

臺北高等行政法院判決

) FKT64W1Z1X5L0;@108年度訴字第

) FKT64W1Z1X5L0;@109年2月14日辯

04 原 告 鉅威實業有限公司

05 代 表 人 蔣德發 (董事)

06 訴訟代理人 丁福慶 律師

07 複代理人 洪嘉傑 律師

08 被 告 財政部臺北國稅局

09 代 表 人 許慈美 (局長)

10 訴訟代理人 吳裕惠

11 上列當事人間營利事業所得稅事件，原告不服財政部中華民國

12 108年2月19日台財法字第10713954730號、第00000000000號訴願

13 決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

14 主 文

15 訴願決定及原處分(即復查決定)均撤銷。

16 訴訟費用由被告負擔。

17 事實及理由

18 一、程序事項：原告起訴後，原告代表人於民國108年5月8日由

19 孫慧玲變更為蔣德發，並具狀聲明承受訴訟，核無不合，應

20 予准許。

21 二、事實概要：(一)原告101年度營利事業所得稅結算申報，列報

22 營業收入總額新臺幣(下同)61,178,909元、銷貨退回1,97

23 6,775元、營業成本56,325,900元、營業淨利437,212元、其

24 他收入0元及全年所得額183,562元，經被告初查依申報數核

25 定。嗣經通報查獲原告開立不實統一發票金額61,096,386元

26 及漏報營業收入46,170,046元，第2次分別核定為46,170,04

27 6元、0元、38,321,138元、5,409,886元、4,887,710元及10

01 ,043,946元，應補稅額1,676,265元，並處罰鍰1,334,314元
02 。(二)原告100年度未分配盈餘申報，列報未分配盈餘0元，經
03 被告初查依申報數核定。嗣經通報查獲漏報稅後純益3,265,
04 608元，第2次核定未分配盈餘3,265,608元，應補稅額326,5
05 60元，並處罰鍰163,280元。(三)原告103年度營利事業所得稅
06 結算申報，列報營業收入淨額288,559,272元、營業成本281
07 ,848,417元、營業淨利467,569元、其他收入0元及全年所得
08 額357,179元，經被告依通報查獲原告開立不實統一發票金
09 額289,538,743元及漏報營業收入123,660,705元，分別核定
10 為123,660,705元、102,638,385元、14,779,034元、23,163
11 ,099元及37,831,743元，應補稅額6,370,676元，並處罰鍰
12 3,573,795元。(四)原告102年度未分配盈餘申報，列報未分配
13 盈餘0元，經被告依通報查獲漏報稅後純益3,658,607元，核
14 定未分配盈餘3,658,607元，應補稅額365,860元，並處罰鍰
15 365,860元。原告對前開課稅處分及罰鍰處分（下稱原處分
16 ）均表不服，申請復查及提起訴願亦均遭駁回，遂提起本件
17 行政訴訟。

18 三、本件原告主張：

19 (一)原處分顯然全係依據財政部關務署臺北關（下稱臺北關）之
20 通報資料作為課稅依據，並未調帳核實認定：被告之核課認
21 定，均係依據臺北關104年9月27日等共計267（174 +93=267
22 ）筆裁罰處分（104年9月27日等作成）的通報資料來認定。
23 但是針對該267筆裁罰處分書，當時群永實業有限公司（下
24 稱群永公司）及丞鷹實業有限公司（下稱丞鷹公司）均已檢
25 具有關合法資料依法提起復查（時間分別為104年10月28日
26 及104年11月27日等），依據海關緝私條例第47條規定，臺
27 北關對該267筆處分之復查案，依法應於105年1月27日前作

01 成復查決定，縱然認定案情有必要予以延長，依法也以延長
02 一次為限，且最長不得逾2個月，故臺北關對該267筆處分之
03 復查案，最遲也應在105年3月27日前作成復查決定。然而臺
04 北關卻遲至107年4月16日分別以北普法字第1041036019號及
05 0000000000號函，對該267筆處分作成復查決定將「原處分
06 撤銷」，其間違法延誤之時間長達2年4個多月，其心可議。

07 (二)原告確有真實銷售電話儲值卡且無回收後另行販售之行為：

08 1.本案源因海關於104年1月30日、104年3月2日查驗群永公
09 司、丞鷹公司進口物品時，因物品為國內電信儲值卡，海
10 關及被告遂誤認群永公司、丞鷹公司係長期將出口貨物復
11 運進口，進而認定原告與該等公司間之電話儲值卡交易為
12 不實交易，並擴大認定原告所開立之發票均屬不實，且錯
13 誤認定原告有取回電話儲值卡另行銷售之行為。惟群永公
14 司及丞鷹公司之進口行為，均經海關多次查驗，而海關驗
15 貨人員均係經國家考試及格任用，且久任其事，均有相當
16 能力及經驗，且驗貨之目的係為查明進口貨物實際內容是
17 否與進口申報資料相符，以判明有無違禁品及逃漏稅情事
18 ，自無輕率行事之可能，本件如為海關及被告所認定之「
19 將國內三大電信儲值卡從香港進口臺灣」，如此特殊情事
20 ，海關驗貨人員怎可能漏未發現。

21 2.依群永公司及丞鷹公司另案說明，香港TALENT POLYTECHNL
22 IMITED（下稱T公司）會將該公司販售IPTV儲值卡時所需
23 要之硬卡或貼紙，寄來臺灣給渠等公司，要求渠等公司於
24 出口時將貼紙貼於電信儲值卡塑膠外套上或將硬卡塞入儲
25 值卡塑膠中，以利T公司於香港作為IPTV儲值卡販售（即T
26 公司將我國電信儲值卡貼上該公司產品說明後，以IPTV儲
27 值卡形式販售）。所以群永公司及丞鷹公司之進口行為，

01 僅係渠等公司委由香港上興公司，將T公司欲寄交之硬卡
02 或貼紙，寄至臺灣之行為。而T公司提供予群永公司、承
03 鷹公司之硬卡或貼紙，性質上僅是產品說明資料，本身要
04 無交易價值，故群永公司、丞鷹公司委由香港上興公司進
05 口時，會將貨物價值申報為3000元以下，而以進口低價免
06 稅快遞貨物品項報關，但在經海關抽選實際查驗時，海關
07 仍會認定該等硬卡或貼紙有一定財產價值，而於核定價額
08 後課徵營業稅，以進口日期103年12月7日報單編號
09 CX03710N81 18為例，原本係以起岸價格880元辦理X2報關
10 ，但經海關實際查驗，改為認定營業稅稅基為6000元、課
11 徵營業稅300元、報單別改為X3、增估補稅註記Y，而由海
12 關進口快遞貨物稅費繳費證明之貨名欄記載「0000000000
13 」觀之，即為稅則分類之「自黏性紙及紙板，捲筒或平板
14 」，也就是IPTV之貼紙或硬卡，確實並非電信儲值卡，原
15 告確無海關及被告所認定電話儲值卡復運進口之情。

16 3. 海關雖分別查獲群永公司、丞鷹公司於104年1月30日、
17 104年3月2日所進口之物品，係為國內電信儲值卡，惟群
18 永公司該次之進口快遞貨物簡易申報單，已清楚記載品名
19 為replacement即換貨之意，確實僅為T公司正常退換貨之
20 行為。且群永公司於104年3月2日遭T公司退回換貨之物品
21 ，係原本於104年2月24日出口予T公司，而出口時國內電
22 信儲值卡連同IPTV硬卡重量為25.75公斤，T公司於退貨時
23 先將IPTV硬卡取出，僅將國內電信儲值卡退回，而IPTV
24 硬卡重量約為4克，故扣除IPTV硬卡後重量為10.75公斤（
25 計算式：25.75公斤=25750公克，25750公克-4公克*3750
26 片=10750公克，10750公克=10.75公斤），與進口貨物重
27 量10公斤大致相符，除由進、出口重量不同可資證明並非

海關及被告所認定係原箱貨物直接復運進口外，更可證明確實係由T公司將IPT V硬卡抽出後辦理退貨。至若，丞鷹公司部分雖亦係T公司退貨行為，惟被告並未提出進、出口報單等資料，原告無從為重量差異之說明，併予敘明。

4.從而，群永公司及丞鷹公司之多次進、出口行為，均經海關查驗無誤（海關及被告均未否認有出口電話儲值卡），而群永公司、丞鷹公司於104年1月30日、104年3月2日所進口之電話儲值卡，僅係T公司之退貨行為，並非海關及被告所誤認為詐退營業稅之復運進口行為，更不應僅憑T公司一次退貨行為，即任意推論群永公司及丞鷹公司數年來之進口行為均為詐退營業稅之復運進口行為。被告援引丞鷹公司員工方秀利證稱有復運進口、電信儲值卡退回後交由鉅威公司販售等情部分，除與上開事實不符外，方秀利亦已於刑事法院供稱該份海關筆錄並未依其意思記載，海關亦未能提出談話錄音以證明筆錄內容之真正，故方秀利之海關筆錄確有瑕疵，不足作為不利原告之證據。

(四)原告並無其他虛開發票之情事：

1.原告確實有真實銷售電話儲值卡，被告推論基礎錯誤外，且以涉案年度103年為例，原告於該年度之銷項，均有確實收受貨款，可證相關交易均屬真實。

2.被告雖主張原告交易對象均已因不實交易接受裁處，惟依被告整理表格可知（本院卷第71頁以下參照），下游查核結果扣除小額交易免查核外，分別有3種情形「取得非交易對象，已裁罰-12家」、「無進貨事實，已裁罰-2家」、「經移送部分虛進虛銷營業人-2家」，其中取得非交易對象者佔其大數。而所謂「取得非交易對象」，依被告之定義係指有交易行為，但發票非由實際交易對象開立。然

原告之下游業者既有交易行為，且匯付匯款予原告，又怎會取得非交易對象之發票。實則，若以被告推論之方式，認定原告所開立發票均屬不實，被告亦向原告下游業者告知原告為販售發票公司，故下游業者所取得之發票均屬不實，若下游業者承認，則從輕認定「有交易行為，僅係取得非交易對象之發票」，如不承認，則從重認定「無進貨事實」或更进一步移送檢察機關偵辦，故大部分下游業者均選擇承認「有交易行為，僅係取得非交易對象之發票」，而接受處罰。然此與原告有收受下游業者貨款之明顯事實確不相符，要難以此作為不利於原告之認定。

(五) 被告雖又提出丞鷹公司另案臺灣士林地方法院（下稱士林地院）刑事判決，主張原告虛開發票之行為，均經審認在案云云，然除士林地院之刑事判決已經刑案被告提起上訴尚未確定外，群永公司之行政訴訟部分，業經最高行政法院發回，並指明應由被告負舉證責任及不應忽視多項有利群永公司之證據，顯見並非如被告所稱原告下游業者出口電話儲值卡之行為確屬虛假，應予澄清。

(六) 並聲明求為判決：訴願決定、原處分均撤銷。

四、被告則以：

(一) 本案依臺北關提供相關事證略述如下：

1. 臺北關104年5月20日至群永公司訪查並製作訪談筆錄，代理人林海歲說明，103年2月至104年2月間主要進貨品項為「電話儲值卡」，進貨來源為原告，其中有2筆向丞鷹公司進貨，買方為T公司。

