

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，不服原處分機關八十七年九月十一日北市稽法乙字第8714597600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、緣訴願人於七十九年一、二月間進貨，涉嫌以○○股份有限公司（以下簡稱○○公司）開立之統一發票六紙，金額計新臺幣（以下同）一〇、〇二〇、八〇八元（不含稅），作為進項憑證並申報扣抵銷項稅額，虛報進項稅額五〇一、〇四〇元，案經原處分機關查獲後，依法審理核定應補徵營業稅五〇一、〇四〇元，並按所漏稅額處十五倍罰鍰計七、五一五、六〇〇元（原處分機關原認定訴願人無進貨事實）。訴願人不服，申請復查，因原處分機關未於接到復查申請書後二個月內作成復查決定，訴願人乃逕行提起訴願，經本府以八十五年四月九日府訴字第85018429號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為適法之處分。」其理由載明：「....訴願人八十五年三月十一日補充理由主張訴願人因涉嫌違反稅捐稽徵法，經原處分機關移送臺北地方法院檢察署偵辦，經檢察官偵查終結，認定訴願人並無逃漏稅捐之行為，而為不起訴處分....本案系爭事實既未查證明確，則原核定....尚嫌率斷。」嗣經原處分機關重核後認定訴願人有進貨事實，而以八十五年十月九日北市稽法乙字第24651號重為復查決定：「原處分關於按申請人所漏稅額處十五倍罰鍰部分，改按所漏稅額處七倍罰鍰，其餘復查駁回。」

二、訴願人仍表不服，再度提起訴願，經本府以「訴願人之交易對象究為○○公司抑另有其人，仍屬未明，如○○公司確非實際交易對象，則○○公司所開立之系爭發票有無報繳營業稅，亦有待查明，原處分機關復查決定縱依修正後稅捐稽徵法第四十八條之三規定改按所漏稅額處七倍罰鍰，仍有未洽」為由，以八十六年二月十八日府訴字第85087620號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」經原處分機關復以八十六年六月二十日北市稽法乙字第19431號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額及原按申請人所漏稅額處七倍罰鍰之處分。」惟本件訴願人所持之扣抵銷項稅額之統一發票，○○公司究有無報繳營業稅，原處分機關仍未查明，故訴願人不服，第三次向本

府提起訴願，本府仍以八十六年十二月九日府訴字第八六〇五七六二九〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」案經原處分機關重為查明仍維持原核定。三、訴願人仍表不服，第四度向本府提起訴願，經本府以八十七年七月十六日府訴字第八七〇二六八五三〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」原處分機關以八十七年九月十一日北市稽法乙字第八七一四五九七六〇〇號復查決定：「維持原核定補徵稅額及按申請人所漏稅額處七倍罰鍰之處分。」上開決定書於八十七年九月二十一日送達，訴願人猶表不服，於八十七年十月二十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) 訴願人就付款支票金額何以由出納○○○提示，及嗣後訴願人與○女各自匯款入對方戶之緣由，已有詳細說明及提呈附卷之存款戶存摺影本可資證明，並無所謂資金回流情事，原處分機關卻未詳細論究，對於訴願人一再陳述與○女資金往來之事實及證據於不顧，遽認訴願人有逃漏營業稅之行為，難以令人心服。
- (二) 訴願人公司原負責人○○○就本案涉有違反稅捐稽徵法乙案，業經臺北地方法院檢察署認定「訴願人公司與○○公司確有買賣交易行為」而為不起訴處分，市府八十七年七月十六日府訴字第八七〇二六八五三〇一號訴願決定書內對此已有所指摘，並據為撤銷原處分之理由，惟原處分機關之復查決定依然未就「○○○上開獲不起訴處分之認定究有何錯誤？何以未採據該不起訴理由」予以詳細說明，顯然已有理由不備。
- (三) ○○公司之負責人○○○是否遭人冒用名義為○○公司負責人？並未經法院判決之實質認定，且非訴願人所能得知，坊間一般公司之成立，亦不乏有「使用他人名義為公司負責人，但公司仍有實際營業」之情形。究其原因，不外乎真正之營業負責人有其本身不便出任名義負責人之考量。故○○○是否被冒名，厥與「○○公司有無與訴願人實際交易」之認定無必然之關係。
- (四) 訴願人既與○○公司有交易之事實，復有取得○○公司所開立載有營業稅之統一發票六紙，此已屬正常而合法之交易行為，本不在營業稅法第十九條第一項所定之範圍，何以不得以該發票之進項稅額扣抵銷項稅額？

三、卷查本府八十七年七月十六日府訴字第八七〇二六八五三〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」撤銷理由略謂：「....三、卷查本件訴願人有進貨事實，並取得○○公司所開立發票，作為進項憑證並持之扣抵銷項稅額之事實，乃歷經多次訴願決定所肯認。○○公司雖經認定為無實際進、銷貨事實之虛設行號，然原處分機關曾以訴願人之負責人○○○涉嫌違反稅捐稽徵法，移送臺北地方法院檢察署偵辦，經檢察官認定訴願人並無逃漏稅捐之行為而為不起訴處分。前開認定是否有何錯誤，原處分機關何以未採據其不起訴理由，仍逕認訴願人有未依規定取得憑證之違章事實，歷經原處分機關多次重為復查決定均未見敘明，訴願人歷次訴願迭有爭執，尚非無理由，是容有再查之必要。四、次查本案所開立之系爭發票業經原處分機關查明已報繳營業稅，則

縱如原處分機關所認定訴願人確有取得非實際交易對象開立之統一發票之違章事實，然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。……」

四、原處分機關重為復查結果，仍維持原核定補徵稅額及裁罰處分，其理由為：○○公司之負責人○○○係遭他人冒用名義，在臺北縣土城市設立○○公司，故其為冒用人頭所虛設之公司，堪予認定，訴願人自無可能與其有交易事實；又查訴願人有資金回流情事，並無實際付款予○○公司，其未向○○公司進貨之事實，至臻明確。且訴願人雖有進貨，惟經原處分機關查明訴願人並未有支付進項稅額予實際銷貨之營業人，且其又無法舉出實際交易人供核，是以，原處分機關原核定就其取得不得扣抵之進項憑證申報扣抵銷項稅額部分予以追補稅款及科處罰鍰，並無不合。另按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，本案系爭非交易對象虛設行號之○○公司，是否已按其開立發票之金額報繳營業稅及其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，並不影響訴願人補繳營業稅之義務。又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。從而，原核定補徵稅額及罰鍰處分，揆諸首揭法條及財政部函釋規定，並無違誤。

五、惟查上開理由於歷次訴願，原處分機關均有相同之答辯，本府均已審究在案，然就本府前次訴願決定撤銷理由中所指摘之「訴願人之負責人○○○涉嫌違反稅捐稽徵法，移送臺北地方法院檢察署偵辦，經檢察官認定訴願人並無逃漏稅捐之行為而為不起訴處分。前開認定是否有何錯誤，原處分機關何以未採據其不起訴理由，仍逕認訴願人有未依規定取得憑證之違章事實」乙節，原處分機關之復查決定仍避而未談。另就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，仍未就上開待證事實進行查證，事涉本案訴願人取得○○公司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，其仍執以同一理由維持原核定補徵稅額及罰鍰處分，依首揭規定，自屬未當。準此，本件原處分應予撤銷，由原處分機關查明後另為處分。

六、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 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十六日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行