臺北市政府 87.05.27. 府訴字第八七０二三一九００一號訴願決定書

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，不服原處分機關所為之處分，提起訴願，本府依法決定如左：

主　　文

原處分撤銷，改按未依規定取得他人憑證總額處百分之五罰鍰。

事　　實

一、緣訴願人於八十年至八十二年間取得○○股份有限公司（以下簡稱○○公司）及○○股份有限公司（以下簡稱○○公司）分別虛開立之八十年十二月ＭＵ一二二六六二一０號、八十二年二月ＲＧ一五一一０七００號及ＲＧ一五一一０七０六號統一發票共三紙，銷售額計新臺幣（以下同）一、二一八、六００元（不含稅），稅額六０、九三０元，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六０、九三０元，並按所漏稅額處十五倍罰鍰計九一三、九００元（計至百元止），訴願人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經本府八十五年九月十七日府訴字第八五０五八五０七號訴願決定：「一、程序部分，訴願駁回。二、實體部分，原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」，嗣以八十五年九月二十五日府訴字第八五０六九八０一號函更正主文為：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」其理由略以：「....惟依卷附資料，訴願人檢附八十年十二月七日及八十一年二月八日所立之契約書影本，證明確有承攬汐止○○段○○小段○○及○○地號、八一汐建字第 xxxx 號等土方工程之事實，則原處分機關認本案為無進貨事實，即有可議；又訴願人之受託人八十四年二月八日於原處分機關稽核科（組）所作之談話筆錄中，指稱其公司所承攬之工程中，部分廢土、廢磚之運送係委由○○○承運；另原處分機關雖查明付款金額有資金回流情形，惟訴願人訴稱係○○公司及○○公司內部資金流向，非其所能控制.....從而原處分應予撤銷，由原處分機關詳研後另為處分。....」

二、嗣經原處分機關以八十七年一月九日北市稽法乙字第八五０九四三八八００號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額；原罰鍰處分申請人無進貨事實部分改按所漏稅額處八倍罰鍰計新臺幣（以下同）一０九、四００元（計至百元止）；有進貨事實部分改按未依規定取得憑證總額處百分之五罰鍰計四七、二五０元。共處罰鍰計一五六、六五０元。」上開決定書於二月四日送達，訴願人仍表不服，於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。」同法施行細則第五十二條規定：「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，無進貨事實及偽造變造憑證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。」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。」

另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。....」

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』，上開法條所稱之『裁處』，依修正理由說明，包括訴願、再訴願及行政訴訟之決定或判決。準此，稅捐稽徵法第四十八條之三修正公布生效時仍在復查、訴願、再訴願及行政訴訟中，尚未裁罰確定之案件均有該條之適用。」

又八十六年八月十六日修正後稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表有關營業稅法第五十一條第五款虛報進項稅額規定，無進貨事實者，按所漏稅額處八倍罰鍰。但於裁罰處分核定前已補繳稅款及以書面承認違章事實者，處五倍罰鍰。

二、本件訴願理由略謂：

現今，民營要得到一份工程合約並非容易，先議價才由公司通知動工，且一般現場皆為濕窪地，得先行鋪設便道。工程動工許久才能簽到合約者比比皆是。再則本公司並非買賣業，無法如原處分機關要求進貨為何就須賣出何種商品，在工程施工時往往需要鋪設便道以利施工，而廢磚即為第一選擇，因此廢磚實為工程所需並無不符。原處分機關以本公司無進貨事實論處。且原處分為十五倍罰鍰，現降為八倍罰鍰，僅是依八十四年八月二日營業稅法第五十一條修正裁罰比例由原五至二十倍修改為一至十倍依比例降低裁罰而已，訴願人不服其復查決定。

三、卷查訴願人上開違章事實，有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書影本、訴願人委託之會計〇〇〇八十四年二月八日於原處分機關製作之談話筆錄、財政部臺北市國稅局八十五年二月九日財北國稅審參字第八五００六四五六號函及保證責任臺北市第一信用合作社北市一信永字第十九號函附卷可稽。又查訴願人雖主張取具〇〇公司及〇〇公司發票係分別用於承攬〇〇股份有限公司、〇〇股份有限公司之土方工程，惟按訴願人取具〇〇公司之發票金額三三、六００元（不含稅）及〇〇公司之發票金額二四０、０００元（不含稅），共計二七三、六００元（不含稅）部分，依訴願人所提供之承攬工程合約書影本觀之，訴願人係於八十年十二月七日始與翔達建設股份有限公司簽約承攬清運土方，惟訴願人取具〇〇公司之託運單日期卻在簽約日前之八十年十一月五日，又訴願人檢附〇〇公司之託運單共九紙，其中四紙所載交運品名為廢磚，數量共計二００臺，發票金額二四０、０００元，此與訴願人於八十一年二月八日與助群營造股份有限公司簽訂承攬土方工程契約之託運內容並不相符；況訴願人交付與〇〇股份有限公司之發票品名皆為土方挖運，數量係以立方米為計算單位，是訴願人前述主張顯非事實，此部分原處分機關認定訴願人為無進貨事實而虛取得〇〇、〇〇公司憑證申報扣抵銷項稅額，予以補徵營業稅一三、六八０元，並依前揭修正後參考表規定，按訴願人所漏稅額處八倍罰鍰計一０九、四００元（計至百元止）。至於訴願人取得〇〇公司之另五紙託運單，交運品名為廢土，數量二、一００立方米，金額九四五、０００元（不含稅）部分，因無具體事證足資證明為無進貨，應認定訴願人為有進貨事實，惟因訴願人是透過靠行車主取得系爭發票，並未依規定取得實際交易對象憑證，是此部分原處分機關重為復查決定維持補徵稅額及改按未依規定取得憑證總額處百分之五罰鍰計四七、二五０元。

四、惟查本件不論是原處分機關認定為有進貨事實部分或無進貨事實部分，既然訴願人所取得系爭發票之稅額已全部報繳，此為原處分機關所不否認，則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（〇〇、〇〇二公司）經查明業依法報繳營業稅，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，惟按開立發票人之○○、○○二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，向訴願人補徵稅款並就認定無進貨事實部分處以八倍罰鍰處分，則形成重複課稅之不當利益，且不符合司法院釋字第三三七號解釋意旨。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？

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。又因訴願人系爭發票皆是透過靠行車主取得，並未依規定取得實際交易對象憑證，顯有違反稅捐稽徵法第四十四條規定，爰將原處分撤銷，改按訴願人未依規定取得他人憑證總額處百分之五罰鍰計六０、九三０元。

五、據上論結，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　張富美

委員　黃茂榮

委員　鄭傑夫

委員　楊松齡

委員　薛明玲

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　二十七　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）