

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

原處分關於按所漏稅額處五倍罰鍰部分撤銷，其餘訴願駁回。

事 實

- 一、緣訴願人於八十三年十一月間無進貨事實，卻取得○○有限公司（以下簡稱○○公司）開立之統一發票乙紙，金額計新臺幣（以下同）三、〇〇〇、〇〇〇元，稅額一五〇、〇〇〇元，作為進項憑證並持以扣抵銷項稅額，案經○○公司於八十五年五月二十七日向原處分機關文山分處申請退還營業稅及澄清相關事宜，原處分機關乃據以查獲訴願人無進貨事實虛報進項稅額，依法審理核定補徵營業稅一五〇、〇〇〇元（訴願人已於八十五年五月二十九日補繳），並按所漏稅額處八倍罰鍰計一、二〇〇、〇〇〇元。訴願人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，案經本府以八十六年九月八日府訴字第八六〇二六八五八〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」
- 二、嗣原處分機關以八十六年十一月五日北市稽法乙字第一五九二六一號重為復查決定：「維持原核定及原處分。」訴願人仍表不服，再次提起訴願，案經本府以八十七年四月三十日府訴字第八六〇九一一七八〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」
- 三、嗣經原處分機關以八十七年七月三日北市稽法乙字第八七一二六二〇〇〇〇號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額；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七月十四日送達，訴願人仍表不服，於八十七年八月六日第三次向本府提起訴願，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一項、第三項規定：「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。」「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。」（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。」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。」

司法院釋字第二七五號解釋：「人民違反法律上之義務而應受行政罰之行為，法律無特別規定時，雖不以出於故意為必要，仍須以過失為其責任條件。....」又財政部八十三年七月九日臺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： 取得虛設行號以外其他非交易對象開立之憑證申報申報扣抵案件： 無進貨事實者：因其並無進貨及支付進項稅額之事實，其虛報進項稅額，逃漏稅款，應依營業稅法第五十一條第五款規定補稅並處罰。」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，其中有關虛報進項稅額者，在無進貨事實之情形，規定按所漏稅額處八倍罰鍰。但於裁罰處分核定前已補繳稅款及以書面承認違章事實者，處五倍罰鍰。

二、本件訴願理由略謂：

- (一) 原處分機關於八十三年十二月起至八十五年六月間僅查獲訴願人於八十三年十二月份因所委託之○○會計事務所○○○所代理申報之該期應繳營業稅額有短報之情形外，其他各期訴願人均按額申報繳納稅額，並無任何逃漏稅之情事，故縱然訴願人對於該期之稅額短報之情事，亦屬○○○之個人行為，此有臺灣臺北地方法院檢察署檢察官八十六年偵字第二五八五一號不起訴書可稽，訴願人對於該次違規事實雖未能及時察覺，惟並無故意，至多僅屬監督之輕微過失，且訴願人對於該次稅額之申報亦已盡善良管理人之注意責任，將該期應繳之所有稅款十七萬九千零三十七元悉數交予○○○代繳，不料○○○未代為全數繳納，是訴願人僅係輕微過失責任，依司法院釋字第二七五號解釋，訴願人對於該期之稅額申報及應繳納稅額均已盡善良管理人之責任，自不應再令訴願人負任何違法之責。
- (二) 又依司法院釋字第三三七號解釋意旨，在漏稅罰以有稅捐之短收為要件，則只要系爭發票之稅額已繳納，即無所謂稅捐逃漏之結果，不應論以漏稅罰，本件依文山分處所提供之○○公司八十三年度所申報之統一發票明細表核對系爭發票已報繳營業稅，則○○○所代訴願人虛報之○○公司所開立之發票業已依法申報繳納營業稅，自無逃漏稅之情事。又訴願人因○○○短報所漏繳之十五萬元營業稅額已於八十五年五月二十九日依法自動補繳，而原處分機關於同年六月七日始發函命訴願人於六月十八日到案說明，依稅捐稽徵法第四十八條之一規定，納稅義務人自動補報繳所漏稅額者，免除逃漏稅之處罰，本件訴願人既於原處分機關函查日前之八十五年五月二十九日即已依法補報繳所漏稅額，即已符合稅捐稽徵法第四十八條之一規定，自應予以免罰。

