

裁判字號：臺中高等行政法院 98 年度訴字第 383 號 行政判決

裁判日期：民國 99 年 04 月 08 日

案由摘要：營業稅罰鍰事件

臺中高等行政法院判決

98 年度訴字第 383 號

99 年 4 月 1 日辯論終結

原 告 李明如

訴訟代理人 曹宗彝 律師

複代理人 鄭崇煌 律師

訴訟代理人 黃鴻隆 會計師

被 告 財政部臺灣省中區國稅局

代 表 人 鄭義和

訴訟代理人 蘇麗雀

上列當事人間因營業稅罰鍰事件，原告不服財政部中華民國 98 年 8 月 17 日臺財訴字第 09800287590 號訴願決定（案號：第 09801769 號），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、程序事項：按本件被告代表人（局長）業已更換，被告陳明新代表人承受訴訟，於法無違，應予准許。
- 二、事實概要：緣原告自民國（下同）91 年 1 月起至 92 年 2 月止未依規定申請營業登記，於南投縣草屯鎮○○路 1366 號之 1 經營銷售廢鐵業務，銷貨予桂宏企業股份有限公司（以下簡稱桂宏公司）及桂永實業股份有限公司（以下簡稱桂永公司），共計新臺幣（下同）41,199,605 元（91 年 36,209,734 元、92 年 4,989,871 元），並以有限責任臺灣省第二資源回收物運銷合作社（以下簡稱二資社）之發票交付買受人，逃漏營業稅 2,059,980 元，經臺灣高等法院檢察署查緝黑金行動中心（以下簡稱查緝黑金行動中心）查獲，通報被告所屬南投縣分局調查違章屬實，乃核定補徵營業稅額 2,059,980 元，並按所漏稅額 2,059,980 元處 4 倍罰鍰 8,239,920 元。原告不

服，就罰鍰部分申請復查未獲變更，提起訴願亦遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

### 三、本件原告主張：

(一)本件被告科處之漏稅罰顯屬違法：本件就與桂宏等公司間之廢鐵買賣，二資社既已依稅法規定申報繳納營業稅在案，縱本件實質銷售人是原告，不過整個銷售行為，已由二資社開立發票、申報銷項稅額並繳納稅額，國家在營業稅收上並未減少，只不過是法律上之納稅義務人與實質上之稅捐負擔人不同而已，國家應徵之營業稅，實際上既未短少，也未發生實質漏稅之結果，則被告無由再依營業稅法第 51 條第 1 款規定，處以原告漏稅罰。原告自 90 年間即經二資社理事會決議通過，選派擔任運銷班長（司庫），負責運銷班內廢料收集、分類及打包，合作社與社員、再生廠間聯絡及收付款項分配予社員與交付相關支付憑證等工作，有二資社函、第二屆第六次理事會會議紀錄及證明書為憑，則原告基於二資社之授權，自得代表二資社對外辦理共同運銷事務（先代二資社社員墊付向社會大眾或拾荒者購進廢棄物之款項後，經由共同運銷，代表二資社出售予再生工廠或買受人，再生工廠或買受人依二資社所開立統一發票之金額支付貨款予二資社，二資社再將先前墊付之款項返還），如認原告仍需另辦理營業登記、繳納營業稅，豈非與廢棄物共同運銷制度設立宗旨相抵觸，使二資社形同虛設，共同運銷制度將喪失其存在價值。同一銷售事實之應納稅捐既業經二資社報繳營業稅在案，若再補徵為二資社司庫即原告之營業稅，必將產生重覆核課之情形，亦顯與憲法第 19 條規定之租稅法定原則相違悖。

(二)本件被告認定原告是實質銷售人、二資社僅是形式銷售人，依實質課稅原則，補徵營業稅 2,059,980 元，既未依法負起舉證責任且未扣除進項所含應有的稅額，背離實質課稅本質。

1.稅捐稽徵法第 12 條之 1 是實質課稅明文化，其第三項明白規定採實質課稅時，課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。本件是買受人稱

桂宏公司、桂永公司將買受廢鐵貨款匯入二資社開立於華僑銀行清水分行等帳戶，被告根據另案調查筆錄（89、90年案；非本案）推論指謫，此帳戶在91及92年度實質是供原告使用；完全是僅憑二資社出納林淑娟在89、90年案調查筆錄的供述；即原告將營業稅百分之五、手續費百分之〇·二及社員費百分之〇·六，從此帳戶再轉匯至二資社開立於華僑商業銀行及玉山商業銀行三重分行帳戶的事實，作為判斷基礎。按前揭桂宏公司、桂永公司匯貨款的華僑銀行清水分行等帳戶，開戶人是二資社；而非原告，依行政院62年度判字127號判例，系爭「帳戶」的所有人應該是二資社，被告認定原告為「實質所有人」，顯然違背稅捐稽徵法第12條之1第3項稅捐稽徵機關就其事實有舉證責任之規定。遍閱全部卷宗，所有調查筆錄指涉的都是89、90年案；而非本91、92年案。按本案爭點是實質銷售貨物，有銷貨必有進貨，因此該系爭「帳戶」，如果實質是供原告使用，那該系爭「帳戶」，至少必有原告的進貨支出才對，顯然被告並沒有查獲原告進貨對象及貨款給付流程；也未查獲原告有使用該系爭「帳戶」，從事消費、投資、儲蓄的事實與證據，怎麼僅憑89、90年案的調查筆錄，即斷定認定原告在91、92年度，事實上管領該系爭「帳戶」？並認定原告是實質銷售人？而被告在本系爭案件的查核報告節略中，也自承「認定理由9. …有關進貨未依規定取得進項憑證部分，因未查獲進貨對象及貨款給付流程等具體事證，依財政部96年5月18日函送『有限責任第二資源回收物運銷合作社案違章類型及解決方案一覽表』項次2解決方案，免依稅捐稽徵法第44條規定處罰。…」。

這大概也是檢察官只對89、90年案提起刑事公訴，而未對本件91、92年案提起刑事公訴的原因。

- 2.依營業稅法第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。」亦即營業人只就銷項稅額，扣減進項稅額後之「餘額

