臺北市政府 88.04.21. 府訴字第八八０一四五三四０一號訴願決定書

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十二月十四日北市稽法乙字第八七一六九七０００００號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主　　文

原處分關於七十七年六月二十六日至七十九年六月二十六日漏開統一發票漏報銷售額而補稅及罰鍰部分撤銷；其餘訴願駁回。

事　　實

一、緣訴願人經人檢舉漏稅，經法務部○○站（以下簡稱○○站）於八十一年五月二十九日在訴願人公司營業場所查獲違章憑證計三０九冊，乃函移原處分機關會同財政部臺北市國稅局共同審理核定訴願人七十七年七月至八十年十二月止銷貨計新臺幣（以下同）五二一、五一三、０八七元（不含稅，七十七年為六一、九三二、六四四元，七十八年為一二四、六四二、０四六元，七十九年為二七三、六六八、二０七元，八十年為六一、二七０、一九０元），漏開統一發票並漏報銷售額，應補徵營業稅二六、０七五、六五四元，並按所漏稅額處七倍罰鍰計一八二、五二九、五００元（計至百元止）及按未依規定給與他人憑證總額處百分之五罰鍰計二六、０七五、六五四元。

二、訴願人不服，申請復查，經原處分機關以八十七年一月十五日北市稽法乙字第八七００一０三六００號復查決定：「原核定補徵稅額更正為六、二九三、六二０元，原罰鍰處分按申請人所漏稅額科處七倍罰鍰部分更正改按所漏稅額處五倍罰鍰，原按未依規定給與他人憑證科處罰鍰部分更正改按營業稅法第四十八條規定處罰鍰一五、０００元。」訴願人仍不服，提起訴願，經本府以八十七年十月十四日府訴字第八七０二二七四一０一號訴願決定：「原處分關於補徵營業稅及按所漏稅額處五倍罰鍰部分撤銷，由原處分機關另為處分；其餘訴願駁回。」其理由略以：「.....六、惟查本案訴願人係漏開統一發票並漏報銷售額，並非未於規定期間內申報，且訴願人是否故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐，並未見原處分機關釋明，則依前揭稅捐稽徵法第二十一條規定本件核課期間究為五年或七年，非無研究之餘地。是原處分機關士林分處於八十四年六月二十六日始發單補徵稅額及裁罰處分，則訴願人七十七年七月至七十九年七月漏開漏報部分，是否已逾越五年核課期間而無法據以補稅裁罰？從而此部分補稅及按所漏稅額處五倍罰鍰應予撤銷，由原處分機關究明後另為處分。.....」

三、嗣經原處分機關以八十七年十二月十四日北市稽法乙字第八七一六九七０００００號重為復查決定：「維持核定補徵稅額為新臺幣六、二九三、六二０元及按所漏稅額處五倍罰鍰之處分。」訴願人仍表不服，於八十八年一月十一日向本府提起訴願，一月二十九日補具理由書，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。故行政法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；若行政法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.....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。」第四十八條規定：「營業人開立統一發票，應行記載事項未依規定記載.....除通知限期改正或補辦外，按統一發票所載銷售額，處百分之一罰鍰，.....最高不得超過五千元。.....」（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。」

稅捐稽徵法第十一條規定：「依稅法規定應自他人取得之憑證及給予他人憑證之存根或副本應保存五年。」第二十一條規定：「稅捐之核課期間，依左列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為五年。.....三、未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為七年。在前項核課期間內，經另發現應徵之稅

捐者，仍應依法補徵或並予處罰.....」第二十二條規定：「前條第一項核課期間之起算，依左列規定.....二、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，未在規定期間內申報繳納者，自規定申報期間屆滿之翌日起算。.....」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，.....應就其未給與憑證、.....經查明認定之總額，處百分之五罰鍰。」

