

從泰國香菸加值稅措施看國民待遇原則之解釋

以 WTO 泰國-香菸案為中心

朱苔心、張永阜

菲律賓於 2008 年針對泰國有關進口香煙之關稅估價以及加值稅、消費稅、健康捐、電視稅等影響進口煙稅負之財政措施向世界貿易組織 (World Trade Organization, WTO) 提起控訴, 爭端解決小組於今 (2010) 年 11 月 15 日公布裁決¹。

本案雖涉及關稅估價協定與 1994 年關稅暨貿易總協定 (General Agreement on Tariffs and Trade 1994, GATT 1994) 第 10 條問題 (即泰國政府是否以一致、不偏頗且合理的方式執行相關法規, 同時對於相關行政處分是否設有獨立的行政或司法審查機制等), 但本文僅就本案國民待遇部分之裁決進行析述, 亦即泰國香菸加值稅措施是否違反 GATT 1994 第 3.2 條前段以及第 3.4 條規定。

小組認為因泰國對進口香菸核定較高之行銷成本作為加值稅之稅基, 且僅豁免國產香菸轉售業者之加值稅, 故有對進口香菸課徵較高加值稅之虞, 而違反 GATT 1994 第 3.2 條前段; 此外, 因進口香菸之轉售商必須遵循泰國退稅行政程序始得取回已支付之加值稅, 本國香菸則無此行政負擔, 因此影響兩者競爭條件, 而違反 GATT 1994 第 3.4 條²。

以下先針對系爭措施進行介紹, 接著說明雙方之主張及小組之看法, 最後為結論。

系爭措施

系爭措施為泰國對於香菸之加值稅計算方式與相關豁免規定, 以下將分別說明之。

(一) 泰國香菸加值稅之計算方式

泰國徵收加值稅額之計算係以稅率乘上稅基 (taxi base) 方式為之, 其中香

¹ Panel Report, *Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines (Thailand – Cigarettes)*, WT/DS371/R, 15 November 2010.

² 任一締約國之產品輸入其他締約國時, 就影響其內地銷售、兜售、購買、運輸、分配, 使用之所有法令所予待遇, 不得低於本國生產之同類產品所予待遇, 但如內地運輸費用之差別, 係僅以交通工具之經濟營運為原則, 而非以產品之產地而異, 則不在此限。

菸加值稅之稅基為「最高零售價格 (Maximum Retail Selling Price, MRSP)」減去加值稅 (VAT)，因為加值稅是內含的³。至於 MRSP 代表出廠價格 (若是進口產品，則為 c.i.f. 價)、內地稅、以及行銷成本之總和；其中內地稅以出廠價格 (進口產品，則以 c.i.f. 價加關稅) 做為稅基⁴。另外，MRSP 的主要來源是香菸進口商或國內香菸製造商所建議的 MRSP/RRSP；若 c.i.f. 價格、出廠價格改變或其他因素發生 (例如市場條件改變)，廠商亦能隨時向政府請求變更，惟准駁權仍在泰國財政部下之消費稅廳 (the Excise Department)⁵。

(二) 香菸加值稅之徵收方式與豁免措施

依據泰國稅法 (the Thai Revenue Code) 規定，香菸配銷鏈中之每一香菸轉售商皆應依據最終零售價格對其購買者收取 7% 之加值稅⁶。每一轉售者之加值稅負則等於其銷項稅額 (Output tax) 減去進項稅額 (Input tax)⁷。所謂之銷項稅額係指該轉售者向購買者所收取之加值稅，進項稅額則是指其付給上游轉售者之加值稅⁸。每個月的銷項稅額大於進項稅額時，之間的差額即為其應付之加值稅額⁹。下圖即為小組用以說明泰國加值稅制度運作之流程圖，右側顯示進口香菸之各階段轉售者應負擔之加值稅負與加值稅扣抵情形¹⁰。至於國內製造之香菸的加值稅，由於向國營事業即泰國菸草專賣公司 (Thailand Tobacco Monopoly, TTM) 採購香菸者可免繳增值稅¹¹，故以下各階層銷售者即無加值稅之負擔或扣抵之問題，如下圖左側所示。

³ VAT = 7% * (MRSP-VAT) or 7/107* MRSP. Panel Report, *Thailand – Cigarette*, ¶ 7.460.

