

最 高 行 政 法 院 判 決

112年度上字第537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

被 上 訴 人 萬軍汽車有限公司

代 表 人 尤華瑋

訴訟代理人 黃文祥 律師

上列當事人間貨物稅事件，上訴人對於中華民國112年6月15日臺北高等行政法院111年度訴字第565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9月22日向上訴人報運自日本進口LEXUS汽車1輛（年份：西元2022年，下稱系爭車輛，進口報單號碼：第AB/10/A55/21501號，項次18）。上訴人以先放後稅扣額度方式通關放行。和泰公司於同年10月15日繳納貨物稅新臺幣（下同）62萬4,370元。陳林敏足（下稱陳君）於110年10月1日以362萬元向豐田汽車大臺北地區經銷商北都汽車股份有限公司南港第二分公司（下稱北都公司）購買系爭車輛，於同年月13日領取牌照後，隨即於同年月14日以362萬元轉售被上訴人，並註銷牌照。被上訴人於同年月21日將系爭車輛復運出口（出口報單號碼：第AW/10/287/E1687號），並於同年11月17日（上訴人收文日期）向上訴人申請退還系爭車輛之貨物稅。上訴人審查結果，以被上訴人未檢具陳君出售系爭車輛予被上訴

人之統一發票，以及買賣契約書未載明貨價含貨物稅，不符財政部77年8月18日台財稅字第770261481號函（下稱77年8月18日函）及106年5月5日台財稅字第10604569050號令（下稱106年5月5日令）意旨，於是以110年11月30日基普里字第1101042865號函否准被上訴人之申請（下稱原處分）。被上訴人不服，循序提起本件行政訴訟，並聲明：1.訴願決定及原處分均撤銷。2.上訴人應依被上訴人110年11月17日之申請，作成准予退還系爭車輛原納貨物稅62萬4,370元的行政處分。經原判決將訴願決定及原處分均撤銷；並判令上訴人應依被上訴人110年11月17日之申請，作成准予退還貨物稅62萬4,370元之行政處分。上訴人不服，遂提起本件上訴。

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。

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110年11月17日之申請，作成准予退還貨物稅62萬4,370元之行政處分，係以：系爭車輛是由和泰公司於110年9月22日自日本報運進口，和泰公司已於同年10月15日繳納系爭車輛之貨物稅62萬4,370元。陳君於110年10月1日以362萬元向北都公司購買系爭車輛，買賣契約第4條載明買賣價金包括進口關稅、貨物稅、營業稅等稅費。陳君於同年10月13日領取系爭車輛之牌照後，隨即於同月14日辦理繳銷牌照，並於同日以同一價格即362萬元將系爭車輛轉售被上訴人，且系爭車輛的里程數僅有3點多公里。又陳君與被上訴人間汽車買賣合約書已貼用印花稅票，並記載交易價格包括貨物稅、營業稅。被上訴人於同年10月21日將系爭車輛運銷出口。是以，系爭車輛於進口時確已由納稅義務人即和泰公司繳納貨物稅，且該貨物稅已透過北都公司與陳君，以及陳君與被上訴人間之交易最終轉嫁由被上訴人承受，且系爭車輛之里程數極低，可評價為未經使用，上訴人就此亦表示認同，被上訴人也已將系爭車輛運銷出口，應認系爭車輛已符合貨物稅條例第4條第1項第1款規定辦理退稅之要件。上訴人雖援引財政部77年8月18日函及106年5月5日令，以被上訴人未能提出

完稅照，或進口與貨物稅完稅證明書，或統一發票收執聯正本，或電子發票證明聯為由，作成原處分，否准被上訴人的退稅申請。然財政部上開解釋函令限定出口商僅能以特定之證據方法證明貨物稅條例第4條第1項第1款規定之退稅要件事實，有違法律保留原則及平等原則，在此範圍內，法院不予適用。又財政部112年3月1日台財稅字第00000000000號函雖表示被上訴人報運出口之系爭車輛是向非進口人之陳君承購，陳君既非系爭車輛貨物稅之納稅義務人，沒有106年5月5日令之適用，亦不生以相關證明文件而得代為行使退稅請求權的疑義等語。但稽徵實務上，進口商（如本件和泰公司）進口車輛委由經銷商（如本件北都公司）出售予其他得開立統一發票的營業人（相當於本件陳君之地位，差別僅在於陳君無法開立統一發票），於該營業人將車輛轉售第三人（如本件被上訴人）時，只要該車輛進口時確已完納貨物稅，且後續交易價格含括貨物稅，可認貨物稅已實際轉嫁由終端之第三人承擔，車輛未經使用，第三人即運銷國外者，仍允該第三人辦理退稅，並未因該第三人非直接向進口商購買車輛而不允第三人申辦退稅，有被上訴人提出之多筆退稅實例可以佐證。況被上訴人既已實際承擔系爭車輛之貨物稅之稅捐負擔，且系爭車輛未經使用即運銷國外，已符合貨物稅條例第4條第1項第1款要件，於該條款沒有明確規定僅限於繳納貨物稅之進口人或直接與進口人交易的營業人始能申辦退稅的情況下，亦無法如財政部112年3月1日台財稅字第00000000000號函為限縮性之解釋。因此，前引函文內容並不可採等語。

