解釋字號	釋字第151號
解釋公布院令	中華民國 66年12月23日
解釋爭點	代用之空白完稅照遺失，得比照遺失查驗證規定補稅？
解釋文	查帳徵稅之產製機車廠商所領蓋有「查帳徵稅代用」戳記之空白完稅照，既係暫代出廠證使用，如有遺失，除有漏稅情事者，仍應依法處理外，依租稅法律主義，稅務機關自不得比照貨物稅稽徵規則第一百二十八條關於遺失查驗證之規定補徵稅款。 1
理由書	按查帳徵稅之一般廠商遺失查驗證時，貨物稅稽徵規則第一百二十八條固有「應按該項查驗證應貼貨件之稅價計補稅款結案」之規定，惟稅務機關加蓋「查帳徵稅代用」戳記之空白完稅照，係暫代出廠證使用，遺失時，同規則並無按遺失查驗證補稅之明文，其第一百二十五條復另有處理之規定；從而查帳徵稅之產製機車廠商所領蓋有「查帳徵稅代用」戳記之空白完稅照，如有遺失，除有漏稅情事者，仍應依法處理外，依租稅法律主義，稅務機關自不得比照貨物稅稽徵規則第一百二十八條關於遺失查驗證之規定補徵稅款。 1 大法官會議主席　院　長　戴炎輝 大法官　林紀東　陳樸生　陳世榮　范馨香 翁岳生　李潤沂　蔣昌煒　梁恒昌 洪遜欣　鄭玉波　涂懷瑩　姚瑞光 翟紹先　楊與齡
意見書、抄本等文件	不同意見書一 大法官 陳世榮 解釋文 查帳徵稅之產製機車廠商所領蓋有「查帳徵稅代用」戳記之空白完稅照，兼具查驗證之功能，如有遺失，稅務稽徵機關得比照遺失查驗證之規定補徵稅款。 解釋理由書 按租稅法律主義之原則，僅止於立法上之原則，不似罪刑法定主義當然含有法條之嚴格解釋，法條之類推解釋之禁止等效果，其所表現為現行租稅法之基本理念之形式面，旨在俾得將來之預測可能，以確保法之安定，至於現行租稅法之基本理念之實質面，則為租稅法解釋之準據問題，租稅法之解釋，於不超過其預測將來可能性之界限內，並應斟酌國民觀，租稅法之目的及經濟的意

義以於諸情事之發展（參照德國租稅調整法一條二項）。

查本件貨物稅證照有完稅照、查驗證及免稅照之三種，查驗證為完稅貨物之查驗憑證，一般應徵貨物稅貨物，均應粘貼查驗證以供作識別應稅貨物已否依法完稅之用，倘保管不慎遺失，即有被套用漏稅之虞。惟一般機動車輛應稅貨物，由於粘貼查驗證不易，故於貨物稅稽徵規則第一百零三條之四規定：「汽車、機車、牽引車、拖車以及各種機動車輛之底盤及車身以輛為計稅單位，每輛填發完稅照一張，應於完稅照內詳註廠牌、年份、引擎號碼、打造車身日期等，但得免填指運地點及有效期間，並免貼查驗證」，即可憑該項完稅照證明已依法完稅，以向公路監理單位申請核發行車執照，因此，車輛類之空白完稅照，事實上已兼具預領的查驗證之功能，自不因其暫代出廠證使用而影響其具有查驗證之性質。復查空白完稅照之遺失，拾得人亦得加以利用，而發生完稅證明之效力，並據以申請核發行車執照，與遺失查驗證之結果並無軒輊，從而產製機車廠商遺失蓋有「查帳徵稅代用」戳記之空白完稅照，稅務稽徵機關自得比照遺失查驗證之規定補稅，與稅法精神及立法本旨並無違背。