2. 臺北關104年6月3日至丞鷹公司訪查並製作訪談筆錄，代理人方秀利說明，主要進貨品項為「電話儲值卡」，進貨來源為原告、碁勝實業有限公司（下稱碁勝公司），買方

01 為T公司。

- 02 3. 丞鷹公司代理人方秀利104年7月22日至臺北關談話紀錄：
- 03 「本公司由本人將復運進口之電話儲值卡，退回至鉅威公
- 04 司，並交付給鉅威公司蔣德發先生（該公司股東），再由
- 05 鉅威公司進行電話儲值卡之國內銷售。」。
- 06 4. 臺北關104年6月24日至原告訪查並製作訪談筆錄，代理人
- 07 方水信聲稱，主要向全虹企業股份有限公司（下稱全虹公
- 08 司）購買遠傳卡，向威昌國際有限公司（下稱威昌公司）
- 09 購買台灣大哥大股份有限公司（下稱台哥大公司）預付卡
- 10 及中華電信公司預付卡，銷貨與群永公司及丞鷹公司。
- 11 5. 臺北關104年4月22日至台哥大公司訪查，該公司業務副理
- 12 陳啟仁表示，使用電話儲值卡國際漫遊需事先向台哥大公
- 13 司申請。
- 14 6. 臺北關104年5月1日及104年5月5日函請台哥大公司、中華
- 15 電信公司及遠傳電信股份有限公司（下稱遠傳公司）協查
- 16 有關電話儲值卡使用性質，台哥大公司說明使用者需本人
- 17 親持雙證件正本至門市辦理，且欲使用國際漫遊需事先申
- 18 請，未與國外經銷商合作銷售「預付儲值卡」，使用者無
- 19 法於國外直接購買台哥大公司「預付儲值卡」；中華電信
- 20 公司說明申辦「預付儲值卡」需持雙證件至中華電信公司
- 21 門市或特約服務中心辦理，且其「預付儲值卡」無法於國
- 22 外使用；遠傳公司說明申辦「遠傳易付卡」需持雙證件，
- 23 供門市人員核對，其「遠傳易付卡」無法於國外使用。
- 24 7. 臺北關104年4月17日函請行政院大陸委員會香港事務局商
- 25 務組（下稱陸委會香港事務局）協查本案香港買受人T公
- 26 司購買國內電話儲值卡銷售業務性質。經T公司員工電話
- 27 告知陸委會香港事務局，T公司負責人不認識丞鷹公司及

01 群永公司，且香港公司亦非從事電話卡買賣業務。

02 8. 丞鷹公司及群永公司出口業務報關行萬國航空貨運代理股
03 份有限公司（下稱萬國公司）104年7月9日至臺北關談話
04 紀錄：主張丞鷹及群永公司出口貨物為「電話儲值卡」，
05 依丞鷹及群永公司要求出口貨物運送至「香港上興快遞貿
06 易公司（下稱香港上興公司）」，聯絡人如出口報單之託
07 運單上 NOTIFY 所載資訊，非寄送給 Consignee 欄位所載「
08 TALENT POLYTECH LIMITED」。另聲稱其與丞鷹公司及群
09 永公司合作關係於104年2至3月間中斷，可能為貨源不足
10 或淡旺季關係。

11 9. 臺北關104年7月3日至丞鷹公司及群永公司進口報關代理
12 人東慶國際運通有限公司（下稱東慶公司）訪查，該公司
13 主張對運送貨物內容不清楚，報關費用由香港上興公司支
14 付，每公斤8元收取費用。

15 10. 臺北關104年7月16日至上興國際有限公司（下稱臺灣上興
16 公司）訪查，該公司說明香港上興公司為其分公司，地址
17 為「香港九龍土瓜灣道82-84號興華中心4字樓12室」，及
18 主張係依丞鷹公司方小姐指示，由香港上興公司寄回台灣
19 上興公司，再由丞鷹公司方小姐自行至臺灣上興公司付運
20 費及領貨，臺灣上興公司向丞鷹公司以每公斤180元收取
21 運費。

22 11. 臺北關提供群永公司3紙出口報單之託運單，其中1紙
23 Consignee 欄位所載「TALENT POLYTECH LIMITED」，
24 NOTIFY 所載資訊為「上興快遞」（應為香港上興公司）、
25 地址「香港九龍土瓜灣道82-84號興華中心4字樓12室」。
26 另2紙託運單之 Consignee 欄位所載英文地址為「SERV ICE
27 OFFICE 4/F 12/ROOM HING WAH CENTER, 82-84TOKWAN

ROAD KOWLOON」，疑似為「上興快遞」之地址「香港九龍土瓜灣道82-84號興華中心4字樓12室」英譯，而非群永公司提示予臺北關有關香港買方T公司訂購單上所載地址「Rm.H,11/F,Lladro Centre,72 Hoi Yuen Road,Kwun Tong, Kln.Hong Kong」。

12. 臺北關104年4月16日函請中央銀行外匯局提供原告、基勝公司、群永公司及丞鷹公司涉案期間外匯收支情形（如表1、表2），經查核基勝公司102年至104年並無申報進口及出口貨物，卻有匯出美金2,970,141.5元與本案香港受款人T公司，顯有異常。

13. 被告依前揭臺北關通報資料就涉案公司進行查核，查得原告於99年11月至104年12月間無銷貨事實開立不實統一發票與嘉緯科技有限公司（下稱嘉緯公司）等營業人充當進項憑證，申報扣抵銷項稅額，涉嫌幫助他人逃漏稅捐，其中101年度開立不實統一發票金額61,096,386元、103年度開立不實統一發票金額289,538,743元；另查得原告於100年3月至104年12月間銷售貨物，未依規定開立統一發票並漏報銷售額合計218,903,848元，其中101年度漏報銷售額為46,170,046元、103年度漏報銷售額為123,660,705元。

(二) 101年度營利事業所得稅：

1. 系爭開立不實統一發票金額61,096,386元部分：

(1) 原告之歷任負責人孫慧玲、張志傑及蔣德發，基於圖利自己及幫助他人逃漏稅捐之概括犯意，於99年11月至104年12月間明知原告無銷貨事實，卻開立不實統一發票與嘉緯公司等營業人充作進項憑證，申報扣抵銷項稅額，違反稅捐稽徵法，業經臺灣士林地方檢察署（下稱士林地檢署）檢察官偵查終結，有士林地檢署檢察官起

訴書及不起訴處分書可稽（卷一第242頁至第265頁），又相同案情原告99年度營利事業所得稅行政救濟事件，業經臺灣臺北地方法院（下稱臺北地院）行政訴訟庭106年度簡字第183號判決駁回確定在案（卷一第216頁至第226頁）。

(2) 被告原查及復查階段分別於105年6月24日及107年8月15日以財北國稅審一字第1050024711號函及財北國稅法一字第1070030727號函，請原告提示帳簿文據及開立系爭統一發票之實際收益資料供核，惟僅提示進銷貨明細表，其餘迄未提示，致無從審酌。

(3) 原告101年度開立不實統一發票給與營業人充作進項憑證，申報扣抵銷項稅額之銷售額為61,096,386元，被告原核定調減營業收入總額61,178,909元，復查決定追認82,523元，因原告未提示帳簿文據，追認營業收入82,523元部分按電子器材、設備批發業同業利潤標準毛利率17%核算，追認營業成本68,494元 $82,523元 - \times (1 - 17\%)$ ，及維持原核定銷貨退回0元及其他收入4,887,710元並無不合。

2. 系爭短漏報營業收入46,170,046元部分：

(1) 原告於100年3月至104年12月間向全虹公司及統振股份有限公司（下稱統振公司）購買僅可於國內使用之「電話儲值卡」後，部分銷貨與碁勝公司，再由碁勝公司銷貨與群永公司及丞鷹公司，部分直接銷貨與群永公司及丞鷹公司；經群永公司及丞鷹公司高價報運外銷出口，冒退營業稅，旋原貨即以快遞貨物簡易進口報單（完稅價格3,000元以下），申報品名「塑膠卡」，低價復運進口後，將系爭貨物再送交原告，原告復銷售與國內之

01 外籍人士（外勞）等，卻未就實際銷售外籍人士等部分
02 依規定開立統一發票並漏報銷售額218,903,848元，
03 經被告核定補徵營業稅額10,945,192元，有臺北關通報
04 單、丞鷹公司業務助理方秀利104年7月22日談話紀錄、
05 原告前負責人（100年9月至104年12月）蔣德發104年10
06 月12日談話紀錄、台哥大公司104年5月1日台信業字第
07 1040001435號函、遠傳公司104年5月27日遠傳（發）字
08 第10410501249號函、陸委會香港事務局104年6月1日台
09 港（商組）字第0151178號函可稽。

10 (2) 查①依台哥大公司104年5月1日函及其業務副理陳啟仁
11 104年4月22日談話紀錄所載，須先申請該公司門號始能
12 使用電話儲值卡，使用者須本人持雙證件正本親臨門市
13 ，申辦預付卡門號後，才能使用儲值卡進行儲值，又該
14 公司未與國外經銷商合作銷售儲值卡，故使用者無法於
15 國外直接購買該公司儲值卡；又依遠傳公司104年5月27
16 日函所載，遠傳易付儲值卡須搭配易付卡門號使用，辦
17 理時應檢附國民身分證（或外國人護照）及其他足以辨
18 識身分之證明文件正本，並填寫申請書且其易付卡僅限
19 國內使用，未提供國際漫遊服務。基上，群永公司及丞
20 鷹公司外銷出口電話儲值卡乙事，顯為不實。

21 ②群永公司及丞鷹公司所外銷出口之電話儲值卡，國外
22 買方是T公司，惟依陸委會香港事務局104年6月1日函所
23 載，於104年4月27日函請T公司回復有關塑膠電話卡等
24 相關問題，並於104年4月30日接獲自稱是T公司員工吳
25 小姐來電告稱，其負責人不認識群永公司及丞鷹公司，
26 該公司亦非從事塑膠電話卡買賣，佐以代辦出口貨物之
27 萬國公司國外部經理劉漢祥104年7月9日談話紀錄所載

，代理之出口貨物均為電話儲值卡，該公司依據群永公司及丞鷹公司要求，直接將出口貨物寄送給香港上興公司，並非寄送給T公司。又代辦進口快遞貨物之東慶公司經理張展維104年7月3日談話紀錄所載，該公司收取進口報關費用之對象為香港上興公司，另依臺灣上興公司進口部經理陳春為104年7月16日談話紀錄所載，香港上興公司為該公司之香港分公司，香港上興公司收到萬國公司代理之出口貨物後，隨即依據丞鷹公司方小姐以電話通知指示香港上興公司陳紀安先生，協助將群永公司及丞鷹公司之出口貨物原箱原貨由香港上興公司再寄回臺灣上興公司，並由方小姐自行至臺灣上興公司付運費及領貨。足證群永公司及丞鷹公司以「電話儲值卡」申報出口，旋即以同一批貨物報運進口方式，虛增零稅率銷售額，並冒退營業稅額屬實。且丞鷹公司因虛列零稅率銷售額，經被告追繳補徵原已核退營業稅額行政訴訟案，業經最高行政法院108年度判字第96號判決駁回確定在案。

③再依丞鷹公司業務助理方秀利104年7月22日談話紀錄所載，丞鷹公司從事電話儲值卡之外銷出口業務，主要目的為退營業稅，係群永公司林海歲經理指導，進而一同合作，出口後所退營業稅，扣除運費、保險費、報關費用及與原告相互匯款（兌）之手續費等成本後，再與原告平分（各一半），並將復運進口之電話儲值卡交付給系爭期間之負責人蔣德發，再由原告進行電話儲值卡之國內銷售等語，佐以被告於106年4月6日以財北國稅法一字第1060013673、1060013688號函請統振公司、全虹公司查詢與原告之交易貨品「台灣大哥大儲值卡」、

