

裁判字號：高雄高等行政法院 103 年度訴更二字第 14 號 行政判決

裁判日期：民國 103 年 12 月 10 日

案由摘要：進口貨物核定退運事件

高雄高等行政法院判決

103 年度訴更二字第 14 號

民國 103 年 11 月 26 日辯論終結

原 告 理健貿易股份有限公司

代 表 人 陳文哉

被 告 財政部關務署高雄關

代 表 人 黃宋龍

訴訟代理人 陳人豪

上列當事人間進口貨物核定退運事件，原告不服財政部中華民國 101 年 1 月 10 日台財訴字第 10000395820 號訴願決定，提起行政訴訟，經本院 101 年度訴字第 94 號判決後，原告不服，提起上訴，由最高行政法院以 102 年度判字第 131 號判決發回更審，經本院 102 年度訴更一字第 3 號判決後，被告提起上訴，再經最高行政法院 103 年度判字第 415 號判決發回更審，本院判決如下：

主 文

訴願決定及原處分均撤銷。

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、事實概要：

緣原告於民國（下同）99 年 12 月 23 日委由東宏報關股份有限公司（下稱東宏公司）向被告報運進口日本產製飼料添加物乙批計 2 項（進口報單號碼：第 BD/99/VC24/0031 號，下稱系爭貨物），原申報貨品分類號列第 3824.90.51.00-7 號（前 8 位碼為稅則號別）「飼料添加物（不含藥物成分者）」，輸入規定 404（（一）進口飼料，應檢附行政院農業委員會〈下稱農委會〉核發之飼料輸入登記證影本；（二）進口飼料添加物，應檢附農委會核發之飼料添加物輸入登記證影本。）（註：農委會曾函復該貨物免辦理輸入登記證），因被告對貨品分類有疑義，爰依關稅法第 18 條第 2 項規定，准由原告繳納相當金額之保證金先行驗放（下稱押款放行），事後再加

審查；嗣經審核結果，按其成分改列貨品分類號列第 2309.90.90.90-7 號「其他調製動物飼料」，輸入規定：404、B01（進口時，應依農委會動植物防疫防檢局〈下稱防檢局〉編訂之「應施檢疫動植物品目表」及有關檢疫規定辦理）、MP1（大陸物品有條件准許輸入）。因原告進口時未檢附防檢局核發之輸入動物檢疫證明書（下稱檢疫證明書），經通知補正而未據辦理，被告乃依行為時關稅法（下稱關稅法）第 96 條規定，以 100 年 9 月 1 日高普外字第 1001017457 號函（下稱原處分）責令原告限期辦理退運。原告不服，提起訴願，亦遭決定駁回，循序提起行政訴訟，經本院 101 年度訴字第 94 號判決原告之訴駁回；原告提起上訴，經最高行政法院以 102 年度判字第 131 號判決將原判決廢棄，發回本院更為審理。嗣經本院 102 年度訴更一字第 3 號判決「訴願決定及原處分均撤銷。」被告不服，提起上訴，經最高行政法院 103 年度判字第 415 號判決將本院更審判決廢棄，發回本院更為審理。

二、本件原告主張：

- (一)原告除本件委由東宏公司於 99 年 12 月 23 日向被告報運進口日本產製 HI-VITACOGEN 及 VITACOGEN 飼料添加物乙批計 2 項（以下稱系爭貨物）外，早於 93 年起至 99 年止，系爭貨物共計 43 批均係向被告報關，並以原申報稅則號別第 3824.90.51.00-7 號進口，此觀被告於訴願答辯書亦自承 97 至 99 年共有 32 批系爭貨物均依上開稅則號別辦理報關進口。換言之，於 93 年起至 99 年 12 月前之歷年系爭貨物進口分類皆係以稅則號別第 3824 號之「飼料添加物」向被告報關放行，均無任何爭議，合先陳明。原告確有持續性及頻繁進口系爭貨物之行為，且原告並皆以原申報稅則號別第 3824.90.51.00-7 號進口，被告亦皆以稅則號別第 3824.90.51.00-7 號之「飼料添加物」核定。故而，被告之持續性及頻繁將系爭貨物核定為前開稅則號別之行政處分，業已形成法秩序。而既已形成法秩序，則被告擬改列該行之多年之稅則號別時，自應循法規範變更之程序辦理，而必須適用財政部 91 年 3 月 8 日台財關字第 0910550152 號函釋（下稱 91 年 3 月 8 日函釋），俾免原告遭受不能

預見之損害。惟被告竟逕擬改列系爭貨物稅則號別，並進而為核定退運之行政處分，當已違反行政自我拘束原則，亦不符法律安定性之要求。

(二)被告所為原處分，違反下列法律原則：

1.違反行政自我拘束原則，且不符法律安定性之要求：

原告確有持續性及頻繁進口系爭貨物之行為，且原告並皆以原申報稅則號別第 3824.90.51.00-7 號進口，被告亦皆以稅則號別第 3824.90.51.00-7 號之「飼料添加物」核定。被告之持續性及頻繁將系爭貨物核定為前開稅則號別之行政處分，業已形成法秩序。而既已形成法秩序，則被告擬改列該行之多年之稅則號別時，自應循法規範變更之程序辦理，而必須適用財政部 91 年 3 月 8 日函釋，俾免原告遭受不能預見之損害。惟被告竟逕擬改列系爭貨物稅則號別，並進而為核定退運之行政處分，當已違反行政自我拘束原則，亦不符法律安定性之要求。

