臺北高等行政法院判決

110年度訴字第1328號
111年9月29日辯論終結

原　　告　海之鮮企業有限公司

代　表　人　丘洪斌（董事）

訴訟代理人　吳恆輝律師

被　　告　財政部關務署基隆關

代　表　人　呂敬銘（關務長）

訴訟代理人　蔡婉琼

上列當事人間關稅法事件，原告不服財政部中華民國110年9月15日台財法字第11013931590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：

壹、按「訴狀送達後，原告不得將原訴變更或追加他訴。但經被告同意或行政法院認為適當者，不在此限。」行政訴訟法第111條第1項定有明文。查原告於民國（下同）110年11月9日（本院收文日）起訴時，訴之聲明原為：「一、原處分〔110年3月25日財政部關務署基隆關基普業一字第1101008421號〕撤銷。二、原處分〔110年6月2日財政部關務署基隆關基普業一字第1101015245號〕撤銷。三、訴願決定〔中華民國110年9月15日財政部訴願決定書11000502號〕撤銷。四、訴訟費用由被告負擔。」經原告於111年4月22日準備程序撤回原訴之聲明第一項，並更正原處分為110年6月1日財政部

關務署基隆關基普業一字第1101015245號函，訴之聲明為：「一、訴願決定及原處分均撤銷。二、訴訟費用由被告負擔。」（見本院卷第172至173頁），核其變更訴之聲明之內容尚在本件固有之審理範圍，無礙兩造前就本件實體爭點已為之攻擊防禦方法及證據資料之實效性，是基於程序經濟，本院認原告所為訴之變更，洵屬適當，應予准許。

貳、本件被告代表人原為楊崇悟，訴訟進行中變更為呂敬銘，茲據被告新任代表人具狀聲明承受訴訟（見本院卷第187頁），核無不合，應予准許。

乙、實體方面：

壹、事實概要：

原告委由億達報關行於109年9月10日向被告報運進口中國大陸產製FROZEN SQUID MEAT（LOLIGO）冷凍魷魚肉1批（進口報單號碼：第AA/09/512/I0924號），申報貨品分類號列第0307.43.21.90-5號「其他冷凍魷魚（赤魷屬、鎖管屬、太平洋魷屬），但未燻製」，稅率新臺幣（下同）15元/公斤，輸入規定為「F01」（輸入商品應依照『食品及相關產品輸入查驗辦法』規定，向衛生福利部食品藥物管理署申請辦理輸入查驗），電腦核定按C3（貨物查驗）方式通關；被告查驗及取樣送專業鑑定機構鑑定結果，來貨之肌纖維蛋白質已變性，與生鮮原料有明顯差異，爰改列貨品分類號列第1605.54.10.10-8號「已調製或保藏之魷魚，冷凍者」，稅率40%，輸入規定為F01及MW0（大陸物品不准輸入），核非屬經濟部公告准許輸入之大陸物品，依臺灣地區與大陸地區貿易許可辦法第7條第1項規定，不得進口，經以110年3月25日基普業一字第1101008421號函，請原告於文到之翌日起2個月內補具經濟部國際貿易局核發之專案輸入許可文件，原告逾期未能補具，乃依關稅法第96條第1項規定，以110年6月1日基普業一字第1101015245號函（下稱原處分），責令原告於文到之翌日起2個月內辦理退運。原告不服，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、按「本章僅限於本章各節所列狀況之魚類（包括魚肝及魚卵）、甲殼類、軟體類及其他水產無脊椎動物。祇要合乎此條件，上述貨品不論是否經切割、剁碎、絞碎及磨碎等，均仍歸入本章。此外，本章不同節產品之混合物或組合物（例如，第03.02至03.04節之魚類與第03.06節之甲殼類混合）也歸入本章。然而，烹煮或以本章所規定方法外之其他方式調製或保藏之魚類、甲殼類、軟體類及其他水產無脊椎動物（例如，僅用麵糊混料或麵包屑包裹之魚切片，煮過的魚）則應歸入第十六章。但必須注意，在燻製前或燻製過程中烹煮之燻魚及燻製甲殼類、軟體類或其他水產無水產無脊椎動物，以及蒸煮過或用水煮過之帶殼甲殼類，仍應分別歸入第03.05、03.06、03.07及03.08節，為開殼或保持穩定之需，於運輸或冷凍前以熱燙或其他瞬間加熱方式（尚非屬烹煮）處理之軟體類動物，仍歸入本章。而用烹煮過之魚類、甲殼類、軟體類或其他水產無脊椎動物製得之粉、細粒及團粒，也仍應分別歸入第03.05、03.06、03.07及03.08節。還須注意，本章之魚類、甲殼類、軟體類及其他水產無脊椎動物，即使採用密封包裝（例如，罐裝燻鮭魚），仍歸入本章。但在大多數情況下，密封包裝之產品，一般用本章所規定方法外之其他方式調製或保藏，則應歸入第十六章。同樣地，本章之魚類、甲殼類、軟體類及其他水產無脊椎動物利用調氣包裝（Modified Atmospheric Packaging，簡稱MAP）方法加以包裝處理者（例如，生鮮或冷藏魚），仍歸屬本章。在調氣包裝處理過程中，把產品周遭之氣體加以改變或調節（例如，用氮氣或二氧化碳取代、增加氮氣或二氧化碳含量，藉以移去或降低氧氣含量）」國際商品統一分類制度（2017年版本）註解第三章本章貨品與第十六章所列貨品之區別定有明文。

