臺中高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5LO;@108年度訴字第

108年11月20日辯論終結

原　　告　元勝國際實業股份有限公司

代　表　人　啟基投資股份有限公司（代表人：洪水波）

訴訟代理人　林石猛　律師

　　戴敬哲　律師

被　　告　財政部中區國稅局

代　表　人　宋秀玲

訴訟代理人　紀賀耀

上列當事人間營業稅事件，原告不服財政部中華民國108年4月23日台財法字第10813909490號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、爭訟概要：

原告（原名：松懋工業股份有限公司，下稱松懋公司，民國106年4月14日核准變更公司名稱為現名）係經營人造纖維加工絲製造等業，101年6月至102年10月間（下稱系爭期間）取具鼎力金屬工業股份有限公司（下稱鼎力公司）開立銷售沙灘車引擎之統一發票34紙（下稱系爭發票），作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，共計銷售額新臺幣（下同）380,906,892元，營業稅額19,045,346元。嗣經被告查獲，於鼎力公司開立系爭發票之當日或前一日，原告即報關出口系爭沙灘車引擎至香港，旋於報關出口後約2週左右，由鼎力公司再將原貨櫃之系爭沙灘

車引擎全數復運進口回臺灣。被告核認系爭交易係原告以循環交易方式，無進貨事實卻取具鼎力公司開立不實統一發票銷售額計380,906,892元作為進項憑證，申報進項稅額，嗣並就該虛報不實之進項稅額予以扣抵銷項稅額719,052元及退稅18,326,294元，致逃漏營業稅額19,045,346元（即719,052＋18,326,294），乃核定補徵營業稅額19,045,346元，並按所漏稅額19,045,346元處1.5倍之罰鍰28,568,019元，並以106年5月1日中區國稅北斗銷售字第1060850741號函（下稱106年5月1日函）檢附105年7月15日營業稅違章補徵核定通知書及繳款書、以106年6月5日中區國稅北斗銷售字第1061852345號函（下稱106年6月5日函）檢附106年6月1日裁處書暨違章案件罰鍰繳款書請原告依限繳納（下合稱105年7月15日營業稅違章補徵核定通知書及106年6月1日裁處書為原處分）。原告不服，申請復查經被告107年1月15日中區國稅法一字第1070000612號復查決定（下稱復查決定）駁回，提起訴願亦未獲變更，遂提起本件訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

㈠主張要旨：

1.被告就課稅要件事實未盡舉證責任：

⑴觀諸被告所列之證據清單，乙證1-1、1-3、1-13、1-14，皆係稅捐稽徵機關自行製作文書所主張之意見，並不得作為證據使用。又乙證1-6，相關公文之結論是認為「無從得知交易實際情形」；乙證1-7（未供閱覽）為鼎力公司歇業資料，應係發生於原告所為交易數年後之事實，與本案並無關聯；乙證1-15、1-16，亦與原告所為交易是否真實存在無關聯：其餘部分，即進出口報關文件、偵訊筆錄、刑事判決等，皆有提出於前開刑事與

民事案件而經承審法官審酌。又臺灣彰化地方法院（下稱彰化地院）103年度金訴字第3號刑事案件（下稱系爭刑事案件）與同院104年度金字第1號民事事件（下稱系爭民事事件）之卷證遠多於本件行政救濟案，刑事及民事法院所審酌之證據資料遠多於被告。故依財政部84年9月台財關字第840494764號函釋之意旨，被告自應尊重前開刑事與民事案件法院之裁判。

⑵系爭刑事判決業已認定原告所為沙灘車引擎買賣之交易合於營業常規，自非被告所稱之虛偽交易。該判決謂：「公司既以營利為目的，則當本業難有獲利時，公司之經營者嘗試轉型從事其他事業，謀求出路、以求生機，乃不得不然之選擇；再者，現代公司之營運及追求利潤，不以事必躬親或獨享利潤為必要，於關係企業間在事業上之互助分工合作及利益分享尤為常見。」「本案松懋公司形式上既係受惠於鼎力公司之轉單利益，是自難憑該不同之交易付款條件，即認有何不合營業常規之處。……倘若公司處處擔心風險，一有風險就不敢交易，那最終可能就只有拒絕交易而關閉公司一途，此實非公司經營之道。檢察官徒以交易條件存有風險，對公司可能有不利益等情，即謂不合營業常規，尚有未洽。」又參諸最高行政法院108年度判字第203號判決要旨，可知非常規交易亦屬真實存在之交易，只是租稅法透過租稅規避之規定，不予承認，而得調整認定法律關係進行補稅。故而，系爭刑事判決既認原告所為之交易合於常規，則連租稅規避都不構成，自不容否認交易真實存在。

⑶另判斷原告所為交易是否為真實，乃私權事項，屬民事法院之權限，系爭民事判決業已闡明鼎力公司將系爭沙

灘車運送回臺，並不影響原告買賣系爭貨物之真實性，前開民事判決明揭：「所謂假交易，係指並未移轉交易商品及風險，僅以買賣名義虛增公司進、銷項金額而言。本件被告元勝公司確有收受購買沙灘車之訂單，縱使該訂單非名義人所製作，惟對被告元勝公司而言，訂單確係真實存在。被告元勝公司收到訂單後，轉向被告鼎力公司訂購沙灘車，確有給付貨款，並出口沙灘車交付買方，是有移轉交易商品。嗣因買方未能給付貨款，被告元勝公司受有7,806萬7千元應收帳款無法收回之損失，亦有承受交易風險。是以，本件沙灘車交易，對被告元勝公司而言，確有移轉交易商品及風險，且因此受有損失，並非單純為虛增營業金額及利潤之假交易。至於被告鼎力公司又將沙灘車原封不動運回，此係被告鼎力公司之行為，與被告元勝公司無涉，被告元勝公司係受詐騙之被害人，不能因買方並無購買之真意，而認定被告元勝公司係進行假交易之行為人。」被告逕以民事訴訟採當事人進行主義為由，否定系爭民事判決之判斷，自不足採。

⑷依上，被告作成原處分所憑之事證理由，為刑事與民事法院所不採，足見被告未盡舉證責任。又被告空言主張民刑事判決與行政處分得各自認定事實，但並未提其他充分之證據資料，自當尊重系爭民刑事判決之判斷。況且，倘率以民刑事判決與行政處分得各自認定事實為由，而拒絕採民刑事判決之判斷，致生裁判歧異之結果，無疑會增加人民對司法之不信任。

2.原告就系爭貨物已支付391,902,447元，該金額遠高於被告稱原告逃漏之營業稅額19,045,346元，衡諸常理，倘原

告未向鼎力公司購買系爭貨物，而是為了逃漏營業稅，豈可能支付高於稅額數十倍的貨款，足徵被告妄加臆測原告虛報進項稅額，顯然不合於論理及經驗法則。

3.至於被告提出鼎力公司將系爭貨物運送回臺，現仍存置於保稅區，而未對鼎力公司核課進口營業稅等情，惟鼎力公司未繳納進口營業稅，與原告所為交易是否真實，二者並不具實質關聯。況且原告向鼎力公司購買系爭貨物，所支付之款項即包含營業稅，銷售出口時以零稅率申報退稅，皆屬合法：鼎力公司將系爭貨物運送回臺灣的保稅區，依加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）規定，非屬進口，故鼎力公司未繳納進口營業稅，亦未違法。

4.罰鍰部分，縱認系爭貨物所涉交易為循環假交易，僅係被告核准退稅之授益處分違法，得依行政程序法第127條第3項規定命原告返還不當得利之問題，並非逃漏稅捐，原處分依據營業稅法向原告課徵營業稅並處漏稅罰鍰，適用法規自有違誤：

被告主張實質上並不存在銷售系爭貨物之事實，就該貨物未發生稅捐債務關係，也就沒有營業稅債權可言。故縱認原告就系爭貨物之交易為虛偽，因而向被告申請出口退稅，僅係是否應返還不當得利之問題，此觀諸檢察官起訴之罪名為刑法第339條第1項詐欺取財及商業會計法第71條第1款，而非稅捐稽徵法第41條、第47條，益可得證。故而，原處分適用法規確有違誤。

