

高雄高等行政法院判決

) FKT64W1Z1X5L0;@107年度訴字第

) FKT64W1Z1X5L0;@民國108年12月5日辯

原告 加峰有限公司

代表人 劉佩姍

被告 財政部高雄國稅局

代表人 蔡碧珍

訴訟代理人 陳尤芬

上列當事人間營業稅事件，原告不服財政部中華民國107年8月16日台財法字第10713931200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、程序方面

被告代表人原為洪吉山，嗣於本件訴訟繫屬中，變更為蔡碧珍，茲具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

貳、實體方面

一、爭訟概要：

緣被告依據查得資料，以原告於民國103年9月至104年2月進貨，取具非實際交易對象丞甫科技有限公司（下稱丞甫公司）開立之不實統一發票27紙【其上記載銷售額共計新臺幣（下同）7,333,866元，營業稅額366,695元】，作為進項憑證，據以申報扣抵銷項稅額，致生逃漏營業稅之結果，經審理違章成立，於減除自違章行為發生日起至查獲日止各期累積留抵稅額最低數89,607元後，發單補徵營業稅額277,088元

，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366,693元（復查決定誤植為366,695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.原告與丞甫公司之交易過程：

(1) 因為中國客戶需要面板，原告實際負責人劉韋克在103年與香港鑫榮科技有限公司（下稱香港鑫榮公司）負責人陳耀（陳耀是中國人不是香港人），經朋友介紹認識了在新竹開立工廠的丞甫公司實際負責人徐德源（稱謂阿達）、管理財務的徐德光。原告曾先前往丞甫公司設立在苗栗縣○○鎮○○路○○號之工廠（約1千多坪），參觀與會談2、3趟，該工廠裡面有機台、大批面板和大批廢鐵，丞甫公司亦出示進口報單表示會從國外進口面板來臺灣維修，且也有向原告出示工廠登記證，經原告向同行打聽丞甫公司之信譽，皆獲不錯之評價。則在幾次付款、價格、出貨與測試面板及驗貨時間等各方面洽談後，雙方達成協議並開始有生意往來。

(2) 原告每次向丞甫公司購買面板時，劉韋克會親自到工廠先驗貨確定每片面板品質後，再委託貨車（俗稱回頭車）將面板運至原告。在雙方幾次的接洽當中有談到下貨條件，因為貨物必須送到中國深圳寶安，之後客戶在中國深圳寶安測試驗貨，當客戶驗完貨之後，客戶會以分批的方式將貨款以西聯匯款方式匯到臺灣，但因中國匯款有限制，所以有時候會用不同人的名字方式匯款到臺灣

，原告收到貨款之後提領現金，就會到丞甫公司支付貨款，且由徐德光簽收。因此，丞甫公司徐德光會先開估價單給原告，之後付款時原告會拿當時所開立的估價單上面的金額支付貨款給丞甫公司（貨款總金額扣除載貨時已支付的現金剩餘尾款金額），而丞甫公司再開三聯式發票和簽收單給原告。一開始原告有跟丞甫公司實際負責人徐德源討論過，因為出口是免稅，是不是可不開發票，但徐德源說發票一定要開，因為丞甫公司進口要繳稅金，故由徐德光開立發票給原告。之後也有跟徐德光談到三聯式發票必須要開立數量、單價、明細，但是徐德光表示這樣子列明細的話，每次就必須開很多張發票很麻煩，所以他們有請教會計師三聯式發票品名的部分是否能以一批的方式開立，會計師說可以，故發票全都開一批的方式，基本上很多人開發票也都是以一批的方式開立，所以就依丞甫公司的方式開立發票。

(3) 因原告還沒進口面板維修以前，都是跟丞甫公司購買面板，後來結算發現購買面板的價格過高，加上包裝運輸出口費用這成本過高，而且利潤微薄，又因為香港鑫榮公司之客戶需求量較大，所以經由香港鑫榮公司在中國接洽好後，由原告進口面板到臺灣維修後再出口給香港鑫榮公司，就這樣開始陸續由進口維修後再出口到香港給香港鑫榮公司的客戶，所以和丞甫公司生意往來大約僅半年的時間。

