臺北高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5L0;@108年度訴字第2
）FKT64W1Z1X5L0;@109年6月4日辯論

原　　告　佳醫健康事業股份有限公司
代　表　人　傅輝東（董事長）
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（關務長）
訴訟代理人　鄭筱香

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2日台財法字第10713951460號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

訴願決定及原處分（含復查決定）關於如附表一血液透析器之進口稅捐新台幣850,655元（關稅新台幣810,148元加5%營業稅新台幣40,507元）之部分均撤銷。

原告其餘之訴駁回。

訴訟費用由被告負擔三分之二，餘由原告負擔。

事實及理由

甲、程序事項：

壹、本件被告代表人於訴訟繫屬中由蘇淑貞變更為楊崇悟，並已具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

貳、按「分別提起之數宗訴訟係基於同一或同種類之事實上或法律上之原因者，行政法院得命合併辯論。」行政訴訟法第127條第1項定有明文。查本件與本院108年度訴字第206號、107年度訴字第1401號等2件海關進口稅則核定事件，係基於同一之事實上及法律上之原因而分別提起之數宗訴訟，本院依

上開規定命合併辯論分別判決，合先敘明。

乙、實體方面：

壹、事實概要：

原告委由平安報關行股份有限公司於106年9月27日至107年5月31日間向被告申報進口日本及泰國產製「日機裝」中空纖維型血液透析筒（下稱血液透析器）、「日機裝」透析液過濾器（下稱透析液過濾器）及「日機裝」人工腎臟裝置共5批（報單號碼：第AA/06/032/G1607號、第AA/06/032/G2070號、第AA/07/032/G0605號、第AA/07/032/G0851號、第AA/07/032/G1016號），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，經被告審查結果，來貨除報單號碼：第AA/07/032/G0605號第1項「日機裝」人工腎臟裝置，維持原申報稅則外，其餘均改歸列稅則號別第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」，稅率3%，通知原告補繳稅款新臺幣（下同）2,892,777元。原告不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，業經決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

貳、本件原告主張：

一、原告報運系爭進口貨物為免稅（關稅），已具通案性，未經財政部核定變更，被告逕以新聞稿所示見解，而將之改列稅則號別第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」，即有違該等法律見解變更應踐行之正當程序（因財政部業已108年7月12日台財關字第1081014568號令：廢止財政部91年3月8日台財關字第0910550152號令海關認進口貨物歸列之稅則號別不適當案件之處理原則，內文為「廢止前開財政部91年

3月8日台財關字第0910550152號令」，既已廢除財政部91年3月8日台財關字第0910550152號令，已無處理原則之規範，即應依財政部75年4月19日台財關第0000000號函：「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。」及財政部77年3月23日台財關第0000000000號函：「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。」），乃有違法，關於因改列稅則號別而適用3%進口稅率所核課之關稅及因此增加之營業稅核定，亦屬不法，此有相同案情之進口貨物稅則事件，近期經鈞院已作出相同判決，分別為108年度訴字第353號、第149號、第1307號及基隆地方法院行政訴訟庭108年度簡字第4號等判決，均核認被告就系爭進口貨物，在未報請財政部核定之情況下，逕行由免稅至核課3%稅捐，有失正當程序致有違法之情，故判訴願決定及原處分（即復查決定）均撤銷。茲此，本件與前開判決案情相同，則本件被告無視系爭進口貨物長期申報方式，逕行由免稅至核課3%稅捐，難謂適法，應比照撤銷。

二、本件系爭進口貨物係屬「人工腎（透析）裝置」，且系爭進口貨品與洗腎機係分別為個別獨立之醫療器材：

查該系爭進口貨物係專供醫治腎臟衰竭病患執行洗腎醫療上所使用，血液透析器其功能係代替真的腎臟進行血液過濾及排除體內尿毒素；而透析液過濾器其功能係去除及過濾透析液中之細菌及毒素，且一眼即明洗腎機硬體結構中並未包含血液透析器及透析液過濾器，通常僅在機器外部之前後各設

有血液透析器及透析液過濾器之置放架，再另行將血液透析器及透析液過濾器放置於架上與洗腎機連結使用，其等均可輕易拆卸而不破壞洗腎機硬體結構，顯非屬機器或器具硬體結構之一部分，亦證本件系爭進口貨品與洗腎機係分別為個別獨立之醫療器材。

三、本件系爭「血液透析器」及「透析液過濾器」，經原告分別以9018.90.50.90「其他人工腎（透析）裝置」及9018.90.80.90「其他第9018節所屬之貨品」申報之主張說明：

（一）系爭「血液透析器」原申報時既未能依照稅則號別所列之名稱及有關類或章註為之，則應適用其性質最類似之貨品所屬之稅則號別，即為9018.90.50「人工腎（透析）裝置」項下9018. 90.50.90「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。……」，故應按稅則號別：9018.90.50、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。

（二）另系爭「透析液過濾器」係屬稅則第9018節「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」之內臟腎科所用，即為9018.90.80「其他第9018節所屬之貨品」項下9018.90.80.90「其他第9018節所屬之貨品」，故應按稅則號別：9018.90.

80、統計號別：90、檢查號碼：7、貨名：其他第9018節所屬之貨品、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）被告未按前揭海關進口稅則、海關進口稅則解釋準則及海關進口稅則附則規定，卻逕予核認系爭進口貨品應歸屬稅則8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」項下之8421.29.90.00-3「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……類註：1.－本類不包括下列各項：……（m）第九十章之物品；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：本節包括所有類型（如物理性、機械性、化學性、磁性、電磁性、靜電性）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……本節不包括：……（d）人工腎臟（滲析）裝置（第90.18節）。」等內容，即明海關進口稅則第84章第8421節「(Ⅱ)過濾或淨化液體或氣體用之機器及其裝置」項下之所有類型之過濾器與淨化器，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，應予撤銷。

（四）原告已向歐盟之稅務及關務聯盟查證系爭「血液透析器」（即人工腎臟）及洗腎機，均可個別視為人工腎（透析）裝置，單獨進口仍應歸屬為稅則「人工腎（透析）裝置」。又按HS註解第90章2（b）規定：「其他零件及附件，如係專用或主要用於某一特定機器、儀器或器具者，或適用於同一節下之多種機器、儀器或器具者（包括第9010、9013或9031節下之機器、儀器或器具），均應歸入該機器、儀器或器具之節。」，查海關進口稅則第84章第8421節項

下所有條目之貨品，並無任何可歸屬稅則號別第90章第9018節項下「人工腎（透析）裝置」之零件與附件，故系爭「血液透析器」應歸入海關進口稅則號別9018.90.50號「人工腎（透析）裝置」，此亦原告所提印度法院案例一判決內容之意旨。又本件系爭「血液透析器」及「透析液過濾器」均係專供醫療洗腎使用之器材，並未供其他工業上目的使用，而海關進口稅則號別第9018.90.50號為「人工腎（透析）裝置」已具體指明為洗腎透析治療用之器具；第9018.90.80號為「其他第9018節所屬之貨品」係其他屬9018節之相關貨品，惟第8421.29.90號為「其他液體過濾或淨化機具」係純屬工業目的使用之器具，故本件系爭進口貨物之海關進口稅則應依海關進口稅則解釋總則三（甲）規定，以較具體明確之海關進口稅則號別第9018.90.50號或9018.90.80優先適用，此亦符合原告所提印度法院案例二判決內容之意旨。

四、本件系爭進口貨物非屬「人工腎（透析）裝置」之「零件」，而係屬醫療上之消耗性器材：

（一）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洗腎機（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，自不得謂為機器或器具之「零件」。

（二）依據財政部關務署所定期發佈「今日海關」季刊，以供進出口業者增加並了解關稅新知，而基隆關稅局於第59期「今日海關」季刊，其對「零件之稅則分類」（上）提出明

確分辨方法說明：「壹、何謂『零件』……準此，零件新義，在稅則分類領域裡，零件尚須符合下列『三不』條件：★耗材或非為原設計固有者，皆非屬零件……★零件不得再加工……★零件不得具母體貨品主要特性……此所稱零件包括單體零件及組件，組件是由一些單體零件所組成，但組件之外觀型態或功能不得具有母體（完整貨品）之主要特性，否則該組件即喪失當『零件』之資格，而應依稅則解釋準則二（甲）規定，視同母體按完整貨品分類。」

