臺北高等行政法院判決

108年度訴字第41號

108年12月19日辯論終結

原　　告　巧舜企業有限公司

代　表　人　楊文修（董事）

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　張培瑤

上列當事人間關稅法事件，原告不服財政部中華民國107年11月13日台財法字第10713943170號（案號：第00000000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、事實概要：原告委由國欣報關有限公司於民國105年10月至106年3月間向被告申報進口馬來西亞產製GOLDEN JOMA PALM OIL及Shortening（GOLDEN JOMA PALM OIL）計6批（進口報單號碼：第AW/05/G26/G1713號、第AW/05/G26/G1765號、第AW/05/G26/G1919號、第AW/06/G26/G0373號、第AW/06/G26/G0417號、第AW/06/G26/G0543號；下稱系爭貨物），均申報稅則號別第1517.90.20號「酥脆油」，稅率8%，其中報單號碼第AW/05/G26/G1919號原經電腦核定以文件審核（C2）方式通關，嗣經被告改以貨物查驗（C3）方式通關，其餘報單均經電腦核定以免審免驗（C1）方式通關，系爭貨物皆已按原申報稅則稅率徵稅放行在案。原告於106年9月14日及同年10月20日具文主張系爭貨物原申報稅則號別有顯然錯誤情事

，依關稅法第65條規定，申請退還稅款。案經被告審理結果，以106年11月6日基普五字第1061028083號函（下稱原處分）否准其請。原告不服，提起訴願，經決定駁回後，遂提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張：

㈠系爭貨物是一種油脂與其餾分物之混合品，不符「酥脆油」規範，非屬被告核列之稅則號別第1517.90.20號「酥脆油」，原申報稅則號別有顯然錯誤情事。系爭來貨成分是精製棕櫚油（RBD palm oil）與棕櫚油硬脂（RBD palm stearins）2項成分混合品，僅添加氮氣，未另行添加乳化劑或抗氧化劑或其他外加物質加以調劑，是單一種類植物（棕櫚）油脂之2項成分混合物，且添加氮氣業經被告肯認是物理變化，而非化學改質，故系爭貨物應歸列正確稅則號別第1511.90.00號「精製棕櫚油及其餾分物」（稅率FREE）。因「酥脆油」製造過程，除添入氮氣外，同時必須要加入乳化劑及抗氧化劑等物質，以賦予油脂可塑性、乳化性或安定性。系爭貨物僅添加氮氣，未添加乳化劑及抗氧化劑，自不具有乳化性或安定性加工特質。況被告就另案進口報單第AW/05/G26/G1401號（下稱A報單）所為處分，業經財政部以107年11月13日台財法字第10713931810號訴願決定（下稱107年11月13日訴願決定）撤銷，而本案系爭貨物與標示為「JOMA PALM OIL大柔馬成份：棕櫚油」之A報單，二者係屬相同貨物，則本案原申報酥脆油稅則號別有顯然錯誤情事。

㈡海關進口稅則第15章第1507節至第1515節貨名為「各種單一種類之植物油脂及其餾分物，不論是否精煉，但未經化學改質者」，而第1511節貨名「棕櫚油及其餾分物，不論是否精煉，但未經化學改質者」，參據國際商品統一分類制度（HS

）註解（下稱HS註解）稅則第15章：「（B)本章第1507至1515節包括單一（亦即不與其他類油脂混合）的固定性植物油脂及其餾分物，不論是否精煉，但未經化學改質者。」上述詮釋說明「不論是否精煉，但未經化學改質」之單一種類植物油脂及其餾分物，各自歸屬稅則第1507至1515節下；「不論是否精煉，但未經化學改質」之棕櫚油及其餾分物，是歸屬第1511節，其下再依粗製與精製，分列稅則第1511.10.00號「粗製棕櫚油」、第1511.90.00號「精製棕櫚油及其餾分物」。第1511節分類品目名稱已明確規範，被告核定之稅則號別，確有明顯適用錯誤。

