

裁判字號：臺中高等行政法院 99 年度訴字第 324 號 行政判決

裁判日期：民國 99 年 12 月 09 日

案由摘要：營業稅事件

臺中高等行政法院判決

99 年度訴字第 324 號

99 年 12 月 2 日辯論終結

原 告 神運運通有限公司

代 表 人 林德渝

訴訟代理人 李儒哲 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 黃士宜

上列當事人間因營業稅事件，原告不服財政部中華民國 99 年 7 月 1 日台財訴字第 09900171110 號（案號：第 09900717 號）訴願決定，提起行政訴訟。本院判決如下：

主 文

訴願決定及原處分（復查決定）關於罰鍰部分，均撤銷。

原告其餘之訴駁回。

訴訟費用由被告負擔二分之一，餘由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：緣原告於民國（下同）93 年 12 月 31 日及 94 年 2 月 28 日無進貨事實，取具恆儀航空貨運承攬有限公司（以下簡稱恆儀公司）所開立之字軌號碼：CW61309099、DU12024805 不實統一發票 2 紙，銷售額合計新臺幣（下同）2,324,020 元，營業稅額 116,201 元，作為進項憑證，申報扣抵銷項稅額，經法務部調查局中部地區機動工作組（以下簡稱調查局中機組）查獲，通報被告所屬民權稽徵所審理違章成立，除核定補徵營業稅 116,201 元外，並依行為時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 款及稅捐稽徵法第 44 條規定，擇一從重按所漏稅額 116,201 元處以 5 倍之罰鍰計 581,005 元。原告不服，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。

二、本件原告主張：

(一)原告自 93 年 7 月 27 日核准設立登記，迄 95 年 10 月 29 日止，負責人為溫怡君，自 95 年 10 月 30 起變更登記為代表人林德渝，基於公司法人之同一性其登記事項雖有變更，但其權利義務之主體並未變更，故其所享權利與應負義務，自應前後繼續，不因法人登記事項之變更而中斷，案經財政部 49 年 6 月 23 日臺財稅發第 04815 號令釋明，故由變更後之負責人林德渝為本案原告之代表人，合先敘明

(二)關於租稅課徵構成要件之客觀舉證責任本屬被告，訴願決定引據司法院釋字 537 號解釋，誤解大法官解釋之精神：訴願機關係以釋字第 537 號肯定納稅義務人就其管領之課稅資料負有協力義務為前提，逕行導出稅捐稽徵機關只須證明有銷貨之事實存在，在納稅義務人未能舉證證明其有進貨事實之情形下，原則上稅捐稽徵機關即得課營業稅。然而此一有關舉證責任分配的解釋卻嚴重誤解釋字第 537 號之精神。細查此一解釋，只是針對法律課與納稅義務人負有申報之協力義務，提出正當化的論述。並非在稽徵機關原本負有客觀舉證責任之租稅債權成立要件事實的領域，將納稅義務人協助調查之協力義務提升到主觀舉證責任的層次，亦非有將租稅債權成立要件事實之客觀的舉證責任加以倒置之意。訴願決定對釋字第 537 號的錯誤引申，造成其對舉證責任分配規則之解釋錯誤，進而影響其對事實認定，自己構成違背法令。高雄高等行政法院 91 年度訴字第 519 號判決（經最高行政法院 93 年判字第 1519 號判決肯認）則提出十分正確之說明，其指出系爭案件類型之舉證責任分配法則，更足以顯示訴願機關支持被告之見解的確就舉證責任分配法則有嚴重之誤認，況本案原告已盡積極之舉證說明，明確的說明有具體之貨物實體交付恆儀公司運送且支付相對之代價並均輔以相關證明文件，以證明其為真實，不應以原告未盡協力義務應承擔不利義之風險。被告認定原告取具開立發票扣抵之恆儀公司係「無實際經營公司」其推理過程顯有矛盾不合邏輯，甚至違法。被告以恆儀公司取具天使公司 67.9%無實際進貨之發票，推論恆儀公司是「無實際營業公司」，進而推導出原告取具恆

儀公司實際交易發票者均係虛偽不實之交易，其判斷不但是跳躍式之思維亦欠法律依據。若恆儀公司尚有 32.1%之正常營業之進貨，則被告即不應認定恆儀公司為「無實際營業公司」，充其量只能認定恆儀公司係一「實際營業公司」但有部分進貨發票並無實際交易情形，而並非認定恆儀公司係一無實際營業公司；又恆儀公司若係屬一無實際營業公司，其所承攬之國際航空貨物之實體運送，何以能交付新台運通股份有限公司再轉交長榮航空公司運送到國外呢（附件三及四提單號碼）？而交付長榮航空公司運送之貨物必須有長榮航空公司配發提單號碼，該貨物才能空運出口，故該提單既作為出口貨物報關之依憑文件且係屬有價證券，不任意否認其存在之事實；又新台通運股份有限公司係屬長榮公司之關係企業，長榮航空公司有可能與一無實際營業公司有交易行為嗎？故被告推定恆儀公司係屬一「無實際營業公司」之命題根本無法成立，被告推導出原告將航空承攬運送貨物交付恆儀公司運送並依法取具恆儀公司開立之發票作為進項扣抵是取得不實發票之認定顯有違法，原告承攬航空運送貨物非但有實體貨物交付恆儀公司（附件四及五）亦有支付相對之代價（附件九及十），取具恆儀公司開立之發票作為原告進項扣抵於法有據，並無不法。原告取具恆儀公司之銷貨發票（原告之進貨發票）與恆儀公司取得他人進貨發票是否違法，並無因果關係：恆儀公司其進貨發票有部分是取具無實際交易者所開立，並不表示恆儀公司所開立銷貨發票亦是虛偽情行，一者為進貨一者為銷貨，恆儀公司之進貨係自他人取具憑證，恆儀公司之銷貨所開立發票是給予他人憑證，原告係屬後者，縱使恆儀公司自天使公司取具不實發票，係屬恆儀公司之進貨發票有非法取得行為，並不能推導出原告將貨物交付恆儀公司運送取具恆儀公司銷貨發票亦屬無實際交易情形，兩者互不相干，無因果關係。

- (三)原告經營出口貨運承攬運送業務特性說明：出口貨物之運送承攬業者之任務，主要是安排出口貨物之運送，其貨物運輸因考量大規模貨物託運費用之經濟性，也就是較多貨

物之最後階段委託航空公司空運或船運公司海運之大量，其費率單價計價標準，較零星便宜甚多，故空運或海運貨物承攬業者，往往於招攬到貨物之後，必須將不同貨主（寄貨人）的零星貨物復委託同行之承攬業併成整櫃，再交給實際運輸業者（航空公司）運送出口，因此承攬業者互相將貨物拋給較多貨物之同業是原告經營行業共通之特性，是為了降低企業經營成本，而承攬到較多貨物之同業，再將受託運送出口貨物，再復委託與航空公司或船運公司簽訂有總代理合約之貨運承攬業，依載運航空器或船隻裝載貨運艙位大小打盤（打包出口貨物）後，交付航空公司或船運公司裝機或裝船貨櫃運送出口，因此接續串連之運送鏈始能將國內寄貨人委託運送之貨物送達國外收貨人，是原告經營航空貨運承攬業必備之營運方式。到達目的國再由當地與國內之貨運承攬業有配合載運之貨運承攬業接續運送到受貨人，故出口貨物之運送係由多階段之貨運承攬業者之接續鏈串連接送始能運送到目的地之受貨人，其多階段之復委託載運是該行業之特性，況出口貨物之委託航空公司以航空器託運之前階段的貨運承攬業者，基於國家出入境安全之考量，必須是與航空公司訂有總代理契約並繳交保證金者始得提供提單供委託之寄貨人填載運送出口貨物明細，如本案之新台運通公司為長榮航空公司之子公司且與長榮航空公司訂有契約，始得承攬恆儀公司交付運送出口貨物，非一般國內貨運承攬業，單一運送程序所得自寄貨人送達收貨人之流程。原告經營出口貨運承攬業務經營型態之流程圖如下：寄貨人—>原告—>恆儀公司—>新台空運公司—>長榮航空—>常安公司—>天鋒快遞公司

(四)本案爭點整理：

- 1.原告於93年10月至94年2月是否將寄貨人委託運送出口之貨物復委託恆儀公司運送出口？是否有依稅捐稽徵法第44條規定取得進項憑證及依營業稅法第15條規定將該進項憑作為當期銷項稅額扣減項目之權能？
- 2.被告人是否因復委託恆儀公司運送出口貨物而給付恆儀公司運送酬勞？

- 3.為證明原告確有貨物實體交付恆儀公司接續運送出口，非無實際交易情形其來源為何？原告是否因受領承攬運送費用之銷售行為依法開立發票給托運貨物來源之廠商？而原告承攬交付恆儀接續運送出口貨物，寄貨之委託人是否因而支付運送費用？有先釐清之必要。
- 4.被告是否得以恆儀公司 95 年度 1 月變更營業人登記以後因取得無實際交易對象發票之不法行為，作為推定該公司變更營業登記前（92 年 3 月至 94 年 12 月）亦為無實際營業之虛設公司，進而以此不當連結之因素擴大推定，認定原告 93 年 10 月至 94 年 2 月與恆儀公司變更營業登記前之合法交易行為係無實際交易之違法行為？課以原告補征營業稅及罰鍰之構成要件是否滿足？
- 5.被告將其應依職權調查恆儀公司與原告交易之同期間是否有違法交易行為課以原告本應盡之協力義務轉換為舉證責任，顯有怠忽職守而課以原告法規範所無之負擔。
- 6.原告是否有權利請求提供臺灣臺中地方法院檢察署檢察官 95 年度偵字第 7024 號即 27035 號起訴書及調查局中機組 98 年 2 月 9 日調振法字第 09875005380 號等爭議租稅之基礎事實資訊？

