臺中高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5L0;@108年度訴字第

）FKT64W1Z1X5L0;@109年2月27日辯

原　　告　宜德企業股份有限公司
代　表　人　張榆柔
被　　告　財政部中區國稅局
代　表　人　宋秀玲
訴訟代理人　郭素雅

上列當事人間退還稅款等事件，原告不服財政部中華民國108年8月22日台財法字第10813928070號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

壹、程序方面

本件原告經合法通知，無正當理由而未於言詞辯論期日到場，核無行政訴訟法第218條準用民事訴訟法第386條所列各款情形，爰依到場被告之聲請，由其一造辯論而為判決。

二、實體方面

一、爭訟概要：

㈠緣被告依通報及查得資料，以原告（原名宜德營造有限公司）於民國95年5月至97年10月間無進貨事實，取具佑德營造股份有限公司（原名建佑營造有限公司，下稱佑德公司）及漢城建築經理股份有限公司台中分公司（原名漢城土木包工業有限公司，下稱漢城台中分公司）開立之不實統一發票，銷售額計新臺幣（下同）40,115,724元，營業稅額計2,005,

787元（下稱系爭發票），作為進項憑證，並據以申報扣抵銷項稅額，致逃漏營業稅2,005,787元，經審理違章成立，除核定補徵營業稅額2,005,787元，並按所漏稅額2,005,787元處以2.5倍之罰鍰5,014,467元。原告不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，遞遭駁回，遂就違章罰鍰部分循序提起行政訴訟（下稱營業稅罰鍰事件），經本院102年度訴字第489號判決及最高行政法院103年度裁字第833號裁定駁回，已告確定在案。嗣原告提起再審之訴，亦經本院104年度再字第1號判決駁回。

㈡原告於104年6月22日（被告所屬大屯稽徵所收文日）就系爭營業稅罰鍰案申請重開行政程序，經被告於104年6月25日以中區國稅大屯銷售字第1041508868號函復否准；原告又分別於104年10月29日、105年2月21日及同年3月31日具文，依行政程序法第128條規定，向被告申請重開上開違章罰鍰事件行政程序，經被告以105年4月14日中區國稅大屯銷售字第10505501579號函否准其申請，原告不服，提起訴願，亦遭駁回，循序提起行政訴訟，經本院105年度訴字第451號判決駁回及最高行政法院107年度判字第597號判決駁回並確定在案。

㈢原告95年度至97年度營利事業所得稅，因虛列營業成本經被告重行核定補徵營利事業所得稅計16,084,341元、未分配盈餘加徵營利事業所得稅計2,605,839元及裁處罰鍰計9,276,454元（補稅及裁罰共計27,966,634元，下稱營利事業所得稅及裁罰事件），原告不服，申經復查及提起訴願案件，均未獲變更，循序提起行政訴訟，亦經本院104年度訴字第69號判決駁回並確定在案。

㈣原告再於108年2月19日及同年3月18日，委由代理人依據稅捐稽徵法第28條第2項及第49條規定，申請加計利息退還上

開營業稅罰鍰逾本稅1.5倍之金額3,008,681元（訴願決定誤為2,005,787元）、依上開營業稅認定事實而補徵之營利事業所得稅16,084,341元、未分配盈餘加徵營利事業所得稅2,605,839元、裁處之違章罰鍰9,276,454元及案關滯納金、滯納利息、行政救濟利息3,410,321元，共34,385,636元（原告均繳納完竣）；經被告以108年5月24日中區國稅大屯銷售字第1080503885號函（下稱原處分），否准其申請。原告不服，提起訴願，經財政部於108年8月22日以台財法字第10813928070號訴願決定駁回，於是提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

㈠主張要旨：

1.被告因原告取得非實際交易對象佑德公司、漢城台中分公司公司之系爭發票，金額40,115,724元，營業稅額2,005,787元，全數認定「無進貨事實」，而予以剔除，造成營業稅漏稅額為2,005,787元，被告未予詳查，逕行補徵營業稅2,005,787元及加計2.5倍罰鍰5,014,467元，並以此處分為處罰基礎，認原告積欠總額40,115,724元之營利事業所得而予以補徵相關之營利事業所得稅等，均有所違誤：

