高雄高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5LO;@107年度訴字第

原　　告　高禎企業有限公司
代　表　人　林吟貞
訴訟代理人　方怡璇　會計師
被　　告　財政部高雄國稅局
代　表　人　蔡碧珍
訴訟代理人　林淑芬
　　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7月18日台財法字第10713925680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：

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

二、按「(第1項)人民與中央或地方機關間，因公法上原因發生財產上之給付或請求作成行政處分以外之其他非財產上之給付，得提起給付訴訟。因公法上契約發生之給付，亦同。(第2項)前項給付訴訟之裁判，以行政處分應否撤銷為據者，應於依第4條第1項或第3項提起撤銷訴訟時，併為請求。」行政訴訟法第8條第1項、第2項分別定有明文。查本件原告起訴時訴之聲明為：「原處分、復查決定及訴願決定均撤銷

。」嗣於民國109年6月3日（本院收文日）具狀，除原提起之撤銷訴訟外，並以原告已繳納被告補徵之營業稅暨利息計新臺幣（下同）935,859元，若原處分經法院撤銷，被告收取上開稅款即無法律上理由，應將繳納之稅款返還予原告，故聲明「被告應將935,859元返還予原告」經核與行政訴訟法第8條規定相符，應予准許。

貳、實體事項：

一、爭訟概要：

緣被告依據查得資料，以原告於101年7月至103年8月間進貨，未依規定取得憑證，取具非實際交易對象瑢嘉實業有限公司（下稱瑢嘉公司）及雲端國際貿易股份有限公司（下稱雲端公司）開立之不實統一發票52紙【其上記載銷售額分別為10,961,757元及7,646,428元，共計18,608,185元】，作為進項憑證，並持其中51紙據以申報扣抵銷項稅額【其上記載銷售額共計18,600,025元，營業稅額930,003元】，致生逃漏營業稅之結果，經審理違章成立，遂以被告106年9月1日106年度財高國稅法違字第10106101278號裁處書暨檢附之106年8月30日營業稅違章補徵核定通知書（下稱原處分）除核定補徵營業稅930,003元，並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，擇一從重處罰，按所漏稅額930,003元處以1倍之罰鍰930,003元。原告不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，亦遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

主張要旨：

基於租稅法律（定）主義，稅捐稽徵機關應以事實為據，認定課徵租稅構成要件，且就其事實有舉證之責任等義務

，不因納稅人之協力義務而免除。換言之，納稅人之租稅協力義務，非稅捐機關得濫行課稅、浮濫裁罰之藉口，亦不因此免除稅捐機關於行政程序中職權調查之責及舉證責任、行政訴訟上之舉證責任，更遑論有舉證責任倒置之效果。再者，基於租稅法定主義及納稅者權益之保護，納稅義務人雖有其協力義務，惟亦應有其明確之依據、確定之項目及範圍，要非逕將「稅捐稽徵機關職權調查義務」，全解為「納稅義務人之協力義務」；倘藉此規避稅捐稽徵機關之法定義務，除與法律規定不符，更損及納稅人之權益。是故，稅捐稽徵機關就課徵租稅構成要件事實之認定未盡調查之責，於訴訟中未盡舉證責任，則法院仍應認定該處罰要件事實為不存在，而將其不利益歸於稅捐稽徵機關(最高行政法院107年度判字第456號行政判決、107年度判字第70號判決、99年度判字第980號判決及88年度判字第4171號判決等判決參照)。

再者，倘納稅義務人已提供資料證明「他公司有相當貨源可資供應」，並有物流及金流之相關證據，以證明交易對象及交易事實之帳證，自難認納稅義務人有取具虛偽憑證以充為營業稅進項憑證之情形。若行政機關就前開資料或課徵租稅構成要件事實、裁處事實等有所疑義，則應依職權調查證據，而非逕將不利益歸屬於納稅義務人，於訴訟中亦應負舉證責任。

原處分就本件營業稅之補徵及裁罰構成要件事實，即「原告與瑢嘉公司、雲端公司無實際交易存在」一節，被告均未盡法定查證義務，於訴訟中亦未盡舉證責任證明：

- 原告已提出「進貨一覽表」、「輸入許可通知」、「銀行匯款單據」，更於訴訟中提出「歷年之存貨分類帳」

、「吉利交通行之貨運發票」等資料。顯見雲端、瑢嘉公司有相當貨源可資供應，且有物流及金流等相關帳證以茲證明雲端公司及瑢嘉公司為原告之交易對象，自難認原告有取具虛偽憑證以充為營業稅進項憑證之情形。

— 原告向瑢嘉、雲端公司購買小肉魚、小馬頭、草蝦等魚貨於進貨時取具發票，並確實入帳入庫，此可見原告101年至103年之存貨分類帳。又原告之「資金來源」、「貨款來源」，要與「交易對象」無涉。倘被告就前開資料涉及訴外人雲端、瑢嘉公司之部分有所疑義，則應依職權調查證據，而非逕將不利益歸屬於原告，被告謬將其應依職權調查事項，均以原告之協力義務，認應由原告承認，並非正確。

