臺灣基隆地方法院行政訴訟判決

109年度簡字第8號

000000000000000000

原　　告　喬錡有限公司

000000000000000000

000000000000000000

000000000000000000

法定代理人　洪信壽

訴訟代理人　俞浩偉律師

被　　告　財政部關務署基隆關

000000000000000000

法定代理人　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109 年2 月7日台財法字第10813947930號（案號：第00000000號）、第00000000000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、程序事項：

㈠本件係關於稅捐課徵事件涉訟，而其標的金額在新臺幣（下同）400,000元以下，依行政訴訟法第229條第1項及第2項第1款規定，應由地方法院行政訴訟庭為第一審管轄法院，並適用簡易程序，合先敘明。

㈡按對於同一被告之數宗訴訟，除定有專屬管轄者外，得向就其中一訴訟有管轄之法院合併提起之，民事訴訟法第248條前段定有明文。上揭規定依行政訴訟法第236條適用同法第115條規定，於行政訴訟簡易訴訟程序亦得準用。經查，本件原告係對於同一被告，就財政部民國109年2月7日台財法字

第10813947930號、同日台財法字第00000000000號等2 件訴願決定，合併提起行政訴訟，揆諸前開說明，並無不合，應予准許。

二、事實概要：

㈠原告委由佶仁報關有限公司（下稱佶仁公司）於107年3月16日，向被告報運進口丹麥產製水泥基料製品乙批（計3項）（進口報單號碼：第AW/07/K16/M0341號），原申報稅則號別第3824.99.99號「其他化學或相關工業之未列名化學品及化學製品（包括天然產品混合物）」，第1欄關稅稅率5%，未申報貨物稅稅率及稅額，「（申請）審驗方式」欄空白，電腦核定以貨物查驗（C3)方式通關，嗣經被告審查結果，以實到來貨第1項「DENSITOP BASIC」（下稱來貨①）、第2項「DENSIT PRIMER」（下稱來貨②）均為代水泥，遂改列稅則號別第3214.90.00號「建築物正面、室內壁垣、地板及天花板或其他類似品使用之非耐火表面處理調製品」，第1欄關稅稅率同為5%，稽徵特別規定為「T*」（部分進口應課徵貨物稅），並認系爭代水泥屬裁處時（下同）貨物稅條例第7條第1項第4款規定應課徵貨物稅之貨物，應每公噸從量徵收440元貨物稅；第1、2項貨物涉進口應課徵貨物稅之貨物，未依規定申報，逃漏進口稅款之違章成立；第3項來貨原產地改為德國。原告前開逃漏貨物稅之行為，因申報進口時依規定檢附之相關文件並無錯誤，爰依貨物稅條例第32條第10款及稅務違章案件減免處罰標準第11條第2項規定，處所漏貨物稅額0.5倍之罰鍰計10,450元；並依貨物稅條例第32條第10款及加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第51條第1項第7款規定，追徵所漏進口稅款計21,945元（包括貨物稅20,900元及營業稅1,045元）。原告涉有虛報第3項貨物原產地之情事，惟因無漏稅額，免依海關緝私條例論處另逃漏營業稅之行為，因所漏營業稅額未逾5,000元，依稅務違章案件減免處罰標準第15條第1項第2款規定，免予處罰，經以107年第00000000號處分書通知原告（下合稱原處

分①）。原告不服原處分①，申請復查，未獲變更（財政部關務署基隆關107年12月21日基普五字第1071023594號復查決定書，下稱復查決定①），提起訴願，經109年2月7 日台財法字第10813947930號訴願決定，將原處分（復查決定）關於貨物稅違章罰鍰部分撤銷，由原處分機關另為處分，其餘訴願駁回（下稱訴願決定①）。

㈡原告復委由佶仁公司於107年4 月16日，向被告報運進口丹麥產製水泥基料製品乙批（計2項）（進口報單號碼：第AW/07/K16/Z0701號），原申報稅則號別第3824.99.99號「其他化學或相關工業之未列名化學品及化學製品（包括天然產品混合物）」，第1欄關稅稅率5%，未申報貨物稅稅率及稅額，「（申請）審驗方式」欄空白，電腦核定以貨物查驗（C3)方式通關，經依關稅法第18條第3項規定，准原告繳納保證金20,023元，先行驗放，事後再加審查；嗣經被告審查結果，以實到來貨「WearFlex 2000」（下稱來貨③）為代水泥，遂改列稅則號別第3214.90.00號「建築物正面、室內壁垣、地板及天花板或其他類似品使用之非耐火表面處理調製品」，第1欄關稅稅率為5%，稽徵特別規定為「T*」（部分進口應課徵貨物稅），並認系爭代水泥屬貨物稅條例第7條第1項第4款規定應課徵貨物稅之貨物，應每公噸從量徵收440元貨物稅，核定應納稅費共20,023元（包括進口稅9,229元、營業稅9,743元、貨物稅1,051元），以保證金抵充之（稅單號碼：AWZ00000000000號、AWZ00000000000號「海關進口貨物稅費繳納證兼匯款申請書」，下稱原處分②）。原告不服原處分②，申請復查，未獲變更（財政部關務署基隆關108年1月30日基普五字第1071029283號復查決定書，下稱復查決定②），提起訴願，亦遭駁回（下稱訴願決定②）。

㈢原告對於訴願決定①及訴願決定②均不服，合併提起本件行政訴訟。

三、本件原告起訴主張：

㈠緣原告委由佶仁公司於107年3月16日向被告報運進口丹麥產

製貨品1批計3項（進口報單號碼：第AW//07/K16/M0341號），申報稅則號別第3824.99.99號「其他化學或相關工業之未列名化學品及化學製品（包括天然產品混合物）」，第1欄稅率5%，未申報貨物稅稅率及稅額，「（申請）審驗方式」欄空白，電腦核定以C3(貨物查驗）方式通關，後被告查驗結果，認定以來貨①、②均為代水泥，改歸列稅則號別第3214.90.00號「建築物正面、室內壁垣、地板及天花板或其他類似品使用之非耐火表面處理調製品」，第1欄稅率5%，稽徵特別規定為「T*」（部分進口應課征貨物稅），並認系爭貨物屬裁處時貨物稅條例第7條第1項第4款規定應課徵貨物稅之貨物，應從量每公噸徵收440元貨物稅，原告未依規定申報應稅貨物，逃漏稅款之違章成立，追徵所漏進口稅款21,945元（包括貨物稅20,900元及營業稅1,045元），並處所漏貨物稅額0.5倍之罰鍰10,450元，原告不服，申請復查，未獲變更，又向財政部提起訴願仍遭駁回。然而不論係被告或財政部訴願審議委員會，對於原告所進口貨物認定為「代水泥」，故以貨物稅條例第7條第1項第4款徵收每公噸440元之貨物稅，顯有認定上之錯誤。原告另委由佶仁公司於107年4月16日向被告報運進口丹麥產製貨品1批計2項（進口報單號碼：第AW/07/K16/20701號），申報稅則號別第3824.99.99號「其他化學或相關工業之未列名化學品及化學製品（包括天然產品混合物）」，第1欄稅率5%，未申報貨物稅稅率及稅額，「（申請）審驗方式」欄空白，電腦核定以C3(貨物查驗）方式通關，經依關稅法第18條第3項規定，准訴願人繳納保證金20,023元，先行驗放，事後再加審查，後經被告查驗結果，認定來貨③為代水泥，改歸列稅則號別第3214.90.00號「建築物正面、室內壁垣、地板及天花板或其他類似品使用之非耐火表面處理調製品」，第1欄稅率5%，稽徵特別規定為「T*」（部分進口應課徵貨物稅），並認該批貨物屬貨物稅條例第7條第1項第4款規定應課徵貨物稅之貨物，應從量每公噸徵收440元貨物稅，核定應納稅

費共20,023元（包括進口稅9,229元、營業稅9,743元、貨物稅1,051元），以保證金抵充之。原告不服，申請復查，未獲變更，又向財政部提起訴願仍遭駁回。然而不論係被告或財政部訴願審議委員會，對於原告所進口貨物認定為「代水泥」，故以貨物稅條例第7條第1項第4款徵收每公噸440元之貨物稅，顯有認定上之錯誤，今原告不服前開處分及訴願決定，爰提起本件訴訟。

㈡被告作出原處分①、②時，實有未盡舉證之責及違反行政程序法第9條、36條「有利不利一律注意原則」

1.按「行政機關為處分或其他行政行為，應斟酌全部陳述與調查事實及證據之結果，依論理及經驗法則判斷事實之真偽，並將其決定及理由告知當事人」、「除本法有規定者外，民事訴訟法第277條之規定於本節準用之」、「當事人主張有利於己之事實者，就其事實有舉證之責任。但法律別有規定，或依其情形顯失公平者，不在此限」、「按當事人主張事實須負舉證責任倘所提出之證據不足為其主張事實之證明自不能認其主張事實為真實又行政官署對於人民有所處罰必須確實證明其違法之事實倘所提出之證據不能確實證明違法事實之存在其處罰即不能認為合法」，此分別為行政程序法第43條、行政訴訟法第136條、民事訴訟法第277條、最高行政法院39年判字第2號判例要旨明揭。次按「行政機關就該管行政程序，應於當事人有利及不利之情形，一律注意」、「行政機關應依職權調查證據，不受當事人主張之拘束，對當事人有利及不利事項一律注意」，亦分別為行政程序法第9條、第36條所明定。準此以言，本件既然係由被告機關對原告作出原處分，那自應由被告機關針對來貨①、②、③乃屬貨物稅條例第7條所規定之水泥或代水泥貨物，盡舉證之責並加以說明認定之理由。此外被告機關在作出原處分時，應就原告有利之事實證據一併加以注意，而非僅偏重對於原告不利之證據，否則即屬違法。

2.查原處分、復查決定及訴願決定將來貨①、②、③均認定屬

貨物稅條例第7條所規定之水泥或代水泥產品，不外係以水泥公會之函文作為認定之依據，惟：

⑴依被告機關所稱，本件來貨①、②、③是否屬貨物稅條例第7條所規定之水泥、代水泥貨物因有疑義，故被告機關分別以通關疑義暨權責機關簽覆聯絡單及發函方式，洽詢財政部賦稅署與經濟部工業局就系爭貨物應稅性質與否，提供相關意見。而依經濟部工業局107年10月15日工化字第Z000000000號函所附台灣區水泥工業同業公會（下稱水泥公會)107年10月2日（107)台區坤業字第248號函，該函表示：「依據海關進口稅則代碼HS Code2523XXXX範圍者為進口水泥，Densitop Basic、Densit Primer兩項應無爭議屬水泥產品，Wearflex2000查到其他國家進出口業者將其歸類到HS Code3816xxxx與水泥2523xxxx不同，函請查照」云云。水泥公會顯係將來貨①、②認定爲稅則2523之水泥產品，另來貨③則認定為稅則3816之耐火水泥、灰泥、混凝土及類似配製品。

⑵嗣後因被告機關認定來貨①、②顯然與稅則2523之水泥產品不同，而再次函請工業局釋疑。工業局旋於107年12月3日以工化字第10701187160號函所附水泥公會107年11月27日（107）台區坤技字第268號函改稱：「（2）來函所詢之DENSITOP BASIC及DENSIT PRIMER等貨物（下稱所詢貨物）係以水泥為基料之地坪或設備塗料，皆為含水泥之灰泥、乾粉及塗料等，其產品產製係以水泥為主要原料，因其產品功能已經數種原料混合呈現多樣化功能，與單純水泥型態之功能雖有實質改變，但未脫主要成分為摻合水泥製成。依貨物稅條例第7條規定，本國產製之水泥及代水泥等均須依性質課徵280元至600元貨物稅，而所詢貨物主要成分亦為水泥，於本國產製其產品所需之水泥原料依法需課徵貨物稅，若未就同為水泥原料之同性質產品由國外進口有貨物稅負擔，將會使本國產製之同類產品負擔較高之稅負，有違市場競爭之公平性。（3)建議，為建立國產化產品與進口產品在市場上有公平競爭之地位，所詢貨物亦應與本國產製之水泥適用『貨物稅條

