

臺中高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭

112年度訴字第17號

113年10月9日辯論終結

原告 鳳林堂藥品有限公司

代表人 邱惠萱

訴訟代理人 王健安 律師

黃若清 律師

被告 財政部中區國稅局

代表人 樓美鐘

訴訟代理人 黃聰能

吳季芬

林肇松

上列當事人間有關稅捐事務事件，原告不服財政部中華民國111年11月10日台財法字第11113935340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

壹、程序方面：

原告起訴時狀載訴之聲明為：(一)被告民國104年度財營業字第00000000000號、105年度財營所字第00000000000號(下合稱系爭營業稅裁罰處分)、105年度財營所字第00000000000號、105年度財營所字第00000000000號(下合稱系爭100年度營利事業所得稅裁罰處分)、106年度財營所字第00000000000號(下稱系爭101年度營利事業所得稅裁罰處分)、111年7月6日中區國稅東山銷售字第00000000000號函(下稱原處分)等處分，應依原告申請依行政程序法第128條及稅捐稽徵法第2

01 8條規定，作成撤銷系爭補稅及罰鍰處分之處分。(二)財政部1
02 11年11月10日台財法字第00000000000號訴願決定（下稱訴
03 願決定）及原處分均應撤銷。(三)被告應退還溢繳稅款合計新
04 臺幣(下同)4,879,453元予原告（見本院卷第15頁）。嗣於1
05 13年10月9日言詞辯論期日將訴之聲明更正為：(一)訴願決定
06 及原處分均撤銷。(二)被告應依原告110年11月25日之申請
07 （下稱系爭申請），准予重開行政程序，並作成撤銷系爭營
08 業稅、100年度及101年度營利事業所得稅裁罰處分暨104年1
09 1月20日營業稅違章補徵核定通知書、營業稅105年更正核定
10 單（下合稱系爭營業稅補稅處分）、105年2月26日100年度
11 營利事業所得稅結算申報更正通知書、105年5月30日100年
12 度營利事業所得稅結算申報更正通知書（下合稱系爭100年
13 度營利事業所得稅補稅處分）、105年6月14日101年度營利
14 事業所得稅結算申報更正通知書（下稱系爭101年度營利事
15 業所得稅補稅處分）之行政處分。(三)被告應依原告系爭申
16 請，作成准予發還4,879,453元，暨自110年11月25日申請書
17 送達翌日起至填發收入退款書或國庫支票之日止，依各年度
18 1月1日郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按日加計利息之
19 行政處分（見本院卷第446頁）。核其所為乃本於相同基礎
20 事實，將原為未臻妥適之訴之聲明更正使符合法定程式，於
21 法要無不合，自應予以准許。

22 貳、實體方面：

23 一、事實概要：

24 被告依通報及查得資料，以原告於100年1月至101年12月間
25 銷售貨物銷售額新臺幣（下同）65,020,330元及12,363,427
26 元，有未依規定開立統一發票報繳營業稅之違章成立，乃以
27 系爭營業稅補稅處分核定補徵營業稅額3,251,016元及618,1
28 72元，並以系爭營業稅裁罰處分處罰鍰4,837,068元及927,2
29 58元。另以原告100年度營利事業所得稅申報，經查獲漏報
30 營業收入淨額26,685,664元及2,501,773元，乃以系爭100年
31 度營業所得稅補稅處分核定補徵所得稅額362,929元及34,02

01 2元，並以系爭100年度營業所得稅裁罰處分處罰鍰290,343
02 元及17,011元。及以原告101年度營利事業所得稅申報，經
03 查獲漏報營業收入淨額48,196,320元，乃以系爭101年度營
04 業所得稅補稅處分核定補徵所得稅額655,469元，並以系爭1
05 01年度營業所得稅裁罰處分處罰鍰655,469元。上開營業
06 稅、營利事業所得稅補稅及裁罰處分因原告未申請復查而均
07 告確定。嗣原告於110年11月25日（收文日）申請依行政程序
08 法第128條規定，重開上開營業稅、營利事業所得稅補稅及
09 裁罰處分之行政程序，並依稅捐稽徵法第28條規定，請求退
10 還溢繳稅額4,879,453元，經被告以原處分否准其申請。原
11 告不服，提起訴願，經財政部以訴願決定駁回，原告仍不
12 服，遂提起本件行政訴訟。

13 二、原告起訴主張及聲明：

14 (一)主張要旨：

15 1.依行政程序法第128條規定申請程序重開：

16 (1)被告認定原告100年1月至101年12月漏報銷售貨物銷售
17 額65,020,330元及12,363,427元，係逕以時任原告公司
18 負責人劉娣箏之母羅綉莉、弟弟劉濬綸、妹妹劉宜
19 蓁、未成年子女劉婕羚之個人銀行帳戶（下稱系爭銀行
20 帳戶）交易明細所載之「收入總額」，「全數」認屬原
21 告之銷貨收入，從而認為原告逃漏之營業稅額。惟被
22 告顯未區分系爭銀行帳戶所載「收入」來源，未將非屬
23 原告銷貨收入之金額部分予以排除，導致與原告營業無
24 關而係負責人劉娣箏個人向他人借款金額，以及應退還
25 予藥局之預收貨款金額，誤認為原告銷貨收入。

26 (2)依臺北高等行政法院97年度訴字第2539號及97年訴字第
27 2851號等判決意旨，針對被告作成系爭營業稅及系爭10
28 0、101年度營利事業所得稅補稅處分所援引之系爭銀行
29 帳戶所載交易紀錄，顯屬上揭處分作成時業已存在、而
30 未經被告審認之證據。系爭銀行帳戶摘要欄「現金收
31 入」所載數額包含借貸取得款項；及摘要欄「現金支

