臺中高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5L0;@107年度訴字第

）FKT64W1Z1X5L0;@108年5月30日辯

原　　告　大眾包材有限公司
代　表　人　林育詩
訴訟代理人　徐俊逸　律師
被　　告　財政部中區國稅局
代　表　人　宋秀玲
訴訟代理人　陳金蓮
　　蔡志祥

上列當事人間有關稅捐事務事件，原告不服財政部中華民國107年10月18日台財法字第10713940430號訴願決定（案號：第00000000號），提起行政訴訟。本院判決如下：

主　文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、被告代表人於起訴時為蔡碧珍，訴訟繫屬中變更為宋秀玲，業據其具狀聲明承受訴訟（見本院卷第107頁），核無不合，依法應予准許。

二、爭訟概要：緣原告於民國（下同）106年11月27日辦理稅籍登記，同年12月1日開業，主要營業項目為紙盒、紙袋批發，其於㈠106年12月15日首次申請使用電子發票專用字軌號碼，被告以106年12月18日中區國稅雲林銷售字第1061311553號函，核准使用組數每期50組（50號/組，共2,500號）。㈡107年1月5日、同年月23日及同年2月9日申請每期增配電子發票字軌號碼550組、1,200組及1,500組，亦經被告准予

辦理（截至107年1-2期每期3,300組，共165,000號）。㈡107年3月12日申請每期再增配電子發票字軌號碼8,700組（即每期需使用12,000組，共600,000號），案經被告所屬雲林分局調查及派員現場訪查結果，審認原告開立發票有顯著異常情事，乃依統一發票使用辦法第5條之1第2項第8款規定，以107年4月19日中區國稅雲林銷售字第1070301555號函（下稱原處分），否准其申請，並限量管制原告每期電子發票字軌號碼組數為50組。原告不服，提起訴願，經財政部於107年10月18日以台財法字第10713940430號訴願決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

三、原告起訴主張及聲明：

㈠主張要旨：

1.原告係按顧客需求開立發票，無開立發票異常情形：

⑴原告都是依實際出貨狀況開立發票，且原告係以1個紙箱開立1張發票的方式處理，難有造假灌水情形。原告接受的訂單，有部分係依訴外人王督文及侯仲庭代表農民下訂之訂單，有農民開立之支票可證。目前原告之資料均在被告處，請被告發還原告以利原告後續之資料提供。

⑵被告辯稱原告銷售部分品項之銷售價格低於進貨成本、銷售數量大於進貨數量，差異達66,160個云云。惟查，被告之指摘並不明確，訴願決定予以肯認，顯有錯誤。原告除進貨數量外，亦有之前之庫存可供銷貨，並非單純僅以進貨及銷貨單即可認定原告所有之紙箱存貨。又原告所有紙箱，有部分可能因保存或其他原因有受潮或其他缺陷但不嚴重之紙箱，惟客戶願意以較低之價格買受，原告以低於進貨成本之價格出售，以出清庫存，係

為商業行為亦為業界常態。

⑶王督文及侯仲庭並非慶昌紙業有限公司（下稱慶昌公司）之員工，而係代表農民向原告購買紙箱，原告依法開立B2C（按：係指營利事業開給個人消費者）的電子發票並無不法。被告引用之社群網站（facebook）貼文，純屬斷章取義，與事實不符。原告主要交易對象為王督文，而侯仲庭為王督文之助手，王督文等人並未成立公司，所以原告當然僅能開立B2C發票，且王督文要求原告1個紙箱開1張發票，原告就依照他的要求執行，此由原告負責人林育詩於被告訪談紀錄可證，之後王督文如何轉讓紙箱給農民，如何與農民交易，有無給農民發票，已非原告所能置喙。

⑷被告指摘紙箱並未送貨到原告公司處，並指摘交易有異常情形，實屬忽略實務交易流程，而僅擷取部分而為判斷。

⑸原告向慶昌公司訂貨，再由慶昌公司向正隆股份有限公司（下稱正隆公司）下單，原告均有支付慶昌公司貨款，為真實交易。紙箱部分係因向正隆公司購買時已包含運費的價格，故直接請正隆公司運送至客戶指定處或送至倉庫，實屬交易常態，並無任何交易異常的情形。

⑹被告主張新安合作社及鐘文雄均係跟王冠凱進貨云云，惟查原告依客戶王督文或其他客戶之要求出貨並開立發票，而王督文是否為其他人叫貨，已非原告所能掌握。原告於106年11月27日始成立，被告主張時間點於原告成立前之事實，與原告毫無關係。又被告主張原告製作虛假金流云云，並非實在，被告主張支票存入原告公司部分，原告依客戶所提供之支票做為貨款費用，支票來

源為何，原告並無法得知；然若其來源為果菜市場攤商，更證明原告所述無誤。依正隆公司業務游子寬於107年5月11日之談話紀錄可知，向正隆公司訂購紙箱需要質押200萬元，而慶昌公司已質押200萬元於正隆公司，若原告自行向正隆公司訂購，則須再質押約200萬元給正隆公司，不利原告之資金周轉，故原告在接受客戶訂單後，向慶昌公司訂購紙箱，再由慶昌公司向正隆公司下訂單，如此原告之資金周轉更靈活。

⑺綜上，原告開立發票並無顯著異常情形。

2.目前法律無明文規定禁止1個紙箱開立1張發票，且原告並未因此而獲得販售紙箱以外之利益，至於客戶係為兌獎或其他目的，則非原告所能處理之情事。若被告要禁止，應以法律保留為之，被告以原處分否准原告之申請，於法有誤，訴願決定予以維持亦有違誤，均應予撤銷及核發原告所請之統一發票組數。

