

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二十日北市稽法乙字第8701993300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（原名「○○股份有限公司」），於八十五年四月十七日變更公司名稱為現名）涉嫌於七十九年十一月間無進貨事實，卻以虛設行號○○股份有限公司（以下簡稱○○公司）虛開立之統一發票三紙，金額計新臺幣（以下同）一、九九九、九二〇元（不含稅），作為進項憑證扣抵銷項稅額，案經原處分機關查獲，依法審理核定訴願人虛報進項稅額，應補徵營業稅九九、九九六元，並按所漏稅額處十五倍罰鍰計一、四九九、九〇〇元（計至百元止）。訴願人不服，申請復查，未獲變更，乃提起訴願，經本府以八十五年十月九日府訴字第85059593號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」經原處分機關重核後，以八十六年五月十九日北市稽法乙字第99308號復查決定：「原罰鍰處分，准予更正按申請人所漏稅額處八倍罰鍰，其餘維持原核定。」訴願人仍不服，復向本府提起訴願，經本府以八十六年十一月十七日府訴字第8605089301號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」

二、嗣經原處分機關再以八十七年二月十九日北市稽法乙字第8617568600號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額及罰鍰處分。」訴願人仍表不服，第三次向本府提起訴願，復經本府以八十七年八月十一日府訴字第8702646201號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」嗣原處分機關以八十七年十月二十日北市稽法乙字第8701993300號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額及按申請人所漏稅額處八倍罰鍰。」上開決定書於八十七年十月二十六日送達，訴願人仍表不服，於八十七年十一月十八日第四次向本府提起訴願，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。……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……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：取得虛設行號發票申報扣抵之案件……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，……，並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臺財稅第八六一九一二二八〇號函修正稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定，虛報進項稅額而無進貨事實者，按所漏稅額處八倍罰鍰。但於裁罰處分核定前已補報補繳稅額及以書面承認違章事實者，處五倍罰鍰。

二、本件訴願理由略以：

- (一)查進項電源線一、九九九、九二〇元，除外銷一一三、六一八元外，其餘均銷於○○有限公司，有關品名以組別列支核與帳載不符乙節，應可化作條來計算，絕非事後彌飾之作，敬請重新查核以明真相，況該進項除會計師簽證認列外，現已經國稅局認同在案。
- (二)按行政法院八十三年度判字第二四四六號及八十五年度判字第一三一〇號判決，均有指出營業人所取得進項之憑證縱為虛設行號之憑證，該虛設行號公司為已報繳其營業稅款者，則取得虛設行號憑證之營業人申報其扣抵稅款已無逃漏稅之罰則，本案據訴願人所知，○○公司確已將上開憑證申報，且已繳納其營業稅，本案顯有重複課稅之嫌。
- (三)營業稅法第五十一條第五款之罰鍰倍數已修正降低，又稅捐稽徵法第四十八條之三在從新從輕原則對訴願未決之案件均適用之，原處分機關一再盲視撤銷意旨，維持原核定，

請予撤銷原處分。

三、查本件前經本府八十七年八月十一日府訴字第八七〇二六四六二〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」理由載明：「……五、……至訴願人主張其有進貨之事實，既經原處分機關查證與相關資料不符，自無從對訴願人為有利之認定。原處分機關乃據以補稅裁罰，尚非無據。六、惟依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。準此，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者，縱開立統一發票者為虛設之公司行號而實際上無營業之事實，苟其已依法申報繳納所開立統一發票應納之營業稅，則營業人之所為，尚無因而逃漏營業稅之情形，自無逕對之補徵稅款並依營業稅法第五十一條第五款處罰之餘地。本案究有無稅捐短收情形？訴願人所取得之非實際交易對象○○公司所開立之發票有無報繳發票營業稅？雖訴願人理由稱○○公司均已申報繳納，惟究竟有無繳納，尚待查明。又按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，若國庫無所損失，則稽徵機關以營業稅法第五十一條作為對本案處罰鑑之依據，即有斟酌之餘地。本案原處分機關就訴願人所取得之非實際交易對象開立之發票，其開立發票人有無報繳發票營業稅之查證情形，未予查明，自嫌疏略。而上開營業人作為進項憑證之統一發票，其開立者是否申報繳納營業稅，既為營業人之所為是否構成逃漏稅款之要件，自應由稽徵機關負證明之責。從而，本案原處分應予撤銷，由原處分機關究明後另為處分。」

四、嗣經原處分機關重為復查決定，理由載明：「……四、又訴願決定撤銷意旨謂本案對申請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為斷云云，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：『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。』是以，本案申請人既無進貨事實，卻取得○○公司所開立不實之統一發票申報扣抵銷項稅額，其已構成短繳應納銷項稅額，殆無疑義。……」

五、查本件訴願人無進貨事實之部分，業經原處分機關於前次訴願程序中舉證究明，並經本府八十七年八月十一日府訴字第八七〇二六四六二〇一號訴願決定認定在案，是訴願人仍以有進貨事實為辯，不足採據。

六、惟查本件原處分機關以行政法院八十七年七月份第一次庭長評事聯席會議決議及訴願人無進貨事實為據，維持訴願人之補稅、裁罰處分，仍未斟酌前開本府訴願決定撤銷意旨，有關「依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。」之法律見解及就訴願人所取得之非實際交易對象○○公司所開立之發票有無報繳發票營業稅與訴願人主張○○公司已申報繳納營業稅等事實予以查明，揆之前揭規定及解釋意旨自有未合，原補稅及裁罰處分無以維持。爰將原處分撤銷，由原處分機關另為處分。

七、綜上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第十九條前段規定，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 二十三 日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行