

解釋字號	釋字第252號
解釋公布院令	中華民國 79年02月16日
解釋爭點	稅捐稽徵法未對直接買受人開發票科罰之規定違憲？
解釋文	<p>財政部中華民國六十九年八月八日（六九）臺財稅字第三六六二四號函，認為營利事業銷售貨物，不對直接買受人開立統一發票，而對買受人之客戶開立統一發票，應依稅捐稽徵法第四十四條規定論處。此項命令，核與上述法律規定，係為建立營利事業正確課稅憑證制度之意旨相符，與憲法尚無牴觸。¹</p>
理由書	<p>憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務。國家為促使人民誠實履行上述義務，達成稅負公平之目的，自得採取必要措施，以防止逃漏稅。中華民國七十九年一月二十四日修正公布前之稅捐稽徵法第四十四條規定：「營利事業依法規定應給予他人憑證而未給予，或應自他人取得憑證而未取得者，應就其未給予憑證或未取得憑證，經查明所漏列之金額，處百分之五罰鍰。」係為使營利事業據實給予或取得憑證，俾交易前後手稽徵資料臻於翔實，以建立正確課稅憑證制度，乃實現憲法第十九條意旨所必要。¹</p> <p>上述稅捐稽徵法第四十四條所謂「依法」，係指依營業稅法第三十二條第一項：「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」之規定而言（舊營業稅法第十二條第一項：「營利事業發生營業行為時，應依本法分類計徵標的表規定之時限，開立統一發票交付買受人」）。而所謂「他人」，則指貨物或勞務之直接買受人或直接銷售人，非指直接買受人或直接銷售人以外之他人。據此，營利事業未依「營業人開立銷售憑證時限表」（舊營業稅法分類計徵標的表）之規定，給予「直接買受人」憑證或自「直接銷售人」取得憑證，即構成稅捐稽徵法第四十四條之違法行為。²</p> <p>財政部中華民國六十九年八月八日（六九）臺財稅字第三六六二四號（台灣高等法院七十六年度財抗字第八四八號刑事裁定誤寫為第三六六三四號）函釋示，某股份有限公司於六十六年度銷售合板予經銷商時，未依規定開立發票予該經銷商，而以該經銷商之客戶之名義開立統一發票，應依稅捐稽徵法第四十四條規</p>

定論處。此項命令，核與前述法律規定之意旨相符，並未擴張適用，與憲法尚無牴觸。

稅捐稽徵法第一條規定：「稅捐之稽徵，依本法之規定；本法未規定者，依其他有關法律之規定」。故稅捐稽徵法與其他稅法規定不相同時，應優先適用稅捐稽徵法。且營業稅法第四十八條有關「營業人開立統一發票應行記載事項未依規定或所載不實」之規定，則係指營業人已依營業稅法第三十二條規定開立統一發票交付買受人，惟其應行記載事項未依規定記載或所載不實，如應書立抬頭而未書立，或應填寫買受人統一編號而未填寫等情形而言，並不包括對於直接買受人不給予憑證之情形在內，更無優先適用營業稅法之問題，併此說明。

大法官會議主席 院長 林洋港

大法官 翁岳生 翟紹先 楊與齡 李鐘聲

楊建華 楊日然 馬漢寶 劉鐵錚

鄭健才 吳 庚 史錫恩 陳瑞堂

張承韜 張特生 李志鵬

意見書、抄本
等文件

不同意見書：大法官 李志鵬

多數大法官認為：「財政部中華民國六十九年八月八日（六九）台財稅字第三六六二四號函，認為營利事業銷售貨物，不對直接買受人開立統一發票，而對買受人之客戶開立統一發票，應依稅捐稽徵法第四十四條規定論處。此項命令，核與上述法律規定，係為建立營利事業正確課稅憑證制度之意旨相符，與憲法尚無牴觸」，並著成解釋。本席深不以為然，本於個人認知及職責所在，難甘緘默，特依大法官會議法第十七條提出不同意見書，並分述理由如下：

一、財政部（六九）台財稅字第三六六二四號函，牴觸中央法規標準法第五條、第六條及憲法第十九條，應屬無效。

憲法第十九條明文規定：「人民有依法律納稅之義務」。中央法規標準法第五條及第六條規定：「依憲法或法律規定應以法律定之者，不得以命令定之。準此，不僅人民納稅之稅目及稅率等，應由法律規定，即人民違反租稅法令所加處罰之要件及罰則輕重，亦應由法律加以規定，始符憲法本旨。行政機關以命令代替法律，規定人民之何種行為應依何法何條處罰，顯然牴觸上開法律及憲法。故縱然財政部認為營利事業銷售貨物，不對買受人開立統一發票，而對買受人之客戶開立發票，應依稅捐稽徵法第四十四條規定論處（該部嗣後發布之「統一發票使用辦法」第三十條已否定此說），亦應經立法程序，由法律加以規定，豈有以函規定之理？準此以觀，財政部民國六十九年八月八日（六九）台財稅字第三六六二四號函，以命令代替法律，已牴觸中央法規標準法第五條、第六條及憲法第十九條，應屬無效，此其一。

二、依中央法規標準法第二十一條第一項第四款規定新法規優於舊法規之法律原則，財政部（六九）台財稅字第三六六二四號函，在該部以（六九）台財稅字第三七九〇九號令訂定發布「統一發票使用辦法」後應予廢止，無再適用之餘地。

