

裁判字號：高雄高等行政法院 102 年度訴字第 459 號 行政判決

裁判日期：民國 103 年 09 月 03 日

案由摘要：營業稅事件

高雄高等行政法院判決

102 年度訴字第 459 號

民國 103 年 8 月 19 日辯論終結

原 告 陳秀梅

訴訟代理人 陳英得 會計師

被 告 財政部高雄國稅局

代 表 人 吳英世

訴訟代理人 陳嘉良

方怡欽

上列當事人間營業稅事件，原告不服財政部中華民國 102 年 10 月 9 日台財訴字第 10213950720 號、第 10213950730 號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

訴願決定（財政部 102 年 10 月 9 日台財訴字第 10213950730 號）及原處分（被告 102 年 6 月 26 日財高國稅鳳銷字第 1020186773 號函）關於進貨部分之行為罰新台幣 207,519 元均撤銷。

被告應依原告 102 年 5 月 17 日申請書（收文日期 102 年 5 月 20 日）之申請，作成准予退還進貨部分行為罰鍰新台幣 207,519 元之行政處分。

原告其餘之訴駁回。

訴訟費用由被告負擔六分之一，餘由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

緣被告依財政部賦稅署及台灣桃園地方法院檢察署（下稱桃園地檢署）通報及查得資料，以原告於民國 95 年至 97 年間未依規定申請營業登記，經營資源回收業務，銷售貨物合計新臺幣（下同）80,661,855 元、14,238,000 元未依規定開立統一發票並報繳營業稅，審理違章成立，除核定補徵營業稅 3,841,041 元、678,000 元，並依行為罰與漏稅罰擇一從重處罰，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 1 款規定，按所漏稅額處以 0.5 倍罰鍰 1,920,520 元、339,000 元，另進貨部分未依規定取得憑證，乃依稅捐稽徵法第 44 條規定，按查明認定總額 53,020,400 元、4,150,395 元處 5% 罰鍰 1,000,000 元（因最高不得超過 1,000,000 元，故處以罰鍰 1,000,000 元）、207,519 元，原告業已繳清前揭本稅及罰鍰，且未提起行政救濟而告確定在案。嗣原告於 102 年 5 月 17 日依稅捐稽徵法第 28 條申請退還已繳納之營業稅及罰鍰，案經被告分別以 102 年 6 月 19 日財高國稅鳳銷字第 1020185908 號及 102 年 6 月 26 日財高國稅鳳銷字第 1020186773 號函，否准其申請，原告不服，分別提起訴願，均遭決定駁回，遂合併提起本件行政訴訟。

二、本件原告主張：

（一）本件有稅捐稽徵法第 28 條第 2 項之適用：

- 1、參酌司法院釋字第 515 號解釋意旨及法務部 100 年 1 月 20 日法律決字第 0999057470 號函示，在公法關係上，無法律上原因而受利益者，亦可成立公法返還請求權。又就政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，納稅義務人可依法申請退還，溢繳稅款不以 5 年為限，並溯及生效前溢繳案件，應屬公法上不當得利之特別規定，為稅法實體法上請求權，與程序法上救濟請求有別。
- 2、稅捐稽徵法 28 條第 2 項所指「稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起 2 年內查明退還」應係責成稅捐稽徵機關自「知有錯誤原因」時起「主動」查明退還，非謂就政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，納稅義務人不得申請退還，否則將有失修法理由：「四、為避免本條文修正施行前，因政府機關錯誤致溢繳稅款之案件，未能依修正後第 2 項規定，由稅捐稽徵機關退還稅款，影響納稅義務人之權益，爰增訂第 4 項及第 5 項過渡規定，以資周延」之保障人民權益意旨。況溢繳稅款返還請求權，相對於政府稅捐請求權，二者均源於租稅法定主義。人民具備法定課稅要件，即產生稅捐債務，政府未具備課稅要件而溢收，理應於發現後立即退還，人民亦當有權利請求退還，以回復適法狀態。
- 3、參照最高行政法院 93 年度判字第 783 號及 90 年度判字第 231

號判決意旨，逾法定期間未提起行政救濟僅具形式上確定力之行政處分，因未經訴願機關或行政法院實體決定或判決，並不具實質確定力，受處分人仍可依法申請退稅。被告指稱本件因未提行政救濟而告確定，無稅捐稽徵法第 28 條規定之適用乙節，顯違上開判決意旨。

4、被告自始即以桃園地檢署刑事案件偵查資料為基礎事實，認定原告有逃漏稅之行為，惟上開刑事案件，業經桃園地檢署調查終結，以 100 年度偵字第 13840 號不起訴處分書確定不予起訴在案，足證被告認定違章之基礎已失附麗，在檢調機關經嚴格調查程序已證明逃漏稅情事，被告僅憑銀行匯款資料即臆測原告違章，進而補稅併罰，難謂有據。又第三人軒萱實業有限公司（下稱軒萱公司）經財政部中區國稅局（下稱中區國稅局）認定系爭銀行匯款係該公司向原告進貨，從而以其進貨未取得憑證為由，裁處該公司 100 萬元罰鍰在案（仍行政救濟中），而軒萱公司為法人，第三人范琇瑟為自然人，同一事實不同稅捐機關卻有不同之認定，在課稅要件事實不明情況中，被告遽作成補稅併罰處分，顯然有認事用法輕率，適用法令錯誤之情形。再者，第三人范琇瑟並非有限責任台灣區第一資源回收物運銷合作社（下稱一資社）社員，被告亦未查證，明顯有將上開有關一資社之刑事調查不起訴案件，套用於原告情事，難謂符合事理。

（二）原告係與軒萱公司「合併交貨」，該公司已繳納營業稅，被告再就相同貨物補稅裁罰，於法有違：

1、構成買賣（銷售）之要件，重點在貨物「財產權」有無移轉，交付價金並不必然表示雙方間成立進（銷）貨之契約行為。本件原告初始至財政部賦稅署接受調查，即將合併交貨事實經過陳述，惟該署調查人員不識市場有合併交貨情事不予接受，認定合併交貨仍屬銷貨，並指第三人范琇瑟為一資社社員，涉及詐術逃漏稅罪嫌，業經特偵組偵辦中，若原告不承認，將移送法辦。原告心生畏懼乃順其認知作成筆錄。被告無其他積極證據，僅憑與事實不合之筆錄，認定原告有銷售貨物未開立統一發票之違章，難謂適

法。

- 2、按「同業集結交貨」（俗稱：合併交貨）乃各行各業均會發生之現象，農產品拍賣市場（如：毛豬）因採代號進場拍賣制度，經常有農民共用肉品市場所核發代號參與拍賣，得款後再行依個別交貨量拆帳情事。國內資源回收業因大小盤商林立，再生工廠無法有效掌握固定貨源，向採此種制度，藉交貨量大則提高單價方式鼓勵中盤商自行集結貨源。原告當時貨源不足，爰以軒萱公司於再生工廠申請之代號交貨，藉之謀求較高貨款，原告此經營模式並未移轉貨物之所有權予軒萱公司，究其經濟實質，原告並未銷售貨物與軒萱公司，該公司亦非向原告進貨，原告應為「合併交貨」，而非「銷貨」，並不符合營業稅法第3條規定之銷售貨物要件。軒萱公司開立統一發票從再生工廠取得貨款後，再將原告應得部分之款項匯入原告帳戶，系爭貨款軒萱公司已以其名義開立之統一發票向再生工廠請款，並依法繳稅。被告再就同樣貨物再核定補繳營業稅，明顯重複課稅。原告已繳納之營業稅及罰鍰，自屬因適用法令錯誤所溢繳之稅捐，依法應予退還。
- 3、又依據中區國稅局 102 年 4 月 11 日中區國稅法一字第 1020004590 號重核復查決定書記載：「本局於 102 年 3 月 12 日向申請人於系爭期間銷售貨物之再生工廠等營業人詢問，渠等向申請人購買廢鐵等資源回收物是否為同業集結交貨？申請人是否於事前與渠等議價？交易對象如何認定．．．等事項，其中建順公司，慶欣欣公司回復其等不了解申請人是否為同業集結交貨，申請人是否於事前與渠等議價部分，僅建順公司函復其與申請人之負責人范君議價後交貨，豐興公司、慶欣欣公司是按自定公告牌價或收購價格等購買廢鐵等資源回收物，至交易對象如何認定，東和公司函復係採直接交易方式，賣方交貨，渠取具申請人開立統一發票，並作為支付價金依據，該公司以匯款或支票支付賣方。豐興公司、建順公司及慶欣欣公司均回復指稱渠等係依據運貨司機提供之貨主名稱，經過磅交貨驗收後，取具申請人開立之統一發票，以憑付款。」等語，即可推知確

有合併交貨事實存在於業界，僅因上開公司為上市公司，惑於國稅局查詢「交易對象如何認定」之問題，惟恐涉嫌「取具非實際交易對象發票」而避重就輕，蓋建順公司函復係先議價後交貨，建順公司，慶欣欣公司回復其等不了解是否為同業集結交貨，豐興公司、建順公司及慶欣欣公司均回復係依據運貨司機提供之貨主名稱驗貨付款，均屬合併交貨之必然過程，尤以若無事先協議，豈可「依據運貨司機提供之貨主名稱」即驗貨付款，惟中區國稅局未立於納稅人立場，深入調查而匆促結案。被告本可依其職權繼續調查，詎料捨此不為，反要求原告舉證，明顯期待不可能。是以，本件因係合併交貨，營業稅已由軒萱公司繳納，並未造成逃漏稅之結果，被告初次裁處漏稅罰 1,920,550 元，其後又裁處漏稅罰 339,000 元，難謂適法。

