

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第五庭

114年度訴字第776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

洪偉勝 律師

胡珮琪 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000年0月0日台財法字第00000000000號訴願決定，提起行政訴訟，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)本件被告代表人原為張世棟，訴訟進行中變更為吳慧燕，茲據被告新任代表人具狀聲明承受訴訟(本院卷第339頁)，核無不合，應予准許。

(二)行政訴訟法第111條規定：「(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2項)被告於訴之變更或追加無異議，而為本案之言詞辯論者，視為同意變更或追加。(第3項)有下列情形之一者，訴之變更或追加，應予准許：一、

01 訴訟標的對於數人必須合一確定，追加其原非當事人之人為  
02 當事人。二、訴訟標的之請求雖有變更，但其請求之基礎不  
03 變。三、因情事變更而以他項聲明代最初之聲明。四、應提  
04 起確認訴訟，誤為提起撤銷訴訟。五、依第197條或其他法  
05 律之規定，應許為訴之變更或追加。……」。經查，原告起  
06 訴時之聲明原為：被告民國000年00月00日基普里字第00000  
07 00000號函（下稱原處分）及訴願決定均撤銷（本院卷第11  
08 頁）；後以114年12月5日變更聲明暨準備1狀（本院卷第153  
09 -154頁）變更聲明為：1.原處分及訴願決定均撤銷。2.被  
10 告應依原告000年0月0日、000年0月00日及000年0月00日之  
11 申請，作成准予退還繳納貨物稅新臺幣（下同）0,000,000  
12 元，及特種貨物及勞務稅000,000元之行政處分。經核上開  
13 訴之變更，被告並無異議，而為本案之言詞辯論，且本院認  
14 為適當，依前揭規定，應予准許。

## 15 二、事實概要：

16 和泰汽車股份有限公司（下稱和泰公司）於112年9月至113  
17 年2月間向被告報運進口西元0000年產製汽車5輛（進口報單  
18 號碼：第00//00/000/00000號等，詳附表，下稱A車、B車、  
19 C車、D車及E車，合稱系爭車輛），於112年10月至113年2月  
20 間完稅放行。嗣和泰公司透過其經銷商南都汽車股份有限公  
21 司（下稱南都公司）銷售A車予信義小客車租賃有限公司（下稱  
22 信義公司），再由信義公司將A車銷售予原告；經銷商北都汽  
23 車股份有限公司（下稱北都公司）銷售B車、C車及E車予原  
24 告；經銷商高都汽車股份有限公司（下稱高都公司）銷售D車  
25 予原告。原告於113年1月至8月間，將系爭車輛復運出口  
26 （出口報單號碼：第00//00/000/00000號等，詳附表），另  
27 以113年3月5日、7月23日及9月12日申請書（下稱本案申請  
28 書），主張系爭車輛未經使用，僅領牌照即註銷，申請退還  
29 貨物稅、特種貨物及勞務稅（下稱特銷稅）等，並檢附出口報  
30 單正本、汽車新領牌照登記書影本、汽（機）車各項異動登記  
31 書影本、部分影本部分正本之汽車買賣契約書及電子發票等

01 文件供核。被告審查結果認定：原告未能提供向進口商和泰  
02 公司購買車輛之載明貨價含貨物稅之買賣合約書正本與統一  
03 發票收執聯正本（或電子發票證明聯），不得依財政部106  
04 年5月5日台財稅字第00000000000號令（下稱財政部106年5月  
05 5日令）申請退稅，且系爭車輛均已領取牌照嗣繳銷，均屬境  
06 內消費行為，是系爭車輛並非未經國內消費使用而運銷國外  
07 之車輛，不符貨物稅條例第4條第1項第1款、財政部77年8月  
08 18日台財稅第000000000號函（下稱財政部77年8月18日函）及  
09 財政部106年5月5日令核釋之退稅要件等由，以原處分否准  
10 其退稅之申請。原告不服，提起訴願遭駁回，遂提起本件行  
11 政訴訟。

