

臺中高等行政法院判決

高等行政訴訟第二庭

111年度訴字第300號

原告 中皓企業有限公司

代表人 洪燕欽

訴訟代理人 陳浩華 律師

被告 財政部中區國稅局

代表人 樓美鐘

訴訟代理人 劉佳蕙

李永彬

上列當事人間營業稅事件，原告不服財政部111年10月27日台財法字第11113933790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吳蓮英，於訴訟進行中變更為樓美鐘，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟（本院卷第107頁），核無不合，應予准許。

貳、實體方面

一、爭訟概要：

被告依據查得資料，以原告於民國106年7月至108年12月間（下稱系爭期間）進貨，取具非實際交易對象阜茂國際企業有限公司（下稱阜茂公司）、德和利國際企業有限公司（下稱德和利公司）及宏錡國際實業有限公司（下稱宏錡公司）3家營業人（下合稱阜茂公司等3家營業人）開立之統一發票共73紙，銷售額共新臺幣(下同)16,311,641元，營業稅額81

5,584元，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，除核定補徵營業稅額815,584元外，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，依營業稅法第51條第1項第5款規定為處罰之依據，按所漏稅額處1倍之罰鍰815,584元。原告不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經訴願決定駁回，於是提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

(一)主張要旨：

1. 原告係經營實驗設備批發等業，復查決定書認原告於前揭期間進貨，取具非實際交易對象阜茂公司等3家營業人開立之統一發票73紙，惟原告確實與阜茂等3家營業人有進貨之事實，復查決定書單憑原告未提供支付貨款之資金來源、未有送貨單及送貨日期，即認原告未與前揭3家公司進貨，實屬不合理。
2. 應收帳款支出本案貨款，係指自原告帳戶內提領現金後支出，有原證物1原告領取金錢支出貨款明細表及存摺影本供參。原告代表人於110年9月30日被告大智稽徵所談話紀錄提出之送貨單及驗貨單明細表、單據影本如原證物2。原告購買阜茂等3家營業人之貨(商)品，均係透過袁仁清協助，上開品名皆填寫「能量品」均由袁仁清自行決定填寫，並非由原告決定填寫，此部分請傳喚袁仁清說明之。另提出原證物3原告與宏錡公司簽立之預定採購合約書等語。

(二)聲明：訴願決定及原處分(含復查決定)撤銷。

三、被告答辯及聲明：

(一)答辯要旨：

1. 營業稅部分：被告依原告之主張及提供雙方交易往來文件，與被告查得資料綜合判斷，認定阜茂公司等3家營業人非屬原告實際進貨對象，並非僅以原告未提供支付貨款之資金來源，未有送貨單號及送貨日期，即認定原告未向阜茂等3家營業人進貨，原告所訴，顯有誤解：

01 (1)金流部分：原告於106年9月1日及同年10月2日，以現金支
02 付3筆貨款411,075元、473,193元及124,320元予宏錡公
03 司，原告僅提示蓋有宏錡公司統一發票專用章之付款簽收
04 單，惟以大額現金支付貨款與一般交易常理有違。其餘貨
05 款16,118,637元，原告以銀行臨櫃現金存入方式，存入阜
06 茂等3家公司銀行帳戶，然原告營業地址設於臺中市，卻
07 遠赴臺北市之合作金庫銀行存入現金，並在同一天同一時
08 間，分多筆存入同一家公司銀行帳戶，顯不合常情。且臺
09 北國稅局查得原告於108年1月3日在合作金庫銀行內湖分
10 行存入現金83,790元至阜茂公司設於合作金庫銀行三重分
11 行帳戶，存款代理人記載為宏錡公司負責人袁仁清。原告
12 於108年3月20日在合作金庫銀行內湖分行存入現金168,84
13 0元及306,180元至宏錡公司合作金庫銀行三重分行戶後，
14 隨即自該公司前揭帳戶提領，有合作金庫銀行存款憑條、
15 取款憑條資料可稽。原告復未提供支付貨款之資金來源證
16 明，是就金流觀察，難認原告有支付貨款予阜茂公司等3
17 家營業人之事實。

18 (2)物流部分：原告主張向阜茂公司等3家營業人購買能量
19 石，其取得統一發票品名均記載「能量品Ginergy」，單
20 價自60餘元至1萬餘元不等，依原告提示之明細分類帳，
21 均帳列進貨科目(摘要：實驗器材)，該等進貨究屬何種實
22 驗器材，原告未提示商品進銷存明細表及明細帳、貨物運
23 送、驗收及簽收等資料供核，無法就上開進貨與銷貨之品
24 名規格、數量及單價逐筆核對。原告之進、銷、存既未分
25 類控管，致無法勾稽，無從證明其確有向阜茂等3家營業
26 人進貨。且經被告函查原告主要銷售對象，查得銷貨品名
27 多為「比對樣品-食品中二氧化硫」、「能力試驗樣品-食
28 品中丙酸」、「組織切片染色及相關化學試劑」、「離心
29 管」、「樣本瓶」、「化妝品測定儀」等，核與能量石不
30 符。又依臺北國稅局110年5月3日刑事案件移送書及專案
31 申請調檔查核清單，可知阜茂等3家公司之前後任負責人

