最 高 行 政 法 院 裁 定

108年度裁字第712號

上　訴　人　冠青能源科技股份有限公司
代　表　人　賴俊瑋
訴訟代理人　陳裕文　律師
被 上訴 人　財政部關務署高雄關
代　表　人　陳金標

上列當事人間進口貨物核定稅則號別事件，上訴人對於中華民國108年1月9日高雄高等行政法院107年度訴字第327號判決，提起上訴，本院裁定如下：

主　文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、按對於高等行政法院判決之上訴，非以其違背法令為理由，不得為之，行政訴訟法第242條定有明文。依同法第243條第1項規定，判決不適用法規或適用不當者，為違背法令；依同法第243條第2項規定，判決有該條項所列各款情形之一者，為當然違背法令。又提起上訴，應以上訴狀表明上訴理由並應添具關於上訴理由之必要證據，復為同法第244條第1項第4款及第2項所明定。且依同法第307條之1準用民事訴訟法第470條第2項第1款、第2款規定，上訴理由應表明原判決所違背之法令及其具體內容，暨依訴訟資料合於該違背法令之具體事實。是當事人提起上訴，如以原判決有不適用法規或適用不當為理由時，其上訴狀應有具體之指摘，並揭示該法規之條項或其內容；如以原判決有行政訴訟法第243條第2項所列各款情形為理由時，其上訴狀應揭示合於該條款之具體事實。上訴狀或理由書如未依上述方法表明，或其所表明者顯與上開法條規定之違背法令情形不相合時，即難認為已合法表明上訴理由，其上訴自非合法。

二、緣上訴人（原名：華盈環保能源股份有限公司）委由建新國際股份有限公司高雄分公司分別於民國105年10月6日及106

年2月22日向被上訴人報運進口馬來西亞及印尼產製PALM KERNEL SHELL（PKS）（棕櫚仁殼，非食用）各乙批（進口報單號碼：第BD/05/347/H2449號、第BD/06/347/H0454號），申報稅則號別第2306.60.00號「棕櫚類核果及子仁油渣餅及固體殘渣物」，稅率0%，電腦核定按C2（文件審核）方式通關。嗣經被上訴人審核結果，以系爭貨物非屬提煉植物油脂所產生之殘渣物，乃改列稅則號別第1404.90.99號「其他未列名植物產品」，按稅率20%課徵稅款，分別核定應納稅費為新臺幣（下同）4,869,226元（包括進口稅3,739,806元、營業稅1,121,941元及推廣貿易服務費7,479元）及7,260,748元（包括進口稅5,576,612元、營業稅1,672,983元及推廣貿易服務費11,153元），經扣除已納稅費942,430元及以保證金7,260,748元抵充後，分別以106年3月28日高普業二字第1061006844號函檢送第BDZ00000000000號「海關進口貨物稅費繳納證兼匯款申請書（補稅）」，通知上訴人補繳稅款3,926,796元（包括進口稅3,739,806元、營業稅186,990元），及以「退還保證金通知書」（退還日報表號碼：第BD06-059號），通知上訴人應退金額為0元。上訴人不服，循序提起行政訴訟。經原審法院判決駁回後，乃提起本件上訴。

三、上訴意旨雖主張：㈠按棕櫚果實際乃最外層係屬棕櫚果殼，而後內有果肉、再內有棕櫚仁殼、再內有棕櫚仁，故乃有4層，而原判決誤指為3層，已顯有判決與事實矛盾之當然違背法令。兩造主要之爭執點厥於系爭貨物即棕櫚仁殼殘渣，是否屬於「壓榨後」所遺留之殘渣，倘若是者，則可歸列為稅則號別第2306.60.00號，相對地，若非屬壓榨後所遺留之殘渣者，則應歸列為稅則號別第1404.90.99號之列。原判決即採認被上訴人之主張，認定系爭棕櫚仁殼係屬非「壓榨後」之殘渣物，故為上訴人不利之認定，然此乃係因原判決就棕櫚果之包層誤將4層認定為3層，遂為與事實不符之認定，其認定確有判決與事實矛盾之當然違背法令。按棕櫚果之壓

