

最 高 行 政 法 院 判 決

111年度上字第434號

上 訴 人 曾祥育

訴訟代理人 李怡卿 律師

被 上 訴 人 財政部北區國稅局

代 表 人 蔡碧珍

上列當事人間營業稅事件，上訴人對於中華民國111年3月24日臺北高等行政法院110年度訴字第904號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、緣上訴人自民國106年5月起至107年12月間經營網路拍賣業務銷售貨物，惟未依規定申請稅籍登記，並辦理營業稅申報，被上訴人乃依據查得資料，認其於上開期間銷售額共新臺幣（下同）25,503,912元，未依規定開立統一發票報繳營業稅，除核定補徵營業稅額1,275,196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1款及行為時稅捐稽徵法第44條規定，擇一從重以營業稅法第51條第1項第1款規定，按所漏稅額處1倍之罰鍰1,275,196元。上訴人不服，申請被上訴人復查，經重行核算銷售額應為26,450,922元，然基於不利益變更禁止原則，仍依前核算銷售額核定補徵，故未獲被上訴人110年2月20日北區國稅法一字第1100002065號復查決定書（下稱原處分）變更，提起訴願仍遭駁回，循序提起本件行政訴訟，並訴請撤銷訴願決定及原處分。經原審以110年度訴字第904號判決（下稱原判決）駁回。上訴人仍不服，遂提起本件上訴。

01 二、上訴人起訴主張及被上訴人於原審答辯均引用原判決所載。

02 三、原判決駁回上訴人之訴，其理由略以：(一)上訴人自106年5月
03 起至107年12月間透過露天、蝦皮及Yahoo等網路購物平台，
04 以個人帳號「giftedge」之名義經營網路拍賣業務銷售貨
05 物，惟未依規定申請稅籍登記，並辦理營業稅申報，且因上
06 訴人平均每月銷售額已達使用統一發票標準200,000元，非
07 營業稅法所規定之小規模營業人，被上訴人基於不利益變更
08 禁止原則，從低認定其於上開期間銷售額共25,503,912元，
09 未依規定開立統一發票報繳營業稅，核定補徵營業稅額1,27
10 5,196元。上訴人不服前揭補徵營業稅額之核定，申請被上
11 訴人復查，經被上訴人於109年3月25日約談時固陳稱：伊均
12 是透過亞馬遜網站進貨，該網站每筆訂單均會向伊預收關稅
13 及營業稅，並由物流業者全權代為報關，營業稅應以銷項及
14 進項之差價課稅，希望以訂單反推進項稅額等語。惟按消費
15 地課稅原則及營業稅法第4條之規定，因為貨物起運地並非
16 在我國境內，故我國並無對外國網路賣家課稅之權力，依同
17 法第2條第2款規定，乃以進口貨物之收貨人或持有人為營業
18 稅納稅義務人。準此，上訴人如欲主張以進項稅額扣抵銷項
19 稅額，自海外進口購入貨物時，即應依規定取得並保存營業
20 稅法第33條及同法施行細則第38條第1項規定之憑證，以為
21 主張扣抵營業稅之依據。然上訴人所提供之訂購單未載有我
22 國營業稅額，顯非合法之憑證甚明。又上訴人係於復查階段
23 後，始陸續提出訂購單，屬未經申報者，核與得扣抵銷項稅
24 額之要件不符。從而，上訴人主張原處分違反實質課稅原則
25 云云，要屬無據。末以，上訴人雖曾經輔導辦理稅籍登記，
26 惟迄今仍未完成辦理，是與財政部80年12月23日台財稅第80
27 1266215號函釋所適用之前提要件有異，自無從援引之為上
28 訴人有利之認定。(二)上訴人依法應申辦稅籍並申報營業稅，
29 卻不依前揭規定完成申辦稅籍登記即銷售貨物，核其所為自
30 有應注意、能注意而未注意之過失，並已生逃漏稅捐之結
31 果，自應受罰。則依營業稅法第51條第1項規定，按所漏稅

01 額1,275,196元處最高5倍之罰鍰即6,375,980元，與依修正
02 後稅捐稽徵法第44條規定，按未依規定給與他人憑證之總額
03 25,503,912元計算最高5%之罰鍰金額1,275,196元（依同條
04 第2項規定罰鍰最高上限1,000,000元）比較，擇定從重應依
05 營業稅法第51條為裁處之依據。又被上訴人審酌上訴人係第
06 1次處罰日以前之違章行為，且上訴人未於裁罰處分核定前
07 補辦稅籍登記或補繳稅款等情節，爰依營業稅法第51條第1
08 項第1款之規定，按所漏稅額1,275,196元處上訴人1倍罰鍰
09 1,275,196元，核無違誤等語。

