

高雄高等行政法院判決

地方行政訴訟庭第二庭

113年度稅簡字第15號

114年6月18日辯論終結

原告 穎益企業有限公司

代表人 李鴻城

訴訟代理人 林石猛律師

戴敬哲律師

被告 財政部關務署高雄關

代表人 劉芳祝

訴訟代理人 薛淑娟

陳若芬

潘迎潔

上列當事人間進口貨物核定稅則號別事件，原告不服財政部中華民國113年7月3日台財法字第11313911330號、第00000000000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、爭訟概要：

原告委由亞柏報關股份有限公司於民國111年10月26日、112年1月30日、112年3月23日及111年12月22日向被告報運進口中國大陸產製沖床防震機械腳底座各1批（進口報單第BC/11/168/Q1120、BC/12/168/Q0094、BC/12/168/Q0248、BE/11/168/Q1330號，下稱A、B、C、D報單；除A報單之貨物外，下合稱系爭貨物），A、B、C報單通關方式均為C1（免審免驗），D報單通關方式為C3X（儀器查驗），原申報稅則號別為第8466.94.00號「第8462或8463節工具機之零件及附

件」，稅率為2.5%，經被告審核後改列稅則號別第8302.49.00號「其他架座、配件及類似品，卑金屬製」，稅率7.5%。經重新核算應納稅款新臺幣（下同）82萬9,221元，扣除已繳納款項49萬2,131元，尚應補徵稅費計33萬7,080元（包括進口稅32萬1,029元、營業稅1萬6,051元），被告分別於112年4月14日、同年5月10日及11日以高港業二補字第1121010430、1121013411號函、高旗業一補字第1121013588號函（除被告112年4月14日高港業二補字第1121010430號函外〈A報單〉，下合稱原處分）檢送第BCZ000000000000、BCZ000000000000、BCZ000000000000、BEZ000000000000號等4份「海關進口貨物稅費繳納證兼匯款申請書（N5110）」，通知原告繳納。原告不服，申請復查，A報單補徵稅款（即被告112年4月14日高港業二補字第1121010430號函暨檢送第BCZ000000000000號海關進口貨物稅費繳納證兼匯款申請）部分，因逾期申請復查，復查不予受理；其餘復查駁回。原告就其餘部分（即B、C、D報單部分）提起訴願亦遭駁回，遂提起行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

（一）主張要旨：

1. 訴願決定逕以除原告進口與本案相類產品有經海關以第8466節核定外，原告僅提出金豐機器工業股份有限公司（下稱金豐公司）3份進口相類產品之報單佐證，即認定被告前將原告進口之同類產品核定為第8466節物品，未有反覆適用之情形，故無庸踐行報部核定及登載行政院公報等正當程序。惟原告係「沖壓機械之減震底座或相類產品」最大進口業者，佔該類產品進口比例逾70%，故海關逾10年皆核定原告進口該類產品為第8466節物品，即已形成通案。又原告並無公權力去調取其他業者之報單資料，自不應以原告僅提出金豐公司3份報單，即認定海關於本案前，就「沖壓機械之減震底座或相類產品」所適用之稅則號別，未有反覆適用第8466節之情形。職此，原處分逕行變更見解，將本案來貨之稅則號

別改為8302.49.00，未踐行正當程序，且違反信賴保護原則。

2. 訴願決定及原處分有適用海關進口稅則總則、解釋準則及中華民國海關進口稅則輸出入貨品分類表第16類類註、第83章、第84章不當之違法：

- (1) 中華民國海關進口稅則輸出入貨品分類表（下稱貨品分類表）第83章第2節之貨名為「家具、門、窗、樓梯、百葉窗、車具、鞍具、衣箱、首飾箱及類似品之卑金屬架座、配件及類似品；卑金屬製帽架、帽掛鈎、托架及類似品；附有卑金屬架座之腳輪；卑金屬製自動關門器」，該節中稅則號別8302.49.00（即原處分核定之稅則）之貨名為「其他架座、配件及類似品，卑金屬製」，該目所指「其他架座、配件及類似品，卑金屬製」，自不得超出第83章第2節所定貨物之範疇。依關稅合作理事會編纂之「國際商品統一分類制度（HS）2022年版註解（下稱HS註解），就屬於第8302節之物品，具體敘明「本節包含：(A)所有型式的絞鏈（如…）；(B)腳輪，…；(C)適合機動車輛用之架座、配件及類似品，非屬第17類之零件或配件，例如…；車內行李架；窗開啟裝置；特製煙灰缸；尾板固定配件；(D)建築物用之架座、配件及類似品。…；(E)家具用之架座、配件及類似品。…；(F)(1)配件及類似製品用於大皮箱，箱匣，手提箱或類似的旅行用貨品，如…；(2)箱匣、首飾盒、大皮箱、盒子、手提箱等用之包角條、增強板及角等；(3)鞍具配件，如…；(4)棺用配件及類似品；(5)供船舶（船及小艇）用之配件及類似品；(G)帽架、帽掛、托架（固定式、樞紐式或齒形等）及類似品，諸如…；(H)自動關門器，彈簧式或液壓式，用於門及大門者。」亦即，第8302節的物品皆不具高度震動性，該節物品之底座自無減震之功能需求。而沖壓機械顯非「家具、門、窗、樓梯、百葉窗、車具、鞍具、衣箱、首飾箱及類似品」，故第83章第2節自無從涵蓋「沖壓機械之減震底座或相類產品」。