(五)原告就爭點提出論證如次：

- 1.原告於 93 年 10 月至 94 年 2 月是否將寄貨人委託運送出口之貨物復委託恆儀公司運送出口？並依稅捐稽徵法第 44 條規定取得進項憑證及依營業稅法第 15 條規定將該進項憑作為當期銷項稅額扣減項目之權能：航空貨運承攬業為使委託運送出口貨物，順利自機場送達寄送人指定香港、大陸或澳門之特定受貨人，因此在香港及大陸必須有與國內從事航空貨運承攬業配合運送之特定廠商，如常安公司與天峰公司，係屬與國內恆儀公司配合之國外特定承攬運送業廠商。原告雖自 93 年 7 月 27 日核准設立登記經營出口貨運承攬業務，惟創業伊始，一方面在香港或大陸尚無配合運送承攬運送業務之廠商，另一方面基於空運承攬業大規模託運費率較低之考量，因此務必將寄貨人委託原告運送出口貨物，再復委託當時於香港

或大陸有常安公司及天峰公司互相配合運送業務之恆儀公司接續承攬運送事宜，故原告於 93 年 11 月至 94 年 2 月所承攬之出口貨物運送業務，務必依法復委託恆儀公司運送出口。原告 93 年 11 至 12 月共承攬華美航空運送股份有限公司等共 29 家委託運送到香港、大陸及澳門之貨物其明細詳「93 年度原告承攬出口貨物運送委託恆儀公司清單」（附件三），及 94 年 1 月至 2 月承攬寬璐國際有限公司等 5 家委託運送到香港、大陸及澳門之貨物其明細詳「94 年度原告承攬出口貨物運送委託恆儀公司清單」（附件四），均確實交付恆儀公司接續承攬運送業務，恆儀公司再交付長榮航空公司之子公司新台運通股份有限公司辦理交付長榮航空公司運送到目的地國目的，其間均須取得長榮航空公司發行之提單（詳附件三及四提單號碼欄），該提單係既為出口貨物報關之依憑文件且屬有價證券，不任意否認其存在之事實。原告既確實有實體貨物委託恆儀公司運送出口及支付對價，自當依稅捐稽徵法第 44 條規定取得進項憑證，若未取據恆儀公司之銷貨發票，才是違法行為；又按營業稅法第 15 條規定，原告取具恆儀公司之發票，係屬原告之進項憑證，當有依該法規範扣減當期之銷項稅額之合法性與正當性，亦即有扣減業已給付恆儀公司 93 年及 94 年等兩年度營業稅 116,201 元之權能。被告無視於該實體貨物運送之事實，逕行認定原告無委託恆儀公司承攬運送出口而取得恆儀公司開立發票營業稅 116,201 元作為銷項稅額扣抵項目是逃漏稅行為，顯然具有明顯之違法性應予撤銷。

- 2.原告是否因復委託恆儀公司運送出口貨物而給付恆儀公司運送酬勞：原告上開交付恆儀公司運送出口之貨物，93 年度運送費用包括營業稅共 2,141,853 元（附件五）、94 年度運送費用包括營業稅共 298,368 元（附件六），均有恆儀公司向原告請求支付委託運送所開立之應收帳款明細表（附件七、八），及確實以恆儀公司對於第三人之債務抵銷方式付恆儀公司相關委託運送之費用（

附件九及十一)；原告 93 年度應付恆儀公司帳款，奉恆儀公司之指示，於 94 年 1 月 13 日以代替恆儀公司清償其應支付新台運通股份有限公司 2,217,472 元(附件七之一)之方式抵銷外尚有溢付款 75,619 元(2,217,472 元－2,141,853 元＝75,619 元)，代替恆儀公司清償帳款係直接自原告於臺中商業銀行開立之支票存款交易明細簿扣款(附件九)，至於 94 年度應付恆儀公司帳款 298,368 元，亦奉恆儀公司指示以代替恆儀公司應清償立達報關有限公司等 9 家公司費用共 222,532 元方式抵銷(附件十)，代替恆儀公司清償帳款亦直接自原告上開於臺中商業銀行開立之支票存款交易明細簿扣款(附件十一)，其抵銷計算方式為原告應支付恆儀公司帳款 298,368 元減代替恆儀公司清償債務 222,532 元減上期溢付款 75,619 元等於應付給恆儀公司帳款 217 元，係以現金支付(附件十一)。原告既有實體貨物委託恆儀公司運送出口，且確實支付恆儀公司委託運送費用，係屬恆儀公司之銷售勞務，相對的是原告之進項支出，該交易行為，依稅捐稽徵法第 44 條規定取得憑證並依加值型行及非加值型營業稅法第 15 條第 1 項規定扣減當期銷項稅額，於法並無不合，被告認定無進貨事實虛報進項扣抵稅額之違法性甚為明確應予撤銷。

3. 為證明原告確有貨物實體交付恆儀公司接續運送出口，非無實際交易情形其來源為何？原告是否因受領承攬運送費用之銷售行為依法開立發票給托運貨物來源之廠商？而原告承攬交付恆儀接續運送出口貨物，寄貨之委託人是否因而支付運送費用？有先釐清之必要。原告交付恆儀公司接續運送出口業務之實體貨物其來源，均係他人委託運送出口之貨物，計有 93 年度華美航空運送股份有限公司(以下簡稱華美公司)等共 27 家及 94 年寬璐國際有限公司(以下簡稱寬璐公司)等 5 家廠商之貨物委託運送到香港、澳門及大陸等事實華美及寬璐等公司，其委託運送貨物之明細因復委託恆儀公司運送出口詳如「神運公司承攬出口貨物運送委託恆儀公司清單」(附

件三及四），而原告並依加值型及非加值型營業稅法第 32 條規定開立發票詳如「93 及 94 年度神運運通有限公司開立發票明細表」（附件十二及十三），及依同法第 35 條規定申報（附件十四）。交付恆儀公司接續運送出口之實體貨物來源，計有 93 年度華美公司等 27 家及 94 年度寬璐公司等 5 家廠商之委託，各委託人清償運送費用之期日詳如「93 及 94 年度神運運通有限公司開立發票明細表」收款欄與原告收取各該款項均存入台中商銀帳號 000-00-00000000 號存款戶（附件十五及十六）。原告承攬運送貨物出口，既然無法直接運送出口，務必交付恆儀公司運送出口，而各該委託寄貨人若無實體貨物交付原告承攬運送，豈會有支付委託運送費用之事實？且原告於各該銷貨年度業經依法申報銷貨收入（附件十四），被告以原告虛報進項顯非事實應予撤銷。

- 4.原告是否得以恆儀公司 95 年度 1 月變更營業人登記以後因取得無實際交易對象發票之不法行為，作為推定該公司變更營業登記前（92 年 3 月至 94 年 12 月）亦為無實際營業之虛設公司，進而以此不當連結之因素擴大推定，認定原告 93 年 10 月至 94 年 2 月與恆儀公司變更營業登記前之合法交易行為係無實際交易之違法行為？課徵營業稅之構成要件是否滿足：按恆儀公司負責人陳雲祥 98 年 4 月 10 日於被告民權稽徵所接受調查詢問所製作之筆錄（附件十七問話人無簽章可見被告處理此類事件之草率）載明該公司自 92 年開始營業，直到 95 年 1 月始變更登記由他人經營，縱使該公司於 95 年度變更負責人登記以後有違法行為，亦不足以構成直接推定該公司 95 年度變更負責人登記以前之交易均屬違法行為，必須有具體明確之事證始構成違法之該當性；又恆儀公司 98 年度該筆錄第六點問「您在法務部調查局中部地區機動工作組筆錄供稱你與天使實業公司無交易？係何情形？」陳雲祥答稱：「係因不清楚公司之經營，他們問我，我才會回答我沒有與天使公司交易，實際上是鄭先生去交易的，我不聊解」云云（附件十七），由於調查期日為 98 年

4月距離恆儀公司95年1月變更負責人已逾三年多，時間久遠且陳雲祥明確指出其所以答說「與天使公司沒有交易…」係因不清楚公司之經營情形，而非明確指出與天使公司確實無交易，且陳君明確告知有向鄭先生查證之必要，按民法第98條規定：「解釋意思表示應探求當事人之真意，不得拘泥於所用詞句」，又行政程序法第9條及第36條均明文規定：「行政機關應依職權調查證據，不受當事人主張之拘束，對當事人有利及不利事項一律注意」，是被告不應未經進一步向鄭先生查證前，即於復查處分書第3至第4頁斷章取義片段攫取對當事人不利之事項，認定恆儀公司為無實際營業之虛設公司，進而推定原告與恆儀公司之交易均是虛偽情節，此不當連結可作為租稅課徵之具體事證嗎？若恆儀公司於92年至94年12月間果真如被告所認定為無實際營業之虛設公司，則原告於同期間所交付承攬寄貨人委託運送出口之實體貨物，如何再委託長榮航空公司之子公司新台通運股份有限公司運送並取得長榮航空公司所開具之提單再運送出口？而委託運送出口之貨物又如何經過海關報關程序呢？則長榮公司之子公司新台通運公司所開立並交付給恆儀公司之發票（附件五）是否亦是構成虛開發票情形？！此均足以構成被告查核證據之怠惰、草率與邏輯思考之矛盾，縱使恆儀公司93年度有近67.9%來自天使公司，並不能以恆儀公司與第三人之交易推定原告與恆儀公司無交付實體貨物委託恆儀公司運送出口而取得進項發票扣抵銷項稅額之權能，應具體且明確查證原告與恆儀公司之交易情形是否滿足課徵營業稅之構成要件，作為補徵稅額之依據，更何況本案認定無交易事實之證據，依被告於復查決定書第3頁載明係來自臺灣臺中地方法院檢察署檢察官95年度偵字第7024號及第27035號起訴書，然若認定恆儀公司為無實際營業之虛設公司，該起訴書何以該起訴書未將恆儀公司起訴列為被告？以上茲多疑點並未釐清，違反行政程序法第5條行政行為內容明確性及同法第4條依法行政原則。原告交付