⑴原告於95年至99年間承攬公共工程，合約總金額為923,760,603元（下稱系爭工程），因下游承包商潘矩豐未為營業登記無法開立統一發票，因此委由徐春貴（已死亡）取得佑德公司與漢城台中分公司等7家公司之發票作為進項憑證。其中，取具佑德公司及漢城台中分公司之進貨金額40,115,724元，營業稅額2,005,787元，惟被告認定為「無進貨事實」而予以剔除。然所有系爭工程均經行政機關公開招標，且由業主驗收結案，雙方所簽訂之工程合約金額根本無法虛列，如無進貨，絕不可能完成系爭工程。其

中「臺中港北堤路新建工程之機電公共工程（#9407）」項目合約總金額為10,188,439元，惟被告認定該機電公共工程僅進貨683,407元，依該申報合法進項憑證之進貨（683,407元），顯不足完成原告所承包之機電工程（10,188,439元）。被告認定該機電公共工程僅進貨683,407元即可完成，將原告取具佑德公司開立之8,185,000元進項憑證全部剔除，依被告認定該申報合法進項憑證之進貨（683,407元），其成本僅占所有機電工程之6.7%，明顯不可能完成原告所承包之10,188,439元機電工程。被告認定10,188,439元機電工程僅需占總成本6.7%（683,407元）之進項工料即可完成該項工程，其為與事實不符之明顯錯誤。任何人均可判斷僅以成本6.7%之進貨，不可能完成上開機電工程，被告承辦人員竟罔顧事實，恣意認定，而侵害人民財產權，自應予以撤銷更正。

⑵原告於95年至99年間承攬公共工程，均由承包商潘鉅豐及黃鉦舜施作相關工程，下游承包商潘鉅豐及黃鉦舜已坦承其銷售（承攬下包）行為。此據潘鉅豐及黃鉦舜在鈞院審理時、臺灣臺中地方檢察署（原名臺灣臺中地方法院檢察署，下稱臺中地檢署）訊問時（潘鉅豐）結證明確在卷。潘鉅豐及黃鉦舜與原告非親非故，其等豈有為原告虛偽證述而甘冒觸犯偽證罪嫌之理，其等所為證言應屬確實，而可採信。臺中地檢署於103年7月9日以102年度偵字第17147號對原告法定代理人甲○○為不起訴處分，該不起訴處分書認定原告曾於95年至100年間，承攬起訴狀附表二所示之公共工程（即系爭工程），有進貨之事實；並稱被告及高雄市國稅局等3份告發書等作為認定原告無進貨事實之證據，內容空泛，不能據此認定原告無進貨之事實等詞

；該處分書並明確認定：「……無論實際施作者為原告、潘鉅豐或其他第三人，上開工程確實已實際施作且已驗收通過，故應可認定原告確實有實際進貨之事實無疑。」等語，亦認原告確有進貨之事實。檢察官經嚴謹之調查程序，認定原告有進貨之事實，其所投入耗費之時間人力物力與證據力，絕對遠在被告之上，其憑信性應較被告未經調查所認定，較為可採。被告無任何依據，竟作出悖離上開不起訴處分書之論點。被告不能僅以刑事訴訟之判斷對其無拘束力為藉口，即可罔顧事實，恣意認定。原告係誠信正直、奉公守法之公司，自65年至今，大多承包公共工程，均如期完成，在業界信譽卓著，且均依規定繳納稅款，並無逃漏稅捐情事。僅因營造業實際運作之困境，未能委由全部都是開立發票之下包廠商施作，不得已之下，才由無法開具統一發票之下游承包商潘鉅豐及黃鉦舜承攬系爭工程，此亦為被告訴訟代理人黃聰能於鈞院102年訴字第489號營業稅罰鍰事件，103年3月26日言詞辯論期日陳述明確在卷，其並陳稱：『……業者必須找臨時工，而臨時工領了工資就走人，不願意讓他們扣繳，因為怕繳稅，因此業者就拿不實發票作為扣抵進項』等語，亦可證潘鉅豐及黃鉦舜證稱各筆款項經由徐春貴以現金支付等語，與實情相符，而可採信。在已對原告之實際交易對象潘鉅豐就「嘉南345KV天輪龍崎山海線#176-181塔基工程（#9607）」、「九龍口親水步道二期工程（#9702）」取得佑德公司及漢城台中分公司為課稅的情況下，仍對原告為課稅及罰鍰，該課稅行為已產生對同一財產重複課稅之結果。原告確有進貨事實，被告上開漏稅處罰行為，除明顯認定草率而錯誤百出外，對同一財產重複課稅，增加人民不必要

