

訴 願 人 ○〇有限公司

代 表 人 ○〇〇

代 理 人 ○〇〇律師

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

緣訴願人於八十一年五月至八十二年十二月間因轉包工程，支付價款計新臺幣（以下同）二一、六五六、〇四三元（不含稅），未依法取得憑證，卻取得○○專案涉案營業人「○○股份有限公司」、「○○股份有限公司」、「○○股份有限公司」（以下簡稱○○等三公司）所開立之統一發票二十五紙充當進項憑證，並持以申報扣抵銷項稅額。案經原處分機關查獲後依法審理核定訴願人虛報進項稅額，應補徵營業稅一、〇八二、八〇二元，並按未依法取得憑證金額處百分之五罰鍰計一、〇八二、八〇二元，訴願人不服，申請復查。經原處分機關以八十六年十一月五日北市稽法乙字第一五一六一一號復查決定：「復查駁回。」，上開決定書於八十六年十一月七日送達，訴願人仍表不服，於八十六年十二月三日向本府提起訴願，八十六年十二月三十日補具訴願理由；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。」第四十八條之三規定：「納稅義務人違反本法或稅法之規定，適用裁處時之法律。但裁處前之法律有利於納稅義務人者，適用最有利於納稅義務人之法律。」

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。」

另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、.....：

（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：1. 無進貨事實者：因其並無進貨及支付進項稅額之事實，其虛報進項稅額，逃漏稅款，應依營業稅法第五十一條第五款規定補稅並處罰。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。」八十五年八月二日臺財稅第八五一九一二四八七號函釋：「八十五年七月三十日修正公布之稅捐稽徵法第四十八條之三，對於公布生效時尚未裁罰確定之案件均有其適用。」

二、本件訴願理由略謂：

- （一）本件關於補稅部分，原處分機關係以營業稅法第十九條第一項第一款之規定為據，惟營業稅法第十九條僅列舉不得扣抵憑證之項目，並未賦予其他法律效果，關於以不得扣抵憑證申報扣抵之法律效果，係規定於同法第五十一條本文中，此觀之同法施行細則第五十二條「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.....」等文字亦明。又依司法院釋字第三三七號解釋，營業稅法第五十一條之追繳稅款及處罰，應以有漏稅結果存在為前提。本件○○等公司已報繳系爭稅款，原處分機關對訴願人亦未處以漏稅罰，足見並無漏稅結果，原處分機關為補徵營業稅之處分，自非適法。
- （二）查營業稅法第十九條第一項第一款規定，並無追補稅款之明文，自無從據為補稅之依據。又依財政部八十三年七月九日臺財稅字第八三一六〇一三七一號函釋，追補稅款部分，均須以有逃漏稅捐為前提，本件確有進貨及支付稅款之事實，○○公司等營業人除開立統一發票外，並已繳納百分之五營業稅，今就訴願人再補徵營業稅，顯係重複課稅，有違依法課稅原則。退萬步言，縱認營業稅法第十九條第一項第一款之規定，勉強解釋為追補稅款不以逃漏稅為要件，則以該條款作為行政罰之依據，亦有悖於法律保留原則，蓋營業稅法第十九條並非罰則之規定，自應以法律有明文規定，行政機關始得對人民加以處罰。
- （三）訴願人與○○等三公司之實際交易情形：承作工程、承包內容、工程合約及付款證明等具體資料，業已於八十六年八月七日送交原處分機關。按訴願人確有進貨（勞務）之事實，於交易當時無從得知○○等三公司非實際交易對象，徵諸工程界實況，要難

