臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭
115年度訴字第172號
115年7月9日辯論終結

原　　告　台捷有限公司

代　表　人　史芮甄

被　　告　財政部關務署基隆關

代　表　人　張世棟（關務長）

訴訟代理人　許世明

上列當事人間退還稅款事件，原告不服財政部中華民國114年12月3日台財法字第11413943610號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

訴願決定及原處分均撤銷。

被告就系爭車輛(如附表所示)於運銷國外後，應退還原進口人已納之貨物稅及特種貨物及勞務稅共新臺幣9,936,235元予原告。

訴訟費用由被告負擔。

事實及理由

一、事實概要：和泰汽車股份有限公司（下稱和泰公司，即進口人）於112年11月至113年6月間向被告報運進口日本產製汽車14輛（進口報單第AB//13/A55/24741號等，分稱車輛序號1至序號14，合稱系爭車輛），並於112年11月至113年7月間完納貨物稅新臺幣（下同）8,686,635元及特種貨物及勞務稅（下稱特銷稅）1,249,600元。嗣和泰公司透過經銷商北都汽車股份有限公司（下稱北都公司）將序號1及序號2售予原告、透過經銷商中部汽車股份有限公司（下稱中部公司）將序號13售予鍾○縈，再售予原告、序號3至序號12及序號14進口後，（經銷商未知）輾轉透過國內第三人，直接或間

接售予原告。原告請領系爭車輛小客車牌照並繳銷後，於113年1月至8月間將系爭車輛報運出口，於113年11月13日出具申請書向被告申請退還進口時納稅義務人（即進口人和泰公司）繳納之貨物稅及特銷稅，主張系爭車輛均僅領牌照即註銷，未經使用，並檢附出口報單、汽車買賣契約書、統一發票或電子發票證明聯、汽車新領牌照登記書影本及車輛異動登記書影本等文件供核。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、特種貨物及勞務稅條例（下稱特銷稅條例）第6條第1項第2款規定、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日台財稅字第11304664860號令（下稱財政部114年1月22日令）核釋之退稅要件，亦未符合退還特銷稅要件等由，爰以114年6月25日基普里字第1141019602號函（下稱原處分），否准其申請。原告不服，提起訴願，經財政部114年12月3日台財法字第11413943610號訴願決定(下稱訴願決定)駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、本件原告主張：

㈠系爭車輛運銷國外應屬不爭之事實，被告認有不符退稅規定部分主要有四項:

1.未經使用之認定，財政部並無指定專責機關負責認定，亦未訂有法定程序及標準可為依循，依行政程序法第136條準用民事訴訟法第277條之規定:當事人主張有利於己之事實者，就其事實有舉證之責任。系爭車輛於監理單位登記領取牌照後隨即繳銷牌照，為保持交車時里程數，車輛均以拖車方式運往貨櫃場待驗，相關車籍資料送保三警察第一大隊以新車方式申請查驗，取得保三查驗報告後，再經由報關行向海關申報出口，每件均需由海關關員現場逐輛查驗關，查驗里程數及車況，於出口報單上標註車輛里程數，並註明本車輛僅領牌照隨即註銷，未經使用、出口後將依貨物稅條例暨特種貨物稅及勞務稅條例相關規定申請退貨物稅及奢侈稅，前述之查驗及註記方式亦為財政部關

務署所規定，且行之多年；原汽車出口案件海關採C2抽驗方式辦理報關，後因應新車出口退稅需註記里程數，改以C3方式逐台查驗；驗關查證及出具出口報單證明文件均為公務機關查驗及開立，應足以證明出口車輛確屬未經使用之新車，被告所云無法查證，實為推卸責任。車輛為行動工具，由製造組裝工廠到出口裝船，再到進口港岸必有少數行駛里程數產生，亦為海關所允許，故汽車出口人通常會在意記錄交車時里程數，作為未經使用之依據。汽車登記領牌係監理單位便於管理所需，與是否為新車未經使用並無關連，不應做為否定新車未經使用之原因。

2.退稅申請人適格問題:

⑴有關汽車出口人是否適格為貨物稅退稅申請人部分，被告認為車輛輸出人無權提出退稅申請，於民國114年1月22日台財稅字第11304664860號令(以下簡稱財政部114年令)中規定應由原繳納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:載名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)車輛輸出人才得以申請退還貨物稅；經查貨物稅條例僅於第二條規定繳納義務人資格及課徵時間點有作出規定，但對退稅申請人並無明文規定。原財政部77年8月18日函規定申請退稅應檢具進口貨物稅完稅證明書(車輛用)正本及出口報單證明用聯，申請核退貨物稅，該完稅證明以往均隨車檢附車輛所有權人，至民國95年左右因應政府推動無紙化政策，完稅證明書已不再印發隨車檢附，因此產生許多退稅申請執行上不便，遂有財政部106年05月05日台財稅字第10604569050號令頒布(下稱財政部106年05月05日令)，規定車輛輸出人無法取得完稅證明書者，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，即已明示車輛輸出人應為退稅申請人。