之過分負擔，違反比例原則，及違反憲法第15條保障人民財產權之規定，就相同之事項竟前後為不同之認定，有違行政一體之原則，亦有違人民對於稅捐稽徵公正之信賴。

⑶鈞院102年度訴字第489號判決，竟認以「原申報合法進項憑證之進貨，已足完成其所承包之工程」，進而推論「原告（即原告）取得系爭不實統一發票之部分，被告認其無進貨事實，亦屬正當」等詞（見該判決第14頁背面、第15頁正面），顯為與事實不符之明顯錯誤。蓋依原申報合法進項憑證之進貨，應不足完成原告所承包之工程。被告已查明發票金額均經實際開立統一發票之佑德公司、漢城台中分公司全部收取無誤，原告已給付系爭發票之款項，自應認原告就系爭發票所載之品名項目及數量等內容，即為系爭工程期間之工程耗工用料，亦即原告取具系爭發票均為「有進貨事實」明確。就上開僅進貨683,407元係無法完成10,189,439元之機電工程，係任何人均可判斷之事，原告屢次向被告反應此事實，被告拒不說明其認定之理由，亦拒絕就該明顯錯誤之認定予以撤銷更正，顯有不當。又原告於102年12月3日起訴請求撤銷營業稅罰鍰事件，鈞院102年度訴字第489號受理後，被告於準備程序期日均未主張原告95年至97年申報營業收入及毛利率過低，卻於103年3月6日言詞辯論期日，以突襲方式主張「原告95年營業收入1億6千多萬元，申報毛利率僅7.26%；96年營業收入淨額1億4千多萬元，申報毛利率3.29%；97年營業收入為2億5千6百多萬元，申報毛利率8.87%，與財政部頒定之95年度房屋建築營造、96及97年度長程工程、市區○○道土木工程之同業利潤標準毛利率19%為低」，以此主張原告施作系爭工程並無進貨。惟就原告95年至97年承攬系爭

工程期間，依行政院主計處「營造工程物價指數（總指數）銜接表」，物價指數由95年3月之79.14%巨幅上張，至97年7月物價指數已高達109.6%，漲幅高達30.46%，確有物價巨幅上漲情事，其中營建材料水泥、砂石、磚瓦、鋼筋等均呈現劇烈上漲幅度，已足以證明原告95年至97年上開申報之營業收入及申報毛利率，低於同業利潤標準毛利率，應屬合理，而可採信；況原告投標公共工程，得標之價格，較其他廠商為低，甚至為各行政機關原預算金額6至8成左右，被告亦可經調查得知該項事實；又原告申報之95年至97年毛利率是否合理，此可經由相關鑑定單位如財團法人臺灣營建研究院予以鑑定得知原告申報之毛利率是否可信，此有利原告事項，被告確未予注意，並詳為查證，逕認原告上開申報之營業收入及毛利率，均與事實不符，顯過於草率，而侵害原告之權益。

