臺北高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5L0;@108年度訴字第

108年度訴字第1307號

108年12月26日辯論終結

原　　告　台灣費森尤斯醫藥股份有限公司

代　表　人　王柏森

訴訟代理人　陳威駿　律師

　　柯佩吟　律師

複代理人　宋穎玟　律師

被　　告　財政部關務署基隆關

代　表　人　蘇淑貞

訴訟代理人　張培瑤

　　詹旺樺

輔助參加人　財政部關務署

代　表　人　謝鈴媛

訴訟代理人　陳仁敦

　　陳俊昇

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107年12月11日台財法字第10713948870號及108年6月24日台財法字第10813917670號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

原處分1（含復查決定1即被告107年8月27日基普五字第1071017990號復查決定）即附表1所示之報單項次及金額總計新臺幣1,226,910元，暨關於該部分之訴願決定1（財政部107年12月11日台財法字第10713948870號訴願決定）均撤銷。

原處分2（含復查決定2即被告107年12月21日基普五字第1071025

556號復查決定）即附表2所示之報單項次及金額總計新臺幣1,373,431元，暨關於該部分之訴願決定2（財政部108年6月24日台財法字第10813917670號訴願決定）均撤銷。

訴訟費用由被告負擔。

事實及理由

一、程序事項：

按「分別提起之數宗訴訟係基於同一或同種類之事實上或法律上之原因者，行政法院得命合併辯論。」行政訴訟法第127條第1項定有明文。本院108年度訴字第149號、108年度訴字第1307號進口貨物核定稅則號別事件，係基於同一法律上之原因而分別提起之數宗訴訟，爰予命合併辯論並合併判決之，合先敘明。

二、事實概要：

原告委由益和報關有限公司於民國107年2月至3月間、107年8月至10月間，分別向被告報運進口日本、美國、德國及法國產製血液透析器（Dialyser）（其進口日期及報單號碼分別如附表1、附表2所示）。原告就血液透析器原申報稅則號別第9018.90.50號「人工腎（透析）裝置」，稅率為免稅，經電腦核定以文件審核（C2）及貨物查驗（C3）通關。惟經被告審核結果，以來貨均應改歸列稅則號別第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」，以稅率3%重行核定應納關稅及營業稅（其稅額詳如附表1及2所示）。原告不服，就被告附表1、附表2所示關稅稅額及營業稅因系爭來貨稅則號別改列所增加部分之核定（附表1關於此部分之核定即原處分1、附表2關於此部分之核定即原處分2），循序提起行政訴訟。訴訟繫屬中，經本院指定財政部關務署（下稱關務署）為被告輔助參加。

三、原告起訴主張：

（一）依進口稅則及國際商品統一分類制度（HS）註解，血液透析器應歸類於第90章稅則號別第9018節：

1.稅則號別之適用，原則上應依稅則號別所列貨名為之，而於判斷該貨名規範範圍時，應依有關之類或章註判斷之。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。血液透析器（俗稱人工腎臟）為血液透析機器發揮過濾血液中毒素功能之主要裝置，為醫療器材，自應歸類於第90章第9018節所屬貨品。

2.進口稅則第16類（即第84章所屬類）、HS註解第8421節則已明文排除人工腎臟（滲析）裝置，上開規定所指過濾或淨化液體或氣體用之機器及其裝置，係指工廠用大型過濾器與淨化器、內燃機用或家庭用小型過濾器，並不包括屬於醫療用具之血液透析器，被告將血液透析器歸類於稅則號別第8421節，即屬有誤。

（二）原處分有違信賴保護原則：

被告長期以稅則號別第9018.90.50號核定血液透析器，已形成穩定法秩序，足使原告預見作為進口報運之準則。原告乃自100年起即以稅則號別第9018.90.50號報運進口血液透析器，均經被告予以核准；詎料輔助參加人逕於106年8月14日發布新聞稿，將血液透析器改列第8421.29.90號，致原告增加3%關稅負擔，又未採取任何補救措施或訂定過渡期間，有違信賴保護原則。

