臺北高等行政法院判決

107年度訴字第1402號

109年5月7日辯論終結

原　　告　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

被　　告　財政部關務署基隆關

代　表　人　楊崇悟

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107年9月6日發文字號台財法字第10713918480號（案號：第00000000號）訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、程序事項：被告代表人原為蘇淑貞，於訴訟進行中變更為楊崇悟，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟（參見本院卷五第205至210頁），核無不合，應予准許。

二、事實概要：原告委由貿一報關有限公司及平安報關行股份有限公司於民國106年3月至11月間，向被告報運進口德國、日本及泰國產製血液透析器及透析液過濾器計26批（報單號碼及進口日期詳見附表），就血液透析器原申報稅則第9018.90.50號「人工腎（透析）裝置」，稅率0%，就透析液過濾器原申報稅則第9018.90.80號「其他第9018節所屬之貨品」，稅率0%，經電腦核定附表序號1至18之報單以免審免驗（C1）或文件審核（C2）方式通關，並依關稅法第18條第1項規

定，按申報事項先行徵稅放行，事後再加審查；序號第19至26之報單以文件審核（C2）方式通關，其中序號第22號之報單經被告改以貨物查驗（C3）方式通關。嗣經被告審查結果，認來貨為中空纖維型血液透析器及透析液過濾器，改列稅則為第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」，以稅率3%重行核定應納關稅及營業稅，稅額詳如附表所示。原告不服，申請復查，未獲被告107年3月16日基普五字第1061022827號復查決定（下稱原處分）變更，提起訴願復經決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

三、原告之主張

㈠聲明：訴願決定及原處分均撤銷。

㈡陳述：

1.附表所示血液透析器及透析液過濾器（下合稱系爭貨物）為專供醫治腎臟衰竭病患執行血液透析療程之設備，屬人工腎（透析）裝置，與洗腎機係分別為個別獨立之醫療器材，於進口前已取得改制前行政院衛生署（下稱前衛生署）核發之醫療器材許可證，精密度與一般在工業或家庭使用之淨化器及過濾器有明顯差異，依海關進口稅則及國際商品統一分類制度（HS）註解（下稱HS註解），應歸類於海關進口稅則第90章，歸列稅則第9018.90.50號，方屬適法。被告將供醫療用途之系爭貨物改列稅則第16類第84章項下專供工業使用之第8421.29.90號，依海關進口稅則第16類類註一（丑）規定：本類不包括第90章之物品，顯有違誤。縱認系爭貨物因同時具血液或透析液過濾功能，表面上可歸列稅則號別第9018.90.50號及第8421.29.90號，惟二者相較，後者僅為一般性說明，前者說明更為具體明顯，依海關進口稅則解釋準則（下稱解釋準則）三（甲）規定，應優先適用稅則第9018.90.

50號。又使用血液透析器為病患進行透析治療時，雖須以迴路管連接於血液透析機（俗稱洗腎機）一起使用，惟其係透析儀器中最重要之核心設備，且非洗腎機硬體結構之一部分，而係獨立在外之個別裝置，即不得認定血液透析器為人工腎（透析）裝置零件，故本件無法適用HS註解稅則第90章章註2(a)之稅則分類意旨，應依2(b)規定，歸列所專用特定機器（血液透析裝置）之稅則第9018.90.50號，而非歸列稅則號別第8421.29.90號，印度法院已有相似案例持相同見解，被告對此有利原告之案例未予採納，有違行政程序法第36條規定。且依醫師方文達於本院107年度訴字第1401號訴訟中之證詞，與本院98年度訴字第1402號判決、最高行政法院100年度判字第1863號判決理由，及「今日海關」季刊第59期「談零件之稅則分類（上）」一文內容，均足見血液透析器及透析液過濾器非屬「人工腎（透析）裝置」之零件，屬醫療上消耗器材，既經稅則第84章第8421節所明確排除之貨品，自應依解釋準則二（甲）規定，視同人工腎（透析）裝置，分類為稅則第9018.90.50號。

