

最 高 行 政 法 院 判 決

111年度上字第367號

上 訴 人 高明營造股份有限公司

代 表 人 林煥煒

訴訟代理人 蕭仲達會計師

被 上 訴 人 財政部中區國稅局

代 表 人 樓美鐘

上列當事人間營業稅事件，上訴人對於中華民國111年3月17日臺中高等行政法院110年度訴字第302號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決廢棄，發回臺中高等行政法院。

理 由

一、被上訴人代表人由吳蓮英變更為樓美鐘，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合，先予敘明。

二、上訴人於民國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日向被上訴人申請列報為上期累積留抵稅額，經被上訴人以109年11月11日中區國稅大智銷售字第1090654216號書函（下稱109年11月11日書函），通知上訴人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。上訴人於109年12月1日具文申請更正上期累積留抵稅額為0元，經被上訴人函復准予備查，並更正上期累積留抵稅額為0元。惟上訴人於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，經被上訴人以110年3月18日中區國稅大智銷售字第1101651282號書函通知辦

理更正。被上訴人並就上訴人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1100651308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1100651875號書函（下稱110年5月11日書函），請上訴人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。上訴人分別於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1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11013915230號訴願決定駁回。上訴人不服，提起行政訴訟，聲明請求：訴願決定及原處分均撤銷；上訴人經被上訴人認定有未依規定取得進項憑證之進項稅額30,618,357元，被上訴人應准上訴人自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。經臺中高等行政法院（下稱原審）以110年度訴字第302號判決（下稱原判決）駁回上訴人之訴，上訴人仍不服，遂提起本件上訴，並聲明：原判決應予廢棄，訴願決定及原處分均應撤銷，並請依法自為判決；上訴人遭被上訴人查得（證明）有未依規定取得進項憑證之進項稅額30,618,357元，被上訴人應准上訴人自109年7月至8月份以後申報各期營業稅時列報為上期累積留抵稅額。

三、上訴人起訴主張、被上訴人於原審之答辯及聲明，均引用原判決所載。

四、原判決駁回上訴人在原審之訴，其理由略以：

（一）上訴人於92年3月1日至94年4月30日間，向龍盛工程行等9家公司行號（下稱龍盛等9家公司行號）進貨，未依規定取得進項憑證金額318,029,371元；另於90年1月1日至94年4月30日間，銷售貨物銷售額612,366,568元，營業稅額30,618,357元，未依規定開立統一發票給達中營造股份有限公司等16家公司（下稱達中等16家公司），且於申報當期銷售額時亦

未列入申報；又於93年5月至8月間，無進貨事實取具元富水泥製品股份有限公司等20家營業人開立不實之統一發票銷售額60,847,036元，營業稅額3,042,356元，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，虛報進項稅額3,042,356元。經被上訴人查獲，移由被上訴人所屬大智稽徵所補徵營業稅額33,660,713元，並經被上訴人處罰鍰122,968,168元。上訴人不服，申請復查，經被上訴人變更罰鍰金額為54,533,425元，追減罰鍰68,434,743元，並駁回上訴人其餘請求。上訴人不服，提起訴願，經財政部訴願決定將復查決定有關上訴人無進貨事實取得不實統一發票處罰鍰7,605,890元部分撤銷，由被上訴人另為適法之處分外，其餘訴願決定駁回。上訴人不服，就訴願駁回部分提起行政訴訟，經原審102年度訴字第55號判決駁回，並經本院102年度裁字第1152號裁定上訴駁回確定。嗣上訴人提起再審之訴，亦經原審102年度再字第25號判決再審之訴駁回、本院103年度裁字第433號裁定上訴駁回在案。上訴人又於108年3月4日具文按稅捐稽徵法第28條第2項規定，申請退還上述補徵之營業稅及罰鍰，經被上訴人否准其申請。上訴人不服，循序提起行政訴訟，經原審108年度訴字第223號判決、本院109年度裁字第712號裁定駁回確定在案。

(二)嗣上訴人於109年9月8日辦理109年7月至8月（期）營業稅申報，以被上訴人既認定上訴人有上述未依規定取得進項憑證及銷項憑證情事，對上訴人補徵營業稅30,618,357元，即應准許上訴人於109年7月至8月營業人銷售額與稅額申報書列報上期累積留抵稅額，上訴人逕行核算未依規定取得進項憑證之進項稅額，申報為該期之上期（月）累積留抵稅額30,618,357元，經被上訴人以109年11月11日書函請上訴人更正，逾期未更正，將逕依查得資料辦理。上訴人復於110年3月15日辦理110年1月至2月（期）營業稅申報，將自行核算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元申報為上期（即109年11月至12月）累積留抵稅額，

