高雄高等行政法院判決

107年度訴字第327號

）FKT64W1Z1X5L0;@民國107年12月26日辯論

原　　告　冠青能源科技股份有限公司
代　表　人　賴俊瑋
訴訟代理人　陳裕文　律師
被　　告　財政部關務署高雄關
代　表　人　陳金標
訴訟代理人　涂春杏
　　黃耀煌
　　林鈺晶

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107年6月26日臺財法字第10713923820號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、爭訟概要：

緣原告（原名：華盈環保能源股份有限公司）委由建新國際股份有限公司高雄分公司分別於民國105年10月6日及106年2月22日向被告報運進口馬來西亞及印尼產製PALM KERNEL SHELL（PKS）（棕櫚仁殼，非食用）各乙批（進口報單號碼：第BD/05/347/H2449號、第BD/06/347/H0454號），申報稅則號別第2306.60.00號「棕櫚類核果及子仁油渣餅及固體殘渣物」，稅率0%，電腦核定按C2（文件審核）方式通關。嗣經被告審核結果，以系爭貨物非屬提煉植物油脂所產生之殘

渣物，乃改列稅則號別第1404.90.99號「其他未列名植物產品」，按稅率20%課徵稅款，分別核定應納稅費為新臺幣（下同）4,869,226元（包括進口稅3,739,806元、營業稅1,121,941元及推廣貿易服務費7,479元）及7,260,748元（包括進口稅5,576,612元、營業稅1,672,983元及推廣貿易服務費11,153元），經扣除已納稅費942,430元及以保證金7,260,748元抵充後，分別以106年3月28日高普業二字第1061006844號函檢送第BDZ00000000000號「海關進口貨物稅費繳納證兼匯款申請書（補稅）」，通知原告補繳稅款3,926,796元（包括進口稅3,739,806元、營業稅186,990元），及以「退還保證金通知書」（退還日報表號碼：第BD06-059號），通知原告應退金額為0元。原告不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，亦遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

(一)主張要旨：

1、原告進口系爭貨物，稅則號別應歸列第2306.60.00號「棕櫚類核果及子仁油渣餅及固體殘渣物」，稅率免稅，原處分及訴願決定均認應歸列第1404.90.99號「其他未列名植物產品」，稅率20%，實有違誤：

(1)行政院環境保護署（下稱環保署）於106年3月10日以環署廢字第1060016976號函復原告，明確指稱「棕櫚殼」乃屬該署公告之「屬產業用料需求之事業廢棄物種類」一、（十九）所定之「棉子、亞麻仁（亞麻子）、向日葵子、油菜子、椰子及乾椰子肉、棕櫚類核果及子仁及玉蜀黍（玉米）胚芽等之油渣餅及固體殘渣物」，並謂棕櫚仁殼為廢棄物，故不可歸列為第14章「未列名植物產品」，其文義中指的是產品「棕櫚仁」，而棕櫚仁殼則是固體殘渣，是「廢棄物」而非「

產品」，故本不得歸列為第14章。原告信賴環保署及經濟部工業局之指導，確定「棕櫚仁殼」為免稅之進口貨物，原告乃成立環保能源公司進口「棕櫚仁殼」，協助政府推廣替代、再生能源，然被告卻為不同之認定，有違於原告當初信賴主管機關之指示，導致原告稅賦成本無端增加，受有損害。

(2)承上，國際商品統一分類制度（H.S.）註解對稅則第2306節之節名為「提煉植物油脂所產之油渣餅及其他固體殘渣物，無論是否磨碎或成團粒狀」，文義解釋上應包括提煉植物油脂所產生之「油渣餅」及「其他固體殘渣物」：

A、查棕櫚仁殼亦稱為棕櫚核仁殼，為棕櫚油提煉過程中所產生之副產品之一。棕櫚果總共分為3層，由外至內分別為果肉、棕櫚仁殼、棕櫚核仁。棕櫚仁殼為棕櫚果之核仁外殼，非棕櫚果之外殼。棕櫚果之果肉與核仁皆有極高油含量。棕櫚仁殼為棕櫚油之產油製程所產生之可再利用生質物之一。完整之棕櫚果榨油產製過程為先將棕櫚果與果串分離後，整顆棕櫚果（果肉含果核）一同投入攪碎（爛）機絞碎後，再投入螺旋壓榨機進行初榨，得到棕櫚原油與榨油殘渣（包含果肉纖維與果核）。其後再將果核與果肉纖維分離，再進行果核烘乾、破殼取得棕櫚核仁與分離出核仁殼（即棕櫚仁殼），此有臺灣生質能技術發展協會網頁資料為憑。

B、依上開「棕櫚仁殼」製程可知，「棕櫚仁殼」為棕櫚果果仁之外殼，棕櫚果經過螺旋壓榨機初榨程序提煉出油脂後，剩餘之榨油殘渣包含果肉纖維與果核，再將果核殼與果核仁分離，產出之果核殼即為本件之「棕櫚仁殼」。依H.S.註解第2306節之詮釋，此「棕櫚仁殼」當然為提煉植物油脂所產生其他固體殘渣物。惟被告對「棕櫚仁殼」之製程有所誤解，以「棕櫚仁殼」未經榨油機，或螺桿榨油機處理，並非提煉

油所剩之油渣餅及其他固體殘渣，認定「棕櫚仁殼」非屬H.S.註解第2306節之貨物，顯與事實不符。

(3)再按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、構造、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：

A、查「棕櫚仁殼」外觀呈現深褐色至黑色，為2.0～3.5cm半球殼狀，其纖維素組成為50wt%左右之木質素（lignin）、20-22wt%之纖維素（α-cellulose）與22-24wt%之半纖維素（hemicellulose），與燃煤相比其熱值約為其80%，硫份遠低於燃煤，氮含量亦較低，而灰份低、揮發份高、燃點低等特性，使其成為理想之鍋爐燃料。又其生成之方式業如上述，係棕櫚果提煉油脂程序中之固體殘渣，現今主要再利用為生質能燃料，應用於工業、發電燃料。