01 (2)貨品分類表第84章第62節之貨名為「鍛造、鎚造或模壓衝製
02 之金屬加工工具機（包括壓床）；彎曲、摺疊、矯直、矯
03 平、剪切、衝孔或衝口之金屬工具機（包括壓床）；上述未
04 列名金屬或金屬碳化物加工用壓床」，HS註解於8462節指明
05 該等工具機「通常配備有底板、安裝框架、支架等」，足見
06 工具機之零件或附件包含底板、安裝框架、支架。並敘明屬
07 於該節之物品有「本節包括：1. 鍛造、模鍛（包括壓床）及
08 熱鎚之熱作成型機器。概言之，鍛造包括所有利用衝擊或壓
09 力對加熱金屬進行之加工過程，…。以下為特別設計及建構
10 用於執行上述作業之工具機例子：(a)閉模鍛造機：…。頂
11 模由上方衝擊原材料使其形成所需的鍛造形狀；(b)開模鍛
12 造機：開模鍛造（自由模鍛）是指一塊金屬工件在衝鎚或衝
13 頭與單一開鍛模間，…；(c)落鎚機：藉由連續壓力操作
14 者。…；2. 扁平產品之彎曲、摺疊、矯直或矯平之機器（包
15 括彎板壓機）。…；3. 扁平產品之縱剪作業線、定尺剪切作
16 業線及其他剪切機（不包括壓床）。衝剪複合機除外。…；
17 4. 扁平產品之衝孔、衝口或嚙切機（不包括壓床），包括衝
18 剪複合機。…；5. 加工管材、中空型材及條材之機器（不包
19 括壓床）。…；6. 金屬冷作加工壓床：這類機器主要包括：
20 (a)液壓壓床：…；(b)機械壓床：…；(c)伺服壓床：…；
21 (d)用於擠製條材、桿材、角材、型鋼、型材及管材等之擠
22 製壓床。…；(e)用於將金屬廢材壓縮成捆包之壓床。」

23 (3)貨品分類表第84章第66節之貨名為「專用或主要用於第8456
24 至8465節機器之零件及附件，包括工作物或工具夾持器，自
25 開螺模頭、分度頭及其他工具機用特殊配件；各種手提工具
26 之工具夾持器」，該節中稅則號別8466.94.00（即原告申報
27 之稅則）之貨名為「第8462節或第8463節工具機之零件及附
28 件」。HS註解於8462節亦有敘明「本節所屬工具機之零件及
29 附件（不包括第82章之工具），應歸入第84.66節」。又工
30 具機之零件或附件包含底板、安裝框架、支架，已如前述。
31 故而，屬於工具機零件或附件的底板、安裝框架、支架，自

01 非第16類類註1丙所指「筒管、線軸、錐形線軸、錐體心
02 型、紗框或類似支持物」。

03 3.依職業安全衛生設施規則第42條、第300條第3款、第301
04 條、第302條規定，可知防（減）震、防（減）噪配備為震
05 動機器設備之必要零件或附件。查，依原告產品型錄，系爭
06 貨物之品名為「防震機械腳」，特性包含「特殊結構設計吸
07 震效果佳，能有效維持機器及模具精度，確保產品品質」、
08 「抓地力強，可防止機器因震動而產生位移、滑動」、「可
09 降低機器維修成本，降低噪音」，並載明適用於「鍛造機、
10 油壓沖床及其他震動設備」，依型號的不同，荷重能力從2
11 公噸至65公噸。另依特殊個案要求產製之防震腳荷重能力更
12 可達到150公噸以上。被告亦肯認系爭貨物具減震、防震功
13 能，並可利用螺栓底座調整高低來達到調整水平功能，適用
14 機種包括鍛造機、油壓沖床及其他震動設備等。亦即，系爭
15 貨物完全符合貨品分類表第84章第66節之貨名所稱「工具機
16 用特殊配件」，而顯然不符輸出入貨品分類表第83章第2節
17 之貨名，也完全不合於HS註解所列8302節之物品。次查，系
18 爭貨物係使用由經濟部智慧財產局審查通過的新型專利「工
19 作機台防震腳墊結構」、「機械防震腳墊構造（一）」或
20 「機械防震腳墊構造（二）」等來生產製造，益見系爭貨物
21 係震動機器設備的防震配備，而確屬「工具機用特殊配
22 件」。再觀諸裝有原告防震機械腳之機器的運作影片，可清
23 楚看出這些機械「利用衝擊或壓力」進行生產，顯然不是
24 「家具、門、窗、樓梯、百葉窗、車具、鞍具、衣箱、首飾
25 箱及類似品之卑金屬架座」所能承受。亦即，「家具、門、
26 窗、樓梯、百葉窗、車具、鞍具、衣箱、首飾箱及類似品之
27 卑金屬架座」根本無法提供震動機械設備防震、降低噪音之
28 功能，也會在震動機械設備的衝擊壓力下快速損壞，並導致
29 機械設備未能維持平衡而嚴重影響產品品質，更使機械設備
30 使用年限大幅縮短。

31 4.原告於中國大陸生產製造之防震機械腳產品，自中國大陸出

口時，中國大陸海關皆核定商品編碼（即我國海關進口稅則所稱稅則號別）為0000000000，商品編碼8466.9400.90之商品名稱（即我國海關進口稅則所稱貨名）為「稅目84.62-84.63機器用其他零件」，又84.62機器即包含鍛造機、衝壓力機、衝壓機床等。