2.血液透析器及透析液過濾器未在海關進口稅則第84章項下明確歸列，被告未依關稅法第3條第2項規定報請行政院核定其正確之海關進口稅則號別，擅自改列為稅則第8421.29.90號，昧於實質課稅原則，有違租稅法律主義。

3.原告及國內同業多年來進口系爭貨物，被告皆歸列稅則第9018.90.50號及第9018.90.80號，已形成穩定法秩序，足使原告作為進口報運之準則。經濟部國際貿易局係於107年9月5日始以貿服字第1070152151號公告（下稱國貿局107年9月5日公告），增列貨品號列8421.29.90.10-1「一次性血液透析器」及8421.29.90.90-4「其他液體過濾或淨化機具」，

血液透析器及透析液過濾器自該時起方有明確之稅則號別可供遵循，基於實體從舊程序從新之法律適用原則，稅率變動應不溯及既往。系爭貨物既在新增之海關進口稅則公告前進口，仍應按以往原申報進口稅則稅率辦理，以符法律安定性。又伊自96年起至106年2月7日，曾分別以C1、C2、C3等方式，報運進口血液透析器及透析液過濾器合計69批，均申報稅則第9018.90.50號及第9018.90.80號，稅率0%，皆經被告核定，惟被告未循財政部75年4月19日台財關第0000000號函及77年3月23日台財關第000000000號函（以下分別簡稱財政部75年函、77年函），先報財政部核定，逕予援引財政部關務署（下稱關務署）於106年8月14日所發布新聞稿，稱血液透析器及其零件中空纖維膜均應歸列稅則第8421節以下，改列系爭貨物之稅則為第8421.29.90號，致伊增加關稅負擔，又未採取任何補救措施或訂定過渡期間，有違信賴保護原則。

四、被告之抗辯

㈠聲明：駁回原告之訴。

㈡陳述：

1.系爭貨物為「中空纖維型血液透析器」及「透析液過濾器」。其中「中空纖維型血液透析器」係由套管及中空纖維膜組成，為一次性使用之產品，利用管路一端連接洗腎機，另一端連接洗腎病患，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；「透析液過濾器」亦係由套管及中空纖維膜組成，將其組裝於透析裝置之透析液過濾支架上，可除去RO水（即逆滲透水）中微粒子之過濾器，二者雖屬稅則第90章所列人工腎（透析）裝置之零件，惟審酌其功能係利用內部之中空纖維膜，以過濾透析血液，除去

毒性物質及過濾RO水除去RO水中之微粒子，參據HS註解對稅則第8421節之詮釋(Ⅱ)，系爭貨物本身即為液體過濾器。又系爭貨物無法獨立完成人工腎（透析）裝置淨化血液目的，屬人工腎（透析）裝置之零件，其既係單獨進口，未與洗腎機同時進口，依據HS註解對稅則第90章總則篇(Ⅲ)零件及附件但書⑴之詮釋，即應歸列稅則號別第8421.29.90號。世界關務組織、歐洲海關、日本海關亦皆認定血液透析器及透析液過濾器為人工腎（透析）裝置之零件，關務署亦於106年8月14日發布新聞稿，強調血液透析器屬人工腎（透析）裝置之零件，應歸列稅則號別第8421.29.90號，是被告依稅則總則一及解釋準則一、六規定，將系爭貨物改列稅則號別第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」，洵無不合。

2.本件屬進口貨物核定稅則號別事件，非屬海關進口稅則之修正，與關稅法第3條第2項規定無涉，原告主張被告須報請行政院核定，自屬無據。

3.被告對個案稅則號別之核定，僅對該案貨物有其拘束力，不及於同一相對人相同貨物之其他個案；先前核定處分所適用稅則號別如有違誤，被告並不受拘束，而得依正確稅則號別對後進口案件作成核定處分，原告自不得主張應沿用錯誤之分類，要求被告重複作成錯誤核定，亦不得主張對錯誤之分類有信賴利益，故本件無信賴保護原則之適用。又原告報運進口系爭貨物前，已有其他2家廠商分別於106年3月8日至同年11月24日期間進口德國產製血液透析器計80筆，經海關核定歸列稅則第8421.29.90號，且有另一廠商於97年7月至100年4月間進口德國產製透析過濾器計5筆，亦經海關核定歸列行為時稅則第8421.29.00號「其他液體過濾或淨化機具」，則被告將系爭貨物改列稅則第8421.29.90號，非屬通案，原

