臺北高等行政法院判決

108年度訴字第1924號

）FKT64W1Z1X5L0;@110年1月21日辯

原　　告　亞碩數位科技有限公司
代　表　人　曾瑋德
訴訟代理人　高羅　　律師
　　王健安　律師
被　　告　財政部北區國稅局
代　表　人　王綉忠
訴訟代理人　詹瑞禎

上列當事人間營業稅罰鍰事件，原告不服財政部中華民國108年10月8日發文字號台財法字第10813912130號（案號：第00000000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：被告以原告於民國103年10月至104年5月間進貨，取具非實際交易對象麗寶國際股份有限公司（下稱麗寶公司）開立之統一發票17紙，銷售額共新臺幣（下同）67,115,748元，營業稅額3,355,790元，作為進項憑證，申報扣抵銷項稅額，致生逃漏營業稅之結果，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5款規定，核定補徵營業稅額3,355,790元及裁處罰鍰3,355,790元。原告就罰鍰處分（下稱原處分）不服，申請復查，未獲被告108年1月9日北區國稅法一字第1080000449號復查決定（下稱復查決定）變更，提起訴願復經決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告之主張及聲明

㈠主張要旨：臺灣新北地方法院105年度金重訴字第1號刑事判決（下稱新北地院刑事判決），肯認訴外人亞微科研實業股份有限公司（更名前為亞微晶科技股份有限公司，下稱亞微公司）於103年12月、104年3月至8月銷貨予百徽股份有限公司（下稱百徽公司），再銷貨予麗寶公司，皆為真實，被告認定麗寶公司無進貨事實，顯有錯誤。又麗寶公司向百徽公司進貨，其後銷貨予伊，亦有實際交易，即伊取具麗寶公司之統一發票，確有進貨事實，至於臺灣桃園地方法院108年度重訴字第5號及臺灣高等法院108年度上訴字第1979號刑事判決，僅認定該案被告徐文德係麗寶公司名義負責人而判決其無罪，未對實際負責人方寶慶為任何調查，對伊與麗寶公司間之本件交易未經實質審理，被告據以認定伊無向麗寶公司進貨之事實，卻持非實際交易對象之該公司所開立統一發票作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，致虛報進項稅額3,355,790元，並裁處罰鍰，自屬違誤。

㈡聲明：撤銷訴願決定及原處分（含復查決定）。

三、被告之答辯及聲明

㈠答辯要旨：原告係經營電腦及電腦週邊設備批發業，於103年10月至104年5月間取得麗寶公司開立之統一發票17紙，惟麗寶公司經財政部臺北國稅局（下稱臺北國稅局）查得102年7月至105年8月間無實際進貨，自無貨物可供銷售，原告亦無可能向該公司進貨。被告所屬汐止稽徵所先於107年3月1日函知原告提供與麗寶公司交易相關資料（如買賣合約書、訂購單及送交貨單等）及收付款證明文件等資料供核，惟原告提示之分類帳、進銷貨明細表、傳票、訂單、進銷憑證及付款等相關資料，尚難證明麗寶公司確為其實際交易對象

；該稽徵所於原告申請復查時，復於107年12月13日發函通知原告補正，惟原告仍未能提示相關具體事證以實其說，故無法核認其與麗寶公司確有交易事實。原告為營業人，應取具實際交易對象開立之憑證，卻持非實際交易對象麗寶公司開立之統一發票作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，致虛報進項稅額3,355,790元，核有應注意、能注意而未注意之過失，應予論罰。原告自違章行為發生日（103年11月14日）起至查獲日（107年3月1日）止累積留抵稅額最低金額為0元，經就各期實際扣抵數加總計算之漏稅額為3,355,790元，已發生以虛報進項稅額扣抵銷項稅額情事，同時違反稅捐稽徵法第44條及營業稅法第51條第1項第5款規定，依行政罰法第24條第1項規定，應依營業稅法第51條第1項第5款規定，按所漏稅額3,355,790元處最高5倍之罰鍰16,778,950元，與依稅捐稽徵法第44條規定，按經查明認定應取得憑證之總額67,115,748元計算5%之罰鍰3,355,787元，兩者相較，從重依前一規定處罰；又原告未於裁罰處分核定前繳清稅款，則被告按所漏稅額3,355,790元處1倍之罰鍰3,355,790元，並無違誤。

