

最 高 行 政 法 院 判 決

109年度上字第956號

上 訴 人 財政部關務署基隆關

代 表 人 楊崇悟

訴訟代理人 張培瑤

被 上 訴 人 英屬維京群島商卡汀諾股份有限公司台灣分公司

代 表 人 馮冬萍

訴訟代理人 陳威駿 律師

柯佩吟 律師

上列當事人間進口貨物核定稅則號別事件，上訴人對於中華民國109年7月9日臺北高等行政法院108年度訴字第436號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、緣被上訴人委由益和報關有限公司於民國107年5至8月間向上訴人報運進口法國、日本、德國產製血液透析器（Dialyser）5批（報單號碼：第00/00/00/000/00000、00/00/00/000/00000、00/00/00/000/00000、00/00/00/000/00000、00/00/00/000/00000號；下稱系爭貨物），原均申報稅則號別第9018.90.50號「人工腎（透析）裝置」，稅率0%，經電腦核定以文件審核（C2）方式通關。嗣經上訴人審查結果，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%，以海關進口貨物稅費繳納證兼匯款申請書（稅單號碼：AWZ000000000000、AWZ000000000000、AWZ000000000000、AWZ000000000000、AWZ000000000000；下合稱原處分）補徵稅費新臺幣（下同）1,300,263元。被上訴人對於改列稅則號別並因此增加之稅捐（包括進口稅及營業稅）部分不服，循序提起行政訴訟，並聲明：訴願決定及復查決定均撤銷。嗣於108年4月25日以行政訴訟起訴理由狀聲明：訴

願決定及原處分（含復查決定）均撤銷；復於109年4月30日以行政訴訟變更訴之聲明暨補充理由（七）狀聲明：原處分（含復查決定）因稅則改列後所增加之稅額500,104元部分，暨該部分之訴願決定均撤銷；再於109年5月28日以行政訴訟變更訴之聲明暨言詞辯論意旨狀聲明：訴願決定、復查決定、原處分關於原判決附表所示報單項次之核定金額總計500,102元部分均撤銷。經原審法院判決將訴願決定、復查決定及原處分關於原判決附表所示報單項次之核定金額總計500,102元部分均撤銷。上訴人不服，乃提起本件上訴。

二、被上訴人起訴之主張及上訴人於原審之答辯，均引用原判決所載。

三、原判決撤銷訴願決定、復查決定及原處分關於原判決附表所示報單項次之核定金額總計500,102元部分，其理由略謂：

（一）系爭貨物即「血液透析器」應歸列稅則號別第8421.29.90號：依HS註解就稅則第90章章註2（a）規定及就稅則第90章之詮釋於總則（Ⅲ）零件及附件中之闡示，進口貨品即使屬於稅則第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，而不歸入第90章。稅則號別第9018.90.50號「人工腎（透析）裝置」，應包括血液透析機（即洗腎機），血液透析器、透析液過濾器、血液迴路管、透析液、動靜脈瘻管針等組件。「人工腎（透析）裝置」如缺少血液透析器即無法正常運作，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」。惟審酌系爭貨物功能係利用內部之中空纖維薄膜以過濾透析血液，揆諸HS註解對稅則第8421節之詮釋，顯然系爭貨物本身即為液體過濾器，屬稅則第8421節之範疇。是上訴人依據海關進口稅則總則一及解釋準則一、六規定，並參酌HS註解之相關詮釋，將系爭貨物歸列為稅則號別第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」，洵屬有據。（二）系爭貨物應歸列稅則號別第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」（稅率3%），方

01 為海關進口稅則之正確適用，但上訴人如認被上訴人申報稅
02 則號別第9018.90.50號（免稅）為不當，擬予變更，則應先
03 送財政部核定，踐行此正當程序後，始得援用新稅率予以核
04 課。其理由如下：1.海關對來貨稅則號別錯誤歸列，因而引
05 據錯誤相應之稅率，作成違法核課處分，原則上對於其他個
06 案並無拘束力；海關因稅則號別歸列錯誤，致有短徵、溢徵
07 稅款者，並得於法定期限內（1年）自行撤銷原違法核定以
08 命補繳或發還稅款（關稅法第65條參照）。然海關對於進口
09 貨品之稅則歸類即使不當，一旦行之多年，其持續而穩定之
10 法律見解就形成了「某種秩序」，即使見解錯誤，仍然成為
11 進口商賴以為評估成本之準據，且為國家其他部會政策考量
12 之模型，人民對之信賴，有類似於對法規之信賴，而非對於
13 過往錯誤行政處分之信賴。是以，海關將行之多年稅則歸列
14 變更，以追求法適用正確性之際，自不應忽略其安定性，仍
15 應踐行「正當程序」，藉由提供相當之程序保障，以利人民
16 及其他國家部會因應其變動。海關對於進口貨品之稅則歸列
17 錯誤因而導致稅率不同，透過時間及案例數量之累積，該等
18 具體化抽象規範所生之錯誤，儼然成為人民及國家各部會
19 （包括海關）就該進口商品稅率之共識，其效力已有類於海
20 關進口稅則就「特定商品」為稅率之規定。擬變更該等因涵
21 攝錯誤所生之共識，無異於改變稅捐構成要件中稅率之規
22 定，此雖無庸透過立法程序予以變更（因為海關進口稅則該
23 等抽象規範本身並無錯誤），但至少必須由主管機關透過相
24 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
25 之「錯誤共識」予以變更，據以限制或侵害人民之財產權，
26 且原則上僅能向後生效，以維護人民對於效力相當於稅法規
27 範共識之信賴，為其財產權之基本保障。2.被上訴人公司自
28 99年成立以來，即持續進口血液透析器，光是102至107年
29 間，進口血液透析器共計179批，並均申報稅則號別第9018.
30 90.50號「人工腎（透析）裝置」，而其他進口血液透析器
31 業者，絕大多數亦以稅則號別第9018節之醫用儀器及用具免