二、另按「本章包括之調製品為經調製之肉、雜碎（如腳、皮、心、舌、肝、腸、胃）、血、魚（含皮）、甲殼類、軟體動

物或其他水產無脊椎動物。本章包括非由第二章或三章或第05.04節規定之加工方式調製或保藏的調製品，如下列各項：（1）調製之臘腸或其類似品。（2）煮、蒸、燒烤、煎、炙燒或其他方式烹飪者，但不包括可能在燻製前或燻製過程中烹煮之燻魚及燻製甲殼類、軟體類或其他水產無脊椎動物（第03.05、03.06、03.07及03.08節），蒸煮過或水煮過之帶殼甲殼類動物（第03.06節），為開殼或保持穩定之需，於運輸或冷凍前以熱燙或其他瞬間加熱方式（尚非屬烹煮）處理之軟體類動物（第03.07節）及用烹煮過之魚類、甲殼類、軟體類或其他水產無脊椎動物之粉、細粒及團粒（分別歸入03.05、03.06、03.07及03.08節）。……。」國際商品統一分類制度註解（2017年版本）第十六章總則定有明文。

三、財團法人食品工業發展研究所（下稱食研所）110年1月19日食研產字第1100000127號函認定本件貨品「不屬烹煮」或用沸水烹煮的範疇：

該函表示本件貨物熱處理屬於溫和熱處理，其主要目的為降低菌數及產品定型，並穩定冷凍期間之產品品質，熱處理條件未達食藥署建議之60度，15分鐘以殺滅腸炎弧菌，故無法完全使海洋弧菌或腸炎弧菌滅活以及抑制產品腐敗。就此亦可說明，系爭貨品非烹煮貨品而係僅熱處理，且有效降低菌數及產品品質，此與國際商品統一分類制度(2017年版本)註解第三章本章貨品與第十六章所列貨品區別及第十六章總則之說明一致，即系爭貨品應屬貨品分類第三章之貨品。

四、行政院農業委員會水產試驗所（下稱水產所）之鑑定報告明確表示「(四)又烹煮及水烹煮皆屬烹調方式之一，惟上揭熱處理條件是否屬該等範疇，應視熱處理後之中心溫度而定，……。」。就此可知，就系爭貨品於行政院農業委員會水產試驗所之鑑定範圍內，仍無法認定系爭貨品屬烹調或水烹調，因此無法直接認定屬調製之貨品。

五、依國立海洋大學之檢驗報告，本件貨品蛋白質變性原因很多，並非烹煮為唯一使蛋白質變性的原因。且所謂蛋白質是否變形、是否產生圖形已沒有任何波峰，法律未明文要求進口該類商品須完成該蛋白質是否變性之報告。被告稱本件貨品熱處理後兩個蛋白質都變形，圖形會呈現滑行沒有任何波峰產生，進而認定本件貨品為烹煮之程度，循屬無據。

六、依水產所及被告參據Mochizukietal.(1995)之研究文獻不就是以原告進口之貨品熱燙處理逾30分鐘以上，因此肌纖維蛋白質已變性，然財團法人食品工業發展研究之函覆又表示原告之貨品未有60度、15分鐘熱燙達殺滅腸炎弧菌程度，就此，有關行政院農業委員會水產試驗所及財團法人食品工業發展研究之函覆就原告同一進口貨品之認定，不就是相互矛盾之情形？

