

最 高 行 政 法 院 判 決

109年度上字第993號

上 訴 人

即被上訴人

(原審原告) 呷尚寶興業股份有限公司

代 表 人 王啓平

訴訟代理人 王健安 律師

高羅亘 律師

被 上 訴 人

即 上 訴 人

(原審被告) 財政部北區國稅局

代 表 人 蔡碧珍

訴訟代理人 黃麗玲

上列當事人間營業稅事件，上訴人對於中華民國109年7月23日臺北高等行政法院108年度訴字第530號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決廢棄，發回臺北高等行政法院。

理 由

一、本件行政訴訟上訴後，被上訴人即上訴人（原審被告）財政部北區國稅局（下稱上訴人國稅局）代表人由王綉忠變更為蔡碧珍，茲由新任代表人於民國111年1月19日具狀向本院聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

二、緣上訴人即被上訴人（原審原告）呷尚寶興業股份有限公司（下稱上訴人呷尚寶公司）於99年1月至104年6月間銷售貨物，未依規定開立統一發票，漏報銷售額共新臺幣（下同）286,715,525元，經法務部調查局北部地區機動工作站（下稱北區工作站）及上訴人國稅局查獲，上訴人國稅局乃據以核定補徵營業稅額14,335,776元，並按所漏稅稅額14,335,7

76元處0.5倍之罰鍰7,167,888元。上訴人呷尚寶公司不服，循序提起行政訴訟，並聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。經原審法院判決將訴願決定及原處分（含復查決定）關於罰鍰部分均撤銷，並將上訴人呷尚寶公司其餘之訴駁回。兩造對各自敗訴部分不服，遂分別提起本件上訴。

三、上訴人呷尚寶公司起訴之主張及上訴人國稅局於原審之答辯，均引用原判決所載。

四、原判決撤銷訴願決定及原處分（含復查決定）關於罰鍰部分，並駁回上訴人呷尚寶公司其餘之訴，其理由略謂：

（一）關於補稅部分：

1.北區工作站於105年1月27日至上訴人呷尚寶公司新北市○○區○○路000巷00號營業處所執行搜索，扣押其內帳交易資料及電腦，並將電腦硬碟內資訊自行「還原」後，取得99至104年度ERP（Enterprise Resource Planning企業資源規劃系統）系統數據（下稱扣案電磁資料）。系爭帳冊及表報，是經上訴人呷尚寶公司之會計人員採ERP系統所編製，此會計系統目前為業者普遍採用之會計系統，不需要有深厚的會計背景，即能運用此系統。經由POS-ERP自動化整合下解讀扣案電磁資料（此有北區工作站及上訴人國稅局所屬板橋分局共同製作之會審紀錄可參），經列表呈現上訴人呷尚寶公司於99年1月至104年6月間之日記帳、分類帳、明細帳、損益表及資產負債表等帳證資料，其記載方式連續且完整，收支記載方式，皆為含稅表達，與一般正統「稅額單獨表達」之記帳方式並不相同，只要將收入、成本、費用之金額，除以1.05即可還原未稅金額即得進行比對。經比對上訴人呷尚寶公司99年至104年6月間損益表，查得上訴人呷尚寶公司99至103年度各年度實際營業收入分別為305,565,648元、311,956,671元、341,281,630元、387,050,873元及426,932,050元（並同時查核各該年度之漏報銷售額計算表、年可供銷售數量計算表、簽證報告工作底稿、營所稅申報資料等）；核對其申

報銷售額分別為231,242,377元、264,377,808元、259,768,743元、303,106,157元及367,559,264元，足以核算其短報銷售額之數據分別為74,323,271元、47,578,863元、81,512,887元、83,944,716元及59,372,786元，並查得104年1月至6月實際營業收入224,136,926元、申報銷售額216,539,797元，即其所短漏報銷售額7,597,129元；合計短漏報銷售額354,329,652元，減除前次核定漏報銷售額67,614,127元，本次核定漏報銷售額286,715,525元。

2.按擔任上訴人呷尚寶公司會計10年之陳長萍105年7月7日於北區工作站所稱：會計部門的區域劃分是依據物流部送貨路線分配，出貨單一式三聯，一是存根聯由公司留存，二是簽收聯由客戶簽收貨品後由司機繳回公司，三由客戶自行留存。進銷存系統自動帶出來的資料，會計人員進入進銷存系統登打出貨單時，是使用個人的帳號、密碼進入，存檔時也是儲存登打人員的帳號及時間。足見，上訴人呷尚寶公司就出貨單之確認及登載，是符合經濟部依商業會計法第40條第1項規定訂定「商業使用電子方式處理會計資料辦法」，其中第5條所稱之「使用電子方式處理會計資料之商業，其會計資料輸入之授權，應以書面或電子方式為之；記帳憑證及會計帳簿，得經由權限密碼設定之控制程序替代負責人、經理人、主辦及經辦會計人員之簽名或蓋章。」原本可以經由出貨之確認及登載而留下完整之營業收入資訊，但因上訴人呷尚寶公司電磁紀錄之保存政策僅保留3個月，其餘「舊的出貨單就會銷毀」，以致需要還原電磁數據資料。在文中資訊POS-ERP自動化整合方案下，所謂ERP是整合了企業管理、業務流程、基礎數據、人力物力等企業資源管理系統。而自從IT技術引入POS系統後，POS應用就變得越來越多元化，除了收銀結帳功能外，還肩負了數據搜集及其應用之功能。按上訴人呷尚寶公司之員工謝靜惠104年10月9日及員工張素惠104年10月19日於北區工作站之證稱，上訴人呷尚寶公司這些被

刪除之資訊，都是完整的紀錄，經由「會計與加盟店點貨，點貨的方式是加盟店視需要打電話到呷尚寶公司找負責區域的會計人員，並向會計提出各項產品需求數量，由會計於會計系統『文中系統』的銷貨鍵入視窗欄位中，先鍵入客戶代號、以及客戶需求的產品名稱與數量，再由會計與加盟店確認後，儲存資料後，文中系統就會產出銷貨單」。經由完整的數位化配送系統，搭配會計部門的區域劃分（是依據物流部送貨路線分配）。系爭帳冊及表報等呈現，是經由POS-ERP自動化整合下解讀扣案電磁資料，是數位化的結果電磁數據資料直接轉成帳冊或表報，而且是一種整合性資訊。這是數位整合的特性及結果，故上訴人呷尚寶公司質疑「電磁數據資料，並非扣案時即為帳冊或表報，上訴人國稅局究竟用何種選取所匯出之表報，自應由上訴人國稅局證明其真實，方足以作為本件核課之依據」者，均無足採。又本案經認定之99年至104年6月間損益表，查得上訴人呷尚寶公司99至103年度各年度實際營業收入，及104年1至6月實際營業收入，暨其相關計算基礎之數據，雖列於原處分卷三（不可閱卷），但已經由臺灣新北地方檢察署（下稱新北地檢）105年度偵字第29339號偵查卷一p124及p12-19之偵查筆錄內提供給上訴人呷尚寶公司閱覽（當場並有本案訴訟代理人王健安律師，擔任辯護人）足認上訴人呷尚寶公司質疑「其僅還原電磁數據資料，並非扣案時即為帳冊或表報」並稱「本件上訴人呷尚寶公司於訴訟中始首次閱覽後，發現上訴人呷尚寶公司根本完全無從得知該EXCEL檔案之來源為何，更無法信賴其內容之真實性。上訴人國稅局若主張該EXCEL檔案係由扣案電腦還原之ERP（文中系統）電磁紀錄所匯出取得，自應就此證據之取得過程，負舉證責任」云云，既本案訴訟繫屬於108年5月6日，而上訴人呷尚寶公司之負責人王啓平早於105年7月18日於北區工作站所作之調查筆錄中經載明，在王健安律師擔任辯護人之下，經提示會審紀錄及

01 相關數據與計算之基礎數據，上訴人呷尚寶公司於本件之
02 質疑顯屬無據。上訴人國稅局就本案歷經之扣押、解密、
03 還原等程序，並經北區工作站、上訴人國稅局及上訴人呷
04 尚寶公司之負責人於確認筆錄簽章，證實該筆錄之真實
05 性。既經確認查扣之帳證為違章事證，其可信度遠甚於上
06 訴人呷尚寶公司於結算申報所提之帳證，而不因該帳證經
07 上訴人呷尚寶公司口頭主張即否認其證據力，是上訴人國
08 稅局憑報表及損益表等帳冊，認定上訴人呷尚寶公司有應
09 課徵營業稅之銷貨事實，於法自屬無違。

10 3.再按上訴人呷尚寶公司之加盟經營合約書稱「……（二）
11 乙方簽約成立之後，所繳付予甲方（上訴人呷尚寶公司）
12 之輔導實習及人力服務等費用概不退還。且乙方須於成立
13 加盟店之前，將該加盟店所有開發費用全數繳清予甲方。

