臺北高等行政法院判決

92年度訴字第4344號
93年12月2日辯論終結

原　　告　昌路達實業股份有限公司

代　表　人　余林阿春
訴訟代理人　陳榮俊（會計師）

被　　告　財政部臺北市國稅局

代　表　人　張盛和（局長）住同右
訴訟代理人　李姿慧
陳廣猷

右當事人間因營業稅事件，原告不服財政部中華民國九十二年七月二十四日台財訴字第〇九二〇〇二五八四二號訴願決定，提起行政訴訟。本院判決如左：

主　文

訴願決定、原處分（即復查決定）均撤銷。

訴訟費用由被告負擔。

事　實

一、事實概要：原告經法務部調查局航業海員調查處（以下簡稱海調處）查獲涉嫌逃漏稅，乃將相關資料函移經臺北市稅捐稽徵處（以下簡稱市稅處）審理結果以原告民國八十九年至九十年間進貨金額計新台幣（以下同）二、六三九、二三二元（不含稅），未依法取得進項憑證，卻以非交易對象之鑠寶有限公司（以下簡稱鑠寶公司）開立之字軌號碼：ＤＰ五二一九九〇四號等六紙統一發票，作為進項憑證，扣抵銷項稅額。初查乃核定補徵營業稅一三一、九六二元外，並按其未依法取得他人憑證，經查明認定之總額二、六三九、二三二元處以百分之五罰鍰計一三一、九六一元。原告不服，申

請復查，未獲變更，原告仍不服，提起訴願，亦遭駁回，原告猶未甘服，遂向本院提起行政訴訟。

二、兩造聲明：

㈠原告聲明：原處分及訴願決定均撤銷。

㈡被告聲明：駁回原告之訴。

三、兩造之主張：

甲、原告主張：

㈠補徵營業稅部分

1.本案之交易型態迥異於一般營業人取得非實際交易對象發票之交易型態：被告在本案中據以處分所適用之法律，主要以財政部八十三年七月九日臺財稅字第八三一六〇一三七一號函為據，該函略以：「．．．2.有進貨事實者．．．⑵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．．．」在此函令所欲規範之交易類型中，具有一項重要特徵：即自始參與交易之真正銷貨人不曾出現於整個交易過程中，故而不會出現真正銷貨人之任何憑證，其結果導致實際進貨人取得第三者開立之憑證，而該第三者卻相反地自始未曾參與該交易。然仔細觀察本案整個交易流程，當可發現原告取得進貨發票之對象（鑠寶公司），本身即為進口貿易過程中之「進口報關人」，而其前手係外國出口商，故於原告銷貨予下游廠商前，除外國出口商、鑠寶公司與原告以外，別無其他參與交易者，無論其係顯名或隱名，亦即並無其他第三者（未參與交易卻開立發票者）以其名義提供憑證，而隱藏了真正之銷貨人。是故，本案之法律事實並不具有前述財政部函令所規範案件之重要特徵，自未充分該類型案件之構成要件要素，則在適用法律之三段論法中，小前提並不成立。依據「平等原則」之精神，相同案件應為相同處理；反之，不同案件自應差別處理。被告忽視

本案與一般營業人取得非實際交易對象發票之案件類型，實際上存有不同的重要特徵，而將本案法律事實類型化為該類型案件，其適用法律之過程要難謂為適法。

2.行政機關亦認定本案為「代為進口」之交易型態

⑴原告與訴外人享昌貿易股份有限公司（以下簡稱享昌公司）同時委請鑠寶公司代為進口成衣，並因相同之法律事實同遭被告補徵營業稅且課處罰鍰，於享昌公司之訴願案中，被告認為鑠寶公司係「代為進口」成衣，財政部訴願決定並據此而撤銷原處分暨複查決定，基於「行政一體原則」與「平等原則」之適用，本案之法律事實亦應認定為「代為進口」之交易型態，則由加值型及非加值型營業稅法第三條第三項規定：「有左列情形之一者，視為銷售貨物：一、・・・三、營業人以自己名義代為購買貨物交付與委託人者」觀之，鑠寶公司依法應開立發票予原告，原告取具該等發票並以之扣抵銷項稅額之行為，係符合加值型及非加值型營業稅法與稅捐稽徵法之規定。

⑵被告在該訴願案答辯書中明白表示：「鑠寶公司僅係代為進口，尚非實際進口貨物收受者，是訴願人應檢附付款證明、鑠寶公司『代為進口報單』等原始憑證作為憑證。」，卻於本案答辯狀中辯稱引據有誤，並引用財政部九十一年三月二十一日台財字第〇九〇〇四五五六三〇號函釋作為本案處分依據，然該函釋究竟是否「為協助下級機關或屬官統一解釋法令、認定事實、及行使裁量權，而訂頒之解釋性規定及裁量基準。」，以及該函釋是否依據行政程序法之規定下達與登載公報，尚請大院究明。

