

臺灣桃園地方法院行政訴訟判決

110年度簡字第7號

110年12月8日辯論終結

原告 添進裕機械股份有限公司

代表人 蕭政男

訴訟代理人 楊美玲律師

林穆弘律師

被告 財政部關務署臺北關

代表人 陳世鋒

訴訟代理人 章耀文

劉靜怡

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109年11月26日台財法字第10913939670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

壹、程序方面：

本件原告起訴時之被告代表人為陳長庚，於訴訟進行中於民國110年7月29日由陳世鋒繼任，並具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

貳、實體方面：

一、事實概要：

原告委由萬泰聯運股份有限公司，於民國107年11月23日向被告報運進口整線水性印刷機模切部零件（EQUAMOUNT BEAR

ING ASSEMBLY 及 NEW BOLTLESS COVER) 1 批 (進口報單號碼：第 CG/07/C02/11836 號，下稱系爭貨物)，申報稅則號別第 8443.91.00 號「利用第 8442 節之印刷版、滾筒及其他印刷組件之印刷機之零件及附件」，稅率為免稅，電腦核定按 C1 (免審免驗) 方式通關放行，依關稅法第 18 條第 1 項規定，按原告申報之事項先行徵稅放行，事後再加審查。嗣經被告審核結果，以系爭貨物為專用於紙板旋轉模切機之零件，改列稅則號別第 8441.90.00 號「第 8441 節所屬機械之零件」，稅率 2.5%，核定應納稅費新臺幣 (下同) 75,022 元 (包括進口稅 24,469 元、營業稅 50,162 元及推廣貿易服務費 391 元)。原告不服，申請復查，未獲變更。原告仍不服，提起訴願，惟遭訴願駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、本件原告主張：

(一)系爭貨物係屬整線水性印刷設備附屬模切功能之零件，應適用進口稅則別第 8443.91.00 號之稅率，原處分機關認定有誤：

1.原告生產之整線水性印刷設備，為一複合機器，主要功能為「印刷」：

(1)依海關進口稅則解釋準則一：「類、章及分章之標題，僅為便於查考而設；基於合法之目的，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，依照下列各準則規定辦理。」

(2)2017 年關稅合作理事會編纂之國際商品統一分類制度 (H. S.) 註解 (以下稱 2017 年 H. S. 註解) 第 16 類：①類註 3 規定：「由兩具或兩具以上機器組裝在一起形成的複合機器，或設計為具有兩種或兩種以上互補或交互功能之機器，除另有規定外，按其主要功能之組件或機器，歸入應列之節」②類註解「總則」，進一步就 (VI) 多用途機器及複合機器 (類註 3) 記載：「…兩種或兩種以上不同種類之機器或器具裝配成一整體，連續或同時分別進行其各自功能，且一般係作互相補充作用及於第十六類不同節內述及之複合機器，亦依其主

要用途而分類。下述諸例為此類複合機器之樣例：印刷機器，附有輔助之托紙機器者（第84.43節）；製紙箱機器，附有可印名稱或簡單設計之輔助機器者（第84.41節）；工業用熔爐，附有起重或搬運機器者（第84.17或85.14節）；製香煙機，附有輔助包裝機器者（第84.78節）。執行上述規定時，不同之機器如其中一件置於另一件之內部或上面，或共同裝置於同一基座或框架上，或共同之箱罩內者，視為已組合成一部機器之整體。」③由上可知，當機器係屬複合機器，判斷機器應適用2017年H. S. 註解第16類章？節？係以機器之「主要用途」作為分類依據。因而，認定本件系爭貨物稅則，自應依照2017年H. S. 註解第16類類註3及註解「總則」、（VI）多用途機器及複合機器（類註3）規定，應以系爭貨物所屬之整線水性印刷設備「主要用途」，做為判斷依據。

(3)本件系爭貨物，係安裝於原告所生產之整線水性印刷設備，為輔助印刷做切模加工之零件。而該整線水性印刷設備，係由進紙、印刷、模切（選配）、摺合、計數等部分組成，實為具有印刷、模切、摺合、計數等功能之複合機器。再者，該機器主要係以「印刷」為主，其餘模切、摺合、計數部分，均是輔助印刷用，為印刷後之進一步加工，主要配置在印刷機的中後端，而該等模切、摺合、計數部分，均需依靠前端印刷設備運轉，始能發揮功能，無法自行運轉。況，原告公司以生產印刷機為主，並無生產其他模切、摺合、計數等獨立機器，則因該機器主要用途是印刷，自應適用2017年H. S. 註解第16類有關印刷機之規定。

2.系爭貨物應適用進口稅則別第8443.91.00號之稅率：

(1)依2017年H. S. 註解第16類第84.43節「8443.91利用第84.42節之印刷版、滾筒及其他印刷組件之印刷機之零件及附件」解釋：「除應依零件分類之一般規定（見第十六類註解總則）外，本節亦包括所屬機器之零件及附件。這些包括，例如機器（不論是否為分離的機器）係專門設計輔助印刷用，