01 稅號別申報進口。嗣各海關援引財政部關務署（下稱關務
02 署）106年4月5日台關稅字第1061006620號令（下稱106年4
03 月5日令）及106年8月14日新聞稿，就包含被上訴人在內之
04 血液透析器進口商原申報稅則號別而為改列，稅率由免稅提
05 高至3%，致衍生多起行政訴訟，繫屬臺北高等行政法院
06 者，除本件外，另有107年度訴字第1400、1401、1402號及1
07 08年度訴字第82、149、206、236、237、281、307、353、7
08 87、1307號等事件，亦經原審查明無誤。徵諸上情，血液透
09 析器歸列稅則號別第9018節以下而為免稅進口，顯然已有相
10 當時日，並成為該等進口業者共識，均引為申報之基礎，海
11 關就此原亦無異見。且系爭貨物所應歸列之稅則號別雖未經
12 預審，但其零件「未裝入套管已成形中空纖維膜，供組裝血
13 液透析器用者」，早經國內擬自行產製血液透析器廠商為徵
14 詢，而為國內外市場競爭成本及效率之預估，關務署所屬臺
15 北關及上訴人，均以預審案件表示屬於第9018.90.90號「其
16 他第9018節所屬貨品之零件及附件」，循臺北關及上訴人此
17 預審案之推論邏輯，「中空纖維膜」此零件所屬貨品「血液
18 透析器」當亦屬於「其他第9018節所屬貨品」，而為免稅，
19 乃為進口血液透析器廠商所可能引為信賴。是而，不論藉發
20 布新聞稿之方式，將血液透析器歸列為第8421.29目下，或
21 透過關務署發布106年4月5日令，將未裝入套管之已成形中
22 空纖維膜歸列第8421.99目下，同具有通案性，屬於稅則號
23 別見解變更案件。上開稅則號別歸列見解之變更，本應報財
24 政部核定，徵詢相關部會及業界之意見，確認其通案性，評
25 估衡量後定相應舉措（如設緩衝期），以保障進口人權益。
26 上訴人未經前述正當程序之踐行，逕行改變海關行之多年稅
27 則號別歸列之見解，並就個案為核定，有損被上訴人權益，
28 乃為違法至明。3.血液透析器稅則號別之變更，乃屬通案性
29 之稅則號別見解變更，上訴人仍執關務署106年4月5日令發
30 布前之零星案例為據，主張不符財政部91年3月8日台財關字
31 第0910550152號令（下稱91年3月8日令）所定整體性之要

01 件，無庸報財政部核定即可變更前錯誤核定之見解，要無可
02 採。再者，無論血液透析器多年來曾有申報稅則號別為「90
03 18.90.50」，抑或「9018.90.80」、「9021.39.90」，上開
04 稅則號別均屬第90章項下，稅率皆為免稅，且輸入規定均須
05 檢附主管機關衛生福利部核發之醫療器材許可證，其規制效
06 果與稅率尚無不同。另上訴人所舉乙、丙廠商申報之例，其
07 報運進口日期分別為106年11月2日、106年12月20日及107年
08 2月14日，均在關務署106年4月5日令及106年8月14日新聞稿
09 之後，自不得以此列入是否符合整體性之考量；上訴人所舉
10 甲廠商之例，其報運進口日期雖為101年11月26日，然報上
11 並未申報通關簽署文件號碼，且從甲廠商所附之仿單所示，
12 藥商名稱為盟太國際有限公司，醫療器材仿單標籤粘貼表上
13 亦記載該公司為申請廠商，均非甲廠商，甲廠商究竟為何申
14 報8421.99.10容有未明，是否為規避進口須檢附主管機關衛
15 生福利部核發之醫療器材許可證的管制規定亦未可知，何況
16 此乃零星個案，是上訴人執此主張血液透析器前有不同之稅
17 則號別申報，資為其不具整體性要件之論據，亦無可採。至
18 被上訴人於進口系爭貨物前，所進口之血液透析器22批，業
19 經上訴人核定歸列稅則第8421節，被上訴人亦已依法繳稅，
20 惟觀諸該等報單所載報單日期係在106年3至12月間，斯時上
21 訴人既已為稅則號別見解之變更，則被上訴人主張上訴人該
22 時期大量改列被上訴人申報報單，其基於成本效益考量而未
23 就每一案提行政救濟，不能因此而為被上訴人不利之認定，
24 即非無據。上訴人執此而謂其就血液透析器核定歸列稅則第
25 8421節有前例可循云云，並無可採。(三)按關稅法第4條、第2
26 9條第1項、加值型及非加值型營業稅法第20條第1項、第41
27 條規定，上訴人得就被上訴人進口貨物從價，依其所屬稅則
28 號別所示稅率為關稅及營業稅之課徵。被上訴人如原判決附
29 表所示報運進口之血液透析器為免稅（關稅），已具通案
30 性，未經財政部核定變更，上訴人逕以關務署106年8月14日
31 新聞稿所示見解，將之改列稅則號別第8421.29.90號「其他