2.違反信賴保護原則：

查系爭貨物最早自 92 年起已進口，當時稅則號別核定為第 2102.20.00.00-9 號，93 年起又被改為第 3824 號，直到 99 年 12 月 23 日本件爭議之報單，均維持第 3824 號。再依由日本廠商出具之證明書，每批貨外包裝皆有標示商品之名稱及成分。由此可見被告之分估員早已知貨物成份，卻由 2102→3284→2309，一變再變，再令不利益由原告承受，明顯違反信賴保護原則。事實上，早於 94 年 3 月 28 日系爭貨物報運進口時，被告已開箱查驗（即以 C3 方式通關），此有證人嚴瑞堃庭呈歷年報關資料可稽，亦有 94 年 3 月進口報單可證，甚至 99 年 10 月 23 日即本件爭議前一批，被告亦採用 C3 方式查驗，故被告當早已明知系爭貨物之成分。本件原告信賴其之前 43 批之申報，被告均予放行，而依循相同稅則號別申報進口系爭貨物，自有正當合理之信賴基礎，因此原告於 99 年 12 月 23 日進口時以第 3824 號報運進口，應受信賴原則之保護。

3.違反誠實信用原則：

被告以改列系爭貨物稅則號別為由，命原告補正檢疫證明書，但因貨物業已離開出口國（即日本）報關進入高雄港，則貨

物既業已離開出口國，則出口國之檢疫機關即無從再對該批貨物加以檢疫，而出口國檢疫機關於貨物出口時既未為檢疫，則豈有發給檢疫證明之可能？故而，原告根本無從，亦不可能提出「日本檢疫機關核發之動物檢疫證明書」，亦即無論被告給予多長時間，原告皆不可能補正被告所要求之「日本檢疫機關核發之動物檢疫證明書」，且原告無法提出上開文件亦無任何可歸責之事由，而被告即依此為核定退運、追繳貨價之行政處分，顯已違反行政程序法第 8 條所揭櫫之誠實信用原則。

4.違反法律不溯及既往之原則：

本件被告既於 100 年 2 月 18 日起才依財政部關稅總局稅則處核定（即報部核定）將系爭貨物改歸類第 2309 號而應檢附檢疫證明書，惟原告係 99 年 12 月進口系爭貨物，而核定進口貨物之稅則編號，應係被告依法規命令授權而制定，既然法律或命令都須嚴格遵守「從新從輕」、「不溯及既往」之原則以保護人民正當信賴，則改定稅則編號之處分，更應該恪守上開原則，以免發生「突襲性」致人民無所適從而遭受不測之損害。因此 99 年 12 月間原告進口系爭貨物所應適用之稅則編號，依上開法規，自仍應係第 3824 號而非第 2309 號，應甚明確。惟被告竟逕認原告 99 年 12 月間進口貨物之稅則編號應適用修正後之第 2309 號而應檢附檢疫證明書，致原告受「突襲性」之不測損害，故被告所為行政處分違反法律不溯及既往之原則甚明。

- (三)原告既因被告改列系爭貨物稅則號別，而必須檢附防檢局核發之檢疫證明書，則原告如因貨物已進口而無法補正檢附上開證明書，進而可能遭受限期退運或追繳貨價之不利處置，則即應有財政部 91 年 3 月 8 日函釋之適用。第查，將進口貨物為改列稅則號別並旋要求檢附出口國檢疫證明之行政處分，對於進口業者之權益之侵害，更甚於「稅率增加」。依司法院釋字第 182 號解釋理由書所揭櫫「舉輕明重」之法理，本件亦應適用財政部 91 年 3 月 8 日函釋，亦即核定改列進口稅則號別之案件，應由財政部依行政程序法第 159 條第 2 項第 2 款暨第 160 條第 2 項規定以命令發布，並登載於本部公報，「改

列之稅則號別自發布令之日起生效」。而系爭貨物，改列「2309」係自 100 年 2 月 18 日函釋日起才生效，則顯然 100 年 2 月 19 日以後進口之貨物才適用新的稅則號別「2309」。被告要求 99 年 12 月進口之系爭貨物改用「2309」而要求提出出口國檢疫證明，顯然不合法。且查，依被告 102 年 5 月 15 日之陳報狀所載，被告亦承認「系爭貨物應否檢附防檢局核發之輸入動物檢疫證明書，係以系爭貨物稅則號別之歸列決定……」。是以，原告既因被告改列系爭貨物稅則號別，而必須檢附防檢局核發之檢疫證明書，則原告如因貨物已進口而無法補正檢附上開證明書，進而可能遭受限期退運或追繳貨價之不利處置，即應有財政部 91 年 3 月 8 日函釋之適用。

(四)原告茲就最高行政法院 103 年度判字第 415 號判決所揭示之疑義，逐一說明如下：

- 1.如原告欲取得日本國之輸出檢疫證明，則根據日本「家畜傳染病預防法」第 45 條之規定，關於畜產物所實施之輸出檢查包括：(1)書類檢查(2)現物檢查(3)精密檢查(4)其他。亦即依照日本法規之規定。如欲取得畜產物之輸出檢疫證明，就必須要經過「現物檢查」，而被告通知原告命限期補正之時，系爭貨物早已離開日本，則日本之家畜防疫官既無法為「現物檢查」，當然不可能違法發給原告檢疫證明書。故被告無論給予原告多長之補正時間，原告亦無從提出上開文件，故被告所為要求實屬事實上客觀不能之事項。是以，被告於系爭貨物業已運送至台灣才變更稅則號別，並要求原告提出日本之檢疫證明書，顯然違反誠信原則。
- 2.第查，原告於接獲被告 100 年 6 月 28 日高普外字第 1001011254 7 號函（即通知補正檢疫證明書）時，系爭貨物早於 100 年 3 月 30 日業已售罄，已無法辦理退運。且查，系爭貨物之成分為酵母菌（動物飼料用），而酵母菌在天然水果皆係存在，實無危害國民健康之可能，且系爭貨物於日本（原產地）業經長期檢驗確認其安全性，亦經日本科學研究院確認安全無虞，況且，於國內外亦無任何研究資料顯示酵母菌對動物有害，且經動物消化吸收後還會危害國民健康之情事。且基於實證經驗顯示，原告自 93 年起至 99 年 10 月 28 日長達約 7 年期間，