01 被上訴人就上訴人對於遭認定未依規定取得進項憑證並申報
02 扣抵銷項稅額疑義以110年4月14日書函及110年5月11日書函
03 請上訴人依營業稅法第15條第1項、第19條第1項、及第33條
04 規定辦理，亦即否准上訴人將自行核算90年1月至94年4月間
05 未依規定取得進項憑證之進項稅額30,618,357元，申報為累
06 積留抵稅額。綜上等情，上訴人未依營業稅法規定取得並保
07 存營業稅法第33條所列之憑證，自不得扣抵銷項稅額，是原
08 處分並無違誤。

09 (三)營業稅法立法意旨係對營業人就各個銷售階段之增值額分別
10 予以課稅，因此應就各銷售階段之營業人單獨論斷，不能僅
11 依國家整體營業稅收論斷，方符合其立法精神。且基於租稅
12 法定主義，國家之稅制既有明確規範，納稅主體自不容由營
13 業人任意變更之，是上訴人透過自行交易安排設計，任意將
14 營業稅納稅主體改變或轉移之跳開統一發票（下稱跳開發
15 票）行為，已違反營業稅法之立法精神。準此，在營業稅法
16 制下，上訴人及龍盛等9家公司行號均為個別獨立之營業及
17 納稅主體，各該主體因營業稅相關法規所生之權利義務，即
18 應各自承擔。從而，被上訴人以上訴人違反營業稅法規定而
19 補稅，與龍盛等9家公司行號亦因違反營業稅法規定而補
20 稅，係屬二事。上訴人自始未依規定取得進項憑證，提出合
21 於營業稅法規定之進項稅額之申報，自不得主張扣抵銷項稅
22 額後，有溢付營業稅額（累積留抵稅額）。

23 (四)上訴人主張被上訴人認定上訴人之漏進與漏銷之金額相同，
24 並無「增值」可言，上訴人並無逃漏營業稅，故上訴人自得
25 將被上訴人補徵之30,618,357元，申報為累積留抵稅額云
26 云，於原審102年度訴字第55號營業稅事件、102年度再字第
27 25號營業稅等事件審理時，即已提出，並經上述確定判決駁
28 回在案。顯見上訴人上開主張均屬於前開確定判決中經兩造
29 充分辯論、原審實體審理之範圍，上訴人自不得為相反主
30 張，行政法院亦不得為相反之裁判。

01 (五)綜上所述，被上訴人否准上訴人自行核算90年1月至94年4月
02 間未依規定取得進項憑證之進項稅額30,618,357元，申報為
03 累積留抵稅額之原處分，核無違誤，訴願決定予以維持，亦
04 無不合。上訴人訴請均予撤銷，並被上訴人應准上訴人將未
05 取得進項憑證之進項稅額30,618,357元，自109年7月至8月
06 以後申報各期營業稅時分別列報為上期累積留抵稅額，均為
07 無理由等詞，為其判斷之基礎。

08 五、本院查：

09 (一)按營業稅法第15條第1項、第3項規定：「營業人當期銷項稅
10 額，扣減進項稅額後之餘額，為當期應納或溢付營業稅
11 額。」「進項稅額，指營業人購買貨物或勞務時，依規定支
12 付之營業稅額。」第19條第1項第1款規定：「營業人左列進
13 項稅額，不得扣抵銷項稅額：一、購進之貨物或勞務未依規
14 定取得並保存第33條所列之憑證者。」第33條規定：「營業
15 人以進項稅額扣抵銷項稅額者，應具有載明其名稱、地址及
16 統一編號之左列憑證：一、購買貨物或勞務時，所取得載有
17 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
18 售貨物，或同條第4項準用該條款規定視為銷售勞務者，所
19 自行開立載有營業稅額之統一發票。三、其他經財政部核定
20 載有營業稅額之憑證。」第35條第1項規定：「營業人除本
21 法另有規定外，不論有無銷售額，應以每2月為一期，於次
22 期開始15日內，填具規定格式之申報書，檢附退抵稅款及其
23 他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業
24 稅額。其有應納營業稅額者，應先向公庫繳納後，檢同繳納
25 收據一併申報。」第39條第2項規定：「前項以外之溢付稅
26 額，應由營業人留抵應納營業稅。但情形特殊者，得報經財
27 政部核准退還之。」

28 (二)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
29 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
30 之納稅義務人（司法院釋字第685號解釋意旨參照）。營業
31 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

