

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

右訴願人因違反稅捐稽徵法事件，不服原處分機關八十九年十月十二日北市稽法乙字第八九一〇一六七九〇〇號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主文

原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起九十日內另為處分。

事實

- 一、緣訴願人於八十五年間報運進口食品三批，因報價偏低，經財政部關稅總局（以下簡稱關稅總局）向結匯銀行查證，發現訴願人繳驗偽造發票，逃漏進口稅捐。原處分機關乃依據關稅總局八十八年五月二十八日臺總局驗字第八八二〇〇五九九號函附資料審理核定訴願人低報進口價格計新臺幣（以下同）七〇五、四〇三元（不含稅），未依法取得進貨憑證，依稅捐稽徵法第四十四條規定，按其未依法取得他人憑證總額處百分之五罰鍰，計三五、二七〇元。
- 二、訴願人不服，申請復查，未獲變更，第一次提起訴願，經本府以八十九年一月二十八日府訴字第八八〇八五八五〇〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」嗣原處分機關以八九年四月二十六日北市稽法乙字第八九〇五六七二二〇〇號重為復查決定：「維持原罰鍰處分。」訴願人仍不服，第二次提起訴願，經本府以八九年八月十七日府訴字第八九〇四四〇六二〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」
- 三、嗣原處分機關以八九年十月十二日北市稽法乙字第八九一〇一六七九〇〇號重為復查決定：「維持原罰鍰處分。」上開決定書於八九年十一月七日送達，訴願人仍表不服，於八九年十一月十四日經由原處分機關向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理由

- 一、查訴願法第九十五條前段規定：「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。....」

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。」

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前段規定：「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四十五條第一款第一目規定：「進貨或進料之原始憑證如下：一、國外進貨或海關完稅單據、各種報關提貨費用單據或其他相關證明文件。已辦理結匯者，應取得結匯文件。未辦理結匯者，應取得銀行匯付或轉付之證明文件。其運費及保險費如係由買方負擔者，並應取得運費及保險費之憑證。」

二、本件訴願理由略謂：

- (一) 訴願人因繳驗偽造發票，逃漏進口稅捐，已被依海關緝私條例第三十七條第一項之規定，處漏稅額二倍之罰鍰，依「一罪不二罰」之原則，海關既已從重處分，本罰鍰處分依法自不應再重複處罰。又訴願人是否逃漏進口稅捐乙案，尚在行政訴訟中，故本案應暫緩作成復查決定。
- (二) 繳驗偽造發票，並不當然表示未依法取得憑證。依關稅總局八十八年十月八日臺關訴甲字第八八〇五二二號訴願決定書謂：「經查本案系爭貨物申報價格與本總局驗估處查得開狀銀行所提供之信用狀及存檔發票影本所載價格不符，且訴願人已在信用狀額度內依存檔發票金額匯出貨款」，由此可證海關已認定訴願人確實已依法取得「存檔發票」，並據此認定訴願人低報進口價格。因此如謂訴願人未依法取得進貨憑證，海關之認定豈不自相矛盾？
- (三) 原處分機關謂海關所發給之文件或書證等資料，依營利事業所得稅查核準則第四十五條第一款第一目之規定，當然為稅捐稽徵法第四十四條所規定之憑證，訴願人申報系爭進口貨物時，既未依規定申報進口完稅價格，致基隆關稅局所核發進口報單之進口價格短列七〇五、四〇三元，其短列部分即為未依規定取得憑證，惟此乃誤解法令，按一般國外進口貨物的成本，包括進貨貨品價格、進口關稅及各項進口報關等費用，因此前掲查核準則第四十五條第一款第一目規定之原始憑證，應是指國外廠商之發票，而進口相關稅捐之原始憑證則是指海關完稅單據，是原處分機關將本案基隆關稅局核發之進口報單當作進貨價格之原始憑證，並據以認定訴願人未取得進貨之原始憑證，顯有違誤。

三、本件前經本府八十九年八月十七日府訴字第八九〇四四〇六二〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」其理由略以：「……四、惟依關稅總局八十八年十月八日臺關訴甲字第八八〇五二二號訴願決定書理由欄所載：『……經查本案系爭貨物申報價格與本總局驗估處查得開狀銀行所提供之信用狀及存檔發票影本所載價格不符，且訴願人已在信用狀額度內依存檔發票金額匯出貨款……』可知訴願人有依法向銷貨商取得進貨發票，否則銀行如何向關稅總局驗估處提供存檔發票影本？再按首揭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前段規定，可知營利事業應於營業事項發生時自他人取得之原始憑證，為進貨發票。則原處分機關稽核科八九年二月十日便箋為何載明未依規定取得憑證為基隆關稅局所核發之憑證，而非銷貨商之發票，其立論依據為何？又基隆關稅局並非營利事業，其所發給之文件或書證可否視為首揭稅捐稽徵法第四十四條規定之憑證？從而本案既有上開未明晰而待究明之事項，爰將原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之日起三十日內另為處分。」

