

臺中高等行政法院判決

108年度訴字第17號

108年9月4日辯論終結

原告 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

被告 財政部中區國稅局

代表人 宋秀玲

訴訟代理人 蔡錦雲

上列當事人間有關稅捐事務事件，原告不服財政部中華民國107年11月14日台財法字第10713944130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

壹、程序事項：

被告代表人原為蔡碧珍，嗣變更為宋秀玲，其已具狀聲明承受訴訟（本院1卷341頁），依法核無不合，應予准許。

貳、事實概要及其證據：

一、被告依查得資料：

（一）以原告於民國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，相關金額詳如附表，下同），依稅捐稽徵法第44條規定，裁處5%罰鍰上限1,000,000元（被告1卷461、463頁之104年3月10日裁處書及違章案件罰鍰繳款書參照）。

01 (二) 另原告於97年1月至103年8月間銷售貨物187,051,467元，
02 未依規定開立統一發票及報繳營業稅，經審理違章成立，
03 除核定補徵營業稅9,139,173元（核定應納營業稅額9,352
04 ,561元－調查基準日後補報補繳營業稅額213,388元，被
05 告1卷482頁之核定稅額繳款書），並依加值型及非加值型
06 營業稅法（下稱營業稅法）第51條第1項第3款及稅捐稽徵
07 法第44條規定，擇一從重，按所漏稅額9,352,573元（與
08 核定應納營業稅額9,352,561元差額12元，係逐筆及全額
09 計算之差異，重審復查決定已調整一致），處以1.5倍之
10 罰鍰14,028,859元，以上兩者合併裁處15,028,859元（被
11 告1卷461、463頁之104年3月10日裁處書及違章案件罰鍰
12 繳款書，上述補徵營業稅9,139,173元及裁處15,028,859
13 元罰鍰以下合稱原處分）。

14 二、原告不服，申請復查結果（被告1卷825-839頁之被告105年1
15 月22日中區國稅法一字第1050000979號復查決定書，下稱復
16 查決定），獲追減營業稅額476,248元及罰鍰714,390元。原
17 告仍不服，提起訴願（下稱第1次訴願）。經被告依訴願法
18 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
19 稅法一字第1050015160號重審復查決定（下稱第1次重審復
20 查決定，被告2卷461-485頁），將前開105年1月22日復查決
21 定撤銷，並追減營業稅額825,230元及罰鍰1,237,863元，其
22 餘駁回。

23 三、原告又不服，復提起訴願（下稱第2次訴願），經被告以107
24 年6月12日中區國稅法一字第1070006978號重審復查決定（
25 下稱第2次重審復查決定，本院1卷81-106頁），將前開105
26 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
27 業稅額1,755,657元及罰鍰2,633,503元。原告猶不服，提起

訴願，遭財政部107年11月14日台財法字第10713944130號訴願決定駁回（下稱訴願決定，本院1卷57-80頁），遂提起本件行政訴訟（本院1卷13-55頁之行政訴訟起訴狀參照）。

參、原告主張略以：

一、被告查得原告進口魚油金額同額計算漏報銷售額計48,021,517元部分：

（一）蔡淑卿、葉明謀、郭定、郭陳潘等人並未向稅捐稽徵機關申報扣抵當期銷項稅額，魚油進口後全部存放於晉鴻貿易商行（下稱晉鴻商行）、晉瀧貿易有限公司（下稱晉瀧公司）、福瀧油脂有限公司（下稱福瀧公司，以上3家以下合晉鴻商行等3家營業人）油槽內，由晉鴻商行等3家營業人與原槽內油脂混合銷售：

1、蔡淑卿於臺灣臺中地方檢察署（下稱臺中地檢署）103年10月9日偵訊筆錄共有2次，葉明謀亦有2次，郭定、郭陳潘於103年10月21日有2次，惟訴願決定究竟是根據那一次偵訊筆錄，並未敘明，有違明確性原則。

2、蔡淑卿、葉明謀及晉鴻商行等3家營業人之實際負責人郭定、郭陳潘，於臺中地檢署及臺灣雲林地方檢察署（下稱雲林地檢署）均供稱，原告係出借公司名義給晉鴻商行等3家營業人開立信用狀，並無交易事實：

(1) 葉明謀於臺中地檢署103年10月9日偵訊筆錄供稱：「營業稅我付給他們。信用狀借給他們開，就這兩個條件」、「開發票來就付給他們5%。我借給他們開信用狀，費用他出，利息也是他們出。還錢的時候就請銀行算多少利息，就他們出」、「信用狀往來銀行是第一銀行。」。

(2) 郭陳潘於臺中地檢署103年10月21日偵訊筆錄供稱：「我們只是要創造營業額，以方便跟銀行調度資金。因為我們

01 都是開國內信用狀來周轉資金。簡單說就是我們開發票給
02 對方，對方可以依據我們的發票金額，對方開立國內信用
03 狀，由我們跟銀行做押匯，向銀行取得現金，因為都是短
04 期的，所以各自負擔自己的利息與費用。這種情形的就是
05 包括北海油脂、協慶。」、「東原行與東原製油是在100
06 年時候有開立國外的信用狀，那時候我跟他們借，他們不
07 需要發票，因為當時我缺資金，請他們幫我開國外信用狀
08 購油。」。

09 (3) 郭定於雲林地檢署103年10月31日偵訊筆錄供稱：「資金
10 都跟我老婆郭陳潘講的，資金都是郭陳潘處理，有時候我
11 們請對方開信用狀或發票週轉資金」、「101年請對方開3
12 次。用東原製油名義的開的，每次約90幾噸的動物油脂、
13 魚油，詳細金額要問郭陳潘，因為帳目都是郭陳潘在處理
14 。」。

15 (4) 郭陳潘於雲林地檢署103年10月31日偵訊筆錄供稱：「他
16 （本院按：係指蔡淑卿及葉明謀）有借我開3筆信用狀，
17 是在101年開始，金額3筆，大約是300噸，600萬左右。」
18 。

19 3、另依臺中地檢署檢察官103年度偵字第26485等號起訴書（
20 下稱臺中地檢署起訴書）所載，原告只有1筆以東原製油實
21 業有限公司名義，從越南TRI HUNG PRODUCTION TRADING
22 IM-EXPORT CO., LTD.進口299.59公噸，係存放在郭定、郭
23 陳潘公司那裡，並因其後價格滑落，無利可圖，葉明謀即
24 以較低價格直接出售給郭定、郭陳潘。可見除起訴書所指
25 299.59公噸外，原告均係出借信用狀給晉鴻商行等3家營業
26 人，有如下偵訊筆錄可對照：

27 (1) 郭陳潘103年10月31日於雲林地檢署偵訊筆錄供稱：「（東

01 原製油以自己名義向越南進口的動物油脂，是否以他自己
02 公司帳戶付款？）是開東原製油的信用狀，他們自己付款
03 」、「（進來的魚油）放在我那邊」、「我記得今年有1筆
04 是3月份，那是1公斤30幾塊，我們聊過後，認為後勢看漲
05 ．所以他們跟著我們買，看是否有利差可以賺，所以他們
06 跟著我們買了2筆，油進來當然放我們那邊」、「放在我們
07 那裡，有哪些廠商需要，就賣給他們」、「他們買魚油是
08 因為後勢看好，認為可以賺錢，但一直到9、10月食安風暴
09 後，他們認賠就將兩批油以22或23塊半賣給我。我有開支
10 票給他，他們也有開發票給我。」。

11 (2) 葉明謀103年10月9日在臺中地檢署偵訊筆錄供稱：「因為
12 今年過完年後豬油漲價，一些原料都漲價，晉鴻問我是否
13 想進一些魚油來等漲價，我就自己出錢買200噸，就放在晉
14 鴻。買回來之後剛開始有先賣掉一些，實際上油的出入他
15 在操縱，我只是把投資的金額放在他那邊」、「（買魚油
16 ）好像是1噸幾百元美金。我買多少的美金，好像900多到
17 1,000多一點。」。

18 (3) 蔡淑卿103年10月9日在臺中地檢署偵訊筆錄供稱：「因為
19 今年進的200公噸，是因為炸豬油利潤不好，1公斤有時候
20 只賺4塊錢，當初進魚油看能不能賺一點錢，是郭先生會幫
21 我處理，進來的油拖到他工廠，沒有進到我公司，所以今
22 年進的200噸就賠錢，因為進來放晉鴻給他賣，但是價錢都
23 滑下來」、「（你是插股晉鴻？）不是。我是進貨給他處
24 理。」。

25 (4) 臺灣臺中地方法院（下稱臺中地院）104年度訴字第19號刑
26 事判決（下稱臺中地院刑事判決），認檢察官起訴證據不
27 足，而對葉明謀、蔡淑卿為無罪判決，理由中亦認葉明謀

01 、蔡淑卿所辯是郭定、郭陳潘向渠等借用信用狀，並不是
02 東原行或原告向越南訂購飼料魚油，與證人郭定於該院審
03 理時具結證述相符。並認為認葉明謀、蔡淑卿所辯出借信
04 用狀給晉鴻商行等3家營業人，非全然不可採信。可見並無
05 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
06 鴻商行等3家營業人與原槽內油脂混合銷售情形甚明。

07 (5) 開立發票日期103年10月4日即係出售日期，非係補開：

08 蓋依上述郭陳潘供述與被告製作之東原行及原告涉嫌開立
09 不實統一發票案件調查報告及事證，足證原告確實是在103
10 年9月食安風暴爆發後出售，開立發票日期103年10月4日就
11 是出售日期。蓋若被告不知實際銷售日期，為何能認是在
12 檢察官搜索後才補開？可見被告應係出於臆測，且與其調
13 查報告及郭陳潘筆錄供述不符。

