臺北高等行政法院判決

地方行政訴訟庭第一庭
114年度地訴字第291號
115年8月19日辯論終結

原　　告　信義小客車租賃有限公司
000000000000000000
代　表　人　陳俐君
訴訟代理人　蔡炳楠律師
被　　告　財政部關務署基隆關
000000000000000000
代　表　人　吳慧燕
訴訟代理人　許世明
　　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15日台財法字第11413925390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：

一、本件原告起訴後，被告代表人由張世棟變更為吳慧燕，已據其具狀聲明承受訴訟（見本院卷第259至260頁），核無不合，應予准許。

二、按訴狀送達後，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；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。行政訴訟法第111條第1項、第3項第2款定有明文。查原告起訴時，聲明為：「原處分及訴願決定均撤銷」（見本院卷第11頁），嗣追加聲明為：「一、訴願決定及原處分均撤銷；二、被告就原告民國113

年11月25日之聲請，應作成准予退還貨物稅新臺幣（下同）59萬5,229元之行政處分。」（見本院卷第113至114頁），核其主張之基礎事實均為相同，於法尚無不符，自應准許。

貳、實體事項：

一、事實概要：

和泰汽車股份有限公司(下稱和泰公司)於113年6月7日向被告報運進口日本產製汽車(進口報單號碼：第AB/13/A55/25103號，項次16，車身號碼：00000000000000000，下稱系爭車輛)，於113年6月17日完納系爭車輛之貨物稅59萬5,229元放行。嗣和泰公司透過經銷商國都汽車股份有限公司（下稱國都公司）將系爭車輛銷售予原告。原告請領系爭車輛牌照並繳銷後，於同年10月21日將系爭車輛報運出口(出口報單號碼：第AW/13/539/F6212號)，並於同年11月25日提出貨物稅退稅申請表（下稱系爭申請表），主張系爭車輛僅領牌照即註銷，未經使用，向被告申請退還上開已納貨物稅59萬5,229元，並檢附出口報單、汽車新領牌照登記書、汽車買賣契約書、電子發票及車輛異動登記書等文件（下稱系爭退稅文件）供核。被告審查結果，認原告所提系爭退稅文件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114年1月22日台財稅字第11304664860號令(下稱財政部114年1月22日令)，以114年3月17日基普里字第1141008180號函(下稱原處分)，否准其退稅之申請。原告不服，復提起訴願，經財政部以114年7月15日台財法字第11413925390號(案號:第00000000號)訴願決定（下稱訴願決定）駁回後，遂提起本件行政訴訟。

二、原告主張及聲明：

㈠主張要旨：

1.原處分及訴願決定稱系爭車輛係由國都公司銷售予原告，已領取牌照，嗣繳銷已領車牌，屬境內消費行為，非未經使用，故系爭車輛不符貨物稅條例第4條1項第1款之退還貨物

稅要件，然原處分及訴願決定之理由，為自行擴張貨物稅條例、特銷稅條例及函令規定，增加法令所無之要件限制，確屬違法：

⑴原告於113年11月25日向被告遞交退稅申請表退稅時，就上開申請退還已繳納貨物稅，財政部相關函示為：財政部77年8月18日函、財政部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）、財政部賦稅署106年9月6日臺稅消費字第10604583060號函（下稱財政部106年9月6日函），是原告請求權基礎為貨物稅條例第4條第1項第1款、貨物稅稽徵規則第71條及上開函令。

⑵基上，貨物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，為境內消費稅性質，若就車輛輸出人就已納貨物稅之車輛，運銷國外，出口時如檢具完稅照報驗，查明該批貨物於進口時確已完稅，且未經使用，即可申請退還已納貨物稅及特銷稅。然遍觀貨物稅及前開財政部函令，未見車輛輸出人於申請退還已納之貨物稅時，以未曾於境內消費為要件，且就財政部77年8月18日函所載「未經使用者」之要件，亦無從藉由貨物稅條例、特銷稅條例及前開財政部函令之文字推敲、理解為車輛一經買賣即屬「已經使用」，而有不符財政部77年8月18日函之情形，原處分及訴願決定自行擴張貨物稅條例及財政部77年8月18日函釋，增加法令所未有之要件限制，顯屬違法。且縱使未經使用係指未有在國內消費之事實，亦應限消費係為依車輛使用目的而行駛於國內道路而達運輸作用。

