

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第五庭

113年度簡上字第128號

上訴人

即原審原告 大中華全球實業有限公司

代表人 蔡季玲

上訴人

即原審被告 財政部臺北國稅局

代表人 樓美鐘（局長）

訴訟代理人 詹慶忠

上列當事人間營業稅事件，兩造對於本院地方行政訴訟庭中華民國113年9月16日112年度稅簡字第11號行政訴訟判決，於其等不利部分，分別提起上訴，本院判決如下：

主 文

一、原判決關於罰鍰及該訴訟費用部分均廢棄，發回本院地方行政訴訟庭。

二、其餘上訴駁回。

三、駁回部分上訴審訴訟費用由上訴人大中華全球實業有限公司負擔。

理 由

一、程序事項：

上訴人財政部臺北國稅局（下稱臺北國稅局）之代表人原為吳蓮英，嗣於訴訟進行中變更代表人為謝慧美、樓美鐘，並經新任代表人承受訴訟（本院卷第559、577頁），核無不合，應予准許。

二、爭訟概要：

上訴人臺北國稅局依據查得資料，認上訴人大中華全球實業有限公司（下稱大中華全球實業）取自臺灣力匯有限公司

(下稱力匯公司)開立原判決附表一(下稱附表一)編號1至27所示之統一發票共計27張,因不符合加值型及非加值型營業稅法(下稱營業稅法)第33條第1款規定之合法要式憑證(應載有上訴人大中華全球實業之名稱、統一編號及營業稅額),依營業稅法第19條第1項第1款規定,不得採計申報扣抵銷項稅額;以及上訴人大中華全球實業於108年9、10月間取自力匯公司開立附表一編號28所示之統一發票1張,已申報扣抵108年9-10月期營業稅額628元,卻仍重複申報扣抵109年3-4月期營業稅額628元。上訴人臺北國稅局依營業稅法第51條第1項第5款及稅捐稽徵法第44條規定,擇一重處罰,乃以原處分就上訴人大中華全球實業所申報109年1-2月期核定補徵營業稅額19,178元,按所漏稅額19,023元(虛報進項稅額19,178元—本期累積留抵稅額155元)處以1倍之罰鍰19,023元;就上訴人大中華全球實業所申報109年3-4月期核定補徵營業稅額16,666元(含重複申報抵扣稅額628元),分別按所漏稅額15,278元(虛報進項稅額16,038元—本期累積留抵稅額760元)處以1倍之罰鍰15,278元及重複申報抵扣部分按所漏稅額628元處以0.5倍之罰鍰314元,合計罰鍰15,592元(15,278元+314元);就上訴人大中華全球實業所申報109年5-6月期核定補徵營業稅額2,512元,本期累積留底稅額4,141元大於應補徵營業稅額2,512元,漏稅額為0元,不該當營業稅法第51條第1項第1款規定之漏稅罰,乃依稅捐稽徵法第44條規定,按附表一編號24-27所示之統一發票銷售額合計50,208元裁處3%罰鍰1,506元(原判決附表二,下稱附表二)。上訴人大中華全球實業不服,申經復查未獲變更,提起訴願亦遭駁回,遂提起行政訴訟,並聲明:原處分、復查決定及訴願決定均撤銷。經本院地方行政訴訟庭(下稱原審法院)113年9月16日112年度稅簡字第11號行政訴訟判決(下稱原判決):訴願決定及原處分(含復查決定)關於罰鍰逾16,387元部分撤銷,並駁回其餘之訴。上訴人就原判決於其等不利部分,分別提起上訴。

01 三、原判決略以：

02 (一)、本稅部分：

03 1、附表一編號1至27所示之統一發票27張，因不符合營業稅法
04 第33條第1款規定之合法要式憑證，原處分核定補繳109年1-
05 6月期營業稅額共計37,728元，並無違誤。營業人申報扣抵
06 進項稅額，須取得實際進貨對象所開立、載明買受人名稱、
07 統一編號及營業稅額之合法要式憑證，否則不得扣抵銷項稅
08 額。上訴人大中華全球實業取自力匯公司開立之附表一編號
09 1至27統一發票，部分三聯式及多數二聯式發票均未載有上
10 訴人大中華全球實業名稱及統一編號，且係力匯公司開立予
11 個人直銷商，不符營業稅法第33條第1款規定，即不得作為
12 進項憑證。縱相關金額係由上訴人大中華全球實業實際支
13 付，仍不影響其不符合法定扣抵要件之結論，是上訴人臺北
14 國稅局以原處分核定補徵營業稅額總計37,728元，並無違
15 誤。

