

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，不服原處分機關八十七年八月二十一日北市稽法乙字第八七〇一六〇六四〇〇號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

原處分撤銷。

事 實

緣訴願人向原處分機關文山分處申請自八十六年五月三日至八十七年五月二日止暫停營業，該分處核准後卻查獲訴願人涉嫌未依規定申報復業登記，於八十六年五月二十日銷售貨物金額計新臺幣（以下同）一、三七一、四二九元（不含稅），並開立 xxxxxxxxxxx 號統一發票交付買受人，惟漏未於次期開始十五日內合併申報並繳納營業稅，經原處分機關查獲核定應補徵營業稅六八、五七一，並按所漏稅額處三倍罰鍰計二〇五、七〇〇元（計至百元止）。訴願人不服，申請復查，未獲變更，遂向本府提起訴願，案經本府以八十七年七月十四日府訴字第八七〇二〇四七一〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」案經原處分機關重核後，以八十七年八月二十一日北市稽法乙字第八七〇一六〇六四〇〇號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額及罰鍰處分。」決定書於八月三十一日送達，訴願人猶表不服，於八十七年九月二十一日向本府提起訴願，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。」

司法院釋字第三六八號解釋：「行政訴訟法第四條『行政法院之判決，就其事件有拘束各關係機關之效力』，乃本於憲法保障人民得依法定程序，對其爭議之權利義務關係，請求法院予以終局解決之規定。故行政院所為撤銷原決定及原處分之判決，如係指摘事件之事實尚欠明瞭，應由被告機關調查事證另為處分時，該機關即應依判決意旨或本於職權調查事證。倘依重為調查結果認定之事實，認前處分適用法規並無錯誤，雖得維持已撤銷之前處分見解；若行政院所為撤銷原決定及原處分之判決，係指摘其適用法律之見解有違誤時，該管機關即應受行政法院判決之拘束。……」

營業稅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，為當期應納或溢付營業稅額。」第三十一條規定：「營業人暫停營業，應於停業前，向主管

稽徵機關申報核備；復業時，亦同。」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三款規定：「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.....三、未辦妥營業登記，即行開始營業，或已申請歇業仍繼續營業，而未依規定申報銷售額者。」第五十一條第三款、第四款規定：「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，並停止其營業：一、：三、短漏報銷售額者。四、申請註銷登記後，或經主管稽徵機關依本法規定停止其營業後，仍繼續營業者。」

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。」

稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表有關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亦未列入申報，按所漏稅額處五倍罰鍰。有關申請註銷登記後，或經主管稽徵機關依本法規定停止其營業後，仍繼續營業者，申請註銷登記尚未經核准前繼續營業者，按所漏稅額處三倍罰鍰。

二、本件訴願理由略謂：

訴願人於民國八十七年三月二日向市府訴願會訴願，並於七月十四日接獲決定書，決定撤銷原處分，但於八十七年八月二十三日又接獲原處分機關復查決定仍維持原處分，簡直是欺壓百姓、藐視民意，置百姓於死地，請再次為訴願人主持公道。

三、卷查依本府八十七年七月十四日府訴字第八七〇二〇四七一〇一號訴願決定理由所載：「....三、....所謂『停業』，應係指暫時性停止營業，與『歇業』或『註銷登記』屬永久性結束營業有間，故本案依營業稅法第四十三條第一項第三款規定，固得依查得之資料核定其銷售額及補徵其應納稅額，但是否得依前揭營業稅法第五十一條第四款規定予以裁處訴願人所漏稅額三倍罰鍰，即有可議。況訴願人如係停業後未依規定申請復業登記，即繼續營業，何以僅此一筆，且仍開立發票？似有違常情。....四、原處分機關認縱如訴願人主張係於停業前銷售貨物，亦屬銷貨未依規定開立發票及未依規定期限申報銷售額之違章案件，違反營業稅法第五十一條第三款規定，依稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定應按所漏稅額處五倍罰鍰，相較於原處分處三倍罰鍰，將更不利於訴願人，故仍維持原處分，雖係對訴願人有利之考量，然就訴願人主張漏報銷售額當期尚有留抵稅額可供扣抵乙節，.....按司法院釋字第三三七號解釋，雖係就營業稅法第五十一條第五款虛報進項稅額所作之解釋，惟參酌其解釋文內容：『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，足見營業稅法第五十一條其他各款有關漏稅罰之處罰，其所規定之要件亦應以其違章行為而導致漏稅結果為要件。本件訴願人之違章事實如係漏報銷售額，固引起銷項稅額短計的結果，但就加值型營業稅之計算而言，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，在徵納雙方彼此會帳過程中，訴願人已開立發票，因故短漏報銷售額，但其留抵稅額自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，尚不致引起稅捐短繳的結果，則是否該當營業稅法第五十一條之適用而予以裁處漏稅罰，容有討論之必要。五、依營業稅法第五十一條第三款有關短報或漏報銷售額者，其所漏稅額依同法施行細則第五十二條第二項係以核定之『銷售額』為基準，惟依理由四所述，前開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，顯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。……』則依前開訴願法及參酌司法院釋字第三六八號解釋意旨，本案違章情節究應屬營業稅法第五十一條第三款第四款，有待原處分機關予以釐清。至如係屬於營業稅法第五十一條第三款短漏報銷售額，而訴願人於停業後尚有留抵稅額可供扣抵，是否應予免罰乙節，前開訴願決定理由已充分表達本府之見解，原處分機關重為復查決定時即應受本府見解拘束，不得作出與本府不同見解之決定，始符法制。

四、惟查原處分機關就本府前開訴願決定所指陳之疑點，並未重新查明澄清違章事實，而於八十七年十月七日北市稽法乙字第八七一六四二五〇〇〇號附答辯書稱：「……縱認訴願人所主張其係於停業前銷售貨物乙節屬實，其亦係銷貨未依規定期限申報銷售額，逃漏營業稅，已違反營業稅法第五十一條第三款規定……」原處分機關並不否認本案之違章情節亦可該當營業稅法第五十一條第三款規定，故依本府前開訴願決定撤銷意旨，本案訴願人於八十六年五月核准停業一年，其留抵稅額尚有十九萬餘元，而本件應補稅額僅六萬餘元，原處分機關如無視國庫仍積欠訴願人營業稅留抵稅額之事實，仍依營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款規定，認定訴願人有漏稅事實予以補稅裁罰，即有待斟酌，訴願人執此主張，非無理由。準此，本案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，爰將處漏稅罰之原處分撤銷。

五、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

中 華 民 國 八 十 八 年 二 月 十 日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行