

臺北高等行政法院判決

地方行政訴訟庭第一庭

112年度稅簡字第11號

113年8月14日辯論終結

原告 大中華全球實業有限公司

代表人 蔡季玲

被告 財政部臺北國稅局

代表人 吳蓮英

訴訟代理人 朱美玉

上列當事人間營業稅事件，原告不服財政部中華民國112年4月13日台財法字第11213905910號訴願決定(案號：第00000000號)，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

一、訴願決定及原處分(含復查決定)關於罰鍰逾新臺幣16387元部分撤銷。

二、原告其餘之訴駁回。

三、訴訟費用由被告負擔十分之四，餘由原告負擔。

事實及理由

壹、程序部分：

原告不服被告民國111年2月9日編號Z0000000000000號裁處書、編號Z0000000000000號裁處書、編號Z0000000000000號裁處書(下合稱原處分)及111年10月24日財北國稅法一字第1110030187號復查決定關於營業稅事件而涉訟，因被告核課之稅額未逾新臺幣(下同)50萬元，屬行政訴訟法第229條第2項第1款規定之簡易行政訴訟事件，應適用簡易訴訟程序，以地方行政法院為第一審管轄法院。

貳、事實概要：

被告依據查得資料，認原告取自臺灣力匯有限公司(下稱力

01 匯公司)開立附表一編號1~27所示之統一發票共計27張，
02 因不符合加值型及非加值型營業稅法(下稱營業稅法)第33
03 條第1款規定之合法要式憑證(應載有原告之名稱、統一編號
04 及營業稅額)，依營業稅法第19條第1項第1款規定，不得採
05 計申報扣抵銷項稅額；以及原告於108年9、10月間取自力匯
06 公司開立附表一編號28所示之統一發票1張，已申報扣抵108
07 年9-10月期營業稅額628元，卻仍重複申報扣抵109年3-4月
08 期營業稅額628元。被告依營業稅法第51條第1項第5款及稅
09 捐稽徵法第44條規定，擇一重處罰，乃以原處分就原告所申
10 報109年1-2月期核定補徵營業稅額19,178元，按所漏稅額1
11 9,023元(虛報進項稅額19,178元—本期累積留抵稅額155元)
12 處以1倍之罰鍰19,023元；就原告所申報109年3-4月期核定
13 補徵營業稅額16,666元(含重複申報抵扣稅額628元)，分
14 別按所漏稅額15,278元(虛報進項稅額16,038元—本期累積
15 留抵稅額760元)處以1倍之罰鍰15,278元及重複申報抵扣部
16 分按所漏稅額628元處以0.5倍之罰鍰314元，合計罰鍰15,59
17 2元(15,278元+314元)；就原告所申報109年5-6月期核定
18 補徵營業稅額2,512元，本期累積留底稅額4,141元大於應補
19 徵營業稅額2,512元，漏稅額為0元，不該當營業稅法第51條
20 第1項第1款規定之漏稅罰，乃依稅捐稽徵法第44條規定，按
21 附表一編號24~27所示之統一發票銷售額合計50,208元裁處
22 3%罰鍰1,506元(參附表二)。原告不服，申經復查未獲變
23 更，提起訴願亦遭駁回，遂提起行政訴訟。

24 參、原告主張及聲明：

25 一、主張要旨：

- 26 1. 依原告所提供之金流資料足證原告取自力匯公司所開立附表
27 一編號1~27所示之統一發票金額均由原告支付，力匯公司
28 自應開立三聯式統一發票予原告作為進項憑證扣抵稅額，惟
29 力匯公司卻違法拒開三聯式統一發票，而被告竟未予查處，
30 顯有包庇力匯公司，況原告已三度寄發存證信函至財政部，
31 卻均未調查處理，欺侮受害的老百姓，被告應發函要求力匯

01 公司開立三聯式統一發票予原告。

02 2. 當月申報營業稅倘有重複申報扣抵營業稅額時，營業稅電子
03 申報繳稅系統會加以提醒而得以及時更正，惟原告負責人將
04 附表一編號28所示之統一發票1張輸入營業稅電子申報繳稅
05 系統，因跨月申報，該申報系統卻無重複申報扣抵之提醒功
06 能，僅被告所使用之營業稅電子申報繳稅系統才會出現重複
07 申報扣抵之稽核提醒，顯然是被告所設計之營業稅電子申報
08 繳稅系統有問題，被告卻仍違法對原告為補稅裁罰。

09 3. 原告早已將金流資料提供被告審查，原告所申報附表一編號
10 1~27所示之統一發票金額確實均由原告所支付，原告是受
11 害者，並無虛報進項稅額之行為，被告所為指謫均為不實污
12 蔑，已違反司法院釋字第228號、第469號解釋意旨，本件應
13 聲請大法官解釋並停止訴訟程序。

14 二、聲明：原處分、復查決定及訴願決定均撤銷。

15 肆、被告答辯及聲明：

16 一、答辯要旨：

17 1. 附表一編號1~27所示之統一發票開立之營業人為力匯公
18 司，力匯公司透過直銷商經營多層次傳銷，直銷商購買該公
19 司產品時須簽署「臺灣力匯有限公司直銷商申請契約書條
20 例」（下稱契約書）。力匯公司依據契約書約定，以直銷商
21 訂購產品契約書之訂購人為個人或公司行號，而分別開立二
22 聯式或三聯式統一發票。系爭交易依契約書、訂購單、出貨
23 單及直銷商訂購契約書均顯示為個人直銷商向力匯公司訂購
24 產品，原告為推薦人(即上線直銷商)已領取推薦及配對獎
25 金，力匯公司開立予個人直銷商二聯式統一發票，符合統一
26 發票使用辦法第9條規定。而原告取得力匯公司開立予個人
27 直銷商之統一發票，該統一發票未載有原告名稱、統一編號
28 及營業稅額，非屬營業稅法第33條第1款所列得扣抵稅額之
29 進項憑證，縱使原告為實際交易人，其於109年1-6月以附表
30 一編號1~27所示之統一發票27張作為進項憑證，仍不得申
31 報扣抵銷項稅額，被告核定補徵營業稅額及裁處罰鍰，並無

