

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第六庭

111年度訴字第1300號

113年10月24日辯論終結

原告 高品質國際旅行社股份有限公司

代表人 吳武明（董事長）

被告 財政部北區國稅局

代表人 李怡慧（局長）

送達代收人 劉桂英

訴訟代理人 陳惠君

上列當事人間營業稅及稅捐稽徵法事件，原告不服財政部中華民國111年8月17日台財法字第11113925640號（案號：第11100234號）訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

一、訴願決定及原處分（含重審復查決定）關於裁處罰鍰逾新臺幣279,049元部分撤銷。

二、原告其餘之訴駁回。

三、訴訟費用由被告負擔5分之1，餘由原告負擔。

事實及理由

一、程序事項：

被告代表人原為蔡碧珍，於訴訟進行中變更為李怡慧，據其具狀聲明承受訴訟（本院卷1第343頁），核無不合，應予准許。

二、事實概要：

01 被告依查得資料，以原告於民國108年5月至8月間銷售勞
02 務，未依規定開立統一發票，漏報銷售額共新臺幣(下同)2,
03 685,550元，致逃漏營業稅額134,278元；另於107年11月至1
04 08年5月間向遊客收取旅遊相關費用，未依規定給與他人代
05 收轉付收據，金額共13,737,679元，經審理違章成立，除核
06 定補徵營業稅額134,278元，並依加值型及非加值型營業稅
07 法(下稱營業稅法)第51條第1項第3款規定，裁處罰鍰67,139
08 元(漏稅罰)，及依稅捐稽徵法第44條第1項規定，按未依規
09 定給與他人憑證經查明認定總額13,737,679元處5%之罰鍰68
10 6,883元(行為罰)，合計裁處罰鍰754,022元(下稱原處分)。
11 原告對原處分不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經被
12 告依訴願法第58條第2項規定重新審查原處分結果，以111年
13 2月18日北區國稅法一字第1100011353號重審復查決定(下稱
14 重審復查決定)撤銷原復查決定，並追減罰鍰412,130元。原
15 告不服，提起訴願，經財政部111年8月17日台財法字第1111
16 3925640號(案號：第11100234號)訴願決定(下稱訴願決定)
17 駁回，原告仍不服，遂提起本件行政訴訟。

18 三、本件原告主張：

19 (一)被告無發文文號之補徵營業稅134,278元補稅單，並未說明
20 何項費用不予採計或何項收入原告未列入，導致原告需補
21 稅。原告於復查及訴願過程中一再強調被告從未說明理由，
22 妨礙原告之答辯權，然而被告及訴願決定仍置之不理。直到
23 準備程序庭時，方首次於113年2月22日提出不採計之費用及
24 理由。

25 1.本件之關鍵爭點實在於原告提供之勞務是否適用營業稅法
26 第7條第2款，也就是在國外提供勞務之領隊之薪資與差旅
27 費(含其支付之機票、交通及依行政院主計總處所訂國外
28 各地區出差人員生活費日支數額表所支出之生活費)是否
29 為適用營業稅法第7條第2款之零稅率服務，被告卻只堅持
30 原告所委託國外領隊提供之勞務不適用營業稅法第7條第2
31 款之零稅率，卻未說明為何不適用之理由。事實上，依立

01 法院於訂定營業稅法時之委員會議紀錄：當時之賦稅署署
02 長薛家椽說明：勞務業之進項比較少，不過此並不表示其
03 沒有進項。以貨運業為例，除工資並未支付進項稅款扣抵
04 外，其餘凡購買汽車、汽油、水電費支出、汽車停靠場費
05 用，所有修理費用支出等所付進項稅款皆可列為進項稅額
06 扣抵。同理，原告委託承攬國外勞務之4位領隊為提供國
07 外勞務，其所購買之服務，如機票、公共交通、食宿等費
08 用，自應允許列為應稅營業金額之減項。另外，營業稅法
09 第7條第2款規定，國外領隊之薪資適用零稅率，因此連其
10 薪資都可作為列入應開立統一發票計算報繳營業額之減
11 項，更遑論國外領隊為提供國外勞務，所對外購買之服
12 務，如機票、公共交通、食宿等費用了。由此可見，原告
13 依國外出差旅費報支要點之交通費與生活費報支標準，申
14 報這4位領隊之非薪資支出，係4位領隊為執行領隊職務而
15 必須支出之交通、旅館及膳雜費費用，均在國外出差旅費
16 報支要點之範圍內，並未支領任何可視為薪資之超額費
17 用。因此該差旅費自是符合財政部82年之函釋，應允許列
18 入應開立統一發票計算報繳營業額之減項。

- 19 2.被告明知行政程序法第36條規定：行政機關應依職權調查
20 證據，不受當事人主張之拘束，對當事人有利及不利事項
21 一律注意。被告顯有怠忽職守之疏失。原告誤多報之營業
22 收入(268,630元)與誤少報之營業支出(陸上旅館37,483
23 元與海上旅館虧損105,144元，合計142,627元)，合計原
24 告108年應減少高達411,257元之代收轉付營收淨額及營所
25 稅課稅所得金額。被告經復查與重審復查及訴願決定卻都
26 未遵守行政程序法第36條規定，對當事人有利及不利之情
27 形一律注意，發現前開對原告有利之真相，並作對原告有
28 利之適法認定，被告與訴願機關顯然都是怠忽職守。被告
29 明知原告誤多報營業收入(268,630元)與誤少報營業支出
30 (陸上旅館37,483元與海上旅館虧損105,144元，合計14
31 2,627元)，竟還堅持原處分、重審復查決定及訴願決定

並無違誤，更已觸犯刑法第129條。因此原告主張被告之原處分與重審復查決定，及訴願決定均顯有過失應予撤銷。被告應再依法官調查所發現之多項對原告有利之真相與事證，重作對原告有利之適法行政處分，方符合行政程序法第36條與憲法第15條保障人民財產權之意旨。

(二)處分二補稅罰鍰67,139元：

- 1.由於處分一因未依納稅者權利保護法第11條第5款說明理由，因而自始無效。因而與處分一相關之處分二，自也因未說明理由而自始無效。
- 2.其次，原告誤多報營業收入268,630元與誤少報營業支出（陸上旅館37,483元與海上旅館虧損105,144元，合計142,627元），無論原告在國內提供，而在國外使用之領隊服務支付之成本是否適用營業稅法第7條第2款之零稅率而得以列入應開立統一發票計算報繳營業額之減項，應補稅金額已有不同。因此處分二同樣應予撤銷。

