臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第五庭
112年度訴字第146號
113年2月29日辯論終結

原　　告　陽光
被　　告　財政部臺北國稅局

代　表　人　吳蓮英（局長）
訴訟代理人　張素媛
　　陳俊元

上列當事人間營業稅事件，原告不服財政部中華民國111年12月22日台財法字第11113937410號（案號：第11100517號）訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

原告之訴及追加之訴均駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

甲、程序事項：

壹、本件被告代表人原為宋秀玲，訴訟進行中依序變更為陳慧綺、吳蓮英，茲據被告新任代表人具狀聲明承受訴訟（見本院卷第74頁、第85至89頁），核無不合，應予准許。

貳、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。查原告訴之聲明原為：「一、請求貴院按稅法規定辦案並立即撤銷對原告的營業稅及罰鍰。二、請被告提出原告在PCHOME上處理的二手衣物非原告自己使用過的舊品證據。三、請求被告提出原告有進貨二手衣物的事實（進貨紀錄）與金流。四、請求被告勿用個人主觀意識胡亂猜測…。五、訴訟費用由被告負擔。」

（見本院卷第9頁）。嗣原告於民國（下同）112年11月8日本院準備程序中變更聲明為：「一、訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。二、訴訟費用由被告負擔。」（見本院卷第126頁）。復於113年2月29日本院言詞辯論追加訴之聲明為：「一、訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。二、被告應給付原告新臺幣9000元。三、訴訟費用由被告負擔。」，該追加聲明並經被告同意在案（見本院卷第192頁）。核其變更、追加訴之聲明之內容尚在本件固有之審理範圍，無礙兩造前就本件實體爭點已為之攻擊防禦方法及證據資料之實效性，是基於程序經濟，本院認原告所為訴之變更及追加，洵屬適當，應予准許。

乙、實體方面：

壹、事實概要：

被告依據查得資料，以原告未依規定申請稅籍登記，於106年4月至107年12月間透過網路平臺銷售貨物，銷售額共新臺幣（下同）14,132,238元，未依規定開立統一發票報繳營業稅，經審理違章成立，除核定補徵營業稅額706,612元外，並依加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第45條、同法第51條第1項第1款及稅捐稽徵法第44條規定，擇一從重，以營業稅法第51條第1項第1款規定為處罰之依據，按所漏稅額處1倍之罰鍰706,612元。原告不服，申請復查，經被告111年6月28日財北國稅法一字第1110018606號復查決定（下稱復查決定）駁回，原告仍不服，提起訴願，復經財政部111年12月22日台財法字第11113937410號（案號：第11100517號）訴願決定（下稱訴願決定）駁回，遂提起本件行政訴訟。

貳、本件原告主張：

一、原告所銷售皆為自己使用過的舊品，並非到處去收購別人用過的二手衣物以營利為目的在網路上轉售，從中賺取利潤。原告當初沒有去營業登記，是因為根據稅法規定販售自用的二手衣物非營利行為沒有稅的問題，故無需登記。

二、原告有正職工作，無開店營業，亦沒有僱請員工，係於閒暇之餘販售一些小物件、小瓶子以及私人不要的衣物，並無被告說的經常性、持續性和繼續性，就算有獲利，所得也很低微，不應當課予重稅。當初那些二手物品國家本來就已經課過一次營業稅5%，如果再課一次稅，是不是等於一頭牛剝了二次皮？

三、原告的賣場二手和非二手的東西區分得很清楚，被告如果一定要課稅請針對原告賣場非二手貨的商品每個月超過8萬的營業稅額來課稅。若查獲原告有進貨事實，並與每一筆出貨可以互相勾稽，而產生利潤者，原告二話不說，定按稅法規定繳稅絕不規避。

四、請求賠償原告及原告輔佐人於本院3次庭期，從高雄往返臺北的高鐵出資9000元（一個人750元，來回是1500元，故2個人一趟來回的高鐵費用是3000元，一共3次。）