（三）本件變更稅則號別未報經財政部核准，亦有程序瑕疵：

1.依財政部91年3月8日台財關稅字第0910550152號令釋（下

稱財政部91年3月8日令）、75年4月19日台財關第0000000號函（下稱財政部75年4月19日函）、77年3月23日台財關第000000000號函（下稱財政部77年3月23日函）等規定，如海關發現進口貨物之稅則號別歸列不當，擬變更其稅則號別且將影響進口人權益者，應報部核定。血液透析器稅則號別歸列第9018.90.50號已行之多年，被告如欲變更，應報經財政部核准。財政部91年3月8日令雖經財政部以108年7月12日台財關字第1081014568號令釋（下稱財政部108年7月12日令）廢止，惟該廢止令釋簽稿中已載明，為確保進口人權益，實現課稅公平及貫徹正當法律程序，變更稅則號別見解案件，如具通案適用性質，均依部令登載於行政院公報對外公開，並自發布日（或指定將來一定期日）生效。易言之，財政部75年4月19日函及77年3月23日函未經廢止，仍為有效函釋，依上開函釋及108年7月12日令簽稿意旨，本件稅則號別改列並未經報部核定或發布部令登載於行政院公報，顯有違法。

2.被告雖主張一次性血液透析器有申報第9018.90.50號、第9018.90.80號及第9021.39.90號等，有非核定為同一稅則號別之情事，自無整體性原則適用，而毋須適用財政部91年3月8日令報部核定云云；惟於認定貨物是否為整體性原則所指之「同一貨物」時，不能僅從貨物品名觀之，而應視其結構、功能、材料、用途而定，不同承辦員囿於專業智識及見解不同，容易作成核歸不同貨品分類號別之決定，但無論如何，血液透析器即使曾經全台各海關核准以不同稅則號別進口，惟均係歸類於進口稅則第18類第90章、稅率為免稅、其進口均須取得主管機關核發之許可證；與貨物經同一稅則號別核定而獲准報關進口無異，自符合整

體性原則之要求，於變更其歸列之稅則號別前，應先經報部核准之程序。

（四）被告聲稱參酌歐美等大國之進口稅則，始將血液透析器改歸列於第8421.29號之稅則號別云云，惟該等國家之第8421.29號稅則號別關稅稅率均為0%，遑論其他國家如馬來西亞、韓國等，至今仍歸列於第9018.90號稅則號別，關稅稅率亦為0%；進口關稅會影響健康相關產品導入市場之機會，此等產品於價值鏈之早期增加了成本，對於價格之影響可能被放大，故已開發國家基本上已取消此類關稅。將血液透析器改列第8421節，實質提高血液透析器稅率之行為，實際影響廠商及重症病患權益，於改列前更應審慎評估，自不待言等語。

（五）為此聲明求為判決：1.原處分1（含復查決定1即被告107年8月27日基普五字第1071017990號復查決定）即附表1所示之報單項次及金額總計新臺幣（下同）1,226,910元，暨關於該部分之訴願決定1（財政部107年12月11日台財法字第10713948870號訴願決定）均撤銷；2.原處分2（含復查決定2即被告107年12月21日基普五字第1071025556號復查決定）即附表2所示之報單項次及金額總計1,373,431元，暨關於該部分之訴願決定2（財政部108年6月24日台財法字第10813917670號訴願決定）均撤銷。

四、被告則以：

（一）依HS第90章章註2(a)，進口貨品即便經認定為進口稅則第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章各節所列貨品，即應歸入各該節。由於貨品種類及名稱繁多，HS註解未列舉歸列者，即應按其材質、功能是否與已列舉之貨物相近，比照歸列至該稅則號別。

（二）血液透析器僅為人工腎（透析）裝置之零件，自無從逕歸列於第9018.90.50號稅則號別：

1.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、血液迴路管、透析液、動靜脈廔管針等，血液透析器及透析液過濾器均屬人工腎（透析）裝置之零件。海關進口稅則並未列舉血液透析器歸列之稅則號別，被告審酌血液透析器僅具有過濾血液之功能，尚無輸送血液及透析液、監控治療安全性等功能，不具備完整的人工腎（透析）裝置主要特性，且原告進口報單所載貨物名稱為「DIALYSERS」（即血液透析器），與HS註解第8421節之原文貨物名稱相同，功能為物理性過濾（擴散透析）、過濾材質為薄膜、過濾主體為液體（血液及透析液），係分離液體之毒素與雜質，故認定血液透析器符合HS註解對稅則第8421節之規範，而屬第8421節「液體過濾及淨化機具」之範疇。人工腎（透析）裝置係用於治療患者之腎衰竭或腎中毒，且需專業人士操作，屬第9018節規定之醫療儀器，第8421節特別有排除「人工腎（透析）裝置」之明文，但無排除人工腎（透析）裝置之零件，故被告將血液透析器改列第8421節，並無違誤。

