

裁判字號：高雄高等行政法院 105 年度訴字第 554 號 行政判決

裁判日期：民國 106 年 04 月 20 日

案由摘要：營業稅

高雄高等行政法院判決

105 年度訴字第 554 號

民國 106 年 3 月 30 日辯論終結

原 告 杉鴻營造有限公司

代 表 人 洪光伯

訴訟代理人 陳英傑 會計師

被 告 財政部高雄國稅局

代 表 人 洪吉山

訴訟代理人 張宇凡

上列當事人間營業稅事件，原告不服財政部中華民國 105 年 10 月 7 日台財法字第 10513944210 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：

緣原告於民國 101 年及 102 年間承攬訴外人台灣矽能能源股份有限公司(下稱矽能公司)之「萬家一號農業大棚設施」「萬家一號電廠」及「電廠豐盛二號」等工程，於完工交付定作人使用或合意停工後，未依規定開立統一發票並申報銷售額，被告依工程合約、工程進度表及存證信函等資料審理結果，認原告未依規定開立統一發票並漏報銷售額計新臺幣(下同)4,392,911 元，除核定補徵營業稅 219,646 元外，並處 1 倍罰鍰 219,645 元。；原告不服，申請復查結果，未獲變更；提起訴願，亦遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、本件原告主張：

(一)、按總統府 88 年 6 月 28 日華總一義字第 8800150080 號令，營業人開立銷售憑證時限表內之包作業，其開立憑證時限為：「依其工程合約所載每期應收價款時為限」。另司法院釋字第

688 號解釋：「包作業之營業人開立銷售憑證，時限表則定於『依其工程合約所載每期應收價款時為限』」。又民法第 510 條規定：「前二條所定之受領，如依工作之性質，無須交付者，以工作完成時視為受領。」系爭 3 件工程案依其性質均屬須交付之工作，故須定作人依契約訂定之方式受領。本件 3 個爭議工程案，其契約條款及工程進度如下：(1)萬家一號農業大棚設施，其合約第 5 條付款辦法第 2 款：本合約總金額百分之 70 依乙方提送並經甲方同意核可之施工進度表及驗收文件，按甲方認定實際進度採階段性付款。同條第三款：施作完工且驗收合格 90 天後，支付其餘百分之 10 驗收款。本工程案之驗收文件至今仍未獲被告之合格核可，依合約自無開立發票向業主請款之權利。(2)萬家一號電廠工程，其合約第 5 條付款辦法第 2 款：本合約總金額百分之 80 依乙方提送並經甲方同意核可之施工進度表及驗收文件，按甲方認定實際進度採階段性付款。第 3 款：施作完工且驗收合格 90 天後，支付其餘百分之 10 驗收款。本工案至今工程進度及驗收文件均未獲業主同意核可，依合約自無法開立發票向業主請款。另本工案與上案萬家一號農業大棚設施亦有不同，尚有部分工程須和太陽能發電配合，故其進度尚需配合其他工程，並非全數完工，以全數完工核定金額，顯然有誤。(3)電廠豐盛二號，其合約第 5 條付款方法第 2 款：本合約總金額百分之 80 依乙方提送並經甲方同意核可之施工進度表及驗收文件，按甲方認定實際進度採階段性付款。本工案工程進度表及驗收文件原告雖已提送業主，但未同意核可，依合約自無法開立發票向業主請款。綜上所述，該 3 項工程均須甲方即矽能公司同意乙方即原告所提出之驗收結果，惟矽能公司均未核可原告所提出之驗收文件，故按前開契約條款矽能公司並未受領，原告從而並無開立銷售憑證之義務。

(二)、本件爭議重點在開立發票時限，承攬合約已明文記載以完成驗收為憑，然：

- 1、全球綠能農業股份有限公司（下稱全球綠能公司）於 102 年 12 月 30 日受領在案，不知被告之證據何在？系爭工程業如前述，均須由業主矽能公司核可驗收文件方為「受領」。登錄

在全球綠能公司財產目錄與核可驗收文件毫無相關，乃其公司內部自行決定，原告無從過問。又為釐清原告所施作之工程與全球綠能公司所登錄之財產關係為何，應交叉比對全球綠能公司所登錄之財產金額為若干，與原告申報收入金額是否相符，及被告認定其登帳金額之依據證物。另與原告訂定工程契約之定作人乃矽能公司，其與全球綠能公司之帳載又是否相符，均須查證。另「萬家一號電廠」「電廠豐盛二號」二件工程於矽能公司、全球綠能公司之帳載情形亦應為一併查證。另財產目錄之登錄與否，與完成驗收亦不能混為一談，併此敘明。

2、屏東縣政府縱於102年5月27日核發使用執照，業主既未核可驗收文件，則係尚未受領，亦不得就此日期間接推定業主已受領該工程。就營造業而言，使用執照核發在先，接著還有陸續工程仍需進行。是拿到使用執照，亦復不能證明已完成驗收。