液體過濾或淨化機具」，有違稅則號別見解變更應踐行之正當程序，乃有違法，從而，其因改列稅則號別而適用3%進口稅率所核課之關稅及因此增加之營業稅部分（詳如原判決附表所示進口稅及因改列稅則號別增加之營業稅額部分），亦屬不法等語。

四、上訴意旨略謂：（一）按關稅法第18條第1項之立（修）法意旨，地區海關所為之個案稅則核定，僅對該個案有拘束力，對國家其他部會及其他義務人均無拘束力。次按發布命令，係一法律行為，須行為者有發布之意思及行為，所發布者並須具備普遍抽象之規制內涵，始足當之。地區海關所為之個案稅則核定，原無發布命令之意思，亦未以公告或納入法令彙編等方式發布，縱經確定終局判決引用，亦無從補充原所未有之發布意思及行為，而可虛擬為普遍抽象之法規範。原未發布之個案稅則核定，如得因確定終局判決之引用，而成為普通抽象之法規範，則無異以引用個案稅則核定之法官為發布命令之工具。且不得因有海關進口稅則此一抽象之法律見解為依據，即推論地區海關所為之個案稅則核定必有重複引申同一法律見解之意思，故該個案稅則核定之行政處分即相當於通案法律見解之發布。若循此邏輯，則地區海關所有表示稅則歸列法律見解之個案核定，亦皆基於發布命令之意思為之，而皆可具有類似法規形成「某種秩序」之特質。若非如此，則其中有類似法規形成「某種秩序」之特質者，有不可類似法規形成「某種秩序」之特質審查者，可與不可之客觀界限何在，豈不存於法院之一念，而淪為司法之恣意。個案稅則核定不可設詞虛擬為類似法規形成「某種秩序」之通案，使其幻化為行政命令，以遂對其就有無踐行行政命令發布應遵守正當程序之審查目的。（二）被上訴人報運系爭貨物進口前，他案數廠商進口血液透析器，經海關歸列正確稅則號別第8421.29.90號，按稅率3%繳稅達數百萬元之紀錄。原審並已知悉血液透析器多年來曾有核列為第9018.90.50號「人工腎（透析）裝置」、第9018.90.80號「其他9018節所

屬貨品」、第9021.39.90號「其他導管套管及類似品」等稅則號別，且被上訴人於進口系爭貨物前，已進口血液透析器22批，經上訴人核定歸列稅則第8421節並依法繳稅，又上訴人提出甲廠商於101年11月26日進口血液透析器經海關核定歸列稅則號別第8421.99.10號。是以，各地區海關就同一進口貨物之稅則歸列之核定既無一致性，自無從就地區海關核定稅則之行政實踐，發展出類似法規形成「某種秩序」之效力。且行政法院向來見解認為：海關對於個案報單稅則核定，僅具個案效力，僅對該案貨物有其拘束力，並不及於之前或之後相同貨物之其他個案，就個案貨物稅則核定，尚難作為他案之「信賴基礎」（鈞院90年度判字第1391號、99年度判字第1026號、第1042號、100年度判字第25號、104年度判字第677號判決參照）。原判決採行政規則變更應踐行正當程序之論述途徑，與行政法院向來論述途徑不同。(三)原判決判斷是否形成法秩序之對象，一為核定歸列稅則號別之處分機關（即海關）之核定稅則實踐；一為進口人進口申報稅則時之原申報實踐，其認定要件與涵攝理由前後齟齬，自難謂非判決理由矛盾。同樣論述邏輯下，原判決認「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，乃為進口血液透析器廠商所可能引為信賴」，並就此下結論認「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，或透過關務署發布106年4月5日令，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」，則關於判斷是否形成法秩序之觀察對象，究係處分機關（即海關）之核定稅則實踐，抑或進口人之信賴，其認定要件與涵攝理由前後齟齬，自難謂非判決理由矛盾。且原判決未說明經何調查有何證據，堪認「各」地區海關就系爭貨物稅則歸列為免稅之第9018.90.50號無異見，判決理由已有不備。乃原判決又謂有零星案例未經海關核定為同一稅則，則關於就與系爭貨物同

