

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第一庭

112年度訴更二字第21號

112年11月30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 陳世鋒（關務長）

訴訟代理人 黃奕東

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（案號：第10600314號）訴願決定，提起行政訴訟，經最高行政法院以108年度上字第918號判決廢棄發回更審，再經本院以110年度訴更一字第15號判決後，被告提起上訴，經最高行政法院以111年度上字第573號判決廢棄發回更審，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

第一審及發回前上訴審訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、程序事項：本件原告起訴後，被告代表人由陳瑜朗先後變更為蘇淑貞、楊崇悟、呂敬銘及陳世鋒，茲據被告現任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

二、事實概要：

（一）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（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，經被告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）與原告報關時所檢附，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，原告於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（下稱屏東縣分局）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），向被告申請更正報單所載核准免稅之文號，經被告准予更正後，系爭貨物免徵菸酒稅及關稅放行，原告繳納營業稅新臺幣（下同）591,532元。

（二）嗣被告據臺灣士林地方法院（下稱士林地院）104年度審簡字第1122號刑事判決意旨，以B免稅函為屏東縣分局核准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，下稱麒麟公司），原告明知系爭貨物為臺灣菸酒股份有限公司（下稱臺酒公司）進口，而非麒麟公司進口，仍執B免稅函向被告更正報單所載核准免稅之文號，使系爭貨物免稅進口，被告乃審認原告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（下稱原處分），追徵逃漏菸酒稅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。

（三）原告不服，遞經被告復查決定駁回、財政部訴願駁回，提起行政訴訟，聲明：訴願決定及原處分均撤銷，經本院106年度訴字第1098號（下稱前審）判決：訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。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（下稱第1次發回判決）原判決廢棄，發回本院。本院110年度訴更一字第15號（下稱更一

審)判決：訴願決定及原處分(含復查決定)均撤銷。被告不服，提起上訴，經最高行政法院111年度上字第573號判決(下稱第2次發回判決)更一審判決廢棄，發回本院。

三、原告主張略以：

(一)原告所持之A免稅函，與臺酒公司嘉義酒廠於99年2月25日及99年11月16日委託原告向被告申報進口免稅原料通關放行之免稅函相同，貨物名稱均為VODKA。惟被告之承辦人卻告知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，可以書面更正。而申報進口報單之貨物名稱Vodka，根據中華民國海關進口稅則／輸出入貨品分類表，伏特加僅有「2208.60.00.00-3伏特加酒VODKA」乙項，嘉義酒廠函覆本院說明本件採購免稅原料加味伏特加與實際使用產品名稱伏特加為同一貨物。原告因同時另受麒麟公司委託向被告報運進口相同貨物，遂將A、B免稅函均交予被告。是原告主觀上認系爭貨物以A免稅函免稅通關，又財政部南區國稅局表示系爭貨物以A免稅函沖銷，而無欠稅、逃漏稅，民雄稽徵所亦未補徵菸酒稅、營業稅及處罰鍰，則稅捐主管機關既認定原告、嘉義酒廠無逃漏菸酒稅，被告僅為菸酒稅之代徵機關，不得與稅捐主管機關不同認定。

(二)嘉義酒廠於101年6月至102年1月間，向民雄稽徵所申報核銷免稅原料。又民雄稽徵所根據被告交寄A免稅函丙聯核准嘉義酒廠申報核銷，完成免代徵菸酒稅之程序，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，足使原告相信被告根據A免稅函核准嘉義酒廠委託原告進口之原料酒免稅通行，依行政程序法第8條規定，應受保護。被告卻事後對原告追徵菸酒稅及營業稅並科處罰鍰，有所不當，應予撤銷。況原告已盡法定免稅手續辦理之義務，被告自始未予正確協助，亦違反納稅者權利保護法第10條規定。

