臺北高等行政法院判決

106年度訴字第1098號

）FKT64W1Z1X5L0;@108年6月27日辯

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　蘇淑貞（關務長）

訴訟代理人　施秀如

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，本院判決如下：

主　文

訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

訴訟費用由被告負擔。

事實及理由

甲、程序事項：

本件被告代表人於訴訟繫屬中由陳瑜朗變更為蘇淑貞，並已具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

乙、實體方面：

壹、事實概要：

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VODKA53%乙批（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，來貨為伏特加，爰接受原申報貨名。嗣因原申報貨名（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10100214

17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日以誤繕為由，檢附財政部南區國稅局屏東縣分局所核發之南區國稅屏縣三字第10100069l1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，據以免徵菸酒稅。嗣據臺灣士林地方法院104年度審簡字第1122號刑事判決意旨，B免稅函為財政部南區國稅局屏東分局核准發給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），原告明知系爭貨物為臺灣菸酒股份有限公司（下稱臺灣菸酒公司）所進口，而非騏麟公司，仍執B免稅函向被告更正報單所載核准免稅之文號，使系爭貨物得據以免稅進口，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00000000號處分書，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，申請復查，未獲變更，原告不服，提起訴願，業經決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

貳、本件原告主張：

一、原告於101年3月7日委託豐吉報關有限公司向被告遞送第AA/01/0636/0032及AA/01/0636/0033等二張進口報單，並檢附騏麟製酒股份有限公司之南區國稅屏縣三字第10100069l1號菸酒稅採購免稅原料申請書及臺灣菸酒股份有限公司嘉義酒廠（以下稱嘉義酒廠）之南區國稅民雄三字第10100214l7號菸酒稅採購免稅原料申請書，申報貨物名稱均為VODKA 53%

VOL商品標準分類號列（CCC Code）均為2208.60.00.00-3。上開二張進口報單上的貨物，分別由騏麟製酒股份有限公司及嘉義酒廠等二家酒廠，同時委託原告向中國大陸同一家公司（貴州國威酒業公司）進口。

二、被告以嘉義酒廠A免稅函內容所載原料品名「加味伏特加」與申報貨名「VODKA」不符為由，不予受理；原告另向委託人嘉義酒廠，請求更改菸酒稅採購免稅原料申請書品名為伏特加，惟據嘉義酒廠答覆：該廠於99年委託原告進口二批加味伏特加酒，當時菸酒稅採購免稅原料申請書品名均為「加味伏特加酒」，都已完成通關放行，且該廠為財政部所屬事業單位，品名「加味伏特加酒」應該沒問題等語。因此未接受原告請求向國稅局更改品名，原告無奈，遂向被告承辦關員提示：原告於99年接受嘉義酒廠之委託進口二批加味伏特加酒，分別為99年2月25日報關之AA/99/0463/0001號進口報單及99年11月16日報關之AA/99/4899/0118號進口報單，申報貨物名稱均為VODKA 53% VOL.，採購免稅原料申請書品名均為「加味伏特加酒」，並分別於99年2月26日及99年11月24日獲得被告通關放行之進口報單及採購免稅原料申請書影本，請求被告依照99年通關標準放行，惟被告承辦關員依舊堅持不受理。

三、原告在嘉義酒廠不願更改菸酒稅採購免稅原料申請書的品名，被告承辦關員不願接受嘉義酒廠之A免稅函申報通關之當時，向被告承辦關員詢問，是否能以原料品名符合被告承辦關員要求之B免稅函，辦理通關提貨？當時被告承辦關員答覆稱：可以寫申請書申請更正報單所載核准免稅之文號等語，原告即依該經辦關員之指示書寫申請書申請，並經被告核准更正後據以辦理通關放行。此程序係經被告承辦關員之指

示及核准，並無被告所稱「..原告報運貨物進口涉有繳驗不實憑證，逃漏進口稅款情事..」之情節，此由證人被告承辦關員李秉倫君證稱：變更之核准係由他簽請單位內部決定等詞足以證明。

四、中華民國輸出入貨品分類號列（CCC Code）中「VODKA」只有一個號列：「2208.60.00.00-3」，別無被告所稱「FLAVOURED VODKA」之號列，中文「加味伏特加酒」屬於中華民國輸出入貨品分類號列（CCC Code）「2208.60.00.00-3」的「VODKA」，並非被告所稱英文為「FLAVOURED VODKA」，就如汽油中雖細分有92無鉛汽油、95無鉛汽油、98無鉛汽油等，但在貨品分類上全都屬於汽油類的原則一樣。嘉義酒廠本次委託原告進口「加味伏特加酒」，亦是根據99年委託原告進口且經向被告報關通關放行之內容，向該管區國稅局：民雄稽徵所申請貨名為「加味伏特加酒」之採購免稅原料申請書，交付原告向被告申請進口報關，就此種信賴利益，行政機關應予保護，而被告卻昨是今非似有違反信賴保護原則，導致原告無法以A免稅函申報，而改用經被告機關核准原料品名符合要求之B免稅函以辦理通關提貨，就此結果，被告必須負責。

五、本案菸酒稅免稅，在實務上並非免稅，而是對進口原料免稅。原告將貨物交予嘉義酒廠後，該廠即根據所申請之菸酒稅採購免稅原料申請書，向民雄稽徵所申報，該原料即列入國稅局追蹤管制，俟其原料酒製成成品後，再繳納菸酒稅後銷案。本件原告向被告申報進口之該批酒類，經被告通關放行後，即屬於國稅局追蹤管制之原料，直至該原料製成成品後，應徵收菸酒稅或出口沖銷，皆屬國稅局之權責；被告承辦關員在本件通關放行後向原告取回A免稅函申請書，並稱要

