最 高 行 政 法 院 判 決

109年度判字第527號

上　訴　人　明鈦實業有限公司
代　表　人　李洪金鳳
訴訟代理人　林石猛　律師
　　王彥凱　會計師
被上訴人　財政部高雄國稅局
代　表　人　蔡碧珍

上列當事人間營業稅事件，上訴人對於中華民國108年5月15日高雄高等行政法院107年度訴字第315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、被上訴人以上訴人於民國102年1月至104年3月間進貨，取具非實際交易對象柏翔事業有限公司（下稱柏翔公司）開立之不實統一發票28紙，銷售額合計新臺幣（下同）26,668,501元，營業稅額1,333,426元，作為進項憑證，並據以申報扣抵銷項稅額，致生逃漏營業稅之結果，審理違章成立，除補徵營業稅額1,333,426元外，並就行為罰與漏稅罰擇一從重處罰，惟依行政罰法第24條第1項但書規定，裁處額度不得低於各該規定之罰鍰，乃裁處罰鍰1,000,000元。上訴人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，亦遭決定駁回，續提行政訴訟，經原審法院107年度訴字第315號判決(下稱原判決)駁回，遂提起本件上訴。並聲明：原判決廢棄；訴願決定及原處分均撤銷，或發回更行審理。

二、上訴人起訴主張、被上訴人在第一審的答辯，均引用原判決的記載。

三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據結果，以：㈠柏翔公司於101年3月至104年10月間明知無實際交易事實，卻取得不實統一發票，充當進項憑證，同時虛開不實統一發票，交付上訴

人等營業人充當進項憑證，經被上訴人查獲，移送臺灣高雄地方檢察署（下稱高雄地檢署）偵辦刑責。被上訴人依據查得資料，以上訴人於102年1月至104年3月間取具柏翔公司開立之統一發票28紙，銷售額合計26,668,501元，營業稅額1,333,426元，作為進項憑證，上訴人雖提示柏翔公司開立統一發票影本、金融機構網路轉帳查詢列印資料、部分買賣合約書、柏翔進貨付款明細表、國內不可撤銷信用狀等資料，並提供說明書（載明上訴人自行取貨地點計8處）及載貨車輛行車執照，惟未提示完整帳簿憑證。經被上訴人查核上開上訴人所提供的資料結果，取貨地點與明細表記載8家公司之稅籍地址相異，各該公司於系爭年度並無列報上訴人所稱取貨地址之房屋所有人租賃所得資料，且其中永鋐貿易有限公司、健豪塑膠企業有限公司(下稱健豪公司)、峻洲企業有限公司、瀚普貿易有限公司(下稱瀚普公司)及柏菲訊國際有限公司，亦非系爭查核年度柏翔公司之進貨對象，且上訴人復未提供貨物過磅、簽收或運送單據，故可認定柏翔公司於上開地點並無貨源可資交付上訴人，上訴人與柏翔公司間應無交貨事實。又上訴人於復查階段主張系爭進貨款項分別以轉帳匯款、國內信用狀等方式支付，然其主張之付款金額合計為41,242,267元與應支付款項28,001,927元（含稅），並不相符，且有查無對應發票、提前4-8個月或延後5-11個月付款之情形；對於進貨與付款金額之差額雖主張為柏翔公司借款，類似預付貨款，惟就借款條件、期間、還款日期、金額等均無法說明，僅提出無受款人抬頭、非柏翔公司交易對象開立且因存款不足遭退票之支票影本及明細，無法認定為柏翔公司所提供；就預付貨款之主張，亦無法說明預付之數量、金額、品項、日期等明細，僅泛稱無法提供資料佐證。上訴人對於價金支付流程交代不清，難認其付款主張為真實。㈡依證人陳為清於原審107年11月20日準備程序中之證詞可知，陳為清係借用柏翔公司名義開立發票從事個人仲介塑膠粒買賣業務，並與柏翔公司分拆利潤，柏翔公司僅提供發