㈢依國立臺灣大學食品科技研究所106年7月12日（106）大食研字第28號函復「palm olein與palm stearin是藉由物理特性將棕櫚油分餾後產物，均為棕櫚油餾分物。食用油脂修飾步驟常見的有氫化、化學性或酵素性交酯化以及分餾，其中分餾為完全可逆的處理過程。分餾為利用凝固作用、溶解度或揮發度等物理特性將油脂中物理性質不同的三酸甘油脂分為兩種或更多的餾分物」之意旨，系爭貨物係由棕櫚油、棕櫚油硬脂組成，後者是前者之同一種類油脂之餾分物，符合上開函所示「分餾為利用凝固作用、溶解度或揮發度等物理特性將油脂中物理性質不同的三酸甘油脂分為兩種或更多的餾分物」，系爭貨物僅添入氮氣降溫之物理變化，屬物理改質，未經化學改質、未添加乳化劑。另參關稅合作理事會其他有關文件WCO/HS 2014年9月第54次會議裁決案例，棕櫚油經控溫下結晶及餾分而得之精製棕櫚油硬脂，亦歸列第1511節下。

㈣海關進口稅則第15章章註一（丙）明示「含第04.05節物品之重量在15%以上之調製食品（通常歸類於第21章）」，證

實海關進口稅則章註之「以上」立法原意及原文字義，明確規定不含該本數。被告認定一種以上包含該本數，不僅違反海關進口稅則「以上」法制用語立法本意及海關進口稅則總則一規定，更違反關稅法第65條及同法施行細則第54條。

㈤財團法人食品工業發展研究所（下稱食研所）引用CNS3644「食用油脂檢驗法──比重測定」，即油脂密度測定，憑以判定為shortening，但該方法迄今尚未通過衛生福利部之認證檢驗項目範圍，故本案檢驗結果未具有公信力及可靠度。參照CNS主管機關經濟部標準檢驗局108年2月20日函釋：大柔馬（JOMA PALM OIL）係精製棕櫚油與精製硬質棕油混合之貨品，不宜適用CNS4836「食用棕櫚油」或CNS7528「食用硬質棕油」等單一油品國家標準，建議適用CNS7525「食用調和植物油」國家標準；以及該局108年5月29日函釋示：CNS 4989「食用烤酥油」須引用檢驗法係以CNS4989第4節所規定項目「氣體，水分及揮發物、酸價、過氧化價之測定」為準，CNS7525「食用調和植物油」須引用檢驗法係以CNS7525第4節所規定項目「水分及揮發物、夾雜物、酸價、不皂化物之測定」為準。可知無論CNS4989「食用烤酥油」或CNS7525「食用調和植物油」之檢驗法規定項目，皆未有「比重之測定」，食研所逕行引用該方法作為檢驗依據，於法無據。

㈥被告引用「食品工業」一書之酥脆油製程資料，以偏蓋全及選擇有利於己之片面說明，忽視對原告有利之正確完整說明，有違反行政程序法第9條規定。此外，其他相同成分（精製棕櫚油與精製硬質棕油混合）貨物之案件，被告承認酥脆油中含有一定量的乳化劑，即酥脆油製程中要添加乳化劑，系爭貨物未加乳化劑，卻歸屬酥脆油，顯然存有差別待遇，有違平等原則。被告為達到系爭貨物經由組織改造加工步驟

，無視被告105年9月1日說明書，以求聯結2016年8月31日電子郵件主旨，已反不當聯結之禁止原則。

㈦A報單貨名載為「JOMA PALM OIL大柔馬」，驗貨關員依食研所檢驗結果，於報單貨名處，更改為shortening，非在艙單貨名處「GOLDEN JOMA PALM OIL」更改，顯然復查決定稱報單貨名申報「GOLDEN JOMA PALM OIL」，與驗貨關員對實際來貨之報單申報貨名認定未有一致，復查決定稱報單貨名申報「GOLDEN JOMA PALM OIL」，顯屬明顯錯誤。復查決定引用美國海關分類案例，有隱瞞及誤導事實之實情，被告稱「本節包括超過一種油脂經過修飾的氫化、互酯化、再酯化或反油酸化的油脂及其餾分物」，非屬本件應適用之HS註解內容，被告不遵守法律優位原則，有牴觸法律之嫌等語。並聲明：訴願決定及原處分均撤銷。被告應依原告106年9月14日及106年10月20日之申請作成退還稅款891,741元之處分。