㈡聲明：

1.訴願決定及原處分均撤銷。

2.被告對於原告應作成核准增加電子發票每期8,700組號碼申請之行政處分。

3.訴訟費用由被告負擔。

四、被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

1.統一發票使用辦法第5條之1第2項明定營業人有特定8種情形之一者，主管稽徵機關得管制其購買發票：我國營業稅統一發票制度設計，營業人銷售貨物或勞務予營業人，應開立三聯式統一發票或載有買受人及統一編號等之電子發票（即B2B電子發票），稽徵機關可藉由進銷扣抵申報勾

稽制度，查明營業人有無短漏報逃漏稅捐及虛開發票之情事；營業人銷售貨物或勞務予非營業人，則藉由提供發票兌獎誘因，鼓勵一般消費者索取發票，達到間接監督營業人誠實開立統一發票及報繳稅。又統一發票之管制（停購限量管制或按月核章），其目的係針對營業人營業狀況不明、課稅方式改變或未依法申報繳納營業稅等異常情形，以避免營業人開立不實統一發票，進而影響交易秩序。統一發票使用辦法第5條之1第2項明定，營業人有下列8種情形之一者，主管稽徵機關得管制其購買發票：⑴涉嫌開立不實統一發票。⑵無進貨事實虛報進項稅額。⑶新設立或遷移營業地址，營業情形不明。⑷遷移營業地址未辦理變更登記。⑸逾期未申報銷售額、應納或溢付營業稅額。⑹滯欠營業稅未繳清。⑺註銷營業登記後銷售餘存之貨物或勞務。⑻函查未補正、其他有違反法令規定或顯著異常情事者。同條第3項並就前述管制購買統一發票事由消滅時，得視原列管情形，由營業人申請或主管稽徵機關查明後解除其管制。

2.原告申請大量電子發票數量，經被告所屬雲林分局派員現場訪查、通知案關人等製作談話筆錄，調查分析結果，審認原告有異常開立發票情形：

⑴原告經營紙盒、紙袋批發業，惟107年1-2月開立發票共164,795張，均為無載有買受人統一編號之電子發票，即全部開立給一般消費者；被告所屬雲林分局於107年3月14日前往原告營業地址訪查，現場除2位自稱負責人之友（事後查證為王督文及侯仲庭）幫忙顧店外，並未有其他消費者前來購買紙箱，惟辦公桌上卻有14疊（約1,400張），已開立當期（107年3-4月期）B2C電子發票

證明聯，有當日現場照片附原處分卷可稽，實與一般交易常情有別。

⑵被告所屬雲林分局以107年3月1日中區國稅雲林銷售字第1071302194號函，請原告說明營業情形，並提示進、銷項發票、訂單資料、送貨單、收款證明文件、貨物存放地點等相關資料供核，原告代表人林育詩107年3月22日至被告所屬雲林分局製作談話紀錄略以：「……（4）問：……大眾包材有限公司107年1-2月份開立之電子發票張數高達164,795張且（買受人皆非營業人），請問原因為何？貴公司如何開立及交付買受人發票？如何收取貨款？答：用POS機開立發票，由客戶來拿發票，貨物是客戶自己去倉庫領。交易流程客戶電話下訂，就開出銷貨單及發票，等我開好發票客人就來拿發票，到營業地址拿銷貨單、幾天後轉帳付款。客戶至我的上游倉庫取貨，至於上游的公司（慶昌）我已這個月買下。……（6）問：大眾包材有限公司107年1-2月份開立之電子發票張數高達164,795張？答：因為客人要求，發票分開開立，一個紙箱開一張發票，是為了要兌獎。……（14）問：……訪視當時現場沒有遇到臺端看不到任何貴公司之員工，僅有兩名男子，請問這兩人的身分？答：這兩位男子是我的客戶，是西螺果菜市場的菜農，我只知道外號侯哥及督文，不知道全名……。（15）……為何現場桌上放置多疊當期已開立之電子發票證明聯（如附件照片）？自稱貴公司負責人之朋友幫忙顧店。答：沒錯，我在倉庫他們幫忙顧店，發票就是要開給他們的。（16）……其表示負責幫農民代購紙箱並要求貴公司一個紙箱開一張發票，藉以增加中獎機率，請問是

否知情？答：我知情，因為這兩個客戶跟我保證1個月可以下單10萬個，所以我才願意花成本，配合他們開立發票，至於他們如何和農民分配紙箱，我不清楚。我的發票大部分是開立給這兩位（侯哥及督文）。（17）問：請問貴公司每月平均訂單量或來客數為何？答：基本上是侯哥及督文這兩位客戶，也有散客來購買1至2個紙箱試用。」另王督文、侯仲庭107月4月25日至被告所屬雲林分局製作談話紀錄（乙證7）略以：「……（10）問：……大眾公司是否有開立發票？交易次數僅68筆，臺端是否要求大眾包材有限公司分開開立發票（一個紙箱開立一張發票）？目的為何？答：有，他承諾我可以一個紙箱逐一開立發票，所以我才跟他購買因為我想要兌發票獎金……。」、「……（10）問：……臺端是否要求大眾包材有限公司分開開立發票（一個紙箱開立一張發票）？目的為何？答：他承諾我可以一個紙箱逐一開立發票，所以我才跟他購買。……我也要賺取發票獎金……。」依原告代表人林育詩談話紀錄所述，其主要客戶僅有外號侯哥（即侯仲庭）及督文（即王督文）兩人，交易流程依客戶電話下訂，開出銷貨單及發票，客人取得發票及銷貨單後至慶昌公司倉庫取貨，且渠等3人均自承合意逐個紙箱分散開立發票，主為取得大量發票，以兌領中獎獎金。此有原告所提示107年1-2月111筆銷貨單，其中105筆訂購客戶名稱為王督文與侯仲庭及統一發票中獎明細可稽。而原告主張向慶昌公司訂貨，再由慶昌公司向正隆公司下單，因向正隆公司購買紙箱時已包含運費，故直接請正隆公司將紙箱運送至客戶指定處或送至倉庫，並無交易異常乙節，核不足採。