2.原告雖辯稱血液透析器運作之原理、過濾之主體等等，均與第8421節規範之範圍不同，縱認血液透析器為人工腎（透析）裝置之零件，依HS第90章註解，零件亦應與所屬器具或用具歸於同一分類等語；惟HS註解之真意為，稅則第9018節之零件如無法依第90章章註1及章註2規定分類者，始歸於第9018節；被告已經認定血液透析器可按HS第90章章註2(a)歸類於第8421節，自無法歸類於第9018節。

（三）本件並無財政部91年3月8日令之適用：

1.財政部91年3月8日令乃屬解釋性行政規則，揭示海關對於進口貨物稅則號別多年歸列不當案件之處理原則，其適用範圍為「行之多年之稅則號別」，目的在求程序周延及符合法律安定性，與個案依關稅法第18條規定改列稅則號別無涉。

2.財政部91年3月8日令規定於符合整體性及延續性等條件時，海關不得單方面決定變更向來核定之稅則號別，須報由財政部決定。所謂整體性，係指多批進口貨物均屬同一貨物，且每次進口，無論係從何關區，均被核定為同一稅則號別（法律條文，並非指同一法律效果）；一次性血液透析器核定之前稅則號別曾有第9018.90.50號、第9018.90.80號及第9021.39.90號，與前揭整體性原則不符，且經輔助參加人前揭新聞稿發布後，亦有進口廠商以8421.29.90號申報者，此均與整體性原則不符，故無財政部91年3月8日令之適用。

（四）本件並無信賴保護原則之適用：

1.關稅稅費之核定繫諸於稅則號別之歸列，稅則號別歸列屬法律涵攝，性質上無從為信賴基礎。海關為避免報關案件積壓，自62年起即採先放後核辦法，故以此種方式通關進口之貨物，須經事後審查核定，且為使此等案件早日確定是否應行補退，海關事後審查核課期間為貨物放行之翌日起6個月內，當可推知海關對於個案稅則及稅費之核定，於關稅法第18條第1項授權之核課期間內，僅就該個案具拘束力，個案報單之稅則及稅費核定尚不得作為信賴基礎。原告從事國際貿易多年，長年進口血液透析器，更有報關業者協助進口報關，自應知悉輔助參加人106年8月14日

發布新聞稿將血液透析器改歸列第8421.29.90號之資訊，卻於1年後仍將血液透析器以稅則號別第9018.90.50號申報進口，顯無值得保護之信賴利益。

2.海關對於個案稅則號別之核定僅具個案拘束力，不及於同一相對人之前或之後進口之相同貨物，如之前稅則號別核定錯誤，海關適用正確稅則號別對之後進口案件所為之核定處分，亦不受之前錯誤核定之拘束，且其並無撤銷之前錯誤核定之效力，並無損於進口人之前核定處分之權益。被告對於不同時間進口之血液透析器核定之稅則分類縱有不同，對於本件核定亦無拘束力；被告認定之稅則分類既無違誤，原告自無權請求被告作成重複之錯誤核定處分。為此聲明求為判決駁回原告之訴。

五、本院之判斷：

（一）按，我國關稅乃是對於國外進口貨物所課徵之進口稅（關稅法第2條參照），具有財政收入及保護本國產業之機能。就財政收入目的而論，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。

（二）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。是而，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。

（三）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，因此而有世界關務組織（World Customs Organization,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，制訂有國際商品統一分類（HS）制度，明確規定課稅對象品目之範圍及定義。我國考量HS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為基礎編定而成之海關進口稅則。亦即，以HS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。海關進口稅則總則一則明定：「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。」已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。

（四）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。但：

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

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業家數逾97%（歷年中小企業家數統計資訊，參經濟部中小企業處官網https://www.moeasmea.gov.tw/list-tw-2344）。亦即，我國企業「絕大多數」係屬於中小企業型態，其經營規模有限，營業範圍較狹，難以仿效大型企業之多角化分散風險之經營型態，致政府法令、經濟景氣、市場結構、產業循環……等經營環境要素若一夕驟然發生變動，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薄，籌資能力及管道多受侷限，甚且體質孱弱勉力營生者，如遇突發之資金缺口，舉借無門之下，僅得向民間借入利息極為沉重之資金應急，如中央銀行統計資訊網所顯示者（中央銀行官網https://cpx.cbc.gov.tw/Range /RangeSelect?pxfilename=EG45M01.px），該等民間信用借貸之每月利率甚至高達2%以上（換算年利率即逾24

