臺中高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5LO;@108年度訴字第

109年12月17日辯論終結

原　　告　喜盈服裝有限公司

代　表　人　林寶環

訴訟代理人　何念屏　律師

　　蔡世祺　律師

被　　告　財政部中區國稅局

代　表　人　吳蓮英

訴訟代理人　蔡錦雲

上列當事人間有關稅捐事務事件，原告不服財政部中華民國108年10月15日台財法字第10813933140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、程序部分：

一、被告之代表人於原告起訴後，由宋秀玲變更為吳蓮英，並經變更後之代表人聲明承受訴訟（見本院卷第173頁），核無不合，應予准許。

二、按行政訴訟法第111條第1項、第3項第2款規定：「訴狀送達後，原告不得將原訴變更或追加他訴。但經被告同意或行政法院認為適當者，不在此限。有下列情形之一者，訴之變更或追加，應予准許：……訟訟標的之請求雖有變更，但其請求之基礎不變。」本件原告起訴聲明第2項係請求「被告應依原告民國（下同）108年1月17日之申請，作成准予重開行

政程序之行政處分。」嗣於言詞辯論期日即109年12月17日變更訴之聲明第2項為「被告應作成撤銷97至100年度營業稅及罰鍰之原核課處分之行政處分。」，核屬基礎事實不變之訴之聲明變更，依前揭行政訴訟法第111條第3項第2款之規定，應予准許。

貳、實體部分：

一、爭訟概要：

被告依據臺灣彰化地方檢察署（原名臺灣彰化地方法院檢察署，下稱彰化地檢署）通報及查得資料，以原告係經營服裝批發及零售業，為連鎖品牌服飾「巧玲瓏」銷售商，於97年1月1日至100年8月31日間，利用員工及他人名義申請營業登記，從事服務交易並分散營業收入，漏報銷售額共新臺幣（下同）945,730,242元，營業稅額47,286,511元，暨同時期進貨金額435,351,236元，未依規定取得進項憑證，乃核定補徵營業稅額45,023,966元，並按所漏稅額45,023,966元處以0.5倍之罰鍰22,511,983元，就進貨未依規定取得進項憑證部分，裁處罰鍰1,000,000元，共處罰鍰23,511,983元。原告不服，申請復查，經被告以損益表之營業收入係按實際匯入金額統計編製，依加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第32條第2項規定，應內含營業稅，按重行核算原告97年1月至100年8月間實際銷售額1,377,696,364元，漏報銷售額876,845,425元，應補徵稅額41,579,727元，追減營業稅額3,444,239元；重行按所漏稅額41,579,727元處以0.5倍之罰鍰20,789,863元，追減罰鍰1,722,120元（下稱系爭營業稅本稅及罰鍰）。原告不服，循序提起行政爭訟，經本院104年度訴字第384號判決駁回，提起上訴，經最高行政法院105年度裁字第791號裁定駁回確定在案。原告就本院104

年度訴字第384號判決提起再審之訴，經本院105年度再字第32判決駁回，提起上訴，亦經最高行政法院107年度判字第613號判決駁回。嗣原告於108年1月17日及同年月30日具文主張，依行政程序法第128條規定申請行政程序重新進行，經被告以108年4月2日中區國稅彰化銷售字第1080250862號函（下稱原處分）否准其申請。原告不服，提起訴願，遭決定駁回，乃提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

㈠主張要旨：

1.按行政程序法第128條所定之人民申請程序重開，須具備：1、行政處分已不可爭訟；2、須有重新進行程序之事由；3、當事人須非因重大過失，未在先前之行政程序或法律救濟程中，主張所據以申請重新進行之事由；4、應自知悉重新進行程序之事由起，一定之期限內提出申請。

2.系爭營業稅本稅及罰緩處分已不可爭訟，符合行政程序重開之要件，被告任意以不利於人民之解釋，恣意增添法無明文之限制，剝奪人民申請行政程序重新進行之權利：

⑴被告前以原告涉及於97年1月1日至100年8月31日間，利用員工及他人名義申請營業登記，從事服務交易並分散營業收入，漏報銷售額之營業稅本稅及罰鍰事件，原告不服，提起行政訴訟，經鈞院104年度訴字第384號判決駁回，最高行政法院105年度裁字第791號裁定駁回上訴而告確定。另原告不服鈞院104年訴字第384號判決提起再審之訴，嗣經鈞院105年度再字第32號判決駁回，及最高行政法院107年度判字第613號判決駁回上訴，足見，系爭營業稅本稅及罰鍰處分已不可爭訟。

