臺北高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5L0;@108年度訴字第

）FKT64W1Z1X5L0;@108年12月6日辯

原　　告　佳醫健康事業股份有限公司
代　表　人　傅輝東（董事長）住同上
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（關務長）住同上
訴訟代理人　許智瑜
　　李駿勳

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29日台財法字第10813900230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（即復查決定）均撤銷。

訴訟費用由被告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

原告委由貿一報關有限公司於107年7月至8月間向被告申報進口日本產製血液透析器2批（報單號碼：第AB/07/357/H2587號及第AB/07/357/H2984號），原申報稅則號別第9018.90.50號「人工腎（透析）裝置」，稅率Free，電腦核定以文件審核（C2）方式通關，經被告審查結果，以來貨為血液透析器，乃改列稅則號別第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」，稅率3%，核定應納稅費5,108,901元。原告不服，申請復查，遭被告107年10月26日基屭桃字第1071019539號復查決定駁回，原告仍不服，提起訴願，經財政部108年1

月29日台財法字第10813900230號（案號：第00000000號）決定訴願駁回，原告不服，遂提起行政訴訟。

二、本件原告主張：

1.按「…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：除依上述章註1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：（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。（b）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90.10、90.13或90.31節之機器、儀器或器具）均應歸入該機器、儀器或器具之節。…」及「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：－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…」分別為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章之章註2及其總則篇(111)對零件及附件之規定。茲此，進口貨物如屬「零件」方應參照前開規定予以歸列所屬正確稅則。

2.血液透析設備包括血液透析機、水處理系統、透析器及透析液共同組成血液透析系統，此有專業機構一社團法人台灣腎友生活品質促進協會可參，且參國內部分有：專業人士一財團法人腎臟病防治基金會之執行長，提及血液透析知識；此外，專業研究出版品一經濟部技術處產業技術知識服務（ITIS）計畫，對於人工腎（透析）裝置亦有介紹，故（kidney

machines)，尚包括人工腎（artificial kidneys)及透析器（即dialysers)，甚為明灼，故本件系爭血液透析器係屬個別之人工腎（透析）裝置，係有依據。

3.參最高行政法院100年度判字第1863號判決意旨，本件系爭血液透析器為消耗性器材，該貨物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；洗腎機之硬體結構中並未包含血液透析器，通常僅在洗腎機外部設有一血液透析器放置架，於停機未使用之狀態下，血液透析器並不會裝置於洗腎機上，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，其非屬洗腎機硬體結構之一部分，彰彰甚明。

4.我國與歐盟關於海關進口稅則第9018.90目下「人工腎（透析）裝置」所規範之貨物相同，即包括洗腎機及透析器等貨物，則本件系爭血液透析器，自可與洗腎機按一致性原則以海關進口稅則第90章第9018節項下之「人工腎（透析）裝置」予以歸列，實無參照稅則第90章章註2(a)規定歸入海關進口稅則第8421節所列貨物之餘地。另本件系爭進口貨物並非洗腎機之零件，故當然是單獨進口，不會與洗腎機同時進口，惟被告卻稱如單獨進口即屬「零件」，同時與洗腎機進口即非屬「零件」，此等歸類原則完全無視本件系爭進口貨物之本質，實有謬誤，亦有違一致性原則，難謂有理。系爭進口之血液透析器係專供洗腎醫療使用，並需經由專業醫師操作，且係屬人工腎（透析）裝置，而非屬人工腎（透析）裝置之「零件」，故原告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，應為有合。被告未予究明本件進口貨物為消耗性器材，非屬洗腎機硬體結構之一部分，暨非屬人工腎（透析）裝置之「零件」等明確事實，仍逕予核認前開系爭進口貨物係屬「零件」，致歸列海關進口稅則號別為第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」，其認事用法已有率斷之情，且創設法律所無之規定，有違租稅法律主義。

