

臺北高等行政法院判決

111年度訴字第224號

111年6月30日辯論終結

原告 星潮國際貿易股份有限公司

代表人 游靜宜（董事長）

被告 財政部北區國稅局

代表人 蔡碧珍（局長）

訴訟代理人 黃麗玲

上列當事人間營業稅事件，原告不服財政部中華民國111年1月26日台財法字第11113900640號（案號：第11000873號）訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

被告依查得資料，以原告於民國106年3月至107年6月間進貨，未依規定取得合法憑證，卻取具非實際交易對象廣三崇光國際開發股份有限公司、新光三越百貨股份有限公司台中中港分公司、太平洋崇光百貨股份有限公司新竹巨城分公司、太平洋崇光百貨股份有限公司中壢分公司及遠東百貨股份有限公司新竹分公司（下稱廣三等公司）開立之統一發票，銷售額共新臺幣（下同）22,161,143元，營業稅額1,108,077元，作為進項憑證，並據以申報扣抵銷項稅額，乃核定補徵營業稅額1,108,077元。原告不服，申請復查，經被

告以110年10月4日北區國稅法一字第1100011710號復查決定駁回，提起訴願亦遭駁回。遂提起本件行政訴訟。

二、本件原告主張略以：

(一)廣三等公司確為原告之交易對象，原告與訴外人賴筠喬（下稱賴君）為居間關係：

1. 106年原告踏入批發保養品市場，經詢問百貨公司SK II櫃臺得知要向專櫃買貨不能直接匯款到百貨公司，也沒有低價折扣，所以原告的採購員在奇摩拍賣找到大象屋美妝（附件2）賴筠喬小姐和許曉天先生（下稱許君），賴君和許君在電話中說明和百貨公司關係良好，並且在百貨公司是櫃姐和櫃哥，可以取得較低單價的保養品，而且會用團購方式幫原告向百貨公司買貨，再提供百貨發票給原告以示證明是公司貨，並且買貨時也會在櫃上拍照告訴原告買了什麼貨。原告認為賴君是百貨公司的人要衝業績而招攬大眾，既認定賴君是百貨公司櫃姐，怎可能再私下簽訂代購合約，原告不可能深入了解其是否正受雇或曾受雇百貨公司，被告以賴君無源自百貨公司或化妝品公司薪資，而認定賴君非為百貨公司櫃姐一節，並無法證明原告與賴君並無實際居間之行為。

2. 106年3月百貨公司母親節檔期，原告請賴君向百貨公司代購買貨，原告再匯款到賴君所指定她的母親游銀悅個人帳戶，分別在106年3月8日至4月24日，短短1個半月，第一筆交易賴君和許君由櫃臺寄貨給原告，原告再匯款給游銀悅，第二筆之後賴君要求先匯款再幫忙買貨，買貨時會在櫃臺拍照給原告，106年4月後賴君開始交貨延遲，最後竟不交貨，原告就要求退款，賴君和許君百般拖延不回應，不得已原告趕緊報警凍結賴君母親游銀悅帳戶，並告賴君詐欺，賴君106年4月故意不提供發票而讓原告於106年3至4月繳交245,286元之營業稅，又不給貨又不退款，調解出庭官司周旋一年，實在是「有冤難申」，最後於107年3月30日還款給原告。相關貨品都由百貨公司直接出貨至原告，並無透過賴君，百貨公司於收款及發貨後，亦開立抬頭為原告之銷貨發票，可證明百

01 貨公司很清楚其銷貨對象是原告，被告不能逕以金流透過賴
02 君(借母親帳戶)，或賴君有無另行成立公司或商號，就認
03 定原告取得非實際交易對象開立之發票涉有不法。個人居間
04 在各行各業不是很正常的嗎？更何況賴君就是以櫃姐身分與
05 原告負責人聯繫的。

- 06 3. 被告以未簽訂代購合約（賴君亦自陳無簽訂）、賴君無百貨
07 公司或化妝品公司薪資所得非為百貨公司櫃姐等由，並無法
08 否定其居間之角色與行為。現今經濟發展交易態樣複雜且多
09 元，居間既經當事人約定，一方為他方訂約之媒介，稽徵機
10 關以未簽訂代購合約及金流就認定原告是向賴君進貨，而未
11 採物流即相關貨品都由百貨公司直接出貨至原告的認定，顯
12 有偏頗。原告自始就是透過賴君個人向百貨公司訂貨，相關
13 貨品（物流）亦都由百貨公司出貨至原告，依法取具百貨公
14 司的發票，並無不符營業稅規定。