01 出」所載數額多有原告將寄賣於藥局之商品會算後，將
02 自藥局溢收之預收貨款退還予藥局之金額，應自預收寄
03 售貨款之收入扣除而未經扣除者；及針對羅綉莉帳戶於
04 100年8月17日開立之500萬元支票復於100年8月22日將
05 該支票存回之重複計算之500萬元金額之聯邦商業銀行
06 （下稱聯邦銀行）傳票、存款憑條及支票，均屬被告於
07 上揭處分作成當時不知或未援用之證據，而針對系爭重
08 複計算之500萬元支票存入更顯均未經被告審認。

09 (3)系爭銀行帳戶其中摘要欄「現金收入」、「現金支出」
10 之金額，尚未經被告進行事實及法律上評價，顯構成行
11 政處分作成時已存在而未經審酌之「新證據」，如將依
12 法本非屬原告銷貨收入之金額加以扣除，原告自得受到
13 更有利之處分，爰依行政程序法第128條第1項第2款規
14 定申請程序重開。

15 (4)原告係於108年底諮詢稅務代理人確認相關研究資料
16 後，始知悉有行政程序法第128條之證據存在與法律適
17 用之可能。又原告前負責人劉娣箏未能針對被告調查通
18 知進行說明，乃係因100年間與涉犯詐欺刑責之前夫邱
19 肇基發生爭執糾紛，以致身心狀況崩潰且生活陷入困
20 境，實無力針對被告調查通知進行說明，原告客觀上欠
21 缺配合調查協力之期待可能性；退步言之，縱原告確有
22 違反協力義務情形，依納稅者權利保護法（下稱納保
23 法）第11條第4項、第14條第1項及最高行政法院109年
24 度判字第153號、109年度判字第64號等判決意旨，納稅
25 義務人協力義務違反必須導致調查困難時被告始得採取
26 推計課稅之方式，降低舉證責任且不得低於優勢蓋然性
27 即50%之蓋然率才是。被告於核定原告100、101年銷售
28 額時，係直接將系爭銀行帳戶入帳金額65,020,330元全
29 部加總，逕認屬原告之銷貨收入，此等核定方式，顯然
30 未排除入帳金額中非屬銷貨收入之部分，等同將舉證責
31 任倒置之不利益，由納稅義務人負擔，擅自免除被告自

01 身之職權調查及舉證責任，難謂被告已善盡課稅要件事
02 實之舉證責任，更未符合優勢蓋然性50%以上蓋然率標
03 準之舉證，系爭營業稅及系爭100、101年度營利事業所
04 得稅核課處分顯有違法瑕疵。被告已違反職權調查義務
05 及舉證責任在先，原告於本件為否認本證之證明力所提
06 出之反證，例如聲請函詢銀行及聲請傳喚訴外人紀嘉憲
07 到庭等節之調查證據，目的在推翻被告所提本證之證明
08 力，依上開最高行政法院109年度判字第153號判決意
09 旨，如使待證事實達成真偽不明時，即應由被告負擔無
10 法舉證之不利益。

11 (5)依納保法第11條第2項規定，被告應就「課稅構成要件
12 事實」及「處罰構成要件事實」負擔證明責任，擔保行
13 政處分之合法性。被告自承將系爭銀行帳戶之100、101
14 年度入帳金額總和全數直接認屬原告之銷售額，已屬違
15 反納保法第11條第2項規定及職權調查主義原則。依據
16 聯邦銀行回函，自羅綉莉帳戶所開立500萬元支票，確
17 實於100年8月22日存回羅綉莉065508007719號帳戶，是
18 該等重複計算金額應自100年度之銷貨收入扣除，系爭
19 營業稅及系爭100、101年度營利事業所得稅補稅處分顯
20 屬違法而應撤銷。

21 2.依稅捐稽徵法第28條第2項規定申請退還溢繳稅款：

22 (1)劉娣箏與他人基於個人借貸關係取得之借款，系爭營業
23 稅及系爭100、101年度營利事業所得稅核課處分未扣
24 除：

25 系爭銀行帳戶所載現金收入，大多屬於與原告營業無關
26 之前負責人劉娣箏與他人基於個人借貸關係取得之借
27 款，自非屬加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法
28 ）第32條第1項規定應開立統一發票之「銷貨收入」，此
29 等現金收入金額總計為12,985,749元（計算式：2,533,
30 620+9,780,811+671,318=12,985,749）。其中有4,700,0
31 00元之現金存入部分，即為紀嘉憲以現金借款予劉娣箏

01 個人，再由劉娣箏存入羅綉莉之帳戶，並於100年至102
02 年間均分別自羅綉莉及劉濬綸之帳戶分別提領現金返還
03 本金4,700,000元及利息113,354元予紀嘉憲，足證現金
04 存款4,813,354元之部分，確非屬營業稅法第32條第1項
05 規定應開立統一發票之「銷貨收入」，該部分之課稅及
06 處罰屬溢繳而應予退還。

07 (2)原告將商品寄賣於藥局，由藥局預付貨款，嗣後因該商
08 品未賣出由藥局退貨予原告，而原告將溢收貨款退還予
09 藥局部分之金額應扣除而未扣除：

10 A. 系爭銀行帳戶所載現金支出，係因原告與藥局約定，
11 由原告將商品置於藥局寄賣，由藥局預付貨款，藥局
12 實際銷售商品後，因藥局賣出之商品通常少於原告期
13 初寄賣之商品總數，是期末時再由原告自藥局取回未
14 售出之商品，並將自藥局取得之超出實際出售額之溢
15 收貨款，退還予藥局，此等現金支出金額總計為19,0
16 73,730元(計算式：5,259,054+2,879,323+391,301+1
17 5,000+10,529,052=19,073,730)，惟被告並未將此部
18 分金額自原告「預收貨款」如除，未扣除之差額部
19 分，自非屬原告依營業稅法第32條第1項應開立統一
20 發票之銷貨收入，而非屬營業稅課稅範圍。