寄送南區國稅局民雄稽徵所，因此本件免稅原料進口已符合程序，南區國稅局民雄稽徵所根據被告送回之A免稅函申請書，接受嘉義酒廠之免稅原料使用沖銷申報，本件進口之原料酒嘉義酒廠已於101年6月至102年1月已全數製成「0.5公升玉山臺灣典藏茅台酒」，並向民雄稽徵所申報沖銷，本案並無逃漏稅之事實。

六、針對財政部南區國稅局108年4月29日南區國稅審三字第1080003300號函，原告意見如下：

（一）依照財政部南區國稅局（以下簡稱南區國稅局）108年4月29日南區國稅審三字第1080003300號函復被告，對於臺灣菸酒股份有限公司嘉義酒廠（以下簡稱嘉義酒廠）申請採購免稅原料之品名「加味伏特加」與實際使用之產品名稱「伏特加」乙節，被告似有引導南區國稅局回復內容之嫌。本案所涉及的標的物，不管原料品名為「加味伏特加」或「伏特加」，事實上只有一種原料，被告卻將這單一的原料，引導在「加味伏特加」與「伏特加」之間的名稱上打轉。事實上嘉義酒廠向南區國稅局申請採購免稅原料，所使用之原料品名為中文「加味伏特加」，並且指定出口廠商、指定之貨物，並經出口商將該指定之貨物裝於密封之液體貨櫃罐（ISO-TANK）內（ISO-TANK，No.SIMU0000000）、指定貨櫃號碼，原告係按來貨貨櫃號碼之貨物，以貨品分類號2208.60.00.00-3英文貨名VODKA向被告申報進口，通關後將該密封之液體貨櫃罐原封不動交付予嘉義酒廠（見證一進口報單、嘉義酒廠簽收單、出口商出貨品數量說明等之貨櫃號碼），因此無論嘉義酒廠申請採購免稅原料所使用之原料品名為中文「加味伏特加」或是原告申報進口之貨名為英文VODKA都是屬於嘉義酒廠所指定同一

個貨櫃號碼之密封液體貨櫃罐內之同一種原料。該原料已經嘉義酒廠製成成品，並已向南區國稅局民雄稽徵所申報核銷，經南區國稅局民雄稽徵所核准核銷在案。本案菸酒稅主管稽徵機關南區國稅局民雄稽徵所已經復函鈞院，明確表示本案標的物原料已經核准核銷，然而代徵單位被告機關，卻對菸酒稅主管稽徵機關已經核准核銷之同一貨物，再對被告課徵菸酒稅及營業稅，顯有重複課徵之違法。

（二）南區國稅局108年4月29日南區國稅審三字第1080003300號函復被告說明三、「依上開規定，產製廠商使用應稅菸酒產製另一應稅菸酒者，如未向主管稽徵機關申請免稅放行，該應稅菸酒無法免徵菸酒稅。本案申請採購免稅原料之品名「加味伏特加」經臺灣菸酒股份有限公司嘉義酒廠函復台北高等行政法院在案，但因無樣品留存可供第三方公正單位檢驗其真實性，倘能咨詢其他專家學者或菸酒管理專責機關之意見，再行審視徵免，似較妥適。」然依財政部南區國稅局107年11月1日南區國稅民雄銷售字第1071669333號復鈞院函所檢附之南區國稅民雄三字第1010021417號菸酒稅採購免稅原料申請書丙聯影本，已明確說明嘉義酒廠已向主管稽徵機關申請免稅放行，且該函也明確說明本案已經核准核銷，因此本案已不存在上述函復被告說明三、「…如未向主管稽徵機關申請免稅放行，該應稅菸酒無法免徵菸酒稅。…」之假設狀況。

（三）按照財政部南區國稅局108年4月29日南區國稅審三字第1080003300號函復被告說明二、按「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。」，惟依照財政部南區國稅局107年11月1日南區國稅民雄銷售字第1071669333號復鈞院函所檢附之南區國稅民雄三字第1010021417號菸酒稅採購免稅原料申請丙聯影本，係被告機關已經按照上述說明二之程序，將菸酒稅採購免稅原料申請書丙聯送產製廠商所在地主管稽徵機關備查，而南區國稅局民雄稽徵所亦根據被告機關所送回之菸酒稅採購免稅原料申請書丙聯，認定本案已完成免代徵菸酒稅程序，接受嘉義酒廠辦理沖銷銷案。是以，本案已經完成課稅程序的情節顯而易見。

七、對原告處分書處以菸酒稅二倍之罰鍰5,300,000元併追徵菸酒稅2,650,000元及裁處營業稅1.5倍罰鍰198,750元併追繳營業稅132,500元，原告對被告處分不服等語。

八、並聲明：

（一）訴願決定及原處分均撤銷。

（二）訴訟費用由被告負擔。

參、被告則以：

一、原告於101年3月13日具文向被告申請更正收貨人為原告，併檢具經原告及臺灣菸酒公司分別具結之貨權轉讓／受讓切結書、貨櫃轉讓／受讓切結書，據此，原告於申請書中既已陳明其為系爭酒品之收貨人，且報單上所載之納稅義務人亦為原告，則原告為系爭酒品之關稅、菸酒稅及營業稅等稅捐之納稅義務人，應無疑義。又系爭酒品既係原告報運自國外輸入之貨物，菸酒稅及營業稅應由被告代徵之，其徵收程序並準用關稅法及海關緝私條例辦理，則原告稱系爭酒品有無逃