⁴ MRSP= c.i.f. or ex factory price
+ [customs duties (c.i.f.*5%)]
+ Excise tax (ex factory price or (c.i.f. price + customs duties)*400%)
+ Health tax (excise tax*2%)
+ Television tax (excise tax*1.5%)
+ Local tax (currently 1.86 baht per pack)
+ VAT
+ Marketing costs

⁵ Panel Report, *Thailand – Cigarette*, ¶¶ 7.468-7.469.

⁶ *Id.* ¶¶ 7.577-7.578.

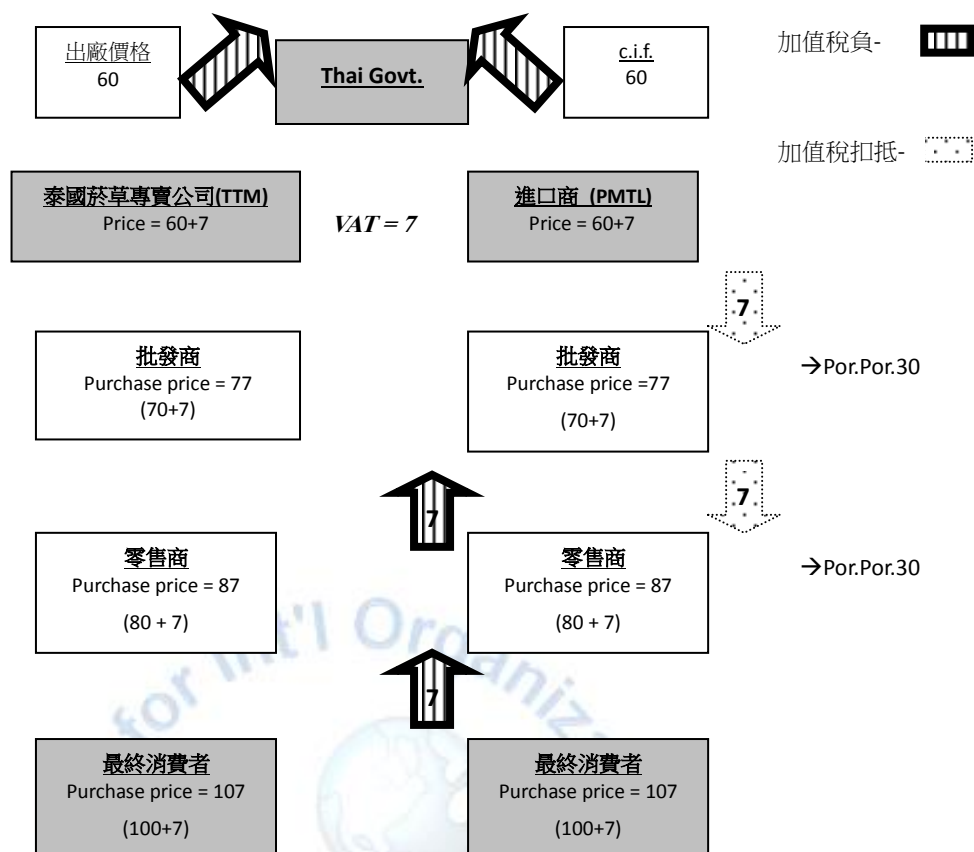
⁷ *Id.* ¶ 7.580.

⁸ *Id.* ¶ 7.579.

⁹ *Id.* ¶ 7.581. 營業人某一期間內銷貨淨額應繳之稅額減去同一期間進貨淨額之已付稅額的差額即為該營業人應納 (退) 的稅額。

¹⁰ *Id.* ¶ 7.592.

¹¹ *Id.* ¶¶ 7.585-7.587.