16 2、上訴人大中華全球實業主張力匯公司違法拒開三聯式發票部
17 分，因力匯公司係依契約書及會員申請種類，區分個人或公
18 司而開立二聯式或三聯式發票，且按力匯公司提出之契約
19 書、訂購單、出貨單及直銷商訂購契約書等資料認定向其訂
20 購產品者均為「個人」直銷商而非上訴人大中華全球實業，
21 上訴人大中華全球實業僅為個人直銷商之上線，且已發給上
22 訴人大中華全球實業推薦及配對獎金，上訴人大中華全球實
23 業未能證明力匯公司違法拒開三聯式發票，其主張不足採
24 認。

25 3、至於附表一編號28之統一發票，因重複申報扣抵，構成虛報
26 進項稅額，惟營業人負有據實申報之義務，不因改採較先進
27 之申報方式而減輕其應據實申報之責任，依行政罰法第7條
28 第1項規定，以上訴人大中華全球實業因過失違反營業稅法
29 第51條第1項第5款規定，而核定補徵重複申報扣抵營業稅額
30 628元，並無違誤。

31 (二)、罰鍰部分：

- 01 1、附表一編號1-4、6-10、12-17、19、22-27之統一發票金
02 額，係由上訴人大中華全球實業實際支付部分，就罰鍰19,7
03 34元（18,228元+1,506元）部分，應予免罰。
- 04 (1)、依營業稅法第19條第1項第1款及第51條第1項第5款規定意
05 旨，須以納稅義務人有虛報進項稅額，並因而逃漏稅款者，
06 始得追繳稅款及處罰；倘納稅義務人已將其實質應負擔之營
07 業稅額繳納予前手，且前手亦已將該稅款繳納給國家，國家
08 已實際收取該筆稅款，則不論其取得之進項憑證是否符合營
09 業稅法第33條規定要件，在計算漏稅額時，均應承認該筆進
10 項稅額。準此，倘營業人能舉證其購買產品所取得之統一發
11 票貨款確係其所支付，縱該發票格式不符合營業稅法第33條
12 規定而構成虛報進項稅額，於計算漏稅額時仍應加計該筆進
13 項稅額，扣除該期累積留抵稅額後，倘無漏稅額，即不得再
14 處以漏稅罰。
- 15 (2)、關於109年1-2月期（罰鍰14,460元）、3-4月期（罰鍰3,768
16 元）部分：原判決審認附表一編號1-4、6-10、12-17、19、
17 22-23所示之統一發票金額確係由上訴人大中華全球實業RW
18 錢包或上訴人大中華全球實業負責人信用卡所支付，縱上開
19 統一發票格式不符合營業稅法第33條第1款規定，惟於計算
20 漏稅額時，仍應將該等統一發票金額認列為進項稅額。又上
21 訴人大中華全球實業109年1-2月期及3-4月期所累積留底稅
22 額分別為155元、760元，上訴人臺北國稅局按所漏稅額19,0
23 23元及15,278元裁處1倍之罰鍰，惟核計時漏未審酌上開統
24 一發票金額係由上訴人大中華全球實業實際支付，而就此部
25 分虛報進項稅額18,228元裁處1倍之罰鍰18,228元部分，自
26 有違誤，復查決定及訴願決定均未予糾正，亦有未合，此部
27 分訴請撤銷罰鍰18,228元，為有理由，應予准許。
- 28 (3)、109年3-4月期（罰鍰1,506元）部分：原判決就附表一編號2
29 4-27所示之統一發票金額，均審認係由上訴人大中華全球實
30 業RW錢包或上訴人大中華全球實業負責人信用卡支付。再依
31 營業稅違章漏稅案件可扣除最低留底稅額計算表所示，上訴

人大中華全球實業109年5-6月期累積留底稅額為4,141元，扣除後漏稅額為0元，自不得再對上訴人大中華全球實業裁處罰鍰，惟上訴人臺北國稅局仍依稅捐稽徵法第44條規定裁處罰鍰1,506元，自有違誤，復查決定及訴願決定均未予糾正，自有未合，上訴人大中華全球實業就此部分訴請撤銷罰鍰1,506元，為有理由，應予准許。

