

高雄高等行政法院判決

110年度訴字第204號

110年11月24日辯論終結

原告 正川實業股份有限公司

代表人 蔡博全

訴訟代理人 王永富律師

被告 財政部南區國稅局

代表人 盧貞秀

訴訟代理人 侯美莉

林秀月

上列當事人間營利事業所得稅等事件，原告不服財政部中華民國110年4月23日台財法字第10913947450號及第10913947460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：

(一)原告因涉嫌違反稅捐稽徵法案件，經臺灣臺南地方檢察署（下稱臺南地檢署）通知被告協助調查原告進、銷交易情形，嗣原告陸續補報繳取具鉅豐塑膠企業有限公司（下稱鉅豐公司）等13家營業人開立之不實憑證所虛報扣抵之營業稅額共新臺幣（下同）13,350,503元，被告依據臺南地檢署函復資料，以原告除於民國101年11月至12月間取具昇泰塑膠股份有限公司（下稱昇泰公司）及群泰塑膠有限公司（下稱群泰公司）2家營業人所開立之不實統一發票15紙，符合稅捐稽徵法第48條之1自動補報補繳免罰規定外，其餘102年1月至107年6月間取具不實統一發票共908紙，銷售額合計264,984,748元、營業稅額合計13,249,241元，充當進項憑

證，虛報進項稅額13,249,241元，並因原告自違章行為發生
日起至查獲日止最低累積留抵稅額僅224,578元，已發生以
該虛報進項稅額扣抵銷項稅額，致逃漏營業稅額13,024,663
元（計算式：13,249,241－224,578＝13,024,663）之結
果，經審理違章成立，除核定補徵營業稅額13,024,663元，
並按所漏稅額13,024,663元處以1.5倍之罰鍰19,536,994
元。

（二）原告101年度營利事業所得稅結算申報，列報營業收入淨額7
94,439,633元，營業成本739,587,949元，全年及課稅所得
額11,230,698元，被告按其申報數核定；嗣被告依通報查得
原告無進貨事實取得不實統一發票充作進項憑證，虛列營業
成本2,025,226元，重新核定營業成本737,562,723元，全年
及課稅所得額13,255,924元，除補徵稅額344,289元外，並
按所漏稅額處1倍之罰鍰344,289元。

（三）原告對上述（一）營業稅罰鍰處分及（二）營利事業所得稅
補稅與罰鍰處分均不服，分別申請復查，未獲變更，提起訴
願，亦均遭決定駁回，於是合併提起行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

（一）主張要旨：

1、營業稅罰鍰部分

（1）原告102年1月至107年6月取得亞銓塑膠成型有限公司（下稱
亞銓公司）、坤霖塑膠有限公司（下稱坤霖公司）、維銘工
業有限公司（下稱維銘公司）、易聖股份有限公司（下稱易
聖公司）、鉅豐公司、鳳易實業股份有限公司（下稱鳳易公
司）、皆銓塑膠有限公司（下稱皆銓公司）、瑞展國際開發
有限公司（下稱瑞展公司）、同豐科技材料股份有限公司
（下稱同豐公司）、同瑋環保股份有限公司（下稱同瑋公
司）、群泰公司、昇泰公司等12家非實際交易對象開立之發
票作為進項憑證金額259,495,974元，進項稅額12,974,803
元，以扣抵銷項稅額，上述公司均未向檢察署、稽徵機關或
其他有權受理機關檢舉，非屬被告所稱檢舉人立新開發科技

01 有限公司（下稱立新公司）107年8月28日向檢察機關提出刑
02 事告訴原告涉嫌取得立新公司105年3-10月遭冒開之統一發
03 票乙案。易言之，立新公司向檢察署檢舉原告虛報其105年3
04 -10月進項稅額，與本件無涉。而原告已於108年6月14日及1
05 7日補報補繳取得上述亞銓公司等12家進項稅額12,974,803
06 元及利息，被告僅以108年6月17日南區國稅新化銷售二字第
07 1080545236號函調查原告103年9月至104年8月間取得同豐公
08 司、同瑋公司等2家進項憑證之交易情形，參照最高法院91
09 年台上字第2028號刑事判決意旨，只要符合『未經檢舉』或
10 『未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查』之任一
11 條件，均有修正後稅捐稽徵法第48條之1第1項免罰規定之適
12 用，故原告補報補繳上開亞銓公司等10家（同豐公司、同瑋
13 公司已符合免罰）進項憑證金額257,470,748元，進項稅額1
14 2,873,541元及利息，亦有免罰規定之適用。

