

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，不服原處分機關八十八年一月十四日北市稽法乙字第八七一七五二二一〇〇號復查決定，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、緣訴願人於八十二年七、八月間及八十三年一、二月間，涉嫌未依法取得憑證，而分別以非交易對○○股份有限公司（以下簡稱○○公司）開立之統一發票二紙，金額計新臺幣（以下同）七、〇〇〇、〇〇〇元（不含稅）及○○有限公司（以下簡稱○○公司）開立之統一發票四紙，金額計四、九九九、九九二元，上開六紙發票金額共計一一、九九九、九九二元，作為進項憑證，並持以申報扣抵銷項稅額。案經原處分機關查獲，審理核定訴願人無進貨事實，虛報進項稅額，應補徵營業稅六〇〇、〇〇〇元，並按所漏稅額處十五倍罰鍰計九、〇〇〇、〇〇〇元。
- 二、訴願人不服，申請復查，原處分機關改認訴願人有進貨事實，以八十七年五月十三日北市稽法乙字第八七一〇九六三七〇〇號復查決定：「原罰鍰處分改按申請人所漏稅額處七倍罰鍰，其餘復查駁回。」，訴願人不服，向本府提起訴願，案經本府以八十七年十一月五日府訴字第八七〇四四六九〇〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」
- 三、嗣原處分機關以八十八年一月十四日北市稽法乙字第八七一七五二二一〇〇號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額及按申請人所漏稅額處七倍罰鍰。」上開復查決定書於八十八年一月二十三日送達，訴願人仍不服，於八十八年二月十二日向本府提起訴願，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……未取得憑證……經查明認定之總額，處百分之五罰鍰。」

又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。」

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：「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……2、有進貨事實者……(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、本件訴願理由略謂：

- (一) 訴願法第二十四條及財政部臺財訴第一六五五八號令，訴願決定確定後就其事件，有拘束各關係機關之效力，是復查決定顯然違法。
- (二) 訴願人確有支付進項稅額且交易對象之○○公司，亦已申報並繳納稅款，從買方及賣方兩方面來看，並未產生逃漏稅之結果，依司法院釋字第三三七號解釋意旨及財政部八十三年七月九日臺財稅第八三一六〇一三一七號函規定，不應補稅及處罰。
- (三) 依舉證分配原則，原處分機關應就其認定之違章事實負舉證責任，本件○○公司負責人○○及所涉刑事案件尚未判決確定前，原處分機關即以之為逃漏稅捐之依據，其舉

證顯有違誤。

三、卷查本件本府前以八十七年十一月五日府訴字第870四四六九〇〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」理由載明：「……三、卷查本件原經原處分機關認定訴願人無進貨事實，嗣於復查決定時，原處分機關已變更見解認定訴願人有進貨事實，並將漏稅罰倍數由十五倍改為七倍，是以訴願人爭執其有進貨事實乙節，恐屬誤解。四、復查案外人○○○原任職○○公司總經理助理，仲介○○公司向外借錢。八十二年一月間因○○公司不能履行債務，○○公司負責人○○及乃將○○公司讓與○○○及○○公司債權人等，並交付○○公司之登記資料及發票購買證。嗣○○及發現○○○等僅虛開○○公司發票，販賣圖利，未續為任何營業，○○公司已淪為類似虛設行號之公司，將無依法繳稅之可能，竟為幫助他人逃漏稅，連續居間介紹○○○以發票金額百分之九之代價，向○○○等購買○○公司之發票，持之向○○公司等請領工程款，使○○○得以逃漏稅捐之犯罪事實，經臺灣臺北地方法院檢察署檢察官以八十五年十月二十八日八十四年度偵字第四六〇二號、六八八〇號及八十五年度偵字第七三七〇號、一五二七八號、二三六一八號起訴書提起公訴在案。又○○公司因擅自歇業達六個月，業經本府建設局勒令停業；另○○公司負責人○○○違反稅捐稽徵法案件，經臺灣高等法院八十六年度上更字第六五一號刑事判決：『……○○○共同連續商業負責人，以明知為不實之事項，而製作會計憑證，處有期徒刑拾月。』該判決載明：『……被告與自稱『○○○』之成年男子有共同謀議，由被告擔任○○公司負責人，申領統一發票，交由『○○○』虛偽填載，給其他公司、行號作進項憑證，用此不正當方法，幫助他人逃漏稅捐，而共同謀利。……』基上堪認，○○公司與○○公司為無銷貨事實而虛開發票交其他公司、行號作為進項憑證之公司，自非訴願人之實際交易對象。五、惟原處分機關既認訴願人有進貨事實，且答辯稱系爭發票均已申報繳納營業稅，則應否再向訴願人補徵稅款並處以漏稅罰，揆諸前揭司法院釋字第三三七號解釋意旨，應以系爭發票之稅額是否確已繳入國庫為斷。職是，原處分機關應查明下列事項，並提出完整之證據供查：（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，該開立發票之行號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？原處分機關

