臺灣基隆地方法院行政訴訟判決

109年度簡字第3號

原　　告　綠寶食股份有限公司
法定代理人　邱俊元
訴訟代理人　戴敬哲律師
被　　告　財政部關務署基隆關
法定代理人　楊崇悟
訴訟代理人　王宥蓁
訴訟代理人　鄭[redacted]Y君
訴訟代理人　曾秀美

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109年1月3日台財法字第10813941170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22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（本院卷頁131至134），並已具狀聲明承受訴訟（本院卷頁129），核無不合，應予准許。

二、事實概要：

查原告於108年2月18日向被告報運進口澳洲產製BLEND CREATIVE YOGHURT BASE BEVERAGE POWDER（優格調製粉）、BLEND ORIGINAL ICED COFFEE BEVERAGE POWDER（黃金冰咖啡調合粉）及BLEND EXQUISITE WHITE CHOCOLATE BEVERAGE POWDER（白巧克力風味調製粉）1批共3項（進口報單號碼：

第AW/08/239/M0098 號，下稱系爭來貨），申報稅則號別分別為第1901.90.30號「以牛奶為基礎之製冰淇淋用的混合料及基料」、第2101.12.00號「以咖啡之萃取物、精、濃縮物或咖啡為主要成分之調製品」與第2106.90.60號「製冰淇淋用之混合料及基料，但以可可或牛奶為基料者除外」，稅率分別為5%、2%及5%，經電腦核定按貨物查驗（C3）方式通關，並依關稅法第18條第2項規定，准原告繳納保證金 30,000元，先行驗放，事後再加審查。嗣經被告事後審查，分別改列稅則號別第1901.90.29號「其他調製奶品」、第1806.90.99號「其他第1806節所屬之貨品」及第2106.90.99號「其他未列名食物調製品」，稅率分別為25%、10%及30% ，乃核發海關進口貨物稅費繳納證兼匯款申請書，以原繳納保證金抵繳應徵稅費23,027元（含進口稅18,285元及營業稅4,742 元；下稱原處分），並於108年6月5 日送達。原告不服原處分，於108年6月27日申請復查，經被告以108年9月25日基普五字第1081016043號復查決定（下稱復查決定）駁回，並於108年9月26日送達。原告仍有不服，於108 年10月23日提起訴願，經財政部以109年1月3日台財法字第10813941170號（案號：第00000000號，下稱訴願決定）訴願決定書駁回訴願，並於109年1月9日送達。原告猶有不服，遂於109年2 月25日提起本件行政訴訟。

三、原告主張：

(一)本件系爭來貨稅則號別之認定，不符實質課稅之公平原則：

1.系爭來貨中之「優格調製粉」、「白巧克力風味調製粉」，主要成分均係糖、奶粉、麥芽糊精等物料，審酌其材質成分、加工層次、主要功能、特性或用途各要素，即可確認上開來貨均係供製作冰淇淋之基料，是原告申報稅則號別為第1901.90.30號及第2106.90.60號，本無違誤，被告未盡職權調查義務向餐飲專業機構調查上開來貨，悖於實質課稅之公平原則。且若按照鈞院向國立高雄餐旅大學函詢之結果，已足徵系爭來貨之「優格調製粉」確屬製作冰淇淋之基料無疑。

2.退言之，按海關進口稅則解釋準則三（甲）、（乙）所示，判斷來貨所屬稅則號別，應優先適用個稅則號別有較具體明確說明者，並以來貨「實質上」成分與功能特徵作為依據。是縱「優格調製粉」不屬於製造冰淇淋之混合物或基料，然比對稅則號別第1901.90.22號「其他調製奶粉」（other milk powder,prepared）與第1901.90.29 號「其他調製奶品」（other milk, prepared ）之說明，顯然前者之說明較為具體明確，而應優先適用。併考量「優格調製粉」係速溶、沖調性佳且含奶粉之粉末產品，「優格調製粉」當更符合稅則號別第1901.90.22號之內容，故被告逕認其與沖泡即飲之奶粉並非類同，未將「優格調製粉」列為稅則號別第1901.90.22號，自有違誤。至「白巧克力風味調製粉」成分既有糖、葡萄糖漿固形物、麥芽糊精、植物油、乳固形物、穩定劑等成分，亦無國立高雄餐旅大學函覆稱「無穩定劑」而無法製造冰淇淋之事由存在至明。

