

訴 願 人 ○〇有限公司

代 表 人 ○〇〇

代 理 人 ○〇〇會計師

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

原處分撤銷，由原處分機關另為處分。

事 實

緣訴願人於七十九年間標得本府養護工程處「內湖E—二十一號道路第二期新築工程」，嗣於八十年間將工程轉包予〇〇股份有限公司（以下簡稱〇〇公司，原名為〇〇有限公司），金額計新臺幣（以下同）三八、三三三、七九五元（不含稅），其中二三、九九三、五四三元（不含稅）係取得〇〇公司交付之非實際交易對象（經查為〇〇有限公司等）開立之發票作為進項憑證，並持以申報扣抵銷項稅額一、一九九、六七七元。另一四、三四〇、二五二元（不含稅）係未依規定取得進貨憑證，案經財政部臺北市國稅局查獲後，函移原處分機關依法審理核定訴願人虛報進項稅額二三、九九三、五四三元及進貨未依法取得他人憑證總額一四、三四〇、二五二元，應補徵營業稅計一、一九九、六七七元，並由原處分機關按所漏稅額處三倍罰鍰計三、五九九、〇〇〇元（計至百元止），及按未依法取得他人憑證總額處百分之五罰鍰計七一七、〇一二元，應處罰鍰共計四、三一六、〇一二元，訴願人不服，申請復查。經原處分機關以八十七年一月五日北市稽法乙字第八五一—五九八四〇〇號復查決定：「復查駁回。」上開決定書於一月十四日送達，訴願人仍表不服，於八十七年二月十日向本府提起訴願，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。」（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。」

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：「：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.....

(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。.....」

八十五年二月七日臺財稅第八五一八九四二五一號函釋：「營業人虛報進項稅額，如經查明該虛報之稅額自違章行為發生日起至查獲日（調查基準日）止，實際僅虛增累積留抵稅額而尚未辦理扣抵或退稅，不發生逃漏稅款者，免按營業稅法第五十一條第五款規定處罰；否則應以其實際辦理扣抵或退稅之稅額為逃漏稅額，依法處罰。」

二、本件訴願理由略謂：

(一)原處分機關係依據臺灣臺北地方法院八十三年度訴字第一〇五號民事判決對訴願人作成課稅處分，該判決書中載明訴願人係向非虛設行號之營業人（○○公司之小包）進貨，且有支付貨款之事實。完全符合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補稅免罰之規定，原處分機關對此一主張刻意避而不談，復查決定顯有瑕疵之一也。

(二)訴願人是取得非交易對象進貨憑證也好，抑或進貨取得他人憑證也罷，皆符合非以不正當方法逃漏稅捐五年核課期間之規定，原處分機關於復查決定中竟隻字不提，復查決定

顯有瑕疵之二也。

- (三) 訴願人支付工程貨款之事實既經最高法院終局判決確定而為原告、被告及徵納雙方所不爭，則原處分機關作成計二三、九九三、五四三元無支付工程款之進貨，應補徵營業稅並罰鍰之處分，顯屬錯誤核定之一也。
- (四) 本案應是訴願人應直接取得○○公司工程承包價三八、三三三、七九五元之發票，卻間接取得○○公司小包之發票二三、九九三、五四三元作為進項憑證，並申報扣抵銷項稅額一、一九九、六七七元，及工人薪資明細等憑證一四、三四〇、二五二元，原處分機關將薪工清冊核定為未取得憑證，顯屬錯誤核定之二也。
- (五) 訴願人於七十九年五月將系爭工程轉包予○○公司，七十九年度訴願人取得非交易對象進貨申報金額一四、二九三、三五四元，八十年度取得非交易對象之進貨二四、〇四〇、四四一元，系爭工程總計申報工程成本三九、二六六、一七八元，此有帳載可稽，且經臺北市國稅局核定在案。○○○於八十年五月十四日完工前陸續取具憑證向訴願人請款，工程款給付問題所產生之爭訟皆在訴願人申報非交易對象進項憑證之後，故取具非交易對象之進項稅額，依營業稅法第十九條應補徵營業稅部分及應依稅捐稽徵法第四十四條規定處罰部分，原處分機關應在八十五年五月十五日五年核課期間期滿前核定，但遲至八十五年底才作成處分，故已逾核課期間。