」(也就是當階段的增值)負繳納義務,這是稅法明文的「租稅客體」規範(也就是課徵範圍),也是稽徵機關「依法課稅」的授權權限。它是「增值型營業稅」建制的基礎原則。任何營業稅法的規定皆不得背離該原則。一有背離,即屬違背實質課稅原則;即使有法律之明文規定,該規定亦屬違憲。增值型營業稅制下,一般營業人的產銷流程,是從上游往下游流動,每一產銷環節之營業人,均只就『增值』部分負擔營業稅額,並轉嫁予下游營業人承受,最終是由消費者承擔,所以我們說營業稅的實際負擔人,是最終消費者。也就是到消費者消費階段時,政府已經透過這樣的「進、銷扣抵」機制,就每一產銷環節營業人的「增值」,把該收的營業稅都收走了。整個產銷流程,由於身處於產銷上游的營業人,其人數少而且有專業性,可由國家課予其登記、設帳及開立憑證之義務,以便國家進行勾稽作業,確保稅源,所以整個稽徵制度均得以按現制「進、銷差額」流暢運作。不過;一旦已到消費者手中的「已稅消費貨物」,在廢棄物回收機制下,又重回產銷體系時,情況就完全相反,產銷流程是從下游(消費者)往上游(再生工廠)流動。由於(1)消費者本身人數眾多,如同一盤散沙,無從期待其有登記、設帳以及開立憑證之能力; (2)第一線負責回收之拾荒業者,本身也沒有獨立開立統一發票之能力;所以購買回收資源,進行加工再行銷售的「再生工廠」;雖有購買廢棄物的「進貨」事實,卻拿不到消費者或拾荒業者的進項憑證(即統一發票)。因此,無從依現制「進、銷差額」,繳納應有的營業稅。這是在現制增值型營業稅規範架構下,廢棄物清理合作社(即本案二資社)制度形成的原因。按銷售貨物必然會有進貨,這是經驗法則;在中古車銷售市場裡,這種已在消費者手中消費過的「已稅消費貨物」,在廢棄物回收機制下,又重回產銷體系的「銷售行為」,如前所述,中古車業者是有「進貨」事實,卻拿不到消費者的進項憑證;所以在現制增值型營業稅規範架構

下，勢必要有另一套設算「進項稅額」的機制，才符合前揭營業稅法第 15 條第 1 項規定的法定「租稅客體」，負擔合理的納稅義務；否則，該汽車到消費者消費後，成為「中古車」以前，政府早已經由前述一般產銷流程的「進、銷扣抵」機制，就每一產銷環節營業人的「加值」，把該收的營業稅，透過最終消費者都收走了。如今「中古車」經由回收，又重回產銷體系時，只因為拿不到合法的進項憑證（事實上，根本不可能拿到），就不准扣抵前述一般產銷流程下已繳的營業稅，逕按售價「全額」課徵營業稅，顯然是重複課稅，背離「加值型營業稅」對「當階段加值」的事物本質，違背實質課稅原則。為了解決這種已在一般產銷流程下，依法課徵過營業稅的「消費品」，經由回收再流入中古市場銷售的課稅問題，營業稅法第 15 條之 1 特別「例示」為中古車業者，規範了「設算進項稅額，扣抵銷項稅額」的機制，明文規定「營業人銷售其向非依本節規定計算稅額者購買之舊乘人小汽車及機車，得以該購入成本，按第十條規定之徵收率計算進項稅額；其計算公式如下：

$$\text{設算進項稅額} = \frac{\text{購入成本}}{1 + \text{徵收率}} \times \text{徵收率}$$

財政部說明，自然人於購買乘人小汽車時，購買金額中原已包含一筆營業稅，中古車商於向上開原車輛所有人購入舊乘人小汽車時，並無法取得載有營業稅額之進項憑證，來扣抵銷項稅額；但中古車商於銷售該輛中古汽車時，必須再就全部銷售額計算銷項稅額報繳營業稅，以致產生重複課稅情形；為了消弭重複課稅；新增訂營業稅法第 15 條之 1 第 1 項條文，明定「營業人購買之舊乘人小汽車，於銷售該舊乘人小汽車時，得以購入成本，按法定徵收率計算進項稅額，扣抵銷項稅額」，也就是在現制加值型營業稅規範架構下，增訂另一套設算「進項稅額」的機制，解決所有中古市場（二手市場、廢棄物回收市場）共同面臨的重複課稅問題。本案廢棄物回

收重回產銷體系的「銷售行為」，其「內涵」概念與前揭中古汽車市場的「銷售行為」，同樣面臨重複課稅問題，應可類推適用。被告補充答辯狀主張該條文的適用範圍限於中古車業者，顯然未掌握廢棄物回收重回產銷體系的「內涵」概念，徒以「法條語詞」去限縮本條的「外延」，應有違誤。

3. 依查得資料課稅時，若不能核實課徵時，是得以推計課徵的（司法院釋字第 218 號解釋參照）。財政部 84 年 8 月 9 日臺財稅第 841640632 號函規定「稅捐稽徵法第 44 條對於營利事業未依規定取得進貨憑證，應就其未取得憑證，經查明認定之總額處以 5% 罰鍰之規定，應以經實際查核認定之進貨金額計算處罰。說明二、…惟如營利事業未能提示相關證明文件，經依所得稅法第 27 條、第 83 條及所得稅法施行細則第 81 條規定，逕行核定其進貨成本時，以該項金額作為計算處罰之基礎。」，可以得出一個結論，那就是計算處罰之基礎，都容許在不能實際查核認定時，得以推計核定其進貨成本（同業利潤標準），原告 89、90 年間廢棄物營業稅案，即因未提示進貨憑證，經被告依同業利潤標準毛利率 17%，分別核算進貨金額，作為裁罰基礎在案。按司法院釋字第 385 號解釋，總不能說在 89、90 年案，被告在核算進貨金額作為裁罰基礎，可以『推計』進貨金額；在 91、92 年計算「進、銷增值」應納營業稅時，又說不可以「推計」進貨金額？基於法律平衡適用及舉重明輕法理，既然被告在 89、90 年案，即可運用「推計」進貨金額，核算裁罰基礎；那 91、92 年案，沒有道理不能運用「推計」進貨金額，依營業稅法第 15 條之一規定，設算進項稅額扣減銷項稅額？所以本案，被告應依加值型營業稅建制的基礎原則，調查核定「當階段的加值」，按所得稅法第 83 條及所得稅法施行細則第 81 條規定，依 91 年及 92 年該業同業利潤標準毛利率 17%，核算其進貨金額為 30,054,079 元（ $36,209,734 \times 83\%$ ）、4,141,593 元（ $4,989,871 \times 83\%$ ），並依前述營業稅法第 15 條之 1 規定意旨，設算進

項稅額如下：91 年度進項稅額=30,054,079÷(1+5%)×5%=1,431,147 元；92 年度進項稅額=4,141,593÷(1+5%)×5%=197,219 元；應補營業稅額=2,059,980(原核定)－(1,431,147+197,219)(設算進項稅額)=431,614 元(應核定)。

