

訴 願 人 〇〇有限公司

代 表 人 〇〇〇

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因違反稅捐稽徵法事件，不服原處分機關八十九年七月二十五日北市稽法丙字第八九〇六三九二九〇〇號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起六十日內另為處分。

事 實

一、緣訴願人涉嫌於八十三年至八十六年進貨，金額計新臺幣（以下同）六、六二四、三三二元（不含稅），未依規定取得進項憑證，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）於八十六年三月十一日在臺北市〇〇路〇〇段〇〇巷〇〇號依法搜索〇〇股份有限公司、〇〇股份有限公司、〇〇有限公司（以下簡稱〇〇公司、〇〇公司、〇〇公司）查扣案關憑證，並將相關事證函移原處分機關與財政部臺北市國稅局（以下簡稱國稅局）共同審理核定訴願人未依規定自他人取得憑證總額計六、六二四、三三二元（不含稅），並按未依規定取得他人憑證總額處百分之五罰鍰計三三一、二一六元。

二、訴願人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經本府以八十九年三月八日府訴字第八八〇八六一一九〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」嗣經原處分機關以八十九年七月二十五日北市稽法丙字第八九〇六三九二九〇〇號重為復查決定：「維持原罰鍰處分。」上開決定書於八十九年七月二十八日送達，訴願人仍表不服，於八十九年八月二十五日向本府提起訴願，同年九月十九日補具訴願理由書，十一月十三日補充訴願理由，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、按訴願法第九十五條前段規定：「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。……」

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。」

稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第二十一條第一項前段規定：「對外營業事項之發生，營利事業應於發生時自他人取得原始憑證，如進貨發票，或給與他人原始憑證，如銷貨發票。」

二、本件訴願及補充理由略謂：

- (一) 系爭藥品係由○○有限公司（以下簡稱○○公司）進口銷售予訴願人，而後由訴願人出售予各醫療院所，○○公司交付藥品予訴願人時均有開立發票予訴願人，並無漏未取得進貨發票或漏未開立銷貨發票情事。原處分機關僅憑第三人之筆錄，以及與訴願人無關之他公司內部文件（自進委銷出貨明細表），便遽以認定訴願人有違反稅捐稽徵法情事，實嫌速斷。
- (二) 私法自治原則，交易對象應以當事人意思為準，亦即在出借名義之情形，當事人所認識之交易對象如係出借名義人，原則上其契約關係即應存在於當事人與出借名義人之間，稅捐機關不應違反當事人意思自為認定，本件訴願人之進貨對象係○○公司，訴願人僅負有自○○公司取得憑證之義務，而後再附發票出售予醫療院所，使每一筆進銷帳均可勾稽，作為一個納稅義務人之義務即屬履行完畢。訴願人並無義務釐清○○公司與○○公司、○○公司及○○公司間之關係，更遑論瞭解該等公司間內部作業及報表記載情形，故何以「自進委銷出貨明細表」竟記載訴願人代○○公司及○○公司開立銷項發票，實際上則由上開二家公司負責送藥供貨云云，訴願人實不知情，亦與事實不符。
- (三) 原處分機關依據調查局北機組製作涉案人調查筆錄及獲案憑證自進委銷出貨明細表中之記載，認定訴願人代○○公司及○○公司開立銷項發票。惟據了解○○公司於八十年間將其位於臺北市○○路○○段○○巷○○號地下室之倉庫劃分為A至G等七個庫位，出租予○○集團之數家公司，然上開租賃關係在同年十一月間即告終止，但○○公司並未修改其電腦程序中之設定，故在十一月以後，該電腦程序所跑出來之「自進委銷出貨明細表」便不再正確。又由於○○公司、○○公司、○○公司乃同一集團，故雖訴願人只向○○公司進貨，但其「自進委銷出貨明細表」錯誤記載出貨公司為○○公司、○○公司，○○公司並不在意，亦不會更正。因此方才造成從書面資料觀察，訴願人乃是向○○公司、○○公司進貨之誤會。

三、經查本案前經本府以八十九年三月八日府訴字第八八〇八六一一九〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」其撤銷理由略以：「……五、衡諸上開關係

