最 高 行 政 法 院 裁 定

109年度裁字第765號

上　訴　人　宜德企業股份有限公司
代　表　人　張榆柔
訴訟代理人　饒鴻鵬　律師
被 上訴 人　財政部中區國稅局
代　表　人　宋秀玲

上列當事人間退還稅款等事件，上訴人對於中華民國109年3月12日臺中高等行政法院108年度訴字第278號判決，提起上訴，本院裁定如下：

主　文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、本件上訴不合法而裁定駁回之規範依據說明：

1.按對於高等行政法院判決之上訴，非以其違背法令為理由，不得為之，行政訴訟法第242條定有明文。依同法第243條第1項規定，判決不適用法規或適用不當者，為違背法令；而判決有同條第2項所列各款情形之一者，為當然違背法令。

2.當事人對於高等行政法院判決上訴，如依行政訴訟法第243條第1項規定，以高等行政法院判決有不適用法規或適用不當為理由時，其上訴狀或理由書應有具體之指摘，並揭示該法規之條項或其內容；若係成文法以外之法則，應揭示該法則之旨趣；倘為最高審判機關之裁判先例或司法院大法官解釋，則應揭示該裁判或解釋之字號或其內容。如以行政訴訟法第243條第2項所列各款情形為理由時，其上訴狀或理由書，應揭示合於該條項各款之事實。

3.上訴狀或理由書如未依此項方法表明，或其所表明者與上開法條規定不合時，或表明內容與判決合法性判斷缺乏關連性者，即難認為已對高等行政法院判決之違背法令有具體之指摘，其上訴自難認為合法。

二、案件之原因事實及爭訟經過說明：

1.上訴人於民國108年2月19日及同年3月18日，依稅捐稽徵法第28條第2項及同法第49條規定，以事實認定有誤(有進貨事實及成本支出，卻遭誤認無進貨事實及成本支出，以致漏報之應納營業稅淨額與應稅所得額及未分配盈餘數均遭高估，從而負擔了不符合事實真相之鉅額重稅)為由，請求退還以下之稅款、漏稅罰鍰及其相關滯納金、滯納利息、行政救濟利息，共計新臺幣（下同）34,385,636元。

A.營業稅之漏稅罰鍰金額3,008,681元(其原因案件之行政救濟經過如下)：

(1).原核課處分案號為被上訴人101年3月9日101年度財營業字第52101000213號裁處書。

(2).上訴人提起行政爭訟，經原審法院作成102年度訴字第489號判決，針對原處分有關罰鍰5,014,467元部分之規制決定，駁回上訴人所提之處分撤銷訴訟(上訴人本次退還之罰鍰僅3,008,681元)。再經本院以103年度裁字第833號裁定，駁回其上訴，該行政爭訟案因此經判決確定。

(3).上訴人曾對原審法院102年度訴字第489號確定判決提起再審之訴，經原審法院以104年度再字第1號判決駁回。

(4).上訴人曾於104年6月22日就前開營業稅罰鍰案件，再次申請重開行政程序，遭被上訴人否准。

(5).上訴人再於104年10月29日、105年2月21日及105年3月31日依行政程序法第128條規定，向被上訴人申請重新審酌系爭之營業稅罰鍰。再經被上訴人以105年4月14日中區國稅大屯銷售字第1050501579號函否准其申請；上訴人提起訴願遞遭駁回，提起行政訴訟，則經原審法院以105年度訴字第451號判決及本院以107年度判字第597號判決駁回其訴及上訴而確定。

B.95年至97年共計3年之營利事業所得稅款16,084,341元(該案之核課處分，經原審法院以104年度訴字第69號判決駁回確定在案)。

C.95年至97年共計3年之未分配盈餘加徵營利事業所得稅2,605,839元(該案之核課處分，經原審法院以104年度訴字第69號判決駁回確定在案)。

D.95年至97年共計3年營利事業所得稅項下之漏稅罰鍰9,276,454元(含本稅及未分配盈餘二項，共計6筆罰鍰之加總。其核課處分同樣經原審法院以104年度訴字第69號判決駁回確定在案)。

