

訴 願 人 ○○食堂

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

緣訴願人於八十三、八十四年度向中央市場（現名：臺北漁產運銷股份有限公司）魚販購買海產，金額計新臺幣（以下同）三、三七九、五九〇元（不含稅），未依規定取得憑證，而以非交易對象○○股份有限公司、○○股份有限公司及○○股份有限公司（以下簡稱○○公司、○○公司、○○公司）所開立之統一發票三十一紙，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額。案經原處分機關查獲，依法審理核定應補徵營業稅計一六八、九八一元，並按訴願人未依法取得他人憑證總額處百分之五罰鍰計一六八、九七九元。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以八十六年十二月十七日北市稽法乙字第一七五三四六號復查決定：「復查駁回。」訴願人仍不服，於八十七年一月十三日向本府提起訴願，二月十一日補具訴願理由，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。……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，或應保存憑證而未保存者，應就其……未取得憑證或未保存憑證，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規定：「……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。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。」

二、本件訴願理由略謂：

(一) 訴願人因進貨習慣，原則上採自行至市場選購或外購請人送貨，而與○○公司等廠商進貨，係經由該等公司送貨至市場中盤商時，直接向其取貨，如有不足再由其送貨至訴願人處，且每次均以現金交易，但基於每次購貨金額不大，數額亦無法確定，開立發票困難，故雙方約定原則上每月開立二至三張發票交付訴願人，倘依此認定係向他人進貨，未依法取得憑證，而以非交易對象發票扣抵銷項稅額藉以逃漏稅，從而補稅並處罰，實有違誤。

(二) 依一般傳統魚貨市場售貨習慣，至市場購貨，向大盤商購貨自然比向中盤商取貨來得便宜，生意人將本求利，自應精打細算，且至市場購貨又有何廠商會隨身攜帶支票，通常均以現金支付，此乃商業習慣，以此推斷訴願人無向○○等公司進貨，實顯牽強。

(三) 依行政院八十六年度判字第0四八號判決及市府府訴字第八五0八四八三一號、府訴字第八六0八三九三一0一號訴願決定書指出，開立發票之公司已依法報繳營業稅額，並經查有進貨事實，依現行營業稅法係採加值型稅制的立法意旨，對同一營業人的同一課稅事實，重複課稅，實違反依法課稅之公平，自不得再補徵稅款。本件縱認訴願人取得非實際交易對象之發票，亦應依未取得實際銷貨人出具之憑證，按稅捐稽徵法第四十四條規定處以行為罰。

三、卷查訴願人之違章事實，有訴願人之負責人○○○於八十六年九月十日在原處分機關稽核科所作談話筆錄、○○公司委託之○○○於八十六年九月二日之談話筆錄、原處分機關專案申請調檔統一發票查核清單及八十六年度營業稅申報資料庫系統查核作業查核報告表等附卷可稽。訴願人雖主張確與○○公司等三家公司有交易事實乙節，惟訴願人之負責人○○○於上開談話筆錄中坦承：「○○餐廳等四家公司行號，取得『○○』等四家公司發票，大部分係本店等採購人員每平均一至二日早上三、四點至中央市場向魚販直接以現金購進，而發票之取得係累積一定金額後，再由魚販交付給採購人員，亦有少部分係本店直接以電話叫貨，以現金付款。因為以現金付款，可得到百分之五折扣，故

以現金付款，……。」證諸○○公司委託之○○○於原處分機關所作之談話筆錄中，稱○○公司於中央市場並無設立攤位及設立稅籍，僅開貨車送貨給魚販。原處分機關另以電話向○○、○○等二家公司查證，該二家公司亦稱未於中央市場設立攤位及稅籍、亦無承銷牌號，足證訴願主張，顯有矛盾之處。故原處分機關認定訴願人係向中央市場魚販購貨，而取具非交易對象○○、○○及○○等三家公司開立之發票充當進項憑證扣抵銷項稅額，並據以核定補徵稅額及罰鍰處分，尚非無據。

四、惟查○○等三家公司所開立之系爭發票應已依法報繳營業稅額，此為訴辯雙方所不爭執。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依法報繳營業稅，則依現行營業稅法係採增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，惟按本件開立發票人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、至行為罰部分，依前述既堪認訴願人所取得之發票，確非取自其實際交易對象，此部分復查決定予以維持，自無不合。

七、綜上所述，本件訴願部分為有理由，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 五 月 二 十 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）

委員會決議：