例第7條規定』課徵貨物稅，方符租稅公平原則」云云。

①從上開水泥公會之函文所示，水泥公會顯然未從系爭來貨之相關組成成份、特性、用途以詳細之理由來判別系爭來貨是否屬貨物稅條例第7條所規範之水泥或代水泥。毋寧，水泥公會更關注的是系爭貨物如果不課徵貨物稅將會使系爭來貨處於價格優勢地位，而有害其他國內同業之市場銷售量。

②然而真正重要的是，為何水泥公會認定系爭貨物係屬貨物稅條例第7條所規範之水泥或代水泥產品，其詳盡理由為何。就貨物稅條例第7條所規範者，有無從定義之技術層面上來分析判斷。而107年10月之函文與107年11月之函文兩相對照，顯有所矛盾之處，又未見水泥公會加以解釋說明。故顯然該等水泥公會之函文不具客觀性而可參考性極低。

⑶另外，就來貨③部分，被告機關乃在訴願階段再次檢附資料請工業局洽詢水泥公會，水泥公會後於108年6月26日以(108)台區坤業字第334號函內容竟與水泥公會107年11月27日（107）台區坤技字第268號函內容完全一樣，仍無參考價值。

⑷揆諸兩案之復查決定書、訴願決定書及被告答辯理由，均以前開水泥公會107年11月27日（107）台區坤技字第268號函、108年6月26日以(108)台區坤業字第334號函之內容作為認定本件系爭來貨乃屬貨物稅條例第7條之依據。惟徵諸上述，水泥公會前開函文並未以詳盡理由說明本件系爭來貨何以認定為貨物稅第7條之水泥或代水泥範疇，甚且根本沒有說明本件系爭來貨到底是「水泥」還是「代水泥」，僅非常粗略之理由且以站在國內水泥業者之立場「建議」課徵貨物稅，其非以「專業」、「客觀」偏重技術、數據層次面向之角度來提出意見，更別提水泥公會在10月時根本提出與11月份函文內容相左之意見，而工業局、被告卻毫無質疑該函內容之正確性，逕採為認定之依據，顯在舉證上面未盡舉證之責。

3.再者，原告曾提出財政部82年1月20日台財稅第000000000號

函（下稱財政部82年函），主張系爭來貨應參考該函之意旨，免課徵貨物稅。被告才發函洽詢經濟部工業局，並轉函詢水泥公會，因財政部82年函所示之產品為含「水泥」成分的金屬地板硬化粉，本件亦為含水泥成分之產品，顯然此部分有利原告之證據，被告應當加以參考並敘明理由。惟當工業局、水泥公會函覆被告時，卻完全未提及財政部82年函於本件是否適用，此等有利之證據也未見復查決定書、訴願決定書及答辯狀中說明，顯然被告有違有利不利一律注意原則。

㈢本件來貨①、②、③，均應非屬貨物稅條例第7條之代水泥範疇，故原處分、復查決定書、訴願決定書認定系爭三貨物均須課徵貨物稅顯有違誤：

1.按：

⑴「水泥：凡水泥及代水泥均屬之。其應徵稅額如左：四代水泥及其他水泥每公噸徵收440元。前項第4款所稱代水泥，指以石灰或黏土或其他石、土製造具有凝固堅強之性質，可供代替水泥用途之貨品；其以飛灰或其他石、土灰等摻合水泥製成者，亦同」，此為貨物稅條例第7條第1項4款、第2項明定。「至於原告主張有關爐石粉及飛灰之取代效果造成國內水泥需求減少乙節，根據行政院公共工程委員會所出版『公共工程高爐石混凝土使用手冊』及『公共工程飛灰混凝土使用手冊』，爐石粉、飛灰僅係一種添加物，且爐石粉及飛灰在一定配比範圍內，可取代部分水泥以拌成混凝土。其中中鋼於73年首先將高爐石粉應用於混凝土上，之後如台塑六輕麥寮計劃工程等亦多有採用。其次，飛灰應用於混凝土則肇始於44年所興建之霧社壩，爾後則陸續使用於各大工程如谷關水庫、青山水力發電工程、德基大壩工程等。爐石粉、飛灰生產量及進口量（而非使用量），於87年為668萬公噸、88年約623萬公噸、89年為656萬公噸、90年為592萬公噸。該取代水泥之現象，於整個調查資料涵蓋期間均已存在，且無擴張之趨勢，故國內產業於88年起所面臨之損害，實與爐石

粉及飛灰取代水泥之因素無涉，原告此項主張並無可採。從而，原處分並無不法，原告徒執前詞，訴請撤銷，為無理由，應予駁回」，臺北高等行政法院亦著有91年度訴字第3720號行政判決意旨可資參照。「次查水泥為以石灰或黏土或其他石、土製造，得使砂、石等材料牢固膠結在一起之工程材料，為現代社會之建築工程中被廣為運用，其於現代建築工程中，幾無替代品存在，水泥市場所面對的需求是缺乏彈性的，預拌混凝土商、水泥經銷商與建材行等水泥產業之下游業者，因不存在其他之替代品，故水泥業者只要減少供給，提高後之價格即可使總收益增加，且無庸擔心提高價格會導致客戶流失，故水泥產品之需求彈性小，為有利水泥業者勾結之因素。……是參照原告中聯之說明及卜特蘭高爐水泥中國國家標準（CNS)(參見原處分卷66第95、106頁），就卜特蘭高爐水泥有明確定義及適用範圍說明，可知卜特蘭水泥與高爐水泥確應具有替代關係；另參酌『行政院公平交易委員會（93年8月23日公貳字第0930006360號)書函所示相關補充說明』（參見原處分卷66第89頁）亦顯示卜特蘭水泥與卜特蘭高爐水泥間具有對應關係；此外，被告就有關『本案之相關產品市場』，亦已充分說明『普通卜特蘭水泥』與『卜特蘭高爐水泥』不過為不同規格之水泥，不論自產品性質抑或在貨物稅條例之規定下，均屬本案系爭產品『水泥』之範圍，且據被告提出之『公共工程高爐石混凝土使用手冊』中亦載明本手冊所稱之『高爐石混凝土』係指使用前項所述高爐石粉作為礦物摻料或直接使用高爐水泥之混凝土。本手冊對高爐石混凝土摻用高爐石粉之方式僅為適量替代部分水泥，以達所需功能為主、『另外由於高爐石粉之使用方式主要在替代部分水泥做為膠結材，將使混凝土中之水泥量降低，對混凝土之性質也有影響』、『混凝土中以爐石粉適當替代部分水泥後，因漿體微觀結構較緻密，使混凝土之耐久性提高』等語（參見本院卷卷(三）第153～183頁），亦可證爐石粉確與水泥具部分替代效果甚明。從而原告中聯主

張其所生產之『卜特蘭高爐水泥』非屬本案相關產品市場之範圍云云，實與上揭事證不符，難謂有理由」，臺北高等行政法院同有95年度訴字第709號行政判決意旨足以參照。

⑵「飛灰（Fly ash），顧名思義為飛揚於空氣中的細微顆粒。根據工程會頒布之『公共工程使用飛灰混凝土作業要點』，其定義飛灰係指煤粉經由鍋爐燃燒，隨氣體排放，以集塵設備收集而得的粉末。在早期，工廠及火力發電廠等所排放的飛灰尚未被妥善處理，是空氣汙染的來源之一，大大影響生活品質。而在工程研究發現飛灰的再利用價值之後，如今飛灰已被視為相當重要的工程材料，隨著需求不同，可用於土壤穩定，或作為瀝青、混凝土的摻料等等。…飛灰被分類為卜作嵐材料（Pozzolan material），主要成分包含：二氧化矽、氧化鐵、氧化鋁、氧化鈣（隨著成分比例不同，又細分為C類飛灰與F類飛灰，兩者活性不同）。卜作嵐材料包含有三：飛灰、爐石、矽灰，其主要功能為在水泥的硬化過程中進行卜作嵐反應。卜作嵐反應使得水泥的硬化過程變得較為緩慢，化學反應熱降低。隨著長時間的養護，混凝土中的孔隙以及漿體粒料之交界面逐漸被卜作嵐材料膠結而填充，大大提高了混凝土的強度與緻密度，同時也增加了混凝土的抗侵蝕能力與耐久性。由於飛灰的比重相較於水泥來得低，我們在製作混凝土時，若將部分的水泥用量以等重的飛灰取代，拌和混凝土時會得到較多的漿體量。同時飛灰顆粒形狀呈球型、表面潔淨，在拌和過程中有良好的黏結性及可塑性，讓施工更加順利。飛灰取代水泥也能降低水泥硬固化所需的水量，以較低的水灰比（水與水泥等粉料之重量比值），製得高強度的混凝土。依照飛灰特性與效益，在營建工程上，適合用於壩體建造或是港灣等工程，低反應熱避免因溫度變化差異產生結構體裂縫，能抵禦海水、鹽類的侵蝕。在建築材料方面，可減少材料用量、降低成本，具有良好工作性、質輕、防火、抗侵蝕等特性。…」此可參網路資料：取代水泥的永續材料（飛灰）Sustainable Cement Rep

lacement Materials(Fly ash)，網址：https://highscope.ch.ntu.edu.tw/wordpress/?p=54661。

⑶「水泥是混凝土的主要膠結材料。以前人們蓋房子常用石灰，雖然石灰裝飾面很平順漂亮，但是石灰怕受潮，太潮濕的環境會讓石灰變軟，強度也差。西元1824年英國人將石灰石（$CaCO_3$)與黏土（Al_2O_3與SiO_2)混合，經過高溫的煅燒，使成為熟料，即為現代人常用的水泥。其中的石灰石$CaCO_3$經過煅燒後CO_2會消失，殘留為生石灰CaO，將生石灰加水混合後成為硝石灰或稱熟石灰Ca（OH_2），化學學名為「氫氧化鈣」，屬於強鹼性之材料，會造成鋼筋表面的鈍態膜，保護鋼筋不致生銹。水泥材質之配比以80%之石灰石（$CaCO_3$）與20%之黏土（Al_2O_3與SiO_2)所煅燒之成品品質最佳。…長期以來水泥是混凝土的唯一膠結材料，近來由於部分工程的水泥逐漸被爐石取代，並填加了不少的飛灰，因此，水泥、爐石與飛灰的混合材也逐漸權充膠結材料的角色，所以近代人們都稱『水灰比』為『水膠比』。…」此可參網路資料：水泥、爐石與飛灰，網址：http://etimes.twce.org.tw/%E6%96%BD%E5%B7%A5%E6%8A%80%E8%A1%93/1956%E6%B0%B4%E6%B3%A5%E3%80%81%E7%88%90%E7%9F%B3%E8%88%87%E9%A3%9B%E7%81%B0.html。

⑷準此以言，依貨物稅條例中有關代水泥之規定，乃係得替代水泥，降低水泥量使用之貨品，重點應在於用途上是否可以作為膠結材以取代水泥「而非僅從『具有凝固堅強之物理性質』來判斷」，故縱使該貨物中有水泥之成份，倘無法替代水泥而是有其他獨立於水泥之用途，應即非貨物稅第7條所規範之代水泥範疇。

2.原告開庭後曾將系爭來貨送往經濟部標準檢驗局檢驗，該局函稱來貨③為「金剛砂陶瓷(Corundum Ceramic)」，非CNS61「卜特蘭水泥」及CNS15286「水硬性混合水泥」規格及用途。另外該局函稱來貨①係作為「耐磨陶瓷地板」用途，為含高量二氧化矽（SiO_2）骨材之特殊水泥基質之預拌乾料，

非CNS61「卜特蘭水泥」及CNS15286「水硬性混合水泥」規格及用途。此可見該等貨物已係獨立於水泥之用途，並非作為取代水泥之用。

3.從水泥之化學成份來看，一般來說水泥的化學成份中，氧化鈣(CaO)之成分高達60%以上；二氧化矽（SiO_2)之成份大約在20%左右；三氧化二鋁(AL_2O_3)之成份僅占4～6%(參水泥化學成分表)，然：

