

訴 願 人 〇〇施工處

代 表 人 〇〇〇

代 理 人 〇〇〇律師

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因違反營業稅法事件，不服原處分機關所為處分，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

原處分關於補徵營業稅部分撤銷；其餘訴願駁回。

事 實

- 一、緣訴願人於八十二年六月至九月間將新店隧道開挖支撐工程及內襯砌工程（以下稱二七三標及二七四標工程）發包予〇〇〇施作，計支付價款新臺幣（以下同）八、三七〇、二三二元（不含稅），未依規定取得進項憑證，而以非交易對象之〇〇有限公司（以下簡稱〇〇公司）所開立之統一發票四紙，充當進項憑證，扣抵銷項稅額，案經法務部調查局臺北市調查處查獲後，函移原處分機關依法審理核定應補徵營業稅四一八、五一二元及按未依規定取得他人憑證之總額處百分之五罰鍰計四一八、五一一元，訴願人不服，申請復查。
- 二、案經原處分機關以八十六年十一月十三日北市稽法乙字第一六〇六五九號復查決定：「復查駁回。」上開決定書於八十六年十一月二十日送達，訴願人猶表不服，於八十六年十二月十八日向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

- 一、按營業稅法第十五條規定：「營業人當期銷項稅項，扣減進項稅額後之餘額，為當期應納或溢付營業稅額。……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。」第十九條第一項第一款規定：「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三十三條所列之憑證者。」
稅捐稽徵法第四十四條規定：「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，處百分之五罰鍰。」
稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第二十一條第一項前段規定：「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。」
財政部八十三年七月九日臺財稅第八三一六〇一三七一號函釋：「說明：二、為符合司法院大法官會議釋字第三三七號解釋意旨，對於營業人取得非實際交易對象所開立之統

一發票作為進項憑證申報扣抵銷項稅額之案件，應視情節，分別依左列原則處理.....

(一) 取得虛設行號以外其他非實際交易對象開立之憑證申報扣抵案件：2、有進貨事實者：(1)進貨部分，因未取得實際銷貨人出具之憑證，應依稅捐稽徵法第四十四條規定處以行為罰。(2)至進貨人取得銷貨人以外之營業人所開立之發票申報扣抵，如查明開立發票之營業人已依法申報繳納該應納之營業稅額者，則尚無逃漏，除依前項規定處以行為罰外，依營業稅法第十九條第一項第一款規定，應就其取得不得扣抵憑證扣抵銷項稅額部分，追補稅款。如查明開立發票之營業人並未依法申報繳納該應納之營業稅額者，即有逃漏，除依前項規定處以行為罰外，並應依營業稅法第五十一條第五款規定補稅並處罰。」

二、本件訴願理由略謂：

- (一) 調查局談話筆錄，並未斟酌全部筆錄內容，何況訴願人並不知○○○向○○公司借牌。
- (二) 臺灣臺北地方法院檢察署八十四年度偵字第一四三三八號調查局移送之筆錄，足以證明訴願人並不知○○○向○○公司借牌之事實。
- (三) 由○○○之筆錄，足證其確實看到○○○代理○○公司之委託書，○○○亦供述「○○以○○公司代理人....」，足以證明○○公司有授權○○○代理之事實。
- (四) 本案係依○○處所頒「工程招商承攬作業規定」之投標作業規定，○○○必然持○○公司之委託書參與投標，是實際交易對象確為○○公司。

三、卷查本件違章事實，有臺灣臺北地方法院檢察署檢察官八十四年度偵字第一四三三八號起訴書、專案申請調檔統一發票查核清單、○○○（係訴願人前主任）八十四年三月三十日、○○○（訴願人所僱員工）八十四年三月三十日、○○○（訴願人所僱員工）八十四年四月十四日、○○○八十四年四月十七日、○○○八十四年五月一日在法務部調查局臺北市調查處所作談話筆錄等影本附卷可稽，上開○○○談話筆錄坦承：「....八十一年我以○○土木包工業負責人名義承包榮工處○○隧道施工處○○隧道....襯砌先期工程（簡稱一三九標）至八十二年八月，另以○○公司名義承作新店隧道....開挖支撐工程（簡稱二七三標）及：內襯砌工程（簡稱二七四標）....。....我係與○○○、○○○、○○○四人各占四分之一股，各出資負責盈虧，周轉金由○○○、○○○代墊，我與○○○、○○○負責現場施工（指二七三及二七四標）.....。」又○○○於八十五年十一月二十一日在花蓮縣稅捐稽徵處玉里分處談話筆錄載明：「....二七三標不是我個人施作，是由我及○○○、○○○、○○○四人施作二七三標，.....不是我單獨施作，即榮工的規定限制才由合夥人○○○的公司○○辦合約。....我們四人實際在工地共同合作管理平均負責工地盈虧。未立契約，最後虧本也是由四人分攤。」且○○○談話筆錄亦載明：「我與○○○等四人....曾以○○公司名義承作....二七三標，另

