

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第五庭

115年度訴字第271號

115年7月23日辯論終結

原告 三揚國際租賃有限公司

代表人 陳帝維

訴訟代理人 蔡炳楠 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

上列當事人間請求退稅事件，原告不服財政部中華民國114年7月15日台財法字第11413925400號訴願決定，提起行政訴訟，經本院地方行政訴訟庭114年度地訴字第292號裁定移送前來，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、程序事項：

（一）行政訴訟法第111條第1項、第3項第2款分別規定：「（第1項）訴狀送達後，原告不得將原訴變更或追加他訴。但經被告同意或行政法院認為適當者，不在此限。……（第3項）有下列情形之一者，訴之變更或追加，應予准許：……二、訴訟標的之請求雖有變更，但其請求之基礎不變。……」原告起訴之原聲明請求判決為「一、請求將被告財政部關務署基隆關114年3月17日基普里字第1141008242號函及財政部114年7月15日台財法字第11413925400號訴願決定均撤銷。二、訴訟費用由被告負擔。」（本院地方行政訴訟庭114年

度地訴字第292卷卷【下稱地院卷】第11頁）；嗣原告具狀變更訴之聲明為「一、請求將被告財政部關務署基隆關114年3月17日基普里字第1141008242號函及財政部114年7月15日台財法字第11413925400號訴願決定均撤銷。二、被告應依原告113年11月25日之申請，作成准予退還繳納貨物稅1,382,470元，及特種貨物及勞務稅629,023元之行政處分。三、訴訟費用由被告負擔。」（見地院卷第105至109頁）。經核原告雖變更其訴之聲明，但其請求之基礎事實不變，亦不致影響訴訟終結及被告防禦，應認原告上開變更無不適當，爰予准許。

(二)被告代表人原為張世棟，於訴訟進行中變更為吳慧燕，茲由其具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

二、事實概要：和泰汽車股份有限公司（下稱進口人）於113年6月25日及5月21日向被告報運進口日本產製汽車2輛（報單第AB/13/A55/25185號，項次15，車身號碼：JTHCDAADX05004373，下稱A車；報單第AB/13/A55/25006號，項次4，車身號碼：JTHCDAAZ000000000，下稱B車，下合稱系爭車輛），分別於同年7月1日及5月21日完稅放行。嗣進口人透過經銷商北都汽車股份有限公司（下稱北都公司）於113年7月29日、113年5月30日將系爭車輛售予原告，原告於113年7月31日、113年5月31日請領租賃小客車牌照，嗣於113年10月14日將牌照繳銷後，於同年10月21日以報單第AW/13/539/F6211號將系爭車輛報運出口，另於同年11月25日申請書提出申請書，主張系爭車輛係新車出口，僅領牌照即註銷，未經使用，向被告申請退還進口時納稅義務人（即進口人）繳納之貨物稅及特種貨物及勞務稅（下稱特銷稅），並檢具出口報單出口證明用聯、北都公司與原告汽車買賣契約書及電子發票證明聯、汽車新領牌照登記書及汽（機）車各項異動登記書供核。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、財政部77年8月18日台財稅第770261481號函（下稱財政部77年8月18日函）及114年1月22日台財稅第1130466

01 4860號令（下稱財政部114年1月22日令）核釋之退稅要件等
02 由，爰以114年3月17日基普里字第1141008242號函（下稱原
03 處分），否准其申請。原告不服，提起訴願，遭決定駁回，
04 遂提起本件行政訴訟。

05 三、本件原告主張：

06 (一)原告自107年起至被告為原處分駁回本件退稅申請前，已長
07 期循相同模式，向和泰汽車之經銷商或其他公司購買經和泰
08 汽車進口，未經使用之進口車輛，並將已領車牌繳銷，運銷
09 國外。於過往，原告申請退還貨物稅時，被告均未曾以原告
10 應出具向和泰公司購買車輛之載明貨價含貨物稅之買賣合約
11 書等交易文件為申請之要件，且依本件事實，原告並非與訴
12 外人和泰公司進行交易，自無從取得向和泰公司購買車輛之
13 買賣合約書等完整交易文件，行政機關如有需要，亦應依職
14 權調查證據，始屬適法，尚不能僅以當事人無從提出根本非
15 其所得持有、提出之證據為由，逕為不利於當事人之認定。
16 又遍觀貨物稅條例第4條第1項第1款及財政部106年5月5日令
17 第2點，均未有申請人應提供與進口商購買車輛之買賣合約
18 書等交易文件正本供行政機關審認之規範，足證原處分與信
19 賴保護及行政自我拘束等行政法上重要原理原則相違，且為
20 自行擴張貨物稅法及函令規定，增加法令所無之要件，確屬
21 違法。

