

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭

112年度訴字第37號

114年9月18日辯論終結

原告 隆穗企業有限公司

代表人 劉木容(董事)

訴訟代理人 蔡進良 律師

蘇隆惠 律師

被告 財政部關務署基隆關

代表人 張世棟(關務長)

訴訟代理人 蔡婉琮

曾秀美

何婉蓁

上列當事人間虛報進口貨物產地事件，原告不服財政部中華民國111年11月23日台財法字第11113938370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、程序事項：

本件訴訟繫屬本院後，被告代表人數次變動，依序為呂敬銘變更為張世棟、陳世鋒，再次為張世棟，茲據被告代表人分別具狀聲明承受訴訟，經核並無不合，依序均應准許。

二、事實概要：

(一)原告委由恆益報關有限公司分別於104年1月5日及同年2月9日向被告報運進口越南產製乾香菇2批(報單第AW/BC/03/VA94/0616及AA/BC/04/U267/0623號，下稱A、B報單，原處分

卷3乙證1、2，原處分卷4乙證1、2），計22,866KGM及38,905KGM，原申報貨品分類號列9810.00.00.00-2「第0712.39.20.00號之『乾香菇』」，稅率新臺幣（下同）110元/公斤或25%從高徵稅，輸入規定為F01（依規定向衛生福利部食品藥物管理署申請辦理輸入查驗）及MW0（大陸物品不准輸入），核屬兩岸貿易許可辦法第7條規定不得輸入之大陸物品；又系爭2批貨物完稅價格總額均超過10萬元、重量均超過1千公斤，同時亦屬行政院依懲治走私條例第2條第3項規定授權公告「管制物品管制品項及管制方式」第2點規定之管制進口物品，以原告涉有虛報進口貨物產地，逃避管制之違章，審酌其係5年內再犯海關緝私條例同一規定（高雄關93年第09300943號處分書，99年3月11日確定，原處分卷1乙證2），得加重罰鍰二分之一，乃依上揭規定，以104年第10400380號、第10400461號處分書（原處分卷1乙證3）分別處貨價1.5倍之罰鍰10,923,666元及18,342,102元，並沒入貨物。

(二)原告不服上開104年之處分，於法定期限內申請復查（原處分卷1乙證4），未獲變更（原處分卷1乙證5），提起訴願（原處分卷1乙證6），經財政部105年10月6日台財法字第10513943280號訴願決定書（下稱105年第一次訴願決定）：「原處分（復查決定）撤銷，由原處分機關另為處分。」（原處分卷1乙證7）被告爰依訴願決定意旨重行審查，以106年3月29日基普業五字第1051025332號重核復查決定：「復查駁回。」（原處分卷1乙證8）原告猶表不服，續提起訴願（原處分卷1乙證9），案經財政部107年1月4日台財法字第10613950910號訴願決定（下稱107年第二次訴願決定）：「原處分（重核復查決定）撤銷，由原處分機關另為處分。」（原處分卷1乙證10）被告乃重行審酌，以同年5月25日基普五字第1071000380號重核復查決定：「復查駁回。」（原處分卷1乙證11）原告尚表不服，續提起訴願（原處分卷1乙證12），業經財政部108年2月22日台財法字第10713930390號訴願決定（下稱108年第三次訴願決定）：「原處分（重核復

01 查決定)撤銷,由原處分機關另為處分。」(原處分卷1乙
02 證13)被告再行審酌,以同年12月6日基普五字第108100443
03 9號重核復查決定:「104年第10400380及10400461號處分書
04 關於罰鍰部分分別變更為新臺幣9,404,397元及15,818,148
05 元;沒入處分部分分別變更為19,719.5KG及33,551.5KG。」

06 (原處分卷1乙證14)原告再表不服,續提起訴願(原處分
07 卷1乙證15),經財政部109年11月5日台財法字第109139366
08 00號訴願決定(下稱109年第四次訴願決定):「108年12月
09 6日基普五字第1081004439號重核復查決定撤銷,由原處分
10 機關另為重核復查決定。」(原處分卷1乙證16)。

11 (三)原告未待重核復查決定逕向財政部提起訴願(原處分卷1乙
12 證17),經被告再重行審酌,以110年12月22日基普五字第1
13 091029253號重核復查決定:「104年第10400380及10400461
14 號處分書關於罰鍰部分分別變更為新臺幣9,404,397元及15,
15 818,148元;沒入處分部分分別變更為19,719.5KG及33,551.
16 5KG。」(原處分卷1乙證18)原告仍表不服,續行訴願遭駁
17 回,提起本件訴訟。

18 三、原告主張略以:

19 (一)系爭重核復查決定有違反證據法則且認定事實錯誤之違法

20 1.按行政程序法第36條、第43條、行政罰法第1條及最高行政
21 法院108年度判字第39號判決理由,行政法院於撤銷訴訟,
22 應依職權調查證據,處分機關其調查證據證明程度至少應達
23 到「幾近於真實的蓋然性」(蓋然率99.8%以上,或稱真實
24 的確信蓋然性),始可謂其已盡舉證之責,否則法院仍應認
25 定該處罰要件事實為不存在,而將其不利益歸於稽徵機關。

26 2.系爭乾香菇係原告負責人前於越南高平省原平縣投資設立
27 「天九龍公司」(農場),以大陸菌種栽培、生產鮮香菇,原
28 告於104年12月8日蒐集包含天九龍農場在內越南生產香菇樣
29 本後,於105年5月及6月間比對、分析結果更足證系爭原產
30 地為越南。並有行政院農業委員會農糧署(下稱農糧署)歷

次以「外觀性狀比對」、「穩定同位素」及「微量元素」檢測分析之鑑定意見佐證在案：

(1)外觀性狀比對及第一次成分分析：

①A進口報單部分：

農糧署103年1月16日農糧生字第0000000000號函（下稱農糧署103年1月16日函）覆外觀性狀比對結果時尚未有越南樣本；農糧署104年4月15日農糧生字第141035858號函（下稱農糧署104年4月15日函）覆「穩定同位素」及「微量元素」檢測分析結果亦表示「本小組尚未建立越南香菇成分資料，無法進行與越南樣本之比對」。

②B進口報單部分：農糧署104年3月13日農糧生字第0000000000號函（下稱農糧署104年3月13日函）覆外觀性狀比對結果時尚未有越南樣本；農糧署104年10月12日農糧生字第0000000000號函（下稱農糧署104年10月12日函）覆亦表示「本小組資料庫中無來源為越南之樣本可供比對，無法判定送檢樣品是否與越南樣本不同」。

(2)現場考察及第二次成分分析：

104年12月8日農委會會員至越南考察、蒐集樣本，並填載「駐外單位查訪香菇產地檢核表」，同日越南工商總會(VCCI)等機關及原告代表人劉木容等人，查訪位於天九龍農場，越南官方並於當日就現場查察結果製作檢查報告（即工作記錄表），農委會農糧署鑑定小組再次分別以105年5月27日農糧生字第0000000000號函表示「經微量元素、穩定性同位素檢測結果，綜合研判成分特性介於越南樣本與中國大陸樣本之間，較接近越南樣本」、105年6月20日農糧生字第0000000000號函表示「編號062451樣品，經綜合研判成分特性介於越南與中國大陸樣本之間，較接近越南樣本」與「編號062452樣品，經綜合研判成分特性介於越南與中國大陸樣本之間」。由上可知，以前開農糧署鑑定報告而言，自當以104年12月8日赴越南天九龍農場等考察

01 取樣後所作之105年鑑定報告較為準確，勘可認定系爭乾
02 香菇之原產地確實為越南而非中國大陸。

03 3.參本件涉案同一事實之另案：

04 該案相關刑事案件，臺灣基隆地方法院檢察署檢察官偵查
05 後於不起訴處分書理由中表示無其他積極證據證明走私犯
06 行，因而為不起訴處分。專家證人蔡○榮在另案(103年10
07 月進口)高雄地院104年度訴字第629號刑事庭審理時之證
08 稱，再徵之曾會同於104年12月8日至越南天九龍農場考察
09 之專家證人呂○陞於審理中證稱，自不排除相同或相近水
10 文環境培植採收香菇之穩定同位素檢測結果接近之結果。

11 4.被告於110年3月1日委請日本菌蕈研究所鑑定：

12 財政部關務署曾已以108年7月1日台關業字第0000000000
13 號函表明，為避免進口貨物存放過久變質致影響鑑定結
14 果，就前已提供鑑定結果之貨品重新送檢樣品，不再重新
15 鑑定，且被告已自承於108年7月間就本案報關進口乾香菇
16 樣本再函請農糧署鑑定，經農糧署分別以108年8月6日農
17 糧生字第0000000000號函及同日農糧生字第0000000000號
18 函覆表營104年進口之乾香菇歷時已久，本案樣品無法以
19 成分分析方法進行鑑定，足證若被告果真再就系爭二件報
20 關進口樣本(分別3包及2包)送日本日本菌蕈研究所鑑定，
21 其鑑定結果亦難採認。