（三）本件系爭「血液透析器」及「透析液過濾器」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，並符合前揭59期「今日海關」季刊，就其對「零件之稅則分類」（上）所提出「★耗材或非為原設計固有者，皆非屬零件」之零件定義；甚者，系爭進口貨品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」，甚為明灼。

（四）本件其中系爭「血液透析器」係屬醫療上之消耗性器材，而其主要特性功能與人工腎（透析）裝置均為過濾血液中有毒物質，茲此，亦不符合前揭第59期「今日海關」季刊，就其對「零件之稅則分類」（上）所提出「★零件不得具母體貨品主要特性」之零件定義，故應依稅則解釋準則二（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）本件其中系爭「血液透析器」係屬醫療上一次性之消耗性器材，且其向行政院衛生署申請醫療器材許可證，所附之

中文仿單，有註明該項產品禁止重複使用之警告說明。又參衛福部108年度之公告說明：「1.醫療器材經查驗登記核准之仿單為單次使用者，應以一次性使用、拋棄為原則：對於媒體報導部分醫院反覆消毒、使用仿單為一次性使用之醫療器材，衛福部表示，為確保病人安全及維持醫療品質與病人權益，醫療器材經查驗登記核准之仿單為單次使用者，以一次性使用、拋棄為原則。2.未依仿單操作之罰則：若醫師未依照仿單操作，按醫師法第28條之4第1款規定，處新臺幣十萬元以上五十萬元以下罰鍰，得併處限制執業範圍、停業處分一個月以上一年以下或廢止其執業執照。情節重大者，並得廢止其醫師證書；若醫療機構未盡督導之責，按醫療法第108條第3款規定，處新臺幣五萬元以上五十萬元以下罰鍰，並得按其情節就違反規定之診療科別、服務項目或其全部或一部之門診、住院業務，處一個月以上一年以下停業處分或廢止其開業執照」等內容，即明系爭「血液透析器」於國內本依法規定以一次性使用為限，另外既為一次性耗材，故系爭「血液透析器」按前揭第59期「今日海關」季刊，就其對「零件之稅則分類」（上）所提出「★耗材或非為原設計固有者，皆非屬零件」之零件定義，即明非屬「零件」。

五、本件系爭「血液透析器」究屬「裝置」抑或屬「零件」，已由他案系爭相同貨物之海關進口稅行政訴訟案件所傳喚證人方文達醫師，予以當庭進行作證及確認非屬「零件」：

（一）他案證人已證系爭「血液透析器」：人工腎臟為血液透析療程中之最重要核心貨品，至其他貨品（包含洗腎機）僅為輔助其進行治療尿毒症所用，則系爭「血液透析器」顯不符合前揭第59期「今日海關」季刊，就其對「零件之稅

則分類」（上）所提出「★零件不得具母體貨品主要特性」之零件定義；且屬醫療管制器材，故依稅則解釋準則二（甲）規定，允屬人工腎（透析）裝置，其分類為稅則號別第9018.90.50號，方為正確。

（二）他案證人又證系爭「血液透析器」係屬主管機關規定用於血液透析療程中消耗性器材，一次用，怕感染不會重複使用，則系爭「血液透析器」按前揭第59期「今日海關」季刊，就其對「零件之稅則分類」（上）所提出「★耗材或非為原設計固有者，皆非屬零件」之零件定義，即明非屬「零件」。

（三）他案證人有證在洗腎病患進行血液透析療程中，血液只會經過系爭「血液透析器」，且未流入洗腎機機體，此證系爭「血液透析器」係專供醫療過濾血液所用，與一般家庭或工業用之過濾器絕對不同，亦無法互相替代使用。

（四）他案證人再證系爭「血液透析器」係人工腎臟為血液透析療程中最重要核心貨品，而洗腎機係輔助其發揮其最大功效，依證人經驗兩者係分開採購，且系爭「血液透析器」如同呼吸器及葉克膜等，均屬機器之貨品而非屬「零件」，則系爭「血液透析器」應依明確之海關進口稅則「人工腎（透析）裝置」予以歸列，方屬有合。

（五）綜上他案證人所證，「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」、「主要我們治療病人的尿毒症，人工腎臟才是我們核心的東西」、「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

，我們從醫學上，都是這樣的觀念」、「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」及「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。」等等皆敘明本件系爭「血液透析器」係屬洗腎透析所用之核心「機器」，且非屬「零件」。

六、他案法官要求訴訟雙方就所詢問題表示意見，經詢歐盟直接聯絡中心並獲得回覆：「我們回覆您關於稅則編號合訂本之00000000號包含人工腎透析裝置如人工腎，洗腎機及透析器均個別獨立視之，所以它們其中每一項均視為『人工腎（透析）裝置』。因此若貨品『人工腎』係分開進口，它仍應分類歸屬於稅則編號合訂本之9018.90.30號（認定『人工腎』係指透析裝置）」。

七、按經濟部國際貿易局於107年9月5日始以貿服字第1070152151號函，正式公告即日起增列海關進口稅則號列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」等2項貨品號列。主要仍為公告海關修訂之進口稅則號別：8421.29.90、統計號別：10、檢查號碼：1、貨名：一次性血液透析器、Description of Goods：Disposable dialyzer、國定稅率第一欄：3%、生效日：輸入規定生效日:0000-00-00及4.輸入規定：因屬醫療器材應依下列規定辦理（一）應檢附衛生福利部核發之醫療器材許可證影本或同意文件，並應申報填列醫療器材許可證號碼（十四碼），故本件其中系爭「血液透析器」方有明確之稅則

貨名依據，仍應於輸入生效日0000-00-00後方得適用。又前揭進口貨物非被告所執稱係屬人工腎（透析）裝置之「零件」，故無原歸列貨品分類號列為8421.29.90.00-3「其他液體過濾或淨化機具」之情。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，則本件系爭進口貨物既在新增列之海關進口稅則公告前，仍應按以往原申報進口稅則稅率辦理報運進口，以符法律安定性。

八、有關本件原告相同之他案（案號：臺北高等行政法院108年度訴字236號）及非本件原告（原告：香港商安馨股份有限公司臺灣分公司）之他案（案號：臺北高等行政法院108年度訴字第281號），雖經鈞院判決駁回原告之訴，惟嗣後本件原告及其他同業廠商（臺灣費森尤斯醫藥股份有限公司、新加坡商亞洲透析服務股份有限公司臺灣分公司及香港商安馨股份有限公司臺灣分公司）就其他相同案情之訴訟案件以「被告未依法報請財政部核定，即逕行變更稅則號別，而予以由免稅核課3%稅捐，有失正當程序致有違法之情」為由，加強論述及主張，均為法院所採納。又其中鈞院108年度訴字353號判決之審判長法官，同為早先鈞院108年度訴字236號及108年度訴字第281號之審判長法官，而鈞院108年度訴字第149號及第1307號判決之承審法官更是就「本件須踐行正當程序後，始得援用新稅率予以核課」進行詳細理由論述，並經基隆地方法院行政訴訟庭以108年度簡字第4號判決所採納等情。

九、並聲明：

（一）訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

（二）訴訟費用由被告負擔。

參、被告則以：

一、系爭貨物血液透析器及透析液過濾器為人工腎（透析）裝置之零件，其應歸列於稅則號別第8421.29.90號，說明如下：

（一）按海關進口稅則第90章章註二規定「除依上述章註一規定外，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；（乙）其他零件及附件，如係專用或主要用於某一特定機器、儀器或器具者，或適用於同一節下之多種機器、儀器或器具（包括第9010、9013或9031節之機器、儀器或器具）均應歸入該機器、儀器或器具之節；（丙）所有其他零件及附件均應歸入第9033節。」次按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。例如：電子顯微鏡用的真空泵仍歸入第84.14節之泵內……」易言之，進口貨品如經認定為稅則第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。

（二）復依HS註解對於稅則第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……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……本節亦包括濾膜透析器，此種特殊之濾器主要含有半透性膜，液體經擴散後可通過此膜，而與其膠體分離。……本節不包括：……（d）人工腎臟（滲析）裝置（第90.18節）」經查，血液透析的原理為，當血液流經人工腎臟（即血液透析器）時，利用擴散及滲透的原理，將血液中的毒素或廢物經由人造纖維膜擴散至透析液，毒素或廢物隨著透析液排出體外，清潔之血液再引流回病患；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，故稅則號別第9018.90.50號「人工腎（透析）裝置」包括洗腎機、血液透析器、透析液過濾器及導管等。又一般而言，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」如缺少血液透析器及透析液過濾器即無法正常運作，故系爭貨物實為「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」，於稅則號別歸列上，應歸屬海關進口稅則第8421節下之第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機