系爭之實體貨物給恆儀公司運送，非但實際經海關報關出口（附件三）且原告也實際支付恆儀公司運送費用（附件九及十一），當有依營業稅法第 15 條扣抵稅額之權能，而委託恆儀公司運送出口貨物係來自 93 年度華美公司等 25 家及 94 年度寬璐公司等 5 家廠商之委託，各委託人亦均有支付委託運送費用給原告，各委託人清償運送費用之期日詳如「94 及 94 年度神運運通有限公司開立發票明細表」收款欄與原告收取各該款項均存入臺中商銀帳號 000-00-0000000 號存款戶（附件十五及十六），顯然原告以恆儀公司給予之發票所載營業稅扣抵銷項稅額具有合法性與正當性，課徵營業稅及罰鍰之構成要件不具備。被告課以原告補徵營業稅及處以罰鍰之構成要件顯然未具備且未滿足，其處分之違法性重大且明顯，應予撤銷。

5. 被告將其應依職權調查恆儀公司與原告交易之同期間是否有違法交易行為？課以原告本應盡之協力義務轉換為舉證責任，顯有怠忽職守而課以原告法規範所無之負擔：被告於復查處分書第 5 頁載明：「本局於 98 年 11 月 6 日以中區國稅法字第 0980040594 號函請訴願人提示鄭正乾與鄭小姐之年籍資料，並請會同鄭君等 2 人提示系爭交易有關文件及憑證至本局供核，原告稱無法連絡鄭君等 2 人…原告主張取得恆儀公司系爭發票為實際交易無可採」云云，被告為查明恆儀公司與鄭正乾等 2 人關係，依上開行政程序法第 36 條規定，本應依職權調查證據，更何況時間已逾 3 年餘，且恆儀公司與鄭正乾之關係為何？根本不足以構成原告與系爭恆儀公司有無實際交易之證明，被告以「王者心態」將無法查明恆儀公司與鄭正乾等 2 人之關係，作為本案原告無實際交易之課稅基礎，不但是推諉塞則鴨霸作法之不當連結，課以原告本應盡之協力義務轉換為舉證責任，顯有怠忽職守而課以原告法規範所無之負擔，違反行政程序法第 4 條依法行政原則、同法第 36 條依職權調查證據暨同法第 43 條行政行為應斟酌全部陳述及調查事實及證據之結果判

斷事實之真偽，原處分應予撤銷。

6.原告是否有權利請求提供臺灣臺中地方法院檢查署檢察官 95 年度偵字第 7024 號及 27035 號起訴書及調查局中機組 98 年 2 月 9 日調振法字第 09875005380 號等爭議租稅之基礎事實資訊？被告於罰鍰裁處書有關證據欄明示裁罰之基礎事實源自臺灣臺中地方法院檢查署檢察官 95 年度偵字第 7024 號即 27035 號起訴書及調查局中機組 98 年 2 月 9 日調振法字第 09875005380 號（附件十八），被告於 98 年 3 月 9 日申請該課以補徵稅額及罰鍰之基礎事實證據（附件十九），被告於 99 年 3 月 22 日以中區國稅民權三字第 0990007958 號函示拒為提供，並函示逕洽主管機關辦理（附件二十），惟該起訴書未將恆儀公司認定為無實際營業之公司，而原告與恆儀公司之交易行為亦屬真實營業交易，故未將恆儀公司與原告列為上開刑事案之被告，故依法無權利向法院申請閱覽抄錄起訴書，為解明本案課以原告公法上租稅債務之義務，爰依行政程序法第 174 條規定聲明不服，並請求提供該基礎事實。

(六)原告交付恆儀公司複委託運送出口貨物其報關資料詳如起訴書附件三及四，原告若無實體之交付運送何須報關？恆儀公司之報關手續均委託立達報關有限公司處理，原告亦商請立達報關有限公司（台中縣梧棲鎮○○路 218 號 2 樓）提供其向恆儀公司請領原告委託恆儀公司運送出口之報關費請款明細，詳如立達報關有限公司開立之「客戶日期別請款單暨收據」以為證明（附件十九）；且恆儀公司承攬原告委託空運之貨物均交付新台公司運送，故恆儀公司取具新台公司之發票具有正當合法性（附件七之一），另再檢附恆儀公司與新台公司業務往來之對帳單作為證明恆儀公司為一具有實體之公司且是正常營運法人（附件二十）；又恆儀公司於 93 年至 94 年間因負責人陳雲祥為拓展業務經常出國，故原告交付恆儀公司運送貨物所應支付之對價，恆儀公司負責人陳雲祥早於 98 年 7 月即出據說明書（被告訴訟卷宗第 235 頁）稱：「因其長年本走於國外，自 93 年 7 月起為方便公司中部業務操作，公司同意業務專員林

德渝借請溫怡君小姐及神運運通有限公司代為處理收付貨款事宜」(附件二十一)原告依恆儀公司負責人之指示，代付恆儀公司承攬原告委託空運貨物後再複委託新台公司運送所積欠款項，故原告與恆儀公司之債務與債權關係係以抵銷交互計算方式作為清償(附件九)，原告與恆儀公司之債務與債權以抵銷方式清償，符合民法第 334 條債之清償規定，原告既有支付恆儀公司委託運送貨物之對價，取具恆儀公司之發票用以扣抵進項稅額符合營業稅法第 15 條規定。

(七)被告稱法務部調查局中部地區機動組及臺中地院檢察署起訴書明載恆儀公司係全部虛進虛銷，原告不可能與恆儀公司有交易事實；另原告提供之薪資清冊及佣金均未作扣繳申報；又訊問原告 93 年度之銷售額如何支付給恆儀公司一節兩次說詞不一，均係被告昧於事實之論述：法務部調查局中部地區機動組及臺中地院檢察署起訴書若認定恆儀公司係全部虛進虛銷情形，何以在上開刑事起訴時未將恆儀公司列為被告，是否有違法失職？原告前所提供恆儀公司之職員均有申報扣繳憑單，由於原告現無負責恆儀公司任何業務無法取具恆儀公司申報扣繳憑單存根聯，被告可本諸職權向財稅資料中心調檔勾核；又關於訊問原告銷售額如何支付給恆儀公司兩次說詞不一節，此因無論是臺中地院檢察署或被告之訊問，均發生於 98 年以後，此時距離本案爭執案情之時間已超過 5 年，可稱時間久遠，5 年間可發生之事件有多少，況訊問通知單均未明載訊問細項，原告無法做充分準備被告不應苛責原告對 5 年前所發生之事實有口誤情形，民法第 98 條明文規定對於意思表示之解釋明應探求當事人之真義，不得拘泥於所用之詞句，況原告亦於事後補陳原告確實於 94 年 1 月 13 日開立以臺中商業銀行為付款銀行支票乙紙金額 2,217,472 元交付新台公司，以代替恆儀公司應清償新台公司之貨款，恆儀公司若屬無實體公司或無實際營業公司及無支付積欠新台公司貨款之必要。

(八)被告稱原告負責人於 93 年至 94 年間任職恆儀公司期間承攬

貨物運送數量高達 7000 公噸，應由被告負舉證責任；又被告以原告公司負責人於任職恆儀公司期間未申報薪資所得作為推定恆儀公司係屬一無實體公司，顯然是不當連結：按行政訴訟法 136 條準用民事訴訟法第 277 條規定，應由主張該承攬運送貨物數量高達 7000 公噸之被告負舉證責任，又因其攸關稅基之計算，應由被告列明其數量明細以供原告核對；另原告公司負責人確係於 92 年 7 月至 94 年 6 月 30 日受僱於恆儀公司擔任業務專員，工資係按恆儀公司承攬貨物之業務績效支付（附件二十二被告訴訟卷宗第 233 頁）一方面避免採固定薪資制度使恆儀公司於業務淡季仍有員工薪資負擔，另一方面受薪者亦可達到鼓勵效果，可隨公司業務之績效領取工資，雖於任職恆儀公司期間未申報薪資所得事宜，惟係屬另一短漏報綜合所得稅薪資所得事宜，不足以作為推定恆儀公司為一「無實體公司」之基礎事實，況恆儀公司於 92 年至 94 年期間有僱用員工多人，確實已申報員工薪資所得在案。

- (九)被告片面攫取對當事人因不諳情境所為之錯誤供述，作為核課原告營業稅基礎事實，違反行政程序法對當事人有利及不利之情形均一律注意原則之規定：本案緣起恆儀公司負責人陳雲詳於 97 年 1 月 28 日接受法務部調查局中機組因稅捐稽徵法案以證人身分接受備詢時，所供述之調查筆錄，惟陳雲祥尚有在大陸經營農林事業，97 年 1 月 28 日純脆係因配合中機組之調查而回國，其自 92 年 7 月至 95 年 2 月結束公司業務期間，將臺灣恆儀公司之業務分別委託鄭正乾及林德渝管理，其本人約 2 至 3 個月回國一次，由兩人向其報告公司經營成果，因此對實際操作業務全權委託該兩人管理，其本人對業務實務上之操作不慎了解，而中機組要調查內容又無事先告知，導致中機組問其是否認識天使公司及有無與天使公司交易等實務操作面之問題時，無法作真實情況之回答，甚至是答非所問，此可自陳雲祥於該日接受中機組調查時，稱其買發票之代價為僅支付 5% 之費用，此不符合商場上交易模式，據悉市場上若無實際交易行為而係購買發票充當扣抵銷項稅額者，除需支付營業

