

01 最 高 行 政 法 院 判 決

02 112年度上字第801號

03 上 訴 人 財政部關務署基隆關

04 代 表 人 張世棟

05 訴訟代理人 林佩儀

06 被 上 訴 人 捷瑩未來有限公司

07 代 表 人 鄭偉儒

08 上列當事人間貨物稅事件，上訴人對於中華民國112年9月28日臺
09 北高等行政法院112年度訴字第172號判決，提起上訴，本院判決
10 如下：

11 主 文

12 一、原判決廢棄。

13 二、被上訴人在第一審之訴駁回。

14 三、第一審及上訴審訴訟費用均由被上訴人負擔。

15 理 由

16 一、緣被上訴人於民國110年2月22日向捷宇運動有限公司（下稱
17 捷宇公司）買受日本產製西元2022年TOYOTA汽車2輛（進口
18 報單號碼：第AB/10/A55/21166號，第6項，車身號碼：0000
19 0000000000000，下稱A車；第12項，車身號碼：0000000000
20 0000000，下稱B車，A車、B車合稱系爭車輛）。系爭車輛係
21 和泰汽車股份有限公司（下稱和泰公司）於110年11月8日報
22 運進口並繳納貨物稅新臺幣（下同）1,081,032元後，由旗
23 下經銷商國都汽車股份有限公司（下稱國都汽車公司）銷
24 售。國都汽車公司於110年11月19日及22日，分別銷售系爭
25 車輛予訴外人黃明勝及黃大維，黃明勝及黃大維並皆於111
26 年1月24日將系爭車輛轉售予捷宇公司，復經捷宇公司於111
27 年2月22日將系爭車輛售予被上訴人。被上訴人買受後，於1
28 11年3月14日將系爭A、B車輛復運出口（出口報單號碼：第A
29 B/11/539/F1326號），另於同年7月13日以未列字號申請

01 書，主張系爭車輛已於同年2月16日繳銷牌照，屬未經使用
02 之新車，並經復運出口，向上訴人申請退還進口時原進口人
03 繳納之貨物稅。案經上訴人審查結果，以111年7月28日基普
04 里字第1111020551號函（下稱原處分）否准被上訴人退稅之
05 申請。被上訴人不服，循序提起本件行政訴訟，並聲明：1.
06 訴願決定及原處分均撤銷。2.上訴人應依被上訴人111年7月
07 13日之申請，作成退還被上訴人1,081,032元貨物稅之行政
08 處分。經原判決將訴願決定及原處分均撤銷；並命上訴人應
09 依被上訴人111年7月13日之申請，作成退還被上訴人1,081,
10 032元貨物稅之行政處分。上訴人不服，遂提起本件上訴。

11 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。

12 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
13 1年7月13日之申請作成退還被上訴人1,081,032元貨物稅之
14 行政處分，係以：(一)系爭車輛是由和泰公司於110年11月8日
15 自日本報運進口，和泰公司已於同年10月15日完納系爭車輛
16 之貨物稅，經黃明勝及黃大維分別於同年11月19日及22日向
17 國都汽車公司購買系爭車輛，並皆於111年1月24日將系爭車
18 輛轉售予捷宇公司，復經捷宇公司於111年2月22日將系爭車
19 輛售予被上訴人。被上訴人於111年3月14日將系爭A、B車輛
20 復運出口，且未經使用運銷國外；上訴人就系爭車輛未經使
21 用而運銷國外，亦不爭執；復於訴願階段依原處分所載，補
22 具載明系爭車輛貨價含貨物稅之汽車買賣合約書。綜上可
23 知，系爭車輛之貨物稅於前述歷次交易之出賣人均已透過貨
24 價轉嫁由買受人負擔，則申請退還貨物稅之權利亦當移轉予
25 後手即被上訴人承受，被上訴人所提前揭各契約及交易憑
26 證，足以證明其為最終負擔貨物稅且未經使用即運銷國外，
27 而為有權申請退還貨物稅之人，被上訴人本件申請自屬有
28 據。(二)上訴人又以被上訴人實質負擔貨物稅乃貨物稅屬境內
29 消費稅及間接稅本質使然，非謂被上訴人因實質負擔貨物稅
30 款而取得貨物稅退稅權利，否則實已破壞貨物稅立法意旨及
31 體系正義，系爭車輛繳交之貨物稅僅該納稅義務人有權申請

01 退還原納之貨物稅款，始符合租稅法律主義云云。惟查依交
02 易過程可知貨物稅之納稅義務人已透過貨價轉嫁由買受人負
03 擔貨物稅，縱貨物事後因運銷國外符合退稅要件，就此退稅
04 債權亦應已轉讓由貨物買受人承受，納稅義務人就申請退還
05 貨物稅已無何權利可資主張；而第三人如何證明己為最終負
06 擔貨物稅而為有權請求退稅者，不影響其得為退稅之申請
07 人，其得以買賣合約或發票等作為證明方法，然於自非營業
08 人購買貨物無法取得統一發票之情形，如非無其他可能證明
09 之方法可資替代，例如本件情形，依買賣合約足以認定時，
10 自難以未能提出統一發票而認其不具備申請退稅之要件。上
11 訴人所辯為不可採等語。

