

訴願人 ○○股份有限公司

代表人 ○○○

代理人 ○○○ 律師

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

緣訴願人涉嫌於八十年一月至八十三年二月間託運貨物，計支付價款新臺幣（以下同）二五、二八九、五四三元（不含稅），未依法取得憑證，而以非交易對象之○○股份有限公司、○○股份有限公司（以下簡稱○○公司、○○公司）開立之統一發票二一八紙，充當進項憑證申報扣抵銷項稅額，案經法務部調查局彰化縣調查站（以下簡稱彰化縣調查站）查獲，將相關事證函移原處分機關依法審理，經原處分機關核定訴願人虛報進項稅額，應補徵營業稅一、二六四、四八七元（實際扣抵金額），並按未依規定取得憑證之總額處百分之五罰鍰計一、二六四、四七七元。訴願人不服，申請復查，未獲變更，乃提起訴願，經本府以八十六年二月十八日府訴字第八五〇七六五九七號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」原處分機關嗣以八十七年七月二十八日北市稽法乙字第八七〇一三七三四〇〇號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額及罰鍰處分。」訴願人仍表不服，於八十七年八月二十五日向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

### 理 由

一、按訴願法第二十四條規定：「訴願之決定確定後，就其事件，有拘束各關係機關之效力。」

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。」

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.....  
.. (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。.....」

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。」

另汽車運輸業審核細則第四條規定：「公路主管機關核准汽車運輸業申請籌設，應合於左列第一款一目以上及第二款至第四款之規定：一、合於當地運輸需要者.....三、具有充分經營財力者.... (六) 汽車貨運業資本額，大型貨車貨運業新臺幣三千萬元以上....四、具有足夠合於規定車輛及站場設備者：(一) 車輛設備.....6. 汽車貨運業大型貨車貨運業應具備全新大貨車二十輛以上.... (二) 站場設備.....2. 停車場地符合公路主管機關規定標準。.....」

## 二、本件訴願理由略謂：

(一) 本案原處分係認定訴願人非將貨物交○○公司等三家公司運送，未取得實際承運人開立之發票，而以○○公司等開立發票作為進項憑證扣抵銷項稅額，逃漏營業稅，原處分之認定顯係推測臆斷，而有誤認，應予撤銷。本案運送之貨物為國外進口H型鋼等，屬粗重物品，必須卡車才能承運；因此，承運人必須有此設備或調度設備承運或商請他公司支援完成運送之能力。查原處分機關稱訴願人之貨物係交由他人承運，惟究竟係交由何人承運？原處分機關並沒有積極之證據證明。

(二) ○○公司等承攬本案運送之能力，為本案實際交易人。則其等承攬運送後，開立其

統一發票給委託人，依法應無不合。本案原處分所持理由，於法有違，證據亦不充足，不得作為認定有虛報進項稅額之論據。

(三) 本案如依原處分，則將形成一筆交易額重複課徵多次營業稅情事，其處分之違誤，顯而可見。本案認定之交易額二五、二八九、五四三元，其百分之五營業稅業據○○公司等繳納，卻又向訴願人補徵同額營業稅，另基隆市稅捐稽徵處亦向○○○之妻○○○所開設之祥富企業行補徵同額營業稅，則形同此筆交易課徵全部交易額百分之十五之營業稅，其違誤及不公平不合理之處，不言自明。

(四) 本案訴願人有實際交易事實，所取得之統一發票符合營業稅法第三十三條之要件，且其上所載營業稅額已據發票人育臺公司等繳納，訴願人以之申報扣抵銷項稅額，依法應無不合，亦無虛報之處。

