

高雄高等行政法院判決

地方行政訴訟庭第二庭

114年度地訴字第55號

0000000000000000

原告 金湖綠能有限公司

0000000000000000

代表人 朱燕玉

訴訟代理人 張名賢律師

被告 財政部南區國稅局

0000000000000000

代表人 陳慧綺

訴訟代理人 顏志祥

陳美惠

李依珊

上列當事人間稅捐稽徵法罰鍰事件，原告不服財政部中華民國114年2月26日台財法字第11413900190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

一、事實概要：

原告為設址於澎湖地區之經營供應電能產業，依離島建設條例第10條第1項規定，於該地銷售並交付使用之貨物，免徵營業稅。原告於民國102年7月9日與台灣電力股份有限公司澎湖區營業處（下稱台電公司）訂立「第三型再生能源-太陽光電發電設備」電能購售契約（下稱系爭購售契約），出售電能予台電公司。被告依據通報及查得資料，以原告於107年9月至108年12月（下稱第1段期間）及109年1月至110年12月（下稱第2段期間）銷售免稅貨物（電能）予台電公司，銷售額分別計新臺幣（下同）1,614萬2,242元及1,312萬7,4

12元，未依法開立免稅統一發票及漏報銷售額，認原告違反
加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第32條第1項
前段、第35條第1項規定之事實明確，乃依稅捐稽徵法第44
條、營業稅法第51條第1項第3款、行政罰法第24條第1項規
定，分別以112年4月24日112年度財營業字第99110100352
號、112年8月17日112年度財營業字00000000000號裁處書
（下分別稱原處分1、原處分2，合稱原處分），按查明認定
之總額，各裁處2%之罰鍰32萬2,844元、2.5%之罰鍰32萬
8,185元。原告不服，申請復查，就原處分2部分獲追減罰鍰
65,637元（原處分2追減後之罰鍰金額為26萬2,548元）。原
告仍不服，於訴願後，提起本件行政訴訟。

二、原告主張及聲明：

（一）主張要旨：

1. 系爭購售契約第8條之付款約定（下稱系爭付款約定）屬
於「履行條款」，原告與台電公司均應受拘束。在原告開
立發票向台電公司請款、實現該履行條款前，台電公司對
原告尚無付款義務，原告對台電公司之售電款給付請求權
尚未發生。台電公司違反該履行條款約定，逕依不合法之
臺灣澎湖地方法院（下稱澎湖地院）106年8月24日澎院聰
106司執助仁字第44號執行命令（下稱系爭執行命令）向
台灣三電股份有限公司（下稱三電公司）給付，依民法第
235條本文規定，對原告不生清償效力。原告至今尚未取
得「售電收入」或「相當於售電收入之利益」，仍不構成
營業稅法規定之「收款時」，無開立銷售憑證之義務。
2. 假設台電公司得未待原告開立發票請款，即得以依系爭執
行命令向三電公司付款之方式，向原告清償售電款，仍須
待「原告與三電公司間確認本票債權存否之訴訟經判決原
告敗訴確定時」（下稱另案民事訴訟），作為原告受有
「與實際收受售電款相當之利益時」，即營業稅法規定之
「付款時」，原告始有開立發票之義務。另案民事訴訟係
於本件起訴後之114年7月30日始經最高法院以114年度台

簡上字第17號裁定（下稱最高法院裁定）駁回原告上訴確定，則原告於斯時始依營業稅法生開立發票之義務。被告在此之前即以原告未依限開立發票裁罰原告，應有違誤。

（二）聲明：訴願決定、原處分1及原處分2關於追減後之罰鍰金額262,548元部分（含復查決定不利原告部分）均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

