

最 高 行 政 法 院 判 決

108年度判字第550號

上 訴 人 依信塑膠工業股份有限公司

代 表 人 李淮清

送達代收人 杜錦萍

訴訟代理人 羅誌輝 律師

被 上 訴 人 財政部中區國稅局

代 表 人 宋秀玲

上列當事人間營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國107年7月4日臺中高等行政法院107年度訴字第28號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決廢棄，發回臺中高等行政法院。

理 由

一、被上訴人代表人由蔡碧珍變更為宋秀玲，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

二、上訴人係經營塑膠皮、布、板及管材製造業，91年度營利事業所得稅（下稱營所稅）結算申報，列報營業成本新臺幣（下同）199,524,898元及全年所得額6,182,920元，原經被上訴人依申報數核定。嗣被上訴人所屬南投分局（下稱南投分局）依據財政部北區國稅局（下稱北區國稅局）通報資料，查獲上訴人91年度無進貨事實取具有限責任臺灣省第二資源回收物運銷合作社（下稱二資社）開立不實之統一發票銷售額合計8,408,550元，作為進項憑證，移經被上訴人認上訴人虛列營業成本8,408,550元，乃予剔除，重行核定營業成本191,116,348元，全年所得額14,591,470元，並按所漏稅額2,102,137元處1倍罰鍰2,102,137元。上訴人申請復查，經被上訴人以民國106年7月19日○○○○○○字第0000000000號復查決定（下稱原處分1）駁回，提起訴願，經財政部106年11月29日○○○字第000000000000號訴願決定（下稱訴願決定1）駁回。上訴人91年度未分配盈餘申報，列報會計師查核簽證依法調整後課稅所得額6,182,920元，未分配盈

01 餘1,263,507元，原經被上訴人依申報數核定。嗣南投分局
02 依據北區國稅局通報資料，移經被上訴人查獲上訴人91年度
03 營所稅結算申報，虛列營業成本8,408,550元，致短漏報課
04 稅所得額8,408,550元及未分配盈餘6,306,413元（短漏報課
05 稅所得額8,408,550元－短漏報課稅所得額當年度應納之營
06 所稅2,102,137元），重行核定91年度未分配盈餘7,569,920
07 元（第1次核定1,263,507元＋短漏報6,306,413元），加徵
08 10%營所稅756,992元，並按所漏稅額630,642元處0.5倍罰
09 鍰315,321元。上訴人申請復查，經被上訴人以106年7月19
10 日○○○○○○字第0000000000號復查決定（下稱原處分2
11 ）駁回，提起訴願，亦經財政部106年11月29日○○○字第
12 0000000000號訴願決定（下稱訴願決定2）駁回。上訴人對
13 原處分1、2及訴願決定1、2均不服，提起行政訴訟，並聲明
14 ：訴願決定1、2及原處分1、2均撤銷。經原審判決駁回，上
15 訴人仍不服，遂提起本件上訴，並聲明：原判決廢棄；訴願
16 決定1、2及原處分1、2均撤銷。

17 三、上訴人起訴主張及被上訴人於原審之答辯，均引用原判決之
18 記載。

19 四、原審判決駁回上訴人在原審之訴，係以：(一)上訴人91年6月
20 至11月間取具二資社開立統一發票金額合計34,277,093元（
21 含營業稅）中，有8,828,977元無支付證明，經被上訴人認
22 定上訴人無進貨事實取具不實統一發票銷售額8,408,550元
23 （8,828,977元÷1.05），於申報當期銷售額、應納或溢付
24 營業稅額時，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，虛報進項稅
25 額，核定補徵營業稅額420,427元，並經被上訴人按所漏稅
26 額420,427元處3倍罰鍰1,261,281元。上訴人就罰鍰不服，
27 申經被上訴人復查決定改按所漏稅額420,427元處1.5倍罰鍰
28 （原判決誤載為630,640元），復查後原處罰鍰1,261,281元
29 追減630,641元。上訴人對被上訴人就「系爭交易8,408,550
30 元為無進貨事實」之認定仍不服，循序提起訴願及行政訴訟
31 均遭駁回，遂提起上訴，經本院105年度判字第138號判決原