漏稅之情節應由民雄稽徵所裁罰，或於訴願階段主張納稅義務人為臺灣菸酒公司云云，顯係誤解法令，不足為採。

二、原告提出B免稅函核銷系爭酒品菸酒稅之行為，已該當繳驗不實憑證，逃漏進口稅款之違章，說明如下：

（一）依系爭貨物為伏特加（VODKA），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；惟如添加香料、藥草、水果等成分，則其即有不同風味，為加味伏特加（FLAVOURED VODKA），據此可知，加味伏特加與伏特加有所不同，難認為同種貨品。又依系爭貨物既經被告查明為VODKA，而A免稅函有關原料品名之記載為加味伏特加，觀諸前開說明，二者既屬不同配方、製程而為不同貨物名稱之貨物，則系爭酒品「VODKA」即非A免稅函所載「加味伏特加」而得核准免稅之原料，被告拒絕核銷A免稅函，改請原告提供符合報單申報貨物名稱之免稅函，洵屬適法。原告稱VODKA與加味伏特加既歸屬相同貨品分類號列，被告即應准予以A免稅函同意系爭酒品免稅云云，應係混淆菸酒稅採購免稅原料申請書核銷貨物名稱認定與稅則號別歸列之核定，容有誤解，核無足採。

（二）本件申請進口免稅原料者雖為產製廠商，但實務上產製廠商非必為實際進口者，然考量免稅原料申請書為產製廠商依其實際需求所申請核發乙情，則於來貨貨名及進口日期與免稅原料申請書所載之原料品名及預定計劃生產期間相符時，依論理及經驗法則應可推定免稅原料申請書所載之申請廠商即為實際貨主，就進口原料予以免稅進口，應屬適法。是系爭酒品貨名與B免稅函所載之原料品名相符，且進口日期101年3月3日亦與B免稅函所載之預定計劃生產

期間101年3月至102年3月相符，其並載明原告受託進口貨物，準此，被告原准予系爭酒品免稅進口，本非無據。而系爭酒品於放行後既經刑事判決查明實際貨主為臺灣菸酒公司，而非B免稅函所載麒麟公司之貨物，被告原以騏麟公司申請核准之B免稅函憑以核銷而免稅之行為，即非適法。原告藉其於101年至102年間受本案實際貨主臺灣菸酒公司及他案麒麟公司委託進口貨物之便，持他案麒麟公司之B免稅函向被告申請免徵菸酒稅及營業稅，違章情節已臻明確，況原告於行政訴訟狀事實及理由三、亦自陳其係基於時間及倉儲費用雙重壓力下，持騏麟公司申請核准之B免稅函向被告行使之，使系爭酒品得據以核銷併免徵菸酒稅，則原告以前揭繳驗不實憑證之不正方法，致被告陷於錯誤，達其進口系爭酒品得以免稅之目的，並生逃漏進口稅款情事，洵堪認定。

（三）又原告另稱其係依證人指示書寫申請書，並無繳驗不實憑證，逃漏進口稅款情事，經貴院107年1月17日傳喚當時之經辦人李秉倫君，相關證述如卷證所載，依其內容可知證人承辦本案時，經比對A免稅函與報單原申報貨物名稱不符，無法依A免稅函核銷，經原告詢問是否得改以B免稅函，證人行政指導原告以申請更改免稅證號方式，如符合相關規定即得據以免稅，並無不法。惟系爭酒品既以B免稅函完成免稅進口，即應將系爭酒品交付與B免稅函所屬之麒麟酒廠，方得使系爭酒品以B免稅函核銷符於貨證相符之要求，然原告卻將系爭酒品交付與臺灣菸酒公司，自非適法。況證人於通關放行時本無從得知原告於提領系爭酒品後實際上將系爭貨物運交何人，僅能審核進口日期101年3月3日與B免稅函所載之預定計劃生產期間101年3月至

102年3月相符，其並載明原告受託進口貨物，被告方准予系爭酒品免稅進口，如原告明知並有意將系爭酒品送往臺灣菸酒公司，則應待臺灣菸酒公司提出符合系爭貨物名稱之免稅函作為申請免稅之依據，尚難僅據證人證言即得免除原告以B免稅函作為送往臺灣菸酒公司貨物免稅依據之違章責任。

三、原告主張系爭酒品屬進口原料保稅性質，並未逃漏菸酒稅款，又稱系爭酒品均已製成免稅酒類完成外銷，並已沖銷所免徵之菸酒稅，並無漏稅結果云云，對於法規已有誤解，核無足採，分述如下：

（一）原告進口系爭酒品，原執臺灣菸酒公司進口用之A免稅函向被告申請系爭酒品免稅進口，經被告以貨證不符為由拒絕，原告為順利提領系爭酒品，明知系爭酒品仍將送交給臺灣菸酒公司之前提下，仍執騏麟公司進口他案貨物用之B免稅函向被告申請更正報單所載核准免稅之文號，使系爭酒品得據以免稅進口，即屬未據實申報，致生逃漏稅款之違章，此揭事實與原告主張係基於時間與延滯費雙重壓力下改用他案貨物之B免稅函申報之事實相符，應無疑義。

