

高雄高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭

112年度訴字第135號

民國113年5月30日辯論終結

原告 楊智鴻
被告 財政部南區國稅局

代表人 李雅晶
訴訟代理人 涂亨玉
王瓊敏
楊淑華

上列當事人間營業稅等事件，原告不服財政部中華民國112年3月14日台財法字第11213905590號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

- 一、原告之訴駁回。
- 二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、爭訟概要：

被告依據財政部高雄國稅局鳳山分局(下稱鳳山分局)通報及查得資料，以原告未依規定申請營業登記(民國105年12月28日修正為稅籍登記，下稱稅籍登記)，且於105年1月至108年9月間經營藥品經銷業務時，對於銷售之貨物，未依規定開立統一發票及申報銷售額；另於同期間購入之藥品，亦未依規定取得憑證，金額合計新臺幣(下同)12,485,171元，經審理違章成立，除按查得之進貨金額同額認定其漏報銷售額12,485,171元，核定補徵營業稅624,260元，並依稅捐稽徵法第44條第1項與加值型及非加值型營業稅法(下稱營業稅法)第45條、第51條第1項第1款規定，擇一從重，裁處罰鍰624,260元；另就未依規定取得進貨憑證部分，依稅捐稽徵法第44條第1項規定，按查明認定之總額1,701,728元(未依規

01 定取得進貨憑證2,177,260元，扣除逾核課期間105年1月至1
02 06年4月間計475,532元），裁處2%罰鍰34,034元；合計裁處
03 罰鍰658,294元。原告不服，申請復查，獲追減銷售額355,8
04 47元及罰鍰17,794元。原告仍表不服，提起訴願，遭決定駁
05 回，遂提起本件行政訴訟。

06 二、原告起訴主張及聲明：

07 (一)主張要旨：

08 1、補徵營業稅部分：

09 (1)被告錯誤核定原告營業人身份。原告在108年12月31日離職
10 前一直與歐業藥品股份有限公司(下稱歐業公司)存在僱傭關
11 係，原告從事一般業務人員之工作，包含收款，報單，代墊
12 款等等，原告與訴外人林永順，曾美雲，同為歐業公司之推
13 銷員，有衛生局回函證明；若業務應設立稅籍登記，需要開
14 發票，為何歐業公司還需要業務到外面收集發票？

15 (2)被告稱原告與歐業公司、歐美醫藥生物科技股份有限公司
16 (下稱歐美公司)及醫世代生物科技股份有限公司(下合稱歐
17 業等3家公司)有1.從屬性：為何原告辭職後即以歐業公司名
18 義發函通知屏東縣市各大藥局、診所，並另派任新業務員前
19 往服務，且可以直接向歐業公司訂貨？如此公司對其無指揮
20 監督之權嗎？2.瑕疵擔保責任：為何發生商品瑕疵時，即以
21 歐業公司名義發函全台銷售通路，限期收回且歐業公司會派
22 員到場處理。如此歐業公司是無瑕疵擔保責任嗎？歐業等3
23 家公司所登記營業項目類似；再者歐業公司及歐美公司所設
24 營業地址及董監事成員完全相同。其開立統一發票品名亦有
25 相同之處，歐業等3家公司同時聘僱30餘位業務員，所銷售
26 之藥品及相關產品也都相同；歐業等3家公司之會計人員在
27 沒有任何內部憑證的依據之下，如何劃分歸屬每位業務員之
28 銷售業績？

29 (3)歐業等3家公司與原告（代號E66、E67）之銷售金額及已開發
30 票金額明細表應有相關會計憑證（出貨單及發票存根聯等）
31 以利核對是否為原告經手之交易事項。另依財政部101年5月

01 4日台財稅字第00000000000號令，歐業等3家公司均未依規
02 定開立統一發票，被告亦未依職權實地查核歐業等3家公司
03 違反稅法相關規定事宜。僅憑支票入款明細表與開立發票明
04 細表核對即認列無誤，核定原告違反稅捐稽徵法遭處罰鍰、
05 營業稅及罰鍰情事，且被告對於支票入款明細表與開立統一
06 發票明細表其中有數月份金額不一致之處，亦未查明原由，
07 再者發票張數跟出貨家數，根本對不起來，被告如此不作
08 為，與依法行政有違。

