臺北高等行政法院判決

110年度訴更一字第2號
112年4月27日辯論終結

原　　告　浮手作料理有限公司
代　表　人　賴添旺（董事）
訴訟代理人　沈政雄　律師
被　　告　財政部北區國稅局
代　表　人　蔡碧珍（局長）
訴訟代理人　鄭博宇

上列當事人間營業稅事件，原告不服財政部中華民國105年12月27日台財法字第10513959400號訴願決定，提起行政訴訟，經本院108年5月2日106年度訴字第270號判決後，復經最高行政法院109年11月19日109年度判字第594號判決發回更審，本院判決如下：

主　文

原告之訴駁回。

第一審及發回前上訴審訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

甲、程序事項：

一、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、訴願決定及原處分（含復查決定）除追減營業稅額新臺幣109,586元部分外均撤銷。二、歷次審級訴訟費用由被告負擔。」（見本院卷第63頁）。嗣原告於民國（下同）112年4月27日本院言詞辯論中變更聲明為：「一、訴願決定及原處分（即復查決定）不利於原告部分均撤銷。二、歷次審級訴訟費用由被告負擔。」（見本院卷第348頁）。核其變更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，洵屬適當，應予准許。

二、本件被告代表人原為王綉忠，訴訟進行中變更為蔡碧珍，茲據被告新任代表人具狀聲明承受訴訟（見本院卷第293頁），核無不合，應予准許。

乙、實體方面：

壹、事實概要：

原告遭檢舉於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，經被告查獲，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。原告不服，申請復查，獲追減營業稅額109,586元，其餘復查駁回。原告不服，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。經本院（下稱原審）106年度訴字第270號判決（下稱原判決）：「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。」被告不服，提起上訴，經最高行政法院以109年度判字第594號判決（下稱發回判決）廢棄，發回本院更為審理。

貳、本件原告主張：

一、本件係因原告離職員工，以原告於100年1月至101年8月份期間經營餐廳業務（對外以「LIVE食尚藝廊浮手作料理餐廳」為營業），因而產生各月份營業收入報表，連同原告之宜蘭縣壯圍鄉農會存摺入款資料等，向稽徵機關提出原告漏報銷售額之檢舉案所由生。實則，原告於100年1月至101年8月份期間，係以電腦系統從事餐廳業務及收入之管理。並且，該電腦系統通常簡稱為POS（PointofSale）系統，功能為記錄當天每筆交易，包含販售時間、客戶消費金額、負責販售之

員工等，甚至可管理採購、會計、零售等營業狀況，更可隨時查閱公司的貨存量或收支狀況等。檢舉人曾於原告任職，且POS系統為其引進運用並管理，故就如何使用、甚至偽造POS系統資料十分熟稔；再者，原告之宜蘭縣壯圍鄉農會帳戶（下稱系爭農會帳戶）存摺置於店內未加以管理，店內員工均可翻閱，故檢舉人極有可能取得原告該存摺資料，連同POS系統內之原告營業資料後，加以偽造製作100年1月至101年8月份之營業收入月報表。檢舉人係於101年8月離職，恰巧為被告認定原告漏報銷售額之時間最末點；又原告於102年3月13日遭人竊盜，且店內POS機台亦遭竊走，然當時店內現金3萬元及高價洋酒卻未遭竊，而竊犯除臺灣宜蘭地方檢察署（下稱宜蘭地檢署）102年度偵字第2424、2483、2589、2661、3946、3947、3948號、102年度偵緝字第169號竊盜等刑事案件（下稱相關刑案偵查）起訴書所載之楊順發、周瑋迪、劉國源外，尚有一名不知姓名年籍之人。原告隨即於同年收到被告於同年9月10日核定之補徵營業稅通知，時機均過於恰巧，足徵本件營業收入月報表係由檢舉人偽造之可能。被告未考量上情，僅以月報表所載之發票明細與原告申報營業稅所附之發票相同，逕認月報表可採而作成原處分，自有違誤。

二、原告之營業場所於102年3月13日凌晨4時許遭人竊盜，POS機器遭竊取，嗣於104年5月30日凌晨2時26分發生火災，原告除已於102年7月18日檢送被告之日記簿、總分類帳、損益表、資產負債表及同年7月30日檢送之資料外，其他營業收支資料均遭燒毀，原告依稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法（下稱憑證辦法）第26條規定，於104年6月30日發文被告所屬宜蘭分局報備，已難提供並核對消費情形及金額，此既有不可歸責於原告之原因，難認有違反協力義務。

三、依月報表所載，原告自100年1月至101年8月總計20個月之營業收入為86,907,479元，以宜蘭人口及平均薪資，輔以原告所營餐點為500、600、800元之價位，20個月顯然無法達成

8,000餘萬元之營收（如以最高價、平均單價餐點800元、633元，平均每日消費人次分別為181、228人次）。原告係採預約制，營業時段為中餐及晚餐且各時段均無「翻桌」（即餐飲業每桌於中餐、晚餐時段僅與一組客人營業交易之術語），平日中、晚餐時段各自至少須有將近100人次來店消費始有可能達成上開營業額，依宜蘭在地平均薪資偏低情形、人口外移現象及在地產業多為觀光及農業，絕無可能有此消費能力。又宜蘭產業係以觀光及農業為主，故消費高峰應多集中於周休二日，惟月報表、交易明細表有多筆平日營業額與之相悖。另5月為稅務申報及繳納之月份，故此時民眾多因可動支金錢減少而導致消費意願降低，以100年5月月報表為例，有多起平日營業額過高之情況，與一般民眾消費習慣有違，堪認月報表為偽造。原告之餐點係無菜單料理，一人份餐點即有十數道菜且多為高單價食材，而月報表、交易明細表之支出大多每月僅2、30萬餘元，平均每人次之食材成本僅為數十元，顯然偏低；而上開支出尚未列入員工薪資、水電等開支，與一般公司經營、會計之常態未符，是月報表營業收入及支出顯有矛盾而二者並未相符，足認為檢舉人所偽造。且被告竟就月報表為割裂認定，而僅採納收入部分，卻對支出金額此等不符餐飲業成本之異常為視若無睹，故原處分有違論理及經驗法則。

四、本件被告認定原告逃漏營業稅，無非係以月報表、營業收入統計表（下稱收入統計表）為證，而本件依POS系統資料之有無，在期間上可區分為101年3月前（即100年1月至101年3月）及101年4月後（101年4月1日至同年8月15日），且101年3月前之收入統計表較101年4月後同表多出酒飲營收之金額，兩者記載亦有不同。且無論何時之收入統計表似係被告自行依檢舉人提供之月報表整理後製作，並非原始文件。又表中所列存入系爭帳戶日期，竟有營業收入日期在後，而存入日期在前者之矛盾處。又101年3月前月報表有「租金」欄位，100年8月至101年2月月報表均載67,000元，但原告營業

場所係以原告實際負責人賴彥孚名義承租，租賃期間自98年5月5日至103年5月4日，每月租金為5萬元，並無67,000元之租金數額。又100年6月月報表「統計表」欄位「薪資$ 648,000」、「貨款$ 2,127,000」、「連美貨款$ 34,600」與系爭帳戶存摺（下稱存摺）所示各項支出金額均不相符。又附於原處分卷二全部之營業日報表（下稱日報表），其形式、項目均為英文簡稱，且有意義為何不明者，原告從未曾見過，並非原告使用POS系統所得出之資料格式，且此係檢舉人以光碟提供被告之後，再經被告以電腦作業系統開啟後列印，並捨棄少部分欄位資料後列印引為本件證據資料，自難信其內容與檢舉人所提供之光碟內容相符。又本件發生於原告前員工王柏凱離職時，原告於100年10月間雇用其擔任經理，並依其建議於101年2月間向訴外人葆光系統股份有限公司購置POS系統，並由王柏凱負責維護、指導操作、帳號及密碼之設定、修改程式，王柏凱離職時點與POS系統之營業收入報表終結點均在原告公司遭竊在前，而檢舉人向被告檢舉在後，實有合理懷疑檢舉人為王柏凱，加以檢舉人與公司間之特殊對立關係，其是否為原始營業收入資料，即屬可疑。綜上，本件被告認定原告逃漏營業稅之相關文件，均非原告之財務資料收入統計表所載營業收入，縱使有部分與帳戶金額相符，但既有可能為依照帳戶金額，再逐一偽造為營業收入金額，上開文件均屬私文書，且為打字列印，未記載製作人為何人，而其上並無原告及代表人之印章或簽名，且非原告所提供，被告亦未表示檢舉人為何人，是均難認係真實。

五、依被告自行整理101年3月前收入統計表，雖有「總現金」及「備註」欄位之記載，但與存摺明細存入金額，有如被告上表中反白部分未能自存摺中查得相同金額之情形。至於其餘各欄位（「酒飲收入」、「營業收入」、「總營業額」、「支出」、「折讓（匯款）」之數額，均非存摺內之金額，無從核對，且「折讓（匯款）」欄位意義不明，另於101年2

月22日、23日應收帳款欄位載有金額，但查無回帳金額紀錄，該部分既未實際收款亦不得計入總營業額。被告係以收入統計表中「總營業額」欄位加總各月份金額後為認定，而該「總營業額」欄位之金額，似係將「營業收入」加上「酒飲營收」之金額而得出，但「營業收入」及「酒飲收入」之金額，究竟如何得出，且被告自陳，上表係其自行整理檢舉人提出月報表中之資料，而月報表中省略租金以下各欄，是否影響計算，均無從得知，且月報表中數字本可任意於各不同欄位編排、加減、增刪，自有可議，即檢舉人提供之資料是否確屬原始報表，不無可疑。再者，被告將收入明細表反白部分表逕列「總營業額」，無從確認是否為原告之營業收入，原處分卻仍予計入漏稅額計算基礎，亦有矛盾。

六、101年4月後，被告固提出POS系統日報表，惟其中缺101年6月6日明細；另101年4月之「CashAmt」欄位金額關於4月2、3、7、11日未能查得與存摺相符之金額；101年6月7、8、30日、7月1、21日、8月1日「CashAmt」欄位金額與被告自行整理統計表記載金額均不相同。其餘部分可核對至存摺部分之存入金額，但存摺中並無「SignAmt」欄位中5月11、18、29日、6月15、26、30日，另上開6月15日6,000元以及「PPayAmt」欄位101年6月18日17,160元，及107年7月2、5日8月8、9日「PPayAmt」欄位，分列在被告自行整理統計表之「折讓（匯款）」欄位，均無從辨認其與「總營業額」之關聯性。次以，就被告自行整理製作表列之金額，有未能自存摺查對出相同金額之部分（即前述反白部分，101年4月2、3、7、11日），即無從確認是否為原告之營業收入。至於原處分卷一第1至11頁營業人使用二聯式收銀機統一發票明細表（下稱二聯收銀發票明細表），與原處分卷二第1至11頁（即101年4月後）POS系統列印之發票明細，及原處分卷二於101年4月後日報表所登載之發票字軌，經核對有不一致之處，亦難認原處分卷二資料實質真正。綜上，原告二聯收銀發票明細表內容係依發票內容所登載，且各該月份將明細表

送經被告核認，應無與發票內容不符之處，若原處分卷二明細表內容為真實，理應兩者一致，卻有如上諸多不一致之處，實難認原處分卷二資料為真實。

七、並聲明：

（一）訴願決定及原處分（即復查決定）不利於原告部分均撤銷。

（二）歷次審級訴訟費用由被告負擔。

參、被告則以：

一、依查得原告101年3月前月報表資料（見原處分卷三第17至31頁），逐日記載總營業額、酒飲營收、營業收入、支出、折讓（匯款）、應收帳款、回帳（即應收帳款收回）及總現金等資料，其總現金欄位之金額，係按總營業額（酒飲營收＋營業收入）加計回帳金額，減除支出、折讓（匯款）及應收帳款後之金額，經與原告所提示系爭農會帳戶存摺明細逐筆核對勾稽（見原處分卷一第202至173頁），除少數幾筆非如數存入外，餘均已如數存入，是系爭報表資料堪認屬記載原告之實際營業資料。被告查得原告101年4月後POS系統資料，包含101年4月1日至8月15日期間之各月彙總工作表（下稱POS月報表，見原處分卷二第1至5頁），以及每日交易明細表（下稱POS日報表，見原處分卷二第6至339頁及本院卷第319至321頁）。前開101年4月1日以後之POS系統報表，除記載每日交易總營業額、支出、折讓（匯款）、應收帳款、回帳（即應收帳款收回）及總現金（計算方式同前述）等資料外，尚有記載當日天氣狀況、用餐座位編號、用餐人數、餐點單價、註記、收款時間及店內經手人員代號，另部分有開立發票之交易，則記載發票字軌號碼、時間、金額及買受人統一編號等。經就報表內每日總現金與原告提示存摺明細逐筆核對勾稽，除少數幾筆非如數存入外，餘均已如數存入。報表內已開立發票之字軌號碼，經核對原告二聯收銀發票明細表，尚無不合。原告所提示非涉案期間102年4月8日至17日之消費結帳單據內，收款人亦有「LI」，與報表內經

