

臺北高等行政法院判決

地方行政訴訟庭第三庭

112年度地訴字第65號

113年10月30日辯論終結

原告 宏威光電科技有限公司

代表人 李嘉興

被告 財政部關務署基隆關

代表人 張世棟

訴訟代理人 林佩儀

黃聖閔

上列當事人間貨物稅事件，原告不服財政部中華民國112年8月22日台財法字第11213929290號函所檢送之訴願決定（案號：第11200149號），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：

原告起訴時，被告代表人原為陳世鋒，嗣於本件訴訟繫屬中，被告代表人於民國113年1月16日變更為張世棟，而新任代表人已於113年4月2日具狀聲明承受訴訟（見本院卷第213頁至第218頁），核無不合，應予准許。

貳、實體事項：

一、爭訟概要：

緣和泰汽車股份有限公司（下稱和泰公司）於111年9月26日向被告報運進口日本產製之2023年TOYOTA廠牌汽車1輛（進口報單號碼：第AB/11/A55/22351號，項次18，車身號碼：J TNHS3DZ000000000，下稱系爭車輛），並於111年10月17日完納稅費，而系爭車輛係前由麥智庚於同年3月1日與桃苗汽車

01 股份有限公司（豐田汽車經銷商，下稱桃苗公司）簽訂汽車
02 買賣契約書，以新臺幣（下同）2,890,800元（訂金50,000
03 元）購買，約定登記於潘羽晴名下（桃苗公司於同年10月26
04 日開立2,840,800元電子發票證明聯予潘羽晴，且系爭車輛
05 於111年10月28日領得汽車牌照〈車牌號碼000-0000號，車
06 主：潘羽晴〉），嗣系爭車輛於同年11月1日過戶登記予麥
07 智庚，而麥智庚於同年11月3日以3,020,000元之售價將系爭
08 車輛售予原告並辦理過戶登記，其後原告於同年11月4日繳
09 銷系爭車輛原領得之牌照，並於同年11月22日將系爭車輛復
10 運出口（出口報單號碼：第AB/11/353/E1632號），另於111
11 年12月16日（機關收文日：111年12月20日）以威字第11112
12 16-1號函附貨物稅外銷退稅申請書，主張系爭車輛從未使
13 用，申請退還貨物稅，並檢附出口報單、汽車新領牌照登記
14 書、車輛異動登記書、汽車買賣契約書等文件供核。案經被
15 告審查結果，認原告未檢具潘羽晴出售系爭車輛予麥智庚及
16 麥智庚出售系爭車輛予原告之統一發票，不符財政部77年8
17 月18日台財稅第770261481號函及106年5月5日台財稅字第10
18 604569050號令意旨，乃以112年2月16日基普里字第1121004
19 370號函（下稱原處分），否准其退還原納貨物稅之申請。
20 原告不服提起訴願，經財政部以112年8月22日台財法字第11
21 213929290號函所檢送之訴願決定書（案號：第11200149
22 號，下稱訴願決定）予以決定駁回。原告仍不服，遂向本院
23 提起行政訴訟。

24 二、原告起訴主張及聲明：

25 （一）主張要旨：

26 1、系爭車輛係原告委託麥智庚向桃苗公司購買，實際買受人
27 為麥智庚，潘羽晴為領照人，麥智庚再將系爭車輛轉售予
28 原告，有買賣合約書、汽車新領牌登記書、由桃苗公司開
29 立買受人為潘羽晴之電子發票證明聯及付款金流憑證等為
30 證，系爭車輛未使用，原告將系爭車輛合法出口，即成就
31 貨物稅條例第4條規定之退稅要件，被告未探求貨物稅條

01 例意旨，仍依據財政部77年8月18日台財稅第770261481號
02 函及106年5月5日台財稅字第10604569050號令，以原告未
03 檢具潘羽晴及麥智庚開立之統一發票而否准退稅，係曲解
04 法令。

05 2、本件應無財政部106年5月5日台財稅字第10604569050號令
06 之適用：

07 (1)按財政部106年5月5日台財稅字第10604569050號令：

08 「一、進口車輛已納貨物稅且未經使用，嗣後運銷國外
09 者，得依本部77年8月18日台財稅第770261481號函釋規
10 定，檢具進口與貨物稅完稅證明書（車輛用）正本及出口
11 報單證明用聯，申請退還貨物稅。二、車輛輸出人無法取
12 具前點規定之完稅證明書者，得持載明貨價含貨物稅之買
13 賣合約書正本、統一發票收執聯正本（或電子發票證明
14 聯）及出口報單出口證明用聯，向原進口地海關申請退還
15 已納之貨物稅。」，規定無法取得完稅證明書正本之車輛
16 輸出人，得檢附統一發票或電子發票申請退還已納貨物
17 稅。然如需取得統一發票或電子發票，需車輛輸出人係向
18 公司商號購買，倘係與自然人交易則不可能取得發票，不
19 在該函釋適用範圍內。本件原告係向自然人麥智庚購入系
20 爭車輛，是自不應適用該函釋。

21 (2)退步言，財政部77年8月18日台財稅第770261481號令、10
22 6年5月5日台財稅字第10604569050號令增加貨物稅條例所
23 無之限制，已違憲法第19條租稅法定主義、納稅者權利保
24 護法第3條，法院應拒絕適用並回歸貨物稅條例第4條第1
25 項判斷。按納稅者權利保護法第3條第3項：「主管機關所
26 發布之行政規則及解釋函令，僅得解釋法律原意、規範執
27 行法律所必要之技術性、細節性事項，不得增加法律所未
28 明定之納稅義務或減免稅捐。」，其立法意旨係：「為使
29 人民能在透明且安定之稅捐環境中，進行獨立自主之經濟
30 活動，應明確劃定人民應負擔納稅義務之範圍，以確保人
31 民法律生活秩序的安定性及預測可能性。因此，主管機關

01 基於法律授權而訂定之法規命令與行政規則，僅得就實施
02 母法所定納稅義務及其要件有關之事項予以規範，自不得
03 逾越稅法規定，另為增加或減少法律所未規定之稅捐義
04 務；爰參照現行稅捐稽徵法第11條之3規定訂明本項。司
05 法院大法官釋字第650號、620號、566號、505號、478
06 號、413號、337號、217號及210號等解釋意旨參照。」。
07 又按司法院釋字第137號：「法官於審判案件時，對於各
08 機關就其職掌所作有關法規釋示之行政命令，或為認定事
09 實之依據，或須資為裁判之基礎，固未可逕行排斥而不
10 用。惟各種有關法規釋示之行政命令，範圍廣泛，為數甚
11 多。其中是否與法意偶有出入，或不無憲法第172條之情
12 形，未可一概而論。法官依據法律，獨立審判，依憲法第
13 80條之規定，為其應有之職責。在其職責範圍內，關於認
14 事用法，如就系爭之點，有為正確闡釋之必要時，自得本
15 於公正誠實之篤信，表示合法適當之見解。」。

16 (3)觀諸被告以財政部77年8月18日台財稅第770261481號令：
17 「廠商進口已納貨物稅貨物，事後運銷國外，出口時如檢
18 具完稅照報驗，查明該批貨物於進口時確已完稅，且未經
19 使用者，同意查憑原完稅照及出口報單，核實退稅。」，
20 及106年5月5日台財稅字第10604569050號令，稱因原告未
21 檢具統一發票，且買賣契約書亦未載明貨價含貨物稅，拒
22 絕退還原納貨物稅。然財政部為稅捐稽徵之主管機關，固
23 得因應稅法所規範生活事實之複雜性及適用於個案之妥當
24 性，透過解釋函令來解釋稅捐相關構成要件。然不得增加
25 法律所無之義務或限制，否則即牴觸憲法第19條關於租稅
26 法定主義及納稅者權利保護法第3條第3項之規定。本件系
27 爭車輛自日本進口後，已完納貨物稅後未經使用，原告購
28 入後隨即運銷國外，已符合貨物稅條例第4條第1項退還原
29 納貨物稅之要件。原告並已檢附汽車新領牌照登記書、車
30 輛異動登記書、汽車買賣契約書及桃苗公司開立與潘羽晴
31 之電子發票證明聯、出口報單等文件，且於訴願階段已檢

01 附買賣契約並記載價格含貨物稅，證明系爭車輛未經使用
02 而運銷國外。前開77年8月18日台財稅第770261481號令、
03 106年5月5日台財字第10604569050號令，增加要求人民提
04 供統一發票之義務，否則剝奪人民依貨物稅條例第4條第1
05 項申請退還原納貨物稅之權利，自非合法而應適用之解釋
06 令。是被告以該函令為由，駁回原告申請自非適法，應予
07 撤銷並作成退還原告出口車輛貨物稅之行政處分無疑（引
08 用本院111年度訴字第1254號、111年度訴字第565號行政
09 訴訟判決供參）。

10 3、在臺灣購買車輛出口，除了汽車買賣必須在無違章欠繳稅
11 費情形下，向交通監理主管機關（交通部公路總局所屬的
12 監理所）辦理汽車過戶登記及牌照繳銷；又汽車出口亦必
13 須向內政部警政署保安警察第三總隊及所屬大隊辦理非贓
14 車查證。所以買車出口在監理機關及警察機關嚴格監管之
15 下，不可能有虛偽假造情事，每筆交易都是屬實且有相關
16 文件可供查證，也一定是有繳納（貨物稅）稅款，更不會
17 有積欠稅款。如果就本案交易還有什麼疑問，也可以去洽
18 詢相關監理機關及警察機關。