（二）原告訴稱菸酒稅免稅在實務上並非免稅，屬進口原料保稅性質，俟其原料酒製成成品後再繳納菸酒稅後銷案，系爭酒品並未逃漏菸酒稅，被告追徵系爭酒品菸酒稅已屬重複課徵云云，依關稅法關於保稅貨物之定義，係指自外國進入我國國境之貨物，存入保稅倉庫、保稅工廠、物流中心等相關保稅區域，於復運出口（未進入課稅區）時得予免稅之貨物，惟系爭酒品並未存入上開保稅區域，自非關稅法所指保稅貨物，況原告所提出之Ａ、Ｂ免稅函均已載明

其為菸酒稅採購免稅原料申請書，是以原告抗辯系爭酒品係保稅性質，於製成成品後完稅，並無漏稅之可能云云，顯有誤解，核不足採。

（三）原告又稱系爭酒品經被告免稅放行後即屬國稅局管制之原料，經臺灣菸酒公司製成免稅酒類完成外銷，並已沖銷所免徵之菸酒稅，應徵收菸酒稅或出口沖銷皆屬國稅局之權責，被告為代徵機關，對同一批原料酒再對原告課徵菸酒稅及營業稅，顯有重複徵稅之違法云云，惟稅捐債務為法定之債，其構成要件之客觀事實被滿足，稅捐債務即行成立，本案之營業稅與菸酒稅之稅捐債務履行時點，應於系爭酒品進口通關申報時，並非進口後於國內銷售時始成立該稅捐債務。是以按前揭實務見解意旨，原告於系爭酒品通關申報時，既未依稅捐稽徵法第31條第1項第2款規定，以國稅局核發予臺灣菸酒公司之A免稅函報運進口該公司所屬之系爭酒品，系爭酒品自不得免稅，稅捐債務即行成立，從而原告未據實申報致核算稅額短少，即生客觀漏稅結果，核與系爭酒品是否製成成酒，抑或製成之成酒是否完納菸酒稅及營業稅，均無關聯。至原告聲請調查證據，經本院以107年2月21日院鴻月股106訴01098字第1070001640號函詢臺灣菸酒公司系爭酒品製造成品之紀錄，經該公司以107年3月19日臺菸酒嘉酒物字第1070000964號函覆略以，系爭酒品已分別製成「0.5公升玉山台灣典藏茅台酒」外銷，並檢附相關資料，核與本案之刑事判決認定事實相符，應可採認，惟系爭酒品是否有逃漏稅款之違章認定，仍應按進口報關當時是否已成立虛報違章事實，不因嗣後成品是否完納稅捐而有異，是原告主張已有誤解，無足憑採。

四、原告稱被告經過實質審核查驗程序，確定貨物與文書內容真實無誤後，方准予放行，本係符合法令之行為，否則被告查知A免稅函記載系爭酒品名稱與報單所載不符，應堅持課徵菸酒稅，不能准許改以B免稅函辦理免稅進口，故不能因事後原告的違規處置行為，導致原先合法的行政行為變成不合法，況被告機關從未撤銷原告以B免稅函免稅進口系爭酒品的行政處分，該處分未經撤銷，被告何能再對原告追徵菸酒稅及營業稅云云，惟，原告於101年5月30日以A免稅函有誤為由，向被告申請更正為B免稅函，且於106年1月26日訴願書中敘明其違章行為係源於時間與倉儲延滯費之雙重壓力，業如前述，亦可證原告明知應向臺灣菸酒公司更改原料品名，卻仍出具業務登載不實申請書，使被告陷於錯誤而准予免稅放行，按前揭稅捐稽徵法第21條第2項規定，被告在7年之核課期間內，既於系爭酒品放行後，另發現應徵之菸酒稅及營業稅，仍應依法補徵或併處罰鍰，是以原處分於105年7月15日核發，並於同年月20日合法送達原告，洵屬適法，原告辯稱被告查知A免稅函記載系爭貨物名稱與報單所載不符，不能准許改以B免稅函辦理免稅進口；或主張被告未撤銷原告以B免稅函免稅進口系爭酒品，被告何能再對原告追徵菸酒稅及營業稅云云，已有誤解，並無可採。

五、又原告於訴願階段訴稱自93年以來有多筆案件申請為加味伏特加均接受申報貨名歸列伏特加又原告於訴願階段訴稱自93年以來有多筆案件申請為加味伏特加均接受申報貨名歸列伏特加，行政訴訟起訴狀中復稱他案報單亦如此申報，應受信賴保護云云，然原告訴願階段所舉臺灣士林地方法院檢察署檢察官102年偵字第7573、12767號不起訴書中所指之相關報單，申報貨名及菸酒稅採購免稅原料申請書載列原料品名皆

為伏特加，未有原告稱：「申請為加味伏特加均接受申報貨名歸列伏特加」之情形；又原告主張其於他案報單中以原料品名記載加味伏特加之免稅原料申請書，核銷進口之伏特加乙節，縱然為真，惟按憲法之平等原則係指合法之平等，不包含違法之平等，故行政先例須屬合法者，乃行政自我拘束之前提要件，而人民並無要求行政機關重複錯誤之請求權，是原告所舉上述報單，縱使為真亦屬個案，且其主張於法不合，自難比附援引。

六、原告既為系爭貨物之收貨人，即為本件菸酒稅及營業稅之納稅義務人有如前述，其明知系爭貨物非騏麟公司所委託進口，仍提供他案騏麟公司申請核准之B免稅函，並利用其執行業務上之機會，虛偽登載製作不實申請書向被告申請更正報單所載核准免稅之文號（臺灣士林地方法院104年度審字第1122號刑事簡易判決），使後送交臺灣菸酒公司之系爭貨物於通關時得依B免稅函免稅放行，致生本件違章事實，難謂無故意，況訴願書中稱「……本公司等候多日仍無法接到該公司更改資料……故有此圖免進口之不便行為……」，行政訴訟起訴狀中事實及理由三、亦稱：「……在時間與倉儲延滯費之雙重壓力下，原告因此改用原料品名符合被告要求之南區國稅屏縣三字第1010006911號菸酒稅採購免稅原料申請書，辦理通關提貨……」更證原告就違章事實屬明知並有意使其發生，自應受罰。

