

臺中高等行政法院判決

111年度簡上字第6號

上訴人 祐儀實業有限公司

代表人 吳行洲

訴訟代理人 陳建瑜律師

被上訴人 財政部中區國稅局

代表人 吳蓮英

上列當事人間營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國111年1月4日臺灣臺中地方法院110年度稅簡字第6號行政訴訟判決提起上訴，本院判決如下：

主 文

一、上訴駁回。

二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、上訴人民國101年度營利事業所得稅結算申報，列報營業收入淨額新臺幣（下同）63,130,705元、營業成本58,748,552元、營業淨利3,787,843元及全年所得額3,788,838元；被上訴人原依其申報數核定，嗣依通報及查得資料，以上訴人當年度無進貨事實，卻取具冠軍紙品企業有限公司（下稱冠軍公司）開立之不實統一發票，金額共20,963,745元，充當進貨憑證，經以108年11月5日中區國稅臺中營所字第1080160880號函，請上訴人提示帳簿憑證供核，惟逾期未提示，乃依原申報之營業收入淨額63,130,705元，按同業利潤標準淨利率7%，核算營業淨利4,419,149元，加計非營業收入995元，重行核定全年所得額4,420,144元，命補徵應納稅額107,322元（即原處分）。上訴人不服提起復查、訴願，均未獲變更，遂提起行政訴訟，經臺灣臺中地方法院110年度稅簡字第6號判決原告之訴駁回。上訴人猶不服，提起上訴。

01 二、上訴人起訴及訴之聲明、被上訴人於原審之答辯及聲明、原
02 審判決認定之事實及理由，均引用原審判決書所載。

03 三、上訴意旨略以：

04 (一)原判決以上訴人未善盡帳簿憑證保管義務，違反所得稅法、
05 商業會計法、稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法
06 等規定，而逕認上訴人以不正方法逃漏稅捐，而有7年核課期
07 間云云，顯錯誤適用違反帳務保管義務之法律效果，又被上
08 訴人無法肯定虛偽交易存在與否，逕指責上訴人以不正方法
09 逃漏稅捐，已有可議，且被上訴人自始未提出上訴人有任何
10 「不正方法」逃漏稅捐之事證，僅以無法勾稽交易、空泛指
11 摘上訴人不願配合調查，被上訴人根本未善盡其舉證責任，
12 依最高行政法院107年度判字第456號、107年度判字第368號
13 判決要旨，被上訴人對於交易事實不確定，應負敗訴之客觀
14 舉證責任，惟原判決卻將交易事實存否無法勾稽之舉證責任
15 錯置於上訴人，違反納稅者權利保護法第7條第4項、第11條
16 第2項舉證責任分配。

17 (二)上訴人於103年1月22日、105年5月11日、106年8月11日、10
18 6年9月19日、107年10月8日共5次配合調查，更於復查至本
19 案訴訟期間，依被上訴人之人員李永彬要求，提供交易文
20 件、憑證等資料，且主動詢問是否需親至上訴人處說明，被
21 上訴人竟於訴訟中誣稱上訴人毫無配合意願，原審未依行政
22 訴訟法第133條主動職權調查，違反證據法則。

23 (三)丰華公司是上訴人供貨廠商之一，所有進貨均有開立進項發
24 票，上訴人與冠軍公司間亦有美國進口的原紙銷售生意往
25 來，而冠軍公司因機台產能有限無法全部供應其客戶，而有
26 向同業（包括上訴人）進貨之需求，故上訴人亦有販售予冠
27 軍公司之紀錄，不論上訴人或冠軍公司均依法開立進銷項發
28 票，臺灣臺中地方檢察署（下稱臺中地檢署）調查前開事
29 實，以丰華公司、冠軍公司與上訴人均有確實交易為由，而
30 作成109年度偵字第28126號不起訴處分書，然原判決卻以訴
31 外人任由上訴人套利，應不符社會交易常情為由，認前開交