⑶依據該函之說明，係針對「已取具國外廠商開立之發票，而未取具海關完稅單據」之類型所為解釋，其欲規範對象係為：直接進口貨物之廠商，未經報關程序，因而欠缺海關完稅單據，縱有國外廠商開立之發票（一般稱之為商業發票—COMMERCIAL INVOICE），亦未符合應取得憑證之要件。與本案「代為進口」之類型並不相同，其特徵係以自

己名義為他人進口貨物，並代為履行報關義務。答辯函以該函釋作為認定本案事實之適用依據，因兩種類型之重要特徵並不相同，如此適用法律顯有小前提不當之瑕疵。

3.原告取具之進項發票係正確而適當之憑證：「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，處百分之五罰鍰。」、「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。給與他人之憑證，應依次編號並自留存根或副本。」分別為稅捐稽徵法第四十四條與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所明定。而出現於本案之交易憑證有二，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，此兩種憑證係依現行法規必然發生且實際出現之憑證，再無可能出現他種憑證，前者因載有進口人名稱與統一編號，因而該憑證應歸屬於進口名義人，循此因進口報單已歸屬於進口名義人，則原告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，倘被告認為在此情況下原告係未依規定取得憑證，則依規定應取得之憑證又究竟為何？在本案救濟程序中被告機關始終未給予回答，然依其於享昌公司訴願案答辯書中之表示，卻認為享昌公司應檢附付款證明、鑠寶公司代為進口報單等原始憑證作為憑證，而該案與本案係基於相同之法律事實，因此被告於該案中所表示意見，應當適用於本案，如此則其見解實有爭議。蓋我國營業稅法原係採總額型稅制，於七十四年修法方改採加值型稅制，其中重要之理由即是加值型營業稅制利於前後手之勾稽，可節省稽徵成本，因此一法律事實於充分營業稅法第三條第三項之構成要件後即「視同銷貨」，並應開立發票，即是立法者實已考慮到在類似本案類型交易情形下後手申報扣抵之問題，因而作如是規定。故原告與鑠寶公司各自取得與給予之憑證，暨合乎法

律亦服膺法理，被告何以捨現有法律明文不用，卻另闢蹊徑而作出前所未見之見解，實令人不解，且果如依被告見解為之，則營業稅前後手自動勾稽之機制於焉中斷，焉有行政者自毀長城之理？

4.結論：原告並未違反營業稅法，故不應予補徵營業稅。

㈡課處行為罰部分：

1.原告並無過失，被告課以行為罰係違法處分司法院釋字第二七五號解釋文認為：「人民違反法律上之義務而應受行政罰之行為，法律無特別規定時，雖不以出於故意為必要，仍須以過失為其責任條件。但應受行政罰之行為，僅須違反禁止規定或作為義務，而不以發生損害或危險為其要件者，推定為有過失，於行為人不能舉證證明自己無過失時，即應受處罰。」本案中被告認為原告違反作為義務，因而課原告以行為罰，然誠如前段說明三所述，究竟應作為之義務其內容為何尚不明確，要言之，就被告言，原告應檢附付款證明、鑠寶公司代為進口報單等原始憑證作為憑證，方符合作為義務之內容，此項見解尚待檢驗。退萬步言，即便此項見解為真，然被告並未載明其法令依據為何，亦未將此見解公諸於民，既無任何「法規命令」甚或財政部所頒佈之解釋令函，明確規定此項作為義務及其內容，則原告依據法理之行為即未充分行政罰之構成要件，亦即原告並無過失，故被告之裁罰明顯違反上述司法院釋字第二七五號解釋文之內容。

2.被告認為：「本件原告應以自己名義自海關取具進口完稅單據，其卻借用鑠寶公司名義為之，原告未依規定取得憑證之違章事實，毋庸置疑。」容值深究，原因如下：

⑴「借用名義」究竟有無違反法令規定？「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」、「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，依七十二年十一月二十五日臺財關第二七六四八號函示意旨，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。」分別為財政部七十二年十一月二十五日台財關字第二七六四八號函與財政部七十六年十一月四日台財關字第七六〇二二六二三七號函所釋示，由該兩則解釋令函觀之，被告之主管官署顯然肯認「代為進口」在實務上之存在，且同時肯認並非違法行為，是故，方纔有「各該進口單位自行負擔全部貨價，僅支付貴公司（進口商）代辦費或佣金」之情形，並得適用關稅減免之優惠。在各該案例中，各單位皆可以自己名義辦理進口報關，然主管官署允許其委託他人代為進口，何以於本案中，鑠寶公司代為進口之行為卻成為違法行為？被告如此做法明顯違背「平等原則」。