22 (二)退步言，縱依原處分及訴願決定稱財政部77年8月18日函釋
23 所稱「未經使用者」，係指未有在國內消費之事實（假設語
24 氣），惟本件原告購買系爭車輛係供運銷國外，達營運、盈
25 利之目的所為，於購買系爭車輛後即運銷國外，未曾於境內
26 使用，是依最高法院判決及行政院消費者保護委員會之函
27 釋，原告與前手之買賣關係非消費關係，原告更非「最終消
28 費者」，原處分及訴願決定認定原告有所謂消費行為，顯有
29 違誤。況以常情、常理之理解，於國內「消費」國內產製或
30 自國外輸入之車輛之目的，係為依車輛之使用目的而行駛於
31 國內道路而達運輸作用，如前所述，本件顯非此情形，原處

分及訴願決定未區分不同情狀，一律將買賣行為逕理解為消費行為，確有違誤。

(三)原告申請退稅實符合貨物稅條例第4條第1項第1款及特銷稅條例第6條第1項第2款規定，且於被告駁回本件退稅申請前，原告已長年依法向被告申請退稅，並經核准在案，原處分及訴願決定顯與信賴保護原則、行政自我拘束原則相違，顯有違誤。

(四)聲明：1.處分及訴願決定均撤銷。2.被告應依原告113年11月25日之申請，作成准予退還繳納貨物稅1,382,470元，及特銷稅629,023元之行政處分。

四、被告則以：

(一)系爭車輛透過買賣行為業已進入國內消費市場消費，自無適用貨物稅條例第4條第1項第1款退稅規定之餘地。

(二)依財政部77年8月18日函釋，其中「未經使用」之解釋，應審視貨物稅課徵目的及回歸貨物稅屬境內消費稅之性質，因貨物稅係於出廠時或進口時課徵，如貨物未流通進入國內消費市場買賣，旋即運銷國外者，不納入課稅範圍，應退還已繳納之貨物稅，如貨物已於境內買賣消費，即非屬「未經使用」，基於課徵貨物稅之目的已經達成，本應課徵並負擔稅賦，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，亦持相同見解，足證原處分及訴願決定，以系爭車輛已於境內買賣，屬境內消費行為為由，否准原告退稅，洵屬適法；另本案為貨物稅退稅案件，應按貨物稅之課徵目的及性質解釋法規，消費者保護法（下稱消保法）與本案並無任何關聯，自無法以消保法解釋貨物稅條例，原告所訴，核無足採。

(三)被告否准退還系爭車輛已納貨物稅，未違反信賴保護原則及行政自我拘束原則：

1.原告所提文件資料證據，與106年5月5日令所示文件不符，亦無法提供114年1月22日令第1點所示文件，並欠缺可資證明獲進口人授權同意代為行使並受領之文件，經被

01 告個案上綜合判斷而為「原告未取得納稅義務人授權代為
02 申請並受領退稅利益」之事實認定，且系爭車輛經境內消
03 費，不符貨物稅條例第4條第1項第1款規定之要件，故不
04 適用前開規定而否准退稅申請，本案並未涉及行政法規之
05 廢止或變更，自無信賴保護原則之適用，原告尚不得泛以
06 先前均獲退稅等語，主張具信賴基礎；又縱原告前或確有
07 提出之文件不符上開規定而仍獲准退稅之前案，因該可能
08 之前案係因個案違法狀態未排除而獲得退稅利益，故該利
09 益並非法律所應保護之利益，原告亦不得執該尚未經被告
10 撤銷之前案主張其因信賴違法之利益，而應受保護。

11 2.另，設若有其他與106年5月5日令所示應提供文件不相符
12 之退稅申請個案，於最高行政法院112年度上字第534號、
13 第537號及第801號判決前曾獲退稅者，因行政先例必須是
14 合法的，乃行政自我拘束原則之前提要件，被告負有正確
15 適用法令之職責，不得任意悖離，原告無權要求被告重複
16 錯誤；於被告尚未就過往曾獲退稅者請求返還貨物稅，致
17 使其因個案違法狀態未排除而獲得利益之情形，該利益並
18 非受法律所保護之利益，因此人民不能要求行政機關比照
19 該違法案例授予利益，亦即原告不得主張不法之平等；再
20 者，系爭車輛貨物稅納稅義務人為進口人，被告未能取得
21 其代為行使退稅之同意，且系爭車輛經境內銷售買賣，無
22 適用貨物稅條例第4條第1項第1款規定之餘地，如被告仍
23 准予將系爭車輛由進口人繳納之貨物稅退還由原告受領，
24 損害系爭車輛貨物稅納稅義務人之權益，更損害國家財政
25 收支、公共建設、政策推行及社會福利等公益，併予陳
26 明。

