

司法院釋字第三三七號解釋

中華民國 83 年 2 月 4 日

院台大二字第 02954 號

解 釋 文

營業稅法第五十一條第五款規定，納稅義務人虛報進項稅額者，除追繳稅款外，按所漏稅額處五倍至二十倍罰鍰，並得停止其營業。依此規定意旨，自應以納稅義務人有虛報進項稅額，並因而逃漏稅款者，始得據以追繳稅款及處罰。財政部中華民國七十六年五月六日台財稅字第七六三七三七六號函，對於有進貨事實之營業人，不論其是否有虛報進項稅額，並因而逃漏稅款，概依首開條款處罰，其與該條款意旨不符部分，有違憲法保障人民權利之本旨，應不再援用。至首開法條所定處罰標準，尚未逾越立法裁量範圍，與憲法並無牴觸。

解釋理由書

違反稅法之處罰，有因逃漏稅捐而予處罰者，亦有因違反稅法上之作為或不作為義務而予處罰者，營業稅法第五十一條第一項本文規定：「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罰鍰，並得停止其營業。」依其意旨，乃係就漏稅行為所為之處罰規定，因之，對同條項第五款之「虛報進項稅額者」加以處罰，自應以有此行為，並因而發生漏稅之事實為處罰要件，此與稅捐稽徵法第四十四條僅以未給付或未取得憑證為處罰要件，不論其有無虛報進項稅額並漏稅之事實者，尚有不同。財政部七十六年五月六日台財稅字第七六三七三七六號函未明示上述意旨，對於有進貨事實之營業人，不論是否有虛報進項稅額，並因而逃漏稅款，概依首開條款處罰，其與該條款意旨不符部分有違憲法保障人民權利之意旨，應不再援用。至營業稅法第五十一條之處罰，乃在防止漏稅，以達正確課稅之目的，其處罰標準，尚未逾越立法裁量範圍，與憲法尚無牴觸。

營利事業銷售貨物，不對直接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，財政部六十九年八月八日（六九）台財稅

字第三六六二四號函所採之見解，業經本院大法官會議釋字第二五二號解釋，認與憲法並無牴觸。營業人買受貨物，不向直接出賣人取得統一發票，依同一法理，適用稅捐稽徵法第四十四條處罰，與上開解釋意旨相符。此項行為罰與漏稅罰，其處罰之目的不同，處罰之要件亦異，前者係以有此行為即應處罰，與後者係以有漏稅事實為要件者，非必為一事。其違反義務之行為係漏稅之先行階段者，如處以漏稅罰已足達成行政上之目的，兩者應否併罰，乃為適用法律之見解及立法上之問題，併予說明。

大法院會議 主 席 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

一部不同意見書 大法官 吳庚

本件聲請意旨指摘確定終局裁判適用財政部七十六年台財稅字第七六三七三七六號函，對於同一租稅債務之義務違反行為，既依營業稅法第五十一條第一項第五款處予漏稅罰，又依稅捐稽徵法第四十四條處予行為罰，為雙重處罰，有違一行為不兩罰之法治國家原則之部分，多數大法官通過之解釋文對此重要且具有原則性之法律問題置而不論，本席期期以為不可。按單純一個違法行為與二個以上法律條文之處罰構成要件相當，即所謂處罰競合之情形，應如何處置，向有併罰主義（Kumulationsprinzip）及吸收主義（Absorptionsprinzip）之分。倘若處罰之性質不同，例如一為刑事罰一為行政罰（秩序罰）或一為秩序罰一為懲戒罰時，各國立法例固多採併罰主義，我國法制亦然；反之，處罰之性質相同，例如競合者均為刑罰或行政罰則應採吸收主義，以從一重處斷為原則（參照已廢止之違警罰法第二十六條、社會秩序維護法第二十四條、德國一九七五年修正公布之違反秩序罰法第十九條），尤其因漏稅或違反稅法上作為或不作為義務，既均以罰鍰為制裁手段，更無不採吸收主義之理由（參照奧國一九五八年之財政罰法第二十一條）（註）。實務上對於稅法之所謂「漏稅罰」與

