

高雄高等行政法院判決

110年度訴字第178號

民國110年12月30日辯論終結

原告 台超科技股份有限公司

代表人 姚萬貴

訴訟代理人 林育竹 律師

被告 財政部關務署高雄關

代表人 蘇淑貞

訴訟代理人 林麗娜

陸怡年

上列當事人間請求退稅事件，原告不服財政部中華民國110年3月26日台財法字第10913933310號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、爭訟概要：

(一)訴外人中租迪和股份有限公司(下稱中租迪和公司)於民國109年1月31日向被告報運進口瑞典產製「A DEMILITARIZATION SYSTEM FOR DESTRUCTION OF CONVENTIONAL MUNITIONS」(靜態銷燬爐系統，下稱系爭貨物)1批(進口報單號碼：第B C//09/209/A0378號)，申報稅則號別第8417.80.10號「焚化爐及其零件」，第1欄稅率0%，電腦核定按C2(文件審核)方式通關；經被告改歸列稅則號別第8419.89.90號「其他機器，工廠及實驗室設備」，第1欄稅率3%，核定應納稅費共新臺幣(下同)12,613,255元(進口稅4,620,240元、營業稅7,

931,412元及推廣貿易費61,603元)，以「候免稅函」押款放行。

(二)原告係國防部依政府採購法辦理「廢彈處理中心委託民間經營案(契約案號：GI07005L003PE)」採購案之得標廠商，經國防部授權單位陸軍後勤指揮部以109年5月11日陸後彈處字第1090008557號函附原告109年4月22日台超字第1090422001號函及軍用貨品採購申請免徵清單等資料，核轉被告申請免徵進口稅及進口營業稅。經核清單上載列採購單位為「台超科技股份有限公司」，進口廠商為「中租迪和股份有限公司」，依軍用物品進口免稅辦法（下稱軍用品免稅辦法）第6條第2項及第7條第1項規定，採購單位應為「國防部」，進口廠商應為「台超科技股份有限公司」，被告乃以109年5月18日高普業一字第1091010719號函(即原處分)，否准原告之免稅申請。原告不服，提起訴願，遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

(一)主張要旨：

1.原告委託中租迪和公司辦理進口之系爭貨物，確實為專供軍用之物資。本件陸軍後勤指揮部先後分別以109年5月11日陸後彈處字第1090008557號函表示：「二、案內台超科技股份有限公司委商採購『靜態銷燬爐系統』，確屬本部委該公司承製專案所需軍用設備。……。」、110年5月5日陸後彈處字第1100078483號函表示：「二、案內貴公司委商採購『靜態銷燬爐系統』，確屬本部委貴公司承製專案所需軍用設備。……。」符合關稅法第49條第1項第4款規定之「專供軍用物資」要件甚明。

2.軍用品免稅辦法第7條(原告誤載為第8條)本文以「應以得標廠商為進口人」為免稅要件部分，違反憲法第19條租稅法律主義，應不予援用。

(1)按「財政部中華民國92年2月12日台財稅字第0920450239號令及105年8月31日台財稅字第10504576330號函，就

90年1月17日修正公布之使用牌照稅法第7條第1項第9款關於交通工具免徵使用牌照稅之規定，所稱『每一團體和機構以3輛為限』，明示應以同一法人於同一行政區域（同一直轄市或縣(市)）內之總分支機構合計3輛為限，其縮減人民依法律享有免徵使用牌照稅之優惠，增加法律所無之限制，於此範圍內，均違反憲法第19條租稅法律主義，應不予援用。」司法院大法官著有釋字第798號解釋。

(2)經查，財政部依關稅法第49條第3項之授權所訂定軍用品免稅辦法第7條本文規定：「軍事機關依政府採購法辦理招標，由得標廠商進口之軍品，應以得標廠商為進口人，進口報單並應註明採購軍品之軍事機關名稱及相關免稅依據。」使得標廠商進口之軍品，即便確實為專供軍用之物資，亦無法適用關稅法第49條第1項第4款之免稅規定，形同以進口人為免稅主體而限縮免稅客體之範圍，顯與上開規定之免稅要件不符，應不予援用。

