

稅務調查於納稅者權利保護法之程序與證據 利用規制簡析

施銘權^{*}

要 目

壹、前言	肆、違法稅務調查之證據利用禁止
貳、稅務調查正當程序之憲法要求	伍、結論
參、被調查者基本程序保障之構築	

提 要

2016 年 12 月 28 日納稅者權利保護法(下稱納保法)制定前,稅捐調查程序及違法取證之法律效果規定於稅捐稽徵法第 3 章第 6 節及 2018 年 11 月 21 日刪除前第 11 條之 6,後於納保法第 10 條規定:「主管機關應主動提供納稅者妥適必要之協助,並確保其在稅捐稽徵程序上受到正當程序保障。」立法理由指出課稅及調查乃國家干預人民財產權及行為自由之公權力行為,其進行必須嚴守正當法律程序之要求,同法第 11 條第 1 項、第 3 項及第 12 條規定,分別賦予被調查者相關基本程序保障及引進證據利用禁止法則。對此,納保法作為保護納稅者權利之特別法,富有準則性意義,其所構築之正當程序法面貌值得探討。本文介紹並探討該法於稅務調查部分之程序保障及證據利用規制,期初步呈現被調查者之基本正當程序,及違反法規範實施調查之證據利用脈絡。

* 本文作者為財政部臺北國稅局法務一科股長。

壹、前言

稅務調查，係稅捐稽徵機關為認定稅法構成要件事實，所實施之資訊蒐集活動，稅捐稽徵法就其作用法依據、調查方法及出示身分證明文件程序規定於第 3 章第 6 節調查，2010 年 1 月 6 日增訂第 1 章之 1「納稅義務人權利之保護」專章，增訂第 11 條之 5 及第 11 條之 6 有關稅務調查之書面通知程序、被調查者委任代理人及偕同輔佐人到場之權利及以不正當方法取得自白之證據能力相關規定。2016 年 12 月 28 日制定之納保法第 10 條規定更要求：「主管機關應主動提供納稅者妥適必要之協助，並確保其在稅捐稽徵程序上受到正當程序保障。」為落實上開規定，立法者分別於第 11 條第 1 項、第 3 項及第 12 條規定，形成被調查者相關基本程序保障及證據利用禁止法則之規制，前揭稅捐稽徵法第 1 章之 1 相關條文因納保法已有規範故於 2018 年 11 月 21 日刪除。

觀諸上開法制歷程，顯見立法者日形重視稅捐稽徵程序被調查者之程序保障，蓋稅務調查乃國家干預人民財產權及行為自由之公權力行為，其進行必須嚴守正當法律程序之要求，¹納保法既作為保護納稅者權利之特別法，其所規制之程序保障，有其準則性意義，各該條文於調查各階段所扮演功能及應踐行之正當程序為何；本次全面引進證據利用禁止法則，其適用範圍及例外利用等內涵為何，殊值探討。

貳、稅務調查正當程序之憲法要求

一、所涉基本權利

按稅務調查，其作用法之法律依據及調查方法，主要規定於稅捐稽徵法第 30 條及第 31 條，同法第 5 條之 1 第 3 項第 1 款亦有類似規定，態樣可分為：帳簿文件資訊之提供、通知納稅義務人到達辦公處所備詢及搜索與扣押之實施等 3 種類型，所涉基本權利如下：

(一)隱私權

1.內涵

¹ 納保法第 10 條立法理由參照，資料來源：立法院法律系統/法律沿革/納稅者權利保護法/法條沿革，<http://lis.ly.gov.tw/lglawc/lglawkm>。

隱私權，係指對個人領域內事務之控制權，主體是個人，客體是個人事務，作用是控制，其具體內容包括 3 個部分，即「個人空間隱私權」、「資訊隱私權」及「個人自主性隱私權」，²隨著人權理論發展，其內涵兼含下列 3 種隱私利益：(1)基於憲法秘密通訊自由及本於此規定而由法律加以保護之隱私利益；(2)本於安適生活需要，要求不受干擾之隱私利益；(3)基於現代化自動資訊處理之發達與普遍，為控制自己資料之隱私利益。隱私權之內涵，可包括「免於資料不當公開之自由」或「自己得對關於自己之資料加以控制之權利」。³