就以上各點既並未查明，即遽認訴願人有逃漏稅捐，予以補稅並處漏稅罰，似嫌率斷。從而，原處分應予撤銷，由原處分機關查明後另為處分。……」

四、本件原處分機關維持原處分，答辯所持理由為：「……三、鈞府前次訴願決定撤銷意旨謂本案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……等各節，卷查本處八十四年二月二十日北市稽核甲字第二四六二號刑事案件移送書上載：『涉案事實：○○及係……『○○股份有限公司』負責人，……明知該公司並無進銷貨之事實，於八十二年一至八月取得同列名『○○專案』虛設行號『○○有限公司』『○○有限公司』『○○有限公司』『○○有限公司』『○○有限公司』（均已分別移送偵辦）虛開之二六五張發票，金額新臺幣（以下同）一、四七九、一八一、七四二元？A申報扣抵銷項稅額七三、九六四、〇八七元並於同期間虛開九三一張發票予『○○有限公司』、『○○有限公司』（該兩公司係分別列名『○○專案』及『○○專案』之虛設行號，已分別移送偵辦）等廠商，金額一、五三九、三七〇、〇九〇元，幫助他人逃漏稅捐七七、〇八二、八一五元後，旋即擅自歇業，他遷不明，犯行明確足堪認定。』足證開立發票之○○公司確有以虛抵虛之進銷相抵情形。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八三一六〇一三七一號函釋規定，訴願人雖有進貨事實，惟其以非交易對象虛設行號所虛開之統一發票申報扣抵銷項稅額，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，原核定補徵稅額及本處前次復查決定時將原罰鍰處分改按訴願人所漏稅額處七倍罰鍰，揆諸首揭法條及財政部函釋規定，並無違誤，請予維持。……」

五、本件訴願人有進貨事實而未依規定取得進項憑證，並持以申報扣抵銷項稅額之違章事實為前次訴願決定所審認，而原處分機關依八十四年二月二十日北市稽核甲字第二四六二號刑事案件移送書所載內容，就本案所認定之虛設行號集團所虛開立統一發票張數及金額等違章事實業已答辯釋明，固可認定。惟關於本案前次訴願決定撤銷意旨之有無造成漏稅結果之待證事項仍應由原處分機關查證以明事實，惟查本案原處分機關未予查證，答辯稱係依行政法院八十七年七月份第一次庭長評事聯席會議決議，即遽為「維持原核定補徵稅額及按申請人所漏稅額處七倍罰鍰」之復查決定，難認妥適。依前揭訴願法第二十四條規定及司法院釋字第三六八號解釋意旨，本件原處分應予撤銷，由原處分機關究明後另為處分。

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  
委員 曾忠己

中 華 民 國 八十八 年 六 月 三 十 日

市長 馬英九  
訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行