最 高 行 政 法 院 判 決

109年度上字第931號

上　訴　人　財政部關務署基隆關

代　表　人　楊崇悟
訴訟代理人　張培瑤
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7月16日臺北高等行政法院108年度訴字第82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107年7月5日向上訴人報運進口「中空纖維型血液透析筒」（下稱血液透析器）及「透析液過濾器」乙批(報單號碼：第AW/07/032/G1298號，下合稱系爭來貨)，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。惟上訴人審認系爭來貨「血液透析器」及「透析液過濾器」均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%核課關稅，即以107年7月6日第AWZ00000000010號「海關進口貨物稅費繳納證兼匯款申請書」為稅則號別核定，並通知被上訴人正確應繳稅費共計新臺幣（下同）466,758元（關稅170,974元、營業稅293,505元、推廣貿易

服務費2,279元）。被上訴人不服，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（含復查決定）均撤銷。經臺北高等行政法院108年度訴字第82號判決（下稱原判決）「(第1項)訴願決定及原處分（含復查決定）關於血液透析器之進口稅捐新臺幣109,240元（關稅新臺幣104,038元、加5%營業稅新臺幣5,202元）之部分均撤銷。(第2項)原告（本院按：即被上訴人）其餘之訴駁回。（訴訟費用略）」上訴人不服，就不利部分提起上訴，並聲明：原判決不利於其部分廢棄；廢棄部分，被上訴人在原審之訴駁回（被上訴人就其敗訴部分〔即透析液過濾器部分〕未聲明上訴，該部分已確定）。

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，依通常文義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）包括洗腎機、血液透析器、透析液過濾器及導管所組成之整體，亦即，「人工腎（透析）裝置」除系爭來貨外，尚包含其他多項零件，故血液透析器及透析液過濾器尚非達完整之組成，惟缺少血液透析器及透析液過濾器（即系爭來貨）亦無法正常運作，故系爭來貨僅為「人工腎（透析）裝置」所必要具備之一部分，為該裝置之「零件」，無從以其專用於洗腎醫療所用即認其該當「人工腎（透析）裝置」整體。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，零件不得隨同「人工腎（透析）裝置」歸入同一節；審酌系爭來貨之功能，係利用內部之中空纖維膜以過濾透析血液及除去透析液、RO水中之微粒子，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，就系爭來貨「血液透析

器」及「透析液過濾器」均改歸列稅則號別8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」，稅率3%，應屬有據。

㈡有關進口貨物之稅則號別分類，乃上訴人本於專業知識，依據相關稅則規定以及解釋準則，以進口貨物之實際內容為認定，其認定結果是否正確，須經多次反覆驗證；質言之，由於貨品之稅則號別歸列常同時涉及相關之複數以上類別，調整、變更其歸列乃屬常態，固定不變反為變態，尚難謂一旦稅則號別經個案認定後，即永遠不得再為變更。又財政部對變更歸列稅則號別，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），嗣以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91年3月8日令。據研議廢止財政部91年3月8日令簽呈之說明及前開函令意旨可知，因財政部91年3月8日令關於「整體性」之要求過於僵化與嚴苛而遭財政部108年7月12日令廢止；海關對於進口貨品之稅則歸列不當，如經案例累積，致各該貨物進口業者形成一定之信賴，各海關就個案進口貨物為關稅核定，如發現來貨稅則號別歸列有見解變更之可能，必須踐行報財政部核定及登載公報對外公開，並自發布日（或指定之將來一定期日）生效。財政部該等海關適用關稅法第18條核課關稅，其核課涉及通案性稅則號別見解變更，應報財政部核定發布後始可以新稅率據以課稅之正當程序設計。