手人員代號相符。足堪認被告查得之系爭明細表屬原告之每日實際營業資料。經統計查得之前述報表內之逐日總營業額，原告於首揭期間銷售貨物及勞務應開立發票銷售額（不含營業稅）合計82,769,028元（查得含稅銷售金額86,907,479元÷1.05），減除已申報銷售額（不含營業稅）46,025,948元，核計漏報銷售額36,743,080元，應補徵營業稅額1,837,154元（漏報銷售額36,743,080元×5%）。

二、本件檢舉人並未提供原告系爭帳戶存摺內容之明細資料，該存摺內容之明細資料係原告102年7月18日陳述意見書中所檢附，況只憑存摺每日之存入金額，亦無法偽造出得與原告營業稅申報資料所附之二聯收銀發票明細表記載相吻合之發票字軌號碼及金額；至原告稱其存摺均置於店內亦未加管理，店內員工均可翻閱等語，顯非常情，亦不足採。

三、一般消費者是否至原告之餐廳用餐消費，其考量因素多端（例如天氣、各種聚會、婚喪喜慶宴客、領薪日、交通便利性、合作旅行社、網路評價及餐廳口碑……等），如100年1月19日係為尾牙，尾牙前後為一般企業每年聚餐犒賞員工之時期，是原告所指100年1月19及20日之非假日營業額較高，實符合一般民間習俗，又原告所舉100年1月及5月等非假日每日逾10萬元營業水準，仍低於各當月假日每日多逾20萬元之營業水準。且由原告交易明細表內所註記之用餐者姓名、稱謂或公司名稱中，可知原告開設之餐廳服務對象多端，除個人外，尚有旅行社、聯誼聚餐、民宿業者、喜宴、公司聚餐、尾牙等；原告於訴願階段所附之網誌資料亦稱「……之前每次經過LIVE食尚藝廊時總是看到餐廳裡頭都是客滿……」，足見原告所開設之餐廳生意興隆。又觀諸101年4月後日報表，每日支出項目，多係「外調薪資-全天-姓名」、「外調薪資-半天-姓名」、「外調薪資-（晚）姓名」及「外調薪資-（午）姓名」等，應係當天需支付之臨時向外調來人員之薪資，尚非原告所指係含食材成本之支出，且原告系爭帳戶明細常有當日存入一筆或數筆，同日亦

有支出一筆或數筆之存取款紀錄，且每隔數日即有提款支出紀錄，提款金額多為數萬至數十萬元不等，少數為數百萬元，原告未併計此部分之支出，即稱偽造報表之收入與支出金額顯有矛盾，尚難憑採。原告復訴稱交易明細表係POS機器遭竊後王柏凱所偽造，惟依相關刑案起訴書與刑事判決書所載，並無王柏凱涉案之相關事證，且餐廳所遭竊者為POS系統之週邊設備即錢箱一台，錢箱內是否有原告100年1月至101年8月間銷售貨物之營業資料已非無疑。

四、原告於首揭期間銷售貨物及勞務，未依規定開立發票，漏報銷售額36,743,080元，致逃漏營業稅額1,837,154元，違章事證明確。原告為營業人，應知悉其銷售貨物及勞務應依規定之時限，開立發票交付買受人，其未依規定開立發票致漏報銷售額，核有逃漏稅捐之故意，未符行政罰法第7條第1項不予處罰之規定。原告自違章行為發生日（100年3月15）起至查獲日（102年4月1日）止累積留抵稅額最低金額為0元，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，應依營業稅法第51條規定，按所漏稅額1,837,154元處最高5倍之罰鍰9,185,770元，與依稅捐稽徵法第44條規定，按經查明認定未給與憑證之總額36,743,080元計算5%之罰鍰金額1,837,154元，復依同條第2項，處罰金額最高不得超過1百萬元之規定，兩者相較從重者，應以營業稅法第51條第1項第3款規定為處罰之法據；又原告未於裁罰處分核定前繳清稅款，經衡酌其違章情節及應受責難程度，依稅捐稽徵法第44條、營業稅法第51條第1項第3款及財政部89年10月19日台財稅第890457254號函及97年6月30日台財稅字第09704530660號令規定，按所漏稅額1,837,154元處1.5倍罰鍰2,755,731元並無違誤。

五、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，業據提出檢舉人102年3月25日檢舉信及隨文檢附之原告101年3月前月報表資料（見原處分卷三第35至1頁）、原告101年4月後POS系統報表資料（見原處分卷二第1至339頁及本院卷第319至321頁）、原告102年7月18日陳述意見書及隨文檢附之農會帳戶交易明細及存摺影本等（見原處分卷一第205至163頁）、原告二聯收銀發票明細表（見原處分卷一第11至1頁）、營業稅違章補徵核定通知書（見原處分卷一第206頁）、營業稅違章核定稅額繳款書（見原處分卷一第207頁）、裁處書（見原處分卷一第246頁）、違章案件罰鍰繳款書（見原處分卷一第245頁）、復查決定及訴願等件（見原處分卷一第322至286頁），附卷可稽。是本件之爭點為：

一、被告以原告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36,743,080元，核定補徵營業稅額1,837,154元，於法是否有據？

二、原處分按所漏稅額1,837,154元處1.5倍之罰鍰2,755,731元，於法是否有據？

伍、本院之判斷：

一、本稅部分：

（一）本件應適用之法條與法理：

1、行為時營業稅法第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。」

2、營業稅法第3條第1項及第2項規定：「將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售貨物。」「提供勞務予他人，或提供貨物與他人使用、收益，以取得代價者，為銷售勞務。……」

3、營業稅法第32條第1項規定：「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。……。」

４、營業稅法第35條第1項規定：「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15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。」

５、營業稅法第43條規定：「（第1項）營業人有左列情形之一者，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：……四、短報、漏報銷售額者。……（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。」

６、行為時稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第21條第1項所規定：「對外營業事項之發生，營利事業應於發生時自他人取得原始憑證，如進貨發票，或給與他人原始憑證，如銷貨發票。……。」

（二）被告以原告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36,743,080元，核定補徵營業稅額1,837,154元，尚無違誤：

１、原告遭檢舉於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，漏報銷售額合計40,881,531元，核定補徵營業稅額1,946,740元，原告不服，申請復查，獲追減營業稅額109,586元，其餘復查駁回，本院經核復查決定尚無不合。

２、原告雖主張於102年3月13日遭人竊盜，且店內POS機台亦遭竊走，本件營業收入月報表係由檢舉人偽造嗣於104年5月30日凌晨2時26分發生火災，原告除已於102年7月18日檢送被告之日記簿、總分類帳、損益表、資產負債表及同年7月30日檢送之資料外，其他營業收支資料均遭燒毀，，有不可歸責於原告之原因，難認有違反協力義務。月報表所載與一般公司經營、會計之常態未符，且被告竟

就月報表為割裂認定，而僅採納收入部分，對支出金額此等不符餐飲業成本之異常為視若無睹，有違論理及經驗法則。被告認定原告逃漏營業稅之相關文件，均非原告之財務資料收入統計表所載營業收入，縱使有部分與帳戶金額相符，但有可能為依照帳戶金額，逐一偽造為營業收入金額，上開文件均屬私文書，且為打字列印，未記載製作人為何人，均難認係真實云云。

3、惟查本件原告係於「宜蘭市環市東路二段708號」營業處所經營無菜單創意料理餐廳，對外營業及行銷招牌為「LIVE食尚藝廊手作料理」，此有原告訴願理由書隨文檢附原告營業地點之現場照片（即原告訴願理由書之「訴證1」），顯示原告係以「LIVE食尚藝廊浮手作」及原告之營業電話號碼「03-9388677」（此即原告刻於發票章之公司電話號碼）為餐廳招牌等情，可資參照（見原處分卷一第308、306、296、204、60頁）。嗣原告具狀起訴本案，亦表明係經營高單價食材之無菜單料理餐廳，並檢附原證6顯示原告以「LIVE食尚藝廊浮手作餐廳」為名對外招徠客人（見原審卷第58至70頁）；另參諸被告提出100年2月15日至101年7月22日（為本件涉案期間100年1月1日至101年8月15日所涵蓋）之網路資料（見原審卷第181至270頁），由其上所載地址、名稱、相片上之招牌……等，均足認本件原告經營之系爭餐廳對外確係以「LIVE食尚藝廊」為名，是原告主張其名稱為「浮手作料理有限公司」，被告所提月報表表頭為「LIVE食尚藝廊」，與原告無涉云云，與上述證據及原告客觀營業事實等未合，尚無可採。

4、又本件係原告經人檢舉於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（見原處分卷三第35至34頁）。檢舉人並檢附100年1月至101年3月期間（下或稱101年3月前）各月份「LIVE食尚藝廊」營收報表（見原處分卷三第31至17頁，另經影印附於「被告答辯

卷」第2至16頁），及101年4月1日至同年8月15日（下亦稱101年4月後）期間，原告使用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。被告乃將前開光碟片內之每日交易明細檔案，予以列印成為每日報表，附卷以供審酌（見原處分卷二第1至339頁及本院卷第319至321頁），合先敘明。

5、查原告於101年7月至102年6月間就「宜蘭市環市東路二段708號」（即原告之營業處所），係委由新光保全公司負責安全防護等事宜，又前開原告營業處所於102年3月13日凌晨遭人竊盜，案發當日業經新光保全公司之在場人員做成事故記錄，記載原告遭竊之物品係收銀機之「存錢箱」。並且，案發當日經新光保全處長陳自強會同原告之會計小姐，兩方於事故當場確認具體損害情形，保全事故記錄並據以記載「收銀機內未擺放現金，標的除收銀機存錢箱遭竊、右側玻璃遭破壞外，其餘無任何破壞及財務損失」等情明確（事故記錄見原處分卷一第94至93頁），原告亦以前開保全事故記錄為憑，向宜蘭警分局延平派出所報案完成（見原處分卷一第244頁）。且前述102年3月13日竊案之刑事被告楊順發於刑案偵查時亦供承：「由劉國源及周瑋迪的朋友在外把風，我擊破餐廳玻璃後，周瑋迪在餐廳玻璃旁等候，由我侵入餐廳內，並竊取收銀機下的錢箱，再交由周瑋迪接手。」「（問：你們除竊取收銀機下的錢箱外，有無竊取其他物品？）沒有。」「（問：你們竊取收銀機下的錢箱內多少現金？）裡面都沒有金錢。」等語（見刑案卷第26至28頁）。並且，同案共犯劉國源於刑案偵查時亦供陳：「由我與周瑋迪、周瑋迪的朋友把風，楊順發擊破餐廳玻璃後，侵入竊取收銀機下的錢箱。」「（問：你們除竊取收銀機下的錢箱外，有無竊取其他物品？）沒有。」「（問：你們竊取收銀機下的錢箱內多少現金？）裡面都沒有金錢。」等語（見刑案卷第30至31頁）。再者，為原告經營「LIVE食尚藝廊餐廳」之負