01 易事實不存在而為虛偽交易，原審有應調查之事項未予調查
02 之違背法令事由。

03 (四)會計師協助上訴人申報營業所得稅時，均依被上訴人核定固
04 定稅率的書審制，而書審制進銷項根本無法相抵，若當年呈
05 現虧損，上訴人無故增加營業額，繳納更多稅捐，若欲逃
06 稅，為何要增加銷售數額，繳納更多稅賦？於被上訴人調查
07 期間，上訴人亦請被上訴人查閱上訴人繳稅資料遭拒。依原
08 判決之邏輯，營業額63,130,705元-20,963,745元=42,166,9
09 60元，亦即營業額42,166,960元可以賺到20,963,745元，毛
10 利高達50%，與同業最高毛利6%相比，根本不合常理，惟原
11 判決未詳查。

12 (五)上訴人為原紙供應商，不斷貨是最重要的營業原則，故庫存
13 採先進先出，上訴人委託冠軍公司進行裁切加工，以冠軍公
14 司倉庫為倉儲，原紙進入冠軍公司倉庫，上訴人完成點交
15 後，冠軍公司倉管人員在每一紙卷做編號，並給上訴人一份
16 留底做為加工依據，冠軍公司以當月裁切數量開立發票予上
17 訴人，其報價乃原紙價格、進口稅金、其他加工費用之綜合
18 報價。

19 (六)並聲明：1. 原判決廢棄。2. 訴願決定及原處分均撤銷。

20 四、被上訴人答辯略以：

21 (一)原審判決已論明營利事業有確實作帳、保存憑證之義務，如
22 稽徵機關要求提示，即有提示義務以供查核，否則稽徵機關
23 不但可以同業利潤標準推計核計應納稅額，如涉逃漏亦可適
24 用7年之核課期間，原判決並無適用法律錯誤之違背法令事
25 由。

26 (二)核課期間僅是時效制度，並非裁罰，其證據密度之要求應與
27 本稅相同，亦即僅需達高度蓋然性，如因納稅者未盡協力義
28 務，應可降低稅捐稽徵機關之證明程度到優勢蓋然性（超過
29 50%之蓋然率），本件上訴人所提供資料無法勾稽，及與冠
30 軍公司進貨亦不足採，又迄未提示帳簿憑證供核，原判決並
31 無違反證據法則之違背法令事由。

01 (三)原審已調閱臺灣臺中地方檢察署109年度偵字第28126號卷
02 宗，並斟酌全辯論意旨，就上訴人所提示金流、物流等資料
03 依職權調查，始判決尚無法認定系爭交易屬實，原判決並無
04 未依職權調查及違背法令事由。

05 (四)又上訴人101年營利事業所得稅結算申報，申報行業別-紙張
06 (板) (行業標準代號：4699-23)，申報之所得額已達該
07 業所得額之標準6%，符合所得稅法第80條第3項前段規定，
08 是原依書面審查方式，以其原申報額核定，嗣查獲上訴人當
09 年度無進貨事實取具冠軍公司開立之統一發票，而另個別調
10 帳查核，上訴人因未依通知提示帳簿、文據，被上訴人乃依
11 所得稅法第83條規定，就上訴人申報營業收入淨額63,130,7
12 05元，按該業同業利潤標準淨利率7%重行核算營業淨利4,41
13 9,149元，加計非營業收入總額995元，核定全年所得額4,42
14 0,144元，經重新核定後淨利率7%，較上訴人原申報及核定
15 淨利率6%並無極大差異，上訴人主張核定後毛利率高達50%
16 乙節，容有誤解。

17 (五)又上訴人101年度並無虛增營業額之情事，且營利事業所得
18 稅如何報繳，與系爭交易有無進貨事實，並無因果關係，原
19 判決並無違反經驗法則。並聲明：上訴駁回。

