

臺中高等行政法院判決

地方行政訴訟庭

112年度稅簡字第2號

114年2月25日辯論終結

原告 冠果實業有限公司

送達址：住臺中市○○區市○路000號0樓之0

代表人 施灼杭

訴訟代理人 蔡宜宏律師

被告 財政部中區國稅局

代表人 樓美鐘

訴訟代理人 吳紹衍

上列當事人間因營利事業所得稅事件，原告不服財政部110年4月23日台財法字第11013911130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、事實概要：

原告104年度營利事業所得稅結算申報，列報營業收入淨額新臺幣（下同）27,659,850元及全年所得額虧損639,814元，原經被告依申報數核定；嗣依據財政部賦稅署（下稱賦稅署）通報及查得資料，被告認定原告漏報營業收入6,278,361元，乃重行核定營業收入淨額33,938,211元及全年所得額301,940元，應補稅額51,329元，並審酌違章情節，以108年1月14日108財營所字第1Z000000000號裁處書，按所漏稅額51,329元處1倍罰鍰51,329元（下稱原處分）。原告對上揭本稅及罰鍰均不服，申請復查，嗣撤回本稅部分之復查，僅就

01 罰鍰部分申請復查，經被告以109年6月5日中區國稅法一字  
02 第1090005183號復查決定書追減罰鍰10,266元，其餘復查駁  
03 回(下稱復查決定)；原告對復查決定仍不服，經提起訴願亦  
04 遭財政部以110年4月23日台財法字第11013911130號訴願決  
05 定書駁回訴願(下稱訴願決定)，遂提起本件行政訴訟。

06 二、原告主張要旨及聲明：

07 (一)依臺灣彰化地方檢察署(下稱彰化地檢署)106年度他字第  
08 1782號偵查卷之訊問筆錄所載，原告代表人答陳：「(問：  
09 你之前說上華系統會出錯是指何部份?)什麼都不準。」、「  
10 「(問：為何仍繼續使用?)因為人事異動太大無法更換系  
11 統。」證人郭梓嫻證述：「(問：(提示年度損益表)元弘  
12 泰這些損益表如何產出?)是從上華會計系統產出，但實際  
13 上我們沒有在用。」、「(問：為何沒有在用上華會計系  
14 統?)因為前人交接給我時就沒有在使用這系統。」、「  
15 「(問：為何還會把資料輸入至上華會計系統?)只是把進  
16 銷資料輸入，且是用來沖銷貨出去的帳。」、「(問：這些  
17 損益表很多會計科目是否不實在?)不是不實在，是不正確  
18 而已。」、「(問：為何不正確?)我來這間公司時就不正  
19 確了。」證人林緹嬌、張瑋庭證述：「(問：上華系統如何  
20 分攤成本是否知道?)我也不太清楚，因為該系統怪怪的，  
21 我們自己也很困擾。」、「(均問：單價成本是否正確?)  
22 我們也不會去核對，看這個成本是否正確，因為系統會自己  
23 分攤，我們覺得該系統拋出來的成本數據怪怪的。」等語可  
24 知，原告之電腦會計系統即上華系統(下稱上華系統)資料，  
25 並非正確之資料，亦非正式之會計文件，自非一般所謂「內  
26 帳」，係僅供業務參考紀錄使用，上華系統資料確實未能反  
27 映原告實際之銷售情況；且依上華系統之104年度綜合業務  
28 折數表，原告於104年度鉅額虧損高達44,587,110元，顯然  
29 遠高於原告自行申報之虧損639,814元，假設上華系統所載  
30 104年度虧損44,587,110元為真，原告豈可能僅申報虧損  
31 639,814元？此益徵上華系統之資料，確非正確之資料。是

01 被告依據上華系統資料核定原告之104年營業收入淨額及全  
02 年所得額，即有違誤。

03 (二)原告代表人於偵查中雖陳述：「(問：(提示貿喜集團臺灣  
04 銷售金額及申報資料)對於賦稅署計算出貿喜集團五家公司  
05 104年度、105年度及106年度1至10月漏開統一發票並漏報未  
06 列營業成本之營業收入分別為72,456,487元、83,840,555元  
07 及46,182,858元(未含稅)，致漏報104及105年度所得額分  
08 別為10,868,473元及12,576,083元，有無意見?)沒有意  
09 見，但考量成本分攤計算的問題，希望依據五家公司申報銷  
10 售額比例分別計算漏銷金額及課予稅捐及罰鍰。」等語。惟  
11 檢察官依日記帳所認104年進貨成本295,957,173元扣除104  
12 年原申報金額179,699,659元後為116,257,514元、105年度  
13 進貨成本281,722,572元扣除105年度原申報金額  
14 175,436,383元後為106,286,189元，上開進貨成本差額合計  
15 222,543,703元(計算式：116,257,514元+106,286,189元  
16 =222,543,703元)為營業成本；另海關依日記帳認定之104  
17 及105年度稅費(18,488,732元、15,085,493元)合計  
18 33,574,225元(計算式：18,488,732元+15,085,493元=  
19 33,574,225元)亦為營業成本，是上開進貨成本差額  
20 222,543,703元及稅費33,574,225元，合計已高達  
21 256,117,928元(計算式：222,543,703元+33,574,225元=  
22 256,117,928元)。則相較於偵訊筆錄所載之104年度及105  
23 年度「營業收入」金額合計為156,297,042元(計算式：  
24 72,456,787元+83,840,555元=156,297,042元)，足見營  
25 業成本合計256,117,928元亦高於營業收入156,297,042元；  
26 亦即，兩相比較之下，「營業成本」高達256,117,928元，  
27 然「營業收入」卻僅有156,297,042元，扣除成本後顯無  
28 「所得額」，根本不應課徵營利事業所得稅。基此更可知，  
29 被告、檢察官或海關逕依上華系統、日記帳所認顯非事實，  
30 在在益明原告之上華系統資料確非正確之資料。

