

# 最 高 行 政 法 院 判 決

110年度上字第300號

上 訴 人 陞福延壽實業有限公司

代 表 人 胡家薰

訴訟代理人 王健安 律師

廖沿臻 律師

被 上 訴 人 財政部臺北國稅局

代 表 人 宋秀玲

上列當事人間營業稅事件，上訴人對於中華民國110年2月26日臺北高等行政法院108年度訴字第200號判決，提起上訴，本院判決如下：

## 主 文

原判決廢棄，發回臺北高等行政法院。

## 理 由

### 一、事實概要：

(一)本件乃因中華工程股份有限公司（下稱中工公司）與上訴人於民國100年3月23日締結「都市更新開發整合委託契約書」（下稱中工契約書），並約定服務報酬為新臺幣（下同）135,000,000元，由上訴人負責開發整合臺北市○○區○○段1小段之更新單元（其中同段57-13地號稱I區、同段57地號稱J區、同段57-2地號稱K區、同段51-3地號稱M區）。

(二)惟因都市更新開發整合業務繁雜，又涉及當地人脈關係，是上訴人乃委由青松開發股份有限公司（下稱青松公司）協助處理部分業務，並於100年4月11日簽訂「都市更新開發整合委託契約書」（下稱青松契約書），約定服務報酬為25,000,000元，而青松公司均分別依約完成委託事務，取得地主之「都市更新事業計畫同意書」、「都市更新計畫書」等，

01 從而上訴人乃依約給付服務報酬予青松公司，並取得青松公  
02 司開立之發票。

03 (三)然被上訴人依據查得資料，以上訴人於101年9月至104年10  
04 月間進貨（勞務），取具非實際交易對象青松公司開立之不  
05 實統一發票15紙，銷售額共23,095,233元，營業稅額1,154,  
06 767元，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，致逃漏營業稅之  
07 結果，經審理違章成立，初查除發單補徵營業稅額1,154,76  
08 7元，並就漏稅罰及行為罰擇一從重處罰結果，按所漏稅額  
09 1,154,767元處1倍之罰鍰1,154,767元。上訴人不服，申請  
10 復查，未獲變更，遂提起訴願、行政訴訟，均遭駁回，遂提  
11 起本件上訴。

12 二、上訴人起訴主張及被上訴人於原審答辯均引用原判決所載。

13 三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

14 (一)兩造爭點為：本件涉及上訴人是否有「未依規定取得統一發  
15 票」進而有「虛報進項稅額」之違章事實。「被上訴人稱」  
16 應按營業稅進項稅額，係在計算營業人實際應納稅額時，列  
17 為計算之減項，屬於權利發生後之消滅事由，從證據掌控或  
18 利益歸屬之觀點，均應由主張扣抵之申報扣抵營業人（上訴  
19 人）負擔證明責任；抑或「上訴人稱」應由被上訴人就未依  
20 規定取得統一發票之事實，負擔舉證責任，並且應職權調查  
21 證據就上訴人有利不利事項一律予以注意，始可謂於法有  
22 據。兩造是否未盡舉證責任，而導致被上訴人核定上訴人取  
23 具非實際交易對象青松公司開立之不實統一發票15紙，作為  
24 進項憑證申報扣抵銷項稅額，致逃漏營業稅之結果（經查，  
25 銷售額共23,095,233元，營業稅額1,154,767元，並按所漏  
26 稅額1,154,767元處1倍之罰鍰1,154,767元），有無違誤？

27 (二)判斷如下：

28 1.系爭15張發票，與上訴人之陳述間有所落差？大致情形  
29 為：

30 (1)J區預付款共計7張550萬元，發票日期及金額為：

①101/09/26、101/10/26、101/11/27等共3張，各50萬元。

②101/12/28僅1張，250萬元。

③102/01/28、102/02/26、102/03/28等共3張，各50萬元。

上訴人稱，有關J區因青松公司資金調度上考量，於101年7月15日達成協議，由上訴人提前將J區第1期服務報酬1,800萬元中之650萬元，分批給付青松公司，有上訴人與青松公司間之協議書可稽；上訴人於101年7月25日起至102年3月5日止，分別以50萬元至250萬元不等之方式支付共650萬元予青松公司。然查，發票日期為101/7/25、101/8/27共2張（發票號碼為DK00000000、DK00000000），金額均為50萬元者，上訴人並未提出作為進項稅額之申報。所以上訴人支付預付款650萬元，收到發票9張，但僅申報7張共計550萬元，為進項憑證。

(2)其他區服務費共計8張，發票日期及金額為：

①其中2張為102年度，I區第1期服務費，102/04/17：750萬元。就此部分被上訴人並無意見。M區第3、4期服務費，102/10/08：625萬元。

②其餘6張，均為104年度（4月間至9月間）K區第2期服務費，分別為「104/04/17：150萬元」、「104/05/04：100萬元」、「104/06/01：50萬元」、「104/07/01：120萬元」、「104/08/03：40萬元」、「104/09/01：40萬元」等共計500萬元。