2、附表一編號5、11、18、20、21所示之統一發票金額，無法證明係由上訴人大中華全球實業所支付部分，仍應裁處罰鍰16,073元（4,563元+11,510元）。依營業稅法第51條第1項第5款、同法施行細則第52條、稅捐稽徵法第44條第1項本文、納保法第16條第1項及行政罰法第7條第1項、第18條第1項規定，納稅義務人虛報進項稅額者，應以實際逃漏之稅款為漏稅額，並於法定範圍內審酌違章情節裁處罰鍰；另依稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表，就有進貨事實而以不得扣抵之進項稅額申報抵扣者，按所漏稅額處1倍之罰鍰，核與法律授權目的尚無牴觸。經查，附表一編號5、11所示之統一發票金額係以陳德峯信用卡支付，附表一編號18、20、21所示之統一發票金額係以張燦鑒信用卡支付，上訴人大中華全球實業就該等統一發票金額未能提出相關證據佐證係由上訴人大中華全球實業RW錢包或上訴人大中華全球實業負責人信用卡所支付，其主張尚難採認，從而上訴人大中華全球實業無法舉證證明上開統一發票係其所實際支付，上訴人臺北國稅局分別就109年1-2月期按所漏稅額4,563元及109年3-4月期按所漏稅額11,510元，各處以1倍罰鍰，罰鍰合計16,073元，並無違誤。

3、附表一編號28所示之統一發票1張，因重複申報扣抵營業稅額628元，仍應裁處罰鍰314元。依營業稅法第51條第1項第5款規定，仍該當虛報進項稅額，應按所漏稅額處5倍以下罰鍰；依裁罰倍數參考表關於營業稅法第51條第1項第5款規定，有進貨事實而重複申報者，按所漏稅額處0.5倍之罰鍰。上訴人大中華全球實業於辦理申報營業稅時，本應逐筆

01 核對進項統一發票得否申報扣抵稅額，就附表一編號28所示
02 之統一發票因未加以核對而重複申報扣抵稅額，自有疏失，
03 參酌司法院釋字第275號解釋意旨，難謂無過失，仍無法免
04 責。

05 四、上訴人大中華全球實業上訴意旨略以：

06 歷次書狀多次說明財政部「401 電腦報稅系統」存在重大辨
07 識及審核缺陷，系爭系統僅提示「相同發票輸入資料有誤
08 （電腦號碼已有輸入）」，惟對於「隔月申報」或「被認定
09 不合規之發票」並無明確辨識或警示功能。系爭金額二百餘
10 萬元無法核銷。原判決未加以調查，又不說明不調查或不採
11 信之理由，逕認上訴人大中華全球實業有違法行為而予以裁
12 罰，屬事實調查不全、認定錯誤，違反職權調查義務，判決
13 不備理由。原判決未就系統問題及相關證據進行實質審酌，
14 即作成不利判斷，構成自由心證之不當運用。且一般納稅人
15 對國家稅務系統具有合理信賴，在系統未提示錯誤、亦未阻
16 擋申報之情形下，卻事後據以裁罰，與一般經驗法則不符，
17 違反比例與公平原則等語。並聲明：原判決不利上訴人大中
18 華全球實業部分廢棄。

19 五、上訴人臺北國稅局上訴意旨略以：

20 (一)、綜合營業稅法第15條第1項、第33條、第35條、第43條第1項
21 第3款、第51條第1款及施行細則第29條、第52條第2項第1款
22 等規定，限以取得合法進項憑證且依規定期限申報者，始得
23 扣抵銷項稅額，符合營業稅自動勾稽及登記申報制度之立法
24 目的，亦未違反租稅法律主義。原判決既認附表一編號1至2
25 7所示之統一發票不合法定要式，卻又以實際支付貨款為
26 由，認不得再處以漏稅罰，顯有判決不適用法令之違法。

27 (二)、依行政法院87年度7月份第1次庭長法官聯席會議決議意旨，
28 即便有進貨事實，如取得非實際交易對象所開立之進項憑
29 證，仍應依營業稅法第19條第1項第1款及第51條第1項第5款
30 規定補稅並處罰，以貫徹自動勾稽之立法目的。本件原判決
31 一方面認定力匯公司依會員名義開立統一發票符合規定，另

一方面卻以法人負責人信用卡支付價款，逕認為係法人實際支付貨款，將不合法定要式之統一發票認列為進項稅額，顯與前揭會議決議不符，且忽略法人與負責人為不同主體，構成判決不適用法令及理由矛盾之違法。

(三)、參本院107年度訴字第1617號判決意旨，現行加值型營業稅制，係就各銷售階段之加值額分別課稅之多階段銷售稅，各階段營業人均為納稅義務人，以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。營業稅實際上由最終消費者負擔，營業人僅為代徵稅捐，並無經濟上負擔，故營業人因購入貨物或勞務所支出之進項稅額，原則上得抵減銷項稅額，惟其抵減權利之行使，以提出合法交易憑證並依法申報為前提要件。是故，營業稅法第19條第1項第1款揭示形式課稅原則，未依規定取得並保存第33條所列憑證者，即不得扣抵銷項稅額，否則屬虛報進項稅額，並致當期應納稅額或溢付稅額發生短漏結果，自應依同法第51條第1項第5款規定處罰。原判決與現行營業稅法規定相違，顯有判決不適用法令之違法。