具」。此節亦經鈞院108年度訴字第281號、108年度訴字第236號、108年度訴字第353號、108年度訴字第149號、108年度訴字第1307號判決，以及臺灣基隆地方法院行政訴訟庭108年度簡字第4號判決所肯認。

二、被告將系爭貨物血液透析器及透析液過濾器改列稅則號別第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」是否應報請財政部核定，應依財政部91年3月8日台財關字第0910550152號令（下稱財政部91年部令）為準；依該部令之意旨，本案因不符合該部令所揭之「整體性原則」而無從報請財政部核定，理由如下：

（一）行政法院審查行政處分之「合法性」應以該處分做成時之事實及法律狀態為準。本案是否應踐行報請財政部核定之程序，應依上開財政部91年部令所揭示之原則為準。按撤銷訴訟之目的在於撤銷行政機關之違法行政處分，藉以排除其對人民之權利或法律上之利益所造成之損害，足見行政法院僅係事後審查行政處分之適法性，並不自為行政處分，亦非代替行政機關為處分，故判斷該訴訟類型行政處分合法性之基準時，除法律有特別規定外，乃為原處分作成時之事實或法律狀態（最高行政法院99年度判字第333號判決參照）。上開財政部91年部令於91年3月8日發布後，至遭財政部108年7月12日台財關字第1081014568號令廢止前，被告辦理進口貨物行之多年歸列稅則號別不適當案件，應報請財政部核定者，原則均依循該財政部91年部令所揭意旨辦理。本案5批進口貨物之稅則號別核定處分分別於106年10月6日至107年6月8日間送達原告，原告不服，向被告申請復查遭駁回後，復向財政部提起訴願，業經財政部以108年1月2日台財訴字第10713951460號訴願決定

駁回在案。前開財政部91年部令為原稅則號別改列之核課處分時，至財政部就本案為訴願決定間，有效之作業性行政規則，屬被告核定系爭進口貨物應歸列之稅則號別是否應報請財政部核定，所遵循之作業規範，故本案是否應踐行報請財政部核定之程序，自依循該部令所揭示之原則為準。

（二）海關歷年來未就系爭貨物均核定同一稅則號別，本案不符合上開財政部91年部令所揭之「整體性」原則，故被告無從依上開財政部91年部令，踐行報部核定程序。上開財政部91年部令略以：「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日臺財關第0000000號函及77年3月23日臺財關第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：（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。……」依此，最高行政法院以及鈞院向來認為：應報部核定之進口貨物行之多年所歸列之稅則號列不適當案件應報部核定之案件有其一定要件之要求，其中要件之一則為應具有整體性，即必須係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，始應適用上揭函釋報部核定（最高行政法院102年度裁字第996號裁定、103年度判字第200號判決、107年度判字第704號判決，以及鈞院101年度訴字第1963號判決）。參照財政部關務署106年12月5日台關稅字第1061025118號函，有關業者歷來申報進口血液透析器並經海關核列之稅則號別有第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」；且查亦有其他廠商向海關申報進口血液透析器及透析液過濾器者，其經海關核列稅則號別第8421.99.10「過濾芯子（供立即使用者）」（報關日期101年11月26日，報單號碼CF/01/550/6U078）以及稅則號別第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」（報關日期106年3月8日，報單號碼AA/BC/06/F10/I3037）。依此，海關長年就血液透析器及透析液過濾器之稅則號別並非均核定為同一，本案不符合上開財政部91年部令所揭之「整體性」原則至明，故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」自無從依該財政部91年部令報請財政部核定。

三、本案原告不可就被告之前不正確之稅則歸列主張信賴保護，要求被告應以之前核定之錯誤稅則號別繼續歸列該進口貨物：

（一）按行政程序法第119條規定「受益人有下列各款情形之一者，其信賴不值得保護：……3.明知行政處分違法或因重大過失而不知者。」次按關稅法第18條第1項規定「為加速進口貨物通關，海關得按納稅義務人應申報之事項，先行徵稅驗放，事後再加審查；該進口貨物除其納稅義務人或關係人業經海關通知依第13條規定實施事後稽核者外，

如有應退、應補稅款者，應於貨物放行之翌日起6個月內，通知納稅義務人，逾期視為業經核定。」有關個案中進口人是否可援引海關之前錯誤之稅則號別歸列見解，主張海關應比照之前錯誤見解，就系爭進口貨物為稅則號別歸列乙節，最高行政法院向來認為：行政先例必須是合法的，乃行政自我拘束的前提要件，憲法之平等原則，並非賦予人民有要求行政機關重複錯誤的請求權。故海關對於個案稅則號別之核定，僅對系爭貨物有其拘束力，並不及於之前或之後同一相對人相同貨物之其他個案；且若之前核定處分所適用稅則號別係有違誤，海關依據正確稅則號別，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（最高行政法院105年度裁字第90號、108年度裁字第713號裁定參照；最高行政法院90年度判字第1391號判決、104年度判字第677號判決亦同此旨）。依此，原告於此貨物放行之翌日起6個月內之關稅核課期間內，尚不得主張其應進口納稅額已確定之實體法上利益。故被告於上開法定期間，仍應核實來貨性質，歸列正確稅則號別以計算原告應納之關稅，並製作稅單送達原告，其尚不得主張其有應納稅額已經確定之利益而應受保護。

（二）系爭貨物均為洗腎裝置之零件，其稅則號別表面上雖可似歸屬於數稅則號別，如第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」以及第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」等。惟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），乃屬將實證上存在之貨品，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；而在上述法律涵攝過程中，在法規範之層次上，首要確保稅則號別中所定義之「每一貨物」法律概念，彼此間處於「互斥」狀態。換言之，一實證上存在之貨物，只能歸入稅則號別中所定義之某一貨物法律概念中，而不能同時符合稅則號別中所定義之二種以上貨物法律概念（最高行政法院107年度判字第704號判決參照）。

（三）財政部關務署基於正確適用法律之立場，於106年8月14日發布新聞稿表示，依據海關進口稅則解釋準則一　稅則第90章章註二（甲）Ⅴ及六規定，並參酌世界關務組織案例分類意旨，「血液透析器」（disposable dialyzer）應歸列稅則號別第8421.29.90號，以期國內相關業者向海關報運進口血液透析器時，能正確申報此類貨物應歸屬之稅則號別。原告長年進口系爭貨物，應對於相關政府資訊自應保持注意；且原告關於系爭貨物稅則歸列之專業知識豐富，得以查知印度法院將血液透析器之稅則號別歸屬於稅則第90章下之見解，其對於世界關務組織（World Customs Organization,下稱WCO）曾決議血液透析器應歸列於稅則第8421.29目，以及其他法治先進經濟體亦遵循WCO決議將此類貨物歸列於稅則第8421.29目下乙節，亦應知之甚詳。依此，原告報運此五筆貨物進口，應知系爭貨物血液透析器及透析液過濾器表面上雖可歸列數稅則號別，惟依海關進口稅則解釋準則一、海關進口稅則第90章章註二，以及HS註解對稅則第90章之詮釋，系爭貨物皆應屬稅則第8421節下之範疇。原告既知將系爭貨物申報為稅則

號別第9018.90.50號「人工腎臟（透析）裝置」或第9018.90.80號「其他第9018節所屬之貨品」可能不是正確適用法律之結果，仍執意以原申報稅則號別向海關申報進口血液透析器，實為商業上追其營利最大化之選擇，而非信賴其即為正確法律適用之結果，其不具備法律上值得保護之信賴利益，應無疑義。

四、被告與原告及其他三訴外人因進口血液透析器之稅則號別歸列爭議事件，曾有數案件經法院判決者（案號：鈞院108年度訴字第281號、108年度訴字第236號、108年度訴字第353號、108年度訴字第149號、1307號，以及臺灣基隆地方法院行政訴訟庭108年度簡字第4號判決），其爭點相同，均為：1.在事實認定層次上，系爭貨物血液透析器是否為「人工腎（透析）裝置」之零件。2.系爭貨物於稅則號別適用之法律評價層次上，是否應歸屬稅則號別第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」。3.稅則號別改列案件中，進口人是否可就海關之前不正確之稅則歸列主張信賴保護；以及海關應否依財政部91年部令，踐行報部核定程序，以供鈞院參考。

