

裁判字號：最高行政法院 91 年度判字第 1802 號 行政

裁判日期：民國 91 年 10 月 03 日

案由摘要：營業稅

最 高 行 政 法 院 判 決

九十一年度判字第一八〇二號

上 訴 人 臺南市稅捐稽徵處

代 表 人 傅秋風

被 上 訴 人 辰豪塑膠工業股份有限公司

代 表 人 侯水木

右當事人間因營業稅事件，上訴人對於高雄高等行政法院中華民國九十年七月三十一日九十年訴字第五五三號判決，提起上訴，本院判決如左：

主 文

原判決廢棄。

被上訴人在第一審之訴駁回。

第一審及上訴審訴訟費用均由被上訴人負擔。

理 由

本件被上訴人在原審起訴主張：(一)、依民法第一八八條規定「受僱人因執行職務，不法侵害他人之權利者，由僱用人與行為人連帶負損害賠償責任。但選任受僱人及監督其職務之執行，已盡相當之注意或縱加以相當之注意而仍不免發生損害者，僱用人不負賠償責任。」(二)、本案起源於被上訴人前任主辦會計郭淑芬之配偶黃文明於被上訴人公司擔任業務經理期間，遭發現在被上訴人投資之廈門工廠涉嫌不法情事，乃將黃文明調回臺灣總公司靜候調查，因而引起黃文明及郭淑芬心生不滿，嗣後黃文明屢次對董事長有所恐嚇挑釁及無故曠職之行為，被上訴人乃依勞動基準法規定終止雙方勞動契約。(三)、被上訴人於郭淑芬無故離職後，聘請新任會計人員接替郭淑芬之職位，遂陸續發現郭淑芬在任職期間利用職位之便，擅自為不法之行為，例如塗改其個人薪資所得、扣繳憑單短列其薪資所得，而於事後謊稱乃受被上訴人之代表人侯水木指示製作，俾便被上訴人漏開發票逃稅云云；然郭淑芬之犯罪事實，前經臺灣臺南地方法院檢察署檢察官依偽造文書將其提起公訴，並經臺灣臺南地方法院判處六個月之有期徒刑，並緩刑二年在案，足徵郭淑芬犯罪之事實確鑿，被上訴人僅是無辜被牽連而已，應無遭受重大裁罰之理由。(四)、郭淑芬在職期間，理應善盡會計人員之職責，惟其擅自為私人不法之行為，故意漏開銷售統一發票，竊取公司之重要出貨憑證正本，使被上訴人在不知情之情況下遭漏以八十三年及八十五年間銷售貨物未依規定開立統一發票，逃漏營業稅，乃據以按所漏稅額處三倍裁處罰鍰，此為嚴重危害被上訴人商譽

及財務損失之行為，依前述民法第一八八條規定，被上訴人縱加以相當注意，仍無法避免郭淑芬「蓄意」舞弊操縱公司會計之帳證，請考量被上訴人非為故意逃漏稅，從輕裁處為一倍之罰鍰。(五)、本案既係源於檢舉人郭淑芬不法之行為及意圖，請考量被上訴人設立以來近三十年期間，從未有任何違章處罰之情事，而郭淑芬蓄意舞弊造成之漏稅金額，分別僅佔八十三年度及八十五年度全年度進項稅額之〇·四二%及一·九二%，實屬情節輕微，請參照稅捐稽徵法第四十八條之二規定：「依本法或稅法規定應處罰鍰之行為，其情節輕微或漏稅在一定金額以下者，得減輕或免予處罰。」，免予處罰或改為一倍罰鍰之處分，以減輕被上訴人經濟負擔，並維護納稅義務人之權益。為此訴請為撤銷原處分及一再訴願決定之判決。

