

臺北高等行政法院判決

) FKT64W1Z1X5L0;@107年度訴字第

) FKT64W1Z1X5L0;@108年4月18日辯

原告 錦美紙業股份有限公司

代表人 陳峙良 (董事長)

訴訟代理人 朱瑞陽 律師

蔡文玲 律師

陳逸帆 律師

被告 財政部北區國稅局

代表人 王綉忠 (局長)

訴訟代理人 黃敏琪

楊震鵬

上列當事人間營業稅事件，原告不服財政部中華民國106年11月28日台財法字第10613947730號（案號：第00000000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、事實概要：

1.原告經臺灣高等法院檢察署（下稱高檢署）查獲，於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，乃通報被告核定補徵營業稅額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

01 年5月至6月間進貨金額6,297,869元後，按查明認定之總額2
02 5,289,012元處5%之罰鍰計1,264,450元。

03 2.原告不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經訴願決定駁
04 回，提起行政訴訟，經本院97年度訴字第2918號判決：「訴
05 願決定及原處分（含復查決定）關於營業稅逾新台幣1,384,
06 366元部分及罰鍰逾1,069,472元部分均撤銷。原告其餘之訴
07 駁回。」原告仍不服，就不利部分續提起上訴，經最高行政
08 法院98年度裁字第2822號裁定上訴駁回確定在案；原告提起
09 再審之訴，亦經本院103年度再字第15號判決再審之訴駁回
10 ，原告不服，提起上訴，經最高行政法院104年度裁字第820
11 號裁定上訴駁回在案。

12 3.嗣原告以91至94年度其與鄧明賢交易時，鄧明賢為二資社社
13 員，即實際交易對象為二資社，則被告係以錯誤之事實核定
14 補徵營業稅額及罰鍰，遂依稅捐稽徵法第28條第2項及第3項
15 規定，申請加計利息退還溢繳之營業稅及罰鍰。經被告以10
16 6年7月13日北區國稅中壢銷稽字第1060594512號函（下稱「
17 原處分」）復，否准其申請。原告不服，提起訴願。經財政
18 部106年11月28日台財法字第10613947730號（案號：第0000
19 0000號）決定訴願駁回，原告不服，提起行政訴訟。

20 二、本件原告主張：

21 1.本件前固曾經行政法院審理，然衡諸稅捐稽徵法第28條第2
22 項規定之本旨，本件仍應無行政訴訟法第213條適用之餘地
23 ，而因可歸責於被告錯誤，致使原告溢繳稅款，自得適用稅
24 捐稽徵法第28條第2項申請退還稅款。

25 2.關於鄧明賢是否為二資社社員乙節，高檢署查緝黑金行動中
26 心存在兩不同之矛盾意見，中區國稅局亦曾詳為調查後自為
27 事實之認定，故被告本應於處分前就有利不利事項均善加衡

酌，詎其卻未為詳實之調查，而為與中區國稅局相矛盾之事實認定。另參最高行101年度判字第306號判決、99年度判字第1161號、臺中高等行政法院97年度訴字第341號判決及桃園地方法院99年度訴字第1912號民事判決，可知原告確係因可歸責於被告之錯誤而溢繳稅款。

①本諸憲法對於人民訴訟權之保障，本件政府機關事實認定自相矛盾乙節，應有至少由司法機關再為一次判斷之必要。被告「將錯就錯」而執意維持錯誤之課稅結果，實已牴觸納稅者權利保護法之精神，並可能導致重複課稅之結果。於訴訟過程中，被告均不曾主動陳報中區國稅局之調查報告，或自行重啟調查，以致法院始終不知有此一證據，顯見被告並未提供納稅者妥適必要之協助，並已侵害納稅義務人之正當程序保障。被告質疑高檢署94年8月24日高檢署函文真偽乙節，因該文件係於訴訟中自政府機關取得，原告無從表示意見，且衡諸被告於前此之訴訟程序中均未提示此等證物，反可證明被告先前所為之程序確有疏漏。

②參107年6月20日開庭，可知被告確實僅依高檢署不知何人製作之函文，即於96年7月2日作成對原告不利之原核課處分，然本件訴訟標的之審究重點並非針對被告96年7月2日之原核課處分是否有漏未審酌之事項，而係此原核課處分是否於客觀上存在錯誤（亦即，此原核課處分是否與客觀事實不合，而反於租稅法定主義），故被告乃依據高檢署不知何人製作之函文而作成原核課處分乙節，是否有據，已非本案審究對象。

