最 高 行 政 法 院 判 決

108年度判字第104號

上　訴　人　大東電業廠股份有限公司
代　表　人　林志明
訴訟代理人　施博文　會計師
被 上訴 人　財政部北區國稅局
代　表　人　王綉忠

送達代收人　陳志強

上列當事人間營業稅事件，上訴人對於中華民國107年11月8日臺北高等行政法院107年度訴字第972號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、事實概要：

上訴人經被上訴人查獲於民國96年12月間銷售房屋，未依規定開立統一發票，漏報銷售額新臺幣（下同）75,066,349元及營業稅額3,753,317元，除核定補徵營業稅額3,753,317元外，並按所漏稅額3,753,317元處以1.5倍之罰鍰5,629,975元（下合稱前處分）。上訴人不服，申請復查，經被上訴人以104年1月8日北區國稅法一字第1040000446號復查決定駁回，提起訴願，遞遭駁回，循序提起行政訴訟，案經本院106年5月25日106年度判字第268號判決上訴駁回確定，上訴人於106年7月20日繳清本稅及罰鍰，嗣分別於106年8月1日（被上訴人收文日，下同）及8月17日具文主張，原核定為96年度營業稅及罰鍰，被上訴人錯誤援引98年5月13日始增訂公布之稅捐稽徵法第12條之1規定，且被上訴人缺乏管轄權限，申請依行政程序法第128條規定重開營業稅及罰鍰行政程序，並依稅捐稽徵法第28條第2項規定退還溢繳稅款，案經被上訴人審酌結果，以106年9月12日北區國稅楊梅銷字第1060581074號函（下稱原處分），否准其申請。上訴人不服

，提起訴願、行政訴訟，均遭駁回，遂提起本件上訴。

二、上訴人起訴主張：

1.本件符合行政程序法第128條行政程序再開之規定，被上訴人僅以「依再審程序謀求救濟」為由，即認為無行政程序第128條所定行政程序再開之適用，顯然增加該法條所無之限制，其認事用法顯有違誤。又被上訴人援引法務部91年8月12日法律字第0910029335號函釋（下稱法務部91年8月12日函），顯然違背行政程序法第128條立法意旨，而前揭法務部91年8月12日函僅是個案解釋，並非闡明行政程序法第128條立法原意，縱是闡明，比照條文規定內容，法務部91年8月12日函顯然也背離法條規定，增加法條所無之限制。

2.前處分違背地域管轄錯誤，被上訴人對前處分顯然缺乏管轄權限，是「不適格被告」作成「管轄錯誤」之行政處分：上訴人96年設址於臺北市大安區，按財政部臺北國稅局之管轄區域為臺北市；財政部北區國稅局之管轄區域則為新北市、桃園市、新竹市、新竹縣、基隆市、宜蘭縣、花蓮縣、金門縣、連江縣。可見96年營業稅事件之管轄機關依法應為財政部臺北國稅局，被上訴人對96年營業稅事件既欠缺事務處理權限而越權對上訴人作成前處分，非但為「管轄錯誤」，亦是「不適格之被告」，顯屬行政程序法第111條第6款規定之無效行政處分。

3.本件符合稅捐稽徵法第28條第2項「申請退還溢繳稅款」規定之適用，理由分述如下：

被上訴人援引98年5月13日才立法之稅捐稽徵法第12條之1第1項、第2項、102年5月29日再增訂同法第4項、第5項及第6項規定追溯適用於96年度營業稅事件，明顯與法律不溯及既往原則及中央法規標準法第13條規定相互牴觸。又被上訴人未實質查核上訴人是否有實質經濟利益歸屬享有，援引行為時尚未立法之規定當作課徵上訴人營業稅及罰鍰之法令依據及理由，其認事用法，顯有違誤。另被上訴人未就資金流程及其實質經濟利益歸屬，負積極舉證責任，顯然也違背稅捐