在被告將系爭相同貨物核歸貨品分類號列第 3824.90.51.00-7 號，無須檢附防檢局核發之檢疫證明書時，並未因原告進口系爭相同貨物，而有造成動物傳染病之發生、傳染，或危害國民健康之情形發生。綜上，被告原處分之作成，完全無法達到防疫之公益目的，非但無助行政（公益）目的之達成，且徒然造成原告受追繳貨價之損害，確與行政程序法第 7 條所揭示之比例原則有違。而被告無視系爭貨物確屬安全無虞之實證經驗，並業已售罄之情事，違反行政法之種種規範（如上述），執意作成原處分，實有未當。並聲明求為判決原處分及訴願決定均撤銷。

三、被告則以：

- （一）系爭貨物共有「HI-VITACOGEN」及「VITACOGEN」兩項，原申報貨品稅則號別均申報為第 3824 號「飼料添加物（不含藥物成分者）」，進口稅率 2.5%，惟根據貨上成分標示及原告提供之成分表記載，其稅則號別應歸列於第 2309 號「其他調製動物飼料」項下，進口稅率免稅，輸入規定代碼為「404；B01；MP1」。系爭貨物一經改列於稅則號別第 2309 號後，在輸入規定部分，實際上僅增加「B01」乙項（即應依防檢局編訂之「應施檢疫動植物品目表」及有關檢疫規定辦理），核屬應檢附防檢局核發之檢疫證明書始得進口之貨物。而關稅總局稅則處亦認定調製動物飼料如含有酵母菌、乳酸菌、木質纖維、米糠等成分之飼料添加劑者，稅則號別係應歸列第 2309 號「其他調製動物飼料」項下。被告就相同貨物之稅則號別，確有行之多年歸列第 3824 號之情形，惟系爭貨物稅則號別經改列後，進口稅率為免稅，未較原申報稅率 2.5% 高，進口稅款並未增加，反而減少。按財政部 91 年 3 月 8 日函釋第 3 點之核示意旨，本件稅則號別之變更，屬降低稅率，對進口人有利，其改列並無需報財政部核定。至於輸入規定之變更，財政部令固未明示應受保障，惟據關稅總局 100 年 6 月 23 日台總局稅字第 1001012386 號函之核示，可知上揭部令確實未對輸入規定之變更具有拘束效力。另據防檢局於 100 年 7 月 29 日防檢二字第 1001479245 號函之回覆，可知該局判定進口貨物應否依輸入規定代碼「B01」辦理通關之標準，

無非係依海關所核定之稅則號別（或貨品分類號列）而定。系爭貨物之稅則號別既經核明應歸列於第 2309 號，則原告系爭貨物屬應檢附防檢局核發之檢疫證明書始得進口之貨物，於理並無不合。原告報運系爭貨物進口，未能於報關時檢附該檢疫證明書憑辦，嗣經通知補正，逾期亦未補正，按財政部 95 年 2 月 14 日台財關字第 09505500420 號令之核示，系爭貨物本應責令退運，被告限期原告於文到日起 2 個月內將系爭貨物退運出口，於法有據。

(二) 至於最高行政法院 103 年度判字第 415 號判決指示調查原告於 100 年 6 月 28 日高普外字第 10010112547 號函通知補正期間，是否無從辦理補正乙節。查，系爭貨物於通知補正前即業經被告 100 年 4 月 6 日公告字第 1001006594 號公告於 1 個月內持憑原發貨樣收據領回，逾期以放棄貨物處理在案，原告於通知補正期間，並無從自被告取得貨樣辦理補正，惟「不得進口之貨物，海關應責令納稅義務人限期辦理退運；……。」為關稅法第 96 條第 1 項所規定，不得進口之貨物，海關即應責令退運，並不因納稅義務人就貨物不得進口之原因可否歸責而有異，蓋關稅法第 96 條第 1 項性質並非行政罰，並無故意或過失等責任條件之適用（法務部 96 年 4 月 12 日法律字第 0960700301 號函釋、貴院 99 年度訴字第 499 號判決及 99 年度訴字第 184 號判決參照），納稅義務人主觀歸責與否並非該條項考量範圍，無論調查結果為何，原告於補正期間，得補正拒不補正，抑或已無從辦理補正，於被告為限期退運處分均無影響。最高行政法院既已肯認系爭貨物歸列貨品分類號列第 2309.90.90.90-7 號「其他調製動物飼料」，應取得防檢局核發輸入動物檢疫證明書始能進口（見最高行政法院 103 年度判字第 415 號判決第 15-16 頁），原告未能補正，不論其未能補正原因為何，系爭貨物即為不得進口貨物，被告依關稅法第 96 條第 1 項規定責令退運，即無違誤。

(三) 另關於系爭貨物業已售罄，本件責令退運處分，是否即無助於動物傳染病防治條例防疫等公益目的達成，有違比例原則，查就不得進口貨物已放行，因出售等原因致無法辦理退運出口情形，如何處理，關稅法已定有第 96 條第 3 項規定：「