%）。又若係調取頭寸無著，致未能渡過突來之衝擊者，則只能被迫無奈關廠或歇業。甚者，就價格激烈競爭之貨物而言，中小企業因本身規模及能力相當有限，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維持營生，然因其「薄利」，雖能佳惠於消費者，但其難有餘裕面對突發之資金短缺窘境，復因其「多銷」，更需仰賴「大量」之進口來貨以備銷售，則驟然改變來貨稅則號別歸列而提高稅率，無所預期之「大額」進口稅捐壓力，對其為害尤烈，於告貸無門乏力撐持之際，其或僅能應聲倒閉，致頓失經濟來源無以養家活口者，或非僅進口業主而已，尚有與其經常往來之下游廠商，以及其等所僱員工等眾人。

3.從而，海關對於進口貨品之稅則歸類即使不當，一旦行之多年，其持續而穩定之法律見解就形成了「某種秩序」，即使見解錯誤，仍然成為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之模型，其效力具有類似法規「抽象且一般」之特質；人民對之信賴，有類於對法規之信賴，而非對於過往錯誤行政處分之信賴。是海關將其稅則歸列變更以追求法適用之正確性之際，切莫忽略其安定性，務必踐行相當於法規變更之「正當程序」，除藉相當之程序保障，蒐集資料回應民情，提供緩衝期間，以利人民以及其他國家部會因應其變動外；重點更在於變更之效力，應與法規變更相似，原則上不溯及既往，非可率然以「依法行政」之旗幟，驟然變更行之多年之進口貨物稅則歸列，令人民措手不及只能落難，致衍生諸多社會問題。換言之，要求國家稅捐高權之行政舉措，必須將人民維持生計之多所艱難，為念茲在茲，諒不為過。

（五）財政部基於上開考量，先後作成下列函釋：

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

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列，如發現所歸列之類目號別不適當，擬變更其稅則號別課稅者，應依本函說明二辦理。說明：二、海關於核定稅則號別時，依據廠商提供之資料及稅則分類紀錄卡，如發現該進口貨物行之多年歸列之稅則號別不適當，擬變更其稅則號別且將影響進口人之權益者，除已明文修訂者外，應先報部核定；至進口貨物分類之異議（註：現行規定為復查）案件，應依關稅法第23、24及25條（註：現行法為第45、46及47條）規定辦理，惟其所涉通案歸列原則如欲變更，仍應依財政部75年4月19日函規定辦理。

3.財政部91年3月8日令：為保障納稅義務人權益，有關進口貨物行之多年歸列之稅則號別不適當案件，依下列原則辦理：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不適當，擬變更其稅則號別且將影響進口人之權益者，仍依財政部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。據輔助參加人研議廢止財政部91年3月8日令簽呈之說明所示：「……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年部令誤為信賴保護原則之適用：按91年部令所訂原則，係為處理『同一進口貨物』，因海關多年均持續核歸某一特定稅則號別後予以改列，須報部核定始得改列，以保障納稅義務人權益，並非在處理『同一進口人』多年頻繁進口相同產品之情形。……四、稅則號別見解變更之現行作法：（一）……（二）為確保進口人權益，實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更案件，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當或參考WCO及其他國家之見解而作成之見解變更，如具通案適用性質者，均依本部107年10月4日台財法字第10713940630號函說明二部、次長裁示，以『部令』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）生效。……」。

5.矧此，財政部有鑑於海關對於進口貨品之稅則歸類不當，其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影響法律之效力，變更錯誤之法律解釋以符合法律本旨，原也不生是否應溯及既往之疑義；但如錯誤之解釋經案例累積，已然成為各該貨物進口業者之共識，各海關如擬改變稅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，其效力更是擴散至整體國計民生；因此，財政部就此類法律解釋之變更另設計其正當程序，務求降低法之正確性與安定性之衝突。徵諸財政部上揭令釋之演進，各海關依關稅法第18條就個案進口貨物為關稅核定，如發現來貨稅則號別歸列有見解變更之可能，必須踐行財政部所揭示之特殊正當程序。其設計要旨略為：

