

高雄高等行政法院判決

) FKT64W1Z1X5L0;@107年度訴字第

民國108年11月21日辯論終結

原告 富比世國際股份有限公司

代表人 張廷倫

訴訟代理人 呂紹凡 律師

複代理人 王惟佳 律師

被告 財政部關務署高雄關

代表人 楊崇悟

訴訟代理人 涂春杏

蕭明欽

上列當事人間虛報進口貨物事件，原告不服財政部中華民國107年9月4日台財法字第10713933110號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

壹、程序方面：

被告之代表人原為陳金標，於本件訴訟審理中變更為楊崇悟，業由其向本院具狀聲明承受訴訟，經核與法並無不合，自應准許。

貳、實體方面

一、爭訟概要：

緣原告委由光益運輸報關有限公司（下稱光益公司）於民國106年4月25日向被告報運自印尼進口「PALM KERNEL SHELL (FRUIT SHELL OR NUT CHARCOAL, WHETHER OR NOT AGGLOMERA

01 TED) (棕櫚核殼) (果殼與果核炭，不論是否壓縮而成者——非
02 食用)」乙批貨品 (下稱系爭貨品，報單號碼：第BD/06/154/
03 F0290號)，原申報稅則號別第4402.90.00號「其他木炭 (包
04 括果殼與果核炭)，不論是否壓縮而成者」，第1欄稅率0%
05 ，經電腦核定按C2 (文件審核) 方式通關，嗣被告為查核系爭
06 貨品品質申報真實性及核定稅則號別需要，更改通關方式為
07 C3M (人工查驗)，並按原告所請，准依關稅法第18條第3項第
08 3款規定，繳納相當保證金新臺幣 (下同) 4,350,000元後先
09 予放行，事後再行審查。經被告會同行政院農業委員會動植
10 物防疫檢疫局高雄分局 (下稱防檢局) 查驗及參據送權威機構
11 化驗結果，圈除「(FRUIT SHELL OR NUT CHARCOAL, WHETHER
12 OR NOT AGGLOMERATED) (果殼與果核炭，不論是否壓縮而成
13 者)」申報事項，實到系爭貨品為「PALM KERNEL SHELL (棕
14 櫚核殼) (非食用)」，並改歸列稅則號別第1404.90.99號「
15 其他未列名植物產品」項下，第1欄稅率20%，審認原告虛報
16 進口貨物品質，逃漏進口稅款之違章成立，依海關緝私條例
17 第37條第1項第2款、第44條、加值型及非加值型營業稅法 (下稱營業稅法) 第51條第1項暨貿易法第21條第1項規定，於1
18 06年10月24日以106年第00000000號處分 (下稱原處分) 處
19 所漏關稅額2倍之罰鍰6,681,296元，並追徵所漏進口稅款3,
20 514,361元 (包括關稅3,340,648元、營業稅167,032元及推廣
21 貿易服務費6,681元)；逃漏營業稅之行為，依營業稅法第51
22 條第1項第7款規定，按所漏營業稅額處0.75倍之罰鍰125,27
23 4元。原告不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，亦遭駁
24 回，遂提起本件行政訴訟。

26 二、原告起訴主張及聲明：

27 (一) 主張要旨：

01 1.原告以稅則號別 4402.90.00.00-7號「其他木炭（包含果
02 殼與果核炭）」申報系爭貨品，並無違誤：

03 (1)系爭貨品應歸列稅則號別第 4402.90.00.00-7號「其他
04 木炭（包含果殼與果核炭），不論是否壓縮而成者」項
05 下，並無違誤：

06 系爭貨品乃新鮮油棕果煉油過程之副產品，是近來備受
07 矚目之環保生質能源，其燃燒後產生的熱能比一般生物
08 燃料高，發電效率相對穩定，早已被英國、荷蘭、日本
09 、韓國等先進國家大量進口作為發電或供暖燃料，當無
10 疑義。而為確保系爭貨品能充分炭化供作燃料使用，系
11 爭貨品在提煉過程中，於「SHELL空殼」產出前，須在
12 堅果烘乾機中「隔絕空氣加熱至攝氏400度左右」，就
13 此一流程，生產系爭貨品之原廠「PT.Maju Perkasa Sa
14 wit」及出口商「Indonesia Berlian Energi Co.,Ltd
15 」亦分別出具聲明書（本院卷1第103-109頁），明確表
16 示系爭貨品係「經過約攝氏400度隔絕空氣烘乾之流程
17 所生產，以確保所產出棕櫚核殼充分乾燥並炭化至可供
18 燃料使用」，且依系爭貨品之SGS檢驗報告（本院卷1第
19 111-112頁）亦可清楚知悉系爭貨品之固定碳成分依不
20 同檢驗方式，分別達18.90wt%及20.50wt%，系爭貨品明
21 顯已經過「炭化」。完全符合國際商品統一分類制度註
22 解（下稱H.S.註解）第44.02節定義（本院卷1第83頁）
23 ，則原告就系爭貨品功能用途為燃料，而非供藥用、香
24 料、活性炭或繪畫用具，且經過炭化（被告亦明確表示
25 需經炭化後始能歸入第44.02節），而將系爭貨品歸列
26 第4402.90.00.00-7號「其他木炭（包含果殼與果核炭
27 ）」，不論是否壓縮而成者」項下，適法有據。

01 (2) 系爭貨品確實有經過炭化程序，依法自得歸列H.S.註解
02 第44.02節：

03 A. 復查決定及訴願決定僅因原告描述系爭貨品製程時係
04 使用「烘乾機」「乾燥」「烘烤」等詞彙，即認定系
05 爭貨品未以炭化設備進行炭化處理，此見解顯屬速斷
06 。實則，原告所述「高溫乾燥」或「高溫烘烤」等程
07 序，實際上就是指系爭貨品有經「隔絕空氣加熱至攝
08 氏400度左右」此一炭化過程。又「木材」與「果殼
09 、果核」本質然有所不同，木炭之性質標準當然只能
10 用於判斷木材是否已炭化為木炭，絕不能用來認定果
11 殼、果核是否已炭化為「果殼與果核炭」。承此以論
12 ，系爭貨品確實經過「隔絕空氣加熱至攝氏400度左
13 右」之炭化程序、H.S.註解第44.02節未具體規定果
14 殼、果核炭化後之固定碳含量及總熱值要呈現何種數
15 據，且中華民國國家標準CNS（下稱CNS）亦未針對果
16 殼與果核炭設置任何標準，則系爭貨品之固定碳含量
17 及總熱值尚不及木炭，亦不能稱其「未經炭化」。

18 B. 不具名化驗者出示之化驗檢測報告及被告棕櫚殼檢測
19 結果補充說明，於形式或實質層面皆有重大瑕疵，不
20 具證據能力，且該2份文書均無法得出系爭貨品未經
21 過炭化程序之結論：

22 (A) 被告雖於108年5月13日陳報「高雄海關棕櫚殼檢測
23 結果補充說明」（下稱系爭補充說明，本院卷1第3
24 49-351頁），然系爭補充說明與化驗報告相同，均
25 有「未具名」之重大瑕疵，無化驗個人以具名方式
26 擔保其內容真正，更無從證明該等文書係由具專業
27 能力者作成，「系爭化驗報告」與「系爭補充說明

」均屬顯不可信之傳聞證據，無證據能力，應予排除，不得用以作成對原告不利之認定。

(B)又原告雖否認化驗檢測報告之證據能力（原處分可閱覽卷第65-68頁），然而，縱使該檢測報告有證據能力（僅假設語氣，原告否認之），該檢測報告亦明示系爭貨品確實曾經過高溫煨燒（由此可以推測檢測樣品經過大約攝氏263度煨燒）。換言之，該檢測報告亦適足證明系爭貨品絕非未經加工處理之生鮮棕櫚核殼，且該檢測報告亦從未否定系爭貨品曾經炭化，則系爭貨品之產製流程有經過高溫炭化程序，洵無疑義。則系爭貨品係經過高溫炭化程序處理之棕櫚核殼，該當「其他果核炭化後之類似產品」，依法當然得歸納於H.S.註解第44.02節。

(C)再者，系爭補充說明雖稱系爭貨品「就算有在400℃進行烘烤，應只是『過個火』而已，不符實際炭化之操作定義」。然系爭補充說明已先自承所謂炭化係指隔絕空氣加熱之程序（系爭補充報告第2頁第1行尾句）「以400℃進行炭化（隔絕空氣加熱）」，而不具名機關不論是於系爭化驗報告或系爭補充說明，均未就「系爭貨品有經過隔絕空氣加熱程序」乙事表示任何反對意見，既然系爭貨品有經過攝氏400度左右（或被告、不具名化驗者所主張之263度）隔絕空氣加熱之處理，自應得出系爭貨品「有經過炭化程序處理」之結論。但在此脈絡下，系爭補充說明卻驟以「不符實際炭化之操作定義」告結，除完全無法理解此一結論究竟何所指、如何得出，由此前後矛盾情狀可知，系爭補充說明乃為迎