(三)、承前所述，驗收程序並非以現場監工人員為憑，仍需業主公司派員復勘驗收，才能完成整個驗收程序。至原告向業主矽能公司要求支付工程款之表示僅係原告於現場監工驗收後，要求業主公司派員復勘驗收，並非主張業主矽能公司已經受領。另「萬家一號農業大棚設施」「萬家一號電廠」由原告於104年6月30日實地勘查，並未啟用，當時仍待建中。又專案經理黃明亮是否代表公司完成驗收程序？應先查證矽能公司內部規章，又按工程契約，在矽能公司核發驗收合格證明予原告前，均未產生驗收合格之法律效力，在此之前，均為業主之內部作業程序。

(四)、原告一再強調，系爭3項工程契約中均明訂須由業主矽能公司核可原告所遞交之驗收文件，方視為完工受領。被告若以營利事業所得稅之法規作為依據，既與本案應適用之加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）規無涉，亦未將契約條款納入考量，被告明顯適用法規不當，並據以認定對原告核課之營業稅及罰鍰，自應予以撤銷。況本件系爭係3個工案，被告卻將3個不同進度之工案混為一談，萬家一號農業大棚接近完工待驗收狀態中，被告認定全部完工及驗收合格

。萬家一號電廠部分工程仍待施工，配合後續之太陽能發電工程，並非完全完工，被告認定全部完工及驗收合格。電廠豐盛二號工程進行中，原告提出工程進度表，未經業主同業核可。然被告未將不同之3項系爭工案分別辦理，竟以文書證據及錯誤之法律依據遽認定3項工程均已完工，顯然錯誤。況本件爭議中之重要證據，即合格驗收資料堆置於南部電廠，無人管理，故所有驗收進度相關資料已不知從何取得，無法提供。被告據以核課本案之唯一證據既已無法取得，全以其他文書證據中以臆測方式進行核課，明顯違反舉證責任。

- (五)、按違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰，行政罰法第7條定有明文。本件罰鍰係以短漏開統一發票並漏報銷售額4,392,911元做為違反行政法上義務之根據，惟被告對於原告漏開統一發票及漏報銷售額之認定全以臆測作為證據，未取得合法證據，其所為之裁罰顯無理由。末以「納稅者已依稅法規定履行協力義務者，稅捐稽徵機關不得依推計結果處罰。」105年12月28日公布（公布後1年施行）之納稅者權利保護法第14條第4項定有明文。本件被告據以核課之依據，均由原告所提供，並非被告調查所得，故原告已盡履行協力義務。至原告103年3月25日杉砂工字第103032501號函附件中將3項工案均列於尚未通知開立發票欄，由是觀之，原告並非不願開立，係沒有權利開立發票，故未開立發票並不可歸責於原告等情，並聲明求為判決撤銷訴願決定及原處分（含復查決定）。

三、被告則以：

- (一)、原告分別於101年11月5日、102年3月6日及102年4月8日承攬矽能公司之「萬家一號農業大棚設備設施（鋼結構及土木設施工程），TSE-PM-04/1011145」「萬家一號電廠（電信管線及水電工程），TSE-PM-04/1020301」及「電廠豐盛二號（機電施工工程），TSE-PM-04/1020402」3項工程，於申報102年度營利事業所得稅結算申報時，將該3項工程列報為按全部完工法認列工程損益之完工工程，經被告查核發現原告所申報該3項工程營業收入金額與工程承攬契約書之工程價款不

