

最 高 行 政 法 院 判 決

108年度上字第1129號

上 訴 人 東原製油實業有限公司

代 表 人 蔡淑卿

訴訟代理人 洪松林 律師

被 上 訴 人 財政部中區國稅局

代 表 人 吳蓮英

上列當事人間有關稅捐事務事件，上訴人對於中華民國108年10月2日臺中高等行政法院108年度訴字第17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、本件行政訴訟上訴後，被上訴人代表人由宋秀玲變更為吳蓮英，茲經繼任者於民國109年7月14日具狀承受訴訟，核無不合，應予准許，先此敘明。

二、本案爭訟概要：

(一)、上訴人係經營食用油脂製造業及批發業等，上訴人代表人蔡淑卿及其配偶葉明謀因涉及劣質油品之食品衛生管理法案，經被上訴人配合改制前臺灣臺中地方法院檢察署（下稱臺中地檢署）調查，以查得上訴人於101年1月至103年8月間進貨，未依規定取得進項憑證，按經查明認定之總額新臺幣（下同）24,453,273元（後經查明認定總額為29,614,475元），依稅捐稽徵法第44條規定裁處5%罰鍰上限1,000,000元；另上訴人於97年1月至103年8月間銷售貨物187,051,467

元，未依規定開立統一發票及報繳營業稅，經審理違章成立，除核定補徵營業稅9,139,173元（核定應納營業稅額9,352,561元－調查基準日後補報補繳營業稅額213,388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項第3款及稅捐稽徵法第44條規定，擇一從重，按所漏稅額9,352,573元（與核定應納營業稅額9,352,561元差額12元，係逐筆及全額計算之差異，重審復查決定已調整一致），處以1.5倍之罰鍰14,028,859元，以上兩者合併裁處15,028,859元（與上述補徵營業稅9,139,173元及裁處15,028,859元罰鍰下合稱原處分）。

(二)、上訴人不服，申請復查結果，經被上訴人105年1月22日中區國稅法一字第1050000979號復查決定書（下稱105年1月22日復查決定），獲追減營業稅額476,248元及罰鍰714,390元。上訴人仍不服，提起訴願（下稱第1次訴願），經被上訴人依訴願法第58條第2項規定重新審查原處分，以105年12月14日中區國稅法一字第1050015160號重審復查決定（下稱第1次重審復查決定），將105年1月22日復查決定撤銷，並追減營業稅額825,230元及罰鍰1,237,863元，其餘駁回。上訴人復提起訴願（下稱第2次訴願），經被上訴人以107年6月12日中區國稅法一字第1070006978號重審復查決定（下稱第2次重審復查決定），將105年1月22日復查決定及第1次重審復查決定均撤銷，並追減營業稅額1,755,657元及罰鍰2,633,503元。本件原處分原對上訴人補徵營業稅9,139,173元及裁處罰鍰15,028,859元，嗣被上訴人第2次重審復查決定對之追減營業稅額1,755,657元及罰鍰2,633,503元，故本件原處分及第2次重審復查決定對上訴人不利之部分為：1. 補徵營業稅7,383,516元（9,139,173元－1,755,657元）；2. 罰鍰12,395,356元（15,028,859元－2,633,503元）。上訴人對第2次重審復查決定結果不服，提起訴願遭駁回，循序提起行政訴訟，聲明撤銷訴願決定、第2次重審復查決定及原處分不利於上訴人部分。經原判決駁回，遂提起本件上訴。

01 三、上訴人起訴之主張及被上訴人在原審的答辯，均引用原判決
02 所載。

03 四、原判決駁回上訴人在原審之訴，其理由略以：

04 (一)、被上訴人第2次重審復查決定業已撤銷先前之復查決定及第1
05 次重審復查決定，故復查決定及第1次重審復查決定已溯及
06 既往失其效力而不存在，本件原處分本來對上訴人補徵營業
07 稅9,139,173元（核定應納營業稅9,352,561元－調查基準日
08 後補報補繳營業稅額213,388元），及裁處罰鍰15,028,859
09 元（含1. 未依規定取得進項憑證裁處罰鍰1,000,000元，及
10 2. 未依規定開立統一發票及報繳營業稅，按所漏稅額9,352,
11 573元，處以1.5倍之罰鍰14,028,859元，兩者合併裁處罰鍰
12 15,028,859元），嗣被上訴人第2次重審復查決定對之追減
13 營業稅額1,755,657元及罰鍰2,633,503元，故本件原處分及
14 第2次重審復查決定對上訴人不利之部分為：1. 補徵營業稅
15 7,383,516元（9,139,173元－1,755,657元）；2. 罰鍰12,39
16 5,356元（15,028,859元－2,633,503元）。而被上訴人所為
17 上述不利於上訴人之處分（含原處分及第2次重審復查決
18 定）是否合法，即為本件兩造之爭點之所在。

19 (二)、補徵營業稅額部分：

20 1. 上訴人經營食用油脂製造業及批發業等，上訴人代表人蔡淑
21 卿及其配偶葉明謀因食品衛生管理法案，於103年10月9日至
22 臺中地檢署接受詢問，被上訴人為配合該署調查，函請蔡淑
23 卿及葉明謀於103年10月27日至被上訴人處說明並合併作成
24 談話紀錄。原查由上訴人、東原行、上訴人代表人蔡淑卿及
25 配偶葉明謀名下合計11個銀行帳戶自97年1月至103年8月之
26 交易明細加以彙整，該期間共有銷貨收入之存入款金額合計
27 643,815,108元。而上訴人代表人蔡淑卿於103年10月9日臺
28 中地檢署訊問筆錄陳述可知，上訴人為經營食用油脂製造及
29 銷售之主要營業人，東原行雖亦為稅籍登記有案之營業人，
30 然其僅為租稅規劃供分攤上訴人進銷金額目的之課稅用營業
31 人。是被上訴人彙整上訴人、東原行、上訴人代表人蔡淑卿

