

最 高 行 政 法 院 判 決

108年度上字第1110號

上 訴 人 正義股份有限公司

代 表 人 吳俊慶

訴訟代理人 黃炫中 律師

被 上 訴 人 財政部高雄國稅局

代 表 人 蔡碧珍

上列當事人間營業稅事件，上訴人對於中華民國108年10月16日高雄高等行政法院107年度訴字第377號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、被上訴人依據通報及查得資料，以上訴人於民國95年1月至103年8月間進貨，未依規定取得合法憑證，卻取具非實際交易對象泳宸企業行（下稱泳宸）、禾鉨企業社（原處分植為禾鉨企業行，下稱禾鉨）、治富企業行（下稱治富；以上3營業人下合稱泳宸等3營業人）、加拾伊商行（下稱加拾伊）、元六亦商行及旭日友商行（以上3營業人下合稱加拾伊等3營業人；泳宸等3營業人及加拾伊等3營業人，下合稱系爭6營業人）開立之不實統一發票311紙，合計銷售額新臺幣（下同）232,178,042元，營業稅額11,608,919元，作為進項憑證，申報扣抵銷項稅額11,608,919元，致生逃漏營業稅之結果，經審理違章成立，並以上訴人係故意以不正當方法逃漏稅捐，減除95年1月至96年12月已逾7年核課期間之進貨金額18,277,363元、營業稅額913,870元及得扣除最低留抵稅額607,474元後，除核定補徵營業稅10,087,575元，並依加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第51條第1

01 項第5款及稅捐稽徵法第44條規定，擇一從重處罰，按所漏
02 稅額10,087,575元處以1倍之罰鍰10,087,575元。上訴人就
03 罰鍰處分不服，申請復查，經被上訴人105年10月16日財高
04 國稅法一字第1050114747號復查決定（下稱原復查決定）駁
05 回後，提起訴願，經財政部106年9月12日台財法字第106139
06 28090號訴願決定（第1次訴願決定）將原復查決定撤銷，著
07 由原處分機關另為處分。嗣被上訴人依第1次訴願決定意
08 旨，認定上訴人行為屬過失，經減除97年1月至98年12月已
09 逾5年核課期間部分，作成106年10月23日財高國稅法一字第
10 1060113297號重核復查決定（下稱重核復查決定或原處
11 分），核定罰鍰為7,759,701元。上訴人不服，提起訴願遭
12 駁回後，提起行政訴訟，並聲明：訴願決定及原處分（重核
13 復查決定及原裁處處分）不利於上訴人部分均撤銷，經高雄
14 高等行政法院（下稱原審）107年度訴字第377號判決（下稱
15 原判決）駁回。上訴人猶未甘服，遂提起本件上訴，並聲
16 明：原判決廢棄，發回原審。

17 二、上訴人起訴主張、被上訴人於原審之答辯及聲明，均引用原
18 判決所載。

19 三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

20 (一)依被上訴人之電話聯繫紀錄顯示，泳宸等3營業人因查無實
21 際交易紀錄，且虛銷皆大於虛進，無漏稅額，故客觀上泳宸
22 等3營業人並無實際進銷貨，難認與上訴人有實際交易。另
23 依臺灣高等法院高雄分院105年度矚上重訴字第1號、矚上訴
24 字第2號、第3號刑事判決（下稱高分院刑事判決）（刑事卷
25 內高分院刑事判決第155至157頁）：「共同被告林明忠（本
26 院按：即泳宸等3營業人之聯絡人）於警詢陳稱：久豐公司
27 （本院按：即久豐油脂企業股份有限公司，下稱久豐公司）
28 及裕發公司（本院按：即裕發油脂股份有限公司，下稱裕發
29 公司）係委託伊賣油予正義公司（本院按：即上訴人，下
30 同），發票不夠的話，伊會請張天曜（本院按：即泳宸等3
31 營業人之實際負責人，下同）提供泳宸、治富、禾鉉等3家

