

臺北高等行政法院判決

地方行政訴訟庭第三庭

112年度地訴字第110號

114年5月21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 張世棟

訴訟代理人 鍾宛嫣

蔡欣如

王庭芬

上列當事人間貨物稅事件，原告不服財政部中華民國112年10月3日台財法字第11213931680號(案號:第00000000號)訴願決定，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

壹、程序事項：

原告起訴時，被告代表人為陳世鋒，嗣於民國113年1月16日變更為張世棟，茲據其具狀聲明承受訴訟（見本院卷第95頁至第96頁），核無不合，應予准許。

貳、實體事項：

一、爭訟概要：

(一)和泰汽車股份有限公司(下稱和泰公司)於111年9月28日向被告報運進口日本產製之2022年LEXUS小客車1輛(進口報單號碼：第AB//11/A55/22355號，項次8，車身號碼：JTHACABZ000000000，下稱系爭車輛)，並於111年10月17日

01 完納系爭車輛之貨物稅新臺幣（下同）661,170元及特種貨
02 物及勞務稅（下稱特銷稅）300,832元。系爭車輛進口後，
03 商寶國際租車有限公司（下稱商寶公司）於同年11月20日向和
04 運租車股份有限公司（下稱和運公司）買入系爭車輛（和運公
05 司於111年10月21日申領之車牌號碼為000-0000號）；商寶
06 公司於同年12月2日將系爭車輛轉售原告，原告另於同年12
07 月2日領牌（車牌號碼：000-0000號）。

08 (二)原告於111年12月14日將系爭車輛復運出口（出口報單號碼：
09 第AW//11/352/E0022號），並於112年1月9日（機關收文日）
10 提出申請書，向被告申請退還上開已納之貨物稅及特銷稅合
11 計962,002元，主張系爭車輛未經使用，並檢附出口報單、
12 汽車新領牌照登記書、車輛異動登記書、汽車買賣契約書等
13 文件（下稱系爭退稅文件）供核。被告審查結果，認原告所提
14 系爭退稅文件不符財政部77年8月18日台財稅第000000000號
15 函及106年5月5日台財稅字第10604569050號令（下合稱系爭
16 函令），以112年4月26日基普里字第1121011606號函（下稱
17 原處分），否准其申請。原告不服，循序提起本件行政訴
18 訟。

19 二、原告主張及聲明：

20 (一)系爭函令揭明車輛進口人與車輛輸出人均得申請退還貨物
21 稅，且系爭車輛乃未經使用之新車，經被告查驗無誤：

22 1.系爭車輛出口報單原告申報新車「BRAND NEW」，111年12月
23 14日被告出口時查驗當時之狀況，車內前後座位、駕駛前板
24 及方向盤之塑膠套都未拆除，業經被告會同報關人查驗確認
25 申報新車無訛，並核發出口報單證明聯載明「BRAND
26 NEW」，為海關核發正式公文書，具公信力及證明力。海關
27 實務上，一般出口貨物報運出口經通關查驗無訛放行後，海
28 關依報關人之申請，核發與出口報單原本相符之出口報單證
29 明聯，交由輸出人收執留底，或持憑辦理退稅。原告持有之
30 出口報單證明聯，於核發時並無任何加註及更正字樣，惟被
31 告於核發出口報單證明聯後，事後才加註「里程數280公

01 里」及擅自更正「BRAND NEW」為「USED」，惟未通知原
02 告，完全悖離法定程序。

03 2.按進出口報單申報事項更正作業辦法第2條第1項之規定，系
04 爭出口報單原告僅為申請退貨物稅向被告申請出口報單證明
05 用聯，原告從未依上開規定申請更正報單，被告於貨物已出
06 口，事後憑空更改報單以否定當時實際查驗之結果，顯屬無
07 據。系爭車輛出口原申報「BRAND NEW」，海關查驗當時並
08 會同報關人共同確認申報新車無訛，新舊程度依查驗當時之
09 實際狀況認定，倘有疑義，依法得另派員複驗，惟本案驗貨
10 關員捨此不為，於查驗當時除確認新車外，同時將里程數
11 280公里拍照存檔註記，不只證明驗貨關員亦認同280公里之
12 里程是合理使用範圍，才確認原告申報新車無誤，而所謂新
13 車即是未經使用。