不同意見書二 大法官 姚瑞光

一、欲期發揮解釋功能，應循修正法律途徑著手，始為法治之正常現象。
司法院大法官會議法（下簡稱大法官會議法）第三條第二項規定：大法官會議解釋憲法之事項，以憲法條文有規定者為限。同法第四條、第七條又明確規定聲請解釋憲法或聲請統一解釋法律或命令應備之要件，設限綦嚴，聲請解釋匪易。時賢多認大法官會議法設如此嚴格之限制，為大法官會議不能發揮其解釋功能之主因，惟論者亦僅主張「今後為期更能提高解釋之效用，適當修正大法官會議法有關聲請解釋範圍及程序之限制，或有必要」（註一），並無主張大法官會議可不問聲請解釋憲法或聲請統一解釋法律或命令是否合於法定要件，得自行放寬法律所設之限制者。蓋大法官會議自行放寬法定之限制，係與法治背馳，若欲提高解釋權之效用，充分發揮大法官會議之功能，應循修正大法官會議法之途徑著手，始為法治之正常現象也。

二、本案如由功0社股份有限公司聲請解釋，即與法定要件相合。
本案事實為：功0社股份公司（下簡稱功0社）產製機車，為奉准實施貨物稅查帳徵稅之廠商，民國六十三年間，遺失預代用出廠證之貨物稅空白稅照二百張，桃園縣稅捐稽徵處依財政部函釋，比照貨物稅稽徵規則第一百二十八條之規定，令功0社補繳稅款一〇三三三二〇元，功0社提起訴願、再訴願、行政訴訟，均受

駁回，其中行政法院之判決認為「財政部為財政主管機關，就其主管業務有關財稅法令所為之解釋，自有其拘束力。被告機關據以補徵原告之貨物稅，難謂有違」等情。如由功0社依大法官會議法第四條第一項第二款之規定聲請解釋憲法第十九條，其聲請書得為左列之主張：

（一）其憲法上所受保障之財產權遭受不法侵害（即主張桃園縣稅捐稽徵處令其補繳稅款一〇三三三二〇元不合法，侵害其財產權）。
（二）經依法定程序提起訴願、再訴願、行政訴訟。
（三）行政法院之判決所適用之財政部關於補徵貨物稅之函釋（命令之一種）有牴觸憲法第十九條之疑義。

右列主張，即與大法官會議法第四條第一項第二款所定人民聲請解釋憲法應備之要件完全符合，大法官會議依法受理解釋，在程序上任何人不能指為不合法。

三、本案由監察院聲請統一解釋，不合法定要件。
中央機關雖得聲請統一解釋法律或命令，但必須以「就其職權上適用法律或命令」為前提要件（註二），苟非就其「職權」上適用法令，即無任意主張其所持見解與他機關之見解有異而聲請統一解釋法令之可言。依憲法第九十條、第九十七條規定，監察院為行使同意、彈劾、糾舉、審計權及提出糾正案之中央機關，故監察院須係行使上列五項職權，適用法律或命令與他機關適用同一法律或命令時，所已表示之見解有異者，始得聲請統一解釋。本案功0社向監察院陳訴，不過「指稱該項補徵貨物稅之處分及行政法院之判決，均屬違法」（註三）而已，並非請求監察院行使彈劾、糾舉、糾正之職權（同意、審計權與本案無關）。又依監察法第四條規定，監察院及監察委員雖得收受人民書狀，但經處理調查後，結案方式有三：一為批答「存查」。二為糾彈成立，檢寄各該決定書。三為非屬監察院職權者，發原件並通知之（註四）。本案監察院對於功0社陳訴之違法補徵貨物稅一案之有關機關或公務員，並未提出糾彈，而係將「調查報告」「函請行政院研究辦理」（註五），其非行使彈劾、糾舉、糾正之職權，殊為明顯。既非行使職權，則其對於上開補徵貨物稅之命令所持見解，縱與行政院或行政法院所已表示之見解有異，依上文所述，亦無聲請統一解釋之可言。有謂（一）依過去類似情形，本會議對於監察院函請解釋之案件，均已受理，本案自應受理。（二）監察院收受人民書狀予以處理，即係行使職權。（三）為求發揮本會議解釋功能起見，對於聲請解釋之要件宜予放寬者。茲分論如左：

（一）過去受理之案件，如依法係應不受理者，不得援例受理。例如國民大會秘書處，並非獨立之組織體（註六），自非中央機關，依大法官會議法第四條第一項第一款、第七條規定，不備聲請解釋能力（資格），不在得聲請解釋憲法或聲請統一解釋法令機關之列，不因大法官會議過去曾經受理其函請解釋之從事於公營事業職務之人員，於移轉民營時，是否仍係刑法上之公務員一

