

訴願人 ○○有限公司

代表人 ○○○

代理人 ○○○律師、○○○律師

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，不服原處分機關八十八年二月一日北市稽法乙字第八五一五二〇五〇〇號復查決定，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、訴願人於七十九年十一月至八十一年三月間委由他人承建工程支付工程款，未依法取得憑證，而取得非交易對象出借牌照廠商○○有限公司（以下簡稱○○公司）、○○營造有限公司（以下簡稱○○公司）及○○營造有限公司（以下簡稱○○公司）所開立之統一發票三十八紙，金額計新臺幣（以下同）一〇四、四四九、六五六元，充當進項憑證並申報扣抵銷項稅額，案經財政部臺北市國稅局查獲後，移由原處分機關依法審理核定訴願人虛報進項稅額逃漏營業稅，應補徵營業稅五、二二二、四八四元，其中 XXXXXXXX XX 號等三十六紙統一發票，查得開立統一發票之營業人已依法申報繳納營業稅，且業經臺北市國稅局認定有進貨事實，並按稅捐稽徵法第四十四條規定裁罰在案，得免依營業稅法第五十一條第五款規定處漏稅罰。另 XXXXXXXXXX 及 XXXXXXXXXX 號等二紙發票，業經○○及○○公司申報作廢且未重新開立發票申報繳納營業稅，銷售額計八、七八二、四〇〇元，營業稅額計四三九、一二〇元，則按所漏稅額四三九、一二〇元處五倍罰鍰計二、一九五、六〇〇元。訴願人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經本府以八十五年十二月十一日府訴字第880200070號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」

二、原處分機關以八十八年二月一日北市稽法乙字第八五一五二〇五〇〇號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額及罰鍰處分。」上開決定書於八十八年二月五日送達，訴願人猶表不服，於八十八年三月二日向本府提起訴願，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。....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。」

稅捐稽徵法第四十四條規定：「營利事業依法規定....應自他人取得憑證而未取得，...應就其未取得憑證.....經查明所認定之總額，處百分之五罰鍰。」

稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第二十一條第一項前段規定：「對外營業事項之發生，營利事業應於發生時自他人取得原始憑證，如進貨發票。」

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、....(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。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。」

八十四年五月二十三日臺財稅第八四一六二四九四七號函釋：「檢送本部賦稅署八十四年五月五日召開『研商營業人取得出借牌照營造廠商開立之不實發票違章案件查核及執行相關事宜』會議紀錄乙份，請依會議結論辦理。....八、會議結論（一）關於『○○專案』、『○○專案』，營業人取得出借牌照營造廠商開立之發票案件，應依左列規定辦理：1 建築業之營業人如有建築房屋之事實，而因礙於建築法令之規定，取得出借牌

照營造廠商開立之發票充作進項憑證，且該營造廠商已依法報繳營業稅者，應依本部八十三年七月九日臺財稅第八三一六〇一三七一號函說明二、(二)、2. 規定辦理……。

」

二、本件訴願理由略謂：

- (一)○○公司、○○公司、○○公司是否為虛設行號？原處分機關並未依前次訴願決定撤銷意旨，予以詳查，遽認非訴願人之實際交易對象，予以補稅裁罰。
- (二)前揭三家公司是否係「○○○僱用○○○仲介營造牌照出租，開立不實發票」涉嫌違法？市府八十六年七月十五日府訴字第八六〇〇八九五〇〇一號訴願決定，均不認○○公司為無交易事實之虛設行號，八十五年九月三日府訴字第八五〇四六四八三號訴願決定亦不認○○公司為虛設行號。
- (三)原處分機關將訴願人取得之統一發票三十八紙，一律補徵營業稅，尚有未妥；其中XXXX XXXXXX號等三十六張統一發票，開立發票人既已報繳營業稅，自不得再向訴願人補稅。
- (四)前次訴願決定撤銷理由業已指明，系爭發票作廢原因為何？有無通知訴願人抑訴願人是否知曉？訴願人仍然將其申報扣抵銷項稅額，有無可歸責之原因？命原處分機關詳予究明答辯，然查本次復查決定就此部分未置一語。依財政部臺北市國稅局提供予訴願人之「專案申請調檔統一發票查核清單」，○○公司針對七十九年十一月之XXXXXXXXXX號發票（以下簡稱甲發票）已於八十年三月補開同額五、八二五、六〇〇元之XXXXXXXXXX號發票。○○公司針對八十年八月之XXXXXXXXXX號發票（以下簡稱乙發票）業於八十年九月補開同額二、九五六、八〇〇元之XXXXXXXXXX號發票。至復查決定所引之澎湖縣稅捐稽徵處八十五年四月八日澎稅工甲字第〇五七九〇號函，內容是否屬實？該甲、乙二發票於申報作廢後，是否確未重新開立發票繳納營業稅？原處分機關內部資料自相矛盾，況訴願人無從得知交易對象事後有無申報作廢，有無補開發票？此不利益不應由訴願人負擔。
- (五)關於開立發票人是否報繳系爭稅款，依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，應由原處分機關負舉證責任，原處分機關未予調查，遽予補稅、裁罰，請予撤銷。

