

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

原處分關於漏稅罰部分撤銷，改按所漏稅額新臺幣一六、二六一元處一倍罰鍰。

事 實

緣訴願人於八十六年十月份開立XXXXX號、XXXXX號統一發票二張，銷售額計新臺幣（以下同）八四五、八三五元（不含稅），漏未於次期開始十五日內合併申報並繳納應納之營業稅，案經原處分機關松山分處查獲，依法審理核定應補徵營業稅四二、二九二元（訴願人已於八十七年四月一日補繳），並按所漏稅額處二倍罰鍰計八四、五〇〇元（計至百元為止）。訴願人就處罰鍰部分不服，申請復查。案經原處分機關以八十七年九月十一日北市稽法乙字第8714562000號復查決定：「復查駁回」，上開決定書於八十七年九月十八日送達，訴願人仍表不服，於八十七年十月十二日向本府提起訴願，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。」

八十六年八月十六日修正之稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表中有關營業稅法第五十一條規定，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情事，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。

財政部八十五年二月七日臺財稅字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。」

二、本件訴願理由略謂：就營業稅制設計而言，就短漏報銷售額而言，訴願人於銷售貨物時已依規定開立發票，雖同時向進貨人收取銷項稅額，惟訴願人之留抵稅額部分係於代收進項稅款之前已留存於國庫，故尚不致引起稅捐短徵的結果。就租稅公平而言，訴願人係八十六年五月份開始營業，新公司伊始，勢必先備有庫存，才能對外行銷，故開業伊始留抵稅額必定會產生，其與漏開發票完全無關。惟營業稅法第五十一條漏稅罰之處罰，係按所漏稅額論之，故短漏報銷售額有無因而造成漏稅額，自應以其應納稅額有無因而短少之結果而言。惟訴願人截至八十七年四月一日向公庫補徵所漏本稅四二、二九二元止，均留有留抵稅額，故其實質所發生之漏稅金額，自應扣除留抵稅額後之餘額為處罰之基礎，而原處分機關以四二、二九二元為裁罰計算基礎，顯與司法院釋字第三三七號解釋之精神有違。因公司創業伊始，會計人員亦屬新手，誤將系爭二紙發票截角作廢，致造成短漏報情形，實屬無心之過。

三、卷查訴願人之違章事實，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申報異常查核清單、原處分機關松山分處八十七年三月六日北市稽松山（創）字第八七九一一九六〇〇號調查函及訴願人八十七年四月十六日出具之聲明書附卷可稽，並為訴願人所不否認，違章事證明確，洵堪認定。原處分機關依前揭規定所為補稅處分，自屬有據。且訴願人就補稅處分並未聲明不服，系爭補稅處分業已確定，合先敘明。

四、惟關於漏稅罰部分，訴願人主張其漏報銷項稅額時，尚有留抵稅額三四、六七〇元可供扣抵，實質上所發生之漏稅金額應扣除留抵稅額後之餘額為處罰之基礎一節，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：「....營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法理。營業人逾期未申報銷售額，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851894251號函說明二、（一）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、（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，才不致使同為營業稅法第五十一條第一項規定之各款有不一致之逃漏稅認定方式。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，本件之違章情節亦較諸虛報進項稅額為輕，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。是本件有無漏稅額，前開施行細則第五十二條第二項未依營業稅法第十五條所規定「應納稅額」為基準予以認定，與營業稅法第五十一條之規定及司法院釋字第三三七號解釋意旨不符。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，並予以補稅裁罰，即有失斟酌，訴願人執此主張

，非無理由。

五、本件依卷附原處分機關松山分處所列印產出之訴願人自動報繳年檔及訴願人檢附之桃園縣營業人銷售額與稅額申報書以觀，其各期累積留抵稅額為：八十六年九、十月為三四、六七〇元；八十六年十一、十二月為二六、〇三一元；八十七年一、二月為三〇、二九三元；其調查基準日（函查日）為八十七年三月六日，自違章行為發生日（八十六年十月）起至查獲前各期累積留抵稅額均小於所短漏報之銷售額，惟在該累積留抵稅額範圍內，依上開說明，並未造成稅捐短繳之結果，應免予處罰，則本件漏稅罰之處罰基礎，應以實際扣除各期累積留抵稅額中之最少額後之餘額為所漏稅額一六、二六一元（4,292-26,032=16,261），始符法制。

六、未按前揭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。查本件訴願人係誤將已開立發票截角作廢，致短漏報銷售額，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，且訴願人既已開立發票，漏稅情節輕微並已補繳稅款在案等情狀，將原處分撤銷，改按所漏稅額一六、二六一元處一倍罰鍰，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 張明珠
委員 黃茂榮
委員 楊松齡
委員 薛明玲
委員 王惠光
委員 陳敏
委員 曾巨威
委員 黃旭田
委員 劉興源
委員 曾忠己

中華民國八十八年一月二十日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 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）