20 五、本院經核原判決駁回上訴人於原審之訴，尚無違誤，茲就上
21 訴意旨再予論述如下：□

22 (一)上訴人指摘原審錯誤適用核課期間、將交易事實存否之舉證
23 責任錯置於上訴人等節，查上訴人於102年5月25日申報101
24 年營利事業所得稅結算，經被上訴人臺中分局以108年11月5
25 日中區國稅臺中營所字第1080160880號函通知上訴人10日內
26 補具說明並提供資料（即101年度無進貨事實取具冠軍公司
27 開立之統一發票金額20,963,745元之相關帳簿憑證、成本
28 表、明細帳及有關文據）到該分局營所遺贈稅課辦理（原處
29 分卷第40頁），然上訴人並未依限提示相關資料，為上訴人
30 於原審所不爭執（原審卷第74頁），是上訴人於被上訴人臺
31 中分局調帳查核時，確有違反提示相關文件之協力義務，另

01 於復查程序，被上訴人以109年6月5日中區國稅法一字第109
02 0005296號函，命上訴人提示「101年度取具冠軍公司開立之
03 統一發票，金額計20,963,745元之相關帳簿憑證、成本表、
04 明細帳、貨款支付證明、簽收單及有關文據，及對復查有利
05 之事證」（原處分卷第80頁），上訴人於109年6月11日郵寄
06 冠軍公司人員通知上訴人公司貨到付款之文件影本、三信商
07 業銀行匯款單影本、上訴人自製之開立支票明細（列日期、
08 支票號碼及金額）、冠軍公司向國外CELLMARK公司進貨之商
09 業發票、裝運單等資料予被上訴人（原處分卷第104至122
10 頁），惟上開資料無法勾稽上訴人公司與冠軍公司間於101
11 年度之交易事實，業經原審判決第6頁論述明確，且由上訴
12 人於復查程序所提前揭資料，亦難認上訴人已將所設置帳簿
13 提示以供查核，從而，原審認被上訴人主張上訴人違反帳簿
14 憑證保管提示義務，而適用稅捐稽徵法第21條第1項第3款所
15 定7年核課期間，為有理由，其認事用法，應無違誤。又原
16 審判決審查上訴人於復查程序所提示之上開文件資料後，仍
17 認被上訴人主張難以認定上訴人與冠軍公司間於101年確有
18 交易事實乙節，為有理由，復經本院審查上開文件資料，可
19 認上訴人所提示資料確如原審判決第6頁之認定結果，於此
20 原審並無違反證據法則之情事，又原審判決理由肯認被上訴
21 人採推計方式為本件101年度上訴人營利事業所得稅之核
22 課，但並未因上訴人違反上開協力義務而錯置舉證責任。綜
23 上，上訴人前開所指，均無理由。

24 (二)上訴人指摘原判決以訴外人任由上訴人套利，不符交易常情
25 為由，而認上訴人與冠軍公司為虛偽交易，但臺中地檢署10
26 9年偵字第28126號不起訴處分書已認定丰華公司、冠軍公司
27 與上訴人均有確實交易，原判決有應調查之事項未予調查云
28 云，查臺中地檢署109年度偵字第28126號不起訴處分書理由
29 中，證人蔡德和於該案偵查中證稱：伊曾受託辦理上訴人公
30 司記帳報稅業務，上訴人確有實際營業，營業項目以進口原
31 紙捲為大宗，跟國內同行買貨為次，主要貨物來源都來自於