稽徵法第12條之1「課稅構成要件之認定及明訂舉證之責任」規定，前處分顯然也違法。

4.上訴人向財政部申請調查賣屋之契稅等事證，足以影響於上訴人之重要證物竟然漏未斟酌：

本件25筆契稅繳款書稅額2,547,576元係在本件訴訟程序事實審言詞辯論終結前已存在，蓋上訴人不知有此證物或因該證物並非屬上訴人所有，致當初不能使用證物而未經斟酌，另觀臺北市稅捐稽徵處大安分處核定契稅可知，上訴人的確直接將上述不動產出售予林志明，非被上訴人推測臆斷上訴人出賣房屋予林銀、林美麗、林美娥、林美櫻、駱金生、駱俊銘、姚建安及卓維和等8人（下稱林銀等8人），此有已繳納契稅符合已存在而未經斟酌之新事證，且係經斟酌可受較有利益之裁判的證物。

5.上訴人曾於107年1月間向財政部訴願審議委員會申請曾參與上訴人96年度營業稅訴願決定事件（財政部104年9月9日案號：第00000000號）之訴願審議委員會之委員們，因其曾參與援引98年間、102年間才立法通過稅捐稽徵法第12條之1至本件96年度營業稅事件違背「法律不溯及既往」原則之前參與訴願審議委員，依法應予迴避。惟本件訴願決定仍有何怡澄委員、陳明進委員、游啟璋委員、葛克昌委員、楊葉承委員及謝鈴媛委員共計6位訴願審議委員未迴避，且訴願決定亦未具任何理由說明何以未迴避之合法理由，顯然違背迴避法理等語，求為判決撤銷訴願決定及原處分，被上訴人應作成退還上訴人營業稅3,753,318元、營業稅罰鍰5,629,976元和自上訴人實際繳納營業稅3,753,318元之日起至實際返還之日止，按郵政儲金1年期定期存款利率按日計算退稅利息退還給上訴人之行政處分。

三、被上訴人則以：

1.本件無行政程序法第128條申請程序重開規定之適用：

本件上訴人經被上訴人查獲於96年12月間銷售房屋，未依規定開立統一發票，漏報銷售額75,066,349元及營業稅額3,75

3,317元，被上訴人以前處分除核定補徵營業稅額3,753,317元外，並按所漏稅額3,753,317元處以1.5倍之罰鍰5,629,975元。上訴人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，遞遭駁回，循序提起行政訴訟，案經本院106年5月25日106年度判字第268號判決上訴駁回在案，故前處分既經本院判決駁回而告確定，上訴人倘仍有不服，尚可依再審程序謀求救濟，故無行政程序法第128條所定行政程序再開之適用。從而，被上訴人以上訴人已不得再依行政程序法第128條規定申請重新行政程序謀求救濟而否准其申請，核無違誤。

2.上訴人於96年間，雖設籍於財政部臺北國稅局大安分局，惟於97年8月份業遷址至桃園市楊梅區，是本件被上訴人於102年間進行調查時，上訴人係設籍於被上訴人所轄楊梅稽徵所管轄區域，尚無所稱管轄錯誤情事。

3.本件無稅捐稽徵法第28條第2項申請退還溢繳稅款規定之適用：

本件系爭營業稅及罰鍰事件，既經本院106年度判字第268號判決駁回而告確定，是上訴人與林志明之房地買賣交易係屬虛偽安排之不實交易，上訴人之實際交易對象為系爭房地之最終所有人即林銀等8人，此觀諸上揭判決自明，茲上訴人本次再就同一課稅事實，主張其實際交易對象為林志明，並申請依稅捐稽徵法第28條規定，以原處分適用法令錯誤或計算錯誤，請求退稅，核其主張，係屬原確定判決意旨範圍，自不得為相反之主張而請求退稅，行政法院亦不得為相反之裁判，故上訴人以與原確定判決確定力範圍相反之理由，請求退稅，自難認為有理由。從而，被上訴人否准上訴人退還營業稅及罰鍰之申請，尚無違誤。