B、再依環保署之回函，「棕櫚仁殼」屬於植物煉油後所產生之廢棄物，須經過再利用處理始能成為生質燃料，故「棕櫚仁殼」並非「產品」，而不應歸列為第14章之「未列名植物產品」。再者，「棕櫚仁殼」係棕櫚果提煉油脂程序中之固體殘渣，其與提煉油脂製程相關且基於廢棄物之屬性，應歸列為第23章「食品工業產製過程之殘渣及廢品」，始為正確。

C、被告未依材質成分、加工層次、構造、主要功能、特性或用途等要素，以其專業、技術為判斷，誤將應歸列為第23章「食品工業產製過程之殘渣及廢品」之「棕櫚仁殼」，改歸列為第14章之「未列名植物產品」，對原告課徵20%之稅款，顯有不當。

(4)本件復查決定明確指出財政部已有擬具「海關進口稅則部分稅則修正草案」，其修正內容包含增訂第14章增註二規定，即輸入專供生質燃料用之棕櫚仁殼，經證明用途屬實者免徵關稅乙案，已經行政院函請立法院審議，並交付財政委員會審查：

A、上開所指之修正案，現確已經立法院三讀通過，且經總統以106年11月22日華總一義字第10600141761號公告，而公告之內容則載明：「輸入歸屬本章第1404節專供生質燃料用之棕櫚仁殼，經經濟部證明用途屬實者免稅。」。

B、本件原告為經濟部工業局鼓勵並輔導成立之環保能源公司，其主要設立目的為替代、再生能源之推廣，而就進口「棕櫚殼」免關稅乙節，經濟部工業局於先前輔導公司成立時即多有介紹說明，原告基於對經濟部工業局之信賴，遂自公司成立後之101年至105年間皆係以稅則號別第2306.60.00號為「棕櫚殼」進口稅則之申報，被告亦從未否定原告所申報之稅則號別，惟今（106年）卻變更其見解，謂系爭「棕櫚仁殼」應歸列稅則號別第1404.90.99號「其他未列名植物產品」項下，第1欄稅率20%，而非第2306.60.00號、免關稅，原告為此不僅依法提起訴願，亦同時向輔導原告公司設立之經濟部反應，因經濟部與被告所屬之主管機關財政部，同屬行政院轄下之同級機關，遂由行政院統一見解，並為免財政部「嗣後」就系爭相同貨物之解釋與經濟部之認定不符，遂正本清源以立法增訂方式，確定統一見解，此即上揭總統106年11月22日華總一義字第10600141761號公告之緣由。

C、故原告所進口之「棕櫚仁殼」，經行政院確立統一之見解，認定為應免關稅之貨物，然被告竟將原告所進口之「棕櫚仁殼」認定為稅則號別第1404.90.99號之貨物，對原告課徵20

％之稅款，被告所為處分與政府統一之見解相違背，自有違誤。

2、被告主張本件改列稅則號別事件與行政自我拘束原則無關等語，顯非適法：

(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。

(2)行政自我拘束原則係在保護人民，對於相同或具同一性之事件反覆發生時，均得預見行政機關依循行政慣例為相同之處理，故行政機關不得以其無撤銷之前錯誤核定之效力，無損於進口人之前核定處分之權益，即謂其前核定處分，對於人民往後進口貨物時，無拘束力。

(3)人民對於其進口相同貨物時，預見並信賴行政機關，將依先前核定處分之行政慣例，為相同之核定處分，此乃先前核定處分所產生之拘束力。該核定處分先例所形成之穩定秩序，使人民從事國際貿易時，有所依據，亦使機關內部得以統一見解，對外不致於發生歧異。然今被告竟以其核定處分皆為個別核定決定，並無拘束機關之效力，棄長期信賴其處分結果之人民於不顧。查原告自公司成立後之101年至105年間皆係以稅則號別第2306.60.00號為「棕櫚仁殼」進口稅則之申報，對於同一種類貨物「棕櫚仁殼」，被告亦未曾就原告所

申報之稅則號別作成第2306.60.00號以外之認定。原告所主張之信賴並非僅為單一個案認定之機關見解，而係被告長期以來對原告進口「棕櫚仁殼」稅則號別認定意見，難謂無行政自我拘束原則之適用。

(4)正因被告具有核定稅則號別之專業，故被告多年針對「棕櫚仁殼」所為之核定，原告皆以其為信賴基礎為商業決定，縱使被告事後主張先前所有針對「棕櫚仁殼」所為之核定均有誤，亦係被告專業能力不足所發生之錯誤，豈能逕行更改稅則號別認定，而未先公告或給予緩衝時間，突襲對原告課徵稅款，使人民之財產權無故因行政機關之錯誤受侵害，由人民承擔行政機關判斷錯誤所生之不利益。

3、復按經濟部工業局於106年3月30日會同環保署、經濟部國際貿易局、財政部關務署及該產業相關部會針對「棕櫚仁殼」之稅則進行討論之會議結論，所有與會人員皆認為棕櫚仁殼之稅則號別應歸屬第2306.60.00號免關稅。故為使財政部關務署得以依法行政，經濟部工業局遂於106年8月17日以工永字第10600760340號函知會原告及財政部關務署，內容略以：「說明：……二、有關『棕櫚仁殼』免進口關稅案，本局業以106年7月18日工永字第10600664090號函請財政部關務署協助在案，該署表示該案業經財政部關稅稅率審議小組審議通過，並於106年8月9日函報行政院，先予敘明。三、另本局據國內相關業者陳情立法院表示希能增加溯及條款，本局爰以106年8月7日工永字第10600755420號函請財政部關務署增列溯及條款，該署以上開106年8月15日函表示略以：『倘確有加列溯及條款之必要，仍請依行政院訂定之「稅式支出評估作業應注意事項」規定辦理，並請明確規劃追溯期限及就追溯退稅實務執行研提配套措施。』。」等語，益徵系