19 4、貨物稅性質是屬於消費稅，也就是在哪裡消費就應該在哪
20 裡課稅，原告在臺灣跟個人（非營業人）購買新車，在沒
21 有使用（沒有在國內消費）就出口，所以依貨物稅條例第
22 4條車輛運銷國外可以退還原來繳納貨物稅稅款之規定，
23 車子是原告出口，就只有原告符合退稅資格，亦只有原告
24 有權申請退稅，其他人無權退稅，不會發生重覆退稅，過
25 去貨物稅完稅照尚未實施電子化前，車輛買賣交易，紙本
26 完稅照是隨車交付買受人，縱使不是直接向車商買（也就
27 是跟個人買），買受人倘直接出口新車，即可憑完稅照及
28 相關資料向海關申請退稅。但是完稅照電子化後，在這類
29 型態（非跟車商買的）交易，產生了買受人無法取得完稅
30 照問題，實務上，會在合約書定明交易價格含貨物稅，此
31 種作法等同賣方將貨物稅完稅照交給了買受人，嗣後買受

01 人出口該車符合了退稅規定，也就是成就出口退稅條件，
02 即只有買受人（原告）有退稅請求權，車商及後續再出售
03 的賣者（個人）都沒有請求權。

04 5、依據財政部賦稅署106年9月6日臺稅消費字第10804041430
05 號函釋略以，特銷稅條例第6條1項2款規定局徵字第09510
06 16454號公告實施完稅證照無紙化，核銷紙本文件時，得
07 由最後所有權人提出申請補發，同理商品買賣皆透過公正
08 單位合法過戶、登記取得，惟個人買賣時無法開具發票，
09 但有買賣合約書、汽車新領牌登記書、原始汽車銷售買賣
10 發票副本及付款金流憑證，以上旨揭資料合法且經公證。
11 此案為個人轉賣時，無法開具發票，雖已比照中古車買賣
12 方式，提供買賣合約書及原始發票影本，但臺北港仍不接
13 受，致使原告依出口車退稅辦法辦理，卻因個人無法開具
14 發票如期退稅。又本案依財政部106年5月5日令，已經沒
15 有限縮在持有「完稅照」者，才能申請退稅。

16 6、原告報運出口之系爭車輛是向非進口人之麥智庚承購，麥
17 智庚既非系爭車輛貨物稅的納稅義務人，沒有106年5月5
18 日令的適用，亦不生以相關證明文件而得代為行使退稅請
19 求權的疑義等等。但稽徵實務上，進口商和泰公司進口車
20 輛委由經銷商（桃苗公司）出售予其他得開立統一發票的
21 營業人（相當於本件麥智庚的地位，差別僅在於麥智庚無
22 法開立統一發票），於該營業人將車輛轉售第三人（如本
23 件原告）時，只要該車輛進口時確已完納貨物稅，且後續
24 的交易價格含括貨物稅，可認貨物稅已實際轉嫁由終端的
25 第三人承擔，車輛未經使用，第三人即運銷國外者，仍允
26 該第三人辦理退稅，並未因該第三人非直接向進口商購買
27 車輛而不允第三人申辦退稅，前例已多筆退稅實例可以佐
28 證。況且不僅增加法律所無的限制，也是在得開立統一發
29 票的營業人與無法開立統一發票的業者或自然人間作差別
30 待遇。由於貨物稅為境內消費稅的性質，事務的重點在於
31 貨物是否進入國內市場流通使用，至於車輛輸出人運銷出

01 口的貨物是取自於何人，其是否具備開立統一發票的資
02 格，應非重要的因素。財政部106年5月5日令以出口商的
03 交易對象能否開立統一發票作為差別待遇的要素，亦已違
04 反平等原則。是以原告認為只要能夠證明出口商運銷國外
05 的貨物，於進口時確已由納稅義務人繳納貨物稅，該稅捐
06 已透過貨價轉嫁給出口商承擔，且該貨物未經使用，復運
07 銷國外者，即可辦理退稅，並無證據方法的限制，方符合
08 前述貨物稅條例的規範意旨。如前所述，原告既已實際承
09 擔系爭車輛之貨物稅的稅捐負擔，且系爭車輛未經使用即
10 運銷國外，已符合貨物稅條例第4條第1項第1款要件，於
11 該條款沒有明確規定僅限於繳納貨物稅的進口人或直接與
12 進口人交易的營業人始能申辦退稅的情況下，亦無法如財
13 政部112年3月1日台財稅字第11100091140號函為限縮性的
14 解釋。因此，前引函文內容並不可採。

15 7、財政部對同一案例、卻有不同認定；本案買賣雙方交易標
16 的是一台「車」，也就是裝有行車紀錄器的車，被告及淡
17 水稽徵所對於稅退處分，卻因為這台車之完稅照是「紙
18 本」或是「電子」，而有不同處分，「紙本」可退稅；
19 「電子」不能還退稅，這種同一台車子卻有2種不同退稅
20 處分，形成不衡平情形，本案系爭車輛買賣交易，車輛本
21 體完稅照係因其電子化並無隨車交付；嗣後該系爭車輛加
22 裝行車紀錄器，按現行實務作業係由產製廠商開立紙本完
23 稅照隨車交付。因此，完稅照是否隨車交付，完全係現行
24 實務作業使然，稽徵機關（海關）不應以是否持有完稅照
25 來推論納稅義務人同意將其退稅請求權讓與買受人，並且
26 以憑藉完稅照定認退稅之論點，在本案產生（行車紀錄
27 器）部分退稅及（車輛本體）部分不得退稅，發生不合邏
28 輯之奇異現象，合法取得、完整金流、機關認證、海關放
29 行、出口貿易卻無法退稅。

30 8、再者，統一發票為交易憑證，並非僅1紙發票就能證明買
31 賣交易事實存在，還必須就案關金流及物流等資訊查證。

01 本案車輛買賣出口均有向監理機關辦理汽車過戶登記及牌
02 照繳銷，並經保三大隊查證，始運銷國外，此外，原告亦
03 提供車輛買賣交易匯款資料，足資證明系爭車輛交易事實
04 存在，爰本案不應以原告跟非營業人買車，無法取得發
05 票，逕依照舊的解釋令規定否准原告退稅請求，而不探求
06 貨物稅條例運銷國外退還貨物稅意旨，擴大解釋貨物稅條
07 款，枉顧百姓權益，政府為便民電子化後造成賦稅署擴大
08 解釋法令進而限縮百姓權益。

09 9、貨物稅課徵最終精神在於國內使用，始予課徵（買賣交易
10 不等同消費使用），何謂消費？由於消費者保護法並無明
11 文定義，尚難依法加以界定說明，惟依學者專家意見認
12 為，消費者保護法所稱的「消費」，並不是純粹經濟學理
13 論上的一種概念，而是事實生活上的一種消費行為。其意
14 義尚包括：

15 (1)消費是一種為達成生活目的之行為：

16 凡是基於求生存、便利或舒適之生活目的，在食衣住行育
17 樂方面所為滿足人類慾望之行為，即為消費。換言之，凡
18 與人類生活有關的行為，原則上均屬消費行為。

19 (2)消費是一種直接使用商品或接受服務之行為：

20 「消費」與「生產」為相對的兩個名詞，消費雖沒有固定
21 的模式，惟可以肯定的是生產絕不是消費。為避免發生混
22 淆，學者專家認為只有在消費者直接使用商品或接受服務
23 之行為的情形下，方屬消費行為。換言之，消費者保護法
24 所稱的「消費」，係指不再用於生產的情形下的「最終的
25 消費」而言。

26 10、商業買賣屬消費行為不等同使用，將車牌繳銷，是其等於
27 境內買賣該車輛，已屬境內消費行為，若符合未經使用，
28 則適用貨物稅條例第4條第1項第1款規定申請退還貨物
29 稅。海關代徵營業稅稽徵作業手冊第十四、進口貨物於繳
30 稅提領後，未經使用即原貨報關退運出口不再復運進口，
31 或有溢繳稅款者，應由原進口之海關核實退還所代徵之營

01 業稅（營業稅已退貨物稅否准），原告依現行規定辦理退
02 稅，卻拿最高行政法院個案凌駕母法之上，是否妥當？倘
03 若如此，即日起凡透過買賣交易開發票者，復運出口皆無
04 法退稅，使用者實質課稅、未經使用一樣課稅，那豈不違
05 背當時立法意旨，民眾在政府未頒訂新法令及新函釋內從
06 事合法商業買賣並符合未經使用出口申請退稅，卻遭海關
07 否准，以前可以，現在不行，儼然已損及民眾權益及行裁
08 量權扭曲。

- 09 11、綜上本案交易都是屬實，交易相關物流及金流均可稽查，
10 而且考量本案是新的交易模式，不能因為跟個人（非營業
11 人）買車，無法取得發票或完稅照，逕依照舊的解釋令規
12 定否准本公司退稅請求，允應該要探求貨物稅條例運銷國
13 外退還貨物稅意旨，並維護原告權益，應將退還貨物稅稅
14 款。今日訴訟糾紛，完全因為完稅照電子化造成，不然怎
15 會有同一案例，大、小稅裁罰沒有衡平，請財政部恢復紙
16 本，以利便民、以維權益。

17 （二）聲明：

18 1、訴願決定及原處分均撤銷。

19 2、被告應依原告111年12月20日（機關收文日）之申請，作
20 成准予退還原告系爭車輛貨物稅522,175元之行政處分。

21 三、被告答辯及聲明：

22 （一）答辯要旨：

23 1、系爭車輛於經銷商在國內市場銷售予消費者時，貨物稅課
24 稅目的要件成就，最終轉售予原告，貨物稅款由原告實質
25 負擔，乃貨物稅屬境內消費稅及間接稅本質所致，原告並
26 不因負擔貨物稅款，即可逕認原告係自有權利者取得授權
27 同意代為行使並受領退稅利益之人，理由如下：

28 (1)按貨物稅之課徵，乃立法者針對國內產製或自國外輸入特
29 定類別貨物所課徵之一種單一階段銷售稅（參照司法院釋
30 字第697號解釋理由）；貨物稅雖採單一階段課稅，但其
31 本質即為針對第一筆交易課的銷售稅，正如本號解釋理由