⑴「通案性」之稅則號別見解變更，應由海關報由財政部核定，並以部令登載於行政院公報對外公開，自發布日（或指定之將來一定期日）生效；在海關發現報部至財政部核定發布前，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，以符合法律安定性。

⑵關於「通案性」之判斷，捨棄財政部91年3月8日令「同一貨物」「整體性」及「持續性」該等不明確，或過度嚴苛及僵化之標準，改以個案裁量。

6.就此，本院予以肯認，並於此指明：

⑴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，稅捐本質上為對人民財產之侵害，必須依法律始得為課徵，稅率為稅捐構成要件，其變動，務必踐行立法程序並公告之，此為稅捐法定原則，以維護人民財產權。而海關對於進口貨品之稅則歸列錯誤而導致稅率有別，透過時間及案例數量之累積，該等具體化抽象規範所生之錯誤，儼然成為人民及國家各部會（包括海關）就該進口商品稅率之共識，其效力已有類於海關進口稅則就「特定商品」為稅率之規定。擬變更該等因涵攝錯誤所生之共識，於現實生活中，幾無異於改變稅捐構成要件中稅率之規定，既無可透過立法程序予以變更（因為海關進口稅則該等抽象規範本身並無錯誤），但至少必須由主管機關透過相當於行政命令發布之程序

，始可將本屬於國家機關與人民間之「錯誤共識」予以變更，據以限制或侵害人民之財產權；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範共識之信賴，為其財產權之基本保障。且此，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91年3月8日令，迄108年7月12日令一貫之見解，從未變更（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要件規定過度不明確、嚴苛及僵化所致，但通案性之稅則號別改列必須報部核定乙節，並未變更），海關為其下級機關，自應遵循。縱此，財政部上開正當程序之要求，其適用自不侷限於財政部108年7月12日令發布後始進口報關之貨物，著無庸議。

⑵ 抑且，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；也非得由輔助參加人自行頒佈「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（如：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，輔助參加人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，也非輔助參加人，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、提升就業等等重大政策之公益為分析，妥為因應而核定。

（六）經查，如事實欄所載事實為兩造所不爭，並有如附表1及

2所示進口系爭「血液透析器」（Dialyser）進口報單、復查決定1及2、訴願決定1及2等附卷所示。兩造爭執有二：其一，系爭貨物所應歸列之稅則號別，究屬於原告所申報稅則號別9018.90.50號「人工腎（透析）裝置」（免稅），抑或被告所主張系爭來貨為人工腎裝置之零件，屬液體過濾及淨化機具之範疇，稅則號別為第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」（稅率3%）。其二，如所應歸列之進口貨物稅則號別如被告所主張者，致稅率與原告過往所申報經被告核定者不同，被告是否得逕予核定？茲論述如下。

（七）關於系爭來貨稅則號別歸列爭執之認定：

1.按，進口貨物之分類號列應按其實際來貨之狀態，依據海關進口稅則之相關規定，並參據HS註解及其他有關文件辦理，詳如前述。第按，海關進口稅則解釋準則一、二及六規定：「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。……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。」

2.系爭「血液透析器」應歸列稅則號別第8421.29.90號：

⑴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「人工腎（透析）裝置」，第1欄稅率為「免稅」；稅則號別第9018.90.90號「其他第9018節所屬貨品之零件及附件」（免稅）。

⑵按HS註解關於稅則第90章章註2(a)之規定，中文版及英文版分別為「……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。」（見原處分卷一第125頁）及「……parts and accessories for machines, apparatus,instruments or articles of this Chapter are to be classified according to the following rules：(a)Parts and accessories which are goods included in any of the headings of this Chapter or of Chapter 84, 85 or 91 (other than heading 84.87,85.48 or90.33)are in all cases to be classified in their respective headings」。次按HS註解對稅則第90章之詮釋，於總則篇（III）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……」。換言之，例如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」。依前揭歸列原則，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。

⑶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、透析液過濾器、血液迴路管、動靜脈屢管針等（參見社團法人臺灣腎友生活品質促進協會「血液透析系統的組成」資料，附本院108年度訴字第149號卷原處分卷一第188-189頁，），故「人工腎（透析）裝置」應包括洗腎機、血液透析器、透析液過濾器及導管等。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，如果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。是以，「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」，應無疑義。

