

臺北高等行政法院判決

地方行政訴訟庭第二庭

114年度地訴字第281號

115年7月1日辯論終結

原告 全豐建設股份有限公司

代表人 陳芳晴

被告 財政部關務署基隆關

代表人 吳慧燕

訴訟代理人 陸心柔

上列當事人間貨物稅事件，原告不服財政部中華民國114年7月8日台財法字第11413914680號（案號：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

一、程序事項：

按行政訴訟法第111條第1項規定：「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。」查原告於起訴時聲明原為：「一、原處分撤銷。二、被告應作成退還原告出口車輛貨物稅之行政處分。」（本院卷第11頁）；嗣聲明則變更為：「一、訴願決定及原處分均撤銷。二、被告應依原告之申請，作成退還原告貨物稅新臺幣（下同）599,097元之行政處分。」（本院卷第92頁），被告並對上開變更表示無意見，且核其請求之基礎事實相同，無礙於訴訟終結及被告之防禦，揆諸上開規定，自應予准許，先予敘明。

二、事實概要：

（一）、和泰汽車股份有限公司（下稱和泰公司）於民國113年7月12日向被告報運進口日本產製之2024年TOYOTA廠牌汽車1輛（進口報單號碼：第AB//13/A55/25265號，項次8，車身號

碼：JTNAEACZ000000000，下稱系爭車輛），並於同日完稅放行。和泰公司並透過經銷商桃苗汽車股份有限公司（下稱桃苗公司）將系爭車輛出售予裕安工程有限公司（下稱裕安公司），裕安公司請領租賃小客車牌照並繳銷後，即將系爭車輛再出售予原告。

(二)、原告於113年8月19日將系爭車輛復運出口（出口報單號碼：第AW//13/365/Q0270號），並於同年9月16日（被告收文日期）提出申請書主張系爭車輛僅領牌照即註銷，未經使用，並檢附出口報單正本、汽車新領牌照登記書影本、車輛異動登記書影本、汽車買賣合約書正本及統一發票扣抵聯影本等文件供核，向被告申請退還貨物稅等。案經被告審查結果，認定不符合貨物稅條例第4條第1項第1款規定、財政部77年8月18日台財稅第000000000號函（下稱財政部77年8月18日函）及106年5月5日台財稅字第10604569050號令（下稱財政部106年5月5日令）核釋之退稅要件，乃以113年11月6日基普里字第1131033842號函（下稱原處分），否准其退還原納貨物稅之申請。原告不服，循序提起本件行政爭訟。

三、原告主張略以：

(一)、本件基於文義解釋最大範圍及貨物稅之消費稅性質，貨物稅退稅主體本不應限於原納稅人，原告向前手進貨時已包含貨物稅，於出口時自可依法申請退稅。又縱使系爭車輛於國內進行買賣，基於目的性解釋，仍應准許退還未實際使用即運銷國外汽車之貨物稅，被告錯誤解讀於境內買賣即屬消費，而不符合未經使用之要件，實有違誤。況原告歷來循相同流程、準備相同資料申請退稅，有些案件獲准退稅，本件卻遭否准退稅，實有違信賴保護原則。又財政部突發布114年1月22日台財稅字第11304664860號令（下稱114年1月22日令），強制要求出口商適用新法令補送文件，亦違反法律不溯及既往原則等語。

(二)、並聲明：

1、訴願決定及原處分均撤銷。

01 2、被告應依原告之申請，作成退還原告貨物稅599,097元之行
02 政處分。

03 四、被告答辯略以：

04 (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
05 用貨物稅條例第4條第1項第1款規定，未經國內使用而運銷
06 國外，而得據以申請退還已繳貨物稅之餘地，被告以原處分
07 否准原告退還和泰公司原納貨物稅之申請，自無不合。設若
08 有其他個案，在最高行政法院112年度上字第534號、第537
09 號、第801號等判決前曾獲退稅，因行政自我拘束原則以行
10 政先例合法為前提，原告無權要求被告重複錯誤，比照違法
11 案例授予利益。