3.按海關進口稅則解釋準則三（乙）所示，稅則號別應按實質上構成該項貨品主要特徵所用之材料或組件分類，參諸「黃金冰咖啡調合粉」成分包含糖62%、葡萄糖漿13%、植物油7%、麥芽糊精7%、咖啡5%、牛奶固形物2%、穩定劑及可可則低於1%，故就其主要特徵所用材料觀察，應認其應歸列稅則號別第2101.12.00號「以咖啡之萃取物、精、濃縮物或咖啡為主要成分之調製品」。被告不察，將可可成分不及1%之「黃金冰咖啡調合粉」列為第1806節「巧克力及其他含有可可之食品」貨品，亦非合理。

4.實則，原告自106年4月開始向原廠（澳洲Frosty Boy公司）進口系爭來貨，當時即有與出口商確認中文標籤內容，並經出口商同意中文標籤記載系爭來貨用途為「霜淇淋與冰沙」，且核對出口商提供品名為「Sopernova Vanilla」之軟冰淇淋粉（soft serve）及「Nova Yoghurt」之冷凍酸奶粉（frozen yoghurt）等成分說明，亦可見其記載商品成分與系爭來貨成分大多相同，均有糖、乳固形物、麥芽糊精、植物

油、穩定劑、乳化劑、香料、鹽、抗結塊劑等，顯然系爭來貨之成分在本質上確屬製作冰淇淋之基料無誤。系爭來貨之出口商為了開拓市場之策略，才會將實質上屬於「冰淇淋粉」之系爭來貨，以「飲料粉」記載於型錄進行推銷，增加飲料業者向其採購之機會。否若係如被告所述必須列載霜淇淋粉類，將限縮出口商之販售可能，而悖於經驗法則。

(二)關於財政部91年3月8日台財關字第0910550152號令（下稱財政部91年令）、75年4月19日台財關字第0000000號函、77年3月23日台財關字第770027306號函（下稱財政部75年函、77年函）廢止後，若變更同一貨物之稅則認定應否報請財政部核定並登載政府公報乙節，原告認為：

1.參照台北高等行政法院108年度訴字第1307、108年度訴字第149 號等判決意旨，可知往後係以「通案性」作為報部核定與否之標準，至於案件是否具通案性，亦應由財政部認定。惟無論海關或財政部對特定貨物之稅則號別歸列所為之認定，均不拘束法院，是系爭來貨之稅則號別，不論是否涉及通案，均應待鈞院就系爭來貨之材質成分、加工層次、主要功能、特性或用途暨如何涵攝適用海關進口稅則等節進行實質審查後定奪。

2.參之原告歷次向原廠（澳洲Frosty Boy公司）進口本案同類商品之進口報單，報關日期中104年11月19日、104年12月24日進口之「綠寶石冰沙用酪奶調製粉」與系爭來貨中之「優格調製粉」為同種商品、稅則號別均為1901.90.30；105年10 月17日進口之「黃金冰咖啡調合粉」、「冰沙用酪奶調製粉」、「冰沙用白色戀人巧克力調製粉」與本案之「黃金冰咖啡調合粉」、「優格調製粉」、「白巧克力風味調製粉」均相同，且稅則號別各為2101.12.00、1901.90.30、1901.90.30；107年4月1日進口之「CREATIVE YOGHURT BASE BEVERAGE POWDER」、「ORIGINAL ICED COFFEE BEVERAGE POWDER」、「EXQUISITE WHITE CHOCOLATE BEVERAGE POWDER 」均與本案申報名稱之「優格調製粉」、「黃金冰咖啡調合粉

」、「白巧克力風味調製粉」為同種商品，而其稅則號別分別係1901.90.30、2101.12.00、2106.90.60，併予說明。

(三)為此提起本件行政訴訟，並聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

四、被告答辯：

(一)海關對於進口貨物稅則號別之核定，先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，若有不足，尚得參據關稅合作理事會編纂之HS註解及其他有關文件釋疑。是被告針對系爭來貨之產品描述、使用方法各節，將系爭來貨各分列稅則號別如下：

