

最 高 行 政 法 院 判 決

108年度判字第321號

上 訴 人 苗 栗 酒 廠 股 份 有 限 公 司

代 表 人 范 秉 濤

訴 訟 代 理 人 戴 嘉 志 律 師

被 上 訴 人 財 政 部 關 務 署 基 隆 關

代 表 人 蘇 淑 貞

送 達 代 收 人 呂 沛 蓁

上列當事人間虛報進口貨物事件，上訴人對於中華民國107年7月26日臺北高等行政法院106年度訴字第1754號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、上訴人委由銓豐國際物流有限公司於民國102年12月18日向被上訴人申報進口澳門產製亞太米酒精81%ALC乙批（進口報單號碼：第AA/02/4540/0030號，下稱「系爭貨物」），原申報貨名亞太米酒精81%ALC，產地澳門，數量27,000LTR，貨品分類號列第2207.10.90.21-1號「其他未變性之乙醇（酒精），酒精強度（以容積計）超過80%未超過90%者」，輸入規定為463（應檢附財政部核發之菸酒進口業許可執照影本或財政部同意文件）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），核定貨物查驗（C3）方式通關，經被上訴人查驗，產地與貨名待確認，上訴人於103年1月6日具文申請退運，並於同年月15日准予繳納保證金新臺幣（下同）580,000元後退運出口。嗣經鑑定及查證結果，認定系爭貨物為高粱酒81%ALC，產地中國大陸，貨品分類號列第2208.90.90.19-7號「其他穀類酒」，輸入規定為463（應檢附財政部核發之菸酒進口業許可執照影本或財政部同意文件）、MW0（大陸物品不准輸入）及W01，經被上訴人於105年4月

20日以基普業一字第1051009780號函通知上訴人補送專案輸入許可文件，惟上訴人未於期限內補送。被上訴人乃以105年8月11日105年第00000000號處分書（下稱「原處分」），認上訴人報運貨物進口，涉有虛報貨物名稱及產地，逃避管制，爰依據海關緝私條例第37條第3項轉據同條例第36條第1項及第3項規定，處貨價1倍的罰鍰286,925元，併沒入系爭貨物；惟系爭貨物於受裁處沒入前已退運，致無法裁處沒入處分，乃依行政罰法第23條第1項規定，裁處沒入貨物的價額286,925元，合計573,850元（貨物已退運，故無須追徵進口稅費）；逃漏菸酒稅之行為，則依菸酒稅法第19條第7款規定，處所漏菸酒稅額5,467,500元2倍的罰鍰10,935,000元；逃漏營業稅的行為，依加值型及非加值型營業稅法第51條第1項第7款規定，處所漏營業稅額276,244元1.5倍之罰鍰計414,366元。上訴人不服，申經被上訴人復查決定，撤銷菸酒稅及營業稅部分的罰鍰處分，其餘復查駁回。上訴人仍不服，提起訴願，遭決定駁回後，提起行政訴訟，並聲明：「訴願決定及原處分（即復查決定）不利於上訴人之部分均撤銷。」經原審判決駁回後，提起本件上訴。

二、上訴人起訴的主張及被上訴人在原審的答辯，均引用原判決所載。

三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據的結果，以：

（一）依財政部賦稅署90年12月21日台稅二發字第0900457935號函說明二、被上訴人所提改制前臺灣省菸酒公賣局（即改制後臺灣菸酒股份有限公司）90年12月5日（90）公料字第0027464號函及大同大學「利用液態發酵的方法進行高粱酒的釀造實驗及其香味之研究」碩士論文內容可知，各酒類產品有其化學成分及圖譜特性，可透過製程品評、一般分析及氣相層析圖譜等方式與其他烈酒類區分。系爭貨物經色譜分析（下或稱「GC」）化驗，與玉山高粱、市售米酒及「上訴人於市面銷售之金獎大麴酒」等酒類進行圖譜比對，發現系爭貨物圖譜的芳香酯醇與米酒差異較大，而與金獎大麴酒高度相似；