⑵原納稅義務人已將車輛出售，物權已隨買賣行為移轉至買方，且合約書已註明「貨價含貨物稅」，等同證明買方已實質支付貨物稅稅款，貨物稅退稅請求權應亦隨同轉移至買方，本院曾於114年10月1日以公文向和泰汽車股份有限公司查證，獲公司答覆買賣價金均已包含進口時所繳納之貨物稅及特銷稅，同時於文中書明買賣價金為公司極機密資料，故無法提供進口價資訊。

⑶按貨物稅條例第2條第1項第3款:貨物稅納稅義務人為進口貨物者，為收貨人、提貨單或貨物持有人，於進口時課徵。貨物稅條例對退稅申請人則無明文規定，車輛出口人成就汽車外銷國外，亦為車輛最終持有人，應屬當然之退稅申請人；財政部114年1月22日令規定貨物稅退稅申請人僅限原納稅義務人得以申請退稅，實有曲解法令情事，是車輛出口人外銷國外成就退稅要件，原納稅義務人沒有出口事實，何來退稅請求權，足證財政部114年1月22日令規定自相矛盾。

3.進入境內消費市場消費

⑴和泰汽車公司為進口商，其本身並無銷售汽車業務，均由經銷商負責銷售，經查申請退還已繳納貨物稅相關條文，並無限制禁止轉手買賣規定，買賣交易開立發票乃國家政策，自不應以開立發票即認定為境內消費使用。

⑵貨物稅為境內消費稅性質，事物重點在於貨物是否進入國內市場流通使用，消費並不等同使用，出口商購買汽車本意即為外銷國外，事實上車輛亦確實外銷出口，所有相關法令及判例亦皆認為，如未進入境內消費市場使用即符合退稅申請要件，目前退稅條例及退稅相關規定主要意旨皆為外銷國外及未經使用即符合申請退還已納貨物稅資格；財政部卻認為買賣行為開立發票即為進入消費市場就是不符未經使用，實有擴大解釋及曲解法規

原意。貨物稅條例的主要意旨是在未經使用及外銷國外，貨物來源並非主體意旨。在貨物稅條例及財政部相關函釋令中亦無明文規定。事實上買賣東西如果是全新的物品目的不是為了自用，而亦確實外銷國外，即符合退稅條件。

4.法律適用問題

⑴本件於113年11月間向財政部基隆關提出退還貨物稅申請，當時申請案件皆依照財政部106年函釋令相關規定應予以核准退稅，唯被告未依當時適用法規處理申請退稅案件，而是事後將原依據辦理之106年財政部函釋令廢止，要求原告要依照財政部114年1月22日令辦理，並強制規定在財政部114年1月22日令頒布前已送件者，要補繳原納稅義務人授權同意書始得申請退稅，已違反不溯及既往原則；實務上該令所規定事項係屬完全無法執行，顯見財政部在訂定財政部114年1月22日令時並未顧慮到周延性及可行性，更沒有規劃過渡期因應措施，因此造成出口業者莫大損失，完全漠視民眾利益，對已依循多年退稅制度貿然更改，違反信賴保護原則。同樣申請案件有的可以順利退稅，有的又無法核退，沒有一定準則，造成極度不平等。

⑵依據台北高等行政法院111年度訴字第565號、111年度訴字第1254號、台北高等行政法院112年度訴字第172號判決，均認為貨物稅已透過貨價轉嫁給出口商(即貨物最終持有人)承擔，因此買受人享有申請退還系爭業已繳納之貨物稅款的權力，財政部77年及106年行政命令已增加貨物稅條例第四條第一款規定所無之限制，已違反法律保留原則及依法課稅原則，應直接回歸貨物稅條例第四條之規定辦理。

⑶財政部114年1月22日令第四點所示…車輛輸出人提示其與前手間各階段交易發票及合約部分，出口人要再回溯去向前手索討，本就難上加難，更何況買賣各手間之發

票或合約等憑證事涉商業機密，在實務上各手間買賣價格是屬商業機密，不可能提供給車輛出口人(最終持有人)的，就有如和泰汽車公司答覆法院原始售價係屬出售方的極機密，故財政部114年1月22日令無疑是在阻擋退稅，實應檢討該函釋之存廢。

⑷我國係法治國家，應嚴守依法行政，公務人員在執行職務時須恪尊法律規範，忠實履行職責外，應肩負為民服務之重任及維護民眾權益，被告在法令沒有任何變動情況下，突然改變申請退稅規定，而新修訂之114年財政部函釋令又屬窒礙難行，已造成汽車外銷業者諾大損失外，亦嚴重影響國家誠信。