01 及配偶葉明謀名下之上述11個銀行帳戶之交易明細，查核漏
02 報銷售額歸屬上訴人為本件營業稅之課稅主體，就上述11個
03 銀行帳戶之存提款加以追查結果，前揭銷貨收入之存入款金
04 額合計643,815,108元，其帳戶主要資金來源為上訴人及東
05 原行之銷貨對象強冠企業股份有限公司（下稱強冠公司）、
06 頂新製油股份有限公司（下稱頂新公司）、三嘉馨企業有限
07 公司及正義股份有限公司之匯入款，而其資金主要流出之對
08 象則為晉鴻貿易商行（下稱晉鴻商行）、晉瀧貿易有限公司
09 （下稱晉瀧公司）、福瀧油脂有限公司（以上3家下合稱晉
10 鴻商行等3家營業人）及和榮意食品有限公司（下稱和榮意
11 公司）等。經被上訴人扣除資金互轉、利息收入等非屬營業
12 收入之金額178,179,555元、上訴人及東原行已申報銷售額
13 之總金額182,203,755元及133,156,746元、被上訴人查得上
14 訴人進口金額同額核計漏報銷售額之進口魚油匯入款4,293,
15 606元，核算上訴人上述帳戶收取貨款未依規定開立統一發
16 票漏報銷售額139,029,950元【(643,815,108元－178,179,5
17 55元－4,293,606元－182,203,755元－133,156,746元)÷1.0
18 5】，其營業稅額為6,951,496元。

- 19 2. 上訴人以自己為借款人、蔡淑卿及葉明謀為連帶保證人申請
20 開立信用狀，自97年1至103年8月間（102年無進口），從越
21 南報關進口魚油金額合計48,021,517元（未含稅），海關代
22 徵營業稅額2,401,065元之進項稅額，上訴人已將海關代徵
23 營業稅額按期申報扣抵上訴人各期銷項稅額等情，業據葉明
24 謀103年10月21日臺中地檢署筆錄、蔡淑卿103年10月9日下
25 午8時7分臺中地檢署筆錄及103年10月9日下午9時51分臺中
26 地檢署筆錄、郭定103年10月31日改制前臺灣雲林地方法院
27 檢察署（下稱雲林地檢署）筆錄、郭陳潘103年10月21日臺
28 中地檢署筆錄及103年10月31日雲林地檢署筆錄等分別陳述
29 明確，並有第一銀行太平分行104年6月16日一太平字第0010
30 4號函（含開狀日期為98年11月10日、17日、100年3月2日、
31 9月16日、101年2月14日之開發信用狀申請書、借據及信用

01 狀收件處理紀錄單)、進口報單細項資料清單(自97年8月1
02 日至103年3月14日)、上訴人進口報單總細項資料(自97年
03 8月1日至103年3月14日,金額合計48,021,517元)、進項海
04 關代徵營業稅繳納明細資料表(自97年8月至103年3月,扣
05 抵稅額合計2,401,065元)、營業人銷售額與稅額申報書
06 (自97年8月至103年3月)可稽。從而上訴人主張其97年至1
07 01年是出借名義供晉鴻商行等3家營業人開立信用狀,自越
08 南進口魚油,103年則係上訴人為供自己銷售而自越南進口
09 魚油,均存放於晉鴻商行等3家營業人油槽等情,核與蔡淑
10 卿、葉明謀、郭定及郭陳潘上述筆錄陳述及前揭證據相符,
11 且臺灣臺中地方法院(下稱臺中地院)104年度訴字第19號
12 刑事判決亦同此認定,尚屬可採。

13 (1)97年8月至101年7月間進口魚油金額42,251,356元部分:

14 上訴人自97年至101年出借名義供晉鴻商行等3家營業人自越
15 南進口魚油部分,依營業稅法第3條第3項第3款及同法施行
16 細則第19條第1項第2款前段規定,係屬營業人以自己名義代
17 為購買貨物交付與委託人,視為銷售貨物,此受託代購視為
18 銷售貨物之銷售額,其認定標準以代購貨物之實際價格為
19 準。依營業人開立銷售憑證時限表,銷售貨物為營業之買賣
20 業,以發貨時為限開立銷售統一發票。上訴人自97年至101
21 年受託代購自越南進口魚油視為銷售貨物部分,存放至委託
22 人晉鴻商行等3家營業人之油槽,此即為發交貨物之時點應
23 開立發票,上訴人卻未依規定期限開立銷項憑證。被上訴人
24 雖依財政部102年3月19日台財稅字第10200517820號函釋,
25 以查獲營業人漏進漏銷案件,漏報銷售額之補稅計算方式,
26 以查得營業人漏進金額同額計算核定漏報銷售額予以核認,
27 尚與本件上訴人受託代購自越南進口魚油,且已將海關代徵
28 營業稅額按期申報無漏進之情形不同。惟被上訴人以上訴人
29 進口報關實際價格同額計算核定漏報銷售額,與營業稅法施
30 行細則第19條第1項第2款前段規定,營業人以自己名義代為
31 購買貨物交付與委託人者,其銷售額認定以代購貨物之實際