01 抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納
02 或溢付營業稅額。營業稅額之計算係以每期之銷項稅額（營
03 業人銷售貨物或勞務時，依規定應收取之營業稅額）減進項
04 稅額（營業人購買貨物或勞務時，依規定支付之營業稅
05 額），其餘額若為正數，為「應納稅額」，營業人應先繳
06 納；反之，若為負數，即為「溢付稅額」。且營業稅之課
07 徵，為確立進銷項之勾稽制度，必須取決於發票制度的建
08 立，為使營業人之銷售事實及銷售額等，有適時、適當之證
09 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
10 售憑證之協力義務，規定營業人銷售貨物或勞務，應依同法
11 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
12 交付買受人。在上開報繳制度下，並不要求進、銷項間要有
13 明確之對應關係（其間有成本之考量），而是以稅捐週期
14 （2個月），全部之進、銷項匯總後再總額相抵減，若產生
15 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
16 規定，此等溢付稅額應留抵供以後稅捐週期來扣抵，因此留
17 抵稅額是每期為增減計算後之「累積存量」概念。

18 (三)次按行政訴訟法第189條規定，行政法院為裁判時，除別有
19 規定外，應斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，依論理法則
20 及經驗法則判斷事實之真偽；依此判斷而得心證之理由，應
21 記明於判決。據此，構成行政法院判斷事實真偽之證據評價
22 基礎，乃全辯論意旨及調查證據之結果。基於行政訴訟之職
23 權調查原則（行政訴訟法第125條第1項及第133條），法院
24 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
25 論意旨及調查證據之結果為評價時，應遵守兩項要求，一是
26 「訴訟資料之完整性」，二是「訴訟資料之正確掌握」。前
27 者乃所有與待證事實有關之訴訟資料，都必須用於心證之形
28 成而不能有所選擇，亦即法院負有審酌與待證事實有關之訴
29 訟資料之義務，如未審酌亦未說明理由，即有不適用行政訴
30 訟法第125條第1項、第133條之應依職權調查規定，及判決
31 不備理由之違背法令。

(四)原判決以上訴人於92年3月1日至94年4月30日間，向龍盛等9家公司行號進貨，未依規定取得進項憑證金額318,029,371元；另於90年1月1日至94年4月30日間，銷售貨物銷售額612,366,568元，營業稅額30,618,357元，未依規定開立統一發票給達中等16家公司，且於申報當期銷售額時亦未列入申報；又於93年5月至8月間，無進貨事實取具元富水泥製品股份有限公司等20家營業人開立不實之統一發票銷售額60,847,036元，營業稅額3,042,356元，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，虛報進項稅額3,042,356元。經被上訴人查獲，移由被上訴人所屬大智稽徵所補徵營業稅額33,660,713元，並經被上訴人處罰鍰122,968,168元。上訴人不服，申請復查，經被上訴人變更罰鍰金額為54,533,425元，追減罰鍰8,434,743元，並駁回上訴人其餘請求。上訴人不服，提起訴願，經財政部訴願決定將復查決定有關上訴人無進貨事實取得不實統一發票處罰鍰7,605,890元部分撤銷，由被上訴人另為適法之處分外，其餘訴願決定駁回。上訴人不服，就訴願駁回部分提起行政訴訟，經原審102年度訴字第55號判決上訴人之訴駁回，並經本院102年度裁字第1152號裁定上訴駁回確定。嗣上訴人提起再審之訴，亦經原審102年度再字第25號判決再審之訴駁回、本院103年度裁字第433號裁定上訴駁回在案。上訴人又於108年3月4日具文按稅捐稽徵法第28條第2項規定，申請退還上述補徵之營業稅及罰鍰，經被上訴人否准其申請。上訴人不服，循序提起訴願及行政訴訟，遭訴願駁回，遞經原審108年度訴字第223號判決、本院109年度裁字第712號裁定駁回確定在案（原判決第9頁最末行及第10頁參照）。原判決乃援引原審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號退還稅款事件之原審確定判決，並謂上訴人於本訴訟中主張被上訴人認定上訴人之漏進與漏銷之金額相同，並無「加值」可言，上訴人並無逃漏營業稅，故上訴人自得將被上訴人補徵之30,618,357元，申報為累積留抵稅額云云，

01 乃均屬於前開原審確定判決中經兩造充分辯論、原審實體審
02 理之範圍，依行政訴訟法第213條規定，上訴人自不得為相
03 反主張，行政法院亦不得為相反之裁判，故上訴人以與上述
04 確定判決相反的理由，主張得將自行核算90年1月至94年4月
05 間未依規定取得進項憑證之進項稅額30,618,357元，申報為
06 累積留抵稅額，核不可採等由，駁回上訴人之訴，固非無
07 見。

