

臺北市政府 87.08.11. 府訴字第八七〇二四二八九〇一號訴願決定書

訴 願 人 ○○股份有限公司

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

- 一、緣訴願人於八十年九月至八十二年三月因土方挖運工程，計支付價款新臺幣（以下同）一一、三一七、七二七元，未依法取得憑證，而以非交易對象之○○股份有限公司（以下簡稱○○公司）開立之統一發票十六紙，充當進項憑證，並扣抵銷項稅額，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，應補徵營業稅五六五、八八六元，並按未依規定取得憑證總額處百分之五罰鍰計五六五、八八六元，訴願人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經本府八十五年六月十二日府訴字第八五〇二五三一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為適法之處分。」
- 二、嗣原處分機關重為復查決定時，仍維持原核定及原處分。訴願人猶表不服，第二次提起訴願，經本府八十五年十月十五日府訴字第八五〇六五七五六號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」案經原處分機關以八十六年一月二十二日北市稽法乙字第一〇〇七六九號重為復查決定：「維持原核定及原處分。」，訴願人不服，第三次向本府提起訴願。
- 三、經本府以八十六年五月六日府訴字第八六〇二七八八四〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」嗣經原處分機關重新查核後，以八十六年六月二十日北市稽法乙字第一二七六〇八號復查決定：「維持原核定補徵稅額及罰鍰處分。」，訴願人不服，第四次向本府提起訴願。
- 四、經本府以八十六年十月二十日府訴字第八六〇五六四〇六〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」嗣經原處分機關重新查核後，以八十七年二月二十七日北市稽法乙字第八六一六九四三九〇〇號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額及罰鍰處分。」上開決定書於八十七年三月四日送達，訴願人仍表不服，於八十七年四月一日第五次向本府提起訴願，四月二十三日補充訴願理由，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：一、...五、虛報進項稅額者。」五十三條之一規定：「營業人違反本法後，法律有變更者，適用裁處時之罰則規定。但裁處前之法律有利於營業人者，適用最有利於營業人之規定。」

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。」

又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。（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。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。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。」

二、本件訴願及補充理由略謂：

- (一) 按契約當事人給付應付之貨款後，應已完成契約之責任，相對人嗣後如何運用貨款與付款人無關。本件訴願人已依正常程序支付貨款，為何嗣後資金流向○○○，非訴願人所能瞭解及必須瞭解者，且該款項皆由○○○兌領之事證為何？原處分機關以資金流向等不可歸責於訴願人之理由，強令訴願人另負稅責，無非使訴願人負無過失責任，因無過失責任應有法令明文規定，原處分機關責令訴願人負無過失責任之依據，有釋明之必要。
- (二) 原處分機關要求訴願人提供載運土方之資料，按土方工程係依開挖之立方米為計價單位與載運次數無關，訴願人無○○公司每次運載貨車之車輛資料。○○公司有無因車輛不足而調度賴君車輛以為運送乙情，不過係提供原處分機關釋疑賴君可能參與載運廢土情形之參考，原處分機關要求訴願人舉證，違反舉證責任分配之原則。
- (三) ○○○是否礙於貨運特許證取得不易，靠行○○○父子開設之貨運公司，且實際負責訴願人公司之運土工程，除可作為訴願人款項何以流向○○○之釋明外，因靠行制度存在為不爭之事實，車行有無逃漏稅捐，為稅務機關應自行考量之問題，訴願人只需有實際之工程進行，依約支付工程款，並取得所有已稅憑證，稅務責任已了，何來任何逃漏營業稅之情事！至於車行是否有漏稅行為，與訴願人無關。詎稅務機關不思查緝實際逃漏稅捐者，竟籠統因○○○靠行○○公司，或參與部分訴願人之運土工程，即漠視訴願人已實際給付工程款及所有稅賦，逕認訴願人故意虛報進項稅額逃漏營業稅，實難令人甘服。
- (四) 訴願人是營利事業不是調查單位，與具有公司執照、營利事業登記證及貨運特許證照即有運土能力之公司訂定合約，除確實依約付款，開立抬頭支票、劃平行線、記載禁止背書轉讓（部分依交易習慣於切結後取銷），給付所有工程款時取得交易相對人之統一發票，發票亦記載應稅，而支付之款項均依法含稅支付外，事後亦取得相對人交付之營業稅繳款書及營業稅申報書，表示已申報完畢，所有程序完全正常，應係無庸置疑之事實。
- (五) 本件已多次往返訴願，所有憑證證物已附卷，請一次貫徹審酌，不應任由原處分機關一再重複相同處理。

三、經查本案前經本府四次訴願決定，其中八十六年十月二十日府訴字第八六〇五六四〇六〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」撤銷理由略以：「……就本案○○公司是否為訴願人之實際交易對象，而有無稅捐稽徵法第四十四條規定之適用，闡明與原處分機關不同之見解，則依前揭司法院大法官議決釋字第三六八號解釋意旨，原處分機關重為處分自應受前開見解之拘束，惟原處分機關八十六年六月二十日北市稽法乙字第一二七六〇八號重為復查決定，仍未就訴願決定撤銷理由之待證事實，即系爭載運是否因○○公司所屬車輛不足而調度○○○之車輛以為運送？攸關本案是否應

以未依規定取得憑證總額處行為罰。原處分機關引據與本案事實俱不相同之行政法院二十九年度判字第十三號判例及前揭理由欄第四項為由仍維持原核定云云，既經本府前揭訴願決定論駁甚詳，原處分機關為本府所屬機關，自應受本府訴願決定撤銷意旨之拘束，仍持同一理由否准，依首揭規定，自屬未當。準此，本件原處分應予撤銷，由原處分機關查明系爭載運是否因○○公司所屬車輛不足而調度○○○之車輛以為運送等情事後，另為處分。....」

四、本件原處分機關再次重為復查結果，續予維持原核定及原處分，理由為：訴願人取得系爭十六張發票係經法院判決○○公司出售圖利虛開之統一發票，且資金流程查核益證其實際交易人為○○○，○君向○○公司購買發票交予訴願人作為進項憑證，原處分機關依本府訴願決定撤銷意旨於八十六年十二月十日函請訴願人提供案關建築之土方工程載運車輛之車籍及車牌號碼，惟訴願人會計課汪玉惠稱土方工程款係依開挖之立方米為計價單位與載運次數無關，故無法提供前開資料供核，本案因○○公司係經查獲販賣統一發票牟利並無進、銷貨事實，且訴願人支付之運費業經查明均為○○○所兌領，復因其無法提示載運土方之車輛資料，系爭工程土方是否因○○公司車輛不足而調度賴君車輛以為運送乙情，訴願人迄未提出具體事證，自無從核認。原處分機關維持原核定就其取得不得扣抵之進項憑證申報扣抵銷項稅額部分，據以追補稅款及罰鍰處分。

五、惟查本案原處分機關既認訴願人有進貨事實，且開立發票之○○公司已依法報繳營業稅，有彰化縣稅捐稽徵處八十三年十二月六日彰稅消密字第五五三號函送「彰豐專案小組第二次檢討會會議紀錄」附卷可稽。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，其認事用法似有矛盾之處。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，惟按開立發票之○○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；況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。是以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。

六、至關於違反稅捐稽徵法第四十四條規定，處以行為罰部分，因訴願人既無法證明所取得之發票，確係取自其實際交易對象，職是，此部分原處分並無不合，應予維持。

七、綜上論結，本件訴願為部分有理由，部分無理由，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 陳明進
委員 王惠光

中 華 民 國 八 十 七 年 八 月 十 一 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）