

臺北高等行政法院判決

109年度訴字第640號

110年12月9日辯論終結

原告 日澤國際股份有限公司

代表人 陳韻天（董事長）

訴訟代理人 陳永來律師

魏雯祈律師

林青慧律師

被告 財政部關務署臺北關

代表人 陳世鋒（關務長）

訴訟代理人 齊立元

上列當事人間進口貨物核定稅則號別事件，原告不服財政部中華民國109年4月23日台財法字第10913907560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

甲、程序事項：

本件被告代表人原為陳長庚，訴訟進行中，變更為陳世峰。

茲據被告現任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

乙、實體方面：

壹、事實概要：

緣原告分別委由飛運有限公司及美商聯邦快遞股份有限公司台灣分公司於民國106年3月至10月間向被告報運進口Water Test Meter（離子分析儀，下稱第1類貨物）、pH Sensor

（pH電極，下稱第2類貨物）、Water Test Paper（pH試紙，下稱第3類貨物）、Water Test Paper（離子測試紙，下稱第4類貨物）及Water Test Kits（水質離子測試包，下稱第5類貨物）計30批（進口報單號碼：第CG/06/032/50297號等30筆），原申報稅則號別分別為第9027.80.90號及第9027.90.90號，稅率為FREE，電腦篩選按C1（免審免驗）方式通關放行；嗣經被告事後審查結果，均改列稅則號別第3822.00.90號，按稅率5%課徵，並通知補稅。原告不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經財政部108年6月21日台財法字第10813917170號訴願決定：「原處分（復查決定）撤銷，由原處分機關另為處分。」被告重新審查結果，以108年11月19日北普法字第1081025395號重核復查決定：「原核定關於附表所列第1、2類貨物撤銷，接受原申報稅則號列；第3、4類貨物變更，分別改列稅則號列為第3822.00.11號及第3822.00.41號；其餘復查駁回。」原告猶表不服，提起訴願，業經決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

貳、本件原告主張：

一、依國際統一分類制度（下稱HS）註解，原告進口之貨物Water Test Kits（水質離子測試包，即第5類貨物，下稱系爭貨物），應適用稅則號別第9027.90.90號：

（一）稅則號別之適用，應依稅則號別所列貨物之性質為之，而於判斷該貨物之性質時，應依有關之類或章註判斷之。系爭貨物係用以測量液體中無機或有機物質成份，而其使用方式為使用一次性透明聚乙烯定量採樣吸管將一定量之待測液體吸入管內，透過該液體與管內原有之化學混合物反應變色完成後，再比對標準比色卡或吸光度比色計，即可知悉測量濃度值，此有系爭貨物之商品說明可證。是本案系爭貨物之使用方式及目的洽與比色計之定義「用於化學或生物化學的分析，利用經試劑處理後的物質顏色與標準顏色板比較，決定溶液中存在物質的濃度」完全相符，自

應歸類於HS註解第90章第9027節，因此原告以9027.90.90號申報上開貨物之稅則，應屬正確。

(二) 按「有底襯之診斷或實驗用之試劑及診斷或實驗用之配製試劑……本節包括供診斷或實驗用之含底襯試劑、配製之診斷或實驗用試劑……診斷試劑係用以評估動物及人類之物理、生物物理或生化的過程及狀態；它們的功能則以組成試劑的生物或化學物質具有可測量或顯著之變化為主。……本節試劑以有底襯或製劑形式，因此係由超過一種以上之成分所組成，例如由兩種或以上之試劑所組成，或由溶於非水之溶劑中之單一試劑所組成……」HS註解著有明文，可見稅則號別第3822.00.90號實係「試劑」，且其功能係以組成試劑之化學物質具有可測量或顯著之變化為主，易言之，其應以該試劑本身產生之變化為其主要功能者為限，重點係「該試劑本身產生之變化」。至於系爭貨物，雖有於吸入吸管後與管內原有之化學混合物反應變色之部分，惟此部分存在之唯一價值僅係「變色」；而系爭貨物之存在價值所在則皆係於變色完成後比對標準比色卡之部分，亦即系爭貨物之存在價值在於比色而非試劑本身之變化，故系爭貨物與HS註解對於3822節之註釋不相符，被告將系爭貨物歸類於稅則號別第3822節，即屬有誤。

(三) 參第9027節內容對「比色計」定義解釋，內容詳盡且明確，系爭貨物確實功能與比色計相同，然被告刻意曲解HS註解第3822節對試劑之定義，僅針對系爭貨物具有變色效果，即遽為改列稅則之依據，無視系爭貨物配有標準色卡作為比色之用，顯有割裂適用稅則定義之虞。縱令，系爭貨物同時符合HS註釋第9027節「比色計」以及HS註釋第3822節「試劑」之定義，則依HS註解第16類註三規定仍應按其主要功能之組件或機器，歸入應列之節。

二、縱認系爭貨物之組成包含產生變化試劑及比色卡而認同時該當9027節及3822節，依HS註解第16類類註三及第90章章註

01 三、海關進口稅則解釋準則，系爭貨物亦應適用稅則號別第
02 9027.90.90號：

03 (一) 按「由兩具或兩具以上機器組裝在一起形成的複合機器或
04 設計為具有兩種或兩種以上互補或交互功能的機器，除另
05 有規定外，按其主要功能之組件或機器，歸入應列之
06 節」、「第16類類註三、四之規定亦適用於本章」，HS註
07 解第16類類註三及第90章章註三著有明文。是依此HS註解
08 歸定，縱認系爭貨物同時該當9027節及3822節，亦應按其
09 主要功能以決定應歸入何節。系爭貨物之存在價值所在係
10 在於化學混合物變色完成後，將呈色結果比對標準色卡，
11 以得出溶液中存在物質之濃度；本件系爭貨物若無可茲對
12 照之標準比色卡，將無法發揮任何功能，而僅係毫無用途
13 之廢液，由此可知，系爭貨物之主要功能顯然在於比色而
14 非化學反應變色，自應適用稅則號別第9027.90.90號。
15 況，倘若凡利用化學物質與待測液體反應後依呈色結果與
16 標準色卡比對者，即認測試劑為其主要功能而列入3822
17 節，則HS註解對於9027節之註釋既明定比色計是利用物質
18 顏色的比較，決定溶液中存在物質的濃度或經試劑處理後
19 的物質顏色與標準顏色板或標準液體比較，則比色計顯然
20 也會因反應後依呈色結果與標準色卡比對而遭列入3822
21 節，如此豈非架空比色計之類別？顯見於同時該當9027節
22 及3822節之情形下，自應適用9027節，始符合立法者原
23 意！