14 （三）乙方加盟店之服務、商標招牌、店面設計等品牌識
15 別等系統：以及相關器材設備，須經由甲方統一規劃、報
16 價、製作及施工。」上訴人呷尚寶公司提示外帳總分類帳
17 之進貨項目有：封口機、旗桿、座、冰櫃、餐椅、烤箱、
18 布條、電冰箱及裝修工程等屬裝潢費用及器材設備。又上
19 訴人呷尚寶公司營業稅年度資料查詢進項來源明細（期間
20 0000-0000）亦申報進項稅額扣抵，雖外帳總分類帳中銷
21 項稅額皆列餐點，然依北區工作站查扣之內帳損益表，有
22 非營業收入及非營業支出，帳列有工程收入及工程款。而
23 上訴人呷尚寶公司就加盟店之收費策略是不收加盟金，而
24 參與設備及裝潢之處理，亦有加盟主103年6月11日於上訴
25 人國稅局之談話紀錄中陳明，足證上訴人呷尚寶公司有漏
26 報加盟店之裝潢費用及器材設備銷售額之情事，金額高達
27 165,170,539元。

28 4.就納稅義務人協力義務之違反，尚不足以轉換課稅要件事
29 實的客觀舉證責任，僅容許稽徵機關減輕原本應負擔的證
30 明程度，但仍不得低於較為優勢之蓋然性（超過50%之蓋
31 然率）。就本案而言，上訴人國稅局除查證99-106年營業

01 稅申報書。另查核99年分類帳、99年漏報銷售額計算表
02 （含可供銷售數量之欄位）、99年簽證報告工作底稿；10
03 0年漏報銷售額計算表、100年可供銷售數量計算表、100
04 年簽證報告工作底稿；101年漏報銷售額計算表、101年可
05 供銷售數量計算表、101年簽證報告工作底稿、101年申報
06 營業成本、101年營業稅申報書、101年營所稅核定通知
07 書、101年未分配盈餘；102年申報營業成本、102年營業
08 稅申報書、102年營所稅核定通知書、102年未分配盈餘；
09 103年分類帳、103年結算申報損益表、103年申報營業成
10 本、103年營所稅核定通知書、103年未分配盈餘；104年
11 損益表、104年申報營業稅查詢表、104年403申報書。而
12 上訴人呷尚寶公司就協力義務，僅提供於99年度外帳傳票
13 12本及分類帳1冊，由外帳憑證資料核對原申報數，自然
14 無所差異，然驗證臺北及臺中內帳資料，明顯無法勾稽，
15 此證漏銷不合顯無足採，惟內帳資料中有臺北及臺中與營
16 業稅進項申報資料核對，依其交易形態（無營業登記或小
17 規模營業人）及對象（早餐店），上訴人呷尚寶公司未依
18 規定開立銷貨之統一發票，明顯可而得知，顯與實際營業
19 事實相符，足證上訴人呷尚寶公司漏銷之事實。上訴人呷
20 尚寶公司自訂政策，原本可以經由出貨之確認及登載而留
21 下完整之營業收入，但因上訴人呷尚寶公司電磁紀錄之保
22 存政策僅保留3個月，所以將「舊的出貨單就會銷毀」於
23 前；而被查獲到已經銷毀資訊儲存的硬碟時，經還原電磁
24 數據資料，並「質疑上訴人國稅局匯出相關表報之真實
25 性」於後。然就商業會計法第38條等應保存帳冊文據等法
26 定義務視為無物。上訴人呷尚寶公司不只未盡提供帳冊文
27 據協力義務，亦未盡自己保存帳冊文據之法定義務，使上
28 訴人國稅局無由舉證或可能因耗費而甚難舉證，且上訴人
29 呷尚寶公司應屬以其他不正當方法逃漏稅捐，核課期間應
30 為7年。既然上訴人呷尚寶公司未盡協力義務，僅是發生
31 稽徵機關對於課徵租稅之構成要件事實存在所負擔之舉證

責任，其程度降低。本案情節，其補稅金額之認定，已經超過容許稽徵機關減輕原本應負擔的證明程度（超過50%之蓋然率），因此，上訴人國稅局核定漏報銷售額286,715,525元，實屬於法有據。至上訴人呷尚寶公司請求調查之命上訴人國稅局提出「前次調查上訴人呷尚寶公司98至101年度營業稅之查核資料，包含原查卷宗及上訴人國稅局104年8月3日北區國稅法一字第1040012834號復查決定相關做成復查決定之卷宗資料」、「本件營業稅核定後，衍生調查之99-102年度營利事業所得稅核定資料，包括但不限於行政救濟與稅務調查卷宗」者，是本次查核合計短漏報銷售額354,329,652元，減除前次核定漏報銷售額67,614,127元，本次核定漏報銷售額286,715,525元。及相關年度之營所稅核定資料，均不影響於上訴人呷尚寶公司未盡協力義務，而此協力義務之違反，容許上訴人國稅局減輕原本應負擔的證明程度，但仍不得低於較為優勢之蓋然性（超過50%之蓋然率），而無調查之必要。

(二)關於罰鍰部分：

本案情狀，是上訴人呷尚寶公司有違反行政法上義務之客觀行為（如商業會計法第38條除特殊原因外，各項會計憑證應至少保存5年；而會計帳簿及財務報表，應至少保存10年。又如未依所得稅法第83條第1項提出會計憑證、會計帳簿及財務報表以供查核）。上訴人國稅局尚未就上訴人呷尚寶公司違反行政法上義務之客觀行為之主觀上有如何之過失或故意，為積極之舉證。自不能以上訴人呷尚寶公司有違反行政法上義務之客觀行為，而推論出該行為係出於故意或過失；雖上訴人國稅局可以因上訴人呷尚寶公司未盡協力義務，而容許上訴人國稅局減輕原本應負擔的證明程度（但仍不得低於較為優勢之蓋然性，超過50%之蓋然率），但對處罰之要件事實，其程序嚴謹度或許不及刑事訴訟中關於證據能力之檢視；作為證據資格之審查；但其就實體上認定有無處罰之要件事實，所應負擔之證明責任，其證明程度應達到「幾近

於真實的蓋然性」，蓋然率接近99%，或稱真實的確信蓋然性；上訴人國稅局自不能以「上訴人呷尚寶公司未盡協力義務，而容許上訴人國稅局減輕原本應負擔的證明程度」來舉證上訴人呷尚寶公司應受處罰之要件事實。本件仍屬處罰要件「故意過失」之事實不明情形，而其不利益結果責任，應承擔客觀舉證責任之上訴人國稅局等語。

五、上訴人呷尚寶公司上訴意旨略謂：

(一)扣案「電腦硬碟」之還原，乃調查證據之一環，應踐行一定之法定程序，否則衍生之資料，均無證據能力可言。電腦硬碟內資訊有無、內含何種資料、還原過程是否具備專業而無錯誤缺失，為本件爭點，上訴人國稅局非但未通知上訴人呷尚寶公司到場，且未囑託專業人士或機關進行，即擅將電腦硬碟內資訊自行「還原」，進以自行「還原」「電磁紀錄」及其「匯出之相關帳冊及表報數據」等資料，作為補稅及裁罰依據。其轉化程序不合法，乃未經合法調查程序所取得之證據，不得作為違章認定之依據。又因上訴人呷尚寶公司一直未能閱覽相關電磁紀錄，誤以為上訴人國稅局係依扣案電腦還原之ERP系統電磁紀錄進行核定。上訴人呷尚寶公司首次閱覽EXCEL檔案後，發現根本完全無從得知該EXCEL檔案之來源為何，更無法信賴其內容之真實性。上訴人國稅局自行還原數據資料與扣案電腦電磁數據資料是否具證據之「同一性」及「真實性」，均待檢驗，且自行還原電磁數據資料，並非扣案時即為帳冊或表報，縱假設該EXCEL檔案為上訴人國稅局自扣案電腦還原之ERP系統電磁紀錄所匯出，所提系爭帳冊及表報（如各年度之損益表），究竟是如何依還原之ERP系統電磁紀錄，用何種選取模式、設定條件匯出，匯出之各種表報是否正確並符合會計原理原則、嗣後有無經過修改串飾，均屬不明，上訴人呷尚寶公司一再主張應由上訴人國稅局就此負舉證責任。而原審不但未責由上訴人國稅局就上開事項負舉證責任，且未盡職權調查義務，竟以該遭質疑之還原相關計算課稅基礎數據已於偵查中提示上訴人呷尚寶

