臺北市政府 87.09.16. 府訴字第八七０三五五七一０一號訴願決定書

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

原處分撤銷。

事　　實

一、訴願人八十四年一月二十八日銷售額計新台幣（以下同）四、八七五、七六０元，稅額二四三、七八八元，已開立ＸＢ－０九二九九五三號統一發票乙紙，卻漏未於次期開始十五日內合併申報銷售額並繳納應納之營業稅，案經原處分機關中北分處查獲後，依法審理核定訴願人短漏報銷售額，應補徵營業稅二四三、七八八元（訴願人已於八十四年七月十八日補繳），並按所漏稅額處五倍罰鍰計一、二一八、九００元（計至百元止）。

二、訴願人不服，申請復查，未獲變更。提起訴願，經本府以八十五年四月九日府訴字第八五００三二八０號訴願決定：「原處分撤銷，改按所漏稅額處二倍罰鍰。」其理由略以：「....原處分機關予以補稅、處罰，....固非無據。....惟查本件訴願人既已依規定開立發票，是其違章情節尚屬輕微，而依稅務違章案件減免處罰標準第十條第二項第四款：『.....四、營業人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，致短報、漏報銷售額者，按短、漏報銷售額依規定稅率計算其短漏報稅額，處三倍之罰鍰。』所規範之情節，其未依規定開立發票，實較本案違章情節嚴重，然亦僅處三倍罰鍰，是故基於舉重明輕之法理，本案核處所漏稅額五倍罰鍰，則屬過苛。另依同條項第三款規定：『.....三、申報書短報、漏報銷售額，致短、漏報繳營業稅額，而申報時檢附之統一發票明細表並無錯誤或短、漏載者，按所漏稅額處一倍之罰鍰。』其規範之違章情節較本案輕微，倘類推適用該款規定按所漏稅額處一倍罰鍰，亦有未合。是以本案除應補徵所漏稅款外，至有關漏稅罰鍰部分，本府衡酌違規之情節及各相關規定，復參照行政院暨所屬各級行政機關訴願審議委員會審議規則第十五條第二項規定：『訴願理由雖非可取，而依其他理由認為原處分或原決定確屬違法或不當者，仍應以訴願為有理由。』爰將原處分撤銷，並就上述規定折衷改按所漏稅額處二倍罰鍰，以昭公允。」

三、訴願人仍表不服，提起再訴願，經財政部八十五年十二月三十一日台財訴第八五０三二０四九七號再訴願決定：「訴願決定撤銷，由原處分機關另為處分。」其理由略以：「....二、....臺北市政府八五府訴八五００三二八０號訴願決定以再訴願人既有依規定開立發票，是其違章情節尚屬輕微，.....是故基於舉重明輕之法理，....衡酌違規之情節及各相關規定，復參照行政院暨所屬各級機關訴願審議委員會審議規則第十五條第二項規定，.....將原處分撤銷，並就上述規定折衷改按所漏稅額科處二倍罰鍰。三、惟查稅捐稽徵法第四十八條之三但書.....業經八十五年七月三十日增訂公布在案....本案仍在行政救濟程序中....依增訂稅捐稽徵法第四十八條之三規定，適用八十四年八月二日修正公布營業稅法第五十一條：『.....按所漏稅額處一倍至十倍罰鍰，....』之規定....爰將訴願決定撤銷，由原處分機關另為適法之處分。....」

四、原處分機關爰以八十六年三月七日北市稽法（乙）字第八七三一號重為復查決定：「原處分關於按申請人所漏稅額處五倍罰鍰部分，本諸職權改按所漏稅額處三倍罰鍰。」訴願人仍表不服，再次提起訴願，經本府以八十六年六月十八日府訴字第八六０二八七一五０一號訴願決定：「訴願駁回。」訴願人仍表不服，提起再訴願，嗣經財政部以八十六年十二月二十九日台財訴第八六０五一八八０五號再訴願決定：「訴願決定及原處分均撤銷，由原處分機關另為處分。」理由欄則載明：「.....惟查原處分機關初查科處再訴願人所漏稅額五倍罰鍰，係依行為時營業稅法第五十一條規定之最低倍數處罰，惟對同一違章行為，於重為復查決定時改處所漏稅額三倍之罰鍰，該三倍罰鍰與修正營業稅法第五十一條規定之最低倍數，是否相當，非無斟酌之餘地，訴願決定未予審究，遽予維持，亦欠妥適，爰將本件訴願決定及原處分均撤銷，由原處分機關另為適法之處分，以昭公允。....」

五、嗣經原處分機關以八十七年三月二十四日北市稽法乙字第八七一００七三三００號重為復查決定：「維持按申請人所漏稅額處三倍罰鍰之處分。」決定書於三月三十一日送達，訴願人仍表不服，於八十七年四月二十四日向原處分機關提起訴願，案移本府受理，並檢卷答辯到府。

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.....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。」第四十三條第一項第四款規定：「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：一、....四、短報、漏報銷售額者。」（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

：一、.....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。」

行為時同法施行細則第五十二條第一款規定：「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。」

財政部八十五年二月七日台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：　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八三一六二四四０一號函釋規定，免按營業稅法第五十一條第五款規定處罰。

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。」

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，銷貨時已依法開立發票，惟於申報當期銷售額時有短、漏報銷售額者，按所漏稅額處三倍罰鍰。

二、本案訴願理由略謂：

查訴願人八十四年一月二十八日銷售貨物，開立字軌號碼 XB 一０九二九九五三統一發票乙紙，銷售額為四、八七五、七六０元，稅額為二四三、七八八元，乃因業務人員接替致作業上之疏失，而未併同當期申報及繳納稅款，迨至八十四年七月十八日訴願人自行查覺遺漏隨即自動報繳該稅額，顯然不構成蓄意逃漏稅之嫌。再依據八十七年三月二十六日市府訴願會指「廠商有短報或漏報銷售額行為，但留抵稅額大於所漏稅額，實質上即無逃漏稅，稅捐處不應補稅及加處罰款」，查訴願人於自動申報臺北市營業人銷售額與稅額申報書八十四年一、二月本期累積留抵稅額為三二六、四六四元，三、四月累積留抵稅額為三六二、四五五元，甚至本案依據財政部財稅資料中心八十四年六月十五日列印產出之「營業人進銷項憑證交查異常查核清單」之當期五、六月累積留抵稅額亦為二四三、八八八元，自始累積留抵稅額均超過該漏繳稅額，亦即無逃漏稅可科處罰鍰的構成要件，係已處於清償租稅債務的狀態，毫無逃漏營業稅之意圖，因此，不應依營業稅法第五十一條規定科處罰鍰。

三、卷查本件訴願人之違章事實，為本府歷次訴願決定及財政部再訴願決定時所是認，訴願

人亦不再爭執。惟就訴願人主張其漏報銷項稅額至查獲當期，皆有留抵稅額可供扣抵，實質上並未構成漏稅事實乙節，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台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。況本件訴願人於銷貨時已開立發票，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。本件原處分機關爰依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，認定訴願人有無漏稅額者，與營業稅法第五十一條之規定暨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。

本件依卷附原處分機關所列印產出之訴願人八十四年二月至六月之自動報繳年檔查詢作業影本以觀，自訴願人應申報當期之八十四年二月至原處分機關中北分處八十四年七月十四日之查獲日止，訴願人之各期留抵稅額均大於加計短漏報銷售額後之應納稅額，準此，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，爰將處漏稅罰之原處分撤銷。

四、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　九　月　十六　日

市長　陳水扁

訴願審議委員會主任委員　張富美　決行