

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，由原處分機關另為處分。

事 實

緣訴願人因涉嫌漏稅，經法務部調查局航業海員調查處（以下簡稱調查局海調處）派員於八十二年十二月三十日在訴願人之營業場所查獲違章憑證計二十二冊，經啟封認證後，由原處分機關及財政部臺北市國稅局會同審理核定訴願人於八十一年七月至同年十月間銷貨漏開統一發票並漏報銷售額，金額計新臺幣（以下同）七六、五六四、一六八元（不含稅），應補徵營業稅三、八二八、二〇八元，並經原處分機關按其所漏稅額處七倍罰鍰計二六、七九七、四〇〇元（計至百元止），及按未依規定給與他人憑證之金額處百分之五罰鍰計三、八二八、二〇八元。訴願人不服，申請復查，未獲變更，乃提起訴願，經本府以八十四年五月十二日府訴字第八四〇二一四八一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為適法之處分。」原處分機關嗣以八十六年五月十六日北市稽法（乙）字第一五七三三號重為復查決定：「原處分關於按未依規定給與他人憑證之總額處百分之五罰鍰部分撤銷；原核定關於補徵申請人營業稅額部分更正為新臺幣（以下同）二、八七二、九〇二元，應處罰鍰部分，併予更正改按申請人所漏稅額處五倍罰鍰。」訴願人仍不服，復提起訴願，經本府以八十六年十一月十八日府訴字第八六〇六二九三四〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」原處分機關嗣又以八十七年六月十二日北市稽法乙字第八六一七五九六三〇〇號重為復查決定：「維持核定補徵所漏稅額新臺幣二、八七二、九〇二元及按漏稅額處五倍罰鍰。」上開決定書於八十七年六月十九日送達，訴願人猶表不服，於八十七年七月十五日向本府提起訴願，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。」

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、漏開統一發票或於統一發票上短開銷售額者。」（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。」

財政部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。

行政法院三十九年度判字第二號判例：「……又行政官署對於人民有所處罰，必須確實證明其違法之事實。倘不能確實證明違法事實之存在，其處罰即不能認為合法。」

二、本件訴願理由略謂：

- (一) 訴願人前於八十一年七月間為與他公司合併改組及預測合併後營運績效，進行電腦測試作業，迄今已有六年之久，又測試資料（所指獲案憑證）不同於營運資料，測試中止隨之丟棄，故測試資料細目之內容及收入之區分，訴願人確已不復記憶，且此細目之內容及收入之區分，並非佐證獲案憑證為測試資料之唯一途徑，蓋原處分機關尚可就獲案憑證中之費用科目與其實際帳載金額分析比較，以查明是否為電腦測試資料，是故，原處分機關僅以無法明確劃分收入，致難以證明獲案憑證為多家公司之測試資料，駁回復查之申請，應有未當。
- (二) 經查獲案憑證中記載水電費之金額如與帳載金額相符，應可證明獲案憑證即為營運資料，反之，獲案憑證非為營運資料，今原處分機關查明前後兩者水電費科目記載之金額確有不同，因此，雖尚難證實其為測試資料，但亦不得認定其為營運資料，是原處分機關逕而駁回復查之申請，顯有未當。
- (三) 有無支付電腦測試費用及所付費用若干？乃因時間過久，確已不復記憶，至八十一年帳冊中無此項費用支出，或許併同維修費用支付，或因訴願人當時已停止營業，未將測試費用登載入帳。又此測試費用有否列支，亦非佐證獲案憑證為測試資料之唯一途徑，蓋原處分機關尚可就獲案憑證中之總分類帳，其銀行存款及銷項稅額等科目，為何均有記載○○、○○、○○、○○等字樣及預留之空欄，予以分析是否為電腦測試

