

臺中高等行政法院判決

108年度簡上字第25號

上訴人 鑄泰股份有限公司

代表人 黃志文

訴訟代理人 蕭仲達 會計師

被上訴人 財政部中區國稅局

代表人 宋秀玲

上列當事人間營業稅罰鍰事件，原告對於中華民國108年4月30日臺灣臺中地方法院108年度稅簡字第2號行政判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、上訴人鑄泰股份有限公司106年11月至12月間銷售貨物銷售額計新臺幣（下同）7,971,401元，營業稅額398,570元，已依規定開立統一發票（下稱系爭統一發票），惟於申報當期銷售額與稅額時漏未申報，經被上訴人所屬大屯稽徵所查獲，核定補徵營業稅398,570元，並經被上訴人按所漏稅額398,570元處0.5倍罰鍰199,285元。上訴人對罰鍰部分不服，經復查、訴願均遭駁回，提起行政訴訟亦經臺灣臺中地方法院以106年度簡字第12號判決（下稱原判決）駁回。上訴人不服，遂提起本件上訴。

二、上訴人起訴之主張及聲明、被上訴人於原審之答辯及聲明暨原判決關於證據取捨、認定事實及適用法規之論據，均引用原判決書所載。

三、上訴意旨：

(一)依加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第49條及第51條第1項第2款及行政程序法第9條之規定，原判決以「蓋因營業人違反上述行為規範，稅捐機關必須耗費人力及行政資源進行勾稽查核，導致執法之成本增加，因此具有可責性，應予裁罰。……」之理由駁回上訴人之起訴，然本件在耗費人力及行政資源進行勾稽查核之執法成本上，相較於「逾營業稅申報規定期限30日，而由稅捐稽徵機關核定應納營業稅額者」所耗費成本較少，原判決認上訴人無從依營業稅法第51條第1項第2款之反面解釋免處漏稅罰，將造成耗費執法成本較多者卻可免處漏稅罰之邏輯矛盾，是以原判決不僅違背法令且判決理由矛盾。

(二)又上訴人係使用網際網路申報之營業人，因登錄錯誤少報已開立統一發票之銷項稅額為398,570元（銷售額7,971,401元），占全年度已開立統一發票之銷項稅額9,187,230元（銷售額183,744,611元）之比率僅為4.33%，應可比照稅務違章案件減免處罰標準（下稱減免處罰標準）第15條第2項第2款規定予以免罰，然原判決對此主張何以不採之理由，並未記明於判決書中，其判決自有不備理由之違背法令。

(三)聲明：

1.原判決應予廢棄。

2.訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

3.一、二審訴訟費用均由被上訴人負擔。

四、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴，認事用法尚無違誤，茲就上訴意旨，再予論斷如下：

(一)上訴人已依法開立統一發票，惟有過失漏報當期銷售額之情事，並於裁罰處分核定前已補繳稅款，被上訴人按所漏稅額處0.5倍之罰鍰199,285元，於法尚無不合：

- 01 1.應適用的法令：營業稅法第32條第1項、第35條第1項、第
02 51條第1項第3款、行政罰法第7條、納稅者權利保護法第1
03 6條第1項（附錄）。
- 04 2.依前開營業稅法第32條第1項、第35條第1項、第51條第1
05 項第3款之規定，營業人在我國銷售貨物或勞務，應依營
06 業稅法之營業人開立銷售憑證時限表規定之時限，開立統
07 一發票交付買受人。且不論有無銷售額，應以每2月為1期
08 ，於次期開始15日內，填具規定格式之申報書，檢附有關
09 文件，有應納營業稅額者，應先向公庫繳納後，檢同繳納
10 收據一併向主管稽徵機關申報。如有應申報之銷售額而故
11 意或過失漏未申報，致短漏營業稅者，應依法處5倍以下
12 之罰鍰。次按裁處時（即106年4月21日修正）之稅務違章
13 案件裁罰倍數參考表（下稱裁罰倍數參考表）關於營業稅
14 法第51條第1項第3款規定部分之規定：「……一、銷貨時
15 已依法開立發票，惟於申報當期銷售額時有短報或漏報銷
16 售額情事。按所漏稅額處一倍罰鍰。但於裁罰處分核定前
17 已補繳稅款者，處0.5倍之罰鍰。」（108年6月10日就有
18 關本件應適用之部分，其內容並未修正）。
- 19 3.再按行政罰法第7條以及納稅者權利保護法第16條第1項之
20 規定，違反行政法上義務之處罰，除須具備客觀之違規行
21 為外，尚以其行為具有主觀歸責事由即故意或過失為必要
22 。所謂故意，係指行為人對於構成違規之事實及該事實係
23 屬違規，明知並有意使其發生者（直接故意），或行為人
24 對於構成違規之事實，預見其發生而其發生並不違背其本
25 意，且知悉該事實係屬違規者（間接故意）而言；所謂過
26 失係指行為人雖非故意，但按其情節應注意，並能注意，
27 而不注意者（無認識之過失），或行為人對於構成違規之