3.原告委託中租迪和公司採購進口「靜態銷燬爐系統」，形式上中租迪和公司雖為進口人，然原告確實為國防部依政府採購法辦理「廢彈處理中心委託民間經營案」（契約案號：GI07005L003PE）採購案之得標廠商，此為被告及財政部訴願決定所不否認，是原處分及訴願決定以得標廠商為「台超科技股份有限公司」，申請免稅清單載列之進口廠商為「中租迪和股份有限公司」，核與前開規定應以得標廠商為進口人不符云云，難謂有理由。從而，被告即應依陸軍後勤指揮部（即國防部之代理人）於109年5月11日陸後彈處字第1090008557號函：「三、依『軍用物品進口免稅辦法』第2條第1項與第8條第2項、『關稅法』第49條第1項第4款及『加值型及非加值型營業稅法』第9條第1項第2款規定，請同意該公司辦理免徵進口關稅暨進口營業稅事宜。」免徵系爭貨物之進口稅及營業稅。

(二)聲明：

01 1.訴願決定及原處分（被告109年5月18日高普業一字第109101
02 0719號函）均撤銷。

03 2.被告應就第三人陸軍後勤指揮部109年5月11日陸後彈處字第
04 1090008557號函將原告109年4月22日台超字第1090422001號
05 函核轉予被告之免稅申請，做成准予免稅之處分。

06 三、被告答辯及聲明：

07 (一)答辯要旨：

08 1.查系爭貨物屬國防部依政府採購法辦理招標採購案之軍用物
09 品，由國防部之代理人陸軍後勤指揮部依軍用品免稅辦法第
10 6條第2項規定，核轉原告申請免稅之「軍用貨品採購申請免
11 徵進口稅及營業稅清單」及其附表，該清單上載列採購單位
12 為「台超科技股份有限公司」，進口廠商為「中租迪和股份
13 有限公司」，核與採購契約內容，載明原告為得標廠商，進
14 口報單進口人應為原告不符，經被告以109年7月14日高普業
15 一字第1091015803號函詢據國防部109年7月29日國採驗結字
16 第090161935號函復略以，得標廠商為原告，不同意變更為
17 中租迪和公司。故本件進口人顯非得標廠商，與軍用品免稅
18 辦法第7條所定免稅條件不符，被告據此否准原告之申請，
19 原告以主張進口貨物為軍事用品即得免稅云云，核屬誤解，
20 被告否准原告之免稅申請，洵屬有據。

21 2.查軍用品免稅辦法係財政部依據關稅法第49條第3項授權訂
22 定之相關免稅範圍、品目、數量、限額、通關程序及其他應
23 遵循事項，以規範軍事機關或部隊進口武器、裝備等軍品申
24 辦免稅進口之依據，若屬依政府採購法辦理招標之案件，必
25 須依該辦法之第6條第2項、第7條及第8條規定辦理，符合授
26 權明確性原則。況租稅優惠係量能平等課稅原則之例外，故
27 必須符合法律及法律授權所訂定之法規命令規定，始得依法
28 享受租稅優惠(參照最高行政法院96年度判字第539號判決)。
29 軍用品免稅辦法第7條第1項規定之立法目的，係為避免得標
30 廠商以外之人利用軍用物品進口之名義，違法進口非軍用物
31 品，並藉此規避稅捐，此參同條第2項規定：「……軍事機

01 關發現與原申請進口不符者，應送請進口地海關處理。」即
02 明，核其規定並未逾越法律授權範圍及其立法目的，並無增
03 加法律所無之租稅義務或縮減法律所賦予之租稅優惠，與憲
04 法第19條規定之租稅法律主義不相違背。

05 3.本件國防部依政府採購法辦理之招標採購案，原告既為採購
06 案之得標廠商，依軍用品免稅辦法之規定享有向被告申請免
07 稅進口之利益，自應遵循該辦法之申請程序及免稅要件。本
08 件系爭貨物未以原告名義報運進口，核與軍用品免稅辦法規
09 定不符，被告否准原告本件免稅申請案，洵屬適法，並無違
10 誤。

11 (二)聲明：原告之訴駁回。

12 四、爭點：被告否准原告就系爭貨物免稅之申請，是否適法？

13 五、本院的判斷：

14 (一)前提事實：

15 爭訟概要欄所述之事實，為兩造所不爭執，並有陸軍後勤指
16 揮部109年5月11日陸後彈處字第1090008557號函暨軍用品採
17 購申請免徵口關稅及進口營業稅清單及國防部採購契約、協
18 議書、軍用品採購申請免徵關稅、進口、營業稅清單、進口
19 報單、原處分、訴願決定書等影本附卷（原處分卷第1-26、
20 28-30、31、32、33、69-78頁）可稽，堪認為真正。

