

最 高 行 政 法 院 判 決

109年度判字第482號

上 訴 人 錦美紙業股份有限公司

代 表 人 陳峙良

訴訟代理人 朱瑞陽 律師

蔡文玲 律師

陳逸帆 律師

被 上 訴 人 財政部北區國稅局

代 表 人 王綉忠

上列當事人間營業稅事件，上訴人對於中華民國108年5月2日臺北高等行政法院107年度訴字第100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、上訴人經臺灣高等法院檢察署（下稱高檢署）查獲，於民國91年5月至94年4月間進貨，取具非實際交易對象有限責任台灣省第二資源回收物運銷合作社（下稱二資社）開立之統一發票，銷售額計新臺幣（下同）31,586,881元，營業稅額1,579,343元，充作進項憑證，虛報進項稅額，並據以申報扣抵銷項稅額，致有逃漏營業稅額情事，乃通報被上訴人核定補徵營業稅額1,579,343元，並經審理違章成立，減除裁罰時已逾核課期間之91年5月至6月間進貨金額6,297,869元後，按查明認定之總額25,289,012元處5%之罰鍰計1,264,450元。上訴人不服，申請復查，未獲變更，循序提起行政訴訟，經原審法院97年度訴字第2918號判決（下稱原審原確定判決）：「訴願決定及原處分（含復查決定）關於營業稅逾1,384,366元部分及罰鍰逾1,069,472元部分均撤銷。原告其餘之訴駁回。」上訴人就不利部分提起上訴，經本院98年度裁字第2822號裁定駁回其上訴而告確定（上開經原審原確定判決維持之補徵營業稅及罰鍰處分部分，下稱系爭補稅罰鍰處

分)。又上訴人就原審原確定判決提起再審之訴，經原審法院以103年度再字第15號判決駁回及本院104年度裁字第820號裁定駁回上訴人之上訴。至106年3月6日上訴人具申請書，以其於91至94年度其與鄧明賢交易時，鄧明賢為二資社社員，其實際交易對象為二資社，則被上訴人以鄧明賢非二資社社員，上訴人之實際交易對象非二資社，係以錯誤之事實核定補徵營業稅額及罰鍰，依稅捐稽徵法第28條第2項及第3項規定，向被上訴人申請加計利息退還溢繳之營業稅及罰鍰。經被上訴人以106年7月13日北區國稅中壢銷稽字第1060594512號函（下稱原處分）否准其申請。上訴人不服，所提訴願經遭訴願決定駁回，續提行政訴訟，經原審法院107年度訴字第100號判決（下稱原判決）駁回，遂提起本件上訴，並聲明：原判決廢棄。訴願決定及原處分均撤銷，或發回原審法院更為審理。

二、上訴人起訴主張、被上訴人在第一審的答辯，均引用原判決的記載。

三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據結果，以：(一)對於適用法令錯誤而溢繳稅捐之案件，稅捐稽徵法第28條有明文救濟之途徑，自可排除行政處分之存續力，故除經法院判決而生既判力之行政處分外，僅具形式存續力之行政處分仍不得排除稅捐稽徵法第28條之適用，故本件仍有行政訴訟法第213條之適用。查上訴人申請退稅部分為原審原確定判決之稅捐，該部分稅法之債權債務關係即係於確定終局判決中經裁判，有確定力。而稅捐稽徵法第28條係指具公法上不當得利性質之特別請求權，納稅義務人依該法規定請求退稅，其主張原核課處分適用法令錯誤之稅捐債權債務關係既經原審原確定判決確定，在原審原確定判決確定力範圍，納稅義務人自不得為相反主張而請求退稅。上訴人應循再審程序推翻原審原確定判決之既判力，再循稅捐稽徵法第28條處理「退稅請求權」才是。(二)財政部為解決一般民眾及拾荒者難以開立銷貨憑證及再生工廠無法取得進項憑證之問題，乃先後以86年3月1