31 (三)至被告主張略以：計算原告、貿喜實業有限公司、元弘泰股

份有限公司、水果妹行銷有限公司及薩摩亞商曜聖有限公司臺灣分公司等5家公司(下稱原告等5家公司)之營業收入合計數，分別為104年度390,993,212元、105年度417,013,235元，均高於原告依「檢察官查得日記帳進貨成本」及「海關依日記帳認定稅費」之合計數，即104年度314,445,905元、105年度296,808,065元，並無原告指稱「扣除成本後顯無營利」情事云云。惟倘若依上華系統之104年度綜合業務折數表，原告等5家公司於104年度有高達44,587,110元之鉅額虧損，顯無營利，此顯與被告上開所稱原告等5家公司營業收入合計數高於營業成本合計數之情形迥異；亦即，同樣依上華系統所載資料計算，豈可能同時有被告所稱營業收入高於營業成本、又同時出現上開鉅額虧損情形？易言之，有關是否「扣除成本後顯無營利」，同樣依上華系統所載資料計算，竟有截然不同之結果？實則，倘若依上華系統資料所載，原告等5家公司104年度稅後損益數額為「-16,832,201.860」，根本無營業所得，凡上均足見，上華系統之資料確非正確之資料。

(四)再依彰化地檢署108年度偵字第960號(一)案卷內之原告公司「104年度營利事業所得稅審查報告書一般案件重核報告書」所附申報審查比較表所載，核定之毛利率為5.11%；詎被告逕按水果批發業同業利潤標準毛利率15%核算原告之營業成本，據以核定全年所得額及所漏稅額裁罰，亦有違誤。

(五)另被告係以原告「故意積極逃漏稅」為其裁罰理由，惟依最高行政法院39年判字第2號判決、107年判字第70號判決及109年判字第49號判決意旨，被告自應舉證以實其說，然被告迄未舉證原告有何逃漏稅之「故意」；且有關申報所需文件資料，原告皆依會計師之要求而提供，並依會計師查核後製作之帳冊及財務報表申報，亦難認原告有何「故意」逃漏稅捐之行為；況彰化地檢署檢察官起訴書亦認未查獲原告有以詐術或其他積極作為逃漏稅捐乙節，益徵原告未有故意逃漏稅捐，充其量僅係不諳相關會計申報事務，致有短報之疏

失，不應以故意論罰。詎被告就原告104年度營利事業所得稅漏報稅額51,329元，依行為時稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表(以下簡稱裁罰倍數參考表)有關營利事業所得稅，按故意有所得稅法第110條第1項漏報或短報依本法規定應申報課稅之所得額者之規定，處所漏稅額1倍罰鍰51,329元，復按行為時裁罰倍數參考表使用須知第4點規定，減為處所漏稅額0.8倍罰鍰，自亦屬違誤。

(六)聲明:訴願決定及原處分(含復查決定)不利於原告部分均撤銷。

### 三、被告答辯要旨及聲明：

(一)本件緣係彰化地檢署偵辦原告涉嫌違反稅捐稽徵法等案，搜索查扣原告電腦會計系統內之帳冊、紙本傳票等證物，函請賦稅署查核，查獲原告漏報104年度營業收入6,278,361元及所得額941,754元，致短漏報所得稅額51,329元，違章事證明確，原告出具復查補充理由書說明對被告核定之漏報營業收入不爭執，且撤回營利事業所得稅(本稅)復查案，已告確定在案，合先敘明。本件原告於銷貨時均登錄於上華系統，會計人員每月並據該系統資料製作「業務收帳折數表」供代表人核對，是原告明知其營業收入狀況，惟為減輕稅賦，另委由會計師製作不實之帳冊及財務報表，並持前開不實之財務報表辦理申報，自104至106年連續多年漏報銷售額計22,684,376元，並漏報104及105年度營業收入6,278,361元及12,153,929元，以達其積極逃漏稅之目的，自應以故意論罰。原處分原按所漏稅額51,329元處1倍罰鍰51,329元，惟依納稅者權利保護法(下稱納保法)第16條第3項規定，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等事由，按其逃漏稅情節輕重，為合目的性、適當且合理之裁罰；本件考量原告已撤回同一漏稅事實104、105年度營利事業所得稅及未分配盈餘加徵營利事業所得稅復查案，並繳清本稅，審酌其違章情節及違反稅法上義務之應受責難程度，爰依裁

01 罰倍數參考表使用須知第4點規定，裁罰倍數酌予減輕為0.8  
02 倍，俾使裁罰更具允當性。準此，原處分原按所漏稅額  
03 51,329元處1倍罰鍰51,329元，復查決定乃予追減10,266  
04 元，變更核定改處0.8倍罰鍰41,063元(51,329元×0.8倍)，  
05 經核已考量原告違章程度而為適切之裁罰，洵屬適法允當。

06 (二)又被告查獲原告漏報營業收入6,278,381元，係就上華系統  
07 記載之104年度應收帳款貸記金額391,010,298元，扣除銷貨  
08 折讓及退回金額17,086元，計算出實際已收款之銷售額為  
09 390,993,212元(391,010,298元－17,086元)，再以原告  
10 104年度申報之營業收入27,659,850元占原告等5家公司104  
11 年度申報營業收入之合計數318,536,725元之比率8.68%，計  
12 算原告104年度實際免稅銷售額33,938,211元(390,993,212  
13 元×8.68%)，扣除原告申報營業收入淨額27,659,850元，即  
14 為原告短漏免稅銷售額(即短漏報營業收入)6,278,361元  
15 (33,938,211元－27,659,850元)。原告並就此計算結果，  
16 於000年0月00日出具說明書，認諾104年度漏報未列營業成  
17 本之營業收入6,278,361元，致漏報所得額941,754元，願依  
18 稅法規定補稅並繳清罰鍰，而未就上華系統記載之應收帳款  
19 貸記金額有所爭執。