14 4、進口魚油存放在晉鴻商行等3家營業人處，只有103年10月4
15 日開立發票這1次，其餘均係出借信用狀給晉鴻商行等3家
16 營業人，此觀進口魚油負責報關之廣成報關行李麗敏103年
17 10月28日調查筆錄、刑事庭106年3月9日審理筆錄中證述，
18 及與第一商業銀行西螺分行105年3月18日一西螺字第35號
19 函復資料相符。被告將原告103年1次進口借放在晉鴻商行
20 等3家營業人處之事實，無限擴大至所有出借信用狀，即97
21 年至102年均等同視之，難認有理。

22 5、從物流及每公斤之買賣價格來看，被告認原告進口魚油以
23 每公斤22元賣給晉鴻商行等3家營業人，檢察官卻認原告
24 向晉鴻商行等3家營業人以每公斤27元再買入魚油，原告
25 會以每公斤虧損5元循環買賣？從金流看，如原告有出售
26 48,021,517元之魚油給晉鴻商行等3家營業人，為何被告
27 查不出晉鴻商行等3家營業人支付買賣價金給原告等額之

01 款項，反而是原告匯款給晉鴻商行等3家營業人？是被告
02 謂原告有出售魚油予晉鴻商行等3家營業人與事實不符。

03 6、被告原據以處分之事實係原告自己進口魚油後與晉鴻商行
04 等3家營業人共同銷售，並非抗辯出借信用狀給晉鴻商行
05 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
06 業人以自己名義代為購買貨物交付與委託人之情形，兩個
07 完全不同事實，已牽涉行政處分事實之變更與理由之追補
08 。參照學者盛子龍「行政訴訟程序中行政處分理由追補之
09 研究」及最高行政法院100年度判字第2104號判決意旨，
10 如基礎事實不同，即非同一行政處分，應不許為理由之追
11 補，被告抗辯無理由。

12 二、原處分及訴願決定書認定原告未依規定取得晉鴻商行等3家
13 營業人進項憑證金額24,814,701元部分：

14 （一）依被告引據下述筆錄內容，足證雙方係假交易：

15 1、蔡淑卿103年10月9日於臺中地檢署偵訊筆錄供稱：「（是
16 否認識晉鴻貿易商行的郭錫通及晉瀧貿易有限公司的郭盛
17 榮？跟他們貿易往來為何？）認識，．．．我們的豬油的
18 進項都沒有發票，我們如果向市場肉攤進貨也沒有發票，
19 因為農產品是免稅的，所以我們發票不夠，晉鴻那邊有發
20 票，有時候他會用我的東原製油實業有限公司的名義開LC
21 信用狀，因為他進來的魚油，就是飼料用油，他把這些飼
22 料油交給豬場，養豬場沒有發票給他，所以我的信用狀借
23 他開，他把進魚油的銷項發票開給我所負責的東原製油實
24 業有限公司跟東原行。」是蔡淑卿顯然否認有向晉鴻商行
25 等3家營業人購買魚油。

26 2、葉明謀103年10月9日下午8時9分在臺中地檢署偵訊筆錄供
27 稱：「（如何認識晉鴻公司、晉瀧公司、福瀧公司？）朋

01 友介紹的，這三家公司都是同一家人開，我認識這3家公
02 司負責人的父親郭定，我是跟郭定談的，這3家公司進項
03 太多，但是沒有銷項，因為他們作出來的東西都直接賣給
04 養豬場不開發票，所以進項發票有多出來，我就依發票金
05 額5%跟他拿發票當作進項來與銷項相抵。」103年10月9日
06 下午10時56分同署偵訊筆錄供稱：「（為何跟晉鴻、晉灝
07 、福灝買魚油？）因我這邊沒有進貨發票，他們有多出來
08 的發票，我跟他們買發票回來」、「營業稅我付給他們。
09 信用狀借給他們開，就這兩個條件」、「開發票來就付給
10 他們5%。我借他們開信用狀，費用他出，利息也他們出
11 。還錢時就請銀行算多少利息，他們出。」是葉明謀亦否
12 認有向晉鴻商行等3家營業人購買魚油。

13 3、依葉明謀、蔡淑卿、郭定、郭陳潘103年10月21日在臺中
14 地檢署偵訊筆錄，並未就蔡淑卿經營之原告與晉鴻商行等
15 3家營業人有無假交易之事實為詢問。訴願決定書維持第2
16 次重審復查決定引據不利原告之郭陳潘103年10月31日偵
17 訊筆錄，與該筆錄內容不符，是訴願決定依據之郭陳潘等
18 人筆錄認定原告與晉鴻商行等3家營業人有交易，顯與筆
19 錄內容相反，更可顯示雙方係虛偽交易，並無買賣與銷售
20 行為。

21 三、訴願決定書及第2次重審復查決定書，認定以進口魚油金額
22 同額來計算漏報銷售額共48,021,517元，營業稅額2,401,06
23 5元，係依財政部102年3月19日台財稅字第10200517820號函
24 之推計核定方法計算。惟按司法院釋字第218號解釋理由書
25 及陳清秀所著稅法總論，訴願決定書及第2次重審復查決定
26 書對於原告銷售額之推計，僅率謂依臺中、雲林地檢署訊問
27 筆錄，並未細究該訊問筆錄內容，逕為推計核課原告補繳營

01 業稅及裁處罰鍰等不利處分，顯與推計課稅之前提要件不符
02 。

03 四、訴願決定認定原告自101年1月至103年8月，匯款給晉鴻商行
04 等3家營業人共53,911,409元，減除同期間晉鴻商行等3家營
05 業人匯付原告3,470,256元，為50,441,153元，認該筆款項
06 屬原告向晉鴻商行等3家營業人進貨豬油、鵝油所支付之貨
07 款。惟訴願決定認原告向晉鴻商行等3家營業人購買50,441,
08 153元之豬油、鵝油，所依據之郭定、葉明謀偵訊筆錄，有
09 斷章取義：

10 （一）郭定於103年11月13日雲林地檢署訊問筆錄，所供述之買
11 油係指的是買生油即肥豬肉（大陸稱為肥膘），不是買賣
12 榨好之豬油。訴願決定斷章取義、不當引用。

13 （二）郭定、郭陳潘陳述匯款4,000餘萬元，包括假買賣部分，
14 並非全部都是買賣生鮮肥豬肉，僅有少數是郭定介紹或轉
15 賣予葉明謀之生鮮肥豬肉，此與葉明謀103年12月2日及10
16 3年12月4日臺中地檢署偵訊筆錄所述相同。有關生鮮肥豬
17 肉，依營業稅法第8條第1項第19款規定，出售者免徵營業
18 稅，原告自無從自該營業人取得統一發票作為進項憑證，
19 何能認定原告未依規定取得進貨憑證。原告購入生鮮肥豬
20 肉後出售，已依法申報營業稅，自不得再加處罰。況有多
21 少金額是假買賣，有多少是郭定介紹或轉賣予葉明謀之生
22 鮮肥豬肉，被告應負舉證責任。

23 （三）另依葉明謀103年12月1日在臺中地檢署調查筆錄、郭陳潘
24 103年10月21日及103年10月31日在同署偵訊筆錄，及臺中
25 地院104年度訴字第19號判決，亦可知起訴書稱4,000多萬
26 元匯款係屬假買賣，雙方並無買賣與銷售行為。

27 （四）假設全部都是已炸好的豬油，以郭定所述出售價格每公斤

20-23元計算，假設全部都是23元，數量將高達2,343.974公噸，相當於起訴書所載，原告出售給強冠公司101年至103年3年合計1,224公噸之兩倍；若係生鮮肥豬肉，依呂青協於103年11月13日偵訊筆錄所述，假設榨油率中間值0.89計算，榨出之豬油將高達2,086.1369公噸，亦大於出售給強冠公司3年合計之1.7倍之多，及興德實業社及元凱企業社之實際負責人吳騫龍，證述並出具其於103年1月至9月向葉明謀實際經營之原告及東原行購買之豬油粕列表，可知訴願決定書之引據顯然錯誤，被告稱原告向和榮意食品有限公司及榮添公司進貨之豬肥膘不足以榨取足夠之豬油販賣給強冠公司，顯與事實不符。

(五) 況原告並無大型油槽，只有小型油槽，於103年10月9日現場履勘時，原告共有7個油槽，當時只有2個使用中油槽，如以原告最多儲存量計算，最多只能儲存67噸油品；另依陳俊誥103年10月31日調查筆錄稱，則原告最大儲存量僅30噸，滿了之後，就要叫車運送。是介紹或轉賣給葉明謀之生鮮肥豬肉不可能如此之多。

(六) 原告根本沒有向晉鴻商行等3家營業人購買豬油、鵝油，則行政處分所依據買賣豬油、鵝油之基礎事實不存在，即不能以買賣豬肥膘、鵝肥膘之事實理由充作買賣豬油、鵝油之事實理由。被告係以不同事實作為處分基礎，然本件行政處分所依據既係不存在之事實，即無從為理由之追補。

五、參酌最高行政法院90年度判字第1973號判決意旨，實務上多肯認復查程序有不利益變更禁止原則適用，是不利益變更禁止原則不僅限於總額不利人民，縱令個別會計項目復查後金額不利於人民，亦有不利益變更禁止原則之適用。訴願決定

認定原告向晉鴻商行等3家營業人進貨，給付貨款金額50,441,153元，乃係將原來起訴書認定之45,987,825元，經訴願後，重行加重計算，提高至50,441,153元，多了4,453,328元，違反不利益變更禁止原則，自應撤銷。

