

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，不服原處分機關八十七年十月十九日北市稽法乙字第八七〇一九八一八〇〇號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

原處分關於按未依法取得憑證總額處百分之五罰鍰部分撤銷；其餘訴願駁回。

事 實

緣訴願人於八十一年度向○○有限公司（以下稱○○公司）購買電腦零件，未依規定取得進貨憑證，金額計新臺幣（以下同）二、七七〇、〇四八元，且同年度銷售上開貨物金額計二、九五九、九六二元（以上均不含稅），漏未開立統一發票並漏報銷售額，逃漏營業稅一四七、九九八元，案經財政部查獲後，函移原處分機關依法審理核定應補徵營業稅一四七、九八九元（訴願人業於八十六年二月十五日補繳），並按所漏稅額處五倍罰鍰計七三九、九〇〇元（計至百元止），及按未依法取得憑證總額二、七七〇、〇四八元處百分之五罰鍰計一三八、五〇二元。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以八十七年十月十九日北市稽法乙字第八七〇一九八一八〇〇號復查決定：「復查駁回。」上開決定書於八十七年十月二十七日送達，訴願人仍表不服，於八十七年十一月二十五日向本府提起訴願，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：一、……四、短報、漏報銷售額者。五、漏開統一發票或……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：一、……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。」第四十八條之一第一項規定：「納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，凡屬未經檢舉及未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件，左列之處罰一律免除……一、……二、各稅法所定關於逃漏稅之處罰。」

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，或給與他人原始憑證，如銷貨發票。……」

營利事業所得稅查核準則第二十六條規定：「營利事業委託其他營利事業買賣貨物，應由雙方書立合約，並將買賣客戶姓名、地址、貨物名稱、種類、數量、成交價格、日期及佣金等詳細記帳及保存有關文據，憑以認定之。……營利事業委託或受託代銷貨物，未依前項規定辦理，且無法證明其確有委託關係存在者，應分別認定為自銷或自購……」

財政部八十年八月十六日臺財稅第八〇一二五三五九八號函釋：「稅捐稽徵法第四十八條之一所稱進行調查之作業步驟及基準日之認定原則……二、左列案件，經辦人員應於簽收當日簽報並敘明涉嫌違章情節與事項，發函通知營業人限期提供帳簿憑證等相關資料接受調查，以確認涉嫌違章事實並以函查日（即發文日）為調查基準日。……（一）漏報銷售額者。」

八十一年九月十八日臺財稅第八一〇三二六九五六號函釋：「……說明：二、國內甲公司接獲國外客戶訂購貨物後，轉向國內乙公司訂貨，乙公司復轉向第三國供應商訂貨，並委由該第三國供應商直接對首開國外客戶交貨之多角貿易型態，應如何開立統一發票暨適用零稅率，茲補充規定如次：（一）甲公司……接收付款差額，視為佣金收入，開立以國外客戶為抬頭之二聯式統一發票，並檢附外匯證明文件、甲公司開立給與乙公司之訂貨文件、及其他有關證明文件……」

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。」

八十六年八月十六日修正後稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定，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。

二、本件訴願理由略謂：

（一）訴願人主要是經營雜貨出口業務，於八十一年間曾從事少部分電子零組件之國外多角貿

易以賺取差價之仲介業務，因一時無法自行找到該貨品遂轉向國內○○公司訂貨，○○公司轉向第三國（香港）供應商訂貨，最後終由第三國供應商直接對國外阿根廷客戶交貨。此一多角貿易型態訴願人應按收付款之差額列為佣金收入，因一時疏忽而致未及時於當年度列報，惟已於八十六年一月三日自動補開佣金收入二〇九、三八一元之統一發票，請准以業已自動補開補報免罰。

(二) 本件系爭貨品確係由第三國供應商直接對阿根廷客戶交貨，且罰鍰倍數過高，未依稅捐稽徵法從新從輕原則辦理，顯有失當。訴願人僅是仲介並賺取差額之佣金收入，而非直接交易之進貨及銷貨性質，絕無進、銷貨未依法取得及給與他人憑證之應補徵稅額及罰鍰處分情事。

