臺中高等行政法院判決

110年度訴字第276號
111年3月17日辯論終結

原　　告　陳美秀

被　　告　財政部中區國稅局

代　表　人　吳蓮英
訴訟代理人　李玲珊

上列當事人間營業稅罰鍰事件，原告不服財政部中華民國110年8月25日台財法字第11013926660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：

緣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），於104年5月至106年4月間（下稱系爭期間）透過網路銷售飯店、渡假村等業者之住宿券及門票，銷售額計新臺幣(下同)12,328,601元（不含營業稅），經被告所屬臺中分局查獲，除核定補徵營業稅額583,928元（此部分原告提起行政救濟，經本院109年度訴字第229號判決駁回，目前原告上訴最高行政法院審理中），並依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款及稅捐稽徵法第44條規定，擇一從重，裁處罰鍰616,430元。原告就罰鍰處分不服，申請復查，經被告110年4月23日中區國稅法一字第1100003890號復查決定維持，原告提起訴願，亦經財政部110年8月25日台財法字第11013926660號訴願決定駁回。原告仍不服，於是提起本行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

㈠主張要旨：

1.原告就原處分所涉之營業稅額核定事件，即鈞院110年1月27日109年度訴字第229號判決乙事，於110年2月23日提起上訴，現繫屬於最高行政法院110年度上字第298號審理中。因本件裁罰案所爭執事項與前揭本稅案件之背景事實具有確切關連性，更涉及被告裁罰是否有違反比例原則，故懇請鈞院合議庭應待前揭最高行政法院案件審理後再行後續審理程序。

2.就上開案件，原告上訴理由仍主張原告若無從中賺取佣金或手續費等，即代購金額與成本相當，並無盈利行為，尚難認定屬於營業稅法第6條第1款規定之營業人。現今眾多網站討論或臉書粉絲團頁面上之團購活動，其團購活動多由其粉絲團內之管理員或團員就有興趣的商品或服務向其餘成員或其他網友發起團購，發起團購主購，從中利用網路平台開放有意願者表示跟團，開團時間結束之後若有成團，始會統計團員所需商品或服務的品項、數量，再由發起主購者負責向出賣人（按：例如本件之飯店、渡假村）訂購相關產品或服務，多見是以主購者單方名義向出賣人一次購買全部的商品或服務，亦有可能是主購者先行與出賣人談好一定價格（即數量），該種團購型態之開團目的在於達到爭取較優惠的折扣，使參與團購之團員均能以較優惠之價格購買該商品，而主購者實際上亦需負擔團員嗣後反悔不買之風險，且從中亦需負擔便利商店郵寄及電話聯絡團員或處理轉帳等事宜。而需加收40元郵資費用及票券處理費，足徵原告並非像網路商店或網路拍賣之經營者，可得先行透過商業交易模式向出賣人購買大量商品後，以較高之價格轉賣予團員，以賺取其間差價為目的，而僅是單純將團員委託購買的商品，在實際購入後再轉交予各個團員，通常並沒有藉此銷售固定商品或服務之意思，應屬代收轉付之性質。

3.退步言之，縱被告認定原告應補徵營業稅額尚有理（原告否認之），原告主張其主觀上並無漏稅之故意或過失，不應施以逃漏稅之罰鍰處分，說明如下：

⑴違反行政法上義務之行為，非出於故意或過失者，不予處罰，為行政罰法第7條第1項所明文。是以，違反行政法上義務之行為，乃行政罰之客觀構成要件；故意或過失則為行政罰之主觀構成要件，兩者分別存在而個別判斷，尚不能以行為人有違反行政法上義務之行為，即推論出該行為係出於故意或過失（最高行政法院105年度判字第20號判決意旨參照，甲證4）。