責人賴彥孚（係原告負責人賴添旺之子）於102年3月13日至警局報案時亦表明：「因LIVE食尚藝廊餐廳被竊盜侵入行竊所以來報案。」「於102年03月13日04時許，經新光保全公司電話通知我，稱餐廳玻璃被破壞，我接完電話即刻到場，當時我在家睡覺。」「調閱店內監視錄影主機，發現竊嫌是於102年03月13日04時01分許，由一樓窗戶破壞強化玻璃後，侵入一樓櫃台行竊。」「被竊取……錢箱1台（黑色、價值約新台幣2500元）、破壞發票印表機上蓋（黑色、價值約新台幣500元）、破壞強化玻璃1面（價值約新台幣4000元）共損失新台幣7000元整。」「（問：餐廳門窗或其他設備有無遭破壞？錢箱內有無放置現金或其他財物？）強化玻璃窗戶1面被破壞。錢箱內『空無一物』沒有放置現金或其他財物。」「（問：你有無與人發生糾紛或仇恨？）沒有。」等語（見刑案卷第33至34頁）。是依102年3月13日案發當日新光保全公司人員做成事故記錄，記載原告遭竊之物品係收銀機之「存錢箱」，原告之會計小姐於案發現場亦確認「收銀機內未擺放現金，標的除收銀機存錢箱遭竊、右側玻璃遭破壞外，其餘無任何破壞及財務損失」，竊案正犯楊順發及共犯劉國源均陳稱僅竊取收銀機存錢箱，但錢箱裡面沒有金錢，以及為原告掌管「LIVE食尚藝廊餐廳」之賴彥孚至警局報案亦表明，案發時僅玻璃窗戶1面及印表機上蓋被破壞，僅原告之「錢箱1台」被竊取，並且被竊取之該錢箱內「空無一物」等情，可見原告於102年3月13日實際遭竊之物品僅收銀機之「存錢箱1台」，且該存錢箱內係「空無一物」，除玻璃窗戶1面及印表機上蓋被破壞以外，原告並「無」其餘財產或物品遭到破壞或竊取。

6、又被告所屬宜蘭分局於102年3月25日接獲原告漏開發票及漏報銷售額之檢舉案後，隨即以102年4月1日北區國稅宜蘭銷字第1020186980號函，通知原告提供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（見原處分卷一第99至97頁）。原告則於102年4月24日函復宜蘭分局稱：「浮手作料理有限公司於102年3月13日遭竊，相關電腦及營業資料一併被竊走，因此無法提供100年及101年的訂席營業情形及相關資料」云云（見原處分卷一第96頁）。然原告於102年3月13日遭竊時，僅收銀機之「存錢箱1台」被竊取，並且該存錢箱內係「空無一物」，除玻璃窗戶1面及印表機上蓋被破壞以外，原告並「無」其餘財物遭到破壞或竊取，並「無」電腦及營業資料被竊取或損毀，已如前述。又所謂收銀機之「存錢箱」，係指可供分格存放紙鈔或硬幣之小型錢箱容器（Cashier box）；至於「電腦」，係指由主機板（Mainboard）、中央處理器（CPU）、隨機存取記憶體（RAM）、硬式磁碟機（HardDisk）、光碟機（Digital Versatile Disk）、電源供應器（Power Supply Unit）、螢幕顯示器（Monitor）、其他週邊配件（Peripheral Accessories），以及安裝於硬式磁碟機內之作業系統（Operating System；或稱OS）、為特定應用領域所設計的程式（Application Software；或稱APP）……等等軟硬體物件所組合而成之成套電腦設備（Computer Set），顯然「電腦」設備並非「存錢箱」；又所謂「營業資料」，係指原告之來客時間、來客人數、用餐項目、餐飲單價、銷售收入及支出……等等相關財務業務資訊，若以紙本表報方式予以展現則係書面文件（document），若以數位型態（digitaldata）儲存於磁碟等載具中，則係磁碟內之電磁紀錄，顯然「營業資料」亦非「存錢箱」。可知原告之「電腦及營業資料」並無遭竊或毀損之情，且原告稱「浮手作料理有限公司於102年3月13日遭竊，相關電腦及營業資料一併被竊走，因此無法提供100年及101年的訂席營業情形及相關資料」等等陳述，亦屬不實，實係因原告不願提示訂席（位）記錄、來客之消費

記錄供核，不願履行其協力義務，是原告所聲稱無法提供100年及101年營業資料云云，不足採信。

7、嗣原審審理期間之106年6月8日，原告具狀改稱「原告公司之營業場所……於104年5月30日凌晨……火災，因原告公司所在之同一營業場所（註：宜蘭市環市東路二段708號），於102年7月10日改由原告負責人之子賴彥孚申請設立為食尚藝廊有限公司……營業資料均放置同一處……營業收支資料均遭燒毀……已難提供並核對原處分卷之消費情形及金額」云云（見原審卷第100至101、107至108頁）。然商業會計法第38條規定：「（第1項）各項會計憑證，除應永久保存或有關未結會計事項者外，應於年度決算程序辦理終了後，至少保存5年。（第2項）各項會計帳簿及財務報表，應於年度決算程序辦理終了後，至少保存10年。但有關未結會計事項者，不在此限。」，第71條第2款規定：「商業負責人、主辦及經辦會計人員或依法受託代他人處理會計事務之人員有下列情事之一者，處5年以下有期徒刑、拘役或科或併科新臺幣60萬元以下罰金：……二、故意使應保存之會計憑證、會計帳簿報表滅失毀損。」，本件100年及101年的訂席及消費營業情形等相關資料，係涉及漏開發票及漏報銷售額等行政爭訟未結會計事項，應依法妥善予以保存，原告尚難推諉不知，且本院亦於審理期間，發函詢問宜蘭縣政府消防局有關前述104年5月30日凌晨之火災受損情形，經該局函復表示「起火處位於廚房燒毀面積約15平方公尺」等情在案（見本院卷第201、203、219頁）。衡情餐廳廚房所置放物件係冰凍設備、洗濯器具、各種爐具、切割刀具……等等餐飲器械，以供烹調料理使用，多係潮濕高溫之繁忙作業場所，並非供作會計作業及帳務或電磁紀錄資料保存之場所，觀之食尚藝廊有限公司（下稱食尚公司）於104年6月30日出具說明書載明「104年5月30日凌晨……宜蘭市環市東路二段708號，發生火災……起火點位於廚房內冰箱電線走

火，造成廚房內的固定資產、商品、原物料的損壞」等語（見本院卷第229頁），可見104年5月30日凌晨之火災所燬損物品係「廚房內的固定資產、商品、原物料」，無涉會計作業之營業收支文書及電磁紀錄等，則原告所稱104年5月30日凌晨之火災，將原告及食尚藝廊有限公司之營業收支資料一併燒毀云云，尚難採信。再者，本院並亦函詢被告有關104年5月30日火災事故及稅務申報情形，經被告具狀陳報略以：本件原告自102年7月23日起陸續申請停業迄今，但原告104年度之營利事業所得稅則如期於105年5月間辦理結算申報在案；食尚公司（註：與原告居於同一營業場所且營業資料均放置同一處，詳上述）就104年度各期營業稅（每2個月為1期）及該年度之營利事業所得稅，均於法定期限內辦理申報；又本件原告及食尚公司，就104年度之營利事業所得稅申報，均列報災害損失為0元等情。被告並亦檢附原告及食尚公司104年度之稅務申報資料以供審酌（被告書狀及附件見本院卷第223至279頁）。是原告及食尚公司之會計帳證營業資料保存，實際「並未」發生遭火災燒毀以致未能據以辦理稅務申報等情事，益可知原告所稱「104年5月30日凌晨之火災將營業收支資料燒毀」云云，不足採信。

8、嗣原審審理期間之106年11月7日，本件原告又改稱：係101年2月間向廠商葆光系統公司（下稱葆光公司）購置POS機系統，POS機購買後，均由王姓員工負責主機系統之維護，關於POS系統之操作、資料列印、帳號及密碼之設定，僅能透過王姓員工處理，王姓員工於101年8月間離職，並未交接POS系統之密碼，原告「請原來的廠商重新對整個機器系統做重新的整理，原來的資料不在了」云云（筆錄見原審卷第148頁）。然依92年6月25日新增刑法第359條規定：「無故取得、刪除或變更他人電腦或其相關設備之電磁紀錄，致生損害於公眾或他人者，處5年以下有期徒刑、拘役或科或併科20萬元以下罰金。」，其立法

理由載稱：「電腦已成為今日日常生活之重要工具，民眾對電腦之依賴性與日俱增，若電腦中之重要資訊遭到取得、刪除或變更，將導致電腦使用人之重大損害，鑒於世界先進國家立法例對於此種行為亦有處罰之規定，爰增訂本條。」。本案因王姓員工未將POS軟體系統之簽入密碼（login password）告知，原告無從使用POS軟體系統以供點餐計費等等營業使用，是原告請葆光公司對整個系統做重新整理者，實係解除舊有之密碼設定，使原告可得重為設定（reset）密碼，成功使用POS餐飲系統，並確保已存入電腦硬碟之營業收支資料庫檔案（business database files stored on disk）之完整無誤，原告始能無縫接軌預接訂單、當日營業、歷史消費之應收帳款、預收款項之供餐準備……等等不容中斷之每日營業活動重要資訊。又葆光公司既係專業電腦資訊業者，自無觸犯刑事罪責而將原告電腦貯存體內之既存營業收支等電磁紀錄予以刪除或擅改之理。再按商業會計法第72條第1款及第2款規定：「使用電子方式處理會計資料之商業，其前條所列人員或以電子方式處理會計資料之有關人員有下列情事之一者，處5年以下有期徒刑、拘役或科或併科新臺幣60萬元以下罰金：一、故意登錄或輸入不實資料。二、故意毀損、滅失、塗改貯存體之會計資料，致使財務報表發生不實之結果。」，原告之負責人及專業會計人員等，，亦不可能無故觸犯刑事罪責而將原告電腦主機內之營業收支等電磁紀錄予以毀損、滅失、塗改。從而，原告既已由葆光公司完成POS系統及營業資訊之保全及維護，使之隨同餐飲營業活動之連續而接軌繼續運作，則原告所稱葆光公司整理維護POS系統，造成電腦主機內存之原來營業紀錄均遭滅失云云，有違商業及社會常情，亦不足採。

9、可知本件係因原告不願意提示真實營業紀錄供核，刻意不履行協力義務。而納稅義務人違反其協力義務，稽徵機關又無法自納稅義務人取得直接證據，倘因此放棄課稅，對

於誠實保存營業課稅資料並據實報繳稅款者而言，實有違租稅公平（最高行政法院109年度判字第143號判決、107年度判字第59號判決意旨參照）。稅捐稽徵機關在核定稅額過程中，須納稅義務人協同辦理者所在多有，學理上稱為納稅義務人之協力義務，包括申報義務、記帳義務、提示文據義務等，納稅義務人違背上述義務，在行政實務上即產生由稅捐稽徵機關片面核定等不利益之後果，而減輕稽徵機關之證明程度。又查租稅稽徵程序，稽徵機關雖依職權調查原則而進行，惟有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課以納稅義務人申報協力義務，業經司法院釋字第537號解釋闡明。稅捐稽徵協力義務，無非為確保稅捐之稽徵，有事實之證明方法可稽，則在稅捐稽徵機關對於課稅要件有關之事實負舉證責任外，課以納稅義務人各種協力義務，無非在減輕稅捐稽徵機關調查之功能，如因未盡協力義務致調查困難或花費過鉅，則產生證明程度降低之效果。是故納稅義務人於稽徵機關進行調查或復查，如未能提示帳證供查核，稽徵機關即得依查得之資料，核定其稅額（最高行政法院107年度判字第241號判決意旨參照）。

１０、本件以原告之農會帳戶金流紀錄等為實際銷售額之認定：

(1)因原告刻意不提示真實銷售紀錄供核，被告本件乃按檢舉人提供之原告營收報表（見被告答辯卷第2至16頁、原處分卷二第1至339頁及本院卷第319至321頁），連同原告提示之農會帳戶交易明細及存摺影本（見原處分卷二第205至163頁）等，作為本件實際銷售額之認定依據。

(2)檢舉人提供之原告營收報表包含100年1月至101年3月期間之「LIVE食尚藝廊」報表（見被告答辯卷第2至16頁），並亦包含101年4月1日至同年8月15日期間，原告使用POS系統所生之交易資料（經儲存於光碟片內），

以為佐證。被告乃將前開光碟片內之交易資料檔案，予以列印成為月報表及日報表，附卷以供審酌（見原處分卷二第1至339頁及本院卷第319至321頁），合先敘明。

(3)因原告亦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，則存入原告之系爭農會帳戶，原告因而亦提示其100年1月3日至101年9月17日期間之該帳戶交易明細及存摺影本等以為佐證（見原處分卷一第203至163頁），嗣原告於本院審理時亦再重申前開意旨（見本院卷第79頁），則原告本件係將其營業所獲收入一慣存入系爭農會帳戶內，應可認定。