5.依上，系爭貨物顯非「家具、門、窗、樓梯、百葉窗、車具、鞍具、衣箱、首飾箱及類似品之架座」，而係「鍛造機、油壓沖床及其他震動設備」（屬稅則號別8462節之物品）之防（減）震、防（減）噪配備，為稅則號別8462節機器之零件或附件，所適用之稅則號別應為8466.94.00等語。

(二)聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

(一)答辯要旨：

1.原告主張進口「防震機械腳」逾10年，海關皆核定稅則號別第8466節物品，即已形成通案，被告就本案稅則號別之改列，未踐行正當程序且違反信賴保護原則一節：

(1)依據財政部109年7月6日台財關字第1091015146號令（下稱109年7月6日令釋）意旨，涉及具反覆適用性質之通案歸列稅則變更，應依行政程序法規定，以部令發布並登載於行政院公報，反之如不涉及通案變更者，即得逕依職權就個案改列稅則號別。又上開令釋所稱「具反覆適用性質之通案」稅則號別歸列，係指已作成之稅則疑問解答見解及稅則預先審核見解或參考世界關務組織（WCO）對國際商品統一分類制度（HS）註解之增修及其他有關文件而作成者，因此類稅則號別歸列之意見對全體納稅義務人而言，具有一定約束力，而長期適用於相同貨物之認定，是倘任意變更，影響層面較為廣泛，爰此類稅則變更應踐行法定程序後始得為之，以期程序周延並符合法律安定性。

(2)原告雖稱以原申報稅則號別第8466.94.00號報運本案貨物進口多年已形成通案，然客觀視之，本案貨物歸列稅則號別

時，並無針對相同貨物歸列稅則號別第8466.94.00號之稅則疑問解答、預先審核或WCO對HS註解之增修及其他有關稅則歸列文件，是本案貨物之稅則號別亦難謂已達普遍且反覆適用之「通案」程度，是以，本案非涉及具反覆適用性質之通案歸列稅則變更，僅屬個案稅則號別之改列，被告得逕依職權為之，尚無109年7月6日令釋所示，應以部令發布之必要。

(3)被告以類同貨名「防震腳座」及「沖壓機械之減震底座」等，與系爭貨物在稅則號別歸類上為相同評價、實證特徵之同一貨物，於海關通關系統資料庫中調閱近5年內其他同業之進口紀錄資料，查得尚有歸列稅則號別第8302.50.00號之案例，亦有以其他（非第8466.94.00號及第8302.50.00號）稅則號別申報之案件，足證系爭貨物列為稅則號別第8466.94.00號，並未在同業間長期形成普遍認定結果，益徵系爭貨物之稅則號別歸類申報，並未達至普遍共識之「通案性」程度。

(4)稅捐稽徵機關對本質上原可為終局審查之租稅事件，於受理納稅義務人申報租稅後，如未經終局審查，即作成課稅處分，保留得於一定期間內依事後審查之結果為變更之權限，此即所謂「保留事後查核權」之先行核定，關稅法第18條第1項所定進口貨物之「先放後核」制度即屬之。故依前揭「先放後核」規定所為之先行徵稅驗放，僅具有暫時核定之性質，尚不足以為納稅義務人之信賴基礎。查本案屬關稅法第18條第1項所定進口貨物之「先放後核」案件，按該條立法意旨，貨物雖已先行徵稅驗放，但僅具暫時核定之性質，被告依上開規定於法定期限內，對本案進行事後審查，為法所明定，原告應有海關執行事後審查之預見可能，故尚不得以此為信賴基礎，而主張有信賴保護原則之適用。

2.原告主張系爭貨物非「家具、門、窗、樓梯、百葉窗、車具、鞍具、衣箱、首飾箱及類似品之卑金屬架座」，稅則號別非第8302.49.00號，而是「鍛造機、油壓沖床及其他震動

設備」，所適用稅則號別應為第8466.94.00號一節：

(1)海關進口稅則第8302節節名為「家具、門、樓梯、窗、百葉窗、車具、鞍具、衣箱、櫃、首飾箱及類似品之卑金屬架座、配件及類似品；卑金屬製帽架、帽掛鉤、托架及類似品；附有卑金屬架座之腳輪；卑金屬製自動關門器」，又HS註解第8302節詮釋為「……本節包含一般用途卑金屬材料所製之附屬配件及架座，大量用於家具、門、窗、車具等具特殊用途的貨品亦在本節一般分類範圍之內（如汽車用門把手或絞鏈）……。」海關進口稅則第8466節節名為「專用或主要用於第84.56至84.65節機器之零件及附件，包括工作物或工具夾持器，自開螺模頭、分度頭及其他工具機用特殊配件；各種手提工具之工具夾持器」。

(2)本案經審核原告提供之型錄及相關文件，來貨為防震水平調整支架（底座），由鋼板焊接件製之底座、承壓板、防震橡膠、螺栓、螺帽、平墊片等所組成，分別有B系列（圓形）及H系列（方形）2種款式，依不同型號有不同尺寸，可適用不同機種，透過將防震腳座安裝於機架底部，達成減震、防震，防止機器產生的震動傳遞到地能，並可利用螺栓底座調整高低來達到調整水平功能，適用機種包括鍛造機、油壓沖床及其他振動設備等。系爭貨物初就海關進口稅則第8302節、第8466節名觀之，二者皆有適用可能，被告遂依前揭解釋準則一，透過類或章註確認貨品適用之範圍及歸列之優先順序。查海關進口稅則第16類類註一已明確規範：「本類不包括下列各項：……（丙）任何材質製（如第39、40、44及48章或第15類）之筒管、線軸、錐形線軸、錐體心型、紗框或『類似支持物』……（癸）第82或83章之物品……。」是以，本類不包括第83章之物品及任何材質製之類似支持物。系爭貨物為一般用途卑金屬材料所製之吸（防）震功能架座，依不同樣態有各種不同規格設計，廣泛應用於設備機台，性質核屬海關進口稅則第8302節下之卑金屬架座、托架等類似性質產品，尚無疑義，是其為海關進口稅則第16類類