2.本案上訴人，應適用商業會計法及商業會計處理準則（依商業會計法第13條授權訂定，關於會計憑證、會計項目、會計帳簿及財務報表，其名稱、格式及財務報表編製方法等之商業會計處理準則）之相關規定。

(1)就實際採購流程而言，依商業會計處理準則等相關規定，當進貨或購置資產（如廠房或機器設備等）或費用發生（如購買文具或加油等）時，因為該商品的所有權

01 及風險已轉至該公司或是該公司負債已明確，即應將該  
02 會計事項紀錄（如客戶未隨送貨單開立發票者，可先以  
03 送貨單及驗收單作為會計憑證入帳）。本案情形是上訴  
04 人之進貨為勞務，這與一般之進貨或購置資產或費用發  
05 生等，不因進貨是原物料或進貨是勞務，而有不同。若  
06 為交付發票而為請款之交易，收受發票時即應就會計事  
07 項的變動予以紀錄；至於何時付款，只是針對之前紀錄  
08 之負債予以支付，無涉於帳上平衡亦無關於損益。但上  
09 訴人就此勞務之點收無任何證據以供查實。

10 (2)法規部分，依商業會計法，會計事項之發生，均應取  
11 得、給予或自行編製足以證明之會計憑證（參第14  
12 條）。因此，上訴人應根據「原始憑證」，編製「記帳  
13 憑證」，根據「記帳憑證」，登入「會計帳簿」，而必  
14 須設置普通序時帳簿（以對於一切事項為序時登記，或  
15 並對於特種序時帳項之結數為序時登記而設，如日記簿  
16 或分錄簿；並就勞務之交易，設置現金簿、銷貨簿、進  
17 貨簿裨益查實）及總分類帳簿（為記載各統馭會計項目  
18 而設）等會計帳簿。為促使營利事業保持足以正確計算  
19 其銷售額及營利事業所得額之帳簿憑證及會計記錄，依  
20 所得稅法第21條第2項規定，訂定「稅捐稽徵機關管理  
21 營利事業會計帳簿憑證辦法」，而且加值型及非加值型  
22 營業稅法（下稱營業稅法）第34條規定營業人有關會計  
23 帳簿憑證之管理準用之。且參照該辦法第26條第1項、  
24 第27條第1項營利事業設置之「帳簿、會計憑證」，除  
25 有關未結會計事項者外，應於會計年度決算程序辦理終  
26 了後，至少保存「10年、5年」。

27 (3)而被上訴人於106年9月15日以財北國稅文山營業字第10  
28 60804317號函通知上訴人提示青松公司提供勞務證明等  
29 資料供核，雖上訴人於106年9月26日申請展期至106年1  
30 0月14日，惟仍迄未提示。自無法僅憑進貨發票之開立  
31 人（青松公司），就足以證實所交付勞務為進貨發票之

01 開立人（青松公司），即為實際交易之對象。又商業會  
02 計帳簿所記載之財物帳戶，應載明其名稱、種類、價  
03 格、數量及其存置地點（參商業會計法第26條）；另就  
04 勞務業而言為日記簿、總分類帳、營運量紀錄簿；其他  
05 必要之補助帳簿。則營運量紀錄簿，也應當顯示上訴人  
06 與中工公司都市更新開發整合委託契約書，並將之轉包  
07 予青松公司；而上訴人於青松公司提供勞務而予以收受  
08 （即進貨），並進而交付該勞務之成果給予中工公司  
09 （即銷貨），這些勞務之收受及交付須有相關資料之查  
10 實，自無法僅憑進貨憑證之記載及付款，逕認進項憑證  
11 所載（青松公司），即為實際交易之對象。

12 3.按我國營業稅原則上採加值型課徵方式，係就銷項稅額與  
13 進項稅額之差額課徵之，依營業稅法第35條第1項及同法  
14 施行細則第29條規定進項稅額之扣抵採申報制；故營業稅  
15 進項稅額係在計算營業人實際應納稅額時，列為計算之減  
16 項，屬於權利發生後之消滅事由，則有關營業稅進項稅額  
17 存在之事實，不論從證據掌控或利益歸屬之觀點，均應由  
18 主張扣抵之申報扣抵營業人負擔證明責任，故其與開立統  
19 一發票之公司間有無交易之事實倘有不明，應由申報扣抵  
20 之營業人負舉證責任。但上訴人就此勞務之點收無任何證  
21 據以供查實。

22 (1)上訴人僅主張15張發票之金額，有13張皆是由上訴人於  
23 日盛國際商業銀行股份有限公司(下稱日盛銀行)匯入青  
24 松公司在華泰商業銀行股份有限公司（下稱華泰銀行）  
25 光復分行之帳戶，有匯款申請書收執聯可稽；而編號  
26 「1」發票之付款，係上訴人先向股東吳聲輝借款170萬  
27 元，由吳聲輝匯款50萬元給青松公司，餘款120萬元亦  
28 匯給上訴人；編號「9」發票之費用，係以現金方式給  
29 付，有上訴人與青松公司間之現金簽收單可稽。故就本  
30 件15張發票，確實有金流存在。且係因100年4月11日簽  
31 訂青松契約書，約定服務報酬為2,500萬元，而青松公

