

最 高 行 政 法 院 判 決

108年度判字第64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 林 宗 翰 律 師

被 上 訴 人 財 政 部 關 務 署 基 隆 關

代 表 人 蘇 淑 貞

上列當事人間虛報進口貨物產地事件，上訴人對於中華民國106年9月7日臺北高等行政法院106年度訴字第760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5月28日向被上訴人報運自香港進口米酒精乙批（報單號碼：第AA/02/179/60015號，原判決、訴願決定及被上訴人處分書均植為第AA/02/1796/0015號），第1項原申報貨名為華澳米酒精71% ALC，產地澳門，數量27,000LTR，貨品分類號列第2208.90.90.12-4號「以米類為原料，採用酒麴或酵素，經液化、糖化、發酵、蒸餾及調和酒精而製成之酒」（下稱系爭貨物），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）、MWO（大陸物品不准進口）及W01（應依照進口酒類查驗辦法規定，向財政部申請，辦理酒品輸入查驗），電腦核定以C3（貨物查驗）方式通關。經被上訴人查驗結果，認定產地為中國大陸，上訴人報運貨物進口，有虛報貨物產地，逃避管制之情事，因而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，以103年1月22日第000000000號處分書（下稱原處分）處貨價1倍之罰鍰計新臺幣（下同）289,311元，併沒入貨物。上訴人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經財政部104年3月30日台財訴字第10313970550號訴願決定將原處分（復查決

01 定)撤銷,著由被上訴人另為處分。嗣被上訴人重核復查決
02 定仍將復查駁回,上訴人乃循序提起行政訴訟,並聲明:原
03 處分、重核復查決定及訴願決定均撤銷。案經原審判決駁回
04 ,上訴人遂提起本件上訴,聲明:原判決廢棄,發回原審法
05 院。

06 二、上訴人起訴主張、被上訴人於原審的答辯,均引用原判決的
07 記載。

08 三、原判決是以:(一)系爭貨物於澳門的加工製造,不符合行為時
09 進口貨物原產地認定標準(下稱認定標準)第7條第1項第1
10 款及第2款實質轉型規定(理由詳如下述),應認系爭貨物
11 原產地為中國大陸。上訴人提出的澳門經濟局簽發產地來源
12 證明書、發票、出口報單等證明文件,與實際來貨即系爭貨
13 物由大陸產製不符,上訴人持上開產地證明主張系爭貨物非
14 大陸產製,為無理由。(二)系爭貨物的海關進口稅則前6碼號
15 列為2208.90(即蒸餾酒),與華澳酒廠自中國大陸申報進
16 口原料(即基酒,中國式米酒)稅則號別應無不同,不符合
17 認定標準第7條第1項第1款規定:依菸酒管理法施行細則第3
18 條第1項第5款規定可知,米酒為蒸餾酒,除有特別規定,應
19 歸屬進口稅則2208節的蒸餾酒。上訴人提出華澳酒廠自中國
20 大陸進口系爭貨物原料基酒的申報單,及系爭貨物的澳門出
21 口報單,二者稅則號別前6碼雖為2206.00,但上訴人103年7
22 月24日列席被上訴人復查會所提「報關行誤植進口稅號說明
23 」,似已自承系爭貨物原料基酒遭澳門海關誤歸列於2206.0
24 0,且依基酒進口報單資料,不論臺灣、澳門所產米酒,均
25 為酒精濃度介於38%至58%間,故中國式米酒亦應為經蒸餾
26 程序的蒸餾酒,而非酒精濃度較低的釀造酒。系爭貨物的原
27 料中國式米酒既為蒸餾酒,稅則號別自應歸類為2208節,被
28 上訴人認系爭貨物原料基酒與系爭貨物稅則號別相同(均為
29 2208.90),應屬有據,即不符合上開規定的實質轉型。(三)
30 系爭貨物加工附加價值率未超過35%,與認定標準第7條第1
31 項第2款後段規定不符,不能認定為實質轉型:系爭貨物原

