

最 高 行 政 法 院 判 決

112年度上字第534號

上 訴 人 財政部關務署基隆關

代 表 人 張世棟

訴訟代理人 林佩儀

輔助參加人 財政部賦稅署

代 表 人 宋秀玲

被 上 訴 人 新富群開發股份有限公司

代 表 人 陳妍安

上列當事人間貨物稅事件，上訴人對於中華民國112年6月8日臺北高等行政法院111年度訴字第1254號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

一、原判決廢棄。

二、被上訴人在第一審之訴駁回。

三、第一審及上訴審訴訟費用均由被上訴人負擔。

理 由

一、緣和泰汽車股份有限公司（下稱和泰公司）於民國110年11月16日向上訴人報運自日本進口及產製之西元2022年TOYOTA汽車1輛（進口報單號碼：第AB/10/A55/21186號，項次13，車身號碼：000000000000000000，下稱系爭車輛），並於同年12月17日完納貨物稅新臺幣（下同）537,705元。嗣訴外人陳彥豪（下稱陳君）於同年11月28日向北都汽車股份有限公司（下稱北都公司）購買系爭車輛，並於同年12月30日轉售予被上訴人。被上訴人於同年12月9日將系爭車輛復運出口（出口報單號碼：第AA/10/365/W0027號），另於111年1月22日（上訴人收文日期）提出申請書向上訴人申請退還貨物

01 稅，主張系爭車輛僅領牌照即註銷，未經使用，並檢附出口
02 報單、汽車新領牌照登記書、汽車繳銷登記書、汽車買賣契
03 約書等文件供核。經上訴人審認，因被上訴人未檢具陳君售
04 予被上訴人之統一發票，且買賣契約書未載明貨價含貨物
05 稅，與財政部77年8月18日台財稅第770261481號函（下稱77
06 年8月18日函釋）及106年5月5日台財稅字第10604569050號
07 令（下稱106年5月5日令釋）意旨不符，遂以111年5月9日基
08 普里字第1111012512號函（下稱原處分），否准其申請。被
09 上訴人不服，循序提起本件行政訴訟，並聲明：1.訴願決定
10 及原處分均撤銷。2.上訴人應依被上訴人111年1月22日之申
11 請，作成退還被上訴人537,705元貨物稅之行政處分。經原
12 判決將訴願決定及原處分均撤銷；並判命上訴人應依被上訴
13 人111年1月22日之申請，作成退還被上訴人537,705元貨物
14 稅之行政處分。上訴人不服，遂提起本件上訴。

15 二、被上訴人起訴主張及上訴人於原審答辯均引用原判決所載。

16 三、原判決撤銷訴願決定及原處分，並命上訴人應依被上訴人11
17 1年1月22日之申請，作成退還被上訴人537,705元貨物稅之
18 行政處分，係以：系爭車輛進口時已納貨物稅且未經使用，
19 嗣後隨即運銷國外，已符合貨物稅條例第4條第1項第1款申
20 請退還貨物稅之要件，然上訴人否准被上訴人退稅之申請，
21 無非係援引財政部106年5月5日令釋為憑，並稱被上訴人無
22 法提出向出賣人陳君購買系爭車輛之統一發票收執聯正本
23 （或電子發票證明聯），無從證明貨物稅之負擔已移轉予被
24 上訴人云云。惟查，財政部基於平等原則乃作成77年8月18
25 日函釋，係財政部就其所屬關稅局執行退還原納貨物稅工
26 作，所為之細節性、技術性規定，與貨物稅條例等相關規定
27 並未違背。但財政部本於77年8月18日函釋意旨，繼而引伸
28 作成106年5月5日令釋，此令釋第2點將進口車輛輸出人未能
29 取具貨物稅稽徵規則第71條規定及財政部77年8月18日函釋
30 有關外銷貨物申請退稅應檢具之完稅證明書，逕限定以「載
31 明貨價含貨物稅之買賣合約書正本、統一發票收執聯正本