有關隱私權一語，並未出現於憲法第 7 條至第 18 條列舉之基本權利中，關於其保障，若單純指涉秘密通訊者，或可由憲法第 12 條秘密通訊自由所涵蓋，惟如係前述除秘密通訊自由外之其他不受干擾之隱私利益或控制自己資料之隱私利益情形，尚須尋求其他憲法依據。依司法院釋字第 535 號解釋理由書及第 603 號解釋文意旨，隱私權之內涵「包含個人自主控制其個人資料之資訊隱私權，保障人民決定是否揭露其個人資料、及在何種範圍內、於何時、以何種方式、向何人揭露之決定權，並保障人民對其個人資料之使用有知悉與控制權及資料記載錯誤之更正權」，屬於憲法第 22 條所保障之基本權利，其權利主體為自然人。

2. 稅務調查涉及隱私權之保護範圍

稅務調查目的在於蒐集納稅者之課稅資料，以作為後續稅捐核課處分認定事實之基礎，其調查方法如前所述，要求被調查者提供帳簿文件、通知納稅義務人到達辦公處所備詢、搜索及扣押之實施等類型，就自然人而言，稅捐稽徵機關之蒐集行為涉及被調查者個人資訊之自主控制(包括其營業內容)，屬憲法隱私權之保護範圍。

(二) 工作權

1. 內涵

工作權從自由權觀點出發，係指基本權利主體以「生活創造或維持之意思，在一定期間內，反覆從事之作為」之基本權利，自然人及法人皆為該基本權利之主體，其保障範圍涉及基本權利主體於國家中各個層次之經濟活動，依實現時序可包括「職業能力養成教育請求權」、「職業能力資格請求權」、「職業選擇

² 詹文凱(1998)，「隱私權之研究」，國立臺灣大學法律學系研究所博士論文，54-135。

³ 翁岳生研究主持(1994)，「資訊立法之研究」，原行政院研究發展考核委員會委託研究，35-39。

自由」、「職位選擇自由」、「職業經營自由」及「廢業自由」。前開工作權保障範圍，越趨前者越屬私人領域，國家干預權限應越小，越往後者，則越與社會共同體之成員發生關係，國家基於其經濟任務，自越有形成之空間。⁴

2.稅務調查涉及工作權之保護範圍

如前所述，稅務調查目的既在蒐集納稅者之課稅資料，涉及自然人、法人或非法人團體營業內容，該內容除可為自然人隱私權之保護範圍外，亦可為基本權利主體(自然人、法人或非法人團體)其享有工作權所保障，故稅務調查亦涉憲法第 15 條工作權之保護範圍。

(三)居住自由

1.內涵

憲法第 10 條規定，人民有居住及遷徙之自由，關於其內涵，司法院釋字第 443 號解釋理由書謂：「係指人民有選擇其居住處所，營私人生活不受干預之自由，且有得依個人意願自由遷徙或旅居各地之權利。」是以，人民居住自由係指居所或住所自由，任何人在其居所內享有安寧居住空間權利，國家公權力不得非法侵入，人民得在安寧居住空間自由發展其人格，同時衍生出人民隱私權之原始概念。⁵又居住自由所強調者，是住宅之不可侵犯性，故居住自由之基本權利主體，除自然人，尚包括法人及非法人團體，若某一住宅為公司之營業場所，一樣受到保障。⁶

2.搜索之實施涉及居住自由之保護範圍

關於稅捐稽徵法第 31 條規定之「搜查」，係對藏置帳簿、文件或證物之處所為之，涉及自然人居所及法人營業處所之侵入行為，觀諸其要件，限於逃漏所得稅及營業稅涉有犯罪嫌疑之案件，且稅捐稽徵機關須聲請當地司法機關簽發搜索票後，會同當地警察或自治人員，始得為之，另其他搜索事項，準用刑事訴訟法規定，故該條所稱「搜查」，實質上同刑事訴訟法第 11 章規定之「搜索」。所謂「搜索」，係指以發現被告、犯罪嫌疑人或應扣押之物為目的，而對於被告或第三人之身體、物件、電磁紀錄及住宅或其他處所，施以搜查檢索之強制處