③依被告所提示核定通知書內容說明固載有：「『所得資料存放位置』欄…第4位數字代表『所得資料別』代號內容

如下：…『2』代表非扣繳資料…」然「非扣繳資料」不能與「是否具備社員身分」畫上等號，蓋以被告亦不爭執鄧明賢具有二資社社員身分之89年為例，鄧明賢當年度之二資社來源所得亦載明為「2」，可知被告就此所為之說明乃與鄧明賢於斯時是否具備二資社社員身分乙節無關，更不足以證明鄧明賢於89年時即已退社。

④即使鄧明賢於89年至94年間取自二資社之所得乃係因中區國稅局事後查得事實而予以歸課，此亦反應中區國稅局依其所查得之資料認定鄧明賢於89年至94年間均具二資社社員身分，否則中區國稅局根本不能為此處分，換言之，不論認定之時點為何，被告與中區國稅局所認定之事實均屬不能兩立，而因此認定事實矛盾所產生之不利益則無論如何均不應由身為人民之原告承受。

⑤本件亦經桃園地方法院99年度訴字第1912號民事判決調查各種證據認定鄧明賢於此段期間確具二資社社員身分，益證被告所認定之事實並不正確。原告依照稅捐稽徵法第28條第2項規定請求退還稅款即屬有據。

3.鄧明賢於成為二資社社員後，並未退社，故自86年起迄99年二資社解散時止，其均應為二資社之社員，益證被告拒絕退還原告稅款之處分為不合法：

①內政部107年11月12日台內團字第1070074243號函：「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次理事會審議通過於89年10月16日退還股金19萬9千元，但並未退社。」足證鄧明賢於86年入社後，確實並未退社。另參諸鄧明賢入社時之資料，其所納之股款計20萬元，則即使鄧明賢於89年10月16日確有退還股

款之事實，其亦未退還全部之股款，而尚餘1000元之股款，足證其二資社社員之身分尚且存在，承而，其迄99年二資社解散時止，均應為二資社之社員，乃無疑義，足徵原告於行為時取具二資社開立之發票乙節，並無不當。

② 鄧明賢95年1月17日於財政部中區國稅局所為之陳述：「我在二資社成立初期即加入該社社員，詳細日期已不記得，我之前有去台北縣三重市參加該社之社員會議數次，不過已經很久沒去參加了。」並未提及曾於何時退社，且其於100年1月4日之民事答辯狀中，亦具體陳明：「鄧明賢為二資社之社員，且兼具司庫之身分，一直以來均代表二資社對外辦理共同運銷廢棄物之業務，從未向二資社為退社之聲請…」等語，足證就鄧明賢本人之認知，其自始至終均為二資社之社員，並未退社。

③ 訴外人吳招治於100年2月22日民事訴訟程序中作證時，曾稱：「（問：鄧明賢究竟是否入社或退社？）這是我們社員名冊資料的其中一頁。（問：你是否知悉鄧明賢有在89年10月16日退社？）不清楚。資料很久我也找不到。（問：鄧明賢是否是二資社的司庫？）是。到目前為止都是。」等語，顯然鄧明賢並未退社，且持續擔任司庫。時任二資社理事主席蕭永井於103年8月12日民事答辯狀中，乃援引財政部臺灣省中區國稅局認定事實之結果，主張：「原告主張被告鄧明賢於91年5月間至94年4月間，並非二資社社員之情，即恐非無疑。」等語，顯在否認鄧明賢曾有何退社之事實。

④ 依財政部中區國稅局鄧明賢查核報告所載：「依財政部87年7月14日台財稅字第871953090號函釋『關於廢棄物回收逃漏稅處罰案協調會議紀錄』會議結論(二)：『台灣省廢棄

物運銷合作社之司庫如兼具其他營利事業負責人之身分，其交付再生工廠之廢棄物，除調查單位移送之筆錄及報告書外，若尚無其他具體事證證明確係該營利事業銷售與再生工廠者，基於前述廢棄物回收與一般貨物買賣性質確有不同之考量，宜認定係該社社員共同運銷之廢棄物，依一時貿易所得，歸課社員之綜合所得稅…。』因此，本案仍予認定係鄧明賢以二資社社員身分所從事之共同運銷行為。」該局進而認定鄧明賢至少於94年前均仍具二資社之社員身分。

