臺中高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5LO;@109年度再字

再審原告　福泉達有限公司

代　表　人　曾明珠

再審被告　財政部中區國稅局

代　表　人　宋秀玲

訴訟代理人　盧采聆

上列當事人間營業稅事件，再審原告對於本院中華民國108年11月14日108年度訴字第159號判決，本於行政訴訟法第273條第1項第1款再審事由，提起再審之訴，本院判決如下：

主　文

再審之訴駁回。

再審訴訟費用由再審原告負擔。

事實及理由

一、程序部分：

按「再審之訴專屬為判決之原行政法院管轄。」行政訴訟法第275條第1項定有明文。次按「對於高等行政法院判決提起上訴，而經最高行政法院認上訴為不合法以裁定駁回，對於該高等行政法院判決提起再審之訴者，無論本於何種法定再審事由，仍應專屬原高等行政法院管轄。」最高行政法院95年裁字第1167號判例及95年8月份庭長法官聯席會議決議足參。查本件再審原告不服民國108年11月14日本院108年度訴字第159號判決（下稱原判決），提起上訴，經109月2月13日最高行政法院109年度裁字第147號裁定以其上訴不合法予以駁回（下稱原確定裁定，見該最高行政法院卷36-40頁），依上述法律規定及說明，本件再審之訴，應專屬本院管轄。

二、事實概要：

再審被告依據查得資料，以再審原告民國103年3月至4月間銷售7台全自動硬殼空心膠囊生產機台（FCD-9D2A）（下稱系爭機台）之貨物，係透過與境外受控關係人薩摩亞商Goodland International Limited（中文名稱：美地國際有限公司，下稱美地公司）之虛偽交易安排，將再審原告與國內營業人定源生物科技股份有限公司（下稱定源公司）之國內交易應稅銷售額新臺幣（下同）147,020,489元，轉換成外銷交易，漏報應稅銷售額147,020,489元，逃漏營業稅額7,351,024元，乃核定補徵營業稅額7,351,024元。再審原告不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，亦遭決定駁回，遂提起行政訴訟，經本院以108年度訴字第159號判決（下稱原判決）駁回，提起上訴，亦經最高行政法院109年度裁字第147號裁定駁回而告確定。嗣再審原告以原判決有行政訴訟法第273條第1項第1款所定事由，提起本件再審之訴。

三、再審原告主張略以：

（一）原判決有行政訴訟法第273條第1項第1款適用法規顯有錯誤之情事：

1、按就營業稅納稅義務人之判斷，最高行政法院101年度判字第551號判決提出認定標準，謂銷售營業人之認定，應以其債權行為之當事人為準；而債權行為當事人之認定，原則上應循民商契約當事人之認定原則；民商法對契約當事人之認定，是採取形式外觀原則，以名義人為準。故縱令銷售貨物行為之認定，因涉及買受人、出售人及第三人等三方之認定，惟納稅義務人之判斷上，亦應為各別出售人。

2、再審原告與美地公司間訂有9D2A全自動硬殼空心膠囊機（

不含模具及周邊器具）契約，美地公司與定源公司則簽訂全自動硬殼空心膠囊機、其他模具及周邊器具契約，契約各自成立，效力亦分別發生，原處分及原判決認為實質交易當事人為再審原告與第三人定源公司，似認債權行為當事人為再審原告與定源公司，但一方面又認為美地公司與定源公司之買賣行為適用進口營業稅為7,351,024元，則該契約在未經認定為無效或撤銷前仍有效，依法律行為當事人原則及債權契約效力原則，自無法1個交易行為有2個契約效力，顯有違民法契約之法理。

