

臺北高等行政法院判決

110年度訴更一字第35號

111年4月28日辯論終結

原告 佳醫健康事業股份有限公司

代表人 傅輝東（董事長）

訴訟代理人 張芷 會計師

被告 財政部關務署基隆關

代表人 楊崇悟（關務長）

訴訟代理人 徐上舒

林和成

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1月29日台財法字第10813900230號訴願決定，提起行政訴訟，經最高行政法院發回更審，本院更為判決如下：

主 文

訴願決定及原處分（含復查決定）關於附表所示進口稅捐合計新臺幣1,937,502元（關稅新臺幣1,845,240元、營業稅新臺幣92,262元）部分均撤銷。

第一審及發回前上訴審訴訟費用由被告負擔。

事實及理由

一、爭訟概要：原告委由貿一報關有限公司於民國107年7月至8月間向被告申報進口日本產製血液透析器2批（如附表編號1、2所示，下稱系爭貨物），原申報稅則號別第9018.90.50號「人工腎（透析）裝置」，稅率Free，電腦核定以文件審核（C2）方式通關，經被告審查結果，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%，並以107年7月12日第ABZ00000000007號及107年8月9日第ABZ000000000095號海關進口貨物稅費繳納證兼匯款申請書補

01 徵包括進口稅、推廣貿易服務費及營業稅在內，總計新臺幣
02 （下同）5,108,901元之稅費。原告不服，申請復查，經被
03 告107年10月26日基普桃字第1071019539號復查決定駁回
04 後，原告提起訴願，仍遭決定駁回，遂提起行政訴訟，案經
05 本院108年度訴字第353號判決撤銷訴願決定及復查決定。被
06 告不服，提起上訴，經最高行政法院109年度上字第194號判
07 決廢棄原判決，將本件發回本院，更行審理。

08 二、原告起訴主張及聲明：

09 （一）主張要旨：系爭貨物經被告於106年間改列稅則號別至第8
10 4章項下之前，原告逾10年以上均以稅則號別第9018.90.5
11 0號「人工腎（透析）裝置」辦理申報進口，且除以C1
12 （免審免驗）方式通關外，自96年至105年度每一年度均
13 有以C2（文件審查）或C3（貨物查驗）方式，經海關以書
14 面審核或由驗貨員查驗貨物後核定以稅則第90章項下第90
15 18.90.50號後通關放行。直至於106年8月之前，被告均未
16 曾通知更改至海關進口稅則第90章以外之稅則，足見被告
17 亦未認原告原申報之稅則有適用不當之情。況且，包含原
18 告在內之國內各血液透析器進口業者，長達20餘年皆以海
19 關進口稅則第90章內、外科醫療儀器及器具之稅則，予以
20 申報進口，而被告均核定於海關進口稅則第90章各節號列
21 項下，整體適用稅率皆為免稅，足認已經長期涵攝，反覆
22 適用而形成共識，具有通案性質，此亦經本院及最高行政
23 法院於原告與其他同業所提起相同案情之行政訴訟所做判
24 決所肯認。如欲變更改歸列稅則號別第8421.29.90號，應
25 報財政部核定後以財政部令發布，並自發布日生效。然本
26 件被告未依循財政部相關函釋令之通案歸列稅則變更原
27 則，報請財政部核定變更，而逕以新聞稿所示見解，將系
28 爭貨物改列稅則號別第8421.29.90號「其他液體過濾或淨
29 化機具」，有失正當程序致有違法，系爭貨物因改列稅則
30 號別而適用3%進口稅率所核課之關稅稅額及因此增加之
31 營業稅額核定部分，亦屬不法。又系爭貨物以C3（貨物查

01 驗)方式報運進口，經查驗後被告亦未曾要求變更稅則，
02 已致原告產生合理之信賴基礎，應受信賴利益保護，且基
03 於實體從舊程序從新之法律適用原則，稅率變動應不溯及
04 既往。被告卻執極少數個案稱本件不符合「整體性」原
05 則，據此排除應予報請財政部核定之正常程序，與行政程
06 序法第7條之比例原則有悖，亦與有關財政部函釋之意旨
07 及實務申報之情形有違等語。

