

臺北高等行政法院判決

109年度簡上字第64號

上訴人 財政部關務署基隆關

代表人 楊崇悟（關務長）

訴訟代理人 張培瑤

被上訴人 新加坡商亞洲透析服務股份有限公司台灣分公司

代表人 馮冬萍

被上訴人 香港商安馨股份有限公司台灣分公司

代表人 馮冬萍

共同

訴訟代理人 陳威駿律師

複代理人 李巧妮律師

訴訟代理人 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3月5日臺灣基隆地方法院108年度簡字第4號行政訴訟判決
，提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決廢棄，發回臺灣基隆地方法院行政訴訟庭。

事實及理由

一、程序事項：本件上訴人之代表人於訴訟進行中由蘇淑貞變更
為楊崇悟，業據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合，
應予准許。

二、事實概要：被上訴人新加坡商亞洲透析服務股份有限公司台
灣分公司（下稱亞洲公司）、香港商安馨股份有限公司台灣
分公司（下稱安馨公司）委由訴外人益和報關有限公司於民
國107年5月2日向上訴人申報進口德國產製「血液透析器」
各乙批（報單號碼：第AW/BC/07/253/M0335號；第AW/BC/0

7/253/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，經上訴人審查結果，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AWZ0000000000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）。被上訴人不服，申請復查，遭上訴人於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）駁回。被上訴人仍有不服，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000000000號，下稱訴願決定1）、台財法字第10713938810號（案號：第000000000號，下稱訴願決定2）訴願決定駁回訴願（下合稱訴願決定），惟被上訴人猶有不服，遂於108年2月19日共同提起本件行政訴訟。經臺灣基隆地方法院（下稱原審法院）以108年度簡字第4號行政訴訟判決（下稱原判決）將原處分暨關於該部分之訴願決定均予撤銷，上訴人不服，提起本件上訴。

三、被上訴人起訴及訴之聲明、上訴人於原審之答辯及聲明、原審判決認定之事實及理由，均引用原審判決書所載。

四、上訴意旨略以：

（一）原判決認海關對於進口貨品之稅則歸類不當，行之多年者，形成具有類似法規「抽象且一般」拘束力性質之「某種秩序」。惟待解明者有：何以諸多個案之闡釋法律適用之結果，行之多年後得以串連成具有普遍抽象一般拘束力性質之「某種秩序」（法規範）？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。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」（最高行政法院90年判字第1391號判決、99年判字第1026號判決、99年判字第1042號判決、100年判字第25號判決、104年判字第677號判決參照）。原判決顯與司法判決先例相左。

（二）進口貨物之稅則歸類不當而行之多年者，其是否形成法秩序之判斷要件，原判決理由前後矛盾：

1. 原判決認為進口貨物稅則歸類不當，是否形成法秩序之判斷對象為：核定歸列稅則號別之處分機關（即海關之行政實踐）。乃原判決在涵攝說明本案稅則變更符合上揭要件而應踐行相當於法規變更之正當程序時，其所援引支持之事證為被上訴人新加坡商亞洲透析服務股份有限公司台灣分公司（下稱被上訴人甲）、香港商安馨股份有限公司台灣分公司（下稱被上訴人乙）（即本件進口人）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號計250批及以含糊之詞逕謂各進口海關就此亦無異見而下結論認：本件屬於通案就血液透析器之稅則號別歸列為見解變更。其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）；一為申報進口人，其認定要件與涵攝理由前後齟齬，自難謂非判決理由矛盾。
2. 其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。

（三）原判決逕行認定被上訴人報單清單250筆均經海關核定歸列稅則號別第9018.90.50號，然其中26批於106年9月間即接獲上訴人認定應歸列稅則第8421節下，原判決未注意及此，且未敘明究係經何調查有何證據，乃原判決之寬泛認定與卷內事證相左，難謂無判決理由與事實不相契合之餘地。其未說明經何調查有何證據，難謂無判決理由不備。

（四）原判決未說明何以未依法規區分海關有無審查文件或查驗貨物類型，而泛論海關對於進口貨品之稅則歸類不當，行之多年者，形成具有類似法規「抽象且一般」拘束力性質之「某種秩序」，難謂無判決理由不備。

（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，應以本件被上訴人即納稅義務人報關進口之時點回溯觀察（最高行政法院102年度判字第131號判決意旨參照）。本件被上訴人報關進口時點為107年5月2日既為原判決所認，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，係以財政部關務署106年4月5日台關稅字第1061006620號令發布及106年8月14日新聞稿發布作為回溯觀察時點，其回溯觀察時點之採擇，忽略了至遲於106年8月14日前述新聞稿發布後，到本件被上訴人107年5月2日報關進口期間，至少長達8個月期間，海關並沒有就與系爭貨物同類進口貨物以免稅之稅則第9018節核定之行政案例實踐。此回溯觀察時點，關涉過往海關核定系爭貨物稅則是否形成法秩序，乃原判決未說