(三)處分三未依規定給與憑證罰鍰274,753元之處分：

- 1.被告並非發展觀光條例之主管機關，自不了解發展觀光條例，更無權解釋發展觀光條例及其行政命令，因而造成其指稱原告未依規定給與憑證之誤解。首先，依準備程序之調查結果，原告僅有旅館費、鐵路周遊券及過夜渡輪之票券收入。然依交通部觀光署113年6月4日觀業字第1133001449號函（下稱交通部觀光署113年6月4日函），說明二明確指出旅行業者倘僅單純販售郵輪公司船票（艙）而未涉及旅遊行程安排，且亦未以團體旅遊方式操作，核屬發展觀光條例第27條第1項第1款之「委託代售」規定，爰不適用同條例第29條第1項及旅行業管理規則第53條第1項規定，亦即，旅行業者尚無須與旅客簽訂郵輪國外旅遊定型化契約，亦無須投保責任保險，而應適用交通部航港局研擬之「郵輪船票交易定型化契約應記載及不得記載事項草案」（僅適用於單純販售由國內出發之郵輪公司船票）。據交通部觀光署113年6月4日函，原告所販售之船票係學員皆

已繳納旅館費，且仍不知任何行程之前，單純販售之公共交通工具獨立交易，並未與旅館費與行程包裝成團體旅遊合併收費，且已個別開立以個人為單位之船票代收轉付收據，因此依前開解釋，該船票交易並非旅遊契約，而僅為發展觀光條例第27條第1項第1款規定之「委託代售」海、陸、空運輸事業之客票，而不適用發展觀光條例第29條第1項之「旅行業辦理團體旅遊或個別旅遊」之規定。

2.同理，原告所販售之歐鐵周遊券，亦係學員皆已繳納旅館費，且仍不知任何行程前，單純販售之公共交通工具獨立交易，並未與旅館費與行程包裝成團體旅遊合併收費，且已個別開立以個人為單位之歐鐵周遊券代收轉付收據，因此依前開解釋，該船票交易並非旅遊契約，而僅為發展觀光條例第27條第1項第1款規定之「委託代售」海、陸、空運輸事業之客票，亦不適用發展觀光條例第29條第1項之「旅行業辦理團體旅遊或個別旅遊」之規定。

3.至於原告接受原告代表人委託其所管理之「吳武明」行號之委託團體訂房，雖「吳武明」行號並無接受委託團體訂房之權利，然而並無任何法律禁止其擔任委託原告訂房之委託人。原告接受其委託訂房，成立委任契約，並完成其交付任務之後，自有以委託人之名義開立代收轉付收據之責任，原告並未有任何違失，原告開立給「吳武明」行號之代收轉付收據自係合法之憑證。因而被告擅自認定原告開立給「吳武明」行號之代收轉付收據並非合法憑證，因而指稱原告未依規定給與憑證，即為其錯誤認定，應不予採信。

(四)由於原告只收取「吳武明」行號轉交原告代表人向學員收取之旅館費，接受其委託代訂歐洲各城市公共交通便利的旅館，並未事先接受委託規劃行程，因此原告代表人向學員收取旅館費之時，全世界都沒有任何人知道旅遊行程（連原告代表人都不知道），也無法利用旅遊行程向學員招攬旅遊，更未在任何時間向學員收取旅遊行程費用。依民法民法514

條之一之立法理由：行程為旅遊契約之構成要件，因而依最高法院87年台上字第2688號民事判決，如果只收旅館費，委託雙方即非民法514條之一所定義的旅遊契約關係，而係委託訂房契約與贈與契約（未事先承諾且未收費之行程）之混合，而無發展觀光條例第29條第1項之「旅行業辦理團體旅遊或個別旅遊」之適用。原告既非經營旅遊業務，則被告援引旅行業管理規則第25條第3款之「旅行業辦理旅遊業務，應製作旅客交付文件與繳費收據，分由雙方收執，並連同旅遊契約書保管一年，備供查核」，即為適用法令不當，應不予採信，以免導致本案判決違背法令。

(五)聲明：

1. 訴願決定、原處分(含重審復查決定不利原告部分)均撤銷。

2. 訴訟費用由被告負擔。

四、被告則以：

(一)原告係經營旅行業，於108年5至8月間辦理系爭旅遊，未依規定開立統一發票，漏報銷售額合計2,685,550元；另於107年11月至108年5月間向旅客(學員)收取前開旅遊相關費用，未依規定給與他人代收轉付收據，金額合計13,737,679元，經交通部觀光局及被告查獲，有交通部觀光局109年4月9日觀業字第1093001087號執行違反發展觀光條例事件處分書、被告調查函、原告說明書、行程表、代收轉付收據、團員行政費匯款明細、旅館費明細、領隊承攬合約、領據費用明細、歐鐵周遊券費用明細、機票匯入款明細、存摺帳頁明細、統一發票、內政部旅客入出境紀錄清單及違章金額計算明細表、原告臉書貼文、說明會簡報等資料影本可稽。

(二)本件同一事實之原告違反發展觀光條例事件，經交通部處分書裁處罰鍰50,000元，原告不服，提起訴願，未獲變更，嗣提起行政訴訟，經臺灣臺北地方法院109年度簡字第207號及臺北高等行政法院110年度簡上字第68號行政訴訟判決駁回在案。

01 (三)本件原告係經營旅行業，其於108年5至8月間辦理系爭旅
02 遊，短漏開統一發票並漏報銷售額，另於107年11月至108年
03 5月間向旅客（學員）收取前開旅遊相關費用，未依規定給
04 與他人代收轉付收據，核其違章已該當營業稅法第51條第1
05 項第3款及稅捐稽徵法第44條第1項規定之裁罰要件，又原告
06 為經營旅行業之營業人，應知悉銷售貨物（或勞務）應依規
07 定時限開立統一發票交付買受人，以及適用旅行業代收轉付
08 之情形為何，惟原告未盡注意義務，核有過失，未符合納稅
09 者權利保護法第16條第1項及第2項不予處罰及減輕或免除罰
10 鍰之規定，應予論罰已如前述，本件原處罰鍰754,022元，
11 經被告重審復查決定追減412,130元，變更罰鍰為341,892
12 元，被告已就查得之具體事證，認定事實，依法論處，且已
13 考量原告違章情節而為適法之裁罰，是原告主張原處分援引
14 旅行社管理規則之行政命令，作為稅捐稽徵法第44條之裁罰
15 基礎等語，顯有誤解，本件被告重審復查決定變更罰鍰為34
16 1,892元，依首揭規定，並無違誤。

