

高雄高等行政法院判決

) FKT64W1Z1X5L0;@108年度訴字第

) FKT64W1Z1X5L0;@民國110年2月25日辯

原告 南寶山開發建設股份有限公司

代表人 洪榮隆

訴訟代理人 蔡文斌 律師

林亭宇 律師

複訴訟代理人 李明峯 律師

被告 財政部南區國稅局

代表人 盧貞秀

訴訟代理人 王素盆

張同榮

王文君

上列當事人間營業稅事件，原告不服財政部中華民國108年10月24日台財法字第10813929720號訴願決定，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、爭訟概要：

原告於民國86年11月24日經核准公司設立登記，經營業務包括殯葬場所開發租售業、殯葬設施經營業，其申報營業稅之留抵稅額，累積至102年8月止，為新臺幣（下同）16,829,896元。嗣經濟部於104年12月7日核准原告解散登記，原告遂於105年10月14日，依加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第39條第1項第3款規定，向被告申請退還留抵稅額

16,829,896元。被告經審查結果，以多次函請提供相關帳簿憑證、收付款及工程驗收證明等文件，惟原告未提供相關資料供佐證，無法合理說明，致無法查明該溢付稅額產生之真實性及合理性為由，以108年5月13日南區國稅恆春工商字第1080840743號函（下稱原處分），否准其申請。原告不服，提起訴願，未獲變更，遂提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

（一）主張要旨：

1、關於舉證責任及協力義務部分：

（1）依最高行政法院101年度判字第895號、102年度判字第642號判決意旨，營業人申請退還營業稅之溢付稅額時，只要證明有溢付稅款存在及其數額多寡即應認初步認其已盡其舉證責任。又稽徵機關必須在有相當合理事證懷疑退稅申請人有虛增進項稅額或短漏銷項稅額之情形，始能課予申請人協力義務。原告歷次申報營業稅之留抵稅額16,829,896元，送經被告審核無誤，而104年12月7日業由經濟部准予解散登記，可見原告已盡舉證責任，被告自應依法發還溢付稅額。

（2）依財政部營業稅稽徵作業手冊第五、六章規定，營業人申請退還營業稅法第39條第1項第3款規定溢付稅額時，稽徵機關如發現有異常，應請營業人提示自產生留抵稅額至註銷期間或未逾保存年限之帳簿憑證，而所稱產生留抵稅額至註銷期間之帳簿憑證，亦應限於稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法（下稱帳簿憑證辦法）第26條及第27條規定之保存年限內者。營業人申報當期營業稅後，稽徵機關應就該申報資料，於歸戶後立即查核，如發現有異常，應即通知營業人提示相關帳證處理，尚非於收到註銷登記當期或清算期間之營業稅申報書時，始對過去申報資料進行查核，此有財政

部101年5月30日台財訴字第10000484540號訴願決定意旨可供參照。又留抵稅額係由全部之進、銷項匯總後再總額相抵減，發生匯總進項稅額大於銷項稅額之情形，倘如被告主張，留抵稅額之所有進、銷項均屬未結會計事項，依上開帳簿憑證辦法第26條第1項、第27條第1項規定，則相關帳簿均應永久保存。如此立論，將使所有營利事業單位必須將自其開業時起，至清、決算完成前，永久保存所有會計憑證，顯將上開辦法有關會計憑證應保存5年之原則性規定架空，形同具文。

(3)被告雖於95年間，先後多次發函通知原告提出存貨進銷明細表及財產目錄等件，但未無要求提供帳簿，而原告現已無保存95年帳冊資料之義務。退步言之，縱認通知函之客觀文義，可包含帳簿文件，原告亦早於105年10月14日申請書，檢附(一)永青營造工程股份有限公司(下稱永青公司)承攬合約書。(二)債權憑證。(三)總分類帳等件。又於108年8月23日以(108)南寶山稅字第106號函提供：(一)92年至98年營所稅申報中之資產負債表。(二)存貨總分類帳。(三)系爭納骨塔5樓照片等，可見業已克盡協力義務。

2、關於被告所指「虛報進項稅額」部分：

(1)原告之納骨塔位建築設施(下稱系爭納骨塔)係先委由合益營造股份有限公司(下稱合益公司)承攬，於93年間建築完成本體，經屏東縣政府核發使用執照，但其內部及箱體裝修相當簡陋，因此銷售成績不良，原告遂委請永青營造工程股份有限公司(下稱永青公司)進行內部裝修，前後共有如附表所示序號①至⑦共7件工程合約。永青公司則先後開立附表所示編號1至12共12紙發票，交付予原告，均經會計師查核簽證，且由永青公司認列並辦理申報銷售額之營業稅。

01 (2)系爭納骨塔雖經合益公司建造完成本體，並經取得使用執照
02 ，但其內部裝修相當簡陋，因此銷售成績不良，原告遂委請
03 永青公司進行內部裝修。原告與永青公司之契約雖約定以月
04 結方式結算工程款，然依工程慣例，都是在一定工程進度完
05 成後才會進行請款，永青公司在工程前期都是在工程進度完
06 成後才請款，後期則因原告銷售不佳，出現財務困難，拖欠
07 營建工程款，最後一筆工程款165,627,340元，則於拍賣程
08 序中申報債權，由永青公司開立發票，確實均屬營業上所使
09 用。又系爭納骨塔之內裝亦與合益公司興建完成時截然不同
10 ，更可證明永青公司確實有進行系爭納骨塔之裝修工程。

11 (3)原告自92年起至101年財務報告均經會計師查核簽證（92年
12 至97年屬財務簽證；98年至101年屬稅務簽證），因原告94
13 年至95年之簽證報告遺失，僅提供92年、93年、96年起至10
14 1年間財務報表之會計師查核報告。況原告之財務報告每年
15 均送至被告機關審核，載明留抵稅額若干，被告皆發給核定
16 通知書，自應具有公信力。

17 (4)永青公司與原告合作時，因原告財務狀況問題，僅能透過銷
18 售塔位之收入才能支付工程款，便與永青公司協議，希望永
19 青公司繼續施作工程，讓原告可以提高單價銷售塔位來支付
20 工程款。從原告與翔禾開發建設企業股份有限公司（下稱翔
21 禾公司）簽立之買賣契約書第3條第2項，約定翔禾公司將買
22 賣價金直接償付給永青公司。可知永青公司明知原告財務困
23 難，仍願繼續施作係基於特定原因，並無違反一般商業交易
24 常情。

25 (5)臺灣屏東地方法院（下稱屏東地院）民事執行處囑託美林國
26 際不動產估價師事務所（下稱美林估價師事務所）於99年10
27 月27日作成鑑價報告認為原告不動產及動產之鑑定價值僅16