五、按最高行政法院99年度判字第333號判決意旨，判斷撤銷訴訟之行政處分合法性基準時，除法律有特別規定外，應依原處分作成時之事實或法律狀態為準。原告於106年9月27日至107年5月31日向被告報運進口系爭貨物血液透析器及透析液過濾器，經被告審查結果，將來貨除報單第AA/07/032/G0605號第1項「日機裝」人工腎臟裝置接受原申報稅則外，其餘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」，稅單並於106年10月6日至107年6月8日間送達原告，自應依循當時有效之前揭財政部91年令，審核本件稅則變更是否應由關務署報請財政部核定。被告為本件核定稅則處

分時，經調查後發現海關長年來並未對系爭貨物血液透析器均核定同一稅則號別，本案不符合上開財政部91年部令之「整體性」原則，故無從依該部令報請財政部核定此稅則變更案件；此點亦經財政部前開訴願決定審酌，認本案無上開財政部91年部令之適用。爰此，系爭貨物皆應歸屬稅則號別第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」；且依最高行政法院院向來對於財政部91年部令所揭之「整體性」原則之詮釋，海關長年對於血液透析器並未均歸列於同一稅則號別，故本案無該財政部91年部令之適用，至為明確，而被告於本案無從依該部令進行報部核定程序等語，資為抗辯。

六、並聲明：

（一）駁回原告之訴。

（二）訴訟費用由原告負擔。

肆、兩造不爭之事實及兩造爭點：

如事實概要欄所述之事實，業據提出被告107年8月24日基普業一字第1061027507號復查決定書（見訴願可閱覽卷第20至30頁）、進口報單（見訴願不可閱覽卷第66至70頁）、財政部108年1月2日台財法字第10713951460號訴願決定書（見本院卷一第65至103頁）、經濟部國際貿易局107年9月5日貿服字第1070152151號公告（見本院卷一第239至241頁）、行政院衛生署醫療器材許可證（見本院卷二第285至287頁）、血液透析器圖示（見本院卷二第397頁）、透析液過濾器圖示（見本院卷二第399頁）、血析透析運作圖示（見本院卷二第401頁）、血液透析系統圖示（見本院卷二第403頁）等原處分卷、訴願卷所附證物為證，其形式真正為兩造所不爭執，堪信為真，兩造之爭點厥為：

一、系爭來貨血液透析器所應歸列之稅則號別，被告得否逕予核

定為第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」（稅率3%）？抑或應依原告所申報之第9018.90.50號「人工腎（透析）裝置」核定（免稅）？

二、系爭來貨透析液過濾器所應歸列之稅則號別，被告得否逕予核定為第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」（稅率3%）？抑或應依原告所申報之第9018.90.80號「其他第9018節所屬之貨品」核定（免稅）？

伍、本院之判斷：

一、本件應適用之法條與法理：

（一）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。」準此，進口貨物之分類號列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HS註解及其他有關文件辦理。

（二）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。」

（三）財政部75年4月19日台財關第0000000號函：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。

（四）財政部77年3月23日台財關第000000000號函：主旨：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，仍應依本部台財關第0000000號函規定辦理。

（五）財政部91年3月8日台財關字第0910550152號令（下稱91年3月8日令，該令嗣經財政部108年7月12日台財關字第1081014568號令予以廢止）：「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：（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。」

二、系爭「血液透析器」（Dialyzer）及「透析液過濾器」（Filter）經歸列稅則號別為第8421.29.90號（稅率3%）對本件進口稅費之影響：

（一）原告於106年9月至107年5月間向被告申報5件進口報單（AA/06/032/G1607、AA/06/032/G2070、AA/07/032 /G0605、AA/07/032/G0851、AA/07/032/G1016等5件進口報單參原處分卷一第1至3、13至15、32至34、48至50、78至80頁），被告係對該等進口貨物全部，核課應納稅費總額2,892,777元（訴願決定書參本院卷一第67、103頁）。又查，該等貨物係包含人工腎臟裝置系統（Hemodialysis System）、血液透析器（Hollow Fiber Dialyzer）、透

析液過濾器（Filter）等三類商品（參原處分卷一第16頁）。就前開三類來貨，其中第AA/07/032/G0605號進口報單第1項之人工腎臟裝置系統，係人工腎臟醫器系統（System），並非零件部品，原告申報其稅則號別為9018.90.50（參原處分卷一第32頁），被告維持原告所申報之該稅則（參原處分卷一第111頁），即此種來貨之稅則號別歸列，兩造並無爭執，先予敘明。

（二）本件對於稅則號別歸列之爭執，係針對「血液透析器」（Dialyzer）及「透析液過濾器」（Filter）二類來貨：

1、就系爭中空纖維型血液透析器(Hollow Fiber Dialyzer)而言，按仿單所載，其適應症為「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。不同規格有不同的功效，醫師依病情不同使用不同型號透析器以達有效臨床療效。」（參原處分卷一第25頁）。亦即，系爭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。原告就系爭血液透析器之進口，係申報其稅則號別為第9018.90.50號「人工腎（透析）裝置」（免稅），惟被告以系爭血液透析器為人工腎裝置之零件，屬液體過濾及淨化機具之範疇，乃依據海關進口稅則總則一及解釋準則一、六規定，改列為稅則號別第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」（稅率3%），而為兩造爭執。

2、就系爭透析液過濾器（Filter）而言，原告本件係進口2種透析液過濾器，其中之一為型號EF-01之過濾器，按其仿單所載，此製品之使用目的為「除去透析液中微粒子之過濾器」（參原處分卷一第28頁）。又另一種型號

EF-02之過濾器，其仿單則記載此製品之使用目的為「除去RO水中之微粒子之過濾器」（參原處分卷一第30頁）。換言之，原告進口之EF-01及EF-02透析液過濾器（以下或合稱為過濾器），其等性質與功能均僅係除去液體中微粒子之「過濾器」（Filter），與上述血液透析器（Dialyzer）係具有「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」等功效，顯然有別，尚難將該等過濾器（Filter）與血液透析器（Dialyzer）混為一談。又因原告就系爭過濾器之進口，係申報其等稅則號別均為第9018.90.80號「其他第9018節所屬之貨品」（免稅），惟被告以系爭過濾器亦係人工腎（透析）裝置之零件，亦皆為液體過濾器，核屬稅則第8421節之範疇，亦予以改列為稅則號別第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」（稅率3%），亦為兩造所爭執。

3、查被告改列AA/06/032/G1607等5批血液透析器之稅則號別為第8421.29.90號，按進口稅率3%核課，其等關稅計810,148元（進口報單所載逐筆血液透析器之完稅價格按3%乘算後予以統計），復按關稅810,148元之5%核算營業稅為40,507元（關稅810,148元x 5%），二者合計則為850,655元（關稅810,148元＋營業稅40,507元）。再者，被告改列AA/06/032/G1607等5批過濾器之稅則號別為第8421.29.90號，按稅率3%核課，其等關稅計158,294元（進口報單所載逐筆過濾器之完稅價格按3%乘算後予以統計），亦按關稅158,294元之5%核算營業稅為7,915元（關稅158,294元x 5%），二者合計為166,209元（關稅158,294元＋營業稅7,915元）。換言之，本件因被告改列系爭血液透析器之稅則號別為第8421.29.90

號，按稅率3%核課，致原告增加稅捐負擔850,655元，而為爭執；就過濾器部分，被告未接受原告所申報之免稅號別，而係予以歸列為第8421.29.90號，按稅率3%核課，致原告應納稅額增加166,209元，亦生爭執。

4、至於被告對本件5批進口報單之貨物全部，核課應納稅費總額2,892,777元之其餘1,875,913元部分（2,892,777－850,655－166,209），與本件血液透析器、過濾器其等稅則號別之是否改列無涉，不受本件爭執事項之認定結果所影響，併予敘明。

（三）我國關稅乃是對於國外進口貨物所課徵之進口稅（關稅法第2條參照），具有財政收入及保護本國產業之機能。就財政收入目的而論，關稅係量能課稅原則指導下，消費階段的消費稅，進口貨物之關稅與進口貨物後加徵營業稅，均對同一稅捐主體（即進口貨物之業者）而課徵，並將於最終售價中轉嫁給終端消費者負擔；而依據營業稅法第20條第1項之規定：「進口貨物按關稅完稅價格加計進口稅後之數額，依第10條規定之稅率計算營業稅額。」已將進口貨物之關稅加計進入一般消費稅之營業稅的稅基當中，在此限度內，消費者消費進口貨物之行為因此被國家進行加重稅賦的重複徵稅，現實上具有強烈抑制國民消費自國外之進口商品的意義與作用。因此，課徵關稅除形式上取得財政收入外，透過對進口貨物課徵關稅，提高其交易價格，再藉價格制約，保護本國產業生產之產品，不致於遭受進口貨物之激烈競爭，喪失生存發展空間，而產生保護本國產業的機能。