01 判決廢棄，發回原審更為審理後，分經原審105年度訴更一
02 字第7號判決駁回及本院106年度判字第275號判決上訴駁回
03 確定（下稱營業稅罰鍰確定事件，即原判決所稱「營業稅核
04 課確定事件」）。(二)營業稅罰鍰確定事件已認定上訴人無進
05 貨事實8,408,550元，則依行為時所得稅法第24條第1項規定
06 ，上訴人91年度營利事業所得額，若將系爭無進貨事實之數
07 額計入營業成本，必然導致短漏報營所稅之結果，而有逃漏
08 營所稅之事實。依上訴人提示取具二資社明細，上訴人於91
09 年6月至11月間取具二資社發票20張，合計銷售額32,644,84
10 9元，內含經營業稅罰鍰確定事件確定上訴人無進貨事實，
11 取具二資社發票銷售額8,408,550元。又上開20張發票經比
12 對上訴人91年度原料進貨明細帳、上訴人營業稅案卷資料中
13 上訴人91年度取得二資社發票（品名：廢塑膠）地磅明細結
14 果，除開立日期91年9月30日，發票字軌PW00000000，銷售
15 額2,369,400元之發票，登入原料編號1001，品名規格：塑
16 膠料-N1之產品進銷貨明細表外，其餘19張發票均登入原料
17 編號100，品名規格：塑膠料之產品進銷貨明細表。且此2個
18 原料會計科目對照計算上開20張發票明細所示進料數額後，
19 得出上訴人91年度進料數額關於原料編號100，品名規格：
20 塑膠料為102,607,201元，原料編號1001，品名規格：塑膠
21 料-N1為19,496,688元，進料共計122,103,889元，尚大於上
22 開20張發票所示數額，因此可知，該2個科目的數額確實已
23 計入經營業稅罰鍰確定事件確定認定上訴人無進貨事實取具
24 二資社發票銷售額8,408,550元內。(三)會計原料之耗用轉出
25 計算方式是：期初存料+本期進料-期末存料=本期耗料，而
26 本期耗料轉出至製成品成本，再經製成品盤存狀況計算出產
27 銷成本即為營業成本。因此，若上開計算公式之期初存料及
28 期末存料正確，惟本期進料虛列進貨金額時，實必然造成本
29 期耗料轉結至製成品成本虛增之情形。依上訴人91年度存貨
30 盤點計畫，上訴人期末之存貨，包括原料、物料、在製品、
31 製成品等，均經會計師計畫進行實地抽查盤點，會計師鄭國

雄並於98年11月13日（原判決誤載為91年11月13日）出具說明，上訴人公司所營主要項目為塑膠管製造、買賣，每年查帳時必依上年度期末之盤點存貨為該年度存、耗、銷、存之查核依據，則前開原料編號100，品名規格：塑膠料及原料編號1001，品名規格：塑膠料-N1之期初存料4,554,181元、3,790,371元及期末存料12,577,377元、4,613,472元數額，應係經會計師實地實物抽查盤點，其數額正確性可得確信。故依上開計算公式計算原料編號100，品名規格：塑膠料之本期耗料轉結至製成品成本為：「期初存料+本期進料-期末存料=4,554,181+102,607,201-12,577,377=94,584,005（元）」；原料編號1001，品名規格：塑膠料-N1之本期耗料轉結至製成品成本為：「期初存料+本期進料-期末存料=3,790,371+19,496,688-4,613,472=18,673,587（元）」，成本共計113,257,592元，再以前開計算得出進料之數額122,103,889元減除上開成本，仍多出8,846,297元，該多出之數額不僅高於上訴人營業稅罰鍰確定事件所認定無進貨事實之銷售額8,408,550元，且未經上訴人列帳於同年度「期末存貨」中，顯見上開多出之數額實係因無進貨事實即無實物之數額，自無可能盤點於期末之數額內；若以被上訴人就前開上訴人91年度取得二資社統一發票、地磅單明細等資料核算該部分進料平均單位成本為12.29元，經剔除營業稅罰鍰確定事件認定無進貨事實交易8,408,550元後，重新計算原料（品名編號100塑膠料）之平均單位成本為14.02元及本期原料耗用成本為86,036,471元，則上訴人虛報該部分原料耗用成本為8,547,534元（原列報原料耗用成本94,584,005元—重行計算原料耗用成本86,036,471元），仍高於經被上訴人以原處分1核定剔除虛報之營業成本8,408,550元。準此，上訴人91年12月31日期末存貨經盤點，依營業稅罰鍰確定事件確認系爭交易8,408,550元並無進貨之事實，於年底自無帳列期末存貨可供盤點之可能，上訴人原帳列「原料進貨」8,408,550元部分確實已全數於91年間即結轉並虛列營業成本，而