01 多為重複擔任，屬同一集團，於101至108年間相互循環開
02 立統一發票，阜茂公司之進項憑證來自宏錡公司等，宏錡
03 公司之進項憑證來自德和利公司等，德和利公司之進項憑
04 證來自阜茂公司等。再查阜茂等3家公司於系爭期間之進
05 項對象所經營項目，皆與原告所經營之實驗設備批發業及
06 其所需之耗材無關，難證阜茂等3家公司有實際之進貨可
07 供銷售予原告，自非原告實際交易對象。

08 (3)綜上，原告於前揭期間進貨，取具非實際交易對象阜茂等
09 3家營業人開立之統一發票，作為進項憑證申報扣抵銷項
10 稅額，被告核定補徵營業稅額815,584元，並無不合。

11 2. 罰鍰部分：營業人向他人進貨，自應注意交易安全及經濟秩
12 序之維持，並取得正確憑證及據實繳納稅捐，對於交易對
13 象，應施以相當之注意及查證義務，避免取得不實憑證。本
14 件違章事實既已查明，原告為營業人，應當知悉營業行為應
15 取具實際交易對象憑證之規定，惟其疏於查證，卻取具非實
16 際交易對象阜茂公司等3家營業人所開立不實之統一發票，
17 作為進項憑證，並據以申報扣抵銷項稅額，核其違章行為，
18 有應注意、能注意而不注意之過失，自應論罰。原告同時觸
19 犯營業稅法第51條第1項第5款及稅捐稽徵法第44條規定，依
20 行政罰法第24條第1項前段及財政部97年6月30日台財稅字第
21 0000000000號令釋規定，應就營業稅法第51條第1項第5款
22 規定，按所漏稅額815,584元處最高5倍之罰鍰4,077,920
23 元，與稅捐稽徵法第44條第1項所定，按經查明認定之總額1
24 6,311,641元處最高5%罰鍰815,582元比較，擇一從重按營業
25 稅法第51條第1項第5款規定為裁處罰鍰之法據。又原告未於
26 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
27 參考表規定，應按所漏稅額815,584元處1倍之罰鍰815,584
28 元，是被告裁處罰鍰815,584元，並無違誤等語。

29 (二)聲明：原告之訴駁回。

30 四、爭點：

31 (一)原告與阜茂公司等3家營業人間是否有實際交易？

01 (二)被告以原告取具非實際交易對象憑證，補徵營業稅額815,58
02 2元，是否適法？

03 (三)被告以原告違章行為同時觸犯營業稅法第51條第1項第5款及
04 稅捐稽徵法第44條規定，擇一從重按營業稅法第51條第1項
05 第5款規定，按所漏稅額處1倍之罰鍰815,584元，是否適法？

06 五、本院的判斷：

07 (一)前提事實：爭訟概要所述，除上列爭點外，為兩造所不爭
08 執，並有核定通知書及繳款書(原處分卷1第180-196頁)、裁
09 處書、罰鍰繳款書(同上卷1第320-322頁)、復查決定(同上
10 卷1第905-914頁)、訴願決定(本院卷第19-32頁)等相關資料
11 在卷可稽，堪認為真實。

12 (二)本件應適用之法規：

13 1. 營業稅法第15條第1項、第3項規定：「(第1項)營業人當
14 期銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額，為當期應納或溢付營
15 業稅額。……(第3項)進項稅額，指營業人購買貨物或勞
16 務時，依規定支付之營業稅額。」第19條第1項第1款規定：
17 「營業人左列進項稅額，不得扣抵銷項稅額：一、購進之貨
18 物或勞務未依規定取得並保存第33條所列之憑證者。」第33
19 條第1款規定：「營業人以進項稅額扣抵銷項稅額者，應具
20 有載明其名稱、地址及統一編號之左列憑證：一、購買貨物
21 或勞務時，所取得載有營業稅額之統一發票。」第35條第1
22 項規定：「營業人除本法另有規定外，不論有無銷售額，應
23 以每2月為一期，於次期開始15日內，填具規定格式之申報
24 書，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷
25 售額、應納或溢付營業稅額。其有應納營業稅額者，應先向
26 公庫繳納後，檢同繳納收據一併申報。」第51條第1項第5款
27 規定：「(第1項)納稅義務人，有下列情形之一者，除追
28 繳稅款外，按所漏稅額處5倍以下罰鍰，並得停止其營業：
29 ……五、虛報進項稅額……。」

