臺灣基隆地方法院行政訴訟判決

108年度簡字第10號

原　　告　薪宇科技股份有限公司
法定代理人　陳禹鋅
訴訟代理人　陳家慶律師
被　　告　財政部關務署基隆關
代　表　人　楊崇悟
訴訟代理人　張培瑤

上列當事人間進口貨物核定稅則號別事件，原告不服財政部民國108年5月28日台財法字第10813915240號（案號：第 00000000號）訴願決定，提起行政訴訟，本院於民國109年7月8 日言詞辯論終結，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、程序事項：

(一)本件係關於稅捐課徵事件涉訟，而其標的金額在新臺幣（下同）400,000元以下，依行政訴訟法第229條第1項及第2項第1 款規定，應由地方法院行政訴訟庭為第一審管轄法院，並適用簡易程序。

(二)本件被告代表人於民國109年2月27日訴訟繫屬中由蘇淑貞變更為楊崇悟（本院卷二頁83至86），並已具狀聲明承受訴訟（本院卷二頁63），核無不合，應予准許。

二、事實概要：

原告委由訴外人強泰船務報關行於 106年12月至107年4月間向被告申報進口德國產製INGOT QUARTZ計3 批（下稱系爭貨物；其進口報單號碼分別為：第AW/06/085/E1849號第2項、第AW/07/085/E0409 號、第AW/07/085/E0514 號、下稱報單A、B、C ），原均申報稅則號別第7001.00.00號「碎玻璃及玻璃塊」，稅率FREE。經被告實施電腦審核，核列以文件審核（C2）方式通關，報單A改以貨物查驗（C3M）方式通關，

報單A、B、C均依關稅法第18條第2項規定，准原告繳納保證金計142,045 元，先行驗放，事後再加審查。嗣經被告審查結果，均改列稅則號別第7020.00.19號「其他工業或科學用玻璃器」，稅率10%，並以上開保證金抵充，復於107年4 月20日各以基普五補字第0107030226號函暨AWZ00000000000號徵收稅單、基普五補字第0107030228號函暨AWZ00000000000號徵收稅單、基普五補字第0107030230號函暨AWZ00000000000號徵收稅單通知原告補徵稅費53,660元、98,622元、103,481元，共計255,763元（下合稱原處分），並於107年4月23日送達。原告不服，而於107年5月16日申請復查，經被告合併審議後，以107年9月28日基普五字第1071012961號復查決定（下稱復查決定）駁回，並於107年10月1日送達。原告仍有不服，而於107年10月25日提起訴願，經財政部於 108年5月28日以台財法字第10813915240號（案號：第 00000000號，下稱訴願決定）訴願決定書駁回，並於108年5月30日合法送達。原告猶有不服，遂於108年7月29日提起本件行政訴訟。

三、原告主張：

(一)海關對於進口貨物稅則號別之核定，涉及高度專業性及技術性判斷之職權，應依海關進口稅則總則及解釋準則等相關規定辦理，併參關稅合作理事會編纂之「國際商品統一分類制度（HS）註解」（下稱HS註解），就進口貨物之材質成分、加工層次、主要功能、特性或用途等要素綜合審酌。原告主張，依系爭貨物進口當時之狀態，系爭貨物之稅則號別應核定為第7001.00.00號之「碎玻璃及玻璃塊」：

1.觀之HS註解對於稅則第7020節之詮釋：「…本節包括下列各項：⑴工業用品，諸如皮革上釉用之壺、碗、圓筒或圓盤；安全保護器，及其他儀器；油脂杯；護線板；觀察洞及計量器；S形管；旋管；腐蝕性物品用排水溝（通常以熔化矽石或熔化石英製成）、鹽酸用吸收桶及滴流柱等。…」。及海關進口稅則第70章章註五：「本分類內所稱『玻璃』包括熔

凝石英及其他熔化矽石。」等認定標準，可知，系爭貨物為型號係「HSQ 300 」之石英錠，其製程係以石英砂使用多個熱成型步驟製成高粘度電融石英錠（將高純度石英玻璃砂送入窯爐內加熱熔融，凝固後鑄成圓錠狀），所產出極低氣泡含量和高均勻性之材料，其尺寸為直徑約 320~520（mm）、長度約300（mm），用途廣泛，無專門固定用途。

2.再者：

⑴按文義解釋，系爭貨物不僅符合稅則號別第7001.00.00號「碎玻璃及玻璃塊」所闡述之「glass in the mass 」（即玻璃團、塊；無須為未加工之玻璃塊）樣態。且系爭貨物作為「原料」，尚須依客戶要求加工後才可使用之性質不同，亦非如稅則號別第7020.00.19號「其他工業或科學用玻璃器」所指，係可直接使用已加工完成之工業產品。

⑵按體系及目的解釋，稅則第7001節之「玻璃塊」必符合「塊料」、「沒有專門的固定用途」等要件；如無法列入稅則第70章其他各節之玻璃製品，則歸列稅則第7020節。是系爭貨物既符合「塊料」、「沒有專門的固定用途」等要件，即得直接依稅則號別第7001.00.00號為「碎玻璃及玻璃塊」核定，毋須再列入稅則第70章其他各節之玻璃製品。

3.且依系爭貨物原廠型錄及官方網站之介紹，系爭貨物不論管、棒或任何型態產品，均係由石英砂製造之半成品。其塊料可應用在多種產業，非如被告所述，僅能用於半導體產業，或進口後只用於裁切成圓盤狀片材（按：原告於進口加工成各種小於該尺寸之成品，應用範圍包括半導體製造、計量、光學、化學加工、防紫外線及耐高溫窗口片、生醫領域，原告亦確實銷售給多種產業領域應用），被告逕以原告就系爭貨物加工後產品部分用於半導體產業，推論系爭貨物有專門固定用途，顯然倒果為因。

4.況參HS各類章內容之架構，係按貨物之加工程度予以如下邏輯性之順序編碼：原材料→未加工產品→半成品→完成品之順序歸類，則歸列稅則第7020節之產品應屬完成品（即玻璃

製品）。而被告既認另案之同類貨物（即以石英玻璃原料加熱成熔融狀態後，凝固形成之大型石英塊狀，且應用範圍包括半導體製造、計量、光學、化學加工、防紫外線及耐高溫窗口片，僅該外觀呈粗製板塊狀，非錠狀），可符合稅則第7001節之「玻璃塊」（按：被告107年4月25日基普五字第10061024094號復查決定書），卻據原廠型錄認定系爭貨物屬石英玻璃半製品（semifinished quartz glass products），反適符合稅則第7020節之玻璃製品概念，當屬有疑。又由美國海關HQ087394稅則分類案例（即與系爭貨物同為德國Heraeus公司所製造型號為HSQ產品）可徵，系爭貨物之電熔過程，未經美國海關稅則分類案例認定係屬於「加工」之過程，則被告稱只要經石英砂使用多個熱成型步驟製成高粘度電融即屬「加工」過程，而應歸列為稅則7020節中，法律適用亦有違誤。