（一）答辯要旨：

1. 台電公司有於各定期抄表日之次日起7個工作日內，寄送再生能源電能躉購電費通知單，通知原告開立發票或收據請款。台電公司並依系爭執行命令，將應給付予原告收取之款項給付予三電公司，原告對三電公司之債務據此已相對抵銷，與原告取得售電收入再償還債務並無二致。然原告皆未開立統一發票予台電公司，台電公司僅能向三電公司索取領款收據辦理會計報銷作業，並於報銷後陳報澎湖地院有關原告當期躉售電能價金（債權移轉三電公司），並副知原告，顯見原告知悉每期躉售電能金額，受有債務減少之利益，卻仍無意願開立發票。原告主張台電公司非對其為給付行為，主觀自認不應開立統一發票，尚難執此理由為卸免應開立統一發票及漏報銷售額之責。

2. 台電公司給付售電款項予三電公司時即應開立統一發票，不因另案民事訴訟未確定而免除開立發票之義務。

（二）聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：

台電公司依據系爭執行命令向三電公司付款，原告是否即負有開立統一發票之義務？

五、本院的判斷：

（一）前提事實：

事實概要欄所述之事實，有經濟部商工登記公示資料（本院卷第49頁）、系爭購售契約（原處分卷第95至104頁）、系爭執行命令（原處分卷第37至40頁）、台電公司110年3月16日澎湖字第1101470910號函（原處分卷第41至

45頁）、111年2月16日澎湖字第1111470502號函（原處分卷第146、147頁）、111年12月28日澎湖字第1111475545號函（原處分卷第249至250頁）、113年7月19日澎湖字第1131473253號函暨檢附之107年11月2日澎湖字第1078113546號函、107年12月10日澎湖字第1078130445號函、108年2月18日澎湖字第1088013762號函、108年4月2日澎湖字第1088033219號函、108年6月25日澎湖字第1088062346號函、108年7月26日澎湖字第1088081238號函、108年10月17日澎湖字第1088110641號函、108年11月25日澎湖字第1088128844號函、109年1月8日澎湖字第1098002334號函、109年3月6日澎湖字第1098023682號函、109年5月19日澎湖字第1098052687號函、109年7月10日澎湖字第1098074997號函、109年9月14日澎湖字第1098100366號函、109年11月16日澎湖字第1098127857號函、110年1月20日澎湖字第1108005968號函、110年3月19日澎湖字第1108028717號函、110年5月7日澎湖字第1108048031號函、110年7月19日澎湖字第1108081406號函、110年9月16日澎湖字第1108106311號函（原處分卷第71至72、226至230、315至332頁）、110年10月6日說明書檢附之支出、轉帳傳票、三電公司領款收據（原處分卷第74至90、231至248頁）、107年6月7日澎湖字第1078058056號函、110年10月25日澎湖字第1108124019號函、110年12月24日澎湖字第1108152450號函、112年8月7日澎湖字第1121473299號函、9月26日澎湖字第1121474050號函（原處分卷第73、251至252、307、313頁）、原處分（原處分卷第24、181頁）、復查決定（原處分卷第368至374頁）及訴願決定（原處分卷第416至427頁）等證據可以證明。

（二）應適用的法令：

1. 營業稅法：

(1)第32條第1項前段：「營業人銷售貨物或勞務，應依本法營業人開立銷售憑證時限表規定之時限，開立統一發票交

付買受人。」。

(2)第35條第1項：「營業人除本法另有規定外，不論有無銷售額，應以每2月為1期，於次期開始15日內，填具規定格式之申報書，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。其有應納營業稅額者，應先向公庫繳納後，檢同繳納收據一併申報。」。

(3)第51條第1項第3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：三、短報或漏報銷售額。」。

2. 稅捐稽徵法第44條第1項前段：「營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與，……，應就其未給與憑證……，經查明認定之總額，處百分之5以下罰鍰。」。

3. 離島建設條例第10條第1項：「澎湖、金門、馬祖、綠島、蘭嶼及琉球地區之營業人，於當地銷售並交付使用之貨物或於當地提供之勞務，免徵營業稅。」。

4. 營業稅法之營業人開立銷售憑證時限表：「凡經營供應電能、熱能、給水之營業。包括電燈公司、電力公司、電話公司、煤氣公司、自來水公司等業。開立憑證時限以收款時為限。但經營本業以外之營業部分，應按性質類似之行業開立。」。