價格為準，並無不合。是上訴人97年8月至101年7月間進口魚油金額42,251,356元，被上訴人核認上訴人漏報銷售額42,251,356元，依法尚無違誤。又此係營業人以自己名義代為購買貨物交付與委託人，依法應視為銷售貨物，故上訴人所謂其自97年至102年並未出售魚油予晉鴻等3家營業人，其等間並無交易之事實之主張，顯係對此法律規定有所誤解，不可採取。又上訴人主張：被上訴人原據以處分之事實係上訴人自己進口魚油後與晉鴻商行等3家營業人共同銷售，並非抗辯出借信用狀給晉鴻商行等3家營業人，亦即不是營業稅法第3條第3項第3款規定營業人以自己名義代為購買貨物交付與委託人之情形，兩個完全不同事實，已牽涉行政處分事實之變更與理由之追補云云。此項主張縱然屬實，但原審審理中被上訴人主動提出上開更為詳細之追補理由（即上訴人既主張自97年至101年間出借公司名義供晉鴻等3家營業人開立信用狀，自越南進口魚油存放於該3家營業人油槽等情），核無改變原處分之本質及結果（同一性），其基礎事實並無不同，且所追補理由於裁判基準時均已存在，又該等追補理由於本件108年9月4日言詞辯論前之108年1月22日、3月21日分別向原審提出，上訴人已於108年4月3日申請閱覽本件全部卷宗，並無礙上訴人之攻擊防禦（程序保障權利）。再依納稅者權利保護法第21條第1至2項規定之立法理由意旨，立法者於新法有關法院審判範圍業改採「總額主義」之精神，對於未經復查決定之其他課稅處分違法事由，仍得於訴願審議委員會決議前或行政訴訟事實審言詞辯論終結前，追加或變更主張之，且要求儘量查明應納稅款數額，與以往司法實務所採「爭點主義」已有不同。對於改採「總額主義」在舉重以明輕下，被上訴人僅就查明之課稅原因事實適用正確法條，應為公平課稅原則所許，因此被上訴人所為追補理由部分，依法核無不合，上訴人此項主張亦有誤解。

(2)103年3月進口魚油金額5,770,161元部分：

01 依上述蔡淑卿、葉明謀及郭陳潘筆錄陳述可知，均係上訴人
02 以自己營利為目的，於103年3月間自越南進口魚油交給晉鴻
03 商行等3家營業人販賣，嗣因魚油價格下跌，晉鴻商行等3家
04 營業人未能完成代銷，上訴人於103年10月4日銷售予該商
05 行，並依該商行指示將發票開給福瀧公司，銷售額4,267,75
06 0元（營業稅額213,388元），總計4,481,138元。而此103年
07 3月進口魚油金額5,770,161元部分，被上訴人依營業稅法第
08 3條第3項第4款規定，認係屬營業人委託他人代銷貨物之視
09 為銷售貨物。上訴人103年3月進口系爭魚油直接交付放至受
10 委人晉鴻商行等3家營業人之油槽委託代銷，此發交貨物之
11 時點即應開立發票，上訴人卻未依規定期限於103年3-4月該
12 期開立銷項憑證。又依營業稅法施行細則第19條第1項第2
13 款、第2項規定，因上訴人迄未提出訂有約定代銷價格之書
14 面契約供被上訴人查核，被上訴人依上訴人進口報關實際價
15 格（即成本價格）計算核定漏報銷售額，即為最有利上訴人
16 之「約定代銷價格」（成本價格為無毛利之最低銷售價
17 格），核認其漏報銷售額5,770,161元亦無違誤。故上訴人
18 主張：此部分是其銷售貨物給晉鴻商行等3家營業人，應適
19 用營業稅法第3條第1項規定之銷售貨物；且其於103年10月4
20 日出售系爭貨物，並開立統一發票在案，即無所謂漏報銷售
21 額之情形云云，亦有誤解，不可採取。

- 22 3. 上訴人於銷售後未依規定開立銷項發票及報繳營業稅，被上
23 訴人依財政部102年3月19日台財稅字第10200517820號函釋
24 意旨，以查得進口金額同額計算漏報銷售額48,021,517元，
25 營業稅額2,401,065元（逐筆進口計算稅額合計數，總額計
26 算 $48,021,517\text{元} \times 5\% = 2,401,076\text{元}$ ）。原處分合併上述資
27 金漏報銷售額139,029,950元，核定系爭期間漏報銷售額共
28 計187,051,467元（139,029,950元+48,021,517元），應納
29 營業稅額9,352,561元（6,951,496元+2,401,065元），扣
30 除上述已補報補繳營業稅額213,388元，應補徵營業稅額9,1
31 39,173元。

- 01 4. 上訴人主張：本項漏報銷售額48,021,517元，訴願決定並未
02 說明係按蔡淑卿、葉明謀、郭定及郭陳潘何次檢察官偵訊筆
03 錄而為認定，有違明確性原則云云。然訴願決定已敘明本項
04 事實業經被上訴人調查蔡淑卿、葉明謀、郭定及郭陳潘之檢
05 察官偵訊筆錄及信用狀申請資料、進口報單細項資料清單等
06 證據後而加以認定；而前揭筆錄係指蔡淑卿、葉明謀103年1
07 0月9日及21日臺中地檢署筆錄、郭定及郭陳潘103年10月21
08 日臺中地檢署筆錄與103年10月31日雲林地檢署筆錄；再
09 者，被上訴人第2次重審復查決定中就此部分業敘明原處分
10 與該次重審復查決定所認定之事實及理由，復於原審審理中
11 被上訴人主動提出上開更為詳細之追補理由，並無上訴人主
12 張違反明確性原則之情事，是其為此主張即有誤解，不可採
13 取。另上訴人主張：被上訴人草率依上述地檢署訊問筆錄，
14 未細究其內容，逕為推計上訴人漏報同額計算之銷售額48,0
15 21,517元據以補徵營業稅，有違推計課稅之前提要件云云。
16 惟按納稅者權利保護法第14條規定，上訴人就此漏報銷售額
17 部分並未盡其協力義務，被上訴人經調查後因無直接證據而
18 不能確定其金額，乃依間接證據（即上訴人以自己名義代晉
19 鴻等3家營業人進口上述魚油48,021,517元並交付與該委託
20 人），同額計算其漏報銷售額48,021,517元，核與經驗法則
21 及論理法則無違，且因此銷售額之計算業已排除其利潤，僅
22 以成本計算之，其方法不但合理適切，而且最能切近實額，
23 對上訴人而言亦屬最為有利，是被上訴人就此所為漏報銷售
24 額48,021,517元之推計核無違誤，上訴人主張其有違推計課
25 稅之前提要件云云，顯有誤解，不可採取。
- 26 5. 第2次重審復查決定減除重複核計之16,504,590元、非屬銷
27 售額509,714元；上訴人銷售生鮮豬油肉（油丁、油角）24,
28 243,470元，依營業稅法第8條第1項第19款規定，雖免徵營
29 業稅，惟於上述免稅貨物仍應開立統一發票按期申報免稅銷
30 售額，並應依兼營營業人營業稅額計算辦法（下稱兼營計算
31 辦法）規定，按不得扣抵比例計算調整稅額，原查核認此部