09 (4)歐業公司於原告任職時並未告知需先行辦理稅籍登記，始能
10 取得業務，且言明營業稅是由公司負責，原告於107年7月10
11 日已經辦理稅籍登記。況公司多位業務人員，亦未辦稅籍登
12 記，有辦稅籍登記者，公司亦未開三聯式發票給與他們。三
13 聯式發票部分，原告每月依歐業公司所訂立公式繳稅，不應
14 以「全額」跳開充當原告進項憑證。另被告之補充資料，歐
15 業公司提供之支票明細，與發票完全不相同。且三聯式及二
16 聯式發票有錯誤之處，除了二聯式皆非出貨藥局發票外，沒
17 有買受人、統編章，只寫「歐業」；三聯式發票中有濫竽充
18 數，充當原告進項發票。

19 (5)原告每個月已繳交營業稅給歐業公司，臺灣高雄地方法院10
20 9年度訴字第899號民事判決（下稱高雄地院民事判決）16萬
21 元之爭，一審判決為最終合意由原告給付16萬元以終止此一
22 稅款糾紛，代表歐業公司的稅務與原告已無關。

23 2、罰鍰部分：

24 原告未具營業人身分，營業稅銷售稅金額尚未明確，責任尚
25 未釐清之前，罰鍰應撤銷。

26 (二)聲明：訴願決定及原處分(含復查決定不利於原告部分)均撤
27 銷。

28 三、被告答辯及聲明：

29 (一)答辯要旨：

30 1、依110年7月7日歐業等3家公司說明書、經銷合約書、經銷規
31 則及臺灣橋頭地方法院108年度裁全字第319號民事裁定（下

01 稱橋頭地院民事裁定)及高雄地院民事判決等，經分析1.從
02 屬性:原告與歐業等3家公司間係簽訂經銷合約非聘僱契約，
03 公司對原告無指揮監督之權；又原告系爭期間綜合所得稅申
04 報均未申報相關薪資所得，健保之投保單位為南縣區漁會，
05 是原告與渠等公司並無從屬性。2.風險與報酬：原告在一定
06 範圍自行訂定銷售價格，銷售價格大於經銷價格部分即為原
07 告利潤，可見原告為銷售藥品之風險報酬承受者。3.瑕疵擔
08 保責任：發生商品或交貨瑕疵糾紛，係由原告向歐業等3家
09 公司請求，而非由藥局逕向渠等公司求償。另原告與歐業公
10 司之民事訴訟案中，原告亦主張其為歐業公司經銷商。可
11 證，原告與歐業等3家公司之法律性質應為買賣關係，而非
12 民法第482條規定之僱傭關係。從而，被告審認原告為營業
13 人，惟未依規定申請稅籍登記、開立統一發票及報繳營業
14 稅，乃據以補徵營業稅，洵無違誤。

15 2、依110年7月7日歐業等3家公司說明書表示，公司配合原告依
16 其客戶需求出貨，經確認後，會於訂購單或出貨單的客戶編
17 號記載原告之經銷代號(E66、E67)，便於日後計算原告各月
18 進貨金額結帳收款。公司將每月應收貨款、原告交付之收受
19 客戶支票及原告開立支票金額，逐月記錄成支票入款明細
20 表，支票入款明細表「應付貨款」欄位為原告經銷應付貨
21 款、「支票金額」欄位為公司收到所有支票等，公司每月會
22 與原告結算，並於開會日繳交貨款。又原告110年5月24日陳
23 述意見書-2，自陳其向客戶即下游藥局收款（支票）轉交公
24 司會計，並檢附105年1月支票入款明細表，而該表核與鳳山
25 分局檢送之「支票入款明細表」相同，亦與橋頭地院民事裁
26 定附表之支票入款明細表所載支票金額一致。被告綜合審理
27 結果，認支票入款明細表所載以支票繳交貨款，係原告與歐
28 業等3家公司核帳確認之最終結果。又系爭貨物應已銷售，
29 原告未依規定開立統一發票，亦未列入當期申報銷售額，雖
30 未能查得實際銷售額，但原告進貨轉售之目的，在於賺取利
31 潤，其銷售金額應至少不低於其進貨金額，乃以原告至少有

