臺灣高雄地方法院行政訴訟判決

110年度稅簡字第5號

原　　告　高達勝科技有限公司
代　表　人　黃素觀
訴訟代理人　張永昌會計師
被　　告　財政部高雄國稅局
代　表　人　蔡碧珍
訴訟代理人　陳尤芬

上列當事人間營業稅事件，原告不服被告民國109 年9 月21日109 年度財高國稅法違字第10109101038 號裁處書所為之處分、110 年2 月3 日財高國稅法一字第1100101402號復查決定、財政部110 年5 月6 日高台財法字第11013913360 號訴願決定，提起行政訴訟，本院於110 年10月12 日言詞辯論終結，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

壹、程序事項：

一、原告因營業稅事件，不服被告民國109 年9 月21日109 年度財高國稅法違字第10109101038 號裁處書所為之處分、110 年2 月3 日財高國稅法一字第1100101402號復查決定、財政部110 年5 月6 日高台財法字第11013913360 號訴願決定，提起行政訴訟，經核屬於行政訴訟法第229 條第2 項第2 款所定因不服行政機關所為新臺幣（下同）40萬元以下罰鍰處分而涉訟之行政訴訟事件，應適用行政訴訟法第2 章規定之簡易訴訟程序，合先敘明。

二、按訴狀送達後，原告不得將原訴變更或追加他訴。但經被告同意或行政法院認為適當者，不在此限。」「有下列情形之一者，訴之變更或追加，應予准許：……二、訴訟標的之請求雖有變更，但其請求之基礎不變。」行政訴訟法第111 條第1 項、第3 項第2 款分別定有明文，而依行政訴訟法第236 條規定，簡易訴訟程序亦準用之。本件原告起訴時原聲明

：「訴願決定及原處分均撤銷，罰鍰裁減為6,866元」（本院卷第11頁），嗣原告於訴訟中變更訴之聲明為：「訴願決定及原處分均撤銷」（本院卷第99頁），經核原告上開訴之變更，與原訴請求之基礎事實相同，揆諸前揭規定，應予准許。

貳、實體事項：

一、事實概要：原告將108年12月26日取具訴外人裕升企業社之進項憑證（統一發票號碼VH00000000、銷售額3,240,000元），分別於辦理108年11至12月份與109年1至2月份營業稅申報時，重複申報扣抵當期銷項稅額，致生逃漏109年1至2月份營業稅之結果，案經被告查獲後，除核定補徵營業稅額162,000元外，並依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款及稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（下稱裁罰倍數參考表）之規定，按所漏稅額68,661元（已扣除累積留抵稅額93,339元）處以0.5倍之罰鍰34,330元（下稱原處分）。原告就罰鍰部分不服，申請復查，經被告考量原告已於裁罰處分前繳清本稅，顯與完全不繳納稅款者有別，且為第一次經查獲違章，乃參酌納稅者權利保護法（下稱納保法）第16條第3項、裁罰倍數參考表使用須知第4點規定，再酌予減輕20％，遂以110年2月3日財高國稅法一字第1100101402號復查決定書追減罰鍰6,866元（下稱復查決定）；原告不服，提起訴願，經財政部以110年5月6日高台財法字第11013913360號訴願決定書駁回訴願（下稱訴願決定），原告仍表不服，而提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張：

㈠原告因重複申報進項稅額，違反營業稅法第51條第1項第5款之規定，而遭原處分機關依裁罰倍數參考表裁處所漏稅額0.5倍之罰鍰；惟違反營業稅法第51條第1項第3款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者，屬一年內經第一次查獲者，按裁罰倍數參考表亦處所漏稅額0.

5倍之罰鍰，可見，有進貨事實而重複申報進項稅額與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者，屬一年內經第一次查獲者，稽徵機關依據裁罰倍數參考表，於二者違反法秩序之結果，評價卻是相等的，皆按所漏稅額處0.5倍之罰鍰。然使用統一發票之營業人，第一階段是發票之開立或取得（前行為），第二階段是申報與繳納（後行為），若違反前行為銷貨時未依法開立發票或進貨時未依法取得發票，不可期待其會有後行為之申報與繳納，此種違法態樣屬故意犯，且現行營業稅申報，財政部財政資訊中心係透過電腦資料庫勾稽系統，此種違法態樣，不會產出營業人進銷項憑證申報異常查核清單。反觀，重複申報進項稅額者屬後行為之申報錯誤，屬過失犯，每申報一筆進項提出扣抵必僅能對應一筆銷項，重複申報進項稅額扣抵，財政部財政資訊中心即產出營業人進銷項憑證申報異常查核清單，重複申報進項稅額扣抵者絕無所遁形，故原告重複申報進項稅額扣抵，主觀上無漏稅之意圖，客觀上又「不能」發生漏稅之結果。從而，銷貨時未依法開立發票者（即使是一年內經第一次查獲），屬故意行為且稽徵機關即使耗費大量稽徵成本，也未必能順遂舉證開罰；反之，原告重複申報進項稅額，純屬過失，其行為猶如飛蛾撲火、自投羅網，稽徵機關可謂不費吹噓之力，即可查獲漏稅事實毫無爭辯餘地。基此，二者違法態樣，有如天壤之別，然依裁罰倍數參考表，竟是相同之責難，二者皆處0.5倍之罰鍰，顯未審酌納稅者違反稅法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反稅法上義務所得之利益，顯然有違責罰相當原則。

