

臺灣高雄地方法院行政訴訟判決

108年度簡字第78號

原告 可成應材科技有限公司

代表人 蘇映吟

訴訟代理人 黃偉邦律師

被告 財政部關務署高雄關

代表人 蘇淑貞

訴訟代理人 許雅華

訴訟代理人 李亞玄

輔助參加人 財政部關務署

代表人 謝鈴媛

訴訟代理人 陳玟玲

訴訟代理人 邱繼舜

上列當事人間進口貨物核定稅則號別事件，原告提起行政訴訟，
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：原告委由訴外人慧泰實業有限公司於民國105年1月14日向被告機關報運進口日本產製貨物乙批計3項（報單第BF/05/209/01782號），申報貨名依序為ELECTRIC COMPONENTS：OPTICAL PARTS OF AUTOMATIC OPTICAL INSPECTION INSTRUMENTS MODEL：LLRV350X30-75W、POWER SUPPLY PARTS OF AUTOMATIC OPTICAL INSPECTION INSTRUMENTS MODEL：LPDC0-00000NCW-R4及CABLE PARTS OF AUTOMATIC OPTICAL INSPECTION INSTRUMENTS MODEL：LC-3M-M8S3Q，原申報稅則號別均為第9031.90.90號「其他第9031節所屬物品之零件及附件」，第1欄稅率FREE，電腦核定按C2（文件審核）方式通關，經被告審核後改按C3（貨物查驗）方式通關。嗣被告依查核結果，將來貨依項次改列稅則號別為第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」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」，分別按稅率10%、5%及5%核課徵稅，經重新核算應徵稅費合計新臺幣（下同）12,383元（包括進口稅7,425元及營業稅4,958元），並於105年1月15日以電腦核發稅單通知原告繳納，原告完稅後表示不服，於法定期限內申請復查。經被告復查決定第1項稅則號別原核定9405.40.90號撤銷，接受原申報稅則號別9031.90.90號；第2項稅則號別原核定8504.40.94號變更改列為8504.40.91號；第3項稅則號別原核定8544.42.90號維持。嗣經原告提起訴願遭駁回後，提起本件行政訴訟。

二、原告主張：

（一）原告於105年1月13日進口貨物一批，以進口報單號碼：BF/05/209/01782向被告機關報關，本件進口貨物三項，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，其中第1項為光學部件，可以產生平行光；第2項為電源供應器部件，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；第3項則為電纜線部件，用以連接前述光學部件及電源供應器部件。本件該三項進口貨物是組合後做為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、包裝及配合運輸才拆開包裝，並分項申報，其並無法單獨使用。

（二）依海關進口稅則3總則「一、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。」、HS註解第90章章註「2.除依上述章註1規定外，凡本章之機器、用具、儀器或器具所用之零件及附件，應按下列規定分類：（a）凡零件及附件屬於本章或第八十四章、第八十五章或第九十一章（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。」

(三) HS註解第90章章註2(a)僅適用於零、附件個別地進口的情形，復查決定及訴願決定容有誤解：

1. 本件係屬組合性貨物，按依「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。二、(甲)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。(乙)稅則號別中所列之任何材料或物質，應包括是項材料或物質與其他材料或物質之混合物或合成物在內。其所稱以某種材料或物質構成之貨品，則應包括由全部或部分為該項材料或物質構成者在內。凡貨品由超過一種以上之材料或物質構成者，其分類應依照準則三各款原則辦理。」、「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。當兩個以上之稅則號別，而每個稅則號別僅述及混合物或組合物所含材料或物質之一部分，或各僅述及供零售之成套貨物所含部分貨品，則前述之各稅則號別對該等貨品可認為係具有同等之具體明確性，縱使其中之一稅則號別較他稅則號別所載者更為完備或精確。(乙)混合物、由不同材料或組件組成之組合物或零售之成套之貨物，其不能依準則三(甲)歸類者，在本準則可適用之範圍內，應按照實質上構成該項貨品主要特徵所用之材料或組件分類。」海關進口稅則2、3解釋準則訂有明文。

2. 依前開條文之結構，其適用上應有順序，即：應先判斷「

此等稅則號別或註內」是否有「另行規定」，於無另行規定之情形下，即應適用前開解釋準則二、三。

3.基於租稅法定原則，該HS註解第90章章註2(a)既稱「…凡本章之機器、用具、儀器或器具所用之零件及附件…」，則其所表達的即僅為零件及附件，其應係規範單獨進口零件及附件之情形，本件係屬AOI設備光源組件之進口，僅為因包裝防摔之需要各自包裝因而分列不同項次，但均無損其組合後為一光源之事實，和以零件、附件單獨進口之情形不可相提並論，自然也不應該是前述註解所欲規範之情形。

4.再依法律解釋例外應從嚴的法理，解釋準則一既以稅則號別或註內是否有另行規定以作為排除解釋準則二及其以下的適用，則依原則、例外的區分，是可將解釋準則二及其以下的規定作為原則，而以稅則號別或註內之另行規定作為例外。因此本件關於稅則號別或註內之另行規定自應予從嚴解釋。本件三項貨物為合併進口，其既然得經組合後為整體貨物，自然不應以零件及附件的形式對其進行歸類，當然就不是該HS註解第90章章註2(a)所要規範的情形，因此本件即無該當解釋準則一之例外規定，而應有解釋準則二及其以下之適用。

5.另依美國海關N285228號分類案例，其理由亦說明該HS註解第90章章註2(a)係適用於「個別進口」之情形：按解釋準則除為海關進口稅則所明定外，國際商品統一分類制度(H.S.)解釋準則亦有相同的規定，且條號、次序、文字等均一致，為我國與國際接軌之具體表現，是外國對於該解釋準則之解釋與適用應得做為我國之參考及依據。查關務署106年8月28日台關稅字第1061017952號令、關務署其他關區或財政部訴願決定，與本件相關之案例均以美國海關N285228號分類案例為參考，是亦應可為本件之參據。縱然該N285228號案例將發光部歸類為第9031節、電控部則歸類為第8504節，但這是因為美國海關將其視為個別進口

01 的零件、附件而產生的歸類結果，請詳歸類理由第5段中
02 「Based on……Note 2(a)to Chapter 90, which governs
03 the classification of separately imported parts of
04 articles of Chapter 90,……」，亦即其清楚地表達HS
05 註解第90章章註2(a)是針對第90章貨品的零件「個別地進
06 口」的情形，與本件情形實有不同。在將該案引為參考時
07 ，必須要特別注意這一點的差異。

08 6.綜上，HS註解第90章章註2(a)僅適用於單獨、個別進口零
09 件的情形，與本件係屬組合性貨物合併進口情形尚有不同
10 ，則復查決定、訴願決定即有違誤。

11 (四) 本件係屬組合性貨物合併進口，依前開說明HS註解90章章
12 註2(a)於此應無適用，本件自無解釋準則一所稱之稅則號
13 別或註內有另行規定之情形，即得適用解釋準則二及其以
14 下之規定。第2項貨物及第3項貨物即應合併第1項貨物而
15 依關務署106年8月28日台關稅字第1061017952號令以稅則
16 號別第9031.90.90號歸類之。

17 (五) 查被告徒以國外原廠為各項貨品分開銷售即率爾否定本件
18 為成套進口之事實，顯然是忽略本件貨物實質上銷售情形
19 所致：

20 1.本件貨物區分為三類銷售，可以讓客戶單獨下單採購是因
21 為該三類貨物各有不同的使用壽命，例如第一類貨物為發
22 光部件，其最容易因為長期使用而產生「光衰」現象，因
23 而常常會有替換的需求；第二類貨物則為電控元件，相較
24 於第一類貨物，有比較好的使用期限；第三類貨物為連接
25 線，一般而言，比較不會有更換的需求。

