臺北市政府 88.06.30. 府訴字第八八０一五四四六０一號訴願決定書

訴　願　人　○○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二月一日北市稽法乙字第八七一七七四四五００號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主　　文

原處分撤銷，由原處分機關另為處分。

事　　實

緣訴願人於八十三年間發包工程，支付工程價款計新臺幣（以下同）一、八三七、０九五元，涉嫌未依法取得憑證，而以非交易對象○○有限公司、○○有限公司、○○水電材料有限公司、○○有限公司及○○有限公司（以下簡稱○○公司、○○公司、○○公司、○○公司、○○公司）開立之統一發票作為進項憑證，並申報扣抵銷項稅額；案經財政部臺北市國稅局查獲後函移原處分機關審理核定訴願人虛報進項稅額，應補徵營業稅九一、八五五元（行為罰部分已由財政部臺北市國稅局科處罰鍰在案）。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以八十八年二月一日北市稽法乙字第八七一七七四四五００號復查決定：「復查駁回。」上開決定書於八十八年二月十日送達，訴願人仍表不服，於八十八年二月二十六日向本府提起訴願，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。」

財政部八十三年七月九日臺財稅第八三一六０一三七一號函釋：「.....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：⑴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。⑵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。」

二、本件訴願理由略謂：

（一）本案並非取得非實際交易對象憑證，原處分機關所認之實際交易對象○○○，僅係承攬訴願人空調工程之部分工務施作，訴願人給付○○○之酬勞僅為僱工施作之代價（工資），至於材料款部分，因「包工不包料」則委由○○○代購材料，以利工進，追求效率。材料之買賣關係存在於訴願人與各該廠商之間，至復查決定書所舉之○○有限公司之估價單，其上列之材料項目與本案○○、○○、○○等公司之材料項目，並不相同。

（二）○○○涉嫌收受訴願人之鉅額工資，偽造工人之印章，製作不實之工資表一事，訴願人業於八十六年十月向臺北地方法院檢察署提起告訴，現由檢察機關依法偵辦中。原處分機關未見及此，竟將此有利於訴願人之事證，列為訴願人未依規定取得憑證之違章證據；況該案為工資表之認定問題，與本案之材料發票無涉。

（三）退萬步言，本案依營業稅法第五十一條或同法第十九條第一項之規定，均無從對訴願人補稅。蓋本案開立發票人已依法報繳營業稅，原處分機關對訴願人再予補稅，豈非就同一課稅事實重複課予二次稅捐。

三、卷查本件訴願人涉嫌違章之事實，有財政部臺北市國稅局八十七年七月十四日財北國稅審參字第八七０二八五九七號函影本、訴願人向臺灣臺北地方法院檢察署提起告訴之刑事告訴狀影本、○○有限公司開立予訴願人之估價單影本、○○銀行八十七年九月十一日華崙存字第一二八號函影本及相關支票影本等附卷可稽。又上開訴願人之刑事告訴狀載明：「.....○○○君於民國八十三年間承攬○○有限公司.....多項空調管線工程

，雙方訂有估價單可稽.....」等語，且經原處分機關查認上開估價單上蓋有○○有限公司之章戳，地址為臺北縣中和市○○街○○巷○○號○○樓，並有○○○之簽名，營業地址與○君之戶籍地址相同，應係○君出具予訴願人。另原處分機關亦查得並無○○工程有限公司設籍於臺北縣，且估價單上之記載除工資外尚含有材料，遂又認其承攬之形式應為包工包料。再者，原處分機關亦認訴願人之付款支票係由○○○具領，再轉交材料廠商，此種形式有異於一般包工不包料之材料購買方式；況部分系爭支票兌領帳戶為○○銀行化成分行，戶名為○○○，尚難據以證明係由材料廠商直接兌領該材料款。從而，本案原處分機關認定訴願人以非交易對象○○公司、○○公司、○○公司、○○公司及○○公司開立之統一發票作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，並予以補徵營業稅，揆諸首揭規定及行政法院庭長評事聯席會議決議，尚非無據。

四、惟本案原處分機關既認訴願人有進貨之事實，倘開立系爭發票之營業人已依法申報繳納該應納之營業稅，揆諸前揭財政部八十三年七月九日臺財稅第八三一六0一三七一號函釋意旨，則訴願人尚無逃漏營業稅，除處以行為罰外，並不再處以漏稅罰。是在此情形，原處分機關一方面依司法院釋字第三三七號解釋意旨，以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。從而，本案開立系爭發票之營業人究有無依法申報繳納該應納之營業稅，關係訴願人應否補稅之認定，自有究明之必要。爰將原處分撤銷，由原處分機關究明後另為處分。

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