

臺北市政府 88.06.30. 府訴字第八八〇三五六九九〇一號訴願決定書

訴 願 人 〇〇有限公司

代 表 人 〇〇

代 理 人 〇〇〇 會計師

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四月十五日北市稽法乙字第八八一四五五六〇〇號復查決定，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

緣訴願人於八十五年一月至八十六年一月間進貨，金額計新臺幣（以下同）七、四八四、三〇六元（不含稅），涉嫌未依法取得進貨憑證，而取得虛設行號〇〇有限公司（以下簡稱〇〇公司）、〇〇有限公司（以下簡稱〇〇公司）及〇〇有限公司（以下簡稱〇〇公司）等三家營業人所開立之統一發票十七紙作為進項憑證申報扣抵銷項稅額。案經原處分機關查獲後依法審理核定訴願人虛報進項稅額，應補徵營業稅三七四、二一四元，並按所漏稅額處七倍罰鍰計二、六一九、四〇〇元（計至百元止）。訴願人不服，申請復查，案經原處分機關以八十八年四月十五日北市稽法乙字第八八一四五五六〇〇號復查決定：「復查駁回。」上開決定書於八十八年四月二十日送達，訴願人仍表不服，於八十八年五月十一日向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、按營業稅法第十五條規定：「營業人當期銷項稅項，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。」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，按所漏稅額處一倍至十倍罰鍰，並得停止其營業：....五、虛報進項稅額者。」

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。」

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。

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。....」

八十四年三月二十四日臺財稅第八四一六一四〇三八號函釋：「關於營業人有進貨事實而取得虛設行號開立之發票申報扣抵銷項稅額案件，如該營業人能證明確有支付進項稅額予實際銷貨人，且經查明開立發票之虛設行號已依規定按期申報進、銷項資料，並按其申報之應納稅額繳納者，可依本部八十三年七月九日臺財稅第八三一六〇一三七一號函說明二（一）規定辦理。」

八十七年一月十七日臺財稅第八七一九二五四一〇號函釋：「主旨：關於營業人有進貨事實而取得非實際交易對象之虛設行號所開立之統一發票充作進項憑證申報扣抵銷項稅額，如虛開之統一發票已申報繳納營業稅，是否構成逃漏並處漏稅罰乙案，.....說明：....按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，故尚不能僅以最後銷售階段之營業人已報繳營業稅，即認定其他銷售階段之營業人當無逃漏營業稅。本案就營業人有進貨事實，而取得非實際交易對象開立之虛設行號所開立之統一發票充作進項憑證，申報扣抵銷項稅額之情形而言，因虛設行號之公司行號為牟取不法之利益，而無銷售貨物或勞務之事實虛開統一發票後，通常另取得虛偽之進項憑證申報扣抵銷項稅額，以抵銷其應納之稅額，故虛設之公司行號縱有申報營業稅，政府亦無收到應收之稅款，自難謂無逃漏。三、本案八十三年七月九日臺財稅第八三一六〇一三七一號函釋，對於營業人有進貨事實，而取得虛設行號所開立之統一發票充作進項憑證，申報扣抵銷項稅額之情形，規定如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，除應依營業稅法第十九條第一項第一款規定追補稅款外，不再處以漏稅罰。核其意旨乃虛設之公司行號縱有申報營業稅，惟依前述之情形，政府仍無收到應收之稅款，故取得其發票申報扣抵之營業人，尚難謂無逃漏；至該營業人如能證明確有支付進項稅額予實際銷貨之營業人，則稽徵機關當可據以追補實際銷貨人所逃漏之稅款

