

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，不服原處分機關八十八年一月二十二日北市稽法乙字第八七一八〇二三五〇〇號復查決定，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

緣訴願人於八十六年三月至十月間進貨，金額計新臺幣（以下同）二二、九八一、六八〇元（不含稅），未依法取得憑證，而以虛設行號○○有限公司（以下簡稱○○公司）、○○有限公司（以下簡稱○○公司）所開立之統一發票計三十八紙，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應補徵營業稅一、一四九、〇八四元，並按其未依法取得他人憑證總額處百分之五罰鍰計一、一四九、〇八四元。訴願人不服，申請復查。經原處分機關以八十八年一月二十二日北市稽法乙字第八七一八〇二三五〇〇號復查決定：「復查駁回。」上開決定書於一月二十六日送達。訴願人仍不服，於八十八年二月十九日向本府提起訴願，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。」

同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。」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，按所漏稅額處一倍至十倍罰鍰，並得停止其營業……五、虛報進項稅額者。」

同法施行細則第五十二條第一項規定：「本法第五十一條第五款所定虛報進項稅額，包括依本法規定不得扣抵之進項稅額……而申報退抵稅額者。」

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。」

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。....三、稽徵機關依前項原則按營業稅法第五十一條第五款規定補稅處罰時，應就涉案營業人有關虛報進項稅額，並因而逃漏稅款之事實，詳予調查並具體敘明，以資明確。」

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、本件訴願理由略謂：

(一) 本案訴願人於進貨交易前已要求對方提示名片、公司執照、營利事業登記證、營業人銷售與稅額申報書等資料方進行交易，訴願人已盡應知之義務，殊不知此二家進貨之○○、○○公司為虛設行號，可謂非故意及非過失。又依司法院釋字第二七五號解釋：「人民違反法律上之義務而受行政罰之行為，法律無特別規定時，雖不以出於故意為必要，仍須以過失為其責任條件，但應受行政罰之行為僅須違反禁止規定.....」之意旨，原處分機關追補稅額計一、一四九、〇八四元及罰鍰計一、一四九、〇八四元，顯有草率及不當之處。

(二) 偶見相關稅務訴訟案件中有一例為行政法院判決（八十六年度判字第三三九號），判決理由約略指出：「營業人取得非實際交易對象所開之統一發票，作為進項憑證申報扣抵

銷項稅額，即使開立統一發票者為虛設之公司行號，實際上無營業之事實，如其已依法申報繳納所開立統一發票應納之營業稅額，則營業人尚無逃漏營業稅之情形，不得逕對其補徵營業稅。」依上述可知，行政法院體察民困，依司法院釋字第二七五號解釋意旨，充分保障憲法賦予人民權利之正確判決令人振奮。

三、卷查訴願人之違章事實，有臺灣臺中地方法院檢察署檢察官八十六年度偵字第二五六八五、二五八〇六號，八十七年度偵字第一七六六、三八二〇、四五三三、一〇七八九號起訴書及原處分機關八十七年七月十八日北市稽核丙字第八七〇一二九五一〇〇號函、財政部財稅資料中心八十七年三月六日列印產出之專案申請調檔統一發票查核清單三張、案關人〇〇〇（自稱於八十六年三月至十月銷售塑膠粒予訴願人，卻以〇〇、〇〇公司發票交予訴願人）八十七年八月二十日所書立之聲明書、訴願人公司負責人〇〇〇委託私人助理〇〇〇於八十七年八月三十一日在原處分機關稽核科所作談話筆錄影本、訴願人於同日所出具之聲明書等資料附卷可稽。又上開起訴書載明：「....〇〇〇係....臺北市〇〇〇路〇〇段〇〇號〇〇樓之〇〇〇〇有限公司實際負責人（〇〇〇為掛名負責人），....熟悉國內稅制，知道國內甚多企業因恐負擔過高稅負，有購買實際上並無交易事實之統一發票充作進項憑證情形，....〇〇〇認為有機可乘，遂思利用虛設行號方式以領得稅捐機關核認之統一發票，再利用領得之統一發票在虛設行號間對開，虛偽製造有交易行為之假象，除可避免為稅捐機關即時察覺係虛設行號而無法再領得統一發票外，在國內其他企業因恐負擔過高稅負而需要購買實際上並無交易事實之不實統一發票以充作進項憑證時，可以發票金額約百分之六代價售予.....，而要虛設更多家公司行號，需要人頭負責人及股東，....先後虛設....〇〇有限公司....共四十餘家公公司行號，互相對開發票或趁機販賣發票....向〇〇〇取得之人頭....〇〇〇....充作其虛設前開公司股東....〇〇〇販賣前開虛設行號發票予其他合法公司之金額亦達十三億八千三百三十六萬九千五百四十元，幫助其他納稅義務人逃漏營業稅六千九百一十六萬八千四百七十七元，....」，且訴願人公司負責人〇〇〇委託私人助理〇〇〇於八十七年八月三十一日在原處分機關稽核科所作談話筆錄略以：「本次實際交易對象為〇〇〇，因本公司須塑膠粒之原料，而〇君所銷售之價格較便宜，故向〇君進貨，有〇君出具之聲明書為證。」，是原處分機關認定〇〇公司及〇〇公司非訴願人之實際交易對象，依上開規定予以補徵稅額及處行為罰處分，參酌首揭行政法院庭長評事聯席會議決議意旨，尚非無據。

四、惟查本案訴願人為有進貨事實既為原處分機關所不否認，且訴願人確有支付進項稅額，並舉出實際交易對象為〇〇〇，又其所取得憑證之開立發票人〇〇公司及〇〇公司業已依法報繳營業稅，並未發生逃漏稅情形，此有原處分機關稽核報告書附卷可稽。依司法院釋字第三三七號解釋意旨，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？且按開立發票人○○公司及○○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，原處分機關仍依首揭財政部函釋意旨，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？準此，原處分機關逕對之依營業稅法第五十一條第五款補徵營業稅，即有未洽。爰將原處分關於補徵營業稅部分撤銷。至關於違反稅捐稽徵法第四十四條規定處以行為罰部分，訴願人既已承認實際交易對象為○○○，是其所取得之發票，顯非取自其實際交易對象，是此部分原處分並無不合，應予維持。

五、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

中華民國八十八年四月十四日

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)