

歐盟碳邊境調整機制之適法性研究

何婉君、翁傑*

要 目

壹、前言	肆、與CBAM相關WTO規範
貳、環境與貿易：氣候變遷與國際貿易調和	伍、WTO適法性分析
參、歐盟CBAM	陸、結論

提 要

歐盟碳邊境調整機制(Carbon Border Adjustment Mechanism, 下稱CBAM)於2023年5月17日正式生效,該機制要求進口至歐盟商品應依據其所含碳排放量繳納相應CBAM憑證。歐盟雖主張CBAM旨在遏制碳洩漏及解決全球環境問題,惟此類機制具限制貿易效果,因此亦應符合世界貿易組織(World Trade Organization, WTO)相關規範。CBAM攸關環境及國際貿易如何調和,為當前全球關注重要議題。本文以歐盟CBAM為核心,藉由CBAM之內涵、手段及目標說明貿易與環境調和可能性,並進一步探究其與WTO相關規範合致性。

壹、前言

近半世紀以來,氣候變遷對環境損害程度快速從地方擴張至區域及全球,環保議題受世界各國高度關注。改善地球環境、朝向永續發展已成為全球共識。世界主要國家除積極協商國際環境相關公約外,在國際貿易談判中納入環境保護原則亦成趨勢。為加速減碳以減緩地球暖化速度,許多國家紛紛研擬更具企圖心

* 本文作者分別為國立臺北大學法律學系助理教授及東吳大學法律學系碩士。

之氣候措施，以減緩當前環境危機，當中最具爭議即為歐盟CBAM。

歐盟CBAM目前雖僅處於過渡期試行階段，但已引發全球廣泛討論，主因為此機制採行比當前國際環境協定更嚴格標準，強制要求受規範對象每年必須提交碳排數據、購買碳憑證(Carbon Certificate)等。雖然，歐盟冀望透過CBAM措施加速各國積極減碳，但外界質疑歐盟真正目的係維護歐盟企業競爭力，亦有批評者指出歐盟CBAM對全球減碳效果其實非常有限，並擔憂其將對當前亟需全球通力合作之「氣候外交」形成阻礙。

國際貿易為我國經濟發展主力，歐盟又是我國主要貿易夥伴之一。此外，為因應氣候變遷，我國近年積極推動相關政策與法令，以善盡共同保護地球環境責任。歐盟CBAM施行不僅將對我國產業造成深切影響，其相關議題及未來發展亦值得我國借鏡並深入研究探討。WTO自成立以來一直是國際經貿體制核心，而臺灣亦是WTO正式會員國，因此本文以歐盟CBAM及WTO相關規範合致性作為研究主題，希望瞭解當前全球氣候治理現況，透過檢視歐盟CBAM法源、法規與機制設計，進而分析該項措施是否符合WTO相關原則與規範，並進一步預測歐盟CBAM可能引發爭議及未來可能面臨挑戰，最後提出對政府及我國產業建議供各界參考。

由於CBAM措施尚未具體施行，因此本文僅能從當前公布CBAM規範進行分析其是否可能違反WTO協定。此外，歐盟CBAM係對歐盟排放交易系統(European Union Emission Trading System, EU ETS)調整之補充政策，兩者雖然關係密切，限於篇幅，本文僅針對CBAM進行說明與研究。

貳、環境與貿易：氣候變遷與國際貿易調和

氣候變遷議題於1980年代開始受到高度關注。1988年聯合國環境規劃署(United Nations Environment Program, UNEP)及世界氣象組織(World Meteorological Organization, WMO)成立「聯合國政府間氣候變遷專門委員會」(Intergovernmental

Panel on Climate Change, IPCC), 並在 1990 年提出第一份權威氣候變遷科學評估報告, 確認氣候變遷對人類構成嚴重威脅, 並呼籲制定國際公約減少溫室氣體排放以遏制全球暖化。2015 年聯合國進一步提出「永續發展目標」(Sustainable Development Goals, SDGs)¹, 其中第 13 項目標「採取緊急行動應對氣候變化」(Take urgent action to combat climate change and its impacts) 與減碳有密切關聯性, 要求各國減碳將全球暖化控制在低於 2°C 範圍內(目標為 1.5°C), 希望實現至本世紀中葉達到氣候中和目標²。

為解決全球環境問題, 不論是國際貿易法或環境公約, 皆要求各國共同承擔保護地球之環境責任與義務。在全球氣候治理中, 聯合國氣候變化綱要公約 (United Nations Framework Convention on Climate Change, UNFCCC) 可謂當前國際社會針對溫室氣體管制之主要合作框架, 《京都議定書》與《巴黎協定》則進一步明確賦予各國在減少溫室氣體排放之責任與義務。此外, 國際貿易體制中, 亦有部分國際貿易協定隱含環境保護原則與概念, 目的是希望透過關稅、進出口限制等貿易措施, 促使各國加強環境保護。

此外, 雖然 WTO 體制中並未建立明確環境規範, 但「馬拉喀什設立世界貿易組織協定」(Marrakesh Agreement Establishing the World Trade Organization) 前言即清楚揭示環境保護在 WTO 體制下重要性, 表明 WTO 目標之一係實現永續發展, 主張 WTO 在推動全球貿易自由化同時, 亦應關注環境保護及永續發展, 透過各種措施與機制確保此一目標實現³。

歐盟認為 CBAM 所產生效果將促使各國加速研擬相關機制, 不論是建立各自 ETS 或課徵 CBAM 皆能達到全球減碳效果。歐盟 CBAM 目前處於過渡階段,

¹ United Nations, Section on Department of Economic and Social Affairs, *Sustainable Development: THE 17 GOALS*, <https://sdgs.un.org/goals> (last visited July 7, 2024).