01 分屬應稅貨物，營業稅額為1,154,451元（24,243,470元÷1.
02 05×5%），但此既為免稅貨物，則1,154,451元應屬為銷售
03 額部分，是應調增銷售額1,154,451元。第2次重審復查決定
04 核認短漏報銷售額171,191,614元（187,051,467元－16,50
05 4,590元－509,714元＋1,154,451元），追減銷售額15,859,
06 853元（187,051,467元－171,191,614元），本次核認短漏
07 報銷售額其中24,243,470元為免稅、另146,948,144元為應
08 稅。上訴人為兼營應稅及免稅之營業人，核計漏報應稅銷售
09 額之營業稅額為7,347,407元（146,948,144元×5%），免稅
10 銷售額24,243,470元應依兼營應稅及免稅計算辦法，分別歸
11 屬至系爭期間之各年度，按各年度免稅銷售淨額占各年度全
12 部銷售淨額之比例，計算得上訴人97年度至102年度及103年
13 度1月至8月各年度期間，進項稅額不得扣抵銷項稅額之比例
14 分別為2%、1%、1%、0%、15%、17%、13%，彙總核算
15 系爭期間不得扣抵之進項稅額合計為249,497元，此部分產
16 生之營業稅應予加回，重新核算應納營業稅為7,596,904元
17 （7,347,407元＋249,497元），原核定補徵營業稅額9,139,
18 173元，扣除已補報補繳營業稅213,388元，補徵營業稅7,38
19 3,516元（9,139,173元－1,755,657元），核無違誤。

20 (三)、罰鍰部分：

- 21 1. 未依規定開立銷項發票漏報銷售額部分：原核定按上訴人所
22 漏稅額9,352,573元處以1.5倍之罰鍰14,028,859元，經第2
23 次重審復查決定變更核認上訴人97年1月至103年8月間漏報
24 銷售額應為171,191,614元（應稅銷售額146,948,144元＋免
25 稅銷售額24,243,470元），上訴人未依規定開立統一發票，
26 且於申報當期銷售額時未列入申報，致逃漏營業稅額7,596,
27 904元，其於系爭期間長時間連續為上述違章行為係屬明知
28 並有意使其發生之故意，上訴人同時觸犯營業稅法第51條第
29 1項第3款及稅捐稽徵法第44條規定，依行政罰法第24條第1
30 項及財政部97年6月30日台財稅字第09704530660號令解意
31 旨，擇一從重以營業稅法第51條第1項第3款規定為裁處罰鍰

01 之法據，並審酌上訴人係屬故意之違章行為，及未於裁罰處
02 分核定前補繳稅款等，依稅務違章案件裁罰金額或倍數參考
03 表（下稱倍數參考表），重行按所漏營業稅額為7,596,904
04 元，處以1.5倍之罰鍰11,395,356元，追減罰鍰2,633,503
05 元。

- 06 2. 進貨未依規定取得進項憑證部分：上訴人於101年1月至103
07 年8月間給付晉鴻商行等3家營業人貨款金額50,441,153元，
08 扣除上訴人與東原行於系爭期間取得晉鴻商行等3家營業人
09 開立之統一發票金額計24,385,717元（含稅）外，其餘未依
10 規定取得晉鴻商行等3家營業人進貨憑證金額計24,814,701
11 元【（50,441,153元－24,385,717元）÷1.05】，原核認其
12 未依規定取得晉鴻商行等3家營業人進貨憑證金額計19,653,
13 499元，應變更核定為24,814,701元。又上訴人於系爭期間
14 向何存豐及李春來購買豬油合計支付2,597,000元，未依規
15 定取得進銷項憑證金額2,473,333元（2,597,000元÷1.0
16 5）；另向榮添公司購買豬肉支付2,326,441元（免營業
17 稅），未依規定取得進銷項憑證金額2,326,441元。其因應
18 注意、能注意而不注意之過失未依規定取得進銷項憑證金額
19 合計29,614,475元（24,814,701元＋2,473,333元＋2,326,4
20 41元），依稅捐稽徵法第44條規定，裁處5%罰鍰上限1,00
21 0,000元。故兩者罰鍰合計12,395,356元（11,395,356元＋
22 1,000,000元，原處罰鍰15,028,859元，應予追減2,633,503
23 元），亦屬有據。

24 (四)、除上訴人上述主張不足採之外，其另主張下列情詞以資爭
25 議，然查：

- 26 1. 被上訴人第2次重審復查決定認定上訴人於101年1月至103年
27 8月間給付晉鴻商行等3家營業人貨款金額50,441,153元，縱
28 其支付貨款金額與原處分所認定者有所不同，但該次重審復
29 查結果認上訴人因過失未依規定取得進銷項憑證金額合計2
30 9,614,475元，按稅捐稽徵法第44條規定，裁處5%罰鍰上限
31 1,000,000元，核與原處分就此違章行為所裁處罰鍰1,000,0

