

高雄高等行政法院判決

109年度訴字第383號

民國110年12月23日辯論終結

原告 龍越企業社（即王睿閔、翁淑芬組成之合夥）

代表人 王睿閔

原告 昌隆興企業有限公司

代表人 張美珍

共同

訴訟代理人 林石猛 律師

戴敬哲 律師

被告 財政部高雄國稅局

代表人 蔡碧珍

訴訟代理人 李素秋

林川雄

上列當事人間營業稅事件，原告不服財政部中華民國109年8月26日台財法字第10913926670號、109年8月26日台財法字第10913926680號及109年9月17日台財法字第10913928860號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

一、關於原告昌隆興企業有限公司之訴願決定及原處分（含重審復查決定）就罰鍰超過新臺幣981,711元部分均撤銷。

二、原告龍越企業社之訴及原告昌隆興企業有限公司其餘之訴均駁回。

三、訴訟費用由被告負擔10分之1，餘由原告昌隆興企業有限公司負擔10分之4，原告龍越企業社負擔10分之5。

事實及理由

壹、程序部分：

原告龍越企業社係由王睿閔、翁淑芬組成之合夥，約定王睿閔為負責人，對內負責一切業務，對外代表合夥，有合夥契約書（本院卷2第209頁）在卷為證，足認王睿閔為其代表人提起行政訴訟，係屬有合法代表之訴訟行為。

貳、實體部分：

一、爭訟概要：

（一）被告依據查得資料，核認：

1、原告昌隆興企業有限公司（下稱昌隆興公司）於民國100年5月至104年10月間無進貨事實，卻取得歲航國際股份有限公司高雄分公司（下稱歲航高雄分公司）開立之統一發票，銷售額共新臺幣（下同）118,232,826元，營業稅額5,911,644元，作為進項憑證，申報扣抵銷項稅額；同期間無銷貨事實，虛開不實統一發票，銷售額共93,028,200元、營業稅額4,651,410元，予稚樛實業有限公司（下稱稚樛公司）、昌晉企業行、集勝實業行、翊翔騰企業社及楷峻實業有限公司（下稱楷峻公司）5家營業人；經逐期計算結果，虛增進項稅額1,260,234元（虛增進項稅額5,911,644元—虛銷銷項稅額4,651,410元），已將之申報扣抵銷項稅額，造成逃漏稅結果，經審理違章成立，除核定補徵營業稅額1,260,234元，並按所漏稅額1,260,234元處以2.5倍之罰鍰3,150,585元。原告昌隆興公司不服，申請復查結果，追減營業稅278,523元及罰鍰696,308元。原告昌隆興公司仍表不服，提起訴願，經被告依訴願法第58條規定重行審酌結果，以原告昌隆興公司雖非與歲航高雄分公司間有真實交易，然原告昌隆興公司為部分虛進虛銷營業人，若將其虛銷及虛進金額全數剔除後，則非屬本案虛開統一發票之營業收入，各年度營業淨利均遠高於同業利潤標準淨利率，參依經驗法則及收入成本配合原則，改認定有進貨事實，惟原告昌隆興公司仍涉及以非實際交易對象歲航高雄分公司開立之統一發票，作為進項憑證等，作成109年2月3日財高國稅法一字第1090101619號重審復查決定，將原復查決定撤銷；營業稅追減278,523

元，變更為981,711元；罰鍰追減2,150,585元，變更為1,000,000元。

2、原告龍越企業社於100年1月至104年9月間無進貨事實，卻取具歲航高雄分公司開立之不實統一發票(其上記載銷售額共144,710,700元，營業稅額7,235,535元)，作為進項憑證，並據以申報扣抵銷項稅額；同期間無銷貨事實，虛開不實統一發票予稚樞公司、集勝實業行及翊翔騰企業社，銷售額共49,773,500元，營業稅額2,488,675元，致生逃漏營業稅之結果，經審理違章成立，除發單補徵營業稅4,746,860元，並按所漏稅額4,746,860元處以2.5倍之罰鍰11,867,150元。補徵營業稅部分被告於106年3月27日送達營業稅違章補徵核定通知書及稅額繳款書，原告未申請復查，業於106年5月21日確定在案，嗣原告龍越企業社於109年1月13日（被告收文日）具文，申請重開營業稅事件行政程序，經被告以109年3月19日財高國稅鎮銷字第1090551046號函（下稱109年3月19日函），否准其申請；原告龍越企業社對罰鍰處分不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經財政部108年11月27日台財法字第10713947170號訴願決定，將原處分（復查決定）撤銷，著由被告另為處分，嗣被告依撤銷意旨重行審酌結果，以109年2月3日財高國稅法一字第1090101616號重核復查決定：「罰鍰核定為……4,746,860元。」

(二)原告昌隆興公司對於109年2月3日財高國稅法一字第1090101619號重審復查決定；原告龍越企業社對於109年3月19日函、109年2月3日財高國稅法一字第1090101616號重核復查決定不服，分別提起訴願，均遭決定駁回，遂合併提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

(一)主張要旨：

1、營業稅部分

(1)被告認原告昌隆興公司取具歲航高雄分公司進項發票，及開立稚樞公司、昌晉企業行、集勝實業行、翊翔騰企業社及楷

峻公司5家營業人銷項發票；原告龍越企業社取具歲航高雄分公司進項發票，及開立稚楸公司、集勝實業行及翊翔騰企業社3家營業人銷項發票，並無實際交易之事實存在，其實認定有誤：

①昌隆興公司、龍越企業社取具歲航高雄分公司記載「其他費用」進項發票之交易流程如下：

A. 歲航高雄分公司就其所承攬之進出口業務內容，原則上係採一條龍服務型態，自承運貨物起至貨物運抵指定目的地止，不僅限於海上運輸，內陸之報關及運輸亦在承接範圍內。但就廢五金部分，因其屬特殊貨物，其在大陸地區之報關，需有特殊資格者（取得核准，且應依核准配額進口）方可處理，此並不在歲航高雄分公司在大陸之分公司原可承接之範圍，故原本歲航高雄分公司就廢五金運送無法提供上開之一條龍服務，須由業務另替進出口業者尋找大陸之報關、運輸業者處理。

B. 原告實際負責人王皇人於歲航高雄分公司從事業務多年，瞭解各國之報關、承攬運送作業，基於熟悉大陸廢五金進口報關、借證等相關門路，遂開始經營此類業務，另王皇人為避免讓買家得知借證或報關之門路，因而陸續設立龍越企業社、昌隆興公司及稚楸公司等5家營業人，以維繫業務。

C. 王皇人為昌隆興公司、龍越企業社爭取到上述報關及運輸業務後，便委請歲航高雄分公司將前開業務，分別轉委託予稚楸公司等5家營業人處理。

D. 歲航高雄分公司轉委託後，由歲航高雄分公司先行支付買受勞務之款項予稚楸公司等5家營業人，稚楸公司等5家營業人則依法開立發票予歲航高雄分公司。

E. 王皇人以稚楸公司等5家營業人名義，將大陸進口報關（含借證）與運送事宜，再委託大陸業者蒙小姐等人辦理。

F. 委託大陸業者蒙小姐向大陸進口商收取後段作業之款項，並向其他報關業者支付後段作業費用後，透過自然人將結算後

之款項匯至昌隆興公司、龍越企業社、王皇人、張美珍、林雅荻（王皇人配偶）等人帳戶。因為昌隆興公司、龍越企業社等事業未在大陸開立銀行帳戶，加上大陸對於人民幣跨境匯款之管制等因素，所以都是透過自然人轉帳。

G. 歲航高雄分公司開立發票向昌隆興公司、龍越企業社請款，昌隆興公司、龍越企業社開立支票予歲航高雄分公司。

②昌隆興公司、龍越企業社開立予稚樞公司等5家營業人、或其中3家營業人記載「代收理貨費」（或類似用語）銷項發票之交易流程如下：

此部分涉及美國廢五金出口至大陸之後段作業。美國出口商將廢五金出口至大陸時，係由該出口商於美國當地找船，而未透過歲航高雄分公司，但美國出口商與大陸收貨人知悉王皇人有大陸廢五金進口報關門路，遂找王皇人代為委託相關業者處理。而進口報關事務所應收款項，依國際貿易慣例，由大陸進口商負擔。於美國出口之後段作業部分，改由稚樞公司等5家營業人向大陸進口商承接業務，再轉委託昌隆興公司、龍越企業社辦理，由昌隆興公司、龍越企業社委託大陸報關業者處理。嗣辦理完成後，由稚樞公司等5家營業人向大陸進口商請款，再由昌隆興公司、龍越企業社向稚樞公司等5家營業人請款，並依法開立發票。王皇人委託大陸業者蒙小姐向大陸進口商收取後段作業款項，及向其他報關業者支付後段作業費用後，透過自然人將結算後之款項匯至王皇人帳戶。

