

臺北高等行政法院判決

109年度訴更二字第82號

112年4月6日辯論終結

原告 新中央化學工業股份有限公司

代表人 陳永富（清算人）

訴訟代理人 伍尚文 會計師

被告 財政部北區國稅局

代表人 蔡碧珍（局長）

訴訟代理人 江長賢

陳惠君

上列當事人間營業稅事件，原告不服財政部中華民國103年9月2日台財訴字第10313939000號（案號：第10300671號）訴願決定，提起行政訴訟，經最高行政法院發回更審，本院判決如下：

主 文

訴願決定及原處分（即復查決定）關於核定應補徵稅額逾伍拾貳萬貳仟伍佰肆拾壹元部分，及罰鍰部分，均撤銷。

原告其餘之訴駁回。

第一審及發回前上訴審訴訟費用，由被告負擔二分之一，餘由原告負擔。

事實及理由

壹、事實概要：

原告（經濟部民國99年6月1日經授中字第0993211705號函准解散登記）於94年1月至95年12月間無進銷貨事實，開立統一發票（下稱發票）予中央塗料工業股份有限公司（下稱「中央塗料公司」）、矽榮股份有限公司（下稱矽榮公司）、佳詠科技有限公司（下稱佳詠公司）、盈貿科技股份有限公司（下稱盈貿公司）及弘岐科技股份有限公司（下稱弘岐公司），銷售額合計新臺幣（下同）236,897,968元（中央塗料公司45,737,609元＋矽榮公司6,882,367元＋佳詠公司66,443,015元＋盈貿公司98,768,777元＋弘岐公司19,066,200元），同時取得中央塗料公司、矽榮公司、佳詠

01 公司、華科聯合科技股份有限公司（下稱華科公司）及全仲
02 國際貿易有限公司（下稱全仲公司）開立之不實統一發票，
03 銷售額合計256,059,681元〔中央塗料公司55,959,773元＋
04 矽榮公司176,275元＋佳詠公司1,600,000元＋華科公司192,
05 541,654元（進貨金額193,080,892元－進貨折讓539,238
06 元）＋全仲公司5,781,979元〕，作為進項憑證，申報扣抵
07 銷項稅額，經被告逐期核算短漏營業稅額972,541元，審理
08 違章成立，除核定補徵營業稅額972,541元外，並按所漏稅
09 額972,541元處以2.5倍之罰鍰計2,431,353元。原告循序提
10 起行政訴訟，聲明請求撤銷訴願決定及原處分（即復查決
11 定），經本院以103年度訴字第1551號判決（下稱原審判
12 決）駁回，原告提起上訴，經最高行政法院以106年度判字
13 第455號判決將原審判決廢棄，發回本院更為審理。案經本
14 院以106年度訴更一字第66號判決（下稱更一審判決）訴願
15 決定及原處分（即復查決定）均撤銷，被告提起上訴，經最
16 高行政法院以109年度判字第525號判決（下稱發回判決）將
17 更一審判決廢棄，發回本院更為審理。

18 貳、本件原告主張：

19 一、中央塗料公司於93年開始財務惡化，其債權人開始向法院申
20 請強制執行，扣押公司貨款，以致供料廠商擔心出貨給中央
21 塗料公司會收不到貨款而不再供料給中央塗料公司，而中央
22 塗料公司手上尚有未結訂單，因此由原告向原料商進貨，再
23 外加2%管理利潤銷售予中央塗料公司，中央塗料公司生產後
24 再交貨予客戶。中央塗料公司完成與客戶間的未結訂單後，
25 本類型交易即告結束，94年的新訂單依合作備忘錄陸續移轉
26 予原告接單生產，因此原告銷貨予中央塗料公司的交易只發
27 生在94年上半年度（主要在前4個月），在原告依合作備忘
28 錄承接中央塗料公司業務後即不需購料售予該公司。中央塗
29 料公司係經營近40年的老公司，即使因為財務困難無法進
30 料，但公司廠房內仍留有相當數量的製成品及存料，原屬中
31 央塗料公司的客戶依合作備忘錄漸漸移轉由原告接手新訂

單，而中央塗料公司因原告代購料及墊付款項而欠原告帳款，若原告生產時有需要的原料或製成品係中央塗料公司有庫存或由原告提供資金而有能力生產時，原告自優先向中央塗料公司進貨，以沖抵債權，除可減少額外資金負擔外，又可就地取貨免除運輸成本，因此原告向中央塗料公司進貨並不違常理。

二、銷售原料予中央塗料公司金流證明：因中央塗料公司財務困難，無法正常對原告付款，故帳款之收取是直接向中央塗料公司客戶收取款項或以後續向中央塗料公司購買原物料及製成品的應付帳款沖抵，此有原告94年12月24日寄予中央塗料公司存證信函之附表中列示應收中央塗料公司帳款48,024,490元，即94年1至6月銷售予中央塗料公司的銷售額45,737,609 $\times$ 1.05%=48,024,490元。原告另於94年12月29日寄發存證信函通知中央塗料公司合作關係在95年6月結束，原告斯時有應收中央塗料公司帳款48,024,490元及墊付該公司費用44,337,225元與修繕保險費4,654,486元，合計97,016,201元，而同期間因向中央塗料公司進料而欠該公司帳款有33,143,828元，已收自中央塗料公司客戶帳款42,744,045元，合計75,887,873元，截至原告寄發存證信函當時，中央塗料公司仍欠原告21,128,328元，原告於存證信函中向中央塗料公司表示將先以應付該公司的租金沖抵之。此外已收自中央塗料公司客戶帳款42,744,045元，另原告已提出逐筆收款明細及銀行存摺或對帳單影本及每一筆的收款入帳傳票，證實確有收取自中央塗料公司客戶4仟2佰餘萬元款項的事實，亦與94年1月13日之協議書約定中央塗料公司移轉其應收帳款予原告之約定相同。另外修繕及保險費4,654,486元部分，原告已於復查階段提供主要原始憑證予被告，惟被告認為所附憑證買受人均為原告，僅能證明原告支付該費用支出，至於是否屬代墊中央塗料公司之費用尚難定論，然而原告依民法第429、430條規定向中央塗料公司主張承租廠房及機械設備時發生之相關修繕保險費用應由出租人即中央塗料公司負

擔，因該公司當時無資力維修及投保，必然是由原告以自己名義請廠商維修及投保，原告向中央塗料公司主張該費用應由出租人負擔並自應付該公司款項中抵銷，於法並非無據，且該費用只在於證明與中央塗料公司的交易事實，至於該費用究是否應屬該公司負擔，並不影響原告主張以該費用墊支帳款的事實，被告以「是否屬代墊中央塗料公司之費用尚難定論」而否認原告與中央塗料公司間的交易事實，其認事用法顯有違誤。

三、向中央塗料公司進料的物流證明：原告與中央塗料公司於93年12月28日簽訂合作備忘錄後，原屬中央塗料公司的客戶，新訂單均由原告接手，由原告向該公司承租廠房及機器設備接手新訂單，中央塗料公司如前所述，因原告售料及墊付該公司款項而欠原告帳款，若原告生產時有需要的原料或製成品，若中央塗料公司有庫存時，原告自優先向其進料，以沖抵債權，如此除可減少額外資金負擔外，又可就地取貨免除運輸成本，一直到94年11月中央塗料公司因退票欠稅被財政部臺北國稅局萬華稽徵所（下稱萬華稽徵所）禁止使用統一發票而中止。94年原告向中央塗料公司進貨交易筆數共高達312筆（不含金額1萬元以下交易），倘若與中央塗料公司的進貨為虛偽交易，依一般經驗法則怎可能開立高達312筆發票，顯見原告與中央塗料公司的進貨交易確為真實。至於95年取得中央塗料公司的發票19,121,168元，則係95年3月向萬華稽徵所專案申請之發票，雖然94年11月中央塗料公司被禁購統一發票，但原告仍有向該公司進貨及承租廠房及設備的需要，因此中央塗料公司於95年3月向萬華稽徵所專案申請開立94年4月至95年9月計18期每月50萬元的租金合計900萬元，及進貨10,121,268元共計19,121,168元之發票予原告，前述補開之租金亦有公證書為憑。又中央塗料公司在97年間亦曾就原告未給付租金一事向法院主張對原告強制執行，經原告向法院提出異議，並提出與該公司間的進銷貨資料及墊支該公司款項沖抵後，反係中央塗料公司欠原告款項

01 之事實，該公司因未於10日內提出起訴證明而遭臺灣高雄地
02 方法院撤銷強制執行聲請，倘若無租金交易事實，中央塗料
03 公司怎會對原告提起強制執行？另原告94、95年會計師查核
04 簽證財務報告及96年會計師查核簽證財務報告，亦有就與中
05 央塗料公司間的交易及相關債權債務情形，於報告段出具可
06 能之損失尚無法估計的保留意見的查核報告。

