高雄高等行政法院判決

地方行政訴訟庭第二庭
115年度稅簡字第3號

原　　告　喬陞有限公司
代　表　人　曾上荃
輔　佐　人　吳立仁
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
　　蕭焜元

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115年1月14日台財法字第11413950140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、事實概要：

㈠原告委由原碩國際有限公司於民國110年9月27日報運進口中國大陸產製冷凍水產品1批（下稱系爭貨物），進口報單號碼為第BC//10/437/H1341號，申報貨物名稱為「FROZEN SALTED OYSTER MEAT」，重量為24,000KGM、貨品分類號列第1605.51.90.10-4號「已調製或保藏之牡蠣（蠔、蚵），冷凍者」，第1欄稅率百分之15，輸入規定F01，經電腦核定通關方式為C3X（儀器查驗）。被告依關稅法第18條第1項規定，按原申報事項先行徵稅放行。嗣被告依關稅法第13條規定事後稽核更正貨物名稱為「FROZEN OYSTER MEAT冷凍牡蠣肉」，歸列貨品分類號列第0307.12.00.00-6號「冷凍牡蠣（蠔

、蚵），但未燻製」，稅率百分之20，以112年12月26日112年第00000000號處分書追徵稅款（下稱A處分）。原告不服，申請復查未獲變更，提起訴願，被告重新審查後以113年9月16日高普法字第1131026246號重審復查決定撤銷復查決定及A處分。

㈡爾後被告重新審核認系爭貨物為原申報貨物名稱「FROZEN SALTED OYSTER MEAT」，但貨品分類號列應改列為第0307.19.30.00-3號「鹹或浸鹹牡蠣（蠔、蚵），但未燻製」，稅率百分之30，核算應納進口稅費共計新臺幣(下同)607,842元（進口稅499,050元、營業稅108,127元及推廣貿易服務費665元），扣除原已繳稅費345,841元後，尚應補徵稅款計262,001元（進口稅249,525元及營業稅12,476元），並以113年9月16日以高港業二補字第1131026197號函通知原告（下稱原處分）。原告不服提起復查，經被告114年6月27日高普港字第1131029125號復查決定駁回（下稱復查決定），原告提起訴願後，財政部以115年1月14日台財法字第11413950140號訴願決定駁回訴願（下稱訴願決定）。原告猶未甘服，提起本件行政訴訟。

二、原告主張要旨及聲明：

㈠主張要旨：

1.系爭貨物於110年9月27日以關稅法第18條第1項規定先行徵稅驗放事後再加審查。被告於111年1月21日告知原告依關稅法第13條事後稽查作成A處分，但A處分於113年9月16日撤銷，距放行日逾6個月以上，依關稅法第18條規定業已核定，被告不能再作成原處分。且參照財政部107年12月26日台財關字第1071020522號令（下稱財政部107年12月26日令），海關對於進口貨物依規定實施事後審查或事後稽核，經核定稅款者，除有應退稅款或涉及海關緝私條例違章情事外，不得再予核定稅款。系爭貨物業經被告事後稽核，又無應退稅款或涉及海關緝私條例違章情事，被告自不得再次核定系爭貨物稅款作成原處分。

2.依據112年版國際商品統一分類制度(HS）註解第16章總則，歸屬該章之貨品係指經調製之軟體類動物，包括非由第3章規定之加工方式，如煮、蒸、烤、煎、燻或其他方式烹飪者之調製方式。系爭貨物僅以百分之3鹽水加入使其含海水味，密封包裝於塑膠袋中以增加保藏期，核屬PREPARED或PRESERVED（調製或保藏），HS稅則註解未對「鹹或浸鹹」其中含鹽濃度為釋示，被告竟自行更正稅則號列為0307.19.30.00-3號「鹹或浸鹹牡蠣（蠔、蚵），但未燻製」，稅率百分之30，更正之稅則也與系爭貨物原申報不符，更正貨名欠缺但未燻製，是否適用0307.19.30.00-3「鹹或浸鹹牡蠣（蠔、蚵），但未燻製」稅則非無疑義。況且原處分稅率較A處分高，違反不利益變更禁止原則。

㈡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：

㈠答辯要旨：

1.系爭貨物依關稅法第18條第1項規定於110年9月27日先行徵稅放行，嗣被告以111年1月11日高普動字第1111001049號函（下稱111年1月11日函），通知原告實施事後稽核，並未逾關稅法第13條第1項規定貨物放行翌日起6個月內通知，也在2年內實施事後稽核之期限。原處分於113年9月19日合法送達，不生核課期間逾期之問題。財政部107年12月26日令適用關稅法第18條事後審查，不適用關稅法第13條事後稽核。

