

訴 願 人 ○○股份有限公司

代 表 人 ○○○

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因營業稅事件，不服原處分機關所為之處分，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、緣訴願人於八十三年度分別向○○有限公司（以下簡稱○○公司）、○○有限公司（以下簡稱○○公司）及○○○購買飾金，金額各計新臺幣（以下同）一、〇四九、八四八元（含稅）、一、三〇一、四九七元（含稅）及一、四七七、四〇〇元（含稅），合計為三、八二八、七四五元（含稅，不含稅金額為三、六四六、四二四元），未依規定取得憑證；同年度銷貨，金額四、〇五八、四七〇元（含稅），漏開統一發票並漏報銷售額。另訴願人於同年度向○○股份有限公司（以下簡稱○○公司）購買珠寶，金額為二、九七八、七〇〇元（含稅，不含稅金額為二、八三六、八五七元）；向○○公司購買金條，金額五一二、二〇〇元，未依規定取得憑證。
- 二、右開違章事實經財政部查獲，移由原處分機關依法審理核定訴願人漏開統一發票並漏報銷售額，應補徵營業稅一九三、二六〇元（訴願人已於八十六年十一月十五日補繳），並按所漏稅額處三倍罰鍰計五七九、七〇〇元（計至百元為止）；另以訴願人未依規定取得憑證，金額共計六、九九五、四八一元（三、六四六、四二四元十二、八三六、八五七元十五一二、二〇〇元），乃按總額處百分之五罰鍰計三四九、七七四元，合計應處罰鍰九二九、四七四元，訴願人不服，申請復查，經原處分機關以八十七年二月二十七日北市稽法乙字第八六一八六一九三〇〇號復查決定：「復查駁回。」上開決定書於三月四日送達，訴願人仍表不服，於八十七年三月二十七日向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

- 一、按營業稅法第三十二條第一項前段規定：「營業人銷售貨物或勞務，應依本法營業人開立銷售憑證時限表規定之時限，開立統一發票交付買受人。」第四十三條第一項第四款、第五款規定：「營業人有左列情形之一者，主管稽徵機關得依照查得之資料，核定其銷售額及應納稅額並補徵之.....四、短報、漏報銷售額者。五、漏開統一發票.....者。」（行為時）第五十一條第三款規定：「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.....三、短報或漏報銷售額者。」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，適用最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.....應就其.....未取得憑證.....經查明認定之總額，處百分之五罰鍰。」

又財政部八十五年六月十九日臺財稅第八五〇二九〇八一四號函釋：「關於營業人進貨未依規定取得進貨憑證，並於銷貨時漏開統一發票之漏進漏銷案件，其銷貨漏開統一發票，同時觸犯稅捐稽徵法第四十四條及營業稅法第五十一條第三款規定部分，應.....採擇一從重處罰，至其進貨未依規定取得進貨憑證部分，仍應依稅捐稽徵法第四十四條規定處罰。」

八十六年八月十六日臺財稅第八六一九一二二八〇號函修正之稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定：有關營業稅法第五十一條第三款，銷貨時未依法開立發票，且於申報當期銷售額亦未列入申報，致短、漏報銷售額者，按所漏稅額處五倍罰鍰。但於裁罰處分核定前已補報補繳稅款及以書面承認違章事實者，處三倍罰鍰。

二、本件訴願理由略謂：

- (一) 訴願人八十三年度向〇〇公司等進貨合計三、八二八、七四五元（含稅），並已支付包含進項稅額之價款，惟因上開交易對象基於本身之考量，拒未開立統一發票給訴願人，以致訴願人在未能取得合法進貨憑證情況下出售上述進貨時也未能開立銷貨發票計四、〇五八、四七〇元（含稅）。
- (二) 訴願人進貨既已支付進項稅額，且上開稅額也已由原處分機關另案向關係人〇〇公司等補徵，則訴願人實質上已繳納了營業稅一八二、三二一元。即使銷貨時也開立銷貨發票，全部應負擔之營業稅不過一〇、九三九元，即訴願人真正所漏之稅額僅為一〇、九三九元，現只因進貨對象拒未開立合法憑證給訴願人，訴願人就遭受處以五七九、七〇〇元之漏稅罰，罰鍰倍數高達五十三倍，實有違營業稅法第五十一條一倍至十倍罰鍰之規定及行政法上之比例原則。
- (三) 是以原處分機關既已對訴願人未取得發票之進貨再銷售時漏開之發票銷項稅額一九三、二六〇元，處以過重之罰鍰五七九、七〇〇元，又對該部分進貨未取得憑證處以百分之五行為罰一八二、三二一元，顯然有漏稅罰與行為罰重複處罰之情事。
- (四) 訴願人進貨既已支付進項稅額，則本次應補繳之營業稅應為進銷項差額之營業稅，而訴願人已支付之進項稅額為三二四、一六四元，超過銷項稅額一九三、二六〇元，故除不應補繳營業稅外尚要把溢付之稅額轉為留抵方屬正確。