24 (二) 再按海關進口稅則解釋準則「三、貨品因適用準則二
25 (乙) 或因其他原因而表面上可歸列於兩個以上之稅則號
26 別時，其分類應依照下列規定辦理：(甲) 稅則號別所列
27 之貨品名稱說明較具體明確者，應較一般性說明者為優先
28 適用。」，因此HS註解9027節中包含比色計，且對於比色
29 計為詳細之說明，反觀HS註解第3822節有關試劑之說明，
30 顯屬一般性說明，僅係概括的包含諸多用途之試劑，則衡

01 諸前開解釋準則，本件原告申報之係爭貨物自應適用稅則
02 號別第9027.90.90號。

03 三、退步言之，縱令被告認系爭貨物之稅則號別應適用3822.00.
04 90號，擬予變更，然依財政部91年3月8日台財關字第091055
05 0152號令釋「海關認進口貨物歸列稅則號別不適當案件之處
06 理原則」（下稱財政部91年部令），則應先送財政部核定，
07 踐行此正當程序後，始得爰用新稅率予以核課，理由如下：

08 （一）按「一、海關對於進口貨品之稅則歸列，如發現所歸列之
09 稅則號別不適當，擬變更其稅則號別且將影響進口人之權
10 益者，仍依本部75年4月19日台財關第7505338號函及77年
11 3月23日台財關第770027306號函之規定，由關稅總局報部
12 核定，以求程序周延。二、此類案件應報部核定之原則
13 為：（一）適用範圍：貨物不論是否經海關查驗或審查文
14 件後所歸列之稅則號別，均有適用。（二）整體性：海關
15 對同一進口貨物，不論自同一關區進口，或自數個不同關
16 區進口，均核定為同一稅則號別者。（三）延續性：按進
17 口行為之延續性，須同時考量進口期間及進口次數。亦即
18 進口行為需具有持續性，且有頻繁之進口紀錄，並視產品
19 特性而定。三、為利於海關執行，減少爭訟，且基於保障
20 業者權益之考量，此類本部核定改列進口貨物稅則號別之
21 案件，本部將依行政程序法第159條第2項第2款暨第160條
22 第2項規定以令發布之，並登載於本部公報（編者註：現
23 為行政院公報），改列之稅則號別自發布令之日起生效。
24 有關擬變更稅則號別之進口貨品，在海關發現後報部至本
25 部核定發布前，基於稅率變動不溯及既往，在稅率之適用
26 方面，由海關依進口貨物之原稅則稅率辦理，以符法律安
27 定性。四、為有利業者進口成本估算並確保稅收，海關於
28 發現進口貨物所歸列之稅則號別不適當，擬變更其稅則號
29 別時，儘速函報本部核定。」財政部91年部令著有明文。

30 （二）次按，稅捐本質上為對人民財產之侵害，必須依法律始得
31 為課徵，稅率為稅捐構成要件，其變動應踐行立法程序並

公告之，此為稅捐法定原則，以維護人民財產權。是以，被告為海關機關，對於進口貨品之稅則歸類，一旦持續而穩定，具有類似法規「抽象且一般」之效力特質，形成類似法秩序，且成為進口商賴以評估成本之準據，而人民對海關機關稅則歸類之信賴，有類如對法規之信賴，被告機關將稅則變更以符合正確性之時，無異於改變稅捐構成要件中稅率之規定，故被告亦不得忽略其安定性，應先送財政部核定，踐行此正當程序後，始得爰用新稅率予以核課，給予程序保障，提供緩衝期間，以利人民因應變動，不得率予變更，使人民措手不及。

(三) 財政部91年部令雖於民國108年7月12日經財政部台財關字第1081014568號廢止，惟本件原處分係於民國106年9月20日、9月21日、9月22日、10月4日作成，則按行政程序法第8條：「行政機關之行政行為，應以誠實信用之方法為之，並應保護人民正當合理之信賴」，該函廢止之效力自應於108年7月12日向後生效，以符合誠實信用原則、信賴保護原則、法安定性原則以及稅率變動不溯及既往原則，因此本件應不受廢止效力所及，合先敘明。

(四) 本件縱認系爭貨物之稅則號別適用3822.00.90號，然系爭貨物原告自89年至106年，長期以來均依稅則號別第9027.90.90號申報，已行之有年，自符合「整體性」、「延續性」，縱認須改列稅則，為利於海關執行，減少爭訟，且基於保障業者權益之考量，自應自關務署報財政部核定並登載公報後，始生效力，此亦有106年北關字0113號臺北關進口稅則分類疑問及解答函，可茲為憑，稅則法制組組長於該公函明確表示「備註：各關核定進口貨物之稅則號別時，如發現有行之多年歸列不適當擬予變更，且將影響進口人之權益，應依財政部91.3.8台財關字第0910550152號令辦理。」。