30 2. 裁處時(即110年12月17日修正後)之稅捐稽徵法第44條規
31 定：「(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5%以下(修正前係規定處5%罰鍰)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1百萬元。」第48條之3規定：「納稅義務人違反本法或稅法之規定，適用裁處時之法律。但裁處前之法律有利於納稅義務人者，適用最有利於納稅義務人之法律。」

(三)次按「營業人雖有進貨事實，惟不依規定取得交易對象開立之進項憑證，而取得非交易對象開立之進項憑證，申報扣抵銷項稅額時，該項已申報扣抵之銷項營業稅額顯未依法繳納，仍應依營業稅法第19條第1項第1款規定，就其取得不得扣抵憑證扣抵銷項稅額部分，追補該項不得扣抵之銷項稅款。又我國現行加值型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，各銷售階段之營業人皆為營業稅之納稅義務人。故該非交易對象之人是否已按其開立發票之金額報繳營業稅額，並不影響本件營業人補繳營業稅之義務。」有最高行政法院87年7月份第1次庭長評事聯席會議決議可資參照，此決議復經司法院釋字第685號解釋肯認合憲。可知營業人在交易活動中，須取得實際交易對象開立之憑證為前提，從憑證形式上足以辨明交易關係中之真實債權人及債務人之身分，始得持向稅捐稽徵機關申報並行使銷項稅額扣抵權，此係營業稅法藉由憑證自動勾稽以達便利稅捐稽徵作業之制度設計。納稅義務人有虛報進項稅額，並因而逃漏稅款者，即得據以依營業稅法第51條第1項第5款規定追繳稅款及處罰；而營業稅法第59條規定授權訂定之同法施行細則第52條第1項、第2項規定：「(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：……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。」等規定，自亦符合母法授權本旨，當得予以適用。

(四)關於補稅部分：原告於系爭期間以系爭73張發票作為進項憑證，被告以其非取具實際交易對象，依營業稅法第19條第1項第1款、第51條第1項第5款規定追補原告應納營業稅額計815,584元，核無違誤：

1. 按納稅者權利保護法第7條規定：「……（第2項）稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。……（第4項）……第2項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。（第5項）納稅者依本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除。……。」第11條第2項規定：「稅捐稽徵機關就課稅或處罰之要件事實，除法律別有明文規定者外，負證明責任。」是稅捐稽徵機關就課稅處分之要件事實，負有客觀舉證責任，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，為貫徹公平合法課稅之目的，因而納稅義務人就其所掌握及管領之課稅資料有協力義務，若納稅義務人未能履行其協力義務，應認稽徵機關對於課稅構成要件之證明程度得減輕之，因此稅捐稽徵機關倘對課稅要件提出相當證明，客觀上已足能證明當事人構成課稅要件事實之經濟活動，已可使法院綜合所有證據而形成心證，如當事人予以否認，即應就其主張之事實提出證據以動搖法院所為該當構成要件事實之認定，以貫徹公平合法課稅之目的。是以，當稅捐機關主張「有進貨、但實際提供進貨之人非屬進項統一發票開立主體」時，稅捐稽徵機關至少應先對此事實提出跡證以供調查，在其指明營業人有設帳立憑未符規定，致所顯現之銷進貨物之金流、物流無法相互勾稽時，法院並得降低稽徵機關對稅捐構成要件該當之證明度，以認定事實（最高行