3、再審原告為加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第2條第1項所稱之營業人，其將貨物之所有權移轉予美地公司，已生物權效力，而美地公司與定源公司之契約，定源公司為美地公司契約之買受人，依民法契約規定自不能逕認為再審原告與定源公司成立買賣契約，再審被告及原判決逕將再審原告充為與定源公司之契約當事人（即債權行為之出賣人）再審原告之銷售行為，顯然違反財政部90年10月9日台財稅字第0900456200號令、營業稅法第2條、第3條、第28條、第38條第1項、第38條第2項反面解釋、最高行政法院39年判字第2號判例、52年判字第49號判例、66年判字第418號判例、101年度判字第551號判決及司法院釋字第582號、第685號解釋等之見解，自有行政訴訟法第273條第1項第1款所稱適用法規顯有錯誤等語，並聲明求為判決：⑴原判決廢棄。⑵訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

四、再審被告略以：

（一）參照最高行政法院103年度判字第145號判決意旨，再審程序乃是要求法院廢棄既有之確定裁判，試圖推翻一個已生

「既判力」之法律狀態，如果再審成立，案件重新審理，原來訴訟活動的一切努力及歸於徒勞，並對法律安定狀態的維持形成重大衝擊，因此程序必須慎重為之，現行實證法乃要求先進行門檻審查。無法通過門檻者，再審法院即無須進一步對本案進行實體審理．．．。是再審原告提起再審之訴所主張之事由，如「已依上訴主張其事由或知其事由而不為主張者」，即不得再以之為再審事由，行政訴訟法第273條第1項但書規定甚明。

（二）再審原告主張之再審事由，無非援引最高行政法院101年度判字第551號判決，認為營業人之認定應以民商契約上之當事人為原則，進而指摘「原判決之事實認定有違民事契約法理云云」。核其主張再審原告實「已依上訴主張其事由」，並經最高行政法院109年度裁字第147號裁定略以「至於上訴意旨所言：『原判決之事實認定有違民事契約法理　』云云，其理由論述簡略且空泛，缺乏完整之法理推論，無從明瞭其所指之具體違法事由為何。」再審原告再以之為再審事由，有違行政訴訟法第273條第1項但書規定，自無法通過再審之訴門檻審查，難謂合法。

（三）本案營業人主體之認定，原判決經調查事證後，已具體指出「系爭機台並無在香港進行實質加工之行為，上訴人與美地公司間系爭機台之出口報關行為，並非實質外銷交易，而係其與定源公司之國內交易」，足認再審原告所稱其與美地公司簽訂之契約、美地公司與定源公司簽訂之契約，並無真實交易，僅是為掩飾「再審原告為銷售系爭機台與定源公司之實際出賣人，應屬國內銷售交易」之事實。再審原告自不得主張依契約之形式外觀認定系爭交易是再審原告銷售予美地公司，美地公司再銷售予定源公司；蓋

再審原告既無銷售系爭貨物予美地公司之事實，美地公司自亦無可能銷售系爭貨物予定源公司，系爭貨物既係由再審原告銷售予定源公司，依營業稅法第2條第1款及第3條第1項規定，再審原告即為該筆交易之納稅義務人。再審原告主張原判決違反營業稅法規定，有行政訴訟法第273條第1項第1款適用法規顯有錯誤云云，並無足採等語，並聲明求為判決駁回再審原告之訴。

五、本院按：

（一）行政訴訟法第278條第2項規定：「再審之訴顯無再審理由者，得不經言詞辯論，以判決駁回之。」又當事人雖已主張其再審之訴具備行政訴訟法第273條第1項第1款規定之要件，而經法院審理結果其實無此事由者，則其再審之訴即為顯無理由。

（二）次按同法第273條第1項第1款規定：「有下列各款情形之一者，得以再審之訴對於確定終局判決聲明不服。但當事人已依上訴主張其事由或知其事由而不為主張者，不在此限：一、適用法規顯有錯誤者。」惟所謂「適用法規顯有錯誤」，係指原判決所適用之法規與該案應適用之現行法規相違背，或與解釋判例有所牴觸者而言。至於事實之認定或法律上見解之歧異，再審原告對之縱有爭執，要難謂為適用法規顯有錯誤，而據為再審之理由（最高行政法院62年判字第610號判例意旨參照）。申言之，所謂「適用法規顯有錯誤」，係指依確定的事實適用法規錯誤而言，並不包括認定事實的瑕疵、法律上見解之歧異、判決不備理由或理由矛盾等問題（最高行政法院99年度判字第886號、99年度判字第857號判決意旨參照）。

