最　高　行　政　法　院　判　決

111年度上字第788號

上　訴　人　喜盈服裝有限公司

代　表　人　林寶環

訴訟代理人　蔡世祺　律師
　　何念屏　律師
　　賴彥杰　律師

被 上訴 人　財政部中區國稅局

代　表　人　樓美鐘

上列當事人間申請重開行政程序事件，上訴人對於中華民國111年8月12日臺中高等行政法院110年度訴字第353號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

一、上訴駁回。

二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、被上訴人代表人已由吳蓮英變更為樓美鐘，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合。

二、事實概要：

㈠被上訴人依據臺灣彰化地方檢察署（下稱彰化地檢署）通報及查得資料，以上訴人係經營服裝批發及零售業，為連鎖品牌服飾巧玲瓏銷售商，於民國97年1月至100年8月31日間，利用員工及他人名義申請營業登記（即現行稅籍登記），從事服裝交易並分散營業收入，漏報銷售額共新臺幣（下同）945,730,242元，營業稅額47,286,511元，暨同時期進貨金額435,351,236元，未依規定取得進項憑證，乃核定補徵營業稅額45,023,966元，並按所漏稅額45,023,966元處以0.5

倍之罰鍰22,511,983元，就進貨未依規定取得進項憑證部分，裁處罰鍰1,000,000元，共處罰鍰23,511,983元。上訴人不服，申請復查，經被上訴人於103年10月20日中區國稅法一字第1030014628號復查決定書以損益表之營業收入係按實際匯入金額統計編製，依加值型及非加值型營業稅法第32條第2項規定，應內含營業稅，重行核算上訴人涉案期間實際銷售額1,377,696,364元，漏報銷售額876,845,425元，應補徵稅額41,579,727元，追減營業稅額3,444,239元；按重行核算所漏稅額41,579,727元處以0.5倍罰鍰20,789,863元，追減罰鍰1,722,120元（下稱系爭營業稅本稅及罰鍰）。上訴人不服，循序提起行政訴訟，臺中高等行政法院（下稱原審）以104年度訴字第384號判決（下稱原審384號判決）駁回，經本院以105年度裁字第791號裁定維持而告確定。上訴人復對原審384號判決提起再審之訴，經原審105年度再字第32號判決駁回，提起上訴，亦經本院107年度判字第613號判決駁回。

㈡嗣上訴人於108年1月17日及同年月30日，依行政程序法第128條第1項第2款規定，申請行政程序重新進行，經被上訴人以108年4月2日中區國稅彰化銷售字第1080250862號函（下稱108年4月2日處分），否准申請，上訴人不服，循序提起行政訴訟，原審以108年度訴字第322號判決駁回，經本院以110年度上字第259號裁定維持而告確定。復上訴人再依行政程序法第128條第1項第2款規定，於110年7月9日（被上訴人收文日，下同）申請行政程序重新進行，經被上訴人以110年7月23日中區國稅彰化銷售字第1100254754號函（下稱原處分）否准申請。上訴人不服，提起訴願，經財政部110年10月22日台財法字第11013934420號訴願決定（下稱訴願決定）駁回，遂提起本件行政訴訟，聲明請求：1.原處分及訴願決定均撤銷。2.被上訴人應依上訴人110年7月9日之申請，作成准予重開行政程序的行政處分，並作成撤銷97至100年度營業稅及罰鍰原核課處分之行政處分。經原審110年度

訴字第353號判決（下稱原判決）駁回，上訴人仍表不服，遂提起本件上訴，並聲明：1.原判決廢棄或發回原審更為審理。2.原處分及訴願決定均撤銷。3.被上訴人應依上訴人110年7月9日之申請，作成准予重開行政程序的行政處分，並作成撤銷97至100年度營業稅及罰鍰原核課處分之行政處分。

三、上訴人起訴主張、被上訴人於原審之答辯及聲明，均引用原判決所載。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

㈠本件被上訴人就上訴人所為系爭營業稅本稅及罰鍰，業經行政法院實體判決確定（即原審384號判決駁回、本院105年度裁字第791號裁定駁回確定在案），已生判決之既判力，是該終局裁判確已有就實體上之法律關係為裁判。且上訴人復對該確定判決提起再審，亦經原審及本院判決駁回在案（即原審105年度再字第32號、本院107年度判字第613號判決）。原審自無從為與前案確定判決意旨相反之判斷，上訴人依法自不得再對被上訴人就其所為系爭營業稅本稅及罰鍰，申請重開行政程序。