「遠傳儲值卡」是否開通使用，惟統振公司、全虹公司來電告知無權限查得交易貨品儲值卡是否開通使用，而僅能提供銷售予原告之儲值卡貨品批號；被告遂依統振公司、全虹公司提供之儲值卡貨品批號資料，於106年4月12日、19日以財北國稅法一字第1060014620號函、第0000000000號函請台哥大公司、遠傳公司查詢系爭儲值卡是否開通使用，經台哥大公司於106年5月8日以台信業字第1060001392號函及遠傳公司於106年5月15日以遠傳(發)字第10610405007號函回復被告系爭電話儲值卡之使用情形表，經檢視該表皆已開卡使用，足證系爭群永公司及丞鷹公司假出口後復運進口送交予原告，該電話儲值卡原告皆已銷售。④綜上，系爭假出口後復運進口之電話儲值卡送交予原告於國內銷售時漏開統一發票，因未查得實際金額，被告依財政部102年3月19日台財稅字第10200517820號函「有關稽徵機關查獲營業人漏進漏銷案件，漏報銷售額之補稅計算方式疑義乙案」規定，按原告100至104年度向統振公司、全虹公司之進貨金額218,903,848元(卷二第88頁至第99頁進銷項憑證明細資料表)，核定漏開同額統一發票並漏報銷售額218,903,848元，補徵營業稅額10,945,192元。原告不服，申經復查及訴願均遭駁回確定在案(卷一第227頁至第239頁)。

- (3) 本件營利事業所得稅部分，基於同一事實認定，被告以原告101年度未依規定開立統一發票並漏報銷售額46,170,046元，核算調增營業收入46,170,046元，並以經函請原告提示帳簿憑證及有關文據供核，迄未提示，爰按同業利潤標準毛利率17%，調增營業成本38,321,138元

亦無不合。

3. 綜上，被告復查決定變更原核定營業收入總額為46,252,569元及營業成本為38,389,632元，及維持原核定銷貨退回0元及其他收入4,887,710元，因重行核算全年所得額為10,057,975元（原核定全年所得額10,043,946元＋82,523元－68,494元），高於原核定全年所得額10,043,946元，基於行政救濟不利益變更禁止原則，復查決定維持原核定，訴願決定亦遞予維持均無不合。

4. 原告主張臺北關已分別撤銷對群永公司及丞鷹公司之罰鍰處分乙事，查臺北關仍認群永公司及丞鷹公司進項來源不實，出口銷售涉有虛假交易之情事，僅因其原處分對離岸價格之認定未盡妥適，遂撤銷原處分，有原告所附臺北關復查決定書可資證明，原告執此主張被告原處分亦應予以撤銷，核不足採，併予陳明。

(二) 101年度營利事業所得稅-罰鍰：我國營利事業所得稅係採自動報繳制，乃重在誠實報繳為前提，有所得即應申報，為所得稅制之基本原則。原告101年度以進貨後透過群永公司等出口後，再以低價復運進口送交原告供其銷售，未依規定開立統一發票並漏報銷售額46,170,046元，致漏報營業收入46,170,046元，經核定漏報所得額7,848,908元既經維持已如前述，核屬故意，違章事證明確，無納稅者權利保護法第16條第1項規定不予處罰之適用。被告原核定按所漏稅額1,334,314元處1倍罰鍰1,334,314元，實已考量原告違章程度所為之適切裁罰並無違誤。

(三) 100年度未分配盈餘：原告100年度營利事業所得稅，被告基於與營業稅事件同一事實基礎，核認原告漏報營業收入23,143,926元及課稅所得額3,934,467元，原告不服，經被告復

查決定駁回確定在案。是本件100年度未分配盈餘，基於同一事實認定，被告核認原告短漏報稅後純益3,265,608元3,934,467元 $\times$ (1-17%) $\vee$ ，核定未分配盈餘為3,265,608元並無不合。

(四)100年度未分配盈餘-罰鍰：原告以迂迴進、銷貨方式，故意未依規定開立統一發票並漏報銷售額，致未據實申報100年度未分配盈餘，核屬故意，違章事證明確，無納稅者權利保護法第16條第1項規定不予處罰之適用，被告按所漏稅額326,560元處0.5倍罰鍰163,280元，實已考量原告違章程度所為之適切裁罰並無違誤。

(五)103年度營利事業所得稅：

1.系爭開立不實統一發票金額289,538,743元部分：

(1)本件案關刑事起訴情形及原告99年度營利事業所得稅確定情形，詳如前開101年度營利事業所得稅答辯理由。

(2)被告原查及復查階段分別以105年6月17日財北國稅審一字第1050023785號函、105年7月11日財北國稅審一字第1050026890號函及107年8月15日財北國稅法一字第1070030727號函，請原告提示帳簿文據及開立系爭統一發票之實際收益資料供核，惟僅提示進銷貨明細表、進銷存表及部分憑證，其餘迄未提示，致無從審酌。

(3)被告原核定調減營業收入淨額288,559,272元及營業成本281,848,417元，並依財政部78年6月24日台財稅第00000000號、86年7月2日台財稅第0000000000號函釋規定，按虛開統一發票金額之8%核算其他收入23,163,099元並無不合。

2.系爭短漏報營業收入123,660,705元部分：

(1)本件同一事實營業稅事件被告事證調查、核定及案件確

定情形，詳如101年度營利事業所得稅答辯理由。

(2) 本件營利事業所得稅部分，基於同一事實認定，被告以原告103年度未依規定開立統一發票並漏報銷售額123,660,705元，核算調增營業收入123,660,705元，並以經函請原告提示帳簿憑證及有關文據供核，惟僅提示進貨明細表、銷貨明細表、進銷存表及部分憑證等，其餘均未提示，致收入成本無法勾稽查核，爰按同業利潤標準毛利率17%，調增營業成本102,638,385元亦無不合。

3. 綜上，被告原核定營業收入淨額123,660,705元、營業成本102,638,385元及其他收入23,163,099元並無不合。

(六) 103年度營利事業所得稅-罰鍰：答辯理由如前開101年度營利事業所得稅-罰鍰說明，是被告原核定按所漏稅額3,573,795元處1倍罰鍰3,573,795元，實已考量原告違章程度所為之適切裁罰並無違誤，原告主張委無足採。

(七) 102年度未分配盈餘：原告102年度營利事業所得稅，被告基於同一事實基礎，核認原告漏報營業收入25,929,171元及課稅所得額4,407,960元，原告不服，經被告復查決定駁回確定在案。是本件102年度未分配盈餘，基於同一事實認定，被告核認原告短漏報稅後純益3,658,607元 $4,407,960 \text{元} \times (1-17\%)$ ，核定未分配盈餘為3,658,607元並無不合。

(八) 102年度未分配盈餘-罰鍰：原告以迂迴進、銷貨方式，故意未依規定開立統一發票並漏報銷售額，致未據實申報102年度未分配盈餘，核屬故意，違章事證明確，無納稅者權利保護法第16條第1項規定不予處罰之適用。被告原核定按所漏稅額365,860元處1倍罰鍰365,860元，實已考量原告違章程度所為之適切裁罰並無違誤，原告主張委無足採。

(九) 並聲明求為判決：駁回原告之訴。

01 五、兩造之聲明陳述均詳如上述，因此兩造之主要爭點為：原告
02 (一)101年度營利事業所得稅結算申報，被告核定補徵稅額1,6
03 76,265元，並處罰鍰1,334,314元；(二)100年度未分配盈餘申
04 報，被告核定補徵稅額326,560元，並處罰鍰163,280元；(三)
05 103年度營利事業所得稅結算申報，被告核定補徵稅額6,370
06 ,676元，並處罰鍰3,573,795元；(四)102年度未分配盈餘申報
07 ，被告核定補徵稅額365,860元，並處罰鍰365,860元，是否
08 均為適法？茲分述如下：

09 (一)相關法令：

10 1.行為時所得稅法第24條第1項規定：「營利事業所得之計
11 算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐
12 後之純益額為所得額……。」第71條第1項規定：「納稅
13 義務人應於每年5月1日起至5月31日止，填具結算申報書
14 ，向該管稽徵機關，申報其上一年度內……營利事業收入
15 總額之項目及數額，以及有關減免、扣除之事實，並應依
16 其全年應納稅額減除暫繳稅額、尚未抵繳之扣繳稅額及可
17 扣抵稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納…
18 …。」第83條規定：「(第1項)稽徵機關進行調查或復
19 查時，納稅義務人應提示有關各種證明所得額之帳簿、文
20 據；其未提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標
21 準，核定其所得額。(第2項)前項帳簿、文據，應由納
22 稅義務人依稽徵機關規定時間，送交調查；其因特殊情形
23 ，經納稅義務人申請，或稽徵機關認有必要，得派員就地
24 調查。納稅義務人已依規定辦理結算申報，但於稽徵機關
25 進行調查時，通知提示有關各種證明所得額之帳簿、文據
26 而未依限期提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤
27 標準核定其所得額；嗣後如經調查另行發現課稅資料，仍

01 應依法辦理。」。

02 2.財政部69年4月15日台財稅第33041號函：「主旨：營利事
03 業申報純益率達到書面審核標準，經稽徵機關按申報所得
04 額核定，嗣後發現漏報銷貨收入，以查帳核定之全部所得
05 額或依同業利潤標準核定之全部所得額減除申報所得額後
06 之差額，依率計算補徵稅款。……三、經查獲漏報銷貨收
07 入部分，因其既有匿報所得之事實，自應依所得稅法第
08 110條規定論處……。」。

09 3.財政部69年10月3日台財稅第38271號函：「營利事業使用
10 藍色申報書或委託會計師查核簽證申報，經稽徵機關書面
11 審核之案件，嗣後發現漏報銷貨收入，有關補稅處罰，應
12 適用財政部69台財稅第33041號函釋辦理。惟該項漏報銷
13 貨收入部分之成本，如經稽徵機關查明未列報，則計算匿
14 報所得額時，應准核實減除。」。

15 4.財政部78年6月24日台財稅第000000000號函：「營利事業
16 非法出售或虛開統一發票給予他人作為進貨憑證者，其虛
17 開統一發票之收益，依查獲收益資料核實認定，若無收益
18 資料可供認定者，則按其所開立之統一發票金額8%標準認
19 定。」。

20 5.財政部86年7月2日台財稅第000000000號函：「本部78年6
21 月24日台財稅第000000000號函規定，營利事業非法出售
22 或虛開統一發票……之『收益』……按其所開立之統一發
23 票金額8%標準認定。所稱『收益』，係指『所得額』而言
24 。」。

25 6.按納稅者權利保護法第11條第1項及第2項規定：「（第1
26 項）稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之人員應依職權調
27 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。
（第2項）稅捐稽徵機關就課稅或處罰之要件事實，除法律別有明文規定者外，負證明責任。」其立法理由載稱「一、按在稅捐稽徵程序中，稅捐事實之調查是稅捐稽徵機關本於職權應自行負擔之義務，稅捐義務人僅有配合調查之協力義務。而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，為行政程序法第9條、第36條所明文規定。亦即行政機關對於應依職權調查之事實，負概括調查義務，舉凡與行政決定有關而有調查必要與可能者，均應調查以追求實質真實；且行政機關對調查方法雖有裁量權，仍須運用合法、必要且對納稅者基本權利侵害最小之方法為之。二、課稅或處罰事實之闡明，無論於稽徵程序或訴訟程序均受職權調查主義所支配，應由稅捐稽徵機關承擔最終之證明責任。爰於第二項明定稅捐稽徵機關之證明責任。」揆其意旨係要求稽徵機關於調查課稅事實時，應依職權調查證據，並對納稅義務人有利及不利事項一律注意。又依行政訴訟法第133條前段規定，行政法院於撤銷訴訟，固應依職權調查證據，以期發現真實，然職權調查證據有其限度，仍不免有要件事實不明之情形，而必須決定其不利益結果責任之歸屬。且課徵租稅構成要件事實之認定，基於依法行政及規範有利原則，應由稅捐稽徵機關負擔客觀舉證責任（稅捐稽徵法第12條之1第4項、納稅者權利保護法第7條第4項、第11條第2項參照）。另依稅捐稽徵法第12條之1第5項、納稅者權利保護法第7條第5項規定，納稅義務人之協力義務，雖不因稅捐稽徵機關之舉證責任而免除，但協力義務之違反，尚不足以轉換（倒置）課稅或處罰要件事實的客觀

