

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第四庭

113年度訴字第128號

113年11月21日辯論終結

原告 段如錦

被告 財政部臺北國稅局

代表人 吳蓮英（局長）

訴訟代理人 朱美玉

上列當事人間營業稅事件，原告不服財政部中華民國112年12月25日台財法字第11213944750號（案號：第11200745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

一、事實概要：

緣被告依據查得資料，以原告未依規定申請稅籍登記，於民國105年11月至106年12月間透過網路銷售遊戲幣，銷售額合計新臺幣（下同）47,144,556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2,357,227元，被告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條等規定，擇一從重依營業稅法第51條第1項第1款規定，裁處罰鍰2,357,227元。原告不服補徵稅額及罰鍰處分，申請復查未獲變更，提起訴願仍遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

（一）原告經營網路遊戲幣銷售時，因屬新興產業，當時法規未明，未能於行業開放登記期限內辦理登記、申請開立統一發票及申報銷售額；被告核定營業稅並未考量實際情況，蓋原

01 告係於網路上向遊戲玩家收購遊戲幣後再售出，網路遊戲玩
02 家眾多、交易對象難以固定，客觀上難以取得進項憑證，被
03 告核定之銷售額過於主觀且有悖市場機制，據以作成之罰鍰
04 金額亦有失公允。再以，原告有透過綠界科技股份有限公司
05 （下稱綠界公司）購買代碼收款，有部分客戶銷貨退回，原
06 告已提出相關事證，被告竟不予採信，對原告並不公平。原
07 告疏未辦理營業登記及繳納營業稅，縱有過失，惟原告有繳
08 納之誠意，已繳納部分稅額，詎料被告扣押原告所有不動
09 產，原告將無法出售房地補繳稅款。希望可以減低裁罰倍
10 數。

11 (二)聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

12 三、被告答辯主張及聲明：

13 (一)補稅部分：

- 14 1. 原告透過網路以電磁紀錄將遊戲幣使用、收益權利移轉予買
15 家以取得代價，因遊戲幣係屬數位商品，並非以具體有形之
16 型態表徵價值者，其交易係屬權利之轉讓使用，依94年5月5
17 日發布之網路交易課稅規範第2點第2款第4目規定及財政部8
18 1年7月1日台財稅第810238186號函（下稱財政部81年7月1日
19 函），屬營業稅法第3條第2項本文規定之銷售勞務範疇。
- 20 2. 原告於網路銷售遊戲幣，透過第三方綠界公司收取買家轉入
21 之報酬，依綠界公司提供會員交易明細紀錄表所載交易頻率
22 觀之，除105年11月為7百餘筆外，其餘各月均達千筆以上，
23 足認原告為經常性且持續從事銷售遊戲幣交易之事實，為營
24 業稅法第2條第1款所稱銷售勞務之營業人，是原告主張其經
25 營之網路銷售遊戲幣為新興業務、法未明文規定應申請稅籍
26 登記云云，核無足採。加值型營業稅採稅額相減法，並採按
27 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，
28 據以計算當期之應納或溢付營業稅額。且營業稅法第15條第
29 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
30 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
31 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

01 營業稅額為前提要件；另依釋字第537號解釋意旨，稅務案
02 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
03 物本質，稽徵機關欲完全調查及取得相關資料容有困難，為
04 貫徹課稅公平原則，屬於納稅義務人所得支配或掌握之課稅
05 要件事實，納稅義務人應負有提供資料之協力義務，營業稅
06 之進項稅額，因在計算營業人實際應納稅額時，列為計算之
07 減項，屬於權利發生後之消滅事由，則有關「營業稅進項稅
08 額存在」之事實，不論從證據掌控或利益歸屬之觀點，均應
09 由主張扣抵之申報扣抵營業人負擔證明責任。原告未依規定
10 申請稅籍登記，即開始營業、購入及銷售遊戲幣，且自承未
11 取得合法進項憑證，亦未依規定開立憑證交付予消費者，自
12 無進項稅額可資申報扣抵銷項稅額，尚無從以玩家眾多、進
13 項憑證取得困難為由而免除提供之義務，則被告依據綠界公
14 司提供會員交易明細紀錄表，核認原告於105年11月至106年
15 12月間，漏開統一發票並漏報銷售額47,144,556元，依法核
16 定補徵營業稅額2,357,227元，自屬有據。