有逃漏營所稅之事實。(四)上訴人91年12月31日有實施存貨盤點，並經會計師派人抽查盤點在案，若上訴人有進貨情況之下，會計師自然可盤到存貨，但營業稅鍰罰確定事件已確認上訴人有系爭無進貨事實之數額，會計師盤點亦未發現確實有這批存貨存在。再者，依上訴人91年度營所稅簽證報告書會計師簽證報告第13頁查核結果記載，上訴人不符合營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第58條第1項規定，而依部定通常水準查核，亦即會計師已明確指出上訴人平時對進料、領料、退料、產品、人工、製造費用等均未完整作成紀錄，也無內部憑證可供勾稽，所以會計師查核上訴人成本時無法按照上訴人實際發生成本來核實認定，僅能以未超過通常水準而以通常水準來認定，則於上訴人無法提供相關資料供被上訴人核實認定的情況下，依同條第2項規定，被上訴人只能依前開上訴人提示相關帳簿憑證，以通常水準來看，若有超過部分會按通常水準來剔除超耗，除非上訴人可以提出正當理由證明確實有發生這麼多成本，才有可能認列。然上訴人確實沒有相關具體資料能讓被上訴人核實認定91年度實際發生的成本，被上訴人自無核實認定的可能，只能以營業稅罰鍰確定事件確認系爭無進貨事實8,408,550元部分，勾稽比對前開帳簿憑證結果，得出上訴人確實虛列系爭營業成本。(五)上訴人雖主張有提示帳簿憑證供查核。惟被上訴人即係以上訴人提示相關帳簿憑證查核得出上訴人確有虛列系爭營業成本，又被上訴人曾於106年6月7日函請上訴人提示有利之資料，惟其迄無法提出證明，難認有盡協力義務。被上訴人以營業稅罰鍰確定事件所確認系爭無進貨事實數額，勾稽比對前開帳簿憑證結果，推計核定上訴人虛列營業成本8,408,550元，作成原處分1全數剔除，並重新核定營業成本191,116,348元，於法並無違誤。(六)上訴人為實施商業會計法之營利事業，明知與二資社無進貨事實，仍持二資社開立之不實統一發票，作為進項憑證，虛增營業成本，致短漏報所得額，其違章行為顯係明知並有意使其發生，或已預見

其發生且縱容其發生，應屬故意；又上訴人並未盡協力義務，自無納稅者權利保護法（下稱納保法）第14條第4項規定免罰之適用。然被上訴人作成原裁處時被上訴人依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）有關所得稅法第110條第1項規定，尚無區分納稅義務人違章情節屬故意時之裁量基準，僅以漏稅額是否超過100,000元為裁量，嗣於103年4月16日修正之裁罰倍數參考表始增定故意短漏報同條項所定應申報課稅所得之裁量基準。故依財政部104年6月11日台財稅字第10404512780號令（下稱104年6月11日令）意旨，即應適用原裁處時裁罰倍數參考表同條項規定倍數處罰上訴人。故被上訴人以上訴人未於裁罰處分核定前以書面承認違章事實，並願意繳清稅款及罰鍰，依所得稅法第110條第1項及原裁處作成時裁罰倍數參考表規定，按所漏稅額2,102,137元處1倍罰鍰2,102,137元，並無不合。(四)依行為時所得稅法第66條之9規定及本院102年9月份第2次庭長法官聯席會議決議可知，營所稅的未分配盈餘，是以經稽徵機關核定的課稅所得額作為核算的基礎，除非本稅的處分經稽徵機關自行撤銷或行政法院判決撤銷確定，否則仍具行政處分之效力，稽徵機關即應以此為基礎，核算未分配盈餘。上訴人91年度營所稅結算申報確實有虛列系爭營業成本，經原處分1重行核算營業成本後，核定補徵所得稅額，該處分經原審認定適法，被上訴人依原處分1為基礎，作成原處分2核定同年度上訴人未分配盈餘為7,569,920元，加徵10%營所稅後，應補稅額630,642元，於法有據。另外，現行裁罰倍數參考表就故意違反所得稅法第110條之2第1項規定，與被上訴人作成原裁處時裁罰倍數參考表同條項之規定相較，現行規定較不利於上訴人，且原裁處係裁罰倍數參考表變更前已裁處，尚未確定，依財政部104年6月11日令意旨，應適用原裁處時裁罰倍數參考表同條項規定倍數處罰上訴人。故原處分2以上訴人未於裁罰處分核定前以書面承認違章事實，並願意繳清稅款及罰鍰，依原裁處時之裁罰倍數參考表規定