資料，是故，原處分機關尚不得以無測試費用之支付，即遽以斷定獲案憑證難以證明為多家公司之電腦測試資料。

- (四) 獲案憑證是在訴願人公司原址○○樓搜獲，故經訴願人公司負責人坦承為公司所有，但是否確為訴願人公司實際營運資料，方是本案有無構成漏開發票逃漏稅捐之關鍵，惟原處分機關用為佐證獲案憑證確為營運資料之依據，乃係訴願人公司負責人○○○於八十三年二月四日在調查局海調處所作之調查筆錄，但該筆錄內並無述及獲案憑證為訴願人公司之營運資料，反而筆錄內詳細記載「查扣帳冊資料二十二冊之金額包括本國、南非與香港公司，又本國包括本公司、○○公司等」，另臺北市政府八十四年五月十二日府訴字第八四〇二一四八一號訴願決定，亦以上列之理由撤銷重核，由此可見，本案在調查局海調處所作之筆錄，尚不得證實獲案憑證確為營運資料。
- (五) 又本案所指獲案憑證計二十二冊，除無所指漏開發票之貨品銷售日期、貨品名稱及銷售對象等違章事證之記載外，亦無經辦人員及其主管核章，本非訴願人之營運資料，而原處分機關卻以未經訴願人承認違章事實之調查筆錄，逕指為訴願人之實際營運資料，不但與事實有違，且有濫徵之嫌。
- (六) 原處分機關既無法舉證證明獲案憑證確為營運資料，亦無法詳細舉出所指漏開發票之貨品名稱、銷售日期及銷售對象，則何有漏開發票逃漏稅捐之情事，請撤銷原處分。

三、卷查本件事實欄所敘訴願人漏開統一發票並漏報銷售額之違章事件，前經本府以八十六年十一月十八日府訴字第八六〇六二九三四〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」理由載明：「……五、是本案經原處分機關重核結果，除以先前所持理由論駁外，雖有查明更正漏報銷貨收入之金額，惟仍持原有事證認定系爭獲案憑證確為訴願人之營業資料，且就銷貨收入中是否包含海外分公司部分，並未予論駁。蓋本府前次訴願決定既已指摘獲案憑證是否為訴願人之營業資料，應以實際情形為斷；本案依原處分機關所舉事證縱可認定系爭憑證為訴願人所有，然非必當然即其營業資料，仍應以實際情形為斷；況訴願人於前次訴願時即一再指稱獲案之憑證係測試資料，且指證歷歷及提出多點說明，而該等指證與說明並非全然無法查證，原處分機關既未予詳查，且就訴願人之說明亦未敘明不採之理由，卻仍以先前之事證遽稱系爭憑證確為訴願人之營業資料已無庸置疑，顯與本府前次訴願決定撤銷意旨有違。另本案原處分機關雖稱多次函請訴願人提供憑證備查，並謂訴願人迄今仍未提供相關帳證或到處說明案情；惟據訴願所陳，訴願人之八十及八十一年度帳冊、憑證、統一發票存根聯等已於八十四年八月二十二日送請原處分機關查辦，迄今仍未歸還，又訴願人已於八十六年四月十日敘明上開情形及就海外分公司之收入部分等有關事項以雙掛號郵件函復，並檢附其八十、八十一年度帳冊憑證（簽收）記錄表影本、八十六年四月十日函影本、郵局掛號函件執據影本及南非分公司之部分營收資料明細表與相關文件影本等佐證；倘訴願人所稱屬實，

原處分機關就訴願人檢附之憑證、文件為何不予敘明不採之理由？致本案事實如何？仍有未明，尚難認原處分機關已依本府前次訴願決定撤銷意旨另為處分，揆諸前揭訴願法第二十四條規定，自有未合。爰將原處分撤銷，由原處分機關究明後另為處分。.....」。

四、本案嗣經原處分機關重為復查結果，仍予維持核定補徵所漏稅額二、八七二、九〇二元及按漏稅額處五倍罰鍰，理由為：「.....三、卷查本案獲案違章憑證....係調查局海調處派員....在申請人（即訴願人）公司之營業地址依法搜索查獲，且經申請人公司負責人○○○君於同日辦竣啟封認證....並已坦承係申請人公司所有，有....調查筆錄附案可稽。則本案獲案違章憑證確為申請人之營業資料已無庸置疑。.....本案以申請人經查獲在營業期間全部銷貨收入減除其已申報納稅之金額，以其餘額為漏報銷售額，洵非無據，殊無再逐一指明銷售日期、貨名及銷售對象之必要。.....五、又本案復依上開訴願決定撤銷意旨查證結果：（一）、銷貨資料中是否包含海外分公司及其他公司銷貨收入部分：經查申請人於八十三年二月四日....之筆錄中指稱查獲〇一一冊之銷貨收入係海外分公司香港與南非分公司及申請人之累計數字，而於八十三年十一月三十日所提出之復查申請書及八十四年三月十四日訴願理由書中又改稱查獲之帳證係○○有限公司、○○有限公司及申請人等多家公司之共同測試資料，復依申請人公司負責人○○○君於八十七年二月二十七日在本處所作之談話筆錄，就上述海外分公司及其他多家公司之銷貨收入於〇一一冊中之『銷貨收入』項下如何區分？該公司負責人均指稱『本人無法明確劃分』。.....由上述筆錄可知申請人雖主張銷貨收入中係包含海外分公司及其他公司之銷貨資料，唯其本身亦無法明確劃分。