15 (二)爰聲明求為判決：訴願決定及原處分（即復查決定）均撤
16 銷。

17 三、被告則以： □

18 (一)原告確有取具非實際交易對象廣三公司等公司開立之統一發票作
19 為進項憑證申報扣抵銷項稅額之違法：

- 20 1. 原告自陳其為採購百貨公司櫃臺之保養品，在網站上找到大
21 象屋美妝店家，由該店家向百貨公司代購買貨，並檢附該店
22 家之財稅資料及其在拍賣平台之訊息畫面（原處分卷1第33
23 至36頁）。依原告所提資料，足證其知悉大象屋美妝係以經
24 營網路購物為業，營業登記項目為無店面零售業及化妝品零
25 售業，且非使用統一發票之營業人(原處分卷1第34頁)，原
26 告108年12月30日說明書亦載明「賴君表示其為小規模營業
27 人無法提供發票（原處分卷1第1頁），遂提供給原告委其向
28 各百貨公司代購之貨品時所取得並載有原告統編之發票，作
29 為進項憑證，原告於當時對稅法之不熟悉，認為此一交易模
30 式應可視為委託賴君代購，遂以是類發票作為進項憑證扣
31 抵」(原卷1第36至37頁)等語，是原告自始即知其供貨來源

01 大象屋美妝無法開立統一發票與原告作為進項憑證，遂改以
02 大象屋美妝交付之廣三等5家百貨公司發票作為進項憑證，
03 足證其確有進貨事實，卻取具非實際交易對象廣三公司等公司開
04 立之統一發票作為進項憑證申報扣抵銷項稅額。

05 2. 另查詢賴君103至107年度所得清單（原處分卷2第438至440
06 頁），賴君並無取自百貨公司或化妝品公司薪資，是賴君稱
07 係百貨公司櫃姐一詞，並不足採信。原告向大象屋美妝購
08 物，貨款均依其指示匯款至賴君母親之銀行帳戶（原卷1第3
09 1頁），大象屋美妝因漏報其對原告之系爭銷售額一案，其
10 負責人已承認違章事實，並經財政部中區國稅局彰化分局核
11 定處分確定在案，有承諾書可稽（原處分卷1第14頁）。又原
12 告對其與大象屋美妝負責人賴君間之交易，迄未提示雙方簽
13 訂之買賣合約或代購合約及其他足資佐證居間代購之具體事
14 證資料供核，無法認定其符合居間或代購之相關規定。原告
15 雖有進貨事實，但實際交易對象為大象屋美妝，並非廣三等
16 5家公司，原告自不得以保養品係從百貨公司出貨寄送，主
17 張其取具廣三等5家公司開立之統一發票作為進項憑證即為
18 合法。

19 3. 現行加值型營業稅係就各個銷售階段之加值額分別予以課稅
20 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
21 務人，故該非交易對象之人是否已按其開立發票之金額報繳
22 營業稅額，並不影響本件營業人補繳營業稅之義務。原告於
23 首揭期間向大象屋美妝進貨，卻取具非實際交易對象廣三等
24 5家公司所開立之統一發票，銷售額合計22,161,143元，作
25 為進項憑證申報扣抵銷項稅額，致虛報進項稅額1,108,077
26 元，原告雖有進貨事實，惟未依規定取得實際交易對象開立
27 之進項憑證，被告依營業稅法第19條第1項第1款規定追補其
28 不得扣抵之進項稅款，核定補繳營業稅額1,108,077元並無
29 不合。

30 4. 被告所屬中和稽徵所初查時查調原告106年3月至107年6月營
31 業稅年度資料（原處分卷2第435頁）顯示，其申報扣抵之百

01 貨公司統一發票銷售額合計24,295,682元，稅額1,214,778
02 元（原處分卷2第433頁及435頁），為逐期計算申請人以賴
03 君交付廣三等5家公司開立統一發票申報扣抵所產生之漏稅
04 額（原處分卷2第252頁），乃函請原告提供其以上開統一發
05 票申報扣抵之所屬期別，經原告110年5月16日出具說明書
06 （原處分卷1第277頁）略以：其陸續匯款29,938,855元，扣
07 除調解退款1,064,367元及捷泰商業有限公司開立之統一發
08 票銷售額合計5,605,268元外，餘23,269,220元係取得各百
09 貨公司統一發票，因匯款及取得統一發票時間有落差，甚至
10 是不同月份及不同營業稅期別，造成金流與統一發票難勾
11 稽，惟所取得之各百貨公司統一發票均已陸續申報在案等
12 語。是以被告所屬中和稽徵所認定原告於首揭期間陸續收到
13 賴君交付之廣三等5家營業人開立之統一發票銷售額22,161,
14 143元（23,269,220÷1.05），並已申報扣抵銷項稅額1,108,
15 077元，原告就此部分之核課業於109年9月22日出具同意繳
16 納稅額1,108,077元之同意書（原處分卷1第25頁）在案，又
17 查原告違章行為期間106年3月1日至107年6月30日，查獲日1
18 08年8月21日，違章行為發生日（106年3月）起至查獲日（1
19 08年8月）止可扣除最低留抵稅額為0（原處分卷3第16
20 頁），經計算應補徵稅額為1,108,077元並無不合。