01 政法院110年度上字第300號、109年度上字第124號判決意旨
02 參照)。

- 03 2. 次依所得稅法第21條第2項規定授權訂定之「稅捐稽徵機關
04 管理營利事業會計帳簿憑證辦法」(下稱會計帳簿憑證辦
05 法)第1條第2項規定:「加值型及非加值型營業稅法第34條
06 規定營業人有關會計帳簿憑證之管理準用本辦法之規
07 定。」、第21條第1項、第2項、第4項規定:「(第1項)對
08 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
09 證,如進貨發票,或給與他人原始憑證,如銷貨發票。……
10 (第2項)前項所定營業事項包括營利事業之貨物、資產、
11 勞務等交易事項。……(第4項)內部會計事項,應有載明
12 事實、金額、立據日期、及立據人簽章之內部憑證,以資證
13 明。……。」上開規定係為執行母法所為細節性、技術性規
14 定,且符合母法授權意旨,亦得予以適用。而營業人就營業
15 事項發生所取具進貨發票等憑證乃自實際交易之他人處取得
16 乙事,自當有依前開規定提出可供正確勾稽、核計之帳簿憑
17 證暨會計紀錄等協力義務。
- 18 3. 原告係經營實驗設備批發等業,經被告於109年10月27日發
19 函通知說明106年至108年與阜茂等3家公司之交易情形,請
20 原告提供上開期間取具阜茂等3家公司開立之統一發票、交
21 易合約書及付款資金證明文件,另為瞭解該等進貨之銷售情
22 形,並請原告提示銷售該等進貨之交易合約書、銷項發票、
23 收款資金證明等文件(原處分卷1第112頁),原告遂以109
24 年11月19日說明書表示其與阜茂等3家公司訂貨方式為電話
25 訂購或親自見面訂貨,貨品是親取或廠商送貨,付款方式為
26 現金支付,無交易合約書,能量品為各種有能量的礦物、粉
27 末、原料、電子元件、放射源建、儀器設備,銷售對象為各
28 實驗室需要檢驗、測試分析實驗用,收款方式為匯款,沒有
29 訂合約等情(原處分卷1第88-108頁,乙證1-3),並提出存
30 摺內頁之存款明細表、銷售發票、阜茂公司開立統一發票及
31 存款憑條、德和利公司開立統一發票及存款憑條、宏錡公司

01 開立統一發票及存款憑條（原處分卷1第32-107頁），嗣經
02 被告110年8月2日函通知原告106年至108年涉嫌取具阜茂等3
03 家公司開立不實統一發票申報扣抵銷項稅額，請代表人到局
04 說明並提供貨品驗收紀錄及支付貨款之現金提領證明（如存
05 摺交易明細）、該等進貨帳列之日記簿、總分類帳、明細帳
06 及進銷存明細表（帳列成本、資產或費用）、該等交易如係
07 取得非實際交易對象之統一發票且確有進貨事實及該憑證係
08 由實際銷貨之營業人交付者，檢附相關證明文件（原處分卷
09 1第30頁），而經原告實際負責人洪燕忠於110年9月30日至
10 被告機關談話紀錄表示，原告與宏錡公司負責人袁仁清是舊
11 識，約15年前就跟宏錡公司開始交易，後續因宏錡公司的關
12 係才開始與阜茂及德和利公司有生意往來，跟阜茂等3家公
13 司之交易，均是與宏錡公司負責人袁仁清接洽，均以電話向
14 袁仁清訂購，沒有訂立合約書，與阜茂等3家公司進貨品名
15 為能量品，數量繁多，提供進貨明細表，貨物有時由袁君親
16 送，有時透過物流公司運送，貨款以臨櫃存入各該公司銀行
17 帳戶，發票品名雖為「能量品」，但實際是實驗耗材，主要
18 銷售對象為學校及公家單位檢驗中心，銷售均有開立發票交
19 付，阜茂等3家公司都是隨貨附發票，原告支付貨款都是透
20 過臨櫃存入各該公司銀行帳戶，先前已提示相關付款證明等
21 語（原處分卷1第23-26頁），並提供明細分類帳（原處分卷
22 1第1-18頁，乙證1-6），惟事後並未提出原告之進貨明細表
23 或進銷存明細表。嗣經被告認原告「106年7月至108年12月
24 間進貨，取具阜茂公司開立之統一發票28紙，銷售額計5,32
25 2,700元，營業稅額266,137元，德和利公司開立之統一發票
26 11紙，銷售額計2,387,003元，營業稅額119,350元及宏錡公
27 司開立之統一發票34紙，銷售額計8,601,938元，營業稅額4
28 30,097元，合計統一發票73紙，銷售額計16,311,641元，營
29 業稅額815,584元，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額」等
30 節，係屬取具非實際交易對象之發票，於110年11月11日核
31 定予以補徵稅額815,584元（原處分卷1第180-196頁）。原