17 (二)罰鍰部分：

18 原告在網路上銷售遊戲幣，未依規定向主管稽徵機關申請稅
19 籍登記、開立統一發票交付買受人，並依法報繳營業稅，致
20 生系爭違章行為，核有過失，無納稅者權利保護法(下稱納
21 保法)第16條第1項不予處罰規定之適用。本件應補徵營業稅
22 額為2,357,227元，已如前述，其違章行為同時構成營業稅
23 法第45條、第51條第1項第1款及稅捐稽徵法第44條規定之處
24 罰要件，依行政罰法第24條第1項規定、財政部97年6月30日
25 台財稅字第09704530660號令(下稱財政部97年6月30日令)
26 及財政部109年11月3日台財稅字第10904634191號令(下稱
27 財政部109年11月3日令)，從重擇定以營業稅法第51條第1
28 項第1款為處罰之法據。依納保法第16條第3項規定，衡酌原
29 告未依規定開立統一發票，致短漏報銷售額，已生稅收損害
30 之影響，且原告於裁罰處分核定前未補繳稅款，核其行為之
31 應受責難程度，被告按所漏稅額2,357,227元處1倍罰鍰2,35

01 7,227元，實已考量原告違章程度所為之適切裁罰，原處罰
02 鍰並無違誤。

03 (三)聲明：駁回原告之訴。

04 四、本院之判斷：

05 (一)本件應適用之法令：

06 1. 營業稅法第1條規定：「在中華民國境內銷售貨物或勞務及
07 進口貨物，均應依本法規定課徵加值型或非加值型之營業
08 稅。」第2條第1款規定：「營業稅之納稅義務人如下：一、
09 銷售貨物或勞務之營業人。」第3條第1項及第2項本文規
10 定：「將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售
11 貨物。提供勞務予他人，或提供貨物與他人使用、收益，以
12 取得代價者，為銷售勞務。」第6條第1款規定：「有下列情
13 形之一者，為營業人：一、以營利為目的之公營、私營或公
14 私合營之事業。」第28條規定：「營業人之總機構及其他固
15 定營業場所，應於開始營業前，分別向主管稽徵機關申請稅
16 籍登記。」第32條第1項本文規定：「營業人銷售貨物或勞
17 務，應依本法營業人開立銷售憑證時限表規定之時限，開立
18 統一發票交付買受人。」第35條第1項前段規定：「營業人
19 除本法另有規定外，不論有無銷售額，應以每2月為1期，於
20 次期開始15日內，填具規定格式之申報書，檢附退抵稅款及
21 其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營
22 業稅額。」第43條第1項第3款規定：「營業人有下列情形之
23 一者，主管稽徵機關得依照查得之資料，核定其銷售額及應
24 納稅額並補徵之：……三、未辦妥稅籍登記，即行開始營
25 業，……而未依規定申報銷售額。」

26 2. 網路交易課徵營業稅及所得稅規範（財政部94年5月5日台財
27 稅字第09404532300號令發布，下稱網路交易課稅規範）第2
28 點第2款第4目及第4點規定：「二、營業稅課稅規定……
29 (二)向註冊機構申請取得網域名稱及網路位址並自行架構
30 網站，或向網路服務提供業者、其他提供虛擬主機之中介業
31 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

01 取得代價：……4.利用網路接受上網者訂購無形商品，再藉
02 由實體通路提供勞務或直接藉由網路傳輸方式下載儲存至買
03 受人電腦設備運用或未儲存而以線上服務、視訊瀏覽、音頻
04 廣播、互動式溝通、遊戲等數位型態使用……四、營業登
05 記：凡在中華民國境內利用網路銷售貨物或勞務之營業人
06 （包含個人以營利為目的，採進、銷貨方式經營者），除業
07 依營業稅法第28條、所得稅法第18條辦竣營業登記或符合營
08 業稅法第29條得免辦營業登記規定者外，應於開始營業前向
09 主管稽徵機關申請營業登記。」原告主張網路銷售遊戲幣為
10 新興業務，法未明文規定應申請稅籍登記云云，為不足採。