22 5.天九龍農場確有產製相應產量香菇之能力：

23 (1)系爭乾香菇於103年5月間，除原有二座培植廠外，增建完
24 成第三座面積約5500平方公尺培植廠並自斯時開始培植，
25 陸續製作太空包及滅菌、接種而出生產菌種包、再自生產
26 菌種包分離接種「香菇生產包」(即卷內簡稱菌包或菌棒)
27 以產出鮮香菇，至103年10月25日開始漸次採收、烘乾等
28 作業。上開香菇生產包即菌包從103年至104間培植總數約
29 35萬包。惟被告自己推測，香菇栽培區為70m×7.5m，8
30 間、25m×7.5m，9間共計17間，總面積5887.5m²，經計算
31 結果合理菌包數介於84,816-70,680包間，並辯稱103年12

01 月5日工作記錄表有提到公司預計會在加建一間5,500m²的
02 廠房，足見該廠房當時並非生產栽培區」。

03 (2)103年11月5日檢查報告書之內容可知，檢查當時即2014年
04 11月5日，已有加建一間5,500m²的廠房(即第3座香菇棚
05 廠)，且已有香菇培植生產，被告僅從2座香菇棚廠中17間
06 廠房「靜態」推算多少層架及其面積、其上可能放置生產
07 菌包數量架介於84,816-70,680包間云云，並未採認前開1
08 03年11月5日檢查報告書記載各廠房有17萬包正在成長的
09 香菇菌種，則據此認定事實自有錯誤，遑論不能以推算方
10 法認定行政罰構成要件事實。

11 (3)參照農場外觀照片及103年12月5日越南工商總會(VCCI)等
12 相關人員查訪時照片，農場外觀照片顯示由左至右：黑色
13 斜頂至綠色斜頂(按綠色斜頂者為倉庫)係第1廠、波浪型
14 頂者為第2廠、平頂中有白色斜頂者即為第3廠，足證第3
15 廠最長、面積最大(約5,500平方公尺)且當時確實已存在
16 作為培植香菇之用，經驗上不可能將最大廠房閒置或僅放
17 生產原料等而未培植香菇。

18 6.香菇菌包重量、鮮香菇產量及鮮乾比例(乾香菇產量)：

19 被告略謂104年函詢農糧署及農試所得知鮮香菇烘乾之合
20 理乾濕比約在8-10：1，計算每個菌包僅可產出0.017公斤
21 (17公克)，惟天九龍公司香菇菌種係採用中國大陸慶元90
22 15，該品種代料栽培香菇轉化率達130%-140%鮮香菇，即
23 每1000克乾培養料可產鮮菇1300克-1400克(證物見甲證2
24 -11、2-12)，鮮菇含水量為75-80%，另乾香菇含水量為1
25 2%-13%，故參照鮮乾比例換算表可知，鮮香菇含水量75%
26 時之鮮乾比例為10：2.35，含水量80%時之鮮乾比例為1
27 0：2.9，平均鮮乾比例約為4：1(證物見甲證2-13、2-1
28 4)。況查，被告系爭重核復查決定書第12頁引用農試所稱
29 「市售台灣本地鮮香菇烘乾之乾濕比例約在9~10：1；大
30 陸地區鮮香菇烘乾之乾濕比約在8~10：1」一節，似係出
31 自於農委會網頁所載之內容(證物見甲證14)，惟查，參

01 甲證2-14之98年4月22日食品工業發展研究所技術服務報
02 告最後1頁食品研究所換算表，實與原告所述4：1相近，
03 與前開農試所自稱之9~10：1相差甚遠，是其是否正確尚
04 非無疑。

05 7.被告質疑烘乾模式與效能顯不合理一節：

06 本件爭執在越南採收、烘乾，且被告未探究天九龍農場烘
07 乾設備、方法等，亦無實際經驗，即逕自否定，尚不足以
08 作為爭訟上之論證。

09 8.被告辯稱系爭貨物貨價顯不相當：

10 九龍農場係原告代表人劉木容投資興建，聘請大陸人楊金
11 勇管理，越南人武春九僅係形式負責人；匯款受款人名義
12 有時是「楊金勇」(YANGJINYONG)，有時是「武春九(VUXU
13 ANCUU)」，由於實際出資經營者為原告之代表人，且匯款
14 單據上之匯款性質/用途，均記載「未進口之貨款」或
15 「尚未進口之預付貨款」，實質上卻非屬真正買賣貨款或
16 預付貨款，故根本不得作為認定系爭乾香菇全部或部分非
17 屬越南原產地(收割採集地)之證據資料。

18 9.關於租用高平市倉庫、海防倉庫及運送：

19 查本件行為時越南天九龍農場位於鄰近中國廣西省之越南
20 高平省原平縣，並為中繼存放系爭乾香菇乃在高平省高平
21 市租用倉庫作，又為出口裝箱而於海防市租用倉庫。104
22 年間被告所屬五堵分關調查時，要求原告提供相關資料，
23 爰原告提供相關資料包含103年12月至104年從原平縣運送
24 至海防之貨物出貨單，數量總數為61,771公斤，亦足以證
25 明越南天九龍農場確實有此產能。並自103年10月25日，
26 至103年12月已累積採收、烘乾相當數量，陸續中繼存放
27 高平市倉庫，並非隔1日生產出貨8,378公斤。至於租用海
28 防倉庫，係為裝箱、出口等作業而「暫存」，期間不等，
29 並無被告指摘距離農場約400公里，二批相隔1至2月時間
30 與暫存等語相違之情事。

31 10.被告認定本案計算基礎錯誤：

01 被告認定實際成長鮮香菇僅有17萬包，係為斷章取義而出
02 於錯誤認知，與證據及事實不符。被告復據前開錯誤之基
03 礎，再以每個太空包最大鮮香菇產量600克，濕乾比8：1
04 此等錯誤或可疑之計算方法，計算年度最大乾香菇產量僅
05 有12.75噸，不僅欠缺證據證明且與事實不符，自不足
06 採。末被告再略以從103年10月開始採集至103年12月及次
07 年1月共2批出口，僅採收約2、3月，並以推測之方式，推
08 算每個菌包初期前2-3次採收鮮菇最多可達該菌包最大產
09 能1/2至2/3，以2/3計算，即僅能產出年度最大產量12.75
10 公噸乾香菇之2/3，即8.5噸乾香菇云云(見甲證8系爭重核
11 復查決定書第15至16頁)，核屬主觀推測，且基於錯誤之
12 基礎所得計算結果，自亦有違誤。

13 (二)系爭重核復查決定計罰方法欠缺法律依據，核屬恣意、裁量
14 濫用，且A、B報單作為計罰基礎之「完稅價格」之計算方
15 法，亦有不同，未詳細說明，有違明確性原則：

16 1.系爭重核復查決定竟以系爭104年1月5日報關(A報單；22866
17 公斤)與104年2月9日報關(B報單；38905公斤)進口之乾香菇
18 重量各占兩者全部報關之總重量($22866 + 38905 = 61771$ 公
19 斤)之比例予以分配估算各該屬越南產地之重量，即估算出
20 越南產地數量分別3146.5公斤($8500 \times 22866 / 61771 = 3146.47$
21 65)、5353.5公斤($8500 \times 38905 / 61771 = 5353.5235$)，並據以
22 核算非越南產地之重量而予以計罰，核此混同兩個不同時間
23 進口報關行為事實，並依進口重量比例推算違規申報產地之
24 數量予以計罰，如此計罰方法，非各別認定不同違法行為事
25 實並以此為基礎而各別計罰，顯然欠缺法律依據，已然構成
26 恣意、裁量濫用。

27 2.系爭重核復查決定書並未就A報單及B報單原始罰鍰金額及其
28 計算予以敘明，原告實無從明確得知，已然違反明確性原
29 則。固然，被告已於訴訟中追補理由說明，惟因涉及裁罰處
30 分之裁量權行使且有礙被告防禦權行使，實已欠缺行政法院
31 裁判先例向來揭示追補理由之合法性況且，海關緝私條第36

條第1項規定之「貨價」於法得否等同關稅法所稱「完稅價格」，於法律並未明定等同下，已然可議；況查被告原處分卷3乙證4有關A報單與乙證5有關B報單之「完稅價格」之計算方式不同，若其一合理，另一豈非不合法？無非出於恣意。復且，查海關緝私條例第45條規定「其罰鍰得加重二分之一」，於此認定部分原產地為越南且並無確切證據證明其他部分原產地為中國大陸之案件，有無必要加重？裁量理由亦有欠缺，是揆諸前開行政程序法規定，可謂欠缺理由並有違明確性原則。而聲明：被告110年12月22日基普五字第0000000000號重核復查決定不利於原告部分及該部分之訴願決定，均撤銷。訴訟費用由被告負擔。

四、被告則以：

(一)系爭重核復查決定並未違反證據法則且認定事實並無違誤：

1.參諸最高行政法院102年度判字第9號判決意旨，認定事實所憑之證據，並不以直接證據為限，如綜合各間接證據，本於推理作用，作為認定事實之基礎，如無違背經驗法則與論理法則，尚非法所不許。為落實貿易管制執行及確保進出口貨物查驗正確性，貨物進口人或輸出人就所運進出口貨物依關稅法第17條及海關緝私條例第37條規定負有誠實申報名稱、品質、規格、數量、重量、價值及產地等義務。海關緝私條例第37條所稱「虛報」係指「申報虛偽不實」而言，而進口貨物是否涉及虛報，係以原申報與實際進口貨物現狀為認定憑據。按財政部94年2月16日台財關字第000000000000號與經濟部經貿字第000000000000號會銜公告、關稅法第28條第1項規定及進口貨物原產地認定標準（下稱原產地認定標準）第4條規定，海關對進口貨物原產地認定，除請納稅義務人提供產地證明文件外，必要時，並得依權責送請其他專業主管機關協助認定進口貨物原產地。