01 註之排除範圍，自不得歸入第84章下之稅目，洵屬有據。

02 (3)本案經被告檢具相關文件，於112年3月30日以(112)高關字
03 0013號「高雄關進口稅則分類疑問及解答函」請財政部關務
04 署稅則法制組（下稱稅則法制組）解釋，據其答復略以，本
05 案依據解釋準則一、六規定，參據HS註解第8302節詮釋，宜
06 歸列稅則號別第8302.49.00號。準此，系爭貨物應歸列稅則
07 號別第8302.49.00號「其他架座、配件及類似品，卑金屬
08 製」，殆無疑義。

09 3.世界各國政府政策、產業型態及賦稅制度不一，且因關稅政
10 策不同，所課稅率或有差異，他國案例或其他個案縱有不同
11 之見解與認定，對於我國海關稅則分類之核定本無拘束力，
12 充其量僅能作為稅則核定之參考（最高行政法院106年度判
13 字第17號判決參照）。是以，原告雖稱中國大陸海關就系爭
14 貨物核定商品編碼為0000000000，惟對於我國海關稅則分類
15 之核定本無拘束力。又原告主張職業安全衛生設施規則第42
16 條、第300條第3款及第302條之規定，及系爭貨物獲經濟部
17 智慧財產局通過新型專利，認系爭貨物屬防（減）震設備之
18 零件或附件云云，惟上開法規係在保護勞工權益與智慧財產
19 權，核與系爭貨物稅則號別之歸列無涉。

20 4.據上，被告根據系爭貨物之主要功能並參酌型錄及相關文
21 件，按解釋準則一、六規定及HS註解對稅則第8302節與第
22 8466節之詮釋，同時參據稅則法制組之釋示，綜合審酌認定
23 系爭貨物應歸列稅則號別第8302.49.00號「其他架座、配件
24 及類似品，卑金屬製」，經核並無不合。又按海關進口稅則
25 號別第8466.94.00號「第8462或8463節工具機之零件及附
26 件」，稅率為2.5%，稅則號別第8302.49.00號「其他架座、
27 配件及類似品，卑金屬製」，第稅率7.5%。是原告原申報系
28 爭貨物之稅則號別第8466.94.00號，稅率2.5%，嗣經被告審
29 查結果，改列稅則號別第8302.49.00號，稅率7.5%，並補徵
30 稅費計33萬7,080元（含A報單部分），即屬於法有據等
31 語。

01 (二)聲明：原告之訴駁回。

02 四、本院之判斷：

03 (一)應適用之法令：

04 1.關稅法：

05 (1)第2條：「本法所稱關稅，指對國外進口貨物所課徵之進口
06 稅。」

07 (2)第3條第1項：「關稅之徵收及進出口貨物稅則之分類，除本
08 法另有規定者外，依海關進口稅則之規定。海關進口稅則，
09 另經立法程序制定公布之。」

10 2.海關進口稅則總則一：「本稅則各號別品目之劃分，除依據
11 本稅則類、章及其註，各號別之貨名及解釋準則之規定外，
12 並得參據關稅合作理事會編纂之『國際商品統一分類制度
13 (HS) 註解』及其他有關文件辦理。」

14 3.海關進口稅則解釋準則一：「類、章及分章之標題，僅為便
15 於查考而設；其分類之核定，應依照稅則號別所列之名稱及
16 有關類或章註為之，此等稅則號別或註內未另行規定者，依
17 照後列各準則規定辦理。」準則六：「基於合法之目的，某
18 一稅則號別之目下物品之分類應依照該目及相關目註之規
19 定，惟該等規定之適用僅止於相同層次目之比較。為本準則
20 之適用，除非另有規定，相關類及章之註釋亦可引用。」

21 4.稅則號別第8466.94.00號，貨名為「第8462或8463節工具機
22 之零件及附件」，第1欄稅率為2.5%；稅則號別8302.49.00
23 號，貨名為「其他架座、配件及類似品，卑金屬製」，第1
24 欄稅率為7.5%。

25 5.海關進口稅則第8302節為「家具、門、樓梯、窗、百葉窗、
26 車具、鞍具、衣箱、櫃、首飾箱及類似品之卑金屬架座、配
27 件及類似品；卑金屬製帽架、帽掛鉤、托架及類似品；附有
28 卑金屬架座之腳輪；卑金屬製自動關門器」。HS註解對於稅
29 則第8302節之詮釋為「本節包含一般用途卑金屬材料所製之
30 附屬配件及架座，大量用於家具、門、窗、車具等具特殊用
31 途的貨品亦在本節一般分類範圍之內（如汽車用門把手或絞

