

訴願人 ○○股份有限公司

代表人 ○○○

代理人 ○○○ 律師

右訴願人因違反營業稅法事件，不服原處分機關八十七年八月二十一日北市稽法乙字第8701608500號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主文

訴願駁回。

事實

- 一、緣訴願人於七十九年十二月間無進貨事實，而以○○股份有限公司（以下簡稱○○公司）虛開之統一發票十四紙，金額計新臺幣（以下同）六、一四三、三七〇元（不含稅），作為進項憑證申報扣抵銷項稅額；案經法務部調查局北部地區機動工作組（以下簡稱調查局北機組）查獲，移由原處分機關審理核定訴願人虛報進項稅額，應補徵營業稅三〇七、一六九元（訴願人於八十四年四月七日補繳），並按所漏稅額處以十五倍罰鍰計四、六〇七、五〇〇元（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，經本府以八十四年十二月十四日府訴字第八四〇六六九〇〇號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為適法之處分。」
- 二、原處分機關嗣以八十五年五月二日北市稽法（乙）字第九二三二號重為復查決定：「維持原核定稅額及罰鍰處分。」訴願人仍不服，第二次提起訴願，復經本府以八十六年一月七日府訴字第八五〇五〇一〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」原處分機關再以八十七年八月二十一日北市稽法乙字第8701608500號重為復查決定：「原罰鍰處分改按申請人所漏稅額處八倍罰鍰。其餘維持原核定稅額。」上開決定書於八十七年九月三日送達，訴願人猶表不服，於八十七年九月二十二日第三次向本府提起訴願，十月十四日補具理由書，十二月十四日補充訴願理由，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理由

- 一、查本件訴願人八十四年五月十二日復查申請書前言載明：「申請人因七十九年十二月營業稅額科處罰鍰事件，不服……之處分……」，申請事項則敘明「請准就罰鍰倍數由十五倍減為五倍」，是本案應可認定訴願人當時係對罰鍰處分不服而申請復查，至關於補徵營業稅部分，則未有不服之表示。且原處分機關八十四年七月四日北市稽法（乙）字第六〇〇六八號復查決定書及本府八十四年十二月十四日府訴字第八四〇六六九〇

0號與八十六年一月七日府訴字第八五〇五〇一〇一號訴願決定書事實欄亦載明訴願人係對罰鍰處分不服，並分別作成決定；嗣原處分機關分別依本府上開訴願決定意旨重為八十五年五月二日北市稽法（乙）字第九二三二號及八十七年八月二十一日北市稽法乙字第八七〇一六〇八五〇〇號復查決定，雖於決定書主文欄分別載明：「維持原核定稅額及罰鍰處分。」及「原罰鍰處分改按申請人所漏稅額處八倍罰鍰。其餘維持原核定稅額。」惟就該核定稅額部分，應認原處分機關係重申對稅額之核定處分予以維持之意思，尚難認訴願人就補徵營業稅部分已為復查之申請並業由原處分機關作成決定；況本府訴願審議委員會就補徵營業稅部分，業以八十六年一月七日北市訴（辛）字第八六二〇〇八三〇〇號書函請原處分機關依復查程序辦理；合先敘明。

二、按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。」（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：一、……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。」

同法施行細則第五十二條第一項、第二項第二款規定：「本法第五十一條第五款所定虛報進項稅額，包括依本法規定……無進貨事實……之進項稅額而申報退抵稅額者。」

「本法第五十一條各款之漏稅額，依左列規定認定之……二、第五款，以經主管稽徵機關查獲因虛報進項稅額而實際逃漏之稅款為漏稅額。」

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：「主旨：核釋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案件之處理原則。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：1. 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，該虛報進項之營業人除應依刑法行使偽造文書罪及稅捐稽徵法第四十一條之規定論處外，並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：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。……三、稽徵機關依前項原則按營業稅法第五十一條第五款規定補稅處罰時，應就涉案營業人有關虛報進項稅額，並因而逃漏稅款之事實，詳予調查並具體敘明，以資明確。」

八十六年八月十六日修正稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表，其中關於虛報進項稅額而無進貨事實者，規定按所漏稅額處八倍罰鍰；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。」