2.系爭來貨確實存有產地為中國大陸之貨物：

(1)外觀性狀比對（農糧署104年1月26日及104年3月13日函）
及第一次成分分析（農糧署104年4月15日函及104年10月1

2日函)：

①A進口報單部分：外觀性狀部分，來貨第1、2項樣品乾香菇性狀檢核表8項性狀檢核全部與中國大陸樣本相符；第3項樣品乾香菇性狀檢核表9項性狀中有7項與中國大陸樣本相符。成分分析部分，成分特性與中國大陸樣本接近。

②B進口報單部分：外觀性狀部分，來貨第1項樣品乾香菇性狀檢核表8項性狀中有7項與中國大陸樣本相符；第2項樣品乾香菇性狀檢核表8項性狀中全部與臺灣與中國大陸樣本相符。成分分析部分，樣本1成分特性介於臺灣與中國大陸樣本間。樣本2成分特性介於臺灣與中國大陸樣本間，較接近中國大陸樣本。

(2)現場考察及第二次成分分析：

①A進口報單部分：成分特性介於越南與中國大陸樣本之間，較接近越南樣本。

②B進口報單部分：樣本1成分特性介於越南與中國大陸樣本間，較接近越南樣本。樣本2成分特性介於越南與中國大陸樣本間。

③第二次成分分析之越南樣本資料庫，係農業部鑑定小組受VCCI邀請，於104年12月間派員赴天九龍農場採樣，該鑑定資料庫就越南樣本部分僅存有「2家廠商（其一為系案出口商天九龍公司）、6個樣本」之罕少數據，越南樣本是否具代表性已屬有疑，該次鑑定報告置底處亦註記「越南樣品數量不足，僅供比對，尚難估算誤判比例」文字，故以該等樣本作為樣品資料庫之成分分析鑑定結果，難謂可採。

(3)第三次成分分析（未作成）：

農糧署於104年8月6日分別以農糧生字第1081040090及1081040091號函表示，為避免因成分變化造成誤判，本案系爭樣品無法以成分分析方法進行鑑定。」從而，被告雖曾再行送第3次成分分析，惟經農糧署告知無從再次進行。

3.就本件涉案同一事實之另案：

按最高行政法院105年度判字第90號判決意旨，即知刑事罰與行政罰之性質不同，構成要件有別，且各有其適用領域，行政違章事實之認定，並非當然受刑事案件之拘束。原告之負責人所涉刑事案件部分，雖經臺灣基隆地方檢察署依農糧署105年5月11日「微量元素、穩定性同位素特性介於越南樣本與大陸地區樣本之間，而較接近越南樣本」之鑑定結果（即第2次成分分析），認定無其他積極證據為由而作成不起訴處分。惟究其實，農業部已揭明第2次成分分析之越南產香菇資料庫具缺乏有效樣本與充足樣本數瑕疵而需重置，不得採為產地認定依據，自無由受該不起訴處分效力所拘束。

4.為求審慎，再於110年3月1日委請日本菌蕈研究所鑑定：

系爭香菇經鑑定結果，獲得數值分布在-10.59~15.00（栽培方法）、-1.02~1.00（產地），其數值差異顯著，表示該香菇之產地及種類極可能不相同，研判為不同產地，顯示本案混有不同產地之香菇，且被告送請該研究所鑑定時，已告知所送檢體為自越南進口到臺灣之香菇，日本菌蕈研究所仍判定檢體來自多元產地及多種栽培方法之香菇。

5.天九龍農場實際無產製相應產量香菇能力：

(1)香菇培植廠區有3間，第1間廠房排放香菇架測量長70公尺寬7.5公尺有8個，第2間廠房香菇架長25公尺寬7.5公尺有9個，第3間廠房長239公尺寬23公尺，香菇架是使用6層的香菇排放架排放菌包。且其中239m×23m（5,500平方公尺）之大廠房，為103年底所新設立廠房，103年11月5日檢查報告書及同年12月5日VCCI工作記錄表已敘明該廠房係為放置香菇菌種包、生產原料及成品菇，預計將改為香菇栽培區，並未放置培養菌包，則該廠房與系爭香菇產量無關，爰不計入。故香菇栽培區應為70m×7.5m，8間、25m×7.5m，9間共計17間，總面積5,887.5m²，經計算結果合理菌包數介於70,680至84,816包間（12.0包/平方公尺至14.4包/平方公尺，證

物見原處分卷1乙證46），顯與原告所主張41萬菌包數差異甚鉅。

(2)復觀104年2月2日駐越南代表處經濟組河內字第0000000000號函，該組於104年1月28日至30日訪查天九龍農場時，劉木容顧問（即原告公司代表人）現場自述表示，已製作菌包數約40萬個，惟約可存活35萬個菌包，菌包數量亦非如原告所稱41萬包。又原告提供之香菇產製過程照片（證物見卷11乙證3），係於何時何地所拍攝，尚不可考，是否屬系爭來貨所用即無從得知，是原告所稱行為時所用菌包數量、生產過程自難以遽採。

6. 香菇菌包重量、鮮香菇產量及鮮乾比例（乾香菇產量）：

農糧署104年3月13日農糧生字第1041034659號函、農委會農業試驗所104年2月12日農試植字第1042110352號函表示，大陸地區鮮香菇烘乾之乾濕比約在8~10：1。農糧署並以108年8月7日農糧生字第1081040181號函回覆，越南當地濕度較高，因此乾溼比約在1:8~10較為合理。

7. 烘乾模式與效能顯不合理一節：

又以110年3月10日農糧生字第1101034691號函復略以，依中國大陸香菇文獻，烘乾期程亦在16小時以上，因此8小時內無法烘製良好品質之香菇。

8. 系爭貨物貨價顯不相當：

原告無法提供發票上所載採購合約，亦未提出加工香菇合同、銷售合約等證明文件，已屬可議。而系爭A、B報單貨物貨價共計USD617,710（USD228,660+USD389,050=617,710），經調閱外匯支出明細，原告僅於103年10月13日及104年2月13日分別匯予受款人VU XUAN CUU（武春九），金額為USD36,000及USD25,000，合計USD61,000（證物見卷1乙證60），顯與本案貨物價額差距甚大，縱其後復提出其他匯款單據，然已距本案實際交易日期甚遠，即使加計匯予楊金勇之金額（USD61,000+USD140,000=USD201,000）仍與本案貨價USD617,710相去甚遠。

01 9.系爭香菇倉儲情形亦有可議：

02 (1)參據104年3月6日駐越南代表處經濟組河內字第0000000000
03 0號函，劉木容顧問表示天九龍公司並無冷凍及冷藏設備，
04 而鮮香菇首重保鮮，菇類易受溫度、濕度等環境因素而變
05 化，為避免鮮菇受外界環境因子作用致變色、變質與加速
06 腐爛，實務作業乃於採收後即儘速送進攝氏0至3度之冷藏
07 室加以低溫儲藏，待需進行烘乾程序時始取出。是以，冷
08 凍冷藏室對正常營運生產香菇之菇場而言，實屬常設設
09 備，該農場一再宣稱具產製大量香菇能力，卻欠缺一般農
10 場正常運作應有設備，顯違常理。

11 (2)原告雖提供海防市倉庫之貨物存放倉庫租賃合約，惟其記
12 載「收、交貨方式為盤點整件（箱）數量，收貨入庫狀態
13 與交貨出庫時相同（不理會貨物詳細細節）。乙方對內容
14 貨物之重量、數量、品質一概不負責。」（證物見原處分
15 卷8乙證3）足見該處僅係倉儲之用，自無從僅憑單據之記
16 載，遽為認定天九龍農場之產能。再者，原告提供運送至
17 海防倉庫之貨運出貨單，其於103年12月2日即開始出貨，
18 然本案貨物分別於103年12月27日及104年1月31日出口，何
19 以租用距農場近400公里之倉庫，耗費大量時間與運送成本
20 進儲存倉，又相隔近1至2月之時間，始報關出口，與原告
21 所稱會儘速租櫃、裝櫃、報關出口，暫時存放2至3天有利
22 機會成本等語相違，實有可議。

23 10.本案僅部分來貨產地為越南，其餘皆為中國大陸：

24 (1)依原告陳稱本案來貨所用太空包為103年10月間開始採收、
25 烘乾分二批於103年12月底、104年1月底出口至我國，即分
26 別於104年1月5日及同年2月9日報運進口天九龍農場之乾香
27 菇22.86噸（A報單）與38.9噸（B報單），總量合計為61.7
28 6噸。復參據103年11月5日檢查報告書所載該農場在各香菇
29 廠房中，僅共有約17萬包正在成長之香菇菌種（即太空
30 包），再據前述農試所與農糧署送請鑑定小組所提供之資
31 料，以實際成長之17萬個太空包、每個香菇菌袋可採收鮮

