臺北高等行政法院判決

111年度訴字第841號
111年11月24日辯論終結

原　　告　張皓雲即連璟商行

被　　告　財政部北區國稅局

代　表　人　蔡碧珍（局長）住同上
訴訟代理人　江長賢（兼送達代收人）

上列當事人間營業稅事件，原告不服財政部中華民國111年5月5日台財法字第11113912230號訴願決定（案號：第11000952號），提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、爭訟概要：

原告係經營玩具及娛樂用品零售、網路購物業，經民眾檢舉透過網路平台銷售貨物，漏開統一發票，財政部高雄國稅局（下稱高雄國稅局）通報被告辦理，嗣查獲原告於民國106年1月至109年1月間透過網路銷售貨物，未依規定開立統一發票並漏報銷售額共計新臺幣（下同）49,785,547元（不含稅），逃漏營業稅額2,489,277元，除核定補徵營業稅額2,489,277元，並依加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第51條第1項第3款及行為時（下同）稅捐稽徵法第44條規定，擇一從重，以110年2月17日110年度財營業字第F3040109104971號裁處書（下稱原處分）裁處罰鍰2,489,277元。原告就原處分不服，申請復查，經被告110年10月20日北區國稅法一字第1100012373號復查決定（下稱復查決定）駁

回。原告不服，提起訴願，經決定駁回後，原告猶未甘服，遂提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

㈠主張要旨：

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）乃規定於裁處前已繳清稅款，且1年內經第1次查獲者，處漏稅額0.5倍之罰鍰，其旨在警告營業人如果短漏開銷貨統一發票被查獲，補徵營業稅及裁處有案者，1年內不可再犯，再犯即不適用0.5倍之罰鍰。本件被告所屬板橋分局（下稱板橋分局）於108年7月5日第1次發函調查108年6月以前之銷售額，已補徵營業稅39,230元及裁處0.5倍之罰鍰19,615元。嗣板橋分局於109年3月2日又發函調查，且查核期間擴大至109年2月（含蓋第1次發函之查核期間）之銷售額，並補徵營業稅2,489,277元，原告業已全部繳清。然而，被告誤解裁罰倍數參考表所定1年內經第2次查獲裁處1倍罰鍰之真諦，將其第1次函查之期間漏未查清之漏稅額，全部又計入第2次查獲之金額，並裁處1倍之罰鍰，顯然有誤，且有裁量怠惰之違法。況且，被告第1次函查時，補稅之範圍很小，第2次函查時，補稅之範圍超大，則倘按第2次查獲之漏稅金額全部核以1倍之罰鍰，相較於第1次處罰，傷害過鉅，且違反比例原則，被告應就第1次調查基準日後又再漏開統一發票之銷售金額，方能裁處1倍之罰鍰。因此，被告裁處1倍罰鍰之範圍，應僅限於第1次查獲日後新增漏報之銷售額13,243,527元（含稅）部分，於108年7月5日以前已存在之漏報銷售額39,031,297元（含稅），應改按漏稅額裁處0.5倍罰鍰，方符裁罰倍數參考表規定之意旨。

㈡聲明：訴願決定、復查決定及原處分關於營業稅罰鍰超過1,559,960元部分均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

1.原告就其有逃漏營業稅2,489,277元之違章行為，並未爭執，且因原告自違章行為發生日（106年1月）至查獲日（109年3月2日）止，最低累積留抵稅額為0元，故已構成逃漏營業稅2,489,277元（49,785,547元×5%－0元）之結果，核其違章行為已該當稅捐稽徵法第44條第1項前段及營業稅法第51條第1項第3款之裁罰要件，依行政罰法第24條第1項規定及財政部97年6月30日台財稅字第09704530660號令（經財政部101年5月24日台財稅字第10104557440號令及109年11月3日台財稅字第10904634191號令修正，下稱財政部97年6月30日令）意旨，以營業稅法第51條第1項第3款為處罰之法據，復參據裁罰倍數參考表有關營業稅法第51條第1項第3款規定所訂違章情節，以原告於裁罰處分核定前已補繳稅款，且屬1年內經第2次以上查獲者，按所漏稅額2,489,277元裁處1倍之罰鍰2,489,277元，洵屬適法允當。

2.依財政部83年4月20日台財稅第831591080號函釋（下稱83年4月20日函釋）意旨，有關營業稅法違章情形所列1年內查獲次數，「1年內」之認定係自首次查獲之日起，至次年當日之前一日止。而被告前曾以108年7月5日函調查原告經營網路銷售業務，漏開統一發票及漏報銷售額，並以108年7月5日為首次查獲日，則「1年內」查獲次數所稱之「1年」，係自該日起至109年7月4日止。嗣原告又經第三人檢舉銷售貨物漏開統一發票，被告遂以109年3月2日函調查原告於蝦皮等5個網路帳號漏開統一發票、漏報銷售額之情事，經核確屬1年內經第2次查獲，依裁罰倍數參考表規定按所漏稅額裁處1倍之罰鍰，確無違誤，亦無原告所稱違反比列原則之情形，原告主張，容屬誤解，應非可採。