⑴來貨③中氧化鈣成份僅占18%;二氧化矽成份占25%;三氧化二鋁加二氧化鈦(TiOz，此為一般水泥所沒有者)成份高達53%以上(參經濟部標準檢驗局109年12月23日函)。

⑵來貨①中氧化鈣成份僅占22.77%;二氧化矽成份高達77%(參來貨①化學成分表)。來貨②中氧化鈣成份僅占44.87%;二氧化矽成份高達48.69%(參來貨②化學成分表)。此均可顯示系爭3種貨物，均與水泥在化學組成式上有極大之差異，自無法取代水泥之用。

4.從用途來看：

⑴來貨①係在原有之水泥地板上進行塗抹，以其特有之成份配方，增加地板之耐磨、耐重及抗壓性，而其塗抹之厚度不到2公分。此可參原證20現場施作照片，施作前必須將原本的樓地板（混凝土地板）刨除，清洗乾淨後，先以來貨②塗抹在欲施作範圍之混凝土地板上作為黏著層，再抹上來貨①，而原證20之照片為食品工廠之冷凍倉儲。

⑵來貨③係使用在水泥工業、鋼鐵工業、發電業等之生產流程中的設備內，作為管材耐磨保護的材料。

⑶上述系爭商品之用途，完完全全不同於水泥之用途，自非替代水泥之用，故不該當貨物稅條例有關「代水泥」之規定。

5.本件系爭來貨乃丹麥DENSIT公司之產品，該等貨物之用途並非在取代水泥之用，而係獨立於水泥之用。該等貨物乃工業用地板，具耐磨耗、耐撞擊、高負載之特性，而三種貨物為DENSIT公司考量在各使用環境需求、施工方式及輕濟成本效益，而有不同之型號。而材料中重要之化學成分，如AL_2O

$_3$、CaO、SiO_2等可搭配不同之特別物質(即骨料，諸如2000產品，除了粉料外，更有添加骨料Corundum剛玉、金剛砂，此可參00000000號訴願卷頁碼編號16-19頁)，而產生不同之產品，並可就耐溫度、耐磨性、耐負載或施工方法做彈性的調配(參00000000號訴願卷，文號0000000000，頁碼編號15)。此另可參來貨③產品介紹說明，該產品包含大量之金剛砂顆粒以達成其高度抗磨之特性，此均非一般水泥或代水泥產品可以相提並論。又觀諸00000000號訴願卷，文號0000000000，頁碼編號13-28、48-54頁，來貨①產品僅係在原有之水泥地板上進行塗抹，以其特有之成份配方，增加地板之耐磨、耐重及抗壓性，而其塗抹之厚度不到2公分（參前開訴願卷，文號0000000000，第23頁），顯見其用途完全不是在取代水泥。而來貨②產品係用在黏著Densit公司其他相關產品及混凝土層（參前開訴願卷，文號0000000000，第10頁），此亦非用在取代水泥甚明。再看系爭產品實際使用之照片，系爭貨品會塗抹再補強網上（大顆粒者，即為金剛砂）。且系爭貨品確實係使用在水泥工業、鋼鐵工業、發電業等之生產流程中的設備內，作為管材耐磨保護的材料（另參00000000號訴願卷，文號000000000，頁碼編號22-39），此與一般水泥使用方式完全不同。準此，可見系爭三貨品根本不是替代水泥而降低水泥用量之貨物，此當然非屬貨物稅第7條代水泥之範疇而不應課徵貨物稅。

6.從價錢的角度來看，一般水泥在網路上所查詢到的價錢，1包50公斤之零賣水泥大約是180元，換算起來，1公斤之價格為3.6元。然系爭來貨之價格，依原廠之出貨明細（參00000000號訴願卷，文號0000000000，頁碼編號56)，Basic產品，每公斤為0.75歐元，約為新臺幣29.1元（另可參處分書所載之金額），Primer產品每公斤為35.7元，2000產品每公斤為77.2元（參原證5進口報單），分別為一般水泥之價錢之8倍、9.9倍及21.4倍。故從價錢來看，系爭來貨豈有可能為替代水泥降低水泥量使用之貨品。

7.再者，依財政部52台財稅發第02208號令所示：「水泥之課徵範圍，依貨物稅條例規定為『凡水泥及代水泥均屬之』。本件『飛灰』之化學成分及物理性能，均與水泥不同，在單獨使用時，不具水泥之性能，自不能認為即係代用水泥，故此項『飛灰』，如不摻合水泥打包出廠，應不在課徵貨物稅之列；若與水泥混合研磨打包出廠者，應稱『飛灰水泥』依法課稅。」此應為貨物稅第7條第2項後段所稱者，顯亦與原告進口之系爭三貨物不同。

8.依前述財政部82年1月20日台財稅第000000000號函，其內容為：「xx實業有限公司進口含有水泥成分之金屬地板硬化粉，非屬貨物稅條例第7條規定之應稅貨物，無需課徵貨物稅。說明：二本案經本部賦稅署函准經濟部工業局82/01/09工81四字第066383號函復略以，該產品主要成分為Ferrosilicon(占50%)及鋁氧粉（占38%），其用途主要係塗裝於結構板或基礎板表面，使其形成具有耐磨、耐衝擊及導電性等特性，應屬金屬化合物塗裝材，非屬應稅水泥之範圍」，既然該函所指貨物含水泥成分，卻未被視為代水泥貨物而課徵貨物稅，顯然水泥公會前開108年6月26日（108)台區坤業字第334號函及107年11月27日（107)台區坤技字第268號函內之意見並不可採。

9.被告以水泥公會之函文，主張系爭來貨為「代水泥」之範疇。惟：

⑴從上開水泥公會之函文所示，水泥公會顯然未從系爭來貨之相關組成成份、特性、用途以詳細之理由來判別系爭來貨是否屬貨物稅條例第7條所規範之水泥或代水泥。毋寧，水泥公會更關注的是系爭貨物如果不課徵貨物稅將會使系爭貨物處於價格優勢地位，而有害其他國內同業之市場銷售量。

⑵然而真正重要的是，為何水泥公會認定系爭來貨係屬貨物稅條例第7條所規範之水泥或代水泥產品，其詳盡理由為何。就貨物稅條例第7條所規範者，有無從定義之技術層面上來分析判斷。而107年10月之函文與107年11月之函文兩相對

照，顯有所矛盾之處，又未見水泥公會加以解釋說明。故顯然該等水泥公會之函文不具客觀性而可參考性極低。

10.原告先前辦理本件系爭來貨①、②、③產品進口時，均係以稅則號別3824為申報：

被告於補充答辯狀中稱：「次審酌原告將系爭來貨申報稅則號別第3824.99.99號『其他化學或相關工業之未列名化學品及化學製品（包括天然產品混合物）』，與被告改列稅則號別第3214.90.00號『建築物正面、室內壁垣、地板及天花板或其他類似品使用之非耐火表面處理調製品』，2者相較，被告所歸列之貨品名稱『非耐火表面處理調製品』屬具體明確，而原告原申報之貨品名稱『其他化學製品』屬一般性說明，依海關進口稅則第2點解釋準則三㈠規定『稅則號別所列之貨品名稱說明較具體明確者，應較一般性說明者為優先適用』，系爭來貨亦應歸列稅則號別第3214.90.00號」等語。然原告先前辦理本件系爭來貨①、②、③產品進口時，均係以稅則號別3824為申報，此可參原告代表人先前所服務公司所申報之進口報單可稽。況且，依系爭來貨之原廠出口單據，出口時所申報之「海關進口稅則代碼(HS)」亦為3824。故原告申報時，僅係沿用原廠之稅則號別，蓋稅則號別3214.30.00為「建築物正面、室內壁垣、地板及天花板或其他類似品使用之非耐火表面處理調製品」，但⑴來貨①、②、③產品均非應用於一般的建築物結構體，⑵系爭來貨均可耐溫於250度，故原廠使用3824，自有其專業性之考量。

11.被告於行政訴訟補充答辯狀中辯稱：「三系爭貨物屬貨物稅條例第7條規定之『代水泥』，應課徵貨物稅：按『（第1項）水泥：凡水泥及代水泥均屬之。…（第2項）前項所稱代水泥，指以石灰或黏土或其他石、土製造具有凝固堅強之性質，可供代替水泥用途之貨品；其以飛灰石、土灰等摻合水泥製成者，亦同。…』為貨物稅條例第7條所明定。上揭貨物稅條例第7條第2項所稱之『代水泥』，包括：以飛灰或其他石、土灰等摻合水泥製成，凝固後具有堅強之性質者。

經查，系爭來貨係以金剛砂、石英砂等天然礦物質及少量樹脂之類』等物質摻合水泥製成，亦即，系爭來貨係以『金剛砂、石英砂等天然礦物質及少量樹脂之類』等物質，取代上揭代水泥中『飛灰或其他石、土灰』等物質，系爭來貨施工後具有凝固堅強、耐磨、耐衝擊等『水泥』之特質，核屬『代水泥』之範疇，應無疑義，被告依法課徵貨物稅，並無違誤。…查『水泥』使用時須加入細沙、石拌水成漿（泥）狀，施工乾燥後具有耐磨耗、耐撞擊、耐負載之特性；而『代水泥』包括以飛灰或其他石、土灰等摻合水泥製成者，凝固後具有堅強之性質。次依據財政部82年1月20日台財稅第000000000號函釋：含水泥成分之金屬地板硬化粉，主要成分為Ferrosilicon(占50%)及銘氧粉(38%)，其用途主要係塗裝於結構板或基礎板表面，使其形成具有耐磨、耐衝擊及導電性等特性，應屬金屬化合物塗裝材，非屬應稅水泥之範圍（附件5第50頁）。可知，含水泥成分之混合物，除具有耐磨、耐衝擊等水泥之特性外，另具有導電性，該『導電性』已逾越水泥凝固後具有堅強性質之特性，認非屬應稅代水泥之範圍。綜上，含水泥成分之混合物，拌水成漿（泥）狀，施工乾燥後，具有耐磨耗、耐撞擊、耐負載之特性者，屬應稅代水泥之範圍。系爭來貨為含水泥成分之混合物，拌水成漿（泥)狀施工乾燥後，具有耐磨耗、耐撞擊、耐負載之特性，屬應稅代水泥之範圍，且亦經經濟部工業局洽請水泥公會及耐火材料公會專業判定在案，原告所訴，核無足採。」云云。復於行政訴訟補充答辯㈠狀中辯稱：「…系爭來貨WearFlex 2000為剛玉陶瓷（即氧化鋁）摻合水泥製成之高強度預拌混合料，加水混合後，可以鏝刀施工塗佈於機器設備表面凝固後成為具有耐磨性質之物質藉以保護機器設備，亦可塗佈於水泥、礦渣和煤炭等產業之氣動輸送管路凝固後成為具有堅強性質之耐磨襯裡，故系爭來貨為含水泥成分之貨品，施工凝固後僅具有堅強性質，屬貨物稅條例第7條第2項『代水泥』之範疇下之第2種應稅水泥類型。…綜

上，系爭來貨D品牌BASIC為含水泥成分之高強度預拌混合料，適合用於工業地板及路面施工，可與各種骨料(例如礫石，附件9第19頁）混合後供建設使用，亦可供工地鵝卵石等之填充接縫材料，來貨凝固後僅具有堅強性質之貨品，核屬前述貨物稅條例第7條第2項『代水泥』範疇下之第2種應稅水泥類型。…綜上，來貨D品牌PRIMER為含水泥成分之水泥預拌混合粉末，適合用於工業地板及路面施工，供砂漿層和基礎混凝土層之間的黏結材料。查水泥系黏結材料為建築工程常用之材料，來貨施工凝固後僅具有堅強性質之貨品，核屬前述貨物稅條例第7條第2項『代水泥』範疇下之第2種應稅水泥類型。」云云。惟：