六、罰鍰處罰倍數部分：

本件屬第1次查獲，復查決定竟依稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（下稱倍數參考表）裁處1.5倍之罰鍰，顯與參考表不符，縱然原告有違章情事，依上標準，亦應僅處以0.5倍之罰鍰。原告未依規定取得晉鴻商行等3家營業人進項憑證部分，復查決定不但未為減少反而增加；並棄葉明謀、蔡淑卿、郭定、郭陳潘等人於地檢署一致供述並無銷售貨物行為於不顧；且臺中地院就此已為葉明謀、蔡淑卿2人無罪判決，自不應再課以罰鍰處分等語，並聲明求為判決撤銷訴願決定、第2次重審復查決定及原處分不利於原告之部分（本院2卷言詞辯論筆錄1-2頁參照）。

肆、被告略以：

一、進口魚油金額依同額計算銷售予晉鴻商行等3家營業人，漏報銷售額計48,021,517元部分：

（一）被告依進口報單總細項查詢資料查得，原告於97年1月至103年8月間以自己名義申請開立信用狀，自越南進口魚油合計2,183.38公噸，金額48,021,517元，營業稅額2,401,065元，已向被告所屬大屯稽徵所（下稱大屯稽徵所）申報扣抵當期銷項稅額，魚油進口後全部存放於晉鴻商行等3家營業人之油槽內混合銷售。

（二）依蔡淑卿103年10月9日偵訊筆錄陳稱：「因為今年進的200公噸（實際申報進口報單重量為198.29公噸），是因為炸豬油利潤不好．．．是郭先生幫我處理進來的油拖到他

01 工廠，沒有進到我公司，所以今年進的200噸就賠錢，因
02 為進來放晉鴻給他賣，但是價錢都滑下來。」、葉明謀於
03 103年10月9日偵訊筆錄陳稱：「我就自己出錢買200噸，
04 就放在晉鴻。買回來之後剛開始有先賣掉一些，實際上油
05 的出入他在操縱，我只是把投資的金額放在他那邊。」等
06 語，蔡淑卿及葉明謀均陳稱魚油進口後沒有進到原告，全
07 部存放於晉鴻商行等3家營業人油槽內。是原告主張：被
08 告認定系爭魚油進口後，全部存放於晉鴻商行等3家營業
09 人油槽內，由晉鴻商行等3家營業人與渠等原槽內油脂混
10 合銷售等情，與事實不符，容有誤解。

11 (三) 蔡淑卿於103年12月1日談話紀錄供稱，原告進口魚油（10
12 3年度以外），由原告開立信用狀，實際提貨人是晉鴻商
13 行等3家營業人，貨款由原告先墊支，後續由該等營業人
14 以現金支付原告。經查，原告97至101年度進口魚油42,25
15 1,356元（海關代徵營業稅2,112,558元已扣抵銷項稅額，
16 102年度無進口魚油），均存放於晉鴻商行等3家營業人油
17 槽內，由該等營業人銷售。是不論上開信用狀係直接由原
18 告付款承兌，抑或由晉鴻商行等3家營業人要求開立信用
19 狀，再由營業人付款予原告後承兌，依營業人開立銷售憑
20 證時限表規定，原告應於魚油發貨於晉鴻商行等3家營業
21 人時開立統一發票予該等營業人，原告未依規定開立統一
22 發票且漏報銷售額，被告以查得金額計算漏報銷售額，並
23 無不合。

24 (四) 原告主張103年3月進口之198.29公噸，係直接銷售貨物予
25 晉鴻商行等3家營業人，並已於103年10月4日出售貨物並
26 開立統一發票，無漏報銷售額之情云云。惟依原告進口報
27 關總細項查詢資料及葉明謀103年10月9日詢問筆錄，該進

口魚油103年3月14日即已報關進口，存放於晉鴻商行等3家營業人油槽內，與其他槽內油脂混合出售。依營業人開立銷售憑證時限表規定，系爭進口魚油原告應於103年3月14日發貨於晉鴻商行等3家營業人時開立統一發票予該等營業人，惟原告迄至103年10月4日始補開立1紙發票號碼CE00000000、品名為動物油脂、數量為198,500公斤、單價為21.50元、銷售額為4,267,750銷售與福瀧公司。且查原告於103年10月4日補開立之統一發票應繳納之稅款，迄至被告103年10月22日發文調查時尚未補繳，未符合稅捐稽徵法第48條之1自動補報補繳之規定。原告主張無漏報銷售額，核無足採。

(五) 原告既主張其97年至101年間係出借公司名義供晉鴻商行等3家營業人開立信用狀，自越南進口之魚油存放在晉鴻商行等3家營業人油槽等情，依營業稅法第3條第3項第3款及營業人開立銷售憑證時限表規定，原告受託代購貨物，視為銷售貨物，應依規定於發貨時，開立統一發票與晉鴻商行等3家營業人。另原告103年間委託晉鴻商行等3家營業人代銷貨物，依營業稅法第3條第3項第4款及營業人開立銷售憑證時限表規定，應依規定於發貨時，開立統一發票與渠等營業人。是原告97年至103年間以自己名義自越南進口之魚油，無論是晉鴻商行等3家營業人委託原告以自己名義自越南進口，或原告進口後委託晉鴻商行等3家營業人與渠等原槽內油脂混合銷售，原告自應將進口魚油發貨與晉鴻商行等3家營業人時，開立統一發票與渠等營業人。原告未開立統一發票且漏報銷售額，被告因未查得實際漏銷金額，依財政部102年3月19日台財稅字第10200517820號函釋規定，以查得原告進口魚油金額計48,021,51

7元，同額計算漏報銷售額48,021,517元，營業稅額2,401,065元（逐筆計算稅額合計數），並無不合。原告主張與推計課稅之前提要件不符云云，核無足採。

二、原核定原告系爭期間未依規定開立統一發票及短漏報銷售額187,051,467元，嗣經第2次重審復查決15,859,853元，變更核定171,191,614元，核計漏報應稅銷售額之營業稅額7,347,407元（應稅銷售額146,948,144元×5%）；又漏報生鮮豬油肉（油丁、油角）免稅銷售額計24,243,470元，應依兼營營業人營業稅額計算辦法（下稱兼營計算辦法）規定，按原告各年度免稅銷售淨額占各年度全部銷售淨額之比，計算原告97年度至102年度及103年1月至8月進項稅額不得扣抵銷項稅額之比率分別為2%、1%、1%、0%、15%、17%及13%，計算調整不得扣抵之進項稅額249,497元重，重行核算應納營業稅額7,596,904元，變更核定應納營業稅額7,596,904元，變更核定應補徵營業稅額7,383,516元，並無不合。

三、違反營業稅法罰鍰部分：

（一）被告原依查得資料，以原告於97年1月至103年8月銷售貨物，未依規定開立統一發票及報繳營業稅，致逃漏營業稅額9,352,573元，且明知其銷售貨物應依規定開立統一發票，並於申報銷售額時列入申報，卻自97年1月至103年8月間連續長時間漏開統一發票，亦未據實申報銷售額，核其違章行為，顯屬故意；且於查核階段除未能提示97年度至101年度帳簿文據供核，102年度及103年度亦僅提示部分憑證供核，就設帳記載及保存憑證之協力義務顯有違反，同時觸犯營業稅法第51條第1項第3款及稅捐稽徵法第44條規定，依規定擇一從重，應以營業稅法第51條第1項第3款規定為裁處罰鍰之法據，審酌其違章行為，及未於裁罰

處分核定前補繳稅款等，依倍數參考表，按所漏稅額9,352,573元處以1.5倍之罰鍰14,028,859元。嗣經重審復查決定，變更核認原告97年1月至103年8月間漏報銷售額應為171,191,614元（應稅銷售額146,948,144元＋免稅銷售額24,243,470元），重行核算逃漏之營業稅額應為7,596,904元，乃追減罰鍰2,633,503元，變更核定為11,395,356元。

（二）原告未於裁罰處分核定前補繳稅款，依倍數參考表關於營業稅法第51條第1項第3款規定，按所漏稅額7,596,904元處1.5倍罰鍰11,395,356元，經核係已考量原告之違章情節而為適切之裁罰，洵屬適法允當。

四、原告未依規定取得晉鴻商行等3家營業人進項憑證金額24,814,701元部分：

（一）原告及東原行於101年1月至103年8月取得晉鴻商行等3家營業人開立之統一發票銷售額計23,224,490元，營業稅額1,161,227元，並已提出申報扣抵各期銷項稅額；又原告於系爭期間向何存豐及李春來購買豬油合計支付2,597,000元，未依規定取具進項憑證金額2,473,333元，另向榮添公司購買豬肉支付2,326,441元（免徵營業稅），亦未依規定取具進項憑證金額2,326,441元。是原告101年1月至103年8月間自晉鴻商行等3家營業人、何存豐、李春來及榮添公司進貨，未依規定取得進項憑證金額合計29,614,475元，違章事證明確，被告依稅捐稽徵法第44條規定，按其未依規定取得進項憑證經查明認定總額29,614,475元處5%罰鍰上限1,000,000元，並無違誤。

（二）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內容，及葉明謀103年12月2日、4

01 日於臺中地檢署訊問筆錄內容，郭定及葉明謀均不否認渠
02 等營利事業間確有買賣交易事實，是原告主張與晉鴻商行
03 等3家營業人無交易云云，核不足採。又原告主張其兩者
04 間係屬虛偽交易，惟無法提出其主張匯款給郭定、郭陳潘
05 係屬假買賣有關資金流程之有利事證供核，亦不可採。