，按所漏稅額 630,642 元處 0.5 倍罰鍰 315,321 元，即為適法等語，資為論據。

五、本院查：

(一) 行政訴訟法第 189 條規定：「(第 1 項) 行政法院為裁判時，應斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，依論理及經驗法則判斷事實之真偽。但別有規定者，不在此限。… (第 3 項) 得心證之理由，應記明於判決。」又行為時所得稅法第 3 條第 1 項、第 2 項前段規定：「(第 1 項) 凡在中華民國境內經營之營利事業，應依本法規定，課徵營利事業所得稅。(第 2 項) 營利事業之總機構在中華民國境內者，應就其中華民國境內外全部營利事業所得，合併課徵營利事業所得稅。… …」第 24 條第 1 項規定：「營利事業所得之計算，以其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為所得額。」加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第 1 條規定：「在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均應依本法規定課徵加值型或非加值型之營業稅。」第 15 條規定：「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。」第 51 條規定：「(第 1 項) 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：一、未依規定申請稅籍登記而營業。二、逾規定期限 30 日未申報銷售額或統一發票明細表，亦未按應納稅額繳納營業稅。三、短報或漏報銷售額。四、申請註銷登記後，或經主管稽徵機關依本法規定停止其營業後，仍繼續營業。五、虛報進項稅額。六、逾規定期限 30 日未依第 36 條第 1 項規定繳納營業稅。七、其他有漏稅事實。(第 2 項) 納稅義務人有前項第 5 款情形，如其取得非實際交易對象所開立之憑證，經查明確有進貨事實及該項憑證確由實際銷貨之營利事業所交付，且實際銷貨之營利事業已依法補稅處罰者，免依前項規定處罰。」依上可知，營所稅與營業稅係不同之稅別，各具課徵要件，二者間並無以何者之成立作為另一稅捐之課徵要件情事，至營業稅罰鍰之裁處要件，與營所

01 稅之課徵要件尤非相同。故行政法院就審理之營所稅事件，
02 雖得斟酌相關聯營業稅或營業稅罰鍰確定事件所調查證據而
03 為事實之認定，但依行政訴訟法第189條規定，應將依前開
04 證據並斟酌全辯論意旨之得心證理由，記明於判決。是僅以
05 相關聯營業稅罰鍰確定事件之判決為證據，逕以該判決所認
06 定之事實採為所審理個案之事實，即與上述規定有違，且屬
07 判決不備理由。

08 (二)原判決以本件前提事實為上訴人91年6月至11月取具二資社
09 開立之統一發票金額合計34,277,093元(含營業稅)中，計
10 有8,828,977元無支付證明，經被上訴人認定上訴人無進貨
11 事實取具不實統一發票銷售額8,408,550元，核定補徵營業
12 稅額420,427元，並經被上訴人按所漏稅額420,427元處3倍
13 罰鍰。上訴人就罰鍰不服，申經被上訴人復查決定改按所漏
14 稅額420,427元處1.5倍罰鍰，復查後原處罰鍰予以追減630,
15 641元。上訴人對被上訴人就「系爭交易8,408,550元為無進
16 貨事實」之認定仍不服，經營業稅罰鍰確定事件判決確定；
17 又以上訴人營業稅罰鍰確定事件所認無進貨事實8,408,550
18 元部分，已轉結虛列為營業成本，致逃漏營所稅，且上訴人
19 未盡協力義務，故肯認被上訴人以營業稅罰鍰確定事件所確
20 認系爭無進貨事實數額，核定上訴人虛列營業成本8,408,55
21 0元，作成原處分1全數剔除，並重新核定營業成本191,116,
22 348元，全年所得額14,591,470元，並按所漏稅額2,102,137
23 元處1倍罰鍰；再上訴人91年度未分配盈餘申報，原經被上
24 訴人依申報數核定。嗣經被上訴人查獲上訴人91年度營所稅
25 結算申報，虛列成本8,408,550元，致短漏報課稅所得額8,4
26 08,550元及未分配盈餘6,306,413元，乃重行核定91年度未
27 分配盈餘7,569,920元，加徵10%營所稅，並按所漏稅額630
28 ,642元處0.5倍罰鍰等情，固非無見。