案（釋字第七十三號解釋），而得謂國民大會秘書處為立獨立之中央機關，今後均得聲請解釋法憲法或聲請統一解釋法令是。
（二）監察院收受人民書狀，予以處理，未必即為行使職權。
如上所述，監察院或監察委員收受人民書狀後，「經批存查」者，不得謂為行使職權。認非屬監察院職權範圍，發還原件並通知者，更不得謂為行使職權。僅因而提出糾彈者，始得謂為行使職權。故所謂監察院收受人民書狀，予以處理者，即係行使職權云云，殊難贊同。
（三）本案可由功0社依法聲請解釋，無於寬監察院聲請解釋應備要件之必要。
「程序從嚴」為處理司法事件原則之一，程序不合法者，除能補正並經補正者外，不得為實體上之處理。否則，即屬違法。例如股份有限公司之股東會，無當事人能力（資格）。倘有某股東（原告)以股東會為被告，提起公司法第一百八十九條規定之撤銷股東會決議之訴，法院無論如何不得放寬起訴應備之合法要件（註七）而為實體上之審判是。且依上文所述，本案若由功0社聲請解釋，完全合於大法官會議法第四條第一項第二款規定之要件，由監察院聲請統一解釋，則與同法第七條規定之要件不合。設對於監察院之聲請統一解釋，放寬依法應備之要件，予以受理，是將原不合法者認為合法，遂使原得依法聲請解釋憲法之功0社，不知其有聲請解釋憲法之權，實非負推行法治重任之大法官會議所應為。故本案聲請統一解釋應備之要件不宜放寬，亦無放寬之必要。

四、結論
一切司法工作，均以伸張正義，實踐民主法治為目標。故凡從事司法工作者，必先自身守法，始能奠定法治之基礎。大法官會議，可謂係執行司法工作之最高機關，其所為解釋，可影響全國有關機關及全國人民，對於中央或地方機關聲請統一解釋法令，是否合於大法官會議法第七條所定之要件，自應從嚴審核。除依法定程序修改大法官會議法有關限制之規定外，大法官會議不應置法律規定之要件於不顧，自行放寬中央機關聲請統一解釋應備之前提要件，而認非「就其職權上適用法律或命令」之機關，亦得聲請統一解釋。本案情形，如依法為不受理之處理，並說明應由功0社依大法官會議法第四條第一項第二款之規定聲請解釋，對於法治教育，實具有重大之意義。

（註一）參閱司法院大法官會議解釋彙編田故院長炯錦再版序。
（註二）參閱司法院大法官會議法第七條。
（註三）參閱監察院來函「說明」二及監察委員李存敬六十五年十月廿七日調查報告首段記載。
（註四）參閱監察法施行細則第八條。
（註五）參閱監察院來函「說明」二及前揭調查報告「丁、調查意見三」。
（註六）國民大會組織法第十二條：國民大會設秘書處，置秘書長一人，副秘書長二人，其人選由主席團提請大會決定之，承主席團之命，處理全會事務。

（註七）參閱民事訴訟法第二四九條第一項第三款。

相關法令

- 憲法第19條(36.01.01)
- 貨物稅稽徵規則第125條(104.07.10)
- 貨物稅稽徵規則第128條(104.07.10)

相關文件

監察院函(原件照抄)

抄監察院函暨附件
監察院（函） 中華民國陸拾陸年參月拾肆日
(66)監臺院議字第〇八九七號
受文者：司法院
副 本
收受者：本院司法委員會
主 旨：政府機關對稅法未規定應繳付稅款之事項，是否得以比照類推方法，著使人民（包括法人）繳稅，函請解釋見復。

