

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第四庭

110年度訴字第993號

112年10月26日辯論終結

原告 大隆保利龍股份有限公司

代表人 莊惠如

訴訟代理人 陳泰溢 律師

被告 環境部

代表人 薛富盛

訴訟代理人 潘正芬 律師

陳修君 律師

上列當事人間因廢棄物清理法事件，原告不服行政院中華民國110年8月6日院臺訴字第1100176201號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

- 一、因應環境部組織法立法公布，並於民國112年8月22日施行，行政院環境保護署名稱變更為「環境部」，本件被告代表人由張子敬變更為薛富盛，茲據其聲明承受訴訟(見本院卷二第53頁)，核無不合，應予准許。
- 二、事實概要：原告生產以塑膠聚苯乙烯(PS發泡)為主要材質、平板加工製成之免洗杯(下稱乙杯)及以塑膠聚丙烯(PP)為主要材質、平板加工製成之免洗杯(下稱丙杯)，銷售予飲料店供裝填用冷飲之容器。其經登記為應負回收、清除、處理非平板類免洗餐具責任之製造業者，因就其他責任物項目未向被告申請登記，經被告委託誠品聯合會計師事務所於107年8月23日至108年4月24日間，至原告處所查核原告105年1月至109年4月間之營業/進口量相關帳籍憑證，然原告並未提供

01 完整帳冊資料，嗣依法務部調查局以109年7月23日函檢送其
02 搜索扣得之原告營業/進口量帳籍資料及財政部高雄國稅局
03 鳳山分局、財政部關務署提供之各類稅務申報與進出口報單
04 明細等資料，進行資料比對與核算，查悉原告未依廢棄物清
05 理法(下稱廢清法)第16條第1項規定申報繳納回收清除處理
06 費(下稱回收清理費)，並以109年8月21日函附回收清理費查
07 核結果差異彙整表請原告陳述意見後，被告以109年9月21日
08 環署基字第1091158694號函(下稱原處分)，命原告限期補繳
09 105年1月至109年4月間短繳之乙杯及丙杯平板容器回收清理
10 費合計新臺幣(下同)3億5555萬8653元。原告不服原處分，
11 循序提起本件行政訴訟。

12 三、原告主張略以：

13 (一)、回收清理費為特別公課，性質類似稅捐，均屬對人民財產權
14 之侵害，其課徵之重要要件應有相當程度之國會保留，廢清
15 法第16條第5項僅以授權立法方式為之，有違法律保留原
16 則，且廢清法關於費率之授權目的及內容並不明確，費率範
17 圍亦未特定，義務人除費率外，應以何狀態申報及得出公課
18 義務之比率均無從得知，亦違反授權明確性原則，被告甚以
19 銷售時之空重即經印刷後含油墨之重量作為申報標準，任意
20 加諸法規所無之標準，創設回收清理費之計算標準，則違反
21 法律保留原則，據此授權訂立之公告自屬違法，原處分之作
22 成即非適法。

23 (二)、原告從事生產、製造保利龍塑膠發泡材料，其中包含乙杯及
24 丙杯，並銷售予各飲料店使用，歷年來均依法接受查核，並
25 按容器淨重申報應繳納之回收清理費，且原告101年9月至10
26 4年12月前次受查期間，即以容器「淨重」為核課標準，被
27 告對此並未表示意見，之後107、108年間被告進行四次查
28 核，同未就核課標準表示意見，同業間亦以容器淨重作為核
29 課標準，被告仍未就核課標準有所公告或表示意見，足見被
30 告均未指摘違法而肯認此核課標準，並已反覆查核形成行政
31 先例，除非被告就核課標準變更具備合理事由並公告週知，

否則即有行政自我拘束原則之限制，恣意變更標準，即違反行政上之平等原則。又原告相信此為合法，多次本於此等事實基礎續為多次申報，實已具有正當信賴之基礎及表現，被告此次查核後恣意變更標準，認定原告105年1月至109年4月銷售予「清心福全」及106年1月至109年4月銷售予「非清心福全」，分別短漏報金額1億3092萬8302元及1億8419萬6053元，並以原處分一次命原告補繳鉅額費用，損及原告正當合理之信賴，有違誠信原則及信賴保護原則。

