

高雄高等行政法院判決

) FKT64W1Z1X5L0;@107年度訴字第

) FKT64W1Z1X5L0;@民國108年9月25日辯

原告 正義股份有限公司

代表人 吳俊慶

訴訟代理人 黃炫中 律師

複代理人 林佳穎 律師

被告 財政部高雄國稅局

代表人 蔡碧珍

訴訟代理人 陳尤芬

上列當事人間營業稅事件，原告不服財政部中華民國107年7月25日台財法字第10713925420號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

壹、程序事項

原告代表人原為何育仁，於本件訴訟繫屬中變更為吳俊慶；被告代表人原為洪吉山，於本件訴訟繫屬中變更為陳慧綺、蔡碧珍，茲均具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

貳、實體事項：

一、爭訟概要：

緣被告依據通報及查得資料，以原告於民國95年1月至103年8月間進貨，未依規定取得合法憑證，卻取具非實際交易對象泳宸企業行（下稱泳宸）、禾鉨企業社（原處分誤植為禾鉨企業行，下稱禾鉨）、治富企業行（下稱治富）、加拾伊

商行（下稱加拾伊）、元六亦商行（下稱元六亦）及旭日友商行（下稱旭日友）等6家營業人開立之不實統一發票311紙，合計銷售額新臺幣（下同）232,178,042元，營業稅額11,608,919元，作為進項憑證，申報扣抵銷項稅額11,608,919元，致生逃漏營業稅之結果，經審理違章成立，並以原告係故意以不正當方法逃漏稅捐，減除95年1月至96年12月已逾7年核課期間之進貨金額18,277,363元、營業稅額913,870元及得扣除最低留抵稅額607,474元後，除核定補徵營業稅10,087,575元，並依加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第51條第1項第5款及稅捐稽徵法第44條規定，擇一從重處罰，按所漏稅額10,087,575元處以1倍之罰鍰10,087,575元。原告就罰鍰處分不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經財政部106年9月12日台財法字第10613928090號訴願決定：「原處分（復查決定）撤銷，由原處分機關另為處分。」嗣被告依撤銷意旨，認定原告行為屬過失，再減除97年1月至98年12月已逾5年核課期間部分，作成106年10月23日財高國稅法一字第1060113297號重核復查決定，核定罰鍰為7,759,701元。原告猶未甘服，提起訴願遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

（一）主張要旨：

1、本案為營業稅罰鍰案之行政救濟案件，依最高行政法院97年判字第461號判決、101年度判字第96號判決、107年度判字第70號判決意旨可知，營業稅補徵本稅與罰鍰係各自獨立，最高行政法院對於本稅與罰鍰舉證責任之認定亦採個別論斷，在本稅部分，係採用民法表見代理之標準；在罰鍰部分，則採取較表見代理基準更為寬鬆、以原告是否就系爭交易已

盡查證義務並輔以交易時間之長短作為認定納稅義務人有無故意過失之論斷基礎，在經年累月交易之情形，亦認定至多是探討查證義務、過失之問題而不及故意責任，甚至援引比例原則與相當性原則作為輔助認定。前述判斷原則，於本件應得援引適用。原告固就本稅部分曾於105年1月4日申請撤回復查，惟理由係「本公司於104年3月11日申請復查97年度至103年度營業稅本稅及罰鍰乙案，經徵納雙方多次溝通及舉證說明後，對於本案有進貨事實乙事已有共識，本公司主張買賣原料豬油的交易對象確係禾鎡企業社、泳宸企業社、治富企業社（上開3家商行聯絡人為林明忠）、加拾伊商行、旭日友商行、元六亦商行（上開3家商行聯絡人為蔡耀鎡），為既有之事實，但徵納雙方看法有異。惟公司為避免冗長爭訟，爰撤回營業稅本稅部分之復查申請，不再爭執。」，由該等內容即明，原告於訴訟外仍主張實際交易對象係禾鎡、泳宸、治富（下稱泳宸等3家營業人，聯絡人為林明忠）、加拾伊、旭日友、元六亦（下稱加拾伊等3家營業人，聯絡人為蔡耀鎡）。被告既以原告有過失為由予以罰鍰處分，依納稅者權利保護法（下稱納保法）規定應由被告負舉證責任。縱認系爭6家營業人非原告之真實交易對象（假設語），本件處分亦不當然適法，系爭6家營業人究否為真實交易對象，兩造雖於本案各有爭執，惟此並非認定罰鍰處分適法性之關鍵，應予澄清。

2、原告確實與泳宸等3家營業人成立油脂買賣之債權契約，被告認定泳宸等3家營業人非實際交易對象，原告應取具林明忠為負責人之營業人統一發票方屬合法云云，並非有據。

(1)查林明忠自始即經由泳宸等3家營業人之實際負責人張天曜授與代理權，而以泳宸等3家營業人之代理人身分與原告訂

立油脂採購契約，而久豐油脂企業股份有限公司（下稱久豐公司）及裕發油脂股份有限公司（下稱裕發公司）載運油品至原告廠房時，交付原告之油脂檢驗表，其上亦載明「泳宸企業社」或「禾鎔企業行」字樣，足證原告之交易對象係泳宸等3家營業人無訛，有臺灣高等法院高雄分院105年度矚上重訴字第1號、矚上訴字第2、3號刑案（下稱高分院刑事判決）、107年度上更一字第14號判決可證。

(2)關於張天曜與林明忠間借用發票之關係、乃至於林明忠與泳宸等3家營業人間之關係，自94年底交易時至案發為止，皆非原告所及知，且前揭刑事判決皆認定泳宸等3家營業人始為原告交易對象「被告(按：林明忠)與治富等3家企業行內部關係為何，並不影響交易效力」。況林明忠與張天曜間之關係，係渠等內部事項，依最高行政法院表見代理之標準，與稅法上認定實際交易相對人之判斷亦無涉。依財政部98年12月7日台財稅字第09804577370號令（下稱財政部98年12月7日令）「營業人以不實進項稅額憑證申報扣抵銷項稅額…應以虛報進項稅額之營業人是否逃漏稅款為處罰要件，與開立憑證者之營業稅申報繳納情形無涉。」泳宸等3家營業人進貨情形（與營業稅申報繳納情形有關）亦與本案判斷無涉，縱泳宸等3家營業人進貨金額之99.86%難證明為真，亦不能作為處罰原告之憑據。

(3)泳宸等3家營業人自原告取得之貨款，林明忠僅給予實際負責人張天曜所開發票金額1.5%或6.5%之款項等情，核屬林明忠私下另行與泳宸等3家營業人之負責人張天曜所為之約定，該約定並非原告所得知悉，且與原告及泳宸等3家營業人所成立之前揭油脂採購契約亦屬無關，更非表見代理標準應審酌之事證。