已繳納保證金或徵稅放行之貨物，經海關查明屬第 1 項應責令限期辦理退運，而納稅義務人未依限辦理者，海關得沒入其保證金或追繳其貨價。」該條項 93 年 4 月 13 日增訂時之立法理由謂：「……四、第 3 項新增，對已繳納保證金放行（例如疑似大陸地區物品經押款放行後送鑑定）或已先行徵稅放行（C 1 免審核文件免驗貨物）之貨物，事後經發現係屬應責令限期辦理退運，但因貨物已出售，納稅義務人無法辦理退運出口之案件，明定海關得沒入其保證金或追繳其貨價。」亦即立法者並不認為應因無貨可退即不予處理，而認應以責令退運續為沒入保證金或追繳貨價之方式，貫徹輸入規定之立法目的，使違規輸入之不得進口貨物不因已銷售等嗣後不能原因反而例外不受規制，符合平等原則，並避免輸入規定之禁限意旨有逸脫之虞。是以本件責令退運處分，並不因系爭貨物已售罄，而無法達成動物傳染病防治條例之公益目的（防治動物傳染病之發生、傳染及蔓延，維護國人生命身體財產安全），其係以作為後續沒入保證金或追繳貨價之基礎，續為後者之方式達成，於比例原則並無違背（貴院 97 年度訴字第 365 號、97 年度訴字第 366 號、97 年度訴字第 563 號、97 年度訴字第 564 號、97 年度訴字第 565 號、97 年度訴字第 566 號、97 年度訴字第 567 號、97 年度訴字第 704 號、97 年度訴字第 770 號等判決，就同為放行後無法退運案件，原告柏緯鐵工股份有限公司違反比例原則之主張，同此結論）。

- (四)原告訴稱本案應有財政部 91 年 3 月 8 日函釋適用乙節，查本案因涉及輸入規定變更，無 91 年 3 月 8 日函釋適用，業經財政部關務署及原簽擬該函釋之關政司明確表示（見財政部關稅總局 100 年 6 月 23 日台總局稅字第 1001012386 號函說明二，及財政部關政司 100 年 12 月 15 日台關二字第 10005043550 號函），為最高行政法院所認同（最高行政法院 103 年度判字第 415 號判決理由五、（五）謂：「……惟查，上訴人分估人員對於系爭貨物稅則號別之歸列認有疑義……經財政部關務署以改列進口貨物適用稅則號別，如其稅率之變更，未影響進口人之權益，惟如另涉及輸出入規定之變更時，因輸出入規定之變更程序，非屬財政部權責，因認該部分不宜報請財政部核

示，乃就被上訴人進口之系爭貨物核定改列貨品分類號列第 2309.90.90.90-7 號『其他調製動物飼料』，……應無違誤」），所訴核無可採。

(五)原告訴稱本案處分違反法律不溯及既往原則乙節，查被告就系爭貨物改列之貨品分類號列第 2309.90.90.90-7 號及本案退運處分所依據之關稅法第 96 條第 1 項規定，自施行生效後均無變更溯及既往情形（貨品分類號列第 2309.90.90.90-7 號，自 93 年 1 月 1 日起生效；關稅法第 96 條第 1 項於 102 年 5 月 14 日僅是酌作文字修正），本案無涉法律不溯及既往原則甚明。

(六)原告訴稱被告過往稅則核定形成法秩序，本案改列稅則不符法律安定性，有違信賴保護原則乙節，查最高行政法院前以 102 年度判字第 131 號判決廢棄發回，貴院以被告過往就同一產品長年持續歸列貨品分類號列第 3824.90.51.00-7 號，業已形成法秩序，改歸列貨品分類號列第 2309.90.90.90-7 號，有違信賴保護原則為由，所作 102 年度訴更一字第 3 號判決，業經最高行政法院以 103 年度判字第 415 號判決廢棄，此一見解顯未為最高行政法院所接受，蓋業已形成法秩序並不同存信賴基礎，亦不同可不予考量立法者於關稅法第 96 條第 1 項及第 21 條第 2 項所展現之「動物傳染病防治條例檢疫制度所欲維護之全民健康」公益大於「被上訴人個別廠商貨物進口之商業利益」私益之價值判斷，被告權衡後基於公益維護改列稅則，洵屬適法妥當，所訴核無可採。

(七)原告訴稱被告改列稅則違反行政自我拘束原則乙節，查行政自我拘束原則以行政先例「合法」為前提，系爭貨物歸列第 2309.90.90.90-7 號既無違誤，為最高行政法院所是認，則被告過往對同一產品所為貨品分類號列第 3824.90.51.00-7 號核定，即非合法，被告自不受該等違法稅則核定案例所拘束。

(八)末關於原告訴稱貨已離開日本，取得日本檢疫機關核發之動物檢疫證明書乃事實上客觀不能事項，被告命補正農委會防檢局核發之檢疫證明書，因原告無法補正續而責令退運，有違誠實信用原則乙節。查系爭貨物依動物傳染病防治條例第

33 條、第 34 條第 1 項及農委會 93 年 7 月 28 日農授防字第 0931478786 號公告「調製動物飼料之輸入檢疫條件」第 1 條第 1 款第 1 目之 7 之規定應繳驗日本國檢疫機關發給之動物檢疫證明書，向防檢局申請檢疫，並經防檢局核發檢疫證明書，始得報關進口，為最高行政法院所採認，原告從事國際貿易，於申報系爭貨物進口前，本應查明相關法規，於貨物尚在日本時即應向日本檢疫機關申請檢查取得動物檢疫證明書，使貨物通關時得向防檢局繳驗以取得其核發之檢疫證明書，原告補正防檢局核發之檢疫證明書並非事實上客觀不能事項。按海關對於個案報單稅則核定，僅具個案效力，原告既自承與系爭貨物相同貨物曾於 93 年經被告自稅則第 2102 節改列第 3824 節，並非不能預見系爭貨物有為被告改列稅則之可能，被告改列稅則命原告補正續而責令退運，無違反誠實信用原則等語，資為抗辯。並聲明求為判決駁回原告之訴。

