

臺北高等行政法院判決

111年度訴更一字第14號

111年5月19日辯論終結

原告 台灣費森尤斯醫藥股份有限公司

代表人 Andreas Hendrik De Wit（董事長）

訴訟代理人 陳威駿 律師

柯佩吟 律師

宋穎玟 律師

被告 財政部關務署基隆關

代表人 楊崇悟（關務長）

訴訟代理人 張培瑤

上列當事人間進口貨物核定稅則號別事件，原告不服財政部中華民國108年4月16日台財法字第10813906280號（案號：10701399號）訴願決定，提起行政訴訟，經本院108年度訴字第787號判決後，最高行政法院發回更審，本院判決如下：

主 文

訴願決定及原處分（含復查決定）關於附表二所示報單項次之核定金額總計新臺幣1,740,875元（即進口稅新臺幣1,657,985元及營業稅新臺幣82,890元）部分均撤銷。

第一審及發回前上訴審訴訟費用均由被告負擔。

事實及理由

一、爭訟概要：

原告委由訴外人益和報關有限公司於民國107年7月至8月間向被告報運進口日本、美國、德國及法國產製血液透析器（下稱系爭血液透析器）及透析液過濾器（下稱系爭透析液過濾器）等15批（進口報單號碼：第AW/07/253/M0544號等，詳如附表一所示），原申報稅則號別第9018.90.90號

01 「其他第9018節所屬貨品之零件及附件」及第9018.90.50號
02 「人工腎（透析）裝置」，稅率均為FREE，電腦核定以文件
03 審核（C2）通關，其中報單號碼第AW/07/253/M0609號，經
04 被告改以貨物查驗（C3）方式通關。嗣被告審核結果，以來
05 貨為液體過濾器，應改歸列稅則號別第8421.29.90號「其他
06 液體過濾或淨化機具」，按稅率3%核課，核定應納稅費新
07 臺幣（下同）4,970,818元（詳如附表一所示）。原告不
08 服，申請復查，經決定駁回（被告107年10月26日基普五字
09 第1071023083號復查決定書，下稱復查決定），提起訴願，
10 亦遭駁回〔財政部108年4月16日台財法字第10813906280號
11 （案號：10701399號）訴願決定書，下稱訴願決定〕，續提
12 行政訴訟，聲明求為判決撤銷訴願決定、復查決定及原處
13 分。原告於原審訴訟進行中，於109年5月27日具「行政訴訟
14 變更訴之聲明狀」（下稱聲明狀），陳述被告上開核定之稅
15 費4,970,818元，包括進口稅、推廣貿易服務費及營業稅。
16 進口稅稅額計算式為：貨物完稅價格×進口稅稅率，營業稅
17 額計算式為：（貨物完稅價格＋進口稅）×5%，推廣貿易服
18 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
19 響進口稅及營業稅之計算，至於推廣貿易服務費則不因稅則
20 之變動改列而影響。原告稱僅爭執系爭血液透析器改列稅
21 則，就系爭透析液過濾器（即進口報單號碼AW/07/253/M060
22 3項次4，及進口報單號碼AW/07/253/M0609項次8、9）之稅
23 則不予爭執，並計算其因系爭血液透析器改列稅則而增加之
24 進口稅及營業稅稅總計1,740,885元。據此，變更訴之聲明
25 為：訴願決定及原處分（含復查決定）關於因系爭血液透析
26 器改列稅則而增加之進口稅及營業稅稅總計1,740,885元
27 （嗣於更審後更正為1,740,875元，詳如附表二所示）部分
28 均撤銷。經本院108年度訴字第787號判決（下稱原判決）駁
29 回原告之訴，上訴人不服，提起上訴，經最高行政法院109
30 年度上字第911號判決發回本院（下稱發回判決）。

31 二、原告起訴主張及聲明：

01 (一)主張要旨：

02 1.原告就本件報運進口之系爭透析液過濾器（即進口報單號碼
03 AW/07/253/M0603項次4、進口報單號碼AW/07/253/M0609項
04 次8、9）之稅則部分不予爭執。

