

臺北高等行政法院判決

110年度訴更一字第87號

111年4月28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 邱奕銓

何振宏

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15日台財法字第10713953990號（案號：第10701356號）訴願決定，提起行政訴訟，經本院108年度訴字第307號判決後，原告提起上訴，經最高行政法院109年度上字第814號判決廢棄，發回本院更為審理，本院判決如下：

主 文

訴願決定及原處分（含復查決定）關於改定稅則號別增加之關稅稅額新臺幣87萬5,486元及營業稅稅額新臺幣4萬3,773元部分均撤銷。

第一審及上訴審訴訟費用均由被告負擔。

事實及理由

一、爭訟概要：

原告委由訴外人貿一報關有限公司於民國107年7月至8月間向被告報運進口德國產製血液透析器3批（報單號碼：第AT//07/357/H2864、AT/BC/07/357/H3177、AT//07/357/H3021號，下合稱系爭血液透析器），原申報稅則第9018.90.50號「人工腎（透析）裝置」，稅率0%，經電腦核定以文件

01 審核（C2）方式通關。經被告審核結果，改列稅則為第842
02 1.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」，以稅率3%重行核
03 定應納關稅新臺幣（下同）875,486元、營業稅1,502,919元
04 （推廣貿易服務費11,672元並未變更）。原告不服以稅率
05 3%之重行核定，申請復查，未獲變更（被告107年10月26日
06 基普桃字第1071021880號復查決定書，下稱復查決定），提
07 起訴願遭決定駁回〔財政部108年1月15日台財法字第107139
08 53990號（案號：第10701356號）訴願決定書，下稱訴願決
09 定〕後，提起行政訴訟，經本院108年度訴字第307號判決駁
10 回原告之訴（下稱原判決），原告不服，提起上訴，經最高
11 行政法院以109年度上字第814號判決原判決廢棄，發回本院
12 （下稱發回判決）。

13 二、原告起訴主張及聲明：

14 （一）主張要旨：

15 1.系爭血液透析器為專供醫治腎臟衰竭病患執行血液透析療程
16 之設備，屬人工腎（透析）裝置，與洗腎機係分別為個別獨
17 立之醫療器材，於進口前已取得改制前行政院衛生署核發之
18 醫療器材許可證，其精密度與一般在工業或家庭使用之淨化
19 器及過濾器有明顯差異，依海關進口稅則及國際商品統一分
20 類制度（HS）註解（下稱HS註解），應歸類於海關進口稅則
21 第90章，歸列稅則第9018.90.50號，方屬適法。被告將供醫
22 療用途之系爭血液透析器改列稅則第16類第84章項下，專供
23 工業使用之第8421.29.90號，依海關進口稅則第16類類註一
24 （丑）規定：本類不包括第90章之物品，顯有違誤。縱認系
25 爭血液透析器因同時具血液或透析液過濾功能，表面上可歸
26 列稅則號別第9018.90.50號及第8421.29.90號，惟二者相
27 較，後者僅為一般性說明，前者說明更為具體明顯，依海關
28 進口稅則解釋準則（下稱解釋準則）三（甲）規定，應優先
29 適用稅則第9018.90.50號。又使用血液透析器為病患進行透
30 析治療時，雖須以迴路管連接於血液透析機（俗稱洗腎機）
31 一起使用，惟其係透析儀器中最重要之核心設備，且非洗腎

機硬體結構之一部分，而係獨立在外之個別裝置，即不得認定血液透析器為人工腎（透析）裝置零件，故本件無法適用HS註解稅則第90章章註2(a)之稅則分類意旨，應依2(b)規定，歸列所專用特定機器（血液透析裝置）之稅則第9018.90.50號，而非歸列稅則號別第8421.29.90號，且印度法院已有相似案例持相同見解，被告對此有利原告之案例未予採納，有違行政程序法第36條規定。又依醫師方文達於本院另案107年度訴字第1401號訴訟中之證詞，與本院98年度訴字第1402號判決、最高行政法院100年度判字第1863號判決理由，及「今日海關」季刊第59期「談零件之稅則分類（上）」一文內容，均足見血液透析器非屬「人工腎（透析）裝置」之零件，而為醫療上消耗器材，其既經稅則第84章第8421節明確排除，自應依解釋準則二（甲）規定，視同人工腎（透析）裝置，分類為稅則第9018.90.50號。另歐盟已明確回覆原告：CN Code 90189030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，故如人工腎臟（artificial kidney）係獨立進口時，應予歸屬為CN Code 90189030。