21 B. 被告為調查100年、101年間相關藥局與原告間交易狀
22 況，傳喚若干藥局負責人詢問，其等答復核與原告程
23 序重開申請書所稱原告商品於藥局寄賣自家商品，首
24 先由藥局先付款項給原告，待各該期結算時，由藥局
25 退還未賣出之商品予原告，原告亦將未售出商品之溢
26 收款項退還予藥局之金額相符。

27 C. 由原告退還溢收款項予各該藥局之金額，本應自藥局
28 給付原告「預收款項(或為匯款、或為現金收入)」
29 扣除，而不應將「預收款項」全額列為原告之銷貨收
30 入，被告卻依前開計算方法粗略將系爭銀行帳戶之匯

01 入金額全數列入，致誤認銷貨收入之金額，導致核課
02 金額違誤。

03 (3)自羅綉莉帳戶所開立500萬元支票，嗣後已將該紙支票
04 存回該帳戶，重複將該金額列為收入亦應扣除：

05 A. 羅綉莉個人聯邦銀行存摺於100年8月17日開支票扣款
06 500萬元，於100年8月22日復有入帳500萬元，此為同
07 一筆500萬元之2紙支票存回羅綉莉帳戶。

08 B. 被告認定原告100、101年度銷售額，將系爭銀行帳戶
09 100、101年度「入帳金額」總和，「全數」直接認屬
10 原告之銷售額，此種「將匯入款全數認屬銷貨收入之
11 計算方式」，顯就前述100年8月17日自羅綉莉帳戶開
12 立之500萬元支票復於100年8月22日復將系爭支票存
13 回之500萬元金額，並未予以扣除，該筆500萬元既屬
14 羅綉莉帳戶所開立之支票之存回，自無關乎原告之營
15 業收入而不應列為原告之銷售額。被告就此等顯非屬
16 營業稅課稅範圍之金額應扣除而漏未扣除，違反納保
17 法第11條第1項規定之職權調查義務，錯誤計算原告
18 銷售額進而錯誤計算稅額，系爭營業稅及系爭100、1
19 01年度營利事業所得稅核課處分構成稅捐稽徵法第28
20 條第2項規定「因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算
21 錯誤而可歸責於政府機關之錯誤」而屬違法，原告依
22 法申請退還溢繳稅款，自有理由。

23 (4)按最高行政法院105年7月份第1次庭長法官聯席會議意
24 旨，被告因誤將上開金額合計32,059,479元（計算式：
25 19,073,730+12,985,749=32,059,479）全數認屬原告之
26 未申報之銷貨收入，自屬被告對原告之100年、101年
27 「銷貨收入」金額之計算方式率斷，以致事實認定錯
28 誤，因銷貨收入數額認定錯誤，必然致生營業稅額計算
29 之法令適用錯誤，使原告溢繳營業稅款1,602,974元（計
30 算式：32,059,479×0.05=1,602,974）及漏稅罰2,404,46
31 1元（計算式：1,602,974×1.5=2,404,461）；及營利事

01 業所得稅款436,009元(計算式：32,059,479×0.08×0.1
02 7=436,009)及漏稅罰436,009元(計算式：436,009×1.0=
03 436,009)，已屬「政府機關適用法令錯誤」所溢繳之稅
04 款，原告自得依稅捐稽徵法第28條第2項請求退還溢繳
05 4,879,453元稅款(計算式：1,602,974+2,404,461+43
06 6,009+436,009=4,879,453)等語。

07 (二)聲明：

- 08 1. 訴願決定及原處分均應撤銷。
- 09 2. 被告應依原告系爭申請，准予重開行政程序，並作成撤銷
10 系爭營業稅、100年度及101年度營利事業所得稅補稅處分
11 及裁罰處分之行政處分。
- 12 3. 被告應依原告系爭申請，作成准予發還4,879,453元，暨
13 自110年11月25日申請書送達翌日起至填發收入退款書或
14 國庫支票之日止，依各年度1月1日郵政儲金1年期定期儲
15 金固定利率，按日加計利息之行政處分。

16 三、被告答辯及聲明：

17 (一)答辯要旨：

- 18 1. 被告所屬東山稽徵所(下稱東山稽徵所)依據2次通報及查
19 得資料，查得原告於100年及101年間，涉有未依規定開立
20 統一發票，由數間貨運公司配送貨品及代收款項，並利用
21 前任負責人劉娣箏及系爭銀行帳戶，隱匿銷貨收入之情
22 事，經斟酌案關當事人之陳述與調查事實及證據之結果，
23 審理違章成立，並審酌一般社會常情，於排除存入金額10
24 萬元以下，或有可能非屬銷貨收入部分，核定：原告於10
25 0年及101年間，銷售貨物未依規定開立統一發票，漏報銷
26 售額65,020,330元(第1次通報後核算)及12,363,427元
27 (第2次通報後核算)，補徵營業稅3,251,016元及618,172
28 元，並裁處罰鍰4,837,068元及927,258元；原告100年度
29 營利事業所得稅結算申報，短漏報營業收入淨額26,685,6
30 64元(第1次通報後核算)及2,501,773元(第2次通報後
31 核算)，乃分別核定應補徵稅額362,929元及34,022元，