05 2.依進口稅則及國際商品統一分類制度註解（下稱HS註解），
06 血液透析器屬於醫療用具，而應歸類於第90章第9018.90.50
07 號稅則號別「人工腎臟（透析）裝置」中。HS註解第8421節
08 （Ⅱ）過濾或淨化液體或氣體用之機器及其裝置中規定：歸
09 入第8421節之過濾器與淨化器應為「工廠用大型過濾器與淨
10 化器」，或「內燃機或家庭所用小型過濾器」，惟血液透析
11 器為醫療用具，與上開工廠用過濾器材或家庭用小型過濾器
12 材不同，自無法相比擬，而不應將血液透析器適用於第8421
13 節中；更何況，海關進口稅則解釋準則第16類註一已明文排
14 除90章之物品，且HS註解第8421節亦明文表示人工腎臟（透
15 析）裝置不應納入第8421節中。被告逕自將用於專業性操作
16 之醫療用具，與工業用、家庭用之過濾器材相比擬，實已逾
17 越海關進口稅則及HS註解，顯有裁量濫用之虞。

18 3.9018.90.50描述之貨品為「人工腎（透析）裝置」，8421.2
19 9.90所描述者則為「其他液體過濾或淨化機具」，9018.90.
20 50對於貨品之描述顯較8421.29.90所描述者具體明確，而血
21 液透析器即為人工腎（透析）裝置，即使被告認為血液透析
22 器可歸列於9018節及8421節，然依HS註解及海關進口稅則解
23 釋準則三，亦應歸列於規定較具體明確之9018.90.50。又歐
24 盟、美國等各大國之進口關稅稅則，即使適用8421.29之稅
25 則號別，其關稅皆為0%，更遑論其他國家如新加坡、菲律
26 賓、越南、馬來西亞、韓國等國家仍是歸列9018.90，我國
27 如執意將血液透析器歸入8421.29稅則號別中，基於該產品
28 本質及功能並未改變之原則，自應將關稅降為0%。另血液
29 透析器屬於醫療產品之本質並未改變，且我國醫療器材適用
30 稅則於91年加入WTO後，即因關稅減讓承諾，稅率於5年內降
31 為0%，包括洗腎時須使用之血液迴管路及動靜脈瘻管針，

01 且血液迴管路及動靜脈瘻管針從不因國內有產製而調高稅
02 率，顯見將醫藥產品之關稅降為0%乃WTO所要求，更為國際
03 趨勢。再者，被告稱人工腎臟裝置必須洗腎機、血液透析
04 器、透析液、血液迴路管、動靜脈瘻管針整套進口，才得歸
05 入稅則號別第9018.90.50號，惟不論是HS註解中文版或英文
06 版或其他任何文獻，均無此闡釋。此外，衛生福利部食品藥
07 物管理署（下稱衛福部食藥署）醫療器材分類等級資料庫係
08 衛福部食藥署針對醫療器材分類分級，並強調血液透析器為
09 醫療器材，並未定義人工腎（透析）裝置之範圍，被告以衛
10 福部食藥署之文件，逕以認定血液透析器為人工腎（透析）
11 裝置之零件及附件，顯不可採。縱認血液透析器係人工腎
12 （透析）裝置之零件及附件（原告否認之），惟另案（本院
13 108年度訴字第149號）於108年7月31日準備程序庭時詢問被
14 告是否係透過稅則解釋而改列稅則號別，被告答覆：「核列
15 時……根本沒有考慮到國內的市場，也沒有人去解釋人工腎
16 透析裝置是什麼東西，是108年6月之後（財政部）關務署
17 （下稱關務署）函詢衛福部，才函覆人工腎透析裝置，是要
18 包含血液循環系統、血液透析器、透析液傳輸系統」，且被
19 告係於108年6月27日始以基關五字第1081016089號函文詢問
20 關務署人工腎（透析）裝置之貨物定義或範圍，顯見在106
21 年8月14日發布新聞稿改列血液透析器之稅則號別時，被告
22 尚未查明人工腎（透析）裝置之貨物定義或範圍，即逕自改
23 列血液透析器之稅則號別，此將對於我國市場及病患產生劇
24 烈之影響，被告改列血液透析器稅則號別之行為實在過於草
25 率，顯不符合行政程序。