告於110年12月27日申請復查，主張向阜茂等3家公司購買商品，依規取得進項發票、繳納營業稅，經被告補徵營業稅額實屬不合理，原告交易情形均取具阜茂等3家公司開立之三聯式發票及相關支付證明等語，並提出進項發票影本、付款證明影本（含存款憑條、付款予宏錡公司之付款簽收單）為證（原處分卷1第198-312頁，乙證1-15），惟因無法相互勾稽，經被告以111年1月12日中區國稅法一字第0000000000號函（同上卷第727-728頁，乙證1-11）請原告提供106年7月至108年12月日記簿、總分類帳、存貨明細帳、進銷存明細表、收貨單、貨物驗收紀錄、支付貨款之資金來源及後續銷貨之統一發票等復查有利事證供核，原告實際負責人洪燕忠於111年2月28日出具說明書（同上卷第724頁，乙證1-12，）表示訂貨方式係以電話或Line宏錡公司袁仁清訂貨，交貨方式係以袁仁清回臺中時送貨至原告公司，同時給發票請款，偶爾由是伊至臺北取貨帶回等語（原處分卷1第724頁，乙證1-12），並提出產品照片（原處分卷1第722頁，乙證1-13）、宏錡公司之送貨單及驗貨單等影本（同上卷第692-720頁，乙證1-14）供核。另被告於111年2月17日以原告106年7月至108年12月進貨未依法取得憑證，而以非實際交易對象阜茂等3家公司開立之統一發票，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，致逃漏營業稅815,584元，同時違反營業稅法第51條第1項第5款、稅捐稽徵法第44條，從一重處罰，而依營業稅法第51條規定按漏稅額處1倍罰鍰815,584元，原告復於111年4月8日就罰鍰部分提出復查申請，主張原告與阜茂等3家公司為有進貨事實之交易，於本稅申請復查時已提供交易進項發票影本、付款證明、出貨單影本，並另以說明書表示：原告從宏錡公司、（德和利、阜茂公司）進貨能量品：（礦石、礦物、均質石）。使用應用於管柱充填劑、純化匣填充劑、吸附劑、純化衍生填充物、合成原料、萃取粉劑等……（原處分卷第320-328頁），經被告於111年6月15

01 日復查駁回，原告續予訴願惟無提出其他書證。綜觀原告於
02 上開程序所提出之書證，查：

03 (1)就交易之金流而論：

04 ①原告於106年9月1日及同年10月2日，以現金支付3筆貨
05 款411,075元、473,193元及124,320元予宏錡公司，原
06 告僅提示蓋有宏錡公司統一發票專用章之付款簽收單，
07 無收款經手人簽章（原處分卷1第232-234頁），經被告
08 主張上開付款簽收單與一般交易常理有違，原告就此未
09 能提出更具客觀可信之佐證，自難認該文書之真正。

10 ②其餘貨款16,118,637元，原告以銀行臨櫃現金無摺存入
11 方式，存入阜茂等3家公司銀行帳戶（原處分卷1第198-
12 第308頁），固有存款憑條可稽，然原告營業地址設於
13 臺中市，卻遠赴臺北市之合作金庫銀行、上海商銀、第
14 一商銀及土地銀行等存入現金，就此，原告於本院準備
15 程序主張係以臺北的應收帳款給付上開應付帳款等語，
16 並於庭後另具狀主張以應收帳款支出本案貨款係指「自
17 原告帳戶內提領現金後支出」等語，且提出領取金錢支
18 出貨款明細表及台新銀行南屯分行存摺封面及內頁影本
19 各1份為證（本院卷第147-235頁），惟查原告係將上開
20 帳戶以現金取款及轉帳支取之款項全數列出製為支出貨
21 款明細表，但仍無法與原告於臺北市之合作金庫銀行、
22 上海商銀、第一商銀及土地銀行等以現金無摺存入阜茂
23 等3家公司帳戶之日期、金額相互勾稽，且原告銷售貨
24 品收取貨款之方式係由買受人匯款入原告公司帳戶，原
25 告如以應收帳款給付阜茂等3家公司之貨款，亦無必要
26 自原告所有台新銀行帳戶內提領現金，再於臺北市之金
27 融機構臨櫃無摺存款予阜茂等3家公司，原告就此並無
28 合理說明。

29 ③再以阜茂公司106年12月1日開立銷售額（含稅）43,470
30 元發票、106年12月6日開立開立銷售額（含稅）486,94
31 8元發票為例（原處分卷1第308頁），原告分別於106年

01 12月26日13時03分以現金存入貨款43,470元至阜茂公司
02 第一銀行劍潭分行帳戶，再於同日13時34分至合庫銀行
03 內湖分行以無摺存款方式存入阜茂公司貨款486,948元
04 （原處分卷1第302頁）。然依上開台新銀行南屯分行帳
05 戶提領明細，原告於106年12月1日、4日及6日分別提領
06 80,000元、30,000元及50,000元（本院卷第173頁），
07 至同年月之26日付款前均未再有提款，則原告所提領現
08 金款項，顯不足以支應上揭應給付2筆貨款金額合計53
09 0,418元；再以德和利公司108年1月4日開立銷售額（含
10 稅）461,916元發票、108年2月1日開立開立銷售額（含
11 稅）393,750元發票（原處分卷1第266頁）為例，原告
12 分別於108年3月7日及8日以現金無摺存款入德和利公司
13 帳戶（原處分卷1第264頁）。然依上揭台新銀行南屯分
14 行帳戶提領明細，原告於108年3月14日、19日分別提領
15 24,169元及130,000元（本院卷第151、203頁），2月份
16 並無領取現金紀錄，則原告所提領現金款項，顯非用以
17 給付德和利公司上揭2筆貨款金額合計855,666元。更遑
18 論108年3月20日至26日期間尚有原告對宏錡公司之現金
19 無摺存款合計高達1,282,920元（原處分卷1第220-226
20 頁所示168,840+98,700+401,625+48,195+32,580+306,1
21 80+226,800），可證原告所提示之上開台新銀行帳戶資
22 金，無法證明係支付阜茂等3家公司貨款之資金來源甚
23 明。