合，函請原告提示資料說明，由原告當年度營利事業所得稅簽證會計師 104 年 7 月 6 日提出補充說明書略以：「……業主臺灣矽能公司經營不善，人員更替，未依承攬合約所載內容，按施工進度驗收，且已無力支付工程款。經原告判斷，已無繼續施工之可能，不得不以現況結案，不以合約為據。」另據原告表示上開 3 個工案，工程均未完工，亦未啟用，業主不驗收，也不受領，業主無接洽人員與原告商談後續事宜，需業主配合文件，亦無法取得。在無法取得業主文件，不得不於 104 年 6 月 30 日下午會同原告人員至施工現場勘查及拍照。惟依原告提示請求矽能公司支付該 3 項工程進度款及驗收尾款之 102 年 10 月 3 日新興郵局存證信函、侯雪芬律師事務所 102 年 10 月 31 日 102 雪律字第 102103101 號函及原告 103 年 3 月 25 日杉矽工字第 103032501 函所示，均稱「萬家一號農業大棚設備設施」及「萬家一號電廠」2 項工程皆已施作完成，業於 102 年 5 月 30 日驗收合格並啟用多時，且請求支付工程款之總金額為工程合約總價，又依原告提示名稱為「屏東太陽能電廠豐盛二號工程」之各細項查驗及試算金額明細表，該明細表總計完成比例為 85.10%，完成價值 10,754,569 元（不含稅），並經矽能公司專案經理黃明亮於 103 年 1 月 27 日蓋章證明，是原告涉有未依規定開立統一發票申報銷售額及漏報營業收入情事，案經被告依原告所附工程合約及相關信函附表等資料審理結果，核定該 3 項工程漏開統一發票及漏報銷售金額：(1)「萬家一號農業大棚設備設施」契約總價 28,290,000 元（含稅），開立統一發票金額 36,275,093 元（含稅），銷貨折讓金額 10,758,282 元（含稅，業主要求重開發票原告無法收回原開立發票作廢而以開立銷貨折讓單方式申報扣減銷項稅額），漏開統一發票並漏報銷售額 2,641,132 元（28,290,000 元 - 《36,275,093 元 - 10,758,282 元》 = 2,773,189 元，2,773,189 元 ÷ 1.05）、稅額 132,057 元（2,641,132 元 × 5%）。(2)「萬家一號電廠」契約總價 3,800,000 元（含稅），開立統一發票金額 3,418,658 元（含稅），漏開統一發票並漏報銷售額 363,183 元（3,800,000 元 - 3,418,658 元 = 381,342 元，381,342 元 ÷ 1.05）、稅額 18,159 元（363,183 元 × 5%）。(3)「電

廠豐盛二號」契約完成價值 11,292,297 元(含稅, 10,754,569 元 $\times$ 1.05), 開立統一發票金額 9,834,271 元(含稅), 漏開統一發票並漏報銷售額 1,388,596 元(11,292,297 元-9,834,271 元=1,458,026 元, 1,458,026 元 $\div$ 1.05)、稅額 69,430 元(1,388,596 元 $\times$ 5%)。總計原告未依法開立統一發票並漏報銷售額 4,392,911 元(2,641,132 元+363,183 元+1,388,596 元)、稅額 219,646 元(132,057 元+18,159 元+69,430 元), 核定補徵營業稅 219,646 元。

- (二)、按系爭 3 項工程之工程預算書所載, 業主均為全球綠能公司(矽能公司之子公司), 其中「萬家一號農業大棚設施」及「萬家一號電廠」工程經原告確認工程地點為屏東縣萬巒鄉五溝水段 1077 地號, 係同一建物之 2 項工程(鋼構、土木及水電工程)。查「萬家一號農業大棚設施」經全球綠能公司 101 年 9 月 26 日向屏東縣政府申請建造執照後, 於 102 年 5 月 27 日申請核發使用執照, 該公司業於同年 30 日受領在案, 並於同年 12 月將該農業大棚設施登錄財產目錄, 此有屏東縣政府函復建造執照、使用執照申請書、全球綠能公司函復使用執照影本及財政部中區國稅局臺中分局(下稱中區國稅局臺中分局)函復全球綠能公司 102 年財產目錄附卷可稽, 按使用執照申請書所載竣工日期為 102 年 5 月 26 日, 且全球綠能公司已將該設施以固定資產項目入帳, 建物已受領使用。次查「…前開所謂『證據』, 包含直接證據與間接證據。稱『直接證據』, 凡得逕行證明應證事實之證據均屬之; 反之, 謂『間接證據』, 指依其他已證明之事實, 間接的推知應證事實真偽之證據屬之。又所謂『論理法則』, 乃指依立法意旨或法規之社會機能就法律事實所為價值判斷之法則而言; 稱『經驗法則』, 係指由社會生活累積的經驗歸納所得之法則而言, 凡日常生活所得之通常經驗及基於專門知識所得之特別經驗均屬之; ……其認定事實所憑之證據, 並不以直接證據為限, 間接證據亦包括在內, 凡綜合調查所得之各種直接及間接證據, 本於論理暨經驗法則得其心證, 而為事實之判斷……。」有最高行政法院 105 年度判字第 327 號判決可資參照, 上開判決之意旨, 定作人對其委建之工程, 係於承攬人施