(三)89、90 年度案是以連續犯論罪，既是基於同一概括故意，則各年度所為均屬同一案件，起訴時雖未論及 91、92 年度案，亦為起訴或判決效力所及，而有行政罰法第 26 條第 1 項規定，刑事優先、免除行政罰之適用；而且裁罰倍數已改，縱然仍要裁罰，也要適用重新重輕規定：

1. 本件違章行為(91 年 1 月至 92 年 2 月止)雖在行政罰法施行日前，但裁罰裁處時點，係在 98 年 2 月 6 日(漏稅罰)，而本件復查決定在 98 年 4 月 28 日，訴願決定日在 98 年 8 月 17 日，其時間點皆在行政罰法 95 年 2 月 5 日施行日後，依據行政罰法第 45 條第 1 項規定，並參酌鈞院 96 年度訴字第 205 號判決，當可追溯適用行政罰法第 26 條有關「刑事優先原則」。被告在系爭案件的查核報告節略中，認定理由「6. 參酌台灣板橋地方法院檢察署 93 年度偵字第 8849 號檢察官起訴書起訴李明如與李明如 89、90 年間犯罪所憑之證據…李明如之調查筆錄，均於 92 年 8 月以後製作，晚於本件營業行為之最後開立發票日期 92 年 2 月 15 日，衡情李明如應無於司法機關調查前變更營業模式之需；再參李明如之運銷班於 89、90 年間之銷貨對象俱為桂宏公司，於 92 年間之銷貨對象雖變為桂宏公司與桂永公司；惟桂永公司係桂宏公司 99.4%轉投資之公司，銷貨對象實無不同，又查得李明如之運銷班，由於 91、92 年間向二資社及吳招治繳交營業稅、手續費、社員費等節，堪認李明如本件之違章事實與經裁罰之 89、90 年間違章事實相同。」依行政罰法第 26 條第 1 項規定，臺灣板橋地院刑事庭以 93 年度金重訴字第 1 號判決原告 89、90 年間營業稅有罪；原告(91、92 年間)之營業稅違章事實，業經被告自承違章事實與經裁罰之 89、90 年間違章事實相同，犯意相同，是同一犯罪事實，

該刑案業經有罪判決，其判決效力應及於本件（91、92年間）逃漏稅事實，適用刑事優先，免除本件4倍罰鍰。被告有意忘記其於查核報告中，自己承認「…堪認李明如本件之違章事實與經裁罰之89、90年間違章事實相同。…」；卻又以時間不同、金額不同，主張是不同行為，沒有重複處罰問題，顯然是前後不一、割裂適用，實不足採。

2.即令退萬步，作為被告裁量基準之「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」行政規則，事後已於99年1月26日修正發布，本案情形之裁罰倍數是以「裁罰日」，作為界定『發生違章行為時段』的基準，也就是視「違章行為」是發生在（1）第一次裁罰日以前；或（2）第一次裁罰日以後至第二次裁罰日以前；或（3）第二次裁罰日以後，而異其裁罰倍數，原告違章行為從89年9月至92年2月，橫跨四個年頭，而第一次裁罰日是93年12月13日，全部違章行為皆發生在第一次裁罰日以前，所以本案至多應改依修正的「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」，按所漏稅額改處2倍罰鍰；加以稅額已由二資社繳納，似應按所漏稅額改處1倍罰鍰；而不該按4倍罰鍰。裁量基準之行政規則因其有對外公布，已為人民普遍認知，其原本僅具內部效力之「行政規則」屬性，已開始產生質變，而慢慢被認為具有一定程度之外部法規範效力。因此本案至少也應依稅捐稽徵法第48條之3規定旨意，由被告依新裁罰標準較輕之新規範，重新衡量其他因素，另作成裁罰處分。

(四)聲明求為判決撤銷訴願決定及原處分（含復查決定）。

四、被告則以：

(一)二資社係依合作社法所成立之法人，其成立之宗旨係以配合政府、民間垃圾減量、資源回收、廢棄物資源化之政策，辦理社員資源回收物共同運銷，以改進運銷技術，增進社員收益為目的。依二資社章程第2條規定，該社係以經營社員共同運銷為主要業務，準此，非社員之運銷行為自不得使用二資社之統一發票。查原告非二資社社員，未依



規定辦理營業登記，卻經該社指定為司庫，而實際從事資源回收業務，其自 91 年 1 月起至 92 年 2 月止未依規定申請營業登記，於南投縣草屯鎮○○路 1366 號之 1 銷售廢鐵予桂宏公司及桂永公司，銷售額計 41,199,605 元，未依規定申報營業額，並使用二資社總經理吳招治所招攬人頭，偽充作共同運銷之社員，分散其自 91 年 1 月起至 92 年 2 月止之實際營業額 41,199,605 元，逃漏營業稅額 2,059,980 元，經查緝黑金行動中心查獲。次查原告 92 年 8 月 19 日於法務部調查局中部地區機動工作組調查筆錄坦承非二資社社員亦非司庫或運銷班長，係獨立經營廢鐵廠，進貨資金亦其自行籌措，此與桂宏公司實際負責人謝裕民、副理涂憲忠及陳昭蓉等 3 人在檢察官訊問筆錄為相同供述，並坦承有繳交 5%營業稅及 0.8%之費用（手續費及人頭社員費）予二資社，營業稅及手續費乃使用二資社統一發票必繳之費用，人頭社員費則係作為使用吳招治所招攬人頭社員用以攤計分配實際營業額之對價，有起訴書、談話筆錄、臺灣高等法院檢察署 95 年 12 月 8 日檢紀智 91 查 27 字第 37808 號函、二資社 97 年 8 月 25 日（97）二資字第 080 號函及原告支付營業稅、使用二資社發票手續費及人頭費等相關資料影本可稽，違章事證明確。原告主張其已將銷售貨物應繳 5%營業稅交由二資社申報繳納，而且二資社亦依稅法規定申報繳納在案，其並無逃漏稅乙節，按我國現行加值型營業稅制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，各銷售階段之營業人皆為營業稅之納稅義務人。本件原告既為實際銷售貨物之營業人，依營業稅法第 1 條、第 32 條第 1 項及第 35 條第 1 項規定，即屬營業稅之納稅義務人，即應於銷售貨物或勞務時按期申報銷售額及其應納營業稅額，原告未依規定報繳營業稅，即有漏稅事實，至非實際銷售人二資社是否已按其開立發票之金額報繳營業稅，並不影響原告補繳營業稅之義務及逃漏營業稅應受處罰之責任，原核定按所漏稅額 2,059,980 元處 4 倍罰鍰 8,239,920 元並無違誤。上開 2,059,980 元本稅部分，原告並未提起行政救濟，業已核課確定，並經被告所屬南投縣分局移送

