

臺中高等行政法院裁定

109年度簡上字第34號

上訴人 築展營造股份有限公司

代表人 邱慶鐘

訴訟代理人 金昌民 會計師

被上訴人 財政部中區國稅局

代表人 吳蓮英

上列當事人間營業稅罰鍰事件，上訴人不服中華民國109年10月20日臺灣臺中地方法院109年度稅簡字第11號行政訴訟判決，提起上訴，本院裁定如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

事實及理由

一、按對於簡易訴訟程序之判決提起上訴，非以其違背法令為理由，不得為之，且應於上訴理由中表明原判決所違背之法令及其具體內容，或表明依訴訟資料可認為原判決有違背法令之具體事實等事由，行政訴訟法第235條第2項及第236條之1規定甚明。是當事人對於地方法院簡易訴訟程序之判決上訴，應以其違背法令，且於上訴理由中表明上開事由，否則即不應准許，應認為上訴不合法而駁回之。又依同法第236條之2第3項準用第243條第1項規定，判決不適用法規或適用不當者，為違背法令；而判決有第243條第2項所列各款情形之一者，為當然違背法令。故當事人對於地方法院簡易訴訟程序之判決上訴，如依行政訴訟法第236條之2第3項準用第243條第1項規定，以判決有不適用法規或適用不當為理由時，其上訴狀或理由書應表明原判決所違背之法令及其具體內容

；若係成文法以外之法則，應揭示該法則之旨趣，倘為司法院解釋或最高行政法院之判例，則為揭示該判解之字號或其內容。如以行政訴訟法第236條之2第3項準用第243條第2項所列各款情形為理由時，其上訴狀或理由書，應揭示合於該條項各款之事實。上訴狀或理由書如未依此項方法表明者，即難認為已對簡易訴訟程序之判決違背法令有具體之指摘，其上訴自難認為合法。

二、事實概要：

被上訴人依據通報及查得資料，以上訴人於民國104年5月間進貨，未依規定取得合法憑證，卻取具非實際交易對象宏哲工程有限公司開立之不實統一發票銷售額新臺幣（下同）5,000,000元、營業稅額250,000元，作為進項憑證，申報扣抵銷項稅額250,000元，致生逃漏營業稅之結果。被上訴人除核定補徵營業稅額250,000元，另以108年10月14日108年度財營業字第65108100421號裁處書裁處罰鍰250,000元。上訴人不服，就該罰鍰申請復查及訴願均經駁回。提起行政訴訟，經臺灣臺中地方法院109年度稅簡字第11號行政訴訟判決（下稱原判決）駁回其訴，遂提起本件上訴。

三、上訴意旨略以：

（一）原判決稱稅捐稽徵法第44條及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5款，無法規競合擇一優先適用之見解有誤：

依立法院109年3月3日一讀通過之稅捐稽徵法第44條修正案及其修法理由可知，稅捐稽徵法第44條與營業稅法第51條、第52條等規定之行政目的並無不同，為避免依上開條文重複裁罰，遂明定類似本件有進貨事實者，免予處罰。且自上開修正案之條文對照表說明欄可知，立法機關已發

01 現稅捐稽徵法第44條與營業稅法若干條文產生法規競合，
02 並已著手修法，是以原判決認稅捐稽徵法第44條及營業稅
03 法第51條第1項第5款之行政目的不同，無所謂法規競合擇
04 一優先適用等語，顯與立法機關修法意旨牴觸。

05 (二) 被上訴人裁罰依據前後矛盾，且立場不一致：

06 1、原審審理時，被上訴人主張本件之裁罰依據為營業稅法第
07 51條第1項第5款，而非稅捐稽徵法第44條；又被上訴人表
08 示營業稅法第51條處稅額5倍以下罰鍰，而稅捐稽徵法第4
09 4條處總額5%罰鍰，因前者高於後者，依行政罰法第24條
10 第1項規定，故採營業稅法規定處罰云云。顯見本件被上
11 訴人之裁罰依據為營業稅法，而非採營業稅法與稅捐稽徵
12 法同時處罰之見解。