「行為罰」究應併罰抑吸收，各方意見亦不一致，財政部於前述七十六年之函釋中採併罰主義，但其後財政部於民國七十八年七月二十四日發布之台財稅字第七八一—四八二三七號函，則又主張營業人之行為同時違反營業稅法第五十二條及稅捐稽徵法第四十四條「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」，顯已不採併罰之原則。本件解釋允宜對此問題作一明確之釋示，俾實務上有所遵循，爰提一部不同意見書如上。

註：關於行政罰上應以吸收主義取代併罰主義，學說及比較法上之理由，參照 Robert Walter/Heinz Mayer, Grundriss des österreichischen Verwaltungsverfahrensrechts, 2. Aufl., Wien 1980, S. 260f.

抄中 0 金屬工業股份有限公司代表人周林 0 如聲請書

受文者：司法院

主旨：為因臺灣高等法院八十一年財抗字第七三一號刑事裁定所適用之財政部 76.5.6 台財稅第七六三七三七六號函釋及營業稅法第五十一條規定，牴觸憲法及稅法規定，懇請 鈞院惠予解釋事。

說明：

一、本件事實經過：

(一)緣聲請人自民國七十五年八月間至七十六年十一月間止，透過案外人周 0 榮君向九 0 股份有限公司、欣 0 企業有限公司、其 0 金屬有限公司等購買銅粉、紅銅線、鋅等原料，當時周 0 榮於七十五年八月間到聲請人公司促銷系爭原料貨物時，自稱伊係九 0 公司及欣 0 公司之業務經理（附件一），代理該等公司銷貨，聲請人為查證其所述是否屬實，避免與虛設行號交易，曾於七十五年間購貨付款前，要求周 0 榮提出上開銷售廠商之「統一發票購票證」以及營業稅繳稅證明，經周 0 榮分別提示交付七十五年九月份至七十五年十二月份「統一發票購票證」（附件二）以及七十五年九月及十月份「臺北市營業人申報銷售額與

稅額繳款書」(附件三)予聲請人收執,以證明伊確屬有權代理九〇公司及欣〇公司,且該二家公司並非虛設行號。

- (二)周〇榮因以九〇公司、欣〇公司之業務經理身分,代理該兩家公司銷貨,故交付該兩家公司之統一發票,聲請人乃依法收受。且聲請人為控制貨款確由出賣廠商收受,乃於支付貨款時,開立受款人明載為九〇公司及欣〇公司之貨款支票,交付周〇榮代理收受,此有已兌現之貨款支票數紙可稽(附件四)。
- (三)按聲請人支付貨款予九〇公司及欣〇公司時,已連同應負擔之貨價百分之五「營業稅款」一併計算付款,此有系爭銷貨統一發票可稽(附件五)。足見聲請人每筆進貨均已支付營業稅之進項稅款。
- (四)又聲請人之下腳廢料,亦曾在七十五年至七十六年間,多次透過周〇榮經理出售予九〇公司及欣〇公司,此有買受人為上述兩家公司之銷貨統一發票(附件六)可稽。
- (五)九〇公司至民國七十六年八月間止,均尚在現址營業,此有臺北市稅捐稽徵處松山分處七六、八、一二、北市稽松甲字第五一六九二號函可證(附件七)。
- (六)按九〇公司及欣〇公司於七十五年八月至七十六年十一月間,均有報繳營業稅,此有繳款書可稽(附件八),足見該等公司均非虛設行號。
- (七)惟臺北縣稅捐稽徵處竟以聲請人之直接交易對象為周〇榮,並非九〇公司及欣〇公司等為由,認為聲請人未依規定取得發票憑證,違反稅捐稽徵法第四十四條規定,又虛報進項稅額,違反營業稅法第五十一條第五款規定,而移送臺北地方法院士林分院裁罰,士林分院財務法庭在未調查相關事證下,單憑「書面審理」即以八十年財稽字第一〇一號刑事裁定聲請人虛報進項稅額,處罰鍰三千萬元,又未取得進項憑證,處罰鍰五百六十九萬七千五百三十元,合計裁罰新臺幣三千五百多萬元之鉅額罰鍰(附件

