最 高 行 政 法 院 裁 定

109年度裁字第1741號

上　訴　人　陽億工程有限公司
代　表　人　楊又剛
訴訟代理人　劉興懋　律師
被 上訴 人　財政部北區國稅局
代　表　人　王綉忠

上列當事人間營業稅事件，上訴人對於中華民國109年7月2日臺北高等行政法院108年度訴字第1333號判決，提起上訴，本院裁定如下：

主　文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、本件上訴不合法而裁定駁回之規範依據說明：

1.按對於高等行政法院判決之上訴，非以其違背法令為理由，不得為之，行政訴訟法第242條定有明文。依同法第243條第1項規定，判決不適用法規或適用不當者，為違背法令；而判決有同條第2項所列各款情形之一者，為當然違背法令。

2.當事人對於高等行政法院判決上訴，如依行政訴訟法第243條第1項規定，以高等行政法院判決有不適用法規或適用不當為理由時，其上訴狀或理由書應有具體之指摘，並揭示該法規之條項或其內容；若係成文法以外之法則，應揭示該法則之旨趣；倘為司法院大法官解釋，則應揭示該解釋之字號及其內容。如以行政訴訟法第243條第2項所列各款情形為理由時，其上訴狀或理由書，應揭示合於該條項各款之事實。

3.上訴狀或理由書如未依此項方法表明，或其所表明者與上開法條規定不合時，或表明內容與判決合法性判斷缺乏關連性者，即難認為已對高等行政法院判決之違背法令有具體之指摘，其上訴自難認為合法。

二、案件之原因事實及爭訟經過說明：

1.上訴人係經營一般廢棄物處理業，經被上訴人查獲其有「開

立銷項稅額統一發票，卻未依法於期限內申報營業稅」之外觀事實。乃在此外觀事實基礎下認定上訴人有以下之漏稅違章行為，造成逃漏營業稅之結果，而對其作成下述之補稅裁罰處分。

A.漏稅違章行為之內容：

(1).上訴人於民國104年7月至8月間曾銷售砂石予新鑫股份有限公司(下稱新鑫公司)，銷售金額為新臺幣(下同)39,999,999元，對應之營業稅額則為2,000,001元。

(2).上訴人已依法開立銷項統一發票予進貨人新鑫公司，但於申報當期銷售額與稅額時，漏未報繳。因而造成漏稅(營業稅)之結果。

B.補稅處分之規制內容為「補徵營業稅額2,000,001元」。

C.裁罰處分之規制內容及其理由形成則為：

因本案應報繳日(即違章行為發生日)為104年9月14日，算至104年11月5日查獲日止，累積留抵稅額最低金額為121,838元。且上訴人未在裁罰處分核定前繳清稅款，乃依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3款規定，按所漏稅額1,878,163元處1倍之罰鍰1,878,163元。

2.上訴人不服補稅裁罰處分，提起行政爭訟，經原審法院作成108年度訴字第1333號判決(下稱原判決)，駁回上訴人所提處分撤銷訴訟，上訴人因此提起本件上訴。

三、原判決之認事用法說明：

1.本稅部分：

A.上訴人於前開期間銷售砂石予新鑫公司，已依規定開立統一發票3紙，銷售額合計39,999,999元(見原處分卷第13至16頁)，惟於申報當期銷售額時漏未申報。

B.又上訴人係於104年7月27日將標的物(砂石)以42,000,000元(含稅價)售予新鑫公司，並由上訴人之代表人楊又剛盤點無訛。雙方約定依民法第761條規定採占有改定方式代交付等情，亦有上訴人及其代表人楊又剛簽名蓋章之買賣

物品盤點證明書及砂石照片影本在卷足憑(見原處分卷一第37、36頁)。雙方復約定以44,880,000元(含稅價，分為3筆交易，每筆14,960,000元)分12期付款方式向新鑫公司買回(參分期付款買賣合約書，原處分卷一第38至40頁)。