20 (三)上華系統乃係原告向上華數碼科技股份有限公司(以下簡稱  
21 上華公司)購置，該系統如有軟體運作問題，衡諸常情，原  
22 告應會要求上華公司修正，上華公司亦可能因其他客戶反映  
23 而主動更新軟體以排除問題，原告實無棄正確記錄會計事項  
24 於不顧，持續使用有問題之會計系統，是原告所舉原告代表  
25 人之供述及證人郭梓琪、林緹嬌、張瑋庭之證述，空言指稱  
26 系爭上華系統「什麼都不準」、「不是不實在，是不正確而  
27 已」、「該系統怪怪的」云云，殊難憑採。況且，鈞院於另  
28 案110年度訴字第157號元泰股份有限公司之營利事業所得稅  
29 案件中，曾於111年2月11日行履勘程序，為確認上華系統中  
30 應收帳款科目數字之正確，抽核系統中104年度、105年度及  
31 106年6月份收款貸記應收帳款金額分別計47,884,870元、

55,141,007元及41,663,877元與對應紙本傳票及所附現金簽  
收支票影本、應收帳款明細表等資料進行核對，勾稽相符；  
又抽核上該等年度6月29日收取之支票兌領金額計8,380,090  
元、1,461,150元及1,656,650元與銀行往來明細進行勾稽比  
對相符，並未發現系爭上華系統應收帳款科目數字有任何不  
正確情形，足認被告據以計算原告104年度營業收入之上華  
系統所載應收帳款貸記金額，洵屬正確。

(四)再依所得稅法第24條第1項前段規定，營利事業所得之計  
算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後  
之純益額為所得額；簡言之，所得額為計算結果，判斷營業  
成本是否合理正確，比較對象應為營業收入，而非所得額。  
復依被告就上華系統記載之應收帳款貸記金額（因會計分錄  
為借記：應收帳款，貸記：營業收入，貸記金額即為營業收  
入金額），扣除銷貨折讓及退回金額，計算原告等5家公司  
之營業收入合計數，分別為104年度390,993,212元、105年  
度417,013,235元，均高於原告主張之營業成本合計數即104  
年度314,445,905元（295,957,173元＋18,488,732元）、  
105年度296,808,065元（281,722,572元＋15,085,493  
元），並無原告指稱「扣除成本後顯無營利」之情事，原告  
之主張顯有誤解。

(五)原告就按所得稅法第83條第1項及同法施行細則第81條第1項  
規定，對漏報營業收入部分按水果批發業（行業標準代號：  
4541-12）同業利潤標準毛利率15%，核算漏報所得額  
941,754元，並核定應補稅額51,329元等情，已於108年10月  
29日撤回復查申請不予爭執，已告確定；詎原告於本件罰鍰  
部分行政訴訟階段，未提示任何符合法令規定之帳簿及文  
據，對本稅部分再事爭執，主張被告逕按同業利潤標準核定  
其所得額有違誤云云，實有拖延訴訟進行之嫌。況且，原告  
雖提出「本期與前十年申報審查比較表」主張毛利率5.11%  
乙節；然該表所載之「本次核定營業收入淨額33,938,211  
元」，係本（104）年度申報營業收入淨額27,659,850元，

與系爭未列營業成本之營業收入6,278,361元，兩者加總之結果；而該表所載「本次核定營業毛利1,734,570元」，則係本(104)年度申報營業毛利792,816元，與漏報所得額941,754元（6,278,361元×水果批發業同業利潤標準毛利率15%），兩者加總之結果；另該表所載之「本次核定毛利率5.11%」則係以「本次核定營業毛利」除以「本次核定營業收入淨額」計算所得（1,734,570元／33,938,211元），原告之主張顯有誤會。

(六)另我國營利事業所得稅採結算申報制，由納稅義務人就其年度內構成營利事業收入總額之項目及數額，以及有關減免、扣除事實，並依其全年應納稅額減除暫繳稅額、尚未抵繳扣繳稅額及可扣抵稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納，納稅義務人有依法誠實申報之注意義務。原告為營利事業，負有保持足以正確計算其營利事業所得額之帳簿憑證及會計紀錄暨自動誠實申報之義務，被告依據賦稅署通報彰化地檢署查扣原告電腦會計系統內之帳冊、紙本傳票等事證及查得資料，查得原告將進銷資料登錄於其內部之上華系統，此有原告之會計人員於106年10月24日彰化地檢署訊問筆錄中證稱據上華系統之銷售利潤分析表資料製作「業務收帳折數表(銷售利潤表)」供代表人施灼杭核對可證；惟施灼杭於申報原告、水果妹行銷有限公司、元弘泰股份有限公司及貿喜實業有限公司等公司104及105年度之營利事業所得稅期間，為上開公司依商業會計法第4條第1款之商業負責人，其明知上開公司為納稅義務人，竟於商業會計年度之104及105年度，分別基於違反商業會計法之接續犯意，故意就上開營業收入及未分配盈餘所發生之會計事項遺漏而不為記錄，致使上開公司104及105年度之財務報表發生不實之結果，並持前開不實之財務報表申報營利事業所得稅及未分配盈餘，短報營業收入及未分配盈餘，前開逃漏稅捐之犯罪事實，業經彰化地檢署檢察官依商業會計法第71條第4款之故意遺漏會計事項不為記錄罪起訴在案。雖彰化地檢署檢察官