01 並處罰鍰290,343元及17,011元；原告101年度營利事業所
02 得稅結算申報，短漏報營業收入淨額48,196,320元（第1
03 次通報後核算38,334,666元，加第2次通報後核算9,861,6
04 54元），核定應補徵稅額655,469元，並處罰鍰655,469
05 元。該等案件均因原告未申請復查而告確定在案。

06 2.本件無行政程序法第128條申請程序重開規定之適用：

07 (1)行政程序法第128條係針對已發生形式確定(存續)力之
08 行政處分所設特別救濟程序，該條明文規定適用對象為
09 「於法定救濟期間經過後」之行政處分。該條規定之程
10 序重開，需符合：A.處分之相對人或利害關係人得為申
11 請人；B.須向管轄行政機關提出重新進程序之申請；
12 C.須具備行政程序法第128條第1項之各款事由；D.申請
13 人須於行政程序或救濟程序中非基於重大過失而未主張
14 此等事由；E.自法定救濟期間經過未逾3個月，其由發
15 生或知悉在後者，自發生或知悉時起算，法定救濟期間
16 經過未逾5年等要件；倘未符合上開要件之一，即不屬
17 得程序重開之案件。又行政程序法第128條第1項第2款
18 所指新證據，業經立法者增訂同條第3項，闡明係處分
19 作成前已存在或成立而未及調查斟酌，及處分作成後始
20 存在或成立之證據。惟申請人得否據此請求重開行政程
21 序，仍以足以認定原處分違法不當而從未斟酌者為限
22 (最高行政法院110年5月13日109年度上字第843號判決
23 意旨參照)。

24 (2)原告主張系爭營業稅及系爭100、101年度營利事業所得
25 稅補稅處分未扣除劉娣箏向他人借款、其退還藥局之溢
26 收貨款及羅綉莉銀行帳戶回存之500萬元支票，上開事
27 證均屬處分作成時不知或未援用之證據，及未經審酌之
28 新證據，爰申請程序重開一節：

29 A.系爭營業稅及系爭100年度營利事業所得稅補稅處分
30 及裁罰處分繳納期限屆滿日分別為104年12月10日至1
31 05年8月15日間，原告均未申請復查，該等案件分別

01 於105年1月12日至105年9月15日確定，惟原告遲至11
02 0年11月25日始申請重開程序，自法定救濟期間經過
03 後已逾5年，與行政程序法第128條第2項規定之申請
04 要件未合，核無該規定之適用。

05 B. 系爭101年度營利事業所得稅補稅處分及裁罰處分繳
06 納期限屆滿日均為106年3月25日，原告亦均未申請復
07 查，該等案件於106年4月27日確定。原告主張之事
08 證，於作成前揭補稅及裁罰處分時即已存在，表示該
09 等資料早在原告管領範圍內，且為當事人所知悉，並
10 由其保管，惟原告卻遲至110年11月25日始提出作為
11 本件申請重開行政程序之證據，除逾行政程序法第12
12 8條第2項規定之3個月時限，亦核有重大過失，自不
13 符申請程序重開之要件。

14 3. 本件無稅捐稽徵法第28條申請退還溢繳稅款規定之適用：

15 (1) 關於原告主張其將商品寄賣於藥局，取得藥局預付貨
16 款，嗣因該商品未賣出，由藥局退貨予原告，該溢收貨
17 款應予扣除一節，參據東山稽徵所函請各藥局所轄稅捐
18 稽徵機關協助調查之回報資料，多數藥局表示原告與其
19 等間之交易，係寄賣性質，付款方式主要係原告提供商
20 品後，再由原告派員至藥局收款，按銷售結果對完帳
21 後，以現金或支票交付給劉濬綸，未售出藥品則退還原
22 告等語。另觀諸原告提示之端發藥局102年7月16日談話
23 紀錄及萬壽堂藥局102年9月3日談話紀錄所載，上開藥
24 局亦均表示原告係於藥品銷售時才收款。執此，核與原
25 告主張先向藥局收取款項，俟期末取回未售出商品再退
26 還溢收貨款未合，原告主張委不足採。

27 (2) 有關原告主張羅綉莉所有聯邦銀行帳戶於110年8月17日
28 開立支票2紙計500萬元，復於同年月22日將同一筆計50
29 0萬元之2紙遠期支票存回，該部分不應列為銷售額一節
30 ，按原告提供之羅綉莉提款憑條及銀行存摺，該提款憑
31 條載明日期為100年8月17日，備註「本支」，金額為50

01 0萬元整，當日存摺同載有500萬元、註記「開本支」之
02 金額匯出紀錄，是羅綉莉帳戶於100年8月17日向聯邦銀
03 行申請開立500萬元之「本行支票」；又本行支票為銀
04 行開具以本行為付款人之即期支票，存戶申請日即為本
05 行支票之發票日。羅綉莉聯邦銀行帳戶100年8月22日存
06 入2紙聯邦銀行之本行支票計500萬元（支票號碼分別為
07 UE0357565及UE0357566，金額220萬元及280萬元），該
08 等支票記載發票日均為100年8月22日，核與100年8月17
09 日申請開立500萬元本行支票之發票日不符，顯非同一
10 筆本行支票，並無原告主張同筆支票回存一事，原告主
11 張核難採憑。