08 (二)聲明：訴願決定及原處分(含復查決定)關於進口稅捐1,
09 937,502元(關稅稅額1,845,240元，加上5%營業稅92,26
10 2元)部分均撤銷。

11 三、被告答辯及聲明：

12 (一)答辯要旨：

13 1.有關業者多年來申報進口血液透析器並經海關核列之稅則
14 號別有第9018.90.50號「人工腎(透析)裝置」、第901
15 8.90.80號「其他第9018節所屬之貨品」、第9021.39.90
16 號「其他人造身體各部分」、第8421.99.10「過濾芯子
17 (供立即使用者)」以及第8421.29.90號「其他液體過濾
18 或淨化機具」。足證系爭貨物於稅則歸列上法律適用之涵
19 攝上，相關進口業者及海關長久以來均未形成固定且持續
20 之法律見解，而處於莫衷一是之狀態，並未形成血液透析
21 器必然歸列於「特定一個稅則號別」之法律秩序。

22 2.按財政部91年3月8日台財關字第0910550152號令(下稱財
23 政部91年3月8日令)意旨，海關將個案陳報財政部後，財
24 政部於核定前亦須審查個案是否符合該令之適用範圍、整
25 體性，以及延續性三原則，並檢視擬變更之稅則號別是否
26 正確，以決定就特定貨物改列稅則號別一事，是否應以
27 「通案性」之行政命令加以規範；惟此並非解除海關為第
28 一次判斷個案是否合乎「整體性」要件之責任及權能。被
29 告於最初稅則號別核定以及本件復查階段，業已詳實調查
30 本案不具備財政部91年3月8日令之「整體性」要件，而無
31 從依該令進行報部核定之程序；嗣原告向財政部提起訴願

01 後，亦針對此節加以爭執，財政部經調查後，亦認為本案
02 不符合財政部91年3月8日令之「整體性」原則。本案已經
03 海關以及財政部雙重判斷，而確認不符合「整體性」原
04 則，而無從依該財政部91年3月8日令報部核定等語。

05 (二) 聲明：駁回原告之訴。

06 四、本院之判斷：

07 (一) 前開爭訟概要欄所載事實，有系爭貨物進口報單（原處分
08 卷1第6頁至11頁）、海關進口貨物稅費繳納證兼匯款申請
09 書（原處分卷1第12頁至13頁）、復查決定（原處分卷1第
10 22頁至30頁）及訴願決定（原處分卷1第93頁至110頁）等
11 件在卷可稽，且為兩造所不爭，堪認屬實。

12 (二) 按關稅法第3條第1項規定：「關稅之徵收及進出口貨物稅
13 則之分類，除本法另有規定者外，依海關進口稅則之規
14 定。海關進口稅則，另經立法程序制定公布之。」海關進
15 口稅則總則一規定：「本稅則各號別品目之劃分，除依據
16 本稅則類、章及其註，各號別之貨名及解釋準則之規定
17 外，並得參據關稅合作理事會編纂之『國際商品統一分類
18 制度（HS）註解』及其他有關文件辦理。」海關進口稅則
19 解釋準則一、二及六規定：「海關進口稅則貨品之分類應
20 依下列原則辦理：一、類、章及分章之標題，僅為便於查
21 考而設；其分類之核定，應依照稅則號別所列之名稱及有
22 關類或章註為之，此等稅則號別或註內未另行規定者，依
23 照後列各準則規定辦理。二、（甲）稅則號別中所列之任
24 何一種貨品，應包括該項貨品之不完整或未完成者在內，
25 惟此類不完整或未完成之貨品，進口時需已具有完整或完
26 成貨品之主要特性。該稅則號別亦應包括該完整或完成之
27 貨品（或由於本準則而被列為完整或完成者），而於進口
28 時未組合或經拆散者。……六、基於合法之目的，某一稅
29 則號別之目下物品之分類應依照該目及相關目註之規定，
30 惟該等規定之適用僅止於相同層次目之比較。為本準則之
31 適用，除非另有規定，相關類及章之註釋亦可引用。」準

此，進口貨物稅則號別之核定，係屬貨品特徵與稅則規定之涵攝問題，關於稅則號別之適用，原則上應依稅則號別所列之貨名為之，而是否屬該貨名規範範圍，則應依有關之類或章註判斷之，若無適當之節或註解可適用，再參考海關進口稅則解釋準則及HS解釋準則之適用，決定貨物稅號之歸屬。