榨取油之利用，其程序乃係將一完整之棕櫚果壓力破碎後，使其棕櫚果殼破碎，再將果肉與果殼分離，而取果肉提煉，提煉榨取油後即有遺留果肉殘渣與棕櫚果仁，故此「棕櫚果仁」即已屬壓榨後遺留之殘渣，而嗣後將此殘渣之棕櫚果仁殼再度破碎，破碎後取出其內之果仁，再提煉榨取棕櫚仁油，而系爭貨物即屬此際破碎後之「棕櫚仁殼」。據此，依上揭之破碎、榨取提煉之程序，系爭「棕櫚仁殼」即屬曾經遭破碎壓榨後之殘渣物，依法自有稅則號別第2306.60.00號之適用，然被上訴人暨原判決卻認所謂之「壓榨後」貨品，係指「棕櫚仁果」壓榨後之殘渣物，方可適用，而非係「棕櫚果」壓榨後之殘渣物，故認定上訴人之主張不可採云云，然被上訴人暨原判決之主張與認定，乃屬稅則號別第2306.60.00號未規範之內容，易言之，原判決之認定顯已逾越法令規定之解釋，自有判決不適用法則暨適用法則不當之當然違背法令。㈡原審於本件訴訟審理時，並未提示財政部關務署稅則法制組（下稱稅則法制組）之解答證據供上訴人表示意見，亦未就此提示並告以要旨供兩造為言詞辯論陳述主張，尤有甚者，此份解答證據乃屬不得提供上訴人閱覽之秘密文件，上訴人自始至終即未曾見聞此解答證據之內容，惟原判決卻持此為不利上訴人之認定，核原判決之論斷暨證據之取捨，即有違法定程序、證據法則，自有判決違背法令之違誤。況被上訴人提供之解答證據，更可佐證本件於認定稅則之歸列上，容有疑慮，故而向稅則法制組請求解釋，憑此顯證系爭稅則之歸列，並非可一目了然得能認定，否則以稅務專業之被上訴人，竟何以須向其上級主管機關請求釋疑，就此亦更可佐證，上訴人於歷次主張關於系爭「棕櫚仁殼」之進口，可適用稅則號別第2306.60.00號，係因受經濟部工業局輔導設立公司時即受行政指導可如此辦理進口云云乙節，並非虛妄，既係如此，則上訴人於本件主張應受有信賴保護原則之適用云云，亦非絕無可憑信之處，然原判決卻認定上訴人主張之理由不符信賴保護原則云云，確有判決不適用法則暨

適用法則不當之當然違背法令。系爭「棕櫚仁殼」是否屬「壓榨後」之殘渣物？是否可適用稅則號別第2306.60.00號？皆屬法院應自行查明認定之事項，至於行政機關之問答解釋，乃屬行政機關間內部之問題詢問、回覆，並非具有行政命令、法規命令之法位階，本即無具法律效力，更遑論得以拘束法院之法律適用，此乃當然之法理。被上訴人提出之稅則法制組解答內容，即屬被上訴人與其上級機關間之內部問答內容，並非行政命令、法規命令，故無具法律效力，且基於行政一體之原則，被上訴人上級機關之答覆內容，亦應視為被上訴人之主張，而非法規範之效力，既係如此，則原審就被上訴人提出之稅則法制組解答內容，自應依其職權加以認定解釋之答覆內容是否於法有據？是否合乎法令規定？而為論斷其解釋內容是否正確？如此方為適法之裁判，惟原判決顯將被上訴人之答辯主張，誤認為法令依據，自有判決不適用法則暨適用法則不當之當然違背法令等語。

四、惟查原判決理由已論明：㈠棕櫚果總共分為3層，由外而內分別為果肉（黃色）、棕櫚仁殼及棕櫚仁（白色），此有棕櫚果剖面圖片附原審卷可稽。而本件進口之系爭貨物為棕櫚仁殼，乃棕櫚果去除可榨油之黃色果肉及白色果仁後之黑色果仁殼，係棕櫚果之果核（包括棕櫚仁殼及棕櫚仁）破殼分離後之植物性產品，未經榨油工序，非屬提煉植物油脂所產生之殘渣物，亦有系爭貨物照片及生產流程圖附原處分卷可參，並有棕櫚仁（未破殼）及棕櫚仁殼之實物附證物袋可考。又被上訴人嗣後將系爭貨物之審查結果，送請稅則法制組解答，經稅則法制組答復：「本案貨物既經核明為棕櫚仁殼，非屬提煉油後所剩之殘渣，宜歸列稅則號別第1404.90.99號。」則被上訴人依綜合查證之結果，以系爭貨物未經榨油工序，非屬榨油過後的固體殘渣物，僅係製油過程產生之「可再作為其他經濟用途植物性產品」，因而認定上開貨物非屬稅則第23.06節之範疇，無法歸列原申報稅則號別第2306.60.00號「棕櫚類核果及子仁油渣餅及固體殘渣物」，乃將