5.原告業已提示有相似案情之國外法院2件案例，以資證明專供腎臟透析治療使用之器材，應歸列至海關進口稅則第9018節項下，惟被告除未予採納此有利原告之案例，卻仍執本件系爭血液透析器係屬人工腎（透析）裝置之「零件」，併參HS註解第90章章註2（a）有關零件之規定，核屬應歸列為海關進口稅則第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」，其認事用法，顯有違誤。原告所提示印度法院判決案例，已證實國外與本件相似之系爭血液透析器，確實有歸類至海關進口稅則第9018節項下，被告仍執本件系爭血液透析器係屬人工腎（透析）裝置之「零件」，併參HS註解第90章章註2(a)有關零件之規定，核屬應歸列為海關進口稅則第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」，卻未予究明本件進口貨物為消耗性器材非屬硬體結構之一部分，即非屬人工腎（透析）裝置之「零件」等明確事實，亦無視前開有利納稅義務人之判決事證，故此已違反行政程序法第36條及納稅者權利保護法第11條等規定，應予撤銷。

6.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別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項貨品號別。從而，本件系爭血液透

析器應於107年9月5日起方有明確之海關進口稅則號別可供遵循，且前揭進口貨物非被告所執稱係屬人工腎（透析）裝置之「零件」，故無原係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，故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。

7.系爭血液透析器，未在海關進口稅則第84章項下明確歸列，則本件未依關稅法第3條規定修改其海關進口稅則，被告亦未查系爭進口貨物係非屬人工腎（透析）裝置之「零件」等明確事實，逕就本件系爭進口貨物擅予更改適用有誤之海關進口稅則，昧於實質課稅原則，難謂適法。參本院107年度訴字第1401號審理事件中，證人方文達醫師已敘明「血液透析器」係屬洗腎透析所用之核心「機器」，且非屬「零件」。歐盟有明確回覆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，因此如果人工腎臟（artificial kidney）獨立進口時，應予歸屬為CNCode 00000000。

8.原來被告認為原告不適用91年度解釋令（註：即財政部91年3月8日台財關字第0910550152號令，嗣依據財政部108年7月12日台財關字第1081014568號令廢止）。因91年度解釋令認為有整體性、一致性處理原則適用的問題，在108年7月12日已被財政部廢止，但是被告隻字未提，所以在法律適用上，這部分有重大瑕疵。如果91年度的處理原則已被廢止，要回歸到75年、77年解釋令的規定。本件因影響進口人權益甚鉅，所以應依據75年、77年解釋令，經報部核定後，才能變更稅則號別。

9.並聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。訴訟費用由被告負擔。

三、被告則以：

1.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。次按稅則第90章章註二　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：　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；」及「...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 84.87,85.48or90.33)are in all cases to be classified in their respective headings」。末按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：－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。

2.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，參據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，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…」系爭貨物本身即為液體過濾器，核屬稅則第8421節之範疇，被告爰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、日本海關案例，同時佐以臺北關106年6月26日(106)北預字第0163號及高雄關106年7月10日(106)高預字第0110號進口貨物稅則預先審核答覆函、106年11月02日(106)基關字0116號及106年11月02日(106)高關字0065號進口稅則分類疑問及解答函之分類理由，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。

3.一般而言，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。復按HS註解對稅則第90章總則篇(Ⅲ)零件及附件但書－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。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；血液透析治療需使用血液透析機（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。亦即稅則號別第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。

4.世界關務組織（WCO)分類意見彙編(Compendium of Classification opinion)、歐盟案例PLPL-WIT-0000-00000及日本海關案例，其稅則歸類依據皆為稅則第90章章註二　，由於稅則第90章章註二為判斷零件稅則歸列之準則，顯然上述案例皆視血液透析器為零件，另財政部關務署於106年8月14日發布新聞稿，亦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。我國與歐盟對於稅則第9018.90目下「人工腎（透析）裝置」所規範之貨物相同，包括：洗腎機、透析器（即dialysers）及其他透析相關醫療器材等，倘是類貨物同時進口即屬稅則第9018.90目之範疇。惟本件來貨係單獨進口，未與洗腎機同時進口，核屬「人工腎（透析）裝置」之「零件」，依據HS註解對稅則第