相當於進貨金額之銷售額，參據財政部102年3月19日台財稅字第10200517820號函（下稱財政部102年3月19日函），按「應付貨款」核算原告進貨金額（至支票入款明細表尚缺106年1月、2月及107年4月部分，經函請原告提示未果，以經銷契約所訂最低責任額核算，已為原告有利之認定），同額計算漏報之銷售額12,129,324元（12,735,790元÷1.05），核定補徵營業稅額606,466元，並無不合。

3、被告依據通報及查得資料，以原告於105年1月至108年9月間經營藥品經銷業務，向歐業等3家公司購進藥品出售，未依規定取得憑證2,177,260元（歐業等3家公司直接開立三聯式發票予原告之下游廠商金額計2,117,061元+歐業等3家公司漏開予原告計60,199元），核有過失，其中106年5月至108年9月間之金額，未逾5年之裁處期間，乃按經查明認定之總額1,701,728元（106年5月至12月430,669元+107年度870,425元+108年1月至9月400,634元），處2%罰鍰34,034元，已考量原告之違章情節而為適切之裁罰，洵屬適法允當。

4、至原告所稱歐業等3家公司開立之發票未交付原告，是否違反稅捐稽徵法規定及發票影本模糊不清及應再詳查歐業等3家公司相關會計憑證一節，如前所述，本件係依支票入款明細表及經銷契約所訂最低責任額核認原告漏報之銷售額；歐業等3家公司未交付發票是否違反稅捐稽徵法規定，與原告違反該法條規定情形不同，原告主張尚不影響本件核課結果，併予敘明。

（二）聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：

（一）原告是否屬應申辦稅籍登記、報繳營業稅之營業人？

（二）被告依查得資料核認原告漏報銷售額12,129,324元，及未依規定取得進項憑證1,701,728元（已扣除逾5年裁處期間），補徵營業稅額606,466元，並裁處罰鍰合計640,500元（漏報銷售額之罰鍰606,466元+未依規定取得進貨憑證之罰鍰34,034元），是否適法？

01 五、本院的判斷：

02 (一)前提事實：

03 事實概要欄記載之事實，有105年度及108年度經銷商合約書
04 暨經銷規則（原處分A1卷第358-370頁）、鳳山分局彙整表
05 （原處分A1卷第356頁）、歐業公司105年至108年內帳統計
06 表暨發票影本（原處分A1卷第81-354頁）、高雄地院民事判
07 決（原處分A2卷第400-408頁）、110年7月7日歐業等3家公
08 司說明書（原處分A2卷第411-413頁）、原告名片（原處分A
09 2卷第415頁）、原告101年4月至108年9月業績表（原處分A2
10 卷第473頁）、橋頭地院民事裁定（原處分A2卷第481-483
11 頁）、歐業公司111年5月4日歐字(111)第05040001號函（原
12 處分卷2第484-485頁）、111年度財營業字第000000000000號
13 裁處書（原處分A2卷第488頁）、營業稅違章補徵核定通知
14 書（本院卷1第17-22頁）、復查決定書（本院卷1第391-402
15 頁）、訴願決定書（本院卷1第23-36頁）等證據可證，自堪
16 信真實。

17 (二)原告為藥品經銷商，屬營業稅法上應申辦稅籍登記、報繳營
18 業稅之營業人。

19 1、應適用之法令

20 (1)營業稅法

21 ①第2條第1款：「營業稅之納稅義務人如下：一、銷售貨物或
22 勞務之營業人。」

23 ②第3條第1項：「將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價
24 者，為銷售貨物。」

25 ③第28條：「營業人之總機構及其他固定營業場所，應於開始
26 營業前，分別向主管稽徵機關申請稅籍登記。」

27 (2)民法第490條第1項：「稱承攬者，謂當事人約定，一方為他
28 方完成一定之工作，方俟工作完成，給付報酬之契約。」

29 2、查原告與歐業公司(108年則與歐業等3家公司)簽訂經銷合約
30 (代號：E66)，約定由原告擔任屏東縣市之專屬經銷商，銷
31 售歐業等3家公司之藥品，並約定應達成之最低責任額(以底

