最 高 行 政 法 院 判 決

109年度上字第194號

上　訴　人　財政部關務署基隆關

代　表　人　楊崇悟
訴訟代理人　李駿勳
被 上訴 人　佳醫健康事業股份有限公司

代　表　人　傅輝東
訴訟代理人　張芷　會計師

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108年12月19日臺北高等行政法院108年度訴字第353號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

原判決廢棄，發回臺北高等行政法院。

理　由

一、本件行政訴訟上訴後，上訴人代表人由蘇淑貞變更為楊崇悟，茲經繼任者於民國109年3月16日具狀承受訴訟，核無不合，應予准許，先此敘明。

二、被上訴人委由貿一報關有限公司於107年7月至8月間向上訴人申報進口日本產製血液透析器2批（報單號碼：第AB/07/357/H2587號及第AB/07/357/H2984號，下稱系爭貨物），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，經上訴人審查結果，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%，並以107年7月12日第ABZ00000000007號及107年8月9日第ABZ00000000095號海關進口貨物稅費繳納證兼匯款申請書補徵包括進口稅、推廣貿易服務費及營業稅在內，總計新臺幣（下同）5,108,901元之稅費。被上訴人不服，申經上訴人以107年10月26日基普桃字第1071019539號復查決定駁回（下稱原處分），提起

訴願復遭駁回，循序提起行政訴訟，經原判決將訴願決定及原處分均撤銷。上訴人不服，遂提起本件上訴。

三、被上訴人起訴之主張及上訴人在原審的答辯，均引用原判決所載。

四、原判決撤銷訴願決定及原處分，其理由略以：

㈠、系爭貨物為「血液透析器」，係由套管及內部纖維膜組成，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」。「血液透析設備」包括血液透析機、水處理系統、透析器及透析液共同組成血液透析系統，血液透析機與血液透析器係屬個別之人工腎（透析）裝置。系爭貨物雖屬稅則第90章所列人工腎（透析）裝置之零件，惟審酌其功能係利用內部之纖維膜以過濾透析血液除去血液中有毒物質，參據HS註解對於稅則第8421節之詮釋，是以系爭貨物本身即為液體過濾器，核屬稅則第8421節之範疇。

㈡、上訴人認參照關務署106年12月5日台關稅字第1061025118號函（下稱關務署106年12月5日函）意旨，因多年來系爭貨物核列之稅則號別有第9018.90.50號、第9018.90.80號或第9021.39.90號等，非核定為同一稅則號別，與財政部91年3月8日台財關字第0910550152號函釋（下稱財政部91年3月8日令）所稱之「整體性」原則不符，所以無財政部91年3月8日令之適用，無需先報財政部核定後再行改列稅則號別而核課稅捐。但財政部108年7月12日台財關字第1081014568號令（下稱財政部108年7月12日令）廢止財政部91年3月8日令，應回復財政部75年4月19日台財關第7505338號函（下稱財政部75年4月19日函）及財政部77年3月23日台財關第770027306號函（下稱財政部77年3月23日函）應先報部核定之適用。上訴人雖認為本件稅則號別核定都是在108年7月12日廢止財政部91年3月8日令之前，所以本案仍應適用財政部91年3月8日令。惟財政部91年3月8日令是有關進口貨物行之多年歸列之稅則號別不適當案件，已經是不適當案件又經行之多年，

還要受限於「適用範圍」、「整體性」及「延續性」3原則，如核列之稅則號別有所不同，而有非均核定為同一稅則號別，即無報部核定之必要，而得逕予變更稅則號別並課稅捐，明顯對納稅義務人不公平，既然財政部也認並非妥適而予廢止，則參照司法院釋字第137號解釋意旨，原審法院就尚未經廢止之財政部91年3月8日令得經審查而不予援用，即援用財政部75年4月19日函及財政部77年3月23日函之意旨辦理之。上訴人未循財政部75年4月19日函及財政部77年3月23日函之意旨辦理，未經報財政部核定而逕變更稅則號別課稅，自有違誤等詞，茲為其論據。