⑵究竟原告應依何「規定」取得憑證？被告既稱原告「未依規定」取得憑證，而應以答辯函中財政部之解釋函令為規定依據，由被告自認先前於享昌公司案中係「引據有誤」，可見即便具有專業知識、實務經驗，且身為掌理業務之主管機關，尚且發生「引據有誤」之情事，更何況如前開說明，被告目前引用之見解，因案型特徵不同而生有適用爭議，如何要求一般人民「引據正確」，並完全依照被告之「主觀判斷」取得交易憑證？顯然超越法律課與人民「應注意」之責任要求，而實質上課人民以「無過失責任」，被告之作為明顯違反司法院釋字第二七五號解釋文之內容。

㈢綜上陳述，被告所為原處分暨複查決定，及訴願決定認事用法皆有違誤，請大院判決如起訴聲明。

乙、被告主張：

㈠補徵營業稅部分：

1.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。」、「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。」分別為行為時營業稅法第十五條及第十九條第一項第一款所明定。復依「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。給與他人之憑證，應依次編號並自留存根或副本。」為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所明定。

2.本案違章事實有海調處九十年十二月三日（九〇）航防字第七〇一〇八八號函，及被告九十一年五月三十一日財北國稅審一字第〇九一〇二二六五二六號函、海調處刑事移送書、原告公司董事會計李〇〇於九十年九月十三日、同年十月二十六日、鑠寶公司實際負責人孫德孚九十年九月十二日、同年十一月二日調查筆錄各乙份，及專案申請調檔統一發票查核清單等資料影本附卷可稽。

3.余〇〇、李〇〇夫妻二人分別係原告之實際負責人及會計，於八十九年六月至十月五日間連續借用鑠寶有限公司牌照，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四批泰國製成衣，並由鑠寶公司開立七張總額計二百九十六萬八千零五十元之統一發票給原告及享昌貿易股份有限公司，案經海調處九十年十二月三日（九〇）航防字第七〇一〇八七號刑事移送書，移送偵辦在案。

4.原告主張本案係由鑠寶公司進口成衣等語，惟查鑠寶公司實際負責人孫德孚九十年九月十二日及九十年十一月二日於海調處所作調查筆錄略以：「問：昌路達公司以鑠寶公司名義進口四批成衣之貨款及報關費用係由何人支付？由何人銷售？答：四批成衣之貨款及報關費用及銷售都是余〇〇夫妻自行處理，我及鑠寶公司均未經手。．．．問：昌路達公司

及享昌貿易股份有限公司與鑠寶公司有無業務往來？答：從來沒有。問：昌路達公司及享昌貿易股份有限公司實際負責人余○○夫妻要求鑠寶公司開立前述七張總額新台幣二百九十六萬八仟零五十元之統一發票給昌路達公司及享昌貿易股份有限公司有無支付費用給鑠寶公司？答：有的，昌路達公司及享昌貿易股份有限公司實際負責人余○○夫妻有支付鑠寶公司四十餘萬元以扣抵營業稅及營利事業所得稅。」另李○○九十年九月十三日及九十年十月二十六日於海調處及九十年十二月二十六日於市稅處稽核科所作談話筆錄，亦坦承上述違章事實。故原告臨訴諉稱本案與一般營業人取得非實際交易對象發票之案件類型，實際上存有不同之重要特徵云云，實無可採。原處分補徵其所漏稅額，揆諸首揭法條規定並無不合。

㈡罰鍰部分：

1.按「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。」為行為時稅捐稽徵法第四十四條所明定。

2.依財政部九十一年三月二十一日台財字第○九○○四五五六三○號函釋：「．．．進口貨物再出售，為買賣業之經常營業項目，而海關出具之進口稅捐單據，依所得稅法第四十五條及營利事業所得稅查核準則第九十條第十款及第十二款前段規定，係證明及計算進口貨物成本之相關憑證，核屬稅捐稽徵機關管理營利事業會計憑證辦法第二十一條第二項所稱之『對外營業事項發生應取具之原始憑證』，本案九昶股份有限公司於八十五年間報運進口食品三批，如已取具國外廠商開立之發票，而未取具海關完稅單據者，該未取具海關完稅單據部分，仍應依稅捐稽徵法第四十四條規定處罰。至於進口報單僅為貨物進口人報運進口貨物時，向海關遞送之申請書，而海關對於進口報單於核明後所發給之正本以外各聯，係進口人視需要所加繕，非自始即必備，尚非屬稅捐稽