⑸依據財政部於他案所提供之112年11月23日國立台灣大學法學院財稅法學中心柯格鐘專任教授—法律鑑定報告書—汽車進口復運出口之退給稅款給付請求一文中有非常完整精闢之見解，指出退貨物稅應依據貨物稅條例之規定，只要意旨在於外銷國外及未經使用，重點不是進入境內消費市場而是在未經使用，同時對退稅申請人亦有詳細說明，汽車出口人應為退稅申請人資格。

㈡聲明:1.訴願決定及原處分均撤銷。2.被告就系爭車輛(共14輛)於運銷國外後，依貨物稅條例規定應退還原告已納之貨物稅及特銷稅共新台幣9,936,235元。

三、被告則以：

㈠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：

1.進口貨物課徵貨物稅時點為進口當下，僅係立法者考量課徵效率所致，仍不改貨物稅為消費稅之本質，如自國外進口貨物已納貨物稅，其貨物稅已經由內含於貨物價格轉嫁給國內下游業者負擔，因已發生「買賣消費行為」，此

時，課徵貨物稅之目的已經達成，因非屬「未經使用」，已無退還貨物稅之事由。爰此，進口已納貨物稅貨物，於境內發生買賣消費行為，基於課徵貨物稅之目的已經達成，「未經使用」之事實並不存在，自無適用貨物稅條例第4條第1項第1款規定之餘地。

2.進口貨物課徵貨物稅時點為進口當下，僅係立法者考量課徵效率所致，仍不改貨物稅為消費稅之本質，如自國外進口貨物已納貨物稅，其貨物稅已經由內含於貨物價格轉嫁給國內下游業者負擔，因已發生「買賣消費行為」，此時，課徵貨物稅之目的已經達成，因非屬「未經使用」，已無退還貨物稅之事由。爰此，進口已納貨物稅貨物，於境內發生買賣消費行為，基於課徵貨物稅之目的已經達成，「未經使用」之事實並不存在，自無適用貨物稅條例第4條第1項第1款規定之餘地。系爭車輛進口時，已由進口人和泰公司於112年11月至113年7月間完納貨物稅及特銷稅；進口後，參據原告退稅申請書檢附之資料，得知系爭14輛汽車於境內為有償移轉之情形如下：

⑴車輛序號1、2由原告與北都公司簽訂汽車買賣契約書，均以3,150,000元（車輛序號1訂金150,000元、車輛序號2訂金100,000元）購買，約定登記於原告名下，北都公司於113年4月18日、6月6日開立3,150,000元之電子發票證明聯予原告，並於同年4月24日、6月12日領得汽車牌照（車輛序號1牌照號碼：BWT826、車輛序號2牌照號碼：BXD-2273，車主均為原告，且於同年4月29日、6月17日繳銷原領得之車輛牌照。

⑵車輛序號3，112年11月26日車主為恆鈺國際有限公司（下稱恆鈺公司，新領牌照號碼：BVA-8152），睿仕貝科技有限公司（下稱睿仕貝公司）於112年12月28日與恆鈺公司簽訂汽車買賣契約書，以3,280,000元購買，並於同日過戶予睿仕貝公司，再由睿仕貝公司於同年月29日與原告簽訂汽車買賣契約書，以3,650,000元出

售，並於同日開立統一發票予原告，且於同年月29日繳銷原領得之車輛牌照。

⑶車輛序號4，112年11月21日車主為金冠全有限公司（新領牌照號碼：BWL-5139），該輛車於113年1月3日過戶予頂鶴企業社，113年1月4日再過戶予睮仕貝公司，再由睮仕貝公司於同日與原告簽訂汽車買賣契約書，以3,650,000元出售，並於同年月8日開立統一發票予原告，且於同年月4日繳銷原領得之車輛牌照。

⑷車輛序號5，由原告於113年2月22日與皇庭車業簽訂中古汽車（介紹買賣）合約書（車輛牌照號碼：BTK-3692），以3,650,000元購買，皇庭車業於同日開立3,650,000元之統一發票予原告，並於同日過戶予原告，且於同日繳銷原領得之車輛牌照。

⑸車輛序號6，113年2月21日車主為英屬維京群島商杰恆國際有限公司台灣分公司（下稱杰恆公司）（新領牌照號碼：BKY-9353），原告於同年月15日與杰恆公司簽訂汽車買賣契約書，以3,180,000元購買，杰恆公司於同年月21日開立統一發票予原告，並於同年月22日過戶予原告，且於同年月23日繳銷原領得之車輛牌照。

⑹車輛序號7，113年2月7日車主為簡○勝（新領牌照號碼：BUN-0193），原告於113年3月5日與聖鈺國際有限公司（下稱聖鈺公司）簽訂中古汽車（介紹買賣）合約書（車輛牌照號碼：BUN-0193），以3,700,000元購買，聖鈺公司於同日開立統一發票予原告，並於同日過戶予原告，且於同年月6日繳銷原領得之車輛牌照。