㈡聲明：駁回原告之訴。

四、如事實概要欄所載之事實，有被告107年度財營業字第Z0000000000000號裁處書暨繳款書、復查決定及訴願決定書，附原處分卷第141至142、163至168及178至189頁可稽，且為兩造所不爭執，堪信為真實。

五、本件爭點：被告核認原告有進貨事實，惟取具非實際交易對象麗寶公司開立之統一發票作為進項稅額憑證申報扣抵銷項稅額，以原處分裁處漏稅額1倍之罰鍰3,355,790元，有無違法？本院判斷如下：

㈠應適用之法令

1.按營業稅法第15條第1、3項規定：「（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3項）進項稅額，指營業人購買貨物或勞務時，依規定支付之營業稅額。」第51條第1項第5款規定：「（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。」同法施行細則第52條規定：「（第1項）本法第51條第1項第5款所定虛報進項稅額，包括依本法規定不得扣抵之進項稅額、無進貨事實及偽造憑證之進項稅額而申報退抵稅額者。（第2項）本法第51條第1項第1款至第6款之漏稅額，依下列規定認定之：……二、第5款，以經主管稽徵機關查獲因虛報進項稅額而實際逃漏之稅款為漏稅額。」次按納稅者權利保護法（下稱納保法）第16條第1項規定：「納稅者違反稅法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」又依司法院釋字第337號解釋，營業人虛報進項稅額，並因而逃漏稅款者，始該當於營業稅法第51條第1項第5款漏稅罰之構成要件，財政部因而發布101年5月24日台財稅字第10104557440號令，修正85年2月7日台財稅第000000000號函釋略以：「……查納稅義務人有虛報進項稅額，並因而逃漏稅款者，始得據以依營業稅法第51條第1項第5款規定追繳稅款及處罰；其漏稅額係以經主管稽徵機關查獲因虛報進項稅額而實際逃漏之稅額認定之，為司法院釋字第337號解釋及營業稅法施行細則第52條第2項所明定。至有關營業人虛報進項稅額之結果，有無發生逃漏稅款，應依左列原則認定：㈠違章行為發生日至查獲日（調查基準日）以前各期之期末累積留抵稅額，如均大於或等於虛報之進項稅額者

，則實際並未造成逃漏稅款，可依本部83年12月6日台財稅第000000000號函釋規定，免按營業稅法第51條第1項第5款規定處罰。㈡違章行為發生日起至查獲日（調查基準日）以前各期之中，任何一期之期末累積留抵稅額如小於所虛報之進項稅額者，則已發生以虛報進項稅額扣抵銷項稅額之情事，應就查獲前各期實際扣抵數予以加總計算漏稅額，按營業稅法第51條第1項第5款規定處罰。」前揭函釋係根據營業行為乃反覆為之的本質，認為營業人虛報進項稅額以逃漏週期成立之營業租稅債務，實係以一行為接續違反數個租稅繳納義務。故營業人數期虛報進項稅額行為，任何一期之期末累積留抵稅額小於虛報進項稅額時，即應認此接續一行為已該當於漏稅罰之構成要件，其漏稅額當加總各期營業人虛報進項稅額實際扣抵銷項稅額數計算之。核此解釋符合營業稅法之制度基礎，在於營業人應依規定辦理登記與申報，及其為週期稅之特性，亦合於營業稅法第51條第1項第5款以漏稅額決定處罰程度，所隱含將查獲前各期虛進報繳視為一行為總體評價之意旨，於租稅法律主義無違，法院自應尊重並予援用。準此，營業人如出於故意或過失，檢具非屬法令規定之進項憑證，申報扣抵銷項稅額，且自申報日起至被告調查基準日前各期之中，如任一期之期末累積留抵稅額，小於所虛報進項稅額者，即構成短漏營業稅，應依前引營業稅法第51條第1項第5款規定予以補稅處罰。