21 (二)並聲明求為判決：原告之訴駁回。

22 四、上開事實概要欄所述之事實經過，除下列爭執事項外，其餘
23 為兩造所不爭執，並有：原處分（原處分卷1第8頁、第302
24 頁至313頁）、訴願決定書（本院卷第29頁至36頁）、原告1
25 06至107年度營業稅申報書查詢（原處分卷1第286至287
26 頁）、原告匯款資料、新北市中和區調解委員會調解筆錄、
27 106年3至4月營業稅申報書及貨品照片（本院卷第45頁至57
28 頁）、原告110年1月29日說明書（原處分卷1第38頁至39
29 頁）、原告所提供大象屋美粧之拍賣平台網頁及財稅資料
30 （本院卷第37至43頁）、大象屋美妝(負責人賴君)承諾書及
31 109年7月14日談話紀錄（原處分卷1第14頁、原處分卷2第26

01 0至261頁）、原告於106年3月至107年6月間申報扣抵百貨公
02 司統一發票銷售額計算資料（原處分卷2第433至435頁）、
03 原告申報扣抵賴君交付之廣三公司等公司開立統一發票逐期計算
04 （原處分卷2第239至252頁），及原告營業稅違章漏稅案件
05 漏稅額計算表（原處分卷3第15頁）等文件可參，自堪認為
06 真正。是本件爭執事項厥為：原告之實際交易對象為大象屋
07 美粧（即賴君）或廣三公司等公司？是否有取具非實際交易對象
08 廣三公司等公司開立之統一發票作為進項憑證申報扣抵銷項稅額
09 之違法？

10 五、本院之判斷：

11 □(一)本件應適用之法令：

- 12 1. 按加值型及非加值型營業稅法(以下簡稱營業稅法)第3條第1
13 項規定：「將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，為
14 銷售貨物。」第15條規定：「(第1項)營業人當期銷項稅
15 額，扣減進項稅額後之餘額，為當期應納或溢付營業稅
16 額……(第3項)進項稅額，指營業人購買貨物或勞務時，依
17 規定支付之營業稅額。」第19條第1項第1款規定：「營業人
18 左列進項稅額，不得扣抵銷項稅額：一、購進之貨物或勞務
19 未依規定取得並保存第33條所列之憑證者。」第33條第1款
20 規定：「營業人以進項稅額扣抵銷項稅額者，應具有載明其
21 名稱、地址及統一編號之左列憑證：一、購買貨物或勞務
22 時，所取得載有營業稅額之統一發票。」第51條第1項第5
23 款、第2項規定：「(第1項)納稅義務人，有下列情形之一
24 者，除追繳稅款外，按所漏稅額處5倍以下罰鍰，並得停止
25 其營業：一、……五、虛報進項稅額者。(第2項)納稅義
26 務人有前項第5款情形，如其取得非實際交易對象所開立之
27 憑證，經查明確有進貨事實及該項憑證確由實際銷貨之營利
28 事業所交付，且實際銷貨之營利事業已依法補稅處罰者，免
29 依前項規定處罰。」營業稅法施行細則第52條第1項規定：
30 「本法第51條第1項第5款所定虛報進項稅額，包括依本法規

