

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

緣訴願人於八十四年八月至八十五年十月發包工程，支付價款計新臺幣（以下同）一〇、八五五、三二七元（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）開立之統一發票十一紙，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，虛報進項稅額五四二、七六七元（逐筆計算），經宜蘭縣稅捐稽徵處函送資料，原處分機關審理核定應補徵營業稅計五四二、七六七元，並按未依規定取得憑證總額處百分之五罰鍰計五四二、七六六元。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以八十七年八月三日北市稽法乙字第8713572700號復查決定：「復查駁回。」上開決定書於八十七年八月十二日送達，訴願人仍不服，於八十七年九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、按營業稅法第十五條第三項規定：「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。」

財政部八十四年五月二十三日臺財稅第八四一六二四九四七號函釋：「檢送本部賦稅署八十四年五月五日召開『研商營業人取得出借牌照營造廠商開立之不實發票違章案件查核及執行相關事宜』會議紀錄乙份，請依會議結論辦理.....會議結論：（一）關於『東林專案』、『清塵專案』，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臺財稅第八三一六〇一三七一號函說明二、（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。2如前述營造廠商無出借牌照事實而純係出售發票謀取不法利益，並經法院判決確定者，則仍應對該取得不實發票之營業人，依本部八十三年七月九日臺財稅第八三一六〇一三七一號函說明二、（一）2規定及本部八十四年三月二十四日臺財稅第八四一六一四〇三八號函規定辦理，即除應依稅捐稽徵法第四十四條規定處行為罰外，如營業人能證明確有支付進項稅額予實際銷貨之營業人，並經稽徵機關查明開立發票之營造廠商已依規定按期申報進、銷項資料，並按其申報之應納稅額繳納者，得依營業稅法第十九條第一項第一款規定追補稅款，免依營業稅法第五十一條第五款規定處漏稅罰，否則，應依營業稅法第五十一條第五款規定補稅並處罰。……」

二、本件訴願理由略以：

- (一) 原處分機關對所指控之違章事實，迄未作任何證據調查，所憑以課處訴願人鉅額罰鍰者竟僅係一紙尚未判決確定之起訴書，顯與財務案件處理辦法之規定相違。

(二) 原處分機關對訴願人於系爭本案中確有進貨事實，且確已支付進項稅額，並由開立發票之○○公司依法報繳營業稅，當無異議，則全案並無任何漏報或短繳營業稅之情形，如何能要求補徵營業稅？又行政法院在八十六年度判字第三〇四六號判決中指出，依司法院釋字第三三七號解釋意旨，企業取得虛設行號發票，須有虛報進項稅額，並因而逃漏稅款者，才可以補稅並加處罰款，原處分機關僅以納稅人取得非實際交易對象之發票申報扣抵銷項稅額，即對納稅人補稅並處漏稅罰，與上述解釋不合。

定訴願人未依法取得憑證，而以非交易對象○○公司所開立之統一發票充當進項憑證扣抵銷項稅額，尚非無據。

四、惟○○公司已依法報繳營業稅，業據前揭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，且為訴辯雙方所不爭執。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。

六、至關於按稅捐稽徵法第四十四條規定處以行為罰部分，原處分機關認定訴願人未依法取得憑證之事實已如前述，而訴願人未舉證證明所取得之發票確係取自其實際交易對象，此部分復查決定予以維持，自無不合。又本件並未裁處漏稅罰，訴願主張似有誤解，併予指明。

七、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 曾亘威
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)