(五) 迄今關務署未曾就系爭貨物之稅則號別改列報財政部核定，則原告於稅則號別改列核定前，如申報進口之系爭貨

01 物，衡諸稅率變動不溯及既往原則，自不適用稅則號別38
02 22.00.90，從而，被告於財政部核定前即處分原告補稅，
03 自於法無據。

04 四、依進出口貨物查驗準則第26條規定，被告依法應為書面通
05 知、應預定會同查驗時間、應副知報關人或納稅義務人，然
06 自被告陳報證物可知，不僅於104年12月3日該次貨物進口C3
07 人工查驗時間僅3分不到，且被告並未依法通知原告或原告
08 委託之報關公司，甚且更改稅則號別後亦未通知原告，足證
09 被告就原告104年12月13日進口系爭貨物，未依貨物查驗準
10 則第26條規定或相關法令為合法之行政處置，乃係違法行政
11 程序之違法行政處置等情。

12 五、並聲明：

13 （一）訴願決定及原處分機關之重核復查決定關於第五類貨物部
14 分均撤銷。

15 （二）訴訟費用由被告負擔。

16 參、被告則以：

17 一、按HS註解對於第3822節之詮釋：「本節包括供診斷或實驗用
18 之含底襯試劑、配製之診斷或實驗用試劑，……本節試劑以
19 有底襯或製劑形式，因此係由超過一種以上之成分所組成，
20 例如由兩種或以上之試劑所組成，或由溶於非水之溶劑中之
21 單一試劑所組成……本節試劑亦可能是以多種成分組合之整
22 組包裝形式，甚至由一個或一個以上之第28、29章之個別化
23 合物……或任何獨立呈現歸入各節之其他物質所組成」。復
24 參據被告106年9月11日（106）北關字第0113號進口稅則分
25 類疑問及解答函，送請財政部關務署稅則法制組釋復結果，
26 認系爭貨物係「水質離子測試包」，由多種化學品混合後，
27 裝入一次性透明聚乙烯管封裝製成，使用方法為將管內之粉
28 狀化學混合物與待測樣品反應後，比對標準色卡或利用光度
29 計以得知離子濃度值，參據HS註解對第3822節之詮釋，並參
30 酌歐盟BTI稅則案例GZ000000000與美國海關NY N122641稅則
31 案例之分類意旨（係可搭配各分析儀器檢測試劑組），乃依

01 據海關進口稅則總則一及解釋準則一、六規定，改歸列稅則
02 號別第3822.00.90號「其他診斷或實驗用有底襯之試劑及診
03 斷或實驗用之配製試劑，不論是否有底襯，不包括第3002節
04 或第3006節所列者」，按稅率5%課徵，經核並無不合。

05 二、復按HS註解第16類註三規定「由兩具或兩具以上機器組裝在
06 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
07 交互功能之機器，除另有規定外，按其主要功能之組件或機
08 器，歸入應列之節。」系爭貨物係利用管中化學物質與待測
09 液體反應，產生顏色變化依呈色結果與標準色卡比對，即可
10 知悉待測液體中離子濃度，故系爭貨物之主要功能在於，與
11 待測樣品產生變化。系爭貨物雖仍需比對標準色卡方能得知
12 待測液體中之離子濃度，惟系爭貨物與待測液體產生化學反
13 應發生顏色變化，為其檢測之先決條件，只要產生變色之結
14 果，即可得知待測液體中含有欲測定離子，僅不確定其濃度
15 範圍，故其主要功能仍在於變色，被告依上揭HS註解對於稅
16 則第3822節及第16類註三規定之詮釋，將系爭貨物歸入該
17 節，自屬有據。

18 三、原告主張104年12月13日委由美商聯邦快遞股份有限公司台
19 灣分公司（下稱聯邦快遞公司，即報關業者）向被告以電腦
20 連線申報進口同類系爭貨物1批，申報稅則號別為第9027.9
21 0.90號，嗣經被告查驗關員會同報關業者查驗、核估，改列
22 稅則號列為第9026.90.90，未將貨物查驗、改列稅則號別等
23 事項通知原告一節，認被告未為合法行政處置，不得以此認
24 定不符財政部91年部令有關進口貨物行之多年整體性之認
25 定，惟被告主張：

26 （一）按進出口貨物查驗準則第26條第1項規定：「核定人工查
27 驗之進口貨物，報關人應自報官之翌日起10日內；快遞貨
28 物應自報關之翌日起3日內申請並會同海關查驗，屆期仍
29 未申請查驗或申請展延查驗期限者，應由海關書面通知倉
30 庫管理人預定會同查驗時間，並副知報關人或納稅義務
31 人。」本條係就申請查驗之時間為規定，並未有一經核定

01 人工查驗，海關即應書面通知或令納稅義務人表示意見之
02 規定。原告與聯邦快遞公司具長期委任關係，經調閱雙方
03 委任關係維護作業檔（見本院卷第549頁），依據關稅法
04 第22條及其續簽之長期委任書影本（見本院卷第551頁）
05 所示，原告為辦理進口、出口、轉運（口）貨物通關作業
06 需要，委任聯邦快遞公司自106年2月3日迄111年2月2日
07 止，代為辦理通關過程中依規定應為之各項手續，受任人
08 對之均有為「一切行為之權」，其中包括收受貴關有關報
09 關貨物之一切通知與稅費繳納證等文件。是以，聯邦快遞
10 公司確有代理原告於通關程序中為一切行為之權利。

11 （二）原告爭執之前揭104年報單係連線通關之進口快遞貨物，
12 依據貨物通關自動化實施辦法第14條規定，被告以連線方
13 式將通關核定方式即放行通知傳送報關人（本件即為聯邦
14 快遞公司）及貨棧，由被告快遞驗估關員於接獲聯邦快遞
15 公司投遞之書面報關文件後，會同報關人員至貨棧查驗貨
16 物，驗估關員依據連線申報之資料及來貨外觀、品名、外
17 包標示型錄得確定申報貨物與來貨相符，並參考報關業者
18 補充說明其功用，因快遞倉貨物爭取時效之考量，以經驗
19 法則認其無須額外書面補充資料而改列稅則號別，報關業
20 者均在場且未表示反對，且因快遞貨物係採驗估一體之方
21 式，驗估關員於驗估程序確認無訛後，即得惟貨物放行，
22 進行時間自較為快速。原告訴稱被告未為合法處置等語，
23 委不足採。