² UN, Section on Related Topics-Climate Action and Synergies, *Sustainable Development: Goals 13 Take urgent action to combat climate change and its impacts*: “To limit global warming to well below 2, preferably 1.5 degrees Celsius, compared to pre-industrial levels, countries came together to hold themselves accountable under the Paris Agreement.”, <https://sdgs.un.org/topics/climate-action-synergies> (last visited June 30, 2024).

³ 經濟部, 馬拉喀什設立世界貿易組織協定中譯文。

2023年8月公布實施條件中，亦存有諸多不明確部分。歐盟希望透過過渡期確定更多施行細節，以便在全面實施時順利執行。

歐盟CBAM序言提及，規範設立係為實現2050年淨零排放，並承諾歐盟境內在2030年達到溫室氣體排放量與1990年水準相比至少削減55%目標，亦為履行UNFCCC及其附屬協定《巴黎協定》將地球升溫限制在相較工業革命前水準1.5°C義務⁴。歐盟CBAM法規更明定，已承諾向UNFCCC正式提出達成該目標之長期低碳排發展策略⁵。由此可知，歐盟CBAM係用來加強缺乏執行力之《巴黎協定》，促使非歐盟國被迫加速脫碳。歐盟論點為，當非歐盟國境內持續製造高碳排產品，將加速地球暖化使氣候變遷加劇，危害地球環境甚或危及人類與動植物之生命財產健康安全。基於維護地球環境，歐盟提出CBAM作為管制他國碳排放量理由，所產生效果將促使各國加速研擬相關機制(如ETS)以對接歐盟，或促使各國提出本國CBAM，不論何種方式皆可能使各國採取更積極減碳方式。

然而，減碳成本高昂，一方面開發中國家因技術水準不足，開發新能源或提升能源使用效率皆有賴先進國家技術支援；另一方面，開發中國家更依賴燃煤發電，因而其生產過程中CO₂排放量往往高於歐美先進國家。對此，WTO及《巴黎協定》針對開發中國家提供差別待遇，包括減碳及關稅優惠等。歐盟CBAM雖促使各國研擬或提出各自CBAM，但不僅未能協助開發中國家提升環保技術，反可能阻礙其產品出口至歐盟，對該等國家形成貿易壁壘或綠色保護主義，恐怕與WTO宗旨背道而馳。未來環境措施與國際貿易規範應如何在當前國際體制下調和，儼然成為當務之急。

參、歐盟CBAM

一、立法背景

歐盟長期以來自許全球氣候治理領導者，自1970年代開始通過一系列環境

⁴ See *id.* at (3) and (4).

⁵ See *id.*, at Art. 2.7(d).

法規，並致力於推動減緩氣候變遷政策與法制。歐盟環境立法也深切影響全球貿易與環境法制發展⁶。此外，歐盟接連在1994年簽署UNFCCC、1998年簽署《京都議定書》(Kyoto Protocol)，並在WTO提出全球環境管理系統概念，積極推動國際氣候變遷相關立法，陸續公布各項措施以遏制地球暖化速度。為實現《京都議定書》CO₂減碳目標，歐盟自2005年亦開始研議針對出口至歐盟碳密集型產品生產過程中所生碳排進行公平定價(fair price on the carbon emitted)⁷徵收碳稅(含碳費)，同時也鼓勵非歐盟國家進行工業清潔生產(cleaner production, CP)⁸，並在歐盟境內實施EU ETS。

EU ETS 針對碳密集程度高或碳洩漏風險高之產業所排放溫室氣體進行定價，納入管制企業須針對其溫室氣體排放量購買碳排放許可證。在「總量管制與交易」(Cap-and-Trade)原則下，歐盟設定整體溫室氣體排放總量上限，為防止企業規避碳成本將生產轉移至碳成本較低地區，歐盟提供部分免費配額予境內碳密集產業，不足部分則須購買碳排放許可證。許可證成本隨碳價波動而變化，因而對高碳排企業形成經濟壓力，促使企業尋求減碳技術與措施⁹。

隨著越來越多科學證據顯示，人類必須採取更積極減碳政策以減緩全球暖化，歐盟執委會(European Commission)進一步在2019年12月11日制定《歐洲綠色政綱》(The European Green Deal)，目標在使歐盟於2050年達成溫室氣體淨零排放，成為氣候中和經濟體¹⁰。2021年6月歐盟通過包含氣候、能源、碳交易等面向之「歐洲氣候法」(European Climate Law)，賦予歐洲國家實踐氣候目標義務。

⁶ Oberthür, S., & Dupont, C.(2021). The European Union's international climate leadership: towards a grand climate strategy? *Journal of European Public Policy*, 28(7), 1095-1114. <https://doi.org/10.1080/13501763.2021.1918218>

⁷ European Commission, Section on *CBAM*, https://taxation-customs.ec.europa.eu/carbon-border-adjustment-mechanism_en (last visited July 7, 2024).

⁸ UNEP 定義「清潔生產」係將一種綜合預防性環境策略持續應用於生產過程、產品及服務，以提高整體效率，並降低對人類與環境風險。<https://www.unep.org/resources/report/environmental-agreements-and-cleaner-production>(last visited July 7, 2024).

