

訴 願 人 ○〇有限公司

代 表 人 ○〇〇

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一月二十七日北市稽法乙字第八七一八一六三三〇〇號復查決定，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、緣訴願人於八十一年九月至十二月發包工程，支付價款計新臺幣（以下同）三〇、〇六五、四〇〇元（不含稅），涉嫌未依法取得憑證，而以非交易對象○○有限公司（以下簡稱○○公司）開立之統一發票二十紙，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，虛報進項稅額一、五〇三、二七二元。因訴願人尚有累積留抵稅額四二六、二三四元，故經原處分機關核定應補徵營業稅一、〇七七、〇三八元，並按所漏稅額處三倍罰鍰計三、二三一、一〇〇元（計至百元止）。
- 二、訴願人不服，申請復查，未獲變更，第一次提起訴願，經本府八十七年二月十八日府訴字第八六〇九六五五五〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」其理由略以：「……四……惟按司法院釋字第三三七號解釋業已釋明，納稅義務人虛報進項稅額，必須因此致國庫短、漏徵營業稅，始得據營業稅法第五十一條規定追繳稅款及處漏稅罰。況依現行營業稅法係採加值型稅制之立法意旨而論，自無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。否則，不無重複課稅，形成不當利益之嫌。或謂得同時向訴願人補徵稅款，並另向溢繳之開立發票人辦理退稅，姑勿論其妥當性如何，實務上究如何運作？勢將導致治絲益 ？準此，原處分機關依上開財政部函釋意旨，僅以訴願人未證明確有支付進項稅額予實際交易對象為由，向訴願人補徵稅款及處漏稅罰，即嫌速斷。至原處分機關指稱綠第公司致國庫營業稅收損失達六千餘萬元乙節，核無實據可供查考，難予採信。從而，原處分應予撤銷，由原處分機關究明另為處分。……」原處分機關重為復查決定，仍維持原核定補徵稅額及罰鍰處分。
- 三、訴願人第二次提起訴願，經本府以八十七年十二月二日府訴字第八七〇六二五八五〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」其理由略以：「……六、（一）惟按本府前訴願決定業已指明，依司法院釋字第三三七號解釋意旨，營業人以虛設行號開立之發票申報扣抵銷項稅額，是否構成違章，應予補稅、處罰之法律依據為營業

稅法第五十一條第五款規定，而該規定以有無漏稅結果為要件。本件原處分機關仍謂訴願人以虛設行號（○○公司）開立之進項憑證申報扣抵銷項稅額，即構成逃漏稅等語（即上開理由五（一）），自不足採。（二）原處分機關復稱本件應向訴願人補徵稅款，再退稅款予開立發票人○○公司，是以縱○○公司已申報繳納系爭營業稅，亦不影響訴願人應補繳稅款及繳納罰鍰之義務云云（即上開理由五（二）後段）；按原處分機關所言誠非無據，惟就類此案件，原處分機關以往是否確如其言，向營業人補徵稅款後，再退稅款予開立發票之虛設行號？原處分機關並未按本府前訴願決定意旨，論明現行稽徵實務之運作方式。又既謂○○公司申報繳納系爭營業稅，不影響訴願人應補繳稅款及繳納罰鍰之義務等語，則何以須俟訴願人補繳稅款、繳納罰鍰後，再退稅款予○○公司？（三）原處分機關又稱○○公司申報系爭發票營業稅，係以虛抵虛，而致國庫稅收損失六千餘萬元乙節（即上開理由五（二）前段、（三）），並未提出證據以實其說，是難採據。而揆諸前揭司法院釋字第三三七號解釋意旨，系爭發票之稅額是否已繳入國庫應以如下事項為斷：（一）訴願人所取得做為進項憑證之發票品名與其所經營之行業是否相關，該不相關之發票佔總營業額之比例是否有過高之嫌；（二）訴願人所取得做為進項憑證之發票，該開立發票之公司和訴願人之行業別是否相同？以前有無往來，如果有往來，前幾次往來之交易額佔訴願人總營業額之比例是否有不正常之情形；（三）該開立發票之上游廠商雖有申報，但是否有以虛抵虛之進銷相抵情形（即開立大量銷項發票，卻也取得大量虛設行號的進項憑證做為相抵之用），造成只申報少許稅額之情形；（四）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；（五）國家稅收有無因為該些虛設行號而致短少？……七、另訴願人主張原處分機關超額補徵營業稅乙節，按原處分機關開予訴願人之稅額繳款書，本稅金額載為一、四〇九、四九二元，惟原處分機關答辯書之事實欄載明訴願人虛報進項稅額一、五〇三、二七二元，累積留抵稅額四二六、二三四元，逃漏營業稅額為一、〇七七、〇三八元，又罰鍰處分書亦以一、〇七七、〇三八元計算罰鍰金額，則稅額繳款書所載應補徵之本稅與原處分機關核定之漏稅額顯有不符，應一併查明。從而，原處分應予撤銷，由原處分機關另為處分……」嗣原處分機關以八十八年一月二十七日北市稽法乙字第八七一八一六三三〇〇號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額及罰鍰處分。」