爭「棕櫚仁殼」應適用環保署、經濟部國際貿易局、財政部關務署及該產業相關部會，經參酌諸多圖片、製程及日本對棕櫚仁殼之進口許可證稅則編號核列為第2306.60.00號等資料後，所有與會人員皆認為棕櫚仁殼之稅則號別應歸屬第2306.60.00號免關稅乙節，亦已迭經財政部關務署肯認。既係如此，則被告就本件所為之處分，若仍予以維持，不啻與財政部關務署之見解相違，亦與政府各部會鼓勵替代能源、再生能源企業之意旨相違。

4、被告未依財政部91年3月8日臺財關字第0910550152號令釋，將進口貨物行之多年歸列之稅則號別改列其他稅則號別之案件，依行政程序法第159條第2項第2款、第160條第2項規定以令發布之，並登載於政府公報，即逕行以改列之稅則號別對原告作成補徵稅費之處分，並駁回原告復查及訴願之請求，本件訴願決定及原處分均違法而應予撤銷：

(1)按財政部103年10月1日臺財訴字第10313945940號（案號：第00000000號）訴願決定書曾揭示：「又本部91年3月8日令：『……』本件究否有此令釋之適用？原處分機關雖稱因有其他進口人於99年7月至100年9月間進口與本案相同貨物，而經海關核定歸列貨品分類號列第3808.99.32.00-2號通關者，故不具整體性之要件，不得適用該令釋；惟原處分機關僅憑其片面對不同進口人進口相同貨物所為核定並不同一之理由，未考量上述貨品分類易有歧見，及訴願人難以預見之問題，即遽謂未影響其權益而不適用令釋，是否對訴願人過苛而有欠允當？」等語。

(2)被告以其查詢5年內其他進口人向海關申報進口相同貨名「PALM KERNEL SHELL」之進口報單，且申報稅則號別非為第2306.60.00號者共計26筆，故本件尚不符上開財政部91年3

月8日令釋之整體性要件等語置辯，然依上開財政部103年10月1日訴願決定書意旨，被告僅憑其片面對不同進口人進口相同貨物所為核定並不同一之理由，未考量上述貨品分類易有歧見，及原告難以預見之問題，即遽謂未影響其權益而不適用財政部91年3月8日令釋，顯對原告過苛而有欠允當。蓋原告對於其他進口相同貨物之進口人稅則號別如何認定本無查詢之義務或知悉之必要，再者，稅則號別認定有其專業性，縱使原告有進行探知，亦不能預見被告將為如何之決定。

(3)復查，財政部91年3月8日令釋係為保障業者權益之考量，故其整體性要件雖規定「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」，仍應限縮解釋為同一進口人自同一關區進口，或自數個不同關區進口，均核定為同一稅則號別者，形成進口人得以預見之行政秩序後加以拘束進口人，方符合財政部91年3月8日令釋欲保障進口業者權益之目的。又原告自101年至105年間，多年頻繁進口「棕櫚仁殼」，被告皆持續核列於稅則號別第2306.60.00號，原告自已符合財政部91年3月8日令釋整體性、持續性要件，是被告之原處分及訴願決定違法，應予撤銷。

5、縱認原告不符合財政部91年3月8日臺財關字第0910550152號令釋之整體性、持續性要件，亦無礙原告因多年頻繁進口相同產品，海關均持續核歸某一特定稅則號別之情形，所可能具有正當合理之信賴基礎、衍生其具體之信賴表現及值得保護之信賴利益，而有信賴保護原則之適用：

(1)按財政部104年3月13日臺財訴字第10413907010號（案號：第00000000號）訴願決定書揭示：「另訴願人訴稱其多年來進口系爭貨物，均經核定歸列稅則號別第8529.90.90號，並舉代表性報單數紙以為證明乙節，原處分機關於訴願答辯中

雖述及自101年2月1日起，即早於本件報關日(102年9月13日至103年1月24日期間)之前，即有針對其他進口人進口之VOICE COIL MOTOR核定為稅則號別第8501.10.90號之紀錄，故不符合本部91年3月8日臺財關字第0910550152號令所揭示『整體性』與『延續性』之要件，應無其適用等語；惟查，該部令乃海關對於進口貨物行之多年歸列之稅則號別認不適當案件，擬變更其稅則號別且將影響進口人之權益時，為求程序周延所制定之處理原則，因為所針對者，乃進口貨物之同一性，即無論進口人為誰，必得該等進口之同一貨物均經海關核定為同一稅則號別，並有其延續性，當事後海關發現其不適當時，始有應報部核定改列之適用。換言之，本部前揭令釋所定原則，並非在處理同一進口人多年頻繁進口相同產品，因海關均持續核歸某一特定稅則號別後予以改列，所可能造成其信賴利益遭侵害的問題；亦即，本件縱不符合該令釋所稱應報部核定之要件，仍無礙訴願人因實際進口貨物情形，所可能具有正當合理之信賴基礎、衍生其具體之信賴表現及值得保護之信賴利益。準此，原處分機關依其法定職權調查義務，尚需實質審酌訴願人進口系爭相同貨物之期間、次數，與海關核定稅則號別之情況等，以判定本件有無信賴保護原則之適用。」等語。

(2)倘認定原告不符財政部91年3月8日令釋整體性、持續性之要件，依上開財政部104年3月13日訴願決定書意旨，縱不符合該令釋所稱應報財政部核定之要件，仍無礙原告因實際進口貨物情形，具有正當合理之信賴基礎、衍生其具體之信賴表現及值得保護之信賴利益。故原告多年頻繁進口相同產品，被告均持續核歸某一特定稅則號別，而後予以改列，原告實際上有正當合理之信賴基礎、衍生其具體之信賴表現及值得

