

訴 願 人 ○〇有限公司

代 表 人 ○〇〇

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，改按所漏稅額處三倍罰鍰，其餘訴願駁回。

事 實

- 一、訴願人於八十一年七月間涉嫌無進貨事實，卻取得○○有限公司（以下簡稱○○公司）所開立之統一發票七紙，金額計新台幣（以下同）一一、九〇〇、〇〇〇元，充當進項憑證，並持以申報扣抵銷項稅額，案經原處分機關查獲後，依法審理核定應補徵營業稅五九五、〇〇〇元，並按所漏稅額處十五倍罰鍰計八、九二五、〇〇〇元。訴願人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，案經本府以八十五年九月十日府訴字第八五〇六四三三三號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」
- 二、嗣經原處分機關以八十六年二月十二日北市稽法（乙）字第五二三一號重為復查決定：「原處分按申請人所漏稅額新台幣三一五、〇〇〇元處罰部分，改按所漏稅額處七倍罰鍰；另核定漏稅額二八〇、〇〇〇元部分，改處八倍罰鍰。其餘維持原核定。」訴願人猶表不服，再次向本府提起訴願，復經本府以八十六年七月一日府訴字第八六〇二四五一〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」
- 三、原處分機關繼以八十六年九月四日北市稽法（乙）字第一四一八五五號重為復查決定：「原處分按申請人所漏稅額新台幣（以下同）二八〇、〇〇〇元處罰部分，改按漏稅額處七倍罰鍰；其餘部分維持原核定及原處分。」訴願人仍表不服，第三次向本府提起訴願，復經本府以八十七年二月二十五日府訴字第八六〇八四二四九〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」理由載明：「... 惟依司法院釋字第三三七號解釋及營業稅法施行細則第五十二條之規定，營業稅法第五十一條第五款所定虛報進項稅額，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。本件訴願人所取得之系爭發票是否包括稅款？如系爭發票之稅款業經報繳，則依上述解釋意旨，能否遽認有逃漏稅款，尚非毫無疑義。爰將原處分撤銷，由原處分機關就系爭發票所含稅款有無報繳查明後另為處分。...」
- 四、原處分機關再以八十七年五月二十八日北市稽法（乙）字第八七〇〇九五四九〇〇號重

為復查決定：「維持原核定補徵稅額及按申請人所漏稅額處七倍罰鍰。」上開決定書於八十七年年六月八日送達，訴願人再表不服，於八十七年六月二十九日第四度向本府提起訴願；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第三項規定：「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。」（行為時）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（五倍至二十倍）一倍至十倍罰鍰，並得停止其營業：：五、虛報進項稅額者。」

次按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。....」

又財政部八十三年七月九日台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：1. 無進貨事實者：以虛設行號發票申報扣抵，係屬虛報進項稅額，並逃漏稅款，該虛報進項之營業人除應依刑法偽造私文書罪及稅捐稽徵法第四十一條之規定論處外，並應依營業稅法第五十一條第五款規定補稅並處罰。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。」

二、本件訴願理由略謂：

- （一）按在我國加值型營業稅之制度下，如開立發票人已依法報繳營業稅，則以其所開發票申報進項稅額並無逃漏稅之問題，而所謂營業稅是否已申報繳納，以開立發票者是否已按發票所載金額申報繳納營業稅為斷。
- （二）訴願人因業務需要，購入混凝土攪拌等機具，除有向○○公司辦理售後租回租賃，並有向○○公司投保產物險，確有進貨之事實，且原處分機關亦認定如是。既有進貨事實，則訴願人自須支付貨款，至於支付貨款之方式為何應不相干；只是訴願人因為中小企業，平日之交易以現金為多，無法如一般公司有足夠之財務會計人員保留足夠之

交易付款資料而已。

(三) 訴願人對此次之交易不慎取得虛設行號發票也有過失之處，訴願人不推卸責任，願接受處罰，惟對原處分機關認定訴願人有逃漏稅，處以七倍高額罰鍰實無法接受。

三、卷查本件業據原處分機關認定訴願人有進貨事實，並以訴願人所取得發票之開立人○○公司，其負責人○○○因違反稅捐稽徵法乙案，業經臺灣板橋地方法院八十三年度易字第0079號刑事判決確定在案，而訴願人提示之資金流程亦無法證實兩者有交易事實，亦即認定○○公司並非訴願人之實際交易對象，爰仍維持原補徵所漏稅額及按所漏稅額處以七倍罰鍰之處分，原處分尚非無據。