12 (3)關於原告陳稱紀嘉憲以現金470萬元借款予劉娣箏，劉
13 娣箏再存入羅綉莉之帳戶，並於100年至102年間分別自
14 羅綉莉及劉濬綸帳戶提領現金，返還本金及利息，該部
15 分應予扣除一節，經東山稽徵所查閱紀嘉憲99年至102
16 年之綜合所得稅各類所得資料清單，除102年度有其他
17 所得475元外，其餘年度均無所得，另依全國財產稅總
18 歸戶財產查詢清單，110年度紀嘉憲名下僅持有2001年
19 份之車輛1台，是其資力似不足借款予他人前後高達470
20 萬元鉅額。又原告聲稱之借款金額並非小額，消費借貸
21 之雙方依正常交易常態，就事證之保存依常理理當謹慎
22 以待，惟原告僅提示紀嘉憲填發之現金還款聲明書及借
23 還款明細各1紙，內容略嫌草率，未見雙方正式簽訂之
24 消費借貸契約，亦無其他金錢交付事證，如匯款紀錄、
25 對話紀錄等證明該消費借貸關係真實存在，原告主張難
26 謂有據。

27 (4)稅捐稽徵機關依稅捐稽徵法第30條與營業稅法規定行使
28 調查權時，當事人自得提出主張，並就所主張之內容負
29 舉證責任及盡協力義務，俾稅捐稽徵機關對當事人有利
30 不利情事加以審酌。本案經東山稽徵所多次通知提示帳
31 證及說明，並告知未依限提示將依查得資料處理，惟均

01 逾期未獲提示資料，原告核未就證據資料蒐集及詮釋負
02 協力義務。且系爭銀行帳戶均經所有人證稱銀行帳戶存
03 摺係由劉娣箏（原告涉案期間之代表人）保管或供原告
04 使用，原告數年後雖就銷貨收入數額之認定提出爭執，
05 惟其理由殊不足採，已如前述，東山稽徵所依據調查事
06 實之證據結果，依法令計算核定稅捐處分，於法並無不
07 合。基上，本件核無原告所稱依稅捐稽徵法第28條規定
08 ，因稽徵機關適用法令、認定事實、計算或其他原因之
09 錯誤，致溢繳稅款之情事，原告所訴，無足採據等語。

10 (二)聲明：駁回原告之訴。

11 四、兩造主要爭執之點為：

12 (一)本件有無符合行政程序法第128條第1項規定申請程序重開要
13 件？

14 (二)系爭營業稅及100、101年度營利事業所得稅補稅處分及裁罰
15 處分，有無因事實認定錯誤，致原告溢繳稅款之情事？

16 五、本院判斷：

17 (一)前提事實：

18 前揭事實概要所載事實，有系爭營業稅及100、101年度營利
19 事業所得稅補稅處分及裁罰處分（見原處分卷一第922至922
20 -1頁、第904至905頁、第891至891-1頁、第875至875-1頁、
21 第851頁、第838至842頁、第683至685頁）、重開行政程序
22 暨退還溢稅款申請書、原處分、訴願決定（見原處分卷一第
23 81至90頁，本院卷一第41至45頁、第48至60頁）等各項證據
24 資料（俱影本）存卷可查，堪認為真實。

25 (二)本件不符行政程序法第128條第1項規定申請程序重開要件：

26 1.按行政程序法第128條規定：「（第1項）行政處分於法定
27 救濟期間經過後，具有下列各款情形之一者，相對人或利
28 害關係人得向行政機關申請撤銷、廢止或變更之。但相對
29 人或利害關係人因重大過失而未能在行政程序或救濟程序
30 中主張其事由者，不在此限：一、具有持續效力之行政處
31 分所依據之事實事後發生有利於相對人或利害關係人之變

01 更者。二、發生新事實或發現新證據者，但以如經斟酌可
02 受較有利益之處分者為限。三、其他具有相當於行政訴訟
03 法所定再審事由且足以影響行政處分者。（第2項）前項
04 申請，應自法定救濟期間經過後3個月內為之；其事由發
05 生在後或知悉在後者，自發生或知悉時起算。但自法定救
06 濟期間經過後已逾5年者，不得申請。（第3項）第1項之
07 新證據，指處分作成前已存在或成立而未及調查斟酌，及
08 處分作成後始存在或成立之證據。」

09 2. 行政程序法第128條係針對於法定救濟期間經過後，已發
10 生形式確定力之行政處分，為保護相對人或利害關係人之
11 權利及確保行政之合法性所設之特別救濟程序，賦予行政
12 處分之相對人或利害關係人於具有該條規定之事由時，得
13 向原處分機關請求重開行政程序權利之規範。所稱法定救
14 濟期間經過後，係行政處分不能再以通常之救濟途徑，予
15 以撤銷或變更，而發生形式確定力者而言。又行政程序法
16 第128條第1項第1款所謂行政處分所根據之事實或法律關
17 係變更，指當事人所爭議者係原為合法之行政處分，於作
18 成之後，事實或法律狀況產生有利於己之改變；第2款所
19 指新事實、新證據，應係客觀上發生足以改變舊事實之新
20 事實，及足以認定原處分違法不當之從未斟酌之新證據。
21 則在進行已確定之行政處分有無違誤之實體判斷前，自應
22 先審究請求重開是否符合法定要件，如不符合重開要件，
23 即無進一步審理原處分之違法性之必要。且依行政程序法
24 第128條所為之申請，應於法定救濟期間經過後3個月內為
25 之；至該條第2項後段規定，係對於事由發生在後或知悉
26 在後者，自法定救濟期間經過後已逾5年者，不得申請之
27 期間限制（最高行政法院109年度上字第843號判決意旨參
28 照）。

