

最 高 行 政 法 院 判 決

109年度判字第137號

上 訴 人 錄興國際股份有限公司

代 表 人 黎高興

訴訟代理人 施博文會計師

陳守煌律師

被 上 訴 人 財政部北區國稅局

代 表 人 王綉忠

送達代收人 黃麗玲

上列當事人間營業稅事件，上訴人對於中華民國108年4月11日臺北高等行政法院107年度訴更一字第121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、上訴人於民國99年12月至101年12月間購進貨物及勞務，金額合計新臺幣（下同）41,137,232元，未依規定取得憑證。另於97年9月至101年12月間銷售貨物及勞務，未依規定開立統一發票，短漏開並漏報銷售額計109,520,244元。經被上訴人查獲，核定補徵營業稅額5,476,012元，並就漏未開立銷貨憑證部分，按所漏稅額5,476,012元，裁處1.5倍之罰鍰8,214,018元，另就未依規定取得進貨憑證部分，裁處罰鍰1,000,000元，合計裁處罰鍰9,214,018元。上訴人循序提起行政訴訟，經原審以105年度訴字第1347號判決（下稱原審前判決）駁回。上訴人提起上訴，經本院以107年度判字第616號判決（下稱發回判決）廢棄，發回原審更為審理。經原審更為審理後，以107年度訴更一字第121號判決（下稱原判決）駁回，上訴人仍不服，遂提起本件上訴。並聲明：原判決廢棄；訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷；或發回原審更為審理。

二、上訴人起訴主張及被上訴人於原審之答辯，均引用原判決之

01 記載。

02 三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，略以：(一)日月光半
03 導體製造股份有限公司（下稱日月光公司）及上訴人所簽訂
04 之委任招募契約，自96年1月25日至105年1月26日（原判決
05 誤載為25日）共簽訂了3次，其重心在外籍勞工（下稱外勞
06 ）之招募與食宿之處理，也包括外勞逃跑之控管及因上訴人
07 作業疏失而導致外勞名額之喪失。其中就第1次（期間：96
08 年1月25日至99年1月25日）契約，上訴人及家興人力資源顧
09 問有限公司（下稱家興公司）以96年1月30日聲明書（下稱9
10 6年聲明書），就該契約第7條業務宣稱由家興公司承辦，惟
11 該業務僅為食宿部分，不包括其他有關外勞招募、外勞逃跑
12 之控管及相關賠償約定，故即使日月光公司無意見，上訴人
13 104年9月16日之說明書宣稱與日月光之間已無任何契約關係
14 與法律責任，顯不足採。而就契約整體而言，3次契約中，
15 「第1次委任及食宿併約」就委任招募契約第7條業務，由家
16 興公司承接外勞之食宿（及因食宿而衍生之管理），「第2
17 次委任及食宿併約」則仍有第7條業務，包括外勞之食宿及
18 因食宿而衍生之管理。倘若如96年聲明書所稱上訴人並無「
19 經營外勞食宿管理」業務，需他人協助處理經營，上訴人何
20 需簽訂「第2次委任及食宿併約」，且言明上訴人應依第7條
21 所訂付款時程開具統一發票註明合約名稱向日月光公司請款
22 。足見，第1次、第2次之委任招募契約，都是上訴人與日月
23 光公司簽訂，僅將第7條業務委由家興公司協助處理。且「
24 第2次委任及食宿併約」履行期間，日月光公司及上訴人就
25 委任招募契約，達成條款變更之協議，將原為委任及食宿併
26 約，變更為委任及住宿併約，刪除「食」的部分，款項也因
27 之減縮（由食宿費用5,000元至5,500元，變更為住宿費用2,
28 000元）。由此可見，日月光公司就外勞飲食的事務已自行
29 辦理，無需委外處理。故日月光公司及上訴人之第3次委任
30 招募契約，已經是單純之委任招募契約，無涉於外勞之食宿
31 事宜。(二)由上述上訴人與日月光公司簽訂（3次）委任招募

