

臺北高等行政法院判決

地方行政訴訟庭第二庭

113年度地訴字第196號

原告 央齊實業有限公司

代表人 李金台

訴訟代理人 曾祥嘉會計師

被告 財政部臺北國稅局

代表人 吳蓮英

訴訟代理人 陳俊元

吳碧玲

張素媛

上列當事人間營業稅事件，原告不服財政部民國113年5月9日台財法字第11313913710號（案號：第00000000號）訴願決定，提起行政訴訟，本院於114年2月12日言詞辯論終結，判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用新臺幣肆仟元由原告負擔。

事實及理由

一、程序事項：

(一)、按行政訴訟法第104條之1第1項第1、2款之規定，關於稅捐課徵事件涉訟，所核課之稅額在新臺幣（下同）150萬元以下者；因不服行政機關所為150萬元以下之罰鍰或其附帶之其他裁罰性、管制性不利處分而涉訟者，以地方行政法院為第一審管轄法院。查本件原告提起行政訴訟，不服被告核定之稅額46萬8,250元及裁處之罰鍰78萬7,166元，核其屬前揭規定，故由本院地方行政訴訟庭管轄，合先敘明。

(二)、按「訴狀送達後，原告不得將原訴變更或追加他訴。被告於訴之變更或追加無異議，而為本案之言詞辯論者，視為同意變更或追加。但經被告同意或行政法院認為適當者，不在此

01 限。……有下列情形之一者，訴之變更或追加，應予准許：
02 ……二、訴訟標的之請求雖有變更，但其請求之基礎不
03 變。」行政訴訟法第111條第1項、第2項、第3項第2款定有
04 明文。本件原告起訴時原聲明為「1、訴願決定及原處分均
05 撤銷。2、訴訟費用由被告負擔。」（見本院卷第15頁）。
06 嗣於本院民國113年10月21日準備程序當庭變更訴之聲明第1
07 項為「原處分、復查決定及訴願決定均撤銷。」（見本院卷
08 第115頁）。經核原告請求之基礎相同，依照前揭規定，爰
09 予准許。

10 二、事實概要：被告依據財政部中區國稅局通報及查得資料，以
11 原告於105年3月1日至000年0月00日間無進貨事實，卻取具
12 豪盛有限公司（下稱豪盛公司）開立之統一發票3紙，銷售
13 額共936萬5,000元，營業稅額46萬8,250元，充當進項憑
14 證，且據以申報扣抵銷項稅額46萬8,250元，認定原告違反
15 加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第15條第1、3
16 項規定，自違章行為發生日起至查獲日止累積留抵稅額最低
17 金額為7萬4,667元，致生逃漏營業稅39萬3,583元之結果，
18 除核定補徵稅額46萬8,250元，並依營業稅法第51條第1項第
19 5款之規定按所漏稅額39萬3,583元裁處2.5倍之罰鍰98萬
20 3,957元（單照編號:064AV0000000、064AV0000000，下合稱
21 原處分）。原告不服，申請復查，獲被告112年11月17日財
22 北國稅法務字第1120031873號復查決定（下稱復查決定），
23 追減罰鍰19萬6,791元。原告仍表不服，遂提起訴願，經財
24 政部以113年5月9日台財法字第11313913710號訴願決定（案
25 號：第00000000號，下稱訴願決定）駁回訴願。原告仍不
26 服，遂提起本件行政訴訟。

27 三、本件原告主張：

28 (一)、查取得虛開發票公司所開立之不實發票，應查明有無進貨事
29 實，依不同情況補稅處罰，如：1、實際上全部進貨，應以
30 有進貨事實取得非交易對象扣抵營業稅之規定補稅處罰。
31 2、實際上部分進貨，惟實際進貨與發票金額不符，應以取

01 得非交易對象扣抵營業稅，區分有無進貨事實分別適用相關
02 規定。3、實際上全無進貨，應認為無進貨事實。被告未查
03 即認定原告全無進貨，有違納稅者權利保護法（下稱納保
04 法）第7條第4項、第11條第2項及最高行政法院107年判字第
05 368號判決意旨。原告原營業稅既經由濠盛公司繳納，被告
06 復要求原告繳納，無疑為重複繳納、超徵稅額。

