臺北高等行政法院判決

110年度訴更一字第24號
110年10月14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　楊崇悟（關務長）

訴訟代理人　林和成
　　徐上舒

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7日台財法字第10713942920號（案號：第10701146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1所示報單項次經核定稅捐金額總計新臺幣貳佰捌拾壹萬玖仟陸佰零肆元部分均撤銷。

第一審及發回前上訴審訴訟費用由被告負擔。

事實及理由

一、原告委由貿一報關有限公司於民國107年4月至6月間向被告報運進口日本產製血液透析器共3批（詳如附表1所示報單號碼：第AB/07/357/H1278號、第AB/07/357/H1660號、第AB/07/357/H2063號之各該項次貨物，下稱系爭貨物），申報稅則號別第9018.90.50號「人工腎（透析）裝置」，稅率0%，電腦核定文件審核（C2）方式通關，經被告審查結果，改列稅則號別為第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」，稅率3%，並於107年4月11日、5月9日、6月6日先後以原處分（包含原處分1至3，詳如附表1所示）通知原告

繳納稅費共計新臺幣（下同）7,429,693元。原告不服原處分關於改列稅則號別所增加關稅（進口稅）、營業稅共計2,819,604元部分（關稅部分計2,685,338元、營業稅計134,266元，不服各該報單號碼經增加稅額詳見附表1所示），遞經申請復查未獲變更、財政部駁回訴願，乃提起本件行政訴訟，經本院以108年8月22日108年度訴字第236號判決（下稱前審判決）駁回原告之訴，原告不服提起上訴，經最高行政法院108年度上字第1023號判決廢棄，發回本院更為審理。

二、本件原告主張：

㈠針對與本件系爭貨物相同之「血液透析器」，經被告於106年改列稅則號別至第84章項下之前，原告自96年至105年度每一年度均有以C2（文件審查）或C3（貨物查驗）方式報運進口於海關進口稅則第90章項下第9018節，並已逾10年係以特定稅則號別第9018.90.50號「人工腎（透析）裝置」辦理申報進口並核定，系爭貨物情形確實符合以前開稅則號別申報歸列之情形，如此申報且顯已具通案性；又申報稅則號別無論為第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』，均屬第90章項下，稅率皆為免稅，無論歸列第90章項下第9018節或9021節，均可認確有形成通案性之稅則歸列。被告如欲變更改歸列稅則號別第8421.29.90號，應報財政部核定後以財政部令發布，並自發布日生效。然本件被告卻未依循財政部75年4月19日台財關第7505338號函（下稱75年4月19日函）、財政部77年3月23日台財關第770027306號函釋（下稱77年3月23日函）、財政部91年3月8日台財關字第0910550152號令釋（下稱91年3月8日令），及108年7月12日台財關字第1081014568號令（下稱108年7月12日令）及109年7月6日台財關字第1091015146號令（下稱109年7月6日令）之通案歸列稅則變更原則報請財政部核定變更，而逕以106年8月14日新聞稿所示見解，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」，顯有失正當程序致有違法之情，系爭貨物因改列稅則號別而適用3%進口稅率所核課之關稅稅額及因此增加之營業稅額核定部分（詳如附表1所示），應屬不法，為此訴請撤銷等語。

㈡並聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）關於改定稅則號別增加之稅捐計新臺幣2,819,604元（含關稅稅額2,685,338元及因此增加之營業稅134,266元，即附表1所示者）均撤銷。

三、本件被告則以：

㈠系爭貨物應歸列為稅則號別第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」，方屬正確，且本件原告向海關報運進口前，其他同業進口血液透析器除有向海關申報歸屬於稅則第90章下之稅則號別外，尚有將此類貨品申報稅則號別第8421.99.10號「過濾芯子（供立即使用者）」以及稅則號別第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」並按關稅稅率3%繳納有關稅費之紀錄，可見本件對原告進口系爭貨物所涉及稅則號別變更，應不具備普遍之通案性質，被告將系爭貨物改列稅則號別為第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」，稅率3%，符合規定，且不須依有關財政部函釋令踐行報請財政部核定之程序。

㈡並聲明：駁回原告之訴。

四、本件如事實概要欄所示事實，除下述所示爭點外，其餘為兩造所不爭執，並有系爭貨物進口單（報單號碼：第AB/07/357/H1278號、第AB/07/357/H1660號、第AB/07/357/H2063號，本院卷第99至115頁）、原處分（本院卷第117至121頁）、復查決定（本院卷第123至132頁）、訴願決定（前審卷1第57至79頁）影本等件在卷可稽，堪認與事實相符。而兩造既以前詞爭執，則本件所應審究之主要爭點厥為：系爭貨物所應歸列之稅則號別，究屬於原告所申報稅則號別第9018.90.50號「人工腎（透析）裝置」（免稅），或如被告所