· 臺灣臺北地方法院（下稱臺北地院）107年度審簡字第230號刑事判決所檢具之附表第60項所示，該刑事判決所認定訴外人林秋祥所開立予原告之不實發票僅4張，金額僅7,646,428元（原告仍爭執），而不涉及其餘47張發票真偽之判斷。又，臺北地院107年度審簡上字第145號刑事判決，其中臺北地院107年度審訴字第5號刑事判決係以簡易判決處刑，其中僅以刑事被告林秋祥之自白為判決，殊未進一步調查臺北地院107年度審訴字第5號刑事判決起訴狀附表所列第60項之發票金流之虛實。林秋祥雖就其相關之刑事案件中，基於程序利益之考量，以自白換取簡易判決處刑，惟其中所涉金流，尤關本案原告之部分，均未見調查。本案原告非林秋祥所涉刑案判決效力所及，被告倘欲以林秋祥所開立之發票為虛偽一節，作為原處分之基礎事實，則應依職權調查證據，並依法舉證說明。另，臺灣士林地方法院（下稱士林地

院）107年度審訴字第675號判決係被告陳祥維基於程序利益之考量，以自白換取簡易判決處刑，其中所認定之事實恐非實情，礙難逕為本案所參採；且判決附表第34項所揭之金額僅548,089元，亦與被告裁處之事實（51張發票，金額18,600,025元）不符，益見被告未盡法定之調查義務、僅憑臆測，率為裁處之情。

j 本件被告查處經過，縱屬財政部臺北國稅局（下稱臺北國稅局）交辦，被告仍應盡職權調查之義務。況本件臺北國稅局之調查結果僅為：「高禎公司於103年3月至103年8月取得雲端公司開立發票4紙，金額7,646,428元、稅額382,322元。高禎公司於103年5月12日轉出金額2,782,156元至雲端公司-臺灣銀行/新湖分行，雲端公司隨即於103年5月13日轉出金額3,800,050元至雲端公司-華南銀行/營業部，同日，又自-華南銀行/營業部轉出金額3,718,915元至『部分虛進虛銷營業人』-進奕公司帳戶，實僅虛偽製造資金流程，高禎公司與雲端公司並無交易事實。」等語，惟查原告匯出2,782,156元予雲端公司後，該筆交額未再回到原告帳戶，而無被告猜測之「金流回流」情形，況此筆金額僅「2,782,156元」，礙難逕為推論出4張發票所載之「7,646,428元」均為虛假。被告所稱由原告負責人母親郭幼字所提領之現金僅350萬元，然與被告所稱51張發票，金額18,600,025元之裁處事實，扣除前揭之350萬元後其餘之金額均未見被告提出具體說明。「原告交付之貨款」，尚無350萬元之項目，何來資金回流？況查，原處分卷關於瑢嘉、雲端公司公司之帳目資料中所示，「魔力查得」公司即有可對應之350萬元貨款，為何妄加推測為原告之貨款

，亦未見被告舉證說明。再者，郭幼字自雲端公司合作金庫銀行七賢分行（下稱合庫銀行七賢分行）提領之3,500,000元，與林順良華南銀行東高雄銀行帳戶存入之3,500,000元，其同一性，均未見被告舉證說明。原告向瑢嘉、雲端公司付款後，其如何運用或移轉金流均與原告無涉，被告稱有「資金回流」之現象，但卻無法具體指出每一筆金額回流之情形、其間交易之關聯性更未見說明，卻率然推論原告未依規定取得憑證，虛報進項稅額予以裁處，顯未有實據，僅憑臆測，而與法有違，應予撤銷。

LL未有法令禁止人民於「現金簽收單」上蓋統一發票章，或因此不生簽收效力之規定。如被告質疑「雲端公司統一發票章」之真偽，或「未實際收受款項」等，應盡查證之義務，提出具體事證說明，而非逕將不利益歸屬於原告。再者，原告貨款之支付方式係採月結統一匯款至瑢嘉公司與雲端公司銀行帳戶，以匯款之方式者有7筆；採現金收付者有3筆。其中，以匯款方式收付者，根本不可能蓋用統一發票章簽收，然被告之答辯卻試圖以偏概全，益徵原處分之作成，未有實據，單憑臆測，與法不符，應予撤銷。又法律無限制原告以現金或匯款之方式交付貨款，且系爭發票所涉之交易中，有匯款亦有現金，而非全以現金支付。

ll雲端公司於103年時，曾委託「吉利交通行」運交原告所購買之貨物，此有原告所提出「吉利交通行之貨運發票」2紙可勾稽，金額分別為21,525元、22,575元，且品項、數量、發票號碼等均得與之對應。

買賣契約之成立不以書面為要式，民法上物之瑕疵擔保

責任更不以書面契約為限。被告雖辯稱：「惟依據108年8月1日談話紀錄，瑢嘉及雲端公司為國內進口廠商，卻不知進口報單廠商、無需處理報關業務、國內買受人購買品名、數量及金額，均無買賣契約，僅指示開立統一發票、無須負擔貨物瑕疵擔保責任、不知應付款給國外哪一家廠商及金額，全部交易模式均與一般商業常情有違。」云云。此等被告自行假設之「一般商業常情」、「正常交易模式」等，與我國民法之規定不符，礙難證明系爭發票為虛假。