二、上訴人則以：(一)、按「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。」，為營業稅法第五十一條第三款所明定。又「人民違反法律上之義務而應受行政罰之行為，法律無特別規定時，雖不以出於故意為必要，仍須以過失為其責任條件。但應受行政罰之行為，僅須違反禁止規定或作為義務，而不以發生損害或危險為其要件者，推定為有過失，於行為人不能舉證證明自己無過失時，即應受處罰」司法院釋字第二七五號解釋甚明。(二)、卷查被上訴人於八十三年十月及八十五年三至六月間銷售貨物予臺北市鋒懋實業有限公司，銷售額九四五、〇〇〇元、萬泰塑膠行銷售額三、八八一、七八四元（以上均含稅）漏未依規定開立統一發票、併漏申報銷售額，有被上訴人客戶估價單影本、及被上訴人所填具之承諾書可稽，被上訴人並於八十七年三月二十一日、八十七年六月十五日分別於裁罰處分核定前補繳所漏營業稅款，違章事證已臻明確。上訴人乃依前揭營業稅法規定，按所漏稅額二二九、八四七元裁處三倍罰鍰計新臺幣六八九、五〇〇元，原無不合。(三)、查買賣及製造業貨品於交易成立，發貨時即應開立統一發票交付買受人，此為「營業人開立銷售憑證時限表」所明定，故公司重要出貨憑證正本遭人竊取，其發生如在出貨前者，係產生根本無法出貨效果，並不發生開立統一發票問題，如發生在出貨之後，則產生收取貨款及管理問題，均與不能開立統一發票致漏報、漏繳銷售額及營業稅額無關，況依商業會計法第五條第二項規定：「公司組織主辦會計人員之任免，在股份有限公司須有董事過半數同意；．．．」、「第三項「會計人員依法辦理會計事務，應受經理人之指揮監督．．」，倘依被上訴人所言，本案係會計人員不法行為故意漏開銷售統一發票及竊取重要出貨憑證正本所致，該公司為時兩年竟未能發現，自仍應負疏於指揮監督過失之責，依上揭司法院釋字第二七五號解釋，即應受處罰。又本案漏開統一發票時間為八十三年十月、八十五年三至六月，距查獲時間均近兩年，而被上訴人卻主張無法自動補報、補繳，顯屬推諉飾詞。另查閱臺灣臺南地方法院檢察署檢察官起訴書（八十六年度偵字第九八三

二號)係以偽造文書偵查終結而提起公訴，內容並未涉及漏開統一發票問題。(四)、次查稅捐稽徵法第四十八條之二第一項規定，應處罰鍰之行為，其情節輕微，或漏稅在一定金額以下者，得減輕或免予處罰。又依該法條第二項規定情節輕微、金額及減免標準，由財政部擬訂，報請行政院核定後發布之。準此，財政部據此訂定發布「稅務違章案件減免處罰標準」，惟被上訴人所為之逃漏稅情節，並不符合該標準減免處罰規定，自無法據以撤銷系爭之三倍罰鍰，原處分認定被上訴人逃漏營業稅額二二九、八四七元及裁處罰鍰六八九、五〇〇元，既無違誤不當，自應予以維持而駁回其訴。

(五)、被上訴人於本訴訟仍執陳詞，惟查其所稱係會計人員郭淑芬擅自為私人之不法行為，於銷售貨物時，故意漏開統一發票，竊取公司之重要出貨憑證正本而致違章事實之發生，因上開事實在客觀上應當認為與其執行被上訴人職務有關，且財務、會計人員之弊端，原可藉由適當之內部牽制、勾稽、及人員考核予以防範、揭發，被上訴人並未列舉對其選任受僱人及監督其職務之執行已盡相當注意之具體事證以實其說，遽言縱加以相當注意仍無法避免違章事實之發生，並無可採。參照最高法院四十二年台上字第一二二四號判例要旨，被上訴人仍難辭民法第一百八十八條第一項所定之僱用人侵權行為責任，被上訴人縱未故意坐視違章事實之發生，管理疏失之過失責任仍屬難卸，是被上訴人所提主張，對其漏未開立統一發票、漏未申報銷售額之違章事實並不發生阻卻違法之效果。本案既無情輕法重、足以減輕其罰之特殊情形，原處分罰鍰倍數業經斟酌違章情節及危害性，對比例原則及平等原則均已顧及，且係屬在稅法規定罰鍰倍數範圍內行政裁量權之行使，並無逾越權限或濫用權力問題等語資為抗辯。