07 四、又中央塗料公司因爆發財務危機後，營業額早已不若以往年
08 度高，原告94年營業收入4.35億元，扣除最高行政法院認定
09 非屬真實交易且為原告所不爭之盈貿、佳詠、弘岐等公司的
10 電子商品交易額1.94億後，全年屬塗料商品的交易金額僅有
11 2.41億元。次查，原告為因應合作備忘錄所需之營運資金，
12 已於94年間增資至2,500萬元，並向金融機構貸款862餘萬
13 元，以3,000餘萬元的營運資金，應足以因應原告94年及95
14 年間與中央塗料公司之4至5,000萬元的進銷貨交易及約2億
15 元的對外銷售額。此外，中央塗料公司與原告之間的合作經
16 營過程，於臺灣高等法院99年度上重訴字第55號刑事判決均
17 有詳述，並據以作成判決依據，足證原告與中央塗料公司間
18 確有合作經營與業務移轉之交易事實，倘若原告未承受該公
19 司所移轉的客戶資源，原告如何能於94年間即能供應塗料予
20 三陽、光陽、山葉、豐田、福特、中華、裕隆等汽機車大廠
21 及東陽汽車零件與三能塗料等大廠客戶，並有2億餘元的塗
22 料銷售額。被告未參酌原告提供之各項證據，而另行採用推
23 估臆測方式認為原告資本額僅有500萬元，是否有足夠的資
24 金承擔中央塗料公司相關業務一節，顯有認事用法之違誤。

25 五、被告稱合作備忘錄最末頁，見證人記載「補註：乙方名稱繕
26 打有誤，全部合約回收更正」等語，可見原告所提系爭合作
27 備忘錄已經被收回，卻未見更正後的合作備忘錄一事，實則
28 中央塗料公司與原告於93年12月28日簽立之合作備忘錄，本
29 將乙方名稱誤載為「新中央『科技』工業」，惟已予更改，
30 乃將「科技」更改為「化學」，亦於修改之處加蓋原告公司
31 章，故原告所提已是修正後之合作備忘錄，並非被告所稱未

見更正後的合作備忘錄。此外，見證人之補註僅表示乙方名稱繕打有誤回收更正，並未表示合約其他內容必需更正，因此被告所稱合作備忘錄最末頁繕打有誤一節，無法否定原告與中央塗料公司之間的交易事實。

六、就原告向供料廠商代購原物料再售予中央塗料公司原物料內容，及原告向中央塗料公司進貨內容，說明如下：

（一）依供料廠商發票、轉帳傳票所載，原告所代購之原物料內容分別為：第一大筆8,516,874元，係向上昌貿易有限公司購買「DINP（鄰苯二甲酸二異壬酯）」及向台詠化工有限公司購買「甲苯」、「二甲苯」、「環己酮」、「溶劑」及「丙酮」等多項化學原料。第二大筆2,226,357元，係向台灣石原產業有限公司購進「鈦白粉」、向虎欣實業購買「5G/18L角桶」、向伍桐公司股份有限公司購進「TMP三甲基丙烷」及向星潤實業有限公司、見欣實業股份有限公司、台灣默克股份有限公司、台灣拜爾股份有限公司等多家公司購買化學原料。第三大筆1,841,207元，係向台詠化工有限公司購入與第一大筆內容相同或類似的化學原料。

（二）原告向中央塗料公司進貨之內容，依94年12月24日存證信函之原告應付中央塗料公司款項33,143,828元明細表，及94年2月、3月向中央塗料公司進貨之轉帳傳票及發票所示，發票所載商品內容包括「底漆」、「香蕉水」、「噴漆」、「硬化劑」、「烤漆」、「油漆」、「面漆」及「補土」等。

（三）由上述內容可知，原告代購售予中央塗料公司的商品為原物料等化學藥劑及包裝桶，而向中央塗料公司進貨則為製成品，二者並不相同。且倘若與中央塗料公司無進貨交易事實，通常會開立內容較簡化而金額較大的發票，反觀本案，中央塗料公司以每個月開立數百張且記載詳盡商品內容、品項、數量之發票予原告，足證原告向中央塗料公司之進貨確為真實。此外，原告與中央塗料公司交易確為真

實之其他事證，如(1)臺灣士林地方檢察署偵查終結公告證實：被告稱本案係依據古乾衡、林志文及蔡興一等人的刑事案件移送書所為之處分，已因刑事案件「不起訴處分」而失所附麗。(2)原告與中央塗料公司簽訂之93年12月28日合作備忘錄94年1月13日、94年3月28日補充合作備忘錄及94年1月13日協議書。(3)原告於94年12月29日寄發存證信函予中央塗料公司表示因廠房內不斷受黑道圍廠（中央塗料公司債權人所為）茲事，造成人心惶惶，致原告無法正常經營，聲明於95年6月後不再合作，並附核對資金往來核對總表及明細表。(4)原告向財政部臺北國稅局萬華稽徵所申請開立發票申請書、及進貨明細表、核准文、繳款書、廠房及機械設備租賃合約書及95年12月29日存證信函。(5)原告代墊中央塗料公司各項費用及部分貨款匯入該公司銀行帳戶明細、轉帳傳票、支票影本、整批匯出匯款明細、存摺存款交易明細，佐證原告94年12月24日存證信函附件之明細表所示墊付中央塗料公司費用44,337,225元確為真實。(6)臺灣臺北地方法院95年度促字第17081號支付命令、支付命令確定證明書。(7)臺灣高雄地方法院97年6月9日雄院高97司執助莊字第228號執行命令、桃園地方法院97年12月12日桃院永貞97年度重訴字第59號函所整理兩造不爭執事實。(8)95年5月15日原告寄予中央塗料公司結算租金存證信函。(9)94年及95年會計師簽證查核報告書。(10)原告於102年6月28日提出的復查補充說明書及附件一前三大筆銷貨的相對進貨發票影本。(11)暫收款明細內容收款資料、帳列傳票及銀行存摺。(12)原告99年9月日談話記錄。(13)94年及95年度原物料進耗存明細表及製成品進銷存明細表。(14)臺灣高等法院99年度上重訴字第55號刑事判決書相關事實與原告所述事實理由均相吻合。(15)另在與中央塗料公司業務移轉之初，因中央塗料公司有留存已印製公司名稱的空白傳票報表紙可供利用，原告將印有中央塗料公司的傳票報表紙，經資訊

01 人員修改程式加上「=====」劃掉中央塗料公司字樣改列
02 為新中央化學，非第一審判決及被告所稱劃掉改寫，以此
03 方式摺減費用支出並無可議之處，反而更加證實原告承接
04 中央塗料公司業務的事實。

05 (四) 綜上所述，原告對中央塗料公司的交易所提供的證據除於
06 原查階段所提示數大箱94及95年度的帳冊憑證資料外，包
07 括有合作備忘錄、補充合作備忘錄、94年至95間的存證信
08 函、法院支付命令、94年及95年會計師查核報告，95年度
09 財政部臺北國稅局萬華稽徵所補開發票核准函等額外佐證
10 資料等，原告與中央塗料公司之間的交易確為真實，被告
11 認事用法顯有違誤，訴願決定並未糾正，亦有未合。

12 七、並聲明：

13 (一) 訴願決定及原處分（即復查決定）均撤銷。

14 (二) 第一審及發回前上訴審訴訟費用由被告負擔。

15 參、被告則以：

16 一、本稅部分：

17 (一) 被告於原查核時，即函請原告提示相關帳簿憑證供核；復
18 查時，被告以102年5月23日北區國稅法一字第1020009966
19 號函通知原告除申請復查所附之資料外，另提示其他足資
20 證明交易屬實之相關金流、物流等有關證明文件或其他有
21 利事證供核，惟原告僅提示與中央塗料公司之進、銷貨發
22 票及與華科公司進貨之訂貨單、出貨單及付款資料等影
23 本，迄未提示其他有利事證，致無從就其復查事項進行審
24 酌。又依原告95、96及97年會計師查核報告皆載明，原告
25 與中央塗料公司於93年簽訂技術移轉及代工合作計劃並陸
26 續代墊購料等款項，嗣因中央塗料公司發生財務困難，無
27 法清償代墊款項，已依法向法院申請債權登記……此項債
28 權仍可與租賃費用及其他費用逐年互相折抵，是其係債權
29 債務之互抵，尚無具體事證核認原告與中央塗料公司94及
30 95年度有進、銷貨交易事實。又原告與中央塗料公司93年
31 簽訂技術移轉及代工合作計畫並陸續代墊購料，核屬借款

01 予中央塗料公司墊付其進貨應支付貨款，而非向中央塗料
02 公司購料，因其相互間對開鉅額統一發票，實有違一般常
03 情，依此被告也多次函請提示其他足資證明交易屬實之相
04 關金流（如支付進貨款資料等）、物流（如訂貨單、訂購
05 合約書、送貨單）等有關證明文件或其他有利事證供核，
06 並復於103年3月21日以北區國稅法一字第1030005314號函
07 請原告提示補正相關資料，惟迄未提示相關有利事證，致
08 無從就其復查事項進行審酌，自難據以認定其與中央塗料
09 公司確有實際進銷交易事實。

10 （二）原告嗣於訴願時僅提供94至95年原物料進耗存明細表、製
11 成品進耗存明細表及其自行編製之資金往來核對總表等供
12 核，惟仍未提示原料明細帳、製成品明細帳及訂購單、對
13 方簽收之送貨單、收付款證明等原始憑證，尚難以其提示
14 不完整之表單，認定交易事實，且原告亦以其資料繁多，
15 成本資料與帳證交易事實無直接關聯，時間久遠無法求證
16 等語，迄未為提示。又原告提示其自行編製之資金往來核
17 對總表，惟迄未提示其明細帳及逐筆之原始記帳憑證，尚
18 難勾稽查核，另原告代為支付中央塗料公司員工薪資每月
19 達2百餘萬，其究係支付中央塗料公司員工何人薪資？原
20 告以其原始憑證為中央塗料公司，未為提示，亦未盡其舉
21 證責任，另非屬薪資之暫付款部分，原告僅提供部分付款
22 之資金證明，該項支付款項之性質為何？及是否為代墊中
23 央塗料公司費用？無法由原告提示之資料得知。至原告提
24 示主張為代墊中央塗料公司修繕費、保險費及設備款等預
25 計扣抵費用明細表，原告僅檢附部分交易原始憑證，且所
26 附之交易憑證之買受人均為原告，依原告提示資料僅能證
27 明原告支付該款項，其是否屬代墊中央塗料公司之費用，
28 尚難論斷。另依原告提示之銀行帳戶往來資料，查係中央
29 塗料公司匯付原告42,388,718元之內容，惟查該銀行帳戶
30 資料僅能證明中央塗料公司匯款予原告，至該匯款之性質
31 與交易明細，原告均未為說明，雖訴稱確有代中央塗料公

