

臺北市政府 87.10.13. 府訴字第八七〇四九七三七〇一號訴願決定書

訴 願 人 ○〇股份有限公司

代 表 人 ○〇〇

代 理 人 ○〇〇 律師

○〇〇 律師

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，不服原處分機關所為之處分，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

原處分撤銷，改按所漏稅額處三倍罰鍰。

事 實

- 一、訴願人於七十七年六月十五日收取○○有限公司交付之佣金期票四張計新臺幣（以下同）七四〇、八四八元，同年月收取該公司交付之購貨款一、五〇〇、〇〇〇元，未依規定開立統一發票並漏報銷售額，案經原處分機關審理核定應補徵營業稅一〇六、七〇七元；訴願人不服，循序提起行政救濟，經行政法院以八十二年四月三十日八十二年度判字第八三九號判決駁回確定在案（訴願人提起再審之訴，亦經行政法院以八十二年八月三十一日八十二年度判字第二〇一二號判決駁回）。
- 二、嗣原處分機關按訴願人所漏稅額處以七倍罰鍰計七四六、九〇〇元（計至百元為止），及按未依規定給予憑證總額處百分之五罰鍰計一〇六、七〇七元，訴願人亦表不服，循序提起行政救濟，經行政法院以八十三年十月十四日八十三年度判字第二一九一號判決：「再訴願決定、訴願決定及原處分均撤銷。」原處分機關乃以八十四年九月二十六日北市稽法（乙）字第一一〇七〇九號重為復查決定：「維持原處分。」訴願人不服該復查決定，提起訴願，經本府以八十五年三月九日府訴字第八五〇一五五〇五號訴願決定：「原處分撤銷，改按所漏稅額處五倍罰鍰。」訴願人仍不服，提起再訴願，經財政部以八十五年十二月十六日臺財訴第八五〇二七二六六二號再訴願決定：「訴願決定撤銷，由原處分機關另為處分。」
- 三、原處分機關遂又以八十六年二月二十日北市稽法（乙）字第一一七二二〇號重為復查決定：「原處漏稅罰部分更正改按申請人所漏稅額處五倍罰鍰。」訴願人復表不服，循序提起訴願、再訴願，經財政部以八十七年三月七日臺財訴第八七二一七四九一五號再訴願決定：「訴願決定及原處分均撤銷，由原處分機關另為處分。」原處分機關乃再以八十七年四月二十九日北市稽法乙字第八七〇〇七三一六〇〇號重為復查決定：「原罰鍰

處分改按申請人所漏稅額處五倍罰鍰。」上開決定書於八十七年五月六日送達，訴願人猶表不服，於八十七年六月四日向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

- 一、按訴願法第二十四條規定：「訴願之決定確定後，就其事件，有拘束各關係機關之效力。」第二十七條規定：「本法各條，除於再訴願已有規定者外，其與再訴願性質不相抵觸者，於再訴願準用之。」

司法院釋字第三六八號解釋：「行政訴訟法第四條『行政法院之判決，就其事件有拘束各關係機關之效力』，乃本於憲法保障人民得依法定程序，對其爭議之權利義務關係，請求法院予以終局解決之規定。故行政法院所為撤銷原決定及原處分之判決，如係指摘事件之事實尚欠明瞭，應由被告機關調查事證另為處分時，該機關即應依判決意旨或本於職權調查事證。倘依重為調查結果認定之事實，認前處分適用法規並無錯誤，雖得維持已撤銷之前處分見解；若行政法院所為撤銷原決定及原處分之判決，係指摘其適用法律之見解有違誤時，該管機關即應受行政法院判決之拘束。行政法院六十年判字第三十五號判例謂：『本院所為撤銷原決定及原處分之裁判，如於理由內指明由被告官署另為復查者，該官署自得本於職權調查事證，重為復查之決定，其重為復查之結果，縱與已撤銷之前決定持相同之見解，於法亦非有違』，其中與上述意旨不符之處，有違憲法第十六條保障人民訴訟權之意旨，應不予適用。」