2.另按行為時稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（下稱裁罰倍數參考表）營業稅法第51條第1項第5款部分規定：「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……五、虛報進項稅額者。一、有進貨事實者：㈠以加值型及非加值型營業稅法第19條第1項第1款至第5款

規定不得扣抵之進項稅額申報扣抵。按所漏稅額處1倍之罰鍰。但於裁罰處分核定前已補繳稅款者，處0.5倍之罰鍰。……二、無進貨事實者。……。」上開裁罰倍數參考表係主管機關財政部為協助稅捐稽徵機關行使法律授予之裁罰裁量權，就營業稅法第51條第1項第5款之違章案件，將行為人虛報進項稅額之情節，區分為有進貨事實、無進貨事實等5大類，各大類又細分各種情狀，訂定不同之處罰額度，除作原則性或一般性裁量基準外，另有例外情形之裁量基準，與法律授權目的尚無牴觸，稅捐稽徵機關作成裁罰處分時予以援用，自無不可，惟於適用之際，應確認行為人違章事實之類別以斟酌裁罰，始不失平等。

3.復按多階段之加值型營業稅，進項交易之查核，稽徵機關會就該階段實際交易之金流、物流與其他交易資料併同進行查證與勾稽，如經查核勾稽相符，自得認定有實際交易或有進貨事實；倘無法以上開方式查核認定有無進貨事實，財政部乃訂有「財政部各地區國稅局辦理營業人取得不實進項憑證扣抵銷項稅額及虛列成本費用查處原則」（下稱查處原則），99年10月13日修正之查處原則肆、四、㈡、2.規定：「肆、查核原則：……四、符合下列各款之一者，按有進貨事實認定；跨年度案件按年度個別認定之……㈡未提示帳簿、憑證或已提示帳簿、憑證等資料但無法查核認定有無進貨事實，惟經查核該進貨與其營業有關，且有下列情形之一者……2.依該年度結算申報毛利率或淨利率達同業利潤標準者：……。」（參見本院卷第99至105頁）。上開查處原則係財政部依稅捐稽徵法、行政罰法、營業稅法、所得稅法、商業會計法、營利事業所得稅查核準則及財政部相關函令，為統一規範營業人取得不實進項憑證扣抵銷項稅額及虛列成本費用

查處作業，以防杜逃漏維護租稅公平，而訂定之行政規則，核與前揭各法律相關規定相符，無違法律保留原則，得為被告所援用。

㈡經查：

1.原告係經營電腦及電腦週邊設備批發業，經被告以其於103年10月至104年5月間進貨，取具非實際交易對象麗寶公司開立之統一發票17紙，銷售額共67,115,748元，作為進項憑證，申報扣抵銷項稅額，致生逃漏營業稅之結果，依營業稅法第51條第1項第5款規定，核定補徵營業稅額3,355,790元，原告於收受該補徵營業稅處分後，未於法定期間內申請復查等情，為兩造所不爭執，且有營業稅稅籍資料查詢作業列印單、核定稅額繳款書及送達證書，附原處分卷1第120、134、135頁可稽。故原告對上開補徵營業稅額處分既未提起行政救濟，對被告所核定其短漏報之營業稅額為3,355,790元一事，已不得再為爭執。

2.次查，被告所屬汐止稽徵所曾以107年3月1日北區國稅汐止銷稽字第1072223615號函通知原告提供與麗寶公司交易相關資料（如買賣合約書、訂購單及送交貨單等）及收付款證明文件等資料供核（參見原處分卷2第117、118頁），原告雖提出進貨憑證、進貨分類帳、產品進銷存明細表、麗寶公司出貨單、出口報單及收付款憑證等資料（參見同卷第1至99頁），惟經被告查核結果：

