高雄高等行政法院判決

111年度簡上字第52號
111年度簡上字第53號

上　訴　人　月有鑫國際有限公司

代　表　人　張育維
被 上訴 人　財政部南區國稅局

代　表　人　盧貞秀

上列當事人間營業稅等事件，上訴人對於中華民國111年8月26日臺灣臺南地方法院110年度稅簡字第2號及110年度簡字第68號行政訴訟判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

一、上訴均駁回。

二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

壹、程序方面：

行政訴訟法第127條規定：「（第1項）分別提起之數宗訴訟係基於同一或同種類之事實上或法律上之原因者，行政法院得命合併辯論。（第2項）命合併辯論之數宗訴訟，得合併裁判之。」本院111年度簡上字第52號營業稅事件及111年度簡上字第53號嚴重急性呼吸道症候群防治及紓困暫行條例事件，係基於同種類之事實上及法律上原因而分別提起的數宗訴訟，爰依上述規定合併裁判，先予敘明。

貳、實體方面：

一、爭訟概要：

㈠事實一部分：

上訴人於民國109年3月16日人工申報109年1-2月營業稅時，將其申報開立之三聯式統一發票銷售總金額誤計為新臺幣（下同）1,558,687元（正確金額為2,050,971元），致僅繳

納當期營業稅額13,626元，而短漏報營業稅額24,614元【短漏報銷售金額（2,050,971元－1,558,687元）×5%=24,614元】。經被上訴人就查獲短漏報營業稅額24,614元，扣除自違章行為發生日起至查獲日止經被上訴人核定之各期累積留抵稅額中之最低金額0元後，核定上訴人所漏稅額為24,614元，並依稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（下稱裁罰倍數參考表）規定，以109年度財營業字第75109100385號裁處書（下稱原處分1，見110年度稅簡字第2號卷第75頁）按所漏稅額24,614元裁處0.5倍之罰鍰12,307元。

㈡事實二部分：

上訴人於110年1月15日以財政部電子申報繳稅服務網申報109年11-12月營業稅（應納稅額187,765元）後，欲依《因嚴重特殊傳染性肺炎疫情影響申請延期或分期繳納稅捐作業》就該期營業稅申請分期繳納，惟於網站取得申請作業所需之「信件驗證碼」後，未取得網站回傳已受理申辦及受理案件編號之確認訊息，致未於申辦期限內完成線上申請分期繳納作業。上訴人於110年1月19日知悉未完成線上申請，遂持其於同年月15日及17日於稅務入口網取得之信件驗證碼及網頁填載申請表格之列印畫面，主張其已依規定提出分期繳納申請，請求准予分期繳納該期營業稅款，經被上訴人函請其提供完成線上申請分期繳納作業證明之受理案件編號，因上訴人無法提出受理案件編號，且查無其於線上申請分期繳納紀錄，被上訴人遂以110年4月28日南區國稅佳里銷售字第1101601335號函（下稱原處分2，見110年度簡字第68號卷第243頁）否准其申請。

㈢事實三部分：

上訴人因認109年11-12月營業稅已申辦分期繳納而未於期限內繳清稅捐（僅於110年1月17日、20日分別繳納5,000元、20,000元稅款，尚欠162,765元），經被上訴人函請上訴人繳納積欠營業稅、滯納金、滯納利息，仍未繳納，被上訴人遂於110年3月24日移送法務部行政執行署臺南分署（下稱臺南

行政執行分署）強制執行；另參照查得之上訴人財產歸戶資料，依稅捐稽徵法第24條規定，函請囑託地政、監理機關就上訴人所有土地(台中市○○區○○段4筆)、車輛(4部)，在相當於上開109年1-2月營業稅罰鍰及109年11-12月營業稅欠款金額範圍內之標的物為禁止移轉或設定他項權利登記之稅捐保全措施，並以110年3月25日南區國稅佳里服管字第1103600955C號函（下稱原處分3，見110年度稅簡字第2號卷第217頁）通知原告，嗣因109年11-12月營業稅欠款經臺南行政執行分署執行後清償完畢，被上訴人遂於110年5月14日、同年月21日函請地政、監理機關就相當於上開清償金額部分範圍內土地、車輛塗銷前囑託禁止處分登記，而減縮原處分3範圍，僅就相當原處分1金額(即12,307元)之土地為禁止處分登記。

㈣上訴人就上開原處分1、2、3等均不服，經復查、訴願程序，循序提起行政訴訟，經臺灣臺南地方法院(下稱原審法院)110年度稅簡字第2號及110年度簡字第68號行政訴訟判決（下合稱原判決）駁回，上訴人仍不服，遂分別提起上訴（本院111年度簡上字第52號及第53號）。

