

臺灣基隆地方法院行政訴訟判決

110年度簡更一字第1號

110年5月12日辯論終結

原告 新加坡商亞洲透析服務股份有限公司台灣分公司

法定代理人 馮冬萍

原告 香港商安馨股份有限公司台灣分公司

法定代理人 馮冬萍

共同

訴訟代理人 陳威駿律師

柯佩吟律師

被告 財政部關務署基隆關

代表人 楊崇悟

訴訟代理人 張培瑤

上列當事人間進口貨物核定稅則號別事件，原告新加坡商亞洲透析服務股份有限公司臺灣分公司不服財政部民國107年12月19日台財法字第10713938550號（案號：第00000000號）訴願決定、原告香港商安馨股份有限公司臺灣分公司不服財政部民國107年12月19日台財法字第10713938810號（案號：第00000000號）訴願決定，提起行政訴訟，本院以108年度簡字第4號判決撤銷原處分及訴願決定，被告不服提起上訴，經臺北高等行政法院以109年度簡上字第64號判決廢棄發回，本院於110年5月12日言詞辯論終結，判決如下：

主 文

訴願決定（財政部一〇七年十二月十九日台財法字第一〇七一三九三八五五〇號訴願決定書）、復查決定（被告一〇七年七月二十四基普五字第一〇七一〇一三八二八號復查決定）、原處分（被告一〇七年五月三日AWZ〇〇〇〇〇〇〇〇〇〇〇〇〇〇〇號處分）關於血液透析器之進口稅捐新臺幣壹萬貳仟伍佰伍拾伍元（關稅

新臺幣壹萬壹仟玖佰伍拾柒元、加百分之五營業稅新臺幣伍佰玖拾捌元）之部分均撤銷。

訴願決定（財政部一〇七年十二月十九日台財法字第一〇七一三九三八八一〇號訴願決定書）、復查決定（被告一〇七年七月二十四基普五字第一〇七一〇一三八二五號復查決定）、原處分（被告一〇七年五月三日AWZ〇〇〇〇〇〇〇〇〇〇〇〇〇〇〇號處分）關於血液透析器之進口稅捐新臺幣陸萬貳仟陸佰壹拾貳元（關稅新臺幣伍萬玖仟陸佰參拾壹元、加百分之五營業稅新臺幣貳仟玖佰捌拾壹元）之部分均撤銷。

第一審訴訟費用及發回前上訴審訴訟費用均由被告負擔。

事實及理由

一、程序部分：

（一）有關管轄權部分：本件係關於稅捐課徵事件涉訟，而其標的金額在新臺幣（下同）400,000元以下，依行政訴訟法第229條第1項及第2項第1款規定，應由地方法院行政訴訟庭為第一審管轄法院，並適用簡易程序，合先敘明。

（二）有關訴之聲明變動部分：

1.按「（第1項）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。（第2項）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1項、第2項、第3項第2款分別定有明文。

2.查原告於起訴時具狀所為之聲明：「一財政部關務署基隆關107年7月24日基普五字第1071013828號復查決定暨財政部107年12月19日台財法字第10713938550號（案號：00000000號）訴願決定均撤銷；二財政部關務署基隆關107年7月24日基普五字第1071013825號復查決定暨財政部107年12月19日台財法字第10713938810號（案號：00000000號）訴願決定均撤銷；三訴訟費用由被告負擔」，嗣當庭以言詞補充上開

訴之聲明含括及於各該原處分（即「財政部關務署基隆關107年5月3日AWZ000000000000號、AWZ000000000000號海關進口貨物稅費繳納證兼匯款申請書」所為稅則號別之核定處分；見本院108年度簡字第4號卷(一)第251頁），又於廢棄發回後具狀變更為：「一、訴願決定（財政部107年12月19日台財法字第10713938550號訴願決定書）、復查決定（被告107年7月24日基普五字第1071013828號復查決定）、原處分（被告107年5月3日AWZ000000000000號處分）關於附表1所示之報單項次及金額總計12,555元之部分均撤銷；二、訴願決定（財政部107年12月19日台財法字第10713938810號訴願決定書）、復查決定（被告107年7月24日基普五字第1071013825號復查決定）、原處分（被告107年5月3日AWZ000000000000號處分）關於附表2所示之報單項次及金額總計62,613元之部分均撤銷；三、訴訟費用由被告負擔」，再於本院言詞辯論期日將變更後訴之聲明項次2之金額由62,613元減縮為62,612元。由是可見，原告於言詞辯論終結前，其訴之聲明確有更動之事實。

- 3.再查原告於本案中所爭執者，僅為前開2原處分中關於「關稅稅額（計算式：系爭貨物完稅價格×關稅稅率）」及「因關稅稅額增加後所增加之營業稅稅額（計算式：關稅稅額增加部分×營業稅徵收率5%）」部分；至上揭2原處分中關於系爭貨物以關稅零稅率所徵收之營業稅（即系爭貨物完稅價格×營業稅徵收率5%）及貿易法第21條規定徵收之推廣貿易服務費（計算式：系爭貨物完稅價格×推廣貿易服務費比率0.04%）部分，自與系爭貨物所適用之稅則號別無涉，即其核課不受「關稅稅率」變動影響。衡諸原告其訴之聲明係本於請求之同一基礎予以減縮至前揭有爭執之部分，其餘不爭執部分則不再主張，可見其請求之基礎不變；復以被告之訴訟代理人歷來對原告之各次變更均未表示異議，亦均續為本案之言詞辯論，況歷次之變更又均無礙於本件訴訟之進行，本院認原告所為上揭訴之聲明之變更，洵屬適當，應予准許，一

併指明。

二、事實概要：

原告新加坡商亞洲透析服務股份有限公司臺灣分公司、香港商安馨股份有限公司臺灣分公司委由訴外人益和報關有限公司於民國107年5月2日向被告申報進口德國產製「血液透析器」各乙批（報單號碼：第AW/BC/07/253/M0335號；第AW/BC/07/253/M0336號。下合稱系爭貨物），原申報稅則號別第9018.90.50號「人工腎（透析）裝置」，稅率0%，電腦核定以文件審核（C2）方式通關，經被告審查結果，均以來貨為「血液透析器」，乃改列稅則號別第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」，稅率3%，並於107年5月3日各以AWZ000000000號（下稱原處分①）、AWZ000000000000號（下稱原處分②）徵收稅單核定應納稅費32,643元、162,792元（下合稱原處分），與以稅率0%申報之差額分別為12,555元、62,612元（詳見附表一、二）。原告不服，申請復查，遭被告於107年7月24日分別以基普五字第1071013828號（下稱復查決定①）、基普五字第1071013825號（下稱復查決定②）復查決定（下合稱復查決定）予以駁回。嗣原告仍有不服，提起訴願，再經財政部於107年12月19日分別以台財法字第10713938550號（案號：第00000000號，下稱訴願決定①）、台財法字第10713938810號（案號：第00000000號，下稱訴願決定②）訴願決定駁回訴願（下合稱訴願決定），惟原告猶有不服，遂於108年2月19日共同提起本件行政訴訟。

三、原告起訴主張：

（一）系爭貨物應歸列於稅則號別9018.90.50號所屬貨物：

1.依進口稅則及國際商品統一分類制度（HS）註解（下稱HS註解）及海關進口稅則解釋準則規定所示，稅則號別之適用，原則應依稅則號別所列貨名為之，而是否屬該貨名規範範圍，應依有關之類或章註判斷。進口稅則第18類（即第90章所屬類）及HS註解第90章已明訂內科儀器、器具及其零件、

附件均應歸類於第90章；HS註解第90章總則亦載明本章包括供醫學、外科、牙醫或獸醫使用之儀器及用具。參之系爭貨物俗稱「人工腎臟」，於衛生福利部食品藥物管理署（下稱衛福部食藥署）之許可證種類為「醫器」，於衛福部「醫療器材分類分級品項」公告歸類於代碼H.5820，且依衛福部食藥署規定，血液透析器之製造廠商需符合國家所訂之醫療器材優良製造規範（GMP），並訂有嚴格之臨床前測試基準，可知系爭貨物應屬前列第90章之「醫療用具及其附件」。再觀系爭貨物之特性，係透過擴散及對流傳導作用，讓溶質通過半透膜之孔洞（即中空纖維膜，其上孔洞僅得讓透析液中的小分子溶質通過）清除毒素，並藉由透析液補充人體所需之物質，糾正電解質紊亂之問題。血液透析治療過程中所發生的擴散與超過濾作用，均在系爭貨物內所發生，亦徵系爭貨物為「人工腎（透析）裝置」之主體核心，非屬單純零件或附件，應直接歸列稅則號別9018.90.50號「人工腎（透析）裝置」所屬貨品。

2.此外，進口稅則第16類（即第84章所屬類）、HS註解第8421節已明文排除人工腎臟（透析）裝置，則被告將屬於專業醫療用具之系爭貨物與一般液體過濾器（HS註解明文8421節所指之液體過濾器，係作分離液體內之固體、油質或膠體微粒之單純過濾作用，於工廠使用之大型過濾器與淨化器、內燃機用或家庭用小型過濾器）相比擬，將系爭貨物之稅則號別改列「8421.29.90」號，當屬錯誤。

(二)被告逕自改定系爭貨物稅則號別，違反信賴保護原則，亦影響進口商及病患權益甚鉅：

1.原告自95年前即進口系爭貨物，自103年起至107年止所持續進口之系爭貨物共250批，均以第「9018.90.50」號之稅則號別向被告申報，被告未曾異議並准予報關，此行政處分顯已具規範原告進口系爭貨物之規制效果，形成一穩定之法秩序，足使原告預見該規範效果作為其進口申報行為之準則，引起原告之信賴，依最高行政法院106年度判字第527號判決

