高雄高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5LO;@107年度訴字第

民國108年5月1日辯論終結

原　　告　明鈦實業有限公司

代　表　人　李洪金鳳

訴訟代理人　林石猛　律師

　　王彥凱　會計師

被　　告　財政部高雄國稅局

代　表　人　蔡碧珍

訴訟代理人　張宇凡

上列當事人間營業稅事件，原告不服財政部中華民國107年6月19日台財法字第10713923040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

壹、程序事項

本件被告代表人原為洪吉山，嗣於本件訴訟繫屬中迭變更為陳慧綺、蔡碧珍，茲由其具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

貳、實體事項：

一、爭訟概要：

緣原告於民國102年1月至104年3月間進貨，取具非實際交易對象柏翔事業有限公司（下稱柏翔公司）開立之不實統一發票28紙，銷售額合計新臺幣（下同）26,668,501元，營業稅額1,333,426元，作為進項憑證，並據以申報扣抵銷項稅額

，致生逃漏營業稅之結果，經被告查獲，審理違章成立，除補徵營業稅額1,333,426元外，並就行為罰與漏稅罰擇一從重處罰，惟依行政罰法第24條第1項但書規定，裁處額度不得低於各該規定之罰鍰，乃裁處罰鍰1,000,000元。原告不服，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、柏翔公司資本額為6,200,000元，為台灣企業中常見之中小企業規模，台灣中小企業資金不充裕，一人兼顧數職為常有之現象。該公司之業務均由經理陳為清直接與客戶恰談，與台灣中小企業之常情未有違背。原告與柏翔公司經理陳為清恰談業務時，就數量、金額、品質及其他項目達成合意後，柏翔公司即出貨予原告，原告亦將貨款多以匯款方式支付柏翔公司，此外，原告與柏翔公司間具有業務往來之密切關係，故有資金周轉往來。原告確實有進貨事實，此為被告所承認，而原告所接洽者為有權代表柏翔公司之經理陳為清，是原告因進貨所取具柏翔公司之統一發票，並無不法，被告對原告補徵之營業稅處分應予撤銷。

2、原告向柏翔公司進貨，柏翔公司通知原告前往取貨之地點分別為台中市○○區○○路○○○巷○○號、高雄市○○區○○路○○○○號、高雄市○○區○○巷00○00號、高雄市○○區○○路○○○號、高雄市○○區○○○街○○○號、高雄市○○區○○街○○○○號、高雄市○○區○○路○○○號、高雄市○○區○○路○○○○號等地點，上開地點皆為實際上有其他塑膠公司在營運之工廠或倉庫。由事後角度觀察，柏翔公司進貨發票張數、金額，差距不大，足以佐證原告於向柏翔公司進貨

當時之認識，原告購買之塑膠粒原料雖非柏翔公司自身製造生產，而係向其他塑膠公司購買後轉賣原告，此等交易於日常商業中普遍常見，無違反一般人之認識。

3、證人陳為清、證人健豪塑膠企業有限公司（下稱健豪公司）總經理王旭昇、證人聯聚塑膠工業股份有限公司（下稱聯聚公司）代表人蕭啟義所證述之證言皆為真實。陳為清有權代表柏翔公司向其他公司購買塑膠粒原料後指示其他廠商交付原告。

4、據原告知悉，柏翔公司賣給原告之塑膠粒原料即為向其他塑膠公司購買後再賣予原告，上開模式為商業社會中常見之公司買進甲公司商品，轉賣乙公司之態樣，此等交易於日常商業中普遍常見（參民法第268條規定），並無違反一般人之認識，而原告對柏翔公司亦已盡形式調查之責任，並無怠於查核，至少不應再對原告裁罰。況被告認為原告本件為取得不實發票行為，除有行政裁罰外，亦認涉有刑事犯罪，如原告代表人或受僱人因本件行為遭臺灣高雄地方檢察署起訴，則本件即有適用行政罰法第26條第1項前段之適用，則本件行政裁罰1,000,000元應予撤銷。