01 1,399,391元，係以成本法為鑑價方式。然成本法之鑑價方
02 式，適用於勘估標的之重建成本，且所估得之價格僅係成本
03 價格，不適用於永青公司承攬本件之外牆裝修、內部裝潢工
04 程及水電消防工程。觀之屏東地院民事執行處另行囑託亞洲
05 無形資產鑑價有限公司100年3月12日所提出鑑價報告，係以
06 市場比較法為鑑價方式，經比較其他公開市場上之類似標的
07 交易行情後，鑑定價值為522,800,000元，較合乎市場價值
08 。

09 (6)永青公司當時已知悉原告無法支付工程款，若依約定付款方
10 式請求付款、開立統一發票，不僅要負擔發票未收款後發票
11 作廢之程序，且因民法對於承攬報酬規定有2年時效規定。
12 故永青公司與原告重新協議，待原告可以支付工程款時一併
13 開立發票。因此，直到原告遭屏東地院執行強制執行之拍賣
14 程序時，永青公司為申報債權，始一併開立附表編號12統一
15 發票，無違一般商業交易慣例。

16 (7)永青公司就其已繳納之銷項稅額，申請退還未果，遂請原告
17 依營業所稅法第39條稅額，自行申請退還留抵稅即可。原告
18 與永青公司本可分別依法申請退還留抵稅額，稽徵機關自應
19 分別審查。況永青公司是否申請退稅與永青公司有無承攬原
20 告之工程係屬二事，被告以永青公司未提供相關資料而認永
21 青公司未施作原告工程，顯屬不當聯結。

22 3、關於被告所指「短漏報銷項稅額」部分：

23 (1)銷售予不特定第三人共20,556個（塔位20,040個、牌位516
24 個）部分：

25 A.原告自90年起，開始販售塔位，均依規定開立發票，只是部
26 分發票未予保存。依原告91年4月30日與力興環球事業有限
27 公司（下稱力興環球公司）之契約書，係以每一塔位5,000

元出售5,000座塔位；91年8月18日原告與皇品生命科學股份有限公司（下稱皇品生命科學公司）簽立經營合作合約書，則以每一塔位4,000元出售，至少5,000室。況依原告提供之發票明細，於91年至94年間，每單位價格均介於4,000元至6,000元左右（夫妻塔位為兩個塔位，單價亦為兩倍）。被告以近年來之銷售價格，每一塔位單價8,000元，欲回溯計算91至93年間之銷售額，顯然有誤。

B.原告應被告要求提供90年至100年發票，然因部分發票已逾保存年限，故提供之發票並不齊全，總金額僅為74,848,125元。然依原告營業稅申報數金額達179,466,822元，可證原告並未短漏開發票。被告僅因原告提供之發票數量不齊全，認定原告銷售塔位6,001個，牌位460個，有漏開統一發票，致短漏報銷售額，並以每單位8,000元計算，並不正確。

(2)因股權交換而移轉予春雨夏之陽股份有限公司（下稱春雨夏之陽公司）共25,000個（塔位21,072個、牌位3,928個）部分：

A.依雙方協議書約定，原告以25,000個塔位，作為交換春雨夏之陽公司持有原告9%股權之對價。依原告當時之登記資本總額為35,000,000元，換算9%股權，總價值僅3,150,000元。至於協議書約定春雨夏之陽公司對外售價每個32,000元，並非原告銷售春雨夏之陽公司之價格，亦非市價。被告以每個32,000元計算，並不合理。

B.原告提供之93年發票總金額，雖僅為30,417,060元，然該年度營業稅申報金額卻高達99,641,392元，可證明原告並未短漏開發票。原告於93年出售股條時已開立發票，因發票及帳簿，業已逾保存年限，相關資料均已銷毀，無法提供銷售股條之發票及帳簿。

(3)銷售予翔禾公司共5,010個（塔位4,939個、牌位71個）部分：

A.翔禾公司先後於99年3月5日、99年5月5日、99年5月6日，匯款2,000,000元、2,862,083元、250,000元至原告金融帳戶，可見翔禾公司確有買賣價金給付予原告。

B.原告雖應被告要求提供90年至100年發票，然因部分發票已逾保存年限，是原告提供之發票並不齊全，總金額僅為74,848,125元。然從原告歷年申報營利事業所得稅資料，原告營業稅申報數金額共179,466,822元，可證明原告並未短漏開發票，被告僅因原告提供之發票數量不齊全，而認原告僅開立74,848,125元，有短漏稅額至少2百萬元，顯然無理。

C.被告不能僅以原告所能找到之發票而認為原告只有開立該部分發票，而應以原告申報營業稅時之總金額為計算基準，始為正確。

(4)回饋獅子鄉公所500個塔位部分：

A.原告回饋讓與500個塔位予屏東縣獅子鄉公所，縱有漏未申報銷售額之情事，亦應以每個4,000元至6,000元為計算基礎，被告以每個8,000元計算，並不合理。

B.對於被告計算銷售給不特定第三人、回饋給獅子鄉公所、銷售給翔禾公司的塔位，對於塔位數量沒有意見。但這些部分都有開立發票，只是沒有妥善保存而已。退步言，縱認有漏報發票，每單位亦有4,000元至6,000元。

4、縱認原告有虛報進項稅額或短漏報銷項稅額之情事，亦僅能就獨立認定之該部分稅額，從留抵稅額中扣除，退還其餘之溢付稅額，而不得以無從勾稽為由，扣除全部留抵稅額而均不予退還。

(二)聲明：

01 1、訴願決定及原處分均撤銷。

02 2、被告應依原告申請，作成發還原告留抵稅額16,829,896元，

03 及自105年10月14日起算至填發收入退還書日止，按依各年

04 度1月1日郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按日加計利息

05 之行政處分。

06 三、被告答辯及聲明：

07 (一)答辯要旨：

08 1、關於舉證責任及協力義務部分：

09 (1)營業稅法第39條第1項第3款規定所謂「主管稽徵機關查明後

10 退還之」係指「核實查明」，即實質審查，而非如同每期營

11 業稅申報之形式審查。原告就其退還留抵稅額請求權之成立

12 ，繫諸進項稅額得否合法扣抵銷項稅額及是否合法作為留抵

13 稅額之事實認定，為其權利發生之要件事實，亦係對其有利

14 之事項，原告應負有舉證之責，稽徵機關須於事後審查進項

15 、銷項憑證是否合法有據或數據計算是否正確，因此留抵稅

16 額從會計的觀點乃屬未結會計事項，營業人結束營業申請退

17 還溢付稅額時，仍應提示相關帳簿憑證，供稽徵機關詳實查

18 明後退還。

19 (2)依帳簿憑證辦法第26條、第27條及商業會計法第38條規定，

20 原告雖經解散登記，惟經屏東地院108年8月22日屏院進民玉

21 字第105司司4號函知清算程序尚未完結，且105年2月4日原

22 告辦理營利事業所得稅決算申報，資產負債表尚有16,829,8

23 96元留抵稅額，原告依營業稅法第39條第1項規定申請退稅

24 ，應由稽徵機關查明後退還，留抵稅額既尚未經查明，自屬

25 未結會計事項，則有關該留抵稅額產生原因之相關會計憑證

26 、帳簿，自應妥善完整保存以供查核。

27 (3)被告於95年間多次通知原告提出會計憑證、帳簿等相關資料

以供查核，並就查核不符事項，函請原告說明並補正惟原告僅提出極少數之會計資料，而未提出與進銷項有關之會計憑證、相關帳簿，以供被告查核，顯有未盡協力義務。是以，本案待證事實無法證明之情況下，帳載留抵稅額尚難以證明為真實，原告之請求並無理由。