鏈），然而本節別不包括製品結構上之主件，如窗框或旋轉椅之迴轉裝置」；海關進口稅則第8466節為「專用或主要用於第84.56至84.65節機器之零件及附件，包括工作物或工具夾持器，自開螺模頭、分度頭及其他工具機用特殊配件；各種手提工具之工具夾持器」，HS註解對於稅則第8466節之詮釋為「除歸入第82章之工具及根據零件分類之一般規定（見第16類註解總則）外，本節包括：……。」

6.海關進口稅則第16類「機器及機械用具；電機設備；及其零件；錄音機及聲音重放機，電視影像、聲音記錄機及重放機，上述各物之零件及附件」類註：「1. —本類不包括下列各項：……(c)任何材質製（如第39、40、44及48章或第15類）之筒管、線軸、錐形線軸、錐體心型、紗框或類似支持物……(k)第82或83章之物品……」；總則：「(I) 本類一般內容(A)除本類註及第84與85章章註內指明除外者以及更明確地歸入其他各類者以外，本類包括所有機械或電氣機器、設備裝置、用具與器具及其零件，及若干非機械式或非電氣裝置與設備（諸如鍋爐、鍋爐室設備、過濾裝置等）及其零件。不列入本類之主要物品如下：……(d) 歸入第82章之其他物品（例如工具、工具頭、刀、切割刀片、非電氣式髮剪及若干機械式家庭用具），及歸入第83章之物品。」

7.財政部109年7月6日令釋：「一、海關發現進口貨物歸列之稅則號別不適當，擬予變更時，應依下列原則辦理：（一）涉及具反覆適用性質之通案歸列稅則變更，基於平等原則，對全體納稅義務人均有適用者，不論係因已作成之稅則疑問解答見解不適當、已作成之稅則預先審核見解不適當或參考世界關務組織（WCO）對國際商品統一分類制度（HS）註解之增修及其他有關文件而作成之變更等情形，應依行政程序法第159條第2項第2款及第160條第2項規定，以部令發布，並登載於行政院公報，自發布日（或指定之將來一定期日）生效。但稅則號別變更影響簽審規定適用時，應先會商貿易主管機關意見後，再踐行變更稅則號別程序。（二）不涉及

通案歸列稅則變更者，海關得逕依職權就個案改列進口貨物稅則號別，納稅義務人如有不服，得依關稅法第45條至第47條規定提起行政救濟。……。」

(二)經查，如爭訟概要欄所示事實，有A、B、C、D報單（原處分卷1第1、31、43、361頁）、稅則稅率綜合查詢作業（原處分卷1第195、197頁）、財政部關務署高雄關112年4月14日高港業二補字第1121010430號、112年5月10日高港業二補字第1121013411號、112年5月11日高旗業一補字第1121013588號函暨檢送第BCZ000000000000、BCZ000000000000、BCZ000000000000、BEZ000000000000號「海關進口貨物稅費繳納證兼匯款申請書」（原處分卷1第25至27、37至39、49至51、367至369頁）、財政部關務署高雄關112年8月22日高普港字第1121015841號、112年8月21日高普旗字第1121015842號復查決定書（原處分卷1第205至212、493至498頁）、財政部113年7月3日台財法字第11313911330號、第000000000000號訴願決定書（原處分卷1第343至360、645至661頁）等在卷可稽，堪信為真正。

(三)系爭貨物稅則號別無法歸列為第8466.94.00號「第8462或8463節工具機之零件及附件」：

1.按我國就輸出入貨品分類係採用世界關務組織所制定之國際商品統一分類制度（The Harmonized Commodity Description and Coding System，簡稱HS），HS註解係世界關務組織對各稅則號別品目之貨品詳加說明貨物名稱、成分、規格、生產方法、品質、用途及其他特徵，並列明主要應包括及不應包括之貨品，以利貨品分類及稅則號別之認定。準此，涵攝貨品至特定品目之稅則號別時，依前開規定，應依稅則號別目下所列貨品名稱、特徵及有關類、章或目註之規定，如類或章註與目內容或目註不同時，應採用目內容或目註，如類或章註與目內容或目註並無不同，相關類及章註亦可引用。關於稅則號別之適用，原則上應依稅則號別所列之貨名為之，而是否屬該貨名規範範圍，則應依有關

之類或章註判斷之，若無適當之節或註解可適用，再參考海關進口稅則解釋準則及HS解釋準則之適用，決定貨物稅號之歸屬（最高行政法院109年度上字第931號判決意旨參照）。

2. 經查，系爭貨物報關名稱為「沖床防震機械腳底座」，型錄之貨物名稱為「防震機械腳」，依原告提供之型錄及相關文件（原處分卷1第13至25頁、本院卷第101至108頁），系爭貨物為防震水平調整支架（底座），由鋼板焊接件製之底座、承壓板、防震橡膠、螺栓、螺帽、平墊片等所組成，分別有圓形之B系列、P系列及方形之C系列、H系列、R系列等款式，依尺寸不同適用於不同機種之鍛造機、油壓沖床及其他振動設備，安裝於機架底部，達成減震、防震之效果，並可利用螺栓底座調整高低來達到調整水平功能。由系爭貨物之貨名觀之，海關進口稅則第8302節之貨名「第8462或8463節工具機之零件及附件」及第8466節之貨名「其他架座、配件及類似品，卑金屬製」皆有適用可能，至於應屬何貨名規範範圍，依上開說明，則應依有關之類或章註判斷之。