01 材料包括基酒、酵母、砂糖、碎米等，又系爭貨物離岸價格
02 為HKD74,116元，扣除容器後，換算為單位米酒精（200L）
03 離岸價格約為HKD521元（折算約為澳門幣506.2元），其直
04 、間接進口原料成本合計澳門幣390.2元，依認定標準第7條
05 第2項規定公式計算結果，附加價值率為22.92%，並未超過
06 35%，不能認定為實質轉型。再依成本分析單所示計算，每
07 生產200公升71%華澳米酒精使用的砂糖及碎米共約可產生
08 7.775公斤絕對酒精，而華澳酒廠所做加工僅能生產6.8%米
09 酒精，並無附加價值超過35%的可能，況且成本分析單所載
10 燃料成本僅3元，如以柴油每公升8元計算，亦不足以對原料
11 基酒從事加工蒸餾工序。上訴人主張附加價值率為52.85%
12 ，且基酒部分應扣除臺灣基酒，且砂糖、碎米經發酵、蒸餾
13 後轉化為酒亦應扣除云云，並非依據前開公式計算，非屬可
14 採。（四）華澳酒廠就原料等而為製造加工，非屬重要製程，與
15 認定標準第7條第1項第2款前段規定不符：經駐外單位訪查
16 ，華澳酒廠廠房僅約88坪，生產設備計有鍋爐1組、蒸餾設
17 備、發酵桶6個（容量200公升）、發酵罐6個（容量2噸）、
18 高位桶及混合桶等，全職與臨時工各2人，被上訴人據此主
19 張系爭貨物生產製造過程較為簡單，應可採信。另依砂糖使
20 用量計算結果，華澳酒廠的日產量約為5,063公升，如每日
21 蒸鍋以2次蒸餾、每次3分之2滿鍋作業，使用蒸鍋容量應為
22 3,797公升，合計約應由19個200公升容量鐵桶的蒸鍋製成，
23 然該廠僅有鍋爐1組，並無充分設備足供運作如此多產能。
24 況若依上訴人主張系爭貨物係以回酒蒸餾方式製造，華澳酒
25 廠每日需運進約20,074公升的水，但該廠每日僅運進約3,00
26 0公升的水，顯然無法達成發酵蒸餾用水的需求；另依據該
27 廠電費單、柴油送貨單所示用電及燃料使用狀況，也無從完
28 成上訴人主張的產製流程（多次回酒發酵及蒸餾）。此外，
29 華澳酒廠加工僅能生產6.8%米酒精，及將高粱酒芳香酯醇
30 添加至基酒當中，其製程僅是簡單混合而已，非屬重要製程
31 。又系爭貨物經送鑑定結果，雖不屬高粱酒，卻有與市售高

01 梁酒類似的芳香酯醇，系爭貨物所含芳香酯醇應是以化工原
02 料添加，並非因高粱穀物釀造而成。華澳酒廠若是以經多次
03 回酒發酵繁複製程產生米酒精，卻添加高粱酒芳香酯醇等化
04 工原料，不合常理，因此上訴人關於華澳酒廠採回酒發酵製
05 程，以及先進製程可以達多次回酒發酵及蒸餾的主張，不足
06 採信。(五)系爭貨物的原材料即中國式米酒既屬蒸餾酒，自應
07 歸列稅則號別2208.90，且系爭貨物並無認定標準第7條第1
08 項第1款、第2款所定實質轉型的情況，被上訴人因此認定原
09 產地為中國大陸，並以上訴人未據實申報，致生虛報進口貨
10 物產地，逃避管制情事，且具有過失，被上訴人依法裁處罰
11 鍰及沒入貨物並無違法等理由，駁回上訴人在原審之訴。

