

臺灣桃園地方法院行政訴訟判決

108年度稅簡字第25號

109年6月2日辯論終結

原告 可成應材科技有限公司

法定代理人 蘇映吟

訴訟代理人 黃偉邦律師

被告 財政部關務署臺北關

代表人 陳長庚

訴訟代理人 許文振

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108年6月24日台財法字第10813910160號、108年7月11日台財法字第10813922050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

壹、程序事項：

一、按「對於同一被告之數宗訴訟，除定有專屬管轄者外，得向其中一訴訟有管轄之法院合併提起之…」民事訴訟法第248條前段定有明文。上揭規定依行政訴訟法第236條適用同法第115條規定，於行政訴訟簡易訴訟程序亦得準用。經查，本件原告係對於同一被告，就財政部民國108年6月24日台財法字第10813910160號、108年7月11日台財法字第0000000000號等2件訴願決定，合併提起行政訴訟，依上揭法律規定，應予准許。

二、次按「被告於訴之變更或追加無異議，而為本案之言詞辯論者，視為同意變更或追加。（第3項）有下列情形之一者，訴之變更或追加，應予准許：……二、訴訟標的之請求雖有變更，但其請求之基礎不變。」行政訴訟法第111條第2項及第3項第2款分別定有明文。經查，本件原告起訴時訴之聲明原為：「一、附表1所列訴願決定及其原復查決定、所

列進口報單各該項次稅則號別之核定，均撤銷。二、被告應作成附表1所列進口報單各該項次進口貨物，其關稅依9031.90.90稅則稅號核課之處分。」，嗣於本院109年6月2日言詞辯論期日變更訴之聲明為：「一、附表2之1（註：此係原告自己所制作之附表，見本院卷第160-164頁，與本件判決之附表1-4相同）所列訴願決定及其原復查決定所列進口報單各項貨物（除原告不爭執外）之稅則號別原核定、重核復查決定或復查決定及訴願決定均撤銷。二、上開經撤銷者其關稅稅額應依原告之申報稅額核定。」（見本院卷第152頁反面）。經核原告上揭訴之聲明變更，其訴訟標的之請求雖有變更，但其請求之基礎不變，且被告亦無異議，而為本案之言詞辯論，是依上揭法律規定，應予准許。

三、本件原告起訴時，被告代表人原為陳依財，後來於民國109年3月10日起變更為陳長庚繼任，並由被告新任代表人具狀聲明承受訴訟（見本院卷第110頁），應予准許。

貳、事實概要：

一、原告委由台灣日立物流股份有限公司（下稱台灣日立公司），於103年9月至104年10月間向被告報運進口OPTICAL PARTS OF AUTOMATIC OPTICAL INSPECTION INSTRUMENTS（光照明裝置；下稱系爭第1類貨物）、POWER SUPPLY PARTS OF AUTOMATIC OPTICAL INSPECTION INSTRUMENTS（電源供應器；下稱系爭第2類貨物）及CABLE PARTS OF AUTOMATIC OPTICAL INSPECTION INSTRUMENTS（電纜線；下稱系爭第3類貨物，系爭第1至3類貨物如合稱，則以系爭貨物代之）計28批（進口報單號碼：第CG/03/456/0000000號等），原告進口上揭系爭貨物原申報稅則號別分別為第9031.49.91號「其他供計量半導體晶圓表面微粒污染之光學儀器及用具」、第9031.49.99號「其他本章未列名之計量或檢查用光學儀器及用具」、第9031.90.90號「其他第9031節所屬物品之零件及附件」，稅率均為FREE，經電腦篩選分別按免審免驗（C1）、貨物查驗（C3）方式通關（詳如附表1至3所示之原申報欄

所載)。嗣經被告審核結果，分別改列稅則號別為第9405.40.90號「其他電燈具及照明配件」、第8504.40.94號「其他電源供應器」、第8544.42.90號「其他電導體，裝有插接器，電壓不超過1000伏特者」，分別按稅率10%、5%、5%課徵稅款（詳如附表1至3所示之原核定欄所載）。原告不服，申請復查，經被告105年3月18日北普法字第00000000號及105年1月15日北普法字第00000000號復查決定：「復查駁回。」提起訴願，經106年12月8日台財法字第106139520號及106年12月22日台財法字第000000000號訴願決定，將原處分（復查決定）撤銷，囑由被告另為處分。嗣被告重核復查決定，將原核定附表1之系爭第1類貨物部分撤銷，接受原申報稅則號別；附表2之系爭第1、2類貨物部分變更，分別改列稅則號別第9031.90.90號「其他第9031節所屬物品之零件及附件」及第8504.40.91號「其他切換式電源供應器」；其餘復查駁回（詳如附表1至3所示之重核復查決定欄所載）。原告就附表2、3所示系爭第2類及第3類貨物之核定稅則號別，猶表不服，提起訴願，亦遭財政部108年6月24日台財法字第10813910160號訴願決定駁回，於是提起本件行政訴訟。

二、原告委由台灣日立公司，於104年10月至105年2月間向被告報運進口貨物系爭第1、2、3類貨物共3批（進口報單號碼：第CA/05/456/00132號、第CG/05/456/00261號及第CG/04/456/02315號），原告就系爭貨物原均申報稅則號別第9031.90.90號「其他第9031節所屬物品之零件及附件」，稅率FREE，經電腦核定以文件審核（C2）及免審免驗（C1）方式通關（詳如附表4所示之原申報欄所載）。經被告審核結果，分別改列稅則號別為第9405.40.90號「其他電燈具及照明配件」（系爭第1類貨物）、第8504.40.94號「其他電源供應器」（系爭第2類貨物）、第8544.42.90號「其他電導體，裝有插接器，電壓不超過1000伏特者」或第8544.49.90號「其他電導體，未裝有插接器，電壓不超過1000伏特者」。