2.血液透析器未在海關進口稅則第84章項下明確歸列，被告未依關稅法第3條第2項規定報請行政院核定其正確之海關進口稅則號別，擅自改列為稅則第8421.29.90號，昧於實質課稅原則，有違租稅法律主義。

3.原告及國內同業多年來進口血液透析器，被告皆歸列稅則第9018.90.50號，已形成穩定法秩序，足使原告作為進口報運之準則。經濟部國際貿易局係於107年9月5日始以貿服字第1070152151號公告（下稱國貿局107年9月5日公告），增列貨品號列8421.29.90.10-1「一次性血液透析器」，血液透析器自該時起方有明確之稅則號別可供遵循，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。系爭血液透析器既在新增之海關進口稅則公告前進口，仍應按以往原申報進口稅則稅率辦理，以符法律安定性。又原告自96年

01 起至106年2月7日，曾分別以C1、C2、C3等方式，報運進口
02 血液透析器合計39批，均申報稅則第9018.90.50號，稅率
03 0%，皆經被告核定，被告未循財政部75年4月19日台財關第
04 7503339號函及77年3月23日台財關第770027306號函（下分
05 稱財政部75年4月19日函、77年3月23日函），先報財政部核
06 定，逕予援引財政部關務署（下稱關務署）於106年8月14日
07 所發布新聞稿，稱血液透析器及其零件中空纖維膜均應歸列
08 稅則第8421節以下，改列系爭血液透析器之稅則為第8421.2
09 9.90號，致原告增加關稅負擔，又未採取任何補救措施或訂
10 定過渡期間，有違信賴保護原則。

11 (二)聲明（本院卷第485-486頁）：

12 訴願決定及原處分（含復查決定）關於改定稅則號別增加之
13 關稅稅額新臺幣（下同）87萬5,486元及營業稅稅額4萬3,77
14 3元部分均撤銷。

15 三、被告答辯及聲明：

16 (一)答辯要旨：

- 17 1.系爭血液透析器為中空纖維型血液透析器，係由套管及中空
18 纖維膜組成，為一次性使用之產品，利用管路一端連接洗腎
19 機，另一端連接洗腎病患，使血液及透析物循環並過濾有毒
20 物質，用於腎臟衰竭病患執行血液透析療程，雖屬稅則第90
21 章所列人工腎（透析）裝置之零件，惟審酌其功能係利用內
22 部之中空纖維膜，以過濾透析血液，除去毒性物質及過濾RO
23 水除去RO水中之微粒子，參據HS註解對稅則第8421節之詮釋
24 (II)，系爭血液透析器本身即為液體過濾器。又系爭血液透
25 析器無法獨立完成人工腎（透析）裝置淨化血液目的，屬人
26 工腎（透析）裝置之零件，其既係單獨進口，未與洗腎機同
27 時進口，依據HS註解對稅則第90章總則篇(III)零件及附件但
28 書(1)之詮釋，即應歸列稅則號別第8421.29.90號。且世界關
29 務組織、歐洲海關、日本海關亦皆認定血液透析器為人工腎
30 （透析）裝置之零件，關務署亦於106年8月14日發布新聞
31 稿，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，是被告依稅則總則一及解釋準則一、六規定，將系爭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.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，與關稅法第3條第2項規定無涉，原告主張被告須報請行政院核定，自屬無據。

3.被告對個案稅則號別之核定，僅對該案貨物有其拘束力，不及於同一相對人相同貨物之其他個案；先前核定處分所適用稅則號別如有違誤，被告並不受拘束，得依正確稅則號別對後進口案件作成核定處分，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，亦不得主張對錯誤之分類有信賴利益，故本件無信賴保護原則之適用。又原告報運進口系爭血液透析器前，已有其他2家廠商分別於106年3月8日至106年11月24日期間進口德國產製血液透析器計80筆，經海關核定歸列稅則第8421.29.90號，則被告將系爭血液透析器改列稅則第8421.29.90號，非屬通案，原告復未能提出如稅則疑義解答等有拘束力之稅則歸類，將與系爭血液透析器相同屬性之貨物歸列稅則第9018節之事證，自無財政部75年4月19日函及77年3月23日函適用之餘地，亦與財政部91年3月8日台財關字第0910550152號令釋（下稱財政部91年3月8日令）所定整體性要件不合，故不適用該令，自無須報請財政部核定其正確之稅則號別。又國貿局107年9月5日公告，係依貿易法施行細則第8條之1及貨品輸入管理辦法第8條第1項規定，將原無輸入規定之「一次性血液透析器」，自原歸列貨品分類號列8421.29.90.00-3改列8421.29.90.10-1，且應以輸入規定代號504管理，與稅則號別及稅率之核定無涉，原告執以主張被告對其於國貿局107年9月5日公告前進口之系爭血液透析器歸列稅則第8421.29.90號，違反實體從舊程序、從新之法律原則等語，亦無可採。