01 商號發票供正義公司核銷，實際上提供油品的是久豐及裕發
02 公司，泳宸及禾鎡等商號只開發票而已（偵3卷第3-4頁、第
03 41頁），於調詢時陳稱：久豐公司及裕發公司因為不想留下
04 與正義公司的油品交易紀錄，所以才找上張天曜，請張天曜
05 開立禾鎡等3家商號的銷貨發票給正義公司，正義公司都知
06 悉禾鎡等3家商號並非實際交易對象，借用或購買他家公司
07 發票來請款的情形，在國內油品業界是很常見的，所以只要
08 開立金額跟數量相符的發票去跟正義公司請款，正義公司都
09 會接受（見103他7909卷第22頁背面、第23頁）；於偵訊中
10 陳稱：泳宸、禾鎡只有開發票而已，油脂都是裕發、久豐出
11 貨的（見偵3卷第13頁）；於原審審理中亦證稱：是久豐跟
12 裕發拜託我拿樣品給正義，正義驗貨合格之後，價格談好之
13 後，拜託禾鎡開發票，錢下來之後再匯給久豐，再拿現金給
14 裕發、是久豐、裕發公司要開發票去找張天曜，張天曜幫他
15 們開發票（見原審3卷第85頁背面、第87頁背面）等語」；
16 「訴外人張天曜於警詢時陳稱禾鎡企業社及泳宸企業行本來
17 是要做海洋深層水方面的事業，後來沒有做成，所以這兩間
18 公司就都閒置，且因為沒有營運，所以沒有聘僱過員工，是
19 林明忠跟我說他不夠發票，拜託我開這兩家商號的發票給
20 他，他好向正義公司請款，因為林明忠自身沒有開立公司，
21 算是買賣油品的掮客，所以沒有發票可以開給正義公司，我
22 並未與正義公司員工接觸，也未與正義公司做油脂買賣等語
23 （見警1卷第84頁）；於原審審理時證稱：林明忠用泳宸等3
24 家商號開立統一發票，這3家企業行所產生的稅捐係由林明
25 忠負責，是林明忠借發票去用（見原審4卷第84頁背面、第1
26 01頁）；且坦承林明忠要伊虛開發票，而林明忠不是泳宸、
27 禾鎡、治富企業行的員工、經理或是負責人，只是跟我借公
28 司而已，林明忠補給我發票錢，營業稅5%、營利事業所得稅
29 1.5%。而久豐公司有開發票給泳宸、禾鎡、治富企業行以扣
30 抵5%之營業稅額（見原審13卷第233頁背面、第236頁背面、
31 第237頁背面）；於另案審理中證稱泳宸等3家商號，我都是

01 實際負責人，這3家商號本身都未生產油脂，實際上也沒有
02 向久豐公司購買油脂（見嘉義久豐案院2卷第150頁、第159
03 頁背面）」等語，凡此諸情，足見泳宸等3營業人僅提供發
04 票與上訴人，並非上訴人之實際交易對象，此亦與上開刑事
05 判決認定：「被告林明忠在此等油品交易地位過程之地位，
06 顯非單純居間介紹、促成雙方完成交易，實係居於賣方地位
07 無訛，……」（刑事卷內高分院刑事判決第71頁）之事實相
08 符合。是以，泳宸等3營業人並非上訴人實際交易對象，並
09 因代替林明忠開立發票，使林明忠因此未繳納營業稅，已生
10 逃漏稅捐，使國家稅收發生短少之結果。上訴人取自泳宸等
11 3營業人之統一發票，自不得扣抵銷項稅額。

12 (二)觀諸加拾伊等3營業人之營業人進銷項交易對象彙加明細表
13 可知，並無購入相關油品以供出售；被上訴人之電話聯繫紀
14 錄顯示，除治富因虛進金額大於虛銷金額，形成漏稅結果而
15 應補稅處罰外，其餘均因查無實際交易紀錄，且因虛銷大於
16 虛進，無漏稅額，故客觀上加拾伊等3營業人並無實際進銷
17 貨，要無可能與上訴人有實際交易。又參原審卷附之臺灣高
18 雄地方法院（即刑事原審，下稱高雄地院）審判筆錄（原審
19 卷第260、264、293、310、339頁），證人蔡鎮州（本院
20 按：即加拾伊等3營業人實際負責人與永成油脂有限公司
21 〔下稱永成公司〕之負責人）於審理中證稱：「（所以加拾
22 伊等3家營業人跟別人交易的油都是從永成油脂有限公司出
23 貨？）是永成油脂把油給3家商行，由我作主把油透過3間商
24 行再賣給正義公司。（為何要透過3間商行，永成公司也可
25 以直接賣給正義公司？）永成公司沒有進項證明，所以我要
26 透過3間商行賣給正義公司。（加拾伊等3營業人除了賣給正
27 義公司之外，有無賣給其他公司？）沒有。（加拾伊等3營
28 業人賣永成公司的油給正義公司，永成公司有無開發票給這
29 3家商行？）沒有。」；證人蔡耀銘（本院按：即加拾伊等3
30 營業人之聯絡人）證稱：「（是否永成公司賣給正義公
31 司？）是，油是永成的，當時要用3家商行與正義公司交易

