

最 高 行 政 法 院 判 決

111年度上字第125號

上 訴 人 日澤國際股份有限公司

代 表 人 陳韻天

訴訟代理人 陳永來 律師

魏雯祈 律師

林青慧 律師

被 上 訴 人 財政部關務署臺北關

代 表 人 方國賢

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110年12月30日臺北高等行政法院109年度訴字第640號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

一、上訴駁回。

二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、被上訴人代表人由陳世鋒變更為方國賢，茲據新任代表人具狀承受訴訟，核無不合，合先敘明。

二、上訴人委由飛運有限公司及美商聯邦快遞股份有限公司臺灣分公司於民國106年3月至10月間向被上訴人報運進口Water Test Meter（離子分析儀，下稱第1類貨物）、pH Sensor（pH電極，下稱第2類貨物）、Water Test Paper（pH試紙，下稱第3類貨物）、Water Test Paper（離子測試紙，下稱第4類貨物）及Water Test Kits（水質離子測試包，下稱第5類貨物或系爭貨物）計30批（進口報單號碼：第CG/06/032/50297號等30筆），原申報稅則號別分別為第9027.80.90號及第9027.90.90號，稅率為FREE，電腦篩選按C1（免審免驗）方式通關放行；嗣經被上訴人事後審查結果，均改列稅則號別第3822.00.90號，按稅率5%課徵，並通知補稅。上訴人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經財政部108年6月21日台財法字第10813917170號訴願決定：「原處分

（復查決定）撤銷，由原處分機關另為處分。」被上訴人重新審查結果，以108年11月19日北普法字第1081025395號重核復查決定（下稱原處分）：「原核定關於附表所列第1、2類貨物撤銷，接受原申報稅則號列；第3、4類貨物變更，分別改列稅則號列為第3822.00.11號及第3822.00.41號；其餘復查駁回。」上訴人就第5類貨物部分（即復查駁回部分）猶表不服，提起訴願經決定駁回，繼提行政訴訟，聲明：訴願決定及原處分關於第5類貨物部分均撤銷，經臺北高等行政法院（下稱原審）以109年度訴字第640號判決（下稱原判決）駁回。上訴人不服，提起上訴，並聲明：（一）原判決廢棄，發回原審審理。（二）訴願決定及原處分關於第5類貨物部分均撤銷。

三、上訴人起訴主張、被上訴人在第一審之答辯，均引用原判決之記載。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

（一）系爭貨物應歸列稅則號別第3822.00.90號「其他診斷或實驗用有底襯之試劑及診斷或實驗用之配置試劑，不論是否有底襯，不包括第3002節或第3006節所列者」（稅率5%）：

1. 系爭貨物依上訴人提供之商品說明所載，為利用乙支PE塑膠製封閉性試管，內部裝填一次測定需要用量的調製試藥，使用時將試管吸入欲測定之液體樣本，待水溶液與試藥反應發色後，於指定時間內比對標準色卡以判讀濃度值；又依上訴人於原審審理時之說明，系爭貨物由測試試管及標準色卡組成，係提供污水檢測現場人員得直接就待測水質為簡易、快速檢測，以顏色反應及測試包所附標準色卡可知待測溶液所含物質濃度，進而決定是否將待測水質交予實驗室以儀器為精密檢測，乃實務上簡易且粗略之測試器具。故系爭貨物為一次性使用之產品，由一組內含試劑之試管及標準色卡所組成，用於廢污水排放現場執行水質是否符合標準之簡易「篩選」檢測，如須測得更精確之離子濃度，尚需另行搭配使用實驗室內之儀器。則系爭貨物本質上與海關進口稅則第9027

節「理化分析用儀器及器具（例如：偏光計、折射計、分光計、氣體或煙之分析器具）；計量或檢查粘性、多孔性、膨脹性、表面張力及類似性能之儀器及器具；計量或檢查熱量、音量或光（包括曝光計）之儀器及器具；理化分析用切片機」中之「比色計」，係對於已採樣之液體樣本（或者採樣後經試劑處理之液體樣本），以物質顏色比較之方法，對液體中特定物質之濃度進行「分析」程序之產品或機械組件本身，不包括該產品或機械組件所欲分析之受測標的物即液體樣本，亦不包括使用於處理液體樣本之試劑者，難謂相同。