⑺車輛序號8，113年2月6日車主為孫○（新領牌照號碼：BKY-7931），原告於113年3月7日與兆鋐永楹有限公司（下稱兆鋐公司）簽訂汽車買賣合約書（車輛牌照號碼：BKY-7931），以3,750,000元購買，兆鋐公司於同日開立統一發票予原告，並於同日過戶予原告，且於同年月8日繳銷原領得之車輛牌照。

⑻車輛序號9，113年3月28日車主為蘇○貽（新領牌照號碼：BUF-2873），原告於113年3月22日與達彪車業有限公司（下稱達彪公司）簽訂汽車買賣合約書（車輛牌照號碼：BUF-2873），以4,860,000元購買，達彪公司於同年4月2日開立統一發票予原告，並於同日過戶予原告，且於同日繳銷原領得之車輛牌照。

⑼車輛序號10，113年4月1日車主為林○憲（新領牌照號碼：BUF-3179），原告於113年4月8日與兆鋐公司簽訂汽車買賣合約書（車輛牌照號碼：BUF-3179），以4,840,000元購買，兆鋐公司於同日開立統一發票予原告，並於同日過戶予原告，且於同年月8日繳銷原領得之車輛牌照。

⑽車輛序號11，原告於113年5月9日與車主聖鈺公司簽訂汽車買賣合約書（車輛牌照號碼：BVY-1998），以4,890,000元購買，聖鈺公司於同年月10日開立統一發票予原告，並於同日過戶予原告，且於同日繳銷原領得之車輛牌照。

⑾車輛序號12，原告於113年5月7日與車主亨駒汽車有限公司（下稱亨駒公司）簽訂汽車買賣合約書（車輛牌照號碼：BVY-1992），以4,840,000元購買，亨駒公司於同年月10日開立統一發票予原告，並於同日過戶予原告，且於同年月14日繳銷原領得之車輛牌照。

⑿車輛序號13，鍾○縈於113年7月16日以3,040,000元向和泰公司經銷商中部汽車股份有限公司購買，於113年7月17日請領車輛牌照（牌照號碼：BTE3876），原告於113年8月5日與鍾○縈簽訂汽車買賣合約書，以3,700,000元購買，並於同日過戶予原告，且於同年月9日繳銷原領得之車輛牌照。

⒀車輛序號14，原告於113年8月5日與車主廣鋅國際有限公司（下稱廣鋅公司）簽訂汽車買賣合約書（車輛牌照號碼：BXU-5263），以3,750,000元購買，廣鋅公司於

同日開立統一發票予原告，並於同日過戶予原告，且於同年月9日繳銷原領得之車輛牌照。

3.被告復以114年2月4日基普里字第1141003313號函，請原告於文到翌日起7日內提供足資證明有代理納稅義務人退稅權限及系爭車輛於我國境內未經使用之資料，惟原告未能提供。關於海關實務上執行車輛出口查驗，主要係檢視出口報單所載貨物名稱、型號、規格等與實際出口車輛是否相符，以防杜虛報走私，此與貨物稅法令上「未經使用」要件認定，性質與目的均不相同；查系爭車輛已完成新領牌照登記，是原告仍需提示足資證明系爭車輛於境內未經使用之資料，如監理機關未領牌或領牌錯誤之函文，證明系爭車輛並無領牌之事實，綜合相關證據資料判斷之，尚非僅以系爭車輛之里程數、經海關出口查驗等由，即可據此認定系爭車輛確屬「未經使用」。

4.渠等於境內買賣系爭車輛，系爭車輛進口時由和泰公司完納之貨物稅，已經由內含於車輛價格轉嫁給下游業者（經銷商北都公司及中部公司等）負擔，已屬境內消費行為，此時，課徵貨物稅之目的已經達成，本應課徵並負擔稅賦，依最高行政法院112年度上字第534號、第537號、第801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；爰此，被告以原處分否准原告退還進口人原納貨物稅之申請，自無不合。

㈡原告主張系爭車輛於境內雖曾請領牌照登記，然出口前均已繳銷，屬「未經使用」，原處分及訴願決定稱系爭車輛，非未經使用，顯有違誤一節，按司法院釋字第287號解釋，行政主管機關就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，應自法規生效之日起有其適用。依財政部77年8月18日函釋：「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。」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，爰此，倘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，原告所訴，核無足採。

㈢原告未能提供各階段營業人間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），或其他得代進口商行使已納貨物稅退稅請求權文件，無法適用貨物稅條例第4條第1項第1款退稅規定：

1.依貨物稅條例第4條第1項第1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，依上述財政部令釋意旨，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）。

2.本件原告非系爭車輛之進口人，以113年11月13日申請書主張系爭車輛出口，僅領牌照即註銷，未經使用，提出下列資料：A.序號1及序號2之出口報單出口證明用聯、北都公司與原告汽車買賣契約書影本（載明價金含「貨物稅」、「其他應由賣方負擔之稅費」）及電子發票證明聯、汽車新領牌照登記書影本及車輛異動登記書影本；B.序號13之出口報單出口證明用聯、中部公司開立予鍾○縈之電子發票證明聯、鍾○縈與原告汽車買賣契約書正本

