

最 高 行 政 法 院 判 決

113年度上字第370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113年5月30日臺中高等行政法院112年度訴更一字第22號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

一、上訴駁回。

二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、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、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日對上開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）營業稅申報時，又再次將前揭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，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）、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、第33條規定辦理。上訴人分別於110年5月26日、110年6月2日檢具被上訴人110年5月11日書函、110年4月14日書函（以下就被上訴人109年11月11日書函、110年4月14日書函、110年5月11日書函合稱為原處分）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（下稱訴願決定）。上訴人不服，提起行政訴訟，並聲明：1. 訴願決定及原處分均撤銷；2. 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）110年度訴字第302號判決（下稱原審110年判決）駁回，上訴人提起上訴，經本院111年度上字第367號判決將原審110年判決廢棄，發回更為審理。經原審更為審理後，以112年度訴更一字第22號判決（下稱原判決）駁回。上訴人仍未甘服，遂提起本件上訴，並聲明：1. 原判決廢棄；訴願決定及原處分均撤銷，仍請依法自為判決；2. 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。

二、上訴人起訴主張及被上訴人於原審之答辯均引用原判決所載。

三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，係以：

(一)依營業稅法第15條第1項、第3項、第19條第1項第1款、第33條、第35條第1項、第39條第2項、財政部89年10月19日台財稅第890457254號函釋（下稱89年10月19日函釋）、司法院

01 釋字第700號解釋理由書等意旨可知，營業人除依規定辦理
02 營業登記外，並限以取得合法進項憑證，且依規定期限申報
03 者，始得據以申報進項稅額扣抵銷項稅額。

04 (二)上訴人前經被上訴人認定其於90年1月1日至94年4月30日承
05 包訴外人○○營造股份有限公司等16家公司（下稱○○等16
06 家公司）工程，再轉包予○○工程行等9家公司（下稱○○
07 等9家公司）行號，銷售額共計612,366,568元（下稱系爭銷
08 售額），營業稅額為30,618,357元，未依規定開立統一發
09 票，且於申報當期銷售額時亦未列入申報，而係利用○○等
10 9家公司行號之統一發票，交予○○等16家公司，跳開發
11 票，逃漏應繳稅款，而補徵上訴人營業稅30,618,357元及裁
12 處按漏稅額1.5倍之罰鍰，雖經上訴人提起行政爭訟及再審
13 之訴，惟均遭駁回確定在案。又由前開判決所確定之事實可
14 知，上訴人在遭被上訴人查獲認定跳開發票之前，並未申報
15 系爭銷售額，亦未檢具應由○○等9家公司行號開立予上訴
16 人統一發票之進項憑證向主管機關申報扣減，是上訴人未向
17 ○○等9家公司行號取得合法進項憑證，復未依規定期限申
18 報扣減銷項稅額等情，堪以認定，自難認其所主張之進項稅
19 額30,618,357元係屬依法得進行扣抵銷項稅額者，更無可能
20 經由當期營業稅額之計算，而得於將來任一期營業稅申報時
21 列為上期累積留抵稅額進行扣抵。準此，上訴人在未申報上
22 揭進項稅額請求扣抵並經認屬取得營業稅法第33條所列之合
23 法要式憑證之前，即無同法第39條第2項所定同條第1項以外
24 之溢付稅額，可供留抵下期之營業稅額，自無從逕將其於90
25 年1月至94年4月間未依規定取得進項憑證之所謂進項稅額3
26 0,618,357元申報為累積留抵稅額。從而，上訴人本件之聲
27 明請求，為無理由，應予駁回等語，判決駁回上訴人在原審
28 之訴。

29 四、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴之結論，並無違誤，
30 茲就上訴意旨補充論述如下：