⁹ European commission, https://climate.ec.europa.eu/eu-action/eu-emissions-trading-system-eu-ets_en (last visited on 12.25.2024)

¹⁰ European Commission, *See id.* 109.

為實現2050年淨零目標，確保歐盟氣候目標不受到破壞，2021年7月14日歐盟執委會公布更積極之《綠色經濟方案》(Fit for 55)，以便達成2030年前將溫室氣體排放量降低至1990年水準55%目標¹¹。

在積極推行減碳政策同時，歐盟及其企業亦擔憂歐盟機制所產生之碳成本將影響其國際市場上競爭力，同時，為鼓勵非歐盟國家採取更嚴格減碳措施，推動全球減碳進程，歐盟議會與歐盟理事會於2023年5月16日通過第2023/956號有關建立CBAM規章，並於2023年10月1日通過，成為全世界第一個CBAM，要求碳密集型產品進口至歐盟地區時，進口商必須依據產品碳排放量購買相對應CBAM憑證(Certificate)後，產品才能在歐盟販售。

二、歐盟CBAM主要目的¹²

(一)降低全球溫室氣體排放

歐盟執委會於2019年公布《歐洲綠色政綱》，希望在2030年達到與1990年相比溫室氣體排放量減少55%之階段性目標，並於2050年實現氣候中和之中長期減量目標，2021年更進一步提出《2030年減碳55%包裹法案》(Fit for 55 package)¹³，歐盟CBAM便是該法案中重要機制，希望以此鼓勵全球貿易夥伴採取更嚴格氣候政策，加大全球減碳力度。該計畫並非單一政策框架，而是包含許多指標性規劃如碳定價。由於歐盟CBAM正式實施後不再提供免費配額，在進口商品亦需支付碳稅情況下，將促使商品生產廠商(尤其是碳密集廠商)提高減排動機，促進對減排新技術之投資。

(二)防止碳洩漏(carbon leakage)風險

所謂「碳洩漏」係指企業將生產轉移至碳管制寬鬆甚至未管制國家(多屬開

¹¹ European Commission, *Proposal for a Regulation of the European Parliament and of the Council establishing a carbon border adjustment mechanism*, COM(2021)/0214(COD), <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX%3A52021PC0564> (last visited July 7, 2024).

¹² European Commission, REGULATION (EU)2023/956 OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL of 10 May 2023: Establishing a Carbon Border Adjustment Mechanism.

¹³ See *id.* at (10).

發中國家)，再將產品運回母國使用或販賣至其他國家，以避免因支付碳稅導致生產成本增加。此種行為使碳排放管制寬鬆國家或地區形成全球減碳政策「缺口」，企業不但未落實減碳，反而在其他地區繼續污染環境，甚至可能使全球碳排放量未降反增¹⁴。

防止碳洩漏目的在於讓碳排放管制寬鬆國家之境內製造業難以再利用低成本進行生產活動，藉此消除國家或地區間碳排放管制落差。歐盟認為 WTO 所倡導貿易自由化精神，可能因碳洩漏而受阻礙，因產業由碳排高成本地區轉向低成本地區，雖然全球碳排放量保持不變，卻導致歐盟地區產業面臨來自環保政策寬鬆國家之不公平競爭，因此冀盼透過 CBAM 防止歐盟內部與外部碳洩漏。

(三)維持歐盟產業之全球競爭公平性

公平競爭係歐盟 CBAM 政策論述一關鍵元素。要減少環境污染，建構友善地球生產環境需額外成本，包括使用能源種類、能源使用效率、科技研發、設備提升等，惟鮮少企業主動為友善環境而承擔額外生產成本。因此若要真實反應環保所付成本，勢須提高產品售價。碳排放管制寬鬆國家由於生產成本較低，價格亦較低，當這些產品出口至碳排放管制嚴格國家如歐盟，則將具有競爭優勢而對歐盟企業形成不公平貿易，衝擊歐洲產業。

歐盟 CBAM 目標係使歐盟進口商品價格與歐盟當地生產商品價格保持一致，藉此創造公平競爭環境。歐盟 CBAM 實施使進口產品價格如實反映減碳成本，並針對歐盟出口產品給予調整(退稅)，不僅可為歐盟廠商打造公平市場競爭環境，亦可防止碳排放管制寬鬆國所生產產品在國際市場上取得比較利益。

由於 EU ETS 下，僅歐盟廠商須購買碳權憑證，使產品須提高定價；另一方面，由於歐盟環保法規較嚴，在歐盟境內生產產品必須負擔較高昂減碳成本，亦造成歐盟產品出口價格劣勢。為防止污染者因規避碳稅成本將生產移轉至另一

¹⁴ European Commission, *Climate Action: Carbon leakage*, https://climate.ec.europa.eu/eu-action/eu-emissions-trading-system-eu-ets/free-allocation/carbon-leakage_en (last visited July 7, 2024).

