

臺中高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第二庭
112年度訴更一字第22號
113年5月9日辯論終結

原告 高明營造股份有限公司

代表人 林煥燁

訴訟代理人 蕭仲達 會計師

被告 財政部中區國稅局

代表人 樓美鐘

訴訟代理人 李永彬

上列當事人間營業稅事件，原告不服財政部中華民國110年10月1日台財法字第11013915230號訴願決定，提起行政訴訟，經本院判決駁回，原告提起上訴，經最高行政法院廢棄原判決，發回本院更審，本院判決如下：

主 文

一、原告之訴駁回。

二、第一審及發回前上訴審訴訟費用均由原告負擔。

事實及理由

一、爭訟概要：

原告於民國109年9月8日辦理109年7月至8月（期）營業稅申報，自行申報新臺幣（下同）30,618,357元為上期（即109年5月至6月）累積留抵稅額，並於109年9月11日及同年11月2日向被告申請列報為上期累積留抵稅額，經被告以109年11月11日中區國稅大智銷售字第0000000000號書函（下稱109年11月11日書函），通知原告列報上期累積留抵稅額異常，應辦理更正事宜，逾期未更正，將逕依查得資料辦理。原告於109年12月1日具文申請更正上期累積留抵稅額為0元，經被告函復准予備查，並更正上期累積留抵稅額為0元。惟原

告於109年12月10日對上述109年11月11日書函提起訴願，復於110年3月15日辦理110年1月至2月（期）營業稅申報，又再次將上述30,618,357元列報為上期（即109年11月至12月）累積留抵稅額，經被告以110年3月18日中區國稅大智銷售字第0000000000號書函通知辦理更正。被告並就原告對於遭認定未依規定取得進項憑證，並申報扣抵銷項稅額等情，以110年4月14日中區國稅大智銷售字第0000000000號書函（下稱110年4月14日書函）及110年5月11日中區國稅大智銷售字第0000000000號書函（下稱110年5月11日書函），請原告依加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第15條第1項、第19條第1項及第33條規定辦理。原告分別於110年5月26日、110年6月2日檢具110年5月11日書函、110年4月14日書函（下合稱109年11月11日書函、110年4月14日書函、110年5月11日書函為原處分）請財政部併同辦理，嗣經財政部110年10月1日台財法字第0000000000號訴願決定駁回。原告不服，提起行政訴訟，聲明請求：訴願決定及原處分均撤銷；原告經被告認定有未依規定取得進項憑證之進項稅額30,618,357元，被告應准原告自109年7至8月份以後申報各期營業稅時列報為上期累積留抵稅額。經本院以110年度訴字第302號判決駁回原告之訴，原告不服，提起上訴，經最高行政法院111年度上字第367號判決將上開本院判決廢棄，發回本院更為審理。

二、原告起訴主張及聲明：

（一）主張要旨：

1. 被告前認原告於90年1月1日至94年4月30日承包訴外人達中營造股份有限公司等16家公司（下稱達中等16家公司）工程，銷售額共612,366,568元，營業稅額30,618,357元，未依規定開立統一發票，且於申報當期銷售額時亦未列入申報，卻利用龍盛工程行等9家公司（下稱龍盛等9家公司）行號跳開統一發票，逃漏應繳稅款，認定原告有「跳開發票」情事，將龍盛等9家公司行號開立予達中等16家公司之統一

發票金額，認定係由原告承包達中等16家公司之工程後，再轉包予龍盛等9家公司行號，應由原告開立統一發票予達中等16家公司，補徵原告營業稅30,618,357元及裁處漏稅罰45,927,535元。惟龍盛等9家公司行號開立予達中等16家公司之統一發票已繳納營業稅30,618,357元，原告又遭補徵營業稅30,618,357元，等於國家重複徵收營業稅。實則，龍盛等9家公司行號所繳納之營業稅縱不能作為原告遭補徵營業稅時扣減銷項稅額之用，理應由原告將來申報營業稅時提出作為扣抵以後各期銷項稅額之用，方符營業稅法「銷項稅額扣減進項稅額」之立法本旨，故原告於109年9月8日向被告申報109年7-8月份營業人銷售額與稅額申報書時，自得補列報上期累積留抵稅額30,618,357元。