⑶原告107年1-2月開立之B2C電子發票共164,795張，銷售紙箱數量同為164,795個，惟依所提示107年1-2月111筆銷貨單，統計紙箱銷售數量共162,125個，其中王督文及侯仲庭訂購紙箱銷貨單共105筆，紙箱數量高達156,025個，以1紙箱開立1張B2C電子發票，占原告銷售紙箱總量及開立發票張數95%，開立發票數量大於銷售單所載數量，與原告代表人林育詩所稱依客戶訂單開出銷貨單及發票說詞不一致，且經被告所屬雲林分局核對原告進貨發票，查品名「薑母」之紙箱平均進貨單價38元，惟其銷貨單之銷售單價卻為35元，部分品項之銷售價格低於進貨成本，另查原告部分品項銷貨數量大於進貨數量，差異高達66,160個，涉有未依實際銷售情形開立、未依規定交付及未銷售先行開立發票等顯著異常情事。原告主張其提供之會計帳務資料在被告處，被告應將資料返還原告以利其計算進銷貨數量乙節，查原告尚保有日記帳及分類帳等資料，其訴稱無資料可計算進銷貨數量，顯為推託之詞，核不足採。

⑷原告所提示王督文、侯仲庭105張之紙箱銷貨單，數量高達156,025個，又王督文及侯仲庭每月可保證下單10萬個，核其交易數量及頻率，已有經常性、持續性之進銷貨行為，構成以營利為目的，況王督文接受媒體記者採訪，以紙箱中盤商自居、於個人FB帳號貼文亦表示其專賣紙箱等相關訊息；另查得訴外人西螺穎川鮮花禮儀社105年4月21日網路貼文，祝賀泰鑫國際事業有限公司（慶昌公司變更前之名稱）王督文開幕，並參諸原告之代表人（Troy Lin）於FB貼文：「謹以此春聯（慶福臨文錦昌隆鴻凱運），送給慶昌公司的督文、冠凱兩兄弟

，聊表心意。」顯然知悉王督文（行為時與弟王冠凱共同經營慶昌公司，紙箱批發業）係以銷售紙箱為業，且王督文107年4月25日於被告所屬雲林分局之談話紀錄，亦坦承慶昌公司為其與弟王冠凱合夥開立；王督文及侯仲庭既非最末端消費者，原告之代表人、王督文及侯仲庭亦均承認渠等3人間有生意往來，且為原告之主要客戶，原告自應依加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第32條及營業人開立銷售憑證時限表規定，於發貨時開立統一發票，並依統一發票使用辦法第8條第1項、第9條第1項第1款規定，就每一交易行為，按時序開立，依規定格式載有買受人名稱、統一編號之電子發票（即B2B電子發票），並據實載明字軌號碼、交易日期、品名、數量、單價、金額、銷售額、課稅別、稅額及總計等，交付買受人，惟其均開立無載明買受人之小額電子發票，涉有應開立三聯式統一發票或B2B電子發票而未開立、或跳開統一發票之情事。

⑸被告所屬雲林分局審認原告係經營買賣批發業務，未依實際銷售情形開立發票，卻全數開立無載有買受人統一編號之B2C電子發票，有顯著異常情事，乃依統一發票使用辦法第5條之1第2項第8款規定，否准其申請增加配賦，並管制電子發票字軌號碼組數（縮減為50組），並無不合。

3.原告就被告所屬雲林分局查得事實及指摘之情事，並未提供有利反證及合理說明，僅訴稱法無明文禁止一個紙箱開立一張發票，原告係按顧客需求一個紙箱開立一張發票，原告無其他開立發票異常情形乙節，被告所屬雲林分局又續行查核本案交易流程，論述如下：

⑴經查原告紙箱進貨之來源，除慶昌公司外並無其他廠商，查慶昌公司設立於105年4月8日，負責人為王冠凱（嗣於107年3月20日變更負責人為林育詩），慶昌公司實際由王督文及王冠凱二兄弟共同經營，已如前述，該公司自105年4月至106年10月期間，每期申報進項金額為0元或低於10萬元，進貨對象多為汽車租賃公司、加油站等營業人，每期申報銷售額均為0元。然依正隆公司提示之銷售訂單列表及受訂單報表查得，王督文自105年5月31日起，即以其個人名義向正隆公司購買紙箱，其中106年1月4日至同年12月4日間，紙箱進貨數量計769,600個，金額達1,500萬餘元。直至原告106年11月27日設立後，始以慶昌公司名義向正隆公司進貨，並由慶昌公司銷售紙箱與原告。

⑵另依正隆公司業務員游子寬107年5月11日於財政部北區國稅局板橋分局談話紀錄中表示，與王督文及慶昌公司的交易都是由渠負責，其中與慶昌公司的交易，係與王冠凱、王督文及林育詩等3人接洽，並提供王督文、慶昌公司之應收票據明細表、出貨單及客製化紙箱樣張等資料，依其提示之資料向紙箱買受人保證責任雲林縣新安果菜生產合作社（下稱新安合作社）等10家營業人及鐘文雄個人進行調查，就新安合作社、鐘文雄及原告提示之華南商業銀行西螺分行帳號000000000000帳戶（下稱華銀帳戶）查得有下列異常情形：

①依正隆公司提示送貨地址雲林縣○○鎮市○○路○○○號之出貨單及印有「新安果菜生產合作社」字樣紙箱樣張，被告所屬雲林分局函請新安合作社負責人說明並提示相關資料，新安合作社負責人柳智乾於107年6

