# 最　高　行　政　法　院　判　決

109年度上字第814號

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

被 上訴 人　財政部關務署基隆關

代　表　人　楊崇悟

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5月28日臺北高等行政法院108年度訴字第307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、上訴人委由貿一報關有限公司於民國107年7月至8月間向被上訴人報運進口德國產製血液透析器3批（報單號碼：第AT/07/357/H2864 、 AT/BC/07/357/H3177 、 AT/07/357/H3021號，下稱系爭貨物），原申報稅則第9018.90.50號「人工腎（透析）裝置」，稅率0%，經電腦核定以文件審核（C2）方式通關。經被上訴人審核結果，改列稅則為第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」，以稅率3%重行核定應納關稅新臺幣（下同）875,486元、營業稅1,502,919元（推廣貿易服務費11,672元並未變更 ）。上訴人不服以稅率3%之重行核定，申請復查，未獲變更，提起訴願遭決定駁回後，提起行政訴訟，並聲明：訴願決定及原處分均撤銷，經臺北高等行政法院（下稱原審）108年度訴字第307號判決（下稱原判決）駁回。上訴人仍不服，遂提起本件上訴，並

聲明：原判決廢棄；訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

二、上訴人起訴的主張及被上訴人在原審的答辯，均引用原判決所載。

三、原審駁回上訴人在第一審之訴，係以：

㈠稅則第9018.90.50號之「人工腎（透析）裝置」，包括血液透析機、水處理系統、血液透析器、透析液等。依方文達醫師於原審另案證述可知，血液透析器為人工腎（透析）裝置必備而不可或缺之一部分，惟無法單獨達成血液透析治療之目的，尚不具人工腎（透析）裝置完整或完成貨品之主要特性，依海關進口稅則解釋準則（下稱解釋準則）二（甲）有關稅則號別中所列任一貨品，所包括該項貨品之不完整或未完成品，須於進口時已具有完整或完成貨品主要特性之規定可知，血液透析器非屬「人工腎（透析）裝置」，而係人工腎（透析）裝置之零件。系爭貨物包括FX Classix Dialyzer、FX CorDiax Haemodiafilters、Polysulfone Dialysers/Haemofilters等3種，依各該產品之仿單所示為血液透析器，其功能係利用內部之中空纖維薄膜以過濾透析血液，過濾主體為液體，屬國際商品統一分類制度（H.S.）註解（下稱HS註解）對稅則第8421節詮釋之範疇；依解釋準則一，參照HS註解關於稅則第90章章註2（a）：構成第84章特別節別所屬物品之零件，應歸入該節稅則，不與所專用之機器用具歸入第90章以下節別之規定，系爭貨物應歸入稅則第8421節，無再適用解釋準則三（甲）：「稅則號別所列之貨品名稱說明較為具體明確者，應較一般性說明者為優先適用。……」規定，及HS註解第90章章註2（b）針對2（a）以外之其他零件及附件所作註解之餘地。另海關進口稅則並無醫療器材一律歸列第90章之規定，故領有醫療器材許可證之醫療器材，非必歸列於稅則第90章。從而，被上訴人審酌系爭貨物之過濾類型屬物理性（擴散透析），過濾材質為薄膜，過濾主體為液體（血液及透析液均為液體），係分離液體內之

毒素及雜質，符合HS註解對稅則第8421節之詮釋，屬稅則第8421節之範疇，再依海關進口稅則總則一規定及HS註解對稅則第90章章註2（a）規定，歸列其稅則號別為第8421.29.90號，核與海關進口稅則、解釋準則規定及HS註解內容，均無不符。

㈡我國稅則第9018.90.50號之貨名為「人工腎（透析）裝置」，與上訴人引用之歐盟CN Code00000000「Renal dialysis equipment（artificial kidneys, kidney machines and dialysers）」（即「人工腎透析裝置（人工腎，洗腎機及透析器）」）係明文列舉人工腎、洗腎機及透析器等3種貨品為人工腎透析裝置者不同，歐盟對上訴人回復人工腎獨立進口時應歸列CN Code 00000000，乃歐盟針對該CN Code 00000000所作說明，非得比附援引，就內容相異之我國稅則第9018.90.50號為相同解釋，上訴人執之主張系爭貨物血液透析器如獨立進口時，應比照歐盟回覆意見，歸屬我國稅則第9018.90.50號，缺乏堅強論據，無足採取。又本件所涉爭議，乃被上訴人將上訴人以稅則第9018.90.50號報運進口之系爭貨物核定為稅則第8421.29.90號是否適法，並不涉及海關進口稅則之修正，自無適用關稅法第3條第2項規定之餘地，上訴人指稱被上訴人核定系爭貨物稅則為第8421節，有違上開關稅法條文規定云云，顯屬誤會。另經濟部國際貿易局係依貿易法施行細則第8條之1規定，以海關進口稅則號別8位碼為分類架構，增加第9碼編訂中華民國輸出入貨品分類表，作為對進口商品之管理，此與海關根據進口稅則、解釋準則等規定判斷之稅則號別歸列事宜，全然無涉。