在印刷中或印刷後用以進料、處理或其他對紙張、紙捲作進一步加工者。此類機器通常與印刷機本身分開，包括：(1)堆積昇高機及置紙用盒或抽屜…。(2)自動進料機…。(3)紙張遞送機構…。(4)分頁整理器…。(5)摺疊機、上膠機、穿孔機及裝釘機。…。但如其設計並非專門用以配合印刷機使用者除外（如第84.40節或84.41節，視情形而定）。(6)編連號機…。(7)印刷工業用之燙金機…。」。

(2)原告所生產之整線水性印刷設備，安置模切部係為便利使用者之附加功能，而通常此裁切功能僅能依照原本之印刷物材質、需求，而搭配之裁切功能，無法獨立運作是該附有模切功能之印刷設備，應適用第84.43節，而系爭貨物主要係安置於整線水性印刷機模切部之零件，故有適用第84.43節「零件及附件」之解釋。

(3)原處分、復查決定及訴願決定，雖認系爭貨物依解釋準則一（第16類類註二（乙）【即2017年H.S.註解第16類類註2(b)】）及六規定，為專用於紙板旋轉模切機之零件。然：

①由2017年H.S.註解第16類「類註2」、「類註3」之內容觀之，「類註2」應係指單一功能機器，而「類註3」是針對複合機器，顯然於認定機器適用之章節，應先確認該機器係屬複合機器或為單一功能機器，若為複合機器，應有優先適用「類註3」之規定。

②本件系爭貨物，係安裝於原告所生產之整線水性印刷設備，為輔助印刷做切模加工之零件，而該整線水性印刷係屬複合型機器，因而於認定系爭貨物之稅則，應優先適用「類註3」，顯非「類註2」。

③況若按原處分、復查決定及訴願決定之認定，無論機器是否為複合機器，其零件均以「類註2」之規定作為判但標準，則「類註3」之規定，豈不是形同具文？因而，原處分、復查決定及訴願決定之認定，確屬違誤。

(二)原告於101、102、103年申報系爭貨物報運進口時，均係以8443.91.00號申報，未曾遭被告改列，被告同意原告以8443.

91.00號申報，已使原告產生信賴基礎。然本件系爭零件於107年11月23日以第8443.91.00號之稅率申報時，卻突遭原處分機關改列稅則號別，被告實已違反信賴保護原則：

- 1.按「行政行為，非有正當理由，不得為差別待遇。」「行政行為，應以誠實信用之方法為之，並應保護人民正當合理之信賴。」行政程序法第6條及第8條，分別定有明文；又按「信賴利益應予保護之要件有三，一為信賴基礎，即必須有一表示國家意思之行政行為存在，以為信賴之基礎；二係信賴表現，即當事人確因信賴該意思表示的效力而展開具體信賴行為，包括運用財產及其他處理行為；三為信賴值得保護，即當事人之信賴必須無行政程序法第119條所列各款信賴不值得保護之情形，始有信賴保護原則之適用。」最高行政法院101年度判字第699號判決（附件三），可資參考。
- 2.復按「合法行政處分之作成，除應遵守法律之明文規定外，尚應慮及公法上一般法律原則之適用。行政機關作成行政處分時，對於相同或具同一性之事件，為保障人民之正當合理之信賴，並維持法秩序之安定，應受合法行政先例或行政慣例之拘束，如無實質正當理由，即應為相同之處理，以避免人民遭受不能預見之損害，此即所謂行政自我拘束原則。」最高行政法院106年度判字第527號判決可資參考。
- 3.原告過去於101年11月16日、102年11月14日、103年11月10日進口EQUAMOUNT BEARING ASSEMBLY及NEW BOLTLESS COVER，均是依當時第8443.91.00號辦理申報，足以證明原告過去確實均是以第8443.91.00號稅則申報，亦未曾遭被告更改稅則，顯然原告自有信賴被告作成行政處分時，對於系爭零件之稅則認定，應與過去為相同之認定，以保障人民之正當合理之信賴，並維持法秩序之安定。
- 4.原訴願決定認「原處分機關就訴願人前於不同時間進口相同貨物之稅則號別歸列縱有不同，對本件稅則號別之核定並無拘束力」等語。原處分機關顯然係認被告每次做成之稅則處分均屬個案認定，進而否定稅則處分有「信賴保護」之適

01 用，此已與行政程序法第6條及第8條之規範意旨相違背。

02 5.再者，原告過去於101年11月16日、102年11月14日、103年1
03 1月10日進口EQUAMOUNT BEARING ASSEMBLY及NEW BOLTLESS
04 COVER，被告均以第8443.91.00號，未曾撤銷，而被告就原
05 告申報系爭貨物稅則，改定稅則之處分，亦不存在「撤銷行
06 政處分」，該處分自無「違法」可言。然被告卻以現改定稅
07 則行為，即是認過去之稅則認定即屬「違法」，而認本件與
08 行政自我拘束無涉，而無「信賴保護」之適用，亦屬違誤。