5.又按行政院主計總處所修訂行業標準分類，半導體製造業分類於261小類，而光學、太陽能則分類於264小類，並非屬於同一行類。而「行業標準分類」與「關稅課徵」亦無所涉。系爭貨物之製造商型錄，復無載明「主要係用於半導體產業」等語。則被告誤認半導體行業包括光學、太陽能、半導體元件，且以原告進口系爭貨物後，國內半導體、設備、太陽能及光學廠商要求加工供渠等使用，即遽認系爭貨物主要供半導體使用，係屬工業用途，改列系爭貨物為稅則號別第7020.00.19號，顯屬速斷。

6.另參原告進口與系爭貨物相同之石英碇，經財政部關務署臺北關（下稱臺北關）改列稅則號別、通知補稅後，原告提出訴願，業經財政部 109年1月15日台財法字第10813924850號訴願決定書撤銷處分，觀諸該訴願決定書內容，可知財政部亦本於原告主張之上開各項理由，認定系爭貨物應歸列之稅則號別，是否與稅則號別第7001.00.00號「碎玻璃及玻璃塊」不同，尚應重行審究，足徵被告逕為系爭貨物稅則號別之認定，實屬無據。

(二)退言之，被告改列系爭貨物稅則號別為第7020.00.19號「其他工業或科學用玻璃器」，尚有違平等與信賴保護原則：

1.原告申請進口之同型同類貨物，長期以來，不論被告、臺北關均核定歸列原告所進口報關之該型類貨物之稅則為第7001節（或7002節，即「未加工之玻璃管、棒」），原告援此作為銷售依據，已然形成整體性、延續性之法秩序，足堪為人民信賴之基礎，原告對此狀態顯有信賴。再依關稅法第18條第1項及第2項規定，海關對原告進口上開貨物時，無論是否先行驗放，均已事後加以實質審查，是海關就原告歷年間進口與系爭貨物相同之貨物既有審查，復未於6 個月內通知補繳稅款，依上開規定，視為業經核定，亦可作為原告之信賴基礎。是依行政程序法第6條、第8條、最高行政法院 102年判字第131 號判決等見解，被告擬變更其稅則號別，自應由關稅總局報財政部核定後登載於財政部公報；又基於稅率變動不溯及既往，系爭貨物亦應與上開貨物之同型類貨物之原稅則稅率辦理核課。惟被告率爾改定系爭貨物稅則號別改定，亦未報財政部核定，顯然不符正當法律程序，此舉亦違反信賴保護原則與行政自我拘束原則，原處分顯然違法不當。

2.被告雖辯稱前於105 年間，曾有甲廠商向海關申報進口型號為HSQ 300之石英錠2批（進口報單第CG/05078/00144號、第CW/05078/00661號…）、賣方為本案製造商，經海關歸列稅則號別第7002.31.00號之記錄；原告亦於106年2月14日向海關申報進口型號為HSQ 300之石英錠1批（進口報單第CA/06/320/00544號…），同經歸列稅則號別第7002.20.00 號云云，作為系爭貨物無通案原則適用之佐證，然同以進口型號為HSQ 300 之石英錠而言，於被告做成原處分前，就究應適用何稅則號別，海關尚無定論。且過往原告申報與系爭貨物相同之石英錠，海關亦僅係認屬第7002節之「未加工之玻璃管、棒」，稅率為1.2%，不僅遠低於稅則第7020節其他玻璃製品之稅率 10%，亦自可認被告於今驟然改稱系爭貨物稅則為7020.00.19號，並非正確。

3.被告雖再稱訴外人臺灣丸安股份有限公司於 106年2至7月間進口與本件系爭屬性相同貨物即供半導體使用之圓柱（碇）型石英，改歸列稅額號別第7020.00.19號，已按稅率10%補繳稅費云云，然核該案申請人雖未續行後續行政救濟程序，但從該案申請復查之意旨，亦係因進口與本件系爭屬性相同貨物即供半導體使用之圓柱（碇）型石英，遭改歸列稅額號別第7020.00.19號而申請，顯見相關爭議於不同進口商間進口同一石英原料均持續存在，不因該案申請人事後不再續行訴願，即認該處分未報部核定係屬合法，亦無從據以斷認本件不屬通案，無須報部核定。且該案申請人台灣丸安股份有限公司進口來貨僅供半導體使用，與系爭貨物無侷限單一用途、銷售至多種產業領域特性不同，亦難比附援引。

4.倘若驟將系爭貨物改列稅則號別第7020.00.19號，原稅率變更為10% ，原告必蒙受損失。是本件原告因信賴被告之核定處分（原核定稅率均遠低於 10%），就具體經濟活動而為安排，且並未有信賴不值得保護之情形，則因信賴所形成之利益，即應受到法律保護至明。

(三)原告主張系爭貨物如欲改列稅則號別，自應由被告先報請財政部核定，方屬適法：

1.財政部91年3月8日台財關字第0910550152號令（下稱財政部91年3月8日令）於108年7月12日廢止後，就稅則號別改定之釋疑，應參諸臺北高等行政法院108年度訴字第149、1307號判決及108年度訴字第353號等判決意旨。而揆之上開判決，可見進口貨物稅則號別有適用不當時，應回歸適用財政部75年4月19日台財關第0000000號及77年3月23日台財關第00000000號函釋（下稱75、77年函）所謂「報財政部核定發布後，始可以新稅率據以課稅」之適用方法。嗣75、77年函又經財政部以109年7月6日台財關字第 1091015146號令（下稱財政部109年7月6日令）所廢止，按諸財政部109年7月6日令之意旨，亦同認貨物若具有「通案性」之特性，海關就稅則號別之改列，依法自應報請財政部核定。

2.本件被告雖稱系爭貨物非有反覆適用性質之通案性稅則變更，無報部核定之必要云云。然揆之前揭見解，海關如發現來貨稅則號別有變更可能，本須踐行財政部所揭示之此一程序，此係植基於憲法上對人民財產權保障所導引出之正當法律程序。蓋石英為眾多產業的重要原料之一，國內並無產製石英塊材料之生產商，亦無熔融之技術，供給均仰賴外國進口。稽之原告自101年起至106年11月間，均進口系爭貨物，申報稅則號別不論是第7001或7002節，稅率均僅為0至1.2 %間，已有相當時日（按：業據原告提出「進口報單整理表」以佐，本院卷二頁219 ），此稅率復為其他石英進口業者之共識，而引為申報之基礎，各進口海關亦無異見，詎於 106年間，各海關竟通案就石英塊之稅則歸列為7020節之見解變更，致稅率由0至1.2%間，驟升至10%，未經正當程序，並令其變更之效力溯及既往，已直接影響眾廠商生存空間，且將稅率提高為10% ，亦將導致原告或其他進口石英塊加工業者，因國內半導體、設備、太陽能及光學廠商可直接向外國採購已加工完成之石英產品（稅率亦為10% ），而原告除採購石英塊及須先以稅則7020節課以10% 進口稅率外，尚須加計進口後加工費用，勢將增加原告產品售價，喪失市場競爭能力。且相比美、日、新加坡等國稅率（ 0至6%），我國稅率為10% ，反致變相打擊國內產業之無益結果。是以，原告主張被告如認原告就系爭貨物申報免稅為不當，擬予變更，自則應先送財政部核定，踐行此正當程序後，始得援用新稅率予以核課，否則其改變海關行之多年之稅則號別歸列之見解，逕以關稅法第18條就個案核定稅則號別，將損及原告權益，且屬違法至明。