5.又縱認原告將系爭貨物出口時，以零稅率申報，嗣後因鼎力公司安排將貨物復運回臺，致客觀上原告有短漏營業稅之情事。惟此屬陸泰陽為鼎力公司及其境外公司執行業務之範疇，原告對於買方收受系爭貨物後如何使用、處分系

爭貨物，並無從干預，殊難謂原告有短漏營業稅之故意或過失：

⑴依行政罰法第7條規定及最高行政法院100年度8月份第2次庭長法官聯席會議決議，漏稅罰鍰除以客觀上確有短漏稅捐之事實外，並以納稅義務人主觀上對於短漏稅捐之發生有故意或過失為要件。又法人等組織就其內部實際行為之職員、受僱人或從業人員之故意、過失，負推定故意、過失責任，係指此等人員，以法人等組織之使用人或代理人之地位，為法人等組織參與行政程序。

⑵次依最高行政法院32年判字第16號判例、39年判字第2號判例之意旨稅捐稽徵機關應「確實證明」納稅義務人有漏稅之故意或過失，方得裁處漏稅罰。而就漏稅罰之證明程度，最高行政法院107年度判字第566號判決要旨指出「稅捐處罰關係」之存否，證明程度則應達到使法院完全之確信。

⑶又於適用行政罰法第7條第2項時，稅捐稽徵機關仍應確實證明納稅義務人之代表人或職員對於短漏稅捐之發生有故意或過失，方得令法人組織對其代表人或職員之故意或過失，負推定故意或過失責任。另倘納稅義務人對於其代表人或職員所為之行為，並不具指揮監督關係，即無行政罰法第7條第2項推定過失責任之適用。在銷售貨物之情形，其對於買賣契約之相對人，無從干預相對人之業務，自無可能對之指揮監督。買賣契約相對人之行為，縱有造成納稅義務人短漏稅捐之結果，亦無法歸責於納稅義務人（最高行政法院93年度判字第207號判決要旨、98年度判字第420號判決要旨參照）。

⑷原告董事會與監察人所得監督之範圍，僅止於確認有向

鼎力公司支付貨款，系爭貨物有出口至買方指定之地點，以及收取買方之應付款。至於買方之身分為鼎力公司所設立之境外公司，以及其境外公司又將系爭貨物轉運回臺後重行出口等事務，係陸泰陽基於鼎力公司負責人地位所操控，而非執行原告董事長之事務，原告董事會與監察人就此亦無指揮監督之權限。又參諸陸泰陽於系爭刑事案件中所為之供述，亦可知其沒有必要向原告說明鼎力公司設立境外公司之事，原告董事會只針對是否要向鼎力公司採購系爭貨物而辦理出口進行討論決定，而出口後如何處理系爭貨物，與原告無關。亦即，系爭貨物轉運回臺重行出口，非屬陸泰陽擔任原告董事長而為原告所為之事務，原告之董事會及監察人自無從指揮監督。

⑸原告將系爭貨物移轉交付予買方後，對系爭貨物即無使用、收益及處分之權利，故貨物後續如何轉手甚至再轉運回臺，皆非原告所得干涉及過問。又陸泰陽亦非以原告之名義安排將系爭貨物轉運回臺，足見其進行該等行為，並非執行原告董事長之事務，因而亦未經原告董事會決議。是以，訴願決定及原處分未分辨陸泰陽安排將系爭貨物復運回台，究竟係基於哪家公司代表人之地位所為，而率認原告須就陸泰陽之一切行為負責，無疑係於法律未有明文規定之情況下，令原告就陸泰陽代表鼎力公司之行為負連帶責任。

6.又縱認原告須依行政罰法第7條第2項規定負責，惟被告以陸泰陽有故意逃漏稅捐為由，依行政罰法第7條第2項，以原告故意漏稅之基準裁罰，然檢察官起訴書，並未認為陸泰陽有涉犯逃漏稅捐罪，原處分逕以原告故意漏稅之基準

裁罰，自有錯誤。又原告確有支付進貨款項，被告稱原告無進貨事實，顯與客觀事證不符，原處分適用「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」（下稱裁罰金額參考表）時，依「無進貨事實」之違章情形裁罰，亦有適用法規不當之違誤。

7.另本件所涉之交易當時，鼎力公司與陸泰陽對原告之持股比例約為15.8%，但於104年時已將持股完全出清，又系爭貨物轉運回臺，完全是鼎力公司之行為。亦即縱認系爭貨物轉運回臺屬違法之循環交易，但違法者係鼎力公司與陸泰陽。對原告裁處漏稅罰鍰之結果，實質上受損害的是投資大眾，而非鼎力公司與陸泰陽，被告未審酌上情，而有未適用行政罰法第18條第1項、緝私案件裁罰金額或倍數參考表使用須知第4點減免處罰之違法。

㈡聲明：

1.訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

2.訴訟費用由被告負擔。

三、被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

1.補徵營業稅額部分：

⑴原告係經營人造纖維加工絲製造等業，系爭期間取具鼎力公司開立之統一發票34紙，銷售額計380,906,892元，營業稅額19,045,346元，發票品名為E000000-00000C.C. ENGINE或E140000A99 EW-450C.C. ENGINE，原告於鼎力公司開立系爭發票之當日或前一日即報關出口系爭沙灘車引擎至香港（發票開立日期與出口報關日期，除其中1筆相隔1日之外，餘均為同一日），出口報單所載國外買方為FAST TOYS LTD.、DELTA MICS、DEALY SWED

EN AB及ELAMYS CENTER OY.（以下簡稱FAST等4家公司），買方國家雖記載英國、法國、瑞典及芬蘭，惟目的地國家卻均記載香港，嗣於報關出口後約2週左右，系爭沙灘車引擎隨即又由鼎力公司原封不動進口回臺灣，進口報單所載賣方均為NEW RICH TECHNOLOGY DEVELOPMENT INC.（下稱NEW RICH公司），有統一發票、出口報單及進口報單可稽。

⑵依臺灣彰化地方檢察署（下稱彰化地檢署）檢察官103年度偵字第3286號、第4740號、第5601號起訴書所載，陸泰陽、蔡昆忠、李金山及朱瑛智（原名朱利文）等人均明知原告與鼎力公司之董事長為同一人，彼此間之交易往來屬於關係人交易，亦明知鼎力公司之主要業務為銷售沙灘車及沙灘車引擎，對於系爭交易原告並無實際負責生產、接單銷售之營運單位，於系爭期間之沙灘車引擎交易實際上並無來自外國交易客戶之訂單，而係透過在海外設立與客戶同名之紙上公司，虛構不實交易。陸泰陽、蔡昆忠及李金山身為原告系爭期間之董事長、總經理及副總經理，必需對於原告之業務成績負責，原告於101年度之毛利率為負值，為求規避渠等之不當經營責任、展現渠等經營原告之實績，進而獲得股東之支持續任原職，竟共同基於意圖為自己利益之違反證券交易法犯意聯絡，自101年6月間起於系爭期間違背渠等善良管理人之職務而為系爭交易。陸泰陽透過朱瑛智等鼎力公司員工偽造原告與FAST等4家公司之訂單，將該等訂單交由不知情之原告員工製作訂貨單、出貨單等業務文件，逐層交由李金山、蔡昆忠及陸泰陽決行，以此等方式偽造會計憑證，足生損害於原告；另一方面，陸泰

陽透過朱瑛智指示鼎力公司員工商訂船期，將系爭沙灘車引擎出口至香港，一次完成鼎力公司出售貨物予原告，以及原告出口貨物予FAST等4家公司之交易，隨後再由鼎力公司將系爭沙灘車引擎原封不動進口回臺灣，賣方為陸泰陽事先設立之海外紙上公司NEW RICH公司，藉以完成虛偽交易物流循環。