五、並聲明：

（一）訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

（二）被告應給付原告新臺幣9000元。

（三）訴訟費用由被告負擔。

參、被告則以：

一、依營業稅法第1條、第2條、第3條、第6條、第28條及第43條規定，在我國境內以營利為目的，經常性、繼續性、持續性將貨物所有權移轉他人，取得代價之銷售貨物行為，應於開始營業前申請稅籍登記，辦理營業稅申報，繳納營業稅；又凡在中華民國境內利用網路銷售貨物或勞務之營業人，應於開始營業前向主管稽徵機關申請稅籍登記、報繳營業稅，網路交易課徵營業稅及所得稅規範第2點第2項第3款規定甚明，如經查有未辦妥稅籍登記，即行開始營業，而未依規定申報銷售額之情事，稅捐稽徵機關應依法追繳營業稅額。至所謂營業人，包括以營利為目的之公營、私營或公私合營之事業，復為營業稅第6條第1款所規定。故只要以營利為目的而從事經營某一行業者，不論其為公營、私營或公私合營，

也不論其為個人（獨資）、合夥或公司（法人）組織，均屬營業稅法上所稱之營業人。質言之，營業稅法關於營業人資格之取得，除公司行號及營業登記外，尚兼採實質原則，只要個人或組織事實上之所為，已滿足繼續性，獨立性從事一定之經濟活動特徵，即論為事業或營業人。另對於「營業」一詞，實務上多係以「為獲取收入所從事之經常性、繼續性、持續性之經濟活動」稱之。

二、原告於106年4月5日在「PChome商店街」申請會員，以賣家編號「Z000000000」、賣場名稱「小白的商店」及發票地址「000臺北市○○區○○路000號0樓」經營網路拍賣業（使用郵局帳戶收受其出售貨物之付款），是原告已具備營業牌號，並設有固定營業場所。

三、依商店街市集國際資訊股份有限公司（下稱商店街公司）提供之原告於106年4月起至107年12月間銷售貨物交易明細資料：

1、分析每月交易紀錄如下：

(1)106年4月至12月分別為：144筆、56筆、254筆、303筆、281筆、283筆、300筆、335筆、331筆，共2,287筆。

(2)107年1月至12月分別為：255筆、224筆、377筆、337筆、372筆、302筆、264筆、76筆、214筆、195筆、192筆、240筆，共3,048筆，合計5,335筆。

2、另按銷售貨物態樣分析，分別銷售包包1,831筆、耳環528筆、別針264筆、飾品255筆、手環194筆、鑽戒126筆、戒子26筆、墜子21筆、翡翠飾品67筆、旅行箱53筆、電動代步車37筆、折疊代步車11筆、衣物509筆及其他品項共156筆等二手貨物，及分裝百靈油之空瓶941筆、吸入器201筆、吸管68筆、滾珠頭28筆、滴頭19筆等相關貨物。觀其交易數量及頻率，依通常社會生活交易習慣，原告所銷售之物品，顯非其個人日常使用之物品，足認原告係經常性、繼續性、持續性從事網路商業交易之營業人。綜上，本件原告利用PChome銷售貨物，觀其交易數量、頻率及金額，足認原告係經常性且

持續性從事網路商業交易之營業人。然其未依首揭規定辦理稅籍登記及報繳營業稅，被告乃依查得資料，核定補徵原告營業稅706,612元，於法並無不合。

四、又依營業稅法第1條規定，營業稅之稅捐客體之界定，包含兩個要素：「在中華民國境內」，「銷售貨物或勞務及進口貨物」。準此，在中華民國境內從事貨物之銷售，無論銷售之貨物為實物抑或模仿實物原型，縮小製成之模型，均屬營業稅之稅捐客體，是本件縱確如原告主張其出售之貨物為模型，亦屬營業稅之稅捐客體，應依法課徵營業稅。查被告以112年11月14日財北國稅法務字第1120031494號函，請商店街公司提供交易明細資料中所列之旅行箱、電動代步車及折疊代步車等商品之規格、買家帳號等資料供核，經該公司就上開品項提供各5筆案關交易資訊，查案關交易商品於PChome網站上標示建議售價與其他網站標示新品售價相當，顯係同類型商品，且多數交易以低於建議售價1折金額出售致交易總金額自820元至上萬元不等（詳證物一），尚難證明原告交易之貨物僅為模型，況原告於PChome網站銷售頁面並未注明「模型」，僅顯示商品狀態為「二手」（詳證物二），難證原告陳述主張交易商品僅為模型等語為真實且完全之陳述。

五、原告未辦稅籍登記，擅自營業違章事證明確已如前述，原告縱主觀上無違章之故意，核有應注意、能注意而不注意之過失，自應依營業稅法第45條、第51條及稅捐稽徵法第44條所定罰鍰，擇一從重處罰，本案經重行核算漏稅額為720,051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720,051元處最高5倍之罰鍰3,600,255元，與按稅捐稽徵法第44條所定罰鍰720,051元（經查明認定之總額14,401,022元x5%）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，參據稅務違章案件裁罰金額或倍數表，本件違章情節應按所漏稅額720,051元處1倍罰鍰720,051元，惟高於原處罰鍰706,612元，基於行政救濟不利益

