最　高　行　政　法　院　裁　定

112年度上字第570號

上　訴　人　不完美股份有限公司

代　表　人　林紫緹

訴訟代理人　商桓朧　律師

被 上訴 人　財政部臺北國稅局

代　表　人　吳蓮英

上列當事人間營業稅及稅捐稽徵法事件，上訴人對於中華民國112年4月27日臺北高等行政法院111年度訴字第994號判決，提起上訴，本院裁定如下：

主　文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、按行政訴訟法於民國111年6月22日經總統公布修正部分條文，並定於112年8月15日施行。行政訴訟法施行法第19條第1項規定：「修正行政訴訟法施行前已繫屬於最高行政法院，而於修正行政訴訟法施行後，尚未終結之事件，由最高行政法院依舊法審理。」而依同法第1條規定：「本法稱修正行政訴訟法者，指與本法同日施行（按即112年8月15日施行）之行政訴訟法；稱舊法者，指修正行政訴訟法施行前之行政訴訟法。」準此，本件於修正行政訴訟法施行前已繫屬於本院，且於施行後尚未終結，故應依舊法即112年8月15日施行前之行政訴訟法審理。次按對於高等行政法院判決之上訴，非以其違背法令為理由，不得為之，行政訴訟法第242條定有明文。依同法第243條第1項規定，判決不適用法規或適用不當者，為違背法令；依同法第243條第2項規定，判決有該條項所列各款情形之一者，為當然違背法令。又提起上訴，應以上訴狀表明上訴理由並應添具關於上訴理由之必要證據，復為舊法第244條第1項第4款及第2項所明定。且依行政訴訟法第307條之1準用民事訴訟法第470條第2項第1款、

第2款規定，上訴理由應表明原判決所違背之法令及其具體內容，暨依訴訟資料合於該違背法令之具體事實。是當事人提起上訴，如以原判決有不適用法規或適用不當為理由時，其上訴狀應有具體之指摘，並揭示該法規之條項或其內容；如以原判決有行政訴訟法第243條第2項所列各款情形為理由時，其上訴狀應揭示合於該條款之具體事實。上訴狀如未依上述方法表明，或其所表明者顯與上開法條規定之違背法令情形不相合時，即難認為已合法表明上訴理由，其上訴自非合法。

二、緣被上訴人以上訴人（原名：群億展業開發股份有限公司）於107年5月至6月間進貨，有取具非實際交易對象澤瑄貿易有限公司（下稱澤瑄公司）開立之統一發票12紙（下稱系爭發票），銷售額共新臺幣（下同）6,501,814元，營業稅額325,092元，作為進項憑證申報抵扣銷項稅額（僅虛增累積留抵稅額，尚未實際扣抵或退稅）等情，除依加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第19條第1項第1款等規定，核定補徵營業稅額325,092元（扣除留抵稅額265,778元，應繳納稅額計59,314元）外，並以上訴人應自交易對象取得憑證而未取得，依行為時（即110年12月17日修正前）稅捐稽徵法第44條規定，按前開統一發票列載銷售額6,501,814元之5%，裁處上訴人罰鍰325,092元。上訴人不服，經被上訴人110年9月3日財北國稅法一字第1100000000號復查決定駁回（下稱前復查決定）、111年2月11日財北國稅法一字第1110000000號重審復查決定（下稱原處分）撤銷前復查決定，追減罰鍰195,054元而變更為130,036元（依稅捐稽徵法第48條之3前段、110年12月17日修正之第44條第1項本文及稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表關於稅捐稽徵法第44條規定，屬1年內經第1次查獲者，以經查明認定總額2%裁處罰鍰），其餘復查駁回，復經訴願駁回後，遂提起行政訴訟，並聲明：訴願決定及原處分（即重審復查決定）對上訴人不利部分均撤銷。經原審判決駁回後，乃提起本件上訴。