(三) 本件既已裁處漏稅罰，又針對進貨部分裁處行為罰，違反一事不二罰原則。

1、所謂營業，係指基於同一營利之目的，持續反覆實施各種經營活動之謂。換言之，為達成營業目的，必須取得進貨，再以高於進價之方式，將貨物對外銷售。進銷貨為營業之主要構成要件，且無進貨當無貨可銷，其於營利目的之關聯性，尤勝於銷貨。最高行政法院 98 年 11 月份第 2 次庭長法官聯席會議乙說見解：「行為人違反行政法上義務之行為係指遞送信函、明信片或其他有通信性質文件之『營業行為』，而所謂『營業行為』，解釋上應係行為人以營利為目的，持續經營有償之遞送行為，其概念自較單一之一次有償遞送行為廣義。．．．郵政法第 40 條第 1 款係處罰行為人有違反第 6 條第 1 項規定，以遞送信函、明信片或其他具有通信性質之文件為『營業』之行為，該『營業行為』是法律將數個自然行為，規定為受處罰之法律上一行為。此營業行為具有接續性質，無論是為一次投遞行為，即遭查獲，或是為多次投遞行為，始遭查獲，均構成上開法條所稱之營業行為。」將行為罰上自然一行為，與刑法上自然一行為之概念，採同一之判斷標準。

2、最高行政法院 96 年度裁字第 2682 號裁定：「所謂一事不二

罰原則，係指違法行為人之同一違法行為，其基於單一之決定，或自然意義之單一行為，違反數個法律，不得以同一事實或同一依據，給予兩次以上行政處罰。」準此，行為人基於概括目的而實施行為者，如其所為之數個行為，均基於一個意思所發動，而無獨立之性質，則有手段與目的之不同，亦僅為組成違法義務行為之個別動作，仍應視為一個行為。被告係以原告有「未辦營業登記而營業」之行為違章，則該行為之目的係意圖逃漏營業稅，進貨不取憑證，銷貨不給予憑證，為遂行逃漏稅之方法，兩者與未辦登記而營業具有想像競合關係，均基於同一之違法意思，自應視為同一行為。析言之，違章行為人主觀上，欲違反個別稅法規定之稅捐繳納義務意思，在該意思下所為之一切動作、事實，均應認為屬同一行為。況實務上，未辦理營業登記者，縱使進貨欲取得統一發票，銷貨欲給予統一發票，因無統一標號之稅籍，亦不可能。是以，未辦理營業登記而造成逃漏稅之結果，不在於取得或給予憑證問題，而係因違反「辦理營業登記」行為所自然產生之必然結果。被告將原告「未辦營業登記」及「銷貨不給予統一發票」之行為罰，由較重之漏稅罰吸收從一重處斷，而對同屬準備階段之「進貨不取得統一發票」認定非從一重處斷吸收之範圍，難謂符合論理法則。

- 3、漏稅罰本質與刑罰類似而有緩解刑罰嚴苛性之功能，德、奧等國特稱秩序違反罰，以示其與刑罰一樣有維護社會正常秩序的功能，僅因可非難性較低而免於刑責。行為罰，在多數情形只是貫徹管制的一種行政手段，不具有藉罰來消罪的司法或準司法功能，因此其數額須有最高額限制以彰顯其管制手段的性質。
- 4、司法院釋字第 337 號解釋，已明白提出「違反義務之行為係漏稅之先行階段」觀念，其後 503 號解釋宣示：「違反作為義務之行為，同時構成漏稅行為一部或漏稅行為之方法，而處罰種類相同者，如從一重處罰已足達行政目的時，即不得就其他行為併為處罰，始符憲法保障人民權利之意旨」。明白揭禁「一事不二罰」或「禁止重複處罰原則

」之意旨，隨後行政罰法並以之定為明文（行政罰法第 24 條）。究釋字第 503 號解釋，係針對釋字第 356 號「行為罰」與「漏稅罰」採併罰主義或吸收主義作為補充之解釋。是基於重複評價禁止原則，一行為如構成「想像競合」或「法規競合」（處罰種類相同），應禁止重複處罰。縱數行為雖有不同之行政罰規定，而如其中之一行為係另一行為之一部，或係另一行為之方法，而處罰種類相同者，如從一重處罰已足達行政目的時，若再就其他行為併予處罰，有違處罰過度禁止原則。本件無論銷貨不給予統一發票、進貨不取得統一發票及逃漏營業稅，其處罰種類均為罰鍰，況稅捐稽徵法第 44 條所定銷貨不給予憑證、進貨不取得憑證均係針對納稅義務人違反協力義務之處罰，行政目的相同，被告將原告銷貨不給予統一發票之行為罰，採併罰主義由較重之漏稅罰吸收，而對行政目的相同之進貨不取得統一發票另處行為罰，認識用法明顯矛盾。另行為罰不宜以應納稅額比例處罰，宜有合理最高額限制（釋字第 327 號、337 號及 356 號解釋已有闡明）。司法院釋字第 685 號解釋，認定 79 年 1 月 24 日修正公布之稅捐稽徵法第 44 條規定，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者，應就其未給與憑證、未取得憑證，經查明認定之總額，處百分之五罰鍰處罰，金額未設合理最高額之限制，而造成個案顯然過苛之處罰部分，逾越處罰之必要程度而違反憲法第 23 條之比例原則，與憲法第 15 條保障人民財產權之意旨有違，應不予適用。爰此，稅捐稽徵法第 44 條因而於 99 年 1 月 6 日修正公布增訂第 2 項規定：「前項之處罰金額最高不得超過新臺幣一百萬元。」已設有最高額之限制。準此，以管制手段為目的之行為罰，其處罰必須通過比例原則之檢驗，至為彰明。

- 5、最高法院 84 年 9 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議，亦採漏稅結果之「前行為」（準備階段不作為），與漏稅行為有方法結果之牽連關係，勿庸二者併罰之見解。另財政部 85 年 4 月 26 日台財稅第 851903313 號函亦明文闡釋觸犯營業稅法第 51 條各款者，勿庸再依稅捐稽徵法第 44 條併罰。

質言之，「應自他人取得統一發票而未取得」與「漏開或短開統一發票」均係未辦營業登記而營業之「過程行為」，既已對逃漏稅「結果」裁罰，再對進貨未取得憑證處罰，明顯違反上開規定。至被告援引財政部 85 年 6 月 19 日台財稅第 850290814 號函末段「至其進貨未依規定取得進貨憑證部分，仍應依稅捐稽徵法第 44 條定處罰」據為另行裁處行為罰之基礎，惟該函釋與第 851903313 號函明顯前後矛盾，亦未說明何以另行處罰之法律見解，難謂可採。

6、再者，被告係以原告有「未辦營業登記而營業行為」之違章，營業活動涉及稅法行為罰規定者，除（1）「給與他人原始憑證」外，尚包括稅捐稽徵法：（2）「取得原始憑證」（44 條）、（3）「保存憑證」（44 條）、（4）設置、記載及保存帳簿（45 條）、（5）帳簿留置於營業場所（45 條），另外，營業稅法亦規定：（6）逾期申報銷售額或統一發票明細表之處罰（49 條）、（7）逾期繳納稅款等之處罰（50 條），上揭規定均屬租稅行為罰範疇，未辦營業登記而營業之行為，為達漏稅之目的，必然不會履行上揭（1）至（7）之各種行為義務，被告指稱「進貨未取得憑證部分，因其由於個別之決意或自然意義下之複數行為」，故另行裁處行為罰云云，則「未給與他人原始憑證」何以非屬個別之決意或自然意義下之複數行為而有從一重處斷之效果，被告並未闡述其理由。又上揭（2）至（7）之各種行為義務，應亦屬被告所謂個別之決意或自然意義下之複數行為，依理應另外分別予以處罰（均屬罰鍰）方符其推論，何以在稽徵實務上，均未如此處理，理由何在，被告之詞明顯違反論理法則。是以，上開各種行為罰所涉行為，均屬未辦營業登記所產生漏稅「結果」之「過程行為」，故不予另外處罰，方符合司法院釋字第 503 號解釋之意旨。

7、未依規定申請營業登記之處罰，營業稅法第 45 條及第 51 條第 1 項列有明文，前者係行為罰，乃漏稅之先行手段，後者為漏稅罰，係未依規定申請營業登記所造成之結果。被告稅捐實務上，向來以重度處罰吸收輕度處罰之法理，採

擇一從重處罰處理。惟既採擇一從重處罰原則處理營業稅法之行為罰，卻又違反該原則處理稅捐稽徵法之行為罰，行政行為明顯前後矛盾。又就進項稅額部分而言，營業稅法並無強制營業人按期申報進項稅額之規定，此觀營業稅法施行細則第 29 條規定，以及營業稅法亦未就營業人短報或漏報進項稅額之行為定有處罰規定，足資說明。換言之，就銷項稅額係屬營業人應申報；進項稅額則屬得申報，而無強制營業人申報之規定。且營業稅法第 32 條僅規定營業人有「給與他人原始憑證」之義務，並無「取得原始憑證」義務之規定，就加值型營業稅本質言之，營業稅係對銷售行為課稅，故原即無須過問營業人之購買行為是否取得憑證。易言之，營業稅法未規定「取得原始憑證」義務，亦無相對處罰規定，從而未辦營業登記行為滋生之「不可能取得憑證」之行為，是否可援引稅捐稽徵法第 44 條（對未取得憑證之處罰）於營業稅補稅裁罰階段即予適用，顯有重大法理上之疑義。

8、再依司法院釋字第 706 號解釋及加值型營業稅法理，納稅義務人僅就銷項稅－進項稅＝應納稅額部分繳納營業稅，被告就營業稅部分係依銷售額之全部計稅，並未扣除進項稅額，原告之應納稅額明顯加重，已形同處罰。其後再援引稅捐稽徵法第 44 條，另就其按推估方式取得之進貨額裁處行為罰，明顯違反行政罰第 18 條規定之比例原則。