舉證責任，僅能容許稽徵機關原本應負擔的證明程度，予以合理減輕而已（最高行政法院108年度判字第179號判決意旨參照）。

(二)被告認原告涉嫌於「99年11月至104年12月」間開立不實統一發票之部分：

1.經查，被告所認原告涉嫌開立不實統一發票等情節，係基於被告以105年4月1日財北國稅審四字第1050012152號移送書所載，原告負責人等涉嫌開立不實發票之有關情節（移送書等參原處分卷一第73至104頁及卷外本案相關資料第77頁）。復依被告106年3月3日函覆士林地檢署所載，原告涉嫌於「99年11月至104年12月」間開立不實統一發票計986紙予嘉緯公司等41家營業人充當進項憑證，其銷售額合計805,637,963元（參卷外本案相關資料第78、98至114頁）。該移送案經士林地檢署檢察官就其中437紙發票，其銷售額263,715,144元部分予以起訴（起訴書及其附表一等參原處分卷一第265至263、254至253頁）。嗣經士林地院107年度訴字第373號刑事案件（下稱107年訴字第373號刑案）之審理，該刑案法院則係以其中426紙發票（145+260+21），銷售額合計262,777,991元（35,550,513+186,471,733+40,755,745）為審理範圍（刑案判決附表參本案相關資料第2頁及反面、第30至36頁反面、第62頁及反面）。

2.至於本案營所稅事件，被告則係認原告「101年度」及「103年度」分別開立不實統一發票銷售額61,096,386元及289,538,743元，被告乃據以按8%調增原告101年度之其他收入4,887,710元（61,096,386×8%）及103年度之其他收入23,163,099元（289,538,743×8%）（參本院卷第96、1

12頁)。

3.再者，因被告認原告列報之營業收入、銷貨退回、及營業成本等全數均屬不實，而均予以調減至0元（參本院卷第96、112頁）。又因被告認原告實際有自全虹公司及統振公司購入僅可於國內使用之「電話儲值卡」，並於國內對外籍人士為販售（另詳下述），但原告漏開發票，漏報營業收入，被告即按原告實際進貨金額等，調增原告101年度之營業淨利4,972,674元及103年度之營業淨利14,311,465元（參本院卷第96、112頁）。

4.綜合上開其他收入及營業淨利等調整事項（參本院卷第93頁），被告係核定調增原告101年度課稅所得9,860,384元（其他收入4,887,710元＋營業淨利4,972,674元），並補徵營所稅1,676,265元（調增課稅所得9,860,384元×稅率17%）。且就103年度部分，核定調增原告課稅所得37,474,564元（其他收入23,163,099元＋營業淨利14,311,465元），並補徵營所稅6,370,676元（調增課稅所得37,474,564元×稅率17%），而為本件兩造所爭執事項，先予敘明。

(三)被告認定原告銷售電信儲值卡涉嫌漏開統一發票之部分：

1.又查，被告所認原告涉嫌漏開統一發票等情，亦係基於被告以105年4月1日財北國稅審四字第1050012152號移送書所載，訴外人群永公司與其負責人林海歲及趙令富、丞鷹與其員工方秀利等人，於100年6月至104年4月間涉嫌「假出口、真退稅」之有關情節（移送書等參原處分卷一第73至104頁及本案相關資料第97頁）。被告所移送案件之其中部分涉嫌犯行經士林地檢署起訴，嗣107年訴字第373號刑案判決認林海歲及趙令富利用群永公司之名、方秀利利用丞鷹公司之名，並以申報高價電信儲值卡出口，再低價

01 復運入口之方式，營造群永公司及丞鷹公司有於上開期間
02 外銷貨物之假象，再向被告申報零稅率銷售額，致群永公
03 司取得冒退之營業稅款12,361,811元，而丞鷹公司取得冒
04 退之營業稅款6,160,025元（刑案判決及其附表等參卷外
05 本案相關資料第59頁反面至62頁）。

06 2.至就稅捐核課而言，被告係認本件原告鉅威公司於「100
07 年3月至104年12月」間向全虹公司及統振公司購買僅可於
08 國內使用之「電話儲值卡」後，部分銷售予碁勝公司，再
09 由碁勝公司銷售予群永公司及丞鷹公司，部分則由原告直
10 接銷售予群永公司及丞鷹公司；經群永公司及丞鷹公司高
11 價報運外銷出口，冒退營業稅，旋原貨即以快遞貨物簡易
12 進口報單（完稅價格3,000元以下），申報品名「塑膠卡
13 」，低價復運進口後，將系爭貨物再送交予本件原告，原
14 告即將之銷售予國內之外籍人士（外勞）等，原告卻未依
15 規定開立統一發票，100年至104年間共計漏報銷售額（營
16 業收入）218,903,848元。有關被告所認漏報營業稅銷售
17 額部分（營業稅部分並非本件審理範圍），係經被告另案
18 對原告補徵營業稅額10,945,192元，原告不服，申經復查
19 及訴願均遭駁回，但未提起行政訴訟，原告100年至104年
20 之補徵營業稅10,945,192元案件，已告確定（被告答辯狀
21 參本院卷第98頁）。

22 3.換言之，被告本件係以原告自全虹公司及統振公司購入電
23 信儲值卡，雖有以購入之儲值卡供群永公司及丞鷹公司冒
24 退營業稅之利用，惟群永公司及丞鷹公司先假出口後再為
25 低價復運進口之電信儲值卡係交回予原告，原告則在國內
26 予以銷售，且原告銷售電信儲值卡之對象均是外籍人士（
27 外勞），原告並未開立統一發票予買受人，漏報銷售額（

營業收入），逃漏營業稅及營所稅等，其中就營業稅部分，被告已對原告補徵稅款10,945,192元（營業稅部分並非本件審理範圍），已如上述。至於本件部分，係被告認原告對外籍人士銷售電信儲值卡，均漏開發票，致100年度至103年度分別漏報營業收入23,143,926元、46,170,046元、25,929,171元、123,660,705元，並據以分別對原告補徵100年度未分配盈餘稅326,560元〈 $23,143,926 \times 17\% \times (1 - 17\%) \times 10\%$ 〉及裁處0.5倍罰鍰163,280元、補徵101年度營所稅1,334,314元〈 $46,170,046 \times 17\% \times 17\%$ 〉及裁處1倍罰鍰1,334,314元、補徵102年度未分配盈餘稅365,860元〈 $25,929,171 \times 17\% \times (1 - 17\%) \times 10\%$ 〉及裁處1倍罰鍰365,860元、補徵103年度營所稅3,573,795元〈 $123,660,705 \times 17\% \times 17\%$ 〉及裁處1倍罰鍰3,573,795元，而亦為本件兩造之爭執事項，併予敘明。

（四）本件所涉本稅部分：

1. 被告調增101年度課稅所得9,860,384元，據以補徵營所稅1,676,265元部分：

（1）被告復查決定之金額錯誤部分：

① 經查，原告101年度營利事業所得稅結算申報，係申報營業收入總額61,178,909元，原告並表示系爭61,178,909元即與所開立之統一發票及申報營業稅之銷售額相符（參原處分卷一第38、23頁），亦即，原告係以開立發票之營業稅銷售總額列報為營業收入之總額。然按被告之發票資料庫調檔查核清單所載，原告所開立101年度統一發票之銷售總額係61,096,386元（參原處分卷一第105頁）。其中因原告開立予大順水箱有限公司僅「1張」發票，正確字軌為「A『H』000

00000」號（銷售額5,705元），但於被告之資料庫中額外再以不正確之「A『K』00000000」號發票（銷售額5,705元）為檔案紀錄（參原處分卷一第105頁），以致被告誤認原告開立「2張」發票予大順水箱公司。此亦造成被告之調檔查核清單所載統一發票銷售總額61,096,386元之中，係錯誤含有溢計之該筆「A『K』00000000」號發票金額5,705元。復審酌被告就107年訴字第373號刑案法院詢問事項之函覆附件，亦記載原告101年度僅對大順水箱公司開立發票「1張」，金額僅「5,705元」（參本案相關資料第71至72頁），益見被告本件所統計之系爭銷售總額61,096,386元，係錯誤溢計5,705元。

- ②經減除被告重複列計之該5,705元後，可知原告所開立101年度統一發票之正確銷售總額應係61,090,681元（61,096,386－5,705），此亦與原告所提出101年度全部銷貨發票明細之總額61,090,681元，互相一致（101年度銷貨發票明細表參原處分卷一第167至165頁）。是以，原告雖於101年度營利事業所得稅結算書填載營業收入總額（所開立發票之全部銷售額）61,178,909元，實則亦係原告誤算所致，原告101年度之銷貨發票總額應係61,090,681元，已如前述。換言之，本件被告原查將原告所申報之營業收入總額61,178,909元全數調減至0元，其中61,090,681元係認原告開立不實發票而調減之，其餘88,228元（61,178,909－61,090,681）則係原告誤算發票金額而溢報收入所致，原查亦予以調減，並無不合。被告復查決定卻稱原查調減營業收入61,178,909元係已過度，並

01 認僅需調減61,096,386元（此金額內含被告誤計之上
02 述5,705元），乃就原查之結果，重為追認營業收入
03 82,523元（61,178,909－61,096,386），並再按同業
04 利潤標準毛利率17%，追認營業成本68,494元（82,52
05 3×83%），並稱重行核算所得額為10,057,975元（原
06 查核定之所得額10,043,946元＋82,523元－68,494元
07 ）云云，實係被告復查時有所誤會所致。亦即，本件
08 復查決定追認營業收入82,523元及追認營業成本68,4
09 94元，均無必要。

10 ③從而，本件以下就原告101年度之課稅所得額，仍以
11 被告原查所核定之10,043,946元為論述基礎（較原告
12 申報之所得額183,562元調增9,860,384元，致對原告
13 按稅率17%補徵稅額1,676,265元），先予敘明。

14 (2)被告以原告開立不實統一發票金額61,096,386元，按8%
15 核算其他收入，致「調增課稅所得（其他收入）4,887,
16 710元」部分：

17 ①經查，原告於101年1月至同年12月間分別開立統一發
18 票銷售額24,887,576元予丞鷹公司、95,510元予曜強
19 科技有限公司、76,190元予台灣東芝照明公司、496,
20 310元予曄晟科技有限公司、4,732,984元予全宇商業
21 機器有限公司、5,705元予德晟彩色快速沖印有限公
22 司、30,302,244元予群永公司、190,476元予妍發電
23 子有限公司、5,619元予聯答科技有限公司、5,705元
24 予正威國際通信有限公司、4,752元予宜鼎科技事業
25 有限公司、21,905元予吉的堡網路科技股份有限公司
26 、5,705元予大順水箱有限公司、260,000元予仔仔手
27 機館等14家營業人，合計發票銷售額為61,090,681元