四、上開決定書於八十八年一月三十日送達，訴願人仍表不服，於八十八年二月二十五日第三次向本府提起訴願。

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：（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。....」

八十五年二月七日臺財稅第八五一八九四二五一號函釋：「主旨：營業人虛報進項稅額，如經查明該虛報之稅額自違章行為發生日起至查獲日（調查基準日）止，實際僅虛增累積留抵稅額而尚未辦理扣抵或退稅，不發生逃漏稅款者，免按營業稅法第五十一條第五款規定處罰；否則應以其實際辦理扣抵或退稅之稅額為逃漏稅額，依法處罰……」

八十六年八月十六日修正之稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定，虛報進項稅額，

有進貨事實，取得虛設行號所開立之憑證申報扣抵，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。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：本項勞務承攬，係訴願人向○○局承包，再將開挖工程及噴凝土工程給予○○公司，再由其轉發小包，轉包行為亦即次承攬行為係法所不禁，○○公司既領有政府核發之公司執照及營利事業登記證，訴願人即可視其為合法登記之廠商，以其為交易對象，支付工程貨款取得進貨發票，則○○公司係公司之交易對象乃屬顯然，則原處分機關以取得非交易對象憑證予以處罰，訴願人自難甘服。

三、卷查本件綠第公司負責人○○○等因違反稅捐稽徵法案件，經臺灣臺北地方法院八十三年度訴字第一三九五號刑事判決，主文載明：「本件公訴不受理。」其判決理由載明：「.....二、....本院依起訴書所載地址傳喚被告.....○○○，被告等均未到庭，其開庭審理傳票之通知書，均以應受送達人之地址查無此人.....而遭退回，經向原住所所屬之戶政機關查詢被告等之戶籍，亦經所屬戶政機關以按址無其人戶籍函覆。....」是以原處分機關認定○○公司係經人冒名設立之虛設行號，訴願人自無從向該虛設行號購進貨物或勞務。且訴願人負責人○○○於八十六年一月十六日在原處分機關所作之談話筆錄亦稱：「.....因需日夜趕工，遂由工地主任接洽小包趕工，此等發票即由該小包交付本公司.....」又罰鍰處分書核定漏稅額一、〇七七、〇三八元係依首揭財政部八十五年二月七日臺財稅第八五一八九四二五一號函釋意旨以虛報進項稅額一、五〇三、二七二元扣減至調查基準日（八十三年六月十五日）止之累積留抵稅額四二六、二三四元；而補徵本稅金額一、四〇九、四九二元係以虛報進項稅額一、五〇三、二七二元扣減八十六年三至四月（發單補徵前）累積留抵稅額九三、七八〇元，二者自有差異。從而原處分機關認綠第公司非訴願人之實際交易對象，予以補徵稅額及罰鍰處分，尚非無據。

四、惟查上開本府訴願決定撤銷理由，係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（○○公司）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，是以原處分機關自應就本案開立發票之○○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查明，惟原處分機關仍執陳詞重為復查決定，未就上開待證事實進行查證，事涉本案訴願人取得○○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，自有未洽。本件原處分應予撤銷，由原處分機關查明後另為處分。

五、綜上論之，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
委員 曾忠己

中 華 民 國 八 十 八 年 五 月 十 三 日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行