24 （三）復按海關對於進口貨物稅則號別之核定，悉就該貨物進口
25 當時之狀態，依據海關進口稅則總則及解釋準則等相關規
26 定辦理。海關行使稅則涉及高度專業性及技術性判斷之職
27 權時，需對於進口貨物按其材質成分、加工層次、主要功
28 能、特性或用途等要素，依上揭規定所提示之各項原則，
29 加以綜合審酌。申言之，海關對於個案稅則號列之核定，
30 僅對系案貨物有其拘束力，並不及於之前獲知同一相對人
31 相同貨物之其他個案；且若之前核定處分所適用稅則號別

01 係有違誤，海關依據正確稅則號別，對於之後進口案件所
02 為之核定處分，並不受前錯誤核定之拘束，且其無前錯誤
03 核定之效力，亦無損於進口人之前核定處分之權益（最高
04 行政法院100年裁字第2518號裁定意旨參照）。本案發生
05 前縱有其他個案經海關核定稅則號則有第9027.90.90號、
06 9026.90.00號，亦僅對該案貨則號別有拘束力，並不及於
07 本案。是以，被告依據海關進口稅則核定正確稅則號別，
08 並不受之前錯誤核定之拘束。

09 （四）財政部91年部令釋業經財政部108年7月12日台財關字第10
10 81014568號令廢止，且依該令釋，進口貨物歸列稅則號別
11 不適當案件應報部核定之原則為：1、適用範圍：貨物不
12 論是否經海關查驗或審查文件後所歸列之稅則號別，均有
13 適用。2、整體性。3、延續性。原告曾於104年12月13日
14 報運相同貨物，經海關核定稅則號別第9026.90.00號，此
15 有進口報單號碼第CF/04/550/2P573號在卷可稽，亦即海
16 關對同一進口貨物非均核定為同一稅則號別，本件原處分
17 雖係在該令廢止前作成，惟亦與該令揭櫫整體性原則尚有
18 未合，原告所訴實有誤解等語，資為抗辯。

19 四、並聲明：

20 （一）駁回原告之訴。

21 （二）訴訟費用由原告負擔。

22 肆、兩造不爭之事實及兩造爭點：

23 如事實概要欄所述之事實，業據提出被告108年11月19日北
24 普法字第1081025395號重核復查決定（見本院卷第51至57
25 頁）、財政部109年4月23日台財法字第10913907560號訴願
26 決定（見本院卷第60至69頁）、被告106年9月21日北業一補
27 徵字第1060001957號函（見本院卷第29至30頁）、被告109
28 年9月22日北普遞字第1061040258號函（見本院卷第31至32
29 頁）、被告106年9月11日（106）北關字第0113號進口稅則
30 分類疑問及解答函（見本院卷第83至88頁）、系爭貨品進口
31 報單（見原處分卷2第1-101頁）、等原處分卷、訴願卷所附

證物為證，其形式真正為兩造所不爭執，堪信為真，兩造之爭點厥為：

一、原告進口之系爭第5類貨物其進口稅則號別應為第9027.90.90號「第9027節所屬物品之零件及附件」（貨物稅稅率0%），抑或是第3822.00.90號「其他診斷或實驗用有底襯之試劑及診斷或實驗用之配製試劑，不論是否有底襯，不包括第3002節或第3006節所列者」（貨物稅稅率5%）？

二、被告逕予改列變更系爭貨物之稅則號別，未送財政部核定，是否有違正當法律程序？

伍、本院之判斷：

一、本件應適用之法條與法理：

（一）海關進口稅則號別第9027.90.90號「第9027節所屬物品之零件及附件」，第1欄稅率為FREE；第3822.00.90號「其他診斷或實驗用有底襯之試劑及診斷或實驗用之配製試劑，不論是否有底襯，不包括第3002節或第3006節所列者」，第1欄稅率為5%。

（二）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『國際商品統一分類制度（HS）註解』及其他有關文件辦理。」

（三）海關進口稅則解釋準則一及六規定：「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。……六、基於合法之目的，某一稅則號別之目下物品之分類應依照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目之比較。為本準則之適用，除非另有規定，相關類及章之註釋亦可引用。」

（四）財政部91年3月8日台財關字第0910550152號令（下稱財政部91年部令，該令嗣經財政部108年7月12日台財關字第10

81014568號令予以廢止)：「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日台財關第7505338號函及77年3月23日台財關第770027306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（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。」

（五）（行為時）進出口貨物查驗準則第26條第1項規定：「核定人工查驗之進口貨物，報關人應自報關之翌日起十日內申請並會同海關查驗，屆期仍未申請查驗或申請展延查驗期限者，應由海關書面通知倉庫管理人預定會同查驗時間，並副知報關人或納稅義務人。」

（六）貨物通關自動化實施辦法第14條第1項至第3項規定：「（第1項）依前條規定核列為免審免驗通關方式處理之

貨物，於完成繳納稅費手續後，海關應以連線核定方式將放行通知傳送報關人及貨棧，報關人憑電腦放行通知及有關單證前往貨棧提領。其報關有關文件，應由報關人依關務法規規定之期限妥為保管；經海關通知補送資料者，報關人應於接到通知後三日內補送之。（第2項）經核列按文件審核通關方式處理之貨物，報關人應於接獲海關連線核定通知之翌日辦公時間終了前，補送書面報單及其他有關文件以供查核。但經海關公告得傳送文件電子檔之文件，得以連線申報方式取代書面補件。（第3項）經核列按貨物查驗通關方式處理之貨物，報關人應於接獲海關連線核定通知之翌日辦公時間終了前，補送書面報單及其他有關文件以供查驗貨物，海關並得通知貨棧配合查驗。但經海關公告得傳送文件電子檔之文件，得以連線申報方式取代書面補件。」