(4)是本院乃就卷附上述報表所載總營業額（OrderAmt）、總現金（CashAmt）等相關紀錄，及原告農會帳戶金流紀錄，逐日互為比對，並將100年1月1日至101年8月15日期間之比對結果逐筆臚列如附表一序號1至序號593，共593筆，析述如下：

①營收報表欄位名稱及結構：按卷附營收報表顯示（見被告答辯卷第2至16頁、原處分卷二第1至339頁及本院卷第319至321頁），原告係以「總現金（CashAmt）」一欄【註：CashAmt是Cash Amount（現金金額）之縮寫，以供作為資料庫檔案之欄位名稱】，表示各營業日期之淨現金流入。又原告係以「總營業額（OrderAmt）」一欄【註：OrderAmt是Order Amount（客人消費金額）之縮寫，以供作為資料庫檔案之欄位名稱】，表示各營業日期銷售收入（此即本件應開立發票之含稅營業額）。至於原告各營業日期之淨現金流入（總現金），其計算方式係「總現金（CashAmt）＝當日總營業額（OrderAmt）－支出＋取得匯款－應收帳款或訂金扣抵＋應收帳款收現（回帳）」。此外，原告POS系統日報表係將開立發票之金額記載至「InvAmt」一欄【註：InvAmt是Invoice Amount（發票金額）之縮寫，以供作為資料庫檔案之欄位名

稱】，合先敘明。

②有關附表一其中營業日100年1月2日、100年1月5日、100年3月12日等3筆，析述如下：

A.營業日100年1月2日（序號2）：原告當日之酒飲收入8,100元、酒飲以外之營收176,300元，二者合計即該日總營業額現金184,400元（酒飲收入8,100元＋酒飲以外營收176,300元），由於當日發生現金支出6,440元，則當日總現金（淨現金流入）應為177,960元（總營業額184,400元－現金支出6,440元），原告隨即於次日100年1月3日將前述總現金177,960元存入農會帳戶內，前情係有100年1月份報表（見被告答辯卷第2頁）及原告農會帳戶金流紀錄（見原處分卷一第202頁），可供互為參照相符。雖然，前述100年1月份報表另再顯示原告於100年1月2日收回帳款18,900元，由於原告100年1月1日（100年度首日）之營業額其中「並未」發生客人簽帳等應收帳款（見被告答辯卷第2頁），可見系爭18,900元係收回99年度以前所發生之營業額帳款，屬於99年度以前之銷售額，與本件100年度及101年度之銷售額無涉，縱使原告未將系爭18,900元一併於100年1月3日存入銀行，亦不影響100年1月2日總營業額184,400之認定結果。

B.營業日100年1月5日（序號5）：按卷附營收報表顯示，原告當日之酒飲收入4,795元、酒飲以外之營收90,700元，該日總營業額現金係95,495元（酒飲收入4,795元＋酒飲以外營收90,700元），由於當日發生現金支出617元，則當日總現金應為94,878元（總營業額95,495元－支出617元），然因原告當日亦另對營業人「連美」給付99年12月份之貨款39,100元（見被告答辯卷第2頁），以致總現金（淨現金流入）實際僅剩55,778元（總現金94,878

元－連美貨款39,100元），原告隨即於次日100年1月6日將前述剩餘現金55,778元存入農會帳戶內，前情係有100年1月份報表（見被告答辯卷第2頁）及原告農會帳戶金流紀錄（見原處分卷一第202頁），可供互為參照相符。

C.營業日100年3月12日（序號71）：按卷附營收報表顯示，原告當日之酒飲收入9,500元、酒飲以外之營收276,580元，該日總營業額係286,080元（酒飲收入9,500元＋酒飲以外營收276,580元），由於當日發生現金支出22,220元，則當日總現金原本應為263,860元（總營業額286,080元－支出22,220元），然因其中110,208元係收取票據尚未兌現，以致實際獲取現金為153,652元（263,860－110,208）。原告乃於100年3月14日先將現金153,652元存入農會帳戶內，至於其餘收取票據110,208元部分，嗣100年3月21日票據兌現110,208元始入帳至原告農會帳戶內，前情係有100年3月份報表（見被告答辯卷第4頁）及原告農會帳戶金流紀錄（見原處分卷一第200、199頁），可供互為參照相符。

D.基於上述100年1月2日、100年1月5日、100年3月12日之總現金（淨現金流入）與存款紀錄等，係可互為勾稽，並因總現金之來源即為總營業額，已如上述，被告本件即以卷附營收報表及原告農會帳戶金流紀錄為準，予以認定前述營業日期之總營業額分別為184,400元、95,495元、286,080元，核屬有據。雖然，100年1月2日及100年1月5日之存款金額分別低於總現金18,900元及39,100元，惟系爭18,900元屬99年度以前所發生之營業額，系爭39,100元係當日營收現金用以支付費用等，均不影響前述各該日總營業額之認定，已如上述。

③次就附表一其中營業日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，析述如下：

A.營業日100年1月21日(序號21)：按營收報表顯示，原告100年1月21日（週五）之酒飲收入7,670元、酒飲以外之營收101,100元，該日總營業額為108,770元（酒飲收入7,670元＋酒飲以外營收101,100元），由於當日發生現金支出5,900元，則當日總現金應為102,870元（總營業額108,770元－現金支出5,900元）。原告隨即於100年1月24日（週一）將100年1月21日之營收現金存入農會帳戶內，惟原告實際存款金額係213,870元，已高於前述100年1月21日之總現金102,870元，超出金額為111,000元（100年1月24日存款213,870元－100年1月21日之總現金102,870元）。前情係有100年1月份報表（見被告答辯卷第2頁）及原告農會帳戶金流紀錄（見原處分卷一第202頁），可供參照。

B.營業日100年12月29日（序號363）：按營收報表顯示，原告100年12月29日之酒飲收入2,910元、酒飲以外之營收147,200元，該日總營業額為150,110元（酒飲收入2,910元＋酒飲以外營收147,200元），由於當日發生現金支出6,900元，則當日總現金應為143,210元（總營業額150,110元－現金支出6,900元）。原告隨即於100年12月30日將100年12月29日之營收現金存入農會帳戶內，惟原告實際存款金額係142,010元，相較於前述總現金143,210元，尚有1,200元之營收（總現金143,210元－存款142,010元）未經存入農會帳戶內。前情係有100年12月份報表（見被告答辯卷第13頁）及原告農會帳戶存摺紀錄（見原處分卷一第177頁），可供參照。

C.營業日101年2月7日（序號403）：按營收報表顯示

，原告101年2月7日之酒飲收入1,930元、酒飲以外之營收103,300元，該日總營業額為105,230元（酒飲收入1,930元＋酒飲以外營收103,300元），由於當日發生現金支出6,390元，則當日總現金應為98,840元（總營業額105,230元－現金支出6,390元）。原告隨即於101年2月8日將101年2月7日之營收現金存入農會帳戶內，惟原告實際存款金額係98,860元，已高於前述101年2月7日之總現金98,840元，超出金額為20元（101年2月8日存款98,860元－101年2月7日之總現金98,840元）。前情係有101年2月份報表（見被告答辯卷第15頁）及原告農會帳戶存摺紀錄（見原處分卷一第175頁），可供參照。

D.營業日101年6月7日(序號524）：按POS系統報表所載，原告101年6月7日之總營業額為97,320元（原處分卷二第3頁），當日之現金支出係人員薪資750元及BOSS（老闆）壯圍填土50,000元（原處分卷二第161頁），二者合計50,750元（750＋50,000），當日總現金載為46,570元（總營業額97,320元－支出50,750元）。然查，按原告存摺紀錄所示，原告係於101年6月8日將101年6月7日之營收現金存入農會帳戶內，又原告實際存款金額係96,570元（見原處分卷一第168頁）。衡情應係原訂BOSS壯圍填土50,000元並未實際支出，即101年6月7日之實際現金支出僅為750元，致101年6月8日共存入農會帳戶96,570元（總營業額97,320元－實際現金支出750元）。換言之，原告101年6月7日之營業，實際產生淨現金流入96,570元（總營業額97,320元－實際現金支出750元），此與101年6月8日實際存款金額96,570元一致，並無差異。

E.營業日101年6月11日（序號528）：按POS系統報表顯示，原告101年6月11日之總營業額為91,430元（見原處分卷二第3頁），由於當日發生宅配費用、郵資、……、帆布海報等現金支出共計23,058元（見原處分卷二第171至172頁），則當日總現金應為68,372元（總營業額91,430元－支出23,058元）。原告隨即於101年6月13日將101年6月11日之營收現金存入農會帳戶內，惟原告實際存款金額係68,373元（見原處分卷一第168頁），已高於前述101年6月11日之總現金68,372元，超出金額為1元（101年6月13日存款68,373元－101年6月11日之總現金68,372元）。

F.綜上，上列5筆之總營業額共計552,860元（108,770＋150,110＋105,230＋97,320＋91,430），實際總支出共計42,998元（5,900＋6,900＋6,390＋750＋23,058），是總現金共計509,862元（552,860元－42,998元），惟實際存款達619,683元（213,870＋142,010＋98,860＋96,570＋68,373），亦即實際存款超過總現金達109,821元（619,683－509,862）；甚且，前開實際存款619,683元亦已高於該等營業日之總營業額552,860元（見附表二B部分）。然而，被告本件仍係「從低」以原告營收報表所載552,860元為此部分總營業額之認定，此對原告並無不利，尚屬可採。

④是以，原告一再陳明係將其營業所獲收入存入其農會帳戶內，再經本院就原告上述營收報表所載總營業額、總現金等相關紀錄，及原告農會帳戶金流紀錄，逐日互為比對（見附表一），其中營業日100年1月2日等3筆應按營收報表所載總營業額為認定（見附表二A部分），已如上述，又營業日100年1月21日等5筆，被告從低以原告營收報表所載552,860元為此部

分總營業額之認定（見附表二B部分），核屬可採，亦如上述。至於本件其餘各日營業額所生實際淨現金流入之報表記載，核與原告農會帳戶具體金流紀錄相符。是認本件檢舉人提供之原告營收報表及POS系統資料，可與原告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系統資料乃屬原告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。

⑤按檢舉逃漏稅捐或其他違反稅法規定之情事，係為維護國家稅收及防止逃漏稅捐等公共目的，具有公共利益，此由稅捐稽徵法第48條之1規定「納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，凡屬未經檢舉……之案件，下列之處罰一律免除」及同法第49條之1第1項規定「檢舉逃漏稅捐或其他違反稅法規定之情事，經查明屬實，且裁罰確定並收到罰鍰者，稅捐稽徵機關應以收到之罰鍰提成核發獎金與舉發人，並為舉發人保守秘密。」即可知之。固然，納稅者權利保護法第11條第3項規定：「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。」，按其立法理由：「為確保稅捐調查程序之合法正當，避免稽徵機關透過調查程序過度干預基本權。爰基於法治國原則之要求，參酌訴訟法上之『證據排除法則』，明定違法取得之證據，不得作為認定課稅或處罰之基礎。」，係以「稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之人員」違法調查取得證據，為證據排除法則之前提要件，但此與檢舉人提供逃漏稅捐之證據，係屬二事。則原告主張本件檢舉人提供逃漏稅捐之證據合致納稅者權利保護法第11條第3項規定，卷

附系爭營收報表必須予以排除，不應作為本件補稅處罰之認定基礎云云，容有誤會，尚難採信。

⑥綜言之，原告將其營業所獲收入存入其農會帳戶內又原告上述營收報表所載總營業額、總現金等相關紀錄，與原告農會帳戶具體金流紀錄，整體而言，係可互為勾稽比對，已如上述。又被告就其中存款金額619,683元高於總營業額552,860元部分，係從低以營收報表所載552,860元為總營業額之認定，亦如上述。則被告本件認檢舉人提供之原告營收報表及POS系統資料係可參採，並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。

１１、被告查得原告101年4月後POS系統資料，即卷附101年4月1日至8月15日期間之POS月報表（見原處分卷二第1至5頁），以及POS日報表（見原處分卷二第6至339頁、本院卷第319至321頁），並以之作為原告101年4月1日至101年8月15日營業額及漏開發票等認定基礎，尚非無據；原告主張卷附POS報表已遭他人竄改致內容不實云云，尚難憑採：

(1)本件自101年4月1日至101年8月15日期間「原告申報二聯式收銀機發票明細」與「POS系統日報表二聯式收銀機發票明細」之比較情形：Ｉ經查，原告就其營業額開立發票之種類，包含：三聯式發票、二聯式收銀機發票、二聯式非收銀機發票（見本院卷第135至137頁）