(三)系爭貨物之進口報單更改為B免稅函之文號，是被告決定更正的，原告向被告辦理通關放行時，經被告關員告知要繳交

01 A免稅函，卻未告知A免稅函是否有簽註放行日期及數量，原
02 告沒有被告所謂的故意行為。

03 (四)並聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）撤銷。

04 四、被告答辯略以：

05 (一)系爭貨物在報單之申報貨名「VODKA」，與A免稅函所載原料
06 品名「中文：加味伏特加」不同，蓋VODKA（伏特加）係以
07 農產品（例如穀類、馬鈴薯）之發酵醪，經蒸餾而得之烈
08 酒，有時再以活性碳處理，味道完全來自於本身；加味伏特
09 加（FLAVOURED VODKA）則係添加香料、藥草、水果等成分
10 〔如ABS APEACH（蜜桃伏特加）、ABS CITRON（檸檬伏特
11 加）、ABS OLUT VODKA MANGO（芒果伏特加）〕，產生不同
12 風味，二者之配方、製程相異，應屬不同貨物，系爭貨物應
13 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
14 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
15 聞事件有關，故函請被告提供A免稅函之丙聯，被告乃以102
16 年6月28日基普業一字第1021019108號函檢還A免稅函丙聯正
17 本予財政部南區國稅局，由此可證被告在此之前，並未依一
18 般稽徵程序將「未簽註實際免稅放行數量及日期」之A免稅
19 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
20 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
21 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
22 稅函乙聯、丙聯斯時為何未經使用亦未再交還原告，事後已
23 無法確知緣由。被告於102年依財政部南區國稅局之要求將A
24 免稅函丙聯寄交民雄稽徵所後，卷內即未有留存，係於本件
25 訴訟中被告才再次取得A免稅函之丙聯。

26 (二)關於B免稅函之丙聯，其上原料品名第2欄伏特加53%部分，
27 有被告依菸酒稅稽徵規則第31條第1項第2款規定核銷報單2
28 0,000LTR之簽註，並有承辦人核章，可證被告確係依B免稅
29 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
30 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
31 稅函（所載貨主為麒麟公司）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，明知系爭貨物非受麒麟公司委託進口，卻仍提供麒麟公司申請核准之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，難認有減輕處罰或免罰之餘地。

(三)伏特加是菸酒稅法第8條規定之蒸餾酒類。系爭貨物為大陸地區產製53度伏特加，容量為20,000公升，應徵菸酒稅為2,650,000元。原告提出B免稅函核銷系爭貨物菸酒稅之行為，該當繳驗不實憑證，逃漏進口稅款之違章，除追徵逃漏菸酒稅2,650,000元，營業稅132,500元外，依菸酒稅法第19條第8款規定，按所漏菸酒稅以2倍，處5,300,000元罰鍰；另依營業稅法第1條、第2條第2款、第10條及第20條規定，進口貨物營業稅額之計算，係按關稅完稅價格加計進口稅及菸酒稅後之數額，再乘上營業稅。次依營業稅法第41條、第51條第1項第7款規定，如申報應納菸酒稅貨物，進口通關申報時有逃漏者，應以補徵菸酒稅後之稅基為基礎，計算應追徵之營業稅，並按所漏營業稅以1.5倍，處198,750元罰鍰。原告本不得免徵菸酒稅，卻提出B免稅函核銷系爭貨物菸酒稅之行為，取得不法免稅利益2,650,000元，難謂不重大。如因成品完稅而得脫免補稅及裁罰之責任，不啻縱容進口人不須依規定申報免稅菸酒原料，得以不正方法獲取稅捐利益，於受罰前將逃漏稅捐之利益移轉由他人承受，形同架空進口菸酒稅免稅管制制度，將造成免稅原料審查、控管制度遭全面性架空，變相鼓勵進口人投機或規避稅法之影響，與法規之制定及法秩序之確保目的顯然有違。

(四)系爭貨物進口報單原記載納稅義務人為嘉義酒廠，於101年3月13日經申請變更納稅義務人為原告，是於納稅義務人變更

01 後，原告有權決定將系爭貨物變更給其他需用酒廠，或基於
02 其業務需求，優先將系爭貨物供給其任一合作廠商，海關無
03 權置喙。又原告於101年5月30日，以文件錯誤為由，向被告
04 申請更正應檢送之免稅證明文件為B免稅函，海關此際僅得
05 審查B免稅函所記載之原料伏特加暨申請廠商麒麟公司委託
06 原告從國外進口，並認進口人與原料申請書之申請廠商具同
07 一性，且申請書上原料品名及進口報單相符，爰據以核准就
08 系爭貨物免徵菸酒稅放行。而原告於放行後將伏特加直接運
09 到嘉義酒廠，實際貨主為臺酒公司，非B免稅函所記載之麒
10 麟公司，是原告藉其於101年至102年間受臺酒公司、麒麟公
11 司之委託，持麒麟公司之B免稅函，向被告申請免徵菸酒稅
12 及營業稅等違章事實明確。被告縱有過失，亦與原告應受處
13 罰之輕重無涉。

