

唐○○工廠股份有限公司機械廠釋憲聲請書

主旨：為最高行政法院 97 年度裁字第 01633 號裁定，所適用稅捐稽徵法第 44 條暨財政部 84 年 7 月 26 日台財稅字第 841637712 號函釋規定，發生抵觸憲法第 15 條、第 23 條之疑義，呈請解釋事，請鑒核。

說明：

一、聲請解釋憲法之目的

為最高行政法院 97 年度裁字第 01633 號裁定，所適用稅捐稽徵法第 44 條規定發生抵觸憲法第 15 條及第 23 條比例原則及財政部 84 年 7 月 26 日台財稅字第 841637712 號函釋規定發生抵觸憲法第 15 條及第 23 條法律保留原則，依司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款規定，聲請解釋憲法事。請求鈞院解釋稅捐稽徵法第 44 條及財政部 84 年 7 月 26 日台財稅字第 841637712 號函釋規定，有抵觸憲法而應予宣告無效。

二、疑義之性質與經過及涉及之憲法條文

(一)本案背景事實

緣財政部臺灣省北區國稅局（下稱北區國稅局）以聲請人未依規定保存民國（下同）89 年 5 月至 89 年 10 月之會計憑證，金額合計新臺幣（下同）5 億 4685 萬 9703 元，違反稅捐稽徵法第 11 條及稅捐稽徵機關管理事業會計帳簿憑證辦法第 27 條規定，依稅捐稽徵法第 44 條之規定，科處罰鍰 2734 萬 2985 元。惟查聲請人前係公營事業

機構，一向遵奉國家稅法，北區國稅局調查有關 89 年 5 月至 89 年 10 月之會計憑證，聲請人亦配合調查並檢附非營業人交易之帳載資料，以供查核，並無不法，茲因聲請人機械廠廠址幾經異動變遷，致聲請人一時無法尋獲上開期間之發票存根正本，惟聲請人已向發票上記載之買受人（國工局第一區及第二區工程處、中科院、公路總局）取得上開 89 年 5 月至 89 年 10 月間收執聯之影本可憑，依營利事業所得稅查核準則第 14 條但書規定，本應免予處罰，聲請人依法申請復查，未獲准許，提出訴願時，訴願決定駁回之理由竟引財政部 84 年 7 月 26 日台財稅字第 841637712 號函釋，謂聲明人於復查時始提示買受人簽章證明與所持有之憑證相符之影本供核，依首揭函釋仍應依稅捐稽徵法第 44 條處罰云云。聲請人不服，循序提起行政訴訟。經最高行政法院 97 年度裁字第 01633 號裁定予以駁回而確定。

（二）本案之疑義與涉及之憲法條文

最高行政法院 97 年度裁字第 01633 號裁定所適用之稅捐稽徵法第 44 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。」未區分納稅義務人違反義務本身情節之輕重，且未有合理處

罰上限之規定，顯然有違憲法第 15 條保障人民財產權及第 23 條比例原則等規定，而有牴觸憲法之疑義。而最高行政法院 97 年度裁字第 01633 號裁定所適用之財政部 84 年 7 月 26 日台財稅字第 841637712 號函釋規定：「所遺失之已開立統一發票存根聯，於檢舉或稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查前，如經查未依前開規定取得與原應保存憑證相當之證明者，仍應依稅捐稽徵法第 44 條規定處罰。」允許行政機關未依法律規定，自行增加裁罰免責之要件，顯然有違憲法第 15 條保障人民財產權及第 23 條法律保留原則等規定，以及鈞院歷年來之釋字第 313 號、第 394 號、第 402 號、第 619 號等解釋先例，而有牴觸憲法之疑義。

三、聲請解釋之理由及聲請人對本案所持立場與見解

(一) 稅捐稽徵法第 44 條規定違憲

按 鈞院釋字第 616 號解釋謂：「中華民國七十八年十二月三十日修正公布之所得稅法第一百零八條第一項規定：『納稅義務人違反第七十一條及第七十二條規定，未依限辦理結算申報，但已依第七十九條第一項規定補辦結算申報，經稽徵機關據以調查核定其所得額及應納稅額者，應按核定應納稅額另徵百分之十滯報金。滯報金之金額，不得少於一千五百元。』八十六年十二月三十日增訂公布之同法第一百零八條之一第一項