七、綜上，本件之爭點乃在於貨品是否屬進口稅則第三章之貨品，而依據第三章國際商品統一分類制度（2017年版本）註解之解釋第三章與第十六章之差異，即在於如屬穩定所需之熱燙則屬第三章之貨品、如屬穩定所需之烹煮則屬第十六章之貨品。而由被告主動送交財團法人食品工業發展研究所之鑑定結果，已可明確知悉，本件之貨品屬熱處理，不屬烹煮之範疇，且該熱處理之主要目地為降低菌數及產品定型，並穩定冷凍期間之產品品質。據此，原告主張撤銷原處分及訴願決定，應有理由。

八、並聲明：

一、訴願決定及原處分均撤銷。

二、訴訟費用由被告負擔。

參、被告則以：

一、系爭貨物鑑定結果非生鮮原料，應歸列貨品分類號列1605.54.10.10-8「已調製或保藏之魷魚，冷凍者」，輸入規定MW0，原告迄未檢送國貿局專案輸入許可文件，被告依關稅法第96條第1項規定責令限期辦理退運，洵屬有據：

（一）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』（下稱HS註解）及其他有關文件辦理。」「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。」「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。」分別為海關進口稅則總則一及解釋準則一、六所明定。次按海關對於進口貨物稅則號別之核定，必須按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，依照海關進口稅則總則及解釋準則等相關規定辦理。

（二）第3章總則中有關「本章貨品與第16章所列貨品之區別」之詮釋，已明揭經烹煮調製保藏之軟體類應歸入稅則第16章，且第03.07節之註釋亦明示用水烹煮過之軟體類動物，非屬該節範疇，而應歸列稅則第16.05節。但為開殼或保持穩定之目的，在運輸或冷凍前，軟體類動物經熱燙或其他非屬烹煮之瞬間加熱方式處理者，仍歸列稅則第0307節下。

二、原告主張進口之冷凍魷魚，僅係為穩定之需，於運輸或冷凍前以熱燙或其他瞬間加熱方式（尚非屬烹煮）處理之軟體類動物，屬稅則第3章之貨物，顯不足採：

（一）系爭貨物於109年9月10日報運進口，原告檢具109年9月16日說明書主張來貨生產流程為經60°C至70°C熱水瞬間加熱，漂燙約5至10秒，並稱以瞬間加熱保持穩定之目的為「水產品均有極易腐敗及夾帶海洋弧菌之特性。所稱保持穩定係指產品於運輸途中保持穩定，避免腐敗並兼顧食品衛生，故採瞬間加熱方式處理。」等語。

（二）為釐清系爭貨物熱處理之目的與原告前述主張是否相符，及原告所稱熱處理流程是否可使產品保持穩定，被告分別於109年12月30日及110年1月5日函詢水產所及食研所，並經被告查驗及會同原告代表人取具代表性貨樣，送請鑑定機關鑑定結果：

1、水產所110年1月5日農水試加字第1102325000號函復略以：「……將魷魚肉表面以刀具輕劃斜切紋路，再以熱水川燙使蛋白質變性進而達到魷魚花定型之效果。本案熱處理目的初判為使蛋白質變性，使魷魚花達定型效果。」說明其製程並非於運輸過程中保持穩定，與原告所稱僅係為穩定之需，於運輸或冷凍前以熱燙或其他瞬間加熱方式（尚非屬烹煮）處理，顯不相符。

2、食研所同年月19日食研產字第1100000127號函復說明：「……熱處理條件未達食藥署建議之60°C，15分鐘以殺滅腸炎弧菌，故無法完全使海洋弧菌或腸炎弧菌滅活以及抑制產品腐敗。」顯與原告前揭說明書稱製程目的係為避免系爭貨物腐敗並兼顧食品衛生，故採瞬間加熱方式處理之目的相左。

3、國立海洋大學之鑑定結果略以：「……依據系爭貨物與控制組樣品（生鮮及經烹煮）之示差掃描熱分析儀（Differential Scanning Calorimeter，下稱DSC）圖譜比較顯示，系爭貨物之肌凝蛋白（Myosin）與肌動蛋白（Actin）已呈現變性破壞之現象，無法觀測到其明顯的吸熱變性波峰，判斷肌纖維蛋白已變性（Denatured），系爭貨物已非生鮮原料狀態。」復參據Mochizuki et al.（1995）之研究文獻以63°C環境下水浴30分鐘之加熱條件對魷魚進行加熱處理，可導致樣品中僅有肌凝蛋白發生變性，該吸熱變性波峰消失；樣品中肌動蛋白則無發生變性，仍保留其吸熱變性波峰。以80°C環境下水浴30分鐘之加熱條件對魷魚進行加熱處理，可導致樣品中肌凝蛋白及肌動蛋白發生變性，該吸熱變性波峰消失（肌動蛋白之變