01 契約之事實可知，上訴人銷售貨物及勞務時應開立統一發票
02 給日月光公司，家興公司則應開立統一發票與上訴人，方符
03 合加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）之規定。日
04 月光公司即因取據非實際交易對象之統一發票（應取具上訴
05 人開立之發票，而非家興公司）而遭裁罰，並於104年11月6
06 日於公開資訊觀測站重大訊息上公布，足見日月光公司認同
07 3次委任招募契約所呈現之內容。況日月光公司於104年10月
08 8日光封中財字第1041008001號說明函（下稱日月光公司104
09 年10月8日說明函），自陳委由上訴人代辦招募引進外勞並
10 從事相關食宿管理，而家興公司是上訴人之關係企業，承辦
11 外勞之食宿管理，並載明：「會計人員於帳載傳票時亦一律
12 以『錄興（即上訴人）』記載。」是為便宜措施，並稱上訴
13 人是代辦招募引進外勞業務，而家興公司是負責外勞食宿管
14 理業務等語，正是前述「第1、2、3次委任招募契約」就食
15 宿的處理，第1次是上訴人簽約包括食宿部分，而上訴人自
16 行委由家興公司協助；第2次是上訴人簽約包括食宿（但協
17 議變更為僅有住宿）部分，而住宿部分上訴人仍委由家興公
18 司協助；第3次是與上訴人簽約（代辦招募引進外勞業務）
19 ，而與家興公司另簽約（處理外勞住宿及管理），當然要依
20 個別契約所發生之法律關係，為發票之開立與請款。而日月
21 光公司及上訴人之第3次委任招募契約，僅屬單純委任招募
22 ，住宿部分與家興公司簽約處理，故第3次委任招募契約無
23 關於外勞食宿部分。所以家興公司於103年1月10日就第1、2
24 次委任招募契約，相關食宿部分之交易（補申報98年1月至
25 101年12月短漏銷售額）自動補報並補繳在案。另查日月光
26 公司於97年1月至101年12月間共計匯款142,609,450元予家
27 興公司，並由家興公司直接開立統一發票與日月光公司。但
28 日月光公司係與上訴人簽訂委任招募合約，簽約對象並非家
29 興公司，因此依合約款項之交付應是日月光公司付款給上訴
30 人，而由上訴人付款給家興公司，統一發票也應由家興公司
31 就外勞食宿部分開立發票給上訴人，上訴人就合約全額開立

01 統一發票給日月光公司以資請款，故上訴人未依規定開立統
02 一發票，足堪認定。另參酌相關報表查對，101年10至11月
03 間收取外勞機票、體檢費及交通費，短漏開統一發票394,65
04 0元（含稅）。上訴人於99年12月至101年12月間購進貨物及
05 勞務，金額合計41,137,232元，未依規定取得憑證。另於97
06 年9月至101年12月間銷售貨物及勞務，未依規定開立統一發
07 票，短漏開統一發票並漏報銷售額計109,520,244元（97年1
08 月至101年12月間銷售貨物及勞務，短漏開統一發票並漏報
09 銷售額合計136,194,380元，但97年1至8月間銷售額26,674,
10 136元已逾核課期間應予減除，核算漏報銷售額為109,520,2
11 44元），核定補徵營業稅額5,476,012元，應堪認定。（二）上
12 訴人於97年9月至101年12月間銷售貨物及勞務，未依規定開
13 立統一發票，經核認未依規定開立統一發票及漏報銷售額合
14 計109,520,244元。上訴人為營利事業之公司組織，應知悉
15 銷貨時依法開立統一發票之規定，其明知相關規範，且有3
16 次9年之委任招募契約（以及其中食宿之差異），卻於銷售
17 時，未依規定開立統一發票及漏報銷售額，足認有逃漏稅捐
18 之故意，被上訴人依法予以裁罰，應屬有據。又上訴人自違
19 章行為發生日（97年11月14日）起至查獲日（104年8月4日
20 ）止累積留抵稅額最低金額為0元，則應補徵營業稅額即為
21 所漏稅額5,476,012元。本案同時違反稅捐稽徵法第44條及
22 營業稅法第51條第1項第3款規定，應依行政罰法第24條第1
23 項規定處理。而依營業稅法第51條之規定，係按所漏稅額5,
24 476,012元處最高5倍之罰鍰27,380,060元；依稅捐稽徵法第
25 44條規定，經查明認定未給與憑證之總額41,513,089元（99
26 年12月至101年12月）計算5%罰鍰金額2,075,654元，但依
27 同條第2項處罰金額最高不得超過1,000,000元。兩者相較從
28 重者，則本件應以營業稅法第51條第1項第3款規定處罰之。
29 另上訴人未於裁罰處分核定前繳清稅款，按其故意違章之情
30 節，考量上訴人為許多人力仲介關係企業之一，設有總管理
31 處，有相當之經濟規模，並歷史悠久（82年設立至今；關係