⑶金流部分，鼎力公司轉匯至NEW RICH公司，NEW RICH公司轉匯至FAST等4家公司，以及FAST等4家公司匯款予原告，均由朱瑛智等人在鼎力公司利用網路銀行轉匯相關款項。透過上述虛偽交易循環，虛增原告101年及102年營業收入及營業毛利，達成渠等個人之經營目標利益，並透過原告員工向被告所屬北斗稽徵所申報外銷退稅，使被告所屬北斗稽徵所陷於錯誤，交付原告退稅金額，認陸泰陽、蔡昆忠、李金山及朱瑛智等人違反證券交易法、刑法及商業會計法，而提起公訴。案經系爭刑事判決表示，除陸泰陽現經該院通緝中，俟到案再行審結外，蔡昆忠、李金山及朱瑛智等人因依現有證據均無從證明渠等知悉系爭交易之買方均為陸泰陽或鼎力公司所設之紙上公司，及知悉系爭循環交易非屬真實，或與陸泰陽間有犯意聯絡等情，尚難認為渠等涉有違反證券交易法第171條第1項及商業會計法第71條第1款等規定而判決無罪。

⑷被告所屬大屯稽徵所於104年12月8日函請鼎力公司代表人陸泰陽到該所備詢，惟迄未回覆，該公司嗣於106年3月7日擅自歇業他遷不明，另陸泰陽105年11月4日前顯已逃匿，經彰化地院通緝，迄至106年系爭刑事判決時，仍未到案。

⑸又陸泰陽係原告及鼎力公司於系爭期間依公司法規定登記之公司負責人，亦為商業會計法所稱之商業負責人，其102年10月29日於法務部調查局之調查筆錄及同日於彰化地檢署之訊問筆錄陳稱，其授意朱瑛智（系爭期間鼎力公司之時任財務部會計副理）接洽精博國際顧問股份有限公司（下稱精博公司）為鼎力公司成立境外公司事宜，成立境外公司是為安排資金流程，其決定系爭交易之訂單金額及使用那些紙上公司後告知蔡昆忠（系爭期間申請人之時任總經理），其並請鼎力公司員工繕打訂單，金流部分則請朱瑛智處理，朱瑛智會將鼎力公司貨款轉匯至NEW RICH公司，NEW RICH公司轉匯至FAST等4家公司，以及FAST等4家公司匯款至原告，均透過網路銀行處理等語；蔡昆忠102年10月29日於法務部調查局之調查筆錄及同日於彰化地檢署之訊問筆錄陳稱，原告營業項目主要是紡織的布及紗買賣，自100年左右開始從事沙灘車引擎買賣業務，其專業在化纖，所以沒辦法處理沙灘車業務，主要客源是鼎力公司將部分客戶轉給原告，該業務主要是由董事長陸泰陽負責，陸泰陽會指示原告出貨，原告僅依鼎力公司提供之單據辦理相關紙上作業，實際上裝運、客戶聯絡都是鼎力公司處理，陸泰陽交辦誰處理，其也不清楚等語；朱瑛智102年10月29日於法務部調查局之調查筆錄及同年月30日於彰化地檢署之訊問筆錄陳稱，鼎力公司確實在英國有FAST公司、在法國有DELTA公司、在瑞典有DEALY公司等客戶，但陸泰陽又設立與前開客戶名稱相同之紙上公司，法務部調查局於102年10月3日自鼎力公司電腦查扣之境外公司概況表上所載之公司（包含FAST等4家公司及NEW RICH

公司等）均為陸泰陽成立之境外公司，鼎力公司董事長陸泰陽或業務人員接洽國外客戶，確定訂單後通常透過其轉交給原告，其負責將陸泰陽告知要出貨的數量及境外公司，請鼎力公司負責船務之人員安排出貨日期及返回高雄港、基隆港之日期，以原告名義辦理沙灘車引擎出口業務，報關費用是由原告自行支付，由其或財務部門用網路銀行將相關貨款匯款給NEW RICH公司，以及FAST等4家公司匯款予原告等語；原告104年10月22日委任代理人林春秀（原告之時任總經理特助）於被告所屬北斗稽徵所之談話紀錄陳稱，系爭沙灘車引擎交易係由原告之前任董事長陸泰陽接單，經陸泰陽或蔡昆忠核准後向鼎力公司下單訂購，貨物係由鼎力公司直接裝櫃及出貨，原告並無交貨及驗收紀錄等語，有前揭起訴書及案關筆錄可稽，且陸泰陽、蔡昆忠及朱瑛智上開訊問筆錄陳述內容亦經系爭刑事判決所參採。

⑹依原告與鼎力公司之進出口報單，系爭交易出口報單所載買方為前開FAST等4家公司，而進口部分之買方均為鼎力公司，賣方均為NEW RICH公司，該出口報單及進口報單之「貨物名稱」、「規格」、「稅則號別」、「數量」及「貨櫃號碼」均相同，可證原告出口數日後隨即進口回鼎力公司。又陸泰陽自行或授意朱瑛智接洽精博公司為鼎力公司成立與該公司國外客戶FAST等4家公司名稱相同之紙上公司，陸泰陽於系爭期間安排以原告名義出口系爭沙灘車引擎至香港，買方為前開其設立之境外公司，隨即安排鼎力公司自同為陸泰陽設立之NEW RICH公司進口回臺灣，前開境外公司應給付原告之帳款則由朱瑛智等人於臺灣利用網路銀行自前開境外公司帳戶

匯款至原告帳戶，此循環交易之安排原為原告所不爭。是原告形式上向鼎力公司購買系爭沙灘車引擎並外銷至香港，再由鼎力公司將系爭沙灘車引擎進口回臺灣，顯非實際之商業買賣行為，益證本件系爭交易係原告無進貨事實取具鼎力公司開立不實統一發票，並以虛偽循環交易方式，虛增零稅率銷售額，原告主張其支付進貨款項予鼎力公司及據以入帳，並無不妥云云，核不足採。原告又主張彰化地院已判決駁斥本件循環交易為不合營業常規之虛偽交易云云，然系爭刑事判決蔡昆忠等人無罪（不含陸泰陽），依其判決理由，係因現有證據均無從證明渠等知悉系爭循環交易為虛假等，已如前述，並非審認本件系爭循環交易為真實之交易，原告主張前開判決駁斥本件循環交易為虛偽交易，被告認事用法有誤乙節，亦不足採。

⑺再依最高行政法院87年7月份第1次庭長法官聯席會議決議意旨，論究營業人有無逃漏稅捐，應就各階段營業行為論斷。承前所述，原告以循環交易方式，虛增零稅率銷售額404,377,749元，另於同期間無進貨事實，取具鼎力公司開立不實統一發票銷售額380,906,892元，營業稅額19,045,346元，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，虛報進項稅額及退稅，逃漏營業稅額19,045,346元，依營業稅法規定，該進項稅額既非原告實際購買貨物時依規定支付之營業稅額，自不得扣減當期銷項稅額或退稅，仍應就各階段營業行為論斷營業人有無逃漏稅捐，原告主張系爭貨物最終外銷，未造成國家短收營業稅，即無漏稅額乙節，核不足採。

⑻原告主張訴願決定刻意忽略該判決有利原告之論述，亦

不採系爭民事判決認定系爭交易為真實之判斷，違反納稅者權利保護法（下稱納保法）第11條第1項規定云云，惟依納保法第11條第1項、同法第7條第4項規定，行政處分與刑罰之構成要件並不相同，且刑事判決與行政處分原可各自認定事實，是行政處分之作成決定，並不受刑事事件認定事實之拘束（最高行政法院75年判字第309號判例參照）。系爭刑事判決認定蔡昆忠等人無罪（不含陸泰陽），依其判決理由所載，係因現有證據均無從證明渠等知悉系爭循環交易為虛假，而致公司遭受重大損害，無違反證券交易法第171條等相關情事，並非核認本件系爭交易為真實之交易。次查陸泰陽、蔡昆忠及朱瑛智於法務部調查局之調查筆錄及於彰化地檢署之訊問筆錄暨林春秀於被告所屬北斗稽徵所之談話紀錄所載，沙灘車業務是由原告於系爭期間之負責人陸泰陽負責，陸泰陽成立境外公司安排資金流程，決定系爭交易之訂單金額及使用那些紙上公司後告知蔡昆忠，指示原告出貨，經陸泰陽或蔡昆忠核准後向鼎力公司下單訂購，由鼎力公司員工繕打訂單，原告僅依鼎力公司提供之單據辦理相關紙上作業，鼎力公司以原告名義辦理沙灘車引擎出口業務，報關費用是由原告自行支付，實際上裝運、客戶聯絡都是鼎力公司處理，原告並無交貨及驗收紀錄等語，亦可得知原告藉系爭交易方式，以無進貨事實取具鼎力公司開立之不實統一發票，自不得以上開進項憑證之虛報進項稅額，扣減當期銷項稅額或予以退稅，又被告已就本件事實是否構成課稅要件，依職權予以調查，並對原告有利及不利事項一律注意後，始為系爭之核課處分，符合納保法第7條第4項規定，自屬適