26 2.雖然本件三類貨物為整組成套，然而在設備故障時（例如
27 某些源部件故障），為節省成本並促進資源的有效利用，
28 使用者通常只會更換該部件，而不會整組成套地全部更換
29 。為使料件控管方便，將資源做最有效之應用，因此使用
30 單位也是將本件三類貨物分別定義為三個不同的料號，以
31 便在部件故障時可以直接以該料號下單採購。

01 3.因此設備供應商為方便客戶的需求，也就將該三類貨物分
02 別報價。而在本件為新購置的情形下，客戶會在採購單上
03 列出三類貨物，以「整組成套」的意思下單；本件貨物原
04 告也是以「整組成套」的方式將該同一報單支三類貨物銷
05 售給同一客戶乃屬當然。

06 4.基於「成套與否」已然成為本件稅則歸類之重要依據，在
07 原告已說明被告對事實認定錯誤的情形下，報告應提出於
08 此情形下仍應拆為三項、各自以不同稅號申報之法律依據
09 （原告已說明HS註解第90章章註2(a)於此不適用），方符
10 租稅法定原則之意旨；否則依本件無論客觀上可為相互連
11 接、為成套進口之事實，以及主觀上原告、國外原廠均是以
12 以成套採購、銷售之意思為本件進口貨物之交易，亦應以
13 實質上經濟交易關係，做「成套組合貨物」之認定，以符
14 納保法規範之意旨。然被告機關徒以原廠網站是各項列出
15 、分別銷售即率爾否定本件為「整組成套」出售的事實，
16 顯然對事實的認定上已存在以偏概全的謬誤，請鈞院明鑑
17 。

18 （六）依被告機關之拍照取證，本件連接埠之公頭、母頭係為相
19 互搭配，使其三類貨物得為連接而成為一適用於AOI設備
20 之光源組件。

21 （七）被告機關就報單第2項貨物於復查決定變更稅則稅號核定
22 ，其已逾貨物進口日六個月，應以進口人之申報視為業經
23 核定：

24 1.按依關稅法第18條第1項「為加速進口貨物通關，海關得
25 按納稅義務人應申報之事項，先行徵稅驗放，事後再加審
26 查；該進口貨物除其納稅義務人或關係人業經海關通知依
27 第13條規定實施事後稽核者外，如有應退、應補稅款者，
28 應於貨物放行之翌日起六個月內，通知納稅義務人，逾期
29 視為業經核定。」著有規定。

30 2.本件原告於105年1月13日進口，原申報三項貨物稅則稅號
31 均為9031.90.90號，被告機關經C3（貨物查驗）後將該三

項貨物均改列稅則稅號，原告不服，提起復查，被告機關107年4月30日以高普機字第1051003456號「復查決定書」主文「原核定報單第1項稅則號別撤銷，接受原申報稅則號別；原核定報單第2項稅則號別變更，改列稅則號別第8504.40.91號，其餘復查駁回。」，其中關於第2項貨物之稅則號別變更，其本質為「撤銷原核定處分、另再作成新核定處分」。然該復查決定作成時已逾貨物進口日六個月，於原核定處分撤銷後，依前開關稅法第18條第1項之規定，被告機關已不得再就該報單第2項進口貨物作出新的核定處分，而應以原告之申報（即：稅則稅號第9031.90.90號，稅率0%）視為業經核定。

- 3.該第2項及第3項貨物之稅則稅號核定處分撤銷後，依關稅法第18條第1項之規定，即應以原告（即：納稅義務人）之申報，視為業經核定，亦即應以稅則稅號第9031.90.90號為核定（含稅號及稅率），是原告之請求應屬有據。然由於稅則稅號涉及國家貨物進口之統計，行政體系就此或有不同意見而做適用上的限縮，依財政部100年03月14日台財關字第10005902000號函：「…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…」（原證2，下稱：100年函釋），該100年函釋認為就稅則稅號及稅額可分開處理，對於這樣的見解或容有不同意見，但至少依被告上級機關之見解，在關稅稅額部分可得適用而視為核定，故原告為集中爭點，於撤銷原核定後不再爭執稅則稅號，而僅請求以原告之申報稅額為核定。

- （八）本件三項進口貨物應均歸類為稅則稅號第9031.90.90號：本件該三項進口貨物是組合後做為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，除歷次書狀說明系爭各項貨品各部組成及連接情形外，原告亦於108年10月31日庭期說明貨品連接及工作情形，請鈞院卓參。又，該三項貨物於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、包裝及配合運輸才拆開包裝，並列為三項申報，無法單獨使用，故本件三項進口貨物應依財政部關務署106年8月28日台關稅字第0000000000號函均歸類為稅則稅號第9031.90.90號。

(九) 且依被告機關復查決定，則原核定之稅則號別第8504.40.94號已不復存在，其補徵稅額亦失所附麗。依關稅法第18條第1項及財政部100年3月10日台財關字第10005902000號函，被告機關固然仍得再將系爭報單第2項貨物之稅則號別再為核定為第8504.40.91號，然因該復查決定作成時已逾貨物進口日6個月，其關稅稅額應以原告之申報視為業經核定，方屬適法。

(十) 本件報單貨物透過第三項貨物以徒手方式即可連接、組裝，當無須進一步加工即可組合成完成品之狀態，符合解釋準則二(甲)之規定，本件即應以整體貨物歸列。而該三項貨物組合後不但已經具備AOI設備之光源組件的主要特性甚至是完整的特性，依關務署106年8月28日台關稅字第0000000000號令(原證4)應以稅則號別第9031.90.90號歸列之。

(十一) 然查該HS註解第90章章註二(甲)，其為翻譯上差別)只適用在貨物個別進口(separately imported)的情形，美國海關N285228號分類案例歸類理由特別在第5段中註記「Based on……Note 2(a)to Chapter 90,which governs the classification of separately imported parts of articles of Chapter 90,……」，亦即其清楚地表達HS註解第90章章註二(甲)(即第90章章註2(a))是針對第90章貨品的零件「個別地進口」的情形，本件為整組、成套合併進口，貨物並不是個別進口，沒有該90章章註二(甲)的適用：

1.被告機關稱美國海關N285228號案例也是將光學部件與電源供應器以不同的稅則稅號歸類，因此也認為被告機關的分類結果是正確的云云。

- 01 2.查該美國海關N285228號案為原告所申請（申請人Kanau
02 e為原告公司英文名稱，關務署、被告機關均實質援引
03 該案例為據）。而在與美國海關溝通的過程中，原告自
04 然也詢及本件爭議，美國海關特別表明該第90章章註二
05 （甲）僅適用在零、附件個別進口的情況下，亦即如果
06 只單獨進口本件系爭進口報單第2或第3項的貨物，自然
07 應適用該註解，但是如果是合併整組、成套進口，當然
08 就沒有該註解的適用。因此美國海關特別該案例中有前
09 開的文字說明。該N285228號案在申請時為了能作為我
10 國海關參考，因此申請時就分成兩項列報，但這還是一
11 個稅則預審的形式，無法排除該兩項貨物各自分別、單
12 獨進口的情形，因此先以分別、單獨進口的情形核定稅
13 號，但在核定理由內文中特別註記「separately impor
14 ted」來說明HS註解第90章章註2(a)只適用在第90章貨
15 品零件個別進口的情形，美國海關認為在貨物進口時承
16 辦人會以貨物是否為整組、成套而個案判斷。
- 17 3.美國海關N285228號案例刻意在其歸類理由中加入「sep
18 arately」imported…的用意：說明90章章註2(a)僅適
19 用於個別進口的情形。否則依一般分類案例，通常也僅
20 是援引相關規定，例如照抄解釋準則、HS註解的規定等
21 ，而該美國海關N285228號案例卻非常不一樣地出現…
22 separately imported…的字眼，用意就是在回答原告
23 的問題：如果是分別進口，自然就有90章章註2(a)的適
24 用；如果是合併進口，就不應該用到90章章註2(a)。
- 25 4.被告機關109年4月23日「行政訴訟補充答辯狀（四）」
26 第8頁稱「…惟按預先審核案例之目的，係讓進口人於
27 貨物進口前得先以預審方式獲致稅則歸列之結果，俾供
28 日後進口『相同貨物』時可逕據以申報使用，該案美國
29 海關『核釋標的』為進口應用於AOI儀器之『high inte
30 nsity light unit』及『power control unit』，極細
31 核釋系爭貨物『一併進口時』所應歸列之稅則稅號…」

