

臺北高等行政法院判決

108年度訴字第1160號

108年11月21日辯論終結

原告 全球商業網股份有限公司

代表人 林暉

訴訟代理人 許博森 律師

陳羿蓁 律師

被告 財政部臺北國稅局

代表人 許慈美

訴訟代理人 李佩玲

上列當事人間營業稅事件，原告不服財政部中華民國108年5月7日台財法字第10813906250號（案號：第000000000號）訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

原告於民國101年3、4月間向訴外人輝達股份有限公司（下稱輝達公司）取具進貨發票申報扣抵銷項稅額，銷售額新臺幣（下同）19,047,619元，營業稅額952,381元，購買品項為POS餐飲軟體系統（下稱系爭軟體系統）。經被告查認原告並未向輝達公司購入系爭軟體系統，而以不得扣抵之進項憑證申報扣抵銷項稅額，乃對原告補徵營業稅952,381元，並以106年4月17日Z000000000000000號裁處書（下稱原處分）按所漏稅額處1倍罰鍰，合計1,904,762元（106年4月17日送達）。原告不服，循序提起本件行政爭訟。

01 二、原告起訴主張：

02 （一）原告為開發POS系統，向輝達公司購買系爭軟體系統。因
03 系爭軟體系統乃輝達公司與上海飛雅信息技術有限公司技
04 術合作之軟體，並非外購，依商業會計法處理準則，該軟
05 體不會顯示於財務報表之資產項目中；因輝達公司負責人
06 鄭國勳與原告負責人間有借貸關係，故以輝達公司負責人
07 對原告負責人之借款1,000萬元，以及輝達公司積欠原告
08 之貨款714萬元，抵銷原告應付之購買系爭軟體系統款項
09 ，其餘款項則由原告以現金或客票支付。輝達公司亦委託
10 訴外人益欣資訊股份有限公司（下稱益欣公司）為原告提
11 供後續保固服務，惟因原告經營不善，未再繼續執行POS
12 系統之開發，故無系爭軟體系統後續保固之問題。

13 （二）臺灣臺北地方檢察署檢察官已認定輝達公司並非虛設行號
14 ，確實出售POS軟體系統予原告，而作成107年度偵緝字第
15 1000號不起訴處分書；臺灣臺北地方法院執行命令亦足證
16 POS系統確屬輝達公司資產，可出售予他人；是以，原告
17 確實有向輝達公司購買系爭軟體系統之事實，並用於臺灣
18 大哥大股份有限公司（下稱臺灣大哥大）經營電子書館，
19 亦確實支付2,000萬元貨款，縱使支付方式與契約約定不
20 同，惟契約本無禁止當事人合意變更付款方式，尚不得以
21 付款方式與契約約定不同即認定本件交易為虛偽買賣；至
22 於被告主張原告並未說明本件金流云云，惟此並非本件爭
23 點等語。為此聲明求為判決撤銷訴願決定及原處分（含復
24 查決定）。

25 三、被告則以：

26 （一）原告購買系爭軟體系統，取具進貨發票之對象為輝達公司
27 ，但該公司於100年9月至102年2月間並無銷貨事實，而自

01 異常營業人隆通實業有限公司取得不實進項憑證、自聯雅
02 股份有限公司等9家營業人取具電腦週邊設備、健康食品
03 、SD記憶卡、美髮化學藥劑、記憶卡隔熱膜、法律案件及
04 銀行債務協商顧問服務費等與軟體系統無涉之統一發票，
05 且該公司申報營利事業所得稅時未有相當於系爭軟體系統
06 之權利資產，101年及102年甚至未申報員工薪資等，因認
07 輝達公司應無系爭軟體系統與人力提供予原告，其與原告
08 間無實際交易可能。

09 (二) 再者，系爭軟體系統價值高達2,000萬元，且非有形商品
10 ，其取得應有一連串縝密測試紀錄以憑證明，惟原告無法
11 提示系爭軟體系統之安裝人員、簽收、啟用之證明；金流
12 部分，與本件交易相關之付款均未曾從原告帳戶支付，自
13 無從證明輝達公司為原告實際交易對象。

14 (三) 原告為營業人，應知悉營業行為應取具實際交易對象憑證
15 之規定，猶持非實際交易對象開立之統一發票作為進項憑
16 證，申報扣抵銷項稅額，核有過失。被告予以補稅，並依
17 稅捐稽徵法第44條第1項前段、加值型及非加值型營業稅
18 法（下稱營業稅法）第51條第1項第5款、同法施行細則第
19 52條第1項等規定，以營業稅法第51條第1項第5款為處罰
20 之依據，按稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（下稱裁
21 罰參考表）之規定，裁處原告所漏稅額1倍之罰鍰952,381
22 元，並無違誤等語。並聲明求為判決駁回原告之訴。

