

臺北高等行政法院判決

) FKT64W1Z1X5L0;@108年度訴字第

) FKT64W1Z1X5L0;@109年6月19日辯

原告 呷尚寶興業股份有限公司

代表人 王啓平 (董事長)

訴訟代理人 王健安 律師

高羅亘 律師

被告 財政部北區國稅局

代表人 王綉忠 (局長)

訴訟代理人 黃麗玲

上列當事人間營業稅事件，原告不服財政部中華民國108年3月12日台財法字第10713949930號（案號：第00000000號）訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

訴願決定及原處分（含復查決定）關於罰鍰部分均撤銷。

原告其餘之訴駁回。

訴訟費用由被告負擔1/2，餘由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

原告於民國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286,715,525元，經法務部調查局北部地區機動工作站（下稱法務部北區工作站）及被告查獲，被告乃據以核定補徵營業稅額14,335,776元，並按所漏稅額14,335,776元處0.5倍之罰鍰7,167,888元。原告不服，申請復查，未獲被告106年12月19日北區國稅法一字第1060018204號復查決定變更，遂提起訴願，經財政部108年3月12日台財法字第10713949930號（案號：第00000000號）決定

駁回，原告不服，遂提起行政訴訟。

二、本件原告主張：

1. 本件係法務部調查局北部地區機動工作站，因原告負責人涉及刑事案件，於搜索過程中，因查扣原告電腦，並將電腦硬碟內資訊自行「還原」後，取得99至104年度ERP系統數據（下稱扣案電磁資料）。然原告負責人所涉刑事案件，業經新北地方法院察署（下稱新北地檢署）做成105年度偵字第29339號不起訴處分，亦將相關扣案資料均發還予原告負責人，此有新北地檢署以新北檢兆戊107執聲他4869字第42627號函可稽。顯見本件相關扣案電磁資料，業經新北地檢署審核判斷，並無涉及任何刑事不法之犯行。

①扣案電磁資料，係還原自原告電腦硬碟，但其僅還原電磁數據資料，並非扣案時即為帳冊或表報，故本件被告稱系爭帳冊及表報係原告會計人員依照ERP系統所製作，顯與事實不符。因此，被告所提系爭帳冊及表報，究竟是如何依照還原的ERP系統內電磁資料，用何種選取模式，所匯出之表報，自應由被告先行說明，並證明其真實性，方足以作為本件核課之依據。況法務部調查局所還原之ERP電磁紀錄資料，也僅於筆錄中詢問原告負責人，是否為公司資料，而原告負責人則稱，既然是原告電腦所查獲，自然是屬於原告的電磁資料，但也隨即表示該等資料與實際經營狀況不符，此可參閱原告負責人於調查筆錄中所為證述可知。然本件被告於答辯狀中雖曾提出相關筆錄節錄內容，但實際上卻未將相關筆錄放置於卷內供原告閱覽，造成被告僅片面擷取不利被告之陳述，更嚴重曲解原告負責人之陳述內容，被告既未將相關筆錄供原告閱覽，自不能將之作為本件不利原告認定之證據。

01 ②若是本件所扣案電磁紀錄資料，確實構成被告所主張之「
02 內帳」或是涉及被告主張原告「涉及故意以不正方法逃漏
03 稅」，則為何新北地檢署，卻完全未予追究稅捐稽徵法第
04 41條之逃漏稅稅捐或商業會計法第71條之帳冊不實罪責，
05 刑事案件認定雖與被告法律認定相互獨立，但對於事實之
06 判斷卻僅可能有一個可能，也就是說扣案電磁紀錄，事實
07 上根本與原告之實際經營狀況不符，自無認定為「內帳」
08 之可能，而無從進行刑事之訴追。被告在毫無證據證明扣
09 案電磁紀錄為「符合原告實際經營狀況」之內帳，且地檢
10 署也查無實證之情況下，片面以不知何種方法，匯出所謂
11 「系爭帳冊、表報」，以區區幾張紙上面寫的數字，就要
12 認定原告「有」高達2億餘元之漏報銷售額，顯然是欠缺
13 證據，更是嚴重的違法處分無疑。

14 ③原處分做成依據，僅為被告可能就法務部調查局扣案之電
15 磁紀錄，自行以不明方法匯出之帳冊、表報，更無任何實
16 際直接證據證明其所稱「漏報銷售」事實存在之情況下，
17 僅以該等表報內容數字，即認定原告有漏報銷售之事實，
18 顯然完全未盡任何之舉證責任。被告不斷強調該帳冊表報
19 較為可信，而原告所為申報數不可信云云。然姑且不論其
20 邏輯上顯然之謬誤，因為「即使原告申報數不正確（或有
21 部分不精準之處），也不當然代表其所提出之不明來源之
22 帳冊、表報為正確」，此並非二分法之非A即B的論述，被
23 告應正面舉證證明原告確實有此「銷貨」（物流）且有收
24 取對價（金流），且該等交易並無依法開立發票（憑證）
25 ，但本件被告對金流、物流與憑證間之關係，均置之不論
26 ，已顯然違法。即使是扣案資料，也充其量僅能證明該電
27 磁紀錄「原為」原告所持有，並不能代表該等資料較為貼

近原告之實際營運狀況。故本件被告僅以該等資料為扣案取得，故較為可信之主張，顯然無稽。

④參最高法院79年度判字第471號、73年度判字第1211號、72年度判字第553號、74年度判字第1729號、第1725號、第2013號、77年度判字第218號、75年度判字第1695號等判決意旨，並參酌納稅者權利保護法第7條第4項與第11條第1項規定可知，本件被告應就原告確實有「發生營業行為」而有「漏報銷售額」之事實具體舉證，不能僅以內容欠詳的帳簿資料與憑空之臆測作為核課營業稅之依據，且被告更應對原告有利不利一律注意，且對於原告主張有利之事證不予採信時，應敘明理由。原告於調查局之筆錄內容中，即第一時間清楚說明，該電磁紀錄並非「內帳」。該電磁紀錄僅為內部人員日常工作之紀錄，並未經核對校正過，通常僅用於在正式會計報表出具前，提早提供予銀行了解公司大致營業狀況之說明使用，與實際營運狀況顯然不同。故在年度結束後，原告均將損益調整為零，並刪除相關電磁紀錄。因此，相關電磁紀錄在調查局突然至原告搜索，無任何事先預警及準備可能性下，是在「已刪除狀態」下，於電腦主機硬碟內被查扣。若該電磁紀錄若為真實原告內帳，則理應原告勢必將此電磁紀錄視為珍寶，妥善保存，而非年度經過後逕予刪除。然被告草率地以該電磁紀錄係自原告取得，即逕認為內帳云云，其立論不足，毫無任何其他證據，其主張自無可採。

2.原告所提供憑證、傳票不僅僅是原告所開立，同時也包括取具他人之進項憑證資料，該等資料自無法由原告事後增補、假造之可能，而被告既然已經知悉「憑證、傳票與申報數相符」而與系爭帳冊、表報完全無法勾稽，又何以認定系爭帳

冊表報之真實性。

①申言之，系爭帳冊、表報是與「客觀第三方憑證、傳票」完全無法勾稽之資料，顯見其毫無任何事實上證據及依據，自應屬於「不可信」、「無法表彰實際營運狀況」，何以卻反過來認定無法勾稽的系爭表報為真實。其理由顯然嚴重矛盾。原告所經營為連鎖早餐之食品批發業，所交易之對象自然都是小規模的早餐店，這是行業特性，也是無可改變的事實，何以此一行業特定，反而成為了原告「必然」會漏稅的「原罪」，顯見本件被告在做成原處分過程中，完全是站在偏頗、不公的角度，已經先假定原告就是有漏稅，才去衡量、做成整件課稅處分，顯然有嚴重違誤，自應予以撤銷。

②縱使假設原告「有」漏報營業稅之「可能」（假設語氣，原告否認之），亦與該查扣之電磁紀錄「是否為內帳」之待證事實無涉。原告之「原申報數」容有缺失，被告仍自應具體調查指摘，原告究竟逃漏多少裝項、設備款，是否確實有收款，是否確實未開立發票，抑或僅為未依規定開立發票（抬頭或銷售項目記載錯誤）。被告未就前述事實善盡職權調查義務，更未就原告銷貨收款之公司帳戶進行任何調查（證明有銷貨收入事實之金流證據），片面武斷以扣案之內容不明電磁紀錄為核算稅額之唯一資料，原處分顯然違法。

③被告認為核課期間為7年，其理由係原告林慶順協理有製作不實銷貨單之行為，故原告有隱匿帳務等等行為，但林慶順之行為，早已經於刑事案件中清楚認定為其「個人」行為，與原告毫無關係，顯見本件被告所主張7年核課期間之主張，也屬無稽，自非適法。

01 3.扣案電腦所還原之ERP電磁記錄證據能力有疑義：

02 ①經原告閱覽本件外調之刑事偵查卷宗，由其卷宗資料（10
03 5年度偵字第29339號，新北地檢署保存卷107檔執000000
04 -0，第11頁第1-10行）可知，本件雖經調查局及檢察官發
05 動搜索扣押，並扣得原告電腦主機與硬碟，並從中「還原
06 」得出相關ERP檔案電磁記錄，在經調查局通知ERP系統廠
07 商協助打開檔案後，卻從未偵辦原告負責人或主辦會計人
08 員之逃漏稅捐或違反商業會計法等罪責，而僅針對原告協
09 理林慶順個人偽造部分出貨單部分，進行調查並起訴，更
10 於該案確定後，將相關查扣資料一併發還予原告負責人王
11 啟平受領。可見，本件調查局及檢察官縱使有查獲前開
12 ERP系統還原之電磁紀錄資料，但根本未將其認定為原告
13 之內帳，蓋原告若存有「內帳」，則必然證明原告負責人
14 「明知」漏報稅捐或帳冊不實，該當稅捐稽徵法與商業會
15 計法之違法犯行，檢調機關自無不予偵辦之可能，更無從
16 將可能的「犯罪證據」（即扣案之還原ERP電磁記錄）發
17 還給當事人。顯見，該扣案電腦所還原之ERP電磁記錄，
18 與原告經營實際狀況並不相符，並非「內帳」，此為檢調
19 單位所認定過之「事實」。