01 定不得扣抵之進項稅額、無進貨事實及偽造憑證之進項稅額
02 而申報退抵稅額者。」

- 03 2. 次按「營業人雖有進貨事實，惟不依規定取得交易對象開立
04 之進項憑證，而取得非交易對象開立之進項憑證，申報扣抵
05 銷項稅額時，該項已申報扣抵之銷項營業稅額顯未依法繳
06 納，仍應依營業稅法第19條第1項第1款規定，就其取得不得
07 扣抵憑證扣抵銷項稅額部分，追補該項不得扣抵之銷項稅
08 款。又我國現行加值型營業稅係就各個銷售階段之加值額分
09 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
10 稅之納稅義務人。故該非交易對象之人是否已按其開立發票
11 之金額報繳營業稅額，並不影響本件營業人補繳營業稅之義
12 務。」經最高行政法院87年7月份第1次庭長評事聯席會議決
13 議在案，且此項決議內容，亦經司法院釋字第685號解釋認
14 定合憲，並於解釋理由書中闡明「我國現行加值型營業稅
15 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
16 稅，各銷售階段之營業人皆為營業稅之納稅義務人。行政法
17 院87年7月份第1次庭長評事聯席會議決議，其中所稱……乃
18 依據我國採加值型營業稅制，各銷售階段之營業人皆為營業
19 稅之納稅義務人之法制現況，敘明非交易對象，亦即非銷售
20 相關貨物或勞務之營業人，依法本無就該相關銷售額開立統
21 一發票或報繳營業稅額之義務，故其是否按已開立統一發票
22 之金額報繳營業稅額，僅發生是否得依法請求返還之問題，
23 既無從視同法定納稅義務人已履行其租稅義務，亦不發生法
24 定納稅義務人之租稅義務因而免除或消滅之效果，自不影響
25 法定納稅義務人依法補繳營業稅之義務，法定納稅義務人如
26 未依法繳納營業稅者，自應依法補繳營業稅……。」準此可
27 知，營業人在交易活動中，須取得實際交易對象之前手開立
28 之憑證為前提，從憑證形式上足以辨明交易關係中之真實債
29 權人及債務人之身分，始得持向稅捐稽徵機關申報並行使銷
30 項稅額扣抵權，此係營業稅法藉由憑證自動勾稽以達便利稅
31 捐稽徵作業之制度設計。

01 (二)原告之實際交易對象為大象屋美粧（即賴君）：

02 1. 被告依查得資料，以原告於106年3月至107年6月間進貨，未
03 依規定取得合法憑證，卻取具非實際交易對象廣三公司等公司開
04 立之統一發票，銷售額共22,161,143元，營業稅額1,108,07
05 7元，作為進項憑證，並據以申報扣抵銷項稅額，乃核定補
06 徵營業稅額1,108,077元。原告不服，申請復查及訴願均遭
07 駁回，遂提起本件行政訴訟，其所持理由無非係主張：伊公
08 司採購員在奇摩拍賣找到大象屋美妝之賴君及許君，其等自
09 稱和百貨公司關係良好，是在百貨公司的櫃姐和櫃哥，可以
10 取得較低單價的保養品，故伊自始就是透過賴君個人向百貨
11 公司訂貨，相關貨品（物流）亦都由百貨公司出貨，依法取
12 具百貨公司的發票，並無不符營業稅規定，與賴君間為居間
13 關係等語，惟就私法交易活動而言，基於契約自由原則，人
14 民可以選擇與任何人締約，只要相對人能按債之本旨提出給
15 付即可，締約當時出賣人是否係買賣標的之權利人，並不影
16 響契約之效力，例如關於銷售契約，約定由第三人向他方為
17 給付者，仍以締約雙方為買方及賣方（民法第268條第1項規
18 定參照）。至所謂「居間」者乃當事人約定，一方為他方報
19 告訂約之機會或為訂約之媒介，他方給付報酬之契約，居間
20 人任務，僅止於報告訂約之機會或為其媒介。至於當事人間
21 如因契約而有所給付，或有所受領時，均須由各當事人自己
22 為之，居間人無為當事人代為給付或受領給付之權（民法第
23 565條及第574條規定參照）。準此，原告自承係在網路拍賣
24 平台尋獲經營網路購物之小規模營業人大象屋美妝即賴君，
25 依其提供「大象屋美妝」之拍賣平台網頁載稱：「歡迎光臨
26 本賣場，本賣場所有商品皆來自各大百貨公司及其贈品，請
27 放心購買……關於運費，挑選完直接分別下標再合併結帳，
28 系統會幫您計算金額，郵寄掛號40元，滿1500元免運費……
29 另外賣廠商品大多滿額禮特惠組拆售，商品難免有摩擦或壓
30 盒痕跡，紙盒在運送過程中也難免受損，有壓痕不影響品
31 質，要求完美者，請勿下標！yahoo有抽取手續費，所以請