17 (四)依原告提示之領隊旅館行政國外服務承攬合約、服務分工與
18 支付費用說明等，系爭旅遊之4名領隊（原告負責人吳武明
19 及其配偶余宗佩、原告董事黃麗卿及其配偶陳萬頡），係由
20 原告聘請以提供隨團服務，渠等係隨團同班機自臺灣出發至
21 歐洲，經核其工作項目及費用內容，非屬前揭財政部82年函
22 釋規定之代收轉付費用範圍，亦非營業稅法第7條第2款之外
23 銷勞務，其所發生之費用自不能列為開立統一發票計算報繳
24 營業稅之減項。

25 (五)聲明：

26 1.駁回原告之訴。

27 2.訴訟費用由原告負擔。

28 五、本院之判斷：

29 (一)本件應適用之法令：

30 1.稅捐稽徵法第44條第1項前段規定：「營利事業依法規定
31 應給與他人憑證而未給與，應自他人取得憑證而未取

得……應就其未給與憑證、未取得憑證……，經查明認定之總額，處5%以下罰鍰。」依稅捐稽徵法第44條之立法目的觀之，參照該條文65年10月22日增訂理由：「一、規定取得憑證或給予憑證之義務。二、憑證係記帳之依據，帳冊又為課稅之依據，故原始憑證之保存，關係至為重大。現行稅法規定不詳，爰予統一規定，俾資適用，憑證之保存年限參照商業會計法之規定，定為不得少於5年。」可知稅捐稽徵法第44條增訂之目的，在於「確實取具及保存帳證，以確保國家稅捐之稽徵」，易言之，稅捐稽徵法第44條之立法目的，在確保國庫稅捐之徵收，於交易環節中不要有所遺漏。此亦由稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第21條：營利事業應於營業事項發生時，自他人取得原始憑證，如進貨發票，或給與他人原始憑證，如銷貨發票規定甚明。

- 2.營業稅法第1條規定：「在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均應依本法規定課徵加值型或非加值型之營業稅。」其立法理由略以：「二、本法本次修正……對營業人之銷售行為課稅，而不問銷售行為是否以營利為目的，以期公允。」第3條第2項前段規定：「提供勞務予他人，或提供貨物與他人使用、收益，以取得代價者，為銷售勞務。……」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。」第35條第1項規定：「營業人除本法另有規定外，不論有無銷售額，應以每2月為1期，於次期開始15日內，填具規定格式之申報書，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。其有應納營業稅額者，應先向公庫繳納後，檢同繳納收據一併申報。」第43條第1項第4款規定：「營業人有下列情形之一者，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。……」第51條第1項第3款規定：「納稅義務人，有下列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額

處5倍以下罰鍰，並得停止其營業：……三、短報或漏報銷售額。……」

- 3.財政部82年5月17日台財稅第821485398號函(下稱財政部82年5月17日函)：「主旨：核釋旅行業者辦理國外及大陸旅行團有關代收轉付範圍及支出憑證認定事宜。說明：……二、旅行業者辦理國外及大陸旅行團收取之團費，應按扣除代收轉付價款後之差額，於回國後10日內逐團估算結帳開立二聯式統一發票報繳營業稅，並於最終結帳時，依支付憑證金額調整之。代收轉付之範圍包括：（一）國外及大陸地區機票款。（二）國外及大陸地區發生之費用，包括交通、食宿、觀光、簽證費、保險費、小費、機場稅、入場券等。（三）國內支付之費用，包括機場稅、簽證工本費、保險費等。三、關於旅行業者開立旅行業代收轉付收據之範圍，除本部82/03/27台財稅第821481937號函規定之銷售國際航線機票及銷售非購自在台航空公司及其總代理之其他國家（地區）機票部分外，尚包括：（一）國內外及大陸旅行團之團費。（二）代訂國內外及大陸地區飯店、車、船、門票。（三）代辦簽證工本費。（四）其他代收轉付之營業項目。以上4項除第1項國外及大陸旅行團部分之團費按說明二方式開立二聯式統一發票報繳營業稅外，其餘應逐項按月就其收付價款之差額彙總開立統一發票，並填具代收轉付收據明細表，報繳營業稅。四、關於國外及大陸旅行團支出憑證部分：（一）旅行業者辦理國外及大陸旅行團收取之團費，其經國外及大陸地區之承辦旅行社報價者，應取得國外及大陸旅行社團費收據，註明提供服務事項，並檢附團體行程表、團員名單及報價、合約之影本；其未經國外及大陸地區之承辦旅行社報價而由領隊人員自行支付者，如餐費、門票、租車等，應取得收據；其無法取得者，准以經手人證明認定。至因發生不可抗力情事而延長停留所發生之食宿、交通、包機等費用，應取得收據及有關證明文件；其無法取得

者，准以經手人及團員簽章證明認定，並應敘明不可抗力之原因及檢附相關證明文件。（二）機場稅應取得收據；其無法取得者，准以經手人及團員簽章證明認定，並應檢附行程表、團員名單及公會所提供各國機場稅一覽表。

（三）簽證工本費應取得收據；其無法取得者，准以經手人證明認定，並應檢附行程表、團員名單、公會所提供各國領事館簽證收費一覽表及無收據國家名單。（四）說明會支出及出團接送機費用，屬國內支出應依現行規定辦理。（五）國外領隊電話費、計程車資及各種小費之支出，准以經手人詳列清單簽字證明。（六）國外及大陸地區機票，准以大陸及第三地區航空公司、旅行社、其他經手公司、行號及個體戶開立之憑證認定。（七）國外發生之交際費，應敘明事由，並取得收據；其無法取得者，准以經手人及團員簽章證明認定，並應敘明事由及檢附相關證明文件。（八）取得數團合併開立之憑證，應以該憑證影本及各該團應分攤費用之明細表，作為其他各團之支出證明。（九）團費折讓或事後退款，以銷貨折讓或銷貨退回之方式處理。」前開函釋乃財政部基於中央財稅主管機關職權，為決定旅行業者辦理國外及大陸旅行團所收取團費中，應開立統一發票並報繳營業稅之數額，就代收轉付範圍及支出憑證認定乙節，而為細節性、技術性之補充性規定，俾所屬機關執行職權之依據，其適用之基礎事實仍須符合營業稅法關於銷售勞務之相關規定，並非另行創設增加法律所無之稅捐義務，行政機關自得予以援用。