法，原告所訴，核無足採。

⑼原告主張其已就系爭貨物支付391,902,447元，遠高於被告所稱原告逃漏之營業稅19,045,346元，被告認定原告未向鼎力公司購買系爭貨物，顯然不合論理及經驗法則云云，然原告形式上向鼎力公司購買系爭沙灘車引擎並外銷至香港，嗣於報關出口後約2週左右，隨即由鼎力公司將系爭沙灘車引擎進口回臺灣，益證本件系爭交易原告無進貨事實，卻取具鼎力公司開立不實統一發票，是原告主張其已實際支付進貨款項391,902,447元予鼎力公司，仍不改變本件無進貨之事實，該金流顯係原告刻意安排，尚難採據。

⑽綜上，原告以循環交易方式，虛增零稅率銷售額404,377,749元，另於同期間無進貨事實，取具鼎力公司開立不實統一發票銷售額380,906,892元，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，虛報進項稅額及冒退營業稅，逃漏營業稅額19,045,346元，原核定補徵營業稅額19,045,346元，經核並無不合。

2.罰鍰部分：

⑴原告於系爭期間之時任負責人為陸泰陽，則陸泰陽擔任負責人期間對原告之營運具有決定權及控制力，實際代表原告對外執行職務及對內管理之各項作為，自應認屬為原告之作為，無從切割為陸泰陽個人行為與原告不同，且原告之現任負責人雖已變更，原告之法人人格仍存續並未消滅，並不因負責人變更而影響其應負擔之納稅義務。是縱本件原告前開違章行為均係出於前任負責人陸泰陽之故意，依前揭行政罰法第7條第2項規定，亦應推定為原告之故意，認定違章行為人為原告，原告主張

本件係因原告之前任負責人陸泰陽違反法令及未忠實執行董事長職務，難謂原告有短漏營業稅之故意或過失部分，核不足採。

⑵又原告系爭期間無進貨事實，卻取具鼎力公司開立之不實統一發票，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，虛報進項稅額及退稅，並積極安排設立境外紙上公司及境外公司香港之銀行帳戶，安排系爭沙灘車引擎報關出口後，再由鼎力公司進口回臺灣，並利用網路銀行轉帳製造資金流程等作為，使稽徵機關不易辨識，陷於錯誤，因而獲得減少應負稅額及退稅之利益，其已有積極行為以完成其逃漏稅捐之目的，顯係故意以不正當方法逃漏稅捐，自應論罰；又106年12月28日施行之納保法第7條第3項所稱租稅規避係納稅者基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，以非常規交易規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，與本件虛偽循環交易顯有不同，原告主張本件應適用納保法第7條第3項、第8項、第10項規定免處漏稅罰，核不足採。又本件原告已於裁罰處分核定前補繳稅款，依裁罰金額參考表規定，應按所漏稅額處1.5倍罰鍰28,568,019元，是原處罰鍰28,568,019元，並無違誤，復查決定乃予維持。

⑶又納保法第7條第3項所稱租稅規避係納稅者基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，以非常規交易規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，與本件虛偽循環交易顯有不同，本件非屬納保法所稱之租稅規避，原告主張本件應適用納保法第7條第3項規定免處漏稅罰，核不足採。

⑷原告主張係被告核准退稅之授益處分違法，而應返還不當得利之問題，並非逃漏稅捐云云，然財政部85年2月7日台財稅第000000000號函釋：「主旨：營業人虛報進項稅額，如經查明該虛報之稅額自違章行為發生日起至查獲日（調查基準日）止，實際僅虛增累積留抵稅額而尚未辦理扣抵或退稅，不發生逃漏稅款者，免按營業稅法第51條第1項第5款規定處罰；否則應以其實際辦理扣抵或退稅之稅額為逃漏稅額，依法處罰。」原告無進貨事實取得不實進項憑證，又利用假出口冒退營業稅，本件經核算虛報進項扣抵實際銷項之應納稅額為719, 052元，並利用假出口冒退營業稅18,326,294元，申報扣抵進項稅額計19,045,346元，依前揭財政部函釋規定，以其實際辦理扣抵或退稅之稅額19,045,346元為逃漏稅額，應依營業稅法第51條第1項第5款規定補稅及處罰，原告主張，尚難採據。

⑸陸泰陽於系爭期間擔任原告之負責人，實際代表原告對外執行職務及對內管理之各項作為，自應認屬為原告之作為，無從切割，原告之法人人格並未消滅，並不因變更現任負責人而影響其應負擔之納稅義務。原告形式上向鼎力公司購買系爭沙灘車引擎並外銷至香港，嗣於報關出口後約2週左右，隨即由鼎力公司將系爭沙灘車引擎進口回臺灣，益證本件系爭交易係原告無進貨事實取具鼎力公司開立不實統一發票，已如前述，是原告系爭期間無進貨事實，卻取具鼎力公司開立之不實統一發票，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，虛報進項稅額及退稅，並積極安排設立境外紙上公司及境外公司香港之銀行帳戶，安排系爭沙灘車引擎報關出口後，隨即進口回

臺灣，並利用網路銀行轉帳製造資金流程等作為，使稽徵機關不易辨識，陷於錯誤，因而獲得減少應負稅額及退稅之利益，應認其已有積極行為以完成其逃漏稅捐之目的，係故意以不正當方法逃漏稅捐，自應論罰，原告主張，核不足採。

3.系爭刑事判決及臺灣高等法院臺中分院（下稱臺中高分院）107年度金上訴字第112號刑事判決部分：

⑴參照財政部84年9月4日函釋意旨，行政機關固應尊重法院對具體事實之裁判，惟如有充分之證據足資認定，亦可自行認定事實。另刑事責任之認定須受罪疑惟輕原則及嚴格證據法則之限制，始得為犯罪事實成立與否之認定，非當然可作為行政訴訟認定事實之依據。由於行政責任與刑事責任之基礎互殊，且責任要件、事實認定及證據取捨之法則亦未盡一致，故成立行政責任者並不當然構成刑事犯罪，不能刑事責任不成立，反推其行政責任亦屬不成立。況且，依最高行政法院44年判字第48號、59年判字第410號判例、最高行政法院108年度判字第32號判決意旨，以及最高行政法院75年判字第309號判例，稅捐債務係於合致課稅要件事實時即已發生，而刑事判決所判斷之事實，行政機關從事行政調查或行政法院審理行政爭訟事件，固可予以參酌，但不當然受其拘束，仍得本於職權為相異之認定，且行政法院認定事實及其法律見解，並不受刑事法院之判決所拘束。

⑵本件課稅事實，與系爭民事判決及刑事判決所認定系爭沙灘車引擎交易之物流及金流等基礎事實相同，因有充分之證據足資認定該當營業稅法等規定，被告自行認定事實作成處分，並無不合。原告為公司組織，具有法人

人格，系爭稅捐債務為應由原告承擔之公法上責任，陸泰陽於系爭期間擔任原告之董事長，依公司法規定，即為原告之負責人，不因事後變更負責人而影響其原應負擔之納稅義務，原告認其遭鼎力公司陸泰陽詐騙之主張縱然屬實，亦不影響原告應補徵稅額之責任。