14 3.被告屢以系爭車輛有領牌照2次、於境內市場數次買賣等，
15 辯稱非屬未經使用，查車輛因交車、驗車、領牌、出口、裝
16 船而有客觀移動需要之特性，如前述，領牌未必可視為業經
17 使用，車輛有交易也是市場常態，不能僅憑轉手買賣及請領
18 牌照次數臆測業經使用，須回歸出口時查驗實車之結果，更
19 不能事後否定自身已驗證確認新車之事實。且原告已提出中
20 華民國車輛進口商協會出具進口新車檢測過程中合理里程數
21 之數據證明(約200公里)，佐證系爭車輛里程數合理。另參
22 以萬茂實業有限公司、和運公司與商寶公司之回函，各段均
23 有移動里程之需，故280公里乃合理使用範圍無訛，且原告
24 向商寶公司購得系爭車輛，於111年12月2日領牌，隨即於3
25 日內，即同年月5日註銷牌照並報運出口，就原告而言，系
26 爭車輛根本未使用。

27 (二)和泰公司進口系爭車輛完稅通關後，交由其子公司和運公司
28 負責銷售，和運公司銷售系爭車輛予商寶公司，商寶公司再
29 售予原告，二者交易均附上統一發票及載明含各項稅費之買
30 賣合約書，進口車輛應稅項目有進口稅、營業稅、貨物稅，
31 買賣合約書交易金額已完全反應在貨價內。依系爭函令，車

01 輛輸出人可免附貨物稅完稅證明書，但原告仍提出進口人和
02 泰公司開立之出廠與貨物照證彩色影本供被告稽核，原告依
03 法自可申請退還貨物稅及特銷稅等語。

04 (三)為此聲明求為判決：

05 1. 訴願決定及原處分均撤銷。

06 2. 被告應依原告112年1月9日（機關收文日）之申請，作成准
07 予退還原告系爭車輛貨物稅及特銷稅合計962,002元之行政
08 處分。

09 三、被告答辯及聲明：

10 (一)系爭車輛經在國內市場買賣、租賃等交易並請領牌照，屬境
11 內消費使用行為，基於課徵貨物稅之目的已經達成，本應課
12 徵並負擔稅賦，原告無從據以申請退稅：

13 1. 查系爭車輛由和泰公司進口並完納稅捐後，嗣經和泰公司經
14 銷商桃苗公司銷售並移轉予和運公司，和運公司請領牌照後
15 出租系爭車輛並交付與萬茂公司占有使用，和運公司又出售
16 系爭車輛予商寶公司，商寶公司復出售系爭車輛予原告，經
17 原告申請變更車號並請領新牌照後，註銷牌照並復運出口。
18 是系爭車輛於境內經買賣、租賃，已屬境內消費行為，透過
19 買賣行為業已進入本國市場為消費，而有經濟上使用之事
20 實。

21 2. 又查系爭車輛出口時經貨物查驗(C3)記載系爭車輛「里程
22 數：280km」，系爭車輛自111年9月28日至同年12月14日停
23 留國內期間存在增加之里程數為280公里之事實，經鈞院向
24 和泰公司函詢進口車輛及測試車相關問題，和泰公司函覆以
25 「(一)本公司進口車輛自到港裝卸至完稅放行提領，……通
26 常約為10公里(二)系爭車輛非測試車，本公司僅有系爭車輛
27 到港之里程數數據為6公里……」，是系爭車輛非測試車，
28 且從到港至和泰公司放行提領至多僅約16公里行駛里程，系
29 爭車輛尚餘約264公里既非測試而發生，究係如何產生無法
30 確知，難認與原告所稱係因測試、維修及維護有關，自難認
31 定系爭車輛確實未經行駛。