1.「優格調製粉」、「白巧克力風味調製粉」部分：

š 關於「優格調製粉」：

依據解釋準則一、六之規定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）對稅則第1901節之詮釋，以第04.01至04.04節乳製品製成之未列名調製食品，未含可可或含可可重量低於5%者，應歸列稅則號別第1901.90.29號「其他調製奶品」。而「優格調製粉」係以42%糖、35%奶粉、6%麥芽糊精、6%葡萄糖糖漿、4%穩定劑及3%植物油等混合而成，並以奶粉為主要特性之混合調製粉，尚須與水或冰塊混合後，使用雞尾酒調酒器、電子攪拌器或格蘭尼塔機器製成冷、熱飲，性質、用途與飲料相關，顯非製造冰淇淋之混合物或基料，將其歸列稅則號別1901.90.29、稅率25% 自屬適當。原告雖又主張「優格調製粉」應優先適用稅則號別第1901.90.22之「其他調製奶粉」，然稅則第4章「乳製品；禽蛋；天然蜜；未列名食用動物產品」總則之詮釋已闡明該章不包括「含有乳品之調製食品」，以天然乳品混合其他成分調製而得之食品，應特別歸列稅則第1901節，如調製奶品係屬奶粉則應歸入調製奶粉，非奶粉之其他調製奶品應歸入「其他」。亦即，稅則號別之分列非以物質之狀態區分，而係以貨物之屬性進行歸列。則「優格調製粉」係屬「含奶粉之調製品」，並非「調製奶粉」，自無適用

稅則號別第1901.90.22號之可能。

˜ 關於「白巧克力風味調製粉」：

本項係以52%糖、16%葡萄糖糖漿、14%麥芽糊精及低於10%植物油、乳固形物等混合而成之飲料粉，依據解釋準則一、六之規定及HS註解對稅則第2106節之詮釋，食物製品全部或部分由食料組成，用以製造飲料或調製食品供人食用者，且未列入其他節者，列入本節，「白巧克力風味調製粉」依其內容物未能列於他節項下，且亦非以「可可或牛奶」為主要特性（「白巧克力風味調製粉」類似牛奶成分含量低於10%），而不符第2106.90.60節之要件，則被告將其列稅則號別第2106.90.99號「其他未列名食物調製品」，自無不合。況「白巧克力風味調製粉」之主要特性屬飲料粉，要非製造冰淇淋之混合物或基料，自無適用稅則號別第1901.90.30號之可能。

原告雖多次重申「優格調製粉」、「白巧克力風味調製粉」為「製冰淇淋用」云云。然系爭來貨原廠中英文型錄已明白標註上開貨品分類為「Beverages」、「Soft Serve」、「Frozen Yoghurt」，併將「優格調製粉」、「白巧克力風味調製粉」分類於「Beverages」項下，是上開貨品當屬飲料粉之性質無訛。況該原廠型錄就各項來貨之說明，亦未提及上開貨品可供作冰淇淋之描述，足徵上開貨品業經原廠認定主要功能、特性、用途與飲料相關，本質為飲料無誤。倘上開來貨係專供冰淇淋製作，何以口感與一般冰淇淋有別，且未列於冰淇淋類別銷售，亦屬可議。實則，海關審定稅則號別，本係依海關進口稅則、解釋準則及HS註解辦理，併就進口貨物通關時之實際成分、規格、特性、目的等各種因素加以判斷，所訴諸者係進口貨物當下以各項貨物資訊揭露之狀態，進口人報運進口後之實際用途，本非海關所能知悉或確認，是縱使原告取得來貨後將其用於製作冰淇淋，或國立高雄餐旅大學之函覆稱「優格調合粉」可做冰淇淋使用、含有奶類、油脂、乳化安定劑等成分，均無礙被告以海關稅則暨

相關規定、國外原廠規格書、原廠型錄等各項貨物資訊判斷「優格調製粉」、「白巧克力風味調製粉」按其特徵係「飲料粉」之本質。而至系爭來貨之中文標籤，僅係進口商按食品衛生管理法所規定而應遵守之義務，與進口商無涉，究其標籤上列載用途為何，亦與稅則號別之核定無關。