稅 5%之代價外，尚需支付出售發票者日後負擔營利事業所得稅及盈餘分配之個人綜合所得稅之代價，故若無實際交易行為而係購買發票之不法行為，所需支付之費用，按市場行情是在 10%以上，顯然陳雲祥於 97 年 1 月 28 日於中機組之陳述背離經驗法則，不足以作為課稅要件事實之證據，陳君當天純為情境所困而為錯誤之陳述。陳雲祥於 97 年 1 月 28 日自中機組接受調查回來後才問鄭正乾，到底公司是如何管理的怎會被約談？鄭正乾才告知中機組所調查的是恆儀公司委託報關之天使公司，因天使公司與其他公司之交易，被認為涉嫌有非常規交易情形，進而必須查證恆儀公司是否與天使公司有不法交易行為，而陳雲祥認為其所經營之恆儀公司，係承攬國內貨物委託運送到國外之業務，業務流程必須經過報關手續並委託航空公司載運出國且每期之營業稅及營裡事業所得稅等均依法申報在案，係屬正常營運公司不疑有它，又陳雲祥接受調查係以證人身份並非涉案人接受調查，故陳雲祥於該日在中機組所為之陳述係因不諳公司實務面之操作所為之錯誤陳述，尚應輔以其他事實調查，不應以陳雲祥為情境所困所為之錯誤陳述一味的認定恆儀公司為無實體公司，進而推導出原告取得恆儀公司之進貨發票扣抵銷項稅額是違章行為，行政程序法第 36 條亦明文規定，行政機關依職權調查證據，不受當事人主張之拘束。況恆儀公司委託天使公司報關之貨物載運出口業務，究竟有無實體委託航空公司載運出國？除可觀之鄭正乾 97 年 7 月 22 日於法務部調查局中部地區機動工作組談話筆錄，供述恆儀公司確實有委託天使公司報關外，亦屬可查證之事實行為，被告不應未經查證即一味以陳雲祥因一時不諳公司經營情境之錯誤陳述筆錄作為認定恆儀公司為一無實體公司，進而推導出原告於 93 年 12 月及 94 年 2 月取得恆儀公司之發票係屬虛設行號公司之發票，不得作為扣抵銷項稅額之憑證，被告顯然片面攫取對當事人因之不利供述，嚴重違反行政程序法對當事人有利及不利之情形均一律注意原則之規定，實非行政機關應為之行政行為。

(十)被告辯稱部分營業人指明實際交易營業人為林德渝，被告業另有就林君未辦營業登記擅自營業部份補稅處罰而作為推導出原告違章行為之適法性，顯然是不當聯結：依恆儀公司負責人陳雲祥 99 年 10 月 21 日之證人具結，原告公司 95 年 10 月變更後之負責人林德渝於 92 年到 94 年 2 月間，確實是受僱於恆儀公司擔任中部地區之管理人，按一般小型企業商業上交易之術語，往往是將與受託管理之管理人交易行為直接認定為實際交易人，陳雲祥若無分別委託林德渝及鄭正乾管理恆儀公司業務，何須每隔 2 至 3 個月回臺灣視察其恆儀公司委託管理之業務情況呢？若林德渝得自行辦理出口業務，又何須分別於 94 年 1 月 13 日代替恆儀公司清償其委託新台公司載運出口貨物所積欠之運費 2,217,472 元及於 94 年 3 月代替恆儀公司清償立達報關有限公司等 9 家公司之載運貨物費用 222,532 元呢？。另外，被告 97 年 1 月 28 日恆儀公司負責人陳雲祥於中機組所為之錯誤陳述後即認定恆儀公司為無實體公司，進而推導出恆儀公司既然係屬無實體公司因而恆儀公司委託林德渝管理中部地區承攬運送業務均屬林德渝個人行為，此種未經查證之跳躍式邏輯思維實有違證據法則，且恆儀公司究竟是否為無實體公司？被告業餘 99 年 10 月 21 日承認恆儀公司係屬一有實體運作之公司，既然被告自新事證新證據重新認定恆儀公司為一有實體公司，則被告於 99 年 10 月 21 日以前將恆儀公司之業務行為，誤認為原告負責人林德渝個人營業行為，務必重新釐清事實，重新定位，被告更不應以 99 年 10 月 21 日以前錯誤認定之結果，作為本案違章事實之認定基礎，原告公司負責人林德渝不服被告誤認之未辦營業登記行為，業經分別於 99 年 4 月 13 日提出營利事業所得稅復查、99 年 4 月 28 日提出營業稅復查及 99 年 10 月 28 日提出綜合所得稅復查在案。

原告所承攬貨物因係屬小規模營業，僅交付恆儀公司一家辦理複委託載運出口，故所提供憑證甚為單純，被告應詳為查證課稅構成要件事實，不應僅選擇性的片面認定陳雲祥 97 年 1 月 28 日於中機組之錯誤陳述之筆錄。

聲明求為判決撤銷訴願決定及原處分。

三、被告則以：

(一)本稅部分：

- 1.原告係經營理貨清倉、文件打字服務及航空貨運承攬業，93年12月31日及94年2月28日無進貨事實取具恆儀公司開立字軌號碼CW61309099號等2張不實之統一發票銷售額合計2,324,020元，於申報當期銷售額、應納或溢付營業稅額時，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，虛報進項稅額116,201元，經調查局中機組通報被告民權稽徵所查獲，違反前揭營業稅法第15條及第33條規定，原查乃予核定補徵營業稅額116,201元，有臺灣臺中地方法院檢察署（以下簡稱臺中地檢署）檢察官起訴書、專案申請調檔統一發票查核清單及原告談話筆錄等影本可稽。原告不服，申請復查未獲變更，提起訴願，經遭駁回決定。
- 2.查林松雄、李華麟及林建華共同基於填製不實會計憑證及幫助逃漏稅捐之概括犯意聯絡，以發票金額1%至5%代價，購得智高國際有限公司等公司所開立無實際進、銷貨之不實統一發票，總計218家公司（含恆儀公司及天使公司），發票金額22,637,439,097元，旋夥同有幫助逃漏稅捐犯意之楊建明等3人，將上開不實發票販售予知情之林家如等7人，轉售其他公司供作進項憑證，扣抵銷項稅額幫助其他公司逃漏營業稅，有臺中地檢署檢察官95年度偵字第7024號及第27035號起訴書（如附件編號第63-104頁）可稽。次查93年度恆儀公司進項有67.9%取自天使公司，調查局中機組於97年1月28日約談恆儀公司負責人陳雲祥，查核恆儀公司與天使公司間開立不實發票案時，陳雲祥坦承渠經營恆儀公司期間，與天使公司間之統一發票均係不實互開，渠沒聽過天使公司，也沒有任何業務往來。渠都是在無實際交易情形下，透過鄭正乾取得天使公司發票，渠也要求游小姐（渠聘用之會計，名不詳）就鄭正乾所需，開立鄭正乾要求所需的發票，天使公司發票就是鄭正乾（天使公司負

責人鄭瓊慧之兄)提供的。另於98年4月10日接受被告民權稽徵所約談時,陳雲祥供述恆儀公司主要是做承攬貨物運輸,即貨物運輸承攬中盤商將貨物交公司理貨後,再轉包給有出租航空櫃位的公司運送,因為他們才有提單,中區承攬中盤商部分是由林德渝交貨給我們運送,而中盤商的貨是由各家客戶給他的,臺北部分則由我們公司向要運貨的公司承攬業務,南部我們則比較少承攬,在92至94年間,從公司設立起渠只有做三個月,之後就到大陸,渠不在臺灣時間,公司是交由鄭正乾經營,與天使公司交易暨進銷貨、發票取得及開立都是鄭先生去處理的,渠不了解。有調查局中機組98年2月9日調振法字第09875005380號函(如附件編號第59-60頁)及被告民權稽徵所談話紀錄(如附件編號第226-228頁)可稽。是前揭期間恆儀公司係無實際營業之公司,原告與恆儀公司間並無交易事實,足堪認定。又查被告於98年10月13日以中區國稅法字第0980046603號函請原告提示帳簿憑證及系爭發票之實際交易對象、合約書、訂購單及付款憑證等有關文件供核,原告出具說明書(如附件編號第260頁)略以,取得系爭恆儀公司2張發票時,該公司負責人是陳雲祥,發票章上之負責人亦刻有陳雲祥姓名,陳雲祥亦表示恆儀公司92年至94年都是正常申報繳稅,對恆儀公司95年間轉讓他人經營後發生之事情完全不瞭解,檢附陳雲祥出具之說明書、林德渝92年7月1日起擔任恆儀公司業務專員聘書及林德渝與恆儀公司代表人陳雲祥92年7月1日簽訂之合約書佐證(如附件編號第232-235頁)。惟查恆儀公司係92年6月12日申請設立,其代表人陳雲祥已於前揭談話紀錄(如附件編號第226-228頁)供述,渠只有做3個月就交由鄭正乾經營,對92至94年進銷交易渠不是很清楚,且查恆儀公司93及94年度綜合所得稅BAN給付清單(如附件編號第198-200頁)並無給付林德渝、鄭正乾及鄭小姐等人之所得資料;被告復於98年11月6日以中區國稅法字第0980040594號函(如附件編號第51-55頁)請原告提示鄭正乾及鄭

