臺北高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5L0;@109年度訴字第

109年11月26日辯論終結

原　　告　三陽工業股份有限公司

代　表　人　吳清源（董事長）

訴訟代理人　蕭世光　律師

被　　告　財政部關務署基隆關

代　表　人　楊崇悟（關務長）

訴訟代理人　許智瑜

　　李駿勳

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5月1日台財法字第10913911480號（案號：第00000000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：

原告委由通碼報關有限公司於民國108年3月至7月間向被告報運進口如附表所示韓國產製「CONVERTER ASSY-DPF」8批（進口報單號碼：第AB//08/246/X0144號第139項、第AB//08/246/X017 8號第139項、第AB//08/246/X0262號第138項、第AB//08/24 6/X0306號第133項、第AB//08/246/X0366號第110項、第AB//08/246/X0406號第132項、第AB//08/246/X0418號第136項及第AB//08/246/X0552號第138項，下稱系爭貨物），申報稅則號別第8421.39.90號「其他氣體過濾或淨化機具」，第1欄稅率4%，電腦核定按C2（文件審核）方式

通關，依關稅法第18條第1項規定，按原告申報之事項先行徵稅放行，事後再加審查。嗣經被告審核結果，將系爭貨物改歸列稅則號別第8708.92.10號「消音器及排氣管」，第1欄稅率15%，分別發單補徵如附表所示之稅款共計新臺幣（下同）1,103,425元（173,242元＋173,483元＋173,535元＋173,897元＋115,871元＋115,830元＋3,100元＋174,467元）。原告不服，申請復查，未獲變更。原告仍不服，提起訴願，惟遭訴願駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、本件原告主張：

㈠系爭貨物稅則號別適用第8421.39.90號「其他氣體過濾或淨化機具」，關稅稅率為4%，應為正確：

1.系爭貨物過去申報之稅則號別適用第8421.39.90號「其他氣體過濾或淨化機具」。系爭貨物為觸媒轉換器及柴油微粒過濾器，主要用於過濾汽車排放廢氣中之有害物質（即上述之一氧化碳、氮氧化物等）。

2.根據西元2017年修正之「國際商品統一分類制度(H.S.)解釋準則」，其中第1194頁對第84章第21節氣體過濾或淨化機械等之註解，足徵，系爭貨物屬於第84章第21節之貨物無誤。

3.系爭貨物與引擎及排氣裝置連結後，必須通過交通工具空氣污染物排放標準測試，才能在國內銷售，功能上觸媒轉換器及柴油微粒過濾器為污染排放防治功能，與消音或排氣之功能完全不同，並非關稅法第41條所稱，而與其他排氣裝置整體適用稅則號別第8708.92.10之「消音器及排氣管」稅則。

4.又根據西元2017年修正之「國際商品統一分類制度(H.S.)解釋準則」，其中第1379頁，第十七類「車輛、航空器

、船舶及有關運輸設備」類註2.(e)，足徵，適用列於第87章第8節之消音器及排氣管，不可將第84章第1節至第79節之機器、器具或其零件列入一起適用。系爭貨物為第84章第21節之貨物，不可適用於第十七類「車輛、航空器、船舶及有關運輸設備」中第87章第8節貨物一起申報，其理至明。

5.系爭貨物與消音器及排氣管之裝配，並非僅透過固定用之物件（螺絲、螺帽、螺釘等）或藉鉚接或焊接等即可裝配完成，必須使用一定扭力之氣動工具才能完成裝配外，並須通過交通工具空氣污染物排放標準測試（即柴油即替代清潔燃料引擎汽車車型排氣審驗合格）及噪音測試，始能出廠。又依財政部關稅署之常見問答依註解準則二(甲)認定進口汽車零組件組合後具有完整或完成車輛主要特性應具備之要件（原證9），系爭貨物並不符合財政部關稅署依註解準則二(甲)認定進口汽車零組件組合後具有完整或完成車輛主要特性。

