

最 高 行 政 法 院 判 決

109年度上字第1032號

上 訴 人 美藍雷股份有限公司

代 表 人 莊坤炎

訴訟代理人 劉建忠 會計師

被 上 訴 人 財政部南區國稅局

代 表 人 盧貞秀

上列當事人間貨物稅事件，上訴人對於中華民國109年8月6日高雄高等行政法院109年度訴字第53號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、上訴人於民國105年12月間進口日本產製螺旋式冷凍壓縮機組、螺旋式冷凝機組及鈹式自動儲冰庫等共10臺，安裝於其柳營肉品廠。上訴人於107年10月30日（被上訴人收文日）具函，並迭次補充相關資料，主張用途係為冷凍倉庫製冷及現場分切出貨包裝作業區之用，申請核發免徵貨物稅證明。被上訴人派員勘驗及審核結果，以108年8月23日南區國稅新營銷售字第10880123558號函（下稱原處分）核定其中機器編號B7482及B7484之螺旋式冷凍壓縮機組MCF125L-W（原判決誤植為MCF125L-M。下稱系爭設備）非供冷藏及冷凍用途；而螺旋式冷凝機組HCS-90L-PR4I-01（機器編號B6867）因部分用於小分切室及浸漬室供一般空調，核算免徵貨物稅比率94.76849%；其餘7臺准予核發免徵貨物稅證明。上訴人就系爭設備否准核發免徵貨物稅證明書部分不服，循序提起行政訴訟。經原審判決駁回，乃提起本件上訴。

01 二、上訴人起訴主張及被上訴人於原審之答辯均引用原判決所
02 載。

03 三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：(一)依貨物稅
04 條例第11條第1項第1款、第3款及中央系統型及汽車冷暖氣
05 機貨物稅折算課徵辦法第2條等規定可知，凡購入以電力控
06 制及調整特定區域內空氣溫度之冷氣設備，包含供中央系統
07 型冷氣機使用之主機或冷媒壓縮機，原則都應課徵貨物稅，
08 如可被歸類為電冰箱者，則按貨物稅條例第11條第1項第1款
09 規定課徵，其餘則按同條項第3款規定課徵，僅於其例外符
10 合中央系統型及汽車冷暖氣機貨物稅折算課徵辦法第5條第1
11 項規定要件時，得免課貨物稅。其次，綜觀中央系統型及汽
12 車冷暖氣機貨物稅折算課徵辦法第5條第1、2項規定，供中
13 央系統型冷氣機使用之主機或冷媒壓縮機，之所以得例外申
14 請免稅，並非機器設備本身，機器設備本身依母法規定本即
15 為課稅對象，而是對該機器設備裝置特定之使用方式（僅供
16 冷凍冷藏）所致，且申請人若事後將該機器設備變更既有使
17 用方式而未繼續為向來之使用方式時，依同辦法第5條第2項
18 規定，都構成重新回復課稅之原則。抑且，中央系統型及汽
19 車冷暖氣機貨物稅折算課徵辦法第5條第1項所規範機器設備
20 之特別使用方式（即供冷凍冷藏使用），本質與貨物稅條例
21 第11條第1項第1款所指電冰箱設備相當，立法者之所以對前
22 者免稅，其用意係為促進產業發展並減輕其生產成本之負擔，
23 則申請人欲申請免稅，理應證明其已將該機器設備裝置
24 符合法規之特定使用方式，並經稽徵主管機關勘驗屬實核發
25 證明文件始可。(二)依冷凍空調業管理條例之規定可知，冷
26 凍空調業業務均與以電力或其他法定能源調控特定區域內空
27 氣溫度之冷氣設備有關，而該項設備關於以電力調控特定區
28 域內空氣溫度之冷暖氣機部分，即為貨物稅條例第11條第1
29 項第3款規定之課稅標的。是縱使中央系統型及汽車冷暖氣
30 機貨物稅折算課徵辦法第5條第1項未明文規範何謂「冷凍冷
31 藏設備」，中央系統型及汽車冷暖氣機貨物稅折算課徵辦法

