臺北高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5L0;@108年度訴字第

108年8月8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　蘇淑貞

訴訟代理人　許智瑜

　　李駿勳

　　呂岫凌

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1月7日台財法字第10713942920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、事實概要：

原告委由貿一報關有限公司於民國107年4月至6月間向原處分機關報運進口日本產製血液透析器共三批(報單號碼：第AB/07/357/H1278號、第AB/07/357/H1660號、第AB/07/357/H2063號，下稱系爭貨物)，申報稅則號別第9018.90.50號「人工腎(透析)裝置」，稅率0%，電腦核定文件審核(C2)方式通關，經被告審查結果，改列稅則號別為第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」，稅率3%，並通知補徵稅費新臺幣(下同)7,429,693元。原告不服，申請復查，未獲變

更，提起訴願，經決定駁回後，提起本件行政訴訟。

二、原告主張略以：

(一)系爭貨物於107年4月至6月進口，惟經濟部國際貿易局於107年9月5日以貿服字第1070152151號函（下稱國貿局107年9月5日函），暨檢附附件「中華民國輸出入貨品分類表修訂項目表」正式公告，即日起（107年9月5日）就其中8421.29.90.00-3「其他液體過濾或淨化機具」貨品號列予以刪除，並有增列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」貨品號列，亦即原告於進口系爭貨物時尚無「血液透析器」之明確貨名，被告竟要求原告以8421.29.90.00-3「其他液體過濾或淨化機具」貨品報運進口，難謂有理。

(二)因行為時系爭「血液透析器」並未有訂明於海關進口稅則貨品分類名稱，故應適用其性質最類似之貨品所屬之稅則號別，即為00000000「人工腎（透析）裝置」項下0000000000「其他人工腎（透析）裝置」，再依據海關進口稅則附則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規定，即關稅合作理事會編纂之國際商品統一分類制度（HS）註解第90章第9018節：「（I）人體醫療或手術器械、裝置（A）具同樣名稱且多用途之器械，例如：……（B）特殊的診斷器械及裝置：……（IJ）人工腎臟（透析）裝置。……」是原告進口系爭貨物按「稅則號別：00000000、統計號別：90、檢查號碼：3、貨名：其他人工腎（透析）裝置、國定稅率第一欄：免稅、生效日：輸入規定生效日：0000-00-00」申報允屬有據，於法並無不合。

(三)被告未按海關進口稅則、海關進口稅則解釋準則及海關進口

稅則附則規定，卻逕予核認「血液透析器」應歸屬稅則00000000號「其他液體過濾或淨化機具」項下之0000000000-0「其他液體過濾或淨化機具」，惟按關稅合作理事會編纂之國際商品統一分類制度（HS）註解第十六類機器及機器用具，海關進口稅則第84章第8421節所有過濾器與淨化器之類型性質係供工廠及家庭所使用；且明確排除醫療上所使用之人工腎（透析）裝置，益證被告核定有誤。且查海關修訂之進口稅則號別：00000000、統計號別：10、檢查號碼：1、貨名：一次性血液透析器、國定稅率第一欄：3%、生效日：輸入規定生效日：0000-00-00，故本件系爭血液透析器方有明確之稅則貨名依據，應於輸入生效日0000-00-00後方得適用。

(四)系爭「血液透析器」非屬「人工腎（透析）裝置」之「零件」，而係屬醫療上之消耗性器材，海關進口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，查本件系爭進口貨物雖須以迴路管連接於血液透析機（俗稱洗腎機）一起使用，並非屬於洗腎機或任何硬體結構之一部分，而係獨立在外之個別裝置，況本件系爭進口貨物係醫療上使用之消耗性器材，除醫療使用外別無他途，亦未有重覆使用之情況發生，自不得謂為機器或器具之「零件」。本件系爭「血液透析器」係屬醫療上之消耗性器材，與洗腎機係為個別獨立之醫療器材，各自領有衛福主管機關核發之醫療器材許可證；洗腎機硬體結構中並未包含血液透析器，僅於專業醫師替病患進行血液透析療程時，始另行將血液透析器放置於架上與洗腎機連結使用，其可輕易拆卸而不破壞洗腎機之硬體結構，顯然非屬機器或器具硬體結構之一部分；甚者，血液透析器亦不限與同廠牌之洗腎機一起使用，

更證非屬洗腎機硬體結構之一部分，按前揭法院判決意旨所揭示零件之定義，本件系爭進口貨物非屬人工腎（透析）裝置之「零件」，而應依海關進口稅則解釋準則二（甲）規定，視同人工腎（透析）裝置應分類為稅則號別第9018.90.50號，至為明確。