三、卷查本件前經本府八十五年十二月十一日府訴字第八五〇八九二六三號訴願決定....「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」並於理由載明：「.....三、卷查本件訴願人於七九年十一月至八十一年三月間有進貨之事實，為訴辯雙方所不爭執。而原處分機關之所以認定訴願人取得非交易對象開立之統一發票，無非係以○○公司、○○公司及○○公司業經臺灣臺北地方法院檢察署八十三年六月二十日八十一年偵字二二四七四號、八十二年偵字二六〇九號及五六九一號起訴書，認定係虛設行號，由○○○僱用○○○仲介營造牌照出租，並開立不實發票，交與業主幫助逃漏稅，○○○等人經起訴在案

。然上開公司為虛設行號之認定，僅係於前開起訴書犯罪事實中有所述及，上開起訴案件，臺灣臺北地方法院八十四年六月二十三日八十三年度訴字第二九〇四號刑事判決，業以無積極證據足以證明被告等犯行，已為無罪之判決，有該判決書影本附卷可稽。而由卷附資料，亦未見原處分機關查明其他足可為違章事實認定之積極事證，是原處分機關遽以上開公司為虛設行號，而認訴願人與該公司無交易事實，並依首揭部函規定為補稅裁罰依據，證據基礎尚嫌薄弱；另查○○公司、○○公司將 XXXXXXXXXX 號、XXXXXXX XX 號統一發票作廢之原因為何？有無通知訴願人抑訴願人是否知曉？訴願人仍將其申報扣抵銷項稅額，有無可歸責於訴願人之原因？亦未見原處分機關詳予答辯。是本件違章事實既未臻明確，則原處分機關遽為補稅裁罰之處分，是否允當？自不無斟酌之餘地。

.....」

四、卷查訴願人於七十九年十一月至八十一年三月間取得「清塵專案」出借牌照營造廠商○○公司等開立不實發票，有八十三年三月十五日專案申請調檔統一發票查核清單及臺灣臺北地方法院八十四年六月二十三日八十三年度訴字第二九〇四號刑事判決影本等附卷可稽，其中 J N 0 0 0 四 0 一五三號等三十六紙統一發票，開立發票之營業人已依法申報繳納營業稅，且經臺北市國稅局認定有進貨事實，並按稅捐稽徵法第四十四條規定裁罰在案，得免依營業稅法第五十一條第五款規定處漏稅罰。

另 XXXXXXXXXX 及 XXXXXXXXXX 號等二紙發票，經原處分機關認○○及○○公司已申報作廢，且未重新開立發票，並申報繳納營業稅，銷售額計八、七八二、四〇〇元，乃補徵營業稅計四三九、一二〇元，並按所漏稅額處五倍罰鍰計二、一九五、六〇〇元之漏稅罰。

五、惟查，原處分機關就前次訴願決定指明待查事項，重為復查決定時，仍未予以證明，且仍答辯稱，系爭 XXXXXXXXXX 及 XXXXXXXXXX 號等二紙發票，經澎湖縣稅捐稽徵處八十四年八月十一日澎稅工甲字第一五九七七號、八十五年四月八日澎稅工甲字第〇五七九〇號函復，○○及○○公司於申報作廢後，並未重新開立發票申報繳納營業稅，然訴願人卻主張○○公司於七十九年十一月開立之 XXXXXXXXXX 號發票，雖曾作廢，但已於八十年三月補開同額五、八二五、六〇〇元之 XXXXXXXXXX 號發票；○○公司於八十年八月開立之發票 XXXXXXXXXX 號作廢後，旋於八十年九月補開同額二、九五六、八〇〇元之 XXXXXXXXX XX 號發票，並已依法報繳營業稅，並檢附財政部財稅資料中心八十三年三月十五日專案申請調檔統一發票查核清單以實其說，則訴願主張是否屬實，自有究明必要，原處分機關未予查明，仍執前詞，認○○及○○公司已申報作廢，未重新開立發票並申報繳納營業稅，自嫌率斷，則原處分機關就該二紙發票部分，為補徵營業稅及處漏稅罰之處分，自非適法，爰將原處分撤銷，由原處分機關另為處分。

六、又關於 XXXXXXXXXX 號等三十六紙統一發票部分，查開立發票之營業人已依法申報繳納營

業稅，且經臺北市國稅局認定有進貨事實，原處分機關一方面既認訴願人有進貨事實，且其所取得憑證之開立發票人已依法報繳營業稅，而認訴願人無逃漏營業稅事實，毋庸處漏稅罰；另一方面，復認訴願人係虛報進項稅額，應補徵營業稅款。其認事用法似非無矛盾之處。蓋以本件訴願人如確已支付進項稅額予開立發票人，且該開立發票人確經查明業依法報繳營業稅，則依現行營業稅法係採加值型稅制之立法意旨而論，寧有就同一營業人之同一課稅事實重複課予二次納稅義務之理？如謂營業稅法第十九條第一項第一款係本件追補稅款之依據，惟按開立發票人既已依法報繳營業稅，則本件就國庫徵收稅款以觀，應無損失可言，既然國庫無所損失，原處分機關仍依上開財政部函釋意旨，向訴願人補徵稅款，難謂無造成重複課稅不當利益之嫌。且按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既已肯認應以有逃漏稅款之結果為處罰與否之論斷依據，則嗣後修正之營業稅法施行細則第五十二條復將營業稅法第十九條各款加以聯結，作為追補稅款之依據，而捨營業稅法第五十一條漏稅罰於不顧，究非合理之解釋？畢竟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。原處分就此部分予以補稅，自有研酌之餘地，爰將關於此部分補徵營業稅之處分撤銷，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 薛明玲
委員 王惠光
委員 陳敏
委員 曾巨威
委員 黃旭田
委員 劉興源

中華民國八十八年四月十四日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行