01 司均分別依約完成委託事務，取得地主之「都市更新事  
02 業計畫同意書」、「都市更新計畫書」等，從而上訴人  
03 乃依約給付服務報酬予青松公司，並依法取得青松公司  
04 開立之發票，自合申報進項憑證而於有據云云。

05 (2)經查，上訴人所稱青松公司提供實際勞務之認定證據為  
06 ；

07 ①I區部分為：

08 甲、甲證15：I區工作完成比例及青松公司請款時點整  
09 理。

10 乙、甲證16：上訴人與中工公司都市更新開發整合委  
11 託書-I區。

12 丙、甲證17：上訴人通知中工公司I區完成第1期工作  
13 之通知單。

14 丁、甲證18：上訴人通知青松公司I區第1期請款之通  
15 知單。

16 ②M區部分為：

17 甲、甲證19：M區工作完成比例及青松公司請款時點整  
18 理。

19 乙、甲證20：上訴人與中工公司都市更新開發整合委  
20 託書-M區。

21 丙、甲證21：上訴人通知中工公司M區完成第3期工作  
22 之通知單。

23 丁、甲證22：上訴人通知中工公司M區完成第1-4期工  
24 作通知單。

25 戊、甲證23：上訴人通知青松公司M區第3、4期請款之  
26 通知單。

27 ③J區部分為：

28 甲證24：上訴人與青松公司就J區第1期服務報酬之協  
29 議書。

30 ④K區部分為：

01 甲、甲證25：K區工作完成比例及青松公司請款時點整  
02 理。

03 乙、甲證26：上訴人與青松公司就K區第2期服務報酬之  
04 協議書。

05 丙、甲證27：上訴人通知青松公司K區第2期請款之通知  
06 單。

07 (3)就中工契約書：

08 甲、就M區：乙證8-5：是中工公司提供「都市更新協議  
09 書」予上訴人辦理與地主之簽約，服務報酬分4期  
10 （各30%、20%、30%、20%）即「1.取得更新同意書  
11 及簽訂都更協議書完成達80%」「2.前述，達100%」  
12 「3.事業計畫及權變計畫核定公告」「4.原建物點  
13 交完成」。

14 乙、就J區：乙證8-6：是中工公司提供「都市更新合建  
15 協議書、地主分配控管表」予上訴人辦理與地主之  
16 簽約，服務報酬分4期（各30%、20%、30%、20%）即  
17 「1.取得更新同意書及簽訂都更合約書完成達80%」  
18 「2.前述，達90%」「3.前述，達100%」「4.原建物  
19 點交完成」。而關於合建補償部分，服務報酬分4期  
20 （各為25%、25%、30%、20%）各期之工作內容同  
21 前。

22 丙、就K區：乙證8-7：是中工公司提供「都市更新協議  
23 書」予上訴人辦理與地主之簽約，服務報酬分4期  
24 （各30%、20%、30%、20%）即「1.取得更新同意書  
25 及簽訂都更協議書完成達80%」「2.前述，達90%；  
26 且事業計畫核定公告」「3.前述，達100%；且權變  
27 計畫核定公告」「4.原建物點交完成」。

28 丁、就I區：乙證8-8：是中工公司提供「都市更新合建  
29 協議書、地主分配控管表」予上訴人辦理與地主之  
30 簽約，服務報酬分4期（各30%、20%、30%、20%）即  
31 「1.取得更新同意書及簽訂都更合約書完成達80%」

01 「2. 前述，達90%」「3. 前述，達100%」「4. 原建物  
02 點交完成」。而關於合建補償部分，服務報酬分4期  
03 （各為25%、25%、30%、20%）各期之工作內容同  
04 前。

05 足見，就I、J區而言，工作較多內容相同。而就M、K區  
06 而言，工作較單純且內容亦相同，僅分期項次有差異而  
07 已。

08 (4)而經上訴人所提示轉包予青松公司之：

09 甲、I區契約書（詳乙證8-13）：服務報酬2,500萬元，分  
10 4期（各30%、20%、30%、20%）即「1. 取得更新同意  
11 書及簽訂都更合約書完成達80%」「2. 前述，達90%；  
12 且事業計畫核定公告」「3. 前述，達100%；且權變計  
13 畫核定公告」「4. 原建物點交完成」。

14 乙、J區契約書（詳乙證8-11）：服務報酬6,000萬元，分  
15 期及工作內容同I區契約。

16 丙、K區契約書（詳乙證8-12）：服務報酬2,500萬元，分  
17 期及工作內容同I區契約。

18 (5)足見，就I、J區而言，是中工公司提供「都市更新合建  
19 協議書、地主分配控管表」予上訴人辦理與地主之簽  
20 約，而就M、K區而言，是中工公司提供「都市更新協議  
21 書」予上訴人辦理與地主之簽約；足見各區仍有勞務上  
22 差異。而反應於上訴人所稱之I區（甲證15-18）、M區  
23 （甲證19-23）、J區（甲證24）、K區（甲證25-27）僅  
24 甲證15、19、25為完工比例之合計，其他為對中工公司  
25 之通知或青松公司對之通知（如甲證17、18、21、22、2  
26 3、27），而其他均為協議之，都僅屬陳述或合計，並無  
27 任何關於青松公司如何交付或提供「勞務」之資料，亦  
28 無任何有關上訴人如何收受青松公司所交付之「勞務」  
29 之相關紀錄（如營運量紀錄簿等）。