⑵原處分理由雖引法務部97年6月16日法律第0000000000號

函意旨，認為系爭營業稅本稅及罰緩事件經行政法院判決確定且經再審判決駁回，已踐行通常之救濟途徑，無行政程序再開之適用云云，惟依最高行政法院108年度判字第123號判決認為「申請人對於原先的處分或請求事項，如曾提起撤銷訴訟或課予義務訴訟，經判決確定者，雖不妨礙行政程序法第128條之法律救濟，惟原經法院判決駁回確定者，該判決之確定力，如事實及法律狀況並未改變，行政法院不得作為違反原確定判決之判決。」臺北高等行政法院92年度訴字第5535號判決亦以經再審判決確定之事件，仍得依行政程序法第128條規定提起程序重開之申請，二者可併行。陳敏大法官於行政法總論亦認「原行政處分因行政法院判決而確定者，亦不妨礙行政機關重為實體之決定。行政程序法第128條第1項但書之反面解釋，當事人非因重大過失，而未在法律救濟程序中主張得申請重新進行行政程序之事由者，即不在排除之範圍。因此，對經行政法院判決確定之行政處分，應亦得申請重新進行行政程序。詹鎮榮教授於「行程程序重新進行之程序標的－我國與德國法制之比較」一文肯定上揭見解。實務上，102年度高等行政法院法律座談會提案及研討結果提案七，對於行政程序法第128條所謂「法定救濟期間經過後」之意義為何？如行政處分業已經過行政訴訟終結確定，事後發生該條第1項各款情形，是否仍得再申請程序重開乙節，並無一致之決定。是被告竟以經法院實體判決予以維持行政處分，關係人可依再審程序謀求救濟，故不在重新進行行政程序之列云云，顯違法限制及剝奪人民申請程序重開之權利。

㈢行政程序重開是否影響前判決之既判力乙節，詹鎮榮教授

於上揭論文以：我國行政訴訟法第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。」就形式確定力而言，僅謂該判決不得再依循通常救濟途徑而被聲明不服及撤銷而已，並非排除利用其他特殊救濟途徑，或是司法救濟途徑以外權利保障管道之可能性。至於在實質確定力方面，當事人受法院確定判決所拘束者，僅為經裁判所確定之訴訟標的而已。即使行政機關准予行政程序重新進行之申請，從事實體審查，並為實體法上之第二次決定者，其情形亦未有改變。蓋此際既已申請有理由為前提要件，故行政機關之第二次決定，實乃根植在申請人所主張行政程序法第128條第1項所列各款法定事由之一業已該當之基礎上，就第一次決定所涉及事件重為實體審酌之結果。此等法定事由一旦該當，則意味著先前確定判決裁判時之基礎事實或法律狀態即不復存在。行政程序法第128條第1項各款所定法定事由之發生，業已改變了先前法院確定判決時所引以為據之基礎事實、法律規範，或是證據資料。作為先前裁判基礎之事實或法律既然有所變更，則「行政程序重新進行時」與「先前確定判決時」兩個時程所存在之原因事實或法律狀態即不具有同一性，自難謂當事人仍應受到該先前判決實質確定力之拘束。據此，當事人基於事實或法律狀態之變更，或是新證據之發現而請求行政機關廢棄或變更原行政處分者，因此等事實或法律狀態之變更，或是新證據之發現，並未於已確定判決之前訴訟中引以為據，故原處分之相對人並非不得以此事由作為與法院確定判決意旨相反之主張，而行政機關在審酌人民申請而認為實質有理由時，亦非不得廢棄或變更原處分。

⑷本件新證據即「鑑識會計調查服務報告書」（下稱鑑識報

告書）之專業會計說明，顯然足以推翻系爭營業稅本稅及罰鍰處分，亦或行政法院歷審一概援引錯誤之系爭扣案資產負債表、損益表為營業稅核課之事實基礎，上開新證據既然未在先前訴訟引以為據，則被告以新證據重新認定正確之事實，自無所謂受判決實質確定力之拘束可言。

3.被告及訴願決定以鑑識報告書在營業稅及罰鍰處分救濟程序時，尚未存在，非屬行政程序法第128條第1項第2款所稱之新證據云云，惟查：

⑴最高行政法院100年度判字第2000號判決及陳敏教授著作均以，行政程序重新進行之要件中所謂之「發現新證據」，固指凡發現可以證明事實之存否或真偽之方法，即使作成行政處分後始成立者亦屬之。故原處分及訴願決定竟添法無明文之限制，將法文所定之「新證據」限制於在原處分及救濟程序存在者云云，違法限制人民申請行政程序重新進行之權利，違反依法行政原則。