云云，該「一併進口時」的說法顯然與「separately imported」的語意不符，該歸類案例中特別加了「separately imported」的字眼，但這對被告機關而言似乎並無區別，被告機關顯然忽略了這樣的用意。

5.另外，值得注意的是，前開最高行政法院100年度判字第1337號判決所設之汽車零件，其歸列為稅則第8706節。然查H.S.註解第十七類（稅則第87章屬於第十七類）類註「2.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：…（f）電機及其設備（第八十五章）…」，而該案來貨包含第18項「ENGINE CON引擎控制電腦」及第19項「ELECTRICAL電器中心」均核屬第85章之貨品，被告機關並無如同本案一般將其拉出而適用第85章之稅則稅號，反而是容許其可以一併適用稅則第8706節。其原因只有一個：該第17類類註2只適用在零件「個別進口」（separately imported）的情形，該案是「大客車底盤」整體整組、成套進口，就沒有該第17類類註2之適用。

6.故海關進口稅則第2條解釋準則二（甲）並沒有規定只能適用至「成品稅號」的限制。

（十二）本件應得適用關稅法第41條而以整體貨物應列之稅則號別徵稅：

1.關稅法第41條「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。」及關稅法施行細則第27條「本法第四十一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（第一項）。依本法第四十一條規定按整體貨物應列之稅則號別徵稅者，依下列情形之一認定之：一、組合物品之名稱與數量，載入同一提貨單者。二、組合物品之數量，適合整體貨物所需之數量者。三、組合物品之種類、名稱均為整體貨物之組件，雖其數

量不足以裝配成整體貨物，但其每套價值超過整體貨物價值百分之五十者(第二項)。」載有規定。

- 2.查本件三項進口貨物確實為組合後成為光源組件，原廠出貨前均需組合經過調校、測試及檢驗等程序。原廠將貨物予以拆開拆散、分裝報運進口係為便於包裝避免碰撞及運送。分拆後的貨物係載於同一張報關單中，符合前述關稅法施行細則第27條第2項第1款所載。且每一報關單的數量都是成組、成套的，亦符合前開條項第2款所載。故本件報單為一組合而成之貨物，依關稅法第41條應按整體貨物應列之稅則號別徵稅。並聲明：一、原處分關於BF/05/209/01782進口報單第2項及第3項之稅則號別核定、復查決定及訴願決定均撤銷。二、BF/05/209/01782進口報單第2項及第3項其關稅應依原告之申報稅額核定。三、訴訟費用由被告機關負擔。

三、被告則以：

- (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(H.S.)註解』(以下簡稱H.S.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。」及「基於合法之目的，某一節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、解釋準則一及解釋準則六所明定。

- (二)被告為期審慎於原告復查時，以105年4月19日(105)高關字第0013號及107年1月8日(107)高關字第0002號「高雄關進口稅則分類疑問及解答」函請財政部關務署稅則法制組(下稱稅則法制組)釋疑，據復：「一、系爭3項來貨依檢附

資料及貴關查核結果，皆為AOI儀器之零件，而AOI儀器為高精密度之自動光學影像檢測系統，係運用機械視覺技術取代人力操作光學儀器之傳統檢測，由照明光源系統、光學取像系統、機電控制系統及影像處理系統等組成。藉由照明光源系統提供均勻光線照射待測產品之表面，搭配影像取像系統擷取產品表面影像，然後再以電腦影像處理技術處分析技術檢出異物或圖案異常等瑕疵，達到檢測目的，依解釋準則一及六規定，宜歸列稅則號別第9031.49.10號。至AOI儀器零附件稅則分類，則應依第90章章註二相關規定辦理，先予敘明。二、本案各項貨品稅則分類如下：（一）第1項貨品檢查用LED照明組件，依其結構及特性，為專用自動光學檢查設備不可或缺之零件，且不具探照燈及聚光燈特徵，非第90章章註一（壬）規定之排除項目；又其非屬於第90章或第84章、第85章或第91章（第8487、8548或9033節除外）中任何節所包括貨品，爰無稅則第90章章註二（甲）之適用，依解釋準則一 第90章章註二（乙）V、六規定及本署106年8月28日台關稅字第1061017952號令（案卷1第80頁），宜歸列稅則號別第9031.90.90號。（二）第2項貨品『電源供應組件』，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』。（三）第3項貨品『延長電纜線』，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，宜歸列稅則號別第8544.42.90號。」準此，本案貨物第1項，被告撤銷原核定稅則號別第9405.40.90號「其他電燈具及照明配件」，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」；第2項原核定稅則號別第8504.40.94號「其他電源供應器」，改列稅則號別第8504.40.91號「其他切換式電源供應器」；第3項維持原核定之稅則號別第8544.42.90號「其他電導體，裝有插接器，電壓不超過1000伏特者」

，洵屬適法妥當。

(三) 原告稱「依海關進口稅則二、三解釋準則之條文結構，其適用上應先判斷『此等稅則號別或註內』是否有『另行規定』，於無另行規定之情形下，即應適用前開解釋準則二、三。」「依法律解釋例外應從嚴的法理，可將解釋準則二及其以下的規定作為原則，而以稅則號別或註內之另行規定作為例外，因此本件稅則號別或註內之另行規定自應從嚴解釋，本件三項貨物為合併進口，其既然得經組合後為整體貨物，自然不應以零件及附件的形式對其進行歸類，即無該當解釋準則一之例外規定，而應有解釋準則二及其以下之適用」等節：

1. 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。」為解釋準則一所明定，復參據解釋準則一註解（案卷1第101頁）：「……（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。……（Ⅴ）註解（Ⅲ）（b）：（a）所稱『此等節或註內未另行規定者』，旨在確立節所列之名稱及任何相關類或章註是最重要的，換言之，為決定分類時優先考量之規定。……」，為海關對於貨物稅則號別之核定，應先適用節名及類、章註，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。

2. 原告訴稱依海關進口稅則二、三解釋準則之條文結構，其適用上應先判斷「此等稅則號別或註內」是否有「另行規定」，於無另行規定之情形下，即應適用前開解釋準則二、三乙節，似已肯認解釋準則一所明定之稅則分類原則，即於無適當之節名及類、章註可資適用時，始適用後列解釋準則，惟原告又稱解釋準則二及其以下的規定為原則，稅則號別或註內之另行規定為例外，基於例外從嚴的法理

，認本件三項貨物為合併進口，得經組合後為整體貨物，不應以零件及附件的形式對其進行歸類，即無該當解釋準則一之例外規定，而應有解釋準則二及其以下之適用等語，前後論述顯有矛盾。查本案3項貨物依原告檢附資料及查核結果，皆為AOI儀器之零件，其中第1項貨品為檢查用LED照明組件，依據海關進口稅則第90章章註二(乙)規定：「其他零件及附件，如係專用或主要用於某一特定機器、儀器或器具者，或適用於同一節下之多種機器、儀器或器具（包括第90.10、90.13或90.31節之機器、儀器或器具）均應歸入該機器、儀器或器具之節。」及財政部關務署106年8月28日台關稅字第1061017952號令，應歸列稅則第9031節，至第2項電源供應組件及第3項延長電纜線，依據海關進口稅則第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」，應分別歸列稅則第8504節及8544節，從而，本案3項貨物之稅則分類，於稅則第90章章註二皆有明確規範，自無解釋準則二之適用，是原告所稱基於例外從嚴的法理，本件3項貨物應有解釋準則二及其以下之適用乙節，無非執其歧異之法律上見解，與解釋準則之規定顯不相符，殊不足採。

