

01 臺北高等行政法院判決

02 高等行政訴訟庭第五庭

03 114年度訴字第766號

04 115年5月14日辯論終結

05 原 告 美事達企業有限公司

06 代 表 人 王睦琦

07 訴訟代理人 許家豪 律師

08 被 告 財政部關務署基隆關

09 代 表 人 張世棟（關務長）

10 訴訟代理人 許世明

11 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  
12 日台財法字第11413915300號(案號：11301110號)訴願決定，提  
13 起行政訴訟，本院判決如下：

14 主 文

15 原告之訴駁回。

16 訴訟費用由原告負擔。

17 事實及理由

18 一、事實概要：

19 和泰汽車股份有限公司(下稱和泰公司)於民國112年3月至4  
20 月間，向被告報運進口日本產製西元2023年之汽車7輛(進口  
21 報單號碼：第AB/12/A55/22926號等，下稱A車、B車、C車、  
22 D車、E車、F車及G車，合稱系爭車輛)，並於同年月間完稅  
23 放行。嗣和泰公司透過其經銷商國都汽車股份有限公司(下  
24 稱國都公司)、南都汽車股份有限公司(下稱南都公司)及北  
25 都汽車股份有限公司(下稱北都公司)，分別銷售予格上汽車  
26 租賃股份有限公司(下稱格上公司)、中租汽車租賃股份有限  
27 公司(下稱中租公司)、安維斯汽車租賃股份有限公司(下稱

01 安維斯公司)及和運租車股份有限公司(下稱和運公司)，再  
02 轉售予原告。原告復於同年7月至9月將系爭車輛報運出口  
03 (出口報單號碼：第AW/12/539/F4048號等，詳附表)，另以  
04 同年8月25日、9月23日、10月5日申請書主張車子未經使  
05 用，嗣後運銷國外，申請退還貨物稅等，並檢附出口報單正  
06 本、汽車新領牌照登記書影本、汽(機)車各項異動登記書影  
07 本、部分影本部分正本之汽車買賣契約書及電子發票證明聯  
08 等文件供核。被告審查結果，認定不符合貨物稅條例第4條  
09 第1項第1款規定、財政部77年8月18日台財稅第770261481號  
10 函(下稱財政部77年8月18日函)及106年5月5日台財稅字第10  
11 604569050號令(下稱財政部106年5月5日令)核釋之退稅要件  
12 等理由，以113年10月28日基普里字第1131032831號函(下稱  
13 原處分)，否准其退稅申請。原告不服，提起訴願，經訴願  
14 決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

## 15 二、原告起訴主張及聲明：

16 (一)、自106年至112年間退稅事實已持續辦理且均無爭議，且於11  
17 2年間同一批申請退稅之8台車輛中已有1台完成退稅，然其  
18 餘7輛之交易模式、出口程序及申請文件完全相同，卻遭拒  
19 絕退稅，屬相同事實差別待遇，違反行政程序法第6條平等  
20 原則及第8條信賴保護原則；又被告於113年11月以「與同業  
21 訴訟勝訴」為由全面停止退稅業務，係推諉法定職責之報復  
22 性行政措施，違反貨物稅條例第4條立法目的及依法行政原  
23 則。出口人均係依海關規定辦理，則何以先前得退稅而現卻  
24 遭否准，被告不得以「退錯稅」為由，實質增訂法律所無之  
25 限制，亦不得透過個案審認、內部見解或政策考量變相增加  
26 法律要件，倘法規未限制人民之消費行為或交易態樣，即不  
27 得以避免退錯稅為由否准原本符合法定要件之退稅申請；又  
28 「退錯稅」本非法律概念，是否屬錯誤退稅應以法律明文為  
29 準，而非被告主觀認定。

30 (二)、車輛登記不等於已使用，被告以領牌即屬「使用」之認定有  
31 誤。依貨物稅條例第4條規定，退稅要件為「進口後未經使

01 用即出口」，本件車輛雖曾領牌，然均於3日內繳銷牌照，  
02 且經海關於出口報單記載「僅領牌照及註銷未經使用」並蓋  
03 章確認，足證屬未使用狀態。且最高行政法院112年度上字  
04 第534號判決亦明示完成行政登記不等同實質使用。