票賺取利潤並非真正的交易者（不必對貨款收付、貨物的運送交付及瑕疵負責）；且上訴人對於與陳為清接洽進貨，其進貨來源是否確為柏翔公司亦不清楚，顯示上訴人與陳為清接洽進貨，但對收取的發票是否為真實進貨對象並不清楚，則上訴人是否確實向柏翔公司進貨即屬有疑。復以，證人陳為清不論於被上訴人調查程序或原審準備程序中之證詞，對於貨物、資金之交付說詞反覆且與商業常規交易有違，亦無法提示相關證明文件，其證言即難採據。又本件交易為102年度，縱使健豪公司與柏翔公司間確實有交易，柏翔公司亦不可能於102年度轉賣給上訴人，上訴人主張取貨地點為健豪公司承租之仁林路305號已屬有疑，況且仁林路305號屋主黃啟勝之調查回函亦顯示「101-104年度間無出租給賣塑膠產品及相關事業的人使用」，是證人王旭昇之證言亦難採憑。另聯聚塑膠工業股份有限公司(下稱聯聚公司)為柏翔公司最大進貨來源，且於101年至104年間與柏翔公司及上訴人均有交易，而陳為清同時為柏翔公司及聯聚公司買賣塑膠粒及製品，該2家公司間是否有真實交易即屬有疑；而證人蕭啟義因與陳為清間曾存在僱傭關係，且聯聚公司業經移送偵辦，立場非全然中立，在證人無法提出相關紀錄作為佐證之情況下，其證言無從遽予採信。又上訴人對其「實際交易對象確為柏翔公司」之待證事實，始終無法提出確切之證據證明其事，例如交易過程之具體締約及履約詳情，僅託辭小型企業委由記帳士申報，帳證已無保存，並試圖以統一發票進貨付款明細表、金融機構網路轉帳查詢列印資料、部分買賣合約書及支票影本等「形式不完備之書證」及證人證詞來說明交易對象為柏翔公司，顯未盡協力義務。在此情況下，即使假設其確有進貨事實，亦因其無法證明該進項憑證之統一發票確實取自實際交易對象，而使該進項憑證被定性為「非依規定取得者」，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款之規定，該等進項憑證不得扣抵銷項稅額，上訴人持以扣抵，即構成營業稅額之短繳，被上訴人

對其為補稅處分即無違誤。㈢上訴人無法提出貨物運送簽收單據並證明進貨退回或折讓之情形，其所提示付款證明亦無法與開立之發票相互勾稽，且未舉證與柏翔公司間的借貸或預付貨款事實，不論由物流面或金流面查核結果，均無從證實上訴人與柏翔公司間有進貨事實。而進項金額過多，在所得稅法上即有「虛灌成本，壓低課稅所得」之嫌疑；在營業稅法上亦可合理推斷具有「無進貨事實而虛報進項，降低營業稅額」之事實。但如果其進銷項間之比例大體上與同業利潤比例相符，則考量到銷貨必然要先有進項才能踐行之日常經驗法則，應認有進貨事實，只是取具非實際交易相對人之進項憑證而已。查上訴人102年至104年度營利事業所得稅，經剔除系爭進項金額26,668,501元後，各年度申報淨利率皆已達同業利潤標準，被上訴人乃以上訴人取具非實際交易對象統一發票，作為進項憑證，申報扣抵銷項稅額，致生逃漏營業稅之結果，核定補徵稅額1,333,426元，於法即無不合。又上訴人自本件違章行為即102年1月起，迄於查獲日（106年6月26日）止，其可扣除之最低累積留抵稅額為553,232元，惟該累積留抵稅額事後已降為0元，是被上訴人向上訴人發單補徵營業稅時，上訴人已無累積留抵稅額可供扣減，故應補徵之營業稅額仍應為1,333,426元。上訴人係營業人，系爭期間亦就各期營業稅為申報，應知悉營業稅法所定營業稅之申報義務及自他人取得憑證等規定，且有能力注意，惟其猶取具非實際交易對象開立之發票計26,668,501元，扣抵銷項稅額1,333,426元，致生漏稅之違章，事證明確，自應受罰。又上訴人之行為核屬一違章行為同時觸犯營業稅法第51條第1項第5款與稅捐稽徵法第44條之規定，則上訴人上開逃漏稅行為，實際逃漏營業稅800,194元（補徵營業稅額1,333,426元－累積留抵稅額533,232元），按營業稅法第51條第1項第3款規定，處5倍以下之罰鍰（5倍為4,000,970元），與按稅捐稽徵法第44條規定，就應自他人取得憑證而未取得，經查明認定之總額26,668,501元處5%之罰鍰最高1,0