20 ②尤有甚者，被告於訴訟中始第一次所提出予原告閱覽之光
21 碟資料內，僅有EXCEL檔案，並無任何原始之扣案電腦中
22 還原之ERP電磁紀錄。原告於前階段救濟過程中，因一直
23 未能閱覽相關電磁記錄，故誤以為被告確實係依照扣案電
24 腦還原之ERP電磁紀錄進行核定。然而，本件原告於訴訟
25 中始首次閱覽後，發現原告根本完全無從得知該EXCEL檔
26 案之來源為何，更無法信賴其內容之真實性。故被告若主
27 張該EXCEL檔案係由扣案電腦還原之ERP（文中系統）電磁

01 記錄所匯出取得，自應就此證據之取得過程，負舉證責任
02 否則，原告即否認其可以作為本件證據之能力，更同時
03 主張該證據無從證明任何與本件相關之事實，因該檔案是
04 否來源於扣案電腦之ERP系統檔案，均不可知。

05 ③縱使假設該EXCEL檔案為被告自扣案電腦還原之ERP電磁紀
06 錄所匯出（原告否認之），其匯出設定條件為何，該檔案
07 是否經過嗣後之修改等，均不可知，原告亦否認其使用該
08 證據以證明原告是否有漏報銷售額之事實，更遑論作為「
09 唯一」證據。謹依108年8月21日準備程序所曉諭，陳報原
10 告99年至104年6月於國泰世華帳戶之銀行往來明細資料如
11 甲證6供稽。更可證實，原告並無被告所指摘之漏報銷貨
12 事實發生。

13 4.聲請調查證據：

14 ①請命被告提出前次調查原告98至101年度營業稅之查核資
15 料，包含原查卷宗及財政部北區國稅局104年8月3日北區
16 國稅法一字第1040012834號復查決定相關做成復查決定之
17 卷宗資料。

18 (1)待證事實：原告設於國泰世華銀行學府分行帳戶中之「
19 存入金額」（除屬於原告帳戶間相互轉帳等非屬營業收
20 入之存入款項外），即已係原告銷貨收入之總額。被告
21 明知其核課結果與原告實際收款情況不符，卻仍執意為
22 本件之核課。

23 (2)調查證據之必要性：原告於102至104年間配合被告調查
24 98至101年間營業稅漏報之案件，業已提出銀行存款帳
25 戶明細供被告調查，經被告審核後，作成以該帳戶資料
26 之「存入金額」（除屬於原告帳戶間相互轉帳等非屬營
27 業收入之存入款項外）核認原告銷貨收入之復查決定（

下稱104年復查決定，詳參甲證3，財政部北區國稅局104年8月3日北區國稅法一字第1040012834號復查決定，第3頁第7行以下）。顯見，原告所有之銷貨收入皆分別存入該等帳戶中，而成本、費用之支出，亦皆是透過銀行帳戶轉帳或開支票支付。亦即，該等銀行帳戶中之存入款項，即係原告98至101年度銷貨收入之總額。惟本件被告卻重複就99至101年核課，復主張原告尚有其他銷貨收入，而未存入該等帳戶中，此顯與被告104年復查決定之認定矛盾。

(3) 惟若被告不否認其於98至101年營業稅及營所稅復查案件中，已調查公司銀行帳戶實際收款情況（即待證事實被告已承認），則本調查證據方法則無必要，原告願意捨棄此調查證據之聲請。

② 請命被告提出本件營業稅核定後，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。

(1) 待證事實：被告所提系爭光碟資料內EXCEL檔與原告客觀營運事實顯然不符，且為被告所明知。

(2) 調查證據之必要性：本件因被告主張原告漏報銷貨收入而衍生之99年至102年度營所稅查核中，初查時亦曾誤認系爭光碟資料內EXCEL檔，係屬原告之內帳資料，而依之認定原告有漏報銷貨收入且虛報營業成本費用，此有財政部北區國稅局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（甲證4）。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，被告當時係依照光

01 碟內 EXCEL 檔內資料，比對原告申報營利事業所得稅之
02 成本數，而認定原告有虛報（增）營業成本費用情事，
03 進一步依照光碟內 EXCEL 表資料作為基礎，而剔除原告
04 已申報之成本費用。惟查，於原告隨後即展高度配合調
05 查之誠意，並提出「成本與費用」之外部憑證（取自進
06 貨廠商之發票，進貨廠商同時亦於該年度申報營業稅等
07 稅捐，屬於顯然無從事後偽、變造可能之「客觀證據」
08 ），與被告所提出 EXCEL 表單中之成本費用進行逐筆勾
09 稽，經過數以千計的憑證核對作業後，進而發見客觀證
10 據（即外部憑證）與系爭 EXCEL 表所載內容「存在巨大
11 差異」，無論傳票號碼、成本費用金額等，均存在顯著
12 且巨大之歧異，顯見該 EXCEL 表與原告之經營實質狀況
13 ，相去甚遠。

- 14 (3) 惟被告營所稅承辦人稱伊僅負責成本費用之採認，不能
15 影響營業稅關於漏報營業收入之認定，故於核定營所稅
16 時，僅以當時營業稅核定之漏報營業收入，乘以同業利
17 潤標準毛利率，推計相關漏報營業收入所衍生漏報之營
18 所稅（甲證 5，財政部北區國稅局 99-102 年度度營利事
19 業所得稅申報核定通知書調整法令及依據說明書），而
20 非依據被告所持有之「光碟」內資料。反之，若是漏報
21 營業收入之事實不存在，該等營所稅核課亦失所附麗。
22 綜上，原告請求被告提出本件營業稅核定後，衍生調查
23 之 99-102 年度營利事業所得稅核定資料，包括但不限於
24 行政救濟與稅務調查卷宗。其足以證明，被告早已明知
25 「該等 EXCEL 檔案內容」與原告之「營運事實」間存在
26 「巨大差異」，卻仍執意依照該等 EXCEL 表開出本次處
27 分，其嚴重違反有利不利一率注意原則，甚為明確。

5.並聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。訴訟費用由被告負擔。

三、被告則以：

1.依法務部北區工作站查扣原告之內帳（光碟片日記帳），其現金係零用金性質，支付日常一般之支出，而銀行存款則為收受現金或轉帳支出使用。

①按文中資訊POS-ERP自動化整合方案，是專為餐飲業、烘焙業等連鎖加盟總部設計之ERP系統，從門市叫貨、總部生產/採購、檢貨配送、前店後廠用料稽核、財務管理、成本分析，一氣呵成，可為POS總部系統化的最佳幫手（原處分卷3p250）。依原告營業稅申報書（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%（原處分卷原卷2p381-385），均低於查獲後105年度之加值率22.8%（參原處分卷2p380），依買賣業特性及原告經營方式，99至104年度之加值率顯異於買賣業營業模式，原告銷售對象為早餐店，大多數為免開立統一發票之營業人或未辦營業登記之營業人，有加盟店家談話記錄（參原處分卷3p72、70或卷2p389-391）及未辦營業登記清冊可稽（原處分卷3p142、卷2p392），亦證其有短漏開統一發票之情事。

②系爭帳冊及表報，既經原告自承為其會計人員採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（此為套裝軟體），自係原告之帳務報表，雖於稅務會計上不認係正式報表，亦不影響其內容之真實。又上開日記帳、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，與一般記帳方式

並無不同，上開帳證紀錄既係原告會計人員所製作，且係原告實際負責人因自身涉及刑案遭法務部北區工作站所查獲，乃屬公司內帳，而按一般邏輯推論，若無逃漏稅之情事，何須大費周章於「外帳」外，另再費時費力記載內帳。一般搜索查扣內帳，必須經該營利事業之負責人或受託人親自在場，方能啟封裝冊，再經該負責人或受託人確認為本身之營運資料後，該內帳方能視為該行號之違章證物，憑以核算違章金額。

③ 本案歷經前述程序，並經法務部北區工作站、被告及原告之負責人於確認筆錄簽章，證實該筆錄之真實性。既經確認查扣之帳證為違章事證，其可信度遠甚於原告於結算申報所提之帳證，而不因該帳證經原告口頭主張即否認其證據力，是被告憑上述報表及損益表等帳冊，認定原告有應課徵營業稅之銷貨事實，於法自屬無違。因此，原告於偵查中被查扣之帳證與99、100、101、102、103及104年度1-6月結算申報時所提出之帳證顯有不同，始有上開銷貨收入計算之差異，足見原告有隱匿帳證情事，及有故意以不正當之方法逃漏稅款之行為，被告查核其漏銷，並無違誤。

2. 原告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，全省直營店4家，加盟店約100家（實際應為直營店10家及加盟店400家），主要分布直營店在臺北1家、桃園1家及高雄2家，加盟店遍及全省。

① 原告稱加盟方式免加盟金，原則上只有裝潢費，還有器材設備的錢。加盟店都是透過電話訂購，送貨為原告的貨車，沒有委外，送貨單共有三聯，公司留存一聯，司機一聯報帳用，加盟店一聯。加盟店支付貨款採付現、匯款及開

