高雄高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5LO;@107年度訴字第

民國107年12月19日辯論終結

原　　告　丞田寶石有限公司

代　表　人　楊世榮

訴訟代理人　楊宗翰　律師

被　　告　財政部南區國稅局

代　表　人　盧貞秀

訴訟代理人　吳士雄

上列當事人間營業稅事件，原告不服財政部中華民國107年3月29日台財法字第10713907690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、爭訟概要：

被告依據財政部臺北國稅局（下稱臺北國稅局）通報之檢舉及查得資料，以原告於民國101年5月至102年12月間銷售珠寶玉器等，未依規定開立統一發票，漏報銷售淨額計新臺幣（下同）10,240,709元，致逃漏營業稅額512,036元；另於同期間進貨，未依規定取得進項憑證，經查明金額為7,500,453元，審理違章成立，除核定補徵營業稅額512,036元（已確定）外，並依現行加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第51條第1項第3款規定，裁處罰鍰908,525元，及依稅捐稽徵法第44條第1項規定，按未依規定取得進貨憑證金額7,500,453元處5%之罰鍰375,022元，合計裁處罰鍰1,283,

547元。原告就罰鍰處分不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，亦遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

(一)主張要旨：

1、原處分對銷售額之認定，係以查得之保管條上所載之金額為計算，然將保管條上記載之金額視為銷售金額，實係完全誤解珠寶攤商同業間之商業模式，且有悖於營業稅性質上屬消費稅之法理基礎。

(1)一般於玉市場擺攤之珠寶攤商因資力有限，所擁有之珠寶樣式及等級均極其有限，而為滿足顧客之需求，珠寶攤商間發展出互相借貨之商業模式，亦即當顧客對現有之珠寶不滿意，珠寶攤商在探詢顧客喜歡之樣式、等級後，即會轉而向其他擁有該樣式、等級之珠寶攤商借貨，以便供其顧客選購，並約定一定之借貨時間，如該借貨攤商之顧客決定購買，該借貨攤商則會回頭向出借之攤商買下該珠寶，以便轉賣於其顧客賺取價差。而此商業模式的核心在於，珠寶攤商間深怕顧客被同業搶走，故在借貨時絕對不會向出借之攤商說明其顧客是何人，或其顧客願意購買之價格為何等交易事項，同理，在借貨之珠寶攤商將借得之珠寶供其顧客選購時，亦絕不會向顧客表明該珠寶之來源，同樣的出借之珠寶攤商亦不會去限制或要求最低銷售價格，而此即為珠寶攤商間慣常之商業模式。而為擔保上述商業模式之順利進行，珠寶攤商間發展出保管條之交易方式，亦即商借珠寶時，雙方會將出借時間及當借貨之攤商決定要購買時，該珠寶之出售價格記載於保管條上，以資為憑據。而詳析上開交易模式之法律性質，實為「使用借貸」及「附條件買賣」之混和性契約，商借珠寶部分為使用借貸之法律關係；給予借貨之珠寶攤商一定

期限決定是否買下該珠寶，則為附條件之買賣關係，應先予澄明。

(2)珠寶攤商同業間之商業模式中所存在之銷售行為，實係以珠寶攤商借貨後決定買下為停止條件，在借貨之珠寶攤商同意買下前，僅是單純之使用借貸關係，絕非銷售珠寶之行為，更因上述珠寶同業間深怕客戶遭搶之競爭關係，借貨之攤商絕不會向出借之攤商表明顧客願意購買之價格，或向顧客說明珠寶來源，出借之攤商同樣亦不會去限制或要求出售之價格，因此，此商業模式，亦絕非委託銷售之行為。換言之，保管條記載之金額，僅是作為當借貨之攤商事後決定買下時，逕以該價格買下，節省再次回頭議價之麻煩，並非於出借珠寶當下即以該金額做為價金成立買賣。保管條上所載之金額，只有在借貨之攤商事後決定買下該珠寶時，適時方成立銷售行為，此即屬營業稅法第32條第1項授權訂定之營業人開立銷售憑證時限表：「開立憑證時限：以書面約定銷售之貨物，必須買受人承認買賣契約始生效力者，以買受人承認時為限。」之情形，而應以買受人承認之時點作為認定銷售貨物之時點，而營業人於買受人承認時始有開立憑證繳納營業稅之義務。然，原處分誤會上開商業模式，逕以保管條上有記載金額，即認定係以該金額銷售貨物，未區別該保管條同時具有使用借貸及附條件買賣兩種不同性質，逕自以保管條之金額視為原告銷售貨物之金額，並進而補稅罰緩，於法自有所違誤。