明理由，何以回溯觀察時點之採擇，不採本件被上訴人報關進口時，自難謂無判決理由不備之處。

(六) 即令本件已具通案性應報財政部核定後始可改列，系爭貨物仍應課徵營業稅及推廣貿易服務費，原判決逕行撤銷原處分1及原處分2，難謂無判決理由不備：

經查，本件原處分1、原處分2所核定之稅費分別為32,643元、162,792元，該稅費實際包括下列四部分：①甲部分（即原申報之營業稅稅額）：被上訴人原申報系爭貨物關稅完稅價格×營業稅徵收率5%。②乙部分（即上訴人核定之關稅稅額）：被上訴人原申報系爭貨物關稅完稅價格×3%。③丙部分（即上訴人核定關稅稅額後所增加之營業稅稅額）：乙部分×營業稅徵收率5%。④丁部分（即推廣貿易服務費）：被上訴人原申報系爭貨物關稅完稅價格×推廣貿易服務費比率0.04%。亦即，原處分1、原處分2所核定之稅費，係上訴人依關稅法第3條第1項、營業稅法第41條及貿易法第21條等規定徵收，包括甲、乙、丙、丁等四部分，即令本件如原判決所認定，血液透析器之稅則號別及稅率，已具通案性，上訴人未報請財政部核定而逕為原處分，有所違法；其所涉違法部分亦僅包括上揭乙、丙部分，至於甲、丁部分乃上訴人依營業稅法第41條及貿易法第21條等規定所為代徵營業稅及推廣貿易服務費之處分，並無違法，原判決撤銷原處分1、原處分2，係將被上訴人依法原應繳納之關稅、營業稅、推廣貿易服務費，全部撤銷，惟判決理由隻字未提何以本件有免依營業稅法第41條及貿易法第21條等規定代徵營業稅及推廣貿易服務費之理由，自難謂無判決理由不備。

(七) 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既有救濟程序，原判決捨既存救濟途徑不適用，應有判決不適用法則之不當。且本件不存在不公平情事，並無司法造法之必要，其關務署新聞稿發布後逾8個月才進口，難謂不知稅則歸列已變更，且已有他案義務人已經遵法繳稅等語。

(八) 並聲明：

1.原判決廢棄。

2.前項廢棄部分，被上訴人在原審之訴駁回。

3.原審及上訴審訴訟費用由被上訴人負擔。

五、本院之判斷：

(一) 按關稅法第4條：「關稅之徵收，由海關為之。」、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。」。次按，加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）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。」、第9條：「進口下列貨物免徵營業稅：一、第7條第6款、第8條第1項第27款之肥料及第30款之貨物。二、關稅法第49條規定之貨物。但因轉讓或變更用途依照同法第55條規定補繳關稅者，應補繳營業稅。三、本國之古物。」、第10條第1項：「營業稅稅率，除本法另有規定外，最低不得少於百分之五，最高不得超過百分之十；其徵收率，由行政院定之。」、第20條第1項：「進口貨物應按關稅完稅價格加計進口稅後之數額，依第10條規定之稅率計算營業稅額。」又依海關代徵營業稅稽徵作業手冊（下稱作業手冊）第參點第1項規定：「應稅貨物之營業稅徵收率為五％

。」、作業手冊第參點第2項規定：「進口貨物應按關稅完稅價格加計進口稅（含特別關稅）、貨物稅、菸酒稅及菸品健康福利捐後之數額，依規定之徵收率計算營業稅額。其計算式為：進口貨物之營業稅額＝（關稅完稅價格＋進口稅＋貨物稅＋菸酒稅＋菸品健康福利捐）×營業稅徵收率。」基此，進口貨物，除合於營業稅法第9條規定於進口時免徵營業稅者外，均應於貨物進口時由海關代徵營業稅，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。

（二）再按，貿易法第21條第1項：「為拓展貿易，因應貿易情勢，支援貿易活動，主管機關得設立推廣貿易基金，就出進口人輸出入之貨品，由海關統一收取最高不超過輸出入貨品價格萬分之四．二五之推廣貿易服務費。但因國際條約、協定、慣例或其他特定原因者，得予免收。」、第21條第2項：「推廣貿易服務費之實際收取比率及免收項目範圍，由主管機關擬訂，報請行政院核定。」、貿易法第21條之1：「依前條第1項收取推廣貿易服務費，應依左列規定辦理：……二、輸入貨品，以關稅完稅價格為準。……」又依經濟部95年9月26日經貿字第09500619920號公告所揭推廣貿易服務費實際收取比率為萬分之四。是以，進口貨物，除合於貿易法第21條第1項但書規定於進口時免徵推廣貿易服務費者外，均應於貨物進口時由海關代徵推廣貿易服務費。