24 ④至於袁仁清於109年10月22日之談話紀錄補充說明中，
25 改稱與原告其實是有交易事實，且可以提示收款證明，
26 係以現金收款，伊再將現金存入公司的銀行帳戶等語，
27 惟就現有事證以觀，以原告名義現金無摺存入阜茂等3
28 家公司帳戶以支付貨款之資金來源，顯非原告所有上揭
29 台新銀行南屯分行帳戶。原告是否以其自有資金給付阜
30 茂等3家公司之貨款，亦或如袁仁清109年9月22日談話
31 紀錄所示，由袁仁清以同一筆資金循環支付，以保持阜

01 茂等3家公司營業額，維持銀行貸款額度避免遭抽銀根
02 等節，尚非無疑。

03 ⑤另由原告於108年3月20日在內湖分行存入現金168,840
04 元及306,180元至宏錡公司合庫銀行三重分行帳戶，存
05 入時間為12時59分及13時00分，宏錡公司該帳戶隨即於
06 13時02分提領56,246元及179,487元、15時03分提領59,
07 682元及94,500元，另以宏錡公司名義存入金字塔公司
08 帳戶，亦有合庫銀行存款憑條、取款憑條可稽(本院證
09 物袋)，顯然係同一人於短時間內所做之存提交易，刻
10 意製作資金流程，與袁仁清109年9月22日談話筆錄所述
11 為保持營業額以免遭抽銀根相符。是原告聲請傳喚袁仁
12 清以證明有進貨之事實，本院認無必要。

13 ⑥又原告所提出之存款憑條亦顯示在同一日，甚至是相近
14 時間內，分多筆存入同一家公司之不同銀行帳戶，例如
15 原告先於106年12月26日13時03分以現金存入貨款43,47
16 0元至阜茂公司第一銀行劍潭分行帳戶，再於同日13時3
17 4分至合庫銀行內湖分行以無摺存款方式存入阜茂公司
18 貨款486,948元(原處分卷1第302頁)，原告僅是須對
19 阜茂公司完成貨款之給付，但卻大費周章於同日奔波於
20 不相鄰之不同銀行進行無摺存款，此舉顯不合常情。且
21 臺北國稅局查得原告公司於108年1月3日在合作金庫銀
22 行內湖分行存入現金83,790元至阜茂公司設於合作金庫
23 銀行三重分行帳戶，存款代理人卻記載為宏錡公司負責
24 人袁仁清(原處分卷1第123頁)。故原告是否有支付阜
25 茂等3家公司貨款，顯有可疑，原告所提台新銀行存摺
26 明細難認屬支付貨款之資金來源，業如前述，復未提供
27 其他支付貨款之資金來源證明，是就金流觀察，難認原
28 告有支付貨款予阜茂等3家公司之事實。

29 (2)以進項物流而言，原告取得統一發票品名均記載「能量品
30 Ginergy、能量特製食品Ginergy」，單價卻自60餘元至1
31 萬餘元不等，而依原告提示之明細分類帳(原處分卷1第1