01 復經與金門高粱酒及金獎大麴酒進行圖譜比對，其主成分相
02 當；再經放大圖譜比對金獎大麴酒及系爭貨物，二者細微成
03 分高度相似，則系爭貨物應非上訴人申報的米酒精。又系爭
04 貨物於103年8月20日以同位素比值質譜儀化驗結果，穩定性
05 碳同位素比值為負千分之11.67，化驗單位雖未指明係高粱
06 酒，惟參諸科技部「科學發展」期刊第489期第8頁附圖，系
07 爭貨物的穩定性同位素比值係位於碳四（C4）植物的穩定性
08 同位素比值負千分之8至負千分之20區間，另參考相關文獻
09 ，C4代表性植物包括高粱、玉米及甘蔗等，足知系爭貨物應
10 非上訴人申報的米酒精。因此，系爭貨物具高粱酒的獨特風
11 味及芬芳，酒精度81%，並非符合稅則第2207節「未變性乙
12 醇已失去發酵產品特性而得僅有乙醇氣味及味道」的特性，
13 是被上訴人核定系爭貨物的貨名為「高粱酒81%ALC」，嗣再
14 依其貨物性質，將系爭貨物分類號列歸列為第2208.90.90.
15 19-7號「其他穀類酒」，難謂有何不符。另系爭貨物既係高
16 粱酒，則無論上訴人係以「米酒精」或「酒精」申報進口，
17 均有違誤。

18 (二)系爭貨物經鑑定為高粱酒，海關進口稅則前6碼為220809，
19 與系爭貨物出口商華澳酒廠於102年間向澳門經濟局申報自
20 中國大陸進口原料酒基為米酒及白酒，其中進口的白酒稅則
21 前6碼同為220809，是以系爭貨物原材料經加工或製造後所
22 產生的貨物與原材料歸屬的海關進口稅則前6碼號列並無不
23 同，難謂系爭貨物業經實質轉型。又上訴人稱系爭來貨製程
24 繁複、兩次回酒發酵、併以串蒸及高度調酒勾兌技術主張實
25 質轉型等，然僅附製造流程表說明，惟所串蒸型為何，與申
26 報的米酒精有何關係，既稱有回酒發酵、串蒸及調酒勾兌，
27 又如何歸入稅則號別第2207節（已失去發酵產品特性而得僅
28 有乙醇氣味及味道之透明、無色、無氣泡液體），上訴人並
29 未為任何舉證；縱如上訴人所稱澳門製造，然依成本分析單
30 所載燃料成本僅3元，至多僅能蒸餾20公升酒精，不足以將
31 釀造的中國酒基再行蒸餾，所稱「中國酒基」僅能為蒸餾程

01 序所得的蒸餾酒。況且，比對上訴人所附的製造流程表及成
02 本分析表，製造流程表載稱系爭貨物係大陸酒基及臺灣酒基
03 3：1混合調製，惟成本分析表卻僅載有中國酒基，且未見上
04 訴人提供臺灣酒基來源證明以實其說，加以，上訴人檢附系
05 爭貨物的大陸基酒進口澳門的申報單載明為「中國式米酒」
06 ，與系爭貨物經被上訴人鑑定為高粱酒，確定不屬於米酒類
07 的結果不符，則上訴人所提大陸基酒資料是否可採，即非無
08 疑，自不得據此作為計算附加價值或判定有無實質轉型的依
09 據。從而，系爭貨物並未實質轉型，原產地仍為中國大陸，
10 核無不當。