6.系爭貨物應適用「國際商品統一分類制度(H.S.)解釋準則」準則一：系爭貨物為空氣或氣體用之其他化學過濾器及淨化器（包括觸媒轉換器，此器可改變機動車輛排放廢氣中之一氧化碳），明確規範於第84章第21節，應無不適用準則一之理由。又依準則一之註解，本件係屬於不需由解釋準則再加解釋之項目。

7.系爭貨物不應適用「國際商品統一分類制度(H.S.)解釋準則」準則二(甲)：

(1)解釋準則二（甲）的內容有兩個重點，缺一不可：①不完整或未完成之貨品－指的是半成品、②進口時需已具有完整或完成貨品之主要特性（要有成品的近似形狀或

外觀）。綜整這兩個重點，我們就可以知道解釋準則二（甲）所指的貨品介於半成品及成品之間。

(2)準則二(甲)後段(V)所述已完成貨品，不論為未裝配或散裝均分類於已裝配貨品同一章節。此等未完成狀態貨品通常係為便於包裝、處理或運輸（本院卷第98頁）。本件，系爭貨物為「國際商品統一分類制度註解」第84章第21節之貨品，而消音器及排氣管則屬於「國際商品統一分類制度註解」第87章第8節之貨品，並非同一章節之貨品。

(3)原告向韓國現代公司進口之零件，並無車身及底盤，而且原告投資熔接治具超過50,000,000元以上（原證10），並依原廠設計品質規定焊接1000點以上，才能製造完成合乎原廠設計規範之車台，並非如被告所稱觸媒轉換器與排氣管元件經螺帽鎖固後即可組合成完整之排氣管。本件爭議應不適用解釋準則二(甲)，其理至明。

8.原告為汽車製造廠非一般進口組裝廠，所有零件須經過複雜的作業流程才能完成一部車輛，進口零件並無車身及底盤完全須再進一步加工，絕非「藉由固定用之物件（螺絲、螺帽、螺釘等）或藉鉚接或焊接等即可裝配完成」。

㈡有關原告自104年以來，進口49批觸媒轉換器及柴油微粒過濾器，均申報稅則號別為8421.39.90號（原證11），本件被告如擬變更稅則號別，根據財政部91年3月8日台財關字第0910550152號令（下稱91年3月8日令）之「廢海關認進口貨物歸列稅則號別不適當案件之處理原則」，被告不應任意變更稅則號別，以維護納稅義務人之信賴權益。又被告做成之行政處分，原告並無行政程序法第119條之信賴不值得保護之情形，應可構成申報稅則信賴之基礎。

㈢原告所銷售產品為整台汽車，並非販賣排氣管、消音器，原

告進口件並無車身，該批零組件應各自歸列其適當的章節。因此在決定系爭貨物之申報稅則號別，應以「國際商品統一分類制度(H.S.)解釋準則」準則一作為判斷標準，而非被告主張之「國際商品統一分類制度(H.S.)解釋準則」準則二(甲)來解釋並適用。並聲明求為判決：1.訴願決定、復查決定及原處分均撤銷。2.訴訟費用由被告負擔。

三、被告則以：

㈠關於本院於109年10月6日準備程序中所詢，被告就進口報單第AB/08/246/X0418號所發之補稅函計載應補繳稅額為3,100元，然該報單上計算補稅額為3,255元，兩者相差155元，何者為正確一事（見準備程序筆錄第7頁）。依財政部102年4月1日台財稅字第10200551680號令，如營業稅每次應補徵金額於300元以下者，免徵。原告將系爭貨物稅則號別申報為第8421.39.90號「其他氣體過濾或淨化機具」稅率4%；惟經被告審查後，將其稅則號別改列第8708.92.10號「消音器及排氣管」15%。經核計後，該進口報單應補徵進口稅3,100元，營業稅155元；但因該報單應補徵之營業稅未逾300元，依財政部102年4月1日台財稅字第10200551680號令意旨免徵，故原告就進口報單第AB/08/246/X0418號應補繳之稅款為3,100元，合先敘明。