01 不合。

- 02 2. 現行加值型營業稅係就各個銷售階段之加值額分別予以課稅
03 之多階段銷售稅，各銷售階段之營業人皆為營業稅之納稅義
04 務人，當營業人辦理營業稅申報，必須取具符合法定要件之
05 統一發票始可作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，原告之代表
06 人對外代表原告，本應注意取得具備法定要件之憑證，始可
07 辦理營業稅申報，卻以不符合營業稅法第33條第1款規定之
08 統一發票作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，致虛增各期進項
09 稅額，核有應注意、能注意而不注意之過失，依行政罰法第
10 7條第2項規定，推定為原告之過失，無納稅者權益保護法
11 (下稱納保法)第16條第1項不予處罰規定之適用。
- 12 3. 因原告109年1-2月期及3-4月期自違章行為發生日至調查基
13 準日各期累積留抵稅額之最低金額分別為155元及760元，致
14 漏稅額為19,023元（虛報進項稅額19,178元-本期累積留抵
15 稅額155元）及15,906元（虛報進項稅額16,666元-本期累積
16 留抵稅額760元），原告以個人直銷商之二聯式統一發票申
17 報扣抵銷項稅額，其違章行為同時構成營業稅法第51條第1
18 項第5款及稅捐稽徵法第44條規定之要件，應按營業稅法第5
19 1條所定各期別所漏稅額19,023元及15,278元（虛報進項稅
20 額16,666元-累積留抵稅額760元-重複扣抵628元）處最高5
21 倍之罰鍰95,115元及76,390元，與按稅捐稽徵法第44條所定
22 經查明認定總額383,442元及320,682元處最高5%罰鍰19,17
23 2元及16,034元比較，從重擇定以營業稅法第51條第1項第5
24 款為處罰之法據；109年5-6月期因原告自違章行為發生日至
25 調查基準日各期累積留抵稅額之最低金額4,141元大於應補
26 徵營業稅額2,512元，漏稅額為0元，不該當於營業稅法第51
27 條第1項第5款規定之漏稅罰。惟其所為係違反稅捐稽徵法第
28 44條未依規定取得記載原告統一編號及營業稅額等應行記載
29 事項之憑證，依稅捐稽徵法第48條之3及110年12月17日修正
30 公布之稅捐稽徵法第44條規定，及依納保法第16條第3項規
31 定，衡酌原告於裁罰處分核定前未補繳稅款，原告之違章行

為有使稽徵機關因勾稽困難，致生混淆交易憑證及稅負稽徵正確性之影響，核其行為之應受責難程度、所生影響及因違反稅法上義務所得之利益，109年1-2月期按漏稅額19,023元處1倍罰鍰19,023元；109年3-4月期按漏稅額15,278元、628元分別處1倍及0.5倍罰鍰15,592元（15,278元×1倍+628元×0.5倍）；109年5-6月(期)因原告係1年內第3次以上查獲，按查明認定之銷售額合計50,208元處3%罰鍰1,506元（50,208元×3%），被告已考量原告違章程度而為適切之裁罰，洵屬允當，並無違誤。

二、聲明：駁回原告之訴。

伍、本院之判斷：

一、本稅部分：

(一)、附表一編號1~27所示之統一發票27張，因不符合營業稅法第33條第1款規定之合法要式憑證部分，被告以原處分核定補繳109年1-6月期營業稅額共計37,728元(計算式：19,178元+16,038元+2,512元=37,728元)，並無違誤：

1. 按營業稅法第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。……」由該條文規定可知，營業人向主管稽徵機關申報營業稅扣抵銷項稅額時，應填具符合規定格式之申報書，並檢附扣抵稅款及其他有關文件為之。次按營業稅法第15條第1項、第3項分別規定：「(第1項)營業人當期銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額，為當期應納或溢付營業稅額。……(第3項)進項稅額，指營業人購買貨物或勞務時，依規定支付之營業稅額。」第19條第1項第1款規定：「營業人左列進項稅額，不得扣抵銷項稅額：一、購進之貨物或勞務未依規定取得並保存第33條所列之憑證者。……」第33條第1款規定：「營業人以進項稅額扣抵銷項稅額者，應具有載明其名稱、地址及統一編號之左列憑證：一、購買貨物或勞務時，所取

01 得載有營業稅額之統一發票。……」準此，營業人因購買貨
02 物取得之統一發票，必須係取得其實際進貨對象所開立符合
03 營業稅法第33條第1款規定載有「買受人之名稱、統一編號
04 及營業稅額」之合法要式憑證，始得持向稅捐稽徵機關申報
05 並扣抵銷項稅額，否則，其申報扣抵即屬違法。

06 2. 依憲法第19條「人民有依法律納稅之義務」規定意旨，納稅
07 義務人依個別稅捐法規之規定，負有稽徵程序之申報協力義
08 務，實係貫徹公平及合法課稅所必要，業經司法院釋字第53
09 7號解釋理由書闡釋在案。是稅捐稽徵機關就課稅處分之要
10 件事實，負有客觀舉證責任，惟有關課稅要件事實，多發生
11 於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為
12 貫徹公平合法課稅之目的，因而納稅義務人就其所掌握及管
13 領之課稅資料有協力義務。是以，納稅義務人申報扣抵之進
14 項憑證，是否合於列報要件而應准予扣抵，應由稽徵機關依
15 職權予以審查(最高行政法院109年度判字第527號判決意旨
16 參照)。又營業稅法第15條第1項規定當期銷項稅額得扣減之
17 「進項稅額」，係以依法登記之營業人須取得營業稅第33條
18 所列之合法要式憑證，且於申報期限內檢附向主管稽徵機關
19 申報扣減，而據以計算當期應納或溢付營業稅額為前提要件
20 (司法院釋字第660號解釋意旨參照)。

