

訴 願 人 ○〇股份有限公司

代 表 人 ○〇〇

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

原處分撤銷，由原處分機關另為處分。

事 實

訴願人涉嫌於八十三年六月至八十四年十一月止，向〇〇進貨，金額計新臺幣（以下同）一、八三七、五五〇元（不含稅），未依規定取得進項憑證，而以非實際交易對象〇〇合作社（以下簡稱〇〇社）開立之統一發票九紙，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，通報臺中縣稅捐稽徵處，該處移由原處分機關審理核定訴願人虛報進項稅額，應補徵營業稅九一、八七九元，並按未依規定取得他人憑證之總額處百分之五罰鍰計九一、八七七元。訴願人不服，申請復查，經原處分機關八十六年十月二十七日北市稽法（乙）字第一五九八七四號復查決定：「復查駁回。」上開復查決定書於八十六年十一月五日送達，訴願人仍不服，於八十六年十一月二十六日向本府提起訴願，八十七年二月二十六日補充理由，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臺灣省廢棄物運銷合作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，而取得臺灣省廢棄物運銷合作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。」

二、本件訴願及補充理由略謂：

- (一) 原處分機關以訴願人提示支票由訴願人至銀行兌現後支付給○○○現金及支票抬頭為○○○，判定訴願人係向○○○進貨，顯然有誤。一般商業習性，支付款項由○○社授權代表人即○○○，指示訴願人支付方式，訴願人理應配合支付並無不妥。
- (二) 訴願人進貨對象一直是以○○社為對象，並非○○○本人，○○○僅係該合作社之授權代表，訴願人與○○○接洽應是理所當然，且有該合作社之授權證明書函證明○○○係授權代表，代表臺灣省廢合社全權處理有關該社之業務、財務、環保等相關事宜。
- (三) 訴願人向○○社購買廢銅原料，由於貨源市場不足，購買不易，必須以現金或即期支票支付貨款。
- (四) 原處分機關認定訴願人有進貨的事實，並且認定八十四年七月二十一日向○○社購貨計三五一、七四六元。訴願人向同一供應商購貨，一部分經原處分機關認定向○○社購貨，一部分不被認定，顯然不合常理。

三、卷查本件訴辯雙方爭執所在，為訴願人之實際交易對象究為○○○，抑為○○社之問題。而原處分機關認定訴願人之實際交易對象為○○○，其理由為：訴願人公司會計○○○（代表人○○○之配偶）於八十六年六月二十七日在原處分機關稽核科所作談話筆錄稱，訴願人付款方式為（一）支票付款：提示七紙支票影本。（二）現金付款：由訴願人開出四紙支票至銀行兌現後，以現金支付給○○○x（六〇四、四九二元）；惟支票付款部分之七紙支票抬頭人除乙紙為○○社（該部分未受處分）、乙紙為○○公司（按○○○於八十六年三月十四日在臺中市○○路○○段○○巷○○號受臺北縣調查站調查時所作之筆錄稱：「目前擔任○○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。」）外，其餘五紙均為○○○。故縱使○○○係臺灣省廢合社之授權代表，仍與一般商業習慣有悖，可證訴願人係向○○○進貨。

四、惟訴願人辯稱○○○持○○社八十三年五月二十六日總字第〇八四號函（授權○○○全權處理臺中縣烏日鄉○○路○○號廢五金收集站之業務、財務、環保等有關事宜。）與其交易，其按○○○要求之方式支付貨款等語，倘若屬實，則不論○○○與○○社間之關係為何，○○○既持有○○社之授權書，形式上即係代表○○社進行交易。進而，訴願人依○○○之要求方式付款，揆諸民法第二百九十四條第一項規定：「債權人得將債權讓與於第三人...」，亦無不可，與一般商業習慣有何違悖？原處分機關未究明訴願人主張是否屬實，僅以資金流程認定事實，其舉證尚嫌薄弱。

五、復查○○○於八十五年四月二十三日在臺北縣調查站所作調查筆錄稱：「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。」又臺灣省政府財政廳以八十四年七月十三日財稅一字第〇〇二七七號函請財政部釋示意旨略以：「關於有限責任臺灣省廢棄物運銷合作社之社員（個人）參與該社共同運銷，是否應依營業稅法第二十八條規定辦理營業登記並課徵營業稅案，滋生疑義，...說明.....五、...由該社章程第三十三條規定得知，該社與社員間共同運銷所需之廢棄物，由各社員以其收集供給之，並交至該社因業務區域所設分社之收集站。准此社員並無固定之營業場所，似難認定其為營業稅法所稱之營業人。及所得稅法所稱之營利事業。....」及臺灣省稅務局八十四年八月二十五日稅一字第〇四四三八六二號函復廢合社略以：「...個人社員...准予免辦營業登記並免徵營業稅，惟應依法課徵綜合所得稅...」準此，○○○若以臺灣省廢合社社員名義銷售廢棄物予訴願人，自然係以○○社為銷售主體。

六、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式處理。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，以廢合社名義銷售廢棄物，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。乃本件原處分機關逕以訴願人資金流程推論本件係屬○○○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。

七、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？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，補徵營業稅部分原處分應予撤銷，行為罰部分則應由原處分機關詳究後另為處分，以昭公允。

八、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 五 月 七 日

市長 陳水扁

訴願審議委員會主任委員 張富美 決行