查營業稅法第三十二條第一項及第三項明文規定：營業人銷售貨物及勞務，應開立統一發票交付買受人。統一發票，由政府印製發售，或核定營業人自行印製；其格式、記載事項與使用辦法，由財政部定之。財政部本此法律授權，於民國六十九年九月二十日，以（六九）台財稅字第三七九〇號令，訂定發布「統一發票使用辦法」，全文二十六條，後經四次修正，至今增為三十二條，詳細規定該辦法之法律依據，統一發票之免用、免開、購買、使用及申報等，並於第三十條規定違反該辦法者，依營業稅法及稅捐稽徵法處罰。該辦法既係本於營業稅法授權制定之規範性行政命令，其效力自勝於台財稅字第三六六二四號函。同時，依中央法規標準法第二十一條規定新法規優於舊法規之法律原則，該台財稅字第三六六二四號函公布於民國六十九年八月八日，較「統一發票使用辦法」為早，舊法規已為新法規所取代，姑不論舊法規有無理由，應予廢止，並無再適用之餘地。如認為舊法規與憲法尚無牴觸，仍可作為法院判決之依據，顯有未當，此其二。

三、財政部（六九）台財稅字第三六六二四號函牴觸「統一發票使用辦法」第三十條及營業稅法第四十八條，應屬無效。

查三聯式統一發票為專供營業人銷售貨物或勞務與營業人使用之發票，第一聯為存根聯，第二聯為扣抵聯，第三聯為收執聯，交付買受人作記帳憑證。營業人使用三聯式統一發票，除應分別依規定格式據實載明交易日期、品名、數量、單位、金額、銷售額、課稅別、稅額及總計外，並應載明買受人名稱、地址及統一編號。統一發票使用辦法第七條第一項第一款及第九條第一項第一款定有明文。違反上項規定者，依營業稅法及稅捐稽徵法有關規定處罰，同辦法第三十條亦定有明文。本條將營業稅法罰則列於稅捐稽徵法罰則之前，即明示應優先適用營業稅法處罰。須在營業稅法無處罰規定時，始適用稅捐稽徵法處罰。查營業稅法第四十八條對於營業人開立統一發票應行記載事項未依規定記載或記載不實者，已列有處罰規定。財政部（六九）台財稅字第三六六二四號函，擯棄營業稅法罰則不予適用，另謂應依稅捐稽徵法第四十四條未給憑證之罰則處罰，顯然牴觸「統一發票使用辦法」第三十條及營業稅法第四十八條，依憲法第一百七十二條規定，應屬無效，此其三。

四、依中央法規標準法第十六條規定特別法規優於普通法規之法律原則，財政部（六九）台財稅字第三六六二四號函，顯然違法。

營業人銷售貨物，不對買受人開立發票，而對買受人之客戶開立發票，究竟應依營業稅法第四十八條之規定處罰，或依稅捐稽徵法第四十四條之規定處罰？如有爭議時，自應審究何者為普通法？何者為特別法？查稅捐稽徵法第四十四條之處罰，以營利事

業依法規定應給予他人憑證而未給予或應自他人取得憑證而未取得者為要件，合於要件始有其適用，反之則否。又所謂「憑證」，範圍甚廣，除統一發票外，尚包括普通收據、收銀機收據及其他經財政部核定之憑證等（參見營業稅法第三十二條、第三十三條及所得稅法第二十一條）。至於營業稅法第四十八條，則完全不同。該條規定之處罰，以營業人開立統一發票，應行記載事項未依規定記載，或記載不實者為要件，範圍明確單純。故營業稅法第四十八條為稅捐稽徵法第四十四條之特別法。本於中央法規標準法第十六條規定特別法規優於普通法規之法律原則，凡營業人銷售貨物，不對買受人開立發票，而對買受人客戶開立統一發票，乃屬開立發票未依規定記載或記載不實之事件，與未給憑證，意旨有異，自應依營業稅法第四十八條之規定處罰。財政部（六九）台財稅字第三六六二四號函，認為應依稅捐稽徵法第四十四條處罰，顯然違法，此其四。

綜上所述，可證財政部中華民國六十九年八月八日（六九）台財稅字第三六六二四號函，在該部於同年九月二十日以（六九）台財稅字第三七九〇九號令，訂定公布「統一發票使用辦法」，並於第三十條規定違反該辦法者，適用營業稅法及稅捐稽徵法處罰後，應予廢止，無再適用之餘地。何況該函本旨，違反特別法規優於普通法規之法律原則，具體指明人民之何種行為應適用何法何條規定處罰，以拘束法院，用為判決之根據，更與中央法規標準法第五條、第六條及憲法第十九條之規定牴觸。依憲法第一百七十二條：「命令牴觸法律者，無效」之規定，應屬無效。

相關法令



[憲法第19條\(36.01.01\)](#)



[稅捐稽徵法第1條、第44條\(79.01.24\)](#)



[營業稅法第32條第1項、第48條\(77.05.27\)](#)

財政

部（69）台財稅字第36624號函

相關文件

抄陳 0 台聲請書

受文者：司法院

主旨：為台灣高等法院七十六年度財抗字第八四八號確定終局刑事裁定所適用之財政部 69.08.08 台財稅第三六六三四號（日期誤書為69.06.08）函行政命令引用稅捐稽徵法第四十四條牴觸憲法第十五條、第十六條、第一七〇條、第一七二條，中央法規標準法第五條第二款等規定請惠予解釋以保障人民權益並賜復。

說明：

一、依據司法院大法官會議法第四條第一項第二款規定辦理。

二、聲明事項：

（一）聲請人公司原負責人（董事長）張 0 祥先生不幸病逝爰由

繼任負責人陳O台行使本聲請案。

(二) 原審桃園地方法院及台灣高等法院裁罰另引用所得稅法部份，既已適用稅捐稽徵法第四十四條，依同法第一條規定已排除適用之列不再敘論。

(三) 財政部 69.08.08 台財稅第三六六三四號行政解釋為本案台灣高等法院七十六年度財抗字第八四八號終局確定裁定所適用具有命令性質參照司法院大法官會議第一七三號解釋聲請人聲請解釋與司法院大法官會議法第四條第一項第二款規定應屬相當。