01 3、原告確實與加拾伊等3家營業人成立油脂買賣之債權契約，
02 加拾伊等3家營業人與永成油脂有限公司（下稱永成公司）
03 之負責人皆為蔡鎮州，蔡鎮州指示蔡耀鉉代表加拾伊等3家
04 營業人與原告成立契約，符合表見代理標準，被告認定加拾
05 伊等3家營業人非實際交易對象，亦非有據。

06 (1)查原告與加拾伊等3家營業人交易之過程，係由永成公司蔡
07 耀鉉負責與原告接洽，惟蔡耀鉉向永成公司代表人兼加拾伊
08 等3家營業人實際負責人蔡鎮州表示要出售油品之際，由伊
09 指示以該3家營業人之名義出售，而加拾伊登記負責人陳淑
10 滿係蔡鎮州之小姨子、旭日友登記負責人傅信泰係蔡鎮州之
11 表弟、元六亦之登記負責人蔡奇勳係蔡鎮州之兄，為兩造所
12 不爭執。無論是否為上市櫃公司，以多間公司型態經營（無
13 論是否為母子公司）之案例甚多，例如主觀認為係與某知名
14 上市公司交易，實際上亦可能僅係與其集團關係企業交易而
15 已。又永成公司及永成物料有限公司（下稱永成物料公司）
16 負責人蔡鎮州既已表示不願以該等公司名義簽約、出貨、收
17 款而僅欲以加拾伊等3家營業人名義簽約、出貨、收款，則
18 油品採購契約之法律關係自存在於原告與加拾伊等3家營業
19 人之間。

20 (2)加拾伊等3家營業人之實質負責人（代表人）為蔡鎮州，係
21 被告查得肯認之事實，蔡鎮州自有充分之代表權限（非僅代
22 理），則當蔡鎮州以永成公司及永成物料公司代表人身分向
23 原告表示要以加拾伊等3家營業人名義與原告交易，應認為
24 其係代表加拾伊等3家營業人與原告成立買賣契約而無代表
25 永成公司及永成物料公司之意，復因蔡鎮州亦屬永成公司及
26 永成物料公司負責人，加拾伊等3家營業人供應貨物亦能確
27 保無虞，原告因此未質疑加拾伊等3家營業人供貨能力，衡

酌代表人皆為同一人，亦合情合理。故原告認為是與加拾伊等3家營業人交易，進而取得發票並付款，尚無違誤。至於蔡鎮州係因如何之動機要求原告與加拾伊等3家營業人交易，乃至於臺灣嘉義地方法院104年度訴字第565號判決認定蔡鎮州違反商業會計法第71條第1款規定，不影響蔡鎮州有代表加拾伊等3家營業人權限之認定，自亦不影響本件實際交易行為人之認定。是該部分取得實際交易對象，亦不應認定為永成公司、永成物料等公司。復查，蔡鎮州並未要求原告向永成公司及永成物料公司付款，與一般取得虛開發票然實際付款對象卻不相同之案例，亦屬有別，難以於本案比附援引。況縱認加拾伊等3家營業人係虛設行號（假設語），依前述財政部98年12月7日函令意旨，加拾伊等3家營業人營業稅申報繳納情形乃至於該等公司是否為虛設行號，與處罰原告之要件認定無涉。

(3)原告並不知悉永成公司有何不能開立發票之障礙並指定以其他營業人開立以豬油為品名之發票，有臺灣高雄地方法院103年度矚重訴字第1號、104年度矚訴字第1、2號刑事判決（下稱高雄地院刑事案件）相關證人證詞可稽，足見原告取得加拾伊等3家營業人之發票，係基於永成公司副總蔡耀鉉主動要求原告所致，非原告主動要求，且原告一直認為是賣方自行熬製豬油、不知道是進口的，被告斷章取義稱原告公司知悉永成公司以魚油名義進口豬油，而主動要求開立豬油品名發票云云，從而稱加拾伊等3家營業人非實際交易對象乃至於原告有過失等云云，皆與事實不符。被告援引之刑事判決內容，或為公訴意旨，或與本件判斷無涉之交易相對人內部事項，已不足為採。況刑事判決內容皆肯認泳宸等3家營業人及加拾伊等3家營業人為交易對象，被告認定之交易對

象，顯與複數刑事判決之認定迥異，依最高行政法院97年判字第461號判決意旨，自應由被告舉證刑事判決內容有何重大明顯瑕疵，不能僅以食安問題云云帶過。

4、退步言之，縱認泳宸等3家營業人及加拾伊等3家營業人非原告之實際交易對象（假設語），被告並未舉證證明原告有何過失，自不得對原告處以行政罰。

(1)系爭6家營業人應為實際交易對象，已如前述；又稅捐稽徵法及營業稅法保護之法益均為國家稅捐之徵收，重核復查決定以「進貨標的為食用之油品，對人民之健康影響甚大，理應謹慎注意交易貨品之來源」、訴願機關以原告「審核流程顯未詳實探究合格供應商之營運狀況及有關人員關係」，認定原告有過失，顯然違反不當連結禁止原則及重複評價禁止原則，而有違誤。況查，被告於重核復查報告記載「本案原裁處時因部分違章事實已逾核課期間，乃隨即本稅與罰鍰一併開徵，未踐行財政部99年12月8日台財稅字第09904544720號令（下稱財政部99年12月8日令）規定，輔導受處分人知悉減輕營業稅處罰倍數規定並給予陳述意見之機會；及申請人已撤回本稅並繳清稅款等由，則本案有無酌以減輕罰鍰之裁量」等情，被告酌以減輕罰鍰之裁量因素，並非基於查得原告有何過失之事證（難認被告已舉證），係基於未踐行財政部99年函令意旨且原告已撤回本稅之因素重新裁量（與原告過失無關、而係與被告行為有關之裁量），已足見系爭處分並非基於原告有何過失而改處以0.8倍罰鍰。依前揭財政部99年11月8日令揭示之流程，系爭處分或有適用「裁罰處分核定前已補繳稅款者，處0.5倍之罰鍰」之機會，經撤銷、裁處1倍之罰鍰處分乃至於系爭重核處分，皆難謂無程序瑕疵，而屬違反行政程序法第6條之規定，被告以核課期間