（三）「納稅義務人未據實申報，違反各該稅法上之義務，如致逃漏進口稅、貨物稅或營業稅，分別合致海關緝私條例第37條第1項、貨物稅條例第32條第10款及營業稅法第51條第1項第7款之處罰規定，各按所漏稅額處罰，3個漏稅行

為構成要件迥異，且各有稅法專門規範及處罰目的，分屬不同領域，保護法益亦不同，本得分別處罰。至於為簡化稽徵程序及節省稽徵成本，除進口稅本由海關徵收（關稅法第4條參照）外，進口貨物之貨物稅及營業稅亦由海關代徵，且由納稅義務人填具一張申報單，於不同欄位申報3種稅捐，仍無礙其為3個申報行為之本質，其不實申報之行為自亦應屬數行為。」（司法院釋字第754號解釋意旨參照）。

（四）原判決以有關血液透析器之稅則號別及稅率，已具通案性，海關應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」後，始得援引改列後之新稅率（3%）核課稅額，然上訴人未經前述正當程序之踐行，逕以關稅法第18條就個案為核定，乃為違法。其復查決定及訴願決定未審及於此，就該部分而為維持，亦有不法等情。並判決撤銷原處分（含復查決定）及關於該等部分之訴願決定，固非無見。惟查：

1. 依其進口報單所示，本件上訴人就系爭貨物核定之應納稅費，原處分1核定稅費32,643元（包含進口稅11,957元＋推廣貿易服務費159元＋營業稅20,527元）（見原處分卷【亞洲公司】卷一第1頁）、原處分2核定稅費162,792元（包含進口稅59,631元＋推廣貿易服務費795元＋營業稅102,366元）（見原處分卷【安馨公司】卷三第1頁）。本件關於因改列稅則號別而適用3%關稅稅率所生影響部分，僅為「關稅稅額（計算式：貨物關稅完稅價格×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，另就依營業稅法第41條規定所徵收之營業稅（計算式：貨物關

01 稅完稅價格×營業稅徵收率 5%) 及貿易法第 21 條規定徵
02 收之推廣貿易服務費 (計算式：貨物關稅完稅價格×推廣
03 貿易服務費比率 0.04%) 部分，自與系爭貨物所適用之稅
04 則號別無涉，即其核課不受「關稅稅率」變動影響。

05 2. 又行政訴訟法第 243 條第 1 項、第 2 項第 6 款規定：「判決不
06 適用法規或適用不當者，為違背法令。有下列各款情形之
07 一者，其判決當然違背法令：……六、判決不備理由或理
08 由矛盾。」、第 133 條規定：「行政法院於撤銷訴訟，應
09 依職權調查證據；……」基於行政訴訟之職權調查原則，
10 法院必須充分調查為裁判基礎之事證以形成心證，在對全
11 辯論意旨及調查證據之結果為評價時，應遵守訴訟資料之
12 完整性及訴訟資料之正確掌握。其中訴訟資料之完整性乃
13 所有與待證事實有關的訴訟資料，都必須用於心證之形成
14 而不能有所選擇，法院負有審酌與待證事實有關之訴訟資
15 料的義務，如未審酌，亦未說明理由，即有不適用行政訴
16 訟法第 125 條第 1 項、第 133 條規定，及判決不備理由之違
17 背法令。原判決以上訴人未報請財政部核定，逕以財政部
18 關務署系爭新聞稿所示見解，改列稅則號別為第 8421.29.
19 90 號「其他液體過濾或淨化機具」，有違正當程序為由，
20 將原處分暨關於該部分之訴願決定「全部」撤銷，然就前
21 揭未受關稅稅率影響部分，是否有其他不法之情形而應併
22 予撤銷？是否有符合貿易法第 21 條第 1 項但書規定，而可
23 免徵推廣貿易服務費？抑或是否有營業稅法第 9 條規定，
24 可免徵營業稅之情？均有未明，原審法院自有依職權調查
25 之必要，然原審法院未盡職權調查，且就此部分亦未說明
26 應併予撤銷之理由，容有不備理由之違法。

27 (五) 綜上，原判決有上揭違背法令情由，且其違法情事足以影

01 響本案判決結果，上訴論旨，指摘原判決違背法令，求予
02 廢棄，為有理由。又因上開部分事證尚有未明，本院無從
03 自為判決，有由原審法院再行調查審認之必要，於此將原
04 判決廢棄，發回原審法院再為調查後，另為適法之裁判。

05 六、據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第236條之2第
06 3項、第256條第1項、第260條第1項，判決如主文。

07 中 華 民 國 110 年 1 月 29 日

08 臺北高等行政法院第五庭

09 審判長法官 陳金圍

10 法官 侯志融

11 法官 畢乃俊

12 上為正本係照原本作成。

13 不得上訴。

14 中 華 民 國 110 年 1 月 29 日

15 書記官 李依穎