2. 又被告既然認原告有跳開統一發票之行為，即認定原告有未依規定取得進項憑證及未依法開立統一發票，而原告同時有進項稅額與銷項稅額各為30,618,357元，則被告僅須依稅捐稽徵法第44條規定分別按未依規定給與憑證及未依規定取得憑證處以行為罰即可，原告並非逃漏營業稅，被告無須再處原告漏稅罰。
3. 被告對原告之銷項稅額部分補徵原告營業稅30,618,357元並裁處漏稅罰45,927,535元，即應使原告就進項稅額部分行使進項稅額扣抵權。被告對於原告未依規定取得進項憑證之進項稅額及未依法開立統一發票之銷項稅額未為相對應之處理，剝奪原告應有的進項稅額扣抵權，被告未確保納稅者權利且未對納稅者有利及不利事項一律注意，有違納稅者權利保護法第1條第1項及第11條第1項之規定。
4. 原告所受懲處較諸龍盛等9家公司行號、達中等16家公司為重，有失公允，不符比例原則。
 - (1) 龍盛等9家公司行號遭被告認定未依規定開立金額612,366,568元之統一發票予原告，卻開立金額612,366,568元之統一發票予達中等16家公司，因龍盛工程行等9家公司行號均已依法申報銷售額及繳納營業稅30,618,357元完竣，

01 被告並未以漏開統一發票予原告而補徵營業稅及科處罰
02 鍰，僅依稅捐稽徵法第44條規定對龍盛等9家公司行號處
03 以行為罰。

04 (2)達中等16家公司遭被告認定未依規定向原告取得統一發票
05 612,366,568元，因達中等16家公司已支付營業稅30,618,
06 357元予龍盛等9家公司行號，被告亦僅依稅捐稽徵法第44
07 條規定對達中等16家公司處以行為罰，並未依營業稅法第
08 19條第1項第1款規定以未依規定取得進項憑證而否准進項
09 稅額扣抵。

10 (3)原告遭被告認定有跳開統一發票情事，被告認定之未依規
11 定取得進項憑證金額與未依法開立統一發票金額相同，即
12 進項稅額與銷項稅額一致，因此原告並無逃漏營業稅，亦
13 無逃漏營利事業所得稅，但仍遭被告以未依法開立統一發
14 票612,366,568元予達中等16家公司為由而補徵營業稅30,
15 618,357元，並裁處漏稅罰45,927,535元及未依規定向龍
16 盛等9家公司行號取具進項憑證處以行為罰1,000,000元。
17 依上情可知，原告所受懲處較龍盛等9家公司行號、達中
18 等16家公司為重，然若跳開發票情事為真，必定為龍盛等
19 9家公司行號、達中等16家公司均同意，但龍盛等9家公司
20 行號、達中等16家公司僅遭被告處以行為罰，原告卻遭受
21 補稅及裁處漏稅罰，有失公允，不符比例原則。

22 5. 又依統一發票使用辦法第19條規定，營業人短、漏開統一發
23 票何以須要補開統一發票，一是自然人可做為核對發票是否
24 中獎之用，一是營業人可做為進項憑證扣抵銷項稅額之用，
25 故有必要規定須補開統一發票予買受人。但如依統一發票使
26 用辦法第19條第1項反面解釋，若營業人並無短、漏開統一
27 發票時，則不需要補開統一發票。本件龍盛等9家公司行號
28 並無短、漏開統一發票，龍盛等9家公司行號並不須要補開
29 統一發票，自非營業稅法施行細則第30條第1項前段「違章
30 補開」涵攝範圍，況且營業稅法施行細則並非法律，僅為法
31 規命令，營業稅法施行細則第30條第1項前段規定，與營業

01 稅法第15條第1項進項稅額可資扣抵銷項稅額之規定相違
02 背，顯有法規命令牴觸法律，故營業稅法施行細則第30條第
03 1項前段規定應為無效。

04 6. 按主管機關所發布之行政規則及解釋函令，僅得解釋法律原
05 意、規範執行法律所必要之技術性、細節性事項，不得增加
06 法律所未明定之納稅義務或減免稅捐；涉及租稅事項之法
07 律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法
08 目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之，納稅
09 者權利保護法第3條第3項、第7條定有明文。原告跳開發票
10 之行為並非逃漏稅，原告雖遭補稅處罰判決確定，惟本於有
11 銷項稅額必有進項稅額不可逆斷的事實及實質課稅之公平原
12 則，被告應依職權核定原告未依規定取得進項憑證之進項稅
13 額可資扣抵以後各期之銷項稅額為何，不能僅依營業稅法第
14 19條第1項第1款及第33條規定否准原告補申報上期累積留抵
15 稅額等語。