國，降低歐盟國內工業競爭力低於國外競爭對手風險，爰實施CBAM以確保公平競爭環境。

(四)促進《巴黎協定》推展

歐盟在提出CBAM政策論述提及，該機制係用來強化缺乏執行力之《巴黎協定》。其論點為，當歐盟境外國家或地區持續生產碳密集商品，將加速地球暖化使氣候變遷加劇，基於維護地球環境，研擬CBAM作為管制他國碳排放量，並主張歐盟CBAM不僅止於減碳，更促使各國採取積極行動減碳。

除前述主要目的外，歐盟CBAM亦可創造收入，因進口商購買碳憑證與支付碳稅資金將流入歐盟。總之，歐盟CBAM主要目的在減輕其會員國領域內製造業所承受不公平競爭壓力，同時讓非歐盟國家製造業無法再以低成本或寬鬆碳排管制規範生產製造。

三、CBAM 實施重點

歐盟CBAM於2023年5月17日正式生效，2023年10月1日至2025年12月31日為過渡期¹⁵，分3期實施逐步落實該法案，預計2026年1月1日起全面實施；ETS於2026年完全免費，2027年起，ETS將針對54項高碳洩漏風險產品所提供之免費配額逐年降低，至2032年全面終止，歐盟廠商免費碳排額度也將在2026年至2034年間逐步退場¹⁶。歐盟CBAM實施重點包括：

(一)受管制產品類別

初期階段優先適用電力、水泥、肥料、鋼鐵及鋁等五大類高碳排產業進口產品之直接排放，根據「實際直接排放量」課徵碳邊境稅，未來可能擴大至氫、氨、有機化學品、塑膠製品及使用前述原料加工產品類別，並新增對製造商外購能源(如電力、熱能等)之「間接排放」徵收碳稅。2030年後將進一步擴大適用範圍，

¹⁵ European Commission, *CBAM transitional phase (2023-2025)*, https://taxation-customs.ec.europa.eu/carbon-border-adjustment-mechanism_en(last visited July 17, 2024).

¹⁶ European Commission, *How has the EU Emissions Trading System been strengthened?*, https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/qanda_23_4756(last visited July 17, 2024).

納入所有EU ETS 適用產品¹⁷。

(二)申報資料並接受查驗

2023年10月1日至2025年12月31日係過渡期階段，目的是讓歐盟蒐集進口商品碳含量及相關資料，同時讓廠商培養數據蒐集能力，因此若申報資料有誤，提交後兩個月內歐盟仍允許廠商進行修正，且過渡期所提交資料不需經第三方查核；惟未來歐盟將成立單一憑證管理機構，2026年正式實施後，進口商所提供碳含量數據資料須由歐盟所認可第三方進行查驗，以確保準確性及符合歐盟標準。

此外，過渡期間業者不需繳納碳邊境稅，但須先向管理機關CBAM過渡期資料平臺(CBAM Transitional Registry)登記，且有義務提交報告說明每一季進口產品之進口量、直接與間接碳含量數據資料及是否已於原產地支付碳稅，以支付正確稅額；倘無法提供則以歐盟預設值認定¹⁸。

根據歐盟CBAM規定，2024年底前，業者可使用原產國「碳定價機制」、「強制排放監測方案」或「生產設施排放監測計畫」(由經認可驗證機構所進行驗證程序)計算、監測、報告產品碳含量，但需與歐盟CBAM要求範疇與準確度相似。倘業者不及使用前述方法取得產品碳含量，亦可利用預設值推算，但此方法僅於2024年7月31日前有效。2026年歐盟CBAM正式實施後，進口商需依前一年度申報資訊所計算之應納金額，預繳當年度CBAM憑證費用，並於隔年度5月底前申報實際進口數量、產品碳排放量、實際應繳納CBAM憑證費用總金額。申報資料經管理機關與海關進口資訊勾稽，並完成資料審核後，將通知進口商補退費¹⁹。

(三)憑證購買

係指進口商於商品進入歐盟時購買代表商品之碳排放憑證。憑證費用依 EU

¹⁷ See id.

¹⁸ See id.

¹⁹ See id.

ETS碳價為標準，進口商須依照EU ETS市場每週碳權平均拍賣價格計算稅額購買憑證，以繳納與產品碳排放量相對應費用，目前每公噸碳費約90歐元(約合新臺幣3千元)²⁰。

(四)課徵碳稅

為確認進口至歐盟碳密集產品在生產過程中所產生碳排放量已支付碳稅，並確保進口碳價等於國內生產碳價，進入歐盟地區碳密集型產品碳含量，若超過歐盟所規範碳排放量，進口商須購買歐盟CBAM憑證，才能在歐盟境內販賣；過渡期間內，進口商需支付碳邊境稅與歐盟廠商依EU ETS所需支付費率相同。產品碳排放量之計算公式為：單位產品之碳含量×進口產品數量。

(五)碳稅調整或免除

基於公平性及WTO不歧視原則，非歐盟進口商倘能提供所生產產品已經在出口國繳納碳稅相關證明，則可免除購買歐盟CBAM憑證。如果出口國已經參與或接軌EU ETS(如瑞士)，則可不受歐盟CBAM規範。

另歐洲執委會(European Commission)已於2025年2月26日提議簡化CBAM及行政程序。有關簡化CBAM部分，將引進最新CBAM最低限額豁免門檻年進口50公噸者，此將可排除90%進口商適用CBAM，但仍可維持99%碳排放納入CBAM適用範圍，另仍適用CBAM之進口商，將簡化其碳排放計算等規定。

肆、與CBAM相關WTO規範

WTO作為全球貿易規則主要制定機構，肩負促進貿易自由化與維護公平競爭，亦兼顧環境永續發展重任。環境與貿易規範在WTO體制下應如何調和，亦為當前重要課題。簡言之，當前WTO體制下，歐盟CBAM措施能否適切調和歐盟競爭力及環境保護目的成為當前重要議題。本段將探討WTO下《1994年關稅

²⁰ 今周刊，付過碳費的產品可抵減稅額！歐洲議會批准碳關稅立法，全球首例貿易法納氣象規則，<https://esg.businesstoday.com.tw>，最後瀏覽日：2023/6/13。