事實，雖預見其能發生而確信其不發生者（有認識之過失）而言。而法人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。又現行營業稅稅制係採申報核定制，納稅義務人有銷售貨物或勞務之行為，依法即負有開立統一發票，據實報繳營業稅之義務。依法納稅乃憲法第19條所明定之國民義務，是而納稅義務人皆有誠實納稅之注意義務。且納稅事實之發生皆源於納稅義務人之生活事實，是納稅義務人有能力加以注意。如因故意或過失有短漏報所得稅，稽徵機關自得依規定裁處罰鍰。

4. 經查，上訴人於107年1月9日填具申報書申報106年11月至12月之銷售額與稅額，惟其於106年11月至12月間另有銷售貨物銷售額計7,971,401元，營業稅額398,570元，雖已依規定開立系爭統一發票（發票字軌號碼QS000000000至QS000000000），惟於申報當期銷售額與稅額時漏未申報，經被上訴人所屬大屯稽徵所查獲，依據查得資料，以上訴人漏報銷售額共7,971,401元，致生逃漏營業稅398,570元，核定補徵營業稅398,570元，上開事實有上訴人申報書、上訴人承諾書、營業人進銷項憑證交查異常查核清單、系爭統一發票及營業人進銷項憑證明細資料表等資料附於原處分卷可稽（原處分卷1第7頁、第15頁、第13頁、第10-12頁、第45-47頁），為原判決所認定，並為上訴人所不爭執。又查，我國營業稅係採申報核定制，納稅義務人有銷售貨物或勞務之行為，依法即負有開立統一發票，據實報繳營業稅之義務，已如前述。如有應申報之銷售額而故意或過失漏未申報，致短漏營業稅者，自應依前揭規定論罰

01 。上訴人為營業稅之納稅義務人，衡情就當年度貨物銷售
02 之多寡及相關資料應知之最詳，上訴人就系爭統一發票所
03 載該等銷售行為及銷售額之大致狀況，尚難諉稱全無所知
04 ；復觀由被上訴人所提供，上訴人當期申報之「進銷項憑
05 證明細表」（原處分卷1第45-47頁）所載，達百萬以上之
06 銷售額為3筆，而漏未申報之6紙系爭統一發票（原處分卷
07 1第10-12頁）中，達百萬以上有4筆。依上訴人開立發票
08 情形，超過百萬額度之筆數甚少，則本件漏未申報之銷售
09 行為對上訴人而言應屬重大交易，其漏未申報，若上訴人
10 稍加查證，應尚非難以發覺；且上訴人於原審亦自承係因
11 承辦人員一時疏忽漏未申報系爭統一發票所載之銷售額（
12 原審卷第14頁），依前揭說明，上訴人之承辦人員之過失
13 應推定為上訴人之過失，足認上訴人就正確申報本件銷售
14 額即營業稅額，並非不能注意，上訴人應注意能注意而疏
15 未注意，致漏報營業稅額。是原判決認定上訴人於期限內
16 申報之銷售額與營業稅額有短報、漏報之情事，且上訴人
17 對違章事實之發生有主觀違章之過失存在，已該當營業稅
18 法第51條第1項第3款之處罰要件，以此核認被上訴人參據
19 前開裁罰倍數參考表之規定，審酌上訴人已於裁罰處分核
20 定前補繳稅款，按所漏稅額398,570元處以0.5倍之罰鍰19
21 9,285元，尚屬適法允當，其上開認定並無違經驗法則及
22 論理法則，並業已說明其認定依據及理由，經核與卷證資
23 料相符，並無判決不備理由或理由矛盾之情，於法並無違
24 誤。