16 (二)聲明：1. 訴願決定及原處分均撤銷。2. 原告經被告認定有未
17 依規定取得進項憑證之進項稅額30,618,357元，被告應作成
18 准原告自109年7至8月份以後申報各期營業稅時列報為上期
19 累積留抵稅額之行政處分。

20 三、被告答辯及聲明：

21 (一)答辯要旨：

22 1. 被告係接獲臺灣臺中地方檢察署檢送法務部調查局中部機動
23 工作組（下稱調查局中機組）95年11月9日調振法字第00000
24 000000號刑事案件移送書，通報原告涉及稅捐違章情事，移
25 送書略以：龍盛工程行等9家公司行號，除勇勝工程有限公
26 司外，其餘8家均由宜展會計事務所負責人段麗芬於82年間
27 起配合王麗娟（原告會計），陸續以張智賢等人名義，先後
28 設立智利企業有限公司等8家公司行號。嗣查上揭龍盛工程
29 行等9家公司行號或負責人在90年1月至94年6月，均係原告
30 公司的小包或員工，另查該等公司在前述期間主要承攬施作
31 工程（以下包工程為主）的業主除原告外，尚有達中等16家

01 公司；嗣經調閱該等金融機構往來帳戶交易明細清查結果，
02 發現該等公司承攬、施作達中等營造公司之工程款，於匯入
03 （或支票軋進）該等公司行號或負責人金融機構帳戶後，隨
04 再轉（或匯）入原告負責人林煥燿臺中市第二信用合作款二
05 信（下稱台中二信）中和分社活儲帳號11-03-1065395帳戶
06 內之情形，顯見該等工程實際均由原告承包，再由林煥燿、
07 王麗娟利用龍盛等9家公司行號跳開發票方式，幫助原告逃
08 漏應繳稅款。

- 09 2. 依龍盛等9家公司行號之記帳業者段麗芬於94年12月27日於
10 調查局中機組之調查筆錄，已供述原告之會計王麗娟82至90
11 年間陸續提供張憲誠等人之身分證影本、印章、公司大小
12 章、股東私章及身分證影本、房屋稅單、租賃契約書、房屋
13 使用執照等資料影本，要其以張憲誠等人名義申設公司行號
14 及請領發票，該等公司行號記帳費均由王麗娟以現金支付，
15 且該等公司行號之發票主要係供原告使用，發票是由原告自
16 行開立，龍盛等9家公司行號除德有工程行用段麗芬之事務
17 所電話外，其餘聯絡電話均為00-00000000，該電話都是其
18 與王麗娟聯繫使用等情。王麗娟於95年1月12日在調查局中
19 機組之調查筆錄供述原告主要付款帳戶有合作金庫太平分
20 行、臺中二信中和分行等公司或林煥燿之帳戶，嗣於95年8
21 月7日在調查局中機組供述龍盛等9家公司行號對外承攬工程
22 資金都是由林煥燿臺中二信中和分社之帳戶支應，營收所得
23 資金都是存入各公司行號帳戶內，再歸墊給林煥燿。又原告
24 之負責人林煥燿於94年12月28日在調查局中機組之調查筆錄
25 已供承龍盛等9家公司行號均是原告之下包，與該等公司除
26 了工程款項往來外，沒有其他的債權債務關係，龍盛等9家
27 公司行號承包原告的小包工作，長久以來都將發票交由原告
28 會計王麗娟開立，並於95年8月8日在調查局中機組之調查筆
29 錄供述證實預支工程款係以其個人在臺中二信中和分社之帳
30 戶支應。另被告派人至臺中二信調印相關薪資轉帳表及電腦
31 匯款申請書影本等資金事證，證實原告發放薪資亦用林煥燿

