最 高 行 政 法 院 判 決

108年度判字第243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
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8月16日臺北高等行政法院105年度訴字第640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、上訴人於民國102年5月至103年2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）開立之統一發票4,052張（下稱系爭發票）銷售額合計新臺幣（下同）190,319,811元，營業稅額合計9,516,001元，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，虛報進項稅額9,516,001元，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，被上訴人所屬大安分局查獲，核定虛報進項稅額9,516,001元，對上訴人補徵營業稅而扣除累積留抵稅額9,516,001元。上訴人不服，循序提起行政訴訟，並聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）關於逕更減少累積留抵稅額9,516,001元部分撤銷；被上訴人就上訴人102年7月15日、102年9月14日、102年11月15日、103年1月15日、103年3月15日營業人銷售額與稅額申報書關於零稅率退稅之申請，應作成准予退還稅額9,516,001元之行政處分。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）關於被

上訴人補徵營業稅而扣除上訴人累積留抵稅額9,516,001元部分。依稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第1條、第2條、第17條、商業會計法第1條第1項、第2條、行為時同法第11條、第14條、第15條、第16條、第18條第1項、第33條、第35條、第38條等規定及司法院釋字第537號解釋意旨及本院司法實務見解可知，帳簿憑證與會計紀錄既為課徵稅捐之依據，營業人自應完整保持足以真實正確計算稅捐之帳簿憑證及會計紀錄，且應提出者係「符合會計帳簿結構、可相互對比查閱、整理完備且符合會計法規要求」之文書（帳）與憑證（證）為據，此亦為納稅義務人之協力義務。（二）上訴人雖稱系爭發票4,052張，均有實際進貨並供銷貨，且已提示部分統一發票影本、出口報單、匯款水單、總分類帳、日記帳、102及103年度之進銷存報表等供核，並無虛報進項稅額云云。本件上訴人係銷售美妝產品，汰舊換新速度快，惟依其提出之進銷存明細表，其產品單價逾千、萬者不在少數，卻未有完整登載進銷貨明細帳冊及保存相對應之會計憑證以控管存貨避免損失，亦未提出足以互為勾稽比對之原始憑證（採購單、驗收單、出貨單、貨運單…等）、所據以編製之記帳憑證、所據以登載之帳冊等，被上訴人單憑上訴人提出之102及103年度進銷存表，無從比對勾稽上訴人於102年5月至103年2月間，是否確有系爭4,052張統一發票所示進貨。又上訴人雖提示統一發票影本供核，惟系爭發票僅顯示條碼編號等，並無商品名稱及規格等記載，系爭4,052張統一發票得如何逐一對應至上開102及103年度進銷存表所載之各項商品、其進貨數量及金額等，上訴人亦未敘明，難據以為有利之認定。又據上訴人提示之102年10月18日出口報單及102年8月5日至同年10月15日期間之5張匯款水單，其中僅1筆美金103,650元係由上訴人所稱之買受人「VERSOS」公司所匯付，其他均非，顯僅選擇性提示部分出口報單及匯款水單等，無從與上訴人提示之進銷存報表互為勾稽。又上訴人提示之102年度總分類帳之現金、銀行存款科目，

均有負數產生，上訴人卻仍繼續支用之情，帳載異常，是否足詳實表彰進貨事實，有重大疑慮，難謂符合會計法規要求之文書（帳）。另上訴人表示係分別以不同信用卡、禮券或現金向遠東等百貨業者購買貨物，惟其資金來源皆為業主（股東）往來，是否確實有支付貨款，亦有疑義。準此，上訴人上開提示者，尚難謂有「符合會計帳簿結構、可相互對比查閱、整理完備且符合會計法規要求」之帳證可供逐一詳實勾稽，實難對上訴人為有利之認定。（三）其次，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，亦與所稱係利用節慶促銷期間進貨有不符；倘上訴人確係向百貨公司進貨，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。又就價格而言，依上訴人提示之銷貨明細記載，多有進貨價格高於銷售價格之情，顯違低買高賣之商業常情。均可證上訴人交易態樣多有違常情。（四）再者，上訴人於本案所提示之遠東百貨公司發票有經蓋上同仁購」章戳，顯非因購貨而取得之憑證，所取得發票來源非無可疑。甚有實際上未曾以自己持有之HAPPY GO卡，卻有代上訴人購買化妝品，而有2紙載有其該HAPPY GO卡會員號碼之統一發票之情，顯非上訴人因進貨而取得之憑證，故上訴人於102年間係有利用他人之購物發票申報扣抵銷項稅額之情事。且上訴人雖補提帳證供核，仍有諸多異常情形。綜上，被上訴人認定上訴人102年5月至103年2月間無進貨事實，虛報進項稅額9,516,001元，補徵營業稅9,516,001元，並以上訴人累積留抵稅額其中9,516,001元抵繳之，尚非無據。（五）關於上訴人請求被上訴人作成發還累積留抵稅額9,516,001元之行政處分部分。觀上訴人申請復查及提起訴願之意旨，係對被上訴人補徵營業稅9,