2、關於虛報進項稅額部分：

(1)原告與永青公司自91年至97年止，共訂定如附表序號①至⑦所示7份工程合約，工程造價（未稅）總計402,107,680元，營業稅合計20,051,384元，其中序號①、②工程合約付款辦法為「每月月底依實作數量計價90%，工程全部完工經驗收合格後尾款10%一次付清」，序號③至⑦工程合約付款辦法為「月結一次，每月期估驗計算先行扣除保留款10%待業主完成後，並履行全部合約後付清，餘款90%票期60天」。惟原告取得永青公司開立如附表所示編號1至12之發票12紙，均未依上開約定，且不合於營業人開立銷售憑證時限表之規定。

(2)原告提供予被告之「永青營造各工程請款明細表」及原告與永青公司簽訂之7份工程合約，依時間序列工程：序號①工程合約，永青公司訂約之同日即開立全額銷項發票予原告，其訂約日與完工日為同一日，顯不符常理。序號③至⑦工程合約，永青公司開立編號10、11、12之3紙鉅額發票，亦有未依工程合約所載工程款金額開立發票之情事。再者，依永青公司經會計師簽證之營利事業所得稅結算申報資料，94至97年度依完工百分比法認列之工程收入分別為66,444,601元、99,205,905元、129,475,664元及189,726,334元，顯示申報工程造價分別為72,222,392元、202,461,030元、202,305,725元及201,836,525元，與原告提示之工程合約造價無法

勾稽，原告與永青公司之交易真實性不無疑義。

(3)屏東地院民事執行處拍賣原告財產之程序，債權人葉碩堂於101年10月向屏東地院聲明異議狀，指稱系爭塔位建物工程於88年10月已由合益公司建造，工程總價1億3千餘萬元，於93年10月27日完工驗收，並經屏東縣政府核發建物使用執照在案，原告卻稱工程由永青公司承攬，顯未屬實。另據101年8月7日屏東地院101年訴字第214號民事判決所載，永青公司主張原告系爭土地上之磚造土地公廟1座、磚造金爐2座乃永青公司購入後放置，並未定著於土地，仍屬獨立之動產，且未將系爭廟宇、金爐之所有權移轉予原告，並有傳說藝品有限公司於96年開立予永青公司之統一發票為證，案經該判決以土地上之納骨塔已於93年間竣工，而系爭廟宇、金爐係永青公司於96年間購入，尚難認定廟宇、金爐與納骨塔工程有何關聯在案。

(4)原告於遭拍賣前之100年度資產負債表顯示全部資產僅2億餘元，如原告建造工程屬實，則合益公司與永青公司合計工程5億餘元，加計原告現金、應收帳款及存出保證金等，則原告總資產應逾5億餘元。原告與永青公司91年至97年間之7項工程合約與開立發票情形，重大工程皆於95年前即開工，且金額達3億餘元，加計合益公司興建工程則達4億餘元，惟原告截至95年底資產負債表未有「房屋或其他設備」等資產，亦無「未完工程」，原告未提示相關帳證資料，難證其主張為真。

(5)依屏東地院民事執行處囑託美林估價師事務所鑑價結果，原告之不動產及動產於99年10月27日鑑價報告完成時，總價值僅為161,399,391元。而原告委託永青公司承攬之合約總報酬高達402,107,680元，兩相比對，上開鑑定價值顯不具

01 合理性。再者，依鑑定報告所附之現場實勘照片為證，並
02 未如原告所述由永青公司承攬細緻工程，諸多證據皆顯示
03 原告與永青公司間之委建工程，並未真實履行。

04 3、關於短漏報銷項稅額部分：

05 (1)原告向屏東地院民事執行處陳報，伊僅剩餘10,939個塔位、
06 牌位可被查封，其餘51,066個均已銷售而屬他人所有，包括
07 已銷售予第三人20,556個、銷售予翔禾公司5,010個、股權
08 分配25,000個、回饋獅子鄉500個。依原告101年網頁資料，
09 最低價區域之個人塔位價格介於1點5萬元至16萬元。縱依原
10 告99年11月17日向屏東地院民事執行處陳報狀內容及相關合
11 約書所載銷售價格，每單位至少應為8,000元。

12 (2)原告於93年間，移轉予春雨夏之陽公司共25,000個（塔位21
13 ,072個、牌位3,928個），藉以交換春雨夏之陽公司持有原
14 告9%之股權，依營業稅法第3條規定，視為銷售。原告提供
15 予被告之90年至100年銷貨發票，查無開立股條相關之銷售
16 額，且申報額未超過該數額。依雙方協議書所載，約定對外
17 銷售額每個32,000元計算，短漏報銷售額、銷項稅額，分別
18 為761,904,762元（含稅）元、38,095,238元。

19 (3)原告銷售予不特定第三人共20,556個（塔位20,040個、牌位
20 516個），原告提供之發票，僅有塔位14,039塔位、牌位56
21 個，則原告未依規定開立發票者，計有塔位6,001個、牌位4
22 60個，均有漏報銷項稅額之情事，依市價每個8,000元估算
23 ，短漏報銷售額、銷項稅額，分別為49,226,667（含稅）元
24 、2,461,333元。

25 (4)原告銷售予翔禾公司共5,010個（塔位4,939個、牌位71個）
26 ，依買賣契約書每個8,000元計算，總銷售價額為38,171,42
27 9元（含稅），惟原告僅開立統一發票共33,656,950元（含

01 稅)，短漏報銷售額、銷項稅額，分別為4,514,4794元（含
02 稅）、225,724元。

03 (5)原告回饋獅子鄉公所500個塔位，惟依原告108年8月23日提
04 供之90年至100年銷貨發票，並無回饋獅子鄉公所之發票，
05 顯屬未開立統一發票，依市價每個8,000元估算，短漏報銷
06 售額、銷項稅額，分別為3,809,524元（含稅）、190,476元
07 。

