

# 最 高 行 政 法 院 判 決

109年度上字第820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107年度訴字第1402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及平安報關行股份有限公司於民國106年3月至11月間，向被上訴人報運進口德國、日本及泰國產製血液透析器及透析液過濾器計26批（報單號碼及進口日期詳見原判決附表，下稱系爭貨物），就血液透析器原申報稅則第9018.90.50號「人工腎（透析）裝置」，稅率0%；就透析液過濾器原申報稅則第9018.90.80號「其他第9018節所屬之貨品」，稅率0%，經電腦核定原判決附表序號1至18之報單以免審免驗（C1）或文件審核（C2）方式通關，並依關稅法第18條第1項規定，按申報事項先行徵稅放行，事後再加審查；原判決序號第19至26之報單以文件審核（C2）方式通關，其中序號第22號之報單經被上訴人改以貨物查驗（C3）方式通關。嗣經被上訴人審查結果，認來貨為中空纖維型血液透析器及透析液過濾器，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

01 定應納關稅新臺幣（下同）11,138,186元、營業稅19,120,5  
02 61元（推廣貿易服務費149,813元並未變更）。上訴人不服  
03 以稅率3%之重行核定，申請復查，經被上訴人以107年3月1  
04 6日基普五字第1061022827號復查決定駁回，所提訴願亦遭  
05 駁回，乃循序提起行政訴訟，聲明：訴願決定及原處分（即  
06 復查決定）均撤銷。經原判決駁回，遂提起本件上訴。

07 二、上訴人起訴之主張及被上訴人在原審的答辯，均引用原判決  
08 所載。

09 三、原判決駁回上訴人在原審之訴，其理由略以：

10 (一)、稅則第9018.90.50號之「人工腎（透析）裝置」，包括血液  
11 透析機、水處理系統、血液透析器、透析液等。「人工腎  
12 （透析）裝置」如缺少血液透析器，即無法正常運作，其為  
13 「人工腎（透析）裝置」本質上所必要具備之一部分，屬該  
14 裝置之「零件」；透析液過濾器係在人工腎（透析）裝置  
15 中，連接透析液之設備，用以除去透析液中之微粒子，故人  
16 工腎（透析）裝置中之透析液，必須藉由過濾器予以淨化，  
17 如缺少該過濾器，對於洗腎病患之健康將有危害，故透析液  
18 過濾器亦屬「人工腎（透析）裝置」本質上所必須具備之一  
19 部分，而為該裝置之零件。原判決附表序號1至26之血液透  
20 析器，本身即為液體過濾器，屬稅則第8421節之範疇；又附  
21 表序號11、14、22之透析液過濾器具有過濾及淨化液體之功  
22 能，其本身亦為液體過濾器，為稅則第8421節之貨物。從  
23 而，被上訴人將附表所示血液透析器及透析液過濾器即系爭  
24 貨物，均列為稅則第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機  
25 具」，與海關進口稅則總則一及海關進口稅則解釋準則（下  
26 稱解釋準則）一、六規定並無不合，自無違誤。

27 (二)、財政部75年4月19日台財關字第7505338號函（下稱財政部75  
28 年4月19日函）、77年3月23日台財關字第770027306號函  
29 （下稱財政部77年3月23日函），要求海關對於進口貨品之  
30 稅則歸類，原則應求前後一致，以維法安定性，然若行之多  
31 年歸列之稅則號別確非適當，必須變更，且將影響進口人之

01 權益者，除已明文修訂者外，應報經財政部核定，始得為  
02 之，俾降低法之正確性與安定性之衝突，核與憲法上對人民  
03 財產權保障所應導引出之正當程序要求，及關稅法有關稅則  
04 號別核定應力求正確之立法意旨，均無不合。財政部嗣雖又  
05 發布91年3月8日台財關字第0910550152號令（下稱財政部91  
06 年3月8日令），惟該令業經財政部108年7月12日台財關字第  
07 1081014568號令（下稱財政部108年7月12日令）廢止，且觀  
08 諸財政部91年3月8日令對財政部75年4月19日函、財政部77  
09 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，  
10 並非明確，且易流於海關人員主觀判斷，顯非妥適，應  
11 不予適用，從而，有關進口貨物稅則號別變更之處理方式，  
12 應回歸財政部75年4月19日函、財政部77年3月23日函之規  
13 定。綜觀財政部75年4月19日函、財政部77年3月23日函全文  
14 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  
15 之紀錄，顯示該進口貨物因曾有海關對稅則分類有疑義，報  
16 請財政部關務署（下稱關務署）釋示以供遵循，或其他原因，  
17 致長期以來均被歸列為相同類目號別，惟該類目號別因  
18 與依循海關進口稅則、解釋準則規定及國際商品統一分類制  
19 度（HS）註解（下稱HS註解）歸類之結果不符，顯非適當時，  
20 始應踐行報部核定之程序。經查，訴外人甲廠商曾於10  
21 6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  
22 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  
23 析器計79筆；訴外人丙廠商於97年7月14日至100年4月28日  
24 進口德國產製透析過濾器計5筆，均經海關核定歸列稅則第8  
25 421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」，按適用稅率3%  
26 課徵關稅。是以，血液透析器及透析液過濾器在上訴人進口  
27 系爭貨物前，已有經海關核定歸列稅則第8421節之紀錄，並  
28 非長年以來均經海關一致歸列為第9018節，本件復查無血液  
29 透析器及透析液過濾器前曾經關務署釋示應歸列第9018節之  
30 紀錄，故與財政部75年4月19日函及財政部77年3月23日函所  
31 定應報部核定之要件不符，則被上訴人將上訴人以稅則第90