作完工，經驗收、受領後使用，並無悖於經驗法則。全球綠能公司依據上開商業會計法之規定評價後，將「萬家一號農業大棚設施」於102年12月歸屬資產入帳並提列折舊，財產目錄所載該項資產入帳金額4千餘萬元，大於原告承攬工程總價應開立發票之銷售額30,561,905元(《28,290,000元+3,800,000元》÷1.05)，可知矽能公司委由原告建造施作之「萬家一號農業大棚設施」「萬家一號電廠工程」，是經驗收後才轉交全球綠能公司受領使用。如若「萬家一號農業大棚設施」「萬家一號電廠工程」未經矽能公司驗收，矽能公司如何轉交全球綠能公司受領使用，足證「萬家一號農業大棚設施」及「萬家一號電廠」2項工程已完工，原告所稱因未驗收合格無法開立發票，委無足採。另「電廠豐盛二號」工程依據原告所提示連繫單及工程各細項查驗及試算金額明細表所載日期及內容，足顯原告是在矽能公司同意停工後，始將該工程施作完成細項彙整，交由矽能公司專案經理黃明亮驗證確認實作進度及完成價值。於復查審理階段，被告函請原告就系爭工程陳述相關意見及備詢，原告委託其會計人員鄧惠霜於105年4月12日之談話紀錄略以：「臺灣矽能公司完成驗收程序是不是會有驗收完成文件再給原告，要回去確認一下，原告會在105年4月20日前回復被告。」惟原告迄今仍未提示承攬矽能公司相關工程後續另有驗收最後完成之文件，是原告所稱因矽能公司未同意工程進度表及驗收文件，致無法開立統一發票，亦無足採。依前所述，被告已盡舉證之責，惟未見原告對被告所舉證事項提出反證，僅空言指摘被告未提出事證，原告之主張實顯空泛，委不足採。

- (三)、原告請求矽能公司支付系爭3項工程進度款及驗收尾款之新興郵局存證信函及侯雪芬律師事務所函分別於102年10月3日及102年10月31日發函，距原告至施工地點拍照日期104年6月30日，已有20個月之遙，其中情事如何變化，並不能知悉，縱被告派員至系爭工程地點實地勘查「萬家一號農業大棚設施」，亦無法還原全球綠能公司102年5月30日使用執照受領或於102年12月入帳當時之現況。退萬步言，工程驗收係定作人依據工程合約內容檢驗承攬人施作規格、品質是否合

乎約定事項而為決定，並非可由第三人以觀看外觀形式而為判斷，系爭工程是否完工係由被告依據上開行政程序法第 36 條規定，本於職權調查，就可查得且具證明力之證據，斟酌全部陳述與調查事實及證據之結果而為核定準據，並無違反證據法則。原告主張「為釐清『萬家一號農業大棚設施』、『萬家一號電廠』是否由業主公司受領使用中，亦或無人使用，懇請鈞院和被告實地勘驗調查。」如前所述，系爭工程已無現場勘查之實益。原告另稱「萬家一號電廠工程」尚有部分工程尚需和「太陽能發電」配合，故其進度尚需配合其他工程，並非全數完工乙節，惟按該項工程預算書所載各細項工程分別為「給排水設施工程」「弱電管線設備工程」「接地設備工程(筏基部分)」「低壓配電盤設備工程」「低壓管線及燈具設備工程」等項，並無配合「太陽能發電」施作約定事項，且原告自始未舉證證明有配合「太陽能發電」施作約定事項，所稱核無憑採。

- (四)、原告主張被告「若以營利事業之法規作為依據，既與本案應適用之加值型及非加值型營業稅法規無涉，被告明顯適用法規不當，並據以認定對原告核課之營業稅及罰鍰，原處分、復查決定及訴願決定應予撤銷」乙節，查被告援引行為時營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第 24 條規定，乃係依該規定意旨說明何謂「完工」，全案仍係以原告承攬系爭工程完工驗收時點認定為應開立統一發票時點論駁，原告實為誤解。
- (五)、原告質疑「被告答辯書所載陳瑋仁提供給被告之資料是以傳真文件，證據之可信度有待商榷」乙節，查被告於 105 年 6 月 29 日以財高國稅法一字第 1050109739 號函，通知矽能公司董事陳瑋仁，就系爭工程是否已完工驗收或已完成驗收進度、價值乙事提示資料於 105 年 7 月 8 日備詢，因該日天候因素(尼伯特颱風侵臺，全臺停班停課，交通工具停駛)陳瑋仁無法前來，被告列出系爭工程相關問題請其如實填寫傳真回復內容略為：(1)陳瑋仁是於 99 年 3 月 30 日擔任矽能公司的自然人董事，主要負責矽能公司的財務規劃及財務調度【包括募資及銀行授信額度申請】。(2)矽能公司所有委建工程皆由資