05 (三)、原告係實際出口人，為合法退稅請求權人，且首輛車退稅案  
06 中被告已承認其主體資格，並有和泰公司法務人員表示退稅  
07 為出口商權利、貨價已含貨物稅之自認，足證退稅權利歸屬  
08 及稅負轉嫁事實，依最高行政法院108年度判字第195號判決  
09 意旨，當稅負轉嫁事實明確時，應推定原納稅義務人默示同  
10 意退稅請求；至被告要求提出和泰公司授權文件則悖離法  
11 律，因和泰公司係進口商既非出口人，自無出口退稅請求權  
12 可授權他人行使。

13 (四)、被告苛求提供已不存在之「77年格式完稅證明正本」，顯屬  
14 刁難，違反職權調查義務；且原告已提出載明貨價含貨物稅  
15 之買賣契約、完整發票鏈、繳銷牌照證明及海關出口驗放文  
16 件等完整交易鏈證明，被告仍要求「前手之前手合約」，已  
17 逾越貨物稅條例要件，並將對交易真實性之懷疑轉嫁由原告  
18 負舉證責任，違反舉證責任分配原則。

19 (五)、出口報單記載「僅領牌註銷未經使用」並蓋章，屬具公文書  
20 效力之行政確認，具有公定力，被告不得任意推翻；且領牌  
21 登出流程係為符合退稅要件，並經海關多年實務認可，原告  
22 已形成善意信賴，被告事後否認，違反禁反言原則。又對於  
23 出口車輛是否未經使用海關實務上並無明確標準，而原告係  
24 完全依照海關規定之作業流程及文件辦理，並繳納貿易推廣  
25 服務費，既海關於出口報關單上用印，即應足認為車輛未經  
26 使用之證明。本件事實與被告提出之乙證25、27、28共6例  
27 判決不同，原告沒有經手個人，不是個人消費行為，且未經  
28 使用，不適用最高行政法院113年度再字第23號判決見解。

29 (六)、聲明：(1)、撤銷被告就原告出口之7輛車輛所作成之113年10  
30 月28日基普裡字第1131032831號函處分及財政部114年6月4  
31 日台財法字第11413915300號訴願決定。(2)、命被告依貨物

01 稅條例第4條第1項第1款規定，退還原告7輛車輛已納貨物稅  
02 共新臺幣（下同）4,476,625元（本院卷第171頁）。

03 三、被告答辯及聲明：

04 (一)、參照最高行政法院109年度判字第461號、112年度上字第534  
05 號、第537號、第801號、113年度再字第23號等判決意旨，  
06 以及柯格鐘教授出具「法律鑑定意見報告書—汽車進口復運  
07 出口之退給稅款給付請求」已納貨物稅之進口貨物，事後運  
08 銷國外，依貨物稅條例第4條第1項第1款規定，請求退還原  
09 納貨物稅要件之一為貨物「未經使用」。

10 (二)、本件車輛進口時已由進口人和泰公司於112年3月至5月間完  
11 納貨物稅，進口後則參據原告貨物稅退稅申請表檢附之資  
12 料，得知系爭車輛於境內為有償移轉，已屬境內消費行為。  
13 A車：經銷商（國都公司）→格上公司→原告。B車：經銷商  
14 （南都公司）→中租公司→原告。C車：經銷商（北都公  
15 司）→中租公司→原告。D車、E車：經銷商（北都公司）→  
16 安維斯公司→原告。F車、G車：經銷商（北都公司）→和運  
17 公司→原告。系爭車輛透過買賣行為而業已進入國內消費市  
18 場為銷售消費，課徵貨物稅之目的已經達成，「未經使用」  
19 之事實不存在，自無適用貨物稅條例第4條第1項第1款規  
20 定。

21 (三)、貨物稅條例第4條第1項第1款雖未明文規定退稅權利人，惟  
22 應依同條例第2條第1項第3款規定，由進口人即納稅義務人  
23 為有權申請退稅之主體。依司法院釋字第685號解釋意旨，  
24 除法律另有規定外，不得以契約改變法律明定之納稅義務人  
25 地位，故縱有透過契約轉嫁稅負之情形，亦僅屬私法上約  
26 定，不影響公法上稅捐權利義務關係；又已納貨物稅之貨物  
27 如未經國內使用即運銷國外，使原稅捐債務關係歸於解消，  
28 亦應由原納稅義務人申請退稅。