00,000元比較，應從重以營業稅法為處罰之準據，是被上訴人就上訴人違章事實，審酌其違反行政法上義務行為應受責難程度及考量上訴人未於裁罰處分核定前補繳稅款，並參酌稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定，按所漏稅額800,194元處1倍之罰鍰計800,194元，惟依行政罰法第24條第1項但書規定，裁處之額度自不得低於依稅捐稽徵法第44條裁處之罰鍰1,000,000元，從而，被上訴人裁處罰鍰1,000,000元，未逾越法定裁量範圍，亦無裁量濫用情事，自屬適法有據。㈣另被上訴人於106年6月間將柏翔公司歷任負責人之稅務違章案件移送高雄地檢署偵辦後，現仍續由檢調機關偵查中，該案係依稅捐稽徵法第43條（教唆或幫助逃漏稅捐）為移送，其移送目的之國家刑罰權重在處罰柏翔公司負責人「教唆或幫助」他人逃漏稅捐，而上訴人負責人並非受移送人。縱然上訴人負責人事後因柏翔公司之稅捐違章案件遭移送偵辦，亦須視處罰所依據之法律為何，難認本件有行政罰法第26條之適用等語，判決駁回上訴人在原審之訴。

四、本院經核原判決並無違誤，茲再就上訴理由論斷如下：

㈠營業稅法第15條第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19條第1項第1款：「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：「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51條第1項第5款：「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。」稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第2條：「凡實施商業會計法之營利事業，應依下列規定設置帳簿：……」第21條第1項前段：「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。」可見准予

扣抵之進項稅額，係以納稅義務人已依規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計算營業人實際應納稅額時，列為計算之減項，有利於納稅義務人，則有關營業稅進項稅額存在之事實，依行政訴訟法第136條準用民事訴訟法第277條規定，均應由主張扣抵之申報扣抵營業人負擔客觀舉證責任（證明責任），即申報扣抵營業人與開立統一發票之營業人有交易之事實，除非能證明存在，否則，包括確實證明交易事實不存在及無法證明交易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算營業稅額之減項。

㈡司法院釋字第537號解釋：「因租稅稽徵程序，稅捐稽徵機關雖依職權調查原則而進行，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，因而課納稅義務人申報協力義務。」即納稅義務人申報扣抵之進項憑證，是否合於列報要件而應准予扣抵，應由稽徵機關依職權予以審查。惟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，故營業人應提出「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）供稽徵機關審查，此為納稅義務人之協力義務。

㈢本院87年度7月份第1次庭長評事聯席會議決議，以：「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，仍應依行為時營業稅法第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。……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。」符合營業稅法第2條第1款、第3條第1項、第32條第1項前段之立法意旨，與憲法第19條之租稅法律主義亦無牴觸，復經司法院釋字

第685號解釋甚明。

㈣上訴人為實施商業會計法之營利事業，依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）之規定，應設置帳簿，按會計事項發生之次序逐日登帳。茲上訴人申報扣抵取自柏翔公司開立之系爭發票28紙，金額合計26,668,501元，營業稅額1,333,426元，作為進項憑證，並據以申報扣抵銷項稅額，主張其於系爭期間與柏翔公司經理陳為清洽談業務，就數量、金額、及其他項目達成合意後，柏翔公司即出貨給上訴人，上訴人將貨款多以匯款方式支付柏翔公司，其取具柏翔公司開立之系爭發票，並無不法云云。按准予扣抵之進項稅額，係以納稅義務人已依規定提出合法要式憑證申報扣抵者為限，即進項憑證必須是實際之交易對象出具。而正確實際交易當事人之特定，係透過交易過程之締約、履約活動軌跡為之，藉由履約過程中之金流（交付貨）及物流（交付貨物）事實，認定實際交易對象。故上訴人必須有交付貨款與柏翔公司及柏翔公司有交付貨物予上訴人之事實，系爭發票始為符合規定之合法要式憑證，而准予扣抵進項稅額。惟原判決以上訴人106年1月24日補充說明書，表示其於101至103年間與北葉興企業有限公司（下稱北葉興公司）、昇榮興塑膠有限公司（下稱昇榮興公司）及瀚普公司之交易接洽人都是陳為清（原處分卷2第351頁），而上訴人就其如何區分系爭交易既非陳為清個人亦非昇榮興公司及瀚普公司，而是柏翔公司未予以證明，則上訴人與柏翔公司有無交易事實，已有疑問。又即便陳為清自稱是柏翔公司經理，惟上訴人未向柏翔公司查證，所稱之交貨地點也不在柏翔公司，上訴人就系爭高達26,668,501元之數十筆交易，竟然未向柏翔公司聯繫查證，實有違交易常情，上訴人復就系爭28筆交易未能提出貨物過磅、簽收或運送單據，自未能證明柏翔公司有交付貨物之事實。再上訴人主張系爭進貨款項係以轉帳匯款、國內信用狀等方式支付，然其主張之付款金額合計為41,242,267元與應支付款項28,001,927元（含稅）