2、再者，營業稅性質上為消費稅，消費稅的合理性，必須建立在消費與轉嫁行為之上，倘非消費或無消費者可供轉嫁，自不應課以營業人營業稅，否則即與營業稅之法理相違。因此就非銷售行為，或雖為銷售行為然買受人未付帳款情形，自

不應向營業人課徵營業稅，司法院大法官於100年作成之釋字第688號解釋即闡述甚明，然時至今日，稅捐機關仍未檢討修正上開銷售貨物呆帳時仍課徵營業稅之規定，致本件檢舉人倒帳之款項仍向原告課徵營業稅，實亦不合乎營業稅法理。

3、本件保管條之商業模式中，「出借珠寶予借貨之珠寶攤商」之法律關係為使用借貸，而「給予借貨之珠寶攤商一定期限決定是否買下該珠寶」則係以珠寶攤商借貨後決定買下為停止條件之附條件買賣關係，並非指動產擔保交易法所定義之附條件買賣，被告援引動產擔保交易法第5條、第26條、第27條規定顯然有所誤會。據上，就本件銷售額之計算，應以原處分機關所整理之違章彙總表「付現」、「兌現票據」兩欄所記載之金額為準，而非以保管條上所載之金額為準，本件銷售金額應僅為7,091,200元，而非原處分認定之10,240,709元。退萬步言，縱使逕以保管條之金額，為本件銷售額之計算，本件實際之銷售金額，依證人尤嘉瑜到庭之證述，其中102年9月19日2383號及2384號保管條、9月28日2388號保管條及10月12日2391號保管條中，不應列為實際銷售額合計1,091,000元，本件銷售額之計算有錯誤，原處分以錯誤認定之金額對原告處以逃漏營業稅及未依規定取得進項憑證之補稅及罰緩，自有違誤。

(二)聲明：訴願決定、復查決定及原處分均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

(一)答辯要旨：

1、查本件依保管條所載除約定「茲替ＯＯＯ公司，保管下列貨品，如有遺失損毀，本人負責照本單所開總價全部賠償，並同意貨主可隨時收回所列貨品，且經本人在單上簽名確認屬

實。」及記載貨品貨名、總價、結算價款計算公式等外，並未載有買受人取得標的物所有權之特定條件為何，亦未載有必須買受人承認買賣契約始生效力等內容，顯與動產擔保交易法第5條、第26條、第27條規定及營業人開立銷售憑證時限表之規定不符，是原告所稱核不足採。

2、原告主張營業稅性質上為消費稅，由消費者終局承受稅賦，依司法院釋字第688號解釋意旨，本件檢舉人倒帳之款項仍向原告課徵營業稅，不合乎營業稅法理，是本件銷售額之計算，應以原處分機關所整理之違章彙總表「付現」、「兌現票據」兩欄所記載之金額為準，而非以保管條上所載之金額為準乙節，經查依營業人開立銷售憑證時限表規定，銷售貨物應於發貨時開立統一發票，倘事後退貨或票據遭退還時，另依銷貨退回或呆帳損失相關規定處理，並非於收款時方開立統一發票，而本件保管條係原告於交付珠寶時要求珠寶攤商所填具，是原核乃依保管條記載交付珠寶時點之資料，即彙總表之「交易金額」欄位，核算原告未依規定開立統一發票銷售額為18,170,510元(未稅)，並於扣除退貨7,929,801元(未稅)後核定漏銷金額10,240,709元(未稅)，因本件非以「付現」及「兌現票據」兩欄之收款資料做為核課依據，有關違章彙總表102年12月15日編碼2155保管條之收現金額誤記為350,000元，以及102年11月2日票據金額350,000元未兌現，均不影響原處分核定金額，且查原處分於核定扣除銷貨退回金額10,240,709元中已含括此筆350,000元，是原告顯係對本件核定情形有所誤解。而司法院釋字第688號解釋係針對包作業所作解釋，而本件係買賣業與該解釋案不同，原告顯有誤解。