11 (二)進口貨物，係採申報及查驗制度，並課以納稅義務人誠實申
12 報所運貨物名稱、數量、重量、品質規格、價值及產地等義
13 務，如有虛報情事，致違反海關緝私條例者，即有違反誠實
14 申報的作為義務。上訴人係從事國際貿易業、菸酒零售、批
15 發、酒類輸入業及製酒業，對於貿易標的物的內容及輸入規
16 定，應負注意與查明的責任，對於系爭貨物輸入規定為「MW
17 0」，即未經公告准許輸入的大陸物品不准進口，且對系爭
18 貨物的產地、製程或進口法令及海關如何進行通關查驗程序
19 當知之甚稔，於進口前本應負查明與注意的義務，再據實申
20 報，藉以防止違章情事發生，免於受罰。本件上訴人未能據
21 實申報，致生虛報進口貨物產地及名稱，逃避管制情事，核
22 有應注意、能注意而不注意的過失，自應論罰。被上訴人審
23 酌上訴人違反本件行政法上義務行為應受責難程度、所生影
24 響及因違反行政法上義務所得的利益，依海關緝私條例第37
25 條第3項轉據同條例第36條第1項及第3項規定，處法定最低
26 額度即貨價1倍的罰鍰286,925元，併沒入系爭貨物；惟系爭
27 貨物於受裁處沒入前已退運，致無法裁處沒入處分，乃依行
28 政罰法第23條第1項規定，裁處沒入貨物的價額286,925元，
29 合計573,850元，並無違誤，亦無裁量怠惰、裁量逾越或裁
30 量濫用的違法情事，更與行政罰法第18條第1項規定相符，
31 乃判決駁回上訴人在第一審之訴。

01 四、本院經核原判決駁回上訴人在第一審之訴，並無違誤。茲就
02 上訴理由再予補充論述如下：

03 (一)關稅法第15條第3款規定：「下列物品，不得進口：……三
04 、法律規定不得進口或禁止輸入之物品。」又107年5月9日
05 修正前海關緝私條例第37條規定：「（第1項）報運貨物進
06 口而有下列情事之一者，得視情節輕重，處以所漏進口稅額
07 2倍至5倍之罰鍰，或沒入或併沒入其貨物：一、虛報所運貨
08 物之名稱、數量或重量。……四、其他違法行為。……（第
09 3項）有前2項情事之一而涉及逃避管制者，依前條第1項及
10 第3項論處。」第36條規定：「（第1項）私運貨物進口、出
11 口或經營私運貨物者，處貨價1倍至3倍之罰鍰。……（第3
12 項）前2項私運貨物沒入之。」前開第37條第1項、第36條
13 第1項規定已於107年5月9日修正，關於法定罰鍰倍數分別修
14 正為「處所漏進口稅額5倍以下之罰鍰」、「處貨價3倍以下
15 之罰鍰」，依據行政罰法第5條規定，本件應適用被上訴人
16 最初裁處時即107年5月9日修正前（下同）的規定。且行
17 政罰法第23條第1項規定：「得沒入之物，受處罰者或前條
18 物之所有人於受裁處沒入前，予以處分、使用或以他法致不
19 能裁處沒入者，得裁處沒入其物之價額；其致物之價值減損
20 者，得裁處沒入其物及減損之差額。」此外，臺灣地區與大
21 陸地區貿易許可辦法第7條第1項第1款規定：「大陸地區物
22 品，除下列各款規定外，不得輸入臺灣地區：一、主管機關
23 公告准許輸入項目及其條件之物品。……」

24 (二)關稅法第28條第1項及第2項分別規定：「海關對進口貨物原
25 產地之認定，應依原產地認定標準辦理，必要時，得請納稅
26 義務人提供產地證明文件。在認定過程中如有爭議，納稅義
27 務人得請求貨物主管機關或專業機構協助認定，其所需費用
28 統由納稅義務人負擔。」及「前項原產地之認定標準，由財
29 政部會同經濟部定之。」依據上開規定授權所訂定的進口貨
30 物原產地認定標準第5條第2款規定：「非適用海關進口稅則
31 第2欄稅率之進口貨物以下列國家或地區為其原產地……二