01 公司，而認上訴人呷尚寶公司之質疑顯屬無據，然僅「提
02 示」會審紀錄及相關數據與計算之基礎數據，非調查證據之
03 全部，且未解除不可閱之禁止，亦未進行勘驗，將勘驗結果
04 製成筆錄，形成書證，以完成證據調查程序，復未囑託專業
05 人士或機關進行審查稅捐稽徵機關自行還原是否確當，難謂
06 職權調查證據程序已臻合法完備，則原審證據調查程序顯然
07 違背法令，亦有應調查之證據未予調查之違誤。北區工作站
08 所還原之ERP系統電磁紀錄，也僅於筆錄中詢問上訴人呷尚
09 寶公司負責人，是否為公司資料；上訴人國稅局於原審答辯
10 狀雖曾提出相關筆錄節錄內容，但實際上卻未將相關筆錄放
11 置於卷內供上訴人呷尚寶公司閱覽，致上訴人國稅局僅片面
12 擷取不利上訴人呷尚寶公司之陳述，更嚴重曲解上訴人呷尚
13 寶公司負責人之陳述內容為承認其還原之ERP系統電磁紀錄
14 確為公司所有且實在。另原審認已將相關計算基礎之數據踐
15 行提示之義務，然上訴人國稅局將扣案電磁資料還原之相關
16 計算課稅基礎數據限制上訴人呷尚寶公司及訴訟代理人不可
17 閱，有何法據？有無違反恣意禁止原則？又相關課稅計算基
18 礎皆屬繁雜數據，均待詳加究其來源並計算求證，始能論其
19 真假或是否確當，僅踐行提示，顯難全盤了解而為有效之說
20 明或辯解。再者，上訴人呷尚寶公司負責人所涉刑事案件，
21 業經新北地檢做成105年度偵字第29339號不起訴處分，亦將
22 相關扣案資料均發還予上訴人呷尚寶公司負責人，顯見本件
23 相關扣案電磁資料，業經新北地檢審核判斷，並無涉及任何
24 逃漏稅捐或違反商業會計法等刑事不法之犯行。

25 (二)縱設上訴人國稅局之調查程序尚無不法，且該自行還原數據
26 資料與扣案電腦電磁數據資料具證據之「同一性」及「真實
27 性」，並確為上訴人呷尚寶公司所製作，僅具備證據之形式
28 要件，非即可為補稅之依據。因經由POS-ERP自動化整合，
29 上訴人呷尚寶公司會計人員只要輸入基本項目數據，即匯出
30 各種表報內容，而關鍵在於：會計人員所輸入之基本項目數

01 據是否正確？是否有具體確實之證據證明其與事實相符，否
02 則仍不得據以核定其營業額計徵營業稅。分述如下：

03 1.原判決漏未就上訴人呷尚寶公司於原審中不斷主張，因加
04 盟店家為小規模早餐店，進貨頻率與數量因實際銷售狀況
05 有極大變動，在實際出貨前均可能發生變動，因此是否實
06 際銷貨，仍以最終實際出貨與收款金額為準之營運事實，
07 進行評價。上訴人呷尚寶公司員工於他案調查中所為證
08 述，既未就「出貨單登打後」是否即等於「實際出貨」？
09 而「實際出貨」收款後如何利用ERP系統紀錄其收款及銷
10 售狀況？等為證述，自無法僅以該等員工在北區工作站單
11 方受訊問所為證述，直接判斷該ERP系統記載內容是否為
12 完整、連續且正確之事實。原判決雖以該ERP系統係完整
13 解決方案，無庸深厚會計背景之人均可利用云云。但再完
14 整、專業的電腦系統，若輸入的「資料」不正確，也不可能
15 得出「正確」的結果。上訴人呷尚寶公司業已清楚說明，
16 其雖利用該系統登打出貨單據，但個別出貨單據是否
17 「實際出貨」？「實際收款」？收款後如何登打系統入
18 帳？均無標準作業流程，導致該系統內資料關於「銷貨收
19 入」部分，顯然與「實際銷貨收入」不符（上訴人呷尚寶
20 公司於原審已提出其銀行帳戶明細資料）。原判決適用法
21 令錯誤，認定扣案電磁紀錄屬於內帳，顯有判決理由不備
22 之違背法令。

23 2.北區工作站查獲上訴人呷尚寶公司人員依ERP系統所編製
24 資料，係為「準備」提供金融機構融資所製作（嗣因無使
25 用必要而予以刪除），相關資料中虛增銷售額、虛減成本
26 費用（事證證明無一與實際營業情況相符），以美化財
27 報，所製作表報，非實際營業情況之「紀錄」，更非屬上
28 訴人呷尚寶公司「內帳」性質。上訴人呷尚寶公司實際負
29 責人王啓平於北區工作站製作筆錄時，即一再否認「扣案
30 電磁紀錄」及其「匯出之相關帳冊及表報數據」依「原始
31 營業上所真實發生之資料」輸入所製作，並已表明上訴人

01 呷尚寶公司因該期間有向金融機構融資之迫切需要，為美
02 化財報取得融資並提高融資金額，擬提供融資金融機構審
03 閱，在會計師協助完成正式帳冊表簿之後，囑咐會計人員
04 調整原始輸入之「訂購紀錄」、「生成銷貨單」、「費
05 用」等資料而成，有本件卷證內之筆錄均可證明，並無任
06 何臨訟杜撰之可能性。則上訴人國稅局就扣案電腦硬碟內
07 ERP系統「還原」後之電磁紀錄，取得99至104年度6月間
08 系爭帳冊及表報，論理上非即上訴人呷尚寶公司按「原始
09 營業上所發生之資料」而輸入製作之唯一態樣。上訴人國
10 稅局未經勾稽查證，片面認定北區工作站查獲上訴人呷尚
11 寶公司人員依ERP系統所編製資料，係上訴人呷尚寶公司
12 之「內帳」，顯有未依證據認定事實之違法。再細譯原審
13 援引陳長萍105年7月7日於北區工作站之調查筆錄、謝靜
14 惠104年10月9日於北區工作站及張素惠104年10月19日於
15 北區工作站之供述，均僅證明上訴人呷尚寶公司使用ERP
16 系統作業，經由POS-ERP自動化整合下解讀，只要將收
17 入、成本、費用之金額，除以1.05即可還原未稅金額即得
18 進行比對，及一般作業流程在接到加盟廠家訂購貨物之電
19 話時，會將相關訂購需求以電腦登打入ERP系統內，用以
20 生成銷貨單而已，並不足以證明係上訴人呷尚寶公司按
21 「原始營業上所發生之資料」而輸入製作，原審認「扣案
22 電磁紀錄」、「匯出之相關數據」為上訴人呷尚寶公司
23 「內帳」，顯然違反論理法則，自屬違法。另因會計人員
24 陳長萍已於106年間過世，故欲釐清上訴人呷尚寶公司電
25 腦內電磁紀錄之成因與目的，僅有傳喚證人張秀芬（因證
26 人張秀芬為原處分核課期間上訴人呷尚寶公司負責人，並
27 為現任負責人王啓平之配偶，雖實際上業務、營運均由王
28 啓平擔任，但張秀芬協助接洽銀行貸款等事宜），方能釐
29 清。上訴人呷尚寶公司於原審準備程序中具狀聲請傳喚張
30 秀芬、林慶順及出納人員到庭作證，原審卻未置理，顯有
31 違反證據法則及應調查證據未予調查之違法。

01 3.就本件銷售額漏報之前提，上訴人國稅局應查明有無證據
02 證明上訴人呷尚寶公司確實有此「銷貨」（物流），而有
03 收取對價（金流，即有無相當之現金存款？有無應收帳款
04 或應收票據？），且未依法開立發票（憑證）之事實，始
05 能印證。北區工作站查獲上訴人呷尚寶公司人員依ERP系
06 統所編製資料，就金流部分，客觀上與銀行存入事實、相
07 關憑證內容顯不相符，不得採為違章之證據。詳言之，扣
08 案電腦還原衍生電磁紀錄之現金科目，僅記載「零用金收
09 支」狀況。然上訴人呷尚寶公司主要係經營早餐店原物料
10 零售，銷貨對象多為小規模營業早餐店，故現金收入為重
11 要銷貨收入來源，顯見帳冊、電磁紀錄之記載即與上訴人
12 呷尚寶公司營運狀況顯然不符。由扣案電腦還原衍生電磁
13 紀錄及匯出帳冊內之銀行存款科目入帳邏輯觀之，多數均
14 彙集以總數入帳，即使票款、匯款收入等得以逐一勾稽之
15 收入，也均「未依照逐筆收入日期認列」。而相關傳票也
16 沒列明相關明細，就上訴人呷尚寶公司銀行帳戶觀之，更
17 是連匯款、票據都無從勾稽。顯見其銀行存款科目之入帳
18 內容，顯均與實際交易狀況不符。況在銀行存款科目入帳
19 時，該電腦內資料並無相應之沖銷科目（通常為沖銷應收
20 帳款），僅單純入帳銀行存款。可見上訴人國稅局自行還
21 原查扣電腦硬碟衍生之「扣案電磁紀錄」、「匯出之相關
22 數據」資料，非依「原始營業上所真實發生之資料」輸入
23 所製作，且無任何積極證據證明系爭「扣案電磁紀錄」、
24 「匯出之相關數據」資料與上訴人呷尚寶公司實際交易狀
25 況相符，並無法反應上訴人呷尚寶之真實交易狀況，應非
26 虛言。再由扣案電腦還原衍生電磁紀錄及匯出帳冊內之資
27 料顯示，應收帳款每月「入帳」金額均僅300多萬至1,400
28 萬元上下，與上訴人呷尚寶公司動輒數千萬月營收之實際
29 交易情況顯然不符（該電磁紀錄及匯出帳冊內之資料，或
30 許會計人員正在調整尚未完成）。且上述銀行存款入帳
31 時，雖另開對應之銷貨收入傳票，卻常常未見應收帳款之

