# 最 高 行 政 法 院 判 決

109年度判字第594號

上　訴　人　財政部北區國稅局
代　表　人　王綉忠
訴訟代理人　鄭博宇
被 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

上列當事人間營業稅事件，上訴人對於中華民國108年5月2日臺北高等行政法院106年度訴字第270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、被上訴人遭檢舉於民國100年1月至101年8月間銷售貨物，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。被上訴人不服，申請復查，獲追減營業稅額109,586元，其餘復查駁回。被上訴人不服，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。」上訴人不服，遂提起本件上訴，並聲明：原判決廢棄；被上訴人在第一審之訴駁回。

二、被上訴人起訴主張、上訴人在第一審的答辯，均引用原判決的記載。

三、原審判決訴願決定及原處分（即復查決定）除追減營業稅額109,586元部分外均撤銷，係以：

㈠上訴人所屬宜蘭分局於102年3月25日收受檢舉信暨所附資料，檢舉被上訴人經營無菜單創意料理餐廳（對外營業招牌為LIVE食尚藝廊）於100年1月至101年8月間銷售貨物，未依規定開立發票，漏報銷售額。又被上訴人所提「證明原告（本院按，即被上訴人）採用食材均為高單價之網路食記」，其中開頭即載明「LIVE食尚藝廊浮手作《宜蘭無菜單料理》」等字句；參諸上訴人提出為本件涉案期間所涵蓋之100年2月15日至101年7月22日之網路資料，其上所載地址、名稱、相片上之招牌……等，均足認被上訴人經營之系爭餐廳對外確係以「LIVE食尚藝廊」為名，是被上訴人否認其經營LIVE食尚藝廊，據以為上訴人所提月報表與其無關之主張，與證據及事實未合，自無可採。另本件經上訴人查獲，依查得相關營業報表詳細程度不同【即有無Point of Sale機（下稱POS機）資料】，可區分為：100年1月至101年3月間（有月報表，但無POS機資料，下或稱101年3月以前）及101年4月至101年8月15日間（有POS機資料，下或稱101年4月以後）。

㈡關於101年3月以前部分：

1.此間相關資料中最重要的是100年1月至101年3月的月報表（下稱101年3月以前月報表或月報表）。101年3月以前月報表上並無被上訴人或其負責人、相關業務人員的用印或簽名，通篇未見被上訴人經手的跡證；加上，本件係匿名檢舉，被上訴人自始至終都否認上開月報表的真正，而上訴人未就上開月報表如何而來對檢舉人進行詢問調查，且檢舉人已表示不同意將其提供之文件及光碟供被檢舉人（即被上訴人）查證，101年3月以前月報表不具形式上之證據力。

2.101年3月以前月報表「總現金」欄之金額，係「總營業額（含「酒飲收入」及「營業收入」）」及「回帳（即應收帳款收回）」等加項，減除「支出」、「折讓（匯款）」及「應收帳款」等減項而得出。縱上開月報表中每日總現金與翌日或數日後存摺存入金額一致，在無其他關於加項或減項等細項各筆金額資料加以勾稽下，至多僅能表示被上訴人曾將各

該日總金額欄所示之金額於事後存入宜蘭縣壯圍鄉農會帳戶（下稱系爭存款帳戶）內，不能證明各該日之收入即為上開月報表總金額欄所載之金額，更不能以此收入加總後的金額即認為係屬被上訴人實際之總營業額。易言之，僅淨額（總金額欄）已知，收入（加項）及支出（減項）之各細項實際金額均不知時，若逕以不明之收入（加項）、支出（減項）金額反推而得總金額欄之金額，自難謂核實。因此，101年3月以前月報表之每日總現金欄（即現金淨額）絕大多數固可與系爭存款帳戶存款明細勾稽，惟僅代表被上訴人於該日確有可自由動用之現金數額並於嗣後存入系爭存款帳戶，尚無法證明該日實際收入。