四、上揭事實概要欄所載事實，已經兩造分別陳述在卷，並有貨物進口報單（原處分卷附件 1）、被告 100 年 9 月 1 日高普外字第 1001017457 號函（原處分卷附件 6）、財政部 101 年 1 月 10 日台財訴字第 10000395820 號訴願決定書（本院前審卷第 13-15 頁）、本院 101 年度訴字第 94 號判決（本院卷第 18-34、43-48 頁）、102 年度訴更一字第 3 號、及最高行政法院 102 年度判字第 131 號判決、103 年度判字第 415 號（本院卷第 8-17、36-42 頁）等附卷可稽，洵堪認定。本件兩造之爭點為：被告核定系爭貨物之貨品分類號列應改歸列為第 2309.90.90.90-7 號「其他調製動物飼料」（輸入規定：404、B01、MP1）後，責令原告限期將系爭貨物辦理退運之原處分，是否適法？茲分述如下：

五、本院判斷如下：

（一）按「下列物品，不得進口：…。三、法律規定不得進口或禁止輸入之物品。」「進口報關時，應填送貨物進口報單，並檢附提貨單、發票、裝箱單及其他進口必須具備之有關文件。…。前 2 項之裝箱單及其他依規定必須繳驗之輸出入許可證及其他有關文件，得於海關放行前補附之。前項文件如於海關通知之翌日起 2 個月內未補送者，該進出口貨物除涉及

違法情事，應依相關規定辦理外，應責令限期辦理退運出口或退關領回；納稅義務人或貨物輸出人以書面聲明放棄或不在海關規定之期限內辦理退運出口或退關領回者，依據或準用第 96 條規定辦理。」「不得進口之貨物，海關應責令納稅義務人限期辦理退運；…。已繳納保證金或徵稅放行之貨物，經海關查明屬第 1 項應責令限期辦理退運，而納稅義務人無法辦理退運出口者，海關得沒入其保證金或追繳其貨價。」關稅法第 15 條第 3 款、第 17 條第 1 項、第 3 項、第 4 項、第 96 條第 1 項前段及第 3 項分別定有明文。復按「為維護動物及人體健康之需要，中央主管機關得訂定檢疫物之檢疫條件及公告外國動物傳染病之疫區與非疫區，以禁止或管理檢疫物之輸出入。」「檢疫物之輸入人或代理人應於檢疫物到達港、站前向輸出入動物檢疫機關申請檢疫，繳驗輸出國檢疫機關發給之動物檢疫證明書。檢疫結果認為罹患或疑患動物傳染病者，應禁止進口或為必要之處置。」動物傳染病防治條例第 33 條及第 34 條第 1 項亦分別定有明文。

- (二)經查，原告於 99 年 12 月 23 日委由東宏公司，向被告報運進口日本產製飼料添加物「HI-VITACOGEN」及「VITACOGEN」乙批計 2 項，原申報貨品分類號列第 3824.90.51.00-7 號「飼料添加物（不含藥物成分者）」，進口稅率 2.5%，輸入規定 404，因檢附農委會 91 年 12 月 19 日農授中字第 0910171027 號及 94 年 3 月 15 日農牧字第 0940111265 號函證明該貨物非屬飼料及飼料添加物詳細品目，故無須辦理飼料或飼料添加物輸入登記證（參系爭貨物進口報單，原處分卷附件 1）。嗣因被告分估人員對於系爭貨物稅則號別之歸列認有疑義，乃根據系爭貨物包裝袋成分標示及原告所提供之成分表（原處分卷附件 2、3）顯示：系爭貨物成分：第 1 項貨品「HI-VITACOGEN」包含麥糠、米糠、木質纖維、葡萄糖、玉米、碳酸鈣、玉米胚芽粕、麥芽、酵母菌類、細菌類、系狀菌類等；其第 2 項貨品「VITACOGEN」包含酵母菌、乳酸菌、系狀菌、納豆菌、麥糠、荳蔻、木質纖維、碳酸鈣、葡萄糖、米糠等，及依原告所提供系爭貨物之特色、比較、效能之說明，參據 H. S. 中文註解對稅則第 2309 節「調製動物飼料」之詮釋：「．

· · (II) 其他調製品：(A) 以提供動物每日需要之所有營養素為目的而製造之合理及均衡之調製品（完全飼料）· · · (B) 補充（均衡）農場飼養之飼料之調製品（補充飼料）· · · (C) 製造以上 (A) 及 (B) 項所述之完全飼料或補充飼料用之調製品：此種調製品，貿易上稱作『預混食品』（Premixes），一般而論為含有甚多物質（有時名為添加物）之混合組成物，其性質及混合比率係根據動物生產需要而異，此項物質計有下列 3 種：(1) 增進消化及確保動物對飼料有良好之吸收以保護其健康之物質：維他命或維他命原素、氨基酸、抗生素、抗球蟲劑（coccidiostats）、稀有元素、乳化劑（emulsifiers）、香料及食慾促進劑等。(2) 保存飼料之物品（特別為油脂成分）以待動物食用：穩定劑、抗氧化劑等。(3) 作為輸送劑之用者，包括一種或多種有機營養物質（樹薯或大豆粉、帶麩之粗麥粉、酵母、食品工業之各種殘渣等）或無機物質（如菱鎂礦、白堊、高嶺土（陶土）、鹽、磷酸鹽等）。以上 (1) 項所述之濃縮物質，以及輸送劑之性質，其決定要素在於確保此類物質能均勻地散佈，並混合於加有調製品之混合飼料中。用作動物飼料者，本組亦包括下列各項：(a) 由數種礦物質所構成之調製品。(b) 由 (1) 項所述之活性物質及輸送劑所構成之調製品，例如抗生素製造過程中之產品，係簡單地將發酵器內之物質使之乾燥而得（重要者有菌絲、培養基及抗生素）。· · · · ·」（訴願卷第 39 頁），及經被告以 100 年 1 月 18 日（100）高關字 003 號「高雄關稅局進口稅則分類疑問及解答」函請財政部關稅總局稅則處釋疑結果：「本案貨品若經核明係屬飼料添加劑，且其成分為酵母菌、乳酸菌、木質纖維、米糠等，參據 H. S. 中文註解對稅則第 2309 節 (II) (C) 之詮釋，宜歸列稅則號別第 2309.90.90 號。」（原處分卷附件 11），並按財政部 91 年 3 月 8 日函釋第 3 點：「· · · · ·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。」之核示意旨，本件稅則號別之變更，造成適用之進口稅

