

訴 願 人 ○○股份有限公司

代 表 人 ○○○

送達代收人：○○○

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，不服原處分機關所為之處分，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

原處分關於漏稅罰部分撤銷，改按所漏稅額新臺幣一、〇四一、一一五元處一倍罰鍰，其餘訴願駁回。

事 實

緣訴願人於八十五年一月份開立AX0三一八三〇〇一號等統一發票四紙，銷售額計新臺幣（以下同）二四、一二〇、五三九元，稅額一、二〇六、〇二七元，逾規定期限三十日未申報銷售額或統一發票明細表，亦未按應納稅額繳納營業稅，案經原處分機關所屬松山分處查獲後，依法審理核定應補徵營業稅一、二〇六、〇二七元，並按所漏稅額處五倍罰鍰計六、〇三〇、一〇〇元（計至百元為止），訴願人不服，申請復查，經原處分機關以八十六年七月十七日北市稽法乙字第一三三九四七號復查決定：「復查駁回。」上開決定書於八十六年七月二十九日送達，訴願人仍表不服，於八十六年八月十九日向本府聲明訴願，九月十七日補具訴願理由，八十七年五月二十七日、九月三日補充訴願文件，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、按營業稅法第三十五條第一項規定：「營業人除本法另有規定外，不論有無銷售額，應以每二月為一期，於次期開始十五日內，填具規定格式之申報書，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額，應納或溢付營業稅額。其有應納營業稅額者，應先向公庫繳納後，檢同繳納收據一併申報」第五十一條第二款規定：「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..

二、逾規定期限三十日未申報銷售額或統一發票明細表，亦未按應納稅額繳納營業稅者。」

同法施行細則第五十二條第二項第一款規定：「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。」

八十六年八月十六日修正之稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表中有關逾規定期限三十日未申報銷售額或統一發票明細表，亦未按應納稅額繳納營業稅者，規定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。

財政部八十五年二月七日臺財稅字第八五一八九四二五一號函以：「……二、查納稅義務人有虛報進項稅額，並因而逃漏稅款者，始得據以依營業稅法第五十一條第五款規定追繳稅款及處罰；其漏稅額係以經主管稽徵機關查獲因虛報進項稅額而實際逃漏之稅額認定之，為司法院大法官議決釋字第三三七號解釋及營業稅法施行細則第五十二條第二項所明定。至有關營業人虛報進項稅額之結果，有無發生逃漏稅款，應依左列原則認定：(一)違章行為發生日至查獲日（調查基準日）以前各期之期末累積留抵稅額，如均大於或等於虛報之進項稅額者，則實際並未造成逃漏稅款，可依本部八十三年十二月六日臺財稅第八三一六二四四〇一號函釋規定，免按營業稅法第五十一條第五款規定處罰。(二)違章行為發生日起至查獲日（調查基準日）以前各期之中，任何一期之期末累積留抵稅額如小於所虛報之進項稅額者，則已發生以虛報進項稅額扣抵銷項稅額之情事，應就查獲前各期實際扣抵數予以加總計算漏稅額，按營業稅法第五十一條第五款規定處罰。」

二、本件訴願理由略謂：

(一)關於補徵營業稅部分：

訴願人營業所於八十五年一月間，突遭○○股份有限公司（以下簡稱○○公司）員工搗亂，毀損文件、帳冊等物品，致訴願人欠缺進銷貨憑證，無法如期申報八十五年一、二月銷售額。關於補徵營業稅本稅部分，訴願人購買經○○公司代工之電子零組件，必由○○公司按貨物價格開立發票予訴願人收執。八十五年初訴願人已依約定支付三千餘萬元予○○公司，詎料嗣後竟收到由○○股份有限公司開立予○○公司之AY-0三一八八三一號、AY-0三一八八三二號、AY-0三一八八三八號、AY-0三一八八三九號發票四紙（銷售額共計一八、〇一七、九一九元），待訴願人深入瞭解，方知○○公司斯時因財務問題及勞資糾紛已無法開立發票，形成訴願人付款後卻無法取得進貨發票可供申報。訴願人既有支付貨款與進項稅額予○○公司之事實，敬請准予核實認列支付予○○公司之進項稅額約一四五萬元，並准予扣抵同（八十五）年一、二月份銷項稅額，以符實際。