合被告主張而作，並未依循公平、公正原則，系爭
補充說明不具有任何證據能力甚明。

(3) 立法者並未以具體數據定義「棕櫚核殼炭之認定標準」
或「棕櫚核殼之炭化標準」，然被告稱參據CNS第2598Z
7019號「木炭（燃料用）」中對木炭之性質規範，認系
爭貨品未達木炭性質之標準，主張系爭貨品非棕櫚核殼
炭，此一見解實無理由：CNS標準第一節「適用範圍」
明定「本標準適用於燃料用之木炭」，第三節「用語及
定義」亦規定「下列用語及定義適用於本標準」，則CN
S標準內之相關用語及定義當然只能用來認定某項物品
是否為「燃料用木炭」，而無法用來認定是否為「棕櫚
核殼炭」，被告以專為「木炭」所設標準判斷系爭貨品
是否為棕櫚核殼炭，顯已超出CNS標準之制定目的，非
屬適法。而於本件情形，CNS對燃料用木炭所定標準從
「未」被依法引為海關進口稅則之一部，被告自不得擅
執該標準用以判定H.S.註解第44.02節之適用範圍，被
告行為顯已違背行政程序法第4條規定。職是，被告雖
稱系爭貨品如要歸列H.S.註解第44.02節，其性質不僅
須類似於木炭，且應參照CNS對燃料用木炭所定標準判
斷云云，但由上述說明可知，被告主張顯然並無任何合
法根據，全無可採。且被告從「未」透過任何公示管道
使人民知悉該內部標準，則依租稅法律主義及法律明確
性原則，該項標準既非法律、亦非法規命令，被告當然
不能以此限制原告。

(4) 縱使炭化後果殼須類似木炭（僅假設語氣，原告否認之
），關於具體如何類似於木炭，顯係炭化後果殼得否歸
列H.S.第44.02節之關鍵，應有法律保留原則之適用，

01 使人民於申報進口貨物時得以事前預見，如此標準未以
02 法令定之，行政機關自不得用以限制人民：於本件情形
03 ．不論是海關進口稅則或H.S.註解，當中均未以固定碳
04 含量、總熱值等要件進一步定義「什麼是木炭」，是依
05 H.S.註解之規定，所謂木炭，即係「將木材隔絕空氣炭
06 化而得者」，法律之規定在此，也僅止於此。CNS雖然
07 有對燃料用木炭設有相關標準，且在前言敘及：「依標
08 準法第4條之規定，國家標準採自願性方式實施。但經
09 各該目的事業主管機關引用全部或部分內容為法規者，
10 從其規定。」亦即，國家標準並不當然構成各法規之一
11 部，如個別法令「未」將CNS中對燃料用木炭所設標準
12 引為判定海關進口稅則中木炭之法定標準，依租稅法律
13 主義及法律明確性原則，該CNS標準內容當然不構成海
14 關進口稅則之一部，被告自不得逕持該標準對H.S.註解
15 第44.02節之木炭為限定性解釋，並使原告額外負擔稅
16 捐繳納義務。尤以，被告代理人曾於108年1月29日庭期
17 中表示「固定碳的含量如果有『過半』，查驗的官員也
18 許認為有經過炭化」（準備程序筆錄第13頁第25行參照
19 ）。被告先是堅稱固定碳含量要大於75%，後又主張只
20 要大於50%即可，益徵被告根本沒有一個明確的棕櫚核
21 殼炭化標準供人民遵循。被告雖辯稱貨物很多、稅則無
22 法就各種貨物都鉅細靡遺規定云云，然此見解顯已違反
23 行政程序法第5條明確性原則。若目前沒有明確規定，
24 被告即應敦促立法或制定法規命令，而在有法令明確公
25 示棕櫚核殼之具體炭化標準前，自不應使人民承擔行政
26 或立法權怠惰所生之任何不利益。至於被告屢屢援引其
27 他廠商之產品資訊，稱該等被命名為「Palm Kernel Sh

ell Charcoal」產品之固定碳含量均大於70%，故認為炭化後之棕櫚核殼固定碳含量一定要大於70%始能歸列H.S.註解第44.02節云云。然如前所述，在我國法下，固定碳含量非得否歸列H.S.註解第44.02節之法定要件，而是只要經「隔絕空氣炭化而得」者，即可歸列，被告一再逸脫法令恣為解釋，顯有適用法令不當之違法。

- (5) 復查及訴願決定以系爭貨品之出口資料等相關文件均記載其品名為「棕櫚核殼」而非「棕櫚核殼炭」為由，認定系爭貨品不得以稅則號別4402.90.00.00-7號申報。然此見解實與被告及訴願機關向來主張「稅則分類係按實際進口貨物通關當時之狀態」互相矛盾，不足為取：縱系爭貨品出口時僅記載品名為「棕櫚核殼」，亦無法抹滅系爭貨品已經炭化且功能用途為「燃料」之事實。出口商等單位之記載，對原告申報內容並無亦不能有拘束力，而是應以系爭貨品產製過程是否經炭化程序為斷，商品名稱並非判斷依據，出口商回函至多僅顯示商品有稱為「PALM KERNEL SHELL」及「PALM KERNEL CHARCOAL」二者，其成分不盡相同，但出口商並未否定系爭貨品有經過炭化程序，被告假出口商回函判定系爭貨品不得歸列H.S.註解第44.02節，無異於偷換概念。又防疫與課稅本屬二事，對於不屬於法定應實施輸入檢疫之物品，防檢局立於防疫角度，仍可對該項物品採取檢疫處理或其他必要措施（植物防疫檢疫法第13條之1第2項參照），更何況當行政機關主觀上已認定系爭貨品應歸列H.S.註解第14.04節時，其欲對系爭貨品實施檢疫，實非人民所能干涉，被告以此否認系爭貨品得歸列H.S.註解第44.02節，無異於「球員兼裁判」，實無可採。

01 (6) 被告雖提出多項研究文獻，主張依該等文獻之記載可知
02 系爭貨品未經炭化云云，惟被告引用文獻之方式顯屬偏
03 頗，且該等文獻亦無法證明系爭貨品未經炭化；此外，
04 原告提出之文獻可證明至少經過攝氏263度煅燒之系爭
05 貨品業經炭化程序處理：

06 A. 被告引用文獻（見原處分可閱卷第481-484頁）主張
07 生鮮棕櫚核殼在未加熱烘焙前之固定碳含量為10.66
08 %。然該篇文獻亦有說明該研究取樣之生鮮棕櫚核殼
09 雖於元素比例上與先前研究類似，但因物理環境條件
10 、收穫季節及取樣尺寸不同，在高熱值之數據呈現上
11 則有所差異。簡言之，只要實驗樣本不同，實驗數據
12 即會呈現差異，故該文獻研究樣本所得數據，並不代
13 表任何產地不同、收穫時間不同之生鮮棕櫚核殼之固
14 定碳含量均為10.66%，此數值於本訴訟不具任何意義
15 。且該篇文獻僅指出溫度及時間會影響烘焙後棕櫚核
16 殼之成分比例，但並未表示烘焙後棕櫚核殼之固定碳
17 含量應達多少比例始能稱為「棕櫚核殼炭」，自該篇
18 文獻完全無法得到任何可用以否定系爭貨品有經過炭
19 化之論據，被告憑此主張系爭貨品不得歸列H.S.註解
20 第44.02節云云，顯無理由。更何況依該文獻之記載
21 ，生鮮棕櫚核殼之固定碳含量為10.66%、灰份含量為
22 4.22%、揮發物含量為83.38%；而依SGS檢驗報告可知
23 ，系爭貨品依不同檢驗方式，固定碳含量分別達18.9
24 %及20.5%、灰份含量則為9.72%及10.54%、揮發物則
25 為63.57%及68.96%，對照兩組數據可知，系爭貨品呈
26 現「固定碳、灰份含量增加，揮發物含量減少」之炭
27 化現象，益證系爭貨品有經過隔絕空氣高溫處理之炭

