

最 高 行 政 法 院 判 決

110年度上字第436號

上 訴 人 優群科技股份有限公司

代 表 人 王朝樑

訴訟代理人 王惠民 會計師

黃健育 會計師

謝宗穎 律師（兼送達代收人）

被 上 訴 人 財政部北區國稅局

代 表 人 蔡碧珍

訴訟代理人 黃麗玲

上列當事人間營業稅事件，上訴人對於中華民國110年3月26日臺北高等行政法院102年度訴字第1208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、本件行政訴訟上訴後，被上訴人代表人由王綉忠變更為蔡碧珍，茲由新任代表人於民國111年1月19日具狀向本院聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

二、緣與上訴人合併後消滅之前良澤股份有限公司（下稱良澤公司）於95年1月至96年12月間進貨，取具派克電子科技有限公司（下稱派克公司）所開立之不實統一發票，銷售額合計新臺幣（下同）401,053,013元，營業稅額20,052,651元，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，經法務部調查局中部地區機動工作站及被上訴人查獲，審理違章成立，初查除核定補徵營業稅額20,052,651元外，並依加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第51條及稅捐稽徵法第44條規定，採擇一從重處罰，按所漏稅額20,052,651元處0.5倍之罰鍰計10,026,326元（下稱原處分）。上訴人不服，申請復查，經被上訴人以100年11月10日北區國稅法一字第1000017395號復查決定改核認其為無進銷貨事實，獲准追減營業稅額8,719,

515元，其餘復查駁回。上訴人仍不服，訴經財政部101年3月15日台財訴字第10000499600號訴願決定，將被上訴人100年11月10日復查決定撤銷，囑由被上訴人另為處分。嗣被上訴人依上開訴願決定意旨，以101年12月24日北區國稅法一字第1018005117號重核復查決定（下稱重核復查決定）：「變更核定營業稅額10,021,097元，其餘復查駁回。」上訴人猶表不服，提起訴願，經財政部102年6月27日台財訴字第10200064330號訴願決定駁回後，遂提起行政訴訟，並聲明：原處分（含復查決定）、訴願決定均撤銷。嗣於102年10月23日準備程序時，變更訴之聲明為：訴願決定及原處分（即重核復查決定）不利上訴人部分均撤銷；後於110年3月12日言詞辯論時，撤回對於本稅部分之請求而為訴之聲明：訴願決定及原處分（含重核復查決定）就罰鍰10,026,236元部分均撤銷（按對於本稅、裁罰處分提起撤銷之訴，乃不同之訴訟標的，當事人撤回本稅部分之請求，非屬聲明之減縮；乃原判決稱之為減縮聲明，恐係誤解，爰予說明）。經原審法院判決駁回後，乃提起本件上訴。

三、上訴人起訴之主張及被上訴人於原審之答辯，均引用原判決所載。

四、原判決駁回上訴人之訴，其理由略謂：

（一）訴外人王柏森、高巧盈、韓天怡（為良澤公司前網路通訊事業部門〔下稱網通部門〕協理，主要負責國內外網路通訊產品之進銷業務）與陳文杉、黃長成等人為詐取良澤公司資產，使良澤公司為不利益交易，藉此掏空良澤公司。王柏森等人將戶外無線基地臺（下稱Outdoor AP）以「原貨寄倉」、「假單過水」或「三角貿易」等不實循環交易手法，使良澤公司於95年1月至96年12月間，除實際進貨656臺及實際外銷531臺Outdoor AP外，其餘係自派克公司不實進貨取具不實統一發票申報扣抵銷項稅額；亦使良澤公司不實銷貨予國內邁康國際企業有限公司（下稱邁康公司）、全耀企業有限公司（下稱全耀公司）、技爾科技股份有限公司（下稱