2.「黃金冰咖啡調合粉」部分：

本項來貨係以糖、牛奶固形物、咖啡及低於1%之穩定劑與可可等其他混合調製而成，依據稅則第18章章註1規定，第2101節調製品非第18 章排除之品項，故第2101節之調製品只要含有可可成分者，不論含量多寡，依第18章章註2 規定，即屬第1806節貨品之範疇。「黃金冰咖啡調和粉」雖含有咖啡等成分，惟因含有可可，依上述歸列原則，自當優先歸列稅則號別第1806.90.99號「其他第1806節所屬之貨品」，而非原告主張之稅則號別第2101.12.00號。

3.至海關進口稅則解釋準則辦理稅則分類，係有先後順序，無法按解釋準則依規定歸列稅則時，始可依照後列解釋準則二、三、四等規定辦理，系爭來貨既已依解釋準則一規定明確歸列稅則號別，原告再主張本件應適用準則三（甲）、（乙）之規定，核無可採。

(二)本案毋庸踐行關務署轉報財政部核定，併以部令登載行政院公報對外公開之程序：

被告業已調閱其他同業之進口紀錄資料，與系爭來貨在稅則號別歸類上為相同評價、實證特徵同一之貨物，係歸列稅則號別第1901.90.29號、1806.90.99號、2106.90.99號等，與財政部91年令之「整體性」原則不符。且原告之進口紀錄中，始於 104年11月起有零星以系爭來貨項它關區報運進口之紀錄，亦非持續頻繁，亦與75年、77年函旨不符，本無庸踐行報部核定程序。而上開函令固均經廢止，然財政部109年7月6 日函仍係實質重申前開函令所指「通案」之概念，則本件系爭來貨既經被告以 108年4月29日（108）基關字0024號進口稅則分類疑問及解答函請財政部關務署釋示後，確認被

告就系爭來貨之稅則號別核列無誤，且原告先前亦係在不同期間進口與系爭來貨相類之貨品，並非通案，海關之稅則分類是否與本件相同，本不在審究之列，是本件自無報部核定之必要。此外，原告僅係短暫期間實施少量次數之貨物進口，亦無信賴保護原則之適用至明。

(三)並聲明：原告之訴駁回。

五、本院之判斷：

(一)查原告於108年2月18日向被告報運進口澳洲產製3項系爭來貨，申報稅則號別分別為第1901.90.30號「以牛奶為基礎之製冰淇淋用的混合料及基料」、第2101.12.00號「以咖啡之萃取物、精、濃縮物或咖啡為主要成分之調製品」與第2106.90.60號「製冰淇淋用之混合料及基料，但以可可或牛奶為基料者除外」，稅率分別為5%、2%及5%，經電腦核定按貨物查驗（C3）方式通關，並依關稅法第18條第2項規定，准原告繳納保證金30,000元，先行驗放，事後再加審查。嗣經被告事後審查，以原處分各改列稅則號別第1901.90.29號「其他調製奶品」、第1806.90.99號「其他第1806節所屬之貨品」及第2106.90.99號「其他未列名食物調製品」，稅率分別為25%、10%及30%，乃核發海關進口貨物稅費繳納證兼匯款申請書，以原繳納保證金抵繳應徵稅費23,027元（含進口稅18,285元及營業稅4,742元），並於108年6月5日送達。原告不服原處分，於108年6月27日申請復查，經被告於108年9月25日以復查決定駁回，並於108年9月26日送達。原告仍有不服，於108年10月23日提起訴願，經財政部於109年1月3日以訴願決定駁回訴願，並於109年1月9日送達等情，業據原告提出復查決定書、訴願決定書為證（本院卷頁27至71），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、原處分稅單（含海關進口貨物稅費繳納證兼匯款申請書）及快捷郵件資料、復查申請書、復查決定書及送達證書、訴願書及訴願理由書、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：系爭來貨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？被告就系爭來貨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)系爭來貨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.海關進口稅則號別第1901.90.29號為「其他調製奶品」，第1欄稅率為25%；第1806.90.99號為「其他第1806節所屬之貨品」，第1欄稅率為10%；第2106.90.99號為「其他未列名食物調製品」，第1欄稅率為30%。第1901.90.30號為「以牛奶為基礎之製冰淇淋用的混合料及基料」，第1 欄稅率為5%；第2101.12.00號為「以咖啡之萃取物、精、濃縮物或咖啡為主要成分之調製品」，第1 欄稅率為2%；第2106.90.60號為「製冰淇淋用之混合料及基料，但以可可或牛奶為基料者除外」，第1 欄稅率為5%。第1901.90.12號為「麥芽精調製品（好立克、阿華田及類似品內）」，第1欄稅率為10%；第19