證人林秋祥與訴外人黃耀華間之合作模式、資金往返等關係，要與本案原告交易對象之認定無關；且瑢嘉及雲端公司取得貨款後，如何運用，實與原告無涉。又原告選擇何人為交易對象之商業考量，非被告得以置喙。況系爭發票所涉之貨物有進口報單可稽，又有運貨為憑，均見原告之交易對象為雲端及瑢嘉公司。

訴外人松和海產公司亦曾於102年5月至105年4月間進貨取具瑢嘉公司、雲端公司開立之統一發票，遭財政部中區國稅局臺中分局謬認為取具非實際交易對象開立之統一發票，以稅捐稽徵法第44條第1項、營業稅法第51條第1項第5款等規定，核定補徵營業稅，並處以罰鍰等，嗣經申請復查後，財政部中區國稅局臺中分局發見其未調查相關證據，逕以不實之課稅基礎事實為前開補徵及罰鍰，而有違納稅者權利保護法（下稱納保法）第11條，故將相關處分予以註銷，此有財政部中區國稅局臺中分局108年10月15日中區國稅臺中銷售字第1081164113號函可稽。

被告未盡調查義務，於訴訟上亦未盡舉證責任，率認「原告之交易對象非瑢嘉、雲端公司」，致以原處分命補徵及

裁處，是與稅捐稽徵法第12條之1、納保法第7條及第11條有違，已如前述，而應予以撤銷。是以，原處分經撤銷後，被告領受補徵稅額暨利息計935,859元即無法律上原因而受有利益，原告因此給付而受有財產上之損害，自得依法請求被告返還所受領之金額。

聲明：

原處分（含復查決定）及訴願決定均撤銷。

被告應將935,859元返還予原告。

三、被告答辯及聲明：

答辯要旨：

林秋祥及陳祥維均坦承分別開立雲端及瑢嘉公司不實發票，幫助他人逃漏稅捐，迭經臺北地院107年度審簡字第230號及士林地院107年度審訴字第675號判決有罪確定，足證雲端及瑢嘉公司與原告均無營業交易，原告取具該2家公司之發票非為真實會計憑證。

臺北國稅局查核瑢嘉及雲端公司與下游營業人實際交易情形及金融機構資金流向，瑢嘉及雲端公司營業稅稅籍登記營業項目為「魚類批發」及「其他水產品批發」等，其銷項去路交易對象之營業項目有水產批發業、餐廳業、梭織成衣代工、建材五金批發、畜肉批發、航空(海洋)貨運承攬業、服裝批發(零售)業、旅行社、電子器材及設備批發業、電視節目製作、家庭電器批發、保健食品、書籍出版社、汽車租賃業、化妝品製造、皮包及手提包零售業、積體電路製造業等。下游營業人匯款至瑢嘉及雲端公司銀行帳戶後，資金隨即轉出流入至已移送「開立不實統一發票營業人」或「部分虛進虛銷營業人」銀行帳戶，實僅虛偽製造資金流程，與下游營業人顯無交易事實。

雲端與瑢嘉公司涉案期間取得國內進項憑證多為已移送「開立不實統一發票營業人」及「部分虛進虛銷營業人」，且下游營業人又多為相同，有循環對開發票之情形。

林秋祥於本院準備程序時證稱，其在越南有養蝦子、黃耀華負責越南出口，其負責臺灣進口，由其決定貨物賣給誰云云，然依據其於108年8月1日法務部矯政署臺北監獄臺北分監之財部政中區國稅局談話紀錄時則稱，黃耀華為其越南供應商，所有國外貨源均來自黃耀華，瑢嘉及雲端公司進口報單上的供應商都不認識，國外訂貨部分都是黃耀華負責接洽處理，而國內買受人需要購買的水產品也都是跟黃耀華直接聯絡，包括貨的品質、規格，及收到貨若有瑕疵也都是找黃耀華，其只負責開立統一發票及收受買受人貨款，收到的錢會跟統一發票上的金額一致，但實際上國內買受人進口水產要付多少錢時，由黃耀華與國內買受人確認；有關進口報關相關業務、進口後貨物的運送、運費均由黃耀華找江仁鉦處理，跟國外供應商確認；付款給國外廠商的方式，或是黃耀華給其國外廠商匯款資訊及匯款金額，或是由其匯款給黃耀華，由黃耀華再付給國外云云，與其於準備程序之證述實際從事水產養殖、進口並負責國內銷售之內容並不一致，然林秋祥於財部政中區國稅局談話紀錄恰與其雇用之員工陳世瑛於財政部北區國稅局七堵稽徵所談話筆錄陳稱：「實際上我們未進口海產，皆是他公司以我公司為名義進口並報單」相符。

