

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，不服原處分機關八十七年九月八日北市稽法乙字第871464900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

緣訴願人於八十四年一月五日無進貨事實，卻取得○○有限公司（以下簡稱○○公司）開立之XB02893559號統一發票乙紙，金額計新臺幣（以下同）二六〇、九五二元，稅額一三、〇四八元，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，案經原處分機關中正分處查獲，依法審理核定訴願人無進貨事實虛報進項稅額，應補徵營業稅一三、〇四八元，並按所漏稅額八倍罰鍰計一〇四、三〇〇元（計至百元為止）。訴願人不服，申請復查，未獲變更，乃提起訴願，經本府以八十六年十二月一日府訴字第860607100號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」原處分機關嗣以八十七年一月二十三日北市稽法乙字第8700166700號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額及罰鍰處分。」訴願人仍不服，再提起訴願，經本府以八十七年七月一日府訴字第870177510號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」原處分機關嗣又以八十七年九月八日北市稽法乙字第871464900號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額及罰鍰處分。」上開決定書於八十七年九月十七日送達，訴願人猶表不服，於八十七年十月二日第三次向本府提起訴願，八十七年十一月三日補充訴願理由，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。」

營業稅法第十五條第一項、第三項規定：「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。」

同法施行細則第五十二條第一項、第二項第二款規定：「本法第五十一條第五款所定虛報進項稅額，包括依本法規定....無進貨事實....之進項稅額而申報退抵稅額者。」「本法第五十一條各款之漏稅額，依左列規定認定之.....二、第五款，以經主管稽徵機關查獲因虛報進項稅額而實際逃漏之稅款為漏稅額。」

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。行政法院六十年判字第三十五號判例謂：『本院所為撤銷原決定及原處分之裁判，如於理由內指明由被告官署另為復查者，該官署自得本於職權調查事證，重為復查之決定，其重為復查之結果，縱與已撤銷之前決定持相同之見解，於法亦非有違』，其中與上述意旨不符之處，有違憲法第十六條保障人民訴訟權之意旨，應不予適用。」

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：「主旨：核釋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案件之處理原則。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：1. 無進貨事實者：以虛設行號發票申報扣抵，係屬虛報進項稅額，並逃漏稅款，該虛報進項之營業人除應依刑法行使偽造文書罪及稅捐稽徵法第四十一條之規定論處外，並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：1. 無進貨事實者：因其並無進貨及支付進項稅額之事實，其虛報進項稅額，逃漏稅款，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。」

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無進貨事實者，規定按所漏稅額處八倍罰鍰；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、本件訴願及補充理由略謂：

- (一)原處分機關迄今仍認訴願人無進貨事實，視前訴願決定於不顧，違反訴願法第二十四條規定。
- (二)訴願人於八十四年一月五日支付工資取得之統一發票，純係供營建工程所需，否則工程如何報完工？如何點交？依此，訴願人有進貨之事實，甚為明確。又原處分機關遽處八倍罰鍰，違反司法院釋字第三三七號解釋意旨。
- (三)○○公司為合法登記之營業人，且經原處分機關按月核發統一發票，並申報銷售額及繳納營業稅，此為不爭之事實；是訴願人取得該公司所開立之發票，並無違誤。

三、卷查本件訴願人無進貨事實虛報進項稅額之事件，前經本府以八十七年七月一日府訴字第八七〇一七七五一〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」理由載明：「……三、卷查本…事件，前經本府以八十六年十二月一日府訴字第八六〇六〇七一〇〇一號訴願決定……理由載明：『……三、卷查本件訴願人無進貨事實，卻取得○○公司開立之統一發票作為進項憑證扣抵銷項稅額之違章事實，有…專案申請調檔統一發票查核清單影本及臺灣臺北地方法院…八十五年度訴字第一六三四號刑事判決影本等附卷可稽……是本案訴願人違章事證明確，堪予認定。雖訴願人主張有進貨之事實，然……訴願人空言主張，尚難據以認定其有進貨之事實。……』…五、是本案經原處分機關重核結果，就本府前次訴願決定指摘之『本案倘系爭發票業已依法申報繳納應納之營業稅，則應否對訴願人處以漏稅罰及補徵營業稅？即不無疑義。』乙節，雖已略作說明；惟其中關於以漏稅罰採『結果說』而言，本案究有無稅捐短收情形？及○○公司倘有報繳系爭發票之營業稅，可否僅因其報繳之目的及所謂『以虛抵虛』之方式可議，而遽予否認有繳納系爭發票之稅款等情，原處分機關之說明仍不甚明確。況本府近來所持見解，概認營業稅款是否已申報繳納，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為斷，若交易過程中所有開立發票人已依法報繳營業稅，就國庫而言，即無損失；而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已肯認應以有逃漏稅款之結果為處罰與否之論斷依據，是國庫既無所損失，則稽徵機關以營業稅法第五十一條作為處罰鍰之依據，即有斟酌之餘地。從而，本案尚難謂原處分機關已依本府前次訴願決定撤銷意旨

重核，爰將原處分撤銷，由原處分機關究明後另為處分……」。

四、本案嗣經原處分機關重為復查決定，仍予維持原核定補徵稅額及罰鍰處分，理由為：「……三、……次查○○公司負責人○○○，共同連續以不正當方法逃漏稅捐，業經上揭刑事判決處有期徒刑壹年在案，且依該判決指明○○公司並無實際進、銷貨之事實，為販售統一發票圖利之虛設公司，基於幫助他人逃漏稅捐之概括犯意，幫助申請人等以不正當方法逃漏稅捐。○○公司既為全無進銷貨事實之虛設公司，訴願人自無可能與之有交易事實。至前揭訴願決定撤銷所指本案究有無稅捐短收情形，及○○公司倘有報繳系爭發票……就國庫稅收，即無損失等節，惟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……本案申請人無進貨之事實，卻取得○○公司虛開立之統一發票作為進項憑證，並持以申報扣抵銷項稅額，○○公司是否已按其開立發票之金額報繳營業稅，並不影響申請人補繳營業稅之義務。從而，本處中正分處除依規定追繳所漏稅款外，並按申請人所漏稅額處八倍罰鍰，揆諸首揭法條及財政部函釋規定並無不合，應予維持……」。

五、是本件訴願人無進貨事實卻取得○○公司開立之統一發票作為進項憑證扣抵銷項稅額之違章事實，雖經本府歷次訴願決定所肯認；惟就本府前次訴願決定指摘之「本案倘系爭發票業已依法申報繳納應納之營業稅，則應否對訴願人處以漏稅罰及補徵營業稅」及本案究有無稅捐短收情形等疑義，原處分機關徒憑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，遽認○○公司是否已按其開立發票之金額報繳營業稅並不影響訴願人補繳營業稅之義務，難謂已完全依本府前次訴願決定撤銷意旨重核。爰再將原處分撤銷，由原處分機關查明下列事項供核：(一)訴願人所取得作為進項憑證之發票品名與其所經營之行業是否相關？訴願人所取得作為進項憑證之發票，該開立發票之○○公司和訴願人之行業別是否相同？以前有無往來？交易額佔訴願人總營業額之比例是否有不正常之情形？(二)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，卻只申報少許稅額，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等虛設行號而致短少？

六、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 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