

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，改按未依規定取得他人憑證總額處百分之五罰鍰。

事 實

- 一、訴願人於八十一年七月（原處分書誤植為十一月一日）至同年十二月三十一日間進貨，未依法取得憑證，而以非交易對象○○有限公司（以下簡稱○○公司）開立之統一發票十九紙，金額計新臺幣（以下同）三、二〇〇、二六七元（不含稅），充當進項憑證，並持之扣抵銷項稅額，案經原處分機關內湖分處查獲後，依法審理核定應補徵營業稅一六〇、〇一四元，並按所漏稅額處八倍罰鍰計一、二八〇、一〇〇元（計至百元止）。
- 二、訴願人不服，申請復查，經原處分機關以八十七年五月七日北市稽法乙字第八七一七七八四一〇〇號復查決定：「原罰鍰處分改按申請人所漏稅額處七倍罰鍰，其餘復查駁回。」訴願人仍表不服，提起訴願，經本府八十七年八月十一日府訴字第八七〇五六六三二〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」經原處分機關以八十七年十月二十一日北市稽法乙字第八七一五三〇六二〇〇號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額及按申請人所漏稅額處七倍罰鍰。」上開決定書於十月二十三日送達，訴願人仍表不服，於八十七年十一月二十日向本府提起訴願，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。」

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。」

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前段規定：「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。」

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：（一）取得虛設行號發票申報扣抵之案件... 2、有進貨事實者：（1）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。（2）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。.....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。.....」

八十四年三月二十四日臺財稅第八四一六一四〇三八號函釋：「關於營業人有進貨事實而取得虛設行號開立之發票申報扣抵銷項稅額案件，如該營業人能證明確有支付進項稅額予實際銷貨人，且經查明開立發票之虛設行號已依規定按期申報進、銷項資料，並按其申報之應納稅額繳納者，可依本部八十三年七月九日臺財稅第八三一六〇一三七一號函說明二（一）2規定辦理。」

八十五年二月七日臺財稅第八五一八九四二五一號函釋：「營業人虛報進項稅額，如經查明該虛報之稅額自違章行為發生日起至查獲日（調查基準日）止，實際僅虛增累積留抵稅額而尚未辦理扣抵或退稅，不發生逃漏稅款者，免按營業稅法第五十一條第五款規定處罰；否則應以其實際辦理扣抵或退稅之稅額為逃漏稅額，依法處罰。」

八十六年八月十六日修正稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定，有進貨事實取得虛設行號所開立之憑證申報扣抵，按所漏稅額處七倍罰鍰。

行政法院八十七年七月份第一次庭長評事聯席會議決議：「....營業人雖有進貨事實，

惟不依規定取得交易對象開立之進項憑證，而取得非交易對象開立之進項憑證，申報扣抵銷項稅額時，該項已申報扣抵銷項營業稅額顯未依法繳納，仍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，追補該項不得扣抵之銷項稅款。又我國現行加值型營業稅係就各個銷售階段之加值額分別予以課稅之多階段銷售稅，各銷售階段之營業人皆為營業稅之納稅義務人。故該非交易對象之人是否已按其開立發票之金額報繳營業稅額，並不影響本件營業人補繳營業稅之義務。」

二、本件訴願理由略謂：

- (一) 訴願人於八十一年承包○○股份有限公司等五件機器按裝工程，並轉由下游包商○○○（八十五年十一月九日死亡）承包，○君於請款時交付連泉公司開立之統一發票十九張，金額計三、三六〇、二八一元（含稅），充當進項憑證，並持之扣抵銷項稅額，原處分機關以訴願人未說明何項工程轉包於○君？金額若干？貨款如何支付？維持原處分。
- (二) 訴願人於復查時已提示工程合約、付貨款紀錄及進銷貨帳證，付款欄註記現金支付，訴願人確已支付進項稅款予實際銷貨人○君，且開立發票之○○公司亦查明已依法報繳營業稅，則原處分機關復查決定所補徵營業稅顯有重複課稅之嫌。
- (三) ○○公司已依法規定申報進銷資料，並按其申報之應納稅款繳納，自無所謂虛報進項稅額，請改按未依規定取得他人憑證之行為罰，並退還已繳納之營業稅。