29 (四)、按財政部77年8月18日函，係就進口商自行進口並復運出口  
30 之情形，於一定條件及檢附文件下准予退稅，與納稅義務人  
31 以外第三人得否申請退稅無涉；財政部106年5月5日令及114

01 年1月22日台財稅字第11304664860號令(下稱財政部114年1  
02 月22日令)，亦僅係作為判斷出口人是否取得進口商授權之  
03 事實認定基準，並未創設出口人為退稅請求權主體，亦未認  
04 定因稅負轉嫁而由出口人當然繼受退稅請求權。出口人雖可  
05 能實質負擔稅款，然此係間接稅之性質所致，並不因此取得  
06 稅捐法上權利，原告所提文件與財政部106年5月5日令所示  
07 文件不符，亦無法提供114年1月22日令第1點所定文件，且  
08 欠缺可證明已獲進口人授權代為行使並受領退稅之資料，經  
09 綜合判斷認定原告未取得納稅義務人授權。又法律鑑定意見  
10 指出，退稅屬稅捐優惠性質，應從嚴解釋適用範圍，故貨物  
11 稅條例第4條第1項規定雖未明文申請權人，仍應限縮解釋為  
12 僅限實際繳納稅款之納稅義務人得請求退還。

13 (五)、本案並未涉及行政法規之廢止或變更，無信賴保護原則之適  
14 用，原告不得以先前曾獲退稅主張信賴利益，縱過往確有文  
15 件不符仍獲退稅之情形，亦屬個案違法未排除所生之利益，  
16 非法律所保護之利益，不得據此主張「不法之平等」或要求  
17 比照辦理。另就曾有1輛車獲退稅部分，行政先例須以合法  
18 為前提，機關負有正確適用法令之義務，不得重複錯誤，且  
19 在未向既往受領退稅者追繳前，該等利益仍非受法律保障，  
20 人民不得據以請求相同處分。再者，系爭車輛之貨物稅納稅  
21 義務人為進口人，原告未取得其授權，則原告起訴請求被告  
22 依其申請作成退還貨物稅處分之權利並不存在，如仍准由原  
23 告受領退稅，將損害納稅義務人權益及國家財政與公共利  
24 益。

25 (六)、聲明：原告之訴駁回。

26 四、本院判斷：

27 (一)、查事實概要欄所載之事實，為兩造所不爭執，並有貨物稅申  
28 請表(原處分可閱卷1第1、11、27、43頁)、出口報單正本  
29 (原處分可閱卷1第2-4、12-14、28-30、44-46頁)、汽車  
30 買賣契約書及統一發票收執聯(原處分可閱卷1第5-8、15-2  
31 2、31-38、47-53頁)、汽車新領牌照登記書影本(原處分

01 可閱卷1第9、23、25、39、41、54、56頁）、汽(機)車各項  
02 異動登記書影本(原處分可閱卷1第10、24、26、40、42、5  
03 5、57頁)、財政部77年8月18日令(原處分可閱卷1第118  
04 頁)、財政部106年5月5日令(原處分可閱卷1第119頁)、財政  
05 部114年1月22日令(原處分可閱卷1第120頁)、法律鑑定意見  
06 報告書—汽車進口復運出口之退給稅款給付請求(外放乙證  
07 卷第75-84頁)、原處分(原處分可閱卷1第72-75頁)、訴  
08 願決定書及附表(本院卷第21-48頁)在卷可稽,堪信為真  
09 實。

10 (二)、原告雖主張,貨物稅條例僅規定未經使用運銷國外,即得申  
11 請退稅,系爭車輛並未使用,即註銷車牌運銷國外,已符合  
12 退稅規定云云,惟按:

13 1、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  
14 稅之貨物,有下列情形之一者,退還原納或沖銷記帳貨物  
15 稅:一、運銷國外。」貨物稅乃針對特定之貨物課徵之稅  
16 捐。由於一般貨物已經課徵一般消費稅之營業稅,如再加徵  
17 貨物稅,勢必造成重複負擔,且針對少數特種貨物課稅,難  
18 免違反平等原則之疑慮,因此,貨物稅之課徵除了獲得國家  
19 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  
20 目的。各國選擇貨物稅之課稅貨物標準,不外是對於奢侈品  
21 課稅(例如珠寶、汽車等),以謀求平均社會財富之目的;  
22 或對於有害國民健康之產品(例如菸、酒等)加以課徵,以  
23 達到「寓禁於徵」減少消費之目的;或基於節約能源、減少  
24 對於環境污染而對於相關產品(例如汽車、機車、油品類  
25 等)加以課稅,以達到「外部成本內部化」之目的。也因為  
26 貨物稅之課徵有前述立法目的,縱然上開貨物並非在我國境  
27 內生產或製造,而是自國外進口,基於稅捐中立性原則應使  
28 其間負擔平等,貨物稅條例第1條遂規定:「本條例規定之  
29 貨物,不論在國內產製或自國外進口,除法律另有規定外,  
30 均依本條例徵收貨物稅。」

- 01 2、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（貨物稅條例第2條第1項  
13 規定參照），提前課徵時點以確保貨物稅稅捐債權之實現。  
14 不過貨物稅為間接稅，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2  
19 15號判決類似見解可資參照）。
- 20 3、考量應徵貨物稅之貨物，在貨物產製後出廠或貨物進口時，  
21 貨物稅之構成要件即已該當，納稅義務人即應依照貨物稅條  
22 例規定報繳貨物稅。如果出廠或進口後，沒有實際銷售行  
23 為，已納之稅款即無法轉嫁，為免納稅義務人實際承擔稅  
24 負，不符合貨物稅為間接稅之本質，貨物稅條例第4條第1項  
25 第1款遂規定：「已納或保稅記帳貨物稅之貨物，有下列情  
26 形之一者，退還原納或沖銷記帳貨物稅：一、運銷國外。」
- 27 4、準此，貨物稅乃對國內產製或自國外進口之貨物，於貨物出  
28 廠或進口時課徵之稅捐，貨物稅為境內消費稅性質，進口貨  
29 物如未流通進入國內消費市場使用，旋即運銷國外者，不納  
30 入課稅範圍，已繳納之貨物稅，始得申請退還（最高行政法  
31 院112年度上字第534號、112年度上字第537號、112年度上

字第801號判決意旨參照)。至此所謂之「使用」並不限於物理上之實際使用，倘已進入國內市場並經銷售消費，縱然無行駛里程等物理上實際使用行為，惟基於課徵貨物稅之目的已經達成，本應課徵並負擔稅賦，故自無適用貨物稅條例第4條第1項第1款退稅規定之餘地（最高行政法院113年度再字第23號判決意旨參照）。

5、如前所述，貨物稅條例第4條第1項第1款規定，係考量貨物已繳納貨物稅後，如沒有實際銷售行為，已納之稅款無從轉嫁，而允許貨物運銷國外時，得退還已納稅款。故上開條文雖未明文規定得以提出退還貨物稅款申請之申請權人為何，解釋上仍僅指繳納貨物稅之納稅義務人。蓋上開貨物如因買賣而有消費行為，納稅義務人已納之貨物稅即得轉嫁由後手承擔，即便嗣後買受人將貨物運銷國外，亦非前開貨物稅條例第4條第1項第1款所要規範之範疇。後手買受所支付之價金，縱使包含貨物稅，此乃因貨物稅為間接消費稅性質使然，尚難認後手因支付價金內含貨物稅即繼受納稅義務人於稅捐法上之權利義務關係。