暨貿易總協定》(General Agreement on Tariffs and Trade, GATT)與歐盟CBAM可能相關之一般原則規範，並作為分析歐盟CBAM與WTO貿易法規合致性之基礎。

一、不歧視原則

「不歧視原則」(Non-discrimination Principle)為WTO主要核心原則。據此，GATT要求WTO會員國彼此間不進行歧視待遇；同時也要求會員國不偏袒本國生產，以損害其他成員國進口²¹。

二、最惠國待遇原則

GATT第1條規定，關於進口或出口貨物所徵收關稅及各類費用，或與進出口支付移轉相關各類費用，及這些關稅與費用徵收方式、進出口相關規則與手續，任何締約方給予任何其他國家產品任何優惠、特權或豁免，應立即無條件適用於所有其他締約方類似產品²²。本條所涵蓋不僅為關稅，還包括各類與進出口相關費用及相關貿易措施。透過要求成員國間給予同等優惠待遇，有助促進削減關稅及非關稅壁壘，進而推動全球貿易自由化進程。

換言之，最惠國待遇在WTO會員間必須無條件適用，此保障所有WTO會員在進入市場方面不受歧視享有平等機會。最惠國待遇強化貿易政策透明度與可預測性，確保所有成員國享有相同貿易待遇。這一原則鼓勵成員國間公平競爭，有助擴大進入市場及增強全球貿易流動性。

三、國民待遇原則

根據GATT第3條規定，WTO會員國必須對所有其他成員提供國民待遇(National Treatment)。即進口產品進入國內市場所受待遇必須不低於國內生產同類產品，以確保進口產品與國內產品間公平競爭²³。第3條第1項確立此項原則，

²¹ Peter Van Den Bossche and Denise Prevost, *Essentials of WTO Law*, Cambridge University Press (2nd ed. 2021)

²² See *id.*

²³ See *id.* at 13.

要求會員國內地稅負或法規不得為保護國內生產而適用於其他成員國進口產品。

(一)內地稅與其他內地規費

第3條第2項規定，會員國對進口產品不能課徵超過對本國生產同類產品所直接或間接課徵內地稅及規費。換言之，WTO 允許會員國可以對進口產品徵收內地稅或規費。此種內地稅支付義務係基於進口產品輸入後再銷售或使用而產生之稅負或費用。

(二)國內法規

GATT 第3條第4項則規定，進口產品在國內市場銷售、供應、購買、運輸、分銷或使用方面，不得受到比國內同類產品更為不利待遇²⁴。

四、關稅拘束

關稅使本地生產商品在價格上比類似進口商品更具優勢，且能為政府增加收入²⁵。GATT 第2條規範關稅減讓表，關稅減讓為 WTO 實現貿易自由化之重要手段。在 WTO 體制下，所有會員國皆同意減讓關稅並記載於各自關稅減讓表。會員國依其所承諾關稅稅率課徵關稅，不得超過已承諾關稅上限。基於關稅高度透明度及可預測性，GATT 第2條第1項亦允許會員國以關稅作為保護國內產業措施。

此外，GATT 第2條第2項第1款允許邊境調整措施，要求各會員國必須公平對待國內與進口產品，如外國產品在進口時被課徵稅款等同於本國同類產品內地稅時，則不適用第2條第1項規定，而應適用第3條第2項規定²⁶。

²⁴ *See id. at 13.*

²⁵ WTO, Tariffs, https://www.wto.org/english/tratop_e/tariffs_e/tariffs_e.htm(last visited July 17, 2024).

²⁶ Peter Van Den Bossche and Denise Prevost, *supra* note 22, at 13.

五、例外條款

針對若干限制碳排放、推動清潔能源等積極因應氣候變遷行動，雖有助於環境保護，但同時可能影響國際貿易，尤其可能違反WTO規定。因此，在WTO法律框架中，亦容許一些例外情況與靈活性。GATT 第 20 條一般例外(General Exceptions)條款，允許成員國在特定情況下採行必要政策措施達到合理目標，即使這些措施可能抵觸貿易自由化原則。因此，只要該等環保措施合理且必要，並符合WTO 法律規定，仍可能在WTO 框架下獲得認可。

GATT 第 20 條一般例外條款目的在調和貿易自由化及非經濟性公共利益衝突，例如保護環境、維護人類生命與健康為各國政府應盡責任及應推行政策，因此該條款允許會員國在合理範圍內，可暫停 WTO 協定基本義務而採行貿易限制手段。該條款列舉 10 款例外情況。其中可能與環境相關情況包括第 2 款「維護人類、動物或植物生命或健康之必要措施」及第 7 款「可能枯竭之自然資源之保存措施」²⁷。

伍、WTO 適法性分析

一、CBAM 可能不構成邊境進口關稅

邊境進口關稅與邊境調整稅皆為外國產品於進口時所課徵稅費，兩者有時不易區分。在「中國汽車零件案」(China-Automobile Parts)中，WTO 專家小組認為，「內地稅」係針對產品進入國內市場後所徵收稅費，如消費稅與增值稅，國家在調整此類費用時具有較大靈活性，僅需遵守WTO 一些基本規則。相較之下，邊境稅則是在產品進口時或剛進入一國邊境時徵收稅費，如進口關稅，此類費用必須提前向WTO 登記，相關規範受到嚴格限制²⁸。

CBAM 對進口產品徵收碳稅費不是以進口本身作為課徵條件，而是基於產

²⁷ See *id.* at 13.