01 有經過胡金志同意。（既然永成公司將雞油賣給正義公司，
02 為何要用加拾伊商行的統一發票跟正義公司請款？）當時公
03 司叫我問胡金志能否用商行跟正義公司交易，胡金志有答
04 應，所以之後就用商行做交易。（有無告知正義公司說永成
05 公司為何要用加拾伊等3營業人名義與正義公司交易？）沒
06 有。」等語，足見加拾伊等3營業人是專為代替永成公司開
07 立發票予上訴人所設立，並非上訴人實際交易對象，並因永
08 成公司未開立發票與加拾伊等3營業人，及加拾伊等3營業人
09 取具其他不實進項發票用以扣抵，已使國家稅收發生短少之
10 結果。上訴人取自加拾伊等3營業人之統一發票，自不得扣
11 抵銷項稅額。

12 (三)稅捐實務上「第三人之買賣」或「借名交易」型態雖非法所
13 不許，但最容易有虛設行號介入（例如：買賣雙方彼此均知
14 悉對方之身分，並理解開立統一發票者非屬真正之出賣人，
15 主要是因為賣方因故無法領得統一發票，而買方又有取得進
16 項憑證之需求；或賣方直接借名虛設行號名義與買方交易，
17 藉以掩飾自己之真正身分），雖「虛設行號」可能為真實交
18 易，但因真實交易行為與販賣統一發票行為相較，其金額與
19 次數不成比例，且虛設行號通常無真正的進貨行為來支撐其
20 銷貨行為（反之亦然），故在「以虛抵虛」之作業模式下，
21 與其交易者支付之稅款自然不會如實繳納，因而造成國家稅
22 收短少。對於此種現象，縱使名義交易者已繳納營業稅，但
23 因虛設行號之介入，已然破壞營業稅之勾稽機制，而有可能
24 產生逃漏稅之虞，不論國家稅收有無減少，法定納稅義務人
25 補稅義務均存在（司法院釋字第685號解釋理由書參照）。
26 經查，上訴人並未與系爭6營業人有實際接觸，而係透過林
27 明忠及蔡耀鉉與之交易。關於泳宸等3營業人部分：依刑事
28 卷內高分院刑事判決第71頁刑事證人張天曜證稱可知，此部
29 分實際上是林明忠向張天曜借用泳宸等3營業人名義開立發
30 票，且付款支票由林明忠收取，足見林明忠為實際交易對
31 象，此與刑事判決認定林明忠為實際出賣人相符。至於相關

01 契約及款項兌付對象均為泳宸等3營業人等形式上證據，實
02 為借用發票之必然結果，參據本院101年度判字第96號判決
03 意旨，自難以此認定泳宸等3營業人為上訴人實際交易對象
04 之有利證據。復以，上訴人自始未對於泳宸等3營業人與林
05 明忠之關係有任何查證，僅憑與林明忠接洽、契約簽訂及款
06 項兌付等形式上證據主張依表見代理，林明忠有權代理泳宸
07 等3營業人交易，實難採據。關於加拾伊等3營業人部分：上
08 訴人自始即知其供貨對象非加拾伊等3營業人，僅因蔡耀鉉
09 表示要用加拾伊等3營業人與上訴人交易，即私下以為加拾
10 伊等3營業人為永成公司關係企業，可為正常交易，亦不符
11 表見代理之要求。從而，上訴人在本案中或屬「買賣雙方彼
12 此均知悉對方之身分，並理解開立統一發票者非屬真正之出
13 賣人，主要是因為賣方因故無法領得統一發票，而買方又有
14 取得進項憑證之需求」，或屬「賣方直接借名虛設行號名義
15 與買方交易，藉以掩飾自己之真正身分」之情形，縱上訴人
16 形式上與系爭6營業人訂有契約，但因系爭6營業人並非正常
17 營運，要無可能與之有實質交易，原處分認定系爭6營業人
18 非上訴人實際交易對象，即無違誤，上訴人援引表見代理，
19 亦非可採。