4.至上訴人以林志明申報繳納契稅之繳款書為新證據，稱契稅繳款書記載所有人為上訴人，納稅義務人為林志明等情，並不影響本案實質課稅之認定，縱經斟酌亦不能受較有利益之處分，是並無行政程序法第128條第1項第2款重新進行行政程序規定之適用等語，資為抗辯，求為判決駁回上訴人之訴

。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

1.本件並無行政程序法第128條第1項第2款、第3款所定申請程序重開之適用：

A.上訴人於96年12月6日將其所有坐落臺北市○○區○○段2小段384、385-1、385-2等3筆土地（應有部分各為936/1,000）及坐落該等土地內之臺北市○○區○○○路○段○○○號1樓、10樓及地下一樓（3間）、203號1至12樓及地下一樓（13間）、205號1至10樓及地下1樓（11間）等27間房屋（房屋按門牌號碼及樓別計算，前開房地下合稱「系爭房地」），銷售予其負責人林志明，合約總價為500,000,000元（含稅），已分別載明土地及房屋之售價，其中房屋售價為75,000,000元（含稅），上訴人已開立統一發票銷售額71,428,571元（75,000,000元÷1.05），林志明並於96年12月14日向地政機關申辦系爭房地所有權移轉登記（登記移轉日為96年12月27日）後，旋於96年12月26日將系爭房地及其繼承坐落臺北市○○區○○段○段000000000000號等3筆土地（應有部分各為64/1,000）、臺北市○○區○○○路○段○○○號11樓房屋銷售與林銀等8人，合約總價為1,154,710,097元（含稅；其中系爭房地售價合計為1,074,271,189元；未分別載明土地及房屋之售價）。嗣被上訴人以上訴人與林志明之房地買賣交易係屬虛偽安排之不實交易，乃認定上訴人之實際交易對象為系爭房地之最終所有人林銀等人，並以其交易合約書未分別載明土地及房屋之售價，乃就系爭房地售價1,074,271,189元（含稅），按房屋評定標準價格占土地公告現值及房屋評定標準價格合計總額之比例，核算房屋售價為153,819,667元｛含稅，1,074,271,189元x（ 42,494,400元x 1.05）÷ 266,999,256元＋（42,494,400元x 1.05）∨｝，減除已申報之房屋售價75,000,000元後，核算漏報銷售額75,066,349元及營業稅額3,753,317元，除核定補徵營

業稅額3,753,317元外，並按所漏稅額3,753,317元處以1.5倍之罰鍰計5,629,975元。上訴人不服，申請復查，經被上訴人以前處分駁回。上訴人仍不服，提起訴願，遭決定駁回，遂向提起行政訴訟，經原審法院以104年度訴字第1681號判決駁回。上訴人不服，提起上訴，經本院106年度判字第268號判決駁回上訴確定在案等情，業經原審法院依職權調閱104年度訴字第1681號（原判決誤繕為第1458號）卷宗（含歷審卷）查明屬實。是上訴人就前處分既已於法定救濟期間內，對之提起行政訴訟，且經本院判決確定，顯非因法定救濟期間經過而確定，本無行政程序法第128條第1項第2款、第3款所定申請程序重開之適用。是上訴人主張不足採信。

B.再查：上訴人於96年間，雖設籍於財政部臺北國稅局大安分局，惟於97年8月份業遷址至桃園市楊梅區，故被上訴人於102年間進行調查時，上訴人係設籍於被上訴人所轄之楊梅稽徵所，本件並無上訴人所稱管轄錯誤情事。足見上訴人此部分之主張，並非可採。

C.法務部91年8月12日函釋，係為符合立法原意下，闡明行政程序法第128條所稱「法定救濟期間經過後」之適用原則，自不因不同稅目而有所不同。上訴人此部分之主張，洵非可採。

