臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第二庭
115年度訴字第288號
115年10月8日辯論終結

原　　告　車神實業有限公司

代　表　人　陳添財
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
　　陸心柔
　　張則慧

上列當事人間請求退稅事件，原告不服財政部中華民國114年7月8日台財法字第11413916370（案號：第11301247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。

被告應作成退還原告出口系爭車輛（車身號碼：JTNAEACH000000000、JTHCDAAD000000000）時，原納稅義務人於進口時所繳交貨物稅、特種貨物及勞務稅合計新臺幣1,596,802元之行政處分。

訴訟費用由被告負擔。

事實及理由

甲、程序部分：

壹、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（見本院卷第95至96頁），核無不合，應予准許。

貳、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款分別定有明文。查原告訴之聲明原為：「一、財政部訴願決定及原處分撤銷。二、被告就系爭車輛之出口外銷，依貨物稅條例規定退還原告已納貨物稅及特銷稅共新台幣1,596,802元。三、訴訟費用由被告負擔。」（見本院卷第61頁）。嗣原告於民國（下同）115年7月29日本院準備程序中變更聲明為：「一、訴願決定及原處分均撤銷。二、被告應就原告113年9月16日之申請，作成退還原告出口車輛（車身號碼：JTNAEACH000000000、JTHCDAAD000000000）時，原納稅義務人於進口時所繳交貨物稅、特種貨物及勞務稅合計新臺幣1,596,802元之行政處分。三、訴訟費用由被告負擔。」（見本院卷第86頁）。核其變更訴之聲明之內容尚在本件固有之審理範圍，無礙兩造前就本件實體爭點已為之攻擊防禦方法及證據資料之實效性，是基於程序經濟，本院認原告所為訴之變更，洵屬適當，應予准許。

乙、實體事項：

壹、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、112年11月間向被告報運進口日本產製汽車2輛（進口報單號碼：第AB//13/A55/25064號，項次7，車身號碼：JTNAEACH708022345，下稱A車；進口報單號碼：第AB/12/A55/23981號，項次21，車身號碼：JTHCDAAD005001935，下稱B車；並合稱系爭車輛），分別於113年6月3日及112年11月13日完稅放行。嗣和泰公司透過其經銷商桃苗汽車股份有限公司（下稱桃苗公司）銷售A車予裕安工程有限公司（下稱裕安公司）；透過其經銷商北都汽車股份有限公司南港第二分公司（下稱北都公司）銷售B車予和運租車股份有限公司（下稱和運公司），和運公司請領租賃小客車牌照並繳銷後，再售予原告。原告於113年6月24日將A車復運出口（出口報單號

碼：第AW//13/365/K0448號）、113年7月4日將B車復運出口（出口報單號碼：第AW//13/365/P0003號），另以113年9月16日申請書，主張系爭車輛均僅領牌照即註銷，未經使用，申請退還貨物稅、特種貨物及勞務稅（下稱特銷稅），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（機）車各項異動登記書影本、部分影本部分正本之汽車買賣契約書及電子發票影本等文件供核。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770261481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，以113年11月29日基普里字第1131036696號函（下稱原處分）否准其退稅之申請。原告不服，提起訴願，業經財政部114年7月8日台財法字第11413916370號訴願決定（下稱訴願決定）駁回，原告仍不服，遂向本院地方行政訴訟庭提起行政訴訟，經該庭以114年度地訴字第283號裁定移送至本院高等行政訴訟庭審理。

貳、本件原告主張：

一、原告係於113年11月13日向被告所屬八里分關提出退稅申請，當時依據財政部106年5月5日令規定，提供相關文件申請核退貨物稅應屬正確無誤。

二、依貨物稅條例第4條第1項第1款及相關規定進口汽車退稅主體應為車輛「運銷國外」及「未經使用」，自106年起出口商遵循辦理均順利核退，至112年間迭有無法順利核退情事發生，造成有部分案件可以核退，部分案件又不能核退，一樣是進口汽車不同廠牌，甚或同廠牌不同車款，也會有不同結果，業務主管機關對於出口商提出疑問為何無法順利核退之原因，亦無法作出正確回應，申請案件就一直延壓不予處理，相同申請案件卻有差別待遇，違反平等原則。

三、財政部突發布114年1月22日令，對進口汽車外銷申退貨物稅訂出新規範，同時廢止出口商依循多年財政部106年5月5日

令，且對114年1月22日新另發布前之申請案件，羅列各種理由予以駁回申請，並強硬要求出口商必須依114年1月22日令補送就實務上無法提供的文件重新送核。首先基於法律不溯及既往原則，對於新法令公布前已提出申請案件，強制規定要適用新法令補送文件，明顯違背不溯及既往法律原則。