²⁸ WTO Panel Report, China—Measures Affecting Imports of Automobile Parts, WT/DS339/R(July 18, 2008), para. 4.100.

品進入內國市場後，其銷售、出售要約、分銷或使用時才予以徵收稅費。因此，顯然與第2條第1項所指稱之關稅不相符合²⁹。

又由於歐盟與其成員國皆為WTO會員國，原則上應依GATT第2條第1項遵循其關稅減讓之承諾，不應課徵超過減讓表之關稅。即使認為CBAM所課徵之碳稅為邊境進口關稅，亦顯然背離第2條規範。

二、CBAM可能為WTO下之邊境調整稅

WTO允許會員國課徵邊境調整稅，以調整不同國家間對跨境產品所課徵稅費。邊境調整稅課徵並不違反關稅減讓義務，亦不構成補貼。WTO也認為透過合理設計及實施，邊境調整稅在不違反國際貿易規則前提下可促進環境保護³⁰。而邊境調整稅必須同時符合GATT第3條第2項及第2條第2項第1款要求。

(一) CBAM下碳稅應屬於可調整之間接稅

判別在GATT框架下是否符合邊境調整稅(Border Tax Adjustments, BTAs)一個重要因素是稅目是否被視為直接稅或間接稅。在經濟學上，一般指賦稅負擔不能轉嫁之稅目為直接稅，能轉嫁者為間接稅。在稅務行政上，認為直接稅係向投資所得、商業或職業行為所得課稅者，而間接稅係向私人消費及財產移轉所得課徵者。1970年GATT工作小組在審查BTAs時指出，對產品徵收間接稅(如消費稅、銷售稅及增值稅)可進行邊境調整，而部分不對產品徵收之直接稅(如財產稅或所得稅等)通常不符合調整條件³¹。WTO秘書處於1997年文件中亦採相同見解，認為WTO規範之BTAs規定係針對間接稅，應遵循目的地原則，而直接稅則依原產地原則。由於CBAM下所課徵之碳稅既非所得稅，亦非財產稅，故可認為是

²⁹ WTO Law Constraints on Border Tax Adjustment and Tax Credit Mechanisms to Reduce the Competitive Effects of Carbon Taxes, Joel P. Trachtman, <https://media.rff.org/documents/RFF-DP-16-03.pdf>

³⁰ Border carbon tax adjustment compliance and the WTO <https://academic.oup.com/jiel/article/27/1/18/7613372> (last visited July 17, 2024).

³¹ WTO, Trade and Climate Change (2009), WTO-UNEP Report, P. 103

可於邊境調整之間接稅³²。

在「美國一超基金案」(United States–Superfund case)³³中，此案例確認對某接進口物課稅係相應於課徵其生產中使用之化學品，原則上符合GATT第3條第2項規定，另該案例亦支持環境保護稅，鼓勵各國在實施環境保護措施時，可對生產過程中使用能源、化學品等徵收稅款，並進行邊境調整，有助鼓勵廠商採更環保方式生產³⁴。據此，歐盟CBAM針對產品生產過程中碳含量進行徵稅之合法性可能受WTO承認。

(二) CBAM應適用GATT第3條第2項內地稅規範

由於CBAM與EU ETS密切相關，前者是針對進口產品碳排放；後者為歐盟境內產品之碳排放。據此，CBAM應當可以被視為第2條第2項第1款所指「相當於內地稅等值之費用」，並應適用第3條第2項內地稅或費用之規範³⁵。另外，如果CBAM被認為是第3條第4項所規範之內國法規，而非內國課稅措施時，則不符合GATT第2條第2項第1款規定，無法進行邊境稅調整。

(三) CBAM與GATT第3條第2項之同類產品

第3條第2項要求會員國對所有本國生產與外國進口同類產品，不論是「法律上」(de jure)及「事實上」(de facto)都應給予無歧視待遇。因此在某些情況下，即使國內與進口產品都課以相同稅率，仍須視兩種數量受影響程度而定。依過去WTO爭端解決案例，判斷「同類產品」之標準涵蓋產品本身特性、最終用途、

³² Border carbon tax adjustment compliance and the WTO <https://academic.oup.com/jiel/article/27/1/18/7613372>(last visited July 17, 2024).

³³ Panel Report, United States–Taxes on Petroleum and Certain Imported Substances, para. 2.1–2.6, WTO Doc. L/6175-34S/136 (adopted June 17, 1987)

³⁴ 美國法律要求對在石油衍生產品製造中使用某些化學品徵收稅款。這些化學品在產品製造過程中被使用，即使這些化學品並不成為最終產品一部分。WTO專家小組認為美國徵收稅款為合法，因這些稅款可視為對最終產品徵收之間接稅。這些化學品是生產過程中重要投入物質，儘管不會成為最終產品一部分，但其使用對最終產品生產為必要。

³⁵ SEKINE Takemasa, Volatility of EU’s Carbon Border Adjustment Mechanism (CBAM) under WTO Agreements—The Significance of Leveling the Playing Field and Dispute Avoidance in Global Warming Measures, https://www.mof.go.jp/english/pri/publication/pp_review/ppr20_4_03.pdf