香菇最大重量600克、烘乾之乾溼比8:1計算，其年度合理生產量應僅為12.75噸〈 $(170,000 \times 600) \div 8 = 12,750,000$ 克，即12.75噸〉。

(2)又依原告陳稱天九龍農場太空包全產季採收時間約5至6個月，每個太空包可採收5至6次，而本案來貨所用太空包為103年10月間開始採集，實際出口日期分別為103年12月及次年1月共兩批，亦徵僅採收約2、3個月，考量初期（前2至3次）產出鮮菇最多可達該菌包最大產能之1/2至2/3，據上揭菌包最大產能之1/2至2/3條件換算，貨物於該時點出口時，17萬個太空包就乾香菇最大產製數量應僅約為6.3至8.5噸（以最大產能2/3計算， $12.75 \text{噸} \div 3 \times 2 = 8.5 \text{噸}$ ）。

(3)參據前揭第一次成分分析、外觀性狀比對以及國外鑑定機構肯認來貨產地多元，且均顯示有中國大陸產製香菇之鑑定結果，佐以天九龍農場產能顯未能負擔全部本案進口數（重）量之貨物，被告自年度合理生產量、採收時間及菌包最大產能從寬核認來貨中8.5噸香菇原產地為越南，其餘產地仍應為中國。

(二)本案核認來貨中之8.5噸香菇原產地為越南，其餘產地為中國，依A、B報單貨物之重量比例分配，各別重新計算罰鍰及實際應沒入數（重）量。聲明：原告之訴駁回。訴訟費用由原告負擔。

五、本院之判斷：

(一)本案適用之相關法規：

1.行為時時海關緝私條例第37條第1項及第3項規定：「報運貨物進口而有下列情事之一者，得視情節輕重，處所漏進口稅額5倍以下之罰鍰，或沒入或併沒入其貨物：一、虛報所運貨物之名稱、數量或重量。……四、其他違法行為。……有前2項情事之一而涉及逃避管制者，依前條第1項及第3項規定論處。」第36條第1項及第3項規定：「私運貨物進口、出口或經營私運貨物者，處貨價3倍以下之罰鍰。……前二項私運貨物沒入之。」第45條規定：「追徵或處罰之處分確定

01 後，5年內再犯本條例同一規定之行為者，其罰鍰得加重二
02 分之一；犯3次以上者，得加重1倍。」

03 2.臺灣地區與大陸地區人民關係條例第35條第3項規定：「臺
04 灣地區人民、法人、團體或其他機構，經主管機關許可，得
05 從事臺灣地區與大陸地區間貿易；其許可、輸出入物品項目
06 與規定、開放條件與程序、停止輸出入之規定及其他輸出入
07 管理應遵行事項之辦法，由有關主管機關擬訂，報請行政院
08 核定之。」第40條第1項規定：「輸入或攜帶進入臺灣地區
09 之大陸地區物品，以進口論……」。

10 3.臺灣地區與大陸地區貿易許可辦法第7條第1項規定：「大陸
11 地區物品，除下列各款規定外，不得輸入臺灣地區：一、主
12 管機關公告准許輸入項目及其條件之物品。……十三、其他
13 經主管機關專案核准之物品。」

14 (二)兩造之爭點及攻擊防禦之重心：

15 1.兩造就原告於104年1月5日及同年2月9日向被告報運進口越
16 南產製乾香菇2批（即A、B報單）各為22,866KGM、38,905KG
17 M，是否輸入規定為F01（依規定向衛生福利部食品藥物管理
18 署申請辦理輸入查驗）及MW0（大陸物品不准輸入）為兩岸
19 貿易許可辦法第7條規定不得輸入之大陸物品容有爭議；若
20 為大陸物品，其2批貨物完稅價格總額均超過10萬元、重量
21 均超過1千公斤則無爭執，同時亦屬行政院依懲治走私條例
22 第2條第3項規定授權公告「管制物品管制品項及管制方式」
23 第2點規定之管制進口物品亦無疑義。被告以原告涉有虛報
24 進口貨物產地，逃避管制之違章，審酌其係5年內再犯海關
25 緝私條例同一規定（前案99年3月11日確定之高雄關93年第0
26 9300943號處分書），得加重罰鍰二分之一，亦無爭議。換
27 言之，兩造之爭議在於A、B報單各為22,866KGM、38,905KGM
28 之乾香菇，是否為越南產或大陸物品。

29 2.原告之攻防重心在被告無證據證明系爭乾香菇之原產地為中
30 國大陸，作成系爭罰鍰及沒入處分，核有認定事實未依證據
31 之違法；及系爭乾香菇雖為大陸菌種，惟均於越南進行栽種

01 與採集，揆諸進口貨物原產地認定標準規定，該乾香菇之原
02 產地乃越南無疑；又未斟酌原告所檢附之越南官方及工商總
03 會(核發越南產地證明之機構)出具生產設備、產能在內等有
04 關證明文件與其他生產照片資料，有認定事實顯有錯誤之違
05 法等。被告則主張就「非越南產植之香菇，則係中國大陸產
06 植者」之論述，已善盡舉證責任；即已對原告香菇產能及規
07 模究竟如何，詳為查明；並釐清該農場僱工薪資資料、用水
08 及用電量、產植香菇必備機具、滅菌及冷凍冷藏設備是否存
09 在，其數量與香菇產量相對應是否吻合、儲存倉庫收付款憑
10 證、帳冊及進出倉之數量紀錄等相關資料，並已依來貨之實
11 際產地及數量、重量另為適法處理。

12 3. 訴願機關之意見：

13 (1)財政部108年第三次訴願決定：「原處分（重核復查決
14 定）撤銷，由原處分機關另為處分。」，經被告再行審
15 酌，以108年12月6日第三次重核復查決定：「104年第104
16 00380及10400461號處分書關於罰鍰部分分別變更為新臺
17 幣9,404,397元及15,818,148元；沒入處分部分分別變更
18 為19,719.5KG及33,551.5KG。」係因被告變更主張「來貨
19 部分原產地為中國大陸，部分為越南」，並以該農場於10
20 3年11月5日正在成長之太空包個數，推算而得之8.5噸香
21 菇產地為越南，其餘產地則均為中國大陸；但被告卻於10
22 9年第四次訴願程序中，於109年8月24日言詞辯論時，再
23 行變更主張為「系爭來貨全數產地均為中國大陸」，僅因
24 無法取得含越南區域樣本之資料庫，以進行第3次穩定性
25 同位素及微量元素鑑定，致舉證困難。

26 (2)因此109年第四次訴願決定，囑由被告參據進口貨物原產
27 地認定標準第4條規定，本件若欲證明系爭貨物僅部分產
28 地為越南，其餘皆為中國大陸，應就該農場之香菇產能及
29 規模究竟如何，詳為查明該農場僱工薪資資料、用水及用
30 電量、產植香菇必備機具、滅菌及冷凍冷藏設備是否存
31 在，其數量與香菇產量相對應是否吻合、儲存倉庫收付款

憑證、帳冊及進出倉之數量紀錄等相關資料，及責由原告就其所稱之種植方法及產能，善盡其協力義務後，被告應依系爭貨物之實際產地及數量、重量另為適當處理。原處分機關第四次重核復查決定乃依109年第四次訴願決定撤銷意旨，本於職權重為調查，審酌原告提供相關事證，參據農政單位之鑑定報告、乾溼比合理產量之專業意見、國外研究所鑑定報告及越南駐外單位訪查結果，佐以原告主張系爭貨物均出自於該農場，及所提出匯款紀錄之相關資料等新舊事證綜合審慎判斷之。

(三)是以，兩造爭點之釐清在於究竟系爭香菇之產地在哪裡？又該如何判斷？所謂之舉證責任角色是如何介入？原處分是否於法有據？都應以舉證活動為出發點，以求抽象規範之具體落實。

1.關於原產地之認定，關稅法第28條規定：「（第1項）海關對進口貨物原產地之認定，應依原產地認定標準辦理，必要時，得請納稅義務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。（第2項）前項原產地之認定標準，由財政部會同經濟部定之。」經授權訂定之進口貨物原產地認定標準第4條規定：「（第1項）進口貨物原產地由進口地關稅局認定之。原產地認定有疑義時，進口地關稅局得通知納稅義務人限期提供產地證明文件或樣品。

（第2項）前項所稱產地證明文件，包括交易文件、產製該貨物之原物料或加工資料或其他相關資料。（第3項）納稅義務人未依第一項期限提供產地證明文件或樣品，或所提供證明文件或樣品不足認定原產地，進口地關稅局得請求其他機關協助認定。其他機關未能自進口地關稅局請求協助日起20日內提出明確書面意見時，進口地關稅局應就現有查得資料認定貨物原產地。（第4項）前項其他機關包括行政院農業委員會、經濟部及其他相關機關。」