①就其中101年4月1日至101年8月15日之「二聯式收銀機發票」部分，原告POS系統日報表係將其列示於「InvAmt」一欄【InvAmt是Invoice Amount（發票金額）之縮寫】項下（下稱POS系統日報表二聯式收銀機發票明細），以供作為開立發票作業之內部管控

（見原處分卷二第8頁以下及本院卷第319至321頁）。至於原告對稽徵機關所申報者，則有卷附「營業人使用二聯式收銀機統一發票明細表」（下稱原告申報二聯式收銀機發票明細）可供參照（見原處分卷一第8至4頁），先予敘明。

②經本院將上述101年4月1日至101年8月15日之原告申報二聯式收銀機發票明細，與POS系統日報表二聯式收銀機發票明細，二者互為比較，並臚列比較情形於附表三，茲分述如下：

A.就營業日101年6月15日而言，原告POS系統日報表記載該日將CE31097497、CE31097498、CE31097502等三紙發票予以作廢（見原處分卷二第179頁），此與被告提示營業稅資料庫銷項憑證明細紀錄相符（見本院卷第91、129頁）。惟原告申報二聯式收銀機發票明細表之「誤開作廢發票號碼」一欄至多僅能列印17個英文或數字字元（character），若資料檔電磁紀錄（data file record）內容超過17個字元，其列印格式（print layout）將限縮於17個字元，超過部分則予以截斷（cut short）不予列印（惟資料檔之電磁紀錄內容不受影響），以致原告申報二聯式收銀機發票明細表僅能顯示101年6月15日作廢發票號碼「31097497;31097498」（見原處分卷一第6頁）。換言之，原告101年6月15日實際作廢發票，應以POS系統日報表所載為準。此外，尚有101年7月8日、101年7月14日、101年7月21日等營業日，原告申報二聯式收銀機發票明細表之「誤開作廢發票號碼」一欄均發生資料截斷未予列印之相同情節（見原處分卷一第5頁），是原告前開營業日之實際作廢發票，仍應以POS系統日報表所載為準（見原處分卷二第235、251、267頁及本院卷第145、147頁），不予贅述。

B.就營業日101年8月8日而言，原告申報二聯式收銀機發票明細表記載該日開立發票（含稅）共214,900元（見原處分卷一第4頁），惟POS系統日報表所載該日開立發票金額為209,900元（見原處分卷二第316頁），前者214,900元較後者209,900元高出5,000元（214,900－209,900），被告此部分乃按原告申報二聯式收銀機發票明細表所載為準，認原告101年7月及8月總共開立二聯式收銀機發票（含稅）8,149,326元（見原處分卷一第5頁），其中即包含有101年8月8日開立發票（含稅）214,900元部分（見原處分卷一第4頁），亦即，被告係「從高」認定原告已開立發票之金額，此對原告並無不利。次就營業日101年8月11日而言，原告申報二聯式收銀機發票明細表記載該日開立發票（含稅）共262,890元（見原處分卷一第4頁），惟POS系統日報表所載該日開立發票金額為260,890元（見原處分卷二第325至326頁），前者262,890元較後者260,890元高出2,000元（262,890－260,890），被告此部分仍按原告申報二聯式收銀機發票明細表所載為準，「從高」認定原告已開立發票之金額（見原處分卷一第5至4頁），此對原告亦無不利。

C.此外，原告申報二聯式收銀機發票明細表記載101年8月7日至同年月15日係依序開立DT39158095號至DT39158370號等發票，並將DT39158240、DT39158248、DT39158249等3紙發票予以作廢（見原處分卷一第4頁），相較於同期間之POS系統日報表所載，係依序開立DT39158095號至DT39158371號等發票，並無作廢前開DT39158240、DT39158248、DT39158249等3紙發票之記載，但有作廢DT39158243號1紙發票之記載（見原處分卷二第313、316、318至319、322、325至326、329、332至333、336、339頁）。

雖然，原告申報二聯式收銀機發票明細表與POS系統日報表，二者就101年8月7日至同年月15日開立發票之字軌號碼、作廢發票之字軌號碼生有前開差異；惟被告此部分係查獲原告101年8月1日至同年月15日期間，計15個營業日，實際生有營業額（含稅）共2,896,766元（見附表一序號579至593之總營業額合計數），至就原告開立發票金額，被告係將原告申報之101年8月1日至同年月31日期間，計31個營業日，全部開立發票（含稅）4,696,586元均予以採計（見原處分卷一第4頁），以致31個營業日開立發票4,696,586元明顯高於15個營業日之實際營業額2,896,766元，則縱使POS系統日報表就101年8月7日至同年月15日之發票字軌號碼有所誤植，仍不影響被告有利於原告之前開認定方式。Ⅲ綜上言之，經本院將本件101年4月1日至101年8月15日之原告申報二聯式收銀機發票明細，與POS系統日報表二聯式收銀機發票明細，二者互為比較，其中除上述列印格式（print layout）限縮於17個字元、101年8月7日至同年月15日部分發票字軌有所差異、被告就原告已開立發票之金額係從高認定等部分外，其餘各個營業日之原告申報二聯式收銀機發票明細，與POS系統日報表二聯式收銀機發票明細，均可互為勾稽相符（見附表三）。

(2)本院並亦抽選下列營業日之POS報表資料，與原告存摺）紀錄、原告申報發票明細表等，互相勾稽比對，核屬互為一致，分述如下：

①101年4月1日（見附表四）：

A.原告於101年4月1日之營業，因客人點餐消費等收入，當日總營業額達200,050元（POS系統月報表之101年4月1日OrderAmt見原處分卷二第1頁）。

B.按POS系統日報表之101年4月1日支出紀錄所示（見原處分卷二第8頁），原告當日以現金支付各項開銷共13,500元（支出750元×4筆＋支出1,500元×7筆）。

C.基於上述收支事項，原告當日營業產生淨現金流入186,550元（200,050—13,500），此即POS系統月報表之101年4月1日CashAmt一欄金額186,550元（見原處分卷二第1頁），原告隨即於101年4月2日將前述淨現金流入186,550元存入原告之農會帳戶內（原告存摺紀錄見原處分卷一第173頁）。

D.就原告101年4月1日之總營業額200,050元，原告僅針對其中第120401-034號消費帳單之收入1,740元，予以開立發票金額1,740元（POS系統日報表之InvAmt見原處分卷二第8頁），此與原告申報之發票明細表記載101年4月1日開立發票總金額1,740元（原告申報發票明細表見原處分卷一第8頁），互為一致。

E.綜上，原告101年4月1日未開立發票之營業額共198,310元（當日總營業額200,050元—有開立發票1,740元），亦有POS系統日報表OrderAmt一欄之客人消費紀錄等可供參照（見原處分卷二第6頁OrderAmt一欄以粉紅色螢光筆標示者）。

②101年4月30日（見附表五）：

A.原告於101年4月30日之營業，因客人點餐消費等入，當日總營業額達158,570元（POS系統月報表之101年4月30日OrderAmt見原處分卷二第1頁）。

B.按POS系統日報表之101年4月30日支出紀錄所示(見原處分卷二第74頁)，原告當日以現金支付各項開銷共33,354元（2,304＋10,000＋12,200＋750×2＋600＋1,500×3＋750×3）。

C.基於上述收支事項，原告當日營業產生淨現金流入125,216元（158,570—33,354），此即POS系統月報表之101年4月30日CashAmt一欄金額125,216元（見原處分卷二第1頁），原告隨即於101年5月2日將前述淨現金流入125,216元存入原告之農會帳戶內（原告存摺紀錄見原處分卷一第170頁）。

D.就原告101年4月30日之總營業額158,570元，原告僅針對其中第120430-012號等消費帳單收入共81,250元，予以開立發票金額共81,250元（POS系統日報表之InvAmt見原處分卷二第74頁），此與原告申報之發票明細表記載101年4月30日開立發票總金額81,250元（原告申報發票明細表見原處分卷一第8頁），互為一致。

E.綜上，原告101年4月30日未開立發票之營業額共77,320元（當日總營業額158,570元—有開立發票81,250元），亦有POS系統日報表OrderAmt一欄之客人消費紀錄等可供參照（見原處分卷二第72頁OrderAmt一欄以粉紅色螢光筆標示者）。

③101年5月1日（見附表六）：

A.原告於101年5月1日之營業，因客人點餐消費等收入，當日總營業額達203,510元（POS系統月報表之101年5月1日OrderAmt見原處分卷二第2頁）。

B.按POS系統日報表之101年5月1日支出紀錄所示(見原處分卷二第76至77頁），原告當日以現金支付各項開銷共12,960元（1,100＋600＋1,360＋750＋1,650＋750×2＋1,500×3＋750×2）。

C.基於上述收支事項，原告當日營業產生淨現金流入190,550元（203,510—12,960），此即POS系統月報表之101年5月1日CashAmt一欄金額190,550元（見原處分卷二第2頁），原告隨即於101年5月2日

將前述淨現金流入190,550元存入原告之農會帳戶內（原告存摺紀錄見原處分卷一第170頁）。

D.就原告101年5月1日之總營業額203,510元，原告僅針對其中第120501-002號等消費帳單收入共120,870元，予以開立發票金額共120,870元（POS系統日報表之InvAmt見原處分卷二第77頁），此與原告申報之發票明細表記載101年5月1日開立發票總金額120,870元（原告申報發票明細表見原處分卷一第7頁），互為一致。

E.綜上，原告101年5月1日未開立發票之營業額共82,640元（當日總營業額203,510元—有開立發票120,870元），亦有POS系統日報表OrderAmt一欄之客人消費紀錄等可供參照（見原處分卷二第75頁OrderAmt一欄以粉紅色螢光筆標示者）。

④101年5月11日（見附表七）：

A.原告於101年5月11日之營業，因客人點餐消費等收入，當日總營業額達149,090元（POS系統月報表之101年5月11日OrderAmt見原處分卷二第2頁）。

B.按POS系統日報表之101年5月11日支出紀錄所示（見原處分卷二第100頁），原告當日以現金支付各項開銷共7,090元（1,240＋750×6＋1,350）。

C.此外，原告101年5月11日營業額其中有7,320元係尚未收現之應收帳款（見原處分卷二第99頁）。

D.基於上述收支及應收帳款等事項，原告當日營業產生淨現金流入134,680元（149,090—7,090—7,320），此即POS系統月報表之101年5月11日CashAmt一欄金額134,680元（見原處分卷二第2頁），原告隨即於101年5月14日將前述淨現金流入134,680元存入原告之農會帳戶內（原告存摺紀錄見原處分卷一第169頁）。

E.就原告101年5月11日之總營業額149,090元，原告僅針對其中第120511-001號等消費帳單收入共80,440元，予以開立發票金額共80,440元（POS系統日報表之InvAmt見原處分卷二第101頁），此與原告申報之發票明細表記載101年5月11日開立發票總金額80,440元（原告申報發票明細表見原處分卷一第7頁），互為一致。

F.綜上，原告101年5月11日未開立發票之營業額共68,650元（當日總營業額149,090元—有開立發票80,440元），亦有POS系統日報表OrderAmt一欄之客人消費紀錄等可供參照（見原處分卷二第99頁OrderAmt一欄以粉紅色螢光筆標示者）。

⑤101年5月14日（見附表八）：

A.原告於101年5月14日之營業，因客人點餐消費等收入，當日總營業額達142,332元（POS系統月報表之101年5月14日OrderAmt見原處分卷二第2頁）。

B.按POS系統日報表之101年5月14日支出紀錄所示（見原處分卷二第110至111頁），原告當日以現金支付各項開銷共11,021元（3,000＋750×4＋750×2＋50＋1,221＋750×3）。

C.此外，原告101年5月11日營業額其中有7,320元係尚未收現之應收帳款（見原處分卷二第99頁），此筆帳款於本日101年5月14日收現7,320元（簽帳回款見原處分卷二第111頁），此雖增加本日現金流入，惟基於101年5月11日銷貨已完成，原告已取得債權，該筆營業額7,320元仍應歸屬於101年5月11日，而非101年5月14日。

D.基於上述收支及應收帳款收現等事項，原告當日營業產生淨現金流入138,631元（142,332—11,021＋7,320），此即POS系統月報表之101年5月14日

