最　高　行　政　法　院　裁　定

112年度上字第409號

上　訴　人　浮手作料理有限公司

代　表　人　賴添旺
訴訟代理人　沈政雄　律師
被 上訴 人　財政部北區國稅局

代　表　人　李怡慧
訴訟代理人　鄭博宇

上列當事人間營業稅事件，上訴人對於中華民國112年5月18日臺北高等行政法院110年度訴更一字第2號判決，提起上訴，本院裁定如下：

主　文

一、上訴駁回。

二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、被上訴人代表人由蔡碧珍變更為李怡慧，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合，合先敘明。

二、按對於高等行政法院判決之上訴，非以其違背法令為理由，不得為之，行政訴訟法第242條定有明文。依同法第243條第1項規定，判決不適用法規或適用不當者，為違背法令；而判決有同條第2項所列各款情形之一者，為當然違背法令。是當事人對於高等行政法院判決上訴，如依行政訴訟法第243條第1項規定，以高等行政法院判決有不適用法規或適用不當為理由時，其上訴狀或理由書應有具體之指摘，並揭示該法規之條項或其內容；若係成文法以外之法則，應揭示該法則之旨趣；倘為司法院大法官解釋或憲法法庭裁判，則為揭示該判解之字號或其內容。如以行政訴訟法第243條第2項所列各款情形為理由時，其上訴狀或理由書，應揭示合於該條

項各款之事實。上訴狀或理由書如未依此項方法表明者，即難認為已對高等行政法院判決之違背法令有具體之指摘，其上訴自難認為合法。

三、上訴人遭檢舉於民國100年1月至101年8月間銷售貨物及勞務，未依規定開立統一發票（下稱發票），漏報銷售額合計新臺幣（下同）40,881,531元，經被上訴人查獲，核定補徵營業稅額1,946,740元，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3款及稅捐稽徵法第44條規定，擇一從重按所漏稅額1,837,154元處1.5倍之罰鍰2,755,731元。上訴人不服，申請復查，獲追減營業稅額109,586元，其餘復查駁回。上訴人不服，提起訴願，遭決定駁回後，提起行政訴訟，並聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）除追減營業稅額109,586元部分外均撤銷。經臺北高等行政法院（下稱原審）106年度訴字第270號判決（下稱前判決）：「訴願決定及原處分（即復查決定）除追減營業稅額新臺幣109,586元部分外均撤銷。」被上訴人不服，提起上訴，經本院109年度判字第594號判決廢棄前判決，發回更審。案經原審以110年度訴更一字第2號判決（下稱原判決）駁回後，上訴人提起本件上訴，並聲明：原判決廢棄，發回原審，或撤銷訴願決定及原處分（即復查決定）不利於上訴人部分。

四、上訴人對原判決上訴，主張略以：㈠原判決所據之營收報表及POS機系統所生之每日交易明細資料屬私文書，惟原審就該私文書形式真正未依職權令被上訴人舉證係由上訴人所製作或檢舉人取得該資料之過程，反而憑文書所記載實質內容，核對與上訴人提供其宜蘭縣壯圍鄉農會帳戶（下稱農會帳戶）存款金額紀錄相符，反推認為其具有形式證據力，有不適用納稅者權利保護法第11條第2項、行政訴訟法第176條準用民事訴訟法第357條規定及違反證據法則。㈡關於營收報表部分：1.雖原判決以存入存摺之金額，與依檢舉人所提供資料中記載之「酒飲收入」「營業收入」及「支出」加減

後之「總現金」大致相符，但報表中數字本可任意於各不同欄位編排、加減、增刪，則上述報表之可信度，原判決如何認定各欄位之數字均為真實，並未說明其採信之理由，有判決理由不備之違法。2.上訴人於原審爭執：100年6月營收報表之「統計表」欄位項下記載，與存摺中所示不符；100年8月至101年2月營收報表之「統計表」欄位項下記載「租金$ 67000」與賴彥孚承租宜蘭市環市東路2段708號之租金5萬元不符。惟原判決卻認上開事項僅係備忘或估計而無影響，其就同一報表一方面採信包括以「支出」為基礎計算之「總現金」欄位數字，另方面就統計表所記載涉及租金收入、貨款支出等事項與存摺所示不符，卻謂「或許與實際現金流出有所差異」，但於認定實際現金流無影響，其證據取捨之理由並非一致而有矛盾，且違反通常會計記帳實務之經驗法則。3.原判決就營收報表100年1月5日因該月份報表總現金欄金額比存款金額少39,100元，依被上訴人之主張，認為係以該日營收支付99年12月之連美貨款39,100元，但100年1月份報表中於統計表中僅記載「連美貨款12月$ 39100」，且1月5日支出僅記載617元，如何推得是於100年1月5日支出，已有未明。原判決一方面以統計欄所記載之事項為備忘或估計性質，應以支出一欄之每日金額為據，另方面就100年1月5日支出欄僅記載617元，又加計連美貨款39,100元而非以支出欄為據，有判決理由矛盾之違法。㈢原判決依據月報表之表頭為「LIVE食尚藝廊」，但上訴人名稱為「浮手作料理有限公司」，原審未傳訊檢舉人說明即認上開報表屬於上訴人內部文件，違反證據法則。㈣依新光保全公司提供宜蘭駐區保全處契約戶：浮手作料理有限公司事故照片數13/19下方欄位中「三、重點說明：櫃檯收銀機已被竊賊偷走」及原處分卷1第94頁保全事故紀錄，處置情形所載可知，被偷走的是「收銀機」，惟原判決卻僅認是收銀機存錢箱部分，與卷內資料不符，有判決理由矛盾之違法。㈤在消費及營業並無重大變動下，不同年度相同期間之支出占總營業額之比率當