⑵訴願決定籠統以「縱經斟酌該鑑識報告書，亦無法使原告受較有利益之處分」云云，惟查，依行政程序法第9條、第36條規定及基於實質課稅原則，行政機關應依職權調查證據，並就有利及不利納稅義務人之事證，一律注意。課稅事實應由稽徵機關負舉證責任。被告於系爭營業稅及罰鍰案認定原告之實際銷售額，無非係以彰化地檢署自原告會計電腦系統查扣之系爭期間損益表及資產負債表，作為認事用法之依據。原告於前行政訴訟及再審救濟程序，對於系爭損益表及資產負債表之內容，已一再主張該內容乃混有公司負責人私人投資在內，要非原告公司之銷售額，損益表所登載之金額並原告上開期間真正營業收入，被告違法增加原告額外之稅務負擔，顯不符課稅公平原則。為

釐清系爭損益表及資產負債表是否確能真實反應原告於該期間之實際銷售額，乃委請富耀會計師事務所以鑑識會計之專業出具系爭鑑識報告書，該事務所並於107年11月20日將鑑識報告書交予原告，揆諸前揭實務見解，上開證據係在營業稅本稅及罰鍰處分作成後始行發現，自符合「新證據」之要件。

⑶上揭鑑識報告書係由許順會計師製作，其資歷為我國及大陸之會計師，更具美國舞弊稽核協會舞弊稽核師、美國鑑識會計師之資格，並曾出版鑑識會計之專業書籍，對於系爭損益表及資產負債表合理性進行專業鑑識會計分析後所提供之鑑識報告，自可作為本案重要證據，該報告書摘要明確指出「經覆核分析發現系爭資產負債表及損益表甚多不合理之處，而財政部中區國稅局彰化分局驗證程序明顯不足，顯然不合乎課稅要件事實應由稅捐稽徵機關負證明責任之法定要件，另因搜索扣押證據不全造成徵納雙方處於進退不能之困境，因此，前審臺中高分院依扣押之損益表認定為喜盈公司真實之營業收入明顯不合理。」等語，足見系爭資產負債表及損益表所載數字有多處不合理之處，被告據此所為系爭營業稅本稅及罰鍰處分，認事用法有待商榷。

⑷鑑識報告書以系爭損益表營業收入與資產負債表存貨比率明顯不合理，理由以：「（系爭資產負債表）資訊顯示喜盈公司系爭期間之期末存貨皆為0，明顯不合理，以喜盈公司經營服裝品牌事業，門市銷售係其最重要的銷售管道，不可能無期末存貨，因門市一定有已入店但尚未銷售之庫存，總部也一定有已自供應商進貨但尚未鋪貨或前期留存之過季庫存，因此報表無任何庫存，顯然不合乎實際營

運之結果。」（報告第7頁）；系爭損益表營業收入與成本之比率明顯不合理，理由略以：「資訊顯示喜盈公司系爭期間損益表之毛利率在49%～59%之間，而同期間財政部頒布之同業利潤標準之毛利率僅25%，系爭損益表之毛利率幾乎都超過部頒之同業毛利率1倍以上，顯示系爭損益表確具重大異常，應需要更進一步之資訊及驗證程序，以判斷其允當性。」（報告第8頁）；系爭損益表並未列計折舊明顯不合理，理由略以：「資訊顯示喜盈公司系爭期間之折舊費用為0，明顯不合理，以喜盈公司經營服裝品牌事業，門市銷售係其最重要的銷售管道，其不可能無固定資產及相關之折舊費用，因此報表並未列計折舊費用，顯示系爭損益表確具重大異常，應需要更進一步之資訊及驗證程序，以判斷其允當性。」（報告第9頁）；損益表營業收入與資產負債表應收帳款（含票據）比率明顯不合理；及損益表營業成本與資產負債表應付帳款（含票據）比率明顯不合理（報告第9、10頁）。故系爭資產負債表及損益表所載之營業收入，顯然不能直接以之認定為原告系爭期間之真實營業收入。

⑸被告承辦人員解長海於檢察官訊問時回答：「沒有任何帳證及相關憑證的資料，所以他的成本費用沒辦法依據他所謂的損益表資料來核定。」「目前如果沒有帳證，依據所得稅法第83條，就是照同業利潤標準。」被告人員對系爭損益表及資產負債之正確性有相當存疑。又搜索扣押之證據不全，造成徵納雙方處於進退不能之困境。（報告第10-12頁）。被告對於相關科目皆未有執行任何查核或驗證工作，僅由執行存款及借款餘額相符，即推定系爭資產負債表及損益表整體允當，過於簡略（報告第12-13頁）。

原告自行推估之營業收入最大值僅1,299,849,766元，此系爭資產負債表及損益表載1,446,581,181元差距達157,715,000元，實屬重大差異。（報告第11-13頁）