⑶又退步言，縱依原處分及訴願決定稱財政部106年5月5日令所稱「未經使用者」，係指未有在國內消費之事實（假設語氣），惟所謂「消費」之定義，參消費者保護法第2條第1、3款規定「消費者：以消費為目的而為交易、使用商品或接受服務者。」、「消費關係：指消費者與企業經營者間就商品或服務所發生之法律關係。」，可知如於交易、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關係者，則該交易關係並非消費關係（最高法院111年度台抗字第144號裁判要旨參照），且行政院消費者保護委員會84年4月6日台84消保法字第00351號函並明「消費係指不再用於生產情形下之『最終消費』而言」。本件原告購買系爭車輛係供運銷國外，達營運、盈利之目的所為，於購買系爭車輛後即運銷國外，未曾於境內使用，是依前開最高法院及行政院消費者保護委員會之函示，原告與前手之買賣關係非消費關係，原告更非「最終消費者」，原處分及訴願決定認定原告有所謂消費行為，為最終消費者云云，顯有違誤。況以常情、常理之理解，於國內「消費」國內產製或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。

2.被告主張因原告未能提供進口商和泰公司與其經銷商間載明含貨物稅之買賣契約等文件，故無法適用貨物稅條例第4條第1項第1款退稅規定云云，然查，被告之主張，與卷證事實不符，其所為原處分，認事用法顯有違誤：

⑴被告過往辦理原告申請退還貨物稅時，未曾以原告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書等交易文件為申請之要件，此一形式上之要求亦欠缺相關法源依據，亦非被告機關無從依行政調查查得之事項；而依本件事實，原告並非與訴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買賣合約書等完整交易文件，行政機關如有需要，亦應依職權調查證據，始屬適法，尚不能僅以當事人無從提出根本非其所得持有、提出之證據為由，增加法律所無之限制而逕為不利於當事人之認定，何況遍觀貨物稅條例第4條第1項第1款及財政部106年5月5日令第2點，未有申請人應提供各階段營業人均載明貨價含貨物稅之完整交易文件正本供行政機關審認之規範。

⑵依被告主張，可見和泰公司於進口系爭車輛時，報關日完納

貨物稅為59萬5,229元。又貨物稅為和泰公司進口系爭車輛時之成本，依常情、常理，和泰公司將系爭車輛交付國都公司，以及國都公司將系爭車輛出售予原告時，自無不計成本自行吸收之可能，勢將貨物稅加計車輛進貨成本、利潤等其他項目後，作為國都公司取得、出售系爭車輛之對價（售價），是就對價（售價）包含貨物稅之事實，為事理當然。

3.依財政部114年1月22日令第一點載「進口車輛已納貨物稅且未經使用，嗣後運銷國外者，車輛輸出人取具下列文件之一，並載明出口報單號碼者，得向原進口地海關申請退還已納之貨物稅：(一)……（例如：載明納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本）……」，足見買賣與消費並非同一，而進口之車輛於國內有無經過買賣，並非當然等同於車輛已經使用而不得退稅，且被告機關於答辯狀亦主張倘和泰公司與國都公司間存有買賣關係，則原告應一併完整提示和泰公司與國都公司相關文件，以申請退還貨物稅云云，俱見被告機關亦認即便系爭車輛已經國都公司以買賣為原因出售原告，原告非因此即不得依貨物稅條例申請退稅，足證被告機關之主張，顯增加法令未有之限制，且前後矛盾，難以可採。

4.被告援引最高行政法院之判決，主張車輛進口後輾轉售予第三人，已屬境內消費行為，自無申退已繳貨物稅之餘地云云，然查，被告機關援引之判決事實，均係自然人消費者向和泰公司經銷商購買車輛後，再由該自然人轉賣予法人公司，與本件係所營事業包含國際貿易業之原告向和泰公司經銷商購買車輛後運銷國外不同，是自難比附援引，為有利被告機關之認定。況且本院高等庭114年度訴字第939號判決，與本件法律爭議相同，且上開判決業撤銷行政處分及訴願決定，可為本院參酌，以維護原告之權益。