- (1)就原產地之認定，關稅法第28條第1項之規範意旨為：海關對進口貨物原產地之認定，應依原產地認定標準辦理，原產地認定有疑義時，進口地關稅局得通知納稅義務人限期提供產地證明文件或樣品。因此，就原產地之認定仍是由海關為之，只是其認定之標準仍為應依原產地認定標準辦理。主要認定原則完全取得或生產：貨品從原料到生產，完全在國內完成。例如：在國內種植的農產品，或在國內加工養殖的豬肉。實質轉型：指貨品在加工、製造或原材料涉及多國後，在國內產生了實質性的改變。海關進口稅則號列改變：經過加工後的貨品，其「海關進口稅則」前六碼與原材料的號碼不同。附加價值率超過35%：計算公式為 $(\text{出口價格}-\text{進口原材料價格})/\text{出口價格} \times 100\%$ 。完成重要製程，貨品符合主管機關公告的特定重要製程，以及不被視為實質轉型的情形，如僅進行運送或儲存期間的必要保存；與分類、分級、分裝、包裝或貼標籤等作業；及簡單的組合、混合、切割、接合、裝配、組裝、檢測、乾燥、稀釋、濃縮等等作業之介入。
- (2)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，依據原產地認定標準第4條規定：「進口貨物原產地由進口地關稅局認定之。原產地認定有疑義時，進口地關稅局得通知納稅義務人限期提供產地證明文件或樣品；所稱產地證明文件，包括交易文件、產製該貨物之原物料或加工資料或其他相關資料。就此，進口貨物產地之認定，應以實到貨物查驗取得之現場證據力為主，書件審核及國外根查為輔，至產地證明書亦僅係證據之一，若其所證明之內容與實際認定結果不符，衡諸經驗法則，當以現實認定之證據力為強（最高行政法院104年度判字第750號判決意旨參照），易言之，原產地認定的標準，為「是否為完全生產」或經過「實質轉型」。

01 (3)完全生產的貨品指在國內完全取得或生產的貨品；而涉及
02 多國的貨品，則需看在國內加工後是否產生「實質轉
03 型」，這包括：加工後稅則號碼改變、或附加價值率超過
04 35%（或符合公告的重要製程）。足見，原產地認定有疑
05 義時，進口地關稅局得通知納稅義務人限期提供產地證明
06 文件或樣品；所稱產地證明文件，包括交易文件、產製該
07 貨物之原物料或加工資料或其他相關資料。這些產地證明
08 文件始有經審查之機會。換言之，貨物原產地由進口地關
09 稅局認定之。原產地認定有疑義時，進口地關稅局得通知
10 納稅義務人限期提供產地證明文件或樣品；此時已經非對
11 進口貨物原產地為形式之認定，應依原產地認定標準辦
12 理，以滿足原產地認定並無疑義之期待。而且並非進口商
13 品均能毫無意外的百分之百認歸為同類之商品，或足以確
14 認為某一特定比例之混同。其間差異，呈現於原產地認
15 定的標準原產地認定有疑義時，進口地關稅局得通知納稅
16 義務人限期提供產地證明文件或樣品；納稅義務人依關稅
17 法規定請求貨物主管機關或專業機構協助認定者，關稅局
18 於接獲貨物主管機關或專業機構協助認定之回覆後，應
19 綜合其他查得之事證，認定該進口貨物之原產地。

20 (4)雖財政部關政司於94年2月16日以台財關字第0000000000
21 號令訂定，香菇農產品應以其收割或採集之國家或地區為
22 其原產地，經濟部復於94年以經貿字第0000000000號公
23 告此訊息，原告因而主張「現行法令不問依授權訂立之
24 法規或行政命令，均就香菇農產品明定以其收割或採集
25 之國家或地區原產地認定的標準」云云，但所謂產地證
26 明文件，並非我國有關香菇之原產地認定基準，原告前
27 揭主張乃以形式上判斷，凌駕實質之認定，有採法定證
28 據主義之嫌，自無可採，此於立法沿革，亦可得到同一
29 理解。蓋93年3月29日財政部台財關字第0000000000號
30 令、經濟部經貿字第0000000000號令會銜修正發布名稱
31 及全文13條；並自發布日施行（原名稱：進口貨品原產
地認定標準；新名

01 稱：進口貨物原產地認定標準) 97年1月17財政部台財關
02 字第00000000000號令、經濟部經貿字第00000000000號令
03 修正發布第1、4、7、13條條文；增訂第4-1、4-2條條
04 文；其中第4、4-1、4-2條修正條文，自發布日起三個月
05 施行。就是反應前揭「財政部關政司於94年2月16日以台
06 財關字第00000000000號令訂定，香菇農產品應以其收割
07 或採集之國家或地區為其原產地，經濟部復於94年以經貿
08 字第00000000000號公告此訊息」，均不足以處理原產地
09 認定有疑義之情形。亦可證明97年1月17日修正前原條
10 文，第4條「進口貨物原產地由進口地關稅局認定，認定
11 有疑義時，由進口地關稅局報請財政部關稅總局會同有關
12 機關及學者專家會商」之規定，不足以因應當時的進口貨
13 物原產地之認定業務。

14 (5)產地證明包括出口商和進口商的詳細資訊、進口貨物的
15 描述與海關進口稅則號碼，以及原產地規則的聲明，並
16 由簽發機構加蓋戳章。

17 ①具體格式會根據不同的貿易協定或規定（例如ECFA、台
18 馬經濟合作協定、與新加坡的協議）而有所不同。產地
19 證明主要欄位出口商(Exporter)、生產商(Producer)、
20 進口商(Importer)的名稱、地址、電話、傳真電子郵件
21 等，貨物描述(Description of Goods)詳細描述每一項貨
22 品的名稱、型號、規格，並與出口報單相同。國際商品
23 統一分類號碼(HS Code)與海關進口稅則的8位碼號別。
24 以及該貨物之原產地標準(Criterion)說明該品如何符
25 合原產地的標準，例如「我國完全取得」、「我國完全
26 生產」或「我國境內產生最終實質轉型」等。簽證證明
27 (Certification)如聲明書由簽證機構證明所載貨品符
28 合相關協定的原產地規則。

29 ②進口貨物原產地由進口地關稅局認定之。當原產地認定
30 有疑義時，進口地關稅局得通知納稅義務人限期提供產
31 地證明文件或樣品。因此，原告所稱之舉證活動，似有

01 誤解法規之規範意旨，經查，進口貨物原產地由進口地
02 關稅局認定之。原產地認定有疑義時，進口地關稅局得
03 通知納稅義務人限期提供產地證明文件或樣品。所稱產
04 地證明文件，包括交易文件、產製該貨物之原物料或加
05 工資料或其他相關資料。納稅義務人未依期限提供產地
06 證明文件或樣品，或所提供證明文件或樣品不足認定原
07 產地，進口地關稅局得請求關機關協助認定。而其他機
08 關未能提出明確書面意見時，進口地關稅局應就現有查
09 得資料認定貨物原產地。

10 2.承上，進口貨物產地之認定，有三個層次的證據來因應，
11 其一，以實到貨物查驗取得之現場證據力為主(係針對進口
12 貨物本身之認定或鑑定)，其二，以書件審核(我國駐外單
13 位所為之調查報告)及國外根查(國內海關或單位前往出口
14 國所為之調查)為輔，至第三個層次之產地證明書(交易文
15 件、產製該貨物之原物料或加工資料或其他相關資料，諸
16 如香菇產能及規模究竟如何，以該產能及規模足以呈現該
17 農場僱工薪資資料、用水及用電量、產植香菇必備機具、
18 滅菌及冷凍冷藏設備是否存在，其數量與香菇產量相對應
19 是否吻合、儲存倉庫收付款憑證、帳冊及進出倉之數量紀
20 錄、運輸之途徑及費用、生產空間及倉儲庫房之興建或租
21 用等相關資料，及被告機關依來貨之實際產地及數重、重
22 量因應之措施及相關帳載資料之勾稽)僅係證據之一，若其
23 所證明之內容與實際認定結果不符，衡諸論理法則、經驗
24 法則，當以現場認定之證據力為強。

25 (四)可知系爭香菇之產地在哪裡，並非對進口貨物原產地為形式
26 之認定，應依原產地認定標準辦理，以滿足原產地認定並無
27 疑義之期待。而且並非進口商品均能毫無意外的百分之百認
28 歸為同類之商品，或足以確認為某一特定比例之混同。其間
29 差異，呈現於原產地認定的標準原產地認定有疑義時，進口
30 地關稅局得通知納稅義務人限期提供產地證明文件或樣品。

01 1.因此，就原產地之認定仍是由海關為之，只是其認定之標準
02 仍為應依原產地認定標準辦理。

03 (1)按原產地認定標準，概分六章。第一章總則、第六章附
04 則，總則第2條「本標準所稱低度開發國家，指適用海關
05 進口稅則第二欄稅率之特定低度開發國家」。而第3條
06 「進口貨物原產地認定基準分為下列三種：一、一般貨物
07 之原產地認定。二、低度開發國家貨物之原產地認定。
08 三、與我國簽定貿易協定、協議之國家或地區貨物之原產
09 地認定。」至於第二、三、四章則分別為一般貨物之原產
10 地認定基準(第5-7條)、低度開發國家原產地認定基準(第
11 8-11條)、自由貿易協定之原產地認定基準(第12條)，可
12 謂體系完整。

