臺中高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第二庭
114年度訴字第40號
民國114年8月7日辯論終結

原　　告　邱子軒
被　　告　財政部中區國稅局

代　表　人　樓美鐘
訴訟代理人　吳紹衍

上列當事人間因營業稅事件，原告不服財政部中華民國113年12月4日台財法字第11313938490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

□事實概要：

原告未依規定申請稅籍登記，於民國110年1月1日至8月31日間（下稱系爭期間）透過網路銷售貨物（下稱系爭貨物），銷售額合計新臺幣（下同）39,489,466元（不含稅），未依規定開立統一發票申報繳納營業稅，經被告所屬大智稽徵所（下稱大智稽徵所）查獲，經審理違章成立，除核定補徵營業稅額1,974,474元，並以漏報銷售額及未依規定給予他人憑證，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1款及稅捐稽徵法第44條規定，擇一從重，按所漏稅額1,974,474元處0.5倍罰鍰987,237元。原告不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，亦遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

□原告主張及聲明：

㈠主張要旨：

1.境外加拿大商VANNISE ENTERPRISE LTD.【下稱境外VANNISE公司，中文名稱加拿大商溫妮詩有限公司，並設立有加

拿大商溫妮詩有限公司臺灣辦事處（下稱境外VANNISE公司臺灣辦事處）】在Facebook（臉書）所開設粉絲專頁「Vannise I 加拿大代購」（下稱FB Vannise賣場）上所指臺灣場結單區係指賣臺灣貨品，原告在加拿大期間即有不少臺灣區廠商希望能在FB Vannise賣場幫忙賣他們的東西，原告110年1月入境後自2月開始賣臺灣的東西，境內的東西無需報關且有些貨品是廠商直接出貨給消費者，所以後端包裝運送作業時間較短，消費者較快收到貨品，致有消費者質疑沒按直播時間場次出貨，又因FB Vannise賣場在那之前都僅銷售加拿大的貨品，消費者從結單到收到商品都在4週以上，故特別在網站上說明減少消費者疑慮，後來也另設立「Beni＋Toni班妮與托尼」臉書粉絲專頁平台。又臺灣場結單區銷售的款項係匯入訴外人鄭羽珈個人銀行帳戶及後來設立的羽軒商行銀行帳戶，且經被告豐原分局核課鄭羽珈或鄭羽珈即羽軒商行合計銷售額21,463,542元、營業稅額444,668元及罰鍰145,732元在案，被告指摘本件銷售貨物存放地除加拿大外尚有臺灣顯非事實，境外VANNISE公司銷售模式是公司員工在加拿大店家現場展示，消費者透過直播畫面線上下單，結單繳費後才出貨予消費者，而且公司的股東只有原告和鄭羽珈兩人資本額很小，草創初期當時實無多餘的資金可以囤貨回臺灣存放，本件每個包裹都經臺灣海關向買受人確認係其所有後才清關放行，而且包裹最終收貨人都是買受人，起運地均來自加拿大，這是被告內部資料皆可查證。

2.系爭貨物進口起運地均來自加拿大，且經進口貨物的收貨人依臺灣海關收貨人實名認證規定使用EZ WAY，經進口人以實名認證回覆確認該進口貨物為消費者（進口人）所有，貨物完稅清關後先運至國內物流業者倉庫，將運送途中遭擠壓破損挑出，運送至羽軒商行於南屯區及西屯區之貨倉【○○市○○區○○○街000號（下稱南屯貨倉）及○○市○○區○○○巷00○00號（下稱西屯貨倉）】經整

裝後寄交進口人，其餘未損壞包裹由物流業者直接寄交進口人。被告以部分進口商品清關後運至南屯及西屯貨倉再寄消費者，認定起運地在境內係屬原告境內銷售貨物，又認定部分商品進口後直寄交消費者屬進口貨物，屬境外VANNISE公司之銷售，同一法律行為不應切割適用不同法律結果。被告以破損進口包裹集運至南屯及西屯貨倉，再以原告及訴外人呂孟潔透過統一超商股份有限公司（下稱統一超商公司）及全速配股份有限公司（下稱全速配公司）寄交進口人，系爭期間託運件數高達13,267件，交易頻繁且貨物交付須移運，逕而認定起運地在中華民國境內屬在境內銷售貨物，違反納稅者權利保護法第11條第1項稅捐稽徵機關指定之人員應依職權調查證據，對當事人有利及不利事項一律注意之規定。

3.被告以原告為FB Vannise賣場代購直播主、擔任境外VANNISE公司臺灣辦事處代表人、系爭期間居住於境內，及查得原告於系爭期間以自己信用卡刷卡支付境外VANNISE公司Facebook廣告費1,789,418元及採購Ralph Lauren、TOMMY HILFIGER及FOSSIL等知名品牌商品508筆計8,853,369元，援引財政部59年7月28日台財稅字第25683號令及110年10月26日台財字第00000000000號令，認定原告為境外VANNISE公司在中華民國境內之實際行為人，本件與前兩號令內容迥然不同，不應牽強援引適用。

