臺中高等行政法院判決

110年度訴字第233號

110年12月1日辯論終結

原　　告　賴雪惠即大榔頭皮鞋

訴訟代理人　王日春會計師

被　　告　財政部中區國稅局

代　表　人　吳蓮英

訴訟代理人　盧采聆

上列當事人間因請求退還罰鍰事件，原告不服財政部中華民國110年9月1日台財法字第11013929720號訴願決定，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

一、爭訟概要：

被告財政部中區國稅局依據檢舉及查得資料，認為原告賴雪慧即大榔頭皮鞋於民國96年1月至98年6月及99年3月至99年4月間銷售貨物或勞務銷售額，計新臺幣（下同）3,878萬9,243元，未依規定開立統一發票及報繳營業稅，核定補徵營業稅193萬9,462元，被告乃依加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第51條第1項第3款及稅捐稽徵法第44條規定，擇一從重，按所漏稅額193萬9,462元，處1.5倍罰鍰290萬9,193元。嗣原告於101及102年就同一事實申請更正重核，經被告審核結果，分別註銷稅款26萬2,571元及15萬7,351元，註銷罰鍰62萬9,879元，更正核定補徵營業稅151萬9,543元

及罰鍰227萬9,314元（下稱原裁罰處分）。原告仍不服，再次提起訴願，訴願繫屬中，被告以103年12月25日中區國稅臺中銷售字第1030162968號函，否准其申請。原告不服，認為對上揭罰鍰227萬9,314元部分，認應改處0.5倍罰鍰75萬9,771元，並應加計利息退還溢繳罰鍰151萬9,543元，經提起訴願駁回後，遂向本院提起行政訴訟，嗣經本院104年度訴字第216號判決駁回原告之訴，原告又提起上訴，經最高行政法院105年度裁字第115號裁定駁回上訴確定。原告復於110年3月10日向被告申請加計利息退還溢繳罰鍰，經被告以110年5月17日中區國稅臺中銷售字第1100154643號函（下稱原處分函），否准其申請。原告不服，提起訴願，並經財政部110年9月1日台財法字第11013929720號（案號：第11000472號）駁回，遂提起本件訴訟。

二、原告主張與聲明：

(一)按最高行政法院105年7月份第1次庭長及法官聯席會議決議略以：認定事實錯誤者得依稅捐稽徵法第28條第2項請求退稅。類似見解亦可參照最高行政法院107年度裁字第816號確定裁定、鈞院108年度再字第14號裁定。次按行為時財政部102年9月12日台財稅字第10200629440號令修正稅務違章案件罰鍰金額或倍數參考表營業稅法第51條但書略以：未繳納營業稅者，於裁罰處分前已補繳稅款者，處0.5倍之罰鍰。復按行政程序法第36條規定之意旨，機關應就有利不利事項依職權調查。

(二)原告駁斥被告所屬臺中分局自始刻意掩飾、隱瞞，扭曲事實經過，有違行政訴訟法第135條第1項前段故意隱匿證據，及違反行為時財政部102年9月12日台財稅字第10200629440令頒：「愛心辦稅」宗旨。呈由中區國營業稅稽徵（含退稅）主管第四科以110年6月21中區國稅四字第1100005650號函訴願答辯書誤導財政部110年9月1日台財法字第11013929720號訴願決定，應不足採。申言之，窺查被告110年10月8日中區國稅法一字第1100009298號函行政訴訟答辯狀內容共13頁

中，前半段第1頁至第8頁上段，諒係尊重本件被告所屬營業稅稽徵（含退稅）權責臺中分局及業務主管第四科自始刻意掩飾、隱瞞原查有「事實認定錯誤」。亦即，誤認原告自96年1月至99年4月期間漏報銷售額3,878萬9,243元，為免逾核課期間，同時核定補徵營業稅本稅193萬9,465元，並處1.5倍罰鍰290萬9,193元。並對最高行政法院105年7月份第1次庭長法官聯席會議及財政部102年9月12日台財稅字第10200629440號令頒修正稅務違章減免營業稅裁罰0.5倍優惠標準但書要件，均視若無睹。