保護之信賴利益，縱不符合該令釋之要件，亦得主張信賴保護原則之適用。

(二)聲明：訴願決定及原處分均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

(一)答辯要旨：

1、本件系爭進口貨物原申報稅則號別第2306.60.00號「棕櫚類核果及子仁油渣餅及固體廢棄物」，第1欄稅率0%，嗣經審查結果，系爭貨物非屬「棕櫚類核果之油渣餅及固體殘渣物」或「棕櫚類子仁之油渣餅及固體殘渣物」，應改歸列稅則號別第1404.90.99號「其他未列名植物產品」項下，第1欄稅率20%，析述如下：

(1)按棕櫚果可提煉棕櫚油及棕櫚仁油，參據H.S.註解對稅則第1511節及第1513節就棕櫚油和棕櫚仁油之詮釋：「棕櫚油是油料棕櫚果肉中取得的植物脂肪」及「（B）棕櫚仁油……主要來自……棕櫚……果實內之種仁，而非其果肉」、進口稅則第2306節名「提煉植物油脂所產之油渣餅及其他固體殘渣物，無論是否磨碎或呈團粒狀……」。再按H.S.註解對第2306節之詮釋：「本節包括油渣餅及其他固體殘渣，但第23.04或23.05節所列者除外，此類殘渣係來自油籽、含油脂之果實及穀類胚芽以溶劑，或榨油機，或螺桿榨油機中提煉油後所剩之油渣餅及其他固體殘渣……」可得知，棕櫚果為果肉和果核所組成，棕櫚果肉提煉之油脂為棕櫚油，其提煉油脂後所產生的殘渣物為棕櫚果肉渣；而棕櫚果之果核經破殼後，可分離為棕櫚仁和棕櫚仁殼，棕櫚仁提煉之油脂為棕櫚仁油，其提煉油脂後所產生的殘渣物為棕櫚仁渣，故棕櫚仁殼非屬提煉油脂所產生之殘渣物。

(2)其次，參據H.S.註解第14章總則：「本章包括下列各項：…

…（3）未列入其他章節之植物產品。」及其對稅則第1404節之詮釋：「本節包括所有未列入其他節之植物性產品。」及財政部關務署臺中關（下稱臺中關）（101）中預字第0033號、被告（105）高預字第0018號、第0262號進口貨物稅則預先審核答覆函，以及經濟部國際貿易局公告之「中國大陸物品有條件准許輸入項目彙總表」貨品表列，類似貨物腰果殼渣、石栗果殼、棉籽殼和碎核桃殼均歸列稅則號別第1404.90.99號項下。

(3)另查國內外貨名與加工製程上與本件系爭貨物相符之案例，如臺中關106年2月16日（106）中關字0004號進口貨物稅則分類疑問及解答函、日本事前教示回答事例（登錄番號：00000000、000000000）、歐盟稅則歸列案例（案號：AT2013/000326）和棕櫚產業兩個最大出口國馬來西亞海關官方資料【0015 PALM KERNEL SHELL（BROKEN）3477】及印尼財政部官方資料（第30/PMK.05/2016號暫行規定），皆歸列稅則第1404節項下。

(4)為期審慎，被告於106年5月1日以（106）高關字第0031號進口稅則分類疑問及解答函，將原告意見及相關佐證資料轉請財政部關務署稅則法制組（下稱稅則法制組）解釋，經其解答略以：「本案貨物既經核明為棕櫚仁殼，非屬提煉油後所剩之殘渣，宜歸列稅則號別第1404.90.99號。」等語。

(5)是以，本件被告依原告提供之照片、生產流程圖及說明等資料審核結果，核認系爭貨物為棕櫚仁殼，係棕櫚果之果核（包括棕櫚仁殼及棕櫚仁）破殼分離後之植物性產品，未經榨油工序，非屬提煉植物油脂所產生之殘渣物，以海關進口稅則、解釋準則一及H.S.註解作為核定依據，並依稅則法制組就系爭貨物及他案業者進口相同貨物所為釋示意旨，將系爭

貨物改列稅則號別第1404.90.99號，按稅率20%課徵稅款，洵無不合。

2、原告訴稱依據行政院環境保護署（下稱環保署）106年3月10日回覆原告之函文、臺灣生質能技術發展協會網頁資料所述棕櫚仁殼製程及總統106年11月22日華總一義字第10600141761號公告內容，本件系爭貨物宜歸列稅則號別第2306.60.00號乙節：

(1)按進口貨物稅則號別之核定係海關之法定職權（關稅法第3條及第4條參照），應依海關進口稅則及H.S.註解作為判斷依據，就實際來貨狀態以稅則分類原則核定適當之稅則號別，與其貨品之輸出入規定無涉。查環保署106年3月10日環署廢字第1060016976號函僅就棕櫚殼廢料原則屬該管「屬產業用料需求之事業廢棄物種類」，而無須申請輸入許可證，核屬該署為執行邊境管理所為之權責解釋，並非認定「棕櫚殼」係屬稅則號別第2306.60.00號之貨品。再者，環保署並非海關，且其亦非按上揭稅則分類原則定義系爭貨物，故原告此部分主張，尚難憑採。

(2)次查，原告提供之臺灣生質能技術發展協會網頁資料就棕櫚仁殼製程載明：「完整之棕櫚果榨油產製過程為先將棕櫚果與果串分離後，整顆棕櫚果（果肉含果核）一同投入攪碎（爛）機絞碎後，再投入螺旋壓榨機進行初榨，得到棕櫚原油與榨油殘渣（包含果肉纖維與果核）。其後再將果核與果肉纖維分離，再進行果核烘乾、破殼取得棕櫚核仁與分離出核仁殼（即棕櫚殼）。」益證棕櫚仁殼是經由果核烘乾及破殼後所分離出來，並非屬含油脂之果實中提煉油後所剩之固體殘渣，自無稅則號別第2306.60.00號之適用。