一屬性之貨物，海關稅則歸列核定之行政實踐上，究竟是「各」地區海關就此亦無異見，抑或有「零星」案例未經海關核定為同一稅則，此關涉是否形成行政慣例有無之基礎事實判斷，乃原判決前後論述不一致，自難謂非判決理由矛盾。(四)被上訴人於原審所提出之血液透析器進口報單清單，自102年起至107年間，均申報稅則號別第9018.90.50號計148批，經上訴人於原審即指出，自106年3月起皆經上訴人依關稅法第18條授權之核課期間核定歸列稅則號別第8421.29.90號，且其中於102年12月至106年2月間106批係經核定以稅則號別第9018.90.50號，而經海關實質審查者僅3批，其餘103批均係以C1（免審免驗）方式通關，海關並未審查其書面文件，亦未實際檢驗貨物者，高達97.16%。海關基於關稅法第10條授權訂定貨物通關自動化實施辦法第13條、第14條規定，既未就與系爭貨物相同或類似屬性貨物「全部」予以實質審查，自難謂地區海關就系爭貨物之稅則歸列主觀上有行使稅則歸列之法效意思，亦難就此寬泛推論：地區海關對於進口貨物之稅則歸類不當，行之多年者，即「全部」具有持續而穩定之法律見解就形成了「某種秩序」之效果。原判決如上所述乃寬泛認定而未述明其論述之根據，或未說明何以未經海關文件審核（通關方式核列C2）或查驗（通關方式核列C3）之實質審查者，仍然會形成類似法規拘束力性質之「某種秩序」，不惟泛論而屬理由不備，且與鈞院107年度判字第431號判決意旨相佐。(五)海關對於進口貨品之稅則歸類不當而行之多年者，其是否形成法秩序之回溯觀察時點，應以被上訴人報關進口之時點回溯觀察（鈞院102年度判字第131號判決意旨參照）。觀察之內容為被上訴人報關進口時點之前，海關歷年與系爭貨物同類進口貨物稅則分類，海關是否已有相當時日均以免稅之稅則第9018節以下核定歸列。被上訴人報關進口時點為107年5至8月間，乃原判決關於海關稅則歸列是否形成法秩序之回溯觀察時點，係以關務署106年4月5日令發布及106年8月14日新聞稿發布作為回溯

01 觀察時點。其回溯觀察時點之採擇，忽略至遲於106年8月14
02 日新聞稿發布後，到被上訴人107年5至8月報關進口期間，
03 至少長達9個月期間，地區海關並沒有就與系爭貨物同類進
04 口貨物以稅則第9018節核定歸列之行政案例實踐。此回溯觀
05 察時點，關涉過往海關核定系爭貨物稅則是否形成法秩序，
06 乃原判決未說明理由，何以回溯觀察時點之採擇，不採被上
07 訴人報關進口時，自難謂無判決理由不備。(六)本件係屬海關
08 於關稅法第18條授權之「核課期間」內行使終局核定稅則職
09 權，以匡正貨物放行時之先行核定，要與關稅法第65條無
10 涉。原判決認海關於發現依關稅法第18條所核定來貨稅則號
11 別歸列錯誤，致有短徵、溢徵稅款者，應於法定期限內（1
12 年）自行撤銷原違法核定以命補繳或發還稅款（關稅法第65
13 條參照）僅述及部分稅則號別歸列錯誤之救濟途徑，應予指
14 明。原審審理時，上訴人已提出被上訴人報運系爭貨物進口
15 前，他案數廠商進口血液透析器經海關歸列正確稅則號別第
16 8421.29.90號並繳稅達數百萬元之紀錄。又被上訴人自關務
17 署106年8月14日新聞稿發布後迄被上訴人107年5至8月間報
18 關進口期間長達9個月，被上訴人既以系爭貨物進口為常業
19 且委有通過國家考試之專責報關人員協助報關，就所進口貨
20 物應課徵多少進口稅率應有認知，惟被上訴人於申報進口
21 時，仍執意申報稅則號別為第9018節以下免稅之稅則，難謂
22 被上訴人有何不公平情事須藉由司法造法予以救濟之必要。
23 原判決認無可透過立法程序變更而有司法造法以導正不公平
24 之必要，惟其忽略現行規定中已有針對海關稅則歸列不當之
25 既有救濟程序，原判決捨既存救濟途徑不適用，應有判決不
26 適用法則之不當。(七)財政部109年7月6日台財關字第1091015
27 146號令（下稱109年7月6日令）廢止財政部75年4月19日台
28 財關第7505338號函及77年3月23日台財關第770027306號
29 函。依財政部109年7月6日令認為稅則號別變更應踐行報財
30 政部核定程序之類型，限於具有反覆適用性質的通案歸列稅
31 則變更。不涉及通案稅則號別變更的類型者，係屬個案關於