強制執行在案，原告僅就罰鍰部分提起行政救濟，合先陳明。

- (二)依內政部 92 年 10 月 23 日內授中社字第 0920088141 號函復臺灣高等法院檢察署「運銷合作社」問答 14 則內容指出，司庫係經合作社理事會通過任用之帳務處理人員，其與合作社之間屬僱傭關係，無權代表合作社對外處理事務。另所謂共同運銷係指合作社收集、處理社員產品，再向市場銷售之過程。運銷班係由社員所組成，其班長自應由合作社依其內部章則規定，就各該社員中產生。原告 92 年 8 月 19 日於法務部調查局中部地區機動工作組調查筆錄坦承非二資社社員亦非司庫或運銷班長，係獨立經營廢鐵場，進貨資金亦其自行籌措。本案經被告查調原告 91 及 92 年度綜合所得稅各類所得資料清單，原告該二年度並未向二資社領取薪資所得，倘原告確係受聘擔任二資社之司庫並實際處理該社之運銷事務，則其與二資社間應屬僱傭關係，焉有未領取二資社薪資所得，並不知自己為二資社之司庫及不認識其經手運銷事務之相關社員，又何須繳納人頭社員費予二資社，顯見原告名義上雖為二資社之司庫，惟並未實際處理該社之運銷事務。又依二資社出納林淑娟於 93 年 4 月 28 日接受調查局臺北市調查處調查時作證指稱原告所屬運銷班成員全部為吳招治所招攬之人頭社員，該運銷班成員並非實際供貨者，原告買進廢棄物後銷售予再生工廠，交付二資社發票，繳交 5%營業稅及 0.8%之費用匯進二資社華僑銀行及玉山銀行三重分行帳戶，買賣之間之差價由原告自負盈虧，並使用人頭社員申報一時貿易所得，分散其個人之營業額等語。益證原告係系爭交易之實際交易人，其自行買斷賣斷，買賣利益歸其自身所有，核屬加值型及非加值型營業稅法規定之營業人及納稅義務人，自應依同法第 28 條規定辦理營業登記，依法報繳營業稅。
- (三)本案核定原告自 91 年 1 月起至 92 年 2 月止銷售廢鐵予桂宏公司及桂永公司銷售額合計 41,199,605 元（91 年 36,209,734 元、92 年 4,989,871 元），係臺灣高等法院檢察署依據所查扣之二資社內部電腦帳表等資料核算後，通報稽徵機關

依法核課，有該署 95 年 12 月 8 日檢紀智 91 查 27 字第 37808 號函可稽。又據二資社出納林淑娟 91 年 11 月 20 日於臺灣高等法院檢察署之談話筆錄證稱「所使用之社員可從貴單位查扣之二資社電腦磁片內輸入『運銷班編號』即可知各運銷班所使用之社員名單」。本案依據臺灣高等法院檢察署通報資料，其中運銷班編號：K097（即原告經營之南投縣草屯鎮○○路 1366 號之 1 收集場）所列「原告使用二資社開立之統一發票明細表」已詳列原告系爭期間各筆銷售貨物之買受人、貨物品名、數量、使用二資社發票交付予買受人之發票字軌、金額，以及各筆交易所使用之人頭社員姓名及身分證字號。另再佐以原告就使用二資社發票金額之 0.6%（人頭社員費）及 5.2%（營業稅及手續費）款項匯撥至二資社設於玉山銀行三重分行及華僑銀行三重分行帳戶之匯款資料，足證原告係以個人名義銷售貨物予桂宏公司及桂永公司，並使用二資社之帳戶及借用二資社之發票開立予桂宏公司等，再由二資社以人頭社員申報個人一時貿易所得，是該廢棄物買賣之實際交易人為原告，並非二資社，事證明確，其援引行政法院 62 年度判字第 127 號判例，辯稱系爭銷售款項係匯入二資社帳戶，應歸屬二資社所有，被告僅憑二資社出納林淑娟之供述，認定原告銷售額乙節，核不足採。

- (四)本案是否應對原告處以漏稅罰鍰：原告主張其與桂宏等公司間之廢鐵買賣，已將 5%營業稅交由二資社申報繳納，二資社既已依稅法規定申報繳納營業稅在案，縱本件實質銷售人是原告，不過整個銷售行為，已由二資社開立發票、申報銷項稅額並繳納稅額，國家在營業稅收上並未減少，只不過是法律上之納稅義務人與實質上之稅捐負擔人不同而已，國家應徵之營業稅，實際上既未短少，也未發生實質漏稅之結果，則被告無由再依營業稅法第 51 條第 1 款規定，處以原告漏稅罰，並舉財政部 95 年 5 月 23 日臺財稅字第 09504535500 號令釋，主張開立發票營業人若已依規定報繳營業稅，則實際交易人即無補稅及論罰之責云云。按「我國現行加值型營業稅各個銷售階段之加值額分別予以

課稅之多階段銷售稅，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業稅額，並不影響本件營業人補繳營業稅之義務。」有行政法院（按現已改制為最高行政法院）87年7月份第1次庭長評事聯席會議決議可資參照，此係行政法院就加值型營業稅各階段營業人繳納營業稅所表示之一致見解。準此，本件有關營業稅漏稅罰之裁處，應以該特定營業人即原告有無實際向國家繳納營業稅為論據，至於第三人即二資社有無代繳，對原告之漏稅結果不生影響。本件原告既為實際銷售貨物之營業人，依營業稅法第1條、第32條第1項及第35條第1項規定，即屬營業稅之納稅義務人，即應於銷售貨物或勞務時按期申報銷售額及其應納營業稅額，原告未依規定報繳營業稅，即有漏稅事實，至非實際銷售人二資社是否已按其開立發票之金額報繳營業稅，並不影響原告應補繳營業稅之義務及逃漏營業稅應受處罰之責任。至財政部95年5月23日臺財稅字第09504535500號令，係重申稽徵機關於查核營業人取得涉嫌虛設行號涉案期間開立之統一發票申報扣抵銷項稅額案件，為保障納稅義務人權益，應覈實查核營業人與出具憑證之營業人間有無交易之事實，如無法查明營業人確無向其進貨，且該涉嫌虛設行號已依規定按期申報進、銷項資料，並按其應納稅額繳納者，方免予補稅處罰，該令釋內容與本案案情迥異，並無適用於本案之餘地，亦非原告所指稱之開立發票營業人已按期申報進、銷項資料及繳稅，則實際銷售人可免於補稅處罰，原告主張容有誤解。況該令於98年12月7日經財政部廢止。另原告訴稱其逃漏營業稅之事實，業經臺灣板橋地方法院判決有期徒刑，被告復對其裁處罰鍰，有違行政罰法第26條規定乙節，查板橋地檢署93年度偵字第8849號起訴書及臺灣板橋地方法院93年度金重訴字第1號判決所指涉之犯罪事實，雖與本件違章事件部分雷同，惟其犯罪期間係自89年至90年間，與本件違章行為之期間係自91年1月至92年2月止有異，蓋依加值型及非加值型營業稅法第35條第1項規定，營業稅係以每2月為1期，於

