

訴 願 人 ○○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

緣訴願人於八十四年一月五日無進貨事實，卻取得○○有限公司（以下簡稱○○公司）開立之XB〇二八九三五五九號統一發票乙紙，金額計新臺幣（以下同）二六〇、九五二元，稅額一三、〇四八元，作為進項憑證扣抵銷項稅額，案經原處分機關中正分處查獲，依法審理核定訴願人無進貨事實虛報進項稅額，應補徵營業稅一三、〇四八元，並按所漏稅額處八倍罰鍰計一〇四、三〇〇元（計至百元為止），訴願人不服，申請復查，未獲變更，乃提起訴願，經本府以八十六年十二月一日府訴字第八六〇六〇七一〇〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」原處分機關嗣以八十七年一月二十三日北市稽法乙字第八七〇〇一六六七〇〇號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額及罰鍰處分。」上開決定書於八十七年二月三日送達，訴願人仍表不服，於八十七年二月十三日向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、按訴願法第二十四條規定：「訴願之決定確定後，就其事件，有拘束各關係機關之效力。」

營業稅法第十五條第一項、第三項規定：「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。」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。」（行為時）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（五倍至二十倍）一倍至十倍罰鍰，並得停止其營業：一、……五、虛報進項稅額者。」

稅捐稽徵法第四十八條之三規定：「納稅義務人違反本法或稅法之規定，適用裁處時之法律。但裁處前之法律有利於納稅義務人者，適用最有利於納稅義務人之法律。」

司法院釋字第三六八號解釋：「行政訴訟法第四條『行政法院之判決，就其事件有拘束各關係機關之效力』，乃本於憲法保障人民得依法定程序，對其爭議之權利義務關係，請求法院予以終局解決之規定。故行政法院所為撤銷原決定及原處分之判決，如係指摘事件之事實尚欠明瞭，應由被告機關調查事證另為處分時，該機關即應依判決意旨或本於職權調查事證。倘依重為調查結果認定之事實，認前處分適用法規並無錯誤，雖得維持已撤銷之前處分見解；若行政法院所為撤銷原決定及原處分之判決，係指摘其適用法律之見解有違誤時，該管機關即應受行政法院判決之拘束。行政法院六十年判字第三十五號判例謂：『本院所為撤銷原決定及原處分之裁判，如於理由內指明由被告官署另為復查者，該官署自得本於職權調查事證，重為復查之決定，其重為復查之結果，縱與已撤銷之前決定持相同之見解，於法亦非有違』，其中與上述意旨不符之處，有違憲法第十六條保障人民訴訟權之意旨，應不予適用。」

財政部八十三年七月九日臺財稅第八三一六〇一三七一號函釋：「主旨：核釋營業人取得非實際交易對象所開立之統一發票作為進項憑證申報扣抵銷項稅額案件之處理原則。說明：……二、為符合司法院大法官會議釋字第三三七號解釋意旨，對於營業人取得非實際交易對象所開立之統一發票作為進項憑證申報扣抵銷項稅額之案件，應視情節，分別依左列原則處理：（一）取得虛設行號發票申報扣抵之案件：1. 無進貨事實者：以虛設行號發票申報扣抵，係屬虛報進項稅額，並逃漏稅款，該虛報進項之營業人除應依刑法行使偽造文書罪及稅捐稽徵法第四十一條之規定論處外，並應依營業稅法第五十一條第五款規定補稅並處罰。……（二）取得虛設行號以外其他非實際交易對象開立之憑證申報扣抵案件：1. 無進貨事實者：因其並無進貨及支付進項稅額之事實，其虛報進項稅額，逃漏稅款，應依營業稅法第五十一條第五款規定補稅並處罰。……三、稽徵機關依前項原則按營業稅法第五十一條第五款規定補稅處罰時，應就涉案營業人有關虛報進項稅額，並因而逃漏稅款之事實，詳予調查並具體敘明，以資明確。」

八十六年八月十六日臺財稅第八六一九一二二八〇號函修正稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表，其中關於虛報進項稅額而無進貨事實者，規定按所漏稅額處八倍罰鍰；但於裁罰處分核定前已補繳稅款及以書面承認違章事實者，處五倍罰鍰。

二、本件訴願理由略謂：

- （一）訴願人係合法登記之營造廠，八十四年一月五日所支付之工資完全係營建工程所需，否則工程如何進行？○○公司亦係合法登記之營業人，經查臺灣臺北地方法院八十五年度訴字第一六三四號刑事判決係指負責人○○○逃漏稅捐遭判處有期徒刑一年有案，此純屬其身分證遭人冒用之個人行為，並非指該公司所開之發票有偽造或不法之情事，故訴願人取得該公司所開立之統一發票並無違法，且無連帶關係；○○公司亦按期申報銷售額與報繳營業稅，此點復查機關亦不否認。

(二) 訴願人所支付工資係供營建工程所需，確有進項之事實，倘原處分機關認定訴願人取得非實際交易對象之憑證，依財政部八十三年七月九日臺財稅第八三一六〇一三七一號函所訂之處理原則，進貨部分因未取得實際銷貨人出具之憑證，應依稅捐稽徵法第四十四條規定處以行為罰，故原處八倍之罰鍰，顯與上開釋令不符。