告復未能提出如稅則疑義解答等有拘束力之稅則歸類，將與系爭貨物相同屬性之貨物歸列稅則第9018節之事證，自無財政部75年函及77年函適用之餘地，且與財政部91年3月8日台財關字第0910550152號令釋（下稱財政部91年3月8日令）所定整體性要件不合，亦不適用該令，自無須報請財政部核定其正確之稅則號別。又國貿局107年9月5日公告，係依貿易法施行細則第8條之1及貨品輸入管理辦法第8條第1項規定，將原無輸入規定之「一次性血液透析器」，自原歸列貨品分類號列8421.29.90.00-3改列8421.29.90.10-1，且應以輸入規定代號504管理，與稅則號別及稅率之核定無涉，原告執以主張被告對其於國貿局107年9月5日公告前進口之系爭貨物歸列稅則第8421.29.90號。違反實體從舊程序從新之法律原則云云，亦無可採。

五、如事實概要欄所載事實，為兩造所不爭執，並有附表所示進口報單、原處分及訴願決定附卷可稽，得採為判決之基礎。

六、經核本件爭點為：被告核定系爭貨物歸列稅則第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」（稅率3%），有無違誤？本院判斷如下：

㈠按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。」

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」；稅則第9018.90.90號「其他第9018節所屬貨品之零件及附件」（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。」（參見本院卷二第173頁）。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：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……」（參見本院卷二第177頁）。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8414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，稅則第9018.90.50號之「人工腎（透析）裝置」，包括血液透析機、水處理系統、血液透析器、透析液等，有社團法人臺灣腎友生活品質促進協會「血液透析系統的組成」資料及圖示說明附本院卷二第95至101、161至167頁可稽。是以，「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」，應無疑義。再者，透析液過濾器係在人工腎（透析）裝置中，連接透析液之設備，用以除去透析液中之微粒子（參見本院卷一第441頁），故人工腎（透析）裝置中之透析液，必須藉由過濾器予以淨化，如缺少該過濾器，對於洗腎病患之健康將有危害，故透析液過濾器亦屬「人工腎（透析）裝置」本質上所必須具備之一部分，而為該裝置之零件。

㈣附表序號1至26之血液透析器，包括：⑴FX Classix Dialysers；⑵Polysulfone Dialysers/Haemofilters；⑶CorDiax Haemodiafilters；⑷Hollow Fiber Dialyzer），依仿單之記載，⑴、⑶之適應症為「單次的使用於慢性血液透析或血液過濾透析治療。」（參見原處分卷1第222、228

頁），⑵之適應症為「單次的使用於慢性血液透析」（參見原處分卷1第217頁），⑷之適應症為：「空心纖維血液透析器，配合血液透析機進行血液透析，能清除體內尿毒素及調整水、電解質與酸鹼的平衡。」「適用於急性或慢性腎衰竭患者的血液透析、血液透析過濾（HDF）及血液過濾（HF）處理。」「急慢性腎衰竭及腎功能不全……配合洗腎機做血液透析術。」（參見原處分卷1第118、144、151、188頁）故上述血液透析器係搭配血液透析機使用，進行血液透析以清除體內尿毒素及調整水、電解質與酸鹼的平衡；且其係由套管及中空纖維薄膜組成，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，（參見上述「血液透析系統的組成」資料，及原告另提出之財團法人腎臟病防治基金會網頁「何謂血液透析」，與「人工腎（透析）裝置的介紹」等文章內容，附本院卷一第113至127頁，暨同卷第435、441、451頁之照片與示意圖），即其功能係利用內部之中空纖維薄膜以過濾透析血液，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……。」（參見原處分卷1第162頁），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。又附表序號

