

訴 願 人 ○○有限公司

代 表 人 ○○○

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因稅捐稽徵法事件，不服原處分機關九十一年四月十七日北市稽法乙字第0九一六一0四0七00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銷售貨物計新臺幣（以下同）二五、二七二、000元（不含稅），未依規定開立統一發票交付實際買受人○○有限公司（以下簡稱○○公司），而依實際買受人指定開立並交付予其下手○○商行。案經財政部賦稅署查獲並以九十年十二月十四日臺財稅字第0九00四九0七0三號函通報原處分機關，經原處分機關依法審理核定訴願人未依規定給與他人憑證，乃就其經查明認定之總額，處以訴願人百分之五罰鍰計一、二六三、六00元。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以九十一年四月十七日北市稽法乙字第0九一六一0四0七00號復查決定：「復查駁回。」該決定書於九十一年四月二十二日送達。訴願人仍不服，於九十一年五月十六日向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、按行為時營業稅法第三十二條第一項規定：「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。....」

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，或應保存憑證而未保存者，應就其未給與憑證、未取得憑證或未保存憑證，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。給與他人之憑證，應依次編號並自留存根或副本。」

行政法院三十九年度判字第2號判例：「當事人主張事實，須負舉證責任，倘所提出之證據，不足為其主張事實之證明，自不能認其主張事實為真實。又行政官署對於人民有所處罰，必須確實證明其違法之事實。倘不能確實證明違法事實之存在，其處罰即不能認為合法。」

財政部七十六年二月十三日臺財稅第七五一九九八六號函釋：「主旨：營業人委託臺灣

省菸酒公賣局進口或銷售美國香菸、葡萄酒（Wine）、啤酒及經我國政府宣佈可同等比照適用中美菸酒協議內容之第三國香菸、葡萄酒（Wine）、啤酒，准予依營業稅法第八條第一項第十六款及第九條第一項第二款規定免徵營業稅。說明：二、外國菸酒之貿易進口商（申請商）、經銷商、次經銷商或批發商，及經稽徵機關核定使用統一發票之臺灣省菸酒公賣局許可之菸（或／及）酒零售商，於銷售主旨規定之外國菸酒時，應依法開立統一發票交付買受人，並於營業稅項下免稅欄內打「✓」免徵營業稅。……」

七十八年七月二十四日臺財稅第七八一—四八二三七號函釋：「主旨：營業人漏、短開統一發票銷售額經查獲者，依營業稅法第五十二條規定應就其銷售額按規定稅率計算補稅並處所漏稅額五倍至二十倍罰鍰，一年內經查獲達三次者，並停止其營業，免再併依稅捐稽徵法第四十四條規定處罰。說明：二、營業稅法第五十二條規定營業人漏、短開統一發票與稅捐稽徵法第四十四條規定營利事業應給予他人憑證而未給予之處罰要件雷同，係屬法條競合，可採從重處罰，不宜分別適用各有關法條之規定同時處罰。」

二、本件訴願理由略以：

- （一）按行政法院三十九年度判字第二號判例：「行政官署對於人民有所處罰，必須確實證明其違法之事實。倘不能確實證明違法事實之存在，其處罰即不能認為合法。」又行政法院六十二年度判字第三〇號判例：「行政罰不以故意或過失為責任條件」，業經司法院釋字第二七五號解釋，與憲法保障人民權利之本旨牴觸，應不再援用。另行政程序法第五條規定，行政行為之內容應明確。同法第六條與第八條亦明文規定，行政行為，非有正當理由，不得為差別待遇；應以誠實信用之方法為之，並應保護人民正當合理之信賴。
- （二）原處分機關之裁罰依據乃以○○公司九十年十一月二十二日說明書內容略為：「本公司因會計人員不諳法令，於八十六年度銷貨時以前手（○○有限公司）開立之統一發票交付予本公司買受人（○○商行）致漏記進貨及漏報同額之銷售額計二五、二七二、〇〇〇元明細如附件（不含稅），本公司願依法繳清罰鍰……」等語，並以訴願人之負責人○○○在九十年十一月二十六日之談話紀錄中所稱發票從公司直接開予○○商行，係因同學○○（○○公司經理）之指示等語，即認定訴願人有未依法規定應給與他人憑證而未給與，致處罰鍰之。
- （三）按行政法以消極事實在性質上難於舉證，而主張消極事實者，一般而言不負舉證責任，此即為「否定者無庸舉證」之原則。蓋原處分機關既明知訴願人為小量藥品進品為主之公司，本案所銷售之貨物為「啤酒」，業已繳納「公賣利益」，依稅法規定為免稅項目；八十六年度進口兩批啤酒，係由○○有限公司、○○有限公司、○○公司與○○股份有限公司等委託進口，訴願人僅提供進口業務，並無向酒商或消費者推銷，整個銷售行為皆由○○（○○公司之經理，訴願人公司之負責人○○○之同學）負責