01 臺中二信中和分社活儲帳戶支出，證明林煥燿於臺中二信中
02 和分社之帳戶確為原告使用。再佐以記帳業者段麗芬於95年
03 8月4日於調查局中機組之調查筆錄供述，因為龍盛等9家公司
04 行號年營業額若超過3,000萬元，需列入查帳，所以均維持
05 在2,800萬元至2,900萬元左右，以適用書面審核，且王麗
06 娟於94年間向其表示，因龍盛等9家公司行號工程沒有接那
07 麼多，沒有利潤，所以委託其辦理申請解散事宜，亦證明龍
08 盛等9家公司行號從設立及期間之交易過程至最後之申請解
09 散，均由林煥燿、王麗娟所主導。本件既經查明龍盛等9家
10 公司行號承攬施作達中等16家公司工程所得之款項，嗣後均
11 有流入原告之負責人林煥燿臺中二信中和分社活儲帳號11-0
12 3-1065395帳戶之情形，顯見該等工程實際均由原告承包，
13 且龍盛等9家公司行號係由林煥燿、王麗娟等人所掌控，其
14 等利用該9家公司行號以跳開發票方式，幫助原告逃漏應繳
15 稅款事證明確，被告依上揭調查事證，認定原告於90年1月1
16 日至94年4月30日承包達中等16家公司工程，銷售額612,36
17 6,568元，未依規定開立統一發票，利用龍盛等9家公司行號
18 跳開統一發票，逃漏營業稅額30,618,357元。

- 19 3. 原告於90年1月1日至94年4月30日未依規定取得進項憑證及
20 銷售勞務未依規定開立統一發票，經被告補徵營業稅及罰
21 鍰，原告循序提起行政救濟，最終經最高行政法院103年4月
22 3日103年度裁字第433號裁定駁回原告上訴，已告確定。原
23 告提起再審之訴，經本院102年度再字第25號判決及最高行
24 政法院103年度裁字第433號裁定駁回。原告轉包工程給下包
25 廠商為前案認定之事實，則原告是否等額轉包在所不問。原
26 告有銷售勞務行為，卻未依規定開立統一發票，且於申報當
27 期銷售額時亦未列入申報，即該當營業稅法第51條第1項第3
28 款漏報銷售額之要件，被告依此為補稅及裁罰依據，已考量
29 原告違章情節而為適切之裁罰，自屬適法。至原告主張龍盛
30 等9家公司行號、達中等16家公司僅被處行為罰，其卻受補
31 稅及漏稅罰等情，有違比例原則云云，惟龍盛等9家公司行

01 號、達中等16家公司就各公司間之交易既未有漏稅情事，僅
02 是未依規定開立並給予或取得憑證，自無漏稅罰可言。

03 4. 原告另主張因跳開統一發票情事，國家重複徵收營業稅云
04 云，依司法院釋字第685號解釋理由書，公庫財政上之收支
05 情形，或加值型營業稅事實上可能發生之追補效果，均不能
06 改變法律明定之租稅主體、租稅客體及租稅客體對租稅主體
07 之歸屬，而租稅義務之履行是否符合法律及憲法意旨，並非
08 僅依公庫財政上之收支情形或特定稅制之事實效果進行審
09 查，仍應就法定納稅義務人是否及如何履行其納稅義務之行
10 為認定之，始符租稅法律主義之本旨。本件原告未依規定開
11 立統一發票，且於申報當期銷售額時亦未列入申報，違反營
12 業稅法規定，致漏報銷售額612,366,568元，與龍盛等9家公
13 司行號是否開立統一發票及達中等16家公司繳納營業稅均應
14 分別認定，被告並無因此溢收營業稅。

15 5. 依營業稅法第15條第1項、第19條第1項第1款及第33條規
16 定，營業人購進之貨物或勞務未依規定取得並保存同法第33
17 條所列之憑證者，不得扣抵銷項稅額。是當期銷項稅額得扣
18 減之「進項稅額」，自應符合第33條之規定；雖不以統一發
19 票為唯一憑證，惟其他憑證須為經財政部核定載有營業稅額
20 者為限。本件原告自行核算90年1月至94年4月間之進項稅額
21 30,618,357元，因原告自始未依規定取得進項憑證，自不得
22 扣抵銷項稅額，更遑論作為累積留抵稅額。至原告主張龍盛
23 等9家公司行號均已開立統一發票並繳納營業稅完竣，並無
24 短、漏開統一發票，自非營業稅法施行細則第30條第1項前
25 段「違章補開」之涵攝範圍，且營業稅法施行細則並非法
26 律，僅為法規命令，營業稅法施行細則第30條第1項前段規
27 定，有違本法第15條第1項進項稅額可資扣抵銷項稅額之規
28 定云云，惟稅捐稽徵法第44條所謂營利事業依法規定應給與
29 他人憑證而未給與，包括未給與實際交易對象憑證之情形在
30 內，而本件龍盛等9家公司行號經查獲於92年1月至94年4月3
31 0日間之交易未給予實際交易對象憑證，其違章行為即已成