01 -18頁），均帳列進貨科目（摘要：實驗器材），該等進
02 貨究屬何種實驗器材，原告並未提示商品進銷存明細表及
03 明細帳、貨物運送、驗收及簽收等資料供核，無法就上開
04 進貨與銷貨之品名規格、數量及單價逐筆核對。原告之
05 進、銷、存既未分類控管，致無法勾稽，無從證明其確有
06 向阜茂等3家公司進貨。且經被告函查原告主要銷售對象
07 貞觀技術服務有限公司、瑞士商梅特勒托利多股份有限公
08 司臺灣分公司、利達製藥股份有限公司、靜宜大學、中興
09 大學、明道大學等，查得原告銷貨品名多為「比對樣品-
10 食品中二氧化硫」、「能力試驗樣品-食品中丙酸」、
11 「組織切片染色及相關化學試劑」、「離心管」、「樣本
12 瓶」、「化妝品測定儀」等實驗設備及其所需耗材有關
13 （原處分卷1第339-688頁，乙證1-16），核與阜茂等3家
14 公司開立之品項名稱「能量品」或「能量特製食品」不
15 符，且如原告銷貨時能清楚記載品名，於進貨時又有何不
16 能注意要求阜茂等3家公司開立清楚記載正確品名之統一
17 發票？另依臺北國稅局110年5月3日刑事案件移送書（原
18 處分卷1第159-160頁，乙證1-5）及專案申請調檔查核清
19 單（原處分卷1第113-122頁，詳乙證1-2）所示，被告查
20 得阜茂公司前、後登記負責人為張國志、吳權億，德和利
21 公司前、後登記負責人為童志誠、袁仁清、吳權億、張國
22 志，宏錡公司登記負責人為袁仁清，而認定阜茂等3家公
23 司之前後任負責人多為重複擔任，屬同一集團，且參諸宏
24 錡公司負責人袁仁清於臺北國稅局109年9月22日談話紀
25 錄，其承認阜茂公司、德和利公司、利必德公司均係伊在
26 管理，101至108年間宏錡公司進貨「能量石」，主要進項
27 來源為利必德公司、德和利公司、金字塔能量股份有限公
28 司，銷項去路主要為阜茂公司。阜茂公司銷項去路為德和
29 利公司、金字塔公司、利必德公司。德和利公司銷項去路
30 為宏錡公司，利必德公司銷項去路為宏錡公司等循環開立
31 發票，係因公司向銀行借款690萬元，每年須換單借新還

01 舊，保持一定的營業額，106年至108年銷售「能量品」給
02 原告公司，亦係為保持營業額而開立發票等語(本院卷證
03 物袋)，被告進而認定袁仁清是阜茂等3家公司之實際負責
04 人，且於101至108年間有相互循環開立統一發票之情事，
05 其目的僅為形式上保持一定營業額，以向銀行持續借款，
06 借新還舊。另阜茂等3家公司於系爭期間之進項對象所經
07 營項目，經被告於言詞辯論期日說明：乙證1-19即原處分
08 卷2第808至812頁阜茂公司進項來源明細，第812頁阜茂公
09 司主要進貨對象為快樂老闆開發有限公司屬不動產代銷
10 業、宏錡公司為土木工程顧問、其他進貨對象有汽車零
11 件、汽油零售，同卷第794-804頁宏錡公司進項來源明
12 細，第804頁宏錡公司主要進貨對象為德和利公司屬礦物
13 批發、消防設備批發、遠鴻公司為不動產買賣、金字塔能
14 量公司為其他化妝品批發，同卷第788至790頁德和利公司
15 進項來源明細，第790頁德和利公司前三進貨對象宏明佳
16 公司為不動產投資開發、阜茂公司為為其他未分類專業批
17 發、金字塔能量公司為其他化妝品批發等語(本院卷第28
18 3頁)，是阜茂等3家公司之主要進貨對象營業項目，皆與
19 原告所經營之實驗設備批發業及其所需之耗材無關，難以
20 證明阜茂等3家公司有實際之進貨可供銷售予原告，綜
21 上，被告作成原處分所為前開基礎事實之調查及認定，堪
22 認與事實相符，應屬可信，從而，阜茂等3家公司難認屬
23 原告實際交易對象。

24 (3)另原告於本院審理中雖提出「送貨單及驗貨單明細表」及
25 宏錡公司之「送貨單及驗貨單」(本院卷第237-254
26 頁)，除明細表之外，原告於復查階段業已提出宏錡公司
27 之「送貨單及驗貨單」，然原告仍未提示商品進銷存明細
28 表，無法就上開進貨與銷貨之品名規格、數量及單價逐筆
29 核對。再審視送貨單及驗貨單明細表為同1紙，且僅記載
30 年月，並未記載日期，而簽收人亦僅有原告公司章，未有
31 收貨及驗收人員簽名及加註簽收日期，如何確認備註所示

01 「退換貨於驗收30日內提出」之起算日，已屬有疑。原告
02 另主張品名皆填寫「能量品」均由袁仁清自行決定填寫
03 （本院卷第146頁），然原告既需經驗收程序，則單以能
04 量品為名，如何確認所收取之商品是否為原告所採購之產
05 品，原告是否確實核對進貨明細，亦或該進貨是否為真實
06 亦有可議。原告另提供與宏錡公司簽立之預定採購合約書
07 影本1份為佐（本院卷第255-257頁），然該合約時間為11
08 0年度，尚難作為106年7月至108年12月間進貨交易是否真
09 實之證據。