㈡聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：

原處分以原告於系爭期間銷售貨物，未依規定開立統一發票並漏報銷售額共49,785,547元（不含稅），逃漏營業稅額2,489,277元，乃依營業稅法第51條第1項第3款及稅捐稽徵法

第44條第1項前段之規定，擇一從重，裁處1倍之罰鍰2,489,277元，是否適法有據？有無裁量怠惰及違反比例原則之情事？

五、本院之判斷：

㈠前提事實：

上開爭訟概要欄所載之事實，為兩造所不爭執，並有原告稅籍資料（訴願卷〈可閱〉卷證編號18）、板橋分局108年7月5日北區國稅板橋銷字第1080108535號函（下稱108年7月5日函，原處分卷1第1至2頁）、被告營業稅違章補繳核定通知書（原處分卷1第3頁）、被告108年8月12日108年度財營業字第F3040108103559號裁處書（原處分卷1第4頁）、板橋分局109年3月2日北區國稅板橋銷字第1090113775號函（下稱109年3月2日函，原處分卷1第5至6頁）、承諾書、各年度網路交易金額統計表（原處分卷1第8至9頁）、原處分（原處分第1卷第10頁）、原告留抵稅額資料線上查詢作業（原處分第1卷第21頁）、徵銷明細清單（原處分卷1第20頁）、復查決定（訴願卷〈可閱〉卷證編號19）、訴願決定（本院卷第17至35頁）在卷可稽，自堪信為真實。

㈡應適用之法令及說明：

1.按稅捐稽徵法第44條第1項前段規定：「營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與，……應就其未給與憑證……經查明認定之總額，處百分之5罰鍰。……」又營業稅法第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、短報或漏報銷售額者。……」由此可知，營業人銷售貨物或勞務，應開立統一發票交付買受人，並按期向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額，如經查有漏開統一發票或短漏報銷售額情事，稅捐稽徵機關除依照查得資料，核定其銷售額、應納稅額並補徵稅款外，應依前揭規定，就經查明認定其未給與憑證之總額裁處百分之5罰鍰，另按所漏稅額裁處5倍以下之罰鍰。次按「一行為違反數個

行政法上義務規定而應處罰鍰者，依法定罰鍰額最高之規定裁處。但裁處之額度，不得低於各該規定之罰鍰最低額。」為行政罰法第24條第1項所明定。又稅捐稽徵法第44條規定係屬行為罰，營業稅法第51條第1項第3款之規定係屬漏稅罰，兩者處罰之條件固不盡相同，惟稅捐稽徵法第44條與營業稅法第51條第1項第3款之情形，通常以「漏開或短開統一發票」致生短報或漏報銷售額之結果，故稅捐稽徵法第44條係就未達漏稅階段之違規為處罰，營業稅法第51條第1項第3款則係對已達漏稅階段之違規為處罰，只依營業稅法第51條第1項第3款規定裁處罰鍰已足達成行政上之目的，勿庸二者併罰（改制前行政法院84年9月份第1次庭長評事聯席會議決議參照）。是以，財政部乃先後以85年4月26日台財稅第851903313號函及97年6月30日號令（嗣均經該部以101年5月24日台財稅字第10104557440號令修正）釋示：「主旨：納稅義務人同時觸犯租稅行為罰及漏稅罰相關罰則之案件，依本函規定處理。說明：……二、……㈡營業人觸犯營業稅法第51條第1項各款，如同時涉及稅捐稽徵法第44條規定者，……勿庸併罰，應擇一從重處罰。」「營業人觸犯營業稅法第51條第1項各款，同時違反稅捐稽徵法第44條規定者，……應擇一從重處罰。所稱擇一從重處罰，應依行政罰法第24條第1項規定，就具體個案，按營業稅法第51條第1項所定就漏稅額處最高5倍之罰鍰金額與按稅捐稽徵法第44條所定經查明認定總額處5%之罰鍰金額比較，擇定從重處罰之法據，再依該法據及相關規定予以處罰。」以符合前揭改制前行政法院84年9月份第1次庭長評事聯席會議之決議意旨。

2.財政部103年11月3日台財稅字第10304027120號令修正發布之裁處時「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：「……二、銷貨時未依法開立發票，且於申報當期銷售額時亦未列入申報。按所漏稅額處1.5倍罰鍰。但於裁罰處分核定前已補繳稅款者，處1倍之罰鍰；其屬下列違章情事者，減輕處罰如下：一、1年內經第1次查