票，有實際負責人王啟平103年7月25日談話記錄可稽（參原處分卷2p349-351）。次查原告僅提供於99年度外帳傳票12本及分類帳1冊（參原處分卷1p193），由外帳憑證資料核對原申報數，自然無所差異，然驗證臺北及臺中內帳資料，明顯無法勾稽，此證漏銷不合顯無足採，惟查內帳資料中有臺北及臺中與營業稅進項申報資料核對，依其交易形態（無營業登記或小規模營業人）及對象（早餐店），原告未依規定開立銷貨之統一發票，明顯可而得知，顯與實際營業事實相符，足證原告漏銷之事實，原告主張核不足採。

②原告99年至101年經被告第1次查核時，提示之加盟店多數未辦理營業登記（僅提示部分資料），採現金收款為營業模式，其餘有轉帳、票據及CD轉入，99-101年存入帳戶總金額為262,600,745元、347,580,230元及317,681,334元（有實際負責人帳戶及原告帳戶可稽），惟現金存入高達81.88%，其申報數金額仍小於存入總金額。被告函請會計師提供簽證工作底稿前來備查，依查核報告中進貨、銷貨及存貨查核統計（僅列查核單價較高之品項），原告99-101年度漏報銷售額分別為61,517,789元，66,654,069元及63,879,524元（原處分卷1p352-357），核與內帳查獲漏報銷售產品數額相距不遠，足證查扣內帳為原告實際營業額。

③查原告提示外帳總分類帳之進貨項目（原處分卷2p41-66）有：封口機、旗桿、座、冰櫃、餐椅、烤箱、布條、電冰箱及裝修工程等屬裝潢費用及器材設備。又原告營業稅年度資料查詢進項來源明細（期間0000-0000）亦申報進項稅額扣抵（原處分卷1p175-176），而外帳總分類帳中

銷項稅額皆列餐點，然依法務部北區工作站查扣之內帳損益表，有非營業收入及非營業支出，帳列有工程收入及工程款。又加盟主103年6月11日於被告之談話紀錄：「…問：另外有無明定加盟金或應支出必要費用予公司。答：只有收取裝潢費及生財器具等費用。（原處分卷3p149、原處分卷2p393）。再查加盟經營合約書載明，「…(二)乙方簽約成立之後，所繳付予甲方（原告）之輔導實習及人力服務等費用概不退還。且乙方須於成立加盟店之前，將該加盟店所有開發費用全數繳清予甲方。(三)乙方加盟店之服務、商標招牌、店面設計等品牌識別等系統：以及相關器材設備，須經由甲方統一規劃、報價、製作及施工。」（原處分卷3第187頁）足證原告有漏報加盟店之裝潢費用及器材設備銷售額之情事，金額高達165,170,539元（原處分卷1p203）。

- ④原告之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，均來自呷尚寶有限公司及馥躍有限公司（參原處分卷3p22），其負責人王啟平前經營呷尚寶有限公司及馥躍有限公司於94至97年間短漏報營業收入365,001,644元。原告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，是原告明知銷項發票無人索取，此有林家璋（加盟店）104年11月25日於北機站所作之調查筆錄：「…問：呷尚寶興公司是否有開立發票給石牌呷尚寶早餐店？答：現在有，但是是在我們去年被國稅局找去之後，才開始開發票給我們（原處分卷4p48）」可證。又依加盟業者接受本局人員查訪時，主動出具103年「送貨單」及「銷貨單」2類早餐原料項目相同、金額高低不同單據，並坦承「送貨單」係真正與原告日常交易所收受

之單據，其上所載各類食品單價，乃係原告實際銷售金額，而「銷貨單」則係原告知悉加盟業者遭被告通知說明後，另行製作，由協理林慶順交付，要求渠等於接受訪查時，提供被告查核之單據，同品項商品，「銷貨單」上所列價格，均低於「送貨單」（原處分卷4p22）。

- ⑤原告係經營連鎖加盟早餐店食品批發，亦幫加盟店施工及購買設備，其銷售對象為加盟店早餐店，多數為免開立統一發票業者或未辦營業登記之營業人，依相關加盟店早餐店業者之調查筆錄，皆稱接到被告發函接受訪談後，由原告之協理林慶順，偽造各項早餐原料單價較實際銷售金額為低之「銷貨單」，接續交付加盟店店主，提供不實銷貨單，供被告查核，冀藉此等不正方法，誤認該等不實單據所列單價，減少原告實際銷貨收入之認定。原告自設立後，其會計部門之區域劃分是依物流部送貨路線分配，目前有13位司機，約30條送貨路線，每家店家一個禮拜送2次貨，每天約10條路線送貨，會計部人員約5至6人，每人每天負責登打2條送貨路線的店家出貨（原處分卷4p94），顯見原告仍持續短報銷貨收入，逃漏稅捐。查系爭帳冊及表報（含日記帳、分類帳、損益表及資產負債表），既經原告自承為其會計人員採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，無須深厚之會計背景，即能運用該系統（此為套裝軟體），且上開記帳、分類帳、明細帳、損益表及資產負債表既係原告之會計人員所製作，且係原告實際負責人因自身涉及刑案遭北機站所查獲，乃屬公司內帳，其可信度遠甚於原告於結算申報所提之帳證，自不因該帳證經原告口頭主張即否認其證據力，是被告依上述報表、損益表等帳冊，認定原告有應課徵營業稅

之銷貨事實，於法自屬無違。

3. 依原告負責人及相關人於法務部北區工作站所作筆錄：

① 王啟平（原告之負責人）104年10月19日於北機站所作之調查筆錄所載：「問：經歷、現職？答：…在88年間，開設呷尚寶有限公司，由我擔任負責人，後來在98年間，呷尚寶有限公司解散，之後在同(98)年間，我另外開設呷尚寶興業有限公司（下稱：呷尚寶興業公司），一樣由我擔任負責人，一直到現在。問：據本站調查，呷尚寶興業公司登記負責人係你的配偶張秀芬，張秀芬和你究竟由何人擔任公司實際負責人？答：是我本人，我太太張秀芬沒有負責公司的業務。問：呷尚寶興業公司地址設何處？營業項目為何？答：總公司地址在新北市○○區○○路○○○巷○○○號1樓，另外我們在臺中及高雄各設有物流中心，呷尚寶興業公司主要營業項目就是批發早餐原料給加盟店。問：呷尚寶興業公司加盟店數量若干？答：現在總共有400多間加盟店。問：呷尚寶興業公司收入來源為何？答：就是販售早餐原物料給加盟店。問：前述呷尚寶興業公司加盟店，如何向呷尚寶興業公司訂貨？答：一般都是我們公司會計小姐會打電話給加盟店，問他們有沒有缺貨，有時候加盟店的店主也會自己打電話來叫貨。問：呷尚寶興業公司如何送貨給加盟店？答：我們公司有自己的貨車及司機，由司機自己送貨。問：送貨給加盟店時，有無製作『送貨單』或『銷貨單』予加盟業者？答：有的，但名稱是『送貨單』或『銷貨單』，我不能確定。問：前述『送貨單』或『銷貨單』，係由呷尚寶興業公司何人製作？答：是由會計人員負責打單的，會計人員有很多人，他們工作如何區分，要問會計的主管張素惠比較清楚。問：呷尚寶興

業公司銷售早餐原料給加盟店，價格係如何訂定？如果有修改，應如何修改？答：公司負責採購的謝靜惠會把進貨的成本告訴我，如果有需要調整價格，我決定後，會請謝靜惠製作公文給我看，如果沒有問題，就會請謝靜惠發文給各加盟店，請司機帶過去。…問：呷尚寶興業公司銷售早餐原料給各加盟店，如何收款？答：依照我們與加盟店的口頭約定，一般都是要貨到付款，由送貨的司機將貨款帶回來，不過有時候加盟店沒有直接支付，就會等下次再收錢。問：前述收款方式為何？答：大部分是現金付款，但有時候有些加盟店也會開支票。問：前述收回的現金或支票係交給何人？答：會先交給會計人員，他們清點無誤銷帳之後，會再把現金或支票交給我，我再放到我辦公室的保管箱內，至於是哪個會計人員負責收錢清點，要問會計主管張素惠比較清楚。…問：你前稱之業務主管係何人。答：我們公司主要依照區域劃分北區與中區的業務，南區的業務主管今年才設立，北區業務主管是林慶順、中區業務主管是黃童亮、南區業務主管是張明華，但是南區是最近才從中區分出去的，所以南區相關業務還是要問黃童亮比較清楚。…」（原處分卷4p164-169）。

- ②王啟平另105年7月18日調查筆錄內容所載：「…問：呷尚寶興業股份有限公司（下稱呷尚寶興業公司）進貨業務由何人負責？答：是由採購兼總經理特助謝靜惠負責。問：北區業務主管林慶順負責業務為何？答：呷尚寶興業公司北區加盟店的業務都是由林慶順負責處理。問：林慶順有無負責呷尚寶興公司採購業務？答：沒有。問：林慶順是否知悉呷尚寶興公司各項原料進貨成本？答：應該不知道，這不是他負責的業務。問：據謝靜惠於104年10月19日