（載明「貨價含貨物稅」、「含特種貨物及勞務稅」）、汽車新領牌照登記書影本及車輛異動登記書影本，C.序號3至序號12及序號14之出口報單出口證明用聯、第三人與原告汽車買賣契約書正本（均載明「貨價含貨物稅」、「含特種貨物及勞務稅」）及第三人開立予原告之統一發票正本（或電子發票證明聯）、汽車新領牌照登記書影本及車輛異動登記書影本供核，惟序號3至序號12及序號14之經銷商未知，該階段之買賣合約及統一發票（或電子發票證明聯）均付之闕如，向本關申請退還進口時納稅義務人（即進口人）繳納之貨物稅。

3.因原告未能說明系爭車輛進口商和泰公司與其經銷商（北都公司及中部公司等）或其他車主間是否存在買賣關係，倘和泰公司與其經銷商或其他車主間確存有買賣關係，原告亦應一併完整提示和泰公司與其經銷商或其他車主間內含貨物稅之交易契約書正本及統一發票收執聯正本（或電子發票證明聯），或依本關114年2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請求權之委任書或其他證明文件，惟原告未能提供。在此情形下，因原告仍無法依財政部114年1月22日令第1點提示足資證明已獲和泰公司明示授權代理行使貨物稅退稅請求權之證明文件，又未能依財政部106年5月5日令第2點提供各階段營業人（含前手及前前手）均載明貨價含貨物稅之完整交易文件正本供審；爰此，原告所提供之買賣合約書等文件，不足證其係經和泰公司明示或默示同意，得代為行使系爭車輛之貨物稅退稅請求權，自無法適用貨物稅條例第4條第1項第1款退稅規定之餘地。

㈣原告主張財政部106年5月5日令第2點規定之退稅所需文件為「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）」，而財政部114年1月12日令第4點規定之退稅所需文件為「車輛輸出人與前手間各階段交易，均符合廢止前財政部106年5月5日台財稅字第106045690

50號令第2點所定文件」，二者「應備文件」不同，被告要求原告提供其與前手間各階段交易文件，明顯違反法律不溯及既往原則一節，經查：

1.貿易商（即車輛輸出人）購買進口車輛運銷國外申請退還貨物稅案，基於其與進口地海關並無公法上稅捐債務關係，財政部106年5月5日令從寬認定，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（即車輛進口商）明示或默示同意其代為行使貨物稅退稅請求權；申請人如欲證明取得默示同意，應提出相關文件包括各階段營業人（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），即可受領原應歸屬於進口人之退稅利益。

2.財政部106年5月5日令第2點之精神為「納稅義務人退稅請求權經車輛層層交易轉手後，授權車輛輸出人代為行使」，車輛輸出人即應提示其與前手間之各階段交易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）等文件，核與財政部114年1月22日令第4點所釋：「……車輛輸出人提示其與前手間之各階段交易，均符合廢止前財政部106年5月5日台財稅字第1060456050號令第2點所定文件」，二者所稱之「應備文件」，並無不同。

3.本案原告（即車輛輸出人）向國內廠商購買系爭車輛，其請求退還納稅義務人原繳納之貨物稅，自應提供其與前手間之各階段交易文件供被告審核，俾確認原告得代納稅義務人行使退稅請求權並代為受領退稅利益，原告所稱，顯係誤解財政部106年5月5日令第2點規定之精神所致，委無足採。

㈤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.查原告所提文件資料證據，與財政部106年5月5日令所示文件不符，亦無法提供財政部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，經被告個案上綜合判斷而為「原告未取得納稅義務人授權代為申請並受領退稅利益」之事實認定，且系爭車輛經境內消費，不符貨物稅條例第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稅申請，本案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上開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。

2.另，設若有其他與財政部106年5月5日令所示應提供文件不相符之退稅申請個案，於最高行政法院112年度上字第534號、第537號及第801號判決前曾獲退稅者，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，原告無權要求被告重複錯誤；於被告尚未就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；再者，系爭車輛貨物稅納稅義務人為進口人，原告未能取得其代為行使退稅之同意，且系爭車輛經境內銷售買賣，無適用貨物稅條例第4條第1項第1款規定之餘地，如被告仍准予將系爭車輛由進口人繳納之貨物稅退還由原告受領，損害系爭車輛貨物稅納稅義務人之權益，更損害國家財政收支、公共建設、政策推行及社會福利等公益，併予陳明。