2.被上訴人就系爭貨物之稅則號別究應如何歸列，於106年9月11日報請財政部關務署稅則法制組釋疑，經解答略以：系爭貨物參據HS註解對3822節之詮釋，並參酌歐盟BTI稅則案例G B117637956與美國海關NY N122641稅則案例之分類意旨（係可搭配各分析儀器之檢測試劑組），依解釋準則一之規定，宜歸列稅則號別第3822.00.90號。而上開釋疑結論所引據之歐盟BTI第GB117637956號與美國海關NY N122641兩則稅則案例業經原審依職權調取在案，參酌此兩則案例，可知凡搭配各分析儀器或色盤以得知測試結果之檢測試劑組，均應當歸列於稅則號別第3822節。

3.審酌系爭貨物之功能係利用試管內部填裝之試劑，與取樣液體反應後之發色呈現，以完成水質現場簡易檢測之執行，並參諸HS註解對稅則第3822節之詮釋：「本節包括供診斷或實驗用之含底襯試劑、配置之診斷或實驗用試劑，……。配製實驗用試劑不僅包含診斷試劑亦包含偵測或診斷以外之其他分析試劑。配製之診斷或實驗用試劑可用於醫學、獸醫、科學或工業實驗室、醫院、工業界、科學界，有時用於家庭中。本節試劑有以底襯或製劑形式，因此係由超過一種以上之成分所組成，例如由兩種或以上之試劑所組成，……。本節試劑亦可能是以多種成分組合之整組包裝形式，甚至由一個或一個以上之第28、29章之個別化合物、……或任何獨立

01 呈現歸入各節之其他物質所組成。……」顯然系爭貨物本身
02 即為配製之實驗用試劑，應歸屬為稅則第3822節之範疇，則
03 被上訴人將系爭貨物由原申報稅則號別第9027.90.90號改列
04 為稅則號別第3822.00.90號，按關稅稅率5%為核課，並據以
05 補徵稅款，核無不合。

06 (二)上訴人雖稱其就系爭貨物長期以來均依稅則號別第9027.90.
07 90號申報，並提示自己於100年至105年期間報運系爭貨物之
08 進口前例，主張系爭貨物歸列為第9027節下之免稅號別已行
09 之有年，具普遍之通案性質，依財政部91年3月8日台財關字
10 第0910550152號令（下稱財政部91年3月8日令），應先送財
11 政部核定後，始得援用新稅率予以核課云云。然上訴人就10
12 4年12月13日報單號碼CF/04/550/2P573進口報單及系爭30批
13 貨物所屬部分報單號碼例如CF/06/550/X4085、EP296、PR55
14 7、SS655、YM818、ZW388、HU819、TV831等8份進口報單，
15 乃將貨品名稱外觀相類似，然實際上應分別歸列不同稅則號
16 別之Water Test Meter、pH Sensor、Water Test Paper、
17 Water Test Kits及Water Simple Test Kits等不同貨物，
18 均以稅則號別第9027.90.90號或第9027.80.90號而申報於同
19 一批進口報單內，致被上訴人未能辨明報單內貨物有所不
20 同，或將全部來貨均核定為同一稅則號別，或未能對來貨進
21 行正確分類而將其歸列至適當之稅則號別。又上訴人於上述
22 6年進口期間，多次將不同分析儀器同批報運進口，致被上
23 訴人未能究明Test Kits或Water Simple Test Kits之用途
24 及功能，實非專用或主要用於Water Test Meter、pH Senso
25 r、Meter sensor、Digitalpacktest、Digital Water Anal
26 yzer、Analyzer、Monitor等分析儀器，而非屬該等儀器之
27 零件或附件。此外，並無相關證據顯示有多家進口廠商及各
28 進口海關，多年且頻繁地將系爭貨物歸列於第9027節稅率為
29 免稅之事實，難憑上訴人所提其進口Water Test Kits或Wat
30 er Simple Test Kits曾經核定為第9027.90.90號之前例紀
31 錄，即認海關對該稅則號別歸列之錯誤係植基於持續而穩定