三、卷查訴願人之違章事實，有財政部臺北市國稅局八十五年三月二十日、八十五年五月十六日財北國稅審參字第八五〇一二五三四號、八五〇二一九〇二號函、臺灣臺北地方法院八十三年度訴字第一〇五號民事判決、最高法院八十五年度臺上字第二八七八號民事判決、直進公司八十四年十二月二十八日陳情書、系爭工程承攬契約書等影本附卷可稽。

四、次查有關訴願理由主張原處分機關核定之金額有錯誤云云，依據卷附原處分機關對本案之稽核報告內容第一頁載明：「○○公司於八十年間.....以非交易對象開立之發票金額二三、九九三、五四三元（不含稅）充當進項憑證（稅額計一、一九九、六七七元）乙節，因該公司拒絕提供相關資料，並說明案關發票明細及交易對象，致本案無法查證，故本案擬以判決書所載之進項金額計二三、九九三、五四三元為○○公司以非交易對象開立之發票充當其進項憑證，並以其稅額一、一九九、六七七元列報扣抵，涉嫌違反營業稅法第十九條及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規定....」。按訴願人將其標得之本府養護工程處「內湖E—二十一號道路第二期新築工程」工程轉包予○○公司承作，雙方之間因請求給付工程款事件，○○公司曾以訴願人為被告提起民事訴訟，經臺灣臺北地方法院八十三年度訴字第一〇五號民事判決，主文載明：「被告○○有限公司應給付原告新臺幣貳佰柒拾萬玖仟壹佰肆拾伍元，及自民國八十三年三月二日起至清償日止按年息百分之五計算之利息。.....」查該民事判決事實欄

載明：「事實....二、被告部分.....(二)陳述.....1.....被告○○公司（即訴願人）之股東代表....及原告公司（○○公司）原負責人○○○....，將上開工程委由○○○施工：。理由一、....與原告公司更名前之○○公司訂立承攬工程契約，將上揭工程轉包與原告承作.....。三、....1、....本件業主最後實際估驗結算金額為四四、一三六、四〇九元，此為二造所不爭執，.....三八、三三三、七九五元，此為原告未交付被告任何發票時，被告○○公司所應給付原告之價款。....2、原告主張其依約交付被告之發票....其中二三、九〇三、五四三元部分可扣抵發票之淨額（即未加5%之營業稅）為被告○○公司所不爭執....。」該民事訴訟終經最高法院八十五年度臺上字第 二八七八號民事判決確定，該判決主文載明：「上訴駁回（上訴人即本案訴願人）。第三審訴訟費用由上訴人負擔。」理由欄載明：「原審以：被上訴人（即○○公司）主張之事實，業據提出驗收報告、承攬契約書為證，除欠款部分外，復為上訴人所不爭執。....三八、三三三、七九五元，即為被上訴人未交付發票時，上訴人所應給付之工程款。查被上訴人主張伊交付上訴人之發票額....之二三、九九三、五四三元（該判決誤植為二三、九〇三、五四三元）為可扣抵之淨額一節，為上訴人所不爭執....。」又財政部臺北市國稅局八十五年六月六日財北國稅審參字第八五一四四六七五號函，亦敘明訴願人以非實際交易對象開立之發票金額二三、九九三、五四三元充當進項憑證。案關承攬工程金額及取得非交易對象開立之統一發票金額既為訴願人所不爭執，且本案係依臺灣臺北地方法院民事判決書所載事實及金額等違章事實依法審理裁處，上開判決並經最高法院判決確定。是訴願人將工程轉包予○○公司，而取得非交易對象開立之發票作為進項憑證，及進貨未依法取得他人憑證之違章，應無疑義。是訴願理由所指摘之金額有錯誤乙節，顯不足採。