20 (四)系爭6營業人並非正常營運之公司，只要稍加注意，不難從
21 接洽聯絡人及運油車、過磅單等單據，發現渠等並無經營油
22 品進銷業務。上訴人從事油品買賣多年，為國內食用油脂大
23 廠，對於營業稅法所規定營業稅之申報義務及應審慎取得實
24 際交易對象之發票以供稅捐稽徵機關勾稽，理當清楚明白，
25 惟其自始就系爭6營業人之實際經營項目、資格或履約能力
26 未有任何查證，就送第3人檢驗之油品是否確實由系爭6營業
27 人所提供，亦未查實，甚至對於出面代表締約自然人之代理
28 權限（即林明忠及蔡耀鉉）亦未有任何查證，於明知油品之
29 實際供應者為久豐、永成等公司，並進一步有訪廠之行為
30 （刑事卷內高分院刑事判決第97-103頁），卻容任林明忠及
31 蔡耀鉉單方之安排，率與系爭6營業人訂立契約，事後亦未

再定期檢視供應商資格，其契約之訂定顯然欠缺經濟上合理性，亦無從藉簽訂契約、付款對象皆為系爭6營業人以強化上訴人確信交易對象為系爭6營業人之信賴，或據此認定林明忠及蔡耀鎔之行為符合表見代理之情形。上訴人疏於查證，祇在乎取得進項憑證與否，完全忽略形式之交易對象之實際營運狀況，致構成虛報進項之違章，難卸過失責任。另高分院刑事判決僅從私法關係認定上開油品之買賣過程基於契約自由原則尚屬真實，然該油品買賣究係何人始為營業稅法上銷售貨物之營業人，以及上訴人是否有以不實進項稅額憑證申報扣抵銷項稅額而逃漏稅款，則未進一步加以論述；抑且，該判決內容亦僅認定上訴人之經理人、採購人員等非故意為不實交易事項，自難據此推定上訴人就實際交易對象之認定，進而以系爭發票作為進項稅額憑證並持以申報扣抵銷項稅額，而生逃漏營業稅乙事，全無過失可言。

(五)上訴人有進貨事實，惟取具系爭6營業人非實際交易對象所開立之發票，並持之充當進項憑證扣抵銷項稅額，致生逃漏營業稅之結果，其行為該當稅捐稽徵法第44條第1項及營業稅法第51條第1項第5款之處罰規定，依行政罰法第24條第1項規定，應擇一從重處罰；其行為屬過失之行為，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐，核課期間為5年，經計算漏稅額為9,699,627元，被上訴人審酌上訴人違章行為依97年6月30日台財稅字第09704530660號令（嗣經財政部101年5月24日台財稅字第10104557440號令修正），應擇一從重按營業稅法第51條第1項第5款規定裁處。又上訴人上開行為核屬過失，且於復查期間撤回本稅復查申請並繳清稅款，依稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（下稱裁罰倍數參考表）規定，按所漏稅額處0.8倍罰鍰7,759,701元，核屬已考量上訴人之違章情節而為適切之裁罰，亦無裁量怠惰、裁量逾越或裁量濫用之情事，自屬合法等語，判決駁回上訴人在原審之訴。

