

營業人有進貨事實 取具非交易對象開立進項憑證 不得申扣銷項稅額

< 甘德清 99,09.09 整理 >

判決要旨 (高雄高等行政法院判決 99 訴 號):

加值型及非加值型營業稅法第 19 條第 1 項第 1 款規定,營業人購進之貨物或勞務未依規定取得並保存第 33 條所列之憑證者,不得扣抵銷項稅額。又稅務案件因具有課稅資料多為納稅義務人所掌握及大量性行政之事物本質,稽徵機關欲完全調查及取得相關資料,容有困難;是為貫徹課稅公平原則,應認屬納稅義務人所得支配或掌握之課稅要件事實,納稅義務人應負有提供資料之協力義務。是營業人有進貨事實,未依規定取得合法憑證,卻取具非交易對象所開立之不實進項憑證,該項憑證即非原始憑證,依該款規定,不得據以申報扣抵銷項稅額。

詳細內容

一、程序事項:

本件原告經合法通知,無正當理由,未於言詞辯論期日到場,核無行政訴訟法第 218 條準用民事訴訟法第 386 條各款所列情事,爰依被告聲請而為一造辯論判決。又被告代表人原為邱政茂局長,於本院審理中變更為乙 局長,經其聲請承受訴訟,核無不合,應予准許。

二、事實概要:

緣原告於民國 94 年 10 月至 95 年 4 月間進貨,涉嫌取具非實際交易對象驛 有限公司(下稱驛 公司)開立之統一發票 12 紙,銷售額合計新台幣(下同) 5,568,904 元,充作進項憑證申報扣抵銷項稅額,致虛報進項稅額 278,447 元,案經被告查獲,審理違章成立,乃據以核定補徵營業稅 278,447 元,並依稅捐稽徵法第 44 條及加值型及非加值型營業稅法(下稱營業稅法)第 51 條第 5 款規定,擇一從重按所漏稅額 278,447 元處 3 倍之罰鍰 835,341 元。原告對罰鍰處分不服,申經復查結果,以稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表業經財政部 98 年 12 月 8 日台財稅字第 09800584140 號令修正(提醒注意:法令適用是點爭議),關於有進貨事實而以營業稅法第 19 條第 1 項第 1 款至第 5 款規定不得扣抵之進項稅額申報扣抵者,按所漏稅額裁罰之倍數變更為 2 倍為由,獲追減罰鍰 278,447 元,變更罰鍰為 556,894 元;原告仍表不服,提起訴願,經遭決定駁回;遂提起本件行政訴訟。

三、上述事實概要欄所載事實,為兩造所不爭執,並有統一發票影本 12 紙、被告 98 年度財營業字第 70098102592 號裁處書、復查決定書附原處分卷可稽,自堪認定。原告提起本件訴訟,無非以原告與驛 公司確有交易事實,該公司並非虛設行號,而是於 96 年始出現問題,此時原告已無再與驛 公司配合等語,資為爭執。爰分述如下:

四、按「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，或應保存憑證而未保存者，應就其未給與憑證、未取得憑證或未保存憑證，經查明認定之總額，處 5% 罰鍰。但營利事業取得非實際交易對象所開立之憑證，如經查明確有進貨事實及該項憑證確由實際銷貨之營利事業所交付，且實際銷貨之營利事業已依法處罰者，免以處罰。」為行為時稅捐稽徵法第 44 條所明定。次按「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。」及「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 33 條所列之憑證者。」及「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 1 倍至 10 倍罰鍰，並得停止其營業：一、．．．五、虛報進項稅額者。」為行為時營業稅法第 15 條第 1 項 第 3 項 第 19 條第 1 項第 1 款及第 51 條第 5 款所規定。又「本法第 51 條第 5 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，無進貨事實及偽造憑證之進項稅額而申報退抵稅額者。」同法施行細則第 52 條第 1 項著有規定。核該施行細則規定內容，符合立法意旨，且未逾越母法規定之範圍，本院自得適用。再按「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，或給與他人原始憑證，如銷貨發票。．．．」為稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第 21 條第 1 項前段所規定。再「主旨：納稅義務人同時觸犯租稅行為罰及漏稅罰相關罰則之案件，依本函規定辦理。說明：．．．二、．．．(二)營業人觸犯營業稅法第 51 條各款，如同時涉及稅捐稽徵法第 44 條規定者，參照行政院 84 年 9 月 20 日 9 月份第 2 次庭長評事聯席會議決議意旨，勿庸併罰，應擇一從重處罰。」及「一、營業人以不實進項稅額憑證申報扣抵銷項稅額，而觸犯營業稅法第 51 條第 5 款規定之案件，參照司法院釋字第 337 號解釋意旨，應以虛報進項稅額之營業人是否逃漏稅款為處罰要件，與開立憑證者之營業稅申報繳納情形無涉。二、營業人以不實進項稅額憑證申報扣抵銷項稅額之案件，如經查明有進貨事實者，應依營業稅法第 19 條第 1 項第 1 款、第 51 條第 5 款及稅捐稽徵法第 44 條規定補稅及擇一從重處罰。．．．三、本部 83 年 7 月 9 日台財稅第 831601371 號函、84 年 3 月 24 日台財稅第 841614038 號函、84 年 5 月 23 日台財稅第 841624947 號函及 95 年 5 月 23 日台財稅字第 09504535500 號令，自即日起廢止。」業經財政部 85 年 4 月 26 日台財稅第 851903313 號函及 98 年 12 月 7 日台財稅字第 09804577370 號令釋在案。上開函釋乃財政部基於中央主管機關職權，釋示營業人取得不實進項稅額憑證申報扣抵銷項稅額之處罰原則，並未牴觸營業稅法之規定，且符司法院釋字第 337 號解釋所揭示「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」之意旨，本院自得援用。按司法院釋字第 537 號解釋意旨，稅務案件因具有課稅資料多為納稅義務人所掌握及大量性行政之事物本質，稽徵機關欲完全調查及取得相關資料，容有困難；是為貫徹課稅公平原則，應