01 意旨，原告已有正當合理之信賴基礎，且無行政程序法第11
02 9條各款所列信賴不值得保護之情形。詎原告循往例報關，
03 竟遭被告逕依106年4月5日台關稅字第1061006620號令釋改
04 列系爭貨物稅則號別、增收3%關稅，復未採取合理補救措
05 施，或預定過度期間，違反憲法人權保障之旨，並違反信賴
06 保護原則。

07 2.況我國於77年以前，係將血液透析器歸屬稅則9019節之「人
08 造身體部分」下，稅率0%；78年8月起據HS註解重新將人工
09 腎臟歸屬9018節「人工腎（透析）裝置」下，仍維持稅率
10 0%，迄至106年間亦然。而歐盟、美國等各大國，就血液透
11 析器使用「8421.29」之稅則號別，新加坡、菲律賓、越
12 南、馬來西亞、韓國等國家使用「9018.90」之稅則號別，
13 關稅均為「0%」。故以系爭貨物屬醫療產品之本質，若被告
14 將系爭貨物歸入「8421.29」之「其他液體過濾或淨化機
15 具」稅則號別中，無異係與WTO、世界衛生組織（WHO）及世
16 界智慧財產權組織（WIPO）為免醫藥產品課徵關稅，造成病
17 患治療費用增加之原意相悖，且有違我國長期對重症且為人
18 體官能代替品之醫材均採取零關稅之政策考量，恐致廠商基
19 於成本考量選擇低價透析器，將隱性傷害轉嫁病患，違反行
20 政法上之信賴保護、行政拘束原則，亦有裁量濫用之虞。

21 (三)復依財政部75年4月19日台財關第0000000號函及77年3月23
22 日台財關第000000000號函之規定，被告發現所歸列之稅則
23 號別不適當，擬變更其稅則號別且將影響進口人之權益者，
24 應由關務署「報財政部核定」以變更稅則號別。惟被告未經
25 財政部核定即逕予變更，就改列稅則號別之行政程序又僅在
26 官網上發布新聞稿，其變更程序顯有瑕疵，改列行為自屬違
27 法。為此，爰提起本件撤銷訴訟，並聲明：(一)訴願決定（財
28 政部107年12月19日台財法字第10713938550號訴願決定
29 書）、復查決定（被告107年7月24日基普五字第1071013828
30 號復查決定）、原處分（被告107年5月3日AWZ00000000000
31 號處分）關於附表1所示之報單項次及金額總計12,555元之

部分均撤銷；(二)訴願決定（財政部107年12月19日台財法字第10713938810號訴願決定書）、復查決定（被告107年7月24日基普五字第1071013825號復查決定）、原處分（被告107年5月3日AWZ000000000000號處分）關於附表2所示之報單項次及金額總計62,612元之部分均撤銷；(三)訴訟費用由被告負擔」。

(四)對被告抗辯之陳述：

1.被告辯稱系爭貨物不得歸列於稅則號別9018.90.50號，且不在HS註解8421節排除之列。然：

(1)HS註解解釋準則三已明文「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節時，其分類應歸列於描述較具體明確者」，即使被告認為系爭貨物可歸列於9018節及8421節，依此闡示，系爭貨物為血液透析器，屬人工腎（透析）裝置，其稅則號別亦應歸列於對貨品描述規定較具體明確之9018.90.50自明。

(2)被告雖引HS註解第90章章註2規定：「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或附件，應按下列規定分類」，認系爭貨物應適用章註2（a）規定。即便如此，原告仍主張系爭貨物應歸入稅則第90章。因HS註解無法看出被告所述應適用2（a），再適用2（b），再適用2（c）之歸列邏輯。縱依被告所指適用HS註解第90章章註2（a），HS註解第90章亦規定9018節包含人工腎（透析）裝置，則凡屬於人工腎臟裝置之儀器、用具，當然應歸入稅則號別第9018.90.50號。倘認系爭貨物不能歸入第9018.90.50號，依前揭章註規定，亦應歸入第9018.90.80（其他第9018節所屬貨品）或9018.90.90（其他第9018節所屬貨品之零件及附件），而非改列歸入第84章。

(3)被告雖稱食藥署醫療器材分類分級品項資料庫認定人工腎臟裝置包括一個體外血液系統、一個血液透析器、透析物傳輸系統及附件組成。然食藥署係僅針對醫療器材分類分級，並強調血液透析器為醫療器材，HS註解及海關進口稅則並未針

對人工腎（透析）裝置之內容加以定義及說明，不得憑此即認血液透析器為人工腎臟裝置之零件及附件。又縱認系爭貨物為人工腎（透析）裝置之零件及附件，按HS註解對稅則第90章總則篇（III）闡示「零件及附件經證實為專用於或主要用於本章之機器、用具、儀器或器具者，得隨同其所屬機器用具等歸入同一節」之意旨，系爭貨物亦應歸入稅則號別9018.90.50號之「人工腎臟（透析）裝置」無訛。

(4)又HS註解第8421節之所以排除人工腎（透析）裝置，係因人工腎裝置之滲析（透析）功能與一般工業用過濾功能不同，故解釋本節不包括人工腎（透析）裝置之涵攝範圍，應回歸人工腎（透析）裝置內何者具有滲析功能。核以系爭貨物係唯一具有滲析功能之裝置，按目的性解釋，系爭貨物自應在排除之列。被告片面辯稱系爭貨物為人工腎（透析）裝置之「零件」，不在被排除之範圍，顯過率斷；被告雖再指HS註解8421節排除人工腎（透析）裝置，係包含洗腎機、血液透析器、透析液、血液迴路管整套裝置一起進口，才在排除之列，惟此與血液透析器進口之實然面不符，我國腎臟病患眾多，對血液透析器之需求汰換量大，但洗腎機則否，且各類透析器、透析液之使用仍須醫生對病患進行評估，並因診療方是各異，斷無可能一次性進口整套人工腎（透析）裝置，故考量HS註解之原意，就目的性解釋、論理解釋、擴張解釋加以審酌，仍應認其上所稱排除「人工腎（透析）裝置」，應包含系爭貨物。

(5)被告稱HS註解8421節之原文係「Artificial kidney (dialysis) apparatus」，但系爭貨物為人工腎（透析）裝置之零件，顯與人工腎透析裝置不同，不在排除之列。但實則「artificial kidney」所指的人工腎臟（dialyzer），即本案血液透析器，因此系爭貨物自屬第8421節所排除者即為人工腎臟透析之相關裝置自明。至被告雖謂系爭貨物申報貨物名稱為「DIALYSERS」與HS註解稅則第8421節原文版「The heading also covers dialysers」所規範之貨名「dialysers」

01 相同，謂之系爭貨物應歸列於8421節云云，然dialysis（滲
02 析或稱透析）和dialyser（透析器）非洗腎專有名詞，此部
03 分被告顯有誤解。

04 2.被告辯稱其係依其權責變更系爭貨物稅則號別，並無違法，
05 原告亦無信賴保護原則適用。惟斟酌：

06 (1)被告以財政部關務署106年12月5日臺關稅字第1061025118號
07 函，認定一次性血液透析器前經核列之稅則號別有第9018.9
08 0.50號、第9018.90.80號或第9021.39.90號等，非核定為同
09 一稅則號別，不符合被告所援財政部91年3月8日台財關字第
10 0910550152號令（下稱財政部91年3月8日令）所闡釋之整體
11 性原則，其改列稅則號別無庸報部核定，原告亦無信賴保護
12 原則適用云云，惟其徒以另案廠商進口之15批血液透析器曾
13 歸列其他稅則號別，即認原告不適用財政部91年3月8日令，
14 實違反法治國精神。

15 (2)且財政部91年3月8日令釋既係以保護納稅義務人之權益為目
16 的，卻增加適用範圍、整體性原則及延續性原則，增加法無
17 明文之限制，已對人民權利造成重大影響。蓋進口貨物稅則
18 號別之核定雖係被告之法定職權，然被告依相關稅則規定及
19 解釋準則核定系爭貨物，仍涉及關務署各關查驗人員之個人
20 認知、專業及經驗累積不同，對系爭貨物之審核與認定之稅
21 則號別產生不同之結果，此為被告自所承認，當不得因單一
22 分估員之判斷，即認本件無整體性之適用。況海關特殊人事
23 調動制度或承辦人員之疏失，同一貨物歸列不同稅則號別已
24 屬常態，若徒憑少數查驗人員認定系爭貨物為不同之稅則號
25 別，遽認本件無整體性之適用，無異將行政機關對於相同貨
26 物核定不同稅則號別之結果，轉嫁予納稅義務人，使人民遭
27 受不可預見之損害。

28 (3)而財政部已就91年3月8日令之合理性加以檢討，於108年7月
29 12日廢止此一令釋，是若鈞院認本件已無財政部91年3月8日
30 令釋適用，原告主張本件應回歸財政部75年及77年函所指報
31 財政部核定之行政程序釋用，被告就稅則號別變更應報部核