以○○公司名義承作二七四標，惟後者係由我岳父○○○獨資承包。」○○○談話筆錄稱：「○○○有以○○公司代理人名義承包二七三標及二七四標；而○○○則在上述二工地負責施工。」○○○談話筆錄稱：「○○○係以○○公司名義承包.....二七三、二七四標。：....○○○、○○○承包上述工程開工日期約在八十二年年初左右，竣工日期則在施工隊八十二年五月十八日簽呈陳核之前。」○○○（即訴願人○○施工隊長）談話筆錄稱：「八十一年四月間，○○○曾以○○土木包工業負責人名義承包新店隧道....襯砌先期工程（即第一三九標工程）：，八十一年六月間，○○○另以○○公司名義承包○○隧道....內襯砌工程（即第二七四標工程）及.....開挖支撐工程（即第二七三標工程）。....○○土木包工業依規定不得承包該二七三標工程。」又上開不起訴處分書載明：「（四）、.....本件先行施工之廠商○○○係依工地主任○○○之決定施工，則榮工處當然負有給付工程款之義務，被告○○○、○○○、○○○、○○○、○○○等分別係榮工處之員工，依照上級指示完成發包、估驗、付款之手續，係為給付榮工處應付之工程款，並非不法之利益，亦與圖利罪之要件有別。.....（七）二七三標工程部分，既係由○○○施工，當然應由○○○領取工程款.....：被告○○○、○○○、○○○、○○○、○○○並未給予○○○額外之不法利益，亦與圖利罪之要件有別.....。」則原處分機關認訴願人無委託○○公司承包工程之事實，係取具非交易對象之統一發票充當進項憑證，而依稅捐稽徵法第四十四條規定裁罰，且就其取得營業稅法第十九條第一項第一款規定不得扣抵憑證扣抵銷項稅額部分，依首揭規定補徵營業稅四一八、五一二元，尚非無見。

四、惟按本案開立發票之○○公司八十二年六月至九月間所開立之發票均已依法報繳營業稅額，有宜蘭縣稅捐稽徵處八十六年七月五日宜稅羅字第一三八三二號函及原處分機關復查報告書附卷可證。原處分機關既認訴願人有進貨事實，一方面依司法院釋字第三三七號解釋意旨，以本件訴願人所取得憑證之開立發票人已依法報繳營業稅，而認訴願人無逃漏營業稅事實，毋庸依營業稅法第五十一條第五款處以漏稅罰；另一方面，復認訴願人係虛報進項稅額，應補徵營業稅款。其認事用法似尚非毫無矛盾之處。蓋以本件訴願人如確已支付進項稅額予開立發票人，且該開立發票人確經查明業已依法報繳營業稅，則依現行營業稅法係採加值型稅制之立法意旨而論，寧有就同一營業人之同一課稅事實重複課予二次納稅義務之理？如謂營業稅法第十九條第一項第一款係本件追補稅款之依據，惟按開立發票人○○公司既已依法報繳營業稅，則本件就國庫徵收稅款以觀，應無損失可言，既然國庫無所損失，原處分機關仍依上開財政部函釋意旨，向訴願人補徵稅款，則形成重複課稅之不當利益。或謂得同時向訴願人補徵稅款，並另向溢繳之開立發票人辦理退稅，姑勿論其妥當性如何，實務上究如何運作？勢將導致治絲益棼？

五、再者，就營業稅法第五十一條所欲規範之「虛報進項稅額」處罰整體法律結構而言，司

法院釋字第三三七號解釋既已肯認應以有逃漏稅款之結果為處罰與否之論斷依據，則嗣後修正之營業稅法施行細則第五十二條復將營業稅法第十九條各款加以聯結，作為追補稅款之依據，而捨營業稅法第五十一條漏稅罰於不顧，究非合理之解釋？畢竟營業稅法第十九條第一項第一款尚非法律效果要件之規定。原處分適用法律既有上述不當，爰將原處分關於補徵營業稅部分撤銷。至關於違反稅捐稽徵法第四十四條規定，處以行為罰部分，因訴願人未向其實際交易對象取得發票，是此部分原處分並無不合，應予維持。

六、據上論結，本件訴願部分為有理由，部分為無理由，爰依訴願法第十九條前段之規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 張富美
委員 黃茂榮
委員 鄭傑夫
委員 楊松齡
委員 薛明玲
委員 王清峰
委員 陳明進
委員 王惠光

中 華 民 國 八 十 七 年 五 月 十 三 日

市長 陳水扁

訴願審議委員會主任委員 張富美 決行

如認原處分違法或不當而對本決定不服者，得於收受本決定書之次日起三十日內，向財政部提起再訴願，並抄副本送本府。

（財政部地址：臺北市愛國西路二號）