書中的闡明，其性質為立法者針對國內產製或自國外輸入特定類別貨物所課徵之一種單一階段銷售稅（參照蘇永欽大法官於司法院釋字第697號解釋協同意見書）。

(2)次按貨物稅為「單階段之毛額型銷售稅」，僅有一個課徵時點，如果沒有在該課徵時點有效掌握稅源，即容易發生逃逸稅捐之結果。因此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，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。而選擇出廠時點即課徵貨物稅，就必須考量「如果出廠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（參照最高行政法院105年度判字第215號判決意旨）；貨物稅性質上屬境內消費稅，係就國內產製或自國外進口之貨物課稅，最後經由內含於貨物價格轉嫁給最終消費者負擔，為特種消費稅，間接稅之一種（參照本院106年度簡上字第158號判決意旨）。

(3)參特種貨物及勞務稅條例第1條：「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。」及其立法理由：「參照加值型及非加值型營業稅法第1條及貨物稅條例第1條，訂定特種貨物及勞務稅之課徵範圍。」；同條例第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。」及其立法理由：「特種貨物及勞務稅屬境內消費稅，運銷國外……未在國內消費，應予免稅，爰訂定第2款……。」，特銷稅就特種貨物部分之規範係參考貨物稅條例制定。

(4)又菸酒稅法第6條之立法理由：「……菸酒稅屬消費稅，

01 於運銷國外、退廠整理或加工製造、因故變損或品質不合
02 規定經銷毀者及於運送或存儲菸酒之過程中因不可抗力之
03 災害致物體消滅者等情形，該項菸酒均未消費，已納之稅
04 款應准予退還。」可知，菸酒稅因係屬消費稅性質，苟實
05 際上確有未消費之情形，自應依法退還已納之菸酒稅款
06 （參照本院99年度簡字第390號判決意旨）；對照同法第6
07 條明定已納菸酒稅者，於運銷國外、退廠整理或加工製
08 造、因故變損或品質不合規定經銷毀者及於運送或存儲菸
09 酒之過程中因不可抗力之災害致物體消滅者等情形，基於
10 該項菸酒均未消費，故而明文已納稅款應准予退還等旨，
11 亦清楚可見菸酒稅實屬國內（特別）消費稅之性質，且屬
12 間接消費稅，若無就之發生境內消費之情形，即無稅捐客
13 體可言（參照本院110年度訴更一字第15號判決意旨）。

14 (5)另進口本來即是購入行為，但因為消費稅之課徵，依國際
15 共同遵行之法理，採取消費地主權原則（參照最高法院
16 95年度判字第2153號判決意旨）；消費稅係對於商品或
17 勞務之銷售行為課徵稅捐，因而，消費商品或勞務愈多
18 者，負擔愈多之消費稅，由於消費能力為財富之表現方式
19 之一，故能符合量能租稅之憲法原則（參照本院99年度訴
20 字第1182號判決意旨）。

21 (6)揆諸前開司法院解釋、條文立法理由及法院判決意旨，貨
22 物稅屬境內消費稅，為間接稅之一種，與特銷稅、菸酒稅
23 性質有其類似性，應適用相同法理。查特種貨物及勞務稅
24 條例第6條關於特種貨物運銷國外免徵特銷稅，立法理由
25 係因其屬境內消費稅，運銷國外，未在國內消費，應予免
26 稅；再菸酒類課稅及免稅等規定，原係規範於舊貨物稅條
27 例第3條及第5條，後為配合菸酒專賣改制回歸稅制及入關
28 談判，另研擬菸酒稅法草案，爰於86年4月15日修正、刪
29 除貨物稅條例中有關菸酒類課稅項目及其相關規定（立法
30 院議案關係文書院總第1722號政府提案第5522-8號之1參
31 照），且菸酒稅法第5條免徵菸酒稅、第6條退還原納菸酒

01 稅及，特種貨物及勞務稅條例第6條特種貨物免徵特銷稅
02 規定，與貨物稅條例第3條免徵貨物稅、第4條退還原納貨
03 物稅規定之體系編排及條文文字相似，可見菸酒稅、特銷
04 稅就特種貨物部分與貨物稅本質高度類似，退還原納稅款
05 之解釋適用亦應可比附援引。是以，基於稽徵經濟原則及
06 消費地課稅原則（消費地主權原則），並援參特種貨物及
07 勞務稅條例第6條及菸酒稅法第6條立法理由可推認消費稅
08 性質稅賦如實際已經國內消費，與免稅或得退還原納稅款
09 之要件不合，則進口貨物以進口人為納稅義務人，後因在
10 臺灣境內有實際銷售行為，貨物已流通進入國內市場並經
11 消費者購買，貨物稅課徵目的要件已然實現，稅款雖轉嫁
12 於最終消費者負擔，然此係貨物稅屬間接稅本質使然，尚
13 非謂因負擔稅款即等同取得納稅義務人授權同意代為行使
14 並受領退稅利益。

15 (7)進步言之，若認已流通進入臺灣境內市場展銷且經消費者
16 購買之貨物稅應稅貨物，凡能證明未經使用、運銷國外且
17 實質負擔貨物稅款，卻得由境內買受人申請退還進口時由
18 納稅義務人完納之貨物稅，與消費地課稅原則（消費地主
19 權原則）不符，更無異允許例如：進口飲料品、進口電器
20 類等應稅貨物，一般消費者於賣場購入後予以出口，消費
21 者亦得申請退還進口時由納稅義務人完納之貨物稅，實已
22 破壞貨物稅立法意旨暨體系正義；又消費能力為財富之表
23 現方式之一，潘羽晴向桃苗公司消費購買系爭車輛、潘羽
24 晴移轉給麥智庚、麥智庚再轉售予原告，本即理應因其透
25 過消費能力表現財富而負擔該貨物稅款，基於產業政策、
26 謀求平均社會財富等課徵貨物稅目的已達成，亦符合量能
27 租稅之憲法原則。

28 (8)是故，依據貨物稅條例第2條第1項第3款，系爭車輛貨物
29 稅納稅義務人為進口人和泰公司，系爭車輛進口後流通進
30 入國內消費市場多次銷售（和泰公司向被告報運進口並繳
31 納貨物稅後將系爭車輛移轉桃苗公司，桃苗公司於臺灣國

01 內市場銷售予一般消費者潘羽晴，潘羽晴移轉給麥智庚，
02 復經麥智庚售予原告），基於消費地課稅原則（消費地主
03 權原則）及貨物稅為對第一筆交易課的銷售稅，貨物稅此
04 種境內消費稅之課徵貨物稅捐之目的要件成就。從而，和
05 泰公司移轉系爭車輛予桃苗公司、桃苗公司再銷售予潘羽
06 晴、潘羽晴移轉給麥智庚、麥智庚再轉售予原告，原告實
07 質負擔貨物稅款乃因其屬境內消費稅及間接稅本質使然，
08 非謂原告因實質負擔貨物稅款此種單純經濟上關係，即等
09 同自有權授權者取得同意代為行使並受領退稅利益。

10 2、縱認貨物進入境內消費市場交易買賣後仍得准由終端買受
11 人申請退還原納貨物稅，此種具有稅捐優惠性質的退給稅
12 款給付請求必須限縮解釋適用範圍，貨物稅條例第4條第1
13 項規定雖未有明文有權申退貨物稅者為何，但解釋論上應
14 屬例外規定而從嚴解釋，即因納稅與退稅為一體兩面，不
15 得以私法契約改變法律明定之納稅義務人地位，享有退稅
16 權者為原納稅義務人，貨物稅條例第2條所定納稅義務人
17 為有權行使及有權授權同意第三人代為行使退稅權利並受
18 領退稅利益，始符合租稅法律主義及貨物稅法制體例，法
19 理如下：

20 (1)按租稅義務之履行，首應依法認定租稅主體、租稅客體及
21 租稅客體對租稅主體之歸屬，始得論斷法定納稅義務人是
22 否已依法納稅或違法漏稅。第三人固非不得依法以納稅義
23 務人之名義，代為履行納稅義務，但除法律有特別規定
24 外，不得以契約改變法律明定之納稅義務人之地位，而自
25 為納稅義務人。因此非法定納稅義務人以自己名義向公庫
26 繳納所謂「稅款」，僅生該筆「稅款」是否應依法退還之
27 問題，但對法定納稅義務人而言，除法律有明文規定者
28 外，並不因第三人將該筆「稅款」以該第三人名義解繳公
29 庫，即可視同法定納稅義務人已履行其租稅義務，或法定
30 納稅義務人之租稅義務得因而免除或消滅，換言之，公庫
31 財政上之收支情形，或加值型營業稅事實上可能發生之追

01 補效果，均不能改變法律明定之租稅主體、租稅客體及租
02 稅客體對租稅主體之歸屬，而租稅義務之履行是否符合法
03 律及憲法意旨，並非僅依公庫財政上之收支情形或特定稅
04 制之事實效果進行審查，仍應就法定納稅義務人是否及如
05 何履行其納稅義務之行為認定之，始符前揭租稅法律主義
06 之本旨（參照司法院釋字第685號解釋理由）；貨物稅條
07 例第2條第2項的規定開放由委託人與受託人自由約定納稅
08 義務主體（參照蘇永欽大法官於司法院釋字第697號解釋
09 協同意見書）。

10 (2)次按在間接稅制之下，稅捐當事人除有「稅捐繳納義務
11 人」（即代徵人）外，尚有「稅捐負擔主體」即實際負擔
12 稅賦者，以菸酒稅為例，即菸酒最後一位消費者。固然實
13 際負擔菸酒稅者係最後一位消費者，惟此係間接稅制之內
14 部關係，由外部法律所規定之形式而論，負有繳納義務者
15 為產製廠商，故一旦具備繳納義務之原因嗣後已不存在
16 之公法上不當得利之要件時，自應以給付稅捐之原納稅義
17 務人為受損害者，始符不當得利之架構。……貨物稅既
18 已有完稅證照制度，對於稅賦已否完納之認定不致有所困
19 難，乃立法放寬不當得利請求權人之適格，自屬立法考量
20 （參照本院95年度訴字第309號判決意旨）。