12 (二)、並聲明：原告之訴駁回。

13 五、本院之判斷：

14 (一)、前開事實概要欄之事實，除後述爭點外，其餘為兩造陳述是
15 認在卷，並有和泰公司113年7月12日進口報單（原處分卷(二)
16 第1至4頁）、進口報單狀態查詢（原處分卷(二)第5頁）、系
17 爭車輛稅費計算明細表（原處分卷(二)第9頁）、原告113年8
18 月19日出口報單（原處分卷(一)第2至3頁）、原告退稅申請書
19 （原處分卷(一)第1頁）、裕安公司與桃苗公司汽車買賣契約
20 書（原處分卷(一)第4頁）、桃苗公司電子發票證明聯影本
21 （原處分卷(一)第5頁）、裕安公司與原告汽車買賣合約書
22 （原處分卷(一)第6頁）、裕安公司統一發票扣抵聯影本（原
23 處分卷(一)第8頁）、汽車新領牌照登記書（原處分卷(一)第9
24 頁）、車輛異動登記書（原處分卷(一)第10頁）、原處分（原
25 處分卷(一)第11至12頁）及訴願決定（原處分卷(一)第41至55
26 頁）等附卷可稽，堪認屬實。

27 (二)、應適用之法規及法理說明：

28 1、按貨物稅乃針對特定之貨物課徵之稅捐。由於一般貨物已經
29 課徵一般消費稅之營業稅，如再加徵貨物稅，勢必造成重複
30 負擔，且針對少數特種貨物課稅，難免違反平等原則之疑
31 慮，因此，貨物稅之課徵除了獲得國家財政收入目的之外，

並應另外具有公益原則之其他社會政策目的。各國選擇貨物稅之課稅貨物標準，不外是對於奢侈品課稅（例如珠寶、汽車等），以謀求平均社會財富之目的；或對於有害國民健康之產品（例如菸、酒等）加以課徵，以達到「寓禁於徵」減少消費之目的；或基於節約能源、減少對於環境污染而對於相關產品（例如汽車、機車、油品類等）加以課稅，以達到「外部成本內部化」之目的。也因為貨物稅之課徵有上開立法目的，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。」

- 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。」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。因貨物稅為單階段之毛額型消費稅之故，立法者為確保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點。現行實證法之立法抉擇選在應課貨物稅之貨物「出廠」時或「進口」時，而非「銷售」時（同條例第23條第1項規定參照），提前課徵時點以確保貨物稅稅捐債權之實現。不過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消費者。而選擇出廠時或進口時即課徵貨物稅，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）。貨物稅條例第4條第1項

01 第1款規定：「已納或保稅記帳貨物稅之貨物，有下列情形
02 之一者，退還原納或沖銷記帳貨物稅：一、運銷國外。」即
03 是為反映稅捐負擔平等之量能課稅原則之例外規定。

04 3、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
05 進口時課徵之稅捐，為境內消費稅性質，倘若廠商進口時已
06 納貨物稅之貨物，事後運銷國外，出口時如檢具完稅照報
07 驗，查明該批貨物於進口時確已完稅，且未經使用，足證並
08 未在國內消費使用者，始可申請退還已納貨物稅（最高行政
09 法院109年度判字第461號判決意旨參照）。申言之，因貨物
10 稅屬境內消費稅，進口貨物如未流通進入國內消費市場使
11 用，旋即運銷國外者，不納入課稅範圍，已繳納之貨物稅，
12 始得申請退還（最高行政法院112年度上字第537號判決及
13 112年度上字第801號判決意旨參照）。至此所謂之「使用」
14 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
15 費，縱然無行駛里程等物理上實際使用行為，惟基於課徵貨
16 物稅之目的已經達成，本應課徵並負擔稅賦，故自無適用貨
17 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
18 113年度再字第23號判決意旨參照）。