01 司墊付款項，卻未能提示交易事實之有利事證，以供審
02 酌，是原告雖一再陳稱與中央塗料公司等營業人間確有交
03 易之事實，惟迄未能提示完整之具體客觀之關連資料以實
04 其說。

05 (三) 依原告與中央塗料公司之合作備忘錄所載，原告負責提供
06 資金採購原物料與生產等事務，因銷售所生應收帳款皆由
07 原告收取，核與原告主張其向原料商進貨後銷售與中央塗
08 料公司，中央塗料公司製成製成品再行銷售予原告乙節不
09 符。

10 (四) 綜上，原告無進、銷貨事實，虛開統一發票與中央塗料公
11 司等5家營業人，銷售額合計236,897,968元；同期間虛報
12 進貨金額合計256,059,681元，作為進項憑證申報扣抵銷
13 項稅額，其虛偽安排交易事實之違章事證足堪認定，被告
14 依其虛進、虛銷金額核算補徵營業稅額972,541元並無違
15 誤。

16 二、罰鍰部分：

17 原告無銷貨事實，虛開統一發票與中央塗料公司等5家公
18 司，及無進貨事實，取具中央塗料公司等5家公司開立之不
19 實統一發票，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，致虛報進項
20 稅額之行為，客觀構成要件該當；主觀上，原告係營業人，
21 應知悉有實際營業行為始應開立或取具實際交易對象憑證之
22 規定，惟其無交易事實，猶開立憑證交付與中央塗料公司等
23 5家公司，並持與其無交易事實之中央塗料公司等5家公司所
24 開立之不實統一發票，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，自
25 有虛報進項稅額之意思及以不正當方法逃漏稅捐之故意，應
26 予論罰。原告自違章行為發生日（94年3月15日）起至查獲
27 日（100年5月17日）止累積留抵稅額最低金額為0，經就各
28 期實際扣抵數加總計算之漏稅額為972,541元，已發生以虛
29 報進項稅額扣抵銷項稅額之情事，財政部85年2月7日台財稅
30 第851894251號函釋參照。又原告未於裁罰處分前繳納稅
31 款，被告經衡酌原告之違章情節及應受責難程度，依稅務違

01 章案件裁罰金額或倍數參考表，按其所漏稅額972,541元處
02 2.5倍罰鍰2,431,353元，業已考量其違章情節而為適法之處
03 分，尚無裁量怠惰、逾越或濫用之違法情事。

04 三、並聲明：

05 （一）原告之訴駁回。

06 （二）訴訟費用由原告負擔。

07 肆、兩造不爭之事實及兩造爭點：

08 如事實概要欄所述之事實，業據提出原告與中央塗料公司之
09 93年12月28日合作備忘錄（見原審卷第212至222頁）、94年
10 1月13日補充合作備忘錄（見原審卷第223至225頁）、94年1
11 月13日協議書（見原審卷第226至227頁）、94年3月28日補
12 充合作備忘錄（見原審卷第230至232頁）、存證信函（見原
13 處分卷一第355至358頁）、資金往來核對總表（見原處分卷
14 一第346至354頁）、商品買賣進銷存明細表（見原處分卷一
15 第398至301頁）、會計師查核報告（見原處分卷一第325至3
16 27頁）、被告調查函（見原處分卷一第90至95頁）、核定通
17 知書（見原處分卷一第189至193頁）、裁處書（見原處分卷
18 一第277至280頁）、復查決定書（見原審卷第29至32頁）、
19 訴願決定書（見原審卷第33至39頁）、銷項憑證明細資料表
20 （見原處分卷一第46至48頁、原處分卷二第564至578頁）、
21 營業人銷售額與稅額申報書（見原處分卷二第481至495頁）
22 等本院卷、原審卷、原處分卷所附證物為證，其形式真正為
23 兩造所不爭執，堪信為真，兩造之爭點厥為：

24 原處分補徵營業稅額972,541元，並按所漏稅額處以2.5倍之
25 罰鍰計2,431,353元，有無違誤？

26 伍、本院之判斷：

27 一、本件應適用之法條及法理：

28 （一）加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第15條規
29 定：「（第1項）營業人當期銷項稅額，扣減進項稅額後
30 之餘額，為當期應納或溢付營業稅額。……（第3項）進

項稅額，指營業人購買貨物或勞務時，依規定支付之營業稅額。」

(二) 營業稅法第19條第1項第2款前段規定：「營業人左列進項稅額，不得扣抵銷項稅額：……二、非供本業及附屬業務使用之貨物或勞務。」

(三) 營業稅法第51條第1項第5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：……五、虛報進項稅額。」

(四) 營業稅法施行細則第52條規定：「(第1項) 本法第51條第1項第5款所定虛報進項稅額，包括依本法規定不得扣抵之進項稅額、無進貨事實及偽造憑證之進項稅額而申報退抵稅額者。(第2項) 本法第51條第1項第1款至第6款之漏稅額，依下列規定認定之：一、……二、第5款，以經主管稽徵機關查獲因虛報進項稅額而實際逃漏之稅款為漏稅額。」

(五) 商業會計法第1條第1項規定：「商業會計事務之處理，依本法之規定。」

(六) 商業會計法第2條規定：「(第1項) 本法所稱商業，指以營利為目的之事業；其範圍依商業登記法、公司法及其他法律之規定。(第2項) 本法所稱商業會計事務之處理，係指商業從事會計事項之辨認、衡量、記載、分類、彙總，及據以編製財務報表。」

(七) 商業會計法第14條規定：「會計事項之發生，均應取得、給予或自行編製足以證明之會計憑證。」

(八) 商業會計法第15條規定：「商業會計憑證分下列二類：一、原始憑證：證明會計事項之經過，而為造具記帳憑證所根據之憑證。二、記帳憑證：證明處理會計事項人員之責任，而為記帳所根據之憑證。」

(九) 商業會計法第18條第1項規定：「商業應根據原始憑證，編製記帳憑證，根據記帳憑證，登入會計帳簿。……」

01 (十) 商業會計法第19條第1項規定：「對外會計事項應有外來
02 或對外憑證；內部會計事項應有內部憑證以資證明。」

03 (十一) 營業稅法第51條第1項第5款規定：「納稅義務人，有下列
04 列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處5倍以下
05 罰鍰，並得停止其營業：……五、虛報進項稅額。」

06 (十二) 營業稅法施行細則第52條規定：「(第1項) 本法第51
07 條第1項第5款所定虛報進項稅額，包括依本法規定不得
08 扣抵之進項稅額、無進貨事實及偽造憑證之進項稅額而
09 申報退抵稅額者。(第2項) 本法第51條第1項第1款至
10 第6款之漏稅額，依下列規定認定之：一、……二、第5
11 款，以經主管稽徵機關查獲因虛報進項稅額而實際逃漏
12 之稅款為漏稅額。」。

13 (十三) 行政罰法第7條第1項規定：「違反行政法上義務之行為
14 非出於故意或過失者，不予處罰。」

15 二、原處分對原告補徵稅額，超過522,541元部分，非無違誤：

16 (一) 查原告並無銷貨事實，卻開立不實發票6,882,367元予矽
17 榮公司、66,443,015元予佳詠公司、98,768,777元予盈貿
18 公司、19,066,200元予弘岐公司，合計為不實銷貨191,16
19 0,359元（6,882,367+66,443,015+98,768,777+19,06
20 6,200）。再者，原告並無進貨事實，卻自矽榮公司取具
21 發票176,275元、自佳詠公司取具發票1,600,000元、自華
22 科公司取具發票192,541,654元、自全仲公司取具發票5,7
23 81,979元，合計為不實進貨200,099,908元（176,275+1,
24 600,000+192,541,654+5,781,979）。就原告前述開立
25 不實發票191,160,359元、取具不實發票200,099,908元、
26 以不實進項稅額10,004,998元申報扣抵銷項稅額等違章情
27 事，業經本院原審103年度訴字第1551號判決認定在案
28 （見原審卷第335頁及反面、第343頁反面），兩造於本院
29 更一審亦均表示對此部分無爭執（見更一審卷第127頁、
30 第177頁反面）。

01 (二) 嗣本院於110年11月24日行準備程序，亦經兩造當庭重申
02 就原告上述開立不實發票191,160,359元、取具不實發票2
03 00,099,908元、以不實進項稅額10,004,998元申報扣抵
04 銷項稅額等違章情事，均不為爭執。且就此不爭執部分逐
05 期計算，係造成實際逃漏稅款461,433元之結果，兩造就
06 其計算方式及金額亦均表明不爭執（見本院卷第150至153
07 頁、第49頁、第65至67頁）。

