

臺北高等行政法院判決

111年度訴字第565號

112年5月18日辯論終結

原告 萬軍汽車有限公司
代表人 尤華瑋（董事）
訴訟代理人 黃文祥律師
被告 財政部關務署基隆關
代表人 陳世鋒（關務長）
訴訟代理人 林佩儀
黃聖閔

上列當事人間貨物稅事件，原告不服財政部中華民國111年4月13日台財法字第11113908850號（案號：第11000981號）訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

訴願決定及原處分均撤銷。

被告應依原告民國110年11月17日的申請，作成准予退還貨物稅新臺幣62萬4,370元的行政處分。

訴訟費用由被告負擔。

事實及理由

一、程序事項：

被告代表人原為楊崇悟，於訴訟進行中先後變更為呂敬銘及陳世鋒，有財政部民國111年5月30日台財人字第11108619500號令、112年2月18日台財人字第11208605030號令為證（本院卷第87-89、133-135頁），現新任代表人陳世鋒具狀聲明承受訴訟，應予准許。

二、事實概要：

和泰汽車股份有限公司（下稱和泰公司）於110年9月22日向被告報運自日本進口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）。被告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、關稅等稅費。陳林敏足（下稱陳

01 君)於110年10月1日以新臺幣(下同)362萬元向豐田汽車
02 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
03 (下稱北都公司)購買系爭車輛,於同月13日領取牌照後,
04 隨即於同月14日以362萬元轉售原告,並註銷牌照。原告於
05 同月21日將系爭車輛復運出口(出口報單號碼:第AW/10/28
06 7/E1687號),並於同年11月17日(被告收文日期)向被告
07 申請退還系爭車輛的貨物稅。被告審查結果,以原告未檢具
08 陳君出售系爭車輛予原告的統一發票,以及買賣契約書未載
09 明貨價含貨物稅,不符財政部77年8月18日台財稅字第77026
10 1481號函(下稱77年8月18日函)及106年5月5日台財稅字第
11 10604569050號令(下稱106年5月5日令)意旨,於是以110
12 年11月30日基普里字第1101042865號函否准原告的申請(下
13 稱原處分)。原告不服,提起訴願,經財政部111年4月13日
14 台財法字第11113908850號(案號:第11000981號)訴願決
15 定駁回(下稱訴願決定)後,提起本件行政訴訟。

16 三、原告起訴主張及聲明:

17 (一)依貨物稅條例第4條第1項第1款及77年8月18日函可知,進口
18 貨物運銷國外而申請核退貨物稅,須申請退稅的貨物確已完
19 納貨物稅,未經使用且復運出口。因海關作業電子化,進口
20 或出口人可能無法取得紙本完稅照或完稅證明書,致無法申
21 請退還貨物稅,財政部遂作成106年5月5日令表示,若車輛
22 輸出人無法取具完稅證明書,得持載明貨價含貨物稅的買賣
23 契約書正本、統一發票收執聯正本或電子發票證明聯、出口
24 報單出口證明用聯,向原進口地海關申請退還已繳納的貨物
25 稅。原告申請退還系爭車輛進口貨物稅,已提出110年10月1
26 日北都公司與陳君間載明貨價含貨物稅的買賣契約、買賣交
27 易統一發票、同月14日陳君與原告間載明貨價含貨物稅,且
28 貼足印花稅的買賣契約、系爭車輛汽車新領牌照登記書、監
29 14汽(機)車各項異動登記書及復運出口報單,足以證明系
30 爭車輛已完納貨物稅,未經使用即復運出口,符合上開規定
31 的退稅條件。被告以原告未檢附陳君與原告間買賣系爭車輛

01 的統一發票，否准原告申請，已違反貨物稅條例第4條第1項
02 第1款規定。

03 (二)聲明：

04 1.訴願決定及原處分均撤銷。

05 2.被告應依原告110年11月17日的申請，作成准予退還系爭車
06 輛原納貨物稅62萬4,370元的行政處分。

07 四、被告答辯及聲明：

08 (一)依財政部106年5月5日令，已課徵貨物稅的進口車輛，若核
09 稅放行後未經使用，嗣運銷國外，進口廠商得檢具原完稅照
10 及出口報單，向原進口地海關申退貨物稅。惟海關為配合電
11 子化作業的推動，進口車完稅已實施無紙化作業，為避免車
12 輛出口人無法取得完稅照致無從退稅，故另行規定出口人得
13 檢附貨物稅的買賣合約書正本及統一發票收執聯正本等相關
14 文件，以取代原完稅照的提供。原告於110年10月21日將系
15 爭車輛復運出口後，向被告申退貨物稅，其檢具文件未能包
16 括原進口人繳納稅款的原完稅照，不符合財政部77年8月18
17 日函意旨，應參據財政部106年5月5日令，持憑載明貨價含
18 貨物稅的買賣合約書正本及統一發票收執聯正本或電子發票
19 證明聯，始符規定。原告雖於訴願階段在其與陳君的系爭車
20 輛買賣契約上補具「價金已包含貨物稅」的記載，惟仍無法
21 提出統一發票，故被告否准其退稅申請，應屬有據。