01 3.又經鈞院向第三人桃苗公司函查系爭車輛交付予買受人和運
02 公司、以及向第三人萬茂公司函查和運公司如何交付系爭車
03 輛予該人之方式，經桃苗公司表示無法回覆、萬茂公司表示
04 系爭車輛係經和運公司派員開車交付，惟車輛之交付得以委
05 請拖車業者載運之方式為之，非必實際行駛系爭車輛亦可達
06 交付之目的，是後者益證系爭車輛已有經行駛於一般道路上
07 之事實。倘認各交易階段以派員行駛系爭車輛交付之階段不
08 可認定為經行駛使用，則只要系爭車輛每次行駛均係基於銷
09 售交付之目的，縱然該車輛多次於一般道路上行駛累積里
10 程，仍應認定為新車而有新車之交易價值，此顯與交易常情
11 相違背。原告未能證明系爭車輛確屬「未經使用」，自無從
12 依規定申請退還稅款。

13 (二)原告未檢附足資證明其經進口人同意代為行使並受領貨物稅
14 退稅之文件，尚不得以經濟上貨物稅額轉嫁由原告承受，即
15 主張有權請求代納稅義務人行使退稅請求權並受領退稅利
16 益，被告否准系爭車輛退稅申請之處分，合法妥適。縱以系
17 爭函令所示得據以證明原告業經歷次銷售最終取得和泰授權
18 同意其代為行使退還貨物稅賦權利之資料要求，原告既缺漏
19 和泰公司與和運公司之買賣合約書及電子發票工本，且所提
20 示和運公司與商寶公司間未載明貨價含貨物稅之買賣合約，
21 難認有授權同意商寶公司代為行使貨物稅退稅權利之意思，
22 商寶公司自未受和泰公司授權，亦無從授權原告行使，是被
23 告否准原告退稅申請之原處分，並無違誤。

24 (三)聲明：駁回原告之訴。

25 四、本院之判斷：

26 (一)應適用之法令：

27 (1)稅捐稽徵法第35條之1：國外輸入之貨物，由海關代徵之稅
28 捐，其徵收及行政救濟程序，準用關稅法及海關緝私條例之
29 規定辦理。

30 (2)關稅法第17條第1項、第2項：進口報關時，應填送貨物進口
31 報單，並檢附發票、裝箱單及其他進口必須具備之有關文

01 件。出口報關時，應填送貨物出口報單，並檢附裝貨單或託
02 運單、裝箱單及依規定必須繳驗之輸出許可證及其他有關文
03 件。

04 (3)貨物稅條例：

05 ①第1條：本條例規定之貨物，不論在國內產製或自國外進
06 口，除法律另有規定外，均依本條例徵收貨物稅。

07 ②第2條第1項第3款：貨物稅之納稅義務人及課徵時點如
08 下：三、進口貨物者，為收貨人、提貨單或貨物持有人，
09 於進口時課徵。

10 ③第4條第1項第1款：已納或保稅記帳貨物稅之貨物，有下
11 列情形之一者，退還原納或沖銷記帳貨物稅：一、運銷國
12 外。

13 ④第23條第2項：進口應稅貨物，納稅義務人應向海關申
14 報，並由海關於徵收關稅時代徵之。

15 (4)特種貨物及勞務稅條例（下稱特銷稅條例）：

16 ①第1條：在中華民國境內銷售、產製及進口特種貨物或銷
17 售特種勞務，均應依本條例規定課徵特種貨物及勞務稅。

18 ②第2條第1項第2款：本條例規定之特種貨物，項目如下：
19 二、小客車：包括駕駛人座位在內，座位在9座以下之載
20 人汽車且每輛銷售價格或完稅價格達新臺幣3百萬元者。

21 ③第4條第2項第2款：第2條第1項第2款至第6款規定之特種
22 貨物及特種勞務，其特種貨物及勞務稅之納稅義務人及課
23 徵時點如下：二、進口特種貨物者，為收貨人、提貨單或
24 貨物持有人，於進口時課徵。

