁罰金額或倍數：按所漏稅額處1.5倍之罰鍰。但於裁罰處分核定前已補繳稅款或同意以足額保證金抵繳者，處1倍之罰鍰；按補徵金額處2倍之罰鍰。但於裁罰處分核定前已補繳稅款及菸品健康福利捐者，處1.5倍之罰鍰。」經核上開關於違反營業稅法第51條第1項第7款規定之裁罰標準，區分違反義務是否為進口貨物逃漏營業稅，或申報進口時依規定檢附之相關文件是否錯誤，或是否將應稅銷售額申報為免稅或零稅率銷售額的行為態樣，及1年內違章次數，以及其他有漏稅事實者等情形，並衡酌「裁罰處分核定前已否補申報及補繳稅款」之行為後態度，徵諸本條項係按所漏稅額處5倍以下罰鍰之規定；關於違反菸酒稅法第19條第8款規定之裁罰標準，則區分是否屬故意有本款之情形，並衡酌「裁罰處分核定前是否已補繳稅款及菸品健康福利捐」之行為後態度，而為不同之裁罰標準，徵諸本條項係按補徵金額處1倍至3倍罰鍰之規定，應認該等規定已考量違反義務行為應受責難程度、違法情節、違反義務所得利益等情狀，自得適用。

7.行政罰法第7條第2項規定：「法人、設有代表人或管理人之非法人團體、中央或地方機關或其他組織違反行政法上義務者，其代表人、管理人、其他有代表權之人或實際行為之職員、受僱人或從業人員之故意、過失，推定為該等組織之故意、過失。」

8.綜上規定可知，納稅義務人如因故意、過失虛報貨物名稱，以不正當方法請求免稅，並造成逃漏關稅、營業稅、菸酒稅之結果者，應依海關緝私條例第43條及第44條、營業稅法第51條第1項第7款、菸酒稅法第19條第8款、稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表等規定，於其情事發生5年內，處以罰鍰及追徵所漏稅額。

(三)原告報運進口系爭酒精，確有故意虛報貨物名稱，以不正當方法請求免稅之情事：

01 1.原告及油聖企業有限公司（下稱油聖公司）之代表人高紹銘
02 與時超公司之負責人李梓青（登記之代表人為蔡淑貞），明
03 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
04 分類號列為第2207.10.10.20-9號「供化學反應合成製造化
05 學產品之工業用未變性乙醇（酒精），酒精強度（以容積
06 計）超過80%」，關稅為3%，輸入規定代碼：251「應檢附
07 工業局同意文件」；而供製酒之未變性酒精，貨品分類號列
08 為第2207.10.90.22-0號「其他未變性之乙醇（酒精），酒
09 精強度（以容積計）超過90%者」，關稅為20%，輸入規定
10 代碼：467（供製酒使用之未變性酒精，應檢附本部之同意
11 文件）及W01（輸入酒品應依照財政部及衛生福利部會銜發
12 布「進口酒類查驗管理辦法」規定，向財政部申請辦理輸入
13 查驗）。渠等為圖減免原告應支付之關稅，由李梓青以時超
14 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
15 105年10月25日核發之減稅證明書後，再委由原告檢附該減
16 稅證明書及報關發票及裝箱單等文件，於105年2月15日至10
17 6年3月21日以系爭報單向被告報運進口系爭酒精，申報工業
18 用未變性酒精作為生產棕櫚酸乙酯之用途（無須查驗），並
19 繳納稅款（關稅稅率3%），然實際係為製酒而進口可供食
20 用之強度為95%之未變性酒精（關稅稅率20%）。原告進口
21 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：
22 「前項酒精進口後，除經前條第2項規定之用途權責機關同
23 意外，應依申報之用途儲放於下列地點：……三、供製酒及
24 製藥以外之工業者：該工業辦理工廠登記所載之工廠所在
25 地。」規定，將進口之酒精貨櫃置放於其所申請之時超公司
26 之酒精倉儲地址，而悉數運往他處存放，再載往勝品酒業股
27 份有限公司、廣福食品企業股份有限公司、金統洋酒業股
28 份有限公司販售，並營造由時超公司製造棕櫚酸乙酯後交由油
29 聖公司專賣經銷之假象，而以此不正當之方法使原告公司詐
30 得短繳17%進口關稅（原本應繳20%之酒精進口關稅，實際
31 上僅繳3%進口關稅）等情，業據被告高紹銘、李梓青於系