2.本件無稅捐稽徵法第28條第2項所定申請退還溢繳稅款之適用：

A.系爭營業稅及罰鍰事件，既經本院106年度判字第268號判決駁回上訴確定在案，是上訴人與林志明之房地買賣交易係屬虛偽安排之不實交易，上訴人之實際交易對象為系爭房地之最終所有人即林銀等8人，此觀諸本院106年度判字第268號判決記載自明。茲上訴人就同一課稅事實，主張其實際交易對象為林志明，並以前處分適用法令錯誤或計算錯誤為由，依稅捐稽徵法第28條規定，申請退稅。惟經核上訴人上開主張，認係屬本院106年度判字第268號確定

判決範圍內，自不得為相反之主張而請求退稅，本院亦不得為相反之裁判，故上訴人以與本院106年度判字第268號判決確定力範圍相反之理由，請求退稅，自難認為有理由。從而，被上訴人以原處分否准上訴人退還營業稅及罰鍰之申請，揆諸前揭規定及說明，並無違誤。

B.依本院106年度判字第268號判決記載：「又租稅法所重視者，乃足以表徵稅捐能力之經濟事實，非僅以形式外觀之法律行為或關係為依據，若所得之法律上歸屬名義人與經濟上實質享有人不一致時，於租稅法律解釋上，即應以經濟上實質取得利益者為課稅對象，此實質課稅原則早經司法院釋字第420號解釋在案，本件自得據以適用，原判決未敘明及此，逕予引據102年5月29日修正公布之稅捐稽徵法第12條之1第2項、第3項及第6項規定，固有未洽，然此尚不影響原判決維持被上訴人依據實質課稅原則而以系爭房地實際交易對象林銀等8人合約所載買賣價金為房屋銷售額結論無誤之認定，原判決仍應維持。此外，原判決已就其認定林銀等8人為系爭房地實際交易對象、應以林銀等8人買賣合約書所載價金為系爭房地實際交易價格，以及上訴人銷售系爭房地有漏報銷售額等情事，所憑證據及得心證之理由，詳予論明，且林銀等8人給付買賣價款之資金來源及其流向，亦經原判決依據被上訴人提出之林志明所具說明函、現金股利支付支票、林志明存摺影本等資料勾稽明確，並無上訴人所指未盡調查義務、怠於命被上訴人負舉證責任、認定事實違反經驗法則、論理法則及判決理由矛盾之違反法令情事。」等語。足見前處分係依實質課稅原則作成課稅處分，並無稅捐稽徵法第28條第2項所稱「適用法令錯誤情事」，至被上訴人援引102年5月29日修正公布之稅捐稽徵法第12條之1第2項、第3項及第6項規定，然此尚不影響前程序維持被上訴人依據實質課稅原則而以系爭房地實際交易對象林銀等8人合約所載買賣價金為房屋銷售額結論無誤之認定，且前處分並未違反稅捐

稽徵法第12條之1規定及憲法第19條「租稅法定主義」之原則，故無稅捐稽徵法第28條第2項適用法律錯誤情事。足見上訴人此部分之主張，不足採信。

C.本件係依實質課稅原則，亦即依據實質經濟事實關係認定上訴人出售系爭房地之實際交易對象為林銀等8人，而非林志明，並以林銀等8人之交易合約書所載價金為實際交易價格，據以核算房屋銷售額等情，業經本院106年度判字第268號判決確定在案，業如前述，原審法院縱經斟酌上訴人所提之上開證據，並不影響本案實質課稅之認定，且上訴人亦不能受較有利益之處分。足見上訴人此部分之主張，並非可採。