立，不因嗣後補行開立憑證而異，且原告如得將嗣後取得（實際未取得）之龍盛等9家公司行號補開立之統一發票，作為扣抵銷項稅額之憑證，將形成減損「原告因違反營業稅法規定而補徵營業稅及裁罰處分」之效果，營業稅法施行細則第30條規定，係為貫徹營業稅法母法相關規定，並無牴觸或逾越母法規定。

6. 綜上，原告未依法取具龍盛等9家公司行號所開立具合法進項憑證，嗣後卻以被告未於當時輔導原告正確開立統一發票及相關證據已為被告所掌握且經法院調查，亦可做為證明等情為由，於辦理109年7至8月營業稅申報，逕將90年1月1日至94年4月30日間向龍盛等9家營業人進貨，總額共30,618,357元，申報為上期（即109年5至6月）累積留抵稅額，於法無據，被告所為原處分及財政部訴願決定，均符合法律規定。

(二)聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：

原告請求將被告認定90年1月至94年4月間未依規定取得進項憑證之進項稅額30,618,357元，自109年7至8月份以後申報各期營業稅時分別列報為上期累積留抵稅額，是否有據？

五、本院的判斷：

- (一)前提事實：爭訟概要所述，除上列爭點外，為兩造所不爭執，並有原告109年7至8月營業人銷售額與稅額申報書（甲證2、乙證5）、被告109年11月11日書函（乙證1）、110年4月14日書函（乙證2）、110年5月11日書函（乙證3）、訴願決定（乙證4）在卷可稽，堪認為真實。

- (二)按營業稅法第15條第1項、第3項規定：「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。」「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款規定：「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。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。」第35條第1項規定：「營業人除本法另有規定外，不論有無銷售額，應以每2月為一期，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。」第39條第2項規定：「前項以外之溢付稅額，應由營業人留抵應納營業稅。但情形特殊者，得報經財政部核准退還之。」

(三)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（司法院釋字第685號解釋意旨參照）。營業人依營業稅法第35條第1項之規定，以每2月為一期，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。營業稅額之計算係以每期之銷項稅額（營業人銷售貨物或勞務時，依規定應收取之營業稅額）減進項稅額（營業人購買貨物或勞務時，依規定支付之營業稅額），其餘額若為正數，為「應納稅額」，營業人應先繳納；反之，若為負數，即為「溢付稅額」。且營業稅之課徵，為確立進銷項之勾稽制度，必須取決於發票制度的建立，為使營業人之銷售事實及銷售額等，有適時、適當之證明方法，營業稅法第32條乃對營業人課以依法定期日開立銷售憑證之協力義務，規定營業人銷售貨物或勞務，應依同法所定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。在上開報繳制度下，並不要求進、銷項間要有明確之對應關係（其間有成本之考量），而是以稅捐週期（2個月），全部之進、銷項匯總後再總額相抵減，若產生