各位買家要下標前請想好，不要下標後因為個人因素要求退貨，除非是賣家的疏忽或因素，不然不接受退貨……買家於得標匯款後，請利用輕鬆付付款，賣家對完帳後，會先發送出貨通知信函給買家。」等語（本院卷第41頁），原告因此透過網路拍賣平台向大象屋美妝下標後，便將價金匯款至賴君所指定其母親游銀悅個人帳戶（參見原告提供之匯款憑證，本院卷第47頁），大象屋美妝始會出貨，足見大象屋美妝已實質參與系爭貨品買賣交易之給付及受領，顯非僅止於報告訂約之機會或為原告媒介，原告之實際交易對象應為大象屋美妝即賴君，而非廣三等百貨公司甚明，縱大象屋美妝係指示第三人即廣三等百貨公司直接向原告交付貨品，揆諸前開規定與說明，亦僅係賣方於收受貨款後，指示第三人為對待給付之行為，並不影響買賣契約關係係存在於原告與大象屋美妝即賴君間之認定。又況，倘如原告主張其實質交易對象係廣三等百貨公司，於事後產生交易糾紛時，理應直接向百貨公司為主張及求償，然觀諸原告所提供與賴君間之調解筆錄卻載稱略以：「原告於106年4月26日，以網路方式向相對人賴君訂購600萬元之化妝品，將貨款匯入相對人賴君之母游銀悅中國信託商業銀行之帳戶內，並同意相對人賴君分批出貨。至同年6月底，相對人賴君未依約將貨款106萬4,367元之貨品交予原告，相對人故有詐欺之嫌而生紛爭。」等語（本院卷第49頁），由此益徵原告與賴君交易時係約定由原告支付貨款義務，賴君則負有給付貨品之對待給付義務，且明知其交易對象為大象屋美妝即賴君至明。

2. 再者，我國對於一般銷售行為之營業稅課徵，係採取所謂加值型營業稅，其原理在於利用稅額與銷售額之分列，不使稅捐加入銷售成為下一次徵收營業稅之稅基，各階段之稅額只與各該階段之銷售額亦即加值額有關，與其交易次數多寡無關，故每個階段之加值銷售額，都有進項與銷項稅額可為扣抵並相互勾稽。查原告於交易之初，即明知大象屋美妝為小規模營業人，非使用統一發票之營業人，為其於本院言詞辯

論程序所是認（本院卷第129頁），且大象屋美妝乃經營網路購物之電商，營業登記項目為無店面零售業及化妝品零售業，有原告提供之網頁資料等附卷可參（本院卷第39、43頁）。換言之，原告於交易過程中明知其實際交易之對象為大象屋美妝，且因其為小規模營業人，無須開立統一發票，故其報價為裸價，係不含營業稅之價格，原告卻仍取具非實際交易對象廣三等5家公司開立之統一發票作為進項憑證，用以扣減銷項稅額，導致大象屋美妝及在此之前銷售階段之加值營業稅均發生有短漏之危險，大象屋美妝因此得以漏報銷售額（參見大象屋美妝出具之承諾書，原處分卷1第14頁），揆諸最高行政法院前開決議意旨，無論非交易對象之人（即廣三等公司）是否已按其開立發票之金額報繳營業稅額，均不影響本件原告補繳營業稅之義務。從而，被告以原告於106年3月至107年6月間進貨，未依規定取得合法憑證，依營業稅法第19條第1項第1款規定，本不得扣抵銷項稅額，卻取具非實際交易對象廣三等公司開立之統一發票，銷售額共22,161,143元，營業稅額1,108,077元，作為進項憑證，並據以申報扣抵銷項稅額，有原告於106年3月至107年6月間申報扣抵百貨公司統一發票銷售額計算資料、申報扣抵賴君交付之廣三等公司開立統一發票逐期計算，及原告營業稅違章漏稅案件漏稅額計算表（原處分卷2第433至435頁、第239至252頁、原處分卷3第15頁）等在卷可考，乃核定補徵營業稅額1,108,077元，經核於法並無違誤。

六、綜上所述，原告起訴主張各節，均無可採。被告所為原處分及復查決定之認事用法均無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合，原告猶執前詞，聲明求為判決撤銷訴願決定及原處分（即復查決定），為無理由，應予駁回。本件判決基礎已臻明確，兩造其餘之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，無一一論述之必要，併予敘明。

七、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中華民國 111 年 7 月 28 日

臺北高等行政法院第三庭

審判長法官 楊 得 君

法官 畢 乃 俊

法官 鄭 凱 文

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示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（須按他造人數附繕本）。

三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第241條之1第1項前段）

四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第1項但書、第2項）

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. 上訴人或其法定代理人具備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、副教授者。 2. 稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
(二)非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1. 上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 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. 上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任

01

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，上訴人
應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所示關係之釋明文書
影本及委任書。

02

中 華 民 國 111 年 7 月 28 日

03

書記官 吳 芳 靜