臺北高等行政法院判決

108年度訴字第82號

109年7月2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12月11日台財法字第10713947560號(案號：00000000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）關於血液透析器之進口稅捐新臺幣109,240元（關稅新臺幣104,038元、加5%營業稅新臺幣5,202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

一、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。

二、事實概要：

原告委由平安報關行股份有限公司於民國107年7月5日向被告報運進口中空纖維型血液透析筒（下稱「血液透析器」）及「透析液過濾器」乙批(報單號碼：第AW/07/032/G1298號，下稱系爭來貨)，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，申報之稅費合計為新臺幣（下同）287,236元（關稅0元、營業稅284,957元、推貿費2,279元）。惟經被告審查認系爭來貨為「血液透析器」、「透析液過濾器」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」，按稅率3%核課關稅，即以107年7月6日第AWZ00000000000號「海關進口貨物稅費繳納證兼匯款申請書」為稅則號別核定，並通知原告正確應繳稅費共計466,758元（關稅170,974元、營業稅293,505元、推貿費2,279元）。原告不服申請復查，請求按原申報之稅費繳納，惟未獲變更；原告提起訴願，復經決定駁回後，提起本件行政訴訟。

三、原告主張略以：

(一)系爭來貨於107年7月5日進口，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系爭貨物之明確貨名，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。……」是原告進口系爭來貨按「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；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、其他電器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節所屬貨品項下9018.90.80.90其他第9018節所屬貨品，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，卻逕予核認系爭來貨應歸屬稅則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，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：8421.29.90、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，故本件系爭貨物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)系爭來貨非屬「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」。本件系爭來貨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系爭來貨，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，系爭貨物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，按法院判決意旨所揭示零件之定義，本件系爭來貨非屬人工腎（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)系爭來貨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，故系爭來貨，係稅則第84章第8421節所明確排除之貨品，並無被告據稱系爭貨物係屬稅則第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，被告之改列號別難謂合法。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，本件系爭來貨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」、第9018.90.80「其他第9018節所屬之貨品」予以歸列。

(六)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，才能變更稅則號別等語。並聲明求為判決：訴願決定及原處分(含復查決定)均撤銷。

四、被告答辯略以：

(一)系爭來貨其中之血液透析器，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；而透析液過濾器亦係由塑膠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水中微粒子之過濾器。上揭貨物雖屬稅則第90章所列人工腎（透析）裝置之零件，惟審酌血液透析器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；透析液過濾器使逆滲透水通透過薄膜擴散作用以除去逆滲透水中之

雜質，核屬稅則第8421節之範疇，被告將系爭來貨改列稅則號別第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及透析液過濾器，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。

(四)本件稅則號別變更需否踐行報財政部核示，其適用之準據為財政部91年3月8日台財關字第0910550152號令(下稱財政部91年令)。財政部91年令經該部於108年7月12日以台財關字第10810145 68號令廢止，於91年令發布後至廢止前，有關進口貨物歸列稅則號別不適當案件，應依財政部91年令核示之處理原則辦理。本件原處分係於107年7月6日作成，其稅則號別變更需否踐行報財政部核示，其適用之準據為財政部91年令。

(五)又本件報運進口前已有他案廠商正確申報稅則號別並繳稅，即令財政部91年令廢止後，回歸適用財政部75年4月9日台財關字第7505338號函(下稱財政部75年函)，亦不符該函報財政部之條件。財政部75年函規定：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。該函處理之案件類型，依據財政部77年3月23日台財關第000000000號函說明二，可知係處理通案稅則歸列之變更類型。況原告報運進口前，已有他案廠商歸列正確稅則，從而本件不屬通案須報財政部之類型，本件原告於107年間進口血液透析器申報稅則號別第9018.90.50號，惟甲廠商於101年11月26日向財政部關務署臺北關申報運進口血液透析器1批(進口報單第CF/01/550/6U078號)，經核定歸列稅則號別第8421.99.10號「過濾芯子(供立即使用者)」，因與本