C.新鑫公司亦將系爭統一發票申報扣抵銷項稅額。

D.雖依上訴人104年7月27日同意書所載(見原處分卷一第30頁)，上訴人同意並請求新鑫公司將貨款中26,500,000元給付予龍聚建設有限公司（下稱龍聚公司）。嗣後上訴人與新鑫公司於104年11月10日簽立協議書，終止分期買回之交易(見原處分卷一第56頁)。惟營業人銷售貨物，若貨物已交付，不因買受人事後有無依約支付價款或終止分期買回契約，仍應依期開立統一發票報繳營業稅。

E.上訴人代表人亦自承上訴人與新鑫公司間分期付款買賣合約書及盤點證明書係伊簽名蓋章無訛(見原審卷第147頁)，上訴人主張係遭上訴人總經理盧銀龍開出3張發票以作為龍聚公司向新鑫公司以新竹市○○街房屋抵押借款之外部掩護，上訴人與新鑫公司之間並無實質買賣云云，尚不足採。

F.上訴人與新鑫公司間之交易為真實一節，已如前述，自難僅以上訴人主張其與前手聯兆企業有限公司（下稱聯兆公司）間104年5月1日的砂石買賣合約書是假的等情，即推認上訴人與新鑫公司間交易為虛偽不實。且上訴人迄未提出足認其對新鑫公司銷售貨物非屬真實交易之相關事證，以實其說，是被上訴人依查得資料認定系爭交易為真實交易之銷貨收入，並據以核課營業稅，自屬有據。

G.另被上訴人亦已說明關於售後買回或售後租回等融資性租賃之交易方式，乃目前國際上普遍承認之商業行為，與消費借貸同屬企業融通資金之合法方式，惟融資性租賃與消費借貸之法律性質、標的物之利益與危險分擔均不相同，依私法自治原則，當事人有權依其商業考量，選擇適當之交易方式，依其選定之交易方式，享受權利並承擔相對應

之義務與風險，而融資性租賃或售後租(買)回之交易，在交易相對人間，雖無現實交付標的物之情形，然係真實之交易，目的在取得生產活動所需之融通資金，商業亦認同此類資本交易之現狀等情。是以，上訴人既將系爭砂石出賣予新鑫公司，再以售後買回系爭砂石，並開立銷售系爭砂石之統一發票3紙，銷售額合計39,999,999元，上訴人即應依法報繳營業稅。

2.裁罰部分：

A.本案裁罰所依據之法規範與裁量判準規範之說明：

(1).本案之裁罰法規範為營業稅法第51條第1項第3款規定。

(2).本案之裁量判準規範為「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」，其中有關營業稅法第51條第1項第3款規定之部分，裁量判準規範明定「銷貨時已依法開立發票，惟於申報當期銷售額時有短報或漏報銷售額情事者，按所漏稅額處1倍罰鍰。但於裁罰處分核定前已補繳稅款者，處0.5倍之罰鍰」。

B.本案裁罰之法律涵攝說明：

(1).營業人應向主管稽徵機關據實申報銷售額、應納或溢付營業稅額(營業稅法第35條參照)，故上訴人於申報營業稅時本應負查明及注意義務，藉以防止違章情事發生。

(2).但其未予查證及據實申報，致生漏報銷售額，核有應注意、能注意而不注意的過失，應予論罰。

(3).被上訴人以其自違章行為發生日(104年9月14日)起，至查獲日(104年11月5日)止累積留抵稅額最低金額為121,838元，又未於裁罰處分核定前繳清稅款，乃依前揭規定，按所漏稅額1,878,163元處1倍罰鍰1,878,163元，並無不合。

四、上訴人之上訴理由則謂：

1.上訴人並未向聯兆公司購買售價高達4,000萬元之大量砂石，如何可能出售砂石予新鑫公司。而被上訴人不知從何處取得造假之(上訴人進貨)文件，用以證明銷貨事實為真，但此

等造假文件無法證明上訴人有進貨事實，因此也無法證明上訴人有銷貨事實。故本案「進貨文件為假，上訴人無進貨砂石」之關鍵事實應予調查，原判決漏未調查，即行採信，自屬違背法令。