(四)並聲明：訴願決定、復查決定及原處分均撤銷。

四、被告答辯：

(一)系爭貨物稅則號別改列為第7020.00.19號「其他工業或科學用玻璃器」，適用法律涵攝均無違誤：

1.行政院主計總處及經濟部工業局均非「關稅課徵」主管機關

，其所為之見解本不得作為有關關稅課徵分類之判準。而海關對於稅則號別品目之劃分，係按「實際來貨進口時之狀態」為斷，除依據「中華民國海關進口稅則」各稅則號別之貨名，各類、章及其註及解釋準則之規定外，並得參據HS註解及其他有關文件，本諸職權依法核定歸列。按稅則號別第7001.00.00號為「碎玻璃及玻璃塊」，其中玻璃塊對照之英文為「glass in the mass 」，即玻璃之態樣為團、塊，意指為「未加工之玻璃塊」。又HS註解對於稅則第7001節、第7002節及第7020節之詮釋分別為：「本節包括下列各項：....(B)玻璃（包括「釉彩」玻璃）塊料（即基本為規則的塊狀），沒有專門的固定用途。.....」、「本節包括下列兩項：(1)實心玻璃球.....(2)直徑不同之玻璃棒或玻璃管.....」及「本節包括未列入本章其他各節或不屬於本節其他各章之玻璃製品.....。」，且參HS各類章內容之架構基本，係按貨物之加工程度予以如下邏輯性之順序編碼：原材料（raw materials）（動物、植物、礦物）→未加工產品（unworked products）→半成品（semif inished products）→完成品（finished products），例如第52章「棉花」，即按原棉→已梳棉→棉紗→棉布之順序歸類於第5201節至5212節。依此觀之，稅則第7001節之「玻璃塊」，外觀約略為大塊狀，且須符合「未加工之塊料」、「沒有專門的固定用途」等要件；而稅則第7002節之玻璃棒必須符合「實心玻璃球」或「玻璃棒或玻璃管」等要件；再若無法列入稅則第70章各節之玻璃製品，則應歸列稅則第7020節。至於進口貨物究屬原料、半製品或製成品，依海關進口稅則第3 點總則一規定，應視節名、類、章及目註與HS註解所規範之製程、加工程度及形狀，辦理歸列適當之稅則號別。就有關「預定進口之貨物實體以及該實體物品在稅則上之客觀歸屬」，乃是屬於進口貨品買入成本之一部，必須由進口商在進口之際預為評估。如果貨品歸類之主觀認知有誤，其風險當應由進口人承擔。

2.核以系爭貨物產製於德國Heraeus 公司。依其原廠型錄所載，系爭貨物係以連續電熔方式（continuous electrical fusion process ）製造，將石英砂倒入金屬坩堝之熔化器頂部，熔化器由各種電熱元件包圍，加熱後之熔融石英由坩堝底部流出，經多個熱成型步驟加工，且可調整熔融石英從金屬坩鍋底部流出之孔徑，依其所需長度截斷，如加工成空心柱體（外徑可達300mm）或大號圓錠（700mm以上）等，塑型為具有各種尺寸之棒、管、板或其他產品，故系爭貨物顯係加工而成之高黏度、低氣泡含量及高均勻性之熔融石英產品，而非屬「未加工塊料」；又系爭貨物型錄強調其主要供應半導體產業（半導體產業包括：太陽能、半導體元件等），則系爭貨物既經加工，而屬有特定型態、專門用途之產品，亦與稅則第7001節之「未加工之塊料」、「沒有專門的固定用途」等要件不符；且系爭貨物係按HS註解第70章總則所列（F）「拉」之方法製造（按：系爭貨物係以「連續熔融」為製造方法，即HS註解稅則第7002節所稱之「抽拉法」），依海關進口稅則第3 點總則一規定，參據HS註解第70章總則之詮釋，系爭貨物之製造方法，亦無法歸入稅則第7001節；再參韋氏字典對Rod（棒）之定義係「a straight slender-stick growing on or cut from a tree or bush 」，互核系爭貨物為石英圓錠，直徑約320~520（mm）、長度約300（mm），直徑大於高度，外觀特徵顯非細長直條之形狀，更與棒狀之定義未合，且其形狀為圓錠形，非為玻璃球或玻璃管，亦與稅則第7002節之玻璃棒必須為「實心玻璃球」或「玻璃棒或玻璃管」等要件扞格，非屬稅則第7002節之範疇。故被告審酌系爭貨物不問其外徑、長度、重量、有無鑽取、截斷，均不符合上開各節特性，再無法列入其他章節，且皆為已加工之半成品石英錠，又屬工業用品，復佐以歐盟海關第DE 10573/ 15-1 號及第DEBTI4929/ 18-1號稅則分類案例，最終認定系爭貨物應改列稅則號別第7020.00.19號「其他工業或科學用玻璃器」，自屬允當。原告稱被告未說明「玻璃

塊」之定義為何，且參製造商之製作方式，系爭石英外徑並無固定，且無鑽取等截斷動作，長度也無固定，符合「glass in the mass」之闡述云云，已無可採。況且，國際商品統一分類制度對於數以千萬之商品本無從逐一臚列，故HS各章後方有「未列名」或「其他」節之設計，原告逕指歸入稅則第7020節之貨品，僅限於HS註解對該節所列舉之數種工業用品，系爭貨物尚屬原料，需依客戶要求加工，且性質不同云云，亦無足取。

3.此外，進口貨物與稅則號別之涵攝，依關稅法第4 條規定，屬海關執掌，由海關依中華民國海關進口稅則各稅則號別之貨名，各類、章註及解釋準則之規定核列，並得參據關稅合作理事會編纂之HS註解及其他有關文件，依職權審酌辦理，而本件原處分機關即依上開原則辦理稅則分類，縱美國海關對系爭貨物稅則歸列與被告不同等，對被告尚不生拘束力。

4.至原告提供財政部109年1月15日台財法字第10813924850 號訴願決定，以應考量來貨是否屬原物料、需再加工始可使用等因素歸列稅則，核與本件被告依據系爭貨物之「製造方法」及「形狀」等要件核定稅則無涉，該訴願決定自無法視為有利於原告之事證。

(二)原告不可就被告先前不正確之稅則歸列主張信賴保護，要求被告應以之前核定之錯誤稅則號別繼續歸列該進口貨物：

1.原告稱其進口同型同類貨物，長期經海關歸列稅則號別第7001.00.00號已形成法秩序，被告逕行改列稅則號別，違反信賴保護原則與行政自我拘束原則，然本件並無長期適用某種稅則號別而形成法秩序之情形，原告無從援此為信賴基礎。