25 5.至上訴意旨猶主張其已如期申報營業稅，應依營業稅法第
26 51條第1項第2款規定之反面解釋而免處漏稅罰，原判決有
27 判決不備理由及判決理由矛盾之違誤云云，惟查營業稅法

01 對於營業人如期申報卻短漏報銷售額之行為，已具體規範
02 於該法第51條第1項第3款以茲適用，尚無從以反面解釋同
03 條項第2款而認漏報銷售額之行為應免處漏稅罰，復原判
04 決就上訴人本項主張，亦業已審酌並詳為論述不採之理由
05 ，上訴人上開主張，無非係就原審認定事實、適用法律之
06 職權行使，執其一己主觀之法律見解，指摘為不當，其主
07 張難認可採。

08 (二)上訴人復主張其係使網際網路申報之營業人，因登錄錯誤而
09 致少報已開立統一發票之銷項稅額，應可比照減免處罰標準
10 第15條第2項第2款規定予以免罰云云。惟查：

11 1.應適用之法令：稅捐稽徵法第48條之2、減免處罰標準第1
12 5條第2項第2款（附錄）。

13 2.按前開規定，復參酌稅捐稽徵法第48條之2之立法理由，
14 乃鑒於工商社會生活步調緊湊，納稅事務又日趨專業化，
15 複雜化，納稅義務人或因不諳稅法規定，或因一時疏失而
16 違反稅法規定者在所難免，如不分情節輕重，概加處罰，
17 對納稅義務人恐失之嚴苛，故明定依本法或稅法規定應處
18 罰鍰之行為，其情節輕微或漏稅在一定金額以下者，得減
19 輕或免予處罰，以為執行之依據，並授權財政部視各稅性
20 質及案情，就何種情況下可資認定為情節輕微，或漏稅金
21 額在何種標準以下，可減輕或免予處罰，擬訂標準，報請
22 行政院核定後發布之。申言之，違反稅捐法律所定行政法
23 上義務者，原應予以處罰，立法者係考量納稅義務人如因
24 對稅法欠缺專業知識，或因於報稅過程發生資料登載或計
25 算上之微小疏誤等情形，以致違反稅法，其可責性極低，
26 另如漏稅金額甚少者，對國家稅收之影響極小，故規定此
27 等情形得例外予以減免處罰；惟對違法行為減輕或免除處

01 罰究屬例外，應有明確之判斷基準，以杜爭議，前揭條文
02 因而授權財政部以法規命令明定「情節輕微」及「漏稅在
03 一定金額以下」之減免處罰標準。是以，違反稅捐法律之
04 納稅義務人得否依稅捐稽徵法第48條之2規定減免處罰，
05 非由稅捐稽徵機關於具體個案各別行使裁量權，而應專依
06 財政部所訂減免處罰標準認定之。

07 3.復財政部據稅捐稽徵法第48條之2之授權，訂定減免處罰
08 標準，其中第15條規定，分別以第1、2項，就依營業稅法
09 應處罰鍰案件，合於稅捐稽徵法第48條之2第1項所稱「漏
10 稅在一定金額以下」及「情節輕微」之具體情形為何，予
11 以明文規範，與同條第2項所定授權內容、目的及範圍均
12 無不符，另該減免處罰標準係就依營業稅法所處罰鍰之減
13 免事項予以規範，與憲法第19條所定租稅法定主義，係指
14 稅捐之課徵與減免，應以法律明文規定者無涉，亦無違反
15 租稅法定主義之問題。又其中之第15條第2項第2款，係財
16 政部為配合電子商務之推展，建構全面電子化之稅務環境
17 ，加強推動營業人使用電子發票，以達有效降低徵納雙方
18 之稽徵成本及依從成本，與節能減碳之政策目標，針對使
19 用網際網路申報營業稅之營業人所定免罰標準，乃行政機
20 關本於專業判斷所為合理之差別規定，與憲法第7條平等
21 原則並無違背；該款所稱「登錄錯誤」，依其文義，及前
22 述母法僅針對過失情節特別輕微之違反稅捐法令行為減免
23 處罰之立法意旨，係指營業人對其依法得申報之進銷項資
24 料，於上網報稅時輸入錯誤而言，倘營業人係持其他營業
25 人之進銷項憑證辦理申報，其所涉疏失之嚴重程度，明顯
26 高於單純將自身進銷項憑證內容登載錯誤，自非屬該款所
27 定『登載錯誤』之範疇。是財政部另發布83年12月7日台