3.至原告所請退還已納特銷稅一節，按特銷稅條例第6條第1項第2款對高價貨物運銷國外免徵特銷稅之立法意旨，係基於特銷稅屬國內消費稅，貨物運銷國外前，未在國內消

費使用，應予免稅，爰明定高價貨物運銷國外免徵特銷稅。復參據財政部賦稅署106年9月6日臺稅消費字第10604583306號函意旨，特銷稅與貨物稅同屬消費稅性質，得否退稅之認定原則允應一致；則本件原告既未能提示足證系爭車輛未經使用之事證供海關查證屬實，亦無法提供足資證明有代理退稅權限之相關文件，且系爭車輛已銷售予原告並領取汽車牌照，核屬境內消費行為，非屬未經使用情形，要難核符特銷稅條例第6條第1項第2款免稅要件，被告以原處分，否准退還本件已納特銷稅，亦無不合。

㈥系爭車輛進口時，進口人已完納貨物稅8,686,635元、特銷稅1,249,600元：

1.進口人向被告報運進口日本產製系爭車輛均為油電混合動力車，車輛型式為「WAGON,HYBRID」，汽缸容量2,487C.C.，歸列稅則號別第8703.40.00號「其他車輛，兼具有火花點火內燃活塞引擎及電動機動力者，不包括能夠藉由車外電源充電之插電式油電混合動力車」，稅率17.5%，被告按關稅法第29條規定核定完稅價格為CIFUSDA至N，匯率為31.27~32.395，在此事實基礎計算稅款，經核算結果，系爭車輛進口時，進口人已完納貨物稅8,686,635元、特銷稅1,249,600元。

2.本案如原告依行政訴訟法第5條第2項規定，提起課予義務訴訟為有理由，可獲退稅金額9,936,235元。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款及特銷稅條例第6條第1項第2款規定之退稅要件，則原告起訴請求被告依其申請作成退還貨物稅及特銷稅處分之權利並不存在，其提起課予義務訴訟為無理由，爰請貴院為其全部敗訴之判決。

㈦聲明：原告之訴駁回。

四、本院之判斷：

㈠本件相關法令

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。」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：……三、進口貨物者，為收貨人、提貨單或貨物持有人，於進口時課徵。」第4條第1項第1款規定：「已納或保稅記帳貨物稅之貨物，有左列情形之一者，退還原納或沖銷記帳貨物稅：一、運銷國外。」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.特銷稅條例第1條規定：「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。」第2條第1項第2款規定：「本條例規定之特種貨物，項目如下：……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……3百萬元者。」第4條第2項第2款規定：「第2條第1項第2款至第6款規定之特種貨物及特種勞務，其特種貨物及勞務稅之納稅義務人及課徵時點如下：……二、進口特種貨物者，為收貨人、提貨單或貨物持有人，於進口時課徵。」第6條第1項第2款規定：「第2條第1項第2款至第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。」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。」

㈡因貨物稅性質上屬境內消費稅、間接稅，故就國外進口貨物課稅，將經由內含於貨物價格轉嫁給國內最終消費者負擔，惟當貨物進口後，未有在國內消費之事實而運銷國外時，該已納之貨物稅款即無法轉嫁予國內最終消費者，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，爰貨物稅條例第4條第1項第1款規定已納貨物稅之貨物，運銷國外，可退還原納貨物稅。本件爭點為原告申請退稅是否符合貨物稅條例第4條第1項第1款規定。依據該規定及基於貨物稅本質為境內消費稅，適用該條之退稅客體之貨物應於進口後於國內未經使用的狀態下運銷國外。兩造主要的爭執在於：

1.被告稱所謂未經使用，包含物理上的使用或者任何經濟上的利用，例如買賣或抵押等等都不行。未經使用的部分，包含未動用系爭車輛，不能開了後再運銷國外，或者買賣給第三人，即不能夠有任何的經濟上法律行為。退稅主體，應由進口人（即納稅義務人或授予代理權之人）行使，本件原告是已經好幾手後的買受人，是進口人後中間有幾手的交易，所以原告不符合退稅主體的要件。最高行政法院112年度上字第534、537、801號判決意旨及113年度再字第23號判決意旨等亦可為參酌。另關於退稅主體的部分，有司法院釋字第685號解釋可為參酌。

2.原告稱貨物稅條例第4條第1項第1款只有規範貨物稅出口人可以辦理退稅，其內容並未明文表示買賣、消費、未經使用，亦無明文規定僅有進口人可辦理退稅。原告出口車輛，均會經海關查驗，海關已在提單上註明係未經使用的，被告為何否認海關的查驗結果。

㈢本院判斷

1.當貨物進口後，未有在國內消費之事實而運銷國外時，該已納之貨物稅款即無法轉嫁予國內最終消費者，因此貨物稅條例第4條第1項第1款規定已納貨物稅之貨物，運銷國外，可退還原納貨物稅。然而本案所爭議退稅，包含兩項爭議：一為客觀方面是否如同貨物稅條例第4條第1項第1款所規定之未經使用，該未經使用之理解是否僅為物理上的未經使用，或尚包含因法律行為而為財產之變動，使用的概念也包含在內；其二，當貨物進口後，未有在國內消費之事實而運銷國外時，該已納之貨物稅款即無法轉嫁予