4.被告以樂播科技股份有限公司（下稱樂播公司）110年2月19日至8月16日結算匯款至原告及境外VANNISE公司臺灣辦事處台新國際商業銀行股份有限公司（下稱台新銀行）帳戶合計63,454,300元，分別認列境外VANNISE公司及原告銷售額各為21,990,360元及41,463,940元。以系爭期間總金額按財政部非店面網路購物同業利潤標準毛利率23%計算銷貨成本48,859,811元及淨利率12%計算總成本55,839,784元，再以原告信用卡刷卡墊付採購商品金額8,853,369元、Facebook廣告費1,789,418元，佔銷貨成本18%及

總成本19%，而認定原告為境外VANNISE公司境內實際行為人，有違比例原則與事實，原告為境外VANNISE公司股東，應公司營運需求以其信用卡刷卡代墊付公司營運款，再以公司銷售貨款繳交信用卡卡費係該公司營運資金調度常態，實際銷售行為仍係境外VANNISE公司，不應以此認定為原告的銷售行為。境外VANNISE公司銷貨配送原提供依消費者填寫地址寄送，因應臺灣地區客戶特殊需求再增加店到店配送，因臺灣地區客戶佔大宗為避免新加入粉絲重複問相同問題，於FB Vannise賣場揭露臺灣境內2種物流配送代收費用標準，由臺灣區進口人負擔。

5.境外VANNISE公司銷售商品除知名品牌商品外，還有糖果餅乾零食類手套襪子等日常用品，其售價從百元內至幾百元不等，此為被告所明知。原告應被告要求提供境外VANNISE公司買受人自行進口貨物22筆之「海關進口快遞貨物稅繳納證明」以證實進口商品源自加拿大且已由買受人進口完稅，被告以該22筆資料之營業稅稅基過低，與境外VANNISE公司臺灣辦事處應被告要求另提供15筆境外VANNISE公司的代購訂單供其查核以證實確實是境外VANNISE公司銷貨，不料被告竟以2次提供的交易價格不相當，及與其查獲原告信用卡墊付境外VANNISE公司採購品牌商品價格不同，即率斷原告主張系爭貨物由境內買受人進口並已完納營業稅應不足採。被告如認為原告提供境外VANNISE公司客戶資料僅15筆與實際交易資料量相差懸殊不足以查核比對，被告已從國內物流端查獲境外VANNISE公司銷售客戶資料13,267件，可就此客戶資料查核被告內部海關進口申報資料，應可證系爭貨物確實是買受人即進口人自加拿大進口，被告明知原告主張為真，對原告有利之事證竟怠予查證有失公允，僅聚焦在商品自羽軒商行倉庫寄交買受人，不應為課稅目的刻意切割適用不同法律。

㈡聲明：

訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

□被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

1.由大智稽徵所查得FB Vannise賣場實際交易情形可知，原告所銷售之貨物，僅係利用買受人名義報關進口，貨物會先運送至南屯及西屯貨倉等固定營業場所，再由原告或其履行輔助人透過統一超商公司店到店及全速配公司宅配之方式，運送貨物並交付買受人，其貨物起運地為南屯及西屯貨倉等固定營業場所，自屬在中華民國境內銷售貨物。依FB Vannise賣場之教學圖片所載：「加拿大場結單區」、「台灣場結單區」；「加拿大場次一般來說是付款後4-6週左右到貨」、「台灣場次是付款後14-28個工作天左右到貨」，足見原告銷售之貨物存放地點除加拿大外尚有臺灣，原告所稱系爭貨物起運地均來自加拿大，並非事實。

2.系爭貨物起運地在中華民國境內，原告透過統一超商公司店到店及全速配公司宅配之方式交付與境內買受人，境內買受人係於系爭貨物達到其指定之收件門市或宅配地點，並請求交付後，始取得系爭貨物所有權。至境內買受人以EZ WAY APP回復確認，僅係線上委任報關業者辦理報關手續，縱因此導致海關誤認境內買受人為進口貨物之收貨人或持有人，惟斯時系爭貨物未達到目的地，境內買受人無從請求交付，自不生所有權移轉之效果。本件縱如原告所稱系爭貨物最初移運之出發地點係加拿大，經境外VANNISE公司於託運時移轉占有予國外物流業者，再相繼運送移轉占有予國內物流業者，最終原告或其履行輔助人於南屯及西屯貨倉等固定營業場所基於受貨人地位請求國內物流業者交付系爭貨物，對於系爭貨物有事實上管領之力，而為系爭貨物占有人，則無論其重新占有之原因為何，原告或其履行輔助人再透過統一超商公司店到店及全速配公司宅配之方式移運，貨物起運地即應重行認定為在中華民國境內之南屯及西屯貨倉等固定營業場所。另系爭貨物清關

後，國內物流業者運送至南屯及西屯貨倉等固定營業場所，原告訴稱係因郵寄包裹遭擠壓或有污漬，經消費者反映客訴，故須於境內重新包裝後再寄送與買受人，其重新包裝之行為，核屬出賣人應負之瑕疵修補義務，益證原告在中華民國境內有銷售貨物行為。

3.衡諸原告110年1月13日至同年9月3日居住在中華民國境內、FB Vannise賣場所載「就醬播」平臺連結網址之經營者為原告、原告以自己名義與全速配公司簽訂運送契約及支付運費、向其父母友人訴外人廖祿壽（即西屯貨倉之屋主）租借房屋供做貨倉使用，原告以自己之信用卡刷卡支付FB廣告費用及在加拿大採購商品貨款等情，證明原告為南屯及西屯貨倉等固定營業場所之資本主或境外VANNISE公司在中華民國境內之實際行為人。