三、本案爭訟之事實經過：

(一) 台灣高等法院七十六年度財抗字第八四八號終局駁回聲請人抗告之裁定係依據台灣桃園地方法院原審裁定認定聲請人公司自民國 68 年至 73 年間銷貨所開立之送貨單抬頭人客戶名稱與統一發票存根聯抬頭人名稱不符合共有新台幣七億七千零四十三萬一百廿七元二角，因維持桃園地方法院原審七十六年度財稽更(三)字第七號之裁定，仍引用財政部 69.08.08 台財稅第三六六三四號函行政命令，依稅捐稽徵法第 44 條裁處三千八百五十二萬一千五百零六元罰鍰並限期繳納逾期不繳強制執行。

(二) 上項桃園地方法院裁定前後歷經四次均經聲請人不服依法向台灣高等法院提起抗告，前三次均經台灣高等法院裁定撤銷發回重審，迄第四次台灣高等法院始以七十六年財抗字第八四八號駁回聲請人之抗告。

(三) 綜合聲請人不服桃園地方法院裁罰四次提起抗告理由如左：

1 誤用稅捐稽徵法：

(1) 查營利事業應給予他人憑證而未給予，應就其未給予憑證經查明所漏列之金額處百分之五罰鍰固為稅捐稽徵法第四十四條所明定，惟查該法條之適用應以「應給予他人憑證而未給予，且有『漏列金額』」等二項事實為前提，兩者缺一應未構成該法條處罰要件，此觀該條文規定甚明。又亦為前財政部長陸潤康先生編著稅捐稽徵法解釋第五七頁對該法條之適用所作之解釋。本件所為裁定僅認抗告人公司所開立之送貨單抬頭客戶名稱與統一發票存根聯抬頭名稱不符，而無漏列金額為原審不爭之事實，既無漏列金額縱抬頭人有所不符(不符原因另後陳述)應無稅捐稽徵法第四十四條之適用，法文規定甚詳迨無置疑，原裁定不察竟曲引該法條而予裁罰，明顯違背「租稅法律主義」與「罪刑法定主義」原則。按法治國家無不有「非依法律無租稅」之觀念，亦即

租稅之繳納、補稅之處分均應依照法律之規定為稱「租稅法律主義」，何種行為構成犯罪對之應科何種刑罰須經以法律明文規定，而行為之處罰則以法律有明文規定者為限，此即「罪刑法定主義」，以上兩種原則之意義與理論基礎均相同。又有行政院六十年度判字第四一七號判例：「公法之適用以明文規定者為限，公法未設有明文者自不得以他法之規定而類推適用。」同院64年判字第四一八號判例：「稅法為行政法規之一種，適用行為時法如行為時並無課徵之積極規定自不得對人民課徵稅捐，此項法律適用之基本原則不容行政官署以命令變更之」可按。

(2) 設使送貨單抬頭人與統一發票存根聯抬頭人不符亦非違反稅捐稽徵法第四十四條之違章：按營利事業對其他營利事業發生營業行為開立統一發票未依規定載明買受人名稱、地址及統一編號或所載不實，經依營業稅法第廿七條規定通知補正而未補正者按統一發票金額處百分之五罰鍰，其金額不得少於一千元，又開立統一發票應所記載事項而未依規定記載者除通知改正或補正外處五百元以上二千元以下之罰鍰，分別為69年06月29日修正公布之營業稅法第三十、廿七條所規定，而稅捐稽徵法第四十四條則在民國65年10月22日公布實施，因此設抗告人公司果有送貨單之抬頭人與統一發票存根聯抬頭人不符亦不屬稅捐稽徵法第四十四條所規定處罰範圍，否則營業稅法第廿七、三十條即無再行規範之必要，此觀該營業稅法增訂第三十條所列之說明：

「開立發票有本條所列之情節者足以影響對進貨營業稅之勾稽，在實務上已發現有嚴重之逃漏情形，爰增列本條罰則以資防杜」，以及財政部75.06.05台財稅第七五二四八〇七號函規定：「修正營業稅法施行前營利事業開立統一發票未依規定載明買受人統一編號或記載不實，經通知改正仍未改正者應分別依行為時營業稅法第廿七條、第卅條規定處罰益明，原裁定未審究依據移送機關桃園縣稅捐稽徵處之錯誤移送遽予以裁罰，顯然違誤。

2 事實認定之違誤：

原審認定本件違章事實無非依據談話筆錄所謂調查時供認屬實為論據，惟查上項抬頭人不符情節核算之金額係調查單位會同桃園稅捐處單方面核算，事先既未通知抗告人公司會同辦理計課金額復又未給予說明或解釋舉證之機會，即約談抗告人公司負責人。當時負責人不明究竟又不知如何核算，在調查人員出示核算金額後只能說明既然你們已經核算好，大概不會有問題（請詳張0祥

73.09.04 在台北縣調查站談話筆錄) 而並非確實承認有此違章金額，茲將談話筆錄與認定事實不符情節指駁如次：

(1) 依據調查筆錄所認定之抬頭未符金額七七〇、四三〇、一三七元，然依據台北縣調查站函送桃園稅捐處之抗告人公司涉嫌違章經銷商漏進漏銷) 為六七二、七三七、八八二·三〇元，兩者計算基礎既屬同一體何以會有差距達九七、六九三、二五四·七〇元，因之徒致本件裁定罰鍰有溢載四、八九六、一二七·二〇元之差額。

(2) 有關經銷商漏進漏銷全部廠商早經桃園稅捐處函送各縣市稽徵機關均已調查明白認定經銷商並無向抗告人公司購貨而未取得統一發票涉及漏進漏銷之違章，果爾抗告人公司所開立之統一發票即並無所指控之送貨單抬頭人與統一發票存根聯抬頭人不符之情節，按各經銷商有無向抗告人公司進貨，而未取得發票涉及漏進漏銷之違章與抗告人公司究否構成未給予他人(即經銷商)憑證之違章有絕對因果關係。