技爾公司）、元通科技股份有限公司（下稱元通公司）、義德威國際有限公司（下稱義德威公司）等，而開立不實統一發票並申報銷項稅額；尚使良澤公司對境外義大利Etherway公司（下稱Etherway公司）為不實外銷，並申報不實零稅率銷售額等。良澤公司參與上開不實循環交易，致生本件短漏稅額之違章結果，核有臺灣高等法院103年度上重訴字第2號刑事案件證人即派克公司及義德威公司之經理人高巧盈證稱、證人即派克公司員工李佳怡證稱、證人即Etherway公司員工李心雅證稱、證人即派克公司員工沈俊誠證稱、證人即技爾公司經理人陳文杉證稱、證人即邁康公司負責人及全耀公司股東黃長成證稱、證人即元通公司經理人詹智超證稱、被告即良澤公司經理人韓天怡供稱、證人即良澤公司員工林曉芳、經理人李建志、員工林宏達、負責人劉興義之證稱、證人即泰鉅科技股份有限公司（下稱泰鉅公司）負責人楊君琦證稱可供證明。又韓天怡與陳文杉等人另分別共同自95年起至97年間佯稱良澤公司必需採購Outdoor AP或光纖轉換器（converter）等產品之配件包，由韓天怡指示林曉芳製作無實際交易之採購單，偽向鈺和科技有限公司（下稱鈺和公司）及盈訊資通股份有限公司（下稱盈訊公司）分別採購配件包，再透過羅浚銘（原名羅建明）以鈺和公司名義、或陳文杉以盈訊公司名義分別配合開立不實發票向良澤公司請款以套取貨款，有上開刑案證人即良澤公司員工林曉芳、員工林宏達、負責人劉興義之證稱、被告即良澤公司經理人韓天怡證稱可供證明。另韓天怡利用良澤公司向明泰科技股份有限公司採購無線網路卡（Wireless Mini-PCI）之機會，虛構銷售對象晶睿科技股份有限公司採購之Wireless Mini-PCI另有專用貼紙附屬產品需求，指示林曉芳製作無實際交易之採購單偽向威力創意設計有限公司（下稱威力公司）、盈訊公司分別採購專用貼紙，再透過蘇逸豪要求朱聖哲以威力公司名義，或由韓天怡直接要求陳文杉以盈訊公司名義分別配合開立發票向良澤公司請款以套取貨款，有上開刑案證人

01 即良澤公司員工林宏達證稱、被告即良澤公司經理人韓天怡
02 證稱可供證明。則被上訴人認與上訴人合併後消滅之良澤公
03 司於95年1月至96年12月間，自盈訊公司、鈺和公司、威力
04 公司不實進貨取具不實統一發票申報扣抵銷項稅額。

05 (二)因本件行為發生日（95年3月15日）起至查獲日（調查基準
06 日98年12月10日）以前各期，核有期末累積留抵稅額小於所
07 虛報之進項稅額情形，已發生以虛報進項稅額扣抵銷項稅額
08 之情事，被上訴人係就各期實際扣抵數予以加總計算漏稅
09 額，有被上訴人製作之「每期實際逃漏稅計算表」附卷可
10 參，良澤公司95年1月至96年12月各期（每兩個月為一期）
11 實際短漏稅額為275,799元、322,701元、0元、0元、0元、0
12 元、263,135元、1,103,895元、2,174,548元、3,455,628
13 元、2,124,077元（=2,107,317+16,760）、2,004,528
14 元，總計本件短漏稅額應為11,724,311元（=275,799+32
15 2,701+263,135+1,103,895+2,174,548+3,455,628+2,1
16 24,077+2,004,528）。