(三)本件因遭訴外人原告僱用人員陳榛渝未付勞工遣散費糾紛檢舉原告及配偶在台中逢甲商圈經營之大榔頭皮鞋、巧匠、臭皮匠有短漏報銷售額，案經被告所屬臺中分局於99年7月19日中區國稅中市三字第0990032751號函及98年7月19日中區國稅中市三字第0990032752號函、100年10月25日中區國稅臺中三字第1000039022號函依據賴雪惠個人合作金庫銀行帳號：1726766213442號推估核定96年1月至99年4月短漏報銷售額補徵營業稅本稅193萬9,456元違反營業稅法第44條規定，並唯恐逾核課期間，同時開出違章案件罰鍰繳款書金額290萬9,193元。申言之，雖經原告於100年10月25日以中區國稅臺中三字第1000039022號函錯誤核定漏報銷售額3,878萬9,243元，補徵本稅193萬9,465元，並於限繳期間30日內依稅捐稽徵法第35規定檢附錯誤核定補徵本稅193萬9,465元繳款書及裁處1.5倍罰鍰290萬9,193元繳款書申請復查。但依稅捐稽徵法第39條第1項但書及第52條之2後段規定。惟嗣因原告與配偶陳裕芳因本件離婚，為急於分產並免因行救拖延冗長時日，失去部分不動產變現機會，爰經蔡德芳會計師洽請前課長王志益及前任分局長陳淑鳳以101年7月17日中區國稅臺中三字第1010027620號函同意撤回大榔頭皮鞋復查申請，並在原稅單即錯誤補徵營業稅本稅193萬9,465元繳款書原訂繳納期限101年2月10日止後註明：因撤回復查，展延繳納期限自101年11月21日起至101年11月30日止；及原錯誤核

定裁處1.5倍罰鍰290萬9,193元繳款書，原訂繳納期間101年3月11日至101年3月20日，亦註明：因撤回復查，展延自101年9月11日至101年9月20日止。

(四)使原告得依稅捐稽徵法第17條明定，納稅義務人如發現納稅通知書有記載、計算錯誤或重複時，於規定繳納期間內於101年8月16日得申請依行為時稅捐稽徵法第11條之3及同法第17條規定進行查對更正程序。

1.蓋撤回復查，依稽捐稽徵法第17查對更正重核，其申請核准要件，應在規定繳納期間內始得為之。

2.故本件撤回復查，在原稅單展延繳納期限內申請改依稽捐稽徵法第17進行查對更正程序，乃未核課確定案件，同一事件之延伸。

3.亦有歷次更裁證物及核准退稅一覽表及原告101年9月3日申請書（二）列舉97年4月至99年3月巧匠（A）大榔頭（B）臭皮匠（C）原計算漏稅額資料及原告於各該期間已申報401表應予扣除金額。

4.由前任分局長陳淑鳳以101年9月3日中區國稅臺中三字第1010024936號函飭填復檢送96至99年間，帳號17267662134 42匯入日期及金額屬何商號營業收入，若非屬營業收入者，請加附證明文件供核。

5.直至103年4月11日被告103年度財營業更字第49101000069號裁處書略以，重核縮減核定漏報銷售額為151萬9,543【30,390,850元×稅率5%＝1,519,543】，全案始告確定之事實為真實。

(1)按一般查對更正程序結果，應重開稅單，改訂繳納期限。

(2)按稅捐稽徵法第50條之2意旨，倘若原告照被告103年4月11日依稅捐稽徵法第17條規定查對更正程序結果縮減核定漏報銷售額3,039萬850元，重開稅單（即變更核定補徵本稅151萬9,543元繳款書），原告在改訂繳納期限自103年4月21日起至103年4月30日前已補繳稅款者，自應符合行為時財政部102年9月12日台財稅字第10200629440號令修正營業稅法第5