### 12 三、本件原告主張：

13 (一)原告自107年起至被告為原處分，駁回本件退稅申請前，已  
14 長期循相同模式，向和泰公司之經銷商或其他公司購買經和  
15 泰公司進口，未經使用之進口車輛，並將已領車牌繳銷，運  
16 銷國外。於過往，原告申請退還貨物稅時，被告均未曾以原  
17 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  
18 約書等交易文件為申請之要件，且依本件事實，原告並非與  
19 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  
20 合約書等完整交易文件，行政機關如有需要，亦應依職權調  
21 查證據，始屬適法，尚不能僅以當事人無從提出根本非其所  
22 得持有、提出之證據為由，逕為不利於當事人之認定。又遍  
23 觀貨物稅條例第4條第1項第1款、財政部106年5月5日令第2  
24 點，均未有申請人應提供與進口商購買車輛之買賣合約書等  
25 交易文件正本供行政機關審認之規範；再者，於被告駁回本  
26 件退稅申請前，原告已長年向被告申請退稅，並經核准在  
27 案，被告復未於原處分說明本件申請退稅與過往情節如何不  
28 同而應否准。況且，財政部77年8月18日函所載「未經使用  
29 者」之要件，無從藉由貨物稅條例、特種貨物及勞務稅條例  
30 （下稱特銷稅條例）及上開財政部函文之文字推敲、理解為  
31 車輛一經買賣即屬「已經使用」，而有不符財政部77年8月1

01 8日函之情形；本件原告與前手並非消費關係，並非最終消  
02 費者，且依照常情，所謂國內國內消費國內產製或自國外  
03 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  
04 路而達到運輸作用，本件並非如此。綜上，原處分與信賴保  
05 護及行政自我拘束等行政法上重要原理原則相違，且自行擴  
06 張貨物稅條例、特銷稅條例及函令規定，增加法令所無之要  
07 件，確屬違法。

08 (二)承上，被告一改長期且通案之作法，遽以買賣等同已經使用  
09 為由駁回本件申請，顯已涉及行政法規之變更，卻未採取合  
10 理補救措施，或訂定過渡期間之條款，有違背釋字第525號  
11 解釋意旨之違法。

12 (三)被告援引之最高行政法院判決之事實，均係自然人消費者向  
13 和泰公司經銷商購買車輛後，再由該自然人轉賣予法人公  
14 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  
15 銷商購買車輛，及向所營事業包含國際貿易業之信義公司購  
16 買車輛後運銷國外不同，自難比附援引，為有利被告之認  
17 定。

18 (四)依財政部106年5月5日令內容，可見財政部已明確就貨物稅  
19 條例第4條適用對象、情形，包含貿易商購買進口車輛運銷  
20 國外者，未將貨物稅條例第4條所稱「運銷國外」僅限於原  
21 進口人為主體。並且，倘依被告之主張，將使貨物稅條例第  
22 4條第1項第1款形同具文，並將大幅限縮我國汽車進出口之  
23 貿易事業，與此規定立法係為鼓勵出口之理由相違。

24 (五)系爭車輛交易之金額均含有貨物稅、特銷稅及相關交易確屬  
25 存在，為兩造不爭之事實，則原告已無須提供和泰公司與經  
26 銷商買賣合約書、發票等文件予被告審認含有貨物稅、特銷  
27 稅之必要。因此，原告提供系爭A、B、E車買賣契約書與經  
28 銷商留底之內容不一致情事，不應影響本件申請退稅之正確  
29 性等語。並聲明：1. 訴願決定、原處分均撤銷。2. 被告應依  
30 原告000年0月0日、000年0月00日及000年0月00日之申請，

作成准予退還繳納貨物稅新臺幣（下同）0,000,000元，及特種貨物及勞務稅000,000元之行政處分。

四、被告則以：

(一)經核算結果，和泰公司進口時已完納貨物稅+特銷稅計0,000,000元，如原告申請退稅有理由，可獲退稅金額為0,000,000元。

(二)基於和泰公司與其經銷商均為營業人，其買賣貨物應課徵營業稅，並依法開立或索取統一發票，在加值型營業稅之基礎上，系爭車輛進口時，和泰公司繳納之貨物稅為其營業成本，當轉嫁由下游業者（經銷商）負擔，始符合經驗法則；爰此，和泰公司與其經銷商間就系爭車輛為有償移轉關係，系爭車輛進口時和泰公司原繳納之貨物稅，已經由內含於貨物價格轉嫁給經銷商負擔，此時點，系爭車輛已於國內發生買賣消費行為，課徵貨物稅之目的已經達成，「未經使用」之事實並不存在。因此，系爭車輛透過買賣行為業已進入本國消費市場為消費，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及特銷稅之餘地。

(三)依貨物稅條例第4條第1項第1款、第2條第1項第3款規定意旨，得申請退還貨物稅請求權主體為原貨物稅納稅義務人即車輛進口商，是以，車輛輸出人向原進口地海關申辦退還貨物稅，應證明已取得原貨物稅納稅義務人車輛進口商明示或默示同意，得代為行使已納貨物稅之退稅請求權。準此，原告非系爭車輛之進口人，故需提出相關交易文件，證明已取得原貨物稅納稅義務人和泰公司默示同意其代為行使貨物稅退稅請求權，依財政部77年8月18日函、106年5月5日令意旨，自應包括各階段營業人(含前手及前前手)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）。而原告提示之契約雖均載明「車價含貨物稅及特種貨物及勞務稅（手寫）」，並蓋有「南都汽車股份有限公司」或「北都汽車股份有限公司」之公司大小印章；惟經