（或電子發票證明聯）及出口報單出口證明用聯」為替代，卻未詳予論究輸出人自非營業人購買車輛時是否有取具統一發票之可能，任意增加外銷貨物原納貨物稅退還之要件，無端限縮貨物稅條例第4條第1項第1款規定所賦予納稅人得申請退稅之權利，實有違反租稅法律主義，故為原審所不採。再者，倘若廠商進口已納貨物稅貨物，事後運銷國外且未經使用，符合貨物稅條例第4條第1項第2款申請退還貨物稅之要件，申請退稅者如為產製廠商或進口商時，出具完稅照固無任何困難，惟於本件情形，系爭車輛進口後係經歷多次交易，始再經被上訴人運銷國外，如強令其出具完稅照始能申請退稅，實屬強人所難。又被上訴人於111年1月22日向上訴人申請退稅時，已檢附系爭車輛出口報單、汽車新領牌照登記書、汽車繳銷登記書及北都公司開立電子發票、陳君與被上訴人訂立汽車買賣合約等文件，證明系爭車輛並未在國內消費使用，且已運銷國外之事實，復於訴願階段依原處分所載，補具載明貨價含貨物稅之汽車買賣契約書，足以證明被上訴人為最終負擔貨物稅且未經使用即運銷國外，而為有權申請退還貨物稅之人，其所為本件申請自屬有據。上訴人主張被上訴人未能取具前手非營業人陳君出售系爭車輛予被上訴人之統一發票，證明貨物稅負擔移轉予被上訴人，而否准被上訴人退稅云云，難認可採。末以，輔助參加人固另稱依貨物稅條例規定，納稅義務人為請求退稅之權利人，並得授權第三人代為行使退稅請求權，被上訴人既非系爭車輛貨物稅之納稅義務人，自無權行使退稅請求權等語。惟查，本件納稅義務人和泰公司既已透過貨價將貨物稅轉嫁由買賣交易之後手負擔，故本件最終實質負擔貨物稅之人為被上訴人，是以，倘系爭車輛事後符合申請退還貨物稅之請求權要件，依法自應已移轉由被上訴人承受，納稅義務人和泰公司對於被上訴人是否申請退稅，顯非利害相關，亦無何權利可資行使主張，自無出具授權書之餘地。況從被上訴人申請退稅時所提供買賣契約等文件，既足以證明貨價包含貨物稅，其為

01 實際負擔貨物稅者，依法自得為請求退還貨物稅之權利人，
02 輔助參加人雖援引財政部106年5月5日令釋陳稱貨物稅退稅
03 請求權主體為繳納貨物稅之納稅義務人，納稅義務人得委託
04 第三人代理其退稅，第三人可持納稅義務人之退稅同意書、
05 相關出口文件申請辦理退稅。106年5月5日令釋意旨為實務
06 上便利，允許只要取具納稅義務人之發票，就可以認定受到
07 退稅請求權人同意之意思表示，而可以認定有退稅請求權云
08 云，顯未慮及納稅義務人如已將貨物稅轉嫁由他人負擔，縱
09 貨物事後因運銷國外符合退稅要件，就此退稅債權亦應已轉
10 讓由貨物買受人承受，納稅義務人就申請退還貨物稅乙節其
11 實事不關己，亦無何權利可資主張，至第三人如何證明己為
12 最終負擔貨物稅而為有權請求退稅者，買賣合約或發票等固
13 均為可能之方式，然於自非營業人購買貨物無法取得統一發
14 票之情形，如非無其他可能證明之方法可資替代，例如本件
15 情形，依買賣合約即可認定時，即無強令要求其出具發票之
16 必要。從而，輔助參加人前開情詞無端限縮貨物稅條例第4
17 條第1項第1款規定所賦予人民得申請退稅之權利，要難採憑
18 等語。

19 四、本院查：

20 （一）貨物稅乃針對特定之貨物課徵之稅捐。由於一般貨物已經
21 課徵一般消費稅之營業稅，如再加徵貨物稅，勢必造成重
22 複負擔，且針對少數特種貨物課稅，難免違反平等原則之
23 疑慮，因此，貨物稅之課徵除了獲得國家財政收入目的之
24 外，並應另外具有公益原則之其他社會政策目的。各國選
25 擇貨物稅之課稅貨物標準，不外是對於奢侈品課稅（例如
26 珠寶、汽車等），以謀求平均社會財富之目的；或對於有
27 害國民健康之產品（例如菸、酒等）加以課徵，以達到
28 「寓禁於徵」減少消費之目的；或基於節約能源、減少對
29 於環境污染而對於相關產品（例如汽車、機車、油品類
30 等）加以課稅，以達到「外部成本內部化」之目的。也因
31 為貨物稅之課徵有上開立法目的，縱然上開貨物並非在我

01 國境內生產或製造，而是自國外進口，基於稅捐中立性原
02 則應使其間負擔平等，貨物稅條例第1條遂規定：「本條
03 例規定之貨物，不論在國內產製或自國外進口，除法律另
04 有規定外，均依本條例徵收貨物稅。」