瑢嘉及雲端公司申報進口水產類，按常理應以外幣支付國外供應商貨款，卻先支付國內案外人黃耀華及李文貞等人，再委由其支付國外供應商，實屬異常。

雲端公司設籍臺北市，卻遠至高雄市合庫銀行七賢分行及

玉山銀行高雄分行辦理開戶，林秋祥稱辦理高雄市合庫銀行七賢分行開戶係欲申請LC，然依據國際貿易交易慣例，申請以LC進口貨物，經開狀銀行審視出口單據無誤，即會通知進口人領取提單提貨，並由開狀銀行將貨款支付出口商所在地押匯銀行，惟瑢嘉及雲端公司均自基隆進口，與其所述支付貨款方式為聽從黃耀華指示或匯款予黃耀華由其交付不符；又查原告及黃耀華均同時在合庫銀行七賢分行辦理開戶，故稱雲端公司遠至高雄辦理開戶之理由，不無疑義。

瑢嘉及雲端公司營利事業所得稅結算申報書「營業費用科目」相當簡單，不似一般營運公司。且依水產品特性須以專業冷凍貨櫃車運送始能確保產品品質，原告稱相關運費由瑢嘉及雲端公司負擔，惟依據該2家公司營利事業所得稅結算申報營業費用-運費，瑢嘉公司101年及102年度申報金額均為0元，財產目錄運輸設備僅有2輛貨車，雲端公司103年度申報運費20,000元，財產目錄無運輸設備，運費申報情形尚與所訴不符。

原告自99年至103年間，主要進貨8成源自海外，其進貨品項與自101年至103年間向瑢嘉、雲端公司進口報單所載之冷凍草蝦、冷凍旭蟹、冷凍扇貝等品項相同，顯示原告自有進口能力；且既與黃耀華熟識，即可洽商黃耀華直接自越南進口貨物，何須透過林秋祥進口，又遠從臺北送貨至高雄，證人之詞顯非可採。且原告於101年始向林秋祥進貨，均無確認其是否代表瑢嘉及雲端公司，且交易金額達千萬元，初與渠等公司進貨，竟無須確認產品品質或簽訂合約以確認買賣雙方之權利義務，且貨物點收驗收，並無專人負責並留有相關紀錄，有違一般交易習慣，且原告迄

今仍未盡協力義務，提示完整帳簿憑證供核，雙方證詞僅係空言，尚非可採。

原告與瑢嘉公司係以匯款方式支付貨款，與雲端公司則以現金方式支付，由原告合庫銀行九如分行帳戶歷史交易明細觀之，公司僅數千元之交易即以轉帳支出方式支付，何以逾百萬元之交易卻以現金方式支付，與商業交易常情有違。原告於103年8月5日、9月5日及10月1日分別以現金方式支付貨款2,166,585元、1,572,868元及1,506,141元予雲端公司，由上開帳戶歷史交易明細中所提領之現金總計金額不足以支付上開貨款，差額均以零用金支應，且均未提供足資認定資金來源相關帳簿憑證等資料佐證，原告未盡協力義務，其所言泛屬空言不足採信。

查林順良為高盛海產有限公司（下稱高盛公司）之前負責人（107年9月5日變更為陳玉柱），高盛公司相同課稅事實，申請復查及訴願結果，亦同時遭駁回。該公司經賦稅署稽核組於107年9月25日台財稅字第10704652890號函，查核103年度涉嫌漏進漏銷，金額分別為55,963,000元及63,594,318元，經被告核定所漏稅額均未繳納，目前申請停業中。依據相關資料，其中108年5月13日，林順良華南銀行東高雄分行帳戶存入現金3,500,000元，與郭幼字於同日自雲端公司合庫銀行七賢分行所提領現金3,500,000元金額一致，其於本院準備程序所稱提領之現金係交予林秋祥，與其107年2月6日於被告之營業人談話筆錄稱係交予林秋祥指定接洽之人，二者說詞不符，現金交付之真實性，不無疑義。

聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：

原告與瑢嘉及雲端公司間是否有進貨交易之事實？被告為補稅之處分是否適法？

被告就行為罰與漏稅罰從一重以營業稅法第51條第1項第5款處罰漏稅額1倍之罰鍰，是否允當？

五、本院之判斷：

原告與瑢嘉公司、雲端公司間無進貨事實，被告對其為補稅處分並無違誤：

應適用之法令：

－營業稅法第15條第1項及第3項規定：「（第1項）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33條第1款規定：「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。」第51條第1項第5款規定：「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、虛報進項稅額者。」

—營業稅法施行細則第52條規定：「（第1項）本法第51條第1項第5款所定虛報進項稅額，包括依本法規定不得扣抵之進項稅額、無進貨事實及偽造憑證之進項稅額而申報退抵稅額者。（第2項）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：一、……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。」

瑢嘉公司、雲端公司實際負責人、公司登記(掛名)負責人、受僱人於刑事案件經認定無實際銷貨事實：

本件原告所稱實際交易對象之雲端公司、瑢嘉公司實際負責人林秋祥、受雇員工陳世瑛、吳穎瑄或瑢嘉公司登記(掛名)負責人陳祥維於其等被訴之刑事案件均認定開立不實之統一發票，且無實際交易，其事實如下：