13 ①然而原產地認定標準第5條「非適用海關進口稅則第二
14 欄稅率之進口貨物以下列國家或地區為其原產地：一、
15 進行完全生產貨物之國家或地區。(下略)」。第6條
16 「前條第一款所稱完全生產貨物如下：一、自一國或地
17 區內挖掘出之礦產品。二、在一國或地區內收割或採集
18 之植物產品(下略)。」第8條「自低度開發國家進口之
19 貨物，符合下列規定者，認定為該等國家之原產貨物：
20 一、自該國完全生產之貨物。(下略)。第9條「前條第
21 一款所稱完全生產貨物，適用第六條規定。」亦即第6
22 條第1款所稱完全生產貨物，包括在一國或地區內收割
23 或採集之植物產品，雖屬第3章低度開發國家原產地認
24 定基準(第8-11條)內之事務，但卻依循第2章一般貨物
25 之原產地認定基準(第5-7條)之規定辦理，顯然事務之
26 本旨優先於形式上之認定。

27 ②原告雖主張【依原產地認定標準第5條就非適用海關進
28 口稅則第二欄稅率之進口貨物以下列國家或地區為其原
29 產地：一、進行完全生產貨物之國家或地區。而前條第
30 一款所稱完全生產貨物，依第6條第2款規定係指在一國
31 或地區內收割或採集之植物產品。且有關香菇之原產地

認定基準，亦經財政部關政司於94年2月16日以台財關字第00000000000號令訂定，香菇農產品應以其收割或採集之國家或地區為其原產地，經濟部復於94年以經貿字第00000000000號公告此訊息，可見依我國現行法令不問依「原產地認定標準」法規或財政部與經濟部所頒行之行政命令，均就香菇農產品明定以其收割或採集之國家或地區作為原產地之認定基準】云云。然而，面對就原產地之認定，海關對進口貨物原產地之認定，已經依原產地認定標準辦理，經海關以原產地認定基準，認定過程中，仍存有疑義；進口地關稅局得通知納稅義務人限期提供產地證明文件或樣品。這就彰顯原產地之認定基準不足以因應全局。然而，面對就原產地之認定就法規而言，正是以原產地認定基準，認定時仍存有疑義，才會發生進口地關稅局得通知納稅義務人限期提供產地證明文件或樣品。換言之，法規範已經察覺採取原產地認定基準，認定時仍存有疑義，才會發生進口地關稅局得通知納稅義務人，重新查核。

2. 關稅法第28條規定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。原產地之認定標準，由財政部會同經濟部定之。經授權訂定之進口貨物原產地認定標準第4條第3項，納稅義務人未依第1項期限提供產地證明文件，或所提供證明文件不足認定原產地，進口地關稅局得請求其他機關協助認定。亦即，進口貨物之原產地若產生認定疑義，非僅依原告前開所主張，香菇農產品僅以收割或採集國家或地區作為原產地之認定基準，原告所主張之制式化判斷，必然不等同上開關稅法第28條及進口貨物原產地認定標準第4條第3項之規定意旨，得於各種方式或各種方法認定原產地。

3. 關於原產地之虛報，係屬海關緝私條例第37條第1項第4款所謂其他違法行為，經司法院釋字第521號解釋闡示：【為

01 確保進口人對於進口貨物之相關事項為誠實申報，以貫徹
02 有關法令之執行，海關緝私條例第37條第1項除於前3款處
03 罰虛報所運貨物之名稱、數量及其他有關事項外，並於第4
04 款以概括方式規定「其他違法行為」亦在處罰之列，此一
05 概括規定，係指報運貨物進口違反法律規定而有類似同條
06 項前3款虛報之情事而言。其中關於虛報進口貨物原產地之
07 處罰，攸關海關緝私、貿易管制有關規定之執行，觀諸海
08 關緝私條例第1條、第3條、第4條、貿易法第5條、第11條
09 及臺灣地區與大陸地區人民關係條例第35條之規定自明，
10 要屬執行海關緝私及貿易管制法規所必須，符合海關緝私
11 條例之立法意旨，在上述範圍內，與憲法第23條並無抵
12 觸】在案。

13 (五)附表一所示A進口報單項次2、3、4；B進口報單項次2、3貨
14 物產地為中國大陸：

15 1.外觀性狀比對及第一次成分分析，茲經被告提出農糧署104
16 年1月26日及104年3月13日函、農糧署104年4月15日函及104
17 年10月12日函說明在案：

18 ①A進口報單部分：外觀性狀部分，來貨第1、2項樣品乾香
19 菇性狀檢核表8項性狀檢核全部與中國大陸樣本相符；第3
20 項樣品乾香菇性狀檢核表9項性狀中有7項與中國大陸樣本
21 相符。成分分析部分，成分特性與中國大陸樣本接近。

22 ②B進口報單部分：外觀性狀部分，來貨第1項樣品乾香菇性
23 狀檢核表8項性狀中有7項與中國大陸樣本相符；第2項樣
24 品乾香菇性狀檢核表8項性狀中全部與臺灣與中國大陸樣
25 本相符。成分分析部分，樣本1成分特性介於臺灣與中國
26 大陸樣本間。樣本2成分特性介於臺灣與中國大陸樣本
27 間，較接近中國大陸樣本。

28 2.現場考察（104年12月8日）取樣及第二次成分分析：

29 (1)參諸農糧署105年12月5日農糧生字第0000000000號函（原
30 處分卷1乙證29）所載「說明：……(一)樣品代表性：菇類
31 小組104年12月間接受越南商工總會（VCCI）邀請前往當

地採樣，該行程全由越南政府與VCCI人員安排及陪同，該小組曾提出蒐集不同業者香菇樣本及安排至其他區域採樣等建議，均未受採納。……」，足見現場考察（104年12月8日）取樣之越南樣本不具代表性，是第二次成分分析之結果雖農委會農糧署鑑定小組分別以105年5月27日農糧生字第0000000000號函表示「經微量元素、穩定性同位素檢測結果，綜合研判成分特性介於越南樣本與中國大陸樣本之間，較接近越南樣本」、105年6月20日農糧生字第0000000000號函表示「編號062451樣品，經綜合研判成分特性介於越南與中國大陸樣本之間，較接近越南樣本」與「編號062452樣品，經綜合研判成分特性介於越南與中國大陸樣本之間」，惟因越南樣本不具代表性，該現場考察及第二次成分分析，尚無足採。而臺灣基隆地方檢察署乃依第二次成分分析，認定無其他積極證據為由而作成不起訴處分，本院自不受該不起訴處分之拘束。

(2)查本案系爭貨物所用太空包為103年10月間開始採收、烘乾分二批於103年12月底、104年1月底出口至我國，即分別於104年1月5日及同年2月9日報運進口天九龍農場之乾香菇22.86噸（A報單）與38.9噸（B報單），而被告103年11月5日檢查報告書所載該農場在各香菇廠房中，僅共有約17萬包正在成長之香菇菌種（見本院卷1第133頁），該日描述之現況，較諸原告所主張之104年12月8日考察取樣更接近本案系爭貨物進口日，故被告據103年11月5日檢查報告書所為之主張，應屬可採。

3.110年3月1日被告委請日本菌蕈研究所鑑定：

①系爭貨物經鑑定結果，獲得數值分布在-10.59~15.00（栽培方法）、-1.02~1.00（產地），其數值差異顯著，表示該香菇之產地及種類極可能不相同，研判為不同產地，該鑑定報告並說明「之後每一檢體各挑選4個，進行物性調查及元素分析，……將鑑定所得物性及元素分析數據代入判別關數式，以判別係原木栽培品或菌床栽培品，……」

(原處分卷1第419至427頁)已敘明鑑定方式尚就檢體進行物性調查及元素分析，且被告送請該研究所鑑定時，已告知所送檢體為自越南進口到臺灣之香菇，日本菌蕈研究所仍判定檢體來自多元產地及多種栽培方法之香菇。參諸第二次成分分析不足採信，而日本菌蕈研究所鑑定結果復認定送鑑香菇之產地及種類極可能不相同，研判為複數產地，則被告依據第一次成分分析、日本菌蕈研究所鑑定結果，作為本案審理之判斷依據，自無違誤。

②原告雖主張「財政部關務署曾已以108年7月1日台關業字第0000000000號函表明，為避免進口貨物存放過久變質致影響鑑定結果，就前已提供鑑定結果之貨品重新送檢樣品，不再重新鑑定，且被告已自承於108年7月間就本案報關進口乾香菇樣本再函請農糧署鑑定（第三次成分分析），經農糧署分別以108年8月6日農糧生字第0000000000號函及同日農糧生字第0000000000號函覆表示因104年進口之乾香菇歷時已久，本案樣品無法以成分分析方法進行鑑定，足證若被告果真再就系爭二件報關進口樣本（分別3包及2包）送日本日本菌蕈研究所鑑定，其鑑定結果亦難採認」云云，惟國內外鑑定水準不同，關務署、農糧署雖認為「進口之乾香菇歷時已久，不予鑑定」，不表示日本菌蕈研究所亦無法鑑定，且該鑑定報告已敘明鑑定方式，並就每一檢體各挑選4個，進行物性調查及元素分析，其鑑定結果自非不可採認，原告主張尚不足採。