月15日談話紀錄略以，該合作社裝運蔬菜之紙箱皆於外觀印製「新安果菜生產合作社」等字樣且都是跟慶昌公司王冠凱購買，即慶昌公司進貨資料明細中，品名具有「新安」字樣之紙箱，均為該合作社所採購，後來慶昌公司變更負責人，訂購紙箱還是找王冠凱，從106年10月18日開始與慶昌公司交易，截至107年2月止進貨金額計662,925元，僅取得106年11-12月字軌號碼QS00000000及QS00000000等2張發票，合計銷售金額72,384元，其他都未取得發票。查依正隆公司提示之王督文對帳單以及新安合作社提示之慶昌公司紙箱出貨對帳單與正隆公司臺中廠出貨單顯示，新安合作社向慶昌公司購買的紙箱，部分係王督文以個人名義向正隆公司進貨之紙箱，顯然與王督文於107年4月25日談話紀錄中表示，其向正隆公司購買之紙箱係為自己使用之說詞不符。次查慶昌公司開立與原告之發票，107年2月2日所開立字軌號碼YR00000000及YR00000000等2張發票，記載品名為「新安茼蒿大陸妹1.1kg」及「新安精緻蔬菜1.35kg」，經核對前揭新安合作社提示之慶昌公司紙箱出貨對帳單可知，慶昌公司未依規定開立統一發票交付與實際買受人新安合作社，卻開立發票予原告作為進項憑證扣抵銷項稅額，其與原告無交易事實。

②另依正隆公司提示收貨人鐘文雄、送貨地址彰化縣○○鄉○○村○○路○○○號之出貨單及紙箱樣張品名「白蘿蔔雄」，被告所屬雲林分局函請被告所屬北斗稽徵所協查，鐘文雄於107年6月1日談話紀錄中表示，正隆公司送貨至彰化縣○○鄉○○村○○路○○○號之

品名「白蘿蔔雄」紙箱，係向王冠凱接洽訂購，大概是從107年開始交易往來。查慶昌公司開立予原告之發票，106年12月22日、107年2月1日及107年3月1日所開立字軌號碼QS00000000、YR00000000及AN00000000等3張品名為「白蘿蔔雄」發票。次查依王督文提示之正隆公司電子計算機統一發票（字軌號碼：MR00000000、MR00000000、MR00000000及NG00000000）及正隆公司提示之王督文對帳單，查得鐘文雄106年初即與慶昌公司王冠凱交易，而王督文向正隆公司購買之紙箱，亦非其所稱自己使用，鐘文雄購買紙箱的對象為慶昌公司，慶昌公司未依規定開立統一發票交付予實際買受人鐘文雄，反將發票開立予原告作為進項憑證扣抵銷項稅額，其與原告無交易事實。

③又查原告提示之華銀帳戶，107年2月27日摘要：託本交B0000000、存入金額175,000元，經查於107年5月29日被告所屬雲林分局函請被告所屬彰化分局協查之談話紀錄，依向王冠凱交易之農產行負責人之配偶表示，該農產行在西螺果菜市場從事白蘿蔔批發，從107年1月起向王冠凱購買紙箱，其配偶（農產行負責人）所開立之支票號碼ND0000000，票面金額175,000元，係107年1月份跟王冠凱訂購7,000個紙箱（品名：白蘿蔔豐）而支付的貨款，除了出貨的送貨單及收款時的對帳單外，並無取得發票，並查得慶昌公司開立予原告之發票，107年2月1日及同年3月1日所開字軌號碼YR00000000及AN00000000等2張發票，記載品名為白蘿蔔豐。依上，農產行購買紙箱的對象為慶昌公司，慶昌公司未依規定開立統一發票交付予實際買受

人農產行，反而開立發票予原告作為進項憑證扣抵銷項稅額，並虛偽製造資金流程，其與原告無交易事實。

④再查原告華銀帳戶，107年1月23日、2月13日及3月16日摘要：託本交B0000000、B0000000及B0000000分別存入金額49,500元、22,000元及56,540元，經查於107年6月6日被告所屬雲林分局談話紀錄，依向慶昌公司王冠凱訂購紙箱之果菜行負責人表示，從106年初開始跟慶昌公司王冠凱交易，主要交易品項為高麗菜紙箱，都是以支票支付貨款，沒有拿到過慶昌公司的發票，並查得果菜行交付慶昌公司紙箱貨款之支票支票號碼FA0000000、FA0000000及FA0000000等3張支票，先存入原告之華銀帳戶，再透過網路轉帳至慶昌公司西螺鎮農會帳戶（帳號0000000000）。依上，慶昌公司未依規定開立統一發票交付與實際買受人果菜行，反而開立發票予原告作為進項憑證扣抵銷項稅額，並虛偽製造資金流程，其與原告顯無交易事實。

⑤綜上，原告主張均有支付貨款予慶昌公司，僅係請正隆公司將紙箱運送至客戶指定處或送至倉庫存放，所為交易均為真實，顯不可採。

⑶慶昌公司無論係以自己名義或以王督文名義向正隆公司進貨紙箱，均銷售予雲林、彰化地區之果菜生產合作社等10家營業人及個人，卻未依規定開立統一發票交付與實際買受人，反而開立統一發票予原告作為進項憑證扣抵銷項稅額，涉嫌以不正當方法逃漏營業稅，並開立不實統一發票予非實際交易對象，原告涉嫌無進貨事實取得慶昌公司開立之不實憑證，慶昌公司明顯觸犯商業會

計法第71條及稅捐稽徵法第41條、第44條之規定。

⑷原告之紙箱進貨來源，除慶昌公司外並無其他廠商，依其進項發票所載之品名，大部分均屬被告所屬雲林分局目前查獲慶昌公司未依規定開立統一發票交付與實際買受人之紙箱商品，原告涉有利用取得不實進項憑證並以1紙箱開立1張發票大量分散虛開電子發票（B2C）方式，幫助特定人士套取發票中獎獎金之實，此有原告所提示107年1-2月111筆銷貨單，其中105筆訂購客戶名稱為王督文與侯仲庭及統一發票中獎明細可稽，原告明顯觸犯商業會計法第71條之規定。

4.被告依原告提示之銷貨單交易次數（107年1-2月計111筆）並衡酌少量散客零售之需要，按其開業時所申請每期50組電子發票供其營業使用，於行使裁量權，對具體個案作成決定時，已按其情節，在法律劃定之範圍採實質審查方式配發統一發票數量，所為適當之處分，管制其電子發票字軌號碼組數，符合統一發票使用辦法第5條之1第2項第1款、第8款規定。