(四)、本件上訴人大中華全球實業既非實際購買產品者，僅為取得推薦及配對獎金，自不得以力匯公司開立予個人之統一發票作為進項憑證扣抵銷項稅額。至力匯公司是否已就其銷項發票報繳營業稅，與被上訴人是否虛報進項稅額及是否產生實質逃漏營業稅無涉，原判決仍予免罰，顯有判決不適用法令之違法。

(五)、原判決援引最高行政法院97年度判字第201號及本院94年度訴字第2650號判決，係營業人已取得實際交易對象所開立且符合營業稅法第33條規定之合法要式憑證，僅因非供本業或附屬業務使用，而依營業稅法第19條第1項第2款處罰，與本案未依規定取得合法要式憑證，屬營業稅法第19條第1項第1款情形者，違章事實與法據均不相同，自難援引比附作為免罰理由，原判決顯有判決不適用法令之違法。

01 (六)、上訴人大中華全球實業為公司組織，與其負責人蔡季玲為不
02 同主體，權利義務各自負擔。負責人蔡季玲以其信用卡支付
03 款項，難認為係上訴人大中華全球實業支付購買產品之價
04 款，其所支付之營業稅額，亦不得認定為上訴人大中華全球
05 實業之進項稅額。原審以此為由判決免罰，亦有判決不適用
06 法令之違法。

07 (七)、原判決認定附表一編號25所示交易，部分價款由RW錢包支
08 付，部分由楊天錫信用卡支付，並以楊天錫非會員、未購買
09 產品為由，將全部金額認列為有利於上訴人大中華全球實業
10 之認定。惟依直銷商申請契約書，楊天錫已提供身分證影本
11 並簽名，復實際刷卡支付部分款項，依經驗法則，其於公務
12 電話中所為未購買產品之陳述，自非屬實。原判決僅憑公務
13 電話紀錄，忽視其刷卡付款之違常理情形，而逕認全部金額
14 為上訴人大中華全球實業所支付，顯有判決理由矛盾之違
15 法。

16 (八)、聲明：

17 原判決關於營業稅罰鍰逾16,387元部分（即金額19,734元部
18 分）廢棄，上訴人大中華全球實業在原審之訴駁回。

19 六、得心證的理由：

20 (一)、本稅部分：關於原判決維持原處分核定補徵本稅37,728元及
21 628元（合計38,356元），暨該部分訴願決定，本院經核原
22 判決駁回上訴人大中華全球實業在原審之訴，尚無不合。茲
23 就上訴理由再予補充論述如下：

24 1、司法院釋字第700號解釋理由書略以：「依營業稅法第14
25 條、第15條、第16條、第19條、第33條及第35條規定，加值
26 型營業稅採稅額相減法，並採按期申報銷售額及統一發票明
27 細表暨依法申報進項稅額憑證，據以計算當期之應納或溢付
28 營業稅額（本院釋字第685號解釋參照）。且同法第15條第1
29 項規定當期銷項稅額得扣減之進項稅額，以依法登記之營業
30 人取得同法第33條所列之合法要式憑證，且於申報期限內檢
31 附向主管稽徵機關申報扣減，而據以計算當期應納或溢付營

業稅額為前提要件（本院釋字第660號解釋參照）。故營業人未依規定申請營業登記而營業者，除於主管稽徵機關查獲前補辦理營業登記及報繳營業稅，而得適用稅捐稽徵法第48條之1第1項規定，免依營業稅法第51條第1款規定處罰外，如經主管稽徵機關查獲未履行定期申報之義務，於查獲後始提出之進項稅額，自與上開規定得扣抵銷項稅額之要件不符。對未依規定申請營業登記而營業者，系爭函（按係指財政部89年10月19日函）綜合營業稅法第15條第1項、第33條、第35條第1項、第43條第1項第3款、第51條第1款及營業稅法施行細則第29條、第52條第2項第1款等規定，限以取得合法進項憑證，且依規定期限申報者，始得據以扣抵銷項稅額，符合加值型營業稅按週期課徵，並能自動勾稽之整體營業稅法立法目的，亦無違於依法履行協力義務之營業人得將營業稅轉嫁消費者負擔之經濟意義及實質課稅之公平原則，不使未依法履行協力義務之營業人，亦得與依法履行協力義務之營業人立於相同之法律地位，致破壞加值型營業稅立基之登記及申報制度。故系爭函以經稽徵機關循前開規定核定之應納稅額為漏稅額，並據以計算漏稅罰，並未增加營業人法律上所未規定之義務，於憲法第19條之租稅法律主義尚無牴觸。」。

