臺中高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第二庭
114年度訴字第28號
民國114年9月18日辯論終結

原　　告　曹柏煒

訴訟代理人　梁家豪　律師
被　　告　財政部中區國稅局

代　表　人　樓美鐘
訴訟代理人　陳芳質
　　吳紹衍

上列當事人間因營業稅事件，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

一、事實概要：原告以被告機關所屬員林稽徵所（以下簡稱員林稽徵所）112年12月營業稅之課稅處分（本院卷(下同)第41至42頁，即管理代號：N560540609010361050313 86之營業稅違章補徵核定通知書與營業稅違章核定稅額繳款書）及113年1月19日中區國稅員林銷售字第0000000000號函（第45頁）、違章案件罰鍰繳款書（第47頁，管理代號：N560540R0000000000000000）、113年度財營業字第00000000000號裁處書（第49頁）之處分形式上雖具行政處分外觀，惟顯有重大明顯瑕疵，應屬無效行政處分為由，於113年12月26日向被告機關確認上開營業稅課稅處分及罰鍰處分無效，經員林稽徵所於114年1月8日以被告機關中區國稅員林銷售字第0000000000號函〔（以下簡稱114年1月8日函）第51至53頁、原處分卷第168至171頁〕復原告，除被告機關113年1月19日中區國稅員林銷售字第0000000000號函係觀念通知而非行政處

分外，餘經確認均為有效之行政處分(下稱系爭處分)，原告不服，遂提起確認行政處分無效之訴。

二、原告起訴主張及聲明：

(一)被告員林稽徵所曾於112年2月18日與原告協談並作成談話筆錄，稽該談話筆錄所載內容可知，原告明確表明109年1月1日至111年6月27日存入1億3千萬餘元之原因除是向其他銀行等金融機構貸款、股息等收入外，其他多數為訴外人冠隆營造工程有限公司（下稱冠隆公司）、立榮營造工程有限公司（下稱立榮公司）、鵬業建設有限公司（下稱鵬業公司）之營造工程款，因該三家公司為了登記房屋之造價，超過登記金額之部分，由原告向屋主收款並替屋主購買建材並發包予其他材料商、工班而來。

(二)又被告於112年5月1日與原告協談並作成談話筆錄，稽該談話筆錄所載內容可知，原告明確表明冠隆公司、立榮公司以及鵬業公司係以支票存款之方式，存入1億3千萬餘元於原告之兆豐銀行帳戶。原告亦明確表明其僅收受該金額之3%作為工地管理收入，其他97%則用於支付下游包商之工程款。

(三)詎被告於112年9月6日與原告協談時，竟未依正當法律程序，詢問原告有無需要錄音或錄影，亦未與原告確認是否精神正常，更未與原告確認是否本於自由意識而作出相關答覆，逕自作成談話紀錄，進而以此要求原告於無法確認具體意義之承諾書上簽名。是被告所為前開之調查協談程序實有明顯重大瑕疵，堪認被告以該三次之談話筆錄、紀錄以及承諾書所作成之系爭營業稅課稅處分以及罰鍰處分，均屬無效行政處分甚明。

(四)綜上所述，系爭營業稅課稅處分及罰鍰處分形式上雖具行政處分之外觀，惟該等行政處分顯有重大明顯瑕疵，從而該行政處分應屬無效行政處分，原告請求被告確認無效而未被允許，爰依法提起本件之訴。

(五)聲明：

1、確認被告112年12月所為營業稅之課稅處分（即管理代號：N560540609010361050313 86之營業稅違章補徵核定通知書與營業稅違章核定稅額繳款書）均無效。

2、確認被告113年1月19日中區國稅員林銷售字第0000000000號函、違章案件罰鍰繳款書（管理代號：N560540R0000000000000000）、113年度財營業字第00000000000號裁處書之處分均無效。

三、被告答辯及聲明：

(一)員林稽徵所依通報及查得資料，認定原告承攬工程，以原告所有兆豐國際商業銀行帳戶收取款項，以上開銀行帳戶109年1月至111年6月間存入款扣除金融機構貸款、股息及利息收入，核認原告承攬工程之銷售金額計128,913,500元，並經原告出具承諾書承認上開違章事實，因該期間平均每月銷售額已達財政部規定使用統一發票標準，應按稅率5%課徵營業稅，乃核定原告未依規定辦理稅籍登記，於109年1月至111年6月間承攬營建工程銷售額122,774,761元（128,913,500元/1.05），補徵營業稅額6,138,739元，並以原告同時觸犯稅捐稽徵法第44條及加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱營業稅法）第45條、第51條第1項第1款規定，依行政罰法第24條第1項前段規定、財政部97年6月30日台財稅字第09704530660號令及109年11月3日台財稅字第10904634190號令釋，擇一從重按營業稅法第51條第1項第1款為裁處罰鍰之法據。本件原告未於裁罰處分核定前補繳稅款，被告機關乃依稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定，按所漏稅額6,138,739元處1倍罰鍰6,138,739元。被告機關上開補徵營業稅之課稅處分及裁罰處分，並無行政程序法第111條第1款至第7款規定之情形，又原告主張協談時未依正當法律程序錄音或錄影、未確認原告是否精神正常及是否本於自由意識而作成談話紀錄及承諾書之調查、協談程序有明顯重大瑕疵等情形，非屬行政程序法第111條第1款至第6款規定無效事由，且均須經調查始能知其事實全貌，尚非普通社會一般人一望即知