4.中區國稅局於95年8月16日提出之查緝案件調查報告書已載明：「錦美紙業股份有限公司89、90年間透過運銷班長鄧君取得二資社開立之統一發票（品名：廢紙管）銷售額合計33,707,254元。該公司之附近貨款項之付款方式皆係開立臺灣銀行中山分行，抬頭為二資社之支票金額計35,392,144元（含稅），支票兌領後存入二資社設於中國農民銀行頭份分行之帳戶，經核尚無不合。」、「根據上述2公司提示之內部請款明細、驗收入庫明細、過磅明細、應付帳款及應付票據彙總表等相關帳載紀錄（附件3、4），經查核該進貨（清瓦楞紙、廢紙管）係供業務所需…按有進貨事實認定。」、「依據鄧明賢95年1月17日及95年5月10日談話筆錄…因鄧明賢於苗栗縣○○鎮○○路○○○號另經營有廢棄物回收收集站（頭份站由鄧明賢經營），其並主張係以二資社社員身分從事運銷行為，因本局尚無法查得該公司實際銷貨而以二資社名義開立發票之具體事證，故依財政部87年7月14日台財稅第000000000號函釋…仍予認定係鄧明賢以二資社社員身分所從事之共同運銷行為。」等語，已詳述其調查之過程，包括勾稽金流、物流資訊，以及對當事人進行訪談，自屬可信。嗣

01 後，中區國稅局所屬人員即依據上開調查報告書對鄧明賢進
02 行補徵，此有證人徐英華105年1月14日證稱：「（原告訴訟
03 代理人：（請求提示鈞院卷三第217頁被證2）這份資料是否
04 為當初歸課的依據？）也不是依據這個，是依據總局通報的
05 ，當初總局之所以會通報，是因為總局已經查核過了，因為
06 所得人的戶籍在頭份，所以才會由我們來開徵。」等語可稽
07 。

08 5.內政部100年12月12日函覆：「合作社之社員入退社資料及
09 社員名冊因非法定登記項目，本部無法提供…」。內政部10
10 2年9月11日復再次函覆以：「有關函索旨揭合作社提報本部
11 之社員代表大會及各項定期會議紀錄等資料，茲因已逾本部
12 檔案保存年限（5年），檔案資料皆已依規定銷毀，歉難提供
13 。」，均未曾提及鄧明賢有何於89年間退還股金或留存有相
14 關資料之事。內政部107年11月12日再次函覆以：「所詢社
15 員編號0419鄧明賢君確於86年3月13日入社；惟查該社於91
16 年2月26日函報本部核准之變更登記案，鄧員係經該社第2屆
17 第12次理事會審議通過於89年10月16日退還股金19萬9千元
18 ，但並未退社。」原告經三次函詢始於7年後首次得知鄧明
19 賢有退還股金之情事。原告於歷次訴訟中均有聲請向內政部
20 函詢此問題，惟所獲得之答覆並不相同。

21 6.卷內各年度均未見任何二資社代鄧明賢申報所得之資料，應
22 認二資社依其內部組織本無代社員申報所得之慣習（此慣習
23 是否適法，乃另一問題，與本案無關），自不得僅以91年至
24 94年間二資社並未於當年度代鄧明賢申報所得乙節，對原告
25 為不利之認定，稅目不同並非國稅局得依據矛盾事實而予以
26 課稅之正當事由。退萬步言，本件事實中實際銷貨之營利事
27 業即鄧明賢雖未受罰，然究其原因，乃因中區國稅局認定其

01 係實際交易對象之故，故不得僅因財政部所轄各區國稅局對
02 於事實認定不一，未對訴外人鄧明賢處罰，而導致原告未能
03 適用稅捐稽徵法第44條之寬典，否則即難謂無輕重失衡之疑
04 。以中區國稅局所為之詳盡調查，仍不能獲悉鄧明賢有何退
05 社之情事，則原告未能於交易時獲悉此節自屬無過失，故即
06 使鄧明賢於斯時果真已非二資社之社員（原告否認之），北
07 區國稅局原所核課之罰鍰1,069,472元仍屬無理由。

08 7.並聲明：訴願決定及原處分均撤銷，並發回被告另為適法之
09 處分，訴訟費用由被告負擔。

10 三、被告則以：

11 1.原告曾就系爭營業稅及罰鍰提起行政救濟，經本院97年度訴
12 字第2918號判決及最高行政法院98年度裁字第2822號裁定駁
13 回確定，對於確定判決意旨範圍內，納稅義務人不得為相反
14 主張，故本件無稅捐稽徵法第28條第2項及第3項規定之適用
15 。