(三)、原告多年來均配合查核工作，未拒絕亦未隱匿，顯未構成應回收廢棄物責任業者管理辦法(下稱管理辦法)第15條之適用前提，被告未審酌原告前多次申報已具有正當信賴之基礎事實，僅泛稱原告提供不實資料及故意隱匿事實，其認定事實自有重大違誤，又管理辦法係用以核定回收清理費之基礎，當屬稅基之一種，當事人固有協力義務，但非解免行政機關職權調查責任，被告未詳加調查即逕行適用管理辦法推算核課基礎，違反職權調查之責，且被告就105年1月至12月銷售予「非清心福全」短漏報金額4043萬4298元，其認定所憑之分析性複合程序，係以106年度應申報金額占營業稅申報銷售額之比率推算，直接援用106年度乙杯應申報比率16.43%及丙杯應申報比率2.03%，直接套用105年營業稅申報額，作為計算105年度應申報之核算標準，此等計算式未考量各年度銷貨、營業總量及成本不同，逕以106年度之應申報金額比率套用至105年度得出短漏申報金額，對於所選年度考量因素、基礎等全未說明，僅係草率補充及作為部分申報金額核課之依據，非但無理由，亦無異以命補繳之名行懲罰之實，此種超徵行為過度侵害人民財產權，無助課徵回收清理費之目的達成，違反比例原則及量能課稅原則。再者，法務部調查局於109年7月23日始將扣得資料交給被告，被告委託之會計師在調查局已表明漏申報之丙杯銷售期間、數量及空重為何尚待調查下，如何能用相關資料，於短短數日即109年7月27日作成工作執行報告，非常不合常情，亦未讓原告

有表示意見之機會，此份報告作成時間及內容有重大瑕疵等語。為此聲明求為判決：訴願決定及原處分均撤銷。

四、被告則略以：

(一)、原處分依據廢清法及其授權子法訂定之費率計算原告應繳納(補繳)之回收清理費，並未違反法律保留原則及授權明確性原則，業經司法院釋字第788號解釋在案。

(二)、依據物品或其包裝容器及其應負回收清除處理責任之業者範圍及管理辦法第2條第2款第1目之規定，平板容器與非平板類免洗餐具之申報重量應以責任物銷售時之空重為課費基礎，亦即不論是原告所稱之容器「淨重」或查核報告所稱「經印刷後含油墨重量」等，皆應依照規定由製造平板容器或非平板類免洗餐具製造業者以責任物「銷售時之重量」為課費基礎。而原告製造銷售之容器若以銷售客戶別，大致可區分為「清心福全」冷飲杯與「非清心福全」之冷飲杯，經由查核觀察可明確得知原告銷售予「清心福全」之容器全係由原告負責完整的製造流程生產出「含印刷油墨之容器」，並非原告所陳僅以空白空杯之型態售出，嗣由買方自行於杯品上印刷油墨後始流入市面。原告自知其製造並銷售之產品有區分經印刷之「清心福全」冷飲杯與未經印刷之「非清心福全」冷飲杯，惟原告受查時，僅提供空白未經印刷之冷飲杯供查核人員測重，容有歷來受查時均涉及故意隱匿業經印刷冷飲杯之情形。況先前查核縱未發現該等情事，原告仍不得執之主張信賴保護。故被告就平板容器與非平板類免洗餐具，以責任物「銷售時之空重」為課費基礎，應屬明確一致，並無違反行政自我拘束原則、平等原則與信賴保護原則等情事。

(三)、本件因原告原申報即不實，故除依109年7月27日調查局所提供資料「所查扣原告含關係企業營業(進口)量相關帳籍資料(含電子檔)」較得以核實計算原告短漏營業量與應繳納回收清理費為1億5627萬5703元(105年銷售予「清心福全」部分以及106年至107年6月銷售之全部)加計1億5884萬8652元(10