(3)再查，總統106年11月22日華總一義字第10600141761號令修

正公布之「海關進口稅則修正部分稅則」，係於第14章增訂增註二「輸入歸屬本章第1404節專供生質燃料用之棕櫚仁殼，經經濟部證明用途屬實者免稅。」之規定，對於輸入專供生質燃料用之棕櫚仁殼，經經濟部證明用途屬實者，得免徵關稅進口，然並未變更系爭貨物本應歸屬之稅則號別（第14章第1404節）。原告訴稱被告所為處分與政府統一見解相違背乙節，核屬誤解。又按實體從舊、程序從新及不溯及既往為行政法適用之一般原則（最高行政法院96年度判字第1724號判決意旨參照），除各行政法規定有「從新從輕」原則之明文規定外，仍應依行為發生時之法律論處。查關稅法並無從新從輕原則之條文規定，而本件係屬海關進口稅則修正部分稅則發布日前發生之事件，自無適用該修正後稅則第14章增註二之餘地，併此敘明。

(4)末按稅則分類案件之處理，為財政部關務署之法定職權（財政部組織法第5條第4款、財政部關務署組織法第2條第2款及海關進口稅則總則二規定參照），尚無其他機關、組織或團體依法職掌相同業務，且該署稅則法制組係專責處理海關進口稅則分類之爭議，確保商品分類之一致性，為海關專責解釋貨品分類之權威單位，對於貨物稅則號別之核定，具有其拘束力。是以，本件既經稅則法制組解釋，原核定稅則號別第1404.90.99號應予維持。

3、原告訴稱其自101年至105年曾進口相同貨物，皆歸列稅則號別第2306.60.00號，本件突然改為稅則號別第1404.90.99號，實已違反行政自我拘束原則乙節：

(1)按行政先例必須是合法的，乃行政自我拘束之前提要件，然行政機關若因錯誤之行政處分，致使人民因個案錯誤狀態未排除而獲得利益時，該利益並非法律所應保護之利益，因此

人民不能要求行政機關比照該案例授予利益，亦即人民不得主張「不法之平等」。若先前核定處分所適用稅則號別有違誤，海關依據正確稅則號別，對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，亦無損於進口人先前核定處分之權益（最高行政法院105年度裁字第90號裁定及100年度判字第25號判決意旨參照）。

(2)再者，原告不同期間進口相同貨品之稅則分類縱有不同，其對本件稅則核定並無拘束力，此與行政機關對某類事件反覆為相同處理之行政先例有別。查系爭貨物經核不符合稅則號別第2306.60.00號之規定，縱被告在其他個案未為正確之核定，然既違反上揭法律規定，顯係違法之行政處分，原告自不得以該違法行政處分，主張依行政先例或行政自我拘束原則，請求本件亦應為相同違法之行政處分。從而，被告對原告日後進口之相同貨物，依據正確稅則號別予以課徵關稅，並無違誤。原告訴稱被告違反行政自我拘束原則乙節，並不可採。

4、原告訴稱棕櫚仁殼之稅則應歸屬第2306.60.00號免關稅，已經財政部關務署肯認，則本件處分若仍維持，則與財政部關務署之見解、政府各部會鼓勵替代能源及再生能源企業之意旨相違乙節：

(1)查系爭貨物經稅則法制組解釋，核認棕櫚仁殼非屬提煉油後所剩之殘渣，宜歸列稅則號別第1404.90.99號。準此，並無原告所稱系爭貨物經財政部關務署肯認稅則號別應歸屬第2306.60.00號，致本件稅則號別核定與財政部關務署見解相違之情事。

(2)按核定進口貨物所屬稅則為海關之職權，其稅則分類係按實

際進口貨物通關當時之狀態，依稅則各號別之貨名、有關類或章註、解釋準則、H.S.註解及其他有關文件辦理，故政府能源政策並不影響海關對於稅則之核定。至於該稅則所應適用之稅率是否合理，係屬稅率結構之立法問題，並非被告所得審酌範圍，要與稅則分類無涉。原告訴稱本件處分與政府各部會鼓勵替代和再生能源企業之意旨相違，尚非可採。

5、原告主張財政部91年3月8日令釋之整體性要件應限縮解釋為同一進口人，並稱本件符合該令釋之整體性及持續性要件，而有行之多年適用乙節：

(1)依據財政部91年3月8日臺財關字第0910550152號令釋：「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，仍依本部75年4月19日臺財關第0000000號函及77年3月23日臺財關第000000000號函之規定，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，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。……。」意旨，可知認定進口貨物稅則號別之歸列有行之多年之情形者，須其多年來歸列之稅則號別符合上揭令釋所示「適用範圍」、「整體性」及「延續性」原則。

(2)按前揭令釋所定原則，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，須專案報請財政部核定，以保障國內所有納稅義務人權益，故並非在處理「同一進口人」多年頻繁進口相同產品之情形（臺中高等行政法院100年度訴字第153號判決意旨參照）。經查近5年內其他進口人向海關申報進口相同貨名「PALM KERNEL SHELL」之進口報單且申報稅則號別非為第2306.60.00號，計26筆，足證海關對該進口之系爭貨物，並非一律均將之歸列為第2306.60.00號或長期以來未曾變更過，故本件尚不符上開令釋之整體性要件，難謂有進口貨物行之多年歸列稅則號別不適當之情事，自無上開令釋之適用。

(3)是以，本件既不符合財政部91年3月8日令釋所稱整體性與延續性要件之認定，被告就系爭貨物應列稅則號別之改變，無需由財政部關務署報財政部核定，及依行政程序法第159條第2項第2款、第160條第2項規定以令發布之，並登載於政府公報。原告主張本件有行之多年適用乙節，核無足採。