四、本院查：

- （一）貨物稅乃針對特定之貨物課徵之稅捐。由於一般貨物已經課徵一般消費稅之營業稅，如再加徵貨物稅，勢必造成重複負擔，且針對少數特種貨物課稅，難免違反平等原則之疑慮，因此，貨物稅之課徵除了獲得國家財政收入目的之外，並應另外具有公益原則之其他社會政策目的。各國選

01 擇貨物稅之課稅貨物標準，不外是對於奢侈品課稅（例如
02 珠寶、汽車等），以謀求平均社會財富之目的；或對於有
03 害國民健康之產品（例如菸、酒等）加以課徵，以達到
04 「寓禁於徵」減少消費之目的；或基於節約能源、減少對
05 於環境污染而對於相關產品（例如汽車、機車、油品類
06 等）加以課稅，以達到「外部成本內部化」之目的。也因
07 為貨物稅之課徵有上開立法目的，縱然上開貨物並非在我
08 國境內生產或製造，而是自國外進口，基於稅捐中立性原
09 則應使其間負擔平等，貨物稅條例第1條遂規定：「本條
10 例規定之貨物，不論在國內產製或自國外進口，除法律另
11 有規定外，均依本條例徵收貨物稅。」

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

納或保稅記帳貨物稅之貨物，有下列情形之一者，退還原納或沖銷記帳貨物稅：一、運銷國外。」即是為反映稅捐負擔平等之量能課稅原則之例外規定。

(三) 經查和泰公司於110年9月22日向上訴人報運自日本進口系爭車輛，上訴人以先放後稅扣額度方式通關放行。和泰公司於同年10月15日繳納貨物稅62萬4,370元。陳君於110年10月1日以362萬元向豐田汽車大臺北地區經銷商北都公司購買系爭車輛，於同年月13日領取牌照後，隨即於同年月14日以362萬元轉售被上訴人，並註銷牌照。被上訴人於同年月21日將系爭車輛復運出口，並於同年11月17日（上訴人收文日期）向上訴人申請退還系爭車輛之貨物稅等情，為原審依職權調查證據認定之事實，核與卷內資料相符，自得為本件判決之基礎。

(四) 貨物稅乃對國內產製或自國外進口之貨物，於貨物出廠或進口時課徵之稅捐，為境內消費稅性質，倘若廠商進口時已納貨物稅之貨物，事後運銷國外，出口時如檢具完稅照報驗，查明該批貨物於進口時確已完稅，且未經使用，足證並未在國內消費使用者，始可申請退還已納貨物稅（本院109年度判字第461號判決參照）。申言之，因貨物稅屬境內消費稅，進口貨物如未流通進入國內消費市場使用，旋即運銷國外者，不納入課稅範圍，已繳納之貨物稅，始得申請退還。本件依原判決認定之事實，系爭車輛進口時，由進口商和泰公司繳納貨物稅；進口後，由經銷商北都公司，於110年10月1日以有償移轉之方式，出售予訴外人陳君，陳君已領取汽車牌照，陳君復於110年10月14日出售予被上訴人，並將已領車牌繳銷，是其等於境內買賣系爭車輛，已屬境內消費行為，系爭車輛透過買賣行為而業已進入本國市場為消費，自無適用貨物稅條例第4條第1項第1款規定，未經國內消費使用而運銷國外，而得據以申請退還已繳貨物稅之餘地。亦無庸再論究被上訴人並非貨物稅之納稅義務人，能否因輾轉買賣系爭車輛而承受請

求退還貨物稅稅款之權利。原判決認本件符合貨物稅條例第4條第1項第1款規定，核有適用法規不當之判決違背法令。

(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在為審判。此與撤銷訴訟，法院僅係就原處分是否違法而侵害原告權利之事實而為審判不同。故而，人民申請行政機關作成特定處分，苟其要件不備，經法院審認請求行政機關作成特定處分之權利並不存在，就其所提起之課予義務訴訟，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

01 中 華 民 國 113 年 6 月 20 日
02 書記官 張 玉 純