㈢就系爭來貨之血液透析器而言，被上訴人自100年以來持續以稅則號別第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（下稱關務署）秘書室於106年8月14日發布新聞稿（下稱關務署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149、206、236、237、281、307、353、787、1307號等事件。徵諸上開情節，顯然「血液透析器」歸列於第9018節以下之「免稅」稅則號別係行之多年，且已具有普遍之通案性質，迄關務署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，影響進口人之權益甚明。又財政部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；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。然上訴人未經正當程序，逕行改變，並令其變更之效力溯及既往，應有違法。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，其對系爭來貨之血液透析器更改稅則號別適用稅率3%所多發生之稅費為109,240元【關稅104,038元（完稅價格3,467,935元□3%）＋營業稅5,202元（104,038元□5%）】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來貨時之財政部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。上訴意旨主張地區海關所為個案稅則核定，原無發布命令之意思，亦未以公告或納入法令彙編等方式發布，縱經確定終局判決引用，亦無從補充原所未有之發布意思及行為，而可虛擬為普遍抽象之法規範，個案稅則核定僅對該個案有拘束力，對國家其他部會及其他義務人均無拘束力云云。然查，就不涉及通案歸列稅則變更者，海關本得逕依職權就個案改列進口貨物稅則號別，此與具反覆適用性質之通案歸列稅則變更之情形，係屬不同，原判決就海關通案歸列稅則變更應報財政部核定後以令發布，始能以新稅率據以課稅之見解，結論核無違誤，上訴人將個案歸列稅則變更之情形而為比附援引，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149、206、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（另參原審卷3第455至785頁）。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，而撤銷原處分關於「血液透析器」之課稅，洵屬有據，揆之上開規定及說明，並無不合。上訴人主張將系爭來貨之血液透析器改列稅則號別，係屬個案關於稅則號別歸列之爭執，應依關稅法規定提起行政救濟，而不涉及通案稅則號別變更之類型，無須報財政部核定，原判決捨既存救濟途徑不適用，有判決不適用法則之不當云云，自無足採。

㈦上訴意旨主張原審既已知悉規定系爭來貨之「血液透析器」曾核列稅則第9018.90.50號「人工腎（透析）裝置」、第9018.90.80「其他第9018節所屬貨品」、第9021.39.90號「其他導管套管及類似品」（應為其他人造身體各部分，上訴意旨誤植為其他導管套管及類似品）等不同稅則號別，則各地

區海關就同一進口貨物之稅則歸列核定分歧，尚未形成通案，自無從就地區海關核定稅則之行政實踐，發展出類似法規形成「某種秩序」之效力，又原判決以進口人進口申報時之原申報，作為海關稅則核定之實踐，逕謂各海關就此無異見，有判決不備理由之違法，原判決對海關稅則歸列核定之行政實踐上，究竟是各地區海關就此「無異見」，抑或有「零星」案例未經海關核定為同一稅則，此關涉行政慣例是否形成之基礎事實判斷，乃原判決前後論述不一，判決理由矛盾云云。然查，系爭來貨血液透析器所應歸列之稅則號別雖未經預審，但就零件屬「未裝入套管已成形中空纖維膜，供組裝血液透析器用者」，係經關務署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」。上訴人雖主張「未裝入套管之已成形中空纖維膜」之稅則歸列，係屬通案變更，其變更途徑採層報財政部以部令發布，相隔不到半年，倘認「『已』裝入套管之中空纖維膜」之血派透析器，有通案變更，焉有不循既存途徑之理。惟查，前開關務署106年4月5日台關稅字第1061006620號令，係由關務署所發布，非財政部發布，上訴人亦未具體指出該令是否報由財政部核定後始發布，所為主張其焉有不循既存途徑之理一節，是否可採，已有可疑。況關務署106年4月5日台關稅字第1061006620號令既係就「未裝入套管之已成形中空纖維膜」之稅則歸列，認屬通案變更，而以令發布，並自該令發布之日起適用之，則就同具通案性之「『已』裝入套管之中空纖維膜」此零件所屬貨品「血液透析器」如欲變更改歸列稅則號別第8421.29.90號，稽之前揭規定與說明，上開通案歸列稅則變更，亦應報財政部核定，以令發布並自發布日生效，以保障進口人權益。惟關務署未遵循前揭程序，竟於106年8月14日藉發布新聞稿之方式，將