就施灼杭涉嫌犯稅捐稽徵法第41條之逃漏稅捐罪嫌部分，以未查獲施灼杭有以詐術或其他積極作為逃漏稅捐，因認不能以該罪相繩，而不另為不起訴之處分；惟稅捐稽徵法第41條係以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐為其構成要件，所謂詐術必須積極行為始能完成，以其他不正當方法亦必具同一之型態，方與立法本旨相符，亦即就逃漏稅捐手段，以積極行為為限，始有該法之適用；至行政罰法第7條第1項所稱之「故意」係指對於違反行政法上義務之構成要件事實，明知並有意使其發生，或預見其發生而發生並不違背本意，兩者解釋有間，自不能以施灼杭未經依稅捐稽徵法第41條起訴為由，即謂原告無逃漏稅捐之故意。

(七)聲明：原告之訴駁回。

#### 四、爭點事項：

(一)上華系統內所載之應收帳款相關資料是否為原告等5家公司銷售貨物收入之正確資料？

(二)被告依據上華系統之應收帳款沖銷明細帳核定原告104年度之營業收入淨額為33,938,211元，並按水果批發業同業利潤標準毛利率15%核算原告漏報營業收入淨額部分之營業成本，而據以核定原告104年度漏報所得額941,754元，致短漏報所得稅額51,329元，有無違誤？

(三)原告104年度營利事業所得稅結算申報是否有故意短漏報課稅所得額之違章行為？

(四)被告認定原告104年度營利事業所得稅結算申報故意短漏報課稅所得額，而按所漏稅額51,329元處0.8倍罰鍰41,063元，是否適法有據？

#### 五、本院之判斷：

(一)如事實概要所述之事實，除上列爭點事項外，其餘為兩造所不爭執，並有原告等5家公司經扣押之資料（含台灣應收帳款流程、應收帳款明細表、轉帳傳票及收款資料等）、彰化地檢署訊問筆錄、賦稅署稽核報告及查核資料、被告104年度營利事業所得稅結算申報更正核定通知書、原處分、復查

申請書、復查補充理由書、撤回復查申請書、復查決定暨送達資料(見原處分卷第2至88、89至113、176至178、190、194、214至220頁)，及訴願決定(見臺灣臺中地方法院110年度稅簡字第8號卷第23至37頁)在卷可稽，堪予認定。

(二)應適用之法令：

1、所得稅法：

(1)第24條第1項前段規定：「營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。」

(2)第71條第1項前段規定：「納稅義務人應於每年5月1日起至5月31日止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其上一年度內構成……營利事業收入總額之項目及數額，以及有關減免、扣除之事實，並應依其全年應納稅額減除暫繳稅額、尚未抵繳之扣繳稅額及可扣抵稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納。」

(3)第83條第1項、第3項規定：「(第1項)稽徵機關進行調查或復查時，納稅義務人應提示有關各種證明所得額之帳簿、文據；其未提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。……(第3項)納稅義務人已依規定辦理結算申報，但於稽徵機關進行調查時，通知提示有關各種證明所得額之帳簿、文據而未依限期提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準核定其所得額；嗣後如經調查另行發現課稅資料，仍應依法辦理。」

(4)第110條第1項規定：「納稅義務人已依本法規定辦理結算、決算或清算申報，而對依本法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事者，處以所漏稅額2倍以下之罰鍰。」

2、所得稅法施行細則：

(1)第72條規定：「本法……第83條第1項、第3項……所稱查得資料，指納稅義務人之收益損費資料。」

(2)第81條第1項規定：「本法第83條所稱之帳簿文據，其關係所得額之一部或關係課稅年度中某一期間之所得額，而納稅

01 義務人未能提示者，稽徵機關得就該部分依查得資料或同業  
02 利潤標準核定其所得額。」

03 3、商業會計法：

04 (1)第6條前段規定：「按商業以每年1月1日起至12月31日止為會  
05 計年度。」

06 (2)第58條規定：「商業在同一會計年度內所發生之全部收益，  
07 減除同期之全部成本、費用及損失後之差額，為本期綜合損  
08 益總額。」

09 4、行政罰法：

10 (1)第7條規定：「（第1項）違反行政法上義務之行為非出於故  
11 意或過失者，不予處罰。（第2項）法人、設有代表人或管  
12 理人之非法人團體、中央或地方機關或其他組織違反行政法  
13 上義務者，其代表人、管理人、其他有代表權之人或實際行  
14 為之職員、受僱人或從業人員之故意、過失，推定為該等組  
15 織之故意、過失。」

16 (2)第8條規定：「不得因不知法規而免除行政處罰責任。但按  
17 其情節，得減輕或免除其處罰。」

18 (3)第18條第1項規定：「裁處罰鍰，應審酌違反行政法上義務  
19 行為應受責難程度、所生影響及因違反行政法上義務所得之  
20 利益，並得考量受處罰者之資力。」

21 5、納保法第16條規定：「（第1項）納稅者違反稅法上義務之  
22 行為非出於故意或過失者，不予處罰。（第2項）納稅者不  
23 得因不知法規而免除行政處罰責任。但按其情節，得減輕或  
24 免除其處罰。（第3項）稅捐稽徵機關為處罰，應審酌納稅  
25 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  
26 法上義務所得之利益，並得考量納稅者之資力。」

27 6、裁罰倍數參考表就所得稅法第110條第1項之違章，規定：  
28 「……三、經查屬故意有本條文第1項漏報或短報依本法規  
29 定應申報課稅之所得額者。/處所漏稅額1倍之罰鍰。」又裁  
30 罰參考表使用須知第4點規定：「參考表訂定之裁罰金額或  
31 倍數未達稅法規定之最高限或最低限，而違章情節重大或較