⑵查原告無非基於熱心初衷而以主購者單方名義向出賣人一次購買全部的商品或服務，亦有可能是主購者先行與出賣人談好一定價格（即數量），該種團購型態之開團目的在於達到爭取較優惠的折扣，使參與團購之團員均能以較優惠之價格購買該商品，實際上更有需負擔團員嗣後反悔不買之風險，且從中亦需負擔便利商店郵寄及電話聯絡團員或處理轉帳等事宜，就原告之認知並非從事營業行為，而原告嗣後接獲行政機關之通知時始知悉有繳納營業稅之問題，故原告對於團購行為之稅務問題及稅籍登記等事自始均不知情，遑論有短報稅捐之故意或主觀意圖。是以，原處分未釐清原告團購行為與營業稅課徵上之性質認定及其實際上之經濟關係為何，即將原告信用卡消費記錄全額列入銷售額，已有可議，另又僅以原告短漏報營業稅乙事，輔以調查通知函及輔導函，即作成原告有短漏稅之過失，顯係混淆原應分別判斷之行政罰主客觀構成要件。

⑶原告團購行為之營業稅核定基準，就本件訟爭前，原告先前曾因財政部南區國稅局新營分局與原告姐姐陳姿君就與原告所為相類似行為進行核定補徵稅額部分，就原告姐姐補徵稅額過程所認定銷售額及稅率基準，與被告與原告核定補徵稅額方式並不一致，雖被告曾於另案主張原告姐姐雖有相類似團購行為，但其有辦理稅籍登記及稅率基準不

同，認為原告主張營業稅額核定基準應相同辦理並不足採信，然原告無非基於信任財政部南區國稅局新營分局所為認定標準，即曾遵循財政部南區國稅局內容與被告進行往來函覆說明，即財政部南區國稅局於補徵稅額過程亦無提及有違章罰鍰之適用，是以，原告認稅捐課徵機關因有不同之見解進而造成民眾產生信賴原則適用或誤會之可能時，本件是否有類推適用行政程序法第8條所揭示信賴保護原則及行政法上行政自我拘束原則，並推論原告實無漏稅之故意或過失，不應施以逃漏稅之罰鍰處分之適用。

4.被告就原告主觀尚有短漏稅捐之過失，並未盡其舉證責任以實其說，有違行政罰法第7條第1項規定：

⑴依行政罰法第7條第1項規定之立法理由，裁罰機關欲依法對人民裁處行政罰，除了人民主觀上具故意或過失之可歸責性為前提，且國家亦應就此部分為調查並負舉證責任。又我國稅法制度多採自行申報制，需由納稅義務人事先自行申報所得及應納稅額，並自行繳納稅款。稽徵機關於接到相關結算申報書後，再予以調查核定稅額等情，納稅義務人縱有應補徵稅額乙事，但稽徵機關仍需舉證證明納稅義務人具有刻意規避申報義務與短漏稅之情形，然裁處書上之相關證據欄位僅記載「一、財政部中區國稅局109年2月18日中區國稅法一字第1090001257號復查決定書影本。二、談話記錄、統一發票、信用卡交易明細表及網路銷售資料影本。三、調查通知函、輔導函及送達證書影本。」難謂符合具體說明及舉證責任。

⑵按最高行政法院32年判字第16號判例及100年度判字第652號判決意旨，行政機關為行政罰之裁處，應依職權調查證據以作為認定事實之基礎，且就處分違規事實之存否並負有舉證責任，受處分人並無證明自己無違規事實存在之責任，且不能以其未提出對自己有利之資料，即推定其違規事實存在，否則即屬違法。經查就系爭處罰構成要件事實除營業稅法第51條第1項第1款之「未依規定申請稅籍登記

而營業。」另依稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表，就營業稅法之裁罰尚依是否銷售額應以12,328,601元認定逃漏稅罰，或是扣除已逾行為罰5年處罰期間之600,934元，合計查明認定之總額為12,018,697元事實認定行為罰，而有裁處額度上之差異，是以是否有銷售額之事實，亦屬被告裁處罰鍰之前提事實，自應舉證證明之。訴願決定逕以原告未足證明所主張之事實，並稱與原告聯邦銀行信用卡消費明細核對即可推認違規事實，顯有違前揭課予被告就裁罰之舉證責任，且亦違反受處罰者無證明自己無違規之義務。