辯稱為人工腎裝置之零件，屬液體過濾及淨化機具之範疇，應歸列稅則號別第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」（稅率3%）？系爭貨物依法若應如被告辯稱之歸列，被告過往是否有普遍通案為如原告所稱歸列而不適當之處理，致本件可認已涉及行之已久稅則號別之變更情形？被告逕予變更，有無違反財政部函釋令所定程序？原處分關於關稅（進口稅）及因此增加之營業稅捐部分，是否因此違法？

五、本院之判斷如下：

㈠關稅法第3條第1項規定：「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。」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。」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。」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。

㈡次按憲法第19條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之。蓋稅捐本質上為對人民財產之侵害，必須依據法律始得課徵，而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。惟有關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「將實際存在之貨品，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。海關對於進口貨品之稅則歸列先後不同會因而導致稅率不同，倘經由長時間及案例數量之累積，該等具體化涵攝至稅則號別之見解，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。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（因為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，且為國家其他部會政策考量之模型，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部會得以因應其變動。

㈢系爭貨物所應歸列之稅則號別，被告以之歸列稅則號別第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」（稅率3%），於法相合：

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：⑴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猶環罩，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」，只要該貨品本身核屬第84章等各節所列貨品，即應歸入其各節，而不歸入第90章。

2.準此，系爭貨物(血液透析器）乃專供洗腎醫療裝置使用，係由套管及中空纖維膜組成，液體(血液與透析液)通過其中之中空纖維膜而產生過濾血液中有毒物質等效果（原處分卷2第31頁），藉以除去液體中之有毒物質或雜質，屬於物理性之過濾；又血液透析治療，需使用血液透析機（即洗腎

機），並包含血液透析器、血液迴路管、穿刺針、透析液、透析液過濾器、生理食鹽水等，為整體之搭配及共同運作，僅有系爭貨品(血液透析器）並無法達成血液透析效果，有財團法人腎臟病防治基金會、社團法人台灣腎友生活品質促進協會關於血液透析之說明資料、經濟部技術處產業技術知識服務計畫--對於人工腎（透析）裝置介紹節本等影本各1份在卷可按（原處分卷1第121至130頁），此且為兩造所不爭執。則審酌系爭貨物（血液透析器）之功能，既係利用內部之中空纖維薄膜以過濾透析血液，與HS註解對稅則第8421節之詮釋即：「……（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……」為比對，顯然系爭貨物本身即為液體過濾器，確屬稅則第8421節之範疇。是被告依據海關進口稅則總則一及解釋準則一、六規定，並參酌HS註解之相關詮釋，以系爭貨物應正確歸列為稅則號別第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」，洵屬有據

3.又所謂「零件」乃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。而稅則號別第9018.90.50號之「人工腎（透析）裝置」，如缺少血液透析器即無法正常運作，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，本身並非可單獨使用，應認屬該裝置之「零件」，並非如原告所主張系爭貨物(血液透析器）本身就可視為「人工腎（透析）裝置」，參酌前述HS註解關於稅則第90章章註2（a）、總則篇（III）零件及附件關於但書之說

明，系爭貨物既為稅則號別第9018.90.50號「人工腎（透析）裝置」之零件，且屬於稅則號別第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」，即應以後者歸列。原告復稱系爭貨物乃獨立在外之醫療上消耗性器材乙事，亦無從認有如何特徵等而可資歸列為稅則號別第9018.90.50號之事由。是原告此部分主張，均不可採。

㈣被告將系爭貨物（血液透析器）為前開稅則號別之改列，實體上固然符合規定，但參照過往情形，被告所為改定實已屬通案歸列稅則之變更，卻未踐行正當程序，即以原處分逕予改定而適用新稅率對原告為稅捐增加之核課，仍已違法，原告訴請撤銷，即為有理：

1.針對報運進口貨品涉及稅則號別歸列之變更乙事，由財政部先後作成之下列函釋，就涉及通案性稅則號別之法律見解變更，定有正當程序以資遵循：

⑴財政部75年4月19日函（原處分卷2第63頁）：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。

⑵財政部77年3月23日函（原處分卷2第63頁）：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（按現行規定為復查）案件，應依關稅法第23、24及25條（按現行法為第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75年4月19日函釋規定辦理。