四、本院查：

01 (一)按營業稅法第19條第1項第1款規定：「營業人左列進項稅
02 額，不得扣抵銷項稅額：一、購進之貨物或勞務未依規定取
03 得並保存第33條所列之憑證者。」第51條第1項第5款規定：
04 「納稅義務人，有下列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏
05 稅額處5倍以下罰鍰，並得停止其營業：五、虛報進項稅
06 額。」稅捐稽徵法第44條規定：「(第1項)營利事業依法
07 規定應給與他人憑證而未給與，應自他人取得憑證而未取
08 得，或應保存憑證而未保存者，應就其未給與憑證、未取得
09 憑證或未保存憑證，經查明認定之總額，處百分之5罰鍰。
10 但營利事業取得非實際交易對象所開立之憑證，如經查明確
11 有進貨事實及該項憑證確由實際銷貨之營利事業所交付，且
12 實際銷貨之營利事業已依法處罰者，免予處罰。(第2項)
13 前項處罰金額最高不得超過新臺幣1百萬元。」納稅者權利
14 保護法第16條第1項規定：「納稅者違反稅法上義務之行為
15 非出於故意或過失者，不予處罰。」行政罰法第24條第1項
16 規定：「一行為違反數個行政法上義務規定而應處罰鍰者，
17 依法定罰鍰額最高之規定裁處。但裁處之額度，不得低於各
18 該規定之罰鍰最低額。」

19 (二)次按「營業人雖有進貨事實，惟不依規定取得交易對象開立
20 之進項憑證，而取得非交易對象開立之進項憑證，申報扣抵
21 銷項稅額時，該項已申報扣抵之銷項營業稅額顯未依法繳
22 納，仍應依營業稅法第19條第1項第1款規定，就其取得不得
23 扣抵憑證扣抵銷項稅額部分，追補該項不得扣抵之銷項稅
24 款。又我國現行加值型營業稅係就各個銷售階段之加值額分
25 別予以課稅之多階段銷售稅，各銷售階段之營業人皆為營業
26 稅之納稅義務人。故該非交易對象之人是否已按其開立發票
27 之金額報繳營業稅額，並不影響本件營業人補繳營業稅之義
28 務。」經本院87年7月份第1次庭長評事聯席會議決議在案，
29 且此項決議內容，亦經司法院釋字第685號解釋認定合憲，
30 並於解釋理由書中闡明「我國現行加值型營業稅制，係就各
31 個銷售階段之加值額分別予以課稅之多階段銷售稅，各銷售

01 階段之營業人皆為營業稅之納稅義務人。行政法院87年7月
02 份第1次庭長評事聯席會議決議，其中所稱……乃依據我國
03 採加值型營業稅制，各銷售階段之營業人皆為營業稅之納稅
04 義務人之法制現況，敘明非交易對象，亦即非銷售相關貨物
05 或勞務之營業人，依法本無就該相關銷售額開立統一發票或
06 報繳營業稅額之義務，故其是否按已開立統一發票之金額報
07 繳營業稅額，僅發生是否得依法請求返還之問題，既無從視
08 同法定納稅義務人已履行其租稅義務，亦不發生法定納稅義
09 務人之租稅義務因而免除或消滅之效果，自不影響法定納稅
10 義務人依法補繳營業稅之義務，法定納稅義務人如未依法繳
11 納營業稅者，自應依法補繳營業稅……。」準此可知，營業
12 人在交易活動中，須取得實際交易對象之前手開立之憑證為
13 前提，從憑證形式上足以辨明交易關係中之真實債權人及債
14 務人之身分，始得持向稅捐稽徵機關申報並行使銷項稅額扣
15 抵權，此係營業稅法藉由憑證自動勾稽以達便利稅捐稽徵作
16 業之制度設計。

- 17 (三)納稅義務人有虛報進項稅額，並因而逃漏稅款者，始得據以
18 依營業稅法第51條第1項第5款規定追繳稅款及處罰；其漏稅
19 額係以經主管稽徵機關查獲因虛報進項稅額而實際逃漏之稅
20 額認定之，為司法院釋字第337號解釋及營業稅法施行細則
21 第52條第2項所明定。至有關營業人虛報進項稅額之結果，
22 有無發生逃漏稅款，應依左列原則認定：……。（二）違章
23 行為發生日起至查獲日（調查基準日）以前各期之中，任何
24 一期之期末累積留抵稅額如小於所虛報之進項稅額者，則已
25 發生以虛報進項稅額扣抵銷項稅額之情事，應就查獲前各期
26 實際扣抵數予以加總計算漏稅額，按營業稅法第51條第1項
27 第5款規定處罰。（財政部85年2月7日台財稅第851894251號
28 函、財政部101年5月24日台財稅字第10104557440號令
29 釋）。又裁罰倍數參考表關於營業稅法第51條第1項第5款部
30 分規定：「一、有進貨事實者：（一）以加值型及非加值型營
31 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