二、上訴人起訴主張及訴之聲明、被上訴人於原審之答辯及聲明、原判決認定之事實及理由，均引用原判決書所載。

三、上訴人以同於原審起訴之理由聲明上訴要旨略以：

㈠上訴人甫學習自行申報營業稅，為避免錯誤選擇人工報稅，經被上訴人所屬稽徵所人員輔導申報並修正多次後始經其收件，如有申報計算錯誤，應於申報時即由稽徵所檢查人員發現錯誤並訂正，上訴人無短漏報之故意或過失；且上訴人於查獲日之累積留抵稅額並非為0元，原處分1認定之漏稅額係有錯誤。

㈡上訴人於110年1月15日網路申報109年11-12月營業稅後，申請分期繳納稅款，因網路遲延誤認已申請完成，然已於同年月19日知悉後完成申請，係在7個工作日內，應認上訴人已經依法申請分期繳納。且依財政部「電子申報繳稅服務網」

載明網路申報服務至每月17日止，「因COVID-19疫情影響延期或分期繳納稅捐作業專區」網頁亦規定線上繳費期限至110年6月30止，其申請方式無須事前提出申請，僅需於期限內申報並繳款，是上訴人已於110年1月19日提出網路申請列印畫面並繳納分期款項，自應准許上訴人分期付款，雖109年11-12月營業稅欠款已經被上訴人強制執行徵收完畢，已無再就本稅部分申請分期必要，惟原處分2為違法，被告應返還109年11-12月營業稅欠款中溢收之滯納金、滯納利息計24,752元。

㈢被上訴人為保全禁止處分時主觀認為汽車市價為0，土地較好，顯然不合理。

四、本院經核原判決駁回上訴人於原審之訴，並無違誤，茲就上訴理由再予補充論述如下：

㈠上訴人就事實一部分之行為主觀上可歸責：

1.按納稅者權利保護法第16條第1項規定：「納稅者違反稅法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」此乃係因現代國家基於「有責任始有處罰」之原則，對於違反行政法上義務之處罰，應以行為人主觀上有可非難性及可歸責性為前提。而所謂故意者，乃行為人對於違反秩序行為之構成要件事實，明知並有意使其發生（直接故意），或預見其發生，因其發生不違背本意，而任其發生（間接故意）；所謂過失者，乃行為人對於違反秩序行為之構成要件之發生，雖非故意，但按其情節，應注意、能注意而不注意，以致未能預見其發生（無認識的過失），或雖預見其可能發生，而信其不發生之心態（有認識的過失）。次按，營業稅之課徵，營業人係以納稅義務人之身分，與稅捐稽徵機關形成公法上權利義務關係，稅捐稽徵機關並未掌握納稅義務人之課稅資料，其行政目標之達成，有賴於納稅義務人據實及正確申報稅捐，以盡其公法上義務（最高行政法院104年度判字第95號判決意旨參照）。是

營業人自應依營業稅法相關規定按期申報，並確實查對申報之資料與內容是否正確及有無疏漏後，始得提出申報。

2.經查，本件上訴人銷售貨物，雖已依法開立發票，惟於申報109年1-2月營業稅時檢附之統一發票明細表應稅銷售額加總有錯誤，並以該錯誤金額申報於營業人銷售額與稅額申報書（401），致短漏報銷售額492,284元，逃漏營業稅24,614元之違章事實，依上開說明，上訴人於109年1-2月營業稅申報仍有未盡相關注意及檢查措施之過失(無認識的過失)，自應受罰。再者，營業稅之稅捐債務於課徵週期屆滿時即抽象成立，僅具體金額尚須營業人申報及行使稅法上選擇權（營業稅法施行細則第29條參照）或抵銷權（營業稅法第39條第2項參照）等足以影響成立租稅之事項後始行確認，如未依規定申報、更正足以影響成立租稅之事項，致營業人自行申報繳納之金額，較依法應正確繳納之金額為少時，即成立應科處罰鍰之短漏稅行為。已成立之短漏稅，亦不因營業人嗣後之補報、補繳或行使抵銷權而得以滌除。本件上訴人於查獲日後始提出更正溢付營業稅留抵稅額，既屬課徵週期屆滿後所發生，則已成立之短漏稅自不受影響。上訴人主張就事實一之短漏申報並無故意，被上訴人就稅額之計算亦屬有誤，核無足採。

㈡向稅捐稽徵機關申請延期或分期繳納以於規定納稅期間「完成申請」者為限：

1.應適用之法令及說明：

⑴稅捐稽徵法第26條規定：「納稅義務人因天災、事變、不可抗力之事由或為經濟弱勢者，不能於法定期間內繳清稅捐者，得於規定納稅期間內，向稅捐稽徵機關申請延期或分期繳納，其延期或分期繳納之期間，不得逾3年。前項天災、事變、不可抗力之事由、經濟弱勢者之認定及實施方式之辦法，由財政部定之。」