⑹如逕依系爭損益表及資產負債表認定真實營業收入，將與納稅者權利保護法及稅捐稽徵法之規範精神有違。系爭鑑識報告進一步說明，如稅捐稽徵機關依查核準則等規定之程序方法仍無法證明課稅事實時，自得依納保法第14條為「推計課稅」，或進行「協談作業」。如以「推計課稅」作為銷售額認定方式，經以門市營業收入報表基礎之推計法，以銀行對帳單基礎之銀行現金及刷卡總額推計法及銀行對帳單基礎之最大營業收入推計法三種推計方法，推計原告系爭期間真實收入合理區間應為914,873,302元至1,204,017,779元之間（報告第19-21頁），可見其與被告之認定相差甚遠，如以5%營業稅額計算，依上開推計方式計算實際銷售額，將使系爭營業稅本稅處分具有「23,141,153元至8,683,929元減稅空間。就罰鍰部分，亦將附隨11,570,577元至4,341,965元之追減空間。足證系爭鑑識報告書之新證據如經斟酌，原告將可受較有利之處分。

4.因原告係於107年11月20日始取得系爭鑑識報告，有電子郵件可參，系爭新證據既在行政程序或救濟程序之後始取得，原告以該證據作為程序重新進行之事由，自無因重大過失而未主張本件重新進行事由之情事。

5.又原告係於107年11月20日始取得系爭新證據，自應以原告知悉時起算重新進行之時效3個月，直至108年2月19日止時效始為屆至；又系爭復查決定書既然係於103年10月20日作成，縱以該日作為法定救濟期間之起算點，原告業於108年1月17日即向被告申請行政程序重開，顯然均未超過行政程序

法第128條第2項所定申請行政程序重新進行之時效。

6.本件爭點在對於業經實體判決確定之案件，是否得申請重開行政程序，及未在前訴訟程序出現之證據，是否屬程序重開之新證據，此均為法律上爭議，希望鈞院能依行政訴訟法第162條規定，傳喚詹鎮榮教授到庭表示其專業意見等語。

㈡聲明：1.撤銷訴願決定及原處分。2.被告應作成撤銷97至100年度營業稅及罰鍰之原核課處分之行政處分。

三、被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

1.被告依據彰化地檢署通報及查得資料，以原告於97年1月1日至100年8月31日間利用員工及他人名義申請稅籍登記從事服裝交易並分散營業收入，漏報銷售額計945,730,242元，營業稅額47,286,511元，暨同時期進貨金額435,351,236元，未依規定取得進項憑證，乃核定補徵營業稅額45,023,966元，並按所漏稅額45,023,966元處以0.5倍之罰鍰計22,511,983元，併就進貨未依規定取得進項憑證部分，裁處罰鍰1,000,000元，合計處罰鍰23,511,983元。原告不服，申請復查，經被告復查決定以，系爭損益表之營業收入係按實際匯入金額統計編製，依營業稅法第32條第2項規定，應內含營業稅，重行核算原告97年1月至100年8月間實際銷售額1,377,696,364元，漏報銷售額876,845,425元，應補徵稅額41,579,727元，追減營業稅額3,444,239元，重行按所漏稅額41,579,727元處以0.5倍之罰鍰20,789,863元，追減罰鍰1,722,120元，原告不服，提起訴願、行政訴訟，經最高行政法院105年度裁字第791號裁定駁回，已告確定在案。嗣原告就鈞院判決提起再審之訴，亦經鈞院105年度再字第32號判決駁回，續提起上訴，亦經最高行政法院107年度判字第613號判決駁

回。嗣原告於108年1月17日及同年月30日具文主張：（一）其委託富耀會計師事務所出具鑑識報告書，分析財務報表之不合理處，提出3種方法推計原告之營業收入於9.1億元至12.04億元之間，非被告核定13億餘元（未含稅），該鑑識報告書於原處分作成後，始發現符合行政程序法第128條第1項第2款發現新證據之規定，申請行政程序重新進行，未罹於該條第2項之時效。（二）本件雖經行政法院實體判決且確定之行政處分，亦得依行政程序法第128條規定申請程序重開等。經被告所屬彰化分局審理結果，以108年4月2日原處分略以，「主旨：貴公司因營業稅本稅及罰鍰事件，依行政程序法第128條第1項第2款規定申請行政程序重新進行，經審酌無該法條行政程序再開之適用……說明：……四、貴公司於97年1月1日至100年8月31日間利用員工及他人名義申請營業登記從事服裝交易並分散所得，未依規定開立統一發票且於申報當期銷售額時亦未列入申報等，因不服核定之營業稅本稅及罰鍰事件提起行政救濟，業經最高行政法院判決確定在案，依行政訴訟法第213條規定於確定之終局判決中經裁判者，有確定力，並依同法第216條規定有拘束各關係機關之效力。五、貴公司……提示『鑑識會計調查服務報告書』……主張彰化地檢署執行搜索所查扣貴公司電腦列印之財務報表不合理之處為稽徵機關驗證程序不足、搜索扣押的證據不全及財務報表經分析為不合理等，依行政程序法第128條第1項第2款規定申請行政程序再開，經查該鑑識報告在原處分及行政救濟程序尚未存在，依上開規定非屬該法條所稱之新證據；且貴公司針對臺中高等行政法院104年度訴字第384號判決提起再審之訴時，就相同事由已有主張，並經臺中高等行政法院105年度再字第32號實質審認後判決駁回，貴

