最　高　行　政　法　院　判　決

96年度判字第00588號

上　訴　人　財政部臺北市國稅局

代　表　人　甲○○

被 上 訴人　昌路達實業股份有限公司

代　表　人　乙○○○

訴訟代理人　陳榮俊

上列當事人間因營業稅事件，上訴人對於中華民國93年12月16日臺北高等行政法院92年度訴字第4344號判決，提起上訴。本院判決如下：

主　文

原判決廢棄，發回臺北高等行政法院。

理　由

一、本件被上訴人於民國（下同）89年至90年間進貨金額計新臺幣（下同）2,639,232元（不含稅），涉嫌未依法取得進項憑證，卻以非交易對象之鑠寶有限公司（下稱鑠寶公司）開立之DP5219904號等6紙統一發票，作為進項憑證，申報扣抵銷項稅額。經法務部調查局航業海員調查處（下稱海調處）查獲，函移原處分機關臺北市稅捐稽徵處（嗣由上訴人承受其營業稅業務）據以核定補徵營業稅131,962元外，並按其未依法取得他人憑證，經查明認定之總額2,639,232元處以5%罰鍰131,961元。被上訴人不服，循序提起行政訴訟。

二、被上訴人起訴主張：被上訴人與訴外人享昌貿易股份有限公司（下稱享昌公司）同時委請鑠寶公司代為進口成衣，因進口報單屬於進口名義人鑠寶公司，故被上訴人僅能取得由進口名義人開立之發票作為進項憑證。鑠寶公司代為進口，與營業加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第3條第3項所定視同銷貨貨物情形相符，則被上訴人取得該公司開立之發票即合於稅捐稽徵法第44條及稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第21條之規定，不應補稅處罰。上訴人認為被上訴人應以自己名義向海關取具進口完稅單據，卻借

用鑠寶公司名義為之，係未依規定取得憑證。惟借用名義，業經財政部72年11月25日台財關字第27648號及76年11月4日台財關字第760226237號函釋肯認，上訴人卻認鑠寶公司代為進口係違法行為，顯違背平等原則。所引財政部83年7月9日台財稅第831601371號函釋所規範之交易類型係以真正銷貨人不出現於交易過程中為要件，本件鑠寶公司即為進口報關人，非該函釋規範範圍。上訴人超越法律課與人民「應注意」之責任要求，而實質上課人民以「無過失責任」，顯違反司法院釋字第275號解釋意旨。為此訴請求撤銷訴願決定及原處分。

三、上訴人則以：本件被上訴人應以自己名義自海關取具進口完稅單據，其卻未依法取得進項憑證，而以非交易對象之鑠寶公司開立之統一發票6紙，作為進項憑證，持以扣抵銷項稅額，虛報進項稅額131,962元，原處分補徵所漏稅額並處罰鍰，並無不合等語，資為抗辯。

四、原審撤銷訴願決定及原處分（復查決定），著由上訴人另為適法處分，無非以：丙○○、丁○○夫妻分別為被上訴人之實際負責人及會計，於89年6月至10月5日間連續借用鑠寶公司牌照，委由昇泰報關行向財政部基隆關稅局五堵分局自香港報運進口4批泰國製成衣，並由鑠寶公司開立6張總額計2,639,232元之統一發票給被上訴人之事實，為兩造所不爭執，並有海調處90年12月3日（90）航防字第701088號函、被上訴人公司會計丁○○於90年9月13日、同年10月26日、鑠寶公司實際負責人戊○○90年9月12日、同年11月2日調查筆錄各乙份，及專案申請調檔統一發票查核清單等資料影本附卷可稽，自堪信為真實。上訴人據以認定被上訴人顯有未依法取得進項憑證，卻以非交易對象之鑠寶公司開立前述統一發票，作為進項憑證，扣抵銷項稅額，核定補徵營業稅131,962元外，並按其未依法取得他人憑證，經查明認定之總額2,639,232元處以5%罰鍰計131,961元，固非無據。惟查：（一）本件係被上訴人借用鑠寶公司牌照，委由昇泰報關行