規定：『營利事業違反第一百零二條之二規定，未依限辦理未分配盈餘申報，但已依第一百零二條之三第二項規定補辦申報，經稽徵機關據以調查核定其未分配盈餘及應加徵之稅額者，應按核定應加徵之稅額另徵百分之十滯報金。滯報金之金額，不得少於一千五百元。』乃對納稅義務人未於法定期限內履行申報義務之制裁，其違規情節有區分輕重程度之可能與必要者，自應根據違反義務本身情節之輕重程度為之。上開規定在納稅義務人已繳納其應納稅款之情形下，行為罰仍依應納稅額固定之比例加徵滯報金，又無合理最高額之限制，顯已逾越處罰之必要程度而違反憲法第二十三條之比例原則，與憲法第十五條保障人民財產權之意旨有違，應自本解釋公布之日起，至遲於屆滿一年時，失其效力。」是就納稅義務人違反行為義務而加以制裁之行為罰，自應依據違反義務本身情節之輕重程度為之，且應為合理處罰上限之規定，鈞院釋字第 356 號解釋亦同此意旨。稅捐稽徵法第 44 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。」係對納稅義務人未依規定履行保存憑證義務之行為罰，於納稅義務人所未保存之憑證僅占少數、已再向買受

人取得憑證影本且完全未有逃漏稅之情形下，該行為罰仍依稽徵機關認定之總額處固定比例之罰鍰，又無合理最高額之限制，依上開釋字第 616、356 號解釋意旨，顯已逾越處罰之必要程度而違反憲法第 23 條之比例原則，與憲法第 15 條保障人民財產權之意旨有違，應予宣告違憲而失效。

(二)財政部 84 年 7 月 26 日台財稅字第 841637712 號函釋規定違憲

1. 按 鈞院釋字第 313、394、402 及 619 號解釋之旨，對於人民違反行政法上義務之行為予以裁罰性之行政處分，涉及人民權利之限制，其處分之構成要件與法律效果，應由法律或法律明確授權之命令定之，方符合憲法第 23 條之意旨，而就法律或法律明確授權之法規命令，行政機關常下達「解釋性行政規則」，詮釋界定法律或所授權之命令之若干法律概念，據以具體適用該法規範，由於行政規則的制定欠缺民主正當性基礎，且並非眾所周知的法規，當然不能創設法律所無之要件限制，故 鈞院釋字第 609、566 及 505 號等多號解釋認為，以職權發布解釋性行政規則，如增加法律及所授權之法規命令所無之限制，則與憲法第二十三條法律保留原則牴觸，應不予適用。查營利事業所得稅查核準則係依所得稅法第 80 條第 5 項規定所訂定，係依法律明確授權之法規命令，該查

核準則第 14 條規定：「原始憑證未依規定保存者，除本準則另有規定外，應依稅捐稽徵法第 44 條規定處罰。但取得買受人簽章證明與其所持有之憑證相符之影本，或經原出具憑證之營利事業簽章證明與其自留之存根聯相符之影本，或保留自行蓋章證明之扣抵聯影本以及統一發票經核定添印副聯，其副聯已送稽徵機關備查，其經取具該稽徵機關之證明者，免予處罰，並准予認定。」並未限制取得與原應保存憑證相當之證明之時間。而財政部 84 年 7 月 26 日台財稅字第 841637712 號函釋，並非基於法律之授權而發布之法規命令，僅係行政機關就法規適用所為之釋示，故該函釋不能牴觸法律或所授權之法規命令，且不能增加法律所無之限制，然而該函釋卻進一步解釋認為必須於未經檢舉及調查前，已自動履行始可，故該函釋不但牴觸依法律授權所定之授權命令，且增加法律所無之限制，違反憲法第 23 條法律保留原則，與憲法第 15 條保障人民財產權之意旨有違，應予宣告違憲而無效。

2. 稅捐稽徵法第 48 條之 1 第 1 項係針對「漏稅罰」所為之免罰條款，於「行為罰」並無適用，財政部 84 年 7 月 26 日台財稅字第 841637712 號函釋則係對於「行為罰」所為之函釋，故不得以稅捐稽徵法第 48 條之 1 第 1 項亦限制必

須於未經檢舉及調查前自動履行始可免責，即認上開函釋並未違憲：

(1)按稅捐秩序罰可區分為「行為罰」及「漏稅罰」兩種，稅法為掌握納稅義務人，並確實查明課稅事實關係，乃課予稅捐義務人一系列的協力義務，包括稅籍登記義務（例如辦理營利事業登記義務）、帳簿設置登載義務、發票開立取得保存義務、稅捐申報義務以及接受調查備詢等義務，在納稅義務人違反此類行為義務的情形，稅法多規定應科處罰鍰，由於此種處罰，通常並不以發生納稅義務人短漏稅捐之結果為要件，因此被歸類為「行為罰」。反之，如果納稅義務人因故意或過失違反稅法上誠實申報繳納稅款義務，或違背協力義務致使稽徵機關不知有關課稅的重要事實，而減少核定應納稅額致發生短漏稅捐結果，對於此種違反稅捐秩序的行為，所科處的行政秩序罰（罰鍰），一般即稱之為「漏稅罰」。