九)。

(八)經聲請人提起抗告，臺灣高等法院八十一年財抗字第七三一號刑事裁定（附件十）適用財政部 76.5.6 台財稅第七六三七三七六號函釋：「營業人有進貨事實，但未依法取得實際交易之營業人開立之發票，而憑該營業人交付虛設行號開立之發票作為進項憑證申報扣抵稅款者，應依營業稅法第五十一條第五款、稅捐稽徵法第四十四條規定處罰」，駁回聲請人之抗告而確定。

二、對於本案所持法律見解：

(一)本件財政部函釋違背憲法第十九條及營業稅法第五十一條第五款規定：

1. 按營業稅法第五十一條第一項第五款規定納稅義務人虛報進項稅額短漏營業稅額者，始應加以處罰，亦即以納稅義務人有「短漏稅額」為處罰要件，此觀該條款法文明定「按所漏稅額處五倍至二十倍罰鍰」即可明瞭。
2. 查本件聲請人公司確有進貨事實，且所進貨支付之價款均已包含應支付之「進項稅額」在內，此有系爭銷貨統一發票可稽，而賣方九〇、欣〇公司亦已據以報繳營業稅在案，此有其報繳資料可稽（參見附件八）。故聲請人確已於付款時支付其進項稅額之營業稅款。從而聲請人於申報本件營業稅時，依營業稅法第十五條規定，以當期銷項稅額扣減進項稅額後之餘額，作為當期應納或溢付之營業稅額申報繳納營業稅，於法並無不合。今聲請人既未短漏營業稅款，故本件應無營業稅法第五十一條規定之漏稅罰鍰之適用。
3. 據 80.11.29 聯合報十一版報載，財政部決策官員表示在現行加值型營業稅制下，跳開發票行為並沒有逃漏稅的問題，所以部分已查獲的案件，財政部目前都先暫停處分，等待合理的處分方式決定後，再予以適當處理（附件十一）。由此可知財政部亦「自認」只要進貨有取得發票，縱然不是向直接交易前手取得發票，例如跳開發

票等，亦不發生「加值型營業稅」之逃漏問題。蓋加值型營業稅係就其售價「加值」部分課徵，與交易次數多寡無涉。此與舊制營業稅係按各階段交易營業金額之一定比例課稅有所不同。故本件縱認有跳開發票問題，亦不生短漏營業稅之問題，自不應科處漏稅罰。

4. 附帶言之，縱認本件周 0 榮鎖貨未依法報繳自聲請人支付價款中所收取之聲請人進項稅款（即系爭發票百分之五稅款），而有短漏情形，但此亦係周 0 榮所屬公司短漏稅款，並非聲請人公司短漏稅款，依法只能對周 0 榮所屬公司處罰，不應對聲請人公司科處漏稅罰。
5. 本件原確定裁定所適用之財政部函釋示不論開立發票者已否繳納稅款以及是否屬於跳開發票之問題，亦不論有無發生漏稅結果，概不分青紅皂白，一律應適用營業稅法第五一條第五款規定科處「漏稅罰」云云，其所持見解顯與營業稅法第五十一條第五款規定不合，有違憲法第十九條之租稅法律主義。

(二) 本件財政部函釋違反一行為不得重複處罰之原則：

1. 按同一違章行為不應重複處罰，故對於同一租稅債務涉及未依法取得發票憑證（較輕之危害租稅行為，亦即短漏稅之預備行為），進而涉及較重之短漏租稅者，只應科處「漏稅罰」，不應再重複科處「行為罰」。就此德國一九七七年租稅通則第三七八條、第三七九條第四項即定有明文（附件十二），足供參考。又財政部 78.7.24 台財稅第七八一—四八二三七號；函釋亦載明，依營業稅法處漏稅罰者，免再併依稅捐稽徵法第四四條規定處罰（附件十三），亦採相同見解。就此，我國學者城仲模教授及黃茂榮教授主持「租稅罰則之檢討與改進」研究報告擬訂「租稅罰則建議條文草案」第二條第三項亦明定：「因同一稅捐債務而違反行為義務或繳納義務者，為第一項規定之適用，其先後之違反行為視為一行為」，足資參考（附件十四）。