2.被告據原告提供之照片及其代表人111年2月21日談話筆錄陳述系爭貨物為生牡蠣加鹽水放入塑膠袋後急速冷凍，目的係為了保質，避免腐壞，而非為了醃製；以及原告提供之中國大陸出入境檢驗檢疫健康證書等資料，系爭貨物名稱均申報為「FROZEN SALTED OYSTER MEAT」，可證系爭貨物為生牡蠣加鹽水浸泡冷凍後進口，而非為醃製，亦未以煮、蒸、烤、煎、燻或其他烹飪方式予以加工調製，系爭貨物僅經加鹽水冷凍，未超出第3章所規定之方法，無第16章適用之意旨，自應歸列貨品分類號列第0307.19.30.00-3號「鹹或浸鹹

牡蠣（蠔、蚵），但未燻製」，按稅率百分之30補徵稅費。系爭貨物涉及稅則號別歸列錯誤，屬於事實認定，被告自得依關稅法第13條規定將系爭貨物核實改列正確稅則號別並核定稅款，未違反不利益變更禁止原則。

㈡聲明：原告之訴駁回。

四、事實概要欄所載之內容，有系爭貨物進口報單（原處分卷1第1至2頁）、進口報單狀態查詢清單（原處分卷1第9頁）、被告111年1月11日高普動字第1111001049號函(原處分卷1第11至12頁)、A處分暨A處分之復查決定(原處分卷1第19至28頁)、被告113年9月16日高普法字第1131026246號重審復查決定書（原處分卷1第37至43頁）、原處分（原處分卷1第45至46頁）、復查決定書（原處分卷1第67至74頁）、訴願決定（原處分卷1第95至108頁）等件為證，堪信為真實。

五、本院之判斷：

㈠應適用之法令：

1.關稅法：

⑴第2條：本法所稱關稅，指對國外進口貨物所課徵之進口稅。

⑵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。

⑶第13條第1項：海關於進出口貨物放行之翌日起6個月內通知實施事後稽核者，得於進出口貨物放行之翌日起2年內，對納稅義務人、貨物輸出人或其關係人實施之。依事後稽核結果，如有應退、應補稅款者，應自貨物放行之翌日起3年內為之。

⑷第18條第1、2項：(第1項)為加速進口貨物通關，海關得按納稅義務人應申報之事項，先行徵稅驗放，事後再加審查；該進口貨物除其納稅義務人或關係人業經海關通知依第13條規定實施事後稽核者外，如有應退、應補稅款者，應於貨物放行之翌日起6個月內，通知納稅義務人，逾期視為業經核

定。(第2項)進口貨物未經海關依前項規定先行徵稅驗放，且海關無法即時核定其應納關稅者，海關得依納稅義務人之申請，准其檢具審查所需文件資料，並繳納相當金額之保證金，先行驗放，事後由海關審查，並於貨物放行之翌日起6個月內核定其應納稅額，屆期視為依納稅義務人之申報核定應納稅額。

㈡原處分按關稅法第13條第1項規定於期限內事後稽核，無財政部107年12月26日令之適用：

1. 系爭貨物已於110年9月27日依關稅法第18條第1項先行徵稅放行，被告以111年1月11日函通知原告將依關稅法第13條實施事後稽核，並訂於111年2月21日赴原告辦理相關業務（原處分卷1第11至12頁），未逾關稅法第13條第1項規定之進出口貨物放行之翌日起6個月內通知，並於2年內實施實施事後稽核之期限。

2. 財政部107年12月26日令內容略為「二、進口報單不論於貨物放行前，或依關稅法第18條第1項規定事後審查期間，經海關核實改列或調整納稅義務人原申報稅則號別或完稅價格並核定稅款者，除有應退稅款或涉及海關緝私條例違章情事外，不得就同份報單再予核定稅款。三、海關實施事後稽核時，對於被稽核人之進口報單，屬前點核定稅款案件，或於關稅法第18條第2項規定之事後審查期間核定稅款案件，除有應退稅款或涉及海關緝私條例違章情事外，不得就同份報單再予核定稅款。」(原處分卷1第169頁)。固表示除有應退稅款或涉及海關緝私條例違章之例外情形，不得就同份報單再予核定稅款等語，惟財政部107年12月26日令第2點適用標的為放行前或關稅法第18條第1項事後審查核定稅款案件；第3點則為前點核定稅款即第2點適用標的為放行前或關稅法第18條第1項事後審查核定稅款案件，與關稅法第18條第2項事後審查核定稅款案件。然系爭貨物係被告以關稅法第13條實施事後稽核案件，非屬財政部107年12月26日令適用範圍，縱無應退稅款或涉及海關緝私條例違章情事，被告亦得按

事後稽核結果，依關稅法第13條第1項規定於貨物放行之翌日起3年內核定應補稅款。而系爭貨物在110年9月27日放行，被告在113年9月16日作成原處分（原處分卷1第45至46頁），尚在關稅法第13條第1項規定之3年內為之。則被告以原處分通知原告補繳稅款，於法並無不合。