三、被告答辯略以：

㈠依海關進口稅則總則一及解釋準則一，海關對於進口貨物稅則號別之核定，悉就該貨物進口當時之狀態，先適用稅則名稱、類章之註，若有不足，再參考HS註解及其他有關文件以釐清稅則適用之疑義，決定稅號歸屬。又海關進口稅則第15章相關章註、目註，並未對稅則號別第1517.90.20號「酥脆油」為定義。依據CNS4989對「食用烤酥油（Shortening)」之定義：「食用動植物油脂或其與硬化油脂之混合物，經急冷或未經急冷之固體或流體，並具有可塑性、乳化性或安定性加工特性之油脂產品。」並參酌HS註解對第1517節之詮釋：「……本節之產品，其脂肪或油可事先加以氫化，再予以乳化（例如使用脫脂乳粉）、攪拌、改進質地（改變組織或結晶形狀）等，且可含有少量添加之卵構脂、殿粉、色素、

調味料、維他命、奶油或其他牛奶脂肪……本節亦包括以單一脂肪或油（或其餾分物）無論是否氫化，經類似之乳化、攪拌、組織改造等法製成之產品。本節包括超過一種油脂經過修飾的氫化、互酯化、再酯化或反油酸化的油脂及其餾分物。本節包括的最主要產品是：（A）人造奶油（液體人造奶油除外）……（B）可食用動、植物油脂或本章不同油脂分餾物之混合物或調製品，第15.16節食用油脂或其餾分物除外；例如，人造豬油，液態人造奶油及酥脆油（由改變質地的油脂製成）……」可知，酥脆油係由改變質地的油脂製成。

㈡原告申報進口系爭貨物，原申報貨名為Shortening（GOLDEN J0MA PALM OIL），因其貨名欄均申報有「0000000000」及「46-49」等字樣，被告函詢系爭貨物報單是否為相同貨物及相關字樣意涵，經原告函復系爭貨物與A報單為相同貨物。而A報單來貨業經檢樣送鑑定後判定為酥脆油，爰認定系爭貨物為酥脆油，稅則號別歸列第1517.90.20號，自非無據。又海關進口稅則貨品之分類，應依海關進口稅則解釋準則規定辦理，爰依海關進口稅則解釋準則一：「……分類之核定，應依照稅則號別所列之名稱及有關類或章註為之」，而將系爭貨物核列原告申報稅則號別第1517.90.20號「酥脆油Shortening」，洵屬妥適。

㈢依關務署106年8月18日台關稅字第1061016066號、106年9月11日台關稅字第1061019012號函釋，由一種食用植物油脂與其餾分物為成分製得之酥脆油，仍符合「酥脆油」之範疇，核與HS註解對稅則第1517節之詮釋意旨相同。據此，原處分認定酥脆油為以一種以上（含一種）無論是否氫化之脂肪或油，加以乳化、攪拌、改變質地（改變組織或結晶形狀）或

其他製程而得，並無違反海關進口稅則立法本意及海關進口稅則總則一規定之情事，系爭貨物應歸列稅則號別第1517.90.20號，殆無疑義，本件並無關稅法第65條及同法施行細則第54條所稱之顯然錯誤。

㈣原告報運進口A報單貨物，前經被告以虛報進口貨物名稱，逃漏稅款為由，依法裁罰，雖經訴願決定將「原處分（復查決定）撤銷，由原處分機關另為處分」，惟該案件係因被告認定實際貨物名稱為SHORTENING，與原申報貨物名稱GOLDEN JOMA PALM OIL，是否構成虛報，乃經訴願決定將復查決定撤銷，所涉事項係屬海關緝私條例第37條第1項虛報貨名之裁罰處分事項，與稅則號別核定無涉。