01 爭刑事案件警詢、偵查或審理中供述在卷（外放系爭刑事確
02 定判決影印卷節本序號1）、證人即系爭刑事案件同案被告
03 陳憲正於警詢及偵查中證述綦詳（同卷節本序號16），並有
04 工業局105年10月6日工化字第105008777200號函、減稅證明
05 書、進口報單、稅則稅率綜合查詢作業、公司基本資料及董
06 監事資料、內政部警政署保安警察大隊第三總隊第一大隊10
07 5年3月17日保三壹警刑字第1050001972號函及所附採樣照
08 片、高雄市政府財政局105年4月1日高市財政菸管字第10530
09 732100號函、財團法人食品工業發展研究所105年4月14日食
10 研檢字第10502377號函所附委託試驗報告書、未變性酒精採
11 購合約書、委任經銷協議書（同卷節本序號2）可稽，又工
12 業局於106年5月19日會同臺中市政府至時超公司現場採樣，
13 並委託工研院進行檢測，結果為未偵測到棕櫚酸、棕櫚酸乙
14 酯，亦有工業局107年4月20日工化字第10700424720號函及
15 所附檢測服務報告足憑（同卷節本序號10），復經證人莊雅
16 嵐於系爭刑事案件審理時證述明確（同卷節本序號11、13、
17 14）。至於證人即時超公司工程師周聖峰（同卷節本序號
18 3、4）、時超公司廠長廖恭賢、會計沈家均（同卷節本序號
19 5-6、7-9）、原告及油聖公司會計林虹似（同卷節本序號1
20 8、19）於警詢時及偵訊之證詞，均與常情相違，難認時超
21 公司確有生產棕櫚酸乙酯並銷售與油聖公司，以及油聖公司
22 有銷售棕櫚酸乙酯之事實。另證人即翔程興業股份有限公司
23 （下稱翔程公司）負責人許漢峰於系爭刑事案件審理時之證
24 詞（同卷節本序號20）及所提出翔程公司匯款予油聖公司之
25 彰化銀行匯款回條聯、臺幣匯出匯款交易狀態查詢資料、翔
26 程公司所簽發之統一發票（同卷節本序號22）、高紹銘於系
27 爭刑事案件審理時所提出105年2月至106年3月原告進口工業
28 用未變性酒精數量明細、原告銷售上開酒精與時超公司之售
29 貨明細、統一發票、時超公司支付上開酒精及購買棕油之貨
30 款明細、原告分別向金品先有限公司、慈蓮蠟燭興業有限公
31 司購買植物油、棕油之進貨明細、統一發票、寶城公司銷售

01 植物油、棕油與時超公司之售貨明細、統一發票（同卷節本
02 序號23）、時超公司提煉棕櫚酸乙酯完成後銷售與油聖公司
03 之統一發票、油聖公司進貨明細及支付貨款支票、油聖公司
04 銷售棕櫚酸乙酯與翔程公司之銷售明細及統一發票等資料，
05 均無法直接證明原告有將本案之未變性酒精供時超公司製造
06 棕櫚酸乙酯，以及油聖公司有銷售以系爭酒精製作之棕櫚酸
07 乙酯，且高紹銘與李梓青因此所涉犯共同詐欺得利罪嫌，業
08 據系爭刑事確定判決有罪並判處徒刑確定，有系爭刑事一審
09 判決（外放被告證據清單卷1乙證1）、系爭刑事確定判決
10 （本院卷第135-217頁）及最高法院111年度台上字第5567號
11 刑事判決（屬不得上訴第三審案件而遭程序駁回上訴部分，
12 本院卷第293-303頁）足憑，復據本院依職權調取系爭刑事
13 確定判決全卷查明屬實（外放影印節本參照）。