㈢有關進口貨物稅則號別變更之處理方式，財政部先後作成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），惟91年3月8日令業經財政部108年7月12日台財關字第1081014568號令（下稱108年7月12日令）廢止，且觀

諸91年3月8日令對75年4月19日函、77年3月23日函所定變更稅則號別之程序所加諸延續性等要件，並非明確，且易流於海關人員主觀判斷，顯非妥適，應不予適用，從而，有關進口貨物稅則號別變更之處理方式，應回歸75年4月19日函、77年3月23日函之規定。綜觀財政部75年4月19日函、77年3月23日函全文可知，海關須依廠商所提供資料及先前就相同貨物稅則歸類之紀錄，顯示該進口貨物因曾有海關對稅則分類有疑義，報請財政部關務署（下稱關務署）釋示以供遵循，或其他原因，致長期以來均被歸列為相同類目號別，惟該類目號別因與依循海關進口稅則、解釋準則規定及HS註解歸類之結果不符，顯非適當時，始應踐行報部核定之程序。經查，訴外人甲廠商曾於106年3月8日報運進口德國產製血液透析器3筆；訴外人乙廠商則於106年5月18日至同年11月24日期間進口德國產製血液透析器計79筆，均經海關核定歸列稅則第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」，按適用稅率3%課徵關稅等情，業據被上訴人提出進口報單及調運進出口報單作業為證（原處分卷4附件4、5）。是以，血液透析器在上訴人進口系爭貨物前，已有經海關核定歸列稅則第8421節之紀錄，並非長年以來均經海關一致歸列為第9018節，本件復查無血液透析器前曾經關務署釋示應歸列第9018節之紀錄，故與財政部75年4月19日函及77年3月23日函所定應報部核定之要件不符，則被上訴人將上訴人以稅則第9018.90.50號報運進口之系爭貨物，改列稅則為第8421.29.90號，自無須先行報請財政部核定。至上訴人援引原審對其與訴外人台灣費森尤斯醫藥股份有限公司（下稱費森尤斯公司）進口之其他血液透析器，經被上訴人核定歸列稅則第8421.29.90號，按稅率3%課徵關稅及營業稅之處分（下合稱另案處分）不服，所提行政訴訟，判決另案處分應予撤銷之108年度訴字第149、1307、353號等判決，均未論及上述訴外人甲、乙廠商於106年間以稅則第8421.29.90號報運進口血液透析器並經海關核定之事，故該等另案判決認定被上訴

人長期以來對上訴人與費森尤斯公司以稅則第9018.90.50號報運進口血液透析器並無異見，已符合財政部75年4月19日函、77年3月23日函之要件，惟被上訴人未報部核定即作成另案處分，有違該等函文所定正當程序，應予撤銷，所根據之事實與證據，與本件顯不相同，上訴人執以主張被上訴人未報經財政部核定，即改列系爭貨物稅則為第8421.29.90號，係屬違法云云，無可採取。

㈣觀諸上訴人於96年至106年間報運進口之血液透析器，以依C1方式免審免驗通關占大多數，就此等案件，被上訴人若未於關稅法第18條第1項所定期間通知上訴人補稅，所生效力乃先前各次進口貨物之稅率視為業經核定，事後縱認稅則號別有誤，仍不得變更，亦不得再要求上訴人補稅，然此效力僅及於各該次進口之貨物，非可據此而謂被上訴人不得對上訴人他次進口類同之貨物依不同稅則號別課徵關稅，此與行政機關處理某類事務反覆之慣行之所謂行政慣例有別，被上訴人該次稅則號別之核定，不得作為上訴人他次進口類同貨物之信賴基礎；其他少數依C2、C3方式通關之血液透析器，被上訴人經審核書面文件或併予查驗貨物後，核定之稅則第9018.90.50號，既屬錯誤，其於上訴人進口系爭貨物時予以匡正，改列正確稅則第8421.29.90號，為其依法應盡之職責，非係針對上訴人之不公平措施，上訴人不得主張沿用錯誤之分類，或對錯誤之分類有信賴利益。甚且，職掌進口稅則分類案件處理事項之關務署於106年12月5日發布台關稅字第1061025118號函，明確表示一次性血液透析器宜歸列稅則第8421.29.90號，稅率3%，上訴人於其後之107年7、8月間始進口系爭貨物，要難主張對於系爭貨物應歸列稅率為0之第9018.90.50號，有何信賴基礎可言。綜上，被上訴人核定系爭貨物應歸列稅則第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」（稅率3%），並以原處分駁回上訴人之復查申請，並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合，乃判決駁回上訴人在第一審之訴等詞，為其判斷之基礎。