⑷被告就96年至98年間原告向潘鉅豐進貨，取具非實際交易對象浩泰營造有限公司（下稱浩泰公司）、柏屋營造有限公司（下稱柏屋公司）、百世工程有限公司（下稱百世公司）、百世工程有限公司文心分公司（下稱百世文心分公司）、吉安土石採取有限公司（下稱吉安公司）開立統一發票作為憑證部分，曾於上開各函、復查決定書或裁處書中，就相對應之下包公共工程認定原告有進貨事實（中區國稅法一字第10300171134號復查決定書、中區國稅法大屯營所字000000000號函、中區國稅法一字第10400052258號函、104年度財營字第52104100970號裁處書、中區國稅法一字0000000000號復查決定書、中區國稅法一字第1060004495號復查決定書、104年度財營字第52104100951號裁處書）；被告亦基於此於103年至105年間，向原告之實際交

易對象（下游承包商）潘鉅豐就有承包原告之系爭工程部分，課以97年至98年間之違章案件罰鍰、營業稅違章稅額、營利事業所得稅額、綜合所得稅未申報稅額，足見被告已認定原告與潘鉅豐間確有交易，但因潘鉅豐未辦理營業登記，而以他人發票作為憑證，提供予原告作為進項憑證，故對潘鉅豐予以補稅、裁罰後，認定此時已滿足稅捐稽徵法第44條第1項但書及營業稅法第51條第2項規定之要件，復查後，即撤銷原告之處罰；是含上開工程在內之系爭工程，既均為實際交易對象潘鉅豐所承包，而以非實際交易對象之發票作為進貨憑證，則上開發票應均可證原告確有進貨事實，不得割裂而擅自區別；然被告就原告承包系爭工程，不但割裂判斷是否有進貨事實如前所述，還在已對原告之實際交易對象潘鉅豐就「嘉南345KV天輪龍崎山海線#176-181塔基工程（#9607)」、「九龍口親水步道二期工程（#9702）」取得建德公司及漢城台中分公司為課稅的情況下，仍對原告為課稅及罰緩，該課稅行為已產生對同一財產重複課稅之結果，乃增加人民不必要之過分負擔，違反比例原則，亦與憲法第15條保障人民財產權之規定不符，為違法之行政行為自明，應予撤銷改認。

2.按稅捐稽徵法第28條第2項規定所謂「適用法令錯誤」、「計算錯誤」係指已繳納之稅捐，本於確定之事實所為適用法令、稅額計算之錯誤；而「其他可歸責於政府機關之錯誤」則包括事實認定錯誤之情形（最高行政法院102年度判字第186號判決參照）。又由稅捐稽徵法第28條之立法理由得知，適用該法律規定之事實，除明文規定之「適用法令錯誤」及「計算錯誤」二種情形，基於「其他原因」而溢繳之稅款，自得援用稅捐稽徵法第28條之規定（最高行政法院94年度

判字第2048號判決參照）。準此，稅捐稽徵法第28條第2項所規定之退稅事由，並不以適用法令錯誤為限，尚包括事實認定錯誤之情形。本件原告確「有進貨事實」而無逃漏營業稅情節，被告卻認定「無進貨事實」而有逃漏營業稅，則因可歸責於被告之錯誤，致溢收原告之稅款，原告自得依稅捐稽徵法第28條第2項、第3項、第49條規定，請求返還如起訴狀附表一所示金額並返還自執行徵收各該稅款及罰款等之日起依郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按日加計利息等語。

㈡聲明：⑴訴願決定及原處分均撤銷。⑵被告應返還如起訴狀附表1已繳納金額所示金額（營業稅罰鍰逾本稅1.5倍之金額3,008,681元、營利事業所得稅及罰鍰金額27,966,634元、滯納金、滯納利息及行政救濟利息共3,410,321元，總計34,385,636元）並返還自執行徵收各該稅款及罰鍰等之日起依郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按日加計利息。

三、被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

1.最高行政法院95年2月份庭長法官聯席會議㈠決議：「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）。本件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。」

2.本件原告於上開期間無進貨，卻取具不實進項憑證之違章事實，既經鈞院及最高行政法院實體審理判決確定，且其餘之系爭款項，亦係依該等判決所認定事實核處，則本件並無原告所主張因課稅事實認定錯誤導致適用法令錯誤而溢激稅款之情事，被告以原處分否准加計利息退還原告系爭款項，依上開規定，並無不合，原告所訴，核無足採，本件原處分應予維持等語。

