

臺北高等行政法院判決

107年度訴字第1400號

111年11月24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（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 呂敬銘（關務長）

許智瑜

邱奕銓

上列當事人間海關進口稅則事件，原告不服財政部中華民國107年9月5日台財法字第10713928060號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

訴願決定、復查決定及原處分關於附表所示「血液透析器」改訂稅則號別增加之稅捐計新臺幣（下同）1,947,915元（包括關稅稅額1,855,158元及營業稅額92,757元）部分，均撤銷。

訴訟費用由被告負擔。

事實及理由

壹、程序事項：

一、被告之代表人原為蘇淑貞，於訴訟繫屬中先後變更為楊崇悟、呂敬銘，並據先後代表人楊崇悟（本院卷6第681頁）、呂敬銘（本院卷8第87頁）具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

二、按行政訴訟法第111條規定：「（第1項）訴狀送達後，原告不得將原訴變更或追加他訴。但經被告同意或行政法院認為適當者，不在此限。（第2項）被告於訴之變更或追加無異

01 議，而為本案之言詞辯論者，視為同意變更或追加。（第3
02 項）有下列情形之一者，訴之變更或追加，應予准許：……
03 二、訴訟標的之請求雖有變更，但其請求之基礎不變。
04 ……。」查原告於起訴時聲明：「訴願決定及原處分（即復
05 查決定）均撤銷。」（本院卷1第16頁）。嗣於民國111年9
06 月8日以行政訴訟狀陳報狀（四）變更訴之聲明為：「訴願
07 決定、復查決定及原處分關於附表所示『血液透析器』改訂
08 稅則號別增加之稅捐計1,947,915元（包括關稅稅額1,855,1
09 58元及營業稅額92,757元）部分，均予撤銷。」（本院卷8
10 第113頁）。本院認原告訴之聲明變更前後其請求基礎事實
11 不變，到場被告亦無異議，而為本案之言詞辯論（本院卷8
12 第409至411頁），爰依前揭規定予以准許，先予敘明。

13 貳、事實概要：

14 原告委由貿一報關有限公司於106年12月至107年3月間向被告
15 報運進口德國產製血液透析器共8批（報單號碼：第AT/BC/
16 06/357/H4557號、第AT/BC/06/357/H4558號、第AT/BC/07/3
17 57/H0163號、第AT/BC/07/357/H0354號、第AT/BC/07/357/H
18 0556號、第AT/BC/07/357/H0697號、第AT/B C/07/357/H092
19 0號、第AT/07/357/H0948號，下稱系爭貨物），申報稅則號
20 別第9018.90.50號「人工腎（透析）裝置」，稅率0%，經電
21 腦核定文件審核（C2）方式通關，被告改列稅則號別為第84
22 21.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」，稅率3%，並以通
23 知補徵稅費5,064,579元。原告不服，申請復查，遭被告以1
24 07年5月22日基普桃字第1071000568號決定駁回，原告仍表
25 不服，提起訴願，亦遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

26 參、當事人聲明及主張：

27 一、兩造聲明：

28 （一）原告聲明：訴願決定、復查決定及原處分關於附表所示「血
29 液透析器」改訂稅則號別增加之稅捐計1,947,915元（包括
30 關稅稅額1,855,158元及營業稅額92,757元）部分，均予撤
31 銷。

01 (二)被告聲明：原告之訴駁回。

02 二、原告主張：

03 (一)訴之聲明更正；

04 本件關於訴願決定及原處分（即復查決定）所載處分金額為
05 5,064,579元，惟該處分金額係包含「原告就系爭貨物之原
06 申報稅費3,116,664元」及「系爭貨物因被告改列稅則號別
07 而適用3%關稅稅率所生之增額稅款1,947,915元」，而原告
08 所爭執為後者，亦即原處分關於系爭貨物之「關稅稅額（計
09 算式：系爭貨物完稅價格 $\times$ 關稅稅率）」計1,855,158元，以
10 及「因關稅稅額增加後所增加之營業稅稅額（計算式：關稅
11 稅額增加部分 $\times$ 營業稅徵收率5%）」計92,757元之合計數，
12 爰更正聲明。