5. 納稅者權利保護法第16條第1項：「納稅者違反稅法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」。

6. 行政罰法第24條第1項前段：「一行為違反數個行政法上義務規定而應處罰鍰者，依法定罰鍰額最高之規定裁處」。

7. 財政部賦稅署95年10月16日台稅二發字第09504556400號函：「……與貴公司（編者註：○○電力公司）簽訂購售電契約進行電能買賣行為，……將其設置太陽光電發電系統所產之自用賸餘電能銷售與貴公司時，應於收款時開立『機關團體銷售貨物或勞務申報銷售額與營業稅額繳款書』向公庫繳納營業稅，記帳聯及扣抵聯交付貴公司作為

記帳及進項稅額扣抵憑證。……。」。

8. 財政部110年12月20日台財稅字第11004693550號令修正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）關於稅捐稽徵法第44條規定部分：「違章情形：一、一年內經第一次查獲者。裁罰金額或倍數：按未給與憑證、未取得憑證、未保留憑證，經查明認定之總額處百分之2罰鍰。」。

（三）經查：

1. 按營業稅之稽徵，可以分為「開立憑證」與「報繳稅捐」二大階段。在「開立憑證」階段，銷貨之營業人要在「從訂約開始到履約完畢為止」之持續銷售行為流程中，依「營業人開立銷售憑證時限表」之規定，在某一特定時點，發生「開立銷項憑證（統一發票）」之法定協力義務。在「報繳稅捐」階段，已開立銷項憑證之銷貨營業人，與已取得進項憑證之進貨營業人，皆應依營業稅法第35條規定，以2個月為1期，在次期開始15日內自動申報、計算（當期銷項稅額減進項稅捐，得出應納稅額或留抵稅額）及繳納當期營業稅款（最高行政法院106年度判字第81號判決意旨參照）。
2. 原告為設址於澎湖地區之經營供應電能產業，其於該地銷售並交付使用之貨物，免徵營業稅。原告有與台電公司訂立系爭購售契約，出售電能予台電公司。台電公司依據系爭執行命令，將106年8月至108年12月應付購電款（1,614萬2,242元扣取原告應付電表租金（8萬7,777元），於106年8月至108年12月給付16,054,465元；109年1月至110年10月應付購電款（1,312萬7,412元）扣取原告應付電表租金（6萬3,074元），於109年3月至110年11月給付1,306萬4,338元予三電公司。台電公司有將債權移轉執行情形副知原告，及通知原告開立統一發票。原告至今仍未開立統一發票，亦未向主管稽徵機關申報銷售額等事實，有經濟部商工登記公示資料（本院卷第49頁）、系爭購售契約

（本院卷第31至47頁）、系爭執行命令（原處分卷第37至40頁）及前提事實欄所載之台電公司函文可佐，且為原告所不爭執（本院卷第109至110頁），此部分事實自堪認定。

3. 台電公司依據系爭執行命令向三電公司付款，業已發生台電公司對原告清償債務之效力，實際上即等同原告已收款。依「營業人開立銷售憑證時限表」規定，原告即負有開立統一發票之義務：