(五)系爭「血液透析器」係屬洗腎透析所用之核心「機器」，且非屬「零件」，則依關稅合作理事會編纂之國際商品統一分類制度（HS）註解第十六類機器及機器用具，已言不包括人工腎臟（滲析）裝置，故系爭「血液透析器」，係稅則第84章第8421節所明確排除之貨品，並無被告據稱系爭「血液透析器」係屬稅則第84章機器之零件，而應歸入海關進口稅則第84章適用之餘地，被告指稱其與一般過濾器相同云云亦與事實有違，原處分於法難謂合法。被告未究洗腎醫療之實際情況，逕主張單獨進口即為人工腎（透析）裝置之「零件」，核屬稅則第8421節之貨品，難謂有理。綜上論陳，本件系爭「血液透析器」係專供洗腎醫療使用，係屬人工腎（透析）裝置，自應以海關進口稅則號別第9018.90.50號「人工腎（透析）裝置」予以歸列等語。並聲明求為判決：訴願決定、原處分(含復查決定)均撤銷。

三、被告答辯略以：

(一)系爭貨物為血液透析器，係由套管及內部纖維膜組成，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。上揭貨物雖屬稅則第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纖維膜以過濾透析血液除去血液中有毒物質，核屬稅則第8421節之範疇，被告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。

(二)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正常運作。復按HS註解對稅則第90章總則篇(Ⅲ)零件及附件但書(1)之詮釋，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。而稅則號別第9018.90.50號「人工腎(透析)裝置」如要正常運作，須血液透析機(即洗腎機)搭配消耗性附屬醫材包括：俗稱人工腎臟的血液透析器、血液迴路管、穿刺針、透析液、透析液過濾器、血液幫浦、腎臟導管、生理食鹽水等，故「人工腎(透析)裝置」非單指洗腎機，尚包括血液透析器、透析液過濾器及導管等。如果該洗腎裝置缺少血液透析器，則該洗腎裝置即無法正常運作，系爭來貨實屬人工腎(透析)裝置之「零件」，應無疑義系爭貨物為液體過濾器(血液透析器作用為過濾血液)，既無法獨立完成人工腎(透析)裝置淨化血液目的，應認屬該裝置之「零件」，如單獨進口，核屬稅則第8421節所列物品，即應歸入該節，自無法歸列稅則第9018節。

(三)稅則號別第8421.29.90號，其下貨品分類號列8421.29.90.00-3「其他液體過濾或淨化機具」，原無輸入規定，國貿局107年9月5日函刪除貨品分類號列8421.29.90.00-3「其他液體過濾或淨化機具」，並增列貨品分類號列8421.29.90.10-1「一次性血液透析器」，輸入規定代號504及8421.29.90.90-4「其他液體過濾或淨化機具」，無輸入規定。此公告意旨係將「一次性血液透析器」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，自公告日起改列貨品分類號列8421.29.90.10-1「一次

性血液透析器」，並應以輸入規定代號504管理，該公告顯與稅則號別及稅率之核定無涉。是以，本件無實體從舊程序從新之法律原則適用餘地等語，資為抗辯。並聲明求為判決：原告之訴駁回。

四、本院之判斷：

(一)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（H.S.）註解』及其他有關文件辦理。」準此，進口貨物之分類號列自應按其實際來貨之狀態，依據海關進口稅則之相關規定，並參據H.S.註解及其他有關文件辦理。次按，海關進口稅則解釋準則一規定：「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。」同解釋準則六規定：「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。」（見原處分卷2第4-6頁）

(二)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則」各稅則號別之貨名，各類、章及其註及解釋準則之規定外，並得參據HS註解及其他有關文件，本諸職權依法核定歸列。又按有關進口貨物之稅則號別分類，乃被告本於專業知識，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。至所謂相同事務應為相同處理之平等原則，僅限於合法處分始得為主張，苟海關之稅則分類有誤，仍不得主張該錯誤之分類應續予沿用而有其拘束力，亦不得主張其對錯誤之分類有信賴利益（最高行政法院104年度判字第677號判決意旨參照）。

(三)查海關進口稅則第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」，其下稅則號別第8421.29.90號為「其他液體過濾或淨化機具」，第1欄稅率3%（見原處分卷2第7頁、第8頁）。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」，其下稅則號別第9018.90.50號「人工腎（透析）裝置」，第1欄稅率Free（見原處分卷2第9頁、第10頁）。又HS註解關於稅則第90章章註二(甲)之規定，中文版為「……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：（甲)本章或第84、85或91章（第8487、8548或9033節除外）中任何節下之貨品之零件及附件，均應歸入其各節。」（見原處分卷2第15頁）。及按同註解對稅則第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。……」（見原處分卷2第23頁）；故依上揭歸列原則，進口貨品即使經認定為稅則第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。