(3) 查抗告人公司產品之銷售兼採直接銷售與居間介紹銷售方式，其直接由公司銷售者送貨單、統一發票抬頭人均直接書明客戶為抬頭人，而由介紹人居間介紹銷售者即係經由居間人之介紹為期兩者有所分別因之在送貨單上乃有部份書明居間人以及實際購買客戶之名稱，由於送貨單上或有多位客戶之記載，原查未經切實調查各記載客戶證明有何真實前，即依此記載推定與發票抬頭人不符之違章顯然武斷。

(4) 按營利事業委託或受託代銷、代購貨物應由雙方訂立書面合約以供查核，又營利事業委託其他營利事業買受貨物應由雙方書立合約並將買賣客戶、姓名、地址、貨物名稱、種類成交貨價格、日期及佣金等詳細記帳及保存有關文據憑以認定之。未依上開規定辦理者如其帳載內容及其他有力證據足以證明其確有委託關係存在者仍應憑其合約及有關帳據核實認定。為現行營業稅法施行細則第四十三條以及營利事業所得稅查核準則第廿六條所明定。本件抗告人公司與介紹商之間介紹買賣雙方均有訂立書面合約書「產品特約介紹合約書」，抗告人公司依約支付介紹商佣金，介紹商亦依法開立佣金統一發票給予抗告人公司依約支付介紹商佣金，介紹商亦依法開立佣金統一發票給予抗告人公司，且雙方均有帳載可稽，各年度佣金稅捐之申報均列在七十二年度內，各稽徵機關亦均核准照列，已符合上項稅法規定要件，原裁定僅以 68.69 年度均未將應付佣金列為當年度應付費用處理，有

違常情且由公司送貨與居間要件不符遽作抗告人公司上項居間介紹事實之否定，顯違常理，果縱屬手續上有所欠缺但均係在未經查獲前已由抗告人公司等自行補正，依據稅捐稽徵法第四十八條之一條亦應屬免罰。乃政府鼓勵自新所為之規範，符合該法條之精義。

3 桃園地方法院七十六年度財稽更（三）字第七號裁罰之違誤：

（1）裁罰理由：指營利事業委託代銷或代購貨品在 69 年 06 月 30 日以前代銷合約應報備 69.07.01 以後可免報備，但應保存帳證始可認定。查抗告人公司與各經銷商間係屬「居間介紹」並非委託及受託代銷或代購確切事實與原審引用之行為時營業稅徵收細則第卅一條規定有關，縱是如所指是代銷或代購應將合約報備者亦僅限於 69 年 06 月 30 日以前者至 69 年 07 月 01 日以後只要有帳證即可認定，然查本件認定抗告人公司抬頭人不符之發票違章期間係自 68 年起至 73 年其間 69 年 07 月 01 日以後既不必報備合約而抗告人公司均有依法訂立居間介紹合約支付佣金，有關佣金之收付均經各稽徵機關認定並載明帳冊，此項事實何以原審又不予論採核實扣除。

（2）金鎰成實業公司，雲林稅捐處認定該公司漏進未取得憑證之違章經行政法院判決撤銷並經雲林稅捐處重核撤銷該公司未取得抗告人公司憑證之違章果爾抗告人公司還有何未給予該公司合法憑證違章。

（3）財政部 69.08.08 台財稅字第三六六三四號函係規定營利事業未給予憑證應依稅捐稽徵法第四十四條規定處罰，然抗告人公司所有銷售均有依法開立統一發票並無不給予他人憑證而漏列金額之情形再縱如所指發票抬頭人不符，基於後令優於前令法規適用原則應依據後令財政部 75 年 06 月 05 日台財稅第七五二四八〇七號函規定屬營業稅法處罰，茲因原審不察亦屬違誤。

四、台灣高等法院對本件終局確定裁定駁回理由如后：

（一）查本件原裁定認定，抗告人自民國六十八年起至民國七十三年間，所開立之送貨單抬頭客戶名稱與統一發票存根聯抬頭客戶名稱不相符者，經核算其金額民國六十八年為新台幣（下同）二億零五百八十六萬五千二百卅九元二角、六十九年為二億五千三百廿六萬六千零八十元、七十年為一億七千七百五十四萬七千四百五十六元、七十一年為一億二千六百七十六萬二千零卅元、七十二年為四百廿六萬五千二百七十五元、七十三年為二百七十三萬四千零五十七元，合計為七億七千零四十三萬一百卅七元二

角，未給予他人憑證，經台北縣調查站查獲之事實，有調查筆錄附卷為證，違章行為，堪以認定。原審因依稅捐稽徵法第四十四條、第一條、所得稅法第一百十七條第三項、第一百零五條第三項規定，裁罰三千八百五十二萬一千五百零六元，並限期繳納，經核認事用法，並無違誤。