㈤系爭貨物係以精製棕櫚油及精製硬棕油為原料，經加工製成之油脂，供製作餅乾、麵包、糕點、蛋糕、西餅及油炸使用，其中前3原告申報貨物名稱為GOLDEN JOMA PALM OIL，後3批原告申報貨物名稱為SHORTENING（即酥脆油）（G0LDEN JOMA PALM OIL），原告均申報稅則號別第1517.90.20號，按稅率8%徵稅放行。系爭貨物為供烘焙及油炸使用之可食用植物油脂調製品，自屬稅則第1517節「人造奶油；可食用動植物油脂混合品或調製品，第1516節食用油脂或其餾分物除外」及第1517.90目「其他」（可食用動植物油脂混合品或調製品）之範疇，原告申報系爭貨物名稱為酥脆油，歸列專屬稅則號別第1517.90.20號，並無不合，其稅則分類適用海關進口稅則之節、目、款並無錯誤，自無關稅法施行細則第54條第2項第1款規定之適用。

㈥食用油歸列稅則第1511節、第1516節及第1517節之區別，參據HS註解對第1511節之詮釋：「……棕櫚油是油料棕櫚果肉中取得的植物脂肪……棕櫚油經由萃取或壓榨取得……」、

第1516節詮釋：「本節包括經過下列特殊的處理之動植物油脂，但沒有再進一步的處理…(A)氫化油脂……(B)互酯化、再酯化或反油酸化……」及第1517節詮釋：「……本節亦包括以單一脂肪或油（或其餾分物）無論是否氫化，經類似之乳化、攪拌、組織改造等法製成之產品取得……酥脆油（由改變質地的油脂製成）……」可知，以棕櫚樹之脂肪經由萃取或壓榨取得之油品，屬稅則第1511節範疇（例如棕櫚油）；以棕櫚樹之脂肪經由氫化或互酯化、再酯化或反油酸化取得之油品，屬稅則第1516節範疇（例如氫化棕櫚油）；以棕櫚樹之脂肪經由改變質地製成的油品，屬稅則第1517節範疇（例如酥脆油）。另參據Richard D.O'Brien所著「FATS and OILS Formulating and Processing for Applications」一書關於「乳油起泡氣，尤其是惰性氣體（inert gas）例如氮氣，摻入油脂中可使油脂乳化增加比容，乳油起泡氣對家用酥脆油的功用在於提供以下作用：白色乳狀外觀、光滑的光澤、質地改造、同質性、體積增加、減輕體重、每份減少卡路里、每份減少的飽和脂肪、降低產品密度使產品易於加工」（以上為中譯）之記載，可知，惰性氣體例如氮氣於酥脆油中的功用，包括使油品質地改造，亦即，惰性氣體例如氮氣摻入油脂中可使油脂乳化增加比容（比容越大，體積越大）即為酥脆油，依前揭分類原則，屬稅則第1517節之範疇。

㈦A報單經被告查驗檢樣送請食研所鑑定結果：1.樣品經密度測試之數據各為，原始固態樣品：0.603g/cm3，溶解後再凝固樣品：0.819g/cm3，溶解後樣品：0.896g/cm3；2.說明：⑴一般油脂的密度在0.89至0.90之間，而本樣品於送件之原始型態，其密度低於一般油脂之密度甚多，經判定為經過加

工之酥油（Shortening）。2.酥油之製造過程中，需注入氮氣或惰性氣體，因此導致密度降低，此為判定是否為加工過後酥油之依據）。A報單既經檢驗為酥油（Shortening），原告亦自陳系爭貨物與A報單為相同貨物，且系爭貨物其中3份報單原告自行申報為「Shortening」，據此系爭貨物為酥脆油Shortening，應無疑義。並聲明：原告之訴駁回。

