臺北高等行政法院判決

111年度訴字第994號
112年4月6日辯論終結

原　　告　不完美股份有限公司

代　表　人　林紫緹

被　　告　財政部臺北國稅局

代　表　人　吳蓮英（局長）

訴訟代理人　李佩玲

上列當事人間營業稅及稅捐稽徵法事件，原告不服財政部中華民國111年6月9日台財法字第11113914410號（案號：第11100205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、程序事項：

本件訴訟中，被告之代表人由宋秀玲變更為吳蓮英，並經新任代表人具狀聲明承受訴訟（本院卷第147至150頁），核無不合，先予敘明。

二、事實概要：

被告以原告（原名：群億展業開發股份有限公司，下稱群億公司）於民國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，並以原告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%，裁處原告罰鍰325,092元。原告不服，經被告110年9月3日財北國稅法一字第1100026263號復查決定駁回（下稱前復查決定，原處分卷第1至20頁）、111年2月11日財北國稅法一字第1110003398號重審復查決定（即原處分）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，及經訴願駁回，遂提起本件訴訟。

三、本件原告主張：

㈠原告前於106年至107年間確有與澤瑄公司交易，因被告所屬新店稽徵所曾調查澤瑄公司之故，原告即結束與該公司之往來，後續亦有配合被告所屬萬華稽徵所之調查而提供資料，與澤瑄公司談成生意即出貨，關於交易單據不符、無法勾稽等問題皆出於澤瑄公司之故，且原告交付澤瑄公司之貨款，係取自原告置於公司內之現金，部分則為之前其他交易所取得之款項，原告均有直接給付澤瑄公司之員工陳○豐，對於澤瑄公司有無其他問題並不知悉，取具之發票即為列載之實際交易對象，並無違規漏稅之行為等語。

㈡並聲明：訴願決定及原處分（即重審復查決定）對原告不利部分均撤銷。

四、本件被告則以：

㈠原告雖稱於107年4月26日有與澤瑄公司簽訂亞麻布等布疋買賣契約，記載約定總價6,826,906元（含稅）、交貨期限同年7月20日，採月結方式於貨到檢驗無誤後75天電匯付款，其購入後並有將布疋轉銷售予岡燕服飾有限公司，但澤瑄公

司107年5月3日至6月15日12次出貨單所載訂購單編號，與原告所指簽約時報價單之記載不同，已無法勾稽物流；又金流部分，原告自承貨款採現金支付，亦與前述約定之電匯方式不符，尤其原告所稱於同年9月10日至11月1日期間，陸續支付大額貨款之澤瑄公司員工陳○豐，卻查無澤瑄公司有申報陳○豐之薪資費用、投保勞健保等資料，原告僅憑陳○豐之身分證及名片影本，即以其可代表澤瑄公司而交付其大額現款，顯不合交易常情，上情均可證明原告與澤瑄公司間，應無實際交易，原告仍取具系爭發票申報抵扣銷項稅額，核屬營業稅法施行細則第52條第1項之虛報進項稅額，違反營業稅法第19條第1項第1款、稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法（下稱會計帳簿憑證辦法）第21條第1、2項等規定，被告以原處分補徵營業稅額325,092元，符合規定。

㈡原告清算人自承由其對外代表原告進行交易，其卻疏於查對實際交易人，依行政罰法第7條第2項規定應推定為原告之過失；因原告公司自違章行為發生日至調查基準日各期累積留抵稅額之最低金額，大於前述應補徵之營業稅額325,092元，原告漏稅額為0元而不適用營業稅法第51條第1項第5款規定，惟仍有稅捐稽徵法第44條規定之適用，依同法第48條之3規定，本件情形且應適用110年12月17日修正後第44條規定，被告據以衡酌稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表，考量原告係1年內第1次查獲及應受責難程度等，以原告違章之銷售額2%而裁處罰鍰130,036元（即銷售總額6,501,814元×2%＝130,036元），亦均於法有據，並無違誤等語，資為抗辯。

㈢並聲明：駁回原告之訴。

五、本件如事實概要欄所示事實，除下述所示爭點外，其餘為兩造所不爭執，並有原告公司呈報清算人備查函（本院卷第119頁）、107年4月26日簽立之買賣契約書（本院卷第123至125頁）、原告107年4月30日訂購單（原處分卷第216頁）、系爭發票及澤瑄公司名義之出貨單（原處分卷第218至229