將屈云云作為正當化其行為之理由，更屬違背行政程序法第8條規定之行為。

(2)關於泳宸等3家營業人部分，被告既主張原告應自林明忠處取具發票，而非久豐公司等公司，油品來源公司與原告有過失有何關聯？已不知所云。被告稱原告未詳實探究合格供應商之營運狀況及有關人員關係，亦非屬實。查系爭交易係於95年起持續進行，衡酌本件處分涉及之交易皆屬99年以後，原告基於先前交易經驗持續進行，進而認定林明忠係泳宸等3家營業人之代理人，並無應探究、未探究而有過失之情事。亦經高分院刑事判決及高雄市政府衛生局稽查後認定泳宸等3家營業人為實際交易對象而非林明忠，經法律專業之法官及衛生局事後審查，尚作出林明忠係泳宸等3家營業人代理人或泳宸等3家營業人為實際營業人之認定，何況原告公司係一般人民，被告認定原告主觀上有過失，無異要求原告要有超出法官之法律知識，並非有據，更屬苛刻。

(3)關於加拾伊等3家營業人部分，原告並不知悉永成公司以魚油名義進口豬油，有不能開立發票之障礙並指定以其他營業人開立發票，有證人蔡鎮州、蔡耀鎔證詞可稽，已如前述，故原告並無被告所指過失。蔡鎮州同時身兼永成公司代表人與加拾伊等3家營業人實際負責人，原告縱如何注意，亦僅能查得蔡鎮州確實係加拾伊等3家營業人實際負責人之事實，被告以原告未探究有關人員關係稱原告有何過失云云，亦非有據。

(4)至於油品品質如何，係食品安全衛生法等其他法令規範之對象，與本件稅捐核課乃至於是否要處罰鍰無涉，違反不當連結禁止原則及重複評價禁止原則。

(5)原告與系爭6家營業人訂購由品長達8年餘，原告與系爭6家

營業人訂購油品，非無經濟上合理性。被告自不能以系爭6家營業人如何與豬油商品販賣無涉云云逕認定原告主張不可採而有過失。本件確有完整訂約、履約過程足可使原告認定出賣人係系爭6家營業人，林明忠經由張天曜同意而有代理泳宸等3家營業人之權限，從訂約乃至於物流（載運司機交付油品時檢附單據）皆係以該3家名義人為之，該3家名義人亦接受原告開立之禁止背書轉讓支票，原告實難認定出賣人並非系爭3家營業人。而指定原告與加拾伊等3家營業人交易之蔡鎮州，係永成公司及永成物料公司代表人，並同時擁有代表該3家營業人締約之權限，惟其自始至終皆未要求原告付款予永成公司或永成物料公司，而都以該3家營業人名義進行交易，亦足認原告實難認知交易對象並非該3家營業人。且查系爭交易長達八年餘，原告就系爭99年至103年間之交易，基於長期交易之信賴關係，實無再徵信之必要，亦難以徵信問題認定原告有何過失。本件原告與泳宸等3家營業人及加拾伊等3家營業人之交易行之有年，複數法院之眾多法官尚且認定系爭6家營業人係實際交易對象，若苛求並非公家機關而無法行使公權力之原告尚應查悉泳宸等3家營業人及加拾伊等3家營業人另外與他人間之約定，再以人民未盡法律權限之查證義務，不顧人民已對交易經濟實質事項之適當作為，而課予具有懲處非難性質之漏稅罰，既有悖於「比例原則」中之「必要性原則」，也難謂與「相當性原則」無衝突，更無期待可能性之可言。

5、退萬步言，縱認原告有過失（假設語），本案應以100萬元罰鍰為上限。依營業稅法第51條第5款處罰，應以虛報進項稅額為前提。惟本件有進貨事實、金流亦無回流，就原告進貨之事實，本即應能取得進項扣抵之權利，至多係誤拿其他

營業人之憑證而已。則本件實不該當營業稅法第51條第5款要件，依財政部86年3月18日臺財稅第000000000號函釋甚至不應處罰，或至多應僅能依稅捐稽徵法第44條規定處以行為罰，並以100萬元為上限，有最高行政法院104年判字第621號判決意旨可稽，被告依營業稅法第51條裁處罰鍰，亦非有據。

(二)聲明：訴願決定及原處分（重核復查決定及原裁處處分）不利於原告部分均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

(一)答辯要旨：

1、原告取得泳宸等3家營業人發票部分：係透過林明忠將久豐公司及裕發公司之油品，送至原告，並由林明忠賺取價差，林明忠再向張天曜借用泳宸等3家營業人開立發票，並給予所開發票金額1.5%或6.5%的款項，以支付營業稅及所得稅。而林明忠為獨立貿易商，非泳宸等3家營業人之代表人、員工或股東，其與原告有油品之交易，因林明忠未設立公司，故向張天曜借用泳宸等3家營業人開立發票。又泳宸等3家營業人於系爭交易期間總進貨金額419,443,476元之98.6%難證明為真，且泳宸等3家營業人自原告取得之貨款，林明忠僅給予實際負責人張天曜所開發票金額1.5%或6.5%之款項（依有無取得得扣抵銷項稅額5%之進項發票而定），支付營業稅及所得稅，價差則由林明忠賺取。再者，張天曜於臺灣嘉義地方法院（下稱嘉義地院）審理中結稱：「泳宸企業行、禾鎡企業社均是我成立的，我是實際負責人，這兩家公司本身都未生產油脂，實際上也沒有向久豐公司購買油脂，是林明忠跟我說需要開發票，我就借給林明忠去開……」有嘉義地院103年度訴字第566號刑事判決可稽，準此，泳宸等3家營

業人非原告之實際交易對象。

2、原告取得加拾伊等3家營業人發票部分：依加拾伊等3家營業人案關年度之進、銷貨金額及來源，無法證明實際銷貨系爭油源予原告，且加拾伊等3家營業人之實際負責人蔡鎮州亦為永成公司、永成物料公司之代表人V，因永成公司係以魚油名義進口豬油，無豬油之進項，無法開立品名為豬油之發票，且為使該3家營業人符合營利事業所得稅擴大書面審核條件(全年營業收入及非營業收入合計3千萬以下之營利事業)，而以該3家營業人名義分散虛開發票，是蔡鎮州因進項品名、發票品名及為逃避稅捐之目的，而以陳淑滿、傅信榮及蔡奇勳掛名負責人之加拾伊等3家營業人名義開立發票，準此，該加拾伊等3家營業人亦非原告之實際交易對象，渠等開立之發票，自非營業稅法第33條所規定得扣抵銷項稅額之合法進項憑證。據上，泳宸等3家營業人及加拾伊等3家營業人，非原告之真實交易對象。