㈡他案證人解長海前在臺灣高等法院臺中分院（下稱臺中高分院）107年度重上更一字第3號刑事案件中，固證稱「我能證明損益表有問題，它沒有期末存貨，也沒有期初存貨，它是0」之事（原審卷第105頁）；但解長海、李鳳惠於臺中高分院109年度重上更二字第10號110年5月6日刑事案件審判中亦分別證稱「營利事業所得稅的部分……有關營業收入的部分是依據營業稅這邊確定的金額，有關成本費用的部分，這個部分經過調查，應該舉證責任是在這個公司……他都沒辦法提示合理的一些資料，到後來在訴願的時候，提供的資料跟他原來剛剛說的電腦資料是一模一樣，所以證明我們原來核定的沒有錯誤」「國稅是職能分工，所以有關銷售額的部分，營業收入的認定都是來自於營業稅，通報會就原始查扣的資料，依他們的調查經驗法則告訴我們說這個是真實，有

具證據力的，然後通報我們營所，營所的部分，我們就是就他的營收的部分，依營業稅通報的資料去核定……因為營收是營業，所以我只做成本跟費用……，當初是針對查扣的損益表與相關有一些疑義的部分去詢問他們……我再強調，我們在做所有稅徵機關案的審核都是書面審」（原審卷第121頁、第131至133頁）；故足知其等除證述係依營業稅確定之金額以核定營利事業所得稅外，係就營利事業所得稅作書面查帳審核，而上訴人當時並未提出佐證資料說明存貨記載有無錯誤，被上訴人未再選擇盤點存貨之方式調查，自難逕認違法；是上訴人所主張解長海、李鳳惠證述「我們一般在查帳是調帳查核，沒有去盤點存貨的這個部分」「沒有去查他（即上訴人）有沒有庫存」等詞（原審卷第125、133頁），已難認係可推翻或動搖本件系爭營業稅本稅及罰鍰之處分（含復查決定）所據以作成之相關證據範圍。

㈢本件上訴人所主張行政程序法第128條重開程序之事由，並無足認符合該條規定，則其既無從依該條規定請求重開行政程序，從而其關於重開程序事由之其他實體爭執主張，自無再予審究之必要。本件原處分否准上訴人重開行政程序之申請，並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合，上訴人訴請判決如其聲明所示，均為無理由。又本件為判決基礎之事證已臻明確，兩造其餘之陳述及舉證，核本件判決結果不生影響，爰不逐一論述，乃判決駁回上訴人在原審之訴。

五、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴之結論，並無違誤。茲就上訴意旨論斷如下：

㈠按行政程序法第128條第1項第2款、第3款及第2項規定：「（第1項）行政處分於法定救濟期間經過後，具有下列各款情形之一者，相對人或利害關係人得向行政機關申請撤銷、廢止或變更之。但相對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中主張其事由者，不在此限：……二、發生新事實或發現新證據者，但以如經斟酌可受較有利益之處分者為限。三、其他具有相當於行政訴訟法所定再審

事由且足以影響行政處分者。（第2項）前項申請，應自法定救濟期間經過後3個月內為之；其事由發生在後或知悉在後者，自發生或知悉時起算。但自法定救濟期間經過後已逾5年者，不得申請。」所稱「法定救濟期間經過後」，係指行政處分因法定救濟期間經過後，不能再以通常之救濟途徑，予以撤銷或變更，而發生形式確定力者而言。非經行政法院實體判決確定之行政處分，符合上開規定者，相對人或利害關係人自得申請重新進行行政程序；若經行政法院實體確定判決予以維持之行政處分，倘屬得依再審程序謀求救濟，故不在依上開規定申請重新進行行政程序之列，惟如無從依再審程序救濟者，解釋上，當容許其申請重新進行行政程序，以求周延。

