最　高　行　政　法　院　判　決

109年度上字第806號

上　訴　人　財政部關務署基隆關

代　表　人　楊崇悟
訴訟代理人　呂岫凌
　　陳仁傑
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109年6月18日臺北高等行政法院108年度訴字第206號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、被上訴人委由貿一報關有限公司於民國107年4月至7月間向上訴人申報進口德國產製血液透析器7批（報單號碼：第AT/07/357/H1236、AT/BC/07/357/H1497、AT/BC/07/357/H1679、AT/07/357/H2117、AT/07/357/H2220、AT/BC/07/357/H2399、AT/BC/07/357/H2503號，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。經上訴人審查結果，來貨為血液透析器及血液過濾透析器（下合稱血液透析器），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%，核定應納稅費新臺幣（下同）6,086,732元。被上訴人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，遭經決定駁回後，提起行政訴訟，並聲明：訴願決定及原處分（即復查決定）均撤銷；嗣於臺北高等行政法院（下稱原

審）言詞辯論期日確認係就變更稅則號別所影響之關稅2,229,571元及營業稅111,479元為爭執。經原審以108年度訴字第206號判決（下稱原判決）「訴願決定及原處分（含復查決定）關於如附表一血液透析器之進口稅捐新臺幣2,341,050元（關稅2,229,571元加5%營業稅111,479元）之部分均撤銷。」上訴人不服，提起上訴，並聲明：原判決廢棄；廢棄部分，被上訴人在原審之訴駁回。

二、被上訴人起訴的主張及上訴人在原審的答辯，均引用原判決所載。

三、原判決斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

㈠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。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、透析液過濾器及導管，並非單獨僅指血液透析器，故系爭貨物並非「人工腎（透析）裝置」全部，而係該裝置之「零件」無誤。又依國際商品統一分類制度（H.S.）註解（下稱HS註解）對稅則第90章總則篇（III）零件及附件中之闡示，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；審酌系爭貨物之功能係利用內部之中空纖維薄膜以過濾透析血液，屬稅則第8421節之範疇，上訴人依海關進口稅則總則一及解釋準則一、六規定，就系爭貨物血液透析器列為稅則號別第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」，自非無據。

㈡進口稅則號別之現實歸列，屬於法律解釋之涵攝；海關對進口貨物因解釋涵攝錯誤致為稅則號別錯誤歸列而引據錯誤相應之稅率所作成之核課處分，原則上對其他個案並無拘束力；海關於發現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1年內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。但海關

對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，仍成為進口商賴以為評估成本之準據，且為國家其他部會為政策考量之模型，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。是以，海關將其稅則歸列變更以追求法適用之正確性時，不能忽略其安定性，其變更之效力應與法規變更相似，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，且原則上不溯及既往，以維護人民對於效力相當於稅法規範共識之信賴，此為財產權之基本保障，亦是財政部75年4月19日台財關第7505338號函（下稱75年4月19日函）、77年3月23日台財關第770027306號函（下稱77年3月23日函）、91年3月8日台財關字第0910550152號令（下稱91年3月8日令）及108年7月12日台財關字第1081014568號令（下稱108年7月12日令）一貫之見解，從未變更，海關為財政部之下級機關，自應遵循。海關為海關進口稅則第一次有權解釋機關，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，且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，引據關稅法第18條為核課處分，也非得由財政部關務署自行頒佈「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（本件即是由財政部關務署秘書室於106年8月14日發布新聞稿要求業者以第8421.29.90號申報進口血液透析器之稅則號別）。

㈢被上訴人自100年間以來持續以稅則號別第9018.90.50號「人工腎（透析）裝置」免稅進口系爭貨物（血液透析器），其他血液透析器業者絕大多數亦以稅則第9018節醫療器材免稅申報進口，因財政部關務署秘書室於106年8月14日

發布新聞稿，指出「血液透析器」應歸列稅則號別第8421.29.90號後，各海關即據以將血液透析器之稅則號別改列，稅率由免稅提高至3%，衍生多起行政訴訟，顯然血液透析器歸列稅則第9018節以下已有相當時日，並成為業者之共識，各海關就此亦無異見，已具有普遍之通案性質，上訴人驟然變更其稅則號別改依「稅率3%」核課關稅並增加營業稅額，惟未經正當程序，並令其變更之效力溯及既往，可能引發後續連串不良效應，有失正當程序且損害被上訴人權益。

㈣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，且財政部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，為落實憲法保障人民財產權目的，不應限於該令於108年7月12日發布後始適用。上訴人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免稅稅則號別之歸列見解，逕依3%稅率為核課。從而，上訴人於「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%核課關稅，再據以計算其營業稅額，有失正當程序而為違法，其對系爭貨物適用3%稅率所多發生之稅費2,341,050元【關稅2,229,571元＋營業稅111,479元（2,229,571元x5%）】應予撤銷。

