

最 高 行 政 法 院 判 決

109年度上字第911號

上 訴 人 台灣費森尤斯醫藥股份有限公司

代 表 人 Andreas Hendrik De Wit

訴訟代理人 陳威駿 律師

柯佩吟 律師

被 上 訴 人 財政部關務署基隆關

代 表 人 楊崇悟

送達代收人 張培瑤

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7月2日臺北高等行政法院108年度訴字第787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、上訴人代表人原為王柏森，於訴訟繫屬中變更為Andreas Hendrik De Wit，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合，先予敘明。

二、上訴人委由益和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日本、美國、德國及法國產製血液透析器及透析液過濾器15批（進口報單號碼：第AW/07/253/M0544號等，詳如復查決定書附表，下稱系爭貨物），原申報稅則號別第9018.90.90號「其他第9018節所屬貨品之零件及附件」及第9018.90.50號「人工腎（透析）裝置」，稅率均為FRE E，電腦核定以文件審核（C2）通關，其中報單號碼第AW/07/253/M0609號，經被上訴人改以貨物查驗（C3）方式通關。嗣被上訴人審核結果，以來貨為液體過濾器，應改歸列稅則號別第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」，按

稅率3%核課，核定應納稅費新臺幣（下同）4,970,818元（詳如復查決定書附表）。上訴人不服，申請復查，經決定駁回，提起訴願，亦遭駁回，續提行政訴訟，聲明求為判決撤銷訴願決定、復查決定及原處分。上訴人於原審訴訟進行中，於109年5月27日具「行政訴訟變更訴之聲明狀」（下稱聲明狀），陳述被上訴人上開核定之稅費4,970,818元，包括進口稅、推廣貿易服務費及營業稅。進口關稅稅額計算式為：貨物完稅價格×進口關稅稅率，營業稅額計算式為：（貨物完稅價格+進口關稅稅率）×5%，推廣貿易服務費係依完稅價格之一定比率計算等語。即變動改列稅則影響進口關稅及營業稅之計算，至於推廣貿易服務費則不因稅則的變動改列而影響。上訴人稱僅爭執血液透析器改列稅則，就透析液過濾器之稅則不予爭執，並計算其因血液透析器改列稅則而增加之進口關稅及營業稅總計1,740,885元（詳如上訴人聲明狀附表2）。據此，變更訴之聲明為：訴願決定、復查決定及原處分關於聲明狀附表2所示報單項次之核定金額總計1,740,885元部分均撤銷。經原審法院以108年度訴字第787號判決（下稱原判決）駁回上訴人之訴，上訴人不服，提起本件上訴。並聲明：原判決廢棄。訴願決定、復查決定及原處分關於行政訴訟上訴理由狀附表2所示報單項次之核定金額總計1,740,885元部分均撤銷。

三、上訴人起訴主張、被上訴人在第一審的答辯，均引用原判決的記載。

四、原判決駁回上訴人在原審之訴，係以：

（一）進口稅則及國際商品統一分類制度註解（下稱HS註解）關於稅則第90章章註2(a)之規定，中文版及英文版分別為「……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。」及「……parts and accessories for machines, apparatus, instruments or arti

cles of this Chapter are to be classified according to the following rules : (a) Parts and accessories which are goods included in any of the headings of this Chapter or of Chapter 84, 85 or 91 (other than heading 84.87, 85.48 or 90.33) are in all cases to be classified in their respective headings」。次按HS註解對稅則第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……」。即電子顯微鏡用的真空泵，因真空泵為稅則第8414節所列之貨品，並「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」，進口貨品即使經認定屬於稅則第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。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、透析液過濾器及導管等等物件，並非單獨僅指血液透析器。而所謂「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。是以，「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」。且系爭血液透析器貨物，係一次性使用之產品，利用半透膜做成微小空心纖維，再由套管及中空纖維薄膜組成，並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；則系爭貨物並非「人工腎（透析）裝置」全部，而為

該等裝置之「零件」無誤。審酌其功能係利用內部之中空纖維薄膜以過濾透析血液，顯然系爭貨物本身即為液體過濾器，屬稅則第8421節之範疇，依據海關進口稅則總則一及解釋準則一、六規定，並參酌世界關務組織（WCO）分類意見彙編（Compendium of Classification Opinions）8421.29/1、歐盟海關編號PLPL-WIT-2017-01004案例稅則分類意旨，將系爭貨物列為稅則號別第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」，自非無據。

