

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第七庭

114年度訴字第1328號

115年7月23日辯論終結

原告 車鼎企業有限公司

代表人 李偉娜

訴訟代理人 柯俊吉 律師

被告 財政部關務署基隆關

代表人 吳慧燕(關務長)

訴訟代理人 許世明

上列當事人間貨物稅事件，原告不服財政部中華民國114年6月4日臺財法字第11413916460號訴願決定(案號：第11301149號)，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、本件起訴時，被告代表人為張世棟，於訴訟進行中變更為吳慧燕，業經新任代表人具狀聲明承受訴訟(本院卷第113、114頁)，經核並無違誤，應予准許。

二、爭訟概要：

和泰汽車股份有限公司(下稱和泰公司)於民國112年1月至2月間向被告報運進口日本產製汽車4輛(進口報單號第AB/12/A55/22774號等，下稱A車、B車、C車及D車，合稱系爭車輛)，並於同年1月至3月完稅放行。嗣和泰公司透過其經銷商北都汽車股份有限公司(下稱北都公司)及桃苗汽車股份有限公司(下稱桃苗公司)，銷售予中租迪和股份有限公司(下稱中租公司)，再轉售予原告。原告復於同年4月至5月將

01 系爭車輛報運出口(出口報單第AW/12/352/E0012號等)。另
02 於同年5月10日、5月29日(被告收文日期)提出申請書，向被告
03 申請退還貨物稅，主張系爭車輛購買後僅領牌照即註銷，
04 未經使用，並檢附出口報單證明聯、汽車新領牌照登記書、
05 汽(機)車各項異動登記書、汽車買賣契約書及電子發票證明
06 聯等文件供核。經被告審查結果，認定不符合貨物稅條例第
07 4條第1項第1款規定(下稱系爭規定)、財政部77年8月18日臺
08 財稅第770261481號函(下稱77年8月18日函)及106年5月5日
09 臺財稅字第10604569050號令(下稱106年5月5日令)核釋之退
10 稅要件等由，以113年10月29日基普里字第1131033036號函
11 (下稱原處分)，否准其退稅之申請，原告不服，循序提起行
12 政訴訟。

13 三、原告主張及聲明：

14 (一)主張要旨：

- 15 1.系爭車輛未經使用，並經海關查驗新車屬實，且系爭車輛均
16 係向中租公司購買，與經銷商並無直接交易，雖無法取得經
17 銷商與中租公司間之買賣合約書及統一發票正本，然原告業
18 已提出中租公司提供經銷商開具系爭車輛電子發票證明聯影
19 本以及和泰公司開立之系爭車輛車廠貨物稅照證影本可供被
20 告查核，亦於原告所有系爭車輛運銷國外後取得完稅證明書
21 電子本，並檢齊與中租公司買賣合約書正本、統一發票收執
22 聯正本及出口報單出口證明用聯向被告申請退稅，自得依財
23 政部77年8月18日函及106年5月5日令申請退稅。
- 24 2.被告固以系爭車輛已經買賣行為進入本國市場消費，且應檢
25 具前手(含前前手)營業人各階段均內含貨物稅之交易合約正
26 本及所開立之統一發票收執聯正本(或電子發票證明聯)始得
27 代行納稅義務人之退稅請求權，申請退稅云云，惟原告此除
28 增加系爭規定所無之限制外，亦就貨物稅條例第2條第1項第
29 3款規定形式上以進口人為納稅義務人，限制已實質負擔貨
30 物稅之原告獲得退稅，而有違實質課稅原則與公平原則。

01 3.況系爭車輛報運出口後，原告業經財政部臺北市國稅局松山
02 分局於115年6月15日核退營業稅，雖訴願決定稱營業稅係屬
03 多階段銷售稅，與貨物稅為單一銷售稅性質有別，退稅主體
04 亦不相同，而拒予核退原告貨物稅，然營業稅得申請退稅之
05 情況與申請退還貨物稅之相關函令以及系爭規定所規範情形
06 應無不同，被告徒以法律形式認定原告非屬貨物稅退稅主
07 體，亦有違反實質課稅原則。