說 明：

一、功0社股份有限公司係設在桃園縣產製機車之貨物稅廠商，六十二年四月間，獲准實施貨物稅查賬徵稅，依貨物稅稽徵規則第一百廿七條之一規定，原應由該社按其出廠機車數量，逐輛填用出廠證，惟同規則第一百零三條之四又規定：汽車、機車等以輛為計稅單位，每輛填發完稅照一張，免貼查驗證，六十三年十月二日，該功0社學稅捐處申請並領得代用出廠證之貨物稅空白完稅照四千張，返回途中，遺失二百張，稅捐機關根據財政部之解釋，以車輛類雖規定免貼查驗證，但其貨物稅完稅照，因係一車一照，並供車主用以憑請行車執照，實已兼完稅照及查驗證之雙重功能，故功0社之遺失空白完稅照應比照貨物稅稽征規則第一百廿八條：「查賬徵稅廠商預領之查驗證，應妥為保管，如有損燬、遺落或盜失時，不論任何理由，均應按該項查驗證應貼貨件之稅價計補稅款結案，不得申請註銷或補發」之規定補徵稅款，該管稅捐機關奉此處分功0社按遺失完稅照當月份所產製機車最高稅價補繳貨物稅新臺幣一、〇三三、三二〇元。

二、功0社不服上項處分，經向臺灣省政府及財政部提起訴願、再訴願，均遭駁回；繼向行政法院提起行政訴訟，該院認為「財政部為財稅主管機關，就其主管業務法令所為之解釋，自有其拘束力，被告官署據以補征原告之貨物稅，難謂有違」亦予駁回。功0社負責人乃向本院陳訴，指稱該項補征貨物稅之處分及行政法院之判決，均屬違法。經本院函請行政院研究辦理，准以六十六年一月十九日臺六十六訴〇四一〇號函復，引述財政部六十六年一月十日（66）臺財稅字第三〇一三四號函復原文內中除仍持原見解外，並謂該案業經行政法院判決，依法有拘束力，該部無法予以變更。

三、按現代民主法治國家，皆厲行租稅法定主義，並遍於憲法中規定人民有依法律納稅之義務，政府非依法律亦不得對人民徵稅，而我國現行憲法第十九條明文規定：「人民有依法律納稅之義務」，亦即表示若法律無明文規定，人民即無納稅之義務。至本條所稱人民，應包括自然人與法人，在解釋上當無疑義。現行貨物稅條例暨貨物稅稽征規則，對遺失空白完稅照者，均無應補繳稅款之明文規定，至於對短少「出廠證」者，貨物稅稽征規則第一二五條另訂有處理程序，亦毋須補繳稅款。依照租稅法定主義之原則，凡無明文規定應繳納稅款者，政府不得以比照類推，擴張解釋或以其他方法強使人民負擔稅捐。本案行政機關明知所遺失者係代用出廠證之空白完稅照，乃竟拾棄貨物稅稽征規則第一二五條不用，而仍比照援引該稽征規則第一百二十八條，予以補徵，似難謂合法；而行法院又認為行政機關有權作此比照援引之解釋，不問其是否與憲法或法律有所牴觸，似皆與憲法規定人民依法納稅本義及依法行政之原則有違，從而不論其見解在情理上是否允當，在事實上是否需要，本院認為在法律上（包括法律授權制定之命令）尚無明文規定前，此種以比照類推方式著使人民繳稅之處分，似與憲法不無牴觸。況憲法第十五條規定人民之財產權應予保障，倘政府機關得不依法律徵收人民稅捐，則人民之財產權難謂有妥善之保障俟。

四、本院就政府機關對稅法未規定應繳付稅款之事項，是否得以比照類推方法，著使人民繳稅，所持見解與行政機關及行政法院歧異，又以此項解釋涉及憲法涵義，關係人民權利甚大，爰特依法聲請解釋，並希見復。

五、本案依照本年三月十日本院第一千四百八十七次會議決定辦理。

附件：
一、本院李委員存敬調查報告抄本一件。
二、行政法院六十五年度判字第肆號判決印本一件。
三、行政院臺六十六訴〇四一〇致本院函抄本一件。
四、財政部再訴願決定書影本一件。

院長 余俊賢

調查報告： 六十五年十月廿七日
接本院（65）監臺院調字第一七三一號函囑調查功0社股份公司謝敬忠陳訴桃園縣稅捐稽征處，臺灣省政府、及財政部所為補征其貨物稅之處分，及訴願與再訴願之決定，均屬違法失當一案，經請派王秘書芳瀛協助，茲已調查竣事，謹將調查結果，報告如後。

甲、事實經過

查貨物稅之征收，除委託代征外，尚有駐（場）廠征稅及查帳征稅兩者。
凡產製應稅貨物之廠商，財務健全，具有下列情形之一者：
一、股份有限公司組織，其股票上市者。
二、生產設備具有自動計數器，對產量易於管制稽考者。
三、產品品質及規格劃一，包裝訂有一定標準，易於稽考者。得經所在地稽征機關層報財政部實施查帳征稅。