14 (五)並聲明：駁回原告之訴。

15 五、前揭事實概要欄所載，除下列所述爭點外，為兩造所不爭
16 執，並有系爭進口報單（原處分卷9第5頁，原處分卷1第1
17 頁）、A免稅函（乙聯及丙聯，前審卷第156、230頁）、B免
18 稅函（乙聯及丙聯，前審卷第17頁、原處分卷1第30頁、更
19 二審卷第171頁）、原告更正申請函（原處分卷1第28至30
20 頁）、士林地院刑事判決（原處分卷1第71至76頁）、原處
21 分（前審卷第28至29頁）、復查決定（前審卷第30至35
22 頁）、訴願決定（前審卷第36至46頁）在卷可稽，應可認
23 定。本件爭執者為被告依菸酒稅法第3條規定，就系爭貨物
24 補徵菸酒稅2,650,000元，並依營業稅法第20條等規定補徵
25 加計菸酒稅額之營業稅額132,500元，是否適法有據？原告報
26 運情形，是否係基於逃漏菸酒稅之故意？被告以原處分對原
27 告裁處所漏菸酒稅額2倍之罰鍰5,300,000元，及所漏營業稅
28 額1.5倍之罰鍰198,750元，是否適法有據？

29 六、本院之判斷

30 (一)按受發回或發交之高等行政法院，應以最高行政法院所為廢
31 棄理由之法律上判斷為其判決基礎，行政訴訟法第260條第3

01 項定有明文。本件發回判決就人民進口菸酒欲免徵菸酒稅，
02 若持他人獲核准之免稅函，即屬繳驗不實文件使自己進口之
03 菸酒免徵菸酒稅，構成逃漏菸酒稅，不因嗣後使用該菸酒產
04 製之製品依法完稅而得免罰之法律上判斷：

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

- 27 2. 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
28 規定：「產製廠商產製菸酒，以另一菸酒為原料者，應填具
29 該項菸酒所需原料計算表，申請主管稽徵機關核定；……
30 」第31條第1項第2款規定：「產製廠商產製菸酒，使用另一
31 菸酒為原料，申請主管稽徵機關核准免徵菸酒稅者，應填具

01 三聯式之免稅原料申請書，甲聯由主管稽徵機關抽存，其餘
02 二聯於簽章後，依下列規定辦理：…… 二、產製廠商購用
03 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
04 酒稅。海關免稅放行後，將乙聯抽存；丙聯簽註實際免稅放
05 行數量及日期後，送產製廠商所在地主管稽徵機關備查。」
06 是人民進口菸酒，欲依菸酒稅法第5條規定免徵菸酒稅者，
07 應填具三聯式之免稅原料申請書（下或稱免稅函），載明原
08 料品名及申請廠商，並事先向主管稽徵機關申請核准，海關
09 始免代徵菸酒稅。若未經申請核准，自仍應由海關代徵菸酒
10 稅，經繳足稅款後始放行。易言之，人民進口菸酒欲免徵菸
11 酒稅，必須憑實際進口貨主申請核准之免稅函申報免稅放
12 行，若持他人獲核准之免稅函，因該免稅函核准對象並非實
13 際進口貨主，實際進口貨主竟憑以申請，即屬繳驗不實文件
14 使自己進口之菸酒免徵菸酒稅，構成逃漏菸酒稅。又逃漏菸
15 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
16 之製品依法完稅，係屬二事，即該逃漏菸酒稅之違規行為不
17 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
18 得免予裁罰之理等語。自為本件之判決基礎，合先敘明。

19 （二）查原告於101年3月7日申報系爭貨物進口，並檢附A免稅函
20 （申請廠商為臺酒公司嘉義酒廠），向被告申請免徵菸酒稅
21 放行，嗣於101年5月30日出具申請書，以文件錯誤為由，向
22 被告申請更正應檢送之免稅證明文件為B免稅函（申請廠商
23 為騏麟公司），經被告本於B免稅函，核准就系爭貨物免徵
24 菸酒稅放行，並於B免稅函註記進口報單文號等情，如前所
25 認，為兩造所不爭執。依前揭菸酒稅稽徵規則第31條第1項
26 第2款規定，人民進口菸酒欲依菸酒稅法第5條第1款免徵菸
27 酒稅，必須持憑實際進口貨主申請核准之免稅函申報免稅放
28 行，由海關依免稅函所載原料，比對實際進口貨物，據以核
29 定應否免稅，並於免稅函（丙聯）上簽註實際免稅放行數量
30 及日期後，送產製廠商所在主管稽徵機關備查，如未經海關
31 核定並於免稅函為必要記載，自不發生免稅效果，後續送產