13 (二)「血液透析器」之進口貨物稅則號別歸列，其歸列於第90章
14 項下之免稅稅則號別已行之多年，具有普遍之通案性質：

15 1.財政部關務署係於106年8月14日以新聞稿（下稱106年8月14
16 日新聞稿）方式，籲請業者進口「血液透析器」應申報稅則
17 第8421.29.90號，嗣後直至107年9月5日經濟部國際貿易局
18 （下稱國貿局）以貿服字第1070152151號函公告（下稱國貿
19 局107年9月5日公告）後，始增列海關進口稅則號列8421.2
20 9.90.10-1「一次性血液透析器」。本件系爭貨物既在國貿
21 局107年9月5日公告前進口，基於實體從舊程序從新之法律
22 適用原則，稅率變動應不溯及既往，仍應按以往原申報進口
23 稅則稅率辦理，以符法律安定性。

24 2.又在被告改歸列稅則號別第8421.29.90號之前，原告及其他
25 同業廠商逾10年以上均以稅則號別第9018.90.50號「人工腎
26 （透析）裝置」辦理申報進口，被告亦皆核定原申報稅則號
27 別後通關放行，整體適用稅率皆為免稅，足見被告未認為就
28 血液透析器原申報之稅則有適用不當之情，已經長期涵攝，
29 反覆適用而形成共識，形成穩定法秩序，具有通案性質。

30 3.準此，被告如欲變更改歸列稅則號別，應循財政部75年4月1
31 9日台財關第7505338號函及77年3月23日台財關第770027306

號函，報財政部核定後以財政部令發布，並自發布日生效，其逕援引106年8月14日新聞稿，改列系爭貨物之稅則號別，有違正當程序之違法。且因此導致原告增加關稅負擔及營業稅額核定部分，亦屬不法。

- 4.原告已產生合理之信賴基礎，應受信賴利益保護，被告卻執極少數個案稱本件不符合「整體性」原則，據此排除應予報請財政部核定之正常程序，與行政程序法第7條之比例原則有悖。被告亦未採取任何補救措施或訂定過渡期間，有違信賴保護原則。

(三)被告以其他廠商106年度就「血液透析器」報關核定之紀錄，主張系爭貨物稅則號別歸列一事仍存有異見而未達到普遍共識，顯有違誤，說明如下：

- 1.血液透析器是否有長期穩定之報關歸類方式，應視其稅則見解變更日前之報關核定情形，即財政部關務署106年8月14日發布新聞稿之時間點計算，依關稅法第18條規定之核定期間6個月內之前（106年2月14日前）所有報關核定之進口報單，方為有理。
- 2.觀被告所提甲、乙廠商就血液透析器之報關核定資料，甲廠商係於106年3月8日報運進口3筆；乙廠商則係106年5月18日至同年11月期間報運進口79筆，均屬稅則見解變更之後，其可能受該新聞稿之規制而為申報，被告以此作為原告進口系爭貨物前曾有核定歸列稅則第8421節之紀錄，實不足採，此參最高行政法院109年度上字第931號判決及本院110年度訴更一字第87號判決之理由，亦能得出同樣結論。

(四)與本件相同案情之進口貨物核定稅則號別事件中，經最高行政法院判決被告上訴駁回，維持鈞院一審撤銷訴願決定、復查決定及原處分關於所爭稅捐之判決者計6件；經最高行政法院判決發回鈞院更為審理，嗣經鈞院更審判決訴願決定、復查決定及原處分關於所爭稅捐部分均撤銷者計6件，又此中4件為原告與被告間他件相同案情之爭訟案件，皆因被告未再上訴而確定在案，且除其中1件經詢被告尚在退稅處理

01 流程外，其餘3件被告均已將裁判撤銷之稅捐部分返還原告，並予敘明等語。

03 三、被告主張：

04 (一)「血液透析器」之進口貨物稅則號別歸列，其歸列於第90章
05 項下，實不具有通案性，本件稅則號別之變更亦不符財政部
06 函釋之內容，自無報財政部核定之必要，理由如下：

07 1.自中華民國海關進口稅則輸出入貨品分類表合訂本觀之，前
08 兩碼定義為章，章下根據不同貨名，包含許多稅則號別，各
09 稅則號別間或有相同之稅率與輸出入規定，海關仍不得以稅
10 則前兩碼及申報稅率作為判別通案標準，不僅過於空泛，若
11 真以此為標準，則將導致進口人可透過錯誤申報，享受並保有
12 逃漏稅費之不正當利益，不啻鼓勵進口人透過奸巧之手段
13 逃避稅捐。

14 2.原告及其他同業廠商雖大多以稅則第90章之第9018節申報，
15 該節項下共23項稅則號別，皆屬稅率為免稅之稅則號別，惟
16 各稅則號別間貨名皆不相同，以被告為通關行政業務執行單位
17 之角度而言，不可能將稅則前四碼及申報稅率作為判別通
18 案標準，故被告仍不能因此而將之視為通案。