(參原處分卷一第109至105頁)。被告則認原告並無銷售事實，而開立61,096,386元(內含被告錯誤溢計之5,705元)之不實發票供前述丞鷹公司等14家營業人充作進項憑證。又被告本件係以105年4月1日財北國稅審四字第1050012152號移送書(參原處分卷一第73至104頁)、士林地檢署檢察官起訴書(參原處分卷一第265至263、254至253頁)等所載情節，為主要論據。然而，系爭移送書係認原告涉嫌於「99年11月至104年12月」間開立不實統一發票計986紙予嘉緯公司等41家營業人充當進項憑證，其銷售額合計805,637,963元，已如上述。又案經士林地檢署檢察官僅就其中437紙發票，其銷售額263,715,144元部分予以起訴，亦如上述。實則，不論係稽徵機關移送檢調偵辦之涉嫌不法逃漏稅情節，或經檢察官偵查而為起訴之部分，均係「尚有待直接或間接證據」予以證明之「待證事實」，法院尚難以稽徵機關之移送書或檢察官之起訴書所載涉嫌情節，而逕對納稅義務人為不利之認定。

②被告雖稱原告99年度營利事業所得稅結算申報，因原告對誠聚行有限公司及順通興工程有限公司開立不實銷貨發票共計5,712,000元，被告按虛開統一發票金額之8%，核增其他收入456,960元(5,712,000元×8%)，原告就此進行爭訟，該案經臺北地方法院106年度簡字第183號行政訴訟判決駁回原告之訴，並經本院107年度簡上字第113號判決駁回上訴而告確定等語；然而，縱使原告99年度開立不實發票之違章行為經法院審認在案，但原告99年度所開立不實發票之買受

人係誠聚行有限公司及順通興工程有限公司，與本件買受人係上開丞鷹公司等14家營業人有別，且原告開立不實銷貨發票5,712,000元事涉「99年度」之稅捐核課要件事實，與本件「101年度」之稅捐核課要件事實之是否構成，尚屬二事，亦難逕以原告前揭99年度違章情節即認定本件101年度亦必然係開立不實之發票，被告所稱尚難採據。

③此外，雖然上述士林地院107年度訴字第373號案件中，刑案法院認定原告101年度對曜強科技有限公司、台灣東芝照明公司、曄晟科技有限公司、全宇商業機器有限公司、妍發電子有限公司、仔仔手機館等營業人係開立不實之發票，惟查：

(甲)該刑案法院主要係採據證人即臺北國稅局人員廖淑娟證述「以進項不實來推論該公司銷項情形」「公司進項不實，所以稽核會認為……公司既無進項哪來銷項」「就涉案期間的總進項跟取得異常公司開給鉅威公司之發票，比例已經到達98.62%……不包含統振公司跟全虹公司，若鉅威公司沒有真正的進貨，怎麼會有貨銷給基勝公司以及兩家在高雄國稅局的升豪公司，並再往下銷售給群永公司跟丞鷹公司」等語；並佐以原告負責人蔣德發未能提出鉅威公司與上游營業人交易之相關帳冊及足以相互勾稽之會計憑證；復以曜強科技有限公司等營業人嗣經稽徵機關裁罰確定等由，而認本件原告進貨係異常不實，即無從真實銷貨予曜強科技有限公司等營業人，進而認定原告係開立不實發票予曜強科技有限公司等營業人（刑案判決理由等參本案相關資料第

7至9頁、第62頁反面至63頁）。然按「行政訴訟與刑事案件有牽連關係者，參照刑事判決所認定之事實，如發現有錯誤時，則行政訴訟，即應依證據自行認定之。」、「刑事判決所認定之事實，及其所持法律上見解，並不能拘束本院。本院應本於調查所得，自為認定及裁判。」、「行政機關固應尊重法院對具體事實之裁判，惟如有充分之證據足資認定，亦可自行認定事實。」前行政法院42年判字第16號判例、前行政法院44年判字第48號判例及最高行政法院103年度判字第557號判決意旨可資參照。雖然上述刑案法院判決以原告進貨不實並無貨物可供出售等由，即認原告所開立之發票應係不實，惟刑案證人廖淑娟所稱鉅威公司於99年至104年間之進貨總數異常比例高達98.62%等語，經核係該證人將鉅威公司於99年至104年間之全部進貨金額730,099,233元（證人廖淑娟出庭時將金額誤述為730,983,782元），先予減除其中有向統振公司、全虹公司真實購買電信儲值卡之218,903,848元，再以剩餘之金額511,195,385元（730,099,233－218,903,848）作為「分母」，「分子」即採用稅捐機關移送偵辦之威昌公司等營業人所開立之發票金額504,181,659元，再將前述「分子504,181,659元」及「分母511,195,385元」二者相除，即係刑案證人廖淑娟及本件被告所稱鉅威公司於99年至104年間之進貨總數異常比例高達98.62%（504,181,659÷511,195,385）之情形（參本院卷第200至202頁及本案相關資料第7至8頁）。實則，所謂鉅威公司於99年

至104年間之進貨總數異常比例高達98.62%，係被告有意將鉅威公司實際自統振及全虹公司進貨之218,903,848元先忽而不論，僅以鉅威公司向其他營業人取得之發票金額511,195,385元作為分母（分母業經縮小），始以遭稽徵機關移送檢調之威昌公司等營業人所開立之發票金額504,181,659元作為分子而為相除。由於被告將系爭分母先自730,099,233元縮小至僅有511,195,385元，以致所謂鉅威公司於99年至104年間之進貨總數異常比例可高達98.62%（ $504,181,659 \div 511,195,385$ ）。今若就鉅威公司實際自統振及全虹公司進貨之218,903,848元不予忽略，則鉅威公司於99年至104年間之全部進貨係730,099,233元，再以稽徵機關移送檢調之威昌公司等營業人所開立之發票金額504,181,659元作為分子，實則所謂鉅威公司於99年至104年間之進貨總數異常比例係「69.05%」（ $504,181,659 \div 730,099,233$ ）。又查，本件原告進貨總數異常比例係「69.05%」之情，亦有刑案證人廖淑娟對刑案法院提出之補充說明可供佐證（參本案相關資料第181至182頁）。換言之，本件被告所稱「進貨總數異常比例高達98.62%」云云，係因對於鉅威公司有利之事證（有實際進貨之218,903,848元部分）予以忽視所致，尚嫌偏頗，難以採據。再者，所謂「進貨總數異常比例高達98.62%」，係被告將所認「原告取得之進貨發票金額511,195,385元」作為分母，再將「遭稽徵機關移送檢調之營業人開立予原告之發票金額504,181,659元」作為分子，二者相

01 除之比例，已如上述；然而，所謂「遭稽徵機關移
02 送檢調之營業人開立予原告之發票金額504,181,
03 659元」尚屬未經證實之涉嫌情節，仍有待稽徵或
04 檢調機關舉證攻防，並經法院依法審理，始能論斷
05 違章或不法行為是否發生。從而，被告本件僅以未
06 經證實之進貨總數異常比例高達98.62%，逕而論斷
07 本件原告之全部進貨來源「顯為不實」（被告之補
08 充答辯狀參本院卷第200頁），本院實難採據。

09 (2)次查，刑案證人廖淑娟證述「鉅威公司向統振公司
10 、全虹公司所購入電信儲值卡之2億1,890萬3,848
11 元」（參本案相關資料第7頁反面）。再者，本件
12 被告亦認「原告100至104年度向統振公司、全虹公
13 司之進貨金額218,903,848元」「電話儲值卡原告
14 皆已銷售」「原告於國內銷售時漏開統一發票」「
15 按原告100至104年度向統振公司、全虹公司之進貨
16 金額218,903,848元……核定漏開同額統一發票並
17 漏報銷售額218,903,848元」「原告於100年3月至
18 104年12月間向全虹公司及統振公司購買僅可於國
19 內使用之『電話儲值卡』後，部分銷售予碁勝公司
20 ，再由碁勝公司銷售予群永公司及丞鷹公司，部分
21 直接銷售與群永公司及丞鷹公司」等情在案（被告
22 答辯狀參本院卷第104、114頁），顯然刑案證人廖
23 淑娟及本件被告均認本件原告鉅威公司實際係有購
24 入電話儲值卡之進貨，且進貨金額高達218,903,84
25 8元，此情即與刑案法院所認鉅威公司並無真實之
26 進貨，並無真實商品可供銷售，即無可能開立真實
27 銷貨發票等節，存在重大歧異。

01 (丙)此外，原告101年度營利事業所得稅結算申報，列
02 報營業費用及損失總額2,439,022元及利息支出254
03 ,426元，均經被告准予列報而未剔除（參原處分卷
04 一第38、178頁），即被告「並未」認定原告係全
05 無實際營業活動之虛設行號，則何以被告卻認為原
06 告101年度所開立之發票全部均係無銷貨事實之不
07 實發票，被告就此並未敘明及釐清，則被告主張原
08 告101年度開立之全部發票均屬不實，似嫌速斷。

09 (丁)雖然曜強科技有限公司等營業人或經被告以「取得
10 非交易對象之發票」為由而裁處罰鍰在案（參本案
11 相關資料第62頁反面至63頁），惟縱使被告對曜強
12 科技有限公司等營業人開單處罰，亦僅能證明被告
13 對該等營業人有所裁罰，至於該等營業人與本件原
14 告是否果真共同該當違章情節（或僅係為省去爭訟
15 勞費而寧願受罰），亦屬待證之事實，且有賴證據
16 之充分調查，始能認定，尚難僅憑被告對其等施以
17 裁罰，即逕認原告等行為人果真已實施違章行為而
18 應受罰無誤。甚且，被告就原告101年度開立發票
19 予德晟彩色快速沖印有限公司、聯答科技有限公司
20 、正威國際通信有限公司、宜鼎科技事業有限公司
21 、大順水箱有限公司等營業人部分，係以「稅額
22 2,000元以下，免通報查核」為由，而就原告此部
23 分發票之開立其銷貨是否真實，被告「並未」查核
24 （參本案相關資料第63頁），無此部分事證可供本
25 院審酌，亦難逕對原告為不利之認定。此外，士林
26 地院107年度訴字第373號刑事案件對於本件原告
27 101年度開立發票24,887,576元予丞鷹公司及開立

發票 30,302,244 元予群永公司等部分，均未予以審理（刑案判決附表一之 1、一之 2 及七均無原告對丞鷹公司及群永公司開立之發票，參本案相關資料第 30 至 36 頁反面與第 62 頁及反面），亦難據以認定原告 101 年度對丞鷹公司及群永公司開立之發票全部均係不實。

(戊) 又原告並非完全無營業活動之虛設行號，已如上述，且原告開立之銷貨發票尚難全部予以論斷為不實，亦如上述，被告亦稱「原告於 100 年 3 月至 104 年 12 月間向全虹公司及統振公司購買僅可於國內使用之『電話儲值卡』後，部分銷售予基勝公司，再由基勝公司銷售予群永公司及丞鷹公司，部分直接銷售與群永公司及丞鷹公司」等語在案（本件被告答辯狀參本院卷第 114 頁），並審酌原告 101 年度亦有開立發票銷售額 24,887,576 元予丞鷹公司（參原處分卷一第 109 至 108 頁）、開立發票銷售額 30,302,244 元予群永公司（參原處分卷一第 107 至 106 頁），則何以被告一方面認定原告實際「係有」銷售電話儲值卡與群永公司及丞鷹公司，另一方面卻又認為原告對群永公司及丞鷹公司「均無」實際銷貨，原告所開立之發票全部均屬不實？換言之，被告認定原告開立之發票「全數均屬不實」之所持理由，互為齟齬，尚難採據。