製廠商所在地主管稽徵機關，係通知稽徵機關經海關核定免稅之數量，供稽徵機關核銷，依法僅具備查效果，事後核銷與否，並不影響海關對個案進口貨物得否免稅之認定。申言之，產製廠商使用進口菸酒為原料製造另一菸酒，如未依菸酒稅稽徵規則第31條第1項第2款規定辦理免稅手續，經海關核定該進口菸酒係屬另一菸酒之原料，即便該進口菸酒事後確經製成另一菸酒出廠，仍不得依菸酒稅法第5條第1款免徵菸酒稅，即並非所進口菸酒係供作產製另一菸酒原料者，必可免稅。原告為申報系爭貨物免徵菸酒稅進口，雖先向被告提出由實際進口貨主即臺酒公司嘉義酒廠申請核准之A免稅函，惟嗣後去函更正，另檢附非實際貨主麒麟公司申請核准之B免稅函，經被告依B免稅函核准系爭貨物免稅放行，乃向被告繳驗不實文件（B免稅函），使自己申報進口之系爭貨物免徵菸酒稅，不能認為已依菸酒稅稽徵規則第31條第1項第2款規定完成免稅手續，從而既不得免徵菸酒稅，尚應依營業稅法第20條第1項規定課徵營業稅。至系爭貨物經被告依B免稅函免徵菸酒稅放行後，係運至臺酒公司嘉義酒廠，由該酒廠作為原料而產製為其他應稅之酒類產品一節，固為兩造所不爭執，並有臺酒公司嘉義酒廠107年3月19日臺菸酒嘉酒物字第1070000964號函附卷可稽（前審卷第158-161頁）。惟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稅，與系爭貨物因非由被告依臺酒公司嘉義酒廠申請核准之免稅函放行，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，係各自合致不同之法定課稅要件，並無重複課稅情事。原告主張系爭貨物進口後，確經臺酒公司嘉義酒廠產製另一應稅菸酒並經核課，認系爭貨物應適用菸酒稅法第5條第1款規定免徵菸酒稅，被告以原處分對原告補徵菸酒稅及營業稅，係有違誤云云，應無可採。

（三）次查：

- 01 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
02 義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」所謂故意，
03 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
04 有意使其發生，或預見其發生而其發生並不違背其本意；所
05 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
06 發生，雖非故意，但按其情節應注意、能注意而不注意，或
07 雖預見其能發生而確信其不發生而言。
- 08 2. 系爭貨物進口報單之納稅義務人原列臺酒公司，嗣由原告出
09 具申請書，表明系爭貨物係其受臺酒公司嘉義酒廠委託進
10 口，臺酒公司嘉義酒廠表示須以原告名義報運進口再交貨，
11 經被告核准而更改納稅義務人為原告等情，如前所述。是原
12 告明知系爭貨物係由臺酒公司嘉義酒廠委託其進口，應持憑
13 由該酒廠申請核准之免稅函，經被告核認實際來貨與免稅函
14 所載原料品名相符，始得免稅放行，卻提出由騏麟公司申請
15 核准之B免稅函，向被告申請更正報單原記載核准免稅之A免
16 稅函文號為B免稅函文號，經被告依B免稅函核准系爭貨物免
17 徵菸酒稅放行，對於因而所生逃漏稅捐之違章事實，自具有
18 故意。
- 19 3. 又原告提出B免稅函後，曾應被告承辦人員要求，再次提出A
20 免稅函，經被告收受後迄未發還一節，固為兩造所不爭執。
21 惟原告主張上情非其能控制，且A免稅函所載原料名稱「加
22 味伏特加」與系爭貨物報單所載貨物名稱「VODKA」相同，
23 伊提供A、B免稅函供被告擇用，並無故意過失云云。惟查：
- 24 (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
25 單，進口報單應填載稅則號別、貨物名稱、牌名、規格等。
26 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
27 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
28 則號別外，尚應記載貨物名稱，以供海關審查來貨與申報是
29 否相符。另依前述，廠商產製菸酒，使用另一菸酒為原料
30 者，須填具免稅原料申請書，經稽徵機關審查後，核准免徵
31 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