3.被上訴人於陳述意見書所提系爭存款帳戶存摺，其中除每個月電費、100年6月3日提領現金支出之4筆金額、100年9月15日提領現金支出287,116元曾具體記載被上訴人提領現金之用途外，其餘上訴人自行由上開月報表右下方項目找尋與存摺相符之金額，再以鉛筆註記相關金額之用途，均非上開存摺之原始登載資料，已難認係真實。縱令上訴人此部分之自行註記並非虛妄，然上開月報表右方除右下角租金等項目之記載外，右上方尚有該月逐日累加後之營業收入、酒飲營收、總營業額、總支出、總招待折讓、應收帳款、總回帳、總現金等項目，意即上開月報表右下方租金等項目既非課徵營業稅之構成要件事實，尚不足為被上訴人有逃漏此部分營業稅之證明。

4.101年3月前之月報表，尚有少數天數之總現金未見存入系爭存款帳戶存摺之情形，如100年1月2日196,860元、1月5日94,878元、1月6日67,061元、1月26日88,747元、3月12日263,860元、3月30日84,320元、4月5日102,220元，上開日期之實際營業情形及存摺存入狀況均屬不明，然上訴人於計算100年1、3、4月被上訴人總營業額時，仍分別逕將上開營業額納入計算，與納稅者權利保護法（下稱納保法）第7條第4項規定相悖。

5.營業稅之租稅客體係「消費」（經轉化成營業人之「銷售」），故上訴人須查明檢舉人提供之月報表究竟如何表彰被上訴人之「銷售」事實，始能作為核課營業稅之依據。被上訴人101年3月以前之銷售額僅賴檢舉人提供之月報表推論而得，然上開月報表僅有「該日」酒飲收入或營業收入之「彙總金額」，至於彙總金額係如何組成，並無明細資料佐證，則檢舉人究竟以何種方式產出月報表，是否有帳冊憑證可供上訴人勾稽查核，上訴人應有所查明。

6.本件依上訴人提出上開資料，難認上訴人已就對被上訴人101年3月以前課徵營業稅構成要件事實之認定，盡其舉證責任，是上訴人認被上訴人逃漏101年3月以前營業稅部分，已無從成立，此部分裁處罰鍰部分，亦失所附麗，而無從維持。

㈡關於101年4月以後部分：

1.101年4月以後由POS機產出之日報表（下稱系爭日報表），除每日總現金可與系爭存款帳戶存摺核對大致相符外，系爭日報表內已開立發票之字軌號碼與被上訴人二聯式收銀機發票明細表亦可互為勾稽，系爭日報表所記載內容堪認屬被上訴人之營業交易資料，具有形式上之證據力。是以，被上訴人於101年4月以後經營餐飲事業，選擇性挑取其中部分銷售行為開立發票，上訴人據以認定被上訴人於101年4月後曾有漏開發票之行為，尚非無據。

2.POS機資料係被上訴人101年4月以後各該月份銷售總額，故上訴人應就POS機資料與上訴人申報資料庫相關資料進行勾稽，以釐清被上訴人具體漏開金額。經核，被上訴人101年3至4月、5至6月、7至8月營業人銷售額與稅額申報書（下稱401申報書）均曾申報「三聯式發票、電子計算機發票」項目之銷項，惟未見上訴人提出「三聯式發票、電子計算機發票」項目之發票明細或進銷項憑證明細資料表供核，故原審無從對上開項目之銷項與系爭日報表進行勾稽，以認定被上訴人漏報之營業稅；POS機資料係自101年4月1日至101年8月15日，跨越3個營業稅申報週期，然在欠缺101年3月全月、8

月16至31日POS機資料的情況下，如何就各該週期漏開發票之情形進行查核，亦關係到被上訴人該2申報週期逃漏營業稅之正確金額。是以，被上訴人固有逃漏101年4月後營業稅之行為，惟尚無從認定應納之營業稅具體金額。