五、上訴理由略謂：

㈠、行政法院判斷行政處分之合法性，應以該處分做成時之事實或法律狀態為準。財政部91年3月8日令為系爭貨物稅則號別核定處分及訴願決定作成時有效之行政規則，屬上訴人核定系爭貨物應歸列之稅則號別是否應報請財政部核定所遵循之作業規範，故原審法院審查系爭稅則號別核定處分之合法性時自依循該財政部91年3月8日令所揭示之原則為準。系爭貨物血液透析器應歸屬之稅則號別為何，依據海關進口稅則解釋準則一、六，以及海關進口稅則第90章章註二，並參考HS註解對於稅則第8421節與稅則第90章下貨物之詮釋，系爭貨物本屬稅則第8421節之範疇，上訴人於原審法院審理時亦提出其他同業廠商向海關申報進口血液透析器時，正確地將該貨物之稅則號別申報於稅則第8421節下，並依3%稅率繳納進口稅費，經海關核定。依此，上訴人本應核定系爭貨物血液透析器應歸屬之稅則號別，而不涉貨物稅則號別歸列原則之通案變更。原判決稱財政部91年3月8日令已經財政部108年7月12日令廢止，而上訴人未依財政部75年4月19日函及財政部77年3月23日函之意旨辦理於法不合，顯係以錯誤基準時點的法律狀態非難上訴人未踐行正當行政程序；即使原判決以財政部75年4月19日函及財政部77年3月23日函之意旨，審查上訴人改列系爭貨物應歸屬之稅則號別是否應踐行報請

財政部核定，依77年3月23日函之意旨，本案亦非屬貨物稅則號別「通案歸列原則」變更。原判決認上訴人改列系爭貨物稅則號別，違反財政部75年4月19日、77年3月23日函之意旨，實有判決不適用法規，以及判決不備理由之違法。

㈡、財政部以108年7月12日令廢止財政部91年3月8日令，係自108年7月12日起向後生效，並非通盤否認海關於該財政部91年3月8日令廢止前，以其作為判斷變更進口貨物稅則號別之準據的合法性。原判決錯誤地擴大解讀財政部廢止該91年3月8日令之政策考量，未敘明係使用何種法律依據，亦未論及財政部91年3月8日令如何違反法意，即逕拒絕援用該令，實有判決不備理由之違法。

六、本院查：

㈠、關稅法第3條第1項規定：「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。」海關進口稅則總則一規定：「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。」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。」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。

㈡、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（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：⑴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猶環罩，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。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（俗稱人工腎臟）、透析液、透析液過濾器、血液迴路管、動靜脈屢管針等，因此「人工腎（透析）裝置」如缺少血液透析器即無法正常運作，故血液透析器為「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」，即無疑義。

㈢、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。

㈣、按憲法第19條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之。蓋稅捐本質上為對人民財產之侵害，必須依據法律始得課徵，而稅率為稅捐構成要件，其變動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。惟有關進口貨物在關稅法上之類別歸屬（即如何在稅則號別中所列各式各樣的產品，歸入其中之一特定產品），乃屬「將實際存在之貨品，涵攝至稅則號別所抽象定義之『特定貨物法律概念』」中，核屬法律涵攝議題。海關對於進口貨品之稅則歸列先後不同會因而導致稅率不同，倘經由長時間及案例數量之累積，該等具體化涵攝至稅則號別之見解，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。擬變更該等因長期涵攝所生之共識，屬於法律見解之變更，當其涉及具反覆適用性質之通案歸列稅則變更，雖無庸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），但發生如何兼顧人民對原先法律見解之信賴，是否應予保護之問題。

㈤、就此依被上訴人報運進口系爭來貨時之財政部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。」財政部77年3月23日函：「……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（編者註：現行規定為復查）案件……其所涉通案歸列原則如欲變更，仍應依本部75台財關第7505338號函規定辦