三、上訴意旨略謂：

㈠基於私法自治及契約自由原則，若無違反強制或禁止規定，除得自由約定買賣條件外，並得於締約後合意變更買賣條件，自不得僅以買賣雙方嗣後變更交貨次序、方法及付款方式，即遽認買賣雙方未有實際履約等事實。被上訴人雖主張上訴人實際進貨對象非澤瑄公司，惟就澤瑄公司未有實際交付貨物予上訴人，及上訴人未實際交付價金予澤瑄公司等事實，迄未舉證證明之。原判決未據被上訴人為舉證，反徒以上訴人與澤瑄公司締約後，履約過程與買賣契約所約定內容略有不同，即認上訴人所舉文件等資料，不足以證明進項商品出於澤瑄公司，恣意推測上訴人實際進貨對象非澤瑄公司，遽為不利上訴人之論斷，除有理由不備外，亦有不當適用納稅者權利保護法第11條第2項等規定之違背法令。又上訴人所舉買賣契約書、分類帳、報價單、訂購單、系爭發票、出貨單等文件，與實際交貨方法及付款方式，即令略有齟齬，僅係買賣雙方於締約後合意變更買賣條件。況原判決依行政訴訟法第125條及第133條等規定，本得依職權傳訊澤瑄公司代表人或陳家豐（即澤瑄公司業務）等人，以查明事實真相。原判決竟在未查明上訴人所主張上述事實之情況下，即遽為不利上訴人之論斷，除有理由不備外，亦有不適用行政訴訟法第125條及第133條等規定之違背法令。另原判決亦有不當適用營業稅法第19條第1項第1款、第51條第1項第5款規定之違背法令。

㈡被上訴人非但未就澤瑄公司未有實際交付貨物予上訴人，及上訴人未實際交付價金予澤瑄公司等處罰要件事實，舉證證明之，遑論其證明程度應達「幾近於真實的蓋然性」。原判決一方面未據被上訴人就處罰要件事實為舉證，另一方面又未依職權調查證據，傳訊澤瑄公司代表人或陳家豐（即澤瑄公司業務）等人，以查明事實，即遽為不利上訴人之論斷，除有理由不備外，亦有不當適用納稅者權利保護法第11條第2項規定，及不適用行政訴訟法第125條及第133條等規定之

違背法令。另原判決亦有不當適用稅捐稽徵法第44條第1項前段規定之違背法令等語。

四、本院查：

㈠原判決理由已論明：

1.關於補稅部分

⑴以系爭發票所示交易表徵之進項物流而言，系爭買賣契約列載雙方於107年4月26日簽約，約定交貨期限107年7月20日，而上訴人所提出澤瑄公司名義出具之簽約當日報價單、107年4月30日訂購單，無論報價單所載報價單編號，或訂購單所載訂購編號，卻與自107年5月3日至6月15日分12次出貨之出貨單列載訂購單編號，均毫不相同而無法勾稽；上訴人仍僅泛稱此為內部承辦人員所製作，不清楚為何無法勾稽等語，已可見上訴人所取得出售之各該布疋商品來源，完全無法與澤瑄公司出具之系爭發票列載情形相互勾稽。

⑵其次，就上訴人所提出與澤瑄公司交易之金流而論，其提出之買賣契約書第5條有關付款辦法部分，係約定為貨到檢驗無誤後月結75天/TT（即採月結，貨到75日電匯付款），然上訴人卻稱多數係以現金給付方式交付貨款，已與買賣契約所約定付款方式不合。再者，上訴人就所謂現金交付貨款之具體情形，除僅曾提出現金簽收單影本7紙供被上訴人調查外，於審理中經詢問其所交付現金如高達1,972,000元者（另有更高額之2,474,000元，及807,000元、730,000元、475,406元、223,000元、145,500元等額度），究竟如此高額現金來源為何時，其又謂當時上訴人有收到其他交易對象給付之現金貨款，部分由帳戶提領云云，為何其捨棄前述買賣契約約定之電匯方式，而仍自帳戶提領高額現金交付，實有違常情；尤其，經比對其於原審審理中始行提出之上訴人銀行帳戶存摺明細資料，其所指107年2月26日曾提領2,910,000元者，斯時上訴人亦尚未與所稱澤瑄公司簽

約，其亦不爭執之前並未曾與該公司交易，其所指領款時間距離第1次付款即107年9月10日支付1,972,000元者，時間又相距約半年，以其所標明用以支付之提領紀錄總額，亦與其支付之6,501,814元金額不符，其提出之現金帳紀錄，復絲毫未見有符合前述現金簽收單之登載帳務紀錄，實無從勾稽。是上訴人所稱全數以現金付款乙節，除明顯與約定付款方式不符，對於為何須費事提領高額現金交付，又未能有合理說明，確切金額來源且有部分無法勾稽之情事，被上訴人質疑上訴人所稱與澤瑄公司間交易違反一般商業常情，實有依據。