01 化程序。

02 B.被告雖提出附件12「Kingtiger(shanghai)Environm
03 ental Technology Co., Ltd.」網站資訊(本院卷1
04 第323-336頁)指出「棕櫚殼的炭化溫度應超過攝氏6
05 00度」云云,然查:附件12第1頁所示機械照片有壓
06 上「Kingtiger」之浮水印,但如以Google以圖找圖
07 之功能查詢該照片,可發現一模一樣照片亦出現在「
08 Beston (Henan)Machinery Co.,Ltd」公司之網站上
09 (本院卷2第62頁),但上面壓的浮水印不是「Kingt
10 iger」,而是「Beston」,則該照片乃至於整個King
11 tiger公司網站的資料來源是否合法、是否可信,皆
12 引人疑竇,該網站資料之憑信性顯然大有疑慮。再者
13 ,被告所引敘述係出於Kingtiger公司網站推銷棕櫚
14 核殼炭化機之頁面,該段敘述並未提供資訊出處,根
15 本無法核實該段敘述有無科學根據,衡酌上揭Kingti
16 ger公司網站照片來源不明情事,被告引用Kingtiger
17 公司網站資料稱「棕櫚殼的炭化溫度應超過攝氏600
18 度」云云,實無所據而不可採信。

19 C.被告雖提出附件13文獻(本院卷1第337-344頁),稱
20 「全球科學研究ScienceDirect—碳化概述之相關期
21 刊」亦可佐證「棕櫚殼之炭化溫度應超過攝氏600度
22 」云云,然:附件13中所有關於「Carbonization(
23 炭化)」之敘述都是來自不同學術研究文獻,是於解
24 釋附件13中「Carbonization」此一詞彙之涵義時,
25 當然應回歸各研究文獻,始能在正確脈絡下善解作者
26 真意。而附件13僅第1頁第1段提到攝氏600度,並明
27 確揭示該段對「Carbonization」此一詞彙之描述係

01 出自「Lignin-from natural adsorbent to activate
02 d carbon: A review」這篇文章。細閱該篇文章可知
03 ，附件13中關於「Carbonization」之描述係出自介
04 紹「如何以物理活化法（Physical activation）製
05 造活性碳」之段落（同原告所呈原證12第4頁第4.1.1
06 .段，本院卷2第75頁），而作者於該段稱「at tempe
07 ratures in the range 600-900°C」，目的是在說明
08 以「物理活化法」製造「活性碳」時，於第一階段對
09 前驅物進行炭化處理時所設定之溫度，但該段落並無
10 隻字片語提及溫度要超過攝氏600度炭化反應「才」
11 會進行，甚至該篇文章亦記載過往研究分別有設定攝
12 氏300度、350度或500度作為炭化溫度者，足證炭化
13 反應絕對不是超過攝氏600度才會發生。被告雖假全
14 球知名科學研究出版商之名義，妄稱棕櫚殼之炭化溫
15 度應超過攝氏600度云云，但由上述說明可知，被告
16 主張顯屬斷章取義，意圖混淆視聽，洵無可取。且由
17 此亦可知悉，被告顯然係因為「誤以為棕櫚核殼要經
18 過攝氏600度處理才會發生炭化反應」，故認為既然
19 系爭貨品僅經過攝氏400度或263度之處理，當然尚未
20 發生炭化反應，而不得適用H.S.註解第44.02節，並
21 在此錯誤認知基礎下對原告作成不利處分，原處分顯
22 有重大違誤應予撤銷。

23 D.由原告提出之國內外相關研究文獻可知，棕櫚科植物
24 於攝氏400度以下可進行炭化處理：於「低溫炭化
25 PKS（棕櫚核殼）\$ 粉碎性評價」（本院卷2第85-8
26 6頁）文獻中提到，為了提升棕櫚核殼作為生質燃料
27 之粉碎性，研究者以低溫加熱方式對棕櫚核殼進行炭

化處理，並於「低溫炭化PKS之製造」一節中提到，
經低溫炭化之棕櫚核殼係利用電動迴轉窯將印尼產之
棕櫚核殼之固體溫度加熱至指定溫度（000-000℃）
而得。

E.「混燒率向上 目指 新規バ 才 又燃料\$ 評價
」（本院卷2第87-88頁）文獻中提到，所謂低溫炭化
係指在低溫領域（000-000℃）進行之改質技術。

F.「生質煤於煉鐵製程應用之可行性探討」（本院卷2
第89-95頁）文獻中亦可見研究者分別以攝氏250-45
0度對油棕果短纖進行低溫炭化處理。

G.是由上開文獻可知，棕櫚核殼得於攝氏400度以下進
行炭化反應，既然系爭貨品之產製過程有經過「隔絕
空氣加熱至攝氏400度（或被告主張之263度）左右」
處理，系爭貨品當然有經過炭化。是依H.S.註解第44
.02節之規定，原告以稅則號別4402.90.00.00-7號申
報系爭貨品，並無違法。

2.系爭貨品同時該當稅則號別第4402.90.00.00-7號及第140
4.90.99.90-4號，則以稅則號別第4402.90.00.00-7號申
報，始符合「實質課稅原則」：

(1)海關課徵進口稅時，對於貨品應採何種稅則分類，應依
海關進口稅則之規定，又海關進口稅則總則第1點規定
「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（H.S.）註
解』及其他有關文件辦理」。基此，H.S.註解厥為稅則
號別劃分之重要依據。則依H.S.解釋準則準則3：「貨
品因適用準則二（乙）或因其他原因而表面上可歸列於

兩個以上之節時，其分類應依照下列規定辦理：（甲）節所列之貨品名稱說明較具體明確者，應較一般性說明者為優先適用。當有兩個以上之節，而每個節僅述及混合物或組成品所含材料或物質之一部分，或各僅述及供組合成套出售貨品所含組件之一部分，則前述之各節對該等貨品可認為係具有同等之具體明確性，縱使其中之一節較他節所載者更為完備或精確。（乙）混合物、由不同材料或組件組成之組合物或零售之成套之貨品，其不能依準則三（甲）歸類者，在本準則可適用之範圍內，應按照實質上構成該項貨品主要特徵所用之材料或組件分類。（丙）當貨品不能依準則三（甲）或三（乙）分類時，應歸入可予考慮之節次中，擇其位列最後出現之節者為準。」（原處分可閱覽卷第343頁）

- (2) 承前所述，系爭貨品確實經過「隔絕空氣加熱至攝氏400度左右之炭化程序」且功能用途為「燃料」，依H.S.註解第44.02節定義，應堪認定系爭貨品該當稅則號別第4402.90.00.00-7號「其他木炭（包含果殼與果核炭）」，不論是否壓縮而成者」項下，且衡諸原告亦係鑒於系爭貨品作為環保燃料在生質能源產業界之潛力，方從事系爭貨品之進口貿易，提供系爭貨品予簽約廠商作為燃料使用，依實質課稅原則之精神，系爭貨品自應適用第44.02節之分類，以0%稅率課徵進口稅。惟原處分將系爭貨品歸類至第1404.90.99.90-4號項下，然該分類參照H.S.註解第14章（本院卷1第121-125頁），其標題為「編結用植物性材料；未列名植物產品」，於第14.04節亦定義為「未列名植物產品」，第1404.90節更屬於其中之「其他」類，定義為「所有未列入其他節之植物

性產品」，本類顯屬較為籠統概括之一般性分類。然系爭貨品確供燃料使用，其特徵描述及功能用途均符合H.S.註解第44.02節定義（本院卷1第83頁），系爭貨品雖可能亦落入第14.04節範疇（本院卷1第122-125頁），但將第14.04節與第44.02節相較，顯然後者之說明較為具體，稅則號別亦較為後面，則不論依據上揭H.S.解釋準則第3點（甲）（乙）（丙）任一標準，將系爭貨品歸類至第44.02節，始屬妥當適法。故原告以稅則號別第4402.90.00.00-7號申報系爭貨品，自符合實質課稅原則。

3.退萬步言，縱原告與被告就稅則分類見解有所不同，既然原告未為虛偽不實之申報，依法即不應處以漏稅罰，原處分、復查決定及訴願決定錯認原告有逃漏稅之故意或過失，應予撤銷：

(1)處租稅逃漏之處罰者，應限於申報納稅或主管機關進行稽查時，故意隱匿事實、為虛偽不實陳述或提供不正確資訊等惡意不實行為，例如於進口棕櫚果實時故意於品項上書寫為棕櫚核殼，或將價值故意短報藉以減少稅賦等行為。然本件原告根本毫無租稅逃漏或規避之意，僅就系爭貨品應如何歸類乙事與被告見解有所歧異者，被告至多僅能通知原告補稅，不得逕對原告課予漏稅罰。