(二)聲明：

原告之訴駁回。

01 四、爭點：

02 (一)被告將系爭血液透析器歸列為稅則號別第8421.29.90號「其
03 他液體過濾或淨化機具」，與海關進口稅則總則一及解釋準
04 則一、六等規定是否相合？

05 (二)被告將系爭血液透析器改歸列稅則號別第8421.29.90號「其
06 他液體過濾或淨化機具」（稅率3%），是否涉及具反覆適
07 用性質之通案歸列稅則變更，被告是否得逕予個案變更？

08 五、本院的判斷：

09 (一)前提事實：

10 上開爭訟概要欄所述之事實，為兩造所不爭執，並有系爭血
11 液透析器之、輸入許可證、產品仿單及進口報單（原處分卷
12 1第2-25頁、本院卷第473-481頁）、稅費資料及海關進口貨
13 物稅費繳納證兼匯款申請書（原處分卷1第26-31頁）、復查
14 決定（原處分卷1第85-94頁）、訴願決定（原處分卷1第149
15 -166頁）可查，堪信屬實。

16 (二)被告將血液透析器歸列為稅則號別第8421.29.90號「其他液
17 體過濾或淨化機具」，與海關進口稅則總則一及解釋準則
18 一、六等規定，並無不合：

19 1.應適用的法令及法理的說明：

20 (1)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
21 分類，除本法另有規定者外，依海關進口稅則之規定。海關
22 進口稅則，另經立法程序制定公布之。」海關進口稅則總則
23 一規定：「本稅則各號別品目之劃分，除依據本稅則類、章
24 及其註，各號別之貨名及解釋準則之規定外，並得參據關稅
25 合作理事會編纂之『國際商品統一分類制度（HS）註解』及
26 其他有關文件辦理。」海關進口稅則解釋準則一、二及六規
27 定：「海關進口稅則貨品之分類應依下列原則辦理：一、
28 類、章及分章之標題，僅為便於查考而設；其分類之核
29 定，應依照稅則號別所列之名稱及有關類或章註為之，此等
30 稅則號別或註內未另行規定者，依照後列各準則規定辦理。
31 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，再參考解釋準則及HS註解之適用，決定貨物稅號之歸屬。

(2)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

01 真空泵、空氣壓縮機或其他氣體壓縮機及風扇；含有風扇之
02 通風罩或再猶環罩，不論是否具有過濾器均在內」所列貨
03 品，即應歸入該節稅則，不與電子顯微鏡一併歸列稅則第90
04 12節「光學顯微鏡以外之顯微鏡；繞射器具」，則循此歸列
05 原則，進口貨品即使屬於稅則第90章儀器或器具所用之「零
06 件及附件」，只要該貨品本身核屬第84章等各節所列貨品，
07 即應歸入其各節，而不歸入第90章。

08 2.稅則號別第9018.90.50號之「人工腎（透析）裝置」，包括
09 洗腎機、血液透析器、透析液、透析液過濾器、血液迴路
10 管、動靜脈屢管針等。人工腎（透析）裝置如缺少血液透析
11 器，即無法正常運作，其為人工腎（透析）裝置本質上所必
12 要具備之一部分，屬該裝置之零件。系爭血液透析器係由套
13 管及中空纖維薄膜組成，為一次性使用之產品，利用管路連
14 接人工腎（透析）裝置，使血液及透析物循環並過濾有毒物
15 質，用於腎臟衰竭病患執行血液透析療程等情，為兩造所不
16 爭執（本院卷第448頁），並有系爭血液透析器之輸入許可
17 證、產品仿單（原處分卷1第2-20頁）、洗腎機圖片（原處
18 分卷1第67頁）、血液透析圖示（原處分卷2第31頁）、人工
19 腎（透析）裝置圖示（原處分卷2第52之1-52之3頁）可稽。
20 則揆諸HS註解對稅則第8421節之詮釋：「……（II）過濾或
21 淨化液體或氣體用之機器及其裝置：……本節包括所有類型
22 （如物理性、機械性、化學性、磁性、電磁性、靜電性等）
23 之過濾器與淨化器，自工廠所用之大型者，至內燃機或家庭
24 所用小型者不等……大體而言，本節之過濾機器或裝置，大
25 致上可依照其用於液體抑或氣體而分為兩種不同之類型：
26 （A）液體用之過濾及淨化機器等，包括硬水軟化器。本組
27 之液體過濾器，係分離液體內之固體、油質或膠體微粒之
28 用。例如，將之通過薄片膜、薄膜或成塊之多孔性物
29 質……。」顯然血液透析器本身即為液體過濾器，屬稅則第
30 8421節之範疇。從而，被告將系爭血液透析器歸列為稅則號
31 別第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」，與海關進