次期開始 15 日內申報繳納，亦即營業稅納稅義務人須就「每 1 期」之營業額負申報繳納稅捐之義務，每 1 期均屬不同之應作為義務，從而，原告 89 至 90 年間與本案系爭 91 年 1 月至 92 年 2 月間之未依規定報繳營業稅分屬不同作為義務之違反；另本件系爭之營業額為 41,199,605 元，該案則為 492,864,375 元，亦非相同，足證本件違章行為與該起訴書之犯罪行為，並非同一行為，無重複處罰之問題，即無行政罰法第 26 條所定一行為同時觸犯刑事法律及違反行政法上義務，依刑事法律裁處之適用，本件原核定罰鍰 8,239,920 元並無違誤。

(五)原告訴訟代理人主張系爭銷售額 41,199,605 元應比照原告 89 及 90 年度營業稅核定情形，准予按廢棄物回收業同業利潤標準成本率 81%核算進項稅額扣抵銷項稅額乙節：查原告 89 年 9 月至 12 月及 90 年 1 月至 12 月間未依規定申請營業登記，銷售貨物銷售額合計 92,948,046 元、399,916,329 元，經財政部賦稅署查獲，通報被告所屬民權稽徵所（以下簡稱民權稽徵所）核定補徵營業稅額 4,647,402 元、19,995,816 元，並經被告按所漏稅額處 3 倍罰鍰 13,942,200 元及 59,987,400 元（計至百元止）；另以原告 89 年 9 月至 12 月及 90 年 1 月至 12 月間涉有未依規定取得進項憑證，經被告所屬原臺中市分局於 93 年 9 月 13 日以中區國稅中市三字第 0930045125 號函及民權稽徵所於 94 年 2 月 15 日以中區國稅民權三字第 0940006198 號函請原告提示進貨憑證，惟迄未提示，乃依稅捐稽徵法第 44 條及財政部 84 年 8 月 9 日台財稅第 841640632 號釋規定，按原告經營之廢棄物回收批發業（行業標準代號：5299-24）同業利潤標準毛利率 17%，核算其進貨未依法取得他人憑證總額各為 77,146,878 元【計算式 92,948,046 元×（1-17%）】、331,930,553 元【計算式 399,916,329 元×（1-17%）】，各處 5%罰鍰 3,857,343 元、16,596,527 元（參見最高行政法院 96 年度第 01748 判決）。上開核處內容並無原告訴訟代理人所稱按廢棄物回收業同業利潤標準核算進項稅額准予扣抵之情事，原告訴訟代理人主張應比照該二年度核算進項稅額扣

抵銷項稅額等情，容有誤解。

(六)原告主張本件應比照中古車買賣業，依營業稅法第 15 條之 1 規定設算進項稅額乙節：依加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱營業稅法）第 35 條第 1 項規定，營業人不論有無銷售額，應按期填具申報書，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。準此，營業人之進項稅額准予扣抵或退還，應以已申報者為前提，有財政部 89 年 10 月 19 日台財稅第 890457254 號函釋及司法院大法官議決釋字第 660 號解釋意旨可資參照。本件原告係未辦營業登記而營業，亦未依規定按期報繳營業稅，其於查獲後始主張以進項稅額扣抵系爭營業期間銷項稅額，於法不合。況有關營業人進項稅額之扣抵為稅基之減除事實，依行政訴訟法第 136 條準用民事訴訟法第 277 條之規定，應由營業人負客觀之舉證責任。又按營業稅法第 15 條之 1 規定：「營業人銷售其向非依本節規定計算稅額者購買之舊乘人小汽車及機車，得以該購入成本，按第 10 條規定之徵收率計算進項稅額；其計算公式如下：進項稅額 = [ 購入成本 / (1 + 徵收率) ] × 徵收率。」該條文之適用範圍須為營業人銷售其向非按一般稅額計算之營業人購買之舊乘人小汽車及機車，始得按上開規定公式計算進項稅額扣抵銷項稅額，原告所銷售之貨物並非舊乘人小汽車及機車，其主張本件應比照上揭規定計算進項稅額扣抵銷項稅額等情，於法不合，殊難採據。

(七)聲明求為判決駁回原告之訴。

五、兩造之爭點：(一)本件是否有行政罰法第 26 條之適用？(二)被告所為罰鍰處分是否適法？經查：

(一)按「營業稅之納稅義務人如左：一、銷售貨物或勞務之營業人。」、「將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售貨物。」、「營業人之總機構及其他固定營業場所，應於開始營業前，分別向主管稽徵機關申請營業登記。」、「納稅義務人，有左列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處 1 倍至 10 倍罰鍰，並得停止其營業：一、未依規定申請營業登記而營業者。」營業稅法第 2 條第 1 款

、第3條第1項、第28條前段及第51條第1款分別定有明文。次按「一行為同時觸犯刑事法律及違反行政法上義務規定者，依刑事法律處罰之…前項行為如經不起訴處分或為無罪、免訴、不受理、不付審理之裁判確定者，得依違反行政法上義務規定裁處之。」、「本法施行前違反行政法上義務之行為應受處罰而未經裁處，於本法施行後裁處者，除第15條、第16條、第18條第2項、第20條及第22條規定外，均適用之。」亦為行政罰法第26條及第45條第1項所規定。