（四）現代先進國家之關稅，其機能主要在於保護關稅，稅率之訂定，本身即具有產業政策之意義；因此，國家得基於公

益原則（如對友善環境之貨物進口，給予減免關稅之優待）、需要原則（如關稅法第67條以下之「平衡稅」、「反傾銷稅」及「報復關稅」等）為各項進口貨物稅率之調整。如果運用得當，可促進國內生產事業技術之改良與資源之合理分配，引導國民於正確消費途徑。惟若保護關稅過重，則易引起貿易國報復，致輸出減少，影響本國產業。是而，關稅效果乃屬多重面向，其對於物價、銷售數量、保護產業、財政收入、所得重分配、貿易條件、就業水準、國際收支等均可產生影響。因此，關稅法除以第3條第1項：「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。」重申關稅之課徵應維持形式法治國原則之依法課稅原則外，105年11月9日修正公布第3條第2項則就規範進口貨物分類及相應稅率之海關進口稅則修訂，明定「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。」即係考量海關進口稅則之修訂，影響層面廣泛，且涉及其他部會之業務，必須其他部會及學者專家共同參與始能觀察全貌，分析利弊得失，而非單就財稅主管機關之立場研究修正即得竟全功。

（五）承上，由於先進國家之關稅，一般屬於保護關稅，但各主權國建構之關稅障礙，確實有妨害世界自由貿易之虞，因此國際間始終推動締結多國間之條約，以建構國際公平的法律秩序；各國也注意到彼此間海關業務制度分歧，阻礙國際貿易及其他國際交流，有必要推動海關業務制度的簡化與統合協調，因此而有世界關務組織（World Customs Organization,WCO）等之設立，規範各國關務現代化及效

率化的指導方針，避免關稅課徵構成不必要的貿易障礙。其中，為確保各類貨物關稅稅率之適用，在國際間具有統一性與明確性，制訂有國際商品統一分類（HS）制度，明確規定課稅對象品目之範圍及定義。我國考量HS成為世界貨品分類之主流，為貫徹經濟國際化、貿易自由化政策，於78年1月1日起，即正式實施以HS為基礎編定而成之海關進口稅則。亦即，以HS之6位碼為架構，先向下延伸2碼編成8位碼之中華民國海關進口稅則，再向下延伸2碼為中華民國商品標準分類。海關進口稅則總則一則明定：「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。」已將國際法融入為國內法之一部分，故而，其法規解釋應取向於符合國際規範之解釋，應參考國際法之模範案例。

（六）進口稅則制定後之具體實施，有賴於海關就各種來貨為進口稅則號別之現實歸列，此屬於法律解釋涵攝之層面，務求正確，以落實法律於個案中，而得就進口貨物課以正確之稅率，實現各該稅率高低背後所隱含之產業政策。惟就現實層面而言，進口來貨項目繁多，產品內容日新月異，解釋涵攝錯誤在所難免，海關對來貨稅則號別為錯誤歸列，因此引據錯誤相應之稅率，作成違法之核課處分，原則上對於其他個案並無拘束力；海關於發現依關稅法第18條所核定來貨稅則號別歸列錯誤，致有短徵、溢徵稅款者，應於法定期限內（1年）自行撤銷原違法核定以命補繳或發還稅款（關稅法第65條參照），即非無據。但：

1、國際貿易中來貨進口，具有大量且持續之特質，其稅則

號別歸列直接影響稅率，不僅攸關核課關稅、營業稅，乃至貨物稅多寡之問題，尚且對於物價、銷售數量、保護產業、所得重分配、貿易條件、就業水準、國際收支等各種經濟事務，產生現實之影響作用；其歸列若驟然變動，影響稅率，不僅財政收入、產業保護、所得分配、輸入管制等各部會之業務政策目標難以穩定擘劃，甚且日常物價、企業產銷、就業水準等經貿計畫與生活，亦將頻有動盪，於人民之安居樂業，大為不利。

2、尤其，我國企業組成結構，歷來均是中小企業家數占全體企業家數逾97%（歷年中小企業家數統計資訊，參經濟部中小企業處官網https://www.moeasmea.gov.tw/list-tw-2344）。亦即，我國企業「絕大多數」係屬於中小企業型態，其經營規模有限，營業範圍較狹，難以仿效大型企業之多角化分散風險之經營型態，致政府法令、經濟景氣、市場結構、產業循環……等經營環境要素若一夕驟然發生變動，中小企業容易陷入經營困窘之險境。且該等企業往往資力淺薄，籌資能力及管道多受侷限，甚且體質孱弱勉力營生者，如遇突發之資金缺口，舉借無門之下，僅得向民間借入利息極為沉重之資金應急，如中央銀行統計資訊網所顯示者（中央銀行官網https://cpx.cbc.gov.tw/Range/RangeSelect?pxfilename=EG45M01.px），該等民間信用借貸之每月利率甚至高達2%以上（換算年利率即逾24 %）。又若係調取頭寸無著，致未能渡過突來之衝擊者，則只能被迫無奈關廠或歇業。甚者，就價格激烈競爭之貨物而言，中小企業因本身規模及能力相當有限，無從左右市場供需之結構，其或僅能以薄利多銷之方式勉強維持營生，然因其「

薄利」，雖能佳惠於消費者，但其難有餘裕面對突發之資金短缺窘境，復因其「多銷」，更需仰賴「大量」之進口來貨以備銷售，則驟然改變來貨稅則號別歸列而提高稅率，無所預期之「大額」進口稅捐壓力，對其為害尤烈，於告貸無門乏力撐持之際，其或僅能應聲倒閉，致頓失經濟來源無以養家活口者，或非僅進口業主而已，尚有與其經常往來之下游廠商，以及其等所僱員工等眾人。

3、從而，海關對於進口貨品之稅則歸類即使不當，一旦行之多年，其持續而穩定之法律見解就形成了「某種秩序」，即使見解錯誤，仍然成為進口商賴以為評估成本之準據，且為國家其他部會為政策考量之模型，其效力具有類似法規「抽象且一般」之特質；人民對之信賴，有類於對法規之信賴，而非對於過往錯誤行政處分之信賴。是海關將其稅則歸列變更以追求法適用之正確性之際，切莫忽略其安定性，務必踐行相當於法規變更之「正當程序」，除藉相當之程序保障，蒐集資料回應民情，提供緩衝期間，以利人民以及其他國家部會因應其變動外；重點更在於變更之效力，應與法規變更相似，原則上不溯及既往，非可率然以「依法行政」之旗幟，驟然變更行之多年之進口貨物稅則歸列，令人民措手不及只能落難，致衍生諸多社會問題。換言之，要求國家稅捐高權之行政舉措，必須將人民維持生計之多所艱難，為念茲在茲，諒不為過。

（七）財政部基於上開考量，先後作成下列函釋：

1、財政部75年4月19日台財關第0000000號函：「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。」

2、財政部77年3月23日台財關第000000000號函：「主旨：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，仍應依本部台財關第0000000號函規定辦理。」

3、財政部91年3月8日台財關字第0910550152號令（下稱財政部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：（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。」

4、財政部108年7月12日台財關字第1081014568號令（下稱財政部108年7月12日令）廢止91年3月8日令。據財政部關務署研議廢止91年3月8日令簽呈之說明所示：「……三、91年部令發布後之適用狀況：（一）報部原則條件設定嚴謹，適用案件不多：……歸納其原因如下：1.整體性要件係以各關均對『同一進口貨物』歸列相同稅則號別為判準，惟近年來科技發展快速，貨品不斷推陳出新，已無法單從貨名判斷是否為同一貨物，且在通關實務上，貨物申報未依據海關進口稅則定義之貨名具體詳細為之，僅申報學名、俗名、商業名稱等一般性貨名，甚或籠統申報至難辨認貨物之本質者所在多有，以致常發生『同物異名』或『同名異物』之情況，使得何謂『同一進口貨品』之認定不易。2.延續性要件應依產品特性而考量進口次數及進口期間之持續性與頻繁性，此項要件未明確訂定進口期間及進口次數，主要係為保留裁