行政處分有明顯之瑕疵，並無瑕疵已達到重大、明顯程度之情事，況此部分瑕疵是否存在，是否已達動搖原處分之適法性，為得否提起撤銷訴訟請求撤銷違法處分之問題，非屬行政程序法第111條第7款無效之事由，原告主張，核難採認。基上，原告對於系爭營業稅課稅處分（營業稅違章核定稅額繳款書，管理代號：N560540609010361050313 86)及罰鍰處分（違章案件罰鍰繳款書，管理代號：N560540R0901031300000140及113年度財營業字第56113000001裁處書）並未申請復查而告確定，均為有效之行政處分。

(二)至員林稽徵所於113年1月19日以中區國稅員林銷售字第1131800312號函，僅係檢送告知該案違章案件罰鍰繳款書及裁處書資料，係觀念通知而非行政處分，其性質屬單純事實通知，非對原告之請求有所處分，亦不因該函之告知而對外發生具體之法律效果或造成原告權利或利益之損害，自非屬行政處分。是原告對非行政處分提起確認訴訟，自有未合。

(三)聲明：原告之訴駁回。

四、本院之判斷：

(一)應適用之法令：

1、行政程序法第111條規定：「行政處分有下列各款情形之一者，無效：一、不能由書面處分中得知處分機關者。二、應以證書方式作成而未給予證書者。三、內容對任何人均屬不能實現者。四、所要求或許可之行為構成犯罪者。五、內容違背公共秩序、善良風俗者。六、未經授權而違背法規有關專屬管轄之規定或缺乏事務權限者。七、其他具有重大明顯之瑕疵者。」

2、納稅者權利保護法第11條規定：「（第1項）稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之人員應依職權調查證據，對當事人有利及不利事項一律注意，其調查方法須合法、必要並以對納稅者基本權利侵害最小之方法為之。（第2項）稅捐稽徵機關就課稅或處罰之要件事實，除法律別有明文規定者外，負證明責任。（第3項）稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之

人員違法調查所取得之證據，不得作為認定課稅或處罰之基礎。但違法取得證據之情節輕微，排除該證據之使用明顯有違公共利益者，不在此限。……」同法第12條規定：「（第1項）稅捐稽徵機關或財政部賦稅署於進行調查前，除通知調查將無法達成稽徵或調查目的者外，應以書面通知被調查者調查或備詢之事由及範圍。被調查者如委任代理人，該代理人應於接受調查或備詢時，出具委任書。（第2項）被調查者有選任代理人或偕同輔佐人到場之權利，並得於其到場前，拒絕陳述或接受調查。但代理人或輔佐人經合法通知，無正當理由逾時到場或未到場者，不在此限。（第3項）被調查者得於告知稅捐稽徵機關後，自行或要求稅捐稽徵機關就到場調查之過程進行錄影、錄音，稅捐稽徵機關不得拒絕。但有應維持稅捐調查秘密性之正當理由，且經記明筆錄者，不在此限。（第4項）稅捐稽徵機關有錄影、錄音之需要，亦應告知被調查者後為之。……」

3、又行政處分所謂重大明顯的瑕疵，並非依當事人主觀見解，亦非依受法律專業訓練者的認識能力來判斷，而是依一般具合理判斷能力者的認識能力決定，即一般人一望可知其瑕疵的程度。換言之，該瑕疵須猶如刻在額頭上般明顯。如行政處分的瑕疵未達到重大、明顯的程度，一般人對其違法性的存在與否猶有懷疑、不確定，基於法安定性的維護，則不應逕認處分無效，在該處分被廢棄前，依然有效，僅係得撤銷而已，尚不得訴請確認為無效之行政處分（最高行政法院95年度判字第305號、97年度判字第1號、106年度判字第47號、108年度判字第82號、第35號判決參照）。

(二)系爭處分即112年12月營業稅之課稅處分、違章案件罰鍰繳款書及113年度財營業字第00000000000號裁處書，並無行政程序法第111條第7款重大明顯之瑕疵，原告訴請確認原處分無效部分為無理由：

1、原告主張系爭處分無效，係以被告於112年9月6日與原告協談時，未依正當法律程序，詢問原告有無需要錄音或錄影，

亦未與原告確認是否精神正常，更未與原告確認是否本於自由意識而作出相關答覆，逕自作成談話紀錄，進而以此要求原告於無法確認具體意義之承諾書上簽名，是被告所為前開之調查協談程序實有明顯重大瑕疵云云。經查：

