

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第一庭

110年度訴字第686號

113年5月9日辯論終結

原告 國信食品股份有限公司

代表人 魏原暉（董事長）

訴訟代理人 林宗憲 律師

被告 財政部北區國稅局

代表人 李怡慧（局長）住同上

訴訟代理人 陳惠君

邱玉琴

黃麗玲

上列當事人間營業稅事件，原告不服財政部中華民國110年4月14日台財法字第11013909230號（案號：第11000083號）訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

一、訴願決定及原處分關於核定原告應補徵營業稅額逾新臺幣貳拾壹萬貳仟伍佰捌拾捌元及裁處罰鍰逾新臺幣參拾壹萬捌仟捌佰捌拾貳元部分撤銷。

二、原告其餘之訴駁回。

三、訴訟費用由被告負擔十分之一，餘由原告負擔。

事實及理由

壹、程序方面：

本件起訴時，原告之代表人原為詹崑猛，被告之代表人原為王綉忠，於訴訟進行中，原告代表人變更為魏原暉，被告代表人依序變更為蔡碧珍、李怡慧，業據兩造新任代表人具狀

01 聲明承受訴訟（本院卷二第9頁、本院卷一第73頁、第347
02 頁），核無不合，應予准許。

03 貳、實體方面：

04 一、爭訟概要：

05 被告依據查得資料，以原告於民國102年5月至108年2月間
06 （下稱系爭期間），無銷貨事實而開立不實統一發票予訴外
07 人大西洋飲料股份有限公司（下稱大西洋公司），銷售額計
08 新臺幣（下同）51,461,778元，營業稅額2,573,099元；同
09 期間原告無進貨事實而取具訴外人金寶城糖業股份有限公
10 司、美泰企業有限公司、康律企業有限公司、糖呷有春有限
11 公司、華盛糖業有限公司、至富貿易有限公司、成威企業有
12 限公司及油福有限公司等8家營業人（下稱金寶城公司等8家
13 營業人）開立之不實統一發票，銷售額計新臺幣（下同）5
14 2,066,540元，營業稅額2,603,337元，作為進項憑證申報扣
15 抵銷項稅額，致虛增進項稅額30,238元；經逐期計算結果，
16 原告已將之申報扣抵銷項稅額，致減少實際交易之應納稅額
17 244,893元，造成逃漏稅結果，審認原告違章成立，除核定
18 補徵營業稅額244,893元外，並按所漏稅額裁處1.5倍罰鍰計
19 367,339元。原告不服，申請復查，未獲被告109年12月28日
20 北區國稅法一字第1090015804號復查決定變更，提起訴願復
21 經決定駁回，乃提起本件行政訴訟。

22 二、原告起訴主張及聲明：

23 (一)主張要旨：

24 原告之所以開立統一發票予大西洋公司，係因訴外人孫幼英
25 提供蘋果西打之配方予大西洋公司使用，欲向大西洋公司收
26 取權利金，慮及如大西洋公司並未掌握蘋果西打核心配方之
27 事實公諸於眾，將打擊大西洋公司企業形象，使外界產生大
28 西洋公司僅為代工工廠之印象，復擔心如將蘋果西打配方直
29 接移轉予大西洋公司，難以確保該配方不會外流，故乃將蘋
30 果西打之配方授權原告，再由原告開立品項為「特砂」之發
31 票給大西洋公司，作為請領使用蘋果西打配方之權利金，是

01 原告確有銷售蘋果西打配方予大西洋公司之事實，所開立之
02 發票並非不實統一發票。

03 (二)聲明：訴願決定及原處分（即復查決定）均撤銷。

04 三、被告答辯及聲明：

05 (一)答辯要旨：

06 1.原告確實未向金寶城公司等8家營業人購買糖產品，亦未銷
07 售糖產品予大西洋公司，卻以虛假訂單及向大西洋公司支付
08 糖款之不實名義，開立銷售品項為「糖」之統一發票給大西
09 洋公司，並向金寶城公司等8家營業人取具統一發票作為進
10 項憑證申報扣抵銷項稅額，是原告確有於系爭期間以不實發
11 票進行虛偽交易情事，此觀臺灣新北地方法院（下稱新北地
12 院）108年度金重訴字第12號刑事判決（下稱系爭第一審刑
13 事判決）之理由即明。至原告雖稱其所開立之統一發票，係
14 孫幼英提供蘋果西打配方予大西洋公司使用之權利金云云，
15 惟原告未能提出實證以資證明孫幼英確有授權原告銷售蘋果
16 西打配方予大西洋公司；孫幼英亦未能證明其於100至102年
17 間確有研發配方提供予大西洋公司使用，且原告早於孫幼英
18 主張之研發期間以前，即以「糖」之名義開立發票申請費
19 用，故實難認其主張屬實。況且，孫幼英始終未曾以改良配
20 方報酬之名義與大西洋公司締約或向該公司請款，是實難認
21 孫幼英有向大西洋公司請領改良配方報酬之合法權利。再
22 者，因大西洋公司與果是高國際有限公司之相關訴訟，自83
23 年起均已於公開資訊觀測站及大西洋公司財報揭露，故大西
24 洋公司使用蘋果西打之商標及原料係由外國公司授權乙事，
25 早於83年至88年間為股東及大眾所知悉，是原告前開主張，
26 即難採信。