01 被告就南都公司及信義公司之A車買賣契約書影本、北都公  
02 司與原告之B及E車買賣契約書影本分別函詢該等經銷商，經  
03 回復略以，系爭契約或用印非經銷商蓋印、或內容有所出入  
04 （無上開手寫及公司大小印章字樣）。是以，原告提出之契  
05 約文件與經銷商留底之汽車買賣契約書內容有不一致之情  
06 形。縱使原告所持汽車買賣契約書內容與經銷商保有之汽車  
07 買賣契約內容實質上一致，且可補具相關文件正本，惟亦未  
08 能說明進口商和泰公司與其經銷商間是否存在買賣關係；倘  
09 確存有買賣關係，亦應一併完整提示和泰公司與其經銷商間  
10 內含貨物稅之交易契約正本，及和泰公司開立予經銷商之統  
11 一發票收執聯正本（或電子發票證明聯），或依被告114年2  
12 月4日函，提示和泰公司直接出具授權代理行使貨物稅退稅  
13 請求權之委任書或其他證明文件。

14 (四)綜上，原告所提文件資料證據，與106年5月5日令所示文件  
15 不符，亦無法提供114年1月22日台財稅字第00000000000號  
16 令（下稱114年1月22日令）第1點所示文件，並欠缺可資證  
17 明獲進口人授權同意代為行使並受領之文件，經被告綜合判  
18 斷而為「原告未取得納稅義務人授權代為申請並受領退稅利  
19 益」之事實認定，且系爭車輛經境內消費，不符貨物稅條例  
20 第4條第1項第1款規定之要件，故不適用前開規定而否准退  
21 稅申請，本案並未涉及行政法規之廢止或變更，自無信賴保  
22 護原則之適用，原告尚不得泛以先前均獲退稅等語，主張具  
23 信賴基礎；又縱原告前或確有提出之文件不符上開規定而仍  
24 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  
25 而獲得退稅利益，故該利益並非法律所應保護之利益，原告  
26 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  
27 益，而應受保護。

28 (五)至原告所請退還已納特銷稅一節，依特銷稅條例第6條第1項  
29 第2款對高價貨物運銷國外免徵特銷稅之立法意旨，係基於  
30 特銷稅屬國內消費稅，貨物運銷國外前，未在國內消費使  
31 用，應予免稅，爰明定高價貨物運銷國外免徵特銷稅。復參

01 據財政部賦稅署106年9月6日臺稅消費字第0000000000號函  
02 意旨，特銷稅與貨物稅同屬消費稅性質，得否退稅之認定原  
03 則允應一致；則本件原告既未能提示足證系爭車輛未經使用  
04 之事證供被告查證屬實，亦無法提供足資證明有代理退稅權  
05 限之相關文件，且系爭車輛已銷售予原告並領取汽車牌照，  
06 屬境內消費行為，非屬未經使用情形，要難符合特銷稅條例  
07 第6條第1項第2款免稅要件。

08 (六)財政部106年5月5日令、114年1月22日令係為解決「進口與  
09 貨物稅完（免）稅證明書（車輛用）」海關自95年8月10日  
10 起實施無紙化作業之措施，與本案貨物「未經使用」之認定  
11 無涉等語，資為抗辯。並聲明：駁回原告之訴。

12 五、上開事實概要欄所述之事實經過，除下述爭點外，其餘為兩  
13 造所不爭執，並有A車之退稅申請表、買賣合約書正本、電  
14 子發票證明聯、出口報單證明聯、新領牌照登記書和異動登  
15 記書（原處分卷第1-9頁）；B車之退稅申請表、買賣合約書  
16 正本、電子發票證明聯、出口報單證明聯、新領牌照登記書  
17 和異動登記書（原處分卷第10-15頁）；C車、D車之退稅申  
18 請表、買賣合約書正本、電子發票證明聯、出口報單證明  
19 聯、新領牌照登記書和異動登記書（原處分卷第16-24  
20 頁）；E車之退稅申請表、買賣合約書正本、電子發票證明  
21 聯、出口報單證明聯、新領牌照登記書和異動登記書（原處  
22 分卷第25-30頁）、原處分（本院卷第19-21頁）、訴願決定  
23 （本院卷第23-40頁）附卷可稽，洵堪認定。經核兩造之陳  
24 述，本件爭點厥為：（一）系爭申請是否符合貨物稅及特銷稅  
25 之退稅要件？（二）原處分是否違反租稅法律主義、行政自我  
26 拘束原則及信賴保護原則？