價DIC計)、每月責任額(DIC計),及每月月底結清貨款,於次月10日前開立105天期支票繳交公司,逾期罰款且暫停出貨,及應提供不動產設定抵押作為違約擔保;並設有經銷規則規定業績獎勵辦法,約定銷售單價不得超出公司之定價及DIC(每月最低責任額)總額1/2公司負責,超過金額由經銷商負擔5%稅額,每件出貨DIC不得低於1仟元或出貨金額不得低於2仟元,否則經銷商須負擔100元之運費,有105年度及108年度經銷合約書暨經銷規則(原處分A1卷第358-370頁)、歐業公司111年5月4日歐字(111)第05040001號函(原處分A2卷第484-485頁)在卷可參。復依高雄地院民事判決及橋頭地院民事裁定內容可知,原告自稱為歐業公司之經銷商,購買藥品出售賺取差價等語,並以其與歐業公司間之承攬關係提起損害賠償,亦有上開民事判決及裁定在卷(原處分A2卷第400-408、481-483頁)可查,且經本院調取高雄地院民事判決全卷(含臺灣高等法院高雄分院110年度上易字第173號卷)查閱屬實。原告既依約應每月結清貨款,取得商品所有權,並於公司定價範圍內決定商品實際銷售價格,負擔出售商品之稅額及運費等,自符合經銷商之定義。原告與歐業等3家公司既約定以「完成工作」(銷售藥品)為目的,而給予報酬之契約,則被告認定原告係歐業等3家公司之藥品經銷商,而以銷售藥品為業,符合營業稅法第6條第1款規定之營業人定義,應依同法第28條辦理稅籍登記,尚無不合。原告主張與歐業公司僅存在僱傭關係,被告核定原告為營業人錯誤,自無可採。

- 3、原告雖主張為歐業公司之經銷業務員,按月計算銷售額業績領取報酬等語。惟查,原告為歐業公司屏東縣市、金門及澎湖區域之專屬經銷商,已如上述,並有歐業等3家公司110年7月7日說明書(原處分A1卷第411-413頁)及原告110年3月18日談話紀錄(原處分A2卷第375-376頁)可證。依經銷合約原告每月進貨金額最遲應於次月10日前繳交支票結帳,亦有歐業公司提供之各月支票入款明細表及經銷商應付貨款明細

表(本院卷2第61-131頁)足證，原告並不爭執其真正(本院卷2第235頁)；又依支票入款明細表，原告繳交之支票有依到期日遠近而扣除利息之情，倘若原告確實為歐業公司僱傭之業務員，其僅代收票據繳回公司，應不可能扣除利息金額，足見原告實為歐業公司之區域經銷商，非歐業公司業務員。原告雖主張利息為獎金，然未提出證明，亦與一般社會常情不符，並不可採。另經調取原告105年至108年度綜合所得稅結算申報書(本院卷2第201-217頁)及各類所得資料清單(原處分A2卷第437-442頁)，原告未申報取自歐業等3家公司之薪資所得，亦查無歐業公司為原告投保勞工保險、健康保險等情，足認原告非受僱於歐業公司之業務員。是原告僅泛稱有員工證、歐業公司104年11月2日函文申請報備推銷員之衛生局回函證明等，對於擔任歐業公司業務員一職，未提出任何實質證明，其主張均無可採。

(三)被告依歐業公司之支票付款明細表及最低責任額，核定原告漏報銷售額12,129,324元，應補徵營業稅額606,466元，尚無不合。

1、應適用之法令

(1)營業稅法

①第32條第1項前段：「營業人銷售貨物或勞務，應依本法營業人開立銷售憑證時限表規定之時限，開立統一發票交付買受人。」

②第35條第1項：「營業人除本法另有規定外，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。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。」

③第43條第1項第3款：「營業人有下列情形之一者，主管稽徵機關得依照查得之資料，核定其銷售額及應納稅額並補徵之：……三、未辦妥稅籍登記，即行開始營業，或已申請歇業仍繼續營業，而未依規定申報銷售額。」

01 (2)稅捐稽徵法第21條第1項第3款：「未於規定期間內申報，或
02 故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為7
03 年。」

04 (3)財政部102年3月19日函：「稽徵機關查獲營業人漏進漏銷案
05 件，漏報銷售額之補稅計算方式疑義乙案，倘稽徵機關無法
06 確實掌握營業人漏銷金額，僅查得漏進金額，應以查得營業
07 人漏進金額同額計算核定漏報銷售額，據以補徵所漏稅額及
08 依法裁處罰鍰。」