27 2.原告於系爭期間無銷售糖產品之事實，開立不實統一發票予
28 大西洋公司，銷售額合計51,461,778元；同期間無購進糖產
29 品事實，卻取具金寶城公司等8家營業人開立之統一發票，
30 銷售額合計52,066,540元，作為進項憑證申報扣抵銷項稅
31 額，經按期計算扣除虛報銷項及進項稅額後，實際虛報進項

稅額244,893元。孫幼英為原告公司之實際負責人，明知大西洋公司長年來所使用之糖原料，均未曾經由原告代為購進，卻取具無交易事實之進項憑證申報扣抵銷項稅額，違章事證明確，核有逃漏稅捐故意，未符合納稅者權利保護法（下稱納保法）第16條第1項不予處罰之規定，應予論罰。又原告自漏稅行為發生日（102年7月15日）起至查獲日（109年5月26日）止累積留抵稅額最低金額為0，經就各期實際扣抵數予以加總計算之漏稅額為244,893元，已發生以虛報進項稅額扣抵銷項稅額之情事，且原告於裁罰處分核定前已補繳稅款，故按所漏稅額244,893元處1.5倍罰鍰367,339元，並無違誤。

(二)聲明：原告之訴駁回。

四、本件爭點：

(一)原告於系爭期間是否有無銷貨事實而開立銷售額計51,461,778元之統一發票予大西洋公司，及無進貨事實而取具金寶城公司等8家營業人開立銷售額計52,066,540元之統一發票，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額之情事？

(二)被告對原告補徵營業稅額244,893元及裁處罰鍰367,339元，有無違誤？

五、本院之判斷：

(一)前提事實：

前揭爭訟概要欄所載事實，為兩造所不爭執，復有原告102年6月至108年2月營業人銷售額與稅額申報書（本院卷一第377至445頁）、原告102年6月至108年2月進銷項明細資料表（本院卷一第447至500頁）、訴外人寰祐有限公司（下稱寰祐公司）109年10月14日承諾書（原處分卷<可閱，下同>一第285頁）、系爭第一審刑事判決（原處分卷一第21至174頁）、臺灣高等法院110年度金上重訴字第17號刑事判決（本院卷一第91至315頁）、原處分（原處分卷一第233、235頁）、復查決定（訴願卷<可閱，下同>第3至10頁）及訴願決定（本院卷一第23至33頁）在卷可稽，自堪認為真正。

01 (二)本稅部分：

02 1. 按營業稅法第14條第2項規定：「銷項稅額，指營業人銷售
03 貨物或勞務時，依規定應收取之營業稅額。」第15條第1
04 項、第3項規定：「（第1項）營業人當期銷項稅額，扣減進
05 項稅額後之餘額，為當期應納或溢付營業稅額。……（第3
06 項）進項稅額，指營業人購買貨物或勞務時，依規定支付之
07 營業稅額。」第51條第1項第5款規定：「納稅義務人，有下
08 列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處5倍以下罰
09 鍰，並得停止其營業：……五、虛報進項稅額。」同法施行
10 細則第52條第1項規定：「本法第51條第1項第5款所定虛報
11 進項稅額，包括依本法規定不得扣抵之進項稅額、無進貨事
12 實及偽造憑證之進項稅額而申報退抵稅額者。」準此，營業
13 人如無進貨事實而取具不實統一發票為進項稅額，並用以扣
14 抵當期銷項稅額，自屬虛報進項稅額，稅捐稽徵機關應計算
15 並命補繳應納之營業稅。