三、卷查訴願人之違章事實，有財政部八十六年十月十五日臺財稅第八六一九九四六〇〇號

函及稽核報告、訴願人公司負責人○○○於八十六年九月二十二日出具之說明書、受託人○○○（亦為該公司股東）八十六年九月十七日及九月二十二日於財政部賦稅署稽核組製作之談話紀錄、○○公司八十六年九月九日及九月十二日出具之說明書、○○公司負責人○○○八月二十六日於財政部賦稅署稽核組製作之談話紀錄、○○公司八十六年八月二十八日出具之說明書、○○公司負責人○○○八月二十六日於財政部賦稅署稽核組製作之談話紀錄、○○公司八十六年八月二十五日出具之說明書、○○公司負責人○○○八月二十五日於財政部賦稅署稽核組製作之談話紀錄及○○○八月二十四日於財政部賦稅署稽核組製作之談話紀錄等影本附案可稽，違章事證明確，洵堪認定，亦為訴願理由所自承，從而，原處分機關所為之處分，尚非無據。至訴願人主張漏開統一發票之漏稅額應扣除已繳納之進項稅額乙節，查「本法第五十一條各款之漏稅額，依左列規定認定之：一、第一款至第四款，以核定之銷售額.....依規定稅率計算之稅額為漏稅額。」為現行營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款所明定，原處分機關依查得之銷售額按規定稅率計算之稅額核定為訴願人漏稅額，並無不合，訴願人主張應扣除其進貨已支付之進項稅額，顯有誤解。

四、原處分中關於補稅及漏稅罰部分，雖無不合，惟關於未依法取得憑證部分，按營業稅法第十五條第一項規定，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，此即稅額扣抵法。當應納營業稅額之計算採稅額扣抵法，營業人於進貨時不取得發票而漏進者，即無進項稅額可供扣減，其結果，該漏報進貨之營業稅額，將反應到漏報銷貨之應納稅額，於稽徵機關追補該漏報銷貨之應納稅額時，已予一併補徵。是故，對未取得憑證課以行為罰鍰，至少在課以應納稅額之漏稅罰之情形，與營業人銷貨而不開立發票時一樣，會構成行為罰與漏稅罰重複處罰之情事；何況已就逃漏行為依法核處漏稅罰，衡酌其違章動機，所圖利益等全盤違章事狀，堪認經此重罰就全部違章行為已足收儆戒之效。且據附卷之財政部稽核報告所載：「.....另該公司購進珠寶及金條，未依規定取得憑證八十三年度分別計二、九七八、七〇〇元（含稅）及五一二、二〇〇元。惟據該公司主張上述珠寶及金條部分，因銷售不易，迄今仍保留存貨中，請予列案追蹤。.....」是訴願人購買飾金及珠寶金條之金額既可明確區分，是原處分機關既就飾金部分已按訴願人漏開統一發票所漏稅額課以漏稅罰，衡諸前開見解，則就購買飾金未依規定取得進貨憑證所處之行為罰部分，應由原處分機關查明訴願人相關進銷存紀錄，釐清系爭飾金進貨金額三、六四六、四二四元（不含稅）中，因與本件漏開發票漏報銷售額部分相關聯，而已課以漏稅罰之部分加以扣除；再就其餘額由原處分機關併同訴願人購買珠寶金額二、八三六、八五七元（不含稅）及購買金條金額五一二、二〇〇元，按未依規定取得他人憑證總額處百分之五罰鍰。從而，原處分既有上述不當，即應予撤銷，由原處分機關另為處分，以昭公允。

五、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 張富美
委員 黃茂榮
委員 鄭傑夫
委員 楊松齡
委員 薛明玲
委員 王清峰
委員 黃昭元
委員 陳明進
委員 王惠光

中 華 民 國 八 十 七 年 八 月 二 十 七 日

市長 陳水扁

訴願審議委員會主任委員 張富美 決行