(四) 又原告稱「HS註解第90章章註2(a)應係規範單獨進口零件及附件之情形，本件係屬AOI設備光源組件之進口，和以零附件單獨進口之情形不可相提並論」「另依美國海關N000000號分類案例，其理由亦說明該HS註解第90章章註2(a)係適用於『個別進口』之情形」等節：

1. 按「除依上述章註1規定外，凡本章之機器、用具、儀器或器具所用之零件及附件，應按下列規定分類……」為HS註解關於稅則第90章章註二規定，進口貨品經認定為稅則第90章機器、用具、儀器或器具所用之零件及附件，除屬該章章註一所定之排除項目外，即應依該章註二之規定歸

01 列稅則，本件3項貨物係經組合後應用於AOI儀器，皆屬AO
02 I儀器所用之零件，自應有90章章註二之適用，與是否單
03 獨進口無涉，原告所訴，實無可採。附帶言之，本件既非
04 進口整組AOI儀器，系爭3項貨物本屬單獨進口AOI儀器零
05 件之情形，是以，縱依原告之見解，本件仍有第90章章註
06 二規定之適用。

07 2.另查美國海關N285228分類案例第2段明確指出「The prod
08 ucts at issue in your submission are described as
09 a high intensity light unit and a power control un
10 it intended for use in an automatic optical inspec
11 tion (AOI) system.」，即該案之核釋標的為進口應用於A
12 OI儀器之「high intensity light unit」及「power con
13 trol unit」，並分別依第90章章註二(乙)及第90章章註
14 二(甲)之規定，歸列至美國稅則第9031.90.5400號及第85
15 04.40.9540號，與本件第1貨物檢查用LED照明組件及第2
16 項電源供應組件之稅則前6碼相同。又美國海關N285228分
17 類案例第5段所提「Note 2(a) to Chapter 90, which gov
18 erns the classification of separately imported par
19 ts of articles of Chapter 90……」，係闡釋第90章章
20 註二(甲)之規定，而該第90章章註二(甲)之英文版為「Su
21 bject to Note 1 above, parts and accessories for ma
22 chines, apparatus, instruments or articles of this
23 Chapter are to be classified according to the foll
24 owing rules: Parts and accessories which are goods
25 included in any of the heading of this Chapter 84,
26 85 or 91 (other than heading 84.87, 85.48 or 90.33) are
27 in all cases to be classified in their respective
28 headings」，並無零附件單獨進口之明文規定，再者，該
29 美國案例係針對「high intensity light unit」及「pow
30 er control unit」所為之稅則分類核釋，與本件進口情
31 形類似，皆非進口整組AOI儀器，同屬僅進口AOI儀器零件

之情形，據此，原告稱美國海關將發光部類歸類為第9031節、電控部歸類為第8504節，係因美國海關將其視為個別進口零件附件而產生之歸列結果，與本件情形不同，顯係對該美國海關分類案例有所誤解及不諳稅則分類規定所致，委難可採。

(五) 至原告稱本件係屬組合性貨物合併進口，第2、3項貨物應合併第1項貨物依關務署106年8月28日台關稅字第0000000000號令以稅則號別第9031.90.90號歸類乙節：查財政部關務署106年8月28日台關稅字第1061017952號令(案卷1第80頁)，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項貨物，如上所述，應分別歸列稅則第8504節及第8544節，不因得與第1項貨物組合而受影響，故原告主張系爭3項貨物為組合性貨物，應依上開令釋皆歸列至稅則號別第9031.90.90號，恐係對稅則之歸列容有誤解，尚難憑採。

(六) 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。」分別為關稅法第41條及同法施行細則第27條第1項所明定，是關稅法第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，並不包括未經組合之零件、配件或附件，合先敘明。

(七) 據原告提供之產品說明及出口商原廠網站所示，該出口商販售多款不同型號及功能之照明組件、電源供應組件及電纜線，皆屬具有明確功能特性之完成品，由客戶依其需求自行搭配選購，本件第2項貨品為內建控制單元之電源供應器、第3項貨品係裝有插接器之電源線，於進口前本各自獨立，於進口後始組裝應用於AOI設備，分屬稅則第8504節及第8544節之貨品，被告依海關進口稅則解釋準則一

及稅則第90章章註二（甲）之規定，分別改列稅則號別第8504.40.91號及第8544.42.90號，尚無不合，本件並無關稅法第41條及同法施行細則第27條第1項規定之適用，原告訴稱來貨為整組、成套進口的AOI設備光源，應以成套貨物核定稅則號別乙節，實無可採。

（八）按關稅法第18條第1項規定：「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，通知納稅義務人，逾期視為業經核定。」觀其立（修）法意旨，係由於對外貿易成長迅速，進口物資不斷增加，海關如仍照往例，採用逐批驗估後稅放，報關案件勢必造成積壓情事，為改善上述現象，經自62年1月起採用「先放後核」辦法，即進口貨物先根據納稅義務人申報之完稅價格及稅則號別，先行徵稅驗放，事後審查，如重行核定完稅價格或稅則號別，發生「短徵或溢徵稅款」者，由海關分別通知納稅義務人「補繳或具領」；又因按「先放後核」通關方式進口之貨物，均須經事後審查「核定」，為使先放後核之案件早日確定是否應行補退，明訂海關事後審定期限為「貨物放行之翌日起6個月內」，以縮短海關事後審查之期間，如應「補稅」應於限期內通知納稅義務人，逾期即不得追補。且因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，並應與關稅法第96條第4項關於海關針對不得進口之貨物責令限期辦理退運「應自貨物放行之翌日起算5年（現行法已修正為1年）內為之」規定合併整體觀察，當可推知關稅法第18條第1項關於「逾（貨物放行之翌日起6個月內）期視為核定」之規定，應屬「關稅」之核課期間，其視為核定之效力僅及於「關稅稅額」，而不及於稅則號別之改列，否則不啻使關稅法第96條第4項規定形同具文，有違立法者之本意（最高行

政法院107年度判字第282號判決意旨參照），財政部100年3月14日台財關字第10005902000號函釋亦係採相同意旨。

（九）次按稅捐稽徵法第35條針對核定稅捐處分為復查前置之規定（關稅法第45條規定亦同），乃鑑於稅捐案件因具大量、反覆及專業之特性，為期稅捐核課之適法，又為能儘速處理，乃有復查制度之設計，使稽徵機關能再就近重新查核，以維護納稅義務人權益。即復查係針對稽徵機關所為稅捐核課行為，由稽徵機關再為自我省查之程序，故復查決定性質上仍屬原處分之一環（最高行政法院100年度判字第881號判決意旨參照）。又稽徵機關若係對原處分基礎事實關係之全部範圍重新審查，並作成變更原處分之復查決定，則有關納稅義務應以變更後之復查決定為準，而原處分在復查決定承受之範圍內，暫停其效力（最高行政法院94年度判字第8號判決意旨參照）。

（十）查原告於105年1月14日向被告報運進口本案3項貨物，原申報稅則號別均為第9031.90.90號「其他第9031節所屬物品之零件及附件」，稅率FREE，嗣被告依查核結果，將來貨依項次分別改列稅則號別第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」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」，分別按稅率10%、5%及5%核課徵稅，經重新核計稅費，業於105年1月15日以電腦核發稅單通知原告繳納，此即表示原處分係於6個月之關稅核課期間內作成，並無違反關稅法第18條第1項有關核課期間之規定，又被告依原告復查申請理由，就系爭貨物之稅則號別重為審核，並於復查決定中將第2項貨物原核定稅則號別第8504.40.94號「其他電源供應器」，改列為第8504.40.91號「其他切換式電源供應器」，稅率同為5%，該復查決定係就原處分之相同貨物所為之審查，乃本於稅捐救濟制度之本質而為，並非核課另發現之稅捐，是以，該復查決定即屬理