08 4、原告依上開虛增進銷項稅額、短漏報銷項稅額，總計金額已
09 超過留抵稅額16,829,896元，經扣除後，已無退還留抵稅額
10 之請求權存在。

11 (二)聲明：駁回原告之訴。

12 四、爭點：

13 (一)原告就其留抵稅額之累積形成，有無「虛增進項稅額」之情
14 事？如有，其虛增稅額若干？

15 (二)原告就其留抵稅額之累積形成，有無短漏報銷項稅額之情事
16 ？如有，其短漏報稅額若干？

17 (三)被告否准原告退還溢付稅額16,829,896元之申請，是否適法
18 ？

19 五、本院的判斷：

20 (一)前提事實：

21 1、如爭訟概要欄所述事實，業經兩造分別陳述在卷，並有原告
22 105年10月14日（105）南寶山營稅字第002號函檢附之申請
23 書（第173頁）、原告營業稅申報書查詢表（第232-249頁）
24 、原告營業稅申報留抵稅額形成軌跡（外放處分卷影本第25
25 0-253頁）、載明經濟部104年12月7日經授中字第104339908
26 70號准予解散發登記之經濟部商工登記公示資料（第28頁）
27 附處分卷，及原處分（第33頁）原告公司登記資料（第39頁

01)、訴願決定(第19頁)附本院卷1為證。

02 2、原告歷年來，持以申報進項稅額之統一發票，包括取具永青
03 公司就附表所示承攬工程名稱之款項所開立如附表所示編號
04 1至12之統一發票12紙，有統計表及發票影本在卷(本院卷1
05 第325至331頁)可證。

06 3、原告於遭屏東地院查封拍賣時，其所有之塔位、牌位僅餘10
07 ,939個未出售，可供查封，其餘51,066個均移轉與他人，包
08 括銷售予翔禾公司5,010個、銷售予其他第三人20,556個、
09 回饋獅子鄉500個、因股權交換而移轉25,000個予春雨夏之
10 陽公司公司等情，有屏東地院101年7月23日屏院崑民執宙字
11 第100司執14733號公告(第四次拍賣)附表所載使用情形(處
12 分卷第329頁)在卷可證。

13 4、被告先後以105年5月19日南區國稅恆春工商字第1050840776
14 號函(下稱105年5月19日函)、同年6月15日南區國稅恆春
15 工商字第1050840941號函、同年7月1日南區國稅恆春工商字
16 第1050841044號函、同年10月3日南區國稅恆春工商字第105
17 0841539號函(下稱105年10月3日函)、同年10月20日南區
18 國稅恆春工商字第0000000000A號函、106年1月19日南區國
19 稅恆春工商字第1060840123號函，命原告提出相關交易帳證
20 ，此有上開各通知函附卷(處分卷1第152-153、157-158、1
21 62-163、168-169、175-176、179-180頁)可證。

22 5、原告依其營業稅申報書經被告審核之通知結果，申請退還留
23 抵稅額16,829,896元。被告則以原告留抵稅額之形成，有虛
24 報進銷項稅額、短漏報銷售稅額之異常情形，且未依通知提
25 供帳證以供稽核，無法認定確有上開留抵稅額存在，據以駁
26 回申請。

27 (二)應適用之法令

01 (1)營業稅法：

02 A.第3條第1項、第3項第1款：「（第1項）將貨物之所有權移
03 轉與他人，以取得代價者，為銷售貨物。……。（第3項）
04 有左列情形之一者，視為銷售貨物：一、營業人……以其產
05 製、進口、購買之貨物，無償移轉他人所有者。」

06 B.第15條第1項：「營業人當期銷項稅額，扣減進項稅額後之
07 餘額，為當期應納或溢付營業稅額。」

08 C.第32條第1項前段：「營業人銷售貨物或勞務，應依本法營
09 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
10 受人。」

11 D.第34條：「營業人會計帳簿憑證之管理辦法，由財政部定之
12 。」

13 E.第35條第1、3項：「營業人除本法另有規定外，不論有無銷
14 售額，應以每2月為1期，於次期開始15日內，填具規定格式
15 之申報書，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關
16 申報銷售額、應納或溢付營業稅額。其有應納營業稅額者，
17 應先向公庫繳納後，檢同繳納收據一併申報。……。（第3
18 項）前2項營業人，使用統一發票者，並應檢附統一發票明
19 細表。」

20 F.第39條：「（第1項）營業人申報之左列溢付稅額，應由主
21 管稽徵機關查明後退還之：……三、因合併、轉讓、解散或
22 廢止申請註銷登記者，其溢付之營業稅。（第2項）前項以
23 外之溢付稅額，應由營業人留抵應納營業稅。但情形特殊者
24 ，得報經財政部核准退還之。」

25 (2)營業稅法施行細則：

26 A.第5條：「本法第3條第1項及第2項所稱取得代價，包括收取
27 價金、取得貨物或勞務在內。」

01 B.第18條：「營業人以貨物或勞務與他人交換貨物或勞務者，
02 其銷售額應以換出或換入貨物或勞務之時價，從高認定。」

03 C.第25條：「本法稱時價，係指當地同時期銷售該項貨物或勞
04 務之市場價格。」

05 D.第33條第1項：「依本法第35條規定申報之營業人有合併、
06 轉讓、解散或廢止營業者，應於事實發生之日起15日內填具
07 當期營業稅申報書，連同統一發票明細表及有關退抵稅款文
08 件，申報主管稽徵機關查核。其有應納營業稅額者，應先向
09 公庫繳納後，檢同繳納收據一併申報。」

10 (3)帳簿憑證辦法：

11 A.第1條第2項：「加值型及非加值型營業稅法第34條規定營業
12 人有關會計帳簿憑證之管理準用本辦法之規定。」

13 B.第2條：「凡實施商業會計法之營利事業，應依左列規定設
14 置帳簿：一、買賣業：(一)日記簿：…(二)總分類帳：…
15 …。(三)存貨明細帳。(四)其他必要之補助帳簿。…三、
16 營建業：(一)日記簿：…。(二)總分類帳：…。(三)在
17 建工程明細帳：…。(四)施工日報表：…(五)其他必要
18 之補助帳簿。」

19 C.第25條：「營利事業之帳簿憑證，除為緊急避免不可抗力災
20 害損失、或有關機關因公調閱或送交合格會計師查核簽證外
21 ，應留置於營業場所，以備主管稽徵機關隨時查核。」

22 D.第26條第1項：「營利事業設置之帳簿，除有關未結會計事
23 項者外，應於會計年度決算程序辦理終了後，至少保存10年
24 。但因不可抗力之災害而毀損或滅失，報經主管稽徵機關查
25 明屬實者，不在此限。」

26 E.第27條第1項：「營利事業之各項會計憑證，除應永久保存
27 或有關未結會計事項者外，應於會計年度決算程序辦理終了

01 後，至少保存5年。」

02 F.第28條之1第1項：「主管稽徵機關或財政部指定之調查人員
03 依法進行調查時，營利事業應在規定時間內提示有關各種證
04 明銷售額及營利事業所得額之帳簿憑證。」

05 (4)商業會計法第38條：「(第1項)各項會計憑證，除應永久
06 保存或有關未結會計事項者外，應於年度決算程序辦理終了
07 後，至少保存5年。(第2項)各項會計帳簿及財務報表，應
08 於年度決算程序辦理終了後，至少保存10年。但有關未結會
09 計事項者，不在此限。」