- 26 4.縱認血液透析器為人工腎臟（透析）裝置之零件及附件，惟
27 依照HS註解及海關進口稅則解釋準則之相關規定，血液透析
28 器亦應歸列於第9018節中，即在解釋HS註解8421節節不包括
29 （d）人工腎（透析）裝置之涵攝範圍，自應回歸人工腎
30 （透析）裝置內何者具有透析功能，而唯一具有透析功能者
31 即為血液透析器，故依目的性解釋，血液透析器自應在排除

之列。血液透析治療過程中所發生之擴散與對流傳導作用是在透析器內發生，血液透析器實為人工腎臟（透析）裝置之核心，洗腎機僅係輔助血液透析器之運作，使其運作更有效率，洗腎機方可能為人工腎臟（透析）裝置之附件。血液透析器是人工腎臟（透析）裝置之核心，不能因洗腎機本身體積較大，即認為血液透析器是人工腎臟（透析）裝置之零件或附件。因此，血液透析器並非僅為單純之零件或附件，應為人工腎臟（透析）裝置之主體，自應歸列在稅則號別第9018.90.50號。又無論從HS註解之中文版或英文版皆無法看出被告所述應適用2（a），再適用2（b），再適用2（c）之歸列邏輯。再查，HS註解第90章章註總則（Ⅲ）亦表示「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」，血液透析器僅可專用於洗腎機，而無法作為他用，故依HS註解規定，血液透析器自應隨同其所屬機器用具等歸入同一節，則系爭血液透析器自應歸列稅則號別第9018.90.50號。退步言之，如不能歸入第9018.90.50號，亦應歸入第9018.90.80（其他第9018節所屬貨品）或9018.90.90（其他第9018節所屬貨品之零件及附件），被告逕自改列第84章，顯有違誤。

5.原告自100年以前即開始進口血液透析器，統計自102年起至107年止，持續進口共876批，原告均以第9018.90.50號之稅則號別向被告申報，被告從未表示異議，是被告持續長達十數年均核定血液透析器之稅則號別為第9018.90.50號之行政處分，已具規範原告進口血液透析器之規制效果，並已形成一穩定之法秩序，足使原告預見該規範效果作為其進口申報行為之準則，並已引起原告之信賴，原告自具有正當合理之信賴基礎，並有具體信賴之表現，且原告亦無行政程序法第119條所列各款信賴不值得保護之情形，原處分有違信賴保護原則。

6.血液透析器申報稅則號別第9018.90.50號已行之多年，依財政部91年3月8日台關稅字第0910550152號令（下稱91年3月8

日令）、75年4月19日台財關第7505338號函（下稱75年4月19日函）及77年3月23日台財關第770027306號函（下稱77年3月23日函）規定，如海關對於進口貨品之稅則歸列，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，應由關稅總局報部核定。原告長達十數年來進口血液透析器皆被歸列於稅則號別第9018.90.50號，且關務署於另案本院108年度訴字第149號案件自承血液透析器過去沒有爭議，甚至，另案法院發函給中華民國醫療器材商業同業公會全國聯合會，其回函附件2亦可證所屬會員均申報9018.90.50號，顯見已行之多年，如被告逕自變更為稅則號別第8421.29.90號，將導致原告須被課徵3%之關稅，嚴重影響廠商之權益，故有上開函釋之適用。又財政部91年3月8日令經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，75年4月19日、77年3月23日函及108年7月12日令，均要求遵循正當程序始得改列稅則，此乃財政部之一貫見解，是以，財政部上開正當程序之要求，其適用自不侷限於108年7月12日令發布後始進口報關之貨物，故本件仍應報財政部核定並以部令登載於行政院公報始得改列稅則號別。就血液透析器之稅則改列過程可知，被告僅因關務署針對「中空纖維膜」發布106年4月5日台關稅字第1061006620號令（下稱106年4月5日令）釋後，即直接進一步以發布新聞稿之方式改列，未予審酌財政部91年3月8日令釋，報部核定並登載公報，顯有重大瑕疵。