3、按原告既係營業人，應知悉營業稅法所定營業稅之申報義務及不得取具非實際交易對象憑證等規定，並應注意交易對象及憑證上銷貨營業人之同一性及真實性，況原告為國內食用油脂大廠，然據其說明供應商審查流程，僅係由新廠商送樣由品管人員檢驗，合格，則列為合格供應商並列入供應商清冊；反之，列為不合格供應商，該審核流程顯未詳實探究合格供應商之營運狀況及有關人員關係，從而，原告疏於探究該6家營業人是否為實際交易對象，致構成虛報進項之違章，核有應注意、能注意而疏於注意之過失。再查原告另稱每次進貨都有採樣送驗、採購人員接觸廠商後通知品管人員、訪廠、決定是否合格、請廠商送樣給品管人員檢驗，若符合就由採購人員下單，系爭油品由久豐公司出貨，直接將油品

01 運送至原告(此部分取得泳宸等3家發票)及永成油脂公司六
02 腳鄉工廠送至原告(此部分取得加拾伊等3家發票)，準此
03 原告對油品來源知之甚詳，惟同一採購貨源自久豐公司者
04 (賣方接洽者為林明忠)，取得之憑證卻時為治富、時為禾
05 鎡及時為泳宸；採購貨源自永成油脂公司者(賣方接洽者為
06 蔡耀鎡)，取得之憑證卻又時為元六亦、時為加拾伊及時為
07 旭日友，當有疑慮？原告應探究渠等6家商行之營運狀況、
08 有關人員及與賣方接洽者之關係，非僅以進貨及付款等書面
09 文件完備為已足，且觀本件油品交易貨源，有以「魚油」名
10 義進口豬油，及有將只能做飼料用油之非食用油製成豬油，
11 本質上有危害人體健康之虞，足見原告之採購及進貨內控流
12 程之管控，仍有瑕疵，惟原告應注意能注意卻疏未注意查證
13 為有過失，已構成違章。此參臺灣高等法院高雄分院107
14 年度上更一字第14號刑事判決認定：「……六、經查：(一)
15 本案重要基礎在於被告(林明忠)在系爭油品交易的角色地位
16 此依檢察官公訴意旨及所提出前揭證據暨被告(林明忠)
17 及其選任辯護人所不爭執而堪信為真之事實，即被告(林明
18 忠)係獨立於油品供應端久豐公司、裕發公司，以及油品銷
19 項端的正義公司，是處於油品交易過程中間地位的第三人…
20 …」益證，泳宸等3家營業人非原告之實際交易對象；嘉義
21 地院104年度訴字第565號刑事判決：「……、詎料，丁(蔡
22 鎮州)、戊(蔡耀鎡)均明知販賣予正義公司之油脂係由永成
23 物料公司、永成油脂公司所銷售，為逃避稅捐之目的，由丁
24 (蔡鎮州)以其小姨子甲○○、表弟乙○○、大哥丙○○等
25 人之名義，分別成立未實際營業之加拾伊商行、旭日友商行
26 、元六亦商行等虛設行號；……。」益證，加拾伊等3家營
27 業人非原告之實際交易對象；最高法院107年度台上字第204

9號刑事判決：「……(十五)原判決已就鑫好企業有限公司、永成油脂有限公司販售予正義公司者乃飼料油或來源不明油品，且何育仁（原告之代表人）、胡金志（原告之採購人員）並未要求該二公司提出原料來源之證明，而如何容任該二公司提供不可供人食用之油品，其等確有未必故意之犯意，……」益證，原告有過失。

4、原告進貨，未依規定取得合法憑證，卻取具非實際交易對象泳宸、禾鎡、治富、加拾伊、元六亦及旭日友6家營業人開立之不實統一發票，充作進項憑證，申報扣抵銷項稅額，致生逃漏營業稅之結果，同時該當稅捐稽徵法第44條第1項及營業稅法第51條第1項第5款之處罰規定。被告衡酌原告本次取具非實際交易對象所開立之不實統一發票違章事件，其進貨發票標的為食用之油品，而原告為國內食品食用豬油市占率第一之公司，經由原告銷貨通路，將以飼料用油所製成之豬油，自96年1月1日起，迄103年9月25日查獲時為止，各別接續販售予691家銷售通路商（其中有數家大型量販店及知名糕餅店、餐館等），透過通路售予一般社會大眾，時間歷時近8年，銷售收入高達32億餘元，嚴重傷害國民對食品安全之信賴及國際形象，所受影響甚大；另考量原告本次違章行為尚非故意，於復查期間撤回本稅復查之申請並繳清稅款，綜觀其有利及不利情形衡酌結果，裁量就所漏稅額處以0.8倍之罰鍰，即罰鍰為7,759,701元（漏稅額9,699,627元×0.8倍），已考量原告違章情節，而於法定裁罰倍數範圍內為適切裁罰，洵屬適法允當。

5、至原告援引最高行政法院104年度判字第621號判決，縱認為有過失，其實是可以僅針對5%上限100萬元裁罰及起訴狀引用最高行政法院101年度判字第96號，有關表現代理之適用

01 一節，因本案案情與該二判決之個案事實不同，自無援引適
02 用餘地。

03 (二)聲明：駁回原告之訴。

04 四、爭點：

05 (一)被告以原告取得非實際交易對象之系爭6家營業人進項憑證
06 扣抵銷項稅額，核屬過失予以罰鍰處分，是否適法有據？

07 (二)應如何論罰？

08 五、本院的判斷：

09 (一)前提事實：

10 如爭訟概要欄所述事實，業經兩造分別陳述在卷，並有營業
11 人進銷項交易對象彙加明細表（進項來源）、營業稅違章補
12 徵核定通知書、違章案件罰鍰繳款書、104年度財高國稅法
13 違字第83103002629號裁處書、重核復查決定書、訴願決定
14 書等附卷（原處分卷1第4-8、201-206、207-208、209、210
15 頁，原處分卷3第0000-0000頁、本院卷第35-54頁）可查。

16 (二)原告取得非實際交易對象之系爭6家營業人進項憑證扣抵銷
17 項稅額，核屬有過失，應予裁處罰鍰。

18 1、應適用的法令：

19 (1)營業稅法第19條第1項第1款：「營業人左列進項稅額，不得
20 扣抵銷項稅額：一、購進之貨物或勞務未依規定取得並保存
21 第33條所列之憑證者。」

22 (2)營業稅法施行細則第52條第1項：「本法第51條第5款所定虛
23 報進項稅額，包括依本法規定不得扣抵之進項稅額、無進貨
24 事實及偽造憑證之進項稅額而申報退抵稅額者。」