2. 本件財政部函釋認為應處罰鍰有二，一為營業稅法第五十一條第五款之漏稅罰，另一為稅捐稽徵法第四十四條之行為罰，是對於同一租稅債務之義務違反行為雙重處罰，而未從重處罰，亦顯有違一行為不兩罰之法治國家原則。

(二)營業稅法第五十一條規定違反憲法第二十三條規定：

按外國立法例如德國一九七七年租稅通則第三七八條規定，其租稅秩序罰最重科處十萬馬克（附件十五），如以匯率一比十七計算，相當於新臺幣一百七十萬元而已，且其處罰限於「重大過失」，「輕微過失」則不罰。又日本立法例租稅犯罪行為之罰金最高以五百萬日圓計算（日本所得稅法第二三八條，法人稅法第一五九條），如以匯率五比一計算，相當於新臺幣一百萬元而已，且限於故意犯，至於過失犯，則僅有按稅額加徵一定百分比之加算稅而已（國稅通則法第六十五條以下），亦未如我國營業稅法第五十一條按所漏稅額科處「五倍至二十倍」之罰鍰，且我國實務上運作結果，雖法條明定以「虛報」之故意犯為構成要件，但實務上不僅處罰輕微過失行為，且常推定有過失，納稅人欲舉證無過失相當困難，致工商企業在從事交易時無法迅速有效掌握商機，阻礙交易活動至鉅。且如本件情形，雖無漏稅結果，亦科處漏稅罰，且科處罰鍰金額高達三千五百多萬元之鉅，嚴重影響人民生計，與先進國家兩相比較，我國租稅罰鍰制度尤其原確定裁定所適用之營業稅法第五十一條規定，顯然有欠公平合理，亦有違憲法第二十三條之比例原則。

三、聲請解釋憲法之目的

綜上所陳，本件臺灣高等法院八十一年財抗字第七三一號確定刑事裁定所適用之財政部 76.5.6 台財稅第七六三七三七六號函釋及營業稅法第五十一條違反憲法及法律規定，至為明顯。爰謹懇請 鈞院賜准進行違憲審查，惠予釋示：「
(一)財政部七十六年五月六日台財稅第七六三七三七六號函釋

牴觸營業稅法第五十一條第五款規定及憲法第十九條規定，並違反一行為不兩罰之法治國家原則，應屬無效。

(二)營業稅法第五十一條規定牴觸憲法第二十三條規定，應屬無效。

(三)本件解釋對於聲請人據以聲請解釋之財務罰鍰案件亦有拘束力，聲請人得據以向為原確定裁定之臺灣高等法院聲請再審，以資救濟。」

謹 呈

司法院 公鑒

附件

附件一：周 0 榮名片。

附件二：七十五年九月至十二月之統一發票購票證。

附件三：七十五年九月十月申報銷售額及稅款繳款書。

附件四：貨款支票數十張。

附件五：聲請人進貨統一發票。

附件六：聲請人銷貨統一發票。

附件七：松山分處 76.8.12 函。

附件八：九 0 公司及欣 0 公司報稅繳款書。

附件九：士林分院八十年財稽一 0 一號刑事罰鍰裁定。

附件十：臺灣高等法院八十一年財抗字第七三一號刑事裁定。

附件十一：80.11.29 聯合報十一版報導乙則。

附件十二：德國租稅通則第三七八條、第三七九條中譯文。

附件十三：財政部 78.7.24 函。

附件十四：租稅罰則之檢討與改進，八十年十一月，第二九七頁至第二九九頁。

附件十五：德國租稅通則第三七八條條文。

(以上均影本)

聲請人：中 0 金屬工業股份有限公司

代表人：周林 0 如

中 華 民 國 八 十 一 年 八 月 三 十 一 日

(附件十)

臺灣高等法院刑事裁定

八十一年度財抗字第七三一號

抗告人即
受處分人 中 0 金屬工業股份有限公司

(設略)

負責人 周林 0 知 (住略)