(四)經查，系爭貨物係專供洗腎醫療裝置使用，血液透析器係由套管及中空纖維膜組成，藉由中空纖維膜過濾血液中之有毒物質（見原處分卷2第31頁照片），可知系爭貨物係由液體(血液與透析液)通過其中之中空纖維膜而產生過濾效果，藉以除去液體中之有毒物質或雜質，其過濾原理核屬物理性，又血液透析治療，需使用血液透析機（即洗腎機），搭配俗稱人工腎臟的血液透析器、血液迴路管、穿刺針、透析液、透析液過濾器、生理食鹽水等（見原處分卷2第53-61頁原告公司網站資料)，為整體之搭配及共同運作，僅有血液透析器並無法達成血液透析效果；故稅則號別第9018.90.50號「人工腎（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一組可供達成血液透析效果之完整組合。至所謂「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。據此，「人工腎（透析）裝置」如缺少血液透析器即無法正常運作，故系爭貨物血液透析器實為「人工腎（透析）裝置」本質上所必要具備之一部分，應認屬稅則號別第9018.90.50號「人工腎（透析）裝置」之「零件」。綜上，「人工腎（透析）裝置」可歸屬稅則號別第9018.90.50號，而系爭貨物為「血液透析器」，係「人工腎（透析）裝置」之重要必須部分，然僅「血液透析器」尚無法完成血液透析工作，故系爭貨物為「人工腎（透析）裝置」之「零件」，不應認屬稅則號別第9018.90.50號，應列稅則號別為第8421.29.90。原告主張系爭貨物雖須以迴路管連接於血液透析機（俗稱洗腎機）一起使用，然非屬於洗腎機或任何硬體結構之一部分，而係獨立在外之個別裝

置，況係醫療上使用之消耗性器材，除醫療使用外別無他途，亦未有重覆使用之情況發生，不得謂為機器或器具之「零件」云云，為其主觀見解，尚難遽採。

(五)再參據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，歸入本節之過濾或淨化裝置，其中多種純係靜態裝備，而無活動零件。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……」（見原處分卷2第18頁），自非稅則第8421節排除之物品，則依上開稅則第90章章註二(甲)及HS註解第90章總則篇(Ⅲ)零件及附件之規定，只要該貨品本身已核屬第84章等各節所列之貨品，即應歸入稅則號別第8421.29.90號，無法歸列稅則號別第9018.90.50號。系爭貨物符合上開HS註解對稅則第8421節之規範，核屬稅則第8421節「液體過濾及淨化機具」之範疇。再者，惟系爭貨物透析器非使用完畢即不復物理存在，應非耗材，原告雖主張系爭貨物仿單記載「僅限單次使用」，然上述零件之定義並未限制零件不能為一次性使用，亦即是否為零件應與其使用之次數或壽命無直接關係。從而，經被告審核結果，系爭貨物為液體過濾器，應改列稅則號別第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」，稅率3%，揆諸前揭規定及說明，並無違誤。原告主張，依HS註解系爭貨物屬於醫療用具及其附件，而應歸類於第90章9018.90.50稅則號別「人工腎臟（透析）裝置」中，被告逕自將用於專業性操作之醫療用具，改列於第「8421.29.90」號，顯有裁量濫用之情形云云，應不足取。

(六)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。」可知海關進口稅則功能在決定應收關稅之稅率，其位階為法律；另經濟部國際貿易局依貿易法規之授權，以海關進口稅則號別（8碼）為基礎，視管制需求另外附加2位碼，成為「輸出入貨品分類號列（CCC Code)」並附加有關輸入之規定，應僅屬法律授權所定之法規命令。「海關進口稅則號別」與「輸出入貨品分類號列」制度規範目地不同，並分居號碼序列之前8碼與後2碼，自應分別探究看待。