06 (三)原告主張：被告以原告向晉鴻商行等3家營業人進貨給付
07 貨款金額，將原認定即起訴書認定之45,987,825元，重行
08 認定計算提高至50,441,153元，違反不利益變更禁止原則
09 云云。惟被告以原告於101年1月至103年8月以轉帳或匯款
10 存入晉鴻商行等3家營業人萬泰商業銀行臺南分行（下稱
11 萬泰銀行）、玉山商業銀行斗六分行（下稱玉山銀行），
12 及第一商業銀行西螺分行（下稱第一銀行）等3家銀行帳
13 戶53,11,409元，減除同期間晉鴻商行等3家營業人匯付原
14 告3,470,256元，重新計算正確金額為50,441,153元，第2
15 次重審復查結果，雖依稅捐稽徵法第44條規定，重行計算
16 按其未依規定取得進項憑證經查明認定總額為29,614,475
17 元，惟處5%罰鍰，仍維持原核定罰鍰上限1,000,000元，
18 並未較原處分不利於原告。

19 (四)葉明謀及蔡淑卿2人因違反食品衛生管理等案件，雖經臺
20 中地院刑事判決無罪。但本件原告101年1月至103年8月間
21 進貨未依規定取得晉鴻商行等3家營業人等其他營業人之
22 進項憑證，違反稅捐稽徵法第44條規定，與上開刑事案件
23 係屬不同事實行為，本應依各自認定事實適用法律，是原
24 告主張本件不應再裁處罰鍰等語，自不可採，並聲明求為
25 判決駁回原告之訴。

26 伍、本件事實欄所載事實，有上開證據可稽，應堪認定。準此可
27 知，被告第2次重審復查決定業已撤銷先前之復查決定及第1

次重審復查決定（本院1卷81-106頁之第2次重審復查決定參照），故復查決定及第1次重審復查決定已溯及既往失其效力（行政程序法第118條前段參照）而不存在，本件原處分本來對原告補徵營業稅9,139,173元（核定應納營業稅9,352,561元－調查基準日後補報補繳營業稅額213,388元，被告1卷482頁之核定稅額繳款書），及裁處罰鍰15,028,859元（含(1)未依規定取得進項憑證裁處罰鍰1,000,000元，及(2)未依規定開立統一發票及報繳營業稅，按所漏稅額9,352,573元，處以1.5倍之罰鍰14,028,859元，兩者合併裁處罰鍰15,028,859元，被告1卷461、463頁之104年3月10日裁處書及違章案件罰鍰繳款書參照），嗣被告第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次重審復查決定對原告不利之部分為：(1)補徵營業稅7,383,516元（即9,139,173元－1,755,657元），(2)罰鍰12,395,356元（即15,028,859元－2,633,503元）。且原告亦聲明請求本院撤銷之（本院2卷言詞辯論筆錄1-2頁參照），故被告所為上述不利於原告之處分（含原處分及第2次重審復查決定）是否合法，此即為本件兩造之爭點之所在，茲論述如下：

一、本件應適用之法令：

（一）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100萬元。」。

（二）營業稅法：

- 01 1、第3條第1項及第3項第3款、第4款規定：「將貨物之所有
02 權移轉與他人，以取得代價者，為銷售貨物。．．．有左
03 列情形之一者，視為銷售貨物：一、．．．三、營業人以
04 自己名義代為購買貨物交付與委託人者。四、營業人委託
05 他人代銷貨物者。」。
- 06 2、第8條第1項第19款規定：「下列貨物或勞務免徵營業稅：
07 ．．．十九、飼料及未經加工之生鮮農、林、漁、牧產物
08 、副產物．．．。」。
- 09 3、第19條第3項規定：「營業人因兼營第8條第1項免稅貨物
10 或勞務，或因本法其他規定而有部分不得扣抵情形者，其
11 進項稅額不得扣抵銷項稅額之比例與計算辦法，由財政部
12 定之。」。
- 13 4、第32條第1項規定：「營業人銷售貨物或勞務，應依本法
14 營業人開立銷售憑證時限表規定之時限，開立統一發票交
15 付買受人。但營業性質特殊之營業人及小規模營業人，得
16 掣發普通收據，免用統一發票。」。
- 17 5、第35條第1項規定：「營業人除本法另有規定外，不論有
18 無銷售額，應以每2月為一期，於次期開始15日內，填具
19 規定格式之申報書，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主
20 管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。其有應納
21 營業稅額者，應先向公庫繳納後，檢同繳納收據一併申報
22 。」。
- 23 6、第43條第1項第4款及第5款規定：「營業人有左列情形之
24 一者，主管稽徵機關得依照查得之資料，核定其銷售額及
25 應納稅額並補徵之：．．．四、短報、漏報銷售額者。五
26 、漏開統一發票或於統一發票上短開銷售額者。」。
- 27 7、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。」。

(三) 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，以約定代銷之實際價格為準。(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。」。

(四) 兼營營業人營業稅額計算辦法(下稱兼營計算辦法)：

1、第2條第1項及第2項規定：「(第1項) 兼營營業人應依本法第4章第1節規定計算營業稅額部分，適用本辦法之規定。(第2項) 前項稱兼營營業人，指依本法第4章第1節規定計算稅額，兼營應稅及免稅貨物或勞務者．．．。」。

2、第3條第1項前段規定：「本辦法所稱當期或當年度進項稅額不得扣抵銷項稅額之比例(以下簡稱不得扣抵比例)，係指各該期間免稅銷售淨額．．．占全部銷售淨額之比例。」。

3、第7條第1項規定：「兼營營業人於報繳當年度最後一期營業稅時，應按當年度不得扣抵比例調整稅額後，併同最後一期營業稅額辦理申報繳納，其計算公式如下：調整稅額＝當年度已扣抵之進項稅額－(當年度進項稅額－當年度依本法第19條第1項規定不得扣抵之進項稅額)×(1－當年度不得扣抵比例)」。

(五) 營業人開立銷售憑證時限表：「買賣業開立憑證時限：

一、以發貨時為限。但發貨前已收之貨款部分，應先行開立。」。

(六) 納稅者權利保護法第14條規定：「(第1項) 稅捐稽徵機

01 關對於課稅基礎，經調查仍不能確定或調查費用過鉅時，
02 為維護課稅公平原則，得推計課稅，並應以書面敘明推計
03 依據及計算資料。（第2項）稅捐稽徵機關推計課稅，應
04 斟酌與推計具有關聯性之一切重要事項，依合理客觀之程
05 序及適切之方法為之。（第3項）推計，有二種以上之方
06 法時，應依最能切近實額之方法為之。（第4項）納稅者
07 已依稅法規定履行協力義務者，稅捐稽徵機關不得依推計
08 結果處罰。」。

09 （七）行政罰法第24條第1項規定：「一行為違反數個行政法上
10 義務規定而應處罰鍰者，依法定罰鍰最高之規定裁處。
11 但裁處之額度，不得低於各該規定之罰鍰最低額。」。

12 （八）又財政部102年3月19日台財稅字第10200517820號函釋略
13 以：「有關稽徵機關查獲營業人漏進漏銷案件．．．倘稽
14 徵機關．．．僅查得漏進金額，應以查得營業人漏進金額
15 同額計算核定漏報銷售額，據以補徵所漏稅額及依法裁處
16 罰鍰。」另財政部基於稅捐稽徵主管機關權責以97年6月
17 30日台財稅字第09704530660號令釋（按上開令釋配合營
18 業稅法及同法施行細則於100年1月26日及同年6月22日修
19 正，業經財政部101年5月24日台財稅字第10104557440號
20 令予以修正）：「營業人觸犯營業稅法第51條第1項各款
21 ，同時違反稅捐稽徵法第44條規定者．．．應擇一從重處
22 罰。所稱擇一從重處罰，應依行政罰法第24條第1項規定
23 ，就具體個案，按營業稅法第51條第1項所定就漏稅額處
24 最高5倍之罰鍰金額與按稅捐稽徵法第44條所定經查明認
25 定總額處5%之罰鍰金額比較，擇定從重處罰之法據，再依
26 該法據及相關規定予以處罰。」查上開令釋係財政部闡明
27 法規之原意，核與我國現行營業稅中關於加值型營業稅之

特性相符，且經核與行政罰法第24條第1項及相關稅法規定意旨及法律保留原則無違，自得援用。

二、原處分：

（一）補徵營業稅額部分：

1、本件過程及調查基準日：

(1) 原告係經營其他食用油脂製造業及批發業等（本院1卷289頁之經濟部公司基本資料查詢參照），原告代表人蔡淑卿及其配偶葉明謀因食品衛生管理法案，於103年10月9日至臺中地方檢察署接受詢問（被告1卷59、65、73、78頁之詢問筆錄參照）。該2人再於103年10月21日至同署接受詢問（同卷26、33頁之詢問筆錄）。

(2) 被告為配合該署調查，以103年10月22日中區國稅四字第1030014851號函及第0000000000號函，請蔡淑卿及葉明謀於103年10月27日至被告處說明，並合併作成談話紀錄（被告1卷80-84頁之談話紀錄）。

(3) 按財政部108年7月12日台財稅字第10804507200號令釋，所頒之調查基準日認定原則規定略以：有關營業稅涉嫌違章之案件：1.取得不實之統一發票（例如遺失、作廢、空白、開立不實統一發票營業人虛開之統一發票等）作為進項憑證申報扣抵或退稅者；2.短、漏報銷售額者；3.進、銷項稅額不符者；4.其他具體涉嫌違章之案件，經辦人員應於簽收後，發函通知營業人限期提供帳簿憑證等相關資料接受調查，以確認涉嫌違章事實，並以函查日（即發文日）為調查基準日。