上抗告人因違反營業稅法案件(臺北縣稅捐稽徵處(七八)北縣稅法稽字第七七八號審查書)不服臺灣臺北地方法院士林分院八十年年度財稽字第一 0 一號中華民國八十年九月六日裁定提起抗告,本院裁定如下:

主 文

抗告駁回。

理 由

- 一、按營利事業,於營業事項發生時,應自他人取得憑證,其違反該項規定而未取得者,就未取得憑證經查明所漏列之金額,處以百分之五之罰鍰。又營業人當月份銷項稅額扣除進項稅額後之餘額,為當月份應納或溢付營業稅額,應於每月十五日以前依規定向主管稽徵機關申報上一月份銷售額,應納或溢付營業稅額,其有虛報進項稅額,除追繳稅款外,按所漏稅額處五倍至二十倍之罰鍰,稅捐稽徵法,稅損稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法,營業稅法分別定有明文。
- 二、本件受處分人係營利事業,經查獲於七十五年八月一日至七十六年十一月十六日間,進貨計新臺幣(下同)一一三、九五 0、六一五元,而未依上開規定,於營業事項發生時,自他人取得憑證,且於申報之銷售額,應納或溢付營業稅額時,虛報進項額一一三、九五 0、六一五元,逃漏營業稅五、六九七、0 三八元有統一發票影本,判決影本附卷可證。
- 三、原審法院以受處分人所為應構成首開規定之違章,因依稅捐稽徵法第四十四條、第一條,營業稅法第五十五條第一項、行為時同法第五十一條第五款裁定:中 0 金屬工業股份有限公司營利事

業，於營業事項發生時，應自他人取得憑證而未取得，處罰鍰新臺幣伍佰陸拾玖萬柒仟伍佰參拾元。又納稅義務人虛報進項稅額，處罰鍰新臺幣參仟萬元。並均限於收受本裁定後十日內繳納，逾期不繳強制執行。認事用法，尚無不合。

- 四、受處分人抗告意旨略謂：(1)抗告人公司自民國七十五年八月間至七十六年十二月間止，透過案外人周○榮向九○股份有限公司，欣○企業有限公司，其○金屬有限公司等購買鋼粉、紅銅線、鋅等原料，乃收受上開銷貨公司之統一發票，並無收受虛設行號統一發票之情事。(2)抗告人並無故意、過失，應依法免罰。(3)本案並無漏稅行為，不應處罰。(4)受處分人於交易行為當中，已盡一般人之注意義務，不知前開公司為虛設行號，應不為罰。
- 五、惟據移案機關臺北縣稅捐稽徵處具狀答辯稱：抗告人於七十五年八月一日至七十六年十一月十六日止，進貨計價新臺幣一一三、九五○、六一五元，未依法取得進貨憑證，而以瑚○企業有限公司，坤○金屬有限公司，九○股份有限公司，欣○企業有限公司，健○實業有限公司所虛開之發票作為進貨憑證退抵稅款，違反首開法條之規定，案經本處稽查課查獲，取具統一發票影本，判決書影本附卷佐證，違章事實明確，經查林○燦等人虛設瑚○公司，先後於七十五、七十六年間並未經營任何業務，卻向臺北市稅捐稽徵處松山分處申購統一發票販賣圖利，並以該公司名義開立不實統一發票，幫助他人逃漏營業稅，案經臺灣臺北地方法院七十七年度訴字第一九五五號刑事判決在案。又查侯○才係經營會計事務所，自七十五年十一月起至七十六年十二月間連續將領用之九○股份有限公司，欣○企業有限公司，健○實業有限公司等統一發票，由售與其○金屬有限公司及訊○金屬有限公司負責人周○榮，用為不實之出貨憑證，且周○榮於購得統一發票後，或作為其○、訊○公司之進貨憑證，或以之直接交付向其購貨之公司作為進貨憑證，此亦有臺灣臺北地方法院七十七年度訴字第一三九四號刑事判決可稽。足證抗告人顯無與九○等前開公司直接交易之可能，且抗告人進貨金額鉅大，不服本處依法補徵營業稅款之處分，循序提出復查，訴願，再訴願，乃至行政訴