17 (三)被上訴人原查於100年2月間係認定良澤公司有進貨事實，但
18 取具非實際交易對象派克公司開立之統一發票，作為進項憑
19 證申報扣抵銷項稅額，即按派克公司開立之發票銷售額401,
20 053,013元，認定良澤公司短漏營業稅額20,052,651元（=
21 發票銷售額401,053,013元×5%），然被上訴人原查漏未審
22 酌良澤公司並無進貨卻取具派克公司、盈訊公司、鈺和公
23 司、威力公司等之不實發票，亦漏未審酌良澤公司不實銷貨
24 所生銷項稅額及零稅率銷售額，實有違誤。嗣被上訴人於復
25 查時雖重為認定，但又誤認良澤公司實際進貨（已扣除退貨
26 49臺）之Outdoor AP高達701臺（實際應為656臺），以致被
27 上訴人不當高估得供使用之進項稅額，且被上訴人又誤認良
28 澤公司實際外銷之Outdoor AP高達650臺（實際應為531臺，
29 即進貨656臺扣除未出售之庫存125臺），以致不當高估外銷
30 零稅率銷售額所生得退稅之限額，綜合前開錯誤，被上訴人
31 雖以重核復查決定變更核定營業稅額為10,021,097元。惟被

01 上訴人錯誤核定之前開漏稅額10,021,097元明顯低於本件應
02 有之上述漏稅額11,724,311元，然被上訴人本於不利益禁止
03 之原則，仍維持本件漏稅額為10,021,097元之補稅處分，並
04 無不合。

05 (四)良澤公司沒有真實進貨，使用不實進項稅額憑證申報扣抵銷
06 項稅額，其各期實際逃漏稅款情形及結果，已詳述如上，則
07 本件「虛報進項稅額」之客觀違章行為確實存在，堪予認
08 定。就主觀歸責事由（故意或過失）而言，良澤公司前開客
09 觀違章行為，其主觀上是否有歸責事由存在之待證事實部
10 分，因為本件中「無進貨事實」之待證事實已經證明，則良
11 澤公司「虛報進項稅額而使應納稅額減少」之客觀行為，已
12 足以顯明其有漏稅之主觀故意（本院102年度判字第14號判
13 決意旨參照）。又按良澤公司之員工林曉芳證稱及其出具之
14 自白書、韓天怡於上開刑案偵查時證稱，韓天怡就良澤公司
15 參與不實進貨及不實銷貨等情事，係有居於主導之地位，對
16 於諸多異常之交易流程，亦係由韓天怡指示經辦人員所為，
17 則韓天怡對於良澤公司之不實進貨、不實銷貨等行為，應係
18 故意使其發生，致生良澤公司取得不實發票、開出不實發
19 票、短漏營業稅等違章結果。亦即，韓天怡既係良澤公司之
20 高階經理人，實際掌管並從事本件國內外網路通訊產品之進
21 銷業務，且係本件違章行為之主導人之一，依行政罰法第7
22 條第2項規定，則韓天怡之故意推定為良澤公司之故意。另
23 本件經財團法人中華民國證券櫃檯買賣中心（下稱櫃買中
24 心）抽核進銷貨憑證，查得作業疏漏事項，且良澤公司負責
25 人劉興義就此亦自承該公司沒有落實相關簽章及確認之情甚
26 明。據此可知，良澤公司「長期疏未」建置及落實踐行完備
27 且有效之進銷貨內部控制及內部稽核程序，致生本件短漏營
28 業稅款等違章結果，而未預先及時予以防免，則良澤公司於
29 本件亦係具備主觀歸責事由。