(二)關於裁處營業稅罰鍰部分：

按司法院釋字第二七五號解釋：「人民違反法律上之義務，而應受行政罰之行為，法律無特別規定時，雖不以出於故意為必要，仍須以過失為責任要件。」由於○○公司之員工誤認訴願人為該公司新股東，在該公司積欠員工薪資達六個月，負責人因財務危機避

不見面，又誤認訴願人與之勾結之情況下，憤而至訴願人營業場所破壞辦公設備及文件，物品遭摧毀，帳冊、文件等七零八落、殘缺不全，導致訴願人無進貨與銷貨發票等相關資料，未能如期申報八十五年一至二月份銷售額。

訴願人既已依規定開立發票，以現行稽核制度而言，理應無法逃避稽核，且係基於上開不可歸責於訴願人之事由，是未按期申報銷售額，應非出於故意或過失行為，同時營業稅法亦無明文規定帳冊憑證遭人毀損，應向管轄稅捐稽徵分處報備，故本案應無處罰問題。

(三)次按營業稅法第五十一條之處罰前提，係以納稅義務人實際是否有逃漏稅額為裁罰標準。是以，財政部八十五年二月七日臺財稅第八五一八九四二五一號函釋，對於虛報進項稅額而於查獲日尚未辦理扣抵或退稅者之情形，認為實際僅虛增累積留抵稅額而尚未辦理扣抵或退稅，其結果並不發生逃漏稅款之事實，允不應處以漏稅罰，應免予處罰在案。退一步言，訴願人縱因疏失須受罰，訴願人於八十四年度期末累積留抵稅額一六四、九一二元，原處分機關科處漏稅罰時之計罰金額，應先行扣除上開留抵稅額。

三、卷查訴願人違章事實，有財政部八十五年六月十五日列印產出訴願人八十五年一至二月營業人進銷項憑證交查異常查核清單、原處分機關所屬松山分處八十五年七月十一日北市稽松山（創）字第九〇五二一〇號調查函影本等附卷可稽，違章事證明確，足資認定。雖訴願人訴稱因無法取得進貨發票、因○○公司員工將公司所有帳冊破壞，導致無法申報乙節，查訴願人未取得進貨發票與已開立之銷貨發票有無申報並無直接關係，訴願人未能如期申報，其應申報而未申報，已構成違章甚明。次查營業人依前揭營業稅法第三十五條第一項規定，有自動申報繳納營業稅之義務，是縱訴願人上開主張屬實，亦應如期向所轄分處報備，然訴願人卻遲至原處分機關查獲後，始為主張，自難藉詞免責。至訴願人主張支付予○○公司之進項稅額一四五萬元，因訴願人未依規定取具進項憑證，依營業稅法第三十三條規定，自無由准予扣抵。是原處分機關依前揭規定所為之補稅處分，原無不合，應予維持。

四、惟關於漏稅罰部分，訴願人主張其未申報系爭銷項稅額時，尚有留抵稅額一六四、九一二元可供扣抵一節，按司法院釋字第三三七號解釋，係就營業稅法第五十一條第五款規定虛報進項稅額所作之解釋，其解釋文內容：「營業稅法第五十一條第五款規定，....依此規定意旨，自應以納稅義務人有....，並因而逃漏稅款者，始得據以追繳稅款及處罰。....」解釋理由書更進一步闡明：「....營業稅法第五十一條第一項本文規定：『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罰鍰，並得停止其營業。』依其意旨，乃係就漏稅行為所為之處罰規定，因之，對同條項第五款之『虛報進項稅額者』加以處罰，自應以有此行為，並因而發生漏稅之事實為處罰要件，.....」之意旨，同條各款既同為規範漏稅罰之規定，解釋上自亦應以其違章行為導致