- 4.另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）關於當時營業稅法第51條第1項第3款部分係規定：「……三、銷貨時依法免開立發票，惟於申報當期銷售額時有短報或漏報銷售額情事者。……裁罰處分核定前已補繳稅款……其屬下列違章情事者，減輕處罰如下：□一年內經第一次查獲者，處0.5倍之罰鍰。……」關於稅捐稽徵法第44條第1項部分係規定「一年內經第一次查獲者，

01 按未給予憑證、未取得憑證、未保存憑證，經查明認定之
02 總額處2%罰鍰」。而該裁罰倍數參考表係主管機關財政部，
03 為協助稅捐稽徵機關就法律授予裁罰裁量權之行使，
04 在遵循法律授權目的及範圍內，為實踐具體個案正義，並
05 顧及法律適用之一致性及符合平等原則，分別就所得稅法
06 等各種稅務違章案件之不同情節，訂定不同之處罰數額或
07 倍數，與法律授權目的尚無牴觸，稅捐稽徵機關自得援引
08 上開裁罰基準作成裁罰處分。

09 (二)查原告係經營旅行業（見本院卷1第9頁），被告認原告於10
10 8年5月至8月辦理歐洲鐵路半自助旅行（下稱系爭旅遊），
11 於107年11月至108年5月向旅客（學員）收取旅遊相關費
12 用，未依規定給予他人代收轉付收據，亦有未依規定開立統
13 一發票，漏報銷售額之情形，有團員行政費匯款明細（見原
14 處分卷1第591-593頁）、旅館費明細（見原處分卷1第263-2
15 67頁）、歐鐵周遊券費用明細（見原處分卷1第356-358
16 頁）、機票匯入款明細（見原處分卷1第591-593頁）、存摺
17 帳頁明細（見原處分卷1第350-355頁、第404-411頁、第439
18 -441頁）、統一發票（見原處分卷1第253頁、第381頁）在
19 卷可稽。原告雖主張其僅為自助旅遊學員提供團體訂房服
20 務，並未安排旅遊行程，學員所繳交之費用，係屬旅館行政
21 費，並非旅遊費用云云，惟查原告為辦理系爭旅遊，先舉行
22 行前說明會以簡報說明及招攬旅客參加，並以臉書貼文
23 「……高品質國際旅行社多年來每年暑假組了前往歐洲10-2
24 0餘國、每團人數達120-130人的歐洲半自助鐵路知性之旅
25 團，2019年的歐洲半自助鐵路知性之旅五月下旬出發，長達
26 95天，全程有領隊隨團指導，沒有購物行程、不收領隊小
27 費……」、「高品質國際旅行社舉辦的歐洲半自助鐵路知性
28 之旅每年的行程路線都不同。全程以歐洲高速鐵路為主要交
29 通工具，……收費低廉又不收小費，與一般完全沒自由又要
30 被迫購物的遊覽車團完全不同，又不必像自助旅行一樣需要
31 完全靠自己摸索，遇到問題也無法獲得專業協助。……」、

(見原處分卷1第488頁、第486頁)，原告於說明會簡報及行程表中向旅客表示：「不得在團體點交房卡前自取旅館房卡*團員雖有付旅館費，然而旅行社簽約的團體訂房，團員不是旅館的簽約對象，無權自取房卡。(尤其是因脫隊而先到達旅館的團員)*非經團長或領隊事先允許，不得在團長或領隊發放房卡前直接向旅館索取房卡。*在團體點交前自取房卡會導致房型不符全團原來要求(點交房卡前，有可能因旅館疏忽造成其他團員無法入住所需房型)，也可能導致房間數量錯誤」(見原處分卷1第574頁)、「有團長和領隊隨團指導，團員熟悉自由行方法之後，方可脫隊自行前往其他城市觀光。本團有領隊隨行提供旅遊諮詢」、「住宿旅館事先已統一訂好且已付清，出發後臨時退團不得要求退款」、「經典行程為領隊會帶團前往的城市與景點，所列城市非經前往團員同意不得更改……自由探索行程為探索式教學性質，有可能機動調整或取消……」、「然而由於帶行李前往下一個城市旅館的過程中(簡稱移房)，需要選擇正確的行進路線……因此，請團員在移房過程都跟隨領隊的引導，避免脫隊」等語(見原處分卷1第563頁)，且依原告為舉辦系爭旅遊而製作之行程表(見原處分卷1第550至564頁)，完整臚列系爭旅遊自108年5月20日起至同年8月22日止共計95日之住宿旅館資訊、詳細行程、景點及交通規劃等內容，及原告為系爭旅遊所舉辦說明會有關「服務項目與專業分工」簡報內容，臚列收費項目包含訂金1,000元、國際機票、歐鐵周遊券、船票及訂位、旅館與行政費等，並有舉辦聯誼活動、行程規劃、依法保險、聘請合格領隊帶領經典行程及協助行程中意外處理等服務內容(見原處分卷1第578頁)。顯見原告所稱與旅客(原告稱學員)之間僅提供代訂機票、旅館服務，而非提供旅遊服務云云，並不可採。

(三)依前開規定及說明，原告因辦理系爭旅遊分別向個別旅客收取之費用(即團費)，扣除代收轉付項目金額後之差額，應開立二聯式統一發票報繳營業稅；另各旅客(原告稱學員)

繳交之旅遊相關費用，原告亦須分別開立代收轉付收據交付各旅客。原告雖提出108年9月1日旅行業代收轉付收據，買受人記載為行號「吳武明」（統一編號26273048），摘要欄記載「歐洲旅遊團體訂房」，據以主張原告接受原告代表人委託其所管理之「吳武明」行號之委託團體訂房，已依法開立代收轉付收據予行號「吳武明」，並無未開立代收轉付收據之情事云云。惟各旅客係為參加原告舉辦之系爭旅遊，而分別匯款予原告負責人指定之帳戶，原告將代收轉付收據開立予行號「吳武明」，自難認已依法開立代收轉付收據。

(四)本件爭訟之罰鍰，為被告依營業稅法第51條第1項第3款科處漏報銷售額之罰鍰67,139元及違反稅捐稽徵法第44條未依規定給予旅客（學員）代收轉付收據之罰鍰274,753元，合計341,892元。經查：