（三）再按同法第273條第1項但書規定可知，再審訴訟相對於各

項法律救濟方法，具有補充性，再審之訴制度係對於確定終局判決之訴訟事件更為審判之特別救濟程序，判決因確定而產生其既判力，原則上法院及當事人均應受其拘束，自不許當事人事後任意予以爭執。故基此再審補充性原則，再審之訴之提起，皆以當事人未於上訴程序主張其事由，或因不可歸責於己之事由而不為主張者為限，否則不許當事人據為再審理由而提起再審之訴為特別救濟。

六、再審原告雖以前揭情詞主張：原判決有行政訴訟法第273條第1項第1款所規定之再審事由，然查：

（一）原判決事實及理由五、（二）業已詳細論明：

1、鄭中二自101年2月15日起至106年5月14日止，擔任原告（即本件再審原告，下同）之負責人，．．．基於詐欺取財、填製不實會計憑證及逃漏稅捐之犯意，明知原告實際銷貨對象為中華民國境內之定源公司，銷售額147,020,489元，而與境外之美地公司間並無實際之交易行為，竟透過境外交易安排，於103年4月21日以原告名義填製．．．不實出口報單1紙，將7台膠囊機器報關出口與美地公司，並填載內容不實之103年3月至4月營業人銷售額與稅額申報書「零稅率銷售額－經海關出口免附證明文件」欄位，持向稅捐稽徵機關申報自海關出口銷售額計63,210,000元，申請退稅2,565,444元，致稅捐稽徵機關承辦人員陷於錯誤而予以退稅，並藉此國內銷售轉為出口外銷之形式外觀，漏報國內銷售額，足生損害於國家稅捐徵收之正確性與公平性，．．．經臺中地檢署以107年度偵字第3296號起訴書起訴，並經臺中地院以107年度訴字第2289號刑事判決認定原告上開行為，係觸犯商業會計法第71條第1款之明知不實事項而填製會計憑證罪、稅捐稽徵法第47條第1

項第1款、第41條之公司負責人為納稅義務人以詐術逃漏稅捐罪及修法前刑法第339條第1項之詐欺取財罪，處有期徒刑8月，緩刑3年確定在案，有上述起訴書及刑事判決書附卷可佐（見原判決第9頁至第10頁）。

2、定源公司於102年3月24日與美地公司簽訂「空心膠囊生產用設備機械買賣合約」，購買7臺膠囊機器、膠囊模具、震盪篩選機、沾膠盤、膠囊切片收集器和補膠桶等產品，合約金額計183,954,090元（不含稅），美地公司隨即於102年3月31日向原告簽約以美金2,100,000元購買7臺膠囊機器，其中代表美地公司與定源公司之簽約人為鄭中二．．．又依美地公司註冊證書、董事及股東名冊等資料顯示，美地公司係於96年6月28日依薩摩亞國際公司法規定設立之公司，該公司之代表人為鄭岳修（原告系爭期間代表人鄭中二之子），其股東成員及持股比例分別為．．．其中原告系爭期間之代表人鄭中二、其配偶及其子持股比例合計高達73.6%。另依原告103年度營利事業投資人明細及給付清單顯示，原告股東有鄭中二及其配偶鄭蔡英，該2人之子鄭炎昌及鄭岳修為原告之員工。由上可證，美地公司實為原告所控制之境外關係人（見原判決第10頁至第11頁）。

3、依原告出口報單及提單資料顯示．．．另依定源公司進口報單及提單資料顯示．．．系爭機台自臺灣出口至香港之貨櫃號碼、貨物淨重量及數量，顯與從香港進口至臺灣之貨櫃號碼、貨物淨重量及數量皆相同。又承辦原告及美地公司進出口業務之匯徠公司業務經理李梅翡於105年9月10日至被告機關（即本件再審被告，下同）談話紀錄表示，系爭機台係由原告公司員工張皓誠及離職員工張雅茹指示