關稅體制與消費者習慣等要件。

上開所述，歐盟於實施時CBAM時，如果對進口產品增加超過本國同類產品負擔時，可能會構成事實上歧視。因此，理論上，無論產品來自哪一個國家，只要其碳排放水準相同，則可據以徵收相同碳稅。根據歐盟CBAM，當進口商無法提出碳排放量計算時，歐盟以「同類產品」在歐盟生產表現最差10%平均碳排放值作為該進口產品碳排放參考值。惟目前「碳足跡」可否用來區分產品之「同類性」仍具爭議。又「生產過程與生產方法」不同之外國產品與歐盟產品是否屬同類產品亦有紛爭，以產品無關之生產與製成方法(processes and production methods)如「碳含量」或「碳足跡」作為判別標準，目前WTO尚無相關判例，因此歐盟能否以生產製造作為產品類別判別標準，恐有疑義。

三、CBAM 可能違反最惠國待遇原則

雖然歐盟表示，CBAM係以WTO及國家在國際環境協定應盡義務作為設計藍圖，惟由於該機制係依據進口商品「生產地」是否有實施ETS或對產品之碳排放量課徵碳稅，因此在WTO框架下，歐盟CBAM若以產品來源國不同而收取不同購買CBAM憑證費用時，將對不同國家構成歧視性待遇。

此外，CBAM將對採行歐盟碳排放交易體系國家(如冰島、挪威、列支敦斯登)或與該交易體系相似國家(如瑞士)給予豁免(毋須購買歐盟CBAM憑證)，對其他非享有豁免國家可能形成差別待遇。歐盟雖表示在製造地已支付碳交易費用之進口產品可抵免購買歐盟CBAM憑證部分費用，但由於各國碳價不同，歐盟單方面以歐盟地區碳價作為標準，可能造成各國間支付邊境碳稅不同而違反「最惠國待遇」。

四、CBAM 與第20 條例外規定

即使CBAM違反GATT規定，歐盟仍可主張GATT第20條例外條款作為抗辯。檢視歐盟CBAM與GATT第20條是否相符，須進行兩層分析：

(一) 歐盟 CBAM 措施是否屬第 20 條所列舉例外情況之一，且措施必須為實現合法目標所必須

誠如前述，GATT 第 20 條第 2 款及第 7 款與歐盟 CBAM 最相關。第 2 款涉及維護人類、動物或植物生命或健康之必要措施，由於目前科學研究已證實，全球暖化確實對人類、動物、植物生命與健康構成威脅，因此人類有必要採取更積極手段抑制全球暖化，以保障人類生命健康。

此外，歐盟需證明 CBAM 目的係為達到「保護人類、動物或植物生命或健康所必須」，同時歐盟必須證明措施目的確實旨在保護健康，且此種保護是必要之舉。該項措施必須直接與例外條款中所述目標相關，且不能超出例外條款描述或預期範圍。

另外，第 20 條第 7 款係關於可能枯竭之自然資源保存措施³⁶。乾淨空氣雖曾在 WTO 判例中被視為可能枯竭自然資源，但賦予進口產品較差待遇與改善全球碳排放量是否有直接關聯，有待進一步論證。WTO 上訴機構在「美國—石油案」(US-Gasoline) 中認為，雖然清潔空氣為可能耗盡之天然資源，但賦予進口石油較差待遇與改善美國空氣品質並無直接關係³⁷。因此倘歐盟援引 GATT 第 20 條第 7 款作為授權通過 CBAM 以進行低效資源保護恐有疑慮，因出口國可能有其他更有效工具或手段保護自然資源。

(二) 歐盟 CBAM 是否滿足第 20 條序言要件

除必須滿足至少一項第 20 條一般例外條款所列舉情況外，歐盟 CBAM 尚須符合第 20 條序言。序言要求爭議措施不得「構成對相同條件下國家間任意或不合理歧視，或對國際貿易變相限制」。要符合第 20 條一般例外條款必須同時具備前述兩要件，意即歐盟 CBAM 必須同時符合至少一項 GATT 第 20 條所列例外情形及序言，而且手段(所選擇措施與執行方式)與目的(政策目標)必須合理相關。

³⁶ Peter Van Den Bossche and Denise Prevost, *supra* note 22, at 13.

³⁷ WTO, *United States - Standards for Reformulated and Conventional Gasoline*, WT/DS2/AB/R.

首先，針對措施是否為任意或不合理，歐盟 CBAM 屬於一種因應氣候環境所提出貿易措施。由於 WTO 容許各國為保護環境制定各自環境政策，因此歐盟 CBAM 是否符合 WTO/GATT 第 20 條「一般例外」規定，須視其是否達到序言 3 項標準：不歧視原則、公正合理及必要性³⁸。根據該條款序言，締約國措施不能構成「在條件相同國家間任意或無理歧視手段」，且不是「變相限制國際貿易」。因此即使初步結論得出歐盟 CBAM 確屬必要，該措施尚須與可能替代措施進行比較，以確認歐盟 CBAM 不會對貿易造成障礙，且能為實現所追求目標做出同等貢獻。

再者，針對歐盟 CBAM 是否會被視為「國際貿易變相限制」，所謂「變相」非指國際貿易限制本身，而是歐盟 CBAM 真實目的。換言之，如果某個成員國試圖執行一項在表面上符合 GATT 第 20 條第 2 款與第 7 款豁免，但實際上係為保護國內產業免受部分出口國競爭，則該限制可能違反 GATT 第 20 條序言，從而違反 GATT。WTO 專家小組及上訴機構提出 3 個是否為國際貿易變相限制標準之判斷措施，包括公眾知悉度測試(publicity test)、考慮該措施應用是否同時構成任意或不合理歧視及檢查爭議措施「設計、架構及揭示結構」(the design, architecture and revealing the structure of the measure)。