1.依被告112年7月13日行政訴訟補充答辯狀所提示「補稅金額計算明細」（見本院卷1第333至337頁），被告係以原告透過其第一銀行帳戶、原告負責人吳武明之第一銀行等帳戶，合計收款19,312,269元（＝旅館費13,817,271元＋歐鐵周遊券2,052,545元＋機票2,929,100元＋船票及公共交通票券513,353元），其中已開立收據部分有5,574,590元，未開立收據部分則有13,737,679元；又代收轉付部分合計14,533,147元（＝旅館費8,884,630元＋旅客保險費31,889元＋歐鐵周遊券2,050,197元＋機票2,929,100元＋船票及公共交通票券637,331元）。被告核定原告有逃漏營業稅額134,278元（＝〔收款19,312,269元－代收轉付14,533,147元－已開立發票金額1,959,294元〕÷1.05×5%），並依所漏稅額裁處0.5倍罰鍰即67,139元（＝134,278×0.5），並按未開立收據部分處2%之罰鍰即274,753元（＝13,737,679×2%）。

2.惟經核卷內事證，本件所漏稅額應為120,038元，被告認為所漏稅額為134,278元，乃屬違誤，影響其裁處罰鍰之正確性，茲說明如下：

01 (1)原告旅館費實際收款金額應為13,537,641元(國內13,44
02 6,413元+國外91,228元)，而非被告認定之13,817,271
03 元(國內13,726,043元+國外91,228元)；未開立予旅客
04 收據金額應為13,312,629元，而非被告認定之13,592,2
05 59元：

06 被告係依照原告提供之「國內旅館行政費明細」予以認
07 定原告國內旅館費實際收款金額為13,726,043元(見原
08 處分卷1第243至245頁)，惟經核卷內事證，發現有部分
09 無法勾稽之情形，經本院以113年1月30日院東乙股111
10 訴1300字第1130000948號函請原告說明後，查知：

11 ①108年1月3日扈莉蓁透過配偶蔣忠匯入268,630元至吳
12 武明郵局帳戶作為旅館費，後因故無法參加，吳武明
13 於108年4月10日以郵局帳戶匯回268,630元，此有原
14 告113年2月29日行政訴訟陳報狀之說明及前開金流之
15 郵局存摺影本可稽(見本院卷2第51、83頁)，被告亦
16 於113年4月2日行政訴訟補充答辯狀(三)表示：經核
17 尚無不符(見本院卷2第165頁)。則原告提供之「國內
18 旅館行政費明細」之實際收款數13,726,043元中，應
19 扣除屬於扈莉蓁部分之268,630元。

20 ②原告提供之「國內旅館行政費明細」中，107年12月2
21 7日鄭秀眉匯入款有漏記9,000元收入，此有原告113
22 年2月29日行政訴訟陳報狀之說明及吳武明第一銀行
23 忠孝路分行第000000000000號帳戶存摺影本可稽(見本
24 院卷2第55頁、原處分卷1第284頁)，被告亦於113年4
25 月2日行政訴訟補充答辯狀(三)表示：經核尚無不符
26 (見本院卷2第165頁)。則原告提供之「國內旅館行政
27 費明細」之實際收款數13,726,043元中，應加計屬於
28 鄭秀眉部分之9,000元。

29 ③原告提供之「國內旅館行政費明細」中，周百麗於10
30 8年4月18日及28日分別匯入113,242元及20,000元，
31 合計133,242元，並記載其中20,699元為歐鐵周遊

券，惟依原告113年2月29日行政訴訟陳報狀之說明及吳武明第一銀行忠孝路分行第000000000000號帳戶存摺影本(見本院卷2第51、79頁)，可知周百麗108年4月18日係匯入113,941元，而非113,242元，故周百麗實際匯入133,941元(113,941+20,000)。前開匯入款項中20,699元為歐鐵周遊券(見原處分卷1第357頁)、113,242元為旅館費，則原告提供之旅館行政費實際收款數13,726,043元中，屬於周百麗旅館費之金額應為113,242元，原告提供之「國內旅館行政費明細」誤載為133,242元，應扣除屬於歐鐵周遊券部分之20,000元(133,242-113,242)。

④綜上所述，原告提供之「國內旅館行政費明細」之實際收款數13,726,043元，應扣除279,630元(268,630-9,000+20,000)，即國內旅館費實際收款金額13,726,043元，將同步減少268,630元、20,000元、增加9,000元，淨減少數應為279,630元，從而，原告國內旅館費實際收款金額應為13,446,413元(13,726,043-279,630)、全部(包含國內及美國)旅館費實際收款金額應為13,537,641元，又因已開立予旅客收據之金額同樣為225,012元(未變動)，未開立予旅客收據金額將同步減少279,630元，由13,592,259元更正為13,312,629元(13,592,259-279,630)。

(2)原告機票款實際收款金額應為3,028,170元，而非被告認定之2,929,100元；前開機票款中，已開立予旅客收據或退款金額應為3,013,900元、未開立予旅客收據或退款金額則應為14,270元：

被告係依照原告提供之「吳武明一個人帳戶匯入明細表」以認定原告機票款收款金額為2,929,100元(見原處分卷1第591至593頁)，惟經核卷內事證，發現有部分無法勾稽之情形，經本院以113年1月30日院東乙股111訴1300字第1130000948號函請原告說明後，查知：

01 ①依原告提供之「吳武明一個人帳戶匯入明細表」，可
02 知潘品仁機票款匯入金額為116,000元、黃素美機票
03 款匯入金額為54,100元，惟依原告113年2月29日行政
04 訴訟陳報狀之說明及其提供之吳武明第一銀行忠孝路
05 分行第00000000000號帳戶存摺影本、第一商業銀行
06 匯款申請書回條影本(見本院卷2第61、141、143頁、
07 原處分卷1第285頁)，可知107年10月19日及20日，潘
08 品仁機票款匯入金額為101,600元(50,000+50,000+
09 1,600)，並於108年8月23日退還前開金額(見本院卷2
10 第141、143頁)；107年12月10日黃素美機票款匯入金
11 額為51,400元，並於108年5月17日退還前開金額(見
12 本院卷2第143頁、原處分卷1第285頁)。被告亦於113
13 年4月2日行政訴訟補充答辯狀(三)表示：「潘品仁、
14 莊慧銘實際匯入101,600元，惟明細表之支出列為11
15 6,000元，故該筆支出多報14,400元。黃素美實際匯
16 入51,400元，明細表之支出列為54,100元，故該筆支
17 出多報2,700元。」等語(見本院卷2第166頁)。

