

釋字第 757 號解釋部分協同意見書

林俊益大法官 提出

壹、前言

本件解釋係【執行法院開立之收據作為進項稅額憑證補充解釋案】。

本件聲請人係本院釋字第 706 號解釋（下稱系爭解釋）原因案件之聲請人，於系爭解釋公布後，據該解釋先後三次向最高行政法院提起再審之訴，均遭駁回。¹聲請人乃轉逕向財政部申請扣抵溢繳之營業稅款，仍遭稅捐稽徵機關否准，嗣再提起訴願，亦遭財政部駁回。²聲請人四處碰壁，求救無門，認系爭解釋有窒礙難行之處，聲請本院補充解釋系爭解釋。

本件聲請解釋之主要爭點如下：（1）本件是否符合補充解釋之要件？（2）如符合補充解釋之要件，系爭解釋有何需要補充之處？（3）如作成補充解釋，是否應賦予聲請人時效利益之保障？

本席協力完成之多數意見認為，本件聲請，符合補充解釋之要件，爰作成本件釋字第 757 號解釋：本件聲請人就系爭解釋之原因案件，得自本解釋送達之日起 3 個月內，依系爭解釋意旨，以「執行法院出具載明拍賣或變賣物種類與其拍定或承受價額之

¹ 經最高行政法院 102 年度判字第 212 號判決以「再審原告自不因 706 號解釋而享有逕向再審被告請求依板橋地院核發之繳款收據作為進項稅額憑證並扣抵銷項稅額」為理由，駁回其訴。聲請人不服，復提起再審之訴，經同法院 102 年度判字第 736 號判決，認前開再審判決並無違誤而駁回其訴。聲請人不服，又提起再審之訴，經同法院 103 年度裁字第 235 號裁定，以再審之訴提起時，距原判決（最高行政法院 97 年度判字第 63 號判決）確定時已逾 5 年為由，認再審之訴不合法而駁回。

² 聲請人另於中華民國 103 年 3 月 19 日申請扣抵溢繳之營業稅款，經財政部臺北國稅局大安分局 103 年 4 月 21 日財北國稅大安營業字第 1030458069 號函否准。聲請人不服，向財政部提起訴願，經該部 103 年 8 月 27 日台財訴字第 10313940740 號訴願決定書，以聲請人於本院釋字第 706 號解釋公布前，承受應課徵營業稅貨物，其相關進項稅額扣抵銷項稅額已提起行政救濟並經駁回確定案，依財政部 103 年 1 月 7 日台財稅字第 10204671351 號令，無法以執行法院核發之繳款收據作為進項稅額憑證並扣抵銷項稅額為由駁回。

收據，或以標示拍賣或變賣物種類與其拍定或承受價額之拍賣筆錄等文書為附件之繳款收據」（下稱執行法院出具之收據），³作為聲請人進項稅額憑證，據以申報扣抵銷項稅額。

對於本件聲請之解釋結論，本席敬表支持，然因解釋理由仍有值得說明之處，爰提出部分協同意見書，以為補充。

貳、本件解釋之特色

本件解釋有 3 項特色如下：

1. 肯認本院釋字第 367 號及第 706 號解釋之解釋意旨，並無錯誤，另補充解釋系爭解釋。
2. 重申本院解釋之效力並肯定聲請人對維護憲法之貢獻：本院依人民聲請所為之解釋，對聲請人據以聲請之案件，亦有效力，聲請人得據有利之解釋，提起再審之訴，更得依法行使其權利，以保障釋憲聲請人之權益，並肯定其對維護憲法之貢獻（本院釋字第 725 號及第 741 號解釋參照）。
3. 補充系爭解釋，逕賦予聲請人個案救濟：援引本院釋字第 747 號解釋之處理方式，補充系爭解釋，直接明示本件聲請人得自本解釋送達之日起 3 個月內，以執行法院出具之收據，作為聲請人進項稅額憑證，據以申報扣抵銷項稅額，避免稅捐稽徵機關再以其他要件欠缺而否准其救濟，發揮立竿見影之效！