01 企業亦同)應受責難程度非輕，被上訴人依相關規定，按所
02 漏稅額5,476,012元處1.5倍罰鍰8,214,018元，當屬有據。
03 且上訴人於97年1月至101年12月間，將外勞食宿及外勞管理
04 委由關係企業家興公司協助處理，自當依規定取得進項憑證
05 ，其僅以「96年聲明書就第1次委任招募契約第7條業務由家
06 興公司承辦」為由，於收受勞務時未依規定取得進項憑證，
07 縱非故意亦有過失。但查97年1月至99年11月間進貨94,681,
08 291元，未依規定取得憑證之行為罰部分，已逾核課期間，
09 應予減除，僅就99年12月至101年12月間違章部分裁處之。
10 故上訴人於收受勞務時未依規定取得進項憑證，違反稅捐稽
11 徵法第44條規定，經查上訴人應自他人取得而未取得進項憑
12 證之總額41,137,232元，計算5%罰鍰金額為2,056,861元，
13 但依同條第2項之規定，該處罰金額最高不得超過1,000,000
14 元，故被上訴人僅得以處罰鍰1,000,000元，自屬於法無違
15 。(四)日月光公司係與上訴人簽訂委任招募合約(其中第7條
16 包括成立外勞中心，負責外勞食宿及外勞管理之業務)，簽
17 約對象並非家興公司，因此依合約款項之交付應是日月光公
18 司付款給上訴人，而由上訴人付款給家興公司，統一發票也
19 應由家興公司就外勞食宿部分開立發票給上訴人。至所謂營
20 業稅係銷項稅額減進項稅額，一加一減最終結果並無漏稅云
21 云，是應針對一個稅捐主體而言，上訴人應自家興公司取得
22 而未取得進項憑證，與家興公司已開立銷售統一發票予日月
23 光公司並已經申報並繳納營業稅，屬於不同之稅捐主體，不
24 會因之而受影響。另家興公司有如何之財產目錄只足以顯示
25 該公司是否有能力提供外勞住宿管理服務，不足以表彰「上
26 訴人僅負責外勞之招募部分，而外勞住宿管理部分則由家興
27 公司負責」。而依前述上訴人與日月光公司簽訂委任招募契
28 約簽訂之3次契約內容觀之，上訴人仍有調整契約內容之作
29 法，並非簽訂委任招募契約均係依以前慣例便宜行事。原審
30 依各該委任招募契約之內容，透過契約之主要目的及其經濟
31 價值，而理解各該契約之真意，顯然不能因「上訴人沒有外

勞管理中心」認為上訴人無由簽訂委任招募契約等語，因將訴願決定及原處分（含復查決定）予以維持，駁回上訴人在原審之訴。

四、本院經核原判決並無違誤。茲就上訴理由再予補充論述如下：

（一）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、第2項規定：「（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2項）提供勞務予他人，或提供貨物與他人使用、收益，以取得代價者，為銷售勞務。……」第15條第1項規定：「營業人當期銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額，為當期應納或溢付營業稅額。」第32條第1項前段規定：「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1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。」行為時同法第43條規定：「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。」依上開規定，應依法定時限開立統一發票交付買受人並依規定申報繳納營業稅者，當為實際銷售貨物或勞務之營業人。又稅捐稽徵法第21條規定：「（第1項）稅捐之核課期間，依左列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為5年。……三、未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為7年。（第2項）在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐

者，仍應依法補徵或並予處罰；在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」

(二) 納稅者權利保護法第11條第2項規定：「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。」是稅捐稽徵機關就課稅處分之要件事實，負有舉證責任，惟稅捐稽徵機關並未直接參與當事人間之私經濟活動，其能掌握之資料自不若當事人，是稅捐稽徵機關如已提出相當事證，客觀上已足能證明當事人構成課稅要件事實之經濟活動，應認稅捐稽徵機關業已證明稅捐債權之存在；如當事人予以否認，即應就其主張之事實提出證據以動搖法院所為該當構成要件事實之認定，以貫徹公平合法課稅之目的。查依民法第528條規定：「稱委任者，謂當事人約定，一方委託他方處理事務，他方允為處理之契約。」第532條規定：「受任人之權限，依委任契約之訂定；未訂定者，依其委任事務之性質定之。委任人得指定一項或數項事務而為特別委任，或就一切事務，而為概括委任。」第537條規定：「受任人應自己處理委任事務。但經委任人之同意或另有習慣或有不得已之事由者，得使第三人代為處理。」故當事人間是否成立委任契約，自以當事人間之契約內容定之。稅捐稽徵機關依當事人間委任契約內容，為認定受任人為何人，並以該獲得報酬（銷售勞務）之受任人為營業稅課徵對象之初步認定，即無不合。如該契約之受任人主張其並非該委任事務之受任人，該委任事務銷售勞務所獲得之報酬並非屬其所有，因該事實屬於其管領範圍內之事實，其知之最熟稔，亦最容易為舉證行為，應由其就該事實為合理之說明及舉證，以動搖稅捐稽徵機關就前開委任契約之受任人為營業稅課徵對象之初步認定。如其無法為合理之說明及舉證，稅捐稽徵機關就前開營業稅課徵對象所為終局認定，即無不合。

(三) 又行政訴訟法第133條前段規定，行政法院於撤銷訴訟，固應依職權調查證據，以期發現真實，當事人並無主觀舉證責任，然職權調查證據有其限度，仍不免有要件事實不明之情

形，而必須決定其不利益結果責任之歸屬，故當事人仍有客觀之舉證責任。而就課稅處分及行政處罰之要件事實而言，基於依法行政原則，為權利發生事實者，應由稅捐稽徵機關負客觀舉證責任。再按證據之取捨與當事人所希冀者不同，致其事實之認定亦異於該當事人之主張者，不得謂為原判決有違背法令之情形。又證據之證明力如何或如何調查事實，事實審法院有衡情斟酌之權，苟已斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，而未違背論理法則或經驗法則，自不得遽指為違法。本件原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，已就其認定上訴人於99年12月至101年12月間購進貨物及勞務，金額合計41,137,232元，未依規定取得憑證；另於97年9月至101年12月間銷售貨物及勞務，未依規定開立統一發票，短漏開並漏報銷售額計109,520,244元等情，論明：上訴人與日月光公司間自96年1月25日至105年1月26日共簽訂了3次（共計9年）委任招募契約，而前揭契約重心在於外勞之招募與食宿管理之處理，當然也包括外勞逃跑之控管及因上訴人作業疏失而導致外勞名額之喪失，每名要賠償日月光公司3萬元。第1次委任招募契約（96年1月25日-99年1月25日），含有代募引進外勞及成立外勞中心（負責外勞食宿及外勞管理）。上訴人及家興公司固出具96年聲明書，就第1次委任招募契約第7條業務，宣稱由家興公司承辦，但前開「第7條業務」僅為食宿部分，而其他有外勞之招募、外勞逃跑之控管及相關之賠償約定，均未見於該聲明書，可見上訴人將外勞食宿管理業務委由家興公司提供，故依96年聲明書及第1次委任招募契約可證上訴人將有關食宿部分轉包之事實。又第2次委任及食宿併約（99年1月25日-102年1月25日），仍有第7條業務，包括外勞之食宿及因食宿而衍生之管理含有代募引進外勞及成立外勞中心（負責外勞食宿及外勞管理），而該履行期間，日月光公司及上訴人就委任招募契約，達成條款變更之協議，將原為委任及食宿併約，變更為委任及住宿併約，刪除「食」的部分，由日月光公司自行辦理外勞飲食