(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、原告前代表人李國賓(104年9月4日至107年7月12日)，就原告取得柏翔公司開立之統一發票一事，分別於105年5月4日及106年12月27日至被告處提示資料及陳述意見，並於105年5月4日提示系爭期間取得柏翔公司所開立統一發票影本、金融機構網路轉帳查詢列印資料及部分買賣合約書等，嗣郵寄105年5月5日說明書陳述原告向柏翔公司進貨，自行取貨8處

地點及現金支付貨款，無簽收單據；106年12月27日提示資料僅有「柏翔進貨付款明細表」，嗣再郵寄其主張自行載貨用車輛之行車執照、進貨付款金融機構網路轉帳查詢列印資料及國內不可撤銷信用狀等資料，惟均未提示完整的帳簿憑證。

2、經被告查證原告提供之自行載貨8處地點房屋於系爭期間使用情形，不是未出租或自行使用，就是出租金屬模具製造使用或查無房屋設立稅籍資料；而依原告提供之取貨地點明細表及4張名片影本，系爭年度永鋐貿易有限公司（下稱永鋐公司）、健豪公司、峻洲企業有限公司（下稱峻洲公司）、瀚普貿易有限公司（下稱瀚普公司）及柏菲訊公司等之銷項對象並無柏翔公司，亦無列報所稱取貨地址之房屋所有人租賃所得資料，柏翔公司於上開地點並無可供貨物，原告僅提示4張名片影本證明確有在上開地點取貨，無足採據。

3、原告稱自行載貨車輛為明鈦塑膠有限公司（下稱明鈦塑膠公司）所有之3.5噸貨車及商請友人利用自有貨車回程時順道載運部分，依原告提示車號000-0000行車執照查詢，該車輛為明鈦塑膠公司於103年9月16日過戶登記取得，102年1月至103年9月15日前，原告並無可使用該車輛為載運塑膠粒，必然皆商請友人車輛協助載運，按經驗法則，該友人應為原告經常聯繫往來之人，惟原告卻稱友人姓名年籍不詳，顯與常情有悖。且原告稱因柏翔公司貨品品質不穩定，退補貨情形常發生，然相關交易貨物過磅及退換貨之證明付之闕如，買賣雙方於資料缺乏下如何結算，有違一般商業交易常情。

4、原告稱陳為清代表柏翔公司，與柏翔公司交易皆與陳為清洽談訂貨，且101至103年間與北葉興企業有限公司（下稱北葉興公司）、昇榮興塑膠有限公司（下稱昇榮興公司）及瀚普

公司之交易接洽人都是陳為清，然陳為清自99年3月間退出勞工保險後並無加保紀錄，99年3月間轉入高雄市仁武區公所為全民健保投保單位。陳為清一人代表多家公司與原告接洽業務，陳為清使用之電話用戶又為昇榮興公司，若陳為清確實為柏翔公司負責人或經理，陳為清之勞工保險及全民健保卻未以柏翔公司投保單位加保，陳為清代表柏翔公司接洽銷售真實性難無疑義。

5、另陳為清向柏翔公司洽談資金需求借款部分，依原告所提示支付款資金證明（含銀行網路轉帳紀錄及國內不可撤銷信用狀），系爭期間原告取得柏翔公司所開立之發票應付金額為28,001,927元，惟原告匯出予柏翔公司金額為41,242,267元，二者差額高達13,240,340元，而原告卻稱於何時（幾次）出借金錢予柏翔公司及出借金額為若干均已忘記，只能提供匯款證明，柏翔公司還款證明無法提供。且查原告102至104年度營利事業所得稅結算申報係委託會計師簽證查核，會計憑證帳冊理當記載詳實，從而匯、還款應有相關紀錄以供查對，然原告卻稱置於工廠遭水淹無法提供，後又稱遭水淹之會計帳簿憑證年度尚待確認，觀諸原告於被告調查時，可提供系爭期間之進貨發票及匯款證明，原告所言即顯矛盾。