訟，均未能提示其買賣合約，送貨單，驗收單，請款收據等而遭駁回。以其進貨數量金額之龐大，卻無上列單據可資證明其買賣交易之事實，顯亦有違常情，且所得稅法第八十三條之一第二項規定：「稽徵機關就資料調查結果，證明納稅義務人有逃漏稅情事時，納稅義務人對有利於己之事實應負舉證之責」。本案抗告人對有利於己之事實，未提示具體資料證明其交易事實。抗告人雖辯稱已盡注意，惟稅法規定進貨應自他人取得憑證，係指營利事業於進貨時，應取得銷貨人開立之統一發票而言。若銷貨人持來之統一發票並非銷貨人所開立，則進貨之營利事業，仍為違章。因此營利事業進貨時，應注意銷貨人與開立統一發票之人為同一主體，始得取其統一發票，否則仍屬違章，本案抗告人經查有下列過失：（一）未經查明銷貨人之真正身分，貿然與之交易。（二）未查明開立發票者營業狀況及營業項目。（三）未查明開立發票者與銷貨者是否同一主體。抗告人應注意，能注意，而未注意，自屬有過失。抗告人主張已盡防患之事，曾向銷貨人取得營業稅申報繳款書，發票購票證，名片等，然查名片不足為身分證明，又營業稅申報書及統一發票購票證只要有辦理營利事業登記之廠商，包括虛設行號，均能具備，故亦無從據以證明銷貨人與開立發票者為同一主體，何況抗告人儘可向徵信機構或稅捐稽徵機關查詢營業項目，營業情形，若注意查詢，甚易發現銷貨者，並非開立發票者，其未查詢即有前述過失，故抗告人所辯不足採信。依財政部七十六年五月六日臺財稅第七六三七三七六號函釋：「營業人有進貨事實，但未依法取得實際交易之營業人開立之發票，而憑該營業人交付虛設行號開立之發票作為進項憑證申報扣抵稅款者，應依營業稅法第五十一條第五款，稅捐稽徵法第四十四條規定處罰」。本案抗告人未依法取得實際交易對象開立之發票，而以虛設行號之不實發票申報扣抵營業稅款，自應依前開法條規定處罰。又財政部七十八年七月二十四日台財稅第七八一—四八二三七號函釋：「營業人短、漏開統一發票銷售額經查獲者，依營業稅法第五十二條規定補稅並處漏稅罰鍰，免再併依稅捐稽徵法第四十四條規定處罰」，與本案抗告人取得虛設

行號發票申報扣抵營業稅之情事不同自不得適用。按「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，於行為人不能舉證為自己無過失時，應即受罰」，此為大法官會議釋字第二七五號解釋，本案抗告人交易時取得非銷貨人所開立之統一發票，即營業事項發生時，應自他人取得憑證而未取得，又以非銷貨人所開立之統一發票虛報進項稅款，事證明確，則抗告人雖無故意，仍有過失，已如前述，依上開解釋意旨，抗告人應負違章責任。經核尚無不合，本件抗告為無理由，應予駁回。

六、據上論結，應依刑事訴訟法第四百十二條裁定如主文。

中華民國八十一年六月十日
(本聲請書其餘附件略)

抄貿 0 汽車運輸企業有限公司代表人鄭 0 淑聲請書

受文者：司法院

主旨：為臺灣高等法院臺南分院八十一年度財抗字第一 0 九號，適用營業稅法所表示之見解發生牴觸憲法之疑義，呈請解釋。

說明：

一、爭議之事實經過

聲請人於七十六、七十七年間向桓 0 輪胎公司（下稱桓 0 公司）購進輪胎共計新臺幣（下同）六十五萬零三百五十一元整，並已取得合法發票作為進貨憑證，事過五年，桓 0 公司負責人陳 0 鏈指稱，前述買賣聲請人並非其實際交易對象（亦即中間另有輪胎行轉手），雲林縣稅捐稽徵處遂以跳開發票逃漏營業稅為由移送雲林地院裁罰，並經臺南高分院以首揭裁定駁回抗告而確定。其處罰如左：