- 2、又「營業稅應納稅額之計算，係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。惟營業人如欲以進項稅額扣抵當期銷項稅額，須於次週期開始後依規定時間，以合於規定之憑證申報行使之」（最高行政法院111年度上字第434號判決意旨參照）。「依營業稅法第19條第1項第1款及第33條第1款規定，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，自應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，為本院87年7月份第1次庭長評事聯席會議決議意旨，乃本院一貫之見

01 解，可知營業稅之追補非以推計課稅之方式認定所漏稅額；
02 ……」（最高行政法院110年度上字第817號判決意旨參
03 照）。「可見准予扣抵之進項稅額，係以納稅義務人已依規
04 定提出合法要式憑證申報扣抵者為限。且營業稅進項稅額在
05 計算營業人實際應納稅額時，列為計算之減項，有利於納稅
06 義務人，則有關營業稅進項稅額存在之事實，依行政訴訟法
07 第136條準用民事訴訟法第277條規定，均應由主張扣抵之申
08 報扣抵營業人負擔客觀舉證責任（證明責任），即申報扣抵
09 營業人與開立統一發票之營業人有交易之事實，除非能證明
10 存在，否則，包括確實證明交易事實不存在及無法證明交易
11 事實存在與否之情形，均不認有該營業稅進項稅額可作為計
12 算營業稅額之減項。」（最高行政法院109年度判字第527號
13 判決意旨參照）是以，公司組織之營業人可持以扣抵銷項稅
14 額之「合法要式進項稅額憑證」，係公司（買受人）基於
15 「購進貨物或勞務之事實」，自其「實際交易對象（銷售
16 人）」，取得依規定載有「買受人公司名稱、地址、統一編
17 號及營業稅額」之合法要式憑證，始足當之。若無購進貨物
18 或勞務之事實取得「不實」發票、或取得「非」實際交易對
19 象開立之發票、或取得「未」合於營業稅法第33條要式規定
20 之發票，其申報扣抵銷項稅額即屬違法，自應就該部分追補
21 不得扣抵之銷項稅款。

22 3、經查：

- 23 (1)、關於原處分認定上訴人大中華全球實業提出之附表一編號1
24 至27統一發票，用以申報進項稅額，扣抵上訴人大中華全球
25 實業109年1-2月、3-4月、5-6月等各期銷項稅額19,178元、
26 16,038元、2,512元，合計扣抵銷項稅額37,728元（計算
27 式：19,178元+16,038元+2,512元=37,728元），並非合
28 法要式憑證，遂以原處分核定補徵營業稅額總計37,728元，
29 經核並無違誤。原判決就此敘明：附表一編號1至27統一發
30 票之銷售人均為力匯公司，力匯公司係從事多層次傳銷事
31 業，並與直銷商間約定購買該公司產品時須簽署契約書，並

以該契約書規範雙方間之權利義務。參酌契約書1.1約定：
「本契約條例所稱直銷商，係指與本公司簽訂直銷商申請契約書，並且同時購買本公司產品。」8.4約定：「依稅捐稽徵法規定統一發票應開立給實際買受人（直銷商申請契約書之申請人）」（原處分卷二第202頁），足認力匯公司乃依據契約書約定，依直銷商訂購產品契約書之訂購人名義區分為「個人」或「公司行號」，而分別開立二聯式或三聯式統一發票予買受人。再細繹力匯公司111年5月3日力財字第1110503001號函（原處分卷二第206-208頁）略以：「說明：一、銷貨發票依照會員實名制來開立：會員購買產品配套時，需與力匯公司簽訂契約書，並由申請人勾選申請種類個人或公司。銷貨發票會以申請人提供之契約書會員編號資料來開立，申請種類為個人：開立二聯式統一發票；申請種類為公司：開立三聯式統一發票。大中華全球實業有限公司購買產品時需簽訂契約書並勾選申請種類為公司，力匯公司就會以此會員編號資料開立三聯式統一發票。」依力匯公司上開說明可知，上訴人大中華全球實業倘有向力匯公司購買產品時，需簽訂契約書並勾選申請種類為「公司」，力匯公司即依上訴人大中華全球實業會員編號資料開立三聯式統一發票予上訴人大中華全球實業，核與卷附力匯公司提出曾開立予該公司之三聯式統一發票內容載有上訴人大中華全球實業之「統一編號53751634」相符（原處分卷二第189、192頁），自無上訴人大中華全球實業所稱力匯公司違法拒開三聯式統一發票情事。另力匯公司就附表一編號1至27所示買賣交易依前述之契約書、訂購單、出貨單及直銷商訂購契約書等資料（原處分卷一第74至182頁），認定向其訂購產品者均為「個人」直銷商而非上訴人大中華全球實業，上訴人大中華全球實業僅為個人直銷商之上線，且已發給上訴人大中華全球實業推薦及配對獎金，遂開立附表一編號1至27所示之統一發票予個人直銷商，是該27紙統一發票均未載有上訴人大中華全球實業之名稱及統一編號等語（原判決第5至1