事務，僅由上訴人處理第7條關於住宿的業務（此部分上訴人委由家興公司處理）。其後，日月光公司及上訴人之第3次委任招募契約（期間102年1月26日-105年1月26日，原判決誤載為「102年1月25日-105年1月25日」），僅屬單純委任招募，已無涉於外勞之食宿事宜（飲食部分，由日月光公司自行處理，而住宿部分由日月光公司與家興公司另簽約委外處理）。據上，依前揭第1次、第2次委任招募契約第7條所定付款時程，應由上訴人開立統一發票，並依日月光公司請款作業流程向日月光公司請款，統一發票應註明合約（專案）名稱。故上訴人銷售貨物及勞務時應開立統一發票給日月光公司，而家興公司則應開立統一發票與上訴人，此才符合營業稅法之規定。又日月光公司取據非實際交易對象之統一發票而遭裁罰事件，該公司於104年11月6日公開資訊觀測站發布重大訊息，故依此認定日月光公司認同3次委任招募契約所呈現之內容。復參據日月光公司104年10月8日說明函，自陳委由上訴人代辦招募引進外勞並從事相關食宿管理，而家興公司是上訴人之關係企業，承辦外勞之食宿管理，並載明「會計人員於帳簿傳票時亦一律以『錄興』（即上訴人）」之記載。」是為便宜措施，而稱上訴人是代辦招募引進外勞業務，家興公司是負責外勞食宿管理業務等語。且查日月光公司於97年1月至101年12月間共計匯款142,609,450元予家興公司，並由家興公司直接開立統一發票與日月光公司。但日月光公司係與上訴人簽訂委任招募合約，簽約對象並非家興公司，因此依合約款項之交付應是日月光公司付款給上訴人，而由上訴人付款給家興公司，而統一發票也應由家興公司就外勞食宿部分開立統一發票給上訴人，上訴人就合約金額開立統一發票給日月光公司以資請款，故上訴人未依規定開立統一發票，堪以認定。又以上訴人101年10月至11月間收取外勞機票、體檢費及交通費，短漏開統一發票394,650元（含稅）。因認上訴人於99年12月至101年12月間購進貨物及勞務，金額計41,137,232元，未依規定取得憑證。另

於97年9月至101年12月間銷售貨物及勞務，未依規定開立統一發票，短漏開統一發票並漏報銷售額計109,520,244元（97年1月至101年12月間銷售貨物及勞務，短漏開統一發票並漏報銷售額合計136,194,380元；但97年1月至8月間銷售額26,674,136元已逾核課期間應予減除，核算漏報銷售額為109,520,244元），核定補徵營業稅額5,476,012元，堪予認定等情，已說明其認定依據及理由，核與卷證相符，與證據法則無違，且無悖於經驗法則及論理法則，於法並無違誤。

(四) 原判決認定本件為日月光公司提供外勞食宿及管理服務而銷售勞務之營業人確係上訴人，而非家興公司，已經綜依調查證據結果，斟酌全辯論意旨，就該認定詳述其理由及依據，並非僅憑上訴人與日月光公司間委任招募契約第7條約定及96年聲明書，即為認定；亦無以日月光公司與家興公司間未有書面契約，即不採認上訴人主張。至日月光公司與上訴人或與家興公司間有無委任契約或日月光公司有無重複委任家興公司為事務處理等情，自應就該等當事人間之契約有無該約定內容以定之。原判決對於上訴人此部分主張何以不採之理由予以詳述，且分別依上訴人與日月光公司間所訂定之3次委任招募契約內容暨第2次委任招募契約變更協議內容及就上訴人、家興公司間之96年聲明書及日月光公司及家興公司間之住宿契約等詳為斟酌審究後始為認定；復對於證人郭品泓及林美珠之證言予以審酌，並參據各該委任招募契約之訂定情形及其內容，說明前揭證人所證簽訂委任招募契約均係依以前慣例便宜行事等情不可採之理由；再敘明參據家興公司之財產目錄，並不足以表彰上訴人僅負責外勞之招募，外勞住宿管理部分由家興公司負責等情，經核已綜依卷證資料詳為斟酌始為論斷，難認有何違誤。上訴人猶據此指摘原判決未就有利於上訴人之證據如何不足採，詳敘其理由，亦未究明日月光公司是否有與家興公司達成意思表示之合致而締結契約，將外勞之食宿及管理事務委由家興公司處理，即以日月光公司與上訴人所訂委任契約並無解除、終止或轉讓