29 3. 有關係爭營業稅及100年度營利事業所得稅補稅處分及裁
30 罰處分部分：

31 系爭營業稅補稅處分及裁罰處分分別於104年11月27日、

01 同年12月29日、105年2月19日及同年5月24日送達，繳納
02 期限屆滿日依序為104年12月10日、105年1月20日、同年2
03 月29日及同年6月10日，原告均未申請復查，故已分別於
04 105年1月12日、同年2月20日、同年4月1日及同年7月14日
05 確定；系爭100年度營利事業所得稅補稅處分及裁罰處分
06 分別於105年5月20日及同年7月18日送達，繳納期限屆滿
07 日依序為105年6月15日及同年8月15日，原告均未申請復
08 查，故已分別於105年7月16日及同年9月15日確定等情，
09 有上開補稅處分及裁罰處分之送達證書、繳款書暨被告於
10 112年2月9日製作之「原告100年至101年營業稅、營利事
11 業所得稅及罰鍰申請退稅案繳納明細表」（含彙整送達日
12 期及確定日期）在卷可佐（見原處分卷一第663至666頁、
13 第679至682頁、第827至830頁、第848至850頁、第872至
14 874頁、第887頁、第889至890頁、第1060頁）。惟原告係
15 於110年11月25日始提出系爭申請，已如上述，自法定救
16 濟期間經過後均已逾5年之申請期間，揆諸上開規定及最
17 高行政法院裁判意旨，自己不得申請重開行政程序。

18 4. 有關係爭101年度營利事業所得稅補稅處分及裁罰處分部
19 分：

20 (1) 經核原告系爭申請係主張被告以系爭銀行帳戶之存入金
21 額認定為原告之營業收入作成上開補稅處分及裁罰處分
22 ，惟系爭銀行帳戶之存入金額應扣除原告前負責人劉娣
23 箏向紀嘉憲私人借款所存入之金額、藥局之溢收貨款於
24 結算時原告仍應予退還之金額，以及羅綉莉銀行帳戶內
25 回存之500萬元支票，則系爭銀行帳戶其中摘要欄「現
26 金收入」、「現金支出」之金額，尚未經被告進行事實
27 及法律上評價，屬行政處分作成時以存在而未經審酌之
28 「新證據」，爰依行政程序法第128條第1項第2款之規
29 定申請程序重開等語，有重開行政程序暨退還溢稅款申
30 請書存卷可參（見原處分卷一第86至87頁）。惟系爭銀
31 行帳戶摘要欄「現金收入」之金額於作成上開補稅及裁

01 罰處分時，業經被告據以綜核案關當事人之陳述與調查
02 事實及證據之結果，並審酌一般社會常情，於排除存入
03 金額10萬元以下，或有可能非屬銷貨收入部分，認定為
04 原告銷貨收入，並非未經被告調查斟酌之證據。且僅憑
05 上開銀行帳戶摘要欄內所記載「現金收入」或「現金支
06 出」，並不足認定原告主張款項來源及用途屬實，自非
07 屬行政程序法第128條第1項第2款所稱未經審酌之新證
08 據，而不得據以申請程序重開。

09 (2)原告系爭申請另提出關於羅綉莉銀行帳戶存、提500萬
10 元支票之傳票及支票影本為新證據（見原處分卷一第23
11 至24頁），惟查上揭支票之日期分別為100年8月17日及
12 100年8月22日，均係發生於100年間，而與原告101年度
13 營利事業所得稅之核課並無關聯，自無從憑以推翻系爭
14 101年度營利事業所得稅補稅處分及裁罰處分作成之事
15 實基礎，亦非屬行政程序法第128條第1項第2款所規定
16 經斟酌可受較有利益處分之新證據。

17 (3)至就原告提出崇愛藥局、萬壽堂藥局及端發藥局人員談
18 話紀錄部分（見原處分卷一第16至21頁），其中萬壽堂
19 及端發藥局人員均陳稱與原告間為寄賣性質，於銷售時
20 才收款；崇愛藥局人員則係陳稱原告係將廣告藥品寄放
21 於該藥局，迄未銷售任何原告產品，已將藥品全數退回
22 原告等語。均未陳稱有預付款項予原告再由原告退還溢
23 領貨款之情形，自亦非屬行政程序法第128條第1項第2
24 款所規定經斟酌可受較有利益處分之新證據。

25 (4)關於原告主張被告未審酌系爭銀行帳戶內之資金亦有原
26 告前負責人劉娣箏與紀嘉憲私人借款部分，惟縱認原告
27 此部分主張屬實，然相關證據亦應於被告作成前揭補稅
28 處分及裁罰處分時即已存在，並為原告所得知悉，而被
29 告於作成系爭101年度營利事業所得稅補稅處分及裁罰
30 處分之前，曾多次約談劉娣箏，惟其均未為上開事實之
31 主張，且於上開處分確定後行政執行時，亦仍陳明系爭

01 銀行帳戶均係在其擔任原告負責人時作為公司資金之人
02 頭帳戶等情，有談話紀錄及詢問筆錄在卷可佐（見原處
03 分卷一第805至807頁、第795至796頁、第134至135
04 頁）。又衡諸被告作成上開處分前，亦已多次通知原告
05 提示帳證及說明，並告知未依限提示將依查得資料處
06 理，惟原告均未曾為任何相關說明，亦有被告104年10
07 月23日中區國稅東山銷售字第1040554222號函影本（通
08 知原告清算人邱惠萱提供聯邦銀行帳戶漏報相關事證及
09 陳述意見）、東山稽徵所103年4月7日中區國稅東山銷售
10 字第1030551561號書函影本（通知原告清算人提供漏報
11 相關事證及陳述意見）、被告102年10月9日中區國稅東
12 山銷售字第1020554970號函影本（通知原告清算人提供
13 相關帳簿憑證）（見原處分卷一第748至752頁、第632
14 至644頁），堪認原告未於行政程序或救濟程序中主張
15 系爭銀行帳戶內之資金往來包括原負責人劉娣箏與紀嘉
16 憲間之私人借款，亦顯有重大過失，即不得再執為申請
17 程序重開之事由。