25 ④第6條第1項第2款：第2條第1項第2款至第6款規定之特種
26 貨物，有下列情形之一，免徵特種貨物及勞務稅：二、運
27 銷國外者。

28 ⑤第8條：納稅義務人銷售或產製特種貨物或特種勞務，其
29 銷售價格指銷售時收取之全部代價，包括在價額外收取之
30 一切費用。但本次銷售之特種貨物及勞務稅額不在其內。
31 前項特種貨物或特種勞務如係應徵貨物稅或營業稅之貨物

01 或勞務，其銷售價格應加計貨物稅額及營業稅額在內。

02 ⑥第16條第6項：進口特種貨物應徵之稅額，納稅義務人應
03 向海關申報，並由海關代徵之；其徵收及行政救濟程序，
04 準用關稅法及海關緝私條例之規定辦理。

05 (二)按「……(四)貨物稅乃對國內產製或自國外進口之貨物，於貨
06 物出廠或進口時課徵之稅捐，為境內消費稅性質，倘若廠商
07 進口時已納貨物稅之貨物，事後運銷國外，出口時如檢具完
08 稅照報驗，查明該批貨物於進口時確已完稅，且未經使用，
09 足證並未在國內消費使用者，始可申請退還已納貨物稅（最
10 高行政法院109年度判字第461號判決參照）。申言之，因貨
11 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
12 用，旋即運銷國外者，不納入課稅範圍，已繳納之貨物稅，
13 始得申請退還。……(五)又課予義務訴訟，法院必須就原告所
14 主張之請求權是否存在為審判。此與撤銷訴訟，法院僅係就
15 原處分是否違法而侵害原告權利之事實而為審判不同。故
16 而，人民申請行政機關作成特定處分，苟其要件不備，經法
17 院審認請求行政機關作成特定處分之權利並不存在，就其所
18 提起之課予義務訴訟，即應為全部敗訴之判決，不因行政機
19 關駁回申請或不作為之理由是否正確而有所異。……」（最
20 高行政法院112年度上字第534號、第537號、第801號判決意
21 旨參照）；次按租稅之免除、減輕等權利障礙要件事實及權
22 利消滅要件事實，為有利於人民之事實，自應由納稅義務人
23 負客觀舉證責任，因此貨物是否符合「未經使用」且「運銷
24 國外」退稅事由，依規範有利原則，於要件事實存否不明
25 時，應由申請退稅者負擔客觀舉證責任，即當貨物是否「未
26 經使用」且「運銷國外」事實存否不明時，得出同貨物「未
27 經使用」且「運銷國外」事實不存在之法律效果，申請人即
28 不得主張退稅。換言之，除非能確實證明貨物「未經使用」
29 且「運銷國外」事實存在，否則包括確實證明貨物「未經使
30 用」且「運銷國外」事實不存在，及無法證明貨物「未經使
31 用」或「運銷國外」事實存在與否之情形，均不得主張退還

01 已納貨物稅及特銷稅（最高行政法院109年度判字第461號判
02 決意旨參照）。

03 (三)爭訟概要欄所載之事實，業據兩造陳述在卷，並有原告112
04 年1月9日申請書（見訴願卷第2冊第175頁）、原告112年4月
05 11日車字第1120411號函【含和泰公司貨物稅完稅照證、車
06 輛買賣契約書、汽車買賣合約書、電子發票證明聯、統一發
07 票、SHIPPING ORDER、營業稅營利事業所得稅使用/異動/
08 取消直接劃撥退稅同意書】（見訴願卷第2冊第125-157
09 頁）、出口報單、汽車新領牌照登記書、車輛異動登記書
10 （見訴願卷第2冊第176-179頁）、汽車新領牌照登記書（見
11 原處分卷3第1-1頁）、進口報單及稅費資料（見原處分卷2
12 第1-1至1-4頁、第2-1頁）、原處分（見本院卷第53-55
13 頁）、訴願決定（見訴願卷第2冊第57-67頁）附卷可參，為
14 可確認之事實。

