

臺灣臺中地方法院行政訴訟判決

108年度稅簡字第2號

108年4月16日辯論終結

原告 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

被告 財政部中區國稅局

代表人 宋秀玲

訴訟代理人 李長憲

上列當事人間營業稅罰鍰事件，原告不服財政部中華民國107年12月7日台財法字第10713945530號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：原告鑄泰股份有限公司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，惟於申報當期銷售額與稅額時漏未申報，經被告機關所屬大屯稽徵所查獲，核定補徵營業稅398,570元，並經被告機關按所漏稅額398,570元處0.5倍罰鍰199,285元。原告對罰鍰部分不服，經復查未獲變更，提起訴願亦遭駁回，遂提起本行政訴訟。

二、本件原告主張：

（一）按「營業人未依本法規定期限申報銷售額或統一發票明細表，其未逾三十日者，每逾二日按應納稅額加徵百分之一滯報金，金額不得少於新臺幣一千二百元，不得超過新臺幣一萬二千元；其逾三十日者，按核定應納稅額加徵百分之三十怠報金，金額不得少於新臺幣三千元，不得超過新臺幣三萬元。其無應納稅額者，滯報金為新臺幣一千二百元，怠報金為新臺幣三千元。」「納稅義務人，有下列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處五倍以下罰鍰，並得停止其營業：

01 ……二、逾規定期限三十日未申報銷售額或統一發票明細表
02 ，亦未按應納稅額繳納營業稅。……」分別為加值型及非加
03 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
04 所明定。另按「行政機關就該管行政程序，應於當事人有利
05 及不利之情形，一律注意。」為行政程序法第9條所明定。

06 (二)依營業法第49條及第51條第1項第2款文義解釋，倘營業人逾
07 營業稅申報規定期限30日者，即由稅捐稽徵機關核定應納營
08 業稅額，除加徵怠報金外，原應處以漏稅罰，但營業人如已
09 補繳核定應納營業稅額，則漏稅罰得以免除。亦即營業人未
10 盡任何協力義務，則至少應處以怠報金行為罰，至於是否應
11 處以漏稅罰，則視是否已補繳核定應納營業稅額而定。本案
12 則僅是部分未盡協力義務，且已補繳漏未申報之應納營業稅
13 額，被告卻另外處以漏稅罰199,285元，是否公平？

14 (三)經查，原告106年11月至12月份之銷售貨物均已依法開立統
15 一發票，並無漏開統一發票或於統一發票上短開銷售額（營
16 業稅法第52條參照，足證初無逃漏稅意圖）情事，並依營業
17 稅法第35條規定如期申報，今僅因承辦人員一時疏忽漏未申
18 報部分銷售額，其疏忽係因漏未申報之統一發票（QS000000
19 00~64，計6張）前一張係空白未開立（QS000000000），致誤
20 認統一發票編號QS000000000~64亦屬空白未開立，而未能將
21 其申報於當期之營業人銷售額與稅額申報書中；此種錯誤應
22 屬漏未加計已開立統一發票，致生申報106年11月至12月份
23 之營業稅計算錯誤情事，並非有故意逃漏營業稅之意圖，原
24 告並無主觀上故意過失可言；蓋原告既已誠實開立統一發票
25 ，買受人必會提出申報進項稅額扣抵，財政部資訊中心亦能
26 即時掌握原告之銷項稅額（經查原告於107年1月15日申報
27 106年11月至12月份之營業稅，而被告於3月5日即發現有漏
28 報營業稅情事，足證財政部資訊中心發覺申報異常，其期間
29 甚短，納稅義務人本無逃漏營業稅之可能），實不應以逃漏
30 稅論處，因原告不可能甘冒明知必會遭查獲而被處罰之風險
31 ，而不將已開立統一發票之銷售額列入申報。