- 11 3. 財政部81年7月1日函：「……三、權利轉讓使用之交易，核
12 屬銷售勞務，應依法課徵營業稅。」109年1月31日台財稅字
13 第10904512340號令（下稱財政部109年令）：「一、個人以
14 營利為目的，透過網路銷售貨物或勞務，其當月銷售額未達
15 營業稅起徵點，得暫時免向國稅局申請稅籍登記，於當月銷
16 售額達營業稅起徵點時應即向國稅局申請稅籍登記：
17 ……。」

18 (二)原告於網路銷售遊戲幣，透過第三方綠界公司收取買家轉入
19 之報酬，為營業稅法第2條第1款所稱銷售勞務之營業人。說
20 明如下：

- 21 1. 依前揭網路交易課稅規範可知，個人以營利為目的，透過網
22 路銷售貨物或勞務，其當月銷售額未達營業稅起徵點，得暫
23 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
24 時（銷售貨物為80,000元，銷售勞務為40,000元），應即向
25 國稅局申請稅籍登記。又營業稅所注重者在於以營利為目的
26 而持續性地獨立從事貨物或勞務銷售之實質經濟行為，不論
27 其是否已辦理營業（稅籍）登記或其究屬法人、獨資商號或
28 自然人個人，亦不問其為公營、私營或公私合營，合於上述
29 規定進行銷售者，均無礙其為營業稅納稅義務人之認定。
- 30 2. 查原告先向遊戲玩家買入線上遊戲之遊戲幣後，再將遊戲幣
31 轉售給有需求之玩家；原告委託第三方支付業者綠界公司代

01 收交易價款，有綠界公司函覆被告信義分局並提供其與原告
02 交易紀錄之資料(參原處分卷1第403至638頁)可稽。該綠界
03 公司函覆被告信義分局函，略以：綠界公司為第三方支付，
04 提供經註冊之會員金流及物流服務，原告為綠界公司線上註
05 冊會員。提供收款之撥款及提領說明：使用綠界公司提供之
06 超商代碼於買家付款完成後，會於隔日使用其他筆訂單金額
07 扣除手續費後，一同撥至收款廠商之綠界帳戶(會員帳戶)
08 內，使用信用卡收款則待消費者完成刷卡，並待廠商執行關
09 帳作業後，綠界公司即將款項送至銀行端進行請款作業，款
10 項會依照綠界公司與會員間合約議定之內容撥款至會員帳戶
11 內，後續廠商可自行決定提領日期及金額，由綠界公司自帳
12 戶內扣除提領金額並由綠界公司之銀行帳戶匯款至廠商綁定
13 之實體銀行帳戶，其提供之交易明細紀錄內交易金額均為未
14 扣除手續費之金額等情(參原處分卷1第638頁)。又遊戲幣係
15 屬具經濟價值之虛擬商品，非法定貨幣或外國貨幣，亦非以
16 具體有形之型態表徵價值者，其交易係屬權利之轉讓使用；
17 原告在中華民國境內利用網路接受買家訂購虛擬商品(遊戲
18 幣)，讓買家可直接透過網路傳輸方式以遊戲之數位型態使
19 用收益遊戲幣，其交易係屬權利之轉讓使用，依網路交易課
20 稅規範第2點第2款第4目規定及財政部81年7月1日函，屬營
21 業稅法第3條第2項本文規定之銷售勞務範疇。

- 22 3. 依前開綠界公司提供之會員交易明細紀錄表所載交易可知，
23 原告105年11月交易為7百多筆，透過網路銷售遊戲幣當月銷
24 售金額為2,371,890元(含稅)，已達營業稅起徵點，即應
25 向國稅局申請稅籍登記，惟原告未依規定申請，於法不合。
26 且於105年11月之後至106年12月，每個月營業均達千筆以
27 上，原告經常性且持續從事銷售遊戲幣交易之事實，足以認
28 定。被告據認原告為營業稅法第2條第1款所稱銷售勞務之營
29 業人，應按營業稅法第32條第1項本文規定開立統一發票交
30 付買受人，即無不合。

01 (三)被告依綠界公司提供之交易明細，核認原告於系爭期間，未
02 依規定申請稅籍登記、漏開統一發票並漏報銷售額47,144,5
03 56元，據以核課營業稅，核無不合。說明如下：