無大幅變動，惟對照被上訴人查得月報表所載100年與101年同月份（4月至7月）之支出金額占總營業額之比率可知，101年較100年之支出超出從近1倍到近2倍，但卻無法解釋倍數增加情形，可見原判決採信被上訴人提出之營業收支資料並非無重大差異，其內容已不具可信度，原判決就上訴人此項主張，未記載其法律上意見，有判決理由不備之違法等語。

五、經查，原判決已敘明：㈠上訴人訴願理由書檢附其營業地點現場照片顯示，其係以「LIVE食尚藝廊浮手作」為餐廳招牌；原證6顯示上訴人以「LIVE食尚藝廊浮手作餐廳」為名對外招徠客人；被上訴人提出本件涉案期間內之100年2月15日至101年7月22日網路資料，由其上所載地址、名稱、相片等，均足認上訴人確係以「LIVE食尚藝廊」為名，對外營業，上訴人主張其名稱為「浮手作料理有限公司」，被上訴人所提月報表表頭為「LIVE食尚藝廊」，與上訴人無涉云云，與上述證據及上訴人客觀營業事實未合，尚無可採。㈡本件係檢舉人檢舉上訴人於100年1月至101年8月間銷售貨物及勞務，未依規定開立發票，漏報銷售額，並檢附100年1月至101年3月期間各月份「LIVE食尚藝廊」營收報表，及101年4月1日至同年8月15日期間，上訴人使用POS系統所生之每日交易明細資料（儲存於光碟片內），以為佐證。被上訴人所屬宜蘭分局於102年3月25日接獲上開檢舉後，於102年4月1日函知上訴人提供100至101年度之進項憑證、銷項憑證、收付款證明、訂席（位）記錄簿及相關帳簿憑證等供查核，經上訴人函復以其因於102年3月13日遭竊，相關電腦及營業資料被竊而無法提供100年及101年的訂席營業情形及相關資料。嗣原審審理期間，上訴人先於106年6月8日具狀改稱，因其營業場所於104年5月30日火災，營業資料均遭燒毀，已難提供並核對原處分卷之消費情形及金額；復於106年11月7日改稱，其係101年2月間向廠商葆光系統公司購置POS機系統，並由王姓員工負責系統維護及操作，王姓員工於101年8月離職卻未交接POS系統密碼，上訴人請廠商重新對整個機

器系統作重新的整理，原來的資料不在了。然依竊案當日新光保全公司人員作成事故記錄、該竊案正犯楊順發及共犯劉國源於刑案偵查時供陳、為上訴人掌管「LIVE食尚藝廊餐廳」之賴彥孚至警局報案時表明之內容可知，上訴人之「電腦及營業資料」並無遭竊或毀損之情；經宜蘭縣政府消防局函復原審有關前述104年5月30日火災受損情形為「起火處位於廚房燒毀面積約15平方公尺」，而食尚藝廊有限公司於說明書亦稱，該火災毀損物品係「廚房內的固定資產、商品、原物料」，是以，上訴人稱其營業收支資料因火災燒毀云云，尚難採信。基上可知，稅捐稽徵機關在核定稅額過程中，上訴人不願意提示真實營業紀錄供核，刻意不履行協力義務，稽徵機關即得減輕證明程度，依查得之資料，核定其稅額。㈢因上訴人刻意不提示真實銷售紀錄供核，且上訴人表明其每日營業所收入之現金扣除應支付之現金若有餘額則存入其農會帳戶，被上訴人乃按檢舉人提供之上訴人營收報表，連同上訴人提示之農會帳戶交易明細及存摺影本等，作為本件實際銷售額之認定依據；原審就上訴人營收報表所載總營業額、總現金等相關紀錄，及上訴人農會帳戶金流紀錄，逐日互為比對（原判決附表一）：營業日100年1月2日、100年1月5日、100年3月12日等3筆應按營收報表所載總營業額為認定（原判決附表二A部分）；營業日100年1月21日、100年12月29日、101年2月7日、101年6月7日、101年6月11日等5筆，被上訴人從低以上訴人營收報表所載552,860元為此部分總營業額之認定（原判決附表二B部分），核屬可採；其餘各日營業額所生實際淨現金流入之報表記載，核與上訴人農會帳戶具體金流紀錄相符。是以，本件檢舉人提供之上訴人營收報表及POS系統資料，可與上訴人提示之農會帳戶金流紀錄互為勾稽比對，綜合整體事證判斷，該等營收報表及POS系統資料乃屬上訴人內部用以管理日常營業收支之真實文書及準文書，具有形式證據力，被上訴人以卷附營收報表所載100年1月1日至101年8月15日期間之全部總營