㈡稅法本不以處罰人民為目的，行為不能發生犯罪之結果，又無危險者不罰，為刑法第26條定有明文。原告重複申報進項稅額，類似刑法之不能犯。另稅捐屬法定之債，原告因重複申報進項稅額致債務給付遲延，稽徵機關應於裁量職權內，類推適用稅捐稽徵法第20條加徵滯納金（上限15%，修法草案擬降為10%)規定之額度予以裁處，如此，已足以讓不慎之

營業人心生警惕，且能落實賦稅人權之意旨，從而，對於過失行為，不宜重罰。即當行政機關之行政行為，有多種同樣能達成目的的方法時，應選擇對人民權益損害最少者，以符合比例原則之「必要性」。

㈢又「納稅者基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，以非常規交易規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，為租稅規避。稅捐稽徵機關仍根據與實質上經濟利益相當之法律形式，成立租稅上請求權，並加徵滯納金及利息」、「前項租稅規避及第二項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。」分別為納保法第7 條第3 項，第4 項所明定。納稅者濫用其法律形成之可能性，選擇與其經濟實質不相當的法律形式，故意以迂迴方式，迴避稅捐構成要件之該當；相對於原告僅因申報錯誤，過失致漏稅（且無所遁形），蓄意避稅者（稽徵機關即使耗費大量稽徵成本，也未必能順遂達成舉證責任），可非難性應較高。舉重以明輕，故意避稅之法律效果，乃加徵滯納金及利息，則原告過失重複申報進項稅額，當可援引類推適用加徵滯納金及利息。

㈣綜上所述，原告以「銷貨時未依規定開立統一發票者」及以「非常規交易規避租稅者」為對照，被告裁罰原告所援用行政規則之「裁罰倍數參考表」，已違反納保法第16條第3 項規定：「稅捐稽徵機關為處罰，應審酌納稅者違反稅法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反稅法上義務所得之利益」及行政罰法第18條第1 項所規定責罰相當原則等語。

㈤並聲明：訴願決定及原處分撤銷。

三、被告答辯略以：

㈠按營業人除營業稅法另有規定外，不論有無銷售額，應以每2 月為1 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。當期銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額，為當期應納或溢付營業稅額，為營業稅法第35條第1

項前段及第15條第1項所明定，即營業人應依法辦理營業稅申報，並對其申報內容詳盡查對之責，俾符合稅法之強行規定。

㈡本件被告依據通報及查得資料，以原告取具裕升企業社108年12月26日開立之統一發票（銷售額3,240,000元、營業稅額162,000元），分別於申報108年11月至12月份與109年1月至2月份銷售額與營業稅額時，重複作為進項稅額，申報扣抵銷項稅額，原告未於申報前詳實核對，致生虛報進項稅額162,000元之情事，違章事證明確，亦為原告所不爭；原告自違章行為發生日起至查獲日（109年7月1日）止，累積留抵稅額最低金額為93,339元，已發生以虛報進項稅額扣抵銷項稅額，造成逃漏稅款68,661元之結果，乃依首揭營業稅法規定，並參據裁罰倍數參考表關於營業稅第51條第1項第5款部分：「虛報進項稅額：一、有進貨事實者：㈠……㈡……重複申報進項稅額……，按所漏稅額處0.5倍之罰鍰。」按所漏稅額處0.5倍之罰鍰34,330元；嗣復查決定，審酌原告已於裁罰處分核定前已補繳稅款，且為1年內第1次經查獲違章，爰依納保法第16條第3項規定及裁罰倍數參考表使用須知第4點，酌予減輕裁罰倍數20%，按所漏稅額改處0.4倍之罰鍰27,464元，即追減罰鍰6,866元。被告已衡酌本案之違章情節，並參據裁罰倍數參考表而為適切之裁罰，洵屬適法允當。