(2)被告認為原告以稅則號別4402.90.00.00-7申報系爭貨品，有逃漏稅之過失云云，然此顯與事實不符：

A.稅則認定事涉高度專業，原告本主張系爭貨品可能同時落入H.S.註解第14.04節及第44.02節之範疇，且依法應以適用稅則說明較為具體，稅則號別亦較為後面之第44.02節方屬妥當適法。本件實際情形絕非原告

進口了只能依第14.04節申報之產品卻以第44.02節申報。

B.更何況，原告本無從得知被告不曾對外公示之棕櫚核殼炭化標準，僅得由知悉系爭貨品有經過隔絕空氣高溫處理之炭化程序，並非「未經加工處理之生鮮棕櫚核殼」，且因H.S.註解第44.02節有規定「其他果核炭化後之類似產品亦歸納於本節」，且查無其他法律或法規命令有對本稅則之適用作進一步特定或限縮，原告方於進口系爭貨品時，以稅則號別4402.90.00.00-7進行申報，是就系爭貨品有無經炭化程序乙事，原告實已善盡確認義務，原告主觀上並無任何逃漏稅之故意或過失甚明。

C.又被告復舉原告於105至106年間曾以相同貨名報運進口並也有稅則號別改列之情事，認為原告尚非難以知悉果殼與果核炭之區別。惟原告先前進口之貨物係以何稅則申報，被告對該稅則之審認結果是否正確、有無商榷餘地等，對本件爭議並無拘束力，系爭貨品得否歸納於H.S.註解第44.02節，應以系爭貨品之產製流程有無經過炭化程序而為獨立之判斷。惟被告及財政部僅因原告申報內容與其判斷有所出入，即逕認被告有虛報進口貨物品質、逃漏稅款情事，原處分、復查決定及訴願決定顯為不當，應予撤銷。

(二) 聲明：

1.原處分（含進口稅額之核課處分、漏稅罰）、復查決定及訴願決定均撤銷。

2.被告應退還原告已繳納稅款及罰鍰，並應自其繳納該項稅款之日（106年4月27日）起，至填發收入退還書或國庫支

票之日止，依繳納稅款之日郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併退還原告。

三、被告答辯及聲明：

(一) 答辯要旨：

1. 被告查證系爭貨品情形如下：

(1) 依H.S.註解第44.02節之詮釋，貨品需經炭化後始能歸入第44.02節，合先敘明。則本件原申報「PALM KERNEL SHELL (FRUIT SHELL OR NUT CHARCOAL, WHETHER OR NOT AGGLOMERATED) (棕櫚核殼) (果殼與果核炭，不論是否壓縮而成者」事項，為確認系爭貨品究屬「果殼」抑或「果殼炭」，而是否有應實施檢疫之疑慮，並影響其稅則號別核定及稅費之課徵，爰更改通關方式為C3M人工查驗，以釐清並確認實際來貨內容。經被告現場查驗及取樣結果，系爭貨品確屬棕櫚核殼，於表面可觀測到絲狀纖維組織，徒手即可剝出一絲絲纖維，且將來貨於白紙上刻劃，亦未能如木炭般留下黑色炭痕，有相關照片可稽（原處分可閱覽卷第23-25頁）。又來貨經現場會同查驗之防檢局檢疫人員認定為應施檢疫之植物及其產品，並於報單背頁簽署「已檢合格，待補申報程序」字樣（原處分可閱覽卷第3頁），屬植物防疫檢疫法第13條之1所規範；可知系爭貨品倘屬稅則第4402節之木炭（包括果殼與果核炭），則無該檢疫規定之適用。

(2) 原告網站就其棕櫚仁殼 (PKS) 產品之熱值描述，係落在000-0000kcal/kg (原處分可閱覽卷第285頁)，而網站中對棕櫚仁殼 (PKS) 之介紹與說明，及其所提供之製程表，顯示系爭貨品僅經過晾乾或烘乾過程，並未以炭化設備進行炭化處理，輔以原告所提供之購貨合同 (原處分

可閱覽卷第69-79頁)亦顯示系爭貨品熱值之保證值為4500+/-10%Kcal/kg。又〈Torrefaction of Malaysian palm kernel shell into value-added solid fuels〉(馬來西亞棕櫚仁殼烘焙成為增值固體燃料)之研究報告(原處分可閱覽卷第481-485頁)顯示，生鮮之棕櫚仁殼在未加熱烘培前，其本身固定碳含量為10.66%，並指出烘培將使棕櫚仁殼的灰份和固定碳含量增加，揮發物成份減少(Jaafar, A.& Ahmad, M., World Acad. Sci. Eng. Technol, 60., 2011)。為確認系爭貨品炭化程度，被告於106年6月5日取樣送財政部核備之權威機構進行化驗結果(原處分可閱覽卷第65-68頁)，該貨樣揮發物成分達72.83%，其固定碳含量為11.05%，本身幾乎全由纖維素、木質素等2種有機物所構成；化驗單位亦同時進行差異分析，將貨樣加熱至400℃，仍有56.05%之揮發物產生，比照實體經400℃煅燒1小時之貨樣進行相同之檢測，則僅有6.75%之揮發物產生。此外，本件國外出口商出具之貨品分析數據(原處分可閱覽卷第111-117頁)，系爭貨品之固定碳含量僅18.23%，總熱值4497Kcal/kg，參據CNS第2598Z7019號「木炭(燃料用)」中對木炭之性質規範(原處分可閱覽卷第321-326頁)，其固定碳(黑炭)含量至少應達75%，總熱值0000-0000cal/g，故上述比對結果均顯示系爭貨品未達木炭性質之標準，核與原告所稱SGS試驗報告顯示之固定碳含量(原處分可閱覽卷第45-47頁)，明顯已經過炭化效果之說法不符，況該試驗報告上所載品名亦為棕櫚殼，非棕櫚核殼炭。

(3) 此外，原告與國外出口商(PT.INDONESIA.BERLIAN ENERGI)之購貨合同(原處分可閱覽卷第69-79頁)，載明賣方

應出具印尼官方簽發之煙燻處理證明 (Certificate of Fumigation) 及出口植物檢疫證明 (Certificate of Phytosanitary)。又依據本件之印尼出口報單 (原處分可閱覽卷第101頁)、煙燻證明 (原處分可閱覽卷第105頁)、植物檢疫證書 (原處分可閱覽卷第103頁)、海運提單 (原處分可閱覽卷第109頁)、原產地證明書 (原處分可閱覽卷第107頁)、銀行及保險公司之信用狀 (原處分可閱覽卷第81-99頁)等，其上登載之貨名皆為「PALM KERNEL SHELL」，並無原告自行加註之「FRUIT SHELL OR NUT CHARCOAL, WHETHER OR NOT AGGLOMERATED」字樣，且系爭貨品出口時所申報出口報單內容，歸列稅則第1404.90目，應具證據能力。此外，被告於106年5月8日函請經濟部駐印尼代表處經濟組 (下稱經濟組) 協查本件交易文件真偽及系爭貨品貨名結果 (原處分可閱覽卷第495-496頁)，出口商回覆所出售之商品為PALM KERNEL SHELL (棕櫚核殼)，並稱其販售的商品與PALM KERNEL CHARCOAL的相異之處在於成分的比例不同；更證實系爭貨品為「棕櫚核殼」，而非「棕櫚核殼炭」。再者，被告於106年8月18日以高普業二字第1061019556號函請原告陳述意見，惟原告並未就本件虛報情事提出其他合理解釋或佐證 (原處分可閱覽卷第119-125頁)。

- (4) 從而，本件相關查證程序均遵守對原告有利不利事項一律注意之原則，參採系爭貨品實際查驗及化驗結果、出口資料等相關文件，核認系爭貨品為「棕櫚核殼」，而非「棕櫚核殼炭」，無稅則號別第4402.90.00號「其他木炭 (包括果殼與果核炭)」，不論是否壓縮而成者」之適用。經被告以海關進口稅則、解釋準則及H.S.註解作

為核定依據，並參以相同貨名之進口稅則分類疑問及解答函釋意旨，將系爭貨品歸列稅則號別第1404.90.99號「其他未列名植物產品」項下，第1欄稅率20%，並非無據，洵屬適法。

2.進口貨物是否涉虛報情事，係以報單上原申報者與實到貨物是否相符為認定依據，故應以實到貨物查驗取得之現場證據力為主，書件審核為輔。則原告所提供之原棕油提煉過程流程圖（原處分可閱覽卷第33頁）、原廠及出口商所出具之聲明書等文件，其所載內容既與鑑定結果之事實不符，自應以現實鑑定之證據力為強。再者，原告稱系爭貨品有經過約攝氏400度隔絕空氣烘乾製程所生產，以確保所產出棕櫚核殼充分乾燥、炭化且可供燃料使用云云，除流於空泛，亦未能證明系爭貨品已經炭化及與本案之關聯性，核無足採。