- 7.被告改列前並未審慎評估，亦未慮及相關輸出入規定，更違反大陸物品不准進口之政策，顯見被告驟然改列實屬草率。又基於我國加入WTO後之醫藥品關稅減讓承諾以及我國長期對重症且為人體官能代替品之醫材均採取零關稅政策之考量，自應歸列9018.90，方符醫療產品「零稅率」政策，原處分改列8421.29，實有違誤。再者，我國血液透析器幾乎仰賴進口，被告若對血液透析器核課3%之稅率，相關業者可能將進口成本反映於血液透析器之售價上，但衛福部給付

01 總額不變下（甚至有可能隨著病患人數增加，以及核定健保
02 點值的變動造成給付之金額變少），各醫療院所礙於成本及
03 利潤之考量，自然選擇效能較差但價格較低廉之血液透析
04 器，此舉將直接影響腎臟病患健康之權益，被告實不應將此
05 隱性傷害轉嫁至腎臟病患身上。

06 (二)聲明：

07 訴願決定及原處分（含復查決定）關於附表二所示報單項次
08 之核定金額總計1,740,875元（即進口稅1,657,985元及營業
09 稅82,890元）部分均撤銷。

10 三、被告答辯及聲明：

11 (一)答辯要旨：

12 1.海關對於稅則號別品目之劃分，除依據中華民國海關進口稅
13 則各稅則號別之貨名，各類、章及其註及解釋準則之規定
14 外，並得參據HS註解及其他有關文件，本諸職權依法核定歸
15 列。依HS註解關於稅則第90章章註2（a）、總則篇（Ⅲ）零
16 件及附件闡釋規定，進口貨品即使經認定為稅則第90章儀器
17 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
18 各節所列之貨品，即應歸入其各節。血液透析器係由塑膠套
19 管及中空纖維管（管壁材質：Helixone薄膜）組成，通常由
20 6,000至15,000多根之微小中空纖維管組成，再裝於塑膠套
21 管中，塑膠套管有4個接口，供血液及透析液進出，血液透
22 析時，血液流經微小中空纖維管之內層，而透析液流經微小
23 中空纖維管之外層，血液與透析液是以相反之方向流動，隔
24 著纖維膜利用擴散及滲透作用將血液中之毒素擴散至透析液
25 中，清潔之血液再引流回病患，雖屬稅則第90章所列人工腎
26 （透析）裝置之零件，惟審酌其功能，血液透析器使血液透
27 過薄膜擴散作用藉以除去血液中之毒素，參據HS註解對稅則
28 第8421節之詮釋，血液透析器過濾類型屬物理性（擴散透
29 析），過濾材質為薄膜，過濾主體為液體（血液為液體），
30 係分離液體內之毒素及雜質，故血液透析器符合上開HS註解
31 對稅則第8421節之規範，核屬稅則第8421節「液體過濾及淨

01 化機具」之範疇。血液透析器屬稅則號別第9018.90.50號
02 「人工腎（透析）裝置」之「零件」，亦屬稅則第8421節
03 「液體過濾及淨化機具」之範疇，依據海關進口稅則第3點
04 總則一及第2點解釋準則一規定，按HS註解對稅則第90章章
05 註2（a）規定，並參酌世界關務組織分類意見彙編8421.29/
06 1、歐盟海關編號PLPL-WIT-2017-01004案例稅則分類意旨，
07 同時佐以關務署臺北關106年6月26日（106）北預字第0163
08 號及關務署高雄關106年7月10日（106）高預字第0110號進
09 口貨物稅則預先審核答覆函之分類理由，爰將血液透析器改
10 列稅則號別第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」，
11 洵無不合。