08 (五)惟按行政法院判決經形式確定後發生既判力（實質確定
09 力）。既判力發生一事不再理及確認效之拘束作用，另有內
10 在於既判力之失權效（或稱遮斷效）。關於既判力，行政訴
11 訟法第214條規定主觀範圍，第213條規定客觀範圍。依行政
12 訴訟法第213條規定：「訴訟標的於確定終局判決中經裁判
13 者，有確定力。」因此，既判力之客觀範圍限於在確定終局
14 判決「經裁判」之訴訟標的。故訴訟標的於確定終局判決中
15 經裁判，嗣後當事人即不得為與該確定判決意旨相反之主
16 張，法院亦不得為與該確定判決意旨相反之判斷（前本院72
17 年判字第336號判例參照）。其中「法院亦不得為反於該確
18 定判決意旨之裁判」，即是既判力之確認效。次以，訴訟標
19 的之法律關係原則上須經法院判斷並表示於裁判主文者，始
20 生所謂判決既判力之拘束效力。本件上訴人於原審主張其提
21 起本件訴訟之訴訟類型為課予義務訴訟，聲明請求：訴願決
22 定及原處分均撤銷；上訴人經被上訴人認定有未依規定取得
23 進項憑證之進項稅額30,618,357元，被上訴人應准上訴人自
24 109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
25 稅額（原審111年2月8日準備程序筆錄及111年2月24日言詞
26 辯論筆錄，原審卷第100頁及第198頁）。原判決所援引原審
27 前揭3案確定判決之訴訟標的，並非本案之先決問題，至該3
28 案與本案關於事實有部分相同，惟共同事實並非訴訟標的法
29 律關係，自無既判力拘束效力。原審就本件判決基礎事實，
30 仍應依職權調查認定，惟原判決以前案確定判決既判力之拘
31 束效力為據，逕以原審前揭3案確定判決認定上訴人於92年3

01 月1日至94年4月30日間，向龍盛等9家公司行號進貨，未依
02 規定取得進項憑證金額318,029,371元；另於90年1月1日至9
03 4年4月30日間，銷售貨物銷售額612,366,568元，營業稅額3
04 0,618,357元，未依規定開立統一發票給達中等16家公司等
05 事實為本件訴訟判決基礎，進而認定上訴人以與上述確定判
06 決相反的理由，主張得將上述未依規定取得進項憑證之進項
07 稅額30,618,357元，申報為累積留抵稅額，核不可採等由，
08 駁回上訴人之訴，尚嫌速斷，亦有適用法規不當之違誤。再
09 查，原判決載明本件訴訟爭點乃上訴人得否將自行核算「90
10 年1月至94年4月間」未依規定取得進項憑證之「進項稅額3
11 0,618,357元」，自109年7至8月份以後申報各期營業稅時分
12 別列報為上期累積留抵稅額？惟原判決採認原審前揭3案確
13 定判決係認定上訴人於「92年3月1日至94年4月30日間」，
14 向龍盛等9家公司行號進貨，未依規定取得進項憑證金額31
15 8,029,371元；有關上訴人主張向龍盛等9家公司行號進貨，
16 作為進項稅額扣抵之期間，究為「90年1月至94年4月間」抑
17 屬「92年3月1日至94年4月30日間」？又倘依原審前揭3案確
18 定判決所載上訴人於92年3月1日至94年4月30日間，向龍盛
19 等9家公司行號進貨，未依規定取得進項憑證金額為318,02
20 9,371元，則核算其進項稅額僅為15,901,469元（計算式31
21 8,029,371元 $\times$ 5%=15,901,469元，元以下四捨五入），與
22 原判決（上揭爭點）所載未依規定取得進項憑證之金額為3
23 0,618,357元及本件上訴人主張得作為扣抵之進項稅額30,61
24 8,357元均不符，亦與上訴人於原審主張被上訴人認定上訴
25 人漏進漏銷之金額相同（原判決第12頁第25至27行），並無
26 加值可言之情不合，究竟實情如何？原審自應予調查釐清，
27 並予兩造充分辯論及陳述意見機會，倘認上訴人主張不可
28 採，亦應詳予說明不可採之理由。原審未予調查，亦未說明
29 不予採信之理由，核有不適用行政訴訟法第125條第1項、第
30 133條之應依職權調查規定，及判決不備理由之違背法令。

01 六、綜上所述，原判決既有上揭違背法令事由，且其違法情事足
02 以影響判決結果，上訴論旨指摘原判決違背法令，求予廢
03 棄，為有理由，並因事證尚有未明，本院無從自為判決，有
04 由原審再行調查審認之必要，爰將原判決廢棄，發回原審另
05 為適法之裁判。

06 七、據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第256條第1項
07 、第260條第1項，判決如主文。

08 中 華 民 國 112 年 7 月 17 日

09 最高行政法院第一庭

10 審判長法官 吳 東 都

11 法官 蔡 如 琪

12 法官 王 俊 雄

13 法官 侯 志 融

14 法官 許 瑞 助

15 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

16 中 華 民 國 112 年 7 月 17 日

17 書記官 章 舒 涵