10 (三)關於兩造舉證責任之判斷：

11 按營業人依營業稅法第39條第1項第3款規定申請退還留抵稅
12 額，涉及所繳納營業稅有無溢付稅額之事實認定，性質上係
13 有利於營業人之租稅免除或減輕事實，依行政訴訟法第136
14 條準用民事訴訟法第277條規定，自應由營業人就溢付稅額
15 存在之事實負擔客觀舉證責任。又參諸營業稅法第3條第1項
16 、第15條第1項、第32條第1項、第35條第1及第3項、第39條
17 第1項第3款及第2項規定意旨，可知留抵稅額之累積形成，
18 係因營業人之營業稅報繳，採稅額相減制，以二個月為一稅
19 捐週期，依每期申報之銷項稅額減除進項稅額之差額為計算
20 基礎，若差額為正，表示本期有應納稅額；若差額為負，即
21 表示本期有溢付稅額。除有營業稅法第39條第1項明定之三
22 款情形暨同條第2項但書規定之特殊情形報經財政部核准者
23 外，營業人申報之溢付稅額，不得申請退稅，須累積留待次
24 期計入進項稅額，用以扣抵銷項稅額，此一累積形成之溢付
25 稅額，係每期為增減計算後之「累積存量」，由營業人申報
26 於當期營業稅申報書上，經稽徵機關形式上審查無誤後，成
27 為當期的「留抵稅額」。由於每一期留抵稅額係歷年營業期

間「累積存量」之成果，且係經稽徵機關形式上審查無誤後之結果，營業人據此請求退還留抵稅額時，就「溢付稅額存在」之要件事實所負之客觀舉證責任，不可能要求就逐年逐筆進銷項稅額事實均予以舉證，而只要證明該當營業稅法第39條第1項各款或第2項情形、最後形成之溢付稅額存在及其數額多寡，即可初步認為就本證已舉證成功，足使法院形成「溢付稅額存在」要件事實該當之確信。而稽徵機關依營業稅法第39條第1項規定負有依職權「查明後退還」之義務，自應調查營業人申請退還之留抵稅額是否確實存在。倘依調查結果，拒絕退還全部或部分留抵稅額時，自應就營業人該當留抵稅額存在之事實，提出足以動搖法院原已形成確信上述要件事實該當之反證，而反證只要能動搖法院就上開留抵稅存在事實之確信，營業人即應承擔其真實性陷入真偽不明之不利益。又稽徵機關為提出反證而依職權進行調查時，營業人就仍在保存期限之帳簿憑證，負有提出以供查核之協力義務（理由詳後述）。而納稅義務人倘有違反協力義務，稽徵機關雖不因此免除應依職權查明退還溢付稅額之義務，然納稅義務人如就其掌握範圍之相關帳簿憑證資料未予提出，致稽徵機關無從調查留抵稅額形成之事實者，自得因此減輕稽徵機關提出反證所負擔之證明程度。再者，稅捐稽徵機關舉反證之方法，不外乎證明營業人在營業期間內有「虛增進項稅額」及「短漏報銷項稅額」之具體事實，行政法院自應就認定之上開「虛增進項稅額」及「短漏報銷項稅額」，分別自留抵稅額中扣除，以判斷營業人有無留抵稅額退還請求權及其得請求退還數額。

（四）關於原告應負協力義務之判斷：

1、綜合上開營業稅法第34條及帳簿憑證辦法第1條第2項、第2

條、第26條第1項（商業會計法第38條第2項有相同規定）、
第27條第1項（商業會計法第38條第1項有相同規定）之意旨，
可知於營業稅稽徵案件，營業人負有設置帳簿、保存帳簿
10年、保存會計憑證5年之法定義務。又依帳簿憑證辦法第1
條第2項、第25條、第28條之1第1項規定意旨，稽徵機關就
營業稅案件進行調查時，自得限期通知營業人在規定期間內
提示帳簿憑證，據此導出營業人則就其依法保存之帳簿、會
計憑證等稅捐資料，負有依通知期限提出以供查核之協力義
務。而帳簿憑證辦法第26條第1項、第27條第1項關於保存期
限之起算，所稱「應於會計年度決算程序辦理終了後」，參
照經濟部77年10月22日經77商字第32399號函釋「……三、
又所稱『年度決算程序終了』，係指年度終了時，公司應依
公司法第228條及230條規定，將各項會計報表送請監察人查
核，並經股東會承認後，方始完成決算之程序」之意旨，適
用於稅法案件之合理解釋，應指向「辦理營利事業所得稅結
算申報期限」之申報終止日，即下一年度5月31日為止（所
得稅法第71條第1項規定）。

2、被告雖以105年5月19日函第一次通知原告「提示97-103年度
存貨進銷明細表及財產目錄」等語，然該函內容未提及帳簿，
則原告主張該函意旨，並無通知原告提出帳簿，不生使原
告負有提出帳簿之協力義務，應屬可採。惟被告105年10月3
日函通知原告提出之文件，載明包括「留抵稅額產生原因說
明書及相關帳證資料（含總分類帳、日記簿、進銷存明細帳
、進銷項交易合約書、貨品簽收紀錄及收付款證明文件等）
」等語，足認該函已明確通知原告提出相關交易之帳簿，而
原告於105年10月5日收受該通知函，有送達證書在卷（處分
卷第167頁）為證，則原告即負有提出尚在10年保存期限內

帳簿之協力義務。

3、被告雖主張原告提出退還留抵稅額之申請，表示稅務稽查程序尚未終結，況原告雖經解散登記，然清算程序尚未完結，則其相關營業行為均屬帳簿憑證辦法第26條第1項、第27條第1項規定所指之「未結會計事項」，於爭訟案件終結前，就其會計憑證、帳簿，均負有永久保存義務暨提出以供調查之協力義務云云。惟查：

(1)按營業人就發生之會計事項，於檢具會計憑證申報當期營業稅，並檢具財務報表申報該會計年度之營利事業所得稅後，倘於相關會計申報資料或財務報告上，並無特別記載之會計保留事項，即應認該會計事項已終結。稽徵機關於受理稅捐申報後，即應就該申報資料，於歸戶後立即查核，如發現有異常，即應注意帳簿憑證保存期限之規定，即時通知營業人提示相關帳證處理。至於營業人於「進貨或銷貨」已結之會計事項，應無於營業人申請退還留抵稅額時，因稽徵機關有查核留抵稅額之需要，即變成未結會計事項之理。又依營業稅法第39條第1項第3款規定文義，稽徵機關應就營業人申報之溢付稅額，依職權主動查明後退還之，而不待營業人之申請。是以，營業人之會計事項是否終結，亦即各年帳證保存義務之期限若干，核與營業人是否提出退還溢付稅額之申請，並無關聯。被告主張於退還留抵稅額之爭訟事件終結前原告歷年之營業會計帳簿均屬會計未結事項，並無可採。