21 3. 經查，如事實概要欄所載之事實，有營業稅復查案件開徵、
22 原核定單位初審紀錄表（原處分卷一第362-366頁）、統一
23 發票影本資料（原處分卷一第294-299、277-279、266-269
24 頁）、營業人進銷項憑證交查異常查核清單（原處分卷一第
25 270、280-281、291-293頁）、進銷項憑證明細資料表（原
26 處分卷一第283-284頁）、營業稅違章漏稅案件可扣除最低
27 留抵稅額計算表（原處分卷一第265頁）、留抵稅額資料線
28 上查詢作業（原處分卷一第261-263頁）、力匯公司109年10
29 月23日力財字第1091023001號函暨檢附交易明細、訂購單、
30 會員申請契約書、出貨單及統一發票（原處分卷一第182、1
31 81、73-180頁）、力匯公司110年8月16日力財字第11008160

01 01號函（原處分卷一第250頁）、力匯公司110年5月4日力財
02 字第1100504001號函（原處分卷一第215-217頁）、原告109
03 年度損益及稅額計算表（原處分卷二第250頁）、原告109年
04 度資產負債表（原處分卷二第249頁）、營業稅進項來源明
05 細（原處分卷二第233-248頁）、營業人銷售額與稅額申報
06 書（401）（原處分卷二第216-227頁）、被告中正分局111
07 年5月4日財北國稅中正營業字第1110253528號函（原處分卷
08 二第209頁）、被告中南稽徵所111年4月15日財北國稅中南
09 營業一字第1110853382號函（原處分卷二第145頁）、營業
10 稅違章（406）核定稅額繳款書（本院卷第97、103、109
11 頁）、營業稅違章補徵核定通知書（本院卷第99、105、111
12 頁）、違章案件罰鍰繳款書（本院卷第95、101、107頁）、
13 被告裁處書（本院卷第113、115、117頁）、玉山銀行信用
14 卡暨支付金融事業處110年9月9日玉山卡（信）字第1100001
15 425號函暨信用卡相關資料（本院卷第377-379頁）、中國信
16 託商業銀行股份有限公司（下稱中信銀行）110年9月14日中
17 信銀字第1102005344號函暨信用卡相關資料（本院卷第381-
18 383頁）及台中商業銀行（下稱台中商銀）113年3月12日中
19 業執字第1130007320號函暨信用卡相關資料（本院卷第295-
20 296頁）等證據在卷可稽，足見原告取自力匯公司所開立附
21 表一編號1～27所示之統一發票共27張，其中附表一編號1～
22 4及15～18所示之統一發票雖為三聯式發票，惟觀諸該三聯
23 式發票之內容（原處分卷一第279、299頁）均未載有原告之
24 名稱及統一編號，因不符合營業稅法第33條第1款規定之合
25 法要式憑證，依上開說明，自不得申報扣抵銷項稅額。又觀
26 諸前述之力匯公司109年10月23日力財字第1091023001號函
27 暨檢附交易明細、訂購單、會員申請契約書、出貨單及統一
28 發票、力匯公司110年8月16日力財字第1100816001號函、力
29 匯公司110年5月4日力財字第1100504001號函及附表一編號6
30 ～10、12～14、19、22～27所示之統一發票內容（原處分卷
31 一第296-298、294-295、278、266-269頁）可知，上開統一

發票係力匯公司開立予個人直銷商之二聯式發票，該統一發票均未載有原告之統一編號，亦不符合營業稅法第33條第1款規定之合法要式憑證。又依營業稅法第35條第1項規定，原告於每期申報營業稅抵扣銷項稅額時，應「檢附抵扣稅款及其他有關文件」，且依營業稅第33條第1款規定可知，營業人於申辦營業稅時，有關扣抵銷項稅款部分，應檢附載有買受人名稱、統一編號及營業稅額之統一發票扣抵聯。原告為於101年4月2日即已設立登記之營業人，有經濟部商工登記資料（原處分卷二第230頁）在卷可參，其就申報營業稅扣抵銷項稅款時，應檢附符合營業稅法第33條第1款規定之合法要式憑證，自難推諉不知。從而，原告所取得之附表一編號1～27所示之統一發票金額除其中編號5、11、18、20及21外，其餘雖均由原告以RW錢包或原告負責人以信用卡所支付，然依上開解釋意旨、法規及說明，縱上開統一發票金額係由原告實際支付，因不符合營業稅法第33條第1款規定，仍不得作為原告之進項憑證申報扣抵銷項稅額，是原告以一行為同時違反營業稅法第19條第1項第5款及稅捐稽徵法第44條規定，被告乃依行政罰法第24條第1項本文規定，擇一重之營業稅法第19條第1項第5款規定處罰，將原告於109年1-6月營業稅期間所取得力匯公司開立附表一編號1～27所示之統一發票，因不符合營業稅法第33條第1款規定之合法要式憑證剔除後，重新核定原告109年1-2月期、3-4月期、5-6月期別營業稅額，乃以原處分核定補徵營業稅額總計37,728元（計算式：19,178元+16,038元+2,512元=37,728元，參附表二），並無違誤。

4. 至原告主張附表一編號1～27所示之統一發票金額均由其實際支付，力匯公司自應開立三聯式統一發票予原告，惟力匯公司卻違法拒開三聯式發票予原告等語。惟查，營業稅法施行細則第38條第1項第1款、第3款及第12款分別規定：「本法第4章第1節規定計算稅額之營業人，依本法第35條規定，應檢附之退抵稅款及其他有關文件如下：……一、載有營業