30 4.又原審法院曾闡明上訴人應提出帳簿憑證以供核實：

01 (1)經比對上訴人陳報不起訴處分書之附表（即青松公司自10  
02 1年9月間至104年10月間，共15張發票）及本案爭議事實  
03 （經上訴人提示青松公司於該期間，共開立之15張發  
04 票）；與上訴人所提出之101年至104年之會計帳冊（未經  
05 完整簽章之損益表及分類帳）等：

06 ①就104年之數據互相勾稽一致（帳冊上進貨金額4,761,9  
07 03元；而不起訴處分書之附表，為營業額4,761,903  
08 元、營業稅為238,097元，二者合計為500萬元；與上訴  
09 人提示青松公司當年度之發票金額相一致）。103年帳  
10 上無紀錄、其他兩項附表亦無紀錄（足認當年度上訴人  
11 與青松公司間並無相關交易）。原審法院於準備程序終  
12 結之裁定中，特別敘明，上訴人帳冊之形式及實質內  
13 容，若合於商業會計法之規範者，則103、104年度之進  
14 貨情形即有高度之可能性（則本案之爭點之重心，將由  
15 會計帳冊之完整性，進入資金流向之爭議）。然而上訴  
16 人所提帳冊形式簽章即於法不合，而實質內容亦則欠缺  
17 勞務業應備日記簿及營運量紀錄簿而無由查實。

18 ②且查，102年帳上進貨登載70,333,332元（上訴人稱是  
19 與青松公司有關之進貨）。但不起訴處分書附表之營業  
20 額為14,523,808元、營業稅為726,192元，二者合計為  
21 1,525萬元；雖與上訴人提示之發票相一致。卻與帳上  
22 金額若併計營業稅為7,385萬元，差異為5,860萬元，則  
23 帳上所載即不足以查核憑證之真實性。另101年帳上進  
24 貨登載4,761,902元；但不起訴處分書之附表之營業額  
25 為3,809,522元、營業稅為190,478元，二者合計僅為40  
26 0萬元；雖與上訴人提示之發票相一致。但與帳上金額  
27 4,761,902元，並不一致；即使另並計105%之營業稅應  
28 為500萬元，仍差距100萬元。且101年之金額400萬元實  
29 際上是J區報酬之預付款，上訴人支付650萬元取得9張  
30 發票，卻僅申報7張550萬元為進項憑證與帳上500萬元  
31 及400萬元均不一致，如帳上101年之500萬元為正確，

01 上訴人豈有不將另2張於101年所發生之進項憑證併同申  
02 報，足見上訴人之付款與取得發票及是否申報為進項憑  
03 證均不一致，而無由呈現其真實。

04 (2)反而就被上訴人查明，有關數據較為完整：

05 ①J區預付款共計7張發票，共計550萬元；上訴人稱於101  
06 年7月15日達成協議，由上訴人提前將J區第1期服務報  
07 酬1,800萬元中之650萬元分批給付青松公司。上訴人支  
08 付預付款650萬元，收到發票9張，但僅申報7張共計550  
09 萬元，為進項憑證。其中發票日期為101/7/25、101/8/  
10 27共2張（發票號碼為DK00000000、DK00000000），金  
11 額均為50萬元者，上訴人並未提出作為進項稅額之申  
12 報。

13 ②其他區服務費共計8張，其中2張為102年度，102/04/1  
14 7：750萬元，I區第1期服務費，上訴人並為進項憑證；  
15 而102/10/08：625萬元，M區第3、4期服務費。其餘6  
16 張，均為104年度（4月間至9月間）K區第2期服務費，  
17 分別為「104/04/17：150萬元」、「104/05/04：100萬  
18 元」、「104/06/01：50萬元」、「104/07/01：120萬  
19 元」、「104/08/03：40萬元」、「104/09/01：40萬  
20 元」等共計500萬元。即使，104年度之上訴人所稱之內  
21 容與被上訴人查核之數據相符，然而上訴人所提帳冊形  
22 式簽章於法不合，而實質內容亦欠缺勞務業應備日記簿  
23 及營運量紀錄簿而無由查實。

24 5.就裁罰而言：

25 (1)上訴人為營業人，應當取具實際交易對象所開立之交易  
26 憑證，惟於101年9月至104年10月間進貨（勞務），取具  
27 非實際交易對象青松公司虛開之發票，作為進項憑證，  
28 並據以申報扣抵銷項稅額1,154,767元，且自違章發生日  
29 至查獲日，最低累積留抵稅額均為0元，已構成以虛報進  
30 項稅額扣抵銷項稅額，逃漏營業稅1,154,767元之情事，  
31 而有應注意（取具實際交易對象所開立之發票）、能注