(己) 再者，按納稅者權利保護法第 11 條第 1 項及第 2 項規定：「（第 1 項）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。（第2項）稅捐稽徵機關就課稅或處罰之要件事實，除法律別有明文規定者外，負證明責任。」其立法理由載稱「一、按在稅捐稽徵程序中，稅捐事實之調查是稅捐稽徵機關本於職權應自行負擔之義務，稅捐義務人僅有配合調查之協力義務。而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……亦即行政機關對於應依職權調查之事實，負概括調查義務，舉凡與行政決定有關而有調查必要與可能者，均應調查以追求實質真實……。二、課稅或處罰事實之闡明……應由稅捐稽徵機關承擔最終之證明責任。爰於第二項明定稅捐稽徵機關之證明責任。」揆其意旨係要求稽徵機關於調查課稅或處罰事實時，應依職權調查證據，並對納稅義務人有利及不利事項一律注意。且課稅或處罰構成要件事實之認定，應由稅捐稽徵機關負擔客觀舉證責任。納稅義務人之協力義務，雖不因稅捐稽徵機關之舉證責任而免除，但協力義務之違反，尚不足以轉換（倒置）課稅或處罰要件事實的客觀舉證責任。從而，縱使本件原告或其負責人蔣德發未能提出鉅威公司與上游營業人交易之相關帳冊及足以相互勾稽之會計憑證，亦僅係允許合理減輕稽徵機關原本應負擔的證明程度，並非舉證責任之轉換（倒置）。亦即，本件就原告101年度是否對上述丞鷹公司等14家不同之營業人開立不實之發票，其個別具體情節、所涉金額……等等課稅或處罰事實之闡明，仍應由被告負擔舉證責任。

01 ④綜上言之，就上述「A『K』00000000」號發票金額
02 5,705元部分，係被告錯誤溢計，則被告按其8%調增
03 原告其他收入456元（5,705元×8%），及補徵稅額78
04 元（456元×17%）等部分，均有違誤，與法不合，尚
05 難維持。至於被告調增其他收入4,887,710元之其餘
06 4,887,254元部分（4,887,710－456），實則被告並
07 未具體逐一查明原告開立之發票所涉違章行為內容及
08 金額，被告僅係以稽徵機關移送書、檢察官起訴書、
09 刑案判決理由等籠統為認定，理據並非充足，本院即
10 難論斷原告101年度果然開立不實之統一發票金額共
11 達61,090,681元，則被告此部分按8%核定調增其他收
12 入4,887,254元（61,090,681元×8%）並補徵其稅額
13 部分，亦嫌速斷，容有未洽。

14 (3)被告核定原告因銷售電信儲值卡予外籍人士而產生營業
15 收入總額46,170,046元、銷貨退回0元、營業成本38,32
16 1,138元、營業費用及損失總額2,439,022元，相較原告
17 申報之營業淨利437,212元，被告「調增課稅所得（營
18 業淨利）4,972,674元」部分：

19 ①原告並非完全無營業活動之虛設行號，已如上述，且
20 原告對上述丞鷹公司等14家營業人已開立之銷貨發票
21 尚難全數予以論斷為不實，亦如上述。被告亦稱「原
22 告於100年3月至104年12月間向全虹企業股份有限公司
23 及統振股份有限公司購買僅可於國內使用之『電話
24 儲值卡』後，部分銷售予基勝公司，再由基勝公司銷
25 售予群永公司及丞鷹公司，部分直接銷售與群永公司
26 及丞鷹公司」等語在案（本件被告答辯狀參本院卷第
27 114頁），並審酌原告101年度亦有開立發票銷售額

24,887,576元予丞鷹公司（參原處分卷一第109至108
頁）、開立發票銷售額30,302,244元予群永公司（參
原處分卷一第107至106頁），則何以被告反而認為原
告銷售電信儲值卡，僅對外籍人士為之，卻完全未對
丞鷹公司等營業人為之？何以被告認定之系爭漏開發
票之銷售額46,170,046元，與原告對丞鷹公司等14家
營業人已開立之發票銷售額全然無涉？何以被告就系
爭漏開發票之銷售額46,170,046元之核定，完全未將
原告有銷售電信儲值卡予丞鷹公司等營業人且已有開
立發票等事實納入考量？換言之，被告就前述或有利
於原告之情節，均予以忽略，亦均未敘明理由，本院
就此部分亦難對被告為有利之認定。

②被告雖又以群永公司及丞鷹公司自原告取得電信儲值
卡，以高價申報出口，再低價復運入口，營造外銷貨
物之假象，再向被告申報零稅率銷售額，取得冒退之
營業稅款，至於低價復運入口之電信儲值卡係再送交
予本件原告，原告即將之銷售予國內之外籍人士，但
原告未對外籍人士開立發票而逃漏營業稅，被告乃按
原告向統振公司及全虹公司購買電信儲值卡之金額，
對原告補徵100年3月至104年12月之營業稅款，又因
被告於該補徵營業稅款事件中係核定原告101年度漏
開統一發票46,170,046元，故本件係基於補徵營業稅
款之該同一事實，核定原告漏報101年度營業收入46,
170,046元，為營所稅核課之基礎云云（參本院卷第
104至105頁）；惟查，群永公司及丞鷹公司以假出口
真退稅方式，不法冒退營業稅等情，固亦經士林地院
107年度訴字第373號刑事判決認定在案，然被告所稱

01 群永公司及丞鷹公司低價復運入口之電信儲值卡均交
02 回原告，原告則將之出售予外籍人士但漏開發票之營
03 業稅逃漏行為，並未經檢調偵辦，亦未經法院審理，
04 而係被告對原告開單補徵營業稅之核課稅捐爭議事件
05 ，雖因原告未提起行政訴訟而告確定。但是，營業稅
06 與所得稅在本質及目的上均屬有別，兩者之租稅客體
07 範圍、稅賦負擔者、納稅義務人、計徵標準、租稅性
08 質及稅率均不相同，適用的法律各異，前者並非後者
09 之先決事項，難認具有構成要件效力。又分屬不同稅
10 目者，自應就課稅事實分別適用各該法律（最高行政
11 法院104年度判字第62號判決意旨參照）。再者，構
12 成要件效力非屬絕對概念，對應之效力內容亦具相對
13 性，會視個案情節而有強弱之分。因為行政處分一經
14 作成而生拘束力，即同時有構成要件效力之併存，而
15 不需等到處分存續力，甚或既判力之產生，故其發生
16 錯誤之機率甚高（最高行政法院105年度判字第214號
17 判決意旨參照）。亦即，本件仍應對「營所稅」之違
18 章事實是否經被告實質舉證而足以證明其發生，予以
19 審究。然被告所稱「原告將電信儲值卡全部均係出售
20 予外籍人士但漏開發票致漏報營業收入46,170,046元
21 」此一違章事實，卻未見被告舉證證明之。被告僅係
22 援引群永公司及丞鷹公司冒退營業稅之情事，逕而主
23 張原告101年度進貨後銷貨但漏開發票致漏報營業收
24 入46,170,046元云云；惟何以群永公司及丞鷹公司冒
25 退營業稅必然引致原告只對外籍人士銷售電信儲值卡
26 ？且何以必然引致原告就電信儲值卡之銷售額全數均
27 係漏開發票及漏報營業收入？其間關連及佐證資料均

01 付之闕如，則本院就此部分亦難對被告為有利之認定
02 。

03 ③從而，被告此部分認原告對外籍人士銷售電信儲值卡
04 卻漏報營業收入46,170,046元，尚乏足夠事證可供本
05 院論斷，即難對被告為有利之認定，則被告此部分認
06 原告漏報營業淨利4,972,674元，亦難逕以維持。

07 (4)綜上言之，被告「調增原告之其他收入456元」部分，
08 係因錯誤溢計上述「A『K』00000000」號發票金額5,70
09 5元所致，難以維持，已如上述。又被告雖以105年4月1
10 日財北國稅審四字第1050012152號移送書、檢察官之起
11 訴書、士林地方法院107年度訴字第373號刑案判決、及
12 被告對原告補徵100年3月至104年12月營業稅款一事，
13 作為本件原告101年度開立不實發票61,090,681元及漏
14 報營業收入46,170,046元之佐證，惟均不足以具體證立
15 前開違章之情事。實則，就原告101年度所開立之全部
16 發票銷售額61,090,681元，其中究竟若干係無銷貨事實
17 而開立，若干係有銷貨事實而開立，被告並未詳為調查
18 ，僅籠統泛稱原告進貨比例異常高達98.62%（系爭異常
19 進貨比例98.62%係以待證事實為分子，且於分母將原告
20 有進貨事實之部分忽略不計等節，均如上述），或稱原
21 告99年度曾有違章行為等等不足以為證之理由，逕而核
22 定原告101年度開立之發票銷售額61,090,681元全數均
23 屬不實，則被告此部分「調增原告之其他收入4,887,25
24 4元」，經核亦難以維持。再者，就原告101年度自統振
25 公司實際進貨46,170,046元電信儲值卡從事銷售部分，
26 其中究竟若干銷售額原告係有開立發票並未漏報營業收
27 入，若干銷售額則未開立發票而漏報營業收入，被告其

實亦未予以查明，僅係籠統援引群永公司及丞鷹公司涉嫌冒退營業稅事件，或泛稱已對原告發單補徵100年3月至104年12月之營業稅款在案，即逕而認定原告進貨後全對外籍人士銷售卻漏開發票，並逕而「調增原告之營業淨利4,972,674元」，本院就此部分亦難輕率逕對被告為有利之認定。從而，被告既係有所違誤、尚未查明究竟原告實際開立若干不實發票、尚未查明究竟原告實際漏開若干發票而漏報若干營業收入，則被告此部分對原告調增101年度之課稅所得9,860,384元（其他收入456元＋其他收入4,887,254元＋營業淨利4,972,674元），並對原告補徵營所稅款1,676,265元（ $9,860,384 \times 17\%$ ），經核尚難維持。

2. 被告調增100年度稅後純益3,265,608元，補徵未分配盈餘稅額326,560元部分：

(1) 被告認原告向統振及全虹公司實際進貨後銷售電信儲值卡予外籍人士但漏開發票（下稱「被告所認原告漏開發票之情節」），已對原告補徵100年3月至104年12月之營業稅款，已如上述。本件則係被告再度基於該「被告所認原告漏開發票之情節」，另對原告補徵100年度之未分配盈餘稅款。亦即，被告核定原告100年度實際進貨後銷貨但漏開發票，致漏報營業收入23,143,926元，亦致漏報稅後純益3,265,608元（ $23,143,926 \times 17\% \times (1 - 17\%)$ ），按稅率10%，對原告補徵未分配盈餘稅額326,560元（參本院卷第109至110頁）。

(2) 惟查，雖然被告認原告實際進貨後銷貨但漏開發票，已對原告補徵100年3月至104年12月之營業稅款，惟所謂構成要件效力非屬絕對概念，對應之效力內容亦具相對

性，會視個案情節而有強弱之分，已如上述；則本件此部分未分配盈餘稅款326,560元之補徵，既涉及「原告實際向統振公司及全虹公司進貨後，僅銷售予外籍人士，且原告銷售該等電信儲值卡全部均係漏開銷貨發票」之情節，但被告就此租稅構成要件及稅基多寡等重要核心事實，並未提出足供證明之證據，無以認定，且已提出之事證亦互有齟齬等節，均如上述，不予贅言。

(3)從而，被告此部分對原告補徵100年度之未分配盈餘稅款326,560元，尚難僅以被告已對原告補徵營業稅款，逕而對被告為有利之認定。

3.被告調增103年度課稅所得37,474,564元，據以補徵營所稅6,370,676元部分：

(1)被告以原告開立不實統一發票金額289,538,743元，按8%核算其他收入，致「調增課稅所得（其他收入）23,163,099元」部分：

①經查，原告於103年1月至同年12月間分別開立統一發票銷售額7,000元予卓威文理短期補習班、30,000元予中光文理短期補習班、103,818,047元予丞鷹公司、7,000元予禾思實業有限公司、60,616,950元予基勝實業有限公司、124,950,930元予群永公司、6,487元予名華資訊有限公司、5,300元予金建達企業有限公司、48,429元予晉煌營造有限公司、28,600元予三科材料股份有限公司、20,000元吉的堡網路科技股份有限公司，合計發票銷售額為289,538,743元（參原處分卷二第154至141頁）。被告則認原告並無銷貨事實，而開立系爭289,538,743元之發票供前述丞鷹公司等11家營業人充作進項憑證。又被告本件亦係以