7年7月至109年4月銷售之全部)外，原告至今未提供其與關係企業(實際應繳費之責任業者僅原告)105年1月至105年12月銷售予「非清心福全」之銷售數量明細，故依原告(含關係企業)106年之營業稅申報合計銷售額推算其105年度短漏應繳納回收清理費中銷售予「非清心福全」部分之4043萬4298元，符合廢清法第20條、行為時之管理辦法第14條規定等語資為抗辯。為此聲明求為判決：駁回原告之訴。

五、本院查：

(一)、本件應適用之法令與說明：

- 1.廢清法第1條規定：「為有效清除、處理廢棄物，改善環境衛生，維護國民健康，特制定本法；……」、第4條規定：「本法所稱主管機關：在中央為行政院環境保護署；……」、第15條規定：「物品或其包裝、容器經食用或使用後，足以產生下列性質之一之一般廢棄物，致有嚴重污染環境之虞者，由該物品或其包裝、容器之製造、輸入或原料之製造、輸入業者負責回收、清除、處理，並由販賣業者負責回收、清除工作。一、不易清除、處理。二、含長期不易腐化之成分。三、含有害物質之成分。四、具回收再利用之價值。前項物品或其包裝、容器及其應負回收、清除、處理責任之業者範圍，由中央主管機關公告之。」、第16條規定：「依前條第二項公告之應負回收、清除、處理責任之業者(以下簡稱責任業者)，應向主管機關辦理登記；製造業應按當期營業量，輸入業應按向海關申報進口量，於每期營業稅申報繳納後十五日內，依中央主管機關核定之費率，繳納回收清除處理費，作為資源回收管理基金，並應委託金融機構收支保管；其收支保管及運用辦法，由中央主管機關定之。前項輸入業於向海關申報進口量時，應同時申報容器材質及其他經中央主管機關指定之物品或容器規格等資料。製造或輸入之物品或其包裝、容器，不在國內廢棄或使用後不產生廢棄物之責任業者，得檢具相關證明文件扣抵營業量、進口量或辦理退費。第一項責任業者辦理登記、申報、繳費方

式、流程、期限、扣抵、退費及其他應遵行事項之管理辦法，由中央主管機關會商中央目的事業主管機關定之。第一項之費率，由中央主管機關所設之資源回收費率審議委員會依材質、容積、重量、對環境之影響、再利用價值、回收清除處理成本、回收清除處理率、稽徵成本、基金財務狀況、回收獎勵金數額及其他相關因素審議，並送中央主管機關核定公告；資源回收費率審議委員會設置辦法，由中央主管機關定之。」、第20條規定：「主管機關得派員或委託專業人員攜帶證明文件進入依第十六條第一項、前條指定公告責任業者、販賣業者之場所及依第十八條第三項指定公告回收、處理業之回收、貯存、清除、處理場所，查核其營業量或進口量、物品或其包裝、容器之銷售對象、原料供應來源、回收相關標誌、應回收廢棄物回收處理量，並索取進貨、生產、銷貨、存貨憑證、帳冊、相關報表及其他產銷營運或輸出入之相關資料；必要時，並得請稅捐稽徵主管機關協助查核。」、第51條第1項規定：「未依第十六條第一項規定繳納回收清除處理費者，經限期繳納，屆期仍未繳納者，移送強制執行，並處應繳納費用一倍至二倍之罰鍰；提供不實申報資料者，除追繳應繳納之回收清除處理費外，並處應繳納費用一倍至三倍之罰鍰，屆期仍未繳納者，移送強制執行。」。

2. 管理辦法第1條規定：「本辦法依廢棄物清理法(以下簡稱本法)第十六條第四項規定訂定之。」、第2條規定：「本辦法專用名詞定義如下：一、責任物：指物品或其包裝、容器經中央主管機關依本法第十五條第二項公告者，及該物品或其包裝、容器之原料。二、營業量：(一)製造業者之營業量為其責任物之銷售量。……(二)容器商品製造業者之營業量為其容器購入量及容器生產量。容器製造業者及容器輸入業者之營業量為其容器銷售量。(三)物品或容器商品受託製造業者之營業量為其物品或容器商品受託製造量。……三、進口量：指輸入業者自國外輸入責任物之量、自科學園區設置管