08 (三) 是本案爭點在於：

09 1、進貨部分，原告自中央塗料公司取具94年1月至10月份及9
10 5年3月至4月份發票計55,959,773元（見本院卷第40
11 頁），被告認定原告此部分並無進貨事實（見本院卷第15
12 1頁準備程序筆錄）。

13 2、銷貨部分，原告開立94年1月至6月份發票計45,737,609元
14 予中央塗料公司（見本院卷第40頁），被告認定此部分並
15 無銷貨事實（見本院卷第151頁準備程序筆錄）。

16 (四) 原告自中央塗料公司取具銷售額55,959,773元之發票，作
17 為進項憑證申報扣抵銷項稅額部分，並無進貨事實：

18 1、依原告於本院審理時具狀表明，前述發票金額55,959,773
19 元，應予以區分成為四類（見本院卷第483至485頁）：

20 (1)向中央塗料公司購買製成品、原料及支付代工費用等而
21 取具發票，此部分金額為43,629,158元（31,565,551＋
22 1,942,339＋10,121,268）（見本院卷第483至484頁及
23 原證卷一第15、19頁）。

24 (2)代付中央塗料公司之水費、電費、電話費、零星物料等
25 而取具發票，此部分金額為3,024,428元（見本院卷第4
26 84、501頁）。

27 (3)向中央塗料公司取具發票之原由不明，此部分金額為30
28 6,187元（見本院卷第484頁）。

29 (4)向中央塗料公司承租廠房及設備而取具發票，此部分金
30 額為9,000,000元（見原證卷一第19、43至45頁）。

01 (5)綜上，即原告本件自中央塗料公司取具發票之銷售額總
02 計55,959,773元（43,629,158+3,024,428+306,187+
03 9,000,000），原告以之作為進項憑證申報扣抵銷項稅
04 額，致原告減少繳納營業稅額。

05 2、原告向中央塗料公司購買製成品、原料及支付代工費用而
06 取具43,629,158元發票部分：

07 (1)原告雖主張其與中央塗料公司於93年12月28日簽訂合作
08 備忘錄（見本院卷第291至297頁），自93年12月28日起
09 因銷售所生應收帳款皆由原告收取，由原告開立發票予
10 買受人，原告沒有製成品，製成品實際係由中央塗料公
11 司供應予買受人，故而原告開立發票予買受人即有相對
12 取得中央塗料公司開立之發票，應認本件向中央塗料公
13 司購買製成品、原料及支付代工費用而取具43,629,158
14 元發票部分，均屬真實交易云云，提示部分發票紀錄
15 （見本院卷第341至342、345至399頁）

16 (2)然企業之正常經營，有賴內部控制作業之日常具體執
17 行，以防止企業資源及財產遭滅失、盜用和無效率之浪
18 費，並提高業務及財務資料之正確性和可靠性以供妥當
19 經營決策。又企業內部控制作業涵蓋所有營運活動，通
20 常係以營運循環類型予以區分，包括：銷售及收款循
21 環、採購及付款循環、生產循環、薪工循環、融資循
22 環、投資循環……等等。就採購及付款循環而言，其日
23 常作業及內部控制等實際活動包括：供應商管理、代工
24 廠商管理、請購、比議價、發包、進貨或採購原料、物
25 料、資產和勞務、處理採購單、經收貨品、檢驗品質、
26 填寫驗收報告書或處理退貨、記錄供應商帳款、核准付
27 款、進貨折讓、執行與記錄票據交付及現金付款等之作
28 業程序。又執行前開作業所產生之原始憑證包含：供應
29 商（代工廠）紀錄表、請購單、詢價單、採購單、收貨
30 單、驗收報告、入庫單、發票、付款憑單、借項通知
31 單、退貨裝箱單……等等。次就生產循環而言，其日常

01 作業及內部控制等實際活動包括：環境安全管理、職業
02 安全衛生管理、擬訂生產計畫、開立用料清單、儲存材
03 料、領料、投入生產、製程安全控管、製成品品質管
04 制、下腳及廢棄物管理、產品成分標示、計算存貨生產
05 成本、計算銷貨成本等之作業程序。又執行前開作業所
06 產生之原始憑證包含：安全管理紀錄表、材料需求規劃
07 表、生產程序單、生產派令、用料需求單、製令單、領
08 料單、計工單、派工單、生產日誌、工時紀錄、移轉
09 單、品檢單、生產入庫單、製造費用分攤表、生產報
10 告……等等。並且，隨著上述採購及生產等作業之實際
11 發生及經過，亦因而產生各種作業之原始憑證，其等係
12 經由承辦人員簽認及其主管覆審簽核，可供互為勾稽比
13 對，並作為工作權限及財務（物）責任之劃分及歸屬依
14 據。至於商業會計事務之處理，則以實際作業過程中所
15 生原始憑證之真實記載內容，表彰採購及生產作業之事
16 實經過，並憑以編製記帳憑證，再根據真實記帳憑證，
17 登入會計帳簿。可見，營業人缺乏表彰其交易過程及具
18 體經辦事實之各種原始憑證，而僅僅形式上取具或開立
19 統一發票，顯不足以證明發票所載內容果屬真實之交
20 易，此由司法實務上屢有利用不實發票，以供遂行逃漏
21 稅捐、虛偽帳載、套取公司資金、詐騙貸款……等等行
22 政不法及刑事不法案件叢生，亦可得知。

- 23 (3) 本件原告就對其向中央塗料公司取具之上述43,629,158
24 元發票部分，始終沒有提出「符合會計帳簿結構、可相
25 互對比查閱、整理完備且符合會計法規要求」之文書
26 （帳）與憑證（證）為據，無從詳實勾稽比對其具體採
27 購內容及經辦等過程。經本院發函通知原告略以：原告
28 取具中央塗料公司之發票，高達15,328,357元係以「加
29 工費」之名目開立（註：原處分卷二第599至580頁之頁
30 碼重複編列，以字尾A、B予以區分，此部分加工費發票
31 見第588B、586B、582B、580B頁），則原告必須提示對

中央塗料公司之「委託加工合約」，以供勾稽具體約定加工項目、規格、數量、交期、用料標準、品質標準、計價方式、付款條件、瑕疵擔保、違約賠償、解約條件等等重要事項，並請原告提示其委託加工合約以供審酌（見本院卷第271頁）。本院亦發函通知原告略以：針對中央塗料公司之商品，若原告於本件有實際從事採購、倉管、投產、配料、製造、包裝、銷售、運送及客戶服務等等具體產銷作業，則原告必須提示「原告自身」之採購單、收貨單、入庫單、生產派令、派工單、工時紀錄、領料單、生產日誌、製造費用分攤明細、報價單、銷貨單、出庫單、貨運單、簽收單、客戶服務報告等等產銷過程必備之原始憑證供核，原告並應提示各個料品（以料品代號逐一區分）之進貨（入庫）及銷貨（出庫）序時帳簿以供勾稽等旨，是請原告提示有關原始憑證及序時帳簿以供審酌（見本院卷第335、405頁）。惟經原告具狀表示略以：其向中央塗料公司採購貨物，但原告自己沒有採購單、訂購單、入庫單等等原始憑證，又原告取具中央塗料公司開立之「加工費用」發票，係因原告支付中央塗料公司人員薪資，而由中央塗料公司開立發票予原告，實則原告並未與中央塗料公司簽立委託加工產品之合約，原告亦沒有工時紀錄可供勾稽人力資源之耗用情形，並且，原告亦無法提供自己之製成品及原物料之序時明細帳冊，亦即，原告與中央塗料公司之間只有互相的發票核對往來，買受人付款予原告，而原告應付中央塗料公司的貨款則用於抵償中央塗料公司積欠原告的款項等語（見本院卷第307、342、467頁）。

(4)原告雖提出原料進耗存明細表、原料成本分析表、製成品進銷存明細表等，記載本期進料總金額118,728,879元、本期原料成本總金額115,333,396元、本期銷貨成本總金額151,686,047元，惟與原告對中央塗料公司開

01 立之全部銷貨發票45,737,609元，無法勾稽；與原告自
02 中央塗料公司取具之全部55,959,773元發票，亦均無法
03 勾稽（見本院卷第405至460、484頁）。原告亦具狀表
04 示，所提示前述報表係包含與其他廠商間之進銷貨交
05 易，並非特定於原告與中央塗料公司間之交易，故而與
06 本件取自中央塗料公司之發票55,959,773元無法勾稽，
07 亦與本件對中央塗料公司開立之發票45,737,609元無法
08 勾稽（見本院卷第469頁），至於有關原告與中央塗料
09 公司交易之原物料、製成品等序時明細帳冊，原告均無
10 法提供（見本院卷第467頁）。且原告若欲具備中央塗
11 料公司商品之產銷能力與產銷資格，必須取得中央塗料
12 公司商標使用之授權，並須取得該公司商品配方及製造
13 技術等重大營業秘密，經本院函請原告提示其經中央塗
14 料公司合法授權商標使用之文件，以及原告合法持有該
15 公司產品配方及技術等營業秘密之文件供參（見本院卷
16 第161至164頁）。惟原告具狀表示，其並未具有中央塗
17 料公司之商標使用權，亦無中央塗料公司對原告移轉產
18 銷技術之證明文件可供提示等語（見本院卷第198
19 頁）。原告雖另外主張其於94年11月間自行提出商標申
20 請，嗣於95年8月間辦理新中央（ACI）商標註冊云云
21 （見本院卷第235至239頁），惟本件取自中央塗料公司
22 發票55,959,773元所涉買賣標的物件，及對中央塗料公
23 司開立發票45,737,609元所涉買賣標的物件等，與原告
24 95年8月取得之新中央（ACI）商標註冊證，有何具體特
25 定對應關係？並無帳證可供勾稽，尚難據以對原告為有
26 利之認定。