㈡110年1月20日修正後行政程序法第128條新增第3項明定：「第1項之新證據，指處分作成前已存在或成立而未及調查斟酌，及處分作成後始存在或成立之證據。」參照立法理由載謂：「鑑於系爭規定之立法目的既係為加強對人民權利之保護，確保行政之合法性，是凡足以推翻或動搖原行政處分所據以作成事實基礎之證據，皆應屬系爭規定『發現新證據』之適用範圍，自應包括『於行政處分作成後始存在或成立之證據』在內，……」等語，固對於尚在行政訴訟中之事件，亦有適用。但該證據仍須經斟酌可受較有利益之處分者，始足當之；如斟酌結果不足以動搖原行政處分，仍不符合行政程序再開之要件。又申請行政程序重開，係使當事人對其已不可爭訟的行政處分，在一定條件下，得請求行政機關重開行政程序，以決定是否撤銷、廢止或變更原行政處分，以兼顧法安定性及行政合法性，類似訴訟法上的再審程序。行政程序重新進行之決定，可分為兩個階段，第1階段應先審查申請重開行政程序是否符合法定要件，如不符合重開行政程序法定要件，行政機關既無從開啟已終結之行政程序，即無進入第2階段續行審究原處分是否具有應予撤銷、廢止或變更情事之必要。

㈢經查，被上訴人就上訴人所為系爭營業稅本稅及罰鍰，業經行政法院實體判決確定（即原審384號判決駁回、本院105年度裁字第791號裁定駁回確定在案），上訴人復對該確定判決提起再審，亦經原審及本院判決駁回在案（即原審105年度再字第32號、本院107年度判字第613號判決），嗣上訴人依行政程序法第128條第1項第2款規定，於108年1月17日及同年月30日申請行政程序重新進行，經被上訴人以108年4月2日處分否准申請，上訴人不服，循序提起行政訴訟，經原審108年度訴字第322號判決駁回，復經本院110年度上字第259號裁定維持而告確定。上訴人再於110年7月9日申請行政程序重新進行，經被上訴人以原處分否准申請，上訴人不服，提起訴願，經財政部訴願決定駁回，上訴人起訴主張本件依行政程序法第128條第1項第2款規定，申請行政程序重新進行，所據之「新證據」為另案臺中高分院109年度重上更二字第10號刑事案件110年5月6日審理時，證人解長海及李鳳惠到庭具結證稱被上訴人審核過程中，均未曾對上訴人進行盤點存貨之查核，此新證據可證明復查決定係在明知系爭損益表、資產負債表之記載具有瑕疵之情況下所作成無疑等情，為原審依調查證據之辯論結果所確定之事實，核與卷內證據資料相符，自得為本院判決之基礎。

㈣次按認定事實為事實審之職權，證據證明力之判斷（即證據評價）為事實問題，是事實審法院對證據證明力之判斷，如無違經驗法則、論理法則或證據法則，即不能指為違法。又所謂判決不備理由，係指判決全然未記載理由，或雖有判決理由，但其所載理由不明瞭或不完備，不足使人知其主文所由成立之依據等情形，至所載理由雖稍欠完足，如不影響判決基礎者，尚難謂有理由不備之違法。上訴人主張之「新證據」為另案臺中高分院109年度重上更二字第10號刑事案件「110年5月6日」審理時，證人解長海及李鳳惠到庭具結證詞，上訴人於110年7月9日依行政程序法第128條第1項第2款規定，申請行政程序重新進行，固得認未逾行政程序法第12

8條第2項所定於其事由發生在後或知悉在後，起算3個月之期間，惟承前說明，該「證據」仍須經斟酌可受較有利益之處分者，始足當之；如斟酌結果不足以動搖原行政處分，仍不符合行政程序再開之要件，即無續行審究原處分是否具有應予撤銷、廢止或變更情事之必要。原判決敘明證人解長海前在臺中高分院107年度重上更一字第3號刑事案件中，於107年8月10日勘驗解長海於彰化地檢署偵查錄影光碟，其固證稱「我能證明損益表有問題，它沒有期末存貨，也沒有期初存貨，它是0」之事；但證人解長海、李鳳惠於上開臺中高分院109年度重上更二字第10號110年5月6日刑事案件審判中亦分別證稱「營利事業所得稅的部分……有關營業收入的部分是『依據營業稅』這邊確定的金額，有關成本費用的部分，這個部分經過調查，應該舉證責任是在這個公司……他都沒辦法提示合理的一些資料，到後來在訴願的時候，『提供的資料跟他原來剛剛說的電腦資料是一模一樣，所以證明我們原來核定的沒有錯誤』。」「國稅是職能分工，所以有關銷售額的部分，營業收入的認定都是來自於營業稅，通報會就原始查扣的資料，依他們的調查經驗法則告訴我們說這個是真實，有具證據力的，然後通報我們營所，『營所的部分，我們就是就他的營收的部分，依營業稅通報的資料去核定』……因為營收是營業，所以我只做『成本跟費用』……，當初是針對查扣的損益表與相關有一些疑義的部分去詢問他們……我再強調，我們在做所有稅徵機關案的審核都是書面審」；故足知其等除證述係依營業稅確定之金額以核定營利事業所得稅外，係就營利事業所得稅作書面查帳審核，而上訴人當時並未提出佐證資料說明存貨記載有無錯誤，被上訴人未再選擇盤點存貨之方式調查，自難逕認違法；是上訴人所主張證人解長海、李鳳惠證述「我們一般在查帳是調帳查核，沒有去盤點存貨的這個部分」「沒有去查他（即上訴人）有沒有庫存」等詞，已難認係可推翻或動搖本件系爭營業稅本稅及罰鍰之處分（含復查決定）所據以作