01.90.22號為「其他調製奶粉」，第1欄稅率為12%。

3.HS註解19.01 規定：麥芽精；由粉、碎粒、細粒、澱粉或麥芽精製成之未列名調製食品，未含可可或含可可重量（以完全脫脂可可為基礎計算）低於40%者；以第04.01至04.04 節（按：乳及乳油、酪乳、凝固乳及乳油、乳清）物品製成之未列名調製食品，未含可可或含可可重量（以完全脫脂可可為基礎計算）低於5%者。 1901.90 規定：（Ⅰ）麥芽精 （malt extract）。麥芽精係將麥芽浸入清水所得之麥芽溶液，經濃縮而得。不論其形狀為塊狀、粉狀或任何程度之粘稠狀液體均列入本節。（Ⅲ）以第04.01至04.04節物品製成之未列名調製食品，未含可可或含可可重量（以完全脫脂可可為基礎計算）低於5%者。本節之調製食品與第04.01至04.04節所列者不同之處，在於自然奶品成份上，本節包括了前述諸節不予列入之成份。第18章章註規定：1.本章不包括 04.03、19.01、19.04、19.05、21.05、22.02、22.08、 30.03或30.04節之製品。2.第18.06節包括含有可可之糖食，及本章註1 規定以外之其他含有可可之食品。第18章總則規定：本章包括各式各樣的可可（包括可可豆）、可可脂（脂狀及油狀）及含有可可（含量不拘）之製品。1806.90 規定：有時另加入奶粉、咖啡、榛子果實（hazelnut）、扁桃仁、橙皮等。本節亦包括含有任何巧克力成分之甜食（包括巧克力杏仁糖），加糖之可可粉、巧克力粉、巧克力塗醬，及所有含有可可之調製食品（本章註解總則所述不包括於本章之內之製品除外）。2106.90 規定：下列食物製品如未列入其他節者，列入本節：（B） 全部或部分由食料組成，用以製造飲料或調製食品供人食用者。 3505.20（A）（1）規定：可由澱粉以酸或酵素水解，經水解作用而得，所得產品稱為麥芽糊精。

4.系爭來貨之優格調製粉之產品描述（PRODUCT DESCRIPTOR）為飲料粉（Beverage Powder ），使用方法係可視需要將優格調製粉與水或冰塊混合後，使用雞尾酒調酒器、電子攪拌

器或格蘭尼塔機器製成冷、熱飲，亦即，其係以42%糖、35%奶粉、6%麥芽糊精（Maltodextrin）、6%葡萄糖糖漿、4%穩定劑及3%植物油等混合而成、以奶粉為主要特性之飲料粉，可視需要將其與水、冰及香料混合後製成冷、熱飲，此有原處分卷1所附之國外原廠規格書、國外原廠規格型錄、成分比例資料可稽，可知，系爭來貨之優格調製粉為以HS註解第04.01至04.04節物品製成之未列名調製食品，未含可可，揆諸上開規定，應歸列HS註解1901.90。又系爭來貨之優格調製粉非麥芽精、麥芽精調製品、調製奶粉、調製奶皮、調製奶水、調味乳，不符合海關進口稅則號別第1901.90.11號至第1901.90.27號之規定，自應歸列第1901.90.29號「其他調製奶品」，從而，被告以原處分將系爭來貨之優格調製粉改列稅則號別第1901.90.29號「其他調製奶品」，稅率為25%，核屬有據。又被告以108年4月29日（108）基關字0024號進口稅則分類疑問及解答函請財政部關務署稅則法制組（下稱稅則法制組）釋示系爭來貨之優格調製粉之正確稅則號別，該組釋復結果審認該貨物宜歸列稅則號別第1901.90.29號，且日本海關000000000案例及美國海關CROSS分類案例N039355及N237418之稅則分類意旨亦為如此之歸列，均核與本院上開之認定相同。至原告雖以錄影光碟（參本院卷頁241、284至285之勘驗筆錄）及國立高雄餐旅大學函文（參本院卷頁255），主張系爭來貨之優格調製粉與冰淇淋粉之成分相似，可製成冰淇淋，應歸列稅則號別第1901.90.30號「以牛奶為基礎之製冰淇淋用的混合料及基料」等語，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，是應依貨物進口時，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。系爭來貨之優格調製粉依國外原廠規格書、國外原廠規格型錄，既為製成冷、熱飲之飲料粉，則原告以其嗣後用於何處，主張