之「共識」，是系爭貨物尚不符合已達「通案性」之程度，並無先送財政部核定始能改列之必要等語，資為論據。

五、本院經核原判決並無違誤，茲就上訴意旨補充論述如下：

(一)按「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。」關稅法第3條第1項定有明文。次按「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』（下稱『HS註解』）及其他有關文件辦理。」「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……」，分別為海關進口稅則總則一及解釋準則一所規定。準此，關稅法、海關進口稅則（含總則、解釋準則）及HS註解乃共同構成我國關稅法制上海關判定進口貨物稅則之法令依據。

(二)海關進口稅則第3822節為「診斷或實驗用有底襯之試劑及診斷或實驗用之配置試劑，不論是否有底襯，不包括第3002節或第3006節所列者；檢定參照物」，其下稅則號別第3822.00.90號為「其他診斷或實驗用有底襯之試劑及診斷或實驗用之配置試劑，不論是否有底襯，不包括第3002節或第3006節所列者」，第1欄稅率為「5%」。HS註解對稅則第3822節之詮釋為：「本節包括供診斷或實驗用之含底襯試劑、配置之診斷或實驗用試劑，……。配製實驗用試劑不僅包含診斷試劑亦包含偵測或診斷以外之其他分析試劑。配製之診斷或實驗用試劑可用於醫學、獸醫、科學或工業實驗室、醫院、工業界、科學界，有時用於家庭中。本節試劑有以底襯或製劑形式，因此係由超過一種以上之成分所組成，例如由兩種或以上之試劑所組成，……。本節試劑亦可能是以多種成分組合之整組包裝形式，甚至由一個或一個以上之第28、29章之個別化合物、……或任何獨立呈現歸入各節之其他物質所組成。……」又海關進口稅則第9027節為「理化分析用儀器及

器具（例如：偏光計、折射計、分光計、氣體或煙之分析器具）；計量或檢查粘性、多孔性、膨脹性、表面張力及類似性能之儀器及器具；計量或檢查熱量、音量或光（包括曝光計）之儀器及器具；理化分析用切片機」，其下稅則號別第9027.90.90號為「第9027節所屬物品之零件及附件」，第1欄稅率為「免稅」。HS註解列示本節包括32項機器、儀器或器具，其中針對「比色計」之定義為：「此『比色計』一詞，適用於二種不同主題的儀器，……。另外一種比色計用於化學或生物化學的分析，利用物質顏色的比較，決定溶液中存在物質的濃度（或經試劑處理後的物質顏色）與標準顏色板或標準液體比較。在後面那一種比色計中，被測試的溶液與標準溶液裝在二個玻璃管中，利用二個稜鏡透過目鏡觀看。這些儀器有的使用光電池。在某些這種型式的儀器中，將與氣體反應後，會改變顏色之紙帶同試劑一起使用，這些儀器使用兩個光電池，用以量測與氣體反應前後的顏色。此類亦包括其它光學分析器，例如：比濁計及濁度計（用以決定溶液的混濁程度），吸收比色計，螢光計（用以決定螢光，廣泛地被使用於分析維他命、生物鹼的含量），漂白度測定儀及透明度測定儀（特別是用於量測白晰度、不透明度或紙漿、紙的亮度）。」並於本節「零件及附件」中詮釋：「除依本章章註1及章註2之規定（見註解總則）外，本節亦包括可確認為『專用於或主要用於』上述儀器和器具之零件及附件。」而所謂「零件」，指產品或機械正常運作所不可或缺之必要或必備部分而言。

(三)系爭貨物係利用1支PE塑膠製封閉性試管，內部裝填一次測定需要用量的調製試藥，使用時將試管吸入欲測定的液體樣本，待水溶液與試藥反應發色後，於指定時間內比對標準色卡以判讀濃度值，供污水檢測現場人員直接就待測水質為簡易、快速之檢測，以顏色反應及測試包所附標準色卡得知待測溶液所含物質濃度，進而決定是否交予實驗室以儀器為精密檢測等情，為原審確定之事實，核與卷內證據相符。原判