01 稅則號別歸列的爭執，當事人不服者，應循關稅法第45條至
02 第47條提起行政救濟。根據關務署研議廢止財政部91年3月8
03 日令簽呈之說明三、（二），「進口相同貨物」多年來均申
04 報同一稅則號別，將其解釋為應該受信賴保護，進口人誤解
05 的地方在於，同一進口貨物經海關多年來持續歸列某一個特
06 定稅則號別後，發現不適當而予以匡正改列稅則時，須踐行
07 報財政部核定後始可變更之程序，並非在處理「同一個進口
08 人」多年來頻繁進口相同產品的情形。換言之，稅則號別之
09 歸列是屬於「全國」尺度上，就「進口貨物」在關稅法第3
10 條所稱之「稅則分類」問題，並非在於「個別進口人」信賴
11 保護的問題。本件針對系爭貨物稅則號別之歸列，根據財政
12 部109年7月6日令，從拘束力文件角度觀察，並無存在一個
13 對地區海關具有拘束力的稅則號別歸列原則在前，亦即地區
14 海關之上級機關關務署或財政部，並沒有發布針對系爭貨物
15 任何關於稅則號別歸列原則之稅則疑義解答或稅則預審，或
16 參考世界關務組織對國際商品統一分類制度（HS）註解之增
17 修、及其他有關文件而作成之的稅則號別歸列原則出現；從
18 而，並沒有一個通案稅則號別歸列原則變更之情形存在，自
19 無須先行踐行報財政部核定之程序後，方可變更稅則號別歸
20 列之可言。另從各地區海關針對同一屬性貨物其稅則號別核
21 定行政實踐之角度觀察，雖本件前有地區海關將同一屬性貨
22 物，稅則號別歸列第9018節之紀錄，但亦有相當數量之「他
23 案」經地區海關將同一屬性貨物，稅則號別歸列正確之第84
24 21節之紀錄。從而同一屬性貨物在全國尺度上被各地區海關
25 稅則歸列分歧，並沒有形成通案，海關於關稅法第18條核課
26 期間內所為稅則號別之匡正，本屬法律授權範圍之職權行
27 使，自無應踐行報財政部核定之必要。則無論依財政部109
28 年7月6日令從拘束力文件角度觀察，或是從各地區海關核定
29 稅則號別之行政實踐觀察，本件都不符合所謂「經海關多年
30 來持續歸列某特定稅則後予以匡正」之通案變更。（八）關務署
31 106年8月14日新聞稿標題為籲請業者正確申報「血液透析

器」稅則，籲請對象為不特定大眾，非關務署所屬下級機關或屬官；其內容說明為常有廠商進口此類貨物未能正確申報稅則號別，導致徵納雙方爭議，觀其內容以輔導、協助業者正確申報，核其性質為「非具有拘束力」之呼籲，屬行政程序法第165條規定之行政指導。新聞稿全文既未提及任一財政部109年7月6日令所舉之「具有拘束力」文件，即難率爾推論就系爭貨物「血液透析器」之稅則歸列已有一反覆適用之稅則歸列通案在「前」，而透過新聞稿予以變更該通案慣行在「後」。關務署106年8月14日新聞稿敘明「……邇來通關實務上常有廠商進口此類貨物未能正確申報稅則號別，導致徵納雙方爭議而影響通關時效。關務署呼籲，請商民進口『血液透析器』時，應正確申報稅則號別，以加速通關並減少徵納雙方爭議。」根據財政部109年7月6日令，本件正因前無主管機關發布具拘束力文件以規範就系爭貨物如何歸列稅則，其不涉及通案歸列稅則變更，爰因通關實務上常有廠商進口此類貨物未能正確申報稅則號別導致徵納雙方爭議，所以關務署才會發布新聞稿籲請正確申報。本件稅則歸列爭議，屬於財政部109年7月6日令所稱之個案改列進口貨物稅則號別，而非通案歸列稅則變更。倘涉及通案歸列稅則變更，關務署自無捨既存現有途徑層報財政部以部令發布之動機。況關務署就「未裝入套管之中空纖維膜」之稅則歸列，認屬通案變更，而其變更途徑採層報財政部以部令發布，方有關務署106年4月5日令；相隔不到半年，關務署106年8月14日以新聞稿發布血液透析器（已裝入套管之中空纖維膜），倘認為有通案變更，焉有不循既存途徑之理。考量上述「未裝入套管之中空纖維膜」「血液透析器（已裝入套管之中空纖維膜）」差別處理時間之密集，及通案變更須層報財政部為從事該業務之人於業務上或通常業務過程之日常。乃原判決認關務署逕自「進一步將上開令所適用之『未裝入套管之中空纖維膜』，擴及於血液透析器（已裝入套管之中空纖維膜）」，認均應歸列為第8421節，並籲請進口廠商配合

等情」，其未具體說明經何調查有何證據，堪認關務署有「顯有不可信」之情況（參照刑事訴訟法第159條之4精神），而認對本屬通案變更案件不採報部變更程序，自有判決不備理由之違法。關務署106年8月14日新聞稿既稱常有廠商進口此類貨物未能正確申報稅則，另依原判決所述，血液透析器之稅則歸列，曾經海關核定稅則號別為「9018.90.50」、「9018.90.80」、「9021.39.90」、「8421.99.10」，則解讀該新聞稿所述內容，即非所有進口該類貨物都未能經海關正確核定稅則號別為第8421節，既無通案歸列稅則第9018節之見解在前，如今以新聞稿方式籲請進口廠商注意，何以能解為堪認關務署藉發布新聞稿之方式，將血液透析器歸列為稅則第8421.29目下，屬於稅則號別見解變更案件，原判決就此未說明經何調查、有何證據率為論斷，自有判決不備理由之違法。(九)被上訴人進口之貨物平均97.16%以上為C1方式通關，亦即絕大部分未經海關審查，且其進口貨物伊始，即申報對其較有利之稅則號別第9018.90.50號，未為正確之申報。實務上，常見進口人藉由申報不正確之低稅率稅則號別以降低稅負，乃商業上常見之成本極減化、利潤極大化操作方式，其於核課期間經過後，即得享免繳應納稅款之額外利益；惟此舉引致國課受損，依法應予糾舉。在通關現場上，海關審核人員在時效性及心理壓力均緊迫之情形下，難以查悉文義無訛但實質不符之錯誤稅則號別，且因通關案件數量龐大，絕大部分均為C1方式通關，申報不符案件事後審查時亦不易發現。而在商品推陳出新，日新月異之進口稅則號別歸列領域，應無累積個案得成通案之餘地。又原判決採行政規則變更應踐行正當程序之論述途徑，而謂未踐行正當程序報請即行變更稅則號別歸列者，不得拘束被上訴人。此種論述途徑，未考量他案廠商作為被上訴人之市場競爭對手，進口血液透析器接受海關核定之正確稅則號別歸列，並業已按關稅稅率3%繳稅數百萬元之既定事實，乃原判決此例一開，令遵法納稅者，情何以堪。系爭貨物若曾經