4.本件銷售額合計39,489,466元（110年1月：1,542,675元＋110年2月：3,954,663元＋110年3月：4,305,893元＋110年4月：1,913,832元＋110年5月：7,434,567元＋110年6月：10,623,216元＋110年7月：5,856,970元＋110年8月：3,857,650元），營業稅額合計1,974,474元（110年1月：77,134元＋110年2月：197,733元＋110年3月：215,295元＋110年4月：95,692元＋110年5月：371,728元＋110年6月：531,161元＋110年7月：292,849元＋110年8月：192,882元）。原告未依規定申請稅籍登記，於系爭期間透過網路銷售貨物，銷售額計39,489,466元，逃漏營業稅額1,974,474元，違章事證明確已如前述，綜觀其違反行政法上義務行為之事實，有應注意、能注意而不注意之過失，仍應處罰。原告同時違反營業稅法第45條、第51條第1項第1款及稅捐稽徵法第44條規定，依行政罰法第24條第1項前段及財政部令釋規定，以營業稅法第51條第1項第1款規定為處罰之法據，又本件係第1次處罰日以前（含本日）之違章行為，原告已於裁罰處分核定前補繳稅款，經

衡酌其違章情節及應受責難程度，被告按所漏稅額1,974,474元處0.5倍之罰鍰987,237元，並無不合。

㈡聲明：

原告之訴駁回。

□爭點：

被告以原告未申請稅籍登記，於系爭期間在網路銷售貨物，核定銷售額39,489,466元，補徵營業稅額1,974,474元，並按所漏稅額1,974,474元處0.5倍罰鍰987,237元，是否適法？

□本院的判斷：

㈠事實概要記載之事實，有營業稅違章補徵核定通知書、核定稅額繳款書及繳費證明（見原處分卷2第568-570頁）、違章案件罰鍰繳款書及裁處書（見本院卷第169-170頁）、復查決定（見本院卷第21-42頁）、訴願決定（見本院卷第43-70頁）等證據可以證明。

㈡被告以原告未申請稅籍登記，於系爭期間在網路銷售貨物，核定銷售額39,489,466元，補徵營業稅額1,974,474元，並按所漏稅額1,974,474元處0.5倍罰鍰987,237元為適法：

1.應適用的法令：

⑴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條第1項、第3項第3款規定：「（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條第1項第1款規定：「有左列情形之一者，係在中華民國境內銷售貨物：一、銷售貨物之交付須移運者，其起運地在中華民國境內。」第6條第1款、第3款規定：「有下列情形之一者，為營業人：一、以營利為目的之公營、私營或公私合營之事業。……三、外國之事業、機關、團

體、組織，在中華民國境內之固定營業場所。」第14條第1項、第2項規定：「（第1項）營業人銷售貨物或勞務，除本章第2節另有規定外，均應就銷售額，分別按第7條或第10條規定計算其銷項稅額，尾數不滿通用貨幣1元者，按四捨五入計算。（第2項）銷項稅額，指營業人銷售貨物或勞務時，依規定應收取之營業稅額。」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稅籍登記。」第32條第1項前段規定：「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35條第1項規定：「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。」第43條第1項第3款規定：「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。」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。」

⑵營業稅法施行細則第4條規定：「本法稱固定營業場所，指經營銷售貨物或勞務事業之固定場所，包括總機構、管理處、分公司、有限合夥分支機構、事務所、工廠、保養廠、工作場、機房、倉棧、礦場、建築工程場

所、展售場所、連絡處、辦事處、服務站、營業所、分店、門市部、拍賣場及其他類似之場所。」

⑶網路交易課徵營業稅及所得稅規範第2點第2項第3款第2目規定：「營業稅課稅規定……（二）向註冊機構申請取得網域名稱及網路位址並自行架構網站，或向網路服務提供業者、其他提供虛擬主機之中介業者承租網路商店或申請會員加入賣家，藉以銷售貨物或勞務取得代價：……3.利用網路接受上網者訂購貨物，再藉由實體通路交付：……（2）在中華民國境內設有固定營業場所之營業人，其利用網路銷售貨物予中華民國境內或境外買受人者，應由主管稽徵機關依營業稅法第40條規定通知該營業人繳納營業稅或由該營業人依同法第35條規定報繳營業稅……。」

⑷納稅者權利保護法第7條第2項、第4項、第5項規定：「……（第2項）稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。……（第4項）前項租稅規避及第2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。（第5項）納稅者依本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除。」第11條第2項規定：「稅捐稽徵機關就課稅或處罰之要件事實，除法律別有明文規定者外，負證明責任。」第14條規定：「（第1項）稅捐稽徵機關對於課稅基礎，經調查仍不能確定或調查費用過鉅時，為維護課稅公平原則，得推計課稅，並應以書面敘明推計依據及計算資料。（第2項）稅捐稽徵機關推計課稅，應斟酌與推計具有關聯性之一切重要事項，依合理客觀之程序及適切之方法為之。（第3項）推計，有2種以上之方法時，應依最能切近實額之方法為之。（第4項）納稅者已依稅法規定履行協力義務者，稅捐稽徵機關不得依推計結果處罰。」第16條第1項及第3項規定：「（第1項）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。……（第3項）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，並得考量納稅者之資力。」