01 定，不得逕自改列。如鈞院係認本件仍有財政部91年3月8日
02 令之適用餘地，亦應考量財政部91年3月8日令中關於整體性
03 要件所稱之「同一進口貨物」，應指與原告進口之系爭貨物
04 於結構、功能、材料及用途上均屬同一，故被告於100年至1
05 07年間，對於其他業者進口報關之貨物，是否與原告進口報
06 關之系爭貨物為同一貨物，應就結構、功能、材料及用途上
07 是否同一為判斷，被告形式上認定貨物品名，未實質認定該
08 貨物與系爭貨物兩者就結構、功能、材料及用途上是否相
09 同，率斷本件無整體性之適用，顯非妥適。實則，解釋此令
10 之相關規定，應採取對人民有利之解釋，尤其整體性原則，
11 即海關對同一進口貨物，不論自同一關區進口，或自數個關
12 區進口，均核定同一稅則號別。又所謂均核定同一稅則號
13 別，應指規制效果相同。則本件被告機關雖稱其他關區報列
14 不同稅則，惟無論原告申報系爭貨物之稅則號別為何，仍均
15 歸類為第18類之第90章，且稅率皆為免稅、其輸入規定均須
16 主管機關核發的許可證，換言之，輸入規定之內容、規制效
17 果與稅率均屬相同，此與貨物經同一稅則號別核定而獲准報
18 關進口無異，亦應認系爭貨物有財政部91年3月8日令所述整
19 體性原則之適用。況如中華民國醫療器材公會全國聯合會於
20 另案之說明（臺北高等行政法院108年訴字第149號行政訴訟
21 案件。即其他進口商進口相同血液透析器遭被告改列稅則號
22 別為8421.29.90號之案件），其所屬會員過去申報均就血液
23 透析器申報稅則號別為9018.90.50號，亦與被告所援財政部
24 91年3月8日令所列適用範圍、整體性、延續性原則相同無
25 誤。遑論近日以來，類似本件之爭議眾多，並已經最高行政
26 法院多次判決審認進口貨物稅則號別變更倘涉及具反覆性適
27 用性質之通案歸列稅則號別變更，依財政部函釋令，即須經
28 財政部核定，以部令發布，並自發布日生效，倘未踐行上開
29 程序，即於法有違（參最高行政法院108年度上字第712號、
30 第1023號、109年度上字第931號判決意旨）。徵諸前述，本
31 件從未見被告提出依部令核定變更之依據，足見其改列未按

上揭程序，並不合法；是就關稅稅額及超徵之營業稅部分即均應撤銷，至原即應徵收之營業稅、推廣貿易服務費部分，與上開適用稅則號別無涉而不受影響，自仍屬適法，不待多言。

四、被告答辯：

(一)系爭貨物不得歸列於稅則號別9018.90.50號，且非HS註解第8421節排除之列：

1.海關對進口貨物課徵關稅，係依海關進口稅則第3點總則一、二之規定，先核定進口貨物之稅則號別，再依其生產國別或地區適用正確之國定稅率。海關對於進口貨物稅則號別之核定，除依據海關進口稅則各稅則號別之貨名，各類、章註及解釋準則之規定歸列外，並得參據HS註解及其他有關文件辦理。稅則第9018節為「內科、外科、牙科或獸醫用儀器及用具，即包括醫學插圖器、其他電氣醫療器具及測定目力儀器」，來貨若係符合該節所涵括之稅則號別之「貨名」規範，其生產國別或地區適用國定稅率第1欄者，稅率始為Free。再依HS註解關於稅則第90章章註2(a)、總則篇(III)零件及附件闡釋之歸列原則，進口貨品即使經認定為稅則第90章儀器或器具所用之零件及附件，只要該貨品本身已核屬第84章等各節所列之貨品，即應歸入其各節。是被告審酌海關進口稅則號別第9018.90.50號「人工腎(透析)裝置」包括洗腎機、血液透析器、透析液過濾器及導管等，組合後可進行血液透析治療，各組件均有其作用，缺一不可。又所謂「零件」為產品或機械正常運作時，本質上所必要或必須具備之部分，如產品或機械組件缺少其中某項零件，則產品或機械裝置就無法運作。以「人工腎(透析)裝置」如缺少血液透析器即無法正常運作之性質觀察，系爭貨物為血液透析器，亦為「人工腎(透析)裝置」本質上所必要具備之一部分，屬稅則號別第9018.90.50號「人工腎(透析)裝置」之「零件」無疑。且參系爭貨物之功能係使血液透過薄膜擴散作用藉以除去血液中之毒素，系爭貨物其過濾類型屬物理性

（擴散透析），過濾材質為薄膜，過濾主體為液體（血液為液體），用以分離液體內之毒素，為液體過濾器，當屬HS註解第8421節「液體過濾及淨化機具」範疇無誤。被告就「人工腎（透析）裝置」之貨物定義及範圍函詢關務署，經該署於108年7月18日復稱世界關務組織及歐盟海關認定系爭貨物為一內裝中空纖維膜之塑膠圓桶，係人工腎裝置之零件（非人工腎裝置），具有過濾淨化血液之功能，依據第90章章註2（甲）規定，宜歸列第8421節下第8421.29目「其他液體過濾或淨化機具」無訛。且人工腎（透析）裝置係用於以治療患者之腎衰竭或腎中毒，需要專業人士操作以治療病患之醫療儀器（9018節），爰HS註解第8421節有排除「人工腎（透析）裝置」之敘述，但未排除「人工腎（透析）裝置之零件」即系爭貨物，被告認定系爭貨物為「人工腎（透析）裝置」之「零件」，將系爭貨物改列稅則號別第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」，洵無不合。

2.再參HS註解對稅則第9018節之詮釋，第9018節之零件如無法依第90章章註1及章註2之規定分類者，始歸列稅則號別第9018.90.90號「其他第9018節所屬貨品之零件及附件」。被告既如前認定血液透析器可按HS第90章章註2（a）歸類於第8421節，本無法再歸於第9018節。佐以原告於進口報單貨物名稱欄申報貨名為「DIALYSERS」，與HS註解第8421節原文版所列貨物名稱「dialysers」相同，亦屬稅則第8421節之範疇，依HS註解第90章章註2（a）規定亦可明確歸列稅則第8421節，而非9018節無訛。原告雖稱HS註解第90章章註2中無法看出應適用2（a），再適用2（b），再適用2（c）之歸列邏輯，然據HS註解對稅則第90章章註2之詮釋，意指第90章之機器、用具、儀器或器具所用之零件及附件，該零件及附件如適用（a）之規範者，按其規定歸列者，按其規定歸列；如無法適用（a）及（b）規定歸列之零件；如無法適用（a）規定歸列之零件及附件，如適用（b）之規範及附件，均歸入第9033節。故第90章之機器、用具、儀器或器具所用

之零件及附件，如適用HS註解第90章章註2歸列者，應先適用（a），再適用（b）、（c）之歸列邏輯，應可信實。

3.原告雖主張第84章規範工業用機具，不合作為醫療用具之系爭貨物。但參血液成分分離機、耳溫槍膠套、手術用手套，均有食藥署核發之許可證，且種類均為「醫器」，惟我國「海關進口稅則及貨品分列號列合訂本」將上開三種貨品分別歸列貨品分列號列8421.19.00.20「血液成分分離機」、3926.90.16.11「耳溫槍塑膠耳套」、4015.11.00.00「手套，外科手術用者」，第1欄稅率分別為4%、5%及5%，輸入規定均為「504」。顯見海關進口稅則並無「依藥事法規定管理之醫療器材應歸列第90章、稅率應為0%」之規定存在，亦不容原告將海關進口稅則所稱之醫療器具與藥事法所稱醫療器材混為一談。遑論徒憑系爭貨物屬醫療用途及第84章是規範工業用的機器與器具等理由，即認系爭貨物非屬第84章之範疇，逕歸列稅則第9018節，否則將使HS註解對稅則第90章章註2（a）及同註解第90章總則篇（III）零件及附件但書之規定，形同具文。

4.原告雖主張系爭貨物為人工腎（透析）裝置主體，應歸列稅則號別9018.90.50。然核定進口貨物之稅則號別，係依該貨物進口時之態樣，按其材質成分、加工層次、主要功能、特性或用途等要素，依照海關進口稅則規定所提示之各項原則綜合審酌，核定歸列。「洗腎機」是一個機電一體化設備，其功能為透析液供給、壓力平衡及安全監控等。「血液透析器」係由一根根化學材料製成的空心纖維組成，每根空心纖維上分佈著無數小孔，其功能為過濾血液中之毒素。「透析液」係由含電解質及堿基的透析濃縮液與反滲水按比例稀釋後得到，最終形成與血液電解質濃度接近的溶液，以維持正常電解質水準，同時通過較高的堿基濃度提供堿基給機體，以糾正患者存在的酸中毒。「透析液過濾器」用於除去透析液微粒子之過濾器，「血液迴路管」用於引導血液流動，「動靜脈瘻管穿刺針」用於將血液自病患動靜脈引流。是血

01 液透析器僅具過濾血液之功能，無法供血液透析治療，依海
02 關進口稅則第2點解釋準則二(甲)規定，其不具人工腎（透
03 析）裝置完整或完成貨品之主要特性，無法歸列稅則號別第
04 9018.90.50號「人工腎（透析）裝置」。再遍查HS註解第90
05 章之內容及海關進口稅則第90章各稅則號別所列貨名，均無
06 「血液透析器」字樣，或列舉「血液透析器」，而同註解於
07 稅則第9018節中所列舉之貨品，亦無與「血液透析器」之材
08 質、功能相同或相近者，系爭貨物自無法歸列於9018節內。

09 5.準此，系爭貨物既為第90章貨品之零件，又非人工腎透析裝
10 置主體，具備一般過濾器功能，且得歸列第8421節，而非第
11 8421節之排除貨物，自應認被告對本件稅則號別歸列並無違
12 誤。