產管理部門負責驗收及請款，陳瑋仁不懂工程專業，亦對於工程驗收程序及進度不知悉。(3)矽能公司已於 102 年 8 月開始發生財務危機，公司營運無以為繼，且於 103 年底開始辦理停業【目前仍停業中】，陳瑋仁亦已於 104 年 10 月 28 日發存證信函向矽能公司辭任董事一職。辦公室在租約到期無法繼續承租的情況下，員工全數撤離，所有文件亦堆置在南部電廠處無人管理，故所有驗收進度相關資料已不知從何取得，故無法提供。(4)矽能公司確實有黃明亮此人，但是否為專案經理，陳瑋仁不知悉。(5)陳瑋仁並未負責工程驗收與請款，故對系爭工程未付款之相關資料不知悉。(6)矽能公司及全球綠能公司均因發生財務危機後，陳瑋仁才被推選為董事長。該份文件以傳真進行乃係受限天候因素，為便利第三人方式，並無違反相關調查規範。且該份傳真由陳瑋仁簽名並書立國民身分證字號及行動電話號碼，及於每一回答事項處蓋用私章。被告再函請中區國稅局臺中分局提供矽能公司 102 年 10 月 17 日變更負責人為陳瑋仁時，稽徵機關留存陳瑋仁相關資料，該資料之陳瑋仁簽名筆跡，可明確辨認與傳真文件簽名相同，原告質疑事項足可解惑。另原告稱「本件爭議之重要證據，即合格驗收資料堆置於南部電廠，無人管理，故所有驗收進度相關資料已不知從何取得，無法提供。被告據以核課本案之唯一證據既已無法取得，全以其他文書證據中以臆測方式進行核課，明顯違反舉證責任」部分，按工程驗收資料本為定作人與承攬人內部資料，於第三人提示資料困難之時，如前所述，被告已斟酌全部陳述與調查事實及證據之結果綜合調查證據，本於經驗法則推知，為事實之判斷。原告主張，實屬無稽。

(六)、罰鍰部分

- 1、原告於 101 年及 102 年間承攬矽能公司之「萬家一號農業大棚設施」、「萬家一號電廠」及「電廠豐盛二號」等工程，於完工交付定作人使用或合意停工後，未依規定開立統一發票並漏報銷售額計 4,392,911 元之違章事證已如前述，原告未依法開立統一發票並申報銷售額，已違反行政法上應給予他人憑證及申報銷售額並繳納稅款之義務，依營業稅法第 51 條

第 1 項第 3 款及稅捐稽徵法第 44 條規定，擇一從重，按所漏稅額 219,646 元處 1 倍之罰鍰計 219,645 元，並無違誤。

- 2、原告仍執前詞稱「實際狀況係該工程仍在等待業主指示繼續施工，因業主財務艱困，工程爰無以為繼」，惟觀原告並未提出相關事證，以證其言。且原告在業主遲未指示繼續施工之時，原告是應催促業主矽能公司儘速指示繼續施工，或於工程無以為繼之際，探求業主在無法繼續施作情形之下是否應為解約，以施作完成進度結算工程款，方為合理，惟至行政訴訟前仍未見原告提出此類有利其之事證。反而僅見原告於 102 及 103 年間以存證信函、律師函及原告函矽能公司「萬家一號農業大棚設備設施及萬家一號電廠二項工程皆已施作完成，業於 102 年 5 月 30 日驗收合格並啟用多時，請求支付工程合約總價」。若原告主張「該工程仍在等待業主指示繼續施工」為真，為何原告會以存證信函及律師函催告業主系爭之二項工程「皆已施作完成，驗收合格並啟用多時，請求支付工程合約總價」？又若原告主張「等待業主指示繼續施工」為真，則該 2 項工程則實未完工，為何原告於 102 年度營利事業所得稅結算申報將該 2 項工程列報按全部完工法認列工程損益之完工工程？原告之作為與其之主張顯為矛盾。系爭 2 項工程係被告查得相關證據，依經驗法則推知系爭工程業已驗收，原告即有未依規定開立統一發票情事，違反營業稅法第 32 條第 1 項、第 35 條第 1 項及稅捐稽徵機關管理營利事業帳冊憑證辦法第 21 條規定，應按營業稅法第 51 條第 1 項第 3 款及稅捐稽徵法第 44 條規定處罰。
- 3、電廠豐盛二號工程部分，103 年 1 月 27 日由矽能公司專案經理黃明亮於 103 年 1 月 27 日在該項工程各細項查驗及試算金額明細表蓋章證明完成比例為 85.10%，完成價值 10,754,569 元（不含稅），該項工程既經業主專案經理蓋章證明，且原告迄未提出就該工程後續另有驗收最後完成之文件，是原告自應依該工程經驗證之完成價值開立發票，其未按統一發票開立時限表之規定開立統一發票亦有過失。
- 4、原告以開立日期為 102 年 11 月 1 日，矽能公司為買受人之 QC00000000、QC00000000、QC00000000 三紙統一發票扣抵聯，