01 申請廠商及特定品名之原料。從而，納稅義務人申報進口作
02 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
03 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
04 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
05 之規定，而得免徵菸酒稅。系爭貨物進口報單所載名稱「
06 VODKA」，與A免稅函所列免稅原料品名「加味伏特加」，並
07 非一致，且被告對系爭貨物免徵放行前，曾就實際來貨取樣
08 送驗，其驗貨課承辦人員並於進口報單載明應確認是否為
09 「加味伏特加」（原處分卷9第5頁）。惟經臺酒公司酒研究
10 所檢驗結果，認送驗物為VODKA(伏特加)，並說明「建議」
11 接受系爭貨物於進口報單申報貨名VODKA，該檢驗結果及檢
12 驗當時在臺酒公司酒研究所負責實驗室業務之王美華，於原
13 告代表人所涉幫助逃漏稅捐之刑事案件（下稱刑事案件）偵
14 查中證稱：該所之前主要從事檢驗而非酒品鑑定，只能依照
15 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
16 「建議」，並無法確認特定酒品，伏特加有很多種類，譬如
17 加味伏特加就可以依照需求調味，很難有比對標準等語（刑
18 事案件102年度偵字第7573號卷第139-140頁、102年度他字
19 第5054號卷第162-167頁），均未提及系爭貨物是否亦可認
20 係加味伏特加，則被告審認系爭貨物與A免稅函所載原料品
21 名並非相符，A免稅函不得作為系爭貨物免稅放行之依據，
22 尚非無憑。至於系爭貨物進口報單記載之稅則號別2208.60.
23 00.00-3，雖據被告於陳明「加味伏特加」亦適用同一稅則
24 號別等語，惟依上說明，不得憑此即認定名為VODKA之系爭
25 貨物與A免稅函所載原料品名加味伏特加，係屬相同。又依
26 財政部就本院函詢所為回復：菸酒管理法第32條第1項、施
27 行細則第3條等規定，對於伏特加並無特別定義，實務上一
28 般歸屬於「蒸餾酒類」項下之「其他蒸餾酒」，至於加味伏
29 特加，一般係以伏特加為基酒，添加胡椒或果味等風味調製
30 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
31 市場，二者是否名稱會有不同，宜由業者依其進口、販售或

01 生產之規劃及用途而定，尚難概論等語（更一審卷第269-27
02 4頁），僅得認為伏特加與加味伏特加於現行法令無明確定
03 義，在酒類消費及產製市場上，亦無特定之區別標準，並未
04 肯認二者係屬相同。另財政部南區國稅局對本院函詢事項所
05 為回復（更一審卷第259-260頁），可知A免稅函上所載原料
06 品名「加味伏特加」，為申請人臺酒公司嘉義酒廠申辦菸酒
07 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，
08 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
09 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
10 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
11 廠，相關申報資料亦係該酒廠向稽徵機關提出，所載系爭貨
12 物即為經A免稅函核准之原料，為該酒廠單方面之意見，尚
13 難據以推翻被告依系爭貨物進口報單及送驗結果，認定二者
14 並非相符之結論。是以，本件尚難認定系爭貨物與A免稅函
15 所載原料品名加味伏特加，係屬相符。

16 (2)再者，原告雖於提出B免稅函後，又應被告要求而提出A免稅
17 函，惟並未改變以B免稅函申報免稅放行之意思，對其因繳
18 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
19 生且發生並不違背其本意，而屬故意行為。況A免稅函並非
20 被告核准系爭貨物免稅放行之依據，復未經被告於其丙聯上
21 簽註實際免稅放行數量及日期（前審卷第230頁），被告僅
22 係按財政部南區國稅局之來文要求提供A免稅函丙聯正本於
23 民雄稽徵所，並非依菸酒稅稽徵規則第31條第1項第2款規定
24 進行審查（即按A免稅函所載原料，比對實際進口貨物，據以
25 核定應否免稅，於免稅函（丙聯）上簽註實際免稅放行數量
26 及日期後，主動送產製廠商所在主管稽徵機關備查之程
27 序），且被告並於回覆函文表示A免稅函尚未辦理進口核銷等
28 情（原處分卷9第1-4頁），此觀之B免稅函，被告確實業依
29 菸酒稅稽徵規則第31條第1項第2款規定，據以核定應否免
30 稅，並於免稅函（丙聯）上簽註實際免稅放行數量及日期乙
31 情（更二審卷第171頁）有別，亦可足徵。依上說明，不得

