

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

原處分關於新臺幣一、一七〇元以外之補稅處分部分撤銷，其餘訴願駁回。

事 實

緣訴願人於八十二年一月至同年五月進貨，計支付價款新臺幣（以下同）五、三五五、七二九元（不含稅），未依法取得憑證，而以非交易對象○○有限公司（以下簡稱○○公司）開立之統一發票七紙，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，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，應補徵營業稅二六七、七八七元，並按所漏稅額處七倍罰鍰計一、八七四、五〇〇元（計至百元止）。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以八十七年六月十七日北市稽法乙字第8712520700號復查決定：「原處分變更為按所漏稅額新臺幣（以下同）一、一七〇元處七倍罰鍰計八、一〇〇元，並按未依法取得他人憑證總額處百分之五罰鍰計二六六、六一六元，其餘復查駁回。」上開決定書於八十七年六月二十五日送達，訴願人仍表不服，於八十七年七月十日向本府提起訴願，八月三日補具訴願理由，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。」第五十三條之一規定：「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。....」

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。....」

八十六年八月十六日臺財稅第八六一九一二二八〇號函修正稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表，其中關於虛報進項稅額而有進貨事實者，在取得虛設行號所開立之憑證申報扣抵之情形，規定按所漏稅額處七倍罰鍰；但於裁罰處分核定前已補繳稅款及以書面承認違章事實者，處三倍罰鍰；於復查決定前已補繳稅款及以書面承認違章事實者，處五倍罰鍰。

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，該項已申報扣抵之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、本件訴願理由略謂：

（一）訴願人於八十一年間承攬之〇〇大飯店、〇〇社〇〇〇等六十廠及中油內湖工地等三項

營造工程，其中土方開挖及運棄工程轉包予○○公司承作前，曾要求其提示經濟部公司執照、營利事業登記證及臺北市營業人銷售額與稅額申報書查對，經確認○○公司除已取具可合法經營之合法證照及按期報繳營業稅後，始於八十一年九月及十一月間與○○公司簽訂發包工程承攬書，○○公司乃依承攬書約定之條款進行土方工程操作，訴願人亦以其各期實作數量計價，並經由○○公司職員○○○簽名具領，亦即訴願人與○○公司確有發包、承作之事實。

(二)○○公司為一虛設之空頭公司，專以違法販賣統一發票者，則原處分機關對訴願人所處之罰鍰，當無異議可言；惟查○○公司於七十二年二月二日即獲准設立登記，營業期間長達十餘年，依常理判斷，應非屬虛設之空頭公司，否則，原處分機關早期應已查獲，更何況，原處分機關僅以檢察官起訴書推定訴願人取得虛設行號○○公司開立之發票，並未提出更具體之證據證明訴願人與○○公司並無發包、承作之事實。

(三)退一萬步言，縱○○公司為一虛設之公司，而經查該公司確已依法申報繳納所開立統一發票應納之營業稅，則依司法院釋字第三三七號解釋及行政法院八十三年度判字第二四四六號判決，訴願人尚無逃漏營業稅之情形，原處分機關自無逕對訴願人補徵稅款之餘地。是故，本案既經原處分機關查明原追繳之營業稅二六七、七八七元，除其中一、一七〇元○○公司未依法報繳外，餘二六六、六一七元均由其繳清無誤，故此部分之營業稅當不得再向訴願人追繳。

(四)縱○○公司為一虛設之公司，而該公司未將訴願人交付之進項稅額一、一七〇元依法報繳，原處分機關即推定訴願人有漏稅之行為，並裁處漏稅額一、一七〇元之七倍罰鍰，訴願人認有裁罰過重之嫌。理由為：漏稅金額微小。漏稅之責任尚不可歸責於訴願人。○○公司是否為虛設行號尚未確定。

三、卷查本件訴願人之違章事實，有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十二月二十八日八十五年偵字第二〇七九六號起訴書影本及稽核報告書影本等附卷可稽。且上開起訴書犯罪事實欄載明：「一、○○○係臺北市○○○路○○巷○○號○○樓○○股份有限公司之負責人……明知該公司並無進貨之事實，竟基於概括之犯意，連續自八十二年一月間起至同年十二月間止，向○○股份有限公司，○○有限公司及○○有限公司等三家虛設行號之公司取得虛偽開立不實之統一發票……又明知該公司並無銷貨之事實，竟基於幫助他人逃漏稅捐之概括犯意，連續於右開時間虛偽開立不實之統一發票五十四張，分別交予……○○股份有限公司……等十七家行號……以不正當之方法幫助該等公司行號逃漏營業稅……」；又依起訴書所載，訴願人於系爭期間內尚有取得○○股份有限公司及○○有限公司之發票，而該等公司為虛設行號，亦有法院判決可考（臺灣臺中地方法院八十三年度訴字第二七三五號刑事判決）；另據訴願人公司負責人○○○談話筆錄及卷附該公司與○○公司所訂承攬

書（均為影本）所載，與訴願人訂約者係○○公司工地代表人○○○，而此經原處分機關函請財政部財稅資料中心提供○○公司八十二年度之薪資扣繳憑單查核結果，該公司八十二年度扣繳憑單並無○○○之資料（有稽核報告書影本可稽），是本案原處分機關認定○○公司為虛設行號並無進銷貨，訴願人取得該公司之發票係屬非交易對象發票之事實，應堪採信。

四、雖訴願人否認違章，且主張係與○○公司交易。惟查訴願人公司負責人○○○於談話筆錄中稱○○○係○○公司工地代表人，且係與其訂約，又訴願書中亦稱○○○為○○公司職員，而據其訴願所附之承攬書（影本）記載，○○○卻為保證人，工地代表人則為○○○，是與其說詞不符；且本案訴願人尚乏有力之證據以實其說，再參諸上開事證，自難對其作有利之認定，所辯應非可採。從而，原處分機關因○○公司開立予訴願人之七張發票中僅SB七二〇六七五六七乙紙，金額計二三、四〇〇元，稅額一、一七〇元，未依法報繳，且訴願人已提示付款資料等證明其確有支付進項稅額，遂核定除上述編號SB七二〇六七五六七號統一發票因○○公司未依法報繳，應依法裁處漏稅罰外，其餘部分均不再處漏稅罰；而於復查決定時參酌訴願人違章情節將原罰鍰處分變更為按訴願人所漏稅額一、一七〇元處七倍罰鍰計八、一〇〇元，另按訴願人未依法取得憑證總額五、三三二、三二九元處百分之五罰鍰計二六六、六一六元，其餘補徵營業稅部分則仍予以維持，揆諸前揭規定，尚無不合。

五、惟本案系爭稅額中關於○○公司未依法報繳之一、一七〇元以外部分，既經原處分機關認定訴願人有進貨事實且有支付進項稅額，又○○公司亦有報繳營業稅；則原處分機關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？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，爰將此部分補徵營業稅之處分撤銷。至其餘補稅、漏稅罰及行為罰部分，原處分既無不合，自應予以維持。

六、綜上論結，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 楊松齡
委員 薛明玲
委員 黃昭元
委員 陳明進
委員 王惠光

中 華 民 國 八十七 年 十二 月 十七 日

市長 陳水扁

訴願審議委員會主任委員 張富美 公假
執行秘書 王曼萍 代行

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)