主張萬家一號農業大棚設備設施及萬家一號電廠 2 項工程未合格驗收，因而被退回作廢，原告並無故意或過失之意乙節。查上開原告舉證之 3 紙發票，原告於 102 年 11-12 月營業稅之統一發票明細申報作廢(課稅別代號 F)先予敘明。開立統一發票後收回作廢原因不一而足，常見是因統一發票內容開立錯誤及尚未申報前因銷貨折讓、退換貨等。查，萬家一號農業大棚設備設施工程承攬總價 28,290,000 元，按工程合約第 5 條第 3 款約定施作完工且驗收合格 90 天後，支付其餘 10% 驗收款，依此計算，驗收合格款發票發票應為銷售額 2,694,286 元、稅額 134,714 元(2,829,000 元÷1.05)，比對原告舉出作廢發票 QC00000000 銷售額 1,275,633 元、稅額 63,781 元，顯與 10%驗收款金額未符。且亦未見原告舉證發票作廢確係矽能公司工程驗收未合格所致，所稱不足採。另原告主張萬家一號機電設施(尾款)退回之統一發票 QC00000000(銷售額 1,924,719 元、稅額 96,236 元)、QC00000000(銷售額 361,905 元、稅額 18,095 元)部分，依原告所填註萬家一號電廠水電工程「財政部高雄國稅局營繕工程資料調查報告表」之發票開立情形欄，原告分別於 102 年 11 月 1 日開立 QC00000000(銷售額 1,418,651 元、稅額 70,933 元)及同年月 25 日開立 QC00000000(銷售額 373,886 元、稅額 18,694 元)、QC00000000(銷售額 130,904 元、稅額 6,545 元)3 紙統一發票(合計銷售額 1,923,441 元、稅額 96,172 元)，並已申報營業稅，每張統一發票金額與原告舉證退回作廢統一發票金額不同。如前所述，開立發票後作廢原因有多種可能性，原告所舉證之統一發票，於申報營業稅統一發票明細表申報「作廢」，作廢前原告是否曾將該統一發票交付業主？退回原因是否真為業主「驗收未合格請款被退回」？不無疑義，復原告未能提示客觀證明，空言主張，實不足採等語，資為抗辯。並聲明求為判決駁回原告之訴。

四、本件如事實概要欄所載之事實，業據兩造分別陳明在卷，並有兩造承攬合約書 3 紙(原處分卷一第 299-409 頁)、原告所提台灣矽能-工程款收入統計(同上卷第 198-227 頁)、侯雪芬律師事務所 102 年 10 月 31 日 102 雪律字第 102103101 號函(

同上卷第 196-197 頁)、原告 103 年 3 月 25 日杉砂工字第 10303 2501 號函(同上卷第 195 頁)、原告補充說明書(同上卷第 188-189 頁)、原告 102 年 10 月 3 日存證信函(同上卷第 184-1 87 頁)等附卷可稽,堪以信實。兩造所爭執者厥為原告主張系爭工程尚未經業主完成驗收,無法開立發票向業主請款,被告以原告未依規定開立統一發票並漏報銷售額,除核定補徵營業稅外,並裁處罰鍰,是否適法?經查:

- (一)、按「在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物,均應依本法規定課徵加值型或非加值型之營業稅。」「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。」「營業人除本法另有規定外,不論有無銷售額,應以每 2 月為 1 期,於次期開始 15 日內,填具規定格式之申報書,檢附退抵稅款及其他有關文件,向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。其有應納營業稅額者,應先向公庫繳納後,檢同繳納收據一併申報。」「營業人有左列情形之一者,主管稽徵機關得依照查得之資料,核定其銷售額及應納稅額並補徵之:……四、短報、漏報銷售額者。」及「對外營業事項之發生,營利事業應於發生時自他人取得原始憑證,如進貨發票,或給與他人原始憑證,如銷貨發票。……。」分別為行為時營業稅法第 1 條、第 32 條第 1 項、第 35 條第 1 項、第 43 條第 1 項第 4 款及稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第 21 條第 1 項所明定。次按「前三項所稱完工,係指實際完工而言,實際完工日期之認定,應以承造工程實際完成交由委建人受領之日期為準,如上揭日期無法查考時,其屬承造建築物工程,應以主管機關核發使用執照日期為準,其屬承造非建築物之工程者,應以委建人驗收日期為準。」「包作業:凡承包土木工程、水電煤氣裝置工程及建築物之油漆粉刷工程,而以自備之材料或由出包人作價供售材料施工者之營業。包括營造業、建築業、土木包作業、路面鋪設業、鑿井業、水電工程業、油漆承包業等:依其工程合約所載每期應收價款時為限。」分別為查核準則第 24 條第 4 項及營業

人開立銷售憑證時限表（下稱開立時限表）所規定。未按「資產負債表係反映商業特定日之財務狀況，其要素如下：一、資產：指因過去事項所產生之資源，該資源由商業控制，並預期帶來經濟效益之流入。……。」「資產、負債、權益、收益及費損，應符合下列條件，始得認列為資產負債表或綜合損益表之會計項目：一、未來經濟效益很有可能流入或流出商業。二、項目金額能可靠衡量。」亦為商業會計法第28條之1、第41條之1所規定。