2. 原告營業地址距離丞甫公司甚遠，需一段期間分次提領現金再一次支付貨款：

(1) 原告時常往來桃園高雄兩地載貨，且每次出門載貨都會提領現金支付貨款，故丞甫公司要原告每次去載貨時先

01 支付一些貨款，一部分結算後再一次將貨款付清，所以
02 每次去丞甫公司載貨，原告會先提領部分現金去載貨，
03 而非一段期間分次提領現金再一次支付貨款，而是一段
04 期間分次提領現金支付貨款，等結算貨品數量無誤後再
05 結清尾款。

06 (2) 因原告是一般小型企業，在買賣收付貨款間一般都以現
07 金交易、估價單、簽收單作為交易憑證，且週轉資金有
08 限，故通常去載貨時所支付的現金並非一次載貨貨品的
09 全額而是一部份。

10 (3) 又原告需將貨品運輸出口，等待客戶收到貨品後開始驗
11 貨，又驗貨需要一一測試貨品所費耗時，故客戶會先將
12 驗好的部分貨款以西聯匯款匯至臺灣，待原告收到貨款
13 後，才會陸續再支付給丞甫公司。

14 3. 對於車輛運送之具體相關詳述：

15 一般貨量不大時，原告會以自己的小貨車去載，但貨量較
16 大時，則會隨機委託回頭車將貨物載回高雄（因為回頭車
17 的價格較為便宜原告比較能負擔）。

18 (二) 聲明：被告核定補繳103年、104年營業稅366,693元及罰鍰3
19 66,693元之處分及訴願決定均撤銷。

20 三、被告答辯及聲明：

21 (一) 答辯要旨：

22 甲、本稅部分：

23 1. 本件爭點為原告是否與丞甫公司有進貨交易之事實（至原
24 告之銷項去路尚非本件爭點）：

25 (1) 金流面：103年發票資金往來明細（原處分卷1第161頁）
26 所載，103年9月2日發票金額455,173元，於103年9月4
27 日合庫現金提款200,000元；103年10月6日合庫現金提

款100,000元；103年10月27日西聯提款301,480元，支付貨款日期103年10月30日。原告提供「貨款簽收」(原處分卷1第19頁)所載，發票日期104年1月8日、16日及25日貨款金額共532,560元，支付貨款日期為104年2月2日，經比對交通部高速公路局委託遠通電收股份有限公司提供原告車輛(車號：000-0000)之通行明細，該車於104年1月8日上高速公路(水上-嘉義系統至麟洛-竹田系統)；104年1月16日、25日及2月2日並無上高速公路紀錄。是原告主張104年1月8日、16日及25日至丞甫公司自行載貨及104年2月2日以現金支付貨款532,560元一節，與所提供文件及被告依其主張調查之車輛通行明細證據不合。

(2) 物流面：

A.原告主張向丞甫公司進貨，係利用原告負責人劉佩姍車輛(車號：000-0000)自行去丞甫公司載運商品。經被告比對車輛(車號：000-0000)之通行明細，與原告提供「貨款簽收」(原處分卷1第15-16頁)所載略以，104年2月16日取得發票(發票號碼：NN00000000；金額總計131,880元)支付丞甫公司貨款237,930元。然車號：000-0000之車輛通行明細，當日7時16分係自高雄五甲系統(連接台88)上國道一號高速公路北上，13時11分至桃園-林口(文化北路)，復於19時25分自林口(文化北路)-桃園上國道一號高速公路南下，23時59分至岡山-楠梓(旗楠路)，該車當日行經高速公路苗栗及頭份等通行路段，均無下交流道紀錄。是原告所訴，與具體客觀事證不合。另原告復又主張，載貨實際上有叫回頭車，驗貨的部分有請臨時工一節