0頁），核與卷證相符。則原判決認上訴人大中華全球實業提出之附表一編號1至27統一發票，並非營業稅法第33條規定之合法要式憑證，即不得持以申報扣抵銷項稅額，並認原處分就此部分補徵稅額37,728元，於法並無不合，而駁回上訴人大中華全球實業此部分在原審之訴；經核原判決就此部分，認事用法並無違誤。

(2)、關於原處分認定上訴人大中華全球實業提出之附表一編號28之統一發票，本已持以申報108年9-10月期營業稅，並扣抵該期營業稅額628元，嗣又重複持以申報扣抵109年3-4月期營業稅額628元，遂以原處分核定補徵營業稅額628元，經核並無違誤。原判決就此敘明：依「營業人進銷項憑證交查異常查核清單」、進銷項憑證明細資料表、電子發票紀錄等查核屬實（原處分卷一第281、284、277頁），可知上訴人大中華全球實業有上述重複申報扣抵營業稅額，違反營業稅法第15條第1項、第51條第1項第5款之規定，致虛報進項稅額628元等語（原判決第29至30頁），核與卷證相符。準此，原判決認上訴人大中華全球實業重複申報扣抵應納營業稅額，致虛報進項稅額628元，事證明確，並認原處分就此部分補徵稅額628元，於法亦無不合，而駁回上訴人大中華全球實業此部分在原審之訴；本件經核原判決就此部分，認事用法亦無違誤。

(3)、綜上，原判決關於原處分核定本稅補徵37,728元及628元，合計補徵稅額38,356元，認事用法並無違誤，上訴人大中華全球實業指摘原判決此部分違背法令，請求廢棄，為無理由。

(二)、罰鍰部分

1、按行政法院應依職權調查事實關係及證據，不受當事人事實主張及證據聲明的拘束。是以，我國行政訴訟採職權調查原則，行政法院應本於職權探知並解明事實關係，促使案件成熟，使案件達於可為實體裁判的程度，以保障人民權益，並確保行政權的合法行使。縱令當事人未提出的事實，或對其

主張的事實未提出證據，法院仍應調查必要的證據。事實審法院就個案事實未依職權調查並予認定，即屬未盡職權調查義務，而有不適用行政訴訟法第125條及第133條規定之違背法令情事。又法院認定事實應憑證據，認定事實與卷證資料不符，或違背論理法則、經驗法則者，亦屬違反證據法則而構成違背法令。又「按我國營業稅制，虛報進項稅額致逃漏營業稅，除應為營業稅之補稅處分外，並應予裁罰，其裁罰客體一逃漏行為（含其逃漏額）與補稅處分所據以補稅之情事，並無二致。因此，稽徵機關因營業人虛報進項稅額而逃漏營業稅額所作補稅處分，如未經依法定程序予以撤銷、廢止，或因其他事由失效，其效力本應為所有人民，及對該行政處分不具撤銷權之國家機關（包括法院）所承認，並以其認定之逃漏稅額作為後續裁罰處分之基礎事實，乃為行政法之基本原則，業經本院105年度判字第138號判決發回意旨揭明。不過，補稅處分的構成要件效力範圍，當以該處分內容足以表明者為限，不得出於臆測，是以，援用原補稅處分為後續裁罰處分之基礎事實時，有調取原補稅處分以釐清內容之必要。原補稅處分未表彰之部分，如為後續裁罰處分之要件事實者，即有依職權再予以調查確認之必要。」（最高行政法院106年度判字第275號判決意旨參照）

- 2、次按稅捐稽徵法第44條第1項規定：「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，處百分之五以下罰鍰。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。」另按營業稅法第51條第1項第5款及第2項規定：「（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：……五、虛報進項稅額。（第2項）納稅義務人有前項第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事業所交付，且實際銷貨之營利事業已依法補稅處罰者，免依前項規定處罰。」主管機關財政部為協助稽徵機關就法律授予裁罰裁量行使而制定稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（下稱裁罰倍數參考表），就營業稅法第51條第1項第5款「虛報進項稅額」之情節，尚區分為「有進貨事實者」、「無進貨事實者」、「以其他營業人之進項憑證申報扣抵銷項稅額者」……等7大類，其中「有進貨事實者」又分為4類型：(一)以加值型及非加值型營業稅法第19條第1項第1款至第五款規定不得扣抵之進項稅額申報扣抵。(二)作廢發票提出扣抵、重複申報進項稅額或漏未申報因進貨退出折讓而收回之稅額。(三)營業人未依兼營營業人營業稅額計算辦法規定計算調整應納稅額。(四)營業人依兼營營業人營業稅額計算辦法規定計算調整應納稅額，惟仍有錯誤，致短報、漏報稅額。「以其他營業人之進項憑證申報扣抵銷項稅額者」又分為2類型：(一)實際進貨之營業人未申報該筆稅額。(二)實際進貨之營業人已申報該筆稅額。各該類型相應的罰鍰計算亦有不同裁罰標準，並審酌稽徵經濟，就違章者是否於裁罰處分核定前已補繳稅款而異其處罰，經核與法律規定意旨相符，得予以適用。