10 四、上訴人上訴意旨略以：(一)上訴人銷售之貨物均自亞馬遜國外
11 網站購得且均為50,000元以下，則依營業稅法第1條、第41
12 條規定、海關代徵營業稅稽徵作業手冊第參點第1項、第2項
13 規定、空運快遞貨物通關辦法第18條、空運快遞貨物簡易申
14 報通關作業規定第10點規定及亞馬遜跨境電商平台說明，可
15 知上訴人所銷售之貨品，於進口時即由海關代徵營業稅，並
16 由快遞業者先行代繳應納營業稅額完畢。然原判決未審酌上
17 開規定，僅以上訴人未設立稅籍未能取得扣抵營業稅之憑
18 證，逕認上訴人有未申報繳納營業稅之情形，實有判決不適
19 用法規之違背法令之處。(二)上訴人進口銷售商品時，均依
20 規定提供身分證明文件與亞馬遜公司，並由快遞業者代繳之
21 營業稅，自應列屬營業進項稅額。然原判決就上開有利於上
22 訴人之事項，未依職權向臺灣亞馬遜資料中心服務有限公司
23 函詢上訴人向該公司採購之商品入境海關時繳納營業稅之
24 情形，並向海關查詢上訴人報關單繳納之營業稅額若干，顯
25 有判決不適用法規、不備理由之違背法令。(三)上訴人因
26 信賴營業稅法第1條、第41條規定、海關代徵營業稅稽徵作
27 業手冊第參點第1項、第2項規定、空運快遞貨物通關辦法
28 第18條、空運快遞貨物簡易申報通關作業規定第10點規定，
29 銷售之貨品於進口時即由海關代徵營業稅，並已由快遞業者
30 先行代繳應納營業稅額，且快遞業者亦有將繳稅憑證交付亞
31 馬遜公司，自無逃漏營業稅之故意。然原判決未審酌上開事
實，逕

01 認上訴人有故意逃漏營業稅，進而處1倍之處罰，顯有違反
02 比例原則之違背法令等語。

03 五、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴，於法並無違誤，茲
04 就上訴意旨補充論斷如下：

05 （一）行為時營業稅法第1條規定：「在中華民國境內銷售貨物
06 或勞務及進口貨物，均應依本法規定課徵加值型或非加值
07 型之營業稅。」第2條第1款、第2款規定：「營業稅之納
08 稅義務人如下：一、銷售貨物或勞務之營業人。二、進口
09 貨物之收貨人或持有人。」第3條第1項規定：「將貨物之
10 所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售貨物。」第6
11 條第1款規定：「有左列情形之一者，為營業人：一、以
12 營利為目的之公營、私營或公私合營之事業。」第28條規
13 定：「營業人之總機構及其他固定營業場所，應於開始營
14 業前，分別向主管稽徵機關申請營業登記。」第43條第1
15 項第3款規定：「營業人有左列情形之一者，主管稽徵機
16 關得依照查得之資料，核定其銷售額及應納稅額並補徵
17 之……三、未辦妥營業登記，即行開始營業……而未依規
18 定申報銷售額者。」據此可知，營業稅係以營業人為納稅
19 義務人，就其在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物
20 之行為課徵之稅捐。而營業人之認定，非單獨觀察其有無
21 營業（稅籍）登記或其組織性格，乃係著重其表現在外之
22 實質經濟行為，故凡以營利為目的而持續性地獨立從事貨
23 物或勞務銷售者，不論其是否已辦理營業（稅籍）登記或
24 其究屬法人、獨資商號或自然人個人，亦不問其為公營、
25 私營或公私合營，依前開規定及營業稅法關於營業稅之立
26 法目的，均應認屬營業稅法第6條第1款所稱之營業人，為
27 同法第2條第1款所定營業稅之納稅義務人。

28 （二）查原審調查原處分卷附支付連公司代收貨款及訂單交易明
29 細、支付連公司提供上訴人帳戶提領金額明細、上訴人於
30 蝦皮網拍平台銷售明細、Yahoo網路購物平台銷售明細、
31 上訴人談話筆錄及上訴人提出亞馬遜網站訂購單等資料，

認定上訴人於106年5月至107年12月間經營網路拍賣業務銷售產品（銷售額依不利益變更禁止原則經認定為25,503,912元），有營業稅法第51條第1項第1款未依規定申請稅籍登記而營業之事實屬實，而核定補徵營業稅額1,275,196元，並按所漏稅額處1倍罰鍰1,275,196元。原判決已詳述其認定理由及依據，經核與證據法則無違，亦無悖於經驗法則及論理法則，難認有何違誤。