情事，上訴人未提出日月光公司與家興公司簽訂之契約，以及日月光公司帳載傳票記載上訴人名稱為由，而認定上訴人之主張為不可採，有判決理由不備之違誤云云，委不足採。

(五)又上訴人主張其與日月光公司間之委任契約有關外勞食宿及管理，係由日月光公司委由家興公司處理云云，依上說明，核與上訴人與日月光公司訂定之第1、2次招募委任契約所呈現之事證不符，自應由上訴人就此事實為合理之舉證及說明。原判決已依前揭事證敘明上訴人此項主張不可採；又我國現行加值型營業稅係就各個銷售階段之加值額分別予以課稅之多階段銷售稅，係對營業人之「銷售行為」課稅，只要將貨物或勞務銷售移轉，即發生課稅事實；又營業稅係屬消費稅，以消費行為為租稅客體，不問銷售行為是否以營利為目的，故營業人不論是否獲利，均應課稅。且各銷售階段之營業人皆為營業稅之納稅義務人，故營業稅立法意旨係對營業人就各個銷售階段之加值額分別予以課稅，因此應就各銷售階段之營業人單獨論斷，不能僅依國家整體稅收論斷，方符合其立法精神。復以，關於非交易對象之人是否已按其開立發票之金額報繳營業稅額，不影響銷售貨物或勞務之營業人補繳加值營業稅之義務，均符營業稅法第2條第1款、第3條第1項、第2項、第32條第1項前段之立法意旨，與憲法第19條之租稅法律主義尚無牴觸，亦經司法院釋字第685號解釋在案。又基於租稅法定主義，國家之稅制既有明確規範，納稅主體自不容由營業人任意變更之。苟上訴人透過自行交易安排設計，任意將營業稅納稅主體改變或轉移之跳開統一發票行為，乃違反營業稅法之立法精神。本件上訴人與家興公司之股東成員相同，二者係屬關係企業，為原判決依法認定之事實，惟在營業稅法制下，上訴人及家興公司為個別獨立之營業及納稅主體，各該主體因營業稅相關法規所生之權利義務，即應各自承擔。本件主要爭點在於日月光公司就系爭委任招募契約之相對人究竟為上訴人抑或家興公司？何人始為本件營業稅之納稅主體。至於上訴人與家興公司內部間如

何約定？上訴人有無因轉包而獲得利益等情，核非所問。上訴意旨據此指摘原判決違反證據認定課稅事實原則及舉證責任分配錯誤暨違反論理法則及經驗法則並有違職權調查義務及判決適用法規不當之違法暨判決理由矛盾云云，核係其主觀之法律意見，委不足採。

(六)再依裁處時營業稅法第51條第1項規定：「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。……」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5%罰鍰。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，且實際銷貨之營利事業已依法處罰者，免予處罰。(第2項)前項處罰金額最高不得超過新臺幣100萬元。」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。」第24條第1項規定：「一行為違反數個行政法上義務規定而應處罰鍰者，依法定罰鍰額最高之規定裁處。但裁處之額度，不得低於各該規定之罰鍰最低額。」納稅者權利保護法第16條第1項、第3項規定：「(第1項)納稅者違反稅法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。……(第3項)稅捐稽徵機關為處罰，應審酌納稅者違反稅法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反稅法上義務所得之利益，並得考量納稅者之資力。」

(七)原判決敘明上訴人自97年9月至101年12月間銷售貨物及勞務予日月光公司，未依規定開立統一發票及漏報銷售額，上訴人為營利事業之公司組織，應知悉銷貨時應依法開立統一發票之規定，其明知相關規範，且有3次9年之委任招募契約（以及其中食宿之差異），卻於銷售勞務時，未依規定開立統一發票及漏報銷售額，故認定其有逃漏稅捐之故意，依法應