－雲端公司部分：

臺北國稅局以：林秋祥係雲端公司實際負責人，明知雲端公司於101年5月起至105年8月間，與本件原告等公司之間並無實際銷售之事實，竟仍填製以雲端公司名義，接續填製636紙不實之統一發票，交由如原告等公司【該案起訴書附表編號60(附表所列廠商計139家)發票張數4張，銷項金額7,646,428元，逃漏稅額382,322元，見原處分卷3第782頁】作為該等公司之進項憑證，持以向稅捐機關申報扣抵營業稅款，幫助該納稅義務人逃漏營業稅捐，涉犯商業會計法第71條第1款之商業負責人填製不實會計憑證罪及稅捐稽徵法第43條第1項之幫助納稅義務人逃漏稅捐罪嫌，經移送臺灣臺北地方檢察署（下稱臺北地檢署），該署以106年度偵字第14095號偵查起訴，因林秋祥於該案準備程序自白犯罪，臺北地院107年度審簡字第230號案遂以簡易判決處刑，判處林秋祥有期徒刑4月，嗣檢察官不服上訴後，經臺北地院以107年度審簡上字第145號判決駁回上訴確定等情，各有上開移送書(見原處分卷2第303-304頁)刑事判決在卷可參(見本院卷2第246-270頁)。

—瑢嘉公司部分：

A.臺北國稅局另以訴外人張峰源、蔡忠凱分別係瑢嘉及雲端公司登記之負責人，林秋祥係瑢嘉公司之實際負責人，吳穎瑄為瑢嘉及雲端公司受雇員工，其4人於

琮嘉公司99年3月至103年10月間，明知無銷貨事實而填製不實會計憑證，開立不實統一發票予原告等營業人充當進項憑證使用，該等公司部分持之申報扣抵銷項稅額，而原告屬其下游之營業人(見原處分卷2第406頁)並取得不實統一發票共計48張(見原處分卷2第367-369頁、本院卷2第130頁)，銷項稅額10,961,757元，逃漏稅額548,089元而移送臺灣新北地方檢察署、臺灣士林地方檢察署(下稱士林地檢署，見原處分卷2第443-444頁），偵查後經檢察官起訴，而吳穎瑄、陳世瑛被訴部分，經法院審理後認定「吳穎瑄、陳世瑛共同犯商業會計法第71條第1款之填製不實會計憑證罪，各處有期徒刑陸月，如易科罰金，均以新臺幣壹仟元折算壹日。均緩刑貳年，各並應於檢察官指定之期限向國庫支付新臺幣捌萬元」有臺灣新北地方法院（下稱新北地院）106年度重訴字第18號、107年度易字第177號、107度訴字第371號刑事判決附卷可參(見本院卷2第94-97頁、第101-103頁)。至林秋祥上開犯嫌部分，經士林地檢署檢察官以107年度偵字第1678號移送新北地院107年度訴字第371號案併案審理，惟法院審理後以非同一案件或有實質上或裁判上一罪關係，無從併予審理而退回(見本院卷2第115-116頁、第118頁)。

B.又曾受林秋祥之託而擔任琮嘉公司登記負責人之陳祥維，經法院認定係基於幫助林秋祥違反商業會計法，幫助林秋祥犯該案附表(見本院卷1第265-274頁)所示之犯行，亦即自99年3月起至103年8月止，在琮嘉公司與該案判決附表所示公司間均無銷貨交易之情形下

，接續以瑢嘉公司名義，開立不實統一發票共計1,651張，分別交給附表所示之豪志工程股份有限公司、原告（編號34號)等89家營業人，持其中1,185張發票，向該管稅捐機關申報扣抵銷項稅額，藉以降低應繳之營業稅額，而以前開方式，幫助上開83家營業人逃漏營業稅，亦有士林地院107年度審訴字第675號刑事判決在卷可參。

．綜觀上開刑事判決之認定，係以實際負責人或登記（掛名）負責人、受雇員工於其等被訴案件，均坦承雲端公司、瑢嘉公司曾填製不實會計憑證，開立不實統一發票予非實際交易對象之原告等營業人充當進項憑證使用，而原告均屬取具該2公司發票對象之一。

證人林秋祥供述前後不一且與瑢嘉公司或雲端公司受僱人證述歧異，不足為原告有利認定之憑據：

－查有關瑢嘉或雲端公司是否實際從事進口冷凍水產交易，甚而原告是否為其交易相對人一節，如上所述，刑事判決均依被告(林秋祥、吳穎瑄、陳世瑛、陳祥維)之自白，即認瑢嘉公司、雲端公司無交易事實而虛開發票，且與事證相符而為論罪科刑。惟證人即雲端公司、瑢嘉公司實際負責人林秋祥於偵查中曾陳述：「雲端公司確實有在經營，且只要是海產都是真的」(見本院卷1第281頁)，本院調查(108年10月14日)時證述：「我都開雲端或瑢嘉的發票給原告及其他冷凍水產行、超市，每張都是實際交易，賣給他們的金額也都如開出去的發票金額」「認識林順良，我們作海產本來都會認識，在漢來飯店認識的，我是很大進口商，他們跟我拿貨，另外一個股東叫黃耀華，認識好久了」「其負責雲端、瑢嘉之

進口業務」「作海產的店家也可以跟我訂貨，但跟我訂貨我也會請他聯絡黃董」等語（本院卷2第11-12、19、24頁），原告據此認依林秋祥之供述，足認雲端公司、瑢嘉公司確有從事水產交易。