21 (二)應適用之法令

22 1.關稅法第49條第1項第4款及第3項：「(第1項)下列各款進口
23 貨物，免稅：……四、軍事機關、部隊進口之軍用武器、裝
24 備、車輛、艦艇、航空器與其附屬品，及專供軍用之物資。
25 (第3項)第1項第2款至第6款、……所定之免稅範圍、品目、
26 數量、限額、通關程序及其他應遵行事項之辦法、前項但書
27 進口次數頻繁之認定，由財政部定之。」

28 2.加值型及非加值型營業稅法(下稱營業稅法)

29 (1)第9條第2款前段：「進口下列貨物免徵營業稅：……二、
30 關稅法第49條規定之貨物。」。

01 (2)第41條：「貨物進口時，應徵之營業稅，由海關代徵之；
02 其徵收及行政救濟程序，準用關稅法及海關緝私條例之規
03 定辦理。」

04 3.軍用品免稅辦法

05 (1)第1條：「本辦法依關稅法第49條第3項規定訂定之。」

06 (2)第3條前段：「軍事機關依政府採購法辦理採購，由得標
07 廠商進口……之軍品，……由國防部或其授權單位核轉進
08 口地海關申請免稅。」

09 (3)第5條：「軍事機關在國內採購業已繳稅進口之國外產
10 品，不得申請退稅。」

11 (4)第6條第1、2項：「(第1項)軍事機關進口軍用物品申請
12 免稅案件，應由國防部或其授權單位，備具報關單，詳列
13 進口物品名稱、件數、價格、用途及進口日期與地點，加
14 蓋機關印信，及其他進口必要文件，送請進口地海關，按
15 照本辦法所訂免稅條件審核決定。(第2項)依第3條規定
16 由得標廠商進口……申請免稅案件，採購軍品之軍事機關
17 應備具進口物品清單，詳列進口物品名稱、件數、價格及
18 用途、進口日期與地點，加蓋機關印信，及其他進口必要
19 文件，由國防部或其授權單位核轉進口地海關，按照本辦
20 法所訂免稅條件審核決定。」

21 (5)第7條：「(第1項)軍事機關依政府採購法辦理招標，由得
22 標廠商進口之軍品，應以得標廠商為進口人，進口報單並
23 應註明採購軍品之軍事機關及相關免稅依據。(第2項)前
24 項軍品於進口放行後，軍事機關發現與原申請進口不符
25 者，應送請進口地海關處理。」

26 (6)第8條：「(第1項)軍事機關依政府採購法辦理採購，由得
27 標廠商進口……之軍品，採購契約書上應書明得依關稅
28 法、……本辦法規定申請免稅。……(第2項)……國防部
29 或其授權單位核轉進口地海關申請免稅案件，應檢附書明
30 前項規定之採購契約書，……以供審查。」

(三)按營業稅法第9條第2款前段規定，關稅法第49條規定之貨物，免徵營業稅，同法第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。又依關稅法第49條第1項第4款規定可知，免稅之軍用進口貨品限於以軍事機關進口之特定軍備用品及其他經定義為「專供軍用之物資」，而軍用品免稅辦法第2條規定則臚列哪些係屬專供軍用之物品。然依其列舉之11項物品，尚無法從物品種類得以限定僅得供軍事機關使用，換言之，該等物品本質上亦得供非軍事機關使用。準此，免稅之標準並非專以客觀輸入之物品定之，而須同時配合進口之主體綜合認定，是以同辦法第2條、第3條及第6條復明定需限於以軍事機關名義進口、軍事機關依政府採購法辦理採購後由得標廠商進口或是國防部因特殊需要委託國內廠商進口之「專供軍用之物資」方始該當免稅要件。此即說明軍事機關進口非「專供軍用之物資」（軍用品免稅辦法第4條），或是軍事機關透過國內廠商購買他人進口之國外產品（同辦法第5條），甚或軍事機關所為之政府採購，得標廠商另委託其他國內廠商外購「專供軍用之物資」（同辦法第7條反面解釋），都不該當同辦法第2條規定所指軍事機關進口專供軍用物品之情況，自不符合免稅要件。由是觀之，關稅法第49條第1項第4款規定已明示軍用品進口免稅要件須就進口之主體與輸入之客體等事項綜合審認，而軍用品免稅辦法已就關稅法第49條第1項第4款規定所指「軍事機關進口」之要件作適度之擴張，容許軍事機關辦理政府採購後由得標廠商進口或是國防部因特殊需要委託國內廠商進口者，亦得肯認相當於「軍事機關進口」之要件，除此之外，都不該當軍事機關進口之要件。依此，非軍事機關依政府採購法辦理採購之國內廠商自國外進口物資，縱使輾轉交由軍事機關而實際專供作為軍用物資，軍事機關尚且不得依據軍用品免稅辦法第5條規定申請退稅，則得標廠商未以自己名義進口，而另輾轉委託其他國內廠商進口者，此與同辦法第5條