30 (五)被上訴人原查於100年2月間係認定良澤公司有進貨事實，取
31 具非實際交易對象派克公司開立之統一發票，作為進項憑證

01 申報扣抵銷項稅額，短漏稅額20,052,651元，而依稅務違章
02 案件裁罰金額或倍數參考表（下稱裁罰倍數參考表）之規
03 定，按所漏稅額處0.5倍之罰鍰10,026,326元。惟關於本件
04 不實交易係「無」進貨事實，被上訴人嗣以重核復查決定變
05 更核定漏稅額為10,021,097元，但上訴人於裁罰處分核定前
06 已補繳稅款，依裁罰倍數參考表之規定，應按所漏稅額處1.
07 5倍之罰鍰15,031,645元（ $=10,021,097 \times 1.5$ ），然基於行
08 政救濟不利益變更禁止，原處罰鍰10,026,326元對上訴人較
09 為有利，仍應予以維持。又本件正確之漏稅額應為11,724,3
10 11元，如上所述，則被上訴人作成罰鍰處分其罰鍰倍數之基
11 礎「核定之漏稅額」，係有所變更，被上訴人嗣又重新考量
12 本件係「無進貨事實」，上訴人於裁罰處分核定前已補繳稅
13 款等因素，依裁罰倍數參考表之規定，應按正確所漏稅額1
14 1,724,311元處1.5倍之罰鍰17,586,466元（ $=$ 漏稅額11,72
15 4,311元 $\times 1.5$ 倍），惟被上訴人仍基於行政救濟不利益變更
16 禁止，表明本件仍依較低之罰鍰金額10,026,326元為處分，
17 本件以原處罰鍰10,026,326元為準據，並未使上訴人更為不
18 利，並未違反不利益變更禁止原則，仍應予維持等語。

19 五、上訴意旨略謂：

20 (一)就原判決四、(二)2.(1)部分之事實認定，主要乃係援
21 引刑事案件之部分卷證資料，惟就原判決四、(二)2.
22 (2)部分之各段事實，卻未見認定事實所憑之依據或卷證
23 資料，已顯有判決不備理由之違誤。就原判決四、(二)3.
24 部分，係援引相關人等之證述而認定良澤公司「本身」參與
25 不實循環交易，惟綜觀該相關人等之證述內容，根本未證述
26 良澤公司本身有何「參與」或與刑案被告等人具有犯意聯絡
27 及行為分擔之共犯關係。本件實均係王柏森等刑案被告詐害
28 良澤公司，上訴人始為本件之唯一受害、被詐騙之對象，而
29 非共犯。又原判決援引韓天怡供稱其離職時已知悉派克公司
30 並未出貨給良澤公司，且良澤公司總經理劉興義比其更早知
31 悉云云，惟原判決擷取之韓天怡部分供述，實非其於其他案

01 件之主張內容，亦未詳參其於其他案件中所為之完全供述，
02 復未說明未審酌之理由，已顯有違證據法則及判決不備理由
03 之違背法令；原判決援引劉興義之證詞，其表示乃係因良澤
04 公司有鉅額應收款項遭多家公司未付後，發現恐有涉及不
05 法，始向檢調單位提出告訴，根本非屬原判決所片斷擷取之
06 韓天怡所述情形，然原判決卻仍將韓天怡及劉興義等人之證
07 詞均援引為認定良澤公司本身有「參與」不實交易或與刑案
08 被告等人具有犯意聯絡及行為分擔之共犯關係，更顯判決理
09 由之矛盾且未詳閱該2人所有供述及證述而有不備理由之違
10 背法令。況刑事案件歷來之起訴書及判決，均認定良澤公司
11 本身並未參與或配合刑案被告等人所經營之公司進行不實之
12 交易。原判決未審酌相關判決及相關人等之完整供述及證
13 述，逕認良澤公司係知悉不實交易而「參與」其中，致認上
14 訴人構成逃漏稅而應處以罰鍰云云，顯有不備理由、理由矛
15 盾、未憑證據而為事實之認定等違背法令。另原判決所謂之
16 「推定」韓天怡具有故意過失之事實，經其他法院為完全相
17 反之認定（臺灣高等法院106年度金上字第10號民事判決參
18 照），原判決未詳細審酌另案民事判決同樣主要依據刑事案
19 件之諸多事證，而逕依行政罰法第7條第2項規定「推定」上
20 訴人亦有故意過失，自有適用法規顯有錯誤及判決未盡調查
21 暨不備理由等之違背法令。