01 對應、沖銷。足見該電腦內電磁紀錄銀行存款科目之入帳
02 是否屬於應收帳款，是否得以勾稽銷貨事實，均有疑義。
03 況上訴人呷尚寶公司於104年與上訴人國稅局核對勾稽銀
04 行金流時，上訴人國稅局其實早已明知，上訴人呷尚寶公
05 司非但沒有「隱藏」現金收入，上訴人呷尚寶公司負責人
06 個人甚至將「私人」的款項「匯入」上訴人呷尚寶公司戶
07 頭中，以透過上訴人呷尚寶公司代為開立支票或借款予友
08 人，而相關友人還款亦會進入上訴人呷尚寶公司帳戶中，
09 相關款項均於該次復查決定中「扣除」。扣案電磁紀錄轉
10 匯出之EXCEL表報中記載之「銷貨收入」，既然與「客
11 觀」金流狀況不符，且無從對應勾稽，上訴人國稅局亦從
12 未提出任何「漏報」之銷貨收入實際收款去向之金流，自
13 足以證明扣案電磁紀錄內轉換匯出之EXCEL表報上記載
14 「銷貨收入」金額，與上訴人呷尚寶公司「實際營運狀況
15 （實際金流收款狀況）」顯然不符，自不足以作為認定上
16 訴人呷尚寶公司是否有漏報銷售金額之證據。則上訴人國
17 稅局未舉出相當之現金存款、應收帳款、應收票據或其他
18 事證以資印證，遽認上訴人呷尚寶公司漏報銷售額，顯有
19 未依證據認定事實之違法。就物流部分，上訴人呷尚寶公
20 司是否存在漏報銷貨收入之違章事實，上訴人國稅局自應
21 就「漏報銷貨收入」部分，證明上訴人呷尚寶公司確實有
22 此「出貨」及「運送至加盟店」之事實。上訴人呷尚寶公
23 司早於106年10月17日復查補充理由書(三)指出扣案電磁
24 紀錄中，以運送司機物流的角度，存在諸多矛盾。諸如系
25 爭扣案電磁紀錄中，已經轉任倉管人員之員工，卻仍有擔
26 任司機之運送紀錄，或從所有司機的運送紀錄來看，居然
27 是全年無休的在運送貨物，顯然與客觀事實不符。再者，
28 從送貨單逐筆分析來看，各店送貨單的出現頻率，也與上
29 訴人呷尚寶公司運送路線不符，顯然有諸多送貨單是不真
30 實的。然上訴人國稅局非但沒有提出任何證據，同時對上
31 訴人呷尚寶公司所提出足以推翻其存在「運送出貨事實」

之證據，置若罔聞，顯然除其本證無法成立外，其嚴重違反有利不利一律注意原則。

4. 上訴人國稅局主張上訴人呷尚寶公司漏報銷售收入而衍生之99至102年度營利事業所得稅查核中，初查時亦曾誤認系爭光碟內EXCEL檔，係屬上訴人呷尚寶公司之內帳資料，而依之認定上訴人呷尚寶公司有漏報銷售收入且虛報營業成本費用，有上訴人國稅局105年10月14日北區國稅審一字第1050016197號函及其所附承諾書可稽。依該函文及承諾書所示100年度之漏報銷售額為47,578,863元，漏報所得額為58,718,223元，後者有大於前者之情況，斯時經詢問相關承辦人員得知，上訴人國稅局當時係依光碟內EXCEL檔內資料，比對上訴人呷尚寶公司申報營利事業所得稅之成本數，而認定上訴人呷尚寶公司有虛報（增）營業成本費用情事，進一步依光碟內EXCEL表資料作為基礎，而剔除上訴人呷尚寶公司已申報之成本費用。惟經上訴人呷尚寶公司隨後配合調查，並提出「成本與費用」之外部憑證（取自進貨廠商之發票，進貨廠商同時亦於該年度申報營業稅等稅捐，屬於顯然無從事後偽、變造可能之「客觀證據」），與上訴人國稅局所提出EXCEL表單中之成本費用進行逐筆勾稽，經過數以千計的憑證核對作業後，進而發見客觀證據（即外部憑證）與系爭EXCEL表所載內容，無論傳票號碼、成本費用金額等，均存在顯著且巨大之歧異，顯見該EXCEL表與上訴人呷尚寶公司之經營實質狀況，相去甚遠。惟上訴人國稅局營利事業所得稅承辦人稱其僅負責成本費用之採認，不能影響營業稅關於漏報營業收入之認定，故於核定營所稅時，僅以當時營業稅核定之漏報營業收入，乘以同業利潤標準毛利率，推計相關漏報營業收入所衍生漏報之營利事業所得稅，而非依上訴人國稅局所持有之「光碟」內資料。反之，若是漏報營業收入之事實不存在，該等營利事業所得稅核課亦失所附麗。

01 5.上訴人呷尚寶公司於原審準備程序中請求命上訴人國稅局
02 提出前次調查上訴人98至101年度營業稅之查核資料，包
03 含原查卷宗及上訴人國稅局104年8月3日北區國稅法一字
04 第1040012834號復查決定相關卷宗資料。從該卷證可知，
05 上訴人呷尚寶公司於102至104年間配合上訴人國稅局調查
06 98至101年間營業稅漏報之案件，業已提出銀行存款帳戶
07 明細供上訴人國稅局調查，而作成以該帳戶資料之「存入
08 金額」（除屬於上訴人呷尚寶公司帳戶間相互轉帳等非屬
09 營業收入之存入款項外）核認上訴人呷尚寶公司銷貨收入
10 之復查決定。顯見，上訴人呷尚寶公司所有之銷貨收入皆
11 分別存入該等帳戶中，而成本、費用之支出，亦皆是透過
12 銀行帳戶轉帳或開支票支付。亦即，該銀行帳戶中之存入
13 款項，即係上訴人呷尚寶公司98至101年度銷貨收入之總
14 額。惟本件上訴人國稅局卻重複就99至101年核課，復主
15 張上訴人呷尚寶公司尚有其他銷貨收入，而未存入該等帳
16 戶中，顯與上訴人國稅局104年復查決定之認定矛盾。因
17 該次調查是提供上訴人國稅局完整的「銀行存提款明細」
18 資料，以核對上訴人呷尚寶公司的銷貨收入。因此，上訴
19 人國稅局已持有99至101年的帳戶，且「明知」與「電磁
20 紀錄」內容不同，及其核課結果與上訴人呷尚寶公司實際
21 收款情況不符，竟以該電磁紀錄為本件核課漏稅之依據，
22 難謂適法。

23 6.上訴人呷尚寶公司所提供憑證、傳票不僅是上訴人呷尚寶
24 公司事先所開立，同時也包括取具他人之進項憑證資料，
25 該等資料自無法由上訴人呷尚寶公司事後增補、假造之可
26 能，而上訴人國稅局既然已經知悉「憑證、傳票與申報數
27 相符」，而與由上訴人國稅局自行還原之電磁數據所匯出
28 之系爭帳冊、表報完全無法勾稽。上訴人國稅局並無任何
29 積極證據證明其自行還原之電磁數據所匯出之帳冊、表報
30 與卷證資料所示之營業事實相符，自應屬於「不可信」、
31 「無法表彰實際營運狀況」，何以卻反過來認定無法勾稽

01 的系爭表報為真實，嚴重違反證據法則。上訴人呷尚寶公
02 司所經營為連鎖早餐之食品批發業，所交易之對象都是小
03 規模的早餐店，這是行業特性，也是無可改變的事實，上
04 訴人國稅局執此一行業特性，指為上訴人呷尚寶公司「必
05 然」會漏稅的理由，顯然欠備。上訴人呷尚寶公司之「原
06 申報數」容有缺失，上訴人國稅局仍自應具體調查指摘究
07 竟逃漏多少裝潢項目、設備款，是否確實有收款，是否確
08 實未開立發票，抑或僅為未依規定開立發票（抬頭或銷售
09 項目記載錯誤）。上訴人國稅局未就前述事實善盡職權調
10 查義務，更未就上訴人呷尚寶公司銷貨收款之公司帳戶進
11 行任何調查（證明有銷貨收入事實之金流證據），片面武
12 斷以扣案之內容不明電磁紀錄為核算稅額之唯一資料，原
13 判決附和違法處分，嚴重違反證據法則，且有理由不備之
14 違法。