第5條第1項之規範標的包含於冷凍空調業管理條例規範標的範圍內，則冷凍空調業管理條例如何定義冷凍空調之設備，自應為中央系統型及汽車冷暖氣機貨物稅折算課徵辦法所參照。依冷凍空調業管理條例第4條第1至3款規定觀之，冷氣設備可分為冷凍、冷藏及空氣調節等三種作用，以攝氏溫度控制為區分，設計方式得執行其一或兼具數種作用；又該條第1、2款對冷凍、冷藏之定義，與一般市場流通使用之電冰箱作用相當，第3款對空氣調節之定義，則與一般市售之冷暖氣機無異。依此，中央系統型及汽車冷暖氣機貨物稅折算課徵辦法第5條第1項既已明文限定僅裝置作冷凍冷藏設備使用者，方得免課貨物稅，即已說明冷氣設備若裝置作空氣調節設備使用者，就不屬該規定之免稅範疇，此即表明立法態度及其免稅切割線之所在。(三)上訴人於105年12月間進口日本產製螺旋式冷凍壓縮機組、螺旋式冷凝機組及鈹式自動儲冰庫等共10臺，並以其為貨物稅條例第11條之電器類課稅標的先行完納貨物稅，隨後安裝於其柳營土雞屠宰肉品廠。嗣上訴人安裝完竣後，隨即於107年至108年間迭次補陳申請書及設備用途說明書，請求被上訴人核發上開機器設備非供冷暖氣機使用之證明書。系爭設備原本即屬貨物稅條例第11條第1項第3款及中央系統型及汽車冷暖氣機貨物稅折算課徵辦法第2條之課稅標的，上訴人並已於該等設備進口後先行完納貨物稅，則上訴人申請被上訴人現場勘驗以核發非屬冷暖氣機證明書，即係依中央系統型及汽車冷暖氣機貨物稅折算課徵辦法第5條第1項第2款規定提出本件申請，以便再申請退還先前已繳納之貨物稅，是上訴人自須以該等冷氣設備裝置方式確實作為作冷凍冷藏使用始可。然觀諸本件查證事實，上訴人上開購入同屬螺旋式冷凍壓縮機組（型號為MCF125LE-W或MCF125L-W）者共6臺，其中機器編號B7463、B7461、B7467、B7465裝置於其上開工廠三樓機房，供作製冰箱及冰水器使用；另將系爭設備裝置於上開工廠二樓機房，供作內臟室（+15℃）、後處理區（+12℃）及產品分類區（+1

2°C) 使用。嗣被上訴人依上訴人本件之申請，於108年6月10日至上訴人上開工廠勘查時，系爭設備裝置之工作區室溫為10至15度（產品分類區及後處理區）及15至20度（內臟室）之間，有明顯可見之出風口，並有工作人員在室內工作等事實，亦為兩造所是認。又依上訴人與訴外人台灣前川股份有限公司（下稱前川公司）簽訂之安裝工程合約書，亦表明包裝區、分切室、產品分類區、內臟區、出貨區均屬空調系統，產品分類區空調系統溫度在攝氏12度至15度之間、內臟區空調系統溫度為攝氏20度內、包裝區空調系統溫度在攝氏12度至15度之間。準此可知，上訴人本次進口之6臺螺旋式冷凍壓縮機組，除系爭設備外，係供作製冰箱及冰水器使用，符合冷凍空調業管理條例第4條第1、2款規定之冷凍、冷藏要件；至於系爭設備裝置使用於上訴人廠房之產品分類區、後處理區及內臟室，不僅經安裝廠商定義為空調系統，其溫度設定亦均高於冷凍空調業管理條例第4條第1、2款規定之溫度上限，而屬同條例第4條第3款規定之空氣調節設備，則系爭設備顯非裝置作冷凍冷藏使用，自不該當中央系統型及汽車冷暖氣機貨物稅折算課徵辦法第5條第1項規定之免稅要件。從而，被上訴人以系爭設備不符合中央系統型及汽車冷暖氣機貨物稅折算課徵辦法第5條第1項第2款規定，以原處分否准上訴人就系爭設備部分核發非供冷氣機使用之證明，自屬適法等語，判決駁回上訴人在原審之訴。

四、本院按：

（一）貨物稅條例第11條第1項第3款規定：「電器類之課稅項目及稅率如左：……三、冷暖氣機：凡用電力調節氣溫之各種冷氣機、熱氣機等均屬之，從價徵收百分之20；其由主機、空調箱、送風機等組成之中央系統型冷暖氣機，從價徵收百分15。」依貨物稅條例第11條第3項規定授權訂定之中央系統型及汽車冷暖氣機貨物稅折算課徵辦法第5條第1項第2款規定：「廠商以進口及國內產製之主機或壓縮機裝置冷凍冷藏設備，經有關主管機關證明並非屬於冷暖氣機者，准予免