(二)、經查，原告於101年11月5日、102年3月6日、102年4月8日承攬矽能公司之「萬家一號農業大棚設備設施(鋼結構及土木設施工程)」，TSE-PM-04/1011145」「萬家一號電廠(電信管線及水電工程)」，TSE-PM-04/1020301」「電廠豐盛二號(機電施工工程)」，TSE-PM-04/1020402」3項工程，合約工程價款分別為28,290,000元、3,800,000元、13,270,000元，付款辦法為：(1)萬家一號農業大棚設施部分，合約第5條第2款、第3款：「……本合約總金額百分之70依乙方（即原告）提送並經甲方同意核可之施工進度表及驗收文件，按甲方認定實際進度採階段性付款。施作完工且驗收合格90天後，支付其餘百分之10驗收款。」(2)萬家一號電廠部分，合約第5條第2款、第3款：「……本合約總金額百分之80依乙方提送並經甲方同意核可之施工進度表及驗收文件，按甲方認定實際進度採階段性付款。施作完工且驗收合格90天後，支付其餘百分之10驗收款。」(3)電廠豐盛二號部分，合約第5條第2款：「……本合約總金額百分之80依乙方提送並經甲方同意核可之施工進度表及驗收文件，按甲方認定實際進度採階段性付款。」有工程承攬合約書在卷可稽，且為兩造所不爭，應可認定。

(三)、原告嗣於申報102年度營利事業所得稅結算申報時，將系爭3項工程列報為按全部完工法認列工程損益之完工工程，被告查核結果，發現原告所申報該3項工程營業收入金額與工程承攬契約書之工程價款不合，乃請原告說明，原告乃於104年7月6日由簽證會計師提出補充說明書略以：「……業主台灣矽能公司經營不善，人員更替，未依承攬合約所載內容

，按施工進度驗收，且已無力支付工程款。經原告判斷，已無繼續施工之可能，不得不以現況結案，不以合約為依據。」等語，有補充說明書、被告審查報告單（原處分卷一第74-75、76-77頁）可憑。復參以原告102年10月3日郵局存證信函所載：「……一、旨揭萬家一號農業大棚設施及萬家一號電廠工程業於102年5月30日驗收完成並已啟用多時，此二案之工程進度款及驗收尾款共計9,580,673元至今尚未撥付。二、另施工中之電廠豐盛二號工程，本公司已完成所有現場工項……該案至今仍有訂金款及工程進度款10,214,259元尚未撥付……。」等語；侯雪芬律師事務所102年10月31日102雪律字第102103101號函稱：「……其中『萬家一號農業大棚設施』、『萬家一號電廠（機電工程）』、『萬家一號從動軸固定架』等三件工程業已施作完成並驗收合格，『電廠豐盛二號』工程則經台灣矽能公司同意停工在案……函請該公司於文到七日內給付旨揭4件工程之工程進度款、驗收尾款等合計13,49萬3,686元。」等語；及原告103年3月25日杉矽工字第103032501函所載：「……其中『萬家一號農業大棚設施』、『萬家一號電廠（機電工程）』等工程業已施作完成並驗收合格，『電廠豐盛二號』工程則經貴公司同意停工在案……。」等語；又依原告所提「屏東太陽能電廠豐盛二號工程」之各細項查驗及試算金額明細表，該明細表總計完成比例為85.10%，完成價值10,754,569元（不含稅）。綜上所述，足見原告所承攬之系爭3件工程，萬家一號農業大棚設施及萬家一號電廠工程業已驗收合格，電廠豐盛二號工程，原告亦已完成85.10%，並經業主同意停工在案，堪以認定。原告請求實地勘查系爭工程進度，本院認無必要，併予敘明。

- (四)、原告主張系爭工程並未完成驗收程序，其自無開立銷售憑證之義務云云；然查，系爭工程萬家一號農業大棚設施及萬家一號電廠工程業已驗收合格，電廠豐盛二號工程，原告亦已完成85.10%，並經業主同意停工在案，如前所述，且該3項系爭工程之業主均為全球綠能公司（矽能公司之子公司），有工程預算書在卷可憑。其中「萬家一號農業大棚設施」部