01 決據此論明：系爭貨物之功能係利用試管內部填裝之試劑，
02 與取樣液體反應後之發色呈現，以完成水質現場簡易檢測之
03 執行，本身即為配製之實驗用試劑，應歸屬為稅則第3822節
04 之範疇。至於稅則第9027節中之「比色計」，係對於已採樣
05 之液體樣本（或者採樣後經試劑處理之液體樣本），以物質
06 顏色比較之方法，對液體中特定物質之濃度進行分析程序之
07 產品或機械組件本身，不包括該產品或機械組件所欲分析之
08 受測標的物即液體樣本，也不包括使用於處理液體樣本之試
09 劑，故系爭貨物本質上難謂為「比色計」。被上訴人將系爭
10 貨物從原申報稅則號別第9027.90.90號改列為稅則號別第38
11 22.00.90號，按關稅稅率5%為核課，並據以補徵稅款，核無
12 不合，業已詳述其得心證之理由，核無違背證據、經驗及論
13 理法則，亦無何判決不適用法規或適用法規不當之違法情
14 形。依海關進口稅則第9027節之節名「理化分析用儀器及器
15 具」、其下稅則號別第9027.90.90號之名稱「第9027節所屬
16 物品之零件及附件」，及上述HS註解針對「比色計」所作定
17 義，清楚可知比色計為一種儀器，試劑僅係以該儀器分析液
18 體中特定物質濃度之過程，可能使用之材料，既非比色計之
19 儀器本身，亦不屬該儀器運作所不可或缺之必要或必備部
20 分，自非其零件或附件，是原判決認為使用於液體樣本之試
21 劑，非屬稅則號別第9027節之比色計，自無違誤，上訴意旨
22 仍執其於原審已提出、而為原判決論駁不採之主張，謂HS註
23 解並未明文排除比色計用於測試之試劑，原判決將其限縮為
24 僅指比色計器具本身，不包含試劑或待測液體，藉以排除系
25 爭貨物適用稅則號別第9027.90.90號，卻未論述其為限縮解
26 釋之理由，有判決不備理由之違法云云，乃其一己主觀見
27 解，並非可採。又原判決認定系爭貨物應歸列稅則號別第38
28 22.00.90號，係根據上訴人提供之商品說明書與其於原審所
29 說明系爭貨物之用途、功能、特性及組成內容等，另參據HS
30 註解對稅則第3822.00.90號之詮釋，與被上訴人以106年9月
31 11日（106）北關字第113號進口稅則分類疑問及解答函請財

政部關務署稅則法制組釋疑，認為系爭貨物宜歸列稅則號別第3822.00.90號之結論，綜合判斷之結果。至上開釋疑結論引據之歐盟BTI第GB117637956號與美國海關NY N122641稅則案例，業經被上訴人於原審所提答辯狀內，援為對其有利之主張，原審於言詞辯論期日當庭提示該2外國案例內容予兩造表示意見後，於原判決理由中引用，無非藉由該2外國案例均認為搭配各分析儀器或色盤以得知測試結果之檢測試劑組，應當歸列於稅則號別第3822節之結論，加強論證原判決所持見解並無違誤，並不涉及採取當事人先前未曾陳述或表明之法律見解為裁判基礎，卻未予當事人適當完全之辯論機會，致生突襲性裁判之問題。上訴意旨另主張：原審雖依職權調取歐盟BTI稅則案例第GB117637956號與美國海關NY N122641稅則案例，然未令兩造於言詞辯論前閱卷表示意見，僅允上訴人當場閱讀外文及中譯文資料，致上訴人難以當場立即表示意見，對上訴人而言顯為法律見解之突襲裁判，訴訟程序有重大瑕疵云云，亦無足取。

(四)再按財政部91年3月8日令：「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（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。」財政部嗣以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，惟另以109年7月6日台財關字第1091015146號令（下稱109年7月6日令）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……。」是以，財政部91年3月8日令及109年7月6日令，均認海關發現進口貨物歸列之稅則號別不適當，擬予變更時，在一定條件下，應事先報財政部核定，始得為之。觀諸財政部91年3月8日令第三、四點強調其發布原因，係基於保障業者權益、有利業者成本估算等考量，則所謂「整體性」、「延續性」，當指多數業者持續而頻繁進口之相同貨物，經各海關多年以來歸列之稅則號別均非適當，已具通案性質而言，非得僅憑單一業者進口同一貨物之稅則號別核定情形而為判斷。且該令釋因所定「整體性」、「延續性」等要件過度不明確、嚴苛及僵化，業遭廢止，嗣後發布之財政部109年7月6日令，規定具反覆適用性質之通案歸