27 (5)經查，中央塗料公司因對他人積欠債務，致中央塗料公
28 司銷售商品所生之應收帳款債權遭他人申請法院強制扣
29 押，中央塗料公司因而無法回收應收帳款資金等情，有
30 原告（乙方）與中央塗料公司（甲方）於94年3月28日
31 所簽立補充合作備忘錄載明「甲方主要客戶帳款遭受法

01 院查封」可憑（見更一審卷第146至148頁）。為規避他人
02 再對中央塗料公司之銷貨應收帳款聲請法院強制執
03 行，原告與中央塗料公司乃共謀利用原告之名義（新中
04 央公司）開立銷貨發票於商品買受人，使銷貨所生應收
05 帳款債權以原告之名義持有。又因原告對外開立銷貨發
06 票致產生應課稅之銷售收入，原告需要取得進貨發票以
07 供列報成本費用，避免高額營業稅及營所稅負擔，乃由
08 原告向中央塗料公司取具進貨發票，作為進項憑證申報
09 扣抵原告之銷項稅額，並同時供由原告列報成本費用以
10 減少營所稅課稅所得額；又原告向中央塗料公司取具進
11 貨發票，使中央塗料公司對原告產生之應收帳款債權，
12 則隨即由原告以抵銷中央塗料公司之前債或代為墊付中
13 央塗料公司員工薪資等名目，使中央塗料公司對原告之
14 應收帳款債權迅即消滅，阻礙他人對中央塗料公司帳款
15 施以強制執行之實效。至於所售商品之實際產銷活動作
16 業循環係由中央塗料公司執行，並非原告，此由原告具
17 狀表明其自身並無採購及生產作業之原始憑證、亦無委
18 託加工之原始憑證、亦無原告自己之製成品及原物料序
19 時明細帳冊、原告與中央塗料公司之間只有互相的發票
20 核對往來、買受人付款予原告、而原告應付中央塗料公
21 司的貨款則用於抵償中央塗料公司積欠原告的款項等情
22 節，即可知之。

23 (6)且依原告提示之發票紀錄亦可知，實際上係由中央塗料
24 公司對買受人大統企業股份有限公司（下稱大統公司）
25 出售並交付底漆等商品共計217,667元（中央塗料公司
26 出貨紀錄見本院卷第207至219頁），但中央塗料公司卻
27 不直接對大統公司開立銷貨發票，而係由中央塗料公司
28 對原告開立銷貨發票217,667元（見本院卷第205頁），
29 再由原告以新中央公司名義對大統公司開立銷貨發票21
30 7,667元，即利用原告之名義對買受人持有商品價金之
31 債權。以買受人新福光塗裝工程股份有限公司（下稱新

01 福光公司) 為例，係由中央塗料公司對買受人新福光公
02 司出售並交付噴漆等商品共計286,048元（見本院卷第2
03 23至233頁），惟中央塗料公司未對新福光公司開立銷
04 貨發票，卻係對原告開立銷貨發票286,048元（見本院
05 卷第221頁）。且尚有卷附發票紀錄可證明：原告對六
06 和機械、可成科技、東光凡而、佐全興業、紘瑋科技、
07 ……、合智工業等公司（下稱六和機械等買受人），分
08 別開立117,700元、45,510元、56,600元、24,350、20,
09 760、17,050元、……、26,000元等銷貨發票（見本院
10 卷第345、353、361、369、377、385、393頁），並由
11 中央塗料公司對原告開立「相同金額」之銷貨發票（見
12 本院卷第347至351、355至359、363至367、371至375、
13 379至383、387至391、395至399頁），原告並具狀表示
14 「由原告開立發票予客戶，再由中央塗料公司開立同額
15 發票予原告，原告此種交易模式並『無價差』之賺取，
16 原告與中央塗料公司之間只有互相的發票核對往來，買
17 受人付款予原告而原告應付中央塗料公司的貨款則用於
18 抵償中央塗料公司積欠原告的款項」（見本院卷第19
19 7、342、344頁）。換言之，原告自中央塗料公司取具
20 進貨發票，原告即以「相同於進貨發票之金額」對六和
21 機械等買受人開立銷貨發票，原告以此種買賣交易模
22 式，並無買賣價差利潤之獲取，顯然悖於商業常情，則
23 原告主張其自中央塗料公司真實進貨以供對外銷售云
24 云，尚難採信。

25 (7)綜上，原告本件雖以購買製成品、原料及支付代工費用
26 等名目，自中央塗料公司取具43,629,158元發票，惟原
27 告始終沒有提示「符合會計帳簿結構、可相互對比查
28 閱、整理完備且符合會計法規要求」之文書（帳）與憑
29 證（證），無從詳實勾稽比對其具體採購內容及經辦作
30 業過程，原告亦表示其與中央塗料公司之間只有互相的
31 發票核對往來等情，則被告本件認原告未有實際進貨及

01 生產作業事實，卻取具中央塗料公司之系爭43,629,158
02 元不實發票，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，構成違
03 章情事，核屬有據。

04 3、原告代付中央塗料公司之水費、電費、電話費、零星物料
05 等而取具3,024,428元發票部分（見本院卷第484、501
06 頁）：

07 (1)原告雖主張其亦有代付中央塗料公司之水費、電費、電
08 話費、零星物料等，故取具中央塗料公司開立之3,024,
09 428元發票，並提示中央塗料公司之其他收入明細。

10 (2)然而，原告雖提示中央塗料公司之其他收入明細表（見
11 本院卷第501頁）以為主張，惟系爭明細表僅列示組成
12 3,024,428元之各筆金額，就原告所稱水費、電費、電
13 話費、零星物料等開支，均無相關原始憑證可供具體詳
14 實勾稽，則被告認為此部分3,024,428元之發票，非原
15 告基於真實交易所取得，核屬有據。

16 4、原告向中央塗料公司取具原由不明之發票306,187元部分
17 （見本院卷第484頁）：

18 (1)取自中央塗料公司之55,959,773元發票，原告將其中43,
19 629,158元歸屬購買製成品、原料及支付代工費用而取
20 得、3,024,428元因代付上述水電費等而取得、9,000,00
21 0元因承租廠房及設備發生租金給付義務而取得等節，已
22 如上述。

23 (2)亦即，經原告以上述方式自行拆分發票金額後，尚有剩
24 餘金額306,187元之差異部分（55,959,773－43,629,158
25 －3,024,428－9,000,000），原告則稱其就此部分差異3
26 06,187元，無從查對，即取得發票原由不明（見本院卷
27 第484至485頁）。換言之，原告將系爭發票金額55,959,
28 773元自行拆分類別，最終卻有餘數306,187元無從查考
29 取具發票之原由，亦可見原告欠缺「符合會計帳簿結
30 構、可相互對比查閱、整理完備且符合會計法規要求」

之帳證，原告主張所取具之系爭306,187元發票，亦有真實交易云云，尚難採信。

5、原告向中央塗料公司承租廠房及設備而取具9,000,000元發票部分：

(1)經查，原告於94年1月1日與中央塗料公司簽立全部廠房之機器設備租賃契約書，由原告向中央塗料公司承租全部機器設備，約定租金為每月70萬元（見補證卷一第49至53頁）。嗣94年1月5日，原告另與中央塗料公司簽立廠房租賃契約書，由原告向中央塗料公司承租○○縣○○市○○0○○號建物（建號為○○縣○○市○○段00○○號），約定租金為每月25萬元，前述建物之租約並經公證人於94年1月5日公證在案（見補證卷一第41至48頁）。

(2)嗣於94年1月13日，原告與中央塗料公司簽立補充合作備忘錄，基於原告無法及時運用上述廠房與機器設備，中央塗料公司同意免除原告94年1月至3月之3個月租金給付義務（見更一審卷第142至143頁）。

(3)嗣於94年12月29日，原告基於上述廠房與機器設備之效能不如預期，乃對中央塗料公司發出存證信函，要求將原訂之每月租金95萬元（70萬元+25萬元），降低至每月50萬元（見原處分卷一第355、332頁）。又前述酌減租金之要求亦經出租人中央塗料公司同意，乃由中央塗料公司於95年3月間向被告所屬萬華稽徵所申購統一發票後（見原處分卷二第544、539至538頁），並對原告開立95年1月1日至95年9月30日計9個月租金之發票共4,500,000元（每月500,000元×9個月）。嗣於95年4月間，中央塗料公司經萬華稽徵所核准後，另再對原告補開94年4月1日至94年12月31日計9個月租金之發票共4,500,000元（見原處分卷二第545、540至539頁）。易言之，原告與中央塗料公司就上述機器設備與廠房，訂有租賃合約，雙方並就租金多寡達成合意，應認雙方之間確實存在機

01 器設備與廠房之租賃關係。又原告根據上述租賃契約、
02 存證信函等原始憑證，連同中央塗料公司開立之租金發
03 票9,000,000元，乃於95年4月間補記租金費用4,500,000
04 元至94年度之帳載，並於95年度帳載9個月租金費用4,50
05 0,000元（見原處分卷二第339頁）。