二、系爭貨品應歸列稅則號別第3822.00.90號「其他診斷或實驗用有底襯之試劑及診斷或實驗用之配置試劑，不論是否有底襯，不包括第3002節或第3006節所列者」（稅率5%）：

（一）海關進口稅則第3822節為「診斷或實驗用有底襯之試劑及診斷或實驗用之配置試劑，不論是否有底襯，不包括第3002節或第3006節所列者；檢定參照物」，其下稅則號別第3822.00.90號為「其他診斷或實驗用有底襯之試劑及診斷或實驗用之配置試劑，不論是否有底襯，不包括第3002節或第3006節所列者」，第1欄稅率「5%」。第9027節為「理化分析用儀器及器具（例如：偏光計、折射計、分光計、氣體或煙之分析器具）；計量或檢查粘性、多孔性、膨脹性、表面張力及類似性能之儀器及器具；計量或檢查熱量、音量或光（包括曝光計）之儀器及器具；理化分析用切片機」，其下稅則號別第9027.90.90號「第9027節所屬物品之零件及附件」，第1欄稅率為「免稅」。

（二）按HS註解關於稅則第90章章註2(a)及(b)之規定為「……凡本章之機器、用具、儀器或器具所用之零件及附件，應

01 按下列規定分類：(a)凡零件及附件屬於本章或第84章、
02 第85章或第91章（第84.87、85.48或90.33節除外）中任
03 何節所包括之貨品，均應歸入其各節。(b)其他零件及附
04 件，如係專用或主要用於某一特定機器、儀器或器具者，
05 或適用於同一節下之多種機器、儀器或器具（包括第90.1
06 0、90.13或90.31節之機器、儀器或器具）均應歸入該機
07 器、儀器或器具之節。……」次按HS註解對稅則第90章之
08 詮釋，於總則篇（III）零件及附件中亦闡示：「……零
09 件及附件經證實為專用於或主要用於本章之機器、用具、
10 儀器或器具者，得隨同其所屬機器用具等歸入同一節。
11 ……」從而，依前揭歸列原則，進口貨品必須其本身即為
12 稅則第90章儀器或器具所用之「零件及附件」，始得以隨
13 同該等儀器及器具所屬各節歸列於同一節。

14 （三）再者，海關進口稅則號別第9027.90.90號為「第9027節所
15 屬物品之零件及附件」，而HS註解對稅則9027節亦於「零
16 件及附件」中詮釋：「除依本章章註1及章註2之規定（見
17 註解總則）外，本節亦包括可確認為『專用於或主要用
18 於』上述儀器和器具之零件及附件。」另，海關進口稅則
19 第9027節為「理化分析用儀器及器具（例如：偏光計、折
20 射計、分光計、氣體或煙之分析器具）；計量或檢查粘
21 性、多孔性、膨脹性、表面張力及類似性能之儀器及器
22 具；計量或檢查熱量、音量或光（包括曝光計）之儀器及
23 器具；理化分析用切片機」（英文版貨名為 Instruments
24 and apparatus for physical or chemical analysis(fo
25 r example, polarimeters, refractometers, spectrome
26 ters, gas or smoke analysis apparatus); instrument
27 s and apparatus for measuring or checking viscosit
28 y, porosity, expansion, surface tension or the lik
29 e; instruments and apparatus for measuring or check
30 ing quantities of heat, sound or light(including
31 exposure meters);microtomes），HS註解則列示本節包

01 括32項機器、儀器或器具，其中針對「比色計」之定義
02 為：「此『比色計』一詞，適用於二種不同主題的儀器，
03 ……。另外一種比色計用於化學或生物化學的分析，利用
04 物質顏色的比較，決定溶液中存在物質的濃度（或經試劑
05 處理後的物質顏色）與標準顏色板或標準液體比較。在後
06 面那一種比色計中，被測試的溶液與標準溶液裝在二個玻
07 璃管中，利用二個稜鏡透過目鏡觀看。這些儀器有的使用
08 光電池。……。」是以，「比色計」係對於已採樣之液體
09 樣本（或者採樣後經試劑處理之液體樣本），以物質顏色
10 比較之方法，對液體中特定物質之濃度進行「分析」程序
11 之產品或機械組件。是以，「比色計」乃指用以分析之產
12 品或機械組件之本身，並不包括該產品或機械組件所欲分
13 析之受測標的物即液體樣本，當然也就不包括使用於處理
14 液體樣本之試劑。

15 （四）此外，被告就係爭貨品之稅則號別究應如何歸列，以106
16 年9月11日（106）北關字第113號進口稅則分類疑問及解
17 答函報請財政部關務署稅則法制組釋疑，經解答略以：係
18 爭貨品參據HS註解對3822節之詮釋，並參酌歐盟BTI稅則
19 案例GZ000000000與美國海關NY N122641稅則案例之分類
20 意旨（係可搭配各分析儀器之檢測試劑組），依解釋準則
21 一之規定，宜歸列稅則號別第3822.00.90號（參照本院卷
22 第88頁之臺北關(106)北關字113號進口稅則分類疑問及解
23 答函『稅則法制組解答』欄）。而上開釋疑結論所引據之
24 歐盟BTI第GZ000000000號與美國海關NY N122641兩則稅則
25 案例業經本院依職權調取在案，審諸歐盟案例其「產品描
26 述」及「分類原因」記載分別為：「Laboratory reagent
27 in the form of preparations which comprise more th
28 an a single constituent and are part of a kit at t
29 he time of importation for use in water analysi
30 s....The results can then be measured range 0-0,75
31 mg/1 03 using a colour disc or by using a colorime