01 意（有足夠之資訊作為勞務收受的判斷）而不注意之過  
02 失，並無納稅者權利保護法（下稱納保法）第16條第1項  
03 不予處罰規定之適用，且無營業稅法第51條第2項及稅務  
04 違章案件減免處罰標準免罰規定之適用，自應論罰。

05 (2)上訴人係同時違反稅捐稽徵法第44條及營業稅法第51條  
06 規定，應擇一從重處罰：依營業稅法第51條第1項第5款  
07 規定，按所漏稅額1,154,767元處最高5倍之罰鍰金額5,7  
08 73,835元，與依稅捐稽徵法第44條規定，按經查明認定  
09 應自他人取得憑證而未取得之總額23,095,233元處5%之  
10 罰鍰金額1,154,767元（最高不得超過1,000,000元），  
11 從重以營業稅法第51條第1項第5款規定為處罰之法據。  
12 且經參酌納保法第16條第3項之規定，參據稅務違章案件  
13 裁罰金額或倍數參考表關於營業稅法第51條第1項第5款  
14 規定，按所漏稅額1,154,767元處1倍之罰鍰1,154,767  
15 元；就法定5倍以下罰鍰而言，應為適當。被上訴人所為  
16 之處分，核已考量上訴人之違章情節而為適切之裁罰，  
17 自無違誤。另行政罰與刑事罰之性質及目的不同，行政  
18 罰之漏稅行為違章情節之認定要件，與其是否違反稅捐  
19 稽徵法等之刑事犯罪之構成要件自屬不同。故行政法院  
20 與普通法院本得各依職權處理之，是原審就調查證據之  
21 結果認定行政法上違章事實，自不受刑事案件處理結果  
22 之影響。

23 6.綜上所述，上訴人上開所訴各節，均非可採，原處分（含  
24 復查決定）並無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合，上  
25 訴人徒執前詞，訴請判決如其聲明所示，為無理由，應予  
26 駁回。

27 四、上訴人上訴意旨略以：

28 (一)原判決適用法令錯誤，且未依職權調查事實關係，顯有判決  
29 不適用法規、判決理由不備之違背法令，應予以廢棄：

30 1.參被上訴人原審110年1月22日行政訴訟陳報狀，並不爭執  
31 上訴人於101年至104年間確實受有勞務，而係爭執提供勞

01 務予上訴人者為青松公司或城市國際租賃股份有限公司  
02 （下稱城市租賃公司）。故本件首應釐清之問題應為，既  
03 已認定上訴人確實受有勞務服務，而主張該營業人收取發  
04 票之對象與其實際交易對象不同時，其舉證責任應如何分  
05 配。

06 2. 本件被上訴人雖主張上訴人有會計憑證不符合商業會計法  
07 之情形，從而認定青松公司並未提供勞務予上訴人。然被  
08 上訴人並非主張上訴人未受有勞務服務，而係主張提供勞  
09 務者為城市租賃公司。則法院應要求被上訴人說明，其認  
10 定上訴人實際交易對象係城市租賃公司之理由為何，並提  
11 出堅實可靠之證據。惟原審無視此點，仍就上訴人是否受  
12 有勞務一事，要求上訴人舉證證明，並認為上訴人應就青  
13 松公司有提供勞務一事負擔證明責任，其舉證責任之分配  
14 已顯有違誤。又原判決並未就此重要爭點（即城市租賃公  
15 司是否為實際提供勞務之人）進行調查，即逕行作成判  
16 決，亦有未洽。

17 3. 況且上訴人於原審中不斷請求傳喚青松公司之總經理彭仲  
18 明出庭作為證人，其理由在於，勞務服務提供之證明本具  
19 有一定之難度，需要提供勞務之人現場說明其於何時、何  
20 地、提供何種之服務，方能還原勞務提供之實際情況，亦  
21 足以作為青松公司是否提供勞務之依據。惟原審並未於原  
22 判決中說明不同意傳喚彭仲明以證人身分出庭之理由，顯  
23 然違反行政訴訟法第125條之職權調查義務。

24 4. 尤其本件都市更新之勞務提供，具有一定之特殊性，與一  
25 般僱傭關係定期提供一定勞務之情形不同。上訴人並未嚴  
26 格要求青松公司提供勞務之時間，而係讓其自行決定與延  
27 壽國宅住戶接洽時間及方式，讓同意都更之住戶數量得以  
28 最大化。故上訴人支付各期勞務報酬之判斷基準，並非青  
29 松公司員工之現場打卡記錄或工作紀錄表，而係最終取得  
30 都市更新同意書比例。在此一背景下，上訴人僅能以青松  
31 公司實際提供勞務者之證詞，作為其確實受有勞務服務之