（四）與本件相同「未辦營業登記而營業」情況者之處罰，財政部台北國稅局、北區國稅局、中區國稅局、南區國稅局均僅擇一重裁處漏稅罰，並無再就進貨未取得憑證部分，援引稅捐稽徵法第 44 條再處行為罰。本件被告與其他稅務機關採取不同處罰方式，明顯違反行政一體原則及平等原則。

（五）行政處罰法上，並不承認課予納稅人之稅捐協力義務，也不承認減輕舉證證明程度之推計處罰。稅捐處罰之要件事實，諸如有無漏稅及其漏稅額多少，應以經嚴格證明之確實事實始得為之，不許以推計而得之數值為處罰基礎。亦即在現代法治國家，於稅捐處罰領域，有關所漏稅額以及

其根據之課稅基礎，應由事實審法官本於自由心證原則，自行調查認定，並適用「有疑，則為有利被告認定」之原則以及刑事訴訟程序上舉證責任原則，有關課稅基礎之調查認定，有別於稽徵程序，並不得援用納稅人之稅捐協力義務或稅捐舉證責任法則，而應由法院在處罰案件之審理上，查明所漏稅額之原因及金額，亦即對於課稅基礎以及所漏稅額，必須由法官獲得完全的確信加以確認。又最高行政法院 90 年度判字第 115 號判決闡明，進貨與銷售資料分屬二事，不得依所得稅法推計稅額規定，適用於推計營業稅法之銷售額或營業稅額，必須另有法律依據（法律保留原則）。質言之，推計課稅本身，須有法律之明文方得為之，稅捐稽徵機關必須先證明「許可推計課稅」之法律規定存在，始得為之。被告先推計銀行匯款為銷售額，再以之適用於所得稅法之同業利潤標準反推原告之進貨額，進而以推計之金額裁處行為罰，明顯違反上揭判決意旨，難謂可採。另台北高等行政法院 93 年度訴字第 71 號判決亦採相同見解。

（六）被告就相同期間之連續行為罰，已逾行為罰最高 100 萬元之限制：

- 1、按稅捐稽徵法第 44 條增列「處罰金額最高不得超過新臺幣 100 萬元」，係依據司法院釋字第 685 號解釋意旨，基於「責罰相當」理念，本「禁止個案顯然過苛原則」所修正。再行為罰與漏稅罰本質有別，稅捐稽徵法第 44 條之處罰，目的在建立正確課稅憑證制度，與漏稅罰目的係懲罰納稅人之惡性，兩者違反行政法上義務者應受責難之程度明顯不同，行為罰如因未設最高金額限制，使罰鍰金額有無限擴大的可能，致不當侵害人民財產權，司法院釋第 685 號解釋亦闡明甚詳。被告依據桃園地檢署刑事案件調查資料，先依原告違反稅捐稽徵法第 44 條裁處 100 萬元行為罰在案，違章期間載明為 95 年至 97 年，其後第二次復以相同理由再就相同違章期間內行為再次處行為罰，罰鍰合計為 1,207,519 元，明顯已逾行為罰最高 100 萬元之限制。尤其甚者，被告復於 102 年 4 月間，又以相同理由再就相同違章期

間內之行為第三次裁處行為罰（該案尚未提起行政訴訟）。

。被告以割裂處理方式處理同一案件，任意分成數案，再先後陸續分別處罰，藉以規避罰鍰最高額限制之明文，任令行為罰鍰金額有無限擴大，稅捐稽徵法第 44 條增訂已形同具文，與上開司法院解釋，不得逾越處罰之必要程度及保障人民財產權之意旨明顯相違。

2、最高行政法院 98 年 11 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議：

「．．．交通部既已對於 A 公司於接獲第 1 次處分書後至接獲前處分書前所為遞送信函、繳費通知單之營業行為予以處罰，自不得再就 A 公司於此期間之任何時段所為違規行為，予以處罰。乃交通部嗣又於 94 年 2 月 21 日對 A 公司 93 年 7 月所為營業行為予以處罰（即原處分），有違按次連續處罰之本旨，核與首開法律規定意旨不符，應認原處分係屬違法」。依據上開最高行政法院庭長法官聯席會議決議意旨，對繼續性之違規行為，係採「處罰處分時說」見解，即於處罰處分之後，如當事人繼續有違規行為，始能再予處罰。質言之，在前次處分書所揭示之違規期間內之任何時段所為其他同種類行為，不得再予處罰。決議並指明：以按次連續處罰之方式，對違規事實持續之違規行為，評價及計算其法律上之違規次數，並予以多次處罰，其每次處罰既然各別構成一次違規行為，則按次連續處罰之間隔期間是否過密，以致多次處罰是否過當，仍須審酌是否符合憲法上之比例原則，司法院釋字第 604 號解釋足資參照。被告係於 100 年調查，認定違章期間「95 年至 97 年」，依法應就該期間內之違章併計按一次裁罰，被告卻於事後就已裁罰之「同一期間」之未辦營業登記行為，連續裁處漏稅罰外，又連續裁處行為罰，難符合憲法上之比例原則。

3、財政部 85 年 8 月 14 日台財稅第 851914382 號函釋：「有關營業稅法第 45 條營業人未依規定申請營業登記案件，係以稽徵機關通知其限期補辦之次數作為認定適用裁罰之標準；稽徵機關對營業人未依規定申請營業登記案件，於通知補辦期限內，陸續接獲同一違章事實之通報資料，應併計按

一次裁罰；逾限仍未辦理營業登記，經再次通知補辦者，亦應依上開原則辦理。」被告並未通知原告補辦營業登記，就「同一期間」之「相同違章事實」，理應併計按一次裁罰，詎料被告卻切割處理，明顯違反函釋意旨。被告辯稱本件係「分別」經財政部賦稅署及桃園地檢署查獲，資為割裂處罰之理由，與事實明顯不符。按本件原始係特偵組調查一資社相關人員是否涉嫌違反稅捐稽徵法之刑事案件，其後特偵組將案件轉由桃園地檢署繼續偵辦，該署爰將案付相關資料移送財政部賦稅署調查有無逃漏稅情事，原即屬相同刑事案件所衍生，此可由被告就本案併同審理之二件補稅裁罰處分，均以相同之 100 年 8 月 22 日原告代理人於財政部賦稅署「同一份」談話筆錄，充其課稅依據可證。被告藉詞強辯，顯無理由。

- 4、財政部北區國稅局曾以桃園地檢署所發與本件相同刑事案件資料，於 100 年 5 月依據稅捐稽徵法第 44 條裁處一資社行為罰鍰 100 萬元，其後復以相同刑事案件資料另再裁罰 283,545 元，經該社申請復查，北區國稅局中壢稽徵所於 101 年 12 月 22 日北區國稅中壢三字第 1018062498 號書函通知該社「罰鍰已註銷」。本件案情相同，基於相同事件相同處理之原則，本案應有其適用。

- (七) 被告依銀行匯款推計原告之銷售額，縱然可採，惟銷售資料與進貨之資料分屬二事，被告認原告未取得進貨憑證，裁處行為罰，依行政罰應遵守之明確性原則，依法應提示其查得之證據資料及如何計算得出之進貨總額，再以之為基礎明列原告應處行為罰之金額，方始適法。惟被告兩次裁處行為罰，其計算基礎並未告知原告，明顯有違處罰明確性原則等情。並聲明求為判決(1)訴願決定（財政部 102 年 10 月 9 日台財訴字第 10213950720 號）及原處分（被告 102 年 6 月 19 日財高國稅鳳銷字第 1020185908 號函）均撤銷。(2)被告應依原告 102 年 5 月 17 日申請書（收文日期 102 年 5 月 20 日）之申請，作成准予退還營業稅 3,841,041 元及漏稅罰鍰 1,920,520 元、行為罰鍰 1,000,000 元之行政處分。(3)訴願決定（財政部 102 年 10 月 9 日台財訴字第 10213950730

號)及原處分(被告102年6月26日財高國稅鳳銷字第1020186773號函)均撤銷。(4)被告應依原告102年5月17日申請書(收文日期102年5月20日)之申請,作成准予退還營業稅678,000元及漏稅罰鍰339,000元、行為罰鍰207,519元之行政處分。

三、被告則以：

(一)申請返還營業稅本稅部分：

- 1、原告未依規定申請營業登記,於95至97年經營資源回收業務,銷售貨物予第三人范綉瑟並利用原告及其子陳文吉銀行存款帳戶收受款項,未依法開立統一發票並漏報銷售額計76,820,814元(95年度12,940,814元、96年度37,045,619元、97年度26,834,381元),又同期進貨未依法取得憑證,經財政部賦稅署查獲並通報被告依法辦理,被告乃據以核定補徵營業稅3,841,041元。復原告同期間銷售貨物,利用其子陳照河銀行存款帳戶收受款項,未依法開立統一發票並漏報銷售額計13,560,000元(95年度8,559,524元、97年度5,000,476元),同期進貨未依法取得合法憑證,另經桃園地檢署查獲,被告乃再核定補徵營業稅678,000元,上揭本稅原告均已繳清,且因未提起行政救濟而告確定在案,嗣原告以稅捐稽徵法第28條規定申請退還已繳納前揭本稅,經被告核無該法條之適用,否准其請,並無不合。
- 2、稅捐稽徵法第28條所稱「適用法令錯誤或計算錯誤」,係指本於確定之事實所為單純適用法令或稅額之計算有錯誤之爭執,至於主張原處分認定事實錯誤,進而適用法令錯誤或計算錯誤之爭執,則非屬得依稅捐稽徵法第28條規定請求退稅之範疇;又所謂「適用法令錯誤」乃指溢繳事件行為時,消極的不適用當時有效之法令及積極的適用法令不當之謂,亦即兼指應適用之法令未予適用,不應適用之法令誤予適用者而言。另按「行政罰與刑罰之構成要件雖有不同,而刑事判決與行政處分,亦原可各自認定事實。」最高行政法院75年判字第309號著有判例,依前揭判例,司法機關與行政機關自可各本於權責,依法審理認定,