三、卷查本件訴願人以非交易對象之統一發票充當進項憑證申報扣抵銷項稅額之事件，前經本府以八十六年二月十八日府訴字第八五〇七六五九七號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」理由載明：「……三、卷查本件訴願人涉嫌之違章事實，有……等附卷可稽。且訴願人公司負責人○○○於製作調查筆錄時敘稱：『……答：本公司與○○公司從未有所往來……答：本公司進口鐵材之運送工作均由○○企業社○先生負責統籌運送工作，所以○先生再持發票向本公司請領運輸貨款，○先生均以○○公司及○○企業社名義所開立之發票給本公司……答：運輸貨款均以支票支付予○○企業社○先生……問：貴公司運輸工作交付○○企業社負責，為何貴公司取得之發票為○○公司所開立？答：本公司核對發票金額相符即可，至於○先生給本公司發票係○家公司所開立，本公司並未予以過問。……』，另據臺灣彰化地方法院八十四年十月十四日八十三年度訴字第一一五六號刑事判決所載，○○公司之董事長及○○公司實際負責業務經營者○○○，以明知不實之事項而填製會計憑證，經處有期徒刑一年八月在案……又經原處分機關查證訴願人支付貨款之支票，認其係由○○企業行負責人○○○及其夫○○○提示運用，並有相關行庫之復函影本及案外人○○○之談話筆錄影本等附卷可稽。原處分機關遂認定訴願人之實際交易對象為○○企業行，卻取得○○公司及○○公司之發票扣抵稅款…尚非無據。四、惟查本件訴願人否認違章，且堅稱……原處分機關尚難僅憑訴願人公司負責人○○○於製作調查筆錄時之陳詞，即予認定違章，仍應調查其他必要之證據，以察其是否與事實相符……而查上開○○○及○○○之筆錄內容，尚難據以確認訴願人之違章事實……是故原處分機關據以認定訴願人之違章事實，證據力仍嫌薄弱。五、又查上開臺灣彰化地方法院八十四年十月十四日八十三年度訴字第一一五六號刑事判決所載之靠行車主，亦包括○○○，而據訴願人所檢附臺灣高等法院臺中分院就○○○不服該判決提起上訴所作之八十五年十月九日八十五年上訴字第四〇三號刑事判決載明……本案縱如訴願人公司負責人○○○於調查筆錄

中所稱，係由○○企業社○先生（應係指○○○）負責統籌運送工作，倘○○○亦為○○公司、○○公司之靠行車主或業務連絡人，則原處分機關認其間之交易由該二家公司開立發票予訴願人乃係取得非交易對象之發票，參照上開臺灣高等法院臺中分院之判決意旨，即不無商榷之處。原處分機關補充答辯認○○○經臺灣高等法院臺中分院刑事判決就靠行車輛部分予以撤銷無涉，尚嫌率斷。故而本案...有關○○○是否靠行“○○”等公司或為該等公司之業務連絡人，而以各該等公司名義承攬訴願人貨運等相關事實，自應由原處分機關續予查明。六、況查○○企業行有無運輸設備及承運能力之事實尚屬不明，而○○○於八十五年七月十三日本府訴願審議委員會第三六四次委員會到會說明.....又前揭汽車運輸業審核細則第四條之部分規定確有○○○所陳之限制，則原處分機關完全不考慮上開交通法規限制及貨運業、靠行車主實際運作現況，而逕予否認訴願人主張之事實，亦非全無斟酌之餘地。從而，原處分應予撤銷，由原處分機關查明後另為處分。.....」。

四、本案嗣經原處分機關重核結果，仍予維持原核定補徵稅額及罰鍰處分，理由為：「....三、卷查○○貨運公司、○○交通公司係屬販售發票圖利之公司，其實際負責人○○○君（登記之負責人為○○○）業經臺灣彰化地方法院...以其明知不實之事項而填製會計憑證，處有期徒刑壹年捌月。上項判決即係認○○○君確有製作○○貨運公司等五家公司之不實統一發票，以發票金額百分之八至百分之十之代價，售與無實際進貨而需統一發票虛列成本或雖有實際進貨但非實際交易對象之營利事業.....又查上揭...第一一五六號刑事判決乙案，業經臺灣高等法院臺中分院以八十三年度上訴字第四〇三號刑事判決在案，並於理由欄載：『.....被告（指○○○）於彰化縣調查站調查時亦供稱：○○公司之經營方式係由靠行車主自行招攬承運工作，公司負責提供統一發票予雇主作為進項憑證，但承運的車主需繳給公司統一發票面額百分之八至百分之十之費用.....公司均不實際經營管理貨運業務。』、○○○...八十三年二月二十六日之談話筆錄亦自承：『.....答：我記不清楚，但○○公司所屬六輛貨車車主所承攬運送之貨物以外，都是開立不實發票。又該六輛貨車車主大部分都以支票收取運費，也就是金額.....都是以現金收取上述所說之百分（之）八至十之費用.....』、○○企業行負責人○○○之夫（○○○）...八十三年七月二十日之談話筆錄亦自承：『.....答：我載運.....○○股份有限公司的進口貨物，均有實際承載的事實，使用承運的車輛除了我所有靠行○○公司的貨車外，其餘之車輛均是○○○、○○○父子幫我調度前來支援載運，並非屬於○○公司所有之車輛.....事後向○氏父子拿取統一發票時，尚須支付百分之八至百分之九發票面額的費用.....』由此足證○○公司、○○公司並無與申請人（即訴願人）實際交易之事實，殆無疑義。另查申請人支付貨款支票由○○企業行負責人○○○及其夫○○○提示運用，則申請人主張與○○、○○二家公司交易並支付價款

