

訴 願 人 ○〇股份有限公司

代 表 人 ○〇〇

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三月一日北市稽法乙字第八七一六六五九九〇〇號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

原處分撤銷。

事 實

- 一、緣訴願人於八十四年三月至四月間進貨，金額計新臺幣（以下同）二、六六七、〇九五元（不含稅），涉嫌未依規定取得進項憑證，而以非交易對象之有限責任臺灣省廢棄物運銷合作社彰化分社（以下簡稱廢合社彰化分社）所開立之統一發票四紙，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額。案經法務部調查局臺北縣調查站（以下簡稱臺北縣調查站）查獲後，函移原處分機關依法審理核定訴願人虛報進項稅額，應補徵營業稅一三三、三五五元，並按未依規定取得他人憑證總額處百分之五罰鍰計一三三、三五四元。
- 二、訴願人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經本府八十七年九月三十日府訴字第八七〇三二二九三〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」其理由略以：「……四、惟查訴願人訴稱係以廢合社彰化分社為其交易對象，並提示其出具予該合作社之認購證、該合作社出具予訴願人之帳款簽收回條影本各四紙附卷。而上開八十六年三月十四日所製作筆錄中敘及之提示予〇君之使用廢合社發票統計表並未附卷，實無從據以認定訴願人是否包含於〇君所稱之向其購貨之廠商中。又〇〇〇另於八十五年四月二十三日在臺北縣調查站所作調查筆錄中供稱：『自民國七十九年或八十年間加入有限責任臺灣省廢棄物運銷合作社任司庫（收集站）迄今。』是揆諸財政部前揭各該函釋意旨，〇〇〇若以廢合社社員名義銷售廢棄物予訴願人，自然係以廢合社為銷售主體。五、又查廢合社總經理〇〇〇於八十六年九月二十日本府訴願審議委員會第四〇七次會議中陳明略以：業者之負責人在面對向政府機關、學校等購得之廢棄物時，因有進項稅額可以扣抵，即將該部分由公司購進，並由公司銷售；面對無進項稅額可以扣抵之廢棄物時，才以由廢合社購進銷售方弛浮理。如此言屬實，則與民法上締約自由原則，似不相侔。依前揭財政部函示意旨，〇〇〇基於社員身分，以廢合社名義銷售廢棄物，交付廢合社之發票予訴願人，應無不合。復對照上述廢棄物回收再生之進銷流程以觀，要非不難體察廢棄物回收業者，因個別行業特性，或有舉證事實上之困難。是本件原處

分機關逕以○君之供詞推論本件係屬○○○之銷售行為，其認定事實似未考量資源回收體系整體存立之基礎事實及困難所在，顯非妥適；且與財政部前揭各該函釋意旨是否相符，亦值斟酌。六、再查本件系爭發票已由廢合社報繳營業稅額，為訴辯雙方不爭之事實。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。其認事用法似尚非毫無矛盾之處。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，惟按開立發票人廢合社彰化分社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。又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。從而，原處分應予撤銷，由原處分機關詳究後另為處分，以昭公允。……」

三、嗣經原處分機關以八十八年三月一日北市稽法乙字第八七一六六五九九〇〇號復查決定：「維持原核定補徵稅額及罰鍰處分。」上開決定書於八十八年三月三日送達，訴願人仍表不服，於八十八年四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規定：「營業人當期銷項稅項，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。……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。」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前段規定：「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。.....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。四、本函發文日尚未確定之案件，應依本函規定辦理。」

八十六年三月十八日臺財稅第八六一八八八〇六一號函釋：「檢送財政部研商『營業人取得廢棄物運銷合作社開立之統一發票涉嫌違章案件查核及執行相關事宜』會議紀錄.....六、會議結論.....如查明營業人確有向臺灣省廢棄物運銷合作社之社員購進廢棄物，並向該合作社支付貨款，其取得該合作社開立金額相符之統一發票作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，於法尚無不合，應免依稅捐稽徵法第四十四條及營業稅法第十九條或第五十一條第五款規定補稅處罰。至於該合作社之個人社員透過該合作社銷售廢棄物部分，依本部八十四年八月二十一日臺財稅第八四一六四三八三六號函規定，免辦理營業登記，惟應依法課徵綜合所得稅。如查明營業人雖有購進廢棄物事實，惟未支付貨款予臺灣省廢棄物運銷合作社，其取得該社開立之統一發票作為進項憑證申報扣抵銷項稅額者，除進貨未取得實際銷貨人出具之憑證，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而扣抵銷項稅額部分，追補稅款外，並應依稅捐稽徵法第四十四條規定處以行為罰。如查明營業人無購進廢棄物事實，而取得臺灣省廢棄物運銷合作社開立之統一發票作為進項憑證申報扣抵銷項稅額者，其虛報進項稅額，逃漏稅捐，應依營業稅法第五十一條第五款規定補稅並處罰。至於臺灣省廢棄物運銷合作社之社員以外之營業人銷售廢棄物，未依法開立統一發票繳納營業稅者，應依稅捐稽徵法第四十四條及營業稅法第五十一條第三款規定處理；涉及行為罰、漏稅罰併罰問題部分，應依本部八十五年四月二十六日臺財稅第八五一九〇三三一三號函及八十五年六月十九日臺財稅第八五〇二九〇八一四號函辦理。」

