

訴 願 人 ○○農會

代 表 人 ○○○

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、訴願人於八十二年五月至八十四年四月間委託他人新建工程，支付工程款，未依規定取得憑證，而以非交易對象○○股份有限公司（以下簡稱○○公司）所開立之統一發票二十紙，金額計新臺幣（以下同）三九、七五三、九六九元（不含稅），並以其中一張發票（發票號碼：WA〇八九七四一五〇）金額計八六七、八二六元（不含稅）充當進項憑證，並持以申報扣抵銷項稅額，案經原處分機關依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通報資料查獲，乃依法審理核定訴願人虛報進項稅額，應補徵營業稅四三、三九一元，並按未依規定取得憑證總額處百分之五罰鍰計一、九八七、六九八元。
- 二、訴願人不服，申請復查。案經原處分機關以八十六年十二月十二日北市稽法乙字第一七三一八八號復查決定：「復查駁回。」上開決定書於八十六年十二月十五日送達，訴願人仍表不服，於八十七年一月九日向本府提起訴願，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：「……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、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：本會興建大樓工程，係採公開招標，該工程由正倫公司得標，自當
與○○公司簽訂契約並與之交易，取得○○公司發票作為進項憑證，並無不妥。本會與
○○公司交易，付款方式憑原留印鑑開給○○公司禁止背書轉讓支票兌領，足可證明本
會與○○公司直接交易。又○○公司有向原處分機關申報繳納營業稅之事實，並未構成
逃漏稅行為。

三、卷查訴願人之違章事實，有八十六年五月二日專案申請調檔統一發票查核清單、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、臺灣臺北地方法院檢察署
檢察官八十五年十二月二十六日八十五年偵字第三六三五號、第一三四九〇號起訴書等
影本及○○公司職員○○○八十五年一月三十日於法務部調查局東部地區機動工作組所
作調查筆錄及○○營造有限公司職員○○○調查筆錄各一份附卷可稽。依上開起訴書「
證據並所犯法條欄」載明：「.....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，原處分機關認訴願人自無委託○○公司承包工程之事實，而係取具非交易對象之統一發票充當進項憑證，爰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四三、三九一元，尚非無據。

五、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0二六五二號函可證。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？

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。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。

七、至於按稅捐稽徵法第四十四條規定處以行為罰部分，訴願人既無法證明所取得之發票，確係取自其實際交易對象，此部分復查決定予以維持，自無不合。

八、綜上所述，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 黃昭元
委員 陳明進
委員 王惠光

中 華 民 國 八 十 七 年 五 月 二 十 七 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）