09 (三)綜上所陳，原處分、復查決定及訴願決定之認定，確屬違法
10 有誤，應依行政訴訟法第4條第1項規定，予以撤銷等語。並
11 聲明：1.訴願決定、復查決定及原處分均撤銷。2.訴訟費用
12 由被告負擔。

13 三、被告則以：

14 (一)原告主張該模切部雖與印刷機器無共同基座，但該機器巨大
15 且無法任意移動，況且該零件中文譯名「優力膠墊」，本身
16 並無裁切功能，必須依靠前端印刷設備運轉才能發揮切割功
17 能，應屬複合機器之範疇，應歸列進口稅則號別第8443.91.
18 00號，說明如下：

19 1.系爭貨物係安裝於整線水性印刷機模切部，為原告所自承且
20 有設備圖可稽，該模切部主要功能為扎出成型的箱型，按海
21 關進口稅則總則一及解釋準則一、六「本稅則各號別品目之
22 劃分，除依據本稅則類、章及其註，各號別之貨名及解釋準
23 則之規定外，並得參據「(HS)註解及其他有關文件辦理」
24 「類、章及分章之標題，僅為便於查考而設；其分類之核
25 定，應依照稅則號別所列之名稱及有關類或章註為之，此等
26 稅則號別或註內未另行規定者，依照後列準則規定辦理。」
27 「基於合法之目的，某一稅則號別之目下物品之分類應依照
28 該目及相關目註之規定，惟該等規定之適用僅止於相同層次
29 目之比較。為本準則之適用，除非另有規定，相關類及章之
30 註釋亦可引用。」符合稅則第8441節「其它紙漿、紙或紙板
31 製品製造機，包括各種切紙機」具體明確之規定，應優先歸

01 列。且該節註解明確規定「本節包括所有用於截切之機器
02 （釘書機除外），及將製成之紙漿、紙張或紙板修剪者；其
03 範圍包括用以將紙料切成所需之寬度或商用尺寸，以至製造
04 各種產品所需之大小者不等。本組包括：……(2)印模切割機
05 （五彩石紙、標籤、花邊紙、索引卡、開孔信封、紙箱形
06 等）。……」。原告雖陳明該模切部體積巨大無法任意搬
07 動，與印刷設備連結一起，無法自行運轉，而主張系爭貨物
08 係印刷成型機械設備模切部之專用零件，惟按第16類類註四
09 「機器（包括機器組合）具有個別之構件（不論單獨或以管
10 線、傳動裝置、電纜或其他裝置連接者）供發揮顯明之功能
11 者，按其功能歸入適當之節。」仍應屬稅則號別第8441.90.
12 00號「第8441節所屬機械之零件」。

13 2.次依海關進口稅則第16類類註二（乙）規定：「除照本類類
14 註一、第84章章註一及第85章章註一規定外，機器之零件
15 （非第8484、8544、8545、8546或8547節所列物品之零
16 件），應依照下列原則分類：……（乙）其他零件，如係專
17 用或主要適用於某特種機器或同節之多種機器（包含第8479
18 或8543節內機器）者，應歸入該種或第8409、8431、8448、
19 8466、8473、8503、8522、8529或8538等機器適當節。惟如
20 該項零件亦係主要適用於第8517及8525至8528節者應歸入第
21 8517節；」與類註總則（VI）規定「機器之裝配，除非其設
22 計係永久性結合或裝於共同之基座、框架、箱罩者，不得
23 視為組合為整體。依此規定，暫時性裝配者，或正常情形下
24 不裝配成為複合機器者，皆不視為複合機器」之意旨，系爭
25 貨物改列稅則號別第8441.90.00 號「第8441節所屬機械之
26 零件」，洵屬有據。

27 (二)原告陳述意見稱進口系爭貨物多年，均經海關核定稅則號別
28 第8443.91.00號，符合財政部91年3月8日台財字第09105501
29 52號令報部核定依法發布，被告未依此報部核定即逕自變更
30 系爭零件之稅則，實已違反信賴保護原則。另有關貨物通案
31 與否之認定，應聯繫經濟部國際貿易局（下稱國貿局）追蹤

調查貨物進口情形後，再據以決定，被告若未曾與國貿局聯繫，是否有裁量不足或錯誤之情形。

1.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，依據海關進口稅則總則及解釋準則等相關規定辦理。海關於行使稅則核定此一涉及高度專業性及技術性判斷之職權時，必須對於進口貨物按其材質成分、加工層次、主要功能、特性或用途等要素，依照上揭規定所提示之各項原則，加以綜合審酌。申言之，海關對於個案稅則號別之核定，僅對系案貨物有其拘束力，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，亦無損進口人之前核定處分之權益（最高行政法院100年度裁字第 2518號裁定意旨參照）。準此，被告就原告前於不同時間進口相同貨物之稅則號別歸列縱有不同，對本件稅則號別之核定並無拘束力。又本關依法負有歸列正確稅則號別之義務，倘稅則號別有誤，自有及時匡正錯誤之責，其對系爭貨物所為稅則改列既無違誤，則原告自不得主張應沿用之前錯誤之分類，亦不得主張其對錯誤之分類有信賴利益（最高行政法院104年度判字第677號判決意旨參照）。從而，本件改列稅則號別並未違反信賴保護原則。