11、14、22之透析液過濾器包括EF-01、EF-02等2種型號，係屬除去透析液中微粒子之過濾器及除去RO水中微粒子之過濾器，且係利用中空纖維膜（Hollow fiber）過濾液體中之微粒子等情，有仿單附原處分卷1第122、127頁可稽。故該等透析液過濾器具有過濾及淨化液體之功能，參諸前揭HS註解對稅則第8421節之詮釋，其本身亦為液體過濾器，為稅則第8421節之貨物。從而，被告將附表所示血液透析器及透析液過濾器即系爭貨物，均列為稅則第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、六規定並無不合，自無違誤。

㈤原告雖主張：系爭貨物因具血液或透析液過濾功能，表面上可歸列稅則第9018.90.50號、第9018.90.80號及第8421.29.90號，惟二者相較，後者僅為一般性說明，前者說明更為具體明顯，依解釋準則三（甲）規定，應優先適用稅則第9018.90.50號及第9018.90.80號。又血液透析器為血液透析儀器中最重要之核心設備，且係獨立於洗腎機硬體結構之個別裝置，不得認係人工腎（透析）裝置零件，無法適用HS註解稅則第90章章註2（a），應依2（b）規定，歸列為稅則第9018.90.50號，印度法院亦有相似案例持相同見解，被告對該有利原告之外國案例未予採納，有違行政程序法第36條規定云云。惟查，系爭貨物為稅則第9018.90.50號「人工腎（透析）裝置」之零件，且為稅則第8421節所包括之貨品，依據解釋準則一，參照HS註解關於稅則第90章章註2（a）：構成第84章特別節別所屬物品之零件，應歸入該節稅則，不與所專用之機器用具歸入第90章以下節別之規定，即應歸入稅則第8421節，故無再適用解釋準則三（甲）：「稅則號別所列之貨品名稱說明較為具體明確者，應較一般性說明者為優先適

用。……」規定，及HS註解第90章章註2（b）針對2（a）以外之其他零件及附件所作註解之餘地。原告援引印度法院對於血液透析用之中空纖維透析器與血液過濾設備，認為應適用解釋準則三（甲）及HS註解稅則第90章章註2（b）規定，歸列稅則第9018.90.50號之判決見解，與海關進口稅則總則一及解釋準則一揭示之稅則分類原則不符，原告執以主張被告將系爭貨物歸列第8421節為違誤，尚非可採。

㈥原告復援引醫師方文達於原告對其進口其他血液透析器，經被告核定歸列稅則第8421.29.90號之處分不服，所提本院107年度訴字第1401號訴訟中作證之證言，與本院98年度訴字第1402號判決、最高行政法院100年度判字第1863號判決之部分理由，及「今日海關」季刊第59期「談零件之稅則分類（上）」一文所述「零件」必須具備條件之內容，主張：血液透析器及透析液過濾器非屬「人工腎（透析）裝置」之零件，屬醫療上消耗器材，並領有前衛生署所核發醫療器材輸入許可證，且為稅則第84章第8421節所明確排除之貨品，自應依解釋準則二（甲）規定，視同人工腎（透析）裝置，分類為稅則第9018.90.50號及第9018.90.80號云云。惟查：

1.依方文達醫師於本院另案證述：「血液透析主要是治療尿毒症的一個治療方法，最重要的還是以人工腎臟，就是你們所稱的血液透析器，主要那個是我們治療的核心的東西，其他東西都是輔助這個人工腎臟，希望它達成我們需要的治療效果」、「人工腎臟是我們最重要核心的東西，其他的東西都只是輔助人工腎臟發揮它最大的治療病人的功能」、「是耗材沒錯。我們用完就丟了，是一次用，不會重複使用，主要是我們怕重複使用會有感染性，對病人是有害的，這是人工腎臟的部分」、「（被告訴訟代理人：原告進口的血液透析

