臺北市政府 88.06.08. 府訴字第八八００九五一八０一號訴願決定書

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，不服原處分機關八十八年一月七日北市稽法乙字第八八０００二三一００號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主　　文

原處分撤銷，由原處分機關另為處分。

事　　實

緣訴願人於八十三年度進銷貨均未依規定取得及給與他人憑證，致漏報銷貨收入，金額計新臺幣（以下同）三、八六五、二一０元（不含稅）；案經財政部查獲後將相關事證函送原處分機關依法審理核定應補徵營業稅一九三、二六０元（訴願人已於八十六年十一月十五日補繳），並按所漏稅額處三倍罰鍰計五七九、七００元（計至百元為止）；又同期間向○○股份有限公司等進貨，金額計六、九九五、四八一元未依規定取得憑證，遂按其未依法取得憑證總額處百分之五罰鍰計三四九、七七四元；合計處罰鍰九二九、四七四元。訴願人不服，申請復查，未獲變更，乃提起訴願，經本府以八十七年八月二十七日府訴字第八七０二三三一六０一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」原處分機關嗣以八十八年一月七日北市稽法乙字第八八０００二三一００號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額及罰鍰處分。」上開決定書於八十八年一月十二日送達，訴願人仍表不服，於八十八年一月二十八日向本府提起訴願，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。」營業稅法（行為時）第八條第一項第三十款規定：「左列貨物或勞務免徵營業稅.....三十、（金條、金塊、金片、金錠及金幣。）金條、金塊、金片、金幣及純金之金飾及飾金。但加工費不在此限。」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。.....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。」（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.....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，適用最有利於營業人之規定。」

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。」

稅捐稽徵法第四十四條規定：「營利事業依法規定.....應自他人取得憑證而未取得.....應就其.....　　未取得憑證.....經查明認定之總額，處百分之五罰鍰。」

財政部八十五年六月十九日臺財稅第八五０二九０八一四號函釋：「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.....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稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表，其中關於短報或漏報銷售額者，在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之情形，規定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）訴願人八十三年度向○○有限公司進貨一、０四九、八四八元（含稅），向○○有限公司進貨一、三０一、四九七元（含稅），向○○○進貨一、四七七、四００元（含稅），合計三、八二八、七四五元（含稅），並已支付包含進項稅額之價款，惟上開交易對象基於本身之考量，拒未開立統一發票給訴願人，致訴願人在未能取得合法進貨憑證情況下，於出售上述進貨時也未能開立銷貨發票計四、０五八、四七０元（含稅）。

（二）訴願人進貨既已支付進項稅額，且上開稅額已由原處分機關另案向關係人○○有限公司等補徵，則訴願人實質上已繳納了營業稅一八二、三二一元，真正所漏之稅額僅為一０、九三九元。且原處分機關依營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款規定，逕以查得之銷售額依規定稅率計算之稅額核定為訴願人之漏稅額，而未遵循營業稅法第十五條以銷項稅額扣減進項稅額後之餘額為應納稅額之計算方式，擴張解釋訴願人所逃漏之稅額；參照司法院釋字第三三七號解釋，訴願人實際之漏稅額應為一０、九三九元，方符合營業稅法之規定。

（三）前次訴願決定意旨另以現行營業稅法係以當期進銷項稅額之差額為應納或溢付營業稅額，當進貨未能取得發票而漏進，即無進項稅額可供扣減，結果該漏報進貨之營業稅額將反應到漏報銷貨之應納稅額中，於追補處罰該漏報銷貨之應納稅額時，已經一併補徵處罰，是以原處分機關既已對訴願人銷貨時漏開發票處以漏稅罰，就不應對於進貨未取得憑證之事實處以百分之五行為罰。

（四）就本案而言，即使依前訴願決定計算，訴願人應補繳之稅金及罰鍰合計已超過百萬元，其警惕可謂相當沉重，並已無再犯之慮，尚祈降低漏稅罰倍數與金額，並撤銷重複處罰部分之行為罰。