15 (2)縱使按稅捐稽徵法第48條之1認定原則進行調查或經人檢舉
16 要件成立其一，即無稅捐稽徵法第48條之1免罰之適用，則
17 原告108年6月14日及17日補報繳稅款12,974,803元及利息，
18 被告認定原告僅101年11-12月期取得群泰公司、昇泰公司銷
19 售額2,025,226元、進項稅額101,262元，符合上開免罰，取
20 得其餘亞銓公司等10家進項憑證金額合計257,470,748元（2
21 59,495,974元－2,025,226元）、進項稅額12,873,541元（1
22 2,974,803元－101,262元）之調查基準日尚有不明，依據最
23 高行政法院107年度判字第369號判決意旨，由被告負舉證責
24 任。而前開立新公司提出刑事告訴，經起訴至臺灣臺南地方
25 法院（109年度訴字第734號），該案搜索結果僅扣得維銘公
26 司扣押物，依據財政部賦稅署81年7月22日台稅二發第81080
27 4531號函，僅維銘公司（進項憑證72,792,716元，進項稅額
28 3,639,635元）得以扣押日期108年5月6日為調查基準日。另
29 被告所屬新化稽徵所曾於108年6月17日函查原告103年9月至
30 104年8月間取得同豐公司、同瑋公司等2家進項憑證之交易
31 情形，因原告補報補繳營業稅及加計利息日與調查基準日同

為108年6月17日，故而排除維銘公司、同豐公司、同瑋公司等3家，其餘7家公司則分別於108年6月14日及17日補報補繳稅款7,768,965元（1,925,765元+200,375元+978,050元+3,607,650元+506,050元+451,000元+100,075元）及利息，被告未在原告自動補報補繳營業稅款及利息前發文就原告取得亞銓公司等7家進項憑證涉有異常情形，向原告進行調查，亦即原告108年6月14日及17日自動補報補繳102年1月至107年6月取得亞銓公司等7家進項憑證之稅款7,768,965元及利息，符合稅捐稽徵法第48條之1自動補報補繳免罰之適用。

(3)被告102年1月至107年6月取得亞銓公司等10家進項憑證無進貨事實，按無進貨事實裁處1.5倍營業稅罰鍰，違反司法院釋字第337號解釋、納稅者權利保護法（下稱納保法）第11條第1項、第2項、行政自我拘束原則及裁罰逾越、權力濫用。原告105-107年度同業利潤標準毛利率（未分類其他塑膠製品製造行業代號220999）20%，原告105-107年度加值率為27.2%、25.61%、26%，均超過同業毛利率利潤標準20%，依被告93年5月13日南區國稅法一字第0930107323號函訂定發布「財政部臺灣省南區國稅局對營業人取得不實憑證作為進項憑證或成本費用憑證處理原則」第3點第2小點第1項後段及第2項，被告應認定原告有進貨事實，並依據財政部108年6月10日台財稅字第10704699780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），以原告有進貨事實且於裁罰處分核定前已補繳稅款者，按所漏稅額處0.5倍之罰鍰，而被告竟核定按所漏稅額處1.5倍之罰鍰，顯係違反行政自我拘束原則及裁罰逾越，權力濫用之違法行政處分。

2、營利事業所得稅及罰鍰部分

(1)原告101年度營利事業所得稅，已委託會計師依據營利事業委託會計師查核簽證申報所得稅辦法辦理，並經被告書面審核核定在案，依據稅捐稽徵法第21條規定，核課期間為5

01 年，且上開營業稅期間為102年1月至107年7月，與101年度
02 無涉，況被告查緝案件分析報告中進項來源昇泰公司（序號
03 8）、群泰公司（序號10），並未舉證證明原告101年度取得
04 上開2公司之進項稅額不得扣抵營業稅銷項稅額，在本件101
05 年度營利事業所得稅有故意以詐欺或其他不正當方法逃漏10
06 1年度營利事業所得稅之主客觀構成要件，本件顯已逾核課
07 期間，合先陳明。

08 (2)被告109年1月2日南區國稅新化銷售二字第1090540032號函
09 復更正後之營業稅核定通知書認定原告僅101年11-12月期取
10 得群泰公司、昇泰公司銷售額2,025,226元、進項稅額101,2
11 62元，符合上開稅捐稽徵法第48-1條免罰，被告就原告取得
12 非實際交易對象群泰公司、昇泰公司進項銷售額2,025,226
13 元，直接予以剔除補稅處罰，顯然將營業稅及營利事業所得
14 稅混為一談，參照最高行政法院107年度判字第369號判決意
15 旨，課徵租稅構成要件事實之認定，基於依法行政及規範有
16 利原則，應由稅捐稽徵機關負擔客觀舉證責任（稅捐稽徵法
17 第12條之1第4項、納保法第7條第4項、第11條第2項參
18 照），營利事業所得稅剔除需要證明原告係虛報成本，與營
19 業稅只要取得非實際交易對象，依據營業稅法第19條規定不
20 得扣抵銷項稅額，如提出扣抵既有營業稅法第51條第1項第5
21 款虛報進項稅額，有漏報營業稅之結果，應依法補徵，屬兩
22 套完全不同課稅的法律規範。況原告101年度進貨取得非實
23 際交易對象之進項憑證2,025,226元，已逾5年之保存期限，
24 依稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第27條第1
25 項規定，原告已無保存義務，原告無義務亦無法核對相對應
26 之營業收入成本費用，原告已依法盡協力義務。而原告101
27 年營利事業所得稅委託會計師查核簽證申報案件，既經被告
28 書面審查核定有進貨事實在案，依所得稅法第27條及納保法
29 第14條規定，僅得對原告101年11-12月期取得群泰公司、昇
30 泰公司進項憑證，按當年度當地該項貨品之最低價格核定其
31 進貨成本，調整補稅免罰。