ter.」(中譯：製劑形式的實驗室試劑，其組成超過單一成分，且在進口時是用於水分析的測試套件的一部分。……使用色盤或色度計於0-0,75mg/l 03區間以衡量測試結果。)、「...CN 00000000 AS Diagnostic or laboratory reagents on a backing, prepared diagnostic or laboratory reagents whether or not on a backing,...」(中譯：……CN 00000000為有襯墊的診斷或實驗室試劑，無論是否有襯墊的已製備診斷或實驗室試劑，……。)(見本院卷第623頁)；又觀諸美國案例關於產品說明以及稅則分類則載述：「The LuminUltra™ Quench-Gone™ Aqueous(QGA-100C and QGA-25C)Test Kits provide all the consumables required to run the specified number of tests for the measurement of total microbiological concentration in low-solids water based samples....The kits are intended to be used with any photomultiplier-based luminometer...The QGA Test Kits provide the means to calibrate the luminometer, extract and prepare the sample, and perform the assay.」(中譯：QGA-100C及QGA-25C測試套件包含用以衡量低固態水樣本中總微生物濃度之測試中所有的消耗品。……測試套件之使用要配合光電倍增管光度計為之。……測試套件提供校準光度計、提取及製備樣本及進行檢測的方法。)、「The applicable subheading for the LuminUltra™ Quench-Gone™ Aqueous(QGA-100C and QGA-25C) Test Kits will be 3822.00.5090, Harmonized Tariff Schedule of the United States(HTSUS), which provides for "Diagnostic or laboratory reagents on a backing, prepared diagnostic or laboratory reagents, whether or not on a backing,...」(中譯：依據關稅表，測試套件適用稅則第3822.00.5090號，有襯墊的診斷或實驗室試劑，無論是否有襯墊的已製

01 備診斷或實驗室試劑……。）（見本院卷第625-631頁）是
02 參酌此兩則案例，可知凡搭配各分析儀器或色盤以得知測
03 試結果之檢測試劑組，均應當歸列於稅則號別第3822節。

04 （五）經查，系爭貨品依原告提供之商品說明所載，其是利用乙
05 支PE塑膠製封閉性試管，內部裝填一次測定需要用量的調
06 製試藥，使用時將試管吸入欲測定的液體樣本，待水溶液
07 與試藥反應發色後，於指定時間內比對標準色卡以判讀濃
08 度值（見本院卷第77頁）；又原告於本件審理時就系爭貨
09 品之組成內容及功能等具狀說明略以：系爭貨品由測試試
10 管及標準色卡組成，係提供污水檢測現場人員得直接就待
11 測水質為簡易、快速之檢測，以顏色反應及測試包所附標
12 準色卡可以得知待測溶液所含物質濃度，進而決定是否將
13 待測水質交予實驗室以儀器為精密檢測，乃實務上簡易且
14 粗略之測試器具（參本院卷第134-135頁之準備一狀內
15 容）等語。惟所謂「零件」，為產品或機械正常運作時，
16 本質上所必要或必須具備之部分，如果產品或機械組件缺
17 少其中某項零件，則產品或機械裝置就無法運作。本件系
18 爭貨品係一次性使用之產品，由一組內含試劑之試管及標
19 準色卡所組成，用於廢污水排放現場執行水質是否符合標
20 準之簡易「篩選」檢測，除此之外，如有測得更精確的離
21 子濃度之需求，尚需另行搭配使用實驗室內之儀器，始可
22 達成【參照本院卷第87頁之臺北關(106)北關字113號進口
23 稅則分類疑問及解答函『貨品之查核結果及依據』欄之敘
24 述】；則系爭貨品本質上難謂「比色計」，更非該等產品
25 或機械組件所必要或必須具備之部分，而非屬於其「零件
26 或附件」。審酌其功能係利用試管內部填裝之試劑，與取
27 樣液體反應後之發色呈現，以完成水質現場簡易檢測之執
28 行，揆諸HS註解對稅則第3822節之詮釋：「本節包括供診
29 斷或實驗用之含底襯試劑、配置之診斷或實驗用試劑，
30 ……。配製實驗用試劑不僅包含診斷試劑亦包含偵測或診
31 斷以外之其他分析試劑。配製之診斷或實驗用試劑可用於

醫學、獸醫、科學或工業實驗室、醫院、工業界、科學界，有時用於家庭中。本節試劑有以底襯或製劑形式，因此係由超過一種以上之成分所組成，例如由兩種或以上之試劑所組成，……。本節試劑亦可能是以多種成分組合之整組包裝形式，甚至由一個或一個以上之第28、29章之個別化合物、……或任何獨立呈現歸入各節之其他物質所組成。……」則顯然系爭貨品本身即為配製之實驗用試劑，應歸屬為稅則第3822節之範疇，被告根據原告所提供商品說明書所載系爭貨品之用途、功能及特性等，另參據HS註解對稅則第3822.00.90號「其他診斷或實驗用有底襯之試劑及診斷或實驗用之配置試劑，不論是否有底襯，不包括第3002節或第3006節所列者」之詮釋，以及106年9月11日（106）北關字第113號「臺北關進口稅則分類疑問及解答函」釋疑結果，將系爭貨品從原申報稅則號別第9027.90.90號改列為稅則號別第3822.00.90號，按關稅稅率5%為核課，並據以補徵稅款，核無不合。