⑶財政部91年3月8日令(原處分卷2第63頁)：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：㈠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。㈡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。㈢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（按現為行政院公報），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。

⑷嗣財政部雖以108年7月12日令（最高行政法院108年度上字第1023號事件案卷2第387頁、卷3第279頁）廢止91年3月8日令，惟前開91年3月8日令，實係就財政部75年4月19日函及77年3月23日函所謂應先報部核定之案件類型，補充闡述其具體判斷標準。則財政部108年7月12日令雖廢止財政部91年3月8日令、財政部109年7月6日令廢止前開財政部75年4月19日函及財政部77年3月23日函。惟參酌財政部109年7月6日令亦同樣闡釋：「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，以部令發布，並登載於行政院公報，自發布日（或指定之將來一定期日）生效。但稅則號別變更影響簽審規定適用時，應先會商貿易主管機關意見後，再踐行變更稅則號別程序。（二）不涉及通案歸列稅則變更者，海關得逕依職權就個案改列進口貨物稅則號別……。」準此，在法律涵攝變更後之法律見解為不利於納稅義務人之情形（即海關取得課徵關稅權），上開財政部函釋令之適用，將有利於納稅義務人，無違關稅法之立法本旨及法律保留原則，自應為財政部所屬機關遵從適用，且財政部75年4月19日函、77年3月23日函、91年3月8日令，迄108年7月12日令及109年7月6日令一貫之見解，從未變更。至於財政部91年3月8日令所稱「整體性」、「延續性」，無非在呈現所謂「行之多年歸列之稅則號別不適當案件」之通案特性，該令之所以遭廢止，亦係關於報財政部核定之要件規定過度不明確、嚴苛甚或僵化所致，惟就通案性之稅則號別改列，必須報財政部核定，以部令發布，並自發布日生效乙節，並未變更，海關為其下級機關，自應遵循，且財政部上開正當程序之要求，其適用並不侷限於108年7月12日令或109年7月6日令發布後始進口報關之貨物。

⑸綜上可知，財政部有鑑於海關對於進口貨品之稅則歸類不當，雖因解釋法律涵攝於個案錯誤，並不影響法律之效力，變更錯誤之法律解釋以符合法律本旨，本質應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，亦認此時對進口業者及該產業之影響相當於應以法律規定之稅率變更，為此乃定有

變更法律解釋之正當程序，務求降低法之正確性與安定性之衝突，則各海關依關稅法第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前述見解變更之可能，自當踐行財政部所揭示之特殊正當程序。是以，財政部就涉及通案性稅則號別見解變更，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。倘未踐行前開正當程序，即於法有違，而海關因違反正當程序而依改列稅則號別所增加關稅及營業稅核課之補稅處分，自亦屬違法。

2.本件系爭貨物改以稅則號別第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」（稅率3%）歸列，確屬通案性稅則號別歸列之見解變更，被告卻未踐行前開正當程序，原處分關於改定稅則號別所增加稅捐之核課，即因而違法：

⑴原告主張其公司自成立以來，即持續進口血液透析器，並提出自96年6月間起至106年2月間止長達9年餘之時間內，共計多達69次均係申經海關以稅則號別9018.90.80或9018.90.80核定進口稅之情形（本院卷第95頁），被告就此亦不爭執。又原告於進口系爭貨物前另有進口之血液透析器，雖亦有經被告核定歸列稅則第8421節者，但諸如106年8月至107年3月間、106年9月至107年5月間進口者，經原告不服提起行政救濟結果，亦先後經本院107年度訴字第1401號、108年度訴字第237號判決以被告所為改列核屬通案性見解變更為由，撤銷被告改列而增加稅捐之核課處分在案，被告不服上訴，仍經最高行政法院109年度上字第840號、109年度上字第897號判決分別駁回其上訴確定（即附表2編號4、5所示者），有各該判決資料在卷可按（外放資料）；另原告就107年間其餘進口血液透析器，亦經被告改列稅則第8421節核課之處分提起行政救濟，則

有如附表2編號2、3所示判決持相同理由而撤銷各該核課處分確定在案，附表編號9所示者亦係經最高行政法院持相同見解而廢棄發回本院審理，有各該判決資料附卷可稽（外放資料）。上情均可佐證僅就原告過往自身辦理之經驗暨情形，以時間之長及所累積次數為觀察，被告確有多以血液透析器歸列稅則9018（依被告所陳，部分亦可見歸列稅則9021）之見解形成。