21 (3)揆諸前開司法院解釋及法院判決意旨，第三人固非不得依
22 法以納稅義務人之名義，代為履行納稅義務，但除法律有
23 特別規定外（例如蘇永欽大法官於司法院釋字第697號解
24 釋協同意見書，貨物稅條例第2條第2項即係立法者以法律
25 開放由委託人與受託人自由約定納稅義務主體），不得以
26 契約改變法律明定之納稅義務人之地位，而自為納稅義務
27 人，又在間接稅制下，稅捐當事人有「稅捐繳納義務人
28 （即代徵人）」及「稅捐負擔主體（即實際負擔稅賦
29 者）」，意即此間接稅制內部關係，納稅義務人仍由法律
30 規定之形式判斷，租稅轉嫁僅係交易雙方當事人間對租稅
31 負擔私法之約定，當不影響公法上之權利義務關係，貨物

01 稅條例第2條明文之納稅義務人，自仍為有權申請退還其
02 原納貨物稅或有權授權第三人代為行使退還原納貨物稅權
03 利之主體。

- 04 (4)查貨物稅立法體例，國家基於特定社會目的，補助減徵退
05 還貨物稅之對象，係以貨物稅條例第2條明文之貨物稅納
06 稅義務人為原則，例如同條例第12條之5規定關於中古汽
07 機車報廢或出口換購新車減徵退還新車貨物稅之申請，依
08 中古汽機車報廢或出口換購新車減徵退還新車貨物稅辦法
09 第2條及第3條規定，係由消費者將資料提供產製廠商及進
10 口人，由該等法律明定之納稅義務人向稅捐機關申請減徵
11 退還新車貨物稅；又例如同條例第11條之1關於購買節能
12 電器減徵貨物稅之申請，消費者並非貨物稅條例第2條明
13 文之納稅義務人，惟因消費購買節能家電之需求，相比車
14 輛較為日常，更頻繁且反覆發生於民眾基本生活所需，為
15 符合貨物稅法制體例、租稅法律主義又同時能與簡政便民
16 間取得衡平，乃以法律位階明定減徵貨物稅之申請人由買
17 受人申請退還；再例如財政部99年6月17日台財稅字第099
18 04525920號令：「進口身心障礙者復康巴士或進口車輛加
19 裝設備作為身心障礙者復康巴士，其納稅義務人，依貨物
20 稅條例第12條之2規定（現行條例第12條第1項第1款第2目
21 但書）申請退還原納貨物稅者，應檢具內政部（現為衛生
22 福利部）或各直轄市、縣（市）政府等主管機關核發身心
23 障礙者復康巴士之證明文件、監理機關加蓋戳記之車輛新
24 領牌照登記書影本、貨物稅完稅證明文件，向原進口地關
25 稅局提出申請。但原進口貨物之納稅義務人同意將其申請
26 退稅之權利移轉由新領牌照登記人申請退稅者，申請人除
27 檢附前揭文件外，應另檢附原納稅義務人出具之退稅同意
28 書。」；財政部95年2月22日台財稅字第09504501980號
29 函：「關於進口之菸酒，因故復運出口，如查明未經消
30 費，可憑進口時已完納菸酒稅之有關文件及海關簽發之出
31 口報單，向進口地關稅局申請退還復運出口部分原納之菸

01 酒稅及菸品健康福利捐。」，係財政部為符合貨物稅條例
02 及菸酒稅法法制體作成之函令，再再闡明原則上有權利行
03 使退還已納稅款者或有權授權同意第三人代為行使退稅權
04 利並受領退稅利益者，須為法明文之納稅義務人，始符合
05 租稅法律主義。

06 (5)次查貨物稅之徵課，立法技術上既採單一階段銷售稅制
07 度，為掌握貨物稅稅源，並寓有減少貨物稅徵課單位，提
08 高稽徵效率考量，除法律另有特別規定外，原則與應稅貨
09 物產製廠商或進口人之後手（實際負擔貨物稅者）不成立
10 公法上稅捐債權債務關係。退稅與納稅為一體兩面，享有
11 退稅權者本即為原納稅義務人，為維護法明文之納稅義務
12 人權益及避免稅務行政複雜化，原則上應由法明文之納稅
13 義務人申請退還原納稅款。有關貨物稅條例第4條第1項第
14 1款退稅主體，法條文義雖未明白揭示，惟據同條例第2條
15 第1項第3款規定，進口貨物稅之納稅義務人為收貨人、提
16 貨單或貨物持有人，此等納稅義務人既作為公法上稅捐債
17 務主體繳納貨物稅，倘嗣後發生進口已納貨物稅之貨物，
18 未經國內使用而運銷國外情事，自應以給付稅捐之原納稅
19 義務人，作為同條例第4條第1項第1款申請退還公法稅捐
20 債務關係下所繳納原貨物稅稅款，較符貨物稅採取單一階
21 段銷售稅制本旨。至貨物稅納稅義務人已納貨物稅，是否
22 透過契約轉嫁租稅與交易後手，係交易雙方當事人間對於
23 租稅負擔之私法約定，當不影響或改變貨物稅條例對徵納
24 雙方設定之公法權利義務關係。

25 (6)再查財政部77年8月18日函係核釋進口商（貨物稅納稅義
26 務人）進口已納貨物稅貨物，嗣由同一進口商運銷國外，
27 在一定條件（該批貨物進口時已完稅且未經使用）與應備
28 文件（憑完稅照及出口報單報驗）下，准核退還原納貨物
29 稅，究與貨物稅納稅義務人以外之第三人（例如出口人，
30 下同）可否申請退還運銷國外之已稅貨物之貨物稅無關。
31 財政部106年5月5日令乃起因於稽徵實務上對運銷國外之

01 已稅貨物，由第三人申請退還貨物稅案件，考量該第三人
02 既非貨物稅法定納稅義務人，自非適格申請退還原納貨物
03 稅主體，為能妥適處理此類案件，遂要求第三人檢具「原
04 納稅義務人出具之退稅同意書」，證明已取得貨物稅納稅
05 義務人授權，代為行使貨物稅納稅義務人之退稅請求權，
06 始同意退稅，嗣稽徵實務簡化退稅作業，考量前述退稅同
07 意書並非認定貨物稅納稅義務人已授權委託該第三人代為
08 行使退稅請求權之唯一依據，第三人雖未能取具前述退稅
09 同意書，但檢附原納貨物稅貨物之完稅照（自78年7月10
10 日起，國外進口車輛應使用之完稅照，得以海關核發之
11 「進口與貨物完稅證明書」替代）正本，從寬認定第三人
12 已取得貨物稅納稅義務人授權，代為行使貨物稅納稅義務
13 人之退稅請求權，後因應海關實施進口車輛貨物稅完稅證
14 明電子化作業，貨物稅納稅義務人可依據財政部關稅總局
15 （現改制為關務署）95年8月1日台總局徵字第0951016454
16 號公告事項三、「納稅義務人如應其他機關業務需求須檢
17 附完（免）稅證明書紙本者，仍可向各關稅局申請核發，
18 並依海關徵收規費規則規定繳交規費。」，向海關申請核
19 發進口車輛貨物稅完稅證明書紙本，不至有因電子化致無
20 法取得完稅證明書情形發生，車輛出口人可藉其與貨物稅
21 納稅義務人間之私法契約請求納稅義務人取得完稅證明
22 後，交付與車輛輸出人，以證明其取得納稅義務人授權同
23 意代為行使退稅權利並受領退稅利益，若車輛出口人仍無
24 法自納稅義務人取得進口車輛完稅照正本或進口貨物稅完
25 稅證明書（下稱完稅證明書），代車輛進口商（貨物稅納
26 稅義務人）向原進口地海關申請退還運銷國外之已稅車輛
27 之貨物稅，為妥適處理是類情形，乃將現行稽徵實務比照
28 77年8月18日函意旨，准由車輛出口人檢具原進口車輛貨
29 物稅之完稅證明書，證明已取得車輛進口商授權委託代為
30 行使退稅請求權之作法予以明示（該令第1點），並進一
31 步核釋車輛出口人如無法取具原進口車輛貨物稅之完稅證

01 明書，可持載明貨價含貨物稅之買賣合約書正本、統一發
02 票收執聯正本（或電子發票證明聯），從寬認定實質上已
03 取得車輛進口商授權委託代為行使退稅請求權向原進口地
04 海關申辦退稅（該令第2點）。106年5月5日令係協助稽徵
05 機關判斷運銷國外之已稅車輛，是否已由車輛出口人取得
06 車輛進口商授權委託代為行使退稅請求權一事，所為事實
07 認定基準，並未直接創設車輛出口人為貨物稅條例第4條
08 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
09 嫁而實質負擔貨物稅之車輛出口人，當然繼受車輛進口商
10 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。
11 亦即透過私法契約轉嫁而實質負擔貨物稅之車輛出口人，
12 實質負擔稅款乃間接稅本質所致，不因此當然承受稅捐權
13 利，若車輛出口人僅因實質負擔稅款即可如同納稅義務人
14 基於固有權般行使稅捐權利，則法明文納稅義務人應依貨
15 物稅條例第22條及菸酒稅法第11條應設置並保存帳簿憑證
16 及會計紀錄、依加值型及非加值型營業稅法第35至43條之
17 申報義務及記帳義務等協力義務，車輛輸出人是否亦應負
18 擔該等義務？惟如此操作，無異完全紊亂公法稅捐之權利
19 義務法制關係，故屬間接稅性質之公法稅捐如本案所涉貨
20 物稅，稅捐權利實不應僅因車輛出口人實質負擔該稅款而
21 當然承受，有權行使及授權同意第三人代為行使貨物稅權
22 利之人，仍以貨物稅條例第2條明文之納稅義務人為適
23 法。

24 (7)本案所涉原納貨物稅退還申請事件，如有貨物稅條例第4
25 條退還原納貨物稅此等情形發生時，原則上係貨物稅條例
26 第2條明文之貨物稅納稅義務人為有權利申請退還其原納
27 貨物稅者，始合於租稅法律主義及貨物稅法制體例，又財
28 政部為配合商民經濟活動發展，以106年5月5日令放寬財
29 政部77年8月18日函規定之退稅申請人及應檢附文件，認
30 載明貨價含貨物稅之買賣合約書正本、統一發票收執聯正
31 本（或電子發票證明聯）為取代完稅證明之文件，車輛輸