(二)本件原告並非二資社社員，卻經該社指定為司庫（見原處分卷第79頁二資社97年8月25日（97）二資字第080號函），而為實際從事資源回收業者，未依規定辦理營業登記，其於91年1月起至92年2月止銷售廢鐵予桂宏公司及桂永公司，銷售額計41,199,605元，未依規定申報營業額，並使用二資社總經理吳招治所招攬人頭，偽充作共同運銷之社員，分散其自91年1月起至92年2月止之實際營業額41,199,605元，逃漏營業稅額2,059,980元，經查緝黑金行動中心查獲。原告92年8月19日於法務部調查局中部地區機動工作組調查筆錄坦承非二資社社員，亦非司庫或運銷班長，係獨立經營廢鐵廠，進貨資金亦其自行籌措（見原處分卷第80頁至第89頁及本院卷第111頁至第120頁調查筆錄影本），此與桂宏公司實際負責人謝裕民、副理涂憲忠及陳昭蓉等3人在檢察官訊問筆錄（見原處分卷第68頁至第72頁）為相同供述。又經二資社出納林淑娟於93年4月28日於臺灣板橋地方法院檢察署之調查筆錄中（見本院卷第126頁至第142頁）供稱原告所屬運銷班成員全部為吳招治所招攬之人頭社員，該運銷班成員並非實際供貨者，原告買進廢棄物後銷售予再生工廠，交付二資社發票，繳交5%營業稅及0.8%之費用匯進二資社華僑銀行及玉山銀行三重分行帳戶，買賣之間之差價由原告自負盈虧，並使用人頭社員申報一時貿易所得，分散其個人之營業額等語，亦有調查筆錄及原告支付營業稅、使用二資社發票手續費及人頭費之相關資料影本附原處分卷可稽（見原處分卷第33頁至

第 65 頁) ，原告違章事證明確，被告乃核定補徵營業稅額 2,059,980 元，並按所漏稅額 2,059,980 元處 4 倍罰鍰 8,239,920 元，原告不服申請復查，主張被告認定其逃漏營業稅之事實，業經臺灣板橋地方法院檢察署檢察官以原告之行為，違反稅捐稽徵法第 41 條之以不正當方法逃漏稅捐、商業會計法第 71 條第 1 項第 1 款之填製不實文書、刑法第 215 條、第 216 條之行使業務上登載不實文書罪等規定，而以該署 93 年度偵字第 8849 號提起公訴，現由臺灣板橋地方法院刑事庭以 93 年度金重訴字第 1 號審理中，被告對原告予以裁處罰鍰，有違行政罰法第 26 條之規定。又依行政罰法第 5 條及稅捐稽徵法第 48 條之 3 規定，處罰人民之（實體）法律，於行為後如有變更，而較有利於被處罰之人民，基於「從優原則」，自仍應適用修正後有利於人民的法律，關於本件原告逃漏營業稅之行為，雖係發生於 91 年至 92 年間，行政罰法公布施行前（95 年 2 月 5 日），被告所為裁罰處分，仍應適用行政罰法第 26 條之規定，始符立法者要求之「從優原則」之意旨。經被告復查決定以：原告非二資社社員，卻經該社指定為司庫，而為實際從事資源回收業者，未依規定辦理營業登記，其於上揭期間銷售廢鐵予桂宏公司及桂永公司，銷售額計 41,199,605 元，未依規定申報營業額，並使用二資社總經理吳招治所招攬人頭，偽充作共同運銷之社員，分散其自 91 年 1 月起至 92 年 2 月止之實際營業額 41,199,605 元，逃漏營業稅額 2,059,980 元，經查緝黑金行動中心查獲。而原告於調查筆錄坦承非二資社社員亦非司庫或運銷班長，係獨立經營廢鐵廠，進貨資金亦其自行籌措，此與桂宏公司實際負責人謝裕民、副理涂憲忠及陳昭蓉等 3 人在檢察官訊問筆錄為相同供述，並坦承有繳交 5% 營業稅及 0.8% 之費用（手續費及人頭社員費）予二資社，營業稅及手續費乃使用二資社統一發票必繳之費用，人頭社員費則係作為使用吳招治所招攬人頭社員用以攤計分配實際營業額之對價，有起訴書、稽核報告節略、談話筆錄及原告支付營業稅、使用二資社發票手續費及人頭費之相關資料影本可稽，違章事證明確。又原告於



89年9月至90年12月間未依規定申請營業登記而營業，出售廢鐵等廢料予桂宏公司銷售額計492,864,375元，前經被告於94年4月8日以94年度財營業字第48093002715號及第48093002716號處分書裁罰，並經行政訴訟駁回確定在案，本件係依臺灣高等法院檢察署95年12月8日通報查獲，核屬第2次查獲原告未辦營業登記而營業，且原告未於裁罰處分核定前補辦營業登記，亦未補繳稅款、以書面承認違章事實及承諾繳清罰鍰，原核定按所漏稅額2,059,980元處4倍罰鍰8,239,920元，核無不合。至原告主張其逃漏營業稅之行為，業經檢察官提起公訴，依行政罰法第26條第1項前段之規定，該部分罰鍰應先予註銷，嗣後如經不起訴處分或為無罪、免訴、不受理、不付審理之裁判確定時，再依違反行政法上義務規定裁處乙節，查原告因逃漏營業稅事件經板橋地檢署93年度偵字第8849號提起公訴之行為期間為89至90年間，銷售額計492,864,375元，核非本件系爭營業期間及銷售額，是原核定罰鍰8,239,920元並無違反行政罰法第26條規定，乃予維持，而駁回原告復查之申請，揆諸前揭規定，原處分及復查決定，並無違誤。

(三)原告雖起訴主張：被告認定原告逃漏營業稅之事實，業經板橋地檢署以原告之行為，違反稅捐稽徵法第41條之以不正當方法逃漏稅捐、商業會計法第71條第1項第1款之填製不實文書、刑法第215條、第216條之行使業務上登載不實文書罪等規定，而以該署93年度偵字第8849號起訴書提起公訴，經臺灣板橋地方法院刑事庭以93年度金重訴字第1號判決有期徒刑在案，被告對原告予以裁處罰鍰，有違行政罰法第26條之規定。又依行政罰法第5條及稅捐稽徵法第48條之3規定，處罰人民之（實體）法律，於行為後如有變更，而較有利於被處罰之人民，基於「從優原則」，自仍應適用修正後有利於人民的法律，本件原告逃漏營業稅之行為，雖係發生於91年至92年間，行政罰法公布施行前（95年2月5日），被告所為裁罰處分，仍應適用行政罰法第26條之規定，始符立法者要求之「從優原則」之意旨