統一發票使用辦法第七條規定：「統一發票之種類及用途如左：一、三聯式統一發票：專供營業人銷售貨物或勞務與營業人.....二、二聯式統一發票：專供營業人銷售貨物或勞務與非營業人.....。」第三十條規定：「違反本辦法之規定者，依本法及稅捐稽徵法有關規定處罰。」

財政部七十五年三月二十八日臺財稅第七五三三三五三號函釋：「稅捐稽徵機關依稅法規定核課稅捐，乃屬行政行為，該行政行為除法律另有規定外（如公示送達）應以到達相對人始生效力。本部七十二年一月十日臺財稅第三０一三八號函釋：『....在核課期間將屆滿始發現應徵之稅捐者，自應儘速於核課期間內發單，以免逾越核課期間無法據以補稅送罰。』已有規定，其中所謂應於核課期間內發單，自係指應於核課期間內將稅單合法送達者而言。」

八十五年四月二十六日臺財稅第八五一九０三三一三號函釋：「納稅義務人同時觸犯租稅行為罰及漏稅罰相關罰則之案件，依本函規定處理.....說明：一、鑒於納稅義務人同時觸犯租稅行為罰及漏稅罰相關罰則之案件，行政法院庭長評事聯席會議就部分案件已作成決議，採擇一從重處罰處理，對稽徵機關處理此類案件已形成實質拘束力，如稽徵機關仍堅持併罰，恐徒增行政救濟案件，浪費稽徵人力，並將造成提起行政救濟者，可獲行政法院判決擇一從重處罰；未提起行政救濟者，則併合處罰之不公平現象，誠非妥適，爰有作一致規定之必要。二、案經本部八十五年三月八日邀集法務部、本部相關單位及稽徵機關開會研商，並作成左列結論，應請參照辦理：（二）營業人觸犯營業稅法第五十一條各款，如同時涉及稅捐稽徵法第四十四條規定者，參照行政法院八十四年九月二十日九月份第二次庭長評事聯席會議決議意旨，勿庸併罰，應擇一從重處罰。.....」

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，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：

(一)依稅捐稽徵法第十一條規定，公司相關帳務憑證應保存五年，超過五年者即不負保存之義務，就此，訴願人除七十七年之相關憑證無法提示外，其餘七十八年至八十年部分皆已經原處分機關認列，其中雖仍有一二五、八七二、三九二元未被認列，惟原處分機關

所認定訴願人之相關稅額乃係發生於七十七年七月至八十年，然原處分機關卻遲至八十四年始核發稅單，故關於無法提示之七十七年相關憑證部分，實已超過八年之久，訴願人依上揭稅捐稽徵法之規定，若保存年限超過五年，訴願人即無保存之義務，亦即關於無法提示七十七年之相關憑證部分，並無可歸責於訴願人之情形。

(二)原處分機關重為復查決定維持其原核定稅額及處分之理由，僅謂：「.....卷查申請人私設帳簿，期閒盎續自七十七年七月至八十年十二月止，漏開統一發票並漏報銷售額計（更正後）一二五、八七二、三九二元，難謂無以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐.....，核認本案之核課期間為七年.....」云云，惟本件訴願人已於規定期限內申報，亦無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐，故本件所適用之核課期間「應為五年」

(三)依據財政部七十二年十二月八日臺財稅第三八七二六號函：「.....其補徵稅捐之核課期間究為五年或七年，應視其漏報或短報所得之行為，是否故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐為斷，分別適用稅捐稽徵法第二十一條第一項第一款或第三款之規定辦理。」又依行政院臺八十四訴字第三五三四六號再訴願決定：「依稅捐稽徵法規定之核課除未申報案件或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者為七年外，其他均為五年。.....應為五年或七年關鍵，如未能查出故意詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐，並有證據足以證明者，其核課期間應為五年.....，若無證據證明再訴願人係故意以詐欺或不正當方法逃漏稅款者，其核課期間依稅捐稽徵法第二十一條第一項之規定應為五年.....。」本件訴願人有關稅款已於規定期間內申報，並無故意以詐欺或其他不正當方法致稅捐機關陷於錯誤而逃漏稅捐，故本件稅額所適用核課期間應為五年。