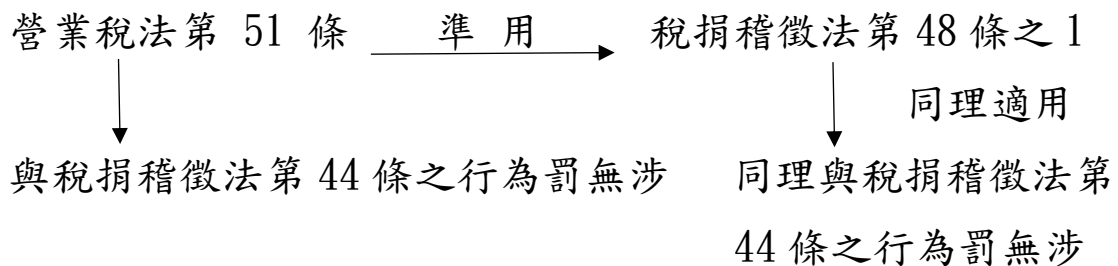
(2)按稅捐稽徵法第 48 條之 1 第 1 項雖規定「納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，凡屬未經檢舉、未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件，左列之處罰一律免除，其涉及刑事責任者，並得免除其刑：一、本法第四十一條至第四十

五條之處罰。二、各稅法所定關於逃漏稅之處罰。」然此規定適用之情形應僅限於「納稅義務人有短漏稅捐」之情形，此從該條之文義及立法理由稱：「納稅義務人如有短報、漏報、逃稅、漏稅之行為，依各稅法及本法規定可能涉及逃漏稅及刑罰之處罰，在未經檢舉或未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查前自動補報並補繳所漏稅款，如不免除漏稅及刑事之處罰，納稅義務人將心存僥倖甚至因畏於刑罰之追訴，而隱毀相關帳簿文件，對稅收不但無益，亦增耗稽徵困難及人力，為鼓勵納稅義務人自動補報及補繳稅款，乃規定在未經檢舉或未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查前，自動補報並補繳所漏稅捐者，規定不但得免除本法第四十一條、第四十三條刑事責任，同亦免除第四十四條、第四十五條處罰，以啟自新…。」等語自明。經查本件聲請人係公營事業機構，一向遵奉國家稅法，北區國稅局調查有關 89 年 5 月至 89 年 10 月之會計憑證，聲請人亦配合調查並檢附非營業人交易之帳載資料，以供查核，並無不法，而本次被處罰未保存之發票，買受人分別為國工局第一區及第二區工程處、中科院、公路總局，均屬公家機關，斷不可能逃漏稅，且聲請人亦取得上開

與原始憑證相同之影本以供原處分機關查核。再者，北區國稅局據以處罰聲請人之主要證據（聲請人之營業人銷售額與稅額申報書、唐○○工廠股份有限公司機械廠 94 年 4 月 19 日唐機軌字第 094RA00057 號函）皆係聲請人所提供，北區國稅局始知聲請人尚有部分憑證未提出，由此更可證聲請人確無短漏稅捐之情事。是本案與稅捐稽徵法第 48 條之 1 第 1 項所規範之情形並不相同，自無該條規定之適用。北區國稅局執此規定而稱聲請人必須於檢舉或稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查前提示與原始憑證相當之證明始可免罰，增加法律所無之限制，已屬違法。

- (3) 又最高行政法院 95 年度判字第 00615 號判決要旨謂：「又『營業人有營業稅法第 51 條規定之逃漏營業稅行為，於未經檢舉及未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查前已自動補繳一部分所漏稅款，惟未補報，而於檢舉或調查基準日後始補報者，有關其已補繳稅款部分，准予適用稅捐稽徵法第 48 條之 1 規定免罰。』固經財政部以 93 年 1 月 8 日台財稅字第 0000000000 號函釋示在案，惟本函釋乃針對營業稅法第 51 條規範之漏稅罰所為之釋示，核與稅捐稽徵法第 44 條『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。」係關於行為罰之規範無涉，故此函釋於依稅捐稽徵法第 44 條規定所為之處分即無從適用。」觀該判決要旨係認定營業稅法第 51 條是準用稅捐稽徵法第 48 條之 1，故營業稅法第 51 條與稅捐稽徵法第 44 條之行為罰無涉，依此見解，則稅捐稽徵法第 48 條之 1 基於同樣法理，若單就同法第 44 條違反行為罰之違章案件，亦無適用餘地



(4)參照上開說明可證，稅捐稽徵法第 48 條之 1 第 1 項之規定係針對「漏稅罰」所為之免罰條款，於「行為罰」並無適用，蓋於「漏稅罰」之案件中始有鼓勵納稅義務人於調查人員進行調查前自動補繳所漏稅款以自新之必要，而「行為罰」案件中未必涉及逃漏稅捐情事，自無鼓勵自動補繳所漏稅款以自新之情形。查本件聲請人係因遺失發票存根正本，經北區國稅局依稅捐稽徵法第 44 條規定處以罰