07 (二)、被告與訴願決定以原告應舉證證明與濠盛公司之交易存在；
08 原告與債務人即胡金德（現名胡橙騏，下稱胡君）、濠盛公
09 司於104年12月23日就臺北市○○○路0段00號3樓之房屋
10 （下稱系爭房屋）裝潢工程簽訂債權債務抵銷契約書，約定
11 由胡君承攬並轉由濠盛公司施作，旋於同年月29日與頂尚興
12 業股份有限公司（下稱頂尚公司）簽訂不動產買賣契約書約
13 定騰空移轉系爭房屋；吳麗娜（下稱吳君）施作之報價與系
14 爭工程金額不符；臺北市都市發展局103年核發建築物裝修
15 合格證明，足證系爭房屋於104及105年並無裝修工程紀錄等
16 由，認定原告未作裝修，進而認無進貨事實。

17 (三)、胡君為德正股份有限公司（下稱德正公司）負責人，原告與
18 胡君於103年左右有債務關係，當時未簽立契約，僅開立支
19 票。系爭房屋之裝潢工程為胡君安排，以抵償所欠債務，該
20 裝潢由德正公司承包，當初裝潢目之的係作為自己辦公使
21 用，但經德正公司更改作為旅館使用，原告並同意與1、2、
22 4樓共同出租，在此期間原告施作之辦公室部分即廢除，原
23 告直至104年左右始取得裝潢發票。

24 (四)、惟就濠盛公司有無交易事實與原告有無裝修進貨係屬二事已
25 如前述，另被告查核本案時已逾商業會計法憑證保存五年年
26 限，原告仍盡力配合，難謂未盡協力義務；原告已多次提供
27 與濠盛公司開立發票乙案時程說明表，說明裝修工程於103
28 年開始；又因吳君僅施作本工程之一小部，自與全部工程之
29 金額有所差異；至103年核發之建築物裝修合格證明，益證
30 系爭房屋在原告持有期間有施工裝潢。被告於112年9月即已
31 向北市府都發局取得103年裝潢事實之使用執照，惟復查決

01 定未提及此有利於原告之證據。

02 (五)、不服罰鍰處分之理由同上所述。

03 (六)、並聲明：

04 1、原處分、復查決定及訴願決定均撤銷。

05 2、訴訟費用由被告負擔。

06 四、被告答辯則以：

07 (一)、濠盛公司負責人等基於填製不實會計憑證及幫助他人逃漏稅
08 之犯意，自101年11月起，開立不實發票予原告等營業人充
09 當進項憑項使用，持以申報進項稅額扣抵銷項稅額，足以生
10 損害於稅捐稽徵機關對於稅捐稽徵之正確性，經臺灣臺中地
11 方檢察署檢察官（下稱臺中地檢）111年度偵字第49841號起
12 訴書，提起公訴，並經臺灣臺中地方法院（下稱臺中地院）
13 111年度訴字第2552號刑事判決判處有期徒刑在案。據起訴
14 書證據編號8所載，難證原告與濠盛公司間確有交易事實。

15 (二)、被告於110年11月10日函請原告提供與濠盛公司之交易過
16 程。惟原告僅提示100年4月至000年0月間銀行現金提領紀
17 錄，說明借款與胡君後委由其裝潢系爭房屋，以作辦公之
18 用，並以胡君應收之裝潢款，抵銷其積欠之借款等情，惟有
19 關借款之重要履約事證均付之闕如，實有違一般商業常情。

20 (三)、另查，原告簽訂前開抵銷契約書後，旋於同年月29日與頂尚
21 公司簽訂系爭房屋及其坐落基地之不動產買賣契約書，並於
22 105年3月23日完成所有權移轉登記，嗣登記為經營旅館使
23 用。基此，原告委由胡君承攬裝潢工程後數日即出售系爭房
24 屋，是否仍有施作，容有疑問。況濠盛公司無力承包，業經
25 臺中地院認定為虛偽交易已如前述，難認原告所言屬實。

26 (四)、另經北市都發局函復系爭房屋僅於103年及109年間申請核發
27 建築物室內裝修合格證明，原告持有之103年期間，係由德
28 正公司以一般旅館業用途申請。復依管委會之資料，亦查無
29 104至105年間有相關紀錄。又原告雖提示105年10月17日與
30 吳君簽訂之和解書主張確有裝潢，惟吳君施作報價單與建築
31 師事務所之裝修標單之項目等無法勾稽，經被告函請吳君提