⁴ 李惠宗(2009)，憲法要義(5 版)，臺北市：元照，243-252。

⁵ 法治斌、董保城(2012)，憲法新論(5 版)，223。

⁶ 許育典(2010)，憲法(4 版)，臺北市：元照，201。

分，⁷屬於對人民居住處所之侵入，為憲法第 10 條居住自由之保護範圍。

(四)財產權

1.內涵

財產權是制度性保障之基本權利，目的在使個人得以形成自我責任之生活，其內容應由國家加以形成，其核心領域乃是財產之私有性及私用性，保障範圍從所有權之存續保障擴展到所有具經濟上財產價值之權利，亦即財產權之保障兼具存續保障及價值保障。⁸憲法所保障之財產，其內涵與一般民法之財產內涵容有差異，民法之財產主要保障有體物；憲法所保障者，係「具體財產價值權利」，並及於「財產地位」。⁹

2.扣押之實施涉及財產權之保護範圍

扣押，係指取得「可為證據之物」或「得沒收之物」占有之強制處分，¹⁰該有體物置於國家實力支配下行為，涉及基本權利主體之財產權自由使用、收益及處分權能，為財產權保護範圍，國家實施扣押行為時，涉及該等基本權利。

二、立法者應確保被調查者基本權利之正當程序

按基本權利課予國家應提供適當程序義務之程序保障功能，分為積極及消極 2 種面向，積極面向指國家應積極營造適合實踐基本權利之環境，僅若干具有組織及程序依賴傾向之基本權利方可主張擁有；消極面向則指消極地減少基本權利實害發生，即在未造成基本權利之實害前，事先透過適當程序之採用、或防止、或至少將實害發生降至最低。理論上任一基本權利都擁有該消極面向之功能，換言之，任一國家決定，特別是行政決定，只要涉及人民基本權利，在最終決定作成前，都應踐行一定之程序義務，以避免或減少實害發生。至究應踐行何種程序始為適當，應視個案涉及基本權利之種類、侵害強弱、範圍大小與造成實害風險之大小等因素綜合判斷之。¹¹

⁷ 林俊益(2015)，刑事訴訟法概論(上)(15 版)，臺北市：新學林，303。

⁸ 同註 4，頁 270-273。

⁹ 吳信華(2011)，憲法釋論，臺北市：三民，345。

¹⁰ 同註 7，頁 341。

¹¹ 許宗力(1996)，「基本權的功能與司法審查」，人文及社會科學研究彙刊，6(1)，30；同氏著(2002)，「基本權利：第二講 基本權的功能」，月旦法學教室，2，76-79。

司法院釋字第 689 號、第 709 號及第 739 號解釋理由書即指出：「憲法上正當法律程序原則之內涵，除要求人民權利受侵害或限制時，應有使其獲得救濟之機會與制度，亦要求立法者依據所涉基本權之種類、限制之強度及範圍、所欲追求之公共利益、決定機關之功能合適性、有無替代程序或各項可能程序成本等因素綜合考量，制定相應之法定程序。」此為現行釋憲實務對於正當法律程序原則內涵之闡明，其要求立法者應採取有效或適當之措施，落實上開基本權利之程序保障功能。

稅務調查涉前述基本權利之干預，本於釋憲實務發展之正當法律程序原則，立法者應賦予被調查者一定程序保障，稅捐稽徵機關並應於實施調查之際，踐行立法者所賦予人民之程序，以行政程序保障被調查者之正當程序；另觀諸近期司法院釋字第 633 號解釋、第 709 號解釋、第 731 號解釋、第 739 號解釋及第 763 號解釋更使用「正當行政程序」之用語，對於行政領域之程序要求加以檢視。本次納保法之制定，正為立法者於稅務行政領域就被調查者其正當程序之賦予與確保，其方向有二，一為基本程序保障之構築；二為違法調查之證據利用禁止，探討如後。