緩，此罰鍰即屬「行為罰」。因聲請人僅係違反保存憑證之行為義務，並無違反稅法上誠實申報繳納稅款義務，亦未違背協力義務致使稽徵機關不知有關課稅的重要事實，完全沒有短漏稅捐之情事，因而並未被處以「漏稅罰」。稅捐稽徵法第 48 條之 1 第 1 項之規定既僅針對「漏稅罰」，於本件聲請人因違反行為義務僅應被處以「行為罰」之情形自無適用之餘地。

3. 此外，原處分機關於聲請人提出復查申請時，就是否維持原處分，機關內部曾有不同意見，有主張應撤銷原處分，持該等見解者並認本件金額鉅大，且營利事業所得稅查核準則第 14 條與財政部 84 年 7 月 26 日台財稅字第 841637712 號函釋適用上仍有爭議…，而本件未保存之統一發票存根聯僅 17 張（應係 18 張），按查明認定金額 546859703 元，處 5% 罰鍰 27342985 元，似有違比例原則。
4. 原處分機關於 94 年 3 月 18 日就與本件完全相同之未保存憑證之唐○企業有限公司（以下稱唐○公司）案例，復查結果係採不處罰決定，按行政程序法第 6 條規定：「行政行為，非有正當理由，不得為差別待遇。」此為行政法上之平等原則及差別待遇禁止原則之明文，而本件為同一處分機關就相同案情事件，復查決定兩

極，有違上開行政程序法第 6 條所示之平等原則，亦難昭折服。

四、關係文件之名稱及件數：

附件一：財政部 84 年 7 月 26 日台財稅字第 841637712 號函釋影本乙份。

附件二：財政部臺灣省北區國稅局復查決定書影本乙份。

附件三：財政部訴願決定書影本乙份。

附件四：聲請人行政訴訟辯論意旨狀乙份。

附件五：臺北高等行政法院 96 年度訴字第 01344 號判決影本乙份。

附件六：聲請人行政訴訟上訴理由狀影本乙份

附件七：最高行政法院 97 年度裁字第 01633 號裁定影本乙份。

此 致

司 法 院

聲請人：唐○○工廠股份有限公司機械廠

代表人：陳○源

代理人：耿淑穎 律師

中 華 民 國 9 7 年 3 月 1 9 日

(附件七)

最高行政法院裁定 97 年度裁字第 01633 號

上 訴 人 唐○○工廠股份有限公司機械廠 (設略)

代 表 人 陳 ○ 源 (住略)

訴訟代理人 耿 淑 穎 律師

被上訴人 財政部臺灣省北區國稅局（設略）

代 表 人 陳 文 宗（住略）

送達代收人 鍾 ○ 幸

上列當事人間營業稅事件，上訴人對於中華民國 96 年 10 月 31 日臺北高等行政法院 96 年度訴字第 1344 號判決，提起上訴，本院裁定如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、按對於高等行政法院判決之上訴，非以其違背法令為理由，不得為之，行政訴訟法第 242 條定有明文。依同法第 243 條第 1 項規定，判決不適用法規或適用不當者，為違背法令；而判決有同條第 2 項所列各款情形之一者，為當然違背法令。是當事人對於高等行政法院判決上訴，如依行政訴訟法第 243 條第 1 項規定，以高等行政法院判決有不適用法規或適用不當為理由時，其上訴狀或理由書應有具體之指摘，並揭示該法規之條項或其內容；若係成文法以外之法則，應揭示該法則之旨趣；倘為司法院解釋或本院之判例，則應揭示該判解之字號或其內容。如以行政訴訟法第 243 條第 2 項所列各款情形為理由時，其上訴狀或理由書，應揭示合於該條項各款之事實。上訴狀或理由書如未依此項方法表明，或其所表明者與上開法條規定不合時，即難認為已對高等行政

法院判決之違背法令有具體之指摘，其上訴自難認為合法。

二、本件上訴人提起上訴，係以：營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第 14 條規定並未限制取得與原應保存憑證相當證明之時間，而財政部民國 84 年 7 月 26 日臺財稅字第 841637712 號函釋（下稱財政部 84 年函釋），卻進一步解釋認為必須於未經檢舉及調查前，已自動履行始可，其不但抵觸依法律授權所訂之授權命令，且增加法律所無之限制；況在法律保留原則下，行政行為不能以消極不抵觸法律為已足，必須有法律之明文依據，故不能僅以不抵觸稅捐稽徵法第 48 條之 1 第 1 項規定，即得認上開財政部 84 年函釋，未違反法律保留原則；且營業人銷售貨物或勞務，未依規定保存或遺失原始憑證，應不在稅捐稽徵法第 48 條之 1 第 1 項規定之適用範圍，又本件被處罰未保存之發票，買受人均屬公家機關，不可能逃漏稅，上訴人亦已取得與原始憑證相同之影本以供被上訴人查核，被上訴人據以處罰上訴人之主要證據皆係上訴人所提供，本件與稅捐稽徵法第 48 條之 1 第 1 項所規範之情形並不相同，應無該條規定之適用；又與本件案情完全相同未保存憑證之唐○企業有限公司（下稱唐○公司），其復查結果係採不處罰決定，被上訴人就相同案情事件，卻有不同之結果，顯違平等原則，原審認其與平等原則無涉，原判決有違背法令等語，為其理由。本件上訴人對於高等行政法院判決上訴，雖以該判決違背法令為理由，惟查上訴人在原審之各項主