1條規定部分二但書改處0.5倍罰鍰75萬9,772元【1,519,543元x0.5倍＝759,772】之減免優惠條件。

(3)但本件原告夫妻因本件已離婚，急於塗銷部分不動產已遭被告依稅捐稽徵法第24租稅保全禁止處分登記，以利變現分產。爰在被告所屬臺中分局101年7月17日中區國稅臺中三字第1010027620號函同意撤回大榔頭皮鞋復查申請，並本於職權就原發稅單限101年2月10日前應繳錯誤核定補徵營業稅本稅193萬9,465元稅單，展延繳納期限自101年11月21日起至101年11月30日止。換言之，自應視同原告自始未依稅捐稽徵法第35條復查申請，而於101年8月16日正式委任蔡德芳會計師在原錯誤核定應補徵營業稅本稅193萬9,465元稅單准予展延限繳期限101年11月30日前，即主動於101年11月13日將錯誤核定之本稅193萬9,465元及處1.5倍罰鍰290萬9,193元共484萬8,658元全部繳單，並改依稅捐稽徵法第17條規定進行查對更正程序。

(4)此因被告所屬臺中分局101年7月17日中區國稅臺中三字第1010027620號函同意撤回大榔頭皮鞋復查申請，並在原稅單展延繳納期限自101年11月21日起至101年11月30日止，且原告因前項需要，主動提前於101年11月13日將原錯誤核定本稅193萬9,465元及處1.5倍罰鍰290萬9,193元共484萬8,658元全部繳畢。直到至被告103年4月11日103年度財營業更字第4910100069號裁處書確定變更縮減：漏報銷售額為3,039萬850元，及更裁核定補徵本稅為151萬9,543元事實為真實時。因原告已主動提前於兩年前101年11月13日將原錯誤核定補徵本稅193萬9,465元及處1.5倍罰鍰290萬9,193元共484萬8,658元全部繳畢。此時，既有前款依稅捐稽徵法第17錯誤查對更正之事實及提前兩年溢繳稅款之事實為真實，並參照稅捐稽徵法第50條之2規定，亦即應至更裁縮減核定本稅151萬9,543元確定後，始依法或減免標準裁處罰鍰之特別程序規定。但被告所屬臺中分局查對更正結果簽報103年4月11日更裁時，漏未將申請人因夫妻已離婚急於分產，爰就原錯誤核

定稅單共484萬8,658元預先於兩年前101年11月13日全部繳畢電腦檔徵收記錄之事實陳報罰鍰審議小組得適用0.5倍優惠款罰標準一併更裁，即有稅捐稽徵法第28條第2項適用法令錯誤或可歸責於政府機關之錯誤者至臻明確。

(五)但被告110年6月21日中區國稅四字第1100005650號答辯及財政部訴願決定（案號：第11000472號）竟然扭曲事實經過謂：

1.如前述，原告對101年度財營業字第49101000069號裁處書申請復查，嗣於101年5月30日撤回復查之申請，全案已告確定。

2.指摘原告未於原錯誤核定漏報銷售額3,878萬9,243元，應補徵營業本稅193萬9,465元，原限繳日期自101年2月1日至101年2月10日止前繳納。即無從新從優適用行為時財政部102.9.12台財稅字第10200629440號令修正營業稅法第51條部分二，改處0.5倍裁罰優惠標準。且同一事由，原告在最高行政法院105年7月份第1次庭長法官聯席會議決議前，原告曾於103年12月25日申經臺中分局以103.12.25中區國稅臺中銷售字第1030162968號函否准後，接連經訴願、訴訟，案經鈞院以104年9月30日104年度訴字第216號判決駁回；原告不服，提起上訴，終經最高行政法院105年1月21日105年度裁字第115號裁定上訴駁回，全案已告確定。原告猶不服，多次提起再審之訴，分別經鈞院105年7月7日105年度再字第6號判決、最高行政法院105年10月6日105年度裁字第1279號裁定、106年4月20日106年度裁字第581號裁定及106年8月24日106年度裁字第1611號裁定，一一駁回其再審之聲請云云。