量彈性，俾利將產品特性納入考量，依個案情節不同，為妥適之處理。惟亦因該項要件無明確判斷標準，使得『延續性』之認定常因關員之主觀判斷而有所落差。

（二）進口人常將91年部令誤為信賴保護原則之適用：按91年部令所訂原則，係為處理『同一進口貨物』，因海關多年均持續歸某一特定稅則號別後予以改列，須報部核定始得改列，以保障納稅義務人權益，並非在處理『同一進口人』多年頻繁進口相同產品之情形。」……。四、稅則號別見解變更之現行作法：（一）……（二）為確保進口人權益，實現課稅公平及貫徹正當法律程序，本署現行稅則號別見解變更案件，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當或參考WCO及其他國家之見解而作成之見解變更，如具通案適用性質者，均依本部107年10月4日台財法字第10713940630號函說明二部、次長裁示，以『部令』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）生效。……」（參本案相關資料第29頁）。

5、矧此，財政部有鑑於海關對於進口貨品之稅則歸類不當，其本質雖僅是解釋法律涵攝於個案錯誤，錯誤之法律解釋當不影響法律之效力，變更錯誤之法律解釋以符合法律本旨，原也不生是否應溯及既往之疑義；但如錯誤之解釋經案例累積，已然成為各該貨物進口業者之共識，各海關如擬改變稅則號別歸列以致影響其進口稅率高低，對進口業者及該產業之影響實際就是稅率有所變更，且稅率變更之效力更是擴散至整體國計民生；因此，財政部就此類法律解釋之變更另設計其正當程序，務求

降低法之正確性與安定性之衝突。徵諸財政部上揭令釋之演進，各海關依關稅法第18條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，必須踐行財政部所揭示之特殊正當程序。其設計要旨略為：

Ⅰ、「通案性」之稅則號別見解變更，應由海關報由財政部核定，並以部令登載於行政院公報對外公開，自發布日（或指定之將來一定期日）生效；在海關發現報部至財政部核定發布前，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，以符合法律安定性。

Ⅱ、關於「通案性」之判斷，捨棄91年3月8日令「同一貨物」「整體性」及「持續性」該等不明確，或過度嚴苛及僵化之標準，改以個案裁量。

6、就此，本院予以肯認，並於此指明：

Ⅰ、就海關適用關稅法第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前開正當程序設計，乃植基於憲法上對人民財產權保障所應導引出之基本要求；而非因人民信賴海關過往稅則號別歸列錯誤之行政處分所產生之信賴保護。蓋，稅捐本質上為對人民財產之侵害，必須依法律始得為課徵，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。而海關對於進口貨品之稅則歸列錯誤而導致稅率有別，透過時間及案例數量之累積，該等具體化抽象規範所生之錯誤，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

，其效力已有類於海關進口稅則就「特定商品」為稅率之規定。擬變更該等因涵攝錯誤所生之共識，於現實生活中，幾無異於改變稅捐構成要件中稅率之規定，既無可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），但至少必須由主管機關透過相當於行政命令發布之程序，始可將本屬於國家機關與人民間之「錯誤共識」予以變更，據以限制或侵害人民之財產權；且原則上僅能向後生效，以維護人民對於效力相當於稅法規範共識之信賴，為其財產權之基本保障。此亦為財政部75年4月19日函、財政部77年3月23日函、財政部91年3月8日令，迄108年7月12日令一貫之見解，從未變更（財政部91年3月8日令之所以遭廢止，係因關於報部核定之要件規定過度不明確、嚴苛及僵化所致，但通案性之稅則號別改列必須報部核定乙節，並未變更），海關為其下級機關，自應遵循。綜此，財政部上開正當程序之要求，其適用自不侷限於財政部108年7月12日令發布後始進口報關之貨物，著無庸議。

Ⅱ、抑且，海關本為海關進口稅則第一次有權解釋機關，如於實務運作上，同一貨物前後歸列稅則號別不同，時間及數量累積相當程度已涉及見解變更之「可能」時，即須由海關報由上級機關財政部「核定」，由財政部決定是否屬於通案性，而必須以公告決定生效日期；非得由海關即行引據稅則號別歸列之新見解，引據關稅法第18條為核課處分；也非得由財政部關務署自行頒佈「解釋性行政規則」下達海關，甚或發布新聞稿「命」人民依新聞稿內容而為報關進口業務（註

：本件即是由財政部關務署秘書室於106年8月14日發布新聞稿要求業者以第8421.29.90號申報進口血液透析器之稅則號別，新聞稿參本院另案107年度訴字第1401號卷三第499頁）。再者，該等必須報由財政部核定之要求，非僅以此顯示程序之慎重而已。參酌前述關稅法第3條第2項就海關進口稅則修訂，財政部得邀集有關機關及學者專家審議之規定以觀，財政部於海關報請通案性稅則號別見解變更之核定，除應審查該等見解變更是否正確，之前案例累積是否已達通案性標準外，並應決定適當之公告生效之日期以為過渡。凡此，除財政收入為財政部所主管者外，關於各該進口貨品之特質（產品日新月異，無該等特質之認識即難以區辨其所屬稅則號別歸列），或所屬產業資訊之收集（如：過往錯誤解釋案例累積於該產業是否已成為共識而有通案性、該產業國內市場依賴進口貨品之比率、稅率之升降對於進口廠商及國內生產者之影響、於該產業消費者習性之引導、進口廠商與國外供應商締約習慣影響成本預估之期間長短），或該變革關於其他部會所主管經濟、文化、國民健康、國際貿易之影響，以及該等部會對此變革因應之道等等因素，宜由財政部會同其他部會、產業公會、學者專家協同認定。如經財政部審認無通案性，財政部關務署或可就該等貨物之稅則號別歸列頒佈解釋性行政規則下達各海關遵守；如財政部審認海關報請應歸列之稅則號別有誤者，應不予核定；而一旦經財政部審認為具通案性之稅則號別歸列之見解應予變更時，則財政部應斟酌變革緩衝時程，務求進口人得以從容籌措資金

、預為調整產銷、適當改編人力、重新配置資源等，而為進口稅費即將增加之對策，以保障其營業與財產，維持日常營運於不墜。申言之，海關就同一貨物之稅則號別歸列前後認定不同，是否具有通案性而應以財政部令公告並登載於行政院公報對外公開，使變更之見解能向後生效，其決策機關並非各海關，也非財政部關務署，而係財政部；蓋只有財政部始具有其地位整合有關部會，以宏觀之視野，就行之多年稅則號別變更，衡量法安定性與法正確性之協調，就經貿發展、產業保護、提升就業等等重大政策之公益為分析，妥為因應而核定。

三、系爭來貨血液透析器所應歸列之稅則號別，被告不得逕予核定為第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」（稅率3%）；應依原告所申報之第9018.90.50號「人工腎（透析）裝置」核定（免稅）：

（一）按進口貨物之分類號列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HS註解及其他有關文件辦理，詳如前述。第按，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。」

（二）系爭血液透析器固應歸列稅則號別第8421.29.90號：

1、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%」（參原處分卷一第225及228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欄稅率為「免稅」（參原處分卷一第233頁）。

2、按HS註解關於稅則第90章章註2(a)之規定，中文版及英文版分別為「……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：(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」及「2.……parts and accessories for machines, apparatus,instruments or articles of this Chapter are to be classified according to the following rules：(a)Parts and accessories which are goods included in any of the headings of this Chapter or of Chapter 84,85 or 91 (other than heading 84.87,85.48 or 90.33)are in all cases to be classified in their respective headings」（參原處分卷一第230至232頁反面）。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：（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……」（參原處分卷一第231頁）。換言之，例如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循環罩，不論是否具有過濾器均在內」所列之貨品，真空泵即應歸入稅則第8414節，「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」（參本案相關資料第26至27頁）。依前揭歸列原則，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。

3、稅則號別第9018.90.50號「人工腎（透析）裝置」（即血液透析裝置）應包括洗腎機、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（完整系統圖及原告提示之組成項目等參本院另案107年度訴字第1401號原處分卷一第488頁及原處分卷三第2至10頁），故整體「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等物件，並非單獨僅指血液透析器。且同類事件審理時，應原告之聲請，本院傳喚專家證人腎臟專科醫師方文達到庭，其亦證稱「（

問：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」「現在都是需要人工腎臟，還需要所有東西的輔助，才能達到作業，才可以治療病人」等語明確（專家證人筆錄等參本院另案107年度訴字第1401號卷一第392至394、419、432頁）。又所謂「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。是以，「人工腎（透析）裝置」如缺少血液透析器即無法正常運作，故血液透析器為「人工腎（透析）裝置」本質上所必要具備之一部分，應認屬該裝置之「零件」，應無疑義。