16 2.依據高檢署通報資料，足以認定鄧明賢於89年10月16日退社
17 以後至94年4月間，非屬二資社社員：

18 ①依高檢署94年8月24日檢紀智91查27字第21125號函檢送二
19 資社之運銷班長涉嫌違反稅法相關規定之相關資料，其附
20 表一所示（序號13）鄧明賢君於86年3月13日入社，89年
21 10月16日退社。次依高檢署95年12月8日檢紀智91查27字
22 第37808號函附相關資料並編有附件明細表，其中：

23 (1)附件2：光碟1片（說明：內容含二資社91年至94年6月
24 開立發票明細表、運銷班長基本資料、內政部社員名冊
25 等EXCEL檔），其中社員名冊內政部編號自0001至5542
26 ，編號0419鄧明賢於86年3月13日入社，89年10月16日
27 退社。

(2) 附件 9：二資社運銷班長名冊 說明：二資社 94 年 10 月 14 日向內政部社會司（中）合作事業輔導科報備公文所附運銷班長名冊等資料 V，運銷班長（司庫）名單編號 007 鄧明賢。依財政部賦稅署 95 年 1 月 5 日台稅稽發字第 09404158701 號函說明二略以：「據二資社來函主張『為方便共同運銷作業之進行，乃在全省廢棄物收集站就地委任一人擔任司庫，在外代表該社收集及出售廢棄物，亦代表本社支付及收受貨款…』，經查該司庫定義係廢合社案發時期向財政部陳情所作之說明，於二資社案中改稱運銷班長，且為實際交易人，自行買斷賣斷，買賣利益歸運銷班長所有，並非如二資社函中所主張『在外代表該社收集及出售廢棄物，亦代表本社支付及收受貨款』等之情事」。

3. 原告對鄧明賢請求損害賠償事件，雖經桃園地院 99 年度訴字第 1912 號民事判決，惟民事確定判決並無拘束行政訴訟之效力，又該民事訴訟與本件行政訴訟認定事實及適用之法律要件並不相同，本件本不受拘束。況依據前揭行政訴訟法第 213 條及參照法務部函釋意旨，本件業經行政法院判決及裁定確定已發生既判力，又該民事判決係在行政救濟確定後始作成，本件自不受拘束。

4. 本件鄧明賢既非屬二資社社員，依法自不得使用及交付二資社統一發票與原告，原告取其所交付二資社開立之統一發票申報進項扣抵，無首揭函釋免予補稅處罰之適用，本件原核定並無稅捐稽徵機關適用法令錯誤或計算錯誤或其他可歸責於政府機關錯誤之情事，本件自無稅捐稽徵法第 28 條第 2 項及第 3 項規定之適用，是被告所屬中壢稽徵所否准其加計利息退稅之申請，於法並無不合。

01 5.依行為時合作社法第3條之1、第30條、二資社章程第6條、
02 第8條、第11條等規定，二資社社員如有該社章程第8條所稱
03 「出社」情形者，出社社員方有該社章程第11條第1項請求
04 退還其已繳股款之適用，且前項股款之金額於年度終了結算
05 後決定之。本案函詢內政部回復，鄧明賢係經該社第2屆第
06 12次理事會審議通過於89年10月16日退還股金乙節，益證鄧
07 君應有「出社」之事實，且查迄至該社解散為止，亦未再請
08 入社之辦理任何變更登記事項。鄧明賢既有「出社」之事實
09 ，非屬二資社社員，即不能以共同運銷方式銷售廢棄物，而
10 由二資社開立發票。

11 6.參所得稅法第14條第1項第1款、同法施行細則第12條、財政
12 部80年7月16日台財稅第000000000號函，鄧明賢既非屬二資
13 社社員，即不能以共同運銷方式銷售廢棄物，而由二資社開
14 立發票。至鄧明賢申報個人一時貿易所得，係指非營利事業
15 組織之個人買賣商品而取得之盈餘歸課其綜合所得稅，並非
16 單指二資社之社員的來源所得。另參本院97年度訴字第2918
17 號及103年度再字第15號判決要旨，肯認鄧明賢於91至94年
18 度系爭交易時並非為二資社社員之事實。