4.天九龍農場實際無產製相應產量香菇能力：

(1)原告雖主張系爭乾香菇於103年5月間，除原有二座培植廠外，增建完成第三座面積約5500平方公尺培植廠並自斯時開始培植，上開香菇生產包即菌包從103年至104間培植總數約35萬包。103年11月5日檢查報告書之內容可知，檢查當時即2014年11月5日，已有加建一間5,500m²的廠房(即第3座香菇棚廠)，且已有香菇培植生產，參照農場外觀照片及103年12月5日越南工商總會(VCCI)等相關人員查訪時

01 照片，農場外觀照片顯示由左至右，平頂中有白色斜頂者
02 即為第3廠，足證第3廠最長、面積最大(約5,500平方公
03 尺)且當時確實已存在作為培植香菇之用，經驗上不可能
04 將最大廠房閒置或僅放生產原料等而未培植香菇云云。

05 (2)惟查103年11月5日檢查報告書所載該農場在各香菇廠房
06 中，僅共有約17萬包正在成長之香菇菌種；103年12月5日
07 VCCI工作記錄表「公司預計會再加建一間面積5,500M²的
08 廠房，裡面設置180-190個香菇架，預估這廠房可同時容
09 納約198,000包香菇」(本院卷一第141至143頁)；103年
10 11月5日檢查報告書及同年12月5日VCCI工作記錄表已敘明
11 該廠房係為放置香菇菌種包、生產原料及成品菇，預計將
12 改為香菇栽培區，並未放置培養菌包，可知第三廠房於10
13 3年11月5日檢查報告書時，尚未作為培植香菇之用，第三
14 廠房尚與系爭香菇產量無關；至104年3月25日檢查固載明
15 「香菇培植暨生產廠工廠設有3個區域，第1區有8間的廠
16 房，每間面積70m×7.5m，場內設有香菇培植架；第2區有9
17 間培植香菇的廠房，每間25m×7.5m；第3區為面積239m×23
18 m的大廠房。香菇菌種包置放架結構有6層，目前架上共有
19 380,000個正在成長的香菇包。」(原處分卷9乙證6)，
20 但所記載之生產狀態(104年3月25日)乃在系爭香菇進口
21 報關(104年1月5日及同年2月9日)之後，亦不足證明系
22 爭香菇產量，第三廠房之產量自不應計入，至原告提供之
23 香菇產製過程照片(原處分卷11乙證3)之拍攝時地尚不
24 可考，無從得知是否屬系爭香菇所使用，是原告所稱行為
25 時所用菌包數量、生產過程亦難採信，原告主張尚不足
26 採。故香菇栽培區應為70m×7.5m，8間、25m×7.5m，9間共
27 計17間，總面積5,887.5m²，經計算結果合理菌包數介於7
28 0,680至84,816包間(12.0包/平方公尺至14.4包/平方公
29 尺，證物見原處分卷1乙證46)，尚難證明有原告所主張
30 之41萬菌包。

- 01 (3)參據104年3月6日駐越南代表處經濟組河內字第000000000
02 00號函，劉木容顧問表示天九龍公司並無冷凍及冷藏設
03 備，而鮮香菇首重保鮮，菇類易受溫度、濕度等環境因素
04 而變化，為避免鮮菇受外界環境因子作用致變色、變質與
05 加速腐爛，實務作業乃於採收後即儘速送進攝氏0至3度之
06 冷藏室加以低溫儲藏，待需進行烘乾程序時始取出。是
07 以，冷凍冷藏室對正常營運生產香菇之菇場而言，實屬常
08 設設備，該農場一再宣稱具產製大量香菇能力，卻欠缺一
09 般農場正常運作應有設備，顯違常理。
- 10 (4)原告雖提供海防市倉庫之貨物存放倉庫租賃合約，及103
11 年12月至104年從原平縣運送至海防之貨物出貨單，數量
12 總數為61,771公斤，主張越南天九龍農場確實有此產能，
13 並主張自103年10月25日，至103年12月已累積採收、烘乾
14 相當數量，陸續中繼存放高平市倉庫，並非隔1日生產出
15 貨8,378公斤，且租用海防倉庫，係為裝箱、出口等作業
16 而「暫存」，期間不等，並無被告指摘距離農場約400公
17 里，二批相隔1至2月時間與暫存相違之情事云云。
- 18 (5)惟海防市倉庫之貨物存放倉庫租賃合約記載「收、交貨方
19 式為盤點整件（箱）數量，收貨入庫狀態與交貨出庫時相
20 同（不理會貨物詳細細節）。乙方對內容貨物之重量、數
21 量、品質一概不負責。」（證物見原處分卷8乙證3），足
22 見該處僅係倉儲之用，自無從僅憑單據之記載，遽為認定
23 天九龍農場之產能。至原告提供運送原平縣至海防倉庫之
24 貨運出貨單，原告自承「越南天九龍農場位於越南高平省
25 原平縣，並為中繼存放系爭乾香菇乃在高平省高平市租用
26 倉庫作，又為出口裝箱而於海防市租用倉庫」，可見天九
27 龍農場之產能（系爭乾香菇）乃由高平省原平縣中繼存放
28 高平省高平市倉庫，再由「高平市倉庫轉運海防市倉庫」
29 （故才租用400公里外之海防市倉庫），天九龍農場之產
30 能並非自「原平縣直接運至海防倉庫」，則原告提供運送

「原平縣至海防倉庫」之貨運出貨單，尚難證明是天九龍農場之產能，原告主張尚不足採。

5.系爭貨物貨價顯不相當：

(1)原告雖主張九龍農場係原告代表人劉木容投資興建，聘請大陸人楊金勇管理，越南人武春九僅係形式負責人；匯款受款人名義有時是「楊金勇」(YANGJINYONG)，有時是「武春九(VUXUANCUU)」，由於實際出資經營者為原告之代表人，且匯款單據上之匯款性質/用途，均記載「未進口之貨款」或「尚未進口之預付貨款」，實質上卻非屬真正買賣貨款或預付貨款，故根本不得作為認定系爭乾香菇全部或部分非屬越南原產地（收割採集地）之證據資料云云。

(2)惟認定時存有疑義時，進口地關稅局得通知納稅義務人限期提供產地證明文件，已如前述，所稱產地證明文件，包括交易文件之採購合約、加工香菇合同、銷售合約、匯款單據，原告自有協力義務，然原告無法提供發票上所載採購合約，亦未提出加工香菇合同、銷售合約等證明文件，已有可疑。而系爭A、B報單貨物貨價共計USD617,710（USD228,660+USD389,050=617,710），經調閱外匯支出明細，原告僅於103年10月13日及104年2月13日分別匯予受款人VUXUANCUU（武春九），金額為USD36,000及USD25,000，合計USD61,000（原處分卷1乙證60），顯與本案貨物價額差距甚大，縱其後復提出其他匯款單據，然已距本案實際交易日期甚遠，即使加計匯予楊金勇之金額（USD61,000+USD140,000=USD201,000）仍與本案貨價USD617,710相去甚遠，均難認定為系爭香菇之產地證明文件。

(六)被告重核復查決定應予維持：

1、原告雖主張被告認定實際成長鮮香菇僅有17萬包，與證據及事實不符，被告復據前開錯誤之基礎，再以每個太空包最大鮮香菇產量600克，濕乾比8：1此等錯誤或可疑之計算方法，計算年度最大乾香菇產量僅有12.75噸，欠缺證

據證明且與事實不符，被告再略以從103年10月開始採集至103年12月及次年1月共2批出口，僅採收約2、3月，並以推測之方式，推算每個菌包初期前2-3次採收鮮菇最多可達該菌包最大產能1/2至2/3，以2/3計算，即僅能產出年度最大產量12.75公噸乾香菇之2/3，即8.5噸乾香菇云云(見甲證8系爭重核復查決定書第15至16頁)，核屬主觀推測云云。

- 2、惟參據前揭第一次成分分析、外觀性狀比對以及國外鑑定機構認定系爭香菇產地多元，已顯示系爭香菇有中國大陸產製者，且原告未盡協力義務提供採購合約、加工香菇合同、銷售合約、匯款單據，無從證明天九龍農場產能能負擔全部本案進口數(重)量之貨物，被告自得推算年度合理生產量、採收時間及菌包最大產能，來認定來貨中香菇原產地為越南之產量。而有關香菇菌包重量、鮮香菇產量及鮮乾比例(乾香菇產量)，原告雖主張「天九龍公司香菇菌種係採用中國大陸慶元9015，該品種代料栽培香菇轉化率達130%-140%鮮香菇，即每1000克乾培養料可產鮮菇1300克-1400克(證物見甲證2-11、2-12)，鮮菇含水量為75%-80%，另乾香菇含水量為12%-13%，故參照鮮乾比例換算表可知，鮮香菇含水量75%時之鮮乾比例為10：2.35，含水量80%時之鮮乾比例為10：2.9，平均鮮乾比例約為4：1(證物見甲證2-13、2-14)。甲證2-14之98年4月22日食品工業發展研究所技術服務報告最後1頁食品研究所換算表，實與原告所述4：1相近，與前開農試所自稱之9~10：1相差甚遠」云云，但原告送給食品工業發展研究所技術鑑定之樣本為何？是否為中國大陸慶元9015菌種？無從得知，該98年4月22日食品工業發展研究所技術服務報告，與農糧署及農試所之結論，何者較為正確？只是甲說、乙說之看法歧異，是被告採用其104年函詢農糧署及農試所得知鮮香菇烘乾之合理乾濕比約在8-10：1，計算每個菌包僅可產出0.017公斤(17公克)，自難認定有何「錯

