

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十月十三日北市稽法乙字第8701957600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、緣訴願人於八十一年九月至十一月委託他人施工，金額計新臺幣（以下同）四、〇五〇、〇〇〇元（不含稅），涉嫌未依規定取得進項憑證，而以非交易對象「○○專案」涉案營業人○○有限公司（以下簡稱○○公司）開立之統一發票四紙充當進項憑證，並持以申報扣抵銷項稅額，案經原處分機關信義分處查獲，依法審理核定應補徵營業稅二〇二、五〇〇元，並按所漏稅額處三倍罰鍰計六〇七、五〇〇元。訴願人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，案經本府以八十七年七月十三日府訴字第870121760一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」
- 二、嗣原處分機關以八十七年十月十三日北市稽法乙字第8701957600號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額及按所漏稅額處三倍罰鍰處分。」上開決定書於八十七年十月二十一日送達，訴願人仍表不服，於八十七年十一月十三日向本府提起訴願，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。」

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。……」

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……」第十九條第一項第一款規定：「營業人左列進貨稅額，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証者。」（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……(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。

……」

八十六年八月十六日修正之稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表有關營業稅法第五十一條第五款虛報進項稅額，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。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。

二、本件訴願理由略謂：

原復查決定書理由四所述付款情況，訴願人已於原訴願中述明。價款（含稅）與實際付款差五、〇〇元係扣除先行代墊零星費用所致，支票發票人〇〇〇係因本公司無支票而借用其支票支付，〇君係本公司負責人之夫，亦為股東及公司經營經理人，因與〇〇公司係首次交易，故借用其支票並以禁止背書轉讓方式支付三、本案前經本府八十七年七月十三日府訴字第八七〇一二一七六〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」理由略以：「……又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。爰將本件原

處分撤銷，由原處分機關就上開疑義究明後另為處分。」

四、茲原處分機關重為復查決定，維持原核定理由如下：

卷查訴願人上開違章事實有專案申請調檔統一發票查核清單、營業人涉嫌取得○○專案虛設行號不實發票處理情形明細表等附案可稽。至訴願人主張○○公司為其實際交易對象乙節，惟查訴願人提供之付款支票金額合計四、二四七、五〇〇元（含稅），與本案違章金額四、二五二、五〇〇元（含稅）不符，且該支票發票人係○○○亦非訴願人，顯難認定係支付系爭貨款。另○○公司係「○○專案」涉案之虛設行號，訴願人自無可能與其有交易事實。

又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：「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。」是以，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是否依法報繳營業稅，並不影響訴願人補繳營業稅之義務。

五、卷查本案訴願人委託他人施工為訴辯雙方所不爭，原處分機關如認訴願人係未依規定取得進項憑證，而以非交易對象○○公司之統一發票充當進項憑證，並持以申報扣抵銷項稅額，逃漏稅捐，除應舉證證明訴願人有取得非交易對象憑證之違章之事實外，仍須證明系爭發票有無申報繳納營業稅，始符合司法院釋字第三三七號解釋之漏稅罰採「結果說」，以有稅捐之短收為要件之解釋意旨，此亦為本府前次訴願決定撤銷意旨所在，復依首揭司法院釋字第三六八號解釋意旨本府前次訴願決定係指摘事件之事實尚欠明瞭，應由原處分機關調查事證後另為處分，原處分機關即應依決定意旨調查事證。惟查本案原處分機關維持原復查決定，其所認事證均經本府前次訴願決定所審認，原處分機關復未查證其他新事證，率爾維持，難謂已依本府前次訴願決定撤銷意旨善盡查證之義務而無瑕疵。

六、又查本案訴願人為有進貨事實既為原處分機關所不否認，且訴願人主張以支票支付進貨款，並檢附書有○○公司抬頭之禁止背書支票影本，○○公司簽收證明影本及工程發包承攬書影本為證，則原處分機關對於下列事項並未提供完整之證據：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，該開立發票之行號和訴願人之行業別是否相同，交易額佔訴願人總營業額之比例是否有不正常之情形；該開立發票之上

游廠商雖有申報，但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，而只申報少許稅額，最後則將稅額集中給一個不繳任何稅款之虛設行號；國家稅收有無因為該些虛設行號而致短少？原處分機關就此數點並未查明，即遽而認定訴願人有逃漏稅捐，予以補稅並處罰鍰，尚嫌率斷。從而，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 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