七、關於臺灣菸酒公司107年11月27日臺菸酒嘉酒製字第1070004633號回函，尚非無疑，被告以108年2月20日基普業字第1081004275號函詢，系爭免稅函核發之主管機關（即財政部南區國稅局民雄稽徵所），釐清本案實際來貨伏特加與免稅證所載加味伏特加是否為相同原料、貨名差異得否核銷免稅

證等情，據此，聲請再開言詞辯論：

（一）查臺灣菸酒公司函覆第一點稱採購免稅原料申請書之品名必須與產品登記一致，報運進口系爭貨物時依國際規則，稅則只能單一選擇申報為VODKA（伏特加）云云，然參照財政部關稅總局99年6月2日台總局緝字第0991007748號函，「海關參酌海關進口稅則進行貨名認定，固非據，惟倘單純以原申報之貨名與海關依海關進口稅則所認定之貨名有所不符，即概認屬虛報貨名，洵似嫌過苛。按貨名之申報是否達於『虛報』之程度，除須與海關依海關進口稅則對於實際來貨所認定之貨名有所不符外，尚須考量申報人對其所申報之貨名並不存有客觀合理之事由，方可認定達於『虛報』程度而有以海關緝私條例處罰之必要性。而所謂『客觀合理之事由』，係指申報人憑據客觀事實或資料對於所運貨物之名稱為合理之申報而言，例如，已憑據貨物之型錄、發票、契約等具體客觀之真實資料為貨名之合理申報，或已依貨物之學名、俗名、商業名稱等一般已知之名稱為合理之申報，或已就貨物之外觀狀態或內在功能、用途為客觀合理之命名或描述，均屬之……」換言之，貨物名稱之申報是否妥適，除須判斷原申報貨物名稱與海關進口稅則對於實際來貨所認定之貨物名稱是否相符外，尚需考量申報人對其所申報之貨名是否存有客觀合理事由，是以海關審認貨物名稱是否妥適並不以申報貨物名稱與進口稅則所認定之貨名相符為必要。又實務上申報稅則號別第2208.60.00號「伏特加酒」之貨物並無名稱只能單一選擇申報貨物名稱為VODKA之情形，經查海關通關系統，進口人申報稅則號別第2208.60.00號「伏特加酒」之進口貨物，貨物名稱有申報FLAVOUREDVODKA、ABSAPEACH、

ABSCITRON、IABSOLUTVODKAMANGO(卷4附件27第2、3、7)等不同名稱，反之，亦有貨物名稱申報為VODKA、歸列稅則號別第2208.90.90號「其他烈酒及其他含有酒精成分之飲料」（卷4附件27第10頁、附件26第2頁），換言之，貨物名稱及稅則號別之歸列，係依實際來貨內容審核，臺灣菸酒公司認貨物名稱應與進口稅則所認定之貨名相符云云，係對於海關通關實務有誤解，並無可採。

（二）又臺灣菸酒公司是否具有辨別此二產品差異之能力，並非無疑，查臺灣臺北地方法院檢察署檢察官103年度偵字第14048號不起訴處分書中，關於臺灣菸酒公司對於酒品之辨別能力，依被告（即臺灣菸酒公司總經理、酒事業部協理及臺酒公司酒研究所所長、副所長等人，詳如卷1附件14第24-28頁）供述及證人證稱（卷1附件14第30頁），其等明知公司人員並無鑑定酒類之能力，尚需委請林口酒廠酒研發中心協助鑑定，是以臺灣菸酒公司有無辨別酒品之專業已非無疑，況該公司之相關人員所涉上指，案件又與本案原告所涉刑事、行政案件相牽連，是臺灣菸酒公司之說明是否專業、客觀、中立，即非無疑等語，資為抗辯。

八、並聲明：

（一）駁回原告之訴。

（二）訴訟費用由原告負擔。

肆、兩造不爭之事實及兩造爭點：

如事實概要欄所述之事實，業據提出被告105年第00000000號處分書（見本院卷第28頁）、被告105年12月28日基普業一字第1051021343號復查決定（見本院卷第30至35頁）、豐吉報關有限公司AA/01/0636/0032進口報單影本乙件（見本院卷第15頁）、AA/01/0636/0033進口報單影本乙件（見原

處分卷1附件1）、騏麟製酒股份有限公司之南區國稅屏縣三字第1010006911號菸酒稅採購免稅原料申請書影本乙件（見本院卷第17頁）、臺灣菸酒股份有限公司嘉義酒廠之南區國稅民雄三字第1010021417號菸酒稅採購免稅原料申請書影本乙件（見本院卷第18頁）、AA/99/0463/0001號進口報單及採購免稅原料申請書等影本乙件（見本院卷第20至23頁）、AA/99/4899/0118號進口報單及採購免稅原料申請書等影本乙件（見本院卷第24至27頁）、原告於101年3月13日具文向被告申請更正收貨人之申請書（見原處分卷1附件2）、原告及臺灣菸酒公司分別具結之貨權轉讓／受讓切結書、貨櫃轉讓／受讓切結書（見原處分卷1附件2第5、7頁）、臺灣士林地方法院檢察署檢察官102年偵字第7573、12767號不起訴書（見卷1附件14第10至14頁）、臺灣士林地方法院104年度審簡字第1122刑事簡易判決（見卷1附件14第4至9頁）、AA/01/0734/0141進口報單影本乙件（見原處分卷2附件4）、原告101年5月30日申請更改核准文號書（見原處分卷1附件4）、臺灣菸酒股份有限公司嘉義酒廠107年3月19日臺菸酒嘉酒物字第1070000964號函檢送產製0.5公升玉山台灣典藏茅台外銷相關資料（見本院卷第158至178頁）、臺灣菸酒股份有限公司嘉義酒廠108年5月2日臺菸酒嘉酒製字第1080001491號函（見本院卷第270至279頁）等原處分卷、訴願卷所附證物為證，其形式真正為兩造所不爭執，堪信為真，兩造之爭點厥為：