5.被告於答辯狀主張於車輛進口時，由進口商繳納貨物稅後輾轉售予第三人時，即已屬透過買賣行為而進入本國市場消費，而為使用，無申請退還已繳貨物稅之餘地云云，然查，

被告之主張與財政部函令及其於答辯狀之主張，相互矛盾，更與司法院大法官釋字第525號解釋相違，原處分確屬違法：

⑴查，原告自107年起至被告駁回本件退稅申請前，長達數年期間，原告歷年均按財政部函釋意旨，提出申請書向被告申請退還貨物稅，歷來原告作業程序，均係將申請退稅車輛僅領牌照即註銷，未經使用，並檢附出口報單、汽車新領牌照登記書、汽車繳銷登記書、汽車買賣契約書等文件供核，被告皆審認符合貨物稅條例第4條第1項第1款及特銷稅條例第6條第1項第2款規定而准予退稅。原告本次依往例提供前開文件供被告辦理退稅事宜，所有文件及程序均合於過往之獲核准退稅適法之做法，詎料，現於該二條例未有修正，被告竟昨是今非，更易認定系爭車輛為已經使用而與該二條例規定不符。且被告復未於原處分說明本件申請退稅與過往情節如何不同而應否准，是原處分已與信賴保護、行政自我拘束等原則相違，且有理由不備之違誤，確屬違法，業如起訴狀所述。

⑵依財政部114年1月22日令第一點載「進口車輛已納貨物稅且未經使用，嗣後運銷國外者，車輛輸出人取具下列文件之一，並載明出口報單號碼者，得向原進口地海關申請退還已納之貨物稅：(一)……（例如：載明納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本）……」，足見依被告上級機關即財政部之函令，買賣與消費並非相同意思，進口之車輛於國內有無經過買賣，並非當然等同於車輛已經使用而不得退稅，是被告之主張顯與財政部函令相互矛盾，難以可採。

⑶又查，倘被告係因法院實務見解而一改長期以來之作法，而認於進口商將車輛輾轉售予第三人後，即屬進入消費市場而已經使用，不得再申請退還貨物稅，則按司法院大法官釋字第525號解釋，亦不得驟然就既有之申請逕予否准，而應有合理之補救措施，或訂定過渡期間之條款，俾減輕損害，始

符憲法保障人民權利之意旨，尤其，本件被告在其援引之最高行政法院判決時間後之期間，仍持續受理原告提出退稅申請，從未有以任何函令公告、說明申請退還貨物稅應以未曾於境內（買賣）消費為要件，是被告在未採取合理補救措施，或訂定過渡期間之條款之情形，即仍持續收件，並就原告所提出之申請案先遲而不決，其後更逕以買賣等同已經使用為由駁回原告之申請，顯然違背司法院大法官釋字第525號解釋意旨，確屬違法。

6.經原告翻閱公司目前留存之資料，可見於111、112年間，被告均有依貨物稅條例第4條第1項第1款規定，退還貨物稅予原告之事實，整理如甲證3被告歷次退稅通知書所示。基上，足證被告主張本件申請之退稅主體僅限於和泰公司云云，顯與財政部106年5月5日令及信賴保護原則相違，並證本件與被告援引之最高行政法院見解事實，顯不相符，自難援引為不利原告之依據。又過往此種情形均予退稅，非僅針對原告而已；被告過往從未以同業各該法人所購新車係在國內買賣而得為由，主張不符貨物稅法而拒絕退稅，被告就針對原告過往之行政實踐並非個案，而係同業界之通案情形，並非被告的空言否認，過往此種通案之作法，亦符合貨物稅法系爭規定鼓勵此類貿易活動之目的，被告就此臨訟諉以過往未針對原告之申請核實為由，主張過往之先例無由參採，使貨物稅法系爭規定全成具文，影響巨大且非僅及於汽車國際貿易業爾，顯非事實亦屬無據，尤應審慎。