D.按「訴願審議委員會主任委員或委員對於訴願事件有利害關係者，應自行迴避，不得參與審議。」為訴願法第55條所規定。上開條文所由之設，係參酌行政院暨所屬各級行政機關訴願審議委員會組織規程第5條規定，增訂訴願會主委或委員對於訴願事件有利害關係者應自行迴避，以示其公正客觀。所謂「有利害關係」，訴願法雖未明文列舉，惟參考民事訴訟法第32條、第33條第1項第2款及刑事訴訟法第17條、第18條第2款之規定，可知凡對於訴願事件具有法律上、倫理上、情感上、職務上及經濟上之利害關係，足認執行職務有偏頗之虞者，均應自行迴避。上訴人固稱上開6位訴願審議委員曾參與援引98年間、102年間才立法通過稅捐稽徵法第12條之1至96年度營業稅事件，依法應予迴避乙節，查：上訴人此部分之主張，僅係說明上開6位訴願審議委員曾參與前處分之訴願審議，惟上訴人並未說明上開6位訴願審議委員於本件訴願事件，有何法律上、倫理上、情感上、職務上及經濟上之利害關係，足認執行職務有偏頗之虞之情形，揆諸前揭規定及說明，足見上訴人聲請上開6位訴願審議委員迴避，於法未合，不應准許。

3.綜上所述，上訴人主張各節，均非可採，且本件核無行政程

序法第128條第1項第2款、第3款所定申請程序重開及稅捐稽徵法第28條第2項所定申請退還溢繳稅款之適用，故被上訴人以原處分否准上訴人退還營業稅及罰鍰之申請，並無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合。上訴人仍執前詞，訴請撤銷及判決如訴之聲明所示，為無理由，應予駁回。

五、上訴人上訴意旨除復執與原審起訴相同之主張外，另略以：

1.依行政程序第128條規定，行政程序之重新開始，並無規定如行政訴訟確定，即無行政程序再開之適用。原判決僅以「法定救濟期間經過後（未提或續提行政救濟），則無行政程序128條程序再開之適用」，顯然增該條所無限制之規定，其認事用法顯有違誤。

2.本件符合稅捐稽徵法第28條第2項「申請退還溢繳稅款」規定之適用，而原審法院違法認定本件無前揭退稅規定之適用，不但違背該條文規定，也違背本院106年度12月份第2次庭長法官聯席會議修正決議文「適用法令錯誤」包含因事實認定錯誤所致適用法令錯誤之情形。本件原判決援引本院95年2月份庭長法官聯席會議（一），卻未見對前揭106年12月份第2次庭長法官聯席會議決議何以不適用及其不適用理由說明，可見其判決有不備理由之違法。

3.本件被上訴人援引98年5月13日立法規定之稅捐稽徵法第12條之1第2項和第2項，適用至本件96年度營業稅事件，其適用法律嚴重違背「法律不溯及既往」原則，適用法律顯有錯誤。且估不論被上訴人是否違背「法律不溯及既往」，被上訴人均未就資金流程及其實質經濟利益歸屬，負積極舉證責任，顯然也違背98年度、102年度才增定之稅捐稽徵法第12條之1「課稅構成要件之認定及明訂舉證之責任」規定、106年12月28日施行之納稅者權利保護法第7條第4項規定，並違背憲法第19條所揭示之「租稅法律主義」。

4.上訴人向財政部申請調查本件系爭賣屋之契稅等事證，足以影響於上訴人之重要證物，原審竟漏未斟酌，其判決顯有理由不備之違法。

5.關於6位訴願審議委員未迴避，本件訴願決定因參與委員不迴避顯然違背法令，原判決援引非法律明文規定之理由，未參照行政訴訟法或民事訴訟法依法律予以判決，其判決顯有違法。

6.原判決於罰鍰部分續予維持，不予退還違背行政罰法第4條「處罰法定主義」之規定，其適用法規顯違背法律之錯誤。蓋遍查本件檔案，上訴人及利害相關人員均充分配合被上訴人課稅調查且已盡協力義務，依營業稅法第43條第2項規定，「主管稽徵機關，得參照同業情形與有關資料，核定其銷售額或應納稅額並補徵之。」，足證依實質課稅原則之規定至少補營業稅本稅，依法不能處以罰鍰。因此，本件原判決有違租稅法定主義等語。