6、證人證詞方面：

(1)原告稱柏翔公司貨品品質不穩定，退補貨情形常發生，有不能用的部分柏翔公司會補送貨品品質到正常為止。陳為清卻證稱，原告會先驗貨沒問題，就直接載貨，有問題就是會處理，沒有發生貨物送過去有瑕疵，有瑕疵價格會降一下，不見得會不能用。沒有開立折讓證明單，發票還是回歸原來的，發票不處理，就錢少收，或用下一筆貨款去補。對於貨物瑕疵處理，二者說詞矛盾外，原告所提示付款資料與取得柏

翔公司開立統一發票應付帳款金額均相符，未見有少收情形，且陳為清107年3月21日談話紀錄稱，有過磅單及退換貨都有收據證明，亦與原告稱無過磅單及退換貨紀錄，皆不相符。

(2)查健豪公司申報101年度營利事業所得稅申報資料，其列報水電瓦斯費金額為0元，財產目錄並無絞碎機及地磅設備，且明鈦公司亦無地磅設備，又王旭昇稱明鈦公司取貨時，有健豪公司抬頭之簽收單，已無法提示。貨物如何過磅交付相關資料付之闕如，泛屬空言不足採信。依陳為清及王旭昇證詞，不論是明鈦公司先有需求找來源，或是健豪公司有貨要賣，找到明鈦公司，以柏翔公司言，待明鈦公司至健豪公司處取貨後，應同時取得健豪公司開立統一發票，及開立統一發票予明鈦公司，惟二者期間並不相同，證人之詞顯非可採。

(3)按蕭啟義證詞，聯聚公司自與原告交易後，即無與柏翔公司交易。惟查聯聚公司開立統一發票予柏翔公司期間為101年1月至104年6月(原處分卷第204、205頁)，然同期間聯聚公司亦開立94份統一發票予原告關係企業明鈦塑膠公司，銷售額計46,122,307元、稅額2,306,118元，顯見證人之詞並非可採。

7、原告虛報進項稅額，違章事證明確，其已違反行政法上應取得憑證及申報正確進項金額並繳納稅款之義務，為有過失，被告依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5款及稅捐稽徵法第44條規定，擇一從重論罰，按營業稅法第51條處以罰鍰，洵無違誤，並已就原告違章事實，審酌其違反行政法上義務行為應受責難程度，所生影響及因違反行政法上義務所得之利益，而為適切裁量。

(二)聲明：駁回原告之訴。

四、爭點：

(一)原告與柏翔公司是否有進貨交易事實？

(二)原處分所為核定補徵稅額及所處罰鍰，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106年6月26日財高國稅審四字第1060000020號刑事案件告發書、進項發票、付款資料、營業稅違章補徵核定通知書、核定稅額繳款書、違章案件罰鍰繳款書、106年度財高國稅法違字第12106100678號裁處書、復查決定書、訴願決定書等附於原處分卷可查。

(二)原告與柏翔公司間應無進貨事實。

1、應適用的法令：

(1)營業稅法第15條第3項：「進項稅額，指營業人購買貨物或勞務時，依規定支付之營業稅額。」第19條第1項第1款：「營業人左列進項稅額，不得扣抵銷項稅額：一、購進之貨物或勞務未依規定取得並保存第33條所列之憑證者。」第33條第1款：「營業人以進項稅額扣抵銷項稅額者，應具有載明其名稱、地址及統一編號之左列憑證：一、購買貨物或勞務時，所取得載有營業稅額之統一發票。」

(2)稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第21條第1項前段：「對外營業事項之發生，營利事業應於發生時自他人取得原始憑證，如進貨發票，或給與他人原始憑證，如銷貨發票。」

