

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、訴願人於八十二年三、四月間進貨，未依法取得憑證，而以非交易對象之○○工程股份有限公司（以下簡稱○○公司）所開立之統一發票十四紙，金額計新臺幣（以下同）六、六六九、八一二元（不含稅），充當進項憑證，並持之扣抵銷項稅額，案經原處分機關內湖分處查獲後，依法審理核定應補徵營業稅三三三、四九二元（訴願人已於八十四年四月十八日繳納），並按所漏稅額處八倍罰鍰計二、六六七、九〇〇元（計至百元為止）。
- 二、訴願人不服，申請復查，經原處分機關以八十七年七月十五日北市稽法乙字第八七一三九七三三〇〇號復查決定：「註銷原核定補徵稅款（申請人已補繳）；原罰鍰處分准予更正改按申請人所漏稅額處三倍罰鍰。」上開決定書於八十七年七月十八日送達，訴願人仍不服，於八十七年八月十七日向本府提起訴願，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。」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。」
稅捐稽徵法第四十四條規定：「營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與，應自他人取得憑證而未取得，……應就其未給與憑證、未取得憑證……，經查明認定之總額，處百分之五罰鍰。」

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。」

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、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。（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：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。……」

八十四年三月二十四日臺財稅第八四一六一四〇三八號函釋：「關於營業人有進貨事實而取得虛設行號開立之發票申報扣抵銷項稅額案件，如該營業人能證明確有支付進項稅額予實際銷貨人，且經查明開立發票之虛設行號已依規定按期申報進、銷項資料，並按其申報之應納稅額繳納者，可依本部八十三年七月九日臺財稅第八三一六〇一三七一號函說明二（一）2規定辦理。」

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) 訴願人於八十二年三、四月間因轉包工程而取得非交易對○○公司開立之發票十四紙，金額計六、六六九、八一二元作為進項憑證，並申報扣抵銷項稅額三三三、四九二元，復查時經原處分機關查明有進貨事實，且貨款連同進項稅額計七、〇〇三、三〇四元亦支付予實際銷貨人，應符合司法院釋字第三三七號解釋免追繳稅款及處罰。
- (二) 據復查決定書：四所稱「申請人將其承攬之何項工程轉包於○君(○○○)?金額若干?貨款如何支付具領?等等重要證據均付之闕如，且所提示之單據，所載之進貨品名，尚難確定與申請人之上開買賣合約書間有必然之關聯性，另申請人將所有貨款合計七、〇〇三、三〇四元，八十二年六月二十三日始一次以現金支付，顯違常理，又實際交易人業已死亡，充其量僅能以申請人有進貨事實，尚難證明申請人確有支付進項稅額之事實」，顯未細查訴願人所提示之單據依提示之付款單據及其附件，已證明○君之請款項目金額，且後附之發票影本亦與請款金額相符，付款單據亦有○君具領之證明，而付款單據自八十二年三月四日至五月十三日計分八次具領，且金額均含貨款及進項稅款。
- (三) 訴願人已支付進項稅款予實際銷貨人，且經查○○公司業已依法報繳營業稅，則訴願人原已補繳之營業稅顯有重複補徵之嫌。
- (四) 請撤銷八十七年七月十五日復查決定所為裁處三倍罰鍰之處分，改按未依規定取得憑證之行為罰，並退還重複繳納之營業稅以抵繳該處罰。

三、卷查訴願人之違章事實，有八十三年四月九日專案申請調檔統一發票查核清單、臺灣臺北地方法院檢察署檢察官八十四年度偵字第四六〇二號、第六八八〇號、八十五年度偵字第七三七〇號、第一五二七八號、第二三六一八號起訴書、原處分機關內湖分處八十四年一月九日北市稽內一字第二六四號函請訴願人提供相關資料供核之調查函影本、訴願人之負責人○○○八十七年六月十九日於原處分機關製作之談話筆錄自稱係向○○○(八十五年十一月九日死亡)進貨，並以現金付款等影本附案可稽。依上開起訴書所載：○○公司係於五十六年三月四日設立登記，自七十七年六月二十一起至八十七年四月二十八日止之負責人均為○○○，八十一年十月底因財務困難，八十二年一月十六日被地下錢莊取走公司證件，領用發票販售，至八十七年四月二十八日止因停業達六個月，而遭本府建設局勒令停業在案。○○公司之發票被案外人○○○等販賣圖利，已淪為類似虛設行號之前實後虛公司，則○○公司於其後虛期間並無銷貨予訴願人之事實，原處分機關原核定依營業稅法第十九條第一項第一款之規定，就其取得不得扣抵憑證扣抵銷項稅額部分，追補稅款，及依營業稅法第五十一條第五款並參酌稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表之規定按訴願人所漏稅額處八倍罰鍰。嗣原處分機關認訴願人於裁罰處分核定前已補繳稅款，並承認違章事實，復查決定乃更正改按訴願人所漏稅額處三倍罰鍰，揆諸前揭規定、函釋意旨及行政法院庭評決議，尚非無據。

四、惟查本案訴願人有進貨事實既為原處分機關所不否認，且訴願人主張以現金支付進貨款及支付進項稅額，並檢附現金支出傳票及送貨單影本為證，而訴願人取得憑證之開立發票人（即○○公司）業已依法報繳營業稅，此有專案申請調檔統一發票查核清單資料別「三十一（三聯式申報）可稽」，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？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，按開立發票人○○公司等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，則原處分機關仍據以營業稅法第五十一條作為本件處罰之依據，自有未洽。則原處分機關所為補徵稅額及處漏稅罰之處分，適用法律既有上述不當，爰將原處分撤銷。

六、本件○○公司既非訴願人之實際交易對象已如前述，則訴願人違反稅捐稽徵法第四十四條規定之事實洵堪認定，爰依上開規定改按未依規定取得他人憑證總額處百分之五罰鍰。

七、綜上所述，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 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 九 月 二 十 八 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）