四、遍查相關退貨物稅法令，查無禁止轉手買賣規定條文，亦無請領牌照即非新車之規定，購買車輛原始用意即為外銷貿易之標的物品，遍查各辭典皆顯示買賣絕不等同消費，買賣是對物品所有權歸屬，消費是一種達成生活目的的行為，承辦機關一再曲解出口商本意，強調是本於職權認定，此種過於擴大解釋是否形成未能依法行政，顯已違反行政程序法第6條及第9條規定。

五、出口商提出退稅申請案時，不依申請案件處理期限辦理，無理由積壓案件多時有的甚至積壓一年多時間，亦從未主動通知或說明，致出口商認為基於信賴保護原則，相信遵行多年的退稅方式，在退稅法令未曾更改情況下，應該是可以持續進行交易外銷，等待多時卻是得到更大損失，實則違反行政程序法第8條規定。

六、財政部114年1月22日令對出口商而言，是日後已無生計可言，對已提出申請案件的更是不可能之任務。原進口商是屬納稅義務人，其已將車輛售出，物權因買賣而轉移至買方，且車輛出售方已於合約書註明「貨價含貨物稅」顯已明示貨物稅金額已隨同轉嫁至貨物所有人，尚須原納稅義務人提示授權書或代理同意書已屬無實質意義，亦不合理法，財政部新令作此規定，實有爭議。另所謂完成新領牌照登記屬境內消費行為，非屬未經使用情形，經查新車領牌其意旨在於正式賦予車輛合法上路之資格，並建立車輛完整資料便於管理及追蹤，與是否使用毫無關係，故車輛登記領牌絕不等同已使用。出口商於進口汽車登記領牌後均隨即繳銷牌照，並將相關文件送保三警察大隊查驗，核定後陳報海關申報驗關，每案均經海關人員實地就車況查驗是否為新車未經使用，並

於出口報單上註記里程數確認，並於報單加註「本車輛僅領牌照即註銷，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」字樣。

七、又出售汽車貨價均含貨物稅及特銷稅在內，且車輛進口買賣價金屬商業機密，各手間買賣價格亦屬商業機密，自然不可能將買賣合約及發票提供給汽車出口人作為憑證，故財政部114年1月22日令要求汽車出口人須提示各手合約與發票，是退稅申請人無法取得之文件，係為不適宜且依實務上無法執行的行政命令，還強制退稅申請人必須遵守，財政部114年1月22日令實屬不當。

八、另參原告關係企業之退還貨物稅案件，分別於112年8月、114年6月辦理退稅，該案中之3輛車輛均曾歷經買賣，其中一輛更歷經3次買賣，均經財政部所屬國稅局核准退還貨物稅。雖然本案承辦機關與上述案件承辦機關不同，但均屆財政部所屬機關，適用的都是貨物稅條例，對同一法律之解釋與適用，應有一致標準，不應因承辦機關不同而產生不同結果，否則人民將無法預見法律效果等語。

九、並聲明：

（一）訴願決定及原處分均撤銷。

（二）被告應就原告113年9月16日之申請，作成退還原告出口車輛（車身號碼：JTNAEACH000000000、JTHCDAAD000000000）時，原納稅義務人於進口時所繳交貨物稅、特種貨物及勞務稅合計新臺幣1,596,802元之行政處分。

（三）訴訟費用由被告負擔。

參、被告則以：

一、系爭車輛透過買賣行為業已進入國內消費市場消費，自無適用貨物稅條例第4條第1項第1款退稅規定之餘地：

（一）系爭車輛於境內為有償移轉之情形如下：

1、A車由原告與裕安公司簽訂汽車買賣契約書，以新臺幣（下同）3,150,000元購買，裕安公司並於113年6月14日開立3,150,000元發票（三聯式）證明聯予原告，另於同

年6月17日繳銷原領得之車輛牌照（車牌號碼000-0000，車主為裕安公司）。

2、B車由原告與和運公司簽訂汽車買賣契約書，以3,127,500元購買，和運公司於113年6月18日開立3,127,500元電子發票證明聯予原告，另於同年6月17日繳銷原領得之車輛牌照（車牌號碼000-0000）。

（二）被告以114年2月6日基普里字第1141003621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。另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」。

（三）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日台財稅第770261481號函就之「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。