01 (四)再者：

02 1.若以違法程度論之，營業稅法第49條怠報行為，其未盡任
03 何協力義務，其違法程度（全部銷售額未申報）超過本案
04 之漏未申報行為（部分銷售額未申報），然怠報行為，其
05 處罰怠報金最高僅30,000元，此外，倘無未按核定應納稅
06 額繳納營業稅者（營業稅法第51條第1項第2款後段規定）
07 ，並未另外再處以漏稅罰。

08 2.同理，同屬未盡協力義務，本案屬部分未盡協力義務，且
09 已補繳漏未申報之應納營業稅額，被告卻另外處以漏稅罰
10 199,285元；相較於未盡任何協力義務之怠報行為，但因
11 已繳納核定應納營業稅而未科處漏稅罰，僅處罰怠報金30
12 ,000元而言，本案卻要另外處以漏稅罰，其處罰自有輕重
13 倒置之不平情形，有違責罰相當原則，亦不符比例原則。
14 是以，在原告並無未補繳應納營業稅額情形時，應可類推
15 適用營業稅法第51條第1項第2款之反面解釋，而不再另以
16 逃漏稅論處，始得謂公平。

17 (五)至於原告漏未申報部分銷售額之行為，僅須加徵滯納金及加
18 計利息即可，但金額不應超過30,000元。

19 (六)綜上所述，原告並無主觀上稅捐違章之故意與過失，被告機
20 關亦未能究明個案事實及採用可資適用人民有利之法令，其
21 處分自不能謂合法，況原告漏未申報之銷售額為7,971,401
22 元，佔原告全年度之銷售額183,744,611元，比率約為4.33%
23 ，比率甚低，應屬違章情節輕微，得比照稅務違章案件減免
24 處罰標準第15條第2項第2款之規定得予免罰（如原告公司10
25 6年度損益及稅額計算表影本）等情，並聲明求為判決撤銷
26 訴願決定及原處分。

27 三、被告則以：

28 (一)按加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱營業稅法）第35條
29 第1項規定：「營業人除本法另有規定外，不論有無銷售額
30 ，應以每2月為一期，於次期開始15日內，填具規定格式之
31 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。」

(二)原告係經營廢五金批發及其他回收物料批發等業，於106年11月至12月間銷售貨物銷售額計7,971,401元，營業稅額398,570元，已依規定開立統一發票，惟於申報當期銷售額與稅額時漏報，經被告機關所屬大屯稽徵所查獲，違反前揭營業稅法規定，有原告承諾書、營業人進銷項憑證交查異常查核清單及統一發票等資料影本可稽，核定補徵營業稅額398,570元，並經被告機關按所漏稅額398,570元處0.5倍罰鍰199,285元。原告主張因一時疏忽誤認字軌號碼QS00000000至QS00000000等6紙為空白未開立之發票而漏未申報，應屬計算錯誤，並無故意逃漏營業稅之意圖，不應依營業稅法第51條規定按逃漏稅論處。又依營業稅法第49條規定，營業人未依規定申報銷售額或統一發票明細表，未盡任何協力義務之怠報行為最高僅處怠報金30,000元，本件原告已依規定如期申報，僅部分未盡協力義務，被告機關處以較重之漏稅罰，有違責罰相當原則，請撤銷原處分云云（乙證3，行政救濟卷第28頁至第30頁）。申經被告機關復查決定以，（一）查原告於106年11月至12月間銷售貨物與人豪鋁業有限公司、協育股份有限公司、洪晟金屬股份有限公司及全順鋁業股份有限公司，已依規定開立統一發票計6紙（發票字軌號碼QS00000000至QS00000000），銷售額計7,971,401元，營業稅額398,570元（乙證4，行政救濟卷第10頁至第12頁），惟於申報當期銷售額與稅額時漏報，核屬營業稅法第51條第1項第3款規定漏報銷售額之違章情形，經被告機關所屬大屯稽徵所查獲，核定補徵營業稅額398,570元，並經被告機關按所漏稅額398,570元處0.5倍罰鍰199,285元，洵屬明確有據；又原告已於107年3月15日繳納補徵營業稅款（乙證5，行政救濟卷