口稅則總則一及解釋準則一、六等規定，並無不合，原告主張系爭血液透析器應歸列於海關進口稅則號別第9018.90.50號「人工腎（透析）裝置」，而非未有醫療管制之稅則號別8421.29.90號「其他液體過濾及淨化機具」等語，要屬其個人主觀見解，並無可採。

(三)被告將系爭血液透析器改歸列稅則號別第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」（稅率3%），涉及具反覆適用性質之通案歸列稅則變更，被告逕予個案變更，違反正當程序之要求：

1.應適用的法令及法理的說明：

(1)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。

(2)就此依原告報運進口系爭血液透析器時之財政部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

01 發現原所歸列之類目號別不適當，擬變更其稅則號別課稅
02 時，除已明文修訂者外，應先報部核定。」77年3月23日
03 函：「海關對於進口貨品之稅則歸列，如發現所歸列之類目
04 號別不適當，擬變更其稅則號別課稅者，應依本函說明二辦
05 理。說明：二、海關於核定稅則號別時，依據廠商提供之資
06 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
07 則號別不適當，擬變更其稅則號別且將影響進口人之權益
08 者，除已明文修訂者外，應先報部核定；至進口貨物分類之
09 異議（註：現行規定為復查）案件，應依關稅法第23、24及
10 25條（註：現行法為第45、46及47條）規定辦理，惟其所涉
11 通案歸列原則如欲變更，仍應依本部75台財關第7505338號
12 函規定辦理。」91年3月8日令：「為保障納稅義務人權益，
13 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
14 原則辦理：一、海關對於進口貨品之稅則歸列，如發現所歸
15 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
16 權益者，仍依本部75年4月19日台財關第7505338號函及77年
17 3月23日台財關第770027306號函之規定，由關稅總局報部核
18 定，以求程序周延。二、此類案件應報部核定之原則為：（一）
19 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
20 稅則號別，均有適用。（二）整體性：海關對同一進口貨物，不
21 論自同一關區進口，或自數個不同關區進口，均核定為同一
22 稅則號別者。（三）延續性：按進口行為之延續性，須同時考量
23 進口期間及進口次數。亦即進口行為需具有持續性，且有頻
24 繁之進口紀錄，並視產品特性而定。三、為利於海關執行，
25 減少爭訟，且基於保障業者權益之考量，此類本部核定改列
26 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
27 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
28 報（註：現為行政院公報），改列之稅則號別自發布令之日
29 起生效。有關擬變更稅則號別之進口貨品，在海關發現後報
30 部至本部核定發布前，基於稅率變動不溯及既往，在稅率之
31 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，納稅義務人如有不服，得依關稅法第45條至第47條規定提起行政救濟。」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有利於納稅義務人，財政部所屬機關應予遵從適用。是以，有關進口貨物之稅則號別變更，倘涉及具反覆適用性質之通案歸列稅則變更，依上開財政部函釋令，即須報經財政部核定，以部令發布，並自發布日生效，倘未踐行前開程序，即於法有違。從而海關因依改列稅則號別而增加關稅及營業稅核課之部分所為補稅處分，即屬違法。

(3)受發回或發交之高等行政法院，應以最高行政法院所為廢棄理由之法律上判斷為其判決基礎，行政訴訟法第260條第3項定有明文。本件為經最高行政法院發回更審之案件，本院在