（六）原告雖主張，縱認系爭貨品之組成包含產生變化試劑及比色卡而認同時該當9027節及3822節，依HS註解第16類類註三、第90章章註三及解釋準則，亦應適用稅則號別第9027.90.90號（參本院卷第16-17頁之起訴狀內容）云云。惟按解釋準則：「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。……三、貨品因適用準則二（乙）或因其他原因而表面上可歸列於兩個以上之稅則號別時，其分類應依照下列規定辦理：（甲）稅則號別所列之貨品名稱說明較具體明確者，應較一般性說明者為優先適用。……」是稅則分類適用上有其先後順序，準則一規定節之名稱、類註、章註及解釋準則三者為優先適用之分類規則，節名應與類、章之註解同時適用，如均無規定時始依解釋準則二

01 至六之規定分類，倘於歸列稅則仍有疑問時，始參據HS註
02 解以決定適當之號別。職是，解釋準則三係於貨物因適用
03 解釋準則二（乙）或因其他原因，致表面上可歸列於2以
04 上之「節」時，始有適用。然而，本件系爭貨品依解釋準
05 則一規定，即應歸列稅則第3822節，自無適用解釋準則三
06 規定之餘地。再按HS註解第16類類註三：「由兩具或兩具
07 以上機器組裝在一起形成的複合機器，或設計為具有兩種
08 或兩種以上互補或交互功能的機器，除另有規定外，按其
09 主要功能之組件或機器，歸入應列之節。」（第90章章註
10 三規定第16類類註三亦適用於該章）惟系爭貨品雖係由內
11 含試劑之試管及標準色卡等兩種品項所組成，然該比色卡
12 僅係提供檢測人員於現場為評定判斷時所參照，其本身並
13 無執行分析物質濃度之功能，難認屬HS註解第90章所稱之
14 「儀器及器具」，亦非屬第9027節所列示之「比色計」，
15 應無適用HS註解第16類類註三等規定之餘地。綜上，原告
16 主張應依前揭規定將系爭貨品歸列第9027.90.90號，尚無
17 可採。

18 三、被告逕予改列變更系爭貨物之稅則號別，未送財政部核定，
19 未違反正當法律程序：

20 （一）原告雖主張，原告自89年至106年長期以來（按：原告行
21 政訴訟準備三狀更正為自100年起，見本院卷第255頁）均
22 依稅則號別第9027.90.90號申報，依財政部91年3月8日台
23 財關字第0910550152號令釋，應先踐行送財政部核定此正
24 當程序後，始得爰用新稅率予以核課，被告所為核課處分
25 顯有重大程序瑕疵（參本院卷第17-20頁之起訴狀內容）
26 云云。

27 （二）惟查：

28 1、按憲法第19條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家
29 課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，
30 應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率、納稅方法及納稅
31 期間等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定

01 之。蓋稅捐本質上為對人民財產之侵害，必須依據法律始
02 得課徵，而稅率為稅捐構成要件，其變動必踐行立法程序
03 並公告之，此為稅捐法定原則，以維護人民財產權。惟有
04 關進口貨物在關稅法上之類別歸屬（即如何在稅則號別中
05 所列各式各樣的產品，歸入其中之一特定產品），乃屬
06 「將實際存在之貨品，涵攝至稅則號別所抽象定義之『特
07 定貨物法律概念』」中，核屬法律涵攝議題。海關對於進
08 口貨品之稅則歸列先後不同會因而導致稅率不同，倘經由
09 長時間及案例數量之累積，該等具體化涵攝至稅則號別之
10 見解，儼然成為人民及國家各部會（包括海關）就該進口
11 商品稅率之共識。擬變更該等因長期涵攝所生之共識，屬
12 於法律見解之變更，當其涉及具反覆適用性質之通案歸列
13 稅則變更，雖無庸透過立法程序予以變更（因為海關進口
14 稅則該等抽象規範本身並無錯誤），但發生如何兼顧人民
15 對原先法律見解之信賴，是否應予保護之問題。為因應上
16 揭涉及「通案性」稅則號別見解之變更，特別賦予正當程
17 序保障之意旨，財政部先後作成下列函釋，俾降低法之正
18 確性與安定性之衝突：

- 19 (1)財政部75年4月19日函：「海關對於進口貨品之稅則歸
20 類，應求前後一致。如發現原所歸列之類目號別不適
21 當，擬變更其稅則號別課稅時，除已明文修訂者外，應
22 先報部核定。」
- 23 (2)財政部77年3月23日函：「……海關於核定稅則號別時，
24 依據廠商提供之資料及稅則分類紀錄卡，如發現該進口
25 貨物行之多年歸列之稅則號別不適當，擬變更其稅則號
26 別且將影響進口人之權益者，除已明文修訂者外，應先
27 報部核定；至進口貨物分類之異議（編者註：現行規定
28 為復查）案件……其所涉通案歸列原則如欲變更，仍應
29 依本部75台財關第7505338號函規定辦理。」
- 30 (3)財政部91年3月8日令：「為保障納稅義務人權益，有關
31 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……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。……」且就財政部75年4月19日函及77年3月23日函所謂應先報部核定之案件類型，補充闡述其具體判斷標準。

- (4)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。財政部109年7月6日台財關字第1091015146號令闡釋：「一、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：（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，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……」雖依原告報運進口系爭貨品時（按：於106年3月至10月間報運）之財政部91年3月8日令經財政部108年7月12日令廢止，且財政部109年7月6日令廢止財政部75年4月19日函及財政部77年3月23日函；惟參酌財政部109年7月6日令闡釋亦可知，財政部91年3月8日令所稱「整體性」、「延續性」，無非在呈所謂「行之多年歸列之稅則號別不適當案件」之通案特性。準此，在法律涵攝過程中，變更後之法律見解為不利於納稅義務人之情形（即被告臺北關取得課徵關稅權），上開財政部函釋令之適用結果，將有利於納稅義務人，無違關稅法之立法本旨及法律保留原則，自應為財政部所屬機關遵從適用。是以，有關進口貨物之稅則號別變更，倘涉及具反覆適用性質之通案歸列稅則變更，依上開財政部函釋令，即須報經財政部核定，以部令發布，並自發布日生效，倘未踐行前開程序，即於法有違（最高行政法院109年度上字第806號及109年度上字第194號判決意旨參照）。