」(系爭第3類貨物)，按稅率10%、5%(105年5月20日修正為3.7%)、5%課徵(詳如附表4示之原核定欄所載)，並通知原告補稅。原告不服，申請復查結果，系爭第1類貨物部分撤銷，接受原申報稅則號別第9031.90.90號「其他第9031節所屬物品之零件及附件」；系爭第2類貨物及系爭第3類貨物之報單號碼第CA/05/456/00132號第3項部分變更，分別改列稅則號別為第8504.40.91號「其他切換式電源供應器」及第8544.42.90號「其他電導體，裝有插接器，電壓不超過1000伏特者」，其餘復查駁回(詳如附表4所示之重核復查決定欄所載)。原告就系爭第2類及第3類貨物核定之稅則號別仍表不服，提起訴願，亦遭財政部108年7月11日台財法字第10813922050號訴願決定駁回，於是提起本件行政訴訟。

參、原告起訴主張及聲明：

一、主張要旨：(詳細內容，見卷內之起訴狀及原告歷次文狀及筆錄所載)

(一) 本件之系爭貨物，經組合後係應用於自動光學檢查設備上，可組合成套應用於AOI自動光學檢查設備，作為專用之高亮度平行光集光光源，其中系爭第1類為光學部件，可以產生平行光；系爭第2類為電源供應器部件，可經由檢查系統回饋，用以提供適當電源使光源部件產生相應的光；系爭第3類則為電纜線部件，用以連接前述光學部件及電源供應器部件。本件系爭貨物是組合後做為AOI自動光學檢查設備之光源組件使用，其為成套進口，有各自的匹配，無法分開使用。原廠出貨前均需組合做調校、測試及檢驗等程序，是為避免碰撞及配合運輸才拆開包裝，並分項申報，其並無法單獨使用。故系爭貨物組合後既為AOI設備光源組件，有完整性，應以整體貨物(即AOI設備光源組件)為稅則號別之歸列，並應依關稅法第41條規定，依系爭貨物之整體貨物(即AOI設備光源組件)應列之稅則號別徵稅。

01 (二) 本件被告係依國際商品統一分類制度(下稱HS)註解第90
02 章章註二(甲)規定:「2.除依上述章註1規定外,凡本
03 章之機器、用具、儀器或器具所用之零件及附件,應按下
04 列規定分類:(a)零件及附件屬於本章或第八十四章、
05 第八十五章或第九十一章(第84.87、85.48或90.33節
06 除外)中任何節所包括之貨品,均應歸入其各節。」,因
07 系爭第2類貨物及第3類貨物係屬第85章之貨品,即以該
08 HS註解第90章章註二(甲)作為HS解釋準則一所稱「稅則
09 號別或註內之另行規定」,將系爭第2類貨物及第3類貨
10 物獨立分開歸類為第85章之貨品。且復查決定及訴願決定
11 均以該HS註解第90章章註二(甲)作為駁回原告請求之重
12 要依據。則該HS註解第90章章註二(甲)於本件之適用遂
13 成重要之爭點。

14 (三) 關於零件進口應區分兩種不同的情形:1.各零件個別進口
15 ;2.組合性貨物各零件合併進口等兩種不同情形。HS註解
16 第90章章註二(甲)僅適用於零、附件之個別地進口的情
17 形,惟本件係屬於第2種合併進口的情形,因此,並無HS
18 註解第90章章註二(甲)之適用。本件系爭貨物為合併進
19 口,其既然得經組合後為整體貨物,自然不應以零件及附
20 件的形式對其進行歸類,當然就不是該HS註解第90章章註
21 二(甲)所要規範的情形,因此本件即無該當解釋準則一
22 之例外規定,而應有HS解釋準則二及其以下之適用。另依
23 美國海關N000000號分類案例,其理由亦說明該HS註解第
24 90章章註二(甲)係適用於「個別進口」之情形。綜上,
25 HS註解第90章章註二(甲)僅適用於單獨、個別進口零件
26 的情形,與本件係屬組合性貨物合併進口情形尚有不同。
27 故本件系爭貨物既係經拆解為組件裝運進口,並以同一報
28 單申報,符合關稅法第41條及同法施行細則第27條之規定
29 ,應以整體貨物,即AOI設備之光源組件徵稅。

30 (四) 本件係屬組合性貨物合併進口,HS註解第90章章註二(甲)
31)於此無適用,亦即本件並無HS解釋準則一所稱之稅則號

別或註內有另行規定之情形，則自得適用HS解釋準則二及其以下之規定：

1. 本件第1類貨物之AOI設備之光源組件業經關務署令指定為稅則號別第9031.90.90號，則縱然本件進口貨物因為包裝、運送關係經拆散為3類而被認定為未完成之貨品，然因本件系爭貨品經組合後即已具備AOI設備光源（即完成之貨品）之主要特性，依HS解釋準則二（甲）之主要特性判斷基準，即應以完成之貨品，即AOI設備之光源之稅則號別第9031.90.90號歸列之。
2. 退步言之，倘無法適用前開HS解釋準則二（甲），惟因本件系爭貨物係由3類貨品組合成AOI設備之光源，為3類貨物成套組成之後一起作動，其貨品之主要特徵即為AOI設備之光源，則依解釋準則三（乙）之主要特徵之判斷基準，亦應以其主要特徵為歸類，即以稅則號別第9031.90.90號歸列之。
3. 本件系爭貨物係以整組成套進口，卻遭被告將其拆開分類分別核定稅則號別，但是在手機整組進口時顯然被告機關並未如對待本件的情形一樣，要求手機進口商將連接線及電源適配器拆開列報不同的稅則稅號。則被告機關是基於什麼樣的法律規定要對本件施以差別待遇？請求被告機關說明。