3.本件因案情複雜、交易筆數龐大而難由原審查明並定其數額，依納保法第21條第3項但書規定及功能最適原則，此部分由上訴人查詢營業稅申報資料庫，取得被上訴人原始申報之明細後（包含申報之發票號碼及銷售金額），與系爭日報表等相關資料互為勾稽，確認營業交易明細表中每筆交易之申報營業稅狀況，進而定其數額，應屬允適，而關於此部分裁罰，亦俟上訴人查明後再行裁處。

㈣綜上，原處分有如上所述之違誤，訴願決定未予糾正，均有未合，被上訴人訴請撤銷，為有理由，應予准許。本件所漏稅額既尚待上訴人進一步調查釐清而未確定，則罰鍰部分自須一併撤銷，由上訴人另為適法處分等詞，為其判斷之基礎。

四、本院查：

㈠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。」第32條第1項前段規定：「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。」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2月為1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。」第43條規定：「營業人有下列情形之一者，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。」

㈡納保法第11條第2項規定：「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。」是稅

捐稽徵機關就課稅處分之要件事實，負有客觀舉證責任。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，因而納稅義務人就其所掌握及管領之課稅資料有協力義務，若納稅義務人未能履行其協力義務，應認稽徵機關對於課稅構成要件之證明程度得減輕之，因此稅捐稽徵機關倘對課稅要件提出相當證明，客觀上已足能證明當事人構成課稅要件事實之經濟活動，已可使法院綜合所有證據而形成心證，如當事人予以否認，即應就其主張之事實提出證據以動搖法院所為該當構成要件事實之認定，以貫徹公平合法課稅之目的。

㈢另納保法第21條第3項規定：「行政法院對於納稅者之應納稅額，應查明事證以核實確認，在納稅者聲明不服之範圍內定其數額。但因案情複雜而難以查明者，不在此限。」依此規定可知，行政法院對於稅務事件，在原告訴之聲明範圍，原則上應自行判決確認正確合法之稅捐債務金額，以符合訴訟經濟原則，避免反覆爭訟，並有效提供權利保護。而個案是否符合納保法第21條第3項但書所規定「因案情複雜而難以查明」之要件，而得適用前開法規範但書規定，自屬例外情形，原判決要適用此例外情形時即有說明認定理由之必要，否則構成判決不備理由。

㈣關於被上訴人101年4月至8月15日之營業稅部分：

1.我國行政訴訟採職權調查原則（行政訴訟法第125條第1項及第133條規定參照），是行政法院依職權調查事實關係，固不受當事人主張之拘束，惟於進行職權調查事實關係時，審判長仍應注意使當事人得為事實上及法律上適當完全之陳述及辯論，避免對於當事人產生突襲性之裁判，並有助於真實之發現。倘未踐行此項闡明之義務，及使當事人對之為事實上及法律上適當完全之陳述及辯論，遽以依職權調查事實關係，採為判決之基礎，即與行政訴訟法第125條第2項、第3項規定有違。復按適用法律為法院之職責，法院應就其依卷內資料所確定之事實，依職權尋求、發

現，並就當事人具體紛爭所應遵循之規範予以適用，固不受當事人主張之法律見解所拘束，然法院所持法律見解，倘與當事人陳述或表明者不同，因將影響裁判之結果，審判長自應向當事人發問或曉諭，令其為必要之法律上陳述，以利當事人為充分之攻擊防禦及為適當完全之辯論，否則遽行作為判決之基礎，致生突襲性裁判之結果，其訴訟程序即有重大瑕疵，而基此所為之判決，亦屬違背法令。