- 3、復按財政部97年6月30日台財稅字第09704530660號令（下稱財政部97年6月30日令）：「營業人觸犯加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱營業稅法）第51條第1項各款，同時違反稅捐稽徵法第44條規定者，依本部109年11月3日台財稅字第10904634190號令規定，應擇一從重處罰。所稱擇一從重處罰，應依行政罰法第24條第1項規定，就具體個案，按營業稅法第51條第1項所定就漏稅額處最高5倍之罰鍰金額與按稅捐稽徵法第44條所定就經查明認定總額處最高5%之罰鍰金額比較，擇定從重處罰之法據，再依該法據及相關規定予以處罰。」經核與法律規定意旨相符，得予以適用。

01 4、查關於附表一編號1至27發票部分，營業稅違章補徵核定通
02 知書均記載違章事實為「虛報進項稅額」，其中109年1、2
03 月的部分，違反法條與情節為「營業稅法第19條第1項第2款
04 （非供本業及附屬業務使用之憑證不得扣抵）」、109年3、
05 4月以及109年5、6月的部分，違反法條與情節皆為「營業稅
06 法第19條第1項第1款（購進貨物或勞務未取得並保存憑證不
07 得扣抵）」，有通知書可參（原處分卷一第332、329、326
08 頁）。至於裁處書均記載違章責任為過失，違章事實為「受
09 處分人……取得進項發票……元……依規定不得扣抵之進項
10 憑證申報扣抵銷項稅額，虛報進項稅額……元，違反……營
11 業稅法第19條第1項第1款規定……。」其漏稅額或（暨）罰
12 鍰計算方式欄雖列出漏稅額、營業稅法第51條（漏稅額乘以
13 5倍）、稅捐稽徵法第44條（未依法取得他人憑證金額乘以
14 5%）、漏稅額乘以1倍、行為罰等計算式與金額，依計算結
15 果擇一從重處罰，其中109年1、2月以及109年3、4月皆依營
16 業稅法第51條規定處罰鍰，109年5、6月則依稅捐稽徵法第4
17 4條規定處罰鍰，亦有裁處書可憑（原處分卷一第325至323
18 頁）。

19 5、惟裁處書對於上訴人大中華全球實業構成營業稅法第51條第
20 1項第5款「虛報進項稅額」，並未依照裁罰倍數參考表，對
21 於其情節究竟屬於「無進貨事實」、「以其他營業人之進項
22 憑證申報扣抵銷項稅額」、「有進貨事實，取得非實際交易
23 對象所開立之憑證，符合法定免罰要件」、「有進貨事實，
24 取得非實際交易對象所開立之憑證，不符合法定免罰要件」
25 ……等何種類型，並未予以明確記載，實難據以認定其漏稅
26 事實類型及漏稅額罰鍰計算。況且，復查決定雖於本稅部分
27 就編號1至27發票所表彰之購買商品交易，按卷附契約書條
28 例、訂購單、出貨單及直銷商訂購契約書等資料（原處分卷
29 一第74至182頁），均顯示係「個人（註：自然人）」向力
30 匯公司訂購產品，銷售人力匯公司亦因而對該等「個人」買
31 受人開立系爭27紙發票（力匯公司交易明細所載買受人名單

原處分卷一第181頁），於是認為上訴人大中華全球實業所主張由其支付貨款並取得貨物等語為不可採，而於罰鍰部分則未再依照裁罰倍數參考表說明其情節屬於何種類型，即逕予作成裁罰（原處分卷一第371-381頁）；訴願決定亦有大致相同情形（原處分卷一第394-406頁）。因此，關於附表一編號1至27發票分別構成裁罰倍數參考表關於營業稅法第51條第1項第5款「虛報進項稅額」何種違章情節，仍無明確說明。此等逕以原補稅處分而為漏稅事實類型及漏稅罰鍰計算之認定，即與前開說明不合。