01 (二)聲明：

02 1、訴願決定、復查決定、營業稅罰鍰處分及營利事業所得稅補
03 稅與罰鍰處分均撤銷。

04 2、被告應退還營業稅罰鍰19,536,994元，101年度營利事業所
05 得稅344,289元、罰鍰34,289元；並自原告繳納101年度營利
06 事業所得稅本稅344,289元之翌日起，至填發收入退還書或
07 國庫支票之日止，按退稅額，依繳納稅款之日郵政儲金1年
08 期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併退還。

09 三、被告答辯及聲明：

10 (一)答辯要旨：

11 1、營業稅罰鍰部分

12 (1)訴外人立新公司、光星興業有限公司（下稱光星公司）均委
13 由名曜會計師事務所辦理記帳、申報稅捐等業務，於106年6
14 月核對帳目時發覺部分發票遭盜開，多繳納稅金約60餘萬
15 元，經查證後，於107年8月28日就名曜會計師事務所負責人
16 邱名顯、員工邱友鴻及取得遭盜開發票之銷售對象即原告等
17 7家營業人提出偽造文書、違反稅捐稽徵法等罪嫌之告訴，
18 並經臺南地檢署檢察官偵查終結，於109年3月6日以108年度
19 偵字第7962號、第13363號、109年度偵字第1416號、第1818
20 號、第2002號及第4383號起訴書提起公訴。本件既因原告涉
21 嫌違反稅捐稽徵法，經立新公司提出告訴，而依稅捐稽徵法
22 第48條之1規定，納稅義務人有短漏稅捐情事之免罰要件有
23 二，除應「自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款」，另
24 須屬「未經檢舉及未經稅捐稽徵機關或財政部指定之調查人
25 員進行調查之案件」，依財政部70年2月19日台財稅第31318
26 號函，本件無稅捐稽徵法第48條之1補報補繳免罰規定之適
27 用。

28 (2)臺南地檢署既屬有權調查處理逃漏稅案件之機關，其於107
29 年8月28日接獲立新公司提出告訴，指揮法務部調查局臺南
30 市調查處於108年5月6日至原告處執行搜索，並於108年5月1
31 4日函請被告派員檢視扣案證物及提供原告調檔資料，即已

充分掌握原告逃漏稅捐事實及證據，至於採行調查之方式（至原告處進行搜索）、調查之過程（請被告派員檢視原告扣案證物、提供原告調檔資料、說明是否有不實進銷交易與逃漏稅捐之情形等）及最終調查之結果，均不影響已開始進行調查事實之認定，是本件屬「經檢舉之案件」。則被告依據臺南地檢署查復資料，以檢舉日107年8月28日為本件調查基準日，原告於臺南地檢署開始調查後，於107年12月20日補報繳立新公司營業稅額，於108年6月14日及17日補報補繳鉅豐公司等12家營業人營業稅額，除群泰公司及昇泰公司無實際交易情形，臺南地檢署係於108年6月20日始發現，符合稅捐稽徵法第48條之1自動補報補繳免予處罰規定外，其餘補報繳鉅豐公司等11家營業人系爭營業稅額，自無免罰之餘地。另原告於系爭違章期間取得不實進項憑證，屬在時間上緊接，方法相同，基於概括單一犯意為漏稅目的而實施之行為，漏稅事實行為具有本質上的「同一性」，本件虛報進項稅額之裁處，係以原告於一段期間內數個違反營業稅法上義務之行為，作一次裁罰處分，自應以最初「檢舉日」為全案調查基準日，並無各期課稅期間各有調查基準日之情事，原告主張核不足採。