輕者，仍得加重或減輕其罰，至稅法規定之最高限或最低限為止，惟應於審查報告敘明其加重或減輕之理由。」

(三)上華系統內所載之應收帳款相關資料確為原告等5家公司銷售貨物收入之正確資料：

- 1、查施灼杭為原告等5家公司之實際負責人，原告等5家公司均係經營水果批發業，且業務均係由同一批員工在相同辦公處所一起運作；因被告所屬彰化分局(下稱彰化分局)接獲檢舉原告等5家公司涉嫌逃漏稅捐，並提供相關資料予財政部關務署基隆關，由財政部關務署基隆關聯繫海洋委員會海巡署偵防分署苗栗查緝隊(下稱苗栗查緝隊)報告彰化地檢署指揮後，經彰化地檢署於106年10月24日會同苗栗查緝隊、彰化縣警察局員林分局持臺灣彰化地方法院(下稱彰化地院)核發之搜索票前往原告等5家公司地址搜索，扣得包含原告等5家公司使用之上華系統等內部帳冊相關資料等情，為原告所不爭執(見本院卷第499頁)，並經本院調閱彰化地院108年度訴字第1032號刑事電子卷證(參本院卷第233頁)核閱無訛。
- 2、依原告等5家公司之會計人員郭梓琪於106年10月24日偵訊時所證述略以：原告等5家公司對內為一間公司，且5家公司內帳帳務是一套帳作在一起，會把資料輸入上華系統，僅是輸入進、銷資料，用來沖銷貨出去的帳等語(參本院卷第55頁)；佐以上開查扣押資料SOP標準作業流程手冊-台灣應收帳款流程表(參彰化地檢署偵960卷1第233頁、原處分卷1第67頁)所載，原告等5家公司銷貨收款流程為：1. 根據冰庫(應指水果冰存倉庫)回傳版單登打上華系統製作出貨單出貨；2. 由業務助理人員列印應收帳款明細表交給相關業務人員進行收款；3. 業務人員收款完成交帳應收會計人員，收現金者，會計科目借記暫付款-施總，現金交予施總；收票據者，借記應收票據，支票影印一聯黏貼傳票，並製作現金收支明細表及票據託收明細表；4. 應收會計人員審核業務收款單數量及價額正確，製作轉帳傳票，貸記應收帳款予以沖帳，5. 收款完成沖帳後，應收會計人員拋轉財務傳票，送特

01 助審核再歸檔等情。經核證人郭梓琪上開證述與前揭SOP標  
02 準作業流程手冊-台灣應收帳款流程表所載作業流程相符，  
03 堪認原告等5家公司確係以上華系統登載銷售貨物相關紀  
04 錄，出貨時即登入上華系統製作出貨單出貨，之後再由上華  
05 系統列印各個行口應收帳款明細表進行收款，收款完成交帳  
06 亦以上華系統沖銷應收帳款，是上華系統下載之應收帳款沖  
07 銷貸方金額明細帳，確係原告等5家公司之銷貨收入資料。

08 3、又被告於原查階段據上華系統下載之原告等5家公司應收帳  
09 款沖銷貸方金額明細帳，合計原告等5家公司之104年度沖銷  
10 貸記應收帳款總額為391,010,298元(參見原處分卷第65  
11 頁)，並抽核其中104年度6月份之沖銷貸記應收帳款金額為  
12 47,884,870元(參原處分卷第48-58頁)等情，均經本院覆核  
13 被告所提出之賦稅署通報卷證資料及原告等5家公司應收帳  
14 款沖銷貸方金額明細帳光碟資料(參見本院卷第500頁，光碟  
15 2片附於證物袋中)中關於104年應收帳款明細檔案確認無  
16 誤。復為查證上揭應收帳款沖銷明細帳所載收款情形及數額  
17 之正確性，另就原告等5家公司依臺灣應收帳款流程表所產  
18 出之憑證、應收帳款沖銷作業金額，對應紙本出貨憑單維護  
19 作業單、行口應收帳款明細表、收款之支票、票據託收明細  
20 表等資料進行核對，並抽核104年6月傳票編號0000000000至  
21 0000000000沖銷(天福)、(大順水果行)、(勝芳)、(周三  
22 貴)、(三重祥發)、(元裕)、(協輝)、(文忠水果行)、(天  
23 鵬)、(品益青果行)、(惠文水果行)、(昭憲青果行)、(中清  
24 乙陸)、(協茂)、(兆和青果行)、(上上)、(佳豐)、(南  
25 豐)、(朝發)、(新化乙陸)、(吉成)、(龍泉水果行)、(上  
26 億)、(華南)、(大明)、(昇華)、(川太)及(張庭瑋)等行口  
27 (水果商)之應收帳款，各該傳票登載貸記：應收帳款，備註  
28 明確記載所沖銷應收帳款之原始出貨單號，可核對至出貨憑  
29 單維護作業單；借記：應收票據、暫付款-施總，借記應收  
30 票據部分表示收到支票，均可核對出各行口(水果商)開立之  
31 支票；借記暫付款-施總部分為收到現金，亦可在各應收帳

款明細表上查對收款人簽註收取現金字樣。且上揭傳票編號0000000000至0000000000所載沖銷應收帳款數額、收取支票開立付款金額與收到現金之數額，亦均核與由上華系統下載之原告等5家公司104年度應收帳款沖銷貸方金額明細帳所抽核之同年6月29日應收帳款沖銷貸方金額，勾稽相符，此有轉帳傳票、出貨憑單維護作業單、(行口別)應收帳款明細表、收款支票、應收帳款沖銷貸方金額明細帳等資料在卷可稽(原處分卷第2至64頁)。足認上華系統中之應收帳款沖銷明細帳均核與扣案之原告等5家公司之相關銷貨收入憑證相符，並無記載不正確之情事。

4、再本院高等庭於110年度訴字第157號原告等5家公司中之元弘泰股份有限公司及貿喜實業有限公司與被告之營利事業所得稅事件審理中，已曾就被告所提出之賦稅署通報卷證資料及原告等5家公司應收帳款沖銷貸方金額明細帳2光碟進行勘驗程序，勘驗結果亦確認上華系統中之應收帳款明細表所載資料與對應紙本傳票、所附現金簽收、支票影本與銀行往來明細均勻稽相符等情，有被告提出之110年度訴字第157號勘驗筆錄可憑(見本院卷第413至416頁)，並經本院調閱該案卷宗核閱無訛，且該案業經最高行政法院以111年度上字第468號判決上訴駁回而已確定。益徵上華系統內所載之應收帳款相關資料確為原告等5家公司銷售貨物收入之正確資料無訛。