(六)訴願答辯書刻意呈由業務主管第四科以被告110年6月21日中區國稅四字第1100005650號函答辯誤導財政部110年9月1日台財法字第11013929720號訴願決定竟然扭曲事實經過，徒增紛擾：

1.如前述，原告對補稅處分與罰鍰處分申請復查，嗣於101年5

月30日撤回復查之申請而告確定。並無部頒稅務違章案件裁罰優惠0.5倍標準之適用。

2.嗣原告於101及102年就同一事實申請更正重核結果，且如前述，更正核定補徵營業稅151萬9,543元及罰鍰227萬9,314元。

3.原告仍表不服，再次申請改處0.5倍罰鍰，且如前述，經鈞院104年度訴字第216號判決原告之訴駁回確定

(七)如前述，被告所屬機關對最高行政法院105年7月第1次庭長法官聯席決議視為具文：

1.案經3個月以109年11月23日中區國稅臺中銷售字第1090160892號書函依行政程序法第173條第2款：「人民陳情案件，有違一事不再理原則，得不予受理。」規定駁回。

2.企圖誤導訴願決定及高等行政法院依行政訴訟法第107條第1項第10款規定，認被告臺中分局109年11月23日否准書函僅屬觀念通知並非行政程序法第92條所稱之行政處分，原告對其提起訴願、訴訟程序不合，而遽予駁回原告之訴。違反部頒愛心辦稅旨在鼓勵誠實報繳稅款，且但書規定裁罰處分核定前，已補繳稅款者，改處0.5倍罰鍰之優惠條件。

3.故原告為免掉入陷阱，並減少訟源，避免浪費冗長訴願、訴訟時間和徵納雙方及司法資源人力物力，但耗費8個月時間，下情無法上達，遂透過納保官及安全室機制，於疫情升溫自110年5月15日起3級管制期間，用電話請求總局黃主任秘書主持公道，黃主秘於110年6月5日特邀集法務一科簡科長及兼納保官張稽核討論結果認為雖然臺中分局遽予不受理駁回應有錯誤，但既已再以110年5月17日中區國稅臺中銷售字第1100154643號函否准。為維納稅義務人合法權益，程序上應迅逕提訴願為宜。

4.至於被告答辯謂：原告猶不服，多次提起再審之訴，且如前述均經最高行政法院及本院一一駁回其再審聲請云云，原告不詳，亦與本次按最高行105年度7月份第1次庭長法官聯席

會議決議依稅捐稽徵法第28條申請退還溢繳罰鍰157萬9,543元無關，不予爭論。

(八)參照鈞院108年度再字第14號裁定及最高行政法院107年度裁字第816號確定裁定，依最高行政法院105年7月份第1次庭長法官聯席會議決議之最新法律統一見解，取代97年12月份第3次庭長法官聯席會議決議（二）之援用後，應有中央法規標準法第18條從新從優之適用。

(九)與鈞院104年度訴字第216號確定裁定引述最高行104年度判字第324號判決意旨：行政程序法第117條第1項規定乃行政機關得對於已逾救濟期間之違法行政處分予為一部撤銷者，其未撤銷部分仍具行訟法第213條行式確定力之情形，應適用最高行95年12月份第三次庭長法官聯席會議決議（二）各機關應受其拘束之前法律見解有別。

(十)本件非依稅捐稽徵法第35條復查，或按行政程序法第117條或第128條程序重開。係被告臺中分局於101年7月17日以中區國稅臺中三字第1010027620號函同意撤回原告復查申請，原為免逾課核期間同時核定96年1月至99年4月營業稅及罰鍰事件漏報銷售額3,878萬9,243元；就原事實認定錯誤補徵營業稅本稅193萬9,465元稅單展延繳納期限自101年11月21日至101年11月30日止，使原告得改依稅捐稽徵法第17條進行查對更正程序。