3.按H.S.註解第44.02節之節名為「木炭（包括果殼與果核炭）」，不論是否壓縮而成者」，並依H.S.註解對第44.02節之詮釋可知，果殼或果核炭化後，如屬類似木炭之產品，亦歸納該節。是以，果殼或果核炭既為類似木炭之產品，而歸木炭章節，其是否達炭化之標準自應參考木炭性質。原告執稱H.S.註解及CNS皆未針對果殼與果核炭設置任何標準，縱系爭貨品之固定碳含量及總熱值尚不及木炭，亦不能稱其未經炭化，並主張H.S.註解第44.02節所稱「炭化」是一種化學反應過程，而非化學反應結果乙節，顯與原告主張系爭貨品應歸列H.S.註解第44.02節之論點相互矛盾。況如無炭化程度及結果，何能謂其經過炭化過程，至多僅能稱之為高溫烘乾、烘培、烘烤或乾燥過程，且化驗結果亦顯示系爭貨物經過大約攝氏263度煅燒，而未達攝

01 氏400度，原告所訴顯與事實不符，自不足採。

02 4. 本件係審核原告自行提供之相關交易文件(如購貨合同、
03 印尼出口報單、煙燻證明、植物檢疫證書、海運提單、原
04 產地證明書、銀行及保險公司之信用狀)、實物外觀檢測
05 、檢疫人員現場判定、駐外單位查證之國外賣方回覆以及
06 權威機構化驗結果顯示之檢測數據等，綜合判斷系爭貨品
07 應為棕櫚核殼，而非棕櫚核殼炭。是以，被告並非單以系
08 爭貨品相關出口文件之貨名記載，即斷定其非屬棕櫚核殼
09 炭，而係綜合上開調查所得事實及證據之結果，據以認定
10 ，實已盡職權調查之能事，對原告有利及不利之事項一律
11 注意，並給予其陳述意見之機會，核無違反行政程序法第
12 36條及行政罰法第42條之正當法律程序要求。故本件之調
13 查證據、認定事實及所為處分，自無違法不當。原告所訴
14 ，應屬誤解。

15 5. 核定進口貨物所屬稅則為海關之職權，其稅則分類係按實
16 際進口貨物通關當時之狀態，依「海關進口稅則」各稅則
17 號別之貨名、有關類或章註、解釋準則之規定，並得參據
18 H.S.註解及其他有關文件，本於職權依法核定歸列，故貨
19 物日後用途並不影響海關對稅則之核定。是以，原告稱系
20 爭貨品確係作為燃料使用，亦符合H.S.註解對第44.02節
21 之特徵描述，依實質課稅原則之精神，自應適用第44.02
22 節分類，顯係不諳稅則分類規定所致，無足採據。又稅則
23 分類適用上有其先後順序，依據H.S.解釋準則一規定可知
24 ，海關進口稅則主要係依各節節名及相關類、章註予以分
25 類，並參考H.S.註解對各章節之詮釋，以釐清稅則適用之
26 疑義，決定貨物稅號之歸屬；如無適當之節或註適用時，
27 始依解釋準則二至六之規定分類。是以，解釋準則三規定

01 係以貨品表面上可歸列於兩個以上稅則為適用前提。惟本
02 件依H.S.解釋準則一規定，並參考H.S.註解對各章節之詮
03 釋，系爭貨品應歸列稅則號別第1404.90.99號「其他未列
04 名植物產品」，並無歸列稅則號別第4402.90.00號「其他
05 木炭（包括果殼與果核炭）……」之餘地，亦即無表面上
06 同時可歸列兩個以上稅則之情形，自無解釋準則三（甲）
07 規定適用甚明。

08 6.又原告於報關時申報「PALM KERNEL SHELL(FRUIT SHELL
09 OR NUT CHARCOAL,WHETHER OR NOT AGGLOMERATED)(棕櫚
10 核殼)(果殼與果核炭，不論是否壓縮而成者——非食用)」
11 ，並據此申報稅則號別為第4402.90.00號「其他木炭（包
12 括果殼與果核炭），不論是否壓縮而成者」，第1欄稅率0
13 %。惟系爭貨品經實際查驗及取樣送權威機構化驗結果，
14 未達木炭性質之標準，僅確認「PALM KERNEL SHELL(棕櫚
15 核殼)」屬實，是本件原申報「(FRUIT SHELL OR NUT CH
16 ARCOAL,WHETHER OR NOT AGGLOMERATED)(果殼與果核炭，
17 不論是否壓縮而成者)」，與實際系爭貨品內容並不相符
18 。此外，原告於105至106年間曾以相同貨名報運進口之紀
19 錄，其皆申報稅則號別第2306.60.00號「棕櫚類核果及子
20 仁油渣餅及固體殘渣物」，然均未有「(FRUIT SHELL OR
21 NUT CHARCOAL,WHETHER OR NOT AGGLOMERATED)(果殼與果
22 核炭，不論是否壓縮而成者)」之申報內容。再者，原告
23 於106年間亦曾以「PALM KERNEL SHELL(棕櫚殼)」報運
24 進口紀錄(報單第BD/05/154/Z0394號)(原處分可閱覽卷第
25 337頁)，經審認後歸列稅則號別第1404.90.99號「其他未
26 列名植物產品」項下，原告尚非難以知悉果殼與果核炭之
27 區別。然原告在實際來貨未具果核炭化程度和木炭性質標

準，且所查得之相關文件亦載明其僅為棕櫚核殼之情形下，遽為上開系爭貨品品質之申報，致使原申報內容所述之品質與實際來貨不符。則虛報之貨物品質描述將影響系爭貨品稅則號別之核定及稅費之課徵，且實際來貨所歸列之稅則號別乃屬稅率較高之貨品，嗣改列稅則號別並重新計算稅額結果，原告虛報來貨品質之行為，違反誠實申報義務，並據此產生漏稅結果，該當行為時海關緝私條例第37條第1項第2款所述要件，至為明確。綜上，本件非純屬稅則號別核定之增估補稅案件，而係涉虛報進口貨物品質，逃漏進口稅款之違章，被告所為原處分，核屬適法妥當。況原告既經常從事相關產品之國際貿易進口業務，自應對所報運進口貨物內容與品質之正確性，予以慎重處理，以盡誠實申報之義務，防止違章情事發生。本件相關交易文件及出口資料均顯示系爭貨品為棕櫚核殼，而非棕櫚核殼炭，原告疏於事先防範，怠忽注意之義務，致生虛報進口貨物品質，逃漏進口稅款情事，難謂已善盡查證責任，核有過失，依納稅者權利保護法第16條第1項規定，自應論罰。

(二) 聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：

(一) 國立中興大學森林系出具之檢測報告有無證據能力？

(二) 系爭貨品有無炭化？被告主張以CNS木炭之性質標準來定性系爭貨品之性質，是否違反租稅法律主義中之明確性原則？

(三) 被告就系爭貨品之稅則號別歸入是否正確？原告請求退還已繳納之稅款及罰鍰暨其法定遲延利息是否有據？

(四) 原告就系爭貨物之申報是否屬「虛報」，而應處以漏稅罰？

五、本院的判斷：

(一)國立中興大學森林系所屬實驗室檢測結果報告具證據能力：查被告就系爭貨品是否屬炭化之「果核炭」曾於查驗時採樣送請國立中興大學森林系所屬實驗室，就送測物中揮發物、固定碳、木質素含量、纖維素含量等為測試。原告前以系爭測試結果僅具被告稱為權威單位所檢測，卻未具名而否認其證據能力。然查，本院於審理中經遮掩該報告實驗主持人並向原告揭示鑑定單位為中興大學森林系（見本院卷2第145-146頁），而中興大學森林系為有關森林經營管理、森林生物與保育以及林產物、生物材料與生質能源之教學研究機構，則就植物加工後之產品是否已達炭化，以該系所屬實驗室測試檢驗項目，自屬適當之鑑定機構。且本件鑑定單位如後所述，就本項檢測係採行政院環境保護署環境檢驗所訂定之檢測標準，主要包括NIEA R213.20C（檢測水分）、NIEA R205.01C（檢測灰分、可燃分）NIEA R409.21C（元素分析）及NIEAR 214.01C（熱值分析），並就測試結果於報告中揭示，自具有公信力。原告以被告提出檢測報告未由鑑定單位具名，所為之測試及報告即無證據能力云云，委無可採。