00元並無不同，自無違反不利益變更禁止原則，訴願決定予以維持亦無不合，上訴人此項主張顯有誤解，不能採取。

2. 依晉鴻商行等3家營業人之實際負責人郭定103年11月13日於雲林地檢署訊問筆錄、葉明謀103年12月2日、4日於臺中地檢署訊問筆錄可見，郭定及葉明謀均承認渠等營利事業間確有買賣交易豬油、鵝油等動物性油脂之事實，是上訴人主張與晉鴻商行等3家營業人無交易云云核與事實不符，不足採取。至於上訴人所引蔡淑卿及葉明謀於103年10月9日臺中地檢署訊問筆錄之供述，分別係針對晉鴻商行等3家營業人向上訴人借用信用狀由越南進口魚油，及上訴人為了抵銷項金額向該3家營業人購入發票等所為之陳述，核與上訴人向該3家營業人購買豬油及鵝油之交易無關。

3. 上訴人有無未依規定取得進項憑證之違章行為：

(1) 上訴人101年1月至103年8月間自行申報應稅銷售額58,538,421元，嗣經查獲漏報應稅銷售額58,890,167元、漏報免稅銷售額21,259,090元，其101年1月至103年8月間合計銷售額138,687,678元（即上述金額之加總：58,538,421元+58,890,167元+21,259,090元）。惟依上訴人101年至103年間營業稅申報進項來源明細及申報營業成本明細表查得，上訴人除取得晉鴻商行等3家營業人開立之統一發票23,224,490元外，僅取得和榮意公司、北海油脂股份有限公司等營業人開立之統一發票銷售額30,651,941元，上訴人取具豬油之進貨金額僅53,876,431元，與系爭期間全部銷售額138,687,678元相較，進貨金額與銷售金額比例懸殊，不合常情，明顯不足供應其炸製豬油及銷售生鮮肥豬油肉等貨物，再參酌前揭證據及說明可見，上訴人101年1月至103年8月間確有未依規定取得進項憑證之違章情事。

(2) 上訴人雖主張其於101年1月至103年8月間給付晉鴻商行等3家營業人貨款金額53,911,409元分析，若以郭定出售豬油價格每公斤23元計算，數量高達2,343.974公噸，大於其銷售與強冠公司之豬油數量1,224公噸將近2倍；若以生鮮肥豬肉

榨油率0.89計算，其產出之豬油達2086.1396公噸，亦大於其101年至103年銷售與強冠公司之豬油數量1,224公噸將近1.7倍；況上訴人只有小型油槽，實際上最多儲油量僅有53.6公噸，可見上訴人並未向晉鴻商行等3家營業人買受如此多之生鮮肥豬肉。惟強冠公司僅係上訴人銷售對象中之一家營業人，除強冠公司外，上訴人尚有其他銷售對象（前揭11個銀行帳戶銷貨收入之存入款金額合計643,815,108元，其主要資金來源為上訴人及東原行之銷貨對象為強冠公司、頂新公司、三嘉馨企業有限公司及正義股份有限公司之匯入款）；且上訴人101年1月至103年8月銷售與強冠公司之豬油數量合計2,756公噸（101年度1,224公噸、102年度978公噸、103年度為554公噸），而上訴人僅以101年度銷售與強冠公司之豬油數量1,224公噸分析，自非準確，顯不足採。

(3)另葉明謀及蔡淑卿等2人因違反食品衛生管理等案件，經臺中地院系爭刑事判決以公訴人所提出之證據尚不足以證明葉明謀等2人確有公訴意旨所指的販賣給強冠公司的豬油內確有攙入其他種類的動物油脂或劣質豬油，亦無證據證明葉明謀等2人有違反商業會計法第71條第4款之罪嫌，經臺中地院及臺灣高等法院臺中分院（下稱臺中高分院）本於「罪證有疑、利於被告」之原則，乃為有利葉明謀等2人之認定，判決葉明謀等2人無罪。而本件上訴人101年1月至103年8月間進貨未依規定取得晉鴻商行等3家營業人及何存豐等其他營業人之進項憑證，違反稅捐稽徵法第44條規定，與上開因詐欺等案件之刑事判決，核屬不同事實行為且其構成要件亦有不同，本應依各自認定事實適用法律，是上訴人所訴不足採。原處分及第2次重審復查決定對上訴人不利之部分，即補徵營業稅7,383,516元、罰鍰12,395,356元，依法均無不合；訴願決定予以維持，亦無違誤，上訴人訴請撤銷為無理由等詞，茲為其論據。

五、上訴理由略謂：

01 (一)、訴願決定及第2次重審復查決定，就有關自越南進口魚油未
02 依規定開立統一發票之銷項憑證部分，所持之事實與理由係
03 以：「上訴人於97年1月至103年8月間以自己名義申請開立
04 信用狀，自越南進口魚油合計2,183.38公噸，金額48,021,5
05 17元，營業稅額2,401,065元，已向主管稅捐稽徵機關申報
06 扣抵當期銷項稅額，魚油進口後全部存放於晉鴻商行等3家
07 營業人油槽內，由晉鴻商行等3家營業人與渠等原槽內油脂
08 混合銷售」等情，原主張營業稅法第3條第3項第4款所定
09 「營業人委託他人代銷貨物」，視為銷售貨物；然其所主張
10 之事實係「魚油進口後全部存放於晉鴻商行等3家營業人之
11 油槽內混合銷售」，即認定上訴人與晉鴻商行等3家營業人
12 有共同銷售行為，此與原判決所引用之郭陳潘103年10月21
13 日臺中地檢署筆錄所述：「東原行及東原製油在100年間有
14 開立國外信用狀，當時我缺資金，請他們幫我開國外信用狀
15 購油。我是用東原的名義進口油品，但貨是我在賣」等語不
16 符。嗣被上訴人改以營業稅法第3條第3款所定「營業人以自
17 己名義代為購買貨物交付與委託人」，仍視為銷售貨物；原
18 判決認此行政處分事實與理由之追補符合行政程序法第114
19 條第2項之規定，且引用納稅者權利保護法第21條第1項及第
20 2項規定作為行政處分事實與理由得為追加之依據，有判決
21 適用法規不當之違法。