率不同，應受稅率變動不溯及既往之保障，然因屬降低稅率，減少稅負，對進口人有利，故其改列並無需報請財政部核定。又稅則號別之變更致適用不同之輸入規定，財政部前述釋令未明示應受保障，另依據關稅總局 100 年 6 月 23 日台總局稅字第 1001012386 號函：「．．．本案屬輸入規定之變更程序，應先會貿易主管機關意見後，據以辦理，非屬財政部權責，不宜報請財政部核示。」足見類此因稅則號別之變更而致輸入規定適用之變動，因未涉及租稅事項，非屬財政部權責，無庸報部核定。綜上，被告乃就原告進口之系爭貨物核定改列貨品分類號列第 2309.90.90.90-7 號「其他調製動物飼料」，係其依職權就系爭貨物稅則號別之歸列判斷，核與上揭系爭貨物之成分及效能相符，其改列稅則號別為第 2309.90.90.90-7 號，應無違誤。

- (三)次查，系爭貨物既經被告核定為第 2309.90.90.90-7 號「其他調製動物飼料」無誤，則其應適用之輸出入規定為 404、B01、MP1，依動物傳染病防治條例第 33 條、第 34 條第 1 項及農委會 93 年 7 月 28 日農授防字第 0931478786 號公告「調製動物飼料之輸入檢疫條件」第 1 條第 1 款第 1 目之 7 之規定，原告即應繳驗日本國檢疫機關發給之動物檢疫證明書，向防檢局申請檢疫，並經防檢局核發檢疫證明書，始得報關進口。原告未據以辦理，被告遂依關稅法第 17 條及第 96 條之規定，以原處分責令原告限期辦理退運，固屬有據。惟本件原告係因被告變更系爭貨物稅則號別之決定，遂衍生輸出入規定變更適用之問題。參酌司法院釋字第 525 號解釋意旨，人民因相信既存之法秩序，而安排其生活或處置其財產，嗣後法規或行政處分發生變動，不得使其遭受不能預見之損害，此乃信賴保護原則之體現。是當行政機關之行政處分及其他行政行為，足以引起當事人信賴（信賴基礎），而當事人因信賴該行政行為而有具體之行為（信賴表現），如嗣後該行政行為有所變更或修正，將使當事人遭受不能預見之損失，或因此增加其負擔，且當事人之信賴並無行政程序法第 119 條所列各款信賴不值得保護之情形（信賴值得保護），行政機關即不得任意為之，而應適用信賴保護原則，採取合理之補救措

施，或預定過渡期間，始符憲法保障人民權利之意旨。茲查：

1. 依據海關進口稅則第2條解釋準則規定：「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。（乙）稅則號別中所列之任何材料或物質，應包括是項材料或物質與其他材料或物質之混合物或合成物在內。其所稱以某種材料或物質構成之貨品，則應包括由全部或部分為是項材料或物質構成者在內。凡貨品由超過一種以上之材料或物質構成者，其分類應依照準則三各款原則辦理。三、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稅則號別時，其分類應依照下列規定辦理：（甲）稅則號別所列之貨品名稱說明較具體明確者，應較一般性說明者為優先適用。當兩個以上之稅則號別，而每個稅則號別僅述及混合物或組合物所含材料或物質之一部分，或各僅述及供零售之成套貨物所含部分貨品，則前述之各稅則號別對該等貨品可認為係具有同等之具體明確性，縱使其中之一稅則號別較他稅則號別所載者更為完備或精確。（乙）混合物、由不同材料或組件組成之組合物或零售之成套之貨物，其不能依準則三（甲）歸類者，在本準則可適用之範圍內，應按照實質上構成該項貨品主要特徵所用之材料或組件分類。（丙）當貨品不能依準則三（甲）或三（乙）分類時，應歸入可予考慮之稅則號別中，擇其稅則號別位列最後者為準。四、貨品未能依前述準則列入任何稅則號別者，應適用其性質最類似之貨品所屬之稅則號別。…」足見進口貨物稅則號別之歸列，涉及高度專業性及技術性之判斷。且被告亦自承：「稅則號別的核列有相當程度的複雜性，與分估

員本身的專業素養有關，即使分估員核列稅則也不一定完全正確，遇到有爭議的稅則號別歸類問題，都會請示稅則處。」等語（本院更審卷第 281 頁），則分估員對於進口貨物材質成分、功能、特性或用途之認定及見解若有不同，即可能作成核歸不同稅則號別之決定。是以，縱然分估人員悉依海關進口稅則總則及海關進口稅則解釋準則所載相關規定及實際貨品現況辦理進口貨品之分類及稅則號別之核定，然進口貨物稅則號別之歸列，既可能因分估人員專業素質及判斷準據之差異，而對同一產品有不同歸列，於此情形，對於進口貨物頻繁且具有持續性之進口人而言，自應保障其依循被告核定之貨物稅則號別歸列之正當合理信賴，以避免其遭受不能預見之損害，並維持法秩序之安定。