15 (三)本件涉及上訴人呷尚寶公司是否有「漏報銷售額」及「未依
16 規定開立統一發票」之違章事實，自應由上訴人國稅局就
17 「上訴人呷尚寶公司確實有此銷售」、有無「漏報銷售額」
18 且「未依規定開立統一發票」之事實，負擔舉證責任，且應
19 職權調查證據，並就上訴人呷尚寶公司有利不利事項一律予
20 以注意，上訴人呷尚寶公司並無自己證明「沒有發生漏報銷
21 售」之義務，亦顯非協力義務之範圍。況既然未有實際銷
22 售，未有實際收入金額，上訴人呷尚寶公司應提供何種帳簿
23 資料以供上訴人國稅局勾稽核對？原判決未能說明上訴人呷
24 尚寶公司就本件待證事實所應負「協力義務」之「內容」，
25 即率斷上訴人呷尚寶公司未盡「協力義務」，顯然判決理由
26 不備之違背法令。且本件因上訴人國稅局主張上訴人呷尚寶
27 公司漏報銷貨收入而衍生之99至102年度營利事務所得稅查
28 核中，承前所述，上訴人呷尚寶公司已履行協力義務，並協
29 助發現重大真實。又按商業會計法第18條第1項規定，系爭
30 扣案電磁資料既「非內帳」（無法忠實表達實際交易狀
31 況），則顯非「依法應保存」之帳冊內容。故原判決以上訴

01 人呷尚寶公司刪除扣案電磁紀錄，而作為上訴人呷尚寶公司
02 未依法保存帳冊而違反協力義務之理由，顯有理由違誤之違
03 背法令。況就上訴人呷尚寶公司出貨單僅保留3個月即銷毀
04 之部分，亦於法無違，因上訴人呷尚寶公司確實已委託會計
05 師切傳票入帳，依法即無庸保存及檢附原始憑證，自無保存
06 之必要。原判決以上訴人呷尚寶公司僅保存3個月出貨單，
07 作為上訴人呷尚寶公司未依法保存憑證而違反協力義務之理
08 由，更顯有矛盾。再者，上訴人呷尚寶公司電磁紀錄雖僅保
09 留3個月，將「舊的出貨單銷毀」，但縱使該電磁紀錄係真
10 實之營業紀錄，原審及上訴人國稅局已扣押電腦硬碟之交易
11 資料，尚能自行「還原」電腦硬碟內資訊，取得99至104年
12 度ERP系統數據，匯出各種表報均可充當證據獲得待證事實
13 之心證，或推估計稅，作為行政行為之依據，無礙其對上訴
14 人呷尚寶公司違章之認定，原審指上訴人呷尚寶公司此舉違
15 背其協力義務，而降低上訴人國稅局之證明程度，難謂有
16 當。原審課予上訴人呷尚寶公司協力義務，乃片面基於上訴
17 人呷尚寶公司逃漏營業稅之前提假設，而因上訴人呷尚寶公
18 司實際上未逃漏營業稅，所課上訴人呷尚寶公司協力義務，
19 無異要求上訴人呷尚寶公司自證無違規行為，逾越期待可能
20 性，超乎當事人一般協力義務的界定範圍，準此錯誤推論上
21 訴人呷尚寶公司違反其協力義務，並無視上訴人國稅局未曾
22 提出任何具體確實之證據證明該自行「還原」ERP系統電磁
23 數據及匯出各種表報與事實相符，其未盡任何職權調查義
24 務，因而減輕稅捐稽徵機關自身之調查義務，降低稅捐稽徵
25 機關之舉證責任，自屬可議。另原判決就稽徵機關原本應負
26 擔的證明程度至少應達到多少蓋然率，如當事人違反協力義
27 務時稽徵機關降低（減輕）原本應負擔的證明程度應達到多
28 少蓋然率，始終未置一詞，亦無任何實務見解或學說可佐，
29 而陷於不明確狀態，無從為事實之認定。原審認本案情節，
30 其補稅金額之認定，已經超過容許稽徵機關減輕原本應負擔
31 的證明程度（超過50%之蓋然率），因此，上訴人國稅局核

01 定漏報銷售額286,715,525元，實屬於法有據云云，顯無根
02 據。

03 (四)本件如欲降低蓋然率至50%之前提，勢必先證明「協力義務
04 違反」之存在。按商業會計法第14條至第17條規定，會計憑
05 證應無種類之限制，僅須編制並保存足以證明會計事項經過
06 之會計憑證即可。上訴人呷尚寶公司業已提示完整之記帳憑
07 證（傳票），更將完整表達「銷貨」這個會計事項之原始憑
08 證（對外憑證）即「銷貨發票」完整保存並且據以申報，原
09 判決究竟以何種法規得據以要求上訴人呷尚寶公司必須保存
10 「銷貨單」作為會計憑證之類型？客觀上，每一個公司企業
11 所擁有之憑證類型多有不同，有的公司因應其交易流程，而
12 有訂購單、出庫單、清點單、出貨單、銷貨單、收貨單等各
13 種單據，此等單據之存在，均僅為配合個別公司內部管理需
14 要，其單據多寡、名稱、用途多有所不同，而與商業會計法
15 上之會計憑證，當然不可以等同視之。但原判決卻略過此一
16 論理，直接認定「出貨單」應為上訴人呷尚寶公司應保存之
17 會計憑證，並將上訴人呷尚寶公司定期銷毀出貨單（有時名
18 為銷貨單）之行為，認定為違反協力義務之原因，其尚未建
19 立何以「出貨單」為會計憑證之前提下為此推論，顯然有判
20 決理由不備之違背法令。尤有甚者，上訴人呷尚寶公司經營
21 早餐原物料銷售之業務，銷售數量龐大、筆數也極為繁多，
22 如苛求上訴人呷尚寶公司依法保留「出貨單」作為會計憑證
23 5年，其巨大的數量，顯然將造成上訴人呷尚寶公司極大的
24 保管成本（甚至可能必須空出一間倉庫保管）。而上訴人呷
25 尚寶公司係於出貨單銷售完竣後，保留3個月確保款項收付
26 及發票開立沒有疑義之情況下，為避免增加保管成本，在原
27 始之對外憑證（銷貨發票）業已開立之情況下，即予以銷
28 毀，自無任何違法之處。原判決苛求上訴人呷尚寶公司保存
29 巨量的「出貨單」作為會計憑證之主張，除毫無法律上依據
30 外，更屬對上訴人呷尚寶公司「無期待可能性」之要求，自
31 非屬於上訴人呷尚寶公司之協力義務。是以，原判決苛求上

01 訴人呷尚寶公司保管「出貨單」作為會計憑證，欠缺法律依
02 據，更以此為由，主張上訴人呷尚寶公司違反協力義務，顯
03 然判決理由不備之違背法令。

04 (五)本件縱使以50%之蓋然率判斷，扣案電磁資料之可信度，也
05 顯然低於50%，自無足採為核定上訴人呷尚寶公司漏報銷貨
06 收入之唯一依據。上訴人呷尚寶公司於原審不斷要求聲請調
07 查上訴人國稅局關於99至102年度營利事業所得稅核定資料
08 之目的，就是主張上訴人國稅局所提「唯一」證據之「扣案
09 電磁資料」其可信度顯然低於50%之蓋然率，故原判決不為
10 調查，即顯然屬未能善盡職權調查之判決違背法令。依一般
11 論理法則，「扣案電磁資料」既然為一份有「銷貨收入」亦
12 同時記載「成本、費用」的電腦帳冊，其可信度之判斷，自
13 不得割裂「收入」或「成本費用」二者區別適用。就「同一
14 份」扣案電磁資料中，其「成本、費用」科目之內容，業經
15 上訴人呷尚寶公司與上訴人國稅局於99至102年間營利事務
16 所得稅之核定過程中，證明「扣案電磁資料」與「原始外來
17 憑證」間顯然不符，自足以用以證明「扣案電磁資料」之內
18 容，顯然「無法」反應上訴人呷尚寶公司實際營運狀況。是
19 以，縱使依原判決之觀點，其可信之蓋然性自遠低於50%無
20 疑。除去本件「唯一證據」之扣案電磁資料，上訴人國稅局
21 並無提出任何其他證據，自無從證明上訴人呷尚寶公司確有
22 存在「漏報銷貨收入」之行為。