件屬性相同貨物前經海關核定歸列正確稅則號別第8421.99.10號，本件即非屬通案，被告將其改列稅則號別第8421.29.90號，自無須報請財政部核定等語，資為抗辯。並聲明求為判決：原告之訴駁回。

五、本院之判斷：

(一)按關稅法第3條規定：「（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。……。」又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。」另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)經查，本件原告於107年7月5日向被告申報進口「血液透析器」、「透析液過濾器」。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」，稅率均為免稅等事實，為兩造所不爭，並有進口報單附卷可憑（見原處分可閱覽卷第1-3頁）。本件兩造爭執有二：其一，系爭來貨所應歸列之稅則號別，究屬於原告所申報稅則號別9018.90.50號「人工腎（透析）裝置」（免稅）、9018.90.80號「其他第9018節所屬之貨品」（免稅），抑或被告所主張系爭來貨均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%）。其二，如所應歸列之進口貨物稅則號別應歸列如被告所主張，致稅率與原告過往所申報經被告核定者不同，被告是否得逕予核定？茲論述如下。

(三)系爭來貨稅則號別歸列爭執之認定：

1、按HS註解關於稅則第90章章註2(a)之規定為「……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。」（見本院卷一第851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……」（見本院卷一第855頁）。

2、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（參見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，附於本院卷一第95-115頁），故「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所組成之整體。又所謂「零件」，依通常文義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。「人工腎（透析）裝置」如缺少系爭來貨之血液透析器、透析液過濾器，即無法正常運作。因此，「血液透析器」、「透析液過濾器」尚非達完整之組成，僅為「人工腎（透析）裝置」所必要具備之一部分，應認屬該裝置之「零件」，應無疑義。依上揭HS註解對稅則第90章總則篇（III）零件及附件中之闡示，零件不得隨同「人工腎（透析）裝置」歸入同一節。

3、另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……。」（見本院卷一第181頁）。而原告申報系爭來貨為「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，而「透析液過濾器」則係除去透析液、RO水中微粒子之過濾器（見本院卷一第303-309頁照片與圖示、原處分卷可閱卷第4-15頁之產品說明書、仿單）；系爭來貨雖屬稅則第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及除去透析液、RO水中之微粒子，屬稅則第8421節之範疇，乃依據海關進口稅則總則一及解釋準則一、六規定，均改歸列稅則號別8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」，稅率3%，應屬有據。

4、原告雖主張系爭來貨，其中「血液透析器」應歸列稅則號別第9018.90.50號「人工腎（透析）裝置」，及「透析液過濾器」應歸列稅則號別第9018.90.80號「其他第9018節所屬之貨品」，稅率均為免稅。但所謂「人工腎（透析）裝置」既然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。原告純以系爭來貨俗稱「人工腎臟」，即為「人工腎（透析）裝置」該等文義邏輯所推衍之上開主張，應無可採。

5、又我國考量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。原告雖主張，國貿局107年9月5日貿服字第1070152151號公告增列貨品分類號列8421.29.90.10-1及8421.29.90.90-4，本件系爭貨物應於107年9月5日起方有明確之稅則號別可供遵循，基於實體從舊程序從新原則，稅率變動應不溯及既往等語。惟查，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」，原無輸入管理規定，亦即「一次性血液透析器」歸列貨品分類號列8421.29.90.00-3，免證准許輸入；而國貿局依貿易法施行細則第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。」之規定，及依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。」之規定，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」，無輸入管理規定。故前揭國貿局107年9月5日公告意旨，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」，無輸入管理規定，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，該公告基於輸入之管理，尚與稅則號別及稅率之核定無涉，並無原告所主張稅則號別是否從新從舊問題，原告此部分主張，應難採認。

(四)承上，本件「血液透析器」、「透析液過濾器」固均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。被告對「透析液過濾器」申報稅則號別第9018.90.80號（免稅）為不當，可變更為8421.29.90號（稅率3%），但對「血液透析器」之稅則號別如認為歸列第9018.90.50號（免稅）為不當，擬