16 2. 經查，原告於系爭期間，無銷貨「糖」予大西洋公司之事
17 實，卻開立不實統一發票予大西洋公司，銷售額共51,461,7
18 78元，營業稅額2,573,099元；同期間亦無向金寶城公司等8
19 家營業人進貨「糖」之事實，卻取具金寶城公司等8家營業
20 人開立不實統一發票，銷售額共52,066,540元，營業稅額2,
21 603,337元，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，致虛增進項
22 稅額等情，業經原告公司實際負責人孫幼英於新北地院108
23 年度金重訴字第12號違反證券交易法等案件（下稱系爭刑事
24 案件）審理時坦承不諱【新北地院108年度金重訴字第12號
25 卷（下稱地院卷）一第195頁】，並經列載於不爭執事項
26 （地院卷一第462頁），且經訴外人即系爭刑事案件之證人
27 呂國銘、陳平家、吳孟苓、鍾素娥、謝政成、許麗花證述屬
28 實【臺灣新北地方檢察署108年度偵字第11114號卷二第387
29 至389頁、第362頁背面至364頁、第321至322頁、第50至51
30 頁、第41頁、第43頁背面至第44頁、第32頁背面至第37
31 頁】，復有寰祐公司書立之承諾書可考（原處分卷一第285

頁)。準此，原告於系爭期間無進銷貨事實，虛開統一發票予大西洋公司，並取得金寶城公司等8家營業人虛開之統一發票作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，進銷項交易部分經核認為虛偽交易，經被告逐期計算結果，認原告持不實進項憑證申報扣抵銷項稅額，致生逃漏營業稅之結果，依前揭規定及說明，原告行為已構成逃漏營業稅，堪予認定。

3.次查，被告基於原告前開逃漏稅之事實原核定補徵所漏稅額244,893元（其漏稅額計算表參原處分卷一第200頁），並按所漏稅額244,893元裁處1.5倍之罰鍰367,339元。嗣因被告漏未依兼營營業人營業稅額計算辦法第7條第1項規定，於各年度最後一期調整稅額（即依照原告真實銷售額重新計算不得扣抵比例後，調整各年度營業稅額），故被告乃於本件審理時，重新計算原告所漏稅額為212,588元，有被告提出之補充答辯狀（一）及重行計算漏稅額表（本院卷二第39至41頁、第83至85頁）在卷足憑，且原告就此部分漏稅額之計算亦無爭執（本院卷二第34頁）。是以，本件原告應補徵之稅額為212,588元。

4.原告雖稱：原告公司開立予大西洋公司之發票，係大西洋公司使用蘋果西打配方之權利金，故該發票並非不實等語。但查，倘原告所述屬實，無異將使其銷項稅額增加，而應補徵更多之營業稅額及使罰鍰增加，是原告以此為由，主張被告補徵稅額及裁處罰鍰均有違誤，而提起本件撤銷訴訟請求撤銷原處分，已難認有據。況且，倘原告主張其於系爭期間開立予大西洋公司之統一發票，為授權該公司使用蘋果西打配方之權利金發票等語屬實，則原告理應有相關契約約定、支付憑證及內部帳冊可查，然迄本件言詞辯論終結時均付之闕如，卷內亦未見任何有關原告取得該配方後，大西洋公司應給付原告權利金之金額、時間與計算方式，且系爭期間大西洋公司支付予原告之金額，分別為5,448,696元、10,014,138元、7,704,321元、5,198,750元、11,187,350元、10,731,840元、3,749,782元，合計為54,034,877元（即原告開立予

大西洋公司之統一發票含稅金額，詳見本院卷二第150頁），是大西洋公司每年支付予原告之數額均不固定，且金額差距甚大，參以原告於系爭刑事案件所提出之簡報檔，就「為何每年請求權利金的金額不一樣？」一事，回應理由為：「因8家糖廠商（即金寶城公司等8家營業人）確實有賣糖給寰祐公司，但寰祐公司無索取發票，廠商因而將發票賣給孫幼英使用，故發票金額自然會隨實際買糖金額而有不同。」（本院卷二第154頁）是大西洋公司每年支付予原告之「權利金」金額多寡竟繫於金寶城公司等8家營業人實際銷貨之數量，足見原告所稱顯與一般商業常情有違。參以原告於申請復查時所提出102年間與大西洋公司間交易代收代付明細、總分類帳、統一發票、轉帳傳票、收入轉帳傳票及支出轉帳傳票等（原處分卷一第255至282頁），均顯示原告與大西洋公司間於此期間交易付款內容為「特砂」、「砂糖費用」，核與原告前揭主張顯相齟齬。綜上足知，原告前揭不利於己之陳述應屬臨訟杜撰之詞，尚難採認。

