

訴願人 ○〇有限公司

代表人 ○〇〇

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，不服原處分機關所為之處分，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

原處分關於按未依規定取得他人憑證總額處百分之五罰鍰部分撤銷；其餘訴願駁回。

事 實

緣訴願人於八十二年度向○○○○有限公司（以下簡稱○○公司）進貨，金額計新臺幣（以下同）五、九九七、七九〇元（不含稅），未依規定取得進貨憑證，致同年度銷貨金額計二、二四一、五九八元（不含稅），漏開統一發票並漏報銷售額。案經財政部查獲後移由原處分機關審理核定應補徵營業稅一一二、〇八〇元，並按所漏稅額處三倍罰鍰計三三六、二〇〇元，及按未依規定取得他人憑證總額處百分之五罰鍰計二九九、八八九元，訴願人對罰鍰處分不服，申請復查，案經原處分機關以八十六年十二月五日北市稽法乙字第一六五九〇六號復查決定：「復查駁回。」，訴願人仍不服，於八十六年十二月二十七日向本府提起訴願，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。」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。」第四十八條之三規定：「納稅義務人違反本法或稅法之規定，適用裁處時之法律。但裁處前之法律有利於納稅義務人者，適用最有利於納稅義務人之法律。」

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。」財政部八十五年四月二十六日臺財稅第八五〇一九〇三三一三號函釋規定：「...（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。」八十五年六月十九日臺財稅第八五〇二九〇八一四號函釋：「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。」

八十五年八月二日臺財稅第八五一九一二四八七號函釋：「八十五年七月三十日修正公布之稅捐稽徵法第四十八條之三規定...所稱之『裁處』，依修正理由說明，包括訴願、再訴願及行政訴訟之決定或判決。」八十六年八月十六日臺財稅第八六一九一二二八〇號函修正之稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表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時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）訴願人係從事電子零組件之買賣業務，利潤微薄，平均毛利未超過百分之五，以致銷貨予訴願人之供貨廠商如不願開立發票給訴願人，則在無進貨發票之情況下當無法開立銷貨發票給客戶，否則將產生虧損及進銷貨無法勾稽之情況，本案訴願人之供應商〇〇公司係直接進口之進口商，在現行營業稅法之制度下，進口時無需繳納營業稅，以致誘導進口商銷貨時不開立發票，而訴願人為下游廠商，在某些電子積體電路缺貨非得向其進貨之情況下，訴願人除非停業不經營業務，否則只有被逼於銷貨時不開立發票一途，身處現行營業稅制度下，實頗為無奈。
- （二）訴願人進貨未取得憑證及銷貨未給與他人憑證確有過失，願意受罰，但設計此一營業稅制之政府也有入人於罪之嫌。就本案言，訴願人進貨確有支付包含進項稅額之價款給〇〇公司，訴願人已繳納營業稅二九九、八八九元，遠大於已開立發票之銷項稅額，如能取得發票，則訴願人所應繳納之營業稅額不過區區一、一二一元，而原處分機關處罰訴願人漏稅罰及行為罰共計六三六、〇八九元，此處分實屬過重失當，政府設計此一制度，當進口商意圖逃漏稅，則底下之中下游廠商被逼著也一起漏稅，俟被查到再施以重罰，此當非政府應有之舉措。
- （三）原處分機關既已對訴願人未取得發票之進貨再銷售時漏開之發票銷項金額一一二、〇八〇元處三倍之漏稅罰三三六、二〇〇元，又對該進貨未取得憑證處以百分之五行為罰二九九、八八九元，顯然有漏稅罰與行為罰重複處罰之情事。

- 三、經查訴願人之違章事實，有財政部八十六年八月十四日臺財稅第八六一九九三一二四號函及附件、及訴願人公司前負責人○○○八十六年七月五日於財政部賦稅署所作談話紀錄附卷可稽，查○○○於談話紀錄中供稱：「……本公司八十二年度確實進貨未依法取得憑證計六、二九七、六七九元（含稅）屬實，其中三、九六七、五三八元（含稅）因部分產品有瑕疵成為呆料或因產品淘汰速度較快。當期來不及銷售至今仍未出售，可至本公司存貨檢視；另差額二、三三〇、一四一元（含稅），於當年漏記進貨致於銷售時漏開統一發票致漏報未列成本之銷貨收入二、三五三、六七八元（含稅），本公司願依稅法規定補稅並繳納罰鍰，敬請從輕處理。」益證訴願人進貨未依法取得憑證及銷貨漏開統一發票並漏報銷售額之事實。是以本案違章事證明確，洵堪認定。從而原處分機關依前揭財政部八十五年六月十九日臺財稅第八五〇二九〇八一四號函釋意旨，就訴願人漏開統一發票逃漏營業稅部分，僅依現行營業稅法第五十一條規定，參酌修正後稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定，按訴願人所漏稅額處三倍罰鍰，尚無不合，此部分原處分應予維持；另就其未依規定取得憑證部分處以行為罰，亦非無據。
- 四、惟關於訴願人未依法取得憑證而處以行為罰部分，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，對未取得憑證課以行為罰鍰，至少在課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。本件原處分機關既已按訴願人所漏稅額課以漏稅罰，衡諸前開見解，則就未依規定取得進貨憑證所處之行為罰部分，即應予撤銷。是本案本府爰將此部分之原處分撤銷，以符法制。
- 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 張富美
委員 黃茂榮
委員 鄭傑夫
委員 楊松齡
委員 薛明玲
委員 王清峰
委員 黃昭元

委員 陳明進

委員 王惠光

中 華 民 國 八 十 七 年 四 月 二 十 九 日

市長 陳水扁

訴願審議委員會主任委員 張富美 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）