。臺灣板橋地方法院刑事庭 93 年度金重訴字第 1 號刑事判決雖係就原告 89 至 90 年間之漏稅行為，然原告自 89 至 90 年間，乃至 91 年 1 月至 92 年 2 月間之違章行為，於刑法評價上，其數違章行為乃係基於一個概括犯意下，所為連續先後數次侵害行為，其侵害相同法益，所犯者為刑法上之同一罪名，是為刑法上之連續犯，乃為法律上之同一案件，從而，本件原告 91 年 1 月至 92 年 2 月間之違章行為，既業經刑事案件處罰在案，自有行政罰法第 26 條規定之適用。又本件就與桂宏等公司間之廢鐵買賣，二資社既已依稅法規定申報繳納營業稅在案，縱本件實質銷售人是原告，不過整個銷售行為，已由二資社開立發票、申報銷項稅額並繳納稅額，國家在營業稅收上並未減少，只不過是法律上之納稅義務人與實質上之稅捐負擔人不同而已，國家應徵之營業稅，實際上既未短少，也未發生實質漏稅之結果，則原處分機關無由再依營業稅法第 51 條第 1 款規定，處以原告漏稅罰。原告自 90 年間即經二資社理事會決議通過，選派擔任運銷班長（司庫），負責運銷班內廢料收集、分類及打包，合作社與社員、再生廠間聯絡及收付款項分配予社員與交付相關支付憑證等工作，有二資社函、第二屆第六次理事會會議紀錄及證明書為憑，則原告基於二資社之授權，自得代表二資社對外辦理共同運銷事務（先代二資社社員墊付向社會大眾或拾荒者購進廢棄物之款項後，經由共同運銷，代表二資社出售予再生工廠或買受人，再生工廠或買受人依二資社所開立統一發票之金額支付貨款予二資社，二資社再將先前墊付之款項返還），如認原告仍需另辦理營業登記、繳納營業稅，豈非與廢棄物共同運銷制度設立宗旨相抵觸，使二資社形同虛設，共同運銷制度將喪失其存在價值，且系爭銷售額 41,199,605 元應比照原告 89 及 90 年度營業稅核定情形，准予按廢棄物回收業同業利潤標準成本率 81% 核算進項稅額扣抵銷項稅額及應比照中古車買賣業，依營業稅法第 15 條之 1 規定設算進項稅額等語，然查：

1. 本件原告於 89 年 9 月至 90 年 12 月間未依規定申請營業登

記而營業，出售廢鐵等廢料予桂宏公司銷售額計 492,864,375 元，前經被告於 94 年 4 月 8 日以 94 年度財營業字第 48093002 715 號及第 48093002716 號處分書裁罰，原告提起訴願及行政訴訟，均經駁回確定在案，此有本院 95 年度訴字第 688 號、第 689 號、第 690 號及第 691 號判決、最高行政法院 96 年度判字第 1748 號判決附卷可稽。本件係依臺灣高等法院檢察署 95 年 12 月 8 日通報查獲，核屬第 2 次查獲原告未辦營業登記而營業，且原告未於裁罰處分核定前補辦營業登記，亦未補繳稅款、以書面承認違章事實及承諾繳清罰鍰，被告原核定按所漏稅額 2,059,980 元處 4 倍罰鍰 8,239,920 元，核無不合，已如前述。

- 2.原告主張被告無其他事證，僅憑出納林淑娟之供詞，即認定原告係華僑銀行等帳戶之實際管領人，未負舉證責任，且依改制前行政法院 62 年度判字第 127 號判例意旨，該帳戶係二資社開立，即屬二資社所有部分，查本案核定原告自 91 年 1 月起至 92 年 2 月止銷售廢鐵予桂宏公司及桂永公司銷售額合計 41,199,605 元（91 年 36,209,734 元、92 年 4,989,871 元），係臺灣高等法院檢察署依據所查扣之二資社內部電腦帳表等資料核算後，通報稽徵機關依法核課，有該署 95 年 12 月 8 日檢紀智 91 查 27 字第 37808 號函附卷可稽（見本院卷第 143 頁至第 155 頁）。又據二資社出納林淑娟 91 年 11 月 20 日於臺灣高等法院檢察署之調查筆錄證稱「所使用之社員可從貴單位查扣之二資社電腦磁片內輸入『運銷班編號』即可知各運銷班所使用之社員名單」。本案依據臺灣高等法院檢察署通報資料，其中運銷班編號：K097（即原告經營之南投縣草屯鎮○○路 1366 號之 1 收集場）所列「原告使用二資社開立之統一發票明細表」已詳列原告系爭期間各筆銷售貨物之買受人、貨物品名、數量、使用二資社發票交付予買受人之發票字軌、金額，以及各筆交易所使用之人頭社員姓名及身分證字號。另再佐以原告就使用二資社發票金額之 0.6%（人頭社員費）及 5.2%（營業稅及手

續費)款項匯撥至二資社設於玉山銀行三重分行及華僑銀行三重分行帳戶之匯款資料(見本院卷第156頁至第180頁),足證原告係以個人名義銷售貨物予桂宏公司及桂永公司,並使用二資社之帳戶及借用二資社之發票開立予桂宏公司等,再由二資社以人頭社員申報個人一時貿易所得,是該廢棄物買賣之實際交易人為原告,並非二資社,事證明確,原告此部分主張並非可採。

- 3.至原告主張其逃漏營業稅之行為,業經檢察官提起公诉,並經法院判刑,依行政罰法第26條第1項前段之規定,該部分罰鍰應先予註銷,嗣後如經不起訴處分或為無罪、免訴、不受理、不付審理之裁判確定時,再依違反行政法上義務規定裁處乙節。經查板橋地檢署93年度偵字第8849號起訴書所指涉之犯罪事實,雖與本件違章事件部分情節雷同,惟其犯罪期間係自89年至90年間,與本件違章行為之期間係自91年1月至92年2月止有異;蓋依營業稅法第35條第1項規定,營業稅係以每2月為1期,於次期開始15日內申報繳納,亦即營業稅納稅義務人須就「每1期」之營業額負申報繳納稅捐之義務,每1期均屬不同之應作為義務,從而,原告89至90年間與本案系爭91年1月至92年2月間之未依規定報繳營業稅分屬不同作為義務之違反;另本件之營業額為41,199,605元,該案則為492,864,375元,亦非相同,足證本件違章行為與該起訴書之犯罪行為,並非同一行為,即無行政罰法第26條所定一行為同時觸犯刑事法律及違反行政法上義務,依刑事法律處罰之適用。
- 4.又原告主張其與桂宏等公司間之廢鐵買賣,已將5%營業稅交由二資社申報繳納,二資社既已依稅法規定申報繳納營業稅在案,縱本件實質銷售人是原告,不過整個銷售行為,已由二資社開立發票、申報銷項稅額並繳納稅額,國家在營業稅收上並未減少,只不過是法律上之納稅義務人與實質上之稅捐負擔人不同而已,國家應徵之營業稅,實際上既未短少,也未發生實質漏稅之結果,則被告無由再依營業稅法第51條第1款規定,處以原告