5、原告雖以前情主張上華系統資料並非正確資料云云(參見原告主張要旨(一)至(三))。惟：

(1)依商業會計法第58條及所得稅法第24條第1項前段規定可知，營利事業之損益表組成包括營業收入、營業成本及營業費用(包含薪資支出、租金支出、文具用品、旅費、運費……)等會計項目(科目)，營利事業之損益(所得額)計算正確與否，受營業收入、營業成本及營業費用等諸多會計項目(科目)牽動影響。而依證人郭梓嫻所證述：其有把進銷項資料輸入上華系統用以沖銷貨出去的帳，但上華系統所產出

01 之損益表有很多會計科目不正確等節(參本院卷第55頁)；及  
02 證人林緹嬌、張瑋庭所證述：每批貨產品之單價成本是上華  
03 系統自己分攤，其等不會去核對成本是否正確，其等覺得該  
04 系統拋出來的成本數據有異等情(參本院卷第61頁)，顯見證  
05 人等所指上華系統所載資料不正確部分應係指營業成本、營  
06 業費用部分，而非指營業收入之記載有何不正確。且上華系  
07 統內所載之應收帳款相關資料確為原告等5家公司銷售貨物  
08 收入之正確資料乙節，業經本院詳為查核認定如上；而原告  
09 等5家公司迄今仍未提出關於營業成本、費用相關憑證可供  
10 查核上華系統所登載之成本、費用是否正確無訛，此業據被  
11 告陳明在卷，原告對被告上開主張亦未爭執(參見本院卷第  
12 499至500頁)，益徵上華系統所產出之損益表應係因營業成  
13 本、營業費用未完整正確登錄致有不正確之情事。是原告以  
14 上開證人之證述，及原告代表人空泛指稱上華系統資料均不  
15 正確云云，主張上華系統內所登載之原告等5家公司之營業  
16 收入亦不正確，自屬無據。

17 (2)又依商業會計法第6條前段及第58條規定可知，商業係以每  
18 年1月1日起至12月31日止為會計年度，在「同一會計年度  
19 內」所發生之「全部」收益，減除同期之「全部」成本、費  
20 用及損失後之差額，方為本期綜合損益總額。是原告主張  
21 104及105年度營業成本合計已達256,117,928元，而104及  
22 105年度營業收入合計156,297,042元，並無所得額云云，顯  
23 未符損益計算應在同一會計年度內核計之規定；且其所主張  
24 之營業成本數額係截取檢察官所認進貨成本扣除其原申報金  
25 額之差額，加計海關認定稅費彙加所得，而營業收入又係拿  
26 取被告核計漏報營業收入之數額，兩者加以比較，亦有違損  
27 益計算應在同一會計年度內所發生之「全部」收益，減除同  
28 期之「全部」成本、費用之收入配合原則；況依上華系統記  
29 載之應收帳款貸記金額，扣除銷貨折讓及退回金額，計算原  
30 告等5家公司之104年度營業收入為390,993,212元(計算式詳  
31 如(四)2所述)，亦高於原告所主張之檢察官所認104年度進



01 貨成本295,957,173元，加計海關認定之104年度稅費  
02 18,488,732元，所彙算出之104年度營業成本總額  
03 314,445,905元，顯見並無原告所指「扣除成本後顯無所得  
04 額」之情事。堪認原告以前情主張被告依據上華系統資料認  
05 定原告之營業收入顯有違誤云云，亦屬無稽。

06 (3)至原告以上華系統104年度業務收帳折數表記載原告等5家公  
07 司104年度有高達44,587,110元之鉅額虧損，及上華系統104  
08 年度損益表記載原告等5家公司104年度稅後損益數額  
09 為-16,832,201.860等情，主張原告根本無營利所得云云。  
10 然上華系統所登載之營業成本、費用既無相關憑證可供核認  
11 係屬正確，自無從認上華系統需核計營業成本、費用，方能  
12 產出之業務收帳折數表關於「銷售利潤」及損益表等記載，  
13 確能真實反映原告是否並無營利所得之事實，故原告上開主  
14 張亦顯不足採。

15 (四)被告依據上華系統之應收帳款沖銷明細帳核定原告104年度  
16 之營業收入淨額為33,938,211元，並按水果批發業同業利潤  
17 標準毛利率15%核算原告漏報營業收入淨額部分之營業成  
18 本，而據以核定原告104年度漏報所得額941,754元，致短漏  
19 報所得稅額51,329元，均屬有據：

20 1、依納保法第14條規定：「（第1項）稅捐稽徵機關對於課稅  
21 基礎，經調查仍不能確定或調查費用過鉅時，為維護課稅公  
22 平原則，得推計課稅，並應以書面敘明推計依據及計算資  
23 料。（第2項）稅捐稽徵機關推計課稅，應斟酌與推計具有  
24 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  
25 之。（第3項）推計，有2種以上之方法時，應依最能切近實  
26 額之方法為之。（第4項）納稅者已依稅法規定履行協力義  
27 務者，稅捐稽徵機關不得依推計結果處罰。」蓋基於量能課  
28 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  
29 為原則，然於無法進行實額課稅情形，應准予推計課稅。又  
30 依所得稅法第83條第1項、第3項規定，納稅義務人違反提示  
31 有關各種證明所得額之帳簿、文據的協力義務者，稅捐機關