小姐之年籍資料，並請其會同鄭正乾等 2 人提示系爭交易有關文件及憑證供核，原告稱無法聯絡鄭正乾等 2 人，亦迄未提示有關資料供核，是原告提示陳雲祥出具之說明書及林德渝受聘為恆儀公司業務專員等資料，尚難採據。再查關係人東方聯運有限公司（以下簡稱東方公司）代表人黃長慶於 97 年 10 月 16 日至被告接受訊問時供述，有些需透過空運出口的貨物，係透過實際交易人常安公司（營業稅稅籍顯示該公司已於 92 年 5 月 31 日辦理註銷登記）空運出去，聯絡人為林德渝先生，常安公司再將貨委由上游出口，惟發票係由常安公司拿恆儀公司的發票予本公司，93 年度計 2 張（發票字軌號碼：CW61308989、CW61309047），銷售額 725,874 元、稅額 36,294 元，開立日期為 93 年 11 月 30 日及 93 年 12 月 31 日；原告代表人林德渝於 98 年 4 月 13 日被告民權稽徵所約談時，亦坦承東方公司（93 年 11 至 12 月）、群又科技實業有限公司（92 年 8 月至 11 月）、育勝實業有限公司（92 年 9 月至 93 年 12 月）及九角股份有限公司（92 年 8 月至 93 年 7 月）取得恆儀公司之發票，該等公司之貨物都係委託渠運送，貨款亦由渠收取，有臺中地檢署檢察官 97 年度偵字第 5875 號等案訊問筆錄（如附件編號第 268-270 頁）、被告民權稽徵所談話紀錄（如附件編號第 38-40 頁）、常安公司營業稅稅籍及統一發票可稽。另原告代表人林德渝 98 年 4 月 13 日、98 年 6 月 2 日分別於被告民權稽徵所、臺中市分局備詢時供述略以，渠在 92 年 1 月至同年 5 月為良維航空貨運承攬有限公司（以下簡稱良維公司）負責人，後來良維公司讓渡給別人營業，92 年 7 月起恆儀公司負責人陳雲祥委託其負責中南部之承攬業務，渠於 93 年 7 月以妻溫怡君之名義設立神運運通有限公司（即原告，95 年 10 月變更負責人為渠），惟至 93 年底才拿到承攬業執照，是 93 年 12 月以前，渠是以恆儀公司名義對外承攬貨物，渠只有收取理貨服務費每噸 500 元，因陳雲祥至大陸工作，不在臺灣時間，陳雲祥交代渠跟鄭正乾聯絡，鄭正乾交代渠與鄭小姐聯絡，渠之後都與鄭小

姐聯絡。客戶有貨就直接叫渠去收貨，渠委託外面的車行去收貨，貨車費用由恆儀公司支付，恆儀公司鄭正乾或鄭小姐將現金交付給渠，無簽收證明，由渠支付現金給貨運行；前揭款項係恆儀公司委由渠代收，扣除理貨手續費後交還；渠經營貨運承攬業，主要於中部地區承攬貨物後再透過常安公司（90 年底至 92 年 5 月）或恆儀公司（92 年 6 月至 93 年底）併櫃至大陸，上揭期間承攬貨物之行為是渠個人之行為，因渠與恆儀公司訂定之貨物承攬合約是以渠個人之名義訂定等情，有被告民權稽徵所及臺中市分局談話紀錄（如附件編號第 38-40、223-224 頁）可稽。原告主張取得恆儀公司系爭發票為實際交易，並無可採。

- 3.原告於 93 年 10 月至 94 年 2 月確將承攬寄貨人委託運送出口之實體貨物復委託及交付恆儀公司接續運送出口，所應給付恆儀公司運送酬勞部分，原告代表人林德渝 92 年 7 月起接受恆儀公司負責人陳雲祥委託負責中南部之承攬業務，渠所收取理貨服務費、收貨支付之貨車費用、承攬貨運所產生之艙位費、貨運費、報關費、理貨費等，主張代收代墊或現金支付相關款項，惟未能提示簽收單及相關支付證明文件；又原告首揭期間與恆儀公司之交易，原告代表人林德渝 98 年 4 月 13 日於被告民權稽徵所供述其有支付系爭款項予恆儀公司，一次付清，應是以現金支付，須再查證；復於裁罰前向原告主張其係應恆儀公司要求，將恆儀公司應向原告收取之應收帳款金額 2,141,853 元及 298,368 元，開立抬頭溫怡君支票匯入臺中商業銀行北臺中分行帳號 000000000000 溫怡君帳戶，惟未提示資料；嗣又改稱其係應恆儀公司要求，而以臺中商業銀行北臺中分行支票號碼 PTA3013339 代轉付給新台公司 2,217,472 元，檢附恆儀公司-常安公司應收帳款明細表及恆儀公司收據、統一發票供核（如附件編號第 21-31 頁）。經查上揭帳號存戶溫怡君係原告之代表人林德渝配偶，又恆儀公司出具之 2 張收據均係林德渝以恆儀公司名義簽收，所稱應付恆儀公司帳款金額與代

轉付給新台公司金額亦不相符，且無恆儀公司請其代轉付之有關證明文件，原告主張恆儀公司於每月月底結算費用，再開立請款明細及統一發票請款，其取得恆儀公司系爭發票為實際交易，亦無可採。茲原告仍未善盡協力義務提示確有交易事實之具體資料，以實其說，空言主張，依首揭判例，自無足採。從而，被告依查得事證，認原告於93年12月31日及94年2月28日無進貨事實，取具恆儀公司開立不實統一發票，作為進項憑證，申報扣抵銷項稅額，虛報進項稅額116,201元，乃核定補徵營業稅額116,201元，揆諸首揭規定及令釋意旨，並無不合。

- 4.至原告請求提供臺中地檢署檢察官95年度偵字第7024號、27035號起訴書及調查局中機組98年2月9日調振法字第09875005380號等爭議租稅之基礎事實資訊乙節，查被告以本件復查決定書，已就該臺中地檢署起訴書及調查局中機組調查函等載有涉及本案之相關證據及內容論述闡明，課稅資訊完整揭露，且該起訴書等資料之內容涉及恆儀公司與其他營業人間之營業資料，非原告所提供，原告亦非該起訴書及中機組調查函之當事人或利害關係人，被告民權稽徵所於99年3月22日以中區國稅民權三字第0990007958號函復：「請逕洽該主管機關辦理」，經核尚無不當。
- 5.本件爭點有關恆儀公司是否為實際營業公司一節，尚有部分事實待查明釐清，分述如次：

- (1)原查營業事實之認定：原查依臺灣臺中地方法院檢察署95年度偵字第7024號及第27035號起訴書（原卷第63-102頁）所載略以，林松雄、李華麟及林建華自90年至95年間共同基於填製不實會計憑證及幫助逃漏稅捐之概括犯意聯絡，以發票金額1%至5%代價，購得智高國際有限公司等公司所開立無實際進、銷貨之不實統一發票，總計218家公司（含恆儀公司及天使實業有限公司，以下簡稱天使公司），發票金額22,637,439,097元，旋夥同有幫助逃漏稅捐犯意之楊建明

等 3 人，將上開不實發票販售予知情之林家如等 7 人，轉售其他公司供作進項憑證，扣抵銷項稅額幫助其他公司逃漏營業稅。又查 93 年度恆儀公司進項有 67.9% 取自天使公司，依調查局中機組 98 年 2 月 9 日調振法字第 09875005380 號函略以，該組於 97 年 1 月 28 日約談恆儀公司負責人陳雲祥，查核恆儀公司與天使公司間開立不實發票案時，陳雲祥坦承渠經營恆儀公司期間，與天使公司間之統一發票均係不實互開，渠沒聽過天使公司，也沒有任何業務往來。渠都是在無實際交易情形下，透過鄭正乾取得天使公司發票，渠也要求游小姐（渠聘用之會計，名不詳）就鄭正乾所需，開立鄭正乾要求所需的發票，天使公司發票就是鄭正乾（天使公司負責人鄭瓊慧之兄）提供的，是恆儀公司係無實際營業之虛設公司。

- (2)原告主張及提示資料之檢視：依原告之代表人林德渝 98 年 4 月 13 日及同年 6 月 2 日於被告民權稽徵所談話紀錄（原卷第 63-102 頁、第 223-224 頁）略以，渠以貨運承攬業為主，92 年 7 月起恆儀公司負責人陳雲祥委託其負責中南部之承攬業務，渠只有收取理貨服務費，以每噸 50 元計算，因陳雲祥至大陸工作，不在臺灣時間，陳雲祥交代渠跟鄭正乾聯絡，鄭正乾交代渠與鄭小姐聯絡，渠之後都與鄭小姐聯絡。客戶有貨就直接叫渠去收貨，渠委託外面的車行去收貨，貨車費用由恆儀公司支付，恆儀公司鄭正乾或鄭小姐將現金交付給渠，無簽收證明，由渠支付現金給貨運行。渠以恆儀公司名義幫助客戶承攬貨運所產生之艙位費、貨運費、報關費、理貨費等所有明細單據或發票，有時渠會先代收款項，依恆儀公司指示再代墊部分款項，然後再將所有支出憑證交付鄭君或鄭小姐請款，恆儀公司確認支出單據無誤後，直接以現金支付，無簽收證明。查恆儀公司 93 及 94 年度綜合所得稅 BAN 給付清單並無給付林德渝、鄭正乾及鄭小姐等人之所得資料，是原告提示陳雲祥出具之說明書及林德渝受聘為恆

儀公司業務專員等資料，尚難採據。另就下游營業人取具恆儀公司統一發票後續查核部分，因部分營業人指明實際交易人為林德渝，被告業就林德渝未辦營業登記擅自營業部分予以補稅處罰，惟林德渝不服，提起復查，刻正辦理中，併此敘明。