01 (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
02 額，扣減進項稅額後之餘額，為當期應納或溢付營業稅
03 額。」「進項稅額，指營業人購買貨物或勞務時，依規定支
04 付之營業稅額。」第19條第1項第1款規定：「營業人左列進
05 項稅額，不得扣抵銷項稅額：一、購進之貨物或勞務未依規
06 定取得並保存第33條所列之憑證者。」第33條規定：「營業
07 人以進項稅額扣抵銷項稅額者，應具有載明其名稱、地址及
08 統一編號之左列憑證：一、購買貨物或勞務時，所取得載有
09 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
10 售貨物，或同條第4項準用該條款規定視為銷售勞務者，所
11 自行開立載有營業稅額之統一發票。三、其他經財政部核定
12 載有營業稅額之憑證。」第35條第1項規定：「營業人除本
13 法另有規定外，不論有無銷售額，應以每2月為一期，於次
14 期開始15日內，填具規定格式之申報書，檢附退抵稅款及其
15 他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業
16 稅額。其有應納營業稅額者，應先向公庫繳納後，檢同繳納
17 收據一併申報。」第39條第2項規定：「前項以外之溢付稅
18 額，應由營業人留抵應納營業稅。但情形特殊者，得報經財
19 政部核准退還之。」

20 (二)營業稅法第51條第1項第3款規定：「納稅義務人，有下列情
21 形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處5倍以下罰鍰，並
22 得停止其營業：……三、短報或漏報銷售額。」同法施行細
23 則第52條第2項第1款規定：「本法第51條第1項第1款至第6
24 款之漏稅額，依下列規定認定之：一、第1款至第4款及第6
25 款，以經主管稽徵機關依查得之資料，包含已依本法第35條
26 規定申報且非屬第19條規定之進項稅額及依本法第15條之1
27 第2項規定計算之進項稅額，核定應補徵之應納稅額為漏稅
28 額。」另財政部89年10月19日函釋略以：「……三、又依營
29 業稅法第35條第1項規定，營業人不論有無銷售額，應按期
30 填具申報書，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機
31 關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。準此，營業人之進項

01 稅額准予扣抵或退還，應以已申報者為前提，故營業人違反
02 營業稅法第51條第1項第1款至第4款及第6款，據以處罰之案
03 件，營業人如於經查獲後始提出合法進項憑證者，稽徵機關
04 於計算其漏稅額時不宜准其扣抵銷項稅額。……」依此函
05 釋，准予扣抵之進項稅額，以納稅義務人已依同法第35條第
06 1項規定申報者為限，納稅義務人於查獲短報或漏報銷售額
07 後始提出之合法進項稅額憑證，不得依同法第15條第1項規
08 定作為扣抵之依據，而應依所查得之銷項資料及已申報之進
09 項稅額計算應納稅額。

10 (三)司法院釋字第660號解釋業已肯認財政部89年10月19日函釋
11 之合法性及合憲性，其理由略以：「……營業人若未依上開
12 第35條第1項規定據實申報銷售額，致有短報、漏報銷售額
13 之情形，即得適用同法第43條第1項第4款規定，依照查得之
14 資料（包含已申報之進項稅額憑證）核定該期銷售額及應納
15 稅額，故申報加值型營業稅，限營業人已經申報進項稅額憑
16 證之進項稅額，始能與當期銷項稅額扣抵，以結算當期應納
17 或溢付之營業稅額。主管稽徵機關得依照『查得之資料』，
18 核定其銷售額及應納稅額時，將當期迄未申報之進項稅額憑
19 證予以排除，係為貫徹同法第35條第1項規定由營業人當期
20 自動申報繳納之意旨。又營業稅法第51條第3款規定（即現
21 行營業稅法第51條第1項第3款），納稅義務人短報或漏報銷
22 售額者，除追繳稅款外，按所漏稅額處1倍至10倍罰鍰，並
23 得停止其營業，此漏稅額之認定方式，依同法施行細則第52
24 條第2項第1款規定，亦以經主管稽徵機關依『查得之資
25 料』，核定應補徵之應納稅額為漏稅額，尚不許營業人於查
26 獲後始提出合法進項稅額憑證，而主張扣抵銷項稅額。……
27 系爭函（按係指財政部89年10月19日函釋）關於營業稅法第
28 51條第3款納稅義務人短報或漏報銷售額者，於經查獲後始
29 提出合法進項稅額憑證者，稽徵機關於計算其漏稅額時不宜
30 准其扣抵銷項稅額部分，觀其旨趣，乃係綜合適用營業稅法
31 第15條第1項、第35條第1項、第43條第1項第4款、第51條第

01 3款及同法施行細則第29條、第38條第1項第1款、第3款、第
02 4款、第52條第2項第1款所為之當然解釋，與上述法律規定
03 之內涵及目的無違，符合一般法律之解釋方法，尤未增加法
04 律或法律授權訂定之命令所無之限制，於租稅法律主義尚無
05 違背。」