⑸稅捐稽徵法第44條規定：「（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。但營利事業取得非實際交易對象所開立之憑證，如經查明確有進貨事實及該項憑證確由實際銷貨之營利事業所交付，且實際銷貨之營利事業已依法處罰者，免予處罰。（第2項）前項處罰金額最高不得超過新臺幣1百萬元。」

⑹行政罰法第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。」

⑺行為時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）關於營業稅法第51條第1項部分規定：「一、第一次處罰日以前之左列違章行為。按所漏稅額處1倍之罰鍰。但於裁罰處分核定前已補辦營業登記或不再繼續營業，並已補繳稅款者，處0.5倍之罰鍰。」

⑻財政部59年7月28日台財稅字第25683號令：「……外國公司未經依法取得認許，其外國法人資格無從認定，應即責由實際行為人負責，依法予以課稅並予處罰。」財政部75年7月12日台財稅字第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。說明：二、依據營業稅法第13條及同法施行細則第9條規定辦理。」財政部75年8月11日台財稅字第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109年1月31日台財稅字第00000000000號令：「一、個人以營利為目的，透過網路銷售貨物或勞務，其當月銷售額未達營業稅起徵點，得暫時免向國稅局申請稅籍登記，於當月銷售額達營業稅起徵點時，應即向國稅局申請稅籍登記；其於當月銷售額達營業稅起徵點之次月月底前始申請稅籍登記，或於次月月底前經查獲後始依限補辦稅籍登記者，國稅局應就已達起徵點當月1日至稅籍登記前銷售額依法補徵營業稅，免依加值型及非加值型營業稅法第45條及第51條第1項第1款規定處罰。二、前點營業人經國稅局核定查定計算營業稅額者，應就已達營業稅起徵點之月份，依實際交易資料查定銷售額及應納營業稅額。……」財政部97年6月30日台財稅字第00000000000號令、101年5月24日台財稅字第00000000000號令及109年11月3日台財稅字第00000000000號令：「營業人觸犯……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。」財政部109年11月3日台財稅字第00000000000號令：「一、納稅義務人之行為同時構成行為罰及漏稅罰規定，依司法院釋字第503號解釋及行政罰法第24條規定，應採擇一從重處罰者，包含但不限於下列情形：……（三）納稅義務人之行為構成營業稅法第45條或第46條，同時涉及稅捐稽徵法第44條及營業稅法第51條第1項規定。……」財政部上揭函釋係基於中央財稅主管機關職權，為下級機關在執行職務時為之解釋，性質上屬行政規則，經核其內容係闡明法規之

原意，尚無增加法律所無之限制及違反法律保留或租稅法律主義之情事，自得予以援用。

2.被告以原告未申請稅籍登記，於系爭期間在網路銷售貨物，核定銷售額39,489,466元，補徵營業稅額1,974,474元，核無違誤：

⑴按依營業稅法第1條、第2條第1款、第4條第1項第1款、第6條第1款規定可知，營業稅係以營業人為納稅義務人，就其在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物之行為課徵之稅捐。銷售貨物之交付必須移運者，其起運地、目的地均在中華民國境內，自為在中華民國境內銷售貨物。而營業人之認定，非單獨觀察其有無營業（稅籍）登記或其組織性格，乃係著重其表現在外之實質經濟行為，故凡以營利為目的而持續性地獨立從事貨物或勞務銷售者，不論其是否已辦理營業（稅籍）登記或其究屬法人、獨資商號或自然人個人，亦不問其為公營、私營或公私合營，依前開規定及營業稅法關於營業稅之立法目的，均應認屬營業稅法第6條第1款所稱之營業人，為同法第2條第1款所定營業稅之納稅義務人。倘營業人未依規定向主管稽徵機關申請稅籍登記，即行開始營業，未依規定開立銷售憑證交付買受人，且未依規定申報銷售額者，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，分別為營業稅法第28條、第32條第1項、第35條第1項及第43條第1項第3款所明定（最高行政法院111年度上字第852號判決意旨參照）。

⑵原告主張本件銷售主體為境外VANNISE公司，貨物起運地為加拿大且由境內買受人進口貨物及依法繳納相關稅費，進口貨物經買受人以EZ WAY APP回復確認，即屬買受人所有，縱認有銷售行為係屬羽軒商行之理貨服務收入云云。經查：

