

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第七庭

115年度訴字第159號

115年7月30日辯論終結

原告 興龍貿易有限公司

代表人 詹順湧

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

上列當事人間退還稅款事件，原告不服財政部中華民國114年12月4日臺財法字第11413932870號訴願決定(案號：第11400543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、程序事項：

(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227頁)，經核並無違誤，應予准許。

(二)原告受合法通知，無正當理由而未於言詞辯論期日到場，核無民事訴訟法第386條各款所列情形，爰依行政訴訟法第218條準用民事訴訟法第385條第1項前段之規定，由被告聲請而為一造辯論判決。

二、爭訟概要：

臺灣捷豹路虎股份有限公司(下稱捷豹路虎公司)於民國113年4月至6月間向被告報運進口英國產製汽車5輛(報單第AB/13/094/A1250號等,下稱A、B、C、D及E車,合稱系爭車輛),並於113年4月至6月間完納貨物稅新臺幣(下同)5,912,364元及特種貨物及勞務稅(下稱特銷稅)2,690,126元。嗣後捷豹路虎公司分別透過其經銷商臺灣瑋信汽車有限公司(下稱瑋信公司)及捷盈汽車股份有限公司(下稱捷盈公司)將系爭車輛出售予原告,原告請領系爭車輛小客車牌照並繳銷後,於113年5月至7月間將系爭車輛報運出口,分別於同年7月15日及同年9月11日出具申請書,向被告申請退還進口時納稅義務人所繳納之貨物稅及特銷稅(下稱系爭退稅申請),主張系爭車輛均僅領牌照即註銷,未經使用。經被告審查結果,認定不符合貨物稅條例第4條第1項第1款(下稱系爭規定1)、特銷稅條例第6條第1項第2款(下稱系爭規定2,合稱系爭規定)、財政部77年8月18日臺財稅字第770261481號函及114年1月22日臺財稅字第11304664860號令(下稱114年1月22日令)之退稅要件,爰以114年6月9日基普里字第1141017545號函(下稱原處分)否准其申請。原告不服循序提起本件行政訴訟。

三、原告未於言詞辯論期日到場,依其起訴主張及聲明:

(一)系爭車輛既已於進口時完稅,且於繳銷原領車牌報運出口,原告並已向被告檢具完稅照報驗、提出繳銷證明以及系爭車輛於我國境內未經使用之資料,原納稅義務人即捷豹路虎公司既將系爭車輛出售,合約亦已註明貨價含貨物稅,原告即為系爭車輛最終持有人,應屬貨物稅條例第2條第1項第3款規定之貨物持有人,確已合於貨物稅退稅要件,被告增加法律所無之限制,並限制僅原納稅義務人得申請退稅,自有曲解法令之情。況系爭退稅申請係於113年7月及9月提出,自應依財政部106年5月5日臺財稅字第10604569050號函(下稱106年5月5日函)辦理,是原處分已違反法律不溯及既往及信賴保護原則。

01 (二)聲明：1.原處分及訴願決定均撤銷。2.被告應依原告系爭退
02 稅申請就系爭車輛作成准予退還貨物稅等（合計8,602,490
03 元）之處分。

04 四、被告答辯及聲明：

05 (一)答辯要旨：

- 06 1.原告非屬系爭車輛進口人，即非系爭規定之退還貨物稅及特
07 銷稅之請求主體，雖於提出系爭退稅申請時亦附有系爭車輛
08 出口報單證明聯、與瑋信及捷盈公司間之買賣契約及發票證
09 明聯、領牌登記書及異動登記書影本為據，惟未提供足以證
10 明原告係經捷豹路虎公司同意得代為行使系爭車輛退稅請求
11 權之文件，自無依系爭規定申請退稅之餘地。
- 12 2.海關出口查驗程序目的並非據以認定是否合於貨物稅及特銷
13 稅法令上「未經使用」要件，況依貨物稅及特銷稅係屬境內
14 消費稅性質及課徵之目的，縱系爭車輛物理上確未實際使
15 用，然既已於境內買賣消費，即合於課徵之目的，自非屬未
16 經使用，原告自不得依系爭規定申請退稅。
- 17 3.原告所提資料均未合於財政部106年5月5日函及114年1月22
18 日令，亦缺乏可資證明原告經授權代為行使退稅請求權並受
19 領退稅利益之文件，被告認定原告未合於系爭規定而作成原
20 處分尚屬合理，原告自不得泛稱先前均獲退稅等語，或以前
21 有提出未合於系爭規定要件之文件亦獲得退稅之情，即主張
22 應受行政自我拘束或信賴保護原則保障。