(2)公司清算程序之目的，係為了結已解散公司之一切法律關係，以便分配其財產，在清算完結前，於清算目的範圍內，公司視為存續。可知會計事項之終結與清算程序之終結，係屬二事，並無互相影響之關聯性。況依營業稅法施行細則第33條第1項規定意旨，營業人有解散情形時，僅就「當期」營

業稅申報書及相關之統一發票明細表及退抵稅款文件，負有申報稽徵機關查核之義務，而非就歷年營業期間之各期帳簿、會計憑證均有提出申報義務。被告主張原告於清算程序終結前，歷年之營業會計帳簿均屬會計未結事項，亦無可採。

(五)關於原告有無虛增進項稅額之判斷：

1、附表編號10、11、12發票部分：

(1)原告有協力義務之違反：

A.上開3張發票開立日期，分別95年8月31日、98年3月1日、101年9月3日，依前述說明，原告應自「辦理營利事業所得稅結算申報期限」申報終止日，即96年5月31日、99年5月31日、102年5月31日起，負有10年期限之保存帳簿義務。是以，原告於105年10月5日收受被告105年10月3日函通知提示帳簿時，上開3張發票之相關帳簿，均在保存期限範圍，原告負有提出以配合查明之協力義務。

B.依原告95至102年度營利事業所得稅結算申報書（處分卷第210至217頁），其上登載自行申報行業類別之標準代號為「4100-16」「4200-21」，對照我國稅務行業標準分類表，為「納骨塔營建」業。又原告登記之公司名稱種類為「開發建設」股份有限公司，所營事業包括住宅及大樓開發租賃業、工業廠房開發租賃業、殯葬場所開發租售業、殯殮葬設施經營業，有前開經濟部商工登記公示資料在卷可證。綜合上述情形，足認原告依帳簿憑證辦法第2條、第26條第1項、第27條第1項、及商業會計法第38條規定，應設置保存之帳簿，至少包括各該年度日記簿、存貨明細帳、總分類帳、在建工程明細帳、施工日報表。惟原告除於105年10月14日退還留抵稅額申請書檢附之109年1月1日至103年1月1日總分類帳外，未依被告105年間之通知提出相關帳證，遲至訴願程序，

始於108年8月23日以原告（108）南寶山稅字第006號函提出文件資料，然除94年至100年總分類帳之「已完工塔位」、「未完工塔位」科目各1紙、101年至102年日記簿暨極少數會計項目資料外，並無任何於95年至100年間有關永青公司承攬工程之相關日記簿、在建工程明細、施工日報表等帳簿，亦無施工說明書、完工期程表、完工報告單、驗收紀錄、工程結算書、保固書、工程進度表及已建造完工等相關證明文件，致被告無法查明勾稽與此3張發票有關之進貨事實，顯有協力義務之違反。是以，被告就原告留抵稅額存在之要件事實，在此3張發票涉及虛增進項稅額之事實範圍內，自得減輕為提出反證所負擔之舉證證明度。

(2)依被告之調查舉證，足認係原告取自永青公司所開立並無進貨（委建工程）事實之3紙不實發票：

A.永青公司就附表序號③至⑦之5件工程合約之工程款，開立上開3紙發票，發票金額與工程款無法核對，不能釐清其對應關係，且顯然未依各該工程合約第4條約定付款辦法「月結一次，每月期估驗計價先行扣除保留款10%待業主完成後，並履行全部合約義務後付清……」及營業人開立銷售憑證時限表之規定開立憑證。

B.依原告提出之94-100年未完工塔位總分類帳（明細），永青公司於95年8月31日開立銷售額之50,000,000元發票，係登載於「未完工塔位」科目，直至97年始將該科目累計數額全額轉列至「已完工塔位」科目（原處分A卷第434頁），亦即在未完工前，即支付鉅額款項，是否確有該工程施作，已有可疑。再者，永青公司所開立附表編號10、11發票，銷售額為50,000,000元及100,000,000元，惟依原告提出之94-100年已完工塔位總分類帳（明細），卻是分別於97年底及98年

底各登載1筆100,000,000元、12,317,540元（參見原處分A卷第435頁），不僅發票日期與記帳日期不符，金額也有不同，足見原告取自永青公司之發票及帳冊登載有不實情形，無法合理支持上開進貨事實之存在。

C.原告始則提出93年5月17日與翔禾公司訂立塔位買賣契約書，主張其應收取之款項，已委由翔禾公司將價款代為給付與永青公司作為部分承攬工程款，以換取永青公司繼續施作工程。惟於本案訴訟中，卻另主張因營運上發生資金困難，故改由翔禾公司直接給付予原告，並提出3筆匯款資料為證（本院卷2第139-141頁），前後主張反覆不一，無從合理支持永青公司確有施作上開工程之事實。

D.被告109年4月1日函請岡山稽徵所查明永青公司承攬原告工程所開立發票有無申報繳納營業稅款，經該所以109年4月7日財高國稅岡銷字第1092751151號書函（本院卷1第319頁）復「永青公司於106年6月8日申請退還留抵稅額，惟逾期未提示相關資料供核，本所已函復永青公司備妥資料後再行辦理。另因申報資料保存年限限制，查詢進銷項憑證僅查得93年3-4月以後申報之銷項資料，又截至發文日止該公司尚無積欠營業稅款」等語。又依岡山稽徵所該函檢附之永青公司回覆資料（本院卷1第325頁以下），永青公司所開立附表編號10、11發票雖已申報銷售額，惟未向原告收取營建工程款（含營業稅），亦即序號3至7合約之工程款，原告始終未曾支付，永青公司卻仍繼續承攬施作，甚至最後開立附表編號12之鉅額發票，一併於原告拍賣程序參與債權分配，此有屏東地院民事執行處債權憑證、拍賣分配表在卷（處分卷第125至127頁）為證，顯與一般商業交易常情有違。

E.屏東地院民事執行處囑託美林估價師事務所就原告之不動產

01 及動產進行價值評估，於99年10月27日完成鑑價報告，認鑑
02 定時價值為161,399,391元，有鑑定報告乙份在卷（處分卷
03 第106-115頁）可證。而原告之塔位建築設施先委由合益公
04 司承攬完成本體，於93年獲核發使用執照，此時已具有相當
05 價值，則原告於91年至97年間，再委託永青公司承攬如附表
06 所示工程，合約總報酬高達402,107,680元（未稅），與上
07 開鑑定價值顯不相當，此部分交易不具合理性，難認確有真
08 實之委建工程存在。