合先陳明。

- 3、原告經財政部賦稅署及桃園地檢署查獲未依規定申請營業登記，經營資源回收業務，銷售貨物，除查得原告以其本人、子陳文吉及陳照河銀行存款帳戶收受款項外，就其款項性質，被告所屬鳳山分局並詳盡調查之責，分別函請相關人等說明，後經原告委託會計師陳品嘉及其本人向財政部賦稅署、被告所屬鳳山分局認諾 95 年至 97 年漏報銷售額各 76,820,814 元、13,560,000 元，此有會計師陳品嘉 100 年 8 月 22 日及 100 年 11 月 4 日談話記錄，原告及陳照河 101 年 3 月 1 日談話紀錄及原告承諾書附卷可稽，是被告非僅憑銀行匯款資料即認定原告違章，且按上揭最高行政法院判例，被告依職權調查核定原告漏稅事實，實屬有據。
- 4、原告漏報銷售額已經原告承諾如上述，以本件交易金額之鉅大，如原告確無銷貨事實，豈有自行承認之理，從而原告銷售貨物或勞務，漏報銷售額，當屬營業稅法課稅範圍，至其銷售對象係屬第三人范綉瑟抑軒萱公司，自不影響其漏報銷售額之事實。又原告主張系爭交易係同業集結交貨而非銷貨，除未提示相關事證以實其說，核屬認定事實之爭執，自非屬稅捐稽徵法第 28 條所稱「適用法令錯誤」情形，所稱被告應依該法條規定查明退還已繳稅款，核無足採。

(二) 申請返還營業稅罰鍰部分：

- 1、原告未辦營業登記，於 95 年至 97 年間從事資源回收業務，經查獲漏報銷售額各 76,820,814 元、13,560,000 元，已如前述，被告除依法補徵營業稅外，並就其漏報銷售收入及未給予他人憑證部分以漏稅罰及行為罰採擇一從重論處罰鍰 1,920,520 元、339,000 元，另未依規定取得進項憑證論處罰鍰 1,000,000 元、207,519 元，上揭罰鍰原告均已繳清且因未提起行政救濟而告確定在案，茲原告後以稅捐稽徵法第 28 條規定申請退還已繳納前揭罰鍰，經被告核無該法條之適用，否准其請，並無不合。
- 2、司法院釋字第 503 號解釋已明釋漏稅罰與行為罰二者處罰目的及處罰要件不相同，惟違反作為義務之行為，同時構

成漏稅行為之一部或係漏稅行為之方法而處罰種類相同者，如從其一重處罰，即不得再就其他行為併予處罰。另司法院釋字第 503 號解釋之意旨，並非在變更釋字第 356 號解釋意旨，而係在補充解釋，其補充解釋之意旨係認為須「行為之樣態、處罰之種類及處罰之目的均相同者」，方不得重複處罰，合先敘明。

- 3、營業人進貨未依規定取得進貨憑證，並於銷貨時漏開統一發票之漏進漏銷事件，其銷貨漏開統一發票部分，同時違反稅捐稽徵法第 44 條關於應給與他人憑證而未給與（依查明認定之總額，處 5% 罰鍰之行為罰），及營業稅法第 51 條第 1 項第 1 款未依規定申請營業登記而營業者（處所漏稅額 5 倍以下罰鍰之漏稅罰），因係同一違法行為，自應擇一從重處罰。至其進貨未依規定取得進貨憑證部分，因其係由於各別之決意或自然意義下之複數行為，自仍應依稅捐稽徵法第 44 條關於應自他人取得憑證而未取得，處以經查明認定之總額 5% 罰鍰之行為罰。此乃因進貨未依規定取得憑證，因素至多，其與銷貨漏開統一發票及應給他人憑證而未給，非有必然關連所致（司法院釋字第 503 號解釋之協同意見書參照）。故而，營業人進貨及銷貨有漏進漏銷之行為者，因該二行為違反之行政義務有別，且無必然之關連性，應分別處罰，即漏進部分，應依稅捐稽徵法第 44 條之規定，處以行為罰；漏銷部分，則依營業稅法第 51 條第 1 項第 1 款及稅捐稽徵法第 44 條規定，採擇一從重處罰。
- 4、原告業已承諾 95 年至 97 年未依規定辦理營業登記而營業，銷貨時漏開統一發票致漏報銷貨收入；及進貨時未依規定取得進貨憑證；其漏進同時漏銷之違章事證明確，已如前述。被告依財政部 85 年 6 月 19 日台財稅字第 8502908145 號函釋規定，就銷貨部分，漏報銷貨收入及漏開統一發票之行為，同時違反營業稅法第 51 條第 1 項第 1 款（漏稅罰 1,920,520 元、339,000 元）及稅捐稽徵法第 44 條（未依規定給予他人憑證之行為罰 1,000,000 元、250,023 元），被告業已擇一重處以漏稅罰各 1,920,520 元、339,000 元。另進貨部分，其未依規定取得進貨憑證違反稅捐稽徵法第 44 條規

定，另處行為罰各 1,000,000 元、207,519 元。亦即銷貨時未依規定給予他人憑證，與進貨未依規定取得進貨憑證，係屬不同之違章行為，二者性質及作為不同，尚無擇一重之適用，自無違反司法院釋字 503 號解釋之情事。又本件系爭事實為原告未辦營業登記而營業，同時漏進漏銷之違章行為，被告依財政部 85 年 6 月 19 日台財稅字第 850290814 號函釋規定，除漏稅罰外，關於未依規定給予及未取得憑證部分，分別就漏銷及漏進部分據以處罰，並無違誤。至於原告所舉之案例，並非本件案情，自不得援引比附。

5、至原告所稱合併交貨，並未提示相關證據以實其說，復原告漏報銷貨收入，逃漏營業稅，與所稱軒萱公司已繳納營業稅，係屬二事，納稅義務人主體不同，權利義務自為不同，不容混淆。又被告不同日期分別經桃園地檢署、財政部賦稅署通報，查獲原告未辦營業登記而營業，同時漏進漏銷之違章行為屬實，乃據以核課補徵營業稅，並處以漏銷部分與漏進部分之罰鍰，參照行政罰法第 25 條及財政部 99 年 12 月 20 日台財稅字第 09904120490 號令規定，自可分別處罰。

（三）原告於 101 年 4 月 9 日接受調查時出具說明書供稱，其係以電話聯絡數量及談妥單價後，由第三人范綉瑟之子吳澤鏞派車取貨，再將貨款匯入其帳戶，其未依法開立統一發票，亦未參加同業集結交貨，亦無與再生工廠議價，更無直接交貨與再生工廠等情，與前揭原告之代理人陳品嘉 100 年 8 月 22 日於財政部賦稅署之談話紀錄相符。另據中區國稅局辦理本件相牽連之軒萱公司行政救濟案時，該局向再生工廠查證結果，再生工廠函復亦未見知悉原告有合併交貨情事（詳見臺中高等行政法院 102 年度訴字第 365 號判決）。

（四）另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；是為貫徹公平合法課稅之目的，應認屬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（司法院釋字第 537 號解釋參照）

。是稅捐稽徵機關在核定稅額過程中，須納稅義務人協同辦理者在所多有，學理上稱為納稅義務人之協力義務，包括申報義務、記帳義務、提示文據義務等，納稅義務人違背上述義務，在行政實務上即產生受罰鍰或由稅捐稽徵機關依相關資料片面核定等不利益之後果，而減輕稅捐稽徵機關之舉證證明程度。本件原告於談話紀錄中承認進貨未取得進項憑證，且未盡協力義務提供進貨相關帳簿文據，被告依稅捐稽徵法第 44 條規定就未逾裁處期間之銷售額 63,880,000 元、5,000,476 元，按財政部頒同業（行業代號：4691-12，廢五金批發）利潤標準毛利率 17%核定進貨未依法取得進項憑證金額為 53,020,400 元、4,150,395 元，處以 5%之罰鍰計 1,000,000 元、207,519 元，經核係已考量原告違章情節而為適切之裁罰，並無不當。

- （五）納稅義務人有銷售貨物或勞務時應依法課徵營業稅，營業人應否開立統一發票課徵營業稅，在每一交易完成之時點，銷售貨物或勞務之營業人依營業稅法第 32 條第 1 項前段及同法營業人開立銷售憑證時限表規定，即有依規定時限開立統一發票之義務，該開立統一發票之行為即為行政法上之一行為，此與部分非租稅案件行政罰有關「一行為」之認定，其構成要件係以「時間」或「空間」區隔每一行政法行為有間。又稽徵機關每次查獲之違章案件，常因查獲符合該行政法上一行為之要件者為多數個，據此，財政部於發布 99 年 12 月 20 日台財稅字第 09904120490 號解釋令時，亦說明略謂：稅捐稽徵法第 44 條所稱「查明認定之總額」，按其文義，應係以查獲「當次」之違章金額作為罰鍰計算基準，尚無須就查獲違章金額按年或按特定期間（例如營業稅之每 2 個月為 1 期）分別計算。另稅捐稽徵法第 49 條規定有關罰鍰之徵收，準用稅捐稽徵法第 21 條，在核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰。依此，可得知稅捐案件之一行為並非以時間或空間為切割，依稅捐稽徵法構成稅捐及罰鍰之課徵或處罰要件，即屬應徵之稅捐及罰鍰。此因稅捐課徵案件，稅捐稽徵機關雖依職權調查原則而進行，惟有關課稅要件事實，多