⑵財政部109年3月19日台財稅字第10904533690號函：「納稅義務人於『嚴重特殊傳染性肺炎防治及紓困振興

特別條例』施行期間內，受嚴重特殊傳染性肺炎（COVID-19）疫情影響且不能於規定繳納期間繳清稅捐者，得依稅捐稽徵法第26條規定，於規定納稅期間內，向稅捐稽徵機關申請延期或分期繳納。主管稅捐稽徵機關受理後，得酌情核准延期繳納之期限1至12個月或分期繳納之期數2至36期（每期以1個月計算），不受『納稅義務人申請延期或分期繳納稅捐辦法』第3條第3項規定之限制。」

⑶綜合上開法規及財政部函令可知，納稅義務人受嚴重特殊傳染性肺炎（COVID-19）疫情影響且不能於規定繳納期間繳清稅捐，欲依稅捐稽徵法第26條規定申請延期或分期繳納者，應於「規定納稅期間完成申請」始由稽徵機關依其申請，酌情核准延期繳納之期限，如未於「規定納稅期間完成申請」，自無上開延期或或分期繳納規定之適用。

2.經查，上訴人雖提出電子申報網頁明細證明其提出申請，然並未「完成」申請，此由上訴人自承「因網路遲延誤認已申請完成」等語可明，亦經原判決敘明無不可抗力或不可歸責之事由存在，自屬未完成申請而無上開延期或分期繳納稅款之適用，殆無疑義。又上訴人援引被上訴人「因COVID-19疫情影響延期或分期繳納稅捐作業專區」網頁內容(110年度稅簡字第68號卷第18-19頁)記載：「其申請方式無須事前提出申請，且延期至110年6月30日止」以證明上訴人並未逾期申請。然查，該則公告係被上訴人依財政部部110年5月7日台財稅字第11004563330號令公告延長110年5月至7月各類國稅【申報繳納期限】內容，製表說明其「適用對象」、「適用稅目」及「申請條件及方法」，與本件爭議之【申請延期或分期繳納稅款】之事項無涉(有關延期或分期事項係列於上則公告之下方)，上訴人所稱依該網站所載事項，其無需事先提出申請，或已於展延期限內繳納，應屬誤解，上訴人依其主觀認知，認原處分

2否准其延期或分期之申請係屬違法，被上訴人應返還欠款中溢收之滯納金、滯納利息等語，亦無可採。

㈢被上訴人就本件稅捐之保全並無違反比例原則：

1.按稅捐稽徵法第24條第1項規定：「納稅義務人欠繳應納稅捐者，稅捐稽徵機關得就納稅義務人相當於應繳稅捐數額之財產，通知有關機關，不得為移轉或設定他項權利；……」行為時第49條規定：「滯納金、利息、滯報金、怠報金、短估金及罰鍰等，除本法另有規定者外，準用本法有關稅捐之規定。但第6條關於稅捐優先及第38條，關於加計利息之規定，對於罰鍰不在準用之列。」準此，稅捐稽徵機關為應納稅捐及罰鍰之保全，得就納稅義務人之財產，為禁止移轉或設定他項權利之決定，並無疑義。惟禁止處分之意旨在保全稅捐，當須衡量稅捐保全時保全標的之價值，是否與納稅義務人所欠稅捐數額相當，及所採取之多種限制手段中應選擇侵害最小之手段，以符合相當性及必要性。稅捐稽徵機關如認為有保全之必要，自應選擇較為接近應納稅額及罰鍰，且較有保全稅捐價值之保全標的為禁止處分，不應為超額保全。(最高行政法院109年度判字第437號、107年度判字第730號判決意旨參照）。

2.經查，本件被上訴人為保全稅捐債權，原就上訴人所有車輛動產及不動產（於限制範圍內）辦理禁止移轉或設定他項權利登記，嗣因欠款經臺南行政執行分署執行後部分清償完畢，遂減縮禁止財產處分（原處分3）範圍，就超過尚欠應納稅捐部分辦理塗銷，僅就相當欠款金額12,307元（原處分1）之土地仍為禁止處分登記，已如爭訟概要欄所述，而因上訴人之欠款金額不大，且其所有之車輛動產並無法為部分禁止移轉，被上訴人選擇可以部分登記且與欠款金額接近之土地於限制範圍內為禁止處分登記，避免超額保全，核屬已選擇侵害最小之手段，符合相當性及必要性。上訴人訴稱被上訴人主觀認為土地較好，否認動產汽車之價值等語，顯有誤解，自難採憑。

㈣綜上所述，原判決業已說明其認定事實之依據及得心證之理由，其認事用法，經核並無違誤。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，難認有理由，應予駁回。

五、結論：上訴無理由，應予駁回。

中　　華　　民　　國　　112　　年　　2　　月　　17　　日

高雄高等行政法院第三庭

審判長法官　林　彥　君

法官　廖　建　彥

法官　黃　堯　讚

以上正本係照原本作成。

不得上訴。

中　　華　　民　　國　　112　　年　　2　　月　　17　　日

書記官　江　如　青