09 F. 綜上調查結果，加以考量因原告違反協力義務，被告提出反
10 證之證明程度應予減輕之情形，本院無法形成原告與永青公
11 司間就此3紙發票確有進貨（委建工程）事實之認定，已足
12 以動搖本院就「原告取具此3張發票之進項稅額形成留抵稅
13 額」之確信，足使此部分形成留抵稅額之要件事實陷於真偽
14 不明之狀態。依前述應由原告負擔客觀舉證責任之法效果，
15 應認係原告取自永青公司所開立並無進貨（委建工程）事實
16 之不實發票，確有虛增進項稅額共15,781,367元（315,627,
17 340元×5%）元。

18 2、附表編號1至9發票部分：

19 (1) 原告並無協力義務之違反：

20 上開9紙發票之開立日期，係91年11月1日至94年10月22日止
21 ，依前述說明，原告應自「辦理營利事業所得稅結算申報期
22 限」申報終止日，即分別自92年5月31日至95年5月31日止起
23 ，負有10年期限之帳簿保存義務。是以，原告於105年10月5
24 日收受被告105年10月3日函時，上開9紙發票之相關帳簿、
25 會計憑證，均已逾10年、5年之法定保存期限，則原告就其
26 已不負保存義務之帳證，縱未提出以供被告查證，亦無違反
27 協力義務。從而，被告就原告此部分留抵稅額存在之事實，

01 無從減輕提出反證所負擔之舉證證明度。

02 (2)依被告之調查舉證，無法認定係取自永青公司所開立並無進
03 貨(委建工程)事實之9紙不實發票：

04 A.附表編號1發票之開立發票日與序號①工程合約訂約日同為9
05 1年11月1日，與原告提出之工程合約書第4條「付款辦法：
06 每月月底依實作數量計價90%，工程全部完工經驗收合格後
07 尾款10%一次付清。」(原處分A卷第99-102頁)及營業人開
08 立銷售憑證時限表之規定不符，且於甫訂約即開立全額發票
09 請款，亦與一般商業交易常情有違。

10 B.附表編號2至9之發票，係就序號②之同一工程合約所開立，
11 觀諸其開立日期，不符合該工程合約書第4條「付款辦法：
12 每月月底依實作數量計價90%，工程全部完工經驗收合格後
13 尾款10%一次付清。」(原處分A卷第91-98頁)及營業人開
14 立銷售憑證時限表之規定。又編號9發票開立日期為94年10
15 月22日，然依原告所提出94-100年未完工塔位總分類帳(明
16 細)，先於94年10月22日帳列「未完工塔位」科目，再於同
17 年底轉列「已完工塔位」科目(原處分A卷第434-435頁)，
18 工程是否確實完工，亦有疑異。

19 C.同上述附表編號10、11、12發票部分、(2)、E之理由，原告
20 委託永青公司承攬如附表所示工程，合約總報酬高達402,10
21 7,680元(未稅)，與美林估價師事務鑑定原告之不動產及
22 動產價值161,399,391元，顯不相當，此部分交易不具合理
23 性，難認確有真實之委建工程存在。

24 D.原告就序號1工程合約之款項，開立編號1發票一紙，就序號
25 2工程合約之款項，依序先後開立編號2-9發票8紙，發票金
26 額或工程款項相符，且可相互對應，則具有可信度。

27 E.綜上所述，原告取具上開發票作為進項憑證，雖有部分之異

常，然亦有可信之處，加以考量原告並無協力義務之違反，無從減輕提出反證之舉證證明度，依本院調查結果及被告所舉反證，本院無法形成原告與永青公司間就此9紙發票確無進貨（委建工程）事實之認定，不足以動搖本院就「原告取具此9張發票之進項稅額形成留抵稅額」之確信。是以，本院自應採信原告此部分所舉之本證，此部分並無虛報進項稅額之情事。被告主張此部分9紙發票係原告取自永青公司所開立並無進貨（委建工程）事實之不實發票，虛增進項銷售額、進項稅額，分別為4,324,017元、471,048元應自留抵稅額中扣除等情，自非可採。

(六)關於原告有無短漏報銷項稅額之判斷：

1、移轉25,000個（塔位21,072個、牌位3,928個）予春雨夏之陽公司部分：

(1)綜合營業稅法施行細則第5條「本法第3條第1項及第2項所稱取得代價，包括收取價金、取得貨物或勞務在內。」第18條：「營業人以貨物或勞務與他人交換貨物或勞務者，其銷售額應以換出或換入貨物或勞務之時價，從高認定。」第25條「本法稱時價，係指當地同時期銷售該項貨物或勞務之市場價格。」之規定意旨，可知營業人以其所有之貨物與他人互易而交換取得有價值之股權，亦屬營業稅法上之銷售貨物行為，應依營業稅法第32條第1項前段及同法施行細則第18條規定，以換出貨物或取得股權的時價，從高認定銷售額，開立統一發票交付交易相對人。

(2)原告於93年間，移轉25,000個單位（塔位21,072個、牌位3,928個）予春雨夏之陽公司，以交換取得原告公司股權9%之事實，為兩造不爭，並有協議書（本院卷2第55頁）在卷可證。依上開說明，原告自應以25,000個塔位或原告公司股權

01 9%之當時市場價格，從高認定為銷售額，據以開立統一發票
02 。原告主張應依原告當時登記資本總額35,000,000元之9%比
03 例計算云云，並非依市場價格計算，有違上開規定，並無可
04 採。

05 (3)原告雖主張就此交易已開立發票，惟未提示交易紀錄或帳簿
06 憑證等資料，無法確認有無確實開立發票、申報金額若干。
07 惟姑不論原告公司股份之時價若干，就上開交易之塔位而論
08 ，倘依原告自行呈報於91-94年間，銷售塔位、牌位之市價
09 ，每單位價格在4,000元至6,000元之間，則以最低價格即每
10 單位價格4,000元計算，至少應就此筆交易申報銷售額（不
11 含稅）95,238,095元（ $4,000\text{元} \times 25,000 \div 1.05$ ）、銷項稅
12 額4,761,905元。又依原告提供之90-93年銷售予不特定第三
13 人「發票明細（不含稅）」（附本院卷1第151頁），總銷售
14 額合計74,064,788元。是以，單就上開兩種銷售額之加總，
15 而不計入其他之銷售額，至93年底累計申報銷售額應至少16
16 9,302,883元（ $95,238,095\text{元} + 74,064,788\text{元}$ ）。然依原告
17 提供之歷年申報營利事業所得稅資料（本院卷1第215頁），
18 原告90-93年合計開立發票之銷售額僅為101,746,052元。兩
19 相比對結果，可知原告明顯漏開立統一發票，至少短漏報銷
20 售額67,556,831元（ $169,302,883\text{元} - 101,746,052\text{元}$ ），短
21 漏報銷項稅額3,377,842元（ $67,556,831\text{元} \times 5\%$ ）。