- 三、本件前經本府以八十七年四月三十日府訴字第八六〇九一一七八〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」理由載明：「....四、卷查本件依訴願人檢附臺灣臺北地方法院檢察署檢察官八十六年偵字第二五八五一號不起訴書載明：『一、....被告〇〇〇....意圖為自己不法所有....二、....經查與臺灣高等法院以八十六年度上訴字第一四九號判處有期徒刑柒月，於八十六年八月七日確定之侵占等案件之事實相同....被告被訴右開犯行（因背信等案件）應為該判決效力所及，不得再行起訴。....』，是訴願人對於違規事實並無故意，應可認定，則依首揭規定，原處分機關未就前次訴願決定撤銷意旨詳為查證論辯，率爾維持原核定，揆諸首揭規定已難謂妥適。....。本件依〇〇〇於八十五年七月八日在原處分機關之談話筆錄答稱：『.....〇〇各期銷貨發票也已依法報繳營業稅額....』則〇君所稱是否屬實，倘若屬實有無包含系爭發票，又〇〇公司於八十五年五月二十三日申請已繳之營業稅是否已包含系爭發票之營業稅，原處分機關均未查證詳予答辯，....』....」
- 四、卷查本案原處分機關認定訴願人無進貨事實，卻取得〇〇公司開立之發票一紙充當進項憑證扣抵銷項稅額之違章事實，有受訴願人委任代辦稅務申報事宜之〇〇會計事務所負責人〇〇〇八十五年七月八日於原處分機關所作談話筆錄、〇〇公司八十五年五月二十三日函（原處分機關文山分處八十五年五月二十七日收文）、原處分機關八十五年六月七日北市稽核乙字第六六八三六之一號函訴願人供資料備查之調查函及訴願人負責人〇〇〇八十五年六月十八日於原處分機關稽核科製作之談話筆錄等影本附卷可稽，又〇〇〇八十五年七月八日於原處分機關所作談話筆錄略以：「....我共開立....八十四年一月XBxxxxxxx發票金額四、六五〇、〇〇〇元，稅額二三二、五〇〇元予〇〇股份有限公司，八十四年四月YBxxxxxxx，YBxxxxxxx發票金額共一、一〇六、七〇〇元，稅額計五五、三三五元予〇〇股份有限公司。問：臺端開立右述五張發票給〇〇有限公司等，有無交易事實，是否得到〇〇公司及〇〇等三家公司許可。答：沒有交易事實，因當時這四家公司（〇〇、〇〇、〇〇、〇〇）都是由我代理他們的稅務業務及申報。本次我開立〇〇銷貨發票給予〇〇、〇〇、〇〇三家公司做為進項扣抵，都是我個人行為，該等公司均不知情。開立〇〇各期銷貨發票也已依法報繳營業稅額。〇〇、〇〇、〇〇三家公司取得之〇〇公司發票亦由我代為申報扣抵銷項稅額。....」是本件訴願人與〇〇公司間並無交易事實，為訴辯雙方所不爭執，原處分機關以訴願人無進貨事實而虛報進項稅額，依法補徵所漏稅額之處分，並無不合，應予維持。
- 五、惟關於處漏稅罰部分，查訴願人主張本案之違章係〇〇〇盜開〇〇公司發票虛報進項稅額，訴願人主張完全是〇〇〇擅自所為，訴願人為受害者，除有訴願人檢附臺灣臺北地方法院檢察署檢察官八十六年偵字第二五八五一號不起訴書外，本府訴願審議委員會並向臺灣臺北地方法院檢察署函索上開臺灣高等法院八十六年度上訴字第一四九號刑事判

決（處○○○有期徒刑七月）略以：「....○○○....自八十二年間起為○○有限公司、○○有限公司、○○公司及○○股份有限公司（以下簡稱○○公司、○○公司、○○公司及○○公司）處理會計帳務及保管統一發票，竟意圖為自己不法所有，並基於偽造文書之概括犯意，利用處理會計帳務及保管統一發票之機會，自八十三年十一月間某日起，連續於附表所示之時間代收附表所示公司之應繳營業稅後，盜開如附表所示○○公司之統一發票作為○○公司、○○公司及○○公司之假項進帳憑證，使右開公司減少如附表所示之營業稅額（即統一發票上所載銷售額百分之五之營業稅），持向稅捐機關申報，足以生損害於○○公司，嗣將所減少申報之款項新臺幣（下同）二十六萬三千八百五十一元，侵吞入己。....被告先後多次業務侵占、行使偽造私文書及行使登載不實業務文書之犯行，均時間緊接，犯罪構成要件相同，各顯係基於概括犯意為之，應依連續犯規定論以一罪，並加重其刑。再被告所犯上開各罪間，有方法結果之牽連關係，應從一重之業務侵占罪處斷。....」○○○不服，提起上訴，經最高法院八十六年度臺上字第四七一號刑事判決駁回上訴確定在案。

六、再按人民違反法律上之義務而應受行政罰之行為，雖不以出於故意為必要，仍須以過失為其責任條件，此為司法院釋字第二七五號解釋在案。從而，本案訴願人應否處以漏稅罰之關鍵應係○○○盜開○○公司發票予訴願人虛報進項稅額，訴願人是否有可歸責之情事？揆諸前揭確定判決意旨，訴願人就○○○盜開○○公司發票予訴願人虛報進項稅額乙節，並無故意，亦無過失可言，是原處分機關復查決定關於改按所漏稅額處五倍罰鍰部分，仍難維持，應予撤銷。

七、綜上論結，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 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 十 一 月 十 八 日

市長 陳水扁 請假
副市長 林嘉誠 代行

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）