獲者，處0.5倍之罰鍰。二、1年內經第2次以上查獲，其漏稅額在新臺幣1萬元以下者，處0.5倍之罰鍰。三、1年內經第2次以上查獲，其漏稅額逾新臺幣1萬元至新臺幣10萬元者，處0.6倍之罰鍰。四、1年內經第2次以上查獲，其漏稅額逾新臺幣10萬元至新臺幣20萬元者，處0.75倍之罰鍰。……」而上開「裁罰倍數參考表」係主管機關財政部，為協助稅捐稽徵機關就法律授予裁罰裁量權之行使，在遵循法律授權目的及範圍內，為實踐具體個案正義，並顧及法律適用之一致性及符合平等原則，分別就稅捐稽徵法、綜合所得稅、營利事業所得稅、貨物稅、遺產及贈與稅、娛樂稅、房屋稅、契稅、使用牌照稅法、印花稅法、土地稅法、營業稅法、特種貨物及勞務稅條例、菸酒稅法等稅務違章案件之不同情節，訂定不同之處罰數額或倍數，復就行為人是否已依法開立發票且有無申報、是否已補繳稅款、違章之次數、漏稅金額多寡及逃漏稅捐之不同態樣等情形分別作為裁量處罰之事由，其除作原則性或一般性裁量基準外，另有例外情形之裁量基準，與法律授權目的尚無牴觸，稅捐稽徵機關自得援引上開裁罰基準作成裁罰處分。

㈢經查，原告係經營玩具及娛樂用品零售、網路購物業，經民眾檢舉透過網路平台銷售貨物，未依規定開立統一發票，經高雄國稅局通報被告辦理。嗣板橋分局以108年7月5日函調查原告107年間於露天平台銷售貨物有無依法申報繳稅，且以該函發文日為調查基準日（倘經檢舉或進行調查在前者，以最先作為之日為準），並經被告查獲原告漏報銷售額784,590元，而補徵營業稅39,230元，並裁處0.5倍之罰鍰19,615元，原告未申請復查而確定在案。其後，原告又經民眾檢舉其透過網路平台銷售貨物漏開統一發票，經被告以109年3月2日函調查原告105年4月1日至109年1月31日之營業收支紀錄，包括以露天拍賣00000000000、蝦皮0000000000、蝦皮0000000000000、Yahoo拍賣00000000及Z0000000000等網路帳號（下稱系爭5個帳號）之銷售紀錄。嗣原告於109年5月9日

出具各年度網路交易金額統計表，自行統計網路交易銷售額為96,825,328元（101,666,595÷1.05），減除已申報於營業人銷售額與稅額申報書銷售額46,255,191元（48,567,951÷1.05）及108年7月5日經第1次查獲漏報銷售額784,590元（823,820÷1.05），其餘49,785,547元（52,274,824÷1.05）核屬被告第2次函查時所漏報之銷售額，應補徵營業稅2,489,277元，復出具承諾書表明原告「106年1月至109年1月間銷售玩具公仔，未依規定開立統一發票，且漏報銷售額合計49,785,547元（未稅），願繳清營業稅2,489,277元，請從輕處罰。……」等語，且原告亦已繳清上開營業稅等情，有板橋分局108年7月5日函、營業稅違章補繳核定通知書、108年8月12日108年度財營業字第F3040108103559號裁處書、被告109年3月2日函、承諾書、各年度網路交易金額統計表、徵銷明細清單附卷足憑（原處分卷第1至6頁、第8至9頁、第20頁），自堪信為真實。

㈣次查，本件原告於108年7月5日既經查獲漏報銷售額784,590元，嗣於1年內之109年3月2日又經查獲漏未開立統一發票，並漏報銷售額49,785,547元，逃漏營業稅額2,489,277元，核屬1年內經第2次查獲漏報銷售額，且業已同時該當稅捐稽徵法第44條第1項前段所定「營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與」及營業稅法第51條第1項第3款所定「短報或漏報銷售額」之要件。又營業人銷售貨物或勞務，應依法開立統一發票交付買受人，且現行營業稅制係採自行申報制，無論有無銷售額，營業人均應按期填具規定格式之申報書，依法誠實申報銷售額及繳納營業稅。且銷售貨物或勞務事實之發生皆源於營業人之營業事實，是營業人有能力加以注意，如因故意或過失有未給予憑證或短漏報銷售額，稽徵機關自得依規定裁處罰鍰。本件原告為營業人，銷售貨物本應依規定時限開立統一發票交付買受人，並如期申報銷售額，惟卻漏未開立統一發票，並漏報銷售額49,785,547元，核有應注意、能注意而未注意之過失，未符合納保法第16條第1