㈢裁罰倍數參考表係按各種不同之稅務違章情形及違章後情形等事項，分別訂定裁罰金額或倍數，使辦理裁罰機關對違章案件之裁罰金額或倍數有一客觀之標準可資參考。本件為原告重複申報進項稅額，致虛報進項稅額，逃漏營業稅之結果，其違章情節與銷貨時未依規定開立統一發票不同。又銷貨時未依規定開立統一發票，因同時違反行為罰及漏稅罰，尚有行政罰法第24條規定之適用。原告執詞以虛報進項稅額、銷貨時未依規定開立統一發票皆處0.5倍之罰鍰，有違責罰相當原則一節，顯屬誤解。

㈣原告另稱重複申報進項稅額，類似刑法第26條不能發生犯罪之結果，稽徵機關裁處時應類推適用稅捐稽徵法第20條所訂定加徵滯納金一節，查稅捐稽徵法第20條明定，依稅法規定逾期繳納稅捐應加徵滯納金者，每逾2 日按滯納數額加徵1%滯納金。本件係原告重複申報進項稅額致逃漏營業稅之結果，與稅捐稽徵法第20條規定之逾期繳納稅捐完全不同，自無法援引類推適用，原告所訴亦屬誤解。基上論結，本件原告之訴並無理由，請予判決如答辯聲明等語。

㈤並聲明：原告之訴駁回。

四、本院之判斷：

㈠應適用之法令：

1.按營業稅法第15條第1 、3 項規定：「（第1 項）營業人當期銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額，為當期應納或溢付營業稅額。……（第3 項）進項稅額，指營業人購買貨物或勞務時，依規定支付之營業稅額。」第51條第1 項第5 款規定：「（第1 項）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、虛報進項稅額者。」同法施行細則第52條規定：「（第1 項）本法第51條第1 項第5 款所定虛報進項稅額，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。（第2 項）本法第51條第1 項第1 款至第6 款之漏稅額，依下列規定認定之：……二、第5 款，以經主管稽徵機關查獲因虛報進項稅額而實際逃漏之稅款為漏稅額。」次按納保法第16條第1 項規定：「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。」又依司法院釋字第337 號解釋，營業人虛報進項稅額，並因而逃漏稅款者，始該當於營業稅法第51條第1 項第5 款漏稅罰之構成要件，財政部因而發布101 年5 月24日台財稅字第000000000 號令，修正85年2 月7 日台財稅第000000000 號函釋略以：「……查納稅義務人有虛報進項稅額，並因而逃漏稅款者，始得據以依營業稅法第51條第1 項第5 款規定追

繳稅款及處罰；其漏稅額係以經主管稽徵機關查獲因虛報進項稅額而實際逃漏之稅額認定之，為司法院釋字第337號解釋及營業稅法施行細則第52條第2項所明定。至有關營業人虛報進項稅額之結果，有無發生逃漏稅款，應依左列原則認定：㈠違章行為發生日至查獲日（調查基準日）以前各期之期末累積留抵稅額，如均大於或等於虛報之進項稅額者，則實際並未造成逃漏稅款，可依本部83年12月6日台財稅第000000000號函釋規定，免按營業稅法第51條第1項第5款規定處罰。㈡違章行為發生日起至查獲日（調查基準日）以前各期之中，任何一期之期末累積留抵稅額如小於所虛報之進項稅額者，則已發生以虛報進項稅額扣抵銷項稅額之情事，應就查獲前各期實際扣抵數予以加總計算漏稅額，按營業稅法第51條第1項第5款規定處罰。」前揭函釋係根據營業行為乃反覆為之的本質，認為營業人虛報進項稅額以逃漏週期成立之營業租稅債務，實係以一行為接續違反數個租稅繳納義務。故營業人數期虛報進項稅額行為，任何一期之期末累積留抵稅額小於虛報進項稅額時，即應認此接續一行為已該當於漏稅罰之構成要件，其漏稅額當加總各期營業人虛報進項稅額實際扣抵銷項稅額數計算之。核此解釋符合營業稅法之制度基礎，在於營業人應依規定辦理登記與申報，及其為週期稅之特性，亦合於營業稅法第51條第1項第5款以漏稅額決定處罰程度，所隱含將查獲前各期虛進報繳視為一行為總體評價之意旨，於租稅法律主義無違，法院自應尊重並予援用。準此，營業人如出於故意或過失，重複申報進項稅額，且自申報日起至被告調查基準日前各期之中，如任一期之期末累積留抵稅額，小於所虛報進項稅額者，即構成短漏營業稅，應依前引營業稅法第51條第1項第5款規定予以補稅處罰。