(三) 次按海關進口稅則第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」，其下稅則第9018.90.50號「人工腎（透析）裝置」，第1欄稅率為「免稅」。按HS註解關於稅則第90章章註2（a）之規定：「……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。」又對稅則第90章之詮釋，於總則篇（II I）零件及附件中亦闡示：「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……」。依該HS註解之舉例，電子顯微鏡用的真空泵，因真空泵為稅則第84.14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」所列貨品，即應歸入該節稅則，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」，則循此歸列原則，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」，只要該貨品本身核屬第84章等各節所列貨品，即應歸入其各節，而不歸入第90章。

(四) 查本件最高行政法院發回判決理由已敘明略以：「經查，稅則號別第9018.90.50號之『人工腎（透析）裝置』，包括洗腎機、血液透析器、透析液、透析液過濾器、血液迴路管、動靜脈屢管針等。人工腎（透析）裝置如缺少血液透析器，即無法正常運作，其為人工腎（透析）裝置本質上所必要具備之一部分，屬該裝置之零件。系爭血液透析器係由套管及中空纖維薄膜組成，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等情，為原審依法認定之事實，則揆諸HS註解對稅則第8421節之詮釋：『……（II）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……大體而言，本節之過濾機器或裝置，大致上可依照其用於液體抑或氣體而分為兩種不同之類型：（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……。』顯然血液透析器本身即為液體過濾器，屬稅則第8421節之範疇。從而，原審認定上訴人（按即被告）將系爭血液透析器歸列為稅則號別第8421.29.90號『其他液體過濾或淨化機具』，與海關進口稅則總則一及解釋準則一、六等規定並無不合，固無違誤。然本件之爭點乃在上訴人將血液透析器改歸列稅則號別第8421.29.90號『其他液體過濾或淨化機具』（稅率3%），是否涉及具反覆適用性質之通案歸列稅則變更，上訴人是否得逕予個案變更」等語（見最高行政法院109年度上字第194號判決理由六、（三））。是以，被告認本件系爭貨物歸列為稅則號別第8421.29.90號

01 「其他液體過濾或淨化機具」（稅率3%），雖無違誤，惟
02 本件是否涉及具反覆適用性質之通案歸列稅則變更，而違
03 反財政部相關函釋令所定變更之程序，則為本件應予審究
04 之爭執點，本院說明如下：

05 1.按憲法第19條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國
06 家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠
07 時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率、納稅方法
08 及納稅期間等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之
09 命令定之。蓋稅捐本質上為對人民財產之侵害，必須依
10 據法律始得課徵，而稅率為稅捐構成要件，其變動，務
11 必踐行立法程序並公告之，此為稅捐法定原則，以維護
12 人民財產權。惟有關進口貨物在關稅法上之類別歸屬
13 （即如何在稅則號別中所列各式各樣的產品，歸入其中
14 之一特定產品），乃屬「將實際存在之貨品，涵攝至稅
15 則號別所抽象定義之『特定貨物法律概念』」中，核屬
16 法律涵攝議題。海關對於進口貨品之稅則歸列先後不同
17 會因而導致稅率不同，倘經由長時間及案例數量之累
18 積，該等具體化涵攝至稅則號別之見解，儼然成為人民
19 及國家各部會（包括海關）就該進口商品稅率之共識。
20 擬變更該等因長期涵攝所生之共識，屬於法律見解之變
21 更，當其涉及具反覆適用性質之通案歸列稅則變更，雖
22 無庸透過立法程序予以變更（因為海關進口稅則該等抽
23 象規範本身並無錯誤），但發生如何兼顧人民對原先法
24 律見解之信賴，是否應予保護之問題。又之前具體化涵
25 攝至稅則號別之見解即使有錯誤，該見解既已成為進口
26 商賴以為評估成本之準據，且為國家其他部會政策考量
27 之模型，人民對之信賴，有類於對法規之信賴，而非僅
28 止於對於過往特定錯誤行政處分之信賴；則將行之多年
29 稅則歸列變更，縱在於追求法適用正確性，仍不應忽略
30 其安定性，自應踐行「正當程序」，藉由正當程序保障
31 之提供，以利人民及其他國家部會得以因應其變動。