23 (六)按所得稅法第83條第1項規定，在本稅的課徵上，法律容許
24 採取「推計課稅」方式，核定補徵逃漏稅行為之應納稅額。
25 至營業稅之課徵及漏稅罰之處罰，法律不容許採取「推計課
26 稅」方式，核定補徵逃漏稅行為之應納稅額或應處罰之罰
27 鍰。上訴人國稅局將電腦硬碟內資訊自行「還原」後，取得
28 99至104年度ERP系統數據（即所稱「電磁紀錄」及其「匯出
29 之相關帳冊及表報數據」等資料），據以推計上訴人呷尚寶
30 公司99至103年度及104年1至6月實際營業收入為依據，係採
31 取「推計課稅」方式，核定補徵逃漏稅行為之應納稅額或應

處罰之罰鍰，均屬可議等語，為此請求廢棄原判決不利於上訴人呷尚寶公司部分，並就廢棄部分，撤銷訴願決定及原處分（含復查決定）。

六、上訴人國稅局上訴意旨略謂：

(一)依上訴人呷尚寶公司營業稅申報書（按年度）查詢，其99至104年度加值率分別為14.681%、5.101%、2.88%、2.711%、6.151%及12.49%，均低於查獲後105年度之加值率22.8%，衡酌其買賣業之經營方式，99至104年度之加值率顯然偏低。按上訴人呷尚寶公司主要係經營連鎖食品批發業，亦幫加盟店裝潢施工及購買設備，銷售對象為早餐連鎖加盟店，均係查定課徵免開立統一發票之營業人及未辦設籍登記之營業人。上訴人呷尚寶公司400多家中之300家加盟店客戶資源、食材配送通路及廠房設備等所有資產，均來自其負責人王啓平之前經營之呷尚寶有限公司（88年間成立）及馥躍有限公司。呷尚寶有限公司及馥躍有限公司被查獲於94至97年間短漏報營業收入365,001,644元，嗣上訴人呷尚寶公司被查獲98至101年度間短漏報營業收入67,614,127元（第1次查獲）及99年1月至104年6月間短漏營業收入286,715,525元（第2次查獲），亦證其長期有短漏開統一發票，有鉅額逃漏稅捐之情事。上訴人呷尚寶公司從事營利事業多年，足認其有認知於銷售貨物時應開立統一發票憑證給予交易對象，卻連續短漏開立發票及申報銷售貨物長達11年以上，其交易數量每1年多達41,600筆（=400家×2次×52星期），造成鉅額逃漏稅結果，顯然明白如何積極有效達成逃漏稅目的。上訴人呷尚寶公司不斷遭查獲短漏開統一發票，明知內帳所載實際營業收入及非營業收入金額，亦明知營業稅及營利事業所得稅係採「自行報繳制」，要求納稅義務人應如實報繳，而上訴人呷尚寶公司卻以多報少，不斷於每2個月一期之營業稅申報時及每年5月之營利事業所得稅申報時，填報不實之「營業稅申報書」、「營利事業所得稅結算申報書」等文書資料，亦證上訴人呷尚寶公司主觀上故意、以不正當方式

01 逃漏稅之積極作為，而產生逃漏稅之結果。系爭帳冊及表報
02 既係上訴人呷尚寶公司會計人員所製作，且係上訴人呷尚寶
03 公司實際負責人因自身涉及刑案遭北區工作站所查獲，乃屬
04 公司內帳，而按一般邏輯推論，若無逃漏稅之情事，何須再
05 費時費力記載內帳。一般搜索查扣內帳，必須經該營利事業
06 之負責人或受託人親自在場，方能啟封裝冊，再經該負責人
07 或受託人確認為本身之營運資料後，該扣押之帳證方能視為
08 該行號之違章證物，憑以核算違章金額。本案歷經前述程
09 序，並經北區工作站、上訴人國稅局及上訴人呷尚寶公司之
10 負責人於確認筆錄簽章，證實該筆錄之真實性。既經確認查
11 扣之帳證為違章事證，其證明程度顯已達「幾近於真實的蓋
12 然性」，其可信度遠甚於上訴人呷尚寶公司於結算申報所提
13 之帳證，而不因該帳證經上訴人呷尚寶公司口頭主張即否認
14 其證據力，原判決顯違背法令。

15 (二)上訴人呷尚寶公司員工林慶順於103年6月間，重行製作加盟
16 店之銷貨單多份，且較實際銷售金額為低之各類原料單價，
17 將上開不實銷貨單由加盟業者於接受上訴人國稅局訪談時出
18 示而行使之，且將當月及前2個月的出貨單留存，舊的出貨
19 單就會銷毀。上訴人呷尚寶公司於申報或調查時，對重要事
20 項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料，致使稅捐稽徵
21 機關短漏核定稅捐者，已構成所謂「隱匿」。上訴人呷尚寶
22 公司員工行為合於行政罰法第7條規定推定為上訴人呷尚寶
23 公司之故意行為，原判決顯與行政罰法相違，而顯有消極不
24 適用法規，即適用法規顯有錯誤。

25 (三)上訴人呷尚寶公司係有高達400家以上加盟店之營業人，當
26 知悉營業行為應開立統一發票給交易對象，其因交易對象多
27 為小規模營業人或未辦稅籍登記之營業人，其未依規定開立
28 統一發票及報繳稅捐，主觀上即有漏報銷項稅額意思，及以
29 不正當方法逃漏稅捐之認識。上訴人呷尚寶公司銷售貨物及
30 勞務時，未依規定開立銷項憑證屬實，已構成違反加值型及
31 非加值型營業稅法（下稱營業稅法）上據實申報義務，其行

01 為係以逃漏稅之概括犯意，連續不間斷地短漏開統一發票並
02 填報各項不實申報書，持續短報收入、各項應納稅額等，故
03 意以不正當方法逃漏稅捐，因而獲得減少應負稅額之利益，
04 且調查時隱匿銷售單據或為虛偽不實陳述或提供不正確資
05 料，迭遭查獲，其短漏報銷售額及應給他人憑證而未給與之
06 情形長達7年以上，已非單純之不作為，使稽徵機關不易辨
07 識，陷於錯誤，因而獲得減少應負稅額及退稅之利益，應屬
08 故意以不正當方法逃漏稅捐，且違章事實明確。原判決就本
09 稅部分已認係不正當方法逃漏稅捐，核屬故意行為；就罰鍰
10 部分卻認上訴人國稅局未就上訴人呷尚寶公司違反行政法上
11 義務之客觀行為之主觀上有如何之過失或故意，為積極之舉
12 證，其判決顯有違論理法則，而有判決理由不備。

13 (四)綜上，上訴人呷尚寶公司有逃漏稅捐之積極行為，核屬有逃
14 漏稅捐之故意，未符合納稅者權利保護法第16條第1項及行
15 政罰法第7條第1項不予處罰之規定。上訴人呷尚寶公司自違
16 章行為發生日（99年3月15日）起至查獲日（105年1月27
17 日）止累積留抵稅額最低金額為0。又上訴人呷尚寶公司同
18 時違反稅捐稽徵法第44條及營業稅法第51條第1項第3款規
19 定，依行政罰法第24條第1項規定，應以營業稅法第51條第1
20 項第3款規定為處罰之法據。本件係1年內第1次查獲案件，
21 且上訴人呷尚寶公司於裁罰處分核定前已繳清稅款，經衡酌
22 其違章情節及應受責難程度，上訴人國稅局按所漏稅額14,3
23 35,776元處0.5倍罰鍰7,167,888元，核屬裁罰適當。原判決
24 將訴願決定及原處分（含復查決定）關於罰鍰部分均撤銷，
25 係屬不適用法規或適用不當等語，為此請求廢棄原判決不利
26 於上訴人國稅局部分，並駁回上訴人呷尚寶公司於第一審之
27 訴。

28 七、本院按：

29 甲、有關補稅部分

30 營業稅法第43條第1項第4款規定：「營業人有下列情形之一
31 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：……四、短報、漏報銷售額…」本件上訴人國稅局作成原處分之事實認定，主要依據即北區工作站於105年1月27日在上訴人呷尚寶公司新北市營業處所扣押取得之電腦硬碟，再自刪除之資訊中還原、列印上訴人呷尚寶公司99至104年度以文中系統產生相關帳冊及報表，包括日記帳、分類帳、明細帳、損益表及資產負債表等；上訴人國稅局以其中99年至104年6月間損益表記載上訴人呷尚寶公司99至103年度各年度實際收入及104年1至6月實際收入，對照該公司原已申報之銷售額，而發現有所短少，乃依前揭營業稅法之規定，以其查得資料即按地區不同所製作之損益表所記載各自含稅表達之營業收入與非營業收入除以1.05後之結果，為上訴人呷尚寶公司之應申報銷售額，減除原已經上訴人呷尚寶公司申報之銷售額，再減除前曾經上訴人國稅局查獲違章而經核定之漏報銷售額（見原審卷□第203頁以下附復查決定書）後，據以核定補徵營業稅額（見原處分卷□第203頁附計算表所示計算邏輯），而對於屬於營業稅減項之進項稅額則維持前已申報之數額，上訴人呷尚寶公司對於進項稅額部分亦無爭執。查：