29 (三)惟查原判決固載明有關上訴人營業稅罰鍰確定事件，經原審
30 調閱相關卷宗，並有各項資料可查等情(參見原判決第8頁
31)。然原判決僅載明前開營業稅罰鍰確定事件之判決結果，

對於何以肯認前揭無進貨事實8,408,550元部分可採，未記載其認定理由及依據；又原判決固謂有調閱相關卷宗，並有各項證據可查等語，但依原審言詞辯論筆錄觀之，經審判長提示全案相關卷證（包括原審卷、原處分卷及訴願卷），進銷存明細表、經濟部報導資料、核定91年上訴人營所稅申報決算書、買賣契約、二資社發票、上訴人公司91年度會計師稅務簽證報告書等（參見原審卷第313頁），並無原判決所示調閱之營業稅罰鍰確定事件案卷。至原判決援引該判決附表乙證21至29，均在原處分1可閱卷內，且對於前開證據資料，僅載明該證據名稱，對於該證據與所認定之事實間有何關聯，並未敘明已依調查證據之辯論結果，而為得心證之理由。是原判決逕以前開營業稅罰鍰確定事件之判決內容，作為不採上訴人有關此漏報該營業收入所爭執之理由，進而維持被上訴人所認定上訴人91年度營所稅結算申報漏報系爭營業收入金額之論斷理由，則依上述規定與說明，其判決即有不適用法規、適用法規不當及理由不備之違法。

（四）又依納保法第11條第1項規定：「稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之人員應依職權調查證據，對當事人有利及不利事項一律注意，其調查方法須合法、必要並以對納稅者基本權利侵害最小之方法為之。」所得稅法第28條規定：「製造業耗用之原料超過各該業通常水準者，其超過部份非經提出正當理由經稽徵機關查明屬實者不予減除。」查核準則第58條規定：「（第1項）製造業已依稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法設置帳簿，平時對進料、領料、退料、產品、人工、製造費用等均作成紀錄，有內部憑證可稽，並編有生產日報表或生產通知單及成本計算表，經內部製造及會計部門負責人員簽章者，其製品原料耗用數量，應根據有關帳證紀錄予以核實認定。（第2項）製造業不合前項規定者，其耗用之原料如超過各該業通常水準；超過部分，除能提出正當理由，經查明屬實者外，應不予減除。（第3項）前項各該耗用原料之通常水準，由主管稽徵機關會同實地調查

，並洽詢各該業同業公會及有關機關擬訂，報請財政部核定；其未經核定該業通常水準者，得比照機器、設備、製造程序、原料品質等相當之該同業原料耗用情形核定之；其無同業原料耗用情形可資比照者，按該事業上年度核定情形核定之。但上年度適用擴大書面審核者除外，若無上年度核定情形，則按最近年度核定情形核定之；其為新興事業或新產品，無同業原料耗用情形及該事業上年度核定情形可資比照者，由稽徵機關調查核定之。（第4項）前項所稱同業，指各主管稽徵機關所轄或鄰近縣（市）之該同業；所稱上年度核定情形，指上年度據以計算耗料之依據。」

（五）查會計上對「營業成本」之定義，於所得稅法應為相同解釋。而成本相對於一定產品而言，應與所產生之收入相配合，亦即成本應與一定種類和數量的產品相聯繫。沒有營業收入，營業成本無所附麗。反之，特定企業因銷售貨物或勞務而獲致之營業收入，所銷售之貨物或勞務客觀上，亦應有對應之營業成本存在。惟若該企業客觀上未盡到稅捐法制所要求之協力義務，以及誠實申報義務，不提供正確之憑證或出具不實之憑證，而在申報稅捐（營所稅）時虛增營業成本數額，經稅捐機關查獲者，稅捐機關在核定該申報不實項目之營業成本時，尚不得全數否准，而應依職權調查證據，就查得之證據為斷，或依法定標準或依合理方法予以推計該營業成本金額。又上訴人係製造業，必須有相當之原料始得為相當之產出，苟上訴人已製成之成品確須投入相當之原料成本始得製成，上訴人復提出對其有利之證據資料，原審即應依職權調查證據，並斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，依論理及經驗法則判斷事實之真偽，如果不予採酌，亦應說明不採之理由，否則即有判決不備理由之違誤。

