

訴 願 人 ○○股份有限公司

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、緣訴願人（原名「○○股份有限公司」，於八十五年四月十七日變更公司名稱為現名）涉嫌於七十九年十一月間無進貨事實，卻以虛設行號○○股份有限公司（以下簡稱○○公司）虛開立之統一發票三紙，金額計新臺幣（以下同）一、九九九、九二〇元（不含稅），作為進項憑證扣抵銷項稅額，案經原處分機關查獲，依法審理核定訴願人虛報進項稅額，應補徵營業稅九九、九九六元，並按所漏稅額處十五倍罰鍰一、四九九、九〇〇元（計至百元止），訴願人不服，申請復查，未獲變更，乃提起訴願，經本府以八十五年十月九日府訴字第八五〇五九五九三號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」撤銷理由略以：「……按訴願人既經營電業相關事業，且有產品輸出國外，自須購進電源線作為材料，原處分機關未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……就有利於訴願人之事證詳予查證，而僅據如前開答辯理由認定訴願人無進貨事實，證據力尚嫌薄弱，不無率斷。……」
- 二、嗣經原處分機關重核後，以八十六年五月十九日北市稽法乙字第九九三〇八號復查決定：「原罰鍰處分，准予更正按申請人所漏稅額處八倍罰鍰，其餘維持原核定。」訴願人仍不服，再次於八十六年六月十二日向本府提起訴願，經本府以八十六年十一月十七日府訴字第八六〇五〇八九三〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」嗣經原處分機關以八十七年二月十九日北市稽法乙字第八六一七五六八六〇〇號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額及罰鍰處分。」訴願人仍表不服，於八十七年三月十七日第三次向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

- 一、查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，並得停止其營業...五、虛報進項稅額者。」第五十三條之一規定：「營業人違反本法後，法律有變更者，適用裁處時之罰則規定。但裁處前之法律有利於營業人者，適用有利於營業人之規定。」

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：「.....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....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，.....，並應依營業稅法第五十一條第五款規定補稅並處罰。.....」

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規定，虛報進項稅額而無進貨事實者，按所漏稅額處八倍罰鍰。但於裁罰處分核定前已補報補繳稅額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）查進項電源線一、九九九、九二〇元，除外銷一一三、六一八元外，其餘均銷於○○有限公司（以下簡稱○○公司），上次訴願理由書稱係全部外銷一節，確係錯誤，特此更正。有關品名以組別列支核與帳載不符，應可化作條來計算，絕非事後彌飾之作，敬請重新查核以明真相。
- （二）按行政法院八十三年度判字第二四四六號及八十五年判字第一三一〇號判決均有指出營業人所取得進項之憑證縱為虛設行號之憑證，該虛設行號公司為已報繳其營業稅款者，則取得虛設行號憑證之營業人申報其扣抵稅款已無逃漏稅之罰則，本案據訴願人所知，○○公司上開憑證確均已申報，且已繳納其營業稅，本案應可免罰。

三、本件本府八十六年十一月十七日府訴字第八六〇五〇八九三〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」理由載明：「.....惟查所謂『無進貨事實者』，係指營業人未有實際進貨行為，尚非局限於營業人與非交易對象間無進貨之事實，是本件訴願人雖無可能向○○公司進貨，然非即可認訴願人無向他人進貨之事實。查本件訴願人主張其有進貨之事實，其於八十三年五月三十一日書立之說明書中陳明七十九（年）間向持有○○公司名片之○姓業務員購買電源線，該批電源線經加工後陸續外銷，已無存貨。並提供○○股份有限公司（訴願人公司原名）七十九年十二月二十一日海關報單號碼AN/79/6887/8602之輸出許可證影本為證，經查上開輸出許可證業經世華聯合商業銀行忠孝分行簽證，如訴願人有進貨之主張屬實，則原處分機關並非不能向財政部關稅總局查明訴願人七十九年實際是否確有電源線出口之相關資料，及查明訴願人公司七十

九年度期末存貨庫存，並請訴願人提供發貨單及付款簽收等相關資料，以資判斷是否有進貨之事實，經查原處分卷並無相關之查證資料可稽，是本件事實仍有未明，....據以裁處罰鍰之倍數，即有再酌之必要....。」

四、本案經原處分機關重行查證結果如左：

- (一) 訴願人主張系爭進貨之電源線一、九九九、九二〇元（未稅），業於七十九年十二月二十一日海關報單號碼 AN/79/6887/8602 之輸出許可證外銷，並無存貨乙節，經查上開出口報單項次，與電纜線相關之產品金額僅有一一三、六一八元，訴願人復又向原處分機關提示相關資料主張系爭進貨之電源線一、九九九、九二〇元，除前開加工外銷一一三、六一八元外，另銷售予〇〇公司二、〇二三、六八〇元（未稅），則與其前次訴願主張全部外銷，益顯矛盾。
- (二) 次查依訴願人所提供之銷售傳票三紙，其出口部分之銷售傳票在數量與日期又與出口報單上資料不符；其中一紙銷售予〇〇公司之銷售傳票，其日期與發票所載亦不相符，其所提供之銷售傳票顯係事後彌飾之作，自不足採。
- (三) 又查上開銷售發票，除海關出口資料部分有一一三、六一八元與電源線有關外，訴願人提供之二張銷售予〇〇公司之銷售發票，其發票品名為 PLUG PRONG，單價為 12.8 元，依其所申報之營業毛利 15.24% 推估，該商品成本應為 10.8 元，然其向〇〇公司進貨之電源線單價為 12 元（尚未包括加工成本下，電源線成本遠高於該商品成本），且於其所提供之成本分析表中並未見該項商品產出，而訴願人十二月份與〇〇公司尚有與上述同品名之交易，亦無法證明該批進貨係用於上開二筆銷貨。
- (四) 末查訴願人七十九年度申報有關電源線計有三種，其單位皆以「組」計算，並非「條」，且其平均進貨單價分別為四·九四八六元、一五·〇二三九元及六·二一七三元，皆與本案每「條」單價一二元無涉。

五、依據上開相關之查證，原處分機關以〇〇公司經法院判決係屬虛設行號，該公司係他人冒用〇〇〇名義虛設之公司行號，並無實際進貨、銷貨之事實，訴願人自亦無從向該虛設行號進貨並支付進項稅額。至訴願人主張其有進貨之事實，既經原處分機關查證與相關資料不符，自無從對訴願人為有利之認定。原處分機關乃據以補稅裁罰，尚非無據。

六、惟依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。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。本案究有無稅捐短收情形？訴願人所取得之非實際交易對象○○公司所開立之發票有無報繳發票營業稅？雖訴願人理由稱○○公司均已申報繳納，惟究竟有無繳納，尚待查明。又按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，若國庫無所損失，則稽徵機關以營業稅法第五十一條作為對本案處罰緩之依據，即有斟酌之餘地。本案原處分機關就訴願人所取得之非實際交易對象開立之發票，其開立發票人有無報繳發票營業稅之查證情形，未予查明，自嫌疏略。而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，既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。從而，本案原處分應予撤銷，由原處分機關究明後另為處分。

七、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 楊松齡
委員 薛明玲
委員 陳明進
委員 王惠光

中 華 民 國 八 十 七 年 八 月 十 一 日

市長 陳水扁

訴願審議委員會主任委員 張富美 決行