09 2、原告為歐業公司之經銷商，是屬於應申辦稅籍登記、報繳營
10 業稅之營業人，已如前述，被告依110年7月7日歐業等3家公
11 司說明書及原告110年5月24日「陳述意見書-2」，以歐業公
12 司將每月應收貨款、原告交付之收受客戶支票及原告開立支
13 票金額，逐月記錄成支票入款明細表，支票入款明細表「應
14 付貨款」欄位為原告經銷應付貨款、「支票金額」欄位為公
15 司收到所有支票等，審認支票入款明細表所載以支票繳交貨
16 款，係原告與歐業等3家公司核帳確認之最終結果，遂以支
17 票入款明細表所載之應付貨款金額核認原告105年1月至108
18 年9月間之進貨金額合計12,735,790元(支票入款明細表欠缺
19 106年1月、2月及107年4月部分，以經銷契約所訂最低責任
20 額核算)，有歐業公司提供原告繳交支票明細、支票入款明
21 細表(經被告以電腦繕列印打)、抽查之客票影本、復查核定
22 原告銷(進)貨金額調整明細等(本院卷1第539-597頁)可參；
23 且因原告銷售貨物時未依規定開立統一發票，亦未列入當期
24 申報銷售額，未能查得實際銷售額，依財政部102年3月19日
25 函，按原告漏報之進貨金額12,735,790元同額計算漏報之銷
26 售額12,129,324元(12,735,790元÷1.05)，應補徵稅額606,4
27 66元(12,129,324元×5%)，本院經核尚無不合。

28 3、另經調取高雄地院民事判決全卷，查得經銷商付款明細表
29 (本院卷2第61-131頁)，其內容包含進貨底價，超額責任獎
30 勵、代辦贈品、其他……等項目，為支票入款明細表所載歐
31 業公司應向原告收取之應付貨款之明細，則該明細表所載之

「底價淨額」方為原告之實際進貨金額，經重新計算原告該期間進貨金額應為13,401,626元，同額認列銷貨額12,763,453元(13,401,626元÷1.05)，惟較上述被告核定之銷售額12,129,324元為高，有被告編製之比較表(本院卷2第147-148頁)可參，基於不利益變更禁止，本件仍維持補徵稅額606,466元之處分，併此指明。

4、至於原告主張歐業公司於任職時並未告知需先行辦理稅籍登記，原告每月依歐業公司所訂立公式繳稅，依高雄地院民事判決，歐業公司的稅務與原告已無關等語。惟查，原告簽署之108年度經銷商合約書第5條(原處分A1卷第364頁)業已聲明經銷商應取得合格之藥品銷售資格及許可，且營業人銷售貨物及勞務，依法即應申請稅籍登記並報繳營業稅，與雙方契約是否約定無涉；至於租稅主體涉及租稅負擔之分配及歸屬，乃法律保留之範圍，不受私權契約(有關租稅申報或負擔安排)之拘束，原告主張依其與歐業公司間之稅務分攤約定，歐業公司的稅務與原告已無關等語，要無足取。

(四)就漏報銷售額部分，被告從一重依營業稅法第51條第1項第1款規定予以裁處罰鍰606,466元，並無違誤。

1、應適用之法令

(1)營業稅法

①第43條第1項第3款：內容同上。

②第51條第1項第1款：「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：一、未依規定申請稅籍登記而營業。」

(2)110年12月17日修正之稅捐稽徵法第44條第1項前段、第2項：「(第1項)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，處百分之5以下罰鍰。……(第2項)前項處罰金額最高不得超過新臺幣1百萬元。」

01 (3)行政罰法第24條第1項：「一行為違反數個行政法上義務規
02 定而應處罰鍰者，依法定罰鍰額最高之規定裁處。但裁處之
03 額度，不得低於各該規定之罰鍰最低額。」

04 (4)財政部函釋

05 ①財政部102年3月19日函：內容同上。

06 ②97年6月30日台財稅字第09704530660號令(財政部109年11月
07 3日台財稅字第10904634190號令、101年5月24日台財稅字第
08 10104557440號令、111年9月22日台財稅字第11104644600號
09 令修正)：「營業人觸犯加值型及非加值型營業稅法(以下
10 簡稱營業稅法)第51條第1項各款，同時違反稅捐稽徵法第4
11 4條規定者……應擇一從重處罰。所稱擇一從重處罰，應依
12 行政罰法第24條第1項規定，就具體個案，按營業稅法第51
13 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
14 第44條所定就經查明認定總額處最高5%之罰鍰金額比較，擇
15 定從重處罰之法據，再依該法據及相關規定予以處罰。」