5. 再退萬步言之，倘原告最終因最高行政法院認定原告屬於營業人之身分，即依法需補徵營業稅額之必要時，並假設鈞院一併認定原告涉及同時違反稅捐稽徵法第44條與營業稅法第45條及第51條第1項第1款規定之稅務違章情事時，原告亦主張其與其他納稅義務人之違章情節程度大不同，被告仍依稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表關於營業稅法第51條第1項第1款規定部分，裁處原告漏稅額1倍罰鍰之最高倍數，不分違章程度輕重，情節不同，亦違反行政程序法第7條規定之比例原則。本件被告顯然未斟酌原告有無故意或過失，以及縱有過失，其情節亦屬輕微，且客觀上可歸責程度並屬輕微，竟未為酌減處分，亦屬違法。承上，本件被告認定原告僅因過失短漏銷售額，而參酌稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表可見，就違章情形較輕微且已繳納稅款之營業人，已有修正適用營業稅法51條裁罰倍數降低，惟當時修法似乎未顧及配套，進而產生倘營業人同時觸犯營業稅法第51條及稅捐稽徵法第44條時，依法定罰鍰額最高之規定擇一從重處罰，反而不能適用較低之罰鍰（0.5倍），而必須按稅捐稽徵法第44條規定，按認定銷售額之5%處以罰鍰，等同按營業稅違章金額處以1倍之罰鍰，失去原本讓納稅義務人先繳納稅捐而可獲得較低裁罰倍數之本意，反而使違章情形較嚴重

之納稅義務人反而可以享受到較低之裁罰倍數此種不合理之現象等語。

㈡聲明：

1.訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

2.訴訟費用由被告負擔。

三、被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

1.本件被告查獲原告系爭營業期間透過網路銷售飯店、渡假村等業者之住宿券及門票，依據查得資料及系爭營業期間（約3年）聯邦商業銀行股份有限公司（下稱聯邦銀行）信用卡消費明細，屬於購買門票及住宿券部分共12,976,302元，就其交易金額、數量及頻率認定屬「經常性」且「持續」從事一定經濟活動之營業行為；且原告自承交付票券予團員之方式，郵寄需加收40元郵資費用，自取加收20元票券處理費，及取得贈票利潤約7%，足證原告係以營利為目的，而原告未依規定申請稅籍登記，開立統一發票交付買受人並依規定報繳營業稅，漏開統一發票並漏報銷售額，經被告補徵營業稅583,928元部分，原告不服，提起行政訴訟，業經鈞院110年1月27日109年度訴字第229號判決駁回。核其違章已該當營業稅法第45條、同法第51條第1項第1款及稅捐稽徵法第44條第1項規定之裁罰要件，自應受罰。

2.原告主張非營業人、無漏稅之故意或過失，被告未盡舉證責任，有違行政罰法第7條第1項規定等節，查被告依查得資料，以原告既有透過網路銷售國內飯店住宿券及旅遊券之營業行為，且銷售金額高達12,328,601元【（系爭期間之聯邦銀行信用卡消費明細，屬購買門票及住宿券資料共12,976,302元－原告個人消費支出或信用卡刷退金額31,270元）/1.05】，依法負有誠實申報之義務，惟未辦稅籍登記，擅自營業、漏開統一發票並漏報銷售額，違章事證明確，核有應注意、能注意而不注意之過失，已該當營業稅法等規定之裁罰要件，原告所訴，核無足採。

3.原告主張被告裁處1倍罰鍰，違反行政程序法第7條規定之比例原則乙節，被告依營業稅法第45條、同法第51條第1項第1款為處罰之法據，經審酌原告之違章情節及應受責難程度，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：「一、第1次處罰日以前之……違章行為。按所漏稅額處1倍之罰鍰……。」以原告係第1次處罰日以前之違章行為，其未於裁罰處分核定前補繳稅款，按所漏稅額 616,430元處以1倍之罰鍰616,430元，復查決定遞予維持；經核係已就查得具體事證，認定事實，依法論處，且已考量原告違章情節而為適法之裁罰，應屬適法允當。原告所訴，核無足採，原處分請續予維持等語。