19 4、依下列財政部函令，係重申前述就進口時已納貨物稅之貨
20 物，申請退稅仍係以未經使用為前提要件，方有後續申請退
21 稅所需檢附相關文件等細節性、技術性規定。是系爭車輛既
22 非屬未經使用（詳如後述），則下列財政部函令適用與否，
23 對於原告本件是否符合貨物稅條例第4條第1項第1款退稅要
24 件之判斷，實不生影響，僅附此敘明：

- 25 (1)、財政部77年8月18日函：「廠商進口已納貨物稅貨物，事後
26 運銷國外，出口時如檢具完稅照報驗，查明該批貨物於進口
27 時確已完稅，且未經使用者，同意查憑原完稅照及出口報
28 單，核實退稅。」
- 29 (2)、財政部106年5月5日令：「一、進口車輛已納貨物稅且未經
30 使用，嗣後運銷國外者，得依本部77年8月18日台財稅第
31 000000000號函釋規定，檢具進口與貨物稅完稅證明書（車

01 輛用) 正本及出口報單證明用聯，申請退還貨物稅。二、車
02 輛輸出人無法取具前點規定之完稅證明書者，得持載明貨價
03 含貨物稅之買賣合約書正本、統一發票收執聯正本(或電子
04 發票證明聯)及出口報單出口證明用聯，向原進口地海關申
05 請退還已納之貨物稅。」

06 (3)、114年1月22日令：「一、進口車輛已納貨物稅且未經使用，
07 嗣後運銷國外者，車輛輸出人取具下列文件之一，並載明出
08 口報單號碼者，得向原進口地海關申請退還已納之貨物稅：
09 (一) 納稅義務人出具授權代理行使退稅請求權之委任書或
10 其他足資證明車輛輸出人有該代理權之文件(例如：載明納
11 稅義務人授權車輛輸出人代理退稅相關文字之買賣合約書正
12 本)。(二) 依本部77年8月18日台財稅第000000000號函規
13 定，檢具進口與貨物稅完稅證明書(車輛用)正本。二、進
14 口車輛有下列情形之一者，核屬境內消費行為，非屬未經使
15 用之情形，不適用前點規定：(一) 已於中華民國境內完成
16 新領牌照登記。但車輛輸出人提示足資證明該車輛於中華民
17 國境內未經使用之資料，經進口地海關查明屬實者，不在此
18 限。(二) 未於中華民國境內完成新領牌照登記，經進口地
19 海關查明該車輛有經使用之事實。三、廢止本部106年5月5
20 日台財稅字第10604569050號令。四、本令發布日前已向海
21 關申請退稅，尚未作成准駁決定或未確定之案件，如進口車
22 輛未經使用且車輛輸出人提示其與前手間之各階段交易，均
23 符合廢止前本部106年5月5日台財稅字第10604569050號令第
24 2點所定文件，得辦理退稅。」

25 (三)、經查：

26 1、系爭車輛進口報關時，已由進口商和泰公司完納貨物稅；和
27 泰公司並透過經銷商桃苗公司，與裕安公司簽訂汽車買賣契
28 約書，成交價金3,150,000元(訂金100,000元)，約定登記
29 於裕安公司名下，使用人則為境內自然人游嘉弘，桃苗公司
30 於113年7月24日開立3,150,000元電子發票予裕安公司，裕
31 安公司於同月29日領得汽車牌照(車牌號碼：000-0000

號），並完成強制汽車責任保險之投保（保險期間至114年7月29日止）；嗣裕安公司於113年7月31日繳銷原領得之車輛牌照後，於同年8月7日與原告簽訂汽車買賣合約書，再將系爭車輛以3,200,000元之售價出售予原告，並開立統一發票予原告等情，有前揭汽車買賣契約書、電子發票、統一發票、汽車新領牌照登記書、車輛異動登記書等（原處分卷(一)第4至10頁）附卷可稽，此情已足認定。

