

臺中高等行政法院判決

108年度簡上字第32號

上訴人 辰陞室內裝修工程有限公司

代表人 徐鈺慧

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事件，上訴人對於中華民國108年5月23日臺灣臺中地方法院107年度稅簡字第19號行政訴訟判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

一、上訴駁回。

二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、上訴人於民國106年5月1日至6月30日銷售貨物及勞務銷售額新臺幣（下同）1,706,957元，營業稅額85,348元，未依規定開立統一發票，且於申報當期銷售額與稅額時未列入申報，經雲林縣荊桐鄉公所（下稱荊桐鄉公所）通報被告所屬沙鹿稽徵所查獲，核定補徵營業稅額85,348元，並裁處罰鍰85,347元。上訴人就罰鍰處分不服申請復查，經被上訴人以107年2月12日中區國稅法一字第1070001696號復查決定駁回，提起訴願，經訴願決定駁回，因而提起行政訴訟，經臺灣臺中地方法院（下稱原審法院）以108年5月23日107年度稅簡字第19號判決（下稱原判決）駁回，上訴人仍不服，於是提起本件上訴。

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，均詳如原判決所載。

01 三、上訴人上訴意旨略以：

02 (一)依原判決之意旨，上訴人於本件營業稅事件應開立銷售憑證
03 及報繳營業稅之時限為依工程合約所載應收價款時即驗收後
04 之時，所謂驗收即106年1月25日荊桐鄉公所依照採購案契約
05 書辦理減價驗收之時，據此上訴人於本案應開立發票及報繳
06 營業稅之時限為減價驗收之時，而與上訴人於何時實際收到
07 款項概無關聯。然原處分及原判決均認定上訴人於106年6月
08 30日實際領到荊桐鄉公所提存之款項時為負有應開立銷售憑
09 證及報繳營業稅義務之時點，豈不與前述所言互相矛盾？此
10 為原判決理由矛盾之處。

11 (二)即便上訴人違反營業稅法之義務成立，然依行政罰法第7條
12 第1項規定，違反行政法上義務之行為，非出於故意或過失
13 不予處罰。上訴人於複驗日期106年1月20日開立金額1,870,
14 000元（含稅）之發票，向荊桐鄉公所請款，惟荊桐鄉公所
15 認定請款金額不符而拒絕受領，並請上訴人修正發票金額再
16 行請款，上訴人因此作廢該張發票。由此可證上訴人並無動
17 機且非出於故意或過失而違反營業稅法應開立銷售憑證及報
18 繳營業稅之義務，其裁罰處分即屬有誤。

19 (三)再者，原處分所依據之稅捐稽徵法第44條規定，因個案裁罰
20 過苛之考量，經財政部於108年5月10日預告修正草案，將裁
21 處比例由現行之5%修正為5%以下。故被上訴人自不應適用該
22 法裁處上訴人，此為原判決不適用法規或適用不當之處等語
23 ；為此上訴聲明：(1)原判決廢棄。(2)訴願決定及原處分均撤
24 銷。

25 四、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴，並無違誤，茲就上
26 訴意旨再論斷如下：

27 (一)上訴人應於「收款時」開立銷售憑證，繳納營業稅：

01 1. 加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第1條規定
02 : 「在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均應依
03 本法規定課徵加值型或非加值型之營業稅。」第32條第1
04 項規定：「營業人銷售貨物或勞務，應依本法營業人開立
05 銷售憑證時限表規定之時限，開立統一發票交付買受人。
06 但營業性質特殊之營業人及小規模營業人，得掣發普通收
07 據，免用統一發票。」第35條第1項規定：「營業人除本
08 法另有規定外，不論有無銷售額，應以每2月為1期，於次
09 期開始15日內，填具規定格式之申報書，檢附退抵稅款及
10 其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付
11 營業稅額。其有應納營業稅額者，應先向公庫繳納後，檢
12 同繳納收據一併申報。」

13 2. 依「營業人開立銷售憑證時限表」規定，包作業之範圍包
14 括：「承包土木建築工程、水電煤氣裝置工程及建築物之
15 油漆粉刷工程，而以自備之材料或由出包入作價供售材料
16 施工者之營業。包括營造業、建築業、土木包作業、路面
17 鋪設業、鑿井業、水電工程業、油漆承包業等。」包作業
18 開立憑證時限為「依其工程合約所載每期應收價款時為限
19 。」裝潢業之範圍包括：「經營室內裝潢設計製作，庭園
20 設計施工，櫥窗鋪面設計修飾之營業。包括裝潢行及其他
21 經營裝潢業務之組織。」裝潢業開立憑證時限為「以收款
22 時為限。」換言之，營業人依營業稅法第35條規定，原則
23 上必須以每2月為1期，按期申報銷售額、應納或溢付營業
24 稅額。為使營業人的銷售事實及銷售額等，有適時、適當
25 之證明方法，所以營業稅法第32條規定營業人銷售貨物或
26 勞務，有依法定期日開立銷售憑證的協力義務，且「營業
27 人開立銷售憑證時限表」的規定係為了促進稽徵效率與確