01 8日台財稅第000000000號函及87年7月14日台財稅第0000000
02 00號函核釋，同意透過由拾荒業者充當社員組成廢合社或二
03 資社為社員辦理廢棄物共同運銷，並代表社員開立銷貨憑證
04 予再生工廠，以申報營業成本及扣抵銷項稅額，廢合社或二
05 資社自再生工廠取得之價金，則扣除5%之營業稅、管理費
06 與適當報酬後，將餘款依社員交貨比例，直接發給社員，並
07 依一時貿易所得，課徵社員之個人綜合所得稅。且依二資社
08 章程規定，須設籍在臺灣省而實際從事資源回收運銷業務之
09 非營利事業者之自然人，方得成為二資社之社員。另依內政
10 部92年10月23日內授中社字第0920088141號函意旨，司庫係
11 經合作社理事會通過任用之帳務處理人員，其與合作社之間
12 屬僱傭關係，無權代表合作社對外處理事務，因此非社員之
13 司庫自不得辦理共同運銷。又依高檢署94年8月24日檢紀智
14 91查27字第21125號函檢送二資社之運銷班長涉嫌違反稅法
15 規定之相關資料，既已明確記載「鄧明賢君於86年3月13日
16 入社，89年10月16日退社」，原審原確定判決始認定上訴人
17 經查獲於91年5月至94年4月間進貨，取具非實際交易對象二
18 資社開立之統一發票，充作進項憑證，虛報進項稅額，並據
19 以申報扣抵銷項稅額，致有逃漏營業稅之情，並因判決確定
20 而生行政訴訟法第213條之既判力。雖內政部107年11月12日
21 台內團字第1070074243號函（下稱內政部107年11月12日函
22 ）稱鄧明賢確於86年3月13日入社，於89年10月16日退還股
23 金19萬9千元，但並未退社，然按二資社之章程必出社之社
24 員始得退還其已繳之股款，因此內政部107年11月12日函，
25 無損於鄧明賢已經為出社之社員，而不具二資社社員身分之
26 認定。至於上訴人稱「參諸鄧明賢入社時之資料，其所納之
27 股款計20萬元，則即使鄧明賢於89年10月16日確有退還股款
28 之事實，其亦未退還全部之股款，而尚餘1,000元之股款，
29 足證其二資社社員之身分尚且存在」云云，亦僅屬取巧之手
30 法而已，以1/200的比例維持社員身分，自有未洽。何況，
31 財政部中區國稅局核定鄧明賢之個人綜合所得稅（91年至94

年），就二資社的所得資料存放位置，經被上訴人陳明，顯然「非當時二資社申報具有社員身分時申報的二資社具有一時貿易所得」，而是歸戶所得（如以人頭部分來分散一時貿易所得）亦足以佐證鄧明賢不具二資社社員身分之認定。（二）上訴人以91至94年度其與鄧明賢交易，鄧明賢為二資社社員，其實際交易對象為二資社，被上訴人係以錯誤之事實（認定鄧明賢非為二資社社員，故上訴人取具非實際交易對象二資社開立之發票，充作進項憑證，虛報進項稅額，並據以申報扣抵銷項稅額，致有逃漏營業稅情事）核定補徵營業稅及罰鍰，遂依稅捐稽徵法第28條第2項及第3項規定，申請加計利息退還溢繳之營業稅及罰鍰。惟就認定鄧明賢非為二資社社員，故上訴人取具非實際交易對象二資社開立之發票，而逃漏營業稅情事，業經判決確定，上訴人主張依稅捐稽徵法第28條退稅，即應受限於既判力，而無理由。另原審法院以其就兩所國稅局關於鄧明賢是否為二資社社員之爭議，亦予以實質審查而釐清。上訴人所訴各節，均非可採，被上訴人以原處分否准其申請退稅，並無違誤等語，乃判決駁回上訴人在原審之訴。

四、本院查：

（一）按稅捐稽徵法第28條：「（第1項）納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起五年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。（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。（第4項）本條修正施行前，因第二項事由致溢繳稅款者，適用修正後之規定。（第5項）前項情形，稅

捐稽徵機關於本條修正施行前已知有錯誤之原因者，二年之退還期間，自本條修正施行之日起算。」

(二)次按行政訴訟法第213條規定：「訴訟標的於確定之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者，嗣後當事人即不得為與該確定判決意旨相反的主張，法院亦不得為與該確定判決意旨相反的判斷。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，其主張核課處分因事實認定錯誤致適用法令錯誤的部分，如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的裁判，故納稅義務人以與原確定判決確定力範圍相反的理由，請求退稅為無理由，行政法院應予判決駁回（本院95年2月份庭長法官聯席會議決議）。

(三)上訴人於91年5月至94年4月間進貨，取具非實際交易對象二資社開立之統一發票，充作進項憑證，虛報進項稅額，並據以申報扣抵銷項稅額，致有逃漏營業稅額情事，經審理違章成立，被上訴人所作系爭補稅罰鍰處分，經原審原確定判決確定在案。上訴人與鄧明賢交易時，鄧明賢是否為二資社社員而可開立二資社統一發票，為系爭補稅罰鍰處分是否合法之先決問題。上訴人於原審原確定判決審理中，即主張鄧明賢與之交易時為二資社社員，故上訴人之交易對象為二資社，惟原審原確定判決於審理調查後，認定鄧明賢於與上訴人交易時並非二資社社員，上訴人實際交易對象非二資社，原審原確定判決依行政訴訟法第189條規定，斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，記明於原審原確定判決，並經本院98年度裁字第2822號裁定予以維持而告確定。可見鄧明賢非為二資社社員，上訴人取具二資社開立之發票作為進項憑證，虛報進項稅額，乃取具非實際交易對象之發票據以申報扣抵銷項稅額，致逃漏營業稅，既為原審原確定判決所認定，並據以駁回維持系爭補稅罰鍰處分，則系爭補稅罰鍰處分之合法性為原審原確定判決既判力效力所及之範圍。次查，上訴人