三、本件訴願及補充理由略謂：

- (一) 訴願人確有承包工程，並有進貨。訴願人於七十九年度承包板橋○○○路○○華廈工程，並已建築完工，有建築執照、使用執照可資證明。而工程所需材料自需訴願人出資購買，此亦有訴願人及其前負責人存摺提款資料可稽；復查決定以訴願人存摺上系爭期間存款餘額數目不足以支付系爭發票款項等云云，惟存款餘額係存入金額與支出金額互相抵銷後所呈現金額，若綜合該期間存入金額與支出金額以查之，訴願人之存款絕敷材料費用之支出。本項工程，○○公司開立之發票所列各該項材料、人工之金額，與其他同項材料、人工支出費用之金額，總計即為實耗總額，可見訴願人確有進貨事實。又該項工程之實際耗用材料數量尚在估價單所估定範圍內，可見訴願人並未虛增成本。況臺北市國稅局亦肯認訴願人大致符合通常材料耗用水準，且臺灣臺北地方法院檢察署檢察官亦認定訴願人確有進貨事實，並就原處分機關移送訴願人之前負責人違反稅捐稽徵法案件為不起訴處分。
- (二) 縱訴願人取得發票係虛設行號發票，惟訴願人確有進貨事實，且有支付進項稅額予實際銷貨人，亦已依法申報納稅，故不應再科處漏稅罰。
- (三) 訴願人以虛設行號開立之統一發票作為進項憑證扣抵銷項稅額，只要發票開立人已申報繳納所開立發票應納之營業稅，原處分機關即不得再對訴願人追繳稅款及處罰，此為司法院釋字第三三七號解釋及行政法院判決所肯認。
- (四) 訴願人公司該年度核定所得與同業利潤標準相較尚屬相當，足證本件並未虛增成本。縱認訴願人有逃漏稅之情形，須受罰鍰之科處，惟依從新從輕原則，亦應適用修正後之營業稅法第五十一條之規定，改處一倍至十倍之罰鍰。
- (五) 訴願人確以現金支付所有貨款及工程款，並且有支付證明。
- (六) 本件訴願人在罰鍰處分核定前即主動請求原處分機關發稅單，並於八十四年四月七日補繳稅款，故本件縱認違章，其裁罰倍數依稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定，係

科處五倍罰鍰，非如原處分書上所載八倍罰鍰之鉅。而本件自八十四年至今，時間、金錢之浪費不知凡幾，茲為息事寧人，早日結案，如認訴願人仍涉嫌違章應科處罰鍰時，訴願人願接受一倍罰鍰，則訴願人將不再爭訟以免拖延甚久，浪費更多時間、金錢。

四、卷查本案前經本府以八十六年一月七日府訴字第八五〇五〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」理由載明：「……六、本案既經原處分機關查認上開事實，且訴願人於訴願書中自承因承作之○○工程在八十年前後受到建材費用節節高漲、人力缺乏之影響，工程進度嚴重落後，乃經由○○○代購部分材料及調度人工；又受訴願人公司負責人委託之其公司職員○○○……製作談話筆錄時亦稱：『……實際交付前開憑證者為○○○先生。因係工地介紹，當時在工地承包工程……本件係建築大豐華廈工程所需之勞務。皆由小包自行負擔。然後拿發票請款……』等語，另臺灣臺北地方法院檢察署檢察官就訴願人公司負責人○○○所作之……不起訴處分書載明：『……本件訊據被告○○○……辯稱：伊經營公司三十幾年了，本件是做臺北縣……○○工程○○○（八十二年六月十一日已死亡）給的發票，那些貨是○○○做的工程進的貨，伊不知○○○的發票何來……』，是以本件訴願人取得非交易對象發票作為進項憑證扣抵銷項稅額之事實，堪予認定。七、惟查原處分機關所據以認定訴願人無進貨事實之理由，其中有關訴願人無向虛設行號○○公司進貨並支付進項稅額乙點，業經本府於前次訴願決定時論明所謂無進貨事實者，尚非侷限於營業人與非交易對象間無進貨之事實，本件縱如原處分機關所指，訴願人並無可能向○○公司進貨，然非即可證訴願人無向他人進貨之事實；又關於訴願人所檢附存摺帳上之系爭期間存款餘額不足以支付系爭發票款項、訴願人於七十九年十二月始向○○公司購買屬工程前期作業之材料及皆以現金一次付清予○○公司與無實作紀錄等各點，因訴願人既係取得非交易對象發票，即有可能發生上述之各類情形，況據訴願人辯稱：『……存款餘額係存入金額與支出金額互相抵銷後所呈現金額，若綜合該期間存入金額與支出金額以查之，訴願人之存款絕敷材料費用之支出……』，故據此確認訴願人無進貨事實，證據力則仍嫌薄弱；另有關檢視○○工程未完工程材料及取得○○公司憑證使用情形表，訴願人顯為工程完工後始取得○○公司發票以虛增成本乙節，原處分機關既未具體敘明檢視情形及認定依據等事項，所稱虛增成本至為明確，究係如何認定？不無疑義；至關於訴願人說詞矛盾、一物兩包乙點，亦尚難作為訴願人無進貨事實之確切證明。反之，訴願人堅稱其有進貨事實，並就此為前開訴願理由欄所載之多點說明及提出多項證明資料佐證，雖其說詞未必真實，然訴願人有無進貨之事實究屬不明。從而，原處分機關在所憑證據之證據力尚嫌薄弱，亦未就對訴願人有利之證據及其說明各點敘明不採理由之情形下，其遽為處分，尚嫌速斷。爰將原處分撤銷，由原處分機關查明後另為處分……」。