㈡聲明：

1.原告之訴駁回。

2.訴訟費用由原告負擔。

五、爭點：

㈠原告有無真實進銷紙箱之交易事實？有無開立不實統一發票情形？

㈡被告以原處分否准原告申請每期8,700組之電子發票組數，僅核准每期50組電子發票組數，是否適法？

六、本院的判斷：

㈠前提事實：前揭爭訟概要之事實，分別有如附表所示各項資

料可查（甲證1至2；乙證1至3，本件判決相關證據之編號詳附表）。

㈡原告並無進銷紙箱之事實，卻開立不實之銷貨發票交由王督文，已該當統一發票使用辦法第5條之1第2項第1款「涉嫌開立不實統一發票」之管制購買統一發票事由，被告以原處分否准原告申請每期8,700組之電子發票組數，僅核准每期50組電子發票組數，並無違誤：

1.應適用的法令：

⑴營業稅法第32條第1項及第4項。

⑵統一發票使用辦法第5條之1第1項第1款、第8款及第3項、第7條第1項、第8條第1項前段、第9條第1項第1款（條文內容詳附錄）。

2.我國營業稅統一發票制度設計，營業人銷售貨物或勞務與營業人，應開立三聯式統一發票或載有買受人及統一編號等之電子發票（即B2B電子發票），稽徵機關可藉由進銷扣抵申報勾稽制度，查明營業人有無短漏報逃漏稅捐及虛開情事；營業人銷售貨物或勞務予非營業人，則藉由提供發票兌獎誘因，鼓勵一般消費者索取發票，達到間接監督營業人誠實開立統一發票及報繳稅。又統一發票之管制（停購、限量管制或按月核章），其目的係針對營業人營業狀況不明、課稅方式改變或未依法申報繳納營業稅等異常情形，以避免營業人開立不實統一發票，進而影響交易秩序。統一發票使用辦法第5條之1第2項明定，營業人有下列8種情形之一者，主管稽徵機關得管制其購買發票：⑴涉嫌開立不實統一發票。⑵無進貨事實虛報進項稅額。⑶新設立或遷移營業地址，營業情形不明。⑷遷移營業地址未辦理變更登記。⑸逾期未申報銷售額、應納或溢付營業

稅額。⑹滯欠營業稅未繳清。⑺註銷營業登記後銷售餘存之貨物或勞務。⑻函查未補正、其他有違反法令規定或顯著異常情事者。同條第3項並就前述管制購買統一發票事由消滅時，得視原列管情形，由營業人申請或主管稽徵機關查明後解除其管制。

3.原告無進銷紙箱事實，卻開立不實銷貨發票給訴外人王督文，說明如下：

⑴原告經營紙盒、紙袋批發業，惟107年1-2月開立發票共164,795張，均為無載有買受人統一編號之電子發票，即全部開立給一般消費者；被告所屬雲林分局於107年3月14日前往原告營業地址訪查，現場除2位自稱負責人之友（事後查證為王督文及侯仲庭）幫忙顧店外，並未有其他消費者前來購買紙箱，惟辦公桌上卻有14疊（約1,400張），已開立當期（107年3-4月期）B2C電子發票證明聯，有當日現場照片附原處分卷可稽（乙證4），實與一般交易常情有別。

⑵被告所屬雲林分局以107年3月15日中區國稅雲林銷售字第1071302194號函（乙證5），請原告說明營業情形，並提示進、銷項發票、訂單資料、送貨單、收款證明文件、貨物存放地點等相關資料供核，原告代表人林育詩107年3月22日至被告所屬雲林分局製作談話紀錄（乙證6）略以：「……（4）問：……大眾包材有限公司107年1-2月份開立之電子發票張數高達164,795張且（買受人皆非營業人），請問原因為何？貴公司如何開立及交付買受人發票？如何收取貨款？答：用POS機開立發票，由客戶來拿發票，貨物是客戶自己去倉庫領。交易流程客戶電話下訂，就開出銷貨單及發票，等我開好發票

客人就來拿發票，到營業地址拿銷貨單、幾天後轉帳付款。客戶至我的上游倉庫取貨，至於上游的公司（慶昌）我已這個月買下。……（6）問：大眾包材有限公司107年1-2月份開立之電子發票張數高達164,795張？答：因為客人要求，發票分開開立，一個紙箱開一張發票，是為了要兌獎。……（14）問：……訪視當時現場沒有遇到臺端看不到任何貴公司之員工，僅有兩名男子，請問這兩人的身分？答：這兩位男子是我的客戶，是西螺果菜市場的菜農，我只知道外號侯哥及督文，不知道全名……。（15）……為何現場桌上放置多疊當期已開立之電子發票證明聯（如附件照片）？自稱貴公司負責人之朋友幫忙顧店。答：沒錯，我在倉庫他們幫忙顧店，發票就是要開給他們的。（16）……其表示負責幫農民代購紙箱並要求貴公司一個紙箱開一張發票，藉以增加中獎機率，請問是否知情？答：我知情，因為這兩個客戶跟我保證1個月可以下單10萬個，所以我才願意花成本，配合他們開立發票，至於他們如何和農民分配紙箱，我不清楚。我的發票大部分是開立給這兩位（侯哥及督文）。（17）問：請問貴公司每月平均訂單量或來客數為何？答：基本上是侯哥及督文這兩位客戶，也有散客來購買1至2個紙箱試用。」另王督文、侯仲庭107月4月25日至被告所屬雲林分局製作談話紀錄（乙證7）略以：「……（10）問：……大眾公司是否有開立發票？交易次數僅68筆，臺端是否要求大眾包材有限公司分開開立發票（一個紙箱開立一張發票）？目的為何？答：有，他承諾我可以一個紙箱逐一開立發票，所以我才跟他購買因為我想要兌發票獎金……。」、「……（10）