予裁罰。又上訴人自違章行為發生日（97年11月14日）起至查獲日（104年8月4日）止累積留抵稅額最低為0元，則其應補徵營業稅額5,476,012元即為其所漏稅額。上訴人同時違反稅捐稽徵法第44條及營業稅法第51條第1項第3款規定，應依行政罰法第24條第1項規定處理之；並敘明本件經比較結果，應從重依營業稅法第51條第1項第3款規定處罰。又上訴人未於裁罰處分核定前繳清稅款，按其故意違章之情節，考量上訴人為許多人力仲介關係企業之一，設有總管理處，有相當之經濟規模，並歷史悠久，應受責難程度非輕，被上訴人依前引規定，按所漏稅額處1.5倍罰鍰，乃屬於法有據。至上訴人於97年1月至101年12月間，將外勞食宿及外勞管理委由關係企業家興公司協助辦理，自當依規定取得進項憑證，惟於收受勞務時未依規定取得進項憑證取得，有故意、過失之情。但查上訴人97年1月至99年11月間進貨，未依規定取得憑證之行為罰部分，已逾5年核課期間應予減除，僅就99年12月至101年12月間違章裁處之。故上訴人於收受勞務時未依規定取得進項憑證，違反稅捐稽徵法第44條規定，經查上訴人應自他人（家興公司）取得而未取得進項憑證總額41,137,232元，計算5%罰鍰金額為2,056,861元，但依同條第2項之規定，該處罰金額不得超過1,000,000元，故被上訴人處以罰鍰1,000,000元，自屬於法無違等語，業已說明其認定依據及理由；又上訴人就本件違章行為之構成要件及其違法性暨何以認定其違反營業稅法第51條第1項及稅捐稽徵法第44條等規定，認其有可責性存在，自不符合行政罰法第7條第1項及納稅者權利保護法第16條第1項規定無故意或過失而不予處罰之要件等情，核已考量上訴人之資力，而依前揭規定及納稅者權利保護法第16條第3項規定，為本件之裁罰，依法核無不合，亦無裁量逾越或濫用之情形。再者，依原判決認定事實可知，被上訴人查得上訴人本件違章，係依被上訴人調查證據並綜經審酌後，始為該事實之認定，並非僅依形式為之，是被上訴人據此查得事實，認定上訴人有逃

漏稅之構成要件該當、違法且有責之事實，予以裁罰，並無違誤。上訴意旨主張本件違反實質課稅原則及有違租稅處罰法定主義，指摘原判決違法云云，核係其主觀之法律意見，並不足採。

(八)至上訴意旨主張原判決認定外勞食宿管理收入係上訴人主要收入，並誤解上訴人有收取自日月光公司招募及食宿管理收入，認事用法顯與事實不符；並以原判決未就上訴人104年9月16日說明書整體觀察暨對於日月光公司104年10月8日說明函中有利上訴人之記載未詳加調查及未再傳訊相關證人以查明本案實情，據以指摘原判決違法云云，核係重述其在原審業經提出而為原判決摒棄不採之主張，就原判決業已論駁之理由以及就原審取捨證據、認定事實之職權行使事項，任加爭執，殊屬其一己主觀意見，並不足取。另上訴意旨以家興公司直接向日月光公司承包後，將外勞伙食部分轉包給嘉苗食品有限公司，據以指摘原判決認定事實有誤云云，核屬上訴人於本院提起上訴後主張之新事實，本院尚無從斟酌（行政訴訟法第254條第1項規定參照），上訴人據此指摘原判決違法，亦難認可採。又上訴人於上訴時所提出之本院108年度判字第586號判決，經查該案係就家興公司有無溢繳稅款，得否請求退稅乙事為爭執，與本件上訴人與日月光公司間就系爭委任招募契約之受任人為何人暨營業稅課稅主體之認定等節尚屬無涉，上訴人據以援引主張原判決違法云云，亦屬其誤解。

(九)綜上所述，上訴人之主張均無可採，原判決將訴願決定及原處分（含復查決定）均予維持，而駁回上訴人在原審之訴，核無違誤。上訴論旨，仍執前詞，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 109 年 3 月 12 日

最高行政法院第二庭

01							審判長法官	吳	東	都
02							法官	胡	方	新
03							法官	王	俊	雄
04							法官	林	妙	黛
05							法官	陳	秀	嫻
06	以	上	正	本	證	明	與	原	無	異
07	中	華	民	國			109	年	3	月
08							書記官	陳	映	羽
										12
										日