臺中高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5L0;@107年度訴字第

）FKT64W1Z1X5L0;@108年3月13日辯

原　　告　柏融有限公司
代　表　人　蘇崑忠
訴訟代理人　吳炳輝　律師
被告　財政部中區國稅局
代　表　人　宋秀玲
訴訟代理人　李長憲

上列當事人間稅捐稽徵法事件，原告不服財政部中華民國107年8月21日台財法字第10713929140號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、程序事項：

被告代表人原為蔡碧珍，嗣變更為宋秀玲，業經其具狀聲明承受訴訟（本院卷97頁之聲明承受狀），依法核無不合，應予准許。

二、事實概要：

原告民國102年4月營業人銷售額與稅額申報書（原處分卷3頁）申報，經被告核定應退稅款新臺幣（下同）2,667,859元，被告依據查得資料，以原告欠繳100年1月至102年1月營業稅違章核定應補稅額18,710,455元、行政救濟加計利息315,976元、滯納金2,806,568元及滯納利息218,605元（滯納金及滯納利息核算日期為107年5月15日），合計22,051,604

元（原處分卷2-1頁之徵銷明細檔異動紀錄），乃依稅捐稽徵法第29條規定，將該應退稅款2,667,859元抵繳原告積欠之營業稅，尚欠19,383,745元（22,051,604元－2,667,859元＝19,383,745元），並於107年5月11日填具退稅抵繳通知書、及100年退稅抵繳證明書（下稱原處分，原處分卷1頁），通知原告。原告不服，提起訴願，遭決定駁回（本院卷21-27頁），遂提起本件行政訴訟（本院卷13-15頁）。

三、原告主張略以：

（一）原告102年4月申報銷售零稅率貨物或勞務，申請退還溢付之營業稅額2,667,859元。被告審核結果，以原告100年1月至102年1月間銷售貨物或勞務，未依規定開立統一發票，漏報銷售額共2,206,179,770元，核定補徵營業稅額110,308,989元，原告不服，申請復查結果，獲追減營業稅額91,598,534元，原告仍不服，循序提起行政救濟，目前案件繫屬本院（按即本院106年度訴字第347號營業稅事件，下稱本院另案）。因原告提起訴願時，未依法繳納半數，被告乃依稅捐稽徵法第29條規定，將應退稅款2,667,859元，抵繳原告積欠之營業稅，並填具100年退稅抵繳證明書暨退稅抵繳通知書，通知原告。惟被告坦承有減徵原告積欠之營業稅額，故原告積欠之營業稅額仍未確定，被告卻仍以減徵前營業稅額扣抵，依稅捐稽徵法第29條、第39條及稅捐稽徵法施行細則第8條第1項規定，即有違誤。

（二）按稅捐稽徵法第29條明定，納稅義務人應退之稅捐，稅捐稽徵機關應先抵繳其積欠稅款，並於同法施行細則第8條規範抵繳之順序。惟其是否同一稅目，尚有礙義，且行政救濟雖無停止執行之效力，然仍應由行政執行署扣抵，非由被告扣抵，其有違法，自甚明確。而欠繳應納稅捐，係

指依法應由納稅義務人繳納稅捐，未於規定期限繳納者而言，依稅捐稽徵法第39條規定，納稅義務人應納稅捐於繳納期間屆滿30日後仍未繳納者，除已依同法第35條規定申請復查，或對復查決定之應納稅額繳納半數，並依法提起訴願，或因繳納復查決定應納稅額半數確有困難，經稽徵機關核准，提供相當擔保者，均應移送強制執行。又稅捐稽徵法施行細則第8條之立法理由：「按退稅抵欠之目的在代替強制執行，故退稅抵欠與欠稅移送執行宜採取一致之原則。」準此，倘納稅義務人有應退之稅捐，稅捐稽徵機關仍應依上開稅捐稽徵法第29條規定，先抵繳其積欠稅款，並於扣抵後通知該納稅義務人，被告即有違法等語，並聲明求為判決撤銷訴願決定及原處分。

四、被告略以：

（一）按稅捐稽徵法第29條規定，納稅義務人應退之稅捐，稅捐稽徵機關應先抵繳其積欠稅款，並依同法施行細則第8條規定之順序抵繳之。而欠繳應納稅捐，係指依法應由納稅義務人繳納之稅捐，未於規定期限內繳納者而言。依稅捐稽徵法第39條規定，納稅義務人應納稅捐於繳納期間屆滿30日後仍未繳納者，除已依同法第35條規定申請復查，或對復查決定之應納稅額繳納半數，並依法提起訴願，或因繳納復查決定應納稅額半數確有困難，經稽徵機關核准，提供相當擔保者，均應移送強制執行。又稅捐稽徵法施行細則第8條之立法理由：「按退稅抵欠之目的在代替強制執行，故退稅抵欠與欠稅移送執行宜採取一致之原則。」準此，應移送執行之欠稅，不論是否確定，即屬退稅抵欠之標的，原告主張尚未確定之欠稅，不得抵欠云云，並無可採。