- (3)尚待釐清事項：綜上，被告民權稽徵所依前揭事證，認定恆儀公司涉嫌無實際營業之虛設行號，並就 93 年 12 月 31 日及 94 年 2 月 28 日取具恆儀公司進項憑證之原告按無進貨事實認定予以補稅處罰，固非無見，惟尚有下列事項待查明釐清：（1）恆儀公司 93 年度之進項來源廠商，除取自天使公司之進項 50,638,204 元僅占總銷售額 74,550,802 元之 67.9%（附件 1）外，尚有新台運通股份有限公司（統一編號：97301256；以下簡稱新台公司）17,520,447 元（占 23.5%）、三拓國際有限公司（統一編號：16312009）2,375,191 元（占 3.2%）及沛榮國際股份有限公司（統一編號：86487396）704,196 元（占 0.9%）等公司之進項及非天使公司之銷項部分，是否為實際交易？資以證明恆儀公司為部分實部分虛之營業人，而非被告原認定全虛之虛設公司。（2）另依恆儀公司負責人陳雲祥及鄭正乾於法務部調查局中機組 97 年 1 月 28 日及同年 7 月 22 日之調查筆錄（附件 2），均坦承恆儀公司與天使公司間之進銷交易係虛偽不實，惟貨運空運承攬業務部分，陳雲祥自稱中部地區委由林德渝負責，北部地區委由鄭正乾負責，確有實際交易暨陳雲祥自承「95 年間因為我要去大陸發展，因此我就將公司結算清楚後，委託鄭正乾將公司過讓給別人」等語，與陳雲祥 98 年 4 月 10 日於被告民權稽徵所談話紀錄（原卷第 226-228 頁）略以「渠是恆儀公司 92 至 94 年之登記負責人，從公司設立渠只有做 3 個月，之後就到大陸去做農業生產工作，渠不在臺灣時間，公司是交由朋友鄭正乾經營，渠沒有在管理，也沒有把公司賣給鄭君，直到 95 年才由鄭君把公司轉給他人經營，所以 92 至 94 年

進銷交易渠不是很清楚，要問鄭君。」之陳述未盡相符，亦待一併查明，是恆儀公司之進銷究為全虛或部分實部分虛？尚難遽以論斷。

6.本件爭點有關原告取得恆儀公司統一發票是否有進貨事實一節，依原告經營出口貨運承攬業特性說明，渠主要是安排出口貨物之運送，其貨物運輸因考量大規模貨物託運費用之經濟性，也就是較多貨物之最後階段委託航空公司空運或船運公司海運，其費率單價計價標準，較零星託運便宜甚多，故空運或海運貨物承攬業者，往往於招攬到貨物之後，必須將不同貨主（寄貨人）的零星貨物複委託同行之承攬業者併成整櫃，再交給實際運輸業者（航空公司）運送出口，因此承攬業者互相將貨物拋給較多貨物之同業是原告經營行業共通之特性，以降低企業經營成本，而承攬到較多貨物之同業，再將受託運送出口貨物，再複委託與航空公司或船運公司簽訂有總代理合約之貨運承攬業，依載運航空器或船隻裝載貨運艙位大小打盤（打包出口貨物）後，交付航空公司或船運公司裝機或裝船貨櫃運送出口，因此接續串連之運送鏈始能將國內寄貨人委託運送之貨物送達國外收貨人，是原告經營航空貨運承攬業必備之營運方式，參諸原告提示帳冊、統一發票存根聯及相關資料，尚足認定原告有進貨事實。

7.本件爭點有關原告與恆儀公司間是否為實際交易一節，依原告主張及相關事證研析，尚難認定原告與恆儀公司間為實際交易，理由如次：

(1)物流部分：有關恆儀公司之進銷究為全虛或部分實部分虛？其事實尚未明確，應俟查明釐清後，再予論斷。

(2)金流部分：原告主張其係應恆儀公司要求，將恆儀公司應向原告收取之應收帳款金額 2,141,853 元（93 年 12 月 31 日）及 298,368 元（94 年 2 月 28 日），分別以原告臺中商業銀行北臺中分行支票，代為清償恆儀公司對其他營業人之應付帳款予以抵銷云云，經查：①有

關清償新台公司帳款部分，依新台公司 99 年 9 月 29 日談話紀錄影本，其於 94 年 1 月 14 日收到支票號碼 BC3013339（誤植，應為 PTA3013339）兌現 2,217,472 元，係清償原開立予恆儀公司發票號碼 CW6 1823272（93/11/30、1,028,680 元）及 CW61823273（93/11/30、1,188,792 元）之帳款。

②有關清償開原報關股份有限公司等 9 家營業人帳款部分：計有（A）94 年 3 月 1 日支付支票（支票號碼 PTA3620 4 77）16,600 元予開原報關股份有限公司（B）94 年 3 月 3 日分別支付支票（支票號碼 PTA3620465、PTA3620466、PTA3620470、PTA3620474、PTA3620479）34,517 元、82,562 元、20,600 元、4,675 元、38,467 元予立達報關有限公司、沛榮國際股份有限公司、鉅盟有限公司、鵬峰海空運物流有限公司、員村加油站股份有限公司（C）94 年 3 月 7 日支付支票（支票號碼 PTA3620482）10,200 元予鑫隆汽車修配廠（D）94 年 3 月 14 日支付支票（支票號碼 PTA3620481）10,080 元予春祥廣告印刷社（E）94 年 3 月 28 日支付支票（支票號碼 PTA3620473）4,831 元予加達通運股份有限公司，被告就金額超過 1 萬元者，以 99 年 9 月 16 日中區國稅法字第 0990045732A~G 號函向相關營業人查證，除鑫隆汽車修配廠為按特種稅額計算查定課徵之營業人，該行號負責人何秀蘭否認收取支票，鉅盟有限公司因已屆保存期限無法提供，春祥廣告印刷社未函復外，餘開原報關股份有限公司、立達報關有限公司、沛榮國際股份有限公司及員村加油站股份有限公司查復資料，確有收取上開支票款項，接洽人員為恆儀公司林德渝。惟原告未能提示恆儀公司指示付款及入帳等具體事證供查對勾稽，亦無法證明原告與恆儀公司有實際交易。

8.原告主張被告將其應依職權調查，課以原告本應盡之協力義務轉換為舉證責任，顯有怠忽職守而課以原告法規範所無之負擔一節，參酌司法院釋字第 537 號解釋意旨

，稅務案件因具有課稅資料多為納稅義務人所掌握及大量性行政之事物本質，稽徵機關欲完全調查及取得相關資料，容有困難，是認屬納稅義務人所得支配或掌握之課稅要件事實，納稅義務人應負有提供資料之協力義務，至營業稅進項稅額，因在計算營業人實際應納稅額時，列為計算之減項，屬於權利發生後之消滅事由，則有關營業稅進項稅額存在之事實，不論從上述證據掌控或利益歸屬之觀點，均應由主張扣抵之申報扣抵營業人負擔證明責任，故其與開立統一發票之公司間有無交易之事實倘有不明，應由申報扣抵之營業人負舉證責任；已論述甚明；又行政法院 39 年度判字第 2 號著有判例，是原告上述主張，尚無足採。

9.有關臺灣臺中地方法院檢察署 95 年度偵字第 7024 號及第 27 035 號起訴案（含恆儀公司及天使公司），其中恆儀公司及天使公司，係屬李華麟及林建華犯罪集團部分，分列附件第二部分序號第 146 號及第 54 號（原卷第 68-69 頁），據悉除被告林松雄部分外，餘均已移轉管轄由臺灣臺北地方法院檢察署起訴，暨經各該管法院審理中，尚未判決確定。

10.原告主張其代表人林德渝自 92 年 7 月起擔任恆儀公司業務專員，負責中部地區貨物承攬業務，原告與恆儀公司暨恆儀公司與新台公司間屬前揭承攬流程階段之廠商，相互間均有實際交易一節，因原告並未提示具體事證，主張事項尚無足採，理由如次：

(1)本案考量行政訴訟準備程序時限，先就恆儀公司 93 年度進項比例占 23.5%之新台公司進行查核，經被告於 99 年 9 月 15 日以中區國稅法字第 0990045731 號函委請財政部臺北市國稅局中北稽徵所就新台公司與恆儀公司交易事項代為查核，案經該所以 99 年 10 月 25 日財北國稅中北營業一字第 0990219691 號函查復，新台公司之代理人陳瓊如於 99 年 9 月 29 日備詢時稱，該公司 93 年銷貨予恆儀公司之交易內容為代墊航空運費，聯絡對象為吳小姐（Jennifer）及林德渝，電話 J04-2247

0908，傳真：04-22479481，提單運送人 HENG. Y ILOGISTICS INC.。惟依新台公司提示與恆儀公司交易之「同行 DEBIT 對帳單」所載，交易對象名稱為「亞洲旺國際有限公司」，被告以營業稅稅籍資料查詢無此公司資料，再以該對帳單列示交易對象之統一編號「70466058」查詢係「良維航空貨運承攬有限公司」，經查林德渝曾於 92 年 1 月 16 日至 93 年 3 月 22 日間擔任該公司之負責人，是上揭資料與原告主張新台公司與恆儀公司有實際交易一節，未盡相符。