23 四、本院判斷如下：

24 (一) 按行為時營業稅法第15條第1項、第3項規定：「（第1項
25 ）營業人當期銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額，為當期
26 應納或溢付營業稅額。……（第3項）進項稅額，指營業
27 人購買貨物或勞務時，依規定支付之營業稅額。」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51條第1項第5款、第2項：「（第1項）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、虛報進項稅額者。（第2項）納稅義務人有前項第五款情形，如其取得非實際交易對象所開立之憑證，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補稅處罰者，免依前項規定處罰。」稅捐稽徵法第44條規定：「營利事業依法規定……，應自他人取得憑證而未取得，……經查明認定之總額，處百分之5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。前項處罰金額最高不得超過新臺幣100萬元。」而裁罰參考表關於營業稅法第51條之罰鍰參考基準，迭經99年5月3日、100年2月4日、100年11月3日、102年9月12日、105年6月30日、106年4月21日修正，但關於第1項第5款虛報進項稅額中「有進貨事實」此節之罰鍰參考基準，始終維持「按所漏稅額處1.5倍之罰鍰。但於裁罰處分核定前已補繳稅款者，處1倍之罰鍰」此標準。核此標準，乃係稅捐主管機關財政部為使辦理裁罰機關對違章案件之裁罰金額或倍數有一客觀之標準可資參考，分別就各類型稅務違章案件之不同情節，訂定不同之處罰額度，復斟酌行為人是否已補繳稅款等事由，作原則性或一般性裁量基準外，另有例外情形之裁量基準，與法律授權目的並無抵觸，自應援用。

01 (二) 第按，我國現行加值型營業稅制，係就各個銷售階段之加
02 值額分別予以課稅之多階段銷售稅，各銷售階段之營業人
03 皆為營業稅之納稅義務人。故必須取得實際交易對象所開
04 立之發票作為進項憑證，始符合營業稅課徵之目的，如取
05 得非交易對象所開立之發票作為進項憑證，則係幫助實際
06 交易對象逃漏營業稅，自屬違章行為。至於是否為實際交
07 易之對象，應依證據實質認定，尚難僅以形式上之契約為
08 據，仍應調查是否確有交易行為。稽徵機關在查證是否有
09 此交易行為以確定營業稅額過程中，須營業人協力，營業
10 人違背此義務，於爭訟程序中，就客觀舉證責任之分配雖
11 無影響；但參酌行政訴訟法第135條第1項規定，營業人違
12 反誠實申報及設帳立憑等協力義務時，可於自由心證之範
13 圍內予以斟酌，而認為稽徵機關於該證據之主張為正當，
14 或減輕其證明程度。是以，營業人或設帳立憑所顯現之銷
15 進貨物之金流、物流無法相互勾稽時，法院得降低稽徵機
16 關對稅捐構成要件該當之證明度，以認定事實。是而，行
17 政訴訟就稅捐債權及稅捐罰構成要件該當，與刑事訴訟對
18 於犯罪構成要件該當此等待證事實的證明度，原則上雖均
19 要求高度的蓋然性，但於稅捐爭訟事件中，如納稅義務人
20 違反其協力義務，行政法院非不得就其違反之內容上，於
21 自由心證之範圍內予以斟酌減輕稽徵機關之證明程度；因
22 此，稅捐爭訟事件有關事實之認定，當然不受刑事判決或
23 檢察官偵查處分認定事實之拘束。

24 (三) 如事實欄所載，原告於101年3、4月間向訴外人輝達公司
25 取具進貨發票申報扣抵銷項稅額，銷售額19,047,619元，
26 營業稅額952,381元，購買品項為系爭軟體系統，為兩造
27 所不爭執，並有系爭統一發票及原告101年4月營業人銷售

01 額與稅額申報書影本在卷可稽（附於處分卷一第47頁、第
02 48頁）。被告對於原告購入系爭軟體系統並不爭執，有所
03 爭議者限於原告進貨對象是否為輝達公司而已。原告主張
04 向訴外人輝達公司購入系爭軟體系統，雖提出系爭軟體買
05 賣合約書為憑（附原處分卷一第58頁以下）。然則：