(4) 查本件係原告涉有關營業稅短、漏報銷售額，被告103年10月22日發函通知原告代表人蔡淑卿及其配偶葉明謀接受調查以確認違章事實，該2人亦如期於103年10月27日至被

告處說明，並作成談話紀錄依財政部108年7月12日令釋意旨，本件之調查基準日為103年10月22日。

- (5) 原告雖就103年3月進口魚油金額5,770,161元部分，於103年10月4日自行開立銷項發票銷售額4,267,750元給福瀧公司，其營業稅額213,388元，總計4,481,138元（本院1卷365頁之統一發票），依法該期（103年9-10月）應於103年11月15日前申報，其申報日期在上述調查基準日103年10月22日之後，但原告未於調查基準日前補繳營業稅額213,388元（本院1卷362頁之準備程序筆錄之兩造陳述參照），並不符合稅捐稽徵法第48條之1：「納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，凡屬未經檢舉、未經稅捐稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件，下列之處罰一律免除；其涉及刑事責任者，並得免除其刑：一、第41條至第45條之處罰。二、各稅法所定關於逃漏稅之處罰。」免罰規定之適用，先此說明。

2、本件課稅主體部分：

- (1) 被告為進行本件調查，原查由原告、東原行、原告代表人蔡淑卿及配偶葉明謀名下合計11個銀行帳戶自97年1月至103年8月之交易明細加以彙整（被告1卷96-364頁之全部銀行存提明細表及合併整理，共有13個銀行帳戶，其中中國信託商業銀行葉明謀及玉山銀行太平分行蔡淑卿等2個帳戶之交易與本件無關，予以剔除，剩下11個銀行帳戶），該期間共有銷貨收入之存入款金額合計643,815,108元（同卷96頁）。
- (2) 原告代表人蔡淑卿於103年10月9日臺中地檢署檢署訊問筆錄陳述略以：其為原告及東原行之負責人，並由其與配偶葉明謀實際經營，原告是為炸豬油要申請工廠登記所設立

之營利事業，東原行只是課稅而已（被告1卷72-73頁之訊問筆錄）。蔡淑卿再於103年11月4日同署調查筆錄陳述略以：原告或東原行的帳沒有分，視需要開立原告或東原行發票，通常到月底的時候，會問會計人員還有多少發票可以開，讓兩家的進銷貨數額平均一點（同卷7-8頁之調查筆錄）。

- (3) 由上可知，原告為經營食用油脂製造及銷售之主要營業人，東原行雖亦為稅籍登記有案之營業人，然其僅為租稅規劃供分攤原告進銷金額目的之課稅用營業人。是被告彙整原告、東原行、原告代表人蔡淑卿及配偶葉明謀名下之上述11個銀行帳戶之交易明細，查核漏報銷售額歸屬原告為本件營業稅之課稅主體，原告對此亦未爭執，尚屬有據。

3、營業稅額6,951,496元部分：

- (1) 被告就上述11個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額合計643,815,108元，其帳戶主要資金來源為原告及東原行之銷貨對象強冠企業股份有限公司（下稱強冠公司）、頂新製油股份有限公司（下稱頂新公司）、三嘉馨企業有限公司及正義股份有限公司之匯入款，而其資金主要流出之對象則為晉鴻商行等3家營業人及和榮意食品有限公司（下稱和榮意公司）等（本院1卷372頁之被告答辯狀、被告1卷380-453頁之原告銷售金額計算總表、更正前後明細表及其附表）。
- (2) 經被告扣除資金互轉、利息收入等非屬營業收入之金額178,179,555元（本院1卷被告答辯狀373頁、被告1卷380-451頁之更正理由附表、變更明細）、再扣除原告及東原行已申報銷售額之總金額182,203,755元及133,156,746元（被告1卷371頁之原申報金額表）、又扣除經被告查得原告

進口金額同額核計漏報銷售額之進口魚油匯入款4,293,606元（同卷623頁之更正晉鴻存入明細表，此部分詳下述）後，核算原告上述帳戶收取貨款未依規定開立統一發票漏報銷售額139,029,950元【(643,815,108元-178,179,555元-4,293,606元-182,203,755元-133,156,746元)/1.05】，其營業稅額為6,951,496元，尚非無據。

4、補徵營業稅額9,139,173部分：

(1)原告以自己為借款人、蔡淑卿及葉明謀為連帶保證人申請開立信用狀，自97年1至103年8月間（102年無進口），從越南報關進口魚油金額合計48,021,517元（未含稅），海關代徵營業稅額2,401,065元之進項稅額，原告已將海關代徵營業稅額按期申報扣抵原告各期銷項稅額等情，業據葉明謀（103年10月21日臺中地檢署筆錄略以：是用我名義進口，油品是郭陳潘他們在賣，我只是信用狀借給他們開立而已。【97年起進口魚油的報單都是這樣處理？】有時候我缺資金，進項憑證拿來做銷項，但實際上物流，都是晉瀧、晉鴻、福瀧去做實際銷售，所以銷項是他們做實際買賣，被告1卷21-22頁）、蔡淑卿（103年10月9日下午8時7分臺中地檢署筆錄略以：有時候晉鴻會用我的東原公司名義開LC信用狀，因為晉鴻把進口的飼料魚油，交給養豬場，晉鴻每次進來的數量都一、兩百噸，根本不可能放在原告及東原行，被告1卷58-59頁。另103年10月9日下午9時51分臺中地檢署筆錄略以：晉鴻因資金不夠，需要週轉，所以借用我的信用狀，進口飼料油，交給養豬場；我只是借信用狀給晉鴻，報關行傳真提貨單給我，我蓋大小章後回傳，報關行就通知晉鴻去提貨，東西也是到晉鴻，信用狀的錢晉鴻嗣後陸續還給我，被告1卷71-72頁）、郭

01 定（103年10月31日雲林地檢署筆錄略以：101年間有向東
02 原製油借用並開立3次信用狀，每次約90幾噸的動物油脂
03 及魚油，因為帳目都是郭陳潘在處理，所以要問他；我們
04 越南進口魚油是直接到港口領，剩下的就拿去賣給散戶養
05 豬的，被告2卷7、16-17頁）、郭陳潘（103年10月21日臺
06 中地檢署筆錄略以：東原行及東原製油在100年間有開立
07 國外信用狀，當時我缺資金，請他們幫我開國外信用狀購
08 油。我是用東原的名義進口油品，但貨是我在賣，被告1
09 卷29-30頁。103年10月31日雲林地檢署筆錄略以：101年
10 開始葉明謀及蔡淑卿會給我信用狀3筆，大約是300噸，60
11 0萬元左右，進口的魚油放在我那邊，哪些廠商需要，就
12 賣給他們；今年葉明謀及蔡淑卿買油賣給我，以往都是我
13 借用他們的信用狀開；97年開始，葉明謀及蔡淑卿都將魚
14 油放在我們那裡讓我們賣，利潤大家分享，被告2卷3、9
15 、11-12、16頁）分別陳述明確，並有第一銀行太平分行
16 104年6月16日一太平字第00104號函（含開狀日期為98年
17 11月10日、17日、100年3月2日、9月16日、101年2月14日
18 之開發信用狀申請書、借據及信用狀收件處理紀錄單，被
19 告1卷666-687頁）、進口報單細項資料清單（自97年8月1
20 日至103年3月14日，同卷582-603頁）、原告進口報單總
21 細項資料（自97年8月1日至103年3月14日，金額合計48,0
22 21,517元，同卷607頁）、進項海關代徵營業稅繳納明細
23 資料表（自97年8月至103年3月，扣抵稅額合計2,401,065
24 元，同卷608-609頁）、營業人銷售額與稅額申報書（自
25 97年8月至103年3月，被告3卷729-763頁）可稽。

26 (2)從而，原告主張其97年至101年是出借名義供晉鴻商行等3
27 家營業人開立信用狀，自越南進口魚油，103年則係原告

01 為供自己銷售而自越南進口魚油，均存放於晉鴻商行等3
02 家營業人油槽等情，核與蔡淑卿、葉明謀、郭定及郭陳潘
03 上述筆錄陳述及前揭證據相符，且臺中地院刑事判決亦同
04 此認定（本院1卷249-250、259-260頁參照），尚屬可採
05 。

06 (3) 97年8月至101年7月間進口魚油金額42,251,356元部分：

07 ①原告自97年至101年出借名義供晉鴻商行等3家營業人自
08 越南進口魚油部分，依營業稅法第3條第3項第3款及同
09 法施行細則第19條第1項第2款前段規定，係屬營業人以
10 自己名義代為購買貨物交付與委託人，視為銷售貨物，
11 此受託代購視為銷售貨物之銷售額，其認定標準以代購
12 貨物之實際價格為準。依營業人開立銷售憑證時限表，
13 銷售貨物為營業之買賣業，以發貨時為限開立銷售統一
14 發票。原告自97年至101年受託代購自越南進口魚油視
15 為銷售貨物部分，存放至委託人晉鴻商行等3家營業人
16 之油槽，此即為發交貨物之時點應開立發票，原告卻未
17 依規定期限開立銷項憑證。被告雖依財政部102年3月19
18 日台財稅字第10200517820號函釋，以查獲營業人漏進
19 漏銷案件，漏報銷售額之補稅計算方式，以查得營業人
20 漏進金額同額計算核定漏報銷售額予以核認，尚與本件
21 原告受託代購自越南進口魚油，且已將海關代徵營業稅
22 額按期申報無漏進之情形不同。惟被告以原告進口報關
23 實際價格同額計算核定漏報銷售額，與營業稅法施行細
24 則第19條第1項第2款前段規定，營業人以自己名義代為
25 購買貨物交付與委託人者，其銷售額認定以代購貨物之
26 實際價格為準，並無不合。是原告97年8月至101年7月
27 間進口魚油金額42,251,356元，被告核認原告漏報銷售