參、聲請補充解釋之要件

依歷來本院大法官所作之補充解釋而觀，可分為三種類型：

³ 例如，本件臺灣板橋地方法院 87 年 4 月 9 日民執字第 018197 號民事強制執行案款收據（第 4 聯收據）。

1. 機關聲請補充解釋；⁴2. 人民聲請補充解釋；⁵3. 大法官依職權逕行補充解釋。⁶關於人民聲請補充解釋之要件，以大法官第 607 次⁷及第 948 次⁸會議決議內容作為判斷基準。綜合二次決議內容觀之，明確指出人民聲請補充解釋之**2 種途徑及要件**：即 1. 人民對於本院就其聲請解釋案件所為之解釋，聲請補充解釋，經核**確有正當理由**應予受理者，得依司法院大法官審理案件法（下稱大審法）第 5 條第 1 項第 2 款規定，予以解釋；⁹2. 當事人對於確定終局裁判所適用之本院解釋，發生疑義，聲請解釋時，依大審法有關規定視個案情形審查決定之。¹⁰前揭決議所稱「**確有正當理由**」、「**視個案情形審查**」，係指**確有受理之憲法解釋價值**而言。

本院釋字第 503 號解釋釋示補充解釋之意義及要件，本席認為，依該解釋意旨，所謂補充解釋係指，當事人對於確定終局裁判所適用之本院解釋，發生疑義，聲請補充解釋，經核確有正當理由者而言。補充解釋之要件如下：1. 須**確定終局判決**引用本院解釋作為判決之依據；2. 該號解釋對某事項（即爭點事項）**並未明示**，足認聲請補充解釋即有正當理由。

嗣本院釋字第 741 號¹¹及第 742 號解釋¹²仍重申前開要件。本

⁴ 例如，釋字第 254 號（補充第 199 號）、第 299 號（補充第 282 號）及第 592 號（補充第 582 號）解釋。

⁵ 例如，釋字第 156 號（補充第 148 號）、第 503 號（補充第 356 號）、第 741 號（補充第 725 號）及第 742 號（補充第 156 號）解釋等。

⁶ 例如，釋字第 610 號（補充第 446 號）解釋。

⁷ 67 年 11 月 24 日大法官第 607 次會議決議：「人民對於本院就其聲請解釋案件所為之解釋，聲請補充解釋，經核確有正當理由應予受理者，得依司法院大法官會議法第 4 條第 1 項第 2 款之規定，予以解釋」。

⁸ 81 年 3 月 27 日大法官第 948 次會議決議：「當事人對於確定終局裁判所適用之本院解釋，發生疑義，聲請解釋時，依大法官會議法有關規定視個案情形審查決定之。」

⁹ 例如，釋字第 156 號（補充第 148 號）解釋，解釋理由書第 2 段明文指出：「按本院大法官會議第五百零七次會議決議：『人民對於本院就其聲請解釋案件所為之解釋，聲請補充解釋，經核確有正當理由應予受理者，得依司法院大法官會議法第 4 條第 1 項第 2 款之規定，予以解釋』。本件聲請，依照上項決議，認為應予補充解釋。」

¹⁰ 例如，釋字第 503 號（補充第 356 號）解釋，解釋理由書第 1 段首句指出：「按當事人對於確定終局裁判所適用之本院解釋，發生疑義，聲請補充解釋，經核確有正當理由者，應予受理。」

¹¹ 本院釋字第 741 號（補充第 725 號）解釋釋示：「本件聲請人因都市更新事件，經最高行政法院確定終局裁定引用本院釋字第 725 號解釋（下稱系爭解釋）作為裁定之依據，惟系爭解釋未明定『聲請人就聲請釋憲之原因案件』之適用範圍，其聲請補充解釋，即有正當理由，合先敘明。」

件聲請補充解釋，亦同，故解釋理由敘明：按當事人對於確定終局裁判所適用之本院解釋，發生疑義，聲請補充解釋，經核有正當理由者，應予受理（本院釋字第 503 號、第 741 號及第 742 號解釋參照）。本件聲請人因扣抵營業稅事件經**確定終局判決一及二引用系爭解釋**作為判決依據，惟系爭解釋**未明示**該案聲請人得否逕以執行法院核發之繳款收據，作為買方營業人進項稅額之憑證，致系爭解釋之部分聲請人未能獲得救濟。**核其聲請具有正當理由，應予受理。**

本件補充解釋具有正當理由之憲法價值係，重申本院解釋之效力，補充解釋系爭解釋，逕賦予原因案件聲請人依法得行使權利。按往昔本院解釋（如釋字第 185 號解釋參照），僅釋示原因案件之聲請人得向法院提起再審之訴或依其他法定程序請求救濟，系爭解釋**未載明**原因案件聲請人之個案救濟（依本院釋字第 177 號及第 185 號解釋意旨，本自明之理，毋庸贅言明示）及可否依法行使權利，本件解釋補充釋示：原因案件之聲請人，自解釋公布之日起，**即得據有利之解釋，依法行使其權利（賦予個案救濟）**。藉此說清楚、講明白，以杜爭議，**即為本件補充解釋之憲法價值所在。**