漏稅罰，且按財政部 95 年 5 月 23 日臺財稅字第 09504535500 號函意旨，原告應免於處罰乙節。按「我國現行加值型營業稅各個銷售階段之加值額分別予以課稅之多階段銷售稅，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業稅額，並不影響本件營業人補繳營業稅之義務。」此有最高行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議可資參照，準此，本件有關營業稅漏稅罰之裁處，應以該特定營業人即原告有無實際向國家繳納營業稅為論據，至於第三人即二資社有無代繳，對原告之漏稅結果不生影響。本件原告既為實際銷售貨物之營業人，依營業稅法第 1 條、第 32 條第 1 項及第 35 條第 1 項規定，即屬營業稅之納稅義務人，即應於銷售貨物或勞務時按期申報銷售額及其應納營業稅額，原告未依規定報繳營業稅，即有漏稅事實，至非實際銷售人二資社是否已按其開立發票之金額報繳營業稅，並不影響原告應補繳營業稅之義務及逃漏營業稅應受處罰之責任。至財政部 95 年 5 月 23 日臺財稅字第 09504535500 號令，係重申稽徵機關於查核營業人取得涉嫌虛設行號涉案期間開立之統一發票申報扣抵銷項稅額案件，為保障納稅義務人權益，應覈實查核營業人與出具憑證之營業人間有無交易之事實，如無法查明營業人確無向其進貨，且該涉嫌虛設行號已依規定按期申報進、銷項資料，並按其應納稅額繳納者，方免予補稅處罰，該令釋內容與本案案情迥異，並無適用於本案之餘地，亦非原告所指稱之開立發票營業人已按期申報進、銷項資料及繳稅，則實際銷售人可免於補稅處罰，原告主張容有誤解。況該令於 98 年 12 月 7 日亦經財政部廢止。

5. 另原告主張系爭銷售額 41,199,605 元應比照原告 89 及 90 年度營業稅核定情形，准予按廢棄物回收業同業利潤標準成本率 81% 核算進項稅額扣抵銷項稅額乙節。查原告 89 年 9 月至 12 月及 90 年 1 月至 12 月間未依規定申請營業登記，銷售貨物銷售額合計 92,948,046 元、399,916,32

9 元，經財政部賦稅署查獲，通報被告所屬民權稽徵所核定補徵營業稅額 4,647,402 元、19,995,816 元，並經被告按所漏稅額處 3 倍罰鍰 13,942,200 元及 59,987,400 元（計至百元止）；另以原告 89 年 9 月至 12 月及 90 年 1 月至 12 月間涉嫌未依規定取得進項憑證，經被告所屬原臺中市分局於 93 年 9 月 13 日以中區國稅中市三字第 0930045125 號函及民權稽徵所於 94 年 2 月 15 日以中區國稅民權三字第 094000619 8 號函請原告提示進貨憑證，惟迄未提示，乃依稅捐稽徵法第 44 條及財政部 84 年 8 月 9 日臺財稅第 841640632 號釋規定，按原告經營之廢棄物回收批發業（行業標準代號：5299-24）同業利潤標準毛利率 17%，核算其進貨未依法取得他人憑證總額各為 77,146,878 元【計算式  $92,948,046 \text{ 元} \times (1-17\%)$ 】、331,930,553 元【計算式  $399,916,329 \text{ 元} \times (1-17\%)$ 】，各處 5% 罰鍰 3,857,343 元、16,596,527 元（見本院卷內第 264 頁至第 272 頁最高行政法院 96 年度判字第 1748 號判決）。上開核處內容並無原告訴訟代理人所稱按廢棄物回收業同業利潤標準核算進項稅額准予扣抵之情事，原告訴訟代理人主張應比照該二年度核算進項稅額扣抵銷項稅額等情，容有誤解。

6. 再原告主張本件應比照中古車買賣業，依營業稅法第 15 條之 1 規定設算進項稅額乙節。依營業稅法第 35 條第 1 項規定，營業人不論有無銷售額，應按期填具申報書，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。準此，營業人之進項稅額准予扣抵或退還，應以已申報者為前提，有財政部 89 年 10 月 19 日臺財稅第 890457254 號函釋及司法院大法官議決釋字第 660 號解釋意旨可資參照。本件原告係未辦營業登記而營業，亦未依規定按期報繳營業稅，其於查獲後始主張以進項稅額扣抵系爭營業期間銷項稅額，於法不合。況有關營業人進項稅額之扣抵為稅基之減除事實，依行政訴訟法第 136 條準用民事訴訟法第 277 條之規定，應由營業人負客觀之舉證責任。又營業稅法第 15 條之 1

雖規定：「營業人銷售其向非依本節規定計算稅額者購買之舊乘人小汽車及機車，得以該購入成本，按第 10 條規定之徵收率計算進項稅額；其計算公式如下：進項稅額＝〔購入成本 / (1+徵收率)〕×徵收率。」然該條文之適用範圍須為營業人銷售其向非按一般稅額計算之營業人購買之舊乘人小汽車及機車，始得按上開規定公式計算進項稅額扣抵銷項稅額，原告所銷售之貨物並非舊乘人小汽車及機車，其主張本件應比照上揭規定計算進項稅額扣抵銷項稅額等情，亦無可採。

7.原告主張應適用 99 年 1 月 26 日修正後稅務違章案件裁罰或倍數參考表規定，改處 1 倍違章罰鍰云云。按稅捐稽徵法第 48 條之 3 所稱「法律」，依中央法規標準法第 4 條規定，係指立法院通過，總統公布之法律。而「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」之性質，僅為財政部協助下級機關行使裁量權而訂頒之裁量基準，並非稅捐稽徵法第 1 條之 1 所稱「解釋函令」，亦非法律，自難認有稅捐稽徵法第 48 條之 3 所定從新從輕原則之適用（最高行政法院 93 年度判字第 1408 號、94 年度判字第 1379 判決及 97 年度裁字第 4567 號裁定要旨參照）。故稅務違章案件裁罰或倍數參考表之變動，不生法律變更而須適用新之倍數參考表之問題，原處分處 4 倍罰鍰並無違誤。原告此部分主張，亦無足採。

六、綜上所述，原告所訴，均非可採，本件原處分按所漏稅額 2,059,980 元處 4 倍罰鍰 8,239,920 元並無違誤，復查及訴願決定予以維持，核無不合。原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。本件事證已臻明確，兩造其餘之陳述及舉證，不影響於本判決之判斷，爰不一一論列。

七、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第 195 條第 1 項後段、第 98 條第 1 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 99 年 4 月 8 日

臺中高等行政法院第三庭

審判長法官 王 茂 修

法官 林 金 本

法 官 莊 金 昌

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於判決送達後 20 日內向本院提出上訴書狀，其未表明上訴理由者，應於提起上訴後 20 日內向本院提出上訴理由書（須依對造人數附具繕本）；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。

中 華 民 國 99 年 4 月 8 日

書記官 林 昱 玟

資料來源：臺中高等行政法院裁判書彙編（99 年版）第 206-234 頁