系爭來貨之優格調製粉為「以牛奶為基礎之製冰淇淋用的混合料及基料」云云，難認可採。況且，原告亦自承系爭來貨之優格調製粉所作成之冰淇淋，口感未若冰淇淋粉所作成之冰淇淋那麼綿密乙情（本院卷頁155）。又原告雖提出記載用途為霜淇淋之中文標籤，然此係原告為供食品衛生管理及行銷所用而出具，並經出口商配合同意，其證明力顯難與國外原廠規格書、國外原廠規格型錄相提並論，故礙難採認。又原告引據之財政部98年6月30日台財訴字第09800118810號訴願決定書案例，上載之貨物乃冰淇淋底粉，與系爭來貨之優格調製粉屬飲料粉相異，無從比附援引。又原告雖主張系爭來貨之優格調製粉含有6%麥芽糊精，應歸列稅則號別第1901.90.12號為「麥芽精調製品（好立克、阿華田及類似品內）」云云，然前者為Maltodextrin，係由澱粉以酸或酵素水解，經水解作用所得產品，後者為malt extract，乃將麥芽浸入清水所得之麥芽溶液經濃縮而得之產品，HS註解顯已明確分別定義並區分，且列入不同章節之規定，從而，原告此部分主張已混淆兩者，亦不可採。又原告雖主張系爭來貨之優格調製粉含35% 奶粉，應歸列稅則號別第1901.90.22號為「其他調製奶粉」云云，然其係視需要而與水或冰塊混合後，使用雞尾酒調酒器、電子攪拌器或格蘭尼塔機器製成冷、熱飲優格，業如前述，顯非一般社會通念所稱可沖泡為即飲牛奶之奶粉，故原告此部分主張，亦無理由。

5.系爭來貨之黃金冰咖啡調合粉之產品描述為飲料粉，使用方法係可視需要將黃金冰咖啡調合粉與水或牛奶混合後，使用攪拌器或格蘭尼塔機器製成冷咖啡飲料，亦即其係以62% 糖、13%葡萄糖糖漿、7%植物油、7%麥芽糊精、5%咖啡、2% 牛奶固形物及低於1%之穩定劑與「可可」等混合調製而成，用於製作冰咖啡飲料，此有原處分卷1 所附之國外原廠規格書、國外原廠規格型錄、成分比例資料可稽。可知，系爭來貨之黃金冰咖啡調合粉為另加入奶粉、咖啡等之含有可可之製品，揆諸上開規定，應歸列HS註解1806.90 。又系爭來貨之