器，是否可以單獨使用？）目前都是一定要搭配洗腎機才能使用。」等語（參見本院卷二第75、77、85、87頁），可知血液透析器雖為人工腎（透析）裝置必備而不可或缺之一部分，惟必須搭配洗腎機方得使用，故血液透析器無法單獨達成血液透析治療之目的，尚不具人工腎（透析）裝置完整或完成貨品之主要特性，依解釋準則二（甲）有關稅則號別中所列任一貨品，所包括該項貨品之不完整或未完成品，須於進口時已具有完整或完成貨品主要特性之規定，血液透析器自無法歸列稅則第9018.90.50號「人工腎（透析）裝置」。被告因認系爭貨物中之血液透析器非屬人工腎（透析）裝置而係其零件，依海關進口稅則總則一及解釋準則一規定，按HS註解對稅則第90章章註2（a）及第90章總則篇（Ⅲ）零件及附件但書規定意旨，將其改列稅則第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」，與原告所提「今日海關」季刊第59期「談零件之稅則分類（上）」一文所述「零件」應符合條件之一，為不得具母體貨品主要特性（參見本院卷二第579頁）者，並無不合。又該文所述非屬零件之耗材，依其所舉事例，係指機器運作所必須之消耗性原物料，如汽（機）車使用之汽油或柴油，影印機使用之碳粉等；另本院98年度訴字第1402號判決理由謂：「稅則分類所謂機器或器具之『零件』，應係指機器或器具硬體結構之一部分而言，至於機器或器具運作所需之消耗性材料，非屬機器或器具硬體結構之一部分，自不得謂為機器或器具之『零件』。」等語，重點係在說明該案進口貨物中之RFB. FILTER G.係一種充填於廢氣捕捉器（過濾器）內，藉其化學特性，將廢氣中之氟氣（F2）吸附之化學混合物，屬於廢氣捕捉器（過濾器）消耗性材料，並非雷射曝光機硬體結構之一部分，故不得謂為雷射

曝光機之零件；最高行政法院100年度判字第1863號判決理由稱：「H.S.註解中文版第90章總則（I）：『……本章中之儀器、器具及上述物品之零件，可能為任何材質……。』之詮釋，係指某貨品為該章中之儀器、器具及上述物品硬體結構之一部分，屬該章中之儀器、器具及上述物品之零件時，該零件可能為任何材質，並非謂任何材質之貨品只要使用於該章中之儀器、器具及上述物品上，即是該章中之儀器、器具及上述物品之零件。」則係肯認前引本院98年度訴字第14 02號判決關於RFB.FILTER G.非屬雷射曝光機零件之判斷，並無違誤。本件原告進口之血液透析器及透析液過濾器，既與上述文章舉例之汽柴油、碳粉及本院另案判決中所涉化學混合物，係屬機器運作所需之消耗性原物料者，性質迥異，被告認定系爭貨物為人工腎（透析）裝置之零件，即難謂與上開文章所述零件須非屬耗材之要件及前述另案判決內容，有何牴觸。

2.再者，HS註解第84章第8421節：「……（Ⅱ）過濾或淨化液體或氣體用之機器及其裝置……本節不包括：……（d）人工腎臟（滲析）裝置（第90.18節）。」（參見本院卷二第341頁）所排除者為人工腎（透析）裝置，而非人工腎（透析）裝置之零件。又血液透析器與透析液過濾器雖均係作為血液透析之醫療用途，惟海關進口稅則並無醫療器材即一律應歸列第90章之規定；另觀諸血液成分分離機、耳溫槍膠套、手術用手套，分別經衛生福利部食品藥物管理署核發衛署醫器輸字第022043號、衛署醫器輸字第024906號及衛部醫器輸壹字第016065號許可證，且許可證種類均為「醫器」（參見本院卷三第26、28、30頁），惟該3種醫療器材乃分別歸列8421.19.00.20-0「血液成分分離機」、3926.90.16.11-5