㈡本案非依關稅法第41條規定，將系爭貨物改列為完整排氣管之稅則號別第第8708.92.10號「消音器及排氣管」：依關稅法第41條以及關稅法施行細則第27條第1項規定，海關適用關稅法第41條規定，將經拆散或分裝報運進口之組件按整體貨物應列之稅則號別徵稅，係以該組件於進口前已與其他物品組成整體貨物，而經拆解裝運進口者為限。本案並無證據顯示系爭貨物於申報進口前與同報單上之其他3樣貨物MUFFL

ER ASSY-FR排氣管前段總成、MUFFLER ASSY-MAIN排氣管主體（中段）總成、MUFFLER ASSY-RR排氣管後段業經鎖固組成完整排氣管，經拆解為各零組件裝運而向被告報運進口。故系爭貨物並未於進口前已與前述3項貨物組成完整排氣管，而經拆解裝運進口，故本案不能適用關稅法第41條規定。

㈢系爭貨物因與同報單之其他貨物MUFFLER ASSY-FR排氣管前段總成、MUFFLER ASSY-MAIN排氣管主體（中段）總成、MUFFLER ASSY-RR排氣管後段可組裝成完整之排氣管，其數量均可互相勾稽，依海關進口稅則解釋準則二（甲）、國際商品統一分類制度(H.S.)解釋準則二（甲）及其註解，系爭貨物即應以裝配完成之整體排氣管歸列其所屬稅則號別第8708.92.10號「消音器及排氣管」。原告所引之財政部常見問答係有關進口未組合之汽車零組件，經組合後始具有完整或完成車輛主要特性之認定標準，與本案無關。

㈣原告雖舉其向海關申請報運進口49批觸媒轉換器（CONVERTER ASSY-DPF）均將稅則號別申報為稅則號別第8421.39.90號；惟經被告調閱其他同業之進口紀錄資料，與系爭貨物在稅則號別歸類上為相同評價、實證特徵之同一貨物，尚有歸列稅則號別第8708.92.10號「消音器及排氣管」之紀錄在案可稽，顯與財政部令釋所揭示應報該部核定之原則不符。

㈤被告本應於關稅法第18條第1項所定關稅核課期間內，將爭貨物依整段排氣管之稅則號別第8708.92.10號「消音器及排氣管」歸列，並按其該稅則號別下之第一欄稅率15%課徵進口稅。原告自不得援引海關之前就相同貨物不當之稅則歸列，主張被告應受先前錯誤見解之拘束。

㈥系爭貨物與同報單中之其他貨物MUFFLER ASSY-FR排氣管前段總成、MUFFLER ASSY-MAIN排氣管主體（中段）總成、MUF

FLER ASSY-RR排氣管後段，經螺帽鎖固後即可組合成完整之排氣管，依海關進口稅則準則二（甲）與HS註解有關詮釋，系爭貨物即應按完整排氣管歸列於稅則號別第8708.92.10號「消音器及排氣管」。被告核實將系爭貨物歸列稅則號別第8708.92.10號「消音器及排氣管」，洵屬有據。爰聲明求為判決：1.駁回原告之訴。2.訴訟費用由原告負擔。

四、上開事實概要欄所述之事實，為兩造所不爭執，並有進口報單（原處分卷1第1-28頁）、被告108年8月15日基普台補徵字第1080070511號、第0000000000號、第0000000000號、第0000000000號、第0000000000號、第0000000000號、第0000000000號函（原處分卷1第29-43頁）、復查決定（參本院卷第25-30頁）及訴願決定（參本院卷第31-41頁）等附卷可稽，堪認為真正。

五、兩造之主要爭點為：原告向被告報運進口系爭貨物，原係申報稅則號別第8421.39.90號「其他氣體過濾或淨化機具」，關稅稅率4%，嗣經被告予以改列稅則號別第8708.92.10號「消音器及排氣管」，關稅稅率15%，並據以對原告補徵稅款計1,103,425元，是否適法？