值得注意的是，儘管國產菸的銷售者，除 TTM 外，依泰國的規定皆免除加值稅，但進口菸的銷售者，透過每月填寫 Por.Por.30 表格向稅捐單位申報，以進項加值稅額扣抵其銷項加值稅額的結果，亦可能免除加值稅負。換言之，若銷售者如上圖皆將加值稅轉嫁，則最終負擔加值稅者其實為最終消費者，蓋加值稅涵蓋在其所支付之價金中，且其已無法再轉嫁。這也正是加值稅的特質，因為其原則上是一種消費稅，故通常會轉嫁至最終消費者¹²。

如上圖，無論進口菸或國產菸，出廠價格（進口菸則是 c.i.f 價）為 60 元，最上游的進口商、TTM 加值 10 元、批發商亦加值 10 元，零售商則加值 20 元，故最終消費者付出 107 元（即 100 元再加上 7 元的加值稅）。儘管批發商、零售商，在進口菸部分，均須於進項時付出 7 元的加值稅，但銷項時亦代收 7 元的加值稅，兩相抵銷後，其最終並無加值稅負。至於 TTM、進口商，則因無進項稅額可扣抵，僅有銷項稅額，故須付給泰國政府 7 元的加值稅，但此 7 元之加值稅如上圖既已含在售價中，則最後實質負擔者，其實為消費者。

雙方主張

¹² *Id.* ¶ 7.605.

菲律賓首先指出，泰國於訂定進口香菸之 MSRP 時，未依據進口商菲立浦莫里斯公司之泰國分公司 (The Thailand branch office of Philip Morris Ltd.，PM Thailand) 所提供之資訊，故進口菸之 MRSP 高於國產菸，亦說明為何進口菸之 MRSP 與實際零售價格 (RRSP) 間有差距¹³，此種做法使得進口菸較國產菸被課徵較高之加值稅，而有違 GATT 1994 第 3.2 條前段規定。泰國則反駁，說明其政府未接受 PM Thailand 建議之零售價是因 PM Thailand 未提出適當之資訊以支持所提出之價格¹⁴。

菲律賓進一步指出，由於轉售國產菸可豁免於加值稅之規定，並未允許轉售進口菸者享有，故法律上 (*de jure*) 已違反 GATT 1994 第 3.2 條前段¹⁵。泰國則抗辯雖有豁免規定，但國產菸之加值稅其實是由 TTM 一開始就已完全支付，故實際上進口菸所繳納給政府之加值稅並未高於國產菸，因此並不構成 GATT 1994 第 3.2 條前段之違反¹⁶。對此，菲律賓則指出，泰國稅法雖允許以進項加值稅扣抵銷項加值稅，但並不表示進口菸轉售業者會始終如泰國所宣稱的，進銷項會自動且同時扣抵而達到加值稅負淨值為零的境地；扣抵後一旦有餘額，就會使得進口菸之轉售者負擔超過國產菸轉售者所負擔之加值稅 (因為後者為零)；縱使進銷項完全對應，亦會因為進口菸轉售者未履行填報 Por.Por.30 表格之義務而無從以進項扣抵銷項，換言之，扣抵並非如泰國所說的是自動且同時的，卻是有條件的，是以菲律賓認為構成 GATT 1994 第 3.2 條前段規定之違反¹⁷。

同時，由於僅有轉售進口菸者須受制於與加值稅有關之行政要求，如填報 Por.Por.30 表格等，而轉售國產菸者卻不用遵循此類規定，故菲律賓亦主張此已構成 GATT 第 3.4 條之違反；泰國卻認為些微的差異並不構成不平等之待遇，並主張由於菲律賓未提出證據證明上述程序究竟是增加業者多少負擔，故小組應無法衡量是否構成 GATT 第 3.4 條之較差的待遇 (*less favourable treatment*)，而無法判定泰國違反第 3.4 條之義務¹⁸。縱使小組認為違反，泰國表示其應可援引 GATT 第 20 條 d 款規定，即為確保法規之遵行而正當化其措施¹⁹。

小組見解

小組在判斷泰國之系爭措施是否違反國民待遇時，依序針對 GATT 1994 第 3.2 條前段與第 3.4 條進行判斷，最後再根據泰國之主張，判斷其是否可以 GATT

¹³ *Id.* ¶ 7.509.

¹⁴ *Id.* ¶ 7.510.