「耳溫槍塑膠耳套」及4015.11.00.00-2「手套，外科手術用者」，第1欄稅率分別為4%、5%及5%（參見本院卷三第32至34頁），可見領有醫療器材許可證之醫療器材，非必歸列於稅則第90章。被告審酌系爭貨物之過濾類型屬物理性（擴散透析），過濾材質為薄膜，過濾主體為血液及透析液等液體，係分離液體內之毒素及雜質，符合HS註解對稅則第8421節之詮釋，屬稅則第8421節之範疇，再依海關進口稅則總則一規定及HS註解對稅則第90章章註2（a）規定，歸列其稅則為第8421.29.90號，核與海關進口稅則、解釋準則規定及HS註解內容，均無不符，則原告引用方文達醫師於本院另案中證述：「（原告訴訟代理人：本件『血液透析器』是否能以工業及家庭使用過濾器替代使用？）證人方文達：絕對不可能，因為家庭或是工業用的，大部分只有過濾的功能，跟一般的人工腎臟製造及功能不一樣，所以沒辦法代替，這是百分之百的。」等語，主張系爭貨物為領有前衛生署所核發輸入許可證之醫療器材，HS註解及海關進口稅則已明文將醫學儀器及用具歸於第90章，且為稅則第84章第8421節所明確排除之貨品，被告逕自改列第84章，顯有違誤云云，自難採憑。

㈦原告又主張：歐盟已明確回覆原告：CN Code 00000000包括人工腎透析裝置如人工腎，洗腎機及透析器，均個別獨立適用，故如人工腎臟（artificial kidney）係獨立進口時，應予歸屬為CN Code 00000000，並提出其於108年6月25日向歐盟執行委員會（European Commission）稅務及關務聯盟（Taxation and Customs Union）之歐盟直接聯絡中心（European Direct Contact Centre，下稱歐盟聯絡中心）提問，及聯絡中心於同年7月5日回覆之電子郵件為證（參見本

院卷四第339、341頁）。惟查，我國稅則第9018.90.50號之貨名為「人工腎（透析）裝置」，與原告引用之歐盟CN Code 00000000「Renal dialysis equipment（artificial kidneys, kidney machines and dialysers）」（意即「人工腎透析裝置（人工腎，洗腎機及透析器）」），係明文列舉人工腎、洗腎機及透析器等3種貨品為人工腎透析裝置者，有所不同，歐盟對原告回復人工腎獨立進口時應歸列CN Code 00000000，乃歐盟針對該CN Code 00000000所作說明，非得比附援引，就內容相異之我國稅則第9018.90.50號為相同解釋，故原告執上述與歐盟聯絡中心往來之電子郵件，主張系爭血液透析器如獨立進口時，應比照歐盟回覆意見，歸屬我國稅則第9018.90.50號，缺乏堅強論據，無足採取。

㈧原告繼主張：系爭貨物未在海關進口稅則第84章項下明確歸列，被告未依關稅法第3條第2項規定修改稅則，擅自更改系爭貨物適用之稅則號別，有違實質課稅原則云云。惟按關稅法第3條第2項係規定：「財政部為研議海關進口稅則之修正及特別關稅之課徵等事項，得邀集有關機關及學者專家審議之。」本件所涉爭議，乃被告將原告以稅則第9018.90.50號及第9018.90.80號報運進口之系爭貨物核定為稅則第8421.29.90號，是否適法，並不涉及海關進口稅則之修正，自無適用關稅法第3條第2項規定之餘地，原告指稱被告核定系爭貨物稅則為第8421節，有違上開關稅法條文規定云云，顯屬誤會，殊無足取。

㈨原告再主張：血液透析器及透析液過濾器自國貿局107年9月5日公告，增列貨品號列8421.29.90.10-1「一次性血液透析器」及8421.29.90.90-4「其他液體過濾或淨化機具」後，始有明確之稅則號別可供遵循，系爭貨物既在該稅則公告前

進口，仍應按以往原申報進口稅則稅率辦理，以符法律安定性。被告未循財政部75年函、77年函規定，先報財政部核定，逕予援引關務署於106年8月14日所發布新聞稿，稱血液透析器及其零件中空纖維膜均應歸列稅則第8421節以下，改列系爭貨物之稅則為第8421.29.90號，致伊增加關稅負擔，又未採取任何補救措施或訂定過渡期間，有違信賴保護原則云云。惟查：