㈡聲明：駁回原告之訴。

四、爭點：

㈠原告對於已確定之營業稅罰鍰事件、營利事業所得稅及裁罰事件，再行依稅捐稽徵法第28條第2項、第3項及第49條規定，申請退還已繳納之營業稅罰鍰3,008,681元、營利事業所得稅及罰鍰27,966,634元，共計30,975,315元，有無理由？被告以原處分否准，是否適法？

㈡原告另申請退還已繳納之滯納金、滯納利息及行政救濟期間利息共計3,410,321元，有無理由？被告以原處分否准，是否適法？

五、本院的判斷：

㈠前提事實：

原告於95年5月至97年10月間「無進貨事實」，取得佑德公司及漢城台中分公司開立之不實統一發票，銷售額計40,115,724元（95年4,219,474元、96年33,521,100元、97年2,375,150元），營業稅額2,005,787元，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，虛報進項稅額2,005,787元，經被告查獲，以被告101年3月9日101年度財營業字第52101000213號裁處書（下稱原核定處分）除核定補徵營業稅額2,005,787元外，

並按所漏稅額2,005,787元處2.5倍罰鍰5,014,467元；原告不服，申請復查未獲變更，提起訴願遞經駁回，僅就營業稅罰鍰部分循序提起行政訴訟，經本院102年度訴字第489號判決駁回，並經最高行政法院103年度裁字第833號裁定駁回上訴；原告猶表不服，提再審之訴，亦經本院104年度再字第1號判決駁回；原告於104年6月22日（被告關所屬大屯稽徵所收文日）就系爭營業稅罰鍰再次申請重開行政程序，經被告以104年6月25日中區國稅大屯銷售字第1041508868號函復略以，原告所爭事項，業經行政法院實體判決駁回確定，且經再審判決駁回再審之訴，原告既已踐行通常之救濟途徑，即與行政程序法第128條規定不符，自無從依該法條規定予以重新進行行政程序；原告又於104年10月29日、105年2月21日及105年3月31日具文向被告申請依行政程序法第128條規定，重新審酌系爭營業稅罰鍰，經被告以105年4月14日中區國稅大屯銷售字第1050501579號函否准其申請；原告不服，提起訴願遞遭駁回，遂循序提起行政訴訟，經本院105年度訴字第451號判決及最高行政法院107年度判字第597號判決駁回確定；另就營利事業所得稅相關之補稅及裁罰案件，原告循序提起行政訴訟，亦經本院104年度訴字第69號判決駁回確定在案；嗣原告再於108年2月19日及同年3月18日具文主張，原處分有適用法令錯誤，依據稅捐稽徵法第28條第2項、第3項及第49條規定申請加計利息退還上開違章罰鍰逾本稅1.5倍之金額3,008,681元、依上開營業稅認定事實而補徵之營利事業所得稅16,084,341元（2,397,173元＋10,234,841元＋3,452,327元）、未分配盈餘加徵營利事業所得稅2,605,839元（316,460元＋2,111,243元＋178,136元）、裁處之違章罰鍰9,276,454元（