01 僅因原告提出A免稅函，即認為發生免稅效果，則原告主張
02 本件申請係同時檢送A、B免稅函供被告審核擇用，原告既曾
03 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
04 2款規定，原告對於被告何以未擇用A免稅函，並無法控制，
05 認並無故意過失云云，應無可取。

06 (四)原處分並無違法

- 07 1. 按菸酒稅法第8條規定：「酒之課稅項目及應徵稅額如下：
- 08 一、釀造酒類：(一)啤酒：每公升徵收新臺幣26元。(二)其他釀
09 造酒：每公升按酒精成分每度徵收新臺幣7元。二、蒸餾酒
10 類：每公升按酒精成分每度徵收新臺幣2.5元。三、再製酒
11 類：酒精成分以容量計算超過20%者，每公升徵收新臺幣185
12 元；酒精成分以容量計算在20%以下者，每公升按酒精成分
13 每度徵收新臺幣7元。四、料理酒：每公升徵收新臺幣9元。
14 五、其他酒類：每公升按酒精成分每度徵收新臺幣7元。
15 六、酒精：每公升徵收新臺幣15元。」故應課徵菸酒稅之酒
16 品，係依其製造方法及使用原料之差異而分類後，採從量課
17 稅，各類酒品每公升應徵收之稅額各不相同，其中部分類別
18 之稅額計算尚與酒精成分有關。另依營業稅法第10條：「營
19 業稅稅率，除本法另有規定外，最低不得少於5%，最高不得
20 超過10%；其徵收率，由行政院定之。」及第20條：「(第1
21 項)進口貨物按關稅完稅價格加計進口稅後之數額，依第10
22 條規定之稅率計算營業稅額。(第2項)前項貨物如係應徵
23 貨物稅、菸酒稅或菸品健康福利捐之貨物，按前項數額加計
24 貨物稅額、菸酒稅額或菸品健康福利捐金額後計算營業稅
25 額。」等規定，進口貨物如應徵菸酒稅者，應按關稅完稅價
26 格加計進口稅及菸酒稅後之數額，依第10條規定之稅率計算
27 營業稅額，是菸酒稅額為營業稅額之計算基礎。又菸酒稅法
28 第19條第8款所定罰鍰為所漏菸酒稅額之1至3倍，營業稅法
29 第51條第1項第7款則規定應按所漏營業稅額處5倍以下之罰
30 鍰，故應徵菸酒稅之進口貨物如有逃漏稅捐而應依上述規定
31 處罰之情形，其罰鍰數額之計算亦均以菸酒稅額為據。

01 2. 查原告明知系爭貨物為臺酒公司進口，而非騏麟公司進口，
02 仍執B免稅函向被告更正報單所載核准免稅之文號，使系爭
03 貨物免稅進口，被告認原告報運貨物進口涉有繳驗不實憑
04 證，逃漏進口稅款情事，以原處分追徵逃漏菸酒稅及營業稅
05 並裁處罰鍰，並無違誤，業如上述。原告係屬故意違章，其
06 並無正當合理之信賴應受保護之情，是其主張依行政程序法
07 第8條規定，其信賴應受保護云云，尚無足採。又系爭貨物
08 係伏特加（VODKA），依財政部111年2月10日台財庫字第111
09 00507800號回函（更一審卷第269頁）表示，依菸酒管理法
10 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
11 定義，實務上一般歸屬於「蒸餾酒類」項下之「其他蒸餾
12 酒」，是伏特加屬菸酒稅法第8條之蒸餾酒類，並依進口報
13 單之記載，系爭貨物為中國大陸產製53度伏特加（VODKA）
14 ，數量為20KLT（即20公秉、20,000公升），是每公升按
15 酒精成分每度徵收2.5元，應徵菸酒稅款為2,650,000元（即
16 $53 \times 20,000 \times 2.5 = 2,650,000$ ）；另應徵營業稅部分，依關稅
17 完稅價格9,180,650元（原處分卷1第1頁）加計菸酒稅2,65
18 0,000元，乘以營業稅率5%為591,532元，原繳納459,032元
19 （原處分卷1第1頁），尚漏稅額132,500（ $591,532 - 459,032$ ）
20 元，且原告對於追徵稅菸酒稅及營業稅款金額並不爭執
21 （更二審卷第86頁），應堪認定。被告以原處分追徵上開菸
22 酒稅及營業稅款，並無不合。