12 2.依財政部91年3月8日令釋意旨，可知海關發現行之多年所歸
13 列之進口貨物稅則號別有不適當之情形，擬變更稅則號別
14 者，須先符合適用範圍、整體性及延續性三項原則，經報請
15 關務署轉報財政部核可，始能改列。又依關務署106年12月5
16 日台關稅字第1061025118號函（下稱106年12月5日函），及
17 另案廠商於104年7月至105年12月間向海關報運進口透析液
18 過濾器計3批（進口報單第AW/04/226/95040號等3份），經
19 核定歸列稅則號別第9018.90.50號「人工腎（透析）裝
20 置」，按稅率0%徵稅放行。可知原告與上揭關務署函示及
21 該另案廠商對於血液透析器及透析液過濾器之稅則歸列，並
22 非均經海關核定為同一稅則號別，尚不符合上開令釋意旨揭
23 示之整體性原則，自無該令釋之適用。又血液透析器為稅則
24 號別第9018.90.50號「人工腎（透析）裝置」之「零件」，
25 顯與人工腎（透析）裝置為不同貨物，血液透析器亦屬稅則
26 第8421節「液體過濾及淨化機具」之範疇，依據海關進口稅
27 則第3點總則一及第2點解釋準則一規定，按HS註解對稅則第
28 90章章註2（a）及第90章總則篇（Ⅲ）零件及附件但書之規
29 定意旨，應歸列稅則第8421節「液體過濾及淨化機具」，自
30 無稅則號別第9018.90.50號適用之餘地，原告主張裁量濫用
31 一即，核無足採。再者，血液透析器僅具過濾血液之功能，

01 尚無法供血液透析治療，依海關進口稅則解釋準則二、
02 （甲）規定，血液透析器尚不具人工腎（透析）裝置完整或
03 完成貨品之主要特性，自無法歸列稅則號別第9018.90.50號
04 「人工腎（透析）裝置」。

05 3.徵收關稅為國家主權之明顯象徵，世界各國基於經濟管理體
06 制與政策之差異，並考量國際政治因素，各國對於關稅稅率
07 之制定，自或容有相異之處，他國之稅率為何，自無法拘束
08 我國。況本件稅率之適用，係被告依法核定來貨應歸屬之稅
09 則號別後，依據該特定稅則號別所指引之稅率作為計稅之基
10 礎，被告對於稅率之高低並無裁量權限。原告主張我國加入
11 WTO後之醫藥品關稅減讓承諾以及我國長期對重症且為人體
12 官能代替品之醫材均採取零關稅政策之考量，自應歸列稅則
13 第9018.90目，方符醫療產品「零稅率」政策，原處分改列
14 稅則第8421.29目，實有違誤等語，並非可採。另查海關於
15 行使稅則核定此一涉及高度專業性及技術性判斷之職權時，
16 必須對於進口貨物按其材質成分、加工層次、主要功能、特
17 性或用途等要素，依照上揭規定所提示之各項原則，加以綜
18 合審酌，至於各貨品主管機關為應管理需要而對貨品所為之
19 分類、分級，僅作為海關參考，並無拘束海關之效力，此觀
20 海關配合進出口貿易管理作業規定第4點第4款規定甚明。準
21 此，醫療器材許可證所列血液透析器屬於醫療器材，不影響
22 海關就實到貨物稅則號別之歸列。