進項稅額大於銷項稅額之情形，依營業稅法第39條第2項之規定，此等溢付稅額應留抵供以後稅捐週期來扣抵，因此留抵稅額是每期為增減計算後之「累積存量」概念。

(四)查本件爭訟經最高行政法院111年度上字第367號判決發回意旨認本院110年度訴字第302號所援引本院102年度訴字第55號營業稅事件、102年度再字第25號營業稅事件、108年度訴字第223號退還稅款事件之確定判決訴訟標的，本院應就本件判決基礎事實，依職權調查認定；另有關原告主張向龍盛等9家公司行號進貨，作為進項稅額扣抵之期間，究為「90年1月至94年4月間」或「92年3月1日至94年4月30日間」，又原判決所引前開3案確定判決所載原告於92年3月1日至94年4月30日間，向龍盛等9家公司進貨，未依規定取得進項憑證金額為318,029,371元，核算其進項稅額僅為15,901,469元，與原判決所載未依規定取得進項憑證之金額為30,618,357元，及本件原告主張得作為扣抵之進項稅額30,618,357元均不符，實情如何應予調查釐清等語，查本件原告起訴聲明請求被告准予申報為上期累積留抵稅額即為30,618,357元，並於更審後本院準備程序再度陳述：申請扣減上開款項累積留抵稅額是因為被告認定原告有未依法取得進項憑證，這是從90年1月1日至94年4月30日所累積的留抵稅額等語（本院卷第86頁），可知原告起訴所主張作為進項稅額扣抵之期間係「90年1月1日至94年4月30日」，且主張作為進項稅額列報為上期累積留抵稅額進行扣抵之金額為30,618,357元等節，又被告於更審前本院110年度訴字第302號案件審理中，所提110年12月9日行政訴訟答辯狀第7頁第10行「92年3月1日」應修正為「90年1月1日」，同頁第11行總額共「318,029,371元」應修正為「30,618,357元」，第9頁第7行「92年3月1日」應修正為「90年1月1日」，同頁第8行總額共「318,029,371元」應修正為「30,618,357元」，第14頁倒數第1行「92年3月1日」應修正為「90年1月1日」，第15頁第2行總額共「318,029,371元」應修正為「30,618,357元」等情，

業據被告於本案更審後準備程序陳述更正綦詳（本院卷第90頁），是兩造對於本件爭訟要點所涉原告主張發生進項稅額之期間為「90年1月1日至94年4月30日」及進項稅額欲列報上期累積留抵稅額之金額為30,618,357元等節，於基礎事實之認知並無不同，惟就原告請求被告准其將前開期間遭認定未依規定取得進項憑證之進項稅額列報為上期累積留抵稅額乙事，則屬法律適用爭議，而為本判決之爭點。

(五)按前揭法條規定及說明，上期累積留抵稅額係源自每期銷項稅額減進項稅額為負數時之溢付稅額，如為營業稅法第39條第2項所定之溢付稅額，則應由營業人留抵稅額，因此，在規範概念上，累積留抵稅額之發生前提，自應是營業人所主張之進項稅額屬依法得進行扣抵者，始得列入當期營業稅之計算式，據以核算當期應納或溢付營業稅額。而依財政部89年10月19日台財稅第890457254號函（下稱89年10月19日函）：「……三、又依營業稅法第35條第1項規定，營業人不論有無銷售額，應按期填具申報書，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。準此，營業人之進項稅額准予扣抵或退還，應以已申報者為前提，故營業人違反營業稅法第51條第1款至第4款及第6款，據以處罰之案件，營業人如於經查獲後始提出合法進項憑證者，稽徵機關於計算其漏稅額時尚不宜准其扣抵銷項稅額。……」再按司法院釋字第700號解釋理由書闡述：「……依營業稅法第14條、第15條、第16條、第19條、第33條及第35條規定，加值型營業稅採稅額相減法，並採按期申報銷售額及統一發票明細表暨依法申報進項稅額憑證，據以計算當期之應納或溢付營業稅額（本院釋字第685號解釋參照）。且同法第15條第1項規定當期銷項稅額得扣減之進項稅額，以依法登記之營業人取得同法第33條所列之合法要式憑證，且於申報期限內檢附向主管稽徵機關申報扣減，而據以計算當期應納或溢付營業稅額為前提要件（本院釋字第660號解釋參照）。故營業人未依規定申請營業登記而營業