01 申報扣抵。按所漏稅額處1倍之罰鍰。但於裁罰處分核定前
02 已補繳稅款者，處0.5倍之罰鍰。……」

03 (四)經查，原判決已就上訴人系爭期間有進貨，並申報扣抵取自
04 系爭6營業人開立之系爭發票，惟因系爭6營業人並非上訴人
05 就該等進貨之實際交易對象，故系爭發票不合營業稅法第19
06 條第1項第1款規定之扣抵要件等情，依調查證據之辯論結
07 果，詳述得心證之理由。而原判決所以認上訴人與系爭6營
08 業人間無實際交易，主要是以系爭泳宸等3營業人因查無實
09 際交易紀錄，且虛銷皆大於虛進，無漏稅額；系爭加拾伊等
10 3營業人，並無購入相關油品以供出售，除治富因虛進金額
11 大於虛銷金額，形成漏稅結果，仍應補稅處罰外，其餘均因
12 查無實際交易紀錄，且因虛銷大於虛進，無漏稅額，故客觀
13 上系爭6營業人並無實際進銷貨，難認與上訴人有實際交
14 易。再參以高分院刑事判決關於林明忠、張天曜所為證述，
15 及高雄地院刑事原審關於證人蔡鎮州、蔡耀鉉所為證述，可
16 知泳宸等3營業人並非上訴人實際交易對象，並因代替林明
17 忠開立發票，使林明忠因此未繳納營業稅，已生逃漏稅捐，
18 使國家稅收發生短少之結果；加拾伊等3營業人是專為代替
19 永成公司開立發票予上訴人所設立，並非上訴人實際交易對
20 象，並因永成公司未開立發票與加拾伊等3營業人，及加拾
21 伊等3營業人取具其他不實進項發票用以扣抵，已使國家稅
22 收發生短少之結果等由，為其論據。原判決所為事實認定之
23 依據及得心證之理由，核與卷證資料相符，亦與證據法則無
24 違。原判決並就上訴人在原審所主張：林明忠及蔡耀鉉分別
25 為泳宸等3營業人及加拾伊等3營業人之有權代理人，亦與系
26 爭6營業人訂有債權契約，且有物流、金流以證明其實際交
27 易對象為系爭泳宸等3營業人及加拾伊等3營業人，並引用高
28 分院刑事判決內容皆肯認泳宸等3營業人及加拾伊等3營業人
29 為上訴人之交易對象等情，何以不足採取，詳予論駁。原判
30 決已論明：上訴人對於與系爭6營業人之交易係透過林明忠
31 及蔡耀鉉，並未與系爭6營業人有實際接觸，林明忠向張天

01 曜借用泳宸等3營業人名義開立發票，上訴人付款支票亦由
02 林明忠收取，林明忠方為實際交易對象；另關於加拾伊等3
03 營業人部分，上訴人自始即知其供貨對象非加拾伊等3營業
04 人，僅因蔡耀鉉表示要用加拾伊等3營業人與上訴人交易，
05 即私下以為加拾伊等3營業人為永成公司關係企業，可為正
06 常交易，亦不符合表見代理之要求，縱然上訴人形式上與系
07 爭6營業人訂有契約，但因系爭6營業人並非正常營運，要無
08 可能與系爭6營業人有實質交易，上訴人援引表見代理，亦
09 非可採等語，核其認定與卷內證據相符，並無違反經驗法則
10 與論理法則，亦無判決違背法令或判決不備理由之違法。