25 (3)納保法第16條第1項：「納稅者違反稅法上義務之行為非出
26 於故意或過失者，不予處罰。」

27 (4)司法院釋字第685號解釋理由書：「（改制前）行政法院87

01 年7月份第1次庭長評事聯席會議決議，其中所稱：『我國現
02 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
03 多階段銷售稅，各銷售階段之營業人皆為營業稅之納稅義務
04 人。故該非交易對象之人是否已按其開立發票之金額報繳營
05 業稅額，並不影響本件營業人補繳營業稅之義務。』部分，
06 乃依據我國採加值型營業稅制，各銷售階段之營業人皆為營
07 業稅之納稅義務人之法制現況，敘明非交易對象，亦即非銷
08 售相關貨物或勞務之營業人，依法本無就該相關銷售額開立
09 統一發票或報繳營業稅額之義務，故其是否按已開立統一發
10 票之金額報繳營業稅額，僅發生是否得依法請求返還之問題
11 ，既無從視同法定納稅義務人已履行其租稅義務，亦不發生
12 法定納稅義務人之租稅義務因而免除或消滅之效果，自不影
13 響法定納稅義務人依法補繳營業稅之義務，法定納稅義務人
14 如未依法繳納營業稅者，自應依法補繳營業稅，核與營業稅
15 法第2條第1款、第3條第1項、第32條第1項前段規定之意旨
16 無違，符合一般法律解釋方法，並未增加法律所未規定之租
17 稅義務，於憲法第19條之租稅法律主義尚無違背。……。」
18 。

19 2、經查，原告於95年1月至103年8月間自泳宸、禾鎰、治富、
20 加拾伊、元六亦及旭日友等6家營業人進貨，取得統一發票
21 311紙，合計銷售額232,178,042元，營業稅額608,919元，
22 作為進項憑證，申報扣抵銷項稅額11,608,919元，惟經被告
23 依據通報及查得資料審認上開6家營業人非原告實際交易對
24 象，遂以原告取得不實統一發票作為進項憑證，申報扣抵銷
25 項稅額，致生逃漏營業稅之結果，並扣除已逾7年核課期間
26 者（95年1月至96年12月之進貨金額及稅額），除核定補徵
27 營業稅10,087,575元，並依營業稅法第51條第1項第5款及稅

捐稽徵法第44條規定，擇一從重處罰，按所漏稅額10,087,575元處以1倍之罰鍰10,087,575元。原告不服，申請復查，嗣就本稅部分撤回復查申請（本院卷第175頁），至於罰鍰部分則經財政部106年9月12日台財法字第10613928090號訴願決定：「原處分（復查決定）撤銷，由原處分機關另為處分。」嗣被告依訴願決定書撤銷意旨，作成106年10月23日財高國稅法一字第1060113297號重核復查決定，核定罰鍰為7,759,701元，有營業稅違章補徵核定通知書、違章案件罰鍰繳款書、104年度財高國稅法違字第83103002629號裁處書、重核復查決定書、訴願決定書在卷可證，勘信真實。因原告撤回本稅之復查決定，本稅補稅已屬確定，勘認原告取得不得扣抵之進項憑證並予以申報扣抵銷項稅額，已生逃漏稅之結果，故本件僅就原告取得該不得扣抵之進項憑證是否有過失而應予處罰為論斷。惟原告雖未就營業稅之補徵提起行政爭訟，但因其取得非實際交易對象發票之過程與後續裁處罰鍰是否有過失之認定仍有相當關聯，就原告之實際交易對象為何，仍應予釐清。

3、按稅捐實務上，就買賣交易行為於釐清「實際交易對象」此待證事實時，徵納雙方在「借名交易」（例如甲主體使用乙主體之名義出賣物品）之案型中，就「實際交易對象」法律概念之認知，本來即存在立場上之差異。對營業人而言，「第三人之買賣」基於契約自由在民法債編並未受到禁止，故民事法上出面締約之名義出賣人不一定要是貨物（含勞務）之所有人或現實占有人，只要貨物無誤，該名義出賣人即為營業稅法上之銷貨人，而進貨營業人如實交付稅款予出面締約之名義出賣人，取得該名義出賣人出具之統一發票，其營業稅法之義務即已履行完畢。但稅捐機關從營業稅法加值型

設計之觀點，重視營業稅「前後勾稽，連帶掌握稅源（主要為所得稅）」之功能，要求銷貨人一定要確實掌握貨物（取得所有權或取得貨物之現實占有）；於代銷情形，亦須先從貨物所有人處取得進項憑證，並由貨物所有人報繳對應之銷項營業稅額（營業稅法第3條第2項第3、4款參照）。因此實際交易者使用之交易主體名稱（法律上用以表彰主體之同一性），如果不是貨物權利人，又不是符合營業稅法第3條第3款所要求之代銷商，即被視為「非實際交易對象」。此二種法律觀點背後所對應之價值權衡，前者為「積極促進交易而提升社會福利」，後者則是「稅源之有效及平等徵收」（但以「增加交易成本，降低交易數量」為代價），二者正相衝突（最高行政法院101年度判字第96號判決意旨參照）。而稅捐實務上，此種「第三人之買賣」或「借名交易」型態雖非法所不許，但最容易有虛設行號介入（例如：買賣雙方彼此均知悉對方之身分，並理解開立統一發票者非屬真正之出賣人，主要是因為賣方因故無法領得統一發票，而買方又有取得進項憑證之需求；或賣方直接借名虛設行號名義與買方交易，藉以掩飾自己之真正身分），雖「虛設行號」亦可能為真實之交易，但因其真實之交易行為與販賣統一發票之行為相較，其金額與次數不成比例，且虛設行號通常無真正的進貨行為來支撐其銷貨行為（反之亦然），故在「以虛抵虛」之作業模式下，與其交易者支付之稅款自然不會如實繳納，因而造成國家稅收之短少。對於此種現象，縱使名義交易者已繳納營業稅，但因虛設行號之介入，已然破壞營業稅之勾稽機制，而有可能產生逃漏稅之虞，不論國家稅收有無減少，法定納稅義務人補稅義務均存在（司法院釋字第685號解釋理由書參照）。

01 4、原告並不否認其洽談交易之對象並非實際銷貨人，但以表見
02 代理為論據，主張訴外人林明忠及蔡耀鉉分別為泳宸等3家
03 營業人及加拾伊等3家營業人之有權代理人，亦與系爭6家營
04 業人訂有債權契約，且有物流、金流以證明其實際交易對象
05 為系爭泳宸等3家營業人及加拾伊等3家營業人，並引用高分
06 院刑事判決內容皆肯認泳宸等3家營業人及加拾伊等3家營業
07 人為原告之交易對象為具，從而，被告認定之交易對象，顯
08 與刑事判決之認定迥異等語。惟查：