六、本院之判斷：

㈠按關稅法第2條、第3條第1項分別規定：「本法所稱關稅，指對國外進口貨物所課徵之進口稅。」「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。」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。」海關進口稅則解釋準則

（下稱解釋準則）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。」二（甲）規定：「稅則號別中所列之任何一種貨品，應包括該項貨品之不完整或未完成者在內，惟此類不完整或未完成之貨品，進口時需已具有完整或完成貨品之主要特性。該稅則號別亦應包括該完整或完成之貨品（或由於本準則而被列為完整或完成者），而於進口時未組合或經拆散者。」

㈡我國海關進口稅則自78年1月1日起實施，係以關稅合作理事會制定之國際商品統一分類制度為基礎編定而成，有關貨品之分類及號別之認定，應依據解釋準則及總則所載有關規定辦理。綜合前揭關稅法、海關進口稅則等相關規定，可知：關稅法所稱「關稅」，指「對國外進口貨物」所課徵之進口稅，其課徵除關稅法另有規定者外，依海關進口稅則徵收之。而海關進口稅則關於類、章及分章之標題，僅為便於查考進口貨品而設；進口貨品分類之核定，應依照稅則號別所列該貨品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時，則稅則號別中所列之任何一種貨品，均應包括該項貨品之不完整或未完成者在內，惟此類不完整或未完成之貨品，進口時需已具有完整或完成貨品之主要特性。該稅則號別亦應包括該完整或完成之貨品（或由於本準則而被列為完整或完成者），而於進口時未組合或經拆散者。

㈢被告就系爭貨物予以改列稅則號別第8708.92.10號「消音器及排氣管」，關稅稅率15%，並據以對原告補徵稅款計1,103,425元，並無違誤：

1.經查，系爭貨物CONVERTER ASSY-DPF為觸媒轉換器「總成

」，包含DPF（柴油微粒過濾器）、EGTS（排氣溫度感知器）、DPS（壓差感知器）、DOC（柴油氧化觸媒），用於收集及燃燒汽車引擎廢氣中之煤灰（PM），此有原告提示之系爭貨物型錄說明書及進口時照片等可資參照（原處分卷1第55-58頁）。原告基於系爭貨物內含柴油微粒過濾器，即以海關進口稅則號別第8421.39.90號「其他氣體過濾或淨化機具」（稅率4%）為申報（參訴願卷1第17頁）。然則，系爭貨物「CONVERTER ASSY-DPF（觸媒轉換器總成）」，實際與另外之MUFFLER ASSY-FR（排氣管前段總成）、MUFFLER ASSY-MAIN〈排氣管主體（中段）總成〉、MUFFLER ASSY-RR（後段排氣管）等組件，其等四者之進口數量可互相勾稽（詳如附表及進口報單所示），均係用於共同組合成為完整貨品「排氣管」，僅係原告於進口時未為組合，而以其中單價最高之「CONVERTER ASSY-DPF」（單價美金267.93元）列報為第8421.39.90號「其他氣體過濾或淨化機具」，按稅率4%繳納稅費。至於單價明顯較低之其餘排氣管部分MUFFLER ASSY-FR（單價美金30.59元）、MUFFLER ASSY-MAIN（單價美金26.09元）、MUFFLER ASSY-RR（單價美金11.27元），原告始依規定列報其等為第8708.92.10號「消音器及排氣管」（參訴願卷1第18頁），按稅率15%繳納稅費（原告申報紀錄《含貨物單價》參原處分卷2第2、4、6、9至10、12、15至16、18、20頁）。

2.案經被告審核，獲悉原告同時進口之系爭「CONVERTERASSY-DPF」（觸媒轉換器總成），與其餘MUFFLER ASSY-FR（排氣管前段總成）、MUFFLER ASSY-MAIN〈排氣管主體（中段）總成〉、MUFFLER ASSY-RR（排氣管後段），其