01 18.90.50號及第9018.90.80號報運進口之系爭貨物，改列稅  
02 則為第8421.29.90號，自無須先行報請財政部核定。至上訴  
03 人援引原審法院對其與訴外人台灣費森尤斯醫藥股份有限公  
04 司（下稱費森尤斯公司）進口之其他血液透析器，經被上訴  
05 人核定歸列稅則第8421.29.90號，按稅率3%課徵關稅及營  
06 業稅之處分（下合稱另案處分）不服，所提行政訴訟，判決  
07 另案處分應予撤銷之108年度訴字第149、1307、353號等判  
08 決，均未論及上述訴外人甲、乙廠商於106年間以稅則第842  
09 1.29.90號報運進口血液透析器並經海關核定之事，故該等  
10 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  
11 稅則第9018.90.50號報運進口血液透析器並無異見，已符合  
12 財政部75年4月19日函、財政部77年3月23日函之要件，惟被  
13 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  
14 程序，應予撤銷，所根據之事實與證據，與本件顯不相同，  
15 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  
16 物稅則為第8421.29.90號，係屬違法云云，無可採取。

17 (三)、觀諸上訴人於96年至106年間報運進口之血液透析器及透析  
18 液過濾器，以依C1方式免審免驗通關占大多數，就此等案  
19 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  
20 人補稅，所生效力乃先前各次進口貨物之稅率視為業經核  
21 定，事後縱認稅則號別有誤，仍不得變更，亦不得再要求上  
22 訴人補稅，然此效力僅及於各該次進口之貨物，非可據此而  
23 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  
24 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  
25 行政慣例有別，被上訴人該次稅則號別之核定，不得作為上  
26 訴人他次進口類同貨物之信賴基礎；其他少數依C2、C3方式  
27 通關之血液透析器及透析液過濾器，被上訴人經審核書面文  
28 件或併予查驗貨物後，核定之稅則第9018.90.50號及第901  
29 8.90.80號，既屬錯誤，其於上訴人進口系爭貨物時予以匡  
30 正，改列正確稅則第8421.29.90號，為其依法應盡之職責，  
31 非係僅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等詞，資為其判斷之基礎。

#### 四、本院查：

(一)、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。」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，再參考解釋準則及HS註解之適用，決定貨物稅則號別之歸屬。

(二)、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9018.90.80號「其他第9018節所屬之貨品」，第1欄稅率均為「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：（1）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。

（三）、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。系爭血液透析器、透析液過濾器均屬「人工腎（透析）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；而系爭透析液過濾器係利用中空纖維膜（Hollow fiber）過濾液體中之微粒子，具有過濾及淨化液體之功能等情，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……。」顯然血液透析器及透析液過濾器本身即為液  
體過濾器，屬稅則第8421節之範疇。從而，原判決認定被上  
訴人將原判決附表所示血液透析器及透析液過濾器即系爭貨  
物，均列為稅則號別第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」及第9018.90.80號  
「其他第9018節所屬之貨品」，而非未有醫療管制之稅則號  
別第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。

（四）、惟憲法第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，前已述及。是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，倘之前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。

- (五)、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。」財政部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（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（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。……」財政部108年7月12日令雖廢止財政部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）雖廢止財政部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……」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，無違關稅法之立法本旨及法律保留原則，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

01 釋令，即須報經財政部核定，以部令發布，並自發布日生  
02 效，倘未踐行前開程序，即於法有違。從而海關因依改列稅  
03 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  
04 違法。