A、原告早於108年間即在Facebook（臉書）開設FB Vannise賣場（見原處分卷1第2-4頁），依FB Vannise賣

場貼文教學頁面略以：01購物須知……、02瑕疵標準……、03要怎麼購買……、04運費怎麼算？……國內物流則有以下兩種：7-11店到店60元、宅配100元，……07有哪些付款方式：1信用卡……2匯款……（見原處分卷1第220-226頁），可知FB Vannise賣場有透過國內物流運送商品予購買商品之消費者。嗣原告於109年12月24日與鄭羽珈共同於加拿大不列顛哥倫比亞省註冊設立境外VANNISE公司，原告為境外VANNISE公司創辦人（見原處分卷2第815之16-815之39、873-875頁），且於110年5月21日以境外VANNISE公司中文名稱加拿大商溫妮詩有限公司為本公司，在原告住居所（○○市○區○○○街000巷00號，原告母親所有之房屋，僅以該房屋1樓0.5坪登記為辦事處所在地，見原處分卷2第815之12頁）設立境外VANNISE公司臺灣辦事處，並由原告擔任境外VANNISE公司臺灣辦事處代表人，經商業司核准設立（見原處分卷2第815-818頁），可知此為原告「固定營業場所」，即係原告從事全部或部分營業之「實體」常設機構，且境外VANNISE公司臺灣辦事處並未於稅捐稽徵機關辦理稅籍登記（見原處分卷1第1頁）。另查，原告前於109年底即以其本人名義（運送契約書封面載公司名稱：邱子軒 ○○市○○區○○○街000號）與全速配公司簽訂運送契約，約定合約期間自110年1月4日起至111年1月3日止，由全速配公司依約定取貨地點，收取原告提供之配送資訊及貨件運送交付客戶，簽立運送合約書人即為原告，亦有載明聯絡人呂孟潔（見原處分卷1第137-142頁，運送契約書）。大智稽徵所於調查時亦向全速配公司函詢，原告與全速配公司約定收取包裹貨件之地點，經全速配公司回覆其收取貨件地點（址）即為南屯貨倉（見原處分卷1第136頁）。又查，自110年2月起，原告再因工作（營業）

所需，向父母友人廖祿壽租借○○市○○區○○○巷00○00號房屋（即西屯貨倉）作為倉庫使用（見原處分卷1第481-482頁）。而系爭期間FB Vannise賣場直播銷售貨物，係經由樂播公司之「就醬播」整合平臺進行訂單管理及金流結匯服務（下稱就醬播金流結匯平臺）收取貨款。經樂播公司110年7月21日函復被告說明，FB Vannise賣場供消費者下單及付款之就醬播金流結匯平臺連結帳號網址https://jambolive.tv/pay/shop/13665/fb/之經營者為原告（見原處分卷1第8、10頁）。原告https://jambolive.tv/pay/shop/13665/fb/帳號網址於110年度啟用相關服務，透過上揭就醬播金流結匯平臺帳號結匯之資金，樂播公司於110年2月19日至7月23日間轉匯至原告之台新銀行28881009302705號及20071000302273號帳戶計37,297,851元，110年7月9日至8月16日間轉匯至境外VANNISE公司臺灣辦事處之台新銀行207601000112l2號帳戶計26,156,449元，合計63,454,300元（見原處分卷1第15-19頁，付款交易處理狀態查詢）。另被告於113年3月8日以中區國稅法務字第0000000000號函請台新銀行提供原告系爭期間之信用卡刷卡消費明細，亦查得原告以自己之信用卡刷卡支付FB廣告費用195筆計1,789,418元，及採購Ralph Lauren、TOMMY HILFIGER及FOSSIL等知名品牌商品508筆計8,853,369元（見原處分卷2第769-814頁），由前開事證均顯見原告為境外VANNISE公司在中華民國境內之實際行為人。此有FB Vannise賣場網頁資料（見原處分卷1第1-8頁）、FB Vannise賣場教學圖片（見原處分卷1第220-226頁）、境外VANNISE公司臺灣辦事處登記資料（見原處分卷2第815-818頁）、境外VANNISE公司設立資料（見原處分卷2第873-875頁）、原告與全速配公司運送契約書（見原處分卷1第137-142頁）、全速配公司

電子郵件（見原處分卷1第136頁）、廖祿壽111年3月28日說明書（見原處分卷1第481-482頁）、樂播公司110年7月21日回函（見原處分卷1第10頁）、樂播公司110年9月29日回函及付款交易處理狀態查詢（見原處分卷1第13-19頁）、被告113年3月8日中區國稅法務字第0000000000號函及原告110年1月至8月之信用卡刷卡消費明細（見原處分卷2第769-814頁）在卷可稽。是原告雖係於加拿大成立境外VANNISE公司，惟其於中華民國境內設立有境外VANNISE公司臺灣辦事處，並有南屯及西屯貨倉為營業使用，為境內設有「固定營業場所」，並以自己名義與全速配公司簽訂運送契約，於系爭期間透過FB Vannise賣場直播銷售系爭貨物之貨款，亦經由樂播公司之就醬播金流結匯平臺收取貨款後匯入原告及境外VANNISE公司臺灣辦事處之台新銀行帳戶，原告亦以自己之信用卡刷卡支付FB廣告費用及採購Ralph Lauren、TOMMY HILFIGER及FOSSIL等知名品牌商品費用，顯見原告為境外VANNISE公司在中華民國境內之營業人，其係為獲取營業收入，獨立從事繼續性、反覆性之經濟活動，屬營業稅法上所稱銷售貨物之營業人。是原告有未依規定辦理營業登記，於系爭期間，從事銷售系爭貨物等商品之營業行為。

B、次查，原告透過FB Vannise賣場直播銷售之貨物，有部分係自加拿大起運後，以消費者名義申報進口，並直接寄交由消費者收貨。另有部分係依前揭FB Vannise賣場貼文教學頁面所載「國內物流則有以下兩種：7-11店到店60元、宅配100元」，貨物於進口通關後，集運存放在南屯貨倉及西屯貨倉，經拆包、檢查整理及重新包裝後，再由原告及呂孟潔透過統一超商公司7-11店到店及全速配公司宅配方式寄送貨物給中華民國境內消費者。關於系爭貨物由統一超商公司7-