13 (二)原告固主張本件被告未審慎評估改定貨物稅則號別，不僅害
14 及其對政府之信賴，更致其權益損失甚鉅，且攸關洗腎患者
15 之權益云云。惟參酌：

16 1.其他國家歸列之稅則如何，因欠缺法源依據，對我國不生拘
17 束力；徵收關稅為國家主權之明顯象徵，世界各國基於經濟
18 管理體制與政策之差異，考量國際政治因素，各國對於關稅
19 稅率之制定，自或容有相異。至於各貨品主管機關為應管理
20 需要而對貨品所為之分類、分級，僅作為海關參考，並無拘
21 束海關之效力，此觀海關配合進出口貿易管理作業規定第4
22 點第4款：「各主管機關所列CCC號列，如與海關所核列不一
23 致時，以海關就實到貨物所核列者為準……。」意旨甚明。
24 準此，醫療器材許可證所列血液透析器屬於醫療器材，不影
25 響海關就實到貨物稅則號別之歸列。況本件稅率之適用，係
26 被告依法核定來貨應歸屬之稅則號別後，依據該特定稅則號
27 別所指引之稅率作為計稅之基礎，被告對於稅率之高低並無
28 裁量權限。原告猶以他國稅率比擬，本無可採。我國關務署
29 前亦已於107年12月18日函復中華民國醫療器材商業同業公
30 會全國聯合會，告以考量國內市場規模、避免衝擊國內業者
31 生存，併參原料與成品稅率結構之合理性等節，應避免調降

01 關稅，亦尚無增列「一次性血液透析器」專屬稅則號別及並
02 調降關稅稅率之規劃，併此敘明。

03 2.依關稅法第18條立法意旨、最高行政法院93年判字第1392號
04 判例意旨，海關對於個案稅則號別之核定，僅對該案貨物有
05 其拘束力，不及於之前或之後同一相對人相同貨物之其他個
06 案；且若之前核定處分所適用稅則號別係有違誤，海關依據
07 正確稅則號別，對於之後進口案件所為之核定處分，並不受
08 之前錯誤核定之拘束，且其無撤銷之前錯誤核定之效力，亦
09 無損於進口人之前核定處分之權益。本件被告就系爭貨物於
10 不同時間進口者之稅則分類縱有不同，其對本件稅則之核定
11 亦無拘束力。系爭貨物被告所為稅則分類既無違誤，則原告
12 於不同期間進口相同貨品，海關之稅則分類是否與本件相
13 同，即不在審究之列，原告本無要求被告重複作成錯誤核定
14 之權利。又貨物稅則號別之歸列本屬法律涵攝，性質上屬匡
15 正之分類，而無從為信賴基礎。故原告自不得主張該錯誤之
16 分類應續予沿用而有其拘束力，亦不得主張其對錯誤之分類
17 有信賴利益。遑論原告明知關務署於106年8月14日發布新聞
18 稿表示血液透析器應歸列稅則號別第8421.29.90號，竟仍恣
19 意將血液透析器歸列申報第9018.90.50號，按行政程序法第
20 119條規定，原告復無值得保護之信賴。

21 (三)依財政部91年3月8日令釋，海關對進口貨品之稅則歸列，如
22 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
23 進口人之權益者，若來貨符合適用範圍、整體性、延續性等
24 3原則者，應由關務署報財政部核定。故被告審酌系爭貨物
25 未經海關核定為同一稅則號別（如：參酌103年12月至104年
26 5月間，有另廠商向被告報運進口血液透析器計15批經核列
27 稅則號別第9018.90.80號「其他第9018節所屬之貨品」，原
28 告之系爭貨物則歸列稅則號別第9018.90.50號；106年至107
29 年間，被告另核定他廠商之血液透析器稅則號別8421.29.90
30 號），顯見對於同一進口貨物，海關並未核定為同一稅則號
31 別，與上開整體性原則不符，被告變更稅則號別，自無庸踐

行報部核定。再者，即使財政部91年3月8日令廢止後，欲回歸適用財政部75年4月19日台財關第0000000號函及77年3月23日台財關第000000000號函之規定，然參本件系爭貨物報運進口前，已有另案廠商正確申報稅則繳稅（如：106年11月2日、106年12月20日及107年2月14日，被告尚核定另3家廠商之血液透析器之稅則號別為8421.29.90號、稅率3%），則據通案之妥適性判斷，海關對貨品之稅則歸列應求前後一致，此即非屬應須報部核定之類型，且經關務署於106年12月5日以台關稅字第1061025118號函表明，系爭貨物並非均經海關核定為同一稅則號別，尚不符合91年3月8日令揭示之整體性原則，亦無庸報部核定自明。實則，海關認為具通案拘束力之判準，應係關務署作成稅則疑問解答、稅則預先審核見解貨採納世界關務組織及其他國家見解所為之見解，或經關務署發布、拘束轄下全體海關核定稅則號別之判準，原告未能提出任何具有拘束力之稅則歸類，得將本案同屬性之來貨歸於9018節，亦難認係通案，而有報部核定之必要。至行政處分係依據行為人行為時之法令及事實作成，行為時海關對系爭貨物稅則號別並無就同一進口貨物為同一稅則號別之核定。而進口貨物稅則號別之歸列，涉及高度專業性及技術性判斷，且貨品依其成分、功能、特性常可能涵蓋2以上之稅則號別，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，而作成歸列不同稅則號別之決定，稅則歸類之改正恆屬於常態，原告主張僅依少數海關認定系爭貨物為不同之稅則號別，不得認定本件無整體性之適用云云，係不解稅則號別歸列之性質所致，亦非可採。

(四)並聲明：(1)原告之訴駁回；(2)訴訟費用由原告負擔。

五、本院之判斷：

(一)查原告委由報關公司於107年5月2日向被告申報進口系爭貨物，原申報稅則號別第9018.90.50號，稅率0%，經被告審查後改列稅則號別第8421.29.90號，稅率3%，並於107年5月3

01 日以原處分核定應納稅費32,643元、162,792元；原告不服
02 而於107年5月23日申請復查，經被告於107年7月24日以復查
03 決定駁回，並於107年7月26日送達；原告不服而於107年8月
04 27日提起訴願（按：107年8月26日為星期日），經財政部於
05 107年12月19日以訴願決定駁回等情，業據原告提出訴願決
06 定書為證，並經本院調取原處分（含復查決定）卷宗、訴願
07 卷宗所附進口報單、原處分稅費資料、復查申請書、復查決
08 定書及送達證書、訴願書、訴願決定書等件確認無誤，且為
09 兩造所不爭執，堪信為真實。至原告主張原處分（含復查決
10 定）認定之稅則號別不符海關進口稅則、HS註解，造成稅率
11 有誤，且原處分（含復查決定）相異於被告以前所認定之稅
12 則號別，違反信賴保護原則，又原處分（含復查決定）認定
13 之稅率與原告過往所申報經被告核定者有所不同，影響甚
14 大，故被告不得逕予核定，而應報財政部核定等語，則為被
15 告所否認，並以前詞置辯。從而，本件所應審究者厥為：(1)
16 系爭貨物之稅則號別及稅率為何？(2)原處分（含復查決定）
17 有無違反信賴保護原則？(3)被告就系爭貨物之稅則號別得否
18 逕予核定，抑或應報財政部核定？(4)若原處分就核定改列稅
19 則號別部分有誤，其所影響之部分為何；換言之即原處分
20 （含復查決定）所溢核定之稅額為何？
21 (二)系爭貨物應列稅則號別第8421.29.90號「其他液體過濾或淨
22 化機具」（稅率為3%），其理由如下：
23 1.按本稅則各號別品目之劃分，除依據本稅則類、章及其註，
24 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
25 會編纂之「國際商品統一分類制度（HS）註解」及其他有關
26 文件辦理，海關進口稅則總則一、定有明文。又類、章及分
27 章之標題，僅為便於查考而設；其分類之核定，應依照稅則
28 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
29 未另行規定者，依照後列各準則規定辦理，HS註解準則一、
30 亦有明文。準此，海關對於進口貨物稅則號別之核定，除依
31 據海關進口稅則各稅則號別之貨名，各類、章註及解釋準則

之規定歸列外，並得參據關稅合作理事會編纂之HS註解及其他有關文件辦理。

2.海關進口稅則第8421節為「離心分離機，包括離心式脫水機；液體或氣體過濾及淨化機具」，其下稅則號別第8421.29.90號為「其他液體過濾或淨化機具」，第1欄稅率「3%」；第9018節為「內科、外科、牙科或獸醫用儀器及用具，包括醫學插圖器、其他電氣醫療器具及測定目力儀器」，其下稅則號別第9018.90.50號「其他人工腎（透析）裝置」，第1欄稅率為「0%（免稅）」。

3.按凡本章之機器、用具、儀器或器具所用之零件及附件，應按下列規定分類：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，HS註解第90章章註2（a）雖有明文，然按除依本章章註1規定者外，零件及附件經證實為專用於或主要用於本章之機器、用具、儀器或器具者，得隨同其所屬機器用具等歸入同一節。但這項規定不適用於下列各項：（1）構成本章或第84、85或91章（第84.87、85.48或90.33節除外）特別節別所屬物品之零件或附件，例如：電子顯微鏡用的真空泵仍歸入第84.14節之泵內，HS註解第90章總則（III）零件及附件章註2亦有明文，亦即電子顯微鏡用的真空泵，因真空泵為稅則第8414節「空氣泵或真空泵、空氣壓縮機或其他氣體壓縮機及風扇；含有風扇之通風罩或再循環罩，不論是否具有過濾器均在內」所列之貨品，真空泵即應歸入稅則第8414節，不與電子顯微鏡一併歸列稅則第9012節「光學顯微鏡以外之顯微鏡；繞射器具」。又按（I）過濾或淨化液體或氣體用之機器及其裝置：本節包括所有類型（如物理性、機械性、化學性、磁性、電磁性、靜電性等）之過濾器與淨化器，自工廠所用之大型者，至內燃機或家庭所用小型者不等...（A）液體用之過濾及淨化機器等，包括硬水軟化器。本組之液體過濾器，係分離液體內之固體、油質或膠體微粒之用，例如，將之通過薄片膜、薄膜

