

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

原處分撤銷，改按所漏稅額新臺幣一七二、七四五元處一倍罰鍰。

事 實

緣訴願人於申報八十六年七至八月營業人銷售額與稅額時，誤將銷貨退回應作廢之JL0四七〇八三五七號銷售額新臺幣（以下同）一、四〇〇、〇〇〇元，稅額七〇、〇〇〇統一發票申報，並誤將JL0四七〇八三〇二號銷售額五、三〇〇、〇〇〇元，稅額二六五、〇〇〇元應申報之統一發票作廢，案經原處分機關松山分處查獲，依法審理核定訴願人短漏報銷售額三、九〇〇、〇〇〇元，應補徵所漏稅額一九五、〇〇〇元（訴願人已於八十七年四月十六日繳納），並按所漏稅額處二倍罰鍰計三九〇、〇〇〇元，訴願人對罰鍰處分不服，申請復查，經原處分機關以八十七年八月十一日北市稽法乙字第8714424000號復查決定：「復查駁回。」，上開決定書於八十七年八月十四日送達，訴願人仍表不服，於八十七年九月八日向本府提起訴願，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。」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，按所漏稅額處一倍至十倍罰鍰，並得停止其營業....三、短報或漏報銷售額者。」

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。」

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：「....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。」

八十六年八月十六日臺財稅第八六一九一二二八〇號函修正之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報或漏報銷售額者，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。」

稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表使用須知四規定：「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....較輕者，仍得....減輕其罰，至稅法規定之....最低限為止....」。

八十七年四月十日臺財稅第八七一九三八一四八號函釋：「主旨：營業人短漏報銷售額，仍應依營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款規定，以核定之銷售額，依規定稅率計算之稅額為漏稅額，依法處罰。....說明....二、....（三）就與虛報進項稅額之差異而言：依本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，營業人虛報進項稅額，可扣除其累積留抵稅額，計算所漏稅額，乃因累積留抵稅額本為營業人溢付之進項稅額，營業人雖虛報進項稅額，惟既留有溢付之進項稅額，在溢付之範圍內，宜免按漏稅處罰。至於短漏報銷售額，係短漏報向買受人收取之銷項稅額，無關於進項稅額，自不宜比照該函釋辦理。」

二、本件訴願理由略以：本公司因一時疏忽而發生營業稅短報之情事，然八十六年七至八月當期累積留抵稅額三六七、四六二元，大於短報之營業稅額，實際並未造成逃漏稅款，請依財政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三款規定處罰。原處分機關依財政部八十七年四月十日臺財稅第八七一九三八一四八號函釋據以處罰訴願人，本公司短報行為發生於八十六年八月十六日，查獲日期為八十七年三月十日，但卻要適用八十七年四月十日之函釋，顯然違反法律不溯既往及實體從舊、程序從新等原則。

三、卷查訴願人對上開違章事實並不否認，且有財政部財稅資料中心八十七年二月十五日列印產出八十六年九至十月份之營業人進銷項憑證交查異常查核清單、原處分機關松山分處八十七年三月十日北市稽松山創字第八七九一一五四三號通知調查函等影本各乙份附案可稽，是其違章事證明確，洵堪認定。從而，原處分機關依前揭規定及財政部函釋所為之罰鍰處分，尚非無據。

四、惟查訴願人主張當期留抵稅額大於短報之營業稅額，實際並未造成逃漏稅款，請免按營業稅法第五十一條第三款規定處罰乙節，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：「.... 营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理。營業人短漏報銷售額，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釋說明二、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。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，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。本件原處分機關依前開施行細則第五十二條第二項而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337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，並予以裁罰，即有失斟酌，訴願人執此主張，非無理由。

五、本件依卷附訴願人各期之自動報繳年檔以觀，其各期留抵稅額為：八十六年七、八月為三六七、四六二元；八十六年九、十月為：二六七、四四九元；八十六年十一、十二月為：二二、二五五元；其調查基準日（函查日）為八十七年三月十日，自違章行為發生日（八十六年九月申報）起至查獲前各期留抵稅額中，僅八十六年十一、十二月份當期留抵稅額二二、二五五元，小於所短漏報之銷項稅額，是依上開說明，應以實際扣抵留抵稅額後之餘額為所漏稅額（即一九五、〇〇〇元「二二、二五五元=一七二、七四五元」），作為裁處漏稅罰之基礎，始符法制。

六、未查前揭財政部稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表，就納稅義務人短、漏報銷售額之行為，並未區別行為人主觀意思之不同而異其輕重處罰，當然純就結果言，不論行為人係基於故意或過失所為，造成國家稅收之短少則無異，然若以權衡行為人之惡性言，二者同其處罰則似與比例原則未盡相符。次按稅捐稽徵機關對於納稅義務人因過失致短、漏報者之裁量科罰，亦應審酌具體個案違反注意義務之程度及所漏稅額對國家稅收短少之影響等情狀，要不能失出失入、輕重失衡。查本件訴願人係誤以作廢發票申報營業稅，足見其短、漏報銷售額確因所屬承辦員工過失所致，揆諸上開說明及依稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表使用須知四之規定，原處分按所漏稅額處二倍罰鍰要屬過重。爰審酌稅務事務之繁瑣，處理稅務時發生錯誤雖稅捐稽徵機關本身亦不能免，則於一般納稅義務人自亦難免，且訴願人漏稅情節輕微並已補繳稅款在案等情狀，將原處分撤銷，改按所漏稅額處一倍罰鍰，已足懲儆。

七、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）