08 4.被告固據財政部114年1月22日臺財稅字第11304664860號令
09 (下稱114年1月22日令)認定系爭車輛非屬未經使用云云，惟
10 該函釋應對於發布後之申請案件始有適用，原告信賴貨物稅
11 條例第4條以及財政部106年5月5日令，而依規定提出申請退
12 稅，被告自應依原告申請時之法規進行處理，是訴願決定理
13 由有違反法律不溯及既往原則之違誤。

14 (二)聲明：

15 1.訴願決定及原處分均撤銷。

16 2.被告應作成准予退還系爭車輛之貨物稅及特銷稅（未達課特
17 銷稅門檻，係贅載）合計新臺幣(下同)2,526,542元之處
18 分。

19 四、被告答辯及聲明：

20 (一)答辯要旨：

21 1.系爭車輛已經於國內市場買賣，所繳納之貨物稅已內含於貨
22 物價格轉嫁於下游業者，依我國實務見解，「使用」非限於
23 物理上實際使用，倘經國內市場銷售消費，縱無實際使用之
24 行為，課徵貨物稅之目的即已經達成；查和泰公司買賣契約
25 書及原告均陳稱銷售系爭車輛之價額已包含貨物稅，是系爭
26 車輛已不符「未經使用」之要件。

27 2.原告提出本件退稅申請後，經被告通知仍未依106年5月5日
28 令及114年1月22日令補正貨價含貨物稅之買賣合約書正本及
29 統一發票收執聯正本(或電子發票證明聯)等文件以證明得代
30 和泰公司行使已納貨物稅退稅請求權之文件，自難認原告非
31 得依系爭規定請求退還貨物稅之適格申請人。

01 3.財政部106年5月5日令第1點已明載進口車輛須符合未經使用
02 之要件始得申請退還貨物稅，然系爭車輛既已不合系爭規定
03 所定「未經使用」之要件，原處分否准系爭申請，應屬適法
04 妥當。

05 (二)聲明：原告之訴駁回。

06 五、本件如爭訟概要欄所載之事實，業經兩造分別陳明在卷，並
07 有原處分(原處分卷一第53頁至55頁)、訴願決定(原處分卷
08 一第102頁至118頁)、系爭汽車進口報單(本院卷119頁)、原
09 告購買系爭車輛之契約、發票影本(原處分卷一第6、7、
10 12、13、22、23、29、30頁)、申請書(原處分卷一第1、16
11 頁)、系爭車輛新領牌照登記書(原處分卷一第8、14、24、
12 31頁)、系爭車輛汽(機)車各項異動登記書(原處分卷一第
13 9、15、25、32頁)等文件可參，堪信為真正。是本件爭點厥
14 為，原告請求被告作成處分，退還系爭車輛進口時已納貨物
15 稅，合計2,526,542元，是否於法有據？

16 六、本院之判斷：

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

01 (二)依稅捐稽徵法第35條之1規定：「國外輸入之貨物，由海關
02 代徵之稅捐，其徵收及行政救濟程序，準用關稅法及海關緝
03 私條例之規定辦理。」貨物稅條例第23條第2項規定：「進
04 口應稅貨物，納稅義務人應向海關申報，並由海關於徵收關
05 稅時代徵之。」相對於加值型營業稅係按每個銷售階段加值
06 額，據以計算銷項稅額減去進項稅額而課徵之多階段加值稅
07 之消費稅，貨物稅之計算及課徵方式則係採用貨物在產製出
08 廠或進口時，按銷售價格計算課徵而為單階段之毛額型消費
09 稅。因貨物稅為單階段之毛額型消費稅之故，立法者為確保
10 貨物稅稅捐債權之實現，必須選擇一個最容易掌握稅源之時
11 點。現行實證法之立法抉擇選在應課貨物稅之貨物「出廠」
12 時或「進口」時，而非「銷售」時(同條例第23條第1項規定
13 參照)，提前課徵時點以確保貨物稅稅捐債權之實現。不過
14 貨物稅同樣為間接稅，稅捐之實質負擔人終必是貨物之最終
15 消費者。而選擇出廠時或進口時即課徵貨物稅，就必須考量
16 「如果出廠或進口後沒有實際銷售行為，該已納之稅款即無
17 法轉嫁予消費者」等因素，而有對應之退稅規範機制，以符
18 合量能課稅原則之規範要求(最高行政法院105年度判字第21
19 5號判決類似見解可資參照)。同條例第2條第1項第3款規
20 定：「貨物稅之納稅義務人及課徵時點如下：……□進口貨
21 物者，為收貨人、提貨單或貨物持有人，於進口時課徵。」
22 系爭規定即同條例第4條第1項第1款規定：「已納或保稅記
23 帳貨物稅之貨物，有下列情形之一者，退還原納或沖銷記帳
24 貨物稅：□運銷國外。」即是為反映稅捐負擔平等之量能課
25 稅原則之例外規定。