或成塊之多孔性物質，HS註解對第8421節之詮釋定有明文。

4.查系爭貨物為人工合成膜血液透析器，其適應症為單次使用於慢性血液透析，有仿單附卷可考（見原處分卷(一)第3頁至第8頁、卷(三)第4頁至第7頁）。又血液透析器為一次性使用之產品，利用管路連接人工腎（透析）裝置，使血液及透析物循環並過濾有毒物質，用於腎臟衰竭病患執行血液透析療程乙情，有血液透析器示意圖附卷可稽（見原處分卷(一)第176頁、卷(三)第170頁）。又稅則號別第9018.90.50號「人工腎（透析）裝置」（即血液透析裝置）應包括洗腎機、血液透析器、透析液、血液迴路管、動靜脈屢管針等，有血液透析裝置照片及圖示在卷可參（見本院108年度簡字第4卷(一)第393頁至第397頁）。可知，人工腎（透析）裝置如要正常運作，尚需血液透析器，亦即人工腎（透析）裝置如缺少血液透析器，即無法正常運作，故血液透析器為人工腎（透析）裝置本質上所必要具備之一部分，應認屬該裝置之「零件」，亦即為稅則第90章儀器或器具所用之零件及附件。然而，血液透析器之功能既為過濾透析血液，本身實質上為液體過濾器，揆諸HS註解對稅則第8421節之詮釋，即應核屬海關進口稅則第8421節之範疇。可知，被告答辯應將系爭貨物改列稅則號別第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」（稅率為3%）等語，洵無不合。

5.原告雖主張系爭貨物即是所謂「人工腎臟」，本身就可視為「人工腎（透析）裝置」，稅則號別為第9018.90.50號云云，然所謂「人工腎（透析）裝置」尚包含洗腎機、透析液、血液迴路管、動靜脈屢管針等其他多項零件，業如前述，並無從以系爭貨物專用於洗腎醫療所用，即認本身就該當「人工腎（透析）裝置」整體，況且，世界關務組織（WCO）分類意見彙編8421.29/1、歐盟海關編號PLPL-WIT-0000-00000案例稅則分類意旨（見原處分卷(一)第107頁至第109頁、卷(三)第101頁至第103頁），亦將血液透析器列為稅則號

01 別第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」，從而，原
02 告此部分之主張，難認可採。

03 (三)原處分（含復查決定）並未違反信賴保護原則，理由如下：
04 按進口貨物貨品分類號列之歸列，涉及高度專業性及技術性
05 判斷，且貨品依其成分常可能涵蓋2以上之分類號列，海關
06 所屬分估員對於進口貨物之材質成分、功能、特性或用途之
07 認定，自有可能因各分估員自身專業智識及見解不同，而作
08 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
09 細緻之技術領域益為彰顯，且中外皆然，與吾人日常生活經
10 驗法則亦無扞格。亦即，海關依據進口商所進口之貨物成分
11 分析審究結果，認為將貨物之貨品分類號改列，方屬正確之
12 分類，此種貨物分類號之改列，性質上自屬匡正錯誤之分
13 類，於關稅實務中並非絕無僅有，亦非僅針對特定進口商之
14 不公平措施，該進口商自不得主張應沿用錯誤之分類，亦不
15 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
16 法負有正確分類之義務，倘其分類有誤，自有即時匡正錯誤
17 之責，是進口商主張其對於錯誤之分類有信賴利益云云，顯
18 非可採（最高行政法院104年度判字第677號判決參照）。準
19 此，原告主張原處分（含復查決定）相異於被告以前所認定
20 之稅則號別，違反信賴保護原則等語，應無理由。至原告所
21 援引之最高行政法院106年度判字第527號判決，其見解之目
22 的在闡釋原審應調查說明該案有無信賴保護原則之適用，而
23 廢棄原判決並發回，並非肯認海關就貨物分類號之改列違反
24 信賴保護原則，此觀諸更審判決經上訴後之最高行政法院10
25 7年度判字第704號判決即明，故原告此部分之主張，應有誤
26 解。

27 (四)被告就系爭貨物之稅則號別核定如有變更，應報財政部核
28 定，始合乎正當法律程序之要求，理由如下：

29 1.按我國關稅乃是對於國外進口貨物所課徵之進口稅（關稅法
30 第2條參照），具有財政收入及保護本國產業之機能。就財
31 政收入目的而論，關稅係量能課稅原則指導下，消費階段的

消費稅，進口貨物之關稅與進口貨物後加徵營業稅，均對同一稅捐主體（即進口貨物之業者）而課徵，並將於最終售價中轉嫁給終端消費者負擔；而依據加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第20條第1項之規定：「進口貨物按關稅完稅價格加計進口稅額後之數額，依第10條規定之稅率計算營業稅額。」已將進口貨物之關稅加計進入一般消費稅之營業稅的稅基當中，在此限度內，消費者消費進口貨物之行為因此被國家進行加重稅賦的重複徵稅，現實上具有強烈抑制國民消費自國外進口商品的意義與作用。因此，課徵關稅除形式上取得財政收入外，透過對進口貨物課徵關稅，提高其交易價格，再藉價格制約，保護本國產業生產之產品，不致於遭受進口貨物之激烈競爭，喪失生存發展空間，而產生保護本國產業的機能。

2.現代先進國家之關稅，其機能主要在於保護關稅，稅率之訂定，本身即具有產業政策之意義，因此，國家得基於公益原則（如對友善環境之貨物進口，給予減免關稅之優待）、需要原則（如關稅法第67條以下之「平衡稅」、「反傾銷稅」及「報復關稅」等）為各項進口貨物稅率之調整。如果運用得當，可促進國內生產事業技術之改良與資源之合理分配，引導國民於正確消費途徑。惟若保護關稅過重，則易引起貿易國報復，致輸出減少，影響本國產業。職故，關稅效果乃屬多重面向，其對於物價、銷售數量、保護產業、財政收入、所得重分配、貿易條件、就業水準、國際收支等均可產生影響。因此，關稅法除以第3條第1項：「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。」重申關稅之課徵應維持形式法治國原則之依法課稅原則外，105年11月9日修正公布第3條第2項則就規範進口貨物分類及相應稅率之海關進口稅則修訂，明文：「財政部為研議海關進口稅則之修正及特別關稅之課徵等事項，得邀集有關機關及學者專家審議之。」即係考量海關進口稅則之修訂，影響層

面廣泛，且涉及其他部會之業務，必須其他部會及學者專家共同參與始能觀察全貌，分析利弊得失，而非單就財稅主管機關之立場研究修正即得竟全功。

3.承上，由於先進國家之關稅，一般屬於保護關稅，但各主權國建構之關稅障礙，確實有妨害世界自由貿易之虞，因此國際間始終推動締結多國間之條約，以建構國際公平的法律秩序；各國也注意到彼此間海關業務制度分歧，阻礙國際貿易及其他國際交流，有必要推動海關業務制度的簡化與統合協調，因此而世界關務組織（WCO）等之設立，規範各國關務現代化及效率化的指導方針，避免關稅課徵構成不必要的貿易障礙。其中，為確保各類貨物關稅稅率之適用，在國際間具有統一性與明確性，制訂有HS註解，明確規定課稅對象品目之範圍及定義。我國考量HS註解成為世界貨品分類之主流，為貫徹經濟國際化、貿易自由化政策，於78年1月1日起，即正式實施以HS註解為基礎編定而成之海關進口稅則。亦即，以HS註解之6位碼為架構，先向下延伸2碼編成8位碼之中華民國海關進口稅則，再向下延伸2碼為中華民國商品標準分類。因此，海關進口稅則總則一將國際法融入為國內法之一部分，故而，其法規解釋應取向於符合國際規範之解釋，應參考國際法之模範案例。

4.進口稅則制定後之具體實施，有賴於海關就各種來貨為進口稅則號別之現實歸列，此屬於法律解釋涵攝之層面，務求正確，以落實法律於個案中，而得就進口貨物課以正確之稅率，實現各該稅率高低背後所隱含之產業政策。惟就現實層面而言，進口來貨項目繁多，產品內容日新月異，解釋涵攝錯誤在所難免，海關對來貨稅則號別為錯誤歸列，因此引據錯誤相應之稅率，作成違法之核課處分，原則上對於其他個案並無拘束力；海關於發現依關稅法第18條所核定來貨稅則號別歸列錯誤，致有短徵、溢徵稅款者，應於法定期限內（1年）自行撤銷原違法核定以命補繳或發還稅款（關稅法第65條參照），即非無據。然又衡諸：

01 (1)國際貿易中來貨進口，具有大量且持續之特質，其歸列直接
02 影響稅率，不僅攸關核課關稅、營業稅，乃至貨物稅多寡之
03 問題，尚且對於物價、銷售數量、保護產業、所得重分配、
04 貿易條件、就業水準、國際收支等各種經濟事務，產生現實
05 之影響作用，其歸列若驟然變動，影響稅率，不僅財政收
06 入、產業保護、所得分配、輸入管制等各部會之業務政策目
07 標難以穩定擘劃，甚且日常物價、企業產銷、就業水準等經
08 貿計畫與生活，亦將頻有動盪，於人民之安居樂業，大為不
09 利。