誤」。本件原告陳稱本案來貨所用太空包為103年10月間開始採收、烘乾分二批於103年12月底、104年1月底出口至我國，即分別於104年1月5日及同年2月9日報運進口天九龍農場之乾香菇22.86噸（A報單）與38.9噸（B報單），總量合計為61.76噸。參據103年11月5日檢查報告書所載該農場在各香菇廠房中，僅共有約17萬包正在成長之香菇菌種（即太空包），再據前述農試所與農糧署送請鑑定小組所提供之資料，以實際成長之17萬個太空包、每個香菇菌袋可採收鮮香菇最大重量600克、烘乾之乾溼比8:1計算，其年度合理生產量應僅為12.75噸〈 $(170,000 \times 600) \div 8 = 12,750,000$ 克，即12.75噸〉。且依原告陳稱天九龍農場太空包全產季採收時間約5至6個月，每個太空包可採收5至6次，而本案來貨所用太空包為103年10月間開始採集，實際出口日期分別為103年12月及次年1月共兩批，亦徵僅採收約2、3個月，考量初期（前2至3次）產出鮮菇最多可達該菌包最大產能之1/2至2/3，據上揭菌包最大產能之1/2至2/3條件換算，貨物於該時點出口時，17萬個太空包就乾香菇最大產製數量應僅約為6.3至8.5噸（以最大產能2/3計算， $12.75 \text{噸} \div 3 \times 2 = 8.5 \text{噸}$ ），推估年度最大乾香菇產量僅有12.75噸，並未與證據不符，其推算每個菌包初期前2-3次採收鮮菇最多可達該菌包最大產能1/2至2/3，以2/3計算，即僅能產出年度最大產量12.75公噸乾香菇之2/3，即8.5噸乾香菇（見甲證8系爭重核復查決定書第15至16頁），與常情相符，非屬主觀推測，尚無違誤，原告主張尚不足採。

- 3、原告雖主張被告基於錯誤之基礎所得計算結果，並依進口重量比例推算違規申報產地之數量予以計罰，欠缺法律依據，已然構成恣意、裁量濫用。且A、B報單作為計罰基礎之「完稅價格」之計算方法，亦有不同，未詳細說明，欠缺行政法院裁判先例向來揭示追補理由之合法性，有違明確性原則，且按最高行政法院108年度判字第39號判決理

01 由，行政法院於撤銷訴訟，應依職權調查證據，處分機關
02 其調查證據證明程度至少應達到「幾近於真實的蓋然性」
03 （蓋然率99.8%以上，或稱真實的確信蓋然性），始可謂
04 其已盡舉證之責，否則法院仍應認定該處罰要件事實為不
05 存在，而將其不利益歸於稽徵機關云云。

06 4、惟查本案來貨中之8.5噸香菇原產地為越南，其餘產地為
07 中國，已如前述，納稅義務人的協力義務，固非舉證責
08 任，但本件依110年3月1日被告委請日本菌茸研究所鑑定
09 結果，系爭香菇之產地及種類為不同產地，並非全為天九
10 龍農場之產能，其證明程度已達到「幾近於真實的蓋然
11 性」，不能認為本件處罰事實不存在，行政機關雖對於當
12 事人有利不利事項應一律注意，並盡職權調查義務，惟此
13 調查範圍仍非漫無目的，本件並未發生情況不明情事，被
14 告已將所持有之本案現有資源有效利用，自己盡調查義
15 務，被告依A、B報單貨物之重量比例分配，各別重新計算
16 罰鍰及實際應沒入數（重）量，系爭重核復查決定以系爭
17 104年1月5日報關（A報單；22866公斤）與104年2月9日報關
18 （B報單；38905公斤）進口之乾香菇重量各占兩者全部報關
19 之總重量（ $22866 + 38905 = 61771$ 公斤）之比例予以分配估
20 算各該屬越南產地之重量，即估算出越南產地數量分別31
21 46.5公斤（ $8500 \times 22866 / 61771 = 3146.4765$ ）、5353.5公斤
22 （ $8500 \times 38905 / 61771 = 5353.5235$ ），並據以核算非越南產
23 地之重量而予以計罰，自無違誤。又系爭貨物經查驗後認
24 確有虛報貨物產地，報關時未能及時提供相關佐證文件證
25 明原申報價格為符合關稅法第29條規定之交易價格，則原
26 申報價格是否為實際交易價格，具有合理懷疑，爰依關稅
27 法第29條第5項規定，視為無法依該條規定核估完稅價
28 格。又農產品具有易腐及非規格化特性，其價格易受氣
29 候、季節、產地、品種、品質、新鮮度、市場供需及交易
30 數量、條件等因素影響而發生變動，故縱有同品項貨品之
31 交易價格資料，仍不宜逕依關稅法第31條與第32條規定按

「同樣貨物」與「類似貨物」核估其完稅價格。加上原告未提供系爭貨物銷售發票單據、明細、所需生產成本及費用等相關資料供核，故亦無關稅法第33條及第34條規定之適用。從而，被告依關稅法第35條規定，按查得之資料以合理方法核定系爭貨物完稅價格（即按原申報價格核估），系爭貨物之交易條件為離岸價格（FOB）尚須加計運費等相關費用始為起岸價格（CIF），其下列之計算，已就A、B報單作為計罰基礎之「完稅價格」之計算方法，詳細加以說明，尚無恣意、裁量濫用之可言：

(1)A進口報單：離岸價格USD228,660，運費USD600（報單欄位18）以及匯率31.765（報單欄位16）予以計算各項次貨物完稅價格。第1項貨物產地接受原申報越南（VN），更正數（重）量為3,146.5KG，該部分沒入處分撤銷；第2至3項及增項第4項貨物產地維持為中國（CN），數（重）量合計為19,719.5KG，完稅價格共計6,269,598元。系爭項次仍涉有虛報貨物產地、逃避管制違章，且經依海關緝私條例處分確定後，5年內再犯同條例同一規定之違規紀錄1次，依海關緝私條例第37條第3項轉據同條例第36條第1項、第3項、第45條規定及「緝私案件裁罰金額或倍數參考表」所定違章情節，裁處貨價1.5倍罰鍰計9,404,397元（第2至4項完稅價格計6,269,598元 $\times$ 1.5），併沒入第2至4項貨物數（重）量合計為19,719.5KG。

(2)B進口報單：離岸價格USD389,050（報單欄位17），運費USD1,000（報單欄位18）以及匯率31.35（報單欄位16）予以計算各項次貨物完稅價格。第1項貨物產地接受原申報越南（VN），更正數（重）量為5,353.5KG，該部分沒入處分撤銷；第2項及增項第3項貨物產地維持為中國（CN），數（重）量合計為33,551.5KG，第2至3項完稅價格共計10,545,432元。系爭項次同上述涉有虛報貨物產地、逃避管制違章，且5年內再犯海關緝私條例

01 同一規定處分確定之違規紀錄1次，依海關緝私條例第3
02 7條第3項轉據同條例第36條第1項、第3項、第45條規定
03 及「緝私案件裁罰金額或倍數參考表」所定違章情節，
04 裁處貨價1.5倍罰鍰計15,818,148元（第2至3項完稅價
05 格計10,545,432元×1.5），併沒入第2至3項貨物數
06 （重）量合計為33,551.5KG。

07 5、未按最高行政法院109年度上字第702號判決、最高行政法
08 院109年度判字第238號判決意旨，行政處分之「補記理
09 由」與「追補理由」不同，前者係指行政處分原未記明理
10 由或理由不完全，事後記明，使原欠缺理由之瑕疵消失，
11 事後就法律或事實之觀點予以補充或變更，以該追加之理
12 由，在內容上支持行政處分之合法性，原則上並非不得於
13 行政訴訟程序中為之，行政機關所追補之理由，倘未改變
14 行政處分之同一性，基於訴訟經濟之觀點，自得准許之。
15 查本案原處分（重核復查決定）就本案貨物名稱、產地、
16 數（重）量、完稅價格、查核結果及罰鍰數額等事實、所
17 為處分理由及法令依據均已敘明記載，原告已可明瞭該處
18 分原因事實及其依據法令，而被告於行政爭訟中進一步說
19 明補充系爭貨物完稅價格之核定，並未改變原處分性質，
20 亦無妨礙原告訴訟上攻擊或防禦，並無行政處分未附記理
21 由之情事，並非欠缺明確性，亦未礙原告防禦權之行使，
22 原告主張尚不足採。

23 (七)綜上，被告110年12月22日基普五字第0000000000號重核復
24 查決定並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合，原告訴請
25 撤銷，為無理由，應予駁回。

26 (八)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
27 一論述，併此敘明。

28 據上論結，本件原告之訴為無理由。

29 中 華 民 國 114 年 10 月 9 日

30 審判長法官 陳心弘

31 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

01

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 114 年 10 月 9 日

03

書記官 吳芳靜