、貨物之加工、製造或原材料涉及2個或2個以上國家或地區者，以使該項貨物產生最終實質轉型之國家或地區。」第7條規定：「（第1項）第5條之進口貨物，除特定貨物原產地認定基準由經濟部及財政部視貨物特性另訂定公告者外，其實質轉型，指下列情形：一、原材料經加工或製造後所產生之貨物與原材料歸屬之海關進口稅則前6位碼號列相異者。二、貨物之加工或製造雖未造成前款稅則號列改變，但已完成重要製程或附加價值率超過35%以上者。（第2項）前項第2款附加價值率之計算公式如下：貨物出口價格（F.O.B.）
一直、間接進口原料及零件價格（C.I.F.）／貨物出口價格（F.O.B.）＝附加價值率。（第3項）第1項貨物僅從事下列之作業者，不得認定為實質轉型：一、運送或儲存期間所必要之保存作業。二、貨物為上市或裝運所為之分類、分級、分裝、包裝、加作記號或重貼標籤等作業。三、貨物之組合或混合作業，未使組合或混合後之貨物與被組合或混合貨物之特性造成重大差異者。四、簡單之切割或簡易之接合、裝配或組裝等加工作業。五、簡單之乾燥、稀釋或濃縮作業，未改變貨物之本質者。」

(三)「本稅則各號別品目之劃分，除依據本稅則類、章及其註，各號列之貨名及解釋準則之規定外，並得參據關稅合作理事會編纂之『國際商品統一分類制度（HS）註解』（下稱『HS註解』）及其他有關文件辦理。」「類、章及分章之標題，僅為便於查考而設；其分類之核定，應依照稅則號別所列之名稱及有關類或章註為之……」分別為海關進口稅則總則一及解釋準則一所規定。可知，我國貨品分類，是依據HS註解的相關規範及解釋準則辦理，稅則號別前6碼（即目別）與世界各國一致。而貨品分類首要工作為確認貨名，是應先確認系爭貨物的性質後，再據以核估稅則號別。又依據西元2012年版HS註解中文版對於稅則第2207節及第2208節的詮釋：「第22.07或22.08節之未變性乙醇係發酵產品再經純化過程（例如蒸餾，過濾等）處理已失去發酵產品特性而得僅有乙

醇氣味及味道之透明、無色、無氣泡液體。」及「22.08—未變性之乙醇，其酒精度以容積計低於80%者；烈酒、再製酒（利口酒）及其他含有酒精成分之飲料……本節包括下列各項，不論其酒精度高低：(A)烈酒，係以……發酵穀類……經蒸餾而得，……；烈酒全部或部分地保持其他次要成分（酯類，醛類，酸類，較高度酒精等等），使其別具獨特風味及芳香。……(C)所有其他含酒精成分之飲料，未列入本章前述各節者。」業已明確定義未變性乙醇與烈酒的區別，乃在於未變性乙醇已失去發酵產品特性而得僅有乙醇氣味及味道；而以發酵穀類蒸餾所得的烈酒則全部或部分地保持其他次要成分（酯類，醛類，酸類，較高度酒精等），使其別具獨特風味及芳香，且「不論其酒精度高低」，亦即稅則第2208節並未排除高酒精度的酒品。

(四) 原判決就本件主要爭議，亦即關於系爭貨物的貨名為高粱酒、原產地為中國大陸的認定，已經依據卷內證據資料，並且斟酌兩造的辯論意旨後，論明：系爭貨物上訴人原申報貨名為「亞太米酒精81%ALC（81度米酒精），200L/PET BOT AGO RA MICHEW JIN」，嗣經色譜分析化驗，發現系爭貨物圖譜的芳香酯醇與米酒差異較大，而與金獎大麴酒（上訴人銷售的高粱酒）高度相似，且與金門高粱酒及金獎大麴酒的主成分相當，復與金獎大麴酒的細微成分高度相似，系爭貨物應非上訴人申報的米酒精；又系爭貨物以同位素比值質譜儀化驗結果，穩定性碳同位素比值為負千分之11.67，位於碳四（C4）植物（包括高粱、玉米及甘蔗等）的穩定性同位素比值負千分之8至負千分之20區間，而非位於碳三（C3）植物（包括稻米及小麥等）的穩定性同位素比值負千分之21至負千分之39區間，足知系爭貨物應非上訴人申報的米酒精；系爭貨物既經分析與高粱酒具有類似芳香酯醇，同位素比值又與高粱酒相當，況稅則第2208節以發酵穀類蒸餾所得的烈酒，並不問其酒精度高低，是被上訴人核定系爭貨物的貨名為「高粱酒81%ALC」，再依其貨物性質，將系爭貨物分類號列