2.關稅稅費之核定繫諸稅則號別之歸列，而稅則號別之歸列屬法律涵攝，其稅則號別之匡正與自信賴保護原則無涉。海關對於個案稅則號別之核定，僅對「該案貨物」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，亦無損於進口人之前核定處分之權益。是本件被告就系爭貨物於不同時間進口者之稅則分類縱有不同，其對本件稅則之核定亦無拘束力。系爭貨物經被告所為稅則分類既無違誤，則原告於不同期間進口相同貨品，海關之稅則分類是否與本件相同，即不在審究之列，原告當無要求被告重複作成錯誤核定之權利。

3.再核進口貨物稅則號別之核定本屬海關之法定職權，海關本於專業知識，依據相關稅則規定以及解釋準則，以進口貨物之實際內容為認定，其認定結果是否正確，須經多次反覆驗證，苟海關之稅則分類有誤，原告仍不得主張該錯誤之分類應續予沿用而有其拘束力，亦不得主張其對錯誤之分類有信賴利益。原告雖主張被告未報財政部核定前，仍應依原稅率辦理，蓋原告信賴被告核定之稅率均遠低於10%，並就具體經濟活動而為安排云云，然依關稅法第18條第2項規定，法律本賦予海關於貨物放行後之法定期間內改列稅則號別之權限，此亦為原告所得預見。又海關對於進口貨物依法負有正確分類之義務，倘其分類有誤，自有即時匡正之責，原告援引被告就之前進口系爭貨物之稅則號別歸列第7001.00.00號，而主張原處分違反信賴保護原則，原告所訴顯屬誤解。

(三)關於貨物就行之多年之稅則號別變更，是否應踐行陳報財政部核定之程序，被告說明如下：

1.財政部91年令固於108年7月12日廢止，然於91年令發布後至廢止前，有關進口貨物歸列稅則號別不適當案件，仍應依財政部 91年令核示之處理原則辦理。是本件原處分既係於107年 4月20日作成，則其稅則號別變更適用之準據，當與財政部91年令所述一致，惟本件系爭貨物不符合上開財政部令釋意旨揭示之「整體性」原則，自無經檢視後認有貨物之整體性，而應報財政部核定之考量。

2.財政部91年令廢止後，係回歸適用財政部75、77年函，就海關對於有通案性質之進口貨品其稅則歸類之類目號別不適當

，擬變更其稅則號別課稅時，認為應先踐行報財政部部核定之正當程序。嗣財政部再以 109年7月6日令以廢止前開75、77年函，而據其令釋內容，可知稅則號別變更應踐行報財政部核定程序之類型，應僅限於具有反覆適用性質的通案歸列稅則變更。若不涉及通案稅則號別變更之類型，則屬個案關於稅則號別之爭執，而應由當事人不服時依關稅法第45條至47條提起行政救濟。

3.針對系爭貨物稅則號別之核定觀察：

⑴所謂「通案拘束力」之判準，應係指各地區海關對進口貨物稅則分類有疑議時，報請關務署釋示之結果，包括關務署發布對轄下全體海關核定稅則號別時具拘束力之判準，諸如關務署稅則疑問解答、稅則預先審核或採納世界關務組織（WCO）及其他國家之見解而作成之見解均屬之。但本件被告之上級機關財政部或關務署，迄未就系爭貨物之稅則號別歸列核定，發表如上任何種類之見解，且系爭貨物報運進口前，又已有另案廠商經被告核定正確稅則號別且甘服繳稅，此外，原告復未能提出如稅則預審等有拘束力之稅則歸類將與本案相同屬性之貨物歸列稅則第7001或7002節之事證，自無足認定本案係屬通案，而被告變更系爭貨物之稅則號別，便無須報請財政部核定無誤。

⑵本件原告於系爭貨物進口前，僅於106 年期間進口與系爭貨物相同以「拉」方法製造之石英錠（塊），經核定歸列稅則第7001節或第7002節，計9 批，依上開判決報財政部之判準判斷結果，考量原告進口期間僅有「1 年」、進口次數僅有「9次 」，海關對於系爭貨物之稅則歸類本有分歧，被告若以「HSQ 300」及「HSQ300」2種英文貨名、原告統一編號、進口日期區間（100年1月1日至106年12月31日）為關鍵字，經電腦篩選後，再以人工方式逐筆檢視結果，其中石英錠（塊）（即INGOT QUARTZ）僅於106年間進口9筆（不包括系爭貨物），以通關方式 C1放行者6筆（歸列稅則第7001節及第7002節），以通關方式 C2放行者3筆（歸列稅則第7001節）

，由上述資料可得悉原告於上開期間進口與系爭貨物相同方法製造之石英錠（塊），經海關實質審查者，僅計3筆（ C2者3 筆）。顯徵原告並非長期進口系爭貨物外，亦見本件海關將系爭貨物歸列稅則第7001節對於原告產生之信賴力相當薄弱，更未形成行之多年稅歸列之通案變更。

⑶另參105年間，甲廠商曾向海關申報進口型號為HSQ 300之石英錠2批（進口報單第CG/05/078/00144號、第CW/05/078/00661號），賣方為本案製造商，尺寸分別為直徑420mm、長度40 0mm及直徑270 mm、長度任意，當時已有海關歸列稅則號別第7002.31.00號之紀錄；此外，乙廠商及丙廠商亦於 106年2月至同年7月期間進口同類貨物15批，經被告於106年8月7 日及同年10月16日核定歸列稅則號別第7020.00.19號，按稅率10% 徵稅，並經處分確定。而原告於106年2月14日，曾向海關申報進口同類貨物1批（進口報單第CA/06/320/00544號），尺寸為直徑300mm、長度300mm，亦有海關歸列稅則號別第7002.20.00號之紀錄。顯然系爭貨物並非均經海關核定為同一稅則號別第7001.00.00號屬實；且原告報運進口前，既已有他案數廠商正確申報稅則繳稅，自非屬通案，被告變更稅則號別，當無庸報財政部核定。

⑷從而，被告依據上開令釋，並考量原告進口系爭貨物特性、相同來貨之期間、進口次數及經海關實質審查筆數等節，確認本件來貨非屬通案（按：縱將原告 101至103年間進口3批與系爭貨物型號不同之「HSQ330」石英塊列入觀察，其經海關歸列之稅則號別亦係7020節或2506節，與系爭貨物亦有分岐），則被告就系爭貨物稅則號別之匡正，自無須報請財政部核定，而屬被告得自行認定之範疇。是原告主張系爭貨物稅則號別之變更應報部核定云云，洵非可採。

(四)並聲明：原告之訴駁回。

五、本院之判斷：

(一)查原告委由強泰船務報關行於106年12月至107年4 月間向被告申報進口德國產製系爭貨物，原申報稅則號別第7001.00.