19 3.原告稱其與同業廠商就血液透析器有多年且頻繁之免稅進口
20 事實，即認本件具「整體性」，惟免稅為稅則號別歸列之結
21 果，不同稅則號別本即可能為相同稅率之規定，不得據此認
22 定海關就血液透析器具長期且頻繁之歸列見解，否則依此見
23 解，進口人縱使就貨物申報不同稅則號別進口，只要稅率相
24 同並達一定時間及數量，即可認屬通案，顯有違論理及經驗
25 法則。

26 (二)國貿局107年9月5日公告意旨係將「一次性血液透析器」原
27 歸列貨品分類號列8421.29.90.00-3「其他液體過濾或淨化
28 機具」，無輸入規定，自公告日起改列貨品分類號列8421.2
29 9.90.10-1「一次性血液透析器」，並應以輸入規定代號504
30 管理，該公告顯與稅則號別及稅率之核定無涉，故本件無實
31 體從舊程序從新的法律原則適用餘地，原告主張自難採認。

01 (三)依相關實務見解可得，被告對個案稅則號別之核定，僅對該
02 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
03 物其他個案；且若之前核定處分所適用稅則號別係有違誤，
04 被告依據正確稅則號別，對於之後進口案件所為之核定處
05 分，並不受之前錯誤核定之拘束，且其無撤銷之前錯誤核定
06 之效力，亦無損進口人之前處分之權益，原告自不得主張被
07 告應沿用稅則號別第9018.90.50號之錯誤分類，要求重複作
08 成錯誤核定，亦不得據此主張有信賴保護利益，自無信賴保
09 護原則之適用，原告主張顯非可採等語。

10 肆、本院的判斷：

11 一、前揭事實概要所載各情，為兩造所不爭，且有上開各該文
12 件、原處分、復查決定書、訴願決定書等影本附原處分卷、
13 訴願卷可稽。茲依兩造主張之意旨及爭點，敘明判決之理
14 由。

15 二、按關稅法第3條第1項規定：「關稅之徵收及進出口貨物稅則
16 之分類，除本法另有規定者外，依海關進口稅則之規定。海
17 關進口稅則，另經立法程序制定公布之。」海關進口稅則總
18 則一規定：「本稅則各號別品目之劃分，除依據本稅則類、
19 章及其註，各號別之貨名及解釋準則之規定外，並得參據關
20 稅合作理事會編纂之『國際商品統一分類制度（HS）註解』
21 及其他有關文件辦理。」海關進口稅則解釋準則一、二及六
22 規定：「海關進口稅則貨品之分類應依下列原則辦理：一、
23 類、章及分章之標題，僅為便於查考而設；其分類之核定，
24 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
25 號別或註內未另行規定者，依照後列各準則規定辦理。二、
26 （甲）稅則號別中所列之任何一種貨品，應包括該項貨品之
27 不完整或未完成者在內，惟此類不完整或未完成之貨品，進
28 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
29 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
30 成者），而於進口時未組合或經拆散者。……六、基於合法
31 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。」準此，進口貨物稅則號別之核定，係屬貨品特徵與稅則規定之涵攝問題，關於稅則號別之適用，原則上應依稅則號別所列之貨名為之，而是否屬該貨名規範範圍，則應依有關之類或章註判斷之，若無適當之節或註解可適用，再參考海關進口稅則解釋準則及HS解釋準則之適用，決定貨物稅號之歸屬。

三、又按海關進口稅則第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」，其下稅則第8421.29.90號為「其他液體過濾或淨化機具」，第1欄稅率「3%」。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」，其下稅則第9018.90.50號「人工腎（透析）裝置」，第1欄稅率為「免稅」。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……」。依該HS註解之舉例，電子顯微鏡用的真空泵，因真空泵為稅則第84.14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」所列貨品，即應歸入該節稅則，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」，則循此歸列

01 原則，進口貨品即使屬於稅則第90章儀器或器具所用之「零
02 件及附件」，只要該貨品本身核屬第84章等各節所列貨品，
03 即應歸入其各節，而不歸入第90章。準此，系爭貨物（血液
04 透析器）乃專供洗腎醫療裝置使用，係由套管及中空纖維膜
05 組成，液體（血液與透析液）通過其中之中空纖維膜而產生
06 過濾血液中有毒物質等效果，藉以除去液體中之有毒物質或
07 雜質，屬於物理性之過濾。系爭貨物本身為液體過濾器，即
08 屬稅則第8421節之範疇。故被告依據海關進口稅則總則一及
09 解釋準則一、六規定，並參酌HS註解之相關詮釋，以系爭貨
10 物應正確歸列為稅則號別第8421.29.90號「其他液體過濾或
11 淨化機具」，洵屬有據，合先敘明。