2、參酌司法院釋字第537號解釋意旨，稅務案件因具有課稅資料多為納稅義務人所掌握及大量性行政之事物本質，稽徵機

關欲完全調查及取得相關資料，容有困難，為貫徹課稅公平原則，則屬於納稅義務人所得支配或掌握之課稅要件事實，納稅義務人應負有提供資料之協力義務；至稽徵機關對課稅處分應說明之要件事實，為權利「發生事實」者，固應由稅捐稽徵機關負舉證責任，惟營業稅進項稅額，因在計算營業人實際應納稅額時，列為計算之減項，屬於權利發生後之「消滅事由」，則有關營業稅進項稅額存在之事實，不論從證據掌控或利益歸屬之觀點，均應由主張扣抵之申報扣抵營業人負擔證明責任，故其與開立統一發票之公司間有無交易之事實倘有不明，應由申報扣抵之營業人負舉證責任，合先敘明。

3、經查，柏翔公司於101年3月至104年10月間明知無實際交易事實，卻取得不實統一發票，充當進項憑證；同時虛開不實統一發票，交付原告等營業人充當進項憑證，經被告查獲，以106年6月26日財高國稅審四字第1060000020號刑事案件告發書移送臺灣高雄地方法院檢察署（已更名為臺灣高雄地方檢察署，下稱高雄地檢署）偵辦刑責，被告並依據查得資料，以原告於102年1月至104年3月間取具柏翔公司開立之統一發票28紙，銷售額合計26,668,501元，營業稅額1,333,426元，作為進項憑證，原告與柏翔公司間之交易顯有異常，遂函請原告提示交易資料及陳述意見，原告雖提示柏翔公司開立統一發票影本、金融機構網路轉帳查詢列印資料、部分買賣合約書、柏翔進貨付款明細表、國內不可撤銷信用狀等資料，並提供說明書（載明8處自行取貨地點）及載貨車輛行車執照，惟未提示完整帳簿憑證。經被告查核原告所提供的進貨付款明細表及8處自行載貨地點，上開地點有未出租或未設立房屋稅籍情形，且與柏翔進貨對象不符；另依原告提

供之付款明細，有取得發票後5至11個月後始付款，或未取得發票卻提前4至8個月付款，顯屬異常，無從認定原告與柏翔公司間確有進貨交易，遂以原告取具非實際交易對象開立之統一發票作為進項憑證，並據以申報扣抵銷項稅額，致生逃漏營業稅，核定補徵稅額1,333,426元。原告不服，申請復查、訴願，均經被告駁回等情，此有營業稅違章補徵核定通知書、核定稅額繳款書、違章案件罰鍰繳款書、106年度財高國稅法違字第12106100678號裁處書、復查決定書、訴願決定書等附於原處分卷可參，應可信實。

4、原告雖主張柏翔公司賣給原告之塑膠粒原料為柏翔公司向其他塑膠公司購買後再賣予原告，交易模式為商業社會中常見，並提供自行取貨地點、進貨付款明細表、金融機構網路轉帳查詢列印資料、部分買賣合約書等，並有證人證述原告與柏翔公司間確有進貨事實。惟查：

(1)被告就原告所提供的8處自行載貨地點進行查證，有4處地點由房屋所有權人自行使用或未出租與販售塑膠產品之人使用；1處出租予金屬模具製造使用；2處無房屋設立稅籍資料，經現場勘查亦未發現有該2門牌號碼房屋；1處無房屋設立稅籍資料，現場勘查為鋼鐵造房屋自設門牌，有一般調查問卷（原處分卷2第362、369、375、381、512頁）、高雄市稅捐稽徵處鳳山分處105年5月17日高市稽鳳密房字第1058317569號函、高雄市稅捐稽徵處岡山分處105年5月17日高市稽岡房字第1058508604號函（原處分卷2第383、385頁）、查訪報告及現場勘查照片等在卷（原處分卷2第400-486頁）可參。復依原告訴願書附件二所列取貨地點明細表及名片影本（原處分卷3第1058頁）查證結果，取貨地點與明細表記載8家公司之稅籍地址相異，且上開公司於系爭年度並無列報原告所

