臺北高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5LO;@108年度訴字第

109年6月4日辯論終結

原　　告　台灣費森尤斯醫藥股份有限公司

代　表　人　王柏森

訴訟代理人　陳威駿　律師

　　柯佩吟　律師

被　　告　財政部關務署基隆關

代　表　人　楊崇悟（關務長）

　　送達代收人　張培瑤

訴訟代理人　張培瑤

　　鐘昀珊

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：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、被告代表人原為蘇淑貞，於訴訟進行中變更為楊崇悟，茲由其具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

二、事實概要：原告委由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及透析液過濾器15批（進口報單號碼：第AW/07/253/M0544號等，詳附表），原申報稅則號別第9018.90.90號「其他第9018節所屬貨品之零件及附件」及第9018.90.50號「人工腎（透析）裝置」，稅率均為FREE，電腦核定以文件審核（

C2）通關，其中報單號碼第AW/07/253/M0609號，經被告改以貨物查驗（C3）方式通關。嗣被告審核結果，以來貨為液體過濾器，應改歸列稅則號別第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」，按稅率3%核課，核定應納稅費新臺幣（下同）4,970,818元。原告不服，申請復查，經被告以107年10月26日基普五字第1071023083號復查決定駁回，原告提起訴願，亦遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

三、原告之主張：

（一）陳述：

1.原告就本件報運進口之透析液過濾器（即進口報單號碼AW/07/253/M0603項次4、進口報單號碼AW/07/ 253/M0609項次8、9）之部分不爭執。

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

3.9018.90.50描述之貨品為「人工腎（透析）裝置」，8421

.29.90所描述者則為「其他液體過濾或淨化機具」，9018.90.50對於貨品之描述顯較8421.29.90所描述者具體明確，而血液透析器即為人工腎（透析）裝置，即使被告認為血液透析器可歸列於9018節及8421節，然依HS註解解釋準則三，亦應歸列於規定較具體明確之9018.90.50。又歐盟、美國等各大國之進口關稅稅則，即使適用8421.29之稅則號別，其關稅皆為0%，更遑論其他國家如新加坡、菲律賓、越南、馬來西亞、韓國等國家仍是歸列9018.90，我國如執意將血液透析器歸入8421.29稅則號別中，基於該產品本質及功能並未改變之原則，自應將關稅降為0%。另血液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稅則於91年加入WTO後，即因關稅減讓承諾，稅率於5年內降為0%，包括洗腎時須使用的血液迴管路和動靜脈廔管針，且血液迴管路及動靜脈廔管針從不因國內有產製而調高稅率，顯見將醫藥產品之關稅降為0%乃WTO所要求，更為國際趨勢。再者，被告於108年9月17日準備程序庭時稱人工腎臟裝置必須洗腎機、血液透析器、透析液、血液迴路管、動靜脈廔管針整套進口，才得歸入稅則號別第9018.90.50號，惟不論是HS註解中文版或英文版或其他任何文獻，均無此闡釋。此外，衛福部食藥署醫療器材分類等級資料庫係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醫療器材，並未定義人工腎（透析）裝置的範圍，被告以衛福部食藥署之文件，逕以認定血液透析器為人工腎（透析）裝置之零件及附件，顯不可採。縱認血液透析器係人工腎（透析）裝置之零件及附件（原告否認之），惟另案（本院108年度訴字第149號）於108年7月31日準備程序庭時詢問被告是否係透過稅則解釋而改列

稅則號別，被告答覆：「核列時……根本沒有考慮到國內的市場，也沒有人去解釋人工腎透析裝置是什麼東西，是108年6月之後關務署函詢衛福部，才函覆人工腎透析裝置，是要包含血液循環系統、血液透析器、透析液傳輸系統」，且被告係於108年6月27日始以基關五字第1081016089號函文詢問財政部關務署（下稱關務署）人工腎（透析）裝置之貨物定義或範圍，顯見在106年8月14日發布新聞稿改列血液透析器之稅則號別時，被告尚未查明人工腎（透析）裝置之貨物定義或範圍，即逕自改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率，顯不符合行政程序。