3、原核依據查得資料，以原告為營業人，從事珠寶批發業，於

101年5月至102年12月間將珠寶玉器等交付珠寶攤商時，簽立保管條，其上列明貨物之明細、價格及結算價款之計算公式、金額，若有退貨，則於結算價款公式作為減除項目，經勾稽結算價款計算公式之當期金額與保管條珠寶明細加總金額相符，審認渠等以簽訂保管條方式為約，實質上係委託珠寶攤商代為銷售，依營業稅法第3條第3項第4款規定，應視為銷售貨物；即於交付貨物時，應開立統一發票，並報繳營業稅，惟其未善盡注意義務，於系爭期間交付珠寶等與珠寶攤商時，未依規定開立統一發票及報繳營業稅，致漏報銷售淨額10,240,709元(交付額即銷售額18,170,510元-銷貨退回金額7,929,801元)，該當稅捐稽徵法第44條及營業稅法第51條第1項第3款規定之處罰要件，擇定從重處罰之法據為營業稅法第51條第1項第3款，因原告未於裁罰處分核定前補繳稅款，依稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定，按所漏稅額512,036元裁處1.5倍罰鍰768,052元，惟依行政罰法第24條第1項但書規定，裁處之額度不得低於稅捐稽徵法第44條規定裁罰之金額，是裁處罰鍰908,525元，並無違誤。

4、另原核於105年10月24日以南區國稅臺南銷售二字第1050075545號函請其提示進項憑證，迄未提示，乃依財政部84年8月9日台財稅第000000000號函釋規定，分別按原告101與102年度營利事業所得稅結算申報「其他珠寶及貴金屬製品批發」(標準代號：4566-99)及「珠寶批發」(標準代號：4566-12)同業利潤標準毛利率19%與28%，計算其應依規定取得進項憑證金額為7,500,453元　1,412,690元x (1-19%)＋8,828,019元x (1-28%)∨。原告進貨未依規定取得進項憑證，核有應注意能注意而不注意之過失，自應受處行政罰，原處分依稅捐稽徵法第44條規定處5%罰鍰計375,022元（7,500,453元

× 5%），亦無違誤。

(二)聲明：駁回原告之訴。

四、爭點：被告以保管條上之記載為據計算漏報銷售額，就原告違反營業稅法部分，依營業稅法第51條第1項第3款及稅捐稽徵法第44條規定，擇一從重裁處罰鍰908,525元，及就違反稅捐稽徵法部分裁處罰鍰375,022元，有無違誤？

五、本院的判斷：

(一)前提事實：

如爭訟概要欄所述事實，業經兩造分別陳述在卷，並有營業人申報書查詢、營業稅違章補徵計算表、106年度財營業字第70106100271號裁處書及罰鍰繳款書、復查決定書、訴願決定書等附於原處分卷（第145-147、181-182、205-206、250-258、324-335頁）可查。

(二)被告以保管條上之記載為據計算漏報銷售額，就原告違反營業稅法部分，依營業稅法第51條第1項第3款及稅捐稽徵法第44條規定，擇一從重裁處原告罰鍰908,525元，並無違誤。

1、應適用的法令：

(1)營業稅法第1條：「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3條第1項、第3項第4款：「（第1項）將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售貨物。……（第3項）有左列情形之一者，視為銷售貨物：……四、營業人委託他人代銷貨物者。」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。」第35條第1項前段：「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。」第43條第1項第4款：「營業人有左列情形之一者，主管稽徵機關得依照查得之資料，核定其銷售額及應納稅額並補徵之：……四、短報、漏報銷售額者。」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、短報或漏報銷售額者。」

(2)稅捐稽徵法第44條前段：「營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與，應自他人取得憑證而未取得，或應保存憑證而未保存者，應就其未給與憑證、未取得憑證或未保存憑證，經查明認定之總額，處百分之5罰鍰。」

(3)行政罰法第7條第1項：「違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」第24條第1項：「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。但裁處之額度，不得低於各該規定之罰鍰最低額。」

