

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

緣訴願人於八十二年七月至八十二年十一月間進貨，金額計新臺幣（以下同）一、七〇七、〇〇〇元（不含稅），涉嫌未依法取得憑證，而以非交易對象之○○有限公司（以下簡稱○○公司）及○○有限公司（以下簡稱○○公司）開立之統一發票計五紙，作為進項憑證，並持以扣抵銷項稅額。案經原處分機關查獲後，依法審理核定訴願人虛報進項稅額，應補徵營業稅八五、三五〇元，並按其所漏稅額處七倍罰鍰計五九七、四〇〇元（計至百元為止）。訴願人不服，申請復查。經原處分機關以八十七年十月二十二日北市稽法乙字第8715956600號復查決定：「復查駁回。」上開決定書於同年十月三十日送達。訴願人仍不服，於八十七年十一月二十五日向本府提起訴願，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，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：「……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……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，.....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。」

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，該項已申報扣抵之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。」

稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定，虛報進項稅額，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。

二、本件訴願理由略以：

- (一) 復查決定書並無舉證，僅以「○○○」之犯行予以亂扣帽子，且○君之犯行迄目前止亦尚未經法院三審判決確定，其犯行之可信度實有待斟酌，又其犯行是否涵蓋訴願人之進貨範疇，復查決定書及地檢署起訴書均未述及，不無爭議之處，原處分機關所指無向○○、○○二家公司進貨事實之說詞，令訴願人難以信服。
- (二) 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釋規定說明二，為符合司法院釋字第三三七號解釋意旨，其處理原則（一）2（1）：訴願人確有進貨之事實，倘退一步言因未取得實際銷售人出具之憑證，僅能依稅捐稽徵法第四十四條規定處以行為罰，原復查決定卻處七倍之罰鍰，實有不合，另（一）2（2）訴願人確有支付進項稅額及貨價，故僅能追補稅款，不能再以漏稅罰議處，原復查決定亦與上開規定不符，再查本案系爭之發票業已申報繳納應納之營業稅，依上開司法院釋字第三三七號解釋在漏稅罰採「結果說」應以有稅捐短收為要件，則只要系爭發票表彰之稅額已繳納，即無所謂稅捐之逃漏，不應處以漏稅罰，最多僅能處以稅捐稽徵法第四十四條行為罰，故原處七倍之罰鍰，依行政法院八十五年三月六日八十五年度判字第四九三號判決應予撤銷。
- (三) 綜上論結，訴願人於八十二年七月至十一月間向「○○公司」及「○○公司」進貨化工原料五批並陸續分批銷售，並以現金支付貨價及稅額，同時該二家公司亦按季向當地所屬稅捐稽徵機關申報銷售額並繳納營業稅有案，亦表示訴願人確有進貨及支付稅款之事實，依司法院釋字第三三七號解釋及行政法院八十五年度判字第四九三號判決，

原復查決定顯與法不合，請撤銷原處分。

三、卷查訴願人之違章事實，有專案申請調檔統一發票查核清單乙紙、原處分機關稽核報告等影本附卷可稽，另卷附臺灣臺北地方法院檢察署檢察官八十六年偵字第一〇七〇〇、一〇七〇五及一二五七二號起訴書影本記載：「〇〇〇....竟意圖為自己不法之所有，基於概括犯意，....另僱用知情之〇〇〇唆使....〇〇〇（已歿）....等出任人頭公司負責人，....自八十二年起陸續設立....〇〇....〇〇....等公司，大量虛開發票販售牟利。....〇〇〇則按開立發票金額收取百分之三之報酬....，幫助實際交易應開立發票之廠商逃漏稅，共計收取七千餘萬元之不法利益，均未申報所得稅，以此不正當方法逃漏稅，迄八十五年十月間止，共計開立不實發票總金額達約二十四億元。....」次查原處分機關於復查審理期間就有關訴願人訴稱係以〇〇銀行忠孝路分行提領現金支付貨款乙事進行查證，發現訴願人所指稱之付款日期及付款金額與發票上所載皆不相符，又無送貨及收款簽收紀錄可供佐證，乃認定訴願人所述不足採。據上，原處分機關認定〇〇公司及〇〇公司為一實質虛設行號，並無真正進、銷貨事實，自無銷貨予訴願人之可能，乃依前揭規定及財政部函釋意旨，於復查決定時，維持原補徵稅額及罰鍰處分，參酌首揭行政法院庭長評事聯席會議決議意旨，尚非無據。

四、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；是財政部八十七年一月十七日臺財稅第八七一九二五四一〇號函釋意旨認取得虛設行號之發票即應課以漏稅罰，非無斟酌之餘地。本件究有無稅捐短收情形？原處分機關就（一）系爭發票之開立人〇〇公司及〇〇公司就其所開立之發票究有無報繳營業稅？（二）該開立發票之上游廠商是否有以虛抵虛之進銷相抵情形（即開立大量銷項發票，卻也取得大量虛設行號之進項憑證作為相抵之用），造成只申報少許稅額之情形？（三）是否往上游追查開立憑證的廠商時，出現一連串虛設行號，而此一連串虛設行號之廠商雖有申報，但有以虛抵虛之進銷相抵情形，而只申報少許稅額，原處分機關就此數點並未予查明，即遽以認定訴願人有逃漏稅捐，予以補稅並處漏稅罰鍰，尚嫌率斷。爰將原處分撤銷，由原處分機關查明後另為處分。

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 張明珠
委員 黃茂榮
委員 楊松齡
委員 薛明玲
委員 王惠光
委員 陳敏

委員 黃旭田
委員 劉興源
委員 曾忠己

中 華 民 國 八十八 年 一 月 二十七 日

市長 馬英九
訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行