4.縱認為血液透析器為人工腎臟（透析）裝置之零件及附件，惟依照HS註解及海關進口稅則解釋準則之相關規定，血液透析器亦應歸列於第9018節中，即在解釋HS註解8421節節不包括（d）人工腎（透析）裝置之涵攝範圍，自應回歸人工腎（透析）裝置內何者具有透析功能，而唯一具有透析功能者即為血液透析器，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的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，洗腎機可能才為人工腎臟（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）裝置的零件或附件。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）裝置的主體，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.原處分有違信賴保護原則：原告自100年以前即開始進口，統計自102年起至107年止，持續進口血液透析器共876批，原告均以第9018.90.50號之稅則號別向被告申報血液透析器，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。

6.本件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（下稱財政部91年3月8日令）、及75年4月19日台財關第0000000號函（下稱財政部75年4月19日函）及77年3月23日台財關第000000000號函（下稱財政部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，顯見血液透析器已行之多年，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，財政部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，其適用自不侷限於財政部108年7月12日令發布後始進口報關之貨物，故本件仍應報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10610006620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血液透析器，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，但衛福部給付總額不變下（甚至有可能隨著病患人數增加，以及核定健保點值的變動造成給付的金額變少），各醫療院所礙於成本及利潤之考量，自然選擇效能較差但價格較低廉之血液透析器，此舉將直接影響腎臟病患健康之權益，被告實不應將此隱性傷害轉嫁至腎臟病患身上等語。

（二）聲明：訴願決定、復查決定、原處分關於附表2（本院卷二第355頁）所示報單項次之核定金額總計1,740,885元部分均撤銷。

四、被告之抗辯：

（一）陳述：

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。依HS註解關於稅則第90章章註2（a）、總則篇（Ⅲ）零件及附件闡釋規定，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。血液透析器係由塑膠套管及中空纖維管（管壁材質：Helixone薄膜）組成，通常由6,000至15,000多根的微小中空纖維管組成，再裝於塑膠套管中，塑膠套管有4個接口，供血液及透析液進出，血液透析時，血液流經微小中空纖維管的內層，而透析液流經微小中空纖維管的外層，血液與透析液是以相反的方向流動，隔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中，清潔之血液再引流回病患，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，血液透析器使血液透過薄膜擴散作用藉以除去血液中之毒素，參據HS註解對稅則第8421節之詮釋，系爭貨物過濾類型屬物理性（擴散透析），過濾材質為薄膜，過濾主體為液體（血液為液體），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。血液透析器屬稅則號別第9018.90.50號「人工腎（透析）裝置」之「零件」，亦屬稅則第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點解釋準則一規定，按HS註解對稅則第90章章註2（a）規定，並參酌世界關務組織分類意見彙編8421.29/1、歐盟海關編號PLPL-WIT-0000-00000案例稅則分類意旨，同時佐以關務署臺北關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之分類理由，爰將血液透析器改列稅則號別第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」，洵無不合。

2.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列之進口貨物稅則號別有不適當之情形，擬變更稅則號別者，須先符合適用範圍、整體性及延續性三項原則，經報請財政部關務署轉報財政部核可，始能改列。又依關務署106年12月5日台關稅字第1061025118號函，及另案廠商於104年7月至105年12月間向海關報運進口透析液過濾器計3批（進口報單第AW/04/226/95040號等3份），經核定歸列稅則號別第9018.90.50號「人工腎（透析）裝置」，按稅率0%徵稅放行。可知原告與上揭關務署函示及該另二案廠商對於血液透析器及透析液過濾器之稅則歸列，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，自無該令釋之適用。又血液透析器為稅則號別第9018.90.50號「人工腎（透析）裝置」之「零件」，顯與人工腎（透析）裝置為不同貨物，血液透析器亦屬稅則第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）零件及附件但書之規定意旨，應歸列稅則第8421節「液體過濾及淨化機具」，自無稅則號別第9018.90.50號適用之餘地，原告主張裁量濫用一即，核無足採。再者，血液透析器僅具過濾血液之功能，尚無法供血液透析治療，依海關進口稅則第2點解釋準則二（甲）規定，血液透析器尚不具人工腎（透析）裝置完整或完成貨品之主要特性，自無法歸列稅則號別第9018.90.50號「人工腎（透析）裝置」。