㈠然林秋祥就雲端公司、瑢嘉公司水產進口及如何與國內買家交易於108年8月1日於法務部矯正署臺北監獄臺北分監之財政部中區國稅局之談話紀錄中稱：「國內買受人會直接跟黃耀華聯絡，包括貨的品質、規格，及收到貨若有瑕疵也是找黃耀華，我負責向國內買受人收錢，統一發票開立問題也是由我負責。對於瑢嘉及雲端公司進口報單之供應商都不認識，都是黃耀華在接洽，國內的買受人需要買的水產品也是跟黃耀華聯絡，付款給供應商部分，由黃耀華給我國外廠商匯款資訊及金額，或是由我匯款給黃耀華，黃耀華再付給國外廠商，我處理跟國內買受人收款的部分，收到的錢會跟統一發票的金額一致，但實際上國內買受人要付多少錢，是由黃耀華與國內買受人確認，瑢嘉公司、雲端公司之銷售合約、出貨單、統一發票開立，均是由陳世瑛、吳穎瑄處理，貨款之收取及核對都是陳世瑛處理。」（見本院卷1第343-352頁、本院卷2第22-24頁）亦即瑢嘉公司、雲端公司名義進口之水產，實際負責進口或與買家交易之對象均為黃耀華，則林秋祥是否實際參與水產交易，甚至雲端公司、瑢嘉公司是否實際從事水產進口及買賣，已有疑義。

㈡再者，林秋祥於上開談話紀錄中，對稅務調查人員詢及：「所雇用之員工陳世瑛於財政部北區國稅局七堵稽徵所談話筆錄稱：『實際上我們未進口海產，皆是他公司

以我公司為名義進口並報單』」(見本院卷1第351頁)，雖稱係陳世瑛將其經營成衣業務(以魔力查得或其他個人進口)，曾以魔力查得開發票給瑢嘉，再由瑢嘉開給下游廠商之模式，誤解為瑢嘉、雲端有關水產經營，亦屬此一模式，然此與實際製作發票之陳世瑛於其被訴案件亦坦認並未實際進口水產之供述相違背(見本院卷2第100頁)。

j 綜上，證人林秋祥有關瑢嘉公司、雲端公司進口水產品之交易，先證述「雲端公司」確實從事水產交易，然於其被訴填製會計憑證(統一發票)為認罪之表示，嗣稱「雲端公司、瑢嘉公司」均有進口水產並交易，並稱實際負責聯繫買賣細節者為黃耀華，於本院審理再證稱雲端公司、瑢嘉公司確實與原告在內之下游廠商從事水產交易，歷次之陳述並非一致，且與實際負責統一發票開立之陳世瑛之供證述並非相符，是其於本院證述雲端公司、瑢嘉公司確有「實際」從事水產交易且原告為其交易對象之證述，因可信性不高，且與事實不符，自不足為原告有利認定之憑據。

原告未能證明確有進貨事實：

- 舉證責任之說明：

按稅法上客觀舉證責任，進項稅額涉及稅捐債權之成立，計算營業人實際應納稅額時，列為計算之減項，屬稅捐債務之消滅事實，故有關進項稅額之存在應由主張扣抵之納稅義務人負舉證責任，其必須證明「進貨事實」之真實性。又有關真實之交易及交易之書面資料，係由營業人作成，交易之對象實際營業人知之最詳，交易之書面資料又完全由其所掌握，基於「證據資料掌握」與

「舉證便利」等因素對舉證責任分配法則之影響，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。

㈠查依林秋祥任實際負責人之瑢嘉公司、雲端公司於刑事案件相關刑事判決，已足認定瑢嘉公司、雲端公司並未從事水產交易，縱退步言之，因瑢嘉公司、雲端公司有原告提出之進口報單，原告並主張其即為報單貨物進口後之交易對象，則就其所稱真實交易，依上開舉證責任之說明，原告應舉證確有進貨事實，且交易之真實性即不能單憑有限之外來憑證或對外憑證為證，必須有實際之交易流程證明。經查：

A.原告固提出101年、102年、103年系爭51筆交易冷凍產品輸入之衛生福利部食品藥物管理署食品及相關產品輸入許可通知、進口報單(原處分卷3第489頁至第612頁），然上開報單形式上僅能證明瑢嘉及雲端公司有自越南、印尼、緬甸、泰國、日本、加拿大等國進口相關貨物進入我國，然其貨物進口後運往何處，甚至確已由原告買受，則須有其他證據加以佐證。

B.又衡諸原告用以申報101年度至103年度進項金額之營業公司開立憑證金額總計達18,600,025元，顯見交易數額非屬少量，衡情營業人就標的價額累計逾千萬元產品之交易，若其主張之進項事實確屬真正，為維護其自身利益，當無未與該交易對象簽訂書面契約，約明雙方間買賣標的之種類、數量、規格、價格及交付方式等基本權利義務暨違約責任擔保等事項，以供事後究責之憑據，惟原告與雲端公司或瑢嘉公司間卻未