財稅第000000000號函，稱減免處罰標準所謂『登錄錯誤』，泛指使用媒體申報之營業人登錄進銷項資料所發生之各種錯誤，包括資料登錄錯誤、漏登錄及重複登錄等情形，係其本於中央稅捐主管機關之職權，為協助下級機關解釋闡明該款規定之真意，發布之解釋性行政規則，與前揭稅捐稽徵法第48條之2之立法意旨相符，且未使納稅義務人增加法律所無之義務，亦與租稅法律主義與平等原則無違，被上訴人自得予以適用。

4.經查，如前所述，上訴人於原審即主張係因漏未申報之系爭統一發票前一張係空白未開立（QS00000000），致承辦人員誤認系爭統一發票亦屬空白未開立，一時疏忽致漏未申報，顯見並非計算錯誤（係指數字運算錯誤）或登錄錯誤（係指電子方式輸入時漏登錄或登打錯誤），尚無從適用減免處罰標準之規定。

5.又縱認上訴人該漏未申報之行為確屬登錄錯誤，惟查上訴人於本件少報之銷項稅額占該期全部銷項稅額之比率高達25%【計算式： $398,570 \div (398,570 + 1,174,291) = 25\%$ 】，有上訴人106年11-12月份之營業人銷售額與稅額申報書存卷可查（原處分卷1第7頁），故本件並無前揭減免處罰規定之適用，亦屬明確。上訴人執此主張原判決有不適用法規或適用不當之處，核無足採，併予敘明。

(三)綜上所述，原判決認事用法並無違誤，且已明確論述其事實認定之依據及得心證之理由，對上訴人在原審之主張如何不足採之論證取捨等事項，亦均詳為論斷，其所適用之法規與該案應適用之法規並無違背，與解釋、判例亦無牴觸，並無所謂判決不適用法規或適用不當或判決理由不備及矛盾等違背法令之情形。上訴意旨無非執其歧異之法律見解，就原審

取捨證據、認定事實職權之行使為指摘，且對於業經原判決詳予論述不採之事項再為爭執。上訴論旨指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

五、結論：本件上訴為無理由，應予駁回。

中華民國 108 年 10 月 3 日

臺中高等行政法院第二庭

審判長法官 王 德 麟

法官 詹 日 賢

法官 林 靜 雯

以上正本證明與原本無異。

本判決不得上訴。

中華民國 108 年 10 月 3 日

書記官 李 孟 純

附錄本判決所引用的相關法條

【加值型及非加值型營業稅法】

第 32 條 第 1 項

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。但營業性質特殊之營業人及小規模營業人，得掣發普通收據，免用統一發票。

第 35 條 第 1 項

營業人除本法另有規定外，不論有無銷售額，應以每 2 月為一期，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 51 條 第 1 項 第 3 款

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

01 5倍以下罰鍰，並得停止其營業：

02 三、短報或漏報銷售額。

03 【納稅者權利保護法第16條第1項】

04 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。

05 【行政罰法第7條】

06 （第1項）違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予

07 處罰。

08 （第2項）法人、設有代表人或管理人之非法人團體、中央或地

09 方機關或其他組織違反行政法上義務者，其代表人、管理人、

10 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

11 意、過失，推定為該等組織之故意、過失。

12 【稅務違章案件減免處罰標準第15條第2項第2款】

13 依加值型及非加值型營業稅法第51條規定應處罰鍰案件，有下

14 列情事之一者，免予處罰：

15 二、使用網際網路申報營業稅之營業人，因登錄錯誤，其多報之

16 進項稅額占該期全部進項稅額之比率及少報之銷項稅額占該

17 期全部銷項稅額之比率，均在百分之7以下者。