發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，納稅義務人是否誠實開立統一發票申報繳納稅捐事關稽徵之正確性，課稅之公平性，是於初次調查時能一次查獲所有違章行為，依前揭規定自以一行為論之，當然營業人亦可於初次查獲後，發現有稽徵機關未及列入補徵違章裁罰者，及時以自動補報補繳方式繳納稅捐而可適用免罰之規定，然營業人捨該免罰機會心存僥倖，給予稽徵機關再次查獲而違章時間有重疊之處時，只要其事實不在前案裁量範圍內，即不得認該違反行政法上應開立統一發票之義務行為，係屬前案裁量之一行為，從而對照財政部解釋係以每次查獲次數為認定標準，而非以所查獲證據之時間作為認定標準，良有以也。本件原告應依營業稅法營業人開立銷售憑證時限表之規定，於每次構成該開立憑證時限表之要件時即屬依行政法上之一義務行為，因其構成之行為為多數個，囿於稅捐稽徵法第 44 條規定所稱之查明認定之總額之文義，財政部解釋上係以查獲次數據以認定為一行政法上行為，並不涉及時間及空間切割問題。

- (六) 原告於接受被告調查，無法提示帳簿憑證供查，依稅捐稽徵法第 44 條規定，原告自其他營業人進貨，應依規定取得進項憑證而未取得，違反應作為之義務，被告乃依稅捐稽徵法第 44 條規定，就其未依規定取得進項憑證之總額裁處罰鍰，並無違誤。又營業人申報進項稅額扣抵銷項稅額，應以取得營業稅法第 33 條規定所列憑證並依營業稅法第 35 條規定以已申報為前提。準此，營業稅法施行細則第 29 條規定，係針對營業人就所取得進項憑證所含進項稅額得否申報作為扣抵銷項稅額之範疇，此與營業人進貨時應依法自他人取得進項憑證之義務係屬二事等語，資為抗辯。並聲明求為判決駁回原告之訴。

四、本件如事實概要欄所載之事實，已經兩造分別陳述在卷，並有原告營業稅及罰鍰徵銷明細清單、原告 102 年 5 月 17 日申請書、被告裁處書、102 年 6 月 19 日財高國稅鳳銷字第 1020185908 號及 102 年 6 月 26 日財高國稅鳳銷字第 1020186773 號函等附本院及原處分卷可稽，洵堪認定。兩造之爭點為：(1)被告處

原告漏稅罰，又就進貨未取得憑證處行為罰，有無違反一事不二罰原則？(2)被告就原告 95 至 97 年間進貨未依規定取得憑證，分別處 1,000,000 元、207,519 元，有無逾越稅捐稽徵法第 44 條第 2 項規定處罰金額最高不得超過 1 百萬元之限制？(3)原告依稅捐稽徵法第 28 條第 2 項請求被告作成退還溢繳稅款及罰鍰之行政處分，是否有據？經查：

- (一) 按「納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起 2 年內查明退還，其退還之稅款不以 5 年內溢繳者為限。前 2 項溢繳之稅款，納稅義務人以現金繳納者，應自其繳納該項稅款之日起，至填發收入退還書或國庫支票之日止，按溢繳之稅額，依繳納稅款之日郵政儲金 1 年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併退還。本條修正施行前，因第 2 項事由致溢繳稅款者，適用修正後之規定。」稅捐稽徵法第 28 條第 2 項、第 3 項、第 4 項定有明文。由上開規定可知，稅捐稽徵法第 28 條第 2 項所定，係以課稅處分有適用法令錯誤或計算錯誤情事，致納稅義務人溢繳稅款為要件。該條所稱之「計算錯誤」，係指數字上之計算錯誤；另所稱「適用法令錯誤」，就法條之文義及立法目的觀之，應指稅捐稽徵機關對於其所認定之課稅經濟事實，有適用法律錯誤之情事而言，並不包括對於課稅之經濟事實有認定錯誤之情形。亦即稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定所稱之「適用法令錯誤」係指本於確定之事實所為單純適用法令有無錯誤之爭執，至於納稅義務人主張課稅處分認定事實錯誤，進而為適用法令錯誤之爭執，則應依稅捐稽徵法第 35 條第 1 項之規定，申請復查，非屬得依稅捐稽徵法第 28 條規定請求退稅之範疇。再者，稅捐稽徵法第 28 條第 2 項所定「其他可歸責於政府機關之錯誤」，係關於政府機關本身課稅處分有適用法令錯誤或計算錯誤，及其他錯誤之發生，非可歸責於當事人而言，例如涉及課稅事實之要件，須其他政府機關出具之證明，而該證明有所錯誤，稅捐稽徵機關依此錯誤之證明作出課稅處分等情，不包含稅捐稽徵機關與納稅義務

人間關於課稅事實上存否之實體爭執。（最高行政法院
102 年度判字第 522 號、101 年度判字第 885 號判決參照）

- （二）次按「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。」「營業人之總機構及其他固定營業場所，應於開始營業前，分別向主管稽徵機關申請營業登記。」「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。」「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。其有應納營業稅額者，應先向公庫繳納後，檢同繳納收據一併申報。」「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：．．．
- 三、未辦妥營業登記，即行開始營業，或已申請歇業仍繼續營業，而未依規定申報銷售額者。」「營業人未依規定申請營業登記者，除通知限期補辦外，處 1 千元以上 1 萬元以下罰鍰；逾期仍未補辦者，得連續處罰。」「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：一、未依規定申請營業登記而營業者。」「營業稅法第 1 條、第 28 條、第 32 條第 1 項前段、第 35 條第 1 項、第 43 條第 1 項第 3 款、第 45 條及第 51 條第 1 項第 1 款分別定有明文。又按「稅捐之稽徵，依本法之規定，本法未規定者，依其他有關法律之規定。」「稅捐之核課期間，依左列規定：．．．三、未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為 7 年。在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰；在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」「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。」為稅捐稽徵法第 1 條、

第 21 條第 1 項第 3 款、第 2 項、第 44 條第 1 項前段、第 2 項所規定。第按「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。．．．」稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第 21 條定有明文。再按「一行為違反數個行政法上義務規定而應處罰鍰者，依法定罰鍰最高之規定裁處。但裁處之額度，不得低於各規定之罰鍰最低額。」為行政罰法第 24 條第 1 項所規定。

(三) 關於被告 102 年 6 月 19 日財高國稅鳳銷字第 1020185908 號函否准原告申請退還溢繳營業稅本稅 3,841,041 元及漏稅罰鍰 1,920,520 元、行為罰鍰 1,000,000 元部分：

- 1、經查，本件原告未依法辦理營業登記，經營廢鐵等資源回收業務，於 95 年至 97 年間利用本人及其子陳文吉於高雄市仁武區農會灣內分部（下稱仁武農會灣內分部）之存款帳戶（原告帳號：0000000000000000；陳文吉帳號：0000000000000000），銷售廢鐵等資源回收物予第三人范綉瑟（軒萱公司之負責人），第三人范綉瑟則利用關係人陳純玉、吳慧萱及吳慧甄匯入原告及其子陳文吉於仁武農會灣內分部之上開帳戶貨款共計 80,661,855 元（含稅）（原處分卷第 95-98 頁），並經原告及其子陳文吉於 100 年 8 月 22 日委任陳品嘉會計師至財政部賦稅署第 5 組陳述原告 95 至 97 年間有從事廢鐵資源回收，且以原告名義對外營業，而陳文吉僅在現場整理廢鐵；原告經營資源回收收集場，係採自負盈虧方式經營；陳文吉及原告於仁武農會信用部灣內分部之存款帳戶，均作為原告銷售廢鐵收受貨款之用；原告 95 至 97 年主要銷貨對象為臺中市豐原區的范綉瑟，原告與范綉瑟聯絡廢鐵買賣價格等事宜後，由范綉瑟派車來載運廢鐵，經過磅結算後，由范綉瑟將貨款匯入原告與陳文吉設於仁武農會信用部灣內分部之存款帳戶內；原告 95 年至 97 年銷售廢鐵等資源回收物予范綉瑟，因未諳稅法規定，並未辦理營業登記，故銷售廢鐵等資源回收物與范綉瑟時並未依法開立統一發票予范綉瑟；渠等貨款中包含 5%營業稅，故原告 95 年至 97 年漏開統一發票金額計合計 76,820,814

元（不含稅）等語（原處分卷第 99-106 頁），另原告於 100 年 11 月 4 日至被告所屬鳳山分局陳述 95 年至 97 年間計銷售貨物予范綉瑟金額 80,661,855 元，且進貨未依法取得合法進項憑證等語（原處分卷第 15 頁），嗣並以 101 年 4 月 9 日說明書再次陳明：其經人介紹認識同業吳澤鏞、范綉瑟，都以電話連絡數量、談妥單價後，由吳澤鏞派車前來取貨，然後再將貸款匯入其帳戶，其沒有開立發票，亦無參加同業集結交貨，亦無與再生工廠議價，更無直接交貨與再生工廠情事等語（本院卷 1 第 72 頁），故被告依上開證據資料，認定原告有未依法辦理營業登記，經營廢鐵等資源回收業務，於 95 年至 97 年間利用本人及其子陳文吉於仁武農會灣內分部之上開存款帳戶，銷售廢鐵等資源回收物予范綉瑟，漏開及漏報統一發票銷售額 76,820,814 元（不含稅），依營業稅法第 43 條第 1 項第 3 款、第 5 款規定核定補徵營業稅 3,841,041 元，並以原告違反營業稅法第 45 條、第 51 條第 1 項第 1 款及稅捐稽徵法第 44 條規定，依行政罰法第 24 條第 1 項之規定，擇一從重之營業稅法第 51 條第 1 項第 1 款為處罰依據，按原告所漏稅額裁處 0.5 倍罰鍰 1,920,520 元，另就原告未依規定取得進貨憑證部分，依稅捐稽徵法第 44 條規定，按查明認定總額 53,020,400 元處 5% 罰鍰，因已超過 1,000,000 元，故處以罰鍰 1,000,000 元，合計裁處罰鍰 2,920,500 元，尚無適用法令錯誤之情形。