簽訂契約書，且無任何資料可辨識雙方實際從事交易行為之承辦人員(原告稱與林秋祥交易，但林秋祥稱指處理發票及收款，購貨之細節係黃耀華處理)，殊與正常交易習慣不合，故原告雖提出分類帳等，但卻無歷次實際進貨及驗收單據，亦無從佐證該帳簿所載與交易事實相符。

C.再者，原告於本件審理時提出第50、51筆之運費發票（本院卷1第193頁、第201頁），但依其內容僅能證明吉利交通行曾有為雲端公司載運相關水產產品，無法證明該批貨物確係送交原告收受，且如上所述，原告未能提出購買該批冷凍水產之契約，或該批貨物到貨後實際簽收者之姓名，而僅以簽收單據、驗收單據皆非必要保存之單據，或水產產品易使相關單據髒污、損毀等原因，故未加以保存（本院卷1第74頁）說明，亦與正常交易常情不合。

D.此外，進口冷凍水產品之特性，衡情須以專業冷凍貨櫃車運送始能確保產品品質，原告以上開發票稱相關運費由瑢嘉公司及雲端公司負擔，而瑢嘉及雲端公司依其發票之流向，並非僅有原告(高禎公司)此單一客戶，以瑢嘉公司101年度、102年度及雲端公司103年度之營利事業所得稅結算申報書（損益及稅額計算表）分析（原處分卷3第735頁、第741頁、第745頁），其營業收入分別為138,712,507元、232,534,632元及203,243,364元，運費分別為0元、0元及20,000元，則雲端公司曾否雇請貨車將冷凍品運至原告，亦屬有疑。況本件原告就其餘49張發票所示貨物，是否已由雲端公司或瑢嘉公司運送給至原告，亦未能提供其他

事證釐清，實難僅憑此2張雲端公司之託運發票，即為系爭51張發票均已由雲端公司或瑢嘉公司負擔運費並運往原告事實之認定。

．證人之蔡寶蓮之證述無法佐證原告之主張為真實：

證人即吉利交通行負責人蔡寶蓮於本院審理時就原告提出該公司簽發之發票證述：「對，因為金額是2萬多，基隆到高雄運費就是這樣，我確定這個櫃子一定是運到高雄，因為運費有那麼高」（本院卷1第242頁）。而有關是否曾與原告公司聯繫，則稱：「不知道高禎公司，只知道聯絡人的名字，這張好像是林順良（原告負責人的父親）」「我昨天有翻過以前的帳，這是給林先生的」（本院卷1第245頁），則從上開證述內容，對照原告提出之發票，固得證明吉利交通行確實有受雲端公司委託運送，惟就上開貨物抵達高雄後，確已由原告公司人員或證人蔡寶蓮所述之林順良收受或驗收之憑據，如上所述，原告均未能提出相關單據、憑證以為佐證。從而，證人蔡寶蓮之證述，無從佐證原告與瑢嘉及雲端公司交易之真實。

被告認本件貨款金流並非正常，且原告負責人父親帳戶流入之現金存有資金安排而回流之高度可能性，並不違反一般人經驗認知：

－原告雖主張向瑢嘉及雲端公司進貨時，均取得統一發票，並以國內匯款或現金方式付款，其中瑢嘉公司部分，並分別於101年7月24日(見原處分卷3第697頁)、101年8月23日(原處分卷3第695頁)、101年10月31日(原處分卷3第693頁)、102年6月10日匯款至瑢嘉公司帳戶。惟查原告多數款項匯入瑢嘉公司華南銀行松山分行、雲端公

司臺灣銀行新湖分行帳戶後，旋即轉出至已移送「部分虛進虛銷營業人」、黃耀華個人帳戶(見原處分卷3第689-697頁、第679頁)，是以上開款項之匯出是否屬原告對瑢嘉或雲端公司貨款之支付，確有疑義。

—有關雲端公司開立與原告之4張發票，其中第1筆交易即發票號碼ZV00000000，發票日期103年4月14日之交易，係以匯款(2,782,156元)方式付款（原處分卷3第531頁），然之後3筆交易則改以現金付款(金額為2,166,585元、1,506,141元、1,573,868元（原處分卷3第497頁、第508頁、第521頁），其交易金額非微，審酌交易雙方分別址設臺北市(雲端公司)及高雄市(高禎公司)，對照其過往付款模式，原告所稱確實以現金支付上開款項說明之真實性，亦即原告是否有上開款項之支付，並非明確。

·此外，原告代表人之母郭幼字於103年5月13日自雲端公司所開立之合庫銀行七賢分行帳戶以現金提領3,500,000元（原處分卷3第677頁），證人林秋祥於本院調查時證述：「伊到高雄喝酒時，請林順良幫忙領錢，提領後匯至『芭樂』公司的帳戶，幫芭樂公司作營業額，因為有對開發票，所以公司要付款給另外一家公司，所以每星期都會有這樣的金流、領現金、存現金，發票的金額都是根據合約。」(見本院卷2第13-14頁)，而證人林順良及實際提領人郭幼字於本院調查時亦均證述交付予林秋祥本人或先生(林順良)之友人（本院卷2第32頁、第307-312頁），然上開證人林秋祥、林順良、郭幼字有關提領後金錢之流向，均與林順良華南銀行東高雄分行於同日有同金額之現金存入(見本院卷2第208頁)之客觀事

