

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二月四日北市稽法乙字第八七一六六四一九〇〇號復查決定，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

緣訴願人於八十三年九月涉嫌無進貨事實，而以○○企業社所虛開之WA六五四九四七〇二及WA六五四九四七〇三號統一發票二紙，金額計新臺幣（以下同）四〇〇、一九〇元（不含稅），稅額二〇、〇一〇元，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額；案經原處分機關中正分處查獲，依法審理核定訴願人虛報進項稅額，應補徵營業稅二〇、〇一〇元（訴願人已於八十六年七月三十一日補繳），並按所漏稅額處五倍罰鍰計一〇〇、〇〇〇元（計至百元為止）。訴願人不服，申請復查，未獲變更，乃提起訴願，經本府以八十七年九月二十九日府訴字第八七〇七〇二一一〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」原處分機關嗣以八十八年二月四日北市稽法乙字第八七一六六四一九〇〇號重為復查決定：「原罰鍰處分更正改按申請人所漏稅額處三倍罰鍰，其餘維持原核定。」上開決定書於八十八年二月九日送達，訴願人仍表不服，於八十八年三月三日向本府提起訴願，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。」（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。」

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，包括依本法規定不得扣抵之進項稅額……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：「……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。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：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。另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) 訴願人取得○○企業社之發票，乃係訴願人再將工程轉包予該社承造，依理依法均無不合，亦無不實之處；且經屏東地方法院以八十六年度訴字第一八七號判決無罪在案，顯示訴願人之所為，並無違法之處。
- (二) 本案前經訴願決定將原處分撤銷，並責由原處分機關就訴願人所稱事實再予查證，然原處分機關卻置之不理，認定訴願人取得信彰企業社之發票，除應補徵營業稅外，尚應裁處三倍罰鍰，令訴願人無法信服。

三、卷查本案前經本府以八十七年九月二十九日府訴字第八七〇七〇二一一〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」理由載明：「……三、卷查訴願人之違章事實，有……查核清單影本……訴願人……之聲明書及臺灣臺北地方法院八十五年度訴字第一一五九號刑事判決影本等附案可稽。且上開判決書載明：『……○○○復明知○○企業社並無銷貨予○○有限公司等十家公司之事實，猶基於幫助他人逃漏稅捐之概括犯意，於八十三年九月間至八十三年十一月間止，先後以明知為不實之事項而填製會計憑證即統一發票五十六張，並持交予○○有限公司等十家公司，作為進貨憑證，○○有限公司等並持以申報扣抵營業稅……』等語，又訴願人公司負責人○○○涉嫌出借牌照乙案，業經臺灣屏東地方法院檢察署檢察官以八十五年度偵字第一三五六、第五五八七號起訴書起訴在案；是以原處分機關認定訴願人自不可能與○○企業社有交易事實……尚非無據。四、惟訴願人否認違章，且堅稱因業務需要而將系爭工程委由○○企業社承包，並檢具……系爭工程建造執照影本……第一八七號刑事判決影本等佐證。姑不論訴願人所稱是否屬實，原處分機關仍應為必要之查證；尤在訴願人已具體指出系爭工程及檢具建造執照影本等有關資料之情形下，原處分機關一方面認定訴願人無進貨事實，一方面又認○○企業社係他人冒名設立之虛設行號，並無銷貨事實，則系爭工程究係由何人承作？不無疑義，原處分機關就類此之案關事實未予詳查，徒以推論之方式認定系爭工程合約等資料係訴願人彌飾之作，難謂已盡調查之能事。又原處分機關雖據上開臺灣臺北地方法院刑事判決認定訴願人不可能與○○企業社有交易事實，縱其所認屬實，訴願人未必當然即無進貨事實，蓋其亦可能自他人進貨，況本案是否為出借牌照之情形？亦有疑義；是訴願人、○○企業社及業主三方之關係為何？不無究

明之必要。另本案原處分機關雖持憑上開臺灣屏東地方法院檢察署檢察官起訴書以為論駁，然查該起訴書所起訴之案件與本案非有必要之關連，且關於訴願人公司負責人○○○因偽造文書等案件被起訴部分，業經臺灣屏東地方法院以八十六年度訴字第一八七號刑事判決無罪，理由並載明：『……被告等人雖將其營造工程轉包假手他人承造，但仍須負擔公法稅捐義務及……並接受主管機關之監督，故實質上其仍係承造人……被告將營造工程轉包假手他人完成，並因而自對方取得發票，並無不實之處……本件尚難以被告將其營造工程轉包予他人即認其有公訴人所指犯行……』，則原處分機關自難據以為認定訴願人違章之事證。是以本案之相關事實既有未明，原處分機關所憑事證又不足以確切證明訴願人之違章事實……爰將原處分撤銷，由原處分機關查明後另為處分……」。

四、本案經原處分機關重為復查決定，除將原罰鍰處分更正改按訴願人所漏稅額處三倍罰鍰外，其餘仍予維持原核定，理由為：「……三、卷查申請人（即訴願人）上開違章事實，有……臺北地方法院八十五年度訴字第一一五九號刑事判決影本等附案可稽。次查上開判決書載明……是申請人自無可能與○○企業社有交易之事實……又查申請人已於裁罰處分核定前補繳稅款並以書面承認違章事實，經本處中正分處審酌案情……除追繳稅款外並按所漏稅額處五倍罰鍰……四、惟依屏東縣稅捐稽徵處東港分處及潮州分處分別於八十七年十一月十六日及八十七年十二月十四日以屏稅東分一字第二六一〇九號及八七屏稅潮分一字第二五一〇八號函復本處，經查○○○、○○○等二人均稱其新建住宅工程是由申請人負責承包興建，故申請人主張係承包後再轉包予他人執行，應屬可信。再查申請人主張因承攬○○○、○○○等新建工程致取得○○企業社所開立之統一發票，而○○○、○○○等二人既已提出說明其新建住宅工程是由申請人負責承包興建，是原處分以申請人無實際承攬工程之事實而以無進貨事實裁罰，尚非妥適。從而，原罰鍰處分爰本諸職權更正改按申請人所漏稅額處三倍罰鍰，計六〇、〇〇〇元（計至百元止），其餘原核定補徵稅額……並無不合，應予維持……」。

五、是本案經原處分機關重核結果，除依本府前次訴願決定撤銷意旨究明部分事實而認定訴願人係承包工程後再轉包予他人執行（有進貨事實），並將原罰鍰處分更正改按漏稅額處三倍罰鍰外；關於訴願人訴稱因業務需要而將系爭工程委由○○企業社承包乙節，原處分機關仍徒憑臺灣臺北地方法院八十五年度訴字第一一五九號刑事判決所載而推論訴願人自無可能與○○企業社有交易之事實，恝置訴願人所提之有利事證不論，難謂已完全依本府前次訴願決定撤銷意旨重核。又本案訴願人既經認定有進貨事實，倘系爭發票亦已依法申報繳納應納之營業稅，則依司法院釋字第三三七號解釋意旨以觀，本案訴願人是否有漏稅之結果？即不無疑義；應由原處分機關一併查明下列事項供核：訴願人所取得作為進項憑證之發票，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？交易額佔訴願人總營業額之比例是否有不正常之情形？是否往上游追查開立憑證之廠商時，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？國家稅收有無因為該等虛設行號而致短少？是本案原處分機關既未完全依本府前次訴願決定撤銷意旨重核，且有上述疑義，爰再將原處分撤銷，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