CashAmt一欄金額138,631元（見原處分卷二第2頁），原告隨即於101年5月16日將前述淨現金流入138,631元存入原告之農會帳戶內（原告存摺紀錄見原處分卷一第169頁）。

E.就原告101年5月14日之總營業額142,332元，原告僅針對其中第120514-002號等消費帳單收入共109,590元，予以開立發票金額共109,590元（POS系統日報表之InvAmt見原處分卷二第109頁），此與原告申報之發票明細表記載101年5月14日開立發票總金額109,590元（原告申報發票明細表見原處分卷一第7頁），互為一致。

F.綜上，原告101年5月14日未開立發票之營業額共32,742元（當日總營業額142,332元—有開立發票109,590元），亦有POS系統日報表OrderAmt一欄之客人消費紀錄等可供參照（見原處分卷二第109頁OrderAmt一欄以粉紅色螢光筆標示者）。

⑥101年5月31日（見附表九）：

A.原告於101年5月31日之營業，因客人點餐消費等收入，當日總營業額達51,700元（POS系統月報表之101年5月31日OrderAmt見原處分卷二第2頁）。

B.按POS系統日報表之101年5月31日支出紀錄所示（見原處分卷二第147頁），原告當日以現金支付各項開銷共11,756元(750＋600＋750＋200＋9,456)。

C.基於上述收支事項，原告當日營業產生淨現金流入39,944元（51,700—11,756），此即POS系統月報表之101年5月31日CashAmt一欄金額39,944元（見原處分卷二第2頁），原告隨即於101年6月1日將前述淨現金流入39,944元存入原告之農會帳戶內（原告存摺紀錄見原處分卷一第169頁）。

D.就原告101年5月31日之總營業額51,700元，原告

僅針對其中第120531-001號等消費帳單收入共21,980元，予以開立發票金額共21,980元（POS系統日報表之InvAmt見原處分卷二第147頁），此與原告申報之發票明細表記載101年5月31日開立發票總金額21,980元（原告申報發票明細表見原處分卷一第7頁），互為一致。

E.綜上，原告101年5月31日未開立發票之營業額共29,720元（當日總營業額51,700元—有開立發票21,980元），亦有POS系統日報表OrderAmt一欄之客人消費紀錄等可供參照（見原處分卷二第147頁OrderAmt一欄以粉紅色螢光筆標示者）。

⑦101年6月1日（見附表十）：

A.原告於101年6月1日之營業，因客人點餐消費等收入，當日總營業額達114,460元（POS系統月報表之101年6月1日OrderAmt見原處分卷二第3頁）。

B.按POS系統日報表之101年6月1日支出紀錄所示(見原處分卷二第148至149頁)，原告當日以現金支付各項開銷共13,050元(1,100＋2,640＋6,310＋750＋1,500＋750)。

C.基於上述收支事項，原告當日營業產生淨現金流入101,410元（114,460—13,050），此即POS系統月報表之101年6月1日CashAmt一欄金額101,410元(見原處分卷二第3頁)，原告隨即於101年6月4日將前述淨現金流入101,410元存入原告之農會帳戶內（原告存摺紀錄見原處分卷一第168頁）。

D.就原告101年6月1日之總營業額114,460元，原告僅針對其中第120601-002號等消費帳單收入共74,880元，予以開立發票金額共74,880元（POS系統日報表之InvAmt見原處分卷二第149頁），此與原告申報之發票明細表記載101年6月1日開立發票總

金額74,880元（原告申報發票明細表見原處分卷一第6頁），互為一致。

E.綜上，原告101年6月1日未開立發票之營業額共39,580元（當日總營業額114,460元—有開立發票74,880元），亦有POS系統日報表OrderAmt一欄之客人消費紀錄等可供參照（見原處分卷二第148頁OrderAmt一欄以粉紅色螢光筆標示者）。

⑧101年6月6日（見附表十一）：

A.原告於101年6月6日之營業，因客人點餐消費等收入，當日總營業額達93,310元（POS系統月報表之101年6月6日OrderAmt見原處分卷二第3頁）。

B.按POS系統日報表之101年6月6日支出紀錄所示(見本院卷第319至321頁)，原告當日以現金支付各項開銷共7,490元(750x3＋1,000＋3,490＋750)。

C.基於上述收支事項，原告當日營業產生淨現金流入85,820元（93,310—7,490），此即POS系統月報表之101年6月6日CashAmt一欄金額85,820元（見原處分卷二第3頁），原告隨即於101年6月7日將前述淨現金流入85,820元存入原告之農會帳戶內（原告存摺紀錄見原處分卷一第168頁）。

D.就原告101年6月6日之總營業額93,310元，原告僅針對其中第120606-002號等消費帳單收入共87,480元，予以開立發票金額共87,480元（POS系統日報表之InvAmt見本院卷第321頁），此與原告申報之發票明細表記載101年6月6日開立發票總金額87,480元（原告申報發票明細表見原處分卷一第6頁），互為一致。

E.綜上，原告101年6月6日未開立發票之營業額共5,830元（當日總營業額93,310元—有開立發票87,480元），亦有POS系統日報表OrderAmt一欄之客人

消費紀錄等可供參照（見本院卷第321頁OrderAmt一欄以粉紅色螢光筆標示者）。

⑨101年6月30日（見附表十二）：

A.原告於101年6月30日之營業，因客人點餐消費等收入，當日總營業額達300,106元（POS系統月報表之101年6月30日OrderAmt見原處分卷二第3頁）。

B.按POS系統日報表之101年6月30日支出紀錄所示（見原處分卷二第147頁），原告當日以現金支付各項開銷共12,120元（1,840＋400＋1,700＋750＋1,500×4＋500＋930）。

C.基於上述收支事項，原告當日營業產生淨現金流入287,986元（300,106—12,120）。POS系統月報表之101年6月30日CashAmt一欄金額118,650元（見原處分卷二第3頁），連同當日已收回簽帳款169,336元，即原告當日營業產生淨現金流入287,986元（118,650＋169,336），原告隨即於101年7月2日將前述淨現金流入287,986元存入原告之農會帳戶內（原告存摺紀錄見原處分卷一第167頁）。

D.就原告101年6月30日之總營業額300,106元，原告僅針對其中第120630-002號等消費帳單收入共75,520元，予以開立發票金額共75,520元（POS系統日報表之InvAmt見原處分卷二第213頁），此與原告申報之發票明細表記載101年6月30日開立發票總金額75,520元（原告申報發票明細表見原處分卷一第6頁），互為一致。

E.綜上，原告101年6月30日未開立發票之營業額共224,586元（當日總營業額300,106元—有開立發票75,520元），亦有POS系統日報表OrderAmt一欄之

客人消費紀錄等可供參照（見原處分卷二第211頁OrderAmt一欄以粉紅色螢光筆標示者）。

⑩101年7月1日（見附表十三）：

A.原告於101年7月1日之營業，因客人點餐消費等收入，當日總營業額達201,680元（POS系統月報表之101年7月1日OrderAmt見原處分卷二第4頁）。

B.按POS系統日報表之101年7月1日支出紀錄所(見原處分卷二第215至216頁)，原告當日以現金支付各項開銷共6,910元（170＋750×2＋2,400＋1,340＋750×2）。

C.基於上述收支事項，原告當日營業產生淨現金流入194,770元（201,680—6,910）。POS系統月報表之101年7月1日CashAmt一欄金額364,106元（見原處分卷二第4頁），其中169,336元係101年6月30日之營收（見原處分卷二第3頁），因該筆169,336元已於101年6月30日收現，故101年7月1日營業產生之淨現金流入實際為194,770元（364,106—169,336），原告隨即於101年7月2日將前述淨現金流入194,770元存入原告之農會帳戶內（原告存摺紀錄見原處分卷一第167頁）。

D.就原告101年7月1日之總營業額201,680元，原告僅針對其中第120701-001號等消費帳單收入共68,820元，予以開立發票金額共68,820元（POS系統日報表之InvAmt見原處分卷二第216頁），此與原告申報之發票明細表記載101年7月1日開立發票總金額68,820元（原告申報發票明細表見原處分卷一第5頁），互為一致。

E.綜上，原告101年7月1日未開立發票之營業額共132,860元（當日總營業額201,680元—有開立發票68,820元），亦有POS系統日報表OrderAmt一欄之

客人消費紀錄等可供參照（見原處分卷二第214頁OrderAmt一欄以粉紅色螢光筆標示者）。

⑪101年7月31日（見附表十四）：

A.原告於101年7月31日之營業，因客人點餐消費等收入，當日總營業額達81,030元（POS系統月報表之101年7月31日OrderAmt見原處分卷二第4頁）。

B.按POS系統日報表之101年7月31日支出紀錄所示（見原處分卷二第294至295頁），原告當日以現金支付各項開銷共17,539元(750＋6,719＋476＋9,594)。

C.基於上述收支事項，原告當日營業產生淨現金流入63,491元（81,030—17,539），此即POS系統月報表之101年7月31日CashAmt一欄金額63,491元（見原處分卷二第4頁），原告隨即於101年8月1日將前述淨現金流入63,491元存入原告之農會帳戶內（原告存摺紀錄見原處分卷一第165頁）。

D.就原告101年7月31日之總營業額81,030元，原告開立發票金額共81,030元（POS系統日報表之InvAmt見原處分卷二第295頁），此與原告申報之發票明細表記載101年7月31日開立發票總金額81,030元（原告申報發票明細表見原處分卷一第5頁），互為一致。

E.綜上，原告101年7月31日之總營業額81,030元，均有開立發票，並無漏開情形。

⑫101年8月1日（見附表十五）：

A.原告於101年8月1日之營業，因客人點餐消費等收入，當日總營業額達51,080元（POS系統月報表之101年8月1日OrderAmt見原處分卷二第5頁）。

B.按POS系統日報表之101年8月1日支出紀錄所示（見原處分卷二第296頁），原告當日以現金支付各項開銷共20,382元（18,000＋1,100＋1,28

2）。

C.基於上述收支事項，原告當日營業產生淨現金流入30,698元（51,080—20,382），此即POS系統月報表之101年8月1日CashAmt一欄金額30,698元（見原處分卷二第5頁），原告隨即於101年8月3日將前述淨現金流入30,698元存入原告之農會帳戶內（原告存摺紀錄見原處分卷一第165頁）。

D.就原告101年8月1日之總營業額51,080元，原告開立發票金額共51,080元（POS系統日報表之InvAmt見原處分卷二第296頁），此與原告申報之發票明細表記載101年8月1日開立發票總金額51,080元（原告申報發票明細表見原處分卷一第4頁），互為一致。

E.綜上，原告101年8月1日之總營業額51,080元，均有開立發票，並無漏開情形。

⑬101年8月15日（見附表十六）：

A.原告於101年8月15日之營業，因客人點餐消費等收入，當日總營業額達217,930元（POS系統月報表之101年8月15日OrderAmt見原處分卷二第5頁）。

B.按POS系統日報表之101年8月15日支出紀錄所示（見原處分卷二第338頁），原告當日以現金支付各項開銷共4,920元（180＋240＋1,500×3）。

C.基於上述收支事項，原告當日營業產生淨現金流入213,010元（217,930—4,920），此即POS系統月報表之101年8月15日CashAmt一欄金額213,010元（見原處分卷二第4頁），原告隨即於101年8月16日將前述淨現金流入213,010元存入原告之農會帳戶內（原告存摺紀錄見原處分卷一第164頁）。

D.就原告101年8月15日之總營業額217,930元，原告僅針對其中第120815-001號等消費帳單收入共21

0,990元，予以開立發票金額共210,990元（POS系統日報表之InvAmt見原處分卷二第339頁），此與原告申報之發票明細表記載101年8月15日開立發票總金額210,990元（原告申報發票明細表見原處分卷一第4頁），互為一致。

E.綜上，原告101年8月15日未開立發票之營業額共6,940元（當日總營業額217,930元—有開立發票210,990元），亦有POS系統日報表OrderAmt一欄之客人消費紀錄等可供參照（見原處分卷二第337頁OrderAmt一欄以粉紅色螢光筆標示者）。

(3)經以原告上述POS系統資料，與原告之存摺紀錄、原告申報之發票明細等，互為勾稽比對，核屬一致，未見人為竄改情事，則原告主張卷附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，基於上述101年4月、5月、6月、7月、8月部分資料，與原告金流紀錄及申報發票紀錄等，互為相符，尚無異常，則被告本件以原告POS系統資料等，作為原告101年4月1日至101年8月15日營業額及漏開發票認定基礎，經核尚非無據。