10 (2)尤其，我國企業組成結構，歷來均是中小企業家數占全體企
11 業家數逾97%。亦即，我國企業「絕大多數」係屬於中小企
12 業型態，其經營規模有限，營業範圍較狹，難以仿效大型企
13 業之多角化分散風險之經營型態，致政府法令、經濟景氣、
14 市場結構、產業循環等經營環境要素若一夕驟然發生變動，
15 中小企業容易陷入經營困窘之險境。且該等企業往往資力淺
16 薄，籌資能力及管道多受侷限，甚且體質孱弱勉力營生者，
17 如遇突發之資金缺口，舉借無門之下，僅得向民間借入利息
18 極為沉重之資金應急。又若係調取頭寸無著，致未能渡過突
19 來之衝擊者，則只能被迫無奈關廠或歇業。甚者，就價格激
20 烈競爭之貨物而言，中小企業因本身規模及能力相當有限，
21 無從左右市場供需之結構，其或僅能以薄利多銷之方式勉強
22 維持營生，然因其「薄利」，雖能佳惠於消費者，但其難有
23 餘裕面對突發之資金短缺窘境，復因其「多銷」，更需仰賴
24 「大量」之進口來貨以備銷售，則驟然改變來貨稅則號別歸
25 列而提高稅率，無所預期之「大額」進口稅捐壓力，對其為
26 害尤烈，於告貸無門乏力撐持之際，其或僅能應聲倒閉，致
27 頓失經濟來源無以養家活口者，或非僅進口業主而已，尚有
28 與其經常往來之下游廠商，以及其等所僱員工等眾人。

29 (3)從而，海關對於進口貨品之稅則歸類即使不當，一旦行之多
30 年，其持續而穩定之法律見解就形成了「某種秩序」，即使
31 見解錯誤，仍然成為進口商賴以為評估成本之準據，且為國

01 家其他部會政策考量之模型，其效力具有類似法規「抽象且
02 一般」之特質。是海關將其稅則歸列變更以追求法適用之正
03 確性之際，切莫忽略其安定性，務必踐行相當於法規變更之
04 「正當程序」，除藉相當之程序保障，蒐集資料回應民情，
05 提供緩衝期間，以利人民以及其他國家部會因應其變動外；
06 重點更在於變更之效力，應與法規變更相似，原則上不溯及
07 既往，非可率然以「依法行政」之旗幟，驟然變更行之多年
08 之進口貨物稅則歸列，令人民措手不及只能落難，致衍生諸
09 多社會問題。換言之，要求國家稅捐高權之行政舉措，必須
10 考量人民維持生計之多所艱難。

11 5.從而，財政部基於上開考量，先後作成下列函釋，以構築稅
12 則號別變更之正當法律秩序：

13 (1)財政部75年4月19日函：海關對於進口貨品之稅則歸類，應
14 求前後一致。如發現原所歸列之類目號別不適當，擬變更其
15 稅則號別課稅時，除已明文修訂者外，應先報部核定。

16 (2)財政部77年3月23日函：主旨：海關對於進口貨品之稅則歸
17 列，如發現所歸列之類目號別不適當，擬變更其稅則號別課
18 稅者，應依本函說明二辦理。說明：……二海關於核定稅則
19 號別時，依據廠商提供之資料及稅則分類紀錄卡，如發現該
20 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
21 別且將影響進口人之權益者，除已明文修訂者外，應先報部
22 核定；至進口貨物分類之異議（註：現行規定為復查）案
23 件，應依關稅法第23、24及25條（註：現行法為第45、46及
24 47條）規定辦理，惟其所涉通案歸列原則如欲變更，仍應依
25 財政部75年4月19日函規定辦理。

26 (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
27 物行之多年歸列之稅則號別不適當案件，依下列原則辦理：
28 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
29 不適當，擬變更其稅則號別且將影響進口人之權益者，仍依
30 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
31 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)財政部108年7月12日令廢止財政部91年3月8日令。財政部關務署之說明表示：「三91年部令（按：即財政部91年3月8日令）發布後之適用狀況：(一)報部原則條件設定嚴謹，適用案件不多：歸納其原因如下：1.整體性要件係以各關均對『同一進口貨物』歸列相同稅則號別為判準，惟近年來科技發展快速，貨品不斷推陳出新，已無法單從貨名判斷是否為同一貨物，且在通關實務上，貨物申報未依據海關進口稅則定義之貨名具體詳細為之，僅申報學名、俗名、商業名稱等一般性貨名，甚或籠統申報致難辨認貨物之本質者所在多有，以致常發生『同物異名』或『同名異物』之情況，使得何謂『同一進口貨品』之認定不易。2.延續性要件應依產品特性而考量進口次數及進口期間之持續性與頻繁性，此項要件未明確訂定進口期間及進口次數，主要係為保留裁量彈性，俾利將產品特性納入考量，依個案情節不同，為妥適之處理。惟亦因該項要件無明確判斷標準，使得『延續性』之認定常

01 因關員之主觀判斷而有所落差。(二)進口人常將91年部令誤為
02 信賴保護原則之適用：按91年部令所訂原則，係為處理『同
03 一進口貨物』，因海關多年均持續核歸某一特定稅則號別後
04 予以改列，須報部核定始得改列，以保障納稅義務人權益，
05 並非在處理『同一進口人』多年頻繁進口相同產品之情形。
06 四稅則號別見解變更之現行作法：(二)為確保進口人權益，實
07 現課稅公平及貫徹正當法律程序，本署現行稅則號別見解變
08 更案件，不論係因已作成之稅則疑問解答見解不適當、已作
09 成之稅則預先審核見解不當或參考WCO及其他國家之見解而
10 作成之見解變更，如具通案適用性質者，均依本部107年10
11 月4日台財法字第10713940630號函說明二部、次長裁示，以
12 『部令』登載於行政院公報對外公開，並自發布日（或指定
13 之將來一定期日）生效。」

14 (5)可知，財政部有鑑於海關對於進口貨品之稅則歸類不當，其
15 本質雖僅是解釋法律涵攝於個案錯誤，錯誤之法律解釋當不
16 影響法律之效力，變更錯誤之法律解釋以符合法律本旨，原
17 也不生是否應溯及既往之疑義，但如錯誤之解釋經案例累
18 積，已然成為各該貨物進口業者之共識，各海關如擬改變稅
19 則號別歸列以致影響其進口稅率高低，對進口業者及該產業
20 之影響相當於應以法律規定之稅率變更，其效力更是擴散至
21 整體國計民生，因此，財政部就此類法律解釋之變更另設計
22 其正當程序，務求降低法之正確性與安定性之衝突。徵諸財
23 政部上揭令釋之演進，各海關依關稅法第18條就個案進口貨
24 物為關稅核定，如發現來貨稅則號別歸列有見解變更之可
25 能，必須踐行財政部所揭示之特殊正當程序。其設計要旨略
26 為：

27 ①「通案性」之稅則號別見解變更，應由海關報由財政部核
28 定，並以部令登載於行政院公報對外公開，自發布日（或指
29 定之將來一定期日）生效；在海關發現報部至財政部核定發
30 布前，基於稅率變動不溯及既往，在稅率之適用方面，由海
31 關依進口貨物之原稅則稅率辦理，以符合法律安定性。

01 ②關於「通案性」之判斷，捨棄財政部91年3月8日令「同一貨
02 物」「整體性」及「持續性」該等不明確，或過度嚴苛及僵
03 化之標準，改以個案裁量。

04 6.就此，應予以肯認，並補充說明如下：

05 (1)財政部該等海關適用關稅法第18條核課關稅，其核課涉及通
06 案性稅則號別見解變更，應報財政部核定發布後始可以新稅
07 率據以課稅之正當程序設計，乃植基於憲法上對人民財產權
08 保障所應導引出之基本要求，而非因人民信賴海關過往稅則
09 號別歸列錯誤之行政處分所產生之信賴保護。蓋稅捐本質上
10 為對人民財產之侵害，必須依法律始得為課徵，稅率為稅捐
11 構成要件，其變動務必踐行立法程序並公告之，此為稅捐法
12 定原則，以維護人民財產權。而海關對於進口貨品之稅則歸
13 列錯誤而導致稅率有別，透過時間及案例數量之累積，該等
14 具體化抽象規範所生之錯誤，儼然成為人民及國家各部會
15 （包括海關）就該進口商品稅率之共識，其效力已有類於海
16 關進口稅則就「特定商品」為稅率之規定。擬變更該等因涵
17 攝錯誤所生之共識，於現實生活中，幾無異於改變稅捐構成
18 要件中稅率之規定，既無可透過立法程序予以變更（因為海
19 關進口稅則該等抽象規範本身並無錯誤），但至少必須由主
20 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
21 機關與人民間之「錯誤共識」予以變更，據以限制或侵害人
22 民之財產權，且原則上僅能向後生效，以維護人民對於效力
23 相當於稅法規範共識之信賴，為其財產權之基本保障。且此
24 亦為財政部75年4月19日函、財政部77年3月23日函、財政部
25 91年3月8日令，迄108年7月12日令一貫之見解，從未變更
26 （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
27 要件規定過度不明確、嚴苛及僵化所致，但通案性之稅則號
28 別改列必須報部核定乙事，並未變更），海關為其下級機
29 關，自應遵循。是以，財政部上開正當程序之要求，其適用
30 自不侷限於財政部108年7月12日令發布後始進口報關之貨
31 物，著無庸議。