(二) 抗告意旨略稱：1. 抗告人公司所開立之送貨單抬頭客戶名稱與統一發票存根聯名稱不符而無漏列金額，應無稅捐稽徵法第四十四條之適用又開立發票所記載事項而未依規定記載者，僅屬行為時營業稅法第廿七條、第三十條之違章行為。2. 抗告人產品之銷售兼採直接銷售與居間介紹銷售方式，其直接由公司銷售者，送貨單統一發票抬頭人均直接書明客戶為抬頭人，而由介紹人居間介紹銷售者，既係經由居間人之介紹，為期兩者有所分別，因在送貨單上乃有部分書明居間人以及實際購買客戶之名稱。3. 抗告人與介紹商之間，介紹買賣雙方均已訂立書面合約（產品特約介紹合約書），抗告人公司依約支付介紹商佣金，介紹商亦依法開立佣金統一發票給予抗告人公司，且雙方均有帳載可稽，各年度佣金稅捐之申報均列在七十二年度內，各稽徵機關亦均核准照列，已符合稅法規定要件，而僅以 68.69 年度均未將應付佣金列為當年度應付費用處理有違常情，又由公司送貨與居間要件不符，遽作抗告人公司上項居間介紹事實之否定，顯違常理，果縱屬手續上有欠缺，亦均係在未經查獲前已由抗告人公司等自行補正，依稅捐稽徵法第四十八條之一項亦未構成違章云云。查1. 按行為時之營業稅法第廿七條係規定「開立統一發票應行記載事項而未依規定記載者，稽徵機關除通知改正或補辦外，處五百元以上二千元以下罰鍰」，所謂「應行記載事項而未依規定記載者」，應係指開立統一發票依規定應記載而未記載者而言，並非如抗告人公司所稱記載不實之意。本件抗告人於六十八年至七十三年間銷售貨品予經銷商，未依規定以經銷商為買受人開立統一發票，而以經銷商指定之客戶開立統一發票，即是跳開發票（所謂跳開發票詳言之係指甲銷貨人銷售貨品與乙經銷商，乙經銷商再將貨品售予丙客戶，於甲銷貨人銷售貨品與乙經銷商時，即應以乙經銷商為抬頭人開立統一發票，惟甲銷貨人卻以乙經銷商指定之丙客戶為抬頭人開立統一發票），此部分額共七七〇、四三〇、一三七.二〇元，業經抗告人公司負責人承認不諱。除經銷商以漏進漏銷方式逃漏稅款外，抗告人公司未依規定開立統一發票給予經銷商，依財政部六十九年八月八日台財稅字第三

六六三四號函規定，應依稅捐稽徵法四十四條規定，依查明漏列金額處罰，應無錯誤。至台北縣調查站函送移案機關經銷商名冊，其金額與移案機關核定抗告人公司未依法給予憑證之違章金額不符，原因經查乃係抗告人、公司送貨單所載經銷商一八六家，漏進金額七七〇、四三〇、一三七·二〇元，然台北縣調查站再函移案機關經銷商名冊僅有九十五家，漏進金額六七二、七三七、八八二·三〇元，兩者相差經銷商九十一家金額九七、六九二、二五四·七〇元，其原因乃是該部分經銷商營業地址台北縣調查站未能查得，致未能一併列冊移送移案機關轉送管轄稅捐稽徵機關查處，抗告人公司上開主張，顯屬誤解。

2.查行為時營業稅法徵收細則第卅一條規定，營利事業委託及受託代銷或代購貨物，應由雙方訂立合約，於訂約十五日內分別逕向所在地主管稽徵機關申報核備。未訂合約報備者，其代銷或代購部分不予認定。依據抗告人公司所提示之介紹合約書，觀其內容雖與代銷無異，但雙方均未依上揭規定向當地稽徵機關報備，且既屬所稱代銷屬實，則開立發票應由代銷商為之，惟查核結果，抗告人所謂「代銷」之貨物，均由抗告人公司以自銷開立統一發票給予經銷商所指定之客戶，抗告人所謂代銷核無可採。

3.本案抗告人公司所謂介紹買賣部分，因抗告人公司已坦承介紹商有接受貨物及收取價金等事實，核與民法第五百六十五條、第五百七十四條居間要件未合，亦違反財政廳五十五年二月廿五日財稅二字第九三五六四號函有關居間介紹買賣不得有代收貨款及交貨行為之規定，況介紹買賣應屬行紀業，應辦理行紀業之登記，但本案有關之經銷商均未辦理行紀業登記，所辯顯屬飾詞，委無可採。又依所提示介紹合約書第八條「甲方應於每年年終核算乙方介紹總金額，並依介紹總金額百分之一點五計算佣金，由甲方通知並依限開立發票或收據具領，惟乙方若未收齊貨款，甲方可不支付佣金」，對於佣金已明定每年年終結算乙次，何以六十八、六十九年於七十二年年終開立佣金發票？又查抗告人公司其記帳基礎依規定應係採權責發生制，六十八、六十九兩年既有支付佣金之約定，縱未支付亦應先以應付佣金列帳，待實際支付年度始予轉帳，然查抗告人公司六十八、六十九兩年度延至七十二年度支付佣金補開立之統一發票，顯然是延後為圖卸違章責任所補開者。又經銷商之違章成立與否，以及抗告人公司之違章事實證據，應各別認定，不能因經銷商金鎰成公司之違章未成立，就否定本件之違章。至財政部 75.06.05台財稅第七五二四八〇號函規定，乃係針對營業

稅法第廿七條、第三十條之適用解釋，核與本件違反稅捐稽徵法第四十四條，應依財政部 69.06.08 台財稅第三六六三四號函規定移罰不同。據上所述，足證原審據以裁罰，核無不合，抗告人之抗告為無理由，應予駁回。

五、聲請解釋憲法之依據及聲請人對本聲請案之主張：

(一) 違憲依據：

1 憲法第十五條：人民之生存權工作權及財產權應予保障。

2 憲法第十六條：人民有依法律請願訴願及訴訟之權。

3 憲法第一七〇條：本憲法所稱法律謂經立法院通過總統公布之法律。

4 憲法第一七二條：命令與憲法或法律牴觸者無效。

5 中央法規標準法第五條第二款：關於人民之權利義務應以法律定之。

(二) 聲請人對本聲請案之主張：

1 違背憲法保障人民之財產權：

按財產權為個人企業生存所必需，對財產權為適當之保障，亦可促進個人及企業之奮發向上，使社會亦因而繁榮進步，故我國憲法特設有保障財產權之規定，人民得以主張其財產上利益之法律上之力，國家機關非依法律不得加以侵害之權利。然查本件台灣高等法院確定終局駁回裁定竟引用非法律之財政部 69.08.08 台財稅第三六六三四號函行政解釋而適用稅捐稽徵法第四十四條予以裁處巨額聲請人不應負擔之罰鍰，明顯侵害聲請人憲法所保障之利益。