六、本院按：

1.上訴人提起本件上訴之客觀經過：

A.原因事實：

(1).上訴人於96年12月6日將其所有系爭房地銷售予其負責人林志明，合約總價為500,000,000元（含稅價），其中房屋售價為75,000,000元（含稅價），業經上訴人開立統一發票（不含稅之銷售額金額為71,428,571元）。

(2).林志明於96年12月14日向地政機關申辦系爭房地所有權移轉登記（登記移轉日為96年12月27日）後，旋於同年12月26日將系爭房地及其繼承坐落臺北市○○區○○段○○○○○○○○○○○○○○○○○號等3筆土地（應有部分各為/1,000）和臺北市○○區○○○路○段○○○號11樓房屋銷售予林銀等8人，合約總價為1,154,710,097元（含稅價；其中系爭房地售價合計為1,074,271,189元，但未分別載明土地及房屋售價）。

(3).被上訴人則以「上訴人與林志明之房地買賣交易係屬虛偽安排之不實交易，認定上訴人之實際交易對象為系爭房地之最終所有人即林銀等8人」為由，並考量「其交易合約書未分別載明土地及房屋之售價」等情為法律涵

攝，基於下述理由作成規制決定：

(A).系爭房地之全部售價1,074,271,189元（含稅價）。

(B).按房屋評定標準價格占土地公告現值及房屋評定標準價格合計總額之比例，核算房屋售價為153,819,667元（含稅價）。

(C).再減除已申報之房屋售價75,000,000元後，核算漏報銷售額75,066,349元，對應之漏報營業稅額為3,753,317元。

(D).因此補徵上訴人營業稅額3,753,317元外，並按所漏稅額處以1.5倍之罰鍰計5,629,975元。

(4).上訴人不服前開補稅及裁罰處分，而提起行政爭訟，經臺北高等行政法院以104年度訴字第1681號判決駁回其處分撤銷訴訟，上訴人提起上訴，亦經本院於106年5月25日以106年度判字第268號判決駁回而確定。上訴人針對該確定判決（指本院106年度判字第268號判決）之作成，續為以下處置：

(A).對本院106年度判字第268號確定判決，主張該確定判決有行政訴訟法第273條第1項第1款、第13款及第14款之再審事由，提起再審之訴。而該再審之訴，本院處理結果如下：

a.有關「前開確定判決有行政訴訟法第273條第1項第1款再審事由」部分所提之再審之訴，經本院以106年度判字第689號判決駁回。上訴人再對本院以106年度判字第689號判決為再審對象，主張該確定判決有行政訴訟法第273條第1項第1款、第3款之再審事由，而提起再審之訴。又經本院以107年度判字第737號判決駁回。

b.有關「前開確定判決有行政訴訟法第273條第1項第13款及第14款再審事由」部分所提之再審之訴，經本院以106年度裁字第2120號裁定移送事實審法院審理，再由臺北高等行政法院以106年度再字第103

號判決駁回其訴，上訴人提起上訴，由本院以107年度裁字第1852號裁定駁回上訴人之上訴而告確定。

(B).上訴人另於106年7月20日繳清本稅及罰鍰。

B.上訴人提起本件行政爭訟之客觀經過：

(1).上訴人陸續於106年8月1日及同年8月17日具狀依下述理由，提起以下之請求：

(A).請求內容：

a.依行政程序法第128條規定請求重開「作成營業稅及罰鍰處分」之行政程序。

b.依稅捐稽徵法第28條第2項規定請求退還「溢繳」之稅款。

(B).請求之理由則為：

原核定為96年度營業稅及罰鍰，被上訴人錯誤援引98年5月13日始增訂公布之稅捐稽徵法第12條之1規定，且被上訴人缺乏管轄權限。

(2).被上訴人則作成否准處分（即原處分），拒絕上訴人重開程序與退稅之請求，上訴人因此提起本件行政爭訟，但經原判決駁回其所提課予義務訴訟，因此提起本件上訴。

C.原判決駁回上訴人請求之詳細理由，已如前述，以下僅摘述其關鍵法律論點如下：

(1).程序部分（即上訴人有關「訴願委員會組織不合法，故訴願決定不合法」之主張）：

(A).訴願委員會成員之訴願委員，對個別訴願案件，應否迴避，其判準規範為訴願法第55條（即「訴願審議委員會主任委員或委員對於訴願事件有利害關係者，應自行迴避，不得參與審議」）。