## 27 六、本院得判斷之心證

### 28 (一)本件相關法令及法理說明：

- 29 1. 貨物稅乃針對特定之貨物課徵之稅捐。由於一般貨物已經課  
30 徵一般消費稅之營業稅，如再加徵貨物稅，勢必造成重複負  
31 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。而100年5月4日制定，同年6月1日施行之特銷稅條例，俗稱為「奢侈稅」條例，乃對於在中華民國境內銷售、產製及進口該條例所明訂之「奢侈品」，或銷售特種之勞務，予以課徵高額之稅捐，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。」相對於增值型營業稅係按每個銷售階段增值額，據以計算銷項稅額減去進項稅額而課徵之多階段增值稅之消費稅，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. 是以，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，已繳納之貨物稅及特銷稅，始得申請退還。（最高行政法院113年度再字第26號判決、112年度上字第534號、第537號、第801號判決意旨參照）。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。

- (二)經查，系爭車輛進口報關時，已由進口商和泰公司於112年10月至113年2月間完納貨物稅0,000,000元及特銷稅000,000元，合計0,000,000元，兩造對前開金額之計算並無爭執(參本院卷第164頁)；進口後，由進口商和泰公司以有償移轉之方式，透過經銷商南都公司銷售A車予信義公司，再由信義公司銷售予原告；透過經銷商北都公司，銷售B車、C車及E車予原告；透過經銷商高都公司，銷售D車予原告，原告於如附表所示時點請領汽車牌照後復又辦理繳銷等情，業如事實概要欄所述，兩造就原告與和泰公司間為有償契約及銷售價格內含貨物稅乙節，均無爭執(參本院卷第168頁)。依上說明，上開公司於我國境內就系爭車輛之買賣行為為動產之處分行為，核屬境內消費行為，即所有人原則上得自由使用、收益、處分其所有物(民法第765條參照)，而系爭車輛透過上揭境內買賣行為，業已進入本國消費市場為用益處

01 分，自無貨物稅條例第4條第1項第1款退稅規定適用之餘  
02 地。何況，原告並非貨物稅及特銷稅之納稅義務人，在現行  
03 我國稅制尚無明文允許非貨物稅之納稅義務人亦得請求退稅  
04 之情況下，本不得申請退還他人已繳納之貨物稅及特銷稅，  
05 已如前述。原告以系爭車輛未經使用而運銷國外，據以申請  
06 退還已繳貨物稅及特銷稅合計3,772,857元，自於法無據，  
07 被告以原處分駁回原告退還貨物稅之申請，尚無違誤。

08 (三)原告雖另稱自107年起至被告駁回本件退稅申請前，原告均  
09 按財政部函釋意旨，提出申請書向被告申請退還貨物稅，被  
10 告皆審認符合貨物稅條例第4條第1項第1款及特銷稅第6條第  
11 1項第2款規定而准予退稅，原處分已違反信賴保護、行政自  
12 我拘束原則云云(參本院卷第17頁)，惟查：平等原則要求行  
13 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  
14 理正當之事由外，不得為差別待遇，乃形成行政自我拘束原  
15 則。惟憲法上之平等原則，係指合法之平等，人民不得主張  
16 「不法之平等」，而行政先例必須合法，亦為行政自我拘束  
17 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  
18 機關重複錯誤之請求權（最高行政法院113年度上字第261號  
19 判決意旨參照）。又「信賴保護原則」，係指行政處分雖有  
20 瑕疵，但相對人或關係人對其存續已有信賴，而行政機關之  
21 事後矯正，將因此增加其負擔者，即不得任意為之之謂。如  
22 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  
23 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  
24 產生信賴，自無信賴保護原則之適用，亦無基於信賴保護原  
25 則進而主張不法平等之餘地（最高行政法院111年度上字第1  
26 38號判決意旨參照）。本件被告未准許原告之系爭申請並無  
27 違誤，已如前述，被告此前所為與上述意旨不符之前例(准  
28 許非納稅義務人者亦得申請退還貨物稅、特銷稅)，即難認  
29 屬得以援引之行政先例，從而，原告亦無基於信賴保護原則  
30 進而主張不法平等之餘地。是原告上開主張，亦不足取。