11 (五)按准予扣抵之進項稅額，係以納稅義務人已依規定提出合法
12 要式憑證申報扣抵者為限，即進項憑證必須是實際之交易對
13 象出具。而正確實際交易當事人之特定，係透過交易過程之
14 締約、履約活動軌跡為之，藉由履約過程中之金流（交付
15 貨）及物流（交付貨物）事實，認定實際交易對象。是否為
16 實際交易之對象，應依證據實質認定，尚難僅以形式上之契
17 約為據，仍應調查是否確有交易行為。我國現行加值型營業
18 稅制，係就各個銷售階段之加值額分別予以課稅之多階段銷
19 售稅，各銷售階段之營業人皆為營業稅之納稅義務人，基於
20 營業稅稽徵作業之需求，為確保前後進、銷項之對應關係，
21 以利勾稽查證，而有防杜跳開憑證之公共利益存在，為維護
22 此等公共利益，進而課予進貨方營業人查證銷售方交易相對
23 人身分之公法上義務。從而於取具非實際交易對象所開立之
24 發票作為進項憑證，申報扣抵銷項稅額，而有漏稅違章之情
25 形，納稅義務人對漏稅結果是否具故意、過失，自須審酌營
26 業人是否已盡查證交易相對人身分之注意義務，據以為認
27 定。經查，原判決業已論明：上訴人於本案交易中僅與林明
28 忠及蔡耀鉉接洽，並未就系爭6營業人之實際經營項目、資
29 格或履約能力有任何查證之舉，甚至就送第3人檢驗之油品
30 是否確實由系爭6營業人所提供，亦未查實，僅單憑林明忠
31 及蔡耀鉉之說詞及油品樣本檢測合格即將系爭6營業人列入

01 合格供應商，已難謂對交易盡有事先查證之義務。系爭6營
02 業人並非正常營運之公司，只要稍加注意，不難發現系爭6
03 營業人並無經營油品進銷業務，然自始未就系爭6營業人之
04 營運實況為調查，即率與系爭6營業人訂立契約，事後亦未
05 再定期檢視供應商資格，泛以經年累月交易、供應貨物無虞
06 等語交代，其契約之訂定顯然欠缺經濟上合理性。又上訴人
07 明知油品之實際供應者為久豐、永成等公司，並進一步有訪
08 廠之行為，但僅因林明忠及蔡耀銓之要求，即以系爭6營業
09 人為締約對象，對於出面代表締約自然人之代理權限（即林
10 明忠及蔡耀銓）亦未見曾經有任何查證之情，雖簽訂契約、
11 付款對象皆為系爭6營業人，但此係借用發票或規避交易相
12 對人無法提供發票之必然結果，無從強化上訴人確信交易對
13 象為系爭6營業人之信賴，亦無從據此認定林明忠及蔡耀銓
14 之行為符合表見代理之情形。另上訴人倘事前稍加注意，即
15 不難從接洽聯絡人及運油車、過磅單等單據，查覺其交易對
16 象非系爭6營業人，但卻「容任」林明忠及蔡耀銓之要求，
17 而以系爭6營業人之名義與之簽訂合約，上訴人從事油品買
18 賣多年，為國內食用油脂大廠，對於營業稅法所規定營業稅
19 之申報義務及應審慎取得實際交易對象之發票以供稅捐稽徵
20 機關勾稽，理當清楚明白。惟上訴人卻疏於查證，一味容任
21 林明忠及蔡耀銓單方之安排，只在乎取得進項憑證與否，卻
22 完全忽略形式之交易對象之實際營運狀況等語，已明確論述
23 其認定上訴人就漏稅違章行為具有過失之依據及理由。原判
24 決復已敘明高分院刑事判決僅係從私法關係認定上開油品之
25 買賣過程，基於契約自由原則，尚屬真實，然該油品買賣究
26 係何人始為營業稅法上銷售貨物之營業人，以及上訴人是否
27 有以不實進項稅額憑證申報扣抵銷項稅額而逃漏稅款，則未
28 進一步加以論述，該刑事判決內容亦僅認定上訴人之經理
29 人、採購人員等非故意為不實交易事項，自難以刑事判決之
30 認定，遽予推定上訴人就漏稅結果不具過失責任等語，對上
31 訴人所主張刑事判決之認定，可以證明上訴人就漏稅違章行