(4)財政部96年1月30日台財稅字第09604504120號函：「主旨：有關營業人將商品暫借交付銷售商展售，俟消費者向銷售商購買時，營業人與銷售商再成立買賣契約交付款項者，營業人應如何開立統一發票乙案，復如說明。說明：二、按『營業人開立銷售憑證時限表』中，買賣業：『一、以發貨時為限…。二、以書面約定銷售之貨物，必須買受人承認買賣契約始生效力者，以買受人承認時為限』，上開二之規定，依69年6月29日立法說明係指『試驗買賣』。本案暫借交付展售之交易模式，並未協訂相關試驗內容，尚非屬『試驗買賣』，營業人仍應比照買賣業之一般規定，於發貨時，依規定開立統一發票並課徵營業稅。……」及97年6月30日台財稅

字第09704530660號令（嗣經財政部以101年5月24日台財稅字第10104557440號令修正）：「營業人觸犯加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱營業稅法）第51條第1項各款，同時違反稅捐稽徵法第44條規定者，依本部85年4月26日台財稅第000000000號函規定，應擇一從重處罰。所稱擇一從重處罰，應依行政罰法第24條第1項規定，就具體個案，按營業稅法第51條第1項所定就漏稅額處最高5倍之罰鍰金額與按稅捐稽徵法第44條所定經查明認定總額處5% 之罰鍰金額比較，擇定從重處罰之法據，再依該法據及相關規定予以處罰。」上開令釋乃主管機關財政部本於職權就相關法律之適用所作成之解釋性行政規則，係闡明法規之原意，符合法規範意旨，所屬稽徵機關辦理相關案件自得援用。

2、經查，被告依臺北國稅局檢舉函查得原告於101年5月至102年12月間將珠寶玉器等以簽立保管條方式，交付珠寶攤商銷售，該保管條上除明列貨物明細、價格及結算價款之計算公式、金額外，若有退貨，則於結算價款公式作為減除項目，經被告勾稽結算價款計算公式之當期金額與保管條珠寶明細加總金額相符，遂以保管條上記載之貨物明細、退貨數及價格認定原告以簽訂保管條方式實質為委託珠寶攤商代為銷售，經審理違章成立，原告漏報銷售額10,240,709元，逃漏營業稅512,036元，除核定應補徵稅額512,036元，另依營業稅法第51條第1項第3款及稅捐稽徵法第44條規定，擇一從重裁處罰鍰908,525元；並審認原告同期進貨7,500,453元，卻未依規定取得進貨憑證部分，按查明認定之總額7,500,453元處5%之罰鍰375,022元，合計裁處罰鍰1,283,547元，此有臺北國稅局105年10月17日財北國稅審三字第1051001999號通報函、105年11月17日原告代表人陳美華談話紀錄及保管條

等在卷足證。

3、原告雖主張簽立之保管條屬借貸非委託銷售。然查，於本院107年8月15日準備程序中證人尤嘉瑜證稱：「（原告訴訟代理人問：簽保管條的意思為何？）如果這個東西我賣掉了，就是要開票給她，不然就是要現金給他，不然我會負有法律責任。」「（原告訴訟代理人問：如果東西沒有賣掉呢？）沒有賣掉我是還她，保管條上面她會劃掉，如果有結算她會劃掉，如果沒有劃掉的部分就會繼續累計到我跟她清帳、結帳。」「（原告訴訟代理人問：在簽保管條的當時是借的還是買賣？）如果有買賣上面會寫支票的金額。」「（原告訴訟代理人問：如果沒有買賣，跟陳美華拿珠寶開保管條的那個時候，當下是借貸的意思嗎？）是。」「（原告訴訟代理人問：等客戶決定要買了，才會跟陳美華講這一件要按照保管條上面的價格付清？）對，每個禮拜六在臺中玉市結算，當下保管條上面有還的她會劃掉，結算的部分會立刻有支票或付現，沒有還的就留在我這邊繼續賣。」「（被告訴訟代理人問：保管條上算帳時，有賣出就是劃掉沒有就是退，有好幾項沒有註明，如果沒有註明「退」或劃掉，會計入帳前，會跟你收對嗎？）對。」「（法官問：沒有註明的就是東西還在你那裏，當然要給錢？）對，最後還有1筆126萬的支票。」「（原告訴訟代理人問：所以你有還的她都有劃掉嗎？）我有還的她一定會劃掉，至少劃給我看。」「（原告訴訟代理人問：你有無印象在102年底或103年初她一直有找你，因你有一段時間沒有付款、東西也在你這裡沒有還？）對。那是因為我跳票，我有跟朋友借1張票，朋友那張票陳美華也執行150幾萬，把所有珠寶的欠款都結清了。」「（原告訴訟代理人問：他在跟你追討珠寶的過程中，你是否有還