（六）原判決以上訴人營業稅罰鍰確定事件所認無進貨事實8,408,550元部分為據，核認已轉結虛列為營業成本，致逃漏營所稅等情。惟依原判決認定理由可知，係以上訴人營業稅罰鍰確定事件所認該交易有關8,408,550元無進貨事實為依據，

然原審就此事實有違職權調查義務等情，業如前述。次查，上訴人於原審時即爭執其以「100塑膠料」（即前引原料編號100）生產製造出PVC管264,390支，而依國家CNS標準換算總重量為7,142,408.56公斤。茲依財政部之耗用標準可知，生產1,000公斤之成品，需投入「100塑膠料」921至956公斤，此為正常合理之耗用標準，從而上訴人91年耗用「100塑膠料」6,578,158.28至6,828,142.58公斤，皆為生產所必需之範圍。上訴人帳載耗用6,820,530.32公斤，並無超耗情形。被上訴人扣除之8,408,550元成本，換算總重量為684,178.19公斤（以每公斤12.29元換算）。惟扣除684,178.19公斤，則可供生產之「100塑膠料」僅剩6,136,352.13公斤，顯然與前開財政部耗用標準下限仍有441,806.15公斤之鉅額差距，顯見在物理上已不具有生產可能性等語，指摘原處分1有違誤。雖然，所謂通常耗用水準係屬平均值概念，其與產出間存在「相對」合理之關係，不同於買賣業有一進、始有一銷之「絕對」數量概念。惟倘據卷證資料所示，復依該製造業之經驗法則，並參酌論理法則以觀，確信有不合理之投入、產出關係，即需進一步探求，以明實情。參諸查核準則第58條規定有所謂之「通常耗用水準」，雖該條規定係規範超耗時之認定依據，惟「通常耗用水準」亦屬客觀之參考值。如依上訴人主張其被扣除前揭虛列成本後，已遠低於通常耗用水準，不可能產出當年度之製成品等情屬實，雖然上訴人營業稅罰鍰確定事件認定無系爭進貨事實，惟苟其製成品確需一定原料成本始得製成，則此項主張，是否可採，攸關本件營業成本有無依法另為合理推計認定之必要，即有查明探究之必要。原審未進一步查證並說明上訴人前揭主張是否可採，即遽以此無再予調查之必要，為不利上訴人之認定，乃嫌速斷，核有未依職權調查證據及判決不備理由之違誤。至該原料成本如何謂屬「合理」？當然，如有完整帳證資料得以為查核，自然最有可能正確查明投入成本為何。惟在當事人無法提出完整帳證資料查核之情形下，稅捐稽徵機關仍

應依職權調查證據，對當事人有利不利事項一律注意。參諸上訴人屬製造業，依上訴人會計師鄭國雄出具說明書略載，該會計師接受上訴人歷年營所稅稅務簽證申報（含91年至94年度），該公司所營主要項目為塑膠管製造、買賣，銷售對象大都為自來水、電力公司之承包廠商，委託簽證公司製成品主要原料為塑膠料，以不同材質之原料調製而成，其耗料依部頒標準為查核依據。……經查核並無虛列進貨之情形，特此說明，委任簽證公司營所稅申報雖為會簽書審案件，但於88、89、92年度都經被上訴人之主管調帳查核認定，亦並無發現有虛列進貨之情形等語（參見原處分卷1第48頁），可知上訴人為塑膠管之製造業，在本件被查獲年度之前後，已經營相同業務多年，則其本身就塑膠管成品之製成，如曾經被上訴人實際核定過，似亦可參考該上訴人相近年度之實際被查核情形之資料，予以合理推計認定。