01 額 42,251,356 元，依法尚無違誤。

02 ②是原告主張：其自 97 年至 102 年並未出售魚油予晉鴻等 3
03 家營業人，其等間並無交易之事實云云（本院 1 卷 22-27
04 頁之起訴狀參照）。惟查，此係營業人以自己名義代為
05 購買貨物交付與委託人，依法應視為銷售貨物，業已詳
06 述如上，原告此項主張，顯係對此法律規定有所誤解，
07 不可採取。

08 ③又原告主張：被告原據以處分之事實係原告自己進口魚
09 油後與晉鴻商行等 3 家營業人共同銷售，並非抗辯出借
10 信用狀給晉鴻商行等 3 家營業人，亦即不是營業稅法第 3
11 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
12 與委託人之情形，兩個完全不同事實，已牽涉行政處分
13 事實之變更與理由之追補云云。惟按「行政程序法第 11
14 4 條第 2 項固規定行政處分理由之追補（或更正）受『於
15 訴願程序終結前為之』之期間限制，惟符合下列要件：
16 1、未改變行政處分之本質及結果（同一性）；2、須屬
17 於裁判基準時已存在之理由；3、無礙當事人之攻擊防
18 禦（程序保障權利）；4、須由行政機關自行為理由之
19 追補（或更正），行政法院基於職權調查原則及訴訟（
20 程序）經濟原則，認為理由之追補（或更正）無違行政
21 程序法第 114 條第 2 項規定，而允許行政機關於行政訴訟
22 中自行為理由之追補（或更正）。」（最高行政法院 10
23 2 年度判字第 621 號判決意旨參照）。原告此項主張縱然
24 屬實，但本院審理中被告主動提出上開更為詳細之追補
25 理由（即原告既主張自 97 年至 101 年間出借公司名義供
26 晉鴻等 3 家營業人開立信用狀，自越南進口魚油存放於
27 該 3 家營業人油槽等情，本院 1 卷 319、381 頁之答辯狀參

照），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日分別向本院提出，原告已於108年4月3日申請閱覽本件全部卷宗（本院1卷395頁之律師閱卷聲請書），並無礙原告之攻擊防禦（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：「納稅者不服課稅處分，經復查決定後提起行政爭訟，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，得追加或變更主張課稅處分違法事由，受理訴願機關或行政法院應予審酌。其由受理訴願機關或行政法院依職權發現課稅處分違法者，亦同。」其立法理由為：「按納稅者對於課稅處分不服，經提起行政救濟之後，該處分即處於尚未確定的狀態，除了原先爭執的處分瑕疵之外，如果其事後發現原處分有其他違法事由致損害納稅者權益，為了確保依法課稅原則，並維護納稅人權益，自應許其一併加以爭執，請求行政救濟機關或法院進行審查。其由行政救濟機關或行政法院依據職權主動發現課稅處分有其他違法事由者，亦應主動斟酌，以確保課稅處分之合法性，避免納稅人因不諳法令致遭違法課稅。爰參考德國及日本學說判例關於法院審判範圍所採取『總額主義』的精神，予以明定。」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

01 在舉重以明輕下，被告僅就查明之課稅原因事實適用
02 正確法條，應為公平課稅原則所許。揆諸前揭規定及說
03 明，被告所為追補理由部分，依法核無不合。原告此項
04 主張亦有誤解。

05 (4) 103年3月進口魚油金額5,770,161元部分：

06 ①依上述蔡淑卿、葉明謀及郭陳潘筆錄陳述可知，均係原
07 告以自己營利為目的，於103年3月間自越南進口魚油交
08 給晉鴻商行等3家營業人販賣，嗣因魚油價格下跌，晉
09 鴻商行等3家營業人未能完成代銷，原告於103年10月4
10 日銷售予該商行，並依該商行指示將發票開給福瀧公司
11 ，銷售額4,267,750元（營業稅額213,388元），總計4,48
12 1,138元（本院1卷第365頁之統一發票參照）。

13 ②此103年3月進口魚油金額5,770,161元部分，被告依營
14 業稅法第3條第3項第4款規定，認係屬營業人委託他人
15 代銷貨物之視為銷售貨物。依營業人開立銷售憑證時限
16 表規定，銷售貨物為營業之買賣業，以發貨時為限開立
17 銷售統一發票，原告103年3月進口系爭魚油直接交付放
18 至受委人晉鴻商行等3家營業人之油槽委託代銷，此發
19 交貨物之時點即應開立發票，原告卻未依規定期限於10
20 3年3-4月該期開立銷項憑證。又依營業稅法施行細則第
21 19條第1項第2款、第2項規定，委託及受託代銷者，以
22 約定代銷之價格為準。前項第2款營業人委託或受託代
23 購、代銷貨物，雙方應訂立書面契約，以供查核。

24 ③因原告迄未提出訂有約定代銷價格之書面契約供被告查
25 核，被告依原告進口報關實際價格（即成本價格）計算
26 核定漏報銷售額，即為最有利原告之「約定代銷價格」
27 （成本價格為無毛利之最低銷售價格），核認其漏報銷

售額5,770,161元，亦無違誤。

④是原告主張：此部分是其接銷售貨物給晉鴻商行等3家營業人，應適用營業稅法第3條第1項規定（即有左列情形之一者，視為銷售貨物：一、營業人以其產製、進口、購買供銷售之貨物，轉供營業人自用；或以其產製、進口、購買之貨物，無償移轉他人所有者）之銷售貨物；且其於103年10月4日出售系爭貨物，並開立統一發票在案，即無所謂漏報銷售額之情形云云，亦有誤解，不可採取。

(5)又原告於銷售後未依規定開立銷項發票及報繳營業稅，被告依上述財政部102年3月19日函意旨，以查得進口金額同額計算漏報銷售額48,021,517元，營業稅額2,401,065元（逐筆進口計算稅額合計數，總額計算48,021,517元×5%=2,401,076元）。原處分合併上述資金漏報銷售額139,029,950元，核定系爭期間漏報銷售額共計187,051,467元（139,029,950元+48,021,517元），應納營業稅額9,352,561元（6,951,496元+2,401,065元），扣除上述已補報補繳營業稅額213,388元，應補徵營業稅額9,139,173元（被告1卷482頁之營業稅違章案件核定稅額繳款書），經核亦非無據。

(6)原告雖主張：

①上述進口魚油金額48,021,517元，其未向稅捐機關申報扣抵原告各期銷項稅額云云（本院1卷21-22頁之原告起訴狀參照）。然查，原告前揭進口魚油金額48,021,517元，已向稅捐機關申報扣抵原告各期銷項稅額之事實，有上述97年8月至103年3月之營業人銷售額與稅額申報書（被告3卷729-763頁）可稽，原告為此主張，顯與事

實不符，不能採取。

②又原告主張：本項漏報銷售額48,021,517元，訴願決定並未說明係按蔡淑卿、葉明謀、郭定及郭陳潘何次檢察官偵訊筆錄而為認定，有違明確性原則云云。然查，訴願決定已敘明本項事實業經被告調查蔡淑卿、葉明謀、郭定及郭陳潘之檢察官偵訊筆錄及上述信用狀申請資料、進口報單細項資料清單等證據後而加以認定（本院1卷70-71頁之訴願決定參照）；而前揭筆錄係指蔡淑卿、葉明謀103年10月9日及21日臺中地檢署筆錄、郭定及郭陳潘103年10月21日臺中地檢署筆錄與103年10月31日雲林地檢署筆錄（同卷64頁之訴願決定參照）。再者，被告第2次重審復查決定中，就此部分業已敘明原處分與該次重審復查決定所認定之事實及理由（本院1卷88-89、94-99頁），復於本院審理中被告主動提出上開更為詳細之追補理由，並無原告主張違反明確性原則之情事，是其為此主張，即有誤解，不可採取。

③另原告主張：被告草率依上述地檢署訊問筆錄，未細究其內容，逕為推計原告漏報同額計算之銷售額48,021,517元，據以補徵營業稅，有違推計課稅之前提要件云云。惟按納稅者權利保護法第14條規定：「（第1項）稅捐稽徵機關對於課稅基礎，經調查仍不能確定或調查費用過鉅時，為維護課稅公平原則，得推計課稅，並應以書面敘明推計依據及計算資料。（第2項）稅捐稽徵機關推計課稅，應斟酌與推計具有關聯性之一切重要事項，依合理客觀之程序及適切之方法為之。（第3項）推計，有二種以上之方法時，應依最能切近實額之方法為之。（第4項）納稅者已依稅法規定履行協力義務者，

01 稅捐稽徵機關不得依推計結果處罰。」原告就此漏報銷
02 售額部分，並未盡其協力義務，被告經調查後，因無直
03 接證據而不能確定其金額，乃依間接證據（即原告以自
04 己名義代晉鴻等3家營業人進口上述魚油48,021,517元
05 並交付與該委託人），同額計算其漏報銷售額48,021,5
06 17元，核與經驗法則及論理法則無違，且因此銷售額之
07 計算，業已排除其利潤，僅以成本計算之，其方法不但
08 合理適切，而且最能切近實額，對原告而言，亦屬最為
09 有利，是被告就此所為漏報銷售額48,021,517元之推計
10 ，依上述規定及說明，核無違誤。原告主張其有違推計
11 課稅之前提要件云云，顯有誤解，不可採取。