- (2)原告主張代表人林德渝自 92 年 7 月起接受恆儀公司負責人陳雲祥委託負責該公司中部地區之承攬業務一節，依陳雲祥於 99 年 10 月 21 日準備程序到庭證稱確有僱用之實，並有給付林德渝薪資及依法申報扣繳，惟依恆儀公司 93 及 94 年度綜合所得稅 BAN 給付清單查無給付林德渝之所得資料；至林德渝自承未領取固定薪資，而按承攬貨物之重量以每噸 500 元計算基準向恆儀公司收取理貨服務費，惟系爭期間亦查無林德渝綜合所得稅列報前揭收入暨提示實際收取理貨服務費（含按重量計酬之換算資料）等證明文件，是原告主張林德渝受聘為恆儀公司業務專員等資料，尚難採據。
- (3)新台公司與恆儀公司 93 年交易之運費收入 17,513,176 元，營業稅額 875,661 元，總金額計 18,388,837 元，係以原告之代表人（自 93 年 7 月 27 日設立起至 95 年 10 月 26 日止）溫怡君個人所有臺中市第二信用合作社第 000000-0 帳號支票及原告臺中商業銀行北臺中分行第 00 00-0 帳號支票等方式支付。
- (4)本案原告主張與恆儀公司有實際交易，惟恆儀公司並未提示帳證及交易收付款資料，僅由原告單方提出其恆儀公司與下游營業人暨其自稱受恆儀公司僱用代為招攬之交易資料，卻未見恆儀公司收付款及指示代償暨入帳之相關資料，原告主張恆儀公司於每月月底結算費用，再開立請款明細及統一發票請款，其取得恆儀公司系爭發票為實際交易一節，尚不足採。

(二)罰鍰部分：

- 1.原告於 93 年 12 月 31 日及 94 年 2 月 28 日無進貨事實，取具恆儀公司所開立之不實統一發票 2 紙，銷售額合計 2,324,020 元，營業稅額 116,201 元，於申報當期銷售額、應納或溢付營業稅額時，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，經調查局中機組查獲，通報被告審理違章成立，乃依營業稅法第 51 條第 5 款規定，按所漏稅額 116,201 元處 5 倍之罰鍰計 581,005 元。原告不服，申經被告復查決定以，本件違章事證明確已如前述，被告於 98 年 10 月 13 日以中區國稅法字第 0980046603 號函請原告於復查前補繳稅款及以書面承認違章事實並承諾繳清罰鍰以減輕裁罰倍數，惟迄未補具上開資料，原處罰鍰 581,005 元並無違誤，應予維持。訴願決定亦予以維持，
- 2.原告提起本訴訟，並無新事證，仍復執前詞，所訴並不足採。

(三)聲明求為判決駁回原告之訴。

四、兩造之爭點：(一)93 年 12 月 31 日至 94 年 2 月 28 日期間，原告與恆儀公司間，有無實際交易？(二)被告所為補稅暨罰鍰處分，是否適法？經查：

(一)原告狀稱：「依恆儀公司負責人陳雲祥 99 年 10 月 21 日之證人具結，原告公司 95 年 10 月變更後之負責人林德渝先生於 92 年到 94 年 2 月間，確實受僱於恆儀公司擔任中部地區之業務管理人，林德渝係受僱於恆儀公司中部業務管理人，當然直接往來之廠商稱其接洽之人為林德渝，陳雲祥若無分別委託林德渝及鄭正乾管理恆儀公司業務，何須每隔 2 至 3 個月回臺灣視察其恆儀公司委託管理之業務呢？」（見原告 99 年 11 月 30 日所提言詞辯論意旨狀第 12 頁），「因此，林德渝任職該公司未申報所得稅，無論是恆儀公司未申報其個人薪資所得或其個人未申報個人綜合所得稅，均係屬另一違章事實，不應以此作為推翻林德渝代表恆儀公司，被告以恆儀公司未申報林德渝個人薪資所得，無視於其他認定恆儀公司為實體公司為正常營運公司之有利因素的存在事實，即推定恆儀公司係屬一空殼公司，此種選擇性認定對人民不利因素而課以人民

租稅負擔，實非法治國講求證據法則與構成要件滿足之該當性為租稅課徵之前提要件大相逕庭。」（見見同上揭狀第 9、10 頁）云云。惟查依原告上開陳述「陳雲祥…分別委託林德渝及鄭正乾管理恆儀公司業務」、「每隔 2 至 3 個月回臺灣視察其恆儀公司委託管理之業務」，則陳雲祥對恆儀公司在臺灣之業務縱不能鉅細靡遺瞭如指掌，應亦有相當程度之了解。調查局中機組於 97 年 1 月 28 日約談恆儀公司負責人陳雲祥，查核恆儀公司與天使公司間開立不實發票案時，陳雲祥供稱：「92 年間我獨資設立恆儀航空貨運承攬有限公司，並擔任負責人，95 年間因為我要去大陸發展，因此我就將公司結算清楚後，委託鄭正乾將公司過讓給別人，至於之後的事情我就不清楚，…」、「…公司員工只雇用一名游小姐（名字忘記了）。」、「沒有聽過（天使實業有限公司）」、「我都是在無交易情形下，透過鄭正乾取得天使公司發票，我也要求游小姐就鄭正乾所需，開立鄭某要求所需的發票，天使公司發票就是鄭正乾提供的。」（見本院卷第 287、288 頁），鄭正乾於 97 年 7 月 22 日在調查局中機組亦供承「…91 年間我與鄭瓊慧合資成立天使公司，其中鄭瓊慧生活困苦，僅出資新臺幣 1、2 萬元，其他由我出資，由我妹妹鄭瓊慧擔任登記負責人…」、「問：據查，瑪格服飾有限公司、恆儀航空貨運承攬有限公司、湘通實業有限公司與天使公司沒有實際交易，卻仍有前述每筆交易款項存入天使公司帳戶後，隨即提領出相近之金額情形，你作何解釋？答：我不知道。」

（見本院卷第 292、295 頁），陳雲祥另於 98 年 4 月 10 日接受被告民權稽徵所約談時，亦陳稱：「恆儀公司主要是承做承攬貨物運輸的，是貨物運輸承攬中盤商將貨物交公司理貨後，我們再轉包給有出租航空櫃位的公司去運送，因為他們才有提單，『中區承攬中盤商』部分是由林德渝交貨給我們運送，而中盤商的貨是由各家客戶給他的，臺北部分則由我們公司自己向要運貨的公司承攬業務，南部我們比較少承攬，…」、「我是恆儀公司 92-94 年間的登記負責人，從公司設立我只有做三個月，…之後就到大陸…，我不在臺灣時間，公司是交由朋友鄭正乾去經營，…」、「我對鄭先生經營的

情形不是很清楚」、「我因為不清楚公司的經營，他們問我，我才會回答我沒有與天使交易，實際上是鄭先生去交易的，我不了解。」等情，亦有被告所屬民權稽徵所談話紀錄可稽（見本院卷第 200 至 202 頁）。陳雲祥到本院作證時雖改稱將貨交給天使公司報關（本院卷第 272 頁），經詢其原因答稱：「所有業務由鄭先生負責外面的業務，實際操作情形我不知道，到我回來後鄭先生告訴我他是交給天使公司。」、「我回來接到中機組的傳票，我去了（中機組）以後，他才告訴我。」、「業務是鄭正乾比較熟，我每二、三個月回來，他們把公司我細節及情況告訴我。」（見本院卷第 272、273 頁），既是每二、三個月回臺聽取細節報告，則對公司營運當了然於胸，何至在調查局中機組訊問前，即不清楚？足見其在調查局中機組應訊後，另為有利原告之陳述，尚非可取。原告雖提出恆儀公司聘任原告代表人林德渝為該公司業務專員之聘書及雙方合約書（見本院卷第 265、266 頁）主張林德渝與恆儀公司間確有僱傭（受僱）關係云云（原告 99 年 11 月 30 日言詞辯論意旨狀第 12 頁載受僱），姑不論公司僱用員工，通常多以任用或僱用書函為之，而非如原告所提合約書載係「為增加雙方合作關係」（見本院卷第 266 頁），且原告代表人稱確未拿到恆儀公司之所得稅扣繳憑單（見本院卷第 318 頁筆錄），公司亦未為林德渝投保勞保（見本院卷言詞辯論筆錄），原告復稱林德渝代替恆儀公司清償其委託新台公司載運出口貨物所積欠之運費 2,217,472 元及代恆儀公司清償立達報關有限公司等 9 家公司之載運貨物費 222,532 元（見原告 99 年 11 月 30 日言詞辯論意旨狀第 12 頁、第 13 頁載），而開立所得稅扣繳憑單可以增加公司之人事費用，投保勞保則關乎員工權益，而代償或代墊所任職公司之費用又達數百萬元之鉅，自應有會算或會帳之證明，而原告卻提不出有陳雲祥署名之證明，凡此皆屬例外之情形，按主張例外情形之人自應負舉證之責，此無關乎協力義務，或是否由該義務擴張導出舉證責任之倒置之問題。原告雖提出一份恆儀航空貨運承攬有限公司出具之收據為證，經查該收據固載明「茲收到神運運通有限公司所支付 1 月份（按應指 94

年)運費新臺幣 298,368 元無誤，此致神運運通有限公司會計部，恆儀航空貨運承攬有限公司啟，署名林德渝 940301」另蓋神運運通有限公司之公司章及代表人林德渝之章（見本院卷第 135 頁），惟果有該交易，且依恆儀公司之負責人陳雲祥證稱「每二、三個月回來，他們把公司的細節及情況告訴我。」（見本院卷第 273 頁），其時間非長，則於陳雲祥回臺時，再由陳雲祥署名，原告公司於與恆儀公司間之對帳，豈非較無爭議？原告捨此而不為，豈非有違常情？況僅提運費收據，卻無會算單據，尤違常情，已如前述，原告該主張亦非可採。至原告代表人林德渝與恆儀公司間究為何種關係，並非本件所應審究之點，基於私法契約自由原則，不限於有名契約，僱傭關係以外之任何約定均無不可，其對外以何職稱自稱亦不因此即可推論原告與恆儀公司間即確有交易，或林德渝與恆儀公司間有僱傭關係。