又貨物稅應用之照證，依貨物稅稽征規則第二十六條之規定，由

省級主管機關製發，其分類有：
一、完稅照，為完稅貨物之憑證，分藍色及紫色兩種，藍色者於經征稅款後，憑繳款書數據聯填發，紫色者於申請分運或改裝改製時，憑藍色完稅照換發，此均為駐廠征稅廠商所使用。
二、查驗證，為完稅貨物之查驗憑證，分駐廠征稅與查帳征稅用之查驗證兩種。
三、免稅照，為核准免稅貨物之憑證。

陳訴人功0社股份有限公司產製山葉牌機車，原為駐廠征稅廠商，由桃園縣稅捐稽征處派員駐廠征稅，機車出廠時，概由駐廠員按出廠手續逐輛填發貨物完稅照。六十二年四月間，功0社股份有限公司獲准實施查帳征稅，依貨物稅稽征規則第一二七條之一之規定，原應由該公司按出廠機車數量，逐輛填用出廠證。惟貨物稅應用之各種照證，係由省級主管機關製發，而當時省級主管機關，尚未製發「出廠證」，六十年三月三十日臺灣省政府財政廳曾以財稅四字第〇三〇一四號令各縣稅捐稽征處略謂查帳征稅廠商所需之繳款書，出廠證，分（改）運證未印妥前，暫以現用之繳款書、完稅照，分（改）運照，加蓋「查帳征稅代用」戳記後，先行借用。因此各縣稅捐稽征處均於藍色完稅照上（原為駐廠征稅廠商所使用）加蓋「查帳征稅代用」戳記後，核發各查帳征稅廠商權充「出廠證」使用。桃園縣稅捐稽征處亦按一般情形在藍色完稅照上加藝「查帳征稅代用」戳記，按旬核發功0社股份有限公司預領備用。六十三年十月二日，功0社股份有限公司向桃園縣稅捐稽征處預領藍色空白完稅照編號自 E 九八六二〇一至 E 九〇二〇〇共肆仟張，不慎於返回途中，遺失其中自 E 九八八五〇一至 E 九八八七〇〇號二百張，乃即分向桃園縣稅捐稽征處，及交通部公路局各監理所（站）函請備查，並登報聲明作廢，另行請求補發空白完稅照。惟桃園縣稅捐稽征處認為遺失空白完稅照應比照遺失查驗證辦理，依貨物稅稽征規則第一百二十八條規定，處分陳訴人功0社股份有限公司按遺失完稅照當月份所產製機車最高稅價補繳貨物稅新臺幣一、〇三三、三二〇元。案經陳訴人功0社股份有限公司向臺灣省政府及財政部提起訴願、再訴願、請求救濟，然各該機關皆以財政部 64.03.14 臺財稅字第三一八八四號函就本案所為之專案所為之專案解釋即「功0社股份有限公司遺失貨物稅空白完稅照二〇〇張，應按該公司產製機車當月份最高完稅價格補稅結案」（見附件三）為依據，

而為駁回之決定。陳訴人功0社股份有限公司不服，因向行政法院提起行政訴訟，然行政法院對財政部就本案所為之解釋，是否適法，未作實質上之審查，僅以「財政部為財稅主管機關，就其主管業務有關財務法令所為之解釋，自有其拘束力，被告官署據以補征原告之貨物稅，難謂有違」（見附件四）為由，即將陳訴人功0社股份有限公司之訴予以駁回，判決確定在案。