- 2、原告主張其係採「合併交貨」方式，將貨物載運至再生工廠，以軒萱公司於再生工廠申請之代號交貨報繳營業稅，並無漏稅行為，被告對原告補徵營業稅，並處漏稅罰、行為罰，均與法有違，應予退還云云，係對於原課稅處分有關採證及原因事實認定之爭執，並非本於確定之事實適用法令有無錯誤之爭議，揆諸前開說明，應依法循復查、訴願及行政訴訟程序救濟，不得任令行政救濟期間經過後，再主張依稅捐稽徵法第 28 條規定請求退還。而原告就上開營業稅及罰鍰處分，業已繳清，且未提起行政救濟而告確定在案，為兩造所不爭，原告自不得再以原課稅處分認定事實有誤，致有適用法令錯誤之違法為由，主張依稅捐稽

徵法第 28 條規定，請求退還其所已繳之營業稅本稅及罰鍰。況原告於被告進行調查時，乃至本院審理時，因未能提示「合併交貨」相關帳簿、文據或資金往來證明以供查核，已陳明就該部分不再爭執（本院卷 1 第 141 頁）。又原告雖以桃園地檢署檢察官 100 年度偵字第 13840 號不起訴處分書為憑，爭執其並無逃漏稅之行為；然查，上開不起訴處分書所載違反稅捐稽徵法案件，其對象係被告魏進益、陳美雲、龔信榮等 3 人所涉之犯罪事實，核與原告上開違章事實無關，且觀該不起訴處分理由係以查無積極證據足證被告龔信榮有何逃漏所得稅之犯行，被告魏進益、陳美雲有何幫助被告龔信榮逃漏稅捐之犯行，因認其 3 人犯罪嫌疑不足，而為不起訴處分在案，是該案之偵查結果既與原告無涉，自無從採為有利原告之認定。另原告銷貨對象不論為軒萱公司或自然人范綉瑟，對於原處分並不生影響乙節，業據被告陳述甚明（本院卷 1 第 68 頁），原告據以主張本件課稅要件事實不明，被告遽作成補稅併罰處分，顯然有認事用法輕率，適用法令錯誤云云，亦無足採。

- 3、原告又主張被告逕憑推計課稅方法核定原告進貨未依法取得進項憑證之金額，進而以推計之金額裁處行為罰，與法無據云云。惟查，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，是為貫徹課稅公平原則，應認屬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（司法院釋字第 537 號解釋參照）。又有關推計課稅之適法性，在於納稅義務人應自行申報，並提示各種證明課稅基礎之帳簿、文據，以便稽徵機關查核。凡未自行申報或提示證明文件者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其課稅基礎之金額。此項推計核定方法估計之課稅基礎，本於經驗法則及客觀合理原則，使與納稅義務人之實際課稅基礎相當，與憲法第 19 規定之本旨並不牴觸，亦不違反租稅公平原則（司法院釋字第 218 號解釋意旨參照）。且按認定事實所憑之證據，並不以直接證據為限，間接證據亦應包含在內。

所謂間接證據，係指其所成立之證據，在直接關係上，雖僅足以證明他項事實，但由此他項事實，本於推理之作用足以證明待證事實者而言。而推計課稅，係屬間接證據方法，自亦具備證明待證事實之適格性。準此，本件被告就原告未依規定取得進項憑證部分，依稅捐稽徵法第 44 條規定，就未逾裁處期間之銷售額 63,880,000 元，按財政部頒同業（行業代號：4691-12，廢五金批發）利潤標準毛利率 17% 核定進貨未依法取得進項憑證金額為 53,020,400 元，係基於原告在被告行政調查時，未提示有關帳簿、文據供核，被告乃依查得之原告銷售額，以合乎經驗法則及客觀合理原則之同業（行業代號：4691-12，廢五金批發）利潤標準毛利率 17%，作為核定原告進貨未依法取得進項憑證金額 53,020,400 元之依據，揆諸上開說明，自屬有據，原告主張並非可採。

- 4、原告另主張進貨未依規定取具憑證與未辦理營業登記而營業或未依規定給予他人憑證係同一行為，被告同時處以漏稅罰及行為罰，違反一行為不二罰之原則云云。惟按關於行為罰與漏稅罰之處罰，已據司法院釋字第 503 號解釋闡釋：「納稅義務人違反作為義務而被處行為罰，僅須其有違反作為義務之行為即應受處罰；而逃漏稅捐之被處漏稅罰者，則須具有處罰法定要件之漏稅事實方得為之。二者處罰目的及處罰要件雖不相同，惟其行為如同時符合行為罰及漏稅罰之處罰要件時，除處罰之性質與種類不同，必須採用不同之處罰方法或手段，以達行政目的所必要者外，不得重複處罰，乃現代民主法治國家之基本原則。是違反作為義務之行為，同時構成漏稅行為之一部或係漏稅行為之方法而處罰種類相同者，如從其一重處罰已足達成行政目的時，即不得再就其他行為併予處罰，始符憲法保障人民權利之意旨。」綦詳。惟關於違反行政法上作為義務之行為罰，是否屬於行政罰法第 24 條第 1 項所稱之一行為，則應依社會通念，觀察行為人之意思決定及客觀行為，依據「重複評價禁止原則」及「充分評價誡命原則」，綜合評價判斷其為同一或不同之不法要素，始能正確評斷違

章行為之個數。參諸營業稅法第 15 條第 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之規定，可知同法第 51 條對漏稅罰之處罰，係以營業人違反與營業稅稅基計算有關之租稅行為義務致生漏稅結果為其要件，如營業人依法律規定應給與他人憑證而未給與，致短報或漏報銷售額者，同時違反稅捐稽徵法第 44 條關於應給他人憑證而未給與之行為罰，與違反營業稅法第 51 條各款規定之未申辦營業登記、逾限未申報銷售額、未按規定申報統一發票明細表或短報漏報銷售額時之漏稅罰，核屬出於營業人之單一決定，或自然意義下之單一行為，違反數個法律，亦即違反營業稅法第 51 條各款（處漏稅罰）及稅捐稽徵法第 44 條（處行為罰），係營業人對於同一違反租稅義務之行為，同時符合漏稅罰及行為罰之處罰要件，本於「一事不二罰」之原則，自應擇一從重處罰，不得併罰。但有關營業人進貨未依規定取得進貨憑證部分，因素至多，與因銷貨應給與他人憑證而未給與，非有必然關連性，且其係基於各別之決意或自然意義下之複數行為，就違反租稅義務之行為態樣及處罰目的亦不相同，自難評價為法律上一行為，而應屬數個違反行政法上作為義務得予併罰之情形。是以，營業人如有應自他人取得憑證而未取得之違章行為，自仍應依稅捐稽徵法第 44 條規定處以經查明認定總額百分之 5 罰鍰之行為罰（司法院大法官曾華松釋字第 503 號解釋協同意見書意旨參照）。準此，本件原告進貨未依規定取具憑證之行為，與未依規定給與他人憑證之行為，一為立於銷貨人之地位違反作為義務，一為立於接受銷售勞務人之地位違反作為義務，依一般社會觀念，兩者在時間上及空間上顯屬可分之獨立行為，且非基於單一之意思決定，亦非自然意義下之單一行為，是於法律評價上為各具獨立性之違章行為，並非行政罰法第 24 條第 1 項所稱之一行為，故予以分別處罰，要無違反一行為不二罰之禁止原則。再者，原告進貨未依規定取具憑證之行為，亦非同時構成漏稅行為之一部或係漏稅行為之方法，自亦無因被告從一重之漏稅罰處罰，即可達成行政

目的之情形。從而，原告主張其進貨未依規定取具憑證與未辦理營業登記而營業或未依規定給予他人憑證係屬同一行為，被告對漏稅結果處以漏稅罰，又同時就其進貨未依規定取具憑證之違章行為，依稅捐稽徵法第 44 條第 1 項前段規定予以裁罰，違反一行為不二罰之原則云云，亦不可採。

- 5、又原告主張依司法院釋字第 706 號解釋及加值型營業稅法理，納稅義務人僅就銷項稅額減除進項稅額後之應納稅額部分繳納營業稅，被告就本件營業稅部分係依原告及原告之子陳文吉仁武農會灣內分部存款帳戶內所查得銷售額之全部計稅，並未扣除進項稅額，原告之應納稅額明顯加重，已形同處罰。其後再援引稅捐稽徵法第 44 條，另就其按推估方式取得之進貨額裁處行為罰，明顯違反行政罰第 18 條規定之比例原則云云。惟按「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。」「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。二、有第 3 條第 3 項第 1 款規定視為銷售貨物，或同條第 4 項準用該條款規定視為銷售勞務者，所自行開立載有營業稅額之統一發票。三、其他經財政部核定載有營業稅額之憑證。」復為營業稅法第 19 條第 1 項第 1 款、第 33 條所規定，且依前揭營業稅法第 35 條第 1 項規定，營業人之進項稅額准予扣抵，應以已申報者為前提。今原告本件銷售額 80,661,855 元均漏未申報，且原告就進項部分，亦未取得依營業稅法第 33 條規定所列憑證，則依前揭營業稅法第 19 條第 1 項第 1 款規定，原告本不得以該部分進項稅額扣抵銷項稅額，此亦與行政罰法第 18 條規定無涉，原告亦不得據此主張免除稅捐稽徵法第 44 條之行為罰，是原告此部分主張亦不足採。
- 6、從而，本件原告確有未依法辦理營業登記，經營廢鐵等資源回收業務，於 95 年至 97 年間利用本人及其子陳文吉於仁武農會灣內分部之存款帳戶，銷售廢鐵等資源回收物予第