，追補該項不得扣抵之銷項稅款。使政府收到應收之稅款，故可免除漏稅罰。」

二、本件訴願理由略謂：

- (一) 行政法院七十八年度判字第六一八號判決，以取得虛設行號開立之發票作為進項憑證，與虛報有別，不得遽予認定有漏稅事實；八十三年度判字第二四四號及八十五年判字第四九三號判決一貫主張，營業人有進貨之事實，不向直接出賣人取得統一發票者，固得依稅捐稽徵法第四十四條規定處罰，惟必有虛報進項稅額，而構成逃漏稅，始得依營業稅法第五十一條第五款規定補稅並處罰。如已依法報繳應納稅額，自不得對之補稅、處罰。
- (二) 原處分機關既認訴願人有進貨事實，且訴願人已付清進項稅額，原處分機關復予補稅，顯係對訴願人課以雙重稅賦。市府訴願決定彙編第四輯下冊第二十、二十二、二十五案均持「有進貨事實之營業人，取得非實際交易對象開立發票並無逃漏稅，不應依營業稅法第五十一條規定處罰」之論點。
- (三) 訴願人有進貨事實亦付清進項稅額，○○等三家公司在開立系爭發票期間，均依法申報納稅，亦為原處分機關所不爭。訴願人所取得之進項憑證，完全合法，既非變造亦非偽造。訴願人系爭進項稅額已報繳，國庫並無損失。
- (四) 漏稅罰之舉證責任在稅捐機關，且不得臆測，稅捐機關除應證明訴願人確有漏稅之事實外，尚須證明訴願人確實有過失，方得處罰訴願人，否則其處罰即不能謂合法。又煜誠等三家公司是否屬虛設行號，訴願人確實不知情，亦無由判斷。訴願人與自稱係其業務員之不同人士交易，貨物確實收到，貨價及稅款確實付清，亦取得他們交付的統一發票，發票外觀亦無瑕疵。主觀上，訴願人自認一切合法，否則那有貨價和稅款均未少付一分一毫，全無私益的前提下，尚知情地取具虛設行號發票申報扣抵，而陷自身於補稅及七倍漏稅罰或其他處罰之地步。

三、卷查訴願人之違章事實，有八十七年三月六日專案申請調檔統一發票查核清單影本三紙、訴願人公司前負責人○○○（訴願人公司負責人於八十八年一月十八日變更登記為○○）八十七年九月七日於原處分機關稽核科所作談話筆錄、原處分機關八十七年一月十九日北市稽核甲字第八七〇〇一二五九〇〇號刑事案件移送書、臺灣臺中地方法院檢察署檢察官八十六年度偵字第二五六八五號、第二五八〇六號、八十七年度偵字第一七六六號、第三八二〇號、第四五三三號、第一〇七八九號起訴書及原處分機關稽核報告書等影本資料附案可稽，上開起訴書載明：「犯罪事實：一、○○○：....基於概括犯意，：....八十四年間為前開目的收購原先有營業行為之○○有限公司、○○有限公司、○○有限公司，待取得該三公司統一發票後即大量虛開發票，：....」，另查前開原處分機關刑事案件移送書上亦載：「涉嫌人：○○○、.....○○（○○公司負責人）、：....○○○（○○公司負責人）：....○○○（○○公司負責人）：....。涉案事實

.....二、右涉嫌人等明知無進銷交易之事實，自八十二年三月起在本轄陸續虛設如附表一『○○有限公司』等八十八家虛設行號，尤其於八十六年間大量虛開發票，其逃漏稅捐或出售統一發票圖利之行為，為逃避稽徵機關之查核，以虛進虛銷循環開立發票互抵，：.....。」是訴願人自無與○○等三家公司有實際交易之可能，且依訴願人公司前負責人○○○談話筆錄敘稱：「：....本公司購買此批進貨，皆在三重、五股、林口等處購得，本公司有時係在報紙或廣告單上找貨源，至於當時接洽對方為何，已不復記得。.....本公司確有進貨事實，惟取得上開三家公司發票，係由交易對方取具而來，與上開三家公司並未有來往。.....付款情形：以現金付款：....。」是訴願人已承認無與○○等三家公司交易之事實，其取得○○等三家公司所開立之統一發票十七紙作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，係由實際交易人所交付。訴願人取得非交易對象開立之發票，至臻明確。

四、惟本案訴願人有進貨事實既為原處分機關查明認定，而訴願人取得憑證之開立發票人○○等三家公司業已依法報繳營業稅，依司法院釋字第三三七號解釋意旨，在漏稅罰採結果說，以有稅捐之短收為要件，則只要系爭發票表彰之稅額已繳納，即無所謂稅捐之逃漏，不應論以漏稅罰；本件究有無稅捐短收情形？原處分機關並未往上游追查開立憑證的廠商，是否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，但只申報少許稅額之事實予以查明，即遽以認定訴願人有逃漏稅捐，予以補稅並處漏稅罰，尚嫌率斷。爰將原處分撤銷，由原處分機關查明後另為處分。

五、據上論結，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