（五）再者，本件被告所為與原告之原申報不符且不利於原告之原核定、重核復查決定或復查決定及訴願決定，因其等所作成稅則號別於核定之時，均已逾本件系爭貨物進口日6個月，則依關稅法第18條第1項規定及財政部100年03月14日台財關字第10005902000號函釋意旨，被告機關雖得為變更之各該項次進口貨物之稅則號別，惟其關稅稅額則應以進口人即原告之原申報視為業經核定。

（五）綜上所述，系爭第1類貨物既經被告依關務署106年8月28日台關稅字第1061017952號令以稅則號別第9031.90.90號歸類之，則系爭第2類貨物及第3類貨物自應合併系爭

第1類貨物，均應依稅則號別第9031.90.90號歸類之，亦即本件系爭第1至第3類貨物應符合關稅法第41條及同法施行細則第27條之規定，應以整體貨物，即AOI設備之光源組件徵稅。再者，本件系爭貨物之關稅稅額，亦應依關稅法第18條第1項規定以進口人即原告之原申報視為業經核定。故本件關於系爭貨物稅則稅號之核定、復查決定及訴願決定等均有違法、不當之處，依法應撤銷之，並命被告做成特定內容之行政處分，以符法制，並維護原告之合法權益。

二、聲明：

- (一) 附表2之1所列訴願決定及其原復查決定所列進口報單各項貨物（除原告不爭執外）之稅則號別原核定、重核復查決定或復查決定及訴願決定均撤銷。
- (二) 上開經撤銷者其關稅稅額應依原告之申報稅額核定。

肆、被告答辯及聲明：

一、答辯要旨：（詳細內容，見卷內之被告歷次文狀及筆錄所載）

- (一) 依據系爭貨物之出口商原廠網站及其型錄所示，該出口商提供多款不同型號及功能之照明組件、電源供應器及電纜線，供客戶按其需求自由選購組合，惟並無成套販售之選項，故知各該類貨物於進口前非屬整體貨物甚明。另原告稱其出貨前之組合調校、測試及檢驗，係屬出口商之品質控管，與是否為整體貨物無涉。又原告主張本件系爭貨物為成套進口，然依原申報之進口報單所載，有第1、2、3類貨物或第1、2類貨物一併進口但數量非固定比例者，亦有第1、2類貨物一併進口，但缺少將其連接在一起之第3類貨物者，爰尚難就原告申報之數量遽以認定系爭第1、2、3類貨物為組合而成之貨物。

- (二) 系爭第2、3類貨物雖屬AOI設備之零件，惟進口前並未與第1類貨物裝配成一完整貨品，被告依據HS註解第90章章註二（甲），認定系爭第2類貨物為內建控制單元之切

換器電源供應器，系爭第3類貨物係裝有插接器的電源線，分屬第8504節及第8544節之貨品，被告依HS解釋準則一及上揭章註規定，分別改列稅則號別第8504.40.91號「其他切換式電源供應器」及第8544.42.90號「其他電導體，裝有插接器，電壓不超過1000伏特者」，尚無不合。況系爭第2、3類貨物之稅則分類既依第90章註為之，且已有適當之節名可資適用，依前揭HS註解解釋準則一之闡釋，自無適用準則二之餘地。原告稱依解釋準則二（甲）規定，應以整體貨物歸列其稅則號別，係不諳稅則分類原則所致。

（三）系爭第2、3類貨物前經被告多次報請我國稅則解釋權責單位財政部關務署稅則法制組釋示，此有：1、（104）北關字0025號認定：系爭第2類貨物為電源供應器，參據HS註解第8504、9405節之詮釋，若屬切換式電源供應器，依據解釋準則一及六之規定，宜歸列稅則號別第8504.40.91號，否則宜歸列稅則號別地8504.40.94號。及認定系爭第3類貨物為裝有插接器之電纜線，參據HS註解第8504、9405節之詮釋，依據解釋準則一及六之規定，宜歸列稅則號別第8544.42.90號。2、（104）北關字0053號認定：系爭第2類貨物）同（104）北關字0022號之進口貨物稅則分類疑問及解答函（報單號碼：CA//03/456/02506，已答覆），經查本案較之前函並無新增之查核結果，無重新另予解答之必要。3、（105）北關字0048號認定：第2項貨品「電源供應組件」（即系爭第2類貨物），依原廠網站資料及進口人說明，主要由Control Unit及AC/DC Converter組成，將交電整波成直電，再以高頻脈衝寬度調變（Pulse Width Modulation，PWM）方式將類比訊號電轉換成一系列之窄脈衝電源輸出供LED照明裝置使用為內建控制單元之電源供應器，依解釋準則一第90章章註二（甲）V及六之規定，宜歸列稅則號別第8504.40.91號「其他切換式電源供應器」。益徵被告核定之稅則號別，並無

不當。

(四) 依一般販售進口之智慧型手機，除手機（稅則第8517節）本體外，尚有充電器（稅則第8504節）、充電線（稅則第8544節）、耳機（稅則第8518節）、使用說明書（稅則第4911節）等配件組合成套並包裝於同一盒子內，進口後直接售予購買者，不需再另外包裝，該零售成套貨品之主要特性為手機，且係以整套計價無法分開銷售，爰依據解釋準則三（乙）規定歸列稅則第8517節；惟觀諸本件報單申報及貨物查驗情形，申報之貨物名稱未宣告其為成套進口，3類貨物亦未合併申報為1項，均以各類貨物分項申報並分項計價，又3類貨物均為獨立分開包裝，況大部分報單3類貨物之數量無法按比例配合成套，尚無解釋準則三（乙）之適用而得歸類於稅則第9031節，原告主張比照手機整組進口情形歸類，要無足採。