她珠寶？）沒有，那時完全都沒有還她了，因為我說要還她，她跟我說她不要珠寶她要現金，就直接去執行票主的房子。」「（原告訴訟代理人問：我剛剛問你的這些沒有還的珠寶，都在那張票結清了？）對。」「（被告訴訟代理人問：當時她是准你賣，保管條只是她要保護她自己的權利而已，並不是你跟她借東西，實際上是委託你銷售？）對，就是委託銷售，因為我的客人她不一定認識。」承上足知，保管條上就珠寶玉器之數量、價格記載詳細，證人尤嘉瑜亦依保管條記載就已賣出部分支付價款，未返還之貨物則繼續銷售（不論有無要看貨的顧客，亦未約定一定之借貨時間），證人不欲繼續出售者，則於清帳、結帳時退回，顯非如原告所述珠寶攤商間之看貨商借，原告與證人間並無使用借貸及附條件買賣等關係；且原告與證人亦未協訂相關試驗內容，非屬「試驗買賣」，此參財政部96年1月30日台財稅字第09604504120號函即明，原告無從主張依營業人開立銷售憑證時限表關於買賣業開立憑證時限第2點規定：「以書面約定銷售之貨物，必須買受人承認買賣契約始生效力者，以買受人承認時為限。」是保管條確實為記載原告銷貨之帳證，原告主張保管條為借貸憑證，核不足採。

4、至於原告主張本件檢舉人倒帳之款項仍向原告課徵營業稅，不合乎營業稅法理，本件銷售額之計算，應以原處分機關所整理之違章彙總表「付現」、「兌現票據」兩欄所記載之金額為準，而非以保管條上所載之金額為準，及依證人證述本件銷售額之計算有錯誤等語。承前所述，保管條為記載原告銷貨之帳證，依營業人開立銷售憑證時限表中有關買賣業之規定，銷售貨物應於發貨時開立統一發票，並非於收款時方開立統一發票，倘事後發生銷貨退回或折讓時，則應取具買

受人出具之銷貨退回、進貨退出或折讓證明單，於銷貨退回或折讓之當期或次期申報扣抵之，是被告依保管條所載內容為核課依據，並無不合；且營業稅係就各個銷售階段之加值額分別予以課稅之多階段銷售稅，有銷售行為即應課稅，與銷售後帳款之收取（屬營利事業所得稅範疇）無涉。另原告訴訟代理人業於本院107年8月15日準備程序中表示，對於被告就銷售額之計算方式沒有意見，僅對於計算的彙總表內有若干珠寶是有還但沒有扣除，應該是退貨折讓，不應在銷售額裡面等語（本院卷第110頁）。而就原告主張退貨金額認列不足部分，上開證人已證述，退還之珠寶皆於保管條上註明「退」或劃掉，最後未返還者，因原告不接受退還珠寶，直接去執行票主的房子，把所有珠寶的欠款結清，並未再將珠寶退還原告。況查，上開證人筆錄中所稱已退還之珠寶合計1,091,000元，縱然屬實，亦非屬正常銷貨之退回，而係銷售後未取得貨款經原告提起訴訟後所返還抵償，應屬呆帳損失之收回，自無從認列為銷貨退回並扣除之，且原告迄今亦未能就103年催討回來之珠寶舉證以實其說，是原告上開所述，亦無可採。

5、從而，本件既符合委託銷售，原告明知應於交付貨物時依規定時限開立統一發票交付買受人，並按期向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額，卻未依規定開立統一發票並漏報銷售額，其行為業已同時該當稅捐稽徵法第44條第1項前段所定「營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與」及營業稅法第51條第1項第3款所定「短報或漏報銷售額」之裁罰要件，應依前揭行政罰法第24條第1項前段規定及財政部97年6月30日台財稅字第09704530660號令，擇一從重依營業稅法第51條第1項第3款規定為處罰之法據。被告參據裁處