22 (二)、原判決認定上訴人自97年1月至103年8月間以自己名義申請
23 開立信用狀，自越南進口魚油金額48,021,517元，營業稅額
24 2,401,065元，係屬營業稅法第3條第3項第3款規定，視為銷
25 售貨物行為，故依商業習慣觀之，晉鴻商行等3家營業人理
26 應支付取得代價至少48,021,517元予上訴人始屬合理，而原
27 判決認定上訴人於101年1月至103年8月間應給付晉鴻商行等
28 3家營業人貨款金額50,441,153元，亦即在同一期間，上訴
29 人應給付晉鴻商行等3家營業人50,441,153元，但同時晉鴻
30 商行等3家營業人亦應給付上訴人48,021,517元，則依一般
31 商業習慣，難道雙方不會就此主張互抵？因此上訴人自始主

01 張上訴人匯款予晉鴻商行等3家營業人之行為並無實際交
02 易，縱不予採認，則一進一出加減之結果，應僅有2,419,63
03 6元（50,441,153－48,021,517＝2,419,636）係所謂上訴人
04 應支付晉鴻商行等3家營業人購買肥豬肉及鵝肥肉之金額。
05 原判決逕認上訴人於101年1月至103年8月間給付晉鴻商行等
06 3家營業人貨款金額50,441,153元與事實不符，其採證實不
07 無前後矛盾而有理由不備之違法。

08 (三)、原判決以「郭定及葉明謀均承認渠等營利事業間確有買賣交
09 易豬油、鵝油等動物性油脂之事實」即認上訴人有向晉鴻商
10 行等3家營業人購買高達50,441,153元之豬油、鵝油之事
11 實，然原判決僅引用郭定103年11月13日於雲林地檢署之訊
12 問筆錄部分內容及葉明謀103年12月2日、4日於臺中地檢署
13 之訊問筆錄部分內容作為認定依據；倘依完整筆錄內容，郭
14 定、郭陳潘所稱匯款4,000餘萬元（原處分核定只有45,987,
15 825元，後來增加至53,911,409元，減除同期間晉鴻商行等3
16 家營業人匯付上訴人3,470,256元，變為50,441,153元）包
17 括假交易部分並非全部都是買賣生鮮肥豬肉，且僅有少數是
18 郭定介紹或轉賣予葉明謀之生鮮肥豬肉，此部分究竟有多少
19 金額是假交易、有多少金額是郭定介紹或轉賣予葉明謀之生
20 鮮肥豬肉，被上訴人自應負舉證責任。又有關葉明謀103年1
21 2月2日、4日之偵訊筆錄與郭定所述者相同，因此依葉明謀
22 與郭定偵訊筆錄，可證所謂上訴人匯款給晉鴻商行等3家營
23 業人4,000多萬元部分應係假交易，另郭定雖有介紹或轉賣
24 生鮮肥豬肉或少部分鵝肥膘，有時每個月還不到一次，數量
25 極少，其餘全部都是假交易部分，原判決實無從上開筆錄內
26 容證明有關生鮮肥豬肉或鵝肥膘有高達4,000或5,000多萬元
27 之事實存在；況該筆錄記載明明是指肥豬肉及少數鵝肥膘之
28 買賣，但原判決卻逕認係屬豬油與鵝油之買賣，顯與卷證不
29 符。若以原判決所認交易金額53,911,409元作為基準，並以
30 郭定、郭陳潘103年11月13日在雲林地檢署訊問筆錄所載交
31 易金額為每公斤23元來計算，則交易數量將達2,343,974公

斤（即2,343.974公噸）之多之豬油及鵝油，如此多的豬油要放到哪裡存放又要如何運送？參照原判決所認定上訴人並無大型油槽，只有小型油槽，最多只能儲存67噸油品，則原判決認上訴人向晉鴻商行等3家營業人購買高達53,911,409元之豬油、鵝油云云，根本與事實不符；鵝油每公升零售價格介於515元至652元之間，則上訴人會以515元至652元之價格購入再以30元至34元之價格出售？因此原判決所引用之葉明謀103年12月、4日於臺中地檢署訊問筆錄部分內容實為無稽之談，因葉明謀當初是因想獲得交保才作這樣的陳述。又臺中地院104年度訴字第19號刑事判決已明白肯認並無所謂摻用鵝油之情，原判決斷章取義，僅擷取郭定及葉明謀上述訊問筆錄部分內容作為認定係屬豬油與鵝油買賣之依據，其採證實與卷證不符，而有理由不備之違法。

六、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴，結論尚無不合，茲就上訴理由再予論述如下：

（一）、行為時營業稅法第1條規定：「在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均應依本法規定課徵加值型或非加值型之營業稅。」第2條第1款規定：「營業稅之納稅義務人如下：一、銷售貨物或勞務之營業人。」第3條第1項及第3項第3款、第4款規定：「（第1項）將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售貨物。……（第3項）有左列情形之一者，視為銷售貨物：……三、營業人以自己名義代為購買貨物交付與委託人者。四、營業人委託他人代銷貨物者。」第32條第1項規定：「營業人銷售貨物或勞務，應依本法營業人開立銷售憑證時限表規定之時限，開立統一發票交付買受人。……」第35條第1項規定：「營業人除本法另有規定外，不論有無銷售額，應以每2月為一期，於次期開始15日內，填具規定格式之申報書，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。其有應納營業稅額者，應先向公庫繳納後，檢同繳納收據一併申報。」第43條第1項第4款及第5款規定：「營業人有左列