顯非事實。再查，申請人之公司負責人○○○八十四年四月十五日於彰化縣調查站所作之談話筆錄亦坦承稱該公司進口鐵材之運送工作均由○○企業行彙總運送，且查首揭發票為○○貨運公司等五家廠商實際負責人○○○無實際交易而寄交○○企業行（○○○）使用，而○○○之犯行業經臺灣彰化地方法院八十三年度訴字第一一五六號刑事判決確認在案。……四、末查財政部財稅資料中心八十三年十二月二十九日資五字第八三一六六八四號函略以：『有關貴處函查八十至八十二年度○○貨運公司...有無申報○○○及○○○二人之薪資扣繳憑單，經查本中心所得檔內該二人名下並無○○公司之扣繳憑單。……』，則無證據證明○○○君為○○有限公司之職員或為該等公司之業務連絡人，是本案實際交易人為○○企業行，並非○○公司及○○公司，殆無疑義。……自應依法予以補稅並處行為罰。從而，原核定補徵稅額及罰鍰處分，揆諸首揭法條及財政部函釋規定，並無違誤，應予維持。……」。

五、是以本案原處分機關就本府前次訴願決定指駁之疑義，於重為復查時已再行斟酌談話筆錄、法院判決、貨款支票提示運用情形及其他相關事證，且就○○○是否為○○公司之職員或業務連絡人乙節，經其向財政部財稅資料中心函查結果，亦證實八十至八十二年度該中心所得檔內○○○名下並無○○公司之扣繳憑單，並就其認定本案相關事實所憑之理由或依據作詳細說明；另經本府再次審酌上開臺灣高等法院臺中分院八十五年十月九日八十五年度上訴字第四〇三號刑事判決，其理由載明：「……顯見被告確有以每張統一發票金額百分之八至十不等之代價，連續將上開公司（包括○○及○○公司）之統一發票交給未靠行車主，再由未靠行車主將之交給雇主作為支付運費之憑證要無疑義……被告並囑前揭公司所僱用而不知情之職員...於上開統一發票上，虛偽填載買受人、日期、品名、金額等項，加蓋各該公司統一發票專用章後，將之交付各該未靠行車主，轉交雇主作為支付運費之憑證……被告所辯其未曾將前揭公司之統一發票交給未靠行車主……其並無違法情事云云，要係事後卸責之詞，不足採信，是被告犯行堪以認定……」。是本案經原處分機關重核結果，仍予認定訴願人以非交易對象發票作為進項憑證扣抵銷項稅額之違章事實，應堪採據。雖訴願人否認違章，並持上開理由再事爭執，惟仍乏具體足採之證據以實其說，尚難對其作有利之認定。又原處分機關既係就本府前次訴願決定指駁之疑義予以斟酌重核，且其理由已如上開說明，要難謂與本府前次訴願決定撤銷意旨有違。從而，原處分機關重為之復查決定，揆諸前揭規定，尚非無據。

六、惟本案原處分機關既認訴願人有進貨事實，且認開立發票之營業人已依法報繳營業稅（有審查報告附卷可稽）；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。至關於按未依規定取得憑證之總額處百分之五罰鍰之行為罰部分，原處分既無不合，自應予以維持。

七、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 張明珠  
委員 黃茂榮  
委員 楊松齡  
委員 薛明玲  
委員 王惠光  
委員 陳敏  
委員 曾巨威  
委員 黃旭田  
委員 劉興源  
委員 曾忠己

中 華 民 國 八 十 八 年 一 月 二 十 日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 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）