22 (二)聲明：原告之訴駁回。

23 五、前開事實概要欄所載事實，為兩造所不爭執，且有和泰公司
24 110年9月22日進口報單（原處分卷第3-7頁）、110年10月15
25 日稅費繳納資料（原處分卷第9頁）、陳君與北都公司間的
26 買賣契約及統一發票（本院卷第37-41頁）、陳君與原告間
27 的買賣契約（本院卷第43-44頁）、原告110年10月21日出口
28 報單（原處分卷第11-14頁）、110年11月17日退稅申請書
29 （原處分卷第15頁）、系爭車輛的汽車新領牌照登記書、監
30 14汽（機）車各項異動登記書（原處分卷第17-19頁）、原

處分（本院卷第23頁）及訴願決定（本院卷第27-35頁）等在卷可證，足以認定為真實。

六、爭點：原告是否符合貨物稅條例第4條第1項第1款規定的退稅要件，而得申請被告就系爭車輛作成退還62萬4,370元的行政處分？

七、本院的判斷：

（一）應適用的法令及說明：

1.貨物稅條例第1條規定：「本條例規定之貨物，不論在國內產製或自國外進口，除法律另有規定外，均依本條例徵收貨物稅。」第2條第1項第3款規定：「貨物稅之納稅義務人及課徵時點如下：……三、進口貨物者，為收貨人、提貨單或貨物持有人，於進口時課徵。」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。」第23條第2項規定：「進口應稅貨物，納稅義務人應向海關申報，並由海關於徵收關稅時代徵之。」據此，自國外進口的貨物，由收貨人、提貨單或貨物持有人於進口時繳納貨物稅，經由內含於貨物價格轉嫁給最終端消費者負擔，具間接稅的性質，惟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，即運銷國外，則不納入課稅範圍，已繳納的貨物稅，得申請退還。

2.為辦理運銷國外的貨物辦理退稅，依貨物稅條例第36條規定授權訂定的行為時貨物稅稽徵規則第21條第1項第1款規定：「貨物稅應用之照證，分由主管稽徵機關及海關製發；其種類如下：一、完稅照：為依本條例完稅貨物之憑證，用藍色印製。」第22條第2項規定：「國外進口應稅貨物應使用之完稅照、免稅照，財政部得核定以海關填發之進口與貨物稅完（免）稅證明書替代之。」第71條規定：「外銷已稅貨物，應於貨物出口後，檢具完稅照及出口報單副本，向產製廠商所在地主管稽徵機關申請退稅。」以及財政部77年8月18日函表示：「廠商進口已納貨物稅貨物，事後運銷國外，

01 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
02 貼證，且未經使用者，同意查憑原完稅照及出口報單，核實
03 退稅。」允由納稅義務人以外的第三人（即出口商）檢具貨
04 物稅完稅照（或進口與貨物稅完稅證明書）及出口報單向稽
05 徵機關申請退還納稅義務人已繳納的貨物稅。後來財政部考
06 量，市場經濟的運作實務上，納稅義務人以外的第三人（即
07 出口商）有無法取具完稅照（或進口與貨物稅完稅證明書）
08 申辦退稅的情形，如出口商報運出口的車輛，有載明貨價含
09 貨物稅的買賣合約書及統一發票，因該合約書及發票的性質
10 已相當於完稅照正本，可表彰該進口車輛貨物稅已由進口商
11 透過售價轉嫁給第三人實質負擔，即得申辦退稅，於是作成
12 106年5月5日令：「一、進口車輛已納貨物稅且未經使用，
13 嗣後運銷國外者，得依本部77年8月18日函釋規定，檢具進
14 口與貨物稅完稅證明書（車輛用）正本及出口報單證明用
15 聯，申請退還貨物稅。二、車輛輸出人無法取具前點規定之
16 完稅證明書者，得持載明貨價含貨物稅之買賣合約書正本、
17 統一發票收執聯正本（或電子發票證明聯）及出口報單出口
18 證明用聯，向原進口地海關申請退還已納之貨物稅。」允由
19 納稅義務人以外的第三人檢具載明貨價含貨物稅的買賣合約
20 書正本、統一發票收執聯正本（或電子發票證明聯）及出口
21 報單出口證明用聯向稽徵機關申請退還已納的貨物稅。

- 22 3.上開行政命令揭示廠商運銷出口的貨物，於進口時已有繳納
23 貨物稅，且該貨物未經使用，可證明未流通進入國內消費市
24 場，復運銷國外者，即可辦理退稅的意旨，符合前述貨物稅
25 條例的規範意旨，得為法院裁判所適用。惟就證明貨物於進
26 口時已繳納貨物稅的證據方法，貨物稅稽徵規則第71條規定
27 及財政部77年8月18日函限定應檢具完稅照（或進口與貨物
28 稅完稅證明書）；財政部106年5月5日令雖放寬證據方法，
29 不再要求完稅照（或進口與貨物稅完稅證明書），但仍限定
30 以提出統一發票收執聯正本（或電子發票證明聯）等為證
31 據，方得申請退稅，而排除以其他證據方法證明符合貨物稅