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註解之適用，決定貨物稅則號別之歸屬。

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循環罩，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「人工腎（透析）裝置」，包括血液透析機、水處理系統、血液透析器、透析液等。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，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，原審認定被上訴人將系爭貨物歸列為稅則號別第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。上訴意旨主張系爭貨物應歸列於海關進口稅則號別第9018.90.50號「人工腎（透析）裝置」，而非未有醫療管制之稅則號別8421.29.90號「其他液體過濾及淨化機具」云云，要屬其個人主觀見解，並無可採。原判決以前揭理由，將訴願決定及原處分均予維持，而駁回上訴人在原審之訴，固非無見。

㈣惟按憲法第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（即被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。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。從而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，即屬違法。

㈥原判決以：有關進口貨物稅則號別變更之處理方式，應回歸財政部75年4月19日函、77年3月23日函之規定，惟綜觀該2函全文，可知海關須依廠商所提供資料及先前就相同貨物稅則歸類之紀錄，顯示該進口貨物因曾有海關對稅則分類有疑義，報請關務署釋示以供遵循，或其他原因，致長期以來均被歸列為相同類目號別，惟該類目號別因與依循海關進口稅則、解釋準則規定及HS註解歸類之結果不符，顯非適當時，始應踐行報部核定之程序。本件查無血液透析器前曾經關務署釋示應歸列第9018節之紀錄，故與財政部75年4月19日函及77年3月23日函所定應報部核定之要件不符，則被上訴人將上訴人以稅則第9018.90.50號報運進口之系爭貨物，改列稅則為第8421.29.90號，自無須先行報請財政部核定等情，固非無據。然查，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，觀之財政部109年7月6日令更明白闡釋海關發現進口貨物歸列之稅則號別不適當，於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，均應依行政程序法第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，亦即只要涉及具反覆適用性質之通案歸列稅則變更，

即應依上開財政部函釋令，報經財政部核定，以部令發布，並自發布日生效，並未限定只有在海關對稅則分類有疑義，報請關務署釋示以供遵循，或其他原因致長期以來均被歸列為相同類目號別，惟該類目號別因與依循海關進口稅則、解釋準則規定及HS註解歸類之結果不符，顯非適當時，始應踐行報部核定之程序，原審就此之認定，自有適用法規不當之違誤。

㈦上訴人於原審即已主張，長久以來其與同業就系爭貨物皆以海關進口稅則第90章項下第9018節稅則號別予以申報進口，適用稅率為免稅，而申報通關除（C1）免審免驗方式外，亦有經海關以（C2）文件審核方式及（C3）實際貨物查驗方式報運進口，已具通案性，被上訴人未經報請財政部核示之情況下，逕依關務署106年8月14日新聞稿將系爭貨物改列稅則第8421.29.90號係屬有誤等情（原審卷第507至527頁、第547至552頁、第560頁、第619至621頁、第774頁及原審上訴人所提證物26）。準此，究上訴人有無多年且頻繁將系爭貨物歸列於第9018節項下，被上訴人均未予否准改列，是否已具有普遍之通案性質，此關涉本件進口貨物之稅則號別變更，應否報財政部核定以部令發布，並自發布日生效等程序之踐行；倘系爭貨物稅則號別變更已屬通案歸列稅則號別變更，則上訴人主張被上訴人未報經財政部核定，僅依關務署106年8月14日新聞稿之發布，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，而爭執原處分是否合法，即屬攸關。況就本院經審理本院109年度上字第931號進口貨物核定稅則號別事件時，職務上已知，除本件上訴人外，包含英屬維京群島商卡汀諾股份有限公司台灣分公司、費森尤斯公司、香港商安馨股份有限公司台灣分公司、新加坡商亞洲透析服務股份有限公司台灣分公司等在內之血液透析器進口商，亦因系爭貨物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（原審108年度訴字第436、787、149、1307、281號及109年度簡上字第64號

