最 高 行 政 法 院 判 決

108年度判字第242號

上　訴　人　傳奇美有限公司
代　表　人　劉龍騰
訴訟代理人　林俊宏　律師
複 代理 人　魏正棻　律師
被 上訴 人　財政部臺北國稅局
代　表　人　許慈美

上列當事人間營業稅事件，上訴人對於中華民國107年3月29日臺北高等行政法院105年度訴字第197號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、被上訴人以其所屬大安分局（下稱大安分局）經財政部基隆關稅局（現改制為財政部關務署基隆關，下稱基隆關稅局）通報，查獲上訴人於民國99年6月至102年4月間無進貨事實，取具遠東百貨股份有限公司桃園分公司等多家百貨業者（下稱遠東等百貨業者）所開立、銷售額合計新臺幣（下同）442,042,610元，營業稅額總計22,102,130元之統一發票9,421張（下稱系爭發票），作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，虛報進項稅額22,102,130元，初查逕更累積留抵稅額21,606,861元，核定補徵營業稅額495,269元，並按所漏稅額裁處2.5倍罰鍰1,238,172元。上訴人不服，循序提起行政訴訟，並聲明：撤銷訴願決定及原處分（含復查決定）。被上訴人應退還上訴人累積留抵稅額21,606,861元。經原審判決駁回，乃提起本件上訴。

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，以：（一）上訴人取具系爭發票作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，並申報經海

關零稅率銷售額與應退稅額。惟基隆關稅局抽核上訴人101年3月至4月申報出口零稅率銷售額之進項憑證後，以101年6月7日通報單通報被上訴人本案貨物輸出人之上訴人公司申報出口SK-II化妝保養品（日本製）等乙批，高價向百貨公司收購，疑有冒退營業稅、高價回銷日本、收集他人發票用以退稅、疑涉內地稅詐欺等情；且該通報單所檢附統一發票，其中由遠東百貨股份有限公司（下稱遠東百貨）開立者，均蓋有「同仁購」之章戳，應係該公司出售商品予員工時所開立，顯非上訴人因購貨而取得之憑證，然該等發票下方卻以收銀機列印出上訴人之公司統一編號，上訴人取得該等發票之來源，非無可疑。是大安分局陸續於101年6月21日及102年6月3日函請上訴人提供向海關申報外銷出口貨物所取具進項來源等文件，惟均未於限期內提示；復查後，被上訴人再以103年3月25日函請上訴人提供進、銷項統一發票及其帳簿憑證供核，惟僅提供100年至102年4月間之進項發票影本，仍未提示帳簿。上訴人從未依稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第2條第1款應設置帳簿，所提出之進項憑證復非完整，自無法依帳簿記載勾稽上訴人進貨、銷貨及存貨，致無從認定上訴人確有進貨事實。（二）被上訴人復於104年5月5日函請財政部關務署提供上訴人23筆出口報關相關文件（含發票、出口報單）供參，惟該等進項發票仍係百貨公司開立之統一發票，與出口報單無法相互勾稽，且上訴人並未提出結匯水單或銀行帳戶等資料，難認確有外銷貨物之事實。又被上訴人另依上訴人所提供部分進項發票影本上記載之會員卡號資料，分別函請遠東等百貨業者提供會員姓名資料，經回覆前述進項發票上所載會員卡之持卡人，其中張振宗、王姵淳、張雪芳、陳美慧、徐惠卿、楊心怡、黃鈺婷、張哲寧等人（下稱張振宗等人），並非上訴人之員工；又其中陳美慧根本未曾以自己持有之HAPPY GO卡代上訴人購買化妝品，則其曾出現於上訴人持以申報扣抵102年2月份銷項稅額之2紙由遠東百貨開立載有其HAPPY GO卡會員號碼之