18 ②再依原告提供之「吳武明一個人帳戶匯入明細表」，
19 可知張台光於107年10月17日匯入192,170元為機票
20 款，此有原告113年2月29日行政訴訟陳報狀之說明及
21 吳武明第一銀行忠孝路分行第00000000000號帳戶存
22 摺影本可稽(見本院卷2第59、139頁)，原告提供之前
23 開明細誤載機票款為76,000元，故原告提供之機票款
24 實際收款數應增加其差額116,170元(192,170—76,00
25 0)。

26 ③綜上所述，原告提供之機票款實際收款數應扣除14,4
27 00元、2,700元及應增加116,170元，機票款實際收款
28 數應為3,028,170元(2,929,100—14,400—2,700+11
29 6,170)，前開款項其中2,178,900元確實已由吳武明
30 全數退還學員，收款數與退還數之差額為849,270元
31 (3,028,170—2,178,900)。

01 ④至於前開849,270元差額，是否亦已全數退還乙節，經
02 查：

03 A. 為了避免旅客買到不能事先劃位且不能退票的廉價
04 機票，訴外人吳武明(即原告之代表人)請飛行家旅
05 行社提供可劃位且可退票的個人機票訂位服務，倘
06 旅客希望保留機位，但暫不購買機票，則由吳武明
07 向飛行家旅行社提供保證金，在保證金額度內，先
08 為旅客開票保留機位，同時旅客也必須向吳武明提
09 供機位保證金，日後旅客到飛行家旅行社刷卡購買
10 機票後，吳武明即退還旅客先前匯入之款項等語(原
11 告109年8月31日就自助旅遊服務與收費之說明，見
12 原處分卷1第450至451頁)。

13 B. 又部分旅客最終未透過飛行家旅行社訂購機票(即原
14 告所稱退機票)，此時會由飛行家旅行社協助旅客辦
15 理退票，並由飛行家旅行社直接將款項退還予旅客
16 (原告113年2月29日行政訴訟陳報狀，見本院卷2第5
17 7頁)，而吳武明與飛行家旅行社間會將先前匯入之
18 保證金扣除退票金額後，由飛行家旅行社匯還吳武
19 明(原告113年5月18日行政訴訟陳報狀，見本院卷2
20 第197頁)。此有本院於113年4月23日準備程序詢問
21 原告之代表人吳武明表示：退款由飛行家旅行社處
22 理，有先匯款予飛行家旅行社，後續再進行結算等
23 語可佐(見本院卷2第177至180頁)。

24 C. 依原告提供之「吳武明一個人帳戶匯入明細表」記
25 載，有部分註明「退機票」、「未刷卡」等文字：1
26 07年10月18日收到張清淑匯入51,200元、107年10月
27 18日收到林淑貴匯入51,200元、107年10月19日收到
28 徐筠惠合計44,800元、107年12月25日收到林金興10
29 4,400元、107年12月28日收到羅全櫻38,000元、108
30 年1月2日收到姜秀玲38,000元、108年1月31日收到
31 黃詩甯51,000元、108年2月26日收到趙家欣等6人30

01 6,000元(卷內查無退還金流紀錄)，合計684,600元
02 (a)；又107年10月17日收到張台光192,170元，僅退
03 還76,000元，差異為116,170元(b)；107年10月19日
04 收到徐媽伶97,000元，僅退還48,500元，差異為48,
05 500元(c)，全部未退還數額合計為849,270元(前述a
06 +b+c)。

07 D. 經核對原告與飛行家旅行社間機票保證金匯款往來
08 明細(見本院卷2第197頁)，可知吳武明自107年10月
09 18日至108年3月21日間匯予飛行家旅行社共3,013,9
10 00元作為保證金擔保學員未來會依約至飛行家旅行
11 社購買機票，經吳武明與飛行家旅行社結算後，飛
12 行家旅行社僅還給吳武明2,178,900元，差額835,00
13 0元(3,013,900－2,178,900)，亦即飛行家旅行社向
14 吳武明收取未依約刷卡之學員所應支付之款項835,0
15 00元，則就前開未退還之849,270元中，其中835,00
16 0元雖未自吳武明同一帳戶直接返還，惟最終仍由吳
17 武明負擔且履行退款責任，堪認此部分機票款已退
18 還旅客而免開立收據。至於差額14,270元(849,270
19 －835,000)部分，因未見其返還之金流紀錄，而無
20 法做相同之認定。

21 ⑤綜上所述，原告提供之「吳武明一個人帳戶匯入明細
22 表」就機票款之實際收款數2,929,100元中，就潘品仁
23 部分多計14,400元、黃素美部分多計2,700元，合計多
24 計17,100元，致原告機票款收款金額虛增17,100元；
25 張台光部分則少計116,170元，致原告機票款收款金額
26 虛減116,170元，正確機票款收款金額應由2,929,100
27 元更正為3,028,170元(2,929,100－17,100＋116,17
28 0)，前開金額有14,270元未見返還之金流紀錄，從
29 而，已開立予旅客收據或退還金額亦應由2,929,100元
30 更正為3,013,900元(2,178,900＋835,000)、未開立與
31 旅客收據金額由0元更正為14,270元。

01 (3)原告機票款實際收款金額3,028,170元中，有退還予學員
02 之金額為3,013,900元，故代收轉付之機票部分，應為3,
03 013,900元，而非被告認定之2,929,100元。

04 (4)代收轉付部分之旅館費應為8,918,174元，而非被告認定
05 之8,884,630元：

06 ①依原告提供之「旅館費用明細」（見原處分卷1第263至
07 265頁），逐筆加總後金額應為8,918,674元。

08 ②依原告提供之「旅館費用明細」，5月26至28日所住義
09 大利之Milazzo城市之Hotel San Michele Milazzo，
10 退房時刷卡1,786歐元，加計刷卡手續費後，合計正確
11 應為63,993元，原告誤記為64,393元，此有原告113年
12 2月29日行政訴訟陳報狀之說明及聯邦銀行信用卡消費
13 明細可稽（見本院卷2第55至57頁、原處分卷1第274
14 頁），則原告實際支出旅館費用應扣除400元（64,393—
15 63,993），即代收轉付部分之旅館費8,918,674元將同
16 步減少400元。

17 ③依原告提供之「旅館費用明細」，8月19至21日所住奧
18 地利之St. Pölten城市之Cityhotel D&C St. Pölten，
19 信用卡刷卡金額加計刷卡手續費後，合計應為117,011
20 元，原告誤記為117,111元，此有原告113年2月29
21 日行政訴訟陳報狀之說明及聯邦銀行信用卡消費明細
22 可稽（見本院卷2第57頁、原處分卷1第259頁），則原告
23 實際支出旅館費用應扣除100元（117,111—117,011），
24 即代收轉付部分之旅館費8,918,674元將同步減少100
25 元。