04 1. 原告未依規定申請稅籍登記，於105年11月至106年12月間，
05 在網路上銷售遊戲幣，透過綠界公司代收銷售遊戲幣價款，
06 存入原告在國泰銀行之帳戶，有綠界公司提供原告會員編號
07 交易明細紀錄(參原處分卷1第403至625頁)可稽，交易金額
08 合計49,501,783元，核屬在我國境內利用網路銷售勞務，是
09 原告未依法申請稅籍登記，短漏開統一發票營業稅並漏報銷
10 售，已堪認定。上開交易金額49,501,783元係加總原告105
11 年11月至106年12月每月交易金額加計5%營業稅金額而來，
12 原告105年11月至106年12月每月銷售遊戲幣之銷售額，依序
13 為：2,258,943元(2,371,890/1.05)、3,003,019元(3,153,1
14 70/1.05)、3,447,905元(3,620,300/1.05)、4,055,057元
15 (4,257,180/1.05)、4,795,876元(5,035,670/1.05)、3,77
16 1,831元(3,960,423/1.05)、3,428,595元(3,600,025/1.0
17 5)、4,636,324元(4,868,140/1.05)、3,340,886元(3,507,9
18 30/1.05)、3,583,933元(3,763,130/1.05)、2,966,200元
19 (3,114,510/1.05)、2,709,448元(2,844,920/1.05)、2,82
20 9,486元(2,970,960/1.05)、2,317,052元(2,432,905/1.0
21 5)。依上開交易金額計算，原告未依法申請稅籍登記，漏報
22 銷售額47,144,556元(不含稅)及短漏按銷售額5%計算之營
23 業稅2,357,227元(交易金額為49,501,783元= 47,144,556
24 元 + 2,357,227元。原處分卷1第626頁)。

25 2. 雖原告主張其經營網路銷售遊戲幣之業務，客觀上難以取得
26 進項憑證，被告未考慮實際情況逕行核定其銷售額過於主觀
27 且悖於市場機制，侵害其權益云云。查原告未依規定申請稅
28 籍登記而為購入及銷售遊戲幣之營業，未取得合法進項憑
29 證，亦未依規定開立憑證交付消費者(遊戲玩家)，自無進
30 項稅額供申報扣抵銷項稅額，於法有違，自不能以玩家眾

01 多、取得進項憑證困難而免除其義務，原告此部分主張為不
02 足取。

03 3. 原告又主張原核定銷售額未核減退回款項，核定金額未扣除
04 已退還貨款云云。惟查，被告為調查課稅資料，依稅捐稽徵
05 法第30條第1項之規定，以108年8月13日財北國稅信義營業
06 字第1080159475號函(原處分卷1第318至319頁)，請原告提
07 示銷售明細資料(含銷售日期、品名、數量、金額)、收款證
08 明文件(如銀行存摺或收支明細資料)、統一發票存根聯及報
09 繳營業稅資料影本，原告並未提供。雖原告於復查時提示其
10 與買家之Line截圖(原處分卷2第1837至2084頁)、退款明細
11 (原處分卷2第1445至1836頁)及國泰世華銀行對帳單(原處
12 分卷2第1至1444頁)，復於本院提出如附件二「銷貨退回銀
13 行退款證明」(本院卷第105至113頁)為證，惟上揭資料無
14 從認定退款屬實。理由如下：

15 (1)綠界公司提供的交易明細紀錄僅有買方付款之超商代碼與
16 特店訂單編號，無法得知實際買家，自無法知悉退款帳號
17 與買家是否為同一人。況綠界公司提供之交易明細紀錄表
18 中有部分退款金額未顯示退款帳號及其銀行代碼，例如：
19 交易序號2742、2745、2748、2752、2754、2780、277
20 8……等(原處分卷1第589至590頁)，原告未提供該帳戶
21 之存摺封面或相關證明文件以核對該帳戶之持有使用人，
22 自無法與原告之國泰世華帳戶勾稽；而交易明細紀錄表即
23 便有列示退款帳號及其銀行代碼者，惟仍有部分交易無法
24 與國泰世華帳戶的交易明細勾稽，例如：交易序號2322、
25 2389(原處分卷1第595頁)；亦有退款金額大於付款金額
26 的情況，例如：交易序號2415其交易金額為10,030元小於
27 退款金額17,857元(原處分卷1第594頁)；也有退款、付
28 款金額、時間相同，退款帳號卻不同的情況，例如：交易
29 序號3906(原處分卷1第575頁、原處分卷2第1298頁)；交
30 易序號3965(原處分卷1第574頁，原處分卷2第1296頁)；
31 又有付款日期晚於退款日期的情況，例如：①交易序號25