(2)海關本為海關進口稅則第一次有權解釋機關，如於實務運作上，同一貨物前後歸列稅則號別不同，時間及數量累積相當程度已涉及見解變更之「可能」時，即須由海關報由上級機關財政部「核定」，由財政部決定是否屬於通案性，而必須以公告決定生效日期，非得由海關即行引據稅則號別歸列之新見解，依關稅法第18條為核課處分，也非得由財政部關務署自行頒佈「解釋性行政規則」下達海關，甚或發布新聞稿「命」人民依新聞稿內容而為報關進口業務。而該等必須報由財政部核定之要求，非僅以此顯示程序之慎重而已，參酌前述關稅法第3條第2項就海關進口稅則修訂，財政部得邀集有關機關及學者專家審議之規定以觀，財政部於海關報請通案性稅則號別見解變更之核定，除應審查該等見解變更是否正確，之前案例累積是否已達通案性標準外，並應決定適當之公告生效之日期以為過渡。凡此，除財政收入為財政部所主管者外，關於各該進口貨品之特質（產品日新月異，無該等特質之認識即難以區辨其所屬稅則號別歸列）、所屬產業資訊之收集（過往錯誤解釋案例累積於該產業是否已成為共識而有通案性、該產業國內市場依賴進口貨品之比率、稅率之升降對於進口廠商及國內生產者之影響、於該產業消費者習性之引導、進口廠商與國外供應商締約習慣影響成本預估之期間長短），該變革關於其他部會所主管經濟、文化、國民健康、國際貿易之影響，以及該等部會對此變革因應之道等因素，宜由財政部會同其他部會、產業公會、學者專家協同認定。如經財政部審認無通案性，財政部關務署或可就該等貨物之稅則號別歸列頒佈解釋性行政規則下達各海關遵守；如審認海關報請應歸列之稅則號別有誤者，應不予核定；而一旦審認為具通案性之稅則號別歸列之見解變更時，則應斟酌變革緩衝時程，務求進口人得以從容籌措資金、預為調整產銷、適當改編人力、重新配置資源等，而為進口稅費即將增加之對策，以保障其營業與財產，維持日常營運於不墜。申言之，海關就同一貨物之稅則號別歸列前後認定不

同，是否具有通案性而應以財政部令公告並登載於行政院公報對外公開，使變更之見解能向後生效，其決策機關並非各海關，也非財政部關務署，而係財政部，蓋只有財政部始具有地位整合有關部會，以宏觀之視野，就行之多年稅則號別變更，衡量法安定性與法正確性之協調，就經貿發展、產業保護、提升就業等重大政策之公益為分析，妥為因應而核定。

7.系爭貨物為血液透析器，應歸列為稅則號別第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」（稅率3%），方為海關進口稅則及HS註解之正確適用。但被告如認原告申報血液透析器之稅則號別第9018.90.50號（免稅）為不當，擬予變更，則應先送財政部核定，踐行此正當程序後，始得援用新稅率予以核課。其理由如下：

(1)原告2公司自103年起至107年間進口血液透析器，均申報稅則號別第9018.90.50號「人工腎（透析）裝置」，計250批，被告皆未改列稅則號別乙情，業據提出進口報關清單及檢附抽樣之報關單為憑（見本院108年度簡字第4號卷(一)第99頁至第211頁）。而其他血液透析器業者，絕大多數亦以稅則號別第9018節醫療器材免稅之稅則號別為申報進口，僅因財政部關務署106年4月5日台關稅字第1061006620號令（下稱財政部關務署系爭令）「未裝入套管之已成形中空纖維膜，供組裝血液透析器用者，屬液體過濾及淨化機具之零件，依據海關進口稅則解釋準則一（稅則第90章章註二(甲)）及六規定，歸列稅則第8421.99目，並自本令發布之日起適用之。」發布後，財政部關務署又於106年8月14日發布新聞稿，進一步指出「血液透析器」及其零件「中空纖維膜」均應歸列稅則第8421節以下，嗣後，財政部關務署所屬各海關即援引此令及新聞稿，就包含原告在內之血液透析器進口商為原申報免稅之稅則號別之改列，稅率由免稅提高至3%，衍生多起行政訴訟，繫屬各地方法院行政訴訟庭及臺北高等行政法院，亦為兩造所不爭執（見本院108年度簡字第4號卷(二)

第223頁至第225頁、第251頁至第253頁）。徵諸上開情節以論，顯然血液透析器歸列稅則號別第9018節以下，而為免稅進口，已有相當時日，並成為該等人工腎（透析）裝置零件進口產業者共識，均引為申報之基礎，各進口海關就此亦無異見，迄財政部關務署系爭令及新聞稿發布後，乃通案就血液透析器之稅則號別歸列為見解變更。

- (2) 尤其，國內原無血液透析器之生產商，其供給均仰賴國外進口，迄明基透析科技股份有限公司（下稱明基公司）106年12月產製明基血液透析器，取得衛生福利部醫療器材許可證，始於107年3月在臺灣地區正式上市，此經中華民國醫療器材商業同業公會全國聯合會確認在案，有該會108年7月1日全聯醫器（獎）字第10800043號函附卷可稽（見本院108年度簡字第4號卷(二)第246頁至第247頁）。而財政部關務署系爭令作成之緣由，始於明基公司104年11月向臺北關就財政部關務署系爭令所指貨物（未裝入套管之中空纖維膜）申請稅則預先審核，經臺北關104年12月23日以（104）北預字第0291號進口貨物稅則預先審核答覆函函復：「本案貨品依檢附之資料說明，為Capillarymembrane，用在血液透析器中進行血液透析，為血液透析裝置之零配件，參據HS中文註解對稅則第9018節之詮釋，宜歸列貨品分類號列第9018.90.90.90-5『其他第9018節所屬貨品之零件或附件』項下（免稅）」。嗣明基公司又於106年1月就相同組成、功能，不同廠商之產品向被告申請稅則預先審核，經被告依據「進口貨物稅則預先審核注意事項」第3點第7項規定，參據臺北關104年預審案件之分類意旨，106年2月14日以（106）基預字第0105號進口貨物稅則預先審核答覆函函復，應歸列貨品分類號列第9018.90.90.90-5。迄財政部關務署稅則法制組再度研析，以WCO及大陸分類案例為據，始認應歸類於第8421節以下，並指出臺北關及被告上開預審答覆並不適當，而於106年3月16日簽呈主管批核，終作成財政部關務署系爭令，復於106年8月14日發布新聞稿，進一步將財政部關務署系爭令

所適用之「未裝入套管之中空纖維膜」，擴及於血液透析器，均謂之應歸列為第8421節，並籲請進口廠商配合等情，經財政部關務署及證人即承辦人張永良在另案中證述綦詳（參臺北高等行政法院108年訴字第149號事件108年7月31日準備程序筆錄，見本院108年度簡字第4號卷(二)第293頁至第311頁），並有財政部關務署系爭令及簽呈、臺北關及被告上開預審案件答覆函及相關資料及新聞稿在卷可憑（見本院108年度簡字第4號卷(三)第273頁至第293頁、同卷(二)第199頁）。從而，就血液透析器所應歸列之稅則號別，雖未經預審，但其零件「未裝入套管已成形中空纖維膜，供組裝血液透析器用者」，早經國內擬自行產製血液透析器廠商為徵詢，而為國內外市場競爭成本及效率之預估，財政部關務署所屬臺北關及被告均以預審案件表示屬於第9018.90.90號「其他第9018節所屬貨品之零件及附件」，循臺北關及被告此預審案之推論邏輯，「中空纖維膜」此零件所屬貨品「血液透析器」當亦屬於「其他第9018節所屬貨品」，而為免稅。因此，不論藉發布新聞稿之方式，將血液透析器歸列為第8421.29目下；或透過財政部關務署系爭令發布，將未裝入套管之已成形中空纖維膜歸列第8421.99目下，同具有通案性，屬於稅則號別見解變更案件。從而，此未經正當程序，驟然改變之，並令其變更之效力溯及既往，其將引發後續不良效應。

(3)其相關後續不良效應已明確者，可簡述如下：

①明基公司就血液透析器之零件「中空纖維膜」歸列稅則號別申請被告預審，被告甫於106年2月14日復以歸列第9018.90.90號，屬於免稅，然財政部關務署旋於106年4月5日以財政部關務署系爭令變更此見解，並以106年8月份新聞稿，表示血液透析器「正確」歸列稅則號別為第8421.29.90號，稅率3%；而原告及其他進口血液透析器廠商之來貨，其成本及售價殆以免稅為預估，於進口時驟然提高稅率，又適逢明基公司同種類產品於國內上市，勢必牽動明基公司、原告及其他

進口血液透析器廠商之市場價格競爭，直接影響廠商生存空間，致有多起訴訟。

②「血液透析器」屬於「人工腎（透析）裝置」之專屬零件，而為醫療器材之零件，其藥商報運進口前依照藥事法第40條規定向中央衛生主管機關申請查驗登記，經核准發給醫療器材許可證後，始得由許可證持有藥商或其授權者輸入，經濟部國際貿易局（下稱國貿局）及經濟部工業局均表示政策上不贊成開放自中國大陸進口，但因財政部關務署以前揭新聞稿表示正確稅則號別屬於第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」後，行政院大陸委員會以該等稅則號別之商品業經國貿局確認為ECFA早收清單開放項目，若逕將改列為中國大陸物品不准輸入項目（即增列「MWO」），涉及我方未履行「海峽兩岸經濟合作架構協議」實施貨品貿易早期收穫之承諾，對此表示保留態度，經於106年11月21日、107年4月23日多次會商後，始作成稅則號別第8421.29.90號下增列「一次性血液透析器」10碼之專屬號列，並加列輸入規定「MWO」「504」為專屬貨號之結論（參106年8月14日貨品分類號別第8421.29.90.00-3號輸入規定、ECFA早收清單大陸方面減讓稅號對照臺灣方面稅號、國貿局106年9月19日函、財政部關務署107年4月23日會議記錄、財政部107年6月21日函、稅則號別第8421.29.90.10號之內容，見本院108年度簡字第4號卷(三)第307頁至第321頁）。是本件稅則號別歸列之變更，已直接影響國際貿易以及條約協議之履行。甚者，我國驟然將持續而穩定之稅則號別歸列變更，由免稅提高至稅率3%，影響進口商進口血液透析器之意願，是否引發其他國家貿易抵制或制裁，猶未可知。