(1)原告與台電公司於102年7月間即已成立系爭購售契約，且原告不爭執自簽約迄今，均持續供電予台電公司（本院卷第108頁），則依民法第367條規定，台電公司即負有交付價金之義務。依系爭付款約定：「甲方（即台電公司）應付之購電電費及營業稅，由甲方於定期抄表日之次日起7個工作日內，將金額通知乙方（即原告），並由乙方開立發票或收據逕向甲方請款，甲方於收到乙方請款發票或收據之次日起7個工作日內，匯撥乙方指定之銀行帳戶完成付款作業。」等語（原處分卷第99頁）。而台電公司均有於定期抄表日之次日起7個工作日內，以普通信函寄送再生能源電能躉購電費通知單通知原告開立發票或收據請款；自110年10月起，以發函方式請原告開立躉售電能價金發票乙節，有台電公司107年6月7日澎湖字第1078058056號函、110年10月25日澎湖字第1108124019號函、110年12月24日澎湖字第1108152450號函、112年8月7日澎湖字第1121473299號函、9月26日澎湖字第1121474050號函（原處分卷第73、251至252、307、313頁）可佐。則依系爭付款約定，原告即應開立發票或收據向台電公司請款，使台電公司能於收到請款發票或收據之次日起7個工作日內匯款以完成付款作業。

(2)系爭付款約定約明「台電公司於收到原告請款發票或收據之次日起7個工作日內匯款」，是約定台電公司於「收到原告請款發票或收據」即為付款之履行付款義務條款，付

款期限為自「收到原告請款發票或收據之次日起7個工作日內」，至於原告開立發票或收據與否，均無法免除台電公司之付款義務。而原告及台電公司於稅法上各有開立銷項憑證、收取進項憑證、申報營業稅銷售額及應納稅額之法定協力義務，倘原告於銷售貨物（即電能）完成後，以不向台電公司請款為由，拒絕依法開立統一發票，則與營業稅法關於當期銷項稅額減進項稅捐，得出應納稅額或留抵稅額之制度設計有違。是為使其等分別盡其公法上之義務，且綜觀系爭購售契約，並無「台電公司將購電電費金額通知原告後，不得於原告開立統一發票或收據前即為付款」或「原告不開立發票或收據，台電公司即得免除付款義務」之約定，則台電公司既已依系爭執行命令，將依系爭購售契約應支付給原告之購電款交付給原告之債權人三電公司，使原告得於此範圍內清償對三電公司之債務，實際上即等同原告已收受售電款，依「營業人開立銷售憑證時限表」規定，原告即應於收款時開立統一發票。

(3)原告雖未實際自台電公司取得售電款，然原告應償還三電公司之債務，業經台電公司依系爭執行命令支付予三電公司。且原告知悉台電公司有通知其開立統一發票，及依據系爭執行命令交付款項給三電公司之事實，均為原告所不爭執（本院卷第107、108頁），此實則與台電公司將其應支付之購電款先行給付予原告，原告再將收受之售電款償還其對三電公司之債務無異。原告自應於收款時（即台電公司依系爭執行命令將購電款支付予三電公司時），依營業人開立銷售憑證時限表之規定，開立統一發票予台電公司。原告主張其未開立發票向台電公司請款、實現該履行條款前，台電公司對原告尚無付款義務，原告對台電公司之售電款給付請求權尚未發生，原告無開立銷售憑證之義務等語，並不足採。

(4)原告雖質疑台電公司違反系爭付款約定，逕依不合法之系爭執行命令向三電公司付款，依民法第235條本文規定，

對原告不生清償效力等語。惟於系爭執行命令執行過程，原告從未對系爭執行命令聲明異議。而原告曾向澎湖地院聲請提供擔保停止強制執执行程序，然經澎湖地院以106年度聲字第2號裁准後，原告卻未繳納擔保金，而繼續強制執执行程序乙節，業經本院調閱系爭執行命令卷宗核閱無訛（部分影卷外放），且經原告自陳在卷（本院卷第130、149頁）。另原告所提起另案民事訴訟，則經澎湖地院以112年度簡上更三字第1號判決，確認三電公司對於原告之票據債權存在，原告不服提起上訴，再經最高法院裁定駁回其上訴確定，有澎湖地院上開判決、最高法院裁定（本院卷第85至101、123至125頁）附卷可稽。是原告主張系爭執行命令不合法，並無依據。故台電公司依據系爭執行命令，將其依系爭購售契約應支付予原告之購電款交付予三電公司，使原告對於三電公司之債務得以清償，自無原告所指台電公司違反民法第235條規定，非依債務本旨清償，不生清償效力之情。