E.前述案件相關之附帶給付(含滯納金、滯納利息、行政救濟利息)共計3,410,321元。

2.被上訴人則作成以108年5月24日中區國稅大屯銷售字第10805038885號函表徵之否准處分（下稱原否准處分），拒絕上訴人之退稅請求。上訴人提起訴願經原審法院作成108年度訴字第278號判決(下稱原判決)，駁回上訴人所提課予義務之訴，上訴人因此提起本件上訴。

三、原判決駁回上訴人所提訴訟，其理由形成如下：

1.先指明本案應適用之下述法規範及司法實務先例見解：

A.行政訴訟法第213條規定(該規定明示「訴訟標的於確定之終局判決中經裁判者，有確定力」)。

B.稅捐稽徵法第28條第2項及第3項規定。

C.本院95年2月份庭長法官聯席會議決議，該決議內容為：

(1).針對「納稅義務人對稽徵機關核課稅捐之處分不服，循行政爭訟程序，經本院判決駁回其上訴確定，且又提起再審之訴，復遭駁回確定後。於稅捐稽徵法第28條規定之繳納之日起5年內，就同一爭點提出新證據藉以否定原核課處分之基礎事實，主張其依據原核課稅捐處分繳納之稅款，是因適用法令錯誤而繳納，依據稅捐稽徵法第28條規定，向稽徵機關請求退還其已繳納之稅款；經稽徵機關予以否准，並遭訴願決定駁回後，向高等行政法院起訴，請求撤銷訴願決定及原處分，並請求稅捐稽徵機關作成同意退還已繳納稅款之行政處分。高等行政法院應如何處理」之法律問題。

(2).該決議認：

(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).前開法律問題中之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」。

(C).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。

D.本院108年度判字第352號判決意旨，採取與前開決議相同之法律見解。

2.在前開法律見解基礎下，本案原因案件之事實認定，已經前開確定判決(原審法院102年度訴字第489號判決與104年度訴字第69號判決)詳予認定。則依本院前開決議意旨所示，上訴人不得為相反主張而請求退稅，事實審法院亦不得為相反之裁判。從而上訴人針對以下3筆稅款之退稅請求，是以與確定判決認定相反之事實主張而為請求，自屬無理由，被上訴人作成原否准處分，於法無違。

A.營業稅之漏稅罰鍰金額3,008,681元。

B.95年至97年共計3年之營利事業所得稅款16,084,341元。

C.95年至97年共計3年之未分配盈餘加徵營利事業所得稅2,605,839元。

D.95年至97年共計3年營利事業所得稅項下之漏稅罰鍰9,276,454元(含本稅及未分配盈餘之漏稅罰鍰，共計6筆金額之加總)。

3.至於與前開原因案件相關之附帶給付部分(包括滯納金、滯納金利息及行政救濟期間利息等項目，共計3,410,321元)，

上訴人請求於法無據之理由，則可分述如下：

A.前開附帶給付之法規範依據：

(1).行為時稅捐稽徵法第20條：

依稅法規定逾期繳納稅捐應加徵滯納金者，每逾2日按滯納數額加徵1%滯納金；逾30日仍未繳納者，移送強制執行。

(2).行為時稅捐稽徵法第34條第3項第1款規定：

第1項所稱確定，係指左列各種情形：

一、經稅捐稽徵機關核定之案件，納稅義務人未依法申請復查者。……

(3).行為時稅捐稽徵法第35條第1項第1款規定：

納稅義務人對於核定稅捐之處分如有不服，應依規定格式，敘明理由，連同證明文件，依下列規定，申請復查：

一、依核定稅額通知書所載有應納稅額或應補徵稅額者，應於繳款書送達後，於繳納期間屆滿之翌日起30日內，申請復查。

(4).行為時稅捐稽徵法第38條第3項規定：

經依復查、訴願或行政訴訟程序終結決定或判決，應補繳稅款者，稅捐稽徵機關應於復查決定，或接到訴願決定書，或行政法院判決書正本後10日內，填發補繳稅款繳納通知書，通知納稅義務人繳納；並自該項補繳稅款原應繳納期間屆滿之次日起，至填發補繳稅款繳納通知書之日止，按補繳稅額，依各年度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，一併徵收。

(5).行為時稅捐稽徵法第49條前段規定：

滯納金、利息、滯報金、怠報金、短估金及罰鍰等，除本法另有規定者外，準用本法有關稅捐之規定。但第6條關於稅捐優先及第38條，關於加計利息之規定，對於罰鍰不在準用之列。