2.另按行為時裁罰倍數參考表營業稅法第51條第1項第5款部分規定：「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……五、虛報進項稅額者。一、

有進貨事實者：……㈡作廢發票提出扣抵、重複申報進項稅額或漏未申報因進貨退出折讓而收回之稅額。按所漏稅額處0.5倍之罰鍰。……。二、無進貨事實者。三、以其他營業人之進項憑證申報扣抵銷項稅額者：……」上開裁罰倍數參考表係主管機關財政部為協助稅捐稽徵機關行使法律授予之裁罰裁量權，就營業稅法第51條第1項第5款之違章案件，將行為人虛報進項稅額之情節，區分為有進貨事實、無進貨事實等5大類，各大類又細分各種情狀，訂定不同之處罰額度，除作原則性或一般性裁量基準外，另有例外情形之裁量基準，與法律授權目的尚無牴觸，稅捐稽徵機關作成裁罰處分時予以援用，自無不可，惟於適用之際，應確認行為人違章事實之類別以斟酌裁罰，始不失平等。

㈡本件事實概要欄所述情節，有原處分、復查決定書、訴願決定書、送達證書、申報書、累積留抵結存檔、統一發票、財政部高雄國稅局三民分局109年7月1日裁高國稅三銷字第0000000000W號函、進銷項憑證交查異常查核清單、營業稅違章案件報告（移送）單等件在卷可稽（本院卷第23至47頁，處分卷第4至28頁），此情堪認為真。原告雖主張重複申報進項稅額屬過失犯，銷貨時未依法開立發票屬故意行為，二者違法態樣有如天壤之別，然依裁罰倍數參考表，二者皆處0.5倍之罰鍰，顯然有違責罰相當原則云云。然重複申報進項稅額，除因行為人過失而重複申報外，亦有可能源自行為人為遂行逃漏稅捐之目的，而基於主觀故意為之，原告逕謂重複申報進項稅額屬過失犯云云，尚嫌速斷。況且，依照裁罰倍數參考表關於「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」之違章行為，其裁罰金額及倍數乃明定「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年內經第一次查獲者，處0.5倍之罰鍰。二、1年內經第二次以上查獲，其漏稅額在1萬元以下者，處0.5倍之罰鍰。三、1年內經第二次以上查獲，其漏稅額

逾1萬元至10萬元者，處0.6倍之罰鍰。四、1年內經第二次以上查獲，其漏稅額逾10萬元至20萬元者，處0.75倍之罰鍰。」顯見該裁罰基準業已考量各種違章態樣暨違規次數、漏稅金額等情事，而分別為不同裁罰基準之規範，且其裁量標準並無原告所指稱違反責罰相當原則之疑慮，係本於合目的性裁量所為之規範。再者，銷貨時未依規定開立統一發票，除前開漏稅處罰外，亦同時構成稅捐稽徵法第44條所定之行為罰要件，故尚應適用行政罰法第24條第1項依法定罰鍰額最高之規定裁處，是兩者違章情形及該當要件迥然不同，裁罰標準亦顯非相同，原告徒執前開情詞，主張原處分有違責罰相當原則云云，委難憑採。

㈢原告又主張其重複申報進項稅額，類似刑法之不能犯，稽徵機關應於裁量職權內，類推適用稅捐稽徵法第20條加徵滯納金(上限15%，修法草案擬降為10%)規定之額度予以裁處云云。然按，稅捐稽徵法第20條規定：「依稅法規定逾期繳納稅捐應加徵滯納金者，每逾2日按滯納數額加徵百分之一滯納金；逾30日仍未繳納者……。」及遺產及贈與稅法第51條第1項規定：「納稅義務人，對於核定之遺產稅或贈與稅應納稅額，逾第30條規定期限繳納者，每逾2日加徵應納稅額百分之一滯納金；逾期30日仍未繳納者……。」係督促人民於法定期限內履行繳納稅捐義務之手段；至於營業稅法第51條所定罰鍰，係就納稅義務人故意或過失逃漏稅捐而予以處罰之規定，其規範目的與前揭滯納金徵收目的並非相同；且原告重複申報進項稅額之行為，於申報時客觀上即因此發生短漏申報稅捐額之結果，原告主張該行為類似刑法之不能犯乙節，自有誤會。從而，原告主張被告應類推適用稅捐稽徵法第20條加徵滯納金規定之額度予以裁處，自屬無據。