四、本件系爭發票營業稅款是否已報繳營業稅、支付進項稅額及有無逃漏營業稅乙節，據原處分機關答辯陳稱：「經查依臺北縣稅捐稽徵處中和分處八十七年三月二十日北縣稅中一字第一八三一號函送○○企業有限公司八十一年七、八月營業稅申報及繳款書，系爭發票之稅款應有報繳...」則如本件訴願人既已自認「此次交易不慎取得虛設行號發票...惟對處以七倍高額罰鍰實無法接受」之情形，是否有一概處以七倍罰鍰之必要？按前揭營業稅法第五十一條，關於「除追繳所漏稅款外，按所漏稅額處一倍至十倍（修正前為五倍至二十倍）罰鍰，並得停止其營業。」之規定，既賦予稽徵機關核定罰鍰倍數及金額之行政裁量權，「此項行政裁量權的行使，應全盤斟酌與該違章行為人主觀上是否故意或過失，其可非難性及可歸責性程度有別，應予不同處罰標準，較符合秩序罰的處罰目的以及個別案件正義的要求。」（○○○，稅捐稽徵罰之處罰標準，月旦法學雜誌第二十三期第四十八頁，一九九七年四月）前揭司法院釋字第二七五號解釋文，雖有「但應受行政罰之行為僅須違反禁止規定或作為義務，而不以發生損害或危險為其要件者，推定為有過失，於行為人不能舉證證明自己無過失時，即應受處罰。」之闡釋，亦即揭示行政秩序罰處罰之責任在例外情形採「推定過失責任」，惟細繹該號解釋之主旨，仍在揭櫫「行政罰係對人民之制裁，原則上行為人應有可歸責之原因。」始得加以處罰。是以有關違反行政秩序法之處罰，稅捐稽徵機關在法律所定裁量範圍內，仍非不得衡酌違規過失情節之輕重，為符合比例原則之處罰。

五、又按「罰金刑也與其他刑罰手段一樣，唯有在與犯罪行為及犯罪行為人相當而且是公正的裁量的條件下，方能發揮其所預期的刑罰效果。所謂妥適的罰金應該是一方面對於行為人能起警告作用，另方面則應能使社會大眾認為那係行為人罪所應得的反應手段。」「罰金刑的裁量除遵照一般量刑原則，審酌犯罪行為的不法內容及行為人的罪責之外，還應參酌犯罪人的經濟狀況。如此才不致對於違犯同一罪名之貧窮者與富裕者科處同一數額之罰金，富有者對此數額認為係無關痛癢，即使再罰幾倍，也是無所謂的小事。而貧窮者卻認為係相當嚴重的事。」「罰金刑的裁量...亦應能同時斟酌犯人因犯罪所得之不法利益。」（○○○，刑罰學，第二八六頁以下，台灣商務印書館，一九九五年六

月版參照) 行政罰罰鍰之處罰，與上述原則應具有共通性。

六、查訴願人既自承係因過失取得非實際交易對象之發票，持以申報扣抵銷項稅額，則已該當前揭營業稅法第五十一條第五款規定之要件，而應依該項規定補徵稅款，惟營業稅法第五十一條原處罰倍數業經修正減輕處罰額度，其原處罰最低倍數五倍至最高二十倍，修正後已變更為一倍至十倍，而本件原處分處以七倍罰鍰之情形，依修正減輕罰鍰倍數之立法意旨，自宜配合改處相對之額度，方屬相當。揆諸前揭規定，訴願人既係取得非實際交易對象發票而為扣抵，自應補徵所漏稅額，此部分原處分原無不合，應予維持；至於按所漏稅額處七倍罰鍰之漏稅罰部分，本府衡酌前揭法理意旨，爰將原處分部分撤銷，改按所漏稅額處三倍罰鍰。

七、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 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

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)