理條例或加工出口區設置管理條例劃定之保稅範圍輸往非保稅範圍責任物之量、及自關稅法核准設立之保稅工廠、保稅倉庫(含發貨中心)或物流中心等報關內銷責任物之量。……」、第3條規定：「責任業者應於首次製造或輸入責任物之日起二個月內，依其責任物項目，分別向中央主管機關申請登記。」、第6條第1項規定：「責任業者應自中央主管機關公告應負回收、清除、處理責任之日起，於每單月三十日前，依其前二個月之責任物之營業量或進口量及中央主管機關核定之費率，向中央主管機關指定之金融機構代收專戶繳納回收清除處理費。」、第15條規定：「主管機關或其委託之專業人員依本法第二十條進行查核時，責任業者所提供之資料不實，或未提供完整帳冊、資料者，主管機關或其委託之專業人員依下列方法擇定其中可取得之最高營業量或進口量為該責任業者之營業量或進口量：一、依原(物)料、人員、水電或設備使用情形、生產速率或其他足供佐證之資料計算其營業量或進口量。二、由責任業者之上游、下游業者相關資料計算其營業量或進口量。三、依銷售額相近之同業申報之營業量或進口量計算其營業量或進口量。四、依銷售額相近之同業申報之回收清除處理費金額占銷售額比例計算其營業量或進口量。五、依機器、設備、製造程序、原料相近之同業之製造量計算方式計算其營業量或進口量。六、依稅捐機關提供之資料計算其營業量或進口量。前項之完整帳冊依商業會計法及稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法之規定。」。

3. 被告依廢清法第15條第2項授權，於86年8月4日公告「應回收清除、處理之一般廢棄物之種類、物品或其包裝、容器之業者範圍」，嗣經數次修正公告(見訴願卷第372-373頁)，99年12月27日以環署廢字第0990116018號公告修正之「應由製造、輸入業者負責回收、清除、處理之物品或其容器，及應負回收、清除、處理責任之業者範圍」(下稱「應回收物品及責任業者範圍」)，依該次修正所公告事項：「一、應

01 由製造、輸入業者負責回收、清除、處理之物品，及應負回
02 收、清除、處理責任之業者(以下簡稱物品責任業者)範圍如
03 表一。二、應由製造、輸入業者負責回收、清除、處理之物
04 品之容器，及應負回收、清除、處理責任之業者(以下簡稱
05 容器責任業者)範圍如表二。三、物品責任業者之物品製造
06 業者、物品輸入業者，應申報物品之營業量或進口量，並繳
07 納回收清除處理費。四、容器責任業者之容器商品製造業者
08 及容器商品輸入業者，應申報物品之容器之營業量或進口
09 量，並繳納回收清除處理費。五、容器責任業者之容器製造
10 業者及容器輸入業者，應申報物品之容器之營業量及銷售對
11 象。……」上開公告事項一、所稱「表一」之列表，有關
12 「平板容器」之物品定義，指：「以表二之紙、塑膠或生質
13 塑膠製成之平板加工製成之容器或容器之蓋，例如盒、蓋、
14 盤、托盤、速食容器、免洗餐具等。免洗餐具係指專供餐飲
15 消費者一次使用，用過即丟之特性而設計加工製成之餐具，
16 客觀上不再經洗滌後重複提供消費者使用者，包括杯、碗、
17 盤、碟、餐盒及其餐盒內盛裝食物之內盤。」此等物品責任
18 業者範圍則為：「製造、輸入物品之事業及機構。」公告事
19 項二所稱「表二」列表之塑膠，係指：「(2)聚苯乙烯(PS)-
20 發泡。(6)聚丙烯(PP)。」(見訴願卷第402-406頁)。被告嗣
21 以102年8月5日環署廢字第1020066974號公告，將前述公告
22 應回收物品及責任業者範圍，修正其名稱為「物品或其包裝
23 容器及其應負回收清除處理責任之業者範圍」(下稱「物品
24 及責任業者範圍」)，該次公告事項一、所稱「表一」之列
25 表，有關「平板容器」之物品定義，僅在其內描述「免洗餐
26 具」部分，修正為：「二、免洗餐具係指專供餐飲消費者一
27 次使用，用過即丟之特性而設計加工製成之餐飲用具，客觀
28 上不再經洗滌後重複提供消費者使用者，包括杯、碗、盤、
29 托盤、碟、餐盒及其餐盒內盛裝食物之內盤與上蓋。」關於
30 平板容器物品之其他定義及其責任業者範圍，與表二「塑
31 膠」之定義，則均維持不變(見訴願卷第389-401頁)。該公