12 （二）罰鍰部分：

13 1、原處分：

14 (1) 未依規定開立銷項發票漏報銷售額部分：

15 原告上述因故意未依規定開立統一發票及報繳營業稅，被
16 告依營業稅法第51條第1項第3款及稅捐稽徵法第44條規定
17 ，擇一從重，按所漏稅額9,352,573元，處以1.5倍之罰鍰
18 14,028,859元（被告1卷461頁之104年3月10日裁處書），
19 即屬有據。

20 (2) 進貨未依規定取得進項憑證部分：

21 另原告自101年1月至103年8月間，分別向晉鴻商行等3家
22 營業人（19,653,499元，本院1卷386頁之被告答辯狀）、
23 何存豐及李春來（兩者合計2,473,333元，被告1卷616-61
24 7頁之匯款統計表）、榮添公司（2,326,441元，被告卷61
25 9頁之匯款統計表）進貨，因過失未依規定取得進項憑證
26 金額合計24,453,273元，被告原處分按查明認定未依規定
27 取得進項憑證之總額24,453,273元，依稅捐稽徵法第44條

規定，裁處5%罰鍰上限1,000,000元（同上裁處書參照）。

(3)兩者合併裁處15,028,859元（14,028,859元+1,000,000元，同上裁處書及被告1卷463頁之違章案件罰鍰繳款書），亦屬有據。

三、第2次重審復查決定部分：

（一）補徵營業稅額部分：

1、減除重複之16,504,590元部分：

被告再依查得資料核認，上開11個銀行帳戶除原處分時所認有帳戶間互轉金額、利息收入、進口魚油匯入款重複核計及原告和東原行已申報銷售額之總金額等予以減除外，於第1次重審復查決定時尚另有金額合計5,881,000元為帳戶間互轉（被告2卷477-478頁）、開立信用狀轉貸匯入款合計5,210,000元（同卷475-476頁）、互助會存入之款項合計1,516,200元（同卷474-475頁）、借貸之存入款項合計3,222,620元（同卷473-474頁），及已以查得進口金額48,0121,517元同額核計漏報銷售額之進口魚油匯入款再查得1,500,000元（同卷476-477頁），確屬重複。以上彙整應自原查核認漏報銷售額中減除16,504,590元【(5,881,000元+5,210,000元+1,516,200元+3,222,620元+1,500,000元)/1.05】。

2、減除非屬銷售額509,714元部分：

被告於第2次重審查核另再依查得資料就如下再增加核認：

(1) 98年11月6日葉明謀向朋友戴仁寶借款42萬元匯入原告帳戶，非屬銷貨款項（被告3卷213頁）；

(2) 葉平嚴97年9月9日、同年9月22日合計匯入5萬元，及詹森

01 焜99年1月27日匯入15,200元，合計65,200元確屬朋友借
02 還款，非屬銷貨款項（同卷635-636頁之原告申請書及所
03 附歷史交易明細）；

04 (3) 101年2月10日葉明謀第一銀行帳戶轉出存入5萬元，係自
05 有帳戶互轉，非屬銷貨款項（同卷618-620頁之原告申請
06 書及工作表）。

07 (4) 以上合計應自原查核認漏報銷售金額中減除509,714元【(
08 420,000元+65,200元+50,000元)/1.05】。

09 3、原告銷售生鮮豬油肉（油丁、油角）24,243,470元部分：

10 (1) 被告循線查得原告主張有關營業負責人後，並查明訴外人
11 張耿明、王月愛、邱坤方、張明聰、陳來福、林朝欽、邱
12 金葉、張志銘及陳建均等人，支付給原告之貨款，均係向
13 原告購買未經加工之生鮮豬油肉（油丁、油角，被告3卷6
14 14-616頁之調查明細表、支付款項明細表及統計表、本院
15 1卷63-64頁之訴願決定、92-94頁之第2次重審復查決定、
16 375-376頁之被告答辯狀參照）。原告對此部分事實並不
17 爭執，惟就其不得扣抵之進項稅額合計為249,497元如何
18 計算有所爭議（其計算詳如下列5(2)所述，被告3卷0000-0
19 000頁之訴願書參照）。

20 (2) 依營業稅法第8條第1項第19款規定，原告系爭期間銷售生
21 鮮豬油肉（油丁、油角）24,243,470元（被告3卷833-837
22 、843-844頁之免稅明細及統計表），雖免徵營業稅，惟
23 於上述免稅貨物，仍應開立統一發票按期申報免稅銷售額
24 ，並應依兼營計算辦法規定，按不得扣抵比例計算調整稅
25 額。被告原查時核認此部分屬應稅貨物，僅核認漏報銷售
26 額為23,089,019元(24,243,470元/1.05)，營業稅額為1,1
27 54,451元(24,243,470元/1.05×5%)，但此既為免稅貨物

，1,154,451元應屬為銷售額部分，是應調增銷售額1,154,451元。

4、應稅及免稅銷售額之調整：

被告於原查時核認原告於系爭期間未依規定開立統一發票短漏報銷售額187,051,467元，全數額為應稅銷售額。第2次重審復查決定核認短漏報銷售額171,191,614元（187,051,467元-16,504,590元-509,714元+1,154,451元，被告3卷843頁之按期計算漏報銷售額統計表），追減銷售額15,859,853元（187,051,467元-171,191,614元），本次核認短漏報銷售額其中24,243,470元為免稅、另146,948,144元為應稅（同卷846頁之第2次重審追減明細表）。

5、應補徵營業稅額7,383,516元：

(1)如前所述，原查時核定營業稅額9,352,561元（逐年逐筆計算稅額合計數，總額計算為187,051,467元×5%=9,352,573元），扣除調查基準日後補報補繳213,388元，應補徵營業稅額9,139,173元。

(2)第2次重審復查決定短漏報銷售額171,191,614元，其中24,243,470元為免稅、另146,948,144元為應稅，原告為兼營應稅及免稅之營業人，核計漏報應稅銷售額之營業稅額為7,347,407元（146,948,144元×5%），免稅銷售額24,243,470元應依兼營應稅及免稅計算辦法，分別歸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部銷售淨額之比例，計算得原告97年至102年度及103年度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分別為2%、1%、1%、0%、15%、17%、13%，彙總核算系爭期間不得扣抵之進項稅額合計為249,497元（被告3卷844頁之漏報應免稅銷售額致逃漏營業稅額計算表），此部分產生之

營業稅應予加回，重新核算應納營業稅為7,596,904元（7,347,407元+249,497元），原核定補徵營業稅額9,139,173元，扣除已補報補繳營業稅213,388元，補徵營業稅7,383,516元（9,139,173元－1,755,657元，被告3卷912、930頁之第2次重審復查決定書），依前揭法令規定及說明，核無違誤。

（二）罰鍰部分：

1、未依規定開立銷項發票漏報銷售額部分：

原核定按原告所漏稅額9,352,573元處以1.5倍之罰鍰14,028,859元，經第2次重審復查決定變更核認原告97年1月至103年8月間漏報銷售額應為171,191,614元（應稅銷售額146,948,144元＋免稅銷售額24,243,470元，被告3卷843頁之按期計算漏報銷售額統計表），原告未依規定開立統一發票，且於申報當期銷售額時未列入申報，致逃漏營業稅額7,596,904元（同卷844頁之漏報應免稅銷售額致逃漏營業稅額計算表），其於系爭期間長時間連續為上述違章行為，係屬明知有意使其發生之故意，原告同時觸犯營業稅法第51條第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項及財政部97年6月30日台財稅字第09704530660號令解意旨，擇一從重以營業稅法第51條第1項第3款規定為裁處罰鍰之法據，並審酌原告係屬故意之違章行為，及未於裁罰處分核定前補繳稅款等，依倍數參考表，重行按所漏營業稅額為7,596,904元，處以1.5倍之罰鍰11,395,356元，追減罰鍰2,633,503元（本院1卷81、102-103頁之重審復查決定）。

2、進貨未依規定取得進項憑證部分：

原告於101年1月至103年8月間給付晉鴻商行等3家營業人

01 貨款金額50,441,153元（被告2卷363-364、366頁之原告
02 支付晉鴻資金統計表及查核統計表參照），扣除原告與東
03 原行於系爭期間取得晉鴻商行等3家營業人開立之統一發
04 票金額計24,385,717元（含稅，同卷365-366頁之取得發
05 票統計表及查核統計表）外，其餘未依規定取得晉鴻商行
06 等3家營業人進貨憑證金額計24,814,701元【（50,441,15
07 3元－24,385,717元）/1.05】，原核認其未依規定取得晉
08 鴻商行等3家營業人進貨憑證金額計19,653,499元，應變
09 更核定為24,814,701元（本院1卷103-104頁之重審復查決
10 定）。又原告於系爭期間向何存豐及李春來購買豬油合計
11 支付2,597,000元，未依規定取得進銷項憑證金額2,473,3
12 33元（2,597,000元/1.05，被告1卷616-617頁之匯款統計
13 表）。另向榮添公司購買豬肉支付2,326,441元（免營業
14 稅），未依規定取得進銷項憑證金額2,326,441元（被告1
15 卷619頁之匯款統計表）。其因應注意、能注意而不注意
16 之過失未依規定取得進銷項憑證金額合計29,614,475元（
17 24,814,701元＋2,473,333元＋2,326,441元），依稅捐稽
18 徵法第44條規定，裁處5%罰鍰上限1,000,000元（本院1卷
19 104-105頁之重審復查決定）。

20 3、兩者罰鍰合計12,395,356元（11,395,356元＋1,000,000
21 元，原處罰鍰15,028,859元，應予追減2,633,503元（本
22 院1卷81、105頁之重審復查決定），依上述法令規定及說
23 明，亦屬有據。