01 由變更，而非重為處分，尚無逾核課期間之問題，原告此
02 部分主張，並無足取。

03 1.查本案計3項貨物，原告分依3項申報為：(1) OPTICAL PART
04 S OF AUTOMATIC OPTICAL INSPECTION INSTRUMENTS，(2)
05 POWER SUPPLY PARTS OF AUTOMATIC OPTICAL INSPECTION
06 INSTRUMENTS，(3) CABLE PARTS OF AUTOMATIC OPTICAL IN
07 SPECTION INSTRUMENTS，數量各自為2EAC(個)，並非以成
08 套貨物申報為一項，數量2SET(套)，合先敘明。

09 2.次查，本案原廠發票亦是各項分別以不同價格販售，而非
10 以成套單一價格販售；並據出口商原廠網站所示，該出口
11 商販售多款不同型號及功能之照明組件、電源供應器及延
12 長電纜線，供客戶按其需求自由選購，惟並無成套販售之
13 選項。

14 3.再查系爭來貨樣態，係分別包裝，並非原廠包裝成一套且
15 不分售之成套貨物情況。

16 (十一)原告行政訴訟準備狀(五)四、略稱最高行政法院99年度
17 判字第618號原因案件並未撤銷原核定處分，與本件不
18 同，自不得比附援引乙節：查上開判決第5頁已明白表
19 示：「……另上訴人主張本件亦因逾5年核課期間，故被
20 上訴人不得再為補稅處罰等語，……本件被上訴人於93
21 年1月5日核定系爭所得，並於核課期間內發單補徵，已
22 行使稅捐核課權，至納稅義務人對稽徵機關之課稅處分
23 不服，申請復查，『經復查決定變更原核定』，對於原
24 核課期間不生影響，本件被上訴人原核課處分認本件上
25 訴人對於系爭1億5,000萬元，係執行業務所得，予以補
26 稅及處罰，上訴人不服，循序提起行政訴訟，經原審94
27 年度訴字第410號判決認系爭所得並非執行業務所得，
28 而撤銷復查決定及訴願決定，被上訴人於重核復查中依
29 原審該號判決意旨，改列為其他所得，此不影響被上訴
30 人於93年1月5日已對上訴人行使系爭所得之核課權，業
31 經原判決論述綦詳，經核並無違誤，上訴人猶以其主觀

之一己法律見解，指摘原判決違誤，自無可採。」，是最高行政法院之見解已然明確表示復查決定變更原核定，對於原核課期間不生影響，與本案復查決定就第2項貨物為稅則變更之情況相同，原告所訴不得比附援引，委不足採。

(十二) 解釋準則一應優先於準則二、三、四及五適用，本案應依解釋準則一歸列稅則號別，自無解釋準則二以下之適用：

1. 按海關進口稅則解釋準則一明定：「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。」
2. 解釋準則二(甲)係適用於完成品應歸列至「成品稅號」之情況；反觀本案原告主張三項貨物組合後應歸列至「零件稅號」之情形，並無解釋準則二(甲)之適用。
3. 按海關進口稅則解釋準則二(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。」
4. 復參據HS註解對解釋準則一之註釋中，針對「準則二」之解釋：「……(V)……(b)……準則二係指：(1)貨品進口時不完整或未完成者(例如，沒有車座和輪胎之腳踏車)，及(2)貨品進口時未組合或經拆散者(例如，『腳踏車』未組合或經拆散，所有組件同時進口)……視為『完整或完成品』而分類。」準此，解釋準則二(甲)所指情形係指組合後具有「成品機器」主要特性之情況，例如未組裝或經拆散之腳踏車，應歸入「成品稅號」，即稅則第8712.00.90號「其他腳踏車」；而非本案原告所指三樣來貨組合後，主張歸入「零件稅號」(即稅

則第 9031.90.90 號「其他第 9031 節所屬物品之『零件』及附件」)，且「零件」實際上並不具有「成品」主要特性之狀況。

5. 再參據 HS 註解對解釋準則二(甲)(未裝配或散裝之貨品)之解釋(附件 5)：「……(VIII)本準則『個例說明』詳類或章之總註解(例如第十六類……)。」據此，本準則之「個例說明」，參據 HS 註解對第十六類類註總則(V)未裝成之「機器」(見解釋準則二(甲))之解釋(附件 6)：「為方便起見，甚多機器及裝置於運輸時未經裝配。此等貨品此時實際上雖為一組零件，但仍按該『機器』分類，而『非列為任何單獨零件之節』……。」準此，足徵解釋準則二(甲)所述完成貨品之主要特性，係指機器成品之主要特性而言，而非組合後仍僅為機器之零件，且未具機器主要特性的狀況。爰原告主張本案有解釋準則二(甲)之適用，顯非可採。

6. HS 註解對解釋準則三(乙)之註釋，已就成套貨物為定義闡釋，故本案顯非成套貨物，有如上述，茲就庭期 109 年 2 月 27 日本案所論有關「成套貨物」之爭點說明如下：

(1) 「運輸包裝」成箱之貨物，並非成套貨物：按成套貨物之定義，如上所述可知，至少是「原廠合併單一包裝」，並以「單一價格販售」，此時始有視為成套貨物之可能，而可合併歸列一個稅則。倘若僅為一般「運輸包裝在一起」，尚非成套貨物，否則無異所有合併運輸包裝之貨物，均可認係成套貨物，顯非如此。查本案三項來貨各 2 個(EAC)，共計 6 個(EAC)，6 件貨物個別獨立，僅合併包裝於一運輸箱內，並非原廠將「三類貨物各 1 個(EAC)」包裝成 1 套(共計 2 套)，亦非以「每套單一價格販售」之情況，故本案顯非成套貨物。

(2) 零件可相互連接，並非即為成套貨物：按本案三項來

01 貨均為AOI儀器之零件，既為零件，本就存在可相互
02 連接之性質，而當所有零件均連接在一起，即可組成
03 一臺AOI儀器。查本案AOI儀器為一龐大之機器，而本
04 次僅進口3種零件，倘原告主張相互連接、互相搭配
05 使用即為成套貨物之論點可成立，則假設AOI儀器計
06 有1000個零件，當進口4個零件可相互連接，是否亦
07 為成套貨物；又進口100個零件可相互連接，是否亦
08 為成套貨物？觀諸本案查驗照片中，9張圖片正中間
09 之圖為「第2項貨物電源供應器」，其有多個插孔，
10 除可連接「第1項貨物光源組件」外，尚可連接其他
11 AOI儀器之零件，則如上所述，倘再進口其他相互連
12 接之零件，是否亦為成套貨物？則成套貨物之標準將
13 漫無邊際，顯見原告主張三項貨物相互連接、互相搭
14 配使用，即為成套貨物之主張，殊非可採。

- 15 (3)美國海關N285228分類案例意旨與被告所持見解相同
16 ，均將「光源組件」及「電源供應器」分別歸入稅則
17 第90章及第85章，該案例並未按解釋準則三(乙)成套
18 貨物規定，將上開貨物合併歸列稅則，益徵案貨並非
19 成套貨物：末觀原告所提美國海關N285228分類案例，
20 係其主張「光源組件及電源供應器」為整組成套，乃
21 向美國海關申請歸類稅則之案例(參原告109年1月16
22 日準備狀(四)第2~3頁：「(三)因本件貨物稅則稅號
23 之……疑義……，原告並申請美國海關就系貨物為稅
24 則稅號之歸類……。」)，而該美國案例仍按第90章
25 章註二之規定(即按解釋準則一)，將上開貨物各自歸
26 類至第90及85章，顯見該案例並未認光源組件及電源
27 供應器為成套貨物應合併歸類稅則【即非依解釋準則
28 三(乙)】，而係認定系爭貨物均為「第90章貨品之個
29 別進口零件」(「separately imported parts of ar
30 ticles of Chapter 90」)，應依第90章章註二「零
31 附件」之規範，分歸至第90及85章。