18 5.至原告主張被告作成系爭營業稅及系爭100、101年度營利
19 事業所得稅補稅處分違反納保法第11條第2項規定及職權
20 調查主義原則，顯屬違法而應撤銷等云。惟原告係申請程
21 序重開，首應審究其請求重開是否合法要件，如不符
22 合重開要件，即無進一步審理原處分之違法性之必要。原
23 告既未具備申請程序重開之要件，有關其主張上開補稅處
24 分係屬違法乙節，本院自無審理之必要。

25 (三)本件亦無稅捐稽徵法第28條申請退還溢繳稅款規定之適用：

26 1.按修正前稅捐稽徵法第28條第1項及第2項規定：「（第1
27 項）納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅
28 款，得自繳納之日起5年內提出具體證明，申請退還；屆
29 期未申請者，不得再行申請。（第2項）納稅義務人因稅
30 捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府
31 機關之錯誤，致溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應自知有錯誤

01 原因之日起2年內查明退還，其退還之稅款不以5年內溢繳
02 者為限。」110年12月17日修正公布（下稱現行或修正後
03 ）之同條第1項、第2項及第5項規定為：「（第1項）因適
04 用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤，致溢繳稅款
05 者，納稅義務人得自繳納之日起10年內提出具體證明，申
06 請退還；屆期未申請者，不得再行申請。但因可歸責於政
07 府機關之錯誤，致溢繳稅款者，其退稅請求權自繳納之日
08 起15年間不行使而消滅。（第2項）稅捐稽徵機關於前項規
09 定期間內知有錯誤原因者，應自知有錯誤原因之日起2年
10 內查明退還。……（第5項）中華民國110年11月30日修正
11 之本條文施行時，因修正施行前第1項事由致溢繳稅款，
12 尚未逾5年之申請退還期間者，適用修正施行後之第1項本
13 文規定；因修正施行前第2項事由致溢繳稅款者，應自修
14 正施行之日起15年內申請退還。」第49條第1項前段規
15 定：「滯納金、利息、滯報金、怠報金及罰鍰等，除本法
16 另有規定者外，準用本法有關稅捐之規定。」

17 2.原告於110年11月25日依修正前稅捐稽徵法第28條第2項規
18 定申請退稅，適逢稅捐稽徵法於110年12月17日修正，經
19 被告於111年7月6日作成原處分否准所請，原告提起訴
20 願，遞遭駁回，提起本件行政訴訟。基於課予義務訴訟，
21 應以法院裁判時法令為基準（最高行政法院109年度判字第
22 14號判決意旨參照），故本件適用法令應以修正後稅捐稽
23 徵法第28條規定為主，先行敘明。

24 3.有關原告主張其將商品寄賣於藥局，取得藥局預付貨款，
25 嗣商品未賣出再於期末由藥局退貨予原告，該溢收貨款應
26 予扣除未扣除，系爭營業稅及100、101年度營利事業所得
27 稅補稅處分及裁罰處分事實認定有誤云云。查依被告函請
28 各藥局所轄稅捐稽徵機關協助調查之回報資料（談話紀
29 錄、交易說明書等），多數藥局均表示原告與其等間之交
30 易，係寄賣性質，付款方式主要係原告提供商品後，再由
31 原告派員至藥局收款，按銷售結果對完帳後，以現金或支

01 票交付給劉濬綸，未售出藥品則退還原告等語(見原處分
02 卷一第176至401頁)。另觀諸原告提示之端發藥局102年7
03 月16日談話紀錄及萬壽堂藥局102年9月3日談話紀錄所
04 載，上開藥局亦均表示原告於藥品銷售時才收款等語(見
05 原處分卷一第16至19頁)；崇愛藥局則係陳稱原告係將廣
06 告藥品寄放於該藥局，迄未銷售任何原告產品，已將藥品
07 全數退回原告等語，亦未陳稱有預付款項予原告再由原告
08 退還溢領貨款之情形(見原處分卷一第20至21頁)。準此，
09 原告所述先向藥局收取款項，俟期末取回未售出商品再退
10 還溢收貨款等情，除有違一般寄賣之交易常規外，亦與卷
11 內證據不符，自難認有其主張預付貨款之事實存在，系爭
12 營業稅及100、101年度營利事業所得稅補稅處分及裁罰處
13 分就此部分事實認定並無錯誤。

14 4.關於原告主張紀嘉憲曾以現金470萬元借款予劉娣箏，劉
15 娣箏再存入羅綉莉帳戶，該部分應予扣除而未扣除，認定
16 事實顯有錯誤乙節。經查，被告於作成系爭營業稅及10
17 0、101年度營利事業所得稅補稅處分及裁罰處分前，曾多
18 次約談劉娣箏，惟其均未曾提及系爭銀行帳戶內有與紀嘉
19 憲間私人借款之資金進出，且於上開處分確定後行政執行
20 時，亦仍陳稱系爭銀行帳戶確係在其擔任原告負責人時作
21 為公司資金之人頭帳戶等情，已如前述，則原告於事後為
22 與劉娣箏所述相反之主張，是否可採，顯非無疑。再參諸
23 紀嘉憲99年至102年之綜合所得稅各類所得資料清單(見原
24 處分卷二第114至121頁)，除102年度有其他所得475元
25 外，其餘年度均無所得，其資力顯不足借款予他人前後高
26 達470萬元鉅額。況借款金額非微，惟原告僅提示紀嘉憲
27 所出具之現金還款聲明書及借還款明細各1紙(見原處分卷
28 一第105、106頁)，未見雙方有書面簽訂之消費借貸契
29 約，亦無其他金錢交付事證(如：匯款紀錄、對話紀錄等
30)或還款擔保(如開立本票、支票等)，以資證明該消費
31 借貸關係真實存在，自無從認定系爭銀行帳戶內之資金確