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、漏開統一發票或.....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，適用有利於營業人之規定。」

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，其中關於短報或漏報銷售額者，在銷貨時未依法開立發票，且於申報當期銷售額時亦未列入申報之情形，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。

財政部八十七年四月二十日臺財稅第八七一九三九五三五號函釋：「主旨：檢送八十七年四月七日研商『營業人觸犯修正前營業稅法第五十一條規定應處幾倍罰鍰』會議紀錄乙份，請依會議結論辦理。……會議結論：有關營業人於八十四年九月一日營業稅法第五十一條修正施行前，觸犯該條文各款規定，稽徵機關依修正前處罰倍數規定核處罰鍰，受處分人不服，提起行政救濟，適逢上開條文處罰倍數修正，經稽徵機關參考新修正『稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表』規定，改處較低之罰鍰倍數，受處分人仍不服，繼續提起訴願或再訴願，為訴願或再訴願機關以改處後之罰鍰倍數與修正營業稅法第五十一條規定之一倍至十倍之倍數，是否相當，非無斟酌餘地之理由，將原處分，或訴願決定及原處分撤銷，由原處分機關另為處分之案件，在此情形下，原處分機關應依訴願或再訴願決定意旨，參酌『稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表』使用須知第四點規定，酌予減輕其處罰倍數。……」

稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表使用須知第四點規定：「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。」

二、本件訴願理由略謂：

- (一) 原處分違背財政部七十四年五月二十日臺財稅第一六二六一號函釋。按原處分機關僅能於發現未經斟酌之新事實證據，始得為與被撤銷之決定相同之決定，否則仍應受行政法院撤銷判決之拘束。本件原處分機關並未發現任何新事證，而仍予以裁罰，自有違上開財政部解釋。
- (二) 原處分機關為「改按訴願人所漏稅額處五倍罰鍰」之復查決定，顯違司法院釋字第三六八號解釋及行政訴訟法第四條之意旨。
- (三) 系爭之佣金七四〇、八四八元及代收代付款項一、五〇〇、〇〇〇元，究應如何適用稅法開立發票及徵免營業稅？不僅徵納雙方見解不一，而且原處分機關內部各部門也有不同見解，故訴願人應無故意或過失可言。又行政罰鍰是否應科處，其故意過失之判斷應係以行為當時為準，訴願人既於本件違章漏稅之時並無故意過失可言，本即不應受罰，更不致生罰鍰計算倍數之問題。況訴願人就補繳稅額已全數繳清，罰鍰部分亦已先暫繳二分之一，此事實原處分機關應知之甚詳，竟以不存在之事實據為論罰之基礎，其屬違法，彰彰明甚。
- (四) 退步言之，亦請考量本件特殊情節，參考財政部訂定之「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」使用說明，以本件違章情節輕微，改處罰一倍罰鍰。

三、卷查本件訴願人之違章罰鍰事件，前經本府以八十六年七月一日府訴字第八六〇二五五六五〇一號訴願決定：「訴願駁回。」理由載明：「……關於裁罰部分……本件訴願人之違章事實已經財政部再訴願決定所是認，且經本府八十五年三月九日府訴字第八

五〇一五五〇五號訴願決定論明：『……訴願人與〇〇有限公司間既為買賣關係……其既未依規定開立發票，自難謂無故意及過失，本件原處分機關於重為審酌後所為之認定，應無違誤……』，是訴願人就該等事實再事爭執所持之理由，既不足以影響財政部再訴願決定就事實所為之認定，亦為本府前次訴願決定所不採，所辯自難認有理。又原處分機關據上開已認定之事實，依前揭稅捐稽徵法第四十八條之三及修正後稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表等規定，將原處漏稅罰部分改按訴願人所漏稅額處五倍罰鍰，既係依財政部上開再訴願決定撤銷意旨所作之復查決定，自不違反前揭司法院大法官議決釋字第三六八號解釋意旨，訴願人就此所陳，恐有誤解。至關於訴願人主張處罰一倍乙節，既與修正後稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表之規定不符，自非可採。從而，原處分機關重為之復查決定，揆諸前揭規定，並無不合，應予維持。……」。