國內最終消費者，此時申請退稅之主體是否受限於原納稅義務人或其所授權者。

2.關於未經使用之認定，按舉證責任之分配基本原則，為有利於自己之主張應負舉證責任，然消極行為之舉證責任若應承擔客觀之舉證責任，當事實之真偽陷於不明時，此項真偽不明之風險則應由負擔客觀舉證之人承擔之，消極行為之性質屬於客觀上不存在之舉證，在理論上似難要求負擔舉證責任之人舉證不存在之事實，因此，就消極行為之舉證責任，是由對造對消極行為存在有積極之相反事證，以反證的方式作為否認消極事實之存在，而使法院之心證受到干擾；此時應就消極行為負舉證責任之一造，當以本證的證明程度，就對造對消極行為存在有積極之相反事證，負舉證責任。

3.原告主張因未經使用而有退稅之請求權，自應就被告所為消極事實存在之反證，原告自應以本證來推翻被告所為之反證，舉例而言，原先之進口人為A，貨物稅之納稅義務人則為A，A經轉手B、C至最終消費者D，D為證實本件退稅之未經使用，係屬於對於消極行為負舉證責任，在客觀上難以描述，此時，應由被告就曾經使用負反證之責任，例如，在轉手給B的時候，B原來曾規劃該進口車輛預供某特定迎娶之活動，並將該迎娶活動做成備忘錄；被告提出該備忘錄作為反證，此時原告應以本證作為舉證該備忘錄所記載之事實為不存在。倘原告之舉證活動提出當日因找不到該進口車輛之鑰匙而無法依照備忘錄之紀載而使用該車輛，並提出某證人之證述，證明並未於當日使用該車輛，並提出當日迎娶時所動用車輛之錄影紀錄，證實原先預估按備忘錄之記載，後因找不到鑰匙等情作為舉證，此時應認為原告就未經使用之事實已盡客觀舉證責任。

4.被告雖稱未經使用包含物理上的未經使用、也包括透過買賣之法律關係而為財產之變動。然而，上揭之案例為何最終之消費者D對於未經使用之範圍應包含前手A、B、C，這

是因為貨物稅為間接稅，會因交易的過程而將其稅捐負擔轉嫁到最終消費者，所以最終消費者所應承擔的範圍包括該項貨物歷次轉手者。是以，所謂透過買賣之法律關係而為財產之變動，實際上是針對貨物稅歷次轉嫁到下一手的過程而為描述，所以在法律學的觀點，買賣是法律關係的變動原因，從經濟學的觀點，買賣是私人經濟活動，必然符合理性而自利，也就完全符合對貨物稅轉嫁過程的描述。它與各個轉讓者之間所存在的使用情形，為兩個不同層次的觀察，故買賣並非是未經使用的判準，而是貨物稅經由買賣價金的交付而轉嫁給最終消費者，所以被告稱未經使用包括物理上的未經使用及買賣，係混淆了不同層次的觀察而不可採。本件被告並未就未經使用提出有使用之積極行為的相關反證，僅以歷次轉手之間所發生之買賣法律關係而主張買賣就是有使用之證明，堪見被告就原告所承擔對消極事實負舉證責任者，並未為任何反證，就消極事實之舉證責任而言，應足以認定原告已盡其舉證責任，無論本案所涉及之車輛經過海關之查核有如何之記載，應均不影響到原告已盡其消極事實之舉證責任。

5.至於釋字第685號解釋有關租稅義務之履行，首應依法認定租稅主體、租稅客體及租稅客體對租稅主體之歸屬，始得論斷法定納稅義務人是否已依法納稅或違法漏稅。第三人固非不得依法以納稅義務人之名義，代為履行納稅義務，但除法律有特別規定外，不得以契約改變法律明定之納稅義務人之地位，而自為納稅義務人。就本號解釋係針對營業稅為之，我國之營業稅採取加值型營業稅的概念，由加工於農林漁牧而產生之加值活動為課徵營業稅之基礎，營業稅之課徵客體包含貨物及勞務，並以貨物及勞務之加值範圍為課徵營業稅之範圍，並以歷次營業人所為之歷次加值累計到最終消費者時，該最終消費者僅得查悉最末一次的加值而無法知悉歷次營業人所為之加值，而針對最後一次加值也無法判讀究竟是針對貨物之加值或者是勞

務之加值，僅得以市場交易之結果判斷其貨物或勞務加值之概數；換言之，營業稅採對逐一經手之營業人所為之加值活動，而各自獨立課稅，即使客觀上足以描述相同的勞務行為，也會因為交易行銷手段之差異，而導致加值結果之差異，故加值營業稅的課稅基礎是採取交易市場之加值結果來課稅，期間的變數甚多，在課稅的過程才會特別重視課稅主體與課稅客體及其間之歸屬。