③被告以昌隆興公司、龍越企業社虛進虛銷為由，向臺灣高雄地方檢察署（下稱高雄地檢署）提出告發，檢察官並對龍越企業社實際負責人王皇人、昌隆興公司登記負責人張美珍提出公訴。嗣該案經臺灣高雄地方法院（下稱高雄地院）以107年度訴字第511號刑事判決（下稱系爭刑事判決）在案，該判決業指明：歲航高雄分公司開立予龍越企業社、昌隆興公司發票明細表，其上列有公司提單編號，可與發票、折讓單上註記相互對照；歲航高雄分公司與稚樞公司等5家營業人進

銷項明細表，其上亦列有相對應提單編號、船名航次可核對；歲航高雄分公司亦均表明有收到王皇人招攬客戶之帳款等語，進而就龍越企業社、昌隆興公司取自歲航高雄分公司進項發票所表彰之交易，判定：附表三、四所示發票，所表彰之交易關係，係歲航高雄分公司受昌隆興公司、龍越企業社以貨主身分委託，在處理廢五金之一條龍貨載運輸型態中，關於後段內陸運輸此段之交易關係，上開交易關係是否如公訴意所稱不存在，顯有合理懷疑，尚難逕認該等發票係屬不實發票，而為無罪判決之諭知。況另案告訴人歲航股份有限公司（下稱歲航公司）對王皇人提出背信罪告訴，亦經高雄地檢署作成108年度偵續字第152號不起訴處分書敘明：歲航公司均有按時取得王皇人招攬客戶之款項等語；嗣該案固經再議發回，惟高雄地檢署檢察官業於近日再次作成110年度偵續一字第1號不起訴處分，並敘明：「被告王皇人就上開大陸地區『廢五金』貨物報關及後段運輸業務採層層轉委託交易模式，主因係告訴人（即歲航公司）設在大陸地區之分公司無意願以『借牌』方式承做此部分之報關業務」「被告王皇人為免高雄分公司之海運客源因上開因素流失，並為增加高雄分公司之業績及營收，方以上開層層轉委託之方式為之，且告訴人均已取得被告王皇人所招攬之客戶之帳款，並無因欠帳受損之情形，亦為告訴人代表人所是認」等語，足見歲航高雄分公司均有按時收取招攬客戶之款項，龍越企業社、昌隆興公司確有前述交易事實，則被告稱昌隆興公司、龍越企業社上述進項發票為不實，顯有違誤。

- ④依被告告發移送書（較晚提出之告發移送書）可知，王皇人、林雅荻、張美珍及昌隆興公司帳戶均有多筆不明人士（自然人）匯入款項。被告並就昌隆興公司帳戶中不明人士匯款發函詢問，經相關匯款人陳森錫等人函復：係代大陸廠商將款項匯入該帳號等語，可證昌隆興公司、龍越企業社確有後段作業交易，並取得大陸業者支付款項。惟被告卻未就

其他張美珍、龍越企業社、林雅荻、王皇人帳戶中不明人士匯款為相同之調查，以致事實認定有誤。

(2)高雄地檢署檢察官108年度偵字第10572號不起訴處分已肯認昌隆興公司、龍越企業社確有委任歲航高雄分公司之交易事實；後續作成之系爭刑事判決、高雄地檢署檢察官108年度偵續字第152號不起訴處分亦認昌隆興公司、龍越企業社取得歲航高雄分公司進項發票之交易為真實，而上開新事實及新證據，均足以推翻原補徵龍越企業社營業稅處分之認定，合於行政程序法第128條第1項第2款。又被告對原告所為之補稅處分，確有認定事實錯誤並致法令適用錯誤之瑕疵，而具有相當於行政訴訟法第273條第1項第1款「適用法規顯有錯誤」之事由，合於行政程序法第128條第1項第3款之事由。

2、罰鍰部分

被告所為補稅處分既有認定事實錯誤之情，漏稅罰鍰處分自失所附，而應併予撤銷。況依最高行政法院109年判字第49號判決、108年判字第525號判決意旨，租稅構成要件事實與租稅處罰事實，皆應由稅捐稽徵機關負舉證責任，惟兩者之舉證程度不同，且於租稅處罰領域並無納稅義務人協力義務之適用，訴願決定或被告以昌隆興公司、龍越企業社未盡協力義務，作為裁罰之理由，亦屬違法。

(二)聲明：

1、昌隆興公司部分

財政部109年9月17日台財法字第10913928860號訴願決定及原處分（含重審復查決定）不利原告部分均撤銷。

2、龍越企業社部分

(1)財政部109年8月26日台財法字第10913926670號訴願決定及原處分（被告109年3月19日函）均撤銷。

(2)被告應作成准予對原告補徵100-104年度營業稅4,746,860元事件行政程序重開之行政處分，並撤銷補徵處分。

(3)財政部109年8月26日台財法字第10913926680號訴願決定及
原處分（含重核復查決定）不利原告部分均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

(一)答辯要旨：

1、營業稅部分

(1)被告認原告昌隆興公司取具歲航高雄分公司進項發票，及開
立稚樛公司、昌晉企業行、集勝實業行、翊翔騰企業社及楷
峻公司5家營業人銷項發票；原告龍越企業社取具歲航高雄
分公司進項發票，及開立稚樛公司、集勝實業行及翊翔騰企
業社3家營業人銷項發票，無實際交易之事實存在，並無認
定事實錯誤：

①依昌隆興公司、龍越企業社與稚樛公司等5家營業人實際負
責人王皇人104年10月26日於被告之談話紀錄所述，昌隆興
公司、龍越企業社取具歲航高雄分公司記載「其他費用」進
項發票之交易流程如下：

A. 大陸進口商A向國內出口商購買廢五金等商品，因其無法自
行報關，故委託昌隆興公司、龍越企業社仲介歲航高雄分公
司承攬。貨運承攬業者歲航高雄分公司負責全段貨物運輸，
承攬前段臺灣港口至大陸港口間之海運運輸，及後段大陸港
口至大陸進口商A指定交貨地點之大陸地區內陸運輸，國內
出口商僅負擔前段海運運輸費用，後段內陸運輸費用則由大
陸進口商A負擔。

B. 歲航高雄分公司於大陸並無設立營業牌號，無法於大陸境內
從事內陸運輸服務，遂將後段內陸運輸業務轉包予稚樛公司
等5家營業人。

C. 稚樛公司等5家營業人又轉包予大陸報關業者B，因大陸地區
進口廢五金需要特別許可，報關業者B再轉予大陸地區有合
法報關牌照之業者進行報關。

D. 實際完成後段內陸運輸後，大陸報關業者B委託昌隆興公
司、龍越企業社代為向稚樛公司等5家營業人收款，昌隆興
公司、龍越企業社並開立統一發票予稚樛公司等5家營業

01 人，稚樞公司等5家營業人轉向歲航高雄分公司請款，歲航
02 高雄分公司再向昌隆興公司、龍越企業社請款，昌隆興公
03 司、龍越企業社則向大陸進口商A請款。昌隆興公司、龍越
04 企業社代收大陸進口商A之款項，再轉付歲航高雄分公司，
05 並取得歲航高雄分公司所開立品項為「其他費用」之統一發
06 票。又龍越企業社、昌隆興公司支付歲航高雄分公司之票為
07 80至90天，歲航高雄分公司支付稚樞公司等5家營業人之票
08 期則為30天，所以資金週轉金很大，透過歲航高雄分公司介
09 入交易，即可支應大陸地區代墊款項。