(三)罰鍰部分：

- 1.按行政罰法第7條第1項規定：「違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」（納保法第16條第1項亦有相同意旨之規定）第18條第1項規定：「裁處罰鍰，應審酌違反行政法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反行政法上義務所得之利益，並得考量受處罰者之資力。」又虛報進項稅額者，依前揭營業稅法第51條第1項第5款規定，納稅義務人應按所漏稅額處5倍以下罰鍰。另裁處時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）關於當時營業稅法第51條第1項第5款部分係規定：「……二、無進貨事實者。按所漏稅額處2.5倍之罰鍰。但於裁罰處分核定前已補繳稅款者，處1.5倍之罰鍰；……。」而該裁罰倍數參考表係主管機關財政部，為協助稅捐稽徵機關就法律授予裁罰裁量權之行使，在遵循法律授權目的及範圍內，為實踐具體個案正義，並顧及法律適用之一致性及符合平等原

則，分別就所得稅法等各種稅務違章案件之不同情節，訂定不同之處罰數額或倍數，與法律授權目的尚無抵觸，稅捐稽徵機關自得援引上開裁罰基準作成裁罰處分。

2.次按納稅義務人有虛報進項稅額，並因而逃漏稅款者，始得據以依營業稅法第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額認定之，為司法院釋字第337號解釋及營業稅法施行細則第52條第2項所明定。又財政部85年2月7日台財稅第851894251號函釋（財政部101年5月24日台財稅字第10104557440號令修正）略以：「……至有關營業人虛報進項稅額之結果，有無發生逃漏稅款，應依左列原則認定：……(二)違章行為發生日起至查獲日（調查基準日）以前各期之中，任何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項第5款規定處罰。」上開令釋意旨核與前揭相關法規之立法意旨相符，於本件自得予以援用。

3.經查，原告於系爭期間有上開違章事實，致生虛報進項稅額之違章行為，已如上述。又原告係營業人，應知悉營業行為應取具實際交易對象憑證之規定，且明知未有實際進銷貨之事實，卻猶持無實際交易之金寶城公司等8家營業人開立之統一發票，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，自有虛報進項稅額之意思及以不正當方法逃漏稅捐之主觀認識。原告自漏稅行為發生日（102年7月15日）起至查獲日（109年5月26日）止累積留抵稅額最低金額為0，經就各期實際扣抵數予以加總計算之漏稅額為212,588元，已發生以虛報進項稅額扣抵銷項稅額之情事，且原告於裁罰處分核定前已補繳稅款，則關於本件罰鍰部分，依營業稅法第51條第1項第5款及裁罰倍數參考表等規定，苟作成罰鍰處分其罰鍰倍數，法令已明定，且行政機關已依此為裁量處分，惟於法院審理後，如僅該漏報金額有變動，其他有關裁罰處分之裁量審酌情形

並無變動，因無涉行政機關裁量權行使之疑義下，乃無由行政機關再為裁量之必要，以利訴訟經濟。參諸行政訴訟法第197條規定：「撤銷訴訟，其訴訟標的之行政處分涉及金錢或其他代替物之給付或確認者，行政法院得以確定不同金額之給付或以不同之確認代替之。」是以，本院在此種情形下，亦得依前揭規定，自為裁罰金額之確定（最高行政法院108年度判字第502號判決參照）。第查，因原告虛報進項稅額，致應補徵之稅額為212,588元，而兩造並未主張有何異於裁罰時審酌之裁量事由，且亦無存在異於裁罰時之事由而有重新裁量之必要，是罰鍰部分金額即可據此予以確定，並應按所漏稅額裁處1.5倍之罰鍰即318,882元。

(四)綜上所述，原告於系爭期間，無銷貨事實而開立不實統一發票予大西洋公司，銷售額計51,461,778元；同期間原告無進貨事實而取具金寶城公司等8家營業人開立之不實統一發票，銷售額計52,066,540元，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，經逐期計算結果，致減少實際交易之應納稅額212,588元，造成逃漏稅結果，應核定補徵營業稅額212,588元，並按所漏稅額裁處1.5倍罰鍰計318,882元。從而，原處分逾此範圍之核定及裁罰，即有違誤，訴願決定未予糾正，亦有未合。原告就此部分訴請撤銷，即有理由，應予准許。至原告逾此部分之請求，即非有據，應予駁回。

六、本件判決基礎已經明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，均與判決結果不生影響，而無一一論述之必要，併予說明。

七、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 113 年 5 月 23 日

審判長法官 蕭忠仁

法官 林麗真

法官 林秀圓

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，向本院高等行政訴訟庭提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內補提理由書；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（均須按他造人數附繕本）。

三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，逕以裁定駁回。

四、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49條之1第1項第3款）。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3項、第4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、副教授者。 2. 稅務行政事件，上訴人或其代表人、管理人、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。

01

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。

02

中 華 民 國 113 年 6 月 3 日

03

書記官 張正清