二、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：

（一）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。

（二）財政部106年5月5日令係因考量車輛輸出人既非貨物稅法定納稅義務人，自非適格申請退還原納貨物稅主體，爰要求車輛輸出人檢具「原納稅義務人出具之退稅同意書」，證明已取得貨物稅納稅義務人授權，可代為行使原屬貨物稅納稅義務人之退稅請求權，嗣稽徵實務為簡化退稅作業，車輛輸出人雖未能取具前述貨物稅納稅義務人直接出具之退稅同意書，但檢附原納貨物稅貨物之完稅照正本，從寬認定車輛輸出人已取得貨物稅納稅義務人授權，可代為行使貨物稅納稅義務人之退稅請求權，又為解決車輛輸出人無法取得進口車輛完稅照正本爭議（「進口與貨物稅完〔免〕稅證明書〔車輛用〕」，海關自95年8月10日起實施無紙化作業），乃進一步核釋車輛輸出人如無法取具原進口車輛完稅證明書，可改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）（該令第2點）。意即在進口車輛已納貨物稅且未經使用之前提情況下，車輛輸出人現實上如可取得前手（含前前手）營業人各階段均內含貨物稅之交易合約正本及所開立之統一發票收執聯正本（或電子發票證明聯），在此範圍

內，例外從寬認定車輛輸出人已取得原貨物稅納稅義務人車輛進口商默示同意，得代為行使已納貨物稅之退稅請求權，向原進口地海關申辦退稅。

（三）114年1月22日令除重申仍可提示車輛輸出人與其前手（含前前手）營業人各階段交易文件（內含貨物稅之交易合約正本與統一發票收執聯正本或電子發票證明聯）外，於第1點第1款增訂車輛輸出人可檢附車輛進口商出具之授權委任書或其他足資證明有代理退稅權限之相關文件。

（四）原告非系爭車輛之進口人，以113年9月16日申請書主張系爭車輛出口，僅領牌照即註銷，未經使用，提出以下資料：（A車）裕安公司與原告間之汽車買賣合約書（載明「貨價含貨物稅」）及該統一發票、汽車新領牌照登記書、車輛異動登記書、出口報單證明聯；（B車）和運公司與原告間之汽車買賣合約書及該統一發票、汽車新領牌照登記書、汽（機）車各項異動登記書、出口報單證明聯，向被告申請退還進口時納稅義務人（即進口人）繳納之貨物稅。因原告未能說明系爭車輛進口商和泰公司與桃苗公司間、桃苗公司與裕安公司間（A車）；和泰公司與北都公司、北都公司與和運公司間（B車）是否存在買賣關係，倘各該相對人間確存有買賣關係，原告亦應一併完整提示各該買賣關係間內含貨物稅之交易合約書正本及統一發票收執聯正本（或電子發票證明聯），或依被告114年2月6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。

三、原告主張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：

（一）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，均符合廢止前本部106年5月5日台財稅字第10604 56050號令第2點所定文件」，二者所稱之「應備文件」，並無不同。

（二）原告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。

四、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：

（一）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。

（二）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，被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。

五、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1060458306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。

六、系爭車輛進口時，進口人已完納貨物稅1,283,308元、特銷稅313,494元：

（一）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.（卷2乙證1第3頁、第8頁），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分別為CIFUSD○○及CIFUSD○○，匯率分別為32.31及32.34。

（二）經核算結果，系爭車輛進口時，進口人已完納貨物稅1,283,308元、特銷稅313,494元。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1,596,802元（計算式：1,283,308＋313,494）。

七、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。

八、並聲明：

（一）駁回原告之訴。

（二）訴訟費用由原告負擔。

肆、兩造不爭之事實及兩造爭點：

如事實概要欄所述之事實，業據提出113年9月16日貨物稅暨奢侈稅外銷退稅申請書（見原處分可閱覽卷第1、10頁）、桃苗公司與裕安公司之汽車買賣契約書（見原處分可閱覽卷第5頁）、裕安公司與原告間A車之汽車買賣合約書、裕安公司113年6月14日開立之統一發票（見原處分可閱覽卷第6、7頁）、A車之汽車新領牌照登記書、車輛異動登記書（見原處分可閱覽卷第8、9頁）、和運公司與原告間B車之車輛買賣契約書、和運公司113年6月18日開立之統一發票（見原處

