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之處分，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

原處分撤銷，由原處分機關另為處分。

事 實

緣訴願人涉嫌於八十四年三月至四月間向○○○進貨，計支付價款新臺幣（以下同）二、六六七、〇九五元（不含稅），未依規定取得進項憑證，而以非實際交易對象之有限責任○○社（以下簡稱○○社）所開立之統一發票四紙，充當進項憑證，扣抵銷項稅額，案經法務部調查局臺北縣調查站（以下簡稱臺北縣調查站）查獲後，函移原處分機關依法審理核定訴願人虛報進項稅額，應補徵營業稅一三三、三五五元，並按其未依規定取得他人憑證之總額處百分之五罰鍰計一三三、三五四元，訴願人不服，申請復查，經原處分機關以八十七年三月二十四日北市稽法乙字第八七一〇九一六九〇〇號復查決定：「復查駁回。」上開決定書於八十七年四月二日送達，訴願人仍表不服，於八十七年四月三十日向本府提起訴願，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。」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。」

財政部八十六年三月十八日臺財稅第八六一八八八〇六一號函釋：「檢送財政部研商『營業人取得廢棄物運銷合作社開立之統一發票涉嫌違章案件查核及執行相關事宜』會議紀錄.....六、會議結論.....(一)如查明營業人確有向○○社之社員購進廢棄物，並向該合作社支付貨款，其取得該合作社開立金額相符之統一發票作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，於法尚無不合，應免依稅捐稽徵法第四十四條及營業稅法第十九條或第五十一條第五款規定補稅處罰。至於該合作社之個人社員透過該合作社銷售廢棄物部分，依

本部八十四年八月二十一日臺財稅第八四一六四三八三六號函規定，免辦理營業登記，惟應依法課徵綜合所得稅。(二)如查明營業人雖有購進廢棄物事實，惟未支付貨款予臺灣省廢棄物運銷合作社，其取得該社開立之統一發票作為進項憑證申報扣抵銷項稅額者，除進貨未取得實際銷貨人出具之憑證，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而扣抵銷項稅額部分，追補稅款外，並應依稅捐稽徵法第四十四條規定處以行為罰。(三)如查明營業人無購進廢棄物事實，而取得○○社開立之統一發票作為進項憑證申報扣抵銷項稅額者，其虛報進項稅額，逃漏稅捐，應依營業稅法第五十一條第五款規定補稅並處罰。(四)至於臺灣省廢棄物運銷合作社之社員以外之營業人銷售廢棄物，未依法開立統一發票繳納營業稅者，應依稅捐稽徵法第四十四條及營業稅法第五十一條第三款規定處理；涉及行為罰、漏稅罰併罰問題部分，應依本部八十五年四月二十六日臺財稅第八五一九〇三三一三號函及八十五年六月十九日臺財稅第八五〇二九〇八一四號函辦理。……」

八十七年七月十日臺財稅第八七一九五三〇九〇號函釋：「檢送……『廢棄物回收逃漏稅捐處罰案……』會議紀錄……伍、會議結論……由於廢棄物之回收，多係透過個人到處收集後，再逐層集中交付再生工廠，其產業性質與一般貨物殊有不同，而臺灣省廢棄物運銷合作社更有促使廢棄物買賣進入加值型營業稅體系之功能。……獲致結論如下：(一)依財政部八十六年三月十八日臺財稅第八六一八八八〇六一號函送同年三月三日研商『營業人取得廢棄物運銷合作社開立之統一發票涉嫌違章案件查核及執行相關事宜』會議紀錄之結論(一)……上開情形，如營業人係支付貨款與該合作社未具營利事業負責人身分之司庫，亦有適用。(二)臺灣省廢棄物運銷合作社之司庫如兼具其他營利事業負責人之身分，……而購進廢棄物之再生工廠，所取得該合作社開立金額相符之統一發票作為進項憑證申報扣抵銷項稅額部分，亦有前揭財政部八十六年三月十八日之函送會議紀錄結論之適用。(三)有關調查單位所作之調查筆錄及移送書，僅供稽徵機關作為課稅之參考，非認定之唯一依據，調查單位尊重稽徵機關就本案基於權責之處理。……」