3. 依海關進口稅則第16類類註1明確規範：「本類不包括下列各項：……（c）任何材質製（如第39、40、44及48章或第15類）之筒管、線軸、錐形線軸、錐體心型、紗框或『類似支持物』。……（k）第82或第83章之物品。……。」等語，可知第16類不包括任何材質製之「類似支持物」。系爭貨物為一般用途卑金屬材料所製之吸（防）震功能架座，應用於不同機種之設備機台，屬卑金屬架座、托架等「類似支持物」性質之產品，是其為海關進口稅則第16類類註之排除範圍，自不得歸入海關進口稅則第84章下之稅目。再者，系爭貨物為吸（防）震功能架座，原告自陳系爭貨物為事後選配之貨品，並不會直接將其固定於油壓沖床合併為一產品，因不同規格之油壓沖床各種數值並不相同，故腳座要獨立分開，主要目的並非提升油壓沖床之效能，而係避免設備機台因震動導致損壞等語（本院卷第169、314至315頁），是系爭貨物非屬設備機台之零件、附件而屬其配件甚明。復觀諸

海關進口稅則第8466節之註釋載明：「(A)第84.56至84.65節所屬之零件。(B)這些機械之附件，即與這些機械連用之輔助裝置，例如：用以改進機械，擴大其工作範圍之可互換裝置；用以提高精確度之裝置；對機械主要功能起某種伺服作用之裝置。……。」等語，可知系爭貨物非屬於海關進口稅則第8466節註釋所稱之物品，是系爭貨物稅則號別應無法歸列為第8466.94.00號「第8462或8463節工具機之零件及附件」。是原告主張系爭貨物稅則號別應歸列為第8466.94.00號「第8462或8463節工具機之零件及附件」等語，並不可採。

(四)系爭貨物稅則號別應歸列為第8302.49.00號「其他架座、配件及類似品，卑金屬製」：

1.按海關進口稅則第83章章名為「雜項卑金屬製品」，第8302節節名為「家具、門、窗、樓梯、百葉窗、車具、鞍具、衣箱、首飾箱及類似品之卑金屬架座、配件及類似品；卑金屬製帽架、帽掛鈎、托架及類似品；附有卑金屬架座之腳輪；卑金屬製自動關門器」；HS註解對於稅則第8302節之詮釋為「本節包含一般用途卑金屬材料所製之附屬配件及架座，大量用於家具、門、窗、車具等具特殊用途的貨品『亦』在本節一般分類範圍之內（如汽車用門把手或絞鏈），然而本節別不包括製品結構上之主件，如窗框或旋轉椅之迴轉裝置」。因此，歸列第8302節之貨物係包含「一般用途卑金屬材料所製之附屬配件及架座」、「大量用於家具、門、窗、車具等具特殊用途的貨品」，並未排除符合該節詮釋文義範圍內，用於其他機械、設備等貨品之附屬配件及架座，亦不問該卑金屬架座、配件是否具防（減）震作用。

2.次按，海關進口稅則總則一規定：「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（HS）註解』及其他有關文件辦理。」海關進口稅則解釋準則一規定：「類、章及分章之標題，僅為便於查考

而設；其分類之核定，應依照稅則號別所列之名稱及有關類或章註為之，此等稅則號別或註內未另行規定者，依照後列各準則規定辦理。」另HS解釋準則一規定：「類、章及分章之標題，僅為便於查考而設；其分類之核定，應依照稅則號別所列之名稱及有關類或章註為之，此等稅則號別或註內未另行規定者，依照後列各準則規定辦理。」上開HS解釋準則一之註解載明：「（I）商品標準分類之建立係便利國際貿易，將貨品分成類、章及副章，並予標題，儘量詳列其所包含之種類與項目。惟在頗多情況下，不可能將全部所有各種貨品加以歸類，或在標題中加以特別說明。（II）準則一之標題僅係便於查考而設，其分類並無法律依據。（III）本準則後段之分類之認定原則如下：（a）根據各節之項目及相關之類註或章註加以分類。（b）此等節或註內未另行規定者，則適用於準則二、三、四及五之規定。……（V）註解（III）（b）所稱『此等節或註內未另行規定者』，旨在確立節所列之名稱及任何相關類或章註是最重要的，換言之，為決定分類時優先考量之規定。……」依上述海關進口稅則、解釋準則及HS解釋準則、註解之規定，可知，關於稅則號別之核定，原則上應依稅則號別所列之貨名為之，而是否屬該貨名規範範圍，則應依有關之類或章註判斷之，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，決定貨物稅則號別之歸屬。蓋國際商品數以千萬種計，但分類制度之設計不可能鉅細靡遺，故於稅則分類上，各「節」下原則上均有「其他」之目款之情況，以避免有所遺漏，乃國際貨品分類係以最末所列之「其他節或目」來規範其他未列名的該節相關貨物。

3. 查系爭貨物為由鋼板焊接件製之底座、承壓板、防震橡膠、螺栓、螺帽、平墊片等所組成之沖床防震機械腳底座，適用於不同機種之鍛造機、油壓沖床及其他振動設備，核屬一般用途卑金屬製架座，符合海關進口稅則第8302節之詮釋範圍。再者，海關進口稅則第8302節「……類似品之卑金屬

01 架座、配件及類似品.....」下8302.4「其他架座、配件及
02 類似品」又分列8302.41「適合建築物用者」、8302.42「其
03 他，適用於家具者」、及8302.49「其他」目，是依上開HS
04 解釋準則一，被告將系爭貨物列為8302.49「其他架座、配
05 件及類似品」目，再核歸列稅則號別第8302.49.00號「其他
06 架座、配件及類似品，卑金屬製」，自屬有據。