01 此個案中，自應受發回判決前揭所表示個案法律意見之拘
02 束，並依其提示之法律意見，據以為解釋法律之指針。

03 2.原告自96年以來持續進口血液透析器，且以稅則號別第901
04 8.90.50號「人工腎（透析）裝置」為「免稅」報運進口，
05 其他絕大多數血液透析器業者亦以稅則號別第9018節醫療器
06 材免稅申報進口（更證11），僅因關務署106年8月14日新聞
07 稿，指出「血液透析器」應歸列稅則號別第8421.29.90號，
08 從此，各海關即援引該新聞稿，就包含原告在內之血液透析
09 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
10 3%，衍生多起行政訴訟，繫屬本院者除本案外，另有107年
11 度訴字第1400、1401、1402號、108年度訴字第82、149、20
12 6、236、237、281、353、436、787、1307號、109年度簡上
13 字第64號等事件等情，有上開事件一覽表及裁判書（外放）
14 足憑。堪認被告就包含原告在內多家進口廠商，多年且頻繁
15 將「血液透析器」歸列於第9018節以下之「免稅」之事實，
16 已具有普遍之通案性質，迄關務署106年8月14日新聞稿之發
17 布，被告驟然變更其稅則號別改依「稅率3%」核課關稅並
18 增加營業稅額，核屬通案性之稅則號別見解變更，被告未經
19 報請財政部核定之正當程序，逕行改變，並令其變更之效力
20 溯及既往，應屬違法，是原處分就系爭血液透析器因稅則號
21 別變更所為之補稅處分，應予撤銷。

22 3.至被告所舉103年12月至104年5月其他廠商申報之例（原處
23 分卷2第66-106頁）及106年3月8日至106年11月24日甲、乙
24 廠商申報之例（原處分卷2原處分卷4第29-52頁），無論其
25 他廠商申報稅則號別為「9018.90.50」，抑或「9018.90.8
26 0」、「9021.39.90」，上開稅則號別均屬第90章項下，稅
27 率皆為免稅，且輸入規定均須檢附主管機關衛生福利部核發
28 之醫療器材許可證，其規制效果與稅率尚無不同，且第901
29 8.90.50號「人工腎（透析裝置）」、第9018.90.80號「其
30 他第9018節所屬之貨品」、第9021.39.90號「其他人造身體
31 各部分」或係貨品部分特徵不同所致，自不因少數零星個案

01 歸列第90章項下第9018節或第9021節，即認非形成通案性歸
02 列稅則。又甲、乙廠商報運進口日期部分係跨越關務署106
03 年8月14日發布新聞稿之日前後，依關稅法第18條第1項規
04 定，貨物放行後6個月內海關仍得為事後審查應否應退或應
05 補稅款，則前揭個案是否因受該新聞稿之規制而為申報，亦
06 未可知，自不得以此列入是否符合通案性之考量。另依卷附
07 關務署106年12月5日台關稅字第1061025118號函（原處分卷
08 2第64-65頁），雖表示一次性血液透析器宜歸列稅則第842
09 1.29.90號，稅率3%，惟該函係關務署106年8月14日發布新
10 聞稿後所為之重申，並未依循財政部75年4月19日函、77年3
11 月23日函、91年3月8日令之通案歸列稅則變更原則辦理，未
12 經報財政部以令發布並登載行政院公報，自非屬已踐行具反
13 覆適用性質之通案歸列稅則變更之核定程序。

14 (四)綜上所述，進口系爭血液透析器之稅則號別變更，涉及具反
15 覆適用性質之通案歸列稅則變更，被告未依上開財政部函釋
16 令，報經財政部核定，以部令發布，並自發布日生效之程
17 序，且溯及既往適用，即於法有違。從而，原處分關於因依
18 改列稅則號別而增加關稅87萬5,486元及營業稅4萬3,773元
19 核課之部分所為補稅處分，即屬違法，復查決定及訴願決定
20 未審及於此，就該部分而為維持，亦有不法。原告聲明求為
21 撤銷訴願決定及原處分（含復查決定）關於改定稅則號別增
22 加之關稅稅額87萬5,486元及營業稅稅額4萬3,773元部分，
23 為有理由，應予准許。

24 六、本件判決基礎已經明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料
25 經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述之必
26 要，一併說明。

27 中 華 民 國 111 年 5 月 19 日

28 臺北高等行政法院第一庭

29 審判長法 官 許瑞助

30 法 官 林麗真

31 法 官 孫萍萍

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。	

01 中 華 民 國 111 年 5 月 19 日
02 書記官 李虹儒