23 4.被告就血液透析器於不同時間進口者之稅則分類縱有不同，
24 其對本件稅則之核定亦無拘束力。被告就血液透析器所為稅
25 則分類既無違誤，則原告於不同期間進口相同貨品，海關之
26 稅則分類是否與本件相同，即不在審究之列，原告自無要求
27 被告重複作成錯誤核定之權利。原告雖長期申報血液透析器
28 稅則號別為第9018.90.50號，皆獲被告認其為洗腎用醫療器
29 材而以該稅號放行，惟被告認血液透析器屬稅則號別第901
30 8.90.50號「人工腎（透析）裝置」之「零件」，亦屬稅則
31 第8421節「液體過濾及淨化機具」之範疇，依據海關進口稅

則第3點總則一及第2點解釋準則二規定，按HS註解對稅則第90章章註2(a)之規定，改列稅則號別第8421.29.90號，此屬正確之分類，且被告業已敘明稅則號別改列之理由，並非恣意變更。又貨物稅則號別之改列，性質上屬匡正之分類，於關稅實務中並非絕無僅有。關稅稅費之核定繫諸稅則號別之歸列，稅則號別之歸列屬法律涵攝，性質上無從為信賴之基礎，其稅則號別之匡正與信賴保護原則無涉。再者，進口貨物之進口商對進口貨物之稅則分類及其關稅稅率，應自行承當其風險，蓋有關「預定進口之貨物實體以及該實體物品在稅則上之客觀歸屬」，乃是屬於進口貨品買入成本之一部，必須由進口商在進口之際預為評估。如果貨品名稱與實物不符，或實物歸類之主觀認知有誤，其風險均應由進口人承擔。而透過稅則預審，可以降低此一稅額不確定之風險，爰先前個案稅則號別之核定處分，僅對該案貨物有拘束力，不及於其他個案，故不能作為嗣後個案稅則號別核定之信賴基礎。如血液透析器曾經海關積極地以稅則疑義解答、稅則預審，或任何書面通知進口人應歸列第9018節，或可作為之後稅則核定的信賴基礎，但經查本案並無此一情形。

5. 本案報運進口前已有他案數廠商正確申報稅則號別並繳稅，即令財政部91年3月8日令廢止後，回歸適用75年4月19日函，查75年4月19日函所處理之案件類型，依據77年3月23日函說明二，可知係處理通案稅則歸列之變更類型。原告報運進口前，已有他案數廠商正確申報稅則並繳稅達數百萬元，從而本案不屬通案須報部之類型。且依關務署106年12月5日函認無庸踐行報財政部程序。又海關所稱通案拘束力之判準，包括經關務署發布從而對所屬轄下全體海關，核定稅則號別時，具有拘束力之判準。諸如關務署作成稅則疑問解答、稅則預先審核見解或採納世界關務組織及其他國家之見解而作成之見解。綜上，血液透析器於106、107年間均有核定歸列稅則第8421節之紀錄，且原告未能提出如稅則預審等有拘束力之稅則歸類將與本案相同屬性之貨物歸列稅則第90

18節之事證，本件原告將系爭血液透析器申報稅則號別第9018.90.50號，被告將之均改列稅則號別第8421.29.90號，即非屬通案，自無須報請財政部核定。

(二)聲明：

原告之訴駁回。

四、爭點：

(一)被告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、六等規定是否相合？

(二)被告將系爭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，被告是否得逕予個案變更？

五、本院的判斷：

(一)前提事實：

上開爭訟概要欄所述之事實，為兩造所不爭執，並有進口報單、系爭血液透析器仿單（原處分卷1附件1）、稅費資料（原處分卷1附件2）、復查決定及送達證書（原處分卷1附件4）、訴願決定（原處分卷1附件22）可查，堪信屬實。