有權對全國海關發布行政命令之關務署積極地發布「通案」指示，如稅則疑義解答、稅則預審或任何書面通知進口人應歸列免稅之第9018節之命令，或可作為之後稅則核定的信賴基礎，但本件經查並無此一情形；且系爭貨物進口前海關核定之稅則號別分歧，尚未形成通案，依財政部109年7月6日令，上訴人將系爭貨物改列稅則號別即無須報請財政部核定等語，為此請求廢棄原判決，並就廢棄部分，駁回被上訴人於原審之訴。

五、經核原判決為上訴人敗訴之判決尚無違誤，本件相關法規、函釋如附表，茲援引補充論究如下：

(一)有關原審認定系爭貨物所應歸列之稅則號別，因屬人工腎裝置之零件，屬液體過濾及淨化機具之範疇，應歸列稅則號別第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」，其進口稅稅率為3%一節，經核於法無違，上訴人亦無爭執，應予肯認。本件上訴爭執爰在，原經被上訴人申報通關系爭貨物屬稅則號別第9018.90.50號「人工腎（透析）裝置」，稅率0%，經電腦核定以文件審核（C2）方式通關後，上訴人依關稅法第18條第1項規定，於驗放後審查，未依財政部相關函令辦理，即逕認系爭貨物應歸列稅則號別及稅率如前述，而有增加之應納稅款500,1002元（進口稅476,286元及營業稅23,816元），於6個月之法定期限內核定並通知被上訴人，是否合法？查本件訴訟類型為撤銷之訴，處分違法性之裁判基準時點一般原則，係以處分時事實狀態及應適用之法令為準。本件上訴人核定時間分別為107年5月3日、同年7月16日、同年8月10日、同年月21日及同年月31日，復查決定時間則為107年10月26日，彼時尚屬有效適用之函釋為，如附表所示之財政部75年4月19日台財關第7505338號函、77年3月23日台財關第770027306號函及91年3月8日令等3則，其餘函釋則係本件原處分作成後所為，尚非本件應予斟酌者，原審就財政部109年7月6日令所為分析，及上訴人就同一函令所為主張，均無涉於前揭3則函令之部分，乃屬贅論，合先指明。

01 (二)按行政程序法第6條規定「行政行為，非有正當理由，不得
02 為差別待遇。」揭櫫平等原則對於行政作為之要求，乃誠命
03 行政機關對於事物本質相同之事件應作相同處理，此「禁止
04 差別待遇原則」遂形成行政自我拘束。即行政機關作成行政
05 行為，對於相同或具同一性之事件，應受其先前合法之行政
06 慣例之拘束，如無正當理由，即應為相同之處理，以保障人
07 民之信賴，並維持法安定性。稅捐稽徵實務上，容許以補徵
08 等方式對於原核定之稅額進行不利之改變並進行下命義務人
09 繳納，於一般稅目有稅捐稽徵法第21條為據；於關稅則有關
10 稅法第65條為本。更遑論係在依關稅法第18條第1項所進行
11 之核定，正確適用法律核課稅額乃依法行政之當然，原無受
12 限於先前核課錯誤之先例，將錯就錯繼續違法行政之理，此
13 亦為本院向來所持不得援違法之行政處分主張以平等原則加
14 以適用之見解。惟財政部就如發現進口貨物行之多年歸列之
15 稅則號別為不適當，擬變更其稅則號別時，應如何辦理一
16 節，發布如附表之75、77、91年3則函令，即應由關務署儘
17 速報部，由財政部予以核定後，依行政程序法所規定發布行
18 政規則之方式為之。此舉迥異於其他稅目之處理方式（按於
19 其他稅目之核課，如發現以往長期因適用法律結果不當而有
20 所短漏，稽徵機關不僅毋庸報核，尚得依稅捐稽徵法第21條
21 於法定核課期間進行補徵），考其意旨，無非體恤進口業者
22 對於悉悉相關於進口貨物售價之進口稅額，已有預見與信
23 賴，遽予正確核課較高之稅額雖屬依法行政之結果，惟將使
24 業者之成本不及反應於售價上，影響業者利益，乃由財政部
25 以行政規則發布方式改列稅則號別，以求慎重並公告周知。
26 誠原審以海關對於進口貨品之稅則歸類即使不當，一旦行之
27 多年，其持續而穩定之法律見解就形成了「某種秩序」，人
28 民對之信賴，有類於對法規之信賴等論點，容有細緻分析之
29 必要以避免流於司法恣意，惟財政部既已發佈75、77、91年
30 等3則程序性之行政規則，以加強其變更先例之作業密度，
31 乃有利於人民之規則，自應適用，而得拘束訂定機關、其下