問：……臺端是否要求大眾包材有限公司分開開立發票（一個紙箱開立一張發票）？目的為何？答：他承諾我可以一個紙箱逐一開立發票，所以我才跟他購買。……我也要賺取發票獎金……。」依原告代表人林育詩談話紀錄所述，其主要客戶僅有外號侯哥（即侯仲庭）及督文（即王督文）兩人，交易流程依客戶電話下訂，開出銷貨單及發票，客人取得發票及銷貨單後至慶昌公司倉庫取貨，且渠等3人均自承合意逐個紙箱分散開立發票，主要為取得大量發票，以兌領中獎獎金。此有原告所提示107年1-2月111筆銷貨單，其中105筆訂購客戶名稱為王督文與侯仲庭及統一發票中獎明細（乙證17）可稽。

⑶經查原告紙箱進貨之來源，除慶昌公司外並無其他廠商，次查慶昌公司設立於105年4月8日，負責人為王冠凱（嗣於107年3月20日變更負責人為林育詩），慶昌公司實際由王督文及王冠凱二兄弟共同經營，該公司自105年4月至106年10月期間，每期申報進項金額為0元或低於10萬元，進貨對象多為汽車租賃公司、加油站等營業人，每期申報銷售額均為0元。然依正隆公司提示之銷售訂單列表及受訂單報表（乙證13）查得，王督文自105年5月31日起，即以其個人名義向正隆公司購買紙箱，其中106年1月4日至同年12月4日間，紙箱進貨數量計769,600個，金額達1,500萬餘元。直至原告106年11月27日設立後，始以慶昌公司名義向正隆公司進貨，並由慶昌公司銷售紙箱與原告。

⑷另依正隆公司業務員游子寬107年5月11日於財政部北區國稅局板橋分局談話紀錄（乙證14）中表示，與王督文

及慶昌公司的交易都是由渠負責，其中與慶昌公司的交易，係與王冠凱、王督文及林育詩等3人接洽，並提供王督文、慶昌公司之應收票據明細表、出貨單及客製化紙箱樣張等資料，依其提示之資料向紙箱買受人新安合作社等10家營業人及鐘文雄個人進行調查，就新安合作社、鐘文雄及原告提示之華銀帳戶（甲證7）查得有下列異常情形：

①依正隆公司提示送貨地址雲林縣○○鎮市○○路○○○號之出貨單及印有「新安果菜生產合作社」字樣紙箱樣張，被告所屬雲林分局函請新安合作社負責人說明並提示相關資料，新安合作社負責人柳智乾於107年6月15日談話紀錄（乙證15）略以，該合作社裝運蔬菜之紙箱皆於外觀印製「新安果菜生產合作社」等字樣且都是跟慶昌公司王冠凱購買，即慶昌公司進貨資料明細中，品名具有「新安」字樣之紙箱，均為該合作社所採購，後來慶昌公司變更負責人，訂購紙箱還是找王冠凱，從106年10月18日開始與慶昌公司交易，截至107年2月止進貨金額計662,925元，僅取得106年11-12月字軌號碼QS00000000及QS00000000等2張發票，合計銷售金額72,384元，其他都未取得發票。查依正隆公司提示之王督文對帳單以及新安合作社提示之慶昌公司紙箱出貨對帳單與正隆公司臺中廠出貨單顯示，新安合作社向慶昌公司購買的紙箱，部分係王督文以個人名義向正隆公司進貨之紙箱，顯然與王督文於107年4月25日談話紀錄中表示，其向正隆公司購買之紙箱係為自己使用之說詞不符。次查慶昌公司開立與原告之發票，107年2月2日所開立字軌號碼YR00000

000及YR00000000等2張發票，記載品名為「新安茼蒿大陸妹1.1kg」及「新安精緻蔬菜1.35kg」（詳原處分卷1第217頁），經核對前揭新安合作社提示之慶昌公司紙箱出貨對帳單可知，慶昌公司未依規定開立統一發票交付予實際買受人新安合作社，卻開立發票與原告作為進項憑證扣抵銷項稅額，其與原告無交易事實。

②另依正隆公司提示收貨人鐘文雄、送貨地址彰化縣○○鄉○○村○○路○○○號之出貨單及紙箱樣張品名「白蘿蔔雄」，被告所屬雲林分局函請被告所屬北斗稽徵所協查，鐘文雄於107年6月1日談話紀錄（乙證16）中表示，正隆公司送貨至彰化縣○○鄉○○村○○路○○○號之品名「白蘿蔔雄」紙箱，係向王冠凱接洽訂購，大概是從107年開始交易往來。查慶昌公司開立與原告之發票，106年12月22日、107年2月1日及107年3月1日所開立字軌號碼QS00000000、YR00000000及AN00000000等3張品名為「白蘿蔔雄」發票。次查依王督文提示之正隆公司電子計算機統一發票（字軌號碼：MR00000000、MR00000000、MR00000000及NG00000000）及正隆公司提示之王督文對帳單，查得鐘文雄106年初即與慶昌公司王冠凱交易，而王督文向正隆公司購買之紙箱，亦非其所稱自己使用，鐘文雄購買紙箱的對象為慶昌公司，慶昌公司未依規定開立統一發票交付予實際買受人鐘文雄，反將發票開立予原告作為進項憑證扣抵銷項稅額，其與原告無交易事實。