26 ④綜上所述，原告實際支出旅館費用應為「8,918,174
27 元」（=8,918,000—000—000），即代收轉付部分之旅
28 館費「8,918,674元」，將同步減少「400元」、「100
29 元」，淨減少數為「500元」，使原告代收轉付部分之
30 旅館費變更為「8,918,174元」。

01 (5)代收轉付部分之船票及公共交通票券應為637,450元，而
02 非被告認定之637,331元：

03 依原告提供之「船票交通費明細」(原處分卷1第413至41
04 5頁)，原告實際支付船票費用488,088元、準備金111,71
05 9元及訂位費37,524元，此有聯邦銀行信用卡帳單明細、
06 余宗珮(吳武明之配偶)中信銀行台幣活存帳戶交易明細
07 可稽(見原處分卷1第400至403頁、第405至406頁)，其中
08 原告實際支付之訂位費漏列一筆國外交易手續費119元
09 (見原處分卷1第400、415頁)，即代收轉付部分之船票及
10 公共交通票券637,331元，應增加119元，故原告代收轉
11 付部分之船票及公共交通票券為637,450元(637,331+11
12 9)。

13 (6)被告雖稱結匯手續費及刷卡手續費會因選用支付工具而
14 有差異，不應列入代收轉付範圍云云，惟被告原處分均
15 未剔除前開手續費，且原告以信用卡或匯款方式支付旅
16 館、交通票券等費用時，必然會產生相應之手續費，應
17 屬旅館、交通票券之相關費用，被告主張並不可採。

18 (7)綜上所述，本件原告合計收款19,131,709元(即旅館費1
19 3,537,641元+歐鐵周遊券2,052,545元+機票3,028,170
20 元+船票及公共交通票券513,353元)，其中已開立予旅
21 客收據或退款部分有5,659,390元，未開立予旅客收據或
22 退款部分則有13,472,319元；又代收轉付部分合計14,65
23 1,610元(即旅館費8,918,174元+旅客保險費31,889元+
24 歐鐵周遊券2,050,197元+機票3,013,900元+船票及公
25 共交通票券637,450元)。是以，本件原告漏報銷售額所
26 漏營業稅額應為120,038元(〔收款19,131,709元—代收
27 轉付14,651,610元—已開立發票金額1,959,294元〕÷1.0
28 5×5%)。

29 3.原告雖主張其認列之國外領隊費用2,852,578元，被告自代
30 收轉付項下全數予以剔除，係錯誤解讀，又稱國外領隊費

01 用係營業稅法第7條第2款之與外銷有關之勞務，其營業稅
02 率為0云云；惟查：

03 (1)依營業稅法第32條第4項規定授權訂定之統一發票使用辦
04 法第8條第3、4項規定：「(第3項)營業人受託代收轉付
05 款項，於收取轉付之間無差額，其轉付款項取得之憑證
06 買受人載明為委託人者，得以該憑證交付委託人，免另
07 開立統一發票，並免列入銷售額。(第4項)飲食、旅宿業
08 及旅行社等，代他人支付之雜項費用（例如車費、郵
09 政、電信等費），得於統一發票『備註』欄註明其代收
10 代付項目與金額，免予列入統一發票之銷售額及總計金
11 額。」加值型營業稅係就各個銷售階段之加值額分別予
12 以課稅之多階段銷售稅，各銷售階段之營業人皆為營業
13 稅之納稅義務人，於銷售貨物或勞務時，應依規定時限
14 開立統一發票交付買受人，並按期向主管稽徵機關申報
15 銷售額、應納或溢付營業稅額。倘若係代收轉付，其適
16 用情形為應付款項者為委託人，應收款項者為第三者，
17 受託之營業人僅係受委託人委託，代收委託人交付之款
18 項並轉付與第三者，代收轉付之間無差額，受託之營業
19 人本身並無銷售行為，且取得第三者開立載明買受人為
20 委託人之憑證，受託之營業人即得以該憑證交付委託人
21 而免另開立統一發票，並免列入銷售額(最高行政法院10
22 7年度判字第577號判決意旨參照)。

23 (2)是若認系爭國外領隊費用屬代收轉付之性質，而得以自
24 收取之團費中扣除，原告應居於受託營業人之地位，代
25 收旅客之款項後(應付款項者為委託人)，隨即轉付予吳
26 武明等4人(應收款項者為第三者)，且因前開代收轉付之
27 間並無價差，原告本身並無銷售行為，應交付旅客由吳
28 武明等4人開立(實際收款者)，並載明個別旅客為買受人
29 (實際付款者)之代收轉付憑證，以供旅客記帳勾稽，亦
30 即原告僅單純「代收款項」後隨即「轉付他人」，原告

對旅客並無請求價金之權利，亦無提供服務之義務，如此始符合代收轉付之性質。

(3)惟原告與吳武明等4人簽訂領隊旅館行政國外服務承攬合約（見原處分卷1第470至475頁），除記載吳武明等4人之職責外，並約定原告應給付吳武明等4人之報酬數額，可知吳武明等4人僅係原告為完成系爭旅遊服務之履行輔助人，原告依系爭合約有給付其等4人報酬之義務，原告並非單純代收旅客之款項後，再轉付吳武明等4人，雖系爭合約另有記載原告不負帶領旅客搭機往返歐洲及在歐洲旅遊之職責等免責文字，僅係其內部責任分攤之約定，尚難認原告得就此免除與旅客間之義務，吳武明等4人亦不因此對旅客產生價金請求權（依系爭承攬合約吳武明等4人僅得向原告請求報酬，而非向旅客請求報酬），從而，原告主張系爭國外領隊費用亦屬代收轉付性質云云，並不可採。

(4)至於原告又稱國外領隊費用應屬營業稅法第7條第2款之與外銷有關之勞務，其營業稅率為0云云，依營業稅法第7條第2款規定：「下列貨物或勞務之營業稅稅率為零：……二、與外銷有關之勞務，或在國內提供而在國外使用之勞務。」其立法理由：「（二）第2款提供勞務『取得外匯』適用零稅率……但為鼓勵提供勞務取得外匯，爰規定凡與外銷有關之勞務均予適用。」同法施行細則第11條第2款亦規定：「營業人依本法第7條規定適用零稅率者，應具備之文件如下：……二、與外銷有關之勞務，或在國內提供而在國外使用之勞務，『取得外匯』結售或存入政府指定之銀行者，為政府指定外匯銀行掣發之外匯證明文件；『取得外匯』未經結售或存入政府指定之銀行者，為原始外匯收入款憑證影本。」營業稅法第7條第2款規定所指「在國內提供而在國外使用之勞務」之營業稅率為零，其規範目的乃在獎勵勞務輸出以賺取外匯。因「勞務之受領及使用」並無物質實體可供