6.然貨物稅與營業稅截然不同，即使都是間接稅，而有轉嫁之可能，但貨物稅其轉嫁之過程客觀忠實，具體而特定，轉嫁的過程中前手與後手間就貨物稅之轉嫁均無任何疑義，正因為貨物稅之轉嫁到最終消費者，僅屬於貨物部分的稅捐，而不包括貨物或勞務加值，而且貨物稅轉嫁的過程中，透過市場交易無論其交易之次數及其金額，均不影響貨物稅(包括奢侈稅)經轉嫁之稅捐負擔具體而特定。足見貨物稅轉嫁至最終消費者，由最終消費者所承擔之貨物稅，與最初之納稅義務人所負擔之貨物稅金額完全一致，因此，貨物稅的轉嫁與承擔，應側重於納稅義務人就貨物稅之繳納，業經交易予接手者，於發生轉嫁關係時，亦即交易完成取得買賣價金時，納稅義務人之稅捐負擔已經轉嫁他人，既然已經轉嫁他人，此時納稅義務人已經卸卻該貨物稅之負擔，而該實質稅捐負擔者應為最終消費者，就量能課稅之本質，這種情形下，納稅義務人既然已經由轉嫁關係而實質上不再承擔貨物稅，而實際稅捐負擔者為最終消費者，貨物稅條例第4條第1項第1款之申請退稅者，就實質課稅而言，承認最終實際消費者有退稅請求權，似乎也不違反立法之意旨。

7.至於財政部114年1月22日令第1點載明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入人有該代理權之文件等語，就出具授權代理行使退稅請求權之委任書，則申請退稅之人之法律地位僅為納稅義務人所授權之行使者，所退之稅款仍應回到本人之帳戶，始謂

之授權代理，如此情形，並不符合貨物稅轉嫁過程中具體明確的稅捐負擔，既然納稅義務人對貨物稅之負擔業經歷次交易轉嫁到終端消費者，在行使退稅請求權時，仍然須終端消費者提出納稅義務人出具之授權代理書，嚴格而言，該所退之稅款也僅能夠交付授權代理之本人，如此，納稅義務人除因轉嫁關係而卸卻貨物稅之負擔，卻又在終端消費者申請退稅時尚須向其索取授權代理書，而有重複獲得利益之嫌，因此財政部上揭114年1月22日令，本院認為其違反實質課稅原則與量能課稅原則，不受其拘束。另同一函令所稱之其他足資證明車輛輸入人有該代理權之文件，僅為有代理權授予之描述，本院基於同一理由，而認為亦不受其拘束。

8.本案涉及貨物稅及特銷稅，而特銷稅就貨物而言是特種貨物稅，其本質上並無差異，而貨物稅條例第4條第1項第1款之規定與特銷稅第6條第1項第2款之規範意旨及立法理由均相一致，就貨物稅及特銷稅之金額及其計算之數據，在歷次買賣關係之轉讓過程中，貨物稅完全符合經濟學之理性而自利，而再轉嫁至終端消費者時，才真正完全忠實而以同一金額為完整之轉嫁；從最初進口者所繳納之貨物稅轉嫁至終端消費者，最初負擔者所承擔之貨物稅負擔，不會由轉讓過程中之歷次交易者來承擔，只會發生在最後終端消費者實質上負擔，最初進口者所繳納之貨物稅已經由轉嫁程序完全轉嫁，貨物稅條例第4條第1項第1款規定為已納貨物稅之貨物運銷國外者，退還原納貨物稅，足見該規範是針對已納及原納貨物稅金額之退還；而特銷稅第6條第1項第2款是以免予課徵為基本規範，特銷稅就貨物而言是特種貨物稅，其本質上並無差異，而貨物稅條例第4條第1項第1款之規定與特銷稅第6條第1項第2款之規範意旨及立法理由均相一致，如果已經繳納之特銷稅應予退還時，其所應退還之數據即為原課徵特銷稅之金額，在免予課徵之前提下，稅捐機關就其原先課徵特銷稅之金額予以

退還，並無退稅金額之裁量空間，即屬裁量壓縮至零。如同本案原告請求退稅之貨物稅及特銷稅，有爭執者僅屬退稅與否，而非爭執於應退多少金額，本件原告自無選擇課予義務之訴之必要，而直接提起特定金額之給付之訴，亦符合法規範意旨。本案原處分於法尚有違誤，訴願決定亦予維持，亦有未洽，原告訴請撤銷，並請求被告就系爭車輛(如附表所示)於運銷國外後，應退還原進口人已納之貨物稅及特銷稅共新臺幣9,936,235元予原告，於法有據，應予准許。兩造其餘攻擊防禦方法，經審查後均與本案之結果無生影響，無另一一敘明。就此附記。

五、據上論結，本件原告之訴為有理由，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　　7　　月　　30　　日

審判長法　官　陳心弘

法　官　畢乃俊

法　官　彭康凡

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	1.上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具

形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	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，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　　7　　月　　30　　日

書記官　吳芳靜