01 有原告前負責人劉娣箏與紀嘉憲間之私人借款存在，原告
02 據此主張系爭營業稅及100、101年度營利事業所得稅補稅
03 處分及裁罰處分事實認定有誤，亦非可採。

04 5.有關原告主張羅綉莉所有聯邦銀行帳戶於110年8月17日開
05 立支票2紙計500萬元，復於同年月22日將同一筆計500萬
06 元之2紙遠期支票存回，該部分不應列為銷售額一節。經
07 查，羅綉莉聯邦銀行065508007719號帳戶於100年8月17日
08 開立本支500萬元，支票號碼UE0357561號，受款人為劉娣
09 箏；嗣上開本支未經背書於110年8月22日15時02分許在聯
10 邦銀行北屯分行存入劉宜蓁聯邦銀行065508007514號帳
11 戶，劉宜蓁前開聯邦銀行帳戶亦於同日15時03分許開立2
12 紙本支，面額各為220萬元(支票號碼UE0357565)及280萬
13 元(支票號碼UE0357566)，受款人依序為劉婕羚、劉娣
14 箏，隨即由劉婕羚、劉娣箏背書後，於同日15時33分許在
15 聯邦銀行北屯分行存入羅綉莉上開聯邦銀行帳戶，而劉宜
16 蓁上開聯邦銀行帳戶於存入上開500萬元本支後帳上餘額
17 為10,535,117元，開立上開2紙本支後尚有帳上餘額5,53
18 5,117元，又上開2紙本支背面劉婕羚、劉娣箏之背書簽名
19 字跡相仿，復與劉娣箏在詢問時之親筆簽名相同等情，有
20 聯邦銀行112年10月25日、112年4月23日、113年6月17日
21 調閱資料及回覆可佐(見本院卷第291至313頁、第347頁、
22 第365至377頁，原處分卷一第795至796頁)。依上開2紙本
23 支於110年8月22日同地密接之存提模式，堪認劉宜蓁上開
24 聯邦銀行帳戶雖非被告作成系爭營業稅及100、101年度營
25 利事業所得稅補稅處分及裁罰處分時所認定由劉娣箏掌控
26 用以隱匿原告銷貨收入之人頭帳戶(見本院卷第352
27 頁)，惟與羅綉莉上開聯邦銀行帳戶均係由同一人即劉娣
28 箏所掌控使用，而劉宜蓁上開聯邦銀行帳戶之帳上餘額在
29 扣除開立上開2紙本支之金額後仍有500餘萬元，羅綉莉上
30 開聯邦銀行帳戶存入之500萬元亦非同一本支回存，自無
31 從認定從劉宜蓁上開聯邦銀行帳戶流入羅綉莉上開聯邦銀

01 行帳戶之500萬元，與100年羅綉莉上開聯邦銀行帳戶提出
02 之500萬元具有同一性。被告於認定原告銷貨收入時未予
03 扣除該500萬元，並無違誤，原告此部分之主張，亦難認
04 可採。

05 六、綜上所述，原告所述均不可採，被告作成原處分駁回其重開
06 行政程序及退還溢繳稅款之申請，認事用法俱無違誤，訴願
07 決定予以維持，亦核無不合。原告訴請撤銷及判決如訴之聲
08 明所示，為無理由，應予駁回。

09 七、本件判決基礎已經明確，兩造其餘的攻擊防禦方法及訴訟資
10 料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，爰無逐一論述之
11 必要，併此敘明。至原告固聲請紀嘉憲到庭作證，待證事實
12 為紀嘉憲之個人資力狀況及與劉娣箏間借款之經過等語（見
13 本院卷第448頁）。惟本院已就認定系爭銀行帳戶內並無劉
14 娣箏與紀嘉憲私人借款資金之理由說明如上，且原告既未能
15 提出任何劉娣箏與紀嘉憲私人借款之客觀證據以資佐證，縱
16 紀嘉憲到庭證述其與劉娣箏間存在私人借款，僅憑其單一證
17 述亦無從使本院形成確信之心證，原告此部分證據之聲請核
18 無調查必要，亦附此敘明之。

19 八、結論：本件原告之訴為無理由，應予駁回。

20 中 華 民 國 113 年 10 月 30 日

21 審判長法官 蔡紹良

22 法官 陳怡君

23 法官 黃司熒

24 以上正本證明與原本無異。

25 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
26 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
27 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
28 者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須附繕本）。未表
29 明上訴理由者，逕以裁定駁回。

30 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
31 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，得不委任律師為訴訟代理人。	<ol style="list-style-type: none"> 1. 當事人或其代表人、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。 2. 稅務行政事件，當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格。 3. 專利行政事件，當事人或其代表人、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。
(二)非律師具有右列情形之一，經本案之行政法院認為適當者，亦得為訴訟代理人。	<ol style="list-style-type: none"> 1. 當事人之配偶、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. 當事人為公法人、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>是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，當事人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(一)、(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。</p>	