之採購流程並無明顯差異，自亦不該當免稅要件。參以同辦法第7條規範得標廠商進口之軍用物品，進口報單上之進口人應為得標廠商，不僅可確保得標廠商係依政府採購法相關規定履行，並可避免得標廠商以外之人利用軍用物品進口之名義，違法進口非軍用物品，或進口軍事用品後卻非實際供軍事機關使用，該規範亦符合關稅法授權目的，自無由任得標廠商逕以私契約變更進口人之理。綜此，軍用品免稅辦法確已依關稅法第49條第3項之授權制定其合於授權本旨之規範。乃原告主張軍用品免稅辦法第7條規定「由得標廠商進口之軍品，應以得標廠商為進口人」為免稅要件部分，違反上位階關稅法第49條第1項第4款規定及憲法第19條租稅法律主義，應不予援用云云，洵屬無據，不應採取。

(四)次按，「(第1項)人民因中央或地方機關對其依法申請之案件，於法令所定期間內應作為而不作為，認為其權利或法律上利益受損害者，經依訴願程序後，得向行政法院提起請求該機關應為行政處分或應為特定內容之行政處分之訴訟。(第2項)人民因中央或地方機關對其依法申請之案件，予以駁回，認為其權利或法律上利益受違法損害者，經依訴願程序後，得向行政法院提起請求該機關應為行政處分或應為特定內容之行政處分之訴訟。」為行政訴訟法第5條所明定。據此，提起課予義務訴訟之特別訴訟要件，須為「依法申請之案件」，係指原告就其請求行政機關作成之處分，曾經由行政程序向行政機關提出，經行政機關對其申請案自程序上或實體上予以全部或一部拒絕或不予理會者而言。又依軍用品免稅辦法第3條及第6條規定可知，軍事機關進口專供軍用物資而得申請免稅者，僅限於國防部或其授權單位始得向進口地海關提出免稅申請，至於其他人（如受委託之國內廠商或得標廠商等是）則無權向進口地海關提出免稅申請，其中軍用品免稅辦法第8條第2項規定係規定國防部或其授權單位向進口地海關提出免稅申請時所應具備之文書，尚不足以作為其他人得向進口地海關提出免稅申請之請求權依據。經

查，第三人陸軍後勤指揮部代理國防部依政府採購法辦理「廢彈處理中心委託民間經營案(契約案號：GI07005L003PE)」採購案，原告為得標廠商，後原告於履約過程另與第三人中租迪和公司簽訂協議書，由中租迪和公司負責購置並辦理系爭貨物進口之相關作業，嗣系爭貨物經中租迪和公司自瑞典進口通關後，原告乃以109年4月22日台超字第1090422001號函檢附相關文件，向陸軍後勤指揮部請求發給免稅證明，以利其向被告辦理退稅作業等語，爾後陸軍後勤指揮部即以109年5月11日陸後彈處字第1090008557號函檢附原告前函，並敘明原告委託中租迪和公司進口之系爭貨物，確屬其向原告委託承製專案所需軍用設備，爰請依關稅法第49條第1項第4款、軍用品免稅辦法第2條第1款、第8條第2項、營業稅法第9條第1項第2款等規定免徵進口關稅暨營業稅等事實，為兩造所是認，並有上開協議書、軍用品採購申請免徵關稅、進口、營業稅清單、原告109年4月22日函及陸軍後勤指揮部109年5月11日函等文件在卷(原處分卷第1至32頁)可證，應堪認定。佐諸被告原處分記載：「主旨：貴部代理國防部採購『廢彈處理中心委託民間經營(GI07005L003)』，申請進口所需物資『靜態銷毀爐系統』免稅乙案，復請查照。……」等語，足見陸軍後勤指揮部係以自己名義向被告提出免稅申請，原告並非本件申請案之申請人，原處分亦係針對申請人陸軍後勤指揮部為否准處分，僅副知原告。姑不論原告於實體法上是否具有申請軍用進口物品免稅之申請權(原告於本院言詞辯論期日表明其請求權依據為軍用品免稅辦法第8條規定，但該規定不足作為其提起本件訴訟之請求權基礎，已如前述)，其既未以自己名義向被告由行政程序提出請求作成處分，亦未經被告對其申請案自程序上或實體上予以拒絕或擱置，依上開規定及說明，自難謂被告對原告之「依法申請案件」為否准處分或怠為處分，原告並不符合提起課予義務訴訟之特別訴訟要件。又依原告訴之聲明：「(1)訴願決定及原處分均撤銷。(2)被告應就第三人陸軍後勤