2.海關對於進口貨品之稅則歸列不當，如經案例累積，致各該貨物進口業者形成一定之信賴，各海關就個案進口貨物為關稅核定，如發現來貨稅則號別歸列有見解變更之可能，必須踐行報財政部核定及登載公報對外公開，並自發布日（或指定之將來一定期日）生效。財政部該等海關適用關稅法第18條核課關稅，其核課涉及「通案性」稅則號別見解變更，應報財政部核定發布後始可以新稅率據以課稅之正當程序設計，乃植基於憲法上對人民財產權保障所應導引出之基本要求（臺北高等行政法院108年度訴字第82號判決參照）。申言之，個別單一廠商對相同貨物之稅則號別持續歸類錯誤，

不應推論為進口該貨物全體廠商之案例累積，更不代表已在該貨物進口業者（有進口該貨物之大多數廠商）形成一定之信賴，即不具通案性質之適用，亦即欠缺財政部91年3月8日令揭禁之整體性原則。本件原告於95年1月1日至報運進口（107年11月21日）前，以「EQUAMOUNT BEARING ASSEMBLY」貨名報運進口之紀錄，計有101年11月16日、102年11月14日及103年11月10日（C1報單）3筆，104年至106年皆無相同貨名報運進口之紀錄，另貨名「NEW BOLTLESS COVER」自95年迄107年11月21日，僅有101年11月16日（C1報單）1筆報運進口之紀錄，均未有持續性且頻繁進口之事實，單純僅屬「同一進口人」多年進口相同產品之情形，並不具備通案之性質，自無報請財政部核定之必要。是以，被告依海關進口稅則等規定核定正確稅則號別，依論理法則及經驗法則認定事實，洵屬適法。另通案與此之認定，正如上述，係因稅則歸列錯誤之案例累積，致進口業者形成信賴，與國貿局調查貨物之進口情形無涉，原告所訴，委無足採。

(三)原告於準備書狀五對財政部關務署稅則之釋復結果，與被告主張依據解釋準則三（甲）之論述存疑，洵屬原告之誤解。依財政部關務署稅則法制組釋復結果略以「報單第1項貨品『EQUAMOUNT BEARING ASSEMBLY』，裝置於紙板旋轉模切機之滾筒（anvil cylinder）上；第2項貨品『NEW BOLTLESS COVER』，表面材質為聚氨酯，背襯材質為玻璃纖維，覆蓋於第1項貨品上，2項貨品皆為組合式半圓弧型產品，邊緣加工成能夠自動互鎖（automatic interlock）之安裝定位榫溝，2個半圓弧型產品組裝成圓柱型保護軸套（Bearing），保護軸套間可自動互鎖以覆蓋整個滾筒表面，具有模切加工時保護滾筒及緩衝之功能，使用於紙板旋轉模切機之滾筒，為專用於紙板旋轉模切機之零件，依解釋準則一〔第16類類註二（乙）〕及六規定，宜歸列稅則號別第8441.90.00號」，且被告於復查決定書、訴願決定書及行政訴訟答辯狀第一段即說明該零件歸列係依據海關進口稅則總則一及解釋

準則一、六。至於解釋準則三（甲）所述「稅則號別所列之貨名名稱說明較具體明確者，應較一般性說明者為優先適用」，僅再加強第8441節之歸列妥適。綜上所述，原告所稱，核無足採等語置辯。

(四)聲明：1.駁回原告之訴。2.訴訟費用由原告負擔。

四、上開事實概要欄所述之事實，為兩造所不爭執，並有系爭貨物進口報單（原處分卷2附件3）、被告107年12月25日北普業一字第1071053099號函及所檢送之海關進口貨物稅費繳納證兼匯款申請書（見原處分卷1附件1）、復查決定（見原處分卷1附件3）及訴願決定（參原處分卷1附件5）等附卷可稽，堪認為真正。

五、兩造之主要爭點為：原告向被告報運進口系爭貨物，原係申報稅則號別第8443.91.00號「利用第8442節之印刷版、滾筒及其他印刷組件之印刷機之零件及附件」，稅率為免稅，嗣經被告改以稅則號別第8441.90.00號「第8441節所屬機械之零件」，稅率2.5%，並據以對原告補徵稅款計25,692元，是否適法？

六、本院之判斷：

(一)按關稅法第2條、第3條第1項分別規定：「本法所稱關稅，指對國外進口貨物所課徵之進口稅。」「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。海關進口稅則，另經立法程序制定公布之。」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（HS）註解及其他有關文件辦理。」海關進口稅則解釋準則（下稱解釋準則）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。」二（甲）規定：「稅則號別中所列之任何一種貨品，應包括該項貨品之不完整或未完成者在內，惟此類不完整或