證據。惟原審法院置之不理，逕以上訴人之會計憑證作為唯一之判斷標準，顯然不當，而有判決不適用法規、判決不備理由而違背法令之情形。

(二)原判決未考量有利於上訴人之證據，且就上訴人提出之會計憑證有事實認定之錯誤，而有判決違背法令之情形：

1.就上訴人所提青松公司於101年9月至104年10月開立之發票，上訴人均有提出相對應之付款證明。而該等金流作為青松公司勞務服務提供之對價，適足以證明青松公司確實有提供服務予上訴人，否則上訴人為何要支付如此多筆及大額之金額予青松公司？惟原判決並未說明不採之理由，僅以「無法僅憑進貨憑證之記載及付款，逕認進項憑證所載（青松公司），即為實際交易之對象」云云，漏未斟酌雙方交易金流此一重要證據，顯然違反證據法則，而有判決違背法令之情形。

2.上訴人提出請款單、通知單予原審法院，若青松公司並未提供勞務予上訴人，上訴人何以需要開立此等單據予青松公司？又青松公司何以需要開立收據並計入帳冊？原判決就此均未為說明，更未說明何以僅因認上訴人會計憑證不符合商業會計法，即將此等有利於上訴人之證據均不予採酌，亦有違背證據法則。

3.更有甚者，原審法院認上訴人所提示予青松公司間101年、102年間交易帳冊與系爭不起訴處分書所載不符，惟上訴人早已於110年1月14日收到原審法院108年度訴字第200號裁定後，即就原審法院誤認數字不符一事於100年1月22日作成言詞辯論意旨狀提出說明。惟原判決不僅未採酌上訴人就此部分之說明，並未說明未予採酌之理由，且未詳加審閱上訴人102年會計帳冊之進貨「摘要」，逕認上訴人102年會計年度所有的進貨均來自青松公司，顯然違背證據法則，且違反行政訴訟法第125條之職權調查義務。

01 (三)本件原判決就罰鍰之認定，與納保法之規定不符，而有判決  
02 違背法令之情形，原判決應予廢棄：

03 1.原判決以上訴人有應注意（取具實際交易對象所開立之發  
04 票）、能注意（有足夠之資訊作為勞務收受的判斷）而不  
05 注意之過失，而認被上訴人所為裁罰處分並無違誤。惟稽  
06 徵機關應就納稅義務人該當主觀及客觀之處罰構成要件事  
07 實，負舉證責任，且其證明度應達到「幾近於真實的蓋然  
08 率」，即接近99%。

09 2.上訴人於原審判決程序中，從未有過重要事項隱匿或為虛  
10 偽不實陳述或提供不正確資料；被上訴人亦從未就上訴人  
11 如何該當主觀及客觀之處罰構成要件事實進行任何說明。  
12 原判決既仍認為被上訴人所為之裁罰處分並無違誤，自應  
13 充分說明理由。惟原判決僅以上訴人有違反行政法上義務  
14 之客觀行為（上訴人否認之），即推論出該行為係出於過  
15 失，顯然不當，且與納保法規定不符，不僅顯屬速斷，更  
16 有判決違背法令之情形。

17 五、本院查：

18 (一)原判決對本案有爭議之待證事實內容未能全盤掌握，理解調  
19 查路徑：

20 1.按被上訴人認上訴人有「漏未報繳營業稅」之漏稅違章事  
21 實，其認定「漏稅違章事實內容」為：

22 (1)上訴人向中工公司「銷售」勞務服務，而利用簽立契約  
23 書面之方式，聲稱該勞務服務「轉包」予青松公司（即  
24 謂其向青松公司「購入」勞務），進而主張「其從青松  
25 公司取得勞務服務，係用於履行其對中工公司之勞務服  
26 務，並向中工公司請領勞務報酬（內含營業稅銷項稅額  
27 ）。因此在申報營業稅時，列報取自青松公司之進項統  
28 一發票所對應之進項稅額減項。

29 (2)但依被上訴人查核之資料足以證實，上訴人雖對中工公  
30 司有銷售勞務並取得報酬之事，但無向青松公司購入勞  
31 務並轉提供予中工公司等情，因此有「取具非實際交易

對象（青松公司），依法不得扣抵銷項稅額之進項憑證，實際用以違法扣抵銷項稅額，造成營業稅短收」之違法情事。

2.上訴人則主張「其確有向青松公司購進勞務，並以青松公司提供之勞務成果，轉給中工公司以履行其對中工公司之勞務提供義務。依法自得在申報營業稅時，將取自青松公司之進項統一發票列報為進項稅額減項」。