19 7.並聲明：原告之訴駁回，訴訟費用由原告負擔。

20 四、兩造不爭之事實及兩造爭點：

21 1.如事實欄所述之事實，業據提出訴願決定（參本院卷p30-37
22 ）、原處分（參本院卷p38-39）、台灣高等法院檢察署94年
23 8月24日函（參本院卷p41-42）、95年12月8日函（參本院卷
24 p58-59）、調查報告書（參本院卷p43-57、208-222）、繳
25 款書（參本院卷p60-63）、核定通知書（參本院卷p86-87、
26 382）、桃園地院99訴1912民事判決（參本院卷p88-97）、
27 銷貨統計表（參本院卷p98）、核定通知書說明內容（參本

院卷p198-200)、證明書(參本院卷p201)、鄧明賢91-94年綜所稅核定通知書(參本院卷p427-434)、內政部107年11月12日台內團字第1070077243號函(參本院卷p435)、100年12月12日內授中社字第1000028807號函(參本院卷p437)、102年9月11日內授中團字第1025032289號函(參本院卷p438)、社員名簿(參本院卷p436)、準備程序筆錄(參本院卷p439-456)等為證,其形式真正為兩造所不爭執,堪信為真。

2.兩造爭點為:本件有無行政訴訟法第213條適用?原告可否依據稅捐稽徵法第28條第2項規定申請退還溢繳之營業稅及罰鍰?

五、本件應適用之法條與法理:

1.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。」

第34條：「（第1項）財政部或經其指定之稅捐稽徵機關，對重大欠稅案件或重大逃漏稅捐案件經確定後，得公告其欠稅人或逃漏稅捐人姓名或名稱與內容，不受前條第1項限制。（第2項）財政部或經其指定之稅捐稽徵機關，對於納稅額較高之納稅義務人，得經其同意，公告其姓名或名稱，並予獎勵；其獎勵辦法，由財政部定之。（第3項）第1項所稱確定，係指左列各種情形：一、…五、經行政訴訟判決者。…」

第49條：「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.合作社法

第3條之1【行為時】：「（第1項）信用合作社、保險合作社，分別依信用合作社法、保險法之規定；其未規定者，依本法之規定。（第2項）前項以外之合作社，除政府或公益團體委託代辦之業務外，應受左列限制：一、生產合作社社員應限於生產者，並不得經營非社員產品。二、運銷合作社不得經營非社員產品。三、供給合作社、消費合作社不得以物品提供或售與非社員。四、利用合作社、公用合作社不得以設備供非社員使用。五、勞動合作社、運輸合作社不得僱用非社員勞力。六、合作農場應受第一款至第四款規定之限制。」

第3條之1【104年6月3日修正】：「（第1項）信用合作社、保險合作社，分別依信用合作社法、保險法之規定；其未規定者，依本法之規定。（第2項）合作社經營之業務以提供社員使用為限。但政府、公益團體委託代辦及為合作社發展

需要，得提供非社員使用。（第3項）前項提供非社員使用應受下列限制：一、政府、公益團體委託代辦業務須經主管機關許可，且非社員使用不得超過營業額百分之五十。二、為合作社發展需要提供非社員使用之業務，不得超過營業額百分之三十。（第4項）前二項提供非社員使用之收益，應提列為公積金及公益金，不得分配予社員；其提供非社員使用之業務項目、範圍、基準、限額、收益處理及其他應遵行事項之辦法，由中央主管機關定之。」

第30條【行為時】：「（第1項）出社社員得依章程之規定，請求退還其股金之一部或全部，股金計算，依合作社營業年度終了時之財產定之。但章程另有規定者，依其規定。（第2項）經營第3條第3款所定業務之合作社，得以貨物償付出社社員之退還股金。」

第30條【104年6月3日修正】：「出社社員，得依章程之規定，請求退還其股金之一部或全部。股金計算，依合作社營業年度終了時之財產定之。但章程另有規定者，依其規定。」