理。」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，仍依本部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（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。……」且就財政部75年4月19日函及77年3月23日函所謂應先報部核定之案件類型，補充闡述其具體判斷標準。雖財政部108年7月12日令廢止財政部91年3月8日令，財政部109年7月6日台財關字第1091015146號令（下稱財政部109年7月6日令）廢止財政部75年4月19日函及財政部77年3月23日函；惟參酌財政部109年7月6日令闡釋：「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……」亦可知，財政部91年3月8日令所稱「整體性」、「延續性」，無非在呈現所謂「行之多年歸列之稅則號別不適當案件」之通案特性。準此，在法律涵攝過程中，變更後之法律見解為不利於納稅義務人之情形（即上訴人取得課徵關稅權），上開財政部函釋令之適用結果，將有利於納稅義務人，無違關稅法之立法本旨及法律保留原則，自應為財政部所屬機關遵從適用。是以，有關進口貨物之稅則號別變更，倘涉及具反覆適用性質之通案歸列稅則變更，依上開財政部函釋令，即須報經財政部核定，以部令發布，並自發布日生效，倘未踐行前開程序，即於法有違。原判決認財政部91年3月8日函係增加報部核定案件之限制，對納稅義務人不公，並非妥適，是於該函釋有效期間亦不應適用云云，容有誤解；而原判決就系爭貨物稅則號別變更如何已屬行之多年之通案歸列稅則號別變更，未予調查並審酌卷內事證而為論斷，即謂系爭貨物稅則號別變更屬通案歸列稅則號別變更，上訴人未報財政部核定逕予變更課稅，自有違誤云云，容嫌速斷，上訴意旨執此指摘原判決有不適用法規及不備理由之違誤，尚非無憑。

㈥、依關稅法第4條規定：「關稅之徵收，由海關為之。」第6條規定：「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。」加值型及非加值型營業稅法第20條第1項規定：「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。」第41條規定：「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。」貿易法第21條第1項、第2項規定：「（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4.25之推廣貿易服務費。……。（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。」又經濟部95年9月26日經貿字第09500619920號公告：「推廣貿易服務費實際收取比率，由現行萬分之4.15調降為萬分之4，並自95年10月1日起生效」。基此，上訴人得就被上訴人進口貨物從價，依其所屬稅則號別所示稅率為關稅及營業稅之課徵，亦即因進口貨物適用稅則號別變更，致稅率亦有更動者，僅係海關因依改列稅則號別而增加關稅及營業稅核課之部分所為補稅處分，核與依據輸入貨品價格計徵之推廣貿易服務費無涉。觀之原處分卷附107年7月26日第ABZ000000000007號及107年8月23日第ABZ000000000095號海關進口貨物稅費繳納證兼匯款申請書，系爭稅費5,108,901元包含進口稅、推廣貿易服務費及營業稅在內，(原處分卷1第12至13頁），故原審以上訴人變更系爭貨物稅則號別課稅有誤為由，將原處分關於推廣貿易服務費部分併予撤銷，亦有未洽。

㈦、綜上所述，原判決既有上揭違背法令事由，且其違法情事足以影響判決結果，上訴論旨指摘原判決違背法令，求予廢棄，即有理由。惟因本件事證尚有由原審法院再為調查審認之必要，本院並無從自為判決，爰將原判決廢棄，發回原審法院另為適法之裁判。另被上訴人於原審似僅爭執關於因改列稅則號別而適用3%關稅稅率所生影響部分，倘屬無訛，則被上訴人於原審所爭執應為原處分關於「關稅稅額（計算式：系爭貨物完稅價格×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；至原處分關於系爭貨物以關稅零稅

率所徵收之營業稅（即系爭貨物完稅價格x營業稅徵收率5%）及貿易法第21條規定徵收之推廣貿易服務費（計算式：系爭貨物完稅價格x推廣貿易服務費比率0.04%）部分，自與系爭貨物所適用之稅則號別無涉，即其核課不受「關稅稅率」變動影響。則本案發回後，應由原審併予闡明被上訴人為正確的訴之聲明，附此敘明。

七、據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第256條第1項、第260條第1項，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　110　　年　　4　　月　　29　　日

最高行政法院第三庭

審判長法官　帥　嘉　寶

法官　鄭　小　康

法官　劉　介　中

法官　李　玉　卿

法官　林　玫　君

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　110　　年　　4　　月　　29　　日

書記官　陳　品　潔