乙、查詢情形

一、功0社為查帳征稅廠商，其遺失空白完稅照何以不依貨物稅稽征規則第一二五條規定按遺失「出廠證」辦理，而必須比照同規則第一二八條按遺失「查驗證」補稅之規定辦理？經詢據財政部稱：「查貨物稅查帳征稅廠商遺失出廠證，固可依照貨物稅稽征規則第一二五條規定，聲明作廢，免予補稅，惟同規則第一〇三條之四規定，凡汽車、機車等應稅貨物均以輛為計稅單位，每輛發完稅照一張，憑以請領行車執照，免貼查驗證。因而車輛類之完稅照或出廠證實具有查驗證之情質，而遺失查驗證者，依同規則第一百二十八條規定，應按該項查驗證應貼貨件之稅價計補稅款結案，不得申請註銷或補發，是功0社既係產製機車之廠商，其所遺失完稅照應比照遺失查驗證處理」（見附件五）。
二、關於遺失空白完稅照，究將產生何種流弊？經分別詢問桃園縣稅捐稽征處及財政部：
（一）據桃園縣稅捐稽征處稱：「完稅照遺失，先向有關機關報案，並刊登報張作廢啟事，若不法廠商撿拾使用，觸犯刑章，再就完稅照之使用說明：完稅照各相當欄務必填記查驗證之字軌起訖號、張數、繳款書字號、繳稅金額及日期以及廠商名稱、承辦有關人員印章、查驗戳記，其中相互勾稽，缺一不可，機、汽車完稅照免貼查驗證，使用人如持憑證往公路監理單位請領行車執照，因監理單位均有遺失函件送達，極易察覺，依上情形推斷，流落市面，並不發生多大影響」。（見附件六)
（二）據財政部稱：「所遺失之完稅照如廠商名稱欄下未先加蓋廠商名稱，則任何國內貨物稅廠商撿獲後，均可自行填寫，矇混已經繳納貨物稅，形成逃漏稅。所遺失之完稅照，其廠商名稱欄下縱已先加蓋貨物稅廠商之名稱，亦難謂無被冒用逃稅之可能，如違章車輛（贓車、拼裝車等）仍可一面冒用領取行車執照，一面逃避稅負，滋生弊端（見附件五)

丙、案情分析

一、查貨物稅稽征規則第一二七條之一規定：查帳征稅廠商出廠之完稅或直接外銷貨物，應按出廠數量，逐批填用「出廠證」。同規則第一〇三條之四又規定汽車、機車、牽引車、拖車、以及各機動車輛之底盤及車身，以輛為計算單位，每輛填發完稅照一張，應於完稅照內詳註廠牌、年份、引擎、號碼、打造車身日期等，但得免填指運地點及有效期間，並免貼查驗證。六十二年功0社股份有限公司獲准實施查帳征稅之始，桃園縣稅捐稽征處於藍色完稅照上加蓋「查帳征稅代用」戳記後，交由功0社股份有限公司預領備用。揆諸上開「查帳征稅廠商應按貨物出廠量逐批填用出廠證」及「汽、機車免貼查驗證」之法義，其所「代用」者，自為「出廠證」，而非「查驗證」，此觀臺灣省政府財政廳及財政部處理「查帳征稅代用」案經過，可資證明。臺灣省政府財政廳六十年二月三十日以財稅四字第〇三〇一四號令各縣稅捐處曾謂「查帳征稅廠商所需之繳款書，出廠證，分（改）運證，未印妥前，暫以現用之繳款書，完稅照，分（改）運照，加蓋『查帳征稅代用』戳記後，先行借用」，其中所謂先行借用，並未包括「查驗證」在內。（見附件七）又六十四年一月廿三日財政部以臺財稅字第三〇五七九號函臺灣省稅務局印發「貨物稅查帳征稅廠商完稅貨物出廠證」，而臺灣省稅務局將是項照證印妥，其以64.05.07 稅四字第二二六三四號函各縣稅捐稽征處訂六十四年五月廿一日起開始使用，函中並說明「各處原領以完稅照加蓋『代用出廠證』戳記代用之『出廠證』，如尚有餘存未用者，應儘先繼續使用，俟用畢後再行使用新證。編造月報表時，應按新舊證分別列明，其領用及結存張數並應排列於『完稅照』之後，以利稽核」。其中更明白指出原所代用者為「出廠證」（見附件八）。且再查閱目前使用之「貨物稅查帳廠商完稅貨物出廠證」，其內容除僅增加填發廠商存查一聯外，其餘與原各縣稅捐稽征處蓋以「查帳征稅代用」之完稅照完全相同（見附件九）。凡此可見六十三年十月二日「功0社股份有限公司向桃園稅捐稽征處所領用之空白完稅照加蓋「查帳征稅代用」，其所代用者係「出廠證」而非所謂一般「查驗證」，此其一。