00號「碎玻璃及玻璃塊」，稅率FREE。經被告實施電腦審核，核列以文件審核（C2）方式通關，報單A 改以貨物查驗（C3M）方式通關，且報單A、B、C均依關稅法第18條第2 項規定，准原告繳納保證金計142,045 元，先行驗放，事後再加審查。嗣經被告審查結果，均改列稅則號別第7020.00.19號「其他工業或科學用玻璃器」，稅率10% ，並先以上開保證金抵充，復於107年4月20日以原處分對原告各補徵稅費53,660元、98,622元、103,481元，共計255,763元，並於107年4月23日送達。原告不服，而於107年5月16日申請復查，經被告於107年9月28日以復查決定駁回，並於107年10月1日送達。原告仍有不服，而於107 年10月25日提起訴願，經財政部於108年5月28日以訴願決定駁回，並於108年5月30日送達等情，業據原告提出復查決定書、訴願決定書為證（本院卷一頁37至56），並經本院調取原處分（含復查決定）卷宗、訴願卷宗所附進口報單、原處分函（包括海關進口貨物稅費繳納證兼匯款申請書）及送達證書、復查申請書、復查決定書及送達證書、訴願書、訴願決定書及送達證書等件確認無誤，且為兩造所不爭執，堪信為真實。至原告主張原處分（含復查決定）認定之稅則號別不符海關進口稅則、HS註解，造成稅率有誤，且原處分（含復查決定）相異於被告以前所認定之稅則號別，違反信賴保護原則，又原處分（含復查決定）認定之稅則號別與原告過往所申報經海關核定者有所不同，故被告不得逕予核定，而應報財政部核定等語，則為被告所否認，並以前詞置辯。職故，本件之爭點為：系爭貨物之稅則號別及稅率為何？原處分（含復查決定）有無違反信賴保護原則？被告就系爭貨物之稅則號別得否逕予核定，抑或應報財政部核定？茲論述如下。

(二)系爭貨物之稅則號別及稅率為何：

1.按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，海關進口稅則總則一定有明文。又類、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，HS註解準則一亦有明文。準此，海關對於進口貨物稅則號別之核定，除依據海關進口稅則各稅則號別之貨名，各類、章註及解釋準則之規定歸列外，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。

2.海關進口稅則第7001節為「碎玻璃及玻璃塊（ Cullet and other waste and scrap of glass;glass in the mass）」，其下稅則號別第7001.00.00號為「碎玻璃及玻璃塊（Cullet and other waste and scrap of glass ; glass in the mass）」，第1欄稅率「免稅 Free」。第7020節為「其他玻璃製品（Other articles of glass ）」，其下稅則號別第7020.00.19號為「其他工業或科學用玻璃器（Other glassware for industrial or scientific use）」，第1 欄稅率為「10%」。

3.HS註解第70章章註5 規定：本分類內所稱「玻璃」包括熔凝石英及其他熔化石英。總則規定：玻璃之製造方法甚多，計包括下列各項：（A）鑄（例如平板玻璃）。（B）軋（例如平板玻璃或夾金屬線玻璃）。（C） 浮（例如浮式玻璃）。（D） 塑造，無論是否另經壓製、吹製或拉製方法相結合者（例如模製瓶子、平底大玻璃杯、某些類型的光學玻璃、煙灰缸）。（E） 吹製，機械或人工吹製，使用或不使用模具（例如製造瓶子、安瓿、裝飾品及有時吹製玻璃片）。（F）拉或擠（特別用於製造玻璃片、棒、管及玻璃纖維）。（G） 壓製，通常使用模具，常用作如煙灰缸之製造方法，亦常與軋製法（例如製造有圖案之玻璃）或吹製法（例如製造瓶子）結合。（H） 燈製法，用吹燈協助（由玻璃棒或管製成安瓿瓶、賞玩物品等）。（IJ）切割，將以任何方法製得之坯體、球體等切割成所需要之製品（尤其熔凝石英或其他

熔凝矽石製品通常由實心或中空截面之坯體製得）。在某種情形下，本章之物品以其製造方法決定其分類，例如第 70.03節僅適用於鑄及軋製之玻璃，第70.04 節僅適用於拉製或吹製之玻璃。70.01 碎玻璃及玻璃塊規定：本節包括下列各項：（A） 製造玻璃時產生的各種廢、碎玻璃（包括從熔爐濺出後經回收之廢玻璃）；亦包括破碎之玻璃製品。廢玻璃常具有銳利之邊緣。（B） 玻璃（包括「釉彩」玻璃）塊料（即基本為規則的塊狀），沒有專門的固定用途。70.20 其他玻璃製品規定：本節包括未列入本章其他各節或不屬於本節其他各章之玻璃製品（包括製品之玻璃零件）。本節所列製品，即使結合玻璃以外之材料製成，如保留玻璃物品之主要性質者仍包括在內。本節包括下列各項：（1） 工業用品，諸如皮革上釉用之壺、碗、圓筒或圓盤；安全保護器，及其他儀器；油脂杯；護線板；觀察洞及計量器；S形管；旋管；腐蝕性物品用排水溝（通常以熔化矽石或熔化石英製成）、鹽酸用吸收桶及滴流柱等。（2） 農藝（桶、槽等）及園藝（鐘形玻璃罩等）用具。（3） 供商店招牌及商店櫥窗用之字母、數字、符號、標誌以及類似圖案，不論是否帶有印刷圖畫及文字（但第70.06，70.09或70.14節，或94.05節，有發光設備者除外）。（4） 保溫瓶或其他型式真空保溫器皿用的玻璃膽，但第96.17 節膽之具有外殼或其他種類之保護殼（全部或部分）使之成為保溫瓶或其他真空保溫器皿除外。玻璃膽通常用普通玻璃製成，或以低膨脹係數之玻璃製成。一般都近似圓筒形，且有雙層壁，其內部則塗以銀或金。雙層壁間之空氣經抽成真空後，該雙層壁即予密封。本節僅包括玻璃膽，它們可以是製成品或半製成品，不論是否帶有塞蓋，也不論塞蓋是否已安裝。（5） 雜項物品（諸如：漁網用浮標、門之圓柄或柄、水槽鏈等；水彩顏料之調色盤；鳥籠之附屬品（飼料及飲料槽等）；商店用展示瓶；第70.17 節除外之滴管、酒精燈；鋼琴及家具用腳護套；已製成之玻璃馬賽克磚鑲板及其他裝飾圖案，不論已裝框與否；

救生圈及救生帶。

4.觀諸上開規定，70.01 碎玻璃及玻璃塊包括兩者，分別為製造玻璃時產生的各種廢碎玻璃，以及玻璃「塊料」。依文義解釋，後者之玻璃「塊料」除沒有專門的固定用途外，且應指未經加工而呈現塊狀者。此由上開規定特別指出包括「釉彩」玻璃亦可得知，詳言之，因「釉彩」玻璃較普通玻璃之熔解度及密度均高，通常不透明，雖有時亦有透明者，且有的無色，有的為各種顏色，用於給其他玻璃之著色或使之不透明，並可以燈製法吹成裝飾，業經一定程度之加工，為避免爭議，故特別規定包括於玻璃「塊料」內，故益徵玻璃「塊料」本指沒有專門的固定用途、未經加工而呈現塊狀者。再者，依體系解釋，70.01為碎玻璃及玻璃塊，70.02為未加工之玻璃球、棒或管，70.03 為未加工之鑄製及軋製成片或成形玻璃，70.04為未加工之拉製或吹製之片狀玻璃，70.05為未加工之浮式平板玻璃及表面經研磨或拋光之平板玻璃，70.06 為經彎曲、邊緣處理、鏤刻、鑽孔、上釉或其他加工而未鑲框或裝配其他材料之70.03、70.04或70.05 之玻璃，70.07為強化或膠合之安全玻璃，70.08為複層之絕緣玻璃，70.09為玻璃鏡，70.10為供運輸或包裝貨物用之玻璃製大瓶、細頸瓶、壺、小藥瓶、安瓿及其他容器、保藏用玻璃大瓶、玻璃製塞或蓋，70.11 為供製電燈泡、陰極射線管或類似品之無配件之開口中空玻璃（包括泡及管）及玻璃零件，（按：70.12刪除），70.13為供餐桌、廚房、盥洗室、辦公室、室內裝飾或類似用途之玻璃器，70.14 為未經光學加工之信號用玻璃器及光學玻璃元件，70.15 為鐘錶玻璃及類似之玻璃、供製造上述玻璃用之空心球形玻璃及其切片， 70.16為供建築或工程用之舖面用玻璃塊、磚、片、瓦及其他壓製或模造之玻璃製品、供作馬賽克磚及類似裝飾用途之玻璃立方體及其他玻璃小製品、花飾鉛條窗玻璃及其類似品、多孔或泡沫玻璃，70.17為實驗室、衛生或醫療用之玻璃器，70.18為玻璃珠、仿珍珠、仿寶石、仿半寶石及類似之玻璃小製