(二)被告就系爭貨品認定非屬H.S.註解第44.02節經炭化之「果核炭」並無錯誤：

1.應適用之法令及說明：

(1)進口貨物稅則之核定：

按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。而依海關進口稅則及H.S.註解對第44.02節之詮釋（見原處分可閱覽卷第284頁）：「木炭係將木材隔絕空氣炭化而得。……以椰子殼或其他果核炭化後之類似產品亦

01 歸納於本節。……」故系爭貨品須需經空氣隔絕炭化後
02 始能歸入H.S.註解第44.02節。

03 (2) 「炭化」一詞屬「描述性不確定法律概念」：

04 按法律概念之設計，原在形成價值之共識及減輕思維之
05 負擔，故必須對其所欲規範之對象，毫無遺漏地列舉其
06 特徵，始克達成其設計之目的。然社會生活事實無窮，
07 法律條文有限，要求立法者鉅細靡遺地逐一予以規定，
08 勢所難能，故衡諸各國法制通例，大抵將法律概念分為
09 「狹義的法律概念」「描述性不確定概念」「規範性之
10 不確定概念」其中「描述性不確定概念」內涵清晰，外
11 延開放，或內涵不清晰，外延封閉，必待解釋，始能澄
12 清(司法院釋字第586號解釋楊仁壽大法官不同意見書參
13 照)。又描述性不確定法律概念，約可分為「一般人之
14 生活經驗」「專家的知識經驗」之不確定法律概念，後
15 者係指必須透過知識判斷，始能確定之事實(參李惠宗
16 ，行政法要義，元照出版，2016年9月7版，頁164-165)
17 。而關於專業法律名詞之闡釋，行政機關參具相關法規
18 已有之判準、業界慣例或專業文獻以為判斷，尤屬必要
19 。

20 (3) 不確定法律概念與法明確性之要求：

21 再者，法治國原則推導出之法律明確性原則，亦即要求
22 法律規定之內容必須明白確定，然法律明確性原則並不
23 排斥法律使用不確定法律概念。如法律概念符合「可理
24 解性」「可預見性」及「司法可審查性」，仍不違反明
25 確性之要求，故司法院釋字第690號解釋理由書以「法
26 律明確性之要求，非僅指法律文義具體詳盡之體例而言
27 ，立法者於立法定制時，仍得衡酌法律所規範生活事實

之複雜性及適用於個案之妥當性，從立法上適當運用不確定法律概念而為相應之規定。如法律規定之意義，自立法目的與法體系整體關聯性觀點非難以理解，且個案事實是否屬於法律所欲規範之對象，為一般受規範者所得預見，並可經由司法審查加以認定及判斷者，即無違反法律明確性原則」可資參照。

2. 系爭貨品「炭化」之相關報告：

(1) 系爭物品檢測報告：

A. 查本件原告於報關時申報「PALM KERNEL SHELL (FRUIT SHELL OR NUT CHARCOAL, WHETHER OR NOT AGGLOMERATED) (棕櫚核殼) (果殼與果核炭，不論是否壓縮而成者——非食用)」，並據此申報稅則號別為第4402.90.00號「其他木炭（包括果殼與果核炭），不論是否壓縮而成者」，被告為確認貨物究屬「果殼」抑或「果核炭」，經現場查驗及取樣送權威機構即國立中興大學森林系所屬實驗室化驗結果顯示，系爭貨樣揮發物成分達72.83%，且其固定碳含量為11.05%，其本身幾乎全由纖維素、木質素等2種有機物所構成；另化驗單位亦同時進行差異分析，將貨樣加熱至400℃，仍有56.05%之揮發物產生，比照實體經400℃燃燒1小時之貨樣進行相同之檢測，則僅有6.75%之揮發物產生（見原處分可閱覽卷第65-68頁）。

B. 就上開測試結果，鑑定單位於本院審理時以書面補充說明略以：「一般生質物（如棕櫚殼）的組成，以其熱處理特性，可分為水份、揮發物、固定碳及灰分。揮發物係指在隔絕空氣加熱下，因分解而揮發產出之有機物質（含氣態及液態）。而無法揮發之物質，但

可在有氧環境下被燃燒之成分稱之為固定碳，不可被燃燒之成分或殘餘物則為灰份。生質物的揮發物含量會隨加熱溫度的升高而降低，而其成分的揮發也和加熱溫度有關。例如，以 200℃ 進行加熱，在一段時間後，其生質物重量不再降低，除非再升高加熱溫度，如圖 A1 之示意圖所示，也就是說，生質物若已以 400℃ 進行處理過，則再次以 400℃ 進行處理，則該生質物應不會再有重量損失。所以，送測物料（棕櫚殼）宣稱曾以 400℃ 進行炭化（隔絕空氣加熱），若再以 400℃ 進行隔絕空氣加熱，重量變化應不大，即不應再有重量損失才是。但經實驗證明，以 400℃ 持溫 60 分鐘再進行炭化，固態收率為 44.66%，表示其重量損失超過一半（55.34%），顯示送測物料宣稱的炭化溫度並非是 400℃。由結果看來，送測物料應是只在 300℃ 以下進行烘烤，且時間很短，就算有在 400℃ 進行烘烤，應只是『過個火』而已，不符實際炭化之操作定義。」

(2) 系爭貨品出口商出具之分析報告及原告送公證單位化驗之檢驗報告：

本件系爭物品國外出口商出具之貨品分析數據顯示，系爭貨物之固定碳含量為 18.23%，總熱值 4497Kcal/kg，有其分析報告在卷可參（見原處分可閱覽卷第 117 頁）。又原告自行送請 SGS 化學實驗室檢驗，試驗報告顯示之固定碳含量 18.90%，亦有該實驗室出具之試驗報告在卷可憑（見原處分可閱覽卷第 45 頁）。

(3) 綜合上開中興大學森林系實驗室之檢測報告及系爭補充說明暨國外出口廠商出具貨品分析數據、原告提出之 SG

01 S實驗室試驗報告可知，系爭貨品因未經400℃高溫長時
02 間煅燒，故測試時揮發物成分達72.83%，且其固定碳含
03 量僅為11.05%，（或者如原告提出試驗報告固定碳含量1
04 8.90%），其本身幾乎全由纖維素、木質素等2種有機物
05 所構成。

06 3.被告援引判斷「炭化」之標準尚不違反法律明確性要求：

07 (1) 中華民國國家標準CNS部分：

08 A.按CNS第2598,Z7019號「木炭(燃料用)」中對木炭之
09 性質規範，其固定碳(黑炭)含量至少應達75%，總熱
10 值6,600~7,200cal/g(原處分可閱覽卷第324頁)。

11 B.次按，為使各種產品、過程或服務達到一致性，彼此
12 相容以降低成本，標準法賦予經濟部標準檢驗局可以
13 依據該法的程序，制訂國家標準，以供民眾瞭解其內
14 容，或作為使用依據。而CNS即是經濟部標準檢驗局
15 經過一定程序的制定、公布，存在於人民生活，被告
16 就專業名詞所蘊含之科學檢測標準，援引作為判斷依
17 據，應屬可得預見，且因該標準具公示性，為一般商
18 業交易所參考，並可於輕易查得，而有可理解性。查
19 ，本件被告關於系爭貨品是否屬炭化之產品，援引同
20 屬作為燃料木炭之性質規範且由經濟部標準檢驗局公
21 布之認定標準(CNS第2598,Z7019號)作為對照，並無
22 不符合法律明確性之要求。

23 C.再者，依H.S.註解第44.02節之節名為「木炭(包括果
24 殼與果核炭)」，不論是否壓縮而成者」，並依H.S.註
25 解對第44.02節之詮釋(原處分可閱覽卷第284頁)可知
26 ，果殼或果核炭化後，如屬類似木炭之產品，亦歸納
27 該節。是以，果殼或果核炭既為類似木炭之產品，而

01 歸木炭章節，其是否達炭化之標準自應參考木炭性質
02 ，則被告援引CNS有關木炭性質之標準資為檢視棕櫚
03 核殼炭，亦屬適當。

04 (2) 棕櫚仁殼製造商提供核殼炭應含成分之數值亦可參考：
05 查就炭化後之棕櫚仁殼作相關查詢，被告考量馬來西亞
06 為棕櫚產業最大出口國之一，遂查詢馬來西亞棕櫚仁殼
07 製造商GLOBAL GREEN SYNERGY網站，查得該公司製造產
08 品項目下有棕櫚仁殼(PKS)(見本院卷1第203頁)及棕櫚
09 仁殼炭(PKS Charcoal)(見本院卷1第205頁)兩項不同產
10 品，棕櫚仁殼炭(PKS Charcoal)之規格敘明其固定碳(
11 Fixed carbon)含量應大於80%，熱值(CV)應大於6,500K
12 cal/Kg，應具公信力，可資為判斷之標準。