者，除於主管稽徵機關查獲前補辦理營業登記及報繳營業稅，而得適用稅捐稽徵法第48條之1第1項規定，免依營業稅法第51條第1款規定處罰外，如經主管稽徵機關查獲未履行定期申報之義務，於查獲後始提出之進項稅額，自與上開規定得扣抵銷項稅額之要件不符。對未依規定申請營業登記而營業者，系爭函（按係指財政部89年10月19日函）綜合營業稅法第15條第1項、第33條、第35條第1項、第43條第1項第3款、第51條第1款及營業稅法施行細則第29條、第52條第2項第1款等規定，限以取得合法進項憑證，且依規定期限申報者，始得據以扣抵銷項稅額，符合加值型營業稅按週期課徵，並能自動勾稽之整體營業稅法立法目的，亦無違於依法履行協力義務之營業人得將營業稅轉嫁消費者負擔之經濟意義及實質課稅之公平原則，不使未依法履行協力義務之營業人，亦得與依法履行協力義務之營業人立於相同之法律地位，致破壞加值型營業稅立基之登記及申報制度。故系爭函以經稽徵機關循前開規定核定之應納稅額為漏稅額，並據以計算漏稅罰，並未增加營業人法律上所未規定之義務，於憲法第19條之租稅法律主義尚無牴觸。……」甚明。綜上，營業人除依規定辦理營業登記外，並限以取得合法進項憑證，且依規定期限申報者，始得據以申報進項稅額扣抵銷項稅額。

(六)惟查，原告係前經被告認其於90年1月1日至94年4月30日承包訴外人達中等16家公司工程，再轉包予龍盛等9家公司行號，銷售額共612,366,568元，營業稅額30,618,357元，未依規定開立統一發票，且於申報當期銷售額時亦未列入申報，利用龍盛等9家公司行號統一發票，交予達中等16家公司，跳開發票，逃漏應繳稅款，而補徵原告營業稅30,618,357元及裁處按漏稅額1.5倍之罰鍰，雖經原告提起行政爭訟，經本院102年度訴字第55號判決原告之訴駁回，並經最高行政法院102年度裁字第1152號裁定上訴駁回確定。嗣原告提起再審之訴，亦經本院102年度再字第25號判決再審之

01 訴駁回、最高行政法院103年度裁字第433號裁定上訴駁回確
02 定在案。由前開判決所確定之事實，可知原告在遭被告查獲
03 認定跳開發票之前，並未申報前開銷售額，亦未檢具應由龍
04 盛等9家公司行號開立予原告統一發票之進項憑證向主管機
05 關申報扣減，是原告未向龍盛等9家公司行號取得合法進項
06 憑證，復未依規定期限申報扣減銷項稅額等情，堪以認定，
07 自難認其所主張之進項稅額30,618,357元係屬依法得進行扣
08 抵銷項稅額者，更無可能經由當期營業稅額之計算，而得於
09 將來任一期營業稅申報時列為上期累積留抵稅額進行扣抵，
10 則原告在未申報上揭進項稅額請求扣抵並經認屬取得營業稅
11 法第33條所列之合法要式憑證之前，原告即無同法第39條第
12 2項所定同條第1項以外之溢付稅額，可供留抵下期之營業稅
13 額，自無從逕將原告於90年1月至94年4月間未依規定取得進
14 項憑證之所謂進項稅額30,618,357元申報為累積留抵稅額。
15 從而，原告於遭被告補徵並裁罰後，主張被告認定原告跳開
16 發票，則原告同時有銷項稅額30,618,357元及進項稅額30,6
17 18,357元，理應由原告將來申報營業稅時，提出作為扣抵以
18 後各期銷項稅額之用云云，於法無據而無可採。

19 (七)綜上，原告所述，均屬無據，原處分於法並無違誤，訴願決
20 定予以維持，核無不合。從而，原告訴請撤銷訴願決定及原
21 處分，及請求被告應就原告經被告認定未依規定取得進項憑
22 證之進項稅額30,618,357元，作成准原告自109年7至8月份
23 以後申報各期營業稅時列報為上期累積留抵稅額之行政處
24 分，為無理由，應予駁回。至於原告另主張被告僅須依稅捐
25 稽徵法第44條規定分別按未依規定給與憑證及未依規定取得
26 憑證處以行為罰即可，原告並非逃漏營業稅，被告無須再處
27 原告漏稅罰云云，係前案營業稅事件之爭執理由，業經該案
28 判決確定，且原告遭處漏稅罰係屬行政裁罰，核與本件爭執
29 得否將補徵之營業稅額申報為上期累積留抵稅額乙事無涉，
30 附此敘明。

(八)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 113 年 5 月 30 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	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。

01

行政法院認為適當者，亦得為訴訟代理人。

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 113 年 5 月 30 日

03

書記官 朱子勻