（三）上訴意旨雖以：本件貨品營業稅已於進口時由海關代徵繳納完畢及前開代繳營業稅原審法院可洽詢相關主管機關查詢，列屬營業進項稅額扣抵云云，惟：

1. 依營業稅之制度精神，營業稅係對於買受貨物或勞務之人，藉由消費所表彰之租稅負擔能力課徵之稅捐，稽徵技術上雖以營業人為納稅義務人，但經由後續之交易轉嫁於最終之買受人，亦即由消費者負擔（司法院釋字第688號解釋理由書參照）。營業稅法第32條第2項規定：「營業人對於應稅貨物或勞務之定價，應內含營業稅。」本件上訴人為營業人，每次銷售貨物，自買受人處收取之價金已包含買受人負擔之營業稅額，上訴人（營業人）應依營業稅法第35條第1項規定，以每2個月為一期申報繳納營業稅。至於在進口貨物之情形，因如以境外營業人為納稅義務人，稽徵機關要行使調查課稅權有實際上困難，且要將稅單等課稅文書送達及強制徵收，亦非容易，傳統上稅法規定以進口人為納稅義務人，此故，營業稅法第2條第2款規定，進口貨物之收貨人或持有人為納稅義務人。上訴人從亞馬遜網站進口貨物，於進口時縱已由海關代徵繳納營業稅，乃係因其為進口貨物之收貨人或持有人之緣故，而本件原處分命補徵之營業稅係上訴人於106年5月至107年12月間經營網路拍賣業務在我國「銷售」貨物之營業稅，並非補徵其自國外進口貨物之營業稅。上訴人以本件貨品營業稅已於進口時由海關代徵繳納完畢，援引營業稅法第1條、第41條規定、海關代徵營業稅稽徵作業手冊第參點

第1項、第2項規定、空運快遞貨物通關辦法第18條、空運快遞貨物簡易申報通關作業規定第10點規定及亞馬遜跨境電商平台說明等，指摘原判決僅以其未能取得亞馬遜公司所交付之繳稅憑證逕認其未繳納營業稅，有不適用法規之違背法令云云，尚有誤會。

2. 至於上訴人爭執進口貨物已繳納之營業稅應可列為進項扣抵一節：

(1) 依前引行為時營業稅法第51條第1項第1款規定及營業稅法施行細則第52條第2項第1款規定（即「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：一、第1款至第4款及第6款，以經主管稽徵機關依查得之資料，包含已依本法第35條規定申報且非屬第19條規定之進項稅額及依本法第15條之1第2項規定計算之進項稅額，核定應補徵之應納稅額為漏稅額。」）另財政部89年10月19日台財稅第890457254號函（下稱89年10月19日函）：「……三、又依營業稅法第35條第1項規定，營業人不論有無銷售額，應按期填具申報書，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。準此，營業人之進項稅額准予扣抵或退還，應以已申報者為前提，故營業人違反營業稅法第51條第1款至第4款及第6款，據以處罰之案件，營業人如於經查獲後始提出合法進項憑證者，稽徵機關於計算其漏稅額時尚不宜准其扣抵銷項稅額。……」

(2) 再按「……依營業稅法第14條、第15條、第16條、第19條、第33條及第35條規定，加值型營業稅採稅額相減法，並採按期申報銷售額及統一發票明細表暨依法申報進項稅額憑證，據以計算當期之應納或溢付營業稅額（本院釋字第685號解釋參照）。且同法第15條第1項規定當期銷項稅額得扣減之進項稅額，以依法登記之營業人取得同法第33條所列之合法要式憑證，且於申報期限內檢附向主管稽徵機關申報扣減，而據以計算當期應納

或溢付營業稅額為前提要件（本院釋字第660號解釋參照）。故營業人未依規定申請營業登記而營業者，除於主管稽徵機關查獲前補辦理營業登記及報繳營業稅，而得適用稅捐稽徵法第48條之1第1項規定，免依營業稅法第51條第1款規定處罰外，如經主管稽徵機關查獲未履行定期申報之義務，於查獲後始提出之進項稅額，自與上開規定得扣抵銷項稅額之要件不符。對未依規定申請營業登記而營業者，系爭函（按係指財政部89年10月19日函）綜合營業稅法第15條第1項、第33條、第35條第1項、第43條第1項第3款、第51條第1款及營業稅法施行細則第29條、第52條第2項第1款等規定，限以取得合法進項憑證，且依規定期限申報者，始得據以扣抵銷項稅額，符合加值型營業稅按週期課徵，並能自動勾稽之整體營業稅法立法目的，亦無違於依法履行協力義務之營業人得將營業稅轉嫁消費者負擔之經濟意義及實質課稅之公平原則，不使未依法履行協力義務之營業人，亦得與依法履行協力義務之營業人立於相同之法律地位，致破壞加值型營業稅立基之登記及申報制度。故系爭函以經稽徵機關循前開規定核定之應納稅額為漏稅額，並據以計算漏稅罰，並未增加營業人法律上所未規定之義務，於憲法第19條之租稅法律主義尚無牴觸。……」經司法院釋字第700號解釋理由書闡述甚明。