⑴依原告列舉數例實務見解及相關網路資料，依貨物稅條例中有關代水泥之規定，應係得替代水泥，降低水泥量使用之貨品，重點應在於用途上是否可以作為膠結材以取代水泥，而非單從法條所規定之「物理特性」來作為唯一認定的標準。故縱使該貨物中有水泥之成份，倘無法替代水泥而是有其他獨立於水泥之用途，應即非貨物稅第7條所規範之代水泥範疇。

⑵而貨物稅條例第7條第2項中何以認定為代水泥：「前項第四款所稱代水泥，指以石灰或黏土或其他石、土製造具有凝固堅強之性質，可供代替水泥用途之貨品；其以飛灰或其他石、土灰等摻合水泥製成者，亦同。」，重點應該放在「可供代替水泥用途之貨品」，而不是只要具有凝固堅強之性質即可認定是「代水泥」，但被告卻完全將重點放在凝固後具有堅強之性質即可認定為「代水泥」，此外該項後段之「以飛灰或其他石、土灰等摻合水泥製成者亦同」意思也當指以飛灰或其他石、土灰等摻合水泥製成者，「可供代替水泥用途之貨品」亦同，被告完全只在強調法條所規範「代水泥」之物理特性，卻完全未將該等產品何以可代替水泥用途進行說明舉證。

⑶再者，依被告所述，水泥為使用時須加入細沙、石拌水成漿

（泥）狀，施工乾燥後具有耐磨耗、耐撞擊、耐負載之特性；而「代水泥」包括以飛灰或其他石、灰等摻合水泥製成者，凝固後具有堅強之性質。則被告所指出財政部82年1月20日台財稅第000000000號函釋：含水泥成分之金屬地板硬化粉，也具備被告所述之耐磨耗、耐撞擊、耐負載之特性，當屬「代水泥」無疑，然被告又稱該混和物另具「導電性」，而導電性已逾越水泥凝固後具有堅強性質之特性，非屬代水泥範圍。被告此等辯解，不僅前後矛盾，更未解釋所謂「逾越水泥之特性」係規範於法規何處，倘係由法條中「可供代替水泥用途之貨品」之文句來做解釋，那先前被告所稱以「凝固堅強之性質」來做判斷標準即屬錯誤。毋寧，那本來就是水泥或相關製品之物理特性，真正之重點應為該貨品可否「可供代替水泥用途」，否則，被告對於82年1月20日台財稅第000000000號函釋所指之貨物何以並非「代水泥」範圍，顯然難以自圓其說。今被告且稱該「金屬地板硬化粉」乃例外排除非屬貨物稅條例第7條第2項「代水泥」之範疇，然該貨品既然在物理特性上也是具「凝固堅強之性質」卻仍遭排除適用，顯係因該貨品之用途與水泥不同，此在法律適用之解釋上方為合理，否則被告機關將該物品以「用途」之因素排除貨物稅條例之適用，卻無正當理由將系爭來貨認為係「代水泥」範疇而全然適用貨物稅條例課予貨物稅，顯然有違反平等原則。

12. 綜上所述，被告機關所持之理由，顯屬恣意而未盡相當之舉證之責，其僅以水泥之「物理特性」作為唯一判斷系爭來貨是否屬於「代水泥」之範疇，而根本忽略法條中亦規範「可供代替水泥用途」之構成要件，足見被告機關草率做出該等處分，顯然違法。

㈣爰聲明求為判決：原處分①、②、復查決定①、②、訴願決定①、②均撤銷，訴訟費用由被告負擔。

四、被告答辯則以：

㈠關於報單第AW/07/K16/M0341號（下稱A報單）：緣原告委由

佶仁公司於107年3月16日向被告報運進口丹麥產製水泥基料製品乙批（計3項），原申報稅則號別第3824.99.99號「其他化學或相關工業之未列名化學品及化學製品（包括天然產品混合物）」，第1欄關稅稅率5%，未申報貨物稅稅率及稅額，報單「（申請）審驗方式」欄空白，經被告實施電腦審核，其通關方式核定以貨物查驗（C3)方式通關，嗣經審查結果，第1、2項貨物為代水泥，遂改列稅則號別第3214.90.00號「建築物正面、室內壁垣、地板及天花板或其他類似品使用之非耐火表面處理調製品」，第1欄關稅稅率同為5%，稽徵特別規定為「T*」（部分進口應課徵貨物稅），核屬裁處時貨物稅條例第7條第1項第4款規定之應稅貨物，應每公噸從量徵收440元貨物稅；第3項來貨原產地改為德國。審認原告涉有虛報第3項貨物原產地之情事，惟因無漏稅額，免依海關緝私條例論處；第1、2項貨物涉進口應課徵貨物稅之貨物，未依規定申報，逃漏進口稅款之違章。逃漏貨物稅之行為，因申報進口時依規定檢附之相關文件並無錯誤，爰依貨物稅條例第32條第10款及稅務違章案件減免處罰標準第11條第2項規定，處所漏貨物稅額0.5倍之罰鍰計10,450元；並依貨物稅條例第32條第10款及營業稅法第51條第1項第7款規定，追徵所漏進口稅款計21,945元（包括貨物稅20,900元及營業稅1,045元）；另逃漏營業稅之行為，因所漏營業稅額未逾5,000元，依稅務違章案件減免處罰標準第15條第1項第2款規定，免予處罰。經以107年第00000000號處分書通知原告，原告不服，於法定期間內，向被告申請復查，未獲變更，遂向財政部提起訴願，案經財政部109年2月7日台財法字第10813947930號訴願決定：「原處分（復查決定）關於貨物稅違章罰鍰部分撤銷，由原處分機關另為處分。其餘訴願駁回。」。關於報單第AW/07/K16/Z0701號（下稱B報單)：緣原告委由佶仁公司於107年4月16日向被告報運進口丹麥產製水泥基料製品乙批（計2項），原申報稅則號別皆為第3824.99.99號，第1欄稅率5%，未申報貨物稅稅率及稅

額，經被告實施電腦審核，其通關方式核定以貨物查驗（C3)方式通關，經依關稅法第18條第3項規定，准原告繳納保證金20,023元，先行驗放，事後再加審查。嗣經審查結果，來貨為代水泥，遂改列稅則號別第3214.90.00號，第1欄關稅稅率5%，稽徵特別規定為「T*」（部分進口應課徵貨物稅），同核屬貨物稅條例第7條第1項第4款規定之應稅貨物，應每公噸從量徵收440元貨物稅，爰通知以原繳納保證金抵繳應徵稅款總計20,023元（包括關稅9,229元、營業稅9,743元及貨物稅1,051元；其中所漏貨物稅額未逾5,000元，依稅務違章案件減免處罰標準第11條規定，免予處罰）。原告不服，於法定期限內，向被告申請復查，未獲變更，遂向財政部提起訴願，案經財政部109年2月7日台財法字第00000000000號訴願決定:「訴願駁回。」。原告對前開2件訴願決定均表不服，遂提起行政訴訟。

㈡按「國外輸入之貨物，由海關代徵之稅捐，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」為稅捐稽徵法第35條之1所明定。次按「本條例規定之貨物，不論在國內產製或自國外進口，除法律另有規定外，均依本條例徵收貨物稅」、「水泥：凡水泥及代水泥均屬之。其應徵稅額如左：……四代水泥及其他水泥每公噸徵收新臺幣440元」、「進口應稅貨物，納稅義務人應向海關申報，並由海關於徵收關稅時代徵之」、「納稅義務人有下列情形之一者，除補徵稅款外，按補徵稅額處1倍至3倍罰鍰：……十國外進口之應稅貨物，未依規定申報」，分別為貨物稅條例第1條、第7條第1項第4款及第23條第2項及行為時第32條第10款所規定。起訴理由略以，來貨非代水泥，被告以貨物稅條例第7條徵收貨物稅，顯有認定上錯誤等語，資為爭議。

㈢按廠商進口貨物應否課徵貨物稅，海關係依實到貨物、原廠型錄及使用說明書所載之原設計規格、功能及用途等，依照貨物稅條例、相關辦法及函令規定核實認定。按水泥（凡水泥及代水泥均屬之）為貨物稅條例第7條之應稅貨物，其中

代水泥之定義參據同條第2項規定：「前項第4款所稱代水泥，指以石灰或黏土或其他石、土製造具有凝固堅強之性質，可供代替水泥用途之貨品；其以飛灰或其他石、土灰等摻合水泥製成者，亦同。」：

1.A報單部分：

⑴依原廠網站資料及原告提供之中英文型錄，系爭報單第1項貨物來貨①為以水泥為基料之高強度灰泥，適於填充接合處；第2項來貨②為以水泥為基料之乾粉，為混凝土層與外層塗層間之接合劑，皆屬耐磨陶瓷塗料之系列產品，可施用於食品設備廠之地坪、鋼鐵業或水泥業設備表面等，具高抗壓強度之特性；另按原廠網站之SDS(註化學品安全技術說明書）資訊，上開貨物成分皆含CEMENT(水泥）30-90%。是以，系案來貨依其性質屬代水泥，依前開規定應課徵貨物稅，洵非無據。

⑵惟參據財政部82年1月20日台財稅第000000000號函釋，另揭示「含水泥成分之金屬地板硬化粉非應稅貨物」之意旨。查來貨屬具耐磨抗壓功能之含水泥地坪、設備塗料，是否有前揭函釋規定之適用尚有疑義，被告爰分別以通關疑義暨權責機關簽覆聯絡單及發函方式，揭櫫上開函釋內文洽詢財政部賦稅署與經濟部工業局就來貨為貨物稅應稅性質與否，提供相關意見。於107年10月18日獲財政部賦稅署之回復，然該署僅重申貨物稅條例第7條之規定，並表明被告課徵貨物稅上如有疑義，應逕洽主管機關提供意見，本於職權核實認定等語，未就被告疑義事項釋明；另於同年月15日獲覆經濟部工業局來函，明確表示：「經洽水泥公會表示，DENSITOP BASIC及DENSIT PRIMER之海關進口稅則歸屬第2523節，應屬水泥產品」。惟按海關進口稅則第2523節為「卜特蘭水泥、鋁質水泥、溶渣水泥、過硫酸鹽水泥及其他類似之水硬性水泥，不論是否著色或呈熔滓狀」承上所述，來貨係以水泥為基料之地坪或設備塗料，與單純水泥之型態不同，顯非屬該節之範疇，而應歸列海關進口稅則第3214節「玻璃匠用之油

灰、接合用之油灰、樹脂黏合劑，填隙料及其他灰泥；漆匠用之填充物；建築物正面，室內壁垣，地板及天花板或其他類似品使用之非耐火表面處理調製品」項下。爰此，為審慎釐清系案來貨究否為貨物稅條例第7條「水泥」之課稅範圍，被告再次函請經濟部工業局釋疑，嗣該局於107年12月3日函覆略以：「經洽水泥公會表示，旨揭貨品係以水泥為基料製成之灰泥、乾粉及塗料等，其產品功能因與數種原料混合而呈現多樣性，與單純水泥型態之功能雖有實質改變，惟其主要成分仍為水泥，應比照國產同類產品適用貨物稅條例第7條水泥課稅範圍」。職此，來貨核屬貨物稅條例第7條規定之「水泥（代水泥）」範疇，實屬無訛。

⑶嗣原告於訴願爭訟階段復提供補充資料，被告依財政部所囑檢附該等文件再度送請經濟部工業局洽詢水泥公會，釐清來貨①、②究否屬貨物稅條例第7條水泥課稅範圍，被告於108年6月20日函詢該局提供專業意見，於同年7月5日獲復來函略以：「經洽水泥公會表示，DENSITOP BASIC及DENSIT PRIMER等貨物…惟其主要成分仍為水泥，應比照國產同類產品適用貨物稅條例第7條水泥課稅範圍……」。職此，經送請水泥公會就來貨應稅性質再次釋疑結果，續維持相同見解。是以，來貨核為貨物稅條例第7條規定之「水泥（代水泥）」，A報單貨物既為國外進口應課徵貨物稅之貨物，原告卻未依規定申報貨物稅稅率及稅額，亦未主動在「（申請）查驗方式」欄填報代碼「8」，其涉報運貨物進口未依規定申報貨物稅、逃漏進口稅款之情事，洵堪認定，被告據上開規定所為追徵所漏進口稅款之處分，核屬適法（罰鍰處分因稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表修正經財政部撤銷，在此不究）。