告內容，迄至被告先後以105年6月27日、108年3月14日公告修正(見訴願卷第381-388、374-380頁)，仍未改變而沿用至原處分作成時。是可知，關於平板容器免洗餐具，應以實際製造及輸入者為應負繳納回收清理費責任之責任業者。

4.廢清法第16條第1項中段所定之回收清理費，係國家對人民所課徵之金錢負擔，人民受憲法第15條保障之財產權因此受有限制。其課徵目的、對象、費率、用途，應以法律定之。考量其所追求之政策目標、不同材質廢棄物對環境之影響、回收、清除、處理之技術及成本等各項因素，涉及高度專業性及技術性，立法者就課徵之對象、費率，非不得授予中央主管機關一定之決定空間。故如由法律授權以命令訂定，且其授權符合具體明確之要求者，亦為憲法所許。同法第15條及其授權訂定之被告93年12月31日環署廢字第0930097607號公告、99年12月27日環署廢字第 0990116018 號公告修正「應回收物品及責任業者範圍」，有關應繳納容器回收清理費之物品或其包裝、容器，及應負回收、清除、處理責任之業者範圍，與法律保留原則及平等保障之意旨均尚無違背。同法第16條第1項中段有關責任業者所應繳納回收清理費之費率，未以法律明文規定，而以同條第5項授權中央主管機關具體決定，尚未違反法律保留原則及授權明確性原則，此經司法院釋字第788號解釋至明，且司法院解釋憲法所為之解釋文，有拘束全國各機關及人民之效力，各機關處理有關事項，應依解釋意旨為之。依此，本院審查原處分是否違法，關於其作成所據之廢清法第15條、第16條、應回收物品及責任業者範圍、物品及責任業者範圍等規定，是否因構成要件過於空泛，違反法律明確性原則、法律保留原則、授權明確性原則而不法侵害原告基本權的問題，即應受司法院釋字第788號解釋之拘束。原告主張法未明定回收清理費據以計算之容器重量認定及其費率，廢清法第15條違反法律明確性原則，同法第16條授權被告核定回收清理費率，違反法律

保留原則及授權明確性原則，原處分因而違反法律保留原則乙節，並不可採。

(二)、上開事實概要欄所述之事實，有法務部調查局南部地區機動工作站109年7月23日函及附件(原處分卷第249-366頁)、會計師工作執行報告(訴願卷第77-110頁)、原告短漏系爭處理費彙總表及相關明細(訴願卷第220-238頁)、被告109年8月21日函(訴願卷第42-43頁)、原處分及送達證書(訴願卷第23-41頁、本院卷一第23-26頁、原處分卷一第42-43頁)、訴願決定書(原處分卷第507-520頁)等件在卷可稽，為可確認之事實。經查：

1.原告製造及銷售乙杯及丙杯，係被告公告之責任業者，應依廢清法第16條規定繳納回收清理費等情，已如前述，且為原告所不爭執(見本院卷二第67頁)。而被告委託誠品聯合會計師事務所，以107年8月23日至108年4月24日間，至原告處所查核原告105年1月至109年4月間營業/進口量所取得之相關帳籍憑證，以及法務部調查局109年7月23日函檢送其搜索扣得之原告營業/進口量帳籍資料及財政部高雄國稅局鳳山分局、財政部關務署提供之各類稅務申報與進出口報單明細等資料，進行資料之比對與核算，核實計算原告105年1月至109年4月間銷售予「清心福全冷飲店」營業量，應補繳回收清理費合計1億3092萬8302元，其106年1月至109年4月間銷售予非屬「清心福全」之冷飲店營業量，應補繳回收清理費共計1億8419萬6053元，至原告105年1月至105年12月間銷售予非「清心福全」之冷飲店營業量，依稅捐機關提供之資料，並以分析性複核計算，應補繳回收清理費計4043萬4298元等情事，亦如前述，復經證人即本件負責查核原告帳冊資料之會計師劉保忠於112年8月1日本院準備程序結證稱：「我查核是依照原告公告提供的帳籍憑證資料，以及後續由環保署提供檢調搜索原告公司相關帳籍資料進行查核，這些資料也是原告公司的帳籍資料。」、「105年1月至107年6月的查核報告，是我們從107年8月23日到109年間取得的資料來進行