(二)所謂「人工腎（透析）裝置」其實還包涵其他多項零件，無從以其專用於洗腎醫療所用，即認其本身就該當「人工腎（透析）裝置」整體。且此零件既同時為液體過濾器，即屬稅則第8421節之範疇。由於海關稅則號別及其援用之HS解釋原則，均以文字敘述貨品特色，而文字描述本有其侷限性，也可能有失明確，純以文字邏輯推衍個別貨品稅則號別之歸列，確實常有兩歧之可能；關於此部分之解釋，必須取向於符合國際規範者，參考國際法之模範案例，並以此模範案例作為文義二歧解釋可能時抉擇之標準。系爭血液透析器既經WCO及歐盟海關均歸列為稅則號別第8421節以下，上訴人純以系爭來貨俗稱「人工腎臟」，即為「人工腎（透析）裝置」等文義邏輯之推論，自難憑採。

(三)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財政部關務署（下稱關務署）釋示應歸列第9018節之紀錄，故與財政部75年4月19日台財關第7505338號函（下稱財政部75年4月19日函）及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）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。又有關進口貨物之稅則號別分類，依據海關進口稅則規定及解釋準則，以進口貨物之實際內容而為核定，因常同時涉及相關之複數以上

類別，故其核定結果是否正確，須經多次反覆驗證，自難謂稅則號別一經個案認定後，海關即永遠不得再為變更，進口人亦不得主張海關先前錯誤之稅則分類為信賴基礎，要求續予沿用。易言之，納稅義務人進口貨物須逐批向海關辦理報關，海關對於個案報單稅則及稅費之核定，於關稅法第18條第1項授權之核課期間內，僅就該個案有拘束力，並不及於其他個案，個案報單稅則及稅費之核定尚不得作為信賴基礎。況關務署於106年8月14日發布新聞稿表示，「血液透析器」雖屬人工腎（透析）裝置之零件，惟其功能係利用內部之中空纖維膜來過濾透析血液，屬液體過濾及淨化機具，依據海關進口稅則解釋準則一及六規定，並參酌世界關務組織案例分類意旨，「血液透析器」應歸列稅則號別第8421.29.90號等情在案。上訴人常年進口血液透析器等醫療器材，且委任報關業者辦理本件報關手續，上訴人及該報關業者自當知悉海關發布「血液透析器」應歸列稅則號別第8421.29.90號之資訊。惟上訴人自上開新聞稿發布逾11個月後（本件第1批貨物報關日期107年7月16日），仍將血液透析器所應歸列之稅則號別申報為第9018.90.50號、稅率0%，亦難認上訴人有法律上值得保護之信賴利益。綜上，被上訴人核定系爭血液透析器之稅則號別改歸列為第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」（稅率3%），並駁回上訴人之復查，洵無違誤，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。

五、本院按：

(一)查原判決事實概要欄記載上訴人委由益和報關有限公司於107年7月至8月間向被上訴人報運進口日本、美國、德國及法國產製血液透析器及透析液過濾器15批「（進口報單號碼：第AW/07/253/M0544號等，詳附表），原申報稅則號別第9018.90.90號……」惟綜觀原判決並無附表，自無從確認上訴人進口之血液透析器及透析液過濾器內容，而進口貨物內容

攸關稅則號別的歸列，進而影響進口稅及營業稅的計算，故原判決已有可議之處。

(二)依原判決事實概要欄載上訴人進口之血液透析器及透析液過濾器15批，已敘明進口報單號碼為第AW/07/253/M0544號等，而第AW/07/253/M0544號進口報單項次1-6之貨物名稱為血液透析器，故第AW/07/253/M0544號進口報單項次1-6之貨物名稱為血液透析器為原審審理範圍。原判決以申報之稅則號別第9018.90.50號「人工腎（透析）裝置」（免稅），經被上訴人歸列稅則號別為第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」（稅率3%），則上訴人進口之血液透析器所應歸列之稅則號別，究屬於上訴人申報之稅則號別第9018.90.50號「人工腎（透析）裝置」（免稅），抑或被上訴人所主張其為人工腎裝置之零件，屬液體過濾及淨化機具之範疇，稅則號別為第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」（稅率3%）？為爭議所在。原判決審認上訴人進口之「血液透析器」應歸列稅則號別第8421.29.90號，固非無見。惟查：

1. 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。

2. 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：（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

01 品，即應歸入該節稅則，不與電子顯微鏡一併歸列稅則第90
02 12節「光學顯微鏡以外之顯微鏡；繞射器具」，則循此歸列
03 原則，進口貨品即使屬於稅則第90章儀器或器具所用之「零
04 件及附件」，只要該貨品本身核屬第84章等各節所列貨品，
05 即應歸入其各節，而不歸入第90章。