- (3)依108年8月26日刑事案件告發書所載之調查過程及結果，及被告於108年6月27日在臺南地檢署約談原告代表人蔡博全及會計楊幸妤談話紀錄所載內容，其坦承取得系爭進項憑證係以銷售額7%為代價向名曜會計師事務所取得；且原告於107年12月21日申請更正營業稅申報書，剔除取得立新公司不實統一發票，及於108年6月20日更正申報書，剔除取得維銘公司等12家不實統一發票等情，原告自無可能向立新公司等13家營業人進貨，已至臻明確。而被告於108年6月17日、27日、同年7月31日、同年9月20日及109年6月18日前後共5次發函請原告提供交易相關帳簿憑證、交易過程說明、付款證明文件等資料，原告僅以說明書回覆已補報補繳系爭不得扣抵進項憑證營業稅，迄仍未提出任何有進貨事實之相關資料

01 佐證，致無從審究，被告依職權調查證據結果，核認原告無
02 進貨事實，並無不合。

03 (4)被告主張有無進貨事實，應依「財政部臺灣省南區國稅局對
04 營業人取得不實憑證作為進項憑證或成本費用憑證處理原
05 則」核認，惟查該處理原則業因財政部於94年8月3日以台財
06 稅字第09404530890號函同意備查「財政部各地區國稅局辦
07 理營業人取得不實進項憑證扣抵稅額及虛列成本費用查處原
08 則」而失效，本件並無適用上開處理原則之餘地。又本件係
09 臺南地檢署全案調查並指揮臺南市調查處及被告派員配合，
10 既已充分掌握原告逃漏稅捐事實及證據，並依職權調查證據
11 結果，認定原告無進貨事實，虛報進項稅額13,249,241元，
12 本件亦非屬現行「營業人不實憑證及成本費用查處原則」
13 肆、四(二)但書規定：「未提示帳簿、憑證……但無法查核
14 認定有無進貨事實，惟經查核該進貨與其營業有關……。」
15 之情形，自不得以結算申報毛利率或淨利率達同業利潤標
16 準，按有進貨事實認定，原告主張顯有誤解。

17 2、營利事業所得稅及罰鍰部分

18 (1)原告經檢舉由臺南地檢署通知被告協助調查，並查獲原告於
19 101年11月至12月間無進貨事實，取得群泰公司及昇泰公司2
20 家營業人開立之不實統一發票金額共2,025,226元作為進項
21 憑證；被告調查時，分別於108年9月3日及同年10月22日函
22 請原告就涉及虛列成本費用漏報課稅所得額等情事提示相關
23 帳載憑證供核，原告主張相關進項憑證已逾保存期限5年無
24 提示之義務，惟有提示101年度帳簿光碟—總分類帳1份，並
25 主張無義務亦無法核對相對應之營業收入成本費用。被告再
26 於109年6月19日函請原告提示相關交易之貨物（勞務）暨資
27 金流動及其他各種可資證明確有進貨事實之相關證明文件供
28 核，惟亦未獲配合提供。被告依原告提示之帳簿光碟—總分
29 類帳資料，查得原告取有群泰公司進項憑證共815,682元，
30 品名「PE袋」，帳列製造費用—包裝費，取有昇泰公司進項
31 憑證共1,209,544元，品名「塑膠製品加工」，帳列製造費

01 用一加工費等不實統一發票已入帳並申報，造成虛列營業成
02 本之事實，且被告就原告主張有進貨事實部分，經前後發函
03 共3次請其提示有利之佐證資料，均無法提示；另被告於調
04 查期間，群泰公司及昇泰公司均稱與原告無交易事實；原告
05 既未能就有進貨事實提示有利文據，被告自得依職權調查證
06 據結果，認定原告無進貨事實而取具不實統一發票金額2,02
07 5,226元，虛列營業成本2,025,226元，乃全數剔除，核定營
08 業成本737,562,723元，全年及課稅所得額13,255,924元，
09 補徵稅額344,289元，並無不合。

10 (2)被告依通報及查得資料，以原告101年度營利事業所得稅結
11 算申報，無進貨事實，卻取具群泰公司及昇泰公司等2家營
12 業人開立之不實統一發票，金額共2,025,226元，虛列營業
13 成本2,025,226元，逃漏營利事業所得稅344,289元，有被告
14 108年8月26日南區國稅審四字第1080006108號刑事案件告發
15 書及臺南地檢署於109年3月6日以108年度偵字第7962號、第
16 13363號、109年度偵字第1416號、第1818號、第2002號及第
17 4383號起訴書、相關調查筆錄、談話紀錄及確認取具不實統
18 一發票明細表等資料附案可稽，違章事證明確，況原告坦承
19 該不實進項憑證以銷售額的7%為代價取得，且已列報為營
20 業成本，致生逃漏營利事業所得稅之結果，本件按其情節明
21 知並有意使其發生，其預見其發生而其發生並不違背其本意
22 之情形，核有逃漏稅捐之故意，依稅捐稽徵法第21條第1項，
23 自應受罰。被告依所得稅法第110條第1項規定及裁罰倍數參考
24 表，按所漏稅額344,289元處以1倍之罰鍰344,289元，經核
25 已考量原告之違章程度而為適切之裁罰，洵屬適法允當，並
26 無違誤。