張如何不足採，原判決均已詳為論斷，並無不合。核其上訴理由狀所載內容，係就原審取捨證據、認定事實之職權行使，及依職權裁量所論斷：按營業人銷售貨物或勞務，如未依規定保存或遺失其開立予買受人之統一發票存根聯，而未取得買受人蓋章證明原收執聯影本以代替存根聯者，即違反規定應保存憑證之義務，自應依稅捐稽徵法第 44 條規定及財政部 84 年函釋意旨予以處罰，並不以發生漏稅之結果為必要。而營利事業應保存憑證而未保存，如於未經檢舉、未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查前，取得與原應保存憑證相當之證明者，既已不影響稅捐稽徵，依稅捐稽徵法第 48 條之 1 規定，自得免除相關處罰，財政部 84 年函釋符合稅捐稽徵法第 48 條之 1 第 1 項規定意旨，亦未牴觸相關法令規定，自得適用。本件被上訴人以上訴人未依規定保存 89 年 5 月至 10 月銷貨統一發票，經查明其未保存之銷貨發票總額新臺幣（下同）546,859,703 元處以 5% 罰鍰 27,342,985 元，並以上訴人係裁罰後於復查時，始提示經買受人蓋章證明原收執聯影本以代替收執聯，已在被上訴人查獲其違章事實之後，並無稅捐稽徵法第 48 條之 1 規定免罰之適用，而駁回其復查申請，於法並無不合。至於上訴人所舉唐○公司之復查決定案例，屬個案處分，無拘束原審效力，且該案例與本件案情未盡相同，上訴人尚難執該案例資為本件對其有利論據等情，指摘其為不當，並就原審已論斷者，泛言未論斷，或就原審所為論斷，泛言其論斷矛盾，或重複前已主張

為原審詳予論斷所不採之理由，泛謂原判決違反法律保留及平等原則，而未具體表明其合於不適用法規、適用法規不當、或行政訴訟法第 243 條第 2 項所列各款之情形，難認對該判決之如何違背法令已有具體之指摘。依首揭說明，應認其上訴為不合法。

三、據上論結，本件上訴為不合法，依行政訴訟法第 249 條第 1 項前段、第 104 條、民事訴訟法第 95 條、第 78 條，裁定如主文。

中 華 民 國 9 7 年 2 月 2 7 日

(附件五)

臺北高等行政法院判決 96 年度訴字第 01344 號

96 年 10 月 11 日辯論終結

原 告 唐○○工廠股份有限公司機械廠 (設略)

代 表 人 陳 ○ 源 (住略)

訴訟代理人 耿 淑 穎 律師

王 彩 又 律師

被 告 財政部臺灣省北區國稅局 (設略)

代 表 人 陳 文 宗 (局長)(住略)

訴訟代理人 鍾 ○ 幸 (住略)

上列當事人間因營業稅事件，原告不服財政部中華民國 96 年 3 月 14 日台財訴字第 09500637710 號訴願決定，提起行政訴訟。本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實

一、事實概要：原告未依規定保存 89 年 5 月至 10 月間銷貨統一發票，經被告所屬新竹縣分局查獲，按查明認定之總額新臺幣(下同)546,859,703 元處 5%罰鍰 27,342,985 元。原告不服，申請復查，未獲變更，提起訴願亦經決定駁回後，遂提起本件行政訴訟。

二、兩造聲明：

(一)原告聲明：訴願決定、復查決定及原處分均撤銷。

(二)被告聲明：駁回原告之訴。

三、兩造之爭點：原告主張於復查時，已提示經買受人簽章證明之發票收執聯供核，應免依稅捐稽徵法第 44 條處罰，是否有據？

(一)原告主張之理由：

1. 按司法院釋字第 313、394、402 及 619 號解釋，對於人民違反行政法上義務之行為予以裁罰性之行政處分，涉及人民權利之限制，其處分之構成要件與法律效果，應由法律或法律明確授權之命令定之，方符合憲法第 23 條規定；又行政機關常下達「解釋性行政規則」，詮釋法律或所授權命令之若干法律概念，據以具體適用該法規範，由於行政規則並非眾所周知的法規，自不能創設法律所無之限制，故司法院釋字第 609、566 及 505 號等解釋認為，以職權發布解釋性行政規則，如增加法律及所授權之法規命令所無之限制，則與憲法第 23 條牴