（三）本件漏報營業額及短漏稅額之認定：

１、被告本件以原告營收報表所載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，經核尚無不合，已如上述。

２、本件自違章行為發生日（100年3月15）起至查獲日（102年4月1日）止累積留抵稅額最低金額為0元（見原處分卷三第54至53頁），是本件短漏稅額之認定，係以漏報之營業額為計算基礎。本院乃將被告查獲之上述應開立發票全部總營業額（含稅）86,907,479元，按原告申報營業稅之期別（每2個月為1期），予以分期臚列，使之與原告申報

之營業額，互為比較，以供計算本件漏報之營業額及短漏之稅額（詳附表十七），分述如下：

(1)以100年1月及2月為例，被告查獲原告各單一月份營業額（含稅）分別為4,748,948元及4,143,973元（詳附表一「總營業額」一欄之各該月合計金額），予以合計即為此期營業額（含稅）8,892,921元（4,748,948＋4,143,973），其不含稅營業額為8,469,449元（8,892,921÷1.05）。基於原告此期申報三聯式發票營業額（不含稅）3,603,594元（見原處分卷一第144頁及原審卷第453頁），申報二聯式發票營業額（不含稅）1,052,190元（見原處分卷一第144頁），是原告申報此期全部營業額（不含稅）為4,655,784元（3,603,594＋1,052,190）。相較於被告查獲之實際營業額（不含稅）8,469,449元，因原告僅申報4,655,784元，是認原告此期漏報營業額（不含稅）3,813,665元（被告查獲實際營業額8,469,449元－原告申報營業額4,655,784元），以致短漏稅額190,683元（漏報營業額3,813,665元×稅率5%）。

(2)再以101年5月及6月為例，被告查獲原告各單一月份營業額（含稅）分別為4,490,972元及3,846,098元（詳附表一「總營業額」一欄之各該月合計金額），予以合計即為此期營業額（含稅）8,337,070元（4,490,972＋3,846,098），其不含稅營業額為7,940,067元（8,337,070÷1.05）。基於原告此期申報三聯式發票營業額（不含稅）36,876元、二聯式非收銀機發票營業額（不含稅）15,466元、二聯式收銀機發票營業額（不含稅）4,630,970元（見原處分卷一第137、7、6頁及本院卷第117至129頁），是原告申報此期全部營業額（不含稅）為4,683,312元（36,876＋15,466＋4,630,970）。相較於被告查獲之實際營業額（不含稅）7,940,067元，因原告僅申報4,683,312元，是認原告此期

漏報營業額（不含稅）3,256,755元（被告查獲實際營業額7,940,067元－原告申報營業額4,683,312元），以致短漏稅額162,838元（漏報營業額3,256,755元x稅率5%）。

(3)至於其餘各期之漏報營業額及短漏稅額，其等認定方式均與上同，不予贅述，詳如附表十七所示。是認，原告100年1月至101年6月期間，各期漏報營業額（不含稅）分別為3,813,665元（100年1月及2月）、3,945,988元（100年3月及4月）、4,220,264元（100年5月及6月）、4,003,823元（100年7月及8月）、4,272,224元（100年9月及10月）、4,400,470元（100年11月及12月）、4,645,345元（101年1月及2月）、4,292,123元（101年3月及4月）、3,256,755元（101年5月及6月），其等合計為36,850,657元（3,813,665＋3,945,988＋4,220,264＋4,003,823＋4,272,224＋4,400,470＋4,645,345＋4,292,123＋3,256,755）。

(4)然而，就本件101年7月1日至101年8月15日而言，期間營業日共計46日，被告查獲101年7月1日至101年7月31日實際營業額（含稅）5,272,864元、101年8月1日至101年8月15日實際營業額（含稅）2,896,766元（詳附表一「總營業額」一欄之各該月合計金額），前述46日期間之實際營業額（含稅）合計為8,169,630元（5,272,864＋2,896,766），即被告查獲「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）。惟被告係以原告所申報「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（見原處分卷一第136、5、4頁），與上開查獲46日不含稅營業額7,780,600元互為比較，以致此部分漏報營業額產生「負值107,577元」（被告查獲46日營業額7,780,600元—原告申報62日營業額7,888,177元），並使上述100年1月至101年6月漏報營業額3

6,850,657元，隨之縮減107,577元，以致本件全部漏報營業額降低成為36,743,080元（36,850,657－107,577），短漏稅額降低成為1,837,154元（36,743,080元×5%），經核被告前開認定方式係將原告漏報營業額及短漏稅額予以額外縮減，對原告乃屬有利，亦予維持。

3、綜上言之，被告本件以原告100年1月1日至101年8月15日營收報表、原告農會帳戶金流紀錄、原告申報營業稅紀錄等，為本件認定基礎，並採取有利於原告之從低認定方式，最終核定原告本件漏報營業額36,743,080元，短漏稅額1,837,154元（36,743,080元×5%），乃對原告補徵稅額1,837,154元（見原處分卷一第291頁），經核於法尚無不合，應予維持。

（四）至於原告其餘各項主張，均難憑採，分述如下：

1、原告雖主張100年6月營收報表之「統計表」欄位項下記載「薪資$ 648000」、「貨款$ 2127000」、「連美貨款$ 34600」（按：連美貨款為洗桌巾之支出），此與存摺中所示，薪資支出為586,000元、洗桌巾支出為38,500元、貨款支出為2,140,200元，均不相符；又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$ 67,000」與賴彥孚承租宜蘭市環市東路2段708號之租金5萬元，亦不相符；應認檢舉人提供之營收報表內容均屬不實云云；惟查：

(1)原告係將營業所獲收入存入其農會帳戶內，又原告上述營收報表所載總營業額、總現金等相關紀錄，及原告農會帳戶金流紀錄，經本院逐日互為比對（見附表一），除了上述存款金額619,683元高於總營業額552,860元（見附表二）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，核與原告農會帳戶金流紀錄相符。又被告就存款金額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，亦如上述。則被告本件認檢舉人提供之原告營收報表等可予參採，並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，認定為本件全部銷售額（含稅）86,907,479元，核屬有據等節，已如上述。

(2)又原告各營業日期之淨現金流入（總現金），其計算方式係「總現金（存入農會帳戶內）＝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）」，亦如上述。換言之，計算總現金所用「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，此由原告101年3月份營收報表並無「統計表」欄位，而係以「支出」一欄之每日金額表彰現金流出情形亦明（見被告答辯卷第16頁）。至於100年6月營收報表之「統計表」欄位項下，雖記載「薪資$ 648000」、「貨款$ 2127000」、「連美貨款$ 34600」等事項（見被告答辯卷第7頁），惟前開事項並「無」記載何一特定日期始為現金之支付，應認僅係備忘（memo）或估計（estimate）性質。又100年8月至101年2月營收報表之「統計表」欄位項下，雖記載「租金$ 67,000」（見被告答辯卷第9至15頁），惟亦無租賃標的、特定現金支付日期等記載，亦應認僅係備忘或估計性質。本件係以營收報表「支出」一欄之每日金額表彰實際現金流出情形，則前開備忘或估計事項之記載內容，或許與實際現金流出有所差異，然對於本件實際淨現金流入（總現金）之計算係以「支出」一欄之每日金額為據，並無影響。再者，本件係經勾稽原告營收報表之每日收支具體金額、原告農會帳戶之金流紀錄、原告申報發票明細等，整體互為一致，而為綜合判斷，應認原告營收報表每日收支金額可供參採，則原告僅持營收報表「統計表」欄位之備忘或估

計事項，逕而主張卷附營收報表均屬不實云云，尚難憑採。

2、原告又主張上述營收報表資料中，100年1月2日、100年1月5日、100年1月6日、100年1月26日、100年3月12日、100年3月30日、100年4月5日、101年4月2日、101年4月3日、101年4月7日、101年4月11日分別有總現金（CashAmount）196,860元、94,878元、67,061元、88,747元、263,860元、84,320元、102,220元、108,354元、56,127元、217,710元、43,451元等，未見存入原告農會帳戶內，應認本件營收報表資料均屬不實云云；惟查：

(1)100年1月2日總現金196,860元（附表一序號2）：原告當日之酒飲收入8,100元、酒飲以外之營收176,300元，二者合計即該日總營業額184,400元（酒飲收入8,100元＋酒飲以外營收176,300元），由於當日發生現金支出6,440元，則當日總現金（淨現金流入）應為177,960元（總營業額184,400元－現金支出6,440元），原告隨即於次日100年1月3日將前述總現金177,960元存入農會帳戶內，前情係有100年1月份報表（見被告答辯卷第2頁）及原告農會帳戶金流紀錄（見原處分卷一第202頁），可供互為參照相符。雖然，前述100年1月份報表另再顯示原告於100年1月2日收回帳款18,900元，造成總現金上升至196,860元（177,960＋18,900），然因原告100年1月1日（100年度首日）之營業額其中「並未」發生客人簽帳等應收帳款（見被告答辯卷第2頁），可見系爭18,900元係收回99年度以前所發生之營業額帳款，屬於99年度以前之銷售額，與本件100年度及101年度之銷售額無涉，縱使原告未將系爭18,900元一併於100年1月3日存入銀行，亦不影響100年1月2日總營業額184,400之認定結果。

(2)100年1月5日總現金94,878元（附表一序號5）：按卷附營收報表顯示，原告當日之酒飲收入4,795元、酒飲

以外之營收90,700元，該日總營業額係95,495元（酒飲收入4,795元＋酒飲以外營收90,700元），由於當日發生現金支出617元，則當日總現金應為94,878元（總營業額95,495元－支出617元），然因原告當日亦另對營業人「連美」給付99年12月份之貨款39,100元（被告答辯卷第2頁），以致總現金（淨現金流入）實際僅剩55,778元（總現金94,878元－連美貨款39,100元），原告隨即於次日100年1月6日將前述剩餘現金55,778元存入農會帳戶內，前情係有100年1月份報表（見被告答辯卷第2頁）及原告農會帳戶金流紀錄（見原處分卷一第202頁），可供互為參照相符。是認100年1月5日總營業額亦係營收報表所載之95,495元。

(3)100年1月6日總現金67,061元（附表一序號6）：按卷附營收報表顯示，原告當日之酒飲收入3,300元、酒飲以外之營收70,180元，該日總營業額係73,480元（3,300＋70,180），由於當日發生現金支出6,419元，則當日總現金應為67,061元（總營業額73,480元－支出6,419元），原告隨即於次日100年1月7日將前述總現金67,061元存入農會帳戶內，前情係有100年1月份報表（見被告答辯卷第2頁）及原告農會帳戶金流紀錄（見原處分卷一第202頁），可供互為參照相符。是認100年1月6日總營業額亦係營收報表所載之73,480元。

(4)100年1月26日總現金88,747元（附表一序號26）：按卷附營收報表顯示，原告當日之酒飲收入3,920元、酒飲以外之營收105,495元，該日總營業額係109,415元（3,920＋105,495），由於當日發生現金支出37,908元，另亦收回帳款17,240元，則當日總現金應為88,747元（總營業額109,415元－支出37,908元＋收回帳款17,240元），原告隨即於次日100年1月27日將前述總現金88,747元存入農會帳戶內，前情係有100年1月份報表（見被告答辯卷第2頁）及原告農會帳戶金流紀錄

（見原處分卷一第201頁），可供互為參照相符。可知100年1月26日總營業額亦係營收報表所載之109,415元。

(5)100年3月12日總現金263,860元（附表一序號71）：按卷附營收報表顯示，原告當日之酒飲收入9,500元、酒飲以外之營收276,580元，該日總營業額係286,080元（酒飲收入9,500元＋酒飲以外營收276,580元），由於當日發生現金支出22,220元，則當日總現金原本應為263,860元（總營業額286,080元－支出22,220元），然因其中110,208元係收取票據尚未兌現，以致實際獲取現金為153,652元（263,860－110,208）。原告乃於100年3月14日先將現金153,652元存入農會帳戶內，至於其餘收取票據110,208元部分，嗣100年3月21日票據兌現110,208元始入帳至原告農會帳戶內，前情係有100年3月份報表（見被告答辯卷第4頁）及原告農會帳戶金流紀錄（見原處分卷一第200、199頁），可供互為參照相符。是認100年3月12日總營業額亦係營收報表所載之286,080元。