三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：(一)、本件被上訴人於八十三年十月及八十五年三至六月間，其分別銷售予鋒懋實業有限公司之銷售額九四五、〇〇〇元及萬泰塑膠行之銷售額三、八八一、七八四元(以上均含稅)均漏未依規定開立統一發票，亦未於規定期限內向上訴人申報銷售額及繳納營業稅等情，有被上訴人客戶估價單影本、被上訴人所填具之承諾書及被上訴人之負責人侯水木之談話筆錄附於原處分卷內可稽。又被上訴人於被查獲上開違章情事後，業於八十七年三月二十一日、八十七年六月十五日分別在上訴人裁罰處分核定前，業以書面承認違章事實，並補報及補繳稅款完畢，上訴人乃依營業稅法第五十一條第三款規定，並參酌財政部訂定發布之「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」，按被上訴人所漏營業稅額二二九、八四七元裁處三倍罰鍰計六八〇、五〇〇元等情，亦為兩造所不爭執，自堪信為真實。(二)、按「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。」，為營業稅法第五十一條第三款所明定。又「人民違反法律上之義務而應受行政罰之行為，法律無特別規定時，雖不以出於故意為必要，仍須以過失為其責任條件。但應受行政罰之行為，僅須違

反禁止規定或作為義務，而不以發生損害或危險為其要件者，推定為有過失，於行為人不能舉證證明自己無過失時，即應受處罰」，亦經司法院釋字第二七五號解釋在案。經查本件被上訴人銷售予鋒懋實業有限公司及萬泰塑膠行之塑膠製品中，因未依規定開立統一發票，致漏報銷售額而逃漏營業稅額二二九、八四七元，上訴人乃據此按其所漏營業稅額二二九、八四七元裁處三倍罰鍰，計六八〇、五〇〇元，依法固非無據，惟查：被上訴人於銷售貨物時，其僱用之會計漏未依規定開立統一發票，致漏報銷售額而逃漏營業稅，則被上訴人內部之控管機制顯未臻完善，自不待言。究其原因，被上訴人未善盡監督之職責，乃為其關鍵所在。是被上訴人就其漏稅之行為，即難辭過失之責，依司法院釋字第二七五號解釋，即應受處罰。然依據被上訴人自陳，本件係因其會計人員所檢舉，而該會計人員於任職期間即利用職位之便，擅自為不法之行為，倘其所述屬實，則該會計人員就銷售予鋒懋實業有限公司及萬泰塑膠行塑膠製品之銷售額未依規定開立統一發票，如非基於被上訴人之授意，則縱有逃漏營業稅之情事發生，即難謂係出於被上訴人之本意，其相較一般故意漏開發票而逃漏營業稅之違章案件而言，被上訴人之可罰性即相對較低，從而上訴人於裁罰之處分時，自應審酌其事件本身可責性之程度如何，針對其漏開發票以逃漏營業稅之行為，究係出於故意或過失，在輕重上有所分別。抑且，據被上訴人另陳，本件逃漏營業稅之金額，分別僅佔八十三年度及八十五年度全年度進項稅額之〇・四二%及一・九二%，倘其所述屬實，則上訴人疏未查明，即遽予依其逃漏稅額之三倍予以裁罰，是否合乎比例原則，尚難謂全無斟酌之必要，以避免失重失輕之憾，而遭民怨。(三)、至財政部就稅務違章案件裁罰金額或倍數，固訂有「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」，以供稅捐稽徵機關於辦理違章案件之裁罰金額或倍數時，有一客觀之標準可資參考，惟該參考表究非不容許得於具體個案中考量其事件之個別特殊性，而對其裁罰金額及倍數為適度之調整，否則，如均遵守一成不變之原則，稅捐稽徵機關就法律所賦予之行政裁量權無異自我限縮，而無法於個案中表彰稅法所欲裁罰之目的，殊有違財政部訂頒前開參考表之本意。本件上訴人對被上訴人之違章行為，乃按被上訴人所漏營業稅額二二九、八四七元裁處三倍罰鍰計六八〇、五〇〇元，雖無逾越權限或濫用權力問題，然對被上訴人違章之可責性及其逃漏之稅額佔其該年度之所繳納之營業稅額之比率，未確實加以斟酌，即按其所漏稅額之三倍予以裁罰，其妥適性及合法性，自非無可議之處。(四)、綜上所述，本件上訴人以被上訴人漏未依規定開立統一發票而逃漏營業稅額二二九、八四七元，乃按被上訴人所漏營業稅額裁處三倍罰鍰計六八〇、五〇〇元，雖然係在稅法規定罰鍰倍數範圍內行使其行政裁量權，惟對被上訴人所訴違章之事實，未詳細考量過失程度之輕重及裁罰倍數是否合乎比例原則，是否妥適及合法，即不無斟酌之餘地。因而為上訴人敗訴之判決。