第14頁），且未申請復查已告確定。原告主張因誤認統一發票字軌號碼QS00000000至QS00000000為空白未開立之發票而漏未申報，應屬計算錯誤乙節，核不足採。（二）至原告主張其已依規定如期申報，僅部分未盡協力義務，被告機關處以漏稅罰，較營業稅法第49條營業人怠報行為所處之怠報金為重，有違責罰相當原則乙節，查依首揭營業稅法第49條規定加徵怠報金，係對營業人未依規定期限申報銷售額或統一發票明細表，違反作為義務處以行為罰，而本件原告已依規定期限於107年1月9日申報106年11月至12月銷售額與稅額申報書（乙證6，行政救濟卷第7頁），不符合營業稅法第49條規定加徵怠報金之要件；又原告已依規定開立系爭6紙統一發票，惟於申報當期銷售額與稅額時漏報銷售額，致逃漏營業稅，核屬營業稅法第51條第1項第3款規定之違章情形，應處以漏稅罰，並不適用營業稅法第49條加徵怠報金之規定，是原告主張，顯係對法令之誤解，核難採據。（三）綜上，原告於106年11月至12月間銷售貨物銷售額計7,971,401元，營業稅額398,570元，已依規定開立統一發票，惟於申報當期銷售額與稅額時漏報，致逃漏營業稅額398,570元，違章事證明確，已如前述，核其違章行為，有應注意、能注意而不注意之過失，自應論罰。又原告於裁罰處分核定前已補繳稅款，依稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（以下簡稱倍數參考表）規定，應按所漏稅額398,570元處0.5倍罰鍰199,285元，是原處罰鍰199,285元，並無違誤。

（三）訴訟意旨略謂：

1. 本件原告僅部分未盡協力義務，且已補繳漏未申報之應納營業稅額，被告機關卻處以漏稅罰是否公平？
2. 原告因承辦人員一時疏忽漏未申報部分銷售額，此種錯誤應屬漏未加計已開立統一發票，致生106年11月至12月份之營業稅申報計算錯誤情事，原告並無主觀上故意過失可言，實不應以逃漏稅論處。
3. 營業稅法第49條怠報行為，其未盡任何協力義務的違法程

01 度超過本案之漏未申報行為，然怠報行為，處罰怠報金最
02 高僅30,000元，並未另外再處以漏稅罰，本案卻要另外處
03 以漏稅罰，有違責罰相當原則；又其並無未補繳應納營業
04 稅額之情形，應可類推適用營業稅法第51條第1項第2款規
05 定之反面解釋，不應以逃漏稅論處。

06 4. 本件原告漏未申報部分銷售額之行為，僅須加徵滯納金及
07 加計利息即可，但金額不得超過30,000元。

08 (四) 就原告訴訟意旨答辯如下：

09 1. 查原告於106年11月至12月間銷售貨物，已依規定開立統
10 一發票計6紙（發票字軌號碼QS00000000至QS00000000）
11 ，銷售額計7,971,401元，營業稅額398,570元，惟於申報
12 當期銷售額與稅額時漏報，經被告機關所屬大屯稽徵所查
13 獲，核定補徵營業稅額398,570元，原告始於107年3月15
14 日補繳，自屬營業稅法第51條第1項第3款規定漏報銷售額
15 之案件。原告主張其已補繳漏報之應納營業稅額，被告機
16 關卻處以漏稅罰是否公平乙節，核不足採。

17 2. 按所謂計算錯誤係指數字運算錯誤而言，本件原告係於申
18 報當期銷售額與稅額時漏報系爭6紙統一發票之銷售額，
19 非屬計算錯誤之情形；且原告已自承係承辦人員一時疏忽
20 漏未申報，是其漏報銷售額之違章行為，有應注意、能注
21 意而不注意之過失，自應論罰。原告主張其屬計算錯誤且
22 無主觀上故意過失，不應以逃漏稅論處乙節，容屬誤解。