10 (4)依原告提示之明細分類帳（依科目），該等進項憑證列
11 「進貨」科目（摘要：實驗器材），與原告申報行業別實
12 驗設備批發相符，另經被告函詢原告主要銷售對象貞觀技
13 術服務有限公司、瑞士商梅特勒托利多股份有限公司臺灣
14 分公司、利達製藥股份有限公司、靜宜大學、中興大學、
15 明道大學等，查得原告銷貨品名多為「比對樣品-食品中
16 二氧化硫」、「能力試驗樣品-食品中丙酸」、「組織切
17 片染色及相關化學試劑」、「離心管」、「樣本瓶」、
18 「化妝品測定儀」等實驗設備及其所需耗材有關，已如前
19 述，且原告106至108年度營利事業所得稅結算申報毛利率
20 （原處分卷1第740、744-748頁，乙證1-9），均達該業之
21 同業利潤標準毛利率18%（行業頁16標準代號：4649-18）
22 （原處分卷1第779-784頁，乙證1-10），被告乃核認原告
23 應有進貨事實，但取具非實際交易對象開立之統一發票申
24 報扣抵銷項稅額。

25 4. 綜上，依據被告所查得之資料綜合判斷，認定阜茂等3家公
26 司非屬原告實際進貨對象，而原告所提出之明細分類帳、存
27 摺、存款憑條、宏錡公司送貨單及驗貨單等，所顯現之金
28 流、物流均無法相互勾稽，亦未依規定提出可供正確勾稽、
29 核計之帳簿憑證暨會計紀錄等協力義務，以證明其所銷售之
30 實驗器材來源係自阜茂等3家公司進貨，被告質疑原告與阜
31 茂公司等3家公司間交易違反一般商業常情，實有依據。被

告乃以系爭發票有未依規定取得而不得作為扣抵原告銷項稅額之進項憑證，核計原告應補徵營業稅額815,584元，經核並無不合。

(五)罰鍰部分：

1. 按准予扣抵之進項稅額，係以納稅義務人已依規定提出合法要式憑證申報扣抵者為限，即進項憑證必須是實際之交易對象出具。而正確實際交易當事人之特定，係透過交易過程之締約、履約活動軌跡為之，藉由履約過程中之金流（交付貨款）及物流（交付貨物）事實，認定實際交易對象。是否為實際交易之對象，應依證據實質認定，尚難僅以形式上之契約為據，仍應調查是否確有交易行為。我國現行加值型營業稅制，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，各銷售階段之營業人皆為營業稅之納稅義務人，基於營業稅稽徵作業之需求，為確保前後進、銷項之對應關係，以利勾稽查證，而有防杜跳開憑證之公共利益存在，為維護此等公共利益，進而課予進貨方營業人查證銷售方交易相對人身分之公法上義務。從而於取具非實際交易對象所開立之發票作為進項憑證，申報扣抵銷項稅額，而有漏稅違章之情形，納稅義務人對漏稅結果是否具故意、過失，自須審酌營業人是否已盡查證交易相對人身分之注意義務，據以為認定（最高行政法院108年度上字第1110號判決意旨參照）。
2. 本件違章事實已如前述，原告為營業人，應當知悉營業行為應取具實際交易對象憑證之規定，惟其疏於查證，卻取具非實際交易對象阜茂等3家公司所開立不實之統一發票，作為進項憑證，並據以申報扣抵銷項稅額，核其違章行為，有應注意、能注意而不注意之過失，自應論罰。原告同時觸犯營業稅法第51條第1項第5款及稅捐稽徵法第44條規定，依行政罰法第24條第1項前段規定「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」，應就營業稅法第51條第1項第5款規定，按所漏稅額815,584元處最高5倍之罰鍰4,077,920元，與稅捐稽徵法第44條第1項所

定，按經查明認定之總額16,311,641元處最高5%罰鍰815,582元，比較兩者法定罰鍰最高額度，以營業稅法第51條第1項第5款為高，應引之為處罰準據。又原告未於裁罰處分核定前補繳稅款，被告依稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（原處分卷1第947-948頁，乙證1-21）規定，應按所漏稅額815,584元處1倍之罰鍰815,584元，並無違誤。

(六)綜上所述，原處分(含復查決定)於法並無違誤，訴願決定予以維持，核無不合。原告訴請撤銷訴願決定及原處分(含復查決定)，為無理由，應予駁回。

(七)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，併予敘明。

六、結論：原告之訴無理由。

中 華 民 國 112 年 8 月 24 日

審判長法官 劉錫賢

法官 林靜雯

法官 楊蕙芬

以上正本證明與原本無異。

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）；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

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. 當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、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。

	2. 稅務行政事件，當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格。 3. 專利行政事件，當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人。
(二)非律師具有右列情形之一，經本案之行政法院認為適當者，亦得為訴訟代理人。	1. 當事人之配偶、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. 當事人為公法人、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，當事人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(一)、(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。	

02 中 華 民 國 112 年 8 月 28 日
03 書記官 朱子勻