2 違背憲法保障人民訴訟權：

訴訟權為人民之權利，於其權利受損害時，有提起訴訟之權，法院有依照法定程序審理裁判之義務，俾人民之權利受損害者得獲適當之保障，國家亦能克盡其主要責任。按法官須依法律獨立審判不受任何干涉憲法第八十條定有明文，所謂法律係以法律為審判之主要依據，司法院大法官釋字第卅八號亦有解釋。然台灣高等法院竟不依法律獨立審判，竟引用非法律之財政部 68.08.08 台財稅第三六六三四號函行政命令駁回聲請人合法之抗告主張明顯違背憲法第十六條保障人民訴訟權益。

3 違背法律適用原則：

財政部 69.08.08 台財稅第三六六三四號函係行政命令非憲法第一七〇條所稱之法律。按行政機關適用法律發生疑義時，固可本於主管機關立場就其法條之真意予以闡明使條文規定得為適當之

適用，並無創設或變更法律之效力，故其解釋不得逾越立法本旨之範圍。行政法院61年判字第一六九號判例規定甚明。又所謂法律謂經立法院通過總統公布之法律，憲法一七〇條，中央法規標準法第五條第二款等規定明定。台灣高等法院七十六年財抗字第八四八號駁回聲請人裁定竟引用財政部逾越法條本意之行政命令，作不利聲請人駁回之裁定，顯然違背法律適用原則。

4 違背命令與憲法或法律牴觸者無效：

按憲法第一七〇條明定命令與憲法或法律牴觸者無效，法律不能牴觸憲法，牴觸者無效。則居於法律之下之行政法規，行政命令亦不能牴觸憲法及法律，其牴觸者同樣無效。此為法治國家當然之理。又有司法院大法官釋字第卅八號解釋：「與憲法或法律牴觸之命令法院得逕認為無效不予適用」可按，查財政部 69.08.08 台財稅字第三六六三四號函所謂：「××木業公司銷售合板予經銷商蔡君，未依規定以蔡君為買受人開立統一發票，又蔡君將合板轉售予客戶亦未以客戶為買受人開立統一發票而由××公司逕以蔡君之客戶為買受人開立統一發票，應依稅捐稽徵法第四十四條規定論處」係屬行政命令，且與稅捐稽徵法第四十四條處罰要件不符，明顯於命令已逾越行政法院 61 年判字第一六九號並無創設或變更法律不得逾越立法本旨之範圍，從而台灣高等法院七十六年財抗字第八四八號駁回聲請人抗告所引用之財政部 69.08.08 台財字第三六六三四號函牴觸憲法第一七〇條應屬無效。

5 違背租稅法律主義與罪刑法定主義：

(1) 人民有依法納稅義務(憲法第十九條)行為之處罰以行為時之法律有明文規定者為限(刑法第一條)公法之適用以明文規定者為限，公法未設有明文者不得以他法之規定而類推適用(行政法院六十年判字第四一七號判例)，稅法為行政法規之一種，適用行為時法，如行為時並無課徵之積極規定自不得對人民課徵稅捐，此項法律適用之基本原則不容行政官署以命令變更之(行政法院六十四年判字第四一八號判例)，綜上憲法、刑法判例觀之，法治國家無不有「非依法律無租稅」之觀念，亦即租稅之繳納補稅之處分均應依照法律之規定為之，何種行為構成犯罪對之應科何種刑罰須以法律明文規定，而行為之處罰則以法律有明文規定者為限，此項租稅法律主義，與罪刑法定主義，原則之意義與理論基礎均相同，各級財稅主管機關與司法機關均有共同遵行之義務。然矧以遺憾者財稅主管機關財政部違背租稅法律主義與

罪刑法定主義原則作擴大稅捐稽徵法第四十四條之釋示行政命令飭令稅捐稽徵機關移罰在前，司法機關桃園地方法院、台灣高等法院竟亦未能注意慎用上項兩原則平亭曲直既法無明文規定，應作不罰之裁罰，怎令聲請人信服。

(2) 按本件台灣高等法院七十六年財抗字第八四八號終局裁定所認定之事實，係以聲請人所開之送貨單抬頭客戶名稱不相符合，質言之，只是兩者抬頭人不符而已，縱屬事實屬違反行為時營業稅法第二十七條、第三十條之違章，原裁罰暨終局駁回抗告裁定竟誤用稅捐稽徵法第四十四條予以裁罰，顯然違背法無明文規定不罰之原則，爰分別辯明如次：

查營利事業對其他營利事業發生營業行為開立統一發票未依規定載明買受人名稱、地址及統一編號或所載不實，經依第廿七條規定通知補正而未補正者，按統一發票金額處百分之五罰鍰，其金額不得少於一千元，又開立統一發票應所記載事項而未依規定記載者，除通知改正或補正外，處伍佰元以下二千元以下之罰鍰，分別為 69 年 06 月 29 日修正公布之營業稅法第三十、二十七條所規定，而稅捐稽徵法第四十四條則早在民國 65 年 10 月 22 日公布實施，因此縱抗告人公司果有送貨單之抬頭人與統一發票存根聯抬頭人不符，亦不屬稅捐稽徵法第四十四條所規定處罰範圍，否則營業稅法第廿七、三十條即無再行規範之必要，此觀該營業稅法增訂第三十條所列之說明：「開立發票有本條所列之情節者，足以影響對進貨營利事業營業稅之勾稽，在實務上已發現有嚴重之逃漏情形，爰增列本條罰則以資防杜」益明，是抗告人公司果有送貨單抬頭人與統一發票存根聯抬頭人不符，但未漏列金額，而係開立發票抬頭人不實，應非稅捐稽徵法第四十四條所稱：「應給予他人憑證而未給予」之違章，依據同法第一條規定：「本法未規定者依其他法律之規定」，對於發票抬頭人不實應如何處罰並無規定，自應適用行為時營業稅法第廿七條規定處罰，原審暨台灣高等法院終局駁回裁定，未審察致造成違法之裁定，嚴重損害聲請人權益。上項違法誤裁結果即與高等法院台南分院七十六年度財抗字第六十號，對於××公司同一違章事實法理而作不罰之完全相反裁定可按。