1,054,869元＋126,584元＋6,704,220元＋844,497元＋475,030元＋71,254元）及案關滯納金、滯納利息、行政救濟利息3,410,321元【（436,467元＋56,672元＋1,914,652元＋365,521元＋605,281元＋31,728元）；罰鍰部分均未加徵滯納金、滯納利息及行政救濟利息】共34,385,636元（訴願決定誤為33,382,741元），經被告於108年5月24日以原處分否准其申請；原告不服，提起訴願，經財政部於108年8月22日以台財法字第10813928070號訴願決定駁回等情，除前列之爭點事項外，其餘為兩造所不爭執，且有被告101年3月9日101年度財營業字第52101000213號裁處書影本（即原核定處分，原處分卷第38頁）、本院102年度訴字第489號判決（原處分卷第39-49頁）、最高行政法院103年度裁字第833號裁定（原處分卷第50-53頁）、本院104年度再字第1號判決（原處分卷第54-65頁）、原告104年6月22日申請書影本（原處分卷第66-75頁）、被告104年6月25日中區國稅大屯銷售字第1041508868號函影本（原處分卷第76-78頁）、原告104年10月29日、105年2月21日及105年3月31日申請書影本（原處分卷第79-85頁）、被告105年4月14日中區國稅大屯銷售字第1050501579號函影本（原處分卷第86-88頁）、財政部105年11月28日台財法字第10513957120號訴願決定書（原處分卷第89-101頁）、本院105年度訴字第451號判決（原處分卷第102-113頁）、最高行政法院107年度判字第597號判決（原處分卷第114-135頁）、原告108年2月19日申請函影本（原處分卷第136-171頁）、原告108年3月18日申請函影本（原處分卷第174-179頁）、原處分（本院卷第53頁、原處分卷第183頁）、財政部108年8月22日台財法字第10813928070號訴願決定書影本（本院卷55-6

2頁、原處分卷第186-193頁）等資料附卷可證，此部分事實堪以認定。

㈡原告對於已判決確定之營業稅罰鍰事件、營利事業所得稅及裁罰事件，再以其「有進貨事實」，經被告認定「無進貨事實」，係屬可歸責於被告之錯誤為由，依稅捐稽徵法第28條第2項、第3項及第49條規定，申請退還已繳納之營業稅罰鍰、營利事業所得稅本稅及罰鍰，共計30,975,315元，為無理由；被告以原處分否准，並無違法：

1.應適用的法令：

⑴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。」

⑵稅捐稽徵法第28條第2項及第3項規定：「（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2年內查明退還，其退還之稅款不以5年內溢繳者為限。（第3項）前2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1年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併退還。」

2.最高行政法院105年7月份第1次庭長法官聯席會議決議略以：「稅捐稽徵機關本於所認定之事實，適用法令作成課稅處分，其事實認定必須正確，法令適用始可能正確。事實認定錯誤，法令適用自必錯誤。因此，稅捐稽徵法第28條第2項所稱之『適用法令錯誤』，法律文義包含因事實認定錯誤所致適用法令錯誤之情形。……從而，稅捐稽徵機關之課稅處分認定事實錯誤時，納稅義務人得援引稅捐稽徵法第28條第

2項規定，請求退還溢繳之稅款。」綜觀最高行政法院105年7月份第1次庭長法官聯席會議決議意旨及稅捐稽徵法第28條第2項規定可知，納稅義務人於稅捐稽徵機關之課稅處分認定事實有錯誤時，固得援引稅捐稽徵法第28條第2項規定，請求退還溢繳之稅款；然若納稅義務人主張稅捐稽徵機關認定事實有錯誤並不可採，則其據此援引稅捐稽徵法第28條第2項規定，請求退還溢繳之稅款，即屬無理由。

3.又最高行政法院95年2月份庭長法官聯席會議針對「原告（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，經最高行政法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，並請求被告（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，作成決議：「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（最高行政法院72年判字第336號判例參照）。本件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。」另最高行政法院108年度判字第352號判決，亦採相同見解。準此，「訴訟標的非為確定判決之效力所及」乃訴訟成立之合法要件或形式要件之一。前開所謂起訴之程式應以訴狀表明「訴訟標的及其原因事實」，乃因訴訟標的之涵義，必須與原因事實相結合，以使訴狀所表明請求法院審判之範圍更加明確。則於判斷既判力之客觀範圍時，自應依原告起訴主張之原因事實所特定之訴訟標的法律關係為據，凡屬確定判決同一原因事實所涵攝之法律關係，均應受其既判力之拘束（最高行政法院103年度裁字第94號裁定意旨參照）。再者，稅捐稽徵法第28條退稅規定，係具公法上不當得利性質之特別請求權，依該規定請求退稅被駁回而提起行政訴訟，訴訟標的係退稅請求權之法律關係，與原確定判決之訴訟標的即原稅捐債權債務關係不同，尚非行政訴訟法第107條第1項第9款所謂訴訟標的為確定判決效力所及之情形。