(五) 本件系爭3類貨物為具有特定功能且可互相搭配使用之3個獨立個體，可依客戶之訂購需求單獨販售，且第2類「電源供應器」及第3類「電纜線」並非第1類「光學部件」之零件，3類貨物無法組裝結合成單一完整個體。爰被告再次重申，該3類貨物僅以電纜線連接在一起之情形，不視為完整貨品或整體貨物，尚無解釋準則二（甲）及關稅法第41條規定之適用。

(六) 另依財政部50年5月25日台財稅發字第03497號函及67年7月29日台財稅字第35047號函、68年3月13日台財稅字第31577號函、82年11月26日台財稅字第821503108號函等函釋意旨，均認原處分係指復查決定，而非稅捐稽徵機關之原核定處分，稅捐稽徵機關之原核定處分仍然存在。另依我國目前稅捐法制，稅捐核課並無相當於德國租稅通則第171條之時效未完成之規定，現行稅捐核課時效期間規定過於短暫，因此司法實務作業若認為訟爭稅捐核課處分尚有調查裁量之必要而需撤銷者，僅撤至復查決定，而保留初核處分，以維租稅公平（最高行政法院108年度判

字第136號判決及臺中高等行政法院108年訴字第181號判決參照)。復依最高行政法院99年度判字第618號判決及臺北高等行政法院103年度簡上字第11號判決意旨，本件重核復查決定或復查決定仍維持原核定處分內核定稅則號別部分之內容，並非將原核定稅則號別全部撤銷，而重新作成新的處分，以取代原核定稅則號別之情形，是系爭重核復查決定或復查決定並無逾越關稅法第18條第1項規定6個月補稅期間問題，本件全部報單業經本關於前開規定之核課期間內核發稅單補徵，已行使稅捐核課權，原告不服該補稅處分，申請復查，經復查決定變更原核定，對於原核課期間不生影響，無核課期間是否屆至之問題。原告稱被告於復查決定變更稅則號別核定已逾貨物進口日6個月，其關稅稅額應以進口人之申報視為業經核定等語，顯屬誤解。

二、聲明：駁回原告之訴。

伍、前揭事實概要欄所述之事實經過為兩造所不爭執，並有重核復查決定、復查決定、訴願決定等影本（原處分卷一第89至101頁、第159至165頁、第123-136頁、第185-196頁）在卷可稽，自堪認為真正。是依據前揭兩造所述，本件爭點應為：（一）本件系爭貨物有無關稅法第41條規定「按整體貨物應列之稅則號別徵稅」之適用？（二）本件有無關稅法第18條第1項規定「逾期視為業經核定」之適用？（三）被告核定本件系爭貨物之稅則號別，有無違誤？

陸、本院之判斷：

一、本件系爭貨物並無關稅法第41條規定「按整體貨物應列之稅則號別徵稅」之適用：

（一）按「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。」及「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。」為關稅法第41條及其施行細

則第27條第1項所明定。復按財政部關務署104年5月25日台關政稅字第104002834號函（以下簡稱關務署104年5月25日函）略以：「…關稅法第41條，以申報進口前已屬整體貨物，經拆解成組件裝運進口者，方有適用，不包括未經組合過之零件、配件或附件…。」上揭關務署104年5月25日函釋意旨，係主管機關對於關稅法第41條所為之細節性及技術性之闡釋，且未違反上揭法律規定，本件自得予適用。依上揭法律規定及函釋意旨，可知，關稅法第41條規定，係以申報進口前已屬整體貨物，經拆解成組件裝運進口者，方有適用，不包括未經組合過之零件、配件或附件。

（二）依據本件系爭貨物之出口商原廠網站及其型錄顯示（見原處分卷一之第209至246頁），本件系爭貨物是有提供多款不同型號及功能之照明組件、電源供應器及電纜線，供客戶按其需求自由選購組合，且並無成套販售之選項等事實。足見，本件系爭貨物於進口前並非屬整體貨物甚明。再者，依據本件系爭貨物之進口報單所載（見原處分卷二第1至62頁），有系爭第1、2、3類貨物或第1、2類貨物一併進口但數量非固定比例，亦有系爭第1、2類貨物一併進口，但缺少將其連接在一起之第3類貨物者，且此觀原告就系爭貨物所自製之附表2（見本院卷第126至129頁）亦可知悉，且原告於上揭附表2亦自陳有不成套之「電源供應器P」之貨物。足見，尚難就原告申報之數量遽以認定系爭貨物為關稅法第41條規定之組合而成之貨物。

（三）本件系爭貨物均為未拆散及分裝之初級狀態零件（如外殼、模組機板、LED等），待進口後再自行組裝，並且係由日本原廠個別設計成具有明確功能特性之完成品，具有多款不同型號及功能之照明組件、電源供應組件及電纜線，由客戶依其不同檢查需求自行搭配使用，皆為AOI儀器之零件，難認系爭貨物於申報進口前已屬整體貨物，縱如原

告所述，系爭貨物於出貨前經組裝、測試，僅屬正常交易情形中出賣人之品質控管，惟與稅則歸類所指整體貨物之認定無涉。另外，財政部關務署106年8月28日台關稅字第0000000000號令釋，其適用客體僅為專用或主要用於AOI儀器之光源組件，與AOI儀器之其他零件無涉，系爭第2、3類貨物，並非係僅為專用或主要用於AOI儀器之光源組件，應分別歸列其他稅則號別，不因得與第1類貨物組合而受影響。故原告主張系爭3類貨物得以組合成一套AOI設備光源組件而應依上開令釋為歸列稅則號別之依據，恐係對稅則號別之歸列容有誤解。