三、卷查本件訴願人無進貨事實虛報進項稅額之事件，前經本府以八十六年十二月一日府訴字第八六〇六〇七一〇〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」理由載明：「……三、卷查本件訴願人無進貨事實，卻取得〇〇公司開立之統一發票作為進項憑證扣抵銷項稅額之違章事實，有……專案申請調檔統一發票查核清單影本及臺灣臺北地方法院……八十五年度訴字第一六三四號刑事判決影本等附卷可稽……是本案訴願人違章事證明確，堪予認定。雖訴願人主張有進貨之事實，然未提出具體事證以實其說，且上開臺灣臺北地方法院判決已然指明『〇〇〇、〇〇〇復明知〇〇公司……並無銷貨予……〇〇有限公司等三十一家公司之事實，猶共同基於幫助他人逃漏稅捐之概括犯意……先後分別以明知為不實之事項而填製會計憑證即統一發票……持交予……三十一家公司，作為進貨憑證：並持以申報扣抵營業稅』之事實，訴願人空言主張，尚難據以認定其有進貨之事實。四、惟依司法院大法官議決釋字第三三七號解釋意旨，在漏稅罰採『結果說』，以有稅捐之短收為要件，則只要系爭發票表彰之稅額已繳納，即無所謂稅捐之逃漏，不應論以漏稅罰；換言之，就營業稅之漏稅罰而論，有無交易事實在事理上根本就是一個不相干的事實。是以營業人有進貨之事實，不向直接出賣人取得統一發票者，固得逕適用稅捐稽徵法第四十四條處罰，惟必有虛報進項稅額，並因而逃漏稅款之情形，始得依營業稅法第五十一條第五款處罰之。準此，營業人取得非實際交易對象所開立之統一發票作為進項憑證申報扣抵銷項稅額者，縱開立統一發票者為虛設之公司行號而實際上無營業之事實，苟其已依法申報繳納所開立統一發票應納之營業稅，則營業人之所為，尚無因而逃漏營業稅之情形，自無逕對之補徵稅款並依營業稅法第五十一條第五款處罰之餘地。又上開營業人作為進項憑證之統一發票，其開立者是否申報繳納營業稅，為營業人之所為是否構成逃漏稅款之要件，自應由稽徵機關負證明之責，且統一發票有無申報繳納營業稅，稅捐稽徵機關有案可查，一查即知，殊無命由營業人證明之理。行政法院之判決雖有持不同看法者，惟該院八十五年三月六日八十五年度判字第四九三號判決卻持上述見解，是本案倘系爭發票業已依法申報繳納應納之營業稅，則應否對訴願人處以漏稅罰及補徵營業稅？即不無疑義。從而，本案原處分應予撤銷，由原處分機關究明後另為處分。……」。

四、原處分機關嗣以八十七年一月二十三日北市稽法乙字第八七〇〇一六六七〇〇號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額及罰鍰處分。」理由略謂：「……查〇〇公司負責人〇〇〇，共同連續以不正當方法逃漏稅捐，業經上揭刑事判決處有期徒刑壹年在案，且

依該判決指明○○公司並無實際進、銷貨之事實，為販售統一發票圖利之虛設公司，基於幫助他人逃漏稅捐之概括犯意，幫助申請人（即訴願人）等以不正當方法逃漏稅捐。○○公司既為全無進銷貨事實之虛設行號，則其無進貨事實而持用不實發票作為進項憑證，申報扣抵銷項稅額，且無銷貨事實而虛開不實之統一發票幫助他人逃漏稅，即使其已申報營業稅，亦係以同為虛偽不實之進項憑證申報扣抵銷項稅額後，以繳納小額營業稅藉以向稅捐機關領用統一發票達成販售虛開之統一發票圖利並幫助取得其發票之營業人逃漏鉅額營業稅之目的，其申報營業稅方式係『以虛抵虛』，難認其有繳納系爭發票稅款。申請人無實際進貨而取得○○公司所虛開立之統一發票，係屬以營業稅法規定不得扣抵之進項憑證，持之申報扣抵銷項稅額，已使應繳銷項稅額減少，且其只支付少數購買發票之金額，即將進項稅額全部申報扣抵銷項稅額，其逃漏營業稅之違章事實甚明，與○○公司有無繳納營業稅並無關連。……」。

五、是本案經原處分機關重核結果，就本府前次訴願決定指摘之「本案倘系爭發票業已依法申報繳納應納之營業稅，則應否對訴願人處以漏稅罰及補徵營業稅？即不無疑義。」乙節，雖已略作說明；惟其中關於以漏稅罰採「結果說」而言，本案究有無稅捐短收情形？及○○公司倘有報繳系爭發票之營業稅，可否僅因其報繳之目的及所謂「以虛抵虛」之方式可議，而遽予否認有繳納系爭發票之稅款等情，原處分機關之說明仍不甚明確。況本府近來所持見解，概認營業稅款是否已申報繳納，應係以開立發票者是否已按發票所載金額申報繳納營業稅為斷，若交易過程中所有開立發票人已依法報繳營業稅，就國庫而言，即無損失；而就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已肯認應以有逃漏稅款之結果為處罰與否之論斷依據，是國庫既無所損失，則稽徵機關以營業稅法第五十一條作為處罰緩之依據，即有斟酌之餘地。從而，本案尚難謂原處分機關已依本府前次訴願決定撤銷意旨重核，爰將原處分撤銷，由原處分機關究明後另為處分。

六、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，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 張富美
委員 鄭傑夫
委員 楊松齡
委員 薛明玲
委員 王清峰
委員 黃昭元
委員 陳明進
委員 王惠光

中 華 民 國 八 十 七 年 七 月 一 日

市長 陳水扁

訴願審議委員會主任委員 張富美 決行