至於其所提供龐大之南非分公司收入資料，依查扣憑證〇一一冊八十一年七月至十月申請人公司總分類帳中記載，與南非有關之部分為『應收帳款』（南非），惟查其應收帳款科目項下之細目，並無『南非』字樣，且申請人亦無法明確劃分，自無法與此次查扣之憑證比對。（二）、至申請人所提出費用科目（水電費等）與帳載金額不同部分，經查獲憑證〇一一冊中所記載之水電費科目金額確與申請人帳載金額不同，而依八十七年二月二十七日筆錄記載：問〇一一冊電費科目中細目『○○○路』、『○○路』、『○○路』等各代表何意？答稱『○○○路』係本人住家，『○○路』為倉庫地址，『○○路』為○○公司地址，『○○街、○○街』係員工宿舍。是依申請人之陳述尚難證明其所述查獲資料為多家公司之測試資料。（三）、又申請人所提供之八十年及八十一年帳冊、憑證及統一發票存根聯，本處確已查收，依申請人八十四年三月十四日訴願理由書中指出，八十一年七月指派專人與電腦公司共同研討著手規劃測試作業，而依申請人所提供之八十一年帳冊中，卻無此項費用支出，依八十七年二月二十七日筆錄，答稱係與○○公司合作....復依八十七年五月十四日之談話筆錄，申請人僅提供○○股份有限公

司開立予申請人之發票三張，經查此三張發票之品名為修理費及維護費，並非委託其測試之系統設計費或相關費用，至於是否可提示與○○股份有限公司所簽訂測試契約或其他相關資料，答稱『因時間過久，本公司未保留，所付金額亦已不記得』。（四）、末查本處前次重為復查決定：：因申請人之登記營業項目係經營服裝買賣業務，而將總分類帳中屬於化粧品之銷貨收入部分予以扣除後，始認定為申請人漏開統一發票並漏報銷售額之金額，惟依申請人所提示之帳冊資料中均有記載化粧品之進、銷資料，且經申請人公司負責人於八十七年五月十四日談話筆錄中承認確有經營化粧品買賣之業務，此部分雖確屬申請人之違章，且不應予以減除。惟依....『行政救濟原處分適用法律錯誤者外不得為更不利之決定』仍應維持原核定。.....」。

五、是本案經原處分機關重核結果，除以先前所持理由論駁外，關於本府前次訴願決定指摘獲案憑證是否為訴願人之營業資料乙節，原處分機關卻仍以先前之事證遽稱系爭憑證確為訴願人之營業資料已無庸置疑，顯與本府前次訴願決定撤銷意旨有違。蓋本府前次訴願決定既已指摘獲案憑證是否為訴願人之營業資料，應以實際情形為斷；本案依原處分機關所舉事證縱可認定系爭憑證為訴願人所有，惟非必然即其營業資料。又關於系爭銷貨收入中是否包含海外分公司部分，原處分機關以訴願人無法明確劃分及其應收帳款科目項下之細目並無「南非」字樣而無法與此次查扣之憑證比對等由，即不予究明此部分之事實，亦頗值商榷；蓋其是否已無其他途徑可資查證？並未見原處分機關敘明。另原處分機關以獲案憑證0一一冊中所記載之水電費科目金額確與訴願人帳載金額不同之事實及筆錄之記載，認定訴願人之陳述尚難證明查獲資料為多家公司之測試資料，殊不知此事實亦不足以認定該等資料為營運資料，尚難徒以此作為認定違章之依據。至關於訴願人所提供之八十年及八十一年帳冊、憑證及統一發票存根聯部分，原處分機關以八十一年帳冊中無測試作業費用支出及其所提供的○○股份有限公司開立之發票經查品名並非測試之系統設計費或相關費用等事由，率即不採訴願人之說明及舉證，並據以否定獲案憑證為測試資料，而未再予詳查，不無以推論方式認定事實之嫌，難謂已盡調查之能事；況訴願人就獲案憑證是否為測試資料，亦有提示其他證明方法，其是否可採？原處分機關並未予論駁。是本案事實如何？仍有未明，且難認原處分機關已依本府前次訴願決定撤銷意旨另為處分，揆諸前揭訴願法第二十四條規定及行政法院判例意旨，自有未合。爰將原處分撤銷，由原處分機關究明後另為處分。

六、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 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