01 ，惟請原告提供叫回頭車之託運單及憑證，迄今付之
02 闕如。

03 B.此外，原告103、104年度營利事業所得稅結算申報所
04 附之損益及稅額計算表，其中「薪資支出」及「運費
05 」均列報為0元，故原告所訴，核難採信。是以，原
06 告與丞甫公司營業地址分別在高雄市與苗栗縣，而交
07 易貨品為舊電腦面板等非高單價產品，且交易金額達
08 700萬餘元，是系爭貨物如何從苗栗縣運回高雄市維
09 修之物流部分，為客觀存在之事實，且無難以證明之
10 事由，倘原告與丞甫公司確實有實際買賣交易，原告
11 自應提供就其有利證據（真正運送貨物之車輛車牌號
12 碼及託運單），惟原告迄今仍未提出運送貨物之具體
13 事證，主張交易為真實，自難採信，又被告已依職權
14 善盡調查義務，仍查無原告與丞甫公司有實際交易之
15 事證，併予敘明。

16 (3)憑證面：由原告提供「貨款簽收」（原處分卷1第19頁）
17 所載，發票日期104年1月8日、16日及25日貨款金額共5
18 32,560元，支付貨款日期為104年2月2日，觀其進貨發
19 票日期與支付貨款日期先後次序，與其陳述交易經過不
20 符。

21 (4)帳簿記載：原告104年度進貨帳（原處分卷2第489頁）記
22 錄同品名之進貨數量與單價，均與原告108年5月8日答
23 辯狀所提供之丞甫公司銷售單不符（本院卷2第255-259
24 頁）。而原告所附「包裝及整理貨品的相片」（本院卷2
25 第145-147頁），究為何時、何地所拍、整理貨物者為誰
26 ，均未說明。且該照片環境與被告於108年6月11日至原
27 告營業地址即高雄市○○區○○路○○○巷○號1樓所拍之

01 照片迥異，有照片可稽（本院卷2第261-269頁）。

02 2. 證人證詞難以採信：

03 (1) 證人徐德源稱買面板的人尚需回去測試後，再付款；惟
04 原告103年及104年度無聘僱員工，如何測試約3萬餘台
05 面板。徐德源另稱菜車(貨運回頭車)至其廠，載運原告
06 所購買的面板，沒有菜車司機之簽收一節，亦與一般貨
07 運有託運單之商業習慣不合。

08 (2) 證人徐德光之證詞，與其收取貨款、開立發票憑證及貨
09 款簽收憑證不合。

10 (3) 再者，2位證人表示，只認識劉韋克，發票要開給誰，
11 都是劉韋克說的。另查，劉韋克除為原告之實際負責人
12 外，尚有向丞甫公司買鐵，賣給游騰勝，亦曾有拿過正
13 忻科技有限公司(負責人劉雅筑，為劉韋克之女)、丞甫
14 公司及原告的發票賣給游騰勝充帳抵稅；游騰勝於105
15 年1月8日坦承其經營之大興實業有限公司與大興資源回
16 收有限公司與丞甫公司並無交易往來，劉韋克拿丞甫公
17 司發票並以發票金額的6.5%賣給渠，用以持作公司進項
18 抵稅用等語(原處分卷1第58頁)，綜觀上情，劉韋克買
19 賣貨物有未依規定取得及給與憑證情形，至為明灼。

20 乙、罰鍰部分：

21 本件被告查得資料，以原告為營業人，應當知悉營業行為
22 ，應取具實際交易對象憑證，並開立銷貨憑證交付予實際
23 交易對象等規定，惟原告於103年9月至104年2月間進貨未
24 取得合法憑證，卻取具非實際交易對象丞甫公司開立之不
25 實統一發票，作為進項憑證，申報扣抵銷項稅額366,695
26 元，致生構成加值型及非加值型營業稅法(下稱營業稅法)
27 第51條第1項第5款所定逃漏營業稅277,088元之違章，核