7.原告自107年起至被告駁回本件退稅申請前，長達數年期間，原告歷年均按財政部函示意旨，提出申請書向被告申請退還貨物稅，歷來原告作業程序，均係將申請退稅車輛僅領牌照即註銷，未經使用，並檢附文件供核，均經被告審認符合貨物稅條例第4條第1項第1款規定及特銷稅條例第6條第1項第2款規定而准予退稅在案，且被告就針對原告過往之行政實踐並非個案，而係同業界之通案情形：惟被告自113年6月20日最高行政法院112年上字第537、534、801號判決後，

即不當自行擴張最高行政法院見解，就最高行政法院係針對自然人與法人間買賣之事實，認定該買賣為消費行為而已為使用乙節，恝置不論，不分交易過程有無自然人，一改長期以來之作法及見解，在貨物稅條例第4條第1項第1款未修法，且財政部106年5月5日令仍為有效之情形，逕自駁回原告就本件系爭車輛退還貨物稅之申請，且據悉，其他貿易商之退稅申請，亦同遭被告駁回，原處分不但與財政部106年5月5日令及信賴保護原則相違，且結果上，將使貨物稅條例第4條第1項第1款之規定成為具文，未來我國出口貿易，除製造商於貨物出廠後或進口商進口後直接運銷國外之外，均無其他個案得援引貨物稅條例第4條第1項第1款申請退稅，並肇致我國貨物出口貿易失去國際貨物競爭能力，影響巨大且非僅及於汽車國際貿易業爾，與貨物稅條例第4條第1項第1款立法目的在鼓勵出口不符，原處分顯然違法。

㈡聲明：

1.訴願決定及原處分均撤銷。

2.被告就原告113年11月25日之聲請，應作成准予退還貨物稅59萬5,229元之行政處分。

三、被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

1.已納貨物稅之進口貨物，事後運銷國外，依貨物稅條例第4條第1項第1款規定，請求退還原納貨物稅要件之一為貨物「未經使用」，本件被告認系爭車輛透過買賣行為業已進入國內消費市場消費，課徵貨物稅之目的已經達成，「未經使用」之事實不存在，理由如下：

⑴參據摘錄柯格鐘教授法律鑑定意見略以：實際上，貨物在進口之後，由進口廠商將系爭貨物透過「有償移轉」方式，將其交付給境內交易相對人時，無論後者是否為營業人，此種交易即已經構成境內消費行為，是其在客觀上也同樣已無法該當於貨物稅條例第4條第1項第1款所規定「未經消費而運銷國外」，因此而得以向該管稅捐稽徵機關申請退給稅款適

用餘地。

⑵查系爭車輛進口時，已由進口人和泰公司於113年6月17日完納貨物稅，進口後，參據原告貨物稅退稅申請表檢附之資料得知，系爭車輛於境內為有償移轉之情形如下：和泰公司→經銷商（國都公司）→原告。渠等於境內買賣系爭車輛，已屬境內消費行為，依前揭最高行政法院112年度上字第534號、第537號、第801號及113年度再字第23號判決意旨，系爭車輛透過買賣行為而業已進入本國消費市場為銷售消費，自無適用貨物稅條例第4條第1項第1款規定，未經國內消費使用運銷國外，而得據以申請退還已繳貨物稅之餘地。

2.貨物稅條例第4條第1項第1款規定雖未有明文有權申退貨物稅者為何，應以貨物稅條例第2條第1項第3款所定之納稅義務人為有權行使之人，理由如下：

⑴按司法院釋字第685號解釋理由略以，除法律另有規定外，不得以契約改變「法律明定」之納稅義務人之地位。爰貨物稅納稅義務人已納貨物稅，是否透過契約轉嫁租稅與交易後手，係交易雙方當事人間對於租稅負擔之私法約定，當不影響或改變貨物稅條例對徵納雙方設定之公法權利義務關係。

⑵貨物稅條例第4條第1項第1款退稅主體，法條文義雖未明白揭示，惟據同條例第2條第1項第3款規定，進口貨物稅之納稅義務人為進口人，此等納稅義務人既作為公法上稅捐債務主體繳納貨物稅，倘嗣後發生進口已納貨物稅之貨物未經國內使用而運銷國外情事，使原已成立之公法上稅捐債務關係歸於解消，自應以原納稅義務人為同條例第4條第1項第1款申請退還原繳納貨物稅稅款之主體。