稱取貨地址之房屋所有人租賃所得資料，其中永鋐公司、健豪公司、峻洲公司、瀚普公司及柏菲訊公司等亦非查核年度柏翔公司之進貨對象，此亦有上開公司銷項去路明細表、營業稅稅籍資料查詢作業列印、綜合所得稅BAN給付清單及各類所得扣繳暨免扣繳憑單等在卷（原處分卷3第837-948頁）可證，原告復未提供貨物過磅、簽收或運送單據，故可認定柏翔公司於上開地點並無貨源可資交付原告，原告與柏翔公司間應無交貨事實，洵勘認定。

(2)另原告於復查階段主張系爭進貨款項分別以轉帳匯款、國內信用狀等方式支付，然其主張之付款金額合計為41,242,267元與應支付款項28,001,927元（含稅），並不相符，且有查無對應發票、提前4-8個月或延後5-11個月付款之情形；對於進貨與付款金額之差額雖主張為柏翔公司借款，類似預付貨款，惟就借款條件、期間、還款日期、金額等均無法說明，僅提出無受款人抬頭、非柏翔公司交易對象開立且因存款不足遭退票之支票影本及明細（原處分卷3第0000-0000頁），無法認定為柏翔公司所提供；就預付貨款之主張，亦無法說明預付之數量、金額、品項、日期等明細，僅泛稱無法提供資料佐證。原告對於價金支付流程交代不清，難認其付款主張為真實。

(3)至於證人於本院107年11月20日準備程序中之證詞：

A.證人陳為清證稱：「（法官問：有無領柏翔公司的薪資？）沒有薪資，我都領傭金。」「（法官問：在102年到104年之間係代表柏翔公司與原告做何交易？）塑膠粒的買賣，我是用柏翔公司的名義去進較便宜的塑膠粒，再賺取差價賣給明鈦公司，我是用柏翔公司名義而非我個人名義向客戶買貨。」「（法官問：用柏翔公司向這些公司進貨柏翔公司是否知

悉？）知道，因為柏翔要開發票。」「（法官問：這種交易柏翔公司的獲利為何？）……我與柏翔公司的拆帳方式，並沒有很正統的算法，比如獲利3、4萬我就賺個5千，每批貨不一定。」「（法官問：貨款支付方式與貨物瑕疵有無關聯？）沒有，有瑕疵就解決瑕疵或退貨、退錢。」「（被告訴訟代理人問：有瑕疵那發票如何處理？）沒有開折讓證明單，發票還是回歸原來的，發票不處理，就錢少收，或用下一筆的貨款去補。」可知，陳為清係借用柏翔公司名義開立發票從事個人仲介塑膠粒買賣業務，並與柏翔公司分拆利潤，柏翔公司僅提供發票賺取利潤並非真正的交易者（不必對貨款收付、貨物的運送交付及瑕疵負責）；且原告對於與陳為清接洽進貨，其進貨來源是否確為柏翔公司亦不清楚，此參原告前負責人李國賓於106年1月24日補充說明書表示：「101-103年間本公司與北葉興企業有限公司、昇榮興塑膠有限公司及漢普貿易有限公司進行交易時，其接洽都是陳為清本人」（原處分2卷第351頁）、陳為清107年3月21日談話紀錄表示以這3家公司業務代表身分去接洽業務（原處分卷3第0000-0000頁）及原告之進項來源明細（原處分卷1第24-48頁）顯示昇榮興公司為原告第二大進貨商，但原告訴訟代理人於本院108年4月2日準備程序中卻表示：「（法官問：原告的意思是指去那3公司載貨，是陳為清指示去那裡載的，並不是與那3公司有交易？）是的。」「原告否認有跟北葉興等3家公司進貨。」嗣於本院108年5月1日言詞辯論時又稱：「原告於101年到103年間與北葉興、昇榮興與瀚普公司進行交易時，是透過陳為清購買這些公司的塑膠粒。」顯示原告與陳為清接洽進貨，但對收取的發票是否為真實進貨對象並不清楚，則原告是否確實向柏翔公司進貨即屬有疑。復以，