⑷依系爭來貨中空纖維型血液透析器（Hollow Fiber Dia

lyzer）仿單所載，其適應症為單次使用於血液透析或血液過濾透析治療。亦即，系爭中空纖維型血液透析器貨物，係一次性使用之產品，由套管及中空纖維薄膜組成，利用管路連接人工腎（透析）裝置，使血液及透析液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（仿單及照片等見本院108年度訴字第149號卷原處分卷一第22-29頁）；則系爭貨物並非「人工腎（透析）裝置」全部，而為該等裝置之「零件」無誤。審酌其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：「……（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……。」則顯然系爭貨物本身即為液體過濾器，屬稅則第8421節之範疇，依據海關進口稅則總則一及解釋準則一、六規定，並參酌世界關務組織（WCO）分類意見彙編（Compendium of Classification Opinions）8421.29/1、歐盟海關編號PLPL-WIT-0000-00000案例稅則分類意旨，將系爭貨物列為稅則號別第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」（見本院108年度訴字第149號原處分卷一第122、136、137頁，同卷二第249-250頁），自非無據。

⑸原告雖則於訴訟中主張系爭來貨即是所謂「人工腎臟」，專用於洗腎醫療所用，本身就可視為「人工腎（透析）裝置」，稅則號別為第9018.90.50號。但一般而言，所謂「人工腎（透析）裝置」其實還包含其他多項零件，業如前述，無從以其專用於洗腎醫療所用，即認其本身就該當「人工腎（透析）裝置」整體。且此零件既同時為液體過濾器，即屬稅則第8421節之範疇。當然，由於海關稅則號別及其援用之HS解釋原則，均以文字敘述貨品特色，而文字描述本有其侷限性，也可能有失明確，且貨品日新月異，特色難以掌握，是純以文字邏輯推衍個別貨品稅則號別之歸列，確實常有兩歧之可能；是而，關於此部分之解釋，為與國際接軌，務求國際間統一，必須取向於符合國際規範者，參考國際法之模範案例，並以此模範案例作為文義二歧解釋可能時抉擇之標準。系爭血液透析器既經WCO及歐盟海關均歸列為稅則號別第8421節以下，已如前述。原告純以系爭來貨俗稱「人工腎臟」，即為「人工腎（透析）裝置」該等文義邏輯所推衍之上開主張，乃無可採。

（八）承上，來貨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。其理由論述如下。

1.原告自100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800餘批乙節，業據提出進口報關清單及檢附抽樣之報關單為憑（

附108年度訴字第1307號卷一第259頁至第338頁）。而其他血液透析器業者，絕大多數亦以稅則號別第9018節醫療器材免稅號別為申報進口，僅因輔助參加人106年4月5日台關稅字第1061006620號令（下稱輔助參加人系爭令）「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；嗣後，輔助參加人又於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。從此，輔助參加人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，繫屬本院者除本案外，另有107年度訴字第1400、1401、1402號、108年度訴字第82、206、236、237、281、307、353、787號等事件，亦為兩造所不爭執。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，迄輔助參加人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月在臺灣正式上市，此經本院函詢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（附本院108年度訴字第149號卷二第39頁）。而輔助參加人系爭令作成之緣由，始於明基公司104年11月向臺北關就輔助參加人系爭令所指貨物（未裝入套管之中空纖維膜，血液透析器則為已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Capillary membrane，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。迄輔助參加人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，終作成輔助參加人系爭令，復於106年8月14日發布新聞稿，進一步將輔助參加人系爭令所適用之「未裝入套管之中空纖維膜」，擴及於血液透析器（已裝入套管之中空纖維膜），均謂之應歸列為第8421節，並籲請進口廠商配合。上開各節，經輔助參加人及證人張永良（即前揭106年3月16日簽呈簽稿人）證述綦詳（參見本院108年訴字第149號事件108年7月31日準備程序筆錄，附該卷三第55頁以下），並有輔助參加人系爭令及簽呈、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（附本院108年訴字第149號卷二第143頁至第188頁、第59至60頁）。職是而論，就來貨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，輔助參加人所屬臺北關及被告，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，乃為進口血液透析器廠商所可能引為信賴。是而，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；或透過輔助參加人系爭令發布，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。未經正當程序，驟然改變之，並令其變更之效力溯及既往，其可能引發後續不良效應，可想而見。

3.其相關後續不良效應已明確者，如下：

⑴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，然輔助參加人旋於106年4月5日以輔助參加人系爭令變更此見解，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系爭期間（107年2月至3月間、107年8月至10月間）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，致有多次陳情，乃至多起訴訟。

