

訴 願 人 ○○有限公司

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

原處分撤銷，改按未依規定取得他人憑證總額處百分之五罰鍰。

### 事 實

緣訴願人於八十一年三月至八月間進貨，計支付價款新臺幣（以下同）四、五〇〇、〇〇〇元（不含稅），未依規定取得進項憑證，而以非交易對象○○有限公司（以下簡稱○○公司）虛開之統一發票六紙，充當進項憑證，並持以扣抵銷項稅額，案經原處分機關查獲後，依法審理核定訴願人虛報進項稅額，應補徵營業稅二二五、〇〇〇元，並按所漏稅額處八倍罰鍰一、八〇〇、〇〇〇元。訴願人不服，申請復查。經原處分機關以八十七年一月十七日北市稽法乙字第八六一二六一七〇〇〇號復查決定：「原罰鍰處分更正改按申請人所漏稅額處七倍罰鍰，其餘復查駁回。」上開決定書於八十七年一月二十二日送達，訴願人仍不服，於八十七年二月十七日向本府提起訴願，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第一項、第三項規定：「營業人當期銷項稅額，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。」

司法院釋字第三三七號解釋：「營業稅法第五十一條第五款規定，納稅義務人虛報進項稅額者，除追繳稅款外，按所漏稅額處五倍至二十倍罰鍰，並得停止其營業。依此規定意旨，自應以納稅義務人有虛報進項稅額，並因而逃漏稅款者，始得據以追繳稅款及處罰。財政部中華民國七十六年五月六日臺財稅字第七六三七三七六號函，對於有進貨事

實之營業人，不論其是否有虛報進項稅額，並因而逃漏稅款，概依首開條款處罰，其與該條款意旨不符部分，有違憲法保障人民權利之本旨，應不再援用。至首開法條所定處罰標準，尚未逾越立法裁量範圍，與憲法並無牴觸。」

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：（一）取得虛設行號發票申報扣抵之案件……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）因虛設行號係專以出售統一發票牟取不法利益為業，並無銷貨事實，故取得虛設行號發票之營業人，自亦無向該虛設行號進貨並支付進項稅額之事實，除該營業人能證明確有支付進項稅額予實際銷貨之營業人，並經稽徵機關查明該稅額已依法報繳者，應依營業稅法第十九條第一項第一款規定，就其取得不得扣抵憑證扣抵銷項稅額部分，追補稅款，不再處漏稅罰外，其虛報進項稅額，已構成逃漏稅，應依營業稅法第五十一條第五款規定補稅並處罰。……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。……」

財政部八十六年八月十六日臺財稅第八六一九一二二八〇號函修正稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表有關營業稅法第五十一條第五款規定：虛報進項稅額，有進貨事實，取得虛設行號所開立之憑證申報扣抵者，按所漏稅額處七倍罰鍰。但於裁罰處分核定前已補繳稅款及以書面承認違章事實者，處三倍罰鍰。

二、本件訴願理由略謂：「…訴願人於原裁罰處分核定前，已承認取得虛設行號發票之違章事實，惟關於是否有進貨事實部分，訴願人於原核定前與原處分機關並未取得共識，因此申請復查，今復查決定書中明確認可訴願人有進貨之事實，依據稅務違章案件裁罰標準規定，理應處訴願人三倍之罰鍰，而非七倍之罰鍰。…」

三、卷查本件訴願人之違章事實，有八十二年七月二十三日專案申請調檔統一發票查核清單、臺灣臺南地方法院檢察署檢察官八十四年十一月二十一日八十四年度偵緝字第四十五號、偵字第一一六九六號不起訴處分書影本、原處分機關中正分處八十五年七月一日北市稽中正甲字第九〇七二二八號通知訴願人提示相關資料備查函等影本附卷可稽。

四、訴願人於復查申請時主張其取得〇〇公司之發票確有進貨之事實，案經原處分機關中正分處依財政部臺北市國稅局所提供之營利事業所得稅相關資料核認訴願人有進貨事實。惟查依臺灣臺南地方法院檢察署檢察官上開八十四年度偵緝字第四十五號、偵字第一一六九六號不起訴處分書記載，〇〇公司於八十年七月至八十一年十二月間，虛開不實發票一三〇〇張，以不正當方法幫助他人逃漏營業稅，其負責人〇〇〇雖獲不起訴處分，

惟不起訴理由為○君係「遭他人冒用身分證」申請公司，已足見○○公司為虛設行號，並無實際進銷行為，訴願人自無可能與其有交易事實，故訴願人以非交易對象虛開立之發票作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，構成違章，至臻明確。

五、次查原處分機關中正分處於訴願人申請復查後，就訴願人主張其實際交易人為○○○部分，該分處曾分別以八十六年六月十三日北市稽中正甲字第一四八五四號函、八十六年六月十六日北市稽中正甲字第九〇六八八四號函及八十六年七月二十三日北市稽中正甲字第九〇八八七三號函三次請○君於指定期限內攜帶相關資料至該分處說明，惟均遲未獲○君回覆。該分處又以八十六年九月五日北市稽中正甲字第二二五五五號函請訴願人提供其取得系爭發票之付款方式及付款相關資料以供查核，惟訴願人迄未提示及舉證有利證據以實其說，空言主張自難對其作有利之認定。至訴願人主張有進貨之事實，理應處三倍之罰鍰乙節，經查訴願人迄今尚未補繳稅款且未以書面承認違章事實，自無前揭參考表規定處三倍罰鍰之適用。從而，原處分機關於復查決定時依前揭參考表規定，將原罰鍰處分改按訴願人所漏稅額處七倍罰鍰計一、五七五、〇〇〇元。

六、惟按營業稅法第五十一條第五款規定，係以納稅義務人有虛報進項稅額並因而逃漏稅款者，始得據以補徵稅款及裁處漏稅罰，業經前揭司法院釋字第三三七號解釋在案。準此，營業人虛報進項稅額並須因而致公庫短漏徵營業稅額，主管機關始得向該營業人補徵營業稅及裁罰。本件原處分機關既認訴願人有進貨事實，雖訴願人所提出證據資料尚不足證明其已支付進項稅額予實際交易相對人，但依卷附資料觀之，○○公司已依法報繳系爭發票應納稅額，此有財政部財稅資料中心八十二年七月二十三日專案申請調檔統一發票查核清單二份附卷可稽，則本件訴願人持該六紙發票申報扣抵銷項稅額，就公庫而言，尚無損失可言。既然公庫無所損失，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追繳稅款及處罰與否之論斷依據，則原處分機關仍據營業稅法第五十一條作為本件裁處漏稅罰之依據，自有未洽。又本件既無漏稅，則原處分機關予以補徵營業稅之處分，即形成重複課稅之不當利益，且營業稅法第十九條第一項第一款之規定不得作為本件補稅之依據，為本府近來一貫之見解。是○○公司為虛設行號，並無真正進、銷貨之事實，自不可能於八十一年三月至八月間與訴願人有交易行為，則訴願人未依規定取得實際交易對象開立之發票，應認係違反稅捐稽徵法第四十四條規定，應處以行為罰。從而本件原處分機關遽對訴願人處以補徵營業稅及漏稅罰處分，尚嫌疏略，原處分應予撤銷，改按未依規定取得他人憑證總額處百分之五罰鍰。

七、綜上論結，本件訴願為有理由，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 黃昭元  
委員 陳明進  
委員 王惠光

中 華 民 國 八 十 七 年 六 月 十 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)