頁）、澤瑄公司名義寫具之現金簽收單（原處分卷第213至215頁）、原告聯邦銀行雙和分行帳號021100005221活期存款存摺（本院卷第127至133頁）、前復查決定（原處分卷第1至20頁）、原處分（訴願可閱卷第3至12頁）、訴願決定（本院卷第73至84頁）影本等件在卷可稽，堪認與事實相符。而兩造既以前詞爭執，則本件所應審究之主要爭點厥為：就系爭發票列載之交易，原告是否有未依規定取具實際交易對象開立之發票而提出非交易對象之澤瑄公司所開立憑證作為進項憑證申報之情形？被告依營業稅法第19條第1項第1款，以原處分向原告追繳營業稅款部分，是否適法有據？又原告就系爭發票所示交易，有無應自實際交易之他人取得憑證，卻未依取得之情形？其就此是否有過失？被告依稅捐稽徵法第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，以其並無稅捐稽徵法第44條第1項但書情形，且為1年內經第1次查獲者，以系爭發票之銷售額2%裁處罰鍰，是否亦適法有據？

六、本院之判斷如下：

㈠營業稅法第15條第1項、第3項規定：「（第1項）營業人當期銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額，為當期應納或溢付營業稅額。……（第3項）進項稅額，指營業人購買貨物或勞務時，依規定支付之營業稅額。」第19條第1項第1款規定：「營業人左列進項稅額，不得扣抵銷項稅額：一、購進之貨物或勞務未依規定取得並保存第33條所列之憑證者。」第33條第1款規定：「營業人以進項稅額扣抵銷項稅額者，應具有載明其名稱、地址及統一編號之左列憑證：一、購買貨物或勞務時，所取得載有營業稅額之統一發票。」第35條第1項規定：「營業人除本法另有規定外，不論有無銷售額，應以每2月為一期，於次期開始15日內，填具規定格式之申報書，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。其有應納營業稅額者，應先向

公庫繳納後，檢同繳納收據一併申報。」第51條第1項第5款規定：「（第1項）納稅義務人，有下列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處5倍以下罰鍰，並得停止其營業：……□虛報進項稅額……。」又裁處時（即110年12月17日修正後）之稅捐稽徵法第44條規定：「（第1項）營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與，應自他人取得憑證而未取得，或應保存憑證而未保存者，應就其未給與憑證、未取得憑證或未保存憑證，經查明認定之總額，處『5%以下』（修正前係規定處5%罰鍰）罰鍰。但營利事業取得非實際交易對象所開立之憑證，如經查明確有進貨事實及該項憑證確由實際銷貨之營利事業所交付，且實際銷貨之營利事業已依法處罰者，免予處罰。（第2項）前項處罰金額最高不得超過新臺幣1百萬元。」第48條之3規定：「納稅義務人違反本法或稅法之規定，適用裁處時之法律。但裁處前之法律有利於納稅義務人者，適用最有利於納稅義務人之法律。」

㈡次按「營業人雖有進貨事實，惟不依規定取得交易對象開立之進項憑證，而取得非交易對象開立之進項憑證，申報扣抵銷項稅額時，該項已申報扣抵之銷項營業稅額顯未依法繳納，仍應依營業稅法第19條第1項第1款規定，就其取得不得扣抵憑證扣抵銷項稅額部分，追補該項不得扣抵之銷項稅款。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務。」有最高行政法院87年7月份第1次庭長評事聯席會議決議可資參照，此決議且經司法院釋字第685號解釋肯認合憲。可知營業人在交易活動中，須取得實際交易對象之前手開立之憑證為前提，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捐稽徵作業之制度設計。納稅義務人有虛報進項稅額，

並因而逃漏稅款者，即得據以依營業稅法第51條第1項第5款規定追繳稅款及處罰；而營業稅法第59條規定授權訂定之同法施行細則第52條第1、2項關於：「（第1項）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而申報退抵稅額者。（第2項）本法第51條第1項第1款至第6款之漏稅額，依下列規定認定之：……二、第5款，以經主管稽徵機關查獲因虛報進項稅額而實際逃漏之稅款為漏稅額。」等規定，自亦符合母法授權本旨，當得予以適用。