等事件)。上訴人於原審一再主張系爭貨物長久以來皆以海關進口稅則第90章專供醫療使用之稅則申報進口，被上訴人雖未核定同一稅則號別，但均核定於海關進口稅則第90章各節號列項下，整體適用稅率皆為免稅，並指出他案在原審繫屬等情（原審卷第549頁、第619至621頁）。倘屬無訛，則各海關就本件上訴人及其他進口血液透析器業者，是否大多數亦以稅則號別第9018節之醫用儀器及用具免稅號別予以核定，嗣因關務署106年4月5日台關稅字第1061006620號令以「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」，又於106年8月14日發布新聞稿，進一步指出系爭貨物「血液透析器」及其零件「已裝入套管之中空纖維膜」均應歸列稅則第8421.99目以下適當稅號，從此各海關即援引關務署上開令及新聞稿，就包含上訴人在內之血液透析器進口商原申報稅則號別而為改列，稅率由免稅提高至3%，致衍生多起行政訴訟，此關係系爭貨物之稅則號別變更是否已具通案性稅則號別變更，擬予變更有無依循上開財政部函釋令辦理，並自發布日生效等爭點。原審自應詳予調查系爭貨物歸列稅則號別第9018節以下而為免稅進口，是否已有相當時日，並成為該等進口業者共識，均引為申報之基礎，海關就此是否原亦無異見，迄關務署106年8月14日發布新聞稿後，乃變更系爭貨物之稅則號別歸列等情，據以為認定。惟原審未依職權調查及審究，亦未釐清被上訴人多年來就系爭貨物具體化涵攝至稅則號別第9018.90.50號「人工腎（透析）裝置」之見解，是否已具有普遍之通案性質而為論斷。原判決雖以：訴外人甲廠商曾於106年3月8日報運進口德國產製血液透析器3筆；訴外人乙廠商則於106年5月18日至同年11月24日期間進口德國產製血液透析器計79筆，均經海關核定歸列稅則第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」，按適用稅率3%課徵關稅

等情。是以，血液透析器在上訴人進口系爭貨物前，已有經海關核定歸列稅則第8421節之紀錄，並非長年以來均經海關一致歸列為第9018節等情。然查，被上訴人於原審所舉甲、乙廠商申報之例（原處分卷4第29至52頁），惟其報運進口日期部分係跨越關務署106年8月14日發布新聞稿之日前後，依關稅法第18條第1項規定，貨物放行後6個月內海關仍得為事後審查應否應退或應補稅款，則前揭個案是否受該新聞稿之規制而為申報，亦未可知，自不得以此列入是否符合通案性之考量，原判決未予詳查審認，即僅以他廠商於向海關報運進口血液透析器，經核定歸列稅則第8421節之紀錄，並非長年以來均經海關一致歸列為第9018節，與應報部核定要件不符，遽以維持原處分，原判決自有適用法規不當、違反職權調查義務及判決不備理由之違誤。又依卷附關務署106年12月5日台關稅字第1061025118號函（原處分卷2第64至65頁），雖表示一次性血液透析器宜歸列稅則第8421.29.90號，稅率3%，惟該函係關務署106年8月14日發布新聞稿後所為之重申，並未依循財政部75年4月19日函、77年3月23日函、91年3月8日令之通案歸列稅則變更原則辦理，未經報財政部以令發布並登載行政院公報，自非屬已踐行具反覆適用性質之通案歸列稅則變更之核定程序。原判決未予詳查審認，遽以認定被上訴人無須報請財政部核定其正確之海關進口稅則號別，遽以維持原處分，原判決自有適用法規不當、違反職權調查義務及判決不備理由之違誤。

㈧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，發回原審另為適法之裁判。

㈨又依原處分所示，本件被上訴人就系爭貨物所核定之應納稅費，包含進口稅、推廣貿易服務費及營業稅，共計2,390,077元(原處分卷1第29至31頁），惟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。另就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×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×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，原審自應闡明上訴人為正確的訴之聲明，原審宜一併注意，附此敘明。

五、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　10　月　28　日

最高行政法院第二庭

審判長法官　吳　東　都

法官　洪　慕　芳

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　10　月　28　日

書記官　張　玉　純