(二)被告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：

1.應適用的法令及法理的說明：

(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

01 定，應依照稅則號別所列之名稱及有關類或章註為之，此等
02 稅則號別或註內未另行規定者，依照後列各準則規定辦理。
03 二、（甲）稅則號別中所列之任何一種貨品，應包括該項貨
04 品之不完整或未完成者在內，惟此類不完整或未完成之貨
05 品，進口時需已具有完整或完成貨品之主要特性。該稅則號
06 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
07 整或完成者），而於進口時未組合或經拆散者。……六、基
08 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
09 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
10 比較。為本準則之適用，除非另有規定，相關類及章之註釋
11 亦可引用。」準此，進口貨物稅則號別之核定，係屬貨品特
12 徵與稅則規定之涵攝問題，關於稅則號別之適用，原則上應
13 依稅則號別所列之貨名為之，而是否屬該貨名規範範圍，則
14 應依有關之類或章註判斷之，若無適當之節或註解可適用，
15 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
16 號之歸屬。

17 (2)海關進口稅則第8421節為「離心分離機，包括離心式脫水
18 機；液體或氣體過濾及淨化機具」，其下稅則第8421.29.90
19 號為「其他液體過濾或淨化機具」，第1欄稅率「3%」。第
20 9018節為「內科、外科、牙科或獸醫用儀器及用具，包括醫
21 學插圖器、其他電氣醫療器具及測定目力儀器」，其下稅則
22 第9018.90.50號「人工腎（透析）裝置」，第1欄稅率為
23 「免稅」。按HS註解關於稅則第90章章註2（a）之規定：
24 「……凡本章之機器、用具、儀器或器具所用之零件及附
25 件，應按下列規定分類：（a）凡零件及附件屬於本章或第8
26 4章、第85章或第91章（第84.87、85.48或90.33節除外）中
27 任何節所包括之貨品，均應歸入其各節。」又對稅則第90章
28 之詮釋，於總則篇（III）零件及附件中亦闡示：「除依本
29 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
30 本章之機器、用具、儀器或器具者，得隨同其所屬機器用具
31 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90.12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。

2. 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。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，為兩造所不爭執（本院卷第166-167頁），並有系爭血液透析器之仿單（原處分卷1第38-41頁）、人工腎（透析）裝置照片（原處分卷1第110頁）、血液透析器之圖示（原處分卷1第241-242頁）可稽。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

01 質……。」顯然血液透析器本身即為液體過濾器，屬稅則第
02 8421節之範疇。從而，被告將系爭血液透析器歸列為稅則號
03 別第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」，與海關進
04 口稅則總則一及解釋準則一、六等規定，並無不合。

05 (三)被告將系爭血液透析器改歸列稅則號別第8421.29.90號「其
06 他液體過濾或淨化機具」（稅率3%），涉及具反覆適用性
07 質之通案歸列稅則變更，被告逕予個案變更違反正當程序之
08 要求：

09 1.應適用的法令及法理的說明：

10 (1)憲法第19條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人
11 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
12 稅主體、租稅客體、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租
13 稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之。蓋稅捐本
14 質上為對人民財產之侵害，必須依據法律始得課徵，而稅率
15 為稅捐構成要件，其變動務必踐行立法程序並公告之，此為
16 稅捐法定原則，以維護人民財產權。惟有關進口貨物在關稅
17 法上之類別歸屬（即如何在稅則號別中所列各式各樣的產
18 品，歸入其中之一特定產品），乃屬「將實際存在之貨品，
19 涵攝至稅則號別所抽象定義之『特定貨物法律概念』」中，
20 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
21 會因而導致稅率不同，倘經由長時間及案例數量之累積，該
22 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
23 會（包括海關）就該進口商品稅率之共識。擬變更該等因長
24 期涵攝所生之共識，屬於法律見解之變更，當其涉及具反覆
25 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
26 更（因為海關進口稅則該等抽象規範本身並無錯誤），但發
27 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
28 題。

29 (2)就此依原告報運進口系爭血液透析器時之財政部75年4月19
30 日函：「海關對於進口貨品之稅則歸類，應求前後一致。如
31 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（註：現行規定為復查）案件，應依關稅法第23、24及25條（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（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。」嗣財政部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（即海關取得課徵關稅權），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。