四、訴願人不服上開訴願決定，提起再訴願，經財政部以八十七年三月七日臺財訴第八七二一七四九一五號再訴願決定：「訴願決定及原處分均撤銷，由原處分機關另為處分。」理由略謂：「……訴願決定除執與原處分機關相同論見外，並以……遞予維持原處分，原非無據。四、惟查……原處分機關對同一違章行為，於重為復查決定時改處漏稅額五倍之罰鍰已否衡酌再訴願人之違章情節，則該五倍罰鍰與修正營（業）稅法第五十一條規定之倍數（一倍至十倍），是否有考量類此已罰案件因法律修正，於適用修正後之罰鍰倍數時，究以何倍數方屬相當，並本諸裁量權據以處罰，有欠明瞭，核有併予審究之必要，訴願決定未審酌及此，亦有未當，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。……」。

五、嗣經原處分機關重核結果，仍按訴願人所漏稅額處以五倍罰鍰，理由為：「……三、卷查本案原核定補徵稅額業經行政院以八十二年四月三十日八十二年度判字第八三九號判決駁回確定在案；有關科處罰鍰部分，申請人（即訴願人）雖一再爭執，惟提起行政救濟迄今，亦經臺北市政府訴願決定及財政部再訴願決定審認應予處罰鍰，合先敘明，再本案經依財政部八十七年三月七日臺財訴第八七二一七四九一五號再訴願決定撤銷重核意旨，重行審酌本案違章情節，經查申請人收取佣金及貨款收入，未依規定開立統一發票並漏報銷售額，雖已於本處裁罰處分核定前，繳納補徵稅額一〇六、七〇七元半數五三、三五四元，惟申請人並未補申報且始終未承認其違章事實，是以按其所漏稅額處五倍罰鍰，應屬適當……」。

六、是本案訴願人之違章事實既經本府前次訴願決定及財政部再訴願決定所肯認，而訴願人再事爭執所持理由又不足以影響本案違章事實及其有無故意或過失之認定，則原處分機關因訴願人未於裁罰處分核定前補繳全額稅款及以書面承認違章事實，乃按訴願人所漏稅額處以五倍罰鍰，揆諸前揭修正後稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定，尚無不合；訴願所辯，原非可採。

七、惟查本案前經財政部八十七年三月七日臺財訴第八七二一七四九一五號再訴願決定指摘「原處分機關對同一違章行為，於重為復查決定時改處漏稅額五倍之罰鍰已否衡酌再訴願人之違章情節，則該五倍罰鍰與修正營（業）稅法第五十一條規定之倍數（一倍至十倍），是否有考量類此已罰案件因法律修正，於適用修正後之罰鍰倍數時，究以何倍數方屬相當，並本諸裁量權據以處罰，有欠明瞭」，依前揭財政部八十七年四月二十日臺財稅第八七一九三九五三五號函釋規定，原處分機關即應依再訴願決定意旨，參酌「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」使用須知第四點規定，酌予減輕其處罰倍數。然本案未見原處分機關依該財政部函釋規定辦理，是其重為之復查決定，難謂已依前揭財政部再訴願決定撤銷意旨重核。是本府參照前揭財政部八十七年四月二十日臺財稅第八七一九三九五三五號函釋及再訴願決定撤銷意旨，並衡酌訴願人之違章情節及其於裁罰處分核定前已繳納半數稅款等事實，爰將原罰鍰處分撤銷，改按所漏稅額處三倍罰鍰。

八、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 楊松齡
委員 薛明玲
委員 黃昭元
委員 陳明進
委員 王惠光

中 華 民 國 八 十 七 年 十 月 十 三 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）