(四) 又依據原告於109年6月2日本院言詞辯論期日自陳：「(問：電源供應器、電纜線、光學部件之每個單價各為多少元?)以CG//04/456/00330為例，電源供應器一個單價為48,600日幣，一個光學部件140,400元日幣。以CA//03/456/02548為例，電源供應器一個單價為126,400元日幣，一個光學部件364,500日幣，一個電纜線為11,040日幣，此報單為兩套，一個光學部件配兩條電纜線。…」等語(見本院卷第151頁)。足見，系爭第1至3類貨物之每個貨物之單價均係上萬元甚至達36萬餘日元之高價貨品；再者，如果以光源設備包括系爭第1類之光學部件、第2類之電源供應器及第3類之電纜線等組成1套光源設備，則單僅1整套成組之光源設備其價值即可高達50萬元日幣之鉅。況且原告亦自陳：系爭第1、2、3類貨物之使用壽命期限各有不同，在設備故障時，為節省成本並促進資源的有效利用，使用者通常只會更換該部件，而不會整組成套地全部更換等語(見本院卷第66頁反面至67頁)。足見，系爭貨物如以整套成組加以購買則其價格非常昂貴，甚且可高達50萬元日幣之鉅，再加以系爭第1、2、3類貨物均可以僅單獨購買某一類之貨物，可見，依據經驗法則，購買客戶如下單理應僅會就系爭第1、2、3類之某一類貨物下單訂購，以替換某類已損壞之貨物，而不太

可能會以成套體組方式下單購買。再者，如果係以整套成組購買，則依據通常貨物買賣之交易常情及經驗法則，理應會有較單獨購買其中某一類貨物在價格上之優惠或折價，且售貨廠商亦會出具整套成組之銷售統一發票、保固期間等證明資料給予買受者即原告，惟原告迄今均未提出系爭貨物之整套成組之售價為何？及整套成組貨物之統一發票、保固期間等證據資料，且原告於109年6月2日本院言詞辯論期日亦自陳：並無整套成組之發票等語（見本院卷第150頁反面）。足見，本件系爭貨物，原告顯非以整套成組之方式向原廠訂購，自不能認係符合關稅法第41條及關務署104年5月25日函釋所規定之「申報前已屬整體貨物，經拆解成組件裝運進口者」要件。綜上所述，本件系爭貨物並無關稅法第41條規定「按整體貨物應列之稅則號別徵稅」之適用。

（五）至原告雖主張：系爭貨物無法單獨使用，須將系爭貨物組合在一起始能使用，因此應認係整體貨物；另提出其自製之附表2，就系爭貨物之每張進口報單加列「配套數量」、「配套說明」等兩欄，並據以主張系爭第1、2、3類貨物係屬整套成組之貨物；另外並提出日本原廠所出具之證明書用以證明原告就系爭貨物之配套方式為確實，而主張系爭貨物為整體貨物等語。惟查：

1. 按關稅法第41條規定之「整體貨物」之認定，並非以進口貨物能否單獨使用作為認定之依據，而係依據貨物的貨名、材質、成分、主要功能、特性及用途等資料，並參酌解釋準則內之各類、章註規定及HS註解各解內貨品之詮釋作為分類之依據。例如：無限遙控模型汽車及無線電遙控器，無限遙控模型汽車必須有無線電遙控器操控，方能啟動及控制其運動方向，兩者均無法單獨使用，另外伺服馬達及伺服馬達驅動器，伺服馬達需要伺服馬達驅動器才可以控制他的轉速扭矩，伺服馬達若無伺服馬達驅動器則無法運轉，以上所舉例之貨物均無法單獨使用。可見「可否單

獨使用」並非稅則之分類依據。因此，以上物品雖然無法單獨使用，但是可以個別訂購，即無法視為一個整組成套之整體貨物。換言之，以上貨物如果沒有包裝同一個箱內一起進口，並且僅有一個整體貨物之總價，且不會再就進口貨物內之各個零件再另行標示價格，及就整體貨物之總價開立統一發票，即無法判斷為整組成套之整體貨物。故原告僅以系爭貨物無法單獨使用為由，主張系爭貨物為整體貨物云云，尚非可採。

2. 觀諸原告所自製之附表2（見本院卷第125至129頁），其上所列之「配套數量」、「配套說明」等兩欄位，原告於本院109年6月2日言詞辯論期日自陳：本件系爭貨物於進口時之進口報單上並未有為如此之記載等語（見本院卷第151頁），足見，上揭「配套數量」、「配套說明」等兩欄位，係原告於本件訴訟中臨訟所為，而非於申報時即已陳報係整體貨物。故原告以其自製之「配套數量」、「配套說明」說明，主張系爭貨物係屬整體貨物云云，並不足採。

3. 至原告所提出之日本原廠證明書1份雖記載：「經本公司比對出貨記錄，附記之出貨確實如說明所記方式配套，並經本公司檢驗後出貨。謹此證明。」等語（見本院卷第157頁），惟觀其出具日期為109年5月29日，顯見亦係於本件訴訟中臨訟所提出；況且日本原廠如係以整套成組出售予原告，自應出具整組成套之統一發票給予原告，豈會各別出具系爭第1、2、3類貨物之統一發票？且亦無從認定其一整套成組貨物之價格究竟為多少元？況且原廠亦未提出整套成組之檢驗數據資料或該組合貨物係如何檢驗之證據、相片等資料以供檢驗是否為整體貨物。是上開證明書，並不足以證明原告進口之系爭貨物係以整套成組之方式購買。故系爭貨物並不符合關稅法第41條規定：「由數種物品組合而成之貨物」之整體貨物要件。

（六）另原告主張：美國海關N000000號案例特別以「separate

lyimported」說明HS註解第90章章註二（甲）只適用在第90章貨品零件個別申報進口的情形，而不包括本件系爭貨物均係以同一張進口報單申報系爭第1至3類貨物之情形；而本件系爭貨物既不適用HS註解第90章章註二（甲），即應依HS解釋準則二（甲）或解釋準則三（乙），以整體貨物為稅則號別之歸列等語。惟查：