01 完成的，第2份107年7月至109年4月的查核報告是我們在109
02 年7月27日至8月初所完成的。」、「在查核第1份報告的時
03 間，有陸續向原告公司確認其提供資料內容。」、「我們在
04 取得檢調提供的資料後，因相關資料是由原告提供的機密文
05 件，故我們將這些資料進行查核比對完後，將相關資料呈送
06 給環保署，故我們沒有跟原告聯繫及確認這件事情。」、
07 「(證人在取得109年7月23日函文時，是否知悉相關刑事案
08 件尚未起訴?)應該還在偵查階段。」、「(是否因此原因而
09 未再向原告確認?)是。」、「我們是比對檢調提供之資料
10 確實為原告公司的銷售資料作逕行查核，並無再向原告確
11 認。」、「(你是否曾向銷售對象即『非清心福全部分』作
12 確認?)沒有，因為我們比對檢調提供的資料已足資證明是
13 屬於原告公司較為完整的銷貨資料，故無需向銷售對象確
14 認。」、「(提示109年11月19日訴願答辯書附件3之工作報
15 告第5頁以下供證人辨認)我們是逐一比對國稅局的發票與原
16 告公司的發票原始檔，大部分是相同的，並非推定。」、
17 「因原告提供的資料不完整，故105年度是以分析性複核程
18 序的方式進行計算。」、「只要業者帳籍憑證有不實或不完
19 整提供之情形，就會依照應回收廢棄物責任業者管理辦法第
20 15條之規定進行核算。」、「(本件係依據第9頁表格第6. 依
21 稅捐機關提供之資料計算營業量或進口量，擇定的理由為
22 何?)(提示109年11月19日訴願答辯書附件3之工作報告第9
23 頁供證人辨認)我們會依照稅捐機關提供之銷售額作推算受
24 查業者應申報的營業量。」、「(承上，回到工作執行報告
25 第9頁表格6. 右側欄內文處：1. 區分關係企業之銷售額：表
26 格第三欄處，所謂『排除可能與免洗餐具無涉之銷售額』，
27 試問：排除之依據為何？為何稱『可能』？如何界定排除的
28 範圍?)(提示109年11月19日訴願答辯書附件3之工作報告第
29 9頁供證人辨認)原告訴代提問的是製作報告之前的過程，實
30 際核算原告公司的資料，應看查核報告的第10頁以下，109
31 年7月27日是依調查局提供的資料所重新核算的資料。」、

