

臺北高等行政法院判決

) FKT64W1Z1X5L0;@109年度訴字第

109年11月12日辯論終結

原告 源信工程顧問股份有限公司

代表人 林清俊

被告 財政部臺北國稅局

代表人 宋秀玲

訴訟代理人 曹能俊

上列當事人間營業稅事件，原告不服財政部中華民國109年3月11日台財法字第10913901130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、程序事項：

被告機關代表人於起訴時為許慈美，訴訟繫屬中變更為宋秀玲，業據被告機關新任代表人具狀承受訴訟，核無不合，依法應予准許。

二、事實概要：

原告於民國104年1月至12月間，取具訴外人永竣工程行（負責人陳瑞鳳，為原告負責人之配偶）開立之統一發票19紙，銷售額新臺幣（下同）8,348,850元，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額。經被告查認原告雖有進貨事實，但實際交易對象並非永竣工程行，卻取具該非實際交易對象所開立之統一發票，虛報進項稅額申報扣抵銷項稅額計417,447元，而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、稅捐稽徵法第44條第1項前段及第2項、行政罰法第24條第1等規定，核定補徵營業稅417,447元，並處罰鍰417,447元。原告不服，申請復查，經復查決定追減罰鍰5元，原告仍表不服，乃循序提起本件行政訴訟。

三、原告起訴主張：

原告確實將承包自海霸王餐廳及永樂大廈之工程（下稱系爭勞務）轉包予永竣工程行；且原告104年業經課徵營利事業所得稅，被告復為本件課稅，應有重複課稅之違法；希望被告能酌減罰鍰金額，俾使原告公司得以生存等語。為此聲明求為判決撤銷訴願決定及原處分（即復查決定）不利於原告之部分。

四、被告則以：

原告取具永竣工程行開立銷售額總計8,348,850元發票作為進項扣抵憑證，經被告查認原告雖有進貨事實，但實際交易對象並非永竣工程行，被告據以補徵營業稅並無違誤。原告以此申報扣抵銷項稅額417,447元，實際發生逃漏營業稅額273,004元，其違章行為同時該當營業稅法第51條第1項第5款及稅捐稽徵法第44條，經比較二者法定罰鍰額度，以稅捐稽徵法第44條規定，以查明認定之漏報總額8,348,850元處5%罰鍰計417,442元，乃為法定最低罰鍰額度，原處分以此論處，亦無違誤等語。並聲明求為判決駁回原告之訴。

五、本院判斷如下：

- （一）按行為時營業稅法第15條第1項、第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5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。」。

（二）第按，我國現行加值型營業稅制，係就各個銷售階段之加值額分別予以課稅之多階段銷售稅，各銷售階段之營業人皆為營業稅之納稅義務人。故必須取得實際交易對象所開立之發票作為進項憑證，始符合營業稅課徵之目的，如取得非交易對象所開立之發票作為進項憑證，無異於幫助實際交易對象逃漏營業稅，自屬違章行為。至於是否為實際交易之對象，應依證據實質認定，尚難僅以形式上之契約為據，仍應調查是否確有交易行為。稽徵機關在查證是否有此交易行為以確定營業稅額過程中，須營業人協力，營業人違背此義務，於爭訟程序中，就客觀舉證責任之分配雖無影響；但參酌行政訴訟法第135條第1項規定，營業人違反誠實申報及設帳立憑等協力義務時，可於自由心證之範圍內予以斟酌，而認為稽徵機關於該證據之主張為正當

，或減輕其證明程度。是以，營業人或設帳立憑所顯現之銷進貨物之金流、物流無法相互勾稽時，法院得降低稽徵機關對稅捐構成要件該當之證明度，以認定事實。

(三) 經查，原告於104年間取具永竣工程行開立之統一發票19紙，銷售額8,348,850元，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，購買品項為泥作工程工資等，為兩造所不爭執，並有系爭統一發票及原告104年全年營業人銷售額與稅額申報書影本在卷可稽（附原處分卷第104頁至第116頁、第221頁至第227頁）。被告對於系爭發票所表彰原告購買勞務（蘆洲海霸王餐廳外牆修繕工程、永樂大廈工程合約）乙節並不爭執，蓋原告所購買之勞務確實已實現，有2工程施作完成之現場照片為據（附原處分卷第20頁至第24頁），有所爭議者限於原告購買勞務對象是否為永竣工程行而已。原告主張向永竣工程行購買系爭勞務，雖提出海霸王工程合約（承包及轉包）、永樂大廈工程合約（承包及轉包）合約書各一紙（附原處分卷第4頁至第19頁以下、第65頁至第83頁）、原告所開立之本票及永竣工程行之付款簽收單（附原處分卷第85頁至第105頁）為憑。然而：

(1) 依原告與永竣工程行間合約所示，需由永竣工程行備妥機具及人工以施工，但徵諸永竣工程行104年度營業稅申報進貨及費用為0元（附原處分卷第138頁），且該行之綜合所得稅BAN給付清單僅有負責人薪資扣繳資料（附原處分卷第136頁），以及當年度資產負債表無應收票據、機器、運輸設備（附原處分卷第487頁、第488頁）等節以觀，難以肯認永竣工程行有人力及機具可施作工程。