14 2.被告為釐清系爭酒精性質，亦以109年3月19日基普機字第10
15 91006985號函請高雄市政府財政局提供原告105年2月至106
16 年3月間進口之工業用未變性酒精是否可供食用之檢驗報
17 告；該局以109年3月20日高市財政菸管字第10901487600號
18 函提供臺灣菸酒股份有限公司屏東酒廠105年3月25日試驗報
19 告書、中央警察大學鑑定書等相關資料內容略以，依經濟部
20 公布制定之CNS15351食用酒精國家標準規定，食用酒精經發
21 酵、蒸餾製成含酒精度在95%（v/v）以上之未變性酒精，
22 其中甲醇之含量應在150mg/L以下，總醛（以乙醛計）應在3
23 0mg/L以下、總酸度（以醋酸計）應在20mg/L以下，本次檢
24 驗結果尚符合規定（外放被告證據清單卷1乙證7），與系爭
25 刑事一審判決及系爭刑事確定判決之認定相符（實際進口貨
26 物為食用未變性酒精）。另時超公司向工業局提出申請書所
27 附之製造流程圖，係以「棕櫚酸」及「未變性乙醇」為原料
28 反應產製「棕櫚酸乙酯」，惟工業局由該公司取樣送驗之
29 「棕櫚酸」及「棕櫚酸乙酯」，皆未檢出「未變性乙醇」。
30 工業局審認本案進口之未變性酒精未使用於申報之用途，遂
31 以106年6月27日工化字第10600561420號函，自106年5月19

01 日起廢止時超公司之ID3B0500937519號減稅證明書（外放被
02 告證據清單卷1乙證8），時超公司不服，提起訴願，遭經濟
03 部訴願決定駁回（外放被告證據清單卷1乙證9）。

- 04 3.被告參據上開高雄市政府財政局提供之試驗報告書等相關資
05 料、工業局調查結果及經濟部訴願決定，與前開刑事判決認
06 定原告假借工業用名義進口系爭酒精逃漏稅捐之犯罪事實綜
07 合考量，審認系爭酒精全數非工業用，而為供製酒使用之食
08 用未變性酒精，貨品分類號列為第2207.10.90.22-0號「其
09 他未變性之乙醇（酒精），酒精強度（以容積計）超過90%
10 者」，稅率20%，輸入規定代碼：467及W01。而原告並無菸
11 酒進口業者許可執照（被告證據清單卷1乙證10），且其進
12 口系爭酒精自始即係供製酒用，不符合未變性酒精管理辦法
13 第5條第2項免取具酒精進口業許可執照之規定；亦即原告未
14 依法取得許可執照，而輸入系爭供製酒用之食用未變性酒
15 精，依菸酒管理法第6條第1項第2款：「本法所稱私菸、私
16 酒，指有下列各款情形之一者：……二、未依本法取得許可
17 執照而輸入之菸酒。」規定，系爭酒精即為私酒；縱使原告
18 曾依未變性酒精管理辦法第2條規定取得許可執照，符合該
19 辦法第5條第1項「酒精進口業者」之資格，亦應於系爭貨物
20 （食用未變性酒精）應歸列貨品分類號列第2207.10.90.22-
21 0號「其他未變性之乙醇（酒精），酒精強度（以容積計）
22 超過90%者」，稅率20%，輸入規定代碼：467及W01，於貨
23 物進口時，向海關正確申報貨名、稅則號別等，按輸入規定
24 代碼467及未變性酒精管理辦法第5條第1項規定，填具申請
25 書並檢附相關文件向財政部申請核准；並依輸入規定代碼W0
26 1及菸酒管理法第39條、進口酒類查驗管理辦法申請查驗
27 （依該管理辦法第5條第1項第1款規定，申請查驗之未變性
28 酒精，應逐批查驗），以達國內法主管機關對於是類製酒用
29 未變性酒精之管制目的。惟原告竟向被告虛報進口貨名為工
30 業用未變性酒精，貨品分類號列第2207.10.10.20-9號「供
31 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%」，稅率3%，輸入規定代碼：251（應檢附工業局同意文件），未按輸入規定代碼467取得並檢附財政部之同意文件、未按輸入規定代碼W01向財政部申請辦理輸入查驗，其虛報行為及運用手段，除逃漏稅款外，顯然藉此方式規避未變性酒精管理辦法第5條第1項關於安全措施之要求，及菸酒管理法第39條第3項「進口酒類應向中央主管機關申請查驗」之酒類查驗規定，依菸酒管理法第6條第1項第4款規定，系爭酒精亦屬私酒，從而審認原告報運貨物進口，有故意虛報貨物名稱，以不正當方法請求免稅之情事，違反海關緝私條例第37條第1項第1款及第43條規定之違章成立，核屬有據。至於原告所提出時超公司委託其自105年1月11日起至106年1月10日止進口乙醇（未變性）1,440公噸之委託書，及工業局於105年1月18日發給原告申請供工業用之未變性乙醇進口同意用途證明書（乙證2），以及原告出售工業用未變性乙醇、植物油等油品予時超公司之售貨明細表及收入貨款明細（乙證3），均無法直接證明原告有將系爭酒精供時超公司製造棕櫚酸乙酯之事實，不足作為有利於原告之認定。是原告主張其所進口之未變性系爭酒精係全數提供時超公司生產棕櫚酸乙酯所用，並無故意虛報貨品名稱逃漏稅之情事等語，不足採信。