10 ②昌隆興公司、龍越企業社未能提供證明交易帳簿憑證，被告
11 無從認上開交易為真實：

12 A. 100年1月至104年10月間昌隆興公司、龍越企業社、稚樞公
13 司等5家營業人、王皇人及張美珍銀行帳戶往來明細，僅見
14 昌隆興公司台北富邦商業銀行(下稱台北富邦銀行)營業部帳
15 戶於100年12月至101年12月間有「METRO FAITH INTERNATIO
16 NAL LIMITED」等7家公司以「已出口之貨款」名義，由香港
17 地區之華南商業銀行匯入外幣，每次匯款約為美元5萬餘元
18 至10萬餘元，共4,103,164.61美元，因王皇人並未明確說明
19 大陸進口商名稱資料，而該等匯入款之名義為「已出口之貨
20 款」，並非「代收款」或「運費」等，且該匯入金額與昌隆
21 興公司、龍越企業社，同期間取得歲航高雄分公司所開立品
22 項為「其他費用」之統一發票金額，顯不相當。又前開銀行
23 帳戶資料未有其他王皇人所稱大陸進口商A匯入款項予昌隆
24 興公司、龍越企業社之紀錄，亦未見有匯出款項予大陸報關
25 業者B相關紀錄。

26 B. 被告分別於104年9月29日、104年10月1日、105年5月13日、
27 106年9月25日及106年10月5日，請昌隆興公司、龍越企業社
28 提示與歲航高雄分公司交易之相關資料、大陸地區進口商委
29 託代付款項及代收款項轉付大陸報關業者相關資金資料，惟
30 其等僅提示102及103年度銷貨統一發票及進項憑證資料，自
31 始未提供帳簿供核對，亦未提示相關承攬、受委託、洽辦運

送事務文件與承攬項目計價明細及代收代付款項紀錄。又昌隆興公司、龍越企業社所稱後段運輸涉及境外交易，且交易筆數甚鉅，惟交易環節相關鏈結資料(例如：與大陸地區代理人聯繫資料、船隻到港報關、清關繳稅、大陸地區內陸運輸費用、應收、應付帳款明細、款項收付簽單等)，其等始終未能提供完整或可證明交易鏈結勞務資料供核。

③系爭刑事判決雖以萬海航運股份有限公司(下稱萬海公司)之提單、昌隆興公司開立折讓單所載提單號碼及稚樞公司就內陸報關運費向歲航高雄分公司請款單暨發票等證據，認昌隆興公司、龍越企業社取得歲航高雄分公司開立統一發票部分無罪。惟被告查證昌隆興公司、龍越企業社付予歲航高雄分公司之款項，是由歲航高雄分公司支付款項予稚樞公司等5家營業人之支票，或由昌隆興公司存入其銀行帳戶兌領，或由稚樞公司等5家營業人存入銀行帳戶兌領後，旋即提領轉存至昌隆興公司、龍越企業社或張美珍之銀行帳戶，在該等帳戶間流轉後，充當昌隆興公司、龍越企業社開立予歲航高雄分公司票據之兌領資金，相關金流已屬異常，難認交易事實存在。

④昌隆興公司、龍越企業社雖以其等係委託大陸業者蒙小姐向買方及大陸其他報關業者代收付作業費用後，透過自然人將結算後之款項匯至昌隆興公司、龍越企業社、王皇人、張美珍、林雅荻(王皇人配偶)等人帳戶；透過用歲航高雄分公司轉委託，用歲航高雄分公司同意給予昌隆興公司、龍越企業社較長之付款期限，使王皇人有足夠資金為相關營業活動。惟昌隆興公司、龍越企業社就此未檢附相關交易及結算款項資料，並與王皇人104年10月26日於被告談話紀錄，稱大陸報關業者B委託昌隆興公司、龍越企業社代為向稚樞公司等5家營業人收款說詞不符，益證昌隆興公司、龍越企業社開立統一發票予稚樞公司等營業人，僅為配合利用歲航高雄分公司之資金週轉，安排相互開立統一發票行為，並無真實交易。

01 ⑤稚源公司等5家營業人轉委託大陸報關、內陸運送公司後，
02 貨物若有遺失應由歲航高雄分公司負責，然該分公司卻不知
03 道上開報關、運送者為何人，顯不符交易常情，足認原告取
04 具之進項發票並無實際交易事實。

05 (2)昌隆興公司、龍越企業社以系爭刑事判決認定其等確有委任
06 歲航高雄分公司交易之事實，依行政程序法第128條第1項第
07 2款、第3款申請程序重開。惟高雄地檢署檢察官對於該判決
08 無罪部分，業已提起上訴，現仍繫屬法院審理中，無從以上
09 開刑事判決論斷昌隆興公司、龍越企業社與歲航高雄分公司
10 確有交易事實。是以該判決應非屬行政程序法第128條第1項
11 第2款之「新事實或新證據」；亦非屬行政訴訟法第273條第
12 1項第13款「當事人發現未經斟酌之證物或得使用該證
13 物」，即非行政程序法第128條第1項第3款之其他具有相當
14 於行政訴訟法所定再審理由。

15 2、罰鍰部分

16 被告曾於104年9月29日、104年10月1日、105年5月13日、10
17 6年9月25日及106年10月5日，請昌隆興公司、龍越企業社提
18 示相關帳冊憑證、與歲航高雄分公司交易之相關資料、大陸
19 地區進口商委託代付款項及代收款項轉付大陸報關業者相關
20 資金資料供核，其等雖未盡協力義務，惟被告業就其等主張
21 之事項，依職權調查，就查得資料依經驗法則及論理法則認
22 定其等自歲航高雄分公司取得之進項憑證，並無交易事實，
23 尚非以其等未盡協力義務為裁罰之理由。

24 (二)聲明：原告之訴駁回。

25 四、本案爭點：

26 (一)虛進部分，即原告取自歲航高雄分公司記載「其他費用」之
27 進項發票，兩者間有無實際交易事實存在？

28 (二)虛銷部分，即原告開立予稚源公司等5家營業人記載「代收
29 理貨費」之銷項發票，兩者間有無真實交易事實存在？

30 (三)被告對原告昌隆興公司所為之營業稅補稅處分，有無違誤？

01 (四)被告否准原告龍越企業社109年1月13日重開行政程序之申
02 請，有無違誤？

03 (五)被告對原告昌隆興公司、龍越企業社所為裁罰處分，有無違
04 誤？

05 五、本院判斷：

06 (一)前提事實：

07 如爭訟概要欄所載等情，業經兩造分別陳述在卷，並有龍越
08 企業社營業稅違章核定稅額繳款書{附原告龍越企業社原處
09 分卷(下稱龍越卷)10第3066頁}、被告105年12月28日105年
10 度財高國稅法違字第08105000574號裁處書(龍越卷1第104
11 頁)、被告109年3月19日函(本院卷1第77頁)、財政部108
12 年11月27日台財法字第10713947170號訴願決定(本院卷1第
13 30頁)、被告109年2月3日財高國稅法一字第1090101616號
14 重核復查決定(本院卷1第45頁)、昌隆興公司營業稅違章
15 核定稅額繳款書{附昌隆興公司原處分卷(下稱昌隆興卷)2
16 第742頁}、被告105年12月28日105年度財高國稅法違字第07
17 105000391號裁處書(昌隆興卷2第754頁)、被告107年7月2
18 7日財高國稅法一字第1070109453號復查決定(本院卷1第90
19 頁)、被告109年2月3日財高國稅法一字第1090101619號重
20 審復查決定(本院卷1第103頁)、財政部109年8月26日台財
21 法字第10913926680號訴願決定(本院卷1第58頁)、財政部
22 109年8月26日台財法字第10913926670號(本院卷1第80
23 頁)、財政部109年9月17日台財法字第10913928860號訴願
24 決定(本院卷1第126頁)附卷為證，復經本院調閱上開刑案
25 卷宗核對相符，可信為真實。

26 (二)應適用的法令：

27 1、加值型及非加值型營業稅法(下稱營業稅法)

28 (1)第15條：「(第1項)營業人當期銷項稅額，扣減進項稅額
29 後之餘額，為當期應納或溢付營業稅額。……(第3項)進
30 項稅額，指營業人購買貨物或勞務時，依規定支付之營業稅
31 額。

01 (2)第19條第1項第1款：「營業人左列進項稅額，不得扣抵銷項
02 稅額：一、購進之貨物或勞務未依規定取得並保存第33條所
03 列之憑證者。」

04 (3)第33條第1款：「營業人以進項稅額扣抵銷項稅額者，應具
05 有載明其名稱、地址及統一編號之左列憑證：一、購買貨物
06 或勞務時，所取得載有營業稅額之統一發票。」