06 (4)可知，原告取具系爭租金發票9,000,000元（未含營業
07 稅）之部分，原告已提示具體特定之租賃契約、存證信
08 函、被告所屬萬華稽徵所因中央塗料公司之申請乃核准其
09 開立及補開租金發票等原始憑證供核，亦與原告帳載紀錄
10 可得互為印證勾稽，是認原告與中央塗料公司之間確實存
11 在廠房與機器設備之租賃關係，原告並因而對中央塗料公
12 司負有9,000,000元之租金給付義務，則原告自中央塗料
13 公司取具系爭租金發票9,000,000元，應認係基於真實租
14 賃關係而取得，原告以此9,000,000元租金發票，作為進
15 項憑證，以其進項稅額450,000元申報扣抵銷項稅額，於
16 法並無不合，則被告認此部分發票之取具未有真實交易，
17 原告虛報其進項稅額450,000元云云，即有違誤。

18 6、綜上，原告自中央塗料公司取具55,959,773元之發票，其
19 中9,000,000元租金發票之取得，係基於真實租賃交易，
20 原告以其進項稅額450,000元申報扣抵銷項稅額，於法並
21 無不合；至於其餘46,959,773元部分（55,959,773－9,00
22 0,000），原告主張係向中央塗料公司進貨、為中央塗料
23 公司代墊款項、以及基於不明之原因而取具發票，由於原
24 告就此部分交易，始終未能提示「符合會計帳簿結構、可
25 相互對比查閱、整理完備且符合會計法規要求」之帳證以
26 供詳實勾稽比對，原告亦表示此部分與中央塗料公司之間
27 僅有發票之核對往來，則被告認定原告系爭46,959,773元
28 發票之取得，並非基於真實交易，原告以之作為進項憑證
29 申報扣抵銷項稅額，構成違章情事，核無違誤。

30 (五)原告開立45,737,609元發票予中央塗料公司部分，並無銷
31 售貨物之事實：

01 1、按「承租人與出租人間之租賃關係」與「出賣人與買受人
02 間之買賣關係」，係屬二事。雖然本件原告與中央塗料公
03 司間確實存在廠房及設備之上述租賃關係，惟僅以該項租
04 賃關係，尚不足以證明雙方就某項特定貨物（或勞務）之
05 買賣關係亦必然存在。易言之，統一發票所載某項特定貨
06 物或勞務之買賣交易，其是否真實，仍須觀察特定貨物
07 （或勞務）之買賣作業活動及其帳證是否真實發生及存
08 在，而為判斷，先予敘明。

09 2、就銷售及收款循環而言，其日常作業及內部控制等實際活
10 動包括：

11 訂單處理、授信管理、運送貨品或提供勞務、開立銷貨發
12 票、開出帳單、記錄收入及應收帳款、銷貨折讓及銷貨退
13 回、客訴、產品銷毀、執行與記錄票據收受及現金收入等
14 之作業程序。又執行前開作業所產生之原始憑證包含：業
15 務人員訪客報告、對客戶授信之額度評核表、樣品出貨
16 單、客戶詢價單、客戶訂購單、缺貨待補訂單、根據客戶
17 訂單內容編製的銷貨單、檢貨單、出庫單、裝箱單、送貨
18 單、客戶簽收單（驗收報告）、瑕疵品退（換）貨單、請
19 款通知、銷貨發票、收款通知單、貸項通知單、銷貨退回
20 單、折讓證明單……等等。並且，前述銷售相關之實際作
21 業活動所生之各種原始憑證，亦係經由承辦人員簽認及其
22 主管覆審簽核，可供互為勾稽比對，以表彰銷售事實之具
23 體過程，憑以劃分權限及歸屬責任，並作為記帳之依據等
24 節，已如前述。

25 3、然經本院函請原告就其對中央塗料公司之銷售、運送及客
26 戶服務等等具體作業活動，提示「原告自身」之報價單、
27 銷貨單、出庫單、貨運單、客戶簽收單、客戶服務報告等
28 等銷售作業原始憑證，以及各個商品之進貨及銷貨序時帳
29 簿等供核（見本院卷第335、405頁），原告具狀表示，無
30 法提供原始憑證及序時帳簿，原告與中央塗料公司之間只
31 有互相的發票核對往來等情。又原告提示之進銷存明細表

01 等，與原告對中央塗料公司開立之全部銷貨發票45,737,6
02 09元，無法勾稽等情，亦經原告表明在案，均已如上述。

03 4、經查，由於中央塗料公司自93年間財務狀況惡化，其債權
04 人於94年間向法院申請強制執行，扣押該公司銷貨所生應
05 收帳款，以致該公司無以回收帳款現金，欠缺購料資金，
06 供料廠商不願對其繼續供貨，中央塗料公司乃商請原告提
07 供資金，代付購料款項，使其繼續自供料廠商取得原物
08 料，以供投產成為製成品並履行客戶訂單，至於原告因提
09 供資金，代付購料款項，可自中央塗料公司獲取代付購料
10 金額2%之報酬，原告則以代付購料金額外加2%報酬之方
11 式，對中央塗料公司開立系爭銷貨發票（不含營業稅）4
12 5,737,609元，連同其銷項稅額2,286,881元（原告誤載為
13 2,286,880元），合計為48,024,490元（45,737,609+2,2
14 86,881），有原告復查申請書（見原處分卷一第371
15 頁）、106年11月29日更一審準備書狀（見更一審卷第23
16 頁反面至24頁）、原告對中央塗料公司之銷項彙加合計
17 （見原處分卷一第135頁）等附卷可參。亦有原告提示其
18 開立48,024,490元（原告誤載為48,024,489元）發票之明
19 細表備註欄所載，原告係因「代購料」、「代購設備」而
20 對中央塗料公司開立系爭發票等可供佐證（見原處分卷一
21 第353頁）。因原告並未提示具體買賣作業過程之原始憑
22 證及序時帳簿供審酌，且原告與中央塗料公司之進銷貨，
23 只有互相的發票核對往來等上情，可認定原告本件僅出面
24 代替中央塗料公司給付料款予供應商，原告實際係對中央
25 塗料公司貸給購料資金，雙方屬於資金借貸關係，而非真
26 實之買賣。

27 5、按物之出賣人，負交付其物於買受人，並使其取得該物所
28 有權之義務，民法第348條第1項定有明文。故出賣人除應
29 移轉標的物所有權予買受人外，並負有交付義務；且此項
30 義務並不因出賣人未占有標的物，即得主張免除（最高法
31 院91年度台上字第2572號民事裁定意旨參照）。本件原告

提示之部分發票，以94年2月18日原告對中央塗料公司開立發票8,516,874元為例（見原證卷二第3頁），原告係以上昌貿易等供應商開立發票金額（含營業稅）共8,349,876元（供應商發票見原證卷二4至12頁）為基礎，經原告外加2%報酬後，轉而開立8,516,874元（ $8,349,876 \times 1.02$ ）之發票予中央塗料公司，至於原告自身如何真實履行其對中央塗料公司之出賣人給付義務（移轉標的物所有權、交付標的物、物之瑕疵擔保責任……等），卻無任何具體作業過程之憑據，則被告認定原告對於中央塗料公司只是貸給購料資金，實際並無對中央塗料公司銷貨，即非無據。

6、原告雖主張其94年3月23日對中央塗料公司開立2,226,357元之發票（見原證卷二第3頁），係就台灣石原公司等供應商開立之發票金額，外加2%報酬，而對中央塗料公司轉開2,226,357元之發票云云（見本院卷第109、343頁），惟查，按原告提示之94年3月間台灣石原公司等廠商開立之發票（見原證卷二第15至23頁），其等金額合計為2,177,300元（金額統計見原證卷二第12頁反面），若按原告所稱外加2%報酬轉開發票，其金額應為「2,220,846元」（廠商供貨金額2,177,300元 $\times 1.02$ ），核與原告對中央塗料公司開立系爭發票「2,226,357元」，二者無法勾稽，亦無原告對中央塗料公司具體移轉並交付2,226,357元特定商品之帳證可供詳實勾稽，此部分尚難對原告為有利之認定。

7、原告復主張其94年3月23日對中央塗料公司開立1,841,207元之發票（見原證卷二第3頁），係就供應商台詠公司之供貨，外加2%報酬，而對中央塗料公司轉開1,841,207元之發票云云（見本院卷第109、343頁），惟查，依原告提示之94年3月間台詠公司開立之6紙發票，其等金額分別為326,355元、300,452元、287,516元、232,054元、253,496元、336,399元（見原證卷二第25至26頁），合計為1,736,272元（ $326,355 + 300,452 + 287,516 + 232,054 + 253,496 + 336,399$ ）

96+336,399)，若按原告所稱外加2%報酬，其金額應為「1,770,997元」（台詠公司供貨金額1,736,272元×1.02），核與原告對中央塗料公司開立系爭發票「1,841,207元」，二者無法勾稽，亦無原告對中央塗料公司具體移轉並交付1,841,207元特定商品之帳證可供詳實勾稽，此部分亦難對原告為有利之認定。

8、綜上，原告就其本件開立予中央塗料公司之全部45,737,609元發票，僅就上述8,516,874元、2,226,357元、1,841,207元等三筆金額為說明，惟原告所稱「前開三筆係因真實銷貨而開立發票」云云，不足採信，已如上述。至於原告對中央塗料公司開立之其餘33,153,171元發票部分（45,737,609—8,516,874—2,226,357—1,841,207），並無原告對中央塗料公司銷售貨物之具體作業過程及其原始憑證等可供審酌，此部分亦無從對原告為有利之認定。是以，原告對中央塗料公司開立銷貨發票共45,737,609元，因無具體詳實帳證可供勾稽，只有互相的發票核對往來，被告認定原告並無銷售貨物之事實，對中央塗料公司開立不實售貨發票45,737,609元，虛增銷項稅額2,286,881元，尚無違誤。