06 (四)綜上可知，我國現行加值型營業稅制，係就各個銷售階段之
07 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
08 皆為營業稅之納稅義務人（司法院釋字第685號解釋意旨參
09 照）。營業人依營業稅法第35條第1項之規定，以每2月為一
10 期，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷
11 售額、應納或溢付營業稅額。營業稅額之計算係以每期之銷
12 項稅額（營業人銷售貨物或勞務時，依規定應收取之營業稅
13 額）減進項稅額（營業人購買貨物或勞務時，依規定支付之
14 營業稅額），其餘額若為正數，為「應納稅額」，營業人應
15 先繳納；反之，若為負數，即為「溢付稅額」，若產生進項
16 稅額大於銷項稅額之情形，依營業稅法第39條第2項之規
17 定，此等溢付稅額應留抵供以後稅捐週期來扣抵，因此留抵
18 稅額是每期為增減計算後之「累積存量」概念。惟準據前述
19 司法院釋字第660號解釋意旨，可知營業人遭查獲短漏稅
20 後，始提出內含或載有進項稅額之憑證，未符依規定申報之
21 意旨，自無許其於遭稽徵機關查獲後，再以未依規定申報之
22 進項稅額扣抵依查得銷售額計算之銷項稅額，更無可能經由
23 當期營業稅額之計算，而得於將來任一期營業稅申報時列為
24 上期累積留抵稅額進行扣抵。

25 (五)經查，上訴人前經被上訴人認其於90年1月1日至94年4月30
26 日承包○○等16家公司工程，再轉包予○○等9家公司行
27 號，銷售額共計612,366,568元，營業稅額30,618,357元，
28 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
29 報，利用○○等9家公司行號之統一發票，交予○○等16家
30 公司，跳開發票，逃漏應繳稅款，而補徵上訴人營業稅30,6
31 18,357元及裁處按漏稅額1.5倍之罰鍰，雖經上訴人提起行

01 政爭訟及再審之訴，惟均遭駁回確定在案等情，為原審依法
02 確定之事實，並與卷證相符。原判決據以認定：上訴人在遭
03 被上訴人查獲認定跳開發票之前，並未申報系爭銷售額，亦
04 未檢具應由○○等9家公司行號開立予上訴人統一發票之進
05 項憑證向主管機關申報扣減，是上訴人未向○○等9家公司
06 行號取得合法進項憑證，復未依規定期限申報扣減銷項稅
07 額，自難認其所主張之進項稅額30,618,357元係屬依法得進
08 行扣抵銷項稅額者，更無可能經由當期營業稅額之計算，而
09 得於將來任一期營業稅申報時列為上期累積留抵稅額進行扣
10 抵等語，並據此維持原處分，而駁回上訴人在原審之訴，核
11 無違反論理法則、經驗法則或理由不備之情事。上訴意旨仍
12 執前詞，主張本件係跳開發票，跳開發票之行為不會造成逃
13 漏營業稅，本非營業稅法第51條第1項所欲防範之態樣，亦
14 與財政部89年10月19日函釋係針對「漏銷者」而為解釋之情
15 形不同。而對於跳開發票情事，由於營業稅法未做規範，致
16 令被上訴人及法院未能衡平考量上訴人之進項稅額扣抵權，
17 故在財政部做正確規範前，及在補徵上訴人營業稅及科處漏
18 稅罰是否合法之餘，至少應保障上訴人固有之進項稅額扣抵
19 權，以盡到法令補充之義務，以維租稅公平，否則即與憲法
20 第7條、第15條及第23條之規定不合，並據以指摘原判決有
21 適用法規不當及理由不備之違背法令云云，無非係執一己主
22 觀之見解，指摘原判決有理由不備或適用法規不當之違背法
23 令情事，並無可採。

24 五、綜上所述，原判決駁回上訴人在原審之訴，核無違誤。上訴
25 意旨指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁
26 回。

27 六、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1
28 項、第98條第1項前段，判決如主文。

29 中 華 民 國 114 年 2 月 20 日

30 最高行政法院第四庭

31 審判長法官 王 碧 芳

01 法官 王 俊 雄
02 法官 鍾 啟 煒
03 法官 陳 文 燦
04 法官 林 秀 圓

05 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異
06 中 華 民 國 114 年 2 月 20 日
07 書記官 蕭 君 卉