證不符。實則，上開金額由林順良之配偶提領，同日林順良之帳戶亦有相同金額之款項存入，在兩造無借貸關係情況下(林秋祥不曾如此主張，見本院卷2第13頁)被告認定係屬虛假交易後匯款資金之回流，並不違反一般人生活經驗認知。

綜上，雲端公司實際負責人林秋祥就其被訴違反商業會計法案件，先坦承犯行，並經判決確定，嗣翻異改稱瑢嘉、雲端公司有關水產交易均屬真實，其證詞之憑信性已屬不高。退步言之，縱認雲端公司、瑢嘉公司有進口水產，然因原告主張確實有向雲端公司、瑢嘉公司進貨，依首開關於營業稅進項稅額舉證責任之說明，因原告始終無法提出契約書、歷次實際進貨及驗收單據證明其事，亦即證明該進項憑證之統一發票確實取自實際交易對象，參以被告對原告有關貨款支付之紀錄認屬異常(其中並有虛假交易常見之資金回流紀錄)確屬有憑，堪認原告與雲端或瑢嘉公司之交易，均非實際交易。從而，本件被告以原告於101年7月至103年8月間進貨18,608,185元，未依規定取得憑證，而以非實際交易對象瑢嘉及雲端公司開立之不實統一發票，金額分別為10,961,757元及7,646,428元，作為進項憑證，其中51紙金額共18,600,025元已申報扣抵銷項稅額，虛報進項稅額930,003元，乃核定補徵營業稅930,003元，並無違誤。

被告就上開原告違章事實，核定補徵稅額930,003元，並裁處罰鍰930,003元並無違誤：

應適用的法令：

- 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。」納保法第16條第1項

：「納稅者違反稅法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」

一營業稅法第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。」

．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。」

j 稅捐稽徵法第44條：「（第1項）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。（第2項）前項處罰金額最高不得超過新臺幣100萬元。」

LL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。

裁罰事實之認定：

－按原告固主張其與瑢嘉及雲端公司間有交易事實，然原告所舉證據無從證實原告與瑢嘉及雲端公司間有進貨事實，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。

一次查，本件被告依據查得資料，以原告於101年7月至103年8月間進貨，未依規定取得合法憑證，卻取具非實際交易對象瑢嘉及雲端公司開立之不實統一發票52紙，作為進項憑證，並持其中51紙，金額共18,600,025元，營業稅額930,003元，據以申報扣抵銷項稅額，致生逃漏營業稅之結果，顯具有對於構成違章之上開事實，明知並有意使其發生之直接故意，依上開行政罰法第7條第1項規定，自應受罰。

．再者，原告上開營業稅額，核逃漏營業稅額930,003元，因原告同時觸犯稅捐稽徵法第44條及違反營業稅法第51條第1項第5款規定，依前揭規定本件應按營業稅法第51條所定就漏稅額930,003元處最高5倍之罰鍰金額4,650,015元，與依稅捐稽徵法第44條所定按經查明認定未

依規定取得他人憑證之總額13,928,233元（取具不實憑證18,608,185元－101年7-8月已逾處罰期間憑證金額4,679,952元）處5%之罰鍰696,411元相較，應從重即營業稅法第51條之規定論處。

違章金額之裁處亦無違反比例原則：

－應適用之法令：

A.納保法第16條第3項規定：「稅捐稽徵機關為處罰，應審酌納稅者違反稅法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反稅法上義務所得之利益，並得考量納稅者之資力。」行政罰法第18條第1項規定：「裁處罰鍰，應審酌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，並得考量受處罰者之資力。」

B.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。」

C.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）關於營業稅法第51條第1項第5款規定部分：「五、虛報進項稅額者。一、有進貨事實者：(一)以加值型及非加值型營業稅法第19條第1項第1款至第5款規定不得扣抵之進項稅額申報扣抵。按所漏稅額處1倍之罰鍰。」經核上開裁罰倍數參考表為財政部本於中央主管機關地位，斟酌各種稅務違章案件之違章情狀及違章後情形等事項訂定不同之處罰額度，復就行為人違章次數、是否於裁罰處分核定前已補繳稅款等情形，分別作為減輕處罰之事由，其除作原則性或

一般性裁量基準外，另有例外情形之裁量基準，核與行政罰法第18條規定並無違背，稅捐稽徵機關自得援引為裁罰之依據。

㈡經查，本件被告審酌原告虛報進項稅額且屬有責，未在裁罰處分核定前補繳稅款，審酌裁罰倍數參考表之規定，按所漏稅額處1倍罰鍰930,003元，業已考量原告之違失情節及法規競合時法律之正確適用，即屬適切之裁罰，亦無裁量怠惰、裁量逾越或裁量濫用之違法情事，自屬合法。

六、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。

七、判決結論：本件原告之訴為無理由，應予駁回。

中　　華　　民　　國　　109　　年　　6　　月　　30　　日

高雄高等行政法院第三庭

審判長法官　吳　永　宋

法官　林　彥　君

法官　黃　堯　讚

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　　109　　年　　6　　月　　30　　日

書記官　江　如　青