11店到店寄送貨物部分，依統一超商公司提供寄件人為原告及呂孟潔之交貨便寄件明細（見原處分卷1第232-462頁），該資料載有商品價值、寄件人、寄件時間、使用平臺、收件人等欄位，經統一超商公司說明「使用平臺」欄位係指該平臺名稱、「商品價值」欄位係由寄件者於平臺上進行填寫，系統自動帶入（見原處分卷2第754-755頁）。所以依上揭統一超商公司提供之寄件明細，以其中「使用平臺」一欄載有「Vannise」、「溫妮詩」者，彙整系爭期間託運件數共計9,312件（1,509＋1,601＋1,810＋2,811＋2＋1,595＝9,328，其中共16件商品價值為0元應予扣除，見原處分卷1第258、290、375、461頁）、商品價值合計29,138,809元（4,454,166＋6,037,060＋5,440,500＋8,895,388＋6,380＋4,305,315＝29,138,809）（見原處分卷1第255、291、376、462頁）。又關於系爭貨物由全速配公司宅配部分，依全速配公司提供之運送契約書、收取運費之電子發票證明聯（見原處分卷1第123-142頁）及寄件明細（見原處分卷1第53-122頁）等資料，顯示全速配公司取件地址為○○市○○區○○○街000號（即南屯貨倉），委託人（寄件人）均為原告，且系爭期間由原告支付運費共計498,460元（見原處分卷1第128-135頁），並由全速配公司開立運費之統一發票與原告，經彙整系爭期間託運件數合計3,939件（見原處分卷1第122頁）。此有FB Vannise賣場教學圖片（見原處分卷1第220-226頁）、寄件人為原告及呂孟潔之交貨便寄件明細（見原處分卷1第232-462頁）、統一超商公司電子郵件（見原處分卷2第754-755頁）、全速配公司運送契約書、收取運費之電子發票證明聯及彙整資料（見原處分卷1第122-142頁）、全速配公司寄件明細（見原處分卷1第53-122頁）在卷可稽。是本件原告於系爭期

間透過FB Vannise賣場銷售貨物，代購商品進口清關後，係集運至南屯及西屯貨倉，經收貨、拆包、檢查、整理及重新包裝後，再由原告及呂孟潔透過統一超商公司店到店及全速配公司宅配，將貨物移運寄交與消費者，系爭期間託運件數合計13,251件（統一超商公司店到店9,312件+全速配公司宅配3,939件），前揭卷附資料已足以證明原告於網路直播平臺行銷系爭貨物，並將商品從國外寄至我國境內固定營業場所後轉寄給系爭貨物買受人或置於倉儲並收取銷售貨款之客觀事實，故系爭期間原告在境內出貨之次數頻繁（宅配數高達13,251件），有反覆交易活動存在，是原告係為獲取營業收入，獨立從事繼續性、反覆性之經濟活動，屬營業稅法上所稱銷售貨物之營業人，已如前述，其交易頻繁且銷售貨物之交付須移運，起運地及目的地均在中華民國境內，故屬在中華民國境內銷售貨物。

C、承前所述，則原告於FB Vannise賣場之銷售系爭貨物行為，縱如原告所稱銷售主體為境外VANNISE公司，惟該公司透過國內外物流業者先將貨物運送至南屯及西屯貨倉，不論其是否為解決郵寄包裹遭擠壓經消費者反映客訴等問題，顯然已在中華民國境內設有固定營業場所作為營業（轉寄貨物）使用，依前開說明自應辦理稅籍登記並報繳營業稅，且貨物起運地即應重行認定為在中華民國境內之南屯及西屯貨倉等固定營業場所。至原告主張系爭貨物係買受人自加拿大進口，並已完納營業稅云云，查境內買受人以EZ WAY APP回復確認，僅係線上委任報關業者辦理報關手續，縱因此導致海關誤認境內買受人為進口貨物之收貨人或持有人，惟系爭貨物未達到目的地境內買受人即無從請求交付，自不生所有權移轉之效果，境內買受人於系爭貨物達到其指定之收件門市或宅配地點並請求

交付後，始取得系爭貨物所有權。況原告主張係因郵寄包裹遭擠壓或有污漬，故須於境內重新包裝後再寄送與買受人，其重新包裝之行為，核屬出賣人應負之瑕疵修補義務，益證此屬原告於中華民國境內之銷售貨物行為。是原告前開主張並無理由。

D、綜上，原告於中華民國境內設有固定營業場所，並為境外VANNISE公司在境內之實際行為人，依上述期間原告在境內出貨之次數頻繁【宅配數高達13,251件（全速配3,939+統一超商9,312）】），有反覆交易活動存在，原告即為獲取營業收入，獨立從事繼續性、反覆性之經濟活動，依前揭說明，原告屬營業稅法上所稱銷售貨物之營業人，依法應課徵營業稅。

⑶被告以原告未申請稅籍登記，於系爭期間在網路銷售貨物，核定銷售額39,489,466元，補徵營業稅額1,974,474元，核無違誤：

A、按依納稅者權利保護法第7條第2項、第4項、第5項及第11條第2項規定，稅捐稽徵機關就課稅處分之要件事實，負有客觀舉證責任，惟有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而納稅義務人就其所掌握及管領之課稅資料有協力義務，若納稅義務人未能履行其協力義務，應認稽徵機關對於課稅構成要件之證明程度得減輕之，因此稅捐稽徵機關倘對課稅要件提出相當證明，客觀上已足能證明當事人構成課稅要件事實之經濟活動，已可使法院綜合所有證據而形成心證，如當事人予以否認，即應就其主張之事實提出證據以動搖法院所為該當構成要件事實之認定，以貫徹公平合法課稅之目的（最高行政法院111年度上字第852號判決意旨參照）。