有過失，且亦無同法條第2項免罰規定之情形，自應論罰。按行政罰法第24條第1項規定，應依營業稅法第51條第1項第5款規定，按所漏稅額277,088元處最高5倍之罰鍰1,385,440元，與依稅捐稽徵法第44條規定，皆經查明認定應自他人取得憑證而未取得之總額7,333,866元計算5%之罰鍰366,693元，兩者相較從重者，應以營業稅法第51條第1項第5款規定為處罰之法據。又原告未於裁罰處分核定前補繳稅款，參據裁罰倍數參考表關於營業稅法第51條第1項第5款規定，其違章情節雖按所漏稅額277,088元處1倍之罰鍰277,088元，然因行政罰法第24條第1項但書規定，不得低於各該規定之罰鍰最低額即裁處之額度，不得低於依稅捐稽徵法第44條處罰鍰366,693元，乃裁處罰鍰366,693元，考量原告之違章情節而為適切之裁罰，屬適法允當。

(二)聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：

(一)原告與丞甫公司間是否有進貨交易之事實？

(二)罰鍰部分：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，是否允當？

五、本院的判斷：

(一)原告與丞甫公司間無進貨事實，被告對其為補稅處分並無違誤：

1.應適用之法令及舉證責任之說明：

(1)法令部分：

A.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。」

B.營業稅法施行細則第52條規定：「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。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。」

(2) 舉證責任：

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，合先敘明。

01 2.經查，本件被告依財政部中區國稅局告發書以訴外人徐德
02 運為丞甫公司登記負責人，徐德源為該公司實際負責人，
03 渠等基於明知不實之事項而填製會計憑證及幫助他人逃漏
04 稅捐之犯意，於103年1月至104年12月期間，無銷貨事實
05 ，竟虛開立不實統一發票42紙，銷售額8,976,604元，予
06 原告等4家營業人充當進項憑證，申報扣抵銷項稅額，涉
07 嫌幫助他人逃漏稅捐（見原處分卷1第44-65頁），被告審
08 認原告前揭期間所取具非實際交易對象丞甫公司開立之不
09 實統一發票27紙，作為進項憑證，並據以申報扣抵銷項稅
10 額，虛報進項稅額366,695元（見原處分卷1第53-54頁）
11 ，減除自違章行為發生日起至查獲日止各期累積留抵稅額
12 最低數89,607元後，補徵營業稅277,088元（見原處分卷1
13 第72頁），有上開原查核資料在卷可參，原告雖以與丞甫
14 公司間確實有回收電腦面板之交易，然依上開營業人應就
15 屬減項之進貨事實、真實交易對象負舉證責任之說明，本
16 件原告並未能舉證證明為真實，分述如下：

17 (1)貨款簽收憑證日期與發票日期不符：

18 A.營業人開立銷售憑證時限表中關於銷售貨物之營業部
19 分開立憑證時限規定：「一、以發貨時為限。但發貨
20 前已收之貨款部分，應先行開立……」。

21 B.本件依卷附「貨款簽收」憑證（見原處分卷1第14-38
22 頁）所載，進貨發票日期與貨款簽收日期並不相符。
23 以貨款簽收日104年2月2日之貨款簽收憑證為例，該
24 憑證係就發票日期104年1月8日、16日及25日貨款金
25 額共532,560元所為之支付證明，然各發票日期與支
26 付貨款日104年2月2日均不相符，若丞甫公司確有於
27 憑證所示日期發貨，即應開立發票，亦即按其所稱交

易時序開立，而此部分發票日期倒填，真實性自有可疑。

(2) 支付貨款之現金提領情形難以證明其主張為事實：

依卷附原告提供之103年發票資金往來明細、貨款簽收(原處分卷1第161頁)所載，原告所稱支付貨款之金額均來自現金提款，而觀其提領金額與貨款金額並非相符(超過貨款額或不足貨款額)，且提領日期甚至與實際付款日期相距近2個月。以103年9月2日發票金額455,173元為例(見原處分卷1第38頁)，原告主張係分別於103年9月4日合庫現金提款200,000元；103年10月6日合庫現金提款100,000元；103年10月27日西聯提款301,480元，並於103年10月30日支付，其中9月4日、10月6日之提款與付款日相去甚遠，實難認與貨款支付有關，反倒拼湊意味更屬明顯。