(3)綜上，營業稅應納稅額之計算，係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。惟營業人如欲以進項稅額扣抵當期銷項稅額，須於次週期開始後依規定時間，以合於規定之憑證申報行使之，故關於扣抵進項稅額，非稽徵機關所得代為。準據前述司法院釋字第660號、第700號解釋意旨，可知營業人遭查獲短漏稅後，始提出內含或載有進項稅額之憑證，未符依規定申報之意旨，自無許其於遭稽徵機關查獲後，再以未依規定申報之進項稅額扣抵依查得銷售額

01 計算之銷項稅額。從而，上訴人106年5月至107年12月
02 經營網路拍賣業務銷售貨物，並未依規定辦理營業稅申
03 報，自無許其於遭稽徵機關查獲後，再以內含或載有進
04 項稅額之文件扣抵依查得銷售額計算之銷項稅額。上訴
05 人主張，法院應依職權向臺灣亞馬遜資料中心服務有限
06 公司函詢上訴人向該公司採購之商品入境海關時繳納營
07 業稅之情形，並向海關查詢上訴人報關單繳納之營業稅
08 額若干，列為進項稅額扣抵，並指摘原判決顯有判決不
09 適用法規、不備理由之違背法令云云，要不足採。

10 (四) 至於上訴人爭執其並無逃漏營業稅之故意，指摘原判決未
11 予斟酌，逕認上訴人有故意違反相關規定而認處1倍之處
12 罰，有違比例原則一節，經查：

13 1. 依卷附裁處書「違章責任」欄所載：「本件按其情節有應
14 注意、能注意而不注意，或雖預見其能發生而確信其不發
15 生之情形，核屬過失。」（見原處分卷第594頁），原判
16 決亦係認為上訴人係過失違章而應受罰（見原判決第11頁
17 第20行），上訴人指稱原判決認上訴人係故意違反相關規
18 定云云，容有誤會。

19 2. 納稅者權利保護法第16條第1項規定：「納稅者違反稅法
20 上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」稅務違
21 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
22 第1款部分規定：「一、第一次處罰日以前之左列違章行
23 為：按所漏稅額處1倍之罰鍰。但於裁罰處分核定前已補
24 辦營業登記或不再繼續營業，並已補繳稅款者，處0.5倍
25 之罰鍰。」上開裁罰金額或倍數參考表係主管機關財政部
26 為協助稅捐稽徵機關行使法律授予之裁罰裁量權，就營業
27 稅法第51條第1項第1款之違章案件，將行為人未依規定申
28 請營業登記而營業之違章情節，分為第1次處罰日前之違
29 章行為、第1次處罰日後至第2次處罰日以前之違章行為，
30 及第2次處罰日後再發生之違章行為等3種，訂定不同之處
31 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。經查，上訴人前因未依規定申請稅籍登記，於104年5月至106年6月經營網拍業務，經被上訴人另案補徵營業稅額1,079,086元，並於108年10月17日按所漏稅額裁處1倍之罰鍰【見原處分卷第575頁，上訴人不服前處分提起行政訴訟，經原審法院109年度訴字第1129號判決駁回起訴，上訴人不服提起上訴，經本院110年度上字第369號判決駁回上訴確定】。原判決認為被上訴人審酌上訴人本件係第1次處罰日（108年10月17日）以前之違章行為，且未於裁罰處分核定前補辦稅籍登記或補繳稅款等情，而按所漏稅額處1倍罰鍰，與營業稅法第51條第1項第1款規定及上開裁罰金額或倍數參考表並無不合，上訴意旨指摘原判決違反比例原則云云，尚非可採。

（五）綜上所述，上訴人之主張均無可採。原判決駁回上訴人在原審之訴，核無違誤。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背法令求予廢棄，並撤銷訴願決定及原處分（含復查決定），為無理由，應予駁回。

六、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 111 年 10 月 13 日

最高行政法院第二庭

審判長法官 帥 嘉 寶

法官 鄭 小 康

法官 林 玫 君

法官 李 玉 卿

法官 洪 慕 芳

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 111 年 10 月 13 日

書記官 張 玉 純