27 (二)聲明：原告之訴駁回。

28 四、爭點：

29 (一)本件之調查基準日為何？是否屬未經檢舉案件？

30 (二)原告取得不實統一發票908紙，充當進項憑證，虛報進項稅
31 額，被告按所漏稅額13,024,663元處以1.5倍之罰鍰19,536,

994元，是否適法？

(三)被告以原告101年度營利事業所得稅申報虛列營業成本2,025,226元，除補徵稅額344,289元，並按所漏稅額處1倍之罰鍰344,289元，是否適法？

五、本院的判斷：

(一)前提事實：

1、如爭訟概要欄所記載的事實，已經兩造分別陳明在卷，並有原告107年12月21日營業稅申報書更正申請書及附件、108年6月20日自動補報補繳明細及附件、被告108年度財營業字第74108002335號裁處書及違章案件罰鍰繳款書、復查決定、訴願決定附原處分A2卷（第37-46、48-182、1-2、644-655、699-716頁）；及被告101年度營利事業所得稅結算申報核定通知書、101年度營利事業所得稅結算申報更正核定通知書及稅額繳款書、108年度財營所字第1C108150085號裁處書、復查決定、訴願決定附原處分A1卷（第6、242-243、244-245、374-382、445-456頁）可查，應堪認定。

2、原告於言詞辯論程序，其訴之聲明除於第2項提起撤銷訴訟外，於第3項追加聲明，提起課予義務訴訟，請求被告退還已繳納之營業稅罰鍰及營利事業所得稅款與罰鍰，並加計利息，然原告就本件營業稅罰鍰及營業利事業所得稅額之核定循序提起復查、訴願及行政訴訟，實係依稅捐稽徵法第35條對「核定稅捐之處分」不服，提起行政救濟，若經審核原核定處分確實有違誤，被告本即應依同法第38條第2項加計利息退還稅款，是原告於訴之聲明追加第3項部分核屬贅列，併予說明。

(二)原告漏報營業稅屬經檢舉案件，被告按所漏稅額13,024,663元處以1.5倍之罰鍰19,536,994元，並無違誤：

1、應適用的法令：

(1)稅捐稽徵法第48條之1第1項：「納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，凡屬未經檢舉、未經稅捐稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件，下列之處罰

01 一律免除；其涉及刑事責任者，並得免除其刑：□第41條至
02 第45條之處罰。□各稅法所定關於逃漏稅之處罰。」

03 (2) 加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第15條：

04 「（第1項）營業人當期銷項稅額，扣減進項稅額後之餘
05 額，為當期應納或溢付營業稅額。……。（第3項）進項稅
06 額，指營業人購買貨物或勞務時，依規定支付之營業稅
07 額。」第51條第1項第5款：「納稅義務人，有下列情形之一
08 者，除追繳稅款外，按所漏稅額處5倍以下罰鍰，並得停止
09 其營業：……□虛報進項稅額。」

10 (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
11 於故意或過失者，不予處罰。」

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

15 (5) 財政部85年2月7日台財稅字第851894251號函（101年5月24
16 日台財稅字第10104557440號令修正）：「……有關營業人
17 虛報進項稅額之結果，有無發生逃漏稅款，應依左列原則認
18 定：(一)……(二)違章行為發生日起至查獲日（調查基準日）以
19 前各期之中，任何一期之期末累積留抵稅額如小於所虛報之
20 進項稅額者，則已發生以虛報進項稅額扣抵銷項稅額之情
21 事，應就查獲前各期實際扣抵數予以加總計算漏稅額，按營
22 業稅法第51條第1項第5款規定處罰。」

23 (6) 110年9月15日財政部台財稅字第11000629211號令修正發布
24 裁罰倍數參考表，並自110年9月17日生效，關於營業稅法第
25 51條規定：「……□無進貨事實者：按所漏稅額處2.5倍之
26 罰鍰。但於裁罰處分核定前已補繳稅款者，處1.5倍之罰
27 鍰；於復查決定前已補繳稅款者，處2倍之罰鍰。」

28 2、經查，本件源自立新公司及光星公司於107年8月28日對遭盜
29 開發票之銷售對象（即原告）等8家營業人之負責人違反稅
30 捐稽徵法等案件向臺南地檢署提起告訴（本院卷一第117-24
31 1頁），經臺南地檢署啟動偵查，該署於108年5月6日持搜索