立國家稅捐債權的公益目的，考量不同行業之特性與交易習慣，所作的時限規定。其中，包作業的開立銷售憑證時限為「依其工程合約所載每期應收價款時為限」，而裝潢業開立銷售憑證時限則為「以收款時為限」（原處分卷第200-201頁）。

3.經查，上訴人於財政部之稅籍資料所載登記營業項目包括：(1)室內裝潢工程（000000）、(2)室內設計（000000），有營業稅稅籍資料查詢單附卷可佐（原處分卷第152頁）。上訴人於105年7月15日與荊桐鄉公所訂立「荊桐鄉代表會議事廳內部整修採購案」財物採購契約（下稱系爭採購契約），契約總價為1,870,000元，採購標的包括會議桌、會議椅、麥克風音響系統（麥克風埋入式插座、麥克風線路施工安裝、話線路施工拆移安裝、線路施工安裝迴路建置等）、地板（地板花崗石含所需材料及施作工資）、油漆及輕鋼架板等項目。按財政部106年8月第8次修訂之稅務行業標準分類，室內裝潢工程（000000）：包括從事符合「室內裝修管理辦法」規定以外之裝潢工程，如室內地毯鋪設、窗簾安裝、室內地板安裝工程等；室內設計（000000）：從事室內空間規劃、配置等設計之行業。另因建築物之油漆粉刷工程屬於包作業之範圍，然經被上訴人106年8月18日以中區國稅沙鹿銷售字第1060455004號函請上訴人提示相關帳簿憑證供核，上訴人並未提示，被上訴人於復查階段，再以107年1月2日中區國稅法一字第1060015040號函請上訴人提供復查有利事證供核，上訴人亦未提示相關帳簿憑證，致無法確認其所承攬項目屬於包工包料之包作業的比例，所以依上述上訴人與荊桐鄉公所簽訂系爭採購契約之內容，以及上訴人登記營業項目分析，上

訴人應屬「營業人開立銷售憑證時限表」規定之「裝潢業」，其開立銷售憑證之時限應於「收款時」為之，並非上訴人所主張「包作業」之開立時限「依工程合約所載每期應收價款時為限」。

4.次查，因系爭採購案驗收之部分項目不合格，經荊桐鄉公所減價並要求違約金，上訴人不服，向臺灣雲林地方法院（下稱雲林地院）提起民事訴訟，經雲林地院於106年5月31日以106年度訴字第154號判決，荊桐鄉公所應給付上訴人1,792,270元（契約價金1,870,000元－減價金額38,865元－減價金額同數額之違約金38,865元）及自106年2月9日起至清償日，按週年利率5%計算之利息。經荊桐鄉公所以荊鄉行字第1060006690號函通知上訴人辦理領款手續，因上訴人拒絕受領後依法辦理提存1,792,270元。其後，受取權人即上訴人已於106年6月21日聲請領取，並於同年月30日領取本息1,792,305元（提存款1,792,270元＋利息35元）完畢，以上事實為兩造所不爭執之事項，且經原審所審認。故上訴人應於106年6月30日領取本息之「收款日」，開立銷售憑證1,792,305元，並於106年7月15日前申報106年5月至6月該期之營業稅時，報繳此筆銷售營業稅85,348元【 $1,792,305 - (1,792,305 \div 1.05) = 85,348$ 】。

5.上訴人雖主張：本案應開立發票及報繳營業稅之時限為減價驗收之時，與上訴人於何時實際收到款項蓋無關聯，原處分及原判決均認定上訴人為包作業，又認定上訴人於106年6月30日實際領到荊桐鄉公所提存之款項時負有應開立銷售憑證及報繳營業稅義務，原判決之判決理由前後矛盾云云。惟查，原判決雖以：「……查依原告與荊桐鄉公

01 所間之財物採購契約所附荊桐鄉代表會議事廳內部整修採
02 購案調整單上記載……等內容，已屬兼具銷售貨物及勞務
03 之土木、水電、油漆粉刷工程，並以自備之材料施工之包
04 作業，依前揭規定其開立銷售憑證時限係『依其工程合
05 約所載每期應收價款時』。……是以包作業承包工程，其
06 開立統一發票報繳營業稅之時限，依其工程合約所載每期
07 應收價款時為限，承包人於其應收工程款請求權可以行使
08 時，即有開立統一發票報繳營業稅之公法上義務。查依原
09 告與荊桐鄉公所所訂立前揭財物採購契約『第五條(一)6.驗
10 收後付款：於驗收合格，廠商繳納保固保證金……後，機
11 關於接到廠商提出請款單後60工作天內，一次無息結付尾
12 款。……』之約定，可知原告對荊桐鄉公所之應收尾款款項
13 係在工程驗收後付款，此亦係原告依前述財物契約所載應
14 收尾款開立統一發票報繳營業稅之時限。」為由，認定上
15 訴人為包作業，應依工程合約所載每期應收價款時開立銷
16 售憑證，原審認定之上訴人行業別雖有未洽，但仍認定上
17 訴人最遲應於「收款時」開立銷售憑證，其結果並無二致
18 。故上訴人主張原判決理由矛盾乙節，核無足採。