漏稅結果為要件。

又對加值型營業稅之計算而言，係就所謂之加值，即銷項金額扣減進項金額後之差額，課徵營業稅，我國因採稅額扣抵法，而將進項稅額與銷項稅額分列不同科目，然僅為稅捐稽徵技術之設計，殊無以此而區別漏稅罰認定要件，令其法律上效果懸殊之法理。營業人逾期未申報銷售額，固引起銷項稅額短計的結果，惟營業稅法第三十九條第二項所規定留抵稅額之性質，類似民法第四百條所規定之交互計算，在營業稅每二個月為一期之例行申報過程中，簡化徵納雙方彼此之會帳。營業人已開立發票，其留抵稅額倘自應申報當期至查獲日均大於加計短漏報銷售額後之應納稅額，自得比照首揭財政部八十五年二月七日臺財稅字第八五一八九四二五一號函說明二、之意旨，應認不致引起稅捐短繳的結果。同理，如自應申報當期至查獲日以前各期中，有任何一期之留抵稅額小於加計短漏報銷售額後之應納稅額，亦應比照首揭函釋說明二、之意旨，以實際扣抵留抵稅額後之餘額為所漏稅額，作為裁處漏稅罰之基礎，才不致使同為營業稅法第五十一條第一項規定之各款有不一致之逃漏稅認定方式。況且，本件訴願人銷貨已開立發票，買受人亦為營業人，按常理必持以為進項憑證，申報扣抵銷項稅額，是依目前稅捐勾稽作業之嚴密，訴願人當不致有違犯該法條之故意，應不致發生變相鼓勵營業人在留抵稅額內短漏報銷售稅額之顧慮；再者，本件之違章情節亦較諸虛報進項稅額為輕，考以營業稅之稽徵係課予營業人按期自行申報之例行義務，原本極為繁瑣，如僅准許留抵稅額得予減除虛增之進項稅額而後計算逃漏稅額，而不許其適用於短漏報銷項稅額之情形，似有輕重失衡之嫌，亦使有留抵稅額之營業人於營業稅徵納之對待上，處於不公平之地位。

又依營業稅法第五十一條第三款有關短報或漏報銷售額者，其所漏稅額之計算，依同法施行細則第五十二條第二項規定逕以核定之「銷售額」為基準，惟參諸上開說明，營業稅法第五十一條有關漏稅罰之處罰，應按「所漏稅額」論之，故短漏報銷售額有無因而造成漏稅，應以其應納稅額有無因而短少之結果而定。是本件有無漏稅額，前開施行細則第五十二條第二項未依營業稅法第十五條所規定「應納稅額」為基準予以認定，與營業稅法第五十一條之規定及司法院釋字第三三七號解釋意旨不符。準此，原處分機關無視國庫仍積欠訴願人營業稅留抵稅額之事實，依營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款規定，遽予認定訴願人之漏稅額，並予以補稅裁罰，即有失斟酌，訴願人執此主張，非無理由。

準此，本件依卷附原處分機關松山分處所列印產出之訴願人自動報繳年檔查詢作業影本以觀，訴願人主張其於八十四年度期末尚有累積留抵稅額一六四、九一二元乙節屬實，是在該累積留抵稅額範圍內，依上開說明，並未造成稅捐短繳之結果，應免予處罰，則本件漏稅罰之處罰基礎，應由原處分機關所認定之一、二〇六、〇二七元，扣除該留抵

稅額一六四、九一二元後為一、〇四一、一一五元。

五、又參酌修正後稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表關於違反營業稅法第五十一條第三款短報或漏報銷售額者，其違章情形屬「五、以其前手開立之統一發票，交付與實際交易之買受人，而未依規定開立統一發票者。」按所漏稅額處三倍罰鍰，其規範未依規定開立發票之情節，實較本案違章情節為重，然亦僅處三倍之罰鍰。考以訴願人所述憑證滅失之主張，雖無以豁免其未申報當期銷售額之違章責任，然其可責性較低，復按稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表使用須知第四項規定：「四、本表訂定之裁罰金額或倍數未達稅法規定之最高限或最低限，而違章情節重大或較輕者，仍得加重或減輕其罰，至稅法規定之最高限或最低限為止，惟應於審查報告敘明其加重或減輕之理由。」倘維持原處分機關按所漏稅額處五倍罰鍰，尚嫌過苛，是以本府衡酌違規情節及各相關規定，爰改按所漏稅額一、〇四一、一一五元部分處一倍罰鍰。

六、綜上論結，本件訴願為部分有理由，部分無理由，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 陳明進
委員 黃昭元
委員 王惠光
委員 王清峰

中華民國八十七年九月四日

市長 陳水扁

訴願審議委員會主任委員 張富美 決行

如認原處分違法或不當而對本決定不服者，得於收受本決定書之次日起三十日內，向財政部提起再訴願，並抄副本送本府。

(財政部地址：臺北市愛國西路二號)