稅額之統一發票扣抵聯。……三、載有營業人統一編號之二聯式收銀機統一發票收執聯影本。十二、載有營業人統一編號及營業稅額之電子發票證明聯。……」統一發票使用辦法第7條第1項第1款、第2款規定：「統一發票之種類及用途如下：一、三聯式統一發票：專供營業人銷售貨物或勞務與營業人，並依本法第4章第1節規定計算稅額時使用。第一聯為存根聯，由開立人保存，第二聯為扣抵聯，交付買受人作為依本法規定申報扣抵或扣減稅額之用，第三聯為收執聯，交付買受人作為記帳憑證。二、二聯式統一發票：專供營業人銷售貨物或勞務與非營業人，並依本法第4章第1節規定計算稅額時使用。第一聯為存根聯，由開立人保存，第二聯為收執聯，交付買受人收執。……」第9條第1項第1款、第3款分別規定：「營業人開立統一發票，除應分別依規定格式據實載明字軌號碼、交易日期、品名、數量、單價、金額、銷售額、課稅別、稅額及總計外，應依下列規定辦理。但其買受人為非營業人者，應以定價開立。一、營業人使用三聯式統一發票者，應載明買受人名稱及統一編號。……三、營業人對買受人為非營業人所開立之統一發票，除前款規定外，得免填買受人名稱及地址。……」查觀諸附表一編號1～27所示之統一發票開立之營業人均為力匯公司，力匯公司係從事多層次傳銷事業，並與直銷商間約定購買該公司產品時須簽署契約書，並以該契約書規範雙方間之權利義務。參酌契約書1.1約定：「本契約條例所稱直銷商，係指與本公司簽訂直銷商申請契約書，並且同時購買本公司產品。」8.4約定：「依稅捐稽徵法規定統一發票應開立給實際買受人(直銷商申請契約書之申請人)」(原處分卷二第202頁)，足認力匯公司乃依據契約書約定，依直銷商訂購產品契約書之訂購人名義區分為「個人」或「公司行號」，而分別開立二聯式或三聯式統一發票予買受人。再細繹力匯公司111年5月3日力財字第1110503001號函(原處分卷二第206-208頁)略以：「說明：一、銷貨發票依照會員實名制來開立：會員購

買產品配套時，需與力匯公司簽訂契約書，並由申請人勾選申請種類個人或公司。銷貨發票會以申請人提供之契約書會員編號資料來開立，申請種類為個人：開立二聯式統一發票；申請種類為公司：開立三聯式統一發票。大中華全球實業有限公司購買產品時需簽訂契約書並勾選申請種類為公司，力匯公司就會以此會員編號資料開立三聯式統一發票。」依力匯公司上開說明可知，原告倘有向力匯公司購買產品時，需簽訂契約書並勾選申請種類為「公司」，力匯公司即依原告會員編號資料開立三聯式統一發票予原告，核與卷附力匯公司提出曾開立予原告之三聯式統一發票內容載有「原告之統一編號00000000」相符（原處分卷二第189、192頁），自無原告所稱力匯公司違法拒開三聯式統一發票予原告情事。另力匯公司就附表一編號1～27所示買賣交易依前述之契約書、訂購單、出貨單及直銷商訂購契約書等資料認定向其訂購產品者均為「個人」直銷商而非原告，原告僅為個人直銷商之上線，且已發給原告推薦及配對獎金，遂開立附表一編號1～27所示之統一發票予個人直銷商，故力匯公司所開立上開統一發票符合卷附之契約書、訂購單、出貨單、直銷商訂購契約書及統一發票使用辦法規定，亦無違法拒開三聯式統一發票情形，故原告主張被告所屬公務員包庇力匯公司違法拒開三聯式統一發票，被告自應發函要求力匯開立三聯式統一發票予原告等語，並無理由，不足採認。

(二)、附表一編號28所示之統一發票1張，重複申報扣抵營業稅額628元部分，被告以原處分核定補繳109年3-4月期營業稅額628元，並無違誤：

1. 依營業稅法第14條、第15條、第16條、第19條、第33條及第35條規定，加值型營業稅係對貨物或勞務在生產、提供或流通之各階段，就銷售金額扣抵進項金額後之餘額所課徵之稅，亦即採稅額相減法，並採按期申報銷售額及統一發票明細表暨依法申報進項稅額憑證，據以計算當期之應納或溢付營業稅額（司法院釋字第397號、第660號及第685號解釋理

由參照)。進項稅額之申報應符合營業稅法之規定，始能正確計算當期之應納或溢付營業稅額。而營業稅法第51條第1項第5款所謂「虛報進項稅額」，係指申報的進項稅額超過依法可以申報扣抵的稅額(即虛增進項稅額)，致生漏繳稅額而言，重複申報進項稅額已扣抵銷項稅額在先，其事後再重複申報，自屬虛增之進項稅額，自該當於營業稅法第51條第1項第5款「虛報進項稅額」之情形(高雄高等行政法院110年度簡上字第53號判決意旨參照)。

2. 經查，原告於108年9、10月間取自力匯公司開立附表一編號28所示之統一發票1張(發票日期：108年10月1日、發票號碼：VD00000000號、銷售額：12,552元)已申報109年9-10月期營業稅，並扣抵營業稅額628元，卻於申報109年3-4月期營業稅時重複扣抵營業稅額628元，經被告所屬中南稽徵所依「營業人進銷項憑證交查異常查核清單」查核屬實，致虛報進項稅額628元等情，有二代電子發票整合服務平台電子發票(原處分卷一第277頁)、進銷項憑證明細資料表(原處分卷一第283-284頁)及109年3-4月期營業人進銷項憑證交查異常查核清單(原處分卷一第281頁)附卷可佐，是原告重複申報扣抵營業稅額，致虛報進項稅額628元，已該當營業稅法第51條第1項第5款「虛報進項稅額」規定，故被告就附表一編號28所示之統一發票1張，以原處分核定補繳109年3-4月期營業稅額628元，並無違誤。