二、貨物稅所應用之照證有完稅照、查驗證、免稅照、出廠證、

及分（改）運證等，均由省級主管機關統籌印製，編列字軌，免費發給使用，然在領用手續方面，對於「查驗證」一項，貨物稅稽征規則第一二五條，及貨物稅查帳征稅補充注意事項第四項等有關條文中獨有特別規定，必須出具切結「負責保管使用，如有短少，除立即報請治安機關追查處理外，願按發生時該項查驗證應貼貨件之最高稅額賠繳稅款，並於棄先訴抗辯權」（見附件十），而對其他各種照證，則並無具結領用類似之規定。六十二年功0社股份有限公司獲准實施查帳征稅，每月按旬向桃園稅捐稽征處領用加蓋「查帳征稅代用」空白完稅照，據桃園稅捐稽征處查復，均未出具切結（見附件十一）此益足證明六十三年十月二日，「其向桃園稅捐稽征處所領取之空白完稅照並無『查驗證』性質」。至嗣後臺灣省稅務局於六十四年五月印妥「貨物稅查帳征稅廠商貨物出廠證」，分發各縣稅捐處使用，雖規定廠商必須具結領用，然究乏法令之依據，此其二。

三、就「查驗證」與「出廠證」之性質而言，「查驗證」為完稅貨物之憑證，具有完稅之效力，而「出廠證」僅為准許出廠之證明，並無完稅之效力。再就「查驗證」與「完稅照」之性質而言，亦有不同，「完稅照」僅為完稅貨物之憑證，而「查驗證」則為完稅貨物之查驗憑證，兩者雖同具有完稅證明之效力，然「查驗證」有類似「有價證券」之性質，此為完稅照所未及者，蓋「查驗證」若不慎遺失，拾得人即可用以黏貼於同類貨物之上而發生完稅證明之效力。而「完稅照」則不然，空白完稅照若不慎遺失，據桃園縣稅捐稽征處稱「完稅照各相當欄必須填記查驗證字軌起訖號碼、張數、繳款書字號、繳款金額及日期、以及廠商名稱、承辦有關人員印章、查驗戳記，其中相互勾稽缺一不可，機、汽車完稅照雖免貼查驗證，但使用人如持憑證往公路監理單位請領行車執照，因遺失廠商已先向有關機關報案，並刊登報張作廢啟事，各監理單位均有遺失函件送達，極易察覺，依上情推斷，流落市面，並不發生多大影響」。功0社股份有限公司預領之空白完稅照，雖未加蓋廠商名稱，據財政部稱：「任何國內貨物稅廠商撿獲後，均可自行填寫，矇混已經繳納貨物稅形成逃漏稅」，然查該項空白完稅照雖未加蓋廠商名稱（已由臺灣省稅務局以64.03.20稅一字第〇一八八六號函糾正–見附件十二），但仍蓋有桃園縣稅捐稽征處官章，其使用範圍已縮小至桃園縣轄區內，且桃園縣轄區查帳征稅廠商共九家。其中產製汽、

機車者僅福特六和汽車股份有限公司及功0社股份有限公司二家（見附件十三)，而其他廠商貨物，因無免貼「查驗證」之規定，即令拾獲，亦無用以頂換逃稅之慮。何況空白完稅照漏蓋廠商名稱，其責任依法應屬桃園稅捐稽征處，姑無論是否因此而形成逃漏稅，要不能以此作為補征功0社股份有限公司貨物稅之理由。又財政部謂「所遺失之完稅照，其廠商名稱欄下縱已先加蓋貨物稅廠商之名稱，亦難謂無被冒用逃稅之可能」，但本案發生後，桃園稅捐稽征處曾分函全省各縣市警察局查照，如有發現請隨時函復，結果並無任何縣市發現有利用逃稅之情事（見附件十四）。由此可見「查驗證」之性質既與其他各種照證迥然不同，而功0社股份有限公司所遺失之空白完稅照，事實上亦並未滋生任何弊端，此其三。