27 (四)聲明：原告之訴駁回。

28 五、本院的判斷：

29 (一)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
30 稅之貨物，有下列情形之一者，退還原納或沖銷記帳貨物稅
31 ：一、運銷國外。」特銷稅條例第6條第1項第2款規定：

01 「第2條第1項第2款（按：二、小客車：包括駕駛人座位在
02 內，座位在9座以下之載人汽車且每輛銷售價格或完稅價格
03 達……300萬元者。）至第6款規定之特種貨物，有下列情形
04 之一，免徵特種貨物及勞務稅：……二、運銷國外者。」

05 (二)查事實概要欄所載之事實，為兩造所不爭執，並有原告113
06 年11月25日申請書（參原處分可閱卷1第1頁）、出口報單出
07 口證明用聯（參原處分可閱卷1第12至13頁）、汽車買賣契
08 約書（參原處分可閱卷1第2至4頁、第5至7頁）、統一發票
09 收執聯（參原處分可閱卷1第8、9頁）、汽車新領牌照登記
10 書影本（參原處分可閱卷1第14、16頁）、汽(機)車各項異
11 動登記書影本（參原處分可閱卷1第15、17頁）、原處分(參
12 本院卷第27至29頁)及訴願決定（參本院卷第31至45頁）等
13 在卷可稽，堪信為真實。

14 (三)原告雖主張，貨物稅條例及特銷稅條例均僅規定未經使用運
15 銷國外，即得申請退稅，系爭車輛並未使用，即註銷車牌運
16 銷國外，已符合退稅規定云云，惟按：

17 1.貨物稅乃針對特定之貨物課徵之稅捐。由於一般貨物已經
18 課徵一般消費稅之營業稅，如再加徵貨物稅，勢必造成重
19 複負擔，且針對少數特種貨物課稅，難免違反平等原則之
20 疑慮，因此，貨物稅之課徵除了獲得國家財政收入目的之
21 外，並應另外具有公益原則之其他社會政策目的。各國選
22 擇貨物稅之課稅貨物標準，不外是對於奢侈品課稅（例如
23 珠寶、汽車等），以謀求平均社會財富之目的；或對於有
24 害國民健康之產品（例如菸、酒等）加以課徵，以達到
25 「寓禁於徵」減少消費之目的；或基於節約能源、減少對
26 於環境污染而對於相關產品（例如汽車、機車、油品類
27 等）加以課稅，以達到「外部成本內部化」之目的。而10
28 0年5月4日制定，同年6月1日施行之特銷稅條例，俗稱為
29 「奢侈稅」條例，乃對於在中華民國境內銷售、產製及進
30 口該條例所明訂之「奢侈品」，或銷售特種之勞務，予以
31 課徵高額之稅捐，以達減少高單價物品消費、遏止房地產

短期炒作之政策性目的。也因為貨物稅、特銷稅之課徵有前述立法目的，縱然上開貨物並非在我國境內生產或製造，而是自國外進口，基於稅捐中立性原則應使其間負擔平等，貨物稅條例第1條及特銷稅條例第1條遂規定：「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。」及「在中華民國境內銷售、產製及進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物及勞務稅。」

2. 依稅捐稽徵法第35條之1規定：「國外輸入之貨物，由海關代徵之稅捐，其徵收及行政救濟程序，準用關稅法及海關緝私條例之規定辦理。」貨物稅條例第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。」特銷稅條例第16條第6項規定：「進口特種貨物應徵之稅額，納稅義務人應向海關申報，並由海關代徵之；其徵收及行政救濟程序，準用關稅法及海關緝私條例之規定辦理。」相對於加值型營業稅係按每個銷售階段加值額，據以計算銷項稅額減去進項稅額而課徵之多階段加值稅之消費稅，貨物稅及特銷稅之計算及課徵方式則係採用貨物在產製出廠或進口時，按銷售價格計算課徵而為單階段之毛額型消費稅。因貨物稅及特銷稅為單階段之毛額型消費稅之故，立法者為確保貨物稅及特銷稅稅捐債權之實現，必須選擇一個最容易掌握稅源之時點。現行實證法之立法抉擇選在應課貨物稅及特銷稅之貨物「出廠」時或「進口」時，而非「銷售」時（貨物稅條例第2條第1項、特銷稅條例第4條第2項規定參照），提前課徵時點以確保貨物稅及特銷稅稅捐債權之實現。不過貨物稅及特銷稅同樣為間接稅，稅捐之實質負擔人終必是貨物之最終消費者。而選擇出廠時或進口時即課徵貨物稅及特銷稅，就必須考量「如果出廠或進口後沒有實際銷售行為，該已納之稅款即無法轉嫁予消費者」等因素，而有對應之退稅規範機制，以符合量能課稅原則之規範要求