，於103年4月透過萬海航運股份有限公司由臺中港出口至香港，並由匯徠公司香港收貨點港橋公司指定為該批貨櫃收貨人，原告指示港橋公司相關人員進行更換嗏頭（外包裝標籤，非機器標籤），並無進行組裝及加工，旋於103年5月再透過萬海航運股份有限公司由香港運回至臺灣基隆港，系爭機台自出口至進口交易過程中，皆由原告公司上述員工與匯徠公司接洽。另依港橋公司106年5月26日說明書所載，匯徠公司承辦原告貨運業務，匯徠公司指定港橋公司為收貨人，將系爭機台所分裝之4個貨櫃運至香港私倉，約於103年4月24日左右到達香港後，由港橋公司提供倉庫，原告指示港橋公司工作人員僅更換嗏頭即可，未發現任何人員進入私倉進行組裝、加工及施作韌體服務，私倉人員更換上開4個貨櫃嗏頭後，因原告指示將上開4個貨櫃以美地公司名義運回臺灣，乃於103年4月27日左右將上開4個貨櫃運至香港一路通有限公司，嗣於103年5月間將上開4個貨櫃運回臺灣港口。據上可證，系爭機台從臺灣出口至香港後，又原機從香港運回至臺灣，過程中皆由原告主導，且過程中僅更換嗏頭，並未在香港有何實質加工（見原判決第11頁至第12頁）。

4、又依定源公司總經理張溪源105年8月23日至被告談話紀錄表示，定源公司所購買7臺膠囊機器，其來源係由原告生產製作完成後從臺灣出口至香港，再以美地公司名義從香港復運進口至臺灣交給定源公司，並由原告負責後續組裝流程，故請定源公司改與美地公司簽約，而貨物從香港進口至臺灣係由原告公司員工張雅茹及張皓誠與定源公司聯繫，且原告提供機器設備之員工教育訓練、安裝操作及負瑕疵擔保責任。再依定源公司提供系爭機台之驗收資料顯

示，其中104年8月22日由原告公司員工張皓誠召集定源公司及原告討論並決議先驗收4臺膠囊機器後，定源公司應支付該部分之尾款等事宜，另定源公司於104年11月25日以定字第1041125001號函，請原告文到3日內指派人員到場，就函附之系爭機台設備缺失表內容，提交缺失改善計畫及交期，倘原告未解決且無限期拖延，將依法求償每周0.3%延遲交機費用，足證定源公司所購買系爭機台之員工教育訓練、安裝操作、瑕疵擔保及違約責任皆為原告所負擔，原告為銷售系爭機台予定源公司之實際出賣人，應屬國內銷售交易（見原判決第12頁至第13頁）。

（二）原判決事實及理由五、（三）亦詳細論明：

營業稅法第3條第1項規定．．．行為時營業稅法第32條第1項前段規定．．．第35條第1項規定．．．行為時營業稅法第43條第1項第4款及第5款規定．．．系爭機台實質上係由原告銷售予國內營業人定源公司，．．．依定源公司提示系爭機台之進口報單所載，該7臺膠囊機器係於103年5月6日報關進口，營業稅稅基為147,020,489元及營業稅額為7,351,024元，．．．是原告銷售系爭機台銷售額為147,020,489元，應申報應稅銷售額147,020,489元，並依徵收率5%課徵營業稅額7,351,024元，惟．．．原告銷售系爭機台予國內買受人定源公司銷售額147,020,489元，形式上透過與境外受控制關係人美地公司虛偽交易安排，將原告與定源公司間國內交易應申報之應稅銷售額147,020, 489元，轉換成原告與美地公司之外銷交易申報零稅率銷售額63,210,000元，辦理出口退稅並漏報應稅銷售額，逃漏營業稅額7,351,024元，．．．從而，被告核定補徵營業稅額7,351,024元並無違誤（見原判決第14頁