四、「查驗證」因有類似「有價證券」之性質，故除其預領備用，必須廠商具結外，同時對於其遺失更有嚴格處分，貨物稅稽征規則第一二八條明文規定「預領之查驗證，應妥慎保管，如有損燬、遺落或盜失時，不論任何理由，均應按該項查驗證應貼貨件之稅價計價補稅結案，不得申請註銷或補發」，非但如此，即以駐廠稅務員而言，亦不例外，在臺灣省貨物稅駐廠稅務員工作須知第十九項中，同樣規定「各項照證，應妥為保管，隨時檢查清點，倘有遺失應即呈報登報聲明作廢，並通報各縣市注意協查，如屬遺失「查驗證」，並應按遺失當時各該「查驗證」適貼之貨物最高完稅額照價賠償，其過失部份，並應另行行議處」以上所謂遺失補稅之規定，均係僅指「查驗證」一項而言，對於他各種照證，不但未予包括在內，且對廠商於短少「出廠證」，「分（改)運證」或「臨時運單」時，貨物稅稽征規則第一二五條並規定「應即將所短少憑證之種類、字軌、號碼，登報三天，聲明作廢，並檢附報紙二份，報請所在地稽征機關備查」，由此可見遺失「查驗證」與遺失其他各種照證，在處理方式，裁然不同，此其四。

丁、調查意見

一、根據以上分析「查驗證」為與「完稅照」「出廠證」等截然不同之照證，因其具有「有價證券」之性質，若不慎遺失，拾得人可用以黏貼於同類貨物之上，而發生完稅證明之效力，故除其

預領備用必須具結外，其在遺失處理方面，尤極嚴格，就廠商而言，及有貨物稅稽征規則第一二八條之規定，就駐廠稅務員而言，亦有臺灣省貨物稅駐廠稅務員工作須知第十九條之規定，均須按該項查驗證應貼貨件之稅價計補稅款結案，該等條文，語意明確，絕無「不明確之法律概念」存在，而得由行政官署「自由裁量」。至其他照證因未具「有價證券」之性質，非但無「具結領用」及「遺失補稅」等類似之規定，且對廠商於短少「出廠證」、「分（改）運證」或「臨時運單」時，貨物稅稽征規則第一二五條並明文規定「應即將短少憑證之種類、字軌、號碼，登報三天，聲明作廢，並檢附報紙二份，報請所在地稽征機關備查」。陳訴人功0土股份有限公司所遺失者為蓋有「查帳征稅代用」之空白「完稅照」，遺失空白完稅照究應如何處理，貨物稅稽征規則等有關法規中，雖無明文規定，惟觀諸貨物稅稽征規則第一二七條之一「查帳征稅廠商應按貨物出廠證」，及同規則第一〇三條之四「汽、機車免貼查驗證」之法義，以及財政部、臺灣省稅務局處理「查帳征稅代用」案經過情形，其所代用者既為「出廠證」，同時其遺失又未滋生任何流弊，因此稅捐稽征機關如須「比照」遺失「出廠證」處理，乃財政部對於貨物稅稽征規則之精神，未加詳察，僅以機車免貼查驗證，其完稅照或出廠證即具有查驗證之性質，遽行處分功0社股份有限公司應按查驗證應貼貨件之稅價計補稅款一、〇三三、三二〇元，實不無商酌餘地。

二、憲法第十九條規定「人民有依法律納稅之義務」，而「行政機關之處分，除在職權範圍以內，依法得以自由裁量者外，必須有法律之依據」，行政法院二十二年判字第一號並著有判例。又依大法官會議釋字第一三七號解釋「法官審判案件時，對於各機關就其職掌所作用有關法規釋示之行政命令，固未可逕行排斥而不用，但仍得依據法律，表示其合法適當之見解」。然查行政法院受理本案，對財政部所為之釋示，竟未作實質上之審判，略以「查財政部為財政部為財稅主管機關，就其主管業務有關財稅法令所為之解釋，自有其拘束力，被告機關據以補征原告之貨物稅，難謂有違」，而將陳訴人功0社股份有限公司之訴予以駁回判決確定，自亦難使人折服。

三、本案因涉及法令之解釋問題，究竟財政部對功0社股份有公

司遺失空白完稅照二百張，處分其應按遺失查驗證補繳稅款一、〇三三、三二〇元，是否允當，擬請由院抄附調查報告，函請行政院切實研究辦理見復。

總上所述，當否謹檢同有關資料，報請核奪 此上

余院長

附原訴狀及有關調查資料

監察委員 李 存 敬