等四者均係用於共同組合成為完整之貨品「排氣管」，已具有「完整貨品之主要特性」，僅需使用NUT LOCK（螺帽）將其等四者鎖固，即可組成完整之排氣管，此亦有原告提示之原廠型錄在卷可憑（參原處分卷1第251至255頁），並有被告製作之「來貨可組成車輛用排氣管勾稽一覽表」可資參照（原處分卷1第257頁）。

3.按國際商品統一分類制度貨品之分類之處理原則，其準則二（甲）規定：「某節中所列之任何一種貨品，應包括該項貨品之不完整或未完成者在內，惟此類不完整或未完成之貨品，進口時需已具有完整或完成貨品之主要特性。該節亦應包括該完成之貨品（或由於本準則而被列為完整或完成者），而於進口時未組合或經拆散者。」準則二（甲）（未裝配或散裝之貨品）之註解為：「（Ⅴ）準則二（甲）後段所述已完成貨品，不論為未裝配或散裝均分類於已裝配貨品同一章節。此等未完成狀態貨品通常係為便於包裝、處理或運輸。（Ⅵ）未裝配或散裝的不完整或未完成的貨品適用本準則；如係完整或完成之貨品則適用本準則前段。（Ⅶ）本準則所列『未裝配或散裝貨品』係指此貨品的組件藉由固定用之物件（螺絲、螺帽、螺釘等）或藉鉚接或焊接等即可裝配完成。上述方法不考慮組合的複雜性，然而，組件不得再作進一步加工，以供組合成完成品狀態。……（Ⅷ）本準則個例說明詳類或章之總註解（例如第16類及第44、86、87與89章）。……」（參原處分卷1第245至246頁）。上開H.S.註解中文版之國際商品統一分類制度貨品分類之處理原則，應屬總則性註解，且準則二（甲）（未裝配或散裝之貨品）亦已明確註解：「（Ⅷ）本準則個例說明詳類或章之總註解（例如第16類及第

44、86、87與89章）」。依該準則二及準則二（甲）之註解，某節中所列之任何一種貨品，應包括該項貨品之不完整或未完成者在內，此類不完整或未完成之貨品，進口時需已具有完整或完成貨品之主要特性，且該節亦應包括該完成之貨品，或由於本準則而被列為完整或完成者，而於進口時未組合或經拆散之貨品。而已完成貨品，不論為未裝配或散裝均分類於已裝配貨品同一章節，此種未完成狀態貨品通常係為便於包裝、處理或運輸，所謂未裝配或散裝貨品，係指此貨品的組件藉由固定用之物件（螺絲、螺帽、螺釘等）或藉鉚接或焊接等即可裝配完成，故無論組合之複雜性與否，惟該組件不得再作進一步加工，即該等未裝配或散裝貨品已具有供組合完成品狀態。又本件原告所提供之貨物型錄顯示，經使用「NUT LOCK（螺帽）」，可將系爭貨物「CONVERTER ASSY-DPF」觸媒轉換器總成，與MUFFLER ASSY-FR、MUFFLER ASSY-MAIN、MUFFLER ASSY-RR等前中後各段鎖固組合，即成為裝配完成之排氣管商品等情，已如上述。又揆諸海關進口稅則解釋準則二（甲）之規定，復參酌上引H.S.註解等旨，足見本件應依準則二（甲）為解釋依據。

4.再按海關進口稅則第8708節下之稅則號別第「8708.92.10」號，其名稱為「消音器及排氣管」甚明（參訴願卷一第18頁）。並且裝配排氣管所需之MUFFLER ASSY-FR、MUFFLER ASSY-MAIN、MUFFLER ASSY-RR等物件，已由原告自行按組合完成之排氣管稅則號別第「8708.92.10」號為申報等情，已如上述。原告本件進口未經組合之系爭貨物「CONVERTER ASSY-DPF」，將其與其餘MUFFLER ASSY-FR、MUFFLER ASSY-MAIN、MUFFLER ASSY-RR等，以螺帽互為裝配