05 (二) 依稅捐稽徵法第35條之1規定：「國外輸入之貨物，由海
06 關代徵之稅捐，其徵收及行政救濟程序，準用關稅法及海
07 關緝私條例之規定辦理。」貨物稅條例第23條第2項規
08 定：「進口應稅貨物，納稅義務人應向海關申報，並由海
09 關於徵收關稅時代徵之。」相對於增值型營業稅係按每個
10 銷售階段增值額，據以計算銷項稅額減去進項稅額而課徵
11 之多階段增值稅之消費稅，貨物稅之計算及課徵方式則係
12 採用貨物在產製出廠或進口時，按銷售價格計算課徵而為
13 單階段之毛額型消費稅。因貨物稅為單階段之毛額型消費
14 稅之故，立法者為確保貨物稅稅捐債權之實現，必須選擇
15 一個最容易掌握稅源之時點。現行實證法之立法抉擇選在
16 應課貨物稅之貨物「出廠」時或「進口」時，而非「銷
17 售」時（同條例第23條第1項規定參照），提前課徵時點
18 以確保貨物稅稅捐債權之實現。不過貨物稅同樣為間接
19 稅，稅捐之實質負擔人終必是貨物之最終消費者。而選擇
20 出廠時或進口時即課徵貨物稅，就必須考量「如果出廠或
21 進口後沒有實際銷售行為，該已納之稅款即無法轉嫁予消
22 費者」等因素，而有對應之退稅規範機制，以符合量能課
23 稅原則之規範要求（本院105年度判字第215號判決類似見
24 解可資參照）。貨物稅條例第4條第1項第1款規定：「已
25 納或保稅記帳貨物稅之貨物，有下列情形之一者，退還原
26 納或沖銷記帳貨物稅：一、運銷國外。」即是為反映稅捐
27 負擔平等之量能課稅原則之例外規定。

28 (三) 經查和泰公司於110年11月16日向上訴人報運自日本進口
29 及產製之系爭車輛，並於同年12月17日完納稅費。嗣訴外
30 人陳君於同年11月28日向北都公司購買系爭車輛，並於同
31 年月30日轉售予被上訴人。被上訴人於同年12月9日將系

01 爭車輛復運出口，另於111年1月22日（上訴人收文日期）
02 提出申請書向上訴人申請退還貨物稅，主張系爭車輛僅領
03 牌照即註銷，未經使用等情，為原審依職權調查證據認定
04 之事實，核與卷內資料相符，自得為本件判決之基礎。

05 （四）貨物稅乃對國內產製或自國外進口之貨物，於貨物出廠或
06 進口時課徵之稅捐，為境內消費稅性質，倘若廠商進口時
07 已納貨物稅之貨物，事後運銷國外，出口時如檢具完稅照
08 報驗，查明該批貨物於進口時確已完稅，且未經使用，足
09 證並未在國內消費使用者，始可申請退還已納貨物稅（本
10 院109年度判字第461號判決參照）。申言之，因貨物稅屬
11 境內消費稅，進口貨物如未流通進入國內消費市場使用，
12 旋即運銷國外者，不納入課稅範圍，已繳納之貨物稅，始
13 得申請退還。本件依原判決認定之事實，系爭車輛進口
14 時，由進口商和泰公司繳納貨物稅；進口後，由進口廠商
15 和泰公司之經銷商北都公司，於110年11月28日以有償移
16 轉之方式，出售予訴外人陳君，陳君已領取汽車牌照，陳
17 君復於110年11月30日出售予被上訴人，並將已領車牌繳
18 銷，是其等於境內買賣系爭車輛，已屬境內消費行為，系
19 爭車輛透過買賣行為而業已進入本國市場為消費，自無適
20 用貨物稅條例第4條第1項第1款規定，未經國內消費使用
21 而運銷國外，而得據以申請退還已繳貨物稅之餘地。亦無
22 庸再論究被上訴人並非貨物稅之納稅義務人，能否因輾轉
23 買賣系爭車輛而承受請求退還貨物稅稅款之權利。原判決
24 認本件符合貨物稅條例第4條第1項第1款規定，核有適用
25 法規不當之判決違背法令。

26 （五）又課予義務訴訟，法院必須就原告所主張之請求權是否存
27 在為審判。此與撤銷訴訟，法院僅係就原處分是否違法而
28 侵害原告權利之事實而為審判不同。故而，人民申請行政
29 機關作成特定處分，苟其要件不備，經法院審認請求行政
30 機關作成特定處分之權利並不存在，就其所提起之課予義
31 務訴訟，即應為全部敗訴之判決，不因行政機關駁回申請

或不作為之理由是否正確而有所異。原處分以被上訴人未能檢具訴外人陳君售予被上訴人之統一發票，不符退稅要件，而否准被上訴人退還貨物稅款之申請，所持理由雖非正確，但因本件並不符合貨物稅條例第4條第1項第1款退稅要件，已如前述，被上訴人起訴請求上訴人作成退還貨物稅款處分之權利並不存在，其提起課予義務訴訟為無理由，應為全部敗訴之判決。

（六）綜上所述，原判決既有前開所述之違法，且違法情事足以影響判決結果，上訴人指摘原判決違背法令，求予廢棄，為有理由；且依原審確認之事實，本院已可自為判決，爰將原判決廢棄，並駁回被上訴人在第一審之訴。

五、據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第256條第1項、第259條第1款、第98條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 113 年 6 月 20 日

最高行政法院第一庭

審判長法官 胡 方 新

法官 林 玫 君

法官 李 玉 卿

法官 張 國 勳

法官 洪 慕 芳

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 113 年 6 月 20 日

書記官 張 玉 純