時「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」關於違反營業稅法第51條第1項第3款部分所定之違章情節，應按所漏稅額512,036元對原告裁處1.5倍之罰鍰768,054元，惟因裁處額度不得低於稅捐稽徵法第44條第1項前段所定之罰鍰最低額908,525元，乃以原處分裁處原告罰鍰908,525元，揆諸首揭規定，並無違誤，且已考量原告之違章情節而為適切之裁罰，亦無裁量怠惰、裁量逾越或裁量濫用之違法情事，自屬合法。

(三)被告按同業利潤標準毛利率核算原告進貨成本，就違反稅捐稽徵法部分裁處罰鍰375,022元，並無不合。

1、應適用的法令：

(1)稅捐稽徵法第44條：「營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與，應自他人取得憑證而未取得，或應保存憑證而未保存者，應就其未給與憑證、未取得憑證或未保存憑證，經查明認定之總額，處5%罰鍰。……前項處罰金額最高不得超過新臺幣1百萬元。」

(2)行政罰法第25條：「數行為違反同一或不同行政法上義務之規定者，分別處罰之。」

(3)財政部84年8月9日台財稅第000000000號函：「主旨：稅捐稽徵法第44條對於營利事業未依規定取得進貨憑證，應就其未取得憑證，經查明認定之總額處以5%罰鍰之規定，應以經實際查核認定之進貨金額計算處罰。說明：二、……惟如營利事業未能提示相關證明文件，經以實際查得之資料，或依所得稅法第27條、第83條及所得稅法施行細則第81條規定，逕行核定其進貨成本時，以該項金額作為計算處罰之基礎。」上開令釋亦係主管機關財政部本於職權就相關法律之適用所作成之解釋性行政規則，係闡明法規之原意，符合法規範

意旨，所屬稽徵機關辦理相關案件自得援用。

2、經查，原告除上述漏報營業稅外，就其進貨來源亦未提示帳冊憑證供核，無從以原告實際進貨資料認定其未取得進項憑證之金額，被告乃依上開財政部函釋，以查得資料依所得稅法第83條及同法施行細則第81條規定，按原告於營利事業所得稅自行申報之行業別「其他珠寶及貴金屬製造批發」及「珠寶批發」之同業利潤標準毛利率19%及22%，逕行核定其進貨成本7,500,453元　1,412,690元×（1－19%）＋8,828,019元×（1－28%）∨，並以該項金額作為裁處行為罰之計算基礎，依稅捐稽徵法第44條裁處5%罰鍰375,022元，揆諸上揭規定，亦無違誤。且財政部所頒同業利潤標準所定毛利率具有懲罰性，常較一般同業實際利潤為高，而此部分事實上又無法查核，是依該標準計算原告之「進貨成本」，自屬有利於原告，併此敘明。

(四)綜上所述，原告短漏營業稅及銷貨未給予憑證行為，係出於故意而違反營業稅法第51條第1項第1款及稅捐稽徵法第44條規定，揆諸司法院釋字第503號解釋意旨說明，上開行為違反之法規範目的（確保國家對營業人稅捐稽徵）同一，核認為一行為，被告依行政罰法第24條第1項規定，擇一從重處罰，惟因不得低於稅捐稽徵法第44條規定裁罰之金額，故裁處罰鍰908,525元；另原告進貨未依規定取得進貨憑證，亦係出於故意違反稅捐稽徵法第44條義務，所破壞之法益則係「國家對其進貨對象稽徵資料之確保」，與前述短漏其本身營業稅所破壞者有所不同，依同號解釋意旨所示，乃為另一行為，故被告另就其未依規定取得進項憑證金額18,135,500元處以5%罰鍰906,775元；其上開2行為係數行為，併依行政罰法第25條規定分論併罰之，於法均尚無不合。

(五)本件判決基礎已經明確，兩造其餘的攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述的必要，一併說明。

六、判決結論：本件原告之訴為無理由，應予駁回。

中　　華　　民　　國　　108　年　　1　　月　　9　　日

高雄高等行政法院第一庭

審判長法官　戴　見　草

法官　邱　政　強

法官　吳　永　宋

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
（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。	

中　　華　　民　　國　　108　　年　　1　　月　　9　　日

書記官　陳　嬿　如