觸，應不予適用。查營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）係依所得稅法第 80 條第 5 項授權訂定之法規命令，該準則第 14 條並未限制取得與原應保存憑證相當之證明之時間。而財政部 84 年 7 月 26 日台財稅字第 841637712 號函釋（下稱 84 年函釋），僅係行政機關就法規適用所為之釋示，自不能牴觸法律或所授權之法規命令，然該函釋卻認為必須於未經檢舉及調查前，已自動履行始可，牴觸依法律授權所訂之授權命令，且增加法律所無之限制，違反法律保留原則，應不予適用。

2. 又按司法院釋字第 275 號解釋及行政罰法第 7 條規定可知，須原告有故意或過失時，方能據以處罰，惟原告並非故意不履行保存憑證之義務，亦不知原所保存之憑證會找不到，於被告調查後，始發現上情，仍儘速取得與原應保存憑證相當之證明，已難謂有過失，況本件已符合查核準則第 14 條規定，根本無違法之行為。又細閱 84 年函釋理由，係基於不影響稅捐稽徵之考量，然而此限制之考量於納稅義務人故意不正當履行或怠於履行其作為義務時，為鼓勵自新，或有其理由，倘類似本件原告之上開情況，是否仍應處罰？是否與查核準則第 14 條免除行為罰之目的有違？實值商榷。故被告依上開 84 年函釋處罰原告，即屬無據。
3. 被告雖抗辯謂，查核準則第 14 條於本件無適用餘地，因該準則係規範所得稅，而本件是營業稅，二

者不同云云。惟按，上開查核準則第 14 條明定「原始憑證未依規定保存者，除本準則另有規定外，應依稅捐稽徵法第 44 條規定處罰…」故凡業者未保存憑證，被稅捐機關依稅捐稽徵法第 44 條規定處罰，即有該第 14 條之適用，被告自行曲解法條文義，自無足採。又依稅捐稽徵法第 44 條之立法理由可知，其所以對於未保存憑證加以處罰，目的在防止逃漏稅，原告為正派經營公司，系爭被處罰未保存之發票，買受人均屬公家機關，斷不可能逃漏稅，且原告亦取得上開與原始憑證相同之影本以供原處分機關查核，參照上開立法意旨，訴願機關仍駁回訴願，該等決定有違上開立法意旨，應屬無據。

4. 而稅捐稽徵法第 48 條之 1 第 1 項規定之適用應僅限於「納稅義務人有短漏稅捐」之情形，此參諸該法條之文義及立法理由自明。原告係公營事業機構，一向遵奉國家稅法，被告調查有關 89 年 5 月至 89 年 10 月之會計憑證，原告亦配合調查並檢附非營業人交易之帳載資料，以供查核，並無不法，而本次被處罰未保存之發票，買受人均屬公家機關，斷不可能逃漏稅，且原告亦取得上開與原始憑證相同之影本以供被告查核。再者，被告據以處罰原告之主要證據皆係原告所提供，被告始知原告尚有部分憑證未提出，由此更可證原告確無短漏稅捐之情事。是本案與稅捐稽徵法第 48 條之 1 第 1 項所規範之情形並不相同，自無該條規定之適用。

5. 又最高行政法院 95 年度判字第 00615 號判決要旨謂：「營業人有營業稅法第 51 條規定之逃漏營業稅行為，於未經檢舉及未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查前已自動補繳一部分所漏稅款，惟未補報，而於檢舉或調查基準日後始補報者，有關其已補繳稅款部分，准予適用稅捐稽徵法第 48 條之 1 規定免罰。」固經財政部 93 年 1 月 8 日台財稅字第 0920457600 號函釋示在案，惟該函釋乃針對營業稅法第 51 條漏稅罰所為之釋示，核與稅捐稽徵法第 44 條係關於行為罰之規範無涉，故此函釋於依稅捐稽徵法第 44 條所為之處分即無從適用。依上開說明可知，稅捐稽徵法第 48 條之 1 第 1 項係針對「漏稅罰」而為之免罰條款，於「行為罰」並無適用，原告係因遺失發票存根正本，經被告依稅捐稽徵法第 44 條處以罰鍰，核屬行為罰，即無適用稅捐稽徵法第 48 條之 1 第 1 項之餘地。被告依上揭規定主張原告未於調查人員進行調查前提示相關憑證，仍應予處罰云云，即有未合。
6. 原告申請復查時，被告就是否維持原處分，其內部曾有不同意見，有主張應撤銷原處分，持該等見解者並認本件金額鉅大，且查核準則第 14 條與 84 年函釋適用上仍有爭議…，而本件未保存之統一發票存根聯僅 17 張（應係 18 張），按查明認定金額 546,859,703 元，處 5% 罰鍰 27,342,985 元，似有違比例原則云云，可證原處分確屬不當。又與本件

完全相同之未保存憑證之唐○企業有限公司（下稱唐○公司）案例，被告復查結果亦採不處罰決定，則被告就相同案情事件，復查決定兩極，已違反行政程序法第 6 條之平等原則，自難昭折服。再者，唐○公司亦係稅捐處指派之調查人員進行調查後方補正憑證影本，此由被告內部之審查報告，其上載明：「本件已有相同案例第 618 期第 1 案『唐○企業有限公司』可供參照，…」及所附唐○公司之復查決定書可證，被告抗辯唐○公司與本件案例不同，委無足採。