四、如事實概要欄所載各節，為兩造所不爭執，並有系爭貨物進口報單影本6紙、稅費繳納資料、原告106年9月14日及同年10月20日申請退稅函、原處分、訴願決定等件各在卷可稽，堪信屬實。又本件原告係以業已徵稅放行之系爭貨物應歸列正確稅則號別第1511.90.00號「精製棕櫚油及其餾分物」（稅率FREE），而非原申報之稅則號別第1517.90.20號「酥脆油」（稅率8%），有「稅則號別顯然錯誤」情事為由，依關稅法第65條規定，向被告申請退還溢徵稅款，並以被告否准其請於法有違而為爭議，被告則以前詞置辯。是本件應審究者即為：系爭貨物原申報及核定之稅則號別有無錯誤？原告依關稅法第65條規定請求退還稅款有無理由？被告否准其請於法有無違誤？

五、本院的判斷：

㈠按「短徵、溢徵或短退、溢退稅款者，海關應於發覺後通知納稅義務人補繳或具領，或由納稅義務人自動補繳或申請發還。」「前項補繳或發還期限，以1年為限；短徵、溢徵者，自稅款完納之翌日起算；短退、溢退者，自海關填發退稅通知書之翌日起算。」關稅法第65條第1項、第2項定有明文。又107年8月31日修正前即被告否准原告申請時所據以適用之關稅法施行細則第54條規定：「（第1項）本法第65條所稱短徵或溢徵之稅款，指海關或納稅義務人於稅款完納後，

因發現稅則號別……顯然錯誤致短徵或溢徵者。……溢徵或短退之稅款及應按本法第65條第3項規定加計之利息，由海關一併通知納稅義務人具領或依其申請發還。（第2項）前項所定稅則號別顯然錯誤，應依下列原則認定：一、海關進口稅則之節、目、款之分類品目名稱已明確規範而適用錯誤者。二、違反海關進口稅則有關之類註、章註、目註之明確規定者。三、同樣或類似貨物經海關或行政救濟程序確定分類，同一進口人再次申報錯誤者。（第3項）第1項稅則號別顯然錯誤，不包括稅則號別分類見解之變更。」嗣107年8月31日該條第1、3項修正為：「本法第65條所稱短徵之稅款，指海關或納稅義務人於稅款完納後，因發現稅則號別……顯然錯誤致短徵者。……」「本法第65條所稱溢徵之稅款，指海關或納稅義務人於稅款完納後，因發現稅則號別……錯誤致溢徵者。……」其立法理由揭示：「一、納稅義務人退稅請求權不應受顯然錯誤之限制，爰將第1項有關溢徵或短退所生退稅請求權之規定，移列至第3項另為規定。……三、現行第3項規定所稱稅則號別分類見解變更，本非屬法條文義之顯然錯誤情事，無待明文規定，爰予刪除。」前開關稅法第65條規定，係對在通關程序未就海關所為稅則號別核定、稅率適用等事項提起行政救濟因而課稅確定者，有關退、補稅款之規定，並因關稅非屬稅捐稽徵法所稱稅捐（稅捐稽徵法第2條但書參看），無稅捐稽徵法之適用，故關於因稅則號別顯錯錯誤或錯誤致短徵、溢徵稅款者，其稅款補繳或退還之要件及期限，應依關稅法第65條及同法施行細則第54條規定。