次查營利事業應給予他人憑證而未給予，應就其未給予憑證，經查明所漏列之金額處百分之五罰鍰，固為稅捐稽徵法第四十四條所明定，惟查該法條之適用應以「應給予他人憑證而未給予，且有『漏列金額』」等二項事實為前提，兩者缺一應未構成該法

條處罰要件，此觀該條文規定甚明。又亦為前財政部長陸潤康先生編著稅捐稽徵法解釋第 57 頁對該法條之適用所作之解釋。本件所為裁定僅認抗告人公司所開立之送貨單抬頭客戶名稱與統一發票存根聯抬頭名稱不符，而無漏列金額為原審不爭之事實，既無漏列金額縱抬頭人有所不符，應無稅捐稽徵法第四十四條之適用，法文規定甚詳迨無置疑，原裁定不察竟曲引該法條而以裁罰，明顯違背「租稅法律主義」與「罪刑法定主義」原則。

再查聲請人公司原負責人張 O 祥先生為旅日愛國華僑，早年響應政府號召回國投資，數十年來孜孜經營，從無漏稅或不法紀錄，民國七十三年間曾無償捐贈座落在桃園縣觀音鄉廠地二公頃供當地觀音國中擴建校地，僅以當時公告現值達新台幣陸百萬元以上，如以市價計超過新台幣壹仟萬元以上，曾受政府教育部長之表揚（詳中國時報 74.05.17 第七版）有案。旅日期間曾為政府外交貢獻心力，政府有關機關亦有案可查。今聲請人公司因被不肖分子陷害，濫控漏稅案，經調查局搜查所有帳證查核並無發現漏稅違法證據，竟將聲請人公司與經銷商合訂「居間介紹契約」曲指為「跳開發票」，把聲請人公司草稿送貨單與統一發票存根聯抬頭人不符（送貨單均未經收貨人簽收）即認係未給予他人憑證曲引稅捐稽徵法第四十四條規定移送法院裁罰，桃園地方法院、台灣高等法院竟未能依法審察仍依稅捐稽徵法第四十四條裁處巨額新台幣參仟捌佰伍拾貳萬壹仟伍佰零陸元罰鍰。按聲請人公司並無漏稅，此亦為移案機關與司法機關所共同認定不爭之事實，既無漏稅縱僅發票抬頭人不符即科以如此嚴苛巨額罰鍰，豈不迫使公司經營困境，倘造成數百員工失業又是社會問題。茲擇錄稅務旬刊第一三〇〇期財政部七十四年台訴字第四二二五號再訴願決定書理由尾段：「...惟有時犯行雖合於構成處罰要件，如在一般社會倫理觀念上沒有處罰之必要，亦不宜處罰以免苛擾」及林院長洋港先生於高等法院七十六年十一月十六日在七十六年法律座談會中曾作指示，各級法院對於案情相同或罪質相似的案件，量刑不要產生懸殊太大或完全相反的判決結果。敬請採審。

六、聲請解釋之目的：

綜上論述，台灣高等法院七十六年財抗字第八四八號終局駁回聲請人抗告裁定所引用之財政部 69.08.08 台財稅字第三六六三四號函行政命令適用稅捐稽徵法第四十四條規定裁處聲請人巨額新台幣三千八百五十二萬一千五百零六元罰鍰抵觸憲法，不生效

力，敬請予以解釋。又本件解釋有拘束本件之效力，並請即停止強制執行。

聲請人：中國第一〇〇股份有限公司

原負責人：張〇祥已病逝

繼任負責人：陳〇台

中華民國七十七年元月十二日

台灣高等法院刑事裁定 七十六年度財抗字第八四八號

抗告人即受處分人 中國第一〇〇〇股份有限公司

負 責 人 張〇祥 (住略)

上抗告人因違反稅捐稽徵法案件，不服台灣桃園地方法院中華民國七十六年五月四日第一審裁定(七十六年度財稽更(三)字第七號)提起抗告，本院裁定如下：

主 文

抗告駁回。

理 由

一、查本件原裁定認定，抗告人自民國六十八年起至民國七十三年間，所開立之送貨單抬頭客戶名稱與統一發票存根聯抬頭客戶名稱不相符者，經核算其金額民國六十八年為新台幣(下同)二億零五百八十六萬五千二百卅九元二角、六十九年為二億五千三百廿六萬六千零八十元、七十年為一億七千七百五十四萬七千四百五十六元、七十一年為一億二千六百七十六萬二千零卅元、七十二年為四百廿六萬五千二百七十五元、七十三年為二百七十三萬四千零五十七元，合計為七億七千零四十三萬一百卅七元二角，未給予他人憑證，經台北縣調查站查獲之事實，有調查筆錄附卷為證，違章行為，堪以認定。原審因依稅捐稽徵法第四十條、第一條、所得稅法第一百十七條第三項、第一百零五條第三項規定，裁罰三千八百五十二萬一千五百零六元，並限期繳納，經核認事用法，並無違誤。