01 歸列為第2208.90.90.19-7號「其他穀類酒」，難謂有何不
02 符；又系爭貨物既為高粱酒，海關進口稅則前6碼為220809
03 ，與系爭貨物出口商華澳酒廠於102年間向澳門經濟局申報
04 自中國大陸進口原料酒基為米酒及白酒，其中進口的白酒稅
05 則前6碼同為220809，是系爭貨物原材料經加工或製造後所
06 產生的貨物與原材料歸屬的海關進口稅則前6碼號列相同，
07 難謂系爭貨物業經實質轉型；至上訴人稱系爭來貨製程繁複
08 、兩次回酒發酵、併以串蒸及高度調酒勾兌技術主張實質轉
09 型等，然僅附製造流程表說明，惟所串蒸型為何，與申報的
10 米酒精有何關係，既稱有回酒發酵、串蒸及調酒勾兌，又如
11 何歸入稅則號別第2207節（已失去發酵產品特性而得僅有乙
12 醇氣味及味道之透明、無色、無氣泡液體），上訴人並未為
13 任何舉證；縱如上訴人所稱系爭貨物係於澳門製造，然依成
14 本分析單所載燃料成本僅3元，至多僅能蒸餾20公升酒精，
15 不足以將釀造的中國酒基再行蒸餾，所稱「中國酒基」僅能
16 為蒸餾程序所得的蒸餾酒；況比對上訴人所附的製造流程表
17 及成本分析表，製造流程表載稱系爭貨物係大陸酒基及臺灣
18 酒基3：1混合調製，惟成本分析表卻僅載有中國酒基，華澳
19 酒廠向澳門經濟局申請來源表格所載原料酒基的來源亦係大
20 陸，且未見上訴人提供臺灣酒基來源證明以實其說，況上訴
21 人檢附系爭貨物的大陸基酒進口澳門的申報單載明為「中國
22 式米酒」，與系爭貨物經被上訴人鑑定為高粱酒，確定不屬
23 於米酒類的結果不符，則上訴人所提大陸基酒資料是否可採
24 ，亦非無疑，自不得據此作為計算附加價值或判定有無實質
25 轉型的依據，因認系爭貨物並未實質轉型，原產地仍為中國
26 大陸等情，已敘明其判斷的依據及得心證的理由，並就上訴
27 人爭執試驗報告書並未指出「同位素比值負千分之11.67與
28 高粱相當」，且現今無市售81度高粱酒可供比對，且GC分析
29 僅能推論製造方法有相似之處，尚無法對酒的原料作定性分
30 析，又系爭貨物由米發酵成米酒，經蒸餾去除大部分芳香物
31 質，成為中性酒精，再調兌高粱酒的芳香物質，故上訴人申

01 報貨名為酒精，並歸列稅則號別第2207節，並無不符，況系
02 爭貨物無論從澳門加工附加價值率超過35%、進口稅則前6碼
03 號列相異，均已達實質轉型要件，為澳門產製云云，何以不
04 足採取，逐一予以指駁甚詳，經核於法均無違誤。上訴意旨
05 就原審取捨證據、認定事實的職權行使，以及已詳為論斷的
06 事項，再執前詞指摘原判決有不備理由及違反證據法則的違
07 法等語，實不足採。至於上訴人主張被上訴人取樣檢測時，
08 未會同上訴人及公正第三方，所取樣品是否有受污染，致檢
09 測結果失真，亦不無可議云云，並未於原審爭執，亦未提出
10 其他佐證說明樣品曾受污染，自難憑採。