9、原告復主張中央塗料公司已於93年12月28日以合作備忘錄將其營業讓渡予原告，由原告接手經營，臺灣高等法院99年度上重訴字第55號刑事判決亦因該公司負責人陳鍊輝前述讓與公司營業行為之生效，而對其為有罪之認定，如此即可直接證明原告與中央塗料公司間之商品買賣交易均屬真實云云，惟查：

(1)中央塗料公司負責人陳鍊輝與原告當時實際負責人林志文於93年12月28日共同簽立合作備忘錄，擬將中央塗料公司之營業讓渡予原告，固有卷附合作備忘錄可供參照（見原處分卷一第363至359頁）。然公司法第185條第1項規定：「公司為下列行為，應有代表已發行股份總數3分之2以上股東出席之股東會，以出席股東表決權過半

數之同意行之：一、締結、變更或終止關於出租全部營業，委託經營或與他人經常共同經營之契約。二、讓與全部或主要部分之營業或財產。三、受讓他人全部營業或財產，對公司營運有重大影響。」，可知公司讓與全部或主要部分之營業或財產，應有代表已發行股份總數3分之2以上股東出席之股東會，以出席股東表決權過半數之同意行之，公司讓與全部或主要部分之營業或財產，如未依前開規定為之，自不生效力（最高法院87年度台上字第1998號民事判決、86年臺上字第1893號民事判決、80年臺上字第434號民事判決意旨參照）。

(2)經查臺灣高等法院99年度上重訴字第55號刑事案件（下稱刑案）之證人陳清泉（代表中央塗料公司股東英商杜邦公司執行中央塗料公司董事職務），其於95年5月25日偵查中證稱：伊代表英商杜邦公司執行董事職務，93年12月14日董事會並沒把契約合作對象寫出來，亦未提到合作對象是新中央化學公司，只有提到聯電子公司，中央塗料公司與新中央化學公司簽合作備忘錄我們不知情，我們有委託律師事務所去函表示反對之意等語；亦有理律法律事務所於94年2月2日發送存證信函予陳煉輝、「新中央化學公司（即本件原告）」並表明：「主旨：為代當事人英商杜邦公司促請貴當事人中央塗料工業股份有限公司立即停止與新中央化學工業股份有限公司間依合作備忘錄所約定之違法行為…陳鍊輝『未經召集股東會』，竟於民國93年12月28日擅自與新中央工業公司簽訂合作備忘錄，定下列事項：1讓與全部營業：…2揭露公司之營業機密：…顯已違反公司法第185條規定，對公司有重大不利之情事，將對公司造成重大難以回復之損害…」等旨（見更一審卷第110頁）。是認，對於中央塗料公司未經召集股東會即逕對本件原告為營業讓與之上情，原告自難諉為不知。並且，本院亦於111年1月間行文原告，再次告知上述94年2月2日存證信函

01 意旨，又基於受讓他人營業是否合法生效，影響原告切
02 身利益甚鉅，原告理應向中央塗料公司索取其股東會表
03 決同意等決議文件，並妥為保存，本院亦一併促請原告
04 提示中央塗料公司股東會表決同意讓與營業等合法決議
05 文件，以供審酌（見本院卷第161、165、167、177
06 頁）。然經原告具狀表示，並無中央塗料公司股東會表
07 決同意讓與營業等合法文件可為提供（見本院卷第195
08 至196頁）。從而，原告主張「中央塗料公司已將其營
09 業讓渡予原告」云云，因中央塗料公司未依公司法第18
10 5條第1項規定為之，系爭營業讓與尚不生效力。

11 (3)至於刑案判決對陳鍊輝為有罪之認定，係因陳鍊輝未經
12 股東會重度決議（公司法第185條規定參照），即代表
13 中央塗料公司與新中央化學公司（即本件原告）簽訂共
14 同經營合作備忘錄，企圖將中央塗料公司之全部營業讓
15 與新中央化學公司（見更一審卷第111頁反面）。衡情
16 陳鍊輝如此不法行為，會使中央塗料公司蒙受重大商事
17 糾紛及長期訟累，嚴重阻礙該公司之正常運營，則他人
18 基於既存重大商事紛爭，恐將卻步而不願出價或僅願以
19 低廉價格受讓該公司之營業，致使中央塗料公司因而喪
20 失未來可期待之利益，致生損害於中央塗料公司，而認
21 陳鍊輝該當刑法第342條第1項之背信罪，此有該判決所
22 載：「刑法第342條第1項之背信罪，固以『違背任務之
23 行為，致生損害於本人之財產或其他利益』為要件，而
24 所謂『其他利益』……如使……未來可期待利益之喪
25 失……不失為財產或利益之損害（最高法院87年度台上
26 字第3704號判決意旨參照）」可參（見更一審卷第111
27 頁反面）。可知上述刑案判決並未就中央塗料公司對原
28 告之系爭營業讓與，額外賦予合法之效力，則原告主張
29 上述刑案判決已肯認系爭營業讓與之生效云云，容有誤
30 會，難以採信。

(4)此外，原告係以對中央塗料公司銷售某些特定商品為由而開立發票45,737,609元，並以採購某些特定商品或勞務為由而取具發票55,959,773元，則針對發票所載特定商品或勞務之交易其是否真實，必須個別具體判斷其買賣作業及活動等是否真實存在，並判斷特定交易過程中所產生之帳證是否真實完備、可相互對比、且符合會計法規要求等，均如上述。至於中央塗料公司與原告之間縱有業務合作或營業讓與等約定，其仍與個別具體商品或勞務之交易有別，尚難逕以業務合作或營業讓與為由，概括籠統臆測本件系爭發票之交易全部均屬真實，原告主張「其與中央塗料公司訂有合作備忘錄，有受讓該公司之營業，如此即可直接證明系爭發票之交易全部均屬真實」云云，尚難採信。

10、原告復主張其經受讓中央塗料公司之業務後，於94年及95年亦有銷貨予國內三陽、光陽、山葉、豐田、福特、中華、裕隆、東陽汽車零件、三能塗料等大廠，如此亦可直接證明原告與中央塗料公司間之商品買賣交易全部均屬真實云云，惟查：

(1)依94年度及95年度之銷項去路排行明細，固然載有原告對三陽、光陽、山葉、豐田、福特、中華、裕隆、東陽汽車零件、三能塗料等廠商（下稱三陽公司等廠商）開立發票之情（見原處分卷一第119至118、113頁），惟原告對前述三陽公司等廠商實際係銷售何等具體特定商品，未經原告提示各項商品買賣作業過程等相關帳證以供查核比對。且原告對前述三陽公司等廠商所銷售之特定個別商品，與本件系爭中央塗料公司發票所涉之特定個別商品，其等之間究竟有何逐一對應連結關係？均無各項商品之相關原始憑證及序時帳載等可供逐一詳實勾稽比對。

(2)且原告與中央塗料公司間之發票往來，是否具備真實交易？須按個別商品交易為具體判斷，並亦有賴個別商品

01 交易過程其帳證是否真實完備、可相互對比、且符合會
02 計法規要求等，以為主要判斷準據等節，已如上述。是
03 縱使原告於94年度及95年度係有開立發票予上述三陽公
04 司等廠商，仍然無從逕而以之籠統臆測系爭發票所涉交
05 易全部均屬真實，則原告主張「其有銷貨予上述三陽公
06 司等廠商，可直接證明本件系爭發票所涉交易全部均屬
07 真實」云云，亦難採據。

08 (六) 綜上，本件原告與中央塗料公司其等二者間，應認原告向
09 中央塗料公司承租廠房及設備而取具9,000,000元發票部
10 分，係基於租賃事實所為，原告以其進項稅額450,000元
11 申報扣抵銷項稅額，並無構成短漏營業稅450,000元之違
12 章。至於原告向中央塗料公司取具其餘46,959,773元（5
13 5,959,773—9,000,000）發票部分，以及原告開立發票4
14 5,737,609元予中央塗料公司部分，無從認定該等發票之
15 真實進銷貨作業活動，被告核定為不實發票，尚非無據。

16 (七) 本件全部實際漏稅額「522,541元」之計算：

17 1、被告本件係核定原告漏稅額共計972,541元（見原處分卷
18 一第277至279頁），惟其中原告自中央塗料公司取具9,00
19 0,000元租金發票，係基於租賃事實所為，原告以其進項
20 稅額450,000元申報扣抵銷項稅額，並無構成短漏營業稅4
21 50,000元情事，已如上述。至於原告其餘無進銷貨事實，
22 開立及取具不實統一發票，被告認構成短漏稅額522,541
23 元結果（被告核定漏稅額972,541元—租金發票之進項稅
24 額450,000元並非虛報），經核尚無不合，應予維持。

25 2、本件全部實際漏稅額為522,541元，其計算方式如下：

26 (1) 依被告所製原告本件之實際逃漏稅計算表（下稱逃漏稅
27 計算表）所示，原告本件申報其全部內銷銷項稅額為3
28 0,241,877元〈見原處分卷一第155頁第(1)欄合計
29 數〉，可予以區分為以下三類：