八十七年七月十四日臺財稅第八七一九五三〇九〇號函釋：「檢送.....『廢棄物回收逃漏稅捐處罰案.....』會議紀錄.....伍、會議結論.....由於廢棄物之回收，多係透過個人到處收集後，再逐層集中交付再生工廠，其產業性質與一般貨物殊有不同，而臺灣省廢棄物運銷合作社更有促使廢棄物買賣進入加值型營業稅體系之功能。.....獲

致結論如下：（一）依財政部八十六年三月十八日臺財稅第八六一八八八〇六一號函送同年三月三日研商『營業人取得廢棄物運銷合作社開立之統一發票涉嫌違章案件查核及執行相關事宜』會議紀錄之結論（一）『如查明營業人確有向臺灣省廢棄物運銷合作社之社員購進廢棄物，並向該合作社支付貨款，其取得該合作社開立金額相符之統一發票作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，於法尚無不合，應免依稅捐稽徵法第四十四條及營業稅法第十九條或第五十一條第五款規定補稅處罰。』上開情形，如營業人係支付貨款與該合作社未具營利事業負責人身分之司庫，亦有適用。（二）臺灣省廢棄物運銷合作社之司庫如兼具其他營利事業負責人之身分，其交付再生工廠之廢棄物，除調查單位移送之筆錄及報告書外，若尚無其他具體事證證明確係該營利事業銷售與再生工廠者，基於前述廢棄物回收與一般貨物買賣性質確有不同之考量，宜認定係該社社員共同運銷之廢棄物，依一時貿易所得歸課社員之綜合所得稅；而購進廢棄物之再生工廠，所取得該合作社開立金額相符之統一發票作為進項憑證申報扣抵銷項稅額部分，亦有前揭財政部八十六年三月十八日之函送會議紀錄結論（一）之適用。（三）有關調查單位所作之調查筆錄及移送書，僅供稽徵機關作為課稅之參考，非認定之唯一依據，調查單位尊重稽徵機關就本案基於權責之處理。……」

二、本件訴願理由略謂：

（一）原處分機關認定廢合社非訴願人之實際交易對象，其所持理由不外是關係人〇〇〇在臺北縣調查站所作之筆錄，該筆錄是否與事實相符，原處分機關依法應再調查核認，不能僅憑移送之書面資料即作認定。何況該筆錄也未證明廢合社非本訴願人之實際交易對象。

（二）〇〇〇筆錄雖稱，訴願人係向其購貨，再由其交付廢合社之發票云云。按廢合社本身無行為能力，必須由代表人代為意思表示。〇君為廢合社之司庫，是廢合社收集站之負責人，代表廢合社行使權利及義務，〇君既係廢合社司庫，其行為當係代表廢合社，因此向〇君購貨，就是向廢合社購貨，並由〇君交付廢合社發票，訴願人向廢合社之購貨，有認購證，貨款簽收回條等證明單據可稽。

三、卷查本件訴願人之違章事實，有財政部財稅資料中心八十五年五月三十日列印產出之專案申請調檔統一發票查核清單、臺北縣調查站八十五年七月十八日板法字第八五〇八二四號刑事案件移送書、臺中縣稅捐稽徵處八十六年四月三十日中縣稅消字第八六〇一一八一二號函、〇〇〇調查筆錄、廢合社八十四年三、四月代收發票營業稅及手續費對帳表、系爭發票及訴願人公司案關帳冊憑證等影本附卷可稽，是原處分機關予以補徵稅額及處行為罰之處分，尚非無據。

四、惟查本件訴願人確有進貨既為原處分機關所不否認；且為本府前次訴願決定所採信，則不論訴願人是向廢合社、社員或司庫進貨，只要有付款給廢合社或司庫之事實，除非原

處分機關有其他具體事證能證明訴願人係向司庫兼具負責人之營利事業進貨，否則仍應認有財政部八十七年七月十四日臺財稅第八七一九五三〇九〇號函釋適用，是以本案原處分機關既然答辯稱訴願人進貨對象應為廢合社司庫〇〇〇（司庫編號B〇三七），且依廢合社（司庫姓名：〇〇〇）八十四年三、四月代收發票營業稅及手續費對帳表，可知訴願人有支付貨款與廢合社司庫〇〇〇之事實，另按〇〇〇於調查筆錄自稱擔〇〇股份有限公司技術員，是〇〇〇並非營利事業負責人，本件自應有財政部八十七年七月十四日臺財稅第八七一九五三〇九〇號函釋之適用，原處分機關遽予補稅處罰，自有未洽，爰將原處分撤銷。

五、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 六 月 三 十 日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行