07 (4)第51條第1項第5款：「納稅義務人，有左列情形之一者，除
08 追繳稅款外……：五、虛報進項稅額者。」

09 2、營業稅法施行細則

10 第52條：「（第1項）本法第51條第1項第5款所定虛報進項
11 稅額，包括依本法規定不得扣抵之進項稅額、無進貨事實及
12 偽造憑證之進項稅額而申報退抵稅額者。（第2項）本法第
13 51條第1項第1款至第6款之漏稅額，依下列規定認定之：…
14 …二、第5款，以經主管稽徵機關查獲因虛報進項稅額而實
15 際逃漏之稅款為漏稅額。」

16 (三)綜合上開營業稅法及其細則規定之意旨，營業人取具交易相
17 對人開立之統一發票為進項憑證，用以申報營業稅之進項稅
18 額扣抵銷項稅額，必須申報人與發票開立人間，確有交易事
19 實之存在，始得准予扣抵。再者，營業人雖有進貨事實，惟
20 不依規定取得交易對象開立之進項憑證，而取得非交易對象
21 開立之進項憑證，申報扣抵銷項稅額時，該項已申報扣抵之
22 銷項營業稅額顯未依法繳納，仍應依行為時營業稅法第19條
23 第1項第1款規定，就其取得不得扣抵憑證扣抵銷項稅額部
24 分，追補該項不得扣抵之銷項稅款(最高行政法院87年度7月
25 份第1次庭長評事聯席會議決議參照)。又對課稅處分之要件
26 事實而言，就權利發生之事實（例如營業稅有關銷售額計算
27 基礎之銷項收入），固應由稅捐稽徵機關負舉證責任；至於
28 進項稅額在計算營業人實際應納稅額時係列為計算之減項，
29 屬於權利發生後之消滅事由，故有關進項稅額存在之事實，
30 應由主張扣抵之納稅義務人負擔證明責任。」（參照最高行
31 政法院98年度判字第256號、101年度判字第972號判決）。

01 準此，營業人就其申報之進項稅額，應負證明責任，倘就進
02 項稅額存在之事實不提出證據，或所提之證據未足以證明
03 者，即應負擔不得扣減該進項稅額之不利益結果。

04 (四)虛進部分，即原告取自歲航高雄分公司記載「其他費用」之
05 進項發票，充作進項憑證申報扣抵銷項稅額，兩者間並無實
06 際交易事實存在：

07 1、原告主張其取自歲航高雄分公司記載「其他費用」之上述進
08 項發票，雙方間確有交易事實存在。並說明：王皇人為原告
09 之實際負責人，亦為歲航高雄分公司之業務部副理，負責招
10 攬進出口運送業務。王皇人同時設立稚楦公司等5家營業
11 人，並為其實際負責人。王皇人以招攬運送業務之便，為歲
12 航高雄分公司與國內出口商成立承攬運送契約，從臺灣運送
13 廢五金出口至大陸。其承攬之廢五金貨物運輸，包含二階
14 段：

15 (1)前段海運運輸(台灣港口至大陸港口運輸)，由歲航高雄分公
16 司承攬後轉包予萬海公司、德翔船務代理股份有限公司等負
17 責實際運送，運費則由國內出口商支付，並由歲航高雄分公
18 司開立發票予出口商（海運部分非本件爭訟審理範圍）。

19 (2)後段內陸運輸(大陸港口至大陸進口商所指定交貨地點，即
20 本案原告所涉進項憑證部分)，由大陸進口商委託原告，原
21 告再轉委託由歲航高雄分公司承攬後，將實際運送業務轉包
22 予稚楦公司等5家營業人，再遞次轉包予大陸地區報關業者
23 負責實際報關與運送。運費則由原告向大陸進口商請款，歲
24 航高雄分公司再向原告請款，稚楦公司等5家營業人再向歲
25 航高雄分公司請款、大陸地區報關業者再向稚楦公司等5家
26 營業人請款。而原告係由王皇人委託大陸代辦之窗口蒙小姐
27 代收大陸進口商應支付原告之款項，並代稚楦公司等5家營
28 業人付款予大陸報關業者，再透過自然人帳戶匯至王皇人、
29 張美珍、林雅萩(王皇人配偶)等人之帳戶，原告再付款予歲
30 航高雄分公司，並取得歲航高雄分公司所開立之發票云云。

01 2、就原告建構之上述交易事實，本院就交易文件流程、資金流
02 程等面向，綜合分析結果，認原告與歲航高雄分公司間，關
03 於上開進項發票，並無實際交易事實存在：

04 (1)交易文件流程部分：

05 ①依原告就後段內陸運輸所建構之交易鏈，交易關係人包括
06 「大陸進口商」、「原告(昌隆興公司/龍越企業社)」、
07 「歲航高雄分公司」、「稚樛公司等5家營業人」、「大陸
08 之報關/運輸業者」，涉及境外交易，且交易筆數、交易總
09 金額甚鉅，理應有可表彰交易真實之相關物流資料。惟原告
10 僅提出100至104年間歲航高雄公司開立發票予原告發票明細
11 表、進項憑證及少部分請款單資料，自始未能提示相關承
12 攬、受委託、洽辦運送事務文件與承攬項目計價明細及代收
13 代付款項紀錄，且就交易環節相關鏈結資料，亦始終未能提
14 供完整或可證明交易鏈之提供勞務資料供核。雖歲航高雄分
15 公司以船務承攬為主要業務，就貨物承攬或其委任所涉之交
16 易關係，於交易實務上，通常不會另行簽立承攬或委任之書
17 面契約，然原告、歲航高雄分公司間就總計各高達1億餘元
18 之交易，理應至少會留存部分締約之往來文件或相關交涉之
19 紀錄，例如託運單、貨物保險文件、來往確認或刪改交易內
20 容之傳真、E-mail，然雙方除統一發票之交易憑證外，均未
21 留存具體之文件紀錄，顯不符合一般商業交易常情。

22 ②況依原告所建構之交易鏈，倘屬真實，「大陸之報關/運輸
23 業者」於報關、運送完成後，理應向稚樛公司等5家營業人
24 請款，稚樛公司等5家營業人另向歲航高雄分公司請款。歲
25 航高雄公司於接受請款時，理應要求請款人提供大陸收貨人
26 已收貨之簽收單據等文件，方予支付理貨費用款項。然依歲
27 航高雄分公司業務主管蔡進發於105年3月1日接受被告談話
28 紀錄時，陳稱：輸往大陸廢五金的後段內陸運輸，皆由王皇
29 人掌控，歲航高雄分公司只管控港到港而已等語(龍越卷6第
30 2026頁)。又歲航高雄分公司108年6月17日函復高雄地院刑
31 事庭詢問事項，於該函說明四表明：「本公司亦無法查明實

01 際之貨主及後段承攬業者之真實名稱」等語(高雄地院刑事
02 二卷第161頁)。是以，歲航高雄分公司始終未取得任何物
03 流單據文件，無從查知實際之貨主及實際報關及運送業者，
04 亦有違一般商業交易常情，難認歲航高雄分公司於上開交易
05 鏈之地位確屬真實存在。

06 ③再者，依王皇人於104年10月26日接受被告談話紀錄，陳
07 述：「(問：歲航公司在交易過程中，權利義務如何區分？
08 若貨物遺失，歲航公司需要負責任嗎？)若貨不見了，歲航
09 公司要負責……」等語(昌隆興卷2第456頁談話錄音檔內容
10 整理資料)，可知依原告建構之上述交易鏈，歲航高雄分公
11 司就廢五金之內陸運輸部分，仍須承擔貨物風險責任。然歲
12 航高雄分公司卻未留存相關保險資料，甚至連內陸運送係由
13 何人承攬、是否安全送達收貨人，均無所悉，在對該運輸之
14 物流無從掌控之情形下，卻須承擔鉅額之貨物運送風險責
15 任，亦有不合理。

16 (2)資金流程部分：

17 ①依原告所述之交易鏈，關於後段內陸運輸之付款金流，係由
18 原告向大陸進口商請款後，用以支付歲航高雄分公司，歲航
19 高雄分公司再付款予轉包之稚樛公司等5家營業人，循序轉
20 支付予「中國之報關/運輸業者」。惟查，原告、稚樛公司
21 等5家營業人於100年1月至104年10月間銀行帳戶往來明細，
22 除昌隆興公司台北富邦銀行高雄分行於100年12月至101年12
23 月間有「METRO FAITH INTERNATWNAL LIMITED」「TRIAL WE
24 LL GROUP LIMITED」「POWER LINK UNIVERSAL GROUP COR
25 P」「YOUNG SHENG METAL CO LTD.」「GOLDERCAPITAL GROU
26 P LIMITED」「OSCAR WORLD COMPANY LIMITED」「CABLE GA
27 RDEN COMPANY LIMITED」等7家商號以「已出口之貨款」名
28 義，由香港地區之華南商業銀行匯入外幣外，並無其他「代
29 收款」或「運費」名義之外匯匯入款等情，有台北富邦銀行
30 匯入匯款交易憑證(龍越卷4第1197-1207頁)、被告外匯資
31 料清冊(龍越卷4第1150-1165頁、龍越卷9第3029-3052頁)附