情形之一者，主管稽徵機關得依照查得之資料，核定其銷售額及應納稅額並補徵之：……四、短報、漏報銷售額者。五、漏開統一發票或於統一發票上短開銷售額者。」第51條第1項第3款規定：「納稅義務人，有下列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處5倍以下罰鍰，並得停止其營業：……三、短報或漏報銷售額者。」同法施行細則第19條第1項第2款、第2項規定：「（第1項）本法第3條第3項規定視為銷售貨物之銷售額，其認定標準如左：……二、第3款至第5款，受託代購者，以代購貨物之實際價格為準；委託及受託代銷者，以約定代銷之價格為準。（第2項）前項第2款營業人委託或受託代購、代銷貨物，雙方應訂立書面契約，以供查核。」又稅捐稽徵法第44條規定：「（第1項）營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與，應自他人取得憑證而未取得，或應保存憑證而未保存者，應就其未給與憑證、未取得憑證或未保存憑證，經查明認定之總額，處百分之5罰鍰。……（第2項）前項處罰金額最高不得超過新臺幣1百萬元。」

(二)、按證據之取捨及其證明力之判斷與事實之認定，俱屬事實審法院自由判斷裁量之職權，此項自由判斷職權之行使，倘不違背客觀存在之經驗法則及論理法則，即難任憑己意，指摘為違法，而據為第三審上訴之適法理由。且法院憑以認定違章行為之證據，並不悉以直接證據為限，即綜合各種直接、間接證據，本於推理作用，為其認定違章事實之基礎，並非法所不許。而證人之陳述，雖前後稍有差異或彼此矛盾，事實審法院亦非不得本於經驗及論理法則，斟酌其他情形，作合理之比較，定其取捨，非謂其中一有不符，即應全部不予採信。另租稅稽徵程序，稅捐稽徵機關雖依職權調查原則而進行，惟有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課納稅義務人申報協力義務；若其不盡此等協力義務，稅捐稽徵機關證明前開待證事實為真正之證明強度，即

01 得以降低。查上訴人於105年9月1日委任葉明謀至被上訴人
02 處陳稱：「……（問：貴公司97年至103年8月間自越南、馬
03 紹爾群島共和國等進口魚油計2,183,380公斤，進口後由誰
04 至船公司提貨？魚油進口後存放地點？）進口後由晉鴻至船
05 公司提貨，存放於晉鴻油槽內，因為魚油所有權是晉鴻的，
06 他們向我（應指上訴人）借信用狀。最後2筆約200噸，係本
07 公司自行進口供出售用途，本公司無儲存油槽，所以也是存
08 放在晉鴻油槽內，最後亦販售給他們……」（見原處分卷二
09 第329頁談話紀錄影本、第327頁委託書）等情在卷，已說
10 明上訴人自越南進口魚油，除103年係為供自己銷售外，餘
11 均係受託而為；葉明謀且於刑事偵查時另稱：「（問：你透
12 過郭定……購買生油……？）買生油有……鵝油是生的，那
13 個不多。郭定的中盤載運過來大部分是豬油……（問：你向
14 郭定購買豬油、鵝油……？）我會分開榨製……」（見原
15 處分卷三第236-238頁訊問筆錄影本）等語，核與郭定（即
16 晉鴻商行等3家營業人之實際負責人）、郭陳潘（即郭定配
17 偶）於偵查時分別所述：「（問：錢的部分，上次問過你有
18 4千多萬，裡面是否包含買油的錢？）是……我買的是15至2
19 5元，我賣給葉明謀都是20至23元，我賺5至8角而已，賣的
20 次數很頻繁，每次都是兩三噸的車，有時候是每天來載，有
21 時候是幾天載一次，累計起來去計算……」、「郭定有買油
22 賣給葉明謀……」（見原處分卷三第242-243頁訊問筆錄影
23 本）等情相符。再臺中高分院108年度上訴字第626號刑事判
24 決，係以檢察官不能證明上訴人代表人蔡淑卿及其配偶葉明
25 謀有向郭定、郭陳潘購買飼料魚油或鵝油等豬油以外之動物
26 油脂後，將之攪入豬油（原料油），再販賣給強冠公司之攪
27 偽或假冒之行為（見原審卷二第196-216頁）；主要在查明
28 上訴人有無將飼料魚油或鵝油攪入豬油後，販賣予強冠公司
29 之情形，並未認定上訴人無向郭定、郭陳潘購買鵝油等之事
30 實，此觀該判決記載葉明謀於該刑事案件原審及該院辯稱：
31 因為打算開發鵝油酥作為新產品，所以才會購入鵝油等語，

01 及該刑事案件扣有鵝油（見原審卷二第210頁）甚明。是原
02 審依調查葉明謀、蔡淑卿、郭定、郭陳潘等人於刑案偵查時
03 所為之陳述，及上開第一銀行太平分行函、銀行帳戶資料、
04 進口報單相關資料等證據之辯論結果，認定上訴人97年至10
05 1年是出借名義供晉鴻商行等3家營業人開立信用狀，自越南
06 進口魚油，103年則係上訴人為供自己銷售而自越南進口魚
07 油，均存放於晉鴻商行等3家營業人油槽；上訴人於101年1
08 月至103年8月間給付晉鴻商行等3家營業人貨款金額50,441,
09 153元，扣除上訴人與東原行於系爭期間取得晉鴻商行等3家
10 營業人開立之統一發票金額計24,385,717元（含稅）外，其
11 餘未依規定取得晉鴻商行等3家營業人進項憑證金額計24,81
12 4,701元【（50,441,153元－24,385,717元）/1.05】等事
13 實，審酌上訴人於原審始終未提出其於上開期間給付晉鴻商
14 行等3家營業人之金錢，非屬貨款之證據之情形下，尚難謂
15 原審之採證有何上訴意旨所指摘之前後矛盾或與卷證不符情
16 事，亦無違經驗及論理法則。且原審就上訴人主張無向晉鴻
17 商行等3家營業人購買高達50,441,153元之豬油、鵝油乙
18 節，除援引上開證據外，並以：依上訴人101年至103年間營
19 業稅申報進項來源明細及申報營業成本明細表查得，上訴人
20 除取得晉鴻商行等3家營業人開立之統一發票23,224,490元
21 （按不含稅）外，僅取得和榮意公司、北海油脂股份有限公
22 司等營業人開立之統一發票銷售額30,651,941元，上訴人取
23 具豬油之進貨金額僅53,876,431元，與系爭期間全部銷售額
24 138,687,678元相較，進貨金額與銷售金額比例懸殊，不合
25 常情，明顯不足供應其炸製豬油及銷售生鮮肥豬油肉等貨
26 物；強冠公司僅係上訴人銷售對象中之一家營業人，除強冠
27 公司外，上訴人尚有其他銷售對象（前揭11個銀行帳戶銷貨
28 收入之存入款金額合計643,815,108元，其主要資金來源為
29 上訴人及東原行之銷貨對象為強冠公司、頂新公司、三嘉馨
30 企業有限公司及正義股份有限公司之匯入款），且上訴人10
31 1年1月至103年8月銷售與強冠公司之豬油數量合計2,756公