01 未完成之貨品，進口時需已具有完整或完成貨品之主要特
02 性。該稅則號別亦應包括該完整或完成之貨品（或由於本準
03 則而被列為完整或完成者），而於進口時未組合或經拆散
04 者。」

05 (二)我國海關進口稅則自78年1月1日起實施，係以關稅合作理事
06 會制定之國際商品統一分類制度為基礎編定而成，有關貨品
07 之分類及號別之認定，應依據解釋準則及總則所載有關規定
08 辦理。綜合前揭關稅法、海關進口稅則等相關規定，可知：
09 關稅法所稱「關稅」，指「對國外進口貨物」所課徵之進口
10 稅，其課徵除關稅法另有規定者外，依海關進口稅則徵收之
11 。而海關進口稅則關於類、章及分章之標題，僅為便於查考
12 進口貨品而設；進口貨品分類之核定，應依照稅則號別所列
13 該貨品之名稱及有關類或章註為之。次依海關進口稅則第16
14 類類註二（乙）規定：「除照本類類註一、第84章章註一及
15 第85章章註一規定類註一規定外，機器之零件（非第8484、
16 8544、8545、8546或8547節所列物品之零件），應依照下列
17 原則分類：……（乙）其他零件，如係專用或主要適用於某
18 特種機器或同節之多種機器（包含第8479或8543節內機器）
19 者，應歸入該種或第8409、8431、8448、8466、8473、850
20 3、8522、8529或8538等機器適當節。惟如該項零件亦係主
21 要適用於第8517及8525至8528節者應歸入第8517節；」與類
22 註總則（VI）規定「機器之裝配，除非其設計係永久性結合
23 或裝於共同之基座、框架、箱罩者，不得視為組合為整體。
24 依此規定，暫時性裝配者，或正常情形下不裝配成為複合機
25 器者，皆不視為複合機器」。

26 (三)被告就系爭貨物予以改列稅則號別第8441.90.00號「第8441
27 節所屬機械之零件」，關稅稅率2.5%，並據以對原告補徵
28 稅款計75,022元，並無違誤：

29 1.經查，原告於107年11月23日報運進口系爭貨物1批，申報稅
30 則號別第8443.91.00號「利用第8442節之印刷版、滾筒及其
31 他印刷組件之印刷機之零件及附件」，稅率為免稅；被告審

核結果，系爭貨品依檢附資料及查核結果，報單第1項貨品「EQUAMOUNT BEARING ASSEMBLY」，裝置於紙板旋轉模切機之滾筒（anvil cylinder）上；第2項貨品「NEW BOLTLESS COVER」，表面材質為聚氨酯，背襯材質為玻璃纖維，覆蓋於第1項貨品上，2項貨品皆為組合式半圓弧型產品，邊緣加工成能夠自動互鎖（automatic interlock）之安裝定位榫溝，2個半圓弧型產品組裝成圓柱型保護軸套（Bearing），保護軸套間可自動互鎖以覆蓋整個滾筒表面，具有模切加工時保護滾筒及緩衝之功能，使用於紙板旋轉模切機之滾筒，為專用於紙板旋轉模切機之零件，是以系爭貨物用於整線水性印刷設備之模切部，並據原告訴訟代理人於本院審理時陳稱：「系爭貨品是安裝在鈞院卷一第76頁原證6整線水性印刷設備中之模切部機器內，...」等語（見本院卷2第231頁），並有產品說明書在行政救濟案卷宗1可稽（見該卷1附件6）。查模切機是一種紙包裝和印刷後道機械設備，主要將印品或紙板軋切成一定形狀，該模切機為具獨立功能之機器。雖原告陳稱系爭印刷設備之模切功能，需依靠前端印刷設備運轉，該模切部才能發揮切割之功能，單獨之模切部無法自行運轉，以及此模切部功能僅能依照原本之印刷物材質、需求，而搭配之裁切功能，屬於附加功能，並非具有獨立功能之機器設備云云，並提出原證18之光碟片為證，惟觀諸整線水性印刷設備圖（見本院卷1第76頁），模切部與印刷機並未裝於共同之基座、框架、箱罩，而該機器固屬自動化設備，然關於運轉模式等，僅為該整線水性印刷設備及模切部機具之電腦程式或功能是否重新設定及調整之問題，尚難憑此即遽認兩者屬永久性結合，足見尚難憑此遽認系爭機器之模切部不具模切獨立功能。又據原告於復查申請書事實及理由欄記載「設備是整線水性印刷機設備，由進紙、印刷、模切（選配）組成」等語，此有原告復查申請書可證（行政救濟案卷宗1附件2），說明該模切部係屬選配設備，而依據HS第16類註解VI類註3及類註總則6規定，機器之裝備