(十一)參照臺北高等行政法院106年度訴字第418號裁定及最高行政法院106年度裁字第2066號略以，按行政訴訟法第5條第1項、第2項規定之課予義務訴訟制度，旨在對於人民依法向行政機關申請應為行政處分或特定內容行政處分而未獲准許之案件提供救濟之管道，其著重者，係在於人民就其依法申請案件最終是否能獲准許，以達到權利保護之功能。復按最高行政法院105年度判字第700號判決意旨略以，課予義務訴訟時，除聲明請求命被告作成行政處分或特定內容之行政處分外，另附帶聲明請求將其所認之否准

處分或訴願決定撤銷，其乃附屬於課予義務訴訟之聲明，並非獨立之撤銷訴訟。

(十二)參照鈞院108年再字第14號裁定、最高行政法院107年度裁字第816號確定裁定、最高行政法院105年7月份第1次庭長法官聯席會議決議最新法律統一見解以取代97年12月份第3次庭長法官聯席會議決議（二）之援用後，即本件倘若縱經依法提起課予義務訴訟，本件課予義務訴訟應無行政訴訟法第213條及第107條第1項第9款規定之適用，亦無最高行政法院97年12月份第3次庭長法官聯席會議（二）決議之援用。

(十三)被告所屬臺中分局遽以109年11月23日中區國稅臺中銷售字第1090160892號書函指摘原告於103年同一事由對被告103年4月11日查對重核更正結果補徵本稅為151萬9,543元部分不再異議，惟對前開所漏稅款仍裁處1.5倍罰鍰227萬9,314元主張應改處0.5倍之罰鍰75萬9,771元並加計利息退還溢繳罰鍰151萬9,543元。案經被告以103年12月25日中區國稅臺中銷售字第1030162968號函否准，原告循序訴願、訴訟標的，已為鈞院104年度訴字第216號判決原告之訴駁回確定判決效力所及云云。以原告109年8月14日退稅申請書及同年10月27日退稅申請補充理由，就已確定之法律關係再事爭執，有違行政程序法第173條第2款一事不再理原則，且無事實認定錯誤情事為由，不予受理。但查，當時未有最高行政法院105年7月份第1次庭長法官聯席會議決議之最新法律統一見解，且不知最高行政法院107年度裁字第816號確定裁定及鈞院108年度再字第14號裁定可資參考，據理力爭。

(十四)訴之聲明：

1.依財政部110年9月1日台財法字第11013929720號訴願決定及被告所屬臺中分局110年5月17日中區國稅臺中銷售字第1100154643號否准函均撤銷。

2.被告應按最高行政法院105年7月份第1次庭長法官聯席會議決議（最新法律統一見解）依稅捐稽徵法第28條第2項規定退還溢繳罰鍰151萬9,543元，並依同條第3項規定按日加計利息一併退還，不以5年為限。

三、被告答辯與聲明：

(一)本件原告依稅捐稽徵法第28條第2、3項規定申請退還溢付營業稅罰鍰，系爭事項業經鈞院104年度訴字第216號判決確定，為判決效力所及，原告就已確定之法律關係再事爭執，有違一事不再理原則，茲分述如下：

1.參諸前揭最高行政法院72年判字第336號判例所揭意旨，法院尚且不得為反於確定判決意旨之裁判，則行政機關不得為反於確定判決意旨之行政處分，自屬當然。是被告作成110年5月17日函處分，應受行政法院判決之拘束。

2.原告訴稱被告作成原裁罰處分之後，始於101年11月13日繳納補徵之營業稅稅額，但因被告臺中分局其後已更正原核定之補徵營業稅額為151萬9,543元及罰鍰金額227萬9,314元，依程序從新原則，應認原告係在裁罰處分核定前已補繳稅款，且屬1年內經第1次查獲之情形，應按所漏稅額0.5倍裁罰，則被告原按漏稅額1.5倍繳交罰鍰，即構成錯誤溢繳之情形云云。原告上開主張業經鈞院審理並以104年度訴字第216號判決認為並不可採。