四、本院按：

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。

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，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。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貨物時之財政部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。」77年3月23日函：「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（編者註：現行規定為復查）案件，應依關稅法第23、24及25條（編者註：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，仍應依本部75台財關第7505338號函規定辦理。」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日台財關第7505338號函及77年3月23日台財關第770027306號函之規定，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。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形（即上訴人取得課徵關稅權），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。又財政部75年4月19日函、77年3月23日函、91年3月8日令，迄108年7月12日令及109年7月6日令一貫之見解，從未變更。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，該令之所以遭廢止，係因關於報財政部核定之要件規定過度不明確、嚴苛及僵化所致，惟就通案性之稅則號別改列，必須報財政部核定，以部令發布，並自發布日生效乙節，並未變更，海關為其下級機關，自應遵循，且財政部上開正當程序之要求，其適用並不侷限於108年7月12日令或109年7月6日令發布後始進口報關之貨物。上訴意旨主張財政部91年3

月8日令已揭示應予報財政部核定之原則供海關遵循，上訴人因此認血液透析器不符合其中之整體性原則而未予報部核定，原判決未進一步調查審認，逕以為判決基礎，顯有未盡調查而遽斷之違法，財政部91年3月8日令嗣後縱經廢止，亦應僅生向後失效之效力，原判決未說明財政部91年3月8日令是否有違法之處而不予援用，亦未說明財政部108年7月12日令何以得溯及使其失效，逕認原處分有所違誤，為不利上訴人之判決，有判決不備理由之違法云云，自無足採。

㈥經查，被上訴人自100年以來持續進口血液透析器貨品，且以稅則號別第9018.90.50號「人工腎（透析）裝置」為「免稅」報運進口，其他絕大多數血液透析器業者亦以稅則號別第9018節醫療器材免稅申報進口，僅因財政部關務署106年8月14日新聞稿，指出「血液透析器」應歸列稅則號別第8421.29.90號，從此，各海關即援引該新聞稿，就包含被上訴人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，繫屬原審者除本案外，另有107年度訴字第1400、1401、1402號、108年度訴字第82、149、236、237、281、307、353、787、1307號等事件等情，為原審依調查證據之辯論結果予以認定在案，核與卷內證據資料尚無不符。原判決依據前述上情，認定上訴人就包含被上訴人在內多家進口廠商，多年且頻繁將「血液透析器」歸列於第9018節以下之「免稅」之事實，已具有普遍之通案性質，迄財政部關務署106年8月14日新聞稿之發布，上訴人驟然變更其稅則號別改依「稅率3%」核課關稅並增加營業稅額，核屬通案性之稅則號別見解變更，敘明其判斷之依據及得心證之理由，認上訴人未經報請財政部核定之正當程序，逕行改變，並令其變更之效力溯及既往，應有違法，而撤銷原處分就血液透析器因稅則號別變更所為之課稅，洵屬有據，揆之上開規定及說明，並無不合。

㈦末按所謂判決不備理由係指判決全然未記載理由，或雖有判決理由，但其所載理由不明瞭或不完備，不足使人知其主文

所由成立之依據。而所謂判決理由矛盾，係指判決有多項理由，且互相衝突，無以導出判決之結論而言。原判決已就其確定之事實，明確論述其事實認定之依據及得心證之理由，對上訴人在原審之主張如何不足採之論證取捨等事項，亦均有詳為論斷，所述理由亦足以支持其結論，並無上訴人所稱判決不備理由或理由矛盾之情事。上訴意旨主張納稅義務人對核課處分不服，本得依法提起行政訴訟，不應僅以有多起訴訟遽論本件屬通案見解之變更，原判決就被上訴人及其他業者進口之時間及數量何以可認已累積相當程度而屬通案，並未說明，有理由不備之違法云云，核係就原判決已經詳為論駁之事項，復執陳詞為爭議，無非係其個人之主觀見解及就原審認定事實、證據取捨之職權行使事項為指摘，即無可採。又無論申報稅則號別為「9018.90.50」，抑或「9018.90.80」、「9021.39.90」，上開稅則號別均屬第90章項下，稅率皆為免稅，且輸入規定均須檢附主管機關衛生福利部核發之醫療器材許可證，其規制效果與稅率尚無不同，且第9018.90.50號「人工腎（透析裝置）」、第9018.90.80號「其他第9018節所屬之貨品」、第9021.39.90號「其他人造身體各部分」或係貨品部分特徵不同所致，自不因少數零星個案歸列第90章項下第9018節或9021節，即認非形成通案性歸列稅則。上訴意旨主張血液透析器曾歸列於第9018節（第9018.90.50號、第9018.90.80號），亦有歸列於第9021節（歸列第9021.39.90號），血液透析器既曾歸列不同稅則號別，何以得認海關就其稅則號別具有持續而穩定之見解，原判決未予說明，有判決不備理由之違法，原判決就貨物申報不同稅則號別進口，只要稅率相同並達到一定數量即認屬通案，顯違論理法則及經驗法則，有判決理由矛盾云云，自無足採。

㈧綜上所述，原判決並無上訴人所指違背法令之情形，上訴論旨指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

五、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　110　　年　　6　　月　　17　　日

最高行政法院第二庭

審判長法官　吳　東　都

法官　胡　方　新

法官　陳　秀　嫈

法官　林　妙　黛

法官　王　俊　雄

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　110　　年　　6　　月　　17　　日

書記官　張　玉　純