⑶況上訴人自承之前並未曾與澤瑄公司交易，係名為陳家豐且自稱係澤瑄公司業務者與其洽商簽約，後續現金也是交付該人，其於原審審理中並稱陳家豐係朋友介紹，但已不記得何人所介紹，甚且稱最源頭之友人已經過世等語，與其經被上訴人調查時所說明係陳家豐自行登門拜訪之情節，亦有不符，以其等間非一次交貨，而係陸續交貨，上訴人為支付貨款且經交付高額現金款與陳家豐，對該人及所稱澤瑄公司營業狀況等，亦當有所查證，較符合商業習慣，然陳家豐卻毫無曾任職澤瑄公司之紀錄，有其勞保、健保投保資料查詢表各1份供佐，上訴人對於所稱交易對象之澤瑄公司相關登記貨營業狀況等，均未曾查對，實明顯異於常情。是則，上訴人就實際交易對象確為澤瑄公司乙事，既未能履行協力義務以提供可供勾稽之帳務或聯繫狀況等事證，以系爭發票所示商品交易物流、金流等，均有前開違反常情事證而論，縱使其提出與澤瑄公司簽立之前開買賣契約或系爭發票等資料，仍不足以證明進項商品出於澤瑄公司；參照關於納稅義務人未盡協力義務者，法院得降低稽徵機關就稅捐構成要件該當證明度要求之意旨說明（本院110年度上字第300號、109年度上字第124號判決意旨參照），已足認定上訴人就系爭發票所示進項商品之實際

交易對象，確非澤瑄公司。被上訴人乃以系爭發票有未依規定取得而不得作為扣抵上訴人銷項稅額之進項憑證，核計上訴人應補徵營業稅額325,092元（扣除上訴人前累積留抵稅額265,778元，實際應繳納稅額則為59,314元），即無違誤。

2.關於罰鍰部分

上訴人就系爭發票，確有應自實際交易對象取得憑證而未取得之情事，並據被上訴人陳明上訴人尚無實際扣抵或退稅而發生逃漏稅之結果，尚無營業稅法第51條第1項關於按所漏稅額處5倍以下罰鍰規定之適用，堪認上訴人就前開行為仍已違反稅捐稽徵法第44條第1項前段規定，且亦查無同條項但書得免罰之情事，被上訴人自得據以裁罰。其次，上訴人自承為系爭交易前，與接洽之人並非熟識，其竟未善加查證該人與所指澤瑄公司是否確有關聯，亦未就澤瑄公司營業內容、狀況等是否得依約提供各該商品，即逕行與之交易，並取具未經查證屬實之交易對象所開立系爭發票，以圖自身作為扣抵銷項稅額之便，對於實際交易對象並非澤瑄公司乙事，實有悖於一般商業習慣而輕率未加查證之情形，被上訴人以上訴人就此係有過失，亦甚明確。被上訴人乃依稅捐稽徵法第48條之3規定，適用對上訴人有利之裁處時即110年12月17日修正後稅捐稽徵法第44條第1項前段、110年12月20日修正之稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表關於違反稅捐稽徵法第44條規定部分，且基於上訴人屬1年內經第1次查獲之情形，就前開查明認定之銷售總額6,501,814元裁處2％罰鍰130,036元（＝6,501,814元×2％），亦無違誤等語。

㈡經核原判決已詳述其得心證之理由，並就上訴人之主張，何以不足採取，分別予以指駁甚明。觀諸前開上訴意旨無非就原審所為論斷或不採納其主張之理由，再為爭執，而對原審取捨證據、認定事實之職權行使，指摘為不當，並就原判決已論斷者，泛言其未論斷，核與所謂原判決「違背法令」之

情形顯不相當，均難認對原判決之如何違背法令已有具體之指摘。依首開規定及說明，應認其上訴為不合法。

五、據上論結，本件上訴為不合法。依行政訴訟法第249條第1項前段、第104條、民事訴訟法第95條、第78條，裁定如主文。

中　　華　　民　　國　　112　　年　　10　　月　　19　　日

最高行政法院第二庭

審判長法官　胡　方　新

法官　林　玫　君

法官　張　國　勳

法官　洪　慕　芳

法官　李　玉　卿

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　112　　年　　10　　月　　19　　日

書記官　高　玉　潔