公司不服，向最高行政法院提起上訴，亦經最高行政法院107年度判字第613號判決審認不足採而駁回上訴在案。故貴公司營業稅本稅及罰鍰事件經行政法院實體判決確定且經再審裁定駁回，已踐行通常之救濟途逕，依法務部……97年函釋，貴公司所請事項無該法條所定行政程序再開之適用。」等語，否准其申請。原告仍不服，提起訴願，案經財政部訴願決定，持與被告相同之論見，予以駁回。

2.行政程序法第128條所定之人民申請程序重開，須具備：1、行政處分已不可爭訟：2、須有重新進行程序之事由；3、當事人須非因重大過失，未在先前之行政程序或法律救濟程中，主張所據以申請重新進行之事由；4、應自法定救濟期間經過後，或自知悉有重開程序之事由起，3個月內提出申請等要件，缺一不可，否則即難謂其申請程序重開為有理由。

3.行政程序法第128條規定依其文義，顯係針對於法定救濟期間經過後（未提或續行政救濟），已發生形式確定力之行政處分，為保護相對人或利害關係人之權利及確保行政之合法性所設之特別救濟程序，賦予行政處分之相對人或利害關係人於具有該條規定之一定事由時，得向原處分機關請求重開行政程序權利之規範。又行政程序法第128條雖是針對已發生形式確定力之行政處分所設之特別救濟程序，然該條既明文規定適用對象為「於法定救濟期間經過後」之行政處分，則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。蓋訴訟標的於確定之終局判決中經裁判者，其實體之權利義務關係即告確定（行政訴訟法第213條參照），原則上，當事人不得以該確定判決事件終結前所提出或得提出而未提出之其他

攻擊防禦方法，於新訴訟為與該確定判決意旨相反之主張，法院亦不得為反於該確定判決意旨之裁判，僅於具備行政訴訟法第273條第1項、第2項規定之再審事由，並符合相關相關規定的要件時，始例外容許當事人另循行政訴訟再審程序請求救濟。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（最高行政法院107年度判字第597號判決可資參照）。

4.被告依據查得資料，以原告於97年1月1日至100年8月31日間，利用員工及他人名義申請營業登記從事服裝交易，分散營業收入，漏報銷售額945,730,242元、營業稅額47,286,511元，又同時期進貨金額435,351,236元，未依規定取得進項憑證乃核定補徵營業稅額45,023,966元，按所漏稅額45,023,966元處以0.5倍之罰鍰22,511,983元，進貨未依規定取得進項憑證部分則裁處罰鍰1,000,000元，共處罰鍰23,511,983元。原告不服，申請復查獲追減營業稅額3,443,239元及罰鍰1,722,120元。原告不服，循序提起訴願及行政訴訟，經最高行政法院105年度裁字第791號裁定駁回其上訴，已告確定在案。

5.原告主張原處分已不可爭訟，符合重開行政程序之要件一節，按行政訴訟之再審係對確定之終局判決之非常救濟手段，原告對本院104年度訴字第384號判決判決不服，提起再審之訴，經本院105年度再字第32號判決駁回，原告再向最高行政法院提起上訴，亦經最高行政法院107年度判字613號判決駁回，原告既已提起再審，自無行政程序法第128條行政程序再開之適用（最高行政法院108年度判字第104號、108年

度判字第56號、107年度判字第743號、107年度判字第597號判決參照）。再者，原告本次再就同一課稅事實，主張行政程序重開，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行政程序再開，故原告以與原確定判決確定力範圍相反之理由，請求行政程序再開，難認有理由。

6.至原告訴稱鑑識報告書屬行政程序法第128條第1項第2款所稱之新證據等，惟原告所提之鑑識報告書於原處分及行政救濟程序尚未存在。且系爭鑑識報告書顯然忽略地檢署扣押的財務報表係原告記載之內帳，屬於內部使用之報表，且該報表記載存貨為0，係依公司內部需求而記載，此部分期初存貨及期末存貨係為節省手續，本期期末存貨會延到下一期之期初存貨，對公司而言並無影響，該鑑識報告書以一般會計原則去審查內帳，而認定查扣之資產負債表及損益表不合理，顯無可採，故縱經斟酌該鑑識報告書，亦無法使原告受較有利益之處分，非屬行政程序法第128條第1項第2款所稱之新證據，原告所請事項無行政程序再開之適用。