得「依同業利潤標準，核定其所得額」，即是立法者明定納稅義務人違反該協力義務時，發生推計課稅之法律明文；亦即允許稅捐機關於課稅資料難以調查時，得以同業利潤標準等間接證據推估稅額，以確保國家債權有效實現並維護租稅公平；而所謂違反提示帳簿文據之協力義務，除全未提示者外，亦包括雖提示而有不完全致無法勾稽者(最高行政法院111年度上字第468號判決意旨參照)。

2、上華系統中所載之應收帳款沖銷貸方金額明細帳、銷貨折讓明細表，確屬原告等5家公司對內整合為同一家公司之銷售貨物應收帳款及銷貨折讓之正確資料，已詳如上開(三)所述；復因免營業稅銷售額(內無含銷項稅額)，是據上開會計事項記載，依歸屬年度應收帳款金額加總，扣除銷貨折讓及退回金額，即為原告等5家公司歸屬年度依權責發生制之營業收入淨額。則被告據上華系統下載之原告等5家公司應收帳款沖銷明細帳，合計原告等5家公司104年度之銷售總額為391,010,298元，復扣減該度退貨及折讓金額17,086元，認原告等5家公司該年度之實際銷售淨額(營業收入淨額實際數)為390,993,212元，自屬有據。

3、又前揭實際銷售淨額為原告等5家公司之合計數，且原告未盡提供足以分算各公司收入與成本費用帳證之協力義務，被告乃依原告等5家公司104年度營利事業所得稅結算申報分別申報之營業收入淨額，占原告等5家公司所申報之營業收入淨額合計總數之比例，將依上華系統所查得之原告等5家公司實際銷售淨額合計數拆分為每一公司之個別實際營業收入淨額。是原告104年度營利事業所得稅結算申報所申報之營業收入淨額為27,659,850元，占原告等5家公司所申報之營業收入淨額合計總數318,536,725元之比例為8.68%(即27,659,850元/318,536,725元)，核計原告104年度實際營業收入淨額為33,938,211元(即390,993,212元 $\times$ 8.68%)，並核定原告104年度漏報之營業收入淨額為6,278,361元(實際營業收入淨額33,938,211元-申報營業收入淨額27,659,850元=

01 漏報營業收入淨額6,278,361元)，亦屬有據。

02 4、再原告實際未列報漏報營業收入淨額之成本費用，且迄今亦  
03 未能盡協力義務提供該部分營業收入淨額之成本費用相關帳  
04 簿憑證資料，故被告依所得稅法第83條第3項規定，按水果  
05 批發業同業利潤標準毛利率15%計算漏報營業收入淨額部分  
06 (並非就全年度之營業收入淨額)之營業毛利，而核定原告  
07 104年度漏報所得額為941,754元(即6,278,361元 $\times$ 15%)；復  
08 扣除經被告依原告申報核定之全年所得額虧損639,814元部  
09 分，核定原告104年之全年所得額為301,940元(即941,754  
10 元-639,814元)，應納稅額為51,329元(即301,940元 $\times$ 17%)；  
11 又因原經被告核定原告104年營利事業所得稅結算申報之應  
12 納稅額為0元，而核認原告104年度短漏報之所得稅額即為  
13 51,329元，亦均屬有據。且原告就上情已於000年00月00日  
14 出具撤回復查申請書表明不予爭執，並撤回復查及請求填發  
15 補繳稅款繳納通知書等情(參見原處分卷第176頁)，已告確  
16 定在案。

17 5、原告雖於本件訴訟中提出被告出具之「104年度營利事業所  
18 得稅審查報告書一般案件重核報告書」所附申報審查比較表  
19 (參見本院卷第235至242頁)，主張被告核定之毛利率為  
20 5.11%，被告逕按水果批發業同業利潤標準毛利率15%核定全  
21 年所得額及所漏稅額，有所違誤云云。惟被告製作之「本期  
22 與前十年申報審查比較表」(參見本院卷第61頁)所載之「本  
23 次核定營業收入淨額33,938,211元」，係以原告原申報之  
24 104年度營業收入淨額27,659,850元，加計原告104年度漏報  
25 之營業收入淨額6,278,361元之總合；而該表所載「本次核  
26 定營業毛利1,734,570元」，則係以原告原申報之104年度營  
27 業毛利792,816元，加計按水果批發業同業利潤標準毛利率  
28 15%計算之漏報營業收入淨額部分之毛利941,754元  
29 (6,278,361元 $\times$ 15%)所得之總和；再將上開「本次核定營  
30 業毛利」除以「本次核定營業收入淨額」而計算得出「本次  
31 核定毛利率」為5.11%(1,734,570元 $\div$ 33,938,211元)。顯

見該表所載「本次核定營業毛利5.11%」係加計按水果批發業同業利潤標準毛利率15%計算漏報營業收入淨額部分之毛利後所得，是原告以前情主張被告所核定之全年所得額及所漏稅額有所違誤，顯屬無稽。

(五)原告104年度營利事業所得稅結算申報有故意短漏報課稅所得額之違章行為，被告按原告所漏稅額51,329元處0.8倍罰鍰41,063元，核屬適法有據：

1、依行政罰法第7條第1、2項規定可知，法人違反行政法上義務，其代表人具有故意或過失者，推定為法人之故意或過失，而應處罰該法人。又所謂「故意」，係指行為人對於構成違規之事實及該事實係屬違規，明知並有意使其發生者（直接故意），或行為人對於構成違規之事實，預見其發生而其發生並不違背其本意，且知悉該事實係屬違規者（間接故意）而言；所謂「過失」則係指行為人雖非故意，但按其情節應注意，並能注意，而不注意者（無認識之過失），或行為人對於構成違規之事實，雖預見其能發生而確信其不發生者（有認識之過失）而言。