01 接受本站調查，就本站人所提呷尚寶公司如何決定銷售早
02 餐原料予下游加盟店之價格時表示：『呷尚寶興業公司各
03 項產品的售價，是由總經理王啟平決定。』、『各項產品
04 相關原物料成本，是由我提供數據給王啟平參考，至於王
05 啟平他如何決定售價，我就不清楚了。』是否如此？答：
06 是的，謝靜惠必須就產品的價格進行市場調查，把資料交
07 給我，我再看可以不可以。問：呷尚寶興業公司除你及謝
08 靜惠外，還有何人知悉各項產品之進貨成本？答：除了我
09 及謝靜惠以外，還有會計陳長萍知道，因為陳長萍要負責
10 付款給廠商。…問：（提示104年10月19日呷尚寶興業股
11 份有限公扣押物編號01-1至01-6成本售紀價表6本（售價
12 部分）所示資料係本站於104年10月19日，自呷尚寶興業
13 公司會計系統列印依法扣押而得，內容記載呷尚寶興業公
14 司歷年各項食品原料之標準售價。資料顯示，同品項標準
15 售價，除部分商品價格因應物價波動而作些微調整外，其
16 商品，歷年價格均未變動，以產品代號A01:肉盤，歷年價
17 格均係新臺幣（下同）105元，是否如此？答：（經檢視
18 後）是的，肉盤的定價，我們都沒有變，但是有時候會進
19 行搭贈或促銷等活動。」。

20 ③謝靜惠104年10月9日於北機站所作之調查筆錄內容所載：

21 「問：你的經歷、現職及家庭狀況？答：我約於98年2、3
22 月間，進入呷尚寶興業股份有限公司任職，擔任會計，任
23 職約1年左右，在99年間，因公司職務調整，轉任為總經
24 理特助，一直到現在…會計主要工作是負責與加盟店點貨
25 ，點貨的方式是加盟店視需要打電話到呷尚寶公司找負責
26 區域的會計人員，並向會計提出各項產品需求數量，由會
27 計於會計系統『文中系統』的銷貨鍵入視窗欄位中，先鍵

01 入客戶代號、以及客戶需求的產品名稱與數量，再由會計
02 與加盟店確認後，儲存資料後，文中系統就會產出銷貨單
03 ，…銷貨單其中一聯會由送貨司機於送貨時，交給加盟店
04 存一聯，另外一聯會由司機交給加盟店確認數量後簽名，
05 併同收取貨款…就我擔任會計期間，主要就是負責點貨及
06 製作銷貨單，發票並不是由我負責開立。」（原處分卷4p
07 149-153）。

- 08 ④張素惠104年10月19日於北機站所作之調查筆錄所載內容
09 ：「…問：經歷、現職？答：我從92年5月至呷尚寶興業
10 公司任職迄今已超過10年，我的職銜是會計，但我都是負
11 責接單、建檔、開立發票及收受現金貨款等比較像是行政
12 工作。問：呷尚寶興業公司實際負責人係何人？負責會計
13 業務人員是誰？答：呷尚寶興公司實際負責人是王啟平…
14 答：…應該是指陳長萍負責的業務。問：你所負責的業務
15 進行流程為何？答：我與陳靜怡、莊凱卉、江佳穎、陳長
16 萍等5人負責的業務一樣，都是接聽加盟店每日撥電話進
17 公司叫貨，就將叫貨的品項及數量鍵入『文中ERP』軟體
18 內，形成3聯銷貨單及3聯統一發票，取其中兩聯銷貨單及
19 統一發票會裝訂在一起，暫時先放在辦公室內，等負責該
20 轄區送貨的司機到辦公室來領取，司機會依據銷貨單上的
21 品項及數量，到倉儲撿取所須送的貨品，接著司機會將貨
22 品送到叫貨的加盟店，同時向加盟店收取貨款，並將銷貨
23 單的其中一聯及兩聯發票留給加盟店，等司機帶回客戶款
24 項及最後一聯銷貨單回辦公室時，司機需要將當班收回的
25 貨款自行先手寫計算在物流報帳單上，作為與我及陳靜怡
26 、莊凱卉、江佳穎、陳長萍等人交接的依據，我收到款項
27 後，會比對銷貨單、物流報帳單及款項的金額是否正確，

01 如確認無誤後，就會統籌由陳長萍收執，接下來陳長萍如
02 何記帳及跑銀行入帳，我就不清楚了。問：你前述加盟店
03 叫貨都是進入文中ERP軟體內打單，銷貨單上的各項商品
04 單價是如何建立的？答：我只需要依據客戶的訂單品名及
05 數量鍵入系統？，系統自然會將各項商品單價帶出，我無
06 須自行鍵入商品的單價，至於單價是由公司何人決定並鍵
07 入成為數值，我不清楚……」（原處分卷4p127-132）。

08 ⑤陳長萍105年7月7日於北機站所作之調查筆錄所載：「問
09 ：經歷、現職？答：我於88年間進入呷尚寶有限公司擔任
10 會計，負責紀錄流水帳，同時也負責以電話與店家確認貨
11 品需求，並製作出貨單；98年間，呷尚寶有限公司負責人
12 張秀芬另外成立呷尚寶興業股份有限公司，所有呷尚寶有
13 限公司主體幹部人員，包括我、業務林慶順、司機組長謝
14 木生及10來位司機，都換到呷尚寶興業股份有限公司，我
15 還是擔任會計人員，負責工作內容還是向客戶確認貨品需
16 求，並製作出貨單，一直到現在。問：98年間，呷尚寶興
17 業股份有限公司設立時，負責人及組織架構為何？答：呷
18 尚寶興業公司的登記負責人是張秀芬，業務人員約有6人
19 ，包括協理林慶順、經理曾炳堯、主任張明華、主任林三
20 貴等人，其他人的名字記不得，會計部門由我擔任主管，
21 另外還有張素惠、柯淑美、陳靜怡等3、4人，物流人員包
22 括組長謝木生及約10位司機等人。…呷尚寶有限公司及呷
23 尚寶興業公司，只有會計部門的人才有限權進入公司進銷
24 存系統軟體，登打出貨單。問：呷尚寶興業公司出（銷、
25 送）貨單紀錄事項為何？答：呷尚寶興業公司的出（銷、
26 送）貨單是請印刷行事先印好，上面有客戶號碼、客戶名
27 稱、銷貨單號、出貨年月日、商品編號、商品名稱、單價

01 、數量、單位、金額、『前欠』、『本次』、『合計』等
02 ，會計人員進入進銷系統，登打完畢後，會將內容套印到
03 出貨單上，系統並會自動帶出製表人員名稱及製表時間…
04 就是我們會計人員在進銷系統上所使用的製表人員名稱。
05 問：你於呷尚寶興業公司擔任會計主管，除了負責前述與
06 店家聯繫出貨，並登打出貨單外，尚有負責何項業務？答：
07 ：如我前述，我還負責記載呷尚寶興業公司的流水帳、製
08 作會計傳票、員工薪水計算及匯款，另外也要管理會計部
09 3、4位會計人員。問：呷尚寶興業公司會計人員，除你3
10 、4位會計人員，負責工作內容為何？答：他們只負責與
11 店家聯繫出貨，並登打出貨單。問：你等會計人員負責店
12 家區域如何劃分？答：會計部門的區域劃分是依據物流部
13 送貨路線分配，目前有13位司機，約30條送貨路線，每家
14 店一個禮拜送2次貨，每天約有10條送貨線路在跑，會計
15 部人約5、6人，每人每天負責登打2條送貨路線的店家出
16 貨單，也就是說每位會計人員負責登打5、6條送貨路線的
17 出貨單，…問：前述呷尚寶興業公司出（銷、送）單共幾
18 聯？名稱及用途為何？答：總共一式三聯，第一聯是存根
19 聯，由公司留存，第二聯是簽收聯，客戶簽收貨品後，由
20 司機繳回公司，第三聯是客戶聯，由客戶自行留存。問：
21 呷尚寶興業公司出貨時，會否將應送客戶（即加盟店）之
22 出貨聯第三聯客戶聯，自行留存，不交給客戶保存？答：
23 不會，送貨時都會交給客戶。問：呷尚寶興業公司目前的
24 系統，已經有5年以上的時間，這5年並沒有更新，所套印
25 的出貨單及系統自動帶出的製表人員及製表時間等訊息都
26 沒有改變。…問：前述製單人員名稱、製作時間，是為必
27 要填寫事項？答：是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…問：呷尚寶興業公司應保存之前述出貨單第一、二聯，現保存於何處？答：呷尚寶興業公司只會保留當月及前2個月的出貨單，舊的出貨單就會銷毀。問：前述舊的出貨何人指示銷毀？答：是會計部的張素惠告訴我可以銷毀的。問：張素惠是否是你的上司？答：不是。…」（原處分卷4p87-96）。

4.本件係法務部北區工作站於105年1月27日至原告新北市○○區○○路○○○巷○○號營業處所執行搜索，扣押其內帳交易資料，被告所屬板橋分局依扣押內帳交易資料：

①臺北及臺中99年至104年6月間損益表，查得原告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，惟其申報銷售額僅分別為231,242,377元、264,377,808元、259,768,743元、303,106,157元及367,559,264元，短報銷售額74,323,271元、47,578,863元、81,512,887元、83,944,716元及59,372,786元；另104年1至6月實際營業收入224,136,926元，惟其僅申報銷售額216,539,797元，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依上開查得資料顯示，原告以逃漏稅之概括犯意，連續不斷間斷，短、漏開統一發票並填報各項不實申報書，持續以短報收入、各項應納稅額等故意以不正當方法逃漏稅捐之積極行為，並因而獲得減少應負稅額之利益，迭遭查獲，已非單純之不作為，而係逃漏稅捐之積極行為，核屬稅捐

稽徵法第21條第1項第3款所稱以其他不正當方法逃漏稅捐，核課期間應為7年。原告99年1-2月營業稅，係於99年3月15日申報（原處分卷1p102），該期營業稅之核課期間應自99年3月15日起算7年，至106年3月14日屆滿，原核定稅額繳款書及違章處分書已於105年9月30日送達，有送達證書可稽（原處分卷1p108、110），並未逾核課期間，原告主張顯係誤解。