三人范綉瑟（軒萱公司之負責人）之行為，被告核定原營業稅課稅處分及裁處罰鍰（含漏稅罰及行為罰）並無計算錯誤或適用法令錯誤情事，原告請求依稅捐徵收法第 28 條第 2 項退還上開溢繳稅款及罰鍰，於法未合，被告以 102 年 6 月 19 日財高國稅鳳銷字第 1020185908 號函予以否准，並無違法，訴願決定予以維持，亦無不合。原告訴請撤銷，並請求被告作成准予退還營業稅 3,841,041 元及漏稅罰鍰 1,920,520 元、行為罰鍰 1,000,000 元之行政處分，為無理由，應予駁回。

（四）關於被告 102 年 6 月 26 日財高國稅鳳銷字第 1020186773 號函否准原告申請退還營業稅本稅 678,000 元及漏稅罰鍰 339,000 元、行為罰鍰 207,519 元部分：

- 1、經查，原告未依法辦理營業登記，經營廢鐵等資源回收業務，於 95 年至 97 年間利用其子陳照河於仁武農會灣內分部之存款帳戶（帳號：0000000000000000），銷售廢鐵等資源回收物予第三人范綉瑟，第三人范綉瑟則利用關係人陳純玉、吳澤鎔、吳慧萱及吳慧甄匯入原告之子陳照河於仁武農會灣內分部之上開帳戶貨款共計 14,238,000 元（含稅）（原處分卷第 7 頁、第 26-33 頁），並經原告於 101 年 3 月 1 日至被告所屬鳳山分局陳述其以個人名義從事廢鐵等資源回收業務，95 至 97 年經營資源回收場係採自負盈虧經營，主要銷售對象為臺中市豐原區的范綉瑟；陳純玉、吳澤鎔、吳慧萱及吳慧甄等人 95 至 97 年間匯入陳照河於仁武農會灣內分部上開帳戶之金額合計 14,238,000 元，係銷售廢鐵等資源回收物而取得之貨款，原告與范綉瑟聯絡廢鐵買賣事宜後，由范綉瑟派車至回收場載運廢鐵，上揭貨款 14,238,000 元係范綉瑟經由將陳純玉、吳澤鎔、吳慧萱及吳慧甄等人帳戶匯入陳照河存款帳戶，因未辦營業登記，上揭銷售貨物無開立統一發票及申報營業稅銷售額；進貨皆由一般回收業者或拾荒者載運至回收場販售廢鐵等資源回收物，主要以現金支付貨款，皆未取得進貨憑證等語（原處分卷第 9-11 頁），且於同日填具承諾書載明其 95 年 1 月至 97 年 5 月銷售貨物勞務，未辦理營業登記擅自營業，漏開統

一發票交付買受人，金額計 14,238,000 元，且未申報當期銷售額，逃漏營業稅 678,000 元等語（原處分卷第 4 頁），嗣並以前揭 101 年 4 月 9 日說明書再次陳明其與范綉瑟都以電話連絡數量、談妥單價後，由吳澤鎔派車前來取貨，然後再將貸款匯入其帳戶，其沒有開立發票，亦無參加同業集結交貨等語（本院卷 1 第 72 頁），則被告依上開證據資料，認定原告有未依法辦理營業登記，經營廢鐵等資源回收業務，於 95 年至 97 年間利用其子陳照河於仁武農會灣內分部之上開存款帳戶，銷售廢鐵等資源回收物予范綉瑟，漏開及漏報統一發票銷售額 14,238,000 元（不含稅），依營業稅法第 43 條第 1 項第 3 款、第 5 款規定核定補徵營業稅 678,000 元，並以原告違反營業稅法第 45 條、第 51 條第 1 項第 1 款及稅捐稽徵法第 44 條規定，依行政罰法第 24 條第 1 項之規定，擇一從重之營業稅法第 51 條第 1 項第 1 款為處罰依據，按原告所漏稅額裁處 0.5 倍罰鍰 339,000 元等情，揆諸前揭說明，被告此部分補徵營業稅處分及裁處漏稅罰鍰，亦無計算錯誤或適用法令錯誤之情事。

2、至原告主張被告前已就原告 95 至 97 年間未依法取得進項憑證之行為，裁處法定最高罰鍰 100 萬元，本件對於原告同一違章行為，再次裁處行為罰 207,519 元罰鍰，顯已逾越稅捐稽徵法第 44 條第 2 項規定之限制等情，惟經被告辯稱其係不同日期分別經財政部賦稅署及桃園地檢署通報，查獲原告未辦營業登記而營業，依司法院釋字第 503 號解釋協同意見書及財政部 99 年 12 月 20 日台財稅字第 09904120490 號函釋意旨，並無違反一行為不二罰之原則等語。本院查：

A、由營業稅法第 1 條規定可知，營業人在我國境內銷售貨物或勞務及進口貨物之營業行為，即屬營業稅法上之稅捐客體。另按營業稅法第 6 條規定：「有左列情形之一者，為營業人：一、以營利為目的之公營、私營或公私合營之事業。二、非以營利為目的之事業、機關、團體、組織，有銷售貨物或勞務者。三、外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內之固定營業場所。」又

前揭營業稅法第 35 條第 1 項亦規定營業人不論有無銷售額，均應以每二月為一期向稅捐機關申報銷售額。故由前揭規定綜合以觀，營業稅法上對稅捐客體所定義之「營業行為」本質上即係指營業人為了獲取收入所為之經常性且持續性之活動，雖該活動固以獲利為目的，但其行為並不以需取得獲利成果為必要（亦即縱使無銷售額，仍有申報義務）。其次，營業人依前揭營業稅法第 6 條規定已涵蓋各行各業之公、私營利事業或組織體，然各行業之營業行為互有差異，種類繁多自有一定之複雜性，且依前揭漏稅罰與行為罰規定之說明可知，銷項行為與進項行為尚且可能基於不同之原因事實而為各別之決意或自然意義下之複數行為，故在此定義下之營業行為，絕非僅限於單純之一個進項行為後，隨即產生一個銷項行為；營業行為亦可包含多次進項行為後，始有某一特定銷項行為；反之，亦有可能只有一個進項行為，卻以多次或分批方式銷售貨物予不同或相同對象，故營業行為本難以單純之進項申報或以稅捐機關所查知之銷售額切割營業人之營業行為數。惟依前揭營業稅法第 35 條第 1 項規定意旨，營業人既負有每二個月申報一次銷售額之義務，理應即足以區別申報前後分屬不同之營業行為，並就其不同之營業行為分別補稅或處以不同之行為罰（例如處罰稅捐稽徵法第 44 條第 1 項規定之各項違章行為態樣）。惟財政部於 99 年 12 月 20 日作成台財稅字第 09904120490 號函示則謂：「依稅捐稽徵法第 44 條規定論處之違章案件，應就『查獲當次』查明認定之總額，就營利事業未依法規定給與憑證、取得憑證或保存憑證金額分別計算百分之 5 罰鍰後，分別適用同條第 2 項關於處罰金額最高不得超過新臺幣 100 萬元之規定。」等語，則依前揭函示意旨，縱使查獲當次所查得營利事業未依法規定給與憑證、取得憑證或保存憑證之行為跨越數個營業稅申報期間乃至數個營所稅申報年度，稅捐機關僅得視為一個營業行為，且僅得依稅捐稽徵法第 44 條規定處罰一次，並受有同法第 2 項最高限額處罰之限制

。雖被告辯以前揭財政部函示之反面解釋即足表明，只要是不同次查獲者，縱使嗣後查獲者，與前次查獲者所查獲之違章行為係屬相同申報期間或申報年度，亦得再次處罰；且依稅捐稽徵法第 49 條規定，罰鍰本得準用同法有關稅捐之規定，而稅捐稽徵法第 21 條第 2 項既明定在核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰，故稅捐機關本得就另行查獲之事實再次處罰，並無違反一行為不二罰之情形云云。惟查，財政部前揭函示已表明：應以查獲當次「查明認定之總額」，就其違反稅捐稽徵法第 44 條之行為，不得超過同條第 2 項處罰之上限等語；另稅捐稽徵法第 21 條第 2 項規定亦明定須係在核課期間內，「另發現應徵之稅捐（罰鍰）」，始得再次處罰，換言之，稅捐機關再次處罰之前提，必先有足以區辨與前次處罰係屬不同行為，且未經前次處罰所包含者，始得為之。今本件被告依據財政部賦稅署及桃園地檢署通報而先後查獲者，僅係原告未辦營業登記而營業之銷售行為及銷售額，至於進項行為及進項金額因原告代理人陳品嘉於調查程序中表示雖有進貨行為，但均以現金支付等語（見原處分卷第 103 至 104 頁），致未能配合提出相關帳冊憑證，故係由被告以同業利潤標準推估得出。然查，租稅之課徵，原則上應根據經證明為接近確定真實可能性之事實，而不得僅憑懷疑或臆測。只是在個案中，依課稅事件之性質，無法正確調查或計算，或因租稅義務人拒絕履行闡明事實之協力義務，至無從調查課稅基礎事實之金額或數量時，揆諸前揭規範說明，方例外許可稽徵機關降低證明程度，得由具有最大真實可能性之間接證據，推計與課稅事實有關之金額或數額，並據以課徵租稅。是以，推計之標的，僅能針對課稅基礎，例如收入金額、營業費用、特別支出、盈餘、所得額、銷售額、財產價額、營業額等稅捐計算基礎的數量金額，至於單純的課稅原因之「基礎事實關係」以及應納稅額本身，則不屬於在此所謂課稅基礎，並非推計的對象（參見學者陳清秀著，稅法總論