(B).上訴人雖主張「本件訴願決定，參與決定之訴願委員會成員中有何怡澄委員、陳明進委員、游啟璋委員、葛克昌委員、楊葉承委員及謝鈴媛委員等6人，對本

案有利害關係，應迴避而不迴避」云云。

(C).但訴願法第55條所指之「有利害關係」，參考民事訴訟法第32條、第33條第1項第2款及刑事訴訟法第17條、第18條第2款之規定可知，必須是對訴願事件具有法律上、倫理上、情感上、職務上及經濟上之利害關係，足認執行職務有偏頗之虞者，方應自行迴避。

(D).而依上訴人所言：「前開6位訴願審議委員曾參與原補稅及裁罰處分爭訟事件之訴願決定，援引98年間及102年間才立法通過之稅捐稽徵法第12條之1規定，至本件96年度營業稅事件，違反法律不溯及既往原則，因此對本案『有利害關係』」云云，客觀上實難指為「該6名委員對本案有利害關係存在」。

(2).行政程序重開請求部分：

(A).本案原補稅及裁罰處分是因為法院判決而確定，因此無行政程序法第28條第1項第2款（即「發生新事實或發現新證據者，……」）及第3款（即「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」）規定之適用 。

(B).本案原補稅及裁罰處分之作成，並無管轄錯誤可言，因為「上訴人於97年8月份已遷址至被上訴人之轄區內。

(3).退稅請求部分：

(A).依本院裁判先例及95年2月份庭長法官聯席會議(一)決議，已表明以下之法律見解：

a.行政訴訟法第213條規定：「訴訟標的於確定終局判決中經裁判者，有確定力。」故訴訟標的於確定終局判決中經裁判，嗣後當事人即不得為與該確定判決意旨相反之主張，法院亦不得為與該確定判決意旨相反之判斷（本院72年判字第336號判例參照）。

b.又納稅義務人依稅捐稽徵法第28條規定請求退稅被

駁回，而提起行政訴訟，其主張核課處分適用法令錯誤或計算錯誤之部分屬原確定判決意旨範圍，納稅義務人自不得為相反主張而請求退稅，行政法院亦不得為相反之裁判，故納稅義務人以與原確定判決確定力範圍相反之理由，請求退稅為無理由，高等行政法院應判決駁回。

(B).故上訴人本件退稅請求，應予駁回。

D.而上訴人所持上訴理由，已如前述，且基本上與原審主張並無太大差異，於此不予贅言。

2.本院之判斷：

A.有關程序爭點部分，即「作成訴願決定之訴願委員會成員對本案是否有利害關係，而應迴避」一節，經查：

(1).所謂「訴願委員會成員對訴願事件有利害關係」一節，誠如原判決所言，以「該訴願委員對訴願事件具有法律上、倫理上、情感上、職務上及經濟上之利害關係，客觀足認其執行職務作成訴願決定，將有偏頗之可能性」而言。至於各別訴願委員對案件所持之法律見解，縱令不符當事人之意，亦難指該各別訴願委員為「對案件有利害關係，而存在偏頗可能」。

(2).又稅捐稽徵法第12條之1各項規定所闡明之「實質課稅原則」及「核實課稅原則」，乃是司法及稽徵實務上向來適用於個案事實之稅捐基本法理。前開實證法規定，只不過是將該等既存法理予以明文化及具體化，因此將該條規定運用於本案事實，亦不涉及「法律不溯及既往原則」之適用，更無違反該原則可言。從而何怡澄、陳明進、游啟璋、葛克昌、楊葉承及謝鈴媛等6名訴願委員會成員，即使認本案事實有稅捐稽徵法第12條之1各項規定之適用，亦難指為法律見解有誤，更難謂「對本案件存在偏頗可能性」。是以上訴意旨此部分主張，於法均非可採。