(一)關於作成本件原處分所憑之事實，上訴人國稅局負有舉證責任；本件上訴人國稅局經由行政互助，取得北區工作站扣得並依其程序解讀存檔之帳冊等資料，為合法之證據方法：

1.按納稅者權利保護法第11條第2、3項分別規定：「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。」「稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之人員違法調查所取得之證據，不得作為認定課稅或處罰之基礎。但違法取得證據之情節輕微，排除該證據之使用明顯有違公共利益者，不在此限。」故稅捐稽徵機關自應以合法調查所取得之證據，證明其課稅處分或裁罰處分所憑之事實為可採信。惟涉及行政調查之方法，在我國目前尚乏統一之法典，有見於行政程序法第39-42條所列出之通知陳述意見、要求提供文書等、送請鑑定及進行勘驗等

4種方法，及其餘散見於個別行政法規中。故關於行政調查之具體實施，唯有本於職權調查主義之精神（行政程序法第36條及納稅者權利保護法第11條第1項前段參照）在行政程序法之原則規範，及納稅者權利保護法第11條第1項後段規定：「…，其調查方法須合法、必要並以對納稅者基本權利侵害最小之方法為之。」第15條：「稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之人員依職權及法定程序進行稅捐調查、保全與欠繳應納稅捐或罰鍰之執行時，不得逾越所欲達成目的之必要限度，且應以對納稅者權利侵害最少之適當方法為之。」等規定之控制下，由行政機關視事件情形而裁量選擇適當合法之調查行為。

2. 本件上訴人國稅局作成原處分之事實認定，主要依據為北區工作站於105年1月27日在上訴人呷尚寶公司新北市營業處所扣押取得之電腦硬碟，再自刪除之資訊中還原、列印上訴人呷尚寶公司99至104年度以文中系統產生相關帳冊及報表記載情形。參諸北區工作站移送書之末記述「本站於105年1月27日第二次執行搜索時，於呷尚寶興業公司查扣押物編號 B05：隨身硬碟 1TB(B5443824681)1 顆，嗣檢視該硬碟內檔案發現，檔案內容係呷尚寶興業公司會計人員，自公司建置之『文中會計系統』備份而得，其中包含呷尚寶興業公司99至104年日記帳、分類帳、損益表及資產負債表等帳證資料，…」（見原處分卷5.第153頁）；及文中公司以108年9月25日電子郵件回復上訴人國稅局之詢問，復以該公司依調查局公文要求，派員配合執行安裝並提供短期授權，確認可執行操作後續交北區工作站處理，及文中系統可提供系統轉出功能，各報表也可預覽後匯出各項檔案等關於北區工作站解讀扣得硬碟資料之方法曾獲文中公司協助等情（見原處分卷5.第166頁）；及證人即上訴人呷尚寶公司員工陳長萍於105年7月7日、謝靜惠於104年10月19日（原判決誤載為9日）、張素惠於同日，均於北區工作站證述如何將銷貨資料鍵入文中系

01 統，再列印出貨單、銷貨單交物流司機送貨等節（筆錄均
02 見原處分卷4.），經原判決引以為證，載於原判決第33-3
03 5頁等事證，可知北區工作站扣取解讀硬碟資料所得之帳
04 載資料，乃為調查犯罪嫌疑依刑事訴訟程序進行而獲得
05 （嗣後上訴人呷尚寶公司之受僱協理林慶順因涉及偽造文
06 書而經新北地檢檢察官以105年度偵字第29339號提起公
07 訴，見原處分卷5.第120頁至第128頁）。原審審視上開證
08 據，並以上訴人呷尚寶公司代表人王啓平於新北地檢105
09 年度偵字第29339號偵查中，經檢察官提示閱覽北區工作
10 站會同上訴人國稅局依判讀硬碟資料所得內容而作成之
11 「會審紀錄」（見原處分卷3.第80、79頁）時，並未爭執
12 該等會審紀錄內容非出自扣押硬碟檔案，因認據以作成原
13 處分所依據之帳載資料係還原、列印自扣案硬碟檔案，且
14 無不法一節，核其所為認定合於如上卷附事證，自無違
15 誤。繼之，上訴人國稅局為執行其核課權，而先後以106
16 年7月5日北區國稅法一字第1060009645號函及同年月19日
17 北區國稅法一字第1060010359號函，向北區工作站調取相
18 關筆錄、硬碟資料等（見原處分卷3.第101至104頁）性質
19 上核屬依行政程序法第19條第2項第4款為「執行職務所必
20 要之文書或其他資料，為被請求機關所持有者」而進行之
21 行政互助行為，亦屬合法有據。衡諸前揭營業稅額疑有脫
22 漏事件之發現過程，自刑事偵查程序至行政調查程序，上
23 訴人國稅局向北區工作站調取查扣資料，應為稽徵核課行
24 為所必要，且無何逾越比例之情事。上訴人呷尚寶公司指
25 摘上訴人國稅局未通知上訴人呷尚寶公司到場，且未囑託
26 專業人士或機關進行，即擅將電腦硬碟內資訊自行「還
27 原」，進以自行「匯出之相關帳冊及表報數據」等資料，
28 乃未經合法調查所取得之證據，不得採為原處分之依據云
29 云，乃未解相關事證之取得實係源於刑事偵查程序，又未
30 證明有何違法情事，上開指摘自難成立。惟上訴意旨另指
31 該等硬碟資料所呈現者，非屬銷貨收入，不足以推翻原已

01 申報之銷售額；在上訴人國稅局未有關於物流之流出及金
02 流之流入證據，可以佐證上訴人呷尚寶公司除已申報數外
03 尚另有相對應之銷貨收入以前，不得逕以硬碟所存之資料
04 認定之一節，則係關於合法取得證據之證明力如何，有待
05 進一步審認。

06 (二)上訴人呷尚寶公司違反保存帳簿憑證之協力義務，實務上認
07 為可以降低上訴人國稅局舉證證明原處分所憑事實為真實之
08 之證明程度，但非謂上訴人呷尚寶公司即因而喪失舉證證明
09 其主張原處分所依據之事實為不實之訴訟上防禦權：

10 1.協力義務為人民參與行政決定之一環，主要係在彌補行政
11 機關職權調查功能之不足及追求行政決定之實質正確，於
12 稅法上特別重視人民履行其協力義務，司法院釋字第537
13 號解釋即指出「依憲法第十九條『人民有依法律納稅之義
14 務』規定意旨，納稅義務人依個別稅捐法規之規定，負有
15 稽徵程序之申報協力義務，實係貫徹公平及合法課稅所必
16 要。」故納稅義務人違反協力義務，致稽徵機關難以正確
17 掌握課稅事實時，實務上認稽徵機關對於課稅事實之舉證
18 證明程度應予降低。

19 2.對於營利事業之納稅義務人，為正確掌握其銷售額及盈虧
20 情形，作為課徵租稅之依據，除其有真實申報之基本協力
21 義務外，另有以法律直接明文其協力義務者。與本件營業
22 稅相關乃納稅義務人應履行之帳簿憑證義務，即有營業稅
23 法第34條授權訂定之稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿
24 憑證辦法（下稱同辦法）第1條第2項規定之適用，營業人
25 就會計帳簿憑證之管理即應遵循同辦法之規定。再依同辦
26 法第2條規定，實施商業會計法之營利事業應至少設置日
27 記簿、總分類帳等帳簿。而按同辦法第23條第1項及商業
28 會計法第18條第1項規定，營利事業就會計事項之發生係
29 依原始憑證編製記帳憑證，再依記帳憑證登入帳簿，則帳
30 簿上所載內容係源自於原始憑證。原始憑證如發票、提貨
31 單、出貨單、報價單、驗收單等，依同辦法第21條第1項

01 及第3項、商業會計法第14條、第33條規定，須能證明已
02 發生會計事項背後之事實及原因。復按同辦法第26條第1
03 項、第27條第1項規定，營利事業於會計年度決算程序辦
04 理終了後，就帳簿原則應至少保存10年；就各項會計憑證
05 原則應至少保存5年（商業會計法第38條規定意旨同）。
06 另使用電子方式處理會計資料之營利事業，依同辦法第9
07 條規定，應依商業會計法第40條及商業使用電子方式處理
08 會計資料辦法之規定辦理，即依商業使用電子方式處理會
09 計資料辦法第9條規定，亦有前揭帳簿及各項會計憑證之
10 保存義務。從而，營利事業不論係以紙本或電子方式處理
11 會計資料，皆有於會計年度決算程序辦理終了後，就帳簿
12 原則應至少保存10年；就各項會計憑證原則應至少保存5
13 年之義務。