7.綜上，被告以原告申請重開營業稅及罰鍰事件行政程序，核與第128條規定之要件不符，乃函復否准其申請，經核並無不合等語。

㈡聲明：駁回原告之訴。

四、爭點：

㈠本件有無行政程序法第128條行政程序重開規定之適用，系爭鑑識報告書是否符合行政程序法第128條第1項第2款之「發現新證據」？

㈡原告請求被告應作成撤銷97至100年度營業稅及罰鍰之原核課處分之行政處分，是否有據？

五、本院的判斷：

㈠前提事實：

被告依據彰化地檢署通報及查得資料，以原告係經營服裝批發及零售業，為連鎖品牌服飾「巧玲瓏」銷售商，於97年1月1日至100年8月31日間，利用員工及他人名義申請營業登記，從事服務交易並分散營業收入，漏報銷售額共945,730,242元，營業稅額47,286,511元，暨同時期進貨金額435,351,236元，未依規定取得進項憑證，乃核定補徵營業稅額45,023,966元，並按所漏稅額45,023,966元處以0.5倍之罰鍰22,511,983元，就進貨未依規定取得進項憑證部分，裁處罰鍰1,000,000元，共處罰鍰23,511,983元。原告不服申請復查，經被告以損益表之營業收入係按實際匯入金額統計編製，依營業稅法第32條第2項規定，應內含營業稅，按重行核算原告97年1月至100年8月間實際銷售額1,377,696,364元，漏報銷售額876,845,425元，應補徵稅額41,579,727元，追減營業稅額3,444,239元；重行按所漏稅額41,579,727元處以0.5倍之罰鍰20,789,863元，追減罰鍰1,722,120元。原告不服，循序提起行政爭訟，經本院104年度訴字第384號判決駁回，提起上訴，經最高行政法院105年度裁字第791號裁定駁回確定在案。原告就本院104年度訴字第384號判決提起再審之訴，經本院105年度再字第32判決駁回，提起上訴，亦經最高行107年度判字第613號判決駁回。嗣原告於108年1月17日及同年月30日具文主張，依行政程序法第128條規定申請行政程序重新進行，經被告以108年4月2日原處分否准其申請。原告不服提起訴願，遭決定駁回，為兩造所不爭執，有上揭歷次判決、原告行政程序重新進行申請狀、原處分函文、訴願書、訴願決定等件資料影本附卷可證（原處分卷第1-222頁），此部分事實堪以認定。

㈡按「（第1項）行政處分於法定救濟期間經過後，具有下列各款情形之一者，相對人或利害關係人得向行政機關申請撤銷、廢止或變更之。但相對人或利害關係人因重大過失而未能在行政程序或救濟程序中主張其事由者，不在此限：一、具有持續效力之行政處分所依據之事實事後發生有利於相對人或利害關係人之變更者。二、發生新事實或發現新證據者，但以如經斟酌可受較有利益之處分者為限。三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。（第2項）前項申請，應自法定救濟期間經過後3個月內為之；其事由發生在後或知悉在後者，自發生或知悉時起算。但自法定救濟期間經過後已逾5年者，不得申請。」「行政機關認前條之申請為有理由者，應撤銷、廢止或變更原處分；認申請為無理由或雖有重新開始程序之原因，如認為原處分為正當者，應駁回之。」行政程序法第128條及第129條定有明文。前揭規定係針對已不可爭訟之行政處分，在一定條件下，請求行政機關重新進行行政程序，以決定撤銷或廢止原行政處分。準此，行政程序重開之要件如下：（一）處分之相對人或利害關係人得提出申請；（二）須向管轄行政機關提出重新進行程序之申請；（三）須具備行政程序法第128條第1項所列之各款事由；（四）申請人須於行政程序或救濟程序中非基於重大過失而未主張此等事由；（五）應自法定救濟期間經過未逾3個月或自法定救濟期間經過未逾5年內提出。而行政程序重新進行之決定可分為兩個階段，第一階段准予重開，第二階段重開之後作成決定將原處分撤銷、廢止或仍維持原處分。若行政機關第一階段即認為重開不符合法定要件，而予以拒絕，即無第二階段之程序。上述二種不同階段之決定，性質上皆為新的處分，受處分不利影響之申請人依