㈣原告另主張納保法第7條關於租稅規避行為僅加徵滯納金及利息，舉重以明輕，則原告過失重複申報進項稅額當可援引類推適用加徵滯納金及利息云云。按納保法第7條第3項及第8項分別規定：「納稅者基於獲得租稅利益，違背稅法之

立法目的，濫用法律形式，以非常規交易規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，為租稅規避。稅捐稽徵機關仍根據與實質上經濟利益相當之法律形式，成立租稅上請求權，並加徵滯納金及利息。」、「第3項情形，主管機關不得另課予逃漏稅捐之處罰。但納稅者於申報或調查時，對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料，致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐者，不在此限。」核其立法理由略謂：「因稅捐規避行為，其性質與延遲繳納相近，故參照稅捐稽徵法第20條之設計，於第3項明定對逾期繳納者加課補徵稅額百分之十五的延滯金，以及比照稅捐稽徵法第38條之規定，按延遲天數加計利息，以維公平。惟若納稅者於稅捐申報或於主管機關進行課稅調查時，隱匿事實、為虛偽不實陳述或提供不正確資料等行為，致使主管機關陷於錯誤之虞，因而短漏核定稅捐者，應予裁處漏稅之罰鍰。」經查，本件原告之違章情形乃重複申報進項稅額，而遭被告以其違反營業稅法第51條第1項第5款規定課處罰鍰，該營業稅法第51條之處罰，乃在防止漏稅，以達正確課稅之目的，其處罰標準，尚未逾越立法裁量範圍，與憲法尚無牴觸，此經司法院大法官釋字第337號解釋理由書明文闡釋在案。至於原告所舉納保法關於租稅規避之相關規定，係針對納稅者不選擇稅法上通常之法律形式，卻以取巧方式、迂迴行為或非常規之法律形式，以避免稅捐構成要件的滿足，而減輕其稅負之租稅規避行為，本於實質課稅原則而予以立法調整命其補稅及加徵利息、滯納金等，該規範與營業稅法第51條著重於漏稅行為之處罰，兩者規範內涵及目的均非相同，原告逕行比附援引，並主張應類推適用加徵滯納金及利息云云，自難憑採。

㈤按營業稅係採自行申報制，營業人有誠實申報之義務，而營業稅之計算及核課，法律均已明定其要件，納稅義務係在納稅事實發生時即已成立，並非經稅捐稽徵機關確認後才形成，故納稅義務人應自行注意申報資料之正確性；再者，納稅

事實之發生與營業人之營業行為息息相關，原告身為營業人，即負有正確申報進、銷項稅額之注意義務，然其竟疏未注意而虛報進項稅額，致生逃漏109 年1 、2 月份營業稅之結果，核有應注意、能注意而不注意之過失情事，自應受罰。況且，經原告申請復查結果，復查決定業已考量原告已於裁罰處分前繳清本稅，顯與完全不繳納稅款者有別，且為第一次經查獲違章等情節，而參酌納保法第16條第3 項、裁罰倍數參考表使用須知第4 點規定，再酌予減輕其罰鍰金額20%，亦即實際僅酌處原告漏稅額0.4 倍之罰鍰，核已具體考量原告之違章情節而為適切之裁罰，其認事用法並無不合，裁量亦屬妥適。且原告前開違章行為，其漏稅額達68,661元，且其間多報之進項稅額占該期全部進項稅額之比率經計算達97%　計算式：該期多報之進項稅額3,240,000 元÷全部進項稅額3,339,142 元＝97 %∨，有原告109 年2 月份之營業人銷售與稅額申報書（處分卷第14頁）可稽，亦已逾減免稅務違章案件減免處罰標準（下稱減免處罰標準）第 15條第1 項第1 款、第2 項第2 款規定免罰之金額及比例，自無該減免處罰標準之適用。故原告前開各項主張，委無可採。

五、綜上所述，被告原查以原告重複申報進項稅額致生逃漏營業稅之結果，而依營業稅法第51條第1 項第5 款規定，按所漏稅額處以0.5 倍之罰鍰計34,330元，嗣於復查決定時，被告按所漏稅額68,661元改處以0.4 倍之罰鍰，而追減罰鍰6,866 元，於法核無違誤，訴願決定遞以維持，亦無不合，原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

六、本案事證已明確，兩造其餘攻擊及防禦方法，均與本件判決結果不生影響，爰不一一論駁，併予敘明。

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項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　110　　年　　11　　月　　4　　日

行政訴訟庭　法　官　謝琬萍

上開正本係照原本作成。

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　　110　　年　　11　　月　　5　　日

書記官　林麗文