26 (三)又貨物稅乃對國內產製或自國外進口之貨物，於貨物出廠或
27 進口時課徵之稅捐，為境內消費稅性質，倘若廠商進口時已
28 納貨物稅之貨物，事後運銷國外，出口時如檢具完稅照報
29 驗，查明該批貨物於進口時確已完稅，且未經使用，足證並
30 未在國內消費使用者，始可申請退還已納貨物稅(最高行政
31 法院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(最高行政法院112年度上字第537號判決及112年度上字第801號判決意旨參照)。

(四)本院經核系爭車輛透過買賣行為，業已進入國內消費市場消費，自無適用系爭規定以申請退稅之餘地，被告以原處分否准原告退還和泰公司原納貨物稅之申請，並無違誤，茲分述如下：

1.經查，系爭車輛進口時，已由進口商和泰公司於112年1月至同年3月間完納貨物稅；進口後，參據原告貨物稅退稅申請表檢附之資料，得知系爭車輛於境內為有償移轉之情形如下：

(1)A車及B車由中租公司於未列日期與北都公司簽訂汽車買賣契約書(原處分卷一第4、10頁)，以3,690,000元及3,700,000元購買，北都公司並於112年3月2日開立3,690,000元及3,700,000元電子發票證明聯(原處分卷一第5、11頁)予中租公司，上開2輛汽車則於112年3月6日及同年月9日領得汽車牌照(原處分卷一第8、14頁，車主均為中租公司)，再由中租公司於112年3月28日及同年3月30日繳銷原領得之車輛牌照(原處分卷一第9、15頁)，並於同年3月28日及未列日期與原告簽訂汽車買賣契約書(原處分卷一第6、12頁)，將上開2輛汽車以3,441,389元及3,449,389元出售予原告，並開立統一發票(原處分卷一第7、13頁)。

(2)C車及D車由中租公司於未列日期及112年3月15日與桃苗公司簽訂汽車買賣契約書(原處分卷一第19、26頁)，以3,720,000元、3,670,000元購買，後桃苗公司於112年3月6日及同年月13日開立3,720,000元及3,670,000元電子發票證明聯(原處分卷一第22、27頁)予中租公司，上開2輛汽車則於112年3月13日及同年月29日領得汽車牌照(原處分卷一第24、31頁，車主均為中租公司)，再由中租公司於同年3月31日及同年4月21日與原告簽訂汽車買賣契約書(訴願卷第95、97

頁)，將上開2輛汽車以3,466,388元及3,424,388元出售予原告，並開立統一發票(原處分卷一第23、30頁)予原告，且分別於112年4月13日及同年月24日繳銷原領得之車輛牌照(原處分卷一第25、32頁)。

2.承上，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消費市場為消費，揆諸前揭規定及說明，自無從適用系爭規定，以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。從而，被告以原處分否准原告退還和泰公司原納貨物稅之申請，並無違誤。原告主張原處分自行擴張貨物稅條例及財政部函令規定，增加法令所無之要件限制，確屬違法云云，不足採信。