01 11之付款日期為西元2017年1月18日(原處分卷1第593
02 頁),惟國泰世華銀行交易明細的支出日期卻為同年月16
03 日(原處分卷2第1401頁);②交易序號2551之付款日期為
04 西元2017年1月19日(原處分卷1第593頁),國泰世華銀行
05 之交易明細紀錄卻為同年月18日已轉出相同金額予相同退
06 款帳號(原處分卷2第1392頁);③交易序號2645於西元201
07 7年1月21日付款(原處分卷1第591頁),惟國泰世華銀行交
08 易明細紀錄卻係在同年月20日轉出予退款帳號;④交易序
09 號2931之付款日期為2017年1月27日(原處分卷1第588
10 頁),國泰世華銀行的交易明細紀錄卻於同年月26日已轉
11 出予退款帳號(原處分卷2第1360頁);⑤交易序號3427之
12 付款日期為2017/2/4(原處分卷1第581頁),國泰世華銀行
13 的交易明細紀錄卻於2017年2月2日已轉出予退款帳號(原
14 處分卷2第1339頁);⑥交易序號4013之付款日期為同年月
15 16日(原處分卷1第574頁),惟國泰世華銀行的交易明細紀
16 錄卻於同年月15日已轉出予退款帳號(原處分卷2第1297
17 頁)。是依綠界公司提供之交易明細表與原告提供之國泰
18 世華銀行對帳單並無法勾稽,進而認定退款屬實。

19 (2)原告提供的Line截圖(原處分卷2第1837至2083頁),皆呈
20 現原告傳送訊息予買家時,收受該訊息並未顯示「已讀」
21 二字,與吾人使用Line的經驗不符。又Line顯示「沒有成
22 員」其可能原因:對方更換或刪除Line帳號,(原處分卷
23 1第238至241頁),而沒有成員者,Line APP原本輸入的對
24 話處應顯示「您尚未建立任何聊天室」(原處分卷2第2082
25 頁)。然原處分卷2頁次第1837、1839-1840、1842-1849、
26 1851-1853、1856-1860、1864-1872、1878-1906、1908-1
27 918、1920-1927、1929-1942、1945、1949-1961、1963-1
28 965、1967-1980、1982-1984、1987-1994、1998-2009、2
29 011-2012、2014-2016、2018、2022、2024-2037、2041-2
30 049、2051、2053-2054、2056-2067、2069-2070、2072、
31 2074-2075、2078-2079、2081-2082,卻有Line截圖於輸

01 入對話處未呈現任何文字，亦有截圖未顯示任何名稱(原
02 處分卷2第2023頁3-8-4截圖、第2015頁3-16-1截圖、第19
03 43頁6-9-6截圖)。茲原告僅提供片段非完整之Line截圖，
04 既無法得知交易全貌，又通訊對象(買家)帳號多數顯示
05 「沒有成員」(即因帳號變更或刪除致無帳號名稱)，無
06 法勾稽退款對象是否與買家相符，完全無法得知買家之資
07 訊，故依原告上開Line截圖無法證明原告有退款之事實。

08 (四)罰鍰部分：

- 09 1. 稅捐稽徵法第44條規定：「營利事業依法規定應給與他人憑
10 證而未給與，應自他人取得憑證而未取得，或應保存憑證而
11 未保存者，應就其未給與憑證、未取得憑證或未保存憑證，
12 經查明認定之總額、處5%以下罰鍰。……前項處罰金額最
13 高不得超過新臺幣1百萬元。」第48條之3本文規定：「納稅
14 義務人違反本法或稅法之規定，適用裁處時之法律。」
- 15 2. 營業稅法第45條規定：「營業人未依規定申請稅籍登記者，
16 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
17 鍰；屆期仍未補辦者，得按次處罰。」第51條第1項第1款規
18 定：「納稅義務人，有下列情形之一者，除追繳稅款外按所
19 漏稅額處5倍以下罰鍰，並得停止其營業：一、未依規定申
20 請稅籍登記而營業。」
- 21 3. 行政罰法第24條第1項本文規定：「一行為違反數個行政法
22 上義務規定而應處罰鍰者，依法定罰鍰額最高之規定裁
23 處。」
- 24 4. 納保法第16條規定：「納稅者違反稅法上義務之行為非出於
25 故意或過失者，不予處罰。納稅者不得因不知法規而免除行
26 政處罰責任。但按其情節，得減輕或免除其處罰。稅捐稽徵
27 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
28 度、所生影響及因違反稅法上義務所得之利益，並得考量納
29 稅者之資力。」
- 30 5. 財政部97年6月30日令(業經財政部101年5月24日台財稅字
31 第10104557440號令、109年11月3日令修正)：「營業人觸