參、被調查者基本程序保障之構築

一、職權調查主義之全程貫徹

依法定原則，具備課稅要件者，即負有法定稅捐債務，惟是否具備法定要件，須先確認課稅原因事實，此種認定事實及調查證據由稅捐稽徵機關依職權調查，為「職權調查主義」。公法債權之稅捐稽徵機關代表公益，須正確掌握真實始可貫徹法定原則，其有義務依職權調查事實及證據範圍，對納稅者有利不利一律注意，以追求實質真實，並避免真實發現受限於人民行為，違反法治國原則而有損公益。¹²惟須注意者，職權調查主義並非要求稅捐稽徵機關必須每案調查，而係不完全依賴當事人所提供之資料或證據，嗣後就其必要性主動調查課稅事實，¹³調查之對象範圍，應考慮一切對於具體案件有意義之因素，對於所

¹² 葛克昌(2018)，納稅者權利保護法析論(2版)，臺北市：元照，265-266。

¹³ 謝如蘭，「稅捐稽徵程序」，稅捐稽徵法，黃茂榮、葛克昌、陳清秀主編，臺北市：元照，338-339。

不知之事實，應如何進行調查，由稅捐稽徵機關為合義務裁量，決定調查之方式及範圍。¹⁴

準此，納保法第 11 條第 1 項明文規定：「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。」其立法理由即謂：「行政機關應依職權調查證據，不受當事人主張之拘束，對當事人有利及不利事項一律注意，為行政程序法第 9 條、第 36 條所明文規定。亦即行政機關對於應依職權調查之事實，負概括調查義務，舉凡與行政決定有關而有調查必要與可能者，均應調查以追求實質真實；且行政機關對調查方法雖有裁量權，仍須運用合法、必要且對納稅者基本權利侵害最小之方法為之。」¹⁵稅捐稽徵機關依上開規定對於課稅原因事實負有概括調查義務，於事實未臻明確時，應發動調查，於事實已臻明確之際，不得恣意發動調查，其調查範圍限於與行政決定有關而有調查必要與可能者，對於調查方法有裁量權，並須遵守比例原則，此係稅務調查任何階段皆應遵守及貫徹之原則，為納保法賦予被調查者正當程序之核心要求。

二、調查準備之事前書面通知

按稅務調查係對於被調查者基本權利之公權力干預行為，書面通知為稅捐稽徵機關於作成該干預行為前之謹慎作為，並作為事後是否合法之審查依據，¹⁶是以，納保法第 12 條第 1 項前段規定：「稅捐稽徵機關或財政部賦稅署於進行調查前，除通知調查將無法達成稽徵或調查目的者外，應以書面通知被調查者調查或備詢之事由及範圍。」其立法目的係為保障被調查者之防禦權，避免受到調查人員恣意無限制或漫無目的之調查，明定稅捐稽徵機關或財政部賦稅署於進行調查前(即調查準備階段)，應明確告知被調查者調查或備詢之範圍及調查之必要性，¹⁷以保障被調查者之受告知權，落實正當程序。至何謂「影響稽徵或調查目的者」，為不確定之法律概念，須就具體個案審酌綜合判斷，如無該例外

¹⁴ 陳清秀(2012)，稅法總論(7 版)，臺北市：元照，451。

¹⁵ 資料來源：同註 1，<http://lis.ly.gov.tw/lglawc/lglawkm>。

¹⁶ 葛克昌(2014)，稅捐稽徵之正當法律程序之違反及其效力，財稅研究，43(5)，109。

¹⁷ 同註 1。

情形，稅捐稽徵機關不得免除該書面通知義務，以確保被調查者於調查準備階段之正當程序。

三、調查進行階段之程序權利

(一)選任代理人或偕同輔佐人協助之權利

納保法第 12 條第 2 項規定：「被調查者有選任代理人或偕同輔佐人到場之權利，並得於其到場前，拒絕陳述或接受調查。但代理人或輔佐人經合法通知，無正當理由逾時到場或未到場者，不在此限。」其立法目的在於避免納稅者因不諳法律，於接受調查時權利遭受侵害，故賦予調查時得選任代理人或輔佐人之權利。又考量未委任代理人之當事人，若無輔佐人則無法清楚陳述事實及瞭解調查範圍，易自陷於不利益，故排除輔佐人應經稅捐稽徵機關許可之規定，¹⁸即輔佐人制度自須經稅捐稽徵機關之許可制改為被調查者之固有權利，¹⁹無行政程序法第 31 條規定之適用，以強化稅務案件未委任代理人之當事人接受輔佐人協助權利。