15 (四)查系爭車輛進口報關時，由和泰公司完納貨物稅及特銷稅；
16 嗣系爭車輛進口後，和運公司於111年10月21日領取汽車牌
17 照，並於111年11月20日以有償移轉之方式，將系爭車輛出
18 售處分予商寶公司，商寶公司再於同年12月2日將系爭車輛
19 轉售原告，原告並於同年12月2日重新請領汽車牌照並辦理
20 過戶登記等情，業如前述，依上說明，上開公司於我國境內
21 就系爭車輛之買賣行為為動產之處分行為，核屬境內消費行
22 為，即所有人原則上得自由使用、收益、處分其所有物（民
23 法第765條參照），而系爭車輛透過上揭境內買賣行為，業
24 已進入本國消費市場為用益處分，自無貨物稅條例第4條第1
25 項第1款及特銷稅條例第6條第1項第2款規定（下稱系爭規
26 定）之適用。原告以系爭車輛未經國內消費使用而運銷國
27 外，據以申請退還已繳貨物稅及特銷稅合計962,002元，自
28 於法無據，被告以原處分駁回原告退還貨物稅之申請，結論
29 尚無違誤。至原告雖另稱系爭車輛經出口申報記載為
30 「BRAND NEW」即是新車且未經使用，故得申請退還貨物稅
31 及特銷稅部分，惟依上揭最高行政法院判決意旨，可認不論

01 系爭車輛經出口申報時經認定之使用態樣為何，系爭車輛既
02 已進入本國消費市場為買賣消費，已無從適用系爭規定申請
03 退稅，故原告此部分主張無從為有利於原告之認定。

04 (五)又原處分係以原告未檢具系爭車輛之進口與貨物稅完稅證明
05 書、車輛輸入人販售系爭車輛予原告之統一發票及載明含貨
06 物稅之買賣合約書，故認原告申請退還貨物稅不符系爭函令
07 意旨，乃否准原告退還原納貨物稅及特銷稅之申請，其所持
08 理由雖非正確，然被告業於本件審理中追補原處分之理由
09 (即系爭車輛在國內市場多次轉售，最終銷售予原告，屬境
10 內消費行為，無從適用系爭規定而據以申請退稅，參見本院
11 卷第109頁、第138-139頁、第292-293頁)，因被告追補之
12 理由不影響行政處分之同一性及不妨礙原告之防禦，自應予
13 以准許，且因本件退稅申請不符合系爭規定，均已如前所
14 述，自亦無庸再論究原告非系爭車輛貨物稅及特銷稅之納稅
15 義務人，能否因輾轉買賣系爭車輛而承受請求退還貨物稅及
16 特銷稅稅款之權利。

17 (六)綜上所述，因系爭車輛業已進入本國消費市場為買賣消費，
18 原告申請退還系爭車輛已繳貨物稅及特銷稅，不符系爭規
19 定，原告主張各節，均不可採。原處分認定事實及適用法
20 律，雖有如前所述之瑕疵，但因該部分瑕疵業經被告追補理
21 由後而治癒，故原處分仍應予維持，訴願決定遞予維持，亦
22 無不合。從而，原告徒執前詞，訴請判決如聲明所示，為無
23 理由，自應予以駁回。

24 五、本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法及主張陳述，均
25 對本件判決結果不生影響，無逐一論述之必要，併予敘明。

26 六、結論：本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第1項
27 前段，判決如主文。

28 中 華 民 國 114 年 7 月 2 日

29 審判長法官 劉正偉

30 法官 楊甯仔

31 法官 陳宣每

- 01 一、上為正本係照原本作成。
- 02 二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院地方行政訴訟庭
- 03 提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內
- 04 補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，
- 05 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
- 06 繕本）
- 07 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，
- 08 逕以裁定駁回。
- 09 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
- 10 法第49條之1第1項第2款）。但符合下列情形者，得例外不
- 11 委任律師為訴訟代理人（同條第3項、第4項）
- 12

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，經高等行政法院高等行政訴訟庭認為適當者，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

(續上頁)

01

	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 114 年 7 月 2 日

03

書記官 洪啟瑞