1. 應自他人取得憑證而未取得，依稅捐稽徵法第四十四條處百分之五罰鍰，計三二、五一八元。
2. 跳開發票逃漏營業稅，依營業稅法第五十一條處所漏稅額十倍罰鍰，計三二五、一八 0 元。

3. 所漏營業稅三二、五一八元仍應補徵。

二、法院判決理由

1. 桓 0 公司所開立之發票為不合法發票，不得作為進貨憑證。
2. 聲請人仍以之作為進項稅額扣抵銷項稅額即有逃漏營業稅捐。

三、聲請人對本案之主張

(一) 跳開發票無逃漏營業稅可能

跳開發票問題，在舊制營業稅時代有其意義，蓋舊法採毛額型課稅，「多段式銷售過程」如有跳開發票情形，即足規避稅捐。舉例言之，甲將貨物以一 0 0 元售乙，乙以一二 0 元售丙，丙再以一四 0 元售出，設稅率為百分之五，甲、乙、丙各應繳稅五、六、七元。設甲將發票直接開予丙，則乙之稅款即可逃稅。七十二年間，因業界跳開發票情形嚴重，衍生諸多問題，學者及財政部官員多建議改採加值型營業稅以避免其發生（參實用稅務四卷二期頁二十以下，同卷六期頁五以下）。嗣後政府從善如流，於七十四年十一月十五日修正通過新制營業稅，改採加值型課稅，欲藉跳開發票逃漏營業稅，殆無可能。舉例言之，同上例之假設若依加值型課稅，甲、乙、丙應繳之稅分別為五元、一元、一元，設甲逕將發票以一百元價額開予丙，則乙所免繳之稅額一元，將盡為丙所代繳。此乃加值營業稅之追補作用，學者認營業稅將無以逃漏（見王建煊著租稅法頁四六八以下）。國家之租稅高權，亦不可能受侵害。

(二) 營業稅法第五十一條之處罰必以漏稅為前提

營業稅法第五十一條之處罰，除須合致同條各款之構成要件外，並須以漏稅為前提，法條之文意甚明，無可置疑。聲請人即令果係向輪胎行購買輪胎，而非向桓 0 公司，如前所述，至多產生輪胎行之營業稅由聲請人所代繳之情形而已，並無逃漏營業稅可能，其依營業稅法第五十

一條裁罰，不無違誤之處。按未向交易相對人取得憑證之行為，稅捐稽徵法早已訂有處罰明文（第四十四條），若依該法處罰，則聲請人心悅誠服，若依營業稅法第五十一條論究聲請人漏稅，實乃欲加之罪。

(三)原裁判違憲

1. 聲請人於取得桓 0 公司發票時，事實上已如發票面額支付百分之五營業稅，經由桓 0 公司繳交國庫，發票並且具備營業稅法第三十三條所要求之所有形式要件，如謂該發票不得作為進項稅額憑證，此種解釋，顯然違背營業稅法第十九條、第三十三條規定之本旨，而侵害聲請人受憲法第十五條保障之財產權，亦與憲法第十九條所揭示之租稅法定主義原則有所牴觸。
2. 原裁判依據財政部 72.5.19 台財稅字第三三五 0 八號函，認為聲請人所取發票，不得作為進項稅額憑證，用以扣抵銷項稅額。然而經查證，財政部上揭函示係針對「虛設行號」所開立之統一發票而發，與本案尚不相牟。詳言之，向虛設行號取得發票，由於該行號並未將營業稅繳交國庫，若允許將該進項扣抵銷項，國家租稅請求權勢必無以獲得滿足，為防杜營業稅之規避逃漏，財政部乃明令禁止之，而營業稅法第五十一條第五款亦係針對以虛設行號發票充報進項稅額逃漏營業稅，或其他相類情形而為之處罰規定。然在本案情形聲請人取得之發票係合法之發票，桓 0 公司亦非虛設行號，且聲請人於取得發票之際，確已支付營業稅經由桓 0 公司繳付國庫，若謂該筆稅款不得作為進項稅額扣抵，則聲請人是否可依「不當得利」規定請求國庫返還該無法律上原因之利益？由此可知，原判決見解之荒謬。
3. 跳開發票問題，或者能使在憑證上未曾具名之人，獲致某些租稅不法利益，而衍生出相關問題。然而須強調者，該跳開發票之不法利益如前所述，定不可能發生在營業稅之領域，更不樂見到者係行政機關意圖藉課予交

