臺北市政府 88.04.15. 府訴字第八七０九０九三九０一號訴願決定書

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二十六日北市稽法乙字第八七一五一四五二００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

緣訴願人於八十五年一、二月間將部分工程委由他人承包，金額計新臺幣（以下同）三四、一九０、０一七元（不含稅），未依規定取得進項憑證，而以非交易對象之○○有限公司（以下簡稱○○公司）及○○有限公司（以下簡稱○○公司）等二家公司開立之統一發票三十七紙，充當進項憑證，並持以申報扣抵銷項稅額；案經法務部調查局東部地區機動工作組查獲後，函移原處分機關依法審理核定訴願人虛報進項稅額，應補徵營業稅一、七０九、五０七元（訴願人已於八十六年十月三日繳納），並按所漏稅額處三倍罰鍰計五、一二八、五００元（計至百元為止）。訴願人對罰鍰處分不服，申請復查，未獲變更，乃提起訴願，經本府以八十七年八月五日府訴字第八七０二四七三二０一號訴願決定：「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十月二十六日北市稽法乙字第八七一五一四五二００號重為復查決定：「維持原罰鍰處分。」上開決定書於八十七年十月二十八日送達，訴願人仍表不服，於八十七年十一月二十日向本府提起訴願，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。」

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。」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，按所漏稅額處一倍至十倍罰鍰，並得停止其營業.....：五、虛報進項稅額者。」

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....經查明認定之總額，處百分之五罰鍰。」

財政部八十三年七月九日臺財稅第八三一六０一三七一號函釋：「.....：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：(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。(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.....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。.....」

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有進貨事實者，在取得虛設行號所開立之憑證申報扣抵之情形，規定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；於復查決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、本件訴願理由略謂：

(一)訴願人已依營業稅法第十九條第一項第一款規定，就取得不得扣抵憑證扣抵銷項稅額部分之稅款報繳。

(二)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。

三、卷查本案前經本府以八十七年八月五日府訴字第八七０二四七三二０一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」理由載明：「.....三、卷查本件訴願人....之違章事實，有專案申請調檔統一發票查核清單影本.....受訴願人委託之公司會計○○○....之調查筆錄等附卷可稽；且上開調查筆錄載明：『.....本公司確實有承作.....配管工程之事實.....但實際交易對象卻非○○及○○二公司.....』等語，又據原處分機關答辯陳明，○○、○○等公司係屬專以販售發票牟利之虛設行號，其人頭負責人○○○、○○○等人業經檢察官起訴在案.....而訴願人並未提出具體反證以實其說....是本案訴願人違章事證明確，堪予認定....四、惟本案訴願人有進貨之事實為原處分機關所不否認，且訴願人公司會計○○○於筆錄中亦陳明其公司曾委託小包承作工程，支付款項大多以劃線支票支付，訴願人並主張開立發票之○○、○○公司業已報繳營業稅，並無逃漏稅款。則原處分機關就該開立發票之上游廠商縱有申報營業稅，但是否有以虛抵虛之進銷相抵情形....造成只申報少許稅額之情形？是否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，但有以虛抵虛之進銷相抵情形，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？等事項，並未提供完整之證據供核；且關於○○○於筆錄中所為『支付款項大多以劃線支票支付』之陳述是否真實？支付系爭工程款項之金額有無包括進項稅額？原處分機關亦未進一步查明並通知訴願人舉證；是其遽予認定訴願人有逃漏稅捐而處以漏稅罰，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.....」。

四、本案嗣經原處分機關重為復查決定，仍予維持原罰鍰處分，理由為：「.....三、卷查申請人（即訴願人）上開違章事實，業經臺北市政府訴願決定論明確認在案。至訴願決定撤銷意旨謂本件申請人所取得做為進項憑證之發票開立者之上游廠商是否有以虛抵虛進銷相抵情形？....等各節，本處依上開訴願決定撤銷意旨，查得○○公司所登記之營業項目：一般進出口貿易業務；○○公司所登記之營業項目：建材、油漆、砂石、級配料、五金模板材料、電氣器材之買賣進出口；廣告工程、室內裝潢工程之設計承包施工及材料之買賣；工程機具租售及零件買賣；防水、防漏、補裂隔熱材料加以施工補漏業務及油漆工程承包施工；園藝工程承包及廢棄物處理。申請人因係承包廠房特殊管路配管工程業務，承作臺灣○○公司及○○電子公司配管工程而取得系爭發票，顯與開立發票公司所登記營業項目大不相當，亦與申請人之行業別不同。再查，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.....另按首揭財政部八十三年七月九日臺財稅第八三一六０一三七一號函釋規定，申請人有進貨事實，以非交易對象虛設行號發票申報扣抵，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。從而，原罰鍰處分：：並無違誤，應予維持.....」。

五、是本案經原處分機關重核結果，雖查明訴願人取得之系爭發票顯與開立發票公司所登記之營業項目不相當，亦與訴願人之行業別不同；惟就本府前次訴願決定指摘之「該開立發票之上游廠商縱有申報營業稅，但是否有以虛抵虛之進銷相抵情形」、「是否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，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」、「關於○○○於筆錄中所為『支付款項大多以劃線支票支付』之陳述是否真實」及「支付系爭工程款項之金額有無包括進項稅額」等事項，原處分機關仍未查明並通知訴願人舉證。是國家稅收有無因該等虛設行號而致短少及應否處以訴願人漏稅罰鍰？尚有疑義，原處分機關自難謂已依本府前次訴願決定撤銷意旨重核，揆諸前揭訴願法之規定，即有未合。爰將原處分撤銷，由原處分機關續予究明後另為處分。

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　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　十五　日

市長　馬英九

訴願審議委員會主任委員　張明珠　決行