

訴願人 ○○有限公司

代表人 ○○○

代理人 ○○○ 會計師

原處分機關 台北市稅捐稽徵處

右訴願人因營業稅事件，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

訴願人於八十二年三月至八十三年一月間，委由他人承建工程，計支付價款新台幣（以下同）二九、六八六、六三五元（不含稅），未依規定取得進項憑證，而以非交易對象之○○有限公司（以下簡稱○○公司）開立之統一發票二十紙，作為進項憑證，扣抵銷項稅額，虛報進項稅額一、四八四、三三三元，案經原處分機關審理核定應補徵營業稅一、四八四、三三三元，及按未依法取得他人憑證總額處以百分之五罰鍰計一、四八四、三三一元。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以八十七年一月七日北市稽法乙字第86177684○號復查決定：「復查駁回。」，訴願人仍不服，於八十七年二月四日向本府提起訴願，四月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。」

營業稅法第十五條規定：「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。」

又按財政部八十三年七月九日台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。....」

八十四年五月二十三日台財稅第八四一六二四九四七號函釋：「關於『○○專案』、『○○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台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：

(一) 依司法院釋字第三三七號解釋，○○公司已申報營業稅，訴願人未曾逃漏任何稅款。

又檢察官起訴內容不足證明訴願人有違法之事實：檢察官既未訴稱○○公司違反稅捐稽徵法第四十四條規定，未依法給與他人憑證，更未以訴願人為被告，指控訴願人未依法取得進項憑證。

(二) 原處分機關復查決定之詞頗多臆測，以「借前揭資料之安排以掩事實，殊非鮮見」。

等推測之詞率予否定，○○公司派出技師於現場會同建管人員勘驗本公司建築工程，有勘驗報告書簽名可證，顯見○○公司○姓技師確曾在場執行業務。

(三) 民法『承攬』不以承攬人親任為限，利用他人完成亦無不可，最高法院六十五年第一九七四號著有判例。○○公司以自有機具、工人完成或利用他人完成，均不影響其為本公司承攬人之法律關係，本公司取其統一發票為發包工程之進項憑證，於法並無不合。訴願人依合約付款給○○公司，並依稅法規定索取○○公司的統一發票，自始至終並未違反法律上之義務，本即無過失與否之論，更遑論應否處罰。

三、卷查訴願人之違章事實，有專案申請調檔統一發票查核清單、台灣台北地方法院檢察署檢察官八十五年偵字第三六三五號、第一三四九〇號起訴書、○○公司之名義上負責人○○○、○○公司之員工○○○、○○○等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在法務部調查局東部地區機動工作組、台北市調查處所作調查筆錄等可稽。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，在台北市....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。……」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，是○○公司係僅以出借牌照收取借牌費以牟取利益為業，並無承攬訴願人營建工程之事實，又承攬雖不以承攬人親任為必要，而得利用他人完成，惟訴願人就此未舉實證以實其說，難為訴願人為有利之認定。且據原處分機關查證答辯稱：本案○○公司顯無為訴願人工程再發包予第三人之事實存在，又答辯稱：依前揭起訴書及○、○二君筆錄所載，○○○等三人，明知○○公司等並無實際從事營造業務，竟製作不實承攬合約、建築師勘驗報告書、使用執照申請書等文件，且明知該等營造公司所僱用之主任技師○○○等人，並未確實執行監督工程進行，而指示所僱用之○○○等人蓋用該等主任技師印章或代簽名於建築工程勘驗報告上，使台北縣、市政府建管單位核發各項證照，損害建管機關對於建管審查證照之正確性，是訴願所辯，均非可採。是以，原處分機關認定○○公司非訴願人之實際交易對象，尚非無據。

四、惟本件訴願人有進貨之事實為訴辯雙方所不爭執，且依原處分卷附宜蘭縣稅捐稽徵處八十六年一月十七日宜稅查字第0二六五二號函查明○○公司八十四年十二月以前所開立不實發票均已如期申報並繳納稅款，是本案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。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？

五、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。至關於依稅捐稽徵法第四十四條規定處以行為罰部分，按訴願人未依法取得憑證之事實已如前述，此部分復查決定予以維持，自無不合。

六、綜上所述，本件訴願為部分有理由，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 王清峰
委員 黃昭元
委員 陳明進
委員 王惠光

中華民國八十七年九月九日

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：台北市愛國西路二號)