4. 被告審認系爭酒精原申報單價尚屬合理（被告證據清單卷2不可閱版第187-188頁送查價單、同卷可閱版報關發票），爰依關稅法第29條第1項、第2項規定，按上開價格核定原申報貨物單價及實到貨物完稅價格，並依海關緝私條例第44條、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，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）；逃漏營業稅及菸酒稅之行為，因原告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款及稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表所定違章情節，分別處營業

01 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
02 鍰61,270,040元，共64,097,081元（計算式詳被告證據清單
03 卷1乙證2原處分之記載），經核於法並無違誤。至於原告主
04 張附表序號37（第AW/05/168/FB156號）報單記載完稅價格9
05 74,733元、原申報關稅(3%)29,241元、實到關稅(20%)19
06 4,946元，與系爭刑事確定判決附表一編號42同報單記載完
07 稅價格916,015元、有免稅證明之稅率(3%)27,480元、無免
08 稅證明之稅率(20%)183,203元（本院卷第204頁）不一致乙
09 節，經查該報單經被告核定之完稅價格為USD 30,934.07，
10 以當時匯率換算為974,733元(本院卷第251頁)，被告依此計
11 算原告就該報單逃漏關稅之金額，尚無不合，亦難憑此匯率
12 計算上之差異，遽認其完稅價格之記載錯誤。

13 (四)附此敘明部分：

14 1.行政罰法第26條第1項規定：「一行為同時觸犯刑事法律及
15 違反行政法上義務規定者，依刑事法律處罰之。但其行為應
16 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，
17 亦得裁處之。」其立法理由略載：「一、一行為同時觸犯刑
18 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
19 對不法行為之制裁，而刑罰之懲罰作用較強，故依刑事法律
20 處罰，即足資警惕時，實無一事二罰再處行政罰之必要。且
21 刑事法律處罰，由法院依法定程序為之，較符合正當法律程
22 序，應予優先適用。但罰鍰以外之沒入或其他種類行政罰，
23 因兼具維護公共秩序之作用，為達行政目的，行政機關仍得
24 併予裁處，故為第1項但書規定。……。」本件受裁罰人即
25 原告為法人，核與系爭刑事程序進行之原告代表人高紹銘
26 （自然人）為被告，並非同一行為人。因此本件行政罰與系
27 爭刑事確定判決，受罰人與刑事被告並不相同，且違犯法律
28 之構成要件不相同，核非「行為人同一行為」，故原處分所
29 為罰鍰之裁罰，並未違反一事不二罰之規定。至於原告在前
30 揭刑事訴訟程序中雖因104年12月30日增訂之刑法第38條之1
31 第2項規定：「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：一、明知他人違法行為而取得。二、因他人違法行為而無償或以顯不相當之對價取得。三、犯罪行為人為他人實行違法行為，他人因而取得。」及105年6月22日修正之刑事訴訟法第455條之12規定：「（第1項）財產可能被沒收之第三人得於本案最後事實審言詞辯論終結前，向該管法院聲請參與沒收程序。……（第3項）第三人未為第1項聲請，法院認有必要時，應依職權裁定命該第三人參與沒收程序。但該第三人向法院或檢察官陳明對沒收其財產不提出異議者，不在此限。……。」而參與該刑事訴訟之沒收程序。惟原告既僅係在系爭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，亦無行政罰法第26條第1項規定之適用。