(6)100年3月30日總現金84,320元（附表一序號89）：按卷附營收報表顯示，原告當日之酒飲收入8,000元、酒飲以外之營收160,750元，該日總營業額係168,750元（酒飲收入8,000元＋酒飲以外營收160,750元），由於發生現金支出91,150元，以匯款方式收回以前帳款6,720元，則總現金應為84,320元（總營業額168,750元－支出91,150元＋收回帳款6,720元），其中收回以前帳款6,720元係於100年3月29日匯至原告農會帳戶內，至於其餘77,600元（總現金84,320元－收到匯款6,720元），原告係於100年3月31日將前開77,600元如數存入農會帳戶內，前情係有100年3月份報表（見被告答辯卷第4頁）及原告農會帳戶金流紀錄（見原處分

卷一第199頁），可供互為參照相符。是認100年3月30日總營業額亦係營收報表所載之168,750元。

(7)100年4月5日總現金102,220元（附表一序號95）：按卷附營收報表顯示，原告當日之酒飲收入3,620元、酒飲以外之營收101,000元，該日總營業額係104,620元（酒飲收入3,620元＋酒飲以外營收101,000元），由於發生現金支出2,400元，則總現金應為102,220元（總營業額104,620元－支出2,400元），原告隨即於次日100年4月6日將前述總現金102,220元存入農會帳戶內，前情係有100年4月份報表（見被告答辯卷第5頁）及原告農會帳戶金流紀錄（見原處分卷一第196頁），可供互為參照相符。是認100年4月5日總營業額亦係營收報表所載之104,620元。

(8)101年4月2日總現金108,354元（附表一序號458）：按卷附營收報表顯示，原告當日之總營業額係120,146元，由於發生現金支出11,792元，則總現金應為108,354元（總營業額120,146元－支出11,792元），原告隨即於101年4月3日先存入其中106,707元至農會帳戶內，其餘1,647元（108,354－106,707）則於101年4月5日始存入農會帳戶（另詳下述），前情係有POS系統報表（見原處分卷二第1、9至10頁）及原告農會帳戶金流紀錄（見原處分卷一第172頁），可供互為參照相符。是認101年4月2日總營業額亦係營收報表所載之120,146元。

(9)101年4月3日總現金56,127元（附表一序號459）：按卷附營收報表顯示，原告當日之總營業額係64,440元，由於發生現金支出8,313元，則總現金應為56,127元（總營業額64,440元－支出8,313元），原告隨即於101年4月5日將前述總現金56,127元，連同上述101年4月2日總現金之剩餘1,647元部分，合計現金57,774元（56,127＋1,647）一併存入農會帳戶內，前情係有PO

S系統報表（見原處分卷二第1、11頁）及原告農會帳戶金流紀錄（見原處分卷一第172頁），可供互為參照相符。是認101年4月3日總營業額亦係營收報表所載之64,440元。

(10)101年4月7日總現金217,710元（附表一序號463）：按卷附營收報表顯示，原告當日之總營業額係222,960元，由於發生現金支出5,250元，則總現金應為217,710元（總營業額222,960元－支出5,250元），原告隨即於101年4月9日將前述總現金217,710元存入農會帳戶內，前情係有POS系統報表（見原處分卷二第1、18、20頁）及原告農會帳戶金流紀錄（見原處分卷一第172頁），可供互為參照相符。是認101年4月7日總營業額亦係營收報表所載之222,960元。

(11)101年4月11日總現金43,451元（附表一序號467）：按卷附營收報表顯示，原告當日之總營業額係62,740元，由於發生現金支出19,289元，則總現金應為43,451元（總營業額62,740元－支出19,289元），原告隨即於101年4月13日將前述總現金43,451元存入農會帳戶內，前情係有POS系統報表（見原處分卷二第1、28至29頁）及原告農會帳戶金流紀錄（見原處分卷一第172頁），可供互為參照相符。是認101年4月11日總營業額亦係營收報表所載之62,740元。

(12)是認，營收報表所載上述100年1月2日等營業日之實際總現金係有存入原告農會帳戶內，此有原告農會帳戶金流紀錄等可供勾稽，均如上述。則原告主張總現金未見存入其農會帳戶內，應認本件營收報表資料均屬不實云云，容有誤會，難以採據。

3、原告又主張被告自行整理之「100年1月至101年3月」營業收入統計表（見原處分卷一第270至284頁）以及「101年4月至8月15日」營業收入統計表（見原處分卷一第265至269頁），所列存入日期，竟有營業收入日期在後，而存入

日期在前者，例如：101年7月營業收入統計表，7月28日收入，存入日期載27日，7月31日收入，存入日期載7月30日（見原處分卷一第266頁），101年8月營業收入統計表，8月2日收入，存入日期載8月1日，多處矛盾情形，此雖經被告嗣後更正，可見被告查獲之本件總營業額86,907,479元，係被告自行論斷，並非原告公司之財務資料，被告本件補徵稅額，於法不合云云；惟查：

(1)原告本件總營業額（含稅）86,907,479元，不含稅總營業額82,769,028元（86,907,479÷1.05），惟原告僅申報不含稅營業額46,025,948元，漏報營業額36,743,080元（82,769,028－46,025,948），致生短漏稅額1,837,154元之違章結果，此係本院就原告100年1月1日至101年8月15日營收報表所載總營業額、總現金等相關紀錄，及原告農會帳戶金流紀錄等，逐日互為比對勾稽，予以認定，均如上述，亦有附表一至附表十七等比對認定情形可供參照，其中並無原告所稱營業收入日期在後，而存入日期在前等矛盾情形。

(2)至於被告自行整理之「100年1月至101年3月」營業收入統計表（見原處分卷一第270至284頁）以及「101年4月至8月15日」營業收入統計表（見原處分卷一第265至269頁），或有誤植情形，惟本院「並非」以被告自行整理之前開營業收入統計表為判斷依據，是被告營業收入統計表縱有誤植，亦不影響本院之認定結果。則原告主張被告自行整理之營業收入統計表既有所誤植，應認本件對原告補徵稅額，於法不合云云，容有誤會，難以採據。

4、原告又主張關於原處分卷一第1至11頁之統一發票明細表，與原處分卷二於101年4月至8月間各日報表所登載之發票字軌，經核對有不一致之處，難認原處分卷二之日報表內容為真正云云；惟查：

(1)有關本件自101年4月1日至101年8月15日期間「原告申報二聯式收銀機發票明細」（見原處分卷一第8至4頁），與「POS系統日報表二聯式收銀機發票明細」（見原處分卷二第8頁以下），二者之勾稽比較，業經本院逐日予以對照臚列於附表三。其中除列印格式（print layout）限縮於17個字元、101年8月7日至同年月15日部分發票字軌有所差異、被告就原告已開立發票金額係從高對原告為有利認定等部分外，其餘各個營業日之POS系統日報表二聯式收銀機發票明細，與原告申報二聯式收銀機發票明細，均可互為勾稽相符，已如上述。

(2)本院另亦抽選諸多營業日之POS報表資料，與原告存摺紀錄、原告申報發票明細表等，互相勾稽比對，核屬互為一致，亦如上述，並有附表四至附表十六可供參照。

(3)經以卷附POS報表資料，與原告之農會存摺紀錄、原告申報之發票明細等，互為勾稽比對，核屬一致，未見人為竄改情事，則原告主張卷附POS系統資料已遭他人竄改致內容不實云云，難以憑採。

5、原告又主張其系爭農會帳戶存摺置於店內未加以管理，店內員工均可翻閱，故檢舉人極有可能取得原告該存摺資料，連同POS系統內之原告營業資料後，加以偽造製作100年1月至101年8月份之營業收入月報表云云；然而，營業人之存摺記載內部重要營業資訊，經手之財務人員衡情必須加以妥善保管，以維護金融帳戶資訊安全，並避免營業收支等資訊外洩，則原告所稱其系爭農會帳戶存摺置於店內未加以管理，店內員工均可翻閱云云，有違社會常情，難以採信。再者，本院以卷附營收報表資料，與原告之農會金流紀錄、原告申報發票明細等，互為勾稽比對，核屬一致，未見人為竄改情事等節，均如上述。則原告主張農會帳戶存摺置於店內，員工均可翻閱，檢舉人極有可能取

得存摺資料，加以偽造製作100年1月至101年8月份之營業收入月報表云云，有違常情，亦難採據。

6、原告又主張賴彥孚另有獨資經營一家餐廳，營業登記名稱「玻璃屋」（統一編號：30187404，營業地址：宜蘭縣員山鄉湖西村隘界路154-6號），連同本件原告浮手作餐廳（營業地址：宜蘭市環市東路2段708號），兩家餐廳實際均由賴彥孚經營，為集中管控營業收支之現金，營業收入現金均係存入系爭農會帳戶內，但營業收支資料無從核對，被告雖查得系爭農會帳戶100年至101年8月間存入金額共計8,292萬9,101元（含稅），若將原告公司同期間申報營業收入4,835萬4,228元（含稅），加計「玻璃屋」申報之營業收入5,956萬9,401元（含稅）後，尚較被告所認系爭農會存款帳戶存入金額為多，足見原告應無漏報銷售額之情事云云；然而，系爭「玻璃屋」餐廳與本件原告既係不同之個別營業人，不同之個別稅捐主體，各自之公法上稅捐債務依法必須個別分開認定，尚難予以混為一談。又「玻璃屋」餐廳之營業場所位於「宜蘭縣」，原告之營業場所位於「宜蘭市」，顯非同一處所，衡情玻璃屋餐廳，就近於自己宜蘭縣營業場所附近金融機構，開設銀行帳戶以供收存自己之營收現金等往來，較符合便捷安全等商業常情，玻璃屋捨此不為，顯然異常。原告又稱玻璃屋餐廳之營業收支資料無從核對，則宜蘭縣之玻璃屋餐廳是否果真將自己之營收現金存入原告系爭農會帳戶內，顯有疑義，此部分無從對原告為有利之認定。

（五）綜上，原告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36,743,080元，被告乃對原告核定補徵營業稅額1,837,154元，經核於法尚無不合，應予維持。

二、罰鍰部分：

（一）本件應適用之法條與法理：

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……應就其未給與憑證……經查明認定之總額，處5%以下罰鍰。……。（第2項）前項處罰金額最高不得超過新臺幣100萬元。」及營業稅法第51條第1項第3款規定：「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5倍以下罰鍰，並得停止其營業：……三、短報或漏報銷售額。」

（二）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：

１、原告銷售貨物或勞務漏開統一發票，並漏報銷售額，違章事證明確已如上述。原告為營業人，應知悉銷售貨物或勞務，應依營業稅法相關規定，開立統一發票交付買受人，及向主管稽徵機關申報銷售額、應納營業稅額，卻故意漏未開立統一發票並漏報銷售額，構成本件違章情事，且無納稅者權利保護法第16條第1項不予處罰規定之適用。

２、查原告自違章行為發生日（100年3月15）起至查獲日（102年4月1日）止累積留抵稅額最低金額為0（見原處分卷三第54至53頁），又原告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，依營業稅法第51條規定，按所漏稅額1,837,154元處最高5倍之罰鍰計9,185,770元，然依稅捐稽徵法第44條第1項規定，按未給與憑證總額36,743,080元計算5%之罰鍰計1,837,154元，復依同條第2項，處罰金額最高不得超過1,000,000元，兩者相較從重者，應以營業稅法第51條第1項第3款規定為處罰準據。

３、再依納稅者權利保護法第16條第3項規定衡酌，原告100年1月至101年8月間長期未依規定開立統一發票，致漏報銷售額，已生交易秩序紊亂及稅收損害之影響，又因系爭違章行為已使原告獲得短繳營業稅之利益，且原告未於裁罰處分核定前繳清稅款，應受責難程度非屬輕微，被告參據稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表，按所漏稅額1,837,

154元處1.5倍之罰鍰2,755,731元，實已考量原告違章程度所為之適切裁罰，並無違誤。

三、綜上，原處分（即復查決定）並無違法，訴願決定予以維持，亦無不合。原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

四、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　　112　　年　　5　　月　　18　　日

臺北高等行政法院第五庭

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，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示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（須按他造人數附繕本）。

三、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241條之1第1項前段）

四、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1項但書、第2項）

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所　需　要　件
㈠符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1.上訴人或其法定代理人具備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，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專

	利代理人者。
㈡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㈠、㈡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㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　112　　年　　5　　月　　18　　日

書記官　李依穎