⑴原告於被告員林稽徵所調查時之談話筆錄，係被告為調查課稅資料，依納稅者權利保護法第12條規定辦理，未有須以錄音錄影作為證明能力要件之規定。況被告於112年2月18日及112年5月1日之談話筆錄記載，談話開始時均依納稅者權利保護法第12條第3項前段規定，詢問原告製作筆錄過程有無需要錄音或錄影？原告答無。被告並於談話結束後詢問原告所言是否屬實？有無補充意見？是否在精神正常下作答？原告答所言屬實，無補充意見，是在精神正常下作答。又該談話紀錄內容亦經原告閱覽後，逐頁簽名確認，112年2月18日當場尚有原告妻子王淑德在場，並於談話記錄上以在場人身分簽名，有上開談話記錄在卷可稽（本院卷第23至31頁），自足認原告係本於自由意識而為答覆。

⑵原告雖主張112年9月6日與被告協談時未依正當法律程序，詢問原告有無需錄音或錄影，亦未與原告確認是否精神正常云云。惟查，原告經過前2次之約談詢問自當已知悉被告約詢之目的及待釐清之問題，且觀諸112年9月6日之談話紀錄，係以一問一答方式而為紀錄，就各該問、答要旨自能明確掌握，又告於談話紀錄中明確陳述略以:其所有帳戶之收入來源，及該帳戶多次匯出款項予公司或商號，未開立及取具統一發票等情事實，且原告明確承認除扣減貸款外，實際上為其本人承攬工程收入，並與營造廠配合，由起造人付款予營造廠，再由營造廠將該等款項轉付予原告，原告並願補繳營業稅及罰鍰等語，又該談話紀錄均據原告逐頁簽名確認，此有原告談話記錄附卷可佐（本院卷第33至37頁），綜上原告受調查之經過及上開112年9月6日調查情狀，自堪認原告係本於自由意識而為陳述自白。至112年9月6日談話紀錄雖未詢問原告有無需錄音或錄影，惟原告亦未依納稅者權

利保護法第12條第3項要求稅捐稽徵機關就到場調查之過程進行錄影、錄音，自不得以此主張被告所為前開調查、協談程序有明顯重大瑕疵。再者，原告並未舉證是時精神如何不正常，亦或有何受被告強暴、脅迫或詐欺等情況，或非本於自由意識簽名，原告主張非出本於自由意識而作出相關答覆，要不可採。

⑶此外，被告認定原告承攬工程，除原告上開談話紀錄外，另係以原告所有兆豐國際商業銀行帳戶收取款項，以上開銀行帳戶109年1月至111年6月間存入款扣除金融機構貸款、股息及利息收入，核認原告承攬工程之銷售金額計128,913,500元，故被告主要仍以原告所有兆豐銀行帳戶交易明細為事實認定基礎（原處分卷第1頁），是縱依納稅者權利保護法第11條第3項但書判斷，權衡達到的公益與侵害的私益以觀，原告上開談話紀錄亦應認有證據能力。

2、綜上，原告主張系爭處分具有重大明顯之瑕疵而無效云云，要非可採。

(三)113年1月19日中區國稅員林銷售字第0000000000號函部分:

行政處分，依行政程序法第92條第1項規定，係指中央或地方機關就公法上具體事件所為之決定或其他公權力措施而對外直接發生法律效果之單方行政行為而言。行政機關所為單純事實之敘述或理由之說明，既不因該項敘述或說明而生任何法律上之效果，自非行政處分。核被告113年1月19日中區國稅員林銷售字第0000000000號函回復郵件內容（本院卷第45頁），係檢送告知該案違章案件罰鍰繳款書及裁處書資料，其內容並未對外發生准駁之法律效果，性質上屬於觀念通知，非行政處分，自不得以此作為行政訴訟之客體，原告對此提起確認行政處分無效之訴，與法未合。

五、綜上，系爭處分並無原告所指重大明顯瑕疵，自非無效，原告訴請確認為無效，為無理由，予以駁回。至原告訴請確認113年1月19日中區國稅員林銷售字第1131800312號函部分，有不備要件且無法補正之不合法情事，為求卷證合一，併以

判決駁回之。又本件事證已臻明確，兩造其餘主張及陳述，於判決結果不生影響，爰不逐一論列，附此敘明。

六、結論:一部無理由、一部不合法。

中　　華　　民　　國　　114　　年　　10　　月　　2　　日

審判長法 官　劉錫賢

法 官　林靜雯

法 官　郭書豪

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
㈠符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人。	1.當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、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。 2.稅務行政事件，當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格。 3.專利行政事件，當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人。
㈡非律師具有右列情形之一，經本案之行政法院認為適當	1.當事人之配偶、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。

者，亦得為訴訟代理人。	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.當事人為公法人、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㈠、㈡之情形，而得為強制律師代理之例外，當事人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出㈠、㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　114　　年　　10　　月　　2　　日

書記官　林昱妏