3. 所得稅法

第14條：「（第1項）個人之綜合所得總額，以其全年下列各類所得合併計算之：第一類：營利所得…個人一時貿易之盈餘皆屬之。…」

4. 所得稅法施行細則

第12條：「本法第14條第1項第1類所稱一時貿易之盈餘，指非營利事業組織之個人買賣商品而取得之盈餘，其計算準用本法關於計算營利事業所得額之規定。」

5. 財政部80年7月16日台財稅第000000000號函：「二、營業人收購廢棄物（舊貨物）支付價款者，應依下列規定取得進貨

憑證：（一）向使用統一發票之營利事業進貨者，應取得統一發票。（二）向核定免用統一發票之小規模營利事業進貨者，應取得普通收據。（三）向持有廢棄物之個人進貨者，可填報「個人一時貿易資料申報表」，按期向主管稽徵機關申報，並以第4聯作為記帳憑證。（四）如係自行沿街收購或向肩挑負販收購者，應取得敘明出售人姓名、地址、身分證統一編號、品名、單價、數量、金額及年月日並經簽名蓋章之普通收據。（五）未能取得前項收據者，營業人可自行設簿登記，並由採購貨物之經手人，依據採購支付金額之事實，於收購廢棄物登記簿載明經手採購之年月日、貨物品名、單價、數量、金額、出售人身分證統一編號及住址，並簽章證明。惟每人每日出售金額零星未達新臺幣1千5百元者，得免填載出售人身分證統一編號及住址。」

六、本院判斷：

- 1.原告經查獲於91年5月至94年4月間進貨，取具非實際交易對象二資社開立之統一發票，銷售額計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1,579,343元，並經減除裁罰時已逾核課期間之91年5月至6月間進貨金額後，按查明認定之總額25,289,012元處5%之罰鍰計1,264,450元。原告不服經行政救濟程序，經本院97年度訴字第2918號判決：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，其餘之訴駁回（經被告減除訴外人蕭永井共同運銷部分3,899,562元，而重行核定營業稅額及罰鍰）。該按經上訴確定，循再審亦無結果。兩造就事實之爭執，主要之關鍵，原確定判決認為「鄧明賢（在89年10月16日退社）運銷部分，原告並非合法取得二資社發票」，而原告認為「鄧明賢

於成為二資社社員後，並未退社，故自86年起迄99年二資社解散時止，其均應為二資社之社員」，為爭執之重心。

2. 本件有無行政訴訟法第213條適用？按訴訟標的之法律關係，於確定之終局判決中已經裁判者，就該法律關係有既判力，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訴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（參最高行政法院72年判字第336號判例）。就此：

① 稅捐稽徵法第28條之立法意旨（稅捐規定有一定徵收期間，逾期未徵收者停止徵收，至納稅義務人如有因適用法令錯誤，計算錯誤，或其他原因而溢繳之稅款，亦應准予提出具體證明申請退回，惟該項申請退稅，應自繳納之日起5年內為之。若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，致溢繳之稅款者，如僅退還5年稅款，對納稅義務人權益保障恐未盡周全，而增訂第二項，定明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）即在對於適用法令錯誤而溢繳稅捐之案件，明文規定救濟之途徑，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。換言之，本件仍有行政訴訟法第213條之適用。

② 原告主張本件係依稅捐稽徵法第28條「退稅請求權之法律關係」為訴訟標的乙節，查本件原告申請退稅部分為原確定判決之稅捐，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條所規定，係指具公法上不當得利性質之特別請求權，納稅義務人

01 依該法規定請求退稅，其主張原核課處分適用法令錯誤之
02 稅捐債權債務關係既經原確定判決，在原確定判決確定力
03 範圍，納稅義務人自不得為相反主張而請求退稅，故本件
04 原告以與原確定判決裁判結果相反之理由請求退稅自難認
05 為有理由。原告應循再審程序推翻本院97年度訴字第2918
06 號判決之既判力，而再循稅捐稽徵法第28條處理「退稅請
07 求權」才是。

08 3.原告始終質疑鄧明賢是否為二資社社員乙節，認為中區國稅
09 局亦曾詳為調查後自為事實之認定，故被告本應於處分前就
10 有利不利事項均善加衡酌，詎其卻未為詳實之調查，而為與
11 中區國稅局相矛盾之事實認定。實則是原告有所誤解：

12 ①如何始謂合法取得二資社發票為進項憑證？按廢棄物之回
13 收，因涉及買賣交易，每一階段均應依法課徵營業稅，惟
14 部分廢棄物來源為一般社會大眾或拾荒者，渠等難以開立
15 銷貨憑證予廢棄物回收廠商；且回收廠商蒐集廢棄物分類
16 整理後，將其中可回收利用之各類廢棄物，分別銷售給各
17 該類再生工廠作為其產品原料來源之一，如該回收廠商未
18 辦理營業登記，其亦無法開立銷貨發票予再生工廠作為進
19 項憑證。故財政部為解決一般民眾及拾荒者難以開立銷貨
20 憑證及再生工廠無法取得進項憑證之問題，乃先後以86年
21 3月18日台財稅字第861888061號函及87年7月14日台財稅
22 第000000000號函核釋，同意透過由拾荒業者充當社員組
23 成廢合社或二資社為社員辦理廢棄物共同運銷，並代表社
24 員開立銷貨憑證予再生工廠，以申報營業成本及扣抵銷項
25 稅額，廢合社或二資社自再生工廠取得之價金，則扣除5%
26 之營業稅、管理費與適當報酬後，將餘款依社員交貨比例
27 ，直接發給社員，並依一時貿易所得，課徵社員之個人綜