30 A. 原告對中央塗料公司開立發票之銷項稅額2,286,881
31 元（見原處分卷一第135頁）。

01 B. 原告對矽榮、佳詠、盈貿、弘岐等公司（下稱矽榮等
02 4公司）虛開發票之銷項稅額9,558,018元（見原處分
03 卷一第131至134頁）。

04 C. 原告對其他公司行號（不含上述A及B部分）開立發票
05 之銷項稅額為18,396,978元（30,241,877—2,286,88
06 1—9,558,018）。

07 (2)又依被告之逃漏稅計算表所示，原告本件申報其全部可
08 扣抵進項稅額為27,828,079元〈見原處分卷一第155頁第
09 (10)欄合計數〉，亦予以區分為以下三類：

10 D. 原告自中央塗料公司取具發票作為進項憑證，申報扣
11 抵銷項稅額2,798,011元（見原處分卷一第141頁）。

12 E. 原告無進貨事實，自矽榮、佳詠、華科、全仲等公司
13 （下稱華科等4公司）取具不實發票作為進項憑證，
14 申報扣抵銷項稅額共10,004,998元（見原處分卷一第
15 143至139頁）。

16 F. 原告自其他公司（不含上述D及E部分）取具發票作為
17 進項憑證，申報扣抵銷項稅額共15,025,070元（27,8
18 28,079—2,798,011—10,004,998）。

19 (3)依原告主張之計算方式（原告之書狀及計算表等見本院
20 卷第49、65至67頁），僅將其對「矽榮等4公司」開立發
21 票之銷項稅額9,558,019元（上述B之9,558,018元+原告
22 計算誤差1元）歸屬為虛報之銷項稅額，並僅將其自「華
23 科等4公司」取具不實發票之進項稅額10,005,022元（上
24 述E之10,004,998元+原告計算誤差24元）歸屬為虛報之
25 進項稅額。亦原告並未將其對中央塗料公司開立發票之
26 銷項稅額2,286,881元列為虛報，亦未將其自中央塗料公
27 司取具發票之進項稅額2,798,011元列為虛報。原告係以
28 其所認非屬虛報之銷項稅額「20,683,858元」（上述A之
29 2,286,881元+上述C之18,396,978元—原告計算誤差1
30 元）、非屬虛報之進項稅額「17,823,057元」（上述D之
31 2,798,011元+上述F之15,025,070元—原告計算誤差24

元）、實際繳納之全部稅款「2,540,623元」〈見原處分卷一第154頁第(16)欄合計數〉、全部退稅達「141,256元」〈見原處分卷一第154頁第(22)欄合計數〉等項目，予以併計，而主張其所計算之漏稅額為461,433元（20,683,858元－17,823,057元－2,540,623元＋141,256元－原告計算漏稅額誤差1元）。就原告計算之前述漏稅額461,433元（未含有關中央塗料公司發票部分），被告亦具狀表示不爭執（見本院卷第151至153頁準備程序筆錄及被告書狀）。

(4)至有關中央塗料公司發票部分，因原告本件取具中央塗料公司發票作為進項憑證，申報其進項稅額共2,798,011元（上述D），其中原告自中央塗料公司取具租金發票，係基於租賃事實所為，原告以其進項稅額450,000元申報扣抵銷項稅額，並無構成短漏營業稅450,000元情事，已如上述；至於其餘進項稅額2,348,011元部分（2,798,011元－450,000元），原告並無自中央塗料公司進貨事實，應認係虛報進項稅額2,348,011元。又因原告對中央塗料公司並無銷貨之事實卻開立銷貨發票，應認虛報銷項稅額2,286,881元（上述A），是認原告就本件中央塗料公司發票部分，生有短漏稅額61,130元（虛報進項稅額2,348,011元－虛報銷項稅額2,286,881元）之違章情事。

(5)綜言之，基於兩造不爭執之上述漏稅額461,433元、有關中央塗料公司發票部分之漏稅額61,130元、原告計算之虛報銷項稅額9,558,019元內含誤差1元須轉正、原告計算之虛報進項稅額10,005,022元內含誤差24元須轉正、原告計算之漏稅額內含誤差1元須轉正等事項，經予併計，即本件全部實際漏稅額522,541元（461,433元＋61,130元＋1元－24元＋1元）。

(6)原告雖僅就全部申報銷項稅額及進項稅額之其中一部分有所爭執，然營業人依營業稅法第35條規定「以每2月為

01 一期，於次期開始15日內，填具規定格式之申報書，檢
02 附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售
03 額、應納或溢付營業稅額」等旨，係每2月為一期申報其
04 應納或溢付營業稅額之「整體總數」，「並未」按發票
05 往來之不同對象，分割應納稅額、實繳稅額、溢付稅
06 額、應退稅額各係若干。易言之，各期之應納、實繳、
07 或應退營業稅額若干，係採整體併算方式而得出結果，
08 並未按發票往來之不同對象逐一切割應納、實繳、或應
09 退之稅額各若干，此觀之原告填具規定格式之申報書而
10 為整體營業稅報繳之情形，即同此旨（見原處分卷二第4
11 81至495頁），且被告本件所製逃漏稅計算表，亦係採取
12 整體併算方式而得出整體實際漏稅額972,541元之結果
13 （見原處分卷一第154至155頁）。

14 (7)是本院亦採取整體觀察之方式，再予核算如下：

15 A. 原告本件有銷貨事實之全部銷項稅額為18,396,978元
16 （30,241,877—2,286,881—9,558,018），此亦有被
17 告所製之原告逃漏稅計算表第(3)欄記載「核定內銷稅
18 額合計數18,396,978元」可供參照（見原處分卷一第1
19 55頁）。

20 B. 原告本件有進貨事實之全部進項稅額為15,025,070元
21 （未含租金發票之進項稅額450,000元），此亦有被告
22 所製之原告逃漏稅計算表第(12)欄記載「得扣抵進項
23 稅額核定數之合計15,025,070元」可供參照（見原處
24 分卷一第155頁）。再連同原告取具租金發票，以其進
25 項稅額450,000元申報扣抵銷項稅額，並非不實，已如
26 上述，則原告本件有交易事實之全部進項稅額應為15,
27 475,070元（15,025,070+450,000）。

28 C. 又原告本件整體實際繳納稅款2,540,623元〈見原處分
29 卷一第154頁第(16)欄合計數〉，甚且已退稅額全部達
30 141,256元〈見原處分卷一第154頁第(22)欄合計
31 數〉。

01 D. 是以，本件以整體觀察方式，應認全部漏稅額為522,5
02 41元（全部實際銷項稅額18,396,978元－全部實際進
03 項稅額15,475,070元－全部實際繳納稅款2,540,623元
04 －全部退稅141,256元）。此不論係以上述兩造不爭執
05 之漏稅額461,433元、中央塗料公司發票部分之漏稅額
06 61,130元、原告計算誤差22元之轉正等，予以併算（4
07 61,433+61,130-22=522,541元），或以本院整體觀
08 察核算之上述全部漏稅額522,541元，其結果均互相符
09 合。

10 （八）綜上，原告本件無進銷貨事實，開立並取具不實發票，構
11 成違章情事，致生整體實際短漏稅額522,541元之上述結
12 果，被告對原告補徵稅額522,541元部分，於法並無不
13 合，應予維持，原告此部分訴請撤銷為無理由。至於被告
14 對原告補徵之其餘稅額450,000元部分（972,541元－522,
15 541元），則有違誤，被告補徵稅額超過522,541元部分應
16 予撤銷。

17 三、罰鍰部分：

18 （一）原告本件因虛報進項稅額而實際逃漏之稅款為522,541
19 元。又原告為營業人，明知無交易事實，卻開立發票交付
20 予中央塗料等5家營業人，並取得無交易事實之中央塗料
21 公司等5家營業人所開立之不實統一發票，作為進項憑證
22 申報扣抵銷項稅額，被告認原告具違章故意，固非無據。

23 （二）然被告認定所漏稅額為972,541元，並按所漏稅額972,541
24 元處以2.5倍之罰鍰計2,431,353元，而本院認定之漏稅額
25 為522,541元，與被告所為認定差距甚大，在裁罰之基礎
26 已有變動下，難謂被告裁量減縮至零，為免裁罰權割裂，
27 自應將原處分（即復查決定）關於罰鍰部分予以撤銷，由
28 被告重新考量裁罰之各種因素，依法行使裁量權而為罰鍰
29 處分。

30 四、綜上所述，原告本件無進銷貨事實，開立並取具不實發票，
31 構成違章情事，致生短漏稅額522,541元之結果，被告本件

對原告補徵稅額522,541元部分，認事用法均無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合，原告訴請撤銷，為無理由，不應准許。至於原處分（即復查決定）補徵稅額逾522,541元及全部罰鍰部分，既有如前所述之違誤，訴願決定未予糾正，續以維持，即有未合，原告訴請撤銷此部分之訴願決定及原處分（即復查決定），為有理由，應予准許。

五、兩造其餘攻擊防禦方法均與本件判決結果不生影響，故不逐一論述，併此敘明。

據上論結，本件原告之訴為一部有理由，一部無理由，依行政訴訟法第104條、民事訴訟法第79條，判決如主文。

中 華 民 國 112 年 4 月 27 日
臺北高等行政法院第五庭

審判長法 官 陳心弘

法 官 鄭凱文

法 官 畢乃俊

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示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。（須按他造人數附繕本）

三、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）

四、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，得不委任律師為訴訟代理人	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 112 年 4 月 27 日

書記官 李依穎