㈡聲明：

1.原告之訴駁回。

2.訴訟費用由原告負擔。

四、爭點：原告是否於系爭期間有虛報進項稅額之行為，致逃漏營業稅額19,045,346元？被告原處分所核定補徵營業稅額及罰鍰是否適法？

五、本院的判斷：

㈠前提事實：

原告係主要經營人造纖維加工絲製造等業之營業人，106年4月14日核准變更公司名稱為現名（乙證11），於系爭期間取具鼎力公司開立銷售沙灘車引擎之系爭發票（乙證42），共計銷售額380,906,892元，營業稅額19,045,346元，作為進項憑證申報進項稅額。嗣經被告查獲鼎力公司開立系爭發票之當日或前一日，原告即報關出口系爭沙灘車引擎至香港，旋於報關出口後約2週左右，由鼎力公司再將原貨櫃之系爭沙灘車引擎全數復運進口回臺灣。被告核認系爭交易係原告無進貨事實取具鼎力公司開立系爭不實發票，並以虛偽循環交易方式出口系爭沙灘車引擎，虛增零稅率銷售額404,377,749元，並就系爭發票虛報進項稅額，予以扣抵銷項稅額719,052元及冒退營業稅18,326,294元，合計致逃漏營業稅額19,045,346元（即719,052+18,326,294），乃核定補徵營業稅額19,045,346元，並按所漏稅額19,045,346元處1.5倍罰鍰

28,568,019元，並以106年5月1日函檢附105年7月15日營業稅違章補徵核定通知書及繳款書（甲證2）、以106年6月5日函檢附106年6月1日裁處書暨違章案件罰鍰繳款書請原告依限繳納（甲證3）。原告不服，申請復查經被告107年1月15日復查決定駁回（甲證4），提起訴願亦未獲變更（甲證1），以上事實有各項資料可查（甲證1、2、3、4、乙證11、42，本件判決相關證據之編號詳附表）。

㈡補徵營業稅部分：

1.應適用的法令：行為時營業稅法第7條第1款、第15條第1項、第3項、第19條第1項第1款、第35條第1項、第39條第1項第1款及第2項、第51條第1項第5款及第2項、營業稅法施行細則第52條（附錄）。

2.按上開規定可知，營業人不論有無銷售額，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。其有應納以外之溢付稅額，原則上應由營業人留抵應納營業稅，但有營業稅法第39條第1項各款情事或情形特殊，報經財政部核准退還者，則得由主管稽徵機關予以核退。

3.次按營業稅法施行細則第52條第2項第2款規定，納稅義務人之漏稅額認定，於納稅義務人虛報進項稅額之情形，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。就此，財政部以101年5月24日台財稅字第10104557440號令修正85年2月7日台財稅第000000000號函釋略以：「……查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。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：㈠違章行為發生日至查獲日（調查基準日）以前各期之期末累積留抵稅額，如均大於或等於虛報之進項稅額者，則實際並未造成逃漏稅款，可依本部83年12月6日台財稅第000000000號函釋規定，免按營業稅法第51條第1項第5款規定處罰。㈡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。」細繹本函釋，乃循營業行為係反覆為之本質，因認營業人虛報進項稅額以逃漏週期成立之營業租稅債務，其實是以一行為接續違反數個租稅繳納義務。故營業人數期虛報進項稅額行為，任何一期之期末累積留抵稅額小於虛報進項稅額時，即應認此接續一行為已該當於漏稅罰之構成要件，其漏稅額當加總各期營業人虛報進項稅額實際扣抵銷項稅額數計算之。核此解釋符合前揭營業稅法制度基礎以及週期稅之特性，亦合於行為時營業稅法第51條第1項第5款以漏稅額決定處罰程度所隱含將查獲前各期虛進報繳視為一行為總體評價之意旨，於租稅法律主義無違，爰予援用。

4.原告於系爭期間確無實際進貨事實，取具不實發票銷售額380,906,892元，虛報進項稅額19,045,346元，並以虛偽循環方式報關外銷貨物，虛增零稅率銷售額，於各該期申請出口零稅率之退稅：

⑴經查，陸泰陽於系爭期間係原告及鼎力公司依公司法規

定登記之公司負責人（乙證34，鼎力公司登記資料位於原處分卷3不可閱卷，第850頁），並於102年10月29日在法務部調查局之詢問筆錄中自承其為原告與鼎力公司之實際負責人，原告及鼎力公司互為關係企業（乙證15，原處分卷1第162頁）。陸泰陽於薩摩亞註冊有NEW RICH公司（董事為陸泰陽)、貝里斯註冊有DELTA MICS LTD、DEALY SWEDEN AB LTD、FAST TOYS LTD及於賽席爾註冊有ELAMYS CENTER OY等（下稱FAST等4家公司）境外紙上公司（乙證23，原處分卷1第11頁）。且據鼎力公司之財務部會計副理朱瑛智（即朱利文）102年10月29日於法務部調查局之調查筆錄及同年月30日於彰化地檢署之訊問筆錄之陳述，鼎力公司確實在英國有FAST TOYS公司、在法國有DELTA公司、在瑞典有DEALY公司等客戶，惟陸泰陽又設立與前開客戶名稱相同之紙上公司。法務部調查局於102年10月3日自鼎力公司電腦查扣之境外公司概況表上所載之公司（包含FAST等4家公司等），均為陸泰陽成立之境外公司（乙證6，原處分卷1第296至297頁）。

⑵又查，陸泰陽亦自承，其授意時任鼎力公司之財務部會計副理朱瑛智，接洽精博公司為鼎力公司成立境外紙上公司，成立境外紙上公司是為安排資金流程，故意先將沙灘車引擎等產品出口到外國公司，再以境外公司名義向該國外公司進口買回，此有陸泰陽102年10月29日在法務部調查局之調查筆錄及同日於彰化地檢署之訊問筆錄附於原處分卷可稽（乙證15，原處分卷1第155頁）。

⑶復查，原告於系爭期間取具鼎力公司開立品名為E000000-00 000C.C. ENGINE或E140000A99 EW-450C.C.ENGINE

(即系爭沙灘車引擎)之系爭發票，銷售額共計380,906,892元，營業稅額19,045,346元（乙證42），卻於鼎力公司開立發票之當日或前一日即將該引擎報關出口至香港（乙證42、43，原處分卷2第513、528頁），其出口報單所載國外買方為FAST等4家公司，買方國家雖記載英國、法國、瑞典及芬蘭，惟目的地國家卻均記載香港，嗣該引擎出口後約2週左右，隨即又由鼎力公司原封不動進口回臺灣（進口報單所載買方為鼎力公司，賣方則為NEW RICH公司），此由各該批出口報單及進口報單之「貨物名稱」、「規格」、「稅則號別」、「數量」，甚至連裝櫃之「貨櫃號碼」均為相同即可推測得知（乙證4、44）。而上揭原告於系爭期間取具之系爭發票，合計銷售額380,906,892元，稅額19,045,346元（乙證42），並於鼎力公司開立發票之同日或前一日報關出口系爭沙灘車引擎，報關離岸價格合計404,377,749元（乙證43），原告均於系爭期間營業稅各期之申報，將系爭不實發票之進項稅額合計19,045,346元及不實出口零稅率銷售額合計404,377,749元，申報於各期之營業人銷售額與稅額申報書（401），並依該申報書所載計算方式，於各該期申請出口零稅率之退稅（乙證13），此有系爭發票影本、101年及102年不實出口明細表、原告101年至102年營業人銷售額與稅額申報書附卷可稽。

⑷再查，依陸泰陽於102年10月29日在法務部調查局之調查筆錄及同日於彰化地檢署之訊問筆錄中所述：「問：金流如何處理？答：我是請朱利文處理，朱利文會將鼎力公司的貨款付給香港的OBU公司帳戶，再將款項由香港的OBU公司帳戶匯到松懋公司出口的香港的OBU公司帳

戶，再由該帳戶匯款給松懋公司，這些都是透過網路銀行處理……」（乙證15，原處分卷1第147至148頁）可知有關金流部分，無論是鼎力公司轉匯至NEW RICH公司、NEW RICH公司轉匯至FAST等4家公司或FAST等4家公司匯款予原告，亦均由陸泰陽透過朱瑛智等人利用網路銀行轉匯相關款項。