05 (六)、原判決認：有關進口貨物稅則號別變更之處理方式，應回歸  
06 財政部75年4月19日函、財政部77年3月23日函之規定，惟綜  
07 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  
08 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  
09 類有疑義，報請關務署釋示以供遵循，或其他原因，致長期  
10 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  
11 進口稅則、解釋準則規定及HS註解歸類之結果不符，顯非適  
12 當時，始應踐行報部核定之程序。本件查無血液透析器及透  
13 析液過濾器前曾經關務署釋示應歸列第9018節之紀錄，故與  
14 財政部75年4月19日函及財政部77年3月23日函所定應報部核  
15 定之要件不符，則被上訴人將上訴人以稅則第9018.90.50號  
16 及第9018.90.80號報運進口之系爭貨物，改列稅則為第842  
17 1.29.90號，自無須先行報請財政部核定等情，固非無據。  
18 然查，財政部75年4月19日函、財政部77年3月23日函、財政  
19 部91年3月8日令，迄財政部108年7月12日令及財政部109年7  
20 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  
21 「整體性」、「延續性」，無非在呈現所謂「行之多年歸列  
22 之稅則號別不適當案件」之通案特性，該令之所以遭廢止，  
23 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  
24 所致，惟就通案性之稅則號別改列，必須報財政部核定，以  
25 部令發布，並自發布日生效乙節，並未變更，觀之財政部10  
26 9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  
27 不適當，於涉及具反覆適用性質之通案歸列稅則變更，基於  
28 平等原則，對全體納稅義務人均有適用者，不論係因已作成  
29 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  
30 適當或參考世界關務組織（WCO）對HS註解之增修及其他有  
31 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，已有適用法規不當之違誤。

(七)、上訴人於原審即主張，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3第617至663頁、原審卷4第205至215頁、原審卷5第65至84頁）。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（原審法院108年度訴字第436、787、149、1307、281號及109年度簡上字第6

4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5第69至73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及透析液過濾器業者，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及透析液過濾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」及第9018.90.80號「其他第9018節所屬之貨品」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；訴外人丙廠商於97年7月14

01 日至100年4月28日進口德國產製透析過濾器計5筆，均經海  
02 關核定歸列稅則第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機  
03 具」，按適用稅率3%課徵關稅等情。是以，血液透析器及  
04 透析液過濾器在上訴人進口系爭貨物前，已有經海關核定歸  
05 列稅則第8421節之紀錄，並非長年以來均經海關一致歸列為  
06 第9018節等情。然查，被上訴人於原審所舉甲、乙、丙廠商  
07 申報之例（原審卷外放之被告補充答辯卷四第4至30頁），  
08 核關於血液透析器其報運進口日期部分係跨越關務署106年8  
09 月14日發布新聞稿之日前後，依關稅法第18條第1項規定，  
10 貨物放行後6個月內海關仍得為事後審查應否退稅或補稅，  
11 則前揭個案是否受該新聞稿之規制而為申報，亦未可知，自  
12 不得以此列入是否符合通案性之考量；另上訴人爭執丙廠商  
13 申報進口透析液過濾器乃零星個案，原判決未予詳查審認，  
14 即僅以上述廠商於向海關報運進口血液透析器及透析液過濾  
15 器，經核定歸列稅則第8421節之紀錄，並非長年以來均經海  
16 關一致歸列為第9018節，與應報部核定要件不符，遽以維持  
17 原處分，容嫌速斷。又依卷附關務署106年12月5日台關稅字  
18 第1061025118號函（訴願卷1第68頁），雖表示一次性血液  
19 透析器宜歸列稅則第8421.29.90號，稅率3%，惟該函係關  
20 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  
21 部75年4月19日函、財政部77年3月23日函、財政部91年3月8  
22 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  
23 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  
24 列稅則變更之核定程序。原判決未察，遽以認定被上訴人無  
25 須報請財政部核定其正確之海關進口稅則號別，進而維持原  
26 處分，自有適用法規不當、違反職權調查義務及判決不備理  
27 由之違誤。

28 (八)、綜上所述，原判決既有上揭違背法令事由，且其違法情事足  
29 以影響判決結果，上訴論旨指摘原判決違背法令，求予廢  
30 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。

(九)、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30,408,560元(關稅11,138,186元+推廣貿易服務費149,813元+營業稅19,120,561元，原處分卷1第1至60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，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 11 月 25 日

最高行政法院第三庭

審判長法官 帥 嘉 寶

法官 曹 瑞 卿

法官 鄭 小 康

法官 洪 慕 芳

法官 林 玫 君

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 110 年 11 月 25 日

書記官 劉 柏 君