業額（含稅）86,907,479元（即原判決附表一「總營業額」一欄之總計金額），認定為本件全部銷售額（含稅）86,907,479元，尚無不合。㈣被上訴人查得上訴人101年4月後POS系統資料，即原處分卷2所附101年4月1日至8月15日期間之POS月報表，以及POS日報表，並以之與上訴人存摺紀錄、上訴人申報之發票明細等，互為勾稽比對，核屬一致，未見人為竄改情事，則上訴人主張卷附POS系統資料已遭他人竄改致內容不實云云，難以憑採。又衡情營業人之營業活動、帳務處理程序等有其日常慣性，基於上訴人101年4月1日至同年8月15日期間之POS系統資料，與其金流紀錄及申報發票紀錄等，互為相符，尚無異常，則被上訴人以之作為上訴人該期間營業額及漏開發票認定基礎，尚非無據。㈤上訴人係將營業所獲收入存入其農會帳戶內，而上訴人營收報表所載總營業額、總現金等相關紀錄，及其農會帳戶金流紀錄，經原審逐日互為比對（原判決附表一），除了存款金額619,683元高於總營業額552,860元（原判決附表二）之差異外，其餘各日營業額所生實際淨現金流入之報表記載，核與上訴人農會帳戶金流紀錄相符，且被上訴人就存款金額619,683元高於總營業額552,860元，係從低以報表所載總營業額552,860元為認定。又上訴人計算各營業日期之淨現金流入（總現金，即存入農會帳戶內）係＝當日總營業額－支出＋取得匯款－應收帳款或訂金扣抵＋應收帳款收現（回帳），而上開「支出」金額，係以營收報表「支出」一欄之每日金額為準，並非營收報表「統計表」欄位所載事項，因此，營收報表之「統計表」欄位於100年6月雖記載「薪資$ 648000」「貨款$ 2127000」「連美貨款$ 34600」等事項，100年8月至101年2月雖記載「租金$ 67000」，惟應認僅係備忘（memo）或估計（estimate）性質，對本件淨現金流入（總現金）之計算，並無影響。㈥被上訴人以上訴人營收報表所載100年1月1日至101年8月15日期間之全部總營業額（含稅）86,907,479元（即原判決附表一「總營業額」一欄之總計金

額），認定為本件全部銷售額（含稅），復將應開立發票全部總營業額（含稅）86,907,479元分期臚列，並與上訴人申報之營業額互為比較，以計算本件漏報之營業額及短漏之稅額（原判決附表十七），然因被上訴人查獲「101年7月1日至101年8月15日（46日）」之不含稅營業額為7,780,600元（8,169,630÷1.05），而上訴人申報「101年7月1日至101年8月31日（62日）」之不含稅營業額7,888,177元，二者互為比較後，此部分漏報營業額產生「負值107,577元」，被上訴人乃從低認定，使100年1月至101年6月漏報營業額36,850,657元縮減107,577元，本件全部漏報營業額為36,743,080元（36,850,657－107,577），短漏稅額為1,837,154元（36,743,080元×5%），上訴人應補徵稅額1,837,154元，因此認定方式係對上訴人有利，應予維持。又上訴人故意漏未開立發票並漏報銷售額，同時違反稅捐稽徵法第44條及營業稅法第51條第1項第3款規定，被上訴人從重依營業稅法第51條第1項第3款規定，以原處分按所漏稅額1,837,154元處1.5倍之罰鍰2,755,731元，於法有據等語，因之判決駁回上訴人在原審之訴。核上訴理由，無非係就原審取捨證據、認定事實之職權行使，指摘其為不當，並就原審已論斷者，泛言未論斷或論斷違法、矛盾，而非具體表明合於不適用法規、適用法規不當、或行政訴訟法第243條第2項所列各款之情形，難認對原判決之如何違背法令已有具體之指摘。依首揭規定及說明，應認其上訴為不合法，應予駁回。

六、據上論結，本件上訴為不合法。依行政訴訟法第249條第1項前段、第104條、民事訴訟法第95條第1項、第78條，裁定如主文。

中　　華　　民　　國　　113　　年　　7　　月　　11　　日

最高行政法院第四庭

審判長法官　王　碧　芳

法官　許　瑞　助

法官　侯　志　融

法官　鍾　啟　煒

法官　王　俊　雄

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　113　　年　　7　　月　　11　　日

書記官　張　玉　純