B.行政程序重開請求部分：

(1).參酌本院108年度判字第56號判決、107年度判字第743號判決、107年度判字第597號判決等判決先例，曾分別表明以下法律見解：

(A).本院108年度判字第56號判決：

經行政法院實體確定判決予以維持之行政處分，因得依再審程序謀求救濟，自不在依行政程序法第128條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，亦當容許其申請重新進行行政程序。

(B).本院107年度判字第743號判決：

行政處分提起行政救濟經行政法院實體判決確定者，因已生判決之既判力，且行政訴訟法對行政法院確定判決復定有再審之救濟程序，是經行政法院實體確定判決維持之行政處分，當事人再為之爭執若屬得循行政訴訟再審程序請求救濟者，即非屬得依行政程序法第128條規定申請重開行政程序之範疇。

(C).本院107年度判字第597號判決：

如果於法定救濟期間內，曾對行政處分循序提起撤銷訴訟，經行政法院以實體判決駁回其訴確定者，該行政處分並非因法定救濟期間經過而確定，即無前揭程序之適用。……如果經行政法院實體確定判決維持之行政處分，當事人得再依行政程序法第128條規定申請重開行政程序，不但造成特別救濟程序的重複，治絲益棼外，亦與判決既判力相牴觸。

(2).該等判決先例之法律見解雖有些許出入，但仍可抽出其中「共通」之法律見解，即：

(A).特定行政處分，如經行政爭訟，最後由行政法院作成維持原處分規制效力之判決，且該判決已確定，甚或在判決確定後，當事人尚提起再審尋求救濟。在此情況下，當事人最多只能就行政訴訟法第273條所定「法定再審事由」所未及涵蓋之事由，依法請求重開行

政程序。

(B).此時行政程序法第128條第1項第1款至第3款之重開程序事由，即再被減縮。將「能以再審程序尋求救濟」之重開事由排除。

(3).依前開法律見解，應予補充說明之法律適用議題則為：

(A).行政程序法第128條第2項所定「法定救濟期間經過後3個月」，即應解為「行政法院判決確定經過後3個月」。

(B).行政程序法第128條第2項所定「但自法定救濟期間經過後已逾5年者，不得申請」，即應解為「行政法院判決確定經過後已逾5年者，不得申請」。

(4).而本案事實之行政救濟客觀經過已如上述，全案在判決確定後尚經再審程序審理。但通觀上訴人在原審之主張及其上訴理由，從未就本案中其所主張「符合行政程序法第128條第1項第1款至第3款」之「重開事由」，進行主張，具體指明「為何該等『重開事由』無法利用再審程序為主張」等情，是其此部分上訴於法無據，應予駁回。

C.退稅請求部分：

(1).按在本案原補稅及裁罰處分已經確定判決予以維持之情況下，上訴人再依稅捐稽徵法第28條第2項規定請求退稅，即符合本院95年2月份庭長法官聯席會議決議之設題事實，而有該決議之適用。

(2).則依該決議所示，本案上訴人顯然是本諸納稅義務人身分，以與原確定判決確定力範圍相反之理由，請求退稅，其請求為無理由，原審法院予以判決駁回，即無違誤可言。

(3).至於上訴人在有關實體法層次上之各項爭議，本應在原補稅及裁罰處分之行政爭訟過程中，或在再審程序為主張，本院無庸再予審究。

3.總結以上所述，原判決之終局判斷結論尚無違誤，上訴意旨

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　　108　　年　　3　　月　　14　　日

最高行政法院第四庭

審判長法官　鄭　小　康

法官　劉　介　中

法官　林　文　舟

法官　林　樹　埔

法官　帥　嘉　寶

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　108　　年　　3　　月　　14　　日

書記官　徐　子　嵐