- 2、承上，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，

01 透過時間及案例數量之持續累積，其錯誤儼然成為共識，
02 致有踐行特殊正當程序而為改變之必要者，始足當之。若
03 僅係特定些許前例其稅則歸類不當，並未具有「通案性」
04 者，海關基於法律之正確適用，並未先送財政部核定，逕
05 行變更前案之不當稅則歸類見解，改按適當之稅則號別為
06 歸列，尚無不可。況進口貨物貨品分類號列之歸列，涉及
07 高度專業性及技術性判斷，且貨品依其成分常可能涵蓋2
08 以上之分類號列，海關所屬分估員對於進口貨物之材質成
09 分、功能、特性或用途之認定，自有可能因各分估員自身
10 專業智識及見解不同，而作成核歸不同貨品分類號列之決
11 定，此種情形在專業分工愈趨細緻之技術領域益為彰顯，
12 且中外皆然，與吾人日常生活經驗法則亦無扞格。亦即，
13 海關依據進口商所進口之貨物成分分析審究結果，認為將
14 貨物之貨品分類號改列，方屬正確之分類，此種貨物分類
15 號之改列，性質上自屬匡正錯誤之分類，於關稅實務中並
16 非絕無僅有，亦非僅針對特定進口商之不公平措施，該進
17 口商自不得主張應沿用錯誤之分類，亦不得主張其對錯誤
18 之分類有信賴利益。蓋海關對於進口貨物依法負有正確分
19 類之義務，倘其分類有誤，自有即時匡正錯誤之責（最高
20 行政法院104年度判字第677號判決參照）。

- 21 3、經查，系爭貨品係原告於106年3月至10月間向被告申報進
22 口，原告以稅則號別第9027.90.90號「第9027節所屬物品
23 之零件及附件」為申報，經被告按來貨之實際用途、功能
24 及特性等，審核認定應歸列為第3822.00.90號「其他診斷
25 或實驗用有底襯之試劑及診斷或實驗用之配置試劑，不論
26 是否有底襯，不包括第3002節或第3006節所列者」，經核
27 並無不合，已如上述。原告雖稱系爭貨品其長期以來均依
28 稅則號別第9027.90.90號申報，並提示自己於100年至105
29 年期間報運系爭貨品之進口前例，可認系爭貨品歸列為第
30 9027節下之免稅號別已行之有年，具普遍之通案性質云
31 云。然而，原告104年12月13日報單號碼CF/04/550/2P573

進口報單（見本院卷第203-204頁）以及原告本件系爭30批貨物所屬部分報單號碼例如CF/06/550/X4085、EP296、PR557、SS655、YM818、ZW388、HU819、TV831等8份進口報單（分別參原處分卷2第49-52、53-55、71-73、81-83、95-98、99-101、61-62、85-87頁），原告乃將貨品名稱外觀上相類，然實際上應分別歸列不同稅則號別之Water Test Meter、pH Sensor、Water Test Paper、Water Test Paper及Water Test Kits及Water Simple Test Kits等不同貨物均以稅則號別第9027.90.90號或第9027.80.90號而申報於同一批進口報單內，致被告未能辨明報單內貨物有所不同之情況，而或將全部來貨均以同一稅則號別為核定（例如上開號碼CF/04/550/2P573報單原告申報貨物名稱有Water Simple Test Kits、Water Test Kits、Sensor、Water Test Meter，而被告將所有來貨均核定為第9026.90.00號，參本院卷第203-204頁及第248頁），或發生被告因未能對來貨進行正確分類而將其歸列至適當之稅則號別等情事（例如本件原核定經訴願撤銷後，被告重行審查後以重核復查決定變更部分貨物之稅則號別核定）。再審視原告提示之自身進口前例，於該6年之進口期間，原告亦多次將Water Test Kits或Water Simple Test Kits與Water Test Meter、pH Sensor、Meter sensor，或是Digitalpacktest、Digital Water Analyzer、Analyzer、Monitor等分析儀器同批報運進口（見本院卷第295-526頁之原告準備三狀原證22-1進口報單），致被告未能究明Test Kits或Water Simple Test Kits其用途及功能實際上並非專用於或主要用於Water Test Meter、pH Sensor、Meter sensor，或是Digitalpacktest、Digital Water Analyzer、Analyzer、Monitor此等分析儀器，而非屬該等儀器之零件或附件。此外，本件並無相關證據顯示有多家進口廠商及各進口海關，多年且頻繁，均將系爭貨品歸列於第9027節稅率為免稅之事實。是縱使原告可提出其

進口Water Test Kits或Water Simple Test Kits在稅則號別歸類曾經核定為第9027.90.90號之前例紀錄，亦難僅憑此等前例，即足認定海關對於該稅則號別歸列之錯誤乃係植基於持續而穩定之「共識」所致。從而，系爭貨品尚不符合已達至「通案性」之程度，又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，原告主張尚不足採。

四、從而，重核復查決定並無違法，訴願決定予以維持，核無不合。原告訴請撤銷關於第五類貨物部分，為無理由，應予駁回。

五、兩造其餘攻擊防禦方法均與本件判決結果不生影響，故不逐一論述，併此敘明。

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

中 華 民 國 110 年 12 月 30 日
臺北高等行政法院第三庭

審判長法 官 楊得君

法 官 鄭凱文

法 官 畢乃俊

一、上為正本係照原本作成。

二、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，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書。（須按他造人數附繕本）

三、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）

四、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	1. 上訴人或其法定代理人具備律師資格

者，得不委任律師為訴訟代理人	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，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	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。 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 110 年 12 月 30 日

書記官 李依穎