01 出人如能取得該替代文件，可證貨物稅納稅義務人即進口
02 人授權同意該車輛輸出人代其行使退還貨物稅權利。

03 (8)是故，系爭車輛由和泰公司進口且已完納貨物稅，原告未
04 能提供進口人和泰公司繳納稅款之完稅照或完稅證明書，
05 未符合財政部77年8月18日函意旨，無106年5月5日令第1
06 點適用。原告雖於申請退稅時，檢具出口報單、車輛買賣
07 契約書（桃苗公司與潘羽晴）、桃苗公司開立買受人為潘
08 羽晴之電子發票證明聯、汽車買賣合約書（麥智庚與原
09 告）、麥智庚售予原告之買賣合約書，惟未檢具潘羽晴售
10 予麥智庚及麥智庚售予原告之統一發票（或電子發票證明
11 聯），與106年5月5日令第2點不符，縱原告嗣後未經使用
12 而出口系爭車輛，參諸前述說明，貨物稅退稅請求權主體
13 仍為原納稅義務人和泰公司。原告縱受貨物稅實質轉價負
14 擔，惟既未取得潘羽晴售予麥智庚及麥智庚售予原告之統
15 一發票正本，復未能提出表彰取得貨物稅原納稅義務人和
16 泰公司同意授權行使退稅請求權之其他證明文件（如和泰
17 公司出具之退稅同意書），實難證明和泰公司有將系爭貨
18 物稅退稅請求權授權委託原告代為行使並受領之意思表
19 示。

20 3、退稅實為減少國庫收入之方法，應屬稅捐減免之一種樣
21 態，稅捐主管機關即財政部賦稅署針對退稅要件及應檢附
22 文件此等法制的具體化過程，固在法院司法審查範圍內，
23 但基於稽徵經濟原則（即稅捐行政目標在稅法的表現），
24 法院宜適度尊重財政部賦稅署就退稅要件規範之形成空
25 間：

26 (1)按貫穿整個稅捐法制之三大基本建制原則，分別為「稅捐
27 法定原則」（此為「形式正義」在稅法的表現）、「量能
28 課稅原則」（從憲法上之「平等權」導出，而為「實質正
29 義」在稅法的表現）、「稽徵經濟原則」（此為「稅捐行
30 政目標」在稅法的表現）。……以上所言之稅捐法制三大
31 基本建制原則，是以稅捐之原始目標，即獲取財政收入為

01 其基礎。事實上稅捐之原始目的即在追求財政收入，以便
02 國家有財源來執行公共事務。……現行實證法上有關「以
03 經濟目標追求為考量」的稅捐減免法規範，或多或少都會
04 與「構成要件明確性」之要求有出入……其間之原因到底
05 是「事務本質使然」，抑或是「立法技術問題」，現已無
06 從追究，而且因為其有利於納稅義務人，法院也不能因為
07 此等法規範違反構成要件明確性原則，而排除其適格之法
08 法規範地位。此時不確定法律概念構成要件要素惟有委由稅
09 捐稽徵機關以行政規則來具體化。……稅捐優惠乃是以減
10 少國庫收入之方法，增加一部分人之利益，具有隱藏的
11 「補貼」意義，此種補貼不但沒有適當的預算上的監督，
12 而且政府、議會與民間皆不易明瞭其資金或效率上的流
13 向，所以必須小心利用（參照黃茂榮教授著「稅法總論」
14 第288頁）。……下位法規範之形成過程自然存有多種選
15 擇性，但只要沒有與上位規範明顯衝突，受規範之人民即
16 不能再就規範形成之選擇過程為爭執。……稅捐主管機關
17 對稅捐優惠法制的具體化過程，雖在法院審查範圍內。但
18 是不可否認的是，稅捐稽徵機關之規範形成空間會受到法
19 院的適度尊重（參照本院92年度訴字第2297號判決意
20 旨）。

21 (2)次按財政部賦稅署106年9月6日臺稅消費字第10604583060
22 號函：「……鑒於小客車同為貨物稅及特種貨物及勞務稅
23 課徵客體，且該二稅目同屬消費稅性質，得否退稅之認定
24 原則允應一致，爰進口已納特種貨物及勞務稅之小客車，
25 可參照上開財政部函（即財政部77年8月18日函）釋……
26 辦理……。」亦同此旨。上開函釋，均係財政部就其所屬
27 關稅局執行退還原納貨物稅工作，所為之細節性、技術性
28 規定，與貨物稅條例等相關規定並未違背（參照最高行政
29 法院109年判字第461號判決意旨）。

30 (3)查106年5月5日令係放寬77年8月18日函，退稅申請人不限
31 於進口人，亦不以提出完稅證明為限，車輛輸出人如經原

01 納稅義務人即進口人授權同意代為申請退稅並受領，得提
02 出載明貨價含貨物稅之買賣合約正本、統一發票收執聯正
03 本（或電子發票證明聯）替代完稅證明，證明其已經進口
04 人授權同意取得代為行使退稅權利，此等放寬貨物稅退稅
05 請求人及完稅證明替代文件之規範，未限縮貨物稅條例第
06 4條第1項第1款申請退稅之規定，更與租稅法律主義無
07 違，且此種退給稅款給付請求既具稅捐優惠性質而須限縮
08 從嚴解釋，財政部就退稅要件、應檢附文件之法制及細節
09 執行自有其適度的形成空間，106年5月5日令未增加法律
10 所無限制，更無違背租稅法律主義。

11 4、更退步言，縱若貨物進入境內消費市場交易買賣後，仍得
12 申請退還原納貨物稅，然原告所提文件不足證其自有權授
13 權者取得同意代為行使貨物稅權利並受領退稅利益，被告
14 否准其退稅申請，於法洵無不合：

15 (1)按貨物稅條例第1條、第2條第1項第3款、第4條第1項第1
16 款、第23條第2項等規定，國家課以繳納貨物稅之義務
17 時，就貨物稅之租稅主體、租稅客體等租稅構成要件，以
18 及退還原納貨物稅之情形，皆以法律明文規範。

19 (2)次按財政部77年8月18日函，進口人進口車輛已納貨物稅
20 且未經使用，嗣後運銷國外，申請退還貨物稅所應檢附文
21 件，應檢具完稅證明書正本及出口報單證明用聯；後經10
22 6年5月5日令彈性放寬退稅請求權人範圍及完稅證明書正
23 本替代文件，車輛輸出人得以載明貨價含貨物稅之買賣合
24 約書正本、統一發票收執聯正本（或電子發票證明聯），
25 以證明其業取得代納稅義務人行使申請退還貨物稅之權
26 利。

27 (3)系爭車輛之貨物稅退稅權利，貨物稅條例第2條明文之納
28 稅義務人即進口人和泰公司始合法有權授權同意第三人代
29 為行使退稅權利：

30 ①系爭車輛進口時，係先由和泰公司向被告報運進口並繳
31 納貨物稅，藉由其經銷商即桃苗公司，進入臺灣國內市

01 場銷售系爭車輛，潘羽晴向桃苗公司購買後移轉麥智
02 庚，復經麥智庚再轉售予原告。

03 ②原告所提供相關文件，不足證明和泰公司進口時負擔之
04 貨物稅或退稅權利，均已藉由歷次交易移轉由原告承
05 擔：

06 A. 查豐田汽車Toyota官網公開之汽車買賣契約書屬消費
07 者保護法規範之定型化契約，係和泰公司供下游經銷
08 商於臺灣國內市場銷售車輛時使用，原告訴願書亦有
09 檢附定型化契約約定事項。

10 B. 次查該定型化契約之約定事項第4條：「價金範圍：
11 本契約書所載價金除另有約定外，包括進口關稅、商
12 港建設費、貨物稅、營業稅、交車前之運費、運送保
13 險費及其他應由賣方負擔之稅費；但不包括申請牌照
14 之手續費、車輛保險費、監理規費、牌照稅、燃料稅
15 等應由買方負擔之稅費。」，此等何種稅費分別由
16 買、賣方分攤事宜，是否即等於有貨物稅稅捐轉嫁之
17 真意，應予究明，若逕認原告因實際負擔貨物稅費，
18 等同業自桃苗公司取得系爭車輛貨物稅權利，無疑是
19 將貨物稅稅費分攤或負擔與貨物稅權利移轉承受混為
20 一談。

21 C. 再查約定事項第17條：「買方知悉且同意〈豐田出口
22 及貿易安全管制政策〉：購車使用區域限台灣（含澎
23 湖、金門、馬祖），且不得出口/轉售至台灣以外之
24 地區/國家。」，潘羽晴向桃苗公司購買系爭車輛
25 後，既約定不能出口或轉售至臺灣以外地區或國家，
26 可認桃苗公司就其銷售車輛係供臺灣國內消費，系爭
27 車輛出口退還貨物稅之退稅權利並未當然移轉予潘羽
28 晴，潘羽晴既自始未自桃苗公司取得該等權利，縱其
29 移轉麥智庚、再轉售予訴願人之買賣合約均有貨價含
30 貨物稅之記載，該等權利實不因麥智庚及原告自行記
31 載貨價含貨物稅即可謂有取得系爭車輛出口退還貨物

01 稅款之權利。

02 ③系爭車輛之出口退還貨物稅之退稅權利，原告未能提出
03 文件證明下列事項：

04 A. 桃苗公司與潘羽晴間買賣合約，費用分攤之約定及不
05 得出口/轉售至台灣以外之地區/國家之約定含有授權
06 同意代為行使退稅權利之意思表示。

07 B. 納稅義務人和泰公司（進口人）授權同意桃苗公司代
08 為行使退稅權利、桃苗公司有權再授權同意潘羽晴代
09 為行使退稅權利及其後潘羽晴有權再授權麥智庚、麥
10 智庚有權再授權原告代為行使退稅權利。

11 ④意即和泰公司若自始未授權同意桃苗公司代為行使退稅
12 權利，桃苗公司何以能有權再授權潘羽晴代為行使退稅
13 權利，潘羽晴既未自桃苗公司或和泰公司取得上述權
14 利，縱其移轉予麥智庚、再轉售予原告之買賣合約明確
15 記載貨價含貨物稅，該等權利實不因麥智庚及原告自行
16 記載貨價含貨物稅即可謂麥智庚已自有權利者取得授權
17 同意代為行使退稅權利，更無從有權授權原告代為行使
18 該等權利。

