

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

- 一、訴願人於七十七年、七十八年間進貨，涉嫌取得非交易對象之○○工程行、○○有限公司、○○有限公司及○○有限公司等虛設行號開立之統一發票金額計新臺幣（以下同）四六四、〇七七、三二六元（七十七年度三一二、一四一、六〇四元，七十八年度一五一、九三五、七二二元，均含稅）充當進項憑證，申報扣抵銷項稅額，案經財政部賦稅署查獲後，移由原處分機關審理核定應補徵營業稅二二、〇九八、九二〇元，並按所漏稅額處五倍罰鍰計一一〇、四九四、六〇〇元。
- 二、訴願人不服，循序提起行政救濟，經行政法院八十三年五月三十日八十三年度判字第一一五八號判決：「再訴願決定、訴願決定及原處分（復查決定）關於罰鍰部分均撤銷。」其理由載明：「按營業稅法第五十一條第五款規定……應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，業經司法院大法官會議釋字第三三七號解釋在案。……原告確有進貨……則原告如何有虛報進項稅額並因而逃漏稅款之情形，自應先查明認定，再依營業稅法第五十一條第五款處罰之……。被告對原告提出○○工程行七十七年四至七月、九、十一月、七十八年一月份申報銷售額與稅額繳款書，證明確有繳納營業稅之事實，未經查證……徒以原告……以非交易對象之虛設行號……開立之統一發票抵充進項憑證……認其逃漏營業稅……尚嫌速斷……應……由被告另為適法之處理……」
- 三、原處分機關乃以八十三年十二月十日北市稽法（乙）字第一一一〇七五號重為復查決定：「維持原處分。」訴願人仍表不服，再循序提起行政訴訟，經行政法院八十五年一月三十一日八十五年度判字第二六六號判決：「再訴願決定、訴願決定及原處分均撤銷。」其理由載明：「……營業稅法第五十一條第五款……所謂『虛報進項稅額』……應就其申報之進項稅額查明其有無虛報之事實，始得據以核定其漏稅額予以追繳課罰。又以虛設行號或以不實之統一發票作為進項憑證，申報扣抵銷項稅額者，固得認為有虛報情事，惟若確有進貨之事實，而又不知其取得之統一發票係出於虛設行號者，自與

虛報之情形有別，尚不得遽予認定其有漏稅事實.... 本件原告確有進貨..... 業經本院八十三年度判字第一一五八號判決指明請被告查明後另為適法之處理在案。惟被告.... ..並未就原告所提○○工程行申報銷售額與稅額繳款書等相關資料，查證原告主觀上是否知悉○○工程行係虛設行號，資為科罰之依據，尚屬疏誤..... 應..... 由被告另為適法之處理.....」原處分機關復為八十五年九月十九日北市稽法（乙）字第二三一五六號復查決定：「原罰鍰處分准予更正改按申請人所漏稅額處三倍罰鍰。」

四、惟訴願人仍表不服，第三次向本府提起訴願，經本府以八十六年三月二十五日府訴字第八六〇一九四四一〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」理由欄載明：「.... 四、.... 惟訴願人公司負責人○○○及董事○○○，與訴願人究非法律上之同一個體，是以資金流向○○○及○○○，得否遽認資金已回流至訴願人，即有疑義。.... 縱有資金回流至訴願人之情事，然原處分機關仍應善盡闡明責任，告知訴願人應舉證說明之，並予查證是否屬實，始得論斷。惟原處分卷內並無原處分機關告知訴願人應就資金流向提出說明之相關資料，是以資金回流至訴願人之原因為何，亦有未明；從而原處分機關逕以資金流向認定訴願人未支付貨款，實有再酌之必要。」

五、又行政法院八十五年一月三十一日八十五年度判字第二六六號判決撤銷原處分之理由業已指明，原處分機關未就○○工程行等申報之銷售額與稅額繳款書等相關資料查證訴願人主觀上是否知悉○○工程行等係虛設行號，即處罰訴願人，有違該院八十三年五月三十日八十三年度判字第一一五八號判決意旨；茲原處分機關仍未論明此節，揆諸前揭司法院大法官議決釋字第三六八號解釋意旨，亦有可議。」嗣經原處分機關八十七年三月十一日北市稽法乙字第八六一一八七五一〇〇號復查決定：「維持按申請人所漏稅額處三倍罰鍰之處分。」訴願人猶表不服，於八十七年四月九日向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、按營業稅法第十五條規定：「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..... 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。」

財政部八十三年七月九日臺財稅第八三一六〇一三七一號函釋規定：「..... 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：取得虛設行號發票申報扣抵之案件..... 2有進貨事實者：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。因虛設行號係專以出售統一發票牟取不法利益為業，並無銷貨事實，故取得虛設行號發票之營業人，自亦無向該虛設行號進貨並支付進項稅額之事實，除該營業人能證明確有支付進項稅額予實際銷貨之營業人，並經稽徵機關查明該稅額已依法報繳者，應依營業稅法第十九條第一項第一款規定，就其取得不得扣抵憑證扣抵銷項稅額部分，追補稅款，不再處漏稅罰外，其虛報進項稅額，已構成逃漏稅，應依營業稅法第五十一條第五款規定補稅並處罰。....
。」

二、本件訴願理由略謂：

- (一)訴願人向○○工程行等公司進貨，除支付其貨款外，同時亦已支付外加之營業稅，自可扣抵訴願人之銷項稅額，至該等公司收取訴願人之營業稅稅額後，有否全額報繳，非訴願人所能負責。交易過程，該等公司均能提示營利事業登記證與公司執照供核，且與訴願人簽訂承攬契約及工資協議書。每次付款時亦均有工程計價單，經訴願人監工人員及工地主管驗收簽章後，再憑其所開立符合營業稅法第三十二條第三項規定之統一發票付款，而在領款時均在訴願人之付款單中蓋用領款人之公司及負責人印章。訴願人之付款支票均以○○工程行等為抬頭，並經其背書及兌現，故主觀上訴願人並不知○○工程行等係虛設行號。
- (二)訴願人確有進貨及驗收付款之事實，有承攬契約、協議書、驗收單及付款支票等可稽，且為原處分機關所不爭執，而所取得之統一發票又符合營業稅法第三十二條第三項及第三十三條第一項第一款規定，應無漏稅之事實。
- (三)訴願人以支票劃線抬頭並經由渠等背書後轉交，此乃一般支票流通性，則訴願人已履行交付及支付之行為，至於事後流向乃負責人及董事個人與○○工程行等公司之票貼行為。

三、卷查本件依本府八十六年三月二十五日府訴字第八六〇一九四四一〇一號訴願決定理由意旨，有關訴願人進貨所支付之貨款是否回流有待查明乙節，雖經原處分機關依訴願人所提供之資料查核結果，認訴願人並無實際支付貨款予○○工程行等公司行號，故不足以證明其資金回流確肇因於「票貼」關係。姑不論其查證是否確實，惟該等公司所開立之發票均有報繳營業稅，則為訴辯雙方所不爭執。

四、按司法院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；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。是本案對訴願人應否處以漏稅罰及補徵營業稅，其關鍵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及開立發票者取得之進項憑證之各階段交易過程中所有開立發票人已否依法報繳營業稅為斷，則本案究有無稅捐短收情形？原處分機關並未釋明，原處分卷亦乏相關資料可稽。爰將原處分撤銷，由原處分機關究明後另為處分。

五、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 黃茂榮
委員 鄭傑夫
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 十 六 日

市長 陳水扁

訴願審議委員會主任委員 張富美 決行