2012 年版，第 532 至 533 頁）；況佐諸營業行為本屬經常性、持續性且具複雜性之營利活動，則被告逕以其取自不同通報機關所查獲之銷售金額，復以推計課稅之方式，推計原告此前後不同查獲之銷售金額理應係來自不同之進項原因事實，而為分別處罰，實已對推計課稅法理及租稅法定主義有不當適用之情事。

- B、次查，本件最初係由最高法院檢察署調查稱一資社相關人員是否涉嫌違反稅捐稽徵法之刑事案件，先後就一資社受款人函調渠等銀行帳證資料，當時仁武區農會便於 100 年 3 月 30 日以仁區農信字第 1000000278 號函依據最高法院檢察署之指示，將原告、原告之子陳照河、陳文吉等三人之全部往來資料檢送偵辦。其後最高法院檢察署再將案件轉由桃園地檢署繼續偵辦，爾後桃園地檢署另將部分相關資料移送財政部賦稅署調查有無逃漏稅情事等情，有原處分卷附之仁武區農會前揭函文、桃園地檢署 100 年 6 月 8 日移送函、財政部 100 年 9 月 6 日移送函、原告代理人陳品嘉 100 年 8 月 22 日於財政部賦稅署談話筆錄（第 25 至 37、87 至 116 頁，陳品嘉談話筆錄中，財政部賦稅署有提示桃園地檢署移送原告及其子陳文吉帳戶內資金往來明細）在卷可證，則由前揭經由偵查機關於偵辦過程輾轉交辦予被告調查之流程觀察，被告先後二次補稅及裁罰處分原本即由最高法院檢察署於同一偵查案件因分別交辦所衍生，更清楚地說，原告及其二子帳戶乃至相關買賣關係人匯款方式、金額，均在偵查機關掌握之中，僅因其並未查得原告之刑事犯罪嫌疑，遂輾轉交由被告調查其行政違章責任，且桃園地檢署將原告之子陳照河帳款移交辦理之時程，明顯較財政部賦稅署將原告及陳文吉帳款移交辦理之時間提早約 3 個月，則被告先對原告及陳文吉帳款作出補稅及罰款處分時，實難謂其對桃園地檢署已移送之陳照河帳款部分毫無所悉，自不能僅以第三人陳照河當時尚未承認係其母之銷售價款（即陳照河最初辯解該等款項係與他人借貸所得云云），即逕謂其第一次對原告處分時，尚未「查獲」原告

另隱藏於其子陳照河之銷售價款；況被告亦自承其前後二次補稅處分所認定原告漏報之銷售額均來自同一銷售對象即范綉瑟，且原告、陳文吉、陳照河帳戶內所有銷售匯款，均係范綉瑟利用關係人陳純玉、吳澤鎔、吳慧萱及吳慧甄等人名義將買賣價款匯入前揭帳戶，而彼等匯款時程依據被告提出原告等三人帳戶明細（見本院卷2第76至79頁）顯示，亦屬重疊且交錯分佈於95年至97年間，足見上開三份帳戶為原告當時銷售貨物時共同使用之銀行帳戶，買受人僅係先後將買賣價款匯入其所指定帳戶而已。是以，從被告掌握之原告銷售資料以觀，原告95至97年間始終僅銷售予范綉瑟一人，雖銷售事實與進貨事項原本極有可能基於不同之原因事實或不同之行為決意，但被告既從未舉證或握有原告前後二次處分係源自不同進項事實之證據資料，自不足僅憑被告先後核定原告未辦營業登記所逃漏之銷售稅款之事證，推論原告就陳照河帳戶內銷售款亦存有進貨未依規定取得憑證之違章行為，甚且進而認定此與被告前次已處罰相同年度未依法規定取得憑證之違章行為因非屬當次查獲而得再次處罰。然而，被告既從未證明或說明原告就陳照河帳戶內之銷售款有異於前次處罰相同年度之進貨事實存在，則其再次對原告已評價且相同年度之進貨行為二度處罰，顯已屬對同一進貨事實重複處罰。從而，被告對原告漏報陳照河帳戶內銷售款之事實，以推計課稅方式，推論原告存有與前次行為罰不同之未依法規定取具憑證之違章行為及進項數額存在，而再次依稅捐稽徵法第44條第1項規定，按推計進項數額之5%處罰鍰207,519元，顯已違背一行為不二罰之處罰原則，自非適法。

- 3、綜此，原告因經營廢鐵等資源回收業務，於95年至97年間利用其子陳照河於仁武農會灣內分部之存款帳戶，銷售廢鐵等資源回收物予第三人范綉瑟（軒萱公司之負責人）之行為，被告核定補徵營業稅課稅處分及裁處漏稅罰部分，並無計算錯誤或適用法令錯誤情事，原告就本項營業稅補稅處分及漏稅罰鍰部分請求依稅捐稽徵法第28條第2項退還

上開溢繳稅款及罰鍰，於法未合；至被告就原告前揭銷售事實，另以推計課稅方式對原告再處以進項未依規定取具憑證之行為罰 207,519 元乙節，則有對同一行為重複處罰之違誤，原告據此請求依稅捐稽徵法第 28 條第 2 項退還此部分罰鍰，即屬有據，應予准許。

五、綜上所述，本件原告確有未依法辦理營業登記，經營廢鐵等資源回收業務，於 95 年至 97 年間利用本人及其子陳文吉於仁武農會灣內分部之存款帳戶，銷售廢鐵等資源回收物予第三人范綉瑟（軒萱公司之負責人）之行為，被告核定原告漏開及漏報統一發票銷售額 76,820,814 元（不含稅），依營業稅法第 43 條第 1 項第 3 款、第 5 款規定補徵營業稅 3,841,041 元，並以原告違反營業稅法第 45 條、第 51 條第 1 項第 1 款及稅捐稽徵法第 44 條規定，依行政罰法第 24 條第 1 項之規定，擇一從重之營業稅法第 51 條第 1 項第 1 款為處罰依據，按原告所漏稅額裁處 0.5 倍罰鍰 1,920,520 元，另就原告未依規定取得進貨憑證部分，依稅捐稽徵法第 44 條規定，按查明認定總額 53,020,400 元處 5% 罰鍰，因已超過 1,000,000 元，故處以罰鍰 1,000,000 元，合計裁處罰鍰 2,920,500 元，尚無適用法令錯誤之情形。原告請求依稅捐稽徵法第 28 條第 2 項退還上開溢繳稅款及罰鍰，於法未合，被告以 102 年 6 月 19 日財高國稅鳳銷字第 1020185908 號函予以否准，並無違法，訴願決定予以維持，亦無不合。原告訴請撤銷（聲明第 1 項），並請求被告作成准予退還營業稅 3,841,041 元及漏稅罰鍰 1,920,520 元、行為罰鍰 1,000,000 元之行政處分（聲明第 2 項），為無理由，應予駁回；至原告因經營廢鐵等資源回收業務，於 95 年至 97 年間利用其子陳照河於仁武農會灣內分部之存款帳戶，銷售廢鐵等資源回收物予第三人范綉瑟（軒萱公司之負責人）之行為，被告核定原告漏開及漏報統一發票銷售額 14,238,000 元（不含稅），依營業稅法第 43 條第 1 項第 3 款、第 5 款規定核定補徵營業稅 678,000 元，並以原告違反營業稅法第 45 條、第 51 條第 1 項第 1 款及稅捐稽徵法第 44 條規定，依行政罰法第 24 條第 1 項之規定，擇一從重之營業稅法第 51 條第 1 項第 1 款為處罰依據，按原告所漏稅額裁處 0.5 倍罰鍰 339,000 元等

情，亦無計算錯誤或適用法令錯誤之情事。原告就此項營業稅補稅處分及漏稅罰鍰部分請求依稅捐徵收法第 28 條第 2 項退還上開溢繳稅款及罰鍰，於法未合，被告以 102 年 6 月 26 日財高國稅鳳銷字第 1020186773 號函否准，並無違法，訴願決定予以維持，亦無不合。原告訴請撤銷（聲明第 3 項），並請求被告作成准予退還營業稅本稅 678,000 元及漏稅罰鍰 339,000 元之行政處分（聲明第 4 項），為無理由，應予駁回；惟被告就原告前揭就陳照河帳戶銷售事實，另以推計課稅方式對原告再處以進項未依規定取具憑證之行為罰 207,519 元乙節，則有對同一行為重複處罰之違誤，原告據此請求依稅捐徵收法第 28 條第 2 項退還此部分罰鍰，即屬有據，應予准許。然被告以前揭 102 年 6 月 26 日財高國稅鳳銷字第 1020186773 號函否准原告此部分請求，即有違誤，訴願決定未予糾正，亦有未洽。原告起訴意旨求為撤銷訴願決定及原處分關於行為罰鍰 207,519 元部分，為有理由，應予准許。又本件判決基礎已臻明確，兩造其餘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，爰不逐一論述。

六、據上論結，本件原告之訴為一部有理由，一部無理由，依行政訴訟法第 98 條第 1 項前段、第 104 條，民事訴訟法第 79 條，判決如主文。

中 華 民 國 103 年 9 月 3 日
高雄高等行政法院第三庭

審判長法官 蘇 秋 津

法官 張 季 芬

法官 林 彥 君

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 103 年 9 月 3 日
書記官 洪 美 智

資料來源：高雄高等行政法院裁判書彙編(103年版)第29-71頁