01 卷為證，顯無客觀證據足以證明大陸進口商有將內陸運輸之
02 代收理貨費匯回台灣予原告之金流事實。是以，原告既未向
03 大陸進口商收取款項並匯回臺灣，自無從用以支付各高達1
04 億餘元之交易款項予歲航高雄分公司。

05 ②經查，原告用以支付其開立予歲航高雄分公司支票之資金來
06 源，核係歲航高雄分公司於形式上將內陸運送轉包予稚樛公
07 司等5家營業人所開立之付款支票，由原告實際負責人王皇
08 人持以存入原告銀行帳戶兌領，或由稚樛公司等5家營業人
09 存入銀行帳戶兌領後，旋即轉存至原告、王皇人或張美珍
10 (原告公司會計)等人之銀行帳戶，相關資金於其等之銀行帳
11 戶間流轉，嗣後充當原告開立予歲航高雄分公司票據之資
12 金。亦即，支應原告轉包予歲航高雄分公司、歲航高雄分公
13 司再轉包予稚樛公司等5家營業人此一區塊委任運輸關係之
14 資金收付，均使用取自歲航高雄分公司之同一資金來源，循
15 環於原告、稚樛公司等5家營業人與歲航高雄分公司間三角
16 流轉，而無大陸進口商之資金來源，亦無匯出轉付予大陸報
17 關運輸業者。茲舉下述支票之資金來源說明之：

18 A. 就昌隆興公司取得歲航高雄分公司進項發票字軌號碼ZW0000
19 0000、ZW00000000、ZW00000000、ZW26267308及ZW26267312
20 等，所開立予歲航高雄分公司之支票，以其中票號LM000000
21 0(昌隆興卷8第2638頁)之資金來源為例：

22 a. 歲航高雄分公司於103年5月間開立支票(CP00000000)金額2,4
23 47,550元(合計數)予稚樛公司，經兌領後於103年8月8日將
24 2,446,500元匯予昌隆興公司板信商業銀行(下稱板信商銀)
25 新興分行(昌隆興卷8第2564頁、昌隆興卷6第2113頁、昌隆
26 興卷10第3289頁)。

27 b. 嗣昌隆興公司板信商銀新興分行即於同日(103年8月8日)轉
28 出2,000,000元，103年8月11日轉出1,606,000元至張美珍高
29 雄銀行(下稱高銀)灣內分行，張美珍該帳戶103年8月12日轉
30 出2,000,000元予王皇人國泰世華商業銀行苓雅分行帳戶，
31 王皇人並於103年8月20日再將款項2,000,000元轉出予張美

01 珍高銀南高雄分行（昌隆興卷6第2113頁、被告刑事案件告
02 發資料翊翔騰企業社卷2第815頁、昌隆興卷9第2878頁、昌
03 隆興卷11第3460頁）。

04 c. 張美珍高銀南高雄分行同日（103年8月20日）將1,000,000元
05 轉回存入其高銀灣內分行後，該筆款項同日又流入昌隆興板
06 信商銀新興分行（昌隆興卷9第2968、2878頁、昌隆興卷6第2
07 100頁）。

08 d. 昌隆興公司即於同日（103年8月20日）從前述板信商銀新興分
09 行帳戶兌付前開LM0180251票據金額1,000,000元予歲航高雄
10 分公司（昌隆興卷6第2100頁）。

11 e. 由此可知，歲航高雄分公司開立予稚樺公司之支票，經兌領
12 後，該款項於昌隆興公司、王皇人、張美珍帳戶間流轉，最
13 終循環流入昌隆興公司帳戶用以支付支票款項予歲航高雄分
14 公司。

15 B. 就龍越企業社取得歲航高雄分公司進項發票字軌號碼LM2304
16 7400號、LM23047401號、LM23047402號、LM23047435號、LM
17 23047433號、LM23047434號等，所開立予歲航高雄分公司之
18 支票KA0101105號（龍越卷6第2009頁）之資金來源為例：

19 a. 歲航高雄分公司於102年4月間開立支票（CP6049067）金額2,0
20 12,850元（合計數）予楷峻公司、開立支票（票號：CP604906
21 5）金額1,947,750元予稚樺公司，102年7月9日支票存入昌隆
22 興公司合作金庫商業銀行（下稱合作金庫）左營分行帳戶（龍
23 越卷6第1819、1907頁、龍越卷8第2516頁）。

24 b. 嗣於102年7月26日昌隆興公司合作金庫左營分行帳戶轉帳3,
25 055,834元到昌隆興公司台北富邦銀行前鎮分行帳戶，102年
26 7月31日昌隆興公司台北富邦銀行前鎮分行帳戶轉出3,648,4
27 72元予龍越企業社台北富邦銀行前鎮分行帳戶（龍越卷8第25
28 16、2731頁、龍越卷4第1237頁）。

29 c. 同日（102年7月31日），張美珍中國信託商業銀行民族分行帳
30 戶亦轉入2,000,000元，龍越企業社隨即於同日開立支票（KA

01 0101105)金額5,330,477元予歲航高雄分公司(龍越卷7第224
02 2頁、龍越卷8第2731頁)。

03 d. 由此可知，歲航高雄分公司開立予楷峻公司及稚樛公司之支
04 票，由昌隆興公司合作金庫帳戶兌領後，大部分款項最終循
05 環流入龍越企業社台北富邦銀行帳戶用以支付支票款項予歲
06 航高雄分公司。

07 C. 依上述金流之調查結果，足認原告係套用稚樛公司等5家營
08 業人取自歲航高雄分公司之支票款，循環用以支付歲航高雄
09 分公司，核無原告向大陸進口商收取後段運輸運費後，再由
10 原告支付予歲航高雄公司之金流事實，亦即原告所建構其與
11 歲航高雄分公司間之交易關係，核無真實之金錢對價關係，
12 並無營業行為之發生。

13 (3)原告雖主張依「歲航昌隆興發票明細表」編號152(龍越卷
14 10第3359頁、刑事卷二第223頁)發票所載之歲航高雄分公司
15 貨物自編號碼：MKKHZOG0000000，參對「歲航稚樛發票明細
16 表」編號116(龍越卷10第3346頁)載有同一自編號碼、航次
17 (S028)，及歲航高雄分公司委託萬海公司之提單(龍越卷
18 10第3263頁)所載歲航高雄分公司自編號碼 MKKHZOG000000
19 0、暨該提單上所載托運人商越公司、收貨人佳華金屬回收
20 有限公司(下稱佳華公司)、航次(S028)、貨櫃號碼，及
21 歲航高雄分公司開立予商越公司之發票(龍越卷10第3262
22 頁)、再對照昌隆興公司開立由佳華公司確認之折讓單 Debi
23 t Note(龍越卷10第3258頁)及稚樛公司就內陸報關運輸費
24 用向歲航高雄分公司請款單(龍越卷10第3261頁)，互核一
25 致，可證明原告取自歲航高雄分公司之上開編號152進項發
26 票及其他相同樣情形取得之發票，確有交易事實存在，此經
27 系爭刑事判決採納，據以判決王皇人無罪在案(目前上訴二
28 審審理中)，並提出該刑事判決為證。惟查：

29 ①依上開萬海公司之提單、歲航高雄分公司開立予商越公司之
30 發票，固可證明歲航高雄分公司確有受託將上開自編號碼之
31 貨物運送至大陸港口之事實，惟此僅及於前段海運部分，無

01 從證明後段內陸運輸之運送流程。又依昌隆興公司開立經佳
02 華公司確認之折讓單，縱屬可信，至多僅可證明該貨物之後
03 段內陸運輸部分，確由大陸進口商委託昌隆興公司承作。至
04 於昌隆興公司受委託後，究係直接委由大陸地區報關業者、
05 或間接轉委託不詳之業者再委由大陸地區報關業者實際完成
06 廢五金之報關運送業務，尚無從據以得知。亦即，依上開證
07 據均不足以證明原告受佳華公司委託後，有轉委託予崑崙高
08 雄分公司之事實。