黃金冰咖啡調合粉非製冰淇淋用的混合料及基料、嬰兒或幼童調製品、烘製食品用的混合料及麵團、麥芽精調製品、調製奶粉、調製奶皮、調製奶水、含可可重量在5%或以上但低於10% 之調製奶品、穀類產品、穀類調製食品、含可可重量在40%或以上但低於50%之調製食品、含可可重量在5%或以上但低於10%之調製食品，不符合海關進口稅則號別第1806.90.10號至第1806.90.92號之規定，自應歸列第1806.90.99 號「其他第1806節所屬之貨品」，從而，被告以原處分將系爭來貨之黃金冰咖啡調合粉改列稅則號別第1806.90.99號為「其他第1806節所屬之貨品」，第1欄稅率為10%，核屬有據。又被告以進口稅則分類疑問及解答函請稅則法制組釋示系爭來貨之黃金冰咖啡調合粉之正確稅則號別，該組釋復結果審認該貨物宜歸列稅則號別第1806.90.99號，亦核與本院上開之認定相同。至原告雖主張被告將可可成分不及1%之黃金冰咖啡調合粉，列為第1806節，應非合理云云，然HS註解第18章總則規定含有可可之製品，其含量不拘，且1806.90 規定包含所有含有可可之調製食品，又比對稅則號別第1806.90.10號至第1806.90.92號之規定，第1806.90.99號顯然有意將含可可重量之要件排除在外，故原告此部分主張，應非有據。又原告雖主張系爭來貨之黃金冰咖啡調合粉為「以咖啡之萃取物、精、濃縮物或咖啡為主要成分之調製品」，應歸列稅則號別第2101.12.00號云云，然HS註解1806.90 規定包括所有含有可可之調製食品（本章註解總則所述不包括於本章之內之製品除外），而第18章章註之除外規定為04.03、19.01、19.04、19.05、21.05、22.02、22.08、30.03或 30.04節之製品，21.01節之製品非除外規定，亦即21.01節之製品含有可可時，即應列入1806.90 規定，故原告主張含有可可之黃金冰咖啡調合粉應歸列稅則號別第2101.12.00號云云，顯然忽略HS註解1806.90規定，應無理由。

6.系爭來貨之白巧克力風味調製粉之產品描述為飲料粉，使用方法係可視需要將白巧克力風味調製粉與水或牛奶混合後，

使用攪拌器製成冷飲或加入牛奶製成熱飲，亦即其係以 52%糖、16% 葡萄糖糖漿、14%麥芽糊精及低於10%植物油、乳固形物（Milk Solids ）等混合而成之飲料粉，可視需要將其與水、冰、香料混合後，製成冷、熱飲，此有原處分卷1 所附之國外原廠規格書、國外原廠規格型錄、成分比例資料可稽，可知，系爭來貨之白巧克力風味調製粉為由食料組成，用以製造飲料供人食用之產品，揆諸上開規定，應歸列HS註解2106.90 。又系爭來貨之白巧克力風味調製粉非糖漿、專供病患用之合成甜食、特殊營養食品、高蛋白質調配營養食品、嬰兒或幼童食品、供食品製造用之化合配製品、供飲料製造用含酒精強度在0.5%及以下之化合配製品、芳香物質混合物之調製品、用以調製飲料之酒精製品、橄欖茶、橄欖膠囊、製冰淇淋用之混合料及基料，但以可可或牛奶為基料者除外、濃縮果汁精、花粉、咖啡乳劑、大豆蛋白質食物調製品、椰漿粉、蛋白質水解物、口香糖及類似品、含米量不低於30% 之食物調製品、錠劑或膠囊狀食物製品，不符合海關進口稅則號別第2106.90.10號至第2106.90.98號之規定，自應歸列第2106.90.99號「其他未列名食物調製品」，從而，被告以原處分將系爭來貨之白巧克力風味調製粉改列稅則號別第2106.90.99號「其他未列名食物調製品」，第1 欄稅率為30% ，核屬有據。又被告以進口稅則分類疑問及解答函請稅則法制組釋示系爭來貨之白巧克力風味調製粉之正確稅則號別，該組釋復結果審認該貨物宜歸列稅則號別第2106.90.99號，亦核與本院上開之認定相同。至原告雖以錄影光碟（參本院卷頁241、284至285 之勘驗筆錄），主張系爭來貨之白巧克力風味調製粉與冰淇淋粉之成分相似，可製成冰淇淋，應歸列稅則號別第2106.90.60號「製冰淇淋用之混合料及基料，但以可可或牛奶為基料者除外」等語，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，是應依貨物進口時，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。系爭來貨之白巧克力風味調製粉依國外原廠規格書、國外原廠規格型錄，既為製成冷、熱飲之飲料粉，則原告以其嗣後用於何處，主張系爭來貨之白巧克力風味調製粉為「製冰淇淋用之混合料及基料，但以可可或牛奶為基料者除外」云云，難認可採。況且，原告亦自承系爭來貨之白巧克力風味調製粉所作成之冰淇淋，口感未若冰淇淋粉所作成之冰淇淋那麼綿密乙情（本院卷頁155）。又原告雖提出記載用途為霜淇淋之中文標籤，然此係原告為供食品衛生管理及行銷所用而出具，並經出口商配合同意，其證明力顯難與國外原廠規格書、國外原廠規格型錄相提並論，故礙難採認。況且，系爭來貨之白巧克力風味調製粉含有乳固形物（Milk Solids），是否符合稅則號別第2106.90.60號所規定「但以牛奶為基料者除外」，亦非無疑。又原告引據之財政部訴願決定書案例，上載之貨物乃冰淇淋底粉，與系爭來貨之白巧克力風味調製粉屬飲料粉相異，無從比附援引。又原告雖主張系爭來貨之白巧克力風味調製粉含有14%麥芽糊精，應歸列稅則號別第1901.90.12號為「麥芽精調製品（好立克、阿華田及類似品內）」云云，然前者為Maltodextrin，係由澱粉以酸或酵素水解，經水解作用所得產品，後者為malt extract，乃將麥芽浸入清水所得之麥芽溶液經濃縮而得之產品，HS註解顯已明確分別定義並區分，且列入不同章節之規定，從而，原告此部分主張已混淆兩者，亦不可採。