票至原告處執行搜索，並傳喚原告負責人蔡博全，原告負責人於接受調查時坦承與告訴人公司無實際往來之事實（本院卷一第551頁）；又臺南地檢署於108年5月14日發函請被告查調原告等46家營業人資料，並於同年6月17日指派檢察事務官前往原告處調查，取得資料與被告查核結果相符，嗣於108年6月20日經被告提供原告自動補報補繳名單後始發現原告與群泰公司及昇泰公司2家營業人亦無實際交易，此有原告負責人蔡博全108年5月6日調查筆錄（本院卷一第545-559頁）、臺南地檢署108年7月24日南檢錦宙苗107他4396字第1089047722號函暨時序說明附件（原處分B2卷第348-350頁）在卷可參。

3、原告雖主張立新公司向臺南地檢署檢舉原告虛報其105年3-10月進項稅額與本件12家營業人無涉，及除群泰公司、昇泰公司外之其餘亞銓公司等10家營業人之調查基準日尚有不明，非屬經檢舉案件等語。然查：

(1)按「納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，凡屬未經檢舉、未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件，下列之處罰一律免除；……□各稅法所定關於逃漏稅之處罰。」為稅捐稽徵法第48條之1第1項第2款所明定。揆其立法意旨在於鼓勵違章之納稅義務人在未經檢舉或稅捐機關未派員進行調查前，能自動補報補繳稅款，以激勵自新，並能節省稽徵成本。故欲依稅捐稽徵法第48條之1規定主張免罰，除納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款外，尚須「未經檢舉、未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查」，其中「未經檢舉」與「未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查」之要件，處於併存狀態，文義解釋上此二要件必須同時具備，始得免除處罰。而該條所稱「經檢舉」，並未限定檢舉人之身分，亦未限定須向稽徵機關或財政部指定之調查人員檢舉，是應指他人向稅捐機關或其他職司調查之機關檢舉即屬之；而所謂「進行調查」者，係指有事實證明有關機關對某一特定個案

之異常狀況，開始進一步瞭解之行為而言。至於檢舉人之檢舉內容是否足以明確認定違章事實，及稅捐機關調查程序之發動有無對外宣示或表徵，則非所問。是就有虛列進項稅額致漏報營業稅之情事者，倘經有偵查犯罪職權之法務部調查局人員或檢察官予以調查，即應屬經檢舉之案件，而無稅捐稽徵法第48條之1第1項規定之適用。

(2)原告於107年12月20日及24日補報補繳105年3-10月立新公司進項稅款375,500元及利息，有原告107年12月21日申請書、營業人銷售額及稅額申報書(401)及營業稅自動補報補繳稅額繳款書在卷可參(原處分A2卷第37-46頁)。有關原告補報補繳取自立新公司進項稅額375,700元，係在立新公司於107年8月28日具狀提起告訴之後，足知原告確實無進貨事實卻取得立新公司之不實統一發票充作進項憑證，據以扣抵銷項稅額，致逃漏營業稅額之行為業經立新公司檢舉，並由檢察官啟動偵查，自屬經檢舉案件，原告卻遲至107年12月20日始補報補繳營業稅，參諸前開說明，即無稅捐稽徵法第48條之1免罰規定之適用，應無疑義。

(3)另原告於108年6月14日及17日補報補繳亞銓公司等12家營業人之進項稅款12,974,803元(13,350,503元—立新公司375,700元)及利息，亦有108年6月20日自動補報補繳明細、營業人銷售額及稅額申報書(401)及營業稅自動補報補繳稅額繳款書在卷可參(原處分A2卷第48-182頁)，被告依據前開臺南地檢署之調查時序說明，以原告取自群泰公司及昇泰公司之不實進項稅額，業於調查前即自動補報補繳，符合自動補報補繳免罰規定，僅就其餘11家營業人裁處罰鍰，業如爭訟概要欄事實所載明。依上述臺南地檢署之調查時序說明可知，該署於108年5月6日持搜索票至原告處執行搜索時，因原告負責人蔡博全已坦承與維銘公司無實際交易往來(本院卷一第553頁)，檢調人員已經「知悉」原告與維銘公司交易部分有逃漏稅事實之存在，只是漏稅金額有待再行確認，而有展開進一步調查之必要，原告卻遲至同年6月17日