23 3. 次按，行政罰法第18條第1項：「裁處罰鍰，應審酌違反行
24 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
25 義務所得之利益，並得考量受處罰者之資力。」裁處時稅務
26 違章案件裁罰金額或倍數參考表（下稱裁罰倍數參考表）菸
27 酒稅法部分，違反第19條第8款規定，係按所漏稅額處2倍之
28 罰鍰，但於裁罰處分核定前已補繳稅款，並以書面或於談話
29 筆（紀）錄中承認違章事實及承諾繳清罰鍰者，處1倍之罰
30 鍰；營業稅法部分，違反第51條第1項第7款規定有關進口貨
31 物逃漏營業稅者，按所漏稅額處1.5倍之罰鍰，但於裁罰處

01 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
02 罰鍰。

- 03 4. 次查，原告無於本件裁罰處分核定前已補繳稅款，及以書面
04 或於談話筆（紀）錄中承認違章事實與承諾繳清罰鍰，亦無
05 同意以足額保證金抵繳稅款等情形（原處分卷1第46、47
06 頁），為原告所自承，並經被告陳述在卷（更二審卷第166
07 頁）。被告並審酌原告係屬故意違章，為達其進口系爭貨物
08 免稅之目的，逃漏稅款情事，並非不得裁處法定罰鍰最高額
09 之處罰，難認有減輕處罰或免罰之餘地，且原告不得免徵菸
10 酒稅，卻提出B免稅函核銷系爭貨物菸酒稅之行為，該當繳
11 驗不實憑證，逃漏菸酒稅利益2,650,000元，難謂不重大，
12 是依菸酒稅法第19條第8款規定，以原處分裁處所漏菸酒稅
13 額2倍罰鍰5,300,000元，及依營業稅法第51條第1項第7款規
14 定，裁處所漏營業稅額1.5倍罰鍰198,750元，無裁量怠惰、
15 逾越或濫用情事，且已審酌原告違反本件行政法上義務行為
16 應受責難程度、所生影響及裁罰倍數參考表等情節。
- 17 5. 原告主張其已盡免稅手續辦理義務，被告未依納稅者權利保
18 護法第10條規定協助原告，使原告受到正當程序保障云云。
19 然原告雖於提出B免稅函後，又應被告要求而提出A免稅函，
20 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
21 實之B免稅函所生逃漏稅捐之違章事實，屬可預見其發生且
22 發生並不違背其本意之故意行為，已如上述，實難認本件原
23 告係屬合法之免稅手續辦理，其主張被告違反納稅者權利保
24 護法第10條規定云云，應無可取。又原告向被告申請更正檢
25 送免稅證明文件B免稅函後，被告審查B免稅函原料申請廠商
26 麒麟公司係委託原告自國外進口系爭酒品，且進口報單進口
27 人同為原告，B免稅函原料品名亦與報單相符，因此核准系
28 爭貨物免徵菸酒稅放行，並依菸酒稅稽徵規則第31條第1項
29 第2款規定，於B免稅函（丙聯）上簽註實際免稅放行數量及
30 日期，而非在A免稅函（丙聯）上簽註實際免稅放行數量及
31 日期而辦理進口核銷程序，已前所述，難認有所疏失。況行

政機關之承辦人員就行為人違反行政法上義務之行為，是否未依法執行職務或怠於執行其職務，與該行為人依法應受處罰之輕重無關，行政罰復無民事損害賠償責任有關過失相抵之適用，是被告過失與否，尚與原告應受處罰之輕重無關，併予敘明。

七、綜上所述，原告主張上開各節，均無可採。從而，被告所為原處分（含復查決定），並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合。原告仍執前詞，訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

八、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。

九、結論：本件原告之訴為無理由。

中 華 民 國 112 年 12 月 14 日

審判長法 官 蕭忠仁

法 官 林淑婷

法 官 羅月君

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	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

者，得不委任律師為訴訟代理人	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。 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。	

中 華 民 國 112 年 12 月 14 日

書記官 陳又慈