14 3.查相關刑事調查之啟動，係為偵查上訴人呷尚寶公司有無
15 短漏開銷貨發票之情形，其受僱協理林慶順於北區工作站
16 調查時即坦承上訴人呷尚寶公司原並未開立銷貨發票予加
17 盟店，嗣獲悉加盟店頻頻被稽徵機關約談，即指示不知情
18 之謝靜惠以低於銷售單價之金額開立銷貨單，提供下游早
19 餐店之情事（見原處分卷5.第100頁及前揭起訴書所載犯
20 罪事實），嗣林慶順也因而經新北地檢檢察官提起公訴，
21 足認上訴人呷尚寶公司所申報之銷售額有短漏報情事，原
22 來申報所憑之帳證並非全部真實。又偵查所查扣之硬碟資
23 料，依前揭證人即上訴人呷尚寶公司員工陳長萍於105年7
24 月7日、謝靜惠於104年10月19日（原判決誤載為9日）、
25 張素惠於同日，均於北區工作站證述如何將銷貨資料鍵入
26 文中系統，再列印出貨單、銷貨單交物流司機送貨等節
27 （筆錄均見原處分卷4.），佐以文中系統產出之帳載，有
28 分類帳、日記帳、損益表、資產負債表等4大項，其係按
29 臺北、臺中、高雄等三地區，及按年度期間，分門別類且
30 連續記載，此亦有轉錄之光碟1片在卷可參，足信該電子
31 資料為上訴人呷尚寶公司之會計經辦人員依平日營業銷貨

事實而為登載。上訴人呷尚寶公司主張證人所稱訂貨非必為最後確定出貨之數量云云，惟其並未依前揭各項帳簿憑證義務，或進行錯誤更正，或有退回銷貨、折讓銷貨之分錄，以逐筆反應真實之銷貨情形，即難採信。上訴人呷尚寶公司自行申報之銷售額已有不實，即違反真實申報之義務；而查扣發現之硬碟帳冊資料，又欠缺會計憑證以供勾稽，亦違反帳簿憑證義務，其本應履行而未履行協力義務，使上訴人國稅局無法勾稽，而對於補徵營業稅所憑事實之證明程度即毋庸到達完全證明之程度。乃上訴人呷尚寶公司反而指摘上訴人國稅局未能舉證證明有物流、金流可資對應之銷貨收入，原審亦未予調查，有理由不備之違誤云云，實係避究其先於稽徵機關論證前應盡之協力義務，為卸責之詞，自難成立。

4. 承前所述，上訴人國稅局課稅事實及稅額之計算，係以其查得資料，即以各地區為類別之損益表所記載之各自含稅表達之營業收入與非營業收入除以1.05後之結果，為銷售額，作為計算基礎。在本件上訴人呷尚寶公司違反協力義務之狀況下，上訴人國稅局審酌所查得之證據，為合於事理及經驗法則之推斷，可認為在行使稽徵權的一方，已盡其對於本件補稅所依據事實之舉證責任。惟協力義務之履行程度與舉證責任之分配，乃屬二事。人民縱未善盡協力義務使機關無法完全掌握課稅應具備之要件事實，因而降低對機關所舉證據證明程度之要求標準，但非謂對機關已提出證明程度較低之證據方法證明待證事實時，人民即喪失提出證據予以推翻之訴訟上攻防權利。是故，人民對機關所認定之事實有所抗辯時，仍應視其抗辯主張分配舉證責任。乃原審以文中系統之運算邏輯及強大功能，並上訴人呷尚寶公司之代表人王啓平於偵查中未否認列印自系統存檔之資料之來源等節，即論證上訴人國稅局推斷所得之銷售額完全可以採信，而置上訴人呷尚寶公司主張扣案所

01 取得之帳載資料非屬銷貨收入一節，以無調查必要置而未
02 論，實有再酌之處。

03 (三)上訴人呷尚寶公司既有前述於訴訟上提出證據以推翻本件銷
04 貨收入之攻防權利，自應具體主張待證事實並盡其舉證責任
05 行使之：

06 上訴人呷尚寶公司固聲請調閱上訴人國稅局查核其相同年度
07 之營利事業所得稅卷證等，及聲請通知其妻亦為當時上訴人
08 呷尚寶公司之負責人張秀芬為證。惟本件已經上訴人國稅局
09 即課稅之一方盡其相當之舉證責任證明其核課要件之事實，
10 從舉證責任之分配及調查證據之必要性以觀，上訴人呷尚寶
11 公司不只已取回扣案之硬碟資料，其為營業主體本持有事證
12 可以證明列載為營業收入、非營業收入之各項金額之實際用
13 途，其爭執本件銷售額之金額，即應從上訴人國稅局納為銷
14 售額之各筆收入中，具體指明其主張非屬銷售額之帳目，並
15 舉出證據證明其來源，以推翻上訴人國稅局之認定；而非單
16 純否認，或空言為美化帳證而為，或寬泛以自己未盡協力義
17 務所呈現之不明，指摘上訴人國稅局舉證有瑕疵為已足。上
18 訴人呷尚寶公司既已對銷售額之金額有所爭執，並聲明證
19 據，雖其舉證並不適當，惟此既為本件補稅、裁罰金額之重
20 要爭點，原審自應行使闡明權令其為必要、適當之聲明證
21 據，乃疏漏未為，自有違誤。

22 乙、有關裁罰部分：

23 (一)上訴人國稅局作成裁罰處分，乃審酌前述補徵處分之各項
24 證據，並審酌上訴人呷尚寶公司從事營利事業多年，其有
25 高達400家以上加盟店，對於營業行為應開立統一發票給
26 交易對象應有明知，乃未依規定開立統一發票及報繳稅
27 捐，主觀上即有漏報銷項稅額意思，及以不正當方法逃漏
28 稅捐之認識，已構成營業稅法上據實申報義務，並有逃漏
29 稅捐之故意與積極行為，核屬違反稅捐稽徵法第44條及營
30 業稅法第51條第1項第3款規定，而依行政罰法第24條第1
31 項規定從罰鍰較高之營業稅法第51條第1項第3款規定：

01 「納稅義務人，有下列情形之一者，除追繳稅款外，按所
02 漏稅額處五倍以下罰鍰，並得停止其營業：……三、短報
03 或漏報銷售額。」予以裁罰。

04 (二)原審以上訴人呷尚寶公司固有違反行政法上義務之客觀行
05 為，惟上訴人國稅局並未積極證明其有何主觀上之過失或
06 故意；又本件雖因上訴人呷尚寶公司未盡協力義務，而容
07 許上訴人國稅局減輕原本應負擔的證明程度，但對處罰之
08 要件事實，上訴人國稅局仍應舉證達到「幾近於真實的蓋
09 然性」之程度，因而以上訴人國稅局未盡舉證責任，應承
10 擔不利益之結果，而就原處分關於裁罰部分予以撤銷，固
11 非無據。惟查，關於違章之主觀責任故意一節，已經上訴
12 人國稅局提出前述證據，包括證人林慶順已承認有以多報
13 少開立銷貨單予加盟店，及查扣前述帳載資料與已申報數
14 未合，又欠缺完足之憑證等，復審酌上訴人呷尚寶公司之
15 經營情形既久且具規模等節，而認定上訴人呷尚寶公司具
16 有故意，似難謂上訴人國稅局未為舉證。至對於補稅處分
17 所依據事實之證明程度較低一節，此乃基於此一事件欠缺
18 上訴人呷尚寶公司之協力，於認定銷售額所採之證據法
19 則。經遵循此一證據法則而為證明後，所據以計算之漏稅
20 額，足以依營業稅法第51條第1項第3款所規定「按所漏稅
21 額」裁處罰鍰，究與推計課稅不同，乃原審據而指摘上訴
22 人國稅局之舉證不足，核其對於證據之取捨即有認定事實
23 違反論理法則之違誤。

24 丙、綜上，本件補徵處分因上訴人呷尚寶公司爭執銷售額之金額
25 ，原審疏漏未為闡明令其為適當之證據聲明，並為調查，即
26 以原處分為合法，即有違誤，上訴人呷尚寶公司上訴請求撤
27 銷原判決關於補徵部分，自有理由；又關於裁罰，原審認定
28 上訴人國稅局未盡舉證責任，而撤銷此部分之原處分，亦有
29 前述違反證據法則之違法，上訴人國稅局請求撤銷原判決關
30 於此一部分，亦有理由。本件因有前述未明，尚待原審進一
31 步審認以確定漏稅額；且漏稅額之多寡關係裁罰金額，亦尚

待調查認定。爰將原判決予以廢棄，發回原審依本判決之見解，俟上訴人呷尚寶公司具體主張何筆款項非銷貨收入並舉證其來源後，調查認定並計算所漏稅額；又此漏稅額之高低影響裁罰金額，即涉及裁罰所應適用之法律為稅捐稽徵法第44條，或營業稅法第51條第1項第3款，亦待原審一併審酌後，為適法之判決。

據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第256條第1項、第260條第1項，判決如主文。

中 華 民 國 111 年 6 月 24 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 洪 慕 芳

法官 李 玉 卿

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 111 年 6 月 27 日

書記官 高 玉 潔