23 3. 查司法院釋字第356號解釋：「營業稅法第49條就營業人
24 未依該法規定期限申報銷售額或統一發票明細表者，應加
25 徵滯報金、怠報金之規定，旨在促使營業人履行其依法申
26 報之義務，俾能確實掌握稅源資料，建立合理之查核制度
27 。加徵滯報金、怠報金，係對營業人違反作為義務所為之
28 制裁，其性質為行為罰，此與逃漏稅捐之漏稅罰乃屬兩事
29 。」是營業稅法第49條規定，係對營業人未依規定期限申
30 報銷售額或統一發票明細表，違反作為義務處以行為罰，
31 該條規定並未排除營業人同時有漏稅結果發生時，應依同

01 法第51條第1項各款規定裁處漏稅罰之適用，原告主張有
02 違責罰相當原則，顯係誤解。又營業稅法第51條第1項第2
03 款規定，係對營業人未依規定期限申報銷售額或統一發票
04 明細表及未按應納稅額繳納營業稅，致逃漏營業稅，處以
05 漏稅罰之規範，其反面解釋應是指已依規定申報且無漏稅
06 結果之情形而言，本件原告有漏稅結果已如前述，殊難認
07 有上開反面解釋之情事，原告主張可類推適用營業稅法第
08 51條第1項第2款規定之反面解釋而免按逃漏稅論處乙節，
09 自亦無可採。

10 4. 次查滯納金及利息之規範，係對納稅義務人逾期繳納稅款
11 所施加之措施，此有營業稅法第50條規定可據；此與營業
12 人違反報繳稅捐義務而有漏稅結果，應依同法第51條第1
13 項各款規定裁處漏稅罰係屬二事，原告主張僅須加徵滯納
14 金及加計利息，但金額不得超過30,000元乙節，於法無據
15 ，核不足採。

16 5. 綜上，本件原告雖已依規定開立統一發票，惟於申報當期
17 銷售額與稅額時漏報，致逃漏營業稅額398,570元，違章
18 事證明確，已如前述。又原告於裁罰處分核定前已補繳稅
19 款，依倍數參考表規定，應按所漏稅額398,570元處0.5倍
20 罰鍰199,285元，是原裁處罰鍰199,285元，並無違誤等語
21 ，資為抗辯，並聲明求為判決駁回原告之訴。

22 四、兩造之爭點，即為：營業人業已依法開立統一發票，但於當
23 期申報營業稅時漏未申報，應否裁處罰鍰？經查：

24 (一) 加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第35條第1項
25 規定：「營業人除本法另有規定外，不論有無銷售額，應以
26 每2月為1期，於次期開始15日內，填具規定格式之申報書，
27 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
28 、應納或溢付營業稅額。其有應納營業稅額者，應先向公庫
29 繳納後，檢同繳納收據一併申報。」第51條第1項第3款規定
30 ：「納稅義務人，有下列情形之一者，除追繳稅款外，按所
31 漏稅額處5倍以下罰鍰，並得停止其營業：一、……三、短