3.訴訟兩造之爭執內容既如上述，配合本案中被上訴人已掌握之相關事證，則本案應理解之背景事實，而為原判決所未記載者，至少有以下數項：

(1)中工公司依約得請求上訴人提供之勞務服務有那些，對應之勞務報酬有多少（依I區、J區、K區、M區分別計算）。

(2)上訴人與青松公司間之書面契約約定之勞務內容及報酬金額，按I區、J區、K區、M區計算各自為多少？

(3)被上訴人懷疑甚或認定「上訴人未向青松公司進貨」之客觀跡證為何？實際上向上訴人進貨之主體為何人，如果查不到該實際提供進貨之人，其原因為何？

(4)臺灣臺北地方檢察署檢察官106年度偵字第21792號不起訴處分書之犯罪嫌疑人為何人，為何與本案前述待證事實之真偽判斷有關連？

(二)原判決就前述待證事實之真偽認定，亦未盡到法定之職權調查義務：

1.按行政訴訟法第189條規定，行政法院為裁判時，除別有規定外，應斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，依論理法則及經驗法則判斷事實之真偽；依此判斷而得心證之理由，應記明於判決。據此，構成行政法院判斷事實真偽之證據評價基礎，乃全辯論意旨及調查證據之結果。基於行政訴訟之職權調查原則（行政訴訟法第125條第1項及第133條），法院必須充分調查為裁判基礎之事證以形成心證，法院在對全辯論意旨及調查證據之結果為評價時，應

01 遵守訴訟資料之完整性及訴訟資料之正確。亦即法院負有  
02 審酌與待證事實有關之訴訟資料之義務，如未審酌亦未說  
03 明理由，即有不適用行政訴訟法第125條第1項、第133條  
04 之應依職權調查規定，及判決不備理由之違背法令。又依  
05 同法第209條第3項規定，判決書理由項下，應記載關於攻  
06 擊或防禦方法之意見及法律上之意見。故行政法院認定事  
07 實應憑調查所得之證據資料，就證據與事實之關聯性如  
08 何，其證明力之有無，形成心證之理由，記明於判決理由  
09 項下。如未說明所憑證據足供證明事實之心證理由，或就  
10 當事人提出之證據摒棄不採，又未說明不採之理由，或其  
11 調查證據未臻完備，不足以判斷事實之真偽，均構成判決  
12 不備理由之違法；如認定事實與所憑證據內容不相適合，  
13 或所述理由自相矛盾，則屬判決理由矛盾。

14 2.次依納保法第7條規定：「……（第2項）稅捐稽徵機關認  
15 定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係  
16 及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。……（第4  
17 項）前項租稅規避及第2項課徵租稅構成要件事實之認  
18 定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。（第5項）納  
19 稅者依本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而  
20 免除。……」第11條第2項規定：「稅捐稽徵機關就課稅  
21 或處罰之要件事實，除法律別有明文規定者外，負證明責  
22 任。」是稅捐稽徵機關就課稅處分之要件事實，負有客觀  
23 舉證責任。

24 3.又依行政訴訟法第136條準用民事訴訟法第277條之規定：  
25 「當事人主張有利於己之事實者，就其事實有舉證之責  
26 任。……」準此，有關租稅撤銷訴訟之客觀舉證責任，就  
27 課稅要件事實之存否及課稅標準，固應由稅捐機關負客觀  
28 舉證責任；惟租稅之免除、減輕等權利障礙要件事實及權  
29 利消滅要件事實，既為有利於人民之事實，且其相關資料  
30 均由人民所控制掌握，不論從證據掌控或利益歸屬之觀  
31 點，自應由納稅義務人負客觀舉證責任。固然進項稅額乃

01 是計算營業稅之減項金額，因此進項憑證記載內容之真實  
02 性及其制作程度之合法性，抽象理論上言之，仍應由納稅  
03 義務人負擔事證不明之不利益。但當稅捐機關主張「有進  
04 貨、但實際提供進貨之人非屬進項統一發票開立主體」  
05 時，至少應先對此事實之跡證提供予法院，使法院能展開  
06 職權調查。何況舉證責任必須在法院依職權調查結果，事  
07 證仍屬不明之情況下方有適用，並不能排除法院之職權調  
08 查義務。

09 4. 本件被上訴人依據查得資料，以上訴人於101年9月至104  
10 年10月間進貨（勞務），取具非實際交易對象青松公司開  
11 立之不實統一發票15紙（青松公司開立予上訴人之進項統  
12 一發票，仍有經被上訴人認定為合法之進項憑證者，見原  
13 判決書第19頁第18行所載），銷售額共23,095,233元，營  
14 業稅額1,154,767元（精確計算金額應為1,154,761元），  
15 作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，致逃漏營業稅之結果，  
16 經審理違章成立，初查除發單補徵營業稅額1,154,767元  
17 ，並就漏稅罰及行為罰擇一從重處罰結果，按所漏稅額1,  
18 154,767元處1倍之罰鍰1,154,767元等情，為原判決確定  
19 之事實，並經其為理由論述，固非無見。但查：

20 (1) 本件乃因中工公司與上訴人於100年3月23日締結中工契  
21 約書，並約定服務報酬為135,000,000元，由上訴人負  
22 責開發整合臺北市○○區○○段1小段之更新單元（其  
23 中同段57-13地號稱I區、同段57地號稱J區、同段57-2  
24 地號稱K區、同段51-3地號稱M區）。惟因都市更新開發  
25 整合業務繁雜，又涉及當地人脈關係，是上訴人乃委由  
26 青松公司協助處理部分業務，並於100年4月11日簽訂青  
27 松契約書，約定服務報酬為25,000,000元（應該只限於  
28 K區），而青松公司均分別依約完成委託事務（不限於K  
29 區），取得地主之「都市更新事業計畫同意書」、「都  
30 市更新計畫書」等，從而青松公司因依約取得都市更新  
31 事業計畫同意書等約定之勞務後，乃自101年至104年間