(2) 再者，原告雖每月開立本票予永竣工程行，惟該工程行於104年間並未兌現，原告104年12月31日資產負債表（附原

處分卷第492頁)並無應付票據餘額，永竣工程行同日資產負債表也無應收票據餘額，是以，原告提出的金流證明，難認渠等交易之真實性。

(3) 尤其，原告104年8月5日開立之本票，至被告106年11月7日開始調查後，始於107年至108年間陸續兌領，且有數筆金流係原告匯入永竣工程行帳戶，永竣工程行旋即提領現金，而原告帳戶於永竣工程行提領現金當日均有相當金額存入，難認原告確有付款情事，此參照被告依原告與永竣工程行存摺明細所製作之交易明細對照表所示即明(附原處分卷第265頁至第288頁、第493頁、第494頁)。是以，原告雖以上開合約、發票，據以申報扣抵銷項稅額，然而其設帳立憑所顯現系爭勞務採購之金流、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勞務採購來源，但足以認定原告就系爭勞務之實際交易對象並非永竣工程行。

(4) 從而，原告未向永竣工程行購入系爭勞務，卻取具該工程行發票為進項憑證，揆諸營業稅法第19條第1項第1款規定，該發票不得扣抵銷項稅額，而為虛報進項稅額，依同法第15條規定，原處分因其虛報進項金額8,348,850元，核定補徵營業稅額417,447元，自屬有據。且此，與原告當年度之營利事業所得稅課徵之稅捐標的無涉，原告誤認二者重複課稅，並無可採。

(四) 又，原告為營業人，當知系爭勞務之實際交易對象，卻取具非實際交易對象之發票以虛報進項稅額，具短漏稅捐故意，該當營業稅法第51條第1項第5款裁罰要件，且無資料

顯示實際銷貨予原告之營利事業已依法補稅處罰，是應按實際發生逃漏稅結果額處5倍以下罰鍰；惟其行為同時該當稅捐稽徵法第44條第1項構成要件，應按其行為所生虛報總額處0.05倍罰鍰。依行政罰法第24條第1項：「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。」規定，應擇一重處罰，但不得低於各該規定之罰鍰最低額。比較結果如下：

- (1) 原告該當於行為時營業稅法第51條第1項第5款處罰之構成要件，此要件一旦該當，即不因其嗣後提出合法進項憑證，或行使留抵稅額之抵銷權而異其短漏稅額之判斷。然而，本條款漏稅罰之處罰構成要件該當，依據司法院釋字第337號解釋闡明，以營業人虛報進項稅額，並因而「逃漏營業稅款」者為要件。因之，財政部以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0000000000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：(一)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0000000000號函釋規定，免按營業稅法第51條第1項第5款規定處罰。(二)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。」細繹本函釋，乃循營業行為乃反覆為之本質，因認營業人虛報進項稅額以逃漏週期成立之營業稅租稅債務，其實是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。核此解釋符合前揭營業稅法制度基礎以及週期稅之特性，亦合於行為時營業稅法第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。至於營業人累積留抵稅額，查獲違章行為前未予以留抵，是否得於日後申報抵銷，或請求退稅，係屬另一問題，與虛報進項稅額及營業稅之計算無關。本件逃漏稅額結果之計算，以原告虛報進項稅額總額417,447元，扣除違章發生日至查獲日累積各期留抵稅額144,443元，乃有實際發生逃漏營業稅273,004元之結果。依營業稅法第51條第1項第5款，就實際發生漏稅結果額度273,004元處以5倍罰鍰為1,365,020元。

(2) 而本件按稅捐稽徵法第44條第1項規定，依其行為虛報總額8,348,850元處5%罰鍰，則為417,442元。

(3) 是以，兩相比較二者法定罰鍰最高額度，原以營業稅法第51條第1項第5款為高，惟此低於按稅捐稽徵法第44條第1項規定所計算之最低罰鍰額度417,442元，依行政罰法第24條第1項但書規定，應核處此最低額，即417,442元。由

01 於此已是原告違章情節所對應法定法鍰之最低額，原處分
02 維持原核定關於該法定最低額度之罰鍰，就高於此部分之
03 罰鍰額予以撤銷，原無不合。原告猶執詞裁罰過重，於法
04 不合。

05 六、綜上，原告主張並不足採。原處分認事用法均無違誤，訴願
06 決定遞予維持，自屬有據，原告就原處分不利於原告部分及
07 訴願決定均請求撤銷，為無理由，應予駁回。

08 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
09 ，判決如主文。

10 中 華 民 國 109 年 12 月 10 日

11 臺北高等行政法院第一庭

12 審判長法官 許瑞助

13 法官 林秀圓

14 法官 楊得君

15 一、上為正本係照原本作成。

16 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
17 明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判
18 決送達後20日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。

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

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

23 24 25 26	得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
27	(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

者，得不委任律師 為訴訟代理人	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 109 年 12 月 10 日
書記官 李芸宜