B、復按納稅者權利保護法第14條立法理由載明：「一、按推計課稅之正當性在於達成租稅公平之目的。於課

稅資料難以調查時，以間接證據推估稅額。依此項推計核定方法推計所得額時，應力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得相當，以維租稅公平原則。此為司法院大法官釋字第218號解釋所肯認。基於量能課稅與實質課稅原則，稅捐稽徵機關以核實認定課稅基礎實額為原則，僅於無法進行實額課稅情形，始准予推計課稅。並為確保推計課稅程序透明公開，稅捐稽徵機關應以書面敘明推計依據及計算資料。爰明定第1項規定。二、推計課稅應致力發現最大蓋然性的正確結果，應盡可能接近實額課稅之真實。推計課稅的結果必須具有說服力、經濟上可能，所採用的推計方法本身合理，始為適當。爰明定第2項規定。三、推計課既係以間接證據推估稅額，其自有多種推估之可能，惟推計課稅之目的仍在核定最接近實額之真實稅額，稽徵機關應選擇最能貼近實額之方法為之。爰明定第3項規定。……」。

C、經查，原告及呂孟潔透過統一超商公司店到店及全速配公司宅配，將貨物移運寄交與消費者，系爭期間託運件數合計13,251件（統一超商公司店到店9,312件+全速配公司宅配3,939件）。關於原告透過統一超商公司託運系爭貨物部分共計9,312件（1,509＋1,601＋1,810＋2,811＋2＋1,595＝9,328，再扣除商品價值為0元之16件）、商品價值合計29,138,809元（4,454,166＋6,037,060＋5,440,500＋8,895,388＋6,380＋4,305,315＝29,138,809），已如前述。惟關於原告透過全速配公司託運系爭貨物部分，因全速配公司提供之寄件明細資料僅記載託運件數，並無記載原告寄件商品之銷售金額，大智稽徵所曾於110年10月4日以中區國稅大智銷售字第00000000000號、第1100653905B號函，請原告提供系爭期間網路銷售之交易明細及收款資金證明文件（見原處分卷1第22-27頁）；被

告亦於112年7月20日及113年1月8日分別以中區國稅法務字第0000000000號函及第1130000687號函，請原告及其代理人李佩璇會計師提供FB Vannise賣場之訂單明細及銷售相關資料供核（見原處分卷2第739-745頁），惟均未獲回復。此有全速配公司運送契約書、收取運費之電子發票證明聯（見原處分卷1第123-142頁）、全速配公司寄件明細（見原處分卷1第53-122頁）、財政部中區國稅局110年10月4日中區國稅大智銷售字第1100653905A號、第1100653905B號函及送達證書（見原處分卷1第22-27頁）、財政部中區國稅局112年7月20日中區國稅法務字第1120007254號函及送達證書（見原處分卷2第739-741頁）、財政部中區國稅局113年1月8日中區國稅法務字第1130000687號函及送達證書（見原處分卷2第743-745頁）在卷可稽。就此關於原告委由全速配公司託運系爭貨物部分，原告既就其私經濟活動之資料未完全且真實陳述，未盡協力義務，應認被告對於課稅構成要件之證明程度得減輕之，則大智稽徵所以前開統一超商公司7-11店到店寄件包裹平均商品價值3,129元【商品價值合計29,138,809元/〔寄件件數9,328件-16件（商品價值為0元）〕】推計原告委託全速配公司平均每件寄件商品之價值，核算全速配公司宅配包裹商品價值計12,325,131元（寄件件數3,939件x3,129元），被告已敘明推計依據及計算資料，所採用之推計方法亦屬合理，客觀上已足能證明系爭貨物此部分之商品價值，且原告亦未提出動搖本院所為此部分事實認定之證據，是被告推計關於系爭貨物中由全速配公司宅配之包裹商品價值，自為可採。依前揭說明，系爭貨物起運地及目的地均在中華民國境內，即屬在中華民國境內銷售貨物，被告據上查得資料貨物價值總額41,463,940元（統一超商公司實額29,138,809元及全速配公司推計