01 除非其設計系及永久性結合，或裝於共同之基座、框架相罩
02 者，不得視為整體，本件原告之整線水性印刷機設備，其模
03 切部既然屬於選配，顯然與印刷機設備並非永久結合，尚難
04 認為印刷機設備與模切部視為複合機器。被告參據海關進口
05 稅則第16類類註二（乙）：「除照本類類註一、第84章章註
06 一及第85章章註一規定外，機器之零件（非第8484、8544、
07 8545、8546或8547節所列物品之零件），應依照下列原則分
08 類：（甲）.....（乙）其他零件，如係專用或主要適用於
09 某特種機器或同節之多種機器（包括第8479或8543節內機
10 器）者，應歸入該種或第8409、8431、8448、8466、8473、
11 8503、8522、8529或8538等機器適當節。惟如該項零件亦係
12 主要適用於第8517及8525至8528節者應歸入第8517
13 節.....。」之規定，另參據HS註解對稅則第8441節之詮
14 釋：「.....本節包括所有用於截切之機器（釘書機除
15 外），及將製成之紙漿、紙張或紙板修剪者；其範圍包括用
16 以將紙料切成所需之寬度或商用尺寸，以至製造各種產品所
17 需之大小者不等。」，將系爭貨物改列稅則號別第8441.90.
18 00號「第8441節所屬機械之零件」，按稅率2.5%，核課進口
19 稅費，尚無違誤。

20 2.又原告既稱系爭貨物係安裝於生產製造瓦楞紙板（箱）印刷
21 成型機械設備之模切部，模切部主要功能為扎出成型的箱
22 型，被告認為符合第8441節「其它紙漿、紙張或紙板製品製
23 造機，包括各種切紙機」具體明確之規定，應優先歸列；且
24 該節註解明確規定「本節包括所有用於截切之機器（釘書機
25 除外），及將製成之紙漿、紙張或紙板修剪者；其範圍包括
26 用以將紙料切成所需之寬度或商用尺寸，以至製造各種產品
27 所需之大小者不等。本組包括：.....(2)印模切割機（五彩
28 石紙、標籤、花邊紙、索引卡、開孔信封、紙箱形
29 等）.....。」是被告將系爭貨物歸列稅則號別第8441.90.
30 00號「第8441節所屬機械之零件」，核屬允當。

01 (四)原告復主張原告自101年以來，進口多批「EQUAMOUNT BEARI
02 NG ASSEMBLY」，均申報稅則號別為8443.91.00號，被告如
03 擬變更稅則號別，應踐行報財政部核定之程序，不應任意變
04 更稅則號別，以維護納稅義務人之信賴權益；又原處分相異
05 於以前認定之稅則號別，已違反信賴保護原則云云。經查：

06 1.按信賴保護原則之主張，應具備信賴基礎，即須有足以引起
07 當事人信賴之國家行為；信賴表現，即當事人客觀上有針對
08 信賴基礎之表現行為，及信賴值得保護等要件。參以進口貨
09 物貨品分類號列之歸列，涉及高度專業性及技術性判斷，且
10 貨品依其成分常可能涵蓋2以上之分類號列，海關所屬分估
11 員對於進口貨物之材質成分、功能、特性或用途之認定，自
12 有可能因各分估員自身專業智識及見解不同，而作成核歸不
13 同貨品分類號列之決定，此種情形在專業分工愈趨細緻之技
14 術領域益為彰顯，且中外皆然，與吾人日常生活經驗法則亦
15 無扞格。亦即，海關依據進口商所進口之貨物成分分析審究
16 結果，認為將貨物之貨品分類號改列，方屬正確之分類，此
17 種貨物分類號之改列，性質上自屬匡正錯誤之分類，於關稅
18 實務中並非絕無僅有，亦非僅針對特定進口商之不公平措
19 施，該進口商自不得主張應沿用錯誤之分類，亦不得主張其
20 對錯誤之分類有信賴利益。蓋海關對於進口貨物依法負有正
21 確分類之義務，倘其分類有誤，自有即時匡正錯誤之責，自
22 難謂稅則號別一經個案認定後，海關即永遠不得再為變更，
23 進口人亦不得主張海關先前錯誤之稅則分類為信賴基礎，要
24 求續予沿用。

25 2.惟稅捐本質上為對人民財產之侵害，必須依法律始得為課
26 徵，稅率為稅捐構成要件，其變動務必踐行立法程序並公告
27 之，此為稅捐法定原則，以維護人民財產權。而海關對於進
28 口貨品之稅則歸列錯誤而導致稅率有別，如透過時間及案例
29 數量之累積，該等具體化抽象規範所生之錯誤，儼然成為人
30 民及國家各部會（包括海關）就該進口商品稅率之共識，即
31 「已具通案性」，其效力已有類於海關進口稅則就「特定商

品」為稅率之規定。則擬變更該等因涵攝錯誤所生之共識，於現實生活中，幾無異於改變稅捐構成要件中稅率之規定，既無可透過立法程序予以變更（因海關進口稅則該等抽象規範本身並無錯誤），但至少必須由主管機關透過相當於行政命令發布之程序，始可將本屬於國家機關與人民間之「錯誤共識」予以變更，據以限制或侵害人民之財產權，且原則上僅能向後生效，以避免對財產權之過度干預。