4.經查，營業稅罰鍰事件前經本院102年度訴字第489號判決駁回略以：「……五、本件兩造之爭點為：原告於95年5月至97年10月間承攬系爭工程，取具佑德公司及漢城公司台中分公司開立不實之統一發票，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，而虛報進項稅額，原告主張其完成系爭工程有進貨事實，僅係取具非實際交易對象開立之發票，是否可採？被告以原告並無進貨事實，而按所漏稅額裁處2.5倍之罰鍰，是否適當……。九、……按潘鉅豐如有承包原告上開工程達數千萬元之多，及黃鉦舜承包潘鉅豐之機電工程，工程款為700多萬元，亦屬相當數額，而均完全無相關資金流程及工程施工之帳簿資料，又現今社會商業交易，高額款項大都以票據或

金融機構轉帳，以求安全及簡便，並留有資金流程為雙方交易憑據，鮮有以現金直接交付，何況高達數百萬元之鉅款，……如此均違事理及經驗論理法則，自難認黃鈺舜及潘鉅豐等2人有承包上開工程……。十、……原告95至97年度申報毛利率遠較當年度之同業利潤標準毛利率19%為低，顯有異常，且原告無法提出相關帳冊及會計憑證供被告勾稽查核其工程成本外，對於其承包行政機關所發包之公共工程，有關系爭不實統一發票所載之品名貨物，雖非向佑德公司及漢城公司台中分公司進貨，亦未提出其向他人進貨之事證……。十二、……被告依……規定及裁罰表之違章情節，因原告並未於裁罰核定前補繳稅款，乃按原告所漏稅額2,005,787元處2.5倍罰鍰5,014,467元……並無違誤……。」等語駁回（見原處分卷第7-10頁），並經最高行政法院103年度裁字第833號裁定駁回確定在案（原處分卷第50-53頁）。嗣後原告提起再審，經本院104年度再字第1號判決駁回（原處分卷第54-65頁）；原告另申請程序重開，亦經本院105年度訴字第451號判決及最高行政法院107年度判字第597號判決駁回（原處分卷第114-135頁）。

5.次查，營利事業所得稅及裁罰事件（包含95年至97年度營利事業所得稅、未分配盈餘加徵營利事業所得稅及違章罰鍰部分），前經本院104年度訴字第69號判決略以：「……五、本件兩造之爭點為：原告主張其於95年至97年間所取具之系爭統一發票，係有進貨事實，並無虛列系爭營業成本及漏報稅後純益之情事，是否可採？被告以原告所取具之系爭統一發票，並無進貨事實，予以補稅……裁罰，有無違法？六、本院判斷：A.漏報營利事業所得稅補稅及處罰鍰部分：㈠……㈥……原告無法提出相關帳冊及會計憑證供被告勾稽查核

其工程成本外，對於其承包行政機關所發包之公共工程，有關系爭統一發票所載之品名貨物，雖非向佑德公司及漢城台中分公司進貨，亦未提出其向他人進貨之事證……。另原告稱被告認定其取得百世文心分公司及浩泰第一分公司之統一發票有進貨事實，而註銷原告該部分罰鍰，與本件應為相同處理等云，然原告取具佑德公司及漢城台中分公司開立之系爭統一發票，與其取得百世文心分公司及浩泰第一分公司之統一發票，二者開立統一發票之對象不同，……不得以此推論原告所取得之系爭統一發票有進貨之事實……。B.漏報未分配盈餘補稅及處罰鍰部分：㈠……㈡查本件原告95年至97年間未分配盈餘部分……被告乃重新核定未分配盈餘為3,164,605元，加徵10%營利事業所得稅316,460元……重行核定未分配盈餘為21,112,439元，加徵10%營利事業所得稅，補徵稅額2,111,243元……未分配盈餘1,781,362元，加徵10%營利事業所得稅，補徵稅額178,136元…….按原告漏稅額分別處0.4倍之罰鍰……均屬正當……。」等語駁回（見該判決書第五及第六點說明），原告未提起上訴已告確定在案。