③又查原告提示之華銀帳戶（甲證7），107年2月27日

摘要：託本交B0000000、存入金額175,000元，經查於107年5月29日被告所屬雲林分局函請被告所屬彰化分局協查之談話紀錄【原處分卷2（不可閱）第206頁至第207頁），依向王冠凱交易之農產行負責人之配偶表示，該農產行在西螺果菜市場從事白蘿蔔批發，從107年1月起向王冠凱購買紙箱，其配偶（農產行負責人）所開立之支票號碼ND0000000，票面金額175,000元，係107年1月份跟王冠凱訂購7,000個紙箱（品名：白蘿蔔豐）而支付的貨款，除了出貨的送貨單及收款時的對帳單外，並無取得發票，並查得慶昌公司開立予原告之發票，107年2月1日及同年3月1日所開字軌號碼YR00000000及AN00000000等2張發票，記載品名為白蘿蔔豐【原處分卷2（不可閱）第197頁】。依上，農產行購買紙箱的對象為慶昌公司，慶昌公司未依規定開立統一發票交付與實際買受人農產行，反而開立發票予原告作為進項憑證扣抵銷項稅額，並虛偽製造資金流程，其與原告無交易事實。

④再查原告華銀帳戶（甲證7），107年1月23日、2月13日及3月16日摘要：託本交B0000000、B0000000及B0000000分別存入金額49,500元、22,000元及56,540元，經查於107年6月6日被告所屬雲林分局談話紀錄【原處分卷2（不可閱）第160頁至第161頁】，依向慶昌公司王冠凱訂購紙箱之果菜行負責人表示，從106年初開始跟慶昌公司王冠凱交易，主要交易品項為高麗菜紙箱，都是以支票支付貨款，沒有拿到過慶昌公司的發票，並查得果菜行交付慶昌公司紙箱貨款之支票號碼FA0000000、FA0000000及FA0000000等3張支票

，先存入原告之華銀帳戶，再透過網路轉帳至慶昌公司西螺鎮農會帳戶（帳號0000000000）。依上，慶昌公司未依規定開立統一發票交付與實際買受人果菜行，反而開立發票予原告作為進項憑證扣抵銷項稅額，並虛偽製造資金流程，其與原告顯無交易事實。

⑸綜上，農民或合作社購買紙箱之對象係為以王冠凱為實質負責人之慶昌公司，並非原告，因慶昌公司並未交付統一發票給農民或合作社，而係透過原告之名義，先開立統一發票給原告後，再由原告以1個紙箱開立1張發票之方式，大量開立統一發票交給王督文，讓王督文賺取統一發票兌獎獎金，原告顯有以不實交易入帳，並不實開立統一發票之行為，涉有商業會計法第71條第1款刑責行為，及稅捐稽徵法第44條行為罰行為。原告主張其均有支付貨款予慶昌公司，僅係請正隆公司將紙箱運送至客戶指定處或送至倉庫存放，所為交易均為真實，顯不可採。

4.原告不實開立統一發票行為已該當統一發票使用辦法第5條之1第2項第1款「涉嫌開立不實統一發票」之管制購買統一發票事由，被告以原處分否准原告申請每期8,700組之電子發票組數，僅核准每期50組電子發票組數，並無違誤：被告依原告提示之銷貨單交易次數（107年1-2月計111筆）並衡酌少量散客零售之需要，按其開業時所申請每期50組電子發票供其營業使用，於行使裁量權，對具體個案作成決定時，已按其情節，在法律劃定之範圍採實質審查方式配發統一發票數量，所為適當之處分，管制其電子發票字軌號碼組數，符合統一發票使用辦法第5條之1第2項第1款、第8款規定。

㈢本件判決基礎已經明確，兩造其餘的攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述的必要，併予敘明。

七、結論：原處分並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合。原告訴請撤銷並請求被告對於原告應作成核准增加電子發票每期8,700組號碼申請之行政處分為無理由，應予駁回。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　6　　月　　13　　日

臺中高等行政法院第二庭

審判長法　官　林　秋　華

法　官　劉　錫　賢

法　官　莊　金　昌

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）；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（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所　需　要　件
（一）符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1.上訴人或其法定代理人具備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，經最高行政法院認為適當者，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。	

中　　華　　民　　國　　108　　年　　6　　月　　18　　日

書記官　李　孟　純

附錄本判決引用的相關條文：

【加值型及非加值型營業稅法（即營業稅法）】

第32條第1項及第4項

（第1項）營業人銷售貨物或勞務，應依本法營業人開立銷售憑證時限表規定之時限，開立統一發票交付買受人。但營業性質特

殊之營業人及小規模營業人，得掣發普通收據，免用統一發票。
（第4項）統一發票，由政府印製發售，或核定營業人自行印製，或由營業人以網際網路或其他電子方式開立、傳輸或接收；其格式、記載事項與使用辦法，由財政部定之。
【統一發票使用辦法】
第5條之1第2項及第3項
（第2項）營業人有下列情形之一者，主管稽徵機關得管制其購買統一發票：
一、涉嫌開立不實統一發票。
二、無進貨事實虛報進項稅額。
三、新設立或遷移營業地址，營業情形不明。
四、遷移營業地址未辦理變更登記。
五、逾期未申報銷售額、應納或溢付營業稅額。
六、滯欠營業稅未繳清。
七、註銷營業登記後銷售餘存之貨物或勞務。
八、函查未補正、其他有違反法令規定或顯著異常情事者。
（第3項）前2項停止或管制購買統一發票事由消滅時，得視原列管情形，由營業人申請或主管稽徵機關查明後解除其管制。
第7條第1項
統一發票之種類及用途如下：
一、三聯式統一發票：專供營業人銷售貨物或勞務與營業人，並依本法第4章第1節規定計算稅額時使用。第1聯為存根聯，由開立人保存，第2聯為扣抵聯，交付買受人作為依本法規定申報扣抵或扣減稅額之用，第3聯為收執聯，交付買受人作為記帳憑證。
二、二聯式統一發票：專供營業人銷售貨物或勞務與非營業人，並依本法第4章第1節規定計算稅額時使用。第1聯為存根聯