22 (4)依上開調查結果，有明顯證據足可認定原告確有上開短漏報
23 銷項稅額情事，不論原告有無違反應提出此部分帳簿、憑證
24 之協力義務，均不影響此部分之判斷，併予敘明。

25 2、銷售予翔禾公司5,010個（塔位4,939個、牌位71個）部分：

26 (1)依原告與翔禾公司簽訂之買賣契約書第2條，約定買賣價金
27 每單位8,000元，骨灰位、神主牌位等各以1單位計數，有該

買賣契約在卷（處分卷第262頁）為證。又依原告提出之交易清冊（原處分卷第259頁），自94年至97年底，雙方共計買賣交付5,010個單位。依約定單價8,000元計算，總銷售額（不含稅）應為38,171,429元（ $5,010 \times 8,000 \div 1.05$ ）。

(2)然依原告申報開立予翔禾公司之進銷項憑證明細資料表（外放處分卷影本第254頁），自93年度至99年度止，總計僅33,656,950元，則原告至少短漏開立發票（不含稅）計4,514,479元（ $38,171,429 - 33,656,950$ ），漏報銷項稅額225,724元（ $4,514,479 \times 5\%$ ）。

(3)依上開調查結果，足可認定原告有短漏報上開銷項稅額情事，不論原告有無違反應提出此部分交易帳簿之協力義務，核不影響此部分之判斷，併予敘明。

3、銷售與不特定第三人20,556個（塔位20,040個、牌位516個）部分：

(1)原告未提出帳簿、發票，並無違反協力義務：

原告主張漏未提出銷售予第三人之其中部分發票，均屬93年以前，銷售予力興環球公司、皇品生命科學公司之塔位、牌位，且均依規定開立發票，只是未妥善保存等情，並提出契約書各乙份（本院卷1第129頁、第137頁）為證。而被告雖主張「原告短漏開發票（塔位6,001個、牌位56個）」等情，惟未主張或舉證漏開發票之具體時間點，則原告所主張93年以前之時間點，應屬可採。參照上揭關於帳證保存義務之說明，此部分銷售行為之相關帳簿、會計憑證，距原告於105年10月5日收受被告105年10月3日函時，均已逾10年、5年之法定保存期限，則原告就其已不負保存義務之帳簿、發票憑證，縱未提出以供被告查證，亦無違反協力義務。

(2)依被告之調查舉證，不足以認定原告有短漏報銷項稅額：

01 A.原告係主張銷售予第三人共20,556單位（塔位20,040個、牌
02 位516個），因發票未全部保存，故僅提供有保存之統一發
03 票，計有14,039塔位、牌位56個之發票（本院卷1第151、15
04 2至213頁），其餘開立之發票因保存不當，況已逾保存期限
05 ，故無法提出以供查核。是以，被告以原告僅提出上開數量
06 之統一發票，即據以主張原告無法提出發票者，共有6,001
07 個塔位、460個牌位，均屬未依規定開立發票，而無視該發
08 票憑證是否已逾保存期限，其推論之證據證明度甚為薄弱，
09 無可採信。

10 B.依上開說明，加以考量原告並無協力義務之違反，無從減輕
11 被告提出反證之舉證證明度，綜合被告所舉反證暨本院調查
12 結果，尚不足以動搖本院就原告依此形成留抵稅額之確信，
13 本院自應採信原告之本證，據以認定無漏開發票或短漏報銷
14 項稅額之情事。從而，被告主張應以上開數量之單位，依每
15 單位8,000元核算原告短漏報之銷項稅額2,461,333元，自留
16 抵稅額中扣除，並無可採。

17 4、回饋（贈與）獅子鄉500個塔位部分：

18 經查，原告主張已依規定開立此筆贈與塔位之統一發票，惟
19 未妥善保存，且已逾保存期限。被告依其調查結果，僅以原
20 告未提出此筆「贈與視同銷售行為」之統一發票，即據以主
21 張原告漏未開立發票而漏報銷項稅額，證據證明度甚為薄弱
22 。再者，被告未具體主張或舉證該贈與行為或漏開發票之具
23 體時間點，無從據以判斷相關帳簿、憑證是否仍在5年、10
24 年之保存期限內。是以，縱原告未提出相關帳簿、發票憑證
25 以供調查，亦難認有違反協力義務。從而，依被告所舉反證
26 暨調查結果，尚不足以動搖本院就原告依此形成留抵稅額之
27 確信，本院自應採信原告之本證，認定原告並無漏開發票或

短漏報此部分銷項稅額之情事。從而，被告主張應以上開數量之單位，依每單位8,000元核算原告短漏報之銷項稅額190,476元，自留抵稅額中扣除，亦無可採。

(七)被告否准予退還留抵稅額16,829,896元，並無違誤：

依上所述，原告依被告就其歷年申報營業稅之審核通知，舉證證明尚有營業稅留抵稅額16,829,896元。惟依被告所舉反證，經本院調查結果，足認(1)附表編號10、11、12統一發票係取自永青公司無進貨(委建工程)事實之不實發票，虛增進項稅額15,781,367元，應自留抵稅額扣除。(2)原告以塔位與春雨夏之陽公司交換股權，至少有短漏報銷項稅額3,377,842元，應自留抵稅額扣除。(3)原告銷售塔位予翔禾公司，至少漏報銷項稅額225,724元，應自留抵稅額扣除。是以，原告確有上開虛增進項稅額、短漏報銷項稅額之情事，上開3項應扣除金額合計19,384,933元(15,781,367元+225,724元+3,377,842元)，已超過營業稅留抵稅額16,829,896元，則經被告抵銷後，原告已無留抵稅額存在，不具有留抵稅額退還請求權。從而，被告否准原告退還留抵稅額之申請，並無違誤。

(八)綜上所述，原告之主張，均無可採。原告訴請撤銷原處分及訴願決定，並請求被告作成退還溢付稅款之行政處分，為無理由，應予駁回。本件判決基礎已經明確，原告請求調閱屏東縣政府所核發建造執照及使用執照相關資料之聲請暨兩造其餘攻擊防禦方法，經本院斟酌後，核無調閱必要，且與判決結果不生影響，無一一論述的必要，併予說明。

六、結論：原告之訴為無理由，應予駁回。

中華民國 110 年 3 月 16 日

高雄高等行政法院第三庭

審判長法官 吳 永 宋
 法官 黃 堯 讚
 法官 孫 奇 芳

以上正本係照原本作成。

一、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）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

二、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）

三、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
（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，	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。

經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人

- 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 110 年 3 月 16 日
書記官 宋 鑠 瑾