6、原告訴稱縱認不符合財政部91年3月8日令釋之整體性、持續性要件，亦無礙原告多年頻繁進口相同產品，海關均持續核列某一特定稅則號別之情形，所可能具有正當合理之信賴基礎，衍生其具體之信賴表現及值得保護之信賴利益，而得主張信賴保護原則之適用乙節：

(1)按行政法上信賴保護原則之適用，須具備以下要件：A、信賴基礎：令人民產生信賴之法規、行政處分等；B、信賴表現：客觀上因信賴基礎而展開具體之表現行為，且表現行為與信賴基礎間須有因果關係；C、值得保護之信賴利益。然如因行政機關怠於行使權限，致使人民先前違法狀態未排除而獲得利益情形，並非行政機關所為行政處分之存續使人民產生信賴，自無信賴保護原則之適用（最高行政法院100年度裁字第2518號裁定意旨參照）。

(2)查系爭貨物先前歸列錯誤之稅則號別，屬個案未能及時發現，非謂被告事後即不得為正確之核定，尚與稅則號別分類見解變更之情形無涉。參諸前揭最高行政法院裁定意旨，先前所為之錯誤核定，因屬被告怠於行使權限，致使原告先前稅則分類錯誤之違法狀態未排除而獲得利益情形，並非被告所為核定處分之存續使原告產生信賴，故其信賴基礎不存在，自無基於信賴保護原則進而主張不法平等之餘地。

(3)再者，縱本件進口前，被告對於其他個案報運進口相同貨物之稅則號別核定有誤，僅對該個案貨物具有拘束力，並不及於之前或之後相同進口貨物之其他個案，尚難據該個案結果主張作為信賴之基礎，即原告不能就此主張信賴保護原則，更無行政自我拘束原則之適用（最高行政法院93年判字第1392號判例、100年度裁字第2518號裁定、105年度裁字第90號裁定、107年度判字第282號判決、臺北高等行政法院105年度訴字第1217號判決、本院104年度訴字第10號判決意旨參照）。

(4)從而，被告依據海關進口稅則、H.S.註解及其他有關文件，就系爭貨物依法核定正確稅則號別，並不受先前個案錯誤稅則核定之拘束。原告主張本件有信賴保護原則之適用乙節，

亦不足採。

(二)聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：本件系爭貨物稅則號別究應歸列為第2306.60.00號「棕櫚類核果及子仁油渣餅及固體殘渣物」或應歸列為第1404.90.99號「其他未列名植物產品」？被告改列系爭貨物稅則號別為第1404.90.99號「其他未列名植物產品」，有無違反財政部91年3月8日臺財關字第0910550152號令釋及信賴保護、行政自我拘束等原則？

五、本院的判斷：

(一)前提事實：如爭訟概要欄所示之事實，業經兩造分別陳述在卷，並有高雄市政府000000000市0000000000000000號函（本院卷第97頁）、第BD/05/347/H2449號、第BD/06/347/H0454號進口報單（原處分卷第1、13頁）、被告106年3月28日高普業二字第1061006844號函（原處分卷第39-40頁）、海關進口貨物稅費繳納證兼匯款申請書（稅單號碼：第BDZ00000000000號）（原處分卷第41頁）、被告退還保證金通知書（退還日報表號碼：第BD06-059號）（原處分卷第47-48頁）、復查決定書（原處分卷第197-205頁）、訴願決定書（原處分卷第345-355頁）附卷可稽，堪予認定。

(二)本件系爭貨物稅則號別應歸列為第1404.90.99號「其他未列名植物產品」：

1、應適用的法令：

(1)關稅法第3條第1項：「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。」

(2)海關進口稅則總則一：「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（H.S.）註解』及其他有關文件辦理。」總則三：「本稅則有條件課稅、減稅或免稅之品目，其條件在有關各章內另加增註規定。如須經主管機關出具證明者，得由該主管機關委任所屬下級機關或委託不相隸屬之行政機關執行之。」解釋準則一：「海關進口稅則貨品之分類應依下列原則辦理：一、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。」

(3)稅則號別第2306.60.00號，貨名為「棕櫚類核果及子仁油渣餅及固體殘渣物」，第1欄稅率免稅；稅則號別第1404.90.99號，貨名為「其他未列名植物產品」，第1欄稅率20%。

(4)國際商品統一分類制度（H.S.）註解就稅則第23.06節「提煉植物油脂所產之油渣餅及其他固體殘渣物，無論是否磨碎或呈團粒狀（第23.04或23.05節者除外）」之詮釋：「本節包括油渣餅及其他固體殘渣，……，此類殘渣係來自油籽、含油脂之果實及穀類胚芽以溶劑，或榨油機，或螺桿榨油機中提煉油後所剩之油渣餅及其他固體殘渣。」第14章總則：「本章包括下列各項：……（3）未列入其他章節之植物產品。」第14.04節「未列名植物產品」之詮釋：「本節包括所有未列入其他節之植物性產品。」

2、得心證的理由：

(1)經查，棕櫚果總共分為3層，由外而內分別為果肉（黃色）、棕櫚仁殼及棕櫚仁（白色），此有棕櫚果剖面圖片附本院卷可稽。而本件進口之系爭貨物為棕櫚仁殼，乃棕櫚果去除可榨油之黃色果肉及白色果仁後之黑色果仁殼，係棕櫚果之果核（包括棕櫚仁殼及棕櫚仁）破殼分離後之植物性產品，