法自得提起行政爭訟。又上述行政程序法第128條固係針對於法定救濟期間經過後，已發生形式確定力之行政處分，為保護相對人或利害關係人之權利及確保行政合法性所為之例外規定；惟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。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（最高行政法院108年度判字第104號、第56號、107年度判字第743號、第701號、第679號、第597號判決等參照）；本件原告主張其於107年11月20日取得系爭鑑識報告書，屬行政程序法第128條第1項第2款之新證據，並於108年1月17日向被告申請就系爭營業稅及罰鍰事件重啟行政程序。本件：

1.原告對於系爭營業稅本稅及罰鍰處分不服，循序提起行政爭訟，經本院104年度訴字第384號判決駁回，復提起上訴，經最高行政法院105年度裁字第791號裁定駁回確定在案。嗣原告就本院104年度訴字第384號判決提起再審之訴，經本院107年5月10日105年度再字第32判決駁回，提起上訴後，亦經最高行政法院107年10月25日107年度判字第613號判決駁回，有各該判決書在卷可查（訴願卷第114-191頁）。而原告主張於107年11月20日取得系爭鑑識報告書，有其提出GMAIL郵件為佐（本院卷第121頁），其於108年1月17日向被告申請程序重開（訴願卷第15頁），縱依系爭鑑識報告書作成日期107年10月20日（本院卷第116-117頁），核未逾行政程序法第128條第2項規定自知悉後3個月之期間。惟原告另主張

申請本件行政程序重開之臺中高分院107年度重上更1字第3號違反稅捐稽徵法刑事案件107年8月10之準備程序勘驗筆錄（本院卷第215-231頁），則已逾自知悉後3個月期間，於程序重開之要件未合，自無從審酌該項事實或證據，併予敘明。

2.惟行政程序法第128條第1項第2項所稱「發現新證據」，係指於作成行政處分時業已存在，申請人不知致未經斟酌之證據，且以如經斟酌可受較有利之處分者為限，此有最高行政法院108年度判字第585號、106年度判字第147號、105年度判字第68號、104年度判字第252號、99年度判字第1161號等判決見解可資參照。查：

⑴原告主張其於107年11月20日取得系爭鑑識報告書，顯非於97年1月間至100年8月間原告實際銷售額之認定，及營業稅補稅及罰鍰處分作成時或作成後救濟程序約結時業已存在，因不知而未經斟酌之證據，已與行政程序法第128條第1項第2款規定「發生新事實或發現新證據」之要件不符，揆諸前揭說明及最高行政法院判決意旨，原告據以申請程序重開，於法不合。

⑵原告雖主張最高行政法院100年度判字第2000號判決意旨及陳敏行政法總論認為該款所謂「發現新證據」係指凡發現可以證明事實之存否或真偽之方法，即使作成行政處分後始成立者亦屬之等云。惟縱認該條項未明確規定新證據限於作成行政處分時業已存在者為限，然系爭鑑識報告書係原告於再審判決確定後，另行委託會計師就系爭資產負債表及損益表是否足以據為核課原告系爭營業稅之計算基礎，所為主觀評價判斷，並非證明事實真偽之新證據，與行政程序法第128條第1項第2款規定之要件亦屬不符。

⑶又系爭鑑識報告書雖以系爭損益表營業收入與資產負債表存貨比率、系爭損益表並未列計折舊等不合理、國稅局人員於檢察官訊問時，並不認同系爭財務報表的允當性、彰化地檢署搜索扣押證據不全，稽徵機關及彰化地檢署驗證明顯不足，即推定系爭財務報表整體允當表達、過於簡略，及系爭損益表營業收入與成本之比率、損益表營業收入與資產負債表應收帳款（含票據）比率、損益表營業成本與資產負債表應付帳款（含票據）比率等均明顯不合理等，認定需進一步之資訊及驗證程序，以判斷其允當性等詞；惟查：

①原告於前訴訟程序及再審程序均已提出相關證據資料，及爭執系爭資產負債表及損益表所載銷貨收入金額不正確等，均經本院104年度訴字第384號判決、最高行政法院105年度裁字第791號裁定、本院105年度再字第32號判決、最高行政法院107年度判字第613號判決詳予查明並斟酌原告主張系爭損益表所列之營業收入中計有66,550,815元係屬股東私人投資之金額，依原告所提資料顯示此主張違反一般商業營業人入帳之經驗法則，及原告主張內部公司與公司間調貨虛增營業收入，經查與事證情況不符，及原告述及公司資產負債表不可能無期末存貨、損益表無提列折舊與合併報表等節，經檢視系爭年度資產負債表、分類帳等財務報表資料，因當期的本期進貨全部轉到銷貨成本，未就期末存貨調整分錄，而提列折舊部分，只因公司在年底未作調整分錄而已，均不會影響銷售額之認定，以及經彰化地檢署檢察官101年度偵字第5926號起訴書所載，原告公司會計人員謝濠煙與顧美玲於檢察官偵訊時已證稱資產負債表與損益表內容，係依照原告實際收入去填載的，依照各分店匯款入存摺的實際匯入匯出金額去統計編製，為