01 向上訴人請款23,095,233元，部分經上訴人於日盛銀行  
02 匯入青松公司在華泰銀行光復分行之帳戶，另其中50萬  
03 元，則向股東吳聲輝借款並受上訴人指示匯入青松公司  
04 在華泰銀行光復分行之帳戶，其中650萬元則應青松公  
05 司之要求而以現金給付。此有上訴人通知青松公司可向  
06 上訴人請款 函、上訴人匯款申請書收執聯、J區服務報  
07 酬協議書和青松公司現金簽收單可稽（參原審卷一甲證  
08 11、12、13、18、23、24、27），足徵上訴人所稱確有  
09 依約將報酬支付與青松公司尚屬非虛。

10 (2)另被上訴人曾以青松公司負責人等人涉開立虛偽發票予  
11 上訴人，而幫助上訴人逃漏稅捐為由，而移送臺灣臺北  
12 地方檢察署檢察官偵查，復經該署以該等人罪嫌不足而  
13 以106年度偵字第21792號為不起訴在案（見原審卷二甲  
14 證28），從而倘被上訴人認上訴人確有取具非實際交易  
15 對象青松公司開立之不實統一發票，作為進項憑證申報  
16 扣抵銷項稅額，致逃漏營業稅，則被上訴人至少應說明  
17 為此認定之具體跡證，並由事實審法院展開職權調查。  
18 而原判決對上訴人究係與何人為實際交易，並何以上訴  
19 人將款項交付與未實際交易對象之青松公司，並摒棄上  
20 開證據而不採，卻未見敘明，自有判決不備理由之違  
21 誤。

22 (3)上訴人於原審業據提出101年至104年之損益表及分類帳  
23 （參原審卷二甲證29至32），作為其進貨及收取15張發  
24 票之時序說明，則經原審認為分類帳其上僅有負責人之  
25 印章，而未依商業會計法第35條規定尚應由經理人、主  
26 辦及經辦會計人員簽章，而認該記載尚未能採憑。且勾  
27 稽上訴人所提之損益表及分類帳，103年及104年營業額  
28 與發票固相符，惟欠缺日記簿及營運量紀錄簿可供查  
29 實，另101年及102年其上記載之營業額固與所收發票數  
30 額相符，惟與帳上進貨登載則有相異，足見上訴人之付  
31 款與取得發票、是否申報為進銷項憑證則均有不一，致

01 難呈現其真實等語（見原判決第31頁、第32頁）。惟查  
02 上訴人所提之損益表及分類帳，究否真實，仍應依其所  
03 載為翔實認定，尚難僅以其未按商業會計法第35條格式  
04 為記載，即否認其內容之真實，再此部分之差異原因，  
05 乃係101年漏未提出2張青松公司之發票，102年帳上所  
06 載進貨均非全來自青松公司，亦業據上訴人於原審110  
07 年1月22日所提之言詞辯論意旨狀敘明（見原審卷二第1  
08 13頁、第114頁），原判決就此部分並未予以審酌，亦  
09 有認定事實與卷證資料不符及判決不備理由之違誤。

10 (4)再上訴人於原審109年1月4日及同年10月12日曾二度請  
11 求傳訊負責青松公司與上訴人間契約執行之青松公司總  
12 經理彭仲明，以證明青松公司確實有受上訴人所託，就  
13 延壽國宅都市更新計畫，協助提供相關服務，而確有提  
14 供勞務予上訴人乙事，此攸關本件上訴人究有無取具非  
15 實際交易對象青松公司開立之不實統一發票之判斷認定  
16 ，至屬重要，惟原審非惟未依其所請，更未於原判決敘  
17 明何以無庸傳訊該證人，顯有未盡職權調查之義務。

18 (三)綜上所述，原判決就認定上訴人取具非實際交易對象青松公  
19 司開立之不實統一發票15紙，作為進項憑證申報扣抵銷項稅  
20 額，致逃漏營業稅乙節，既有如上所述之違法，且與判決結  
21 論有影響，故上訴論旨指摘原判決違背法令，求予廢棄，即  
22 有理由，又本件罰鍰復繫於上訴人究否成立逃漏營業稅，則  
23 原判決就此部分自難予以維持，而應一併予以廢棄。本件事  
24 證既有由原審再為調查審認之必要，本院尚無從自為判決，  
25 故將原判決廢棄，發回原審更為適法之裁判。

26 六、據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第256條第1  
27 項、第260條第1項，判決如主文。

28 中 華 民 國 111 年 8 月 11 日

29 最高行政法院第二庭

30 審判長法官 帥 嘉 寶

31 法官 林 玫 君

01

法官 李 玉 卿

02

法官 洪 慕 芳

03

法官 鄭 小 康

04

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

05

中 華 民 國 111 年 8 月 11 日

06

書記官 徐 子 嵐