五、本案嗣經原處分機關重為復查決定，將原罰鍰處分改按訴願人所漏稅額處八倍罰鍰，理

由為：「……三、卷查申請人（即訴願人）違章事實，有……等附卷可稽……次查○○公司係遭人冒用○○○名義虛設立之公司……則○○公司實質係屬虛設行號足堪認定，申請人自無向其進貨並支付進項稅額之事實。又查○○工程與地主簽定之合建契約約定……該建物於八十年二月八日取得使用執照，是應按原進度施工並準時完工。再就該申請人公司帳證等相關資料，其七十九年十二月取得本案系爭十四紙發票，其憑證上載工資、材料部分與申請人就系爭工程於開工前與其他各細項工程之下游廠商依工程進度分別提出之小包估價單與承攬單比較，顯然有矛盾。再查○○華廈工程材料、人工屬於前段工程，已於七十八年九月至七十八年十二月分別與廠商簽訂有安全、圍籬、土方工程、模板、鋼筋及灣紮加工、預拌漿混凝土及壓送、水電配備等結構工程。後段工程亦於七九年三月至七九年六月分別與廠商定有砌紅磚、粉光、磁磚、地磚、門窗、油漆、清潔……等工程；其皆按工程進度分別訂立，且大部分係包工包料，並已取得進項憑證入帳，而本案取得系爭發票自七九年十二月二日至同年月二十七日，品名內容涵蓋前、後段工程，○○公司如何於不到一個月期間內，即完成整地、圍籬、灌漿、模板、鐵工、磁磚……等工程。又依申請人所提示○○銀行存款存摺及其負責人存摺影本，經查申請人該帳戶於系爭期間（七九年十二月二日至二十七日）並無支付證明，又其負責人存摺帳戶於系爭期間存款餘額亦不足支付系爭發票之款項（且僅七九年十二月十日、同年月十一日及十五日註記為現金支出，金額各為一八五、000元、二〇、000元、六五、000元），其餘均註記轉帳支付；第查，申請人與一般承包商間簽有合約及實作紀錄，工程款項支付皆以每十五日計價一次，按實支付九成款，並留有尾款或十五天期票付款，均無如申請人所稱支付○○公司皆以現金一次付清及無實作紀錄之情事……且檢視申請人○○華廈工程未完工程材料及取得○○公司憑證使用情形，申請人顯為工程完工後始取得○○公司虛開立之發票以作為進項憑證，其虛增成本，至為明確。四、另查申請人涉案年度七十九年度營利事業所得稅申報營業成本為一四五、九六七、五五三元遠高於所申報之營業收入一〇六、七〇二、八四九元，減除取得虛設行號○○公司發票六、一四三、三七〇元亦高於申報之營業收入，若以財政部臺北市國稅局核定之營業收入六八、八四六、六五七元與營業成本六四、八一七、四一二元計算，成本率高達百分之九十四，減除上開取得虛設行號○○公司發票金額核算，成本率仍高達百分之八十五，較同業利潤標準百分之七十七為高，難以認定該部分是應容許必要之成本，至申請人主張其存款絕敷材料費用之支出乙節，經查本案取得發票期間為七九年十二月，該月份存簿支出總金額為六、八一七、九〇二元，違章金額雖為六、四五〇、五三八元（含稅），惟該公司當月應非僅有該交易，應尚有其他營運成本費用，是申請人所主張，核不足採。……本案應適用修正營業稅法第五十一條之規定予以裁處罰鍰，經審酌本件違章情節，爰本諸職權將原罰鍰處分改按申請人所漏稅額處八

倍之罰鍰計二、四五七、三〇〇元（計至百元為止）……」。

六、則本案經原處分機關再查結果，就本府前次訴願決定指摘之疑義既已詳作說明以補強證據，而觀其說明內容，堪認訴願人主張因承包系爭工程而取得系爭發票之說詞，在付款情形、成本計算及發票取得時間與工程進度之比較上，均有諸多不合理之處，然訴願人就此並未有合理可採之說明，是原處分機關認定本件訴願人係於工程完工後始取得系爭發票作為進項憑證以虛增成本乙節，應堪採信。且其既是虛增成本，則就該虛增成本部分自無進貨事實。從而，本案原處分機關因訴願人於裁罰處分核定後始補繳稅款（處分核定時間為八十四年三月二十日，補繳稅款時間為八十四年四月七日），乃依前揭規定於重為本次復查決定時本諸職權將原罰鍰處分改按訴願人所漏稅額處八倍罰鍰，並無不合，應予維持。

七、綜上論結，本件訴願為無理由，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 黃旭田
委員 劉興源
委員 曾忠己

中華民國八十八年四月二十一日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行

如認原處分違法或不當而對本決定不服者，得於收受本決定書之次日起三十日內，向財政部提起再訴願，並抄副本送本府。

（財政部地址：臺北市愛國西路二號）