22 (二)本件究竟有無進貨事實乙節，連被上訴人亦曾有不同之事實
23 認定，更遑論無公權力及調查權之上訴人在刑事判決未確定
24 前，如何知悉係「無進貨事實」，及何來明知故意虛報進項
25 稅額之情事？故縱經刑事判決嗣後確認無進貨事實，亦無從
26 以此「客觀事實」，而逕認當時上訴人即係明知而以「虛報
27 進項稅額而使應納稅額減少」達到漏稅之主觀故意之情事。
28 原判決「推論」或「逕為認定主觀要件之成立」，顯有不備
29 理由及未憑證據之違背法令。又本件發生期間為95至97年
30 間，「主體」為良澤公司，良澤公司並非屬公開發行公司，
31 不受櫃買中心之規範，且囿於斯時之人力及資源，良澤公司

01 僅有ISO規範，並無公開發行公司的內稽內控（九大循環）
02 可供遵循，本件係於良澤公司併入上訴人後爆發，因上訴人
03 係屬上市櫃公司始由櫃買中心進行查核。惟原判決未辨明前
04 情，逕以櫃買中心就公開發行公司應遵循之規範查核非公開
05 發行之良澤公司，進而認定良澤公司之核心作業「並未設置
06 並履踐完備且有效之內部控制及內部稽核程序，以致產生諸
07 多疏失」云云，自己有認事用法及誤認事實之違誤。況參以
08 刑事確定判決之事實認定，原判決所謂之「疏失」，亦完全
09 不影響上訴人本身根本無法查明係遭詐騙及相關交易實際上
10 多屬循環交易一節。縱有疏失，根本與此無涉，有刑案判決
11 之相關理由在卷可稽。故原判決不察而逕以此作為推定上訴
12 人亦具有過失之主觀構成要件，自有未洽。

13 (三)依確定刑事判決觀之，足證上訴人本身確係遭刑案被告等人
14 共同詐騙而非屬該詐騙集團之參與者，上訴人確為本件之唯
15 一且最大受害者，良澤公司始終就與本件相關之各上下游廠
16 商間之相關交易，「客觀上」之交易行為均有相關憑證資料
17 及金流可稽，「主觀上」上訴人交易當時亦均認知係正常真
18 實之交易，而進行相關交易，並均按交易事項核實申報。故
19 就上訴人而言，確無任何認知或進行虛偽交易之情事（最高
20 法院109年度台上字第8號刑事判決亦載明「本件循環交易具
21 備合法外觀，且良澤公司其他相關人員未發覺虛偽交易一
22 事」），上訴人實無任何構成稅捐稽徵法暨營業稅法相關條
23 文之構成要件外，更不符故意虛報進項或不實申報之情形，
24 而不應予以裁罰。又良澤公司於交易時並無法認定其係受詐
25 欺之交易，且被上訴人於100年原核定稅額及罰鍰時稱有進
26 貨事實但未取具實際交易對象，亦可證被上訴人也無法判
27 定，如何藉此苛求上訴人。被上訴人一再以案件事實發生逾
28 10年後之判決及調查期間未經確認之各該證詞，以事後「回
29 推」之方式，擅斷推翻刑案自調查階段即排除上訴人涉案嫌
30 疑之認定，逕行認定上訴人具有參與刑案各被告犯罪事實之
31 主觀及客觀構成要件，與刑案各被告所屬公司之交易為虛偽

01 交易卻仍為不實之申報，以支撐被上訴人錯誤之不合理裁
02 罰，業已明顯違反刑事基礎事實之認定，原判決之認事用
03 法，實難謂並無違誤。原判決就上訴人之主張，均未予審
04 酌，亦未詳述理由說明不採之理由，自有不備理由及認定顯
05 與刑事案件不符矛盾之違背法令。更有甚者，依刑案卷證資
06 料，於本件爆發前，被上訴人早已發現派克公司有未依法繳
07 稅或取得假發票之情事，卻放任派克公司及刑案被告等人所
08 操控之公司詐騙上訴人，而無任何作為，或係造成上訴人蒙
09 受鉅額損失之原因之一，卻又強令上訴人需負擔鉅額罰鍰，
10 實難甘服。