行政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) 訴願人八十四年三、四月間確有向○○社購買廢銅錠，此有訴願人發給○○社之認購證，及○○社收到價款（含稅）之簽收回條可證。
- (二) 查○○○為○○社之司庫，為原處分機關所查認，司庫為○○社人員之一，是○○社收集站之負責人，代表○○社行使權利義務，訴願人認為○君既是○○社司庫，其行為當係代表○○社，因此向○君購貨，再由○君交付○○社發票，是天經地義之事。
- (三) ○○社縱係非實際交易之對象，但應繳之營業稅一三三、三五五元，已由訴願人交付○○社，該社也已依規定報繳，為原處分機關查明屬實，無逃漏營業稅情形。訴願人既無逃漏營業稅，依據司法院釋字第三三七號解釋，就不得追繳稅款。
- (四) 行為罰部分，訴願人確實係向○○社購買，所謂未依規定取得憑證，應係指在明知狀況下，向甲購買，卻取得乙之發票。但本案並非如此，因為訴願人始終認為○○○係代表○○社執行職務，至○君是否假公濟私，則非訴願人所能了解。事實上，若當時○君所交付者非社之發票，而是○君自己之發票時，訴願人絕不會接受，因為並非實際交易對象的發票。

三、卷查本件訴願人有進貨事實，為訴辯雙方所不爭，其爭執之所在，為訴願人之實際交易對象究為○○○，抑為○○社彰化分社之問題。而原處分機關認定訴願人之實際交易對象為○○○，其理由無非以本案關係人○○○於八十六年三月十四日在臺中市○○路○○段○○巷○○號所製作之調查筆錄中供稱：「……目前擔任○○金屬股份有限公司技術員，並自八十年自營臺中縣烏日鄉○○路○○號廢五金收集站負責人至今。……所以我使用○○社統一發票，……其餘公司（詳如前提示之使用○○社發票統計表）包含○○金屬（有）公司在內，均係向我購貨之廠商，我交付○○社統一發票予該等公司作進項憑證。……」有該調查筆錄、臺中縣稅捐稽徵處八十六年四月三十日中縣稅消字第八六〇一一八一二號函、臺北縣調查站八十五年七月十八日板法字第八五〇八二四號刑事案件移送書、財政部財稅資料中心八十五年五月三十日列印產出之專案申請調檔統一發票查核清單、○○社八十四年三、四月代收發票營業稅及手續費對帳表、系爭發票及訴願人公司案關帳冊憑證等影本附案可稽，是原處分機關所為之補稅裁罰，參酌首揭行政法院庭長評事聯席會議決議意旨，尚非無據。

四、惟查訴願人訴稱係以○○社彰化分社為其交易對象，並提示其出具予該合作社之認購證、該合作社出具予訴願人之帳款簽收回條影本各四紙附卷。而上開八十六年三月十四日所製作筆錄中敘及之提示予○君之使用○○社發票統計表並未附卷，實無從據以認定訴願人是否包含於○君所稱之向其購貨之廠商中。又○○○另於八十五年四月二十三日在臺北縣調查站所作調查筆錄中供稱：「自民國七十九年或八十年間加入有限責任臺灣省廢棄物運銷合作社任司庫（收集站）迄今。」是揆諸財政部前揭各該函釋意旨，○○○若以○○社社員名義銷售廢棄物予訴願人，自然係以○○社為銷售主體。

五、又查○○社總經理○○○於八十六年九月二十日本府訴願審議委員會第四〇七次會議中陳明略以：業者之負責人在面對向政府機關、學校等購得之廢棄物時，因有進項稅額可以扣抵，即將該部分由公司購進，並由公司銷售；面對無進項稅額可以扣抵之廢棄物時，才以由廢合社購進銷售方弛浮理。如此言屬實，則與民法上締約自由原則，似不相侔。依前揭財政部函示意旨，○○○基於社員身分，以○○社名義銷售廢棄物，交付○○社之發票予訴願人，應無不合。復對照上述廢棄物回收再生之進銷流程以觀，要非不難體察廢棄物回收業者，因個別行業特性，或有舉證事實上之困難。是本件原處分機關逕以○君之供詞推論本件係屬○○○之銷售行為，其認定事實似未考量資源回收體系整體存立之基礎事實及困難所在，顯非妥適；且與財政部前揭各該函釋意旨是否相符，亦值斟酌。

六、再查本件系爭發票已由○○社報繳營業稅額，為訴辯雙方不爭之事實。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。其認事用法似尚非毫無矛盾之處。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？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○○社彰化分社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。又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。從而，原處分應予撤銷，由原處分機關詳究後另為處分，以昭公允。

七、綜上論結，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 陳明進

委員 王惠光

中 華 民 國 八 十 七 年 九 月 三 十 日

市長 陳水扁

訴願審議委員會主任委員 張富美 決行