三、卷查本件訴願人於八十一年度向○○公司進貨未依規定取得進貨憑證，且同年度銷貨漏開統一發票並漏報銷售額之違章事實，有財政部八十五年九月十日臺財稅第八五二〇〇九三〇六號函附賦稅署稽核組稽核報告及有關事證資料、原處分機關稽核報告書及訴願人公司之受任人○○○八十五年十一月二十九日於原處分機關稽核科所作之談話筆錄附卷可稽；又上開談話筆錄載明：「....問：有關貴公司主張三角貿易，財政部並不核認，請說明交易詳細情形？並提供具體事證。答：本公司八十一年度支付○○公司之支票款之往來情形，係本公司接獲國外阿根廷客戶之所要貨品（p c 等電子零組件）後，即委由○○公司在香港尋找貨品，並直接自香港出貨予國外客戶，本公司只是代為支付○○公司款項及收取國外客戶之款項，並未直接進貨再銷貨：：兩者之差價計新臺幣一九九、四一〇元，係屬本公司之佣金收入，因催收前述貨款均迄未收訖，誤以為可於收到款項後再列報佣金收入，故未及時列帳。本公司同意於八十五年十二月六日以前提供具體事證供貴處查證，逾期未提供由貴處逕行核認，本公司無異議。....」惟訴願人迄未提供，原處分機關乃於八十六年一月二十七日核定處分。訴願人不服核定處分申請復查，原處分機關以八十六年四月一日北市稽法乙字第一一九〇三四函通知訴願人補具復查理由及提供相關資料供核，仍未提供首揭查核準則第二十六條規定委託其他營利事業買賣貨物合約書、外匯證明文件、訴願人開立給與○○公司之訂貨文件及其他有關證明文件（如○○公司開立給與訴願人公司之商業發票、訴願人公司付款證明文件及香港供應商交給阿根廷客戶之提貨單、送貨單影本）；另○○公司亦未能提示查核準則第二十六條規定委託其他營利事業買賣貨物合約等足以證明雙方確有委託關係之有利事證核備，此有財政部賦稅署稽核組稽核報告可證。末查本案調查基準日為八十四年九月五日，此有財政部賦稅署稽核組稽核報告附卷足稽，而訴願人於八十六年一月三日始補開發票，八十六年二月十五日始補報補繳系爭稅款，自無首揭稅捐稽徵法第四十八條之一免罰規定之適用。是以原處分機關以訴願人無法提示上開多角貿易資料，且當年度之進貨帳、存貨帳及銷貨帳均漏未登載系爭貨品之進、銷金額，爰依訴願人說明書中自行核算之應

收貨款二、九五九、九六二元（不含稅）認定為銷貨漏開統一發票及漏報銷售額，發單補徵所漏稅額一四七、九九八元，並按所漏稅額處五倍罰鍰計七三九、九〇〇元（計至百元止），並無不合，此部分處分應予維持。

四、至按其進貨未依法取得憑證總額處百分之五罰鍰一三八、五〇二元部分，雖非無據。惟按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，此即稅額扣抵法。當應納營業稅額之計算採稅額扣抵法，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，與該漏進對應之營業稅額最後將反應到營業人所漏之應納稅額中來，其無應納稅額之逃漏者，與其漏進對應之進項稅額亦經自動補繳。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的情形，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之重複處罰情事。本件既為漏進漏銷案件，則原處分機關業按訴願人漏開統一發票金額計二、九五九、九六二元（不含稅）課以漏稅罰，而後復就其未依規定取得進貨憑證二、七七〇、〇四八元（不含稅）之行為依稅捐稽徵法第四十四條處以百分之五之罰鍰的行為罰，衡諸前開見解，容有未洽，爰將此部分處分撤銷。

五、據上論結，本件訴願為部分有理由，部分無理由，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 黃旭田
委員 劉興源
委員 曾忠己

中 華 民 國 八十八 年 三 月 三 日

市長 馬英九 公假
副市長 歐晉德 代行

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）