4、依系爭來貨血液透析器仿單等所載，其適應症為單次使用於血液透析。亦即，系爭血液透析器貨物，係一次性使用之產品，利用半透膜做成微小空心纖維，再由套管及中空纖維薄膜（hollow fiber）組成，並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，並經仿單記載血液透析器之使用方法為「『配合洗腎機』做血液透析術」甚明（仿單及圖片等參原處分卷一第9、186頁）；則系爭貨物並非「人工腎（透析）裝置」全部，而係該等裝置之「零件」無誤。審酌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……。」則顯然系爭貨物本身即為液體過濾器，屬稅則第8421節之範疇，依據海關進口稅則總則一及解釋準則一、六規定，並參酌世界關務組織（WCO）分類意見彙編（Compendium of Classification Opinions）8421.29/1、歐盟海關編號PLPL-WIT-0000-00000案例稅則分類意旨（參原處分卷一第240至242頁），將系爭血液透析器列為稅則號別第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」，自非無據。

5、原告雖於訴訟中主張系爭來貨即是所謂「人工腎臟」，專用於洗腎醫療所用，本身就可視為「人工腎（透析）裝置」，稅則號別為第9018.90.50號云云。但一般而言，所謂「人工腎（透析）裝置」其實還包含其他多項零件，業如前述，無從以其專用於洗腎醫療所用，即認其本身就該當「人工腎（透析）裝置」整體。且此零件既同時為液體過濾器，即屬稅則第8421節之範疇。當然，由於海關稅則號別及其援用之HS解釋原則，均以文字敘述貨品特色，而文字描述本有其侷限性，也可能有失明確，且貨品日新月異，特色難以掌握，是純以文字邏輯推衍個別貨品稅則號別之歸列，確實常有兩歧之可能；是而，關於此部分之解釋，為與國際接軌，務求國際間統一，必須取向於符合國際規範者，參考國際法之模範案例，並以此模範案例作為文義二歧解釋可能時抉擇之

標準。系爭血液透析器既經WCO及歐盟海關均歸列為稅則號別第8421節以下（參原處分卷一第240至242頁），已如前述。從而，原告純以系爭來貨俗稱「人工腎臟」及專供洗腎醫療使用，主張系爭血液透析器應可視為「人工腎（透析）裝置」整體，非屬零件云云，難以憑採。

6、此外，如同上引電子顯微鏡用的真空泵歸列原則，所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」，只要該來貨本身已核屬第84章等各節所列之貨品，即應歸入其各節，而不歸入第90章，已如上述，則本件系爭來貨血液透析器既已核屬第84章等各節所列之貨品，即無以歸入第90章，亦無從予以認定成為第90章項下之第9018.90.90號（免稅）「其他第9018節所屬貨品之零件及附件」，併予敘明。

（三）承上，來貨血液透析器固應歸列為稅則號別第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」（稅率3%），方為海關進口稅則之正確適用。但被告如認原告申報血液透析器之稅則號別第9018.90.50號（免稅）為不當，擬予變更，則應先送財政部核定，踐行此正當程序後，始得援用新稅率予以核課。其理由論述如下：

1、原告自100年間以來持續進口血液透析器貨品，係以稅則號別第9018.90.50號「人工腎（透析）裝置」為「免稅」貨物進口之報關（進口報單等參本院另案107年度訴字第1401號卷一第287、364至380頁）。而其他血液透析器業者，絕大多數亦以稅則號別第9018節醫療器材免稅號別為申報進口，僅因財政部關務署秘書室於106年8月14日發布新聞稿，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，就包含原告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，繫屬本院者除本案外，另有107年度訴字第1400、1401、1402號、108年度訴字第82、149、206、236、281、307、353、787、1307號等事件，亦為兩造所不爭執。徵諸上開情節以論，顯然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，並成為該等血液透析器進口業者共識，均引為申報之基礎，各進口海關就此亦無異見，迄財政部關務署新聞發布，即通案就血液透析器之稅則號別歸列為見解之變更。換言之，進口血液透析器歸列於第9018節下之「免稅」稅則號別係行之多年，且已具有普遍之通案性質，又被告驟然變更其稅則號別致改依「稅率3%」核課關稅並增加營業稅額，其影響進口人之權益甚明，然被告未經正當程序，逕行改變之，並令其變更之效力溯及既往，其可能引發後續連串不良效應，可想而見。

2、相關後續不良效應已明確者，如下：

Ⅰ、財政部關務署於106年8月14日新聞稿，表示血液透析器「正確」歸列稅則號別為第8421.29.90號，稅率3%；而原告及其他進口血液透析器廠商當時之來貨，其成本及售價殆以免稅為預估，於進口時驟然提高稅率，勢必牽動原告及其他進口血液透析器廠商之市場價格競爭，直接影響廠商生存空間，致有多起訴訟。

Ⅱ、來貨「血液透析器」屬於「人工腎（透析）裝置」之零件，而為醫療器材之零件，其藥商報運進口前應依照藥事法第40條規定向中央衛生主管機關申請查驗登

記，經核准發給醫療器材許可證後，始得由許可證持有藥商或其授權者輸入，經濟部國際貿易局（下稱國貿局）及經濟部工業局（著眼於保護國內產製廠商）均表示政策上不贊成開放自中國大陸進口；但因財政部關務署以前揭新聞稿表示其正確稅則號別屬於第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」後，行政院大陸委員會以該等稅則號別之商品業經國貿局確認為ECFA早收清單開放項目，若逕將之改列為中國大陸物品不准輸入項目（即增列「MWO」），涉及我方未履行「海峽兩岸經濟合作架構協議」實施貨品貿易早期收穫之承諾，對此表示保留態度。經於106年11月21日、107年4月23日多次會商後，始作成稅則號別8421.29.90號下增列「一次性血液透析器」10碼之專屬號列，並加列輸入規定「MWO」「504」為專屬貨號之結論（此參見國貿局106年11月21日會議記錄、財政部關務署107年4月23日會議記錄，分別附於本案相關資料第20至25頁，另案本院108年度訴字第149號卷三第35頁以下）。是本件稅則號別歸列之變更，已直接影響國際貿易以及條約之履行；甚者，觀諸我國業者出口該貨物於外國（中國大陸、泰國、韓國、越南及馬來西亞）之關稅稅率，各國不一（參另案本院108年度訴字第149號卷二第147頁以下），我國驟然將持續而穩定之稅則號別歸列變更，由免稅提高至稅率3%，當然影響進口商進口系爭產品之意願，是否引發其他國家貿易抵制或制裁，也猶未可知。

Ⅲ、世界各國為保護本國人民之身體健康，醫療器材進口稅率大多不高，人工腎（透析）裝置之零件血液透析

器，即使歸列於8421節，其仍屬免稅，如歐盟及美國等。而我國洗腎人口約8萬人，每次洗腎費用約3100元，每次3小時，一週3次，平均洗腎年數約20年，是血液透析器之產銷於臺灣醫療上有其特殊性及必要性，進口稅費成本提高，本由終端消費者（即病患）負擔，雖然目前該等醫療費用部分由健保給付，但健保資金之來源莫非為本國人民之稅收，因此，該等醫療器材進口稅費之增加，終局由全民負擔。從而，將血液透析器歸列為正確之稅則號別所致稅率提高，除有利於國家財政收入外，於國民健康等民生事項，未必有利。而此，本應於正確歸列稅則號別之際，由財政部邀集相關部會（如衛福部、工業局等），併行討論相應適當之稅率而送立法院立法確認，要非驟然改變稅則號別即提高其稅率，而由全民負擔其不利。

Ⅳ、綜上各項效應，俱為缺失，莫不起於財政部關務署就血液透析器稅則號別歸列見解之變更，未報財政部核定，徵詢相關部會及業界之意見，確認其通案性，評估衡量相應舉措（如設緩衝期或就歸列後之系爭產品降低稅率等），冒然為之所致。被告未經前述正當程序之踐行，即改變海關行之多年之稅則號別歸列之見解，逕為核定，有損原告權益，徵諸首揭說明，乃為違法至明。

3、被告雖以91年3月8日令為據，主張系爭血液透析器多年來曾有核列為「9018.90.50」（人工腎〈透析〉裝置）、「9018.90.80」（其他9018節所屬貨品）、「9021.39.90」（其他導管套管及類似品）等稅則號別，並不符合財政部91年3月8日令所定「整體性」之要件，將其稅