四、嗣經原處分機關重為復查決定仍維持原罰鍰處分，所持理由依其八十九年十二月一日北市稽法乙字第八九一二〇一七七〇〇號答辯書載以：「……四、有關鈞府前開訴願決定撤銷意旨所指各節，依營利事業所得稅查核準則第四十五條第一項第一款（應係第一款第一目）

規定：『進貨或進料之原始憑證如下：一、國外進貨或進料：（一）國外進貨或進料，應取得國外廠商之發票、海關完稅單據、各種報關提貨費用單據或其他相關證明文件。已辦理結匯者，應取得結匯文件。未辦理結匯者，應取得銀行匯付或轉付之證明文件。其運費及保險費如係由買方負擔者，並應取得運費及保險費之憑證。』是可知財政部基隆關稅局（以下簡稱基隆關稅局）雖非營利事業，但其所發給之文件或書證等資料，依前開營利事業所得稅查核準則規定，當然為稅捐稽徵法第四十四條所規定之憑證，是本案訴願人於八十五年間申報案關進口貨物時，並未依規定申報進口完稅價格，導致基隆關稅局所核發進口報單之進口價格短列七〇五、四〇三元，其短列部分即為未依規定取得憑證之金額。又依基隆關稅局八九年三月十日基普緝字第八九一〇一五五六號函略以：『說明二、本案經查該公司涉嫌繳驗偽造發票、逃漏進口稅捐，經本局以八十七年第八七一六〇三、八七一六二一及八七一六二三號處分書核處，該公司已提起行政救濟中，尚未處分確定。另該案係進口人報關時繳驗之發票與開狀銀行取得之COMMERCIAL INVOICE金額不符，顯有繳驗偽造發票之情事，始予依法核處。』是訴願人低報進口貨物價格並繳驗不實發票之事實，至臻明確。……』

五、經查本件原處分機關重為復查決定仍維持原罰鍰處分係以營利事業所得稅查核準則第四十五條第一款第一目之規定為據，其認依上開規定，向國外進貨或進料之原始憑證，除國外廠商之發票外，尚包含海關完稅單據、各種報關提貨費用單據或其他相關證明文件

、結匯文件、銀行匯付或轉付之證明文件及運費、保險費之憑證等，本件訴願人因於申報系爭進口貨物時，涉嫌繳驗偽造發票，逃漏進口稅捐，其未依規定申報進口完稅價格，致基隆關稅局所核發進口報單之價格短列七〇五、四〇三元，又基隆關稅局雖非營利事業，惟其所核發之文件或書證，依前開查核準則之規定，亦為稅捐稽徵法第四十四條所規定之憑證，是基隆關稅局短列之進口報單價格七〇五、四〇三元部分即為本案訴願人未依規定取得憑證之違章金額，尚非無據。

六、惟查本件原處分機關據以認定系爭違章情事之前提事實，即訴願人是否低報進口價格，繳驗偽造發票逃漏關稅，據訴願人主張其已對基隆關稅局之處分提起行政訴訟，是該案件仍在行政救濟中，尚未確定，原處分機關在未就系爭違章事實另為積極詳實查證之情況下，僅以尚在行政救濟中而未確定之前揭基隆關稅局所認定訴願人繳驗偽造發票逃漏關稅之事實，遽以認定本件訴願人之系爭違章情事，尚嫌疏漏，此業經本府於八十九年一月二十八日府訴字第八八〇八五八五〇〇一號訴願決定指摘在案。且原處分機關據前揭營利事業所得稅查核準則第四十五條第一款第一目之規定，認為基隆關稅局雖非營利事業，然其所核發之文件或書證，亦為稅捐稽徵法第四十四條所規定之憑證，惟此與本府於八十九年八月十七日府訴字第八九〇四四〇六二〇一號訴願決定，業已表明「依首揭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前段規定，可知營利事業應於營業事項發生時自他人取得之原始憑證，為進貨發票。」之法律見解不同，則本案就稅捐稽徵法第四十四條規定所規範營利事業應取得之進貨憑證範圍，除國外廠商之發票外，是否尚及於營利事業所得稅查核準則第四十五條第一款第一目所規定之海關完稅單據、各種報關提貨費用單據或其他相關證明文件、結匯文件、銀行匯付或轉付之證明文件及運費、保險費之憑證等？又基隆關稅局並非營利事業，其所發給之文件或書證可否視為首揭稅捐稽徵法第四十四條規定之憑證？等法律適用上之疑義，猶有未明，原處分應予撤銷，由原處分機關詳研並函請中央主管機關財政部釋示後於收受決定書之次日起九十日內另為處分。

七、綜上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第八十一條之規定，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
委員 曾忠己
日市長 馬英九
訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行

中 華 民 國 九 十 年 三 月 二 十 九 日 市 長 馬 英 九
訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行