⑸綜上所述，原告、鼎力公司、境外之FAST等4家公司及NEW RICH公司等實互為關係人，原告於系爭期間確無實際進貨事實，卻取具鼎力公司開立之系爭不實發票銷售額380,906,892元，虛報進項稅額19,045,346元，並以虛偽循環方式報關外銷貨物，虛增出口零稅率銷售額404,377,749元，並均申報於各期之營業人銷售額與稅額申報書，並依申報書所載計算方式，於各該期申請出口零稅率之退稅。

5.原告於系爭期間虛報進項稅額，致逃漏營業稅，被告原處分核定補徵營業稅額19,045,346元，並無不合：

⑴按於納稅義務人虛報進項稅額之情形，納稅義務人之漏稅額認定，依前揭財政部101年5月24日台財稅字第10104557440號令修正85年2月7日台財稅第000000000號函釋之意旨，營業人數期虛報進項稅額行為，任何一期之期末累積留抵稅額小於虛報進項稅額時，即應認此接續一行為已該當於漏稅罰之構成要件，其漏稅額當加總各期營業人虛報進項稅額實際扣抵銷項稅額數計算之，已如前述。

⑵就本件原告虛報進項稅額之結果，有無發生逃漏稅款之認定，依前揭說明，若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及退稅數額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。而本件，不只發生於虛報進項稅額，併同發生虛報外銷零稅率銷貨額，因此，本件應先排除系爭不實發票之進項稅額及虛增出口零稅率銷售額，先彙整真實進銷之各期營業稅申報項目，包括「銷項稅額」、「零稅率銷售額」、「得扣抵進項稅額」、「上期累積留抵稅額」、「本期應實繳稅額」、「本期可申報留抵稅額」、「出口零稅率得退限額」、「應退稅額」、「本期累積留抵稅額」，計算出正確之「應退稅額」。再由上揭正確之「應退稅額」與實際「已退稅額」比較，計算得出虛增零稅率銷售額致各期以不實進項稅額「冒退稅額」、「扣抵稅額」及合法進項稅額應留抵卻遭溢退之「溢退稅額」（計算過程詳附件一：本案冒溢退及扣抵銷項稅額計算表）。

⑶而經上述查核計算，原告於系爭期間無實際進貨之事實，卻取得鼎力公司開立之發票，作為進項憑證申報，虛報進項稅額19,045,346元，並以虛偽循環方式報關外銷貨物，虛增零稅率銷售額，致以系爭不實發票進項稅額扣抵銷項稅額1,164,905元、冒退營業稅17,880,441元，合計逃漏稅額19,045,346元（1,164,905＋17,880,441），另有溢退合法進項稅額445,853元，然此屬應留抵稅額遭辦理退稅，尚無漏稅問題（此溢退數額445,853元加前述冒退稅額17,880,441元，即被告核認之冒退稅額18,326,294元）。

⑷是以，被告核認原告以循環交易方式，無進貨事實卻取

具鼎力公司開立系爭不實發票銷售額380,906,892元，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額719,052元及申請退稅18,326,294元，雖有前述計算未盡周延之情形，惟核認所漏稅額合計19,045,346元，尚無錯誤，僅差於未作補繳回應留抵稅額遭辦理退稅之445,853元，依行政救濟不利益變更禁止原則，原處分核定補徵稅額19,045,346元，經核並無不合，復查及訴願決定予以維持，亦無不合。

6.至原告以系爭刑事及民事判決之結果，主張其所為沙灘車引擎買賣之交易合於營業常規且真實存在，被告並未就課稅要件事實盡舉證責任，且原告就系爭貨物已支付391,902,447元，遠遠高於被告稱原告逃漏之營業稅額，倘原告未有向鼎力公司購買系爭貨物，而是為了逃漏營業稅，豈可能會支付高於稅額數十倍的貨款云云，惟：

⑴按行政罰與刑罰之構成要件雖有不同，而刑事判決與行政處分，亦原可各自認定事實，惟認定事實須憑證據，倘無證據足資認定有堪以構成行政罰或刑罰要件之事實存在，即不得僅以推測之詞予人處罰，則為二者所應一致（最高行政法院75年判字第309號判例參照）。是以，行政處分與刑罰之構成要件並不相同，兩者本即可各自認定事實，是行政處分之決定作成，並不受刑事案件認定事實之拘束，惟構成行政處分或刑罰之構成要件事實是否存在，仍應依憑證據認定之。

⑵次按「於稽徵程序中，本得依職權調查原則進行，應運用一切闡明事實所必要以及可獲致之資料，以認定真正之事實課徵租稅。惟稅捐稽徵機關所須處理之案件多而繁雜，且有關課稅要件事實，類皆發生於納稅義務人所

得支配之範圍，其中得減免事項，納稅義務人知之最詳，若有租稅減免或其他優惠情形，仍須由稅捐稽徵機關不待申請一一依職權為之查核，將倍增稽徵成本。因此，依憲法第19條『人民有依法律納稅之義務』規定意旨，納稅義務人依個別稅捐法規之規定，負有稽徵程序之申報協力義務，實係貫徹公平及合法課稅所必要。」經司法院釋字第537號解釋理由書闡釋在案。茲以稅捐之繳納義務具有特定人（稅捐義務人）對於特定人（國家或地方自治團體）負有一定金錢上或財產上給付義務之特徵，而被定性為公法上債務關係。依法律要件分類說，稅捐債務成立之舉證責任即應由稅捐稽徵機關負擔。關於營業稅銷售額之多寡，固應由稅捐稽徵機關負客觀之舉證責任；惟是否已盡舉證責任，應視各別事件情形之不同而為具體之認定。又稅捐稽徵機關在核定稅額過程中，有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，其證據資料亦多為納稅義務人所管領，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，納稅義務人有提出與課稅要件事實有關證據資料之協力義務。另稽徵機關依據稅捐稽徵法第30條規定行使調查權時，當事人自得提出主張，並就所主張之實質因果關係、有關內容負舉證責任及盡協力義務，俾稽徵機關對當事人有利及不利情事加以審酌。復參酌行政訴訟法第135條第1項：「當事人因妨礙他造使用，故意將證據滅失、隱匿或致礙難使用者、行政法院得審酌情形認他造關於證據之主張或依該證據應證之事實為真實。」之規定，可認為如有因可歸責於稅捐債務人之事由，而妨礙事實關係解明之情形時（如違反協力義務），原則上可於

自由心證之範圍內予以斟酌，而認為稅捐稽徵機關於該證據之主張為正當，或減輕其證明程度，其減輕之程度應視該事實或證據方法在稅捐債務人掌握範圍之程度而定，愈是事實或證據方法屬於其所支配的資訊或活動範圍者，愈應由其解明事實（最高行政法院106年度判字第637號行政判決參照）。

⑶經查，系爭刑事判決雖判決蔡昆忠等人無罪（不含陸泰陽），然依其判決理由所載，係因現有證據均無從證明渠等知悉系爭循環交易為虛假，而致公司遭受重大損害，無違反證券交易法第171條等相關情事，並非核認系爭交易為真實之交易，此觀系爭刑事判決理由伍、一、㈠5.：「……無證據證明被告蔡昆忠、李金山二人於批核之際，知悉本案之沙灘車引擎交易為虛假，亦無證據證明被告蔡昆忠、李金山二人與同案被告陸泰陽間有犯意聯絡。……」判決理由伍、一、㈡2.：「……本案復無證據證明被告蔡昆忠、李金山在此之前曾經查悉該不實交易之確切資訊……」、判決理由伍、二、㈠3.：「被告朱瑛智、吳玟音、楊鈞雯三人僅在鼎力公司任職，並未任職於松懋公司，且對於被告陸泰陽所決定關於鼎力公司與松懋公司間之交易條件，均不知其詳；其等雖有依被告陸泰陽之指示，而曾有操作鼎力公司與附件一所示外商公司間之匯款，但……並無證據證明其等知悉該等匯款即係配合被告陸泰陽之系爭循環交易所為，另亦無證據證明其等有如何與被告陸泰陽為本案犯罪之犯意聯絡，……且無證據證明其等就財務報告為不實申報與陸泰陽有犯意聯絡，是就此部分，亦自難遽以證券交易法第171條第1項第1款之申報不實罪相繩。」即可知。又就