¹⁵ *Id.* ¶ 7.613.

¹⁶ *Id.* ¶ 7.616.

¹⁷ *Id.* ¶¶ 7.613-7.614.

¹⁸ *Id.* ¶ 7.668.

¹⁹ *Id.* ¶ 7.749; GATT 第 20 條 d 款：包括關務及本協定第二條第四款及第十七條規定之獨佔行為，專利權、商標權版權之保護與詐欺之防止等事項，而與本協定各項規定並無抵觸之法令之必要措施。

1994 第 20 條 d 款正當化其系爭措施。以下將分述之。

(一) GATT 1994 第 3.2 條前段之違反

由於泰國香菸加值稅之稅基與加值稅豁免措施均被指控違反 GATT 1994 第 3.2 條前段，故以下分為二部分加以說明：

有關稅基之指控

加值稅之稅基為 MRSP 減去加值稅（蓋加值稅乃內含），而 MRSP 如前述含有行銷成本，小組認為泰國財政部在決定進口香菸（*Marlboro* 與 *L&M*）之行銷成本（marketing cost）時，並非以通常之方法（general methodology）為之，且其核定數額高於以通常方法核定之結果，故造成高估。相對而言，對國產同類之香菸則以通常之方法核定其行銷成本，並無高估之問題。經由上述推論，小組判定泰國政府對進口香菸行銷成本之高估墊高稅基，造成進口香菸負擔較高之稅額，因此違反 GATT 1994 第 3.2 條前段規定²⁰。

本國香菸加值稅豁免措施之指控

小組首先指出，因泰國法令僅豁免銷售國產香菸之廠商的加值稅義務，而銷售進口香菸之業者仍須負擔加值稅，故從「表面」看來，該豁免措施是因香菸之來源地不同而課徵進口菸較高之加值稅，因此違反 GATT 1994 第 3.2 條前段規定²¹。

接著小組進一步討論泰國加值稅之豁免規定是否「實質上」對進口香菸課徵超過（in excess）國產同類產品直接或間接所負擔之加值稅。小組引用 GATT 時代之美國菸草案（*US-Tobacco*）的小組見解，即系爭內地稅措施使進口產品受有「歧視性待遇之虞」，即不符合第 3.2 條之規定²²。因此本案小組認為第 3.2 條「超過」之意涵應延伸至「有超過之潛在風險」，只要存在超過之可能性或潛在風險（potential risk）即可視為「超過」，而不需要具備真正的風險（real risk）²³。

小組不否認潛在的風險不等於真正的風險，不過認為上訴機構在 *US - Section 211 Appropriations Act* 已對此提供指示。該案中，上訴機構同意 *US - Section 337 Tariff Act* 案之小組見解，即國民待遇的義務應該嚴格解釋；換言之，即使可能性小，但「可能性之存在」本質上已是較差²⁴。

²⁰ Panel Report, *Thailand - Cigarette*, ¶ 7.567.

²¹ *Id.* ¶¶ 7.620-7.623.

²² *Id.* ¶ 7.625.

²³ *Id.* ¶ 7.626.

²⁴ *Id.*

小組表示前案雖是為 GATT 1994 第 3.4 條以及 TRIPS 協定場合之國民待遇義務所訂的標準，但與第 3.2 條之國民待遇義務應同等有關，是以既然只要存在有「較不優惠待遇 (less favorable treatment)」的「可能 (possibility)」即足以被認定違反第 3.4 條，則關於內地稅，對於進口產品即使僅有歧視性待遇之虞 (the mere risk of discriminatory treatment) 亦應足以認定係違反第 3.2 條前段之國民待遇義務²⁵。