證人陳為清不論於被告調查程序或本院準備程序中之證詞，對於貨物、資金之交付說詞反覆且與商業常規交易有違，亦無法提示相關證明文件，其證言即難採據。

B.證人王旭昇則證稱健豪公司營業至101年底或102年初左右，其與柏翔公司之交易亦為101年度，此有專案申請調檔查核清單在卷（本院卷第279-281頁）可參。而本件交易為102年度，縱使健豪公司與柏翔公司間確實有交易，柏翔公司亦不可能於102年度轉賣給原告，原告主張取貨地點為健豪公司承租之仁林路305號已屬有疑，況且仁林路305號屋主黃啟勝之調查回函（原處分卷2第369頁）亦顯示「101-104年度間無出租給賣塑膠產品及相關事業的人使用」，是證人證言亦難採憑。

C.證人蕭啟義則證稱：「（被告訴訟代理人問：跟明鈦公司交易過程中還是有跟柏翔公司交易嗎？）我不太記得，我的印象是沒有了。」「（被告訴訟代理人問：自從跟原告交易後就沒有跟柏翔公司交易了？）嗯。」然查，聯聚公司為柏翔公司最大進貨來源，且於101年至104年間與柏翔公司及原告均有交易，此有卷附柏翔公司進項來源明細（本院卷第299-306頁）及原告之進項來源明細可參。另依107年3月21日陳為清談話筆錄（原處分卷3第0000-0000頁），陳為清是昇榮興公司業務經理，103年由聯聚公司接手昇榮興公司現場設備後，轉至聯聚公司工作，仍擔任業務人員，則陳為清同時為柏翔公司及聯聚公司買賣塑膠粒及製品，該2家公司間是否有真實交易即屬有疑；而證人蕭啟義因與陳為清間曾存在僱傭關係，且聯聚公司業經移送偵辦，立場非全然中立，在證人無法提出相關紀錄作為佐證之情況下，其證言無從遽予採信。

(4)又原告係實施商業會計法之營利事業，依會計帳簿憑證辦法之相關規定，自應設置相關帳冊並詳實登載。然如前述，原告對其「實際交易對象確為柏翔公司」之待證事實，始終無法提出確切之證據證明其事，例如交易過程之具體締約及履約詳情（包括陳為清同時代表多個公司與其交易時，如何區分交易對象，貨物如何交付，貨物品質發生爭議如何協調之軌跡等情），僅託辭小型企業委由記帳士申報，帳證已無保存，並試圖以統一發票進貨付款明細表、金融機構網路轉帳查詢列印資料、部分買賣合約書及支票影本等「形式不完備之書證」及證人證詞來說明交易對象為柏翔公司，顯未盡協力義務。在此情況下，即使假設其確有進貨事實，也因為其無法證明該進項憑證之統一發票確實取自實際交易對象，而使該進項憑證被定性為「非依規定取得者」，依營業稅法第19條第1項第1款之規定，該等進項憑證不得扣抵銷項稅額，原告持以扣抵，即構成營業稅額之短繳，被告對其為補稅處分即無違誤。

(三)被告就上開原告違章事實，核定補徵稅額1,333,426元，並裁處罰鍰1,000,000元，並無違誤。

1、應適用的法令：

(1)營業稅法第51條第1項第5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：……五、虛報進項稅額。」

(2)加值型及非加值型營業稅法施行細則第52條第2項第2款：「本法第51條第1項第1款至第6款之漏稅額，依下列規定認定之：……二、第5款，以經主管稽徵機關查獲因虛報進項稅額而實際逃漏之稅款為漏稅額。」

(3)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，處百分之5罰鍰。但營利事業取得非實際交易對象所開立之憑證，如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處罰者，免予處罰。前項處罰金額最高不得超過新臺幣100萬元。」