上開規定所賦予被調查者之正當程序，在於確保被調查者於稅務調查程序中之行為自由與受協助權利，代理人如具有專業背景者，亦可進一步落實被調查者相關程序保障，稅捐稽徵機關對於被調查者該等權利之主張，不得拒絕，除非有充分賦予被調查者選任或偕同程序輔助人之機會，即踐行合法通知程序仍無正當理由逾時到場或未到場之情形外，不得進行調查，以保障被調查者於調查進行階段之正當程序。

(二)到場調查過程得錄音錄影之權利

到場調查過程中，調查人員是否遵守法律規定，被調查者是否有不當抗拒行為，皆可能於事後發生責任釐清及追究之問題，若可對該過程予以錄音錄影存證，可避免相關爭議。²⁰納保法第 12 條第 3 項及第 4 項規定：「被調查者得於告知稅捐稽徵機關後，自行或要求稅捐稽徵機關就到場調查之過程進行錄影、錄音，稅捐稽徵機關不得拒絕。但有應維持稅捐調查秘密性之正當理由，且經

¹⁸ 同註 1。

¹⁹ 巫念衡(2017)，「檢析新制定公布之納稅者權利保護法(中)」，月旦法學教室，173，125。

²⁰ 陳敏(2019)，稅法總論(自版)，666。

記明筆錄者，不在此限(第 3 項)。稅捐稽徵機關有錄影、錄音之需要，亦應告知被調查者後為之(第 4 項)。」該規定係透過被調查者選擇或稅捐稽徵機關告知方式，進行錄音錄影，藉以強化稅務調查其行政程序之正當性，稅捐稽徵機關應踐行之正當程序有 2：1.如係被調查者要求行使錄音錄影權利者，稅捐稽徵機關原則應予協助，但如有維持稅捐調查秘密性之正當理由者，應踐行說明理由及記明筆錄之程序，始得拒絕，未踐行者，有違正當程序要求；2.如係稅捐稽徵機關錄音錄影者，其正當程序為錄音錄影之告知義務，如未告知即行錄音錄影，被調查者得拒絕之。

肆、違法稅務調查之證據利用禁止

一、違法取得證據於訴訟法領域之法律效果

(一)民事訴訟領域

於民事訴訟領域，關於違法取得證據之法律效果，繫諸於證據能力之有無，涉及有無證據利用禁止法則適用之問題。在英美法系國家，因採陪審團制度，認定事實係委由公民為之，為避免認定事實有所偏離，係透過預設之法則予以規範，關於證據能力法則，證據透過證據容許性原理及排除法則之檢驗，始取得作為證據之資格；反之，於大陸法系國家，有關事實認定係由具法律專業知識之法官為之，法律對於證據能力，多未訂定一般性規定，何種事實得作為證據係委由法官自由裁量，即於採自由心證主義之前提下，原則無否認某證據之證據能力。我國因屬大陸法系，且民事訴訟法第 222 條明文規定採自由心證主義，故多認為不發生證據能力有無之問題，²¹而無證據利用禁止法則之適用。

(二)刑事訴訟領域

於刑事訴訟領域，關於違法取得證據之法律效果，係規範於刑事訴訟法第 155 條第 2 項規定：「無證據能力、未經合法調查之證據，不得作為判斷之依據。」依該規定，得否以該證據作為認定事實之依據，繫諸於該證據其證據能力之有無與是否經合法調查，前者為證據利用禁止法則之問題，後者為嚴格證明法則之要求，即承認違法取得證據於一定條件下發生有證據利用禁止之法律效果。

²¹ 呂太郎(2016)，民事訴訟法，臺北市：元照，456。

至關於證據於何種情形應禁止使用，依刑事訴訟法第 158 條之 4 規定：「除法律另有規定外，實施刑事訴訟程序之公務員因違背法定程序取得之證據，其有無證據能力之認定，應審酌人權保障及公共利益之均衡維護。」係先檢視法律有無明文規定禁止利用該證據，如無明文規定，依權衡法則加以認定是否利用。