- 2、依前開說明，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市場為消費，即系爭車輛業已合致課徵貨物稅之構成要件，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款規定，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，自無庸再論究原告並非貨物稅之納稅義務人，能否因輾轉買賣系爭車輛而承受請求退還貨物稅稅款之權利。從而，原告本件並不符合貨物稅條例第4條第1項第1款退稅要件，原告以系爭車輛僅領牌照即註銷而未經使用，據以申請退還和泰公司原納貨物稅等，自於法無據，被告以原處分否准原告退還貨物稅之申請，並無違誤。

(四)、就原告下列主張並不可採，分述如下：

- 1、原告主張縱使系爭車輛於國內買賣，仍符合未經使用之要件，而原告向前手進貨時已包含貨物稅，於出口時自可依法申請退稅云云。惟依前開說明，所謂之「使用」本不限於物理上之實際使用，縱然無行駛里程等物理上實際使用行為，然系爭車輛既已進入國內市場並經銷售消費，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，亦無庸再論究原告是否承受請求退還貨物稅稅款之權利。是原告一再以前詞置辯，核屬其主觀意見，尚無可採。
- 2、至原告主張其歷來循相同流程、準備相同資料申請退稅，有些案件獲准退稅，本件卻遭否准退稅，有違信賴保護原則云云。惟平等原則要求行政機關對於事物本質上相同之事件應

01 作相同之處理，除有合理正當之事由外，不得為差別待遇，
02 乃形成行政自我拘束原則。惟憲法上之平等原則，係指合法
03 之平等，人民不得主張「不法之平等」，而行政先例必須合
04 法，亦為行政自我拘束之前提要件，故行政自我拘束原則並
05 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
06 院113年度上字第261號判決意旨參照）。又「信賴保護原
07 則」，係指行政處分雖有瑕疵，但相對人或關係人對其存續
08 已有信賴，而行政機關之事後矯正，將因此增加其負擔者，
09 即不得任意為之之謂。如行政機關有怠於行使權限，致使人
10 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
11 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
12 用，亦無基於信賴保護原則進而主張不法平等之餘地（最高
13 行政法院111年度上字第138號判決意旨參照）。被告本件未
14 准許原告退稅之申請並無違誤，已如前述，被告此前所為與
15 上述意旨不符之前例，即難認屬得以援引之行政先例，從
16 而，原告亦無基於信賴保護原則進而主張不法平等之餘地。
17 是原告上開主張，同不足取。

18 3、又如前述，前揭財政部函令適用與否，對於原告本件是否符
19 合貨物稅條例第4條第1項第1款退稅要件之判斷，並不生影
20 響，自無原告主張財政部突發布114年1月22日令，強制要求
21 出口商適用新法令補送文件，違反法律不溯及既往原則之情
22 形，僅附此敘明。

23 (五)、綜上，原告前揭各節主張，均無可採，其並不符合貨物稅條
24 例第4條第1項第1款退稅要件，原告訴請被告作成退稅處分
25 之權利並不存在，是被告以原處分否准原告所請，於法洵屬
26 有據，訴願決定遞予維持，並無違誤。原告執前詞訴請判決
27 如其聲明所示，為無理由，應予駁回。

28 六、本件事證已臻明確，兩造其餘主張、陳述及證據，均無礙本
29 院前開論斷結果，爰不予一一論述，併予指明。

30 七、據上論結，原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第1項
31 前段，判決如主文。

中 華 民 國 115 年 7 月 29 日

審判長法官 蕭忠仁

法官 葉峻石

法官 郭 嘉

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，向本院地方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2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，經高等行政法院高等行政訴	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。

01

訟庭認為適當者， 亦得為上訴審訴訟 代理人	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 7 月 29 日

03

書記官 李佳寧