分，業經全球綠能公司於 101 年 9 月 26 日向屏東縣政府申請建造執照，於 102 年 5 月 27 日申請核發使用執照，全球綠能公司並於同年 12 月將該農業大棚設施登錄財產目錄，亦有屏東縣政府 105 年 4 月 11 日屏府城管字第 10511138100 號函復建造執照、使用執照申請書、全球綠能公司 105 年 4 月 15 日全球農第 201600001 號函復使用執照影本及中區國稅局臺中分局 105 年 4 月 6 日中區國稅臺中營所字第 1052154638 號函復全球綠能公司 102 年財產目錄附卷可稽，而「萬家一號農業大棚設施」及「萬家一號電廠」工程地點為屏東縣萬巒鄉五溝水段 1077 地號，係屬同一建物之二項工程（鋼構、土木及水電工程）。是全球綠能公司既將該資產入帳並提列折舊，財產目錄所載該項資產入帳金額 4 千餘萬元，大於原告承攬工程總價應開立發票之銷售額 30,561,905 元（《28,290,000 元+3,800,000 元》÷1.05），足見矽能公司委由原告建造施作之「萬家一號農業大棚設施」「萬家一號電廠工程」，係經驗收完成後始交由全球綠能公司受領使用。否則業主如何受領使用，益證原告前揭催告函、存證信函及律師函所稱該部分業已完成驗收，為可採信。至「電廠豐盛二號」部分，依前揭原告所提連繫單、工程各細項查驗及試算金額明細表所載，可見原告係於矽能公司同意停工後，始將該工程施作完成細項彙整，交由矽能公司專案經理黃明亮驗證確認實作進度及完成價值，有原告及矽能公司專案經理黃明亮蓋章之明細表在卷可稽（詳原處分卷一第 84 頁至第 113 頁），再參以前揭原告補充明書及催告書函等，足見原告所稱主張因矽能公司未同意工程進度表及驗收文件，致無法開立統一發票云云，並不可採。

- (五)、綜前所述，原告涉有未依規定開立統一發票申報銷售額及漏報營業收入情事，應可認定。從而，被告核定該 3 項工程漏開統一發票及漏報銷售金額：(1)「萬家一號農業大棚設備設施」契約總價 28,290,000 元（含稅），開立統一發票金額 36,275,093 元（含稅），銷貨折讓金額 10,758,282 元（含稅，業主要求重開發票原告無法收回原開立發票作廢而以開立銷貨折讓單方式申報扣減銷項稅額），漏開統一發票並漏報銷售

額 2,641,132 元 (28,290,000 元 - 《36,275,093 元 - 10,758,282 元》 = 2,773,189 元，2,773,189 元 ÷ 1.05)、稅額 132,057 元 (2,641,132 元 × 5%)。(2)「萬家一號電廠」契約總價 3,800,000 元 (含稅)，開立統一發票金額 3,418,658 元 (含稅)，漏開統一發票並漏報銷售額 363,183 元 (3,800,000 元 - 3,418,658 元 = 381,342 元，381,342 元 ÷ 1.05)、稅額 18,159 元 (363,183 元 × 5%)。(3)「電廠豐盛二號」契約完成價值 11,292,297 元 (含稅，10,754,569 元 × 1.05)，開立統一發票金額 9,834,271 元 (含稅)，漏開統一發票並漏報銷售額 1,388,596 元 (11,292,297 元 - 9,834,271 元 = 1,458,026 元，1,458,026 元 ÷ 1.05)、稅額 69,430 元 (1,388,596 元 × 5%)。總計原告未依法開立統一發票並漏報銷售額 4,392,911 元 (2,641,132 元 + 363,183 元 + 1,388,596 元)、稅額 219,646 元 (132,057 元 + 18,159 元 + 69,430 元)，核定補徵營業稅 219,646 元，並無不合。原告主張被告不依證據而僅依經驗法則課稅云云，亦不可採。

- (六)、第按違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰，行政罰法第 7 條第 1 項定有明文。又「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：……3、短報或漏報銷售額者。」「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 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。」行為時營業稅法第 51 條第 1 項第 3 款及稅捐稽徵法第 44 條亦有明文。經查，原告承攬系爭 3 項工程，於完工交付定作人使用或合意停工後，未依規定開立統一發票並漏報銷售額計 4,392,911 元之違章情事，業如前述，則原告未依法開立統一發票並申報銷售額，雖非故意，然難解免過失之責，被告依營業稅法第 51 條第 1 項第 3 款及稅捐稽徵法第 44 條規定，從一重處斷，按所漏稅額 219,646 元處 1 倍之罰鍰計 219,645 元，並無違誤。原

告主張因業主尚未完成驗收程序，其無漏稅之故意或過失云云，並不可採。

(七)、綜上所述，原告前揭主張既不可採，則被告以原告未依規定開立統一發票並漏報銷售額計 4,392,911 元，除核定補徵營業稅 219,646 元外，並處 1 倍罰鍰 219,645 元，並無違法。訴願決定予以維持，核無不合。原告起訴意旨求為均予撤銷，為無理由，應予駁回。又原告原請求傳訊證人陳瑋仁、黃明亮，經本院依法傳訊後未到庭，原告乃捨棄傳訊及本件事證已明，兩造其餘攻擊防禦方法核與判決之結果不生影響，爰無逐一論述之必要，併此敘明。

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

中 華 民 國 106 年 4 月 20 日
高雄高等行政法院第三庭

審判長法官 戴 見 草
法官 簡 慧 娟
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者。	
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。	

訟代理人	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 106 年 4 月 20 日

書記官 涂 明 鵬

資料來源：高雄高等行政法院裁判書彙編（106 年版）第 167-188 頁