，即可組成完整之排氣管貨品，已具有完整或完成品主要特性，依上說明，本件即應將系爭貨物「CONVERTER ASSY-DPF」，與MUFFLER ASSY-FR、MUFFLER ASSY-MAIN、MUFFLERA SSY-RR等，均為相同稅則號別之歸列，即均屬已裝配排氣管之同一稅則號別第「8708.92.10」號，依上引海關進口稅則解釋準則等所示，此歸列之結果不因進口時未組合或經拆散者而有不同。從而，被告將系爭貨物「CONVERTER ASSY-DPF」亦核定歸列為稅則號別第8708.92.10號「消音器及排氣管」，同按關稅稅率15%為核課，並據以補徵如附表所示稅款計1,103,425元，於法並無不合。

㈣原告雖主張系爭貨物「CONVERTER ASSY-DPF」係用於過濾汽車排放廢氣中之有害物質，屬於過濾器及淨化器，即應歸列稅則號別第8421.39.90號「其他氣體過濾或淨化機具」，其稅率應為4%云云；然系爭貨物實際係觸媒轉換器「總成」，不僅包含DPF（柴油微粒過濾器），尚有EGTS（排氣溫度感知器）、DPS（壓差感知器）、DOC（柴油氧化觸媒）等部分。該總成之功能不僅收集煤灰（PM）而已，若煤灰太多，則由ECM（電子控制單元）透過DPS（壓差感知器）信號等計算煤灰量，符合預定狀況時會額外執行燃油噴射、增加排氣溫度至600℃以上、及燃燒煤灰等程序，並非侷限於微粒過濾之功能，此有原告提示之系爭貨物型錄說明書及進口時照片等可資參照（原處分卷1第55至58頁）。又系爭貨物「CONVERTER ASSY-DPF」係連同其餘組件MUFFLER ASSY-FR、MUFFLER ASSY-MAIN、MUFFLER ASSY-RR等，四者共同組合成為汽車排氣管，其等數量可互相勾稽等情，均如上述，則被告按系爭貨物「CONVERTER ASSY-DPF」之特性，認其可組成車輛用「排氣管」，依據海關進口稅則解釋準則二（甲）及H.S.註

解等意旨，縱使進口時未組合，仍應歸列稅則號別第8708.92.10號「消音器及排氣管」，按稅率15 %核課，並無不合。原告上揭主張，尚難採據。

㈤原告主張系爭貨物之組合除使用NUT LOCK（螺帽）以外，尚需使用一定扭力之氣動工具才能完成裝配；且依財政部關稅署常見問答「汽車零組件組合後具有完整或完成車輛主要特性之認定原則」（原證九），原告進口之系爭零件，並無車身及底盤，且並依原廠設計品質規定焊接1000點以上，才能製造完成合乎原廠設計規範之車台，並非如被告所稱觸媒轉換器與排氣管元件經螺帽鎖固後即可組合成完整之排氣管，本件應不適用解釋準則二(甲)云云；但查，按國際商品統一分類制度貨品之分類之處理原則，其準則二（甲）（Ⅶ）明定：「本準則所列『未裝配或散裝貨品』係指此貨品的組件藉由固定用之物件（螺絲、螺帽、螺釘等）或藉鉚接或焊接等即可裝配完成。上述方法不考慮組合的複雜性」等旨（參原處分卷1第246頁），則系爭貨物之組合縱使另需使用一定扭力之氣動工具，亦僅係組合的複雜性有所增加而已，並不影響歸列其為第8708.92.10號「消音器及排氣管」之判斷結果。又依HS註解對於解釋準則一之詮釋中，以腳踏車未組合或經拆散，所有組件同時進口，其組件可分別歸入其應歸屬之稅則（例如輪胎、內胎）或其「零件」之稅則，這些各零組件若符合準則二（甲）規定，仍依腳踏車完成品之稅則號別加以歸列為例可知，海關進口稅則解釋準則二（甲）之適用，並不僅限於進口汽車零件經組合後具備完整或完成車輛主要特性之情形。原告本件進口之系爭貨物「CONVERTER ASSY-DPF」僅係供組合成為「排氣管」，與「組成一部完整的汽車」，二者顯然有別，尚難相提並論。原告打造一部完整