原告系爭循環交易是否真實，被告大屯稽徵所曾於104年12月8日中區國稅大屯銷售字第1040508519號函請陸泰陽備詢（乙證5），惟迄未回覆，鼎力公司亦於106年3月7日歇業而他遷不明，致被告無從就原告之主張進行全面及完整之查核審酌，而僅能盡其職權調查之能事，斟酌前開相關證人之陳述、進出口報單等其他證據資料，依調查事實及證據之結果，認定原告於系爭期間以循環交易方式，無進貨事實卻取具鼎力公司開立之系爭不實發票，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額719,052元及申請退稅，乃核定補徵營業稅額並依法處以罰鍰，徵諸上開規定及說明，並無違誤。

⑷又查，原告僅依鼎力公司提供之單據辦理相關紙上作業，鼎力公司以原告名義辦理沙灘車引擎出口業務，報關費用是由原告自行支付，實際上裝運、客戶聯絡都是鼎力公司處理，原告並無交貨及驗收紀錄（原處分卷1第141-144頁），亦可得知原告藉由系爭交易方式，以無進貨事實取具鼎力公司開立之系爭發票，原告自不得以上開進項憑證之虛報進項稅額，扣減當期銷項稅額或予以退稅。即使原告主張其已實際支付進貨款項391,902,447元予鼎力公司，仍不改變本件無進貨之事實，而系爭交易金流亦經陸泰陽所自承，屬於刻意安排，亦尚難採據為系爭交易確實存在之證明，原告上開主張，自無足採。

7.至原告復引述最高行政法院108年度判字第203號判決要旨，主張系爭刑事判決既認原告所為之交易合於常規，則連租稅規避都不構成，自不容否認交易真實存在等情詞，然106年12月28日施行之納保法第7條第3項所稱租稅規避係

納稅者基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，以非常規交易規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，與本件虛偽循環交易顯有不同，且交易外觀是否合於常規，與交易是否真實係屬二事，尚無從混為一談，另刑事判決與行政處分本得各自認定事實，已如前述，是原告所述，均無可採。

㈢罰鍰部分：

1.應適用法令：行政罰法第7條第1項、第2項、營業稅法第51條第1項第5款。

2.按納稅義務人無進貨事實，取具他人開立之不實進項憑證，申報退抵稅額者，即屬虛報進項稅額，除追繳稅款外，應按所漏稅額處5倍以下罰鍰，並得停止其營業，為前引營業稅法第51條第1項第5款及同法施行細則第52條第1項所明定。

3.復按行政罰法第7條第1項以及裁處時即財政部於100年11月3日修正發布之裁罰倍數參考表關於營業稅法第51條第1項第5款部分規定：「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……五、虛報進項稅額者。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。」（嗣於102年9月12日、105年6月30日、106年4月21日修正時並無變更）上開裁罰倍數參考表係中央財稅主管機關財政部，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，分別就稅捐稽徵法、綜合所得稅、營利事業所得稅、貨物稅、遺產及贈與稅、娛樂稅、房屋稅、契稅、使用牌照稅法、印花

稅法、土地稅法、營業稅法、特種貨物及勞務稅條例、菸酒稅法等稅務違章案件之不同情節，訂定不同之處罰數額或倍數，復就行為人有無進貨事實、虛報進項稅額之態樣、是否已補繳稅款等情形分別作為裁量處罰之事由，其除作原則性或一般性裁量基準外，另有例外情形之裁量基準，與法律授權目的尚無牴觸（最高行政法院93年判字第309號判例要旨參照），稅捐稽徵機關自得援引上開裁罰基準作成裁罰處分。

4.原告雖主張，縱認系爭貨物所涉交易為循環假交易，僅係被告得依法命原告返還不當得利之問題，並非逃漏稅捐，且陸泰陽安排買方將系爭貨物復運回臺，屬於陸泰陽為鼎力公司及其境外公司執行業務之範疇，原告之董事會與監察人無法預見或干預系爭貨物交付買方後之流向，不應推定原告有故意或過失、原處分係在法律未有明文規定之情況下，令原告就陸泰陽代表鼎力公司之行為負連帶責任云云。惟查，原告於系爭期間係由陸泰陽擔任其負責人，實際代表原告對外執行職務及對內管理之各項作為，自應認屬原告之行為，無從切割，又原告之法人人格並未消滅，並不因變更現任負責人而影響其應負擔之納稅義務。原告於陸泰陽之控制下，形式上向鼎力公司購買系爭沙灘車引擎並外銷至香港，嗣於報關出口後約2週左右，隨即由鼎力公司將系爭沙灘車引擎進口回臺灣，益證本件系爭交易係原告無進貨事實，卻取具鼎力公司開立不實統一發票，已如前述，故原告主張其已實際支付進貨款項予鼎力公司、已承擔相關風險等，仍不改變本件無進貨之事實。是以，原告系爭期間無進貨事實，卻取具鼎力公司開立之不實統一發票，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額及予退稅，並

積極安排設立境外紙上公司及境外公司香港之銀行帳戶，安排系爭沙灘車引擎報關出口後，隨即進口回臺灣，並利用網路銀行轉帳製造資金流程等作為，使稽徵機關不易辨識，陷於錯誤，因而獲得減少應負稅額及退稅之利益，核其該等行為，顯有預見虛報進項稅額一事之發生，而其發生並不違背其本意，應屬故意，自應論罰，原告所稱，核不足採。

5.復查，原告已於裁罰處分核定前補繳稅款，則被告審酌原告可受責難之程度，依前揭裁罰倍數參考表，按所漏稅額19,045,346元處1.5倍之罰鍰28,568,019元，經核並無違誤，本部分原處分亦應予維持。

6.綜上，原告既經查明於系爭期間無實際進貨之事實，虛報進項稅額，並以虛偽循環方式報關外銷貨物，虛增零稅率銷售額，致系爭不實發票進項稅額扣抵銷項稅額719,052元及冒退營業稅18,326,294元，合計逃漏稅額19,045,346元，核定補徵所漏稅額19,045,346元，並按所漏稅額處1.5倍之罰鍰28,568,019元，其認事用法並無違誤，復查及訴願決定予以維持，亦無不合，原告所訴，為無理由。

㈣本件判決基礎已經明確，兩造其餘的攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述的必要，一併說明。

六、結論：原處分並無違誤，復查決定及訴願決定予以維持，並無不合，原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　12　　月　　11　　日

臺中高等行政法院第二庭

審判長法　官　王　德　麟

法　官　詹　日　賢

法　官　林　靜　雯

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）；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（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

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	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

審訴訟代理人	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　　108　　年　　12　　月　　19　　日

書記官　李　孟　純

本判決引用的相關條文：

【加值型及非加值型營業稅法】

第1條

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7條第1款

下列貨物或勞務之營業稅稅率為零：

一、外銷貨物。

第15條第1項、第3項

（第1項）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。

第19條第1項第1款

營業人左列進項稅額，不得扣抵銷項稅額：

一、購進之貨物或勞務未依規定取得並保存第33條所列之憑證者。

第35條第1項

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。

第39條第1項第1款、第2項

（第1項）營業人申報之左列溢付稅額，應由主管稽徵機關查明後退還之：

一、因銷售第7條規定適用零稅率貨物或勞務而溢付之營業稅。

（第2項）前項以外之溢付稅額，應由營業人留抵應納營業稅。但情形特殊者，得報經財政部核准退還之。

第51條第1項第5款、第2項

（第1項）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、虛報進項稅額者。

（第2項）納稅義務人有前項第5款情形，如其取得非實際交易對象所開立之憑證，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補稅處罰者，免依前項規定處罰。