（二）原告積欠之稅款，雖經被告移送強執行，仍無改其欠稅之本質，是其102年4月份申報零稅率銷售額，經准予核退營業稅額2,667,859元，被告依稅捐稽法第29條及同法施行細則第8條規定之順序抵繳原告積欠之營業稅，並於107年5月14日填具退稅抵繳證明書，通知原告，並無違誤。原告主張已移送執行案件，非由被告抵欠云云，核不足採。

（三）系爭應退稅款係原告申報102年4月份申報零稅率銷售額，經准予核退之營業稅溢付稅額，核與抵繳之欠稅稅目，均屬營業稅及其附帶給付、利息（本件抵繳結果僅抵繳營業稅），原告主張系爭應退稅款與其積欠之營業稅是否同一稅目尚有疑義云云，顯係誤解等語，並聲明求為判決駁回原告之訴。

五、本件事實欄所載事實，有上開證據可稽，應堪認定。本件兩造之爭點為：被告原處分是否合法？茲論述如下：

（一）按稅捐稽徵法第29條規定：「納稅義務人應退之稅捐，稅捐稽徵機關應先抵繳其積欠。並於抵扣後，應即通知該納稅義務人。」其中所稱之積欠，參酌同法施行細則第8條第1項各款規定（經整理歸納後），包括：

1、同一稅捐稽徵機關同一稅目或其他稅目之欠稅。

2、同一稅捐稽徵機關同一稅目或其他稅目欠繳之滯納金、滯報金、怠報金、利息及罰鍰。

3、同級政府其他稅捐稽徵機關各項稅目之欠稅及欠繳之滯納金、滯報金、怠報金、利息及罰鍰。

4、其他各項稅目之欠稅及欠繳之滯納金、滯報金、怠報金、利息及罰鍰。

析言之，上開所稱積欠者，不以本稅為限，尚涵蓋滯納金、滯報金、怠報金等；且不侷限於同一稅目，不同稅目或

不同級政府之稅捐，亦包括在內。

（二）次按稅捐稽徵法第39條第1項及第2項規定：「（第1項）納稅義務人應納稅捐，於繳納期間屆滿30日後仍未繳納者，由稅捐稽徵機關移送強制執行。但納稅義務人已依第35條規定申請復查者，暫緩移送強制執行。（第2項）前項暫緩執行之案件，除有下列情形之一者外，稅捐稽徵機關應移送強制執行：一、納稅義務人對復查決定之應納稅額繳納半數，並依法提起訴願者。二、納稅義務人依前款規定繳納半數稅額確有困難，經稅捐稽徵機關核准，提供相當擔保者。．．．．」準此可知，納稅義務人應納稅捐於繳納期間屆滿30日後仍未繳納者，除納稅義務人提起訴願，已對復查決定之應納稅額繳納半數，或納稅義務人繳納半數確有困難，經稽徵機關核准，提供相當擔保外，稅捐稽徵機關應就納稅義務人未繳納之稅捐，移送強制執行。是故，稅捐之強制執行，非不得於行政救濟提起後確定前為之，而納稅義務人應退之稅捐，稅捐稽徵機關依稅捐稽徵法第29條規定以之抵繳其積欠，與強制執行同樣發生清償租稅債務之效果，自亦得於行政救濟提起後確定前為之，甚為明確。

（三）經查，被告依法務部調查局福建省調查處（下稱福建調查處）通報及查得資料，以原告從事兩岸廢五金交易，於100年1月至102年1月間銷售貨物或勞務，未依規定開立統一發票，漏報銷售額合計2,206,179,770元，致逃漏營業稅額110,308,989元，經核定補徵營業稅額110,308,989元，並依現行加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第51條第1項第3款規定，按所漏稅額110,308,989元處以1.5倍之罰鍰計165,463,483元。原告不服，申請復查結果，

獲減營業稅額91,598,534元及罰鍰137,397,801元，即復查結果核定原告應補徵營業稅額18,710,455元及處罰鍰28,065,682元。原告仍不服，提起訴願，亦經財政部決定駁回，遂提起行政訴訟（即本院106年度訴字第347號營業稅事件之另案。本件原處分卷4-19頁之被告106年1月19日中區國稅法一字第1060000782號復查決定、本院卷103頁之言詞辯論筆錄、及本院另案1卷209-247頁之財政部106年7月25日台財法字第10613926440號訴願決定參照）。茲被告就原告102年4月營業人銷售額與稅額申報，經被告核定應退稅款2,667,859元部分，依稅捐稽徵法第29條規定，將該應退稅款抵繳原告積欠之營業稅，並填具100年退稅抵繳證明書通知原告等情，已如前述，依上述法令規定及說明，核無違誤。