90章總則篇(Ⅲ)零件及附件但書－之詮釋，即應歸列稅則號別第8421.29.90號。

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；亦即，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，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…」，自非稅則第8421節排除之物品，依上開稅則第90章章註二　及HS註解第90章總則篇(Ⅲ)零件及附件之規定，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，是原告所訴，應係不瞭解海關稅則分類之相關規定所致，委無足採。

係依解釋準則三　及稅則第90章章註二　為據，惟系爭貨物為人工腎（透析）裝置之零件，依據解釋準則一規定，已核屬稅則第8421節所列之貨品，即應歸入該節，自無往下適用解釋準則三　規定之餘地。原告及印度法院2例判決以HS註解第8421節內容未表列「醫療用途」及「血液透析器」為由，進而根據解釋準則三　及稅則第90章章註二　認定來貨應歸列至海關進口稅則第9018節，顯然忽略來貨之硬體結構本質上屬於液體過濾器且HS註解第8421節內容並未排除醫療用器材，根據解釋準則一、六及稅則第90章章註二（甲）應歸列於稅則號別第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」。原告及印度法院判決2例之主張

，顯有違誤，核無足採。

系爭貨物為液體過濾器，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：…本節包括所有類型(如物理性…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…」系爭貨物核屬稅則第8421節之範疇，被告依據海關進口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」，應屬有據。是本件被告可明確歸列稅則號別，並依關稅法第3條第1項及第4條規定，課徵關稅，符合租稅法定主義及實質課稅原則。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，核與關稅法第3條第2項規定無涉，自無須報請財政部核定。

就本案而言，來貨為液體過濾器（血液透析器作用為過濾血液），無法獨立完成人工腎（透析）裝置淨化血液目的，來貨屬「人工腎(透析）裝置」正常運作時，本質上所必具備之部分，如果該洗腎裝置缺少血液透析器，則該洗腎裝置即無法運作，系爭來貨實屬人工腎（透析）裝置之「零件」，應無疑義，原告訴稱血液透析器不屬於洗腎機零件，進而主張來貨不屬人工腎（透析）裝置之零件，非其硬體結構之一部分而屬耗材，顯然於事實認定有誤，委無足採。

5.依財政部91年3月8日台財關字第0910550152號令釋可知，進口貨物歸列之稅則號別經海關發現不適當，如符合令釋所定之「適用範圍」、「整體性」及「延續性」3原則者，擬變更其稅則號別且將影響進口人之權益，應報財政部核定，改列之稅則號別自財政部發布之日起生效，不溯及既往，以符法律安定性。其中，整體性原則係指就同一進口貨物，海關均核定為同一稅則號別而言。經查，

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-卷2附件15及卷3附件3），經核定歸列稅則號別第9018.90.80號「其他第9018節所屬之貨品」，可知原告與上揭另案廠商於上述期間進口之血液透析器，有歸列稅則號別為第9018.90.50號及第9018.90.80號，被告並未核定為同一稅則號別，與整體性原則不合，無該令釋之適用，自無須報請財政部核定其正確之海關進口稅則號別。

另依關務署106年12月5日台關稅字第10610251l8號函，血液透析器並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示之整體性原則，自無前揭令釋之適用。被告將系爭貨物歸列正確稅則號別第8421.29.90號，即無需踐行由關務署轉報財政部核定之程序，原告所訴，委無足採。參最高行政法院100年度裁字第2518號裁定及104年度判字第677號判決意旨，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。是以，本件自無信賴保護原則之適用。

關於前述91年度解釋令，其性質基本上是有關進口貨物行之多年歸列之稅則號別不適當案件的作業性行政規則。從被廢止以後，才有回復適用75年、77年解釋令的可能。但

本件稅則號別核定，都是在108年7月12日之前，所以本件還是應適用91年度解釋令。要強調的是，本案就關於稅則號別報部核定的適用，應適用91年度解釋令。

6.參貿易法施行細則第8條之1及貨品輸入管理辦法第8條第1項規定，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，經濟部國際貿易局依上開規定，以107年9月5日貿服字第1070152151號公告，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。