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制與政策之差異，並考量國際政治因素，各國對於關稅稅率之制定，自或容有相異之處，他國之稅率為何，自無法拘束我國。況本件稅率之適用，係被告依法核定來貨應歸屬之稅則號別後，依據該特定稅則號別所指引之稅率作為計稅之基礎，被告對於稅率之高低並無裁量權限。原告主張我國加入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，自應歸列稅則第9018.90目，方符醫療產品「零稅率」政策，原處分改列稅則第8421.29目，實有違誤云云，並非可採。另查海關於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，必須對於進口貨物按其材質成分、加工層次、主要功能、特性或用途等要素，依照上揭規

定所提示之各項原則，加以綜合審酌，至於各貨品主管機關為應管理需要而對貨品所為之分類、分級，僅作為海關參考，並無拘束海關之效力，此觀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。準此，醫療器材許可證所列血液透析器屬於醫療器材，不影響海關就實到貨物稅則號別之歸列。

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，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則分類既無違誤，則原告於不同期間進口相同貨品，海關之稅則分類是否與本件相同，即不在審究之列，原告自無要求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稅則號別為第9018.90.50號，皆獲被告認其為洗腎用醫療器材而以該稅號放行，惟被告認系血液透析器屬稅則號別第9018.90.50號「人工腎（透析）裝置」之「零件」，亦屬稅則第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點解釋準則一規定，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的風險，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。系爭貨物如海關曾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，但本案經查並無此一情形。

5.本件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，回歸適用財政部75年4月19日函，查財政部75年4月19日函所處理之案件類型，依據財政部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，從而本件不屬通案須報部之類型。且依關務署106年12月5日台關稅字第1061025118號函，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9018節之事證，本件原告將血液透析器申報稅則號別第9018.90.50號，被告將其均改列稅則號別第8421.29.90號，即非屬通案，自無須報請財政部核定等語。

（二）聲明：原告之訴駁回。

五、經核本件應審究者厥為：被告將系爭血液透析器之稅則號別改歸列為第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」，有

無違誤？本院判斷如下：

（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（HS）註解』及其他有關文件辦理。」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）就系爭血液透析器所應歸列之稅則號別，究屬於原告所申報之稅則號別第9018.90.50號「人工腎（透析）裝置」（免稅），抑或被告所主張系爭來貨為人工腎裝置之零件，屬液體過濾及淨化機具之範疇，稅則號別為第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」（稅率3%）？基於下述理由，本院認系爭「血液透析器」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%」（見原處分卷一第131至132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」（見原處分卷一第134至135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。」（見原處分卷一第142頁）及「……parts and accessories for machines, apparatus,instruments or articles of this Chapter are to beclassif ied 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 or90.33)are in all cases to be classified in their respective headings」（見原處分卷一第151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：（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……

」（見原處分卷一第144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猶環罩，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」（見原處分卷一第130、133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. 又稅則號別第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（原告提示之構造圖等見原處分卷一第101、110至111、158至160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。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」無疑。

4. 依系爭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（仿單及圖片等見原處分卷一第38至41頁、110至111、159至160頁；及本院卷第129至133頁）；則系爭貨物並非「人工腎（透析）裝置」全部，而為該等裝置之「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，將系爭貨物列為稅則號別第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」（見原處分卷一第139、152至154、172至173頁），自非無據。