1. 美國海關以N285228分類案例對系爭貨物所為之詮釋（見原處分卷1-2第7頁），由第1類、第2類貨物及其他組件裝配完成之「完整AOI儀器」，歸列美國海關稅則第9031.41目之光學量測或檢查儀器；至於第90章貨品之單獨進口零件（separately imported parts of articles of Chapter 90），則要依據稅則第90章章註二（甲）規定分類，第1類貨物專門設計用於AOI系統，且不屬於稅則第84、85、91及90章之貨品，不能將其排除於稅則第9031節零件外；然而第2類貨物屬於稅則第85章之貨品，依據第90章章註二（甲）規定，排除稅則第9031節之適用。據上，美國海關核釋結果與本件經關務署稅則法制組之釋復結果相同，均認為第90章貨品（AOI儀器）之零件，應按稅則第90章章註二（甲）規範辦理。況且觀諸稅則第90章章註二（甲）全文規定：「本章或第84、85或91章（第8487、8548或9033節除外）中任何節下之貨品之零件及附件，均應歸入其各節；」之法條文義（見原處分卷1-2第1-2頁），亦並未見有如原告主張之區分。足見，原告誤解美國海關分類意見及稅則第90章章註二（甲）之規定，而擅自作上開2類區分，冀獲免稅，並不足採。
2. 又按「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。」為海關進口稅則HS解釋準則一所明定，復參據HS解釋準則一註解：「…（Ⅲ）本準則後段之分類之認定原則如下：（a）根據各節之項目及相關之類註或章註加

以分類。(b)此等節或註內未另行規定者，則適用於準則二、三、四及五之規定。…」，是稅則之分類應依照節名及類、章註為之，於無適當之節名及類、章註可資適用時，始適用準則二、三、四及五之規定。經查，本件系爭貨物依原告檢附資料及查核結果，為AOI儀器之零件，且原告非以整套成組之方式向原廠訂購，而係屬可就其中某一類之貨物單獨購買、自由選購等事實，已詳如前述，是依據海關進口稅則HS解釋準則第90章章註二(甲)規定：「凡零件及附件屬於本章或第84章、第85章或第91章(第84.87、85.48或90.33節除外)中任何節所包括之貨品，均應歸入其各節」，應歸列稅則第8504節及第8544節，是系爭貨物之稅則分類，於稅則第90章章註二(甲)既已有明確規範，應依解釋準則一歸列稅則號別，自無解釋準則二(甲)或三(乙)之適用。故原告主張依海關進口稅則解釋準則二(甲)或三(乙)，亦應以整體貨物為稅則號別之歸列等語，並不足採。

- 3.另原告主張本件系爭貨物應比照手機進口，以整體貨物課稅等語。惟查，依一般販售進口之智慧型手機，除手機(稅則第8517節)本體外，尚有充電器(稅則第8504節)、充電線(稅則第8544節)、耳機(稅則第8518節)、使用說明書(稅則第4911節)等配件組合成套並包裝於同一盒子內，進口後直接售予購買者，不需再另外包裝，該零售成套貨品之主要特性為手機，且係以整套計價無法分開銷售，爰依據解釋準則三(乙)規定歸列稅則第8517節。換言之，手機進口均係裝在同一盒內，且僅有一個手機之總價，不會就手機內之各個零件再另行標示價格。惟觀諸本件系爭貨物之報單申報及貨物查驗情形，申報之貨物名稱未宣告其為成套進口，系爭3類貨物亦未合併申報為1項，均以各類貨物分項申報並分項計價，又系爭3類貨物均為獨立分開包裝，況大部分報單系爭3類貨物之數量無法按比例配合成套，尚無解釋準則三(乙)之適用而得歸類

於稅則第9031節。故原告主張比照手機整組進口情形歸類，要無足採。

4. 至於原告引據之最高行政法院100年度判字第231號判決及高雄高等行政法院95年度訴字第747號判決意旨稱前開準則二及準則二（甲）之註解，非限於進口前已屬整體貨物，經拆解成組件復裝運進口之貨品，作為本件適用之參據，惟本件既無解釋準則二（甲）或三（乙）之適用，業如前述，自不得比附援引。

二、本件並無關稅法第18條第1項規定「逾期視為業經核定」之適用：

（一）按「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。」為關稅法第18條第1項所明定。其目的係為加速通關採先放後核方式，如有應退、應補稅款者，並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，其僅限於關稅稅額而言，不及於稅則號別之改列，因稅則號別下含進口關稅稅率外，兼具貿易管理及統計目的，如逾期視為業經核定及於稅則號別，將造成貿易管理與統計錯誤而無法變更，以致形成失序的貿易管理與統計，非法規範之目的。

（二）次按財政部100年3月14日函釋：「基於稅則號別除關係進口貨物之適用稅率而影響關稅稅額外，尚涉及貨品之輸出入規定，爰有關關稅法第18條第1項規定6個月期間宜指關稅之核課期間，其視為核定之效力僅及於關稅稅額，不宜及於稅則號別之改列。對於自貨物放行之翌日起6個月後經海關發現其貨品分類號列申報錯誤，經改列後屬不得進口之貨物，海關仍應移送貨品主管機關依其主管法規論處，主管機關如未對該貨物處以沒入者，海關始應依關