01 2.就此依原告報運進口系爭貨物時之財政部75年4月19日
02 台財關第7505338號函（下稱75年4月19日函）：「海關
03 對於進口貨品之稅則歸類，應求前後一致。如發現原所
04 歸列之類目號別不適當，擬變更其稅則號別課稅時，除
05 已明文修訂者外，應先報部核定。」77年3月23日台財
06 關第770027306號函（下稱77年3月23日函）：「海關對
07 於進口貨品之稅則歸列，如發現所歸列之類目號別不適
08 當，擬變更其稅則號別課稅者，應依本函說明二辦理。
09 說明：二、海關於核定稅則號別時，依據廠商提供之資
10 料及稅則分類紀錄卡，如發現該進口貨物行之多年歸列
11 之稅則號別不適當，擬變更其稅則號別且將影響進口人
12 之權益者，除已明文修訂者外，應先報部核定；至進口
13 貨物分類之異議（編者註：現行規定為復查）案件，應
14 依關稅法第23、24及25條（編者註：現行法為第45、46
15 及47條）規定辦理，惟其所涉通案歸列原則如欲變更，
16 仍應依本部75台財關第7505338號函規定辦理。」91年3
17 月8日令：「為保障納稅義務人權益，有關進口貨物行
18 之多年歸列之稅則號別不適當案件，依下列原則辦理：
19 一、海關對於進口貨品之稅則歸列，如發現所歸列之稅
20 則號別不適當，擬變更其稅則號別且將影響進口人之權
21 益者，仍依本部75年4月19日台財關第7505338號函及77
22 年3月23日台財關第770027306號函之規定，由關稅總局
23 報部核定，以求程序周延。二、此類案件應報部核定之
24 原則為：（一）適用範圍：貨物不論是否經海關查驗或
25 審查文件後所歸列之稅則號別，均有適用。（二）整體
26 性：海關對同一進口貨物，不論自同一關區進口，或自
27 數個不同關區進口，均核定為同一稅則號別者。（三）
28 延續性：按進口行為之延續性，須同時考量進口期間及
29 進口次數。亦即進口行為需具有持續性，且有頻繁之進
30 口紀錄，並視產品特性而定。三、為利於海關執行，減
31 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（編者註：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。」108年7月12日台財關字第1081014568號令雖廢止91年3月8日令，109年7月6日台財關字第1091015146號令（下稱109年7月6日令）雖廢止75年4月19日函及77年3月23日函，惟109年7月6日令亦同樣闡釋：「一、海關發現進口貨物歸列之稅則號別不適當，擬予變更時，應依下列原則辦理：（一）涉及具反覆適用性質之通案歸列稅則變更，基於平等原則，對全體納稅義務人均有適用者，不論係因已作成之稅則疑問解答見解不適當、已作成之稅則預先審核見解不適當或參考世界關務組織（WCO）對國際商品統一分類制度（HS）註解之增修及其他有關文件而作成之變更等情形，應依行政程序法第159條第2項第2款及第160條第2項規定，以部令發布，並登載於行政院公報，自發布日（或指定之將來一定期日）生效。但稅則號別變更影響簽審規定適用時，應先會商貿易主管機關意見後，再踐行變更稅則號別程序。（二）不涉及通案歸列稅則變更者，海關得逕依職權就個案改列進口貨物稅則號別，納稅義務人如有不服，得依關稅法第45條至第47條規定提起行政救濟。」準此，在法律涵攝變更後之法律見解為不利於納稅義務人之情（即被告取得課徵關稅權），上開財政部函釋令之適用有利於納稅義務人，財政部所屬機關應予遵從適用。是以，有關進口貨物之稅則號別變更，倘涉及具反覆適

01 用性質之通案歸列稅則變更，依上開財政部函釋令，即
02 須報經財政部核定，以部令發布，並自發布日生效，倘
03 未踐行前開程序，即於法有違；而海關因依改列稅則號
04 別而增加關稅及營業稅核課之部分所為補稅處分，即屬
05 違法。