則號別變更成為「8421.29.90」號，無庸報財政部核定。至於各海關雖就血液透析器稅則號別歸列曾有錯誤之核定，但此既為不合法之行政先例，即無從引為行政自我拘束之前提要件，原告不得以此為據，請求被告重複錯誤之核定云云；然則：

Ⅰ、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，業經財政部108年7月12日令廢止，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）始生效之意旨，為落實憲法保障人民財產權目的，不應限於財政部108年7月12日令發布後始適用；且海關就同一貨物之稅則號別歸列前後認定不同，是否具有通案性而應以財政部令公告並登載於行政院公報對外公開，使變更之見解僅能向後生效，其決策機關乃為「財政部」，而非為核課處分之海關，業經本院詳為說明如前。被告無視於血液透析器於上述108年7月12日令發布前，包含原告在內多家進口廠商，多年且頻繁，就血液透析器原申報稅則號別第9018節，稅率為免稅之事實，仍執血液透析器之零星案例（且所舉前曾歸列之稅則號別貨物均為「免稅」）為據，而指該等產品歸列稅則號別一致之整體性不足，無庸報財政部核定即可變更前錯誤核定之見解，要無可採。實則，被告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。

Ⅱ、海關對於進口貨品之稅則歸類即使不當，一旦持續而穩定，具有類似法規「抽象且一般」之效力特質；人民對之信賴，有類於對法規之信賴，而非對於過往錯誤行政處分之信賴。是故，前述財政部就此變更稅則號別歸列見解之正當程序之設計上，其立論基礎本不在於行政程序法第117條以下違法行政處分撤銷之信賴保護規範，而在於類推中央法規標準法第12條規定，令其法律見解之變動如同法律之變動，自公告日起始生變動之效力，不溯及既往。當然，法律見解之變動並非法律變動，雖無庸立法院通過，總統公布（中央法規標準法第4條參照），但進口貨物之稅則號別之改列直接影響稅率高低，而稅率為稅捐構成要件，依稅捐法定原則，本應立法為之，是以，財政部始要求進口貨物稅則號別法律見解之變更必須送其核定，務求其變更之程序「有類於」立法程序之廣泛、審慎及統一。被告將原告對於「過往持續而穩定錯誤法律見解」信賴之主張，誤會為對錯誤違法行政處分信賴之見解，而為如上抗辯，自無可採。

四、系爭「透析液過濾器」（Filter）來貨部分，被告得逕予核定為第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」（稅率3%）：

（一）系爭透析液過濾器應歸列稅則號別第8421.29.90號：

1、查「人工腎（透析）裝置」如要運作，應包括洗腎機、血液透析器、導管、穿刺針、藥水、透析液過濾器等整體併為使用，並非單指血液透析器，已如上述。再者，完整之血液透析裝置系統中，不僅利用血液透析器進行

分子交換以達到清除體內毒素及調整酸鹼平衡等療效，尚須利用水處理等步驟進行藥水（濃縮透析液）的稀釋及淨化等必要程序（參本院卷一第107頁）。又前開稀釋及淨化藥水作業之進行，須使用到過濾器（Filter），此觀之原告本件EF-01及EF-02之過濾器仿單均載明其等係「淨化透析液」之過濾器（Filter for dialysate purification），其等之累積淨化運轉時間為750小時或3個月，且分別係用於「除去透析液中微粒子之過濾器」及「除去RO水中之微粒子之過濾器」等亦明（參原處分卷一第28至30頁）〈註：「RO水」指Reverse Osmosis Water，係以逆滲透方式淨化而成的純水〉。是以，「人工腎（透析）裝置」如缺少該等淨化水質之過濾器，亦將有害於人體而無法正常運作，故被告認定系爭「過濾器」亦屬「人工腎（透析）裝置」本質上所必要具備之一部分，亦屬該裝置之「零件」，尚非無據。

2、次查，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%」（見原處分卷一第225及228頁）。又系爭過濾器係利用中空纖維膜（Hollow fiber）過濾液體中之微粒子（過濾器規格參原處分卷一第28至30頁及第73至75頁），被告審酌其等係利用中空纖維薄膜而具有過濾及淨化液體之功能，復按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……。」甚明，被告乃據以認定系爭來貨本身即為液體過濾器，屬稅則第8421節之範疇，依據海關進口稅則總則一及解釋準則一、六規定，未採認原告所申報之稅則號別第9018.90.80號，而將系爭貨物之稅則號別歸列至第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」，經核尚非無據。

（二）系爭透析液過濾器應歸列為稅則號別第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」（稅率3%），方為海關進口稅則之正確適用。被告認原告申報之稅則號別第9018.90.80號（免稅）為不當，逕予核定歸列為第8421.29.90號，於法尚無不合：

1、按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」，若足具特殊正當程序保障之必要性，固然須由海關報由上級機關財政部核定，始能引據稅則號別歸列之新見解。然而，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，亦即，必須海關對於進口貨品之稅則歸列生有錯誤，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。若僅係零星個案，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。非謂一有稅則號別之改列，均須每案先報經財政部核定始有可能為之，致進口稅費之正確核課滯礙難行，反有害於公益與租稅公平。又或者海關對於進口貨品之稅則歸列並無錯誤，依法就進口貨品之稅則歸類逕為核定，其未先送財政部核定，難謂與法即有不合。

2、經查，本件系爭透析液過濾器係原告於106年9月27日至107年5月31日間向被告申報進口，原告以稅則號別第9018.90.80號為申報，經被告按來貨之實際功能及性質等，審核認定應歸列稅則號別為第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」，經核並無不合，已如上述。再者，就系爭透析液過濾器貨品而言，並無事證足供認定早已行之多年均經海關歸列至稅則號別第9018.90.80號「其他第9018節所屬之貨品」，亦無事證足供認定海關對於透析液過濾器之稅則歸類早已形成持續而穩定之錯誤共識致有先送財政部核定始能改列之必要。從而，被告就系爭透析液過濾器之進口，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HS註解及其他有關文件辦理，核定歸列稅則號別為第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」，按稅率3%核課，於法尚無不合。

3、原告雖主張本件進口系爭透析液過濾器，申報稅則號別第9018.90.80號「其他第9018節所屬之貨品」（免稅），應有信賴保護原則之適用云云；然按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）。

4、從而，就原告本件進口系爭透析液過濾器，係「人工腎（透析）裝置」之重要必須部分，然僅透析液過濾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節項下，應列稅則號別為第8421.29.90號。原告雖另主張系爭貨物縱須連接於血液透析機（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，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、末按，關稅法第4條：「關稅之徵收，由海關為之。」第6條：「關稅納稅義務人為收貨人、提貨單或貨物持有人。」第29條第1項：「從價課徵關稅之進口貨物，其完稅價格以該進口貨物之交易價格作為計算根據。」營業稅法第20條第1項：「進口貨物按關稅完稅價格加計進口稅後之數額，依第

10條規定之稅率計算營業稅額。」第41條：「貨物進口時，應徵之營業稅，由海關代徵之；其徵收及行政救濟程序，準用關稅法及海關緝私條例之規定辦理。」基此，被告得就原告進口貨物從價，依其所屬稅則號別所示稅率為關稅及營業稅之課徵。然原告本件報運進口之血液透析器為免稅（關稅），已具通案性，未經財政部核定變更，被告逕以財政部關務署系爭新聞稿所示見解，而將之改列稅則號別第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」，即有違該等法律見解變更應踐行之特殊正當程序，乃有違法，即本件關於因改列稅則號別而適用3%稅率所生關稅810,148元及其營業稅40,507元（810,148元x 5%），二者合計850,655元（810,148＋40,507）稅額之核課，亦屬不法。

六、綜上，被告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，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，此部分為有理由。至於原告本件106年9月27日至107年5月31日間向被告申報進口之透析液過濾器，連同其餘來貨，被告核課其等稅費合計2,042,122元部分（全部稅費2,892,777元－850,655元），經核並無不合，原告聲明求為撤銷其中透析液過濾器之稅額166,209元部分（關稅158,294元及其5%營業稅7,915元之合計數），為無理由。

七、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，本件原告之訴為一部有理由，一部無理由，依行政訴第195第1項、第104條，民事訴訟法第79條，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　109　　年　　6　　月　　18　　日

臺北高等行政法院第六庭

審判長法　官　陳金圍

法　官　吳俊瑩

法　官　畢乃俊

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	1.上訴人之配偶、三親等內之血親、

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	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　　6　　月　　18　　日

書記官　李依穎