【加值型及非加值型營業稅法施行細則】

第52條

（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、第1款至第4款及第6款，…。

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。

附表、證據編號對照表

證據編號	證據名稱	證據內容	所附卷宗	頁碼
甲證1	訴願決定書-財政部108年4月23日台財法字第10813909490號訴願決定		本院卷	P37-69
甲證2	課稅處分-被告106年5月1日中區國稅北斗銷售字第0000000000號函（檢附補徵核定通知書及繳款書）		本院卷	P153-158
甲證3	罰鍰處分-被告106年6月5日中區國稅北斗銷售字第0000000000號函（檢附裁處書及繳款書）		本院卷	P159-164

（續上頁）

	甲證4	復查決定-被告107年1月15日中區國稅法一字第1070000612號復查決定書		本院卷	P165-180
	甲證5	被告105年7月15日中區國稅北斗銷售字第0000000000號函（檢附核定稅額繳款書）		本院卷	P193-194
	甲證6	松懋公司105年8月15日函		本院卷	P195-200
	乙證1	保稅區營業人暨快遞業者資料名冊		本院卷	P243-244
	乙證2	財政部關務署關港貿作業代碼		本院卷	P245-246
	乙證3	鼎力公司進口保稅品原料（B6進口報單）及松懋公司101-102年度取得鼎力公司開立發票外銷出口交易循環表		本院卷	P247-254
	乙證4	原告之出口報單、IN		原處分卷1	P317-505

(續上頁)

	VOICE、PACKING LIST與鼎力公司之進口報單			
乙證5	被告大屯稽徵所104年12月8日(函請陸泰陽備詢)、12月17日函		原處分卷1	P311-316
乙證6	朱瑛智102年10月29日於法務部調查局之調查筆錄及同年月30日於彰化地檢署之訊問筆錄及所提供資料		原處分卷1	P290-310
乙證7	原告104年10月22日委任林春秀代理於被告所屬北斗稽徵所之談話紀錄		原處分卷1	P277-289
乙證8	蘇怡仁104年10月28日於被告所屬北斗稽徵所之談話紀錄及所提供資料		原處分卷1	P236-276
乙證9	彰化地檢署102年12月9日函(含附件)以		原處分卷1	P223-235

(續上頁)

	及103年4月1日函			
乙證10	被告106年4月21日函及附件本案循環交易圖		原處分卷1	P209-218
乙證11	經濟部106年4月14日准予變更登記函(原告變更公司名稱等)		原處分卷1	P196-204
乙證12	松懋公司106年2月20日函、聲明異議以及被告106年5月1日回覆函		原處分卷1	P187-195
乙證13	原告101年至102年營業人銷售額與稅額申報書、營業稅違章案件漏稅額計算表等資料		原處分卷1	P174-186
乙證14	原告公司103年第10屆臨時董事會議事錄及臺北市政府103年3月26日函(核准啟基投資變更登記)		原處分卷1	P165-173

（續上頁）

	乙證15	陸泰陽102年10月29日於法務部調查局之調查筆錄及同日於彰化地檢署之訊問筆錄		原處分卷1	P147-163
	乙證16	蔡昆忠102年10月29日於法務部調查局之調查筆錄及同日於彰化地檢署之訊問筆錄		原處分卷1	P125-146
	乙證17	103年3月25日蔡昆忠等3人、102年11月21日黃一岳於彰化地檢署之訊問筆錄		原處分卷1	P110-124
	乙證18	黃一岳、李宓102年11月21日於法務部調查局之調查筆錄及李宓同日於彰化地檢署之訊問筆錄		原處分卷1	P103-119
	乙證19	游凱莉、何仁欣及鄭秀愛102年10月29日於法務部調查局之調查筆錄及同日於彰化地檢署之訊問筆錄		原處分卷1	P71-102

（續上頁）

乙證20	外匯局函復「匯往國外受款人交易資料歸戶彙總及明細表」		原處分卷1	P64-70
乙證21	兆豐商銀與鼎力公司郵件資料		原處分卷1	P57-63
乙證22	彰化地院105年6月20日函檢送被告之松懋公司談話筆錄及資料明細表、證人證述等		原處分卷1	P12-53
乙證23	法務部調查局於102年10月3日自鼎力公司電腦查扣之境外公司概況表（包含FAST等4家公司及NEW RICH公司等）		原處分卷1	P9-11
乙證24	境外公司操作流程圖		原處分卷1	P4-8
乙證25	兆豐商銀購入外匯水單及手續費收據		原處分卷1	P3
乙證26	被告所屬北斗稽徵所105年5月18日函		原處分卷1	P1-2

（續上頁）

乙證27	財政部108年4月23日訴願決定書		原處分卷2	P0000-0000
乙證28	被告訴願答辯書、107年12月7日及108年1月16日訴願補充答辯書		原處分卷2	P0000-0000
乙證29	原告訴願聲明書、訴願理由書、訴願陳報書、訴願理由補充書及訴願理由補充書（二）及附件		原處分卷2	P000-0000
乙證30	被告原處分卷目錄及不得供閱覽明細		原處分卷2	P943-945
乙證31	被告107年1月15日復查決定書及送達證書		原處分卷2	P908-941
乙證32	循環交易圖		原處分卷2	P886
乙證33	元勝（松懋）公司101年及102年出口報單總細項資料		原處分卷2	P881-884
乙證34	營業稅稅籍資料查詢		原處分卷2	P851-863

（續上頁）

	-元勝（松懋）、鼎力公司			
乙證35	彰化地院103年度金重訴字第2號刑事裁定、最高法院106年度台上字第376號刑事判決、臺中高分院105年度金上訴字第164號刑事判決、彰化地院104年度金訴字第2號刑事判決、臺中高分院104年度金上訴字第1017號刑事判決、彰化地院103年度金重訴字第3號刑事判決等		原處分卷2	P776-849
乙證36	被告參考法令及判決		原處分卷2	P761-775
乙證37	原告營業稅違章補徵核定通知書、繳款書及徵銷明細清單		原處分卷2	P744-747
乙證38	原告罰鍰裁處書、繳款書及徵銷明細清單		原處分卷2	P741-743

（續上頁）

乙證39	原告復查申請書及補充理由（含彰化地院103年度金訴字第3號刑事判決等附件）		原處分卷2	P593-740
乙證40	彰化地檢署103年度偵字第3286號、第4740號、第5601號起訴書		原處分卷2	P538-576
乙證41	元勝（松懋）公司逐期漏稅額計算表		原處分卷2	P536-537
乙證42	元勝（松懋）公司101年6月至及102年10月向鼎力公司不實進貨明細表及統一發票影本		原處分卷2	P514-535
乙證43	101年及102年不實出口明細		原處分卷2	P512-513
乙證44	元勝（松懋）公司101年至102年度取得鼎力公司開立發票外銷出口交易循環表		原處分卷2	P507-511

（續上頁）

丁證1	108年9月3日準備程序筆錄		本院卷	P127-132
丁證2	108年10月22日準備程序筆錄		本院卷	P189-192
丁證3	原告訴願聲明書		訴願卷2	P2-3
丁證4	被告107年1月15日復查決定書及財政部108年4月23日訴願決定書		訴願卷2	P5-36
丁證5	被告107年3月14日訴願答辯書		訴願卷2	P1-18
丁證6	原告107年5月31日訴願陳述意見書（含附件3至8）		訴願卷2	P1-19
丁證7	原告107年2月23日訴願理由書（含委任狀及附件1至2）		訴願卷2	P39-58
丁證8	原告107年8月21日訴願陳報書		訴願卷2	P1-2

（續上頁）

丁證9	原告107年10月26日訴願理由補充書（含附件9至43）		訴願卷2	P1-184
丁證10	原告陳述意見處理表、陳述意見紀錄		訴願卷2	P187-188
丁證11	被告107年12月7日訴願補充答辯書		訴願卷2	P1-6
丁證12	原告107年12月11日訴願理由補充書（二）（含附件44：彰化地院104年度金字第1號民事判決）		訴願卷2	P1-100
丁證13	被告108年1月16日訴願補充答辯書		訴願卷2	P1-8