，此由上述談話紀錄可查之。而○○公司自承違反稅捐稽徵法第四十四條規定，應給與他人（即○○商行）憑證而未給與，應自他人（訴願人）取得憑證而未取得，願依法繳清罰鍰；則○○公司有營業稅法第五十二條規定營業人漏、短開統一發票與稅捐稽徵法第四十四條規定營利事業應給與他人憑證而未給與之處罰要件雷同，係屬法條競合，可採從重處罰，不宜分別適用各有關法條之規定同時處罰。此由財政部七十八年七月二十四日臺財稅第七八一—四八二三七號函可證之。依上揭法條，既然○○公司「願依法繳清罰鍰」，即不可再向訴願人處罰之，且亦無法證明訴願人有應給與他人憑證而未給與之事實，況○○商行當初將購貨之款項交予○○，○某以○○公司名義匯款入訴願人帳戶，而訴願人依法開立統一發票予○○商行，雖有不一致情形，亦無「積極證據」可證訴願人有違法。

三、卷查訴願人於八十六年間自美國進口○○啤酒，未依法開立發票交付實際買受人○○公司，而將發票抬頭依實際買受人之指定記載為其下手○○商行，並交付之，金額計二五、二七二、〇〇〇元（不含稅），此有訴願人之負責人○○○九十年十一月十九日、二十六日於財政部賦稅署第五組之談話紀錄及○○公司九十年十一月二十二日說明書等資料附卷可稽，顯見訴願人之交易對象應係○○公司，則其未依規定給與實際買受人○○公司憑證，逕依○○公司之指示給與其經銷商○○商行憑證，違反稅捐稽徵法第四十四條規定之違章事證，自屬明確。訴願人未提出相關事證，空言未違反是項規定，按行政法院三十九年度判字第二號判例意旨，自不能認其主張事實為真實。

四、至於訴願人主張○○公司自承違反稅捐稽徵法第四十四條規定，應給與他人（即○○商行）憑證而未給與，應自他人（訴願人）取得憑證而未取得，願依法繳清罰鍰，即不可再向訴願人處罰之乙節，按訴願人及○○公司係不同之行為主體，其所為行為是否違反法律規定，應就個別行為分別認定，並無合併處罰或首揭財政部七十八年七月二十四日臺財稅第七八一—四八二三七號函釋法規競合之適用。又關於訴願人指稱本案銷售既係「免稅項目」，則訴願人既無「漏開」發票，豈有需要「跳開」發票，而違反稅捐稽徵法第四十四條「未依規定給與他人憑證」之必要乙節，經查依財政部七十六年二月十三日臺財稅第七五一九九八六號函釋規定，銷售外國菸酒時，應依法開立統一發票交付買受人，並於營業稅項下免稅欄內打「✓」免徵營業稅，是銷售貨物免稅與否之性質，並不影響憑證之開立及給與，訴願人所訴等節，恐係誤解，不足採據。從而，原處分機關按訴願人未依規定給與憑證經查明認定之總額，處以百分之五罰鍰計一、二六三、六〇〇元，復查決定續予維持，揆諸首揭規定及函釋意旨，並無不合，應予維持。

五、綜上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第七十九條第一項之規定，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 薛明玲
委員 楊松齡
委員 王惠光
委員 陳 敏
委員 曾巨威
委員 曾忠己
委員 劉興源

中 華 民 國 九 十 一 年 九 月 十 一 日 市 長 馬 英 九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行

如對本決定不服者，得於收受本決定書之次日起二個月內，向臺北高等行政法院提起行政訴訟，並抄副本送本府。

（臺北高等行政法院地址：臺北市大安區和平東路三段一巷一號）