四、本院核原判決依上開規定及說明固非無見。惟查：原判決既認定原處分裁罰三倍並無逾越權限或濫用權力，且係在稅法規定罰鍰倍數內行使其行政裁量權，則依行政訴訟法第二百零一條「行政機關依裁量權所為之行政處分，以其作為或不作為逾越權限或濫用權力者為限，行政法院得予撤銷。」之規定，本件原判決似不得予以撤銷原處分。次查：原處分係依據財政部所定「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」之規定予以裁罰三倍，難謂有違反行政程序法第七條所定之比例原則。況參酌民法第二百二十四條「債務人之代理人或使用人關於債之履行有故意或過失時，債務人應與自己之故意或過失負同一責任。．．．」之法理，本件被上訴人依稅法規定本有開立銷貨統一發票誠實實報銷售額報繳營業稅之義務，而本件義務之違反既係因被上訴人之代理人或使用人之會計人員之故意行為所致，則被上訴人自應負同一故意行為之責任，其違規責任難謂輕微。末按營業稅法第五十一條第三款規定係屬漏稅罰，其處罰之輕重係以漏稅金額之大小為計算依據，方符合比例原則，乃原判決竟以被上訴人漏報銷售額（高達）九四五、〇〇〇元及三、八八一、七八四元僅占進項稅額之〇．四二％及一．九二％，而認為被上訴人違章稅額比率甚輕微，據以指摘原處分違反比例原則。惟原判決此項以違章稅額比率為裁罰倍數之依據之見解，將造成營業額大之大公司可受較輕之處罰，營業額小之小公司則要受重罰之結果，難謂符合比例原則，更將違反平等原則。上訴意旨指摘原判決違法，非無理由，應將原判決廢棄，並駁回被上訴人在第一審之訴，以臻適法。

據上論結，本件上訴為有理由，爰依行政訴訟法第二百五十六條第一項、第二百五十九條第一款、第九十八條第三項前段，判決如主文。

中 華 民 國 九 十 一 年 十 月 三 日

最 高 行 政 法 院 第 二 庭

審 判 長 法 官 陳 石 獅

法 官 吳 錦 龍

法 官 彭 鳳 至

法 官 高 啟 燦

法 官 黃 合 文

右 正 本 證 明 與 原 本 無 異

法 院 書 記 官 張 雅 琴

中 華 民 國 九 十 一 年 十 月 三 十 日

資料來源：最高行政法院裁判書彙編（91年1至12月、第一冊）第556-565頁