易後手莫須有之逃漏營業稅罪名方式來解決此一問題。否則，此種法律見解必定無法通過憲法第二十三條比例原則之檢驗，尤其是在聲請人已依稅捐稽徵法接受合法的懲罰之後。

四、聲請解決依據

- (一)憲法第十五條、第十九條及第二十三條。
- (二)司法院大法官會議法第四條第二款。
- (三)大法官會議釋字第一七七號、第一八五號、第二四二號解釋。

五、聲請解釋目的

綜上論述，臺灣高等法院臺南分院八十一年度財抗字第一〇九號裁定，適用法令見解違背憲法第十五條、第十九條及第二十三條，侵犯人民權利，懇請賜予解釋：

「原裁判依營業稅法第五十一條裁罰之部分違背憲法，不生效力」。

聲請人：貿〇汽車運輸企業有限公司
董事長：鄭〇淑

中 華 民 國 八 十 一 年 九 月 八 日

(附件)

臺灣高等法院臺南分院刑事裁定 八十一年度財抗字第一〇九號

抗告人即 貿〇汽車運輸企業有限公司
受處分人

(設略)

負責人 鄭〇淑 (住略)

上抗告人因違反營業稅法案件，不服臺灣雲林地方法院中華民國八十一年二月二十四日裁定(八十一年度財營字第四十五號)，提起抗告，本院裁定如下：

主 文

抗告駁回。

理 由

- 一、抗告意旨略以：抗告人即受處分人於七十六年、七十七年買賣輪胎之直接交易對象係桓 0 輪胎有限公司（下稱桓 0 公司），並非斗南地區之輪胎行，且斗南地區之輪胎行前此稅捐機關均容許以收據代替統一發票，抗告人無從取得憑證，原審徒憑桓 0 公司負責人陳 0 鍵不負責任之談話，即據以裁罰，實有不當，又抗告人係在不知情情況下違章，並無過失，依司法院大法官會議釋字第二七五號解釋意旨，亦應免罰云云。
- 二、查抗告人分別於七十六年及七十七年度未取得實際交易對象之輪胎行開立發票，而以輪胎經銷商桓 0 公司開立發票金額為新臺幣（下同）一五 0、六八 0 元，四九九、六七一元，作為進貨憑證，申報扣抵銷項稅額，此項違章事實，原審並非僅憑桓 0 公司負責人之談話紀錄，即加認定，原審仍核對抗告人公司負責人鄭 0 淑之談話紀錄，臺灣省政府八十年府訴字第一 0 二九五九號訴願決定書，開立發票明細表等附於原審卷內之證物，查明無誤後，始據以裁罰，至於斗南地區之輪胎行七十六年、七十七年間，稅捐機關均容許以收據代替統一發票云云，並無證據以實其說，且抗告人向輪胎行購買即應以輪胎行之收據作為進項憑證申報，不能向非交易對象之桓 0 公司取得發票申報，自無法以此事由，主張免責，又司法院大法官會議釋字第二七五號解釋意旨，須行為人能證明應受行政罰之行為無過失時，始可免罰，本件抗告人未向直接交易對象之輪胎行取得憑證申報，卻向非交易對象之桓 0 公司取得發票申報，縱無故意逃漏，亦不能諉為無過失，原審因而就其不依規定自他人取得憑證部分，依稅捐稽徵法第四十四條裁處三二、五一八元，就其虛報進項稅額部分，依營業稅法第五十一條第五款裁處三二五、一八 0 元，經核於法無違，受處分人抗告無理由，應予駁回。

據上論結，應依刑事訴訟法第四百十二條裁定如主文。

中 華 民 國 八 十 一 年 五 月 二 十 七 日