㈢又財政部85年2月7日台財稅第851894251號函、101年5月24日台財稅字第10104557440號令釋以：「營業人虛報進項稅額，如經查明該虛報之稅額自違章行為發生日起至查獲日（調查基準日）止，實際僅虛增累積留抵稅額而尚未辦理扣抵或退稅，不發生逃漏稅款者，免按營業稅法第51條第1項第5款規定處罰；……至有關營業人虛報進項稅額之結果，有無發生逃漏稅款，應依左列原則認定：㈠違章行為發生日至查獲日（調查基準日）以前各期之期末累積留抵稅額，如均大於或等於虛報之進項稅額者，則實際並未造成逃漏稅款，可……免按營業稅法第51條第1項第5款規定處罰。……。」

㈣關於補稅部分：

本件原告作為進項憑證之系爭發票，難以肯認取具實際交易對象，被告依營業稅法第19條第1項第1款、第51條第1項第5款規定追補原告應納營業稅額計325,092元（扣除留抵稅額265,778元，實際尚應繳納稅額計59,314元），核無違誤：

1.按納稅者權利保護法第7條規定：「……（第2項）稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。……（第4項）……第2項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。（第5項）納稅者依本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除。

……。」第11條第2項規定：「稅捐稽徵機關就課稅或處罰之要件事實，除法律別有明文規定者外，負證明責任。」是稅捐稽徵機關就課稅處分之要件事實，負有客觀舉證責任，惟有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而納稅義務人就其所掌握及管領之課稅資料有協力義務，若納稅義務人未能履行其協力義務，應認稽徵機關對於課稅構成要件之證明程度得減輕之，因此稅捐稽徵機關倘對課稅要件提出相當證明，客觀上已足能證明當事人構成課稅要件事實之經濟活動，已可使法院綜合所有證據而形成心證，如當事人予以否認，即應就其主張之事實提出證據以動搖法院所為該當構成要件事實之認定，以貫徹公平合法課稅之目的。是以，當稅捐機關主張「有進貨、但實際提供進貨之人非屬進項統一發票開立主體」時，稅捐稽徵機關至少應先對此事實提出跡證以供調查，在其指明營業人有設帳立憑未符規定，致所顯現之銷進貨物之金流、物流無法相互勾稽時，法院並得降低稽徵機關對稅捐構成要件該當之證明度，以認定事實（最高行政法院110年度上字第300號、109年度上字第124號判決意旨參照）。

2.次依所得稅法第21條第2項規定授權訂定、營業稅法第34條規定營業人有關會計帳簿憑證管理亦予準用之稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法（下稱會計帳簿憑證辦法）第21條第1、2、4項規定：「（第1項）對外營業事項之發生，營利事業應於發生時自他人取得原始憑證，如進貨發票，或給與他人原始憑證，如銷貨發票。……。（第2項）前項所定營業事項包括營利事業之貨物、資產、勞務等交易事項。……（第4項）內部會計事項，應有載明事實、金額、立據日期、及立據人簽章之內部憑證，以資證明。……。」上開規定均係為執行母法所為細節性、技術性規定，且符合母法授權意旨，亦得予以適

用。而營業人就營業事項發生所取具進貨發票等憑證乃自實際交易之他人處取得乙事，自當有依前開規定提出可供正確勾稽、核計之帳簿憑證暨會計紀錄等協力義務。

3.本件原告係於107年5至6月間取具列載向訴外人澤瑄公司進貨之系爭發票為進項憑證，據以申報扣抵銷項稅額，銷售額計為6,501,814元，營業稅額325,092元，惟僅累積增加為留抵稅額，尚未實際扣抵或退稅，及前開銷售所購買品項為布疋（針織布、印花布等）等情，為兩造所不爭執，並有系爭發票、出貨單及原告107年6月營業人銷售額與稅額申報查核清單、進銷項憑證明細資料表、原告累積留抵稅額結存檔、對照檔異動核定單等件附卷可稽（原處分卷第218至229頁、第264至265頁、第187頁、第288頁）。而被告業已陳明經查對原告出售商品及對象等資料後，並不爭執原告有實際購入系爭發票列載商品後銷售之營業行為，而僅認原告實際進貨對象並非出具系爭發票之澤瑄公司（本院卷第115頁之筆錄），並進一步指明原告主張向訴外人澤瑄公司購入前開布疋乙事，雖曾提出與澤瑄公司簽立之買賣契約書、分類帳、報價單、訂購單等件（原處分卷第230至233頁、第216至217頁），試圖佐證系爭發票、出貨單所載與澤瑄公司交易之事實，惟經比對卻有不符及異於常情處，故認其實際進貨對象並非澤瑄公司等語。而查：

