臺灣臺中地方法院行政訴訟判決

109年度稅簡字第11號
109年10月6日辯論終結

原　　告　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　　告　財政部中區國稅局
代　表　人　吳蓮英
訴訟代理人　蔡錦雲

上列當事人間營業稅事件，原告不服財政部中華民國109年7月27日台財法字第10913915090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：

被告依據通報及查得資料，以原告於104年5月進貨，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（下稱宏哲公司）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；被告除核定補徵營業稅額250,000元，另於108年10月14日以108年度財營業字第65108100421號裁處書裁處罰鍰250,000元。原告不服，就該罰鍰申請復查及訴願均經駁回，遂提起本行政訴訟。

二、原告主張略以：

稅捐稽徵法為行政罰法之特別法，加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱營業稅法）第51條第1項第5款，復為稅捐稽徵法第44條之特別法，因此依本案情節被告僅得依營業稅法第51條第1項第5款之規定處罰原告，並無行政罰法第24條規定之適用。又原告於裁罰處分核定前已繳清稅款，故依營業稅

法裁罰倍數參考表，本件應按所漏稅額250,000元處以「0.5倍」之罰鍰即125,000元；惟被告雖依營業稅法第51條第1項第5款規定及裁罰倍數參考表，按所漏稅額處以「0.5倍」罰鍰，卻又依行政罰法第24條第1項但書規定，以裁處之額度不得低於稅捐稽徵法第44條之罰鍰250,000元，而裁罰原告250,000元，如此誤用行政罰法第24條第1項但書規定，裁罰實有違誤。況被告於裁罰前告知原告自行補繳，可以按所漏稅額「0.5倍」罰鍰125,000元結案，於原告自行補繳後竟以250,000元作為裁罰金額為處罰，顯有違信賴利益保護等語。並聲明：訴願決定及原處分（含復查決定)均撤銷。

三、被告答辯略以：

行政罰法第1條規定，違反行政法上義務而受罰鍰之處罰時，適用該法，但其他法律有特別規定者，從其規定；該條文已揭示行政罰法為各種行政罰之一般總則性規定，準此，針對稅務裁罰案件，除稅法有特別規定外，仍應適用行政罰法。因此，原告觸犯營業稅法第51條第1項各款，同時違反稅捐稽徵法第44條規定應裁處者，如何適用法條處罰仍應回歸行政罰法第24條第1項規定。本件經比較從重依營業稅法第51條第1項第5款規定為處罰，及依裁罰倍數參考表按所漏稅額之「0.5倍」裁處原告罰鍰，惟依行政罰法第24條第1項但書之規定，裁處之額度不得低於稅捐稽徵法第44條之罰鍰250,000元，故應裁罰原告250,000元，本件裁罰應無違誤等語。並聲明：原告之訴駁回。

四、本件被告依據通報及查得資料，就原告提示之工程每日施工概況表、工程明細表、帳證、付款支票及新北市政府地政局結算驗收證明書影本等資料（原處分卷第39頁至第108頁）查核，認定原告雖確有施作鋪設工程，卻與宏哲公司無交易事實，並以原告104年5月進貨未依規定取得合法憑證，卻取具非實際交易對象宏哲公司開立之不實統一發票5,000,000元，作為進項憑證，申報扣抵銷項稅額250,000元，乃核定補徵營業稅額250,000元(原卷第146頁），原告已承認違章

事實(見原處分卷第117頁之承諾書）且補稅處分已告確定。原告認裁罰部分有誤主張如上，故應審酌之爭點為：本件違章裁罰金額應係125,000元抑或250,000元？

五、本院判斷如下：

(一)按「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%罰鍰。」為稅捐稽徵法第44條第1項前段所規定。次按「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。」為營業稅法第51條第1項第5款所規定，而上開虛報進項稅額，包括依本法規定不得扣抵之進項稅額、無進貨事實及偽造憑證之進項稅額而申報退抵稅額者（同法施行細則第52條第1項規定參照）。另「一行為違反數個行政法上義務規定而應處罰鍰者，依法定罰鍰額最高之規定裁處。但裁處之額度，不得低於各該規定之罰鍰最低額。」為行政罰法第24條第1項所規定。

(二)遞按「營業人觸犯營業稅法第51條各款，如同時涉及稅捐稽徵法第44條規定者，參照行政法院84年9月20日9月份第2次庭長評事聯席會議決議意旨，勿庸併罰，應擇一從重處罰。」「營業人觸犯加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱營業稅法）第51條第1項各款，同時違反稅捐稽徵法第44條規定者……應擇一從重處罰。所稱擇一從重處罰，應依行政罰法第24條第1項規定，就具體個案，按營業稅法第51條第1項所定就漏稅額處最高5倍之罰鍰金額與按稅捐稽徵法第44條所定經查明認定總額處5%之罰鍰金額比較，擇定從重處罰之法據，再依該法據及相關規定予以處罰。」為財政部85年4月26日台財稅第000000000號函及97年6月30日台財稅字第00000000000號令所明釋。