⑴麗寶公司所開立17紙統一發票（參見原處分卷2第4、7、15、17、21、27、33、57、61、65、69、73、78、82、86、90、95頁），銷售額合計70,471,538元，原告雖就其中字軌為CE00000000、CZ00000000、CZ00000000、CZ00000000、CZ00000000、CZ00000000、CZ00000000等8紙統一

發票，提示金額總計35,211,279元之匯款單據供核（參見同卷第40至48、50至53、94頁），然其中僅3筆匯款金額，分別與字軌CZ00000000、CZ00000000、CZ00000000之3紙發票相符（參見同卷第42至45、47頁），餘5筆匯款金額則與另5紙發票所載銷售額不合；至該17紙發票中之其他9紙發票，原告並未提出任何資料，證明其已給付貨款予麗寶公司。

⑵原告提出之麗寶公司出貨單，貨款金額合計僅58,485,120元（參見原處分卷2第6、14、16、20、56、60、64、68、72、77、81、85、89、93頁），與上述17紙發票所載銷售額總計70 ,471,538元，並非相符；原告復未提出向麗寶公司訂貨、簽收、驗收貨物及貨物入庫之內部控管資料，則麗寶公司由何人負責交貨、貨物運送方式如何、原告公司又由何人收貨、有無驗收等，均乏證據可佐。

⑶綜上，原告雖以麗寶公司開立之上開17紙統一發票作為進項憑證，申報扣抵銷項稅額，惟就其中14紙發票所載高達數千萬元之銷售額，原告並未提出已付款予麗寶公司之金流紀錄，無法證明原告確已給付全部貨款，而將營業稅款隨同銷售額移轉交付予麗寶公司；另於物流方面，原告僅提出麗寶公司之出貨單，未提示與麗寶公司交易之相關運送紀錄、接洽對象名單及其簽收或驗收貨物之資料，無法勾稽證明原告確有向麗寶公司購入該17紙發票所示貨物之事實。惟原告103年度申報之毛利率、淨利率分別為9.99%、0.86%，104年度申報之毛利率、淨利率分別為19.93%、3.68%，有其103年度營利事業所得稅結算申報書、104年度損益及稅額計算表，附原處分卷2第109、105頁可稽，經被告剔除其各該年度向麗寶公司進貨金額48,142,018元及18,973,730元後，重新計算結果，原告103年度經修正之毛利率50.6%及淨利率41.6%

，已達該年度同業利潤標準毛利率17%及營業淨利率8%（參見同卷第106頁），104年度經修正之毛利率49.9%，亦超過該年度同業利潤標準毛利率17%（參見同卷第102頁），則被告依上開查處原則規定，核認原告有進貨事實，卻取具非實際交易對象麗寶公司開立之上述17紙之統一發票，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，自非無據。

⑷至於原告起訴時提出之新北地院刑事判決節本，僅認定訴外人亞微科公司於103年12月、104年3月至8月銷貨予訴外人百徽公司，再分別銷貨予訴外人寶紘國際股份有限公司（下稱寶紘公司）及麗寶公司，係有真實出貨而為實際交易（參見本院卷第29、30頁），並無一語敘及麗寶公司曾於103年10月至104年5月間銷售如前述17紙統一發票所示貨物予原告之事，原告主張該刑事判決足以證明其於上述期間有向麗寶公司進貨之事實，洵無可採。原告雖於本院言詞辯論期日提出書狀影本、第一銀行匯款單及彰化銀行匯款單（附本院卷第155至160頁），主張係上開新北地院刑事案件之部分卷證資料，可證明原告與麗寶公司間確有實際交易，並聲請調閱該刑事案卷，惟上開書狀所載麗寶公司於103年12月22日與104年3月20日出售LED晶片予原告，原告則以匯款方式給付貨款予麗寶公司之事，及所列原告各次匯款日期、金額及相關之匯款單據與銀行查詢資料（參見本院卷第155至157頁），僅為與麗寶公司所開立本件17紙統一發票中2紙有關之金流紀錄，並未述及該刑案卷宗內有何足資證明麗寶公司確已交付如上開17紙發票所示貨物由原告收受之物流證據存在；原告另提出之第一銀行匯款單，匯款人為ADAR INTERNATIONAL CO.,LTD、收款人為寶紘公司（參見本院卷第159頁），彰化銀行匯款單之匯款人為寶紘公司、收款人為百徽公司（參見