噸（101年度1,224公噸、102年度978公噸、103年度為554公噸），上訴人僅以101年度銷售與強冠公司之豬油數量1,224公噸分析，自非準確；上訴人101年1月至103年8月間進貨未依規定取得晉鴻商行等3家營業人及何存豐等其他營業人之進項憑證，違反稅捐稽徵法第44條規定，與上開因詐欺等案件之刑事判決，核屬不同事實行為且其構成要件亦有不同，本應依各自認定事實適用法律等語，敘明如何不可採之理由，核亦無上訴意旨指摘之不備理由情事。

(三)、另行政處分之「補記理由」與「追補理由」不同，前者係指行政處分原未記明理由或理由不完全，事後記明，使原欠缺理由之瑕疵消失，依行政程序法第114條第2項規定，應於案件進入行政訴訟程序前為之；後者是指行政處分形式上已記明理由，事後就法律或事實之觀點予以補充或變更，以該追加之理由，在內容上支持行政處分之合法性，原則上並非不得於行政訴訟程序中為之，惟必須在作成行政處分時即已存在，不改變行政處分之性質，不妨害當事人之防禦者，始得為之。又行政程序法第96條第1項第2款規定，書面行政處分應記載主旨、事實、理由及法令依據，旨在使處分相對人知悉行政處分之內容，以資判斷行政處分是否合法妥當，及其提起行政爭訟可獲得救濟之機會。故書面行政處分之記載是否合法，即應自其記載是否已足使人民瞭解其受處分之原因事實及其依據之法令判定之，而非須將相關之法令及事實全部加以記載，始屬適法；再者，行政法院應依職權調查事實關係，行政機關之追補理由既有助於法院客觀事實與法律之發現，則行政機關所追補之理由，倘未改變行政處分之同一性，基於訴訟經濟之觀點，自得准許之。查被上訴人於第2次重審復查決定書即載明：「查申請人（即上訴人）97年1至103年8月間以自己名義開立信用狀，自越南進口魚油……金額合計48,021,517元，營業稅額2,401,065元……魚油進口後全部存放於晉鴻商行等3家營業人油槽內，由晉鴻商行等3家營業人與渠等原槽內油脂混合銷售……依首揭營業人

01 開立銷售憑證時限表規定，申請人應於將進口魚油發貨與晉
02 鴻商行等3家營業人時開立統一發票……」（見該決定書第1
03 5-16頁）等處分事實及理由，是原判決論明：原審審理中被
04 上訴人主動提出上開更為詳細之追補理由（即上訴人既主張
05 自97年至101年間出借公司名義供晉鴻等3家營業人開立信用
06 狀，自越南進口魚油存放於該3家營業人油槽等情），核無
07 改變原處分之本質及結果（同一性），其基礎事實並無不
08 同，且所追補理由於裁判基準時均已存在，上訴人已於108
09 年4月3日申請閱覽本件全部卷宗，並無礙上訴人之攻擊防禦
10 （程序保障權利），上訴人自97年至101年出借名義供晉鴻
11 商行等3家營業人自越南進口魚油部分，依營業稅法第3條第
12 3項第3款及同法施行細則第19條第1項第2款前段規定，係屬
13 營業人以自己名義代為購買貨物交付與委託人，視為銷售貨
14 物，此受託代購視為銷售貨物之銷售額，其認定標準以代購
15 貨物之實際價格為準。依營業人開立銷售憑證時限表，銷售
16 貨物為營業之買賣業，以發貨時為限開立銷售統一發票；上
17 訴人自97年至101年受託代購自越南進口魚油視為銷售貨物
18 部分，存放至委託人晉鴻商行等3家營業人之油槽，此即為
19 發交貨物之時點應開立發票，上訴人卻未依規定期限開立銷
20 項憑證等由，揆之上開說明，於法並無不合。上訴意旨援引
21 行政程序法第114條第2項補記理由之規定，主張原判決有適
22 用法規不當之違法云云，仍屬其主觀見解，要無足取。

23 (四)、綜上所述，上訴人之主張經審查無可採。原判決將訴願決定
24 及第2次重審復查決定、原處分關於不利上訴人部分均予維
25 持，而駁回上訴人在原審之訴，並無違誤。上訴論旨，仍執
26 前詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁
27 回。

28 七、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1
29 項、第98條第1項前段，判決如主文。

30 中 華 民 國 110 年 1 月 28 日
31 最高行政法院第三庭

01 審判長法官 鄭 小 康
02 法官 劉 介 中
03 法官 帥 嘉 寶
04 法官 李 玉 卿
05 法官 林 玫 君

06 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異
07 中 華 民 國 110 年 1 月 28 日
08 書記官 陳 品 潔