- (3)受發回或發交之高等行政法院，應以最高行政法院所為廢棄理由之法律上判斷為其判決基礎，行政訴訟法第260條第3項定有明文。本件為經最高行政法院發回更審之案件，本院在此個案中，自應受發回判決前揭所表示個案法律意見之拘束，並依其提示之法律意見，據以為解釋法律之指針。

01 2.原告自101年起持續進口血液透析器，並以稅則號別第9018.
02 90.50號「人工腎（透析）裝置」為「免稅」報運進口，有
03 被告提出之調印進出口報單作業（外放被告111年2月25日基
04 普五字第1111004868號行政補充答辯狀附件1）可參，而其
05 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
06 免稅申報進口，僅因關務署106年4月5日令及106年8月14日
07 新聞稿，指出「血液透析器」應歸列稅則號別第8421.29.90
08 號，從此，各海關即援引該令釋及新聞稿，就包含原告在內
09 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
10 免稅提高至3%，致衍生多起行政訴訟，且繫屬本院者除本
11 案外，另有107年度訴字第1400、1401、1402號、108年度訴
12 字第82、149、206、236、237、281、307、353、436、78
13 7、1307號、109年度簡上字第64號等事件等情，有上開事件
14 一覽表及裁判書（外放）足憑。堪認被告就包含原告在內多
15 家進口廠商，多年且頻繁將「血液透析器」歸列於第9018節
16 以下之「免稅」之事實，已具有普遍之通案性質，迄關務署
17 106年4月5日令及106年8月14日新聞稿之發布，被告驟然變
18 更其稅則號別改依「稅率3%」核課關稅並增加營業稅額，
19 核屬通案性之稅則號別見解變更，被告未經報請財政部核定
20 之正當程序，逕行改變，並令其變更之效力溯及既往，應屬
21 違法，是原處分就系爭血液透析器因稅則號別變更而增加關
22 稅（即進口稅）及營業稅核課之部分所為補稅處分，應予撤
23 銷。

24 3.至被告所舉101年11月26日、102年12月6日、106年11月2
25 日、106年12月20日、107年2月14日其他廠商申報「8421」
26 之例（原處分卷附件21、本院卷第153、155頁），僅屬少數
27 零星個案；況且，後三者之廠商報運進口日期部分均在關務
28 署106年8月14日發布新聞稿之後，則前揭個案是否受關務署
29 106年4月5日令及該新聞稿之規制而為申報，亦未可知，自
30 不得以此列入是否符合通案性之考量。另依卷附關務署106
31 年12月5日函（原處分卷1附件14），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，自非屬已踐行具反覆適用性質之通案歸列稅則變更之核定程序。

(四)綜上所述，系爭血液透析器進口貨物之稅則號別變更，涉及具反覆適用性質之通案歸列稅則變更，被告未依上開財政部函釋令，報經財政部核定，以部令發布，並自發布日生效之程序，且溯及既往適用，即於法有違。從而，原處分關於附表二所示報單項次之核定金額總計1,740,875元（即進口稅1,657,985元及營業稅82,890元）所為之補稅處分部分，即屬違法，復查決定及訴願決定未審及於此，就該部分而為維持，亦有不法。原告聲明求為撤銷訴願決定及原處分（含復查決定）關於附表二所示報單項次之核定金額總計1,740,875元（即進口稅1,657,985元及營業稅82,890元）部分，為有理由，應予准許。

六、本件判決基礎已經明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述之必要，一併說明。

中 華 民 國 111 年 5 月 31 日

臺北高等行政法院第一庭

審判長法 官 許瑞助

法 官 林麗真

法 官 孫萍萍

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。

三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第241條之1第1項前段）

四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第1項但書、第2項）

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所 需 要 件
(一)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1. 上訴人或其法定代理人具備律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2. 稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
(二)非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1. 上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4. 上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中 華 民 國 111 年 5 月 31 日
書記官 李虹儒