三、卷查本案前經本府以八十七年八月二十七日府訴字第八七０二三三一六０一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」理由載明：「.....三、卷查訴願人之違章事實，有....稽核報告、訴願人公司負責人○○○....之說明書、受託人○○○（亦為該公司股東）....之談話紀錄、○○公司....之說明書、○○公司負責人○○○....之談話紀錄、○○公司....之說明書、○○公司負責人○○○：：之談話紀錄、○○公司....之說明書、○○公司負責人○○○....之談話紀錄及○○○....之談話紀錄等影本附案可稽，違章事證明確，洵堪認定，亦為訴願理由所自承，從而，原處分機關所為之處分，尚非無據。至訴願人主張漏開統一發票之漏稅額應扣除已繳納之進項稅額乙節，查.....為現行營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款所明定，原處分機關依查得之銷售額按規定稅率計算之稅額核定為訴願人漏稅額，並無不合，訴願人主張應扣除其進貨已支付之進項稅額，顯有誤解。四、原處分中關於補稅及漏稅罰部分，雖無不合，惟關於未依法取得憑證部分，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，該漏報進貨之營業稅額，將反應到漏報銷貨之應納稅額，於稽徵機關追補該漏報銷貨之應納稅額時，已予一併補徵。是故，對未取得憑證課（科）以行為罰鍰，至少在課（科）以應納稅額之漏稅罰之情形，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重複處罰之情事；何況已就逃漏行為依法核處漏稅罰，衡酌其違章動機，所圖利益等全盤違章事狀，堪認經此重罰就全部違章行為已足收儆戒之效。且據附卷之財政部稽核報告所載：『.....另該公司購進珠寶及金條，未依規定取得憑證八十三年度分別計二、九七八、七００元（含稅）及五一二、二００元。惟據該公司主張上述珠寶及金條部分，因銷售不易，迄今仍保留存貨中，請予列案追蹤。.....』是訴願人購買飾金及珠寶金條之金額既可明確區分，是原處分機關既就飾金部分已按訴願人漏開統一發票所漏稅額課以漏稅罰，衡諸前開見解，則就購買飾金未依規定取得進貨憑證所處之行為罰部分，應由原處分機關查明訴願人相關進銷存紀錄，釐清系爭飾金進貨金

額三、六四六、四二四元（不含稅）中，因與本件漏開發票漏報銷售額部分相關聯，而已課以漏稅罰之部分加以扣除；再就其餘額由原處分機關併同訴願人購買珠寶金額二、八三六、八五七元（不含稅）及購買金條金額五一二、二００元，按未依規定取得他人憑證總額處百分之五罰鍰。從而，原處分既有上述不當，即應予撤銷，由原處分機關另為處分，以昭公允.....」。

四、本案嗣經原處分機關重核結果，仍予維持原核定補徵稅額及罰鍰處分，理由為：「.....三、卷查申請人（即訴願人）上開違章事實，有.....附案可稽，違章事證明確，洵堪認定，且為臺北市政府訴願決定所是認....四、至訴願決定撤銷所指本案對未取得憑證課（科）以行為罰鍰.....會構成行為罰與漏稅罰重復（複）處罰之情事乙節，按財政部八十五年六月十九日臺財稅第八五０二九０八一四號函釋.....是本處依上開函釋規定，所為罰鍰處分，洵屬有據....五、次查訴願決定撤銷重核意旨就購買飾金未依規定取得進項憑證所處之行為罰部分，應由原處分機關查明訴願人相關進銷存記錄，釐清系爭飾金進貨乙節，經查上開進貨三、六四六、四二四元（不含稅）係申請人購進Ｋ金飾品（訴願決定誤為飾金），依八十六年十月二十九日修正營業稅法第八條第一項第三十款規定.....卷查本案財政部賦稅署稽核組之稽核報告略以：『○○股份有限公司...涉嫌購進Ｋ金飾物未依規定取得憑證.....』申請人公司負責人○○○於八十六年九月二十二日出具之說明書略以：『....一、購進Ｋ金飾品，未依規定取得憑證....且未依法開立統一發票....』是本案系爭貨物為Ｋ金飾品，申請人漏進漏銷依前開法令規定，自應補徵稅款及處罰。從而，原核定補徵稅額及罰鍰處分，揆諸首揭法條及財政部函釋規定均無違誤，應予維持.....」。

五、是本案前經本府訴願決定指摘「就購買飾金未依規定取得進貨憑證所處之行為罰部分，應由原處分機關查明訴願人相關進銷存紀錄，釐清系爭飾金進貨金額三、六四六、四二四元（不含稅）中，因與本件漏開發票漏報銷售額部分相關聯，而已課以漏稅罰之部分加以扣除；再就其餘額由原處分機關併同訴願人購買珠寶金額二、八三六、八五七元（不含稅）及購買金條金額五一二、二００元，按未依規定取得他人憑證總額處百分之五罰鍰」，惟原處分機關重核結果，仍謂訴願人漏進漏銷，依規定自應補徵稅款及處罰，並予維持原核定補徵稅額及罰鍰處分，是其顯未依本府前次訴願決定撤銷意旨重核。且系爭進貨三、六四六、四二四元（不含稅）縱係訴願人購進Ｋ金飾品而本府訴願決定誤為飾金之情形，然觀諸卷附稽核報告所載「該公司（即訴願人）八十三年度涉嫌購進Ｋ金飾物未依規定取得憑證計三、八二八、七四五元（含稅）並於銷貨時未依法開立發票致漏報銷貨收入計四、０五八、四七０元（含稅）」等語，似仍存有行為罰與漏稅罰重複處罰情事，並不因本府之誤認而影響前次訴願決定所持見解，是原處分機關就此所為之陳述，恐有誤解。爰參照前揭訴願法之規定，將原處分撤銷，由原處分機關依本府前

次訴願決定撤銷意旨另為處分。

六、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　黃旭田

委員　劉興源

中　華　民　國　八十八　年　六　月　八　日

市長　馬英九

訴願審議委員會主任委員　張明珠　決行