認定，自應以勞務輸出是否賺取外匯為其判斷標準。支付對價而直接受領勞務內容（或勞務所創造經濟價值）之人如為國外業者，而該等勞務內容所創造經濟價值，在提供國外其他業者與本國人締約之機會，且該國外業者所支付予提供勞務者之約定對價，按本國業者支付給該國外其他業者金額之比例來計算，則由於經濟上最終支付勞務價格者，仍為本國業者，國家並未因此而賺得外匯，該等勞務之使用地，法律上應解為「在國內」；又在本國提供勞務，而由國內外業者共享勞務成果，雖然在法律上支付對價者為國外業者，但在經濟上該等對價最終卻明確轉嫁到國內業者時，此等情形更應將「勞務之使用地」解為「國內」，始符合營業稅法第7條第2款之規範本旨。（最高行政法院99年度判字第671號、98年度判字第470號判決參照）。查原告為完成系爭旅遊而與吳武明等4人簽訂國外服務承攬合約，並向旅客收取費用，已如前述，吳武明4人對原告所提供之勞務難認與外銷有關，且我國亦無因此取得任何外匯，本件自無零稅率之適用。再者，依財政部82年5月17日函，旅行業者辦理國外旅行團所收取之團費，應按扣除代收轉付價款後之差額，開立二聯式統一發票報繳營業稅，亦即本件原告所收取之團費（包含國外領隊費用部分）原則上應開立統一發票報繳營業稅，並無零稅率之適用，例外在屬於代收代付範圍時，得予以扣除，以差額開立統一發票，而系爭國外領隊費用不屬於代收轉付性質之理由，已論述如前，從而，原告主張國外領隊費用應適用零稅率云云，尚不足採。

- 4.按「納稅義務人違反作為義務而被處行為罰，僅須其有違反作為義務之行為即應受處罰；而逃漏稅捐之被處漏稅罰者，則須具有處罰法定要件之漏稅事實方得為之。二者處罰目的及處罰要件雖不相同，惟其行為如同時符合行為罰及漏稅罰之處罰要件時，除處罰之性質與種類不同，必須

採用不同之處罰方法或手段，以達行政目的所必要者外，不得重複處罰，乃現代民主法治國家之基本原則。是違反作為義務之行為，同時構成漏稅行為之一部或係漏稅行為之方法而處罰種類相同者，如從其一重處罰已足達成行政目的時，即不得再就其他行為併予處罰，始符憲法保障人民權利之意旨。」（釋字第503號解釋文）。準此：

(1)承前所述，本件原告合計收款19,131,709元（即旅館費13,537,641元＋歐鐵周遊券2,052,545元＋機票3,028,170元＋船票及公共交通票券513,353元），其中已開立予旅客收據或退款部分有5,659,390元，未開立予旅客收據或退款部分則有13,472,319元，此部分未開立憑證違反稅捐稽徵法第44條之行為義務。而原告漏未申報銷售額2,520,805元，已生逃漏營業稅之結果，該漏未申報銷售額2,520,805元部分，均已包含於前述未給予憑證13,472,319元內，是原告違反開立憑證2,520,805元作為義務之行為，同時構成漏稅行為之一部，同時該當營業稅法第51條第1項第3款及稅捐稽徵法第44條第1項規定之違章行為，經適用行政罰法第24條第1項規定，按法定罰鍰額度最高之營業稅法第51條第1項第3款為裁處之法據。則該部分罰鍰，因原告於裁罰處分核定前已補繳稅款，且係1年內經第1次查獲，被告已依營業稅法第51條第1項第3款及裁罰倍數參考表，行使裁量權認為裁罰倍數為所漏稅額處0.5倍罰鍰（見本院卷1第121頁重審復查決定）。本院審理後，僅該漏報金額有變動（本院認所漏稅額應為120,038元），其他有關裁罰處分之裁量審酌情形並無變動，因無涉行政機關裁量權行使之疑義下，乃無由行政機關再為裁量之必要，以利訴訟經濟。參諸行政訴訟法第197條規定：「撤銷訴訟，其訴訟標的之行政處分涉及金錢或其他代替物之給付或確認者，行政法院得以確定不同金額之給付或以不同之確認代替之。」是以，本院在此種情形下，亦得依前揭規定，自為裁罰金額之確定

(最高行政法院108年度判字第502號判決參照)。亦即，該部分罰鍰金額應為60,019元（即120,038×0.5）。

(2)至於其餘原告未給與他人憑證10,951,514元（即13,472,319元－2,520,805元），被告認為應依稅捐稽徵法第44條第1項規定及裁罰倍數參考表，裁處2%罰鍰（見本院卷1第121頁重審復查決定），本院審理後，僅未給與憑證金額有變動（本院認未給與憑證金額應為10,951,514元），其他有關裁罰處分之裁量審酌情形並無變動，依前所述，本院自得依行政機關原裁量自為罰鍰金額之確定，該部分罰鍰金額應為219,030元（10,951,514×2%）。

(3)合計本件罰鍰金額應為279,049元（60,019元＋219,030元）。

(五)綜上所述，本件應處罰鍰合計為279,049元。原處分（含重審復審決定）逾此範圍之裁罰，即有違誤，訴願決定未予糾正，亦有未合。原告就此部分訴請撤銷，即有理由，應予准許。至原告逾此部分之請求，即非有據，應予駁回。

六、本件判決基礎已經明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，均與判決結果不生影響，而無一一論述之必要，併予說明。

七、據上論結，本件原告之訴為一部有理由，一部無理由，判決如主文。

中 華 民 國 113 年 11 月 21 日

審判長法官 洪慕芳

法官 孫萍萍

法官 郭銘禮

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院高等行政訴訟庭提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，

應於判決送達後20日內補提上訴理由書（均須按他造人數附繕本）。

三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，逕以裁定駁回。

四、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書（行政訴訟法第49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人（同條第3項、第4項）。

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
(一)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1. 上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2. 稅務行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
(二)非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1. 上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4. 上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。	

01 中 華 民 國 113 年 11 月 21 日
02 書記官 蕭純純