（七）再者，原判決援引查核準則第58條規定，論述上訴人因無相關具體資料能讓被上訴人核實認定91年度實際發生的成本，被上訴人自無核實認定的可能，只能以營業稅罰鍰確定事件確認系爭無進貨事實8,408,550元部分，勾稽比對帳簿憑證結果，得出上訴人確實虛列系爭營業成本，並以被上訴人以營業稅罰鍰確定事件所確認系爭無進貨事實數額，推計核定上訴人虛列上揭營業成本，適法有據等情（參見原判決第12～15頁）。惟參據查核準則第58條第1、2項規定，係在規範製造業者實際申報之耗用量倘高於通常耗用水準，需有完整之耗料紀錄佐證，該超耗部分，始准予核實認列，而該通常耗用水準，係審核製造業者超耗時之參考依據。茲依原處分1所載，本件營所稅部分，被上訴人以106年6月7日函，請上訴人提示有利復查之文據供核，惟迄未提示。是依營業稅「核課」（按應係「罰鍰」）確定上訴人無進貨之事實，本件既經原查依上訴人所提示之帳簿，查得上訴人91年間取得系爭不實之統一發票銷售額8,408,550元，已帳列「原料進貨」科目並列報營業成本，乃剔除該虛報之營業成本，核定營

業成本191,116,348元等語（參見原處分1第4頁）。而被上訴人於原審審理時，亦陳明略以，關於上訴人主張可能列在存貨沒有轉結成本，但這部分被上訴人認為基於營業稅罰鍰確定事件所認定無進貨事實。本案上訴人每年都有期初存貨盤點，確定無進貨部分，不可能會有期末存貨排列在那邊，而產生上訴人所謂的沒有結轉成本之事實，因本案是由期初存料加本期進料減期末存料而得出轉結為營業成本，期末存料根本不可能存在，虛進原料不可能存在期末存料中，確實會產生在虛列營業成本科目內，所以認定800餘萬元有列在成本內；營所稅部分，依照上訴人所提示的相關帳簿憑證，上訴人91年間取得不實進項憑證部分已經入帳，上訴人91年12月31日有實施存貨盤點，並經會計師派人抽查盤點在案，若上訴人有進貨情況之下，會計師自然可盤到存貨，但營業稅確定上訴人並無進貨事實，會計師盤點亦未發現確實有這批貨存在，上訴人一再主張存貨有存在期末存貨，沒有當然轉到營業成本部分不足採信等語（參見原審卷第129、312頁）。據上，被上訴人參據上訴人自己列報之營業成本（199,524,898元），經依營業稅罰鍰確定事件認定上訴人無進貨事實，已結轉至本件營業成本，且上訴人亦無法舉證證明系爭進貨8,408,550元仍帳列期末存貨而未結轉營業成本，故全數剔除該虛報之營業成本，而核定本件營業成本為191,116,348元。故被上訴人依上訴人營業成本申報數減除營業稅罰鍰確定事件確定無進貨事實之金額部分，而上訴人復未提出有利文據供核，以此調查結果，認定該營業成本，據此計算上訴人短漏報課稅所得額及未分配盈餘，似屬核實認定，此與原判決前揭論述被上訴人核定上訴人虛列營業成本8,408,550元，為推計核定等情，似有未合。

(八)又本件如上所述，原判決係以另營業稅罰鍰確定事件之本院確定判決為證據，並逕以該確定判決所認定上訴人未依規定開立發票之無進貨事實，而為上訴人於本件營所稅結算申報有將該無進貨事實部分列入成本，為漏報營業收入之事實認

01 定，其判決有不適用法規、適用法規不當及理由不備之違法
02 。又上訴人91年度營業成本部分既待查明，則本件關於漏稅
03 罰部分及關於91年度未分配盈餘加徵10%營所稅及其罰鍰部
04 分，其漏稅之違章事實，即無從確定而待查明。

05 (九)綜上所述，原判決既有如上所述不適用法規、適用法規不當
06 及理由不備之違法，且與判決結論有影響，上訴意旨據以指
07 摘原判決違法，求為廢棄，即有理由。又因本件尚有由原審
08 再為調查證據及認定事實之必要，本院尚無從自為判決。故
09 將原判決廢棄，發回原審更為適法之裁判。

10 六、據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第256條第1項
11 、第260條第1項，判決如主文。

12 中 華 民 國 108 年 11 月 28 日

13 最高行政法院第二庭

14 審判長法官 吳 東 都

15 法官 胡 方 新

16 法官 王 俊 雄

17 法官 林 妙 黛

18 法官 陳 秀 嫻

19 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

20 中 華 民 國 108 年 11 月 29 日

21 書記官 陳 映 羽