2.原判決以：被上訴人101年3至4月、5至6月及7至8月401申報書均曾申報金額較少之「三聯式發票、電子計算機發票」，惟卷證內之進銷項憑證明細表，無法確認被上訴人POS機資料申報部分，究係「三聯式發票、電子計算機發票」、「二聯式發票、收銀機發票(二聯式)」或「其他異常狀況」等，致無從與系爭日報表之交易進行勾稽，以認定該部分漏報之營業稅；被上訴人所涉101年4月後逃漏營業稅行為，係跨越101年3至4月、5至6月、7至8月等3個營業稅申報週期。然101年3月全月、8月16至31日均無POS機資料，則在上開兩申報週期中之部分期間並無POS機資料之情況下，如何就各該週期漏開發票之情形進行查核；相關日報表資料筆數過於龐大，因案情複雜，應由上訴人查詢營業稅資料庫，取得被上訴人原始申報明細後（包含申報之發票號碼及銷售金額），與相關日報表等資料互為勾稽，進而定其數額等情，據以撤銷上訴人此部分之原處分，固非無見。

3.惟查，被上訴人經營之系爭餐廳對外係以「LIVE食尚藝廊」為名經營無菜單創意料理，被上訴人於101年4月後由POS機產出之系爭日報表，除載有每日交易總營業額、支出及該日總現金等資料外，尚詳實記載當日天氣狀況（含晴天、陰雨、颱風等）、用餐座位編號、註記（部分交易有註記用餐者姓名、稱謂或公司名稱等）、收款時間及店內經手人員代號，另有部分有開立發票之交易，則有記載發票字軌號碼及買受人統一編號等資訊。除每日總現金可與

系爭存款帳戶存摺核對大致相符外，系爭日報表內已開立發票之字軌號碼與被上訴人二聯式收銀機發票明細表亦可互為勾稽，POS機系統所產生日報表已載有具體之銷售餐飲等紀錄，惟被上訴人僅選擇性挑取其中部分銷售行為開立發票，致有部分銷售收入並未依規定開出發票，上訴人據以認定被上訴人於101年4月後曾有漏開發票之行為，於法有據等情，為原審依法確定之事實。

4.原判決既認定被上訴人101年4月至8月15日之期間有漏開發票之行為，本應依職權查明被上訴人漏開金額究係為何，確定被上訴人之應納稅額。而且上訴人主張原處分係以卷附被上訴人101年4月至101年8月15日POS機系統所列系爭日報表之營業交易明細表（原處分卷2全卷），核對至被上訴人已申報之「營業人使用二聯式收銀機統一發票明細表」（原處分卷1第1至8頁）、系爭存款帳戶明細（原處分卷1第163至202頁），核算其應申報銷售額，再減除被上訴人該段期間已申報銷售額，據以算出被上訴人漏報銷售額及漏報營業稅額，倘屬無訛，原審對於被上訴人之應納稅額，自應查明事證以核實確認。又依卷附被上訴人101年3至4月、5至6月、7至8月等401申報書均曾申報「三聯式發票、電子計算機發票」、「二聯式發票及二聯式收銀機發票」（原處分卷1第136至138頁），上訴人主張被上訴人前開已申報銷售額均已自其計算被上訴人所應申報銷售額中減除，似非無據。此攸關被上訴人漏報銷售額及漏報營業稅額究竟為何之認定，原審本應詳予調查釐清。倘依原處分之計算既已減除被上訴人已申報銷售額，係各期401申報書內之全部銷售額（內含三聯式發票、二聯式發票及二聯式收銀機發票，涉案期間被上訴人均未申報電子計算機發票），則原審再以被上訴人401申報書均曾申報金額較少之「三聯式發票、電子計算機發票」，惟卷證內之進銷項憑證明細表，無法確認被上訴人POS機資料申報部分，究係「三聯式發票、電子計算機發票」、「二聯

式發票、收銀機發票(二聯式)」或「其他異常狀況」等，致無從與系爭日報表之交易進行勾稽，以認定該部分漏報之營業稅為由，另予區分已申報金額之發票種類明細，能否為更有利於納稅義務人之認定而有無必要，即有疑義。原審未詳予調查釐清，對前開有利於上訴人之事證恝置不論，逕以上訴人未提供被上訴人已申報「三聯式發票、電子計算機發票」部分發票明細或進銷項憑證明細資料表，且POS機資料復有未能涵蓋完整之營業稅申報週期之情事，遽認被上訴人逃漏101年4月後營業稅之具體金額無從認定，自嫌速斷，核有判決不備理由之違誤。