一、系爭進口之VODKA，是否為A免稅函（核准免稅貨物為中文「加味伏特加」）之免稅範圍？

二、系爭進口之VODKA，是否已交付嘉義酒廠作為原料，製為成品（0.5公升玉山台灣典藏茅台），嘉義酒廠並已以成品（0

.5公升玉山台灣典藏茅台）名義完納稅捐？系爭進口之VODKA，是否實質上並未逃漏（原料酒）之菸酒稅、營業稅？

三、原處分追徵逃漏菸酒稅2,650,000元、營業稅132,500元，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，有無違誤？

伍、本院之判斷：

一、本件應適用之法條與法理：

（一）菸酒稅法第5條規定：「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。……」

（二）菸酒稅法第19條規定：「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：一、……八、其他違法逃漏菸酒稅或菸品健康福利捐者。」

（三）菸酒稅稽徵規則（106年11月10日修正，下同）第30條規定：「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；……」

（四）菸酒稅稽徵規則第32條規定：「產製廠商使用之免稅原料，未經主管稽徵機關核准，不得轉供他廠使用。」

（五）菸酒稅稽徵規則第33條規定：「產製廠商使用菸酒為原料製造另一菸酒，未依第三十一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。」

（六）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5倍以下罰鍰，並得停止其營業：一、……七、其他有漏稅事實者。」

二、系爭進口之VODKA，係為A免稅函（核准免稅貨物為中文「

加味伏特加」）之免稅範圍：

（一）被告雖主張系爭貨物為伏特加（VODKA），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；惟如添加香料、藥草、水果等成分，則其即有不同風味，為加味伏特加（FLAVOURED VODKA），加味伏特加與伏特加有所不同，難認為同種貨品。系爭酒品「VODKA」即非A免稅函所載「加味伏特加」而得核准免稅之原料，被告拒絕核銷A免稅函，洵屬適法云云。

（二）惟按國際商品統一分類制度註解之一般解釋原則，關於「伏特加酒」之進口稅則，只有2208.60（見本院卷第323頁），前揭一般解釋原則，並未明列「FLAVOURED VODKA」或「（中文之）加味伏特加」之稅則，亦未記載「（中文之）加味伏特加」，與「VODKA」為不同貨物，故而一般人常認為「（中文之）加味伏特加」與英文之「VODKA」並無區分。經本院函詢嘉義酒廠　貴酒廠於民國99年間申請貨名為加味伏特加之免稅原料申請書，原告順吉裕實業股份有限公司所交付台端者是否均為「VODKA」？∨「加味伏特加與VODKA是否為不同之原料」？嘉義酒廠107年11月27日臺菸酒嘉酒製字第1070004633號函稱：　順吉裕公司所交之「加味伏特加」及申報之「VODKA」為相同原料，故本廠可生產為成品。∨（見本院卷第233頁），是A免稅函所載之「（中文）加味伏特加」，是否一定要以「FLAVOURE D VODKA」報關才能免稅？並非毫無爭議。觀諸原告於99年接受嘉義酒廠之委託進口二批加味伏特加酒（免稅函記載為「（中文）加味伏特加」，原告99年2月25日報關之AA/99/0463/0001號進口報單及99年11月16日報

關之AA/99/4899/0118號進口報單，申報貨物名稱均為「VODKA 53% VOL.」，亦均經被告免稅放行，足徵過去被告亦一度認為免稅函所載之「（中文）加味伏特加」，不一定要以「FLAVOURED VODKA」報關才能適用免稅函。而本件系爭進口之VODKA，其內容就是「（中文之）加味伏特加」 見貴州茅台鎮國威酒業(集團）有限責任公司2018年6月12日關於原告購買系爭ISO-TANK NO.SIMU244037加味伏特加20,000公斤之說明，附本院卷第199頁Ⅴ，只因前揭一般解釋原則，並未明列「FLAVOURED VODKA」或「（中文之）加味伏特加」之稅則，且未記載「（中文之）加味伏特加」，與「VODKA」為不同貨物，而依照嘉義酒廠之看法、原告過去之進口經驗，原告才以「VODKA (稅則2208.60)」報關，非謂系爭進口之VODKA，必與A免稅函之「(中文)加味伏特加」不同。觀諸原告已將系爭進口之VODKA，交付給嘉義酒廠作為原料（見嘉義酒廠SIMU-244037之101年6月8日簽收單），製為成品（0.5公升玉山台灣典藏茅台），嘉義酒廠就系爭進口之VODKA，於「免稅原料使用情形月報表」係記載為「加味伏特加21,600公升,101年6月8日進廠」（見本院卷第162頁），可知系爭進口之VODKA，正是嘉義酒廠所欲申請之免稅原料「(中文）加味伏特加」，也就是A免稅函之「(中文)加味伏特加」，系爭進口之VODKA既已經被核准（原料酒）免菸酒稅，亦未轉供他廠使用，且果然已用為原料製成其他應稅酒品並完納菸酒稅捐（詳後），系爭進口之VODKA自無逃漏（原料酒）之菸酒稅。