09 (1)依被告之電話聯繫紀錄顯示，系爭泳宸等3家營業人因查無
10 實際交易紀錄，且虛銷皆大於虛進，無漏稅額（原處分卷5
11 第0000-0000頁），故客觀上泳宸等3家營業人並無實際進銷
12 貨，難認與原告有實際交易。另依高分院刑事判決（刑事卷
13 內高分院判決第155至157頁）：「共同被告林明忠於警詢陳
14 稱：久豐公司及裕發公司係委託伊賣油予正義公司，發票不
15 夠的話，伊會請張天曜提供泳宸、治富、禾鉉等3家商號發
16 票供正義公司核銷，實際上提供油品的是久豐及裕發公司，
17 泳宸及禾鉉等商號只開發票而已（偵3卷第3-4頁、第41頁）
18 ，於調詢時陳稱：久豐公司及裕發公司因為不想留下與正義
19 公司的油品交易紀錄，所以才找上張天曜，請張天曜開立禾
20 鉉等3家商號的銷貨發票給正義公司，正義公司都知悉禾鉉
21 等3家商號並非實際交易對象，借用或購買他家公司發票來
22 請款的情形，在國內油品業界是很常見的，所以只要開立金
23 額跟數量相符的發票去跟正義公司請款，正義公司都會接受
24 （見103他7909卷第22頁背面、第23頁）；於偵訊中陳稱：
25 泳宸、禾鉉只有開發票而已，油脂都是裕發、久豐出貨的（
26 見偵3卷第13頁）；於原審審理中亦證稱：是久豐跟裕發拜
27 託我拿樣品給正義，正義驗貨合格之後，價格談好之後，拜

01 託禾鉉開發票，錢下來之後再匯給久豐，再拿現金給裕發、
02 是久豐、裕發公司要開發票去找張天曜，張天曜幫他們開發
03 票（見原審3卷第85頁背面、第87頁背面）等語」；「訴外
04 人張天曜於警詢時陳稱禾鉉企業社及泳宸企業行本來是要做
05 海洋深層水方面的事業，後來沒有做成，所以這兩間公司就
06 都閒置，且因為沒有營運，所以沒有聘僱過員工，是林明忠
07 跟我說他不夠發票，拜託我開這兩家商號的發票給他，他好
08 向正義公司請款，因為林明忠自身沒有開立公司，算是買賣
09 油品的掇客，所以沒有發票可以開給正義公司，我並未與正
10 義公司員工接觸，也未與正義公司做油脂買賣等語（見警1
11 卷第84頁）；於原審審理時證稱：林明忠用泳宸等3家商號
12 開立統一發票，這3家企業行所產生的稅捐係由林明忠負責
13 ，是林明忠借發票去用（見原審4卷第84頁背面、第101頁）
14 ；且坦承林明忠要伊虛開發票，而林明忠不是泳宸、禾鉉、
15 治富企業行的員工、經理或是負責人，只是跟我借公司而已
16 ，林明忠補給我發票錢，營業稅5%、營利事業所得稅1.5%。
17 而久豐公司有開發票給泳宸、禾鉉、治富企業行以扣抵5%之
18 營業稅額（見原審13卷第233頁背面、第236頁背面、第237
19 頁背面）；於另案審理中證稱泳宸等3家商號，我都是實際
20 負責人，這3家商號本身都未生產油脂，實際上也沒有向久
21 豐公司購買油脂（見嘉義久豐案院2卷第150頁、第159頁背
22 面）」等語，凡此諸情，足見系爭泳宸等3家營業人僅提供
23 發票與原告，並非原告之實際交易對象，此亦與上開刑事判
24 決認定：「被告林明忠在此等油品交易地位過程之地位，顯
25 非單純居間介紹、促成雙方完成交易，實係居於賣方地位無
26 訛，……」（刑事卷內高分院判決第71頁）之事實相符合。
27 是以，泳宸等3家營業人並非原告實際交易對象，並因代替

01 林明忠開立發票，使林明忠因此未繳納營業稅，已生逃漏稅
02 捐，使國家稅收發生短少之結果。原告取自泳宸等3家營業
03 人之統一發票，自不得扣抵銷項稅額。

04 (2)另觀諸加拾伊等3家營業人之營業人進銷項交易對象彙加明
05 細表（原處分卷3第747-762頁）可知，並無購入相關油品以
06 供出售；另被告之電話聯繫紀錄顯示，除治富因虛進金額大
07 於虛銷金額，形成漏稅結果，仍應補稅處罰外，其餘均因查
08 無實際交易紀錄，且因虛銷大於虛進，無漏稅額（原處分卷
09 5第0000-0000頁），故客觀上加拾伊等3家營業人並無實際
10 進銷貨，要無可能與原告有實際交易。又參本院卷附之臺灣
11 高雄地方法院（即刑事原審）審判筆錄（本院卷第260、264
12 、293、310、339頁），證人蔡鎮州於審理中證稱：「（所
13 以加拾伊等3家營業人跟別人交易的油都是從永成油脂有限
14 公司出貨？）是永成油脂把油給3家商行，由我作主把油透
15 過3間商行再賣給正義公司。（為何要透過3間商行，永成公
16 司也可以直接賣給正義公司？）永成公司沒有進項證明，所
17 以我握要透過3間商行賣給正義公司。（加拾伊等3家營業人
18 除了賣給正義公司之外，有無賣給其他公司？）沒有。（加
19 拾伊等3家營業人賣永成公司的油給正義公司，永成公司有
20 無開發票給這3家商行？）沒有。」；證人蔡耀鎰證稱：「
21 （是否永成公司賣給正義公司？）是，油是永成的，當時要
22 用3家商行與正義公司交易有經過胡金志同意。（既然永成
23 公司將雞油賣給正義公司，為何要用加拾伊商行的統一發票
24 跟正義公司請款？）當時公司叫我問胡金志能否用商行跟正
25 義公司交易，胡金志有答應，所以之後就用商行做交易。（
26 有無告知正義公司說永成公司為何要用加拾伊等3家營業名
27 義與正義公司交易？）沒有。」等語，足見加拾伊等3家營

業是專為代替永成公司開立發票予原告所設立，並非原告實際交易對象，並因永成公司未開立發票與加拾伊等3家營業人，及加拾伊等3家營業人取具其他不實進項發票用以扣抵，已使國家稅收發生短少之結果。原告取自加拾伊等3家營業人之統一發票，自不得扣抵銷項稅額。