始補報補繳取自維銘公司部分之不實進項稅額，自無稅捐稽徵法第48條之1免罰規定之適用。

(4)又原告與其餘亞銓公司（不含立新、維銘、群泰及昇泰等4家公司）等9家營業人之交易，已因立新公司之檢舉，使檢察機關對原告所取得之進項憑證是否真實產生懷疑，經臺南地檢署循序啟動偵查並於108年5月14日函請被告配合調查及提供原告等46家營業人調檔資料為進一步查證，該資料已包含此9家營業人，縱然本件之性質上屬「經檢舉所生之相牽連案件」，於立新公司檢舉時，尚無法確認原告之不實交易對象，然在有權受理檢舉之機關事後行使調查職權，進而依相關事證確認漏稅行為模式及漏稅主體之際，檢舉基準日亦行確定，在此檢舉基準日後補繳稅款者，仍不得依上開稅捐稽徵法第48條之1第1項之規定免罰（最高行政法院100年度判字第109號判決意旨參照）。本件如前述於108年5月6日持搜索票至原告處執行搜索時，已查扣原告之明細分類帳（2014-2017年）、103年外帳傳票1-6月、明細分類帳（2014/05/01至2014/09/30）、103年會計光碟資料，有起訴書附表四扣押物清單一覽表（原處分B2卷第492-493頁）可參，至遲於108年5月14日臺南地檢署函請被告配合調查及提供調檔資料，檢察人員亦已察覺原告與該9家營業人交易間之違章行為並啟動查核，即已達掌握該檢舉事件的漏稅行為模式及漏稅主體，為取得具體違章證物而發動調查程序之情況（最高行政法院104年度判字第548號判決意旨參照）。原告卻遲至108年6月14日及17日始補報補繳取自該9家營業人之不實進項稅額，該補報補繳行為亦完全沒有稅捐稽徵法第48條之1第1項第1款之適用餘地。

(5)綜上所述，原告補報補繳取自亞銓公司等13家營業人之不實進項稅額，除群泰公司及昇泰公司係於檢察機關尚未察覺違章行為並啟動調查前即補報繳稅款外，其餘取自亞銓公司等11家營業人之不實進項稅額之補報補繳均在檢察機關接受檢舉日（即107年12月18日）之後，無免罰之適用。是原告主

張本件調查基準日不明云云，自不足採。至於被告所屬新化稽徵所雖曾於108年6月17日函查原告103年9月至104年8月間取得同豐公司、同瑋公司等2家進項憑證之交易情形，但該函查亦不影響臺南地檢署前述已啟動對原告違章事實調查時點之認定，附此指明。

4、原告取具亞銓公司等13家營業人之不實進項發票並據以申報扣抵銷項稅額之違章行為，業如前述，原告雖主張有進貨事實，僅取得非實際交易對象發票云云，惟經被告於108年6月17日及27日、同年7月31日、同年9月20日及109年6月18日前後共5次發函請原告提供交易相關帳簿憑證、交易過程說明及付款明細等證明文件，原告僅以說明書回覆已補報補繳系爭不得扣抵進項憑證營業稅，迄未提示任何有進貨事實之相關資料佐證，自無從審認原告有進貨事實，則被告依調查結果以原告明知未向亞銓公司等13家營業人進貨，卻持以其等名義所開立之發票充當進項憑證扣抵銷項稅額，致生逃漏營業稅之結果，顯見原告對於構成違章之上開事實，具有明知並有意使其發生之直接故意，依納保法第16條第1項規定，自應受罰。因原告已於裁罰處分核定前繳清稅款，被告參據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，以原告虛報之進項稅額13,249,241元，扣除原告自違章行為發生日起至查獲日止最低累積留抵稅額224,578元，按實際逃漏營業稅額13,024,663元（13,249,241元－224,578元）處以1.5倍之罰鍰19,536,994元，經核係已考量原告違章情節及程度、所得利益等情形，所為之適切裁罰，與法並無不合。至於原告所援引「財政部臺灣省南區國稅局對營業人取得不實憑證作為進項憑證或成本費用憑證處理原則」業經財政部96年1月31日台財稅字第09604012510號函訂定之「財政部各地區國稅局辦理營業人取得不實進項憑證扣抵稅額及虛列成本費用查處原則」所取代而無可適用。

(三)原告101年度營利事業所得稅申報虛列營業成本2,025,226元，被告核定補徵稅額344,289元，並按所漏稅額處1倍之罰

01 緩344,289元，並無違誤：

02 1、應適用的法令：

03 (1)稅捐稽徵法第21條第1項第3款：「稅捐之核課期間，依左列
04 規定：……□未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不
05 正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為7年。」

06 (2)所得稅法第24條第1項前段：「營利事業所得之計算，以其
07 本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額
08 為所得額。」第110條第1項：「納稅義務人已依本法規定辦
09 理結算、決算或清算申報，而對依本法規定應申報課稅之所
10 得額有漏報或短報情事者，處以所漏稅額2倍以下之罰
11 鍰。」

12 (3)107年5月22日財政部台財稅字第10700584561號令修正發布
13 裁罰倍數參考表關於所得稅法（營利事業所得稅）第110條
14 第1項規定：「……□經查屬故意有本條第1項漏報或短報依
15 本法規定應申報課稅之所得額者。處所漏稅額1倍之罰
16 鍰。」