7.並聲明：原告之訴駁回。訴訟費用由原告負擔。

四、兩造不爭之事實及兩造爭點：

1.如事實欄所述之事實，業據提出原處分（參原處分可閱卷p12-13）、復查決定（參原處分可閱卷p22-30）、訴願決定（參本院卷p63-97）、進口報單（原處分可閱卷p6-11）為證，其形式真正為兩造所不爭執，堪信為真。

2.兩造爭點為：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」，稅率3%，核定應納稅費5,108,901元，有無違誤？

五、本院判斷

1.本件應適用之法條：

- 關稅法

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。（第2項）海關進口稅則，另經立法程序制定公布之。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。」

— 納稅者權利保護法

第3條：「（第1項）納稅者有依法律納稅之權利與義務。（第2項）前項法律，在直轄市、縣（市）政府及鄉（鎮、市）公所，包括自治條例。（第3項）主管機關所發布之行政規則及解釋函令，僅得解釋法律原意、規範執行法律所必要之技術性、細節性事項，不得增加法律所未明定之納稅義務或減免稅捐。」

· 貿易法施行細則

第8條之1：「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。」

j 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。（第2項）輸入前項海關協助查核輸入貨品表內之貨品，報關時應依該表所列規定辦理。」

LL 財政部91年3月8日台財關字第0910550152號令釋：「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：[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（現為關務署）報部核定，以求程序周延。）此類案件應報部核定之原則為： 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。 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。 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。」

ll關務署106年12月5日台關稅字第10610251l8號函：「有關財政部91年3月8日台財關字第0910550152號令釋規定係指進口貨物行之多年歸列之稅則號別不適當案件，是類進口貨物歸列之稅則號別經海關發現不適當，如符合令釋所定之『適用範圍』，『整體性』及『延續性』3原則者，擬變更其稅則號別且將影響進口人之權益，應報財政部核定，改列之稅則號別自財政部發布之日起生效，不溯及既往，以符法律安定性。本案本署為期審慎周延，乃函請本署所屬各關查明有無上開部令所定3原則之適用，經各關查報結果，多年來旨揭貨品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』或第9021.39.90號『其他人造身體各部分』…等，非均核定為同一稅則號別，與上開部令之『整體性』原則尚有未合。」

2.首要釐清的是來貨定性，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】。【血液透析設備】包括血液透析機、水處理系統、透析器及透析液共同組成血液透析系統，此有專業機構一社團法人台灣腎友生活品質促進協會可參（見本院卷1p99），故血液透析機與血液透析器係屬個別之人工腎（透析）裝置，應無疑義；而專業醫師方文達在另案亦為同一證述（原告進口之血液透析器，是否可以單獨使用？目前一定要搭配洗腎機才能使用（見本院卷1p475）。

3.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（國際商品統一分類）註解及其他有關文件辦理（見本院卷2p67）。關於原告進口日本產製血液透析器，原申報稅則號別第9018.90.50號「人工腎（透析）裝置」，經被告審查結果，以來貨為血液透析器，乃改列稅則號別第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」之爭議，經查：

按稅則第90章章註二之規定，「…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、85或91章（第8487、8548或9033節除外）中任何節所包括之貨品，均應歸入其各節；（見本院卷2p83）」，按HS註解對稅則第90章之詮釋（見本院卷2p87），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：－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。

從功能而言，系爭貨物雖屬稅則第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，參據HS註解對於稅則第8421節之詮釋（見本院卷2p247）：「…(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…」、「本節不包括：……（d）人工腎臟（滲析）裝置（第90.18節）」（見本院卷2p249）。而血液透析設備包括血液透析機、水處理系統、透析器及透析液共同組成血液透析系統，故血液透析機不同於血液透析器（兩者均為人工腎透析裝置之一）；是以系爭貨物本身即為液體過濾器，核屬稅則第8421節之範疇。

另案（本院107訴字第1401號）專業醫師方文達證稱（見本院卷1p331以下），由血液透析器之功能及屬性亦足以認定系爭貨物本身即為液體過濾器，而且非人工腎臟（滲析）裝置，故合於稅則第8421節之範疇。