09 ②至於上開「崑崙昌隆興發票明細表」及其所載編號152發
10 票、「崑崙稚樛發票明細表」及其所載編號116發票暨同一
11 金額之稚樛公司向崑崙高雄分公司請款單，係由有爭議之昌
12 隆興公司、稚樛公司、崑崙高雄分公司三方協力作成。而王
13 皇人身兼昌隆興公司及稚樛公司實際負責人、崑崙高雄分公
14 司業務部副理，自可事先掌握萬海公司提單及商越公司發票
15 之貨物資訊（貨櫃號碼、貨物自編號碼），則其事後指示下
16 屬製作上開崑崙高雄分公司發票、稚樛公司發票及其請款單
17 時，參照提單資訊據以填載一致之貨櫃號碼、貨物編號，無
18 法排除其事實存在之可能性。是以，上開請款單、統一發票
19 記載內容之信憑性較低，尚不足以推翻本院前開基於金流、
20 文件物流之分析所為不利於原告之判斷。

21 (4)原告雖主張後段內陸運輸之金流，係透過大陸之蒙小姐代收
22 大陸進口商支付予原告之款項，並代稚樛公司等5家營業人
23 付款予大陸報關業者，再透過自然人帳戶匯至王皇人等帳
24 戶，確實有金流存在云云。惟查，經被告依原告帳戶往來資
25 料函詢結果，該等匯款人表示係借款(龍越卷9第3026、3024
26 頁)或不認識原告(昌隆興卷10第3174、3164頁)，無從據以
27 認定該等匯入款即屬上述由蒙小姐處理代收代付後匯入之款
28 項。再者，倘依原告所主張，大陸蒙小姐已代收代付而完成
29 結算，則自大陸匯回臺灣之金錢，已扣除應付大陸報關業者
30 之大部分成本(應收大陸進口商—應付大陸報關業者)。然原
31 告應付崑崙高雄分公司之款項，係依發票交易金額所開立之

01 同額支票，則原告縱有依上開所述方式匯錢回臺灣，亦顯不
02 足以支付開給歲航高雄分公司之支票。原告此部分之主張，
03 核無可採。

04 (5)原告雖提出金源國際貨運代理有限公司(下稱金源公司)聲明
05 書、王皇人與大陸蒙小姐之WeChat對話擷圖(龍越卷11第34
06 48頁)為證，然依該聲明書所載：該公司有受原告及稚楦公
07 司等5家營業人委託代辦廢金屬報關運輸貨物事宜等語(龍
08 越卷11第3449-3454頁)，再參對WeChat對話內容(龍越卷11
09 第3448頁)，至多僅能證明原告及稚楦公司等5家營業人曾委
10 託金源公司進行廢五金之報關運送，並不足以證明原告受大
11 陸進口商委託後，有轉委託予歲航高雄分公司，再委託予稚
12 楦公司等5家營業人之事實。況依此項聲明書所示，原告受
13 大陸進口商委託廢五金之後段內陸運輸後，應可自行委託金
14 源公司代辦報關及運送，依合理期待之商業交易常情，應無
15 轉委託予歲航高雄分公司承攬，再迂迴轉委託予稚楦公司等
16 5家營業人委託金源公司之必要。

17 (6)原告另主張原告轉委託歲航高雄分公司之交易模式，係為避
18 免客戶得知借證或報關之門路，讓業務得以維持等語。惟
19 查，針對從臺灣出口廢五金到大陸，歲航高雄分公司原則上
20 只處理前段海運之港口到港口階段，沒有處理後段內陸報關
21 運輸之大陸港口到收貨地點階段，後段內陸報關運輸部分是
22 由業務(即王皇人)自己安排處理等情，業經歲航高雄分公司
23 前員工即證人曾元俐於系爭刑事判決案件到庭作證(地院刑
24 事卷三第347頁以下)，陳述大致明確。由此可知，原告受
25 大陸進口商委託後，實無轉委託予歲航高雄分公司之實質經
26 濟利益。再者，依原告所主張之後述處理美國地區出口廢五
27 金之後段內陸運輸業務，稚楦公司等5家營業人受大陸進口
28 商委託後，係轉委託原告，再由原告委託大陸地區報關業
29 者，並未委託歲航高雄分公司，亦可達其避免客戶得知借證
30 報關門路之目的。是以，依相同之模式，原告受大陸進口商
31 委託後，轉委託稚楦公司等5家營業人，再委由大陸報關業

者處理，即可達成相同目的，並無委託歲航高雄分公司處理之必要。原告此部分主張，並無可採。

(7)綜合上開證據調查結果，足認原告取具歲航高雄分公司記載「其他費用」之進項發票部分，雙方間並無實際交易事實存在。

(五)虛銷部分，即原告分別開立予稚樛公司等5家營業人、其中3家營業人記載「代收理貨費」等之銷項發票，兩者間並無交易事實存在：

1、原告主張原告開立予稚樛公司等5家營業人之銷項發票，確有交易事實，並說明：美國出口商將廢五金出口至大陸時，前段海運運輸由美國出口商自行負責，並未委託歲航高雄分公司。至於後段內陸運輸部分，由大陸進口商負擔，透過王皇人之招攬關係，由大陸進口商委託稚樛公司等5家營業人，該5家營業人再轉包予原告，原告再轉委託大陸報關業者負責實際報關與運送，故由原告開立銷貨發票予稚樛公司等5家營業人。

2、就原告建構之上述交易事實，本院就後述交易文件流程、資金流程等面向，綜合分析結果，認原告與稚樛公司等5家營業人間，關於上述銷項發票，並無交易事實存在：

(1)交易文件流程部分：

①依原告所建構之交易鏈，交易關係人包括「大陸進口商」、「稚樛公司等5家營業人」、「原告（昌隆興公司/龍越企業社）」、「大陸之報關/運輸業者」，涉及境外交易，且交易筆數、交易總金額甚鉅，應有可表彰交易真實之相關物流資料，例如船隻到港報關、清關繳稅、簽收單據、運送單等文件。然原告僅提供自行製作昌隆興公司102年、龍越企業社103年載有「應收帳款」數額之分錄簿(本院卷2第63-145頁)，始終未提供「完整內陸報關運輸資料」供核，甚至連締約往來文件或相關交涉之紀錄，例如託運單、貨物保險文件、來往確認或刪改交易內容之傳真、E-mail，均無法提供。

01 ②原告及稚樞公司等5家營業人之實際負責人均為王皇人，若
02 原告與稚樞公司等5家營業人間確實有運輸委任，應可立即
03 提供表彰兩者間交易之相關帳冊、表單，惟原告迄今無法提
04 出與稚樞公司等5家營業人交易之任一紀錄，無從認定兩者
05 間有真實物流存在。再者，大陸相關「報關/運輸業者」於
06 報關、內陸運送完成後，會向原告請款，原告復會向輾轉透
07 過稚樞公司等5家營業人向大陸進口商請款。則當大陸報關
08 運輸業者提出請款單時，原告理應要求提供大陸收貨人已收
09 貨之簽收單據等文件，方予支付理貨費用款項，然原告卻於
10 無任何簽收單據之情形下(原告均無法提出)，即支付該等業
11 者大額款項，顯不符一般商業交易常情。

12 ③依王皇人於105年5月13日檢察事務官詢問時，陳述：
13 「(問：為何會銷貨給下游五間公司?)我在大陸攬的業務，
14 掛在下游公司。」「(問：為何要掛在下游公司?)因為歲航
15 開很多發票給我們，有很多進項稅額，我在大陸有很多cas
16 e，就把業績算在昌隆興名下，再開發票給下游公
17 司……。」「(問：與稚樞等公司的交易?)我們公司有承接
18 三角貿易，即從大陸港口送到其他國家，我又將這類case掛
19 在這類公司名下。」「(問：但該等交易內容並非存在於昌
20 隆興與稚樞等5家公司?)是。但我認為昌隆興是我的公司，
21 我可以將這些業績掛在他們名下。」(參見高雄地檢署105年
22 度他字第1612號卷第77頁背面)。又王皇人於110年10月5日
23 於109年度上訴字第1449號違反商業箭法等一案之準備程序
24 筆錄陳稱：「{法官問：關於甲集團公司(即本案原告2人)
25 開立發票給乙集團公司(即本案稚樞公司等5家營業人)部
26 分，依照你110年7月13日刑事準備(二)狀的記載，乙集團公
27 司是否應向實際進口商(即肇慶佳華公司)請款?若是如此，
28 是否應由乙集團公司出具銷項憑證給進口商?實際上有無出
29 具?}是，一般情形是否要由乙集團公司出具銷項憑證給進
30 口商，我不清楚，但實際上沒有出具，因為對方沒有跟我要
31 要」、「{法官問：關於甲集團公司開立發票給乙集團公司