01 級機關及屬官（行政程序法第161條參照），此為關稅行政
02 上之特別規則。至上訴人援引本院104年度判字第677號等多
03 則判決，其意旨在前案所為判斷乃屬個案，不足援為後案有
04 利之認定，與前開3則函令所指涉之情狀並不相同，就此尚
05 無本院先後見解不一之疑義。故本件原處分合法與否，即在
06 於系爭貨物歸列稅則號別，有無發生該3則函令所指之「進
07 口貨物行之多年歸列之稅則號別為不適當，擬變更其稅則號
08 別」之情事，而有無先行踐履報部核定改列稅則號別之必
09 要。

10 (三)原審調查認定本件被上訴人107年5至8月間申報進口系爭貨
11 物，在此之前早自102年起持續進口179批，均以第9018.90.
12 50號之稅則號別向上訴人申報進口，上訴人也予以作成核定
13 之行政處分；不僅止於此，於其他廠商亦有相同情事，也經
14 上訴人等關稅稽徵機關改列稅則號別為第8421.29.90號，而
15 訴訟繫屬於行政法院，其中繫屬臺北高等行政法院者，另有
16 107年度訴字第1400、1401、1402號及108年度訴字第82、14
17 9、206、236、237、281、307、353、787、1307號等事件，
18 經核合於卷證資料，自得予以採認；而各該事件中廠商所主
19 張系爭貨物以往長期經歸列稅則號別，均屬第90章項下，稅
20 率均為零；整體而言，其核定時間始自106年3月；總計經上
21 訴人改列而補課之稅額至少約達上千萬元。反觀上訴人，則
22 僅提出被上訴人報運系爭貨物進口前，他案數廠商進口血液
23 透析器，經海關歸列正確稅則號別第8421.29.90號，按稅率
24 3%繳稅達數百萬元之紀錄，及甲廠商於101年11月26日進口
25 血液透析器經海關核定歸列稅則號別第8421.99.10號等事
26 例，相較之下，上訴人所為主張反屬零星個案，尚可疑為有
27 未經踐行報核改列而逕為改列之違誤。由舉證責任之分配以
28 論，上訴人為稽徵機關，對於以往全臺進口系爭貨物所歸列
29 之稅則號別如何非有「行之多年歸列之稅則號別」為不適當
30 一節，應較之被上訴人證明相反事實為容易，自應由上訴人
31 負其舉證責任。即上訴人應舉證證明相同貨物歸列正確稅則

號別第8421.29.90號、稅率為3%之案例數量可觀，而足信沒有行之多年歸列不適當之情形。惟其既無法提供更多申報案例，以推翻原審查證所得歸列第90章項下、稅率均為零之諸多長期經如此歸列核定之申報事件，自應負其客觀之舉證責任，而就此一爭點受不利益之認定。上訴意旨以過去關於系爭貨物經歸列之稅則號別各有不同，從來非各機關無異見，指摘原審未經調查，有理由未備之違法，尚難成立。另上訴人主張進口貨物絕大部分以C1即免審免驗之方式通關，稽徵機關並無行使稅則歸類之主觀法效意思，即不得將此種通關結果亦納為行之多年之例而併予觀察云云。惟行之於實務之C1、C2、C3三種申報通關方式，係基於依關稅法第10條第3項規定授權訂定之貨物通關自動化實施辦法第13條規定而來，其意旨在求通關程序之便捷，依各該通關方式申報後，仍有關稅法第13條、第18條之事後查驗徵補稅款之適用。從而，縱屬依C1、C2方式通關而未經實際查驗者，依關稅法第18條第1項後段規定，逾6個月後即視為已核定，亦即依法發生核定之一般法效，非上訴人得以推稱關稅稽徵機關無行使稅則歸類之主觀意思。上訴人又主張對於系爭貨物應為如何之歸列稅則號別，未曾經權責機關發布「通案」指示，如稅則疑義解答、稅則預審等明示應歸列免稅之第9018節之命令，自無踐行報部核定以改變稅則號別歸列之必要云云。惟稽之75、77、91年等3則函令意旨，係針對行之多年歸列之稅則號別有變更必要時而為，並未規定必須具備曾經權責機關發布歸列特定稅則號別函令之要件始有其適用。實則，75、77、91年等3則函令以「行之多年歸列之稅則號別」為規範對象，此涉及如何由長期之角度對事件之整體進行評價後之法令涵攝，原審依其調查認定本件系爭貨物稅則號別之歸列，有財政部75、77、91年等3則函令之適用，經核尚合於證據法則，可資肯認。