⑶查財政部77年8月18日函係核釋進口商（貨物稅納稅義務人）進口已納貨物稅貨物，嗣由同一進口商運銷國外，在一定條件（該批貨物進口時已完稅且未經使用）與應備文件（憑完稅照及出口報單報驗）下，准核退還原納貨物稅，究與貨物稅納稅義務人以外之第三人可否申請退還運銷國外之已稅貨物之貨物稅無關。

⑷次查財政部106年5月5日令及114年1月22日令係協助稽徵機關判斷運銷國外之已稅車輛，是否已由車輛出口人取得車輛進口商授權委託代為行使退稅請求權一事，所為事實認定基準，並未直接創設車輛出口人為貨物稅條例第4條第1項第1款之退稅請求權主體，亦未認定透過私法契約轉嫁而實質負擔貨物稅之車輛出口人，當然繼受車輛進口商依貨物稅條例第4條第1項第1款規定取得之退稅請求權。亦即透過私法契約轉嫁而實質負擔貨物稅之車輛出口人，實質負擔稅款乃間接稅本質所致，不因此當然承受稅捐權利。

3.課予義務訴訟，法院必須就原告所主張之請求權是否存在為審判。故而，人民申請行政機關作成特定處分，苟其要件不備，經法院審認請求行政機關作成特定處分之權利並不存在，就其所提起之課予義務訴訟，即應為全部敗訴之判決。因本案系爭車輛已於國內市場買賣，最終銷售予原告，已屬境內消費行為，不符合貨物稅條例第4條第1項第1款規定之退稅要件，已如前述，則原告起訴請求被告依其申請作成退還貨物稅處分之權利並不存在，其提起課予義務訴訟為無理由，原告其餘主張，並不影響判決結果，請判決如被告之聲明。綜上，系爭車輛已進入國內市場並經銷售消費，本應課徵並負擔稅賦，本案自無適用貨物稅條例第4條第1項第1款退稅規定，被告否准原告退稅申請，應屬適法。

㈡聲明：

原告之訴駁回。

四、爭點：

系爭申請是否符合貨物稅條例之退稅要件？

五、本院之判斷：

㈠如事實概要記載之事實，為兩造所不爭執，並有系爭申請表暨檢附之汽車買賣契約書、電子發票證明聯、出口報單、汽車新領牌照登記書、汽（機）車各項異動登記書等文件（見原處分卷1第1至11頁）、系爭車輛之進口報單及進口報單狀態查詢清表（見原處分卷2第1至13頁）、原處分及送達證書

（見原處分卷1第18至20頁）、訴願決定（見原處分卷1第31至44頁）等可考，上開事實堪信為真。

㈡應適用的法令及說明：

1.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。」

2.貨物稅條例

⑴第1條規定：「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。」

⑵第2條第1項第3款規定：「貨物稅之納稅義務人及課徵時點如下：（第3款）進口貨物者，為收貨人、提貨單或貨物持有人，於進口時課徵。」

⑶第4條第1項第1款規定：「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：（第1款）運銷國外。」

⑷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。」

3.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徵一般消費稅之營業稅，如再加徵貨物稅，勢必造成重複負擔，且針對少數特種貨物課稅，難免違反平等原則之疑慮，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。」

4.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項第1款規定：「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。」即是為反映稅捐負擔平等之量能課稅原則之例外規定。

5.又貨物稅乃對國內產製或自國外進口之貨物，於貨物出廠或進口時課徵之稅捐，為境內消費稅性質，倘若廠商進口時已納貨物稅之貨物，事後運銷國外，出口時如檢具完稅照報驗，查明該批貨物於進口時確已完稅，且未經使用，足證並未在國內消費使用者，始可申請退還已納貨物稅（最高行政法院109年度判字第461號判決參照）。申言之，因貨物稅屬境內消費稅，進口貨物如未流通進入國內消費市場使用，旋