12,325,131元），核認原告系爭期間銷售額39,489,466元（41,463,940元/1.05），平均每月銷售額4,936,183元（39,489,466元/8個月），已遠超過財政部75年7月12日台財稅第7526254號函訂定之營業人使用統一發票銷售額標準（平均每月20萬元），自應依規定開立統一發票，並應按稅率5%課徵營業稅，則本件原告應補徵稅額為1,974,474元【每月銷售金額：110年1月：1,619,809元；110年2月：4,152,396元；110年3月：4,521,188元；110年4月：2,009,524元；110年5月：7,806,295元；110年6月：11,154,377元；110年7月：6,149,819元；110年8月：4,050,532元。每月營業稅額〔每月銷售金額/（1＋5%）x5%〕：110年1月：77,134元；110年2月：197,733元；110年3月：215,295元；110年4月：95,692元；110年5月：371,728元；110年6月：531,161元；110年7月：292,849元；110年8月：192,882元。每月銷售額：110年1月：1,542,675元；110年2月：3,954,663元；110年3月：4,305,893元；110年4月：1,913,832元；110年5月：7,434,567元；110年6月：10,623,216元；110年7月：5,856,970元；110年8月：3,857,650元。】（見原處分卷2第568-570頁）。是原告於系爭期間在境內出貨之次數頻繁【宅配數高達13,251件（全速配3,939+統一超商9,312）】），有反覆交易活動存在，原告即為獲取營業收入，獨立從事繼續性、反覆性之經濟活動，依前揭說明，原告屬營業稅法上所稱銷售貨物之營業人，依法應課徵營業稅，自無違誤。從而原處分依原告之交易特性，將上述期間，依據上述查得資料貨物價值總額41,463,940元（統一超商公司實額29,138,809元及全速配公司推計12,325,131元），核認原告系爭期間銷售額39,489,466元（41,463,940元/1.05），平均每月銷售額4,936,183元（3

9,489,466元/8個月），依上述銷售額，計算每月平均銷售額，已遠超過財政部75年7月12日台財稅字第7526254號函訂定之營業人使用統一發票銷售額標準（平均每月20萬元），自應依規定開立統一發票，是原處分認定原告短漏開統一發票及漏報銷售額39,489,466元，應按稅率5%課徵營業稅，核定補徵稅額1,974,474元，核屬有據。

3.被告按所漏稅額1,974,474元，裁處0.5倍之罰鍰987,237元，並無不合：

⑴按納稅者權利保護法第14條第4項雖規定納稅義務人已依稅法規定履行協力義務者，稅捐稽徵機關不得依推計結果處罰，係指「納稅者已依稅法規定履行協力義務者」，若納稅者未履行協力義務，稅捐稽徵機關仍非不得依推計結果處罰。

⑵經查，如前所述，本件原告未依規定申請稅籍登記，於系爭期間透過網路銷售貨物予我國境內買受人，並以統一超商公司7-11店到店及全速配公司宅配方式，將貨物寄送至買受人指定之收件門市或宅配地點，未依規定開立統一發票報繳營業稅，被告前後以110年10月4日中區國稅大智銷售字第110065395號函、112年7月20日中區國稅法務字第0000000000號函及113年1月8日中區國稅法務字第0000000000號函，請原告提供系爭期間網路銷售之交易明細及收款資金證明文件，亦請原告之代理人李佩璇會計師提供案關訂單明細及銷售資料供核，惟均未獲回復，被告始依查得樂播公司、統一超商公司及全速配公司提供之資料核算系爭期間原告銷售額39,489,466元，漏稅額1,974,474元。是原處分課稅事實明確，並非推定原告違法，且依前所述原告並未履行協力義務，本件自無納稅者權利保護法第14條第4項規定之適用。經核原告平均每月銷售額4,936,183元，已遠超過財政部75年7月12日台財稅字第7526254號函訂定之營業

人使用統一發票銷售額標準（平均每月20萬元），自應依規定開立統一發票。原告未辦妥營業登記即從事前開營業活動，亦未於所定時限內開立統一發票交付買受人，向稽徵機關申報銷售額、應納營業稅額，其違反行政法上義務之行為，顯有應注意、能注意而未注意之過失，並已生逃漏稅捐之結果，同時構成營業稅法第45條、第51條第1項第1款及稅捐稽徵法第44條第1項規定之違章行為，經適用行政罰法第24條第1項規定，按法定罰鍰額度最高之營業稅法第51條第1項第1款為裁處之法據，又本件原告於111年12月22日（裁罰處分核定前）業已完納應補繳營業稅款（見原處分卷2第568頁），被告按所漏稅額1,974,474元處0.5倍之罰鍰987,237元，實已審酌原告違章事實、應受責難程度及考量已於裁罰處分核定前補繳稅款，並參據裁罰倍數參考表規定，未逾越法定裁量範圍，無裁量濫用情事，經核於法並無不合。

㈢綜上所述，原告之主張，均無可採。被告以原告未申請稅籍登記，於系爭期間在網路銷售系爭貨物之營業行為，核定銷售額39,489,466元，補徵營業稅額1,974,474元，並從一重依營業稅法第51條第1項第1款規定按所漏稅額1,974,474元裁處0.5倍罰鍰987,237元，於法並無違誤，復查決定及訴願決定遞予維持，亦無不合。原告訴請撤銷訴願決定及原處分（含復查決定），為無理由，應予駁回。

㈣本件的判決基礎已經明確，兩造其餘的攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，均與判決結果不生影響，而無一一論述的必要，併予說明。

□結論：本件原告之訴為無理由。

中　　華　　民　　國　　114　　年　　9　　月　　4　　日

審判長法官　劉錫賢

法官　郭書豪

法官　林靜雯

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.當事人或其代表人、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。 2.稅務行政事件，當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格。 3.專利行政事件，當事人或其代表人、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。 ㈡非律師具有右列情形之一，經本案之行政法院認為適當者，亦得為訴訟代理人。 1.當事人之配偶、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.當事人為公法人、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，當事人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出㈠、㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。

中　　華　　民　　國　　114　　年　　9　　月　　4　　日

書記官　黃毓臻