01 稅，其申請免稅或退稅事宜，依左列規定辦理：……二、
02 廠商以已繳納貨物稅之主機或冷媒壓縮機，裝置冷凍冷藏設
03 備申請退稅者，應於完工後由廠商向裝置所在地之主管稽徵
04 機關申請勘驗，經勘驗屬實，核發證明文件後，由廠商檢附
05 該項證明文件連同完稅照或繳稅之憑證，向原課徵貨物稅之
06 機關申請退稅或發還保證金。」可知，凡購入以電力調節氣
07 溫之各種冷氣機，包含供中央系統型冷氣機使用之主機或冷
08 媒壓縮機，原則都應課徵貨物稅，僅於其例外符合中央系統
09 型及汽車冷暖氣機貨物稅折算課徵辦法第5條第1項規定要件
10 時，得免課貨物稅。即以進口主機或壓縮機裝置冷凍冷藏設
11 備，經有關主管機關證明並非屬於冷氣機者，准予免稅，其
12 申請免稅事宜，應於完工後由廠商向裝置所在地之主管稽徵
13 機關申請勘驗，經勘驗屬實，核發證明文件。是以，有關電
14 器類產品認定是否屬於貨物稅冷氣機之課稅範圍，係以電力
15 調節溫度為認定標準，而主機或壓縮機則以其最終裝置設備
16 之使用用途，核認貨物稅之徵免。中央系統型及汽車冷暖氣
17 機貨物稅折算課徵辦法第5條第1項固未明文規定何謂冷凍冷
18 藏設備，惟參以冷凍空調業管理條例第4條第1款至第3款規
19 定，所規範冷凍冷藏設備、空氣調節設備均與以電力調控特
20 定場域內空氣溫度之設備有關，該規範所指冷凍係可降低溫
21 度至攝氏零度以下之設備、冷藏係可降低溫度至攝氏零度以
22 上拾度以下之設備，則冷凍空調業管理條例所定義之冷凍冷
23 藏設備規定於此當可資參照。原判決就此部分之見解，尚無
24 違誤。上訴意旨主張：中央系統型及汽車冷暖氣機貨物稅折
25 算課徵辦法第5條規定「裝置冷凍冷藏設備，……非屬於冷
26 暖氣機者，准予免稅」，其重點在「非屬冷暖氣機者」，原
27 判決卻以該設備需專供作為冷凍、冷藏使用始得免稅，違反
28 租稅法律主義云云，指摘原判決違法，並非可採。

29 (二)經查，上訴人所購置之系爭設備，安裝於其柳營土雞屠宰肉
30 品廠二樓機房，供作內臟室(+15℃)、後處理區(+12℃)
31 及產品分類區(+12℃)使用。而其與第三人前川公司簽訂

之安裝工程合約書亦表明包裝區、分切室、產品分類區、內臟區、出貨區均屬空調系統，產品分類區空調系統溫度在攝氏12度至15度之間、內臟區空調系統溫度為攝氏20度內、包裝區空調系統溫度在攝氏12度至15度之間。嗣安裝完竣後，上訴人隨即於107年至108年間迭次補陳申請書及設備用途說明書，請求被上訴人派員至現場實地勘驗，以為核發上開機器設備非供冷暖氣機使用之證明書。被上訴人於108年6月10日現場勘查時，系爭設備裝置之工作區室溫為10至15度（產品分類區及後處理區）及15至20度（內臟室）之間，有明顯可見之出風口，並有工作人員在室內工作等情，為原判決依法確定之事實。系爭設備裝置使用於上訴人之廠房之產品分類區、後處理區及內臟室，其不僅經安裝廠商定義為空調系統，其溫度設定亦均高於冷凍空調業管理條例第4條第1、2款規定之溫度上限，則系爭設備顯非裝置作冷凍冷藏使用，自不該當中央系統型及汽車冷暖氣機貨物稅折算課徵辦法第5條第1項第2款規定之免稅要件。原判決認被上訴人以系爭設備不符合中央系統型及汽車冷暖氣機貨物稅折算課徵辦法第5條第1項第2款規定，以原處分否准上訴人就系爭設備部分核發非供冷氣機使用之證明，係屬適法之處置，洵屬有據。原判決並就上訴人所主張系爭設備以鹵水調整濃度方式達到溫度設定變更之效果，並非專以電力調控溫度，即非貨物稅條例第11條第1項第3款所指之冷暖氣機之爭執，何以不足採取，予以指駁，並無違誤。上訴意旨再就原審取捨證據、認定事實之職權行使，及已詳為論斷之事項，主張：系爭設備安裝於封閉式員工作業肉品分切區，為工業生產線，係為冷藏使用，以便保持肉品新鮮衛生，惟原審將工廠生產線冷凍機與「高級消費品」冷氣機視作相同而課徵貨物稅，違反平等原則云云，以其主觀之見解，指摘原判決違法，並無可採。

（三）本件上訴人向被上訴人申請核發免徵貨物稅證明，經被上訴人予以駁回，循序提起行政訴訟，主張被上訴人應准予核

發，核其正確之訴訟類型應為課予義務訴訟，上訴人僅為撤銷訴願決定及原處分之聲明，原審未予闡明為正確之聲明雖有未洽，然因上訴人即使為正確之聲明，仍應駁回其請求，原審未為闡明與駁回之結論無影響，是原判決仍應維持。

(四)綜上所述，原判決以訴願決定及原處分均無違誤，予以維持，而駁回上訴人在原審之訴，並無違誤。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

五、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 110 年 8 月 19 日

最高行政法院第二庭

審判長法官 吳 東 都

法官 陳 秀 嫻

法官 王 俊 雄

法官 林 妙 黛

法官 胡 方 新

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 110 年 8 月 19 日

書記官 張 玉 純