19 (二)上訴人具有過失，被上訴人裁處罰鍰並無違誤：

20 1.行政罰法第7條第1項規定：「行政法上義務之行為非出於
21 故意或過失者，不予處罰」第24條第1項規定：「一行為
22 違反數個行政法上義務規定而應處罰鍰者，依法定罰鍰額
23 最高之規定裁處。但裁處之額度，不得低於各該規定之罰
24 鍰最低額。」稅捐稽徵法第44條第1項前段規定：「營利
25 事業依法規定應給與他人憑證而未給與……應就其未給與
26 憑證……經查明認定之之總額，處5%罰鍰。」第48條之1
27 第1項規定：「納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補

繳所漏稅款者，凡屬未經檢舉、未經稅捐稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件，下列之處罰一律免除；其涉及刑事責任者，並得免除其刑：一、第41條至第45條之處罰。二、各稅法所定關於逃漏稅之處罰。」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。」又依106年4月21日修正發布之「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」有關營業稅法第51條第1項第3款「短報或漏報銷售額者」，係規定：「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倍之罰鍰，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、……」依上開法令規定，營業人因故意或過失，同時違反稅捐稽徵法第44條及營業稅法第51條第1項規定，應擇一從重處罰；若營業人對於其短報或漏報銷售額之情事，於稅捐稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之前，自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，有關刑事責任及行為罰、漏稅罰均一律免除。而所謂「稅捐稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查」之認定，係指稅捐稽徵機關之「發函調查之函查日」。

2.經查被上訴人係於106年8月18日以中區國稅沙鹿銷售字第1060455004號函請上訴人提示相關帳簿憑證供核，有該函文附卷可證（原處分卷第29頁），故本案調查基準日為106年8月18日。又依前述(一)之說明，上訴人應開立銷售憑證之時限為106年6月30日「收款時」，並應於106年7月15日前申報106年5月至6月該期營業稅時，申報系爭採購契約

之銷售額及繳納營業稅，然上訴人就系爭採購契約之銷售額1,792,305元（含稅），係於106年8月始開立銷售憑證，並遲至106年9月7日才申報及繳納營業稅（原處分卷第2-3頁），已逾越調查基準日106年8月18日，不符合稅捐稽徵法第48條之1第1項自動補報繳免罰之規定。又上訴人為營業人，依法對開立統一發票之時限負有注意義務，其就106年6月30日應開立之統一發票，遲至同年8月間始補開立統一發票，並於同年9月7日才申報繳納營業稅，核有應注意而不注意，致漏開統一發票及漏報銷售稅額情事，顯具有過失，依上開說明，自應依營業稅法第51條第1項第3款、稅捐稽徵法第44條擇一從重處罰。

- 3.被上訴人就稅捐稽徵法第44條規定【按經查明認定之銷售總額1,792,305之未稅金額1,706,957元（ $1,792,305 \div 1.05$ ）處5%罰鍰85,347元】與營業稅法第51條第1項第3款規定【按所漏稅額83,831元（依銷售額1,706,957元×稅率5%—累積留抵稅額1,517元）處1.5倍之罰鍰125,747元，但上訴人已於裁罰處分核定前已補繳稅款，且本件係屬1年內經第1次查獲之違章行為，處0.5倍之罰鍰41,915元】，擇一從重，按稅捐稽徵法第44條規定裁處罰鍰85,347元，經核並無違誤。而原判決亦已斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，認定上訴人於106年5月1日至6月30日銷售貨物及勞務銷售額1,706,957元（未稅），未開立統一發票及申報當期銷售額，致逃漏營業稅額85,348元，經被上訴人查獲核定補徵營業稅額85,348元，並裁處罰鍰85,347元，並無違誤；訴願決定遞予維持，亦無不合等情，詳予論斷，並將判斷而得心證之理由記明於判決，經核並無違背論理法則或經驗法則，亦無判決不適用法規或適用不當、不

備理由等違背法令情事。上訴人主張原判決違法，核無足採。

(三)關於上訴人主張原處分所依據之稅捐稽徵法第44條規定，因個案裁罰過苛之考量，經財政部於108年5月10日預告修正草案，將裁處比例由現行之5%修正為5%以下，故被上訴人自不應適用該法裁處上訴人，此為原判決不適用法規或適用不當之處乙節。經查，行政機關之處罰，應依法律有明文規定為之。財政部108年5月10日台財稅字第10804536020號公告僅係預告修正「稅捐稽徵法」部分條文草案，並非經立法院三讀通過並由總統公布之法律，故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。

(四)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 9 月 11 日

臺中高等行政法院第三庭

審判長法官 莊金昌

法官 劉錫賢

法官 陳文燦

以上正本證明與原本無異。

01 本判決不得上訴。

02 中 華 民 國 108 年 9 月 11 日

03 書記官 林 昱 旻