㈡聲明：駁回原告之訴。

四、爭點：

㈠原告104年5月至106年4月期間，逕行透過網路銷售飯店、渡假村等業者之住宿券及門票，金額達12,328,601元，是否屬於營業稅法之銷售行為？原告是否符合營業稅法第6條第1款之營業人要件？

㈡對於上開漏報營業稅行為，原告有無故意或過失而可歸責？被告就原告所漏稅額裁處1倍罰鍰計616,430元，是否適法，有無違反比例原則？ □

五、本院的判斷：

㈠前提事實：

前揭爭訟概要之事實，除前列之爭點事項外，其餘為兩造所不爭執，並分別有如附表所示各項資料可查（甲證1至3；乙證1至10。本件判決相關證據之編號詳附表）。

㈡原告104年5月至106年4月期間，透過網路銷售飯店、渡假村等業者之住宿券門票，金額達12,328,601元，屬於當營業稅法之營業行為，原告符合營業稅法第6條第1款之營業人要件，應申報營業稅：

1.應適用的法令：

⑴行為時營業稅法第1條規定：「在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均應依本法規定課徵加值型或非加值型之營業稅。」第2條第1款規定：「營業稅之納稅義務人如下：一、銷售貨物或勞務之營業人。」第3條規定：「（第1項）將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售貨物。（第2項）提供勞務予他人，或提供貨物與他人使用、收益，以取得代價者，為銷售勞務……。（第3項）有左列情形之一者，視為銷售貨物……三、營業人以自己名義代為購買貨物交付與委託人者……。（第4項）前項規定於勞務準用之。」第6條第1款、第2款規定：「有左列情形之一者，為營業人：一、以營利為目的之公營、私營或公私合營之事業。二、非以營利為目的之事業、機關、團體、組織，有銷售貨物或勞務者。」第28條規定：「營業人之總機構及其他固定營業場所，應於開始營業前，分別向主管稽徵機關申請營業登記。」第32條第1項前段、第2項規定：「（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。（第2項）營業人對於應稅貨物或勞務之定價，應內含營業稅。」第43條第1項第3款規定：「營業人有左列情形之一者，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、未辦妥營業登記，即行開始營業……而未依規定申報銷售額者。」

⑵營業稅法施行細則第19條規定：「（第1項）本法第3條第3項規定視為銷售貨物之銷售額，其認定標準如左：……二、第3款至第5款，受託代購者，以代購貨物之實際價格為準……。（第2項）前項第2款營業人委託或受託代購、代銷貨物，雙方應訂立書面契約，以供查核。（第3項）前2項規定，於本法第3條第4項視為銷售勞務準用之。」

⑶統一發票使用辦法第8條第3項規定：「營業人受託代收轉付款項，於收取轉付之間無差額，其轉付款項取得之憑證

買受人載明為委託人者，得以該憑證交付委託人，免另開立統一發票，並免列入銷售額。」第17條第1項規定：「營業人經營代購業務，將代購貨物送交委託人時，除按佣金收入開立統一發票外，應依代購貨物之實際價格開立統一發票，並註明『代購』字樣，交付委託人。」

⑷財政部75年7月12日台財稅第7526254號函：「主旨：訂定營業人使用統一發票銷售額標準為平均每月新臺幣20萬元。」財政部75年8月11日台財稅第7554563號函：「營業人課徵營業稅之稅率，應按其業別或規模，分別適用營業稅法第10條至第13條之規定；查獲未辦營業登記擅自營業案件，補徵營業稅時亦同。」財政部102年3月19日台財稅字第10200517820號函：「稽徵機關查獲營業人漏進漏銷案件……倘稽徵機關無法確實掌握營業人漏銷金額，僅查得漏進金額，應以查得營業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依法裁處罰鍰。」