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（原處分卷第230至231頁），而原告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，有各該報價單、訂購單及出貨單影本各1份在卷可資比對（原處分卷第216至229頁）；原告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（本院卷第105頁之筆錄），已可見原告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，就原告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），有買賣契約書影本1份（原處分卷第230至231頁）為憑，然原告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，原告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紙供被告調查外（原處分卷第213至215頁），本院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，原處分卷第213至215頁），究竟如此高額現金來源為何時，其又謂當時原告公司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（本院卷第106頁之筆錄），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，經比對其於本院審理中始行提出之原告公司銀行住戶存摺明細資料（本院卷第127至133頁），其所指107年2月26曾提領2,910,000元者，斯時原告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。是原告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，被告質疑原告所稱與澤瑄公司間交易違反一般商業常情，實有依據。

⑶況且，原告自承之前並未曾與澤瑄公司交易，係名為陳○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，其於本院審理中並稱陳○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（本院卷第106頁之筆錄），與其經被告調查時所說明係陳○豐自行登門拜訪之情節，亦有不符（原處分卷第44頁），以其等間非一次交貨，而係陸續交貨，原告為支付貨款且經交付高額現金款與陳○豐，對該人及所稱澤瑄公司營業狀況等，亦當有所查證，較符合商業慣習，然陳○豐經查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（原處分卷第37頁、第40至41頁），原告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，原告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；參照前揭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，已足認定原告就系爭發票所示進項商品之實際交易對象，確非澤瑄公司。被告乃以系爭發票有未依規定取得而不得作為扣抵原告銷項稅額之進項憑證，核計原告應補徵前開營業稅額325,092元（扣除原告前累積留抵稅額265,778元，實際應繳納稅額則為59,314元），即無違誤。

㈤關於罰鍰部分：

本件原告確有過失違反稅捐稽徵法第44條第1項前段之情形，被告以原處分（對原告不利部分）所為裁罰，亦無違

誤：

1.按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條部分，於110年12月20日將一律按查明認定總額5%裁處罰鍰知規定，修正為屬1年內經第1次查獲者，以經查明認定之總額2%裁處罰鍰，依稅捐稽徵法第1之1條第4項規定：「財政部發布之稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表變更時，有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件適用之。」於本件即有其適用。又上開標準，乃係稅捐主管機關財政部為使辦理裁罰機關對違章案件之裁罰金額或倍數有一客觀之標準可資參考，分別就各類型稅務違章案件之不同情節，訂定不同之處罰額度，復斟酌行為人違章頻率等等事由，訂定原則性或一般性裁量基準，與法律授權目的亦無牴觸，被告當得予以援用。

2.本件原告就系爭發票，確有應自實際交易對象取得憑證而未取得之情事，業經認定如前，並據被告陳明原告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，堪認原告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，被告自得據以裁罰。其次，原告自承為系爭交易前，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，實有悖於一般商業慣習而輕率未加查證之情形，均如前述，被告以原告就此係有過失，亦甚明確。被告乃依稅捐稽徵法第48條之3規定，適用對原告有利之裁處時即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，且基於原告屬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%＝130,036元），經核均符合前開規定，亦無違誤。

七、從而，原告主張各節，均無可採，本件被告所為原處分（即重審復查決定）對原告不利部分，並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合。原告仍執前詞，訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

八、本件事證已臻明確，兩造其餘主張、陳述及證據，均無礙本院前開論斷結果，爰不予一一論述，併予指明。

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　　112　　年　　4　　月　　27　　日

臺北高等行政法院第一庭

審判長法　官　蕭忠仁

法　官　林秀圓

法　官　林麗真

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
㈠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。
㈡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㈠、㈡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㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　112　　年　　4　　月　　27　　日

書記官　謝貽婷