項不予處罰之規定，應予論罰。再者，原告自漏稅行為發生日（106年3月15日）起至查獲日（109年3月2日）止累積留抵稅額最低金額為0，經就各期實際加總計算之漏稅額為2,489,277元，已發生逃漏稅捐之情事。另原告同時違反稅捐稽徵法第44條第1項前段、營業稅法第51條第1項第3款規定，依行政罰法第24條第1項規定及財政部97年6月30日令釋意旨，依營業稅法第51條第1項第3款規定，按所漏稅額2,489,277元處最高5倍之罰鍰12,446,385元，與依稅捐稽徵法第44條第1項前段規定，按經查明認定未給與憑證之總額49,785,547元處百分之5之罰鍰2,489,277元，復依同條第2項處罰金額最高不得超過1,000,000元之規定，兩者相較擇一從重，應以營業稅法第51條第1項第3款規定為處罰之依據；又原告係1年內經第2次查獲，且於裁罰處分核定前繳清稅款，參據裁罰倍數參考表有關營業稅法第51條第1項第3款相關規定，按所漏稅額2,489,277元裁處1倍之罰鍰2,489,277元，並無違誤。

㈤原告雖稱：被告第2次函查之期間已包含第1次函查之期間，且將第1次函查之期間漏未查清之漏稅額，全部計入第2次查獲之金額，並裁處1倍之罰鍰，顯然有誤，且有裁量怠惰之違法，亦違反比例原則。本件被告裁處1倍罰鍰之範圍，應僅限於第1次查獲日後新增漏報之銷售額13,243,527元（含稅）部分，亦即，於108年7月5日以前已存在之漏報銷售額39,031,297元（含稅），應改按漏稅額裁處0.5倍罰鍰，方符裁罰倍數參考表規定之意旨等語。然查，揆諸上開裁罰倍數參考表關於違反營業稅法第51條第1項第3款部分之規定，可知漏開統一發票並漏報銷售額之違章，原則應按所漏稅額處以1.5倍之罰鍰，惟如行為人於裁罰處分核定前即已補繳稅款者，則減輕為按所漏稅額處以1倍之罰鍰，如「更」屬所列4款之違章情形，則再進一步酌量減輕其處罰倍數。至於裁罰倍數參考表關於違反營業稅法第51條第1項第3款部分，所列4款減輕處罰倍數規定所稱之「1年內」，參酌財政部83

年4月20日函釋略以：「……又修正前或修正後參考表所列違章累計次數（如所得稅法第106條、第107條第1項及第2項、營業稅法第45條、第46條、第51條第1項第1款、第52條），為求一致，亦宜按處分次數計算之。至參考表關於營業稅法第52條違章情形所列1年內查獲次數，其『1年內』如何認定乙節，同意比照本部76年10月2日台財稅第760156760號函規定，自首次查獲之日起，至次年當日之前一日止。」可知前開規定所稱之「1年內」，係指自首次查獲之日起，至次年當日之前一日止；而所謂1年內經第2次查獲，並未限制第2次調查之期間僅限於第1次調查基準日之後。本件被告以板橋分局108年7月5日函調查原告漏開統一發票及漏報銷售額時，業以108年7月5日為首次查獲日，故所稱「1年內」係自該日起至109年7月4日止；嗣被告再以109年3月2日函調查原告於系爭5個帳號漏開統一發票、漏報銷售額情事，自屬1年內經第2次查獲。況且，倘如原告所述，其於108年7月5日前漏報之銷售額應屬第1次查獲區間之範圍，均僅能按漏稅額0.5倍裁處罰鍰乙情可採，則將使營業人存僥倖心理，於稅捐稽徵機關首次調查時，不提供相關資料誠實申報，待稅捐機關有可能再次查獲時，再主張首次查獲日前漏報之銷售額亦僅能按漏稅額0.5倍裁處罰鍰，如此尚非前開減輕處罰倍數規定之立法目的。是以，原告此部分之主張，洵非可採。

㈥綜上所述，原告主張原處分洵有裁量怠惰及違反比例原則之情事，均非可採。從而，被告以原處分裁罰原告2,489,277元，洵無違誤。復查決定、訴願決定遞予維持，亦無不合。原告訴請撤銷如其聲明所示，為無理由，應予駁回。

六、本件判決基礎已經明確，兩造其餘之攻擊防禦方法及訴訟資料暨其他爭點經本院斟酌後，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，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　111　　年　　12　　月　　22　　日

臺北高等行政法院第一庭

審判長法　官　蕭忠仁

法　官　林麗真

法　官　林秀圓

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，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示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。（須按他造人數附繕本）

三、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241條之1第1項前段）

四、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1項但書、第2項）

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所　需　要　件
㈠符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1.上訴人或其法定代理人具備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，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
㈡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㈠、㈡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㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　112　　年　　1　　月　　3　　日

書記官　張正清