性溫度在不同物種間均相似約在77°C-80°C）。據此，原告說明書稱系爭貨物僅經60°C至70°C熱水瞬間加熱，約5至10秒云云，應非屬實。

4、系爭貨物鑑定結果與上開研究文獻中，以80°C環境下水浴30分鐘之加熱條件對魷魚進行加熱處理結果相同（肌凝蛋白及肌動蛋白均變性），職是，被告基於稅則認定之權責機關，審酌前揭鑑定報告、水產所、食研所及文獻資料，本於專業性及經驗性之綜合判斷系爭貨物已達烹煮程度，核定應歸類之稅則號別，亦無恣意濫用及其他違法情事，洵屬有據。

三、本案業經被告通知補正：

系爭貨物非屬經濟部公告准許輸入之大陸物品，經被告以110年3月25日基普業一字第1101008421號函通知原告於文到之翌日起2個月內檢送國貿局核發之專案輸入許可文件，原告迄未於限期內補證，爰被告依首揭關稅法第96條第1項規定責令其限期辦理退運，洵屬有據。

四、並聲明：

（一）原告之訴駁回。

（二）訴訟費用由原告負擔。

肆、兩造不爭之事實及兩造爭點：

如事實概要欄所述之事實，業據提出被告110年6月1日基普業一字第1101015245號函（見本院卷第167至168頁）、財政部110年9月15日台財法字第11013931590號訴願決定書（見本院卷第25至31頁）、進口報單AA//09/512/I0924（見原處分可閱覽卷1附件2）、原告109年9月16日冷凍魷魚品項詳細生產流程說明書（見原處分可閱覽卷1附件3）、國際商品統一分類制度註解第三章及第十六章（2017年版）（見本院卷第33至51頁）、國立臺灣海洋大學食品科學系委託檢驗報告（見本院卷第151至157頁）、食研所110年1月19日食研產字第1100000127號函（見本院卷第159頁）、水產所110年1月15日農水試加字第1102325000號函（見本院卷第161至163

頁）、被告110年3月25日基普業一字第1101008421號函（見本院卷第165頁）等本院卷、原處分卷所附證物為證，其形式真正為兩造所不爭執，堪信為真，兩造之爭點厥為：

一、原告進口之系爭冷凍魷魚是否「已有調製或保藏」？

二、被告認定系爭冷凍魷魚，非屬經濟部公告准許輸入之大陸物品，不得進口，以原處分責令原告於文到之翌日起2個月內辦理退運，有無違誤？

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0307.43.21號「其他冷凍魷魚（赤魷屬、鎖管屬、太平洋魷屬），但未燻製」，第一欄稅率為15元/公斤，輸入規定F01；第1605.54.10號「已調製或保藏之魷魚，冷凍者」，第1欄稅率為40%，輸入規定F01、MW0。

（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規定：「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。」

（四）海關進口稅則解釋準則六規定：「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。」

（五）關稅法第15條第3款、第96條第1項前段規定：「下列物品，不得進口：三、法律規定不得進口或禁止輸入之物品。」、「不得進口之貨物，海關應責令納稅義務人限期辦理退運……。」

（六）關稅法施行細則第60條規定：「本法第96條第1項所稱不得進口之貨物，指未經許可或核准，且未經處分沒入之進口貨物，海關應責令納稅義務人於2個月內退運，必要時得准延長1個月。但情況特殊報經財政部核准者，不在此限。」

（七）臺灣地區與大陸地區人民關係條例第35條第3項、第40條第1項規定：「臺灣地區人民、法人、團體或其他機構，經主管機關許可，得從事臺灣地區與大陸地區間貿易；其許可、輸出入物品項目與規定、開放條件與程序、停止輸出入之規定及其他輸出入管理應遵行事項之辦法，由有關主管機關擬訂，報請行政院核定之。」、「輸入或攜帶進入臺灣地區之大陸地區物品，以進口論；其檢驗、檢疫、管理、關稅等稅捐之徵收及處理等，依輸入物品有關法令之規定辦理。」

二、原告進口之系爭冷凍魷魚已有調製或保藏：

（一）原告委由億達報關行於109年9月10日向被告報運進口中國大陸產製冷凍魷魚肉1批，經被告查驗結果，改列貨品為大陸物品不准輸入之分類號列第1605.54.10.10-8號「已調製或保藏之魷魚，冷凍者」，原告且未能補具經濟部國際貿易局核發之專案輸入許可文件，乃以原處分責令原告於文到之翌日起2個月內辦理退運，本院經核尚無不合。