(三)行政訴訟領域

於行政訴訟領域，作為當事人一造之行政機關如違法取得證據，行政訴訟法就該證據有無證據能力而得否加以利用，欠缺明文規定。有認行政訴訟旨在透過訴訟機制監督並糾正行政機關於行政程序之違法行為，以遂行權力分立功能，故行政訴訟具有維護公法秩序之任務，法治國家除要求實質正當性，於正當程序之要求下，縱使有合法目的，亦不得「故意」以「非法手段」達成該目的，如以顯然、故意之刑事不法手段所蒐集之證據，於行政訴訟上應無證據能力，又不合要式之證據、虛偽文件、違反言詞辯論主義與直接審理主義者，亦無證據能力，該證據應予禁止利用。²²另亦有認行政機關調查行為有以下情形者，該證據於行政訴訟上不可加以利用：1.因違反程序規定而違憲侵害人民私生活絕對核心領域者；2.經由違憲之調查方法所取得者；3.以刑法上可罰之行為取得者；4.運用行政法規未規定之強制手段取得者；及 5.違背拒絕陳述權利之規定意旨者。至其他違反強行規定所調查之事證，應透過利益衡量決定之，即分析當事人間利益狀態及法規目的，衡量被違反規定所欲保護當事人之利益或價值，是否高於事實查明之利益，如果取證行為侵犯憲法所保障當事人基本權利之核心領域時，該證據應予禁止利用。²³

二、納保法之採擇

(一)原稅捐稽徵法第 11 條之 6 規定之適用疑義

稅捐稽徵程序有無證據利用禁止法則之適用，過去向有爭議，原稅捐稽徵法第 11 條之 6 規定：「稅捐稽徵機關故意以不正當方法取得之自白且與事實不相符者，不得作為課稅或處罰之證據」（於 2018 年 11 月 21 日公布刪除），開始導入自白證據利用禁止之思維，為稅捐稽徵領域之重大發展，然對於實務判決之

²² 翁岳生(2006)，行政訴訟法逐條釋義，臺北市：五南，455-459。

²³ 陳清秀(2015)，行政訴訟法(7 版)，臺北市：元照，507-509。

影響甚微，²⁴探究其因在於該規定文字內容未予明確，學者對此有以下質疑：²⁵

1.立法規範方式之迂迴

該條文係採「負面表列」規範模式，相較刑事訴訟法第 156 條第 1 項之「正面表列」規範模式，顯過於迂迴。

2.規範主體範圍過狹

違法取證之禁止對象係不正當取證行為，其侵害法治國家原則與人民基本權利之侵害，是否為稅捐稽徵機關所為，並非重點，條文僅規範稅捐稽徵機關，其主體範圍有過狹之嫌。

3.實施手段未具體明示

有關該條文規範之實施手段，係以「不正當方法」稱之，然所謂「不正當方法」為不確定法律概念，個案解釋容有從嚴或從寬空間。解釋上宜取向本條文之立法目的，舉凡以直接或間接之強制手段，違反被調查者之意志情形皆屬之，或可參照刑事訴訟法第 156 條第 1 項規定，包括強暴、脅迫、利誘、詐欺、疲勞訊問及違法羈押等情形。

4.與事實不相符反面解釋之謬誤

該條文「與事實不相符」之文字如自反面解釋，易滋生縱使稅捐稽徵機關係故意以不正當方法取得之證據，只要證明取自白之內容與事實相符者，仍可作為課稅及處罰之依據，如此理解恐架空條文規範意旨。又與事實相符僅係證據之證明力問題，立法容有混淆證據能力與證明力之虞，且不符事實之證據，本不得作為課稅及處罰之基礎，實無須再為規定。

5.主觀要件限故意之不當

該條文之主觀要件限於故意，於法律適用時，亦將滋生稅捐稽徵機關「過失」以不正當方法取得者，導出可作為課稅及處罰證據之不合理結論，此應非證據利用禁止法則引進稅捐稽徵領域之目的。

(二)全面採行證據利用禁止法則

²⁴ 黃士洲(2014)，「稅捐稽徵法第 1 章之 1 實施情形檢討」，月旦財經法，34，42-49。

²⁵ 黃士洲(2010)，「稅法上違法取證的禁止」，納稅人權利保護：稅捐稽徵法第一章之一逐條釋義，臺北市：元照，175-179；林石猛、蘇偉哲(2014)，「稅捐稽徵程序非法取證規定之檢討」，月旦財經法，34，61-62。