13 (3) 綜上，H.S.註解第44.02節有關「炭化」一詞之內容，
14 原屬「專家的知識經驗」之不確定法律概念，因涉及高
15 度專業技術，行政機關於適用法律時依據檢測報告，審
16 酌相關科學文獻、官方已公布之標準以為闡釋，具體化
17 其內容，尚不違反明確性之要求。從而，原告主張H.S.
18 註解及CNS皆未針對果殼與果核炭設置任何標準，被告
19 援引同屬燃料木炭之CNS標準或外國出口商就其核殼炭
20 產品所內含之固定碳含量、總熱值等數值，違反租稅法
21 定主義中法明確性之要求，尚無足採。

22 (4) 至原告提出之國內外相關研究文獻認炭化可以在400度
23 處理(本院卷2第85-86頁)低溫炭化係指在低溫領域(
24 000-000°C)進行之改質技術，相關研究亦可見研究者
25 分別以攝氏250-450度對油棕果短纖進行低溫炭化處理
26 (本院卷2第89-95頁)，均屬就植物可在何種溫度下進
27 行炭化之研究，然與認定系爭貨品之固定碳含量(系爭

貨品經測試分析結果固定碳含量為11.05%或18.23%)尚無關聯，故無斟酌及論述之必要，併予敘明。

4. 被告就「炭化」一詞概念所為之判斷並無瑕疵：

系爭貨品需經「炭化」過程始能歸入H.S.註解第44.02節，已如前述，被告參據CNS第2598, Z7019號「木炭(燃料用)」中對於木炭之性質規範，其固定碳(黑炭)含量至少應達75%，總熱值6,600-7,200cal/g，於審理中並提出相關出口廠商固定碳含量達80%，熱值(CV)應大於6,500Kcal/Kg，而本件依檢測結果，系爭貨品固定碳含量為11.05%，或依出口商提出之分析報告其固定碳含量為18.23%，總熱值4,497Kcal/kg，均與前述炭化之標準有間，是被告認定系爭貨品屬未經炭化之棕櫚核殼，其就「炭化」一詞所為之闡釋，並無「逾越判斷」或「濫用判斷」之瑕疵。

(三) 被告認定原告有虛報進口貨物並無不當，原告主張被告應加計利息退還已納稅款並無理由：

1. 本件應適用之法令：

(1) 行為時海關緝私條例第37條第1項第2款規定：「報運貨物進口而有下列情事之一者，得視情節輕重，處以所漏進口稅額2倍至5倍之罰鍰，或沒入或併沒入其貨物：…
…二、虛報所運貨物之品質、價值或規格。」

(2) 同條例第44條規定：「有違反本條例情事者，除依本條例有關規定處罰外，仍應追徵其所漏或沖退之稅款。但自其情事發生已滿5年者，不得再為追徵或處罰。」

2. 被告就系爭貨品稅則號別之認定：

(1) 查本件系爭貨品經化驗結果為揮發物成分達72.83%，且其固定碳含量為11.05%，其本身幾乎全由纖維素、木質素等2種有機物所構成，另化驗單位將貨樣加熱至400℃

，仍有56.05%之揮發物產生，顯示系爭貨品未經400度以上高溫煅燒，非屬已炭化之棕櫚核殼炭，已如前述。

(2) 原告提出之購買合同等資料及被告請駐外單位協查之資料均無法證明系爭貨品屬棕櫚核殼炭：

再者，依原告與國外出口商(PT.INDONESIA.BERLIAN ENERGI)之購貨合同(見原處分可閱覽卷第69-79頁)，載明賣方應出具印尼官方簽發之煙燻處理證明(Certificate of Fumigation)及出口植物檢疫證明(Certificate of Phytosanitary)。又依據本件之印尼出口報單(見原處分可閱覽卷第101頁)、煙燻證明(見原處分可閱覽卷第105頁)、植物檢疫證書(見原處分可閱覽卷第103頁)、海運提單(見原處分可閱覽卷第109頁)、原產地證明書(見原處分可閱覽卷第107頁)、銀行及保險公司之信用狀(見原處分可閱覽卷第81-89頁)等交易往來之文書，其上登載之貨名皆為「PALM KERNEL SHELL」，並無原告自行加註之「FRUIT SHELL OR NUT CHARCOAL, WHETHER OR NOT AGGLOMERATED」字樣。此外，被告於106年5月8日函請經濟組，協查本件交易文件真偽及來貨貨名結果(見原處分可閱覽卷第495-496頁)，出口商回覆所出售之商品為PALM KERNEL SHELL(棕櫚核殼)，並稱其販售的商品與PALM KERNEL CHARCOAL的相異之處在於成分的比例不同(見原處分可閱覽卷第495-496頁)，更足認系爭貨品為「棕櫚核殼」，而非「棕櫚核殼炭」。

(3) 原告雖以H.S.註解第44.02節及CNS皆未針對果殼與果核炭設置任何標準，縱系爭貨品之固定碳含量及總熱值尚不及木炭，亦不能稱其「未經炭化」，蓋第44.02節所稱「炭化」是一種化學反應過程，而非化學反應結果云

云。然按CNS3.1所規範之炭化：「有機物在隔絕(或限制)空氣下加熱，經熱分解使成富含碳元素的物質，即形成無定型碳，此種反應謂之炭化。」已如前述，依該定義，所殘留之無定型碳應為非揮發性物質。惟本件化驗鑑定結果，系爭貨品揮發物成分達72.83%，固定碳含量為11.05%，本身幾乎全由纖維素、木質素等2種有機物所構成，核與上揭CNS所定義之炭化未符，且就案貨進行差異分析之檢測結果，亦證系爭貨品非如原告所稱業經400℃加熱之炭化過程，且鑑定單位補充報告亦認系爭貨品經「持溫60分鐘再進行炭化，固態收率為44.66%，表示其重量損失超過一半(55.34%)，顯示送測物料宣稱的炭化溫度並非是400℃。由結果看來，送測物料應是只在300℃以下進行烘烤，且時間很短，就算有在400℃進行烘烤，應只是『過個火』而已，不符實際炭化之操作定義」等語，故原告所述系爭貨品確實經400℃高溫燉烤，已經炭化云云，顯無足採。

- (4)再者，系爭貨品依被告現場外觀檢測及檢疫人員專業判斷結果，核屬棕櫚仁殼，且為應施檢疫之植物及其產品，屬植物防疫檢疫法第13條之1所規範，倘系爭貨品已炭化，則無該檢疫規定之適用，此觀稅則號別第1404.90.99號及第4402.90.00號所定之輸出入規定自明(原處分可閱覽卷第273、281頁)。

3. 被告就稅則號別之章註、海關進口稅則解釋準則、HS註解之適用亦無錯誤：

- (1)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、HS註解及其他有關文件辦

理，故貨物「日後用途」並不影響海關對稅則之核定，亦即原告所稱系爭貨品確係作為燃料使用，亦符合HS註解對第44.02節之特徵描述，依實質課稅原則，自應適用第44.02節分類等語，並無足採。

(2) 又海關進口稅則解釋準則三固規定：「貨品因適用準則二（乙）或因其他原因而表面上可歸列於兩個以上之稅則號別時，其分類應依照下列規定辦理：（甲）稅則號別所列之貨品名稱說明較具體明確者，應較一般性說明者為優先適用……。」惟上開規定係以貨品表面上可歸列於兩個以上稅則為適用前提。本件系爭貨品經核應歸列稅則號別第1404.90.99號「其他未列名植物產品」，並無歸列稅則號別第4402.90.00號「其他木炭（包括果殼與果核炭）……」之餘地，亦即無表面上同時可歸列兩個以上稅則之情形，自無海關進口稅則解釋準則三（甲）規定適用甚明，原告主張系爭貨品依海關進口稅則解釋準則三之解釋方式，自應歸列至第44.02節，尚無可採。

4. 綜上，本件原告於報關時申報「PALM KERNEL SHELL (FRUIT SHELL OR NUT CHARCOAL, WHETHER OR NOT AGGLOMERATED) (棕櫚核殼) (果殼與果核炭，不論是否壓縮而成者——非食用)」，並據此申報稅則號別為第4402.90.00號「其他木炭（包括果殼與果核炭），不論是否壓縮而成者」，第1欄稅率0%，惟經查驗及取樣送權威機構化驗結果顯示，未達木炭性質之標準，僅確認「PALM KERNEL SHELL (棕櫚核殼)」屬實，是原告原申報「(FRUIT SHELL OR NUT CHARCOAL, WHETHER OR NOT AGGLOMERATED) (果殼與果核炭，不論是否壓縮而成者)」，與實際來貨內容並不相符。而