統一發票，顯非上訴人因進貨而取得之憑證，且該2紙統一發票分別有上訴人公司統一編號00000000，及遠東百貨嘉義分公司之統一發票專用章戳，顯係事後以蓋章方式所添加，而上訴人提供之進項發票中另有多紙亦有相同情形。則被上訴人數度發函，上訴人均未提示帳簿憑證供核，依據海關所提供資料及上訴人提示之部份進項憑證調查結果，仍無法認定上訴人有購進系爭發票所示貨物外銷之事實。（三）上訴人係經營化妝品批發及零售業務，為降低成本常理當直接向製造商大量進貨，上訴人稱其向零售性質且有極高租金、人事成本之櫃位進貨，已與商業常情有違；系爭發票中開立日期非屬百貨公司節慶期間者不在少數，與上訴人稱係利用節慶促銷期間進貨，亦有不符；倘上訴人確係向百貨公司進貨，其向一家業者集中大規模採購，方有較大議價空間並節省運輸成本，惟系爭發票數量之多且來源遍及全國各百貨公司，實難令人信其係營業人經由正常交易程序進貨所取得之憑證。又被上訴人另就上訴人於提起本件訴訟後，在106年1月13日補提之日記帳、總分類帳、進貨帳、銷貨帳、進銷存明細表、傳票暨憑證及出口報單等帳證抽核結果，亦發現諸多是否係上訴人因進貨而取得之憑證顯有疑義、記載非營業成本項下之進貨科目申報扣抵銷項稅額、是否係上訴人因進貨而取得之憑證顯有疑義等不合理情形。又上訴人於另案提示其101及102年度部分進銷存明細帳頁，經被上訴人查核結果，有先銷後進、無庫存卻有出貨之異常情形，是該帳冊內容之真實性，顯有疑義。又由上訴人所提相關帳證資料，並無贈品名與明細之記載，自不足以分離勾稽主商品與無償贈品內容，上訴人稱將主商品與無償贈品分離銷售一節，缺乏證據難以遽信。（四）另依上訴人提示之帳簿憑證及彙總表所載稱其進貨後之付款方式，包括禮券、信用卡及現金等云，惟不同百貨公司發行之禮券並不互通，上開總分類帳100年度之「預付貨款」部分，卻載有以SOGO百貨禮券、遠東百貨禮券沖銷中友百貨禮券餘額之紀錄，自與常情不合。另上訴

人對於帳載進貨後之付款方式為信用卡部分，主張係情商朋友、員工等持信用卡代為刷卡購買貨物，俟有資金再予歸還，且另聲請訊問證人陳珊珊受其委託於各百貨公司購買品牌化妝保養品並經其支付價款，故上訴人確有進貨事實云云，惟上訴人未曾提示其所稱受託刷卡者清償信用卡款項之金流紀錄，且陳珊珊係上訴人員工，非上訴人所提統一發票上記載之百貨公司會員卡號查得之持卡人，縱到庭證述立場亦非中立，自無訊問必要。（五）上訴人為營業人，明知與遠東等百貨業者無交易事實，猶持系爭發票申報扣抵銷項稅額，自故意違反加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第51條第1項第5款規定而虛報進項稅額。裁罰處分前及復查決定前，被上訴人分別於102年7月23日及103年3月25日函知上訴人補繳均未繳納，被上訴人按所漏稅額495,269元，裁處2.5倍罰鍰1,238,172元，無裁量逾越、濫用或怠惰之違法等語，判決駁回上訴人在原審之訴。

四、本院經核原判決尚無不合，茲就上訴意旨再論斷如下：

（一）按營業稅法第15條第1項規定：「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51條第1項第5款規定：「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。」同法施行細則第52條第1項規定：「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。」

（二）經查，上訴人於99年6月至102年4月間，取具遠東百貨、新光三越百貨及SOGO百貨開立之系爭發票，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，並於辦理上述期間各期營業人銷售額及稅額申報時，向海關申報零稅率與應退稅額，經基隆關稅局抽核上訴人101年3月至4月申報出口零稅率銷售額之進項憑證後，於101年6月7日通報被上訴人：「本案貨物輸出人傳奇美有限公司（以下稱傳奇美公司）申報出口SK