(3) 至於原告援引表見代理，主張其交易對象確實為系爭6家營業人等語，然如前所述，稅捐實務上，「第三人之買賣」或「借名交易」型態雖非法所不許，但基於調和「積極促進交易而提升社會福利」及「稅源之有效及平等徵收」二者之價值權衡，是否實際交易之對象，仍應依證據實質認定，納稅義務人雖提出私法上之契約書，惟倘有跡象顯示契約上所載之當事人非實際交易者時，仍應調查其他事證始得確認交易行為，尚無得遽以形式上之契約為據（最高行政法院107年度判字第41號判決參照）。經查，原告對於與系爭6家營業人之交易係透過林明忠及蔡耀鎡，並未與系爭6家營業人有實際接觸，其中，（甲）就泳宸等3家營業人部分：雖原告主張林明忠有權代理泳宸等3家營業人，並提出經泳宸等3家營業人之實際負責人張天曜簽訂之契約、將泳宸等3家營業人登錄於其供應商名冊，亦實際匯款至泳宸等3家營業人之帳戶等交易資料，但實際上卻是林明忠向張天曜借用泳宸等3家營業人名義開立發票，此參刑事證人張天曜證稱：「…，林明忠跟我借發票的，林明忠用泳宸企業行、禾鎡企業社、治富企業行開發票，要負責因此產生的稅捐，他要給我發票金額6.5%款項等語」（刑事卷內高分院判決第71頁），且付款支票上亦由林明忠收取，此有卷附（原處分卷4第2178、2184頁）款項支票簽收單可證，足見林明忠方為實際交易對象，此亦與刑事判決認定林明忠為實際出賣人相符。至

於相關契約及款項兌付對象均為泳宸等3家營業等形式上證據，實為借用發票之必然結果，參據上開最高行政法院判決意旨，自難以此為認定泳宸等3家營業人為原告實際交易對象之有利證據。復以，原告自始未對於泳宸等3家營業人與林明忠之關係有任何查證之舉，原告僅憑與林明忠之接洽、契約簽訂及款項兌付等形式上證據主張依表見代理，林明忠有權代理泳宸等3家營業人交易，實難採據。（乙）至於加拾伊等3家營業人部分：原告自始即知其供貨對象非加拾伊等3家營業人，僅因蔡耀鉉表示要用加拾伊等3家營業人與原告交易，即私下以為加拾伊等3家營業人為永成公司關係企業，可為正常交易，亦不符合表見代理之要求。綜上，原告在本案中或屬前述「買賣雙方彼此均知悉對方之身分，並理解開立統一發票者非屬真正之出賣人，主要是因為賣方因故無法領得統一發票，而買方又有取得進項憑證之需求」；或屬「賣方直接借名虛設行號名義與買方交易，藉以掩飾自己之真正身分」之情形，縱然原告形式上與系爭6家營業人訂有契約，但因系爭6家營業人並非正常營運，要無可能與系爭6家營業人有實質交易，原處分認定系爭6家營業人非原告實際交易，即無違誤，原告援引表見代理，亦非可採。

5、按無論刑事犯罪或行政違章所稱之「過失」，在司法實務上被定義為「應注意，並能注意而不注意」。其中「應注意」之內容，尚無法在立法之際預為規定，而需視個案之具體情狀各別認定之，因此在司法實務視過失主觀要件中「應注意」構成要件要素為「空白」構成要件要素，而有賴於法院依個案之類型化光譜，填補其具體內容。然於營業稅之稽徵作業上為確保前後進、銷項之對應關係，以利勾稽查證，並防杜跳開憑證之公共利益存在，進而課予進貨方營業人查證銷

售方交易相對人身分之公法上義務。惟此等公法上義務之課予，卻使市場交易之當事人負擔額外之查證義務，進而升高交易成本，降低交易數量，導致經濟上之無謂損失發生。因此其查證義務（注意義務）內容不能無限上綱，應有合理界限，只要事前有對銷售方之信譽及履約能力有所查證，並對出面代表締約自然人之代理權限有基本之掌握（例如確認握有公司營業用之大、小章），並對履約過程保有完整之施作與領款紀錄，即應認其已盡查證交易相對人身分之注意義務（最高行政法院101年度判字第520號判決意旨參照）。

6、查，原告於本案交易中僅與林明忠及蔡耀鉉接洽，雖聲稱已對系爭6家營業人所送油品樣本予以檢測合格，並列冊合格供應商，採購油品時亦簽訂購買契約，然原告為上開行為前並未就系爭6家營業人之實際經營項目、資格或履約能力有任何查證之舉，甚至就送第3人檢驗之油品是否確實由系爭6家營業人所提供，亦未查實，僅單憑林明忠及蔡耀鉉之說詞及油品樣本檢測合格即將系爭6家營業人列入合格供應商，已難謂對交易盡有事先查證之義務。蓋系爭6家營業人並非正常營運之公司，只要稍加注意，不難發現系爭6家營業人並無經營油品進銷業務，然原告自始未就系爭6家營業人之營運實況為調查，即率與系爭6家營業人訂立契約，事後亦未再定期檢視供應商資格，泛以經年累月交易、供應貨物無虞等語交代，其契約之訂定顯然欠缺經濟上合理性。又原告明知油品之實際供應者為久豐、永成等公司，並進一步有訪廠之行為（刑事卷內高雄高分院刑事判決第97-103頁），但僅因林明忠及蔡耀鉉之要求，即以系爭6家營業人為締約對象，對於出面代表締約自然人之代理權限（即林明忠及蔡耀鉉）亦未見曾經有任何查證之情，雖簽訂契約、付款對象皆