6、再查，原判決認定「附表一編號1-4、6-10、12-17、19、22-27所示之統一發票金額，係由上訴人大中華全球實業實際支付」，縱使是不符合營業稅法第33條要式規定之進項統一發票，在計算漏稅額時，仍應將上開統一發票金額認列為進項稅額，於是認罰鍰19,734元（18,228元＋1,506元）部分，應予免罰（原判決第12、21頁）。然而，原判決所認「由上訴人大中華全球實業實際支付部分」其中包含大中華全球實業負責人蔡季玲以其信用卡付款的情形在內，惟公司法人與其負責人分別屬於不同的獨立權利義務主體，原判決並未說明蔡季玲以自己名義信用卡支付款項卻可被認為是上訴人大中華全球實業支付款項的理由。況且，力匯公司表示銷貨發票是依照直銷商（實名）制開立，無關付款方式，係依照「直銷商申請契約書」將統一發票開給實際買受人（直銷商申請契約書之申請人）等語，有力匯公司111年5月4日力財字第1110504001號函可佐（原處分卷二第210-211頁），則原判決上開認定與力匯公司上開函文有所歧異，原判決並未敘明何以不採之理由。

7、又若營業人之違章行為雖不符合營業稅法第51條第1項第5款構成要件，但仍符合稅捐稽徵法第44條處罰要件者，仍應依稅捐稽徵法第44條予以處罰。原判決雖以「附表一編號1-4、6-10、12-17、19、22-27所示之統一發票金額，係由上訴人大中華全球實業實際支付部分」為由，認為上訴人大中

01 華全球實業自力匯公司係「有進貨事實」，並未構成營業稅
02 法第51條第1項第5款「虛報進項稅額」之違章，而撤銷合計
03 19,734元之罰鍰處分。惟上訴人大中華全球實業「未」取得
04 符合營業稅法第33條規定之三聯式進貨發票之事實，已如前
05 述，則此部分是否該當稅捐稽徵法第44條「未取得符合規定
06 憑證」之處罰要件而應予處罰？原判決縱使認為不應以營業
07 稅法第51條第1項第5款「虛報進項稅額」之規定予以處罰，
08 仍應說明是否應以稅捐稽徵法第44條作為處罰依據之理由，
09 不能未予說明逕予免罰。

10 8、至於附表一編號5、11、18、20、21所示之統一發票金額，
11 原判決以無法證明係由上訴人大中華全球實業實際支付，維
12 持罰鍰16,073元之處分（原判決第14、21頁），固非無據。
13 惟此部分尚須與上述事實不明部分，為各期漏稅額、營業稅
14 法第51條第1項第5款與稅捐稽徵法第44條是否擇一從重處
15 罰、罰鍰倍數裁量等合併觀察，是亦應於發回更審後一併予
16 以審酌判斷。

17 9、按稅務違章案件減免處罰標準第15條第1項第1款規定：「依
18 加值型及非加值型營業稅法第51條規定應處罰鍰案件，其漏
19 稅金額符合下列規定之一者，免予處罰：一、每期所漏稅額
20 在2,000元以下。」等旨，是就附表一編號28所示之VD48274
21 801號統一發票1紙（屬於109年3-4月期），係上訴人大中華
22 全球實業重複申報扣抵營業稅額，致虛報進項稅額628元等
23 情，為原判決所認定之事實（原判決第29至30頁），核與卷
24 證相符。惟此部分之罰鍰仍應於發回更審後一併予以審酌判
25 斷屬於109年3-4月期別之所漏稅額是否在2,000元以下，是
26 否有免予處罰之適用。

27 七、綜上，本稅部分原判決駁回上訴人大中華全球實業之上訴，
28 核無違誤，上訴意旨指摘此部分原判決違背法令，求予廢
29 棄，為無理由，應予駁回。就本件關於罰鍰處分部分，原判
30 決有前述未依職權調查證據、未依證據認定事實、判決不備
31 理由之違背法令，上訴意旨雖有部分未指摘及此，惟高等行

政法院調查原判決有無違背法令，不受上訴理由之拘束（行政訴訟法第263條之5準用第251條第2項規定參照）。原判決上開部分既有違法，違法情事復足以影響本判決結果，上訴人求予廢棄，即有理由。至就本件罰鍰部分，因事實未明，本院無從逕予自為判決，應將原判決關於罰鍰部分廢棄，發回原審法院更為審理。

八、據上論結，本件上訴為一部有理由，一部無理由。

中 華 民 國 115 年 5 月 29 日

審判長法官 洪慕芳

法官 周泰德

法官 郭銘禮

上為正本係照原本作成。

不得上訴。

中 華 民 國 115 年 5 月 29 日

書記官 楊喻涵