23 (二)聲明：原告之訴駁回。

24 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
25 有原處分(本院卷第115頁至117頁)、訴願決定(本院卷第120
26 頁至137頁)、系爭汽車進口報單(本院卷第185頁至203頁)、
27 原告購買系爭車輛之契約、發票影本(本院卷第27至33、47
28 至51、63至69、85至89、101至107頁)、申請書(本院卷第
29 21、41、57、79、95頁)、系爭車輛新領牌照登記書(本院卷
30 第37、55、75、93、111頁)、系爭車輛汽(機)車各項異動登
31 記書(本院卷第39、55、77、93、113頁)等文件可參，堪信

01 為真正。是本件爭點厥為，原告請求被告依系爭退稅申請作
02 成處分，退還系爭車輛進口時已納貨物稅、特銷稅合計
03 8,602,490元，是否於法有據？

04 六、本院之判斷：

05 (一)貨物稅條例第2條第1項第3款規定：「貨物稅之納稅義務人
06 及課徵時點如下：……□進口貨物者，為收貨人、提貨單或
07 貨物持有人，於進口時課徵。」系爭規定1即同條例第4條第
08 1項第1款規定：「已納或保稅記帳貨物稅之貨物，有下列情
09 形之一者，退還原納或沖銷記帳貨物稅：□運銷國外。」第
10 23條第2項規定：「進口應稅貨物，納稅義務人應向海關申
11 報，並由海關於徵收關稅時代徵之。」

12 (二)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
13 徵一般消費稅之營業稅，如再加徵貨物稅，勢必造成重複負
14 擔，且針對少數特種貨物課稅，難免違反平等原則之疑慮，
15 因此，貨物稅之課徵除了獲得國家財政收入目的之外，並應
16 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
17 課稅貨物標準，不外是對於奢侈品課稅(例如珠寶、汽車
18 等)，以謀求平均社會財富之目的；或對於有害國民健康之
19 產品(例如菸、酒等)加以課徵，以達到「寓禁於徵」減少消
20 費之目的；或基於節約能源、減少對於環境污染而對於相關
21 產品(例如汽車、機車、油品類等)加以課稅，以達到「外部
22 成本內部化」之目的。也因為貨物稅之課徵有上開立法目
23 的，縱然上開貨物並非在我國境內生產或製造，而是自國外
24 進口，基於稅捐中立性原則應使其間負擔平等，貨物稅條例
25 第1條遂規定：「本條例規定之貨物，不論在國內產製或自
26 國外進口，除法律另有規定外，均依本條例徵收貨物稅。」

27 (三)依稅捐稽徵法第35條之1規定：「國外輸入之貨物，由海關
28 代徵之稅捐，其徵收及行政救濟程序，準用關稅法及海關緝
29 私條例之規定辦理。」貨物稅條例第23條第2項規定：「進
30 口應稅貨物，納稅義務人應向海關申報，並由海關於徵收關
31 稅時代徵之。」相對於加值型營業稅係按每個銷售階段加值

01 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
02 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
03 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
04 稅。因貨物稅為單階段之毛額型消費稅之故，立法者為確保
05 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
06 點。現行實證法之立法抉擇選在應課貨物稅之貨物「出廠」
07 時或「進口」時，而非「銷售」時(同條例第23條第1項規定
08 參照)，提前課徵時點以確保貨物稅稅捐債權之實現。不過
09 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
10 消費者。而選擇出廠時或進口時即課徵貨物稅，就必須考量
11 「如果出廠或進口後沒有實際銷售行為，該已納之稅款即無
12 法轉嫁予消費者」等因素，而有對應之退稅規範機制，以符
13 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
14 5號判決類似見解可資參照)。

15 (四)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
16 進口時課徵之稅捐，為境內消費稅性質，倘若廠商進口時已
17 納貨物稅之貨物，事後運銷國外，出口時如檢具完稅照報
18 驗，查明該批貨物於進口時確已完稅，且未經使用，足證並
19 未在國內消費使用者，始可申請退還已納貨物稅(最高行政
20 法院109年度判字第461號判決參照)。申言之，因貨物稅屬
21 境內消費稅，進口貨物如未流通進入國內消費市場使用，旋
22 即運銷國外者，不納入課稅範圍，已繳納之貨物稅，始得申
23 請退還(最高行政法院112年度上字第537號判決及112年度上
24 字第801號判決意旨參照)。