，由開立人保存，第2聯為收執聯，交付買受人收執。

三、特種統一發票：專供營業人銷售貨物或勞務，並依本法第4章第2節規定計算稅額時使用。第1聯為存根聯，由開立人保存，第2聯為收執聯，交付買受人收執。

四、收銀機統一發票：專供依本法第4章第1節規定計算稅額之營業人，銷售貨物或勞務，以收銀機開立統一發票時使用。其使用與申報，依「營業人使用收銀機辦法」之規定辦理。

五、電子計算機統一發票：供營業人銷售貨物或勞務，並依本法第4章第1節規定計算稅額者，第1聯為存根聯，由開立人保存，第2聯為扣抵聯，交付買受人作為依本法規定申報扣抵或扣減稅額之用，但買受人為非營業人時，由開立人自行銷燬，第3聯為收執聯，交付買受人作為記帳憑證；其供營業人銷售貨物或勞務，並依本法第4章第2節規定計算稅額者，第一聯為存根聯，由開立人保存，第2聯為收執聯，交付買受人收執。其使用及申報，均依第4章規定辦理。

六、電子發票：指營業人銷售貨物或勞務與買受人時，以網際網路或其他電子方式開立、傳輸或接收之統一發票；其應有存根檔、收執檔及存證檔，用途如下：

（一）存根檔：由開立人自行保存。

（二）收執檔：交付買受人收執，買受人為營業人者，作為記帳憑證及依本法規定申報扣抵或扣減稅額之用。

（三）存證檔：由開立人傳輸至財政部電子發票整合服務平台（以下簡稱平台）存證。

第8條 第1項

營業人使用統一發票，應按時序開立，並於扣抵聯及收執聯加蓋規定之統一發票專用章。但以網際網路或其他電子方式開立、傳輸之電子發票者，得以條列方式列印其名稱、地址及統一編號於

「營業人蓋用統一發票專用章」欄內，免加蓋統一發票專用章。
第9條第1項第1款
營業人開立統一發票，除應分別依規定格式據實載明字軌號碼、交易日期、品名、數量、單價、金額、銷售額、課稅別、稅額及總計外，應依下列規定辦理。但其買受人為非營業人者，應以定價開立。
一、營業人使用三聯式統一發票者，應載明買受人名稱及統一編號。
【商業會計法】
第71條
商業負責人、主辦及經辦會計人員或依法受託代他人處理會計事務之人員有下列情事之一者，處5年以下有期徒刑、拘役或科或併科新臺幣60萬元以下罰金：
一、以明知為不實之事項，而填製會計憑證或記入帳冊。
二、故意使應保存之會計憑證、會計帳簿報表滅失毀損。
三、偽造或變造會計憑證、會計帳簿報表內容或毀損其頁數。
四、故意遺漏會計事項不為記錄，致使財務報表發生不實之結果。
五、其他利用不正當方法，致使會計事項或財務報表發生不實之結果。
【稅捐稽徵法】
第44條
（第1項）營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與，應自他人取得憑證而未取得，或應保存憑證而未保存者，應就其未給與憑證、未取得憑證或未保存憑證，經查明認定之總額，處百分之五罰鍰。但營利事業取得非實際交易對象所開立之憑證，如經查明確有進貨事實及該項憑證確由實際銷貨之營利事業所交付，且

實際銷貨之營利事業已依法處罰者，免予處罰。

（第2項）前項處罰金額最高不得超過新臺幣1百萬元。

附表、證據編號對照表

證據編號	證據名稱	證據內容	所附卷宗	頁碼
甲證1	被告所屬雲林分局107年4月19日中區國稅雲林銷售字第0000000000號函及附件影本(即原處分)	同乙證1	本院卷	29-31
甲證2	財政部107年10月18日台財法字第00000000000號訴願決定書影本	同乙證2	本院卷	35-44
甲證3	原告與慶昌公司的股權買賣協議書影本		本院卷	45

(續上頁)

甲證4	慶昌公司經濟部公司登記資料查詢影本		本院卷	47
甲證5	原告進貨紀錄		本院卷	121
甲證6	原告銷貨紀錄		本院卷	123
甲證7	原告華南銀行帳戶存摺影本		本院卷	255-267
乙證1	被告所屬雲林分局107年4月19日中區國稅雲林銷售字第0000000000號函及附件影本(即原處分)	同甲證1	原處分卷1	61-62
乙證2	財政部107	同甲證2	原處分卷1	299-308

（續上頁）

		年10月18日台財法字第0000000000號訴願決定書影本			
	乙證3	訴願申請書影本		原處分卷1	69-73、79-80
	乙證4	107年3月14目原告營業地址訪查現場照片		原處分卷1	54
	乙證5	被告107年3月15日中區國稅雲林銷售字第1071302194號函影本		原處分卷1	52-53
	乙證6	林育詩107年3月22日談話紀錄		原處分卷1	48-51
	乙證7	王督文、侯仲庭107年4		原處分卷1	11-14、20-22

（續上頁）

	月25日談話紀錄			
乙證8	107年1-2月111筆銷貨單銷售紙箱數量、王督文及侯仲庭訂購紙箱105筆銷貨單數量統計表		原處分卷1	35-37
乙證9	銷售價格低於進貨成本之銷貨單及進項發票影本		原處分卷1	27-32
乙證10	王督文接受媒體記者採訪及FB帳號貼文畫面		原處分卷1	3-4、276-277
乙證11	祝賀泰鑫國際事業有限公司(慶昌公司變更前		原處分卷1	271-275

（續上頁）

		之名稱)王督文開幕FB帳號貼文畫面			
	乙證12	原告代表人(Troy Lin)FB帳號貼文畫面		原處分卷1	23
	乙證13	正隆公司提示之銷售訂單列表及受訂單報表		原處分卷1	235-258
	乙證14	游子寬107年5月11日談話紀錄		原處分卷1	278-280
	乙證15	新安合作社負責人柳智乾於107年6月15日談話紀錄		原處分卷1	229-231
	乙證16	鐘文雄於107年6月1日		原處分卷1	145-146

（續上頁）

	談話紀錄			
乙證17	王督文與侯仲庭及107年1-2、3-4月統一發票中獎明細		原處分卷1	88-119