③世界各國為保護本國人民之身體健康，醫療器材進口稅率大多不高，人工腎（透析）裝置之零件血液透析器，即使歸列於第8421節，其仍屬免稅，如歐盟及美國等，此亦為兩造所不爭。而我國洗腎人口約8萬人，每次洗腎費用約3,100元，每次3小時，一週3次，平均洗腎年數約20年，是血液透析器

之產銷於臺灣醫療上有其特殊性及必要性，進口稅費成本提高，本由終端消費者（即病患）負擔，不過，目前該等醫療費用由健保給付，而健保資金之來源莫非為全國人民共同繳納之全民健保保費，因此，該等醫療器材進口稅費之增加，終局由全民負擔。從而，將血液透析器歸列為正確之稅則號別所致稅率提高，除有利於國家財政收入外，於國民健康等民生事項，未必有利。而此，本應於正確歸列稅則號別之際，由財政部邀集相關部會（如衛福部、工業局等），併行討論相應適當之稅率，要非驟然改變稅則號別即提高稅率，而由全民負擔其不利。

④上開效應俱為缺失，莫不起於財政部關務署就血液透析器稅則號別歸列見解之變更，未報財政部核定，徵詢相關部會及業界之意見，確認其通案性，評估衡量相應舉措（如設緩衝期或就歸列後之血液透析器降低稅率等），貿然為之所致。被告未經前述正當程序之踐行，即改變海關行之多年之稅則號別歸列之見解，逕以關稅法第18條就個案為核定，有損原告權益，徵諸首揭說明，乃為違法。

(4)至被告雖又以財政部91年3月8日令為據，主張系爭血液透析器多年來曾有核列為「9018.90.50」（人工腎（透析）裝置）、「9018.90.80」（其他9018節所屬貨品）、「9021.39.90」（其他導管套管及類似品）等稅則號別，並不符合財政部91年3月8日令所定整體性之要件，將其稅則號別變更成為第「8421.29.90」號，亦無庸報財政部核定；另各海關雖就血液透析器稅則號別歸列曾有錯誤之核定，但此既為不合法之行政先例，即無從引為行政自我拘束之前提要件，原告不得以此為據，請求被告重複錯誤之核定等語。然查：

①財政部91年3月8日令關於整體性之要求過於僵化與嚴苛，業經財政部108年7月12日令廢止，財政部108年7月12日令所揭示應個案裁量是否有通案性，如涉及稅則號別見解變更者，報由財政部登載於行政院公報對外公開，並自發布日（或指定之將來一定期日）始生效之意旨，不限於財政部108年7月

01 12日令發布後始適用，以落實憲法所保障人民財產權。且海
02 關就同一貨物之稅則號別歸列前後認定不同，是否具有通案
03 性而應以財政部令公告並登載於行政院公報對外公開，使變
04 更之見解僅能向後生效，其決策機關乃為財政部，而非為核
05 課處分之海關，更非被告。被告無視於血液透析器於財政部
06 關務署系爭令發布前，包含原告在內多家進口廠商，多年且
07 頻繁，就血液透析器原申報稅則號別第9018節，稅率為免稅
08 之事實，仍執財政部關務署系爭令發布前血液透析器之零星
09 案例（且所舉前曾歸列之稅則號別貨物均為免稅）為據，而
10 指該等產品歸列稅則號別一致之整體性不足，無庸報財政部
11 核定即可變更前錯誤核定之見解，要無可採。實則，被告於
12 血液透析器有如上長期穩定之稅則號別歸列「錯誤」之情事
13 下，即使各海關有零星案例影響是否該當「整體性」之判
14 斷，也應報請財政部核定確認，而非自行認定不具整體性，
15 率爾變更長期且頻繁之稅則號別歸列見解，逕依關稅法第18
16 條另為核定。

- 17 ②海關對於進口貨品之稅則歸類即使不當，一旦持續而穩定，
18 具有類似法規「抽象且一般」之效力特質。是故，前述財政
19 部就此變更稅則號別歸列見解之正當程序之設計上，其立論
20 基礎本不在於行政程序法第117條以下違法行政處分撤銷之
21 信賴保護規範，而在於類推中央法規標準法第12條規定，令
22 其法律見解之變動如同法律之變動，自公告日起始生變動之
23 效力，不溯及既往。當然，法律見解之變動並非法律變動，
24 雖無庸立法院通過，總統公布（中央法規標準法第4條參
25 照），但進口貨物之稅則號別改列直接影響稅率高低，而稅
26 率為稅捐構成要件，依稅捐法定原則，本應立法為之，是
27 以，財政部始要求進口貨物稅則號別法律見解之變更必須送
28 其核定，務求其變更之程序「有類於」立法程序之廣泛、審
29 慎及統一。被告將原告對於「過往持續而穩定錯誤法律見
30 解」信賴之主張，誤會為對錯誤違法行政處分信賴之見解，
31 而為如上抗辯，自無可採。

01 (五)末按關稅法第4條規定：「關稅之徵收，由海關為之。」第6
02 條規定：「關稅納稅義務人為收貨人、提貨單或貨物持有
03 人。」第29條第1項規定：「從價課徵關稅之進口貨物，其
04 完稅價格以該進口貨物之交易價格作為計算根據。」營業稅
05 法第20條第1項規定：「進口貨物按關稅完稅價格加計進口
06 稅後之數額，依第10條規定之稅率計算營業稅額。」第41條
07 規定：「貨物進口時，應徵之營業稅，由海關代徵之；其徵
08 收及行政救濟程序，準用關稅法及海關緝私條例之規定辦
09 理。」可知，被告得就原告進口貨物從價，依其所屬稅則號
10 別所示稅率為關稅及營業稅之課徵。然原告本件報運進口之
11 系爭貨物為免稅（關稅），已具通案性，未經財政部核定變
12 更，被告逕以財政部關務署系爭新聞稿所示見解，而將之改
13 列稅則號別第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」，
14 即有違該等法律見解變更應踐行之特殊正當程序，乃有違
15 法，致系爭貨物因而更改稅則號別適用稅率3%所多發生之稅
16 費部分，亦屬違法。茲將本件原申報稅費、被告對「血液透
17 析器」更改稅則號別適用稅率3%所多發生之稅費，分述如
18 下：

19 1.原告2公司分別就系爭貨物申報之稅費：關稅均為0元、營業
20 稅分別為19,929元、99,385元、推廣貿易服務費各為159
21 元、795元，各有其進口報單存卷可稽。

22 2.被告對系爭貨物更改稅則號別適用關稅稅率3%所多發生之
23 稅費：多發生之「關稅」分別為11,957元、59,631元，有被
24 告提出之徵稅作業／稅單維護作業／稅單更改處理各1紙存
25 卷可按。多發生之「營業稅」各為598元、2,981元（原經被
26 告核定之營業稅各為20,527元、102,366元，與其原申報之
27 營業稅差額即為多發生之營業稅）。從而，被告對系爭貨物
28 更改稅則號別，致原告2公司多發生之稅費分別為12,555
29 元、62,612元（計算式：11,957元+598元=12,555元、59,
30 631元+2,981元=62,612元），此部分之核課即屬違法。

31 六、綜上所述，被告於「血液透析器」報請財政部核定改列稅則

號別第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」前，逕援引改列後之新稅率（3%）核課關稅，再據以計算其營業稅額，有失正當程序而為違法，復查決定及訴願決定未審及於此，就該部分而為維持，於法亦有未洽；原告聲明就多發生之稅費部分（分別為：12,555元、62,612元）求為撤銷，為有理由，爰判決如主文所示。

七、本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊、防禦方法及所提證據，經核均與判決結果不生影響，爰不一一論列，併此敘明。

據上論結，本件原告之訴為有理由，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 6 月 9 日
行政訴訟庭 法 官 李謀榮

以上正本係照原本作成。

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實。

中 華 民 國 110 年 6 月 9 日
書記官 鄭又綾

附表一：

編號	進口報單號碼	項次	貨物名稱	報關日期	原申報稅則號別	被告歸列稅則號別	完稅價格A	進口稅率B	進口稅 C=A×B	營業稅 (因課徵進口稅所增加之 營業稅額) D=C×5%	本件改列稅則號別 後所增加之總金額 E=C+D
1	AW/BC/07/253/ M0335	1-4	血液透析 器	107年5月 2日	9018.90.50	8421.29.90	398,595	3%	11,957	598	12,555

附表二：

編號	進口報單號碼	項次	貨物名稱	報關日期	原申報稅則號別	被告歸列稅則號別	完稅價格A	進口稅率B	進口稅 C=A×B	營業稅 (因課徵進口稅所增加之 營業稅額) D=C×5%	本件改列稅則號別 後所增加之總金額 E=C+D
1	AW/BC/07/253/ M0336	1-5	血液透析 器	107年5月 2日	9018.90.50	8421.29.90	1,987,704	3%	59,631	2,981	62,612