01 報或漏報銷售額者。」

02 (二)按我國營業稅係採申報核定制，納稅義務人有銷售貨物或勞
03 務之行為，即負有開立統一發票，據實報繳營業稅之義務，
04 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
05 者，應依首揭規定論罰。原告主張其已如期申報，本件即應
06 類推適用營業稅法第51條第1項第2款規定反面解釋，不應以
07 逃漏稅論處裁罰等語。然按營業稅法第51條第1項規定如下
08 ：「納稅義務人，有下列情形之一者，除追繳稅款外，按所
09 漏稅額處五倍以下罰鍰，並得停止其營業：一、未依規定申
10 請稅籍登記而營業。二、逾規定期限三十日未申報銷售額或
11 統一發票明細表，亦未按應納稅額繳納營業稅。三、短報或
12 漏報銷售額。四、申請註銷登記後，或經主管稽徵機關依本
13 法規定停止其營業後，仍繼續營業。五、虛報進項稅額。
14 六、逾規定期限三十日未依第三十六條第一項規定繳納營業
15 稅。七、其他有漏稅事實。」上述裁罰規定之行為態樣各不
16 相同，或者針對營業人之行為規範（例如第一、三、四、五
17 款），或者針對逃漏稅捐之結果規範（例如第二、六、七款
18 ），規範目的各不相同，自難均以有無逃漏稅之「結果」作
19 為裁罰與否之標準。例如營業人倘有短報、漏報銷售額或虛
20 報進項稅額之行為，嗣經稅捐機關查獲，營業人縱使業已依
21 法補稅，仍應予以裁罰。蓋因營業人違反上述行為規範，稅
22 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
23 成本增加，因此具有可責性，應予裁罰。否則，如依原告所
24 稱，只須營業人嗣後「補稅」即不得裁罰，如果違法行為毫
25 無增加任何法律風險，則營業人自可肆無忌憚地違反各項稅
26 法規定之申報義務，因為縱使查獲後亦僅須補繳稅額，竟無
27 任何不利懲處，豈有此理？原告主張本件應該類推營業稅法
28 第51條第1項第2款之反面解釋，不應裁罰云云，如此詮釋法
29 條，必將導致「守法者亡，違法者昌，玩法及弄法者，富且
30 貴也！」之畸形怪狀，自非可採。

31 (三)另查財政部79年3月28日台財稅第000000000號函釋及101年5

01 月24日台財稅第0000000000號函釋意旨，均認營業人申報
02 統一發票明細表誤計致短報應補稅處罰，核與法條規定無違
03 ，自屬可採。最高行政法院93年度判字第1408號判決及94年
04 度判字第69號判決亦採相同見解，併此敘明。

05 (四)至於原告主張106年11月至12月份之銷售貨物均已依法開立
06 統一發票，並無漏開統一發票或於統一發票上短開銷售額，
07 然承辦人員一時疏忽漏未申報部分銷售額，其疏忽係因漏未
08 申報之統一發票（QS00000000~64，計6張）前一張係空白未
09 開立（QS00000000），致誤認統一發票編號QS00000000~64
10 亦屬空白未開立，而未能將其申報於當期之營業人銷售額與
11 稅額申報書，並非故意逃漏營業稅。原告既已開立統一發票
12 ，買受人必會提出申報進項稅額扣抵，財政部資訊中心亦能
13 即時掌握原告之銷項稅額，原告並無故意過失可言等語。然
14 查行政罰法第7條規定：「違反行政法上義務之行為非出於
15 故意或過失者，不予處罰。」本件原告縱無「故意」，但依
16 原告自承係因承辦人員之「疏忽」以致漏報銷售額，自屬應
17 注意、能注意而未注意之「過失」，揆諸上述規定，自難僅
18 以「疏忽」為由而免於行政罰鍰。故被告參據裁罰倍數參考
19 表：「一、銷貨時已依法開立發票，惟於申報當期銷售額時
20 有短報或漏報銷售額情事。按所漏稅額處1倍罰鍰。但於裁
21 罰處分核定前已補繳稅款者，處0.5倍之罰鍰。」審酌原告
22 已於裁罰處分核定前補繳稅款等，按所漏稅額398,570元處
23 以0.5倍之罰鍰199,285元，復查決定遞予維持，經核係已考
24 量原告違章情節而為適切之裁罰，核屬適法允當。

25 五、從而，原處分並無違法，訴願決定予以維持，核無不合。原
26 告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

27 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
28 前段，判決如主文。

29 中 華 民 國 108 年 4 月 30 日
30 行政訴訟庭 法 官 張升星

31 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，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）。上訴理由應表明關於原判決所違背之法令及其具體內容，或依訴訟資料可認為原判決有違背法令之具體事實。

中 華 民 國 108 年 4 月 30 日
書 記 官 莊 金 屏