品及其製成品、玻璃假眼、燈工方法製作之玻璃塑像及其他玻璃裝飾品、玻璃顆粒，70.19 為玻璃纖維（包括玻璃絨）及其製品（例如：玻璃紗、纖維織物），最後70.20 為未列入本章其他各節或不屬於本節其他各章之其他玻璃製品、玻璃零件。可知，70.01至70.19乃依貨物之加工程度由低至高排列之規定，70.20 則為無法歸類之玻璃之防漏規定，從而，70.01玻璃「塊料」應指未經加工者無誤。

5.又觀諸上開規定，70.20 其他玻璃製品包括未列入本章其他各節或不屬於本節其他各章之玻璃製品，且包括製品之玻璃「零件」，依文義解釋，70.20 其他玻璃製品顯然不限於成品。至第2項後段規定之例示貨物雖多為成品，然第2項前段規定「本節所列製品，即使結合玻璃以外之材料製成，如保留玻璃物品之主要性質者仍包括在內」，依體系解釋，第 2 項後段規定之例示貨物乃指第2 項前段結合玻璃以外之材料製成而保留玻璃物品之主要性質之貨物，理當多為成品，但不得因此逾越第2項規定之範圍，進而推論第1項規定之貨物專指成品。進者，70.20 其他玻璃製品為無法歸類之玻璃之防漏規定，業如前述，依目的解釋，若將此規定限縮於成品，恐將使該規定之防漏目的全然落空。職故，70.20 其他玻璃製品應不限於成品。

6.查系爭貨物為適用於半導體應用的石英錠，具有氣泡含量低、均勻性高、化學純度高、夾雜物含量低、優越視覺品質、、高穿透率、優異耐高溫特性、優越熱震抵抗之特點，乃最高黏度石英，且為具有絕佳外觀品質之電熔石英錠，符合嚴格要求之高級材料；又高黏度電熔石英錠是利用多個熱成型步驟加工而成，利用這些步驟可生產出氣泡含量極低且均勻性更佳之材料；又以熱成型加工熔融石英需要豐富的經驗，由於熔融石英玻璃熔點和黏度都很高，因此這一材料所適用的加工溫度範圍很窄，如果加工溫度過低，則熔融石英無法熔融，如果加工溫度過高，則熔融石英會變得過於稀軟，幾乎呈液體狀態，並極易蒸發成煙塵，且石英熱成型工藝需要

進行退火處理（或多次中間退火）以降低熱應力，如果處理不得當，則玻璃隨時可能會碎裂；以連續電熔方式製造，乃將石英砂倒入金屬坩堝之垂直熔化器頂部，而熔化器由各種電加熱元件包圍，且熔化器內部保持中性或弱還原氣氛以防止二氧化矽與難熔金屬產生反應，加熱後之熔融石英由坩堝底部流出，並被塑型為具有各種尺寸之產品；簡言之，是類熔融石英產品係以連續電熔方式（continuous electric fusion process）製造，將石英砂倒入金屬坩堝之熔化器頂部，熔化器由各種電熱元件包圍，加熱後之熔融石英由坩堝底部流出，並被塑型為具有各種尺寸之產品，因此，系爭貨物既係使用多個熱成型步驟所製成高粘度、低氣泡含量及高均勻性之熔融石英產品，且系爭貨物因其特殊之物理特性，即高純度、低含水量等，主要用於半導體產業（HSQ300 is ... that often exceed the specifications for high purity materials「set forth by major semiconductor OEM's」）；又系爭貨物為半成品石英製品（semifinished quartz glass products），進口後廠商即可依客戶要求加工成石英製品等情，有原處分卷1所附之製造商Heraeus公司網頁資料及產品型錄、原告公司說明書可稽。

7.由上可知，系爭貨物係透過高度研發之技術及諸多累積之經驗所得之加工流程而製成，相較於同類貨物，具有相當多之優異特點，亦屬於同類貨物之高級產品，且因其為符合嚴格要求之高級材料，故主要適用於半導體產業，進口後廠商即可依客戶要求加工成石英製品，無須再經過繁複之流程。從而，系爭貨物顯非沒有專門的固定用途，且業經高度之加工流程，揆諸上開說明，原告申報為稅則號別第7001.00.00號「碎玻璃及玻璃塊」，應有誤解。

8.至原告雖提出客戶資料，主張依行業分類標準，其係銷售予多種產業予以應用，故系爭貨物沒有專門的固定用途云云，然隨著歷史的長久演進及社會的高度發展，一種貨物可應用於多種地方，實為一般通常可見之情形，故若依進口廠商將

貨物用於何處，進而核定何稅則號別，顯然會造成就同一貨物所核定之稅則號別形同漫無標準，故應依貨物進口時，製造商製造該貨物之目的及用途，加以核定稅則號別，始為正辦。系爭貨物依製造商網頁資料及產品型錄，既主要係適用於半導體產業，即有專門的固定用途，故原告嗣後以客戶資料，主張系爭貨物沒有專門的固定用途云云，難認可採。又原告雖主張HS註解70.01 碎玻璃及玻璃塊無須未經加工，且系爭貨物頂部平整係因抽樣作成份分析，未經加工云云，然依文義解釋以及體系解釋，HS註解70.01 碎玻璃及玻璃塊乃指未經加工者，而系爭貨物係透過高度研發之技術及諸多累積之經驗所得之加工流程而製成，相較於同類貨物，具有相當多之優異特點，亦屬於其中之高級產品，業如前述，則系爭貨物顯業經高度加工，已不符HS註解70.01 碎玻璃及玻璃塊之要件，故原告此部分之主張，亦不可採。