(三)經查，原告為營業人，應當知悉營業行為應取具實際交易對象憑證等規定，竟取具非實際交易對象開立之統一發票作為

進項憑證以申報扣抵銷項稅額，核有違章之故意，被告應予以論罰。查上述原告之違章事實，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款規定；如何處罰，依行政罰法第24條第1項之規定，應以營業稅法第51條第1項第5款規定，按所漏稅額250,000元處最高5倍之罰鍰125萬元，與稅捐稽徵法第44條規定，按經查明認定應自他人取得憑證而未取得之總額5,000,000元計算5%之罰鍰（即250,000元），兩者相較從其重者；經比較應以營業稅法第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繳清稅款，故依營業稅法之裁罰倍數參考表，可按所漏稅額250,000元處以「0.5倍」罰鍰即125,000元；惟行政罰法第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條規定為處罰之罰鍰250,000元。從而被告本件裁罰原告250,000元，揆諸首揭規定應無違誤，復無裁量怠惰、裁量逾越或裁量濫用之違法情事，原處分應屬合法。

(四)原告雖主張營業稅法第51條第1項第5款規定為稅捐稽徵法第44條之特別法，被告應逕依前者規定處罰等語。惟按，一違章行為該當數個處罰規定，而各規定所保護之法益或所欲達成之行政目的「不同」，產生「想像競合」情形，基於憲法比例原則之考量從一重處罰已足，不得重複處罰；惟如數處罰規定所保護之法益或所欲達成之行政目的「相同」時，形成所謂「法規競合」，應選擇相競合法規中一者予以優先適用，即不生行政罰法第24條所規定從一重處罰之問題。簡言之，究「從一重法處罰」或「擇一法優先適用」，取決各法規間其所保護之法益或所欲達成之行政目的是否相同而定。

(五)另按，稅捐稽徵法第44條規定營利事業應給與他人憑證未給予、應自他人取得憑證未取得、應保存憑證未保存之處罰規定，立法目的係為使營利事業據實給與、取得及保存憑證，俾交易前後手稽徵資料臻於翔實，建立正確課稅憑證制度（大法官釋字第252號解釋、第642號解釋之解釋理由書參照）

；而營業稅法第51條之處罰，乃在防止漏稅，以達正確課稅之目的（大法官釋字第337號解釋理由書參照），故兩者所保護之法益或所欲達成之行政目的已難謂相同。另營業稅法第51條第1項之規定，乃係就漏稅行為所為之處罰規定，因此對同條項第5款之「虛報進項稅額者」加以處罰，自應以有此行為，並因而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漏稅即處罰，兩者構成要件亦不同（大法官釋字第337號解釋理由書參照）。從而，營業稅法第51條第1項第5款規定、稅捐稽徵法第44條規定兩者之立法目的、構成要件均異，應無所謂「法規競合」擇一優先適用問題，而有依行政罰法第24條所定從一重處罰之適用。因此，目前稅捐稽徵實務均認上述二處罰規定之適用，須依行政罰法第24條所定從一重處罰並受該條但書之限制。原告主張營業稅法第51條第1項第5款規定係稅捐稽徵法第44條之特別法，進而認為本件罰鍰應僅處125,000元云云，僅為原告個人主觀相歧異之見解，難認可取。

(六)另原告雖主張，被告曾表示如原告自行補繳可按所漏稅額「0.5倍」處罰鍰125,000元結案，竟於原告自行補繳後以250,000元作為裁罰金額，有違原告信賴利益之保護等語。惟查，觀本件原告表達願補繳稅款所簽立之承諾書（見原處分卷第117頁），其內已註明「違反稅法條文:加值型及非加值型營業稅法第19條第1項第1款」、「適用條文:稅捐稽徵法第44條及加值型及非加值型營業稅法第51條第1項第5款」等情，足認原告應可預見被告將依「稅捐稽徵法第44條」及「營業稅法第51條第1項第5款」規定為後續處罰，承諾書內並無僅依營業稅法第51條第1項第5款規定為處理之記載；況且有關該二處罰條文如何適用，須依行政罰法第24條所定從一重處罰並受該條但書之限制，不但為法所明訂，並為目前稅捐稽徵與審判實務之定見，亦應為原告所知悉或可輕易探知，應不致對原告造成必將依營業稅法第51條第1項第5款規

定及裁罰倍數參考表，僅處以125,000元罰鍰之期待。另原告未舉證「被告言明僅處罰鍰125,000元」，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定。

六、綜上所述，被告認事用法並無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合，原告仍執前詞，訴請撤銷如聲明所示，為無理由，應予駁回。

七、本件事證已臻明確，兩造其餘之攻擊防禦方法及訴訟資料，經本院詳加審究，或與本件之爭執無涉，或對本件判決結果不生影響，爰不逐一論述，併予敘明。

八、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第236條、第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　109　　年　　10　　月　　20　　日

行政訴訟庭　法　官　　吳俊螢

上為正本係照原本作成。

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　　109　　年　　10　　月　　20　　日

書記官　　簡芳敏