2. 刑法第38條之1第5項規定：「犯罪所得已實際合法發還被害人者，不予宣告沒收或追徵。」立法理由說明：「為優先保障被害人因犯罪所生之求償權，參考德國刑法……，增訂第5項，限於個案已實際合法發還時，始毋庸沒收，至是否有潛在被害人則非所問。若判決確定後有被害人主張發還時，則可依刑事訴訟法相關規定請求之。」可知，由於國家剝奪犯罪所得之結果，可能影響被害人權益，基於利得沒收本質為準不當得利之衡平措施，應將犯罪所得返還被害人，為優先保障被害人因犯罪所生之求償權，並避免國家與民爭利。系爭刑事確定判決固已諭知沒收原告因高紹銘、李梓青前揭違法行為而取得之犯罪所得或追徵其價額（就系爭酒精部分為該判決附表一編號1-7、9-15、17-21、23-25、27-31、33-38、40-45、47-51、53-55、57-59、61部分），雖犯罪所得之沒收或追徵其價額與稅捐之繳納，均歸於國庫，然因犯罪所得之沒收而獲益之「司法國庫」，並不等同於「稅捐國庫」，稅捐刑法在於保障國家之稅捐國庫利益，國家自係逃漏稅捐犯罪之被害人，而為刑法第38條之1第5項規定所稱之「被害人」。從而，本件被告乃系爭刑事案件之被害人，對於高紹銘、李梓青前揭刑事不法行為所致原告逃漏關稅部分

01 之求償權，相較於刑法第38條之1規定犯罪所得之沒收或追
02 徵，係居於優先地位，亦不因系爭刑事確定判決宣告沒收犯
03 罪所得或追徵其價額，而喪失其求償權，是被告以原處分核
04 定補徵本件關稅部分，核無不合。至於原告倘繳納其所漏關
05 稅後，因原告就該部分，因已無保有不法所得之情事，系爭
06 刑事確定判決就此部分，自可不再執行。

07 (五)綜上所述，原告受時超公司委託進口供工業用未變性酒精，
08 明知系爭酒精為可食用之未變性酒精且供製酒用途，本應繳
09 納關稅稅率20%，卻於報關時申報貨物名稱為工業用未變性
10 酒精，並持憑減稅證明書，以申請適用關稅稅率3%，而有
11 逃漏關稅、營業稅及菸酒稅之情事，且係出於故意，核其違
12 章情節，自屬以違反海關緝私條例第37條第1項第1款虛報貨
13 物名稱之不當方法，而達該條例第43條之減稅目的，依重行
14 為吸收輕行為之法理，即應適用該條例第43條之特別規定予
15 以論處科罰，並依該條例第44條規定處罰鍰及追徵所漏之稅
16 款。原處分（含復查決定）認原告係違反該條例第37條第1
17 項第1款規定；訴願決定則認原告係違反該條例第43條第1項
18 第1款規定，適用法律雖均有未妥，惟因其結論均係按該條
19 例第44條規定處罰鍰並追徵所漏之稅款核處，同為追徵所漏
20 稅款合計39,578,856元（含關稅7,059,133元、營業稅1,88
21 4,703元、菸酒稅30,635,020元），處營業稅漏稅額1.5倍之
22 罰鍰2,827,041元及菸酒稅漏稅額2倍之罰鍰61,270,040元，
23 共64,097,081元，其結果並無二致，仍應維持。原告猶執前
24 詞，主張原處分（含復查決定）認定事實違誤，訴請撤銷原
25 處分（含復查決定）及訴願決定，為無理由，應予駁回。

26 六、本件判決基礎已經明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料
27 經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述之必
28 要，一併說明。

29 中 華 民 國 112 年 9 月 28 日

30 審判長法官 高愈杰

31 法官 郭銘禮

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，向本院高等行政訴訟庭提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內補提理由書；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（均須按他造人數附繕本）。

三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，逕以裁定駁回。

四、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49條之1第1項第3款）。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3項、第4項）。

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. 上訴人或其代表人、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、副教授者。 2. 稅務行政事件，上訴人或其代表人、管理人、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者。
(二)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。

01

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(一)、(二)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(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。

02

中 華 民 國 112 年 9 月 28 日

03

書記官 李虹儒