24 四、除原告上述主張不足採之外，其另主張下列情詞以資爭議，
25 然查：

26 （一）不利益變更禁止原則部分：

27 1、按行政救濟程序中之所謂不利益變更禁止原則係指：處分

相對人於對處分不服而提起包括訴願程序、行政訴訟等行政救濟程序，該行政救濟機關作成訴願決定書或判決時，不得使該請求救濟者受較原處分更不利益之結果，我國分別於訴願法第81條第1項但書及行政訴訟法第195條第2項明定之。

2、不利益變更禁止原則在復查程序並無明文，實務上主要依據最高行政法院62年判字第298號判例而肯定之：「依行政救濟之法理，除原處分適用法律錯誤外，申請復查之結果，不得為更不利於行政救濟人之決定。」上開判例開創訴願前置程序之復查程序亦有不利益變更禁止原則之適用（最高行政法院105年度判字第396號判決意旨參照）。

3、又課稅處分之各個課稅基礎具有可分性時，如對於特定個別的課稅基礎有所爭執，亦得以該特定部分為範圍，對於課稅處分提起行政救濟。另納稅義務人對於所得課稅處分，以有特定之瑕疵加以爭執，就此點而言，其爭執有理由，但如經查明稽徵機關之處分就其他之點，含有有利於納稅義務人之瑕疵，惟基於不利益變更禁止原則，法院亦不得根據該有利納稅義務人之瑕疵更正，就該部分核定較高之稅額（最高行政法院90年度判字第1973號判決意旨參照）。

4、原告持上述最高行政法院90年度判字第1973號判決意旨爭執：訴願決定認定原告向晉鴻商行等3家營業人進貨給付貨款金額50,441,153元，乃係將原來起臺中地檢署103年度偵字第26485號檢察官訴書認定之45,987,825元（本院1卷190頁），經訴願後，重行加重計算，提高至50,441,153元，多了4,453,328元，違反不利益變更禁止原則，自應撤銷云云。

01 5、惟按最高行政法院90年度判字第1973號判決係就稅捐之稅
02 額所為之論述，與原告所爭執者為未依規定取具進銷項憑
03 證而遭裁處罰鍰不同，不能相提並論外；又如前述，被告
04 第2次重審復查決定認定原告於101年1月至103年8月間給
05 付晉鴻商行等3家營業人貨款金額50,441,153元，縱其支
06 付貨款金額與原處分所認定者有所不同，但該次重審復查
07 結果，認原告因過失未依規定取得進銷項憑證金額合計29
08 ,614,475元，按稅捐稽徵法第44條規定，裁處5%罰鍰上限
09 1,000,000元，核與原處分就此違章行為所裁處罰鍰1,00
10 0,000元（本院1卷103-104頁之該重審復查決定參照）並
11 無不同，自無違反不利益變更禁止原則之情形，訴願決定
12 予以維持（同卷57、76-79頁之訴願決定書參照），亦無
13 不合。原告此項主張顯有誤解，不能採取。

14 （二）原告與晉鴻商行等3家營業人間是否為假交易部分：

15 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
16 於雲林地檢署訊問筆錄陳稱：「【錢的部分，上次問過你
17 有4千多萬，裡面是否包含買油的錢？】是。」、「我買
18 的是15至25元，我賣給葉明謀都是20至23元，我賺5至8角
19 而已，賣的次數很頻繁，每次都是兩三噸的車，有時候是
20 每天來載，有時候是幾天載一次，累計起來去計算」（被
21 告3卷242-243頁）。且葉明謀103年12月2日、4日於臺中
22 地檢署訊問筆錄陳稱略以：我有向郭定購買豬油及鵝油，
23 我是要做鵝油蔥酥（同卷237-238頁之訊問筆錄）；我有
24 向郭定購買生豬油；我向郭定買的豬油、鵝油等動物性油
25 脂，與我自己榨的油，加以混摻在一起後，再賣給強冠與
26 正義（同卷227-228頁之訊問筆錄）。由上可見，郭定及
27 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，是原告主張與晉鴻商行等3家營業人無交易云云，核與事實不符，不足採取。至於原告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家營業人向原告借用信用狀由越南進口魚油，及原告為了抵銷項金額向該3家營業人購入發票等所為之陳述，核與原告向該3家營業人購買豬油及鵝油之交易無關，附此說明。

(三) 原告有無未依規定取得進項憑證之違章行為：

1、原告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（被告3卷844頁之計算表），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）。惟依原告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，原告除取得晉鴻商行等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，原告取具豬油之進貨金額僅53,876,431元（同卷0000-0000頁之營業稅年度資料查詢-進銷項來源明細），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。再參酌上述證據及說明可見，原告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、原告雖主張：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；況原告只有小型油槽，實際上最多儲油量僅有53.6公噸，可見原告並未向晉鴻商行等3家營業人買受如此多之生鮮肥豬肉（原告行政訴訟辯論意旨狀25-26頁參照）云云。惟查，強冠公司僅係原告銷售對象中之一家營業人，除強冠公司外，原告尚有其他銷售對象（如前所述，前揭11個銀行帳戶銷貨收入之存入款金額合計643,815,108元，其主要資金來源為原告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）；且原告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，被告2卷75頁之系爭檢察官起訴書參照），而原告僅以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、又原告主張：其購買豬肥膘與鵝肥膘，係屬農牧產品，依營業稅法第8條第1項第19款規定免徵營業稅，銷售免稅貨物之營業人既然免稅，其自無從自該營業人取得統一發票作為進項憑證，何能以此認定原告未依規定取得進貨憑證云云。惟按豬肥膘與鵝肥膘雖係農牧產品，依營業稅法第8條第1項第19款規定免徵營業稅，但晉鴻商行等3家營業人既為「營業人」，即使銷售免稅之貨物，仍應依上揭稅捐稽徵法第44條第1項前段、營業稅法第32條第1項及統一發票使用辦法第8條第2項規定，於使用統一發票時，應區分應稅、零稅率或免稅分別開立，並於統一發票明細表課

01 稅別欄註記。故原告仍應依規定向晉鴻商行等3家營業人
02 取得進項憑證金額24,814,701元。縱使向營業性質特殊之
03 營業人及小規模營業人進貨，仍應取得普通收據之憑證，
04 此乃稅捐協力義務之最低標準。是原告此項主張自無可採
05 。

06 4、另原告主張：葉明謀及蔡淑卿等人刑事案件，業經臺中地
07 院104年度訴字第19號無罪判決在案，自不應再處罰鍰（
08 原告行政訴訟辯論意旨狀38頁參照）云云。惟按最高行政
09 法院75年判字第309號判例意旨，刑事判決與行政處分，
10 亦原可各自認定事實，惟認定事實須憑證據。葉明謀及蔡
11 淑卿等2人因違反食品衛生管理等案件，經臺中地院系爭
12 刑事判決以公訴人所提出之證據，尚不足以證明葉明謀等
13 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
14 入其他種類的動物油脂或劣質豬油，亦無證據證明葉明謀
15 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
16 及臺灣高等法院臺中分院本於「罪證有疑、利於被告」之
17 原則，乃為有利葉明謀等2人之認定，判決葉明謀等2人無
18 罪（本院1卷237-261頁之系爭刑事判決、本院2卷內甲證
19 28之臺灣高等法院臺中分院108年度上訴字第626號刑事判
20 決參照）。而本件原告101年1月至103年8月間進貨未依規
21 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
22 項憑證，違反稅捐稽徵法第44條規定，與上開因詐欺等案
23 件之刑事判決，核屬不同事實行為，且其構成要件亦有不
24 同，本應依各自認定事實適用法律，是原告所訴不足採。

25 （四）未依規定開立銷項發票漏報銷售額之裁罰倍數部分：

26 1、按財政部106年4月21日台財稅字第10600550131號令修正
27 發布（並自000年0月00日生效）之裁罰倍數參考表就違反

營業稅法第51條第1項第3款部分記載：「．．．違章情形：．．．二、銷貨時未依法開立發票，且於申報當期銷售額時亦未列入申報。裁罰金額或倍數：按所漏稅額處1.5倍罰鍰。但於裁罰處分核定前已補繳稅款者，處1倍之罰鍰；其屬下列違章情事者，減輕處罰如下：一、1年內經第1次查獲者，處0.5倍之罰鍰。」由此可見，違反營業稅法第51條第1項第3款規定，銷貨時未依法開立發票，且於申報當期銷售額時亦未列入申報，依法應按所漏稅額處1.5倍罰鍰；若違章行為人於裁罰處分核定前已補繳稅款，且其係1年內經第1次查獲者，始得處0.5倍之罰鍰。

2、如前所述，本件原告未依規定開立銷項發票漏報銷售額，經被告第2次重審復查決定變更核認其97年1月至103年8月間漏報銷售額171,191,614元，且於申報當期銷售額時未列入申報，故意逃漏營業稅額7,596,904元，乃依裁罰倍數參考表規定，重行按所漏營業稅額為7,596,904元，處以1.5倍之罰鍰11,395,356元。又原告於該就裁罰處分核定前，並未補繳上述補徵營業稅7,383,516元（此為兩造所不爭執，本院2卷之言詞辯論筆錄4-5頁參照），縱其係1年內經第1次查獲者，亦不具備前揭處0.5倍罰鍰之要件，是原告此項主張亦有誤解，不可採取。

陸、結論：本件原處分及第2次重審復查決定對原告不利之部分即：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，原告訴請撤銷，為無理由，爰依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中華民國 108 年 10 月 2 日

臺中高等行政法院第二庭

審判長法官 王 德 麟

法官 蔡 紹 良

法官 詹 日 賢

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	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。

，亦得為上訴
審訴訟代理人

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 108 年 10 月 2 日

書記官 詹 靜 宜