12 四、被告將系爭貨物為前開稅則號別之改列，實體上固符合規
13 定，但參照過往事例，被告所為改定實屬通案歸列稅則之變
14 更，但未踐行正當程序，即以原處分逕予改定而適用新稅
15 率，其對原告為稅捐增加之核課，於法有違，茲說明如
16 下：

17 （一）按憲法第19條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家
18 課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，
19 應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率、納稅方法及納稅
20 期間等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定
21 之。蓋稅捐本質上為對人民財產之侵害，必須依據法律始
22 得課徵，而稅率為稅捐構成要件，其變動務必踐行立法程
23 序並公告之，此為稅捐法定原則，以維護人民財產權。惟
24 有關進口貨物在關稅法上之類別歸屬（即如何在稅則號別
25 中所列各式各樣的產品，歸入其中之一特定產品），乃屬
26 「將實際存在之貨品，涵攝至稅則號別所抽象定義之『特
27 定貨物法律概念』」中，核屬法律涵攝議題。海關對於進
28 口貨品之稅則歸列先後不同會因而導致稅率不同，倘經由
29 長時間及案例數量之累積，該等具體化涵攝至稅則號別之
30 見解，儼然成為人民及國家機關（如海關）就該進口商品
31 稅率之共識。擬變更該等因長期涵攝所生之共識，屬於法

律見解之變更，當其涉及具反覆適用性質之通案歸列稅則變更，雖無庸透過立法程序予以變更（因海關進口稅則該等抽象規範本身並無錯誤），但發生如何兼顧人民對原先法律見解之信賴，是否應予保護之問題。又之前具體化涵攝至稅則號別之見解即使有錯誤，該見解既已成為進口商賴以為評估成本之準據，且為國家機關政策考量之模型，人民對之信賴，有類於對法規之信賴，而非僅止於對於過往特定錯誤行政處分之信賴；則將行之多年稅則歸列變更，縱在於追求法適用正確性，仍不應忽略其安定性，自應踐行「正當程序」，藉由正當程序保障之提供，以利人民及其他國家機關得以因應其變動。

- （二）有關於此，依原告報運進口系爭貨物時之財政部75年4月19日台財關字第7505338號函（下稱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。」77年3月23日台財關字第770027306號函（下稱77年3月23日函）：「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（編者註：現行規定為復查）案件，應依關稅法第23、24及25條（編者註：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75台財關第7505338號函規定辦理。」91年3月8日台財關字第0910550152號令（下稱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7505338號函及77年3月23日台財關第770027306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。」108年7月12日台財關字第1081014568號令雖廢止91年3月8日令，109年7月6日台財關字第1091015146號令（下稱109年7月6日令）雖廢止75年4月19日函及77年3月23日函，惟109年7月6日令亦闡釋：「一、海關發現進口貨物歸列之稅則號別不適當，擬予變更時，應依下列原則辦理：（一）涉及具反覆適用性質之通案歸列稅則變更，基於平等原則，對全體納稅義務人均有適用者，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適當或參考世界關務組織（WCO）對國際商品統一分類制度（HS）註解之增修及其他有關文件而作成之變更等情形，應依行政程序法第159條第2項第2款及第160條第2項規定，以部令發

01 布，並登載於行政院公報，自發布日（或指定之將來一定
02 期日）生效。但稅則號別變更影響簽審規定適用時，應先
03 會商貿易主管機關意見後，再踐行變更稅則號別程序。(二)
04 不涉及通案歸列稅則變更者，海關得逕依職權就個案改列
05 進口貨物稅則號別，納稅義務人如有不服，得依關稅法第
06 45條至第47條規定提起行政救濟。」準此，在法律涵攝變
07 更後之法律見解為不利於納稅義務人之情形（即被告取得
08 課徵關稅權），上開財政部函釋令之適用有利於納稅義務
09 人，財政部所屬機關應予遵從適用。故有關進口貨物之稅
10 則號別變更，倘涉及具反覆適用性質之通案歸列稅則變
11 更，依上開財政部函釋令，即須報經財政部核定，以部令
12 發布，並自發布日生效，倘未踐行前開程序，即有違法情
13 事；而海關因依改列稅則號別而增加關稅及營業稅核課之
14 部分所為補稅處分，於法亦有未合。