報運進口。是被上訴人之交易憑證有二，其一為進口商辦理進口之進口報單，其二為進口商於貨物移轉時依營業稅法開立之發票。前者因載有進口人名稱鑠寶公司與統一編號：16324413，該進口報單歸屬於進口名義人即鑠寶公司。查我國營業稅法於74年修法方改採加值型稅制，即加值型營業稅制利於前後手之勾稽，是以被上訴人僅能取得由進口商開立之發票，方才使雙方皆符合上述法令之規定，倘上訴人認為在此情況下被上訴人係未依規定取得憑證，則依規定應取得之憑證究竟為何？上訴人所稱鑠寶公司非被上訴人之「實際交易對象」，是否指被上訴人之「實際交易對象」為國外銷貨商？至未具有進出口廠商資格者委託出進口廠商輸入所需貨品，應如何處理，宜由上訴人另行斟酌之？（二）按「免稅單位委託國內廠商外購或進口免稅物品，以直接供免稅單位使用之成品為限，不包括製造免稅物品之原、材料在內，且所謂『委託國內廠商外購或進口』係指免稅單位委託廠商代為進口免稅物品，自行負擔全部貨價，並支付代辦費或佣金與受託辦理進口之廠商者而言．．」「．．．說明：．．．三、上開軍事或教育、研究機關等單位進口免稅物品，以自行進口為原則，如有事實需要，委託貴公司代為進口者，該委託代為進口案件，依72年11月25日臺財關第27648號函示意旨，須由各該進口單位自行負擔全部貨價，僅支付貴公司代辦費或佣金，始可免稅。」分別為財政部72年11月25日台財關字第27648號函、76年11月4日台財關字第760229237號（原判決誤載為760226237號）函所釋示。由該兩則解釋令函觀之，財政部應肯認「代為進口」在實務上之存在，未認為屬違法行為。是以上訴人所稱本件鑠寶公司僅係代為進口，尚非為實際進口貨物收受者，係屬「借牌」行為乙節，姑不論本件為「代為進口」或屬「借牌」，是否得遽認被上訴人之「實際交易對象」即為國外銷貨商？本件被上訴人業替鑠寶公司代繳營業稅，若上訴人不准被上訴人借牌，則是否有違財政部上開函釋之見解？況相同案件，財政部於92年

7月28日以台財訴字第0000000000號訴願決定，將原處分撤銷，責由原處分機關另為處分。則原處分機關以鑠寶公司僅係代為進口，尚非為實際進口貨物收受者，乃核定補徵營業稅131,962元外，並按其未依法取得他人憑證，經查明認定之總額2,639,232元處以5%罰鍰計131,961元。其中所謂「借牌」是否屬違法行為？倘屬違法，是否均成立稅捐稽徵法第44條所規範「應自他人取得憑證」中所稱之「憑證」？上訴人並未能予以說明，被上訴人據以指摘，於法尚非無據。原處分既有違誤，訴願決定未予糾正，亦非妥適；被上訴人訴請撤銷原處分（即復查決定）、訴願決定，即屬有理等為判斷之基礎。

五、本院按：財政部72年11月25日台財關字第27648號函釋（財政部因軍用物品進口免稅規則及教育研究用品進口辦法已有明文規定，故92年版關稅法令彙編予以免列，依財政部92年5月19日台財關第0920502368號令，自92年6月30日起不再援引適用）及76年11月4日台財關字第760229237號函釋（未編入財政部95年版關稅法令彙編，依財政部95年11月15日台財關字第00000000000號令，自96年1月1日起不再援引適用）所稱委託代為進口，係指進口商委託廠商代為進口，自行負擔全部貨價，並支付代辦費或佣金與受託辦理進口之廠商者；借用他公司牌照進口，則係以被借用公司名義進口，而實際係自行進口，自行負擔全部貨價及進口稅費等，未支付被借用公司代辦費或佣金，兩者不同。前者為法所許，後者則於法不合。蓋自行進口者依規定除取得國外廠商所出具之發票等憑證，以自己名義報關外，並應自海關取具進口完稅單據（進口者之進項憑證），始得持以申報扣抵銷項稅額，業據上訴人陳明。而借用他公司名義進口者，國外廠商所出具之發票等憑證及海關所發給之進口完稅單據，均係被借用公司名義者，實際進口者並未依規定取得憑證，自與法不合。原判決一方面認定丙○○、丁○○夫妻分別為被上訴人之實際負責人及會計，於89年6月至10月5日間連續「借用」

鑠寶公司牌照，報運進口系爭貨物，另方面援引前開關於代為進口函釋，顯有矛盾。上訴人執此上訴，為有理由，應由本院將原判決廢棄。又被上訴人於原審曾主張本案係由鑠寶公司「代為進口」，原判決則謂被上訴人對於本案係借用鑠寶公司牌照進口系爭貨物之事實不爭執，顯與卷內資料不符，是本院無從依原審上開事實認定，逕為裁判，爰發回原審法院詳查本案究係代為進口抑借用牌照進口，另為適法裁判。

六、依行政訴訟法第256條第1項、第260條第1項，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　96　　年　　4　　月　　12　　日

第一庭審判長法　官　高　啟　燦

法　官　黃　璽　君

法　官　廖　宏　明

法　官　楊　惠　欽

法　官　林　樹　埔

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　96　　年　　4　　月　　12　　日

書記官　邱　彰　德