01 (4) 原告行政訴訟準備狀(八)、四，主張本件得適用關稅
02 法第41條以整體貨物歸列稅則一節：按關稅法第41條
03 規定：「由數種物品組合而成之貨物，拆散、分裝報
04 運進口者……按整體貨物應列之稅則號別徵稅。」、
05 同法施行細則第27條第1項規定：「本法第41條所稱
06 由數種物品組合而成之貨物，拆散、分裝報運進口者
07 ，指申報『進口前已屬整體貨物』，經拆解成組件裝
08 運進口者。」觀諸關稅法施行細則第27條第1項規定
09 已明確闡明關稅法第41條所指整體貨物，係指申報進
10 口前已屬整體貨物，經拆解成組件裝運進口者，方有
11 適用，並不包括未經拆解之正常零組件。承上所述，
12 本案據出口商原廠「公開」網站所示，本案3項來貨
13 進口前本各自獨立，各自銷售，並「非」進口前已屬
14 整體貨物，自無拆解可言，故無關稅法第41條之適用
15 ，至為明確。並聲明：請求判決駁回原告之訴。

16 四、輔助參加人則以：

17 (一) 用於自動光學檢查儀器之光源組件，僅指光源組件，並不
18 包括電源供應組件及電纜線，公文的意思是這個意思。可
19 以作為光源組件是純粹提供照明用的光源，光源的組件不
20 是只有一個燈，是由很多零件組成，比如說以本案而言，
21 包括單向擴散膜、光學集光柱狀鏡、LED晶粒及鋁板等零
22 件，所稱的組件就是這些零件所組成一個光源。這些光源
23 組件會歸列為一個稅則號別第9031.90.90號，因已組合在
24 一起。

25 (二) 解釋準則三(乙)，要有三個條件，至少要有兩個不同節
26 的貨品組成，組成要滿足特定的需求，包裝方式要適合售
27 予最終使用者，不需要再包裝。本件不是成套貨物，因為
28 他是分開販售選購，同時也沒有包裝成一個包裝去販售，
29 所以不符成套貨品的定義。

30 (三) 本件明明白白是三項貨品，整個分類系統是做為國際貿易
31 使用，在整個販售型態是分開販售選購的型態，說明整個

貿易模式，這三項是各自獨立的個體。

(四) 90章的零件分類是依照90章章註2辦理，章註2下區分(a)(b)(c)三款，此三款係有優先次序，按(a)(b)(c)分類，(a)可用就用(a)，不可用才用(b)。(a)的意思是零件如果先符合90章光學等儀器器具，如果他的零件特性或功能具有第84章或85章具體列明功能的話，按第84章或85章歸類。如果沒有(a)適用，才會歸類到(b)。例如顯微鏡是歸類到光學儀器，但是顯微鏡用真空泵具有第8414節的功能，所以按第90章章註2(a)之規定，歸類第8414節。只要是零件都適用90章章註2，不會用到其他的。本件三個一起進來，仍依90章章註2分別歸類稅號，不是指適用單獨進口。條文沒有這樣講。

五、原告主張原告於105年1月14日向被告機關報運進口上開三項貨名，原申報稅則號別均為9031.90.90號，惟被告機關核定為第1項稅則號別9405.40.90號，第2項8504.40.94號，第3項8544.42.90號，經原告申請復查，被告機關改為，第1項9031.90.90號，第2項8504.40.91號，第3項維持8544.42.90號，經原告提起訴願，均遭駁回，惟上開三項進口貨物，可組合成套應用於AOI自動光學檢查設備，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，而HS註解第90章章註2(a)僅適用於零、附件個別地進口的情形，本件為成套進口，所以不適用上開規定，另美國海關N285228號分類案例，其理由亦說明該HS註解第90章章註2(a)係適用於個別進口之情形，故本件應適用解釋準則二及其以下之規定，本件進口之第2項貨物及第3項貨物即應合併第1項貨物而依關務署106年8月28日台關稅字第1061017952號令以稅則號別9031.90.90號歸類之，另被告機關於107年4月30日復查決定已變更原處分，本質上為撤銷原核定處分，另再作成新核定處分，已逾貨物進口日六個月，依關稅法第18條第1項規定，第2項、第3項即應以原告原申報之稅率視為業經核定，另依關稅法第41條與關稅法施行細則第27條之規定，亦應以整

01 體貨物應列之稅則號別徵稅等語。被告則以，依海關進口稅
02 則解釋準則一所規定：「類、章及分章之標題，僅為便於查
03 考而設；其分類之核定，應依照稅則號別所列之名稱及有關
04 類或章註為之，此等稅則號別或註內未另行規定者，依照後
05 列各準則規定辦理。」，而海關進口稅則第90章章註2(a)規
06 定：「凡零件及附件屬於本章或第84章、第85章或第91章（
07 第84.87、85.48或90.33節除外）中任何節所包括之貨品，
08 均應歸入其各節」，所以本件第2項、第3項貨品已歸列8504
09 節及8544節，故於上開章註2(a)已有明確規範，自無解釋準
10 則二之適用，且90章章註2(a)之規定並無規定是個別零件進
11 口始有適用。另美國海關N285228分類案例，係主張光源組
12 件及電源供應器為整組成套，該美國案例仍按第90章章註二
13 之規定（即按解釋準則一）將上開貨物各自歸類至第90及85
14 章，顯見該案例並未認光源組件及電源供應器為成套貨物應
15 合併歸類稅則，又關稅法第41條及同法施行細則第27條第1
16 項所規定，是指以申報進口前已屬整體貨物，經拆解成組件
17 裝運進口者，方有適用，並不包括未經組合之零件、配件或
18 附件，且本件進口三項貨品並非以成套貨物申報為一項，且
19 原廠發票亦是各項分別以不同價格販售，而非以成套單一價
20 格販售，並據出口商原廠網站所示，該出口廠販售多款不同
21 型號及功能之照明組件、電源供應器及延長電纜線，供客戶
22 按其需求自由選購，並無成套販售之選項，成套貨物之定義
23 ，至少是原廠合併單一包裝，並以單一價格販售，此時始有
24 視為成套貨物之可能，而可合併歸列一個稅則。再本件重核
25 復查中，並不影響被告原處分已對原告行使系爭核課權，並
26 未逾6個月核課期間等語。輔助參加人則以：用於自動光學
27 檢查儀器之光源組件，僅指光源組件，並不包括電源供應組
28 件及電纜線，公文的意思是這個意思。可以作為光源組件是
29 純粹提供照明用的光源，光源的組件不是只有一個燈，是由
30 很多零件組成，比如說以本案而言，包括單向擴散膜、光學
31 集光柱狀鏡、LED晶粒及鋁板等零件，所稱的組件就是這些

零件所組成一個光源。這些光源組件會歸列為一個稅則號別第9031.90.90號，因已組合在一起等語。是本件之爭點在於（一）原告所進口之上開三項貨品，應適用「海關進口稅則解釋準則一」之規定或是應適用「海關進口稅則解釋準則二」之規定？（二）被告機關於107年4月30日復查決定新核定上開第2項、第3項之稅則號別，是否有關稅法第18條第1項規定之適用？