3.再者，納稅義務人關於稅法上權利義務之繼受，應僅能概括承受，例如企業合併或者自然人死亡之繼承，無從單獨各別繼受，是有關本件貨物稅退給權利，不能透過買賣行為而個別讓與或繼受。依前引貨物稅條例第2條第1項第3款規定，本件原告並非貨物稅之納稅義務人，無從因輾轉買賣系爭車輛而承受請求退還貨物稅稅款之權利，原告請求退還貨物稅款，亦無依據。

(五)「憲法之平等原則要求行政機關對於事物本質上相同的事件作相同的處理，乃形成行政自我拘束，惟憲法上的平等原則係指合法的平等，並不包含違法平等。故行政先例必須是合法的，乃行政自我拘束的前提要件，憲法之平等原則，並非賦予人民有要求行政機關重複錯誤的請求權。基於相同原因事實作成之行政處分，若有意作不公平之差別待遇，致損及特定當事人之權益，始生違法之差別待遇而有權力濫用情事。」(最高行政法院105年度判字第457號判決參照)。次「行政行為，非有正當理由，不得為差別待遇，行政程序法第6條定有明文，此即行政法上之平等原則。然行政機關若怠於行使權限，致使人民因違法狀態未排除而獲得利益時，該利益並非法律所應保護之利益，因此其他人民不能要求行

01 政機關比照該違法案例授予利益，亦即人民不得主張『不法
02 之平等』。又『信賴保護原則』，係指行政處分雖有瑕疵，
03 但相對人或關係人對其存續已有信賴，而行政機關之事後矯
04 正，將因此增加其負擔者，即不得任意為之之謂。如行政機
05 關有前述怠於行使權限，致使人民因個案違法狀態未排除而
06 獲得利益情形，並非行政機關所為行政處分之存續使人民產
07 生信賴，自無信賴保護原則之適用。」（最高行政法院106年
08 度裁字第1556號裁定、97年度判字第910號判決、92年度判
09 字第275號判決意旨參照）。系爭車輛透過買賣行為業已進入
10 本國消費市場為消費，自無適用系爭規定，得以未經國內消
11 費使用而運銷國外，而得據以申請退還已繳貨物稅，被告以
12 原處分否准原告退還和泰公司原納貨物稅之申請，於法並無
13 不合，此涉及系爭規定之正確解釋，與行政法規之廢止或變
14 更致應如何適用無關，原告尚不得泛以先前均獲退稅等語，
15 主張具信賴基礎；又縱原告前或確有提出之文件不符系爭規
16 定仍獲准退稅之前案，因該可能之前案係因個案違法狀態未
17 排除而獲得退稅利益，該利益並非法律所應保護之利益，原
18 告亦不得執該尚未經被告撤銷之前案主張其因信賴違法之利
19 益，而應受保護。此外，行政先例必須是合法的，乃行政自
20 我拘束原則之前提要件，被告負有正確適用法令之職責，不
21 得任意悖離，原告並無要求被告重複錯誤之請求權。亦即，
22 在被告尚未針對過往曾獲退稅者請求返還貨物稅，致使其因
23 個案違法狀態未排除而獲得利益，可見並非受法律所保護之
24 利益，因此其他人民不能要求行政機關比照該違法案例授予
25 利益。從而，原告主張其前向臺北市國稅局申請退還營業
26 稅，並經核准在案，與信賴保護原則、行政自我拘束原則相
27 違，並不足採。

28 七、綜上所述，原告主張各節，均無可採。本件被告所為原處
29 分，並無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合。原告仍執前
30 詞，訴請判決如訴之聲明所示，為無理由，應予駁回。

八、兩造其餘攻擊防禦方法均與本件判決結果不生影響，故不逐一論述，併此敘明。

九、結論：本件原告之訴為無理由，判決如主文。

中 華 民 國 115 年 8 月 21 日

審判長法 官 林家賢

法 官 吳坤芳

法 官 郭淑珍

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，向本院高等行政訴訟庭提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內補提理由書；如於本判決宣示或公告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（均須按他造人數附繕本）。

三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，逕以裁定駁回。

四、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49條之1第1項第3款）。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3項、第4項）。

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所 需 要 件
(一)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1. 上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、律師資格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，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。

01

(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。	

02

中 華 民 國 115 年 8 月 21 日

03

書記官 劉聿菲