16 ③裁處時稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表(下稱裁罰倍數
17 參考表)關於營業稅法第51條第1項第1款部分(112年10月25
18 日修正)係規定：「違章情形：第1次處罰日以前(含本日)
19 之左列違章行為。按所漏稅額處1倍之罰鍰。但於裁罰處分
20 核定前已補辦稅籍登記或不再繼續營業，並已補繳稅款者，
21 處0.5倍之罰鍰。」

22 2、關於營業人應納稅額與銷售額申報，乃至於銷貨應開立憑證
23 規定，在於確保該營業人應納稅額之繳納。據此，營業人銷
24 售貨物未開立憑證者，依稅捐稽徵法第44條規定科處「行為
25 罰」。營業人未申請營業登記而營業，亦未依規定申報營業
26 稅者，依營業稅法第51條第1項第1款科處「漏稅罰」，由於
27 銷貨開立憑證與申報銷售額、營業稅額等規定之規範目的同
28 一，揆諸前揭司法院釋字第503號解釋，乃為一行為，從一
29 重處罰(所稱擇一從重處罰，應依行政罰法第24條第1項規
30 定，就具體個案，按營業稅法第51條所定就漏稅額處最高為
31 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）。然該營業人如同時有進貨未取得憑證之情事，則係有礙稅捐稽徵機關對其前手應納稅額之資料確保及課徵，核係侵害另一規範法益，依同一司法院解釋意旨，自係與自身之漏稅為數行為，應另依稅捐稽徵法第44條規定科處行為罰（最高行政法院103年度判字第606號判決意旨參照）。

3、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，且納稅事實之發生皆與營業人之營業行為息息相關，是營業人亦有能力加以注意。原告為歐業公司之經銷商，是屬於應申辦稅籍登記、報繳營業稅之營業人，已如前述，原告雖稱已於107年7月10日辦理稅籍登記，然其申請設立者為「百佳泰生物科技實業社」（本院卷1第477頁），非屬依藥事法規定應申請核准登記之藥商（藥品販賣者），是原告未辦稅籍登記，擅自營業，違章事證明確，縱原告主觀上無違章之故意，然其應注意、能注意而不注意，仍有過失，依前揭最高行政法院103年度判字第606號判決意旨及財政部97年6月30日台財稅字第09704530660號令，應依營業稅法第45條、第51條及稅捐稽徵法第44條所定罰鍰，擇一從重處罰。本案經復查決定重新核算漏稅額為606,466元，依營業稅法第45條所定最高罰鍰30,000元，同法第51條第1項第1款所定漏稅額606,466元處最高5倍之罰鍰3,032,330元，與按稅捐稽徵法第44條所定最高5%罰鍰376,463元【（12,129,324元－逾5年處罰期間105年1月至106年4月間計4,600,063元）×5%】比較，應從重以營業稅法第51條第1項第1款為處罰之法據，參據裁罰倍數參考表有關營業稅法第51條第1項第1款規定部分，按所漏稅額處1倍之罰鍰606,466元，係已考量原告之違章情節而為適切之裁罰，並無過重，亦無裁量濫用或違反比例原則，尚無違誤。

（五）就進貨部分，被告以原告未依法取得進項憑證，裁處罰鍰34,034元，亦無不合。

01 1、應適用之法令

02 (1)稅捐稽徵法第44條第1項前段、第2項：內容同上。

03 (2)財政部85年6月19日台財稅第850290814號函（109年11月3日
04 台財稅字第10904634190號令、101年5月24日台財稅字第101
05 04557440號令修正）：「關於營業人進貨未依規定取得進貨
06 憑證，並於銷貨時漏開統一發票之漏進漏銷案件，其銷貨漏
07 開統一發票，同時觸犯稅捐稽徵法第44條及加值型及非加值
08 型營業稅法第51條第1項第3款規定部分，應依本部109年11
09 月3日台財稅字第10904634190號令釋採擇一從重處罰。至其
10 進貨未依規定取得進貨憑證部分，仍應依稅捐稽徵法第44條
11 規定處罰。」