㈢系爭貨物貨品分類號列歸列為0307.19.30.00-3號「鹹或浸鹹牡蠣（蠔、蚵），但未燻製」並無不當：

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 Descriptionand 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.系爭貨物申報貨物名稱為「FROZEN SALTED OYSTER MEAT」，原告代表人於111年2月21日談話筆錄中稱系爭貨物為生牡蠣加鹽水急速冷凍，鹽水濃度比照海水為了保鮮，非為了醃製，均已銷售無法提供樣品，已提供貨物照片等語(原處分卷1第14頁)。然原告又稱：提供之貨物照片不是系爭貨物，應該是去網路上抓的或市場拍的；系爭貨物事沒有燻製的等語(卷第152、154頁)。是以該照片是否確為系爭貨物，已非無疑。原告復稱：海關說談話筆錄大概看一下，叫我拿大小章，我沒有仔細閱讀，隔天看完覺得非為了醃製是有問題

的，我是進口醃製蚵等語(卷第120、121頁)。惟原告於訴願書中表示系爭貨物加入百分之3鹽度係為調製成海水味道(原處分卷1第79頁)；於起訴書中亦表示加入百分之3鹽水以保持具有海水味增加保藏期等語(卷第15頁)，均未稱有醃製，與原告代表人在111年2月21日談話筆錄中稱系爭貨物為生牡蠣加鹽水急速冷凍，鹽水濃度比照海水為了保鮮等情相符，堪認系爭貨物內容確為生牡蠣加鹽水且未經燻製。

3. 貨品分類號列第0307.19.30.00-3號「鹹或浸鹹牡蠣（蠔、蚵），但未燻製」。HS對於鹹或浸鹹之添加鹽巴比例並無規定，是以凡有添加鹽者，均可認屬鹹或浸鹹。另貨品分類號列第1605.51.90.10-4號「已調製或保藏之牡蠣（蠔、蚵），冷凍者」。而第3章總則與第16章所列貨品之區別詮釋略為：烹煮或以本章所規定方法外之其他方式調製或保藏之軟體類及其他水產無脊椎動物應歸入第16章(卷第89頁)；第16章之章註略以：本章不包括依第2、3章所定方式調製處理或保存之軟體類及其他水產無脊椎動物等語(卷第85頁)。顯見貨品分類號列係以第3章為主，倘不屬於第3章貨品分類號列，方有歸列第16章之可能。

4. 系爭貨物內含生牡蠣及鹽水且未經燻製，已如前述，非貨品分類號列第0307.12.00.00-6號「冷凍牡蠣（蠔、蚵），但未燻製」之未加入鹽水單純冷凍牡蠣。而系爭貨物確實有加鹽，此見系爭貨物申報貨物名稱及原告陳述甚明，自符合第3章貨品分類號列第0307.19.30.00-3號「鹹或浸鹹牡蠣（蠔、蚵），但未燻製」，即無不屬於第3章而歸入第16章之情形。故原處分認為系爭貨物屬於貨品分類號列第0307.19.30.00-3號「鹹或浸鹹牡蠣（蠔、蚵），但未燻製」，要屬有據。

㈣原處分無違禁止不利益變更原則：

1. 訴願法第81條第1項之規定以受理訴願機關為規範對象，不及於原處分機關；行政訴訟法第195條第2項規定應係原告之訴訟有理由，法院判決變更原處分或決定之情形始有適用餘

地（最高行政法院111年度上字第889號判決參照）。又於法無明文時，尚不得以立法理由所載文字，限制原行政處分機關於行政處分經撤銷發回後重為處分時，於正確認事用法後，作成較原行政處分不利之行政處分，否則不符依法行政原則(最高行政法院105年8月份第1次庭長法官聯席會議決議文參照)。

2.系爭貨物經被告依關稅法第13條實施事後稽核後雖先作成A處分，惟A處分係認為系爭貨物屬於貨品分類號列第0307.12.00.00-6號「冷凍牡蠣（蠔、蚵），但未燻製」。原處分則將系爭貨物歸列第0307.19.30.00-3號「鹹或浸鹹牡蠣（蠔、蚵），但未燻製」，對於系爭貨物應歸屬何稅則之事實不同，被告在不同之基礎事實上正確認事用法以歸列貨品分類號列作成原處分，自無違反禁止不利益變更原則。

六、從而，被告將系爭貨物貨品分類號列改列為第0307.19.30.00-3號「鹹或浸鹹牡蠣（蠔、蚵），但未燻製」，作成原處分（含復查決定），核定應納進口稅費607,842元，扣除原已繳稅費345,841元後，尚應補徵稅款計262,001元，於法並無違誤，而訴願決定遞予維持，亦無不當。原告請求撤銷原處分（含復查決定）及訴願決定，為無理由，應予駁回。

七、本件判決基礎已臻明確，兩造其餘之攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決不生影響，無一一論述之必要，併予敘明。

八、結論：原告之訴無理由。本件第一審裁判費應由原告負擔。

中　　華　　民　　國　　115　　年　　9　　月　　14　　日

法　官　楊詠惠

以上為正本係照原本作成。

如不服本判決，應於送達後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），並應繳納上訴裁判費新臺幣3,000元；如

未按期補提上訴理由書，則逕予裁定駁回上訴。

中　　華　　民　　國　　115　　年　　9　　月　　14　　日

書記官　黃怡禎