(二)至原告訴稱本件參照鈞院108年度再字第14號裁定及最高行政法院107年度裁字第816號裁定，依最高行政法院105年7月份第1次庭長法官聯席會議決議之意旨，本件倘若縱經依法提起課予義務訴訟，亦已應無行政訴訟法第213條及第107條第1項第9款規定之適用一節，查鈞院108年度再字第14號裁定係引述聲請再審意旨，而認定應歸由最高行政法院管轄，依職權移送最高行政法院審理，另最高行政法院107年度裁字第816號裁定係認原審未依行政訴訟法第125條第3項規定行使闡明權而將原裁定廢棄，發回原審查明，且本件亦無事實認定錯誤之情形，是原告以上開裁定認定本件無行政訴訟

法第213條及第107條第1項第9款規定之適用，顯屬誤解。

(三)訴之聲明：

1.駁回原告之訴。

2.訴訟費用由原告負擔。

四、爭點：

(一)被告以原裁罰處分對原告裁處漏稅額1.5倍罰鍰，是否合法？

(二)原告依修正前稅捐稽徵法第28條第2、3項規定，請求退還原裁罰處分之罰鍰及利息，被告以原處分否准，是否適法？

五、本院的判斷：

(一)前提事實：

如爭訟概要欄所述之事實，有被告101年度財營業字第49101000069號、103財營業更字第49101000069號裁處書、被告103年3月4日中區國稅臺中銷售字第1030152946號函、109年11月23日中區國稅臺中銷售字第1090160892號函、原處分函各1份、退稅管理系統檔案畫面5份、送達證書2份（見原處分卷第1、2-1、2-2、3、7至9、21至24、52頁）在卷可查。

(二)應適用的法令：

1.修正前稅捐稽徵法第28條第2、3項規定：「（第2項）納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起二年內查明退還，其退還之稅款不以五年內溢繳者為限。（第3項）前二項溢繳之稅款，納稅義務人以現金繳納者，應自其繳納該項稅款之日起，至填發收入退還書或國庫支票之日止，按溢繳之稅額，依繳納稅款之日郵政儲金一年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併退還。」

2.修正前稅捐稽徵法第44條規定：「（第1項）營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與，應自他人取得憑證而未取得，或應保存憑證而未保存者，應就其未給與憑證、未取得憑證或未保存憑證，經查明認定之總額，處百分之五罰鍰。

但營利事業取得非實際交易對象所開立之憑證，如經查明確有進貨事實及該項憑證確由實際銷貨之營利事業所交付，且實際銷貨之營利事業已依法處罰者，免予處罰。（第2項）前項處罰金額最高不得超過新臺幣一百萬元。」

3. 營業稅法第51條第1項規定：「納稅義務人，有下列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處五倍以下罰鍰，並得停止其營業：一、未依規定申請營業登記而營業者。二、逾規定期限三十日未申報銷售額或統一發票明細表，亦未按應納稅額繳納營業稅者。三、短報或漏報銷售額者。四、申請註銷登記後，或經主管稽徵機關依本法規定停止其營業後，仍繼續營業者。五、虛報進項稅額者。六、逾規定期限三十日未依第三十六條第一項規定繳納營業稅。七、其他有漏稅事實者。」

4. 財政部100年2月12日臺財稅字第10004502381號令修正發布之現行稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表關於營業稅法第51條部分規定：「三、短報或漏報銷售額者。……二、銷貨時未依法開立發票，且於申報當期銷售額時亦未列入申報。……按所漏稅額處1.5倍罰鍰。但於裁罰處分核定前已補繳稅款者，處1倍之罰鍰；其屬下列違章情事者，減輕處罰如下：一、1年內經第1次查獲者，處0.5倍之罰鍰。」