(3) 發票日上之交易日期、付款日期無法與原告車輛通行明細作連結：

原告主張向丞甫公司進貨或支付貨款，係利用原告負責人劉佩姍車輛(車號：000-0000)自行去丞甫公司載運商品、支付貨款，然查：

A. 本件關於向丞甫公司購買之流程，原告於被告調查時原稱：「加峰公司每次向丞甫公司購買面板時必須先驗貨，確定每片面板品質才會在搬運到貨車上，所以每次運貨必須由加峰公司自己的貨車運送。」(見原處分卷1第41頁)就此被告依原告提供「貨款簽收」即發票日期104年1月8日、16日及25日貨款憑證金額共532,560元，支付貨款日期為104年2月2日之憑證(原處分卷1第19頁)，經調取交通部高速公路局委託遠

01 通電收股份有限公司提供原告車輛（車號：000-0000
02 ）之通行明細比對，該車於104年1月8日上高速公路（
03 水上-嘉義系統至麟洛-竹田系統，見原處分卷2第259
04 頁）；104年1月16日、25日及2月2日，並無上高速公
05 路紀錄（見原處分卷2第256、252、245頁）。是原告主
06 張104年1月8日、16日及25日至丞甫公司自行載貨及1
07 04年2月2日以現金支付貨款532,560元一節，與所提
08 供文件及被告依其主張調查之車輛通行明細證據不合
09 。

10 B.其次，依原告提供「貨款簽收」憑證（原處分卷1第14
11 -16頁）所載104年2月16日取得發票（發票號碼：NN000
12 00000；金額總計131,880元）並支付丞甫公司貨款237
13 ,930元（含104年2月14日發票號碼NN000000000、金額
14 總計106,050元）。然車號：000-0000之車輛通行明細
15 （見原處分卷2第232-234頁），當日7時16分係自高雄
16 五甲系統（連接台88）上國道一號高速公路北上，13時
17 11分至桃園-林口（文化北路），復於19時25分自林口（
18 文化北路）-桃園上國道一號高速公路南下，23時59分
19 至岡山-楠梓（旗楠路），該車當日行經高速公路苗栗
20 及頭份等通行路段，均無下交流道紀錄。是原告所稱
21 於前開時地前往丞甫公司採購交易之說明，與具體客
22 觀事證不合。

23 C.再查，被告調取之系爭車輛通行明細，無法與原告先
24 前主張以自己之車輛運送面板事實相互印證，已如上
25 述，原告就此雖於本院審理時主張，部分貨品實際上有
26 委託回頭車，驗貨的部分有請臨時工一節，惟原告
27 就其所稱聘請回頭車之託運單及憑證等有利於己之事

證，均無法提出類似委託車之簽收報單等以為證明。

此外，原告103年、104年度營利事業所得稅結算申報所附之損益及稅額計算表，其中「薪資支出」及「運費」均列報為0元，故原告所訴，亦難採信。

(4) 原告於本件審理時所提出之資料亦無法佐證其所述為真實：

原告於本院審理時另提出「包裝及整理貨品的相片」(見本院卷2第145-147頁)佐證其如何購入面板後，僱工整理、包裝之工作。然依照片所示，縱認足以證明原告確實從事面板之整理與外銷，但影像所示地點與本件被告於108年6月11日至原告營業地址即高雄市○○區○○路○○○巷○號1樓所拍之照片迥異(本院卷2第261-269頁)，該場址是否屬原告工作場所內所拍攝已有疑義，且上開照片與本件待證事實即原告確有於103年9月至104年2月向丞甫公司進貨之事實，因時間、地點之關連性薄弱，亦無從佐證原告與丞甫公司間確有交易。