01 部分，依照你110年7月13日刑事準備(二)狀的記載，甲集團
02 公司是否應支付款項給報關業者等？若是如此，甲集團公司
03 是否應取得進項憑證？實際上有無取得？} 是，一般情形對
04 方是否要開立銷項憑證給甲集團公司，我不清楚，但實際上
05 對方沒有出具，我也沒有跟對方要」、「(法官問：上述交
06 易模式，既然實際收受及交付款項時，都沒有去開立或取得
07 相關銷項或進項憑證，為何乙集團公司複委託甲集團公司
08 時，在相關營業行為都在大陸地區，與台灣地區無關的情形
09 下，會有甲集團公司開立發票給乙集團公司的情形？)因為
10 複委託是發生在台灣。」、「(法官問：為何在上述交易模
11 式中，需要再由乙集團公司複委託給甲集團公司處理後續業
12 務？)我的認知很單純，我當時是只有提供兩家公司的名義
13 去做訂艙的工作，因為我想要創造出交易好像很多業者、很
14 多廠商，顯示我的客戶群很多……這是我業務上的考量，但
15 我沒有考慮到稅務的問題……。」等語（本院卷2第260-261
16 頁影印筆錄），依上開陳述內容，足見原告與稚樛公司等5
17 家營業人間之內陸運輸委託，並非真實，僅係王皇人基於業
18 績及財務運作考量所為之帳務安排，並無實際交易事實存
19 在。

20 (2)資金流程部分：

21 ①稚樛公司等5家營業人之相關金融帳戶資料，查無大陸進口
22 商匯入款項之紀錄。另原告之相關金融帳戶，亦未見有匯出
23 款項予大陸報關業者之相關往來紀錄。

24 ②原告主張係由大陸蒙小姐等代收及代付款項，並透過自然人
25 帳戶匯至王皇人等帳戶(本院卷2第305頁)，然未提供代收及
26 代付後結算款項之資料，亦與王皇人104年10月26日談話紀
27 錄所稱，大陸報關業者委託原告代為向稚樛公司等5家營業
28 人收款說詞不一。

29 (3)原告雖提出102年大陸報關行廣州慶益通公司向昌隆興請款
30 之RECEIPT(本院卷2第363頁)及蒙小姐之WeChat對話內容為
31 據。然核該收據及對話內容，僅顯示昌隆興公司有付款予大

01 陸報關行，並無法連結至稚樞公司等5家營業人，況該付款
02 資料上之相關貨櫃號碼(CTN.NO.)、數量，均無對應之運送
03 資料或單據可供核認，亦無法建構與稚樞公司等5家營業人
04 委託報關、內陸運輸費用之關聯性，其交易真實性顯有疑
05 義。

06 (4)原告另提出Y&T International Inc. 聲明書(本院卷2第313
07 頁)為證，作為該公司有受Y&T International Inc. 委託，
08 代為辦理廢五金在大陸地區後段作業之證明。然其並未說明
09 與其開立稚樞公司等5家營業人記載「代收理貨費」等銷項
10 發票中之何筆交易相關，無從與各該發票相連結，據以勾稽
11 稚樞公司等5家營業人接受大陸進口商委託後，復再委託原
12 告報關運送之「整段交易事實」。故此部分之主張，亦無可
13 採。

14 (5)綜合上開證據調查結果，足認原告開立予稚樞公司等5家營
15 業人之銷項發票，雙方間並無實際交易事實存在。

16 (六)被告對原告昌隆興公司補徵營業稅981,711元，並無違誤：

17 原告昌隆興公司取具歲航高雄分公司記載「其他費用」進項
18 發票，作為進項憑證據以申報扣抵銷項稅額，並無交易事實
19 存在，已如前述。被告經逐期計算結果，就虛增進項稅額減
20 除虛銷銷項稅額，原核算虛報進項金額118,232,826元、營
21 業稅額5,911,644元，惟重新查核結果，原告於102至103年
22 期間有轉售艙位予其他營業人，取得歲航高雄分公司所開立
23 統一發票品項中屬「海運費」「卡車費」「吊櫃費」等，
24 共計3,781,331元、營業稅額189,069元，核有交易事實存
25 在，誤認為虛開之不實統一發票金額，予以減除後，重新
26 核認虛報進項金額114,451,495元、稅額5,722,575元，並無
27 實際交易事實存在，被告按每期虛進虛銷金額逐期核算，核
28 定應補徵營業稅981,711元（原核定1,260,234元，追減278,
29 523元），即無不合。

30 (七)原告龍越企業社申請重開行政程序，不符行政程序法第128
31 條第1項第2、3款規定要件，被告所為否准處分，並無違

01 誤：

02 1、應適用的法令

03 (1)行政程序法第128條：「（第1項）行政處分於法定救濟期間
04 經過後，具有下列各款情形之一者，相對人或利害關係人得
05 向行政機關申請撤銷、廢止或變更之。但相對人或利害關係
06 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
07 者，不在此限：……二、發生新事實或發現新證據者，但以
08 如經斟酌可受較有利益之處分者為限。三、其他具有相當於
09 行政訴訟法所定再審事由且足以影響行政處分者。……（第
10 2項）前項申請，應自法定救濟期間經過後3個月內為之；其
11 事由發生在後或知悉在後者，自發生或知悉時起算。但自法
12 定救濟期間經過後已逾5年者，不得申請。（第3項）第1項
13 之新證據，指處分作成前已存在或成立而未及調查斟酌，及
14 處分作成後始存在或成立之證據。」

15 (2)行政程序法第129條：「行政機關認前條之申請為有理由
16 者，應撤銷、廢止或變更原處分；認申請為無理由或雖有重
17 新開始程序之原因，如認原處分為正當者，應駁回之。」

18 2、按行政程序法第128條規定之行政程序重開係針對於法定救
19 濟期間經過後，已發生形式確定力之行政處分，為保護相對
20 人或利害關係人之權利及確保行政之合法性所為之例外規
21 定，賦予行政處分之相對人或利害關係人於具有該條規定之
22 一定事由時，得向原處分機關請求重開行政程序請求權之規
23 範，至原處分機關是否准予重開行政程序，則應視申請人之
24 請求是否符合本條規定之要件，若符合本條規定之要件，始
25 須再進而就原處分是否有申請人主張之違法事由進行實體審
26 查（最高行政法院101年度判字第298號判決參照）。而同條
27 第1項第2款所指新事實、新證據，應係客觀上發生足以改變
28 舊事實之新事實，及足以認定原處分違法不當之從未斟酌之
29 新證據（最高行政法院109年度判字第628號判決參照）。

30 3、原告龍越企業社請求行政程序重開之事由，係以高雄地院10
31 7年度訴字第511號刑事判決認定「原告委託歲航高雄分公司

承攬之內陸運輸段之交易關係……依卷內證據，顯有合理懷疑，尚難逕認該等發票係屬不存在」為無罪之諭知；高雄地檢署檢察官108年度偵字第10572號、高雄地檢署檢察官108年度偵續字第152號不起訴處分，亦肯認龍越企業社、昌隆興公司確有委任歲航高雄分公司之交易事實，足認被告所為補稅處分有誤，合於行政程序法第128條第1項第2款規定。然查，原告所稱之新事實、新證據，核屬各該職權機關包括刑事法院、檢察署就所受理之案件，本於職權作成之判斷，固各有其依法應具之法律效果，然非得認為新事實、新證據；僅各案件、事件據以認定之證據，如係在原因事件中從未斟酌而足以認定原處分違法不當之新證據，始得合致程序重開所指之新證據(最高行政法院109年度判字第628號判決意旨參照)。又行政處分本可與刑事判決各自認定事實，不受刑事法院判決之拘束(最高行政法院75年判字第309號判例)，可見行政處分之效力不因檢察官不起訴處分書、刑事判決認定事實之不同而動搖，足認上開刑事判決、不起訴處分書核與行政程序法第128條第1項第2款所指「新事實」「新證據」之要件不合。

