

訴願人 ○○有限公司

代表人 ○○○○

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

原處分撤銷，由原處分機關另為處分。

事 實

緣訴願人係經營西式餐館、飲酒店、啤酒屋，於八十三、八十四年度購買農、漁產品，計支付價款新台幣（以下同）一五、〇九五、八四六元（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、○○有限公司、○○有限公司、○○股份有限公司、○○股份有限公司、○○股份有限公司、○○有限公司、○○有限公司、○○有限公司、○○有限公司及○○股份有限公司等十一家批發商、進口商所跳開之統一發票計一三三紙，作為進項憑證，並持以申報扣抵銷項稅額（實際扣抵稅額為七五四、八〇七元），案經原處分機關查獲，審理核定應補徵營業稅七五四、八〇七元，並按未依規定取得他人憑證之總額處百分之五罰鍰計七五四、七九二元。訴願人不服，申請復查，經原處分機關八十七年三月七日北市稽法乙字第870445200號復查決定：「復查駁回。」上開復查決定書於八十七年三月十三日送達，訴願人仍不服，於八十七年四月二日向本府提起訴願，六月十六日補正程式，九月十五日補充訴願理由，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、按營業稅法第十三條第二項規定：「農產品批發市場之承銷人及銷售農產品之小規模營業人，其營業稅稅率為百分之零點一。」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。」第二十三條規定：「農品批發市場之承銷人、銷售農產品之小規模營業人、小規模營業人及其他經財政部規定免予申報銷售額之營業人，除申請按本章第一節規定計算營業稅額並依第三十五條規定申報繳納者外，就主管稽徵機關查定之銷售額按第十三條規定之稅率計算營業稅額。」第二十五條規定：「依第二十三條規定，查定計算營業稅額之營人，購買營業上使用之貨物或勞務，取得載有營業稅額之憑證，並依規定申報者，主管稽徵機關應按進項稅額百分之十，在查定稅額內扣減。……」（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台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：「……營業人雖有進貨事實，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、本件訴願及補充理由略謂：

- （一）訴願人均依法開立並無漏報營業收入。
- （二）訴願人之收入均以客戶信用卡刷卡，未有漏開收入，但因進項交易太廣泛，致有遭原處分機關以專案查獲之他人營業稅申報資料，逕行決定訴願人有漏開收入之嫌。
- （三）原處分機關通知時，訴願人即將有關八十三年及八十四年進項憑證及帳冊送查，遭放置二個多月餘，才通知訴願人收回，焉能說訴願人未提示任何具體證據供核。
- （四）復查申請書所稱「因進項交易太廣泛，每有漏未取得進項憑證……」等語，係因訴願人一案多查，疏忽筆誤，系爭一三三紙發票均有交易事實。

三、卷查○○有限公司、○○有限公司、○○有限公司、○○股份有限公司、○○股份有限公司、○○股份有限公司、○○有限公司、○○有限公司、○○有限公司、○○有限公司、○○有限公司及○○股份有限公司等十一家公司，經原處分機關查認有非依規定給與他人憑證之情事，而訴願人自上開公司取得發票共計一三三紙，原處分機關爰依稅捐稽徵法第三十條規定進行調查。經原處分機關以八十五年十一月二日北市稽核丙字第二六五五八號函通知訴願人負責人○○○○提供相關帳證備查，該函由○○○○之母○○○○簽收在案，有掛號郵件收件回執影本可稽，惟訴願人並未按該函意旨提示相關帳證供核，亦無任何說明，不無規避稽查之嫌。又上開○○有限公司已坦承跳開發票予訴願人，且訴願人於復查申請書自承：「……因進項交易太廣泛，每有漏未取得進項憑證……」是以原處分機關認定訴願人取得之上開一三三紙發票為非實際交易對象之憑證，自非無據。

四、至訴願書所稱原處分機關通知時，訴願人即將有關八十三年及八十四年進項憑證及帳冊送查，遭放置二個多月餘，才通知訴願人取回，訴願人並非未提示任何具體證據供核乙節，經本府訴願審議委員會以八十七年四月三十日北市訴（癸）字第八七二〇二二〇九二〇號函請其舉證證明，然訴願人八十七年九月十五日（該會收文日期）補充理由書僅稱：「……本公司於當初接獲台北市稅捐稽徵處文，即刻持民國八十三年及八十四年有關進銷項憑證及帳冊約六大箱，送往稅捐稽徵處承辦人……查核共計二次，前後期間凡約八個月後，無所查獲，再通知本公司領回。……」並未提示類如課稅資料調閱單等證據證明原處分機關確已收受（原處分機關收受營業人之帳證進行查核，即製作「課稅資料調閱單」交予對方），且訴願書稱經原處分機關放置二個月，而訴願補充理由則稱八個月，前後不一，訴願人亦未說明理由。本府訴願審議委員會復於八十七年九月三十日派員以電話詢問原處分機關承辦人，該員稱訴願人負責人○○○○與一女曾攜一箱帳證到該處接受調查，因該帳證尚待整理，故請訴願人負責人○○○○攜回整理後再送處辦理，該處並未收受訴願人任何資料。惟訴願人從此即無聯繫，原處分機關爰以上開八十五年十一月二日北市稽核丙字第二六五五八號函通知訴願人負責人○○○○提供相關帳證備查，詎訴願人仍未提示相關資料供核云云。基上，訴願人既未提出證據以實其說，自難憑採；另訴願人辯稱復查申請書所稱「因進項交易太廣泛，每有漏未取得進項憑證……」係筆誤所致等語，顯屬卸責之詞，亦不足採。從而，原處分機關所為之處分，參酌首揭行政法院庭長評事聯席會議決議意旨，尚非無據。

五、惟查原處分機關以系爭發票已由開立發票者（即上開○○有限公司等十一家公司）申報繳納營業稅，認定本件無漏稅之情事，而未處以訴願人漏稅罰。然本件實際交易流程倘係進口商（即○○有限公司等十一家公司）銷售貨物予農產品批發市場之承銷人，農產品批發市場之承銷人再銷售予訴願人，依現行營業稅制，應由進口商開立營業稅稅率為百分之五之憑證予農產品批發市場之承銷人，農產品批發市場之承銷人如為適用前揭營

業稅法第二十三條規定查定課稅，所開予訴願人之憑證即無進項稅額可供扣抵，而農產品批發市場之承銷人僅得就進口商所開立之憑證稅額百分之十申報扣抵銷項稅額（前揭營業稅法第二十五條規定參照），亦即進口商所開立之憑證稅額僅百分之十得申報扣抵銷項稅額，而非全額均得申報扣抵銷項稅額。從而，訴願人持進口商跳開之營業稅稅率為百分之五之憑證申報扣抵銷項稅額，有無致國庫短、漏徵營業稅，應視其交易對象之承銷人為依營業稅法第二十三條規定查定課稅者或依營業稅法第四章第一節課稅之營業人而定，遍觀全卷猶有未明。

六、又本件倘確無漏稅之情事，則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337號解釋意旨，未處以訴願人漏稅罰；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，惟按本件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，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？從而，原處分應予撤銷，由原處分機關另為處分。

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 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 三十一 日市長 陳水扁 請
假

副市長 林嘉誠 代行
訴願審議委員會主任委員 張富美 決行

