

訴 願 人 ○○有限公司

代 表 人 ○○○

代 理 人 ○○ 會計師

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之處分，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

緣訴願人於八十三年一月至八月間委託承包工程，支付價款新臺幣（下同）七、一七〇、〇七四元（不含稅），未依法取得進項憑證，而以非交易對象之○○有限公司（以下簡稱○○公司）所開立之統一發票八紙，充當進項憑證，扣抵銷項稅額，案經原處分機關查獲，依法審理核定應補徵營業稅三五八、五〇四元，並按未依規定取得他人憑證總額處百分之五罰鍰計三五八、五〇三元，訴願人不服，申請復查。經原處分機關以八十六年十一月二十六日北市稽法（乙）字第一六五九七二號復查決定：「復查駁回。」上開決定書於八十六年十二月二日送達，訴願人仍不服，於八十六年十二月二十二日向本府提起訴願，八十七年三月六日補正送達地址，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。」（行為時）第五十一條第五款規定：「納稅義務人，有左列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處（五倍至二十倍）一倍至十倍罰鍰，並得停止其營業。……五、虛報進項稅額者。」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。」第四十八條之三規定：「納稅義務人違反本法或稅法之規定，適用裁處時之法律。但裁處前之法律有利於納稅義務人者，適用最有利於納稅義務人之法律。」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：「……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。……（二）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。三、稽徵機關依前項原則按營業稅法第五十一條第五款規定補稅處罰時，應就涉案營業人有關虛報進項稅額，並因而逃漏稅款之事實，詳予調查並具體敘明，以資明確。四、本函發文日尚未確定之案件，應依本函規定辦理……。」

八十四年五月二十三日臺財稅第八四一六二四九四七號函釋：「關於『東林專案』、『清塵專案』，營業人取得出借牌照營造廠商開立之發票案件，應依左列規定辦理：1 建築業之營業人如有建築房屋之事實，而因礙於建築法令之規定，取得出借牌照營造廠商開立之發票充作進項憑證，且該營造廠商已依法報繳營業稅者，應依本部八十三年七月九日臺財稅第八三一六〇一三七一號函說明二、（二）2 規定辦理，即除應依營業稅法第十九條第一項第一款規定追補稅款及依稅捐稽徵法第四十四條規定處行為罰外，得免依營業稅法第五十一條第五款規定處漏稅罰……。」

二、本件訴願理由略謂：

- （一）訴願人於八十三年一月至八月間與○○公司交易往來，由該公司開立統一發票八張，金額七、一七〇、〇七四元，訴願人與該公司交易之初，曾檢查該公司奉准設立證件，計有經濟部核發之公司執照，宜蘭縣政府核發之營利事業登記證，屬正常合法設立公司，訴願人與其往來交易，應無不當，每筆交易訴願人支付貨款，均依會計正常作業程序，收受統一發票交付支票，由該公司簽收（檢附支票影本二十一份）呈憑查核，訴願人實際交易對象，即為○○公司，該公司取得貨款七、一七〇、〇七四元業已根據發票開立月份，申報營業稅，繳納銷項稅額，納入國庫，並無逃漏，訴願人為何再補繳營業稅，顯屬重複課稅，既未漏稅，何來罰鍰。
- （二）○○公司因案涉訟，與系爭本案無關，更與本公司無涉，原處分機關以○○公司涉訟審理未結之案件，視為證據，加諸系爭補稅罰鍰案件，誠屬荒謬，法律證據原則，是依證據認定事實，不得臆測推論而定罪。

三、卷查訴願人之違章事實，有八十五年五月二十四日專案申請調檔統一發票查核清單影本；臺灣臺北地方法院檢察署檢察官八十五年偵字第三六三五、第一三四九〇號起訴書等

影本；○○公司名義上之負責人○○○，○○公司之員工○○○、○○○，○○有限公司名義上之負責人○○○，○○公司前、後任名義上之負責人○○○、○○○等六人分別於八十五年二月二十八日、八十五年一月三十日、八十五年二月十二日、八十五年二月十三日、八十五年三月一日在法務部調查局東部地區機動工作組、臺北市調查處所作調查筆錄；再按前開起訴書證據並所犯法條欄記載：「……但查，右開事實，業據被告○○○、○○○、○○○、○○○、○○○等人於調查局調查時，供述甚詳，核與證人○○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○等人證述情節相符。且○○、○○、○○……等營造公司，確無機具營造設備，亦未僱用工人施工，均為借牌抽取佣金牟利之事實，亦據為被告○○○、○○○、○○○等所僱用，在臺北市……處所工作之員工○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○等人，分別於調查局及偵查中證述明確。並有被告○○○等辦公場所之電話傳真監譯文及工程合約、公司證照、發票、憑證、帳證、記事本等資料八大箱扣案足憑，且被告○○○為掩飾其借牌行為，對工程合約之簽訂、發票之開立、工資表之製作、資金流程之記載等借牌所衍生之權利、義務關係，仍謹慎草擬一份注意事項交與承造業主及員工處理時為依據，此亦有該注意事項資料附卷可稽。……」

四、基上所述，○○公司並無工人及機具設備且無實際承包工程，實為借牌公司。原處分機關認訴願人無委託○○公司承包工程之事實，訴願人所附合約書自非屬實，原處分機關因而認定訴願人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三五八、五〇四元，尚非無據。

五、惟按本案開立發票之○○公司八十四年十二月以前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一月十七日宜稅查字第〇二六五二號函可證。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？

六、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。從而原處分機關予以補徵營業稅顯有未當，應予撤銷。又訴願人既無法舉出實際交易對象，亦無法證明所取得之發票，確係取自其實際交易對象，則原處分機關按稅捐稽徵法第四十四條規定，處以行為罰，並無不合，應予維持。

七、綜上論結，本件訴願部分為無理由，部分為有理由，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 六 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）