06 （1）以系爭契約所表徵之進項物流而言，乃為「使用系爭軟體
07 系統之權利」，但無複製、銷售、轉讓、贈與或以任何形
08 式讓第三人使用系爭軟體系統之權利（參見該合約書「伍
09 」軟體授權），雙方並於合約書卷首載明「此為唯一且完
10 整之合約條款」。惟輝達公司申報營利事業所得稅時未有
11 相當於系爭軟體系統之權利資產（參見原處分卷二第121
12 頁以下輝達公司101年度營利事業所得稅查核報告，第128
13 頁資產負債表、第130頁財產目錄），如何授權原告使用
14 ，已非全無疑慮。且該POS軟體系統為桌面點餐系統，包
15 括前台（消費者使用Android或Windows平板進行點餐）與
16 後台（餐點資料輸入，餐點經網路連線傳送予櫃臺與廚房
17 ，櫃臺金流與作帳統計以及餐點分類統計等），惟原告並
18 非餐飲業者，本無使用該軟體系統之必要。據原告自承乃
19 將該軟體系統使用於臺灣大哥大經營電子書館（MyBook）
20 ，此電子書系統一樣包括前台（消費者使用Android或iOS
21 平板進行電子書或實體書之選購）與後台（電子書與實體
22 書資料輸入，電子書或實體書經網路連線傳送予後台系統
23 ，後台系統金流與作帳統計以及電子書或實體書分類統計
24 ），此可參見原告自行提出之電子郵件資料（附原處分卷
25 一第65頁），顯然涉及複製、銷售、轉讓系爭軟體系統之
26 權限，該等權限來源，絕非出於系爭合約書，亦即，非出
27 於輝達公司所授。雖然，原告又提出軟體授權同意書（附

原處分卷一第110頁），表示輝達公司同意原告享有「複製，修改、銷售、轉讓、贈與或以任何形式給第三者，且不須再向輝達公司報備」等語，然而，此授權同意書不僅違反系爭合約書，且授予原告遠高於僅限使用系爭軟體系統之權限，卻未增加任何費用，亦不合於經濟活動之常理，是此軟體授權同意書之真實性極低，難認具有證據價值。

(2) 又依據系爭合約所示，系爭軟體系統之使用權價值高達2千萬元，其建置、測試及後續保固與服務，當需相當之技術門檻及人力支援。惟原告迄今僅提出若干電子郵件往返紀錄（附本院卷第305頁、第306頁），並無經輝達公司建置、測試、驗收系爭軟體系統之翔實紀錄，且輝達公司101年、102年並未申報員工薪資，有該公司101年度及102年度綜合所得稅BAN給付清單可憑（附原處分卷二第156頁、第157頁），顯無任何人力得以支援該項物流給付所需之勞務。原告雖稱輝達公司係委由益欣公司提供服務，並提出輝達公司與益欣公司之合約書以實其說（附原處分卷一第144頁以下），然徵諸該該合約所示，無非輝達公司授權益欣公司於100年3月1日至105年12月31日期間銷售軟體，並非代理輝達公司提供系爭軟體系統之裝置服務，而原告亦稱其係與輝達公司負責人鄭國勳接洽系爭軟體系統銷售，並非向益欣公司接洽。再者，益欣公司自101年至105年12月底亦均無開立發票予輝達公司或原告之申報資料，而輝達公司亦無開立統一發票予益欣公司之申報紀錄（各該公司營業稅課稅資料管理系統列印資料，附本院卷第685頁、第687頁），顯然益欣公司也未提供裝置保固該項物流所需之勞務予原告或輝達公司。凡此均足徵，原告所取

得使用之系爭軟體系統來源，與系爭合約及統一發票所表彰者，完全無法相互勾稽，難認出於輝達公司。

(3) 再就系爭交易之金流而論，本件交易相關之付款均未曾從原告帳戶支付，也未見現金進入輝達公司帳戶。原告雖主張係以詠嘉科技股份有限公司（下稱詠嘉公司）開立予寶威資訊科技股份有限公司（其負責人為原告負責人之配偶于宏治）之6張支票計12,794,566元、以及現金65,434元支付，餘者以原告銷售予輝達公司之貨款714萬元抵銷；另又提示101年7月27日同意書，表示已於101年7月6日匯款1千萬元，輝達公司同意退還原告交付之5張詠嘉公司支票計10,794,566元，再以現金支付餘額794,566元（以上支票、同意書、簽收單、委託書、收據及匯款回條等，均附於原處分卷一第49頁至第54頁）。惟原告提供之匯款回條係由訴外人即原告負責人之配偶于宏治匯款予訴外人許哲偉，原告並未能說明原告、于宏治、許哲偉與輝達公司間之關係為何，難憑原告及輝達公司以外第三人間之金流，逕認係原告給付價金予輝達公司，另794,566元部分僅有現金簽收證明，未見金流入輝達公司帳戶。是就金流觀察，並無原告支付系爭合約標的對價予輝達公司之跡證。

