

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，不服原處分機關八十七年九月十六日北市稽法乙字第8714597700號復查決定，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111075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860一九四四一〇一號訴願決定：「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案；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。」

五、嗣經原處分機關重為復查決定仍維持原處分，訴願人復提起第四次訴願，經本府以八十七年七月十六日府訴字第八七〇三三一一八〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」惟原處分機關仍以八十七年九月十六日北市稽法乙字第八七一四五九七七〇〇號重為復查決定：「維持按申請人所漏稅額處三倍罰鍰。」訴願人不服，於八十七年十月十七日第五次向本府提起訴願，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：「訴願決定確定後，就其事件，有拘束各關係機關之效力。」

司法院釋字第三三七號解釋：「營業稅法第五十一條第五款規定，納稅義務人虛報進項稅額者，除追繳稅款外，按所漏稅額處五倍至二十倍罰鍰，並得停止其營業。依此規定意旨，自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。」

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。……」

營業稅法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：(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。」

二、本件訴願理由略謂：

- (一) 訴願人向○○工程行等公司行號進貨，有簽訂承攬合約、開工報告、竣工報告、工程驗收記錄，請、付款對象，工程結算驗收證明書，取具之發票，其交易對象均相同，歷經市府、國稅局及行政法院等訴願決定及判決均指明訴願人確有進貨事實，支付貨款及進項憑證亦含營業稅。
- (二) 原處分機關認訴願人系爭工程憑證取自非實際交易對象，則實際交易對象係何人？原處分機關應依職權予以查明。且原處分機關稱訴願人取自○○工程行、○○有限公司、○○有限公司及○○有限公司所虛開進項憑證之各階段交易過程中，所有開立發票人並未依法報繳營業稅乙節，與市府訴願決定撤銷意旨不符。
- (三) 系爭進貨既已支付進項稅額，則原處分機關復予補稅處分，顯係對訴願人課以雙重租稅

負擔，且該等指摘之虛設行號均已報繳營業稅，並未發生逃漏稅情形，就國庫言，營業稅收並無損失，原處分機關復向訴願人補稅難謂無重複課稅之嫌？

三、本案復查決定係就訴願人之罰鍰處分論之，至補稅部分，訴願人曾循序提起行政救濟，經財政部以八十三年一月十五日臺財訴第八三一七八二一〇二號再訴願決定：「再訴願駁回。」業告確定，合先敘明。

四、卷查本府八十七年七月十六日府訴字第八七〇三三一一八〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」撤銷理由略謂：「……三、……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是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、原處分機關重為復查結果，仍維持原核定之裁罰處分，其理由為：依行政法院八十七年七月份第一次庭長評事聯席會議決議意旨，非交易對象之開立發票者，是否已按其開立發票之金額報繳營業稅額，並不影響該營業人補繳營業稅之義務。是本案系爭非交易對象虛設行號之○○工程行、○○有限公司、○○有限公司及○○有限公司，是否已按其開立發票之金額報繳營業稅額，並不影響訴願人補繳營業稅之義務。另按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，訴願人有進貨事實，以非交易對象虛設行號發票申報扣抵，係屬虛報進項稅額，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。又財政部賦稅署八十三年十月十七日臺稅稽發第八三〇〇九四二號函附補充意見載明：「……據本署稽核單位查核，○○集團的成員—○〇、○〇、○〇、○〇等虛設行號之進項憑證，係由○〇工程行提供，另調閱財稅資料中心之進、銷項異常清單，顯示○〇工程行並無進項憑證，可見○〇集團之成員，其最初之進項稅額應屬子虛。同時本署稽核單位於查核○〇有限公司時，發現該公司變造營業稅繳款書，交付買受人應付稽徵機關查核，亦顯示上述虛設行號未依法繳納營業稅之事實。……」是訴願人取得虛設行號○〇工程行、○〇有限公司、○〇有限公司及○〇有限公司所虛開進項憑證之各階段交易過程中，所有開立發票人並未依法報繳營業稅，且造成稅捐短收之事實至明。

六、惟查就本府前次訴願決定撤銷理由中所指摘本案究有無稅捐短收情形乙節，本府前開訴

願決定撤銷理由，係因原處分機關認為最後階段之營業人如有報繳營業稅，必須該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均依法報繳營業稅後，國庫稅收才無損失可言，若果如此，本案訴願人應否處以漏稅罰及補徵營業稅之關鍵，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是否業已依法報繳營業稅為斷，乃就本案開立發票之公司行號所取得之進項憑證之各階段交易過程中所有開立發票人中之那一個營業人漏報繳營業稅或取得虛偽之進項憑證申報扣抵銷項稅額等待證事實責由原處分機關查明，原處分機關自可依下列事項查證並提供完整之證據：(一)訴願人所取得作為進項憑證之發票，該開立發票之品名與其所經營之行業是否相關，該不相關之發票佔訴願人總營業額之比例是否有過高之嫌。(二)訴願人所取得作為進項憑證之發票，該開立發票之公司行號和訴願人之行業別是否相同，以前有無往來，如果是前幾次往來，交易額佔訴願人總營業額之比例是否有不正常情形。(三)是否往上游追查開立憑證之廠商時，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營業稅，但只申報少許稅額，最後則將稅額集中予一未繳任何稅款之虛設行號。(四)國家稅收有無因為該些虛設行號而致短少？惟原處分機關重為復查決定，雖依財政部賦稅署八十三年十月十七日臺稅稽發第八三〇九四二號函載，認為○○工程行、○○有限公司、○○工程有限公司及○○有限公司等之進項憑證，係由○○工程行提供，而該工程行並無進項憑證，證明該等公司行號所虛開之發票各階段交易過程中，所有開立發票人並未依法報繳營業稅。然就○○工程行部分，原處分機關認定之重點，應係在於該工程行有無報繳銷貨憑證，否則該工程行如僅無進項憑證，似尚難足以證明該工程行所開立之發票均未報繳營業稅，致使造成逃漏營業稅之結果。又○○有限公司有變造營業稅繳款書之情事，既經原處分機關於八十二年一月十九日北市稽核（甲）字第八七二號函移臺北地方法院檢察署偵辦，事隔多年，該案是否業經法院判決確定？該變造之繳款書是否含括系爭開立予訴願人之發票？均未見原處分機關敘明，自難認已就本府前次訴願決定撤銷意旨予以澄清，惟上開待證事實事涉本案訴願人取得○○工程行等開立之發票是否有造成逃漏稅款之結果，原處分機關自應受本府訴願決定撤銷意旨之拘束，其執上開理由維持原核定之罰鍰處分，自有未當，訴願人執此指摘，尚非無理由。準此，本件原處分應予撤銷，由原處分機關查明後另為處分。

七、據上論結，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 曾巨威
委員 黃旭田
委員 劉興源
委員 曾忠己

中 華 民 國 八十八 年 三 月 十七 日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行