上開關務署106年4月5日台關稅字第1061006620號令（新聞稿誤植為106年4月5日台財關字第10610066020號令）所適用之「未裝入套管之中空纖維膜」，擴及於血液透析器「已裝入套管之中空纖維膜」，認應歸列稅則號別第8421.29.90號，並籲請進口廠商配合（原審卷1第327頁），上訴人未經前述以令發布及自令發布之日起適用等程序踐行，逕行改變海關行之多年稅則號別歸列之見解，並就個案為核定，有損被上訴人權益，乃為違法至明。上訴人仍執關務署106年8月14日新聞稿發布前之零星案例為據，主張不符通案歸列稅則變更，無庸報財政部核定即可變更前錯誤核定之見解，要無可採。況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。另上訴人雖於原審舉甲、乙、丙廠商申報之例（原審卷3第35至65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，何況此乃零星個案，是上訴人執此主張血液透析器前有不同之稅則號別申報，資為其不具通案性要件之論據，亦無可採。又依卷附關務署106年12月5日台關稅字第1061025118號函（原處分卷第161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，自難執為有利於上訴人之證據。原審就此雖未詳予論駁，惟其撤銷訴願決定及原處分關於系爭血液透析器進口稅捐部分之結論，並無不合，原判決並無理由矛盾之情事，上訴人前開主張，自無足採。

㈧系爭血液透析器歸列稅則變更是否具反覆適用性質之通案歸列稅則變更，應以稅則見解變更日前之報關核定情形而論，即本件應以關務署106年8月14日發布新聞稿之時間點為計算，以該時間之前所有報關核定之進口報單為據而認定是否具通案性，始符財政部所闡釋海關發現進口物歸列之稅則號別不適當，擬予變更時，所應依循原則之意旨。原判決循此以關務署106年8月14日發布新聞稿之時間點為計，認定在該新聞稿發布時間前，系爭「血液透析器」歸列於第9018節以下之「免稅」稅則號別係行之多年，已具有普遍之通案性質，自無違誤。上訴意旨主張海關對於進口貨物之稅則歸列不當而行之多年者，其是否形成法秩序之「回溯觀察時點」，應以本件義務人報關進口之時點（107年7月5日）回溯觀察，乃原判決以關務署106年8月14日新聞稿發布作為回溯觀察時點，忽略自上開新聞稿發布至系爭來貨報關進口長達11個月期間，地區海關未就系爭來貨之血液透析器以稅則第9018節核定之行政案例實踐，而此關涉過往海關核定系爭來貨之血液透析器是否形成法秩序，惟原判決對此未說明理由，有判決理由不備之違法云云，核無可採。

㈨系爭血液透析器歸列稅則號別第9018節以下而為免稅進口，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，海關就此原亦無異見，迄關務署106年8月14日發布新聞稿後，乃變更血液透析器之稅則號別歸列等情，為原審依法確定之事實，故原審據此認定關務署106年8月14日發布新聞稿乃係就屬通案性之稅則號別所為見解變更，自屬有據，並無不合。財政部109年7月6日令所指之通案歸列稅則變更之情形，雖舉稅則疑問解答、稅則預先審核、參考世界關務組織（WCO）對HS註解之增修及其他有關文件等情，然依前後

文觀之，係指「不論」係因已作成前開情形以論，足見令釋所舉之情形僅係財政部例示說明，並非僅限於前揭例示之情形始符合。準此，倘海關發現進口貨物歸列之稅則號別不適當，擬予變更時，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，自須以財政部令發布，並自發布日生效。上訴意旨主張關務署106年8月14日新聞稿非具有拘束力，性質為行政指導而非行政命令，原判決將上開新聞稿解為稅則號別見解變更，屬通案性質，與財政部109年7月6日令所稱之通案見解判準不同外，亦未說明經何調查有何證據堪認關務署藉發新聞稿之方式將血液透析器歸列從稅則第9018節改為第8421節，屬稅則號別見解變更案件，有判決不備理由之違法云云，自無可採。

㈩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　　2　　月　　25　　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　　2　　月　　25　　日

書記官　張　玉　純