3.為因應上揭涉及「通案性」稅則號別見解之變更，特別賦予正當程序保障之意旨，財政部先後作成下列函釋，俾降低法之正確性與安定性之衝突：

(1)財政部75年4月19日台財關字第0000000號函：海關對於進口貨品之稅則歸類，應求前後一致。如發現原所歸列之類目號別不適當，擬變更其稅則號別課稅時，除已明文修訂者外，應先報部核定。

(2)財政部77年3月23日台財關字第000000000號函：主旨：海關對於進口貨品之稅則歸列，如發現所歸列之類目號別不適當，擬變更其稅則號別課稅者，應依本函說明二辦理。說明：二、海關於核定稅則號別時，依據廠商提供之資料及稅則分類紀錄卡，如發現該進口貨物行之多年歸列之稅則號別不適當，擬變更其稅則號別且將影響進口人之權益者，除已明文修訂者外，應先報部核定；至進口貨物分類之異議（註：現行規定為復查）案件，應依關稅法第23、24及25條（註：現行法為第45、46及47條）規定辦理，惟其所涉通案歸列原則如欲變更，仍應依財政部75年4月19日函規定辦理。

(3)財政部91年3月8日令：為保障納稅義務人權益，有關進口貨物行之多年歸列之稅則號別不適當案件，依下列原則辦理：

①海關對於進口貨品之稅則歸列，如發現所歸列之稅則號別不適當，擬變更其稅則號別且將影響進口人之權益者，仍依財政部75年4月19日函及77年3月23日函之規定，由關稅總局報部核定，以求程序周延。②此類案件應報部核定之原則

為：①適用範圍：貨物不論是否經海關查驗或審查文件後所歸列之稅則號別，均有適用。②整體性：海關對同一進口貨物，不論自同一關區進口，或自數個不同關區進口，均核定為同一稅則號別者。③延續性：按進口行為之延續性，須同時考量進口期間及進口次數。亦即進口行為需具有持續性，且有頻繁之進口紀錄，並視產品特性而定。④為利於海關執行，減少爭訟，且基於保障業者權益之考量，此類本部核定改列進口貨物稅則號別之案件，本部將依行政程序法第159條第2項第2款暨第160條第2項規定以令發布之，並登載於本部公報（註：現為行政院公報），改列之稅則號別自發布令之日起生效。有關擬變更稅則號別之進口貨品，在海關發現後報部至本部核定發布前，基於稅率變動不溯及既往，在稅率之適用方面，由海關依進口貨物之原稅則稅率辦理，以符法律安定性。⑤為有利業者進口成本估算並確保稅收，海關於發現進口貨物所歸列之稅則號別不適當，擬變更其稅則號別時，儘速函報本部核定。

(4)嗣財政部鑑於91年3月8日令之「同一貨物」、「整體性」及「持續性」該等不明確，或過度嚴苛及僵化之標準，乃以108年7月12日台財關字第1081014568號令廢止91年3月8日令。

(5)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）：①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：①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。②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。②廢止本部75年4月19日台財關第0000000號及77年3月23日台財關第000000000號函。

4.徵諸財政部上揭函釋之演進，各海關依關稅法第18條就個案進口貨物為關稅核定，如發現來貨稅則號別之通案歸列有見解變更之可能，必須踐行財政部所揭示之特殊正當程序。其設計要旨略為：①「通案性」之稅則號別見解變更，應由海關報由財政部核定，並以部令登載於行政院公報對外公開，自發布日（或指定之將來一定期日）生效；在海關發現報部至財政部核定發布前，基於稅率變動不溯及既往，在稅率之適用方面，由海關依進口貨物之原稅則稅率辦理，以符合法律安定性。②關於「通案性」之判斷，捨棄財政部91年3月8日令「同一貨物」、「整體性」及「持續性」該等不明確，或過度嚴苛及僵化之標準，改以個案裁量。

5.上揭涉及通案性稅則號別見解之變更，特別賦予正當程序保障之意旨，亦為財政部上揭函令一貫之見解，從未變更（財政部91年3月8日令之所以遭廢止，係因關於報部核定之要件規定過度不明確、嚴苛及僵化所致，但通案性之稅則號別改列必須報部核定乙事，並未變更），海關為其下級機關，自應遵循。是以，財政部上開正當程序之要求，其適用自不侷限於財政部108年7月12日令、109年7月6日令發布後始進口報關之貨物。

6.海關對於進口貨品之稅則歸類不當，一旦行之多年，具有普遍性，其持續而穩定之法律見解，可能形成「某種秩序」，其若足具特殊正當程序保障之必要性，固然須由海關報由上級機關財政部核定，始能引據稅則號別歸列之新見解。但此一特殊正當程序規範既然旨在兼顧法之正確性與安定性，其發動與踐行仍有前提要件，亦即，必須海關對於進口貨品之稅則歸列生有錯誤，行之有年，透過時間及案例數量之持續累積，其錯誤儼然成為共識，致有踐行特殊正當程序而為改