01 犯加值型及非加值型營業稅(以下簡稱營業稅法)第51條第1
02 項各款，同時違反稅捐稽徵法第44條規定者，依本部109年1
03 1月3日台財稅字第10904634190號令規定，應擇一從重處
04 罰。所稱擇一從重處罰，應依行政罰法第24條第1項規定，
05 就具體個案，按營業稅法第51條第1項所定，就漏稅額處最
06 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
07 較，擇定從重處罰之法據，再依該法據及相關規定予以處
08 罰。」109年11月3日令：「一、納稅義務人之行為同時構成
09 行為罰及漏稅罰規定，依司法院釋字第503號解釋及行政罰
10 法第24條規定，應採擇一從重處罰者，包含但不限於下列情
11 形：……（三）納稅義務人之行為構成營業稅法第45條或第
12 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
13 規定。……」上開令釋乃主管機關財政部本於職權就相關法
14 律之適用所作成之解釋性行政規則，係闡明法規之原意，經
15 核符合相關法規範意旨，所屬稽徵機關辦理相關案件自得援
16 用。

- 17 6. 原告未依規定申請稅籍登記，於105年11月至106年12月期間
18 透過網路銷售遊戲幣，漏開統一發票並漏報銷售額47,144,5
19 56元，被告核定補徵營業稅額2,357,227元，核無違誤，已
20 如前述。原告於系爭期間在網路上銷售遊戲幣，本應向主管
21 稽徵機關申請稅籍登記、開立統一發票交付買受人，並依法
22 報繳營業稅，原告就應否繳納營業稅若有疑問理應向稅捐稽
23 徵機關查詢，惟其未向稅捐稽徵機關查詢，未依規定辦理稅
24 籍，依規定繳納營業稅，致生系爭違章行為，核有應注意、
25 能注意而不注意之過失，按其情節並無得減輕或免除其處罰
26 之情形。原告違章行為同時構成營業稅法第45條、第51條第
27 1項第1款及稅捐稽徵法第44條規定之處罰要件，依行政罰法
28 第24條第1項規定、財政部97年6月30日令及財政部109年11
29 月3日令，應按營業稅法第45條所定最高罰鍰30,000元、同
30 法第51條第1項第1款所定就漏稅額，2,357,227元處最高5倍
31 之罰鍰11,786,135元，與按稅捐稽徵法第44條所定處最高1,

000,000元罰鍰（應按查明認定總額47,144,556元處最高罰鍰2,357,227元，惟最高不得超過1,000,000元）比較，自以營業稅法第51條第1項第1款為最高，據為處罰準據。雖原告主張其於108年9月25日補辦稅籍登記（營業人名稱：和喜閣有限公司），裁罰應減輕為0.5倍等語，惟查原告並非於裁罰前繳清稅款，且迄今仍未繳清稅款，原告亦未能證明已經繳清稅款，即無從減輕裁罰為0.5倍（本院卷第125頁稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表減免處罰標準，下稱裁罰倍數參考表）。從而，被告審酌本件係第1次處罰日以前之違章行為，原告未於裁罰處分核定前補繳稅款，參酌裁罰倍數參考表規定，以原告所漏稅額2,357,227元處1倍之罰鍰2,357,227元，依上述法令規定，核無不合。

五、綜上所述，原告上開主張均不足採，原處分並無違誤，復查決定及訴願決定遞予維持亦無不合，原告訴請撤銷為無理由，應予駁回。又本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法，均核與本件判決結果不生影響，茲不一一論述，附此敘明。

六、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 12 月 5 日

審判長法官 陳心弘

法官 鄭凱文

法官 林妙黛

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。

01 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
 02 法第49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不
 03 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。
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。	

05 中 華 民 國 113 年 12 月 5 日
 06 書記官 李建德