－原告訴訟代理人：進行血液透析療程主要使用貨品為血液透析器及透析機，其主要功能個別為何？進行血液透析療程時，血液是否會進入透析器之機體中？進行血液透析療程時，血液係在何處進行過濾？其功能是否有顯著不同（見本院卷1p339）？證人方文達：第一題的功能有一些重疊性，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。應該是這樣講的，一邊是血液經過，一邊是我們的藥水經過，兩個對流以後產生的濃度差，還有壓力差，把一些我們不要的毒素排掉，是這樣子的一個功能，這是人工腎臟所做的事情。那透析器就是那個機器，就是等於我們加護病房ICU在監控病人的狀況。圖下面的部分就是藥水，就是我們經過水處理，是很乾淨的水，有個膜做在中間，二個經過，所以雖然是兩部分有交替，但是我們以防萬一，怕真的有時候會出現什麼問題，那些水是完全乾淨的，是純水，而且完全沒有細菌，所以洗腎機下面就是做這個工作。所以你的問題說血液是否會進入洗腎機的機體中？這是不會的，它是在外面，如你附件二的圖，血液全部都是在外面，沒有進到機器裡面，它的血是經過人工腎臟，但沒有跑到機器裡面，完全沒有。

—法官：原告的問題是血液是否會進入透析器？他沒有說是洗腎器（見本院卷1p341）？證人方文達：透析器就是洗腎器，就是附件二上面的那個機器。我們所講的人工腎臟就是血液透析器，就是附件二上圖掛在外面右手邊的那個，而旁邊的機器是幫忙它，達成我剛才所講的過濾，把毒素排掉的功能。因為血流出來這麼多，外面大概有200cc的血，一般來講，等於病人是流失200cc的

血，對病人來講是個危險的因子，所以為什麼機器上會有一堆監視器監控的狀況，幫忙我們在透析中了解病人的狀況。

．法官問：證人剛才說血液從病人的身體出來後，經過透析器，之後會再回到病人身體裡面去，這中間過程中會加入藥水，是嗎（見本院卷1p345）？證人方文達：不是。我剛才有講到一個膜，面積很大，那上層是血液，下層是藥水，那個膜是在透析器裡面，那裡面的交換面積很大，但血液跟藥水是完全沒有接觸的，是利用濃度差跟壓力差過來，並沒有交換。這要講到我們洗腎的發展，以前是沒有藥水的，但發現效果不好，加了藥水後，有個對流作用，效果才會變好，可是實際上並沒有接觸，就像我們車子來講，一個走這個方向，另一個走那個方向，中間有一個分隔島。但中間有管道可以通，但那個是很細的，細到水都流不過去的管道，因為濃度差的關係會過來，要知道我們尿毒裡面，還有電子裡面，是分子量是非常之小的，可以過去那個膜的是很小的，大一點的如我們體內蛋白、營養都過不了的。

是以，血液透析設備包括血液透析機、水處理系統、透析器及透析液共同組成血液透析系統，故血液透析機不同於血液透析器（兩者均為人工腎透析裝置之一）；而證人證稱「一個膜，面積很大，那上層是血液，下層是藥水，那個膜是在透析器裡面，那裡面的交換面積很大，但血液跟藥水是完全沒有接觸的，是利用濃度差跟壓力差過來，並沒有交換。」就顯示電子裡之分子量是非常之小；第8421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（不問大小），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；(B)氣體用之過濾及淨化機器等。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等；而足認系爭貨物本身即為液體過濾器，核屬稅則第8421節之範疇。

4.本案原申報稅則號別第9018.90.50號「人工腎（透析）裝置」，經被告審查結果，乃改列稅則號別第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」，是否應先報財政部核定後再行改列稅則號別而核課稅捐？