105年4月1日財北國稅審四字第1050012152號移送書（參原處分卷一第73至104頁）、士林地檢署檢察官起訴書（參原處分卷一第265至263、254至253頁）等所載情節，為主要論據。然而，系爭移送書認涉案營業人開立之不實統一發票計986紙，銷售額合計805,637,963元，已如上述。但士林地檢署檢察官僅就其中437紙發票，其銷售額263,715,144元部分予以起訴，亦如上述。且不論稽徵機關移送檢調偵辦之情節，或經檢察官起訴之部分，均係「待證之事實」，法院尚難逕以執為最終事實有無之認定準據等節，亦均如上述。

②被告亦援引臺北地方法院106年度簡字第183號行政訴訟判決及本院107年度簡上字第113號判決有關原告「99年度」開立不實發票事件之認定結果，逕而主張本件原告「103年度」所開立之發票亦全部均屬不實。惟原告99年度所開立不實發票之買受人係誠聚行有限公司及順通興工程有限公司，與本件買受人係上開丞鷹公司等11家營業人有別，且原告開立不實銷貨發票5,712,000元事涉「99年度」之稅捐核課要件事實，與本件「103年度」之稅捐核課要件等事實之是否構成，亦屬二事，亦難逕以原告前揭99年度違章情節而論斷原告本件103年度亦必然係開立不實之發票，被告所稱尚難採據。

③此外，雖然上述士林地院107年度訴字第373號刑事案件中，刑案法院認定原告103年度對晉煌營造有限公司、吉的堡網路科技股份有限公司係開立不實之發票，惟查：

01 (甲)該刑案法院主要係採據證人即臺北國稅局人員廖淑
02 娟所證述鉅威公司於99年至104年間之進貨總數異
03 常比例高達98.62%等語、蔣德發未能提出鉅威公司
04 與上游營業人交易之相關帳冊及足以相互勾稽之會
05 計憑證、及晉煌營造有限公司及吉的堡網路科技股
06 份有限公司經稽徵機關裁罰確定等由，而認定鉅威
07 公司於99年至104年間之進貨全部皆屬不實，亦如
08 上述。然刑事判決所認定之事實，及其所持法律上
09 見解，並不能拘束本院。本院應本於調查所得，自
10 為認定及裁判。又所謂「鉅威公司於99年至104年
11 間之進貨總數異常比例高達98.62%」係被告就有利
12 於原告之實際進貨218,903,848元予以忽視所致，
13 尚嫌偏頗等節，已如上述。且被告用於計算系爭進
14 貨異常比例98.62%之分子係「遭稽徵機關移送檢調
15 之營業人開立予原告之發票金額」，其係屬於「待
16 證之事實」，仍有待稽徵機關舉證，並經法院依法
17 審理，始能認定違章事實之有無，亦如上述。則被
18 告此部分亦僅以「鉅威公司於99年至104年間之進
19 貨總數異常比例高達98.62%」，逕而論斷原告之全
20 部進貨來源「顯為不實」（被告之補充答辯狀參本
21 院卷第200頁），本院亦難以採據。

22 (乙)次查，刑案證人廖淑娟亦有證述「鉅威公司向統振
23 公司、全虹公司所購入電信儲值卡之2億1,890萬
24 3,848元」等語明確（參本案相關資料第7頁反面）
25 。再者，本件被告亦認「原告100至104年度向統振
26 公司、全虹公司之進貨金額218,903,848元」「電
27 話儲值卡原告皆已銷售」「原告於國內銷售時漏開

01 統一發票」「按原告100至104年度向統振公司、全
02 虹公司之進貨金額218,903,848元……核定漏開同
03 額統一發票並漏報銷售額218,903,848元」「原告
04 於100年3月至104年12月間向全虹企業股份有限公
05 司及統振股份有限公司購買僅可於國內使用之『電
06 話儲值卡』後，部分銷售予基勝公司，再由基勝公
07 司銷售予群永公司及丞鷹公司，部分直接銷售與群
08 永公司及丞鷹公司」等情在案（本件被告答辯狀參
09 本院卷第104、114頁），顯然刑案證人廖淑娟及本
10 件被告均認本件原告鉅威公司實際係有購入電話儲
11 值卡之進貨，且進貨金額高達218,903,848元，即
12 與刑案法院所認鉅威公司並無真實之進貨，並無真
13 實商品可供銷售，即無可能開立真實銷貨發票等節
14 ，存在重大歧異。

15 (丙)此外，原告103年度營利事業所得稅結算申報，亦
16 列報營業費用及損失總額6,243,286元及利息支出
17 118,057元，均經被告准予列報而未剔除（參原處
18 分卷二第36、256頁），即被告「並未」認定原告
19 係全無實際營業活動之虛設行號，則何以被告認定
20 原告103年度所開立者全部均係無銷貨事實之不實
21 發票？被告並未敘明及釐清，則被告主張原告103
22 年度所開立之全部發票亦均屬不實，仍嫌速斷。

23 (丁)雖然晉煌公司、吉的堡公司經被告以「取得非交易
24 對象之發票」為由而裁處罰鍰在案（參本案相關資
25 料第63頁），惟縱使被告對晉煌公司、吉的堡公司
26 開單處罰，亦僅能證明被告對該等營業人有所裁罰
27 ，至於該等營業人與本件原告是否果真共同該當違

章情節（或僅係為省去爭訟勞費而寧願受罰），亦屬待證之事實，且有賴證據之充分調查，始能認定，尚難僅憑被告對其等施以裁罰，即逕認行為人果真實施違章行為而應受罰無誤。甚且，被告就原告103年度開立發票與卓威文理短期補習班、中光文理短期補習班、禾思實業有限公司、名華資訊有限公司、金建達企業有限公司、三科材料股份有限公司等營業人部分，係以「稅額2,000元以下，免通報查核」為由，就原告此部分發票之開立，其等交易真實與否，被告並未查核（參本案相關資料第63頁），亦無此部分事證可供本院審酌，亦難逕對原告為不利之認定。此外，士林地院107年度訴字第373號刑事案件對於本件原告103年度開立發票103,818,047元予丞鷹公司、開立發票60,616,950元予碁勝公司、開立發票124,950,930元予群永公司等部分，並未予以審理（刑案判決附表一之1、一之2及七均無原告對丞鷹公司、碁勝公司、群永公司開立之發票，參本案相關資料第30至36頁反面與第62頁及反面），本院亦難逕而論斷原告103年度對丞鷹公司、碁勝公司、群永公司開立之發票全部均係不實。

(戊)又原告並非完全無營業活動之虛設行號，已如上述，且原告開立之銷貨發票尚難全部予以認定為不實，亦如上述。被告亦稱「原告於100年3月至104年12月間向全虹企業股份有限公司及統振股份有限公司購買僅可於國內使用之『電話儲值卡』後，部分銷售予碁勝公司，再由碁勝公司銷售予群永公司及

01 丞鷹公司，部分直接銷售與群永公司及丞鷹公司」
02 等語在案（本件被告答辯狀參本院卷第114頁），
03 並審酌原告103年度亦有開立發票銷售額103,818,0
04 47元予丞鷹公司（參原處分卷二第154至150頁）、
05 60,616,950元予碁勝公司（參原處分卷二第150至
06 146頁）、124,950,930元予群永公司（參原處分卷
07 二第146至142頁），則何以被告一方面認定原告實
08 際「係有」銷售電話儲值卡與群永公司、碁勝公司
09 、丞鷹公司，另一方面卻又認為原告對群永公司、
10 碁勝公司、丞鷹公司「均無」實際銷貨，並逕而認
11 定原告對其等開立之發票「全數均屬不實」。換言
12 之，被告認定原告開立不實發票之所持理由，亦互
13 為齟齬，尚難採據。

14 (巳)再者，按納稅者權利保護法第11條第1項及第2項規
15 定：「（第1項）稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指
16 定之人員應依職權調查證據，對當事人有利及不利
17 事項一律注意，其調查方法須合法、必要並以對納
18 稅者基本權利侵害最小之方法為之。（第2項）稅
19 捐稽徵機關就課稅或處罰之要件事實，除法律別有
20 明文規定者外，負證明責任。」甚明，又納稅義務
21 人協力義務之違反，尚不足以轉換（倒置）課稅及
22 處罰要件事實的舉證責任，亦均如上述。從而，縱
23 使本件原告或其負責人蔣德發未能提出鉅威公司與
24 上游營業人交易之相關帳冊及足以相互勾稽之會計
25 憑證，亦僅係允許合理減輕稽徵機關原本應負擔的
26 證明程度，並非舉證責任之轉換（倒置）。即本件
27 就原告103年度是否對上述丞鷹公司等11家不同之

營業人開立不實之發票，其個別具體情節及所涉金額究竟為何等課稅或處罰事實之闡明，仍應由被告負擔舉證責任。

④綜上言之，實則被告本件並未具體查明原告開立不實發票之違章行為內容，僅係以稽徵機關移送書、檢察官起訴書、刑案判決理由等而為籠統之核定，本院實難逕而論斷原告103年度開立之統一發票銷售額289,538,743元全部均係不實，則被告按其8%核算並「調增原告之其他收入23,163,099元」（ $289,538,743 \text{元} \times 8\%$ ）部分，即難對被告為有利之認定。

(2)被告核定原告因銷售電信儲值卡予外籍人士而產生營業收入總額123,660,705元、銷貨退回0元、營業成本102,638,385元、營業費用及損失總額6,243,286元，相較原告申報之營業淨利467,569元，被告「調增課稅所得（營業淨利）14,311,465元」部分：

①被告此部分亦係認原告103年度向統振公司及全虹公司購入電信儲值卡123,660,705元（參原處分卷二第88至93頁），且原告係將購入之電信儲值卡對外籍人士為銷售，原告銷售電信儲值卡均漏開發票云云（被告答辯狀參本院卷第104至105頁）；惟被告就此部分並未敘明何以原告之實際銷售對象均是外籍人士，且原告就所謂外籍買受人具體實施之漏開發票行為及漏開發票金額究竟為何，均未經被告敘明釐清或提供相關事證為佐證，則被告所稱系爭電信儲值卡均係以外籍人士為銷售對象，原告均未開立銷貨發票云云，亦難採據。

②又原告並非完全無營業活動之虛設行號，已如上述，

01 且原告對上述丞鷹公司等11家營業人已開立之銷貨發
02 票尚難全數予以論斷為不實，亦如上述。被告亦稱「
03 原告於100年3月至104年12月間向全虹企業股份有限
04 公司及統振股份有限公司購買僅可於國內使用之『電
05 話儲值卡』後，部分銷售予基勝公司，再由基勝公司
06 銷售予群永公司及丞鷹公司，部分直接銷售與群永公
07 司及丞鷹公司」等語在案（本件被告答辯狀參本院卷
08 第114頁），並審酌原告103年度亦有開立發票銷售額
09 103,818,047元予丞鷹公司（參原處分卷二第154至15
10 0頁）、60,616,950元予基勝公司（參原處分卷二第
11 150至146頁）、124,950,930元予群永公司（參原處
12 分卷二第146至142頁），則何以被告反而認為原告銷
13 售電信儲值卡，僅對外籍人士為之，卻完全未對丞鷹
14 公司等營業人為之？何以被告認定之系爭漏開發票之
15 銷售額123,660,705元，與原告對丞鷹公司等11家營
16 業人已開立之發票銷售額全然無涉？何以被告就系爭
17 漏開發票之銷售額123,660,705元之核定，完全未將
18 原告有銷售電信儲值卡予丞鷹公司等營業人且已有開
19 立發票等事實納入考量？換言之，被告就前述或有利
20 於原告之情節，均予以忽略，亦均未敘明理由，本院
21 就此部分亦難對被告為有利之認定。