6.從而，原告「無進貨事實」取具系爭發票，扣抵銷項稅額，虛列營業成本，致逃漏營業稅及營利事業所得稅，其循序提起營業稅罰鍰事件、營利事業所得稅及裁罰事件均已告確定。而原告於108年2月19日及3月18日依稅捐稽徵法第28條申請本件退稅之標的包括（即起訴狀附表1，原處分卷第175頁、本院卷第41頁）：⑴營業稅罰鍰逾本稅1.5倍部分3,008,681元。⑵營利事業所得稅本稅、未分配盈餘加徵營利事業所得稅本稅及罰鍰部分計27,966,634元。⑶案關滯納金、滯納金利息、救濟期間利息計3,410,321元。其中⑴營業稅罰鍰逾本稅1.5倍部分3,008,681元，與⑵營利事業所得稅本稅、

未分配盈餘加徵營利事業所得稅本稅及罰鍰部分27,966,634元，共計30,975,315元，均屬上開營業稅罰鍰事件、營利事業所得稅及裁罰事件確定判決之判決範圍，且原告主張其「有進貨事實」，業經上述確定判決所不採，原告仍以相同理由依稅捐稽徵法第28條規定請求退稅被駁回，而提起行政訴訟，其主張核課處分認定「無進貨事實」屬可歸責於被告之錯誤部分，既屬原確定判決意旨範圍，原告自不得為相反主張而請求退稅，本院亦不得為相反之裁判，故原告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。被告以原處分否准原告依稅捐稽徵法第28條所為退稅之申請，經核並無違誤。

㈢原告請求退還案關滯納金、滯納金利息及行政救濟期間利息共計3,410,321元部分，亦無理由：

1.應適用的法令：

行為時稅捐稽徵法第20條規定：「依稅法規定逾期繳納稅捐應加徵滯納金者，每逾2日按滯納數額加徵百分之一滯納金；逾30日仍未繳納者，移送強制執行。」第34條第3項第1目規定：「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。……」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。」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」。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。」

2.經查，原告請求退還案關滯納金、滯納金利息、救濟期間利息共計3,410,321元部分（436,467元＋56,672元＋1,914,652元＋365,521元＋605,281元＋31,728元＝3,410,320元，原處分卷第175頁、本院卷第41頁），經核對繳款書查詢清單（本院卷第123-133頁），正確已繳納金額為3,410,429元（436,467元＋56,781元＋1,914,651元＋365,521元＋605,281元＋31,728元＝3,410,429元），此部分雖非屬上開確定判決之判決範圍內，惟此部分係依據行為時稅捐稽徵法第20條、第38條第3項規定，根據上開確定判決所認定應補徵之稅額加徵滯納金及加計利息，經核並無因被告機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於被告之錯誤，致溢繳稅款之情事，故原告依稅捐稽徵法第28條第2項、第49條規定，申請退還此部分已繳納之款項，被告以原處分否准，亦無違誤。

3.又司法院釋字第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繳清，即在釋字第746號解釋公布之前即已繳清，原告對此並不爭執（本院卷第122-135頁），故被告依當時仍有效法

律加徵滯納利息，尚無違法。

㈣本件判決基礎已經明確，兩造其餘的攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述的必要，併此敘明。

六、結論：原處分並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合，原告訴請撤銷為無理由。另原告請求被告應返還已繳納營業稅罰鍰3,008,681元、營利事業所得稅及罰鍰金額27,966,634元、滯納金、滯納利息及行政救濟利息共3,410,321元，總計34,385,636元）並返還自執行徵收各該稅款及罰鍰等之日起依郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按日加計利息，亦屬無理由，均應予駁回。

中　　華　　民　　國　　109　　年　　3　　月　　12　　日

臺中高等行政法院第三庭

審判長法官　莊　金　昌

法　官　劉　錫　賢

法　官　陳　文　燦

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

（續上頁）

（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，亦得為上訴審訴訟代理人	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　　109　　年　　3　　月　　12　　日

書記官　林　昱　妏