-II化妝保養品（日本製）等乙批，部分以set為單位之化妝品，疑為母親節促銷期間之無償贈品，申報離岸價格達數百萬元，顯有冒退營業稅之嫌。1.本批貨物以日本製造進口為主，傳奇美公司在各百貨公司購買後再出口至日本販售，以青春露150ml為例，單瓶進口價格為1,126元，竟以2,355元回銷至日本，顯不合理。2.另核傳奇美公司所提供購買發票均來自各百貨公司，其中部分發票為遠東百貨，發票時間集中在5月7日20時37分至20時58分開立，發票上復印有同仁購字樣，疑收集他人發票用以退稅。3.一般貿易行為均直接向廠商大量採購以降低成本，本案傳奇美公司以高價向百貨公司收購，顯非正常貿易行為，疑涉內地稅詐欺。……」等語，經被上訴人調查，然上訴人於調查階段，未曾提示任何帳簿供核，致被上訴人無從勾稽確有系爭發票所載進貨，上訴人於原審訴訟中，雖提出99年6月18日銷貨明細表、99年進銷存明細表及99年至102年之日記帳、總分類帳、進貨簿、銷貨簿、進銷存明細表等帳載紀錄，惟仍未提出進銷存明細帳，致仍無法就各項商品之進銷貨歷程與所連結對應之物流及金流等憑證，互為勾稽比對有系爭發票所示之進貨，而認系爭發票之貨物，上訴人係無進貨事實，取具不實進銷項憑證申報扣抵稅額，且上訴人並未提出結匯水單或銀行帳戶等資料，證明其業已收受該等出口報單所示國外買受人給付之貨款，而有外銷貨物之事實，自難認上訴人有購進系爭發票所示貨物後予以外銷一節，已經原審依調查證據之辯論結果，予以認定在案，核與卷內證據資料尚無不符，亦無上訴人所指有違反證據法則、論理法則及經驗法則之情。且查：（1）上訴人稱以不同信用卡、禮券或現金向遠東等百貨業者購買貨物，其中關於上訴人所提部分進項發票影本上記載之會員卡號資料，經被上訴人分別函請遠東等百貨業者提供會員姓名資料，經查明系爭發票上所載會員卡之持卡人張振宗等人，並非上訴人之員工；又其中陳美慧之會員號

碼，係出現於上訴人持以申報扣抵102年2月份銷項稅額之2紙由遠東百貨開立之發票上，且該2紙發票，上半部預先印製之「遠東百貨，102年1-2月份收銀機統一發票」、發票號碼、遠東百貨嘉義分公司地址等文字，及中段以收銀機列印銷售貨物之時間、品名、數量、價格等資訊，與一般在百貨公司購物取得之發票樣式，固無不同，惟其上、下半部另分別有上訴人公司之統一編號，及遠東百貨嘉義分公司之統一發票專用章戳，顯係事後以蓋章方式所添加，且上訴人提示之進項發票中，另有多紙有相同情形，即除預先印妥之制式文字及以收銀機列印之交易紀錄以外，再以手寫或蓋章記載上訴人公司統一編號，及蓋用百貨公司統一發票專用章戳。上訴人既未能提示購買各該發票所示貨物相關之交易紀錄，自難徒憑其上於發票內容列印完畢後，始加註之上訴人公司統一編號，即認係上訴人進貨所取得之憑證等情，予以指駁在案。（2）上訴人係經營化妝品批發及零售業務，衡諸常理，為降低成本，理當直接向製造商大量進貨，零售百貨業者因有櫃位租金、人事費用等成本，售價必然遠高於批發價格之百貨業者進貨，上訴人卻向零售百貨業者進貨，顯不合理；又系爭發票中，開立日期非屬百貨公司母親節、週年慶等節慶期間，而係於1至3月及6至9月間開立者，不在少數，此與上訴人所言係利用百貨公司於上開節慶促銷期間進貨者，亦有不符。又倘上訴人確係向百貨公司進貨，就近向一家業者集中大規模採購，方有較大議價空間，並可節省取貨所生之交通運輸成本，惟系爭發票之數量多達9,421張，來源遍及全國各百貨公司，實難認上訴人係經由正常交易程序進貨所取得之憑證。（3）被上訴人將上訴人提出之上開銷貨明細表及進銷存明細表相互比對結果，有多處異常情形，如：多數商品之售價低於進貨成本、部分商品無進貨紀錄卻有銷貨紀錄，及銷貨數量大於進貨數量，且庫存未列計資產金額。又上訴人所提出之日記帳、總分類帳、進貨帳