19 (4)是故，原告未能提出潘羽晴售予麥智庚及麥智庚售予原告
20 之統一發票（或電子發票證明聯），以證明系爭車輛貨物
21 稅權利於各階段交易出賣人均係有權授權同意第三人代為
22 行使，被告否准其退稅之申請，實屬有據。

23 5、綜上，系爭車輛流通進入國內市場經多次銷售予原告，貨
24 物稅基於產業政策、謀求平均社會財富等課稅目的達成，
25 原告本即理因其透過消費表彰財富而負擔該貨物稅，始符
26 合量能租稅之憲法原則；又貨物稅屬境內消費稅，系爭車
27 輛於臺灣境內市場交易，依消費地課稅原則（消費地主權
28 原則）法理，貨物稅課徵要件成就；再若因貨物稅間接稅
29 本質使然，謂實質負擔貨物稅之終端消費者自國內銷售市
30 場購買商品後，仍得退還納稅義務人原納貨物稅，將致已
31 進入國內市場販售之進口應稅飲料、電器等，消費者日後

01 出口亦得申請退還稅款，破壞貨物稅立法意旨暨體系正
02 義；且為符合貨物稅法制體例，有權申請退還已納貨物稅
03 者，應為貨物稅條例第2條明定之納稅義務人，僅該法文
04 之納稅義務人始為有權行使或授權同意第三人代為行使稅
05 捐權利之人，爰此財政部106年5月5日令實係放寬使車輛
06 輸出人如能取得納稅義務人授權同意，亦得據以代為申請
07 退還貨物稅並受領。原告未能證明和泰公司是否有將貨物
08 稅賦權利授權同意他人代為行使，桃苗公司未取得和泰公
09 司之授權同意，自無法再授權該退稅權利予潘羽晴代為行
10 使，潘羽晴既非有權可授權同意予麥智庚代為行使之人，
11 麥智庚更無從授權退稅權利予原告代為行使。是以，被告
12 否准原告退稅申請之原處分及維持原處分之決定，均無違
13 誤。

14 6、被告就「公、私法關係之區別」及「貨物稅條例、財政部
15 77年8月18日函及106年5月5日令之適用」，提出專家學者
16 法律鑑定意見書2份（見本院卷第259頁至第263頁、第265
17 頁至第273頁）供審酌。

18 7、原告行政訴訟起訴狀援引本院111年度訴字第1254號及第5
19 65號判決2則，判決理由分別略以：「本件納稅義務人和
20 泰公司既已透過貨價將貨物稅轉嫁由買賣交易之後手負
21 擔，故本件最終實質負擔貨物稅之人為原告，並非納稅義
22 務人和泰公司，是以，倘系爭車輛事後符合申請退還貨物
23 稅之請求權要件，依法自應已移轉由原告承受，納稅義務
24 人和泰公司對於原告是否申請退稅，顯非利害相關，亦無
25 何權利可資行使主張，自無出具授權書之餘地，又況，從
26 原告申請退稅時所提供買賣契約等文件，既足以證明貨價
27 包含貨物稅，其為實際負擔貨物稅者，依法自得為請求退
28 還貨物稅之權利人……顯未慮及納稅義務人如已將貨物稅
29 轉嫁由他人負擔，縱貨物事後因運銷國外符合退稅要件，
30 就此退稅債權亦應已轉讓由貨物買受人承受，納稅義務人
31 就申請退還貨物稅乙節其實事不關己，亦無何權利可資主

張」（參照本院111年度訴字第1254號判決）、「只要該車輛進口時確已完納貨物稅，且後續的交易價格含括貨物稅，可認貨物稅已實際轉嫁由終端的第三人承擔，車輛未經使用，第三人即運銷國外者，仍允該第三人辦理退稅……原告既已實際承擔系爭車輛之貨物稅的稅捐負擔，且系爭車輛未經使用即運銷國外，已符合貨物稅條例第4條第1項第1款規定要件，於該條款沒有明確規定僅限於繳納貨物稅的進口人或直接與進口人交易的營業人始能申辦退稅的情況下，亦無法如財政部112年3月1日台財稅字第11100091140號函為限縮性的解釋。」（參照本院111年度訴字第565號判決），作為請求法院判准退還納稅義務人原納貨物稅予原告之依據。惟被告所提專家學者法律鑑定意見書2份自法學解釋、法理及法律適用之角度指出該2案判決見解不妥之處；又該2案判決均經被告提起上訴，繫屬最高行政法院，判決見解尚非確定可採，難作為拘束法院判決之主張；且為確保公正公平審判，憲法第80條、第81條透過事務獨立及身分獨立之保障性規定，賦予受憲法委託從事審判工作之法官享有審判獨立的法律地位，其中事務獨立性保障並於法官法第13條第1項規定予以重申，此是為確保法官不受不當外力干涉，本於良知，依據法律而為正確、妥適之裁判，法官在審判工作之範疇內，享有審判獨立的保障，不受外來指示、命令，或司法行政機關或上級法院內部的指示與命令的拘束，由法官本諸自己之法律判斷為裁判，自不應以該2案尚未終局確定之個案判決見解拘束貴院依法獨立審判之依據。

8、系爭車輛貨物稅，如准予核退，退還金額為522,175元：

(1)被告113年3月19日基普里字第1131008525號行政訴訟答辯狀第21頁稱系爭車輛原納貨物稅，因可回推計算出納稅義務人即進口人和泰公司之進貨成本，被告認其屬商業性營業秘密，和泰公司向海關所提供之報關資料既有該成本資料，依營業秘密法及關稅法第12條規定，認有保密之必

01 要，故原先以不可閱卷2乙證3並依據關稅法第3條及海關
02 稅則號別第8703.40.00號第1欄稅率、貨物稅條例第12條
03 第1項第1款第1目、第18條及第23條第2項計算系爭車輛原
04 納貨物稅，經法院認非屬不可公開事項，當庭開示系爭車
05 輛原納貨物稅額為572,175元，被告另表示系爭車輛已依
06 據中古汽機車報廢或出口換購新車減徵退還新車貨物稅辦
07 法（下稱減徵退還新車貨物稅辦法）核退50,000元，故本
08 案如准予核退並由原告受領，退稅金額應為572,175元扣
09 除50,000元後之522,175元，原告亦無爭執。

10 (2)按貨物稅條例第12條之5第1項及第5項規定：「自中華民國
11 國105年1月8日起至110年1月7日止報廢或出口登記滿1年
12 且出廠6年以上或自110年1月8日起至115年1月7日止報
13 廢或出口登記滿1年且出廠10年以上之小客車、小貨車、
14 小客貨兩用車，於報廢或出口前、後6個月內購買上開車
15 輛新車且完成新領牌照登記者，該等新車應徵之貨物稅每
16 輛定額減徵……5萬元……。本條減徵貨物稅案件之申請
17 期限、申請程序、應檢附證明文件及其他相關事項之辦
18 法，由財政部會同經濟部定之。」。次按減徵退還新車貨
19 物稅辦法第2條第1項第1及第2款規定：「本辦法用詞，定
20 義如下：一、產製廠商：指本條例第2條第1項第1款、第2
21 款所稱納稅義務人。二、進口人：指本條例第2條第1項第
22 3款所稱納稅義務人。」、第7條第3項規定：「前項產製
23 廠商選擇退還貨物稅者，得向所在地國稅局申請將減徵退
24 還新車貨物稅稅款直接撥付新車新領牌照車籍登記之車
25 主。」、第8條第2項規定：「進口人得向原進口地海關申
26 請將減徵退還新車貨物稅稅款直接撥付新車新領牌照車籍
27 登記之車主。」。

28 (3)查系爭車輛112年3月曾經納稅義務人即進口人和泰公司依
29 據貨物稅條例第12條之5規定申請中古汽車報廢或出口換
30 購新車減徵退還新車貨物稅並經准於退還；次查減徵退還
31 新車貨物稅係由貨物稅條例第2條明定之納稅義務人（產

01 製廠商或進口人)申請退還,惟該減徵退還之貨物稅利益
02 可由納稅義務人受領後再撥付新領牌照車籍登記之車主,
03 或納稅義務人可於提出申請時併申請將該利益直接撥付新
04 領牌照車籍登記之車主受領。是故,被告就系爭車輛依據
05 和泰公司申請減徵退還新車貨物稅並准予退稅,至和泰公
06 司以何方式將該次申請應撥付新領牌照車籍登記車主之5
07 0,000元,非被告職掌,系爭車輛減徵退還之貨物稅利益
08 係由貨物稅條例第2條明定之納稅義務人申請退還,該50,
09 000元退稅利益可由納稅義務人申請由新領牌照車籍登記
10 車主逕為受領,不存在由新領牌照車籍登記車主向被告申
11 請退還之情形。

12 9、原告於113年5月17日準備程序庭當庭呈事證「關務署退稅
13 通知單:進口報單號碼:AB/12/094/A5096、稅單號碼:A
14 BI11120500594、金額1,436,502元」稱被告曾有退稅與原
15 告之案例存在,何以本案卻作成不准退稅處分,相同事實
16 卻相異處理結果等語:

17 (1)按稅捐稽徵法第35條之1規定:「國外輸入之貨物,由海
18 關代徵之稅捐,其徵收及行政救濟程序,準用關稅法及海
19 關緝私條例之規定辦理。」。次按貨物稅條例第1條規
20 定:「本條例規定之貨物,不論在國內產製或自國外進
21 口,除法律另有規定外,均依本條例徵收貨物稅。」、第
22 2條第1項第3款規定:「貨物稅之納稅義務人及課徵時點
23 如下:……三、進口貨物者,為收貨人、提貨單或貨物持
24 有人,於進口時課徵……。」、第4條第1項第1款規定:
25 「已納或保稅記帳貨物稅之貨物,有下列情形之一者,退
26 還原納或沖銷記帳貨物稅:一、運銷國外……。」、第23
27 條第2項規定:「進口應稅貨物,納稅義務人應向海關申
28 報,並由海關於徵收關稅時代徵之。」。再按財政部77年
29 8月18日台財稅第770261481號函釋(下稱77年8月18日
30 函):「廠商進口已納貨物稅貨物,事後運銷國外,出口
31 時如檢具完稅照報驗,查明該批貨物於進口時確已完稅,

01 且未經使用者，同意查憑原完稅照及出口報單，核實退
02 稅。」、106年5月5日台財稅字第10604569050號令釋（下
03 稱106年5月5日令）「一、進口車輛已納貨物稅且未經使
04 用，嗣後運銷國外者，得依財政部77年8月18日台財稅第0
05 70261481號函釋規定，檢具進口與貨物稅完稅證明書（車
06 輛用）正本及出口報單證明用聯，申請退還貨物稅。二、
07 車輛輸出人無法取具前點規定之完稅證明書者，得持載明
08 貨價含貨物稅之買賣合約書正本、統一發票收執聯正本
09 （或電子發票證明聯）及出口報單出口證明用聯，向原進
10 口地海關申請退還已納之貨物稅。」。

11 (2)查原告庭呈事證，被告調閱相關資料後，該1,436,502元
12 係台灣捷豹路虎股份有限公司（下稱捷豹公司）向被告報
13 運進口（進口報單號碼：AB/12/094/A5096），完納稅費
14 後由其經銷商謙悅股份有限公司（下稱謙悅公司）展銷，
15 與原告簽立汽車買賣合約書且開立統一發票（車身號碼：
16 SALEA7BW4P0000000、SALEA7BW8P0000000、SALEA7BW1P00
17 00000），經原告繳銷牌照後出口（出口報單號碼：AW/B
18 E/12/352/E0031、AW/BE/12/352/E0038），原告於112年1
19 0月30日及同年11月21日檢具出口報單、牌照繳銷異動證
20 明、謙悅公司與原告間之買賣合約書及統一發票向被告申
21 請新車外銷出口退稅；經審，因原告就該3輛車未提出貨
22 物稅完稅照，與77年8月18日函不合，惟與106年5月5日令
23 第2點「二、車輛輸出人無法取具前點規定之完稅證明書
24 者，得持載明貨價含貨物稅之買賣合約書正本、統一發票
25 收執聯正本（或電子發票證明聯）及出口報單出口證明用
26 聯，向原進口地海關申請退還已納之貨物稅。」相符，被
27 告爰准予核退3輛車共計1,436,502元。是故，原告庭呈事
28 證所涉已退稅案件，乃因原告申請書檢附資料符合相關規
29 定，與本案係因原告未檢具潘羽晴售予麥智庚及麥智庚售
30 予原告之統一發票（或電子發票證明聯），未符退稅相關
31 規定，不足證原告取得有權者授權得由原告代為行使系爭

01 車輛貨物稅權利並受領退稅利益，被告否准其退稅之申
02 請，於法洵無不合。

03 10、原告雖爭執系爭車輛行車紀錄器貨物稅已核退，系爭車輛
04 貨物稅亦應退還；惟北區國稅局淡水稽徵所憑據該行車紀
05 錄器完稅照紙本並審核其他應檢附文件後，退還該行車紀
06 錄器貨物稅予原告，自屬該機關權責；又原告提供交易買
07 賣合約所載標的均為系爭車輛，行車紀錄器僅係因加裝在
08 系爭車輛上而隨同移轉；再行車紀錄器貨物稅原納稅義務
09 人既交付完稅照予買受人，且未約定禁止運銷國外，可認
10 屬原納稅義務人同意買受人代為行使退稅請求權利之意思
11 表示，而與本案系爭車輛已禁止買受人運銷國外，僅能在
12 國內消費使用，貨物稅將由國內最終消費者負擔之情形，
13 二者事物之本質顯有不同，自無得為相同處理。

14 11、系爭車輛在國內市場多次轉售，最終銷售予原告，屬境內
15 消費行為，無從適用貨物稅條例第4條第1項第1款規定而
16 據以申請退稅：

17 (1)揆諸最高行政法院112年上字第534號、第537號、第801號
18 判決（見本院卷第363頁至第369頁、第371頁至第377頁、
19 第379頁至第385頁）意旨、被告113年3月19日基普里字第
20 1131008525號行政訴訟答辯狀第4至8頁詳述同為消費稅性
21 質之菸酒稅及特銷稅課徵重點在於是否經境內消費，貨物
22 稅、菸酒稅及特銷稅既均同屬境內消費稅，其適用法理應
23 為一致，以符合消費稅課徵之本旨。因貨物稅為單階段之
24 毛額型銷售稅，現行實證法立法擇應課貨物稅之貨物於出
25 廠或進口時課徵，而非銷售時課徵，實係為避免發生逃漏
26 稅捐、確保貨物稅稅捐債權實現，貨物稅條例第1條定有
27 明文。意即貨物稅既係對國內產製或自國外進口之貨物，
28 於貨物出廠或進口時課徵之單一階段銷售稅，在貨物進入
29 產銷流程以前，及時掌握貨物稅賦，就特定貨物交易予以
30 課徵，本質上係為一物一稅之消費稅且屬境內消費稅性
31 質，進口貨物凡流通進入國內消費市場使用，縱旋即運銷

01 國外，因等於境內買賣貨物，已屬境內消費行為，進口貨
02 物透過買賣行為而業進入本國市場為消費，自無適用貨物
03 稅條例第4條第1項第1款規定，無得據以申請退還已繳貨
04 物稅。

05 (2)查系爭車輛貨物稅納稅義務人為進口人和泰公司，系爭車
06 輛進口後流通進入國內消費市場多次銷售，即和泰公司向
07 被告報運進口並繳納貨物稅後將系爭車輛移轉桃苗公司，
08 桃苗公司於臺灣國內市場銷售予一般消費者潘羽晴（電子
09 發票證明聯開立予潘羽晴）、潘羽晴移轉給麥智庚（先由
10 潘羽晴請領牌照，後再變更車主為麥智庚），復經麥智庚
11 售予原告，基於貨物稅屬境內消費稅之性質，課徵貨物稅
12 捐之目的要件成就。從而，和泰公司移轉系爭車輛予桃苗
13 公司、桃苗公司再銷售予潘羽晴，潘羽晴移轉予麥智庚後
14 再轉售予原告，原告實質負擔貨物稅款乃因其屬境內消費
15 稅及間接稅本質使然，非謂原告因實質負擔貨物稅款，即
16 等同自有權授權者取得同意代為行使並受領退稅利益，系
17 爭車輛透過買賣行為而進入本國市場消費，無適用貨物稅
18 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
19 外，而得據以申請退還已繳貨物稅之餘地。

20 (3)車輛「未經使用」之認定，未區別行駛使用之目的係基於
21 測試或其他用途，且未僅限物理上實際使用，如有經濟上
22 使用，亦非屬未經使用。意即「未經使用」之解釋，應審
23 視貨物稅課徵目的及回歸貨物稅屬境內消費稅之性質，凡
24 車輛於境內經領牌或經訂立買賣契約、租賃契約、借貸契
25 約、質押契約或依動產擔保交易法就車輛設定抵押，或為
26 附條件買賣，或依信託收據占有車輛之交易，該等契約係
27 以移轉車輛所有或占有之方式，利用車輛以收取價金、賺
28 取租金、借用或用以擔保欠款債權，意即係就車輛進行使
29 用收益情事，此種經濟上利用車輛致產生可茲使用及獲致
30 利益，縱或車輛未有實際行駛里程，仍應認均已與「未經
31 使用」要件不符。

01 12、被告於行政訴訟程序追補否准原告退稅申請之理由及法律
02 依據，未喪失原行政處分同一性且無礙原告訴訟防禦行
03 使，亦符合訴訟（程序）經濟原則：

04 (1)按基於行政訴訟之職權調查原則，行政法院對於人民訴請
05 撤銷之行政處分，原得就一切事實關係及法律爭點為審
06 查，不受當事人主張之拘束（行政訴訟法第125條第1項參
07 照），行政機關於行政訴訟程序追補理由既有助於法院客
08 觀事實與法律之發現，亦符合訴訟（程序）經濟之要求；
09 因此，在不喪失行政處分之同一性及不妨礙當事人防禦之
10 前提下，行政機關得於行政訴訟程序追補行政處分之理由
11 及法律依據，供事實審行政法院調查審酌（參照最高行政
12 法院110年度上字第376號判決，最高行政法院111年度上
13 字第505號判決、本院111年度訴字第763號判決及112年度
14 簡上字第22號判決均有相同意旨）。

15 (2)查原告申請退還進口人（即和泰公司）已繳納之貨物稅，
16 因未檢具系爭車輛完稅證明書，亦未檢具潘羽晴售予麥智
17 庚及麥智庚售予原告之統一發票（或電子發票證明聯），
18 未符退稅相關規定等由，被告否准其退稅申請，所持理由
19 縱非正確，惟被告於歷次行政訴訟答辯狀及補充答辯狀業
20 詳述原處分認定之論據，又行政訴訟採職權調查主義，法
21 院依職權調查事實關係，不受當事人事實主張或聲明證據
22 之拘束，被告追補理由既有助於法院客觀事實與法律之發
23 現，在不喪失行政處分之同一性及不妨礙原告防禦前提
24 下，基於訴訟經濟之觀點，被告自得於行政訴訟程序追補
25 行政處分之理由及法律依據，供法院調查審酌。是以，本
26 案不符合貨物稅條例第4條第1項第1款退稅要件，已如前
27 述，原告起訴請求被告作成退還貨物稅款處分之權利並不
28 存在，原告主張為無理由，被告否准原告退稅申請之原處
29 分及維持原處分之決定，均無違誤。