參照關務署106年12月5日台關稅字第10610251118號函：「有關財政部91年3月8日台財關字第0910550152號令釋規定係指進口貨物行之多年歸列之稅則號別不適當案件，是類進口貨物歸列之稅則號別經海關發現不適當，如符合令釋所定之『適用範圍』，『整體性』及『延續性』3原則者，擬變更其稅則號別且將影響進口人之權益，應報財政部核定，改列之稅則號別自財政部發布之日起生效，不溯及既往，以符法律安定性。本案本署為期審慎周延，乃函請本署所屬各關查明有無上開部令所定3原則之適用，經各關查報結果，多年來旨揭貨品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』或第9021.39.90號『其他人造身體各部分』…等，非均核定為同一稅則號別，與上開部令之『整體性』原則尚有未合。」就此，因多年來系爭旨揭貨品核列之稅則號別有第9018.90.50號、第9018.90.80號，或第9021.39.90號等，非核定為同一稅則號別，與上開91年3月8日函釋所稱之『整體性』原則不符，所以無91年函

釋之適用。而無需先報財政部核定後再行改列稅則號別而核課稅捐。

又財政部業已108年7月12日台財關字第1081014568號令（見本院卷5p259）：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」，既已廢除上開91年3月8日令，已無整體性及延續性原則之規制，則應回復依財政部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000000000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。」函釋之適用。於此，原告稱「如果91年度的處理原則已被廢止，要回歸到75年、77年解釋令的規定。本件因影響進口人權益甚鉅，所以應依據75年、77年解釋令，經報部核定後，才能變更稅則號別（見本院卷5p311）」，被告亦稱「關於原告前述91年度解釋令部分，其性質基本上是有關進口貨物行之多年歸列之稅則號別不適當案件的作業性行政規則。從被廢止以後，才有回復適用75年、77年解釋令的可能。」兩造之觀點是一致的。

但被告認為本件稅則號別核定，都是在108年7月12日財政部廢止91年3月8日台財關字第0910550152號令之前，所以本案仍應適用91年度解釋令。按財政部91年3月8日台財關

字第0910550152號令，是有關進口貨物行之多年歸列之稅則號別不適當案件，已經是不適當案件又經行之多年，還要受限於『適用範圍』，『整體性』及『延續性』3原則，如核列之稅則號別有所不同，而有非均核定為同一稅則號別，即無報部核定之必要；而得逕予變更稅則號別並課稅捐。這明顯對納稅義務人不公平，既然財政部也認為受限於『適用範圍』，『整體性』及『延續性』3原則並非妥適，而予以廢止。則參照釋字第137號「法官於審判案件時，對於各機關就其職掌所作有關法規釋示之行政命令，固未可逕行排斥而不用，但仍得依據法律表示其合法適當之見解。」本院就尚未經廢止之「91年3月8日台財關字第0910550152號令」得經審查而不予援用，即足以援用財政部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號函之意旨辦理之；就已廢止之「91年3月8日台財關字第0910550152號令」，卻僅得適用於108年7月12日廢止以後的申報進口核課關稅事件，其不合理自明。

而財政部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號函所示意旨，參照釋字第685號理由書，乃主管機關於職權範圍內適用之法律，本於法定職權就相關規定予以闡釋，如係秉持憲法原則及相關之立法意旨，遵守一般法律解釋方法為之，即與租稅法律主義無違。本院自當予以援用，故本件原告進口日本產製血液透析器2批，原申報稅則號別第9018.90.50號「人工腎（透析）裝置」，稅率Free，經被告審查結果，以來貨為血液透析器，乃改列稅則號別第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」，稅率3%，其未循財政部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號函之意旨辦理，未經報財政部核定，而逕變更稅則號別課稅，自有違誤。

5.綜上所述，原處分（即復查決定）未經報財政部核定，而變更稅則號別課稅，即有違誤，訴願決定未予糾正，亦有未洽，原告訴請判決如其聲明所示，為有理由，應予准許。本件判決基礎已臻明確，兩造其餘之攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決不生影響，無一一論述之必要，併予敘明。

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

中　　華　　民　　國　　108　年　　12　　月　　19　　日

臺北高等行政法院第六庭

審判長法　官　陳金圍

法　官　畢乃俊

法　官　陳心弘

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

(續上頁)

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。
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　、　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　所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　108　　年　　12　　月　　19　　日

書記官　林玉烽