01 「如上開查核報告第3頁所載，本次共有我等4人查核，只有
02 我是會計師，其他3人是查帳員，複核人員為賴明陽會計
03 師。」、「查核時查核人員均了解查核狀態，我們也會討論
04 相關問題，共同決定執行工作的方向及內容，有遇到問題也
05 會向複核人員賴明陽會計師彙報討論。」、「本件是自107
06 年8月23日陸續查核到109年7月27日。查核期間自105年1月
07 至107年6月及107年7月到109年4月二段查核期間。」、「是
08 調查局提供的資料，內容包括附件2，是原告公司保麗龍杯
09 銷售量資料，附件4是原告公司出貨收款的資料，內容有詳
10 細記載銷售對象、品名、單價、金額。」、「查核期間105
11 年1月至105年12月的「非清心福全冷飲杯」，是採用分析性
12 複核程序計算，其餘皆係採用檢調提供原告公司實際銷貨資
13 料核實計算。」、「(現場查核時，原告有無與油墨相關的
14 機器?)有，原告公司自己就有印刷杯子的機器，於銷售出
15 貨給清心福全的容器，皆會透過自己的油墨機器印刷。」、
16 「(證人在107年查核期間就已經知道原告有油墨印刷的杯
17 子?) 是。」、「(若證人已知悉有油墨印刷的杯重與未有
18 油墨印刷的杯重，可能會有所不同，你在查核當時有無告知
19 原告公司前述問題?)107年查核時就有跟業者說明，應該以
20 銷售時的產品重量作申報。也有作相關秤重底稿，讓業者知
21 道他們申報有誤，該工作底稿也有原告公司的確認用印」等
22 語在卷(本院卷二第26-33頁)，並有原告代表人在其上用印
23 之誠品聯合會計師事務所容器空重實測紀錄(訴願卷第340
24 頁)、被告104年3月9日、104年8月19日、107年7月20日容器
25 回收清理費費率公告在卷可據(見訴願卷第440-446頁、原處
26 分卷第487-489頁)，是被告以原處分命原告限期補繳105年1
27 月至109年4月間短繳之乙杯及丙杯平板容器回收清理費合計
28 3億5555萬8653元，自於法有據。

29 2.又證人劉保忠上開準備程序已結證：「(針對一般責任業者
30 提供之容器，你們是否會當場進行測量？比對之對象係空重
31 或是成品(加上油墨的重量)？這個查核標準是否有變更或調

整過？承上，如有變更過，先前查核時是否曾告知過查核標準有變更？）我們查核時會於現場進行測量業者提供的容器，會以銷售狀態時的成品進行測量，查核標準並無變更、調整過。」等語在卷，且衡諸容器本身與其上印製之油墨等附著物，一般使用習慣上通常併同廢棄，並不會刻意強予分開移除，且容器上之附著物如為該責任業者所加工添製，自應併計為回收清理費計算之營業量或進口量。原告主張應以容器淨重為計算基礎，容有未合。又平等原則乃要求行政機關對於事物本質上相同之事件作相同處理，乃形成行政自我拘束，惟此係指合法之平等，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，憲法之平等原則或禁止差別待遇，並非賦予人民有要求行政機關准予不依規定為回收清理費申報繳納之權利或法律上地位。從而，原告主張其歷次申報均以容器之淨重計算，基於行政自我拘束原則，被告於本件亦應為相同之處理淨重云云，無非要求被告接受原告重複以往之錯誤方式為回收清理費之申報，依上說明，要非可採。再按行政行為，應以誠實信用之方法為之，並應保護人民正當合理之信賴，行政程序法第8條固有明定，惟信賴保護原則，乃係公法上誠實信用原則之下位概念，信賴保護之構成要件須符合(1)信賴基礎：行政機關表現在外而具有法效性之決策；(2)信賴表現：人民基於上述之法效性決策宣示所形成之信賴，開始規劃其生活利益或財產之變動，並實際付諸施行；(3)信賴在客觀上值得保護等。本件被告或其他行政機關別無表現在外，而肯認責任業者得以容器淨重作為回收清理費申報基礎之具體行政行為，自無從構成原告信賴之基礎。原告主張原處分違反誠信原則及信賴保護原則云云，亦不足採。

3. 行政程序法第36條：「行政機關應依職權調查證據，不受當事人主張之拘束，對當事人有利及不利事項一律注意。」固規定行政機關有依職權調查證據之義務，惟同法第40條亦規定：「行政機關基於調查事實及證據之必要，得要求當事人