人等於調查局北機組所作調查筆錄內容，及調查局北機組、原處分機關、國稅局違反稅法案會審報告書中三、審理情形（第九頁）查核違法憑證性質與內容及擬處意見記載：

『……一、案關憑證依據原筆錄中提及係○○、○○、○○、○○、○○等公司代○○、○○、○○、○○等公司開立銷項發票之金額，惟實際出貨商為○○等四家公司，○○○稱此一代開部分，該集團均未開立發票予○○等公司入帳，……』上述違章事實似乎是○○公司等集團向訴願人及○○公司等五家公司借牌參與『省聯標』、『北市聯標』等公立醫院藥品採購案之投標，並由該集團直接供應藥品，而由○○公司及訴願人等五家公司中之得標公司開立統一發票，該集團付給前開得標公司發票金額的百分之十至十二，其中百分之五是稅金，另百分之五至七則是年底負擔營利事業所得稅之用。原處分機關審認結果為訴願人代○○公司及○○公司開立銷項發票，有銷貨之事實，並以其未取得進項憑證予以裁罰。然訴願人主張係向○○公司進貨，且有進銷貨之發票，按依私法自治原則，交易對象應以當事人意思為準，即在出借名義之情形，當事人所認識之交易對象如係出借名義人，原則上其契約關係即應存在於當事人與出借名義人之間，則本件主要爭點應為訴願人究竟有無進貨之事實？又其究係向何公司進貨？稅捐機關能否反於當事人意思自為認定？誠有疑義，凡此事實攸關本案是否應以未依規定取得進項憑證總額處行為罰，然遍觀全卷猶有未明，爰將原處分撤銷，由原處分機關查明後另為處分。」

四、本件原處分機關依訴願決定撤銷意旨，以八十九年五月二十四日北市稽法丙字第八九〇六三九二九一〇號函請調查局北機組就本案是否可認定訴願人並未實際購進及銷售系爭貨物，而將證照提供予○○集團等公司投標銷售貨物，並代該公司開立統一發票之情事，經調查局北機組以八十九年六月二日（八九）電廉字第一一一九號函復略以：「……說明：……二、○○有限公司之違章事實為違反稅捐稽徵法第四十四條，應自○○集團取得憑證而未取得，其違章事實如下：（一）○○有限公司為從事販售藥品之營業人，有公司登記負責人及營業處所（如營利事業登記證所載），本案所涉及之違章年度內均有請領發票、申報401表暨營業所得稅等，故該公司非為虛設行號或人頭公司；據以，該公司標得『省聯標』、『北市聯標』等各案後，是以該公司名義與臺北市政府衛生局（藥品聯合採購招標）、臺灣省衛生處（省立醫院聯合招標藥品）簽約，並依約供貨後，開立發票予業主以請領款項，此部分均足證該公司有營業行為；又該公司雖販售藥品予相關業主，然該公司所販售之藥品均來自○○集團（部分藥品為○○集團公司之獨家代理權），○○集團等相關公司亦為登記有案之營利事業公司，故○○集團等相關公司供貨予○○有限公司，○○有限公司再售貨予臺北市政府衛生局、臺灣省衛生處，自應依規定分別開立發票，○○集團等相關公司漏開發票，故有逃漏稅捐之實，○○有限公司未依規定取得○○集團相關公司之發票，亦違反稅捐稽徵法第四十四條。（二

）○○集團公司相關負責人○○○○、○○○、○○○等，雖於本組錄製筆錄時供述略以：是向○○有限公司等五家借牌投標，得標後付給借牌公司十％至十二％之借牌費，其中五％是稅金，另五至七％則是負擔借牌公司之年度營利事業所得稅；上開說詞故（固）為○○集團自承有實際營業行為之詞，然無法證明○○有限公司等五家就無實際進貨之事，前開十％至十二％之借牌費，應為○○有限公司之銷售毛利；復依實情，○○公司等集團借牌投標供貨之目的，僅為分散該集團公司之營業所得，以借牌公司（○○有限公司）名義得標後，再委託借牌公司售貨予業主，二者間是為上、下游銷貨關係，此亦可由該集團所被查扣之『自進委銷出貨明細』表中證明，又依上開扣押物之字義，為○○公司等自行進貨後，委託○○有限公司等銷售，二者間為商業行為，○○有限公司自應取得○○集團相關公司之發票，以作為進項憑證。……」原處分機關重為復查決定仍認為訴願人既有開立統一發票，即有銷貨之事實，而維持原罰鍰處分。

五、惟查原處分機關重為復查決定，並未按上開本府訴願決定意旨，查證

（一）訴願人究竟有無進貨之事實？（二）訴願人是否有借牌與○○公司等集團？揆諸上開調查局北機組函復謂○○公司等自行進貨後，委託訴願人等銷售云云及訴願人之負責人○○○於八十九年四月二十五日在原處分機關之談話筆錄略以：「……答：因當時公司僅有本人及一員業務員較忙故會將統一發票放置於○○公司，惟本公司並未收取十％至十二％之稅捐，本人記憶並未提供大小章供○○公司等投標。……」，本件訴願人究係自○○集團進貨，或受○○集團委託銷售之待證事實不明，又訴願人主張係自○○公司進貨，○○公司有開立發票乙節，原處分機關迄今仍未查證是否屬實，凡此事實攸關本案是否應以未依規定取得進項憑證總額處行為罰，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罰鍰處分，依首揭規定，自屬未當。從而，應將原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起六十日內查明後另為處分。

六、綜上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第八十一條之規定，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 九 十 年 二 月 十 四 日 市 長 馬 英 九 公
假

副 市 長 歐 晉 德 代 行

訴 願 審 議 委 員 會 主 任 委 員 張 明 珠 決 行

執 行 秘 書 王 曼 萍 代 行

中 華 民 國 九 十 年 二 月 十 四 日