(二)被告主張之理由：

1. 按「營利事業依法規定……應保存憑證而未保存者，應就其……未保存憑證，經查明認定之總額，處 5%罰鍰。」為稅捐稽徵法第 44 條所明定。次按「遺失之已開立統一發票存根聯，於檢舉或稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查前，如經查未依前開規定取得與原應保存憑證相當之證明者，仍應依稅捐稽徵法第 44 條規定處罰。」為上揭 84 年函所明釋。查原告未依規定保存首揭期間銷貨統一發票存根聯合計 546,859,703 元，經被告所屬新竹縣分局查獲，有營業人銷售額與稅額申報書等資料可稽，被告依前揭規定，按查明認定之總額 546,859,703 元處 5%罰鍰 27,342,985 元，於法並無不合。
2. 原告雖主張查核準則第 14 條規定，並未限制取得

與原應保存憑證相當之證明時間，前揭函釋與該查核準則第 14 條免除行為罰之目的有違，另本件未保存之統一發票存根聯僅 17 張，按查明認定之總額 546,859,703 元處 5%罰鍰 27,342,985 元，似有違比例原則云云，資為爭議。

3. 經查，被告於 95 年 1 月 20 日以北區國稅法一字第 0950010451 號函報請財政部核釋，營業人於調查時未保存已開立之統一發票存根聯，依稅捐稽徵法第 44 條處罰之案件，如於復查時始提示買受人簽章證明與所持憑證相符之影本供核，可否免罰，經財政部 95 年 7 月 10 日台財稅字第 09504536410 號函復應參照上揭 84 年函釋規定依法核處，依該函釋，營業人遺失之已開立統一發票存根聯，於檢舉或稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查前，如經查未依前開規定取得與原應保存憑證相當之證明者，仍應依稅捐稽徵法第 44 條規定處罰，另依前揭統一發票使用辦法第 23 條第 2 項及稅捐稽徵法第 48 條之 1 之立法意旨，營業人於檢舉或稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查後，始提示買受人簽章證明與所持憑證相符之影本供核，仍應予處罰，原處分及復查決定於法洵無違誤。

理 由

- 一、本件原告起訴時，被告之代表人為凌忠嫻，嗣於訴訟中變更為陳文宗，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟，經核無不合，應予准許，合先敘明。

- 二、按「營利事業依法規定……應保存憑證而未保存者，應就其…未保存憑證，經查明認定之總額，處 5% 罰鍰。」
- 「納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，凡屬未經檢舉及未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件，左列之處罰一律免除；其涉及刑事責任者，並得免除其刑：一、本法第 41 條至第 45 條之處罰。二、各稅法所定關於逃漏稅之處罰。」稅捐稽徵法第 44 條及第 48 條之 1 第 1 項分別定有明文。
- 三、本件原告未依規定保存 89 年 5 月至 10 月間銷貨統一發票存根聯，金額合計 546,859,703 元，經被告所屬新竹縣分局查獲，並經被告審理違章成立，乃就查得原告未保存上開憑證總額 546,859,703 元處以 5% 罰鍰 27,342,985 元之事實，為兩造不爭，並有營業人銷售額與稅額申報書、被告所為罰鍰處分書附原處分卷可稽，堪信為真實。
- 四、原告起訴主張：其雖因廠址異動，一時無法尋獲上開期間之發票存根正本，惟已向買受人取得發票收執聯影本供核，且原告與買受人分別為公營事業或公家機關，斷不可能逃漏稅，依查核準則第 14 條及稅捐稽徵法第 44 條之規範意旨，應免予處罰；又稅捐稽徵法第 48 條之 1 規定之情形僅限於漏稅罰，與本件行為罰無關，財政部上揭 84 年函釋規定，以營業人遺失開立統一發票存根聯，未於檢舉或稽徵機關進行調查前，取得與原應保存憑證相當之證明者，仍應依稅捐稽徵法第 44 條處罰，已違反法律保留原則，於本件應無適用餘地等語。故本件

之爭執，在於原告主張於復查時，已提示經買受人簽章證明之發票收執聯供核，應免依稅捐稽徵法第 44 條處罰，是否有據？

五、經查：

- (一)按行為時營業稅法(於 90 年 1 月 1 日修正名稱為「加值型及非加值型營業稅法」)第 32 條第 1 項前段、第 3 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。……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。」第 34 條規定：「營業人會計帳簿憑證之管理辦法，由財政部定之。」而財政部依前揭營業稅法第 32 條第 3 項授權訂定統一發票使用辦法第 23 條第 2 項規定：「營業人遺失已開立統一發票存根聯，如取得買受人蓋章證明之原收執聯影本者，得以收執聯影本代替存根聯。」及依前揭營業稅法法條及所得稅法第 21 條第 2 項規定授權訂定稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第 21 條第 1 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。」第 27 條規定：「營利事業之各項會計憑證，除應永久保存或有關未結會計事項者外，應於會計年度決算程序辦理終了後，至少保存五年。」另「原始憑證未依規定保存者，除本準則另有規定外，應依稅