5.再者，上訴人之原處分係以被上訴人100年1月至101年8月15日間銷售貨物，未依規定開立發票，漏報銷售額，核定補徵營業稅額，因此其證據之提出亦以該漏報整段期間為查核計算。原審依調查證據辯論之結果，倘不採檢舉人所提供被上訴人100年1月至101年3月之月報表（被上訴人於原審已爭執其真正），而認上訴人就被上訴人於100年1月至101年3月之逃漏營業稅事實未能舉證，欲就原處分所認定之整段逃漏營業稅之事實，為割裂處理。則原審自應曉諭兩造就被上訴人逃漏營業稅之區間區分為100年1月至101年3月間與101年4月至8月15日間兩階段處理，以利兩造就證據之提出能有所區分。而且被上訴人401申報書亦係以2個月為期，101年3至4月之401申報書及101年3月無POS機資料部分，即會橫跨前後階段，此攸關如何計算被上訴人之漏報銷售額及應納稅額，原審應依行政訴訟法第125條第1項及第133條之職權調查主義規定，曉喻兩造為充分舉證及完全之辯論，例如請上訴人查詢營業稅資料庫，提出被上訴人原始申報明細後（包含申報之發票號碼及銷售金額），與相關日報表等資料互為勾稽，進而確定被上訴人應納稅額，據以解決紛爭，以符合納保法第21條第3項規定之立法目的。如上訴人因資料龐雜未如期陳報，無法查明事證以核實確認時，始得認本件符合納保法第21條第

3項但書所規定「因案情複雜而難以查明」之要件，而得適用此例外情形。詎原審未予闡明及依職權調查證據，逕認101年3月全月、8月16至31日均無POS機資料，則在上開兩申報週期中之部分期間並無POS機資料之情況下，無法就各該週期漏開發票之情形進行查核，而以案情確屬複雜而難以由原審查明為由，進而為上訴人不利之判決，所踐行之訴訟程序非無重大瑕疵，並有不適用法規之不當及判決不備理由之違誤。

㈤關於被上訴人100年1月至101年3月之營業稅部分：

1.原判決以檢舉人所提供之月報表不具形式上證據力，且該月報表所列支出項目既非課徵營業稅之構成要件事實，尚不足為被上訴人有逃漏此部分營業稅之證明，檢舉人所提月報表，不能作為核課營業稅之依據，難認上訴人已就被上訴人100年1月至101月3月間課徵營業稅構成要件事實之認定，已盡其舉證之責任，因而撤銷原處分關於被上訴人逃漏101年3月前營業稅及罰鍰部分等情，固非無據。然檢舉人所提供之被上訴人餐廳營運月報表資料，促使上訴人啟動本件違章案件之調查，因該檢舉函為私文書，在未經檢舉人到庭證明其真正前，固難謂有形式證據力，惟上訴人依據檢舉函提供之線索而查得之證據，如被上訴人系爭存款帳戶資料，經法院依法調查後，該系爭存款帳戶自得作為認定事實之證據。

2.原判決關於前述被上訴人漏報銷售額及漏報營業稅額期間於101年4月至101年8月15日部分，既認定該段期間系爭日報表（即原分卷2全卷）與系爭存款帳戶明細（原處分卷1第163至202頁）可逐筆互為勾稽，顯見系爭存款帳戶係被上訴人營業收入資金流向歸屬之重大關鍵證據（存入金額為當日營業收入減除當日必要支出後之現金）。然就被上訴人營業期間於100年1月至101年3月部分，原判決縱認上訴人所提檢舉人月報表不具形式證據力，惟並不因此改變被上訴人系爭存款帳戶（原處分卷1第163至202頁）係被