本院卷第160頁），均非原告付款予麗寶公司之證明文件。故由前述書狀及單據內容，難認上開新北地院刑事案件之卷證資料，對於證明原告曾向麗寶公司進貨之待證事實，有何關聯，原告聲請調取該刑事案卷，核無必要，附此敘明。

3.原告為營業人，對於營業行為應取具實際交易對象憑證之規定，自當知悉，其於103年10月至104年5月間既未向麗寶公司進貨，卻持該公司開立之17紙統一發票為進項憑證，申報扣抵銷項稅額，就該虛報進項稅額之違章行為，自有應注意、能注意而未注意之過失；且原告自違章行為發生日（103年11月14日，即申報103年10月營業稅日期，參見原處分卷2第161頁）起至查獲日（107年3月1日）止，累積留抵稅額最低金額為0元，有營業稅違章漏稅案件可扣抵最低留抵稅額計算表附原處分卷2第123頁可稽。從而，被告以其就原告各期實際扣抵數加總計算之漏稅額為3,355,790元，已發生以虛報進項稅額扣抵銷項稅額之情事，且該違章行為同時違反稅捐稽徵法第44條：「營利事業依法規定……應自他人取得憑證而未取得……，應就其……未取得憑證……，經查明認定之總額，處百分之5罰鍰。」及營業稅法第51條規定，依行政罰法第24條第1項規定：「一行為違反數個行政法上義務規定而應處罰鍰者，依法定罰鍰額最高之規定裁處。但裁處之額度，不得低於各該規定之罰鍰最低額。」就依營業稅法第51條第1項第5款規定，按所漏稅額3,355,790元處最高5倍之罰鍰16,778,980元，與依稅捐稽徵法第44條第1項規定，按經查明認定應取得憑證總額67,115,748元之5%所計算罰鍰3,355,787元，兩相比較結果，從重以營業稅法第51條第1項第5款規定為處罰依據，並審酌原告未於裁罰處分核定前繳清稅款等情，乃依行為時裁罰倍數參考表關於有進貨事實

，惟以不得扣抵之進項稅額申報扣抵，致虛報進項稅額部分之裁罰基準，按所漏稅額3,355,790元處1倍之罰鍰3,355,790元，已考量原告之違章情節而為適切之裁罰，核無裁量逾越、濫用或怠惰之違法。

㈢綜上所述，被告核認原告有進貨事實，惟取具非實際交易對象開立之統一發票作為進項稅額憑證申報扣抵銷項稅額，以原處分裁處所漏稅額1倍之罰鍰3,355,790元，並駁回原告之復查申請，並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合。原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

六、結論：本件原告之訴為無理由，應予駁回。

中　　華　　民　　國　　110　　年　　2　　月　　25　　日

臺北高等行政法院第三庭

審判長法　官　程　怡　怡

法　官　李　君　豪

法　官　鍾　啟　煒

一、上為正本係照原本作成。

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明上訴理由，如於本判決宣示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（須按他造人數附繕本）。

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

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

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所　需　要　件

㈠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。
㈡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㈠、㈡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㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　110　　年　　2　　月　　25　　日

書記官　李　建　德