6、經查，系爭車輛進口報關時，已由進口商和泰公司於112年3月至5月間完納貨物稅共計4,476,625元。進口後，由進口商和泰公司透過其經銷商國都公司、南都公司及北都公司，分別銷售予格上公司、中租公司、安維斯公司及和運公司，再轉售予原告。系爭車輛請領汽車牌照後復又辦理繳銷等情，已如前述。揆諸前揭說明，上開公司於我國境內就系爭車輛之買賣行為，核屬境內消費行為，基於課徵貨物稅之目的已經達成，本應課徵並負擔稅賦，且原告並非系爭貨物稅之納稅義務人，自無依貨物稅條例第4條第1項第1款規定請求退稅之餘地。且貨物稅之課徵，並非僅基於節約能源、減少環境污染之目的，尚包括謀求平均社會財富、減少高單價物品消費等政策性目的，已如前述，從而原告主張沒有增加里程數，不會造成環境污染，即不屬在國內使用而應退還已繳貨物稅云云，尚非可採。

01 7、原告雖又主張其歷來均循類同作業程序申請退稅獲准，最近  
02 請求退稅的8輛車已有1輛（出口報單號碼：AW/12/539/F442  
03 5）獲得退稅在案，被告嗣以本件7輛車屬境內買賣，否准退  
04 稅，有違信賴保護一節。惟平等原則要求行政機關對於事物  
05 本質上相同之事件應作相同之處理，除有合理正當之事由  
06 外，不得為差別待遇，乃形成行政自我拘束原則。惟憲法上  
07 之平等原則，係指合法之平等，人民不得主張「不法之平  
08 等」，而行政先例必須合法，亦為行政自我拘束之前提要  
09 件，故行政自我拘束原則並非賦予人民有要求行政機關重複  
10 錯誤之請求權（最高行政法院113年度上字第261號判決意旨  
11 參照）。又「信賴保護原則」，係指行政處分雖有瑕疵，但  
12 相對人或關係人對其存續已有信賴，而行政機關之事後矯  
13 正，將因此增加其負擔者，即不得任意為之之謂。如行政機  
14 關有怠於行使權限，致使人民因個案違法狀態未排除而獲得  
15 利益情形，並非行政機關所為行政處分之存續使人民產生信  
16 賴，自無信賴保護原則之適用，亦無基於信賴保護原則進而  
17 主張不法平等之餘地（最高行政法院111年度上字第138號判  
18 決意旨參照）。本件被告未准許原告之系爭申請並無違誤，  
19 已如前述，被告此前所為與上述意旨不符之前例，即難認屬  
20 得以援引之行政先例，從而，原告亦無基於信賴保護原則進  
21 而主張不法平等之餘地。是原告上開主張，亦不足取。

22 8、至於原告主張出口報單皆記載「本批出口車輛係新車外銷，  
23 僅領牌照即註銷，未經使用，出口後將依貨物稅條例規定申  
24 請退還原納貨物稅」，經海關審核後予以放行，即係認可上  
25 開事實狀態，被告應受拘束不得為相反認定部分，查被告是  
26 依據貨物稅條例第4條第1項第1款規定予以審核，系爭車輛  
27 已有境內消費行為，自應負擔貨物稅而無從予以退還，至於  
28 海關放行系爭車輛之出口，並不涉及被告行使貨物稅條例第  
29 4條第1項第1款規定之審核權限，就不對被告發生拘束力。  
30 原告另陳稱同業有獲得國稅局同意退稅，本件應作相同處理

01 部分，尚不涉及被告就系爭車輛之審核權限。是原告上開主  
02 張，仍不可採。

03 (三)、綜上所述，原告請求退還貨物稅為無理由，原處分否准其申  
04 請並無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合。原告仍執前  
05 詞，訴請判決如其聲明所示，為無理由，應予駁回。

06 五、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  
07 經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述之必  
08 要，一併說明。

09 六、結論：原告之訴為無理由。

10 中 華 民 國 115 年 6 月 11 日

11 審判長法官 洪慕芳

12 法官 周泰德

13 法官 郭銘禮

14 一、上為正本係照原本作成。

15 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  
16 提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內  
17 補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，  
18 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  
19 繕本）。

20 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，  
21 逕以裁定駁回。

22 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  
23 法第49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不  
24 委任律師為訴訟代理人（同條第3項、第4項）。  
25

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、

	<p>管理人、法定代理人具備會計師資格者。</p> <p>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。</p>
<p>(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</p>	<p>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。</p> <p>2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。</p> <p>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。</p> <p>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。</p>
<p>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。</p>	

02 中 華 民 國 115 年 6 月 11 日

03 書記官 楊喻涵