五、關於本案是否已逾核課期間乙節，原處分機關係以營業人開立銷售憑證時限表規定，包作業開立發票時限為「其工程合約所載應收價款時為限」，惟本案案關「內湖E—二十一號道路第二期新築工程」工程合約書並未載明其應收價款時間，僅該合約第七點載明：「乙方（即○○公司）應向業主（即本府養護工程處）辦理每期之估驗計價手續，俟業主核付後，甲方（即本案訴願人）按照所領工程款，照比例先扣技術費、牌照稅及加值營業稅後，以現金交付乙方。」又依上開臺灣臺北地方法院八十三年度訴字第一〇五號民事判決書載明：「事實一、原告（即○○公司）方面.... 陳述....3、上開道路工程雙方約定完工期限為八十年二月十一日，而實際完工日則為八十一年五月十四日由原告完工報請業主於八十一年五月三十日完成驗收.....。」、「事實二、被告部分.. 陳述.....2、上開工程於八十年五月間完工，....至八十一年五月三十日正式完成驗收.....。」則本案工程於八十一年五月三十日完成驗收，既為案關雙方所不爭執，是本案依案關工程合約第七點所載，原處分機關認定應以○○公司向本府養護工程處

辦理正式完成驗收日（即八十一年五月三十日）為○○公司應開立發票之應收價款時限。而本案業於八十五年十月十六日送達補徵繳款書及處分書，是以本案並未逾五年核課期間，乃據以補稅裁罰，尚非無據。

六、惟本案訴願人取得○○公司交付之非實際交易對象○○有限公司等公司開立之發票，依據原處分機關查證結果，確有進貨，並有支付貨款之事實。至訴願人所取得之非實際交易對象開立之發票，其開立發票人有無報繳發票營業稅？據原處分機關卷附資料，原處分機關法務室曾於八十六年十一月八日簽請稽核科查復，稽核科則於八十六年十二月二日簽復，其簽復內容略以：「...有關○○有限公司取得○○股份有限公司交付之非交易對象憑證，金額計二三、九九三、五四三元（未含稅）充當進項憑證，涉嫌違反稅法乙案，原核定係依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、規定：『經查明上開開立發票營業人均已依法申報繳納該應納之營業稅在案』，故予以補稅並依稅捐稽徵法第四十四條規定處罰.....」惟遍觀全卷，並無相關之資料（如專案申請調檔統一發票查核清單資料類別「三十一（三聯式申報）」可資參酌，其查證似嫌疏略。

七、又依司法院釋字第三三七號解釋意旨，在漏稅罰採『結果說』，以有稅捐之短收為要件，則只要系爭發票表彰之稅額已繳納，即無所謂稅捐之逃漏，不應論以漏稅罰；是以營業人有進貨之事實，不向直接出賣人取得統一發票者，固得逕適用稅捐稽徵法第四十四條處罰，惟必有虛報進項稅額，並因而逃漏稅款之情形，始得依營業稅法第五十一條第五款處罰之。準此，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者，縱開立統一發票者為虛設之公司行號而實際上無營業之事實，苟其已依法申報繳納所開立統一發票應納之營業稅，則營業人之所為，尚無因而逃漏營業稅之情形，自無逕對之補徵稅款並依營業稅法第五十一條第五款處罰之餘地。本案究有無稅捐短收情形？訴願人所取得之非實際交易對象其開立發票人（即○○有限公司等公司）有無報繳發票營業稅？觀之原處分機關稽核科八十六年十二月二日簽復內容，其說明仍不甚明確。本案對訴願人應否處以漏稅罰及補徵營業稅？其關鍵應係以開立發票者是否已按發票所載金額申報繳納營業稅及開立發票者取得之進項憑證之各階段交易過程中所有開立發票人已否依法報繳營業稅為斷，原處分機關並未釋明，即不無疑義。又本案系爭工程是否有辦理分期驗收之情形？如有，則是否部分應收價款時間，已逾五年核課期間？觀之原處分卷，亦乏相關資料可稽，亦應由原處分機關一併究明。從而，本案原處分應予撤銷，由原處分機關究明後另為處分。

八、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 鄭傑夫

委員 楊松齡
委員 薛明玲
委員 王清峰
委員 黃昭元
委員 陳明進
委員 王惠光

中 華 民 國 八 十 七 年 七 月 十 日

市長 陳水扁

訴願審議委員會主任委員 張富美 決行