肆、本院解釋之效力

人民主張其憲法上所保障之權利，遭受不法侵害，經依法定程序提起訴訟，對於確定終局裁判所適用之法令發生有牴觸憲法之疑義，經本院解釋，該確定終局裁判所適用之法令有牴觸憲法，

¹² 本院釋字第 742 號（補充第 156 號）解釋釋示：「本件二聲請案之聲請人各因都市計畫事件提起行政爭訟，分別經最高行政法院確定終局裁判引用本院釋字第 156 號解釋（下稱系爭解釋）作為裁判依據。系爭解釋之解釋文釋示：『主管機關變更都市計畫，具有行政處分之性質，與都市計畫之……通盤檢討……有所不同。』聲請人就都市計畫定期通盤檢討所作變更是否為行政處分，及得否提起行政爭訟部分，聲請補充解釋，經核有正當理由，合先敘明。」

該法令當然失其效力。此一解釋結果，對聲請人之人民，有何影響？本院釋字第 177 號解釋後段謂：「本院依人民聲請所為之解釋，對聲請人據以聲請之案件，亦有效力。」所謂「亦有效力」，究何所指？該號解釋理由特別闡明：「該解釋效力應及於聲請人據以聲請之案件，**聲請人得依法定程序請求救濟。**」嗣本院釋字第 185 號解釋理由更闡示：本院釋字第 177 號解釋所稱「本院依人民聲請所為之解釋」，係指人民聲請所為之解釋而言，該項解釋之效力，及於該聲請人所據以聲請解釋之案件，俾得依法定程序請求救濟。

本院感於下級法院憲法意識不足，乃藉釋字第 185 號解釋，確立大法官解釋之「對世效力」、「一般拘束力」之憲法規範。該解釋謂：「司法院解釋憲法，並有統一解釋法律及命令之權，為憲法第 78 條所明定，其所為之解釋，**自有拘束全國各機關及人民之效力**，各機關處理有關事項，應依解釋意旨為之，違背解釋之判例，當然失其效力。」此外，**並重申釋字第 177 號解釋後段意旨**，而謂：「確定終局裁判所適用之法律或命令，或其適用法律、命令所表示之見解，經本院依人民聲請解釋認為與憲法意旨不符，其受不利確定終局裁判者，得以該解釋為**再審或非常上訴**之理由。」

依前揭解釋意旨，本件聲請人既係系爭解釋原因案件之聲請人，本得據有利之解釋，提起再審之訴或依法行使其權利，詎竟四處碰壁（3 次再審、逕申請扣抵及訴願均遭駁回），求救無門。是以本院作成本件補充解釋。**重申**：本院所為之解釋，有拘束全國各機關及人民之效力，各機關處理有關事項，應依解釋意旨為之。又本院依人民聲請所為之解釋，對聲請人據以聲請之案件，亦有效力（本院釋字第 177 號及第 185 號解釋參照）。原因案件之聲請人，自解釋公布之日起，**即得據有利之解釋，依法行使其**

權利（即得持執行法院出具之收據，作為進項稅額憑證，據以申報扣抵銷項稅額），以保障釋憲聲請人之權益，並肯定其對維護憲法之貢獻。

伍、系爭解釋致生誤會之釐清

系爭解釋作成後，聲請人據以向行政法院提起再審之訴或向稅捐機關申請扣抵均遭否准或提起訴願亦遭駁回，從聲請人事後尋求救濟均未成功之客觀事實觀之，系爭解釋或有遭誤解之處，必須予以明示，否則聲請人依法行使權利，仍可能遭無法救濟之風險！

【系爭解釋之前後二段解釋理由之意旨分析】

系爭解釋理由	解釋意旨
前一段敘述：執行法院依法進行之拍賣或變賣程序嚴謹，填發之非統一發票之收據有其公信力，拍定或承受價額內含之營業稅額可依法定公式計算而確定，相關資料亦可以上開法院筆錄為證。……故執行法院於受領拍定或承受價額時開立予買方營業人之收據，亦相當於賣方營業人開立之憑證。	針對聲請個案，依釋字第177號及第185號解釋意旨，賦予聲請人個案救濟。
最後一段敘述：相關機關應依本解釋意旨儘速協商，並由財政部就執行法院出具已載明或另以拍賣筆錄等文書為附件標示拍賣或變賣物種類與其拍定或承受價額之收據，依營業稅法第33條第3款予以核定，作為買方營業人進項稅額之憑證。	針對聲請個案以外同類型案件，要求相關機關達成通案處理標準。