1.海關進口稅則係以HS之6位碼為架構，向下延伸2碼而編成，僅該8位碼係依關稅法第3條第1項後段規定，經立法程序而制定公布，第9碼以後則係國貿局以海關進口稅則號別為分類架構，編訂之輸出入貨品分類表（貿易法施行細則第8條之1規定：「為依本法執行貿易管理，蒐集統計資料，經濟部國際貿易局得以海關進口稅則號別為分類架構，編訂輸出入貨品分類表。」參照）。國貿局107年9月5日公告，即係依前引貿易法施行細則第8條之1，及貨品輸入管理辦法第8條第1項：「免證輸入之貨品，其他法令另有管理規定者，貿易局得就海關能予配合辦理部分之相關貨品名稱及輸入規定，彙編海關協助查核輸入貨品表，公告辦理之。」等規定，將原歸列貨品分類號列8421.29.90.00-3「其他液體過濾或淨化機具」，無輸入規定之「一次性血液透析器」，改列貨品分類號列8421.29.90.10-1「一次性血液透析器」，並以輸入規定代號504管理，故與血液透析器及透析液過濾器究應歸列之稅則號別為何，全然無涉，原告主張該等產品自國貿局於107年9月5日為上開公告後，始應歸列稅則第8421.29.90之下，系爭貨物既在公告前進口，仍應歸列稅率為0之第9018節云云，乃將國貿局對進口商品之管理，與應由海關根據進口稅則、解釋準則等規定判斷之稅則號別歸列事宜，

混為一談，委難採取。

2.次按「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。」「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。」業據財政部作成75年函、77年函。該2函文要求海關對於進口貨品之稅則歸類，原則應求前後一致，以維法安定性，然若行之多年歸列之稅則號別確非適當，必須變更，且將影響進口人之權益者，除已明文修訂者外，應報經財政部核定，始得為之，俾降低法之正確性與安定性之衝突，核與憲法上對人民財產權保障所應導引出之正當程序要求，及關稅法有關稅則號別核定應力求正確之立法意旨，均無不合。財政部嗣雖又發布91年令：「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0000000號函及77年3月23日台財關第000000000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：㈠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。㈡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。㈢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。」惟該91年令業經財政部108年7月12日台財關字第1081014568號令廢止，且觀諸該91年令對75年函、77年函所定變更稅則號別之程序所加諸延續性等要件，並非明確，且易流於海關人員主觀判斷，顯非妥適，應不予適用。從而，有關進口貨物稅則號別變更之處理方式，應回歸財政部75年函、77年函之規定。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。經查，訴外人甲廠商曾於106年3月8日報運進口德國產製血液透析器3筆；訴外人乙廠商則於106年5月18日至同年11月24日期間進口德國產製血液透析器計79筆，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；又訴外人丙廠商於97年7月14日至100年4月28日進口德國產製透析過濾器計5筆，亦經海關核定歸列行為時稅則號別第8421.29.00號

「其他液體過濾或淨化機具」，按稅率3%課徵關稅等情，業據被告提出進口報單及調運進出口報單作業為證（參見本院卷外放之被告補充答辯卷四附件3至5）。是以，血液透析器及透析液過濾器在原告進口系爭貨物前，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及透析液過濾器前曾經關務署釋示應歸列第9018節之資料，故與財政部75年函及77年函所定應報部核定之要件不符，則被告就原告以稅則第9018.90.50號及第9018.90.80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。至原告所援引本院對其與訴外人台灣費森尤斯醫藥股份有限公司（下稱費森尤斯公司）進口之其他血液透析器，經被告核定歸列稅則第8421.29.90號，按稅率3%課徵關稅及營業稅之處分（下合稱另案處分）不服，所提行政訴訟，判決另案處分應予撤銷之108年度第149、1307、353號等判決，均未論及上述訴外人甲、乙廠商於106年間以稅則第8421.29.90號報運進口血液透析器並經被告核定之事（參見本院卷外放之被告補充答辯卷㈣附件11），故該等另案判決認定被告長期以來對原告與費森尤斯公司以稅則第9018.90.50號報運進口血液透析器並無異見，已符合財政部75年函、77年函之要件，惟被告未報部核定即作成另案處分，有違該等函文所定正當程序，應予撤銷，所根據之事實與證據，與本件顯不相同，原告執以主張被告未報經財政部核定，即改列系爭貨物稅則為第8421.29.90號，係屬違法，無可採取。