變更禁止原則，維持原處罰鍰，係已考量原告之違章情節而為適切之裁罰，洵屬適法允當，原告所訴顯係誤解，原處罰鍰706,612元並無違誤等語。

六、並聲明：

（一）駁回原告之訴。

（二）訴訟費用由原告負擔。

肆、兩造不爭之事實及兩造爭點：

如事實概要欄所述之事實，業據提出營業稅違章補徵核定通知書（原處分卷第166頁）、營業稅違章核定稅額繳款書（原處分卷第165頁）、裁處書（原處分卷第152頁）、違章案件罰鍰繳款書（原處分卷第163頁）、商店街公司108年1月8日商108字第001號函附網路商店「Z000000000」開設日至106年12月31日交易資料（原處分卷第1至27頁）、商店街公司108年12月6日商108字第342號函附網路商店「Z000000000」107年1月1日至108年8月6日交易資料（原處分卷第77至108頁）、中華郵政股份有限公司臺南郵局110年1月6日南營字第1101800011號函附原告之臺南水交社郵局交易明細（原處分卷第188至208頁）、復查決定（原處分卷第390至399頁）、訴願決定（本院卷第49至60頁）等本院卷、原處分卷所附證物為證，其形式真正為兩造所不爭執，堪信為真，兩造之爭點厥為：

一、原告是否屬應申辦營業登記、報繳營業稅之營業人？

二、被告依查得資料核定銷售額14,132,238元，補徵營業稅額706,612元，並依營業稅法第51條第1項第1款規定，按所漏稅額處1倍之罰鍰706,612元，是否適法？

三、原告合併請求被告給付於本院準備程序、言詞辯論往返車資9000元之損害賠償，有無理由？

伍、本院之判斷：

一、本件應適用之法條與法理：

（一）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。」

（二）營業稅法第2條規定：「營業稅之納稅義務人如下：一、銷售貨物或勞務之營業人。二、進口貨物之收貨人或持有人。三、外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內無固定營業場所者，其所銷售勞務之買受人。但外國國際運輸事業，在中華民國境內無固定營業場所而有代理人者，為其代理人。四、第八條第一項第二十七款、第二十八款規定之農業用油、漁業用油有轉讓或移作他用而不符免稅規定者，為轉讓或移作他用之人。但轉讓或移作他用之人不明者，為貨物持有人。」

（三）（105年12月18日修正公布之）營業稅法第6條規定：「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。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。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。四、外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內無固定營業場所，銷售電子勞務予境內自然人。」

（四）營業稅法第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。」

（五）營業稅法第32條規定：「（第1項）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。但營業性質特殊之營業人及小規模營業人，得掣發普通收據，免用統一發票。（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3項）營業人依第十四條規定計算之銷項稅額，買受人為營業人者，應與銷售額於統一發票上分別載明之；買受人為非營業人者，應以定價開立統一發票。（第4項）統一發票，由政府印製發售，或核定營業人自行印製，或由營業人以網際網路或其他電子方式開立、傳輸或接收；其格式、記載事項與使用辦法，由財政部定之。（第5項）主

管稽徵機關，得核定營業人使用收銀機開立統一發票，或以收銀機收據代替逐筆開立統一發票；其辦法由財政部定之。」

（六）營業稅法第35條規定：「（第1項）營業人除本法另有規定外，不論有無銷售額，應以每二月為一期，於次期開始十五日內，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2項）營業人銷售貨物或勞務，依第七條規定適用零稅率者，得申請以每月為一期，於次月十五日前依前項規定向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。但同一年度內不得變更。（第3項）前二項營業人，使用統一發票者，並應檢附統一發票明細表。」

（七）營業稅法第43條規定：「（第1項）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：一、逾規定申報限期三十日，尚未申報銷售額。二、未設立帳簿、帳簿逾規定期限未記載且經通知補記載仍未記載、遺失帳簿憑證、拒絕稽徵機關調閱帳簿憑證或於帳簿為虛偽不實之記載。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。四、短報、漏報銷售額。五、漏開統一發票或於統一發票上短開銷售額。六、經核定應使用統一發票而不使用。（第2項）營業人申報之銷售額，顯不正常者，主管稽徵機關，得參照同業情形與有關資料，核定其銷售額或應納稅額並補徵之。」