(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）相異於海關以前所認定之稅則號別，違反信賴保護原則乙節，應無理由。

(四)被告就系爭來貨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：

š 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。

˜ 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。

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。

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。」

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。

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：

d 「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。

e 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：

š 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。

˜ 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.系爭來貨係原告於108年2月18日向被告申報進口，原告以稅則號別第1901.90.30號「以牛奶為基礎之製冰淇淋用的混合料及基料」、第2101.12.00號「以咖啡之萃取物、精、濃縮物或咖啡為主要成分之調製品」與第2106.90.60號「製冰淇淋用之混合料及基料，但以可可或牛奶為基料者除外」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1901.90.29號「其他調製奶品」、第1806.90.99號「其他第1806節所屬之貨品」及第2106.90.99號「其他未列名食物調製品」，經核屬適法，已如上述。再者，原告雖提出4份其餘進口報單（本院卷頁265至272），主張海關已就與系爭來貨之優格調製粉相同之貨物核定為第1901.90.30號、與系爭

來貨之黃金冰咖啡調合粉相同之貨物核定為第2101.12.00號、與系爭來貨之白巧克力風味調製粉相同之貨物核定為第1901.90.30號及第2106.90.60號，具有通案性，故被告就系爭來貨改列為稅則號別第1901.90.29號、第1806.90.99號及第2106.90.99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，其中之綠寶石冰沙用酪奶調製粉、冰沙用酪奶調製粉是否與優格調製粉相同，冰沙用白色戀人巧克力調製粉是否與白巧克力風味調製粉相同，顯然有疑，縱認類似，然海關就與系爭來貨之白巧克力風味調製粉類似之貨物除核定為第2106.90.60號外，亦曾核定為第1901.90.30號，況且，原告申報系爭來貨之稅則號別以前，海關就類似貨物之稅則號別為原告所主張之核定之案件，僅有 4 件，又該等案件之報關日期零星分散於104年2次、105年1次及107年1次。進者，海關就其他業者所進口之類似貨物核定之稅則號別，亦有第1901.90.29號「其他調製奶品」、第1806.90.99號「其他第1806節所屬之貨品」及第2106.90.99號「其他未列名食物調製品」，此有原處分卷3 所附之進口資料可稽。從而，就與系爭來貨相同之貨物，顯不足認早已行之多年均經海關歸列至第1901.90.30號、第2101.12.00號與第2106.90.60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1901.90.30號、第2101.12.00號與第2106.90.60號，具通案性，故被告就系爭來貨改列為第1901.90.29號、第1806.90.99號及第2106.90.99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　　21　　日

行政訴訟庭　法　官　曹庭毓

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　　21　　日

書記官　黃婉晴