六、原告所進口之上開三項貨品，應適用「海關進口稅則解釋準則一」之規定或是應適用「海關進口稅則解釋準則二」之規定？

按海關進口稅則分為三大內容：1.各類章內容2.解釋準則3.總則。分述如下：1.各類章內容：第1類活動物，動物產品，第1章活動物…。第2類植物產品…。…第16類機械及機械用具，電機設備，及其零件，錄音機及聲音重放機，電視影像，聲音記錄機及重放機，上述各物之零件及附件，第84章核子反應器、鍋爐、機器及機械用具，及其零件，第85章電機與設備及其零件，錄音機及聲音重放機，電視影像、聲音記錄機及重放機，以及上述各物之零件及附件。…第18類光學、照相、電影、計量、檢查、精密、內科或外科儀器及器具，鐘錶、樂器，上述物品之零件及附件，第90章光學、照相、電影、計量、檢查、精密、內科或外科儀器及器具，上述物品之零件及附件。…第21類藝術、珍藏品及古董，第97章藝術品、珍藏品及古董，第98章關稅配額之貨品。2.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。二、（甲）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。（乙）稅則號別中所列之任何材料或物質，應包括是項材料或物質與其他材料或物質之混合物或合成物在內。其所稱以某種材料或物質構成之貨品，則應包括由全部或部分為該項材料或物質構成者在內。凡貨品由超過一種以上之材料或物質構成者，其分類應依照準則三各款原則辦理。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。當兩個以上之稅則號別，而每個稅則號別僅述及混合物或組合物所含材料或物質之一部分，或各僅述及供零售之成套貨物所含部分貨品，則前述之各稅則號別對該等貨品可認為係具有同等之具體明確性，縱使其中之一稅則號別較他稅則號別所載者更為完備或精確。（乙）混合物、由不同材料或組件組成之組合物或零售之成套之貨物，其不能依準則三（甲）歸類者，在本準則可適用之範圍內，應按照實質上構成該項貨品主要特徵所用之材料或組件分類。（丙）當貨品不能依準則三（甲）或三（乙）分類時，應歸入可予考慮之稅則號別中，擇其稅則號別位列最後者為準。四、貨品未能依前述準則列入任何稅則號別者，應適用其性質最類似之貨品所屬之稅則號別。五、除前述各準則外，下列規定應適用於各所規範之物品：（甲）照相機盒、樂器盒、槍盒、製圖工具盒、項鍊盒及類似容器，具特殊形狀或適於容納特定或成套之物品，適於長期使用並與所裝物品同時進口者，如其於正常情況下係與所裝物品同時出售，則應與該物品歸列同一稅則號別，惟此規定不適用其本身已構成整件貨品主要特質之容器。（乙）基於準則五（甲）之規定，包裝材料與包裝容器與所包裝之物品同時進口者，如其於正常情況下係用以包裝該物品，則應與所包裝之物品歸列同一稅則號別，惟此項規定不適用於顯然可重複使用之包裝材料或包裝容器。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
。3.總則：一、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。二、關稅依本稅則由海關從價或從
量徵收。本稅則稅率分為3欄。第1欄之稅率適用於世界貿易
組織會員，或與中華民國有互惠待遇之國家或地區之進口貨
物。第2欄之稅率適用於特定低度開發、開發中國家或地區
之特定進口貨物，或與我簽署自由貿易協定或經濟合作協議
之國家或地區之特定進口貨物。不得適用第1欄及第2欄稅率
之進口貨物，應適用第3欄稅率。進口貨物如同時得適用第
1欄及第2欄稅率時，適用較低之稅率。適用第1欄或第2欄稅
率之國家或地區，除與中華民國簽署條約、自由貿易協定、
經濟合作協議應送請立法院審議外，由財政部會商有關機關
報行政院核定後，送請立法院查照。第二項有關低度開發國
家名單依聯合國低度開發國家準則辦理。三、本稅則有條件
課稅、減稅或免稅之品目，其條件在有關各章內另加增註規
定。如須經主管機關出具證明者，得由該主管機關委任所屬
下級機關或委託不相隸屬之行政機關執行之。四、實施關稅
配額之貨品，其數量及配額內稅率，依本稅則各章之有關增
註或第98章規定辦理；配額外稅率適用各該貨品所屬第1章
至第97章稅則號別之稅率。適用配額內稅率之對象，由財政
部會商有關機關後報請行政院核定，並由行政院函請立法院
查照。五、旅客攜帶自用行李以外之應稅零星物品，郵包之
零星物品，除實施關稅配額之物品外，按5%稅率徵稅。六
、本稅則稅率之適用與經我國政府依法完成批准及公布程序
之條約、協定或經濟合作協議所訂適用情形及稅率不同者，
採最低者為準。七、本稅則應繳稅額，以新臺幣計算。所以
依上開海關進口稅則內文解釋準則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

01 便於查考而設；其分類之核定，應依照稅則號別所列之名稱
02 及有關類或章註為之，此等稅則號別或註內未另行規定者，
03 依照後列各準則規定辦理」，因此稅則號別之認定，如有關
04 類或章註有規定者應適用該規定，類或章註未另行規定者，
05 始依照後列（即二以下規定）規定辦理，堪以認定。查，原
06 告上開進口貨品，為應用於自動光學檢查設備上，為二造所
07 不爭，故稅則號別之認定，應歸第18類第90章光學，亦堪認
08 定，而依海關進口稅則內之總則「一、本稅則各號別品目之
09 劃分，除依據本稅則類、章及其註，各號別之貨名及解釋準
10 則之規定外，並得參據關稅合作理事會編纂之「國際商品統
11 一分類制度（HS）註解」及其他有關文件辦理。」、HS註解
12 第90章章註「2.除依上述章註1規定外，凡本章之機器、用
13 具、儀器或器具所用之零件及附件，應按下列規定分類：（
14 a）凡零件及附件屬於本章或第八十四章、第八十五章或第九
15 十一章（第84.87、85.48或90.33節除外）中任何節所包括
16 之貨品，均應歸入其各節。」，故本件上開進口貨品第2項
17 、第3項是否適用第90章章註2(a)之規定，歸入第85章之零
18 件，即為本案之爭點所在，原告主張第90章章註2(a)之規定
19 ，只適用於個別進口零件，而本件為成套進口，所以不適用
20 第90章章註2(a)之規定，應適用解釋準則二（甲）之規定，並
21 舉上開美國案例為證，被告則主張依第90章章註2(a)之規定
22 ，本件第2項、第3項之貨品應歸列第85章之第8504節及第85
23 44節，且原告進口報單是以三項貨品並非以成套貨物申報為
24 一項，且所謂成套貨物除必須申報為一項外，另必須係原廠
25 合併單一包裝，並以單一價格販售，始有視為成套貨物之可
26 能而合併歸列一個稅則等語。本院分析如下：

27 （一）本件原告之進口報單係以三項貨品進口，於進口報單記載
28 三項貨品，並非申報為一項，有進口報單附卷可參，故被
29 告所主張本件進口貨品，並非以成套貨品申報為一項進口
30 ，應可採信，故以成套貨品進口，則另有成套貨品的稅則
31 號別，而非以組合之單一零件作為稅則號別，亦堪認定。

01 是原告所主張三項進口貨品可組合成套做為AOI自動光學
02 檢查設備之光源組件使用，為成套進口等語，被告主張並
03 非原廠合併單一包裝，並以單一價格販售，並非成套貨物
04 等語，本院依上開兩造所述，認原告既為申報三項貨品，
05 即無論述是否為成套貨物之必要，合先敘明。

06 (二) 次查，財政部關務署106年8月28日台關稅字第0000000000
07 號令記載：「專用或主要用於自動光學檢查儀器之光源組
08 件，依據海關進口稅則解釋準則一 第90章章註二(乙)
09 V及六規定，歸列稅則號別第9031.90.90號，並自本令發
10 布之日起適用之。」，有該令附卷可參(見本院卷第219
11 頁)，嗣經本院裁定列財政部關務署為輔助參加人，經到
12 場陳述：「用於自動光學檢查儀器之光源組件，僅指光源
13 組件，並不包括電源供應組件及電纜線，公文的意思是這
14 個意思。可以作為光源組件是純粹提供照明用的光源，光
15 源的組件不是只有一個燈，是由很多零件組成，比如說以
16 本案而言，包括單向擴散膜、光學集光柱狀鏡、LED晶粒
17 及鋁板等零件，所稱的組件就是這些零件所組成一個光源
18 。這些光源組件會歸列為一個稅則號別第9031.90.90號，
19 因已組合在一起。」，準此，原告進口三項貨品，分別為
20 檢查用LED照明組件、電源供應組件及延長電纜線，故只
21 有第1項為光源組件，而第2項電源供應組、第3項延長電
22 纜線並非光源組件，至為明確。