(4) 綜上，原告雖以系爭合約及發票，據以申報扣抵銷項稅額（銷售額19,047,619元，營業稅額952,381元），然而其設帳立憑所顯現系爭軟體系統之金流、物流無法相互勾稽，業如前述。揆諸首揭關於納稅義務人未盡協力義務法院得降低稽徵機關就稅捐構成要件該當證明度要求之說明，本院認卷存證據雖不足以確認原告系爭軟體系統之使用權限來源，也無法確認輝達公司涉犯幫助逃漏稅捐罪，但已足認定原告就系爭軟體系統之實際交易對象並非輝達公司

01 。原告提出臺灣臺北地方檢察署檢察官107年度偵緝字第
02 1000號不起訴處分書（被告鄭國勳即輝達公司負責人涉犯
03 商業會計法、稅捐稽徵法罪嫌）主張其確實向輝達公司購
04 入系爭軟體系統之使用、複製及銷授權，茲無足採；並聲
05 請傳喚證人鄭國勳以證明其確實向輝達公司購入系爭軟體
06 系統，本院審酌證人鄭國勳不僅與原告利害關係相同，且
07 係另案犯罪涉嫌人，到庭證述無非重申出具予原告之憑證
08 為真實云云，但上開憑證之真實與否，既經本院評價，核
09 再無傳喚證人鄭國勳說明之必要。

10 （四）從而，原告未向輝達公司購入系爭軟體系統，卻取具該公
11 司發票為進項憑證，揆諸營業稅法第19條第1項第1款規定
12 ，該發票不得扣抵銷項稅額，而為虛報進項稅額，依同法
13 第15條規定，原處分因其虛報進項金額19,047,619元，以
14 營業稅率5%，核定補徵營業稅額952,381元，自屬有據。

15 （五）又，原告為營業人，當知系爭軟體系統之實際交易對象，
16 卻取具非實際交易對象之發票以虛報進項稅額，具短漏稅
17 捐故意，該當營業稅法第51條第1項第5款裁罰要件，且無
18 資料顯示實際銷貨予原告之營利事業已依法補稅處罰，是
19 得按所漏稅額處5倍以下罰鍰。因其行為同時該當稅捐稽
20 徵法第44條構成要件，依行政罰法第24條第1項規定，應
21 擇一重處罰；本案中，經比較營業稅法第51條第1項第5款
22 （就漏稅額952,381元處以5倍罰鍰為4,761,905元）與稅
23 捐稽徵法第44條（按漏稅總額19,047,619元處5%罰鍰為
24 952,380元）之法定罰鍰最高額度，以營業稅法第51條第1
25 項第5款為高，應引之為處罰準據。原處分參酌裁罰參考
26 表規定，以原告虛報進項稅額額度，以及未於裁罰處分核
27 定前繳納稅款等情狀，裁處所漏稅額1倍罰鍰，核乃依法

01 行政。

02 五、綜上，原告主張並不足採。原處分認事用法均無違誤，復查
03 決定、訴願決定遞予維持，自屬有據，原告訴請撤銷，為無
04 理由，應予駁回。

05 據上，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第1項前段
06 ，判決如主文。

07 中 華 民 國 108 年 12 月 19 日

08 臺北高等行政法院第一庭

09 審判長法官 許瑞助

10 法官 程怡怡

11 法官 楊得君

12 一、上為正本係照原本作成。

13 二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表
14 明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判
15 決送達後20日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。

16 三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴
17 訟法第241條之1第1項前段）

18 四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同
19 條第1項但書、第2項）

20		
21	得不委任律師為訴訟	所 需 要 件
22	代理人之情形	
23		
24	(一)符合右列情形之一	1.上訴人或其法定代理人具備律師資
25	者，得不委任律師	格或為教育部審定合格之大學或獨
26	為訴訟代理人	立學院公法學教授、副教授者。
27		2.稅務行政事件，上訴人或其法定代

01		理人具備會計師資格者。
02		3.專利行政事件，上訴人或其法定代
03		理人具備專利師資格或依法得為專
04		利代理人者。
05		
06	(二)非律師具有右列情	1.上訴人之配偶、三親等內之血親、
07	形之一，經最高行	二親等內之姻親具備律師資格者。
08	政法院認為適當者	2.稅務行政事件，具備會計師資格者
09	，亦得為上訴審訴	。
10	訟代理人	3.專利行政事件，具備專利師資格或
11		依法得為專利代理人者。
12		4.上訴人為公法人、中央或地方機關
13		、公法上之非法人團體時，其所屬
14		專任人員辦理法制、法務、訴願業
15		務或與訴訟事件相關業務者。
16		
17	是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴	
18	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	
19	文書影本及委任書。	
20		

21 中 華 民 國 108 年 12 月 19 日

22 書記官 李芸宜