2.B報單部分：

⑴依原廠網站資料及原告提供之型錄，本案來貨③為耐磨之塗料襯裏，可施用於食品設備廠之地坪、鋼鐵業或水泥業設備表面，具高抗壓強度之特性；另按原廠網站之SDS(註：化學

品安全技術說明書)資訊，上開貨物成分皆含CEMENT(水泥）30-90%。是以，系案來貨依其性質屬代水泥，依前開規定屬應課徵貨物稅之範疇，洵屬有據。

⑵同參據財政部82年1月20日台財稅字第000000000號函釋所揭示「含水泥成分之金屬地板硬化粉非應稅貨物」之意旨。查來貨因屬具耐磨抗壓功能之含水泥地坪、設備塗料，是否有前揭函釋規定之適用亦有疑義，被告復洽詢經濟部工業局與財政部賦稅署提供相關意見。嗣於107年10月15日獲經濟部工業局之來函，其表示：「查其他國家將WEARFLEX 2000歸類至第3816節，與第2523節之水泥產品不同。」又於同年12月5日另獲財政部賦稅署之回復，然該署僅重申貨物稅條例第7條之規定，未就被告疑義事項釋明，同表明系案請參酌主管機關經濟部工業局意見，本於職權核實認定徵免貨物稅。惟按海關進口稅則第3816節為「『耐火』水泥、灰泥、混凝土及類似配製品，不包括第3801節所列者」，參據廠商提供之型錄與規格表，系案以水泥為基料之塗料襯裏，並無具耐高溫、耐火之特性，非屬稅則第3816節貨物之範疇，而應歸列海關進口稅則第3214節「玻璃所用之油灰、接合用之油灰、樹脂黏合劑，填隙料及其他灰泥；漆匠用之填充物；建築物正面，室內壁垣，地板及天花板或其他類似品使用之非耐火表面處理調製品」項下。為審慎釐清系案貨物究否為貨物稅條例第7條「水泥」之課稅範圍，被告再次函請經濟部工業局釋疑，嗣該局於107年12月3日函覆略以：「經洽水泥公會表示，旨揭貨品係以水泥為基料製成之灰泥、乾粉及塗料等，其產品功能因與數種原料混合而呈現多樣性，與單純水泥型態之功能雖有實質改變，惟其主要成分仍為水泥，應比照國產同類產品適用貨物稅條例第7條水泥課稅範圍」，爰此，來貨同屬貨物稅條例第7條規定之「水泥(代水泥）」範疇。

⑶於訴願爭訟階段被告依財政部所囑，復檢附相關資料送請經濟部工業局洽詢水泥公會再度釐清來貨③之貨物稅爭議，據

上開經濟部工業局108年7月5日之答覆：「經洽水泥公會表示，DENSITOP BASIC及DENSIT PRIMER『等』貨物……應比照國產同類產品適用貨物稅條例第7條水泥課稅範圍」職此，B報單貨物經再次釋疑結果，亦維持相同見解，被告據以從量徵收貨物稅，於法並無違誤。

3.綜合上述，參據原廠網站資料、原告提供之型錄及主管機關提供之專業意見，A及B報單來貨均屬貨物稅條例第7條規範之應稅貨物，被告據前揭規定所為追徵、課徵所漏進口稅款之處分，實屬有據，本件原處分應予維持。

㈣依海關進口稅則第3點總則一及第2點解釋準則一規定，系爭來貨均應歸列稅則號別第3214.90.00號：

1.按「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」，關稅法第3條第1項定有明文。

2.次按稅則第3214節為「玻璃匠用之油灰、接合用之油灰、樹脂黏合劑，填隙料及其他灰泥；漆匠用之填充物」，其下稅則號別第3214.90.00號為「建築物正面、室內壁垣、地板及天花板或其他類似品使用之非耐火表面處理調製品」（附件2第12頁）；第3824節為「鑄模或鑄心用之配成黏合劑；化學或相關工業之未列名化學品及化學製品（包括天然產品混合物）」，其下稅則號別第3824.99.99號為「其他化學或相關工業之未列名化學品及化學製品（包括天然產品混合物）」(附件2第13、14頁）。

3.海關進口稅則第3點總則一規定：「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（下稱HS)註解』及其他有關文件辦理。」（附件1第6頁）。海關進口稅則第2點解釋準則一規定：「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。」（附件1第5

頁）、解釋準則三規定：「貨品因適用準則二㈥或因其他原因而表面上可歸列於兩個以上之稅則號別時，其分類應依照下列規定辦理：㈠稅則號別所列之貨品名稱說明較具體明確者，應較一般性說明者為優先適用。當兩個以上之稅則號別，而每個稅則號別僅述及混合物或組合物所含材料或物質之一部分，或各僅述及供零售之成套貨物所含部分貨品，則上述之各稅則號別對該等貨品可認為係具有同等之具體明確性，縱使其中之一稅則號別較他稅則號別所載者更為完備或精確…」（附件1第6頁）。復參酌關稅法第4條：「關稅之徵收，由海關為之」，及海關進口稅則第3點總則二第1項：「關稅依本稅則由海關從價從量徵收」（附件1第6頁）等規定，可知進口貨物稅則號別之核定，屬海關執掌事項，海關必須依據進口貨物之材質成分、加工層次、主要功能、特性或用途等要素，依照海關進口稅則總則及解釋準則之規定，並得參據HS註解及其他有關文件，依職權審酌核定稅則號別辦理關稅徵收事宜。

4.本件參據系爭來貨原廠網站資料及原告提供之型錄，來貨①為以水泥為基料之高強度灰泥，適於填充接合處；來貨②為以水泥為基料之乾粉，為混凝土層與外層塗層間之接合劑。來貨③為耐磨之塗料襯裏，屬耐磨陶瓷塗料之系列產品，可施用於食品設備廠之地坪，鋼鐵業或水泥業設備表面等，具高抗壓強度特性。上開貨物成分皆含水泥30～90%。次參據本院109年6月17日審理本案言詞辯論筆錄記載，法官問：原告進口系爭貨物是要做何用？原告訴代答：「這是天然礦物質…因為系爭貨物材質很硬，所以電廠、水泥廠、鋼鐵廠的設備裡面，很多都有使用，他是一種保護材料…在很多的通道、管道都有使用…系爭貨物比鋼鐵還硬，他很耐磨，比鋼鐵還耐磨……系爭貨物就是利用天然礦物質，3000、2000、1000、500型，不同硬度做出來的…我們的水泥是用來蓋房子、砌牆在用的，但是我的東西比水泥還硬，跟水泥不一樣…天然礦物質…加的越多，就越貴500型耐磨性就會比較

低一點…我們就把它做在工業地板…國內對於水泥有一個…國家標準，我們的東西比這個更大的範疇，把剛剛這些天然礦物質要抓牢，要靠超微細，比水泥還細的天然礦物質，可能還有加一些樹脂之類的東西，讓這些東西很堅硬…因為太硬了，所以就會脆，所以完全不可能代替水泥…這些礦物質…是我篩選過…金剛砂、石英砂…」。綜上，系爭來貨係以水泥為基料，再添加金剛砂、石英砂等天然礦物質及少量樹脂之類之物質，進口後加入液體(例如水)使之成漿狀，再利用抹刀、刮鏟、修平刀、墁刀或類似之工具，使之塗佈於機械設備表面、鋼管通道之工作面或工廠之地板，系爭來貨凝固後具有堅強之性質，藉以保護機械設備、鋼管，或使工廠之地板不易磨損。依海關進口稅則第3點總則一規定，參據HS註解第3214節之詮釋：「本節之產品包括成份大不相同之調製品，其特性均視其用途而定。此類調製品……若干為……粉末形態者，在使用時…加入液體(例如水)使之成漿狀。本節之產品，通常以右列各項工具使用：抹刀、刮鏟、修平刀、墁刀或類似之工具。……(II)…建築物正面，室內壁垣及天花板或其他類似品使用之非耐火表面處理調製品……(B)非耐火表面處理調製品……此類物品包括下列各項：……⑵配製品成粉末狀者，係以石英及水泥為基，加少量可塑劑，例如加水後，供凝固牆壁或地板之磚瓦之用。…」（附件3第17至19頁）。是以，系爭來貨屬上揭HS註解第3214節「非耐火表面處理調製品」之範疇。爰依據海關進口稅則第2點解釋準則一規定，將系爭來貨改列稅則號別第3214.90.00號「建築物正面、室內壁垣、地板及天花板或其他類似品使用之非耐火表面處理調製品」，洵無不合。次審酌原告將系爭來貨申報稅則號別第3824.99.99號「其他化學或相關工業之未列名化學品及化學製品（包括天然產品混合物）」，與被告改列稅則號別第3214.90.00號「建築物正面、室內壁垣、地板及天花板或其他類似品使用之非耐火表面處理調製品」2者相較，被告所歸列之貨品名稱「非耐火

表面處理調製品」屬具體明確，而原告原申報之貨品名稱「其他化學製品」屬一般性說明，依海關進口稅則第2點解釋準則三㈲規定「稅則號別所列之貨品名稱說明較具體明確者，應較一般性說明者為優先適用」，系爭來貨亦應歸列稅則號別第3214.90.00號。

㈤貨物稅之徵免與否係依貨物稅條例之規定，而與稅則號別之改列無涉：中華民國海關進口稅則輸出入貨品分類表合訂本中，與稅則號別相應之稽徵特別規定欄註記代碼T或T*者，係海關俾利貨物稅之徵收所為提醒標示，並無排除貨物稅條例相關規定之效力，若進口貨物所歸列稅號未註記T或T*，亦不得逕行論斷無庸課徵貨物稅。為避免誤解，該合訂本參、「稽徵特別規定」欄使用說明載明：「本欄係……應課徵貨物稅……等項目，由原法規規定範圍轉化為CCC號列後，分用不同代號予以註記，以供通關時作業之參考。由於原法規規定範圍與CCC號列並無必然關係，因此，本欄註記僅供參考，如有疑義，仍應依原法規規定認定之。」（附件2第10頁）據此，本件貨物稅之徵免與否係依貨物稅條例之規定，而與稅則號別之改列無涉【臺北高等行政法院103年度訴字第12號判決（附件3第46、47頁）及最高行政法院103年度判字第646號判決參照（附件6）】。惟關稅是對國外進口貨物所課徵的進口稅，貨物稅是對國內產製或自國外進口貨物，於貨物出廠或進口時課徵的稅捐，2者立法目的不同，合致租稅之構成要件亦有別；貨物是否應課徵貨物稅，端視該貨物是否屬貨物稅條例所列之應稅貨物，不因該貨物是在國內產製或自國外進口而有區別，自與針對國外進口貨物，是否應徵收進口稅之「稅則號別」如何認定無涉（臺北高等行政法院108年訴字第1139號判決參照，附件7第67、68頁）。是以，本件系爭來貨不論歸列稅則第3824節或第3214節，均與貨物稅之徵免無涉。