9.又原告雖主張縱系爭貨物非稅則號別第7001.00.00號「碎玻璃及玻璃塊」，但亦屬第7002節「玻璃球，棒或管」云云，然系爭貨物之直徑為320mm至520mm、高度為300mm ，端面直徑大於其柱高，而為圓錠形，此有系爭貨物之照片在卷可考。可知，系爭貨物之外觀特徵顯非球形，亦非細長直條之棒形或管形。進者，依HS註解之規定，70.02 指「未加工」之玻璃球、棒或管，而系爭貨物業經高度加工，已前所述。可知，系爭貨物亦不符HS註解70.02 玻璃球、棒或管之「未加工」要件。從而，原告此部分之主張，應無理由。

10.系爭貨物既非為HS註解70.01碎玻璃及玻璃塊、70.02未加工之玻璃球、棒或管，亦無從歸列於70.20 其他玻璃製品以外各節之貨物，揆諸上開說明，被告認定系爭貨物為70.20 其他玻璃製品，並改列為稅則號別第7020.00.19號「其他工業或科學用玻璃器」，即屬適法。至原告雖主張HS註解 70.20 其他玻璃製品限於成品，系爭貨物為半成品，不得歸列於其中云云，然依文義解釋、體系解釋及目的解釋，70.20 其他玻璃製品顯然不限於成品，業如前述，故原告此部分之主張

，亦無理由。又原告雖主張有關與系爭貨物相同之另案貨物，財政部109 年1月15日台財法字第10813924850號（案號：第00000000號）訴願決定書，就海關改列為稅則號別第7020.00.19號「其他工業或科學用玻璃器」之處分撤銷，由海關另為處分云云，然觀諸該案訴願決定書（本院卷二頁32至33），訴願審議委員會係提出另案貨物是否屬原物料、塊狀是否為稅則號別第7001.00.00號「碎玻璃及玻璃塊」之要件、另案貨物可否製成家用器皿、semifinished是否同unfinished、第7020節是否須為成品等疑問，命海關查明，並未為特定具體之見解，尚不得作為有利原告之認定，故原告此部分主張，亦不可採。另原告雖主張被告107年4月25日基普五字第0000000000號復查決定書就同類貨物改列為稅則號別第7001.00.00號「碎玻璃及玻璃塊」，故原處分就系爭貨物改列為稅則號別第7020.00.19號「其他工業或科學用玻璃器」，應有違誤云云，然觀諸該案復查決定書（本院卷一頁143 至149、173至182 ），該案改列為稅則號別第7001.00.00號「碎玻璃及玻璃塊」之貨物，外觀呈粗製板塊狀，且為產出時之原形態樣，顯然與系爭貨物不同，自難比附援引，故原告此部分之主張，亦難認可採。

(三)原處分（含復查決定）有無違反信賴保護原則：

按進口貨物貨品分類號列之歸列，涉及高度專業性及技術性判斷，且貨品依其成分常可能涵蓋2 以上之分類號列，海關所屬分估員對於進口貨物之材質成分、功能、特性或用途之認定，自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術領域益為彰顯，且中外皆然，與吾人日常生活經驗法則亦無扞格。亦即，海關依據進口商所進口之貨物成分分析審究結果，認為將貨物之貨品分類號改列，方屬正確之分類，此種貨物分類號之改列，性質上自屬匡正錯誤之分類，於關稅實務中並非絕無僅有，亦非僅針對特定進口商之不公平措施，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類之義務，倘其分類有誤，自有即時匡正錯誤之責，是進口商主張其對於錯誤之分類有信賴利益云云，顯非可採（最高行政法院104年度判字第677號判決參照）。亦即，信賴保護原則之主張，應具備信賴基礎，即須有足以引起當事人信賴之國家行為；信賴表現，即當事人客觀上有針對信賴基礎之表現行為，及信賴值得保護等3 要件（司法院大法官會議釋字第525 號解釋參照），而有關進口貨物之稅則號別分類，乃海關本其專業知識，依據海關進口稅則規定及解釋準則，以進口貨物之實際內容為核定，因常同時涉及相關之複數以上類別，故其核定結果是否正確，須經多次反覆驗證，倘先前核定之稅則號別係屬錯誤，因海關對進口貨物依法負有正確分類之義務，更正原分類之錯誤本屬責無旁貸，自難謂稅則號別一經個案認定後，海關即永遠不得再為變更，進口人亦不得主張海關先前錯誤之稅則分類為信賴基礎，要求續予沿用。準此，原告主張原處分（含復查決定）相異於被告以前所認定之稅則號別，違反信賴保護原則及平等原則乙節，應無理由。

(四)被告就系爭貨物之稅則號別得否逕予核定，抑或應報財政部核定？

1.財政部先後作成下列函釋：

⑴財政部75年4 月19日函：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。

⑵財政部77年3 月23日函：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。

⑶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：一、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。二、此類案件應報部核定之原則為：（一）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。（二）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。（三）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。三、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。四、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。

⑷財政部108年7月12日令廢止財政部91年3月8日令。財政部關務署之說明表示：「三、91年部令（按：即財政部91年3月8日令）發布後之適用狀況：（一）報部原則條件設定嚴謹，適用案件不多：歸納其原因如下：1.整體性要件係以各關均對『同一進口貨物』歸列相同稅則號別為判準，惟近年來科技發展快速，貨品不斷推陳出新，已無法單從貨名判斷是否

為同一貨物，且在通關實務上，貨物申報未依據海關進口稅則定義之貨名具體詳細為之，僅申報學名、俗名、商業名稱等一般性貨名，甚或籠統申報致難辨認貨物之本質者所在多有，以致常發生『同物異名』或『同名異物』之情況，使得何謂『同一進口貨品』之認定不易。2.延續性要件應依產品特性而考量進口次數及進口期間之持續性與頻繁性，此項要件未明確訂定進口期間及進口次數，主要係為保留裁量彈性，俾利將產品特性納入考量，依個案情節不同，為妥適之處理。惟亦因該項要件無明確判斷標準，使得『延續性』之認定常因關員之主觀判斷而有所落差。（二）進口人常將91年部令誤為信賴保護原則之適用：按91年部令所訂原則，係為處理『同一進口貨物』，因海關多年均持續核歸某一特定稅則號別後予以改列，須報部核定始得改列，以保障納稅義務人權益，並非在處理『同一進口人』多年頻繁進口相同產品之情形。四、稅則號別見解變更之現行作法：（二）為確保進口人權益，實現課稅公平及貫徹正當法律程序，本署現行稅則號別見解變更案件，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當或參考WCO 及其他國家之見解而作成之見解變更，如具通案適用性質者，均依本部107 年10月4日台財法字第10713940630號函說明二部、次長裁示，以『部令』登載於行政院公報對外公開，並自發布日（或指定之將來一定期日）生效。」

⑸財政部109 年7月6日台財關字第1091015146號令：一、海關進口貨物歸列之稅則號別不適當，擬予變更時，應依下列原則處理：（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，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、廢止本部75年4月19日台財關字第0000000號及77年3月23日台財關字第770027306號函。

⑹可知，財政部有鑑於海關對於進口貨品之稅則歸類不當，其本質雖僅是解釋法律涵攝於個案錯誤，錯誤之法律解釋當不影響法律之效力，變更錯誤之法律解釋以符合法律本旨，原也不生是否應溯及既往之疑義，但如錯誤之解釋經案例累積，已然成為各該貨物進口業者之共識，各海關如擬改變稅則號別歸列以致影響其進口稅率高低，對進口業者及該產業之影響相當於應以法律規定之稅率變更，其效力更是擴散至整體國計民生，因此，財政部就此類法律解釋之變更另設計其正當程序，務求降低法之正確性與安定性之衝突。徵諸財政部上揭令釋之演進，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。