06 3. 按憲法第19條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課
07 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
08 租稅主體、租稅客體、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等
09 租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之。蓋稅捐
10 本質上為對人民財產之侵害，必須依據法律始得課徵，而稅
11 率為稅捐構成要件，其變動務必踐行立法程序並公告之，此
12 為稅捐法定原則，以維護人民財產權。惟有關進口貨物在關
13 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
14 品，歸入其中之一特定產品），乃屬「將實際存在之貨品，
15 涵攝至稅則號別所抽象定義之『特定貨物法律概念』」中，
16 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
17 會因而導致稅率不同，倘經由長時間及案例數量之累積，該
18 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
19 會（包括海關）就該進口商品稅率之共識。擬變更該等因長
20 期涵攝所生之共識，屬於法律見解之變更，當其涉及具反覆
21 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
22 更（因為海關進口稅則該等抽象規範本身並無錯誤），但發
23 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
24 題。

25 4. 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
26 函：「海關對於進口貨品之稅則歸類，應求前後一致。如發
27 現原所歸列之類目號別不適當，擬變更其稅則號別課稅時，
28 除已明文修訂者外，應先報部核定。」77年3月23日函：
29 「海關對於進口貨品之稅則歸列，如發現所歸列之類目號別
30 不適當，擬變更其稅則號別課稅者，應依本函說明二辦理。
31 說明：二、海關於核定稅則號別時，依據廠商提供之資料及

01 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
02 別不適當，擬變更其稅則號別且將影響進口人之權益者，除
03 已明文修訂者外，應先報部核定；至進口貨物分類之異議
04 （編者註：現行規定為復查）案件，應依關稅法第23、24及
05 25條（編者註：現行法為第45、46及47條）規定辦理，惟其
06 所涉通案歸列原則如欲變更，仍應依本部75台財關第750533
07 8號函規定辦理。」91年3月8日令：「為保障納稅義務人權
08 益，有關進口貨物行之多年歸列之稅則號別不適當案件，依
09 下列原則辦理：一、海關對於進口貨品之稅則歸列，如發現
10 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
11 人之權益者，仍依本部75年4月19日台財關第7505338號函及
12 77年3月23日台財關第770027306號函之規定，由關稅總局報
13 部核定，以求程序周延。二、此類案件應報部核定之原則
14 為：（一）適用範圍：貨物不論是否經海關查驗或審查文件
15 後所歸列之稅則號別，均有適用。（二）整體性：海關對同
16 一進口貨物，不論自同一關區進口，或自數個不同關區進
17 口，均核定為同一稅則號別者。（三）延續性：按進口行為
18 之延續性，須同時考量進口期間及進口次數。亦即進口行為
19 需具有持續性，且有頻繁之進口紀錄，並視產品特性而定。
20 三、為利於海關執行，減少爭訟，且基於保障業者權益之考
21 量，此類本部核定改列進口貨物稅則號別之案件，本部將依
22 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
23 布之，並登載於本部公報（編者註：現為行政院公報），改
24 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
25 進口貨品，在海關發現後報部至本部核定發布前，基於稅率
26 變動不溯及既往，在稅率之適用方面，由海關依進口貨物之
27 原稅則稅率辦理，以符法律安定性。四、為有利業者進口成
28 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
29 不適當，擬變更其稅則號別時，儘速函報本部核定。」嗣財
30 政部108年7月12日台財關字第1081014568號令（下稱108年7
31 月12日令）雖廢止91年3月8日令，及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事（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。

5. 雖原判決以：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

01 關務署釋示應歸列第9018節之紀錄，故與財政部75年4月19
02 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
03 訴人將上訴人以稅則第9018.90.50號報運進口之系爭貨物，
04 改列稅則為第8421.29.90號，自無須先行報請財政部核定等
05 情。然查，財政部75年4月19日函、77年3月23日函、91年3
06 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，
07 從未變更。財政部91年3月8日令所稱「整體性」、「延續
08 性」，無非在呈現所謂「行之多年歸列之稅則號別不適當案
09 件」之通案特性，該令之所以遭廢止，係因關於報財政部核
10 定之要件規定過度不明確、嚴苛及僵化所致，惟就通案性之
11 稅則號別改列，必須報財政部核定，以部令發布，並自發布
12 日生效乙節，並未變更，觀之財政部109年7月6日令更明白
13 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
14 覆適用性質之通案歸列稅則變更，基於平等原則，對全體納
15 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
16 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
17 組織（WCO）對國際商品統一分類制度（HS）註解之增修及
18 其他有關文件而作成之變更等情形，均應依行政程序法第15
19 9條第2項第2款及第160條第2項規定，以部令發布，並登載
20 於行政院公報，自發布日（或指定之將來一定期日）生效，
21 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
22 上開財政部函釋令，報經財政部核定，以部令發布，並自發
23 布日生效，並未限定只有在海關對稅則分類有疑義，報請關
24 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
25 類目號別，惟該類目號別因與依循海關進口稅則、解釋準則
26 規定及HS註解歸類之結果不符，顯非適當時，始應踐行報部
27 核定之程序，原審就此之認定，自有適用法規不當之違誤。