㈥系爭來貨屬貨物稅條例第7條規定之「代水泥」，應課徵貨物稅：按「（第1項）水泥：凡水泥及代水泥均屬之。……

（第2項）前項…所稱代水泥，指以石灰或黏土或其他石、土製造具有凝固堅強之性質，可供代替水泥用途之貨品；其以飛灰或其他石、土灰等摻合水泥製成者，亦同。……」為貨物稅條例第7條所明定。貨物稅條例第7條第2項「代水泥」包括有下列兩種應稅水泥類型：所謂「水泥」係指：「一種建築材料。混合石灰石與黏土後，用水澄洗，燒成塊狀，再用機器碾成的粉末。使用時加細沙拌水，乾燥後堅硬如石。可用以鋪築街道、地板或牆壁等。」。另按「（第1項）財政部依本法或稅法所發布之解釋函令，對於據以申請之案件發生效力。…」為稅捐稽徵法第1條之1所明定。綜上，貨物稅條例第7條第2項所稱之「代水泥」，包括2種類型，第1種類型（非摻合水泥類）：以石灰或黏土或其他石、土製造具有凝固堅強之性質，可供代替水泥用途之貨品。第2種類型（摻合水泥類）：物質摻合水泥製成，凝固後具有堅強性質之貨品（高溫工業用耐火材料及金屬化合物塗裝材料除外）。又上述貨物稅條例第7條第2項「代水泥」範疇下之第2種類型，根據財政部相關函釋，有例外排除非屬貨物稅條例第7條第2項「代水泥」範疇之應稅貨物。如財政部70年6月30日台財稅第35361號函釋：耐火水泥(Aluminous Cement)為高溫工業用耐火材料，應免課徵貨物稅；財政部82年1月20日台財稅第000000000號函釋：含有水泥成分之金屬地板硬化粉，主要成分為Ferrosilicon(占50%)及鋁氧粉（占38%)，其用途主要係塗裝於結構板或基礎板表面，使其形成具有耐磨、耐衝擊及導電性等特性，應屬金屬化合物塗材料，非屬應稅水泥之範圍，併此敘明。系爭來貨屬上揭貨物稅條例第7條第2項規定第2種類型之「代水泥」，應課徵貨物稅：系爭來貨之製造商為丹麥ITW Performance Polymers公司，經瀏覽該公司網頁（網址：itwperformancepolymers.com)發現，在該網頁「BRANDS」欄下之「Densit®」品牌（下稱D品牌），成立於1983年為海上和陸上基礎灌漿的先驅，D品牌還專門研究、生產和提供用於工業設備維修和

保護的高性能解決方案，D品牌之產品範圍廣泛用於包括風能，船舶，石油和天然氣在內的許多行業，以及許多工業應用。（原文：Densit® a pioneer ingrouting offshore and onshore foundations was established in 1983. Densit® also specializes in the development,production and delivery of high-performance solutions for repair and protection of industrial equipment. Densit® product range is widely used in a number of industries including wind, marine and oil&gas as well as a number of industrial applications.)D品牌之產品區分為Offshore Foundations(離岸基礎）、Onshore Foundations(陸上基礎）、Industrial Flooring and Pavements(工業地板和路面）、Wear & Abrasion(耐磨襯裡）等4類（附件3第4頁）。綜上，D品牌之產品係應用於海上和陸上基礎灌漿、工業地板和路面、耐磨襯裡等。本案來貨③，屬於D品牌Wear & Abrasion(耐磨襯裡）類之產品（附件4第7頁），來貨①為D品牌BASIC、來貨②為D品牌PRIMER，依製造商網頁所示，2者均屬於D品牌Industrial Flooring and Pavements(工業地板及路面）類之產品（附件5第9頁）；謹就來貨屬貨物稅條例第7條規定「代水泥」之範疇說明如下：

1.來貨③部分：

依據製造商網頁資料，來貨③為化學鍵結的剛玉陶瓷耐磨襯裡。(原文：Chemically bonded Corundum-Ceramic wearresistant linings，附件3第5頁）WearFlex 2000是一種可以鏝刀施工、單一性質、高強度預混料，經混拌後可提供良好的保護，防止嚴重的腐蝕磨損，可適應高達400°C(750°F)的溫度。【原文：WearFlex 2000 is a trowellable, one-component, high strength, ready mix that provides superior protection against heavy erosive wear, catering for processtemperaturesupto400°C(750°F). 附件6第11頁】D品牌WearFlex系列產品可供水泥、礦渣和煤炭等產業

之研磨機設備，及水泥，礦渣和煤炭等產業氣動輸送系統之耐磨襯裡；【原文：Examples of plant equipment and system components lined with Densit® WearFlex：Grinding mills for clinker, cement, slag and coal；pneumatic conveyor systems for cement，slag and coal;…）（附件6第11頁）復佐以製造商網頁之SAFETY DATA SHEET(註：化學品安全技術說明書)資訊，WearFlex系列貨物成分皆含CEMENT(水泥)30~90%。又參據經濟部工業局108年7月12日工化字第10800741260號函附台灣區耐火材料工業同業公會108年7月9日（108)耐材公會字第0016號函意旨，來貨③最高使用溫度僅300°C，判定為「非屬耐火材料」（附件7第16頁）。是以，來貨③既非屬耐火材料，自無前述財政部70年6月30日台財稅第35361號函釋例外排除應稅水泥之餘地；又根據製造商網頁資料，亦查無資料可佐證來貨屬具有導電特性而屬金屬化合物塗材料，從而無前述財政部82年1月20日台財稅第000000000號函釋，例外排除應稅水泥之餘地。綜上，系爭來貨③為剛玉陶瓷（即氧化鋁）摻合水泥製成之高強度預拌混合料，加水混合後，可以鏝刀施工塗佈於機器設備表面凝固後成為具有耐磨性質之物質藉以保護機器設備，亦可塗佈於水泥、礦渣和煤炭等產業之氣動輸送管路凝固後成為具有堅強性質之耐磨襯裡，故系爭來貨為含水泥成分之貨品，施工凝固後僅具有堅強性質，屬貨物稅條例第7條第2項「代水泥」之範疇下之第2種應稅水泥類型。

2.來貨①部分：

依據製造商網頁資料，來貨①為可與各種骨料搭配，以達客製化目的，使用之基本材料。（原文：Basic material that can be customized through the use of various aggregates.附件3第4頁）D品牌BASIC是一種高強度水泥基料乾粉砂漿，可與水混合成易於加工、具有高內聚力的砂漿，D品牌Basic非常適合供鵝卵石等之填充接縫。【原文：Densitop® Basic is a high strength cement-based dry mortar

that mixes with water to an easily worked mortar with high inner cohesion.Densitop® Basic is ideal for filling of joints(cobblestones,etc.).附件8第17頁】工業數據表：D品牌BASIC為特殊水泥砂漿，D品牌BASIC是一種高強度水泥基料乾粉砂漿，可與水混合成易於打磨且具有高內聚力的砂漿，適合供鵝卵石等之填充接縫。【原文：TECHNICAL DATA SHEET Densitop® Basic CEMENTITIOUS SPECIAL MORTAR Densitop® Basic is a high strength cement-based dry mortar that mixes with water to an easily worked mortar with high inner cohesion. Densitop® Basic is ideal for filling of joints(cobblestones,etc.).】（附件8第18頁）。又根據製造商網頁資料，亦查無資料可佐證來貨屬耐火材料或具有導電特性而屬金屬化合物塗材料，從而無前述財政部70年6月30日台財稅第35361號函釋或財政部82年1月20日台財稅第000000000號函釋，例外排除應稅水泥之餘地。綜上，系爭來貨①為含水泥成分之高強度預拌混合料，適合用於工業地板及路面施工，可與各種骨料（例如礫石，附件9第19頁）混合後供建設使用，亦可供工地鵝卵石等之填充接縫材料，來貨凝固後僅具有堅強性質之貨品，核屬前述貨物稅條例第7條第2項「代水泥」範疇下之第2種應稅水泥類型。

3.來貨②部分：

依據製造商網頁資料，來貨②可作為砂漿層和基礎混凝土之間的強力黏合劑。（原文：Densit® Primer is a special cement-based dry ready-mixed powder. Densit® Primer works as a continuos compact bonding agent between) the Densitop® screed and the base concrete.When mixed with water the Densit® Primer forms a light fluid slurry that easily can be distributed.)(附件10第23頁）。又根據製造商網頁資料，亦查無資料可佐證來貨屬耐火材料或具有導電特性而屬金屬化合物塗材料，從而無前述

財政部70年6月30日台財稅第35361號函釋或財政部82年1月20日台財稅第000000000號函釋，例外排除應稅水泥之餘地。綜上，來貨D品牌PRIMER為含水泥成分之水泥預拌混合粉末，適合用於工業地板及路面施工，供砂漿層和基礎混凝土層之間的黏結材料；查水泥係黏結材料為建築工程常用之材料（附件11），來貨施工凝固後僅具有堅強性質之貨品，核屬前述貨物稅條例第7條第2項「代水泥」範疇下之第2種應稅水泥類型。

4.系爭來貨係以金剛砂、石英砂等天然礦物質及少量樹脂之類等物質摻合水泥製成，亦即，系爭來貨係以「金剛砂、石英砂等天然礦物質及少量樹脂之類」等物質，取代上揭代水泥中「飛灰或其他石、土灰」等物質，系爭來貨施工後具有凝固堅強、耐磨、耐衝擊等「水泥」之特質，核屬「代水泥」之範疇，應無疑義，被告依法課徵貨物稅，並無違誤。再者，被告曾檢送系爭來貨之SAFETY DATA SHEET及中英文型錄等資料函請經濟部工業局協助認定系爭來貨是否屬貨物稅條例第7條水泥課稅範圍，經該局107年12月3日工化字第10701187160號函覆略以：經洽水泥公會表示，系爭來貨係以水泥為基料製成之灰泥、乾粉及塗料等，其產品功能因與數種原料混和而呈現多樣性，與單純水泥型態之功能雖有實質改變，惟其主要成分仍為水泥，應比照國產同類產品適用貨物稅條例第7條水泥課稅範圍。前開認定結果與被告核定系爭貨物屬貨物稅條例第7條代水泥課稅範圍之見解相同，益證本案貨物稅核定並無違誤。

㈦依貨物通關自動化實施辦法第13條規定，連線通關之報單經海關實施電腦審核及抽驗，其通關方式分為：免審免驗通關（C1 ）、文件審核通關（C2 ）、貨物查驗通關（C3）。依前開辦法第17條規定，通關網路記錄於電腦之報單檔案自進出口貨物放行之翌日起保存5 年，期滿予以銷毀。原告所提原證10：訴外人進口報單第BE/04/XJ9/92406號之通關方式為C3，財政部關務署高雄關未予以課徵貨物稅。又訴外人進

口報單第AW/BE/06/415/J0160號之通關方式為C1，被告未予以課徵貨物稅。再依最高行政法院109年判字第490號判決：行政先例須屬合法者，乃行政自我拘束之前提要件，憲法之平等原則，並非賦予人民有要求行政機關重複錯誤之請求權。然，原告原證10所提供進口報單之納稅義務人為訴外人，非為原告，原證10所生效力僅及於該報單之納稅義務人，並不及第三者，該等進口報單自不得作為原告之信賴基礎。再者，按上揭最高行政法院109年判字第490號判決意旨，本案之前，與系爭屬性相同貨物進口時海關未課徵貨物稅均屬違法之處分，被告自無需受限於行政自我拘束原則。

㈧依財政部52台財稅發第02208號令：飛灰應否課稅視其有無與水泥混合研磨打包出廠者而定：本案「飛灰」之化學成分及物理性能，均與水泥不同，在單獨使用時，不具水泥之性能，自不能認為即係代用水泥，故此項「飛灰」，如不摻合水泥打包出廠，應不在課徵貨物稅之列；若與水泥混合研磨打包出廠者，應稱「飛灰水泥」依法課稅。亦即，物質摻合水泥製成，具水泥之性能者（即摻合水泥類），屬代水泥。原告主張代水泥僅侷限於可供替代水泥用途（即非摻合水泥類），顯與上揭財政部令釋不符。又經濟部標準檢驗局職掌業務包括：商品檢驗。原告所提原證15 、原證16為經濟部標準檢驗局書函，其內容僅判定原告委託鑑定貨物是否屬應實施檢驗品目或範圍，即令判定該貨物非屬國家標準「水泥」類之規格及用途，亦僅表示該貨物不符合國家標準之規範，免實施檢驗，自與判斷該貨物是否屬貨物稅條例之應稅貨物無涉。