原告在實際來貨未具果核炭化程度和木炭性質標準，且所查得之相關文件亦載明其僅為棕櫚核殼之情形下，遽為上開貨物品質之申報，致使原申報內容所述之品質與實際來貨不符，而該虛報貨物品質之描述，影響系爭貨品稅則號別之核定及稅費之課徵，且實際來貨所歸列之稅則號別乃屬稅率較高之貨品，被告據以審理原告虛報進口貨物品質，逃漏稅款，核屬有據，原告所主張應加計利息退還已納稅款及罰鍰等，自不足採。

(四) 原處分追徵稅款費用及罰鍰，並無違誤：

1. 應適用之法律：

(1) 行為時海關緝私條例第37條第1項第2款規定：「報運貨物進口而有下列情事之一者，得視情節輕重，處以所漏進口稅額2倍至5倍之罰鍰，或沒入或併沒入其貨物：…
…二、虛報所運貨物之品質、價值或規格。」

(2) 同條例第44條規定：「有違反本條例情事者，除依本條例有關規定處罰外，仍應追徵其所漏或沖退之稅款。但自其情事發生已滿5年者，不得再為追徵或處罰。」

(3) 營業稅法第51條第1項第7款規定：「納稅義務人，有下列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處5倍以下罰鍰，並得停止其營業：七、其他有漏稅事實者。」

(4) 貿易法第21條第1項規定：「為拓展貿易，因應貿易情勢，支援貿易活動，主管機關得設立推廣貿易基金，就出進口人輸出入之貨品，由海關統一收取最高不超過輸出入貨品價格萬分之4.25之推廣貿易服務費。但因國際條約、協定、慣例或其他特定原因者，得予免收。」

2. 追徵稅款費用部分：

查本件虛報進口貨物品質，逃漏進口稅款之違章成立，已

如前述，則被告依行為時海關緝私條例第37條第1項第2款、第44條、營業稅法第51條第1項暨貿易法第21條第1項規定，追徵所漏進口稅款3,514,361元（包括關稅3,340,648元、營業稅167,032元及推廣貿易服務費6,681元），於法並無違誤。

3. 原告有違反行為時海關緝私條例第37條第1項第2款、營業稅法第51條第1項第7款規定之故意，自應受罰：

(1) 按為落實貿易管制之執行與確保進出口貨物查驗之正確性，納稅義務人依關稅法第17條第1項及海關緝私條例第37條第1項規定，就所報運進出口貨物，負有誠實申報之義務，舉凡名稱、品質、規格、數量、價值等，均應注意報單上各項申報是否正確，不得虛報。而所謂虛報，係指「申報與實際來貨不符」而言，進口貨物是否虛報，係以報單之各項記載與實際來貨現狀為認定依據，如有不符即違反誠實申報之義務，構成虛報。次按「違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」為行政罰法第7條第1項所明定。又「人民違反法律上之義務而應受行政罰之行為，法律無特別規定時，雖不以出於故意為必要，仍須以過失為其責任條件。」「至於依海關緝私條例第36條、第37條規定之處罰，仍應以行為人之故意或過失為其責任條件，本院釋字第275號解釋應予以適用……。」亦經司法院釋字第275號、第521號解釋闡明在案，則無論行為人係故意或過失違反該條例，皆受該條例之規範。

(2) 查，本件原告於106年4月25日向被告報運自印尼進口「PALM KERNEL SHELL (FRUIT SHELL OR NUT CHARCOAL, WHETHER OR NOT AGGLOMERATED) (棕櫚核殼) (果殼與果核炭

，不論是否壓縮而成者——非食用)」乙批，經被告現場查驗及取樣查證，並參採系爭貨品實際查驗及化驗結果、出口資料等相關文件，核認來貨為棕櫚核殼，而非棕櫚核殼炭，無稅則號別第4402.90.00號「其他木炭（包括果殼與果核炭）」，不論是否壓縮而成者」之適用，被告將系爭貨品歸列稅則號別第1404.90.99號「其他未列名植物產品」項下。而原告原申報「(FRUIT SHELL OR NUT CHARCOAL, WHETHER OR NOT AGGLOMERATED) (果殼與果核炭，不論是否壓縮而成者)」，與實際來貨內容並不相符。此外，審酌原告於106年間亦曾以相同貨名「PALM KERNEL SHELL (棕櫚殼)」報運進口紀錄(報單第BD/05/154/Z0394號，報關日期105年12月30日)，經審認後歸列稅則號別第1404.90.99號「其他未列名植物產品」項下(見原處分可閱覽卷第337頁)，原告尚非難以知悉果殼與果核炭之區別，而原告在實際來貨未具果核炭化程度和木炭性質標準，且所查得之相關文件亦載明其僅為棕櫚核殼之情形下，遽為上開貨物品質之申報，致使原申報內容所述之品質與實際來貨不符，而該虛報貨物品質之描述，影響系爭貨品稅則號別之核定及稅費之課徵，且實際來貨所歸列之稅則號別乃屬稅率較高之貨品，則原告有虛報進口貨物名稱，逃漏關稅情事，洵堪認定。本件原告於申報前既知系爭貨品應歸入棕櫚核殼，未能據實申報，致虛報貨物名稱逃漏關稅，其應注意能注意，而未注意，縱非故意，亦有過失，自應受罰。

(3) 又查系爭貨品原申報稅則號別第4402.90.00號「其他木炭（包括果殼與果核炭）」，不論是否壓縮而成者」，第1欄稅率0%，經被告據送權威機構化驗結果，圈除「(FR

01 UIT SHELL OR NUT CHARCOAL, WHETHER OR NOT AGGLOME
02 RATED) (果殼與果核炭，不論是否壓縮而成者)」申報
03 事項，實到系爭貨品為「PALM KERNEL SHELL(棕櫚核殼
04)(非食用)」，並改歸列稅則號別第1404.90.99號「其
05 他未列名植物產品」項下，第1欄稅率20%，兩者相較，
06 原告有以高稅率貨物虛報零稅率貨物而逃漏稅款之情事
07 ，亦不因其所申報之完稅價格較被告核定者為高，而受
08 影響。又本件原告逃漏進口稅3,514,361元，被告處以
09 最低倍數2倍之罰鍰，亦無違反比例原則。

10 (五)綜上所述，原告上開主張，均不足採。從而，被告認原告涉
11 有虛報進口貨物名稱，逃漏稅費情事，依行為時海關緝私條
12 例第37條第1項第2款、第44條、營業稅法第51條第1項暨貿
13 易法第21條第1項規定，以原處分處所漏關稅額2倍之罰鍰6,
14 681,296元，並追徵所漏進口稅款3,514,361元(包括關稅3,3
15 40,648元、營業稅167,032元及推廣貿易服務費6,681元)；
16 逃漏營業稅之行為，依營業稅法第51條第1項第7款規定，按
17 所漏營業稅額處0.75倍之罰鍰125,274元，核無違誤，訴願
18 決定予以維持，亦無不合。原告仍執前詞訴請撤銷訴願決定
19 、復查決定、原處分(含進口稅額之核課處分、漏稅罰)及
20 被告應退還原告已繳納稅款及罰鍰及自其繳納該項稅款之日
21 (106年4月27日)起，至填發收入退還書或國庫支票之日止
22 ，依繳納稅款之日郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按日
23 加計利息，均無理由，應予駁回。又本件事證已臻明確，兩
24 造其餘攻擊防禦方法均與本件判決結果不生影響，故不逐一
25 論述，併此敘明。

26 六、結論：原處分及訴願決定並無違法。原告訴請撤銷，為無理
27 由，應予駁回。

01 中 華 民 國 108 年 12 月 11 日

02 高雄高等行政法院第三庭

03 審判長法官 吳 永 宋

04 法官 林 彥 君

05 法官 黃 堯 讚

06 以上正本係照原本作成。

07 一、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其
08 未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由
09 書（均須按他造人數附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁
10 定駁回。

11 二、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴
12 訟法第241條之1第1項前段）

13 三、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同
14 條第1項但書、第2項）

15

16 得不委任律師為訴訟
17 代理人之情形

所 需 要 件

18

19 （一）符合右列情形
20 之一者，得不
21 委任律師為訴
22 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。

23

24

25

26

01 02 03 04 05 06 07 08 09 10 11	(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制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
12 13 14 15	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。	

中 華 民 國 108 年 12 月 11 日
書 記 官 江 如 青