12 四、本院經過審查結果，認為原判決駁回上訴人在第一審之訴，
13 沒有錯誤，針對上訴理由再予補充論述如下：

14 (一)按107年5月9日修正前海關緝私條例第37條規定：「(第1項
15)報運貨物進口而有下列情事之一者，得視情節輕重，處以
16 所漏進口稅額2倍至5倍之罰鍰，或沒入或併沒入其貨物：…
17 …四、其他違法行為。…(第3項)有前2項情事之一而涉
18 及逃避管制者，依前條第1項及第3項論處。」第36條規定：
19 「(第1項)報運貨物進口、出口或經營私運貨物者，處貨
20 價1倍至3倍之罰鍰。…(第3項)前2項私運貨物沒入之。
21 」(前開第37條第1項、第36條第1項規定已於107年5月9日
22 修正，關於法定罰鍰倍數分別修正為「處所漏進口稅額5倍
23 以下之罰鍰」、「處貨價3倍以下之罰鍰」，依據行政罰法
24 第5條規定，本件應適用被上訴人最初裁處時即107年5月9日
25 修正前的規定)。又臺灣地區與大陸地區貿易許可辦法第7
26 條第1項第1款規定：「大陸地區物品，除下列各款規定外，
27 不得輸入臺灣地區：一、主管機關公告准許輸入項目及其條
28 件之物品。」

29 (二)次按關稅法第28條第1、2項規定：「海關對進口貨物原產地
30 之認定，應依原產地認定標準辦理，必要時，得請納稅義務
31 人提供產地證明文件。在認定過程中如有爭議，納稅義務人

得請求貨物主管機關或專業機構協助認定，其所需費用統由納稅義務人負擔。」「前項原產地之認定標準，由財政部會同經濟部定之。」認定標準第5條規定：「非適用海關進口稅則第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百分之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.）— 直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)又「本稅則各號別品目之劃分，除依據本稅則類、章及其註解，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。而「22.06-其他釀造飲料（例如蘋果酒，梨酒，蜂蜜酒）；未列名釀造飲料混合品或釀造飲料與未含酒精飲料之混合品……本節包括所有釀造飲料……不包括

果汁（蘋果、梨子等等）及其他含酒精強度（以容積計）不超過0.5% VOL之飲料。」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……（C）所有其他含酒精成分之飲料，未列入本章前述各節者。」為西元2012年版HS註解中文版對於2206節所屬釀造酒及2208節所屬蒸餾酒的詮釋。

(四) 查原判決就本件主要爭議，亦即關於系爭貨物的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：系爭貨物的原材料包括基酒、酵母、砂糖、碎米等，其中基酒部分，縱如上訴人主張是以大陸基酒與臺灣基酒3：1比例混合，但依上訴人提出華澳酒廠原料基酒進口報單等資料，不論臺灣或澳門所產的米酒，酒精濃度均介於38%至58%間，自中國大陸進口的中國式米酒，雖然沒有標明酒精濃度，然而米酒是以米類為原料，採用酒麴或酵素，經液化、發酵及蒸餾而製成的蒸餾酒（菸酒管理法施行細則第3條），依靜宜大學食品營養學系張永和教授所著「釀造酒與蒸餾酒」記載，蒸餾酒酒精成分一般皆在20%至80%之間，且原料特性相近的才得混用，以免有品質不一的疑慮，因此作為系爭貨物原料基酒的中國式米酒應該也是蒸餾酒，而非酒精濃度較低的釀造酒。系爭貨物的原料基酒既然是蒸餾酒，即應該歸列為2208節，正確的稅則號別前6碼號列應為2208.90，並不會因為澳門海關將原料基酒歸列為2206.00而受到影響，又因系爭貨物稅則號別前6碼號列亦為2208.90，與原料基酒歸屬的海關進口稅則前6碼號列相同，就沒有認定標準第7條第1項第1款規定可認為原材料經加工或製造後已實質轉型的情形。另外，依據系爭貨物進口報單、上訴人提出的華澳酒廠成本分析單所載計算結果，系爭貨物在澳門的加工製造附加價值率為22.92%，沒有超過35%，也難認為系爭貨物中的中國大陸來源原料，因完成重要製程