㈨原告稱依貨物稅條例中有關代水泥之規定，乃係替代水泥，降低水泥量使用之貨品，重點應在於用途上是否可以作為膠結材以取代水泥，故縱使該貨物中有水泥之成分，倘無法替代水泥而是有其他獨立於水泥之用途，應即非貨物稅條例所規範代水泥之範疇，系爭來貨施工後具耐磨耗、耐撞擊、耐負載之特性，無法替代水泥而降低水泥用量之貨物，即非屬

代水泥，應免徵貨物稅云云。然「水泥」使用時須加入細沙、石拌水成漿（泥）狀，施工乾燥後具有耐磨耗、耐撞擊、耐負載之特性；而「代水泥」包括以飛灰或其他石、土灰等摻合水泥製成者，凝固後具有堅強之性質。次依據財政部82年1月20日台財稅第000000000號函釋：含水泥成分之金屬地板硬化粉，主要成分為Ferrosilicon（占50%）及鋁氧粉（占38%），其用途主要係塗裝於結構板或基礎板表面，使其形成具有耐磨、而衝擊及導電性等特性，應屬金屬化合物塗裝材，非屬應稅水泥之範圍（附件5第50頁）。可知，含水泥成分之混合物，除具有耐磨、耐衝擊等水泥之特性外，另具有導電性，該「導電性」已逾越水泥凝固後具有堅強性質之特性，認非屬應稅代水泥之範圍。綜上，含水泥成分之混合物，拌水成漿（泥)狀施工乾燥後，具有耐磨耗、耐撞擊、耐負載之特性者，屬應稅代水泥之範圍。系爭來貨為含水泥成分之混合物，拌水成漿（泥）狀施工乾燥後，具有耐磨耗、耐撞擊、耐負載之特性，屬應稅代水泥之範圍且亦經經濟部工業局洽請水泥公會及耐火材料公會專業判定在案，原告所訴，核無足採。

㈩原告又稱「訴外人」（非原告）長期進口與本案相同貨物，卻免徵貨物稅乙節，關於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）。有關進口貨物貨物稅之課徵，乃海關本其專業知識，依據貨物稅條例，以進口貨物之實際內容而為核定，因涉及高度專業性及技術性判斷，故其核定結果是否正確，須經多次反覆驗證，倘先前免徵貨物稅之核定係屬錯誤，因海關對進口貨物依法負有課徵貨物稅之義務，更正原免徵貨物稅之錯誤本屬責無旁貸，自難謂貨物稅一經個案認定後，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核定為信賴基礎，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，海關對於個案報單貨物稅之核定，於稅捐稽徵法第23條第1項規定之核課期間內，僅就該個案有拘束力，並不及於其他個案，個案報單貨物稅之核定尚不得作為信賴基礎，原告所訴，委無足採。

㈡聲明：駁回原告之訴，訴訟費用由原告負擔。

五、本院之判斷：

㈠如事實概要所示之各節，業經原告、被告於訴訟中均未爭執，並核與卷內進口報單（報單號碼：AW/07/K16/M0341號、AW/07/K16/Z0701號）、財政部關務署基隆關107年00000000號處分書（即原處分①）暨其送達證書、稅費資料（稅單號碼：AWZ00000000000號、AWZ00000000000號，已繳納稅費金額分別為1,103元、18,920元）、復查申請書（107年9月5日、同年11月5日）、財政部關務署基隆關107年12月21日基普五字第1071023594號復查決定書暨其送達證書、同關108年1月30日基普五字第1071029283號復查決定書暨其送達證書、訴願書（108年1月18日、同年2月27日）、財政部109年2月7日台財法字第10813947930號訴願決定書暨其送達證書（即訴願決定①）、同部109年2月7日台財法字第00000000000號訴願決定書暨其送達證書（即訴願決定②）、原告提出之行政訴訟起訴狀等可按（均附於被告提出之原告行政訴訟案卷I），及稅單號碼：AWZ00000000000號、AWZ00000000000號「海關進口貨物稅費繳納證兼匯款申請書」存卷可考（見本院卷第55頁），是該部分事實均無可疑，而可認定。

㈡按國外輸入之貨物，由海關代徵之稅捐，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；次按本條例規定之貨物，不論在國內產製或自國外進口，除法律另有規定外，均依本條例徵收貨物稅；水泥：凡水泥及代水泥均屬之，其應徵稅額如左：四代水泥及其他水泥每公噸徵收新臺幣440元；前項第4款所稱代水泥，指以石灰或黏土或其他石、土製造具有凝固堅強之性質，可供代替水泥用途之貨品；其以飛灰或其他石、土灰等摻合水泥製成者，亦同；進

口應稅貨物，納稅義務人應向海關申報，並由海關於徵收關稅時代徵之，稅捐稽徵法第35條之1、貨物稅條例第1條、第7條第1項第4款、第2項、第23條第2項分別定有明文。

㈢探究本件原告起訴之主張，與被告間之爭議厥為：來貨①、②、③究竟是否為貨物稅條例第7條第1項、第2項所指之代水泥？經查：

1.原告主張來貨①、②、③不應列為代水泥範疇之理由為：⑴貨物稅條例第7條第2項所指之「代水泥」係得代替水泥使用、降低水泥用量之貨品，重點在於其用途可否作為膠結材以取代水泥，而不能僅就是否具有凝固堅強之物理性質來判斷。⑵來貨①、③分別經原告送請經濟部標準檢驗局檢驗，該局認來貨①屬耐磨陶瓷地板用途，為含高量二氧化矽骨材之特殊水泥基質之預拌乾料，而非卜特蘭水泥或水硬性混合水泥之規格及用途；該局又認來貨③為金剛砂陶瓷，亦非卜特蘭水泥或水硬性混合水泥之規格及用途。顯見系爭來貨已有獨立於水泥之用途，並非作為取代水泥之用。⑶來貨①、②、③之化學組成式與水泥化學成分有極大差異，自亦無法取代水泥之用。⑷以用途而言，來貨①、②、③與水泥用途完全不同，自非代水泥；原廠生產來貨①、②、③是為獨立於水泥之用，而依據不同環境需求、施工方式及成本效益而有不同配方，更不能認其係為取代水泥用量之貨物。⑸由價格論，來貨①、②、③之標價遠高於水泥，豈可能係為取代水泥之用的貨物？⑹被告據以認定為代水泥所憑台灣區水泥同業公會函前後矛盾且未敘明理由，經濟部工業局之來函又以與其無關之市場競爭公平性為由建議被告認定為應依貨物稅條例第7條課稅之標的，均非適法。⑺再者，財政部函釋中亦有具水泥成分之產品而免徵貨物稅之情形（財政部82年1月20日台財稅字第000000000號函），被告未具理由不採該函見解，其認定亦有違誤。

2.然則原告上開主張，顯有違誤如下：

⑴貨物稅條例第7條第2項業已立法定義：代水泥係指以石灰或

黏土或其他石、土製造具有凝固堅強之性質，可供代替水泥用途之貨品；其以飛灰或其他石、土灰等摻合水泥製成者，亦同。由該立法定義中可見僅限定製造原料、具凝固堅強性質、可供取代水泥，為其主要判準；而該立法定義則未見限定其化學成分為何，或其單價必須與其他類型之水泥相當，始得列入「代水泥」之範疇。縱有常見之水泥類型（如貨物稅條例第7條第1項第2款所稱「卜特蘭一型水泥」），亦不代表僅有與該水泥類型相似之化學成分者，或單價與其相差不遠者，始得稱為「代水泥」；仍應考量其組成原料、具凝固堅強性質及可否取代水泥等基準而為判斷。至於不同類型之代水泥，其化學成分會因其組成原料之石灰或黏土或其他石、土之來源不同，而有差異，乃屬當然；更不用說法律亦未規定「代水泥」一定要比其他類型之水泥還要更便宜，是原告徒以化學成分不同、來貨①、②、③之商品價格遠高於其他類型之水泥為由，主張並非「代水泥」，其主張自欠法律依據，難以遽採。

⑵以組成原料而言：

①依原廠網站資料及原告提供之中英文型錄（見被告提出之原告行政訴訟案卷I第85頁至第97頁），來貨①為以水泥為基料之高強度灰泥，適於填充接合處；來貨②為以水泥為基料之乾粉，為混凝土層與外層塗層間之接合劑。再依原廠網站之化學品安全技術說明書資訊（見同卷第99頁、第101頁），亦可見來貨①、②皆係含水泥30%至90%，則此與貨物稅條例第7條第2項所稱之代水泥，難謂判然有別。

②再依原廠網站資料及原告提供之型錄（見被告提出之原告行政訴訟案卷I第133頁至第139頁），來貨③係耐磨之塗料襯裡，同依原廠網站之化學品安全技術說明書資訊可知（見同卷第141頁、第143頁），其成分含水泥30%至90%，是亦難認其絕非貨物稅條例第7條第2項所指之「代水泥」。

③來貨①、②、③之成分中，既均含水泥成分，原告對此節亦未見爭執，應無可疑，而可認定；則其既有相當比例之水泥

為其成分，依組成原料論，來貨①、②、③何以非屬「以石灰或黏土或其他石、土製造」，或「以飛灰或其他石、土灰等摻合水泥製成」之貨品，僅見原告稱原廠可搭配不同之特別物質（如剛玉、金剛砂）而產出不同產品，並就耐溫度、耐磨性、耐負載或施工方式為彈性調配，惟此益徵來貨均係摻合水泥製成之貨物無誤，從而由組成原料而言，即不能排除來貨①、②、③為代水泥之可能。

⑶以具凝固堅強性質而言：

就此部分原告並未有所爭執，此由原告於書狀中強調：何以認定為代水泥……重點應該放在「可供代替水泥用途之貨品」，而不是只要具有凝固堅強之性質即可認定是「代水泥」等語，即可明瞭（見本院卷第436頁）；且徵諸原告主張來貨①、②、③具有耐磨耗、耐撞擊、高負載等等特性，益見如是。又徵諸原告所提出如原證20所示施工照片，更可見來貨①、②、③確有凝固堅強之性質無誤。故來貨①、②、③均具有前揭法條明文代水泥所應具備之凝固堅強性質，亦可認定。

⑷就其是否可供代替水泥用途部分：

①原告爭執最烈者即在於來貨①、②、③具有獨立之用途，有別於水泥，自非可供替代水泥使用之代水泥；然細繹來貨①、②、③之用途，依原告所稱：來貨①係在原有水泥地板上進行塗抹，以其特有之成分配方增加地板之耐磨、耐重及抗壓性，其塗抹厚度不到2公分等；來貨②係用在黏著混凝土層與原廠其他產品；來貨③則用在水泥工業、鋼鐵工業、發電業生產流程中之設備內，作為管材耐磨保護的材料等語；惟究其實質，用途與水泥並無不同，原告所爭執之「用途」，不過是指來貨①、②、③品質更好，更耐磨、耐重、抗壓而已。簡言之，來貨①、②、③就水泥原本即有之耐磨性、耐重性、抗壓性而言，依原告之主張，其品質更佳，但並未增添其他性質，並非另外具有其他性質而致其貨品具有「獨立」之用途，其用途與水泥難認有別，欠缺其所指之

「獨立性」。

②換言之，來貨①、②、③並未增添水泥所未具之其他性質（不過，依原告之主張，其品質效用更好）。且因其價昂，故如來貨①而言，就不可能全盤取代水泥自基底即灌倒、鋪設，而係在原先鋪裝好的水泥地板上，再加厚度2公分不到的來貨①即可達成效用；可以說來貨①就是用來取代水泥地板表面那2公分不到的水泥層，則其自屬作為代替水泥用途之貨品無訛。