進口，確實有報關，進口後要匯款給國外，上訴人公司是在三信銀行辦理結匯等語，並核上訴人公司有報關進口原紙等資料，惟上開理由僅得證明上訴人公司之主要貨物來源是國外進口，並未能證明上訴人公司於本件申報年度有與冠軍公司實際交易之事實，而該不起訴處分書所引證人張錫卿（即丰華公司實際負責人、冠軍公司登記負責人）之證詞，僅論及丰華公司與上訴人公司有實際交易，而無涉上訴人公司是否向冠軍公司進貨之事實，而該不起訴處分書認「冠軍公司與祐儀公司間之交易屬實一情，業據臺灣彰化地方檢察署檢察官查證屬實，且此部分犯罪事實罪嫌不足與起訴部分犯罪有接續犯之一罪關係（即上訴人取具鈺峰公司開立不實統一發票部分），不另為不起訴處分，此有臺灣彰化地方檢察署檢察官107年度偵字第9892號起訴書在卷可佐」等語，然查彰化地檢署107年度偵字第9892號之理由係（見原審卷第200-201頁）：上訴人公司曾付款予冠軍公司，冠軍公司未依約出貨，而對其負責人張錫卿提告詐欺，如二者間交易全數為虛，冠軍公司本無出貨必要，上訴人公司何必費時興訟？而認無法排除部分交易屬實，且究竟哪些交易有疑，根據調查所得證據仍無法正確勾稽，本諸罪疑有利被告原則，而認該案被告張錫卿有關上訴人公司部分罪嫌不足，則觀上開臺中地檢署之不起訴處分書內容，其認上訴人公司與冠軍公司間交易屬實乙事，係以彰化地檢署之起訴書為據，然上開彰化地檢署之起訴書關於冠軍公司與上訴人公司間之交易並未查證是否屬實，而係以調查後無法正確勾稽據以認定哪些交易為實、哪些交易有疑，而就該部分認罪嫌不足，是並無臺中地檢署不起訴處分書所載「冠軍公司與上訴人公司間之交易屬實一情，業經彰化地檢署查證屬實」之事，而彰化地檢署前開理由適足以證明所查得之證據資料無法正確勾稽上訴人公司與冠軍公司間之實際交易全貌，僅是因刑罰謙抑性原則，無從繩之以刑，惟並不礙於被上訴人依所得稅法第83條規定按同業利潤標準推計課稅之職權行使，從而，本件並無

01 上訴人所指臺中地檢署之不起訴處分書已認定冠軍公司與上
02 訴人間確有交易事實，而原審未予調查之情事，上訴人此節
03 所指，並無足採。

04 (三)上訴人雖稱前有5次配合調查云云，然卷內並無相關證據可
05 認該等調查與本案有無關聯，又上訴人自承未遵被上訴人臺
06 中分局108年11月5日函文而提示帳簿憑證，至復查程序始提
07 出前開資料，另上訴人於原審訴訟審理中亦未提出其他101
08 年度與冠軍公司間交易事實之帳簿憑證供參，則從上訴人自
09 陳103年起至本件訴訟期間，多年來均配合調查，然所提資
10 料均未能明確勾稽認定交易事實存在，不知上訴人認尚有何
11 應調查事項未予調查？此節反係證明上訴人於營業所得年度
12 並未確實遵守作帳並保存憑證之義務，被上訴人自得依所得
13 稅法第83條推計課稅。又上訴人於原審就被上訴人依所得稅
14 法第83條推計課稅之計算結果並無意見（原審卷第75頁），
15 上開計算經核亦無違誤。又上訴人於101年度之全年營業收
16 入淨額及非營業收入合計已逾3000萬元，並非適用擴大書面
17 審核之案件，應無所稱書審制進銷項無法相抵、當年度虧損
18 仍繳納更多稅捐之情事，且上訴人請求被上訴人查閱其繳稅
19 資料，亦與其及冠軍公司間有無交易事實無關，更無原審判
20 決邏輯致上訴人毛利高達50%之情事，均併予敘明。

21 (四)綜上所述，上訴人主張均非可採，原判決認事用法，並無違
22 誤，亦無判決違背法令，上訴人訴請廢棄原判決，並撤銷訴
23 願決定及原處分，均無理由，應予駁回。

24 六、據上論結，本件上訴為無理由，依行政訴訟法第236條之2第
25 3項、第255條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

26 中 華 民 國 111 年 4 月 8 日

27 臺中高等行政法院第二庭

28 審判長法官 劉錫賢

29 法官 莊金昌

30 法官 楊蕙芬

31 以上正本證明與原本無異。

01 本判決不得上訴。

02 中 華 民 國 111 年 4 月 8 日

03 書記官 林昱紋