3. 至原告主張當月申報營業稅倘有重複申報扣抵時，營業稅電子申報繳稅系統會加以提醒而得以及時更正，惟跨月申報營業稅則無重複申報扣抵之提醒，此乃被告所設計之營業稅電子申報繳稅系統有問題，被告卻違法對原告為補稅裁罰等語。惟查，行政罰法第7條第1項規定：「違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。法人、設有代表人或管理人之非法人團體、中央或地方機關或其他組織違反行政法上義務者，其代表人、管理人、其他有代表權之人或實際行為之職員、受僱人或從業人員之故意、過失，推定為該

等組織之故意、過失。」又使用網際網路申報營業稅，乃申報方式之一種，營業人負有據實申報之義務，不因改採較先進之申報方式而減輕其應據實申報之責任。查原告取得附表一編號28所示之統一發票1張，依營業稅法第15條第1項規定，原告就取得之合法進項憑證僅能申報1次，而不得重複申報扣抵營業稅額，是原告使用網際網路申報營業稅，能預見可能發生重複登錄憑證將產生虛報進項稅額之結果，本應自行將取得之統一發票加以區分為「已申報」與「未申報」而分別存放後，再使用網際網路申報營業稅，自可避免發生重複申報扣抵營業稅額情事。查原告於辦理108年9-10月期營業稅申報時，已檢具附表一編號28所示之統一發票1張，嗣於申報109年3-4月期營業稅時，自無再檢具同一張統一發票申報扣抵營業稅額之可能，惟原告負責人代表原告申報營業稅時，因作業疏失而重複申報扣抵營業稅額628元，其縱非故意為之，仍有應注意、能注意而不注意之過失，依行政罰法第7條第2項規定，推定為原告之過失，被告就附表一編號28所示之統一發票1張，依行政罰法第7條第1項規定，以原告因過失違反營業稅法第51條第1項第5款規定，而以原處分核定補徵重複申報扣抵營業稅額628元，並無違誤。故原告實難以營業稅電子申報繳稅系統因跨月申報而無重複申報扣抵之提醒，作為免於補徵營業稅額628元之論據。

二、罰鍰部分：

(一)、附表一編號1~4、6~10、12~17、19、22~27所示之統一發票金額，係由原告實際支付部分，就罰鍰19,734元(18,228元+1,506元)部分，應予免罰：

1. 依營業稅法第19條第1項第1款及第51條第1項第5款規定意旨，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。又納稅義務人有把自己實質應負擔之營業稅法額繳納予其前手（形式上之納稅義務人），而且其前手也的確把此等稅款繳納給國家，國家已實際收到此筆稅款，這時候不管納稅義務人取得之進項憑證是

否為符合營業稅法第33條各款之要件，在計算漏稅額時，均應承認該筆進項稅額（最高行政法院97年度判字第201號、本院94年度訴字第2650號判決意旨參照）。準此，營業人倘能舉證證明其購買產品後所取得統一發票之貨款確係其所支付，因其已將應負擔之營業稅額繳納給前手，縱其所取得之統一發票有格式不符合營業稅法第33條規定要件而虛報進項稅額，惟在計算漏稅額時仍應加計該筆進項稅額，扣除該期累積留抵稅額後，倘無漏稅額時，即不得再處以漏稅罰。

2. 109年1-2月期(罰鍰14,460元)、3-4月期(罰鍰3,768元)部分：

經查，參酌被告中南稽徵所111年4月15日財北國稅中南營業一字第1110853382號函（原處分卷二第145頁）及玉山銀行信用卡暨支付金融事業處110年9月9日玉山卡（信）字第1100001425號函暨信用卡相關資料（本院卷第377-379頁）所示，足認附表一編號1~4、6~10、12~17、19、22~23所示之統一發票金額確係由原告RW錢包或原告負責人信用卡所支付，業據原告陳稱在卷（本院卷第24頁），核與上開卷證資料相符，堪以採認。是依上開說明，被告就上開由原告實際支付貨款之統一發票，縱上開統一發票格式不符合營業稅法第33條第1款規定之合法要式憑證，惟被告在計算漏稅額時，仍應將上開統一發票金額認列為進項稅額。又觀諸留底稅額資料線上查詢作業（原處分卷一第261頁），原告109年1-2月期及3-4月期所累積留底稅額分別為155元、760元，被告按所漏稅額19,023元（19,178元－本期累積留底稅額155元）及15,278元（16,038元－本期累積留底稅額760元）裁處1倍之罰鍰19,023元及15,278元，惟被告核計時漏未審酌上開統一發票金額係由原告實際支付，而就此部分虛報進項稅額18,228元裁處1倍之罰鍰18,228元（14,460元＋3,768元）部分，自有違誤，復查決定及訴願決定均未予糾正，亦有未合。原告就此部分訴請撤銷罰鍰18,228元，為有理由，應予准許。