01 稅法第96條規定責令退運，無法退運者，再依該條規定追
02 繳貨價。」等語（見本院卷第61頁），當可推知關稅法第
03 18條第1項關於「逾（貨物放行之翌日起6個月內）期視
04 為核定」之規定，應屬「關稅」之核課期間，其視為核定
05 之效力僅及於「關稅稅額」，而不及於稅則號別之改列（
06 最高行政法院107年度判字第282號判決意旨參照）。又
07 觀諸上揭財政部100年3月14日函釋之案例事實為：「對
08 於自貨物放行之翌日起6個月後經海關發現其貨品分類號
09 列申報錯誤，經改列後屬不得進口之貨物，…」，亦即海
10 關係未於關稅法第18條第1項規定之6個月期間內，行使
11 稅捐核課權，始有關稅稅額視為業經核定之適用。換言之
12 ，關稅法第18條第1項規定之自「貨物放行之翌日起6個
13 月內」之期間，應係指海關行使稅捐核課權之期間而言，
14 而不包括海關已於上揭6個月期間內行使稅捐核課權，但
15 因嗣後納稅義務人之申請復查，海關發現原先核定貨物之
16 稅則號別及關稅稅額有誤，而予變更之情形。況且觀諸關
17 稅法第18條第1項規定，僅係要求海關須於自貨物放行之
18 翌日起6個月內，通知納稅義務人退、補稅款行使稅捐核
19 課權，逾期視為業經核定，而非謂海關稅捐核課有變更，
20 視為業經核定。再者，司法實務見解亦係認為訟爭稅捐核
21 課處分尚有調查裁量之必要而需撤銷者，僅撤至復查決定
22 ，而保留初核處分，以維租稅公平（最高行政法院108年
23 度判字第136號判決及臺中高等行政法院108年訴字第18
24 1號判決參照）。故海關如已於關稅法第18條第1項規定
25 之6個月期間內行使核課權，則縱於行政訴訟救濟程序中
26 ，海關變更原核定之稅則號別，亦無關稅法第18條第1項
27 規定之「逾期視為業經核定」之適用。

28 （三）經查，本件原告於103年9月至105年2月間，向被告報
29 運進口系爭貨物，被告均已於系爭貨物放行之翌日起6個
30 月內核發補稅函通知原告補稅等事實，此有被告105年1
31 月15日北普法字第1041011834號、105年3月18日北普法

字第1041034790號、107年7月25日北普法字第00000000
00號等3份復查決定書影本附卷可稽（見原處分卷一第41
至58頁、第159至166頁），足見，本件系爭貨物業經被
告於關稅法第18條第1項所規定之核課期間內核發稅單補
徵，已行使稅捐核課權，自無逾越關稅法第18條第1項規
定之6個月法定稅捐核課期間，是被告所為之上揭重核復
查決定或復查決定，並無逾越關稅法第18條第1項規定之
6個月之行使稅捐核課期間之情事，自無系爭貨物之關稅
額應視為業經核定之適用。是原告主張本件系爭貨物之關
稅稅額有稅法第18條第1項規定「逾期視為業經核定」之
適用等語，尚非可採。故本件並無關稅法第18條第1項規
定「逾期視為業經核定」之適用。

三、被告核定本件系爭貨物之稅則號別，並無違誤：

（一）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
、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。次查首揭海關進口稅則總則一
及解釋準則一之規定，海關對於貨物稅則號別之核定，應
先適用稅則名稱、類章之註，若有不足，再參考HS註解及
其他有關文件以釐清稅則適用之疑義，決定貨物稅則號別
之歸屬。

（二）本件原告於103年9月至104年10月間向被告報運進口系
爭貨物，關於如附表1至3所示之稅則號別核定部分：

1. 附表1所示之系爭第1類貨物，被告接受原告原申報之稅
則號別第9031.90.90號「其他第9031節所屬物品之零件及
附件」，另外，附表2所示之系爭第1類貨物，被告改列
稅則號別第9031.90.90號「其他第9031節所屬物品之零件
及附件」，原告並無爭執。

2. 附表2所示之系爭第2類貨物，主要由控制單元及AC/DC

變流器組成，將交流電整波成直流電，再以高頻脈衝寬度調變（Pulse Width Modulation，PWM）方式將類比訊號電源切換成一系列之窄脈衝電源輸出，為內建控制單元之電源供應器，依解釋準則一第90章章註二（甲）：凡零件及附件屬於本章或第84章、第85章或第91章（第84.87、85.48或90.33節除外）中任何節所包括之貨品，均應歸入其各節。V及六之規定，歸列稅則號別第8504.40.91號「其他切換式電源供應器」。

3.附表3所示之系爭第3類貨物，係裝有插接器之電源線，屬稅則第8544節之範疇，依解釋準則一第90章章註二（甲）V及六之規定，歸列稅則號別第8544.42.90「其他電導體，裝有插接器，電壓不超過1000伏特者」。

（三）本件原告於104年10月至105年2月間向被告報運進口系爭貨物，如附表4所示之稅則號別核定部分：

1.附表4所示之系爭第1類貨物，被告接受原告原申報之稅則號別第9031.90.90號「其他第9031節所屬物品之零件及附件」。

2.附表4所示之系爭第2類及第3類貨物，為電源供應組件，依原廠網站資料及原告說明，主要由Control Unit及AC/DC Converter組成，將交電整波成直電，再以高頻脈衝寬度調變方式，將類比訊號電源切換成一系列之窄脈衝電源輸出，為內建控制單元之電源供應器；第3類貨物為延長電纜線，依原告提供之原廠資料，係裝有插接器的電源線，屬稅則第8544節之範疇。依海關進口稅則解釋準則一〔第90章章註二（甲）〕及六之規定，被告將系爭第2類及第3類貨物予以分別改列稅則號別第8504.40.91號「其他切換式電源供應器」及第8544.42.90號「其他電導體，裝有插接器，電壓不超過1000伏特者」。

（四）綜上所述，上揭被告對於本件系爭貨物之稅則號別之分類核定，係海關即被告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，對於系爭進口貨物按其材質成分