2.經查，原告未依規定申請稅籍登記，於系爭期間使用聯邦銀行信用卡刷卡方式購入國內各飯店、渡假村之住宿券及門票共計12,328,601元，有被告所屬臺中分局106年4月29日中區國稅臺中銷售字第1060154486號函、聯邦銀行信用卡消費明細表、網路銷售資料及原告談話紀錄等資料在卷可稽（乙證4）。經被告所屬臺中分局於105年10月26日以中區國稅臺中銷售字第1050160730號函（乙證6），請原告提示銷售貨物清單、收款證明（如支票、收款帳戶存摺影本、信用卡簽單等）、貨運單、送貨單及銷售貨物之進貨憑證（如進貨發票、收據、進口報單等），說明其透過網頁「親子旅遊揪好康」銷售之情形，惟原告均未提供銷售收款等關於認定銷售額之重要資料。被告乃以查得原告向飯店渡假村等業者購買票券金額同額計算，核認漏報銷售金額12,976,302元，並以其中104年5月至同年6月銷售金額902,551元適用營業稅率1%，104年7月銷售金額800元未達營業稅起徵點，104年8月至106年4月銷售金額12,072,951元，平均每月銷售額逾20萬

元，已達營業人使用統一發票銷售額標準，適用營業稅率5%，補徵營業稅額583,928元【(902,551元x1%)+(12,072,951元/1.05＋5%)】。

3.被告以108年10月1日中區國稅法一字第1080010590號函，於復查時再次請原告提示系爭期間供買家匯款帳號之存摺交易明細（原告及子女黃宥凱、黃薏庭之帳戶）、非交易存入款項證明文件及其他復查有利事證供核（乙證9），然原告僅提示花蓮經典假日飯店、九岸海景會館、方舟旅店股份有限公司之帳單明細表、非屬代購住宿券銷售金額及信用卡刷退紀錄等證明文件（乙證10）。經被告核對該等聯邦銀行信用卡消費明細，原核認原告購買住宿券及門票刷卡金額計12,976,302元，經查其中104年5月3,272元、同年7月800元、同年12月150元及105年1月2,580元、同年2月20,000元、同年12月4,468（4,896－428）元，合計31,270元（乙證10），係屬原告個人消費支出或信用卡刷退金額等，非屬代購票券金額，應予扣除，故於原核認銷售金額12,976,302元，予以追減31,270元，重行核認購買住宿券及門票金額計變更為12,945,032元。又查原告104年5月之銷售金額613,399元，實已逾20萬元，且系爭期間平均每月銷售額亦逾20萬元，104年5月起已達營業人使用統一發票銷售額標準，是應適用營業稅率5%，經重行核算銷售額12,328,601元（12,945,032元/1.05），營業稅額616,430元（12,328,601元x5%），惟原處分基於不利益變更禁止原則，乃維持原核定補徵營業稅額583,928元，經核並無違誤。原告對上開本稅之補稅處分不服，提起行政訴訟，經本院以109年度訴字第229號判決駁回原告之訴，原告提起上訴，目前由最高行政法院110年度上字第298號案件審理中。

4.原告雖主張無從中賺取佣金或手續費等，並無盈利行為云云。惟原告未依規定申請稅籍登記，經檢舉於臉書成立「親子旅遊揪好康」、「親子童享」社團，於系爭期間透過網路以揪團方式代購住宿券及門票，而作業流程係於社團開團，

調查團員需求，提供房型、價格等資料，由團員於期限內下訂單，確認成團後（達飯店要求最低數量），通知下訂單之團員完成匯款，再向飯店購票。而原告於網頁列載其交付下訂單之團員住宿券或門票之方式，以郵寄方式者需另加收40元郵資費用，自取則加收20元票券處理費(見乙證8)。又原告向飯店、渡假村等業者購入住宿券及門票，若達一定數量，可取得該等業者贈送票券（有買10送1、買20送1、買30送1等購票優惠），自承取得贈票金額882,729元，再予轉售獲取利潤(約7%)（見原處分卷第163頁），且觀其交易數量及頻率，核屬「經常性」且「持續」從事一定經濟活動之營業行為，足認其係以營利為目的之營業人，自應依法辦理稅籍登記，課徵營業稅。然原告未辦稅籍登記即透過網路銷售飯店、渡假村等業者之住宿券及門票，且未開立發票，報繳營業稅，其行為業已違反營業稅法第45條、第51條第1項第1款未依規定申請稅籍登記而營業及稅捐稽徵法第44條未依規定給予憑證之規定，其違章事證明確，堪予採認。