⑵再者，原告復主張其他同業廠商就同類之血液透析器，絕大多數亦可見被告歸列為稅則號別第9018節之醫用儀器及用具免稅號別而核定進口稅，觀諸其所提出其他同業就相同貨物經被告改列核課而提起之行政訴訟，諸如附表2編號7、8所示者，亦先後經本院、最高行政法院認定被告就此有通案性見解變更之情事，附表2編號6所示者，最高行政法院亦係基於此構成通案性見解變更之認定為由，而廢棄發回本院審理（本院卷第183至253頁及外放之相關判決資料）；另由被告所提供其他業者報單資料計15筆，亦可見自103年12月間至104年5月間，原告以外之業者確常見以稅則號別9018.90.80歸列申報之情形（原處分卷2第66至106頁），與其他業者辦理情形為比對，亦可見原告所主張過往歸列方式，並非僅限於原告自身，其他業者亦有相同辦理歸列之情。則被告於106年起卻先後將血液透析器改歸列稅則第8421節為核定之方式，確實已涉及就前形成之通案性見解加以變更之問題。

⑶又無論之前血液透析器經申報稅則號別為「9018.90.50」、「9018.90.80」，甚或「9021.39.90」，上開稅則號別既均屬第90章項下，稅率皆為免稅，輸入規定且均須檢附主管機關衛生福利部核發之醫療器材許可證，稅則號別前2碼以後者縱有差異，但其規制效果與稅率，並無不同，自仍無礙於系爭貨品經改列稅則第8421節核課，實已構成通案性見解變更之認定。被告仍辯稱過往就此並無行之多年之通案性歸見解形成，本件情形欠缺整體性，故不

須報財政部核定云云，並未見其提出之前有何與原告主張之過往歸列方式迥異且有相當數量之案例等情為憑，被告此部分所辯，容與事實不符，並不足採。

⑷進而，就系爭貨物（血液透析器）改列稅則號別乙事，僅見有財政部關務署106年4月5日台關稅字第1061006620號令以「未裝入套管之已成形中空纖維膜，供組裝血液透析器用者，屬液體過濾及淨化機具之零件，依據海關進口稅則解釋準則一（稅則第90章章註二（甲））及六規定，歸列稅則第8421.99目，並自本令發布之日起適用之」（外放資料）；嗣後再於106年8月14日以發布新聞稿（原處分卷2第62頁）之方式，周知業者後續應按改列者申報，被告亦自承如此歸列方式，事前確實並未曾報請財政核定。被告僅援引上開關務署令及新聞稿，即就系爭貨物逕行改列而將稅率由免稅提高至3%，除本件外，如前述，甚至致衍生多起行政訴訟。基於如前述，系爭貨物（血液透析器）歸列稅則號別第9018節以下而為免稅進口，顯然已有相當時日，並成為該等進口業者共識且引為申報之基礎，海關就此原亦無異見，而財政部關務署前開令及後續發布新聞稿之內容，自均係變更系爭貨物（血液透析器）之稅則號別歸列，核屬通案性之稅則號別見解變更，本應報財政部核定，透過徵詢相關意見及評估、衡量等以定相應舉措（設緩衝期），方能保障進口人之權益，被告未踐行此正當程序，逕行採取違法之變更後見解並為本件之稅捐核課，實有損原告權益，乃為違法至明。

⑸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：「進口貨物按關稅完稅價格加計進口稅額後之數額，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。」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。而原告如附表1所示報運進口之系爭貨物為免稅（關稅），已具通案性，業如前述，被告未經財政部核定變更即改列稅則號別第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」，適用3%進口稅率而以原處分核課關稅及因此增加之營業稅部分（詳如附表1所示），即有違法。原告訴請撤銷原處分關於如附表1所示改列稅則號別而增加稅捐核課之部分，堪認有據。

六、綜上，被告於系爭貨物（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%）稅率核課關稅及據以計算營業稅額，有未依正當程序辦理之違法，復查決定及訴願決定未審及於此，就原處分關於附表1所示增加之稅額核課部分仍予維持，亦有不法。原告訴請撤銷訴願決定、復查決定及原處分關於附表1所示報單項次之核定金額總計2,819,604元稅捐部分，為有理由，應予准許。

七、本件事證已臻明確，兩造其餘主張、陳述及證據，均無礙本院前開論斷結果，爰不予一一論述，併予指明。

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

中　　華　　民　　國　　110　　年　　11　　月　　11　　日

臺北高等行政法院第一庭

審判長法　官　許瑞助

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
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　　110　　年　　11　　月　　11　　日

書記官　李淑貞