4、原告龍越企業社雖另主張補稅處分具有相當於行政訴訟法第273條第1項第1款「適用法規顯有錯誤」之事由云云，惟原告僅泛言「有認定事實錯誤致法令適用錯誤之瑕疵」之再審事由，而未具體表明適用何法律之何種錯誤，足認係針對事實認定之爭執，難認符合該款之再審理由，核與行政程序法第128條第1項第3款所指「其他具有相當於行政訴訟法所定再審事由」之要件不合。

5、綜上所述，被告對原告龍越企業社所為補徵營業稅處分，並無行政程序法第128條第1項第2、3款規定情形，被告否准程序重開之申請，於法並無違誤。

(八)罰鍰部分：

1、應適用的法令：

- 01 (1)營業稅法第51條第1項第5款：「納稅義務人，有左列情形之
02 一者，……按所漏稅額處5倍以下罰鍰，並得停止其營業：
03 五、虛報進項稅額者。」
- 04 (2)110年12月17日修正稅捐稽徵法第44條：「（第1項）營利事
05 業依法規定……應自他人取得憑證而未取得，……應就
06 其……未取得憑證……經查明認定之總額，處百分之五以下
07 罰鍰。但營利事業取得非實際交易對象所開立之憑證，如經
08 查明確有進貨事實及該項憑證確由實際銷貨之營利事業所交
09 付，且實際銷貨之營利事業已依法處罰者，免予處罰。（第
10 2項）前項處罰金額最高不得超過新臺幣100萬元。」
- 11 (3)納稅者權利保護法第16條：「（第1項）納稅者違反稅法上
12 義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。……（第3
13 項）稅捐稽徵機關為處罰，應審酌納稅者違反稅法上義務行
14 為應受責難程度、所生影響及因違反稅法上義務所得之利
15 益，並得考量納稅者之資力。」
- 16 (4)行政罰法
17 第24條第1項：「一行為違反數個行政法上義務規定而應處
18 罰鍰者，依法定罰鍰額最高之規定裁處。但裁處之額度，不
19 得低於各該規定之罰鍰最低額。」
- 20 (5)財政部97年6月30日台財稅字第09704530660號令（101年5月
21 24日台財稅字第10104557440號令修正）：「營業人觸犯加
22 值型及非增值型營業稅法（以下簡稱營業稅法）第51條第1項
23 各款，同時違反稅捐稽徵法第44條規定者……應擇一從重處
24 罰。所稱擇一從重處罰，應依行政罰法第24條第1項規定，
25 就具體個案，按營業稅法第51條第1項所定就漏稅額處最高5
26 倍之罰鍰金額與按稅捐稽徵法第44條所定罰鍰金額比較，擇
27 定從重處罰之法據，再依該法據及相關規定予以處罰。」
- 28 (6)財政部110年9月15日台財稅字第11000629211號令修正務違
29 章案件裁罰金額或倍數參考（下稱裁罰倍數參考表）有關增值
30 型及非增值型營業稅法第51第5款部分：「一、有進貨事實
31 者：（一）以增值型及非增值型營業稅法第19條第1項第1款至

第5款規定不得扣抵之進項稅額申報扣。按所漏稅額處1倍之罰鍰。但於裁罰處分核定前已補繳稅款者，處0.5倍之罰鍰。」

2、按稅捐稽徵法第48條之3規定「納稅義務人違反本法或稅法之規定，適用裁處時之法律。但裁處前之法律有利於納稅義務人者，適用最有利於納稅義務人之法律。」該法條所稱「裁處」，依修正理由說明之意旨，包括訴願、再訴願及行政訴訟之決定或判決（最高行政法院89年9月份第1次庭長法官聯席會議參照）。又稅捐稽徵法第44條第1項關於「處百分之五罰鍰」之規定，於110年12月17日修正為「處百分之五以下罰鍰」，有利於原告，依上開說明，本件自應適用修正後之新規定。

3、原告於上開期間，未依規定取具實際交易相對人之進項憑證，另取得不實進項憑證，持以扣抵進項稅額，而有虛報進項稅額之違規行為，核有應注意能注意而未注意之過失。核其所為，除構成營業稅法第51條第1項第5款規定外，同時構成稅捐稽徵法第44條規定，係一行為違反兩個行政法上義務規定而應處罰鍰之情形，應依行政罰法第24條第1項前段規定從一重處罰。

4、將原告之虛銷及虛進金額全數剔除後，則其營業收入各年度營業淨利均遠高於原告申報廢五金批發（行業代號：4691-12）及船上貨物裝卸（行業代號：5259-12）同業利潤標準淨利率，不符合經驗法則及收入成本配合原則，被告就該部分之營業收入，改認定為有進貨事實，據以適用裁罰倍數參考表較輕之裁罰類型，尚無不合。

5、被告對原告昌隆興公司裁處罰鍰超過981,711元部分違法：

(1)參照上開財政部令意旨為從一重之比較，依營業稅法第51條第1項第5款規定，按所漏稅額981,711元處最高5倍即4,908,555元，與依稅捐稽徵法第44條規定，按未依規定取得憑證金額114,451,495元，處5%罰鍰5,722,575元（依捐稽徵法第

44條第2項規定罰鍰最高上限1,000,000元)比較,擇定從重營業稅法第51條第1項第5款規定為裁處之法據。

(2)依營業稅法第51條第1項第5款規定,採認原告有進貨事實之違規行為,適用上述裁罰倍數參考表規定,因原告未於裁罰處分核定前補繳稅款,按所漏稅額處1倍罰鍰981,711元。又110年12月17日修正稅捐稽徵法第44條第1項規定,將罰鍰計算方式,由經查明認定之總額處「處百分之五」修正為「處百分之五以下」,已由「定額罰鍰」改為「非定額罰鍰」,則其與營業稅法第51條規定「按所漏稅額處5倍以下罰鍰」之法定罰鍰最低額相同,故本件因法條競合從一重處罰情形,並無行政罰法第24條第1項但書「裁處之額度,不得低於各該規定之罰鍰最低額」之適用問題。

(3)被告所為裁罰處分及訴願決定,未及適用110年12月17日修正稅捐稽徵法第44條第1項新規定,援引行政罰法第24條第1項但書規定,認不得低於適用舊法規定之罰鍰最低額1,000,000元,據以改處罰鍰1,000,000元,就罰鍰金額超過981,711元部分,即屬違法有誤,應予撤銷,原告關於此部分之訴,為有理由。至於罰鍰在罰鍰981,711元範圍內,核屬已考量原告違章情節所為之適切裁罰,並無違誤,訴願決定予以維持,亦核無不合。

6、原告龍越企業社部分：

(1)原告龍越企業社取具歲航高雄分公司記載「其他費用」進項發票,作為進項憑證據以申報扣抵銷項稅額,並無交易事實存在,已如前述。被告經逐期計算結果,就虛增進項稅額減除虛銷銷項稅額,予以減除後,核認逃漏營業稅4,746,860元,應予補徵4,746,860元,核無違誤,且營業稅違章補徵核定通知書送達後,原告未申請復查,業於106年5月21日確定在案。

(2)參照財政部上開令函意旨為從一重之比較,依營業稅法第51條第1項第5款規定,按所漏稅額4,746,860元處最高5倍即23,734,300元,與依稅捐稽徵法第44條規定,按未依規定取

得憑證金額144,710,700元，處5%罰鍰7,235,535元（裁罰最高上限1,000,000元）比較，擇定從重營業稅法第51條第1項第5款規定為裁處之法據。

(3)依營業稅法第51條第1項第5款規定，採認原告有進貨事實之違規行為，適用上述裁罰倍數參考表規定，因原告未於裁罰處分核定前補繳稅款，乃按所漏稅額4,746,860元處1倍罰鍰4,746,860元，核屬已考量原告違章情節所為之適切裁罰，亦無違誤。

(九)本件判決基礎已臻明確，兩造其餘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，並無逐一論述之必要，併此說明。

六、結論：原告龍越企業社之訴為無理由；原告昌隆興企業有限公司之訴為一部有理由，一部無理由，爰判決如主文。

中 華 民 國 111 年 1 月 13 日

高雄高等行政法院第三庭

審判長法官 吳 永 宋

法官 黃 堯 讚

法官 孫 奇 芳

以上正本係照原本作成。

一、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）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

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

三、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第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	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

委任律師為訴訟代理人	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 111 年 1 月 13 日

書記官 宋 鑠 瑾