3. 證人於本院審理時之證述，亦不足為原告有利之認定：

(1) 證人徐德源部分：

證人徐德源於本院審理時證述：原告負責人會前往竹南工廠拿手電筒照有無破損，之後就以紙箱包裝，並請回頭車於晚上12點或2、3點載回去，原告買回去後再進行測試，因面板有很多型號，故發票寫一批，並於付款時開立交付(見本院卷1第286、291頁)，惟原告陳稱與丞甫公司交易僅半年(見本院卷1第254頁)，證人徐德源卻稱交易應該有2年(見本院卷1第292頁)，其證詞可信性，已有疑義。況證人上開證述內容，因其發票日期均屬倒填，未依實際發貨日開立，且原告就其所述委

01 託回頭車載運之紀錄，均未能提出相關書證、人證以佐
02 證其證述與事實相符，故證人徐德源上開片面之證述，
03 亦無法為其有利之認定。

04 (2) 證人徐德光部分：

05 證人徐德光於本院審理時證述交易流程為原告實際負責
06 人至工廠驗貨買貨，劉韋克可能載走部分貨品，亦有請
07 貨車載運，發票是原告實際付款時，伊再依徐德源之指
08 示開立，因販售之面板型態不一，故未具體標明尺寸及
09 價格（本院卷1第276-281頁）。然查，上開「104年2月
10 2日」貨款簽收單即原告所稱貨款給付日（見原處分卷1
11 第19頁）及簽收單所載發票日期「104年1月8日、16日及
12 25日」，經被告比對交通部高速公路局委託遠通電收股
13 份有限公司提供原告車輛（車號：000-0000）之通行明
14 細，該車均無前往證人所述竹南工廠之移動軌跡，已如
15 前述，則證人徐德光所述原告實際負責人之採購模式即
16 劉韋克前往驗貨、載取部分貨物或繳付現金，亦與客觀
17 之物證不符，而難採信。

18 4. 此外，原告係實施商業會計法之營利事業，依會計帳簿憑
19 證辦法之相關規定，自應設置相關帳冊並詳實登載。然如
20 前述，原告對其「實際交易對象確為丞甫公司」之待證事
21 實，始終無法提出確切之證據證明其事，故原告雖提出出
22 口報單（本院卷2第163-221頁）證明其確實從事整理後之面
23 板出口，然原告此部分之舉證，僅得證明其確有購取面板
24 之事實，然因無法證明該進項憑證之統一發票確實取自實
25 際交易對象，該進項憑證仍應被定性為「非依規定取得者
26 」，依營業稅法第19條第1項第1款之規定，該等進項憑證
27 不得扣抵銷項稅額，原告持以扣抵，即構成營業稅額之短

01 繳，被告對其為補稅處分即無違誤。

02 (二)被告就上開原告違章事實，核定補徵稅額277,088元，並裁
03 處罰鍰366,693元並無違誤。

04 1.應適用的法令：

05 (1)行政罰法第7條第1項：「違反行政法上義務之行為非出
06 於故意或過失者，不予處罰。」納稅者權利保護法第16
07 條第1項：「納稅者違反稅法上義務之行為非出於故意
08 或過失者，不予處罰。」

09 (2)營業稅法第51條第1項第5款：「納稅義務人，有下列情
10 形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處5倍以下罰鍰
11 ，並得停止其營業：……五、虛報進項稅額。」

12 (3)營業稅法施行細則第52條第2項第2款：「本法第51條第
13 1項第1款至第6款之漏稅額，依下列規定認定之：……
14 二、第5款，以經主管稽徵機關查獲因虛報進項稅額而
15 實際逃漏之稅款為漏稅額。」

16 (4)稅捐稽徵法第44條：「營利事業依法規定應給與他人憑
17 證而未給與，應自他人取得憑證而未取得，或應保存憑
18 證而未保存者，應就其未給與憑證、未取得憑證或未保
19 存憑證，經查明認定之總額，處百分之5罰鍰。但營利
20 事業取得非實際交易對象所開立之憑證，如經查明確有
21 進貨事實及該項憑證確由實際銷貨之營利事業所交付，
22 且實際銷貨之營利事業已依法處罰者，免予處罰。前項
23 處罰金額最高不得超過新臺幣100萬元。」