（三）被告雖主張實務上申報稅則號別第2208.60.00號「伏特加酒」之貨物並無名稱只能單一選擇申報貨物名稱為VODKA

之情形，海關通關系統中，進口人申報稅則號別第2208.60.00號「伏特加酒」之進口貨物，貨物名稱有申報FLAVOURED VODKA、ABSAPEACH、ABSCITRON、IABSOLUT VODKA MANGO(卷4附件27第2、3、7)等不同名稱，反之，亦有貨物名稱申報為VODKA、歸列稅則號別第2208.90.90號「其他烈酒及其他含有酒精成分之飲料」（卷4附件27第10頁、附件26第2頁）云云。惟被告並未提出與前揭申報貨物相對應之免稅函，是前揭申報人所申報之「FLAVOURED VODKA」，尚與免稅之要件無關。而本件待證事實為【申報人申報之VODKA，與免稅函內容之「(中文)加味伏特加」，是否必然為不同貨物？】，顯然依照「國際商品統一分類制度註解之一般解釋原則」並無相關規定，亦無法規或慣例可認定【VODKA與「(中文)加味伏特加」必然為不同貨物】。相反地，經本院函詢嘉義酒廠　貴廠「酒類產品登記」中是否亦有中文為「伏特加」之產品？「用料表單」中是否亦有中文為「伏特加」之原料？∨，嘉義酒廠108年5月2日臺菸酒嘉酒製字第1080001491號函稱：　本廠「酒類產品登記」中無使用「伏特加」之原料名稱，「用料表單」中使用「加味伏特加」之原料名稱∨（見本院卷第272頁），可知嘉義酒廠一向申請之免稅原料，都是「用料表單」中之「(中文)加味伏特加」，且「(中文)加味伏特加」就是系爭進口之「VODKA」（見本院卷第162頁），再加上原告於99年接受嘉義酒廠之委託進口二批加味伏特加酒（免稅函記載為「（中文）加味伏特加」，原告99年2月25日報關之AA/99/0463/0001號進口報單及99年11月16日報關之AA/99/4899/0118號進口報單，申報貨物名稱均為「VODKA 53% VOL.」，亦均經被告免稅放行，已如

前述，足徵過去被告亦認為免稅函中所載之「（中文）加味伏特加」與「VODKA」並非不同貨物，是「（中文）加味伏特加」與「VODKA」是否為不同貨物，看法仍屬見人見智，並無一定標準，被告主張系爭進口之「VODKA」與A免稅函所載之「（中文）加味伏特加」，必然為不同貨物云云，不足採信。

（四）被告雖主張臺灣臺北地方法院檢察署檢察官103年度偵字第14048號不起訴處分書中，關於臺灣菸酒公司對於酒品之辨別能力，依被告（即臺灣菸酒公司總經理、酒事業部協理及臺酒公司酒研究所所長、副所長等人，詳如卷1附件14第24-28頁）供述及證人證稱（卷1附件14第30頁），其等明知公司人員並無鑑定酒類之能力，尚需委請林口酒廠酒研發中心協助鑑定，是以臺灣菸酒公司有無辨別酒品之專業已非無疑，況該公司之相關人員所涉上開案件又與本案原告所涉刑事、行政案件相牽連，是臺灣菸酒公司之說明是否專業、客觀、中立，即非無疑云云，惟臺灣臺北地方法院檢察署檢察官103年度偵字第14048號不起訴處分書，僅涉及「原告所進口之伏特加是否實際上是大陸茅台酒？」，與「（中文）加味伏特加」與「VODKA」是否為不同貨物（涉及該酒類中文及英文之定義）？完全無涉，本院只是向嘉義酒廠查詢其過去所申請「加味伏特加」之免稅原料申請書，原告交付的是否名為「VODKA」？原告所交付名為VODKA之貨物得否作為原料生產為成品？及嘉義酒廠「酒類產品登記」中是否亦有中文為「伏特加」之產品？「用料表單」中是否亦有中文為「伏特加」之原料？前揭查詢，僅涉及嘉義酒廠「（中文）加味伏特加」用料之過去歷史，並未要求嘉義酒廠鑑定【系爭進口之「

VODKA」是否為大陸茅台酒？】，與嘉義酒廠之鑑定能力無關，是上開刑事案件與本院查詢事項並無牽連，相關刑事案件且均已不起訴確定（見臺灣士林地方法院檢察署檢察官102年度偵字第7573號、102年度偵字第12767號不起訴處分書、臺灣臺北地方法院檢察署檢察官103年度偵字第14048號不起訴處分書），嘉義酒廠人員就本院前揭查詢，實無偏坦原告之必要，被告主張尚不足採。

三、系爭進口之VODKA，已交付嘉義酒廠作為原料製為成品（0.5公升玉山台灣典藏茅台），嘉義酒廠並已以該成品名義完納菸酒稅，系爭進口之VODKA實質上並未逃漏（原料酒）之菸酒稅、營業稅：