30 13、綜上所陳，被告原處分及維持原處分之決定，均無違誤，
31 原告之訴顯為無理由。

01 (二) 聲明：原告之訴駁回。

02 四、爭點：

03 原告申請退稅是否符合貨物稅條例第4條第1項第1款規定之
04 要件？

05 五、本院的判斷：

06 (一) 前提事實：

07 「爭訟概要」欄所載之事實，除「爭點」欄所載外，其餘
08 事實業據兩造所不爭執，且有原告111年12月16日威字第1
09 111216-1號函〈含貨物稅外銷退稅申請書、切結書、汽車
10 買賣契約書、電子發票證明聯、舊機動車輛汽車輸出查證
11 報告、舊機動車輛汽車輸出查證清冊、證書、汽車買賣合
12 約書、汽車新領牌照登記書、車輛異動登記書、出口報
13 單〉影本1份（見訴願卷2第4頁至第21頁）、原處分影本1
14 紙、訴願決定影本1份（見訴願卷2第2頁、第3頁、第26頁
15 至第35頁）、進口報單影本1紙（見本院卷第437頁）足資
16 佐證，是除「爭點」欄所載外，其餘事實自堪認定。

17 (二) 原告申請退稅並不符合貨物稅條例第4條第1項第1款規定
18 之要件：

19 1、應適用之法令：

20 (1) 稅捐稽徵法第35條之1：

21 國外輸入之貨物，由海關代徵之稅捐，其徵收及行政救濟
22 程序，準用關稅法及海關緝私條例之規定辦理。

23 (2) 貨物稅條例：

24 ① 第1條：

25 本條例規定之貨物，不論在國內產製或自國外進口，除
26 法律另有規定外，均依本條例徵收貨物稅。

27 ② 第2條第1項第3款：

28 貨物稅之納稅義務人及課徵時點如下：

29 三、進口貨物者，為收貨人、提貨單或貨物持有人，於
30 進口時課徵。

31 ③ 第4條第1項第1款：

01 已納或保稅記帳貨物稅之貨物，有下列情形之一者，退
02 還原納或沖銷記帳貨物稅：

03 一、運銷國外。

04 ④第23條第2項：

05 進口應稅貨物，納稅義務人應向海關申報，並由海關於
06 徵收關稅時代徵之。

07 2、按「（一）貨物稅乃針對特定之貨物課徵之稅捐。由於一
08 般貨物已經課徵一般消費稅之營業稅，如再加徵貨物稅，
09 勢必造成重複負擔，且針對少數特種貨物課稅，難免違反
10 平等原則之疑慮，因此，貨物稅之課徵除了獲得國家財政
11 收入目的之外，並應另外具有公益原則之其他社會政策目
12 的。各國選擇貨物稅之課稅貨物標準，不外是對於奢侈品
13 課稅（例如珠寶、汽車等），以謀求平均社會財富之目
14 的；或對於有害國民健康之產品（例如菸、酒等）加以課
15 徵，以達到『寓禁於徵』減少消費之目的；或基於節約能
16 源、減少對於環境污染而對於相關產品（例如汽車、機
17 車、油品類等）加以課稅，以達到『外部成本內部化』之
18 目的。也因為貨物稅之課徵有上開立法目的，縱然上開貨
19 物並非在我國境內生產或製造，而是自國外進口，基於稅
20 捐中立性原則應使其間負擔平等，貨物稅條例第1條遂規
21 定：『本條例規定之貨物，不論在國內產製或自國外進
22 口，除法律另有規定外，均依本條例徵收貨物稅。』
23 （二）依稅捐稽徵法第35條之1規定：『國外輸入之貨
24 物，由海關代徵之稅捐，其徵收及行政救濟程序，準用關
25 稅法及海關緝私條例之規定辦理。』貨物稅條例第23條第
26 2項規定：『進口應稅貨物，納稅義務人應向海關申報，
27 並由海關於徵收關稅時代徵之。』相對於加值型營業稅係
28 按每個銷售階段加值額，據以計算銷項稅額減去進項稅額
29 而課徵之多階段加值稅之消費稅，貨物稅之計算及課徵方
30 式則係採用貨物在產製出廠或進口時，按銷售價格計算課
31 徵而為單階段之毛額型消費稅。因貨物稅為單階段之毛額

01 型消費稅之故，立法者為確保貨物稅稅捐債權之實現，必
02 須選擇一個最容易掌握稅源之時點。現行實證法之立法抉
03 擇選在應課貨物稅之貨物『出廠』時或『進口』時，而非
04 『銷售』時（同條例第23條第1項規定參照），提前課徵
05 時點以確保貨物稅稅捐債權之實現。不過貨物稅同樣為間
06 接稅，稅捐之實質負擔人終必是貨物之最終消費者。而選
07 擇出廠時或進口時即課徵貨物稅，就必須考量『如果出廠
08 或進口後沒有實際銷售行為，該已納之稅款即無法轉嫁予
09 消費者』等因素，而有對應之退稅規範機制，以符合量能
10 課稅原則之規範要求（本院105年度判字第215號判決類似
11 見解可資參照）。貨物稅條例第4條第1項第1款規定：
12 『已納或保稅記帳貨物稅之貨物，有下列情形之一者，退
13 還原納或沖銷記帳貨物稅：一、運銷國外。』即是為反映
14 稅捐負擔平等之量能課稅原則之例外規定。…（四）貨物
15 稅乃對國內產製或自國外進口之貨物，於貨物出廠或進口
16 時課徵之稅捐，為境內消費稅性質，倘若廠商進口時已納
17 貨物稅之貨物，事後運銷國外，出口時如檢具完稅照報
18 驗，查明該批貨物於進口時確已完稅，且未經使用，足證
19 並未在國內消費使用者，始可申請退還已納貨物稅（本院
20 109年度判字第461號判決參照）。申言之，因貨物稅屬境
21 內消費稅，進口貨物如未流通進入國內消費市場使用，旋
22 即運銷國外者，不納入課稅範圍，已繳納之貨物稅，始得
23 申請退還。…（五）又課予義務訴訟，法院必須就原告所
24 主張之請求權是否存在為審判。此與撤銷訴訟，法院僅係
25 就原處分是否違法而侵害原告權利之事實而為審判不同。
26 故而，人民申請行政機關作成特定處分，苟其要件不備，
27 經法院審認請求行政機關作成特定處分之權利並不存在，
28 就其所提起之課予義務訴訟，即應為全部敗訴之判決，不
29 因行政機關駁回申請或不作為之理由是否正確而有所
30 異。」（參照最高行政法院112年度上字第534號、第537
31 號、第801號判決）。

01 3、經查：

02 (1)和泰公司於111年9月26日向被告報運進口日本產製之系爭
03 車輛，並於111年10月17日完納稅費，而系爭車輛係由麥
04 智庚前於同年3月1日與桃苗公司簽訂汽車買賣契約書，以
05 2,890,800元（訂金50,000元）購買，約定登記於潘羽晴
06 名下（桃苗公司於同年10月26日開立2,840,800元電子發
07 票證明聯予潘羽晴，且系爭車輛於111年10月28日領得汽
08 車牌照〈車牌號碼000-0000號，車主：潘羽晴〉），嗣系
09 爭車輛於同年11月1日過戶登記予麥智庚，而麥智庚於同
10 年11月3日以3,020,000元之售價將系爭車輛售予原告並辦
11 理過戶登記，其後原告於同年11月4日繳銷系爭車輛原領
12 得之牌照等情，業如前述，則其等於境內買賣系爭車輛已
13 屬境內消費行為，系爭車輛透過買賣行為而業已進入本國
14 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
15 規定，未經國內消費使用而運銷國外，而得據以申請退還
16 已繳貨物稅之餘地，故亦無庸再論究原告非貨物稅之納稅
17 義務人，能否因輾轉買賣系爭車輛而承受請求退還貨物稅
18 稅款之權利；至於原告雖稱已獲退系爭車輛之行車紀錄器
19 貨物稅，但不論該退稅處分是否適法，核與本院就本件訴
20 訟之判斷結果要屬無涉。

21 (2)又原處分係以原告未檢具潘羽晴出售系爭車輛予麥智庚及
22 麥智庚出售系爭車輛予原告之統一發票，不符財政部77年
23 8月18日台財稅第770261481號函及106年5月5日台財稅字
24 第10604569050號令意旨，乃否准其退還原納貨物稅之申
25 請，其所持理由雖非正確，然被告業於本件行政訴訟程序
26 追補行政處分之理由（即系爭車輛在國內市場多次轉售，
27 最終銷售予原告，屬境內消費行為，無從適用貨物稅條例
28 第4條第1項第1款規定而據以申請退稅），而不影響行政
29 處分之同一性及不妨礙原告之防禦，自應予以准許；況
30 且，因本件並不符合貨物稅條例第4條第1項第1款之退稅
31 要件，已如前述，則原告起訴請求被告依其申請作成退還

01 貨物稅處分之權利並不存在，其提起課予義務訴訟為無理
02 由，亦本應為其全部敗訴之判決。

03 (三) 本件判決基礎已經明確，兩造其餘的攻擊防禦方法及訴訟
04 資料，經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論
05 述之必要，一併說明。

06 六、結論：原告之訴為無理由，應予駁回。

07 中 華 民 國 113 年 11 月 27 日

08 審判長法官 劉正偉

09 法官 陳宣每

10 法官 陳鴻清

11 一、上為正本係照原本作成。

12 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
13 提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內
14 補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，
15 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
16 繕本）

17 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，
18 逕以裁定駁回。

19 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
20 法第49條之1第1項第2款）。但符合下列情形者，得例外不
21 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。

01

	<p>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。</p>
<p>(二)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</p>	<p>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。</p>
<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 113 年 11 月 27 日

03

書記官 李芸宜