

訴願人 ○○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

原處分關於按未依規定取得他人憑證總額處百分之五罰鍰部分撤銷，其餘訴願駁回。

### 事 實

一、訴願人於八十二年度向○○股份有限公司（以下簡稱○○公司）購買鐘錶，金額計新臺幣（以下同）八、五三二、六六七元（不含稅），未依規定向○○公司取得進項憑證，又同年度銷售鐘錶金額計一〇、一三五、〇四八元，未依法給與他人憑證，卻以其前手○○公司開立之統一發票直接交付買受人，致漏開統一發票並漏報銷售額，案經財政部查獲後移由原處分機關審理核定應補徵營業稅五〇六、七五二元（訴願人已於八十七年二月二十六日繳納），並按所漏稅額處二倍罰鍰計一、〇一三、五〇〇元（計至百元止）及按訴願人未依法取得他人憑證總額處百分之五罰鍰計四二六、六三三元。

二、訴願不服，申請復查，經原處分機關以八十七年六月二十四日北市稽法乙字第8712866600號復查決定：「復查駁回。」，上開決定書於八十七年六月二十九日送達，訴願人仍不服，於八十七年七月二十四日向本府提起訴願，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……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……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。」

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。」

稅捐稽徵法第四十四條規定：「營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與，應自他人取得憑證而未取得，……應就其未給與憑證、未取得憑證……，經查明認定之總額，處百分之五罰鍰。」第四十八條之一規定：「納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，凡屬未經檢舉及未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件，左列之處罰一律免除……二、各稅法所定關於逃漏稅之處罰。」

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，或給與他人原始憑證，如銷貨發票。給與他人之憑證，應依次編號並自留存根或副本。」

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有關營業稅法第五十一條第三款短報或漏報銷售額者，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。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，處二倍罰鍰。

財政部八十五年四月二十六日臺財稅第八五一九〇三三一三號函釋：「納稅義務人同時觸犯租稅行為罰及漏稅罰相關罰則之案件，依本函規定處理……：說明二、……

營業人觸犯營業稅法第五十一條各款，如同時涉及稅捐稽徵法第四十四條規定者。……勿庸併罰，應擇一從重處罰。」

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，應依本部八十五年四月二十六日臺財稅第八五一九〇三三一三號函釋採擇一從重處罰，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。」

## 二、本件訴願理由略以：

(一) 依營業稅法第十五條第一項之規定，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。所以行為發生時，訴願人上游廠商開立發票給訴願人，再由訴願人開立發票給消費者，如果以此交易程序再依稅額扣抵法計算，因進貨、銷貨間無差價自無應納營業稅額。現今除了追補營業稅，原處分機關再依營業稅法第五十一條規定處罰二倍之罰鍰。訴願人認為原處分機關之處罰情形，是以營業人銷貨時不開發票之漏稅罰處罰。

(二) 漏稅罰應是有應繳稅而未繳才為漏稅罰，本案訴願人並無應納稅額，如今除了按百分之五繳納本稅五〇六、七五二元外，又依營業稅法第五十一條按所漏稅額處二倍之罰鍰，其罰款讓訴願人覺得已相當的重罰難以承受，另又罰進貨未依規定取得進貨憑證部分之行為罰百分之五計四二六、六三三元（有八〇、一一九元逾核課期間）。因此既處以漏稅罰，又處以未依規定取得憑證之行為罰，是否造成一行為有兩個處罰，比起有應納稅而未繳之漏稅者更為嚴厲。

三、卷查訴願人違章事實，有財政部八十七年二月十九日臺財稅第八七二〇三四一一〇號函及所附○○公司等十九家營利事業八十二年度違章金額明細表【訴願人八十二年一月進貨未依規定取得憑證一、六八二、五〇〇元（含稅）部分，已逾五年核課期間，原處分機關核定時已予減除】、訴願人負責人○○○八十七年一月二十日出具說明書等影本乙份附卷可稽，違章事證明確，洵堪認定。至訴願人主張依稅額扣抵法，其並無應納稅額，不應補稅及處漏稅罰及處以未依規定取得憑證之行為罰等節，經查營業稅法第十五條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稅額，惟應以營業人依法取得進貨憑證及依法開立銷貨憑證並依規定申報者為限，本件訴願人進貨未依規定取得憑證，亦未依法申報，自無可扣抵之進項稅額，則原處分機關依首揭規定核定其漏開統一發票金額及漏稅額，而予補徵所漏稅額及按所漏稅額處二倍罰鍰處分，揆諸首揭規定及財政部函釋意旨，並無不合，此部分原處分應予維持。

四、至按其進貨未依法取得憑證總額處百分之五罰鍰四二六、六三三元部分，雖非無據。惟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，與該漏進對應之營業稅額最後將反應到營業人所漏之應納稅額中來，其無應納稅額之逃漏者，與其漏進對應之進項稅額亦經自動補繳。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的情形，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之重複處罰情事。本件既為漏進漏銷案件，則原處分機關業按訴願人漏開統一發票金額之所漏稅額處以二倍漏稅罰，而後復就其未依規定取得進貨憑證之行為依稅捐稽徵法第四十四條處以百分之五之罰鍰之行為罰，衡諸前開見解，容有未洽，爰將此部分原處分撤銷。

五、綜上所述，本件訴願部分為有理由，部分為無理由，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 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 十五 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)