即運銷國外者，不納入課稅範圍，已繳納之貨物稅，始得申請退還（最高行政法院112年度上字第537號判決及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）。

6.財政部77年8月18日函：「廠商進口已納貨物稅貨物，事後運銷國外，出口時如檢具完稅照報驗，查明該批貨物於進口時確已完稅，且未經使用者，同意查憑原完稅照及出口報單，核實退稅。」僅在重申貨物稅條例第4條第1項及貨物稅稽徵規則第21條第1款及第22條第2項規定。財政部106年9月6日函：「……鑒於小客車同為貨物稅及特種貨物及勞務稅課徵客體，且該二稅目同屬消費稅性質，得否退稅之認定原則允應一致，爰進口已納特種貨物及勞務稅之小客車，可參照上開財政部函（即財政部77年8月18日函釋……辦理……。」亦同此旨。財政部114年1月22日令：「一、進口車輛已納貨物稅且未經使用，嗣後運銷國外者，車輛輸出人取具下列文件之一，並載明出口報單號碼者，得向原進口地海關申請退還已納之貨物稅：㈠納稅義務人出具授權代理行使退稅請求權之委任書或其他足資證明車輛輸出人有該代理權之文件（例如：載明納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本）。㈡依本部77年8月18日台財稅第000000000號函規定，檢具進口與貨物稅完稅證明書（車輛用）正本。二、進口車輛有下列情形之一者，核屬境內消費行為，非屬未經使用之情形，不適用前點規定：㈠已於中華民國境內完成新領牌照登記。但車輛輸出人提示足資證明該車輛於中華民國境內未經使用之資料，經進口地海關查明屬實者，不在此限。㈡未於中華民國境內完成新領牌照登記，經進口地海關查明該車輛有經使用之事實。……四、

本令發布日前已向海關申請退稅，尚未作成准駁決定或未確定之案件，如進口車輛未經使用且車輛輸出人提示其與前手間之各階段交易，均符合廢止前本部106年5月5日台財稅字第10604569050號令第2點所定文件〔按：車輛輸出人無法取具前點規定之完稅證明書者，得持載明貨價含貨物稅之買賣合約書正本、統一發票收執聯正本（或電子發票證明聯）及出口報單出口證明用聯，向原進口地海關申請退還已納之貨物稅。〕，得辦理退稅。」僅在放寬當事人申請退給貨物稅之證據方法，其適用對象仍必須是進口貨物時業已繳納貨物稅款之進口廠商，即應由納稅義務人以自己名義申請，而非向進口廠商購買貨物之交易相對人，以自己名義申請貨物稅款的退給。上開函令均係財政部就其所屬關務署執行退還原納貨物稅工作，所為之細節性、技術性規定，與貨物稅條例等相關規定並未違背，本院自得予以援用。是已納貨物稅及特銷稅之進口車輛請求依貨物稅條例第4條第1項第1款、特銷稅條例第6條第1項第2款規定及前揭函令退稅者，縱確已出口，但仍須符合「未經使用」之條件，且限於納稅義務人本人為退給稅款申請人，始足允之。

㈢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，被告以原處分否准原告退還和泰公司原納貨物稅之申請，並無違誤，茲分述如下：

1.和泰公司於113年6月7日向被告報運進口系爭車輛，並於113年6月17日完納系爭車輛之貨物稅進口後，和泰公司透過經銷商國都公司以315萬元將系爭車輛銷售予原告，原告取得系爭車輛，並於113年7月30日領得汽車牌照，復於113年10月11日繳銷原領得系爭車輛之牌照（車牌號碼000-0000），並於同年10月21日將系爭車輛報運出口(出口報單號碼：第AW/13/539/F6212號)，此有系爭申請表暨檢附之汽車買賣契約書、電子發票證明聯、出口報單、汽車新領牌照登記書、汽（機）車各項異動登記書等文件（見原處分卷1第1至11