列稅則變更，應事先報財政部核定，以部令發布，並自發布日生效，乃更加強調歸列稅則變更必須具備通案性質，始有踐行報財政部核定後以部令發布等正當程序之必要。原判決論明：海關對於進口貨品之稅則歸類不當，一旦行之多年，具有普遍性，其持續而穩定之法律見解，可能形成「某種秩序」，其若足具特殊正當程序保障之必要性，固然須由海關報由財政部核定，始能引據稅則號別歸列之新見解。但此一特殊正當程序規範既然旨在兼顧法之正確性與安定性，其發動與踐行仍有前提要件，即須海關對進口貨品之稅則歸列有錯誤，且行之有年，透過時間及案例數量之持續累積，其錯誤儼然成為共識，致有踐行特殊正當程序而為改變之必要者，始足當之。若僅係特定些許前例其稅則歸類不當，並未具有「通案性」者，海關基於法律之正確適用，並未先送財政部核定，逕行變更前案之不當稅則歸類見解，改按適當之稅則號別為歸列，尚無不可。本件並無相關證據顯示有多家進口廠商及各進口海關，多年且頻繁，均將系爭貨物歸列於第9027節稅率為免稅之事實。是縱使上訴人可提出其進口Water Test Kits或Water Simple Test Kits在稅則號別歸類曾經核定為第9027.90.90號之前例紀錄，亦難僅憑此等前例，即足認定海關對於該稅則號別歸列之錯誤係植基於持續而穩定之「共識」。從而，系爭貨物尚不符合已達至「通案性」之程度，又無其他事證足供認定海關對於相同貨物之稅則號別歸類早已形成持續且穩定之錯誤共識，並無先送財政部核定始能改列之必要等語，經核尚無違誤。上訴意旨復主張：原判決以上訴人行為時尚未存在之財政部108年7月12日令及109年7月6日令，排除上訴人報運進口系爭貨物適用之財政部91年3月8日令所稱「整體性」、「延續性」，認為非屬貨物稅則號別「通案」歸列原則變更，被上訴人於改列前並無先送財政部核定之必要，有判決不適用法規及不備理由之違法云云，仍難採取。

01 (五)末查，本院為法律審，依行政訴訟法第254條第1項規定，應
02 以高等行政法院判決確定之事實為判決基礎，當事人在上訴
03 審不得提出新攻擊防禦方法或新事實、新證據資為上訴之理
04 由。上訴人於上訴時始提出美國海關HQ950405號稅則案例及
05 發明專利說明書等新證據，主張：系爭貨物之試劑與待測液
06 體除發生變色反應外，亦一併執行由試劑變色後反應，比對
07 標準比色卡或吸光度比色計，核對確定待測液體中特定物質
08 濃度之分析程序，非僅為與特定物質發生反應之試劑，依美
09 國海關HQ950405號稅則案例，不適合歸入稅則號別第3822
10 節。又系爭貨物組成為試劑及標準色卡，並以此申請獲得發
11 明專利，其背景技術、發明說明均強調用於水質分析作業，
12 非僅為試劑顯色反應，原判決未審認系爭貨物之整體及主要
13 功能，有認定事實違背經驗法則、論理法則及理由不備之違
14 法云云，本院無從審酌，併此敘明。

15 六、綜上所述，原判決駁回上訴人在原審之訴，並無違誤，上訴
16 意旨指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁
17 回。

18 七、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1
19 項、第98條第1項前段，判決如主文。

20 中 華 民 國 113 年 4 月 19 日

21 最高行政法院第四庭

22 審判長法官 王 碧 芳

23 法官 許 瑞 助

24 法官 王 俊 雄

25 法官 侯 志 融

26 法官 鍾 啟 煒

27 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

28 中 華 民 國 113 年 4 月 19 日

29 書記官 廖 仲 一