（二）原告雖主張食研所110年1月19日函認定本件貨品「不屬烹煮」或用沸水烹煮的範疇，熱處理條件未達食藥署建議之60度，15分鐘以殺滅腸炎弧菌，而係僅熱處理，行政院農業委員會水產試驗所之鑑定報告亦無法認定系爭貨品屬烹調或水烹調，又本件貨品蛋白質變性原因很多，並非烹煮為唯一使蛋白質變性的原因，且法律未明文要求進口該類商品須完成「蛋白質是否變性之報告」。原處分以熱處理後兩個蛋白質都變形，認定本件貨品為烹煮之程度，循屬無據。再者水產所及被告參據Mochizuki et al.(1995)之

研究文獻，認原告進口之貨品熱燙處理逾30分鐘以上，因此肌纖維蛋白質已變性，然財團法人食品工業發展研究之函覆又表示原告之貨品未有60度、15分鐘熱燙，二者相互矛盾，原處分認系爭冷凍魷魚屬烹煮之範疇，顯有違誤云云。

（三）惟查就系爭冷凍魷魚，水產所110年1月5日農水試加字第1102325000號函略以：「……將魷魚肉表面以刀具輕劃斜切紋路，再以熱水川燙使蛋白質變性進而達到魷魚花定型之效果。本案熱處理目的初判為使蛋白質變性，使魷魚花達定型效果。」（見本院卷第161至163頁），且國立臺灣海洋大學鑑定結果略以：「……依據系爭貨物與控制組樣品（生鮮及經烹煮）之示差掃描熱分析儀（Differential Scanning Calorimeter，下稱DSC）圖譜比較顯示，系爭貨物之肌凝蛋白（Myosin）與肌動蛋白（Actin）已呈現變性破壞之現象，無法觀測到其明顯的吸熱變性波峰，判斷肌纖維蛋白已變性（Denatured），系爭貨物已非生鮮原料狀態。系爭貨物已非生鮮原料狀態。導致變性之可能原因是加熱處理（例如烹煮後之樣品）及長時間冷凍儲存所造成之蛋白質冷凍變性。但根據Garcia-Sánchez et al.（2015）之研究證實，魷魚之肌纖維蛋白冷凍安定性良好，因此排除此變化係因冷凍儲存影響之可能。由此實驗結果顯示，系爭貨物在冷凍前有經過加熱處理應屬合理之推論。」（見本院卷第151至157頁），可知系爭貨物蛋白質變性原因，已可排除係因冷凍儲存影響，而係因加熱處理所導致。且原告稱「系爭貨物並未調配材料，僅係為穩定之需，於運輸或冷凍前以熱燙或其他瞬間加熱方式（尚非屬烹煮）處理」等語，亦已排除因添加化學物質而產生之蛋白質變性，本件蛋白質變性的原因，是在加熱的溫度及時間，與「添加化學物質」「冷凍儲存影響」無關，原告主張「變性原因很多，烹煮並非為唯一使蛋白質變性的原因」云云，尚不足採。

（四）復參據Mochizuki et al.（1995）之研究文獻「以63°C環境下水浴30分鐘之加熱條件對魷魚進行加熱處理，可導致樣品中僅有肌凝蛋白發生變性，該吸熱變性波峰消失；樣品中肌動蛋白則無發生變性，仍保留其吸熱變性波峰。以80°C環境下水浴30分鐘之加熱條件對魷魚進行加熱處理，可導致樣品中肌凝蛋白及肌動蛋白發生變性，該吸熱變性波峰消失（肌動蛋白之變性溫度在不同物種間均相似約在77°C-80°C）（見原處分可閱卷附件14），系爭冷凍魷魚肌凝蛋白及肌動蛋白均變性，應係以80°C環境下水浴30分鐘之加熱結果，若「僅經60°C至70°C熱水瞬間加熱，約5至10秒」，尚不足以使肌凝蛋白及肌動蛋白均變性，是原告主張系爭貨物「僅經60°C至70°C熱水瞬間加熱，約5至10秒」云云，尚不足採。法律雖未明文要求進口該類商品須完成「蛋白質是否變性之報告」，但「肌凝蛋白及肌動蛋白均變性」，為判斷有無「烹煮」或「僅熱燙」之科學方法，經排除其他變性之原因後，被告非不得以此結果來認定是否已達烹煮之程度，原告主張「不得以熱處理後兩個蛋白質都變形，認定本件為烹煮」云云，亦不足採。