關於以進項稅額扣抵銷項稅額時，其憑證之種類及應載事

項，營業稅法第 33 條規定：「營業人以進項稅額扣抵銷項稅額者，應具有載明其名稱、地址及統一編號之左列憑證：一、購買貨物或勞務時，所取得載有營業稅額之**統一發票**。二、有第 3 條第 3 項第 1 款規定視為銷售貨物，或同條第 4 項準用該條款規定視為銷售勞務者，所自行開立載有營業稅額之**統一發票**。三、其他經財政部核定載有營業稅額之憑證。」至於執行法院出具之收據，因非統一發票，更非載有營業稅額之憑證，依文義解釋，不符上開營業稅法第 33 條之規定，尚難作為得以進項稅額扣抵銷項稅額之憑證。本件聲請人為系爭解釋原因案件之聲請人，依本院釋字第 177 號及第 185 號解釋意旨，自系爭解釋公布之日起，本得據有利之系爭解釋，提起再審之訴或依法行使其權利，毋庸贅言。¹³然因稅捐稽徵機關對此仍有誤會，是以本件解釋乃補充說明：「準此，系爭解釋之聲請人，自得持執行法院出具載明拍賣或變賣物種類與其拍定或承受價額之收據，或以標示拍賣或變賣物種類與其拍定或承受價額之拍賣筆錄等文書為附件之繳款收據，作為聲請人進項稅額憑證，據以申報扣抵銷項稅額，以為救濟。」¹⁴

至於聲請人以外同類型案件，為符合營業稅法第 33 條之要求，是以系爭解釋之解釋理由最後一段敘及「相關機關應依本解釋意旨儘速協商，並由財政部就……依營業稅法第 33 條第 3 款予以核定，作為買方營業人進項稅額之憑證」，係要求財政部與司法法院儘速協商，就聲請人以外之同類型案件，達成通案¹⁵情形之處理標準。嗣財政部 103 年 1 月 7 日台財稅字第 10204671351 號令列舉下列作為進項稅額之憑證：1. 動產拍定證明書或不動產權利移

¹³ 系爭解釋合併審查 3 件聲請案，其中之一之鴻立鋼鐵股份有限公司，後據系爭解釋向高雄高等行政法院提起再審之訴，經該院 102 年度再字第 2 號判決，確認聲請人就執行法院拍賣取得債務人之不動產及動產已繳足拍定價金所餘進項稅額，得以執行法院核發之不動產權利移轉證書影本及繳款收據影本申報扣抵銷項稅額之權利存在。

¹⁴ 同一見解，請參照湯德宗大法官於系爭解釋提出之協同意見書。

¹⁵ 前揭高雄高等行政法院 102 年度再字第 2 號判決，亦了解系爭解釋意旨而謂：財政部嗣依照系爭解釋意旨及營業稅法第 33 條第 3 款規定之授權，基於法定職權為通案性之核定等語。

轉證書影本。2. 繳款收據影本。3. 承受案件未按拍定價額足額繳款者，其不足額部分得以強制執行金額分配表或執行清償所得分配表影本替代。

系爭解釋公布後，詎財政部竟將上開 2 段理由混為一談，誤以為系爭解釋對本件聲請人並無溯及效力，聲請人仍應持符合經財政部核課執行法院出具之收據可作為載有營業稅額之憑證，始得主張扣抵。然因稅捐稽徵機關以拍賣未收到營業稅款為由拒絕核課，致本件聲請人無從以執行法院出具之收據，作為進項稅額憑證，據以申報扣抵銷項稅額。是以本件解釋最後乃謂：「相關機關應依本解釋意旨儘速協商」部分，旨在要求相關機關以更具體之通案標準處理聲請人以外之同類型案件，並不影響聲請人向稅捐稽徵機關申報營業稅時，得依系爭解釋意旨，逕以執行法院出具之收據，作為進項稅額憑證，據以申報扣抵銷項稅額。

陸、結論

自本院 101 年 12 月 21 日作成系爭解釋，迄今 106 年 12 月 15 日作成補充解釋，整整 5 年，始得貫徹系爭解釋意旨，人民爭取其權益獲得保障的過程，實在太辛苦！是以本件解釋，表面上觀之，雖僅賦予原因案件個案之特別救濟，然本件解釋再次嚴正重申：本院所為之解釋，有拘束全國各機關及人民之效力，各機關處理有關事項，應依解釋意旨為之；聲請人得據有利之解釋，提起再審之訴或依其他法定程序請求救濟，**更得依法行使權利**，俾保障聲請釋憲者之權益，並肯定聲請人維護憲法之貢獻，仍有其憲法價值！