

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八月二十五日北市稽法乙字第八七〇一六一八〇〇〇號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

訴願駁回。

事 實

一、訴願人於七十八年取得○○有限公司（以下簡稱○○公司）、○○有限公司（以下簡稱○○公司）虛開之工程款統一發票四十張，金額計新臺幣（以下同）一一五、四三五、〇〇〇元（不含稅），作為進項憑證申報扣抵銷項稅額；案經財政部賦稅署查獲，函移原處分機關審理核定訴願人虛報進項稅額，應補徵營業稅五、七七一、七五〇元，並按所漏稅額處五倍罰鍰計二八、八五八、七〇〇元（計至百元為止），及按未依規定取得憑證之金額處百分之五罰鍰計五、七七一、七五〇元，合計處罰鍰三四、六三〇、四五〇元。訴願人不服，申請復查，未獲變更，第一次提起訴願，經本府以八十三年四月二十六日府訴字第八三〇二〇四四五號訴願決定：「關於補徵訴願人營業稅五、七七一、七五〇元（新臺幣，以下同）及處訴願人虛報進項稅額罰鍰二八、八五八、七〇〇元部分，原處分撤銷，由原處分機關查明後另為適法之處分；其餘訴願駁回。」理由略謂：「……訴願人雖取據非交易對象之統一發票抵充進項憑證，並申報扣抵銷項稅額，然非交易對象所開立之發票如已依原處分機關所查獲之交易金額報繳營業稅，就查獲之交易金額言，自未有虛報進項稅額、逃漏稅款之情事……是訴願人申報之營業額與實際進貨之金額是否相符，有否以少報多虛報進項稅額之情事，仍有查明之必要……」。

二、嗣原處分機關以八十四年三月二十日北市稽法（乙）字第三五〇八六號重為復查決定：

「維持原核定。」訴願人仍不服，第二次提起訴願，經本府以八十四年九月二十一日府訴字第八四〇四四二二五號訴願決定：「原處分撤銷，改按所漏稅額處三倍罰鍰。」理由為：「……縱使訴願人確有支付進貨價款，惟因實際銷貨營業人（承包工頭）未開立銷貨憑證，亦可證明本件系爭進貨價款並未實際繳納營業稅。……訴願人虛報進項稅額逃漏營業稅之事證明確，原處分機關依首揭規定補稅裁罰，洵屬有據。惟查營業稅法第五十一條業於八十四年八月二日修正公布，並於九月一日施行……本案違反稅法上禁止規定之處罰額度，既經修法予以降低，自應類推適用上開從新從輕原則予以裁罰

，爰將原處分撤銷，由本府參酌.....修正之.....參考表規定，改按所漏稅額處三倍罰鍰。.....」。

三、訴願人又不服，提起再訴願，經財政部以八十五年十月八日台財訴第八五〇一〇六二二三號再訴願決定：「原訴願決定撤銷，由原處分機關另為處分。」理由為：「.....再訴願人虛報進項稅額逃漏營業稅之事證明確.....臺北市政府....訴願決定，以參照刑法第二條之從新從輕原則，於本案類推適用八十四年八月二日修正公布之營業稅法第五十一條文所定罰鍰倍數為由，將原處分撤銷，改按所漏稅額科處三倍罰鍰，適用法令之見解，固與行政法院七十二年度判字第一六五一號判例及同法院八十四年十月份庭長評事聯席會議，有關.....行政罰法無類似刑法第二條從新從輕主義之規定難以準用之意旨不符。惟查稅捐稽徵法第四十八條之三但書.....之規定.....本案仍在行政救濟程序中，尚屬未裁罰確定之案件，核有依此增訂稅捐稽徵法第四十八條之三規定，適用...從輕裁處之餘地。爰將原訴願決定撤銷，由原處分機關重為處分....」。

四、原處分機關遂以八十五年十二月六日北市稽法（乙）字第九九八四三號重為復查決定：「原處漏稅罰准予更正，改按申請人所漏稅額處三倍罰鍰，其餘維持原核定。」訴願人仍不服，第三次提起訴願，未獲變更（八十六年五月二十七日府訴字第八六〇一二一四一〇一號訴願決定），乃提起再訴願，經財政部以八十七年七月二十九日台財訴第八七二三一〇五四一號再訴願決定：「訴願決定及原處分均撤銷，由原處分機關另為處分。」原處分機關嗣以八十七年八月二十五日北市稽法乙字第八七〇一六一八〇〇〇號重為復查決定：「原罰鍰處分改按申請人所漏稅額處三倍罰鍰，其餘維持原核定。」上開決定書於八十七年九月二日送達，訴願人猶表不服，於八十七年九月二十五日第四次提起訴願，八十七年十一月五日補具訴願理由，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：「訴願之決定確定後，就其事件，有拘束各關係機關之效力。」第二十七條規定：「本法各條，除於再訴願已有規定者外，其與再訴願性質不相牴觸者，於再訴願準用之。」

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：一、.....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台財稅第八三一六〇一三七一號函釋：「……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）取得虛設行號以外其他非實際交易對象開立之憑證申報扣抵案件……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）至進貨人取得銷貨人以外之營業人所開立之發票申報扣抵，如查明開立發票之營業人已依法申報繳納該應納之營業稅額者，則尚無逃漏，除依前項規定處以行為罰外，依營業稅法第十九條第一項第一款規定，應就其取得不得扣抵憑證扣抵銷項稅額部分，追補稅款。如查明開立發票之營業人並未依法申報繳納該應納之營業稅額者，即有逃漏，除依前項規定處以行為罰外，並應依營業稅法第五十一條第五款規定補稅並處罰。……」

稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表中關於虛報進項稅額而有進貨事實者，在取得虛設行號所開立之憑證申報扣抵之情形，規定按所漏稅額處七倍罰鍰；但於裁罰處分核定前已補繳稅款及以書面承認違章事實者，處三倍罰鍰；於復查決定前已補繳稅款及以書面承認違章事實者，處五倍罰鍰。

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。」

二、本件訴願理由略謂：

- （一）本案仍於訴願階段，有稅捐稽徵法第四十八條之三規定之適用；又原處分機關復查決定除未尊重財政部再訴願決定之意旨，亦違反訴願法第二十四條規定，難令訴願人信服。
- （二）本案原處分機關既認訴願人有進貨事實，且開立發票之○○公司等已依法報繳營業稅，

則就國庫徵收稅款以觀，應無損失可言，原處分機關仍向訴願人補徵稅款，則形成重複課稅之不當利益，況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；是以原處分適用法律既有上述不當，應將原處分關於補徵營業稅部分撤銷。

(三) 本案自原處分機關核定發單，進入行政救濟程序迄今已逾五年餘，歷經四次訴願機關撤銷原處分之決定，所有憑證證物已附卷，原處分機關既無法證明訴願人有逃漏稅之行為與事實，則應逕行撤銷所有罰鍰處分，不應任原處分機關一再重複相同處理。

(四) 請參照行政法院八十五年判字第二三五五號判決內容及其意旨，將原處分（復查決定）關於科處罰鍰超過所漏稅額一倍，即五、七七一、七五〇元部分逕行撤銷，以維民益。

三、卷查本件訴願人於七十八年取得〇〇公司及〇〇公司虛開之統一發票，作為進項憑證扣抵銷項稅額之違章事件，前經財政部以八十七年七月二十九日台財訴第八七二三一〇五四一號再訴願決定：「訴願決定及原處分均撤銷，由原處分機關另為處分。」理由為：「……是以再訴願人（即本件訴願人）支付給〇〇公司及〇〇公司之工程款，皆流回再訴願人公司相關人頭帳戶。……縱使再訴願人確有支付進貨價款，惟因實際銷貨營業人（承包工頭）未開立銷貨憑證，亦可證明本件系爭進貨價款並未實際繳納營業稅。至再訴願人事後一再主張確係將部分工程轉包予〇〇公司、〇〇公司及確有支付貨款各節……其主張前後矛盾，顯係事後卸責之詞，委難採信。又〇〇〇君係再訴願人公司負責人〇〇〇君之私人秘書……〇君談話紀錄交待甚詳，並無隱匿之處，且與上開貨款資金流程所述有關事實相符，顯見〇君所述各節，並非如再訴願人所稱係因調查人員恫嚇誘導所作之筆錄。末查……其中〇〇工程行、〇〇公司、〇〇有限公司、〇〇有限公司、〇〇公司等虛設行號之進項憑證，係由〇〇工程行提供，而〇〇工程行並無進項憑證，足見上開虛設行號之最初進項稅額應屬子虛……益證再訴願人並未實際向上開〇〇公司及〇〇公司支付貨款及稅款。……再訴願人虛報進項稅額逃漏營業稅之事證明確……三、惟查原處分機關初查處再訴願人所漏稅額五倍罰鍰，係依行為時營業稅法第五十一條規定之最低倍數處罰，惟對同一違章行為，於重核復查決定時改處所漏稅額三倍罰鍰，該三倍罰鍰與修正營業稅法第五十一條規定之最低倍數，是否相當，非無斟酌之餘地，訴願決定未予審究，遞予維持，亦欠妥適，爰將本件訴願決定及原處分均撤銷，由原處分機關參照行政法院八十五年度判字第二三五五號判決意旨另為處分。……」。

四、原處分機關嗣依上開再訴願決定意旨重核結果，以八十七年八月二十五日北市稽法乙字第八七〇一六一八〇〇〇號重為復查決定：「原罰鍰處分改按申請人所漏稅額處三倍罰鍰，其餘維持原核定。」理由為：「……三、經查申請人（即訴願人）上開違章事實業經臺北市政府八十六年五月二十七日府訴字第八六〇一二一四一〇一號訴願決定及財政部以八十七年七月二十九日台財訴第八七二三一〇五四一號再訴願決定所確認在案..

..又本處依據前揭財政部再訴願決定意旨，重行審酌本案違章情節，經查申請人於本處裁罰處分核定...前已以書面承認違章事實，並聲明願意繳清稅款，是本處重為復查決定時，將原罰鍰處分改按申請人所漏稅額處三倍罰鍰.....並無不合，應予維持.....」。是以本件訴願人之違章事實已經本府前次訴願決定及財政部再訴願決定所肯認，訴願人再事爭執所持理由既不足以影響財政部再訴願決定就事實所為之認定，所辯自非可採。而原處分機關重行審酌上開已認定之事實，並依稅捐稽徵法第四十八條之三及參酌稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定重為復查決定，難謂與財政部再訴願決定撤銷意旨有違，其重核結果，揆諸前揭規定，亦無不合，應予維持。

五、據上論結，本件訴願為無理由，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 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 三 月 二 十 四 日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行

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）