01 為不具過失責任等情，何以不足採取，予以指駁甚明，核無
02 違誤，並無上訴人所指原判決未依證據及理由不備或適用法
03 規顯有錯誤之違法。且高分院刑事判決既係就上訴人之人員
04 有無違反商業會計法第71條第1款之罪為認定，而該罪係以
05 明知為不實之事項，而填製會計憑證或記入帳冊為構成要件，
06 係指刑法第13條第1項之直接故意而言。然本件係在認定
07 上訴人應注意、能注意而未注意查證交易相對人身分之公
08 法上義務，而於取具非實際交易對象所開立之發票作為進項
09 憑證，申報扣抵銷項稅額，有漏稅違章之過失情形，兩者就
10 主觀要件係屬不同，自難執刑事判決之認定或該案件證人之
11 證述據以認定上訴人就漏稅違章行為不具過失責任。上訴意
12 旨主張依高分院及高雄地院等刑事判決林明忠、張天曜、蔡
13 鎮州、蔡耀鉉之證述，已認定林明忠刻意對上訴人隱瞞裕發
14 公司之存在，上訴人是事後才知道泳宸等3營業人並不是實
15 際交易對象；原判決對刑事判決之認定，何以不足以證明上
16 訴人確實不知久豐公司、永成公司有不能開立發票之障礙遂
17 指定以其他營業人開立以豬油為品名之發票等理由全未論述
18 云云，無非重述其在原審業經提出而為原判決摒棄不採之主
19 張，就原審所為論斷、證據取捨及事實認定職權之行使為指
20 摘，自不足採。又原判決第17至18頁所引之論述雖載明為引
21 自司法院釋字第685號解釋理由書，所引之內容雖為該號解
22 釋之理由書所無，原判決雖有誤引出處，惟該段論述之實質
23 內容，並無違誤之處，自無判決違背法令，上訴人主張該論
24 述係屬判決不備理由云云，自非可採。

25 (六)民法第169條規定：「由自己之行為表示以代理權授與他
26 人，或知他人表示為其代理人而不為反對之表示者，對於第
27 三人應負授權人之責任。但第三人明知其無代理權或可得而
28 知者，不在此限。」即其係關於本人應否負授權人責任之規
29 定，尚非關於對交易對象注意義務範圍之規範。本院101年
30 度判字第96號判決係立基於該案之納稅義務人已對締約及履
31 行有關之經濟實質事項均有仔細查證，且契約亦均圓滿履行

完畢，而為價款及實質稅款之支付，已盡查證義務，難謂有何「應注意並能注意而不注意」之過失（無漏稅故意更屬當然）等確定事實為由，而將該案原審判決關於「撤銷訴願決定及原處分（含復查決定）關於裁罰部分」予以維持。惟本件上訴人則經原審認定其具有應注意、能注意而未注意查證交易相對人身分之公法上義務，於取具非實際交易對象所開立之發票作為進項憑證，申報扣抵銷項稅額，而有漏稅違章之過失情形，自與本院101年度判字第96號判決基礎事實不同，自難比附援引。上訴人既有漏稅違章之過失，被上訴人扣除已逾5年核課期間部分，計算漏稅額，依營業稅法第19條第1項第1款、第51條第1項第5款及稅捐稽徵法第44條、納稅者權利保護法第16條第1項及行政罰法第24條第1項等規定，擇一從重以營業稅為處罰，並參酌裁罰倍數參考表之具體內容為裁量，按所漏稅額處0.8倍罰鍰7,759,701元，於法有據，原判決予以維持，亦無不合。上訴意旨主張本件確實符合本院101年度判字第96號判決所指「表見代理」情形；上訴人並無行政或司法調查權，且遭林明忠、蔡鎮州等人刻意隱瞞裕發、永成公司存在之事實，原判決以人民未盡法律權限之查證義務而課予具有懲處非難性質之漏稅罰，有悖於「比例原則」中之「必要性原則」及「相當性原則」，原判決有消極不適用行政訴訟法第125條第1項、第133條之應依職權調查規定及認定事實不憑證據之判決不備理由、適用法規顯有錯誤之違法云云，自無可採。

(七)綜上所述，上訴人之主張均無可採，原判決駁回上訴人在原審之訴，核無違誤。上訴論旨，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

五、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 110 年 3 月 25 日

最高行政法院第二庭

審判長法官 吳 東 都

01 法官 胡 方 新
02 法官 陳 秀 嫻
03 法官 林 妙 黛
04 法官 王 俊 雄

05 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異
06 中 華 民 國 110 年 3 月 25 日
07 書記官 張 玉 純