由於原稅捐稽徵法第 11 條之 6 規範未盡明確，此次納保法制定時，全面引進證據利用禁止法則，於該法第 11 條第 3 項直接明定凡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者，原則即不得作為認定課稅或處罰之依據，例外於違法取得證據情節輕微，排除該證據之使用明顯有違公共利益之情形，始得使用，目的在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利，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基礎。²⁶

三、原則禁止與例外利用之操作

(一)適用範圍確立

1.規範主體

納保法第 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。」，所規範之主體為「稅捐稽徵機關」或「財政部賦稅署指定之人員」，如調查之主體為其他機關或私人，尚非本條適用對象。又稅捐稽徵及行政罰之裁處程序，係以確定國家具體之課稅權及裁罰權為目的，為確保依法行政原則，增進人民對行政之信賴，實施行政程序之公務員應遵守正當法律程序原則，²⁷因此本條規範主體，並非機關本身，解釋上係指稅捐稽徵機關或財政部賦稅署「所屬公務員」具有調查權限，以機關名義實施調查者。

2.禁止實施之手段

納保法第 11 條第 3 項規定所禁止實施之手段為「違法調查」，因公法行為係國家立於優越地位行使公權力行為，受有合法之推定，不從阻卻違法事由加以討論，²⁸是以所謂「違法」，本於依法行政之要求，國家行政行為之合法性，應從有無違背法規範加以檢視，而非自有無存在阻卻違法事由理解。公法規定如係規範國家行為者，須檢視該行為是否違背相關法規範，以確定其違法內涵，範圍至少包括法律及法規命令，調查若違反法律及法規命令者，屬違法調查，

²⁶ 同註 1。

²⁷ 最高行政法院 103 年判字第 407 號判決。

²⁸ 翁岳生(1995)，法治國家之行政法與司法，臺北市：月旦，198。

為該條文所禁止。

(二)例外利用標準之適用

凡符合納保法第 11 條第 3 項本文規定，原則該證據禁止利用，於符合但書規定者，始得例外允許利用，該但書規定：「.....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。」，由文義觀之，似以同時符合「違法取得證據之情節輕微」及「排除證據之使用明顯有違公共利益」2 項要件為前提。又最高行政法院 103 年判字第 407 號判決曾就違法取得證據之證據能力，提出以下審酌因素：1.違背法定程序之程度；2.違背法定程序時之主觀意圖；3.違背法定程序時之狀況(程序之違反是否有緊急或不得已之情形)；4.侵害被調查者權益之種類及輕重；5.違反誠實申報稅捐義務行為所生之危險或實害；6.禁止使用該證據對於預防將來違法取得證據之效果；7.如依法定程序有無發現該證據之可能性；8.違法取得證據對處分相對人之行政救濟有無產生不利益與其程度。上開部分審酌因素可為納保法第 11 條第 3 項但書規定之參酌，探討如下：

1.違法取得證據之情節輕微

衡量違法取得證據情節輕微之立法目的，在於避免取證過程發生有輕度違法瑕疵者，若一律禁止利用該證據，恐顯失輕重，有違實體真實之發現及稅捐公平。違法情節之輕重判斷，屬稅捐稽徵機關干預被調查者權益程度面向之觀察，其審酌因素，若對應最高行政法院 103 年判字第 407 號判決，涉被調查者權益干預程度面向者，包括違背法定程序之程度、侵害被調查者權益之種類及輕重。如與行政程序法作法制連繫，或可與行政程序法之程序瑕疵²⁹連結，以之為「違背法律之程度」判斷標準，如程序瑕疵係輕微者，可認屬情節輕微，程序瑕疵非係輕微者，再依「對於權利之損害」審酌因素，判斷行政程序所欲保護之程序權利之破壞程度，認情節是否係屬輕微。

2.排除證據之使用明顯有違公益

因納保法第 11 條第 3 項但書規定係採 2 要件皆須符合始得利用該違法證據

²⁹ 所謂程序瑕疵，特別是行政程序瑕疵，係指行政機關未依法定方式或程序作成行政行為，其悖離行政行為應受法律及一般法律原則拘束之要求，而造成合法性之欠缺。蕭文生(2001)，「程序瑕疵之法律效果」，行政法爭議問題研究(上)，臺北市：五南，603。