2. 本件原告自 92 年起即進口系爭相同貨物，曾經被告以貨品分類號列第 2102.20.00.00-9 號及第 3824.90.51.00-7 號核定放行，其於 92 年 3 月 17 日至 9 月 22 日止進口系爭相同貨物時，原申報貨品分類號列為第 1404.90.90.90-2 號，惟經被告核定為第 2102.20.00.00-9 號，嗣於 93 年至 99 年 10 月 28 日計 7 年間，原告持續進口共 43 批貨物，被告則另以貨品分類號列第 3824.90.51.00-7 號核定放行，此有上開貨物進口報單在卷可按（本院原審卷第 78-98 頁、本院更審卷第 228、288-292 頁）。準此可見，被告先前長期對系爭相同貨物所為貨品分類號列第 3824.90.51.00-7 號之核定行政處分，已具規範原告進口相同貨物之規制效果，且被告就同一產品長年持續核歸某一特定貨品分類號列之行政處分，業已形成一穩定之法秩序，使原告依此可預見之規範效果作為其進口申報行為之準則，並已引起原告之信賴，原告自具有正當合理之信賴基礎。且原告對於系爭相同貨物經被告核歸上開特定之貨品分類號列後，因信賴被告專業核定之行政處分，依循相同貨品分類號列申報進口系爭相同貨物，且因該貨品分類號列相對應之輸出入規定，無須檢附防檢局之檢疫證明書，故未預為準備日本國檢疫機關發給之動物檢疫證明書，並依此開展其長期頻繁持續之經貿計畫與生活，足徵原告因信賴被告上揭核定行政處分所形成之法秩序，並依此有具體信賴之表現。

3.另參酌原告所提示系爭貨物日本國產製公司清和酵原株式會社出具經我國駐日辦事處認證之證明書，其內容略以：HI-VITACOGEN、VITACOGEN PIG 由清和酵原株式會社本社工場所生產製造，委託田村商事株式會社販賣，從（西元）2003 年 2 月 28 日到 2013 年 7 月為止，由田村商事株式會社輸出到達原告之製品以及製品的外包裝，皆有標示商品的名稱與成分（HI-VITACOGEN 之原材料：麥糠、米糠、木質纖維、葡萄糖、玉米、碳酸鈣、玉米胚芽粕、麥芽、酵母菌、乳酸菌、枯草菌〈納豆菌〉、系狀菌；VITACOGEN PIG 之原材料：木質纖維、米糠、玉米、麥糠、葡萄糖、碳酸鈣、酵母菌、乳酸菌、枯草菌〈納豆菌〉、系狀菌），並且，由清和酵原株式會社製造的商品成分與到達臺灣的商品，皆為一致等語（本院更審卷第 251-253 頁），及證人嚴瑞堃（東宏公司總經理及報關士）於本院具結證稱自第 1 次進口時即提供貨物的 DM 或成分表，後來就比照以前的，每次提供的除了正常的資料以外，如果有額外要求提供 DM 與成分表等語（本院更審卷第 98-104 頁），足見原告自進口系爭相同貨物以來，系爭貨物之成分及原材料等內容均置於被告可接觸控管稽核之實力範圍內，供其核定稅則稅號之判斷，原告並無對重要事項為隱匿或提供不正確資料或為不完全陳述之情。況且，本件爭議發生前之 94 年 3 月 28 日，原告曾進口系爭相同貨物，並經被告以 C3 方式驗貨通關放行；再於 99 年 10 月 28 日，原告又進口系爭相同貨物，亦經被告以 C3 方式驗貨通關放行，此有 94 年 3 月 28 日、99 年 10 月 28 日進口報單（本院前審卷第 80 頁背面、更審卷第 228 頁）在卷可查；由此顯見被告對系爭相同貨物准依貨品分類號列第 3824.90.51.00-7 號核定通關放行，至少歷經 2 次實際驗貨查驗程序。另證人柯世家（就原告 99 年 10 月 28 日進口報單執行驗貨之職員）亦證稱：「99 年 10 月 28 日當時裝箱單有記錄『check 18 bag』，確實查驗 18 袋，及如果是原廠包裝或貨上有貼標示，以通杆來判斷，與貨名相同就會承認，至於品名於貨上若有標示我們就會承認品名，致於成分的話若分估業務沒有特別交代，不會特別去注意」等語（本院更審卷第 219-223 頁），足徵被告確已實際

接觸審驗查核，且依爭貨物之真實成分，並參照原告所提供之成分及原材料等重要事項而為正確之歸類，而被告仍決定核歸相同貨品分類號列第 3824.90.51.00-7 號通關放行，則本件原告自得信賴被告之行政先例所形成之法秩序，而依循貨品分類號列第 3824.90.51.00-7 號之輸出入規定進口系爭貨物，原告此信賴表現行為，自應予以保護。