認屬納稅義務人所得支配或掌握之課稅要件事實，納稅義務人應負有提供資料之協力義務。稽徵機關說明對課稅處分之要件事實而言，為權利發生事實者，例如營業稅，有關銷售額計算基礎之銷項收入，依行政訴訟法第 136 條規定，雖應由稅捐稽徵機關負舉證責任，至營業稅進項稅額，因在計算營業人實際應納稅額時，列為計算之減項，屬於權利發生後之消滅事由，則有關營業稅進項稅額存在之事實，不論從上述證據掌控或利益歸屬之觀點，均應由主張扣抵之申報扣抵營業人負擔證明責任，故其與開立統一發票之公司間有無交易之事實倘有不明，應由申報扣抵之營業人負舉證責任。另參照行政程序法第 43 條規定，行政機關就證據證明力，係依論理法則及經驗法則判斷事實。又營業人有進貨事實，未依規定取得合法憑證，卻取具非交易對象所開立之不實進項憑證，該項憑證即非原始憑證，依營業稅法第 19 條第 1 項第 1 款規定，不得據以申報扣抵銷項稅額。另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，尚不影響營業人補繳營業稅之義務。原告主張原告公司與驛公司於系爭 94-95 年間確實有交易事實，驛公司是 96 年始出現問題，該公司是因營業額太高無法沖銷，代表人李 備深怕吃上官司，才於刑事審理中推卸責任云云。然查，驛公司係訴外人王 川、王 雪共邀李 備所設立，並由李 備為名義負責人，其等明知驛公司自 94 年 1 月間起至 95 年 6 月間止，並無實際銷售貨物予原告等營業人，卻以驛公司名義，虛偽製作原告等營業人為買受人，及填入銷售品名、數量、金額均不實之統一發票予原告等營業人資為進項憑證，以為扣抵銷項稅額，而幫助原告等營業人逃漏營業稅之事實，業據李 備於其所涉違反商業會計法等刑事案件調查（法務部調查局南部地區機動工作組）中供述略稱，93 年間因缺錢，透過兒子友人林 泉介紹認識王 川，王某表示因信用破產，願以 2 萬元代價請其代替渠妹王 雪擔任驛公司人頭負責人，只擔任人頭，期間驛公司開立銷項發票等事情均要問王某等語；其於偵查中仍坦承因經濟因素才同意擔任驛公司人頭負責人，對於所涉上述違反商業會計法、稅捐稽徵法之犯罪事實均認罪等語；核與亦取得非實際交易對象驛公司統一發票之訴外人丸 螺絲公司會計陳 瑾、蓮 螺絲公司負責人黃 花在該案偵查中證述實際交易對象分別為國 公司、唐 公司，但由王國（王 川之父）交付驛公司發票等語相符，且有驛公司涉嫌虛設行號相關資料分析表、進銷項交易對象彙加明細表、登記資料及銷售額附刑事案卷足佐；李 備因此遭臺南地檢署檢察官以 97 年度偵字第 15706 號、98 年度偵字第 1091 號聲請簡易判決處刑，並經臺南地院以 98 年度簡字第 1396 號刑事簡易判決判處有期徒刑 5 月，減為有期徒刑 2 月 15 日確定在案，此經本院調取上述刑事案卷核閱無訛，並有李 備、陳 瑾、黃 花之相關筆錄影本附本院卷可參，堪認驛公司於 94 年 1 月間起至 95 年 6 月間止，並無營業事實，原告自無可能向該公司進貨。是

原告上開主張，不惟與事實不符，且原告亦未舉證以實其說，自無可採。又被告就原告取具驛公司所開立之統一發票 12 紙，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額是否與事實相符乙事，亦函請原告說明取得上述發票之交易情形，原告雖提出說明並提示相關帳證及付款資料供核，惟驛公司於 94 年 1 月至 95 年 6 月間並無銷售貨物事實而虛開發票供原告等營業人作為進項憑證扣抵銷項稅額等犯罪事實，既經該期間之代表人李 備坦承不諱，並經臺南地方法院處刑在案，已如上述；且原告亦未保留實際交易對象資料，則其所提示之付款明細表等資料，僅能佐證有進貨事實，並無其他具體事證足資證明原告確有向驛公司進貨之事實，則其虛報進項稅額，已構成逃漏稅。是被告核認原告於 94 年 10 月至 95 年 4 月間有進貨，惟未依規定取得合法憑證，而取得非實際交易對象驛公司開立之統一發票 12 紙，銷售額合計 5,568,904 元，營業稅額 278,447 元，充作進項憑證申報扣抵銷項稅額，違章事證明確，核其所為，係同時觸犯稅捐稽徵法第 44 條、營業稅法第 51 條第 5 款規定，予以擇一從重處罰。初查時按所漏稅額 278,447 元處 3 倍之罰鍰 835,341 元，於復查決定依修正稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定，按所漏稅額 278,447 元處 2 倍之罰鍰計 556,894 元，即將原處罰鍰 835,341 元追減罰鍰 278,447 元，揆諸首揭規定，核無不合。

五、綜上所述，原告主張，並無可採，被告以原告於 94 年 10 月至 95 年 4 月間雖有進貨事實，但取得非實際交易對象驛公司開立之統一發票 12 紙，合計 5,568,904 元，充作進項憑證並申報扣抵銷項稅額，予以裁處罰鍰 556,894 元，並無違誤。訴願決定予以維持，核無不合。原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。