25 (五)特銷稅條例第1條規定：「在中華民國境內銷售、產製及進
26 口特種貨物或銷售特種勞務，均應依本條例規定課徵特種貨
27 物及勞務稅。」第2條第1項第2款規定：「本條例規定之特
28 種貨物，項目如下：……□小客車：包括駕駛人座位在內，
29 座位在九座以下之載人汽車且每輛銷售價格或完稅價格
30 達……新臺幣300萬元者。」第4條第2項第2款規定：「第2
31 條第1項第2款至第6款規定之特種貨物及特種勞務，其特種

01 貨物及勞務稅之納稅義務人及課徵時點如下：……□進口特
02 種貨物者，為收貨人、提貨單或貨物持有人，於進口時課
03 徵。」系爭規定2即同條例第6條第1項第2款規定：「第2條
04 第1項第2款至第6款規定之特種貨物，有下列情形之一，免
05 徵特種貨物及勞務稅：……□運銷國外者。」第16條第6項
06 規定：「進口特種貨物應徵之稅額，納稅義務人應向海關申
07 報，並由海關代徵之；其徵收及行政救濟程序，準用關稅法
08 及海關緝私條例之規定辦理。」前開規定對高價貨物免徵特
09 銷稅，係基於特銷稅屬國內消費稅，貨物運銷國外前，未在
10 國內消費使用，應予免稅之立法意旨，與貨物稅得否退稅之
11 認定原則，應予一致。

12 (六)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
13 費，自無適用系爭規定1及系爭規定2之餘地，被告以原處分
14 否准原告退還原納貨物稅及特銷稅之申請，並無違誤，茲分
15 述如下：

16 1.經查，系爭車輛進口時，已由進口商捷豹路虎公司於113年4
17 月至同年6月間完納貨物稅及特銷稅；進口後，參據原告貨
18 物稅及特銷稅退稅申請表檢附之資料，得知系爭車輛於境內
19 為有償移轉之情形如下：

20 (1)A車、C車及E車由原告於112年11月1日及113年3月11日與瑋
21 信公司簽訂汽車買賣契約書(本院卷第29至33、65至69、103
22 至107頁)，以6,270,000元、7,500,000及7,500,000元購
23 買，並由瑋信公司於113年4月29日、同年6月9日及同年6月2
24 0日開立6,270,000元、7,500,000及7,500,000元電子發票證
25 明聯(本院卷第27、63、101頁)予原告，上開3輛汽車則於11
26 3年4月30日、同年6月11日及同年6月24日領得汽車牌照(見
27 本院卷第37、75、111頁，車主均為原告)，再由原告分別於
28 113年5月1日、同年6月12日及同年6月25日繳銷原領得之車
29 輛牌照(本院卷第39、77、113頁)。

30 (2)B車及D車由原告於113年1月12日及同年5月30日與捷盈公司
31 簽訂汽車買賣契約書(本院卷第51至53頁、原處分卷一第87

頁至89頁)，以7,439,624元及7,439,624元購買，並由捷盈公司於113年5月28日及同年6月14日開立7,439,624元及7,439,624元元電子發票證明聯(本院卷第47、85頁)予原告，上開2輛汽車則於113年5月28日及同年6月17日領得汽車牌照(原處分卷一第55、93頁，車主均為原告)，再由原告分別於113年5月29日及同年6月18日繳銷原領得之車輛牌照(原處分卷一第55、93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1及系爭規定2，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及特銷稅之餘地。從而，被告以原處分否准原告退還原納貨物稅及特銷稅之申請，並無違誤。

3.再者，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。依前引系爭規定1及系爭規定2，本件原告並非貨物稅及特銷稅之納稅義務人，無從因輾轉買賣系爭車輛而承受請求退還貨物稅及特銷稅稅款之權利，原告請求退還稅款，亦無依據。

4.原告主張其於本件退稅申請前，已長年依法向被告申請退稅，並經核准在案，原處分違反信賴保護及法律不溯及既往原則云云。惟查，信賴保護原則，係指行政處分雖有瑕疵，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正，將因此增加其負擔者，即不得任意為之之謂。如行政機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生信賴，自無信賴保護原則之適用。本件系爭車輛透過買賣行為而業已進入本國消費市場為消費，並未涉及行政法規之廢止或變更，並無信賴保護及法律不溯及既往原則之適用，原告亦不得泛以先前均獲退稅等語，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定1及系爭規定2而仍獲准退稅之前案，因該可能之前案係因個案違法狀態未排除而獲得退稅利益，故該利益並非法律所應保護之利益，原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益，而應受保護。至原告於言詞辯論終結後始行提出之類案判決，係屬個案，本院之判斷不受拘束，附此敘明。

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

八、本件事證已臻明確，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	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

為訴訟代理人	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。
(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