㈡次按關稅法第3條第1項前段規定：「關稅之徵收及進出口貨物稅則之分類，除本法另有規定者外，依海關進口稅則之規

定。」而「本稅則各號別品目之劃分，除依據本稅則類、章及其註，各號別之貨名及解釋準則之規定外，並得參據關稅合作理事會編纂之『國際商品統一分類制度（HS）註解』及其他有關文件辦理。」及「類、章及分章之標題，僅為便於查考而設；基於各法之目的，其分類之核定，應依照各節之名稱及相關類註或章註為之，此等節或註內未另行規定者，依照後列各準則規定辦理。」分別為海關進口稅則總則一及HS註解準則一所明定。另海關進口稅則第15章「動植物油脂及其分解物；調製食用油脂；動植物蠟」，其下第1511節為「棕櫚油及其餾分物，不論是否精煉，但未經化學改質者」，稅則號別第1511.90.00號之貨名為「精製棕櫚油及其餾分物」，稅率FREE（免稅）；其下第1517節為「人造奶油；可食用動植物油脂混合品或調製品，第1516節食用油脂或其餾分物除外」，稅則號別第1517.90.20號之貨名為「酥脆油」（shortening），稅率8%。參據HS註解對第1511節之詮釋：「棕櫚油是油料棕櫚果肉中取得的植物脂肪……棕櫚油經由萃取或壓榨取得……精製棕櫚油則供食用，例如當作油炸油，以及製造人造奶油」、第1516節詮釋：「本節包括經過下列特殊的處理之動植物油脂，但沒有再進一步的處理……(A)氫化油脂……(B)互酯化、再酯化或反油酸化……本節另亦不包括一種以上油脂經過修飾（modification）的氫化、互酯化、再酯化或反油酸化的油脂及其餾分物（第1517節或1518節）」及第1517節詮釋：「……本節亦包括以單一脂肪或油（或其餾分物）無論是否氫化，經類似之乳化、攪拌、組織改造等法製成之產品……本節包括的最主要產品是：(A)人造奶油……(B)可食用動植物油脂混合品或調製品……例如：人造豬油，液態人造奶油及酥脆油（由改變質地的油脂

製成）……」可知，未經化學改質由萃取或壓榨取得之棕櫚油及其餾分物，始屬稅則第1511節範疇；棕櫚樹之脂肪或油（或其餾分物）經由改變質地製成的油品，則屬稅則第1517節範疇。

㈢查原告於105年10月至106年3月間向被告申報進口系爭貨物6批，其於進口報單申報之貨物名稱為「GOLDEN JOMA PALM OIL」及「Shortening（GOLDEN JOMA PALM OIL）」，稅則號別均申報為「1517.90.20」，進口稅率記載「8%」（原處分卷1附件1參看），系爭貨物皆已按原告申報稅則、稅率由被告核發稅款繳納證，並由原告於105年10月25日至106年4月7日完納稅費後放行在案（原處分卷1附件2參看），是原告於稅款完納後1年內之106年9月14日及同年10月20日具文主張原申報稅則號別有顯然錯誤情事致溢繳稅款，依關稅法第65條規定申請退還，並未逾該條第2項所定「1年」期限。另本件係原告以被告對其依法申請案件予以駁回，違法損害其權益，向本院提起請求被告應為特定內容行政處分之訴訟，核其訴訟類型為課予義務訴訟。而關於課予義務訴訟事件，行政法院是針對「法院裁判時原告之請求權是否成立、行政機關有無行為義務」之爭議，作成法律上判斷，其判斷基準時點，非僅以作成處分時之事實及法律狀態為準，事實審法院言詞辯論程序終結前之事實狀態及法律狀態的變更，亦應加以考量。關稅法施行細則第54條於107年8月31日既經修正，修正後該條第3項規定，已將「稅則號別『顯然錯誤』」之退稅要件，變更為「稅則號別『錯誤』」，故以下爰不就兩造關於系爭貨物稅則號別有無修正前關稅法第54條第2項所定顯然錯誤情事之爭議予以審究，均合先指明。