，並不相符，又有查無對應發票、提前4-8個月或延後5-11個月付款之情形，與一般交易有違，上訴人對此未予說明，況且轉帳匯款、開立國內信用狀的原因亦非僅限於支付貨款，自難僅以形式上有轉帳匯款、開立國內信用狀，即認有交易付款事實。雖上訴人對於進貨與付款金額之差額主張為柏翔公司借款，類似預付貨款，惟就借款條件、期間、還款日期、金額等均無法說明，至於所提出無受款人抬頭、非柏翔公司交易對象開立且因存款不足遭退票之支票影本及明細，自無法認定上訴人有借款給柏翔公司之事實。上訴人又主張差額是預付貨款，亦無法說明預付之數量、金額、品項、日期等明細，自難認其主張為真實。上訴人又稱其委由記帳士申報，帳證已無保存，僅提出統一發票進貨付款明細表、金融機構網路轉帳查詢列印資料、2紙買賣合約書（貨款金額819 ,000元及1,205,820元）及支票影本，不符合會計帳簿憑證辦法規定，且未盡協力義務。綜上，上訴人未能證明系爭交易對象為柏翔公司，其有交付貨款給柏翔公司及柏翔公司有交付貨物予上訴人之事實，故原判決認定上訴人實際交易對象非柏翔公司，乃依據調查證據結果為判斷，核與卷證資料相符，亦與證據法則無違。又相關證人陳為清、王旭昇及蕭啟義在原審具結之證言何以不足採信，未能證明上訴人有向柏翔公司進貨之事實，原判決已詳為論斷（見原判決第9至13頁）。而證據之證明如何或如何調查事實，事實審法院有衡情斟酌之權，原判決事實之認定已斟酌全辯論意旨及調查證據的結果，而未違背論理法則、經驗法則或證據法則，不過其證據之取捨與上訴人所希冀者不同，致其事實的認定異於上訴人之主張。故上訴意旨以原判決未採信證人之證言而認定上訴人有向柏翔公司採買之事實，指摘原判決認定事實未憑證據之違背法令，無非係就原審取捨證據、認定事實之職權行使為指摘，尚難據以認定原判決違背法令。

㈤上訴意旨另以原判決未就系爭交易「另有其人」依職權調查，或闡明被上訴人調查實際交易對象，認原判決有違背行政

訴訟法第125條第1項及第133條規定之違背法令云云。惟如上所述，准予扣抵之進項稅額，係以納稅義務人已依規定提出合法要式憑證申報扣抵者為限。本件係因經被上訴人查明結果，認上訴人申報扣抵之系爭發票非屬實際交易對象所開立，與營業稅法第19條第1項第1款規定不合，乃否准上訴人之申報扣抵，核無不合。茲無明文規定必須查得實際交易對象，否則應准上訴人之申報扣抵，故上訴人據此指摘原判決違背法令，自屬無據。