17 2、經查，原告101年度營利事業所得稅結算申報，列報營業收
18 入淨額794,439,633元，營業成本739,587,949元，全年及課
19 稅所得額11,230,698元，經被告初查按其申報數核定。嗣因
20 臺南地檢署通知被告協查而查獲原告於101年11月至12月間
21 取得昇泰公司及群泰公司所開立之不實交易憑證共15紙（群
22 泰公司8張、昇泰公司7張），銷售額合計2,025,226元（群
23 泰公司815,682元、昇泰公司1,209,544元），稅額101,262
24 元（群泰公司40,783元、昇泰公司60,479元），並據以虛報
25 進項稅額情事，被告乃分別於108年9月3日、同年10月22日
26 及109年6月19日前後3次發函請原告提示帳簿憑證及有關文
27 據供核，有被告108年9月3日及同年10月22日南區國稅審一
28 字第1080006329號函及第1080007674號函、109年6月19日南
29 區國稅法一字第1090004058號函（原處分A1卷第167-169、1
30 72-175、340-342頁）可稽，惟原告僅提示101年度帳簿光碟
31 —總分類帳1份，並主張無義務亦無法核對相對應之營業收

01 入成本費用，被告遂依原告提供之帳簿資料，查得原告取得
02 群泰公司進項憑證共815,682元，品名「PE袋」，帳列製造
03 費用—包裝費；取得昇泰公司進項憑證共1,209,544元，品
04 名「塑膠製品加工」，帳列製造費用—加工費等不實統一發
05 票，均業已入帳並申報，此亦有原告上開總分類帳明細（原
06 處分A1卷第197-227頁）可參，已造成虛列營業成本之事
07 實；另原告坦承該不實進項憑證以銷售額的7%為代價取
08 得，並已列報為營業成本，亦有被告108年8月26日南區國稅
09 審四字第1080006108號刑事案件告發書及臺南地檢署於109
10 年3月6日以108年度偵字第7962號、第13363號、109年度偵
11 字第1416號、第1818號、第2002號及第4383號起訴書、相關
12 調查筆錄、談話紀錄等資料附卷可稽，違章事證明確，顯然
13 被告明知取自群泰公司及昇泰公司之不實統一發票，仍據以
14 入帳並申報，造成逃漏稅捐之結果，核屬稅捐稽徵法第21條
15 第1項第3款之故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，是
16 本件之核課期間應為7年。又所得稅法制上，有關成本費用
17 項目為計算所得之減項，有利於原告，依行政訴訟法第136
18 條準用民事訴訟法第277條規定，應由原告就系爭營業成本
19 事實之存在負客觀舉證責任，亦即原告應提出足資證明取自
20 群泰公司及昇泰公司進貨成本之相關文件與憑證，確實證明
21 取自該2公司營業成本事實存在，否則鑑於「計算所得之減
22 項本應由納稅義務人負擔舉證責任」之法理，若未能證明該
23 事實，自不得予以認列為營業成本。從而，被告將上開虛列
24 之營業成本2,025,226元全數剔除，重新核定原告營業成本
25 為737,562,723元，全年及課稅所得額13,255,924元，應補
26 徵稅額344,289元，即無不合。原告主張本件已逾核課期間
27 及已盡協力義務，應由稅捐稽徵機關負擔客觀舉證責任等
28 語，均無足採。

29 3、承前所述，原告101年度營利事業所得稅結算申報，取得群
30 泰公司及昇泰公司所開立不實統一發票充作進項憑證，虛列
31 營業成本2,025,226元，漏報同額所得額，致漏報稅額344,2

89元（2,025,226元□17%）。而原告為實施商業會計法之營利事業，明知進貨應取得實際交易對象之進貨憑證，無進貨事實尤不得取得不實進貨憑證，然原告竟取得不實統一發票15紙充當進貨憑證虛增營業成本，致短漏報所得額及應納稅額，核其違章行為，顯有故意，自應受罰。從而，被告就原告漏報所得額2,025,226元部分核有故意，參酌裁罰倍數參考表規定，按所漏稅額344,289元處1倍之罰鍰344,289元，依上述規定，並無不合。

（四）綜上，原告所訴各節，均非可採，被告所為之營業稅罰鍰處分、營利事業所得稅補稅與罰鍰處分及復查決定均無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合。原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。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，經本院審酌後，核於判決結果不生影響，並無逐一論列之必要，併此說明。

六、判決結論：原告之訴為無理由。

中 華 民 國 110 年 12 月 15 日
高雄高等行政法院第一庭

審判長法官 蘇 秋 津

法官 邱 政 強

法官 孫 國 禎

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
---------------------	------

01

(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。	

02

中 華 民 國 110 年 12 月 15 日

03

書記官 楊 曜 嘉