㈣次查，原告申報系爭貨物之名稱為「Shortening」，與其申

報之稅則即海關進口稅則所列稅則號別第1517.90.20號之貨名「酥脆油」（shortening），並無不符；且經被告以系爭6份進口報單申報貨名不盡相同，但均載有「0000000000」及「46-49」字樣，請求原告說明系爭6份報單貨物是否為相同貨物及相關字樣意涵後，原告以106年10月20日巧舜000000000號函明確表示系爭6份報單貨物與包含A報單在內之另案21份進口報單貨物均為同相同貨物（原處分卷1附件5參看），而另案A報單之實到貨物經被告檢樣送請食研所檢驗結果，業經判定係經加工之酥油（shortening），並說明以：「1.一般油脂的密度在0.89至0.90之間，而本樣品於送件之原始型態，其密度低於一般油脂甚多（按該樣品經密度測試之數據各為：⑴原始固態樣品：0.63g/c　；⑵融解後再凝固樣品：0.819g/c　；⑶融解後樣品：0.896g/c　），經判定為經加工之酥油（shortening）。2.酥油之製造過程中，需注入氮氣或惰性氣體，因此導致密度的降低，此為判定是否為加工過後酥油之依據。」（本院卷1第483、484頁；原處分卷2附件1參看）；再參以原告自陳系爭貨物的成分是精製棕櫚油與其餾分物（精製棕櫚油硬脂），是烘焙食材，供做吐司麵包等使用（本院卷1第439頁、第440頁）、有加入氮氣（本院卷2第48頁），且原告公司網頁亦將油品「GOLDEN JOMA PALM OIL」歸列為「酥油、瑪琪琳」項下，有被告摘錄自原告公司網站之產品照片在卷可稽（原處分卷1附件8參看），原告復自陳該照片是系爭油品，系爭貨物進來時就如照片上的原裝包裝（本院卷1第439頁）。準此，系爭貨物乃可食用之植物油脂混合品或調製品，且經加入氮氣使其密度降低而改變質地，依前揭關稅法第3條第1項、海關進口稅則總則一及解釋準則一規定，並參據HS註解對第1517節之詮釋

，其歸列稅則號別第1517.90.20號「酥脆油」（shortening），並無錯誤。

㈤原告以系爭貨物是精製棕櫚油與其餾分物的混合品，加入氮氣屬物理改質，而非化學改質，且未加入乳化劑、抗氧化劑為由，主張應歸列之正確稅則號別為第1511.90.00號「精製棕櫚油及其餾分物」，原申報稅則號別第1517.90.20號「酥脆油」顯有錯誤云云，核屬其個人主觀見解，難認可採。又食研所係財政部關務署105年1月6日台關業字第1041030025號函檢送修正之「進出口貨物送往外界化驗鑑定權威機構清表」內所列化驗、鑑定機構（本院卷1第529至531頁），具有鑑定食用油脂之能力，其所為鑑定結果，自有公信力，足堪採用。原告徒以該所係以CNS3644「食用油脂檢驗法──比重之測定」為其試驗項目「比重」之方法，但該方法非衛生福利部之認證檢驗項目範圍，主張該所就A報單油品樣本之檢驗結果不具公信力及可靠度云云，亦無可採。原告所引經濟部標準檢局108年2月20日、108年5月29日函釋係針對CNS國家標準所為之解釋，無關系爭貨物稅則號別歸屬之判定，尚不足採據為本案有利於原告之認定。另原告報運進口包括A報單在內之另案進口貨物爭議，雖經財政部108年10月14日台財法字第10813934660號訴願決定將被告所為處分撤銷，然其係以該案憑現有事證可認原告就來貨名稱已為「客觀合理之申報」，被告認原告虛報貨名之違章成立，尚嫌率斷為據，此觀被告行政訴訟補充答辯㈡狀附件5之上開訴願決定理由記載即明（外放本院卷外），其撤銷理由與稅則號別核定無涉，亦無從採據而為有利原告之認定。至原告援引關稅合作理事會其他有關文件WCO/HS 2014年9月第54次會議裁決案例，並無拘本院之效力，且稅則號別應如何歸列，本應依

實際來貨之具體情況判斷，原告引據該案例作為系爭貨物應歸列稅則號別第1511.90.00號「精製棕櫚油及其餾分物」之主張，洵不足採。

㈥綜上所述，系爭貨物原申報及核定稅則號別第1517.90.20號「酥脆油」（shortening），並無錯誤。原告以前開稅則號別有誤，致其溢繳稅款，依關稅法第65條規定請求退還稅款，並無理由。被告否准其請，核無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合，原告訴請撤銷訴願決定及原處分，並請求判命被告作成退還稅款891,741元之行政處分，為無理由，應予駁回。又本件事證已臻明確，兩造其餘主張及陳述，經核於判決結果不生影響，爰不逐一論列。

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　　109　　年　　1　　月　　16　　日

臺北高等行政法院第一庭

審判長法　官　許瑞助

法　官　楊得君

法　官　程怡怡

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，得不委任律師為訴訟代理人	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　　109　年　　1　　月　　16　　日

書記官　許婉茹