(四)又，財政部75、77、91年等3則函令可資適用之情狀，應係同一進口貨物長期經誤列稅則號別而發生短課，必須改正

01 時，應報部核定公告，否則仍應依原稅則稅率辦理（見前揭
02 91年令之三）。乃上訴人不僅否認原審認定關務署係以106
03 年8月14日新聞稿之發布來改列系爭貨物之稅則號別，迄今
04 也始終主張本件無前揭財政部75、77、91年等3則函令之適
05 用，則自無財政部所發布之行政規則明示改正或周知本件系
06 爭貨物應歸列之稅則號別。是以，在前揭財政部75、77、91
07 年等3則函令未經該部分別以109年7月6日台財關字第109101
08 5146號令、108年7月12日台財關字第1081014568號令廢止前
09 （如附表揭示），應為下級機關所遵守。本件係於分別於10
10 7年5月3日、同年7月16日、同年8月10日、同年月21日及同
11 年月31日作成核定，於107年10月26日作成復查決定，尚
12 在上開函令有效應為下級機關所遵守之期間，上訴人對於系
13 爭貨物即仍應依原稅則號別核定其稅額，自屬當然。縱上訴人
14 主張被上訴人在申報本件之前，已進口血液透析器22批，經
15 上訴人核定歸列稅則第8421節並依法繳稅一節為真，此正是
16 改變稅則號別未經報部核定之違誤，無從作為有利於上訴人
17 認定之基礎。

18 (五)綜上，上訴人歸列系爭貨物之稅則號別，應依財政部75、7
19 7、91年等3則函令所示，先行報請財政部核定歸列其稅則號
20 別為第8421.29.90號，並依行政程序法第160條第2項以令發
21 布之，並登載於公報，始得按此歸列之結果核定稅額。乃原
22 處分之作成未有此先行應予踐行之程序為據，即逕行改變以
23 往同一貨品之稅則號別歸列，違反自我拘束原則，從而原處
24 分之核定即有未合。原審因而撤銷原處分及訴願決定，其結
25 果自無不當。惟原審關於「某種秩序」形成之論述應建立在
26 行政機關自我拘束原則之基礎上，始為完妥，爰為補充。又
27 原審認關務署106年8月14日新聞稿具有改列系爭貨物稅則號
28 別之用意，容有誤會，惟尚不影響本件判斷，故上訴人就
29 此所為相關之指摘，爰不另為論究。至上訴人提出其人力稽核
30 及法制設計之困境，易為有心者操作一節，此應由主管機關
31 隨時檢討改進相關作業方式，考量如何在稽徵成本與防堵倖

進或保障信賴之間取得平衡，此適為納稅者權利保護法第9條第3項規定：「中央主管機關應每4年檢視解釋函令有無違反法律之規定、意旨，或增加法律所無之納稅義務，並得委託外部研究單位辦理。」之功能所在，尚非司法審究個案時所得著力者。本件上訴俱無理由，應予駁回。

(六)末查，本院承襲原判決之事實描述，以上訴人分別於107年5月3日、同年7月16日、同年8月10日、同年9月21日及同年9月31日核定所增加之稅額為原處分並以之為本作成主文。惟按財政部50年5月25日台財稅發字第03497號函釋：「關於納稅義務人不服稽徵機關核定之所得額及應納稅額者，依法申請復查及提起訴願，經訴願決定『原處分撤銷發還原處分之稽徵機關重行查核課徵』者，納稅義務人對於稽徵機關重行核課之稅額如仍有不服時，應如何申請行政救濟一節。查訴願決定『原處分撤銷』係指撤銷復查決定之處分而言，復查決定既因訴願決定而撤銷，則原處分之稽徵機關應依照訴願決定意旨就原核定之所得額及應納稅額『重行查核』，此項重行查核即係踐行另一『復查』程序，故所作之『復查決定』處分已屬另一新處分，訴願人對此項新處分如仍有不服，得逕依法提起訴願及行政訴訟。」司法實務上，本院89年9月13日第1次庭長法官聯席會議內部曾作成決議：「高等行政法院為撤銷判決後：（一）需重為復查決定之主文：「訴願決定及原處分（復查決定）均撤銷。」（二）毋庸重為復查決定之主文：「訴願決定及原處分（復查決定含原核定處分）均撤銷。」以上實務所揭示之主文意義，雖未論及法理依據，惟見諸學術即已闡述，此乃因稅捐稽徵法第21條的核課期間所規範的核課及裁罰，未如德國稅法通則定有時效的停止、不完成等規定（見陳敏，稅法總論，108年2月1日版，頁522以下）。故於行政救濟實務上，有如前述2種主文之呈現，援為比較即可明瞭實務意旨即在縱使原核定違法，惟在必須重新調查、裁量、計算如採稅率累進、財產之集體計價等有待重為復查決定時，也僅能撤銷復查決定，以承認核課

01 權已於核課期間行使，不致使該稅負因行政救濟後之重為而
02 逾核課期間。本件主文有若干未符前述實務慣例，其將原核
03 定稱為原處分，而併予撤銷，意即本件就撤銷部分無庸重為
04 復查決定。因本件各筆稅款乃屬可分，無合併計價或因部分
05 撤銷而連帶影響其他應稅項目，故本件原審主文之表示，尚
06 不致影響其他部分之核課，惟為利訴訟主文之判讀，爰此併
07 予辨正。

08 據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第
09 98條第1項前段，判決如主文。

10 中 華 民 國 110 年 4 月 15 日

11 最高行政法院第三庭

12 審判長法官 鄭 小 康

13 法官 劉 介 中

14 法官 帥 嘉 寶

15 法官 林 玫 君

16 法官 李 玉 卿

17 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

18 中 華 民 國 110 年 4 月 15 日

19 書記官 楊 子 鋒