③本件查獲單位法務部北區工作站未以稅捐稽徵法第41條規定移送，並非認定無逃漏稅捐之可能性，而係查無其他積極證據足資佐證有刑事處罰。原告主張之新北地檢署檢察官105年度偵字第29339號不起訴處分書，僅係認定王啟平及謝靜惠並無違反商業會計法第71條第1款明知為不實事項而填製會計憑證及刑法第215條、第216條之行使業務登載不實等罪嫌，而未以稅捐稽徵法第41條之規定移送，無法據以推論本件核課期間即為5年。況稅捐稽徵法第21條第1項第1款規定「5年」之核課期間，係以納稅義務人已在規定期間內「誠實申報」為前提，而原告係長期連續短、漏開統一發票，逃漏銷售額，致發生短漏報情事，與不起訴處分書內容有別。

④復按刑事偵查及行政處分，原可各自認定事實，且行政爭訟事件並不受刑事偵查認定事實之拘束，尚不能以刑事部分經檢察官為不起訴處分，即認定行政機關不得對於納稅義務人予以補徵稅款及裁處罰鍰，且該相關人員是否構成犯罪與本件追補營業稅額及處罰鍰，兩者之構成要件並不相同，尚難僅憑上開刑事案件獲不起訴處分，作為請求免予補稅及罰鍰處分之依據。

5.原告為營業人，應知悉其銷售貨物應依規定之時限，開立統

一發票交付買受人，其未依規定開立統一發票致漏報銷售額，核有逃漏稅捐之故意，未符合行政罰法第7條第1項不予處罰之規定，應予論罰。原告自違章行為發生日（99年3月15日）起至查獲日（105年1月27日）止累積留抵稅額最低金額為0，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，按行政罰法第24條第1項規定，應依營業稅法第51條規定，按漏稅額14,335,776元處最高5倍之罰鍰71,678,880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196,602,610元計算5%之罰鍰金額9,830,130元，復依同條第2項處罰金額最高不得超過1,000,000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；本件係1年內第1次查獲案件，又原告於裁罰處分核定前已繳清稅款，經衡酌其違章情節及應受責難程度，依前揭規定，按所漏稅額14,335,776元處0.5倍罰鍰7,167,888元並無違誤。

6.並聲明：原告之訴駁回。訴訟費用由原告負擔。

四、兩造不爭之事實及兩造爭點：

1.如事實欄所述之事實，業據提出營業稅違章補徵核定通知書及繳款書（原處分卷1p108-109）、裁處書及繳款書（原處分卷1p127-128）、復查決定（原處分卷1p204-211）、訴願決定（本院卷一p29-46）、新北地檢署105偵29339號不起訴書（本院卷一p47-50）、新北地檢署107年10月19日函（本院卷一p51）等為證，其形式真正為兩造所不爭執，堪信為真。

2.兩造爭點為：被告核定應補繳營業稅額14,335,776元，並按所漏稅額14,335,776元處0.5倍之罰鍰7,167,888元，有無違誤？

01 五、本院判斷

02 1.本件應適用之法條：

03 ①稅捐稽徵法：第21條：「（第1項）稅捐之核課期間，依
04 左列規定：（一）依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在
05 規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏
06 稅捐者，其核課期間為5年。（二）依法應由納稅義務人實貼
07 之印花稅，及應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核
08 定課徵之稅捐，其核課期間為5年。（三）未於規定期間內申
09 報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課
10 期間為7年。（第2項）在前項核課期間內，經另發現應徵
11 之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰；在核課期間內未經
12 發現者，以後不得再補稅處罰。」

13 第22條：「前條第1項核課期間之起算，依左列規定：（一）
14 依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申
15 報者，自申報日起算。…」

16 第44條：「（第1項）營利事業依法規定應給與他人憑證
17 而未給與，應自他人取得憑證而未取得，或應保存憑證而
18 未保存者，應就其未給與憑證、未取得憑證或未保存憑證
19 ，經查明認定之總額，處百分之5罰鍰。但營利事業取得
20 非實際交易對象所開立之憑證，如經查明確有進貨事實及
21 該項憑證確由實際銷貨之營利事業所交付，且實際銷貨之
22 營利事業已依法處罰者，免予處罰。（第2項）前項處罰
23 金額最高不得超過新臺幣一百萬元。」

24 ②加值型及非加值型營業稅法：第32條【104年12月30日修
25 正，現行法】：「（第1項）營業人銷售貨物或勞務，應
26 依本法營業人開立銷售憑證時限表規定之時限，開立統一
27 發票交付買受人。但營業性質特殊之營業人及小規模營業

人，得掣發普通收據，免用統一發票。營業人對於應稅貨物或勞務之定價，應內含營業稅。（第2項）營業人依第14條規定計算之銷項稅額，買受人為營業人者，應與銷售額於統一發票上分別載明之；買受人為非營業人者，應以定價開立統一發票。…」第32條【100年1月26日修正】：「（第1項）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。但營業性質特殊之營業人及小規模營業人，得掣發普通收據，免用統一發票。…」

第35條：「（第1項）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【105年12月28日修正，現行法】：「（第1項）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。…」第43條【行為時】：「（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51條【105年12月28日修正，現行法】：「（第1項）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。…」

第51條【100年1月26日修正】：「（第1項）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、短報或漏報銷售額者。
…」

③ 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）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。」

④ 納稅者權利保護法：第7條：「（第1項）涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。（第2項）稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。（第3項）納稅者基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，以非常規交易規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，為租稅規避。稅捐稽徵機關仍根據與實質上經濟利益相當之法律形式，成立租稅上請求權，並加徵滯納金及利息。（第4項）前項租稅規避及第二項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。…」

第11條：「（第1項）稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之人員應依職權調查證據，對當事人有利及不利事項一律注意，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。…」

⑤ 財政部89年10月19日台財稅第000000000號函：「關於加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱營業稅法）施行細則第52條第2項第1款所稱漏稅額，如何認定乙案。說明：二、營業稅法施行細則第52條第2項第1款規定，營業稅法第51條第1項第1款至第4款及第6款，以經主管稽徵機關依查得

之資料，核定應補徵之應納稅額為漏稅額。上開漏稅額之計算…應扣減營業人自違章行為發生日起至查獲日（調查基準日）止經稽徵機關核定之各期累積留抵稅額之最低金額為漏稅額…。」

⑥財政部97年6月30日台財稅字第09704530660號令：「營業人觸犯加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱營業稅法）第51條第1項各款，同時違反稅捐稽徵法第44條規定者…應擇一從重處罰。所稱擇一從重處罰，應依行政罰法第24條第1項規定，就具體個案，按營業稅法第51條第1項所定就漏稅額處最高5倍之罰鍰金額與按稅捐稽徵法第44條所定經查明認定總額處5%之罰鍰金額比較，擇定從重處罰之法據，再依該法據及相關規定予以處罰。」

2.稅捐債權為法定之債，於合致法律規定應納稅捐之構成要件事實發生時，即已發生，稅捐稽徵機關所為之核課處分，僅係對納稅義務人合致稅捐構成要件時已發生之抽象稅捐債權，藉由核定之課稅處分，使該稅捐債權之給付內容及數額得以具體化。

①行政機關應就行為人具有主觀及客觀要件應分別判斷，並舉證證明，不能以行為人有違反行政法上義務之客觀行為，即推論出該行為係出於故意或過失。

②行政訴訟法第125條第1項規定：「行政法院應依職權調查事實關係，不受當事人主張之拘束」，故於行政訴訟程序中，並無「主觀舉證責任」之分配問題，惟職權調查事實有其限度，仍不免有要件事實不明之情形，而必須決定其不利益結果責任之歸屬，故仍存在「客觀舉證責任」分配之問題，依規範要件分配說，課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。

01 ③惟因稅捐稽徵機關為確認納稅義務人依法應繳納之稅捐數
02 額，必須依賴正確且完足之課稅資料，為確保稅捐稽徵之
03 正確性，且鑑於稅務案件具有課稅資料多為納稅義務人所
04 掌握及大量性行政之事物本質，稅捐稽徵機關欲完全調查
05 及取得相關資料，誠有困難，乃要求納稅義務人負有完全
06 且真實陳述之協力義務。

07 ④至於納稅義務人協力義務之違反，僅是發生稽徵機關對於
08 課徵租稅之構成要件事實存在所負擔之舉證責任，其程度
09 降低，並不因此發生客觀舉證責任倒置之效果。

10 3.關於補稅部分：

11 ①本案被告認定：原告應補稅者，係「原告於99年1月至104
12 年6月間銷售貨物，未依規定開立統一發票，漏報銷售額
13 共286,715,525元，經法務部北區工作站及被告查獲，被
14 告乃據以核定補徵營業稅額14,335,776元」經查核，漏報
15 銷售額共286,715,525元，是被告依扣押內帳交易資料合
16 計，並減除前次核定漏報銷售額而得。臺北及臺中99年至
17 104年6月間損益表，查得原告99至103年度各年度實際營
18 業收入分別為305,565,648元、311,956,671元、341,281,
19 630元、387,050,873元及426,932,050元，惟其申報銷售
20 額僅分別為231,242,377元、264,377,808元、259,768,74
21 3元、303,106,157元及367,559,264元，短報銷售額74,32
22 3,271元、47,578,863元、81,512,887元、83,944,716元
23 及59,372,786元；另104年1至6月實際營業收入224,136,9
24 26元，惟其僅申報銷售額216,539,797元，短漏報銷售額
25 7,597,129元，合計短漏報銷售額354,329,652元，減除前
26 次核定漏報銷售額67,614,127元，本次核定漏報銷售額
27 286,715,525元。