謂訴願人未盡注意義務。原處分機關依稅捐稽徵法第四十四條規定，處以行為罰，尚嫌率斷。

三、卷查訴願人之違章事實，有統一發票查核清單、談話筆錄二份、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、臺灣高等法院臺中分院八十五年度上訴字第四〇三號刑事判決、訴願人支票付款明細等附案可稽。經查上開臺灣高等法院臺中分院上開刑事判決係就〇〇〇違反商業會計法等案件提起上訴所作之刑事判決，該判決事實欄載明：「……〇〇〇係……〇〇股份有限公司……〇〇股份有限公司……〇〇有限公司……〇〇股份有限公司……〇〇股份有限公司……之實際負責業務經營者，係商業負責人，且為從事業務之人。其明知未靠行於上開公司之貨車車主之營業收入，並非上開公司之營業收入，惟為使未靠行車主得以前揭公司之統一發票，交給雇主作為支付運費之憑證，竟自民國（以下同）八十年一月間起，至八十三年二月十七日止，基於以明知為不實之事項，而記入帳冊，及行使業務上登載不實文書之概括犯意，與未靠行之貨車車主（已成年）多人，基於共同之犯意聯絡，由〇〇〇按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。……」

四、次查訴願人支票付款之資金流向，依第一銀行建國分行函復並提供該等支票，經統計上開支票兌領人並函查相關資料後發現：1、票號#五〇三一八一九等六紙支票，由〇〇〇、〇〇〇及〇〇〇等三人提領現金，上述三人均為訴願人公司職員；另票號#六六九四七六二支票竟繳納訴願人放款利息，訴願人自行領取該等票據款之情甚明。2、票號#五〇七八八七八等七紙支票，由〇〇〇及〇〇〇〇兌領，〇〇〇為〇〇有限公司（以下簡稱〇〇公司）負責人，而〇〇〇〇為其配偶，由〇〇〇〇所作談話筆錄，〇〇公司與訴願人有交易往來，惟上述票據款均為訴願人還該公司之借款，經查〇〇公司發票開立及收款情形，兌領上述票據款並無商業交易，則〇〇〇〇所言借貸還款之情應可採信，由上可知訴願人係將該等票據清還借款而非支付給嘉聯等三公司。3、票號#五〇三一八一五、六六七一三七一、六六九四七五八等三紙支票，抬頭指明支付〇〇工程行、〇〇公司及〇〇〇，實際亦由渠等兌領，均非支付〇〇等三公司，則〇〇〇領取支票之簽收行為，顯係事後彌縫之作。綜上，訴願人票據付款確有資金回流現象，訴願人與〇〇等三公司間之交易，足以認定係取得非實際交易對象虛開之不實發票。原處分機關認系爭工程非由〇〇等三公司實際承作，訴願人與該三家公司未有交易事實，其所舉發包工程承攬單等資料，應係彌飾製作，自難採信。且訴願人既為營造公司，對營建相關業者間之安排難謂毫無所悉，且訴願人除前開理由外，並無其他可信服之具體證據證明其並無過失，原處分機關乃據以補徵營業稅並按未依法取得憑證金額處百分之五罰鍰，尚非無據。

- 五、惟本件訴願人取得憑證之開立發票人（即○○等三公司）已依法報繳營業稅，此有專案申請調檔統一發票查核清單資料類別「三十一（三聯式申報）」可稽，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？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？
- 六、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，按開立發票人○○等公司既已依法報繳營業稅，原處分機關亦未處以漏稅罰，足見並無漏稅結果。則原處分機關為補徵營業稅之處分，自非適法，爰將此部分原處分撤銷。
- 七、本件○○等三公司既非訴願人之實際交易對象已如前述，而訴願人又無法舉出實際交易對象，違反稅捐稽徵法第四十四條規定之事實洵堪認定，原處分機關所為按未依規定取得他人憑證總額處百分之五罰鍰部分，自無不合，應予維持。
- 八、綜上論結，本件訴願部分為無理由，部分為有理由，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 張富美
委員 黃茂榮
委員 鄭傑夫
委員 楊松齡
委員 薛明玲
委員 王清峰
委員 黃昭元
委員 陳明進
委員 王惠光

中 華 民 國 八 十 七 年 四 月 二 十 九 日

市長 陳水扁

訴願審議委員會主任委員 張富美 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）