01 供向胡君承攬上開工程之契約等資料，迄今未獲回復，且查
02 吳君105年度綜合所得稅亦未申報該筆所得。

03 (五)、本件經依納保法第16條第3項規定衡酌，原告虛報進項稅額
04 行為使稽徵機關勾稽困難，致生混淆交易憑證及稅負稽徵正
05 確之影響，並審酌原告於復查決定前已繳清稅款，應受責難
06 程度較輕，按所漏稅額處2倍罰鍰，洵屬適法允當。

07 (六)、並聲明：

08 1、原告之訴駁回。

09 2、訴訟費用由原告負擔。

10 五、本院之判斷：

11 (一)、本件所涉之法令：

12 1、營業稅法第15條第1項、第3項：（第1項）營業人當期銷項稅
13 額，扣減進項稅額後之餘額，為當期應納或溢付營業稅額。
14 ……（第3項）進項稅額，指營業人購買貨物或勞務時，依
15 規定支付之營業稅額。

16 2、營業稅法第19條第1項第1款：營業人左列進項稅額，不得扣
17 抵銷項稅額：一、購進之貨物或勞務未依規定取得並保存第
18 33條所列之憑證者。

19 3、營業稅法第33條第1款：營業人以進項稅額扣抵銷項稅額者，
20 應具有載明其名稱、地址及統一編號之左列憑證：一、購買
21 貨物或勞務時，所取得載有營業稅額之統一發票。

22 4、營業稅法第51條第1項第5款：納稅義務人，有下列情形之一
23 者，除追繳稅款外，按所漏稅額處5倍以下罰鍰，並得停止
24 其營業：五、虛報進項稅額。

25 5、營業稅法施行細則第52條第1項：本法第51條第1項第5款所定
26 虛報進項稅額，包括依本法規定不得扣抵之進項稅額、無進
27 貨事實及偽造憑證之進項稅額而申報退抵稅額者。

28 6、納保法第7條：……（第2項）稅捐稽徵機關認定課徵租稅之
29 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
30 利益之歸屬與享有為依據。……（第4項）前項租稅規避及
31 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。……。

7、納保法第11條第1項、第2項：（第1項）稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之人員應依職權調查證據，對當事人有利及不利事項一律注意，其調查方法須合法、必要並以對納稅者基本權利侵害最小之方法為之。（第2項）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。

8、納保法第16條第1項、第3項：（第1項）納稅者違反稅法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。（第3項）稅捐稽徵機關為處罰，應審酌納稅者違反稅法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反稅法上義務所得之利益，並得考量納稅者之資力。

9、商業會計法第38條：各項會計憑證，除應永久保存或有關未結會計事項者外，應於年度決算程序辦理終了後，至少保存五年。各項會計帳簿及財務報表，應於年度決算程序辦理終了後，至少保存十年。但有關未結會計事項者，不在此限。

(二)、上開事實概要欄所述之事實，為兩造所不爭執，並有原處分暨送達證書、系爭發票、營業稅違章補徵計算表、復查決定及訴願決定等（見原處分卷第6至8、85、304、313至315、507至515、538至550頁）附卷可稽，並經本院調閱臺中地檢111年度偵字第49841號及臺中地院111年度訴字第2552號全卷核閱屬實，洵堪認定。

(三)、本件兩造最主要之爭執點在於原告於105年3月1日至000年0月00日間是否有向濠盛公司進貨(即是否有請濠盛公司裝潢系爭房屋)之事實以及原告對濠盛公司是否有債權：

1、按自然人與法人係屬不同之人格，法人之負責人屬於自然人，自無法取代法人而存在。本件原告與原告負責人、濠盛公司以及胡君，在法律上分屬不同人格，各自法律關係應為獨立。