汽車縱使需要多道施工程序，亦不影響本件應將系爭貨物歸列為第8708.92.10號「消音器及排氣管」之判斷結果。原告所引之上開常見問答係有關進口未組合之汽車零組件，經組合後始具有完整或完成車輛主要特性之認定標準，尚與本件應將系爭貨物歸列為第8708.92.10號「消音器及排氣管」之判斷無涉。原告上開主張，亦非可採。

㈥原告主張系爭貨物「CONVERTER ASSY-DPF」須與引擎及排氣裝置連結，其功能並非僅僅是消音或排氣，並無關稅法第41條之適用云云；按關稅法第41條規定：「由數種物品組合而成之貨物，拆散、分裝報運進口者，除機器依前條規定辦理外，按整體貨物應列之稅則號別徵稅。」又關稅法第102條授權訂定之關稅法施行細則第27條第1項規定：「本法第41條所稱由數種物品組合而成之貨物，拆散、分裝報運進口者，指申報進口前已屬整體貨物，經拆解成組件裝運進口者。」係就「數種物品組合而成之貨物」之定義加以闡明，本件並無證據顯示系爭貨物於申報進口前與同報單上之其他3樣貨物MUFFLER ASSY-FR排氣管前段總成、MUFFLER ASSY-MAIN排氣管主體（中段）總成、MUFFLER ASSY-RR排氣管後段業經鎖固組成完整排氣管，經拆解為各零組件裝運而向被告報運進口，此節亦為原告所不爭執（見原告復查申請書之事實理由欄，原處分卷1第47頁，附件10）。故系爭貨物並未於進口前已與前述3項貨物組成完整排氣管，而經拆解裝運進口，被告核認系爭貨物固不能適用關稅法第41條規定，然系爭貨物「CONVERTER ASSY-DPF」連同其他組件可供組成車輛用排氣管（參原處分卷1第257頁），其等進口時已具有完整或完成貨品之主要特性，進口後藉由固定用之NUT LOCK（螺帽）即可裝配完成。則進口時縱使尚未裝配組合，惟依上引

海關進口稅則解釋準則二（甲）規定（參原處分卷1第241頁），H.S.準則二（甲）就「未裝配或散裝之貨品」之註解意旨（參原處分卷1第246頁），仍應分類於已裝配貨品同一章節，即本件稅則號別第8708.92.10號「消音器及排氣管」，洵無不合。原告主張本件既無關稅法第41條之適用，即應歸列為第8421.39.90號「其他氣體過濾或淨化機具」，稅率為4%云云，容有誤會，並非可採。

㈦原告主張若將系爭貨物「CONVERTER ASSY-DPF」歸列為第8421.39.90號「其他氣體過濾或淨化機具」，則按「國際商品統一分類制度註解」第17類「車輛、航空器、船舶及有關運輸設備」類註2所定：「所稱『零件』及『零件及附件』，不適用於下列物品，不論其是否可識別為本類貨品之零件或附件：……(e)第8401至8479節之機器、器具或其零件……」，系爭貨物即非屬第17類下之第87章範圍內云云；惟查，系爭貨物不僅包含DPF（柴油微粒過濾器），尚有EGTS（排氣溫度感知器）、DPS（壓差感知器）、DOC（柴油氧化觸媒）等部分，並且其作用並非侷限於微粒過濾，被告按其特性，依法歸列為第8708.92.10號「消音器及排氣管」並無違誤等節，已如上述。則系爭貨物既無以歸列為第8421.39.90號「其他氣體過濾或淨化機具」，即不屬於前開「國際商品統一分類制度註解」第17類類註2(e)之適用範圍，原告上開主張，亦難憑採。