（最高行政法院105年度判字第215號判決類似見解可資參照）。

3. 考量應徵貨物稅、特銷稅之貨物，在貨物產製後出廠或貨物進口時，貨物稅、特銷稅之構成要件即已該當，納稅義務人即應依照貨物稅條例、特銷稅條例規定報繳貨物稅、特銷稅。如果出廠或進口後，沒有實際銷售行為，已納之稅款即無法轉嫁，為免納稅義務人實際承擔稅負，不符合貨物稅、特銷稅為間接稅之本質，貨物稅條例第4條第1項第1款遂規定：「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。」特銷稅條例第6條第1項第2款規定：「第2條第1項第2款（按：二、小客車：包括駕駛人座位在內，座位在9座以下之載人汽車且每輛銷售價格或完稅價格達……300萬元者。）至第6款規定之特種貨物，有下列情形之一，免徵特種貨物及勞務稅：……二、運銷國外者。」

4. 準此，貨物稅及特銷稅乃對國內產製或自國外進口之貨物，於貨物出廠或進口時課徵之稅捐，貨物稅與特銷稅均為境內消費稅性質，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，已繳納之貨物稅及特銷稅，始得申請退還（最高行政法院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，惟基於課徵貨物稅及特銷稅之目的已經達成，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款及特銷稅條例第6條第1項第2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款及特銷稅條例第6條第1項第2款規定，係考量貨物已繳納貨物稅、特銷稅後，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、特銷稅款申請之申請權人為何，解釋上仍僅指繳納貨物稅、特銷稅之納稅義務人。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、特銷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、特銷稅條例第6條第1項第2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、特銷稅，此乃因貨物稅、特銷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、特銷稅即繼受納稅義務人於稅捐法上之權利義務關係。

6.經查，進口人於113年6月25日及5月21日向被告報運進口系爭車輛，分別於同年7月1日及5月21日完稅放行。嗣進口人透過經銷商北都公司於113年7月29日、113年5月30日將系爭車輛售予原告，原告於113年7月31日、113年5月31日請領租賃小客車牌照，嗣於113年10月14日將牌照繳銷後，於同年10月21日以報單第AW/13/539/F6211號將系爭車輛報運出口，另於同年11月25日申請書提出申請書，主張系爭車輛係新車出口，僅領牌照即註銷，未經使用，向被告申請退還進口時進口人繳納之貨物稅及特銷稅等情，已如前述。揆諸前揭說明，原告與北都公司於我國境內就系爭車輛之買賣行為，且原告已領取系爭車輛之牌照，核屬境內消費行為，基於課徵貨物稅及特銷稅之目的已經達成，本應課徵並負擔稅賦，且原告並非系爭貨物稅、特銷稅之納稅義務人，自無依貨物稅條例第4條第1項第1款、特銷稅條例第6條第1項第2款規定請求退稅之餘地。至於原告援引消費者保護法及最高法院111年度台抗字第144號民事裁定主張倘於交易、使用商品或接受服務之後，復將該商品或服務另行從事生產、銷售或使用於營利用途，而非最終消費之交易者即非消費行為一節，因消費者保護法係為保護消費者權益、促進國民消費生活安全、提昇國民

消費生活品質而設，與判斷本件是否可以退還已繳納之間接消費稅無涉，尚無從據為有利原告之認定。

7.原告雖又主張其歷來均循類同作業程序申請退稅獲准，被告忽以本件屬境內買賣，否准退稅，有違信賴保護一節。惟平等原則要求行政機關對於事物本質上相同之事件應作相同之處理，除有合理正當之事由外，不得為差別待遇，乃形成行政自我拘束原則。惟憲法上之平等原則，係指合法之平等，人民不得主張「不法之平等」，而行政先例必須合法，亦為行政自我拘束之前提要件，故行政自我拘束原則並非賦予人民有要求行政機關重複錯誤之請求權（最高行政法院113年度上字第261號判決意旨參照）。又「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，亦無基於信賴保護原則進而主張不法平等之餘地（最高行政法院111年度上字第138號判決意旨參照）。本件被告未准許原告之系爭申請並無違誤，已如前述，被告此前所為與上述意旨不符之前例，即難認屬得以援引之行政先例，從而，原告亦無基於信賴保護原則進而主張不法平等之餘地。是原告上開主張，亦不足取。

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

六、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，核與判決結果不生影響，無一一論述之必要，附此說明。

七、結論：原告之訴為無理由。

中 華 民 國 115 年 8 月 14 日

審判長法官 洪慕芳

法官 郭銘禮

法官 周泰德

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。
(二)非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，	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。

01

亦得為上訴
審訴訟代理
人

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 14 日

03

書記官 蕭純純