24 (5)財政部101年5月24日台財稅字第10104557440號令（修
25 正之97年6月30日台財稅字第09704530660號令）：「營
26 業人觸犯加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱營業稅
27 法）第51條第1項各款，同時違反稅捐稽徵法第44條規

01 定者，依本部85年4月26日台財稅第000000000號函規定
02 應擇一從重處罰。所稱擇一從重處罰，應依行政罰法
03 第24條第1項規定，就具體個案，按營業稅法第51條第1
04 項所定就漏稅額處最高5倍之罰鍰金額與按稅捐稽徵法
05 第44條所定罰鍰金額比較，擇定從重處罰之法據，再依
06 該法據及相關規定予以處罰。」上開令釋乃主管機關財
07 政部本於職權就相關法律之適用所作成之解釋性行政規
08 則，係闡明法規之原意，符合法規範意旨，所屬稽徵機
09 關辦理相關案件自得援用。

10 2.裁罰事實之認定：

11 (1)查原告固主張其與丞甫公司間有交易事實，然原告所舉
12 證據無從證實原告與丞甫公司間有進貨事實，業如前述
13 。而進項金額過多，在所得稅法上即有「虛灌成本，壓
14 低課稅所得」之嫌疑；在營業稅法上亦可合理推斷具有
15 「無進貨事實而虛報進項，降低營業稅額」之事實。但
16 如果其進銷項間之比例大體上與同業利潤比例相符，則
17 考量到銷貨必然要先有進項才能踐行之日常經驗法則，
18 應認有進貨事實，只是取具非實際交易相對人之進項憑
19 證而已。查本件被告依據查得資料，以原告於103年9月
20 至104年2月間進貨，未依規定取得合法憑證，卻取具非
21 實際交易對象丞甫公司開立之不實統一發票27紙，金額
22 共7,333,866元，營業稅額366,695元，作為進項憑證，
23 並據以申報扣抵銷項稅額，致生逃漏營業稅之結果，顯
24 具有對於構成違章之上開事實，明知並有意使其發生之
25 直接故意，依上開行政罰法第7條第1項規定，自應受罰
26 。

27 (2)原告上開營業稅額，經減除累積留抵稅額89,607元後，

核逃漏營業稅額277,088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277,088元處最高5倍之罰鍰金額1,385,440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7,333,866元處5%之罰鍰366,693元相較，應從重即營業稅法第51條之規定論處。

3. 違章金額之裁處亦無違反比例原則：

(1) 應適用之法令：

A. 納稅者權利保護法第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。」

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。」

(2) 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，審酌稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表之規定，按所漏稅額處1倍罰鍰277,088元，惟依上開行政罰法第24條第1項但書規定，不得低於各該規定之罰鍰最低額，從而裁處罰鍰366,693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，自屬適法有據。

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。

01 七、判決結論：本件原告之訴為無理由，應予駁回。

02 中 華 民 國 108 年 12 月 26 日

03 高雄高等行政法院第三庭

04 審判長法官 吳 永 宋

05 法官 林 彥 君

06 法官 黃 堯 讚

07 以上正本係照原本作成。

08 一、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其

09 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

10 書（均須按他造人數附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁

11 定駁回。

12 二、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴

13 訟法第241條之1第1項前段）

14 三、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同

15 條第1項但書、第2項）

16		
17	得不委任律師為訴訟	所 需 要 件
18	代理人之情形	
19		
20	（一）符合右列情形	1.上訴人或其法定代理人具備律師資
21	之一者，得不	格或為教育部審定合格之大學或獨
22	委任律師為訴	立學院公法學教授、副教授者。
23	訟代理人	2.稅務行政事件，上訴人或其法定代
24		理人具備會計師資格者。
25		3.專利行政事件，上訴人或其法定代
26		理人具備專利師資格或依法得為專
27		利代理人者。

(續上頁)

(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 12 月 26 日
書記官 江 如 青