15 (三) 原告主張本件系爭「血液透析器」經被告於106年間改列
16 稅則號別至第84章項下之前，原告逾10年以上均以稅則號
17 別第9018.90.50號「人工腎（透析）裝置」辦理申報進
18 口，且除以C1（免審免驗）方式通關外，自96年起至106
19 年2月期間每一年度均有以C2（文件審查）或C3（貨物查
20 驗）方式，經海關以書面審核或由驗貨員查驗貨物後核定
21 以稅則第90章項下第9018.90.50號後通關放行，原告已就
22 各年度列舉部分系爭貨物歷年申報進口資料為佐證（本院
23 卷6證物48），其情形為被告所不否認。亦即至106年8月
24 之前，被告均未曾通知更改至海關進口稅則第90章以外之
25 稅則，足見被告亦未認原告就血液透析器原申報之稅則有
26 適用不當之情；且包含原告在內之國內各「血液透析器」
27 進口業者，就系爭「血液透析器」貨品，長達20餘年皆以
28 海關進口稅則第90章內、外科醫療儀器及器具之稅則，予
29 以申報進口，而被告均核定於海關進口稅則第90章各節號
30 列項下，整體適用稅率皆為免稅，足認已經長期涵攝，反
31 覆適用而形成共識，具有通案性質，此經本院及最高行政

01 法院於原告與其他同業所提起相同案情之行政訴訟判決所
02 肯認，有原告歷次陳報狀及綜合言詞辯論意旨狀所提之證
03 物及附件為證（參見本院卷7證物55、60、61、62，卷8證
04 物63、64、65、66、67、68、69、70及附件23等），亦為
05 被告所不爭。是就包含原告在內多家進口廠商，多年且頻
06 繁將「血液透析器」歸列於第9018節以下之「免稅」之事
07 實，已具有普遍之通案性質，迄財政部關務署106年8月14
08 日新聞稿之發布，被告驟然變更其稅則號別改依「稅率
09 3%」核課關稅並增加營業稅額，核屬通案性之稅則號別
10 見解變更無訛。被告辯稱相關進口業者及海關長久以來均
11 未形成固定且持續之法律見解，不具備「整體性」之要件
12 云云，並不足採。是以被告如欲變更改歸列稅則號別第84
13 21.29.90號，應報財政部核定後以財政部令發布，並自發
14 布日生效，然本件被告未依循財政部相關函釋令之通案歸
15 列稅則變更原則，報請財政部核定變更，而逕以新聞稿所
16 示見解，將系爭貨物改列稅則號別第8421.29.90號「其他
17 液體過濾或淨化機具」，不備正當程序，自有違法。

18 （四）按關稅法第4條規定：「關稅之徵收，由海關為之。」第6
19 條規定：「關稅納稅義務人為收貨人、提貨單或貨物持有
20 人。」第29條第1項規定：「從價課徵關稅之進口貨物，
21 其完稅價格以該進口貨物之交易價格作為計算根據。」加
22 值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第20條第1
23 項：「進口貨物按關稅完稅價格加計進口稅額後之數額，
24 依第10條規定之稅率計算營業稅額。」第41條：「貨物進
25 口時，應徵之營業稅，由海關代徵之；其徵收及行政救濟
26 程序，準用關稅法及海關緝私條例之規定辦理。」可知被
27 告得就原告進口貨物從價，依其所屬稅則號別所示稅率為
28 關稅及營業稅之課徵。而原告就上開報運進口之系爭貨物
29 為免稅（關稅），已具通案性，業如前述，被告未經財政
30 部核定變更即改列稅則號別第8421.29.90號「其他液體過
31 濾或淨化機具」，適用3%進口稅率而核課關稅及因此增加

之營業稅部分（詳如附表），即有違誤。原告訴請撤銷因被告改列稅則號別而增加稅捐核課之部分，核屬有據。

五、綜上，被告於系爭貨物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%）核課關稅及據以計算營業稅額，於法不合，復查決定及訴願決定予以維持，亦有違誤。原告訴請撤銷訴願決定、復查決定及原處分關於附表所示「血液透析器」改訂稅則號別增加之稅捐計1,947,915元（包括關稅稅額1,855,158元及營業稅額92,757元）部分，為有理由，應予准許。本件訴訟費用，由被告負擔。

六、本件判決基礎之事證及法律關係，已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法，經審酌對於本件判決結果並不生影響，爰不予逐一論列，附此敘明。

中 華 民 國 111 年 12 月 15 日

臺北高等行政法院第一庭

審判長法 官 蕭忠仁

法 官 林秀圓

法 官 林麗真

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
(一)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。
(二)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(一)、(二)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(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。	

02 中 華 民 國 111 年 12 月 15 日

03 書記官 李承翰