2、就原告主張其有向濠盛公司進貨部分，原告與胡君於本院作

證時均陳稱，當時係交由胡君裝潢系爭房屋，胡君承作後再轉包濠盛公司等語。而本件原告所據以申報抵扣營業稅之進貨項目即為此一裝潢施作，不論濠盛公司是否有由從胡君處承包系爭房屋裝潢工程或是施作系爭房屋裝潢工程之一部分，本件進貨之買賣雙方為原告與胡君，濠盛公司在這關係下僅為胡君之下游，也就是原告與胡君成立本件進貨契約，胡君與濠盛公司基於前開進貨契約再成立另一契約。然原告與胡君與濠盛公司成立債權債務抵銷契約書，約定由濠盛公司施作，並抵銷胡君與原告間之債務，是以，由該債權債務抵銷契約書之內容，若原告與胡君間存有債權債務關係，則自然得以濠盛公司就本件承包所生之款項做為原告對胡君之債權抵銷。但就銷貨憑證而言，依據契約之記載，雖可以濠盛公司之裝潢支出作為債權之抵銷，但銷貨憑證上，原告與胡君間之應收帳款，仍須以胡君所開立之憑證作為其償還或抵消之依據，雖原告、胡君與濠盛公司間簽有前開契約，且契約第二條約定，由原告收受濠盛公司就本件裝潢系爭房屋之工程款發票（見原處分卷第60頁），該些發票係做為原告公司之支出，然實際上裝潢系爭房屋者為胡君，此據胡君於本院證述在卷（見本院卷第122至123、125頁），足認濠盛公司並未施作系爭房屋之裝潢，而濠盛公司既未施作系爭房屋之裝潢，自無法開立發票，原告自不能以該未實際進貨之濠盛公司發票作為其支出憑證。本件原告以未施作之濠盛公司發票作為其支出憑證，並主張該交易行為存在。然實際上交易之施作行為是存在於原告與胡君之間，而非存在於原告與濠盛公司之間，得做為支出之憑證應為原告與胡君之銷售行為，該支出申報當非可採。

3、又原告主張其與胡君間有債權債務關係，胡君施作系爭房屋之裝潢工程，並非由濠盛公司施作系爭工程，則其所作為支出憑證之濠盛公司憑證，自不能作為認列之憑證。

4、而濠盛公司虛開發票之案件，業經臺中地檢檢察官認定濠盛公司開立本件之發票作為銷售憑證，以111年度偵字第49841

01 號起訴濠盛公司不實負責人李振愷違反商業會計法第71條第
02 1款之商業負責人明知為不實事項填製會計憑證罪、修正前
03 稅捐稽徵法第43條第1項之幫助逃漏稅捐罪。並經臺中法院
04 以111年度訴字第2552號判決濠盛公司負責人判處有罪，該
05 案經李振愷撤回上訴而告確定，業經本院調閱前開臺中地檢
06 與臺中地院卷宗核閱屬實，亦與本院認定濠盛公司與原告間
07 並無本件系爭房屋裝潢之銷售行為相同，是以原告主張實際
08 上系爭房屋之裝潢由濠盛公司銷售，洵難採信。

09 5、原告與胡君未有消費借貸契約：原告主張系爭房屋之裝潢為
10 胡君與其之消費借貸之抵償。尚不論前開原告不得以其對濠
11 盛公司之支出憑證認列，並就此抵扣營業稅，單就原告與胡
12 君是否有消費借貸契約而論。

13 (1)、按消費借貸之要件為，兩造要有消費借貸之合意，以及消費
14 借貸物之交付。若欠缺其一，並無法認為有消費借貸之存
15 在。

16 (2)、原告主張其與胡君間有消費借貸契約，且胡君於本院亦證稱
17 其有向原告借款。原告所主張其與胡君間之消費借貸合意，
18 其金額究竟為何，尚有疑問，而消費借貸之金額為何為消費
19 借貸契約之必要之點，原告與胡君間對此必要之點並未合
20 意，難認二者有消費借貸之合意進而可以成立消費借貸契
21 約。雖前開債權債務抵銷契約第一條約訂金額為1420萬，然
22 該該約定為抵銷契約之一部，並非消費借貸契約之合意，當
23 不得作為認定有消費借貸和一之證據。

24 (3)、再者，關於消費借貸物之交付，胡君於本院證述有時候是匯
25 款，有時候是現金，就此，原告提出其存摺資料影本以供證
26 明（見本院卷第135至171頁），然該存摺資料，可知原告有
27 自其所有之存款戶頭中領出相當之金額，而該金錢領取後，
28 究竟是否交予胡君，以及交與胡君之目的是否為借款，無其
29 他資料可供佐證，當無法作為認定有實際交付之依據。又縱
30 使認定該筆金額確係交予胡軍作為交付之金額遠低於兩造所
31 簽立之債權債務抵銷契約所約定之1420萬元，亦難認為系屬