01 ②因此所謂之計算基礎，為法務部北區工作站於105年1月27
02 日至原告新北市○○區○○路○○○巷○○號營業處所執行搜
03 索，扣押其內帳交易資料，被告所屬板橋分局依扣押內帳
04 交易資料；因上開搜索，而查扣原告電腦，並將電腦硬碟
05 內資訊自行「還原」後，取得99至104年度ERP系統數據（
06 即所稱扣案電磁資料）。這是否為內帳？而被告據以認定
07 原告之臺北及臺中99年至104年6月間損益表，查得原告99
08 至103年度各年度實際營業收入，及104年1至6月實際營業
09 收入。

10 (1)就此，被告指稱：系爭帳冊及表報，既經原告自承為其
11 會計人員採ERP系統所編製，此會計系統目前為業者普
12 遍採用之會計系統，不需要有深厚的會計背景，即能運
13 用此系統（此為套裝軟體），自係原告之帳務報表，雖
14 於稅務會計上不認係正式報表，亦不影響其內容之真實
15 。又上開日記帳、分類帳、明細帳、損益表及資產負債
16 表等帳證資料，其記載方式連續且完整，收支記載方式
17 ，皆為含稅表達，與一般記帳方式並無不同。並經法務
18 部北區工作站、被告及原告之負責人於確認筆錄簽章，
19 證實該筆錄之真實性。既經確認查扣之帳證為違章事證
20 ，其可信度遠甚於原告於結算申報所提之帳證，而不因
21 該帳證經原告口頭主張即否認其證據力，是被告憑上述
22 報表及損益表等帳冊，認定原告有應課徵營業稅之銷貨
23 事實，於法自屬無違。

24 (2)而此，原告則稱：扣案電磁資料，係還原自原告電腦硬
25 碟，但其僅還原電磁數據資料，並非扣案時即為帳冊或
26 表報，故本件被告稱系爭帳冊及表報係原告會計人員依
27 照ERP系統所製作，顯與事實不符。而被告所提系爭帳

冊及表報（如各年度之損益表），究竟是如何依照還原的ERP系統內電磁資料，用何種選取模式，所匯出之表報，自應由被告先行說明，並證明其真實性，方足以作為本件核課之依據。且調查局將ERP系統打開檔案後，並未偵辦相關之逃漏稅捐或違反商業會計法等罪責，而將相關查扣資料一併發還予原告負責人王啟平受領。足見前開ERP系統還原之電磁紀錄資料，但根本未將其認定為原告之內帳。

③就扣案電磁資料，原告稱係還原自原告電腦硬碟，但其僅還原電磁數據資料，並非扣案時即為帳冊或表報云云，兩造之爭點，則有必要就「文中資訊POS-ERP自動化整合方案」為進一步之釐清。

(1)關於數位電子及會計帳冊，為便利使用電子設備處理帳務之營利事業，以網路或媒體向所在地財政部各地區國稅局提示帳簿資料電子檔案，提升稽徵機關為民服務效能，財政部特訂定「營利事業提示帳簿資料電子檔案作業要點」，且訂頒獎勵措施如「財政部獎勵營利事業提示帳簿資料電子檔案實施要點」，其中要點四、營利事業依營利事業提示帳簿資料電子檔案作業要點規定完成以網路平臺上傳或媒體遞送帳簿電子檔案者，得適用下列獎勵：如免再提示憑證供核；在特定條件下得予以書面審核，免列入營利事業所得稅選案查核對象；或協助解決或指導有關稅務問題等。而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7條更明文「商業之會計憑證、會計帳簿及財務報表等，得以電子方式輸出或以資料儲存媒體儲存。」就是數位化的處理方式，而無需另為紙本；換

言之，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。故原告稱「電磁數據資料，並非扣案時即為帳冊或表報，被告匯出報表，自應證明其真實性，方足為核課之依據」者，原告質疑，顯有就數位化資訊之整合，未能了解全貌。

(2) 所謂ERP (Enterprise Resource Planning企業資源規劃系統)，主要是對企業所擁有的生產、進銷、人資、研發、財務等各部門綜合資源進行綜合平衡和優化管理，協調企業各管理部門，圍繞市場導向開展業務活動，提高企業的核心競爭力，從而取得最好的經濟效益。所以，ERP首先是一個軟體，同時是一個管理工具。一般而言ERP系統應具備以下功能：基本資料與管理維護、庫存管理、採進管理、訂銷管理、財務管理、人事薪資管理、生產管理等系統功能，而其它根據業態有所不同。而自從IT技術引入POS系統後，POS應用就變得越來越多元化，從初期的端點銷售系統 (Point of Sale) 轉型成服務端點系統 (Point of Service)，近年來智慧化成為零售業的重要趨勢，POS除了收銀結帳功能外，還肩負了數據搜集、多媒體推播的行銷功能。多面向之功能如操作介面變得更加人性化，及各分店分析的銷售資料，可以精細到以單項商品為單位，而非種類。

④是以，數位資訊整合的結果，可以多元化形成多面向之報表。系爭帳冊及表報，是經原告之會計人員採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（關鍵不在硬體設備，而在軟體功能，尤其是套裝軟體），經由POS-ERP自動化整合下解讀扣案電磁資料（此有法務部北區工作站及

被告所屬板橋分局共同製作之會審紀錄可參，參新北地檢署105年度偵字第29339號偵查卷一p124；即原處分卷三p77-80），經列表呈現原告於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。

(1) 本案經認定之「99年至104年6月間損益表，查得原告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、426,932,050元，及104年1至6月實際營業收入224,136,926元，及其相關計算基礎之數據，雖於原處分卷三（不可閱卷）但已經由新北地檢署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原告閱覽（當場並有本案訴訟代理人王健安律師，擔任辯護人）足認原告質疑「其僅還原電磁數據資料，並非扣案時即為帳冊或表報」並稱「本件原告於訴訟中始首次閱覽後，發現原告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。被告若主張該EXCEL檔案係由扣案電腦還原之ERP（文中系統）電磁記錄所匯出取得，自應就此證據之取得過程，負舉證責任」，然本案訴訟繫屬於108年5月6日，而原告之負責人王啟平早於105年7月18日於北機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，經提示會審紀錄及相關數據與計算之基礎數據；原告之質疑顯屬無據。

(2) 雖原告之負責人王啟平稱「原告有兩種報表，一是會計

01 師報給國稅局，一是業務預估暫定報表，是要給銀行看
02 的（參新北地檢署105年度偵字第29339號偵查卷一p18
03 之偵查筆錄）」，顯然與擔任原告會計10年之陳長萍
04 105年7月7日於北機站所作之調查筆錄所述不同。

05 I 公司一般會計人員只負責與店家聯繫出貨，並登打出
06 貨單。

07 II 會計部門的區域劃分是依據物流部送貨路線分配，目
08 前有13位司機，約30條送貨路線，每家店一個禮拜送
09 2次貨，每天約有10條送貨線路在跑，會計部人約5、
10 6人，每人每天負責登打2條送貨路線的店家出貨單，
11 也就是說每位會計人員負責登打5、6條送貨路線的出
12 貨單。

13 III 出貨單共一式三聯，第一聯是存根聯，由公司留存，
14 第二聯是簽收聯，客戶簽收貨品後，由司機繳回公司
15 ，第三聯是客戶聯，由客戶自行留存；送貨時都會交
16 給客戶。

17 IV 呷尚寶興業公司目前的系統，已經有5年以上的時間
18 ，這5年並沒有更新，所套印的出貨單及系統自動帶
19 出的製表人員及製表時間等訊息都沒有改變。是進銷
20 存系統自動帶出來的資料，會計人員進入進銷存系統
21 登打出貨單時，是使用個人的帳號、密碼進入，存檔
22 時也是儲存登打人員的帳號及時間。

23 V 呷尚寶興業公司只會保留當月及前2個月的出貨單，
24 舊的出貨單就會銷毀。是會計部的張素惠告訴我可以
25 銷毀的。（原處分卷4p87-96）。

26 足見，原告就出貨單之確認及登載，是符合經濟部依商
27 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，但因原告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。

- (3) 而原告之員工謝靜惠104年10月9日於北機站稱：原任會計，後轉任為總經理特助迄今，會計主要工作是負責與加盟店點貨，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，其中一聯會由送貨司機於送貨時，交給加盟店存一聯，另外一聯會由司機交給加盟店確認數量後簽名，併同收取貨款；擔任會計期間，主要就是負責點貨及製作銷貨單（原處分卷4p 149-153）。又令員工張素惠104年10月19日於北機站稱：任職會計迄今已超過10年，負責接單、建檔、開立發票及收受現金貨款等比較像是行政工作。接聽加盟店每日撥電話進公司叫貨，就將叫貨的品項及數量鍵入『文中ERP』軟體內，形成3聯銷貨單及3聯統一發票，取其中兩聯銷貨單及統一發票會裝訂在一起，暫時先放在辦公室內，等負責該轄區送貨的司機到辦公室來領取，司機會依據銷貨單上的品項及數量，到倉儲檢取所須送的貨品，接著

司機會將貨品送到叫貨的加盟店，同時向加盟店收取貨款，並將銷貨單的其中一聯及兩聯發票留給加盟店，等司機帶回客戶款項及最後一聯銷貨單回辦公室時，司機需要將當班收回的貨款自行先手寫計算在物流報帳單上，作為與我等會計交接的依據，我收到款項後，會比對銷貨單、物流報帳單及款項的金額是否正確，如確認無誤後，就會統籌由陳長萍收執，接下來陳長萍如何記帳及跑銀行入帳，我就不清楚了（原處分卷4p127-132）。