01 3. 109年3-4月期(罰鍰1,506元)部分：

02 依被告中南稽徵所111年4月15日財北國稅中南營業一字第11
03 10853382號函(原處分卷二第145頁)所示，就附表一編號2
04 4、26、27所示之統一發票金額係由原告RW錢包及原告負責
05 人信用卡支付，亦據原告陳稱在卷(本院卷第24頁)，核與
06 上開卷證資料相符，堪以採認。另參酌台中商銀113年3月12
07 日中業執字第1130007320號函暨信用卡相關資料(本院卷第
08 295-296頁)所示，就附表一編號25所示之統一發票銷售額1
09 2,552元、稅額628元，有部分金額8,180元係由原告RW錢包
10 所支付，而其中部分金額5,000元則以楊天錫信用卡支付，
11 再參酌楊天錫陳稱其認識原告負責人，但未加入力匯會員，
12 亦未購買力匯公司產品等語，有被告公務電話紀錄(原處分
13 卷二第306頁)在卷可佐，是就附表一編號25所示之買賣交
14 易，因原告已支付大部分金額8,180元，而楊天錫既非力匯
15 公司會員，亦未向力匯公司購買產品，是附表一編號25所示
16 交易之全部金額宜作有利於原告之認定，全部認列為原告所
17 支付。再依營業稅違章漏稅案件可扣除最低留底稅額計算表
18 (原處分卷一第265頁)所示，原告109年5-6月期累積留底
19 稅額為4,141元。原告於109年5-6月期虛報進項稅額為2,512
20 元，扣除本期所累積留底稅額為4,141元後，漏稅額為0元，
21 依上開判決意旨說明，原告109年5-6月期之漏稅額為0元，
22 自不得再依營業稅法第51條第1項第5款及稅捐稽徵法第44條
23 規定再對原告裁處罰鍰，惟被告卻仍依稅捐稽徵法第44條規
24 定，以附表一編號24~27所示之統一發票銷售額50208元對
25 原告裁處3%罰鍰1,506元，自有違誤，復查決定及訴願決定
26 均未予糾正，自有未合。原告就此部分訴請撤銷罰鍰1,506
27 元，為有理由，應予准許。

28 (二)、附表一編號5、11、18、20、21所示之統一發票金額，無法
29 證明係由原告所支付部分，仍應裁處罰鍰16,073元(4,563
30 元+11,510元)：

31 1. 營業稅法第51條第1項第5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：五、虛報進項稅額。」營業稅法施行細則第52條規定：「本法第51條第1項第5款所定虛報進項稅額，包括依本法規定不得扣抵之進項稅額……而申報退抵稅額者。本法第51條第1項第1款至第6款之漏稅額，依下列規定認定之：一、第1款至第4款及第6款，以經主管稽徵機關依查得之資料，包含已依本法第35條規定申報且非屬第19條規定之進項稅額及依本法第15條之1第2項規定計算之進項稅額，核定應補徵之應納稅額為漏稅額。二、第5款，以經主管稽徵機關查獲因虛報進項稅額而實際逃漏之稅款為漏稅額。」稅捐稽徵法第44條第1項本文規定：「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5%以下罰鍰。……」準此，納稅義務人虛報進項稅額者，除追繳稅款外，按所漏稅額處5倍以下罰鍰。納保法第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。」行政罰法第7條第1項規定：「違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。……」第18條第1項規定：「裁處罰鍰，應審酌違反行政法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反行政法上義務所得之利益，並得考量受處罰者之資力。」又虛報進項稅額者，依營業稅法第51條第1項第5款規定，納稅義務人應按所漏稅額處5倍以下罰鍰。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）關於營業稅法第51條第1項第5款規定：「一、有進貨事實者：（一）以營業稅法第19條第1項第1款至第5款規定不得扣抵之進項稅額申報抵扣，按所漏稅額處1倍之罰鍰。但於裁罰處分核定前已補繳稅款者，處0.5倍之罰鍰。……」核此裁罰標準，就違章態樣及情節等情事，分別定其在法定範圍內之裁罰倍數，且非以不相關之因素為基準性觀點，稅捐稽徵機關依此標準而為裁量，於法並無不合。準此，裁罰倍數參考表

01 係財政部本於中央主管機關地位，為協助所屬稅捐稽徵機關
02 就法律授予裁罰裁量權之行使，斟酌各種稅務違章案件之違
03 章情狀及違章後情形等事項所訂定，供其下級機關行使裁量
04 權之裁量基準；且其除作原則性或一般性裁量基準外，另有
05 例外情形之裁量基準，核與法律授權目的尚無抵觸。

06 2. 經查，依前述之玉山銀行信用卡暨支付金融事業處110年9月
07 9日玉山卡（信）字第1100001425號函暨信用卡相關資料、
08 中信銀行110年9月14日中信銀字第1102005344號函暨信用卡
09 相關資料可知，附表一編號5、11所示之統一發票金額係以
10 陳德峯信用卡支付；附表一編號18、20、21所示之統一發票
11 金額則以張燦鑒信用卡支付；原告雖主張附表一編號1~27
12 所示之統一發票全部均由其支付等語，惟其就上開附表一編
13 號5、11、18、20、21所示之統一發票金額未能提出相關證
14 據佐證係由原告RW錢包或原告負責人信用卡所支付，故原告
15 上開主張，核與上開卷證資料不符，尚難採認。從而，原告
16 無法舉證證明上開統一發票係其所實際支付，被告就其中附
17 表一編號5、11所示之統一發票（即109年1-2月期），按所漏
18 稅額4,563元（虛報進項稅額4,718元－本期累積留抵稅額15
19 5元）處以1倍罰鍰4,563元及就附表一編號18、20及21所示
20 之統一發票（即109年3-4月期），按所漏稅額11,510元（虛
21 報進項稅額12,270元－本期累積留抵稅額760元）處以1倍罰
22 鍰11,510元，罰鍰總計16,073元（4,563元＋11,510元），
23 並無違誤。

24 (三)、附表一編號28所示之統一發票1張，因重複申報扣抵營業稅
25 額628元，仍應裁處罰鍰314元：

26 營業人重複申報扣抵營業稅額，依營業稅法第51條第1項第5
27 款規定，仍該當虛報進項稅額，應按所漏稅額處5倍以下罰
28 鍰。依裁罰倍數參考表關於營業稅法第51條第1項第5款規
29 定：「一、有進貨事實者：(二)……重複申報……，按所漏稅
30 額處0.5倍之罰鍰。……」如前所述，原告於辦理申報營業
31 稅時，本應逐筆核對進項統一發票得否申報扣抵稅額，就附