⑵來貨「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（著眼於保護國內產製廠商）均表示政策上不贊成開放自中國大陸進口；但因輔助參加人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（此參見國貿局106年11月21日會議紀錄、輔助參加人107年4月23日會議紀錄，分別附於本案相關資料第20頁以下，本院108年訴字第149號卷三第35頁以下）。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之履行；甚者，觀諸輔助參加人所提出目前我國產製血液透析器廠商明基公司及禾研科技股份有限公司出口該貨物於外國（中國大陸、泰國、韓國、越南及馬來西亞）之關稅稅率，各國不一（參見本院10

8年度訴字第149號卷二第148頁）；而血液透析器究應歸列為稅則號別第8421節或第9018節，原告也提出印度判決證明並非全球均已統一，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%，當然影響進口商進口系爭產品之意願，是否引發其他國家貿易抵制或制裁，也猶未可知。

⑶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而送立法院立法確認，要非驟然改變稅則號別即提高稅率，而由全民負擔其不利。

⑷綜上各項效應，俱為缺失，莫不起於輔助參加人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系爭產品降低稅率等），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，乃為違法至明。

4.被告雖以財政部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，無庸報財政部核定。至於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云云。然則：

⑴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12日令發布後始適用，以落實憲法所保障人民財產權；且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，使變更之見解僅能向後生效，其決策機關乃為財政部，而非為核課處分之海關，業經本院詳為說明如前。被告無視於血液透析器於輔助參加人系爭令發布前，包含原告在內多家進口廠商，多年且頻繁，就血液透析器原申報稅則號別第9018節，稅率為免稅之事實，仍執輔助參加人系爭令發布前血液

透析器之零星案例（且所舉前曾歸列之稅則號別貨物均為免稅）為據，而指該等產品歸列稅則號別一致之整體性不足，無庸報財政部核定即可變更前錯誤核定之見解，要無可採。實則，被告於血液透析器有如上長期穩定之稅則號別歸列「錯誤」之情事下，即使各海關有零星案例影響是否該當「整體性」之判斷，也應報請財政部核定確認，而非自行認定不具整體性，率而變更長期且頻繁之稅則號別歸列見解，逕依關稅法第18條為核定。

⑵海關對於進口貨品之稅則歸類即使不當，一旦持續而穩定，具有類似法規「抽象且一般」之效力特質；人民對之信賴，有類於對法規之信賴，而非對於過往錯誤行政處分之信賴。是故，前述財政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信賴保護規範，而在於類推中央法規標準法第12條規定，令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效力，不溯及既往。當然，法律見解之變動並非法律變動，雖無庸立法院通過，總統公布（中央法規標準法第4條參照），但進口貨物之稅則號別改列直接影響稅率高低，而稅率為稅捐構成要件，依稅捐法定原則，本應立法為之，是以，財政部始要求進口貨物稅則號別法律見解之變更必須送其核定，務求其變更之程序「有類於」立法程序之廣泛、審慎及統一。被告將原告對於「過往持續而穩定錯誤法律見解」信賴之主張，誤會為對錯誤違法行政處分信賴之見解，而為如上抗辯，自無可採。

（九）末按，關稅法第4條：「關稅之徵收，由海關為之。」第6條：「關稅納稅義務人為收貨人、提貨單或貨物持有人。

」第29條第1項：「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。」基此，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。原告如附表1及2所示報運進口之血液透析器為免稅（關稅），已具通案性，未經財政部核定變更，被告逕以輔助參加人系爭新聞稿所示見解，而將之改列稅則號別第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」，即有違該等法律見解變更應踐行之特殊正當程序，乃有違法，關於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核定（即原處分1及2，詳如附表1、附表2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。

六、綜上，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%）稅率核課關稅，再據以計算營業稅額，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，亦有不法。原告聲明求為撤銷原處分1及2，以及關於該等部分之復查決定與訴願決定，為有理由，爰裁判如主文。

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　　109　　年　　1　　月　　16　　日

臺北高等行政法院第一庭

審判長法　官　許瑞助

法　官　程怡怡

法　官　楊得君

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
㈠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。
㈡非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者	1.上訴人之配偶、三親等內之血親、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

，亦得為上訴審訴訟代理人	。 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㈠、㈡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㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　109　　年　　1　　月　　16　　日

書記官　李芸宜