頁）、系爭車輛之進口報單及進口報單狀態查詢清表（見原處分卷2第1至13頁）等足資佐證，上開事實，自堪認定。

2.承上，應徵貨物稅之貨物，在貨物於產製後出廠時，或貨物進口時，貨物稅之課稅構成要件即已該當，納稅義務人即應依貨物稅條例規定報繳貨物稅，至於其後納稅義務人是否透過售價內含稅款方式轉嫁予交易相對人即終端消費者負擔，並非關注重點所在。實際上，貨物在進口後，由進口廠商將貨物透過有償移轉方式，將其交付給境內交易相對人時，無論後者是否為營業人，此種交易即已構成境內消費行為，是其在客觀上也同樣無法該當貨物稅條例第4條第1項第1款所規定，未經使用而「運銷國外」，因此而得向該管稅捐機關申請退稅適用之餘地，是被告以原處分否准原告退稅之申請，並無違誤，本件亦無庸再論究原告並非系爭車輛貨物稅之納稅義務人，能否因輾轉買賣而承受請求退還貨物稅稅款之權利。原告主張被告自行擴張貨物稅條例及財政部函令規定，以「未曾於境內消費」為退稅要件，增加法令所無之「未經使用」作為退稅與否之要件，顯屬違法等語，並無足採。

3.至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等情。惟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，自無從據為有利原告之認定。又原告援引本院高等庭114年度訴字第939號判決主張與本事事實相同乙節，然本件事實核與上揭判決係和泰公司透過經銷商銷售車輛與訴外人公司，再由訴外人公司轉賣予受處分公司後運銷國外不同，自難比附援引，附此敘明。

㈣原告另主張其係依財政部106年5月5日令申請退稅，且過往均可順利退稅，原處分顯與信賴保護原則、行政自我拘束等

原則相違，顯有違誤云云。惟查：

1.按「按憲法之平等原則要求行政機關對於事物本質上相同的事件作相同的處理，乃形成行政自我拘束，惟憲法上的平等原則係指合法的平等，並不包含違法平等。故行政先例必須是合法的，乃行政自我拘束的前提要件，憲法之平等原則，並非賦予人民有要求行政機關重複錯誤的請求權。基於相同原因事實作成之行政處分，若有意作不公平之差別待遇，致損及特定當事人之權益，始生違法之差別待遇而有權力濫用情事。」（最高行政法院105年度判字第457號判決意旨參照）。次按「行政行為，非有正當理由，不得為差別待遇，行政程序法第6條定有明文，此即行政法上之平等原則。然行政機關若怠於行使權限，致使人民因違法狀態未排除而獲得利益時，該利益並非法律所應保護之利益，因此其他人民不能要求行政機關比照該違法案例授予利益，亦即人民不得主張『不法之平等』。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。」（最高行政法院106年度裁字第1556號裁定、97年度判字第910號判決、92年度判字第275號判決意旨參照）。

2.經查，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，自無適用貨物稅條例第4條第1項第1款規定即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，故被告以原處分否准原告退還和泰公司原納貨物稅之申請，經核於法並無不合，顯見本件並未涉及行政法規之廢止或變更，自無信賴保護原則之適用，原告尚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貨物稅條例第4條第1項第1款規定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。

3.又因行政先例必須是合法的，乃行政自我拘束原則之前提要件，被告負有正確適用法令之職責，不得任意悖離，原告並無要求被告重複錯誤之請求權。亦即，在被告尚未針對過往曾獲退稅者請求返還貨物稅，致使其因個案違法狀態未排除而獲得利益之情形，該利益並非受法律所保護之利益，因此其他人民不能要求行政機關比照該違法案例授予利益，亦即原告不得主張不法之平等。綜上，足見原告此部分之主張，亦不足採。

㈤綜上所述，原告主張各節，均不可採，且本件並不符合貨物稅條例第4條第1項第1款之退稅要件，已如前述，則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，又原告起訴請求被告依其申請作成退還貨物稅處分之權利並不存在，其提起課予義務訴訟為無理由，亦本應為其全部敗訴之判決。

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

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

中　　華　　民　　國　　115　　年　　9　　月　　23　　日

審判長法　官　蕭忠仁

法　官　郭　嘉

法　官　紀榮泰

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
㈠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。
㈡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。	

中　　華　　民　　國　　115　　年　　9　　月　　23　　日

書記官　李芸宜