5. 至原告主張係屬代收轉付之性質，惟依統一發票使用辦法第8條第3項規定，營業人受託代收轉付款項，於收取轉付之間無差額，其轉付款項取得之憑證買受人載明為委託人者，得以該憑證交付委託人，免另開立統一發票，並免列入銷售額。原告以其名義代為購買透過網路銷售飯店、渡假村等業者之住宿券及門票，仍視為銷售勞務，除應按代購費用（原告收取20元票券處理費、40元郵資費用）或銷售贈票部分之收入開立統一發票外，尚應依代購飯店、渡假村住宿券、門票之實際價格開立統一發票並註明「代購」字樣交付委託人，復由原告一併依法報繳營業稅。然原告利用網路揪團以自己名義購買住宿券，業者多係依原告購買之整批票券彙開統一發票，縱開立二聯式統一發票，倘為受託購買亦可於備註欄記載委託人姓名，或將委託人等相關資料附於統一發票後，但原告係以一般消費者身分購買住宿券，有悅川觀光事業股份有限公司等業者函復（見原處分卷第596頁）可稽。

且未據原告提示足證代收轉付事實之帳簿文據，及相關收取轉付之間無差額之資金流程證明文件供核，以實其說，自難採信。

㈢上開漏報營業稅行為，原告縱非故意，然顯有過失而可歸責，被告就原告所漏稅額裁處1倍罰鍰計616,430元，並無違誤，亦無違反比例原則或信賴保護原則之情事：

1.應適用的法令：

⑴稅捐稽徵法第44條第1項前段規定：「營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與……應就其未給與憑證……經查明認定之總額，處5%罰鍰。」

⑵營業稅法第45條規定：「營業人未依規定申請稅籍登記者，除通知限期補辦外，並得處新臺幣3千元以上3萬元以下罰鍰；屆期仍未補辦者，得按次處罰。」第51條第1項第1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：一、未依規定申請稅籍登記而營業。」

⑶行政罰法第7條第1項規定：「違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」第24條第1項規定：「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。」

⑷財政部85年4月26日台財稅第851903313號函：「納稅義務人觸犯營業稅法第45條或第46條，如同時涉及稅捐稽徵法第44條及營業稅法第51條各款規定者，參照行政法院庭長評事聯席會議決議意旨，勿庸併罰，應擇一從重處罰。……」財政部87年8月19日台財稅第871960445號函：「行為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，並不以行為人有逃漏稅為處罰要件，則其處罰期間……應一律為5年。」財政部97年6月30日台財稅字第09704530660號令：「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條各款，同時違反稅捐稽徵

法第44條規定者，依財政部85年4月26日台財稅第851903313號函規定，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條所定就漏稅額處最高10倍（編者註：現行為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。」

2.經查，原告既有透過網路銷售國內飯店、渡假村住宿券及門票之營業行為，且銷售金額高達12,328,601元【（系爭期間之聯邦銀行信用卡消費明細，屬購買門票及住宿券資料共12,976,302元-原告個人消費支出或信用卡刷退金額31,270元））/1.05】，依法負有誠實申報之義務，惟原告未辦稅籍登記，擅自營業、漏開統一發票並漏報銷售額，違章事證明確，詳如前述，縱非故意，核有應注意、能注意而不注意之過失，依行政罰法第7條第1項規定，自應論罰。原告主張其無故意、過失，被告未盡舉證責任，所為裁處有所違誤及違反信賴保護原則等云，並無可採。