01 合所得稅。

02 ②因此，僅限於二資社或廢合社之個人社員，始得經由廢合
03 社或二資社為社員辦理廢棄物共同運銷方式，由二資社或
04 廢合社代表社員開立銷貨憑證予再生工廠，以申報營業成
05 本及扣抵銷項稅額，該社員就其透過廢合社或二資社銷售
06 廢棄物部分，則依一時貿易所得課徵綜合所得稅。因此，
07 如非二資社之社員，即不能以共同運銷方式銷售廢棄物，
08 而由二資社開立發票。故二資社章程規定，設籍在臺灣省
09 而實際從事資源回收運銷業務之非營利事業者之自然人，
10 方得成為二資社之社員，又依內政部92年10月23日內授中
11 社字第0920088141號函意旨，司庫係經合作社理事會通過
12 任用之帳務處理人員，其與合作社之間屬僱傭關係，無權
13 代表合作社對外處理事務，因此非社員之司庫自不得辦理
14 共同運銷。所以，重點在個人社員之資格而非擔任司庫與
15 否（故所謂之鄧明賢為二資社之社員，且兼具司庫之身分
16 者，重點在社員資格之存否，而非擔任司庫之有無）。

17 ③依高檢署94年8月24日檢紀智91查27字第21125號函檢送二
18 資社之運銷班長涉嫌違反稅法相關規定之相關資料，其附
19 表一所示（序號13）鄧明賢君於86年3月13日入社，89年
20 10月16日退社。次依高檢署95年12月8日檢紀智91查27字
21 第37808號函附相關資料並編有附件明細表，其中：附件2
22 之光碟其中社員名冊內政部編號自0001至5542，編號0419
23 鄧明賢於86年3月13日入社，89年10月16日退社。而附件9
24 ：二資社運銷班長名冊 說明：二資社94年10月14日向內
25 政部社會司（中）合作事業輔導科報備公文所附運銷班長
26 名冊等資料√，運銷班長（司庫）名單編號007鄧明賢。
27 承上，所謂之鄧明賢為二資社之社員，且兼具司庫之身分

者，重點在社員資格之存否，而非擔任司庫之有無。

④ 究竟關於社員之記載「編號 0419 鄧明賢於 86 年 3 月 13 日入社，89 年 10 月 16 日退社」是否真實？

(1) 中區國稅局認定之理由，(一)鄧明賢 95 年 1 月 17 日於該局之陳述並未提及曾於何時退社，(二)且於 100 年 1 月 4 日之民事答辯狀陳明鄧明賢為二資社之社員，且兼具司庫之身分；(三)訴外人吳招治於 100 年 2 月 22 日民事訴訟程序中作證時稱：（問：你是否知悉鄧明賢有在 89 年 10 月 16 日退社？）不清楚。資料很久我也找不到。（問：鄧明賢是否是二資社的司庫？）是。時任二資社理事主席蕭永井於 103 年 8 月 12 日民事答辯狀中，稱「原告主張被告鄧明賢於 91 年 5 月間至 94 年 4 月間，並非二資社社員之情，即恐非無疑」。進而以台灣省廢棄物運銷合作社之司庫如兼具其他營利事業負責人之身分，其交付再生工廠之廢棄物，除調查單位移送之筆錄及報告書外，若尚無其他具體事證證明確係該營利事業銷售與再生工廠者，基於前述廢棄物回收與一般貨物買賣性質確有不同之考量，宜認定係該社社員共同運銷之廢棄物。經查，這些推論之基礎多半居於「兼具司庫」身分而來，鄧明賢未曾提及退社、而自稱社員且兼司庫，而其餘證人及中區國稅局所謂是否退社不清楚、並非社員恐非無疑、宜認定為社員者，均屬間接論證。