01 (四)原告主張被告所援引最高行政法院112年度上字第534、53  
02 7、801號判決之事實，均係自然人消費者向和泰公司之經銷  
03 商購買車輛後，再由該自然人轉賣予法人公司；而本件係法  
04 人公司向前開經銷商取得系爭車輛後，再移轉並運銷國外，  
05 為營業行為，非屬於國內以消費為目的而為之消費行為，兩  
06 者情節不同，尚難比附援引；且本件原告並非屬於最終消費  
07 者云云(參本院卷第166頁、第251至252頁、第300頁)。然  
08 而，本件系探討貨物稅及特銷稅案件，實證法之立法抉擇選  
09 在應課貨物稅及特銷稅之貨物「出廠」時或「進口」時，而  
10 非「銷售」時(貨物稅條例第2條第1項、特銷稅條例第4條  
11 第2項規定參照)，提前課徵時點以確保貨物稅及特銷稅稅  
12 捐債權之實現。不過貨物稅及特銷稅同樣為間接稅，稅捐之  
13 實質負擔人終必是貨物之最終消費者，故倘若貨物已進入國  
14 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  
15 為，課徵貨物稅之目的已經達成，本與原告是否為最終消費  
16 者無關；且上開課稅目的，與消費者保護法為保護消費者權  
17 益，促進國民消費生活安全，提昇國民消費生活品質之保護  
18 目的有別，且所謂探討當事人是否限於最終消費者，係與消  
19 費者保護法後續關於商品缺陷是否導致人身損害、物品損害  
20 有關(詹森林，民事法理與判決研究(四)，頁28-37、55-6  
21 0；學界甚而認為，若是商品損害，比較法上，產品責任關  
22 於物之損害賠償之法律規定與裁判實務，以受損物品原係非  
23 供營業使用為限，我國法若有意參考外國法制度，或可參  
24 考，因而可限定於最終消費者；但若是人身損害，被害人就  
25 造成損害之商品，雖非屬於最終消費，仍應有消保法之適  
26 用；同可參最高法院93年台上字第2021號判決意旨可供參  
27 考)，自難認為原告應限於最終消費者始得課稅。況依上說  
28 明，系爭車輛無論係和泰公司透過經銷商銷售予法人公司  
29 (本件為信義公司)後，再由法人公司銷售予原告(交易流  
30 程：和泰公司—經銷商—法人公司—原告)，或是由和泰公  
31 司透過經銷商銷售予原告(交易流程：和泰公司—經銷商—

原告)，均係於我國境內就系爭車輛之買賣行為為動產之處分行為，即所有人原則上得自由使用、收益、處分其所有物（民法第765條參照），核屬境內消費行為，而系爭車輛透過上揭境內買賣行為，業已進入本國消費市場為用益處分，此不因原告係透過「法人」或「自然人」取得系爭車輛而有不同，亦即，交易相對人究屬「法人」或「自然人」並非重點，只要系爭車輛已透過買賣行為而進入本國市場為消費，基於課徵貨物稅之目的已經達成，本應課徵並負擔稅賦，自無貨物稅條例第4條第1項第1款及特銷稅條例第6條第1項第2款退稅規定適用之餘地。從而，原告主張並不足採。

(五)原告雖主張由貨物稅條例、特銷稅條例及財政部函令，無法得出車輛一經買賣即屬已經使用，而有不符合財政部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特銷稅條例規定，增加法令所未有之要件，顯屬違法云云（參本院卷第15頁），然而：貨物稅所掌握及課徵者，為消費者「使用」或「消費」特定應稅貨物時所表現之納稅能力，已如前述，系爭車輛已由和泰公司透過其經銷商南都公司、北都公司及高都公司，以有償移轉之方式，輾轉銷售予原告，原告取得系爭車輛後即得自由使用、收益及處分，亦即原告可選擇自行使用、出租予他人或再行轉售系爭車輛，則系爭車輛已然進入本國市場為用益處分，自屬應課徵貨物稅之範圍而無申請退稅之餘地，即使原告嗣後選擇將系爭車輛再行運銷國外，亦不影響本件之判斷，原告主張，並無足採。

(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，原告申請退還系爭車輛已繳貨物稅及特銷稅，不符貨物稅條例第4條第1項第1款及特銷稅第6條第1項第2款規定，原告主張各節，均不可採，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。

七、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，一併說明。

八、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 孫萍萍

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。<br>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。<br>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。 |
|                           |                                                                                                                                                            |

01

|                                                                            |                                                                                                                                                                                                                                |
|----------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| (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                                    | <ol style="list-style-type: none"> <li>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。</li> <li>2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。</li> <li>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。</li> <li>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。</li> </ol> |
| <p>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。</p> |                                                                                                                                                                                                                                |

02

中 華 民 國 115 年 8 月 14 日

03

書記官 黃靖雅