- 01 於交付胡君作為消費借貸契約之消費物交付之要件。
- 02 (4)、另胡君雖稱協議書上之金額均為其向原告借款，但胡君亦陳
03 述，其有向原告及原告負責人借錢，且借錢不知道錢是哪裡
04 來的，如果是李先生因為他為人豪爽會直接借給我，如果是
05 公司的話還要經過同意等語（見本院卷第84頁）。胡君既無
06 法知悉其歷次借到的錢是由原告公司撥出或是由原告負責人
07 個人借予，但卻又明確證述知道協議書上之金額是向原告公
08 司借貸，其所證關於向誰借款乙節前後不一，難做為有利認
09 定之依據。
- 10 (5)、而原告於本院辯論時稱，與濠盛公司之金流是用胡先生的債
11 務抵債，由胡君與濠盛公司去處理，然原告自始至終均未提
12 出其有借予胡君相關款項之財務報表或憑證，難認其與胡君
13 債權債務關係存在。原告與胡君債權債務關係既不存在，則
14 無法以胡君之施作作為其營利事業所得稅申報之支出進而可
15 以抵扣其營業稅。
- 16 6、原告另主張本件業已支付相關費用給濠盛公司進而買受系爭
17 房屋裝潢之貨物，於買受之時之價金已包含營業稅，原告業
18 已繳納營業稅，被告卻認定原告未繳納該營業稅而再次課
19 徵，顯有重複課稅之嫌。按在中華民國境內銷售貨物或勞務
20 及進口貨物，均應依本法規定課徵加值型或非加值型之營業
21 稅，營業稅法第1條定有明文。也就是說，必須要有實際銷
22 售貨物才有課徵營業稅之問題，而系爭房屋之裝潢係由胡君
23 所施作，並非由濠盛公司所施作，濠盛公司無銷售前開貨物
24 予原告之事實，既無銷售之事實，濠盛公司當無繳納該筆營
25 業稅之義務，原告與濠盛公司之買賣行為，亦無包含繳納裝
26 潢系爭房屋該筆營業稅之金額，原告既未繳納裝潢系爭房屋
27 之該筆營業稅，自不得以濠盛公司該筆營業稅作為抵扣之依
28 據。被告對原告營業稅，自屬合法。
- 29 7、又原告既有應繳納未繳納營業稅之行為，被告依據營業稅法
30 第51條第1項第5款之規定按所漏稅額39萬3,583元裁罰鍰78
31 萬7,166元，應屬合法。

六、綜上所述，本件原告以被告認定其逃漏營業稅39萬3,583元，除核定補徵稅額46萬8,250元，並依營業稅法第51條第1項第5款之規定裁處罰鍰78萬7,166元違法，提起本件訴訟聲明撤銷原處分、復查決定與訴願決定，被告以原告與濠盛公司並未有買賣行為不得以該公司發票作為憑證進而做成上開決定，經核並無違誤，而復查決定經審酌後減低罰鍰額至上述金額，並維持逃漏稅額之金額與決定，訴願決定遞予維持，均無違誤，原告主張為無理由，應予駁回。

七、本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法及所提出之證據，核與判決之結果不生影響，爰不逐一論列，併予敘明。

八、本件第一審之訴訟費用為4,000元，由敗訴之原告負擔，爰確定如主文第2項所示。

九、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第236條、第195條第1項後段、第98條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 114 年 3 月 12 日

審判長 法 官 黃翊哲

法 官 劉家昆

法 官 唐一強

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，向本院地方行政訴訟庭提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內補提理由書；如於本判決宣示或公告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（均須按他造人數附繕本）。

三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，逕以裁定駁回。

四、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49條之1第1項第2款）。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3項、第4項）

得不委任律師為 訴訟代理人之情	所需要件
--------------------	------

01

形	
(一) 符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1. 上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、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，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其代表人、管理人、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，經高等行政法院高等行政訴訟庭認為適當者，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（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 114 年 3 月 12 日

03

書記官 陳達泓