(5)原告再主張須以另案民事訴訟判決原告敗訴確定時，作為營業稅法規定之收款時點，亦即本件最多應以最高法院裁定駁回原告上訴確定時（114年7月30日），原告始依營業稅法生開立發票之義務等語。然原告與三電公司間本即有債權債務關係，台電公司依據系爭執行命令支付購電款給三電公司，使原告對於三電公司之債務得以清償，等同原告已收款，原告於該時起即負有稅法上之開立憑證義務，與另案民事判決確定與否無涉。縱依原告所爭執，另案民事訴訟判決原告勝訴，導致強制執执行程序有疑義，亦僅生民事求償問題，並不影響原告應負之公法上義務，何況另案民事訴訟經判決原告敗訴確定。是原告此部分主張，亦屬無據。

4. 原告未依「營業人開立銷售憑證時限表」規定，於第1、2段期間收款時開立發票，應各處罰鍰32萬2,844元、26萬2,548元：

01 (1)營業人在營業稅法上之協力義務內容，是從憑證之開立取
02 得，到次期之主動報繳，是前後接續，無從分割處理。原
03 告未依規定於收款時開立統一發票並漏報銷售額，係一違
04 章行為同時符合稅捐稽徵法第44條第1項前段所定之「行
05 為違章」與營業稅法第51條第1項第3款所定「結果違章」
06 之要件，依行政罰法第24條第1項前段之規定，應依「法
07 定罰鍰額最高」之法規範裁處（最高行政法院106年度判
08 字第81號判決意旨參照）。

09 (2)原告銷售電能予台電公司，依離島建設條例第10條第1項
10 規定，免徵營業稅，漏稅額為0元，則依營業稅法第51條
11 第1項第3款計算，其罰鍰之法定最高額為0元，故本件應
12 以稅捐稽徵法第44條第1項前段規定為應適用之裁罰規
13 範。是審酌原告係1年內經第1次查獲，參據裁罰倍數參考
14 表之規定，按第1、2段期間未給與憑證，經查明認定銷售
15 總額1,614萬2,242元、1,312萬7,412元，處2%之罰鍰，
16 即各為32萬2,844元、26萬2,548元，原告對此計算數額亦
17 不爭執（本院卷第107頁）。原告為營利事業，負有銷售
18 貨物應依法開立統一發票交付買受人之公法上義務，其知
19 悉台電公司有通知其開立統一發票，及依據系爭執行命令
20 交付購電款給三電公司，卻仍故意不為開立，自應予裁
21 罰。

22 (四)綜上所述，原告上開主張，均不可採。原處分1並無違
23 誤，另原處分2裁處罰鍰金額超逾262,548元部分，業經復
24 查決定予以追減，故就罰鍰金額262,548元部分，即無違
25 誤，訴願決定予以維持，亦無不合。原告訴請撤銷如其聲
26 明所示，均為無理由，應予駁回。

27 六、本件判決基礎已經明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料
28 經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述必要，
29 一併說明。

30 七、結論：原告之訴無理由。

31 中 華 民 國 114 年 11 月 20 日

審判長法官 顏珮珊

法官 楊詠惠

法官 林婉昀

一、以上正本係照原本作成。

二、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。

三、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49條之1第1項）

四、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3項、第4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，得不委任律師為訴訟代理人。	1. 當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、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。 2. 稅務行政事件，當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格。 3. 專利行政事件，當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人。
(二)非律師具有右列情形之一，經本案之行政法院認為適當者，亦得為訴訟代理人。	1. 當事人之配偶、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。 3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人。

(續上頁)

01

	4. 當事人為公法人、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。
是否符合（一）、（二）之情形，而得為強制律師代理之例外，當事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。	

02

中 華 民 國 114 年 11 月 20 日

03

書記官 洪儀珊