上訴人營業收入資金流向歸屬的重大關鍵證據之事實。又系爭存款帳戶既係被上訴人營業上使用，而被上訴人經營餐飲業，依經驗法則，除信用卡簽帳收入外，必有現金收入，具有營收以現金結算之行業特性，且現金收入金額依常情應存入銀行帳戶，被上訴人並未提其他帳戶作為現金存入之帳戶，是本件既經上訴人在被上訴人使用系爭存款帳戶內查獲上述現金收入之事實，而依卷附系爭存款帳戶明細觀之（原處分卷1第163至202頁），於裝設POS機前後，被上訴人收入存入帳戶金流皆具有高度規律性，於100年1月至101年8月間，在沒有連續假日情況下，通常星期一至星期四之期間，會每1-2日逐筆存入金額（並非合併存入，而係分2筆存入），星期五至星期日之間則於星期一分3筆存入金額，若遇連續假日，則於連假後第一天，逐日逐筆存入金額，存入金額皆非整數定額，且係至有零頭之數目，每筆金額均不相同，大部分皆未曾間斷而有反覆週期性，且此存入方式在無POS機期間（100年1月1日至101年3月31日）與有POS機期間（101年4月1日至8月15日），並無二致。因此在系爭存款帳戶金流具有如此高度規律性，依一般經驗法則，該期間系爭存款帳戶存入之金額，能否謂非被上訴人之營業收入金額，已非無疑，即有待原審究明。而且系爭存款帳戶於裝設POS機前後之存入情形，並無二致，業如前述，原判決既肯認系爭存款帳戶自101年4月1日至8月15日之存入金額為被上訴人該段期間之營業收入之證據，何以對於100年1月1日至101年3月31日之金流，即不予採認，亦未見原判決就此差異性予以論述，有違論理法則。本件縱因檢舉人之月報表不具形式證據力，難予採認，然就系爭存款帳戶存入之金額能否認定係被上訴人之營業收入，此攸關被上訴人有無漏報銷售額及應納稅額，原審即應詳予調查審認上訴人就系爭存款帳戶之查核是否已盡其合理之舉證責任而為相當證明，客觀上是否已能證明被上訴人構成課稅要件事實之經濟活動。被

上訴人如主張該存款帳戶收入非其營業收入，則其就該存款帳戶收入之性質，因屬於被上訴人管領範圍內之事項，依法即負有說明其性質之協力義務。又倘因被上訴人違反提出會計帳簿憑證證據，協助上訴人及原審法院查明被上訴人在系爭營業期間銷售額之協力義務，以致於無法直接就被上訴人之會計帳簿憑證等直接證據，認定銷售額之待證事實，原審仍應就系爭存款帳戶其他相關之間接證據，並斟酌被上訴人違反協力義務之情況認定事實，綜合認定被上訴人在系爭營業期間有無漏報銷售額，始符論理法則、經驗法則及證據法則。原判決未依職權調查證據，逕認上訴人就被上訴人101月3月前課徵營業稅構成要件事實未盡舉證責任，核有未盡依職權調查義務及判決不備理由之違誤，上訴意旨據此指摘原判決違法，即非無憑。

㈥綜上所述，原判決關於補稅處分既有前揭違誤，並影響判決結論，故上訴意旨指摘原判決違法，求予廢棄，即有理由。又本件補稅處分尚有上開事證仍待原審法院調查審認，故關於裁罰處分所立基之客觀事實基礎，既與補稅處分二者無從分割，亦有一併發回調查之必要，本院尚無從自為判決，爰將原判決廢棄發回，由原審更為適法之裁判。

五、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　　109　　年　　11　　月　　19　　日

最高行政法院第二庭

審判長法官　吳　東　都

法官　胡　方　新

法官　陳　秀　媖

法官　林　妙　黛

法官　王　俊　雄

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　109　　年　　11　　月　　19　　日

書記官　張　玉　純