3.原告同時該當營業稅法第45條、第51條第1項第1款及稅捐稽徵法第44條第1項處罰要件，依行政罰法第24條第1項前段規定，應就營業稅法第45條、第51條第1項第1款及稅捐稽徵法第44條第1項規定，擇一從重處罰。就營業稅法第45條規定，應處3千元以上3萬元以下罰鍰；就營業稅法第51條第1項第1款規定，按所漏稅額616,430元可處最高5倍之罰鍰計3,082,150元，而本件係屬第1次處罰日以前之違章行為，原告迄未補繳稅款，參據稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表，本案漏稅罰應就原告所漏稅額616,430元處1倍之罰鍰計616,430元；就稅捐稽徵法第44條第1項規定，按經查明認定之總額12,018,697元（104年5月18日前銷售額309,904元，已逾行為罰5年處罰期間，爰予免議）處5%罰鍰計600,934元。嗣被告就三者中擇重裁處原告616,430元，經核並無違誤。原告主張其承受較高之行為罰，不能適用0.5倍裁罰，

被告裁處1倍罰鍰，違反比例原則等云，乃係原告自行將稅捐稽徵法第44條及營業稅法第51條第1項第1款規定解釋套用於稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表，卻忽略行政罰法第24條第1項但書之規定所致；況原告並未於裁罰處分核定前補繳稅款，自無0.5倍罰鍰之適用，其主張亦無足採。

㈣關於原告主張本件裁罰案件所爭執事項與本稅案件之背景事實具有確切關連性，更涉及被告裁罰是否有違反比例原則，請求待最高行政法院本稅案件審理後，本院再行後續審理程序乙節。經查，原告有漏報營業稅行為，經被告核定補稅處分，其事證明確，本院不待本稅案件之判決確定，自可作為本件裁罰處分之事實依據；況本稅處分縱有所變動，本件裁處處分內容自可進行變更處分，將不影響原告之權益，故原告主張應待最高行政法院對本稅案件審判後再行本件裁罰處分之審理等云，並無可採，因而本院認無須待最高行政法院本稅案件審理確定後，本院再行後續審理程序之必要。

㈤本件判決基礎已經明確，兩造其餘的攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述的必要，併此敘明。

六、結論：原處分並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合。原告訴請撤銷為無理由，應予駁回。

中　　華　　民　　國　　111　　年　　3　　月　　31　　日

臺中高等行政法院第二庭

審判長法　官　劉　錫　賢

法　官　林　靜　雯

法　官　莊　金　昌

以上正本證明與原本無異。

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）；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（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所　需　要　件
㈠符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1. 上訴人或其法定代理人具備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，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
㈡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。
是否符合㈠、㈡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㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　華　民　國　111　年　3　月　31　日

書記官　許　騰　云

==========強制換頁==========

附表、證據編號對照表

證號	證據名稱	所附卷宗	頁次
甲證1	被告110年4月23日中區國稅法一字第1100003890號復查決定書影本(同乙證1)	本院卷	31-38
甲證2	財政部110年8月25日台財法字第11013926660號訴願決定書影本(同乙證2)	本院卷	39-57
甲證3	臺中高等行政法院110年4月14日中高金和109訴00229字第1100000652號函影本(檢送109年度訴字第229號營業稅事件卷證等件)	本院卷	59
甲證4	最高行政法院105年度判字第20號判決	本院卷	61-66
甲證5	財政部南區國稅局新營分局過往函文資料影本	本院卷	167-215
乙證1	被告110年4月23日中區國稅法一字第1100003890號復查決定書影本(同甲證1)	原處分卷	767-776
乙證2	財政部110年8月25日台財法字第11013926660號訴願決定書影本(同甲證2)	原處分卷	823-832
乙證3	核定稅額繳款書、裁處書、罰鍰繳款書等影本	原處分卷	552、721、741
乙證4	調查函、聯邦銀行信用卡消費明細表、網路銷售資料及原告談話紀錄等影本	原處分卷	6-13、31、34、51-55、73
乙證5	復查申請書影本	原處分卷	742-748
乙證6	被告所屬臺中分局105年10月26日中區國稅臺中銷售字第1050160730號函影本	原處分卷	75-76

乙證7	原告106年3月21日說明書影本	原處分卷	58-60
乙證8	以郵寄方式加收40元郵資費用，自取則加收20元票券處理費之網頁	原處分卷	56-57、560-562
乙證9	被告108年10月1日中區國稅法一字第1080010590號函本	原處分卷	413-414
乙證10	原告個人消費支出或信用卡刷退金額等明細	原處分卷	169-180、474