

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

緣訴願人於八十二年一月至八十四年十二月間進貨，支付價款計新臺幣（以下同）六五、二〇九、五六二元（不含稅），未依法取得憑證，而以非交易對象○○股份有限公司（以下簡稱○○公司）開立之統一發票共計四十二紙，作為進項憑證，並以其中金額計五九、九六三、四六三元（不含稅）申報扣抵銷項稅額，虛報進項稅額，案經原處分機關依法審理核定應補徵營業稅計二、九九八、一七三元，並按其未依規定取得他人憑證總額六五、二〇九、五六二元處百分之五罰鍰計三、二六〇、四七八元。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以八十七年五月二十一日北市稽法乙字第87-0199500號復查決定：「復查駁回。」訴願人仍不服，於八十七年六月二日向本府提起訴願，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所開立之憑證申報扣抵之案件.....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) 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。」

行政法院八十七年七月份第一次庭長評事聯席會議決議：「.... 营業人雖有進貨事實，惟不依規定取得交易對象開立之進項憑證，而取得非交易對象開立之進項憑證，申報扣抵銷項稅額時，該項已申報扣抵銷項營業稅額顯未依法繳納，仍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，追補該項不得扣抵之銷項稅款。又我國現行加值型營業稅係就各個銷售階段之加值額分別予以課稅之多階段銷售稅，各銷售階段之營業人皆為營業稅之納稅義務人。故該非交易對象之人是否已按其開立發票之金額報繳營業稅額，並不影響本件營業人補繳營業稅之義務。」

二、本件訴願理由略以：

- (一) 訴願人與○○公司簽約付款前後，亦經調查其公司經濟部執照、營利事業登記證、承攬工程手冊、營造業登記證書、支付款項前期之繳稅情形，認為確可信賴，故予發包簽約，各期工程款均以票據支付。既有進貨之事實，復有資金支付之證明，原處分核定補稅裁罰，認事用法或有欠周。
- (二) 按照司法院釋字第三三七號解釋文及營業稅法第五十一條之規定，須企業有虛報進項稅額，才可補稅再加處罰緩。
- (三) 依行政法院八十六年度判字第三三九號判決意旨，虛設行號之公司縱實際上無營業事實，若其已申報繳納營業稅，尚無逃漏稅捐，不得逕對其補徵營業稅。
- (四) 原處分係以營業稅法第十九條第一項第一款之規定為補徵營業稅依據，惟營業稅法第十九條僅列舉不得扣抵之項目，並未賦予其他法律效果，關於以不得扣抵憑證申報扣抵之法律效果，係規定於第五十一條。

三、卷查本案違章事實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、財政部財稅資料中心專案申請調檔統一發票查核清單影本、臺灣臺北地方法院檢察署檢察官八十五年偵字第三六三五號、八十五年偵字第一三四九〇號起訴書影本及法務部調查局東部機動組（以下簡稱調查局東機組）調查○○公司等四家營造公司出借牌照相關筆錄影本等資料附案可稽。

本件訴願人主張其與○○公司簽約付款前後，曾調查其公司經濟部執照、營利事業登記

證、承攬工程手冊、營造業登記證書、支付款項前期之繳稅情形，認為該公司確可信賴，故予發包簽約等語，惟查正倫等公司業經前開起訴書認定其無實際從事營造工程業務，係無工人及機器設備之出借牌照公司，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，且擬具注意事項交與承造業主及員工作為處理依據，此有前揭公司職員○○○、○○○分別於八十五年一月三十日在調查局東機組及八十五年二月十二日在法務部調查局所作筆錄坦承在案。又訴願人主張本案各期工程款均以票據支付乙節，經查上開票據大部分皆背書轉讓與他人，實際兌領人亦非○○公司。訴願人復無法舉證與○○公司確有實際交易行為，是原處分機關認訴願人有取得非實際交易對象發票之違章事實，予以補稅罰鍰處分，參酌前掲行政法院庭長評事聯席會議決議意旨，尚非無據。

四、惟依前掲司法院釋字第三三七號解釋意旨，納稅義務人虛報進項稅額，並因而逃漏稅款者，始得補稅及處罰。查本件系爭發票已依法報繳營業稅額，此為上開宜蘭縣稅捐稽徵處八十六年一月十七日宜稅查字第0二六五二號函敘明在案，則原處分機關一方面認訴願人有進貨事實，且其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，毋庸處漏稅罰；另一方面，復認訴願人係虛報進項稅額，應補徵營業稅款，其認事用法似非無矛盾之處。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，有無重複課稅之不當利益？亦即營業稅法第十九條第一項第一款得否作為追補稅款之依據？不無斟酌之處。準此，原處分機關對訴願人補徵營業稅之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。至有關行為罰部分，依上所述訴願人有取得非實際交易對象發票之違章事實，是此部分原處分並無不合，應予維持。

五、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 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 十 月 二十一 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)