13 2、被上訴人復稱稅捐稽徵法為營業稅法之特別法，然本件裁
14 處依據竟為營業稅法，而非適用特別法之稅捐稽徵法。再
15 者，財政部為使裁罰機關對違章案件之裁罰金額或倍數有
16 客觀標準可資參考，訂有稅務違章案件裁罰金額或倍數參
17 考表（下稱參考表），依該表規定，違反營業稅法第51條
18 第1項第5款虛報進項稅額、有進貨事實並於裁罰處分核定
19 前補繳稅款者，裁處所漏稅額0.5倍罰鍰，被上訴人竟不
20 予援用，反而適用稅捐稽徵法第44條規定，其前後顯自相
21 矛盾。

22 (三) 稅捐稽徵法第44條定義模糊，營業稅法第51條第1項第5款
23 及參考表方為具體之裁處依據：

24 1、稅捐稽徵法第44條中所稱憑證，究係指無稅額之合約、收
25 據、商業發票，抑或是有稅額之統一發票，該法及其施行
26 細則均無規定，且上開條文中之用語為總額，而非稅額，
27 是以該條應係界定營業稅額以外之規範。

2、營業稅法第51條第1項第5款及參考表明確指出，虛報進項稅額但有進貨事實，且於裁罰處分核定前已補繳稅款者，按所漏稅額處以0.5倍之罰鍰，故依從新從輕原則，請本院依據參考表以為判決。

(四) 被上訴人違反信賴保護原則：

1、108年10月14日被上訴人裁處罰鍰前，上訴人已於同年9月18日繳清本稅，是以上訴人相信行政機關會依據參考表裁處。惟被上訴人不論裁罰前後是否已繳清本稅，均裁處相同罰鍰，則上訴人信賴被上訴人，提前繳清稅款（上訴狀誤載為提前繳清罰款）將給予罰鍰減輕之優惠，遂協助稅捐機關降低稽徵成本，被上訴人豈能失信於民，不依參考表給予上訴人較低之罰鍰。

2、如上訴人取得進項稅額，亦屬取得「憑證」之一種，但有進貨事實之進項稅額憑證，其罰鍰額較輕，蓋因進項稅額之憑證上有票號字軌、給付方與受讓方之統一編號等，可以勾稽納稅義務人有無短漏報情形。因此一般納稅義務人如無故意虛報進項稅額情形，遂給予較低之裁罰。本件即屬此種情形，應適用較輕之罰鍰。

(五) 原判決認上訴人應可預見被上訴人將依稅捐稽徵法第44條及營業稅法第51條第1項第5款，擇一從重處罰，然被上訴人提出之法律依據前後矛盾已如前述，而被上訴人既選擇依營業稅法第51條第1項第5款規定處罰，即應前後一致，不能因營業稅法的處罰逐年調降，遂改依稅捐稽徵法第44條規定裁處等語。並聲明：(1)原判決廢棄。(2)復查決定及訴願決定均撤銷。

四、被上訴人經原審法院於109年11月9日合法送達上訴狀繕本後（見本院卷57頁之送達證書），至今未提出書狀為聲明及答

01 辯。

02 五、本院查：

03 原判決審酌兩造於原審之主張及答辯後，於事實及理由欄五
04 、（三）以下論斷略以：「（三）經查，原告（即本件上訴
05 人，下同）為營業人，應當知悉營業行為應取具實際交易對
06 象憑證等規定，竟取具非實際交易對象開立之統一發票作為
07 進項憑證以申報扣抵銷項稅額，核有違章之故意，被告（即
08 本件被上訴人，下同）應予以論罰。查上述原告之違章事實
09 ，同時違反稅捐稽徵法第44條及營業稅法第51條第1項第5款
10 規定；如何處罰，依行政罰法第24條第1項之規定，應以營
11 業稅法第51條第1項第5款規定，按所漏稅額250,000元處最
12 高5倍之罰鍰125萬元，與稅捐稽徵法第44條規定，按經查明
13 認定應自他人取得憑證而未取得之總額5,000,000元計算5%
14 之罰鍰（即250,000元），兩者相較從其重者；經比較應以
15 營業稅法第51條第1項第5款規定為處罰之依據。又依營業稅
16 法第51條第1項第5款規定處罰，因原告於裁罰處分核定前已
17 繳清稅款，故依營業稅法之裁罰倍數參考表，可按所漏稅額
18 250,000元處以『0.5倍』罰鍰即125,000元；惟行政罰法第
19 24條第1項但書已規定，裁處之額度不得低於各該規定罰鍰
20 最低額，亦即不得低於依稅捐稽徵法第44條規定為處罰之罰
21 鍰250,000元。從而被告本件裁罰原告250,000元，揆諸首揭
22 規定應無違誤，復無裁量怠惰、裁量逾越或裁量濫用之違法
23 情事，原處分應屬合法。．．．（五）另按，稅捐稽徵法第
24 44條規定營利事業應給與他人憑證未給予、應自他人取得憑
25 證未取得、應保存憑證未保存之處罰規定，立法目的係為使
26 營利事業據實給與、取得及保存憑證，俾交易前後手稽徵資
27 料臻於翔實，建立正確課稅憑證制度（司法院釋字第252號