2.上訴人請求傳喚證人(新鑫公司之承辦人黃永其副理與砂石交易之連帶保證人張真)到庭作證，原審法院未予調查，有證據應調查而未調查之違法情事。

3.本案在申報營業稅前，上訴人已通知新鑫公司原交易必須作廢，依法不得開立銷項統一發票，當然也沒有所謂漏報營業稅可言。

五、經查：

1.本案涉及營業稅漏稅事實有無之判定，而依加值型營業稅之法制設計，有以下之規範意見，與本案之法律涵攝有關，在此必須特別加以闡明：

A.營業稅為週期稅，以二期間銷項稅額與進項稅額間之增減量，決定應納稅額之多寡。每一稅捐週期為2個月，屆報繳期時，要求營業人將在該稅捐週期內開立予第三人(第三進貨人)之銷項憑證(統一發票)所載稅額予以加總，得出「當期銷項稅額」(該等稅額經濟實質上是由進貨人支付，而由銷貨人代為支付予國家)。再減除其向第三人(第三銷貨人)取得之進項憑證所載「進貨稅額」(該稅額經濟實質上是由營業人自己支付予第三銷貨人，再由第三銷貨人給付予國家)，而以其餘額為該營業人當期應納營業稅額(若餘額為負數，原則上留抵，供下期扣抵之用，例外退還情形見營業稅法第39條規定)。

B.又基於「納稅義務人法令依循成本」之考量，營業稅法制就當期銷項稅額與當期進項稅額之原因交易事實，並不要求其間有「一對一」之對應關係(因為長期而言，銷、進項間之對應關係比例會逐漸趨於固定)。而銷貨真實性之判斷，也不完全以對應合法進貨事實之有無為判準(因為進貨交易之雙方，可能未依營業稅法制之要求，開立及收

取統一發票，以致該筆進貨事實，因未依循營業稅法制之設計，而未被稅捐機關掌握)，更重視開立銷貨憑證原因事實之合理性(沒有銷貨活動而任意開立銷項憑證【統一發票】予第三人，極有可能涉及販賣統一發票之幫助漏稅犯罪)。

C.另外營業人在銷貨後，其交易契約有解除等情事者，亦應依循「銷貨退回」之規定，處理營業稅之報繳事項(營業稅法第15條參照)，若其不依營業稅法規定，即時申報銷貨退回，即不能在該稅捐週期之報繳時，要求減低其銷項稅額。

2.在前開規範意旨之背景下，上訴意旨對原判決有關認事用法之指摘，均已經原判決在理由中詳予指明，實與本案之正確法律涵攝無涉，爰說明如下：

A.上訴人是否有向聯兆公司進貨大量砂石，實與本案之待證事實(即有無向新鑫公司銷貨之事實)缺乏直接之關連性。反而上訴人應解釋「為何其負責人會親自出面盤點砂石，以間接占有方式，完成予新鑫公司間銷貨交易之履約事實」。對此上訴人毫無具實質意義之合理說明，根本無從動搖該筆進貨交易之真實性認定。

B.上訴意旨又謂「其在(銷貨)交易完成後，營業稅報繳日未屆至前，已先通知新鑫公司原(銷貨)交易作廢」云云，但此等主張不僅缺乏任何佐證，更重要者為：本案並無「上訴人在應報繳日前，已申報銷貨退回」之相關事證，由此可知，上訴人此等事實主張顯然不具可信度。亦無再傳訊其聲請傳喚之相關證人，以查證該事實之必要。

3.是以上訴人前開上訴理由，論之實質，乃屬重複其在原審法院已主張而為原審法院詳予論駁之事項，顯係對原判決之正確法律適用為空泛指摘，尚非具體表明原判決有何「不適用法規」、「適用法規不當」、或有「行政訴訟法第243條第2項所列各款」之情形，難認對該判決之如何違背法令已有具體之指摘。依首開規定及說明，應認其本件上訴為不合法。

六、據上論結，本件上訴為不合法。依行政訴訟法第249條第1項前段、第104條、民事訴訟法第95條、第78條，裁定如主文。

中　　華　　民　　國　　109　　年　　10　　月　　8　　日

最高行政法院第四庭

審判長法官　鄭　小　康

法官　王　碧　芳

法官　劉　介　中

法官　林　玫　君

法官　帥　嘉　寶

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　109　　年　　10　　月　　8　　日

書記官　徐　子　嵐