或第三人提供必要之文書、資料或物品。」參酌司法院釋字第537號解釋謂：「租稅稽徵程序，稅捐稽徵機關雖依職權調查原則而進行，惟有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課納稅義務人申報協力義務。」其解釋理由書更進一步闡明：「稅捐稽徵機關依稅捐稽徵法第30條之規定，為調查課稅資料，得向有關機關、團體或個人進行調查，且受調查者不得拒絕。於稽徵程序中，本得依職權調查原則進行，應運用一切闡明事實所必要以及可獲致之資料，以認定真正之事實課徵租稅。惟稅捐稽徵機關所須處理之案件多而繁雜，且有關課稅要件事實，類皆發生於納稅義務人所得支配之範圍，其中得減免事項，納稅義務人知之最詳，若有租稅減免或其他優惠情形，仍須由稅捐稽徵機關不待申請一一依職權為之查核，將倍增稽徵成本。因此，依憲法第19條『人民有依法律納稅之義務』規定意旨，納稅義務人依個別稅捐法規之規定，負有稽徵程序之申報協力義務，實係貫徹公平及合法課稅所必要。」即同時課予納稅義務人申報協力義務。而廢清法上責任業者所應負擔容器之回收清理費，雖屬特別公課，惟依廢清法第20條規定，主管機關得派員或委託專業人員查核責任業者營業量或進口量，及責任業者的相關帳簿憑證資料，因該帳簿憑證資料，都存置於責任業者支配範圍，是參酌上開司法院釋字第537號解釋意旨，基於公平合理分擔舉證責任，責任業者自亦負有調查之協力義務。責任業者違背上述協力義務，即產生由主管機關片面核定等不利益之後果，而減輕主管機關之舉證證明程度。是主管機關或其委託之專業人員依廢清法第20條進行查核時，責任業者提供之資料不實或未提供完整帳冊、資料，自得依管理辦法第15條所定方法，擇定其營業量或進口量最高者為該責任業者的營業量或進口量(即按一定標準或間接證明的方式予以推估，以代直接證據之調查)(最高行政法院101年度判字第28號判決意旨參照)。查證人劉保忠前揭準備

01 程序結稱：「查核當時原告提供的資料確有隱匿的情形，因
02 其提供之隨身碟所載之實際出貨資料，與原告向環保署申報
03 的營業量資料，還有帳籍憑證資料均不相符，因此我們是以
04 檢調搜索原告所取得的帳籍資料作查核，因為檢調的資料比
05 隨身碟與原告向環保署申報的資料更多，所以我們認為較為
06 完整。」、「(您當時是否主動要求原告於107年申報時，除
07 提供自身申報資料外，應一併提供欣雅、源和及大諭公司之
08 申報資料?)查核時有要求原告公司提供相關企業的帳籍資
09 料。」、「我是用口頭告知原告公司的賴玉如小姐。」、
10 「(證人107年陸續查核時，要求原告提供相關帳證資料，原
11 告是否有提出?)原告並沒有提供相關資料。」、「(據您於
12 另案臺灣高雄地方法院刑事案件所述(針對該案111年11月18
13 日審判筆錄第10頁第1行以下)，當時並未一併要求提供欣
14 雅、源和及大諭等公司105至107年6月的申報資料，是否如
15 此?)筆錄問的是申報資料，我今日回答的是帳籍資料，兩
16 者並不同。」、「申報資料是指業者向環保署申報應繳納回
17 收清除處理費的相關表單資料，帳籍資料是指原告公司依照
18 商業會計法編製財務報表的相關帳籍憑證。」、「因原告提
19 供的資料不完整，故105年度是以分析性複核程序的方式進
20 行計算。」等語明確，是在原告不盡協力義務提供相關事證
21 協助釐清事實之前提下，以稅捐機關提供之原告106年度營
22 業稅資料，推算回收清理費之占比，作為推算原告105年1月
23 至105年12月間銷售予非「清心福全」之冷飲店營業量及此
24 部分應補繳之回收清理費金額，自屬可採。原告以分析性複
25 核計算未說明其合理性及必要性，認事用法多有不當為由，
26 指摘原處分違法，亦無可採。

27 (三)、綜上，原處分認事用法並無違誤，訴願決定遞予維持，亦無
28 不合。原告徒執前詞，訴請判決如聲明所示，為無理由，應
29 予駁回。

30 (四)、本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法及陳述，均與本
31 件判決結果不生影響，爰不逐一論駁。

六、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中華民國 112 年 12 月 4 日

審判長法官 蘇嫻娟

法官 林季緯

法官 劉正偉

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)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	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	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。

01

一，經最高
行政法院認
為適當者，
亦得為上訴
審訴訟代理
人

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。

02

中 華 民 國 112 年 12 月 4 日

03

書記官 黃品蓉