雖有研究證實碳排造成地球暖化影響人類健康，而潔淨空氣也成為地球可能耗盡資源。面對各國質疑，歐盟可能主張 CBAM 適用 GATT 第 20 條第 2 款及第 7 款，並以該機制主要目的為防止碳洩漏、促進各國減碳以保護人類健康，改善地球環境等因，主張 CBAM 符合第 20 條理由。惟援引該條款締約國負有舉證義務，因此歐盟必須提出證據證明 CBAM 措施必要性與合理性，符合 GATT 第 20 條序言中不歧視原則，且未構成「變相限制國際貿易」。此外，歐盟也必須提出 CBAM 對全球減碳貢獻程度，作為判別依據。

³⁸ 任意歧視情況包括，如果一項措施應用是任意、不可預測或不一致、僵化、不靈活或過於模糊、不透明過程，皆可被解釋為任意歧視。

五、小結

綜上所述，歐盟CBAM未來面臨爭議與挑戰可分為3個層面。

(一)法律面

CBAM可能形成潛在貿易障礙，違反WTO核心「不歧視原則」而形成「綠色保護主義」。CBAM係歐盟為保護其國內企業免受自身氣候政策帶來負面經濟影響手段，然而未考慮不同國家經濟發展能力，對其他國家可能構成一種歧視性待遇及變相貿易障礙。由於CBAM僅規範非歐盟會員生產國在製造階段為碳排支付碳稅，但歐盟內部消費過程中所產生碳排卻沒有支付相應碳稅，且消費商品時所產生碳排放量往往超過製造過程中碳排放，卻無需負擔碳排成本，此不僅增加生產國負擔，亦可能導致碳排治理效果失衡；因消費過程中碳排放並未得到有效控制及負擔應有成本，亦有違《巴黎協定》允許締約國差別減碳責任精神。囿於WTO爭端解決機構當前無法順利運作，短期內會員國難以透過WTO挑戰CBAM合法性，對當前國際貿易體制而言，無疑是雪上加霜。

(二)執行面

歐盟CBAM在執行面恐怕也將面臨難題。一般認CBAM實施過程所涉技術與管理程序過於繁瑣複雜。例如，歐盟要求進口商提供詳細碳排放資料，包括所有涉及生產過程碳排放，從原材料提取至最終產品製造，及這些資料必須經第三方驗證。由於產品製造過程涉及多國供應鏈與不同產業碳排計算標準，收集與驗證該等資料成本及複雜性均高，勢必對企業與政府帶來繁重行政負擔。因此，未來進口商在確保資料準確性及可靠性方面可能面臨困難。

(三)實效面

歐盟CBAM成效有待科學驗證。「以科學為基礎氣候政策」是每個國家因應氣候變遷施政必要基準，尤其顯示政策效益時，更應以科學為基礎數據加以佐證。由於目前國際上缺乏客觀評估標準評估歐盟CBAM對減緩全球碳排放量關聯

性，及實施該機制對地球環境整體效益與對國際貿易影響，其成效有待科學驗證。又歐盟 CBAM 施行無異增加廠商額外負擔生產成本。此種環境成本負擔日增情形可能造成未來市場競爭力重新洗牌。

由於歐盟 CBAM 缺乏互惠與共同承諾，所達成減碳效果恐怕有限，甚至可能產生國際貿易衝突，最終難以達成合作目標。因此若要避免歐盟 CBAM 重蹈《京都議定書》及《巴黎協定》覆轍，有必要在合作過程中設法達成「共同承諾」。

陸、結論

面對全球追求 2050 淨零轉型目標，歐盟 CBAM 凸顯全球環境安全與國際經貿規範面臨新挑戰，因此倘 CBAM 成為國際以減碳為名競相發動之競爭手段，我國亦須提出相應對策，並研擬適合我國之碳關稅方案，以對未來全球可能碳關稅趨勢預作因應。

臺灣於 2021 年 4 月 22 日世界地球日宣示將於 2050 年達成淨零碳排，並開始規劃減碳路徑。政府於 2022 年 3 月底公布「臺灣 2050 淨零排放路徑及策略總說明」，通過四大轉型及兩大治理基礎，輔以十二項關鍵戰略，制定能源、產業、生活轉型等領域行動計畫，期待藉以實現淨零轉型目標。氣候變遷所引起風險如因應得宜，亦能開創企業轉型商業機會，成為企業永續經營重要課題與挑戰。短期內，臺灣應積極檢討現行碳定價措施，進行合理改革；長期則應研究導入其他碳定價措施可能性，並逐步提升碳定價至國際水準，以應對全球推動 CBAM 趨勢。鼓勵企業制定全面環境管理策略，積極提升綠色競爭力，而非消極符合國內外環保法規與協定。

新能源與新科技在此過程中亦扮演日趨重要角色。臺灣應強化對相關領域瞭解，找到自身利基點，例如替代能源發展、新科技發明與應用，主政機關亦應通盤檢視國內相關法規，倘有需要即應著手進行修正，以及進行經濟轉型等。出口貿易是臺灣經濟發展命脈，未來臺灣企業該如何面對各國日益嚴格法規，能否

通過發展更有效系統與技術而獲得商機，皆係應持續關注重要議題。

最後，全球暖化為人類共同面臨之生存威脅，應對全球暖化必須倚賴國際社會通力合作。由於世界各國與地區在法規及資源方面存在差異，得採取之努力程度不同。國際社會在推動全球減碳政策時，必須考慮各國經濟發展程度及責任承擔能力差異，並在制定與實施相關措施時，進行更全面性協商與合作。