I 足以證實，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」。

II 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），被查獲時有13位司機，約30條送貨路線，每家店1星期送2次貨，每天約有10條送貨線路在跑，會計部人約5、6人，每人每天負責登打兩條送貨路線的店家出貨單，也就是說每位會計人員負責登打5、6條送貨路線的出貨單。所以原告財產目錄內有小貨車22部（參本院卷二p99）。

(4) 按原告之加盟經營合約書稱「…(二) 乙方簽約成立之後，所繳付予甲方（原告）之輔導實習及人力服務等費用概不退還。且乙方須於成立加盟店之前，將該加盟店所有開發費用全數繳清予甲方。(三) 乙方加盟店之服務、商標

招牌、店面設計等品牌識別等系統：以及相關器材設備，須經由甲方統一規劃、報價、製作及施工。」（原處分卷3第187頁）又原告提示外帳總分類帳之進貨項目（原處分卷2p41-66）有：封口機、旗桿、座、冰櫃、餐椅、烤箱、布條、電冰箱及裝修工程等屬裝潢費用及器材設備。又原告營業稅年度資料查詢進項來源明細（期間0000-0000）亦申報進項稅額扣抵（原處分卷1p175-176），雖外帳總分類帳中銷項稅額皆列餐點，然依法務部北區工作站查扣之內帳損益表，有非營業收入及非營業支出，帳列有工程收入及工程款。而原告就加盟店之收費策略是不收加盟金，而參與設備及裝潢之處理，亦有加盟主103年6月11日於被告之談話紀錄中陳明（原處分卷2p393）足證原告有漏報加盟店之裝潢費用及器材設備銷售額之情事，金額高達165,170,539元（原處分卷1p203）。

⑤故原告之負責人王啟平稱有兩種報表，一是會計師報給國稅局，一是業務預估暫定報表，是要給銀行看的。由整個報表資訊鍵入之過程而言，王啟平所稱均屬避重就輕之言；經查：

(1)就本案而言，被告除查證99-106年營業稅申報書。另查核（參原處分卷二）：

I 99年分類帳、99年漏報銷售額計算表（含可供銷售數量之欄位）、99年簽證報告工作底稿。

100年漏報銷售額計算表、100年可供銷售數量計算表、100年簽證報告工作底稿。

III 101年漏報銷售額計算表、101年可供銷售數量計算表、101年簽證報告工作底稿。及101年申報營業成本、

101年營業稅申報書、101年營所稅核定通知書、101年未分配盈餘。

IV 102年申報營業成本、102年營業稅申報書、102年營所稅核定通知書、102年未分配盈餘（參卷一）。

V 103年分類帳、103年結算申報損益表、103年申報營業成本、103年營所稅核定通知書、103年未分配盈餘（參卷一）。

VI 104年損益表、104年申報營業稅查詢表、104年403申報書（參卷一）。

(2) 原告就協力義務，僅提供於99年度外帳傳票12本及分類帳1冊（參原處分卷1p193），由外帳憑證資料核對原申報數，自然無所差異，然驗證臺北及臺中內帳資料，明顯無法勾稽，此證漏銷不合顯無足採，惟查內帳資料中有臺北及臺中與營業稅進項申報資料核對，依其交易形態（無營業登記或小規模營業人）及對象（早餐店），原告未依規定開立銷貨之統一發票，明顯可而得知，顯與實際營業事實相符，足證原告漏銷之事實，原告主張核不足採。既然原告未盡協力義務，僅是發生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，並不因此發生客觀舉證責任倒置之效果。就被告課徵租稅之構成要件事實「所負擔之舉證責任」其程度降低。

(3) 協力義務之界限，比例原則以免過度侵害隱私權或生存權及人性尊嚴。違反協力義務之效果不一，如行為罰或怠報金或喪失稅捐優惠權利等而本案，應屬就被告課徵租稅之構成要件事實「所負擔之舉證責任」其程度降低。亦即，就被告課徵租稅之構成要件事實，所負擔之舉

證責任其程度降低。減輕或降低稅捐機關就待證事實應負擔之舉證責任或證明程度（或減輕法院依職權調查證據的密度）。

I 是以，被告就本案歷經之扣押、解密、還原等程序，並經法務部北區工作站、被告及原告之負責人於確認筆錄簽章之真實性。證實該筆錄所描述之為真實，則關於數位電子及會計帳冊，為便利使用電子設備處理帳務之營利事業，財政部特訂定「營利事業提示帳簿資料電子檔案作業要點」，且訂頒獎勵措施如「財政部獎勵營利事業提示帳簿資料電子檔案實施要點」以貫徹實施。而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7條稱「商業之會計憑證、會計帳簿及財務報表等，得以電子方式輸出或以資料儲存媒體儲存」、第5條則規定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。如同擔任原告會計10年之陳長萍105年7月7日於北機站所稱：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。

II 而經法務部北區工作站於105年1月27日至原告新北市○○區○○路○○○巷○○號營業處所執行搜索，扣押其電腦硬碟之交易資料，並將電腦硬碟內資訊「還原」

01 後，取得 99 至 104 年度 ERP 系統數據（即所稱扣案電磁
02 資料）。是相關原告於 99 年 1 月至 104 年 6 月間之日記
03 帳、分類帳、明細帳、損益表及資產負債表等帳證資
04 料，其記載方式連續且完整，收支記載方式，皆為含
05 稅表達，與一般正統「稅額單獨表達」之記帳方式並
06 不相同，只要將收入、成本、費用之金額，除以 1.05
07 即可還原未稅金額即得進行比對。經比對原告 99 年至
08 104 年 6 月間損益表，查得原告 99 至 103 年度各年度實
09 際營業收入（並同時查核各該年度之漏報銷售額計算
10 表、年可供銷售數量計算表、簽證報告工作底稿、營
11 所稅申報資料等）；核對其申報銷售額，足以核算其
12 短報銷售額之數據，並查得 104 年 1 月至 6 月實際營業
13 收入、申報銷售額，即其所短漏報銷售額；合計短漏
14 報銷售額 354,329,652 元，減除前次核定漏報銷售額
15 67,614,127 元，本次核定漏報銷售額 286,715,525 元
16 。

17 III 在文中資訊 POS-ERP 自動化整合方案下，所謂 ERP 是整
18 合了企業管理、業務流程、基礎數據、人力物力等企
19 業資源管理系統。而自從 IT 技術引入 POS 系統後，POS
20 應用就變得越來越多元化，除了收銀結帳功能外，還
21 肩負了數據搜集及其應用之功能。原告這些被刪除之
22 資訊，都是完整的紀錄，經由「會計與加盟店點貨，
23 點貨的方式是加盟店視需要打電話到呷尚寶公司找負
24 責區域的會計人員，並向會計提出各項產品需求數量
25 ，由會計於會計系統『文中系統』的銷貨鍵入視窗欄
26 位中，先鍵入客戶代號、以及客戶需求的產品名稱與
27 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。

IV 這是數位整合的特性及結果，故原告質疑「電磁數據資料，並非扣案時即為帳冊或表報，被告究竟用何種選取所匯出之表報，自應由被告證明其真實，方足以作為本件核課之依據」者，均無足採。原告自訂政策，原本可以經由出貨之確認及登載而留下完整之營業收入，但因原告電磁紀錄之保存政策僅保留3個月，所以將「舊的出貨單就會銷毀」於前；而被查獲到已經銷毀資訊儲存的硬碟時，經還原電磁數據資料，並「質疑被告匯出相關表報之真實性」於後。然就商業會計法第38條「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，至少保存五年。各項會計帳簿及財務報表，應於年度決算程序辦理終了後，至少保存十年。但有關未結會計事項者，不在此限。」等應保存帳冊文據等法定義務視為無物。不只未盡提供帳冊文據協力義務，亦未盡自己保存帳冊文據之法定義務，使被告無由舉證或可能因耗費而甚難舉證。

⑥ 違反協力義務者，其法律效果乃是在「舉證責任客觀配置不改變」之情況下，降低（負舉證責任）稅捐機關對待證事實之證明高度（參照所得稅法第83條第1項之規範意旨，而「降低證明高度」之真正意涵，也不是待證事實之法

01 定絕對證明高度真正被降低，而是經由「納稅義務人不肯
02 提出應由其保留之事證」之客觀事實，依經驗法則推斷，
03 待證事實為真正之蓋然性升高，此項蓋然性升高之結果，
04 使其與法定絕對證明高度標準之距離縮小，因此使個案中
05 所需後續努力之相對證明高度降低，稅捐機關只要較少之
06 證據資料即可使法院對待證事實之真實性形成確信）。而
07 被告之職權調查證據，對當事人有利及不利事項一律注意
08 ，其調查方法須合法、必要並以侵害最小之方法為之，這
09 也就是協力義務之界限，要合於比例原則，以免過度侵害
10 隱私權或生存權及人性尊嚴。

11 (1) 就「降低證明高度」不是待證事實之法定絕對證明高度
12 真正被降低，而是經由納稅義務人未盡協力義務，未提
13 出應由其保留（法律規定應保存之帳冊，與應提出之協
14 力義務）事證之客觀事實，依經驗法則推斷，待證事實
15 為真正之蓋然性升高，使其與法定絕對證明高度標準之
16 距離縮小，稅捐機關只要較少之證據資料即可使法院對
17 待證事實之真實性形成確信；而蓋然性，是蓋然率%之
18 數據，僅供比較性參考（證明程度之高低），而非具體
19 性描述（而非可得計算之機率）。

