

訴 願 人 ○○股份有限公司

代 表 人 ○○○

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因營業稅事件，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

訴願人於八十三年度涉嫌向國內果農及水果進口貿易商進貨，金額計新臺幣（以下同）六七一、二七〇、五九六元（不含稅），未依規定取得進項憑證，致同年度銷貨金額計七九九、一三一、六六二元（不含稅），漏開統一發票並漏報銷售額。案經財政部查獲，函移原處分機關審理核定應補徵營業稅三九、九五六、五八三元，並按所漏稅額處五倍罰鍰計一九九、七八二、九〇〇元（計至百元止），及按未依法取得他人憑證總額六七一、二七〇、五九六元總額處百分之五罰鍰計三三、五六三、五二九元。共處罰二三三、三四六、四二九元。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以八十七年三月二十日北市稽法乙字第八七一〇八二〇九〇〇號復查決定：「復查駁回。」上開決定書於八十七年三月三十日送達，訴願人仍表不服，於八十七年四月二十七日向本府聲明訴願，五月十二日檢送訴願理由，七月二日、七月二十七日、十月二十六日、十一月四日、十日及十八日補充訴願理由，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。」

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。」

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前段規定：「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。」

行政法院三十九年度判字第二號判例：「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。」

最高法院三十一年度上字第二四二三號判例：「共同被告所為不利於己之供述，固得採為其他共同被告犯罪之證據，惟此項不利之供述，依刑事訴訟法第二百七十條第二項（現行第一百五十六條第二項）之規定，仍應調查其他必要之證據，以察其是否與事實相符，自難專憑此項供述，為其他共同被告犯罪事實之認定。」

財政部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。」

八十七年四月十日臺稅第八七一九三八一四八號函釋：「……說明……二、營業人短漏報銷售額，基於左列理由，尚不宜按其短漏報之銷售額乘以規定稅率，再減除累積留抵稅額之方式，計算漏稅額，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。（一）就稅制設計而言：依營業稅法第十四條第二項規定，銷項稅額，係指營業人銷售貨物或勞務時，依規定應收取之營業稅額。又同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，為當期應納稅額或溢付稅額。亦即銷項稅額係銷售人向買受人收取，並應依法向政府報繳之營業稅額，如營業人短漏報銷售額，不僅係短漏報向買受人收取之營業稅額，且致使當期應納稅額漏失，已構成逃漏，自應按同法第五十一條規定補稅並處罰。至於同法第三十九條第二項規定，營業人溢付之稅額，應由營業人留抵應納稅額，核其立法目的，係為簡化退、繳稅手續並防杜弊端。是以所謂累積留抵稅額，係用以留抵當期應納稅額，以簡化徵納雙方退、繳稅款之作業，並不影響當期應納稅額及所漏稅額之計算。故營業人短漏報銷售額，不宜將累積留抵稅額併入計算所漏稅額。……（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。」

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，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，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。

二、本件訴願及補充理由略謂：

- (一) 訴願人所有進貨係向臺灣省青果運銷合作社（以下稱青果社）採購之進口韓國蘋果、韓國梨，且訂有合約為憑，原處分機關依財政部稽核單位移送之資料，以○○○及○○○兩人設於○○銀行○○○路分行帳戶所有存入之款項，均認定為訴願人銷售之貨款，以之與訴願人列報收入比較，不足之部分即認定為漏未開立發票，並以其金額推算之銷貨量逾訴願人之進貨量，而認進貨不足之部分為進貨未取得憑證處辦，然卻未提出訴願人有支付進貨價款之證據，訴願人既無支付價款進貨，即無貨之所有權，又如何認定訴願人有銷售行為，既無銷貨何來漏開發票之情事，權利義務之認定實過於簡略，且銷售應有對象、標的、數量，所謂漏銷，究係銷售於何人？品名為何？數量多少？均未提出明確資料，而僅以帳戶與帳載金額之差異，即認定有漏銷之事實，顯然純係推測而無具體事證。
- (二) 訴願人八十三年七月二十九日與青果社簽立標售進口韓國蘋果銷售合約書，同年八月三日繳交貨款，八月四日進貨一六、四九四箱，當日銷售一六、四〇三箱，八月二十四日銷貨退回九一箱，有青果社開立之進貨退出或折讓證明單，及合作金庫退款九二、八七五元支票為據。
- (三) 訴願人八十三年十一月十九日與青果社簽立標售進口韓國新高梨銷售合約書，同年十一月二十三日、二十八日、三十日、十二月八日、十三日、二十八日繳交貨款，十一月二十五日、二十九日、十二月二日、八日、十六日、三十日進貨，通關後即銷售完。進口之蘋果及梨均已取得其所開立之發票金額一一二、二九七、一五一元，倘有漏進情形，應自未依法規定取得他人憑證總額項下先行扣除本項金額後再行核課。訴願人未能知悉被處漏進漏銷之原由及具體事證，更遑論就指證提出說明。
- (四) 訴願人八十三年八月份銷貨收入，並開立發票金額二〇、一二五、三六〇元，及十一月、十二月份銷貨收入，並開立發票金額六九、二七九、三五〇元，合計金額八九、四〇四、七〇〇元，倘有漏銷情形，亦應自未依法給與他人憑證金額項下先行扣除本項金額後再行核課。
- (五) 原處分機關認定訴願人違規及銷售行為究屬何月份？均未提出明確資料，又訴願人八十三年七、八月份之累積留抵稅額一〇、二〇七、〇一二元，九、十月份之累積留抵稅額一一、一五九、三〇九元，十一、十二月份之累積留抵稅額一三、一〇五、五九三元，亦應將所屬月份之累積留抵稅額自漏稅額項下扣除後再行核課。
- (六) 訴願人八十六年十月二十日書立之說明書及八十六年十月十八日公司董事會議記錄所載