01 、加工層次、主要功能、特性或用途等要素，依照海關進
02 口稅則總則及解釋準則等相關規定所提示之各項原則，而
03 加以綜合審酌核定，並無明顯重大瑕疵或錯誤，本院對於
04 被告之專業核定予以尊重；且原告於109年2月17日言詞
05 辯論期日陳稱：「（問：如果三個貨物個別進口（單次只
06 進口第二類或第三類）你對於被告機關復查決定認定系爭
07 貨物第二類第三類稅則號別是否都不爭執？）是。」等語
08 ，亦即表明本件系爭貨物如果不符合整套成組之組合而成
09 之貨物，則原告對於被告核定系爭第1、2、3類貨物之
10 稅則號別，並不爭執。故堪認本件被告核定系爭貨物之稅
11 則號別，並無違誤。從而，原處分並無違誤，復查及訴願
12 決定遞予以維持，核無不合。原告訴請撤銷，為無理由，
13 應予駁回。

14 四、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
15 料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述的必
16 要，一併說明。

17 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
18 段，判決如主文。

19 中 華 民 國 109 年 7 月 17 日
20 行政訴訟庭 法官 黃漢權

21 上為正本係照原本作成。

22 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
23 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
24 按他造人數附繕本）。上訴理由應表明關於原判決所違背之法令
25 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
26 實。

27 中 華 民 國 109 年 7 月 20 日
28 書記官 盧佳莉

29 附表1

貨 物	報單號碼	項 次	原申報	原核定	重核復查決定
第1 類 貨 物	CZ0000000000	1	9031.90.90	9405.40.90	原核定撤銷， 接受原申報之 稅則號別
	CZ0000000000	1			
	CZ0000000000	1			
	CZ0000000000	1			

附表 2

貨 物	報單號碼	項 次	原申報	原核定	重核復查決定
第1 類 貨 物	CZ0000000000	1	9031.90.90	9405.40.90	
	CZ0000000000	1			
	CZ0000000000	1, 4-6, 8-10, 13			
	CZ0000000000	1, 3			
	CZ0000000000	1			
	CZ0000000000	1, 3, 6			
	CZ0000000000	1, 2			
	CZ0000000000	1, 4			

(續上頁)

	CZ00000000000	1, 2, 3, 4			原核定變更改 列稅則號別第 9031.90.90號	
	CZ00000000000	1				
	CZ00000000000	1				
	CZ00000000000	1, 2, 5				
	CZ00000000000	1, 4, 5				
	CZ00000000000	1, 4				
	CZ00000000000	1, 2, 3				
	CZ00000000000	1, 3, 6	9031.49.99	9405.40.90		
	CZ00000000000	1				
	CZ00000000000	1				
	CZ00000000000	1				
	CZ00000000000	1, 3	9031.49.91	9405.40.90		
	CZ00000000000	1, 2				
	CZ00000000000	1, 4				
	CZ00000000000	1				
	CZ00000000000	1				
	第2 類 貨 物	CZ00000000000	2	8504.40.99		8504.40.94
		CZ00000000000	2			

(續上頁)

	CZ00000000000	2, 3, 7, 11	9031.49.99	8504.40.94	原核定變更改 列稅則號別第 8504.40.91號
	CZ00000000000	2, 4			
	CZ00000000000	2	8504.40.94	8504.40.94	
	CZ00000000000	2, 4, 5, 7			
	CZ00000000000	3			
	CZ00000000000	2, 3, 5			
	CZ00000000000	5, 6			
	CZ00000000000	2	9031.49.99	8504.40.94	
	CZ00000000000	2	8504.40.94	8504.40.94	
	CZ00000000000	3, 4			
	CZ00000000000	2, 6, 7			
	CZ00000000000	2, 5			
	CZ00000000000	4			
	CZ00000000000	2	9031.90.90	8504.40.94	
	CZ00000000000	2, 4, 5, 7			
	CZ00000000000	2			

(續上頁)

CZ00000000000	2	8504.40.94	8504.40.94	
CZ00000000000	2			
CZ00000000000	2,4			
CZ00000000000	3			
CZ00000000000	2,5			
CZ00000000000	2			
CZ00000000000	2	9031.90.90	8504.40.94	
CZ00000000000	2			
CZ00000000000	2			

附表 3

貨 物	報單號碼	項 次	原申報	原核定	重核復查決定
第3 類 貨 物	CZ0000000000	3			
	CZ0000000000	12			
	CZ0000000000	5			
	CZ0000000000	3			
	CZ0000000000	8			
	CZ0000000000	4			

(續上頁)

	CZ00000000000	6	9031.49.99	8544.42.90	復查駁回
	CZ00000000000	7			
	CZ00000000000	3			
	CZ00000000000	3			
	CZ00000000000	6,7			
	CZ00000000000	3			
	CZ00000000000	3,6			
	CZ00000000000	5,6			
	CZ00000000000	8			
	CZ00000000000	5	8544.42.90	8544.42.90	
	CZ00000000000	4,5			
	CZ00000000000	3,6,7			
	CZ00000000000	3	9031.90.90	8544.42.90	
	CZ00000000000	3			

附表 4

貨 物	報 單 號 碼	項 次	原 申 報	原 核 定	重核復查決定
第1 類 貨 物	CZ0000000000	1		9405.40.90	原核定撤銷， 接受原申報稅

(續上頁)

	CZ000000000000	1	9031.90.90		則號別。
	CZ000000000000	1			
第2 類 貨 物	CZ000000000000	2		8504.40.94	改列稅則號別 第8504.40.91 號。
	CZ000000000000	2			
	CZ000000000000	2			
第3 類 貨 物	CZ000000000000	3		8544.49.90	改列稅則號別 第8544.42.90 號。
	CZ000000000000	3,4		8544.42.90	復查駁回。