（五）又食研所僅係就殺滅腸炎弧菌提供食藥署所建議「60°C，15分鐘」之客觀標準，原告自稱系爭貨物經60°C至70°C水瞬間加熱約5至10秒，無法達到「完全使海洋弧菌或腸炎弧菌滅活以及抑制產品腐敗」之製程目的，並未認定系爭貨物已經「60°C，15分鐘」之處理（見本院卷第159頁），而被告參據Mochizuki et al.（1995）之研究文獻，認定原告進口之貨品已熱處理逾30分鐘以上（且已達80°C之烹煮程度），與食研所之說明並無矛盾之處，原告主張二者就原告同一進口貨品之認定，有相互矛盾云云，不足採信。

三、被告認定系爭冷凍魷魚，非屬經濟部公告准許輸入之大陸物品，不得進口，以原處分責令原告於文到之翌日起2個月內辦理退運，並無違誤：

（一）參據HS註解對稅則第3章章註總則之詮釋：「……本章貨品與第16章所列貨品之區別……烹煮或以本章所規定方法外之其他方式調製或保藏之魚類、甲殼類、軟體類及其他水產無脊椎動物（例如，僅用麵糊混料或麵包屑包裹之魚切片，煮過的魚）則應歸入第16章。……為開殼或保持穩定之需，於運輸或冷凍前以熱燙或其他瞬間加熱方式（尚非屬烹煮）處理之軟體類動物，仍歸入本章……。」、稅則第0307節之節名「活、生鮮、冷藏、冷凍、乾、鹹或浸鹹軟體類動物，不論是否帶殼……。」及對稅則第0307節之詮釋：「本節亦包括為開殼或保持穩定之需，於運輸或冷凍前以熱燙或其他瞬間加熱方式（尚非屬烹煮）處理之軟體類動物。……本節不包括用非本節所規定方法製作或保藏之軟體類動物（例如，用水烹煮過或醋漬之軟體類動物）（第16.05節）。」可知，用水烹煮過之軟體類動物，非屬第0307節範疇，而應歸列稅則第1605節。另參據HS註解對稅則第16章總則之詮釋：「……本章包括非由第2章或3章或第05.04節規定之加工方式調製或保藏的調製品，如下列各項：（1）……（2）煮、蒸、燒烤、煎、炙燒或其他方式烹飪者，但不包括……為開殼或保持穩定之需，於運輸或冷凍前以熱燙或其他瞬間加熱方式（尚非屬烹煮）處理之軟體類動物（第03.07節）及用烹煮過之魚類、甲殼類、軟體類或其他水產無脊椎動物製得之粉、細粒及團粒（分別歸入第03.05、03.06、03.07及03.08節）……」及稅則第1605節之節名「甲殼、軟體及其他水產無脊椎動物之調製或保藏品。」可知，烹煮過之軟體類動物，應歸入稅則第16章。

（二）本件被告依據鑑定結果、前揭文獻、食研所及水產所等資料，審認本案系爭貨物之肌凝蛋白（Myosin）與肌動蛋白（Actin）均已呈現變性破壞之現象，並排除原告所稱「案貨經60°C至70°C熱水瞬間加熱約5至10秒，用以保持穩定」之可能，綜合判定系爭貨物在冷凍前經過加熱處理

已達烹煮程度，並依前揭解釋準則一、六之規定及參據HS註解對稅則第16章總則之詮釋，將系爭貨物改列貨品分類號列1605.54.10.10-8「已調製或保藏之魷魚，冷凍者」，尚無違誤。其輸入規定為F01及MW0，非屬經濟部公告准許輸入之大陸物品，依臺灣地區與大陸地區貿易許可辦法第7條第1項規定，不得進口。原告未能補送專案輸入許可文件，被告乃依首揭關稅法第96條第1項規定，以原處分責令原告於文到之翌日起2個月內辦理退運，於法尚無不合。

四、綜上，原處分並無違誤，訴願決定予以維持，亦屬正確，原告訴請撤銷，為無理由。

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　　111　　年　　10　　月　　20　　日

臺北高等行政法院第五庭

審判長法　官　陳心弘

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
㈠符合右列情形之一	1.上訴人或其法定代理人具備律師資

者，得不委任律師為訴訟代理人	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。
㈡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㈠、㈡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㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　111　　年　　10　　月　　20　　日

書記官　李依穎