07 4.至原告主張系爭貨物為沖床防震機械腳底座，顯然不符海關
08 進口稅則第8302節之貨名等語。但查，第8302節之貨名除
09 「家具、門、窗、樓梯、百葉窗、車具、鞍具、衣箱、首飾
10 箱」外，尚包括「類似品之卑金屬架座、配件及類似品」。
11 參以HS註解第83章第8302節之詮釋為「本節包含一般用途卑
12 金屬材料所製之附屬配件及架座，大量用於家具、門、窗、
13 車具等具特殊用途的貨品『亦』在本節一般分類範圍之內
14 （如汽車用門把手或絞鏈）」（原處分卷1第199頁）。是
15 「一般用途卑金屬材料所製之附屬配件及架座」自係符合該
16 節文義範圍內之貨品。而系爭貨物為鋼板焊接件製之底座、
17 承壓板、防震橡膠、螺栓、螺帽、平墊片等所組成之沖床防
18 震機械腳底座，依其貨品主要特徵為防震底座以觀，核屬
19 「卑金屬材料所製之附屬配件及架座」，則被告將系爭貨物
20 歸類列為8302.49「其他架座、配件及類似品」目，再核歸
21 列稅則號別第8302.49.00號「其他架座、配件及類似品，卑
22 金屬製」，並無不合，原告上開主張自難採納。

23 (五)原告雖主張其為系爭貨物或相類產品最大進口業者，海關皆
24 以第8466節物品核定進口，已具反覆適用稅則號別而形成通
25 案性質，被告逕行改變系爭貨物之稅則號別，未踐行正當程
26 序，且違反信賴保護原則云云。惟：

27 1.按海關對於進口貨品之稅則歸類不當，一旦行之多年，具有
28 普遍性，其持續而穩定之法律見解，可能形成「某種秩
29 序」，其若足具特殊正當程序保障之必要性，固然須由海關
30 報由上級機關財政部核定，始能引據稅則號別歸列之新見
31 解。但此一特殊正當程序規範既然旨在兼顧法之正確性與安

01 定性，其發動與踐行仍有前提要件，亦即，必須海關對於進
02 口貨品之稅則歸列生有錯誤，行之有年，透過時間及案例數
03 量之持續累積，其錯誤儼然成為共識，致有踐行特殊正當程
04 序而為改變之必要者，始足當之。若僅係特定些許前例其稅
05 則歸類不當，並未具有「通案性」者，海關基於法律之正確
06 適用，並未先送財政部核定，逕行變更前案之不當稅則歸類
07 見解，改按適當之稅則號別為歸列，尚無不可。況進口貨物
08 貨品分類號列之歸列，涉及高度專業性及技術性判斷，且貨
09 品依其成分常可能涵蓋2以上之分類號列，海關所屬分估員
10 對於進口貨物之材質成分、功能、特性或用途之認定，自有
11 可能因各分估員自身專業智識及見解不同，而作成核歸不同
12 貨品分類號列之決定，此種情形在專業分工愈趨細緻之技術
13 領域益為彰顯，且中外皆然，與吾人日常生活經驗法則亦無
14 扞格。亦即，海關依據進口商所進口之貨物成分分析審究結
15 果，認為將貨物之貨品分類號改列，方屬正確之分類，此種
16 貨物分類號之改列，性質上自屬匡正錯誤之分類，於關稅實
17 務中並非絕無僅有，亦非僅針對特定進口商之不公平措施，
18 該進口商自不得主張應沿用錯誤之分類，亦不得主張其對錯
19 誤之分類有信賴利益。蓋海關對於進口貨物依法負有正確分
20 類之義務，倘其分類有誤，自有即時匡正錯誤之責（最高行
21 政法院104年度判字第677號判決參照）。

22 2.次按海關對於個案稅則號別之核定，僅對系案貨物有其拘束
23 力，並不及於之前或之後同一相對人相同貨物之其他個案；
24 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
25 稅則號別，對於之後進口案件所為之核定處分，並不受之前
26 錯誤核定之拘束，且其無撤銷之前錯誤核定之效力，亦無損
27 於進口人之前核定處分之權益，即於不同時間進口貨物之稅
28 則分類縱有不同，其系爭貨物稅則之核定亦無拘束力（臺北
29 高等行政法院99年度訴字第2316號判決、最高行政法院100
30 年度裁字第2518號裁定意旨參照）。