(七)原告雖主張，於107年9月5日前，稅則號別「8421.29.90」項下，僅有「8421.29.90.00-3其他液體過濾或淨化機具」，於107年9月5日後，始就「8421.29.90.00-3其他液體過濾或淨化機具」貨品號列予以刪除，並增列「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」貨品號列，故107年9月5日後方有「血液透析器」之稅則貨名可資適用，系爭貨物既於107年4月至6月間進口，被告竟要求以8421.29.90.00-3「其他液體過濾或淨化機具」貨品報運進口，難謂有理等語。經查，國貿局107年9月5日函暨檢附附件「中華民國輸出入貨品分類表修訂項目表」正式公告，即日起（107年9月5日）就其中8421.29.90.00-3「其他液體過濾或淨化機具」貨品號列予以刪除，並有增列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」貨品號列，雖自107年9月5日起始有「一次性血液透析器」貨品號列，然觀107年9月5日前，稅則號別第「8421.29.90」號，其下貨品分類號列「8421.29.90.00-3其他液體過濾或淨化機具」，原無「輸入規定」等字(見本院卷一第421頁)，國貿局107年9月5日函則自公告日起改列貨品分類號列8421.29.90.10-1

「一次性血液透析器」，並應以輸入規定代號504管理(見本院卷一第423頁)。被告並陳稱：「進口報單，11個數字只有前八碼才是稅則號別，後面二碼為統計號別，最後一碼為檢查碼，這三個加起來才構成整個商品分類號別，前八碼是沒有變動的，是後面三碼有增列。」等語（見本院卷一第287頁，108年6月14日準備程序筆錄），再觀上揭107年9月5日前、後稅則號別，前段均為「8421.29.90」，僅後段由「00-3」更改為「10-1」；被告復陳稱，此乃因原號則僅有「輸出規定」，國貿局為進行更細緻化管制，故在00000000項下分成「一次性血液透析器」、「其他液體過濾或淨化機具」做不同管制（即8421.29.90.10-1有輸入規定管制），但此為國貿局管制之變動，與關稅稅率無關，是107年9月5日前、後之關稅稅率均相同等語（見本院卷一第289頁，108年6月14日準備程序筆錄）。再查，觀107年9月5日後貨品分類號列8421.29.90.10-1「一次性血液透析器」後所註明之「生效日」，係謂「輸入規定生效日：0000-00-00、輸出規定生效日：0000-00-00……」(見本院卷一第423頁)已載明是針對「輸入輸出規定」的生效日，非關稅稅率適用之生效日；從而，被告主張國貿局107年9月5日函所為之變更，與稅則號別及稅率之核定無涉，非謂系爭貨物於107年9月5日前無法以「8421.29.90.00-3」課稅，亦無實體從舊程序從新之法律原則適用問題等語，應屬可採。原告主張於107年9月5日後，始有「8421.29.90.10-1一次性血液透析器」貨品號列，系爭貨物於進口時上無從適用云云，即難認可取。

(八)另財政部91年3月8日台財關字第0910550152號令，雖以：海關對於進口貨品之稅則歸列，如具備「整體性」、「延續性」而發現所歸列之稅則號別不適當，擬變更稅則號別，應由

關務署報部核定，以求程序周延；而「整體性」係指海關對同一進口貨物，不論自同一關區進口，或自不同關區進口，均核定為同一稅則號別者。經查，原告於103年12月至104年5月間，進口之血液透析器，固有歸列稅則號別為第9018.90.50號；惟查，其他廠商於103年12月至104年5月間向被告報運進口血液透析器計15批（進口報單第AW/BC/03/V90/56226號等15份，見原處分卷2第66-106頁，及原處分卷3第10-50頁），經核定歸列稅則號別第9018.90.80號「其他第9018節所屬之貨品」，可知被告並未均核定為同一稅則號別，原告系爭貨物與其他廠商所進口之相同貨物，其適用稅則號別欠缺「整體性」，是本件被告應無須報請財政部核定其正確之海關進口稅則號別。況被告對於個案稅則號別之核定，僅對該案貨物有其拘束力，並不及於之前或之後同一相對人相同貨物其他個案；且若之前核定處分所適用稅則號別係有違誤，被告依據正確稅則號別，對於之後進口案件所為之核定處分，並不受之前錯誤核定之拘束，且其無撤銷之前錯誤核定之效力，亦無損於進口人之前核定處分之權益，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，亦不得主張其對錯誤之分類有信賴利益。原告主張被告對系爭貨物改適用稅則號別，竟未先經關務署報部核定而為違法云云，亦難採取。

五、綜上所述，原告主張各節，均無可採，本件被告所為原處分，並無違誤，復查決定及訴願決定遞予維持，亦無不合。原告仍執前詞，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均與本件判決結果不生影響，故不逐一論述，併此敘明。

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　　108　　年　　8　　月　　22　　日

臺北高等行政法院第六庭

審判長法　官　陳金圍

法　官　許麗華

法　官　吳俊螢

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　　108　　年　　8　　月　　22　　日

書記官　王月伶