變之必要者，始足當之。若僅係特定些許前例其稅則歸類不當，並未具有「通案性」者，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歸類見解，改按適當之稅則號別為歸列，尚無不可。

7.系爭來貨係原告於107年11月23日向被告申報進口，原告以稅則號別第8443.91.00號「利用第8442節之印刷版、滾筒及其他印刷組件之印刷機之零件及附件」為申報，經被告按來貨之實際功能、性質及組件等，審核認定應歸列為第8441.90.00號「第8441節所屬機械之零件」，經核屬適法，已如上述。原告雖提示自己之進口前例並為前開主張；惟以原告提示之自身進口前例為觀，自95年1月1日起至107年11月21日止，其以「EQUAMOUNT BEARING ASSEMBLY」貨名報運進口之紀錄，僅有101年11月16日、102年11月14日及103年11月10日（C1報單），共3筆（其中104年至106年皆無相同貨名報運進口紀錄），並據原告於行政訴訟起訴狀載明（見本院卷1第10頁），復有進口報單在卷（見本院卷1第80至82頁）可憑，原告另以貨名「NEWBOLTLESSCOVER」報運進口之紀錄，則僅有101年11月16日（C1報單）1筆，此有被告「調印進出口報單作業」附行政救濟卷宗2卷可稽，並未有頻繁進口之事實，難謂已達大量案例積累之程度，並不足以認定已達大量案例積累致生普遍性之程度。況經被告調閱其他同業之進口紀錄資料，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，尚有歸列稅則號別第8441.90.00號，此觀其他公司於108年5月12日亦有進口「EQUAMOUNT BEARING ASSEMBLY」貨名之貨物，經公司申報之稅則為8441.0000000，此有該進口報單附行政救濟案卷宗2可稽（詳該卷宗附件6），更足徵系爭貨物是否僅因印刷機選配模切部即可將用於模切部之物品之稅則號別列為第8443.91.00號「利用第8442節之印刷版、滾筒及其他印刷組件之印刷機之零件及附件」為申報，仍然存在異見，並未達至普遍共識之「通案性」程度。

01 8.從而，縱使系爭貨物曾有歸列稅則號別第8443.91.00號之些
02 許前例，惟尚不足以據為認定已達至「通案性」之程度。又
03 無其他事證足供認定海關對於相同貨物之稅則號別歸類早已
04 形成持續且穩定之錯誤共識致有先送財政部核定始能改列之
05 必要。原告上揭主張，尚非可採。

06 9.又海關對於個案稅則號別之核定，僅對系案貨物有其拘束
07 力，並不及於之前或之後同一相對人相同貨物之其他個案；
08 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
09 稅則號別，對於之後進口案件所為之核定處分，並不受之前
10 錯誤核定之拘束，且其無撤銷之前錯誤核定之效力，亦無損
11 於進口人之前核定處分之權益(最高行政法院100年度裁字第
12 2518號裁定意旨參照)，準此，原處分機關就原告前於不同
13 時間進口相同貨物之稅則號別歸列縱有不同，對本件稅則號
14 別之核定並無拘束力。再者，「憲法之平等原則係指合法之
15 平等，不包含違法之平等。故行政先例需屬合法者，乃行政
16 自我拘束之前提要件，憲法之平等原則，並非賦予人民有要
17 求行政機關重複錯誤之請求權。」最高行政法院93年判字第
18 1392號著有判例。本件被告依法負有歸列正確稅則號別之義
19 務，倘稅則號別有誤，自有及時匡正錯誤之責，其對系爭貨
20 物所為稅則改列既無違誤，則原告自不得主張應沿用之前錯
21 誤之分類，亦不得主張其對錯誤之分類有信賴利益(最高行
22 政法院104年度判字第677號判決意旨參照)，本件改列稅則
23 號別應與行政自我拘束原則無涉，亦難認有違信賴保護原
24 則。

25 七、綜上所述，原告向被告報運進口系爭貨物，原係申報稅則號
26 別第8443.91.00號「利用第8442節之印刷版、滾筒及其他印
27 刷組件之零件及附件」，關稅稅率免稅，嗣經被告予以改列
28 稅則號別第8441.90.00號「第8441節所屬機械之零件」，關
29 稅稅率2.5%，並據以對原告補徵稅款計25,692元，洵屬有
30 據，復查決定及訴願決定遞予維持，並無不合。原告徒執前
31 詞，訴請判決如聲明所示，為無理由，應予駁回。

01 八、本件事證已臻明確，兩造其餘之攻擊防禦方法及訴訟資料經
02 本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述之必要，
03 併予敘明。

04 九、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第
05 1項前段，判決如主文。

06 中 華 民 國 111 年 1 月 14 日
07 行政訴訟庭 法 官 徐 培 元

08 上為正本係照原本作成。

09 如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表
10 明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須
11 按他造人數附繕本）。上訴理由應表明關於原判決所違背之法令
12 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
13 實。

14 中 華 民 國 111 年 1 月 14 日
15 書記官 吳 文 彤