未經榨油工序，非屬提煉植物油脂所產生之殘渣物，亦有系爭貨物照片及生產流程圖附原處分卷（不得閱覽第1-3頁、得閱覽第37頁）可參，並有棕櫚仁（未破殼）及棕櫚仁殼之實物附證物袋可考。又被告嗣後將系爭貨物之審查結果，送請稅則法制組解答，經稅則法制組答復：「本案貨物既經核明為棕櫚仁殼，非屬提煉油後所剩之殘渣，宜歸列稅則號別第1404.90.99號。」此有被告106年5月1日（106）高關字第0031號進口稅則分類疑問及解答函附原處分卷（不得閱覽第15-17頁）足稽。則被告依綜合查證之結果，以系爭貨物未經榨油工序，非屬榨油過後的固體殘渣物，僅係製油過程產生之「可再作為其他經濟用途植物性產品」，因而認定上開貨物非屬稅則第23.06節之範疇，無法歸列原申報稅則號別第2306.60.00號「棕櫚類核果及子仁油渣餅及固體殘渣物」，乃將系爭貨物歸列稅則號別第1404.90.99號「其他未列名植物產品」，核無違誤。

(2)原告援引環保署106年3月10日環署廢字第1060016976號函、臺灣生質能技術發展協會網頁資料所述棕櫚仁殼製程，主張本件系爭貨物應歸列稅則號別第2306.60.00號云云。惟查，環保署106年3月10日環署廢字第1060016976號函（本院卷第77-78頁）略以：「主旨：貴公司洽詢進口棕櫚類核果之殼殘渣物相關輸入規定一案，詳如說明，請查照。說明：……三、查本署公告『屬產業用料需求之事業廢棄物種類』，公告事項一、（十九）棉子、亞麻仁（亞麻子）、向日葵子、油菜子、椰子及乾椰子肉、棕櫚類核果及子仁及玉蜀黍（玉米）胚芽等之油渣餅及固體殘渣物；貴公司申請進口之棕櫚殼廢料原則屬前述範疇，其輸入無須申請許可。」等語，核係環保署就棕櫚殼廢料原則屬其公告之「屬產業用料需求之

事業廢棄物」，無須申請輸入許可證乙事所為之解釋，並非認定原告進口之「棕櫚仁殼」係屬稅則號別第2306.60.00號之貨物。又查，臺灣生質能技術發展協會網頁資料（本院卷第84頁）亦載明：「棕櫚殼亦稱為棕櫚核仁殼（palmkernel shell,PKS，以下依國際慣例統稱為棕櫚殼），為棕櫚油提煉過程中所產生之副產品之一。棕櫚果總共分為3層，由外至內分別為果肉、棕櫚殼（PKS，又稱棕櫚核仁殼）、棕櫚核仁。棕櫚殼為棕櫚果之核仁外殼，非棕櫚果之外殼。棕櫚果之果肉與核仁皆有極高油含量。棕櫚殼為棕櫚油之產油製程所產生之可再利用生質物之一。完整之棕櫚果榨油產製過程為先將棕櫚果與果串分離後，整顆棕櫚果（果肉含果核）一同投入攪碎（爛）機絞碎後，再投入螺旋壓榨機進行初榨，得到棕櫚原油與榨油殘渣（包含果肉纖維與果核）。其後再將果核與果肉纖維分離，再進行果核烘乾、破殼取得棕櫚核仁與分離出核仁殼（即棕櫚殼）。」等語，益證棕櫚仁殼是經由果核烘乾及破殼後所分離出來，並非含油脂之果實經提煉油後所剩之固體殘渣，自無稅則號別第2306.60.00號之適用。原告上開所訴，並無可採。

(3)原告復援引經濟部工業局106年8月17日工永字第10600760340號函，主張「棕櫚仁殼」之稅則號別應歸列為第2306.60.00號、免關稅乙節，業經財政部關務署肯認，是本件被告所為之原處分，核與其上級機關之見解相違云云。惟查，經濟部工業局106年8月17日工永字第10600760340號函（原處分卷第251-252頁）略以：「主旨：有關棕櫚仁殼免進口關稅增列溯及條款一案，請協助研提稅式支出報告及追溯期限，……。說明：……二、有關『棕櫚仁殼』免進口關稅案，本局業以106年7月18日工永字第10600664090號函請財政

部關務署協助在案，該署表示該案業經財政部關稅稅率審議小組審議通過，並於106年8月9日函報行政院，先予敘明。三、另本局據國內相關業者陳情立法院表示希能增加溯及條款，本局爰以106年8月7日工永字第10600755420號函請財政部關務署增列溯及條款，該署以上開106年8月15日函表示略以：『倘確有加列溯及條款之必要，仍請依行政院訂定之「稅式支出評估作業應注意事項」規定辦理，並請明確規劃追溯期限及就追溯退稅實務執行研提配套措施。』。四、爰為回應財政部關務署需求，請貴聯盟協助研提『棕櫚仁殼』免進口關稅（含溯及條款）之稅式支出報告及追溯期限，與追溯退稅實務執行配套措施」等語，僅係經濟部工業局為回應財政部關務署需求，請臺灣生質能技術應用暨污染防治聯盟協助研提「棕櫚仁殼」免進口關稅（含溯及條款）之稅式支出報告及追溯期限，與追溯退稅實務執行配套措施，並未述及「棕櫚仁殼」應歸列何稅則號別。況按核定進口貨物所屬稅則為海關之職權，其稅則分類係按實際進口貨物通關當時之狀態，依稅則各號別之貨名、有關類或章註、解釋準則、H.S.註解及其他有關文件辦理，故政府能源政策並不影響海關對於稅則之核定。至於該稅則所應適用之稅率是否合理，係屬稅率結構之立法問題，並非被告所得審酌範圍，要與稅則分類無涉。抑且，如前所述，系爭貨物業經稅則法制組解釋，核認棕櫚仁殼非屬提煉油後所剩之殘渣，宜歸列稅則號別第1404.90.99號，並無原告所稱系爭貨物經財政部關務署肯認稅則號別應歸屬第2306.60.00號，致本件稅則號別核定與財政部關務署見解相違之情事。是原告上開所訴，亦無可取。