而實質轉型為澳門產製，與認定標準第7條第1項第2款規定不符，應認系爭貨物原產地為中國大陸等語，經本院審查結果，上開事實認定及法律適用並沒有違背法令的情形。

(五)上訴人雖主張酒類製造實質轉型的「重要製程」標準，應先徵詢財政部國庫署意見，方得確定，被上訴人未徵詢即認定華澳酒廠所為加工製造非屬重要製程，顯有未當，原審就此亦有應調查證據而未調查的違背法令情形云云。然依關稅法第28條第1項規定可知，原產地的認定，屬海關權責，應由海關綜合相關文件及事證，依據認定標準，依職權加以認定，雖然亦得由納稅義務人負擔費用，請求貨物主管機關或專業機構協助認定，但不得以此而謂海關未請求貨物主管機關或專業機構協助認定，或徵詢其等意見，即有違背法令事情。本件經被上訴人綜合相關文件及各項事證結果，已可認定華澳酒廠就原料等所為加工製造非屬重要製程，不能認為實質轉型，仍應以中國大陸為原產地，自然沒有請求貨物主管機關協助認定或徵詢意見的必要，原判決因此維持被上訴人的認定，並詳細說明得心證的理由，難認有上訴人前揭所指違背法令情形。再者，上訴人提供予被上訴人的華澳酒廠成本分析單，縱令是華澳酒廠向澳門經濟局申請核發產地證明的文件，但其上有關原料及其來源、成本費用等記載，仍可作為被上訴人認定系爭貨物原產地以及是否產生實質轉型判斷的佐證資料。原判決以被上訴人依該成本分析單所載，據以估算按上訴人主張系爭貨物加工製造流程（多次回酒發酵及蒸餾）所需原料（例如砂糖）使用量及成本費用，再輔以駐外單位查訪華澳酒廠所見現場設備，用以佐證上訴人主張的加工製造流程，如以華澳酒廠實際進貨數量及其情形，顯然無法達成，並以此作為其認定華澳酒廠所為加工製造非屬足以產生實質轉型重要製程的依據，經本院審核認為與證據法則、經驗法則及論理法則均無違背。上訴意旨以原本分析單是供澳門政府經濟局審核發證，非供我國海關查核使用，表內數據僅屬概估，並非實際費用，被上訴人反推計算結果

與實際狀況大相逕庭，違反經驗法則為由，指摘原判決未請專家或專業機關鑑定，採信無製酒專業背景的被上訴人一面之詞而屬違法判決云云，並不可採。

(六)另關於上訴人就本件違章行為具有過失乙節，原判決已清楚表明是因為上訴人以經營菸酒批發、零售、酒類輸入、製酒及國際貿易為業，對於申報進口酒類的相關法令規範應該十分明瞭，且系爭貨物的產製又有明顯不合理的地方，只要稍加注意就可以查明，上訴人卻未予查證，應注意而不注意，具有過失等語，並沒有違法、錯誤的情形。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，但原產地證明只是作為原產地認定的證明方法之一，並不能因此而免除進口貨物的上訴人查證義務，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2208.90.90.12-4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。上訴人以其提出的原產地證明確屬澳門經濟局核發為由，指摘原判決認定其具有過失是因不諳國際貿易交易慣例而有違法，顯然不足採取。至於上訴人主張系爭貨物的貨品分類號列應為「000000000其他烈酒及其他含有酒精成分的飲料」，屬開放進口貨品，並無大陸物品管制進口限制云云，為其一己見解，也不足採。此外，原判決縱令有上訴意旨所指誤認上訴人與華澳酒廠交易多年、誤解上訴人提具「報關行誤植進口稅號說明」的真意等情事，但因此等違誤對於判決的結論並無影響，上訴意旨指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由。

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 2 月 19 日

最高行政法院第二庭

審判長法官 吳 東 都

法官 胡 方 新

法官 陳 秀 嫻

01 法官 張 國 勳
02 法官 程 怡 怡
03 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異
04 中 華 民 國 108 年 2 月 19 日
05 書記官 莊 子 誼