01 表一編號28所示之統一發票1張因未加以核對而重複申報扣
02 抵稅額，自有疏失，參酌司法院釋字第275號解釋意旨，原
03 告難謂無過失，仍無法免責。觀諸營業人進銷項憑證交易異
04 常查核清單（原處分卷一第281頁）及進銷項憑證明細資料
05 表（原處分卷一第283-284頁）可知，附表一編號28所示之
06 統一發票1張重複申報扣抵應納營業稅額為628元，被告按所
07 漏稅額628元裁處0.5倍罰鍰314元，並無違誤。故原告就此
08 部分訴請撤銷罰鍰314元，為無理由，尚難採認。

09 四、至原告主張依司法院釋字第228號及第469號解釋意旨可知，
10 公務員怠於執行職務，致特定人之權利遭受損害，被害人得
11 依法律向國家請求賠償，本件乃被告所屬公務員違法開立裁
12 處書予原告且拒不發函要求力匯公司開立三聯式發票予原
13 告，故本件應裁定停止訴訟程序，並聲請大法官解釋等語。
14 惟查，依憲法訴訟法第55條規定：「各法院就其審理之案
15 件，對裁判上所應適用之法律位階法規範，依其合理確信，
16 認有牴觸憲法，且於該案件之裁判結果有直接影響者，得聲
17 請憲法法庭為宣告違憲之判決。」第59條規定：「（第1
18 項）人民於其憲法上所保障之權利遭受不法侵害，經依法定
19 程序用盡審級救濟程序，對於所受不利確定終局裁判，或該
20 裁判及其所適用之法規範，認有牴觸憲法者，得聲請憲法法
21 庭為宣告違憲之判決。（第2項）前項聲請，應自用盡審級
22 救濟之最終裁判送達後翌日起之6個月不變期間內為之。」
23 行政訴訟法第178條之1規定：「行政法院就其受理事件，對
24 所適用之法律，確信有牴觸憲法之疑義時，得聲請司法院大
25 法官解釋。前項情形，行政法院應裁定停止訴訟程序。」依
26 上開規定可知，法官審理案件時，對於所適用之法律，確信
27 有牴觸憲法之疑義，且於該案件之裁判結果有直接影響者，
28 得裁定停止訴訟程序，聲請憲法法庭為宣告違憲之判決，且
29 行政法院就聲請法規範憲法審查與否具有裁量權限，並非賦
30 予當事人聲請法院聲請法規範憲法審查並裁定停止訴訟程序
31 之權限。查經本院審酌全部卷證資料後，審認原告雖有支付

01 部分貨款而取得力匯公司所開立附表一編號1~27所示之統
02 一發票，惟因上開統一發票係力匯公司開立予個人直銷商而
03 非原告，故未載有原告之名稱、統一編號，上開統一發票因
04 不符合營業稅法第33條第1款規定之合法要式憑證，而無法
05 認列申報扣抵銷項稅額，是本院無法形成本件適用之營業稅
06 法第19條、第33條、第51條第1項第5款及稅捐稽徵法第44條
07 等規定有違憲之確信，自無裁定停止訴訟程序及聲請憲法法
08 庭為法規範憲法審查之必要。倘原告認為於其憲法上所保障
09 之權利，遭受不法侵害，仍得於本件終局確定後，對於確定
10 終局裁判所適用之法律發生有牴觸憲法之疑義，自行提出聲
11 請解釋憲法，附此敘明。

12 五、綜上，被告以原處分核定原告補繳109年1-6月期營業稅額共
13 計38,356元(計算式：19,178元+16,038元+628元+2,512
14 元=38,356元)及裁處罰鍰共計16,387元部分(計算式：4,56
15 3元+11,510元+314元=16,387元，參附表二)，並無違
16 誤，復查決定與訴願決定予以維持，核無不合，原告就此部
17 分訴請撤銷，為無理由，應予駁回。至被告以原處分裁處原
18 告罰鍰超過16,387元部分(參附表二)，自有違誤，復查決定
19 及訴願決定未予糾正，尚有未洽，原告就此部分訴請撤銷罰
20 鍰19,734元(計算式：18,228元+1,506元=19,734元)，
21 為有理由，應予准許。本件原告之訴為一部有理由，一部無
22 理由，第一審訴訟費用由兩造比例分擔，爰宣示如主文第3
23 項所示。

24 陸、本件判決基礎已臻明確，兩造其餘攻擊、防禦方法及訴訟資
25 料經本院審酌後，核與判決結果不生影響，不予一一論述，
26 併此敘明。

27 柒、結論：原告之訴一部有理由，一部無理由。

28 中 華 民 國 113 年 9 月 13 日
29 法 官 黃子濫

30 一、上為正本係照原本作成。

31 二、如不服本判決，應於送達後20日內，以原判決違背法令為理

由，向本院地方行政訴訟庭提出上訴狀並表明上訴理由（原
判決所違背之法令及其具體內容，以及依訴訟資料合於該違
背法令之具體事實），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。

中 華 民 國 113 年 9 月 16 日
書記官 許婉茹

附表一：系爭統一發票明細表

編號	營業稅期別	統一發票 號碼及種類	發票銷售額 (不含稅)	稅額	RW錢包	信用卡	備註
1	109年1-2月	PZ00000000 ○聯式發票	12552元	628元	6680元	6500元	原告RW錢包及原告 負責人信用卡支付
2	同上	PZ00000000 ○聯式發票	12552元	628元	1200元	11980元	原告RW錢包及原告 負責人信用卡支付
3	同上	PZ00000000 ○聯式發票	12552元	628元	13180元	-	原告RW錢包支付
4	同上	PZ00000000 ○聯式發票	12552元	628元	5080元	8100元	原告RW錢包及原告 負責人信用卡支付
5	同上	VZ00000000 ○聯式發票	81790元	4090元	-	85880元	陳德峯信用卡支付
6	同上	VZ00000000 &ZZZZ;○聯式 發票	81790元	4090元	-	85880元	原告負責人信用卡 支付
7	同上	VZ00000000 ○聯式發票	81790元	4090元	-	85880元	原告負責人信用卡 支付
8	同上	XZ00000000 ○聯式發票	12552元	628元	13180元	-	原告RW錢包支付
9	同上	XZ00000000 &ZZZZ;○聯式 發票	12552元	628元	2900元	10280元	原告RW錢包及原告 負責人信用卡支付
10	同上	XZ00000000 &ZZZZ;○聯式 發票	12552元	628元	-	13180元	原告負責人信用卡 支付
11	同上	XZ00000000 &ZZZZ;○聯式 發票	12552元	628元	13180元	-	陳德峯RW錢包支付
12	同上	XZ00000000 ○聯式發票	12552元	628元	13180元	-	原告RW錢包支付
13	同上	XZ00000000	12552元	628元	13180元	-	原告RW錢包支付