01 為系爭6家營業人，但如前述，此係借用發票或規避交易相
02 對人無法提供發票之必然結果，無從強化原告確信交易對象
03 為系爭6家營業人之信賴，亦無從據此認定林明忠及蔡耀銓
04 之行為符合表見代理之情形。另原告倘事前稍加注意，即不
05 難從接洽聯絡人及運油車、過磅單等單據，查覺其交易對象
06 非系爭6家營業人，但卻「容任」林明忠及蔡耀銓之要求，
07 而以系爭6家營業人之名義與之簽訂合約，雖然現行法對私
08 經濟行為上並不否認「第三人之買賣」或「借名交易」之型
09 態，但在公法之稅捐稽徵實務上，仍課予交易相對人一定程
10 度之查證義務，以維持營業稅勾稽制度。而原告從事油品買
11 賣多年，為國內食用油脂大廠，對於營業稅法所規定營業稅
12 之申報義務及應審慎取得實際交易對象之發票以供稅捐稽徵
13 機關勾稽，理當清楚明白。惟原告卻疏於查證，一味容任林
14 明忠及蔡耀銓單方之安排，祇在乎取得進項憑證與否，卻完
15 全忽略形式之交易對象之實際營運狀況，致構成虛報進項之
16 違章，實難推卸過失之責任。至於高雄高分院刑事判決雖認
17 定依契約自由之精神，自然人本得自由選擇以法人名義或商
18 號名義對外經營，從事法律行為，林明忠取得泳宸等3家營
19 業人之授權，代表與原告交易，而永成公司則先、後透過加
20 拾伊等3家營業人販賣油品與原告，尚屬契約自由範圍內交
21 易安排，難認不實（刑事卷內高分院判決第164頁），但亦
22 認定此等交易關係之建立基於契約自由雖非不實，仍難認
23 合理（刑事卷內高雄高分院判決第66頁），準此以觀，該刑
24 事判決僅係從私法關係認定上開油品之買賣過程，基於契約
25 自由原則，尚屬真實，然該油品買賣究係何人始為營業稅法
26 上銷售貨物之營業人，以及原告是否有以不實進項稅額憑證
27 申報扣抵銷項稅額而逃漏稅款，則未進一步加以論述；抑且

，該判決內容亦僅認定原告之經理人、採購人員等非故意為不實交易事項，從而自難據此刑事判決，遽予推定原告就實際交易對象之認定，進而以系爭發票作為進項稅額憑證並持以申報扣抵銷項稅額，而生逃漏營業稅乙事，全無過失可言。

(三)原告擇一從重以營業稅為處罰依據，裁處罰鍰7,759,701元，並無違誤。

1、應適用的法令：

(1)稅捐稽徵法第21條第1項第1款：「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。」第44條：「(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1百萬元。」

(2)裁處時營業稅法第51條第1項第5款：「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。」

(3)營業稅法施行細則第52條第2項第2款規定：「本法第51條第1款至第6款之漏稅額，依下列規定認定之：……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。」

(4)行政罰法第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。」

- (5) 財政部 97 年 6 月 30 日 台財稅字第 09704530660 號令：「營業人觸犯加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱營業稅法）第 51 條各款，同時違反稅捐稽徵法第 44 條規定者，依本部 85 年 4 月 26 日 台財稅第 0000000000 號函規定，應擇一從重處罰。所稱擇一從重處罰，應依行政罰法第 24 條第 1 項規定，就具體個案，按營業稅法第 51 條所定就漏稅額處最高 10 倍（註：現行為 5 倍）之罰鍰金額與按稅捐稽徵法第 44 條所定經查明認定總額處 5% 之罰鍰金額比較，擇定從重處罰之法據，再依該法據及相關規定予以處罰。」98 年 12 月 7 日令：「一、營業人以不實進項稅額憑證申報扣抵銷項稅額，而觸犯加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱營業稅法）第 51 條第 5 款（註：現行法為同條第 1 項第 5 款）規定之案件，參照司法院釋字第 337 號解釋意旨，應以虛報進項稅額之營業人是否逃漏稅款為處罰要件，與開立憑證者之營業稅申報繳納情形無涉。二、營業人以不實進項稅額憑證申報扣抵銷項稅額之案件，如經查明有進貨事實者，應依營業稅法第 19 條第 1 項第 1 款、第 51 條第 5 款及稅捐稽徵法第 44 條規定補稅及擇一從重處罰；如經查明無進貨事實者，除依營業稅法第 15 條第 1 項、第 3 項及第 51 條第 5 款規定補稅處罰外，倘查獲有以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐之事證，應依本部 95 年 2 月 6 日 台財稅字第 09504508090 號函發布『稅捐稽徵法第 41 條所定納稅義務人逃漏稅行為移送偵辦注意事項』規定移送偵辦刑責。」
- (6) 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）關於營業稅法第 51 條第 1 項第 5 款部分規定：「一、有進貨事實者：（一）以加值型及非加值型營業稅法第 19 條第 1 項第 1

款至第5款規定不得扣抵之進項稅額申報扣抵。按所漏稅額處1倍之罰鍰。但於裁罰處分核定前已補繳稅款者，處0.5倍之罰鍰。……」

2、查，原告實際並未向系爭泳宸等6家營業人購買系爭油品，卻取具渠等6家營業人所開立之系爭發票，然渠等開立之發票並非營業稅法第33條所規定得扣抵銷項稅額之合法進項憑證，而原告卻持上開發票充當進項憑證扣抵銷項稅額，致生逃漏營業稅之結果，違章事證明確。又原告有進貨事實，僅係取具非實際交易對象開立之發票，就此行為，核屬該當於過失之行為，自應論罰，已如前述。再者，原告上開行為，實該當稅捐稽徵法第44條第1項及營業稅法第51條第1項第5款之處罰規定。茲依行政罰法第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，應擇一從重處罰。惟原告之行為因其無故意以詐欺或以其他不正當方法逃漏稅捐，核課期間為5年，其中95年至98年底之違章行為已逾核課期間，經重新計算漏稅額為9,699,627元，被告審酌原告違章行為依97年6月30日臺財稅字第09704530660號令釋規定（嗣經財政部101年5月24日台財稅字第10104557440號令修正），應擇重按營業稅法第51條第1項第5款規定裁處。另原告行為核屬過失，且於復查期間撤回本稅復查申請並繳清稅款，此有原告撤回復查申請書、97年度營業稅撤回復查應補稅額更正註銷單及稅務管理系統查詢畫面可證（原處分卷2第548-550頁、原處分卷3第1048頁），依裁罰倍數參考表之規定，按所漏稅額處0.8倍罰鍰7,759,701元，核屬已考量原告之違章情節而為適切之裁罰，亦無裁量怠惰、裁量逾越或裁量濫用之違法情事，自屬合法。至於最高行政法院104年度判字第621號判決內容係涉及營業人取得廢棄物運銷合作

社開立統一發票涉嫌違章之處理，由財政部就此類交易型態，另行發布裁罰準則，與本件所涉違章態樣不同，無從比附援引，併此指明。

(四)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、判決結論：原告之訴為無理由，應予駁回。

中華民國 108 年 10 月 16 日

高雄高等行政法院第一庭

審判長法官 蘇 秋 津

法官 孫 國 禎

法官 邱 政 強

以上正本係照原本作成。

一、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）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

二、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241條之1第1項前段）

三、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1項但書、第2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	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

01 02 03 04 05 06 07	委任律師為訴訟代理人	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。
08 09 10 11 12 13 14 15 16 17 18	(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。
19 20 21 22	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 16 日
書記官 楊 曜 嘉