分可閱覽卷第13、14頁）、B車之汽車新領牌照登記書、汽（機）車各項異動登記書（見原處分可閱覽卷第15、16頁）、出口報單號碼：第AW//13/365/K0448號、第AW//13/365/P0003號（見原處分可閱覽卷第2至4頁、第11至12頁）、被告114年2月6日基普里字第1141003621號函（見原處分可閱覽卷第23至24頁）、原處分（見本院卷第31至33頁）訴願決定（見本院卷第35至51頁）及本院地方行政訴訟庭114年度地訴字第283號裁定（見本院卷第15至18頁）等本院卷、原處分可閱覽卷所附證物為證，其形式真正為兩造所不爭執，堪信為真，兩造之爭點厥為：

被告以系爭車輛非屬「未經使用」，不符貨物稅條例第4條第1項第1款、特銷稅條例第6條第1項第2款為由，而否准所請，有無違誤？

伍、本院之判斷：

一、本件應適用之法條與法理：

（一）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。」

（二）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。」

（三）貨物稅條例第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。」

（四）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。」

（五）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。」

（六）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。」

（七）特銷稅條例第2條第1項第2款規定：「（特種貨物項目）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新臺幣300萬元者。」

（八）特銷稅條例第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。」

（九）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。」

（十）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。」

（十一）以下函釋為執行貨物稅條例第4條第1項之技術性、細節性內容之闡示，與立法意旨相符，且未逾越該法之限度，承理該具體個案之行政機關予以適用，自無違誤：

１、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貼證，且未經使用者，同意查憑原完稅照及出口報單，核實退稅。」

２、財政部106年5月5日令（經財政部114年1月22日令廢止）：「一、進口車輛已納貨物稅且未經使用，嗣後運銷國外者，得依本部77年8月18日台財稅第770261481號函釋規定，檢具進口與貨物稅完稅證明書（車輛用）正本及出口報單證明用聯，申請退還貨物稅。二、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。」

3、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770261481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。三、廢止本部106年5月5日台財稅字第10604569050號令。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，得辦理退稅。」

二、被告以系爭車輛非屬「未經使用」，不符貨物稅條例第4條第1項第1款為由，而否准所請，係有違誤：

（一）查和泰公司於113年6月、112年11月間向被告報運進口A、B車輛，分別於113年6月3日及112年11月13日完稅放行。嗣和泰公司透過其經銷商桃苗公司銷售A車予裕安公司；透過其經銷商北都公司銷售B車予和運公司，和運公司請領租賃小客車牌照並繳銷後，再售予原告。原告於113年6月24日將A車復運出口、113年7月4日將B車復運出口，另以113年9月16日申請書，主張系爭車輛均僅領牌照即註

銷，未經使用，申請退還貨物稅、特銷稅，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（機）車各項異動登記書影本、部分影本部分正本之汽車買賣契約書及電子發票影本等文件供核。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日函及財政部106年5月5日令核釋之退稅要件，以原處分否准其退稅之申請。本院經核原處分係有違誤。

（二）系爭車輛為「未經使用」：

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，貨物稅的本質是一種針對特定商品課徵的「特種消費稅」與「單一階段銷售稅」。它與營業稅（一般消費稅）不同，營業稅是對所有商品普遍課徵，而貨物稅則是政府基於特定政策目的，挑選出特定大宗或具有調節性質的貨物，在商品出廠或進口的第一個環節進行課稅。雖然法律上的納稅義務人是產製廠商或進口商，但實質上這筆稅額會轉嫁到終端零售價格中，最終由消費者全額買單。貨物稅的本質在於：⑴特種消費稅（量能課稅與導向政策）：①抑制奢侈消費：早年將車輛、電器（如冷氣、電視）列入課稅，是認為這些屬於高經濟能力者才享有的「奢侈品」，藉此落實社會公平。②寓禁於徵（寓意稅）：對油氣、橡膠輪胎、水泥等貨物課稅，本質上是為了調節或外部成本內部化。例如汽油貨物稅即帶有「暗示型碳定價」的環境稅特質，用來反映環境破壞的社會成本。⑵單一階段銷售稅（相較於多階