23 (三) 又查，上開第90章章註2(a)規定：「2除依上述章註1規定
24 外，凡本章之機器、用具、儀器或器具所用之零件及附件
25 ，應按下列規定分類：(a)凡零件及附件屬於本章或第84
26 章、第85章或91章(第84.87、85.48或90.33節除外)中
27 任何節所包括之貨品，均應歸入其各節。」，而上開規定
28 只要是屬90章光學等貨品進口，其中有零件及附件之進口
29 ，而有屬於第85章中任何節所包括之貨品，均應歸入其各
30 節，本件原告之進口報單記載三項貨品，而屬於光學之第
31 18類第90章之光學，而第2項電源供應組，第3項延長電纜

線，又屬於第85章之電機與設備及其零件，故被告機關於復查階段核定稅則號別為8504.40.91號，8544.42.90號，係依照原告之進口報單記載之貨品，並無不合，原告雖主張第90章章註2(a)只適用於個別零件進口，並舉美國案例為例，惟查不論上開第90章章註2(a)是否只適用於個別零件進口，本件被告機關係依原告之進口報單第1項、第2項、第3項貨品來核定，原告已列為3項貨品進口，則原告主張將第2項、第3項貨品再歸入第1項而謂屬成套貨品，而謂屬光源組件的一部分，顯然與其進口報單所申報之三項物品不符，否則如被告所述「倘原告主張相互連接，互相搭配使用即為成套貨物之論點可成立，則假設AOI儀器計有1000個零件，當進口4個零件可相互連接，是否亦為成套貨物，又進口100個零件可相互連接，是否亦為成套貨物？則成套貨物之標準將漫無邊際」之情況將會發生，準此，稅則號別之核定，應以進口貨物者之進口報單記載之貨品為基準，若以成套貨物之一項記載進口報單，則須審核是否成套貨物，若屬成套貨物，則合併重新認定歸列一個稅則號別，而不是以一個零件作成成套貨物之稅則號別，準此，原告上開所述，尚難採酌。

(四) 再查，原告主張應適用解釋準則二(甲)之規定，查解釋準則二(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，…。」，查，解釋準則二(甲)之適用，依解釋準則一規定：「…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」，本件，已適用解釋準則一之規定，已如前所述，自無再適用解釋準則二之規定，至為明確，況解釋準則二係指應歸列至成品稅號之情況，而非零件稅號，依HS註解針對準則二之解釋係指1.貨品進口時不完整或未完成者2.貨品進口時未組合或經拆散者。視為完整或完成品而分類，準此，解釋準則二(甲)所指情形係指組合後具有「成品」主要特性之情況，故零件實際上並不具有成品主要特性之

01 狀況，準此，原告此部分之主張，亦難採酌。

02 (五) 綜上，本件原告所進口之上開三項貨品，應適用海關進口
03 稅則解釋準則一之規定，而無解釋準則二之適用，亦堪認
04 定。

05 七、被告機關於107年4月30日復查決定新核定上開第2項、第3項
06 之稅則號別，是否有關稅法第18條第1項規定之適用？

07 按關稅法第18條第1項規定：「為加速進口貨物通關，海關
08 得按納稅義務人應申報之事項，先行徵稅驗放，事後再加審
09 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
10 13條規定實施事後稽核者外，如有應退、應補稅款者，應於
11 貨物放行之翌日起六個月內，通知納稅義務人，逾期視為業
12 經核定。」，關稅法第13條規定：「海關於進出口貨物放行
13 之翌日起六個月內通知實施事後稽核者，得於進出口貨物放
14 行之翌日起二年內，對納稅義務人、貨物輸出人或其關係人
15 實施之。依事後稽核結果，如有應退、應補稅款者，應自貨
16 物放行之翌日起三年內為之。」，又依財政部100年3月14日
17 台財關字第10005902000號函：「主旨：廠商報運貨物進口
18 ，經海關改列稅則號別（貨品分類號列）屬尚未開放准許輸
19 入之大陸物品，有關號別之改列是否受關稅法第18條第1項
20 6個月期間之限制疑義乙案。說明：二、基於稅則號別除關
21 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
22 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
23 稅之核課期間，其視為核定之效力僅及於關稅稅額，不宜及
24 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
25 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
26 物，海關仍應移送貨品主管機關依其主管法規論處，主管機
27 關如未對該貨物處以沒入者，海關始應依關稅法第96條規定
28 責令退運，無法退運者，再依該條規定追繳貨價。」，由上
29 開條文可知關稅法第18條第1項內容：「先行徵稅驗後，事
30 後再加審查」，換言之，如納稅義務人係經海關先行徵稅驗
31 放，事後再加審查方式通關，始有適用之餘地。查，本件係

01 經被告機關審核後改按C3（貨物查驗）方式通關，而進口貨
02 物不論通關方式為免審免驗（C1），文件審核（C2）或貨物
03 查驗（C3），海關均得依關稅法第18條第1項或第13條規定
04 實施事後審查或事後稽核，又查，本件原告於105年1月13日
05 進口上開貨品，被告機關採貨物查驗方式，於105年1月15日
06 核發第BZ000000000000號海關進口貨物稅費繳納證兼匯款申
07 請書（見本院卷第363頁），原告於105年1月18日繳款，此
08 有稅費資料報表附卷可稽（見本院卷第365頁），嗣原告於
09 105年2月15日提起復查申請書，敘明依關稅法第45條就「稅
10 則號別之核定」提起復查，申請書請求事實及理由記載：「
11 …申報稅號均為000000000000，嗣貴關認為該等稅號有誤，
12 核完應分別以稅號000000000000、000000000000及0000000000
13 0號申報並據以核課關稅，…申請人尚難甘服，申請爰謹先
14 依關稅法第45條之規定，於30日內聲明復查。」，有該復查
15 申請書一份附卷可稽（見本院卷二第148頁），顯見本件之
16 通關方式採貨物查驗，被告機關並已查驗核定稅則號別為00
17 0000000000、000000000000、000000000000號，嗣原告申請復
18 查，經復查決定改為000000000、000000000、000000000號，故
19 本件並非先行徵稅驗放，事後再加以審查，故無關稅法第18
20 條第1項之適用。至於上開財政部100年3月14日函釋係針對
21 「…對於自貨物放行之翌日起6個月後經海關發現其貨品分
22 類號別申報錯誤…」，顯見其通關方式亦以先行徵稅驗放方
23 式，始有適用之餘地，再參酌關稅法第18條之立法理由：「
24 由於對外貿易成長迅速，進口物資不斷增加，海關如仍照往
25 例，採用逐批驗估後稅放，報關案件勢必造成積壓情事。為
26 改善上述現象。經自六十二年一月起，由關採用「先放後核
27 」辦法。即進口貨物先根據納稅義務人申報之完稅價格及稅
28 則號別，先行徵稅驗放，事後審查，如重行核定完稅價格或
29 稅則號別，發生短徵或溢徵稅款者，由關分別通知納稅義務
30 人補繳或具領，爰增訂本條，以資依據。」，準此本件並無
31 關稅法第18條第1項之適用。

01 八、綜上所述，原告進口上開貨物，經被告機關核定上開稅則號
02 別，經原告申請復查後，經被告機關核定稅則號別分別為00
03 000000號、00000000號、00000000號，嗣經原告提起訴願而
04 遭訴願機關駁回，俱無違誤，原告訴請關於本件進口報單第
05 2項及第3項之稅則號別原處分、復查決定、訴願決定均撤銷
06 ，為無理由，應予駁回。

07 九、本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法經本院審酌後，
08 核與判決結果均不生影響，故不再逐項論述，併此敘明。

09 十、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第
10 1項前段，判決如主文。

11 中 華 民 國 109 年 7 月 20 日
12 行政訴訟庭 法官 沈建興

13 上為正本係照原本作成。

14 如不服本判決，應於判決送達後20日內，向本院提出上訴狀並表
15 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
16 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
17 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
18 須按他造人數附繕本，如未按期補提上訴理由書，則逕予駁回上
19 訴），並應繳納上訴裁判費新臺幣3,000元。

20 中 華 民 國 109 年 7 月 20 日
21 書記官 王翌翔