（八）營業稅法第51條規定：「（第1項）納稅義務人，有下列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處五倍以下罰鍰，並得停止其營業：一、未依規定申請稅籍登記而營業。二、逾規定期限三十日未申報銷售額或統一發票明細表，亦未按應納稅額繳納營業稅。三、短報或漏報銷售

額。四、申請註銷登記後，或經主管稽徵機關依本法規定停止其營業後，仍繼續營業。五、虛報進項稅額。六、逾規定期限三十日未依第三十六條第一項規定繳納營業稅。七、其他有漏稅事實。（第2項）納稅義務人有前項第五款情形，如其取得非實際交易對象所開立之憑證，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補稅處罰者，免依前項規定處罰。」

（九）納稅者權利保護法第16條規定：「（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2項）納稅者不得因不知法規而免除行政處罰責任。但按其情節，得減輕或免除其處罰。（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。」

（十）稅捐稽徵法第1條之1規定：「（第1項）財政部依本法或稅法所發布之解釋函令，對於據以申請之案件發生效力。但有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件適用之。（第2項）財政部發布解釋函令，變更已發布解釋函令之法令見解，如不利於納稅義務人者，自發布日起或財政部指定之將來一定期日起，發生效力；於發布日或財政部指定之將來一定期日前，應核課而未核課之稅捐及未確定案件，不適用該變更後之解釋函令。（第3項）本條中華民國一百年十一月八日修正施行前，財政部發布解釋函令，變更已發布解釋函令之法令見解且不利於納稅義務人，經稅捐稽徵機關依財政部變更法令見解後之解釋函令核課稅捐，於本條中華民國一百年十一月八日修正施行日尚未確定案件，適用前項規定。（第4項）財政部發布之稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表變更時，有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件適用之。」

（十一）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，處百分之五以下罰鍰。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一百萬元。」

（十二）以下規範、函釋、令釋乃執行母法（營業稅法）之技術性、細節性行政規定，與立法意旨相符，且未逾越母法之限度，行政機關予以適用，自無違誤：

1、財政部94年5月5日台財稅字第09404532300號令發布之「網路交易課徵營業稅及所得稅規範」：

(1)第2點第2款第3目規定：「二、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：（1）在中華民國境內無固定營業場所之外國事業、機關、團體、組織，其利用網路銷售貨物予中華民國境內買受人者，屬進口貨物，應由貨物收貨人或持有人依營業稅法第9條及第41條規定徵免營業稅。（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；銷售貨物如符合營業稅法第8條第1項規定者，免徵營業稅；銷售貨物如符合營業稅法第7條規定者並得申報適用零稅率（應檢附營業稅法施行細則第11條規定之證明文件）。」

(2)第3點第2款第2目規定：「三、所得稅課稅規定……（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：……2.利用網路接受上網者訂購貨物，再藉由實體通路交付：（1）在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之營利事業、教育、文化、公益、慈善機構或團體、或其他組織，於中華民國境外利用網路直接銷售貨物予境內買受人，並直接由買受人報關提貨者，應按一般國際貿易認定，非屬中華民國來源所得。（2）在中華民國境內有固定營業場所或營業代理人之營利事業、教育、文化、公益、慈善機構或團體、或其他組織，利用網路銷售貨物予中華民國境內或境外買受人，應依所得稅法第3條規定課徵營利事業所得稅。（3）其他利用網路銷售貨物者，依所得稅法相關規定辦理。（4）個人出售家庭日常使用之衣物、家具、自用小客車等，其交易之所得依所得稅法第4條第1項第16款規定免納所得稅，亦不發生課徵營業稅及營利事業所得稅問題。」

2、財政部94年11月25日台財稅字第09404577950號函：【二、個人以營利為目的，透過網路銷售貨物或勞務，如果每個月銷售貨物之銷售額未達到營業稅起徵點者，得暫時免向國稅局辦理營業（稅籍）登記，其「每月銷售額」之認定，以最近6個月之銷售總額平均計算。三、另有關業經依法辦理稅籍登記之查定課徵營業人，其應納（查定）營業稅額，應就實際交易資料中，已達營業稅起徵點之月份核課稅額。】

3、財政部109年1月31日台財稅字第10904512340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。三、廢止本部94年11月25日台財稅字第09404577950號函。】