B.在前開規範基礎下，縱令該等附帶給付不在前開確定判決

之判決範圍內，但只要其在計算過程中無「適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於稅捐稽徵機關之錯誤，致生溢繳稅款情事」者，即合法有據。上訴人未指出此等錯誤之存在，自無請求退還附帶給付之正當理由。

C.司法院釋字第746號解釋雖宣告「就滯納金部分加徵利息，欠缺合理性，不符憲法比例原則，與憲法保障人民財產權之意旨有違，應自本解釋公布之日起失其效力。」惟因該號解釋係於106年2月24日始公布，而本件案關滯納金、滯納金利息、救濟期間利息之繳清日期，最晚係於105年11月30日繳清，即在司法院釋字第746號解釋公布之前即已繳清。被上訴人依當時仍有效法律加徵滯納利息，尚無違法。

四、上訴意旨則僅是重複其在原審法院審理中之既有論述，而未針對原判決理由形成中之關鍵論點，為有法理基礎之有效論駁。是其對原判決指摘，實屬空泛，爰說明如下：

1.上訴意旨仍然迴避本院95年2月份庭長法官聯席會議決議所揭示之規範意旨，不顧確定判決對原因事實之事實認定效力，在沒有推翻確定判決效力之前提下，反覆強調「進貨事實之真實性」。

2.上訴意旨始終強調：原因案件之法律關係與退稅請求權相互獨立，因此退稅請求權之行使，不受原因案件確定判決事實認定之拘束。

3.上訴意旨對附帶給付部分，則引用財政部80年4月8日台財稅第000000000號函(下稱財政部80年函釋)與81年10月9日台財稅第000000000號函(下稱財政部81年函釋)，主張「本稅滯納金部分應按補徵之應納稅額減半計算」云云。復謂「司法院釋字第746號解釋意旨應溯及適用於本案」云云。

五、經查：

1.原判決就有關核課處分部分稅額與裁罰之認事用法，其理由論述，符合稅捐爭訟法之相關法理，亦可避免實質同一事件之反覆爭執，實屬合法有據。而上訴意旨對原判決之指摘，

刻意忽視同一原因案件既有確定判決之事實認定結論，重為進貨事實有無之爭議，顯難謂係對原判決法理論述之具體指摘。

2.至於涉及徵收處分之附帶給付部分(包括滯納金、滯納金利息及行政救濟期間利息等項目，共計3,410,321元)，原判決之理由形成亦無違誤。而上訴意旨就此部分之指摘論述，亦屬空泛，爰說明如下：

A.上訴意旨雖引用財政部80年函釋與財政部81年函釋，主張「滯納金部分應按本稅補徵之應納稅額減半計算」云云。但此部分爭點上訴人在原審審理中並未為主張。而且前開財政部80年及81年函釋之適用，仍需符合行為時稅捐稽徵法第20條之限制條件，即需在稅捐機關移送強制執行以前，已繳納部分稅款者。而遍觀卷證資料，並無可證明「上訴人曾在強制執行以前自動補繳稅款」等情之客觀事證存在，是可認定此部分上訴意旨核屬對原判決之空泛指摘。

B.至於上訴意旨謂「司法院釋字第746號解釋意旨應溯及適用於本案」一節，完全違反法安定性之要求，明顯違反法律適用之一般原則，難謂係對原判決之具體指摘。

3.總結以上所述，原判決認事用法尚無違法。上訴意旨所提前開上訴理由，僅係對原判決之正確法律適用為空泛指摘，而非具體表明原判決有何「不適用法規」、「適用法規不當」、或有「行政訴訟法第243條第2項所列各款」之情形，難認對該判決之如何違背法令已有具體之指摘。依首開規定及說明，應認其本件上訴為不合法。

六、據上論結，本件上訴為不合法。依行政訴訟法第249條第1項前段、第104條，民事訴訟法第95條、第78條，裁定如主文。

中　　華　　民　　國　　109　　年　　5　　月　　7　　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　玫　君

法官　帥　嘉　寶

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　華　民　國　109　年　5　月　7　日

書記官　徐　子　嵐