成之相關證據範圍等情，經核與卷內資料尚無不符，亦無違反論理法則、經驗法則及證據法則。從而，原審本於事實審之職權，依法斟酌上訴人主張之「新證據」後，認無可受較有利益之處分，不足以動搖原行政處分，並不符合行政程序再開之要件，尚無不合。依上說明，本件自無進入第2階段續行審究原處分是否具有應予撤銷、廢止或變更情事之必要。原判決據以論明本件上訴人所主張行政程序法第128條（第1項第2款）重開程序之事由，並無足認符合該條規定，則其既無從依該規定請求重開行政程序，從而其關於重開程序事由之其他實體爭執主張，自無再予審究之必要，依上揭規定與說明，於法核無違誤。至上訴人主張「新證據」發生之時間為「110年5月6日」，係在系爭營業稅本稅及罰鍰救濟程序所為裁判之後，乃至上述再審程序所為判決（即原審105年度再字第32號判決、本院107年度判字第613號判決）之後，尚非該等判決既判力之遮斷效所及，亦非得據之循再審程序救濟，依上揭說明，上訴人於「110年7月9日」以發現「新證據」為由，申請行政程序重新進行，並未逾行政程序法第128條第2項所定於事由發生在後或知悉在後，起算3個月之期間，原判決遽認本件經行政法院實體確定判決維持之行政處分，自無從為與前案確定判決意旨相反之判斷，本件並無「不能以通常救濟程序請求撤銷或變更，而發生形式確定力」法定救濟期間經過後之情形，上訴人依法自不得再對被上訴人就其所為系爭營業稅本稅及罰鍰，申請重開行政程序乙節，其論述固未允洽，惟尚不影響判決之結論。又原判決雖未就上訴人主張其第1次具狀向被上訴人申請行政程序之重新進行，遭原處分機關否准，性質為行政處分，訴願決定認其不具行政處分性質，顯有違誤等情，予以論駁，惟尚不影響判決結論，自非判決不備理由。上訴意旨主張原判決違法限制人民申請程序重新進行之權利，錯誤限縮行政程序法第128條之適用範圍，又復查決定未對上訴人進行盤點存貨之查核程序，在無從驗證系爭損益表、資產負債表正確

性下，逕自依資產負債表及損益表之記載，錯誤認定上訴人之真實營業收入，確有重大瑕疵，而上訴人委請富耀會計師事務所出具之「鑑識會計調查服務報告書」，明確記載系爭損益表、資產負債表中存貨成本為0不合理之原因，惟原審未審酌系爭鑑定報告書，亦未綜合審酌所有證據，復無說明何以被上訴人明知系爭損益表與資產負債表內容有明顯瑕疵，仍書面審理而未盡其調查義務之理由，訴願決定違法認定被上訴人108年4月2日第1次否准申請處分不具行政處分性質，原判決對此無隻言片語提及，原判決核有不適用法規及不備理由等違背法令情事，應予廢棄云云，無非係執其一己主觀見解，就系爭營業稅本稅及罰鍰處分之實體事項再事爭執，尚無可採。

六、綜上所述，原判決部分理由論述，固未允洽，惟將訴願決定及原處分予以維持，而駁回上訴人在原審之訴之結論，尚無違誤，仍應予維持。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

七、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　112　　年　　12　　月　　7　　日

最高行政法院第四庭

審判長法官　曹　瑞　卿

法官　王　俊　雄

法官　侯　志　融

法官　鍾　啟　煒

法官　許　瑞　助

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　112　　年　　12　　月　　7　　日

書記官 章　舒　涵