（十三）110年12月20日修正公布、同日生效之稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表關於稅捐稽徵法第44條第1項部分之規定：「違章情形：一、一年內經第一次查獲者。……。裁罰金額或倍數：按未給與憑證、未取得憑證、未保存憑證，經查明認定之總額處百分之二罰鍰。」

（十四）105年6月30日修正公布、同日生效之稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表關於營業稅法第45條部分之規定：「違章情形：一、第一次通知未依限補辦者。……。裁罰金額或倍數：處新臺幣三千元罰鍰。」

（十五）112年10月25日修正公布、同日生效之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款部分之規定：「違章情形：一、第一次處罰日以前（含本日）之左列違章行為。……。裁罰金額或倍數：按所漏稅額處一倍之罰鍰。但於裁罰處分核定前已補辦稅籍登記或不再繼續營業，並已補繳稅款者，處○・五倍之罰鍰。」

二、補徵營業稅部分：

（一）原告是屬於應申辦營業登記、報繳營業稅之營業人：

1、被告依據查得資料，以原告未依規定申請稅籍登記，於106年4月至107年12月間透過網路平臺銷售貨物，銷售額共14,132,238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706,612元外，並依營業稅法第45條、同

法第51條第1項第1款及稅捐稽徵法第44條規定，擇一從重，以營業稅法第51條第1項第1款規定為處罰之依據，按所漏稅額處1倍之罰鍰706,612元，本院經核尚無不合。

2、原告雖主張所銷售皆為自己使用過的舊品，旅行箱、電動代步車及折疊代步車等商品僅為模型，並非到處去收購別人用過的二手衣物以營利為目的在網路上轉售，並無經常性、持續性和繼續性，二手物品國家本來就已經課過一次營業稅5%，如果再課一次稅，等於一頭牛剝二次皮，請針對原告賣場「非二手貨」的商品每個月超過8萬的營業稅額來課稅。若查獲原告進貨二手衣物之事實與金流，並與每一筆出貨可以互相勾稽，原告定按稅法規定繳稅云云。

3、惟依營業稅法第1條規定，營業稅之稅捐客體之界定，包含「在中華民國境內」、「銷售貨物或勞務及進口貨物」兩個要素。除「個人出售家庭日常使用之衣物、家具、自用小客車等，其交易之所得依所得稅法第4條第1項第16款規定免納所得稅，亦不發生課徵營業稅及營利事業所得稅問題」【財政部94年5月5日台財稅字第09404532300號令發布之「網路交易課徵營業稅及所得稅規範」參照】之外，其他不論是貨物新品第一次銷售，或第二手以上之轉讓交易，本質均屬營業稅上「在中華民國境內銷售貨物」，只要是行為人係從事重複性、繼續性之交易，而不是「一時性或偶發性」之交易行為，即屬營業稅法規範之銷售行為，而非所得稅法第9條所稱「非經常性買進、賣出營利活動之財產交易所得」，自應依法辦理營業登記，課徵營業稅（最高行政法院101年度裁字第2517號裁定參照）。

4、本件經查原告於106年4月5日在「PChome商店街」申請會員，以賣家編號「Z000000000」、賣場名稱「小白的商店」及發票地址「000臺北市○○區○○路000號0樓」經營網路拍賣業（使用郵局帳戶收受其出售貨物之付款），原告已具備營業牌號，並設有固定營業場所。而依商店街

公司提供之原告於106年4月起至107年12月間銷售貨物交易明細資料：

(1)每月交易紀錄如下：

Ａ、106年4月至12月分別為：144筆、56筆、254筆、303筆、281筆、283筆、300筆、335筆、331筆，共2,287筆。

Ｂ、107年1月至12月分別為：255筆、224筆、377筆、337筆、372筆、302筆、264筆、76筆、214筆、195筆、192筆、240筆，共3,048筆，合計5,335筆。

(2)依原告所銷售貨物之態樣觀之，原告係銷售包包1,831筆、耳環528筆、別針264筆、飾品255筆、手環194筆、鑽戒126筆、戒子26筆、墜子21筆、翡翠飾品67筆、旅行箱53筆、電動代步車37筆、折疊代步車11筆、衣物509筆及其他品項共156筆等二手貨物，及分裝百靈油之空瓶941筆、吸入器201筆、吸管68筆、滾珠頭28筆、滴頭19筆等相關貨物。