12 (3)內政部87年8月19日台財稅第871960445號函：「『關於稅捐
13 核課期間及其起算之規定，於罰鍰案件依稅捐稽徵法第49條
14 準用時，應準用同法第21條規定，視其有無故意以詐術或其
15 他不正當方法逃漏稅捐，分別認定為5年或7年』，前經本部
16 74/03/20台財稅第13298號函釋有案。而罰鍰案件，可分為
17 行為罰及漏稅罰，漏稅罰係以納稅人有逃漏稅為要件，其處
18 罰期間依本部前開函釋規定，應視該納稅人有無故意以詐術
19 或其他不正當方法逃漏稅捐，分別認定為5年或7年；而行為
20 罰則係對不依稅法規定為一定行為或不為一定行為之處罰，
21 並不以行為人有逃漏稅為處罰要件，則其處罰期間，依本部
22 前開函釋規定應一律為5年，而無須視有無故意以詐術或其
23 他不正當方法逃漏稅捐，予以區分該行為罰期間為5年或7
24 年。」

25 (4)裁處時裁罰倍數參考表關於稅捐稽徵法第44條前段部分（11
26 0年12月20日修正）係規定：「違章情形：一、1年內經第1
27 次查獲者：按未給與憑證、未取得憑證、未保存憑證，經查
28 明認定之總額處百分之2罰鍰。」

29 2、原告除漏報營業稅外，於上開漏報銷售額期間之進貨來源亦
30 未依規定取得進項憑證，參據前揭最高行政法院103年度判
31 字第606號判決意旨及財政部85年6月19日台財稅第85029081

01 4號函，仍應依稅捐稽徵法第44條規定科處行為罰，被告乃
02 依鳳山分局彙整表(本院卷1第305頁)中，將歐業等3家公司
03 直接開立三聯式發票予原告之下游廠商金額計2,117,061元
04 (2,222,913元÷1.05)，加計歐業等3家公司漏開予原告計60,
05 199元(59,933元+266元)，再依財政部87年8月19日台財稅
06 第871960445號函，扣除105年1月至106年4月間已逾5年處罰
07 期間計475,532元【(499,028元+280元)÷1.05】，核定原告
08 未依規定取得進項憑證金額為1,701,728元(2,117,061元+6
09 0,199元—475,532元)，被告參據裁罰倍數參考表有關稅捐
10 稽徵法第44條前段規定部分，按經查明認定之總額處2%罰鍰
11 34,034元，於法無違。

12 3、至於原告主張三聯式發票部分，原告每月依歐業公司所訂立
13 公式繳稅，不應以全額跳開充當原告進項憑證等語。查，三
14 聯式發票部分為原告銷售藥品而由歐業等3家公司代開立銷
15 售發票，此有歐業公司111年5月4日歐字(111)第05040001號
16 函表示係按月結帳時依應付貨款扣除已開立之三聯式發票
17 後，開立二聯式發票(原處分A2卷第485頁)予原告等語可
18 參，表示原告確實向歐業等3家公司進貨銷售，並由歐業公
19 司代開立三聯式發票予下游廠商情形，則被告依上述歐業公
20 司跳開發票及漏開發票之金額，扣除已逾裁罰期間之金額，
21 核算原告未依規定取得進項憑證金額為1,701,728元，並據
22 以裁處罰鍰，自無不合。原告上述主張，亦無可採。

23 六、綜上所述，原處分(即復查決定)於法並無違誤，訴願決定予
24 以維持，亦無不合，原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。
25 本件事證已臻明確，兩造其餘主張及陳述，經核於判決結果
26 不生影響，爰不逐一論列，附此敘明。

27 七、結論：原告之訴為無理由。

28 中 華 民 國 113 年 6 月 20 日

29 審判長法官 林 彥 君

30 法官 黃 奕 超

31 法官 廖 建 彥

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，向本院高等行政訴訟庭提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（均須按他造人數附繕本）。

三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，逕以裁定駁回。

四、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書（行政訴訟法第49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人（同條第3項、第4項）。

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
(一)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1. 上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2. 稅務行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
(二)非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1. 上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4. 上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。

01

是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。

02

中 華 民 國 113 年 6 月 20 日

03

書記官 謝 廉 縈