(2) 而依高檢署 94 年 8 月 24 日檢紀智 91 查 27 字第 21125 號函檢送二資社之運銷班長涉嫌違反稅法相關規定之相關資料，已明確記載「鄧明賢君於 86 年 3 月 13 日入社，89 年 10 月 16 日退社」，因此本院 97 年度訴字第 2918 號判決始認定原告經查獲於 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，致有逃漏營業稅之情，並因判決確定而生行政訴訟法第213條之既判力。雖內政部100年12月12日函覆：「合作社之社員入退社資料及社員名冊因非法定登記項目，本部無法提供…」。內政部102年9月11日復再次函覆以：「有關函索旨揭合作社提報本部之社員代表大會及各項定期會議紀錄等資料，茲因已逾本部檔案保存年限（5年），檔案資料皆已依規定銷毀，歉難提供」，然而本院備齊高檢署所檢附之相關資料再函內政部查證，經內政部107年11月12日台內團字第1070074243號函：「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次理事會審議通過於89年10月16日退還股金19萬9千元，但並未退社（參本院卷p389）」，而按二資社之章程（參本院卷p393）必出社之社員始得退還其已繳之股款，因此「鄧員係經該社第2屆第12次理事會審議通過於89年10月16日退還股金19萬9千元，但並未退社」，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認定。

- (3) 至於，原告稱「參諸鄧明賢入社時之資料，其所納之股款計20萬元，則即使鄧明賢於89年10月16日確有退還股款之事實，其亦未退還全部之股款，而尚餘1000元之股款，足證其二資社社員之身分尚且存在」云云，亦僅屬取巧之手法而已，以1/200的比例維持社員身分，自有未洽。何況，中區國稅局核定鄧明賢之個人綜合所得稅（91年至94年，參本院卷p249-p256），就二資社的所

得資料存放位置分別為：0912AZ0000000000000000、0922
AZ0000000000000000、0932AZ0000000000000000、0942AZ00
0000000000000000等，經被告陳明（參本院卷p271）：「關
於鄧明賢91年至94年度系爭所得是否為二資社部分，請
詳被告答辯狀（本院卷p147）及原處分卷二p418至p429
，其製表日期為97年4月7日，均無二資社之任何所得資
料，被告曾向竹南稽徵所查核何以98年度的核通有二資
社所得，係因中區國稅局接獲被告通報後，於97年12月
9日寫了一個查核報告之後，據以核定其以人頭部分來
分散一時貿易所得，遂通報竹南稽徵所核課，故原告所
提供的鄧明賢的核通就會有通報過來的一時貿易所得，
被告亦曾函復竹南稽徵所何以被告所屬稽徵所98年核通
中鄧明賢為何會有91年及94年度一時貿易所得的相關資
料」、「原則上二資社應申報社員身分的人具有必須領
取一時貿易所得的資料給國稅局。卷附91至94年鄧明賢
取得二資社所得的來源是中區國稅局中南稽徵所的通報
資料，並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（本院卷p374）」。因此，就二資
社的所得資料存放位置（一長串敘號），顯徵「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。

4. 綜上所述，原告以91至94年度其與鄧明賢交易，鄧明賢為二
資社社員，即實際交易對象為二資社，則被告係以錯誤之事
實（認定鄧明賢非為二資社社員，故原告取具非實際交易對
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

01 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
02 加計利息退還溢繳之營業稅及罰鍰。就認定鄧明賢非為二資
03 社社員，故原告取具非實際交易對象二資社開立之發票，而
04 逃漏營業稅情事，業經判決確定，原告主張依稅捐稽徵法第
05 28條退稅，即應受限於既判力，而無理由；另本院就兩所國
06 稅局就鄧明賢是否為二資社社員之爭議，亦予以實質審查而
07 釐清；經被告原處分否准其申請退稅。原告上開所訴各節，
08 均非可採，原處分並無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合
09 ，原告徒執前詞，訴請判決如其聲明所示，為無理由，應予
10 駁回。本件判決基礎已臻明確，兩造其餘之攻擊防禦方法及
11 訴訟資料經本院斟酌後，核與判決不生影響，無一一論述之
12 必要，併予敘明。

13 七、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第
14 1項前段，判決如主文。

15 中 華 民 國 108 年 5 月 2 日

16 臺北高等行政法院第六庭

17 審判長法官 陳金圍

18 法官 畢乃俊

19 法官 陳心弘

20 一、上為正本係照原本作成。

21 二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表
22 明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判
23 決送達後20日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。

24 三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴
25 訟法第241條之1第1項前段）

26 四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同
27 條第1項但書、第2項）

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。	

01

02 中 華 民 國 108 年 5 月 2 日

03 書記官 林淑盈