最 高 行 政 法 院 判 決

109年度上字第897號

上　訴　人　財政部關務署基隆關

代　表　人　楊崇悟

訴訟代理人　鄭筱香

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237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、被上訴人委由平安報關行股份有限公司於民國106年9月27日至107年5月31日間向上訴人申報進口日本及泰國產製「日機裝」中空纖維型血液透析筒（下稱血液透析器）、「日機裝」透析液過濾器（下稱透析液過濾器）及「日機裝」人工腎臟裝置共5批（詳如原判決附表一所示），其中血液透析器申報稅則號別第9018.90.50號「人工腎（透析）裝置」；透析液過濾器申報稅則號別第9018.90.80號「其他第9018節所屬之貨品」，稅率均為免稅，電腦核定以文件審核（C2）方式通關。經上訴人審查結果，來貨除「日機裝」人工腎臟裝置維持原申報稅則外，其餘均改歸列稅則號別第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」，稅率3%，並以106年9月27日第AAZ00000000055號、106年12月14日第AAZ00000000007號、107年4月11日第AAZ00000000003號、107年5月9日第AAZ00000000090號及107年5月31日第AAZ00000000047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）2,892,777元之稅費。被上訴人不服，申經復查、訴願均遭駁回，循序提起行政訴訟，聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷；並於臺北高等行政法院（下稱原審法院）言詞辯論期日確認係就變更稅則號別所影響之關稅810,148元及營業稅40,507元為爭執。嗣經原判決將訴願決定及原處分（含復查決定）關於如原判決附表一血液透析器之進口稅捐850,655元（關稅810,148元加5%營業稅40,507元）之部分均撤銷，並駁回被上訴人其餘之訴。上訴人不服其敗訴部分【關於被上訴人敗訴部分（即透析液過濾器及推廣貿易服務費部分），因未據其上訴已告確定】，遂提起本件上訴。

二、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。

三、原判決將訴願決定及原處分（含復查決定）關於上述部分均撤銷之理由略以：

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，故系爭血液透析器並非「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」，是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，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日台財關字第7505338號函（下稱財政部75年4月19日函）、77年3月23日台財關字第770027306號函（下稱財政部77年3月23日函）、91年3月8日台財關字第0910550152號令（下稱財政部91年3月8日令）及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）一貫之見解，從未變更，海關為財政部之下級機關，自應遵循。

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，其對系爭血液透析器適用3%稅率所多發生之稅費850,655元【關稅810,148元＋營業稅40,507元（810,148元×5%）】應予撤銷。

四、本院經核原判決撤銷訴願決定及原處分（含復查決定）關於上開部分之結論尚無不合，茲就上訴理由再予論述如下：

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、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。」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。……」乃就財政部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（即上訴人取得課徵關稅權），上開財政部函釋令之適用，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。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。

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、206、236、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。上訴意旨主張原判決就財政部91年3月8日令之詮釋已踰越該令可能之文義，且違反司法實務向來對於該令所揭之「整體性」原則之詮釋，有判決適用法規不當之違法云云，並無可採。

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。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節或第9021節，即認非形成通案性歸列稅則。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。上訴人主張原判決指摘其就本案未經財政部確認是否具備上開財政部91年3月8日令所揭之「整體性」原則，且未踐行報請財政部核定程序，即變更海關就血液透析器稅則歸列行之多年之見解，有損被上訴人之利益等節，係有判決不備理由、理由矛盾之違法，核乃對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，仍無可採。

㈧、綜上所述，原判決將訴願決定及原處分（含復查決定）關於如原判決附表一血液透析器之進口稅捐850,655元（關稅810,148元加5%營業稅40,507元）之部分均撤銷，並無上訴人所指違背法令之情形。上訴論旨指摘該部分原判決違背法令，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　　8　　月　　13　　日

最高行政法院第三庭

審判長法官　帥　嘉　寶

法官　王　俊　雄

法官　鄭　小　康

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　　8　　月　　13　　日

書記官　陳　品　潔