(4)行政罰法第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。」

(5)財政部101年5月24日台財稅字第10104557440號令（修正之97年6月30日台財稅字第09704530660號令）：「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、原告主張其與柏翔公司間有交易事實，揆諸前揭說明，自應由原告負舉證責任。惟原告無法提出貨物運送簽收單據並證明進貨退回或折讓之情形，其所提示付款證明亦無法與開立之發票相互勾稽，且未舉證與柏翔公司間的借貸或預付貨款事實，不論由物流面或金流面查核結果，均無從證實原告與

柏翔公司間有進貨事實，業如前述。而進項金額過多，在所得稅法上即有「虛灌成本，壓低課稅所得」之嫌疑；在營業稅法上亦可合理推斷具有「無進貨事實而虛報進項，降低營業稅額」之事實。但如果其進銷項間之比例大體上與同業利潤比例相符，則考量到銷貨必然要先有進項才能踐行之日常經驗法則，應認有進貨事實，只是取具非實際交易相對人之進項憑證而已。查原告102年至104年度營利事業所得稅，經剔除系爭進項金額26,668,501元後，各年度申報淨利率皆已達同業利潤標準，被告乃以原告取具非實際交易對象統一發票，作為進項憑證，申報扣抵銷項稅額，致生逃漏營業稅之結果，核定補徵稅額1,333,426元，於法即無不合。又原告自本件違章行為即102年1月起，迄於查獲日（106年6月26日）止，其可扣除之最低累積留抵稅額為553,232元（原處分卷1第8頁），惟該累積留抵稅額事後已降為0元（原處分卷1第4、16頁），是被告向原告發單補徵營業稅時，原告已無累積留抵稅額可供扣減，故應補徵之營業稅額仍應為1,333,426元，併予敘明。

3、原告係營業人，系爭期間亦就各期營業稅為申報，應知悉營業稅法所定營業稅之申報義務及自他人取得憑證等規定，且有能力注意，惟其猶取具非實際交易對象開立之發票計26,668,501元，扣抵銷項稅額1,333,426元，致生漏稅之違章，事證明確，自應受罰。又原告之行為核屬一違章行為同時觸犯營業稅法第51條第1項第5款與稅捐稽徵法第44條之規定，則原告上開逃漏稅行為，實際逃漏營業稅800,194元（補徵營業稅額1,333,426元－累積留抵稅額533,232元），按營業稅法第51條第1項第3款規定，處5倍以下之罰鍰（5倍為4,000,970元），與按稅捐稽徵法第44條規定，就應自他人取得

憑證而未取得，經查明認定之總額26,668,501元處5%之罰鍰最高1,000,000元比較，應從重以營業稅法為處罰之準據，是被告就原告違章事實，審酌其違反行政法上義務行為應受責難程度及考量原告未於裁罰處分核定前補繳稅款，並參酌稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定，按所漏稅額800,194元處1倍之罰鍰計800,194元，惟依行政罰法第24條第1項但書規定，裁處之額度自不得低於依稅捐稽徵法第44條裁處之罰鍰1,000,000元，從而，被告裁處罰鍰1,000,000元，未逾越法定裁量範圍，亦無裁量濫用情事，自屬適法有據。

4、按所謂「一行為不二罰原則」，係指對於人民違反法律上義務之單一行為，禁止國家機關以相同或類似之措施給予多次的處罰，即重覆處罰之禁止原則。而查，被告於106年6月間將柏翔公司歷任負責人之稅務違章案件移送高雄地檢署偵辦後，現仍續由檢調機關偵查中，該案係依稅捐稽徵法第43條（教唆或幫助逃漏稅捐）為移送，其移送目的之國家刑罰權重在處罰柏翔公司負責人「教唆或幫助」他人逃漏稅捐，而原告負責人並非受移送人。縱然原告負責人事後因柏翔公司之稅捐違章案件遭移送偵辦，亦須視處罰所依據之法律為何，難認本件有行政罰法第26條之適用，原告所述，容有誤解法令，併此指明。

(四)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　　5　　月　　15　　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	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

院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	。 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　　5　　月　　15　　日

書記官　陳　嬿　如