516,001元之課稅處分為不服之標的並請求撤銷，並非以請求退還營業稅額為爭訟標的，且本件並無稽徵機關就申請退還營業稅為要件審查之紀錄。則上訴人於原審法院審理期間追加請求被上訴人作成發還上訴人累積留抵稅額9,516,001元之行政處分部分，未經訴願前置，此部分起訴不備要件，為不合法，且情形無法補正，自應予駁回。此部分，本應以起訴不備要件而裁定駁回，惟原審考量該部分與系爭補徵營業稅部分爭執相關，為期卷證齊一、避免裁判矛盾，以程序上更為慎重之判決併予駁回等語，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）按加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）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。」

（二）經查，上訴人於102年5月至103年2月間，取具遠東等百貨業者所開立之統一發票4,052張，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，系爭發票之銷售額合計為190,319,811元，進項稅額合計為9,516,001元，本件因101年間基隆關稅局以上訴人涉嫌收集他人發票用以退稅而為通報，經被上訴人查核，上訴人雖提出系爭發票影本及進銷存報表，惟系爭發票影本或僅簡略記載品名為「保養品」、「化妝品」等，或發票所載商品編號與上訴人進銷存報表之「產品編號」不相符合，無從勾稽，上訴人雖經被上訴人函請再補提部分帳證表報供核，惟仍非符合會計帳簿結構、可相互對比查閱、整理完備且符合會計法規要求之帳簿及憑證，有物流帳證不全與記載異常等情事，且就上訴人進貨商品之金流紀錄亦無從詳實勾稽比對，甚且帳載內容先後明顯歧異，無法證明上訴人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，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）系爭發票固顯示條碼編號等，並無商品名稱及規格等記載，致系爭4,052張發票無法逐一對應至上開102及103年度進銷存表所載之各項商品、其進貨數量及金額等，自難對上訴人為有利之認定。（2）上訴人提出總分類帳之帳載紀錄，頻繁出現「現金」及「銀行存款」為「負數」，且上訴人仍繼續支用之情形，甚且銀行存款科目出現「負數」高達2億餘元之異常情形，亦無帳冊依時序詳實載明各筆進貨之明細品名、交易對象、單價、數量等資料，致無法勾稽查核系爭發票4,052張之進貨，無從憑以認定進貨之事實。上訴人又於原審提示總分類帳供核，惟現金科目之帳冊紀錄業經額外增加貸方「771,840元」、「40,275元」、「212,389元」等紀錄，又原帳載現金科目借方總額「14,845,557元」經變更為「14,910,779元」，而原貸方總額「14,780,974元」經變更為「14,846,196元」而產生帳冊紀綠先後歧異之情形。再者，上訴人於訴願階段所提示之總分類帳顯示，於「102年1月1日」（記帳傳票編號00000000000）銀行存款支出246,113,467元，嗣上訴人於原審又提示總分類帳供核，惟銀行存款帳冊經額外增加記帳傳票編號00000000000之紀錄，並將前開「102年1月1日」銀行存款支出246,113,467元變更為「102年12月31日」始為支出，亦產生帳冊紀綠先後明顯歧異之情形。（3）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，惟上訴人以信用卡、禮券支付貨款等，其資金來源皆為業主（股東）往來，但無上訴人支付款項予股東、股東轉付刷卡人等付款證明。（4）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12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4,052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。（5）被上訴人將上訴人提出之銷貨明細表、進銷存明細表、記帳傳票及商品明細相互比對結果，有多處異常情形。如：多數商品之售價低於進貨成本；商品申報進項稅額有進貨發票與申報情形不相符合，其進銷存報告所示實體商品進出倉庫數量及成本難謂詳實；部分化妝品發票，其進項稅額經上訴人用以申報扣抵銷項稅額，然依轉帳傳票所載，該等化妝品之支出係帳列「交際費」科目（並非營業成本項下之「進貨」科目），依營業稅法第19條規定「交際應酬用之貨物或勞務」，其進項稅額不得申報扣抵銷項稅額，上開轉帳傳票所載事項，與上訴人申報進貨之進項稅額扣抵銷項稅額之情形，不相符合。再就上訴人所提發票影本、統一發票明細表比對結果，有部分發票所載進貨並無明細品項可供勾稽，亦有部分發票所載進貨未經上訴人提示帳證。而其進銷存明細帳所載，亦屢有先銷後進之異常情事。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。原審既已就上訴人所提出之全部帳證資料，依上述調查證據結果為認定事實及適用法律，以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，且所提示帳冊未依時序詳實載明各筆進貨之明細品名、交易對象、單價、數量等資料，致無法勾稽查核物流以認定上訴人確有進貨事實，遂未再詳述上訴人於原審所提出與上開論斷基礎重覆且僅節錄5天之發票影本、進貨交易傳票、進貨明細表影本等即原證11、12、13、14、15、16、17不足為有

利認定，及說明上訴人於原審法院聲請訊問相關刷卡之第三人亦無必要之具體理由，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，故原判決仍應予維持。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，原判決逕以上訴人為零售業性質卻向百貨櫃位等高成本處進貨，且發票顯示未集中採購，詎認上訴人之交易態樣有違常情，並無進貨事實，違反論理法則、經驗法則，適用法規不當且理由不備云云，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　娥

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