12 四、本院查：

13 (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
14 課徵一般消費稅之營業稅，如再加徵貨物稅，勢必造成重
15 複負擔，且針對少數特種貨物課稅，難免違反平等原則之
16 疑慮，因此，貨物稅之課徵除了獲得國家財政收入目的之
17 外，並應另外具有公益原則之其他社會政策目的。各國選
18 擇貨物稅之課稅貨物標準，不外是對於奢侈品課稅（例如
19 珠寶、汽車等），以謀求平均社會財富之目的；或對於有
20 害國民健康之產品（例如菸、酒等）加以課徵，以達到
21 「寓禁於徵」減少消費之目的；或基於節約能源、減少對
22 於環境污染而對於相關產品（例如汽車、機車、油品類
23 等）加以課稅，以達到「外部成本內部化」之目的。也因
24 為貨物稅之課徵有上開立法目的，縱然上開貨物並非在我
25 國境內生產或製造，而是自國外進口，基於稅捐中立性原
26 則應使其間負擔平等，貨物稅條例第1條遂規定：「本條
27 例規定之貨物，不論在國內產製或自國外進口，除法律另
28 有規定外，均依本條例徵收貨物稅。」

29 (二) 依稅捐稽徵法第35條之1規定：「國外輸入之貨物，由海
30 關代徵之稅捐，其徵收及行政救濟程序，準用關稅法及海
31 關緝私條例之規定辦理。」貨物稅條例第23條第2項規

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

21 （三）經查被上訴人於110年2月22日向捷宇公司買受日本產製系
22 爭車輛。系爭車輛係和泰公司於110年11月8日報運進口並
23 繳納貨物稅1,081,032元後，由旗下經銷商國都汽車公司
24 銷售。國都汽車公司於110年11月19日及22日，分別銷售
25 系爭車輛予訴外人黃明勝及黃大維，黃明勝及黃大維並皆
26 於111年1月24日將系爭車輛轉售予捷宇公司，復經捷宇公
27 司於111年2月22日將系爭車輛售予被上訴人。被上訴人買
28 受後，於111年3月14日將系爭車輛復運出口，另於同年7
29 月13日主張系爭車輛已於同年2月16日繳銷牌照，屬未經
30 使用之新車，並經復運出口，向上訴人申請退還進口時原

01 進口人繳納之貨物稅等情，為原審依職權調查證據認定之
02 事實，核與卷內資料相符，自得為本件判決之基礎。

03 (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
04 進口時課徵之稅捐，為境內消費稅性質，倘若廠商進口時
05 已納貨物稅之貨物，事後運銷國外，出口時如檢具完稅照
06 報驗，查明該批貨物於進口時確已完稅，且未經使用，足
07 證並未在國內消費使用者，始可申請退還已納貨物稅（本
08 院109年度判字第461號判決參照）。申言之，因貨物稅屬
09 境內消費稅，進口貨物如未流通進入國內消費市場使用，
10 旋即運銷國外者，不納入課稅範圍，已繳納之貨物稅，始
11 得申請退還。本件依原判決認定之事實，系爭車輛進口
12 時，由進口商和泰公司繳納貨物稅；進口後，由進口廠商
13 和泰公司之經銷商國都汽車公司，分別於110年11月19
14 日、22日以有償移轉之方式，出售予訴外人黃明勝、黃大
15 維，黃明勝、黃大維再於111年1月24日分別出售予訴外人
16 捷宇公司，捷宇公司再於111年2月22日將系爭車輛出售予
17 被上訴人。系爭車輛於110年11月23日已領取汽車牌照，
18 嗣於111年2月16日註銷牌照後出售予被上訴人，是其等於
19 境內買賣系爭車輛，已屬境內消費行為，系爭車輛透過買
20 賣行為而業已進入本國市場為消費，自無適用貨物稅條例
21 第4條第1項第1款規定，未經國內消費使用而運銷國外，
22 而得據以申請退還已繳貨物稅之餘地。亦無庸再論究被上
23 訴人並非貨物稅之納稅義務人，能否因輾轉買賣系爭車輛
24 而承受請求退還貨物稅稅款之權利。原判決認本件符合貨
25 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
26 決違背法令。

27 (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
28 在為審判。此與撤銷訴訟，法院僅係就原處分是否違法而
29 侵害原告權利之事實而為審判不同。故而，人民申請行政
30 機關作成特定處分，苟其要件不備，經法院審認請求行政
31 機關作成特定處分之權利並不存在，就其所提起之課予義

01 務訴訟，即應為全部敗訴之判決，不因行政機關駁回申請
02 或不作為之理由是否正確而有所異。原處分以被上訴人未
03 能檢具訴外人國都汽車公司售予黃大維之買賣合約書、黃
04 大維及黃明勝售予捷宇公司之統一發票，不符退稅要件，
05 而否准被上訴人退還貨物稅款之申請，所持理由雖非正
06 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
07 要件，已如前述，被上訴人起訴請求上訴人作成退還貨物
08 稅款處分之權利並不存在，其提起課予義務訴訟為無理
09 由，應為全部敗訴之判決。

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

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

16 中 華 民 國 113 年 6 月 20 日

17 最高行政法院第一庭

18 審判長法官 胡 方 新

19 法官 林 玫 君

20 法官 李 玉 卿

21 法官 張 國 勳

22 法官 洪 慕 芳

23 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

24 中 華 民 國 113 年 6 月 20 日

25 書記官 張 玉 純