2、次按我國營利事業所得稅採結算申報制，由納稅義務人就其年度內構成營利事業收入總額之項目及數額，以及有關減免、扣除事實，依規定計算其應納之結算稅額自行申報繳納，此稽徵程序賦予納稅義務人有依法誠實申報之作為義務，並對申報內容進審查核對之責，是故意漏稅違章行為之認定應偏重在故意「違反誠實申報（作為）義務」之「消極不作為」事實；而稅捐稽徵法第41條規定之以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐罪，則限定於「積極之作為」，並不包括「違反作為義務（主要是誠實申報義務）」之「消極不作為」情形（最高法院87年度台上字第1103號判決、92年度台上字第1624號判決、74年度台上字第1533號判決、75年度台上字第2779號判決、75年度台上字第3700號判決、78年度台上字第1112號判決與最高法院73年度第4次會議決議意旨參照），兩者之構成要件顯有不同（最高行政法院108年度判字

第32號判決意旨參照)。準此，若納稅義務人連續短、漏報數額龐大之應申報課稅所得額，雖其無明顯「詐欺行為」、或「其他不正當行為」之「積極之作為」，然依其連續短、漏報數額龐大之應申報課稅所得額之「違反誠實申報作為義務(消極不作為)」客觀事實，即足以認定納稅義務人有直接或間接故意逃漏稅之違章行為。

- 3、查原告104年度營利事業所得稅採結算申報確有漏報所得額941,754元，致漏報所得稅額51,329元乙節，業詳如上開(四)所述；而原告105年度營利事業所得稅結算申報亦經被告核認有漏報所得額1,823,089元，致漏報所得稅額309,926元，此並經本院以110年度訴字第274號判決認定無訛(參見本院卷第473至493頁)；另原告之代表人所經營之元弘泰股分有限公司及貿喜實業有限公司之104年及105年度營利事業所得稅結算申報亦均有漏報所得額，致分別漏報稅得稅額70餘萬至90餘萬元，而經被告按故意漏報應申報課稅之所得額之規定予以裁罰等情，業經本院以110年度訴字第157號判決認定無誤，並經最高行政法院以111年度上字第468號判決上訴駁回而業已確定(參見本院卷第137致150、177至206頁)；堪認原告及其代表人所經營之共同使用上華系統之其他公司均有於104年度及105年度連續短漏報數額龐大之應申報課稅所得額之事實。又依原告之會計人員郭梓棋所證述：會將進銷項資料登錄於上華系統，並就每星期受帳情形做一份毛利表予負責人看等語(參見本院卷第55至57頁)，足認原告之代表人施灼杭明知使用上華系統之原告等5家公司之營業收入狀況；詎其為減輕稅賦，另為不實營業收入數額紀錄，並據以申報營利事業所得稅，而短漏報實際營業收入，以達逃漏所得稅之目的，顯足認原告之代表人確有故意違反誠實申報之作為義務，被告依行政罰法第7條第1、2項規定，認原告有故意逃漏稅之違章行為，自屬有據。至原告之代表人涉嫌違反稅捐稽徵法第41條之逃漏稅捐罪嫌部分，雖經彰化地檢署不另為不起訴，然依前揭2之說明可知，故意逃漏稅之違

章行為與稅捐稽徵法第41條規定之逃漏稅捐罪之構成要件並不相同，自不能以原告之代表人未經依稅捐稽徵法第41條起訴為由，即謂被告認原告有故意逃漏稅之違章行為有何違誤，附此敘明。

4、再裁罰倍數參考表之規定，乃主管機關財政部，分別就稅捐稽徵法、綜合所得稅、營利事業所得稅、貨物稅、菸酒稅、營業稅等稅務違章案件之不同情節，訂定不同之處罰額度，復就行為人是否已補繳稅款、以書面或於談話筆（紀）錄中承認違章事實及何時承認等分別作為減輕處罰之事由，其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，稅捐稽徵機關援引上開裁罰基準作成行政處分，自屬適法。查原告係故意有逃漏稅之違章行為，已詳如前述，則被告審酌原告已撤回同一漏稅事實104年度營利事業所得稅之復查申請，並繳清應補稅額等情，按納保法第16條第3項、裁罰倍數參考表使用須知第4點及裁罰倍數參考表關於所得稅法第110條第1項違章行為等規定，考量原告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等事由，酌予減輕其罰，按其所漏稅額51,329元改處0.8倍罰鍰41,063元，核無裁量怠惰、裁量逾越或裁量濫用之違法情事，已為適切之考量，自屬適法有據。原告猶以其非「故意」有逃漏稅捐之違章行為，主張按所漏稅額處0.8倍罰鍰不當云云，自不足採。

（六）綜上所述，被告以復查決定審認原告104年度營利事業所得稅結算申報應補徵之所得稅額同原處分，復審酌原告已撤回同一漏稅事實關於所漏稅額之復查申請，並繳清應補稅額乙情，追減104年度營利事業所得稅罰鍰10,266元，核無違誤；訴願決定予以維持，於法亦無不合。原告訴請撤銷訴願決定及原處分（含復查決定）不利於原告部分，為無理由，應予駁回。

（七）本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料，經本院審酌後核於本判決結果不生影響，爰不逐一論述，併此

01 敘明。

02 六、結論：原告之訴為無理由，應予駁回。

03 中 華 民 國 114 年 3 月 20 日

04 法 官 簡璽容

05 上為正本係照原本作成。

06 如不服本判決，應於判決送達後20日內，向本院地方行政訴訟庭  
07 提出上訴狀，上訴狀並應記載上訴理由，表明關於原判決所違背  
08 之法令及其具體內容或依訴訟資料可認為原判決有違背法令之具  
09 體事實，並繳納上訴費新臺幣3,000元；未表明上訴理由者，應  
10 於提出上訴後20日內補提理由書（上訴狀及上訴理由書均須按他  
11 造人數附繕本）。如逾期未提出上訴理由書者，本院毋庸再命補  
12 正而逕以裁定駁回上訴。

13 中 華 民 國 114 年 3 月 20 日

14 書記官 朱子勻