捐稽徵法第 44 條規定處罰。但取得買受人簽章證明與其所持有之憑證相符之影本，…免予處罰，並准予認定。」亦為查核準則第 14 條所明定。由上述規定可知，營業人銷售貨物或勞務，如未依規定保存或遺失其開立予買受人之統一發票之存根聯，而未取得買受人蓋章證明之原收執聯影本以代替存根聯者，即違反依上開法令規定應保存憑證之義務，自應依前揭稅捐稽徵法第 44 條規定予以處罰，並不以發生漏稅之結果為必要。

(二)又按，稅捐稽徵法第 48 條之 1 第 1 項第 1 款規定免除同法第 44 條至第 45 條行為罰之立法意旨，在於該行為罰係對納稅義務人不正當履行或怠於履行其作為義務，致影響稅捐稽徵所予之處罰，是納稅義務人如於未經檢舉及調查前，已自動履行其作為義務，而不影響稅捐之稽徵時，即不再處罰，以鼓勵自新。故營利事業應保存憑證而未保存，如於未經檢舉及未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查前，取得與原應保存憑證相當之證明者，既已不影響稅捐之稽徵，依稅捐稽徵法第 48 條之 1 規定，自得免除相關處罰（改制前行政法院 87 年度判字第 818 號判決意旨參照）。財政部 84 年 7 月 26 日台財稅字第 841637712 號函核釋：「遺失之已開立統一發票存根聯，於檢舉或稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查前，如經查未依前開規定取得與原應保存憑證相當之證明者，仍應依稅捐稽徵法第 44 條規定處罰。」

符合稅捐稽徵法第 48 條之 1 第 1 項之規範意旨，亦未牴觸前揭相關法令規定，自得予援用。原告主張稅捐稽徵法第 48 條之 1 第 1 項僅適用於漏稅罰，於稅捐稽徵法第 44 條之行為罰無關，並指摘財政部上開函釋違反法律保留原則，不得為本案之裁判依據云云，均無足採。

(三)查被告所屬新竹縣分局依稅捐稽徵法第 30 條第 1 項規定，於 94 年 4 月 1 日以北區國稅竹縣三字第 0940002151 號函，通知原告提示 89 至 93 年二聯式發票存根聯及上開非營業人交易之帳載資料供核，被告業以 94 年 4 月 19 日唐機軌字第 094RA00057 號函覆因廠址數次變遷，無法尋獲 89 年 5-10 月發票存根正本，而查獲原告未依規定保存 89 年 5 月至 10 月間銷貨統一發票存根聯，金額合計 546,859,703 元等情，有前開各函及原告申報營業人銷售額與稅額申報書可稽（見原處分卷第 1、2、38-40 頁），堪信為真實。故被告以原告未依規定保存憑證，經查明依上開未保存之銷貨發票總額 546,859,703 元處以 5% 罰鍰 27,342,985 元，並以原告於復查時，始提示經買受人蓋章證明之原收執聯影本以代替收執聯，已在被告查獲上揭違章事實之後，並無前揭稅捐稽徵法第 48 條之 1 規定免罰之適用，而駁回原告復查之申請，揆諸前揭說明，於法並無不合。原告主張其既未漏報銷售額而逃漏銷售額，且事後已取得買受人簽章證明之發票收執聯，依查核準則第 14 條及稅捐稽徵法第 44 條

之規範意旨，即應免予處罰云云，顯係誤解上開法令之規定，洵無足採。

(四)原告雖另主張與本件相同情形之唐○公司案例，被告復查決定亦採不處罰決定，被告就兩件相同案情事件，復查決定兩極，已違反行政程序法第6條之平等原則云云。惟查，行政程序法第6條之行政行為平等原則，係基於憲法第7條之平等原則而來，惟憲法上之平等原則係指合法之平等，並不包含違法之平等，因此，行政行為平等原則應以原有行政實務合法為前提，並非賦予人民有要求行政機關重複錯誤之請求權。依原處分卷（第86-87頁）所附唐○公司之復查決定書所載，尚無從得悉該公司係於復查時補提示買受人簽章證明之統一發票收執聯本，況縱認原告前開主張屬實，亦係被告於該個案之決定有無疏誤違法之問題，核與平等原則無涉，更無拘束本院之效力，原告執此主張本件應為相同之處理，亦非有據。

六、綜上所述，原處分於法並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合，原告仍執前詞，訴請撤銷，為無理由，應予駁回。據上論結，本件原告之訴為無理由，爰依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 9 6 年 1 0 月 3 1 日
(本件聲請書其餘附件略)