㈥罰鍰部分：

1.行政罰法第7條第1項所稱「過失」，係指行為人對於違反行政法上義務之構成要件事實之發生，雖非故意，但按其情節應注意、能注意而不注意，或雖預見其能發生而確信其不發生。故行為人無不能注意之情事，竟未注意，致違反行政法上義務之構成要件，即有過失。原判決以上訴人係營業人，應注意且能注意上開規定，於對外營業事項發生時，自交易對象取得原始憑證，而柏翔公司非系爭交易之實際交易對象，已如上述。且上訴人106年1月24日補充說明書表示，其於101至103年間與北葉興公司、昇榮興公司及瀚普公司之交易接洽人都是陳為清，則上訴人就實際交易對象非柏翔公司並無不能注意之情事。上訴人應知有進貨應依規定取得交易對象統一發票相關憑證及記帳，卻未依規定為之，猶取具非交易對象之柏翔公司開立之發票計26,668,501元，扣抵銷項稅額1,333,426元，致生漏稅之違章，事證明確，原判決乃認定上訴人有過失，應受裁罰，即原判決並非以上訴人未能提出柏翔公司102至104年度綜合所得稅給付清單、健豪公司及聯聚公司等第三人稅務申報資料及所得資料，而認上訴人有過失，故上訴意旨以原判決「將上訴人之查核能力比類援引至被上訴人國家機關地位」苛責上訴人有能力注意而未注意，實有違法，容有誤解，自無可取。

2.所謂客觀舉證責任分配，因係行政法院於個案事實經當事人舉證及依職權調查結果仍屬不明時，所為事實不明確之不利

益歸何造當事人負擔之分配。故行政法院就個案事實調查結果已得明確認定者，即不生客觀舉證責任分配之問題。查上訴人有本件違章行為之過失，係經原判決依調查證據之辯論結果，詳予認定在案，是原判決將被上訴人依營業稅法第51條第1項第5款規定之罰鍰處分予以維持，即無不合。至「……行政官署對於人民有所處罰，必須確實證明其違法之事實。倘不能確實證明違法事實之存在，其處罰即不能認為合法。」固經本院著有前39年判字第2號判例在案，惟本件因依原審調查證據之辯論結果，已得認定柏翔公司並非上訴人關於系爭交易之實際交易對象，不生客觀舉證責任分配之問題。上訴意旨指摘原判決違反本院前判例而違背法令，舉證責任之分配有明顯錯誤，亦非可採。

3.按「一行為同時觸犯刑事法律及違反行政法上義務規定者，依刑事法律處罰之。」「（第1項）一行為同時觸犯刑事法律及違反行政法上義務規定者，應將涉及刑事部分移送該管司法機關。（第2項）前項移送案件，司法機關就刑事案件為不起訴處分、緩起訴處分確定或為無罪、免訴、不受理、不付審理、不付保護處分、免刑、緩刑、撤銷緩刑之裁判確定，或撤銷緩起訴處分後經判決有罪確定者，應通知原移送之行政機關。」固分別為行政罰法第26條第1項前段及第32條第1項、第2項所明定。上訴意旨復以被上訴人對其行政裁罰，惟可能另涉犯刑事法律，而將本件事實向高雄地檢署告發，並提出高雄地檢署108年度他字第8603號稅捐稽徵法等案件（併108年度他字第625號、併108年度他字第5343號、併108年度他字第8676號、併108年度他字第8890號）刑事傳票為證，主張原判決維持系爭罰鍰處分違反一事不二罰原則，應予廢棄云云。惟關於本件事實所涉刑事案件，係被上訴人將查獲相關涉嫌開立不實發票幫助他人逃漏稅捐等，移請高雄地檢署偵辦，李國賓為參與該案涉嫌人之一，李國賓並非以「虛報進項稅額」而移送偵辦，上訴人亦非移送偵辦的對象，是本件自不生上述行政罰法所規範一行為不得二罰或

行政爭訟應待刑事偵審結果之情。上訴意旨據以指摘原判決適用法令顯有違誤，亦屬無據。

(七)綜上所述，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。上訴人係執其個人主觀之見解，就原審所為論斷、證據取捨及事實認定職權之行使為指摘，或係執對於業經原判決詳予論述不採之事項再予爭執，要難謂為原判決有違背法令之情形。上訴論旨，仍執前詞，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　　109　　年　　10　　月　　15　　日

最高行政法院第二庭

審判長法官　吳　東　都

法官　胡　方　新

法官　陳　秀　媖

法官　王　俊　雄

法官　林　妙　黛

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　109　　年　　10　　月　　15　　日

書記官　徐　子　嵐