原告公司內帳等情屬實，足認證人謝濠煙與顧美玲所述該損益表係公司內帳乙節非虛（訴願卷第119-123、148、152、155-158頁）等，而駁回其訴確定在案。

②再者，本案係營業稅與營利事業所得稅之稽徵方式不同，係就銷售額計算銷項稅額，原告系爭期間之期末存貨皆為0，係其未如實結轉存貨計得正確銷貨成本，未列計折舊，係未如實表彰其營業費用，影響者係營利事業所得稅的計算，而關於系爭損益表之營業收入原告並未提出或指摘有何錯誤之有利事證，系爭鑑識報告此部分判斷內容對本件銷售額之審查並不影響。

③且查，在彰化地檢署100年9月9日搜索原告營業處所前，已申報的97年度、98年度及99年度營利事業所得稅結算申報，原告均列報其營業類別(營業收入分類)為服裝批發業(標準代號00000000)，而搜索後原告100年度營利事業所得稅結算申報，原告改列報其營業類別(營業收入分類)為服裝零售業(標準代號00000000)，是應認原告營業類別為服飾批發及零售業，而系爭鑑識報告以原告營業銷售模型為服裝零售業、門市銷售為主，據以推認應收帳款及應付帳款週轉天數之分析，容有未當。

④系爭鑑識報告指系爭損益表營業收入與成本之比率明顯不合理，原告系爭期間系爭損益表之毛利率在49%~59%之間，而同期間財政部頒布之同業利潤標準之毛利率僅25%，顯示系爭損益表確具重大異常等詞。而查同業利潤標準是納稅義務人未盡協力義務時，稽徵機關推計核定所得額之方式，惟企業獲利能力有高低，尚不能以企業毛利率高於財政部頒布之同業利潤標準之毛利率，即謂其財務報表存有異常。故據上，縱經斟酌系爭鑑識報告書，亦無法使原

告受較有利益之處分，非屬行政程序法第128條第1項第2款所稱之新證據，原告所請事項無行政程序再開之適用。

3.末依前揭㈡所述規定及說明意旨，本件原告關於行政程序法第128條重開程序事由之主張，其既無從依該條規定請求重開行政程序，則關於其所主張重開程序事由之其他實體爭執部分，本院即無再予審究之必要。

六、綜上所述，本件原告上開主張各節，均非可採。原處分否准原告重開行政程序之申請，並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合，原告訴請判決如其聲明所示，均為無理由，應予駁回。又本件為判決基礎之事證已臻明確，兩造其餘之陳述及舉證，核本件判決結果不生影響，爰不逐一論述。

七、論結：原告之訴為無理由，應予駁回。

中　　華　　民　　國　　109　　年　　12　　月　　31　　日

臺中高等行政法院第二庭

審判長法　官　劉　錫　賢

法　官　莊　金　昌

法　官　楊　嵩　琇

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	所　需　要　件

代理人之情形	
（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　　12　　月　　31　　日

書記官　黃　靜　華

附表、證據編號對照表

證據編號	證據名稱或內容	所附卷宗	頁碼
甲證1	財政部中區國稅局103年10月20日中區國稅法一字第0000000000號復查決定書（系爭營業稅本稅及罰鍰處分）	本院卷	51-61
甲證2	陳敏，行政法總論，100年9月7版，第483頁	本院卷	63-67
甲證3	詹鎮榮，行政程序重新進行之程序標的－我國與德國法制之比較（節錄）	本院卷	69-82
甲證4	102年度高等行政法院法律座談會提案及研討結果「提案七」	本院卷	83-88

（續上頁）

甲證5	鑑識會計調查服務報告書	本院卷	89-119
甲證6	107年11月20日電子郵件	本院卷	121
甲證7	立法院民眾黨黨團擬具「行政程序法」第128條條文修正草案	本院卷	211-212
甲證8	109年5月18日聯合新聞網：「立院初審行政程序法放寬新證據適用範圍。」	本院卷	213
甲證9	刑案更一審卷107年8月10日勘驗筆錄	本院卷	215-232
甲證10	證人顧美玲彰化地檢署100年11月23日偵查譯文	本院卷	233-234
甲證11	臺中高等行政法	本院卷	235-243

（續上頁）

	院106年8月21日準備程序筆錄		
甲證12	原處分	本院卷	39-41
甲證13	訴願決定	本院卷	43-50
甲證14	最高法院108台上字第2388號刑事判決	本院卷	195-199
丁證1	財政部中區國稅局109年11月11日中區國稅法一字第0000000000號函	本院卷	261-443