(三)本件被告改列系爭貨物之稅則號別，無須適用財政部91年3

月8日臺財關字第0910550152號令釋，亦未違反行政自我拘束原則及信賴保護原則：

1、應適用的法令：

(1)財政部91年3月8日臺財關字第0910550152號令釋：「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，仍依本部75年4月19日臺財關字第0000000號函及77年3月23日臺財關字第000000000號函之規定，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，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。」

(2)由上開令釋可知，海關行之多年所認定之進口貨物稅則號別

有不適當之情形擬變更稅則號別者，須先符合適用範圍、整體性及延續性等3項原則，經報請財政部關務署轉報財政部核可，始能改列。

2、得心證的理由：

(1)原告主張其自101年公司成立後迄至105年間，進口棕櫚仁殼皆係以稅則號別第2306.60.00號申報，被告亦予以核定，然被告卻於106年變更其見解，逕行將稅則號別改列為第1404.90.99號，未依財政部91年3月8日臺財關字第0910550152號令釋意旨，按行政程序法第159條第2項第2款及第160條第2項規定以令發布之，並登載於政府公報，於法有違云云。惟查，自101年1月1日起至106年6月1日間，報運進口貨名「PALM KERNEL SHELL」（棕櫚仁殼）之報單中，有26筆申報之稅則號別並非第2306.60.00號，且其中亦有申報之稅則號別為第1404.90.99號者，此有被告為查明系爭貨物以稅則號別第2306.60.00號申報進口是否有行之多年之事實，而調印進出口報單作業資料附原處分卷（不得閱覽第19-61頁）可參。足認海關就與系爭貨物相同之之進口貨物並未均核定為第2306.60.00號同一稅則號別，故本件核與上開財政部令釋之整體性原則亦不相符，自無進口貨物行之多年歸列稅則號別不適當案件之適用。準此，被告依稅則法制組對被告106年5月1日（106）高關字第0031號進口稅則分類疑問及解答函之釋復及關稅法第18條第1項、第2項規定，於核課期限內，將系爭貨物改列正確稅則號別第1404.90.99號，並無不合。原告上開主張，尚非可採。

(2)次按行政行為，非有正當理由，不得為差別待遇，行政程序法第6條定有明文，此即行政法上之平等原則。然行政機關若怠於行使權限，或因錯誤之行政處分，致使人民因個案違

法狀態未排除而獲得利益時，該利益並非法律所應保護之利益，因此人民不能要求行政機關比照該違法案例授予利益，亦即人民不得主張不法之平等。又信賴保護原則，係指行政處分雖有瑕疵，但相對人或關係人對其存續已有信賴，而行政機關之事後矯正，將因此增加其負擔者，即不得任意為之之謂。如行政機關有前述怠於行使權限，致使人民因個案違法狀態未排除而獲得利益情形，並非行政機關所為行政處分之存續使人民產生信賴，自無信賴保護原則之適用。從而，亦無基於信賴保護原則進而主張不法平等之餘地。且按憲法之平等原則要求行政機關對於事物本質上相同的事件作相同的處理，乃形成行政自我拘束，惟憲法上的平等原則係指合法的平等，並不包含違法的平等。故行政先例必須是合法的，乃行政自我拘束的前提要件，憲法之平等原則，並非賦予人民有要求行政機關重複錯誤的請求權。故海關對於個案稅則號別之核定，僅對上開貨物有其拘束力，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。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。原告援引被告就之前進口與系爭貨物屬性相同屬同一進口貨物之稅則號別歸列第2306.60.00號，而主張原處分違反信賴保護原則與行政自我拘束原則云云，亦非有據。

(四)本件並無106年11月22日修正公布之「海關進口稅則修正部

分稅則」第14章增註之適用：

1、應適用的法令：

(1)關稅法施行細則第2條第1款前段：「本法或海關進口稅則遇有修正時，其條文或稅率之適用，依下列規定：一、進口貨物，以其運輸工具進口日為準。」

(2)總統106年11月22日華總一義字第10600141761號令修正公布之「海關進口稅則修正部分稅則」第14章增註：「二、輸入歸屬本章第1404節專供生質燃料用之棕櫚仁殼，經經濟部證明用途屬實者免稅。」

2、得心證的理由：

經查，本件系爭貨物之進口日期分別為105年10月8日及106年2月25日，此有第BD/05/347/H2449號、第BD/06/347/H0454號進口報單附原處分卷（第1、13頁）可參。然於系爭貨物進口時，海關進口稅則並無上開專供生質燃料用之棕櫚仁殼免徵進口稅之規定，而依前述關稅法施行細則第2條第1款前段規定，海關進口稅則是以運輸工具進口日為適用之基準，是系爭貨物自亦無從依據106年11月22日修正公布之海關進口稅則規定請求免徵進口稅。原告主張本件應有106年11月22日修正公布之「海關進口稅則修正部分稅則」第14章增註之適用云云，並不可採。

(五)本件判決基礎已經明確，兩造其餘的攻擊防禦方法及訴訟資料部分，經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述的必要，一併說明。

六、判決結論：原處分並無違法，復查決定及訴願決定遞予維持，亦無不合。原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　1　　月　　9　　日

高雄高等行政法院第一庭

審判長法官　戴　見　草

法官　吳　永　宋

法官　邱　政　強

以上正本係照原本作成。

一、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（均須按他造人數附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

二、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第241條之1第1項前段）

三、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第1項但書、第2項）

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
（一）符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1.上訴人或其法定代理人具備律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2.稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。 3.專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
（二）非律師具有右列情形之一，	1.上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。

經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	2.稅務行政事件，具備會計師資格者。 3.專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4.上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合（一）、（二）之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出（二）所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　108　　年　　1　　月　　9　　日

書記官　黃　玉　幸