(3)又經被告以112年11月14日財北國稅法務字第1120031494號函，請商店街公司提供交易明細資料中所列之旅行箱、電動代步車及折疊代步車等商品之規格、買家帳號等資料供核，該公司就上開品項所提供各5筆案關交易資訊觀之，系爭旅行箱53筆、電動代步車、折疊代步車交易商品於PChome網站上標示建議售價，與其他網站標示新品售價相當，顯係同類型商品，且多數交易以低於建議售價1折金額出售，致交易總金額自820元至上萬元不等（見本院卷第137至139頁），原告於PChome網站銷售頁面並未注明「模型」，僅顯示商品狀態為「二手」（見本院卷第141至145頁），難認前揭原告交易之貨物僅為模型。

(4)依上述之交易品項、數量、頻率觀之，原告所銷售之物品，依通常社會觀念，顯非「個人出售家庭日常使用之衣物、家具、自用小客車等」之「一時性或偶發性」之交易行為，縱使被告無法提出原告「有進貨二手衣物之事實與

金流」，但如此龐大之交易品項、數量、頻率，縱使沒有發現進貨物流與金流，仍無從認定原告只是「出售個人家庭日常使用之衣物、家具、自用小客車」，原告主張「伊所銷售者皆為自己搬家多次使用過的舊品，應免課營業稅，且並非經常性、持續性和繼續性交易」云云，尚不足採。是縱原告所出售的係二手貨品，亦已足認原告係經常性、繼續性、持續性從事網路商業交易之營業人。

(5)原告雖主張被告應提出其有進貨二手衣物之事實與金流云云，惟原告進貨之事實與金流，只涉及「營業稅進項稅額存在」（可作為成本扣除），而參據司法院釋字第537號解釋意旨，稅務案件因具有課稅資料多為納稅義務人所掌握及大量性行政之事物本質，稽徵機關欲完全調查及取得相關資料，容有困難，為貫徹課稅公平原則，則屬於納稅義務人所得支配或掌握之課稅要件事實，納稅義務人應負有提供資料之協力義務，營業稅之進項稅額，因在計算營業人實際應納稅額時，列為計算之減項，屬於權利發生後之消滅事由，則有關「營業稅進項稅額存在」之事實，不論從證據掌控或利益歸屬之觀點，均應由主張扣抵之申報扣抵營業人負擔證明責任，是原告主張被告負進貨事實及進貨金流之舉證責任，尚不足採。本件被告縱未查得原告進貨二手衣物之事實與金流（營業稅進項稅額），但因原告未依營業稅法第35條第1項規定據實申報銷售額，致有短報、漏報銷售額之情形，被告即可得適用同法第43條第1項第4款規定，依查得之資料核定該期銷售額及應納稅額。

(6)綜上，被告認定原告係經常性且持續性從事網路商業交易之營業人，然未依首揭規定辦理稅籍登記及報繳營業稅，被告乃依查得資料，核定補徵原告營業稅706,612元，於法並無不合。

三、罰鍰部分：

（一）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，無須他人提醒。再者，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。原告在「PChome商店街」以賣家編號「Z000000000」、賣場名稱「小白的商店」及發票地址「000臺北市○○區○○路000號0樓」經營網路拍賣業，但未辦稅籍登記，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，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。

（二）本案經重行核算漏稅額為720,051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720,051元處最高5倍之罰鍰3,600,255元，與按稅捐稽徵法第44條所定罰鍰720,051元（經查明認定之總額14,401,022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，參據稅務違章案件裁罰金額或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（含本日）之……違章行為。按所漏稅額處1倍之罰鍰……。」，本件違章情節應按所漏稅額720,051元處1倍罰鍰720,051元，惟高於原處罰鍰706,612元，基於行政救濟不利益變更禁止原則，維持原處罰鍰，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，原告主張，尚不足採。

四、綜上，原處分（含復查決定）並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合。原告訴請撤銷，並追加合併請求被告給付於本院準備程序、言詞辯論往返車資9000元之損害賠償，均為無理由，應予駁回。

五、兩造其餘攻擊防禦方法均與本件判決結果不生影響，故不逐一論述，併此敘明。

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　　113　　年　　3　　月　　21　　日

審判長法　官　陳心弘

法　官　林妙黛

法　官　畢乃俊

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，	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。

經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	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(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。	

中　　華　　民　　國　　113　　年　　3　　月　　21　　日

書記官　李依穎