5.原告雖主張系爭血液透析器即是所謂「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」其實還包涵其他多項零件，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（見原處分卷一第152至154頁）。從而，原告純以系爭來貨俗稱「人工腎臟」，即為「人工腎（透析）裝置」等文義邏輯之推論，自難憑採。

6.原告又稱系爭血液透析器若不得認定為第9018.90.50號（免稅）「人工腎（透析）裝置」整體，亦應予以認定為第9018.90.90號（免稅）「其他第9018節所屬貨品之零件及附件」云云。然而，如同上引電子顯微鏡用的真空泵歸列原則，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，已如上述，則原告此部分主張亦難採據。

（三）原告主張原處分有違信賴保護原則，以及被告未循財政部75年4月19日函及77年3月23日函規定，先報財政部核定，與正當程序有違云云。惟查：

1.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4月19日函及77年3月23日函。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（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3月8日令業經財政部108年7月12日令廢止，且觀諸該91年3月8日令對75年4月19日函及77年3月23日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4月19日函及77年3月23日函之規定。而綜觀該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。

2.查訴外人甲廠商於106年5月18日至107年8月30日期間進口德國產製血液透析器（224筆）及透析液過濾器（7筆）共計231筆（見答辯狀附件3），完稅價格115,418,400元，經海關核定歸列稅則號別第8421.29.90號，按稅率3%徵稅，已徵關稅稅額計3,462,552元，見附件3第82頁）；訴外人乙廠商於106年4月25日至107年8月31日期間進口義大利產製血液透析器計23筆（見答辯狀附件4），完稅價格36,570,524元，亦經海關核定歸列稅則號別第8421.29.90號

，按稅率3%徵稅，已徵關稅稅額計1,097,115元。換言之，甲、乙廠商於原告報運進口前之106年至107年期間進口血液透析器及透析液過濾器均經海關核定歸列稅則號別第8421.29.90號，按稅率3%徵稅。是以，血液透析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前曾經關務署釋示應歸列第9018節之紀錄，故與財政部75年4月19日函及77年3月23日函所定應報部核定之要件不符，則被告將原告以稅則第9018.90.50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。

3.又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。易言之，納稅義務人進口貨物須逐批向海關辦理報關，海關對於個案報單稅則及稅費之核定，於關稅法第18條第1項授權之核課期間內，僅就該個案有拘束力，並不及於其他個案，個案報單稅則及稅費之核定尚不得作為信賴基礎。況且，財政部關務署於

106年8月14日發布新聞稿（見原處分卷1附件27）表示，「血液透析器」雖屬人工腎（透析）裝置之零件，惟其功能係利用內部之中空纖維膜來過濾透析血液，屬液體過濾及淨化機具，依據海關進口稅則解釋準則一及六規定，並參酌世界關務組織案例分類意旨，「血液透析器」應歸列稅則號別第8421.29.90號等情在案。原告常年進口血液透析器等醫療器材，且其委任報關業者辦理本件報關手續，原告及該報關業者自當知悉海關發布「血液透析器」應歸列稅則號別第8421.29.90號之資訊（如適用關稅稅率第1欄為稅率3%）。惟原告自上開新聞稿發布逾11個月後（本件第1批貨物報關日期107年7月16日，見原處分卷1附件1第1頁），仍將血液透析器所應歸列之稅則號別申報為第9018.90.50號、稅率0%，亦難認原告有法律上值得保護之信賴利益。是原告上開主張亦不足憑採。

六、綜上所述，被告核定系爭血液透析器之稅則號別改歸列為第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」（稅率3%），並駁回原告之復查，洵無違誤，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。

七、本件事證已臻明確，兩造其餘主張及陳述，經核於判決結果不生影響，爰不逐一論列，附此敘明。

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

中　　華　　民　　國　　109　　年　　7　　月　　2　　日

臺北高等行政法院第二庭

審判長法　官　李玉卿

法　官　鍾啟煒

法　官　李君豪

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　　7　　月　　2　　日

書記官　樓琬蓉