20 (2) 但大致上還是可以用數據概述之；稽徵機關就處罰之要
21 件事實亦應負擔證明責任（納稅者權利保護法第11條第
22 2項），且其證明程度應達到「幾近於真實的蓋然性」
23 （蓋然率接近99%，或稱真實的確信蓋然性；但其程序
24 嚴謹度不及刑事訴訟，如證據能力之檢視）。行政法院
25 依職權調查證據，其證明程度至少應達到「高度蓋然性
26 」（蓋然率 $3/4=75\%$ 以上），始能認為真實，若仍陷於
27 真偽不明之狀態，應認定該課稅要件事實為不存在，而

01 將其不利益歸於稽徵機關。民事訴訟，只要得到 優勢
02 之證據 V 足以使法院取得 蓋然率區間：大於（ $1/2=50\%$ ）至（ $2/3=66\%$ ）的心證 V 即可。更高的蓋然率當然更
03 好，區間的操作，在於民事私權的多元化，而法院相對
04 之因應與論述。就納稅義務人協力義務之違反，尚不足
05 以轉換課稅要件事實的客觀舉證責任，僅容許稽徵機關
06 減輕原本應負擔的證明程度，但仍不得低於較為優勢之
07 蓋然性（超過 $1/2=50\%$ 之蓋然率）。而本案情節，其補
08 稅金額之認定，已經超過容許稽徵機關減輕原本應負擔
09 的證明程度（超過 $1/2=50\%$ 之蓋然率），因此，被告核
10 定漏報銷售額286,715,525元，實屬於法有據。
11

12 (3) 至於，原告請求調查之命被告提出「前次調查原告98至
13 101年度營業稅之查核資料，包含原查卷宗及財政部北
14 區國稅局104年8月3日北區國稅法一字第1040012834號
15 復查決定相關做成復查決定之卷宗資料」、「本件營業
16 稅核定後，衍生調查之99-102年度營利事業所得稅核定
17 資料，包括但不限於行政救濟與稅務調查卷宗」者，是
18 本次查核合計短漏報銷售額354,329,652元，減除前次
19 核定漏報銷售額67,614,127元，本次核定漏報銷售額28
20 6,715,525元。以及相關年度之營所稅核定資料，均不
21 影響於原告未盡協力義務，而此協力義務之違反，尚不
22 足以變動被告之客觀舉證責任，僅容許被告減輕原本應
23 負擔的證明程度，但仍不得低於較為優勢之蓋然性（超
24 過 $1/2=50\%$ 之蓋然率），而無調查之必要。

25 ⑦關於核課期間之爭執。稅捐債權為法定之債，於合致法律
26 規定應納稅捐之構成要件事實發生時，即已發生，稅捐稽
27 徵機關所為之核課處分，僅係對納稅義務人合致稅捐構成

要件時已發生之抽象稅捐債權，藉由核定之課稅處分，使該稅捐債權之給付內容及數額得以具體化。惟因稅捐稽徵機關為確認納稅義務人依法應繳納之稅捐數額，必須依賴正確且完足之課稅資料，為確保稅捐稽徵之正確性，且鑑於稅務案件具有課稅資料多為納稅義務人所掌握及大量性行政之事物本質，稅捐稽徵機關欲完全調查及取得相關資料，誠有困難，乃要求納稅義務人負有完全且真實陳述之協力義務。若納稅義務人對課稅要件客觀事實故意未盡誠實申報之協力義務，稽徵實務上將更難合理期待稅捐稽徵機關得適時行使其核課權。是以，稅捐稽徵法第21條第1項第1款、第3款乃分別情形，明文規定依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為5年；若未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間則為7年。原告自訂政策，原本可以經由出貨之確認及登載而留下完整之營業收入，但因原告電磁紀錄之保存政策僅保留3個月，所以將「舊的出貨單就會銷毀」於前；而被查獲到已經銷毀資訊儲存的硬碟時，經還原電磁數據資料，並「質疑被告匯出相關表報之真實性」於後，不只未盡提供帳冊文據協力義務，亦未盡自己保存帳冊文據之法定義務，使被告無由舉證或可能因耗費而甚難舉證，應屬其他不正當方法逃漏稅捐，核課期間應為7年。

3. 罰鍰部分：

- ①承上說明，本案舉證責任之重心在於，行政機關應就行為人具有主觀及客觀要件應分別判斷，並舉證證明，不能以行為人有違反行政法上義務之客觀行為，即推論出該行為

01 係出於故意或過失。而且亦不得以已在規定期間內申報，
02 而經認定核課期間為七年，而推論應受處罰之該當。即使
03 當事人違反協力義務尚不足以轉換課稅法定要件的客觀舉
04 證責任，至多僅是容許稽徵機關原本應負擔的證明程度，
05 予以合理減輕而已，惟最低程度仍不得低於優越蓋然性即
06 50%之數值標準，始可謂其已盡舉證之責，否則法院仍應
07 認定該課稅要件事實為不存在，而將其不利益歸於稽徵機
08 關。且納稅義務人因否認本證之證明力所提出之反證，因
09 其目的在於推翻或削弱本證之證明力，防止法院對於本證
10 達到確信之程度，故僅使本證之待證事項陷於真偽不明之
11 狀態，即可達到其舉證之目的，在此情形下，其不利益應
12 由稽徵機關承擔。

- 13 ②當原告違反協力義務，而被告經容許減輕原本應負擔的證
14 明程度，但仍不得低於較為優勢之蓋然性（超過 $1/2=50\%$
15 之蓋然率）。而被告就處罰之要件事實亦應負擔證明責任
16 （納稅者權利保護法第11條第2項），且其證明程度應達
17 到「幾近於真實的蓋然性」，即蓋然率接近99%，或稱真
18 實的確信蓋然性；但其程序嚴謹度不及刑事訴訟，如證據
19 能力之檢視等。被告應就原告行為具有主觀及客觀要件應
20 分別判斷，並舉證證明，不能以行為人有違反行政法上義
21 務之客觀行為，即推論出該行為係出於故意或過失。本案
22 情狀，是原告有違反行政法上義務之客觀行為，如商業會
23 計法第38條除特殊原因外，各項會計憑證應至少保存五年
24 ；而會計帳簿及財務報表，應至少保存十年。又如未依所
25 得稅法第83條第1項提出會計憑證、會計帳簿及財務報表
26 以供查核，僅屬違反行政法上義務之客觀行為。被告尚未
27 就原告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。自不能以原告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；雖被告可以因原告未盡協力義務，而容許被告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 $1/2=50\%$ 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；被告自不能以「原告未盡協力義務，而容許被告減輕原本應負擔的證明程度」來舉證原告應受處罰之要件事實之舉證。

- ③依行政程序法第9條、第36條、第43條及納稅者權利保護法第11條第1項規定，稽徵機關於調查課稅事實時，自應依職權調查證據，並對納稅義務人有利及不利事項一律注意，不得僅採不利事證而捨有利事證於不顧；為課稅處分時，尚應斟酌全部陳述與調查事實及證據之結果，依論理及經驗法則判斷事實之真偽。然職權調查證據有其限度，仍不免有要件事實不明之情形，而必須決定其不利益結果責任之歸屬，故當事人仍有客觀之舉證責任，如同主觀上應處罰性，行政罰之證明程度係要求確實的證明，以符禁止國家僅以具有違法可能性即處罰人民之法治國家依法行政原則。雖漏稅罰係結果犯，以發生漏稅結果為處罰要件，就漏稅結果，行政機關必須確實證明其存在，證明其有漏稅之故意或過失始得據以處罰；以漏稅額作為裁量決定處罰額度之基礎事實，如同刑罰之量刑基礎事實之存在，訴訟上使法院得到蓋然心證即已足，而不以經確實證明為必要；但認定有無處罰之要件事實如故意過失，所應負擔

之證明責任，其證明程度應達到確實證明的程度。本件被告並未為如此之證明程度，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被告。

4. 綜上所述，關於補稅部分，原告上開所訴各節，均非可採，原處分（含復查決定）並無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合，原告徒執前詞，訴請判決如其聲明所示，為無理由，應予駁回。關於罰鍰部分，原告上開所訴各節，非無可採，原處分（含復查決定）即有違誤，訴願決定未予糾正，自有不合，原告訴請判決如其聲明所示，為有理由，應予准許。本件判決基礎已臻明確，兩造其餘之攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決不生影響，無一一論述之必要，併予敘明。

六、據上論結，本件原告之訴為一部有理由，一部無理由，依行政訴訟法第195第1項、第104條，民事訴訟法第79條，判決如主文。

中華民國 109 年 7 月 23 日

臺北高等行政法院第六庭

審判長法官 陳金圍

法官 畢乃俊

法官 陳心弘

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）

01 四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同
02 條第1項但書、第2項）

03 得不委任律師為訴訟 04 代理人之情形	所 需 要 件
06 (一)符合右列情形之一 07 者，得不委任律師 08 為訴訟代理人	09 1.上訴人或其法定代理人具備律師資 10 格或為教育部審定合格之大學或獨 11 立學院公法學教授、副教授者。 12 2.稅務行政事件，上訴人或其法定代 13 理人具備會計師資格者。 14 3.專利行政事件，上訴人或其法定代 15 理人具備專利師資格或依法得為專 16 利代理人者。
17 (二)非律師具有右列情 18 形之一，經最高行 19 政法院認為適當者 20 ，亦得為上訴審訴 21 訟代理人	22 1.上訴人之配偶、三親等內之血親、 23 二親等內之姻親具備律師資格者。 24 2.稅務行政事件，具備會計師資格者 25 。 26 3.專利行政事件，具備專利師資格或 27 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(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴	

01 人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所示關係之釋明
02 文書影本及委任書。

03

04 中 華 民 國 109 年 7 月 23 日

05 書記官 簡若芸