01 解釋、第642號解釋之解釋理由書參照)；而營業稅法第51
02 條之處罰，乃在防止漏稅，以達正確課稅之目的(司法院釋
03 字第337號解釋理由書參照)，故兩者所保護之法益或所欲
04 達成之行政目的已難謂相同。另營業稅法第51條第1項之規
05 定，乃係就漏稅行為所為之處罰規定，因此對同條項第5款
06 之『虛報進項稅額者』加以處罰，自應以有此行為，並因而
07 發生漏稅之事實為處罰要件，此與稅捐稽徵法第44條僅以未
08 給付或未取得憑證為處罰要件，不論其有無虛報進項稅額並
09 漏稅即處罰，兩者構成要件亦不同(司法院釋字第337號解
10 釋理由書參照)。從而，營業稅法第51條第1項第5款規定、
11 稅捐稽徵法第44條規定兩者之立法目的、構成要件均異，應
12 無所謂『法規競合』擇一優先適用問題，而有依行政罰法第
13 24條所定從一重處罰之適用。因此，目前稅捐稽徵實務均認
14 上述二處罰規定之適用，須依行政罰法第24條所定從一重處
15 罰並受該條但書之限制。．．．(六)．．．本件原告表達
16 願補繳稅款所簽立之承諾書，其內已註明『違反稅法條文：
17 加值型及非加值型營業稅法第19條第1項第1款』、『適用條
18 文：稅捐稽徵法第44條及加值型及非加值型營業稅法第51條
19 第1項第5款』等情，足認原告應可預見被告將依『稅捐稽徵
20 法第44條』及『營業稅法第51條第1項第5款』規定為後續處
21 罰，承諾書內並無僅依營業稅法第51條第1項第5款規定為處
22 理之記載；況且有關該二處罰條文如何適用，須依行政罰法
23 第24條所定從一重處罰並受該條但書之限制，不但為法所明
24 訂，並為目前稅捐稽徵與審判實務之定見，亦應為原告所知
25 悉或可輕易探知，應不致對原告造成必將依營業稅法第51條
26 第1項第5款規定及裁罰倍數參考表，僅處以125,000元罰鍰
27 之期待。另原告未舉證『被告言明僅處罰鍰125,000元』，

01 復未說明已造成如何之信賴利益損害，本院自難遽認被告侵
02 害原告信賴保護並致裁罰違法，此部分亦難為原告有利之認
03 定。」等語（原判決4-6頁參照）。經核原判決認事用法並
04 無違誤，並已詳細論明稅捐稽徵法第44條、營業稅法第51條
05 第1項第5款及行政罰法第24條等規定如何擇一從重適用，上
06 訴人前述主張無非重執原判決所摒棄不採之陳詞，並以一己
07 之主觀見解及未經立法院三讀通過、總統公布之修法草案，
08 指摘原判決用法不當，難認對該判決之如何違背法令已有具
09 體之指摘，依上述規定及說明，應認其上訴為不合法，應予
10 駁回。

11 六、結論：本件上訴為不合法，依行政訴訟法第236條、第236條
12 之2第3項、第249條第1項前段、第104條、民事訴訟法第95
13 條、第78條，裁定如主文。

14 中 華 民 國 110 年 1 月 29 日

15 臺中高等行政法院第三庭

16 審判長法官 王 德 麟

17 法 官 張 升 星

18 法 官 詹 日 賢

19 以上正本證明與原本無異。

20 本裁定不得抗告。

21 中 華 民 國 110 年 1 月 29 日

22 書記官 詹 靜 宜