(續上頁)

01

		○聯式發票					
14	同上	XZ00000000 ○聯式發票	12552元	628元	13180元	-	原告RW錢包支付
小計			383442元	19178元			
15	109年3-4月	KZ00000000 &ZZZZ;○聯式發票	12552元	628元	13180元	-	原告RW錢包支付
16	同上	MZ00000000 ○聯式發票	12552元	628元	13180元	-	原告RW錢包支付
17	同上	MZ00000000 ○聯式發票	12552元	628元	13180元	-	原告RW錢包支付
18	同上	MZ00000000 ○聯式發票	81790元	4090元	-	85880元	張燦鑒信用卡支付
19	同上	XZ00000000 ○聯式發票	12552元	628元	-	13180元	原告負責人信用卡支付
20	同上	XZ00000000 ○聯式發票	81790元	4090元	-	85880元	張燦鑒信用卡支付
21	同上	ZZ00000000 ○聯式發票	81790元	4090元	-	85880元	張燦鑒信用卡支付
22	同上	ZZ00000000 ○聯式發票	12552元	628元	13180元	-	原告RW錢包支付
23	同上	ZZ00000000 ○聯式發票	12552元	628元	13180元	-	原告RW錢包支付
小計			320682元	16038元			
24	109年5-6月	CZ00000000 ○聯式發票	12552元	628元	8900元	4280元	原告RW錢包及原告負責人信用卡支付
25	同上	CZ00000000 ○聯式發票	12552元	628元	8180元	5000元	原告RW錢包支付8180元 楊天錫信用卡支付5000元
26	同上	ZZ00000000 ○聯式發票	12552元	628元	-	13180元	原告負責人信用卡支付
27	同上	ZZ00000000 ○聯式發票	12552元	628元	6200元	6980元	原告RW錢包及原告負責人信用卡支付
小計			50208元	2512元			
28	109年3-4月	VD00000000	12552元	628元			重複申報扣抵營業稅額628元

02

附表二：補繳營業稅額及裁處罰鍰明細表

03

	109年1-2月期	109年3-4月期	109年5-6月期	總計
被告裁處情形	本稅： 附表一編號1~14所示之統一發票，補稅19178元。	本稅： 1. 附表一編號15~23所示之統一發票，補稅16038元。 2. 附表一編號28所示之統一發票，重複	本稅： 附表一編號24~27所示之統一發票，補稅2512元。	1. 附表一編號1~27所示之統一發票，補稅37728元（19178元+16038元+2512元=37728元）。 2. 附表一編號28所示之統一發票，補稅628

		申報扣抵，補稅628元。 3. 本稅合計16666元		元。 3. 本稅總計38356元 (37728元+628元=38356元)
	罰鍰： 按所漏稅額19023元 (19178元－本期累積 留抵稅額155元) $\times$ 1倍 =19023元	罰鍰： 1. 附表一編號15～23 所示之統一發票， 按所漏稅額15278元 (16038元－本期累 積留抵稅額760元) $\times$ 1倍=15278元 2. 附表一編號28所示 之統一發票，重複 申報扣抵應納營業 稅額，按所漏稅額6 28元 $\times$ 0.5倍=314元 3. 罰鍰合計15592元	罰鍰： 虛報進項稅額2512元 －本期累積留抵稅額 4141元=0（漏稅額 為0），按附表一編 號24～27所示統一發 票銷售額50208元 $\times$ 3%=1506元	罰鍰總計36121元 (19023元+15278元+3 14元+1506元=36121 元)
本院 認定 結果	本稅：維持原處分	本稅：維持原處分	本稅：維持原處分	
	罰鍰： 1. 附表一編號1～4、 6～10、12～14所 示之統一發票金額 部分，係原告實際 支付，罰鍰14460 元（19023元－456 3元）部分應予免 罰。 2. 附表一編號5、11 所示之統一發票金 額部分，非原告所 支付，仍應裁處罰 鍰。按所漏稅額45 63元（虛報進項稅 額4718元－本期累 積留抵稅額155元） $\times$ 1倍=4563元。	罰鍰： 1. 附表一編號15～1 7、19、22、23所示 之統一發票金額 部分，係原告實 際支付，罰鍰3768 元（15278元－1151 0元）部分應予免 罰。 2. 附表一編號18、2 0、21所示之統一發 票金額部分，非原 告所支付，仍應裁 處罰鍰。按所漏稅 額11510元（虛報進 項稅額12270元－本 期累積留抵稅額760 元） $\times$ 1倍=11510 元。 3. 附表一編號28所示 之統一發票部分， 為重複申報扣抵營 業稅額628元，仍應 予裁處罰鍰。按所 漏稅額628元 $\times$ 0.5倍 =314元。	罰鍰： 附表一編號24～27所 示之統一發票金額部 分，係原告實際支 付，罰鍰1506元應予 免罰。	罰鍰總計： 1. 罰鍰總計16387元部 分維持原處分。 2. 罰鍰總計19734元（1 4460元+3768元+15 06元）部分應撤銷。