（一）被告陳稱：【經本院以107年2月21日院鴻月股106訴01098字第1070001640號函詢臺灣菸酒公司系爭酒品製造成品之紀錄，經該公司以107年3月19日臺菸酒嘉酒物字第1070000964號函覆略以，系爭酒品已分別製成「0.5公升玉山台灣典藏茅台酒」外銷，並檢附相關資料，核與本案之刑事判決認定事實相符，應可採認】，並有嘉義酒廠107年3月19日臺菸酒嘉酒物字第1070000964號函及相關資料附本院卷第158-178頁為證，而證人林泓（南區國稅局屏東縣分局菸酒稅承辦人員）在臺灣士林地方法院檢察署102年度他字第2054號（簽結改分102年度偵字第7573號）偵查中曾證稱「當時因業務剛接，本轄區無類似案件，伊曾電話問過區局（即財政部臺灣省南區國稅局）審查三科業務承辦人員，他們提供的意見是國稅局可以管制該原料製成成品後完稅，故通關時免徵菸酒稅可於成品完成後繳納，並無漏稅之可能……」等語（見前揭偵查卷三第319-322頁及本院卷第325-4頁），可知系爭進口之VODKA，已交付嘉

義酒廠作為原料製為成品（0.5公升玉山台灣典藏茅台），嘉義酒廠並已以該成品名義完納菸酒稅，系爭進口之VODKA既經A免稅函（核准原料免稅貨物為中文的加味伏特加）核准免稅，且原告已將此原料交付免稅原料之申請人，用以製成其他應稅酒類成品並已完納菸酒稅，則系爭進口之VODKA，縱未使用真實免稅憑證（A免稅函），而繳驗了不實之憑證(B免稅函)，但實質上並未逃漏任何原料酒之菸酒稅，依實質課稅原則，不應再就系爭進口之VODKA，再追徵菸酒稅並予裁罰。至本件營業稅之計算為營業稅額=(關稅完稅價格+菸酒稅額)*營業稅稅率，原告用0元計算前揭公式之菸酒稅額，已繳納營業稅459,032元，原處分則再加計菸酒稅額2,650,000元，故計得營業稅為591,532元，因認原告漏繳營業稅132,500元，及裁罰1.5倍之198,750元，是若系爭進口之VODKA未逃漏菸酒稅，則系爭進口之VODKA營業稅額勿庸再加計「菸酒稅額2,650,000元」，原告即無逃漏營業稅之可言，併此敘明。

（二）相關刑事判決（台灣士林地方法院104年度審簡字第1122號，見本院卷第85-89頁）雖認原告負責人何明德係犯幫助納稅義務人臺灣菸酒公司逃漏稅捐，但「行政罰與刑罰之構成要件雖有不同，而刑事判決與行政處分，亦原可各自認定事實，惟認定事實須憑證據，倘無證據足資認定有堪以構成行政罰或刑罰要件之事實存在，即不得僅以推測之詞予人處罰，則為二者所應一致」（改制前行政法院75年判字第309號判例意旨參照），本院自得依「實質課稅原則」，認定系爭進口之VODKA未逃漏菸酒稅，不受前揭刑事判決之拘束。

（三）被告雖主張原告於系爭酒品通關申報時，既未依稅捐稽徵

法第31條第1項第2款規定，以國稅局核發予臺灣菸酒公司之A免稅函報運進口該公司所屬之系爭酒品，系爭酒品自不得免稅，稅捐債務即行成立，系爭酒品於放行後既經刑事判決查明實際貨主為臺灣菸酒公司，而非B免稅函所載麒麟公司之貨物，原告持B免稅函向被告申請免徵菸酒稅及營業稅，違章情節明確，況原告自陳其係基於時間及倉儲費用雙重壓力下，持B免稅函向被告行使，則原告以前揭繳驗不實憑證之不正方法，致被告陷於錯誤，而達其進口系爭酒品得以免稅之目的，已生逃漏進口稅款之結果云云。

（四）惟查系爭進口之VODKA既經A免稅函（核准原料免稅貨物為中文的加味伏特加）核准免稅，且原告已將此原料交付免稅原料之申請人嘉義酒廠，用以製成其他應稅酒類成品並已完納菸酒稅，已如前述，則系爭進口之VODKA，原告縱未使用A免稅函，而繳驗了不實憑證之B免稅函，只是所繳驗之免稅憑證有誤，真實之免稅憑證(A免稅函)並非不存在，故實質上，系爭進口之VODKA，並未因繳驗不實憑證之B免稅函，而逃漏了任何原料酒之菸酒稅。則依實質課稅原則，不應再就系爭進口之VODKA，再課徵「原料酒」之菸酒稅。至於原告負責人繳驗不實憑證，構成刑法第216條、第215條行使業務上登載不實文書罪部分，業經刑事制裁，原告既未因繳驗不實憑證之B免稅函，而生「逃漏原料酒菸酒稅」之結果，原處分仍就系爭進口之VODKA追徵逃漏菸酒稅、營業稅，並裁處罰鍰，即有違誤，被告主張，尚不足採。

四、綜上，原告未因繳驗不實憑證之B免稅函，而生「逃漏原料酒菸酒稅」之結果，原處分（含復查決定）就系爭進口之

VODKA追徵逃漏菸酒稅2,650,000元、營業稅132,500元，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，非無違誤，訴願決定未予糾正，竟予維持，亦有未洽，均應予以撤銷。

五、兩造其餘攻擊防禦方法均與本件判決結果不生影響，故不逐一論述，併此敘明。

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　　108　　年　　7　　月　　11　　日

臺北高等行政法院第六庭

審判長法　官　陳金圍

法　官　陳心弘

法　官　畢乃俊

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	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

為訴訟代理人	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　　108　　年　　7　　月　　11　　日

書記官　簡若芸