、銷貨帳、進銷存明細表、傳票暨憑證及出口報單等帳證，亦有多處有不合理情形，如：上訴人於100年4月20日帳載自美麗華百貨進貨86,050元之發票4紙，開立日期均在上訴人帳載進貨日100年4月20日以後，上訴人竟於100年4月20日即帳載該3紙發票所示進貨及進項稅額，顯非合理；又由新光三越百貨開立之4紙發票，上訴人係以蓋有「與正本相符」章戳之影本，申報扣抵銷項稅額，且該4紙發票上並無上訴人公司統一編號之記載；上訴人所提各期統一發票彙總表，諸多經上訴人申報扣抵銷項稅額之進項憑證，並無上訴人入帳之紀錄，上開彙總表所載上訴人進貨明細，與上訴人據以申報進項稅額之進貨發票明細資料，存有明顯歧異。（4）上開總分類帳，上訴人因購買禮券所生支出，係記載於上開總分類帳「預付貨款」（100及101年度）及「預付購料款」（102年度）等會計科目內，於上訴人100年度之「預付貨款」部分，載有以SOGO百貨禮券、遠東百貨禮券等非屬中友百貨禮券，沖銷中友百貨禮券餘額之紀錄，自與以不同百貨公司發行之禮券，並不相互通用之常情不合。（5）上訴人對於帳載進貨後之付款方式為信用卡部分，雖主張係情商朋友、員工等持信用卡代為刷卡購買貨物，俟其有資金時再予歸還，惟未提示其對所稱受託刷卡者清償信用卡款項之金流紀錄，以實其說。原判決已敘明其判斷之依據及得心證之理由，並就上訴人在原審之論據，何以不足採取，分別予以指駁，核無違誤，要無上訴人所指不備理由之違法。原審亦係以上述調查證據結果而為認定事實及適用法律，並說明上訴人請求訊問受委託第三人刷卡支付貨物者即證人陳珊珊，惟上訴人並未指明數量多達9,421張之系爭發票中，何者係由受其委託購貨而取得之憑證，且上訴人亦未提出相關帳簿憑證及付款予該證人之金流紀錄，該證人又與上訴人有僱傭關係，認無再訊問該證人之必要。復因上述調查證據結果，上訴人未提示其對所稱受託刷卡者清償信用卡款項

之金流紀錄，致無法勾稽金流、物流以認定上訴人確有進貨事實，縱依其聲請訊問證人（參上訴人於原審之原證七），仍不足為其有利之認定，原判決未詳述此部分不予訊問之具體理由，而僅泛謂其餘攻擊防禦方法，與判決之結果不生影響等語，固未臻周詳，然此究屬原判決之證據取捨事項，且經原判決已就前開調查證據結果為論斷基礎，亦核無上訴人所指有應調查之證據未予調查之違法。上訴意旨主張：上訴人之進貨來源為全國各地之櫃姐，各地櫃位不同有業績及庫存壓力，上訴人係依實際情形向全國各百貨公司分別進貨，應屬合情合理，原審應訊問證人陳珊珊及上訴人所提原證七之證人，以證明上訴人確係由第三人代為刷卡支付貨款並代取回進貨商品，惟未依職權調查及說明，有應調查而未調查之違誤，逕認上訴人無進貨事實，違反論理法則、經驗法則，判決論據矛盾，且理由不備云云，無非係就原審之事實認定之職權行使事項，再執其主觀意見為指摘，自難採取。

（三）綜上所述，上訴人之主張均無可採，原判決將訴願決定及原處分均予維持，而駁回上訴人在原審之訴，核無違誤。上訴論旨，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

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

中　　華　　民　　國　　108　　年　　5　　月　　23　　日

最高行政法院第二庭

審判長法官　吳　東　都

法官　陳　秀　嫈

法官　程　怡　怡

法官　張　國　勳

法官　胡　方　新

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　108　　年　　5　　月　　23　　日

書記官　張　玉　純