③至原告雖抗辯稱：財政部82年1月20日台財稅字第000000000號函釋有云「含水泥成分之金屬地板硬化粉以其具導電性為由而非屬應稅水泥之範圍」，然其既具有耐磨耗、耐撞擊、耐負載等特性，與來貨①、②、③殊無不同，何以而認其非屬應稅水泥，足認被告判斷之恣意等語；惟依上揭函釋，含水泥成分之金屬地板硬化粉，其用途主要係塗裝於結構板或基礎板表面，使其形成具有耐磨、耐衝擊及導電性等特性，而判列屬金屬化合物塗裝材；換言之，金屬地板硬化粉之用途在於應用其導電性，也就是說，如果將原本要塗裝金屬地板硬化粉之處，改以水泥塗抹，將無從導電，但若將原本鋪設水泥之處改以金屬地板硬化粉，將會因為具有導電性，而改變成品之性質。例如：原本水泥鋪設之地面即有可能因為改用金屬地板硬化粉而具有導電作用，反而使其失去原本水泥鋪設地面應有之作用，平添導電可能帶來之額外風險；原本塗裝在結構板表面意欲使其導電的金屬地板硬化粉若改成水泥，將無從導電而失其作用。亦即：水泥與金屬地板硬化粉，其實無從相互替換。其用途既相斥，顯非「可供代替水泥用途之貨品」，則前揭函釋認其非屬貨物稅條例第7條所指應稅水泥之範疇，即無誤會。原告徒以來貨①、②、③亦具水泥成分為由，主張前揭函釋難以自圓其說等語，顯非可採。

④原告似又誤認「代水泥」必須能夠節約水泥之使用而產生較經濟之效果（是以百般主張來貨①、②、③之價格遠較水泥

高昂，不能作為水泥之替代物），然則只要貨品符合貨物稅條例第7條第2項定義所提及之成分、具有凝固堅強之性質、可供代替水泥用途即屬之；是以反而由原告主張來貨①、②、③之用途可見：系爭來貨均係用以替代水泥之用，其當然足以達成節約一般水泥使用量之效用－至於是否節省業主之花費，自非法定應審酌之事項，不再贅述。

⑸原告復主張台灣區水泥工業同業公會107年10月2日(107)台區坤業字第248號函、同年11月27日(107)台區坤技字第268號函、108年6月26日(108)台區坤業字第334號函未詳敘認定理由，徒以水泥業之立場建議課徵貨物稅，內容又出現矛盾，欠缺專業、客觀之角度，其來函之正確性顯有可疑，不可採酌云云；然又查：

①該公會前揭107年11月27日函敘及：來貨①、②係以水泥為基料之地坪或設備塗料，皆為含水泥之灰泥、乾粉及塗料等，其產品產製係以水泥為主要原料，因其產品功能已經數種原料混合呈現多樣化功能，與單純水泥型態之功能雖有實質改變，但未脫主要成分為摻合水泥製成等語（見被告提出之原告行政訴訟案卷I第116頁），係以貨物稅第7條第2項為其論述之根據，縱其另稱「所詢貨物主要成分亦為水泥，於本國產製其產品所需之水泥原料依法需課徵貨物稅，若未就同為水泥原料之同性質產品由國外進口有貨物稅負擔，將會使本國產製之同類產品負擔較高之稅負，有違市場競爭之公平性」等語（見同頁），而有強調稅賦公平等無關於來貨①、②是否合乎貨物稅條例第7條例第2項定義之旁論，亦僅係其理由之補強，況由上揭函文內容亦稱來貨①、②為「同性質產品」，益見亦有認定來貨①、②係具有代替水泥之用途，從而亦該當於法條明文定義之所指。

②就來貨③是否為代水泥部分，原告主張台灣區水泥工業同業公會前開108年6月26日函雖未明言（係以「等貨物」之用語含括，見被告提出之原告行政訴訟案卷I第129頁），而與該公會107年10月2日函中稱：將來貨③歸類到HS Code 3816xx

xx而與水泥2523xxxx不同等語（見同卷第109頁）；然則該公會107年10月2日函僅係稱曾查詢其他國家進出口業者之歸類情形，並非其業已依據貨品之組成材料、功用等事項已有所認定，是原告主張之矛盾，亦難認確實存在。遑論海關進口稅則之分類與貨物稅條例所定項目分屬2事，各有不同法律依循，貨物稅課徵與否自須依獨立之法律（即貨物稅條例）判斷；單憑進口稅則分類之異同，不能作為認定系爭來貨是否屬於貨物稅條例所應課稅貨品之依據，乃屬當然，更不應相互混淆，徒生誤會。

⑹至原告雖又認被告未盡舉證之責，且違反「有利不利一律注意原則」，惟由後述可知：被告業已舉證，且由已有之證據自得推認應將來貨①、②、③認定為「代水泥」，並依法處分，原告自不能逕以被告不採其主張而處分之客觀事實，即率認被告有何未注意對其有利事項之情形，自不待言。

⑺至原告於本案審理期間曾將來貨①、③檢送經濟部標準檢驗局檢驗，經該局以109年12月23日經標二字第10900103360號書函回復稱：非屬應施檢驗「水泥」等範圍等語（見本院卷第445頁），然依同書函可知，經濟部標準檢驗局所應施檢驗之水泥商品僅限於「卜特蘭水泥」、「水硬性混合水泥」，檢驗標準分別為CNS61「卜特蘭水泥」及CNS15286「水硬性混合水泥」；易言之，若非「卜特蘭水泥」、「水硬性混合水泥」自非該局檢驗之標的，本件來貨①、②、③係經被告核定屬「代水泥」之範疇，即非「卜特蘭水泥」、「水硬性混合水泥」，經濟部標準檢驗局未予施檢，乃屬當然，上揭書函自不能作為對原告有利認定之依據。

⑻原告雖又主張訴外人喬集股份有限公司曾於先前辦理來貨①、②、③進口時，以其他化學製品申報，並無問題等語，並提出該公司進口報單為憑（見本院卷第299～305頁），惟在此難認原告之行為有何信賴基礎，自無所謂信賴保護之情形存在，且被告認定來貨①、②、③為代水泥並無違誤，已見前述，更不能徒由原告所執前詞即撤銷被告所為適法之認

定。

⑼從而原告固主張代水泥係得替代水泥、降低水泥量使用之貨品，用途在於可以作為膠結材以取代水泥，而非僅從「具有凝固堅強之物理性質」來判斷等語，然則適足證明來貨①、②、③確該當於其所指之判準，反而其主張明顯忽視對其不利部分，而有違誤，自非可採。

3.被告主張來貨①、②、③均係屬貨物稅條例第7條第1項、第2項所稱之代水泥，於法有據：

⑴由前開說明，可見來貨①、②、③確屬貨物稅條例第7條第2項所稱之代水泥，茲不另贅。

⑵再者，來貨①、②、③均係以水泥為基料，再添加金剛砂、石英砂等天然礦物質及少量樹脂之類之物質，其使用方式係在進口後加入液體(例如水)使之成漿狀，再利用抹刀、刮鏟、修平刀、墁刀或類似之工具，使之塗佈於機械設備表面、鋼管通道之工作面或工廠之地板，系爭來貨凝固後具有堅強之性質，藉以保護機械設備、鋼管，或使工廠之地板不易磨損等情，亦可由原告提出之如原證20之施工照片明瞭。則益見來貨①、②、③除其本質上可代替水泥用途外（已見前述），其施工方式亦與一般水泥之施工難認有何本質上之差異，是被告將之認定為「代水泥」，並據以課徵貨物稅，難認有何誤會。

⑶遑論台灣區水泥工業同業公會前開函件之專業意見亦同認來貨①、②、③同屬應課稅水泥之範疇，來貨①、②、③又無其他如耐火性、導電性等不可由水泥替代之用途，則被告據以認定應依「代水泥」之規定課徵貨物稅，自屬當然。

⑷綜上所述，來貨①、②、③屬貨物稅條例第7條第1項、第2項所稱之「代水泥」無誤，被告據此事實而依法處分、訴願機關依此事實而為訴願決定，其就本件案例事實之認定即難認於法有違。

㈣至原告起訴雖係聲明撤銷原處分①、復查決定①及訴願決定①（並未區分是否僅對其有利部分撤銷），惟查：

1.按行政訴訟法第4條第1項規定：「人民因中央或地方機關之違法行政處分，認為損害其權利或法律上之利益，經依訴願法提起訴願而不服其決定，或提起訴願逾3個月不為決定，或延長訴願決定期間逾2個月不為決定者，得向高等行政法院提起撤銷訴訟」；第107條第1項又規定：「原告之訴，有下列各款情形之一者，行政法院應以裁定駁回之。但其情形可以補正者，審判長應定期間先命補正：……十、起訴不合程式或不備其他要件者」；訴願法第77條則規定：「訴願事件有左列各款情形之一者，應為不受理之決定：……六、行政處分已不存在者」；行政程序法第118條前段另規定：「違法行政處分經撤銷後，溯及既往失其效力」；是提起撤銷訴訟以行政處分存在為前提，倘行政處分業經原處分機關或上級機關依職權撤銷而不復存在，則無許對之提起訴願及行政訴訟之必要，訴願機關應依訴願法第77條第6款之規定為不受理之決定，行政法院則應依行政訴訟法第107條第1項第10款之規定駁回原告之起訴。

2.經查訴願決定①業已就原處分①及復查決定①有關裁處原告關於貨物稅違章罰鍰部分予以撤銷在案，原告訴請撤銷原處分①及復查決定①，參照上開說明，就原處分①及復查決定①有關裁處原告關於貨物稅違章罰鍰部分既已經訴願機關予以撤銷而不復存在，原告就該部分仍提起撤銷訴訟，本院自應認無從補正，依行政訴訟法第107條第1項第10款之規定裁定駁回原告此部分訴訟。

3.再按提起行政訴訟法第4條撤銷之訴，乃當事人針對所受不利益之訴願決定，所為法定救濟方法。因此當事人對其有利之訴願決定，自無許其提起本件撤銷之訴必要。查訴願決定①關於撤銷貨物稅違章罰鍰部分，實係對原告有利之訴願決定，而原告對其有利之訴願決定不服，提起行政訴訟，參照上開說明，此部分起訴亦不合法，且不能補正，同應由本院依行政訴訟法第107條第1項第10款之規定，裁定駁回原告此部分訴訟。

4.故原告雖以1訴請求撤銷原處分①、②、復查決定①、②及訴願決定①、②，然就前述部分其起訴程式於法不合，自應依法予以裁定駁回；惟因原告其餘訴請撤銷部分經本院認為無理由而應予駁回，為齊一卷證及節省訴訟進行時間與勞費，爰併同於同一判決內駁回原告之訴，附此敘明。

六、從而原告起訴主張被告將來貨①、②、③認定為代水泥有誤乙情，顯有誤會，不足採憑；被告認系爭來貨均係代水泥則於法無違，自可信憑。從而被告所為原處分①、②於法並無違誤（原處分①關於處原告貨物稅違章罰鍰部分業經訴願決定①撤銷，自毋庸贅論，下同），其後之復查決定①、②，及訴願決定①、②予以維持，亦均核無不合。原告訴請撤銷原處分、復查決定及訴願決定，除關於訴願決定①撤銷原處分①關於貨物稅違章部分（含原處分及復查決定關於貨物稅違章部分）之起訴不合法，其餘請求則均無理由，同應予駁回。

七、本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法，於本判決結果不生影響，爰不一一論述，附此敘明。

據上論結，本件原告之訴一部為不合法，一部為無理由，依行政訴訟法第98條第1項前段、第107條第1項第10款、第104條，民事訴訟法第95條、第78條，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　110　　年　　2　　月　　25　　日

行政訴訟庭　法　官　李謀榮

以上正本係照原本作成。

如不服本判決，應於判決送達後20日內，向本院提出上訴狀並表明上訴理由（原判決所違背之法令及其具體內容或依訴訟資料可認為原判決有違背法令之具體事實），其未載明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（上訴狀及上訴理由書均須按他造人數附繕本，如未按期補提上訴理由書，則逕予駁回上訴），並應繳納上訴裁判費新臺幣3,000元。

中　　華　　民　　國　　110　　年　　2　　月　　25　　日

書記官　鄭又綾