條例有關退稅規定之要件事實的可能性，就此部分實已增加貨物稅條例第4條第1項第1款規定所無的限制，違反法律保留原則，在此範圍內本院得拒絕適用。又財政部106年5月5日令容許車輛輸出人得檢具統一發票收執聯正本等證據，申請退還貨物稅。這是限定車輛輸出人僅於運銷取自得開立統一發票之營業人的貨物出國時，始能辦理退稅；如取自無法開立統一發票之業者或自然人的貨物，即便符合進口時已繳納貨物稅，且未經使用，即運銷國外等要件，仍不得申辦退稅，不僅增加法律所無的限制，也是在得開立統一發票的營業人與無法開立統一發票的業者或自然人間作差別待遇。由於貨物稅為境內消費稅的性質，事物的重點在於貨物是否進入國內市場流通使用，至於車輛輸出人運銷出口的貨物是取自於何人，其是否具備開立統一發票的資格，應非重要的因素。財政部106年5月5日令以出口商的交易對象能否開立統一發票作為差別待遇的要素，亦已違反平等原則。是以，本院認為只要能夠證明出口商運銷國外的貨物，於進口時確已由納稅義務人繳納貨物稅，該稅捐已透過貨價轉嫁給出口商承擔，且該貨物未經使用，復運銷國外者，即可辦理退稅，並無證據方法的限制，方符合前述貨物稅條例的規範意旨。

(二)原告符合貨物稅條例第4條第1項第1款規定的退稅要件，得申請被告就系爭車輛作成退還62萬4,370元的行政處分：

- 1.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日繳納系爭車輛的貨物稅62萬4,370元（原處分卷第5頁、本院卷第111頁）。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（本院卷第37-39頁）。陳君於同年10月13日領取系爭車輛的牌照後，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原告，且系爭車輛的里程數僅有3點多公里（訴願卷1第42頁）。又陳君與原告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（本

01 院卷第43-44頁，原告於110年11月17日向被告申辦退稅時所
02 檢附的買賣合約書並無此部分記載，見原處分卷第29頁，經
03 被告以原處分駁回其申請後，原告於訴願程序中補正此部分
04 記載）。原告於同年11月21日將系爭車輛運銷出口。上開事
05 實為當事人所不爭執，且有相關證據可以佐證，已如前述。
06 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
07 貨物稅，且該貨物稅已透過北都公司與陳君，以及陳君與原
08 告間的交易最終轉嫁由原告承受，且系爭車輛的里程數極
09 低，可評價為未經使用，被告就此亦表示認同（本院卷第11
10 8頁），原告也已將系爭車輛運銷出口，應認系爭車輛已符
11 合貨物稅條例第4條第1項第1款規定辦理退稅的要件。

12 2.被告雖援引財政部77年8月18日函及106年5月5日令，以原告
13 未能提出完稅照，或進口與貨物稅完稅證明書，或統一發票
14 收執聯正本，或電子發票證明聯為由，作成原處分，否准原
15 告的退稅申請。然如上所述，財政部上開解釋函令限定出口
16 商僅能以特定的證據方法證明貨物稅條例第4條第1項第1款
17 規定的退稅要件事實，有違法律保留原則及平等原則，在此
18 範圍內，本院不予適用。又財政部112年3月1日台財稅字第1
19 1100091140號函雖表示：原告報運出口的系爭車輛是向非進
20 口人的陳君承購，陳君既非系爭車輛貨物稅的納稅義務人，
21 沒有106年5月5日令的適用，亦不生以相關證明文件而得代
22 為行使退稅請求權的疑義等等（本院卷第129頁）。但稽徵
23 實務上，進口商（如本件的和泰公司）進口車輛委由經銷商
24 （如本件的北都公司）出售予其他得開立統一發票的營業人
25 （相當於本件陳君的地位，差別僅在於陳君無法開立統一發
26 票），於該營業人將車輛轉售第三人（如本件的原告）時，
27 只要該車輛進口時確已完納貨物稅，且後續的交易價格含括
28 貨物稅，可認貨物稅已實際轉嫁由終端的第三人承擔，車輛
29 未經使用，第三人即運銷國外者，仍允該第三人辦理退稅，
30 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
31 退稅，有原告提出的多筆退稅實例可以佐證（本院卷第159-

311頁)。況且，如前所述，原告既已實際承擔系爭車輛之貨物稅的稅捐負擔，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的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11100091140號函為限縮性的解釋。因此，前引函文內容並不可採。

(三)本件判決基礎已經明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，認與判決結果不生影響，無一一論述的必要，一併說明。

八、結論：

原告提起課予義務訴訟，請求本院判命被告應依原告110年1月17日的申請，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，併撤銷訴願決定及原處分，為有理由，應予准許。

中 華 民 國 112 年 6 月 15 日
臺北高等行政法院第三庭

審判長法 官 高愈杰

法 官 李君豪

法 官 楊坤樵

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。

三、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）

四、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	1. 上訴人或其法定代理人具備律師資格

者，得不委任律師為訴訟代理人	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。 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。	

中 華 民 國 112 年 6 月 15 日

書記官 高郁婷