（四）原告雖以前揭情詞以資爭議，然查：

1、如前所述，原告於100年1月至102年1月間銷售貨物或勞務，未依規定開立統一發票，漏報銷售額合計2,206,179,770元，致逃漏營業稅額110,308,989元，經核定補徵營業稅額110,308,989元，嗣經復查決定追減營業稅額91,598,534元，原告應補繳營業稅額18,710,455元。惟原告應繳納之營業稅係於繳納期間屆滿30日後仍未繳納，雖經原告提起訴願，但仍未依稅捐稽徵法第39條規定，對復查決定之應納稅額繳納半數，或經稽徵機關核准提供相當擔保，為兩造所不爭執（本院卷81-82、101-103頁之準備程序及言詞辯論筆錄參照），並有上述證據可稽，應可認定。是原告所積欠者既屬可抵繳之營業稅，且在本院另案（106年度訴字第347號）營業稅事件之行政爭訟中，原告未在該案復查決定後繳納應納稅額之半數，或經稽徵機關核准提

供相當擔保即提起訴願，依上述規定及說明，被告以稅捐稽徵法第29條規定，將應退稅款2,667,859元，抵繳原告積欠之營業稅22,051,604元（計算式：應補徵營業稅額18,710,455元＋行政救濟加計利息315,976元＋滯納金2,806,568元＋滯納利息218,605元＝22,051,604元，原處分卷2之1頁之徵銷明細檔異動紀錄參照），尚欠19,383,745元，依法核無不合。是原告主張：被告就其100年1月至102年1月間銷售貨物或勞務，應補徵營業稅部分，另向本院提起行政訴訟，仍於本院繫屬中尚未確定，被告亦坦承有減徵原告之營業稅額，是被告仍以原告應退稅額扣抵，違反稅捐稽徵法第29條、第39條及同法施行細則第8條第1項規定云云，顯有誤解，不足採取。

2、次依行政程序法第110條第3項規定：「行政處分未經撤銷、廢止，或未因其他事由而失效者，其效力繼續存在。」第118條規定：「違法行政處分經撤銷後，溯及既往失其效力。但為維護公益或為避免受益人財產上之損失，為撤銷之機關得另定失其效力之日期。」準此可知，行政處分除具有無效之事由而當然無效外，在未經撤銷、廢止或因其他事由失效前，其效力繼續存在。再依行政訴訟法第212條第1項前段規定：「判決，於上訴期間屆滿時確定。」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。」第216條第1項至第3項規定：「（第1項）撤銷或變更原處分或決定之判決，就其事件有拘束各關係機關之效力。（第2項）原處分或決定經判決撤銷後，機關須重為處分或決定者，應依判決意旨為之。（第3項）前2項判決，如係指摘機關適用法律之見解有違誤時，該機關即應受判決之拘束，不得為相左或歧異之決定或處分。」

準此可知，原告積欠上述100年1月至102年1月間應補徵營業稅額部分，其雖提起行政爭訟，由本院另案繫屬中，嗣縱經本院另案判決撤銷之，惟被告對其不利之判決，依法得提起上訴而尚未確定，是上述應補徵營業稅額部分，迄今尚未經終局判決撤銷而確定，被告以原告應退稅額抵繳其積欠之稅款，依上述法律規定，經核亦無違誤。

3、又原告主張：被告抵扣之應退稅款與其積欠之營業稅款間，是否為同一稅目，尚有疑義，且依法應由執行署扣抵，非由被告扣抵云云。惟按稅捐稽徵法第29條及同法施行細則第8條第1項規定可知，納稅義務人應退之稅捐，稅捐稽徵機關應先按該施行細則第8條第1項規定之抵繳順序，抵繳其積欠，並於抵扣後，應即通知該納稅義務人。由此可知，就納稅義務人應退之稅捐抵繳其積欠稅款之主管機關為本件被告，依法並無違誤。另系爭應退稅款係原告申報102年4月份申報零稅率銷售額，經准予核退之營業稅溢付稅額，核與經被告抵扣之欠稅稅目，均屬同一稅目之營業稅及其附帶給付與利息，原告主張該兩者是否同一稅目尚有疑義云云，亦有誤解，不足採取。又本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法，均核與本件判決結果不生影響，爰不一一論述，附此敘明。

六、結論：本件原處分依法核無不合，訴願決定予以維持，亦無違誤。原告訴請撤銷為無理由，應予駁回，爰依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　108　年　　4　　月　　17　　日

臺中高等行政法院第三庭

審判長法官　王　德　麟

法　官　蔡　紹　良

法　官　詹　日　賢

以上正本證明與原本無異。

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

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	1.上訴人或其法定代理人具備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、副教授者。 2.稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。 3.專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
（二）非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴	1.上訴人之配偶、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

審訴訟代理人	依法得為專利代理人者。 4.上訴人為公法人、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。
是否符合（一）、（二）之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出（二）所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　108　年　　4　　月　　17　　日

書記官　詹　靜　宜