於106年3月6日，以「退還稅款申請書」向被上訴人請求退還稅款，理由略稱：其於91至94年度與鄧明賢交易時，鄧明賢為二資社社員，即實際交易對象為二資社，則被上訴人係以錯誤之事實核定補徵營業稅額及罰鍰，依稅捐稽徵法第28條第2項及第3項規定，申請加計利息退還溢繳之營業稅及罰鍰。可見上訴人係依稅捐稽徵法第28條規定以與經原審原確定判決判斷處分合法性事項相反之事由，主張原審原確定判決之系爭補稅罰鍰處分適用法令錯誤為由請求退稅。上訴人提起本件訴訟之訴訟標的固與原審原確定判決不同，沒有一事不再理的問題，但本件必須受原審原確定判決關於系爭補稅罰鍰處分合法性判斷之拘束。因此，上訴人不得再為與原審原確定判決意旨相反之主張，法院亦不得為與原審原確定判決意旨相反之判斷。茲上訴人於本件為與原審原確定判決相同之主張，且持與原審原確定判決確定力範圍相反的理由請求退稅，即無理由。上訴人另以被上訴人之認定事實與財政部中區國稅局矛盾，二者不能併存，而臺灣桃園地方法院99年度訴字第1912號判決，採納財政部中區國稅局之見解，主張本件確係因可歸責於被上訴人之錯誤而溢繳稅款乙節。惟查，原判決就上訴人主張鄧明賢是否為二資社社員乙節，何以不採財政部中區國稅局認定之理由，已有說明（見原判決第16至18頁），核無違誤，即財政部中區國稅局之認定，尚不足以動搖原審原確定判決之確定力。而且二資社章程第11條規定：「出社社員得請求退還其已繳之股款。前項股款之退還於年度終了結算後決定之。」第15條規定：「社員非經本社之同意，不得出讓其所有之社股或以之擔保債務。」可見僅出社之社員得請求退還股款，且股款之退還於年度終了結算後決定之，章程並未規定一次全部退還，章程亦未規定出社之社員得以退還部分股款而仍保有社員資格之規定，自不能以仍有部分股款尚未退還，據認出社之社員仍為社員。至於內政部107年11月12日函：「所詢社員編號0419鄧明賢君確於86年3月13日入社；惟查該社於91年2月26日函報本

01 部核准之變更登記案，鄧員係經該社第2屆第12次理事會審
02 議通過於89年10月16日退還股金19萬9千元，但並未退社」
03 ，惟按二資社之章程，必出社之社員始得退還其已繳之股款
04 ，已退還股金之社員即出社之社員，因此原判決乃認上開內
05 政部函「無損於鄧明賢已經為出社之社員，而不具二資社社
06 員身分之認定」並無不合。上訴人又主張依鄧明賢入社時之
07 資料，其所納之股款計20萬元，即使鄧明賢於89年10月16日
08 確有退還股款之事實，其亦未退還全部之股款，而尚餘1,00
09 0元之股款，足證其二資社社員之身分尚且存在云云，原判
10 決認此僅屬取巧之手法，鄧明賢以1/200的比例維持社員身
11 分，自有未洽等語。然原判決係指既有退還股款之事實即屬
12 出社之社員，故「以1/200的比例維持社員身分，自有未洽
13 」即不予肯認仍具有社員之意，核原判決之認定與二資社章
14 程規定相符，並無矛盾情形。是依上訴人主張及所提證據資
15 料，均不足以動搖原審原確定判決之既判力所及範圍（即系
16 爭補稅罰鍰處分合法）。末按行政訴訟法第19條第5款規定
17 ，僅曾參與該訴訟事件之前審裁判之法官始須迴避，原判決
18 之承審法官陳心弘雖曾參與原審原確定判決，然並非上開規
19 定所稱之前審裁判，故無應迴避法官參與審判之問題，上訴
20 人主張法官陳心弘參與原判決有行政訴訟法第243條第2項第
21 2款之違背法令之情事，顯屬誤解。

22 (四)綜上所述，原判決駁回上訴人在第一審之訴的結論，經核並
23 無違誤。上訴意旨仍執其一己見解，指摘原判決違背法令，
24 請求廢棄，並撤銷訴願決定及原處分，或發回原審法院更為
25 審理，為無理由，應予駁回。

26 五、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項
27 、第98條第1項前段，判決如主文。

28 中 華 民 國 109 年 9 月 17 日

29 最高行政法院第二庭

30 審判長法官 吳 東 都

31 法官 胡 方 新

01								法官	陳	秀	嫫	
02								法官	王	俊	雄	
03								法官	林	妙	黛	
04	以	上	正	本	證	明	與	原	本	無	異	
05	中	華	民	國	109			年	9		月	17
06								書記官	徐	子	嵐	日