二、抗告意旨略稱：(一)抗告人公司所開立之送貨單抬頭客戶名稱與統一發票存根聯名稱不符而無漏列金額，應無稅捐稽徵法第四十四條之適用又開立發票所記載事項而未依規定記載者，僅屬行為時營業稅法第廿七條、第三十條之違章行為。(二)抗告人產品之銷售兼採直接銷售與居間介紹銷售方式，其直接由公司銷售者，送貨單統一發票抬頭人均直接書明客戶為抬頭人，而由介紹人居間介紹銷售者，既係經由居間人之介紹，為期兩者有所

分別，因在送貨單上乃有部分書明居間人以及實際購買客戶之名稱。(三) 抗告人與介紹商之間，介紹買賣雙方均已訂立書面合約(產品特約介紹合約書)，抗告人公司依約支付介紹商佣金，介紹商亦依法開立佣金統一發票給予抗告人公司，且雙方均有帳載可稽，各年度佣金稅捐之申報均列在七十二年度內，各稽徵機關亦均核准照列，已符合稅法規定要件，而僅以68.69年度均未將應付佣金列為當年度應用費用處理有違常情，又由公司送貨與居間要件不符，遽作抗告人公司上項居間介紹事實之否定，顯違常理，果縱屬手續上有欠缺，亦均係在未經查獲前已由抗告人公司等自行補正，依稅捐稽徵法第四十八條之一項亦未構成違章云云。查(一) 按行為時之營業稅法第廿七條係規定「開立統一發票應行記載事項而未依規定記載者，稽徵機關除通知改正或補辦外，處五百元以上二千元以下罰鍰」，所謂「應行記載事項而未依規定記載者」，應係指開立統一發票依規定應記載而未記載者而言，並非如抗告人公司所稱記載不實之意。本件抗告人於六十八年至七十三年間銷售貨品予經銷商，未依規定以經銷商為買受人開立統一發票，而以經銷商指定之客戶開立統一發票，即是跳開發票(所謂跳開發票詳言之係指甲銷貨人銷售貨品與乙經銷商，乙經銷商再將貨品售予丙客戶，於甲銷售貨品與乙經銷商時，即應以乙經銷商為抬頭人開立統一發票，惟甲銷貨人卻以乙經銷商指定之丙客戶為抬頭人開立統一發票)，此部分金額共七七〇、四三〇、一三七·二〇元，業經抗告人公司負責人承認不諱，除經銷商以漏進漏銷方式逃漏稅款外，抗告人公司未依規定開立統一發票給予經銷商，依財政部六十九年八月八日台財稅字第三六六三四號函規定，應依稅捐稽徵法第四十四條規定，依查明漏列金額處罰，應無錯誤。至台北縣調查站函送移案機關經銷商名冊，其金額與移案機關核定抗告人公司未依法給予憑證之違章金額不符，原因經查乃係抗告人、公司送貨單所載經銷商一八六家，漏進金額七七〇、四三〇、一三七·二〇元，然台北縣調查站再函移案機關經銷商名冊僅有九十五家，漏進金額六七二、七三七、八八二·三〇元，兩者相差經銷商九十一家金額九七、六九二、二五四·七〇元，其原因乃是該部分經銷商營業地址台北縣調查站未查得，致未能一併列冊移送移案機關轉送管轄稅捐稽徵機關查處，抗告人公司上開主張，顯屬誤解。(二) 查行為時營業稅法徵收細則第三十一條規定，營利事業委託及受託代銷或代購貨物，應由雙方訂立合約，於訂約十五日內分別逕向所在

地主管稽徵機關申報核備。未訂定合約報備者，其代銷或代購部分不予認定。依據抗告人公司所提示之介紹合約書，觀其內容雖與代銷無異，但雙方均未依上揭規定向當地稽徵機關報備，且既屬所稱代銷屬實，則開立發票應由代銷商為之，惟查核結果，抗告人所謂「代銷」之貨物，均由抗告人公司以自銷開立統一發票給予經銷商所指定之客戶，抗告人所謂代銷核無可採。(三)本案抗告人公司所謂介紹買賣部分，因抗告人公司已坦承介紹商有接受貨物及收取價金等事實，核與民法第五百六十五條、第五百七十四條居間要件未合，亦違反財政廳五十五年二月廿五日財稅二字第九三五六四號函有關居間介紹買賣不得有代收貨款及交貨行為之規定，況介紹買賣應屬行紀業，應辦理行紀業之登記，但本案有關之經銷商均未辦理行紀業登記，所辯顯屬飾詞，委無可採。又依所提示介紹合約書第八條「甲方應於每年年終核算乙方介紹總金額，並依介紹總金額百分之一點五計算佣金，由甲方通知並依限開立發票或收據具領，惟乙方若未收齊貨款，甲方可不支付佣金」，對於佣金已明定每年年終結算乙次，何以六十八、六十九年於七十二年終開立佣金發票？又查抗告人公司其記帳基礎依規定應採權責發生制，六十八、六十九兩年既有支付佣金之約定，縱未支付亦應先以應付佣金列帳，待實際支付年度始予轉帳，然查抗告人公司六十八、六十九兩年度延至七十二年度支付佣金補開立之統一發票，顯然是延後為圖卸違章責任所補開者。又經銷商之違章成立與否，以及抗告人公司之違章事實證據，應各別認定，不能因經銷商金鎰成公司之違章未成立，就否定本件之違章。至財政部 台財稅第七五二四八〇號函規定，乃係針對營業稅法第廿七條、第三十條之適用解釋，核與本件違反稅捐稽徵法第四十四條，應依財政部69.6.8台財稅第三六六三四號函規定移罰不同。

據上所述，足證原審據以裁罰，核無不合，抗告人之抗告為無理由，應予駁回。據上論斷，應依刑事訴訟法第四百十二條裁定如主文。

中華民國七十六年十月十四日