- 4.又為防治動物傳染病之發生、傳染及蔓延，與維護國民健康之需要，對於農委會公告檢疫物之輸入，依動物傳染病防治條例第 34 條第 1 項規定，輸入人固應於檢疫物到達港、站前向防疫局申請檢疫，繳驗輸出國檢疫機關發給之動物檢疫證明書。然審究本件爭議之發生，緣於被告個案變更其行政先例，致原告無從應變，使原告已進口報關之系爭貨物，無從預為取得輸出國檢疫機關發給之動物檢疫證明書供其報關使用。抑且，依原告所檢附輸出國日本之輸出檢疫證明，該檢疫係根據日本「家畜傳染病預防法」第 45 條之規定，其關於畜產物所實施之輸出檢查包括：(1)書類檢查(2)現物檢查(3)精密檢查(4)其他。就畜產物之輸出檢疫證明，必須要經過「現物檢查」，即貨物離岸前即應申請檢查，則本件被告通知原告命限期補正之時，系爭貨物亦已離開日本並報關進口，無從為「現物檢查」，自無法補發檢疫證明書，原告亦無事後補正之可能。是被告要求本件原告進口系爭貨物時，應即檢附防檢局核發之檢疫證明書，並責令補正，明顯欠缺期待可能性。且觀諸本件爭議發生後，原告嗣於 100 年 2 月 11 日再次報關進口 HI-VITACOGEN，除填送進口報單（報單號碼：第 BD/00/U370/0040 號）外，並檢附發票、裝箱單、農委會畜牧處非屬飼料或飼料添加物詳細品目證明書、日本國農林水產省輸出檢疫證明書及防檢局檢疫證明書（本院更審卷第 235-241 頁）等相關文件資料，足認本件原告並非不能依規定提出防檢局核發之檢疫證明書，實係因信賴被告向來之行政先例，始未事先準備輸出國檢疫機關發給之動物檢疫證明書，並向防檢局提出檢疫之申請。綜上以觀，本件原告信賴被告之行政先例所形成之法秩序，並依循該行政先例而為進口系爭貨物之合理規劃及安排之信賴表現行為，而其信賴表

現亦無行政程序法第 119 條所定信賴不值得保護之情事，則原告主張本件應有信賴保護原則之適用，核屬有據。

- (四)又查，依本件最高行政法院 103 年度判字第 415 號判決發回意旨所示，應審認被告通知原告補正檢疫證明書時，原告系爭貨物若已售罄，無法辦理退運出口，則原處分之作成，是否已無助於行政（公益）目的之達成，且徒然造成原告受追繳貨價之損害，而與比例原則有違？按「行政行為，應依下列原則為之：一、採取之方法應有助於目的之達成。二、有多種同樣能達成目的之方法時，應選擇對人民權益損害最少者。三、採取之方法所造成之損害不得與欲達成目的之利益顯失均衡。」為行政程序法第 7 條所明定。行政機關於選擇達成行政目的之手段時，其所作成之行政處分必須符合比例原則。換言之，除該行政處分須最適合於行政目的之要求，並不得逾越必要之範圍外，尚須與所欲達成之行政目的間保持一定之比例，始足當之。否則，即屬濫用權力之違法。查，本件因被告變更系爭貨物稅則號別之決定，使系爭貨物由原來適用無庸檢附檢疫證明即得進口之輸入規定，變更為適用應繳驗日本檢疫機關發給之動物檢疫證明書，向防檢局申請檢疫，並經防檢局核發檢疫證明書，始得報關進口之輸入規定，而依據輸出國日本之檢疫規定，貨物離岸後已無從申請檢驗，業如前述，且被告以 100 年 6 月 28 日高普外字第 1001012547 號函請原告補正檢疫證明書時，系爭貨物業於 100 年 3 月 30 日售罄，雖系爭貨物之前留有樣品，亦因超過保存年限已銷燬，有原告所提供之日本畜產物輸出檢查要領、解說及中文摘要翻譯、銷貨日報明細表及被告 103 年 9 月 23 日於本院準備程序之陳述可證。是以，原告因信賴被告行政先例所形成之法秩序，未於貨物進口時向輸出國日本申請檢疫並取得證明，致原告自始無法補正由防檢局核發之檢疫證明書，並因被告通知補正前貨物已售罄而無法辦理退運。復觀本件檢疫證明書未補正應予退運之目的，係為達成動物傳染病防治條例之公益，避免未經檢疫合格之貨物進口，以達防治動物傳染病之發生、傳染及蔓延，維護國人生命身體財產安全，惟貨物既已繳納保證金放行進口並販售完畢，補正檢疫證明書

已無助達成預防傳染病之發生、傳染及蔓延之目的而失其實益；且如前述，原告於本案後陸續進口相同貨物時，皆檢附有輸出國核發之檢疫證明，足證該貨物之進口並無礙國人生命身體或財產安全。則被告責令原告限期辦理退運，不僅無助於本次系爭貨物防疫目的之達成，亦將使原告遭受因無法退運而受追繳貨價之損害，顯與比例原則有違。況查原告報運進口之系爭貨物，經稅則變更後始屬應檢附檢疫證明始得進口貨物，非屬行為時即屬不得進口之貨物，與「為了避免輸入規定之禁限意旨有逸脫之虞，對因違規輸入不得進口之貨物，不因已銷售等嗣後不能原因而予免責」之情形不同，自無違關稅法第 96 條第 3 項規定之立法意旨。被告主張本件海關應責令退運，並不因納稅義務人就貨物不得進口之原因可否歸責而有異，及貫徹輸入規定之立法目的云云，核難採據。

六、綜上所述，本件原告既有信賴保護原則之適用，且原處分亦與比例原則有違，則被告將系爭貨物貨品分類號列變更改列第 2309.90.90.90-7 號後，以原告未遵期補正防檢局之檢疫證明書，而責令原告限期辦理退運，即非適法。訴願決定未予糾正，亦有未洽。原告起訴意旨，求為撤銷，為有理由，應予准許，爰由本院將訴願決定及原處分，予以撤銷，以資適法。又本件事證已臻明確，兩造其餘主張核與判決結果無影響，爰不逐一論述，併此敘明。

七、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 103 年 12 月 10 日
高雄高等行政法院第一庭

審判長法官 呂 佳 徵

法官 簡 慧 娟

法官 吳 永 宋

以上正本係照原本作成。

一、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）。未表明上訴理由者，逕以裁

定駁回。

二、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）

三、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、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。 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 103 年 12 月 10 日

書記官 李 建 霆

資料來源：高雄高等行政法院裁判書彙編（103 年版）第 257-281 頁