3.再查，原告主張其自96年起至106年2月7日，曾分別以C1（免審免驗）、C2（文件審核）、C3（貨物查驗）等方式，報運進口血液透析器及透析液過濾器合計69批，前者均申報稅

則第9018.90.50號「人工腎（透析）裝置」，稅率0%，後者均申報稅則第9018.90.80號「其他第9018節所屬之貨品」，稅率0%，皆經被告核定等情，固有其提出之進口報單，附本院卷外放之準備書狀五卷證物43可稽。惟按信賴保護原則之主張，應具備信賴基礎，即須有足以引起當事人信賴之國家行為；信賴表現，即當事人客觀上有針對信賴基礎之表現行為，及信賴值得保護等3要件（司法院釋字第525號解釋參照）。有關進口貨物之稅則號別分類，乃海關本其專業知識，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，倘先前核定之稅則號別係屬錯誤，因海關對進口貨物依法負有正確分類之義務，更正原分類之錯誤本屬責無旁貸，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。觀諸原告於96年至106年間報運進口之血液透析器及透析液過濾器，以依C1方式免審免驗通關【即海關未審查書面文件，亦未實際檢驗貨物，即予通關放行，事後再加審查，通知納稅義務人應退稅或應補稅，關稅法第10條第3項授權訂定之貨物通關自動化實施辦法（下稱通關自動化辦法）第13條第1款、第14條第1項規定參照】者占大多數，就此等案件，被告若未於關稅法第18條第1項所定期間通知原告補稅，所生效力乃先前各次進口貨物之稅率視為業經核定，被告事後縱認稅則號別有誤，仍不得變更，亦不得再要求原告補稅，然此一效力僅及於各該次進口之貨物，非可據此而謂被告不得對原告他次進口類同之貨物依不同稅則號別課徵關稅，此與行政機關處理某類事務反覆之慣行之所謂行政慣例有別，被告該次稅

則號別之核定，不得作為原告他次進口類同貨物之信賴基礎。至於其他少數依C2、C3方式通關之血液透析器及透析液過濾器，被告經審核書面文件或併予查驗貨物（同上辦法第13條第2、3款、第14條第2、3項規定參照）後，核定之稅則第9018.90.50號及第9018.90.80號，既屬錯誤，其於原告此次進口系爭貨物時予以匡正，改列正確稅則第8421.29.90號，本為其依法應盡之職責，且非係僅針對原告之不公平措施，原告自不得主張應沿用錯誤之分類，或其對錯誤之分類有信賴利益。是原告主張被告對其前以稅則第9018.90.50、9018.90.80號、稅率0所進口類同系爭貨物之上述69批血液透析器及透析液過濾器，除有以C1方式免審免驗通關者外，另有依C2方式為書面審查或以C3方式查驗貨物及審核書面文件者，惟被告均無異議，已致伊產生信賴；被告竟逕行改列系爭貨物之稅則為第8421.29.90號，又未採取任何補救措施或訂定過渡期間，有違信賴保護原則云云，自不足採。

七、綜上所述，被告核定系爭貨物應歸列稅則第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」（稅率3%），並以原處分駁回原告之復查申請，並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合，原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法及所提證據，經核對判決結果均不生影響，爰不分別斟酌論述，附此敘明。

八、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　109　　年　　5　　月　　28　　日

臺北高等行政法院第二庭

審判長法　官　李　玉　卿

法　官　侯　志　融

法　官　鍾　啟　煒

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
㈠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。
㈡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㈠、㈡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㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　109　　年　　5　　月　　28　　日

書記官　李　建　德