31 3.經查，被告以類同貨名「防震腳座」及「沖壓機械之減震底

座」等，與系爭貨物在稅則號別歸類上為相同評價、實證特徵之同一貨物，於海關通關系統資料庫中調閱自108年3月7日至113年3月7日止之其他同業之進口紀錄資料，查得尚有歸列稅則號別第8302.50.00號之案例，亦有以其他（非第8466.94.00號及第8302.50.00號）稅則號則申報之案例等情，有調印進出口報單作業（原處分卷4第1至7頁）在卷可參，可見與系爭貨物相類之貨品稅則號別歸列申報，並未在同業間長期形成普遍認定之共識，足證系爭貨物之稅則號別歸列申報，並未具反覆適用稅則號別而形成通案性質之程度。又原告提出之金豐公司109年3月10日、112年4月26日、113年1月4日及113年6月21日4紙進口報單（訴願卷2【檔號0112/1551/00000000/1/1-14】原告訴願理由補充書(二)第5至8頁、本院卷第211至212頁），其進口貨物之稅則號別固為第8466.94.00號，然僅屬同一進口人，亦不具有長期且頻繁進口之情形，此僅單一個別廠商對相同貨物稅則號別之歸類錯誤，無法推論出進口該貨物所有其他全體廠商皆以該稅則號別歸列申報之結論，且如上所述，經被告調閱近年其他同業進口與系爭貨物相類之貨品紀錄資料，尚有歸列其他非第8466.94.00號稅則號別之情形，系爭貨物或相類貨物歸列稅則號別並未在同業間長期形成普遍認定之共識，未具反覆適用稅則號別而形成通案性質之程度，海關基於法律之正確適用，並未先送財政部核定，逕行變更前案之不當稅則號別歸類見解，改按適當之稅則號別為歸列，尚無不可。又依上開裁判意旨，不同時間進口貨物之稅則號別歸列縱有不同，對系爭貨物稅則號別之核定，亦無拘束力。原告此部分主張，亦不可採。

(六)原告復主張中國大陸海關皆核定商品編碼8466.9400.90，其商品名稱為「稅目84.62-84.63機器用其他零件」，又84.62機器即包含鍛造機、衝壓力機、衝壓機床等云云。惟按世界各國政府政策、產業型態及賦稅制度不一，且因關稅政策不同，所課稅率或有差異，他國案例或其他個案縱有不同之見

01 解與認定，對於我國海關稅則分類之核定本無拘束力，充其
02 量僅能作為稅則核定之參考。原告此部分主張，仍不可採。

03 (七)準此，被告審視系爭貨物之主要功能，參酌原告提供之型錄
04 及相關文件，按解釋準則一、六之規定，及HS註解對稅則第
05 8302節與第8466節之詮釋，並參據財政部關稅署稅則法制組
06 之解釋，綜合評估認定系爭貨物應歸列稅則號別第
07 8302.49.00號「其他架座、配件及類似品，卑金屬製」，經
08 核並無違誤。是以，被告改列系爭貨物稅則號別為第
09 8302.49.00號，按第1欄稅率7.5%，重新核算應納稅款，扣
10 除已繳納款項，尚應補徵稅費23萬2,397元（33萬7,080元—
11 A報單10萬4,683元），亦無違誤。

12 (八)原告聲請函調金豐公司、協易機械工業股份有限公司、克普
13 典科技股份有限公司於111年12月後經核定適用稅則第84章
14 第66節之報單資料（本院卷第197至199頁）；聲請函詢臺灣
15 機械工業同業公會系爭貨物是否專用或主要用於沖壓機械、
16 系爭貨物是否廣泛用於「家具、門、窗、樓梯、百葉窗、車
17 具、鞍具、衣箱、首飾箱及類似品」；聲請囑託國立高雄科
18 技大學模具與鍛壓製程技術中心鑑定系爭貨物是否專用或主
19 要用於沖壓機械、系爭貨物是否廣泛用於「家具、門、窗、
20 樓梯、百葉窗、車具、鞍具、衣箱、首飾箱及類似品」（本
21 院卷第230至231頁）。惟查，被告調閱近年其他同業進口與
22 系爭貨物相類之貨品紀錄資料，尚有歸列其他非第
23 8466.94.00號稅則號別之情形，系爭貨物或相類貨物歸列稅
24 則號別並未在同業間長期形成普遍認定之共識，未具反覆適
25 用稅則號別而形成通案性質之程度乙事，業如前述，是原告
26 聲請調閱上開公司適用稅則第84章第66節之報單資料，即無
27 必要。再者，HS註解第8302節詮釋為「本節包含一般用途卑
28 金屬材料所製之附屬配件及架座，大量用於家具、門、窗、
29 車具等具特殊用途的貨品『亦』在本節一般分類範圍之內
30 （如汽車用門把手或絞鏈）……。」故「一般用途卑金屬材
31 料所製之附屬配件及架座」及「大量用於家具、門、窗、車

具等具特殊用途的貨品」均為第8302節適用範圍之貨品，縱
系爭貨物非廣泛用於「家具、門、窗、樓梯、百葉窗、車
具、鞍具、衣箱、首飾箱及類似品」，也與系爭貨品是否屬
於適用第8302節之貨品無涉，是原告聲請函詢、囑託鑑定部
分，亦無調查之必要。因此，原告上開證據調查之聲請，均
予駁回。

(九)綜上，原處分（含復查決定）經核無違誤，訴願決定予以維
持，亦無不合。原告訴請撤銷為無理由，應予駁回。

(十)本件判決基礎已經明確，兩造其餘之攻擊防禦方法及訴訟資
料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述之必
要，一併說明。

五、結論：原告之訴為無理由。

中 華 民 國 114 年 7 月 16 日
法 官 李明鴻

以上正本與原本無異。

如不服本判決，應於判決送達後20日內，向本院提出上訴狀，上
訴狀並應記載上訴理由，表明關於原判決所違背之法令及其具體
內容或依訴訟資料可認為原判決有違背法令之具體事實，並依法
繳納上訴費用新臺幣3000元。其未表明上訴理由者，應於提出上
訴後20日內向本院補提理由書（上訴狀及上訴理由書均須按他造
人數附繕本），如逾期未提出上訴理由書者，本院毋庸再命補
正，由本院逕以裁定駁回上訴。

中 華 民 國 114 年 7 月 16 日
書記官 吳 天