(二)原告雖提新台通運股份有限公司對帳單及該公司所開立以恆儀航空貨運有限公司為買受人（抬頭）之統一發票（見本院卷第 248 頁至第 263 頁），主張「以原告應付恆儀公司之帳款，同意開立原告票據充作恆儀公司之客票用以支付恆儀公司之應付帳款，早經林德渝 93 年接任恆儀公司業務代表時，即已經陳雲祥君之概括授權」（見原告 99 年 11 月 30 日所提言詞辯論意旨狀第 12 頁），並以被告「委託財政部北區國稅局中北稽徵所就新台公司與恆儀公司之交易事項代為查核查復結果，新台公司之代理人陳瓊如君證稱該公司 93 年度銷貨予恆儀公司之交易內容為代墊航空運費，聯絡對象為吳小姐（Jennifer）及林德渝。足見恆儀公司有交易之事實。」（見原告 99 年 11 月 30 日所提言詞辯論意旨狀第 9 頁）云云。惟依新台運通股份有限公司之「同行 DEBIT 對帳單」其「行名稱」欄均載「亞洲旺國際有限公司（ASII）」、「統一編號 70466058」，而該公司統一發票之買受人欄固載恆儀有限公司，品名為運費收入，統一編號為「80200368」（見外放證物卷），而依一般商業行為，到商場購物付款時，開收據人員均會詢明是否須開統編？此為一般購物常有之經驗，社會習知之事實。故統一發票之統編常應購物者之要求而填載，

而出售者之帳載始為真實之交易內容與對象。原告雖主張「沒有亞洲旺這家公司，是新台公司內部員工偷懶，隨便打一打。」（見本院卷言詞辯論筆錄），惟新台公司員工既已有資料打上買受人恆儀航空貨運承攬有限公司及其正確統編繕打統一發票，則又何必費事，另打上不同之交易對象及其統編，如此增加麻煩之事豈不甚違常情？而且其內帳卡之聯絡人亦均正確（包括聯絡電話），足見該亞洲旺之資料必係林德渝所提供與新台公司，而以該亞洲旺之公司名義與新台公司交易，因此原告或林德渝縱有替恆儀公司代墊費用，或上開統一發票載明受款人為恆儀公司，均不足證明係原告與恆儀公司之交易。縱該亞洲旺公司實際並不存在，但不影響原告實係以該公司名義與新台公司交易。原告雖又稱該貨物之提單皆載恆儀公司，而提單依海商法為有價證券，因此恆儀公司為真正交易人云云，惟姑不論原告提不出該有關單據等證明，且依上開說明其既可要求新台公司就統一發票之買受人填載恆儀公司，則提單自宜一併填載一致，但因林德渝（當時為原告代表人之配偶）為恆儀公司中部（或併南部）之負責人（按以該名義行事，並非實際受僱人），其可完全掌控該提單，自不虞落入他人之手，故提單如何記載，並不影響原告之掌控，原告此項主張自亦非可採。至於原告於辯論意旨狀第 11 頁(二)關於資金之流程（按對照第 6 頁(二)貨品流程之說明，關於(二)關於資金之流程，似應為(三)）稱原告代恆儀公司清償開原報關股份有限公司等 9 家帳款，足見林德渝以客票代償恆儀公司帳款屬實，而主張新台公司同意收取客票，應認其有交易事實云云，惟姑不論原告代表人已陳明「這是我在恆儀公司所交易的對象，但與神運公司沒有關係。」（見本院卷言詞辯論筆錄），已難據以認定本件交易屬實，且依原告所提新台運通股份有限公司「同行 DEBIT 對帳單」影本其「行名稱」欄均付闕如（該欄連同「行名稱」三字均闕如），何以與該公司代理人陳瓊如於財政部北區國稅局中北稽徵所應詢時所提出者不同？但其「帳單號碼」欄仍載「ASII」後面再加上編碼（見本院卷 248 頁至第 263 頁），與陳瓊如所提出者同，而「ASII」依上開說明「同行 DEBIT 對帳

單」其「行名稱」欄均載「亞洲旺國際有限公司（ASII）」，表示「ASII」即代表「亞洲旺國際有限公司」，足見其「行名稱」應亦係「亞洲旺國際有限公司」，其交易對象參照前開說明，亦應係「亞洲旺國際有限公司」，且原告所提新台運通股份有限公司「同行 DEBIT 對帳單」影本，依其上下行距，似有空一行，對照陳瓊如所提出者，其合理之解釋，應係原告所提該影本就該「行名稱」欄部分，並未如原本影印出現。故原告此部分之主張，亦難為其有利之認定。

(三)被告已狀稱：「依原告經營出口貨運承攬業特性說明，渠主要是安排出口貨物之運送，其貨物運輸因考量大規模貨物託運費用之經濟性，也就是較多貨物之最後階段委託航空公司空運或船運公司海運，其費率單價計價標準，較零星託運便宜甚多，故空運或海運貨物承攬業者，往往於招攬到貨物之後，必須將不同貨主（寄貨人）的零星貨物複委託同行之承攬業者併成整櫃，再交給實際運輸業者（航空公司）運送出口，因此承攬業者互相將貨物拋給較多貨物之同業是原告經營行業共通之特性，以降低企業經營成本，而承攬到較多貨物之同業，再將受託運送出口貨物，再複委託與航空公司或船運公司簽訂有總代理合約之貨運承攬業，依載運航空器或船隻裝載貨運艙位大小打盤（打包出口貨物）後，交付航空公司或船運公司裝機或裝船貨櫃運送出口，因此接續串連之運送鏈始能將國內寄貨人委託運送之貨物送達國外收貨人，是原告經營航空貨運承攬業必備之營運方式，參諸原告提示帳冊、統一發票存根聯及相關資料，尚足認定原告有進貨事實。」（見本院卷第 284 頁），準此，雖原告有進貨事實，但參照上開說明，其所取得並非實際交易對象之發票甚明。

(四)查原告係經營理貨清倉、文件打字服務及航空貨運承攬業，93 年 12 月 31 日及 94 年 2 月 28 日雖有進貨事實但分別取具非交易對象恆儀公司開立字軌號碼 CW61309099 號、DU12024805 號等 2 張不實之統一發票銷售額合計 2,324,020 元，於申報當期銷售額、應納或溢付營業稅額時，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，虛報進項稅額 116,201 元，經調查局中機組通報被告民權稽徵所查獲等情，分別有各該統一發票附卷（見本院

卷第 123、125 頁) 可稽，對於取具上開統一發票作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，所申報進項稅額 116,201 元之事實，亦為原告所不爭。按「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。…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。」及「營業人以進項稅額扣抵銷項稅額者，應具有載明其名稱、地址及統一編號之左列憑證：一、購買貨物或勞務時，所取得載有營業稅額之統一發票。」為營業稅法第 15 條及第 33 條第 1 款所明定。又「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，…」經財政部 98 年 12 月 7 日臺財稅字第 09804577370 號令釋在案，該函與法律規定無違，尚可引用。本件原處分依上開規定核定補徵營業稅稅額 116,201 元，核即無違誤，訴願決定予以維持亦無不合，此部分原告之訴核無理由，應予駁回。

- (五)按「納稅義務人，有左列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處一倍至十倍罰鍰，並得停止其營業：…五、虛報進項稅額者。…」為加值型及非加值型營業稅法第 51 條第 5 款所明定。財政部復定有「稅務違章案作裁罰金額或倍數參考表」就加值型及非加值型營業稅法第 51 條第 5 款之規定，詳為細分，該參考表已就「有進貨事實者」與「無進貨事實者」分別定有不同裁罰標準（依 99 年 5 月 3 日台財稅字第 0990451960 號令修正分別為按所漏稅額處 2 倍或 5 倍之罰鍰，見本院卷原告 99 年 12 月 2 日所提），本件關於罰鍰部分原處分（98 年度財營業字第 48098001452 號裁處書）之違章事實欄，係認無進貨事實，取具恆儀航空公司系爭統一發票，作為進項

憑證申報扣抵銷項稅額，違反加值型及非加值型營業稅法第 15 條第 1 項、第 3 項規定，而依同法第 51 條第 5 款規定處以漏稅額 116,201 元 5 倍之罰鍰，有該裁處書附訴願卷可稽（訴願卷第 183、184 頁），惟本件審理中，被告已具狀陳明「原告經營航空貨運承攬業必備之營運方式，參諸原告提示帳冊、統一發票存根聯及相關資料，尚足認定原告有進貨事實。」（見本院卷第 284 頁），是被告已改認本件原告確有進貨事實，則原處分之罰鍰依無進貨事實予以裁罰，其裁量自有欠允洽，訴願決定予以維持，亦有未合，此部分原告訴請撤銷，核有理由，應將訴願決定及原處分（復查決定）關於此部分撤銷，由被告另為妥適之裁量，以期適法。兩造其餘之陳述及主張於結論並無影響，爰不予一一論列，併此敘明。

五、據上論結，本件原告之訴為一部有理由，一部無理由，依行政訴訟法第 195 條第 1 項、第 104 條、民事訴訟法第 79 條，判決如主文。

中 華 民 國 99 年 12 月 9 日

臺中高等行政法院第三庭

審判長法 官 王 茂 修

法 官 莊 金 昌

法 官 劉 錫 賢

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 12 月 9 日

書記官 陳 滿 麗

資料來源：臺中高等行政法院裁判書彙編（99 年版）第 114-155 頁