之立法模式，於解釋上，「排除證據之使用明顯有違公共利益」之內涵不得與「違法取得證據之情節輕微」互斥，是以衡量證據之排除使用是否明顯有違公益之立法目的，係在於違法取得證據之情節若屬輕微，一律排除適用恐有違公共利益，本於公益原則於此情形得例外使用該證據。

所謂公益，係社會上各個成員事實上利益，經由複雜交互影響過程所形成之理想整合狀態，其判斷應以客觀公正認知為之，於民主法治之現代國家，係以維持社會秩序、保障個人之自由權利及提供文化發展等為其內容，其作為原則之真正意涵在於強調行政機關之行為應為公益服務，保障私益亦屬維護公益之一部分。³⁰因此，排除證據之使用是否明顯有違公共利益，屬個人私益與社會上各個成員事實上利益之比較面向，後者包含稅捐係對於一切滿足法定構成要件者課徵之普遍性及合法性要求與誠實納稅者稅負公平等交集，於干預個人私益情節輕微前提下，後者之維護可認具有明顯公益性，若對應於最高行政法院103年判字第407號判決，應審酌納稅者違反誠實申報稅捐義務行為所生之危險或實害情形，就此，稅捐稽徵機關宜加以說明。

伍、結論

稅務調查之實施，涉及人民憲法基本權利者，至少包括隱私權及工作權，若使用稅務搜索扣押之調查方法，涉及對人民其居住自由及財產權之干預，本於前開基本權利之程序保障功能，依釋憲實務所發展之正當法律程序原則要求，立法者應制定法律形成程序，保障該等基本權利，使稅捐稽徵機關有所依循，稅捐稽徵機關亦應踐行立法者所賦予人民之程序，以行政程序保障被調查者(尤其係納稅者作為被調查者)之正當程序。納保法之制定，正為立法者於稅務行政領域賦予被調查者正當程序之體現。

首先，就基本程序保障部分，要求以稅捐稽徵機關實施調查應全程貫徹職權調查主義，以明其調查義務，並於調查準備階段應踐履書面通知義務，以保障被調查者之受告知權，再於調查進行階段賦予被調查者受有代理人與輔佐人協助及到場調查過程有錄音錄影之權利，藉以確保被調查者於調查過程之程序主體地位，縱有例外情形，亦應踐行相關通知程序，以完善其正當程序。

³⁰ 吳庚、盛子龍(2017)，行政法之理論與實用(15版)，臺北市：三民，60-61。

再者，就違法調查之證據利用禁止部分，納保法第 11 條第 3 項規定全面引進證據利用禁止法則，在操作上，應先確定適用範圍再論其例外。就適用範圍部分，本條之適用主體為稅捐稽徵機關或財政部賦稅署所屬公務員具調查權限者，禁止實施手段為違反法律及法規命令之調查態樣，符合該等要件者，除非符合但書規定，否則該證據原則應禁止利用。自但書文義觀之，該例外似須同時符合「違法取得證據之情節輕微」及「排除證據之使用明顯有違公共利益」2 項要件始得利用該證據：就前者之判斷標準，應參酌違背法定程序之程度、侵害被調查者權益之種類及輕重，如以行政程序法作為法制連繫，或可與行政程序法之程序瑕疵連結，再輔以「對於權利之損害」審酌因素，判斷行政程序所欲保護之程序權利之破壞程度，認情節是否係屬輕微；後者稅捐稽徵機關除應證明符合前揭情節輕微要件外，宜參酌納稅者違反誠實申報稅捐義務行為所生之危險或實害情形，加以說明。

納保法作為納稅者權利保護之特別法，其所構築之稅務調查程序保障及證據利用規制，具有指標性意義及準則性功能，並形成違法調查與否標準之一。透過正當程序之賦予與證據利用禁止之貫徹，更有助於稅捐稽徵機關依法行政之促進及人權保障，並使稅務調查結果更具正當性，值得肯定。惟須注意者，此僅為基本規制，不排除立法者就程序保障部分為更豐富之立法，以落實被調查者之正當程序，此殊值未來立法展望；至關於證據利用禁止法則，本文提出初步可能思考方向，期待未來實務見解之累積及發展。