2.就此，應予以肯認，說明如下：

⑴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，而非因人民信賴海關過往稅則號別歸列錯誤之行政處分所產生之信賴保護。蓋稅捐本質上為對人民財產之侵害，必須依法律始得為課徵，稅率為稅捐構成要件，其變動務必踐行立法程序並公告之，此為稅捐法定原則，以維護人民財產權。而海關對於進口貨品之稅則歸列錯誤而導致稅率有別，透過時間及案例數量之累積，該等具體化抽象規範所生之錯誤，儼然成為人民及國家各部會（包括海關）就該進口商品稅率之共識，其效力已有類於海關進口稅則就「特定商品」為稅率之規定。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（因為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，以維護人民對於效力相當於稅法規範共識之信賴，為其財產權之基本保障。且此亦為財政部75年4月19日函、財政部77年3月23日函、財政部91年3月8日令，迄108年7月12日令、109年7月6日令一貫之見解，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，著無庸議。

⑵海關本為海關進口稅則第一次有權解釋機關，如於實務運作上，同一貨物前後歸列稅則號別不同，時間及數量累積相當程度已涉及見解變更之「可能」時，即須由海關報由上級機關財政部「核定」，由財政部決定是否屬於通案性，而必須以公告決定生效日期，非得由海關即行引據稅則號別歸列之新見解，依關稅法第18條為核課處分，也非得由財政部關務署自行頒佈「解釋性行政規則」下達海關，甚或發布新聞稿

「命」人民依新聞稿內容而為報關進口業務。而該等必須報由財政部核定之要求，非僅以此顯示程序之慎重而已，參酌關稅法第3條第2項就海關進口稅則修訂，財政部得邀集有關機關及學者專家審議之規定以觀，財政部於海關報請通案性稅則號別見解變更之核定，除應審查該等見解變更是否正確，之前案例累積是否已達通案性標準外，並應決定適當之公告生效之日期以為過渡。凡此，除財政收入為財政部所主管者外，關於各該進口貨品之特質（產品日新月異，無該等特質之認識即難以區辨其所屬稅則號別歸列）、所屬產業資訊之收集（過往錯誤解釋案例累積於該產業是否已成為共識而有通案性、該產業國內市場依賴進口貨品之比率、稅率之升降對於進口廠商及國內生產者之影響、於該產業消費者習性之引導、進口廠商與國外供應商締約習慣影響成本預估之期間長短），該變革關於其他部會所主管經濟、文化、國民健康、國際貿易之影響，以及該等部會對此變革因應之道等因素，宜由財政部會同其他部會、產業公會、學者專家協同認定。如經財政部審認無通案性，財政部關務署或可就該等貨物之稅則號別歸列頒佈解釋性行政規則下達各海關遵守；如審認海關報請應歸列之稅則號別有誤者，應不予核定；而一旦審認為具通案性之稅則號別歸列之見解變更時，則應斟酌變革緩衝時程，務求進口人得以從容籌措資金、預為調整產銷、適當改編人力、重新配置資源等，而為進口稅費即將增加之對策，以保障其營業與財產，維持日常營運於不墜。申言之，海關就同一貨物之稅則號別歸列前後認定不同，是否具有通案性而應以財政部令公告並登載於行政院公報對外公開，使變更之見解能向後生效，其決策機關並非各海關，也非財政部關務署，而係財政部，蓋只有財政部始具有地位整合有關部會，以宏觀之視野，就行之多年稅則號別變更，衡量法安定性與法正確性之協調，就經貿發展、產業保護、提升就業等重大政策之公益為分析，妥為因應而核定。

3.反之，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」，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。然而，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。若僅係零星個案，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。非謂一有稅則號別之改列，均須每案先報經財政部核定始有可能為之，致進口稅費之正確核課滯礙難行，反有害於公益與租稅公平。又或者海關對於進口貨品之稅則歸列並無錯誤，依法就進口貨品之稅則歸類逕為核定，其未先送財政部核定，難謂與法即有不合。

4.系爭貨物係原告於106年12月至107年4 月間向被告申報進口，原告以稅則號別第7001.00.00號「碎玻璃及玻璃塊」為申報，經被告按來貨之實際功能及性質等審核認定應歸列為第7020.00.19號「其他工業或科學用玻璃器」，經核屬適法，已如上述。再者，原告雖提出附件1 至19之其餘進口報單（本院卷二頁221至275），主張海關已就與系爭貨物相同之貨物均核定為第7001.00.00號，具有通案性，故被告就系爭貨物改列為第7020.00.19號，未先送財政部核定，應為違法云云，然觀諸原告所提出之上開進口報單，並核對被告提出之調印進出口報單作業資料、進口報單資料表格、進口報單狀態查詢清表、稅費資料（本院卷二頁87至112、289至293 ），附件1所示之貨物經海關歸列為第7020.00.12號，附件2至3所示之貨物經海關歸列為第2506.10.00號，且附件1至3 所示之貨物為石英錠HSQ330，核與系爭貨物為石英錠HSQ300並不相同；附件4至6、8所示之貨物經海關歸列為第 7002.20.00號，報關日期均為106年，且附件4與8 是同一進口報單；

附件7、9至13所示之貨物經海關歸列為第7001.00.00號，報關日期均為106 年；附件14所示之貨物即為系爭貨物；附件15至19所示之貨物之報關日期均晚於系爭貨物之報關日期。可知，原告申報系爭貨物之稅則號別以前，海關已就相同貨物核定為第7001.00.00號之案件，僅有6 件，又海關已就相同貨物核定為第7002.20.00號之案件，亦僅有3 件，且該等案件之報關日期均為106年，亦即均發生於00年。從而，就與系爭貨物相同之貨物，顯不足認早已行之多年均經海關歸列至第7001.00.00號，抑或第7002.20.00號，亦無事證足供認定海關對於相同貨物之稅則號別歸類早已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必要。職故，原告主張海關已就相同貨物均核定為第7001.00.00號，具通案性，故被告就系爭貨物改列為第7020.00.19號，未先送財政部核定，應為違法云云，難認有據。

(五)綜上所述，原告所述各節，均無足採，被告所為原處分、復查決定，均於法並無違誤，訴願決定予以維持，核無不合。原告仍執前詞，訴請撤銷原處分、復查決定及訴願決定，核無理由，應予駁回。

據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第236 條、第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　109　　年　　8　　月　　7　　日

行政訴訟庭　法　官　曹庭毓

以上正本係照原本作成。

如不服本判決，應於判決送達後20日內，向本院提出上訴狀並表明上訴理由（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），其未載明上訴理由者，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，如未按期補提上訴理由書，則逕予駁回上訴），並應繳納上訴裁判費新臺幣3000元。

中　　華　　民　　國　　109　　年　　8　　月　　7　　日

書記官　黃婉晴