予變更則應先送財政部核定，始得改列稅則號別核課。茲敘述如下。

1、財政部對變更歸列稅則號別，先後作成下列函釋：

（1）財政部75年4月19日函：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，仍應依財政部75年4月19日函規定辦理。

（3）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，仍依財政部75年4月19日函及77年3月23日函之規定，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日令廢止財政部91年3月8日令。據研議廢止財政部91年3月8日令簽呈之說明所示：「……三、91年部令（按：即財政部91年3月8日令）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，甚或籠統申報致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』，因海關多年均持續核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。……」。

2、因此，海關對於進口貨品之稅則歸列不當，如經案例累積，致各該貨物進口業者形成一定之信賴，各海關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，必須踐行報財政部核定及登載公報對外公開，並自發布日（或指定之將來一定期日）生效。財政部該等海關適用關稅法第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；故財政部108年7月12日令之適用，自不侷限於該令發布後始進口報關之貨物。

3、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（進口報單等參本院卷一第357-365頁、第371-373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149、206、236、237、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。既然進口「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。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。

4、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；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。從而，被告此部分主張尚無可取。本件申報「血液透析器」之稅則號別第9018.90.50號（免稅）為不當，如擬予變更，則應先送財政部核定，始得援用新稅率予以核課。本件被告認「血液透析器」之稅則號別第9018.90.50號（免稅）為不當，惟未先送財政部核定，即援用新稅率予以核課，應有違法。

5、系爭「透析液過濾器」（Filter）來貨部分，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，已如上述。再者，因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，則尚無不可。就系爭「透析液過濾器」來貨而言，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。

6、原告雖主張本件「透析液過濾器」，其所申報之稅則號別第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）；故原告此部分主張尚不能採。

(五)末按關稅法第4條規定：「關稅之徵收，由海關為之。」第6條規定：「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項規定：「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。」第41條規定：「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。」可知，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，「血液透析器」更改稅則號別適用稅率3%所多發生之稅費，亦屬違法。茲將本件原申報稅費、被告對「血液透析器」更改稅則號別適用稅率3%所多發生之稅費，計算分述如下：

1、原申報稅費：

本件「血液透析器」之完稅價格為3,467,935元（見原處分可閱覽卷第2頁，報單第1至3項，634,804元＋1,675,587元＋1,157,544元＝3,467,935元）；「透析液過濾器」之完稅價格為2,231,208元（見原處分可閱覽卷第2、3頁，報單第4至6項，117,432元＋1,761,480＋352,296元＝2,231,208元），完稅價格共計5,699,143元（見原處分可閱覽卷第3頁，3,467,935元＋2,231,208元＝5,699,143元）。原告申報之稅費，關稅0元、營業稅284,957元、推貿費2,279元（見原

處分可閱覽卷第1頁之報單右下角）。

2、被告對「血液透析器」更改稅則號別適用稅率3%所多發生之稅費：

多發生之「關稅」為完稅價格3,467,935元X3%＝104,038元。多發生之「營業稅」為104,038元X5%＝5,202元。從而，被告對「血液透析器」更改稅則號別，致多發生之稅費為109,240元（104,038元＋5,202元＝109,240元），此部分之核課即屬違法。

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。至於原告向被告申報進口之「透析液過濾器」因更改稅則號別而適用稅率3%核計關稅、營業稅，連同其餘「血液透析器」適用原申報稅則號別稅率0%後，所應納之營業稅、全部貨物之推貿費，被告核課其等稅費合計357,518元部分（全部稅費466,758元－109,240元），經核並無不合，原告聲明求為撤銷其中「透析液過濾器」更改稅則號別所多發生之稅費70,282元部分（關稅66,936元及其5%營業稅3,346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。

八、據上論結，本件原告之訴為一部有理由，一部無理由，依行政訴訟法第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　　7　　月　　16　　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	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。

政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	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　　16　　日

書記官　王月伶