㈧原告復主張原告自104年以來，進口49批觸媒轉換器及柴油微粒過濾器，均申報稅則號別為8421.39.90號（原證11），被告如擬變更稅則號別，應踐行報財政部核定之程序，不應任意變更稅則號別，以維護納稅義務人之信賴權益；又原處分相異於以前認定之稅則號別，已違反信賴保護原則云云；

1.按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，及信賴值得保護等要件。參以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，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。

2.惟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，如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，即「已具通案性」，其效力已有類於海關進口稅則就「特定商品」為稅率之規定。則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，以避免對財產權之過度干預。

3.為因應上揭涉及「通案性」稅則號別見解之變更，特別賦予正當程序保障之意旨，財政部先後作成下列函釋，俾降低法之正確性與安定性之衝突：

(1)財政部75年4月19日台財關字第7505338號函：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。

(2)財政部77年3月23日台財關字第770027306號函：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。

(3)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。

(4)嗣財政部鑑於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。

(5)財政部109年7月6日台財關字第1091015146號令（下稱

109年7月6日令）：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，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日台財關第0000000號及77年3月23日台財關第000000000號函。

4.徵諸財政部上揭函釋之演進，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之通案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：①「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。②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。

5.上揭涉及通案性稅則號別見解之變更，特別賦予正當程序保障之意旨，亦為財政部上揭函令一貫之見解，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。

6.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，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。若僅係特定些許前例其稅則歸類不當，並未具有「通案性」者，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。

7.系爭來貨係原告於108年3月至7月間向被告申報進口，原告以稅則號別第8421.39.90號「其他氣體過濾或淨化機具」為申報，經被告按來貨之實際功能、性質及組件等，審核認定應歸列為第8708.92.10號「消音器及排氣管」，經核屬適法，已如上述。原告雖提示自己之進口前例並為前

開主張；惟以原告提示之自身進口前例為觀，該約3至4年之進口期間，合計原告僅進口系爭貨物49批次，難謂已達大量案例積累之程度。雖原告於本院審理時又再提示103年1月至3月期間進口「CONVERTER ASSY-CATALYTIC」貨物13批等資料（參本院卷第139至189頁），然該貨物與系爭貨物並非同一；縱該等「CONVERTER ASSY-CATALYTIC」係類同於系爭貨物「CONVERTER ASSY- DPF」，亦僅係原告於103年1月至3月之短暫期間內，少數批次之進口，並不足以認定已達大量案例積累致生普遍性之程度。況經被告調閱其他同業之進口紀錄資料，與系爭貨物在稅則號別歸類上為相同評價、實證特徵之同一貨物，尚有歸列稅則號別第8708.92.10號「消音器及排氣管」之紀錄在案可稽（參原處分卷1，附件21；原處分卷2，附件9等其他同業之進口報單），更足徵用於組成排氣管之觸媒轉換器總成，其是否僅因尚未與其他組件為裝配，即得逕自分離歸列為第8421.39.90號「其他氣體過濾或淨化機具」，仍然存在異見，並未達至普遍共識之「通案性」程度。

8.從而，縱使系爭貨物曾有歸列稅則號別第8421.39.90號之些許前例，惟尚不足以據為認定已達至「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。原告上揭主張，尚非可採。

七、綜上所述，原告向被告報運進口系爭貨物，原係申報稅則號別第8421.39.90號「其他氣體過濾或淨化機具」，關稅稅率4%，嗣經被告予以改列稅則號別第8708.92.10號「消音器及排氣管」，關稅稅率15%，並據以對原告補徵稅款計1,103,425元，洵屬有據，復查決定及訴願決定遞予維持，並無不合

。原告徒執前詞，訴請判決如聲明所示，為無理由，應予駁回。

八、本件事證已臻明確，兩造其餘之攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述之必要，併予敘明。

九、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　　109　　年　　12　　月　　17　　日

臺北高等行政法院第一庭

審判長法　官　許瑞助

法　官　楊得君

法　官　林秀圓

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。
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　　109　　年　　12　　月　　17　　日

書記官　黃倩鈺