06 3.原告主張本件系爭貨物經被告於106年間改列稅則號別
07 至第84章項下之前，原告逾10年以上均以稅則號別第90
08 18.90.50號「人工腎（透析）裝置」辦理申報進口，且
09 除以C1（免審免驗）方式通關外，自96年至105年度每
10 一年度均有以C2（文件審查）或C3（貨物查驗）方式，
11 經海關以書面審核或由驗貨員查驗貨物後核定以稅則第
12 90章項下第9018.90.50號後通關放行（參原告110年6月
13 16日行政訴訟補充理由狀之更證三，本院卷第141
14 頁）；另包括原告在內之其他同業廠商與被告間亦有相
15 同案情之進口貨物稅則號別核定事件訴訟，除本件外，
16 另有本院107年度訴字第1401、1402號、108年度訴字第
17 82、149、206、236、237、281、307、353、436、78
18 7、1307號等事件（參本院卷第383頁）等情，亦為被告所
19 不爭。是就包含原告在內多家進口廠商，多年且頻繁將
20 「血液透析器」歸列於第9018節以下之「免稅」之事
21 實，已具有普遍之通案性質，迄財政部關務署106年8月
22 14日新聞稿之發布，被告驟然變更其稅則號別改依「稅
23 率3%」核課關稅並增加營業稅額，核屬通案性之稅則
24 號別見解變更無訛。被告辯稱相關進口業者及海關長久
25 以來均未形成固定且持續之法律見解，不具備「整體
26 性」之要件云云，並不足採。揆諸前揭說明，被告未經
27 報請財政部核定之正當程序，逕行改變，即就系爭貨物
28 逕行改列而將稅率由免稅提高至3%，於法自有未合。

29 （五）按關稅法第4條規定：「關稅之徵收，由海關為之。」第6
30 條規定：「關稅納稅義務人為收貨人、提貨單或貨物持有
31 人。」第29條第1項規定：「從價課徵關稅之進口貨物，

其完稅價格以該進口貨物之交易價格作為計算根據。」營業稅法第20條第1項：「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。」第41條：「貨物進口時，應徵之營業稅，由海關代徵之；其徵收及行政救濟程序，準用關稅法及海關緝私條例之規定辦理。」可知被告得就原告進口貨物從價，依其所屬稅則號別所示稅率為關稅及營業稅之課徵。而原告就上開報運進口之系爭貨物為免稅（關稅），已具通案性，業如前述，被告未經財政部核定變更即改列稅則號別第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」，適用3%進口稅率而核課關稅及因此增加之營業稅部分（詳附表），即有違誤，原告訴請撤銷因被告改列稅則號別而增加稅捐核課之部分，自屬有據。

五、綜上，被告於系爭貨物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%）核課關稅及據以計算營業稅額，於法不合，復查決定及訴願決定予以維持，亦有違誤。原告訴請撤銷訴願決定及原處分（含復查決定）關於附表所示進口稅捐1,937,502元（關稅稅額1,845,240元，加上5%營業稅92,262元）部分，為有理由，應予准許。

六、本件事證已臻明確，兩造其餘主張及陳述，核於判決結果不生影響，不再逐一論列，附此敘明。

七、結論：原告之訴為有理由，判決如主文。

中 華 民 國 111 年 5 月 26 日

臺北高等行政法院第四庭

審判長法 官 高愈杰

法 官 鍾啟煒

法 官 李君豪

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判

決送達後20日內補提上訴理由書。（須按他造人數附繕本）

三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第241條之1第1項前段）

四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第1項但書、第2項）

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
(一)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1. 上訴人或其法定代理人具備律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2. 稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
(二)非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1. 上訴人之配偶、四親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4. 上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中 華 民 國 111 年 5 月 26 日
書記官 樓琬蓉

01 附表：

02

編號	報單號碼	項次	完稅價格 (A)	原申報 稅則 號別 稅率	海關 核定 稅則 號別 稅率	核定增加 進口稅額 (B) =A*3%	進口稅增 額部分之 營業稅額 (C) =B*5%
1	AB/07/35 7/H2587	1~ 11	29,915,515	9018. 90.50 FREE	8421. 29.90 3%	897,465	44,873
2	AB/07/35 7/H2984	1~ 11	31,592,510	9018. 90.50 FREE	8421. 29.90 3%	947,775	47,389
合計						1,845,240	92,262