臺北市政府 87.07.01. 府訴字第八七０二四九二七０一號訴願決定書

訴　願　人　○○股份有限公司

代　表　人　○○○

原處分機關　臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因營業稅事件，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

一、訴願人於八十二年七月至十月間向○○○購買砂石，支付價款計新臺幣（以下同）五一、０００、四五０元（不含稅），未依法取得憑證，而以非交易對象之○○有限公司（以下簡稱○○公司）虛開之統一發票計十六紙，充當進項憑證並申報扣抵銷項稅額。案經原處分機關查獲後，審理核定應補徵營業稅二、五五０、０二五元，並按未依規定取得憑證總額處百分之五罰鍰計二、五五０、０二二元（上開稅額及罰鍰訴願人已於八十五年七月五日繳納）。

二、訴願人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經本府八十六年五月八日府訴字第八六００三五二一０一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」其理由載明：「.....原處分機關認丞軍公司為無進、銷項事實之虛設行號，而非訴願人之實際交易對象，尚非無據。五、關於原處分機關依營業稅法第十九條第一項第一款規定補徵營業稅部分：(一)按納稅義務人有營業稅法第五十一條各款規定之情形者，依該條規定得追繳稅款、處漏稅罰及停止營業。又依同法施行細則第五十二條規定，持營業稅法規定不得扣抵之進項憑證申報扣抵銷項稅額者，係該當營業稅法第五十一條第五款規定之虛報進項稅額。是故，營業稅法第十九條第一項第一款究僅係不得扣抵之進項項目之規定，抑為補稅之規定，即有疑義。....(二)又營業稅法第五十一條第五款規定，應以納稅義務人有虛報進項稅額並因而逃漏稅款者，始得據以追繳稅款，前揭司法院大法官議決釋字第三三七號解釋有案。準此，營業人固虛報進項稅額，然並須因而致公庫短、漏徵營業稅額，主管稽徵機關方得向該營業人補徵營業稅，始符加值型營業稅之精神；本件原處分機關既認定系爭發票之稅額已由○○公司申報繳納，且訴願人已支付進項稅額，故未處以訴願人漏稅罰，則仍向訴願人補徵營業稅，是否符合上開司法院大法官解釋意旨，不無再研之餘地。六、關於依前揭稅捐稽徵法第四十四條規定，按未依規定取得憑證總額處以百分之五罰鍰部分：(一)按.....司法院大法官會議釋字第二七五號解釋.....本件須訴願人出於故意或過失取得非交易對象之憑證，原處分機關始得依前揭稅捐

稽徵法第四十四條規定，按未依規定取得憑證總額處以百分之五罰鍰。(二)查訴願人委託其副總經理○○○於八十五年五月六日在原處分機關所作之談話筆錄稱：『是由一位自稱○○公司業務代表○○○至公司自行推銷』『貨品均為砂石，數量及單價金額如發票所載。』『本公司已開立禁止背書轉讓支票並抬頭支付○○公司』，且卷附訴願人之付款簽收簿上收款人、合約書當事人及估價單出具人，均為○○公司。又訴願人支付貨款之支票係以○○公司為受款人，另原處分卷內資料亦指本件尚查無有資金回流之情事。則○○公司縱非訴願人之實際交易對象，惟訴願人是否明知『○○○』並非○○公司之業務代表，而係其實際交易對象，即有疑義。訴願人取得非交易對象之憑證有無故意或過失，既有未明，則原處分機關按未依規定取得憑證總額處以百分之五罰鍰是否允洽，自有再酌之必要。....」

三、原處分機關以八十七年二月十九日北市稽法乙字第八六一二八０七六００號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額及罰鍰處分」，上開復查決定書於八十七年二月二十三日送達，訴願人仍不服，於八十七年三月十三日向本府提起訴願，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。」

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。」

又司法院釋字第三三七號解釋：「營業稅法第五十一條第五款規定，納稅義務人虛報進項稅額者，除追繳稅款外，按所漏稅額處五倍至二十倍罰鍰，並得停止其營業。依此規定意旨，自應以納稅義務人有虛報進項稅額，並因而逃漏稅款者，始得據以追繳稅款及處罰。財政部中華民國七十六年五月六日臺財稅字第七六三七三七六號函，對於有進貨事實之營業人，不論其是否有虛報進項稅額，並因而逃漏稅款，概依首開條款處罰，其與該條款意旨不符部分，有違憲法保障人民權利之本旨，應不再援用。....」

二、本件訴願理由略謂：

（一）本件按原處分機關查核結果，謂訴願人取得○○公司發票並無逃漏稅額，既無逃漏稅額，何來補稅之處分？

（二）依訴願人公司職員○○○至原處分機關提示○○○所交付予訴願人之名片已於附案說明，又○○公司並未申報八十二年度任何薪資所得扣繳資料，並非有申報薪資扣繳資料而查無○○○資料，原處分機關依此推論○○○並非○○公司之職員，再推定訴願

人係取得非交易對象發票乙節，顯有未經求證。

（三）另依司法院釋字第二七五號解釋，倘訴願人取得之發票確為虛設行號，事先並不知情，則訴願人並無故意逃漏稅之情事。又訴願人為確認支付貨款之對象與取得發票為同一對象，所開立之支票均為禁止背書轉讓，訴願人已盡最大注意。

三、卷查○○公司為無進、銷項事實之虛設行號，並非訴願人之實際交易對象，業經本府八十六年五月八日府訴字第八六００三五二一０一號訴願決定肯認在案。惟系爭發票業經○○公司報繳營業稅額，有原處分機關稽核科稽核報告在卷可稽。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○○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？

四、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。

五、至於按稅捐稽徵法第四十四條規定處以行為罰部分，原處分機關答辯稱：「訴願人僅憑『自稱○○公司業務代表○○至公司自行推銷』，甚至○君之年籍資料及該人是否確為○○公司職員亦未確知即與其交易高達新臺幣五一、０００、四五０元（不含稅），實有違商場一般交易之常情」等語，核屬可採。從而，此部分原處分並無不合，應予維持。

六、綜上所述，本件訴願為部分有理由，部分無理由，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　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　七　月　一　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）