

訴願人 ○○○（即○○機車行負責人）

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十二月十五日北市稽法乙字第8717738500號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

訴願駁回。

事 實

緣訴願人於八十六年一月至五月間以信用卡刷卡方式銷售貨物，金額計新臺幣（以下同）二四六、九九五元（不含稅），漏開統一發票並漏報銷售額，案經原處分機關松山分處查獲後，依法審理核定應補徵營業稅一二、三五〇元（訴願人已於八十七年九月十日繳納），並按所漏稅額處三倍罰鍰計三七、〇〇〇元（計至百元止）。訴願人對罰鍰處分不服，申請復查，經原處分機關以八十七年十二月十五日北市稽法乙字第8717738500號復查決定：「復查駁回。」上開決定書於八十七年十二月二十四日送達，訴願人仍表不服，於八十八年一月二十二日向本府提起訴願，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……者。」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。」

財政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：「……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：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。違章行為發生日起至查獲日（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。」

八十七年四月十日臺財稅第八七一九三八一四八號函釋：「主旨：營業人短漏報銷售額，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，依法處罰。」

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、本件訴願理由略謂：按司法院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規定，以租稅公平言之，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。而訴願人雖因會計小姐疏忽，漏開統一發票並漏報銷售額，惟訴願人截至八十七年九月十日向公庫補繳所漏稅款一二、三五〇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，而原處分機關以一二、三五〇元為裁罰計算基礎，顯與上開釋字第三三七號解釋之精神有違，請以本稅扣除留抵稅額後之餘額為裁處罰鍰之計算基礎。

三、卷查本件訴願人之違章事實，有原處分機關松山分處八十七年七月三日北市稽松山創字第八七九一九一九三號調查函、八十六年信用卡交易請款資料查核輔導清冊及訴願人八十七年七月二十四日書立之聲明書等附卷可稽，其違章事證明確，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、另關於漏稅罰部分，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。營業人漏報銷售額，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。營業人倘若已開立發票，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第八五一八九四二五一號函說明二、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、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。惟查本件訴願人之銷貨並未開立統一發票，核與前開見解之前提係營業人業已開立統一發票者不符，訴願人之主張，尚難採憑。準此，原處分機關以訴願人銷售貨物漏開統一發票並漏報銷售額，除補徵所漏營業稅額外（該處分業已確定，已如前述），因訴願人已於裁罰處分核定（八十七年九月十八日）前補繳稅款及以書面承認違章事實，乃按所漏稅額處三倍罰鍰，於復查決定時續予維持，揆諸前揭規定，並無不合，應予維持。

五、綜上論結，本件訴願為無理由，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 曾巨威
委員 黃旭田
委員 劉興源

中 華 民 國 八十八 年 四 月 十四 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)