系爭貨物歸列稅則號別第1404.90.99號「其他未列名植物產品」，核無違誤。行政院環境保護署（下稱環保署）106年3月10日環署廢字第1060016976號函，核係環保署就棕櫚殼廢料原則屬其公告之「屬產業用料需求之事業廢棄物」，無須申請輸入許可證乙事所為之解釋，並非認定上訴人進口之「棕櫚仁殼」係屬稅則號別第2306.60.00號之貨物。又臺灣生質能技術發展協會網頁資料，益證棕櫚仁殼是經由果核烘乾及破殼後所分離出來，並非含油脂之果實經提煉油後所剩之固體殘渣，自無稅則號別第2306.60.00號之適用。經濟部工業局106年8月17日工永字第10600760340號函，僅係經濟部工業局為回應財政部關務署需求，請臺灣生質能技術應用暨污染防治聯盟協助研提「棕櫚仁殼」免進口關稅（含溯及條款）之稅式支出報告及追溯期限，與追溯退稅實務執行配套措施，並未述及「棕櫚仁殼」應歸列何稅則號別。況按核定進口貨物所屬稅則為海關之職權，其稅則分類係按實際進口貨物通關當時之狀態，依稅則各號別之貨名、有關類或章註、解釋準則、H.S.註解及其他有關文件辦理，故政府能源政策並不影響海關對於稅則之核定。至於該稅則所應適用之稅率是否合理，係屬稅率結構之立法問題，並非被上訴人所得審酌範圍，要與稅則分類無涉。抑且，系爭貨物業經稅則法制組解釋，核認棕櫚仁殼非屬提煉油後所剩之殘渣，宜歸列稅則號別第1404.90.99號，並無上訴人所稱系爭貨物經財政部關務署肯認稅則號別應歸屬第2306.60.00號，致本件稅則號別核定與財政部關務署見解相違之情事。㈡自101年1月1日起至106年6月1日間，報運進口貨名「PALM KERNEL SHELL」（棕櫚仁殼）之報單中，有26筆申報之稅則號別並非第2306.60.00號，且其中亦有申報之稅則號別為第1404.90.99號者。足認海關就與系爭貨物相同之進口貨物並未均核定為第2306.60.00號同一稅則號別，故本件核與財政部91年3月8日台財關字第0910550152號令釋之整體性原則亦不相符，自無進口貨物行之多年歸列稅則號別不適當案件之適用。準此，

被上訴人依稅則法制組對被上訴人106年5月1日（106）高關字第0031號進口稅則分類疑問及解答函之釋復及關稅法第18條第1項、第2項規定，於核課期限內，將系爭貨物改列正確稅則號別第1404.90.99號，並無不合。海關對於個案稅則號別之核定，僅對上開貨物有其拘束力，並不及於之前或之後同一相對人相同貨物之其他個案；且若之前核定處分所適用稅則號別係有違誤，海關依據正確稅則號別，對於之後進口案件所為之核定處分，並不受之前錯誤核定之拘束，且其無撤銷之前錯誤核定之效力，亦無損於進口人之前核定處分之權益。被上訴人就系爭貨物於不同時間進口者之稅則分類縱有不同，其對本件稅則之核定亦無拘束力。系爭貨物被上訴人所為稅則分類既無違誤，則上訴人於不同期間進口相同貨品，海關之稅則分類是否與本件相同，即不在審究之列。上訴人援引被上訴人就之前進口與系爭貨物屬性相同屬同一進口貨物之稅則號別歸列第2306.60.00號，而主張原處分違反信賴保護原則與行政自我拘束原則云云，亦非有據。㈢本件系爭貨物之進口日期分別為105年10月8日及106年2月25日。然於系爭貨物進口時，海關進口稅則並無專供生質燃料用之棕櫚仁殼免徵進口稅之規定，而依關稅法施行細則第2條第1款前段規定，海關進口稅則是以運輸工具進口日為適用之基準，是系爭貨物自亦無從依據106年11月22日修正公布之海關進口稅則規定請求免徵進口稅。上訴人主張本件應有106年11月22日修正公布之「海關進口稅則修正部分稅則」第14章增註之適用云云，並不可採等語，即已詳述其得心證之理由及法律上之意見，並就上訴人之主張，何以不足採取，分別予以指駁甚明。且上訴人於原審亦主張棕櫚果總共分為3層，由外至內分別為果肉、棕櫚仁殼、棕櫚核仁，棕櫚仁殼為棕櫚果之核仁外殼，非棕櫚果之外殼等情（原審卷第21頁）；至於原判決所引據之被上訴人106年5月1日以（106）高關字第0031號進口稅則分類疑問及解答函，則經被上訴人於原審提出答辯狀（並註明副本已通知對造），將該函詢問及

解答之內容加以敘述（原審卷第112、118頁）。觀諸前開上訴意旨無非重述其在原審主張之歧異見解，對原審評價證據、認定事實之職權行使，指摘為不當，並就原審所為論斷或指駁其主張之理由，泛言原判決不適用法規或適用不當，另就原判決已論斷者，泛言其判決與事實矛盾，核與所謂原判決「違背法令」之情形顯不相當，均難認對原判決之如何違背法令已有具體之指摘。依首開規定及說明，應認其上訴為不合法。

五、依行政訴訟法第249條第1項前段、第104條、民事訴訟法第95條、第78條，裁定如主文。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　5　　月　　2　　日

最高行政法院第四庭

審判長法官　鄭　小　康

法官　劉　介　中

法官　帥　嘉　寶

法官　林　樹　埔

法官　林　文　舟

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　108　　年　　5　　月　　2　　日

書記官　徐　子　嵐