

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十月十三日北市稽法乙字第8714477300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、緣訴願人涉嫌無進貨事實，卻取得○○股份有限公司（以下簡稱○○公司）及○○事業有限公司（以下簡稱○○公司）虛開立之八十二年七月五日SP五二〇八三二五〇、八十二年七月十五日SP五二〇八三二六五及八十二年七月五日SP五二〇八三四〇〇號統一發票計三紙，金額計新臺幣（以下同）一、〇〇〇、二〇〇元，作為進項憑證並持以扣抵銷項稅額，案經原處分機關內湖分處查獲，依法審理核定訴願人虛報進項稅額，應補徵營業稅五〇、〇一〇元（訴願人業於八十三年十二月十四日補繳三二、五六〇元），並按所漏稅額處十五倍罰鍰計七五〇、一〇〇元（計至百元為止），訴願人不服，申請復查，經原處分機關以八十五年十二月十三日北市稽法（乙）字第九八八八四號復查決定：「原罰鍰處分更正改按申請人所漏稅額處八倍罰鍰，其餘復查駁回。」二、訴願人不服，提起訴願，案經本府以八十六年七月十五日府訴字第8600703901號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」，經原處分機關以八十七年一月八日北市稽法乙字第8614549100號重為復查決定：「原罰鍰處分就申請人已補繳稅款部分改按所漏稅額處三倍罰鍰，尚未補繳部分改按所漏稅額處七倍罰鍰，其餘補徵稅款部分維持原核定。」

三、訴願人不服，再次提起訴願，經本府以八十七年七月十日府訴字第8701611501號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」嗣經原處分機關以八十七年十月十三日北市稽法乙字第8714477300號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額；關於罰鍰部分：申請人已補繳稅款部分維持按所漏稅額處三倍罰鍰，未補繳部分維持按所漏稅額處七倍罰鍰。」上開決定書於八十七年十月二十二日送達，訴願人仍表不服，於八十七年十一月十九日第三次向本府提起訴願，八十八年一月四日補充訴願理由，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。」

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。」

營業稅法第十五條第一項規定：「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稅額。」（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。」

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：「……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：（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。……四、本函發文日尚未確定之案件，應依本函規定辦理。」

八十六年八月十六日台財稅第八六一九一二二八〇號函修正之稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表：營業稅法第五十一條第五款規定，關於有進貨事實，取得虛設行號所開立之憑證申報扣抵，致虛報進項稅額者，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、本件訴願及補充理由略謂：

(一)查自七十四年施行新制營業稅後，改採加值型課稅，基於加值營業稅之追補作用，跳開發票已無逃漏營業稅之可能，且本件訴願人已然繳納營業稅，是依現行加值型營業稅制之立法意旨而論，焉有就同一營業人之同一課稅事實重複課予二次稅收之理？況以國庫徵收稅款而論，訴願人並無短漏稅款，則國庫稅收無損。

(二)惟本件進貨事實已經原處分機關查證無誤，且訴願人支付之工程款已包含應支付之進項稅額在內，訴願人確已於付款時，支付進項稅額之營業稅款，並無短漏營業稅款。是知訴願人確有支付進項稅額予實際銷貨之營業人，且該稅額已依法報繳，則依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意旨，除依營業稅法第十九條第一項第一款規定，追補稅款一七、四五〇元外，不再處漏稅罰，方為明白法理。

三、本案前經本府八十七年七月十日府訴字第八七〇一六一一五〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」撤銷理由略以：「……六、惟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。」

四、本件原處分機關重為復查結果，續予維持原核定補徵稅額及罰鍰處分，理由為：○○公司及○○公司負責人○○○以不正當方法逃漏稅捐，業經台灣台中地方法院八十三年度訴字第二七三五號刑事判決處有期徒刑在案，○○公司及○○公司均為虛設行號，既無銷貨事實，訴願人自亦無從與渠等有實際交易之事實，訴願人雖有進貨事實，惟其以非交易對象虛設行號虛開立之統一發票申報扣抵銷項稅額，係屬虛報進項稅額，已構成逃漏稅，自應依營業稅法第五十一條第五款規定補稅並處罰。

五、卷查上開本府訴願決定撤銷理由，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○○公司及○○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哪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，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○○公司及○○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，其仍持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 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