段營業稅）①源頭課徵：貨物稅採「單一階段」課徵，只在應稅貨物由工廠產製出廠或從國外海關進口時徵收一次。②稽徵便利：政府選擇「設廠集中、標準化生產」的源頭廠商進行課徵，管理成本極低，能有效防堵逃漏稅並確保國家獲得穩定的財政收入。⑶租稅轉嫁（間接稅）：雖然由受託廠商或進口商申報繳納，但廠商會將稅金計入生產成本。消費者在市面上購買該貨物時，付出的總價早已內含貨物稅，屬於標準的間接稅。⑷而隨著經濟發展，貨物稅的本質在現代社會亦有如下檢討聲浪：①奢侈品變生活必需品：過去被視為奢華標籤的「冰箱、冷氣、汽車」，如今已是民生必需品。繼續課徵貨物稅被批評為加重基層民眾負擔（具逆進性）。②重複課稅疑慮：由於貨物稅在出廠時就計入成本，後續零售階段課徵營業稅時，等於是「對稅再課稅」，降低了經濟效率。③綠色稅制轉型遲緩：各界正推動將貨物稅中的油氣、水泥、車輛等項目，逐步轉型或併入真正的「碳稅」或「綠色稅制」，以符合現代環境永續的本質。從上述貨物稅本質及檢討聲浪，可以看出其本質與營業稅之不同，若特定商品（例如汽車）「物理上未經使用」，就已出口至國外，即無從達到貨物稅①抑制奢侈消費②寓禁於徵（寓意稅）之立法目的。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、經查本件系爭車輛係進口商和泰公司於113年6月、112年11月間報運進口，並完稅放行。嗣和泰公司透過其經銷商桃苗公司銷售A車予裕安公司；透過其經銷商北都公司銷售B車予和運公司，和運公司請領租賃小客車牌照並繳銷後，再售予原告。原告於113年6月24日將A車復運出口、113年7月4日將B車復運出口，此有原告提出之出口報單正本、汽車新領牌照登記書影本、汽（機）車各項異動登記書影本、部分影本部分正本之汽車買賣契約書、電子發票及統一發票等文件可憑。

6、系爭車輛既經如前揭過程，轉銷售予原告，乃在國內市場透過法律關係而為財產之變動。然參前所述，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，故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。本件被告僅主張系爭車輛有上開歷次買賣交易作為使用證明，然其仍未就「系爭車輛有使用」之積極行為提出相關反證，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；另即便被告主張其於出口報單上所蓋之章僅係為證明業務業已出口，是否得與減免或申請退還稅捐仍須依規定辦理，故出口查驗與貨物稅退稅要件之認定分屬二事，原告不得以系爭車輛業經海關出口查驗即主張符合退稅的構成要件等語。然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。綜上，被告未就系爭車輛有使用提出反證，應足認定原告已盡舉證責任證明對於系爭車輛未經使用，被告以系爭車輛經歷次買賣交易，而屬非未經使用為由，認定本件不得適用貨物稅條例第4條第1項第1款之規定核予退稅，係有違誤。

（三）原告為系爭車輛貨物稅之實質納稅義務人，承認其有退稅請求權，似亦未違立法意旨：

1、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。

2、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。

3、至於財政部114年1月22日令□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。

4、本件系爭車輛係由和泰公司報運進口並完稅放行，分別由不同經銷商（桃苗、北都）銷售予訴外人（裕安、和運），再由該等訴外人轉售予原告，原告再將系爭車輛報運出口。按上開所述可知，原告為系爭車輛之最終消費者，經由歷次交易，承擔納稅義務人對貨物稅之負擔。原納稅義務人即和泰公司之稅捐負擔已經轉嫁經銷商，上開經銷商再轉嫁與上開訴外人，和泰公司顯已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即原告，就量能課稅之本質，原納稅義務人和泰公司既已介由轉嫁關係而實質上不再承擔貨物稅及特銷稅，而實際稅捐負擔者即原告則為最終消費者，故原告依貨物稅條例第4條第1項第1款、特銷稅條例第6條第1項第2款之規定申請退稅，就實質課稅而言，承認其有退稅請求權，亦未違反立法意旨。

（四）綜上，原告為系爭車輛貨物稅及特銷稅之實質納稅義務人，承認其有退稅請求權，似亦未違立法意旨；又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，本件被告僅主張系爭車輛有上開歷次買賣交易作為使用證明，然其仍未就「系爭車輛有使用」之積極行為提出相關反證，應足以認定原告已盡其舉證責任證明對於系爭車輛未經使用。故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，並請求被告應就原告113年9月16日之申請，作成退還原告出口車輛（車身號碼：JTNAEACH000000000、JTHCDAAD000000000）時，原納稅義務人於進口時所繳交貨物稅、特銷稅合計1,596,802元之行政處分，於法有據，應予准許。

三、本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料，經核均與本件判決結果不生影響，故不逐一論述，附此敘明。

據上論結，本件原告之訴為有理由。

中　　華　　民　　國　　115　　年　　10　　月　　22　　日

審判長法　官　陳心弘

法　官　魏式瑜

法　官　畢乃俊

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。 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	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。

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。	

中　　華　　民　　國　　115　　年　　10　　月　　22　　日

書記官　李依穎