(四)末按稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第十條：「營利事業應依規定設帳及記載，並應於帳簿使用前依序逐頁編號。主管稽徵機關得於年度中輔導檢查營利事業帳簿憑證，並於受檢帳簿加蓋印章。」原處分機關所指摘訴願人「私設帳簿」係指嘉義縣調查站所查扣之銷貨日報表等相關資料，惟前揭查扣資料僅具輔助報表功能，其目的在於使會計記錄得以完整勾稽，並達成內部控制之目的，而非前開稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法規定，需主管稽徵機關驗印之帳簿，是以原處分機關所云之「私設帳簿」顯與事實相違。本件訴願人關於七十八年至八十年度之相關憑證及資料，實無漏稅情事。

三、卷查本件訴願人係以錄影節目帶之加工製作、發行為主要業務，所發行者有香港○○、○○公司及○○公司之各類錄影節目帶，銷售方式有二，一為透過各縣市代理經銷商發片至旗下各錄影帶出租店；一為由公司臺中、臺南、高雄、屏東倉庫直營發片給該縣市錄影帶出租店，嗣經○○站在訴願人營業地址查扣違章憑證三０九冊，並函移由原處分機關與財政部臺北市國稅局依上開訴願人銷售○○、○○、○○節目帶給各縣市代理商及出租店之銷貨紀錄及訴願人公司臺中、臺南、高雄、屏東倉庫直營發片給該縣市錄影

帶出租店的收款明細表，核算訴願人公司年度之銷售額，並扣除已開立發票之金額，審理核定訴願人自七十七年七月起至八十年十二月止漏開統一發票並漏報銷售額五二一、五一三、０八七元，此有經查扣違章憑證三０九冊（其中００一冊至一０四冊係第一種銷售方式之銷貨紀錄，一０五冊至二四八冊則為第二種銷售方式之銷貨紀錄，其餘查扣憑證則因與上開部分重複，業已剔除免議）、訴願人公司八十二年時之負責人○○○於八十二年二月八日在○○站所作調查筆錄，○○站八十二年三月二日義法字第八二０三七號函及原處分機關與財政部臺北市國稅局會審報告等資料附卷可稽；且為本府前次訴願決定所採認，是其違章事證明確。

四、惟查原處分機關對於本府前次訴願決定所質疑，本案並非未於規定期間內申報，而訴願人是否故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐仍有未明，核課期間究應為五年或七年非無商榷餘地乙節，仍未釋明，針對上開質疑點僅答辯略以：「.....六、另訴願人主張已於規定期限內申報，亦無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐乙節，按稅捐稽徵法第二十一條第一項第三款規定：『稅捐之核課期間，依左列規定.....三、未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為七年。』經查獲案違章憑證之銷貨日報表為訴願人所自承為其所有製作，而上開憑證期間盤續自七十七年七月至八十年十二月止，漏開統一發票並漏報銷售額金額計（更正後）一二五、八七二、三九二元，難謂無以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐，是本處依前揭法條規定核認本案之核課期間為七年，並無不合.....。」實難令訴願人信服。按訴願人既有按期申報繳稅款，則其單純的漏開統一發票及漏報銷售額行為，與積極的以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐有別，則原處分機關在查無訴願人有以任何積極行為逃漏稅捐事證，仍據以認定核課期間為七年，自屬可議。訴願人執此主張，非無理由，爰將原處分關於七十七年六月二十六日至七十九年六月二十六日漏開統一發票漏報銷售額而補稅及罰鍰部分撤銷。又訴願人之違章事證明確，業如前述，是七十九年六月二十七日至八十年十二月止之補稅及罰鍰部分，原處分機關士林分處既然已於五年核課期間內（八十四年六月二十六日）合法發單補徵稅額及裁罰處分，是此部分處分仍應予維持。

五、綜上論結，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　四　月　二十一　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）