28 6. 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
29 海關進口稅則第90章項下第9018節稅則號別予以申報進口，
30 適用稅率為免稅，而申報通關除（C1）免審免驗方式外，亦
31 有經海關以（C2）文件審核方式及（C3）實際貨物查驗方式

01 報運進口，已具通案性，被上訴人未經報請財政部核示之情
02 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
03 第8421.29.90號係屬有誤等情（原審卷一第201頁行政訴訟
04 補充理由(一)狀暨調查證據聲請狀、第437頁行政訴訟補充理
05 由(二)狀）。準此，究上訴人有無多年且頻繁將系爭貨物歸列
06 於第9018節項下，被上訴人均未予否准改列，是否已具有普
07 遍之通案性質，此關涉本件進口貨物之稅則號別變更，應否
08 報財政部核定以部令發布，並自發布日生效等程序之踐行；
09 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
10 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
11 14日新聞稿之發布，驟然變更其稅則號別改依「稅率3%」
12 核課關稅並增加營業稅額，而爭執原處分是否合法，即屬攸
13 關。況就本院經審理本院109年度上字第931號進口貨物核定
14 稅則號別事件時，職務上已知，除本件上訴人外，包含英屬
15 維京群島商卡汀諾股份有限公司台灣分公司、佳醫健康事業
16 股份有限公司、香港商安馨股份有限公司台灣分公司、新加
17 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
18 析器進口商，亦因系爭貨物原申報免稅稅則號別之改列，稅
19 率由免稅提高至3%，衍生多起行政訴訟繫屬原審（原審108
20 年度訴字第436、307、237、281號及109年度簡上字第64號
21 等事件）。上訴人於原審一再主張系爭貨物其自100年以前即
22 開始進口，統計至102年至107年持續進口876批，均以「901
23 8.90.50」進口（原審卷一第202頁第19行至第203頁、第213
24 頁至第241頁），已形成一穩定之法秩序整體適用稅率皆為
25 免稅，並指出他案在原審繫屬等情（原審卷一第285頁、第3
26 17頁）。倘屬無訛，則各海關就本件上訴人及其他進口血液
27 透析器業者，是否大多數亦以稅則號別第9018節之醫用儀器
28 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
29 字第1061006620號令以「未裝入套管之已成形中空纖維膜，
30 供組裝血液透析器用者，屬液體過濾及淨化機具之零件，依
31 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：訴外人甲廠商於106年5月18日至107年8月30日期間進口德國產製血液透析器（224筆）及透析液過濾器（7筆）共計231筆，經海關核定歸列稅則號別第8421.29.90號，按稅率3%徵稅；訴外人乙廠商於106年4月25日至107年8月31日期間進口義大利產製血液透析器計23筆（見答辯狀附件4），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。然查，被上訴人於原審所舉甲、乙廠商申報之例，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

01 持原處分，原判決自有適用法規不當、違反職權調查義務及
02 判決不備理由之違誤。

03 7. 綜上，原判決既有上揭違背法令事由，上訴論旨指摘原判決
04 違背法令，求予廢棄，即有理由。因審理範圍未明，且系爭
05 血液透析器歸列稅則影響進口稅及營業稅之計算，其違法情
06 事足以影響判決結果，本件事證尚有由原審再為調查審認之
07 必要，本院並無從自為判決，爰將原判決廢棄，發回原審另
08 為適法之裁判。

09 六、據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第256條第1項
10 、第260條第1項，判決如主文。

11 中 華 民 國 111 年 1 月 12 日

12 最高行政法院第二庭

13 審判長法官 吳 東 都

14 法官 簡 慧 娟

15 法官 王 俊 雄

16 法官 侯 志 融

17 法官 林 妙 黛

18 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

19 中 華 民 國 111 年 1 月 12 日

20 書記官 徐 子 嵐