(三)被告以原裁罰處分對原告裁處漏稅額1.5倍罰鍰，並無不法：

1. 按「違法行政處分於法定救濟期間經過後，原處分機關得依職權為全部或一部之撤銷；其上級機關，亦得為之。」固為行政程序法第117條第1項本文所明定，但此規定乃賦予行政機關得對於已逾救濟期間之違法行政處分予以撤銷，俾符合依法行政原則之權源依據，故原處分機關對於經過救濟期間之行政處分為一部撤銷者，其未撤銷部分仍具形式確定力（最高行政法院104年度判字第324號判決意旨參照）。準此以論，稅捐稽徵機關在核課期間內發單開徵，嗣重新發單更正稅額並改訂限繳日期，係就原核定應納稅額為一部撤銷之

性質，並非將原核定全部撤銷，而另為新處分（財政部85年5月24日臺財稅字第850204330號函釋意旨參照）。是以上引稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表就營業稅法第51條第3款之稅務違章情形所訂定裁罰標準，其但書乃規定「於裁罰處分『核定前』已補繳稅款」而非「於裁罰處分「核定確定前』已補繳稅款」，則納稅義務人於裁罰後始繳清稅款，即不符合該但書規定之情形，要不受稅捐稽徵機關事後就原核定為一部撤銷而影響（最高行政法院101年度判字第601號判決參照）。

2.本件被告係於101年2月24日作成原裁罰處分，而原告則於101年11月13日繳清本稅及罰鍰，其後被告再於103年4月11日作成更正處分為將原核定之補徵稅額及罰鍰金額為一部撤銷，並非將原核定全部撤銷，另為新的核定處分，則本件原告既在原核定繳納期限後繳清稅款，縱使其符合前開裁罰標準但書規定「1年內經第1次查獲」之情形，仍不具備「於裁罰處分核定前已補繳稅款者」之要件，自不得按所漏稅額處0.5倍之罰鍰。是被告仍維持原核定按所漏稅額處1.5倍罰鍰，並無不法。

(四)原告依修正前稅捐稽徵法第28條第2、3項規定，請求退還原裁罰處分之罰鍰及利息，被告以原處分否准之，應屬適法：

被告以原裁罰處分對原告裁處漏稅額1.5倍罰鍰，並無不法，已如本院認定及說明如上，故原裁罰處分自無「適用法令錯誤」、「計算錯誤」或「其他可歸責於政府機關之錯誤」可言，是原告當不得依修正前稅捐稽徵法第28條第2項規定，請求退還罰鍰，並不得依同條第3項之規定，請求退還利息。另原告所主張之最高行政法院105年7月第1次庭長法官聯席會議決議，其內容無非認為修正前稅捐稽徵法第28條第2項條文所稱之「適用法令錯誤」，尚包含「因事實認定錯誤所致適用法令錯誤」之情形，惟不論如何，本件亦無「事實認定錯誤」情形，是上揭最高行政法院決議仍不得為有利原告之認定。

(五)綜上所述，原告既於原裁罰處分作成後，始繳清本稅及罰鍰，自不符現行稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表有關營業稅法第51條「裁罰處分核定前已補繳稅款」之規定，原裁罰處分對原告裁處漏稅額1.5倍罰鍰，並無違誤，被告以原處分否准原告依修正前稅捐稽徵法第28條第2、3項所為退還罰鍰、利息之請求，認事用法均無違誤，訴願決定遞予維持，核無不合。原告訴請撤銷，並請求加計利息一併退還溢繳罰鍰，為無理由，應予駁回。

六、本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法及聲明陳述，於判決結果無影響，爰不逐一論列，附此敘明。

七、據上論結，本件原告之訴為無理由，應予駁回。

中　　華　　民　　國　　110　　年　　12　　月　　22　　日

臺中高等行政法院第三庭

審判長法　官　陳　文　燦

法　官　楊　嵎　琇

法　官　張　鶴　齡

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）；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（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

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	1.上訴人或其法定代理人具備律師資格或為教育部審定合格之大學或獨

委任律師為訴訟代理人	立學院公法學教授、副教授者。 2. 稅務行政事件，上訴人或其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　　110　　年　　12　　月　　22　　日

書記官　黃　靜　華