01 指揮部109年5月11日陸後彈處字第1090008557號函將原告10
02 9年4月22日台超字第1090422001號函核轉予被告之免稅申
03 請，作成准予免稅之處分。」乃訴請判令被告對他人（陸軍
04 後勤指揮部）為授益處分(再核轉予原告)，惟原告並非系爭
05 貨物之進口人，已如前述，縱然原告與實際進口人中租迪和
06 公司簽訂協議書，最終負擔系爭貨物之所有進口稅捐，此亦
07 僅是私契約之價格轉嫁協議，並無法改變中租迪和公司方為
08 系爭貨物進口稅捐納稅義務人之主體性，原告並非上開申請
09 案所依據之實體法所保護權利或法律上利益歸屬主體(進口
10 人)，自亦難認其為利害關係人而有權利保護之必要。而原
11 告得否以自己名義申請系爭貨物免稅事宜，並進而提起訴願
12 及行政訴訟，要屬當事人適格與否之事項，為權利保護應具
13 備之固有條件，並不因訴願機關已為實體認定而有所改變，
14 併予敘明。

15 (五)退步言之，縱認上開陸軍後勤指揮部109年5月11日陸後彈處
16 字第1090008557號函核轉被告申請系爭貨物免徵進口稅及進
17 口營業稅，即屬原告對於系爭貨物免稅之申請。然依軍用品
18 免稅辦法第3條但書及第7條第1項均規定，進口人應以得標
19 廠商或國防部因特殊需要而受託之國內廠商為限，該規定為
20 進口主體之免稅要件。然查，原告雖具有得標廠商身分，但
21 非系爭貨物報運進口之人乙節，已如前述，且經被告以109
22 年7月14日高普業一字第1091015803號函詢，並據國防部109
23 年7月29日國採驗結字第090161935號函復：「旨案得標廠商
24 為台超科技股份有限公司，本部不同意變更為中租迪和股份
25 有限公司」等語(原處分卷第64-67頁)。故本件進口人顯非
26 得標廠商，與軍用品免稅辦法第7條第1項所定免稅主體要件
27 不符，被告據此否准原告之申請，亦難指為違法。且查，系
28 爭貨物之國防部採購契約GI07005L003之計畫清單(18)備註
29 第17項免稅條款(3)約定：「乙方(即原告)計畫依前述規定
30 申辦相關之稅捐，其進口報單進口人應為乙方，並應註明甲
31 方代理人軍事機關名稱及相關免稅依據，……所有因逾期申

請、因資料撰寫錯誤或申請進口品項不符相關免稅條款規定，導致無法申辦或不及申辦而衍生之費用或稅捐概由乙方負責，且不得據以提出增加契約債款或另行求償之要求。」等語（原處分卷第8至9頁），原告於爭取採購標案時即應知悉，應以自身為進口人申報系爭貨物之進口始符合軍用進口品免稅之規定，是原告主張系爭貨物符合免稅規定等語，並無可採。

(六)綜上所述，原告前揭主張，均不可採，被告原處分於法並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合，原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。本件事證已臻明確，兩造其餘主張及陳述，經核於判決結果不生影響，爰不逐一論列，附此敘明。

六、結論：原告之訴為無理由。

中 華 民 國 111 年 1 月 20 日

高雄高等行政法院第三庭

審判長法官 吳 永 宋

法官 孫 奇 芳

法官 林 彥 君

以上正本係照原本作成。

一、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

二、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）

三、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	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。

01

委任律師為訴訟代理人	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 1 月 20 日

03

書記官 謝廉縈