11 (五)又海關緝私條例第37條第3項規定，係於67年5月29日修正時
12 所增訂，主要是針對以虛報名稱、品質、規格或其他違法行
13 為報運貨物進出口，而涉及逃避管制的情形，因無漏稅額，
14 致無法依同條第1項及第2項處以罰鍰，惟因此等情節多較嚴
15 重，乃增訂此一規定以免造成漏洞（立法理由參照）。該條
16 項既規定有前2項情事之一而涉及逃避管制者，應依同法第
17 36條第1項及第3項論處，而同法第36條第1項及第3項規定的
18 處罰，並不以故意為構成要件（本院46年判字第23號、51年
19 判字第171號、55年判字第254號等判例參照），且司法院釋
20 字第521號解釋更釋明：「……依海關緝私條例第36條、第
21 37條規定之處罰，仍應以行為人之故意或過失為其責任條件
22 ，本院釋字第275號解釋應予以適用……」等語，自難認同
23 法第37條第3項規定的處罰，應以故意為要件。上訴人主張
24 海關緝私條例第37條第3項所稱「逃避管制」應指「明知並
25 有意使其發生」的確定故意，被上訴人既以該條項裁處，自
26 應就上訴人對違章事實有故意的可歸責條件負舉證責任等語
27 ，容有誤會，亦不足採。

28 (六)關於上訴人就本件違章行為具有過失乙節，原判決已論明上
29 訴人係從事國際貿易業、菸酒零售、批發、酒類輸入業及製
30 酒業，對於申報進口酒類的相關法令規範應該十分明瞭，並
31 負有注意與查明的責任，而對於系爭貨物輸入規定為「MW0

」，即未經公告准許輸入的大陸物品不准進口，且對系爭貨物的產地、製程或進口法令及海關如何進行通關查驗程序當知之甚稔，於進口前本應負查明及注意義務，再據實申報，藉以防止違章情事發生，且系爭貨物的產製又有明顯不合理的地方，只要稍加注意即可查明，上訴人卻未予查證及據實申報，致生虛報進口貨物產地及名稱，涉及逃避管制情事，核有應注意、能注意而不注意的過失，自應論罰等情，經核並無違誤。上訴人主張其以系爭貨物主要特徵酒精濃度81度，適用性質最類似的稅則2207.10為申報，而對相關法令有所誤會，難謂有故意或過失，況縱上訴人沿用民間俗稱「米酒精」有誤，尚不能以上訴人有違反行政法上義務的行為即推論該行為係出於故意或過失，而混淆原應分別判斷的行政罰主、客觀構成要件等語，為其一己見解，委無足採。又華澳酒廠提供給上訴人的原產地證明，雖然確實是澳門經濟局所核發，但進口貨物產地的認定，應以實到貨物查驗取得的證據力為主，書件審核及國外調查為輔，原產地證明只是作為原產地認定的證明方法之一，並非單憑進口人提供來貨證明文件，作為認定基準，亦不能因此而免除上訴人進口貨物時的查證義務，尤其澳門與中國大陸地理位置相近，人員、貨物交流頻繁密切，貨品分類號列2208.90.90.19-7的貨物既受有大陸物品不准進口的管制，上訴人更應謹慎查證，以免觸法。是上訴人以其提出的原產地證明確屬澳門經濟局核發的公文書，其據此申報系爭貨物產地為澳門，係有憑據，無虛報貨物產地，逃避管制之情為由，指摘原判決認定其有過失，違反行政罰法第7條第1項規定等語，亦不足取。

(七)綜上所述，原判決駁回上訴人在第一審之訴，經核並無違誤。上訴意旨指摘原判決違背法令，請求廢棄，為無理由，應予駁回。

五、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。

中 華 民 國 108 年 6 月 27 日

1 1