本案例中進口菸轉售業者雖能透過扣抵而使其實際負擔之增值稅為零，而不高於國產菸轉售業者之稅負²⁶，但因扣抵並非自動而需另符合相關行政程序規定²⁷，如未符合即無法扣抵²⁸。泰國雖認為菲律賓所舉不能扣抵之情形並不是泰國法律本身的問題，而是轉售者未行使其主張扣抵之權利所致，因此不得以此認為是泰國違反 GATT 1994 第 3.2 條前段²⁹。對此，小組認為誠如 *Korea – Beef* 案中上訴機構所強調的，判定一會員國之措施是否符合其 WTO 下的義務時，與之相關的是系爭措施是否加諸私人特定行動之「法律必要性 (legal necessity)」，假如是，則私人的行動之介入並不會免除會員國之責任；此處是泰國法律課徵進口菸轉售者增值稅，該稅負不會自動被抵消，而需要轉售者符合一定的行政要求，一旦不符合，即必須負擔增值稅，這種潛在的增值稅稅負 (potential liability for VAT payment) 對於國產菸轉售者因為有明文的豁免規定而不存在，確實構成對進口菸課徵超過的稅額而導致法律上違反 GATT 1994 第 3.2 條前段規定³⁰。

(二) GATT 1994 第 3.4 條之違反

為了增值稅之課徵，進口菸轉售者必須填報 Por.Por.30 表格；其次，其所保留之各種會計報表也因此較而複雜；再者，只有進口菸之轉售者有可能面臨未符合增值稅課徵相關行政規定之處罰，凡此種種，小組認為意謂著泰國加諸進口菸轉售者額外的行政負擔³¹。這種額外的行政負擔，可能潛在地改變競爭的條件³²；同時，從菲律賓所舉證的進口菸與國產菸之間所存在的價格彈性，小組認為無論如何輕微的額外負擔均有可能改變香菸供應商之商業決定，譬如決定販售較少進口菸，因為行政負擔亦屬於營運成本考量之一環³³。綜上，小組認為泰國關於增值稅之行政程序僅加諸於進口菸之轉售者一節違反 GATT 1994 第 3.4 條規定。

(三) GATT 1994 第 20 條 d 款之抗辯

²⁵ *Id.* ¶ 7.627.

²⁶ *Id.* ¶ 7.630.

²⁷ 例如須繳回退稅表 (VAT return form)、保留稅收收據 (tax invoice) 以及其他紀錄保存之要求等。*Id.* ¶ 7.634.

²⁸ *Id.*

²⁹ *Id.* ¶ 7.636.

³⁰ *Id.* ¶ 7.637.

³¹ *Id.* ¶¶ 7.668-7.722.

³² *Id.* ¶¶ 7.733-7.734.

³³ *Id.* ¶¶ 7.735-7.736.

針對泰國提出以 GATT 1994 第 20 條 d 款正當化其對進口菸轉售者申請進項稅額扣抵時之程序要求，小組引用韓國牛肉案(*Korea – Various Measures on Beef*) 上訴機構所提出之第 20 條 d 款抗辯要件，一為該措施必須是為確保不違背 GATT 1994 規定之法律或規章被遵守，二為該措施具有必要性。本案中，小組認為泰國之增值稅法律並非遵守 WTO 之義務，且泰國並未舉證證明此行政程序要求具確保增值稅法律之必要性，故泰國無法用 GATT 1994 第 20 條 d 款規定正當化其上述措施³⁴

結論

本文中泰國豁免國產菸轉售之增值稅，法律上已違反 GATT 1994 第 3.2 條前段規定；只是因為增值稅之特質——即其是內含於價格而轉嫁予最終消費者，故使得中間之轉售業者縱使未獲豁免，亦可藉由進項稅額扣抵銷項稅額而免除負擔，故實質上，進口菸轉售者似未負擔更高之稅負。不過小組藉美國菸草案 (*US – Tobacco*) 中之見解，認為只要有無法扣抵之潛在可能，仍構成第 3.2 條前段之違反。

至於進項稅額扣抵雖是賦予進口菸轉售者減輕稅負之權利，但小組認為由於國產菸轉售者毋須遵行這些程序即免稅，故無論這些行政程序雖加諸之負擔多輕微，在兩項產品有替代效果的情形下，這樣的額外負擔仍足以改變競爭條件而違反第 3.4 條之規定；同時因為是泰國的法律造成進口菸轉售者必須採取申報之行動，故其未做到以致無法免稅一節，並不能免除泰國違反相關義務的責任。

³⁴ *Id.* ¶¶ 7.757-7.758.