徵法第四十四條規定依法應給與或取得之憑證，併予說明。」可知本件原告應以自己名義自海關取具進口完稅單據，其卻借用鑠寶公司名義為之，原告未依規定取得憑證之違章事實，無庸置疑。至相類似案件享昌公司訴願案，因被告答辯書中引據有誤（誤引進口報單等），致該案遭財政部訴願會撤銷重核，被告刻正依訴願撤銷意旨重行審理當中，並非如原告所言，兩案見解有所歧異。

3.本件原告未依法取得進項憑證，卻以非交易對象之鑠寶公司開立之統一發票六紙，作為進項憑證，持以扣抵銷項稅額，虛報進項稅額一三一、九六二元之違章事實，如前所述，原罰鍰處分按其未依法取得他人憑證金額處以百分之五罰鍰計一三一、九六一元，並無違誤，敬請續予維持。

㈢綜上論結，原告之訴應認為無理由，敬請　鑒察，依法駁回原告之訴。

理　由

一、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三十三條所列之憑證者。」為行為時營業稅法第十五條第一項、第三項及第十九條第一項第一款所明定。另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。」為行為時稅捐稽徵法第四十四條所明定。次按「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。給與他人之憑證，應依次編號並自留存根或副本。」為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所明定。

二、查余○○、李○○夫妻二人分別係原告之實際負責人及會計，於八十九年六月至十月五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四批泰國製成衣，並由鑠寶公司開立六張總額計二、六三九、二三二元之統一發票給原告之事實，為兩造所不爭執，並有海調處九十年十二月三日（九〇）航防字第七〇一〇八八八號函、原告公司會計李〇〇於九十年九月十三日、同年十月二十六日、鑠寶公司實際負責人孫德孚九十年九月十二日、同年十一月二日調查筆錄各乙份，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。被告據以認定原告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之字軌號碼：ＤＰ五二一九九〇四號等六紙統一發票，作為進項憑證，扣抵銷項稅額；乃核定補徵營業稅一三一、九六二元外，並按其未依法取得他人憑證，經查明認定之總額二、六三九、二三二元處以百分之五罰鍰計一三一、九六一元，其論事用法，固非無據。惟查：

㈠本件係原告借用鑠寶公司牌照，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四批泰國製成衣，已如上述；是原告之交易憑證有二，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：一六三二四四一三，因進口報單歸屬於進口名義人即鑠寶公司；查我國營業稅法於七十四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，是以原告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，倘被告認為在此情況下原告係未依規定取得憑證，則依規定應取得之憑證又究竟為何？被告所稱鑠寶公司非原告之「實際交易對象」，是否指原告之「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，是否應如何處理，宜由被告另行斟酌之？

㈡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，依七十二年十一月二十五日臺財關第二七六四八號函示意旨，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。」分別為財政部七十二年十一月二十五日台財關字第二七六四八號函與財政部七十六年十一月四日台財關字第七六〇二二六二三七號函所釋示，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，尚非認為屬違法行為。是以被告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」，是否得遽認原告之「實際交易對象」即為國外銷貨商？況本件原告業替鑠寶公司代繳營業稅，若被告不准原告借牌，則是否有違財政部上開函釋之見解？況相同案件，財政部於九十二年七月二十八日以台財訴字第〇九二〇〇二八一七五號訴願決定，將原處分撤銷，責由原處分機關另為處分；有該訴願決定書附卷可按。

三、綜上所述，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，乃核定補徵營業稅一三一、九六二元外，並按其未依法取得他人憑證，經查明認定之總額二、六三九、二三二元處以百分之五罰鍰計一三一、九六一元。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四十四條所規範「應自他人取得憑證」中所稱之「憑證」？被告並未能予以說明，原告據以指摘，於法尚非無據。則原處分既有違誤之，訴願決定未予糾正，亦非妥適；原告訴請撤銷原處分（即復查決定）、訴願決定，即屬有理；爰由本院予以撤銷，並由被告另為適法之處分。

據上論結，本件原告之訴為有理由，爰依行政訴訟法第九十八條第三項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　93　　年　　12　　月　　16　　日

臺北高等行政法院　第七庭

審判長法官　鄭小康

法官　林金本

法官　黃秋鴻

右為正本係照原本作成。

如不服本判決，應於送達後二十日內，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判

決宣示後送達前提起上訴者，應於判決送達後二十日內補提上訴理由書（須按他造人

數附繕本）。

中　　華　　民　　國　　93　　年　　12　　月　　16　　日

書記官　王琍瑩