三、卷查本件前經本府以八十七年八月十一日府訴字第八七〇五六六三二〇一號訴願決定：

「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」並於理由欄載明：「……五、惟本案訴願人有進貨事實既為原處分機關查明認定，且訴願人主張以現金支付進貨款及支付進項稅額，並檢附現金支出傳票及送貨單影本為證，而訴願人取得憑證之開立發票人（即連泉公司）業已依法報繳營業稅，此有專案申請調檔統一發票查核清單資料別「三十一（三聯式申報）可稽」，則原處分機關對於下列事項並未提供完整之證據：（一）訴願人所取得做為進項憑證之發票，該開立發票人與訴願人之行業別是否相同，以前有無往來，其往來情形如何；（二）依前揭判決所列該開立發票之上游廠商（○○行、○○行、○○社、○○有限公司、○○有限公司等廠商），如為一連串虛設行號之廠商、如有申報，但是否有以虛抵虛之進銷相抵情形，而只申報少許稅額，最後則將稅額集中給一個不繳任何稅款之虛設行號；（三）國家稅收有無因為該些虛設行號而致短少？原處分機關就此數點並未予查明，即遽而認定訴願人有逃漏稅捐，予以補稅並處罰鍰，尚嫌率斷。從而原處分應予撤銷，由原處分機關查明後另為處分。」

四、原處分機關依撤銷意旨重為復查決定，仍認行政院八十七年七月份第一次庭長評事聯席會議決議及臺灣臺北地方法院八十五年二月十六日八十五年度訴緝字第五三號刑事判決理由載明：「公訴意旨略以：被告○○○……虛設○○有限公司，並自任負責人，基於概括之犯意，明知無進、銷貨事實，自民國八十年七月至八十一年十二月間取得虛

設行號，……虛開之統一發票計二二五張，……並自八十年七月間至八十一年十二月間虛開統一發票計一、〇三五張，……以不正當方法幫助他人逃漏營業稅……。而被告〇〇〇被登記為〇〇公司所附之國民身分證，亦確係八十年七月六日遭人冒名申請之補發之身分證。……爰為無罪之諭知。」則連泉公司為虛設行號，並無實際進銷貨之事實，訴願人自無可能與其有交易。乃維持核定補徵稅額及按所漏稅額處七條罰鍰。

五、惟查本案訴願人有進貨事實既為原處分機關所不否認，且訴願人主張以現金支付進貨款及支付進項稅額，並檢附現金支出傳票及送貨單影本為證，而訴願人取得憑證之開立發票人（即〇〇公司）業已依法報繳營業稅，此有專案申請調檔統一發票查核清單資料別「三十一（三聯式申報）可稽」，則依現行營業稅法係採加值型稅制之立法意旨而論，寧有就同一營業人之同一課稅事實重複課予二次納稅義務之理？如謂營業稅法第十九條第一項第一款尚非法律效果要件之規定。原處分機關仍依上開財政部函釋意旨，向訴願人補徵稅款，則形成重複課稅之不當利益。或謂得同時向訴願人補徵稅款，並另向溢繳之開立發票人辦理退稅，姑勿論其妥當性如何，實務上究如何運作？勢將導致治絲益棼？

六、再者，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既已肯認應以有逃漏稅款之結果為處罰與否之論斷依據，按開立發票人〇〇公司等既已依法報繳營業稅，則本件就國庫徵收稅款以觀，應無損失可言，既然國庫無所損失，則原處分機關仍據以營業稅法第五十一條作為本件處罰鍰之依據，自有未洽。則原處分機關所為補徵稅額及處漏稅罰之處分，適用法律既有上述不當，爰將原處分撤銷。

七、本件〇〇公司既非訴願人之實際交易對象已如前述，則訴願人違反稅捐稽徵法第四十四條規定之事實洵堪認定，爰依上開規定改按未依規定取得他人憑證總額處百分之五罰鍰。

八、綜上所述，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 林明山
委員 黃茂榮
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 十 二 月 二 十 三 日

市長 陳水扁

訴願審議委員會主任委員 張富美 公假

執行秘書 王曼萍 代行

如認原處分違法或不當而對本決定不服者，得於收受本決定書之次日起三十日內，向財政部提起再訴願，並抄副本送本府。

（財政部地址：臺北市愛國西路二號）