至第15頁）。

（三）由上可知，原判決已就再審原告與美地公司間系爭機台之出口報關行為，並非實質外銷交易，而係其與定源公司之國內交易等情，均詳予論述，並認定再審原告透過美地公司虛偽交易安排，將其與定源公司間國內交易應申報之應稅銷售額147,020,489元，轉換成再審原告與美地公司之外銷交易申報零稅率銷售額63,210,000元，辦理出口退稅，係漏報應稅銷售額147,020,489元，再審被告核定補徵營業稅額7,351,024元，亦無違誤。經核上述判決理由，並未與本件應適用之法規相違背，與最高行政法院尚有效之判例及司法院現尚有效之解釋，亦無牴觸。是再審原告主張：原判決就營業稅納稅義務人之判斷，應以民商法對契約當事人之認定，採取形式外觀原則；再審原告已將貨物所有權移轉予美地公司，而定源公司為美地公司契約之買受人，原判決逕將再審原告充為與定源公司之契約當事人，違反財政部90年10月9日台財稅字第0900456200號令、營業稅法第2條、第3條、第28條、第38條第1項、第38條第2項反面解釋、最高行政法院39年判字第2號判例、52年判字第49號判例、66年判字第418號判例、101年度判字第551號判決及司法院釋字第582號、第685號解釋見解云云，無非執其一己歧異之法律見解，對原判決有所指摘，揆諸前揭規定及判例意旨，與行政訴訟法第273條第1項第1款之要件顯不相符。再審原告主張顯無理由，不足採取。

（四）再審原告又主張：原判決認為實質交易當事人為再審原告與第三人定源公司，一方面又認美地公司與定源公司之買賣行為適用進口營業稅為7,351,024元，則該契約在未經

認定為無效或撤銷前仍有效，依法律行為當事人原則及債權契約效力原則，自無法1個交易行為有2個契約效力，顯有違民法契約之法理云云。惟查，再審原告對原判決提起上訴時主張略以：系爭機台之買賣，實際買賣當事人既為上訴人（即本件再審原告，下同）與定源公司，則定源公司與美地公司所簽訂買賣中系爭機台部分依法理應屬無效，造成定源公司與美地公司所簽一份契約，割裂為一部分買賣當事人為定源公司與美地公司，一部分買賣當事人為定源公司與上訴人；又其契約是否一部分無效，一部分有效？若上訴人係透過受控關係人美地公司與定源公司簽約，其二者所簽契約包含其他模具及周邊器具，為何僅系爭機台之部分上訴人為實際出賣人，如此割裂適用，顯有違民法契約之法理等語，核其上開所述再審理由，業經再審原告於對原判決提起上訴時已為主張，並經最高行政法院109年度裁字第147號裁定認定其理由論述簡略且空泛，缺乏完整之法理推論，無從明瞭其所指之具體違法事由為何，係難認對原判決之如何違背法令已有具體指摘，而認其上訴為不合法，以原確定裁定駁回其上訴在案，有再審原告行政訴訟上訴理由狀及原確定裁定附該最高行政法院卷（該卷宗27-31、35-41頁）可稽，業經本院調取最高行政法院109年度裁字第147號裁定卷宗核閱屬實。是再審原告仍執前詞，主張原判決有行政訴訟法第273條第1項第1款所定再審事由，提起本件再審之訴，自有違再審制度之補充性，顯屬於法不合。

七、綜上所述，再審原告所提再審之訴，核無行政訴訟法第273條第1項第1款之再審事由，其提起本件再審之訴，聲明求為：⑴原判決廢棄。⑵訴願決定及原處分（含復查決定）均撤

銷，顯無再審理由，爰不經言詞辯論以判決駁回之。又兩造其餘主張及舉證，於本件判決之結果無影響，爰不一一論述，附此敘明。

八、結論：本件再審之訴為顯無理由，依行政訴訟法第278條第2項、第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　109　　年　　7　　月　　7　　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，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　　109　　年　　7　　月　　7　　日

書記官　詹　靜　宜