，承認上述違章事實，並願依法繳納稅款及罰鍰，係財政部賦稅署所寫，交由訴願人繕打，成套使用，才能減罰，絕非訴願人本意。

(七)訴願人八十三年全年僅進口日本眼藥水樣品二批，並無進口水果，此有財政部關稅總局統計表及臺北關稅總局進口報單為證，至於國內之貨源，則均向青果社進貨。

三、卷查訴願人之違章事實，有財政部八十六年十一月十三日臺財稅第八六一九九五〇五四號函、訴願人八十六年十月二十日於財政部賦稅署書立之說明書、訴願人之負責人○○○分別於八十六年七月一日及八月二十日製作之談話紀錄、訴願人之總務主任○○○八十六年八月二十八日、九月九日、十九日、十月九日製作之談話紀錄、訴願人之職員○○○八十六年七月一日談話紀錄、○○股份有限公司職員○○○八十六年六月十八日及七月二日談話紀錄、○○果品有限公司負責人○○○八十六年六月十八日談話紀錄及該公司同日書立之說明書、○○○青果商行負責人○○○八十六年六月十九日談話紀錄、○○青果商行負責人○○○八十六年六月十七日談話紀錄、桃園水果商○○○八十六年六月十七日書立之說明書、○○○配偶○○○八十六年六月十七日談話紀錄、嘉義市水果商○○○八十六年六月十九日談話紀錄、高雄水果商○○○八十六年六月二十日談話紀錄、員林水果商○○○八十六年六月二十日談話紀錄、員林水果商○○○八十六年六月二十日談話紀錄及上開各關係人簽名認證之票據明細資料等影本附卷可稽。從而，原處分機關認訴願人有向國內果農及其他進口水果貿易商進貨，而予以補稅、裁罰，尚非無據。

四、惟按公司與公司負責人個人在法律上分屬不同之人格，自不得逕以公司負責人私人帳戶之入款認定係公司之入款。受款人○○○八十六年七月一日談話紀錄載明：「對此帳戶之出入資金，完全不清楚，另相關存提款單均非本人親自填寫及赴銀行辦理。」又○○○八十六年七月一日談話紀錄載明：「對此帳戶資金之出入，本人並不清楚。」有關上述彰銀○○○路分行二個存款帳戶，是否為融資性質？有掌控權者為○○○，○○○為○○○的遠房姻親（八十六年五月死亡），原處分機關並無受款人為訴願人之補強證據，僅憑各關係人之談話紀錄，遽予認定關係人所存入○○○及○○○帳戶之支票，等於給與訴願人之貨款，亦有疑義，則原處分機關徒以帳戶與帳載金額之差異，及訴願人等人之談話紀錄，予以推定訴願人有未依法取得憑證之自白，遽認訴願人有漏開漏報，洵有未洽。

五、又關於未依法取得憑證部分，按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，該漏報進貨之營業稅額，將反應到漏報銷貨之應納稅額，於稽徵機關追補該漏報銷貨之應納稅額時，已予一併補徵。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之情形，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重複處罰之情事。

六、關於留抵稅額部分，財政部八十七年四月十日臺稅第八七一九三八一四八號函釋，雖認營業人短漏報銷售額，尚不宜按其短漏報之銷售額乘以規定稅率，再減除累積留抵稅額之方式，計算漏稅額，惟並未依司法院釋字第三三七號解釋「漏稅罰應以發生漏稅結果為要件」之意旨作合理之闡明，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，即遽予認定違章予以補稅裁罰，即有失斟酌。從而本件原處分應予撤銷，由原處分機關另為處分。

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 鄭傑夫  
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 二 月 十 六 日

市長 陳水扁

訴願審議委員會主任委員 張富美 決行