22 ③被告雖又以群永公司及丞鷹公司自原告取得電信儲值
23 卡，以高價申報出口，再低價復運入口，營造外銷貨
24 物之假象，再向被告申報零稅率銷售額，取得冒退之
25 營業稅款，至於低價復運入口之電信儲值卡係再送交
26 予本件原告，原告即將之銷售予國內之外籍人士，但
27 原告未對外籍人士開立發票而逃漏營業稅，被告乃按

原告向統振公司及全虹公司購買電信儲值卡之金額，對原告補徵100年3月至104年12月之營業稅款，又因被告於該補徵營業稅款事件中係核定原告103年度漏開統一發票123,660,705元，故本件係基於補徵營業稅款之該同一事實，核定原告漏報103年度營業收入123,660,705元，為營所稅核課之基礎云云（參本院卷第104至105頁）；惟查，群永公司及丞鷹公司以假出口真退稅方式，不法冒退營業稅等情，固亦經士林地院107年度訴字第373號刑事判決認定在案，惟被告所稱群永公司及丞鷹公司低價復運入口之電信儲值卡均交回原告，原告則將之出售予外籍人士但漏開發票之營業稅逃漏行為，並未經檢調偵辦，亦未經法院審理，而係被告對原告開單補徵營業稅之核課稅捐爭議事件，雖因原告未提起行政訴訟而告確定。然而，構成要件效力非屬絕對概念，對應之效力內容亦具相對性，會視個案情節而有強弱之分，亦如上述。亦即，本件仍應對「營所稅」之違章事實是否經被告實質舉證而足以證明其發生，予以審究。惟被告所稱「原告將電信儲值卡全部均係出售予外籍人士但漏開發票致漏報營業收入123,660,705元」此一違章事實，卻未見被告舉證證明之。被告僅係援引群永公司及丞鷹公司冒退營業稅之情事，逕而主張原告103年度進貨後銷貨但漏開發票致漏報營業收入123,660,705元云云，惟何以群永公司及丞鷹公司冒退營業稅必然引致原告只對外籍人士銷售電信儲值卡？且何以必然引致原告就電信儲值卡之銷售額全數均係漏開發票及漏報營業收入？其間關連及佐證資料均付之闕如，則本院就

01 此部分亦難對被告為有利之認定。

02 ④從而，被告認原告對外籍人士銷售電信儲值卡卻漏報
03 營業收入123,660,705元，尚乏足夠事證可為佐證，
04 即難對被告為有利之認定，則被告此部分核定「調增
05 原告之營業淨利14,311,465元」，亦難逕予維持。

06 (3)綜上言之，被告雖以105年4月1日財北國稅審四字第105
07 0012152號移送書、檢察官之起訴書、士林地方法院107
08 年度訴字第373號刑案判決、及被告對原告補徵100年3
09 月至104年12月營業稅款一事，作為本件原告103年度開
10 立不實發票289,538,743元及漏報營業收入123,660,705
11 元之佐證，惟均不足以證立前開違章情事。實則，就原
12 告103年度所開立之全部發票銷售額289,538,743元，其
13 中究竟若干係無銷貨事實而開立，若干係有銷貨事實而
14 開立，被告並未詳為調查，僅籠統泛稱原告進貨比例異
15 常高達98.62%（系爭異常進貨比例98.62%係以待證事實
16 為分子，且於分母將原告有進貨事實之部分忽略不計等
17 節，均如上述），或稱原告99年度曾有違章行為等等不
18 足以為證之理由，逕而核定原告103年度開立之發票銷
19 售額289,538,743元全數均屬不實，則被告此部分「調
20 增原告之其他收入23,163,099元」，經核亦難以維持。
21 再者，就原告103年度自統振公司及全虹公司實際進貨
22 123,660,705元電信儲值卡從事銷售部分，其中究竟若
23 干銷售額原告係有開立發票並未漏報營業收入，若干銷
24 售額則未開立發票而漏報營業收入，被告其實亦未予以
25 查明，僅係籠統援引群永公司及丞鷹公司涉嫌冒退營業
26 稅事件，或泛稱已對原告發單補徵100年3月至104年12
27 月之營業稅款在案，即逕而認定原告進貨後全對外籍人

士銷售卻漏開發票，並逕而「調增原告之營業淨利14,311,465元」，本院就此部分亦難輕率逕對被告為有利之認定。從而，被告既係尚未查明究竟原告實際開立若干不實發票、尚未查明究竟原告實際漏開若干發票而漏報若干營業收入，則被告此部分對原告調增103年度之課稅所得37,474,564元（其他收入23,163,099元＋營業淨利14,311,465元），並對原告補徵營所稅款6,370,676元（ $37,474,564 \times 17\%$ ），經核尚難維持。

4. 被告調增102年度稅後純益3,658,607元，補徵未分配盈餘稅額365,860元部分：

(1) 被告認原告向統振及全虹公司實際進貨後銷售電信儲值卡予外籍人士但漏開發票（下稱「被告所認原告漏開發票之情節」），已對原告補徵100年3月至104年12月之營業稅款，已如上述。嗣又基於該「被告所認原告漏開發票之情節」，被告亦對原告補徵102年度之營所稅款在案（參本院卷第118頁）。至於本件，則係被告再度基於該「被告所認原告漏開發票之情節」，另對原告補徵102年度之未分配盈餘稅款。亦即，被告核定原告102年度實際進貨後銷貨但漏開發票，致漏報營業收入25,929,171元，亦致漏報稅後純益3,658,607元（ $25,929,171 \times 17\% \times (1 - 17\%)$ ），按稅率10%，對原告補徵未分配盈餘稅額365,860元（參本院卷第118至120頁）。

(2) 惟查，雖然被告認原告實際進貨後銷貨但漏開發票，已對原告補徵100年3月至104年12月之營業稅款，亦已對原告補徵102年度之營所稅款在案，惟所謂構成要件效力非屬絕對概念，對應之效力內容亦具相對性，會視個案情節而有強弱之分，已如上述；則本件此部分未分配

01 盈餘稅款365,860元之補徵，既涉及「原告實際向統振
02 公司及全虹公司進貨後，僅銷售予外籍人士，且原告銷
03 售該等電信儲值卡全部均係漏開銷貨發票」之情節，但
04 被告就此租稅構成要件及稅基多寡等重要核心事實，並
05 未提出足供證明之證據，無以認定，且已提出之事證亦
06 互有齟齬等節，均如上述，不予贅言。

07 (3)從而，被告此部分對原告補徵102年度之未分配盈餘稅
08 款365,860元，尚難僅以被告已對原告補徵營業稅款或
09 已對原告補徵102年度之營所稅款，逕而對被告為有利
10 之認定。

11 5.本件被告就原告究竟實際開立若干不實發票尚未詳為具體
12 查明，且究竟原告實際漏開若干發票而漏報若干營業收入
13 及稅後純益亦未詳為具體查明，均如上述。再因本件涉及
14 100年度至103年度之各年度違章情節、事涉數百紙發票及
15 國內數十家營業人、並涉及被告所稱之國內外籍買受人等
16 ，案情非常複雜自不待言，核屬納稅者權利保護法第21第
17 3項但書所定「因案情複雜而難以查明者」，則本件仍應
18 發回著由被告詳為核實查明系爭各年度之課稅要件事實、
19 其稅基、及原告實際短漏之稅額等。

20 (五)本件所涉罰鍰部分：

21 1.本件被告對原告裁處之罰鍰，分列如下：

22 (1)以原告101年度實際進貨後銷貨，但漏開發票致漏報營
23 業收入46,170,046元，按所漏稅額1,334,314元（46,17
24 0,046元×標準毛利率 17%× 17%），處1倍之罰鍰1,
25 334,314元（參本院卷第106頁）。

26 (2)以原告100年度實際進貨後銷貨，但漏開發票致漏報營
27 業收入23,143,926元，亦致短漏報稅後純益3,265,608

元 $\langle 23,143,926 \text{元} \times 17\% \times (1 - 17\%) \rangle$ ，所漏稅額為
326,560元（稅後純益3,265,608元 $\times$ 稅率10%），按0.5
倍處罰鍰163,280元（參本院卷第109至110頁）。

(3) 以原告103年度實際進貨後銷貨，但漏開發票致漏報營業收入123,660,705元，按所漏稅額3,573,795元（123,660,705元 $\times$ 標準毛利率17% $\times$ 17%），處1倍之罰鍰3,573,795元（參本院卷第116至117頁）。

(4) 以原告102年度實際進貨後銷貨，但漏開發票致漏報營業收入25,929,171元，亦致短漏報稅後純益3,658,607元 $\langle 25,929,171 \text{元} \times 17\% \times (1 - 17\%) \rangle$ ，所漏稅額為365,860元（稅後純益3,658,607元 $\times$ 稅率10%），按1倍處罰鍰365,860元（參本院卷第119至120頁）。

2. 經核被告對原告裁罰之理由係原告100年度至103年度實際進貨後銷貨，但漏開發票，致漏報營業收入、稅後純益等，致生短漏應納稅額之結果，被告即分別按所漏稅額之0.5倍或1倍為罰鍰之裁處。惟被告就原告系爭各年度實際進貨後銷貨，究竟係對何人銷售而漏開發票，究竟係對實際買受之人漏開若干金額之發票等，均未具體查明，已如上述，則此部分「所漏稅額」既均尚未能認定，則被告按所漏稅額裁處0.5倍或1倍之罰鍰，亦均難以維持。

3. 亦即，本件罰鍰部分，亦均應發回著由被告詳為具體查明各項處罰要件之事實及系爭各年度之實際所漏稅額後，始再依法予以裁量及處分。

(六) 綜上，原處分（即復查決定）就原告100年度至103年度之實際課稅及處罰要件事實等，尚未具體詳為查明，逕而對原告補徵稅款及課處罰鍰即有違誤，訴願決定未予糾正，亦有未洽，原告訴請撤銷原處分（即復查決定）及訴願決定，為有

01 理由，應予准許。

02 六、兩造其餘攻擊防禦方法均與本件判決結果不生影響，故不逐
03 一論述，併此敘明。

04 七、據上論結，本件原告之訴為有理由，爰依行政訴訟法第98條
05 第1項前段，判決如主文。

06 中 華 民 國 109 年 2 月 27 日

07 臺北高等行政法院第六庭

08 審判長法官 陳金圍

09 法官 吳俊瑩

10 法官 許麗華

11 一、上為正本係照原本作成。

12 二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表
13 明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判
14 決送達後20日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。

15 三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴
16 訟法第241條之1第1項前段）

17 四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同
18 條第1項但書、第2項）

19

20 得不委任律師為訴訟
21 代理人之情形

所 需 要 件

22

23 (一)符合右列情形之一
24 者，得不委任律師
25 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。

26

27

01		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。
02		
03		
04		
05	(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。
06		2.稅務行政事件，具備會計師資格者。
07		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。
08		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。
09		
10		
11		
12		
13		
14		
15		
16	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。	
17		
18		
19		

20 中 華 民 國 109 年 2 月 27 日

書記官 黃明和