11 (四)綜觀檢調查證並經刑事歷審法院確認無進貨事實者，僅有泰
12 鉅公司銷售給派克公司656台Outdoor AP以外之其他「Outdo
13 or AP產品」交易，與威力、盈訊及鈺和等3家公司交易之Ou
14 tdoor AP配件包及貼紙。其餘交易產品因不礙刑案被告等人
15 共同詐騙良澤公司之事實，故實際上並未逐一查核進銷情
16 形。而原判決就此事實及究竟有多少進出貨係屬真實交易或
17 屬虛偽交易，亦完全均未再加以調查或確認，卻逕為認定被
18 上訴人之裁罰並無違誤，亦顯有不備理由、未盡調查及認定
19 未憑證據資料之違背法令。又上訴人在不知情的狀況下，因
20 遭詐騙而申報虛偽之進項發票及銷貨發票，亦即上訴人本不
21 應有銷項稅額及進項稅額申報問題，惟上訴人因不知悉所為
22 之交易並非全為真實，故均係以合法交易之主客觀事實依相
23 關規定持續繳納稅額，未曾間斷。因上訴人所支付予供應商
24 之價金總額包含依營業稅法第15條第3項規定之「進項稅
25 額」。被上訴人就本件倘認上訴人有「無進貨事實」之情
26 事，則該無進貨事實之行為自無需依營業稅法第15條第3項
27 規定支付「進項稅額」，上訴人因被聯合詐騙而主觀上認有
28 進貨事實，所支付之「進項稅額」，最終又以退稅方式退回
29 上訴人，並未實際造成逃漏稅。原判決就上訴人之主張均未
30 予審酌，亦未詳述不採之理由，適用法規顯有錯誤，不備理
31 由之違背法令，且著實亦已違反司法院釋字第337號解釋。

01 (五)被上訴人曾主張倘上訴人於被上訴人重新核定或裁罰前自動
02 補繳，一般就不會裁罰，但因上訴人卻係於知悉應補繳而仍
03 未先予補繳，方裁罰上訴人云云，作為裁罰上訴人之主要理
04 由之一。惟本件直至刑案審理期間，上訴人才知悉多家公司
05 均遭檢方認定涉入其中，亦方知悉派克公司等犯罪集團有向
06 其他犯罪集團購買假發票等情事，且於刑案審理期間所有被
07 告亦均自稱清白，上訴人實難知悉孰真孰假，則如何能在此
08 之前即知悉真正之案件全貌而得以事先補繳稅額而免於處
09 罰？不論係被上訴人及原判決，卻均以所謂上訴人之行為日
10 （即95年3月15日）起至被上訴人「查獲」日（調查基準
11 日，即98年12月10日）逕認上訴人應構成「不實交易」之主
12 觀及客觀要件，並據此計罰上訴人罰鍰，然如原判決所載之
13 主要判決理由，既均係刑事案件所認定之事實乃至於所憑依
14 之證據為斷，則在該刑案判決「確定」前，上訴人根本無法
15 確認究竟本件最後確定事實狀況，上訴人如何能事先計算所
16 謂應繳本稅究竟多少，更遑論在此之前得以自行主動補繳申
17 報而免於計罰？則上訴人自無可能有被上訴人所謂早知悉應
18 補繳而未補繳始會遭裁罰之要件構成，足證被上訴人課予上
19 訴人罰鍰，確無所據。原判決均未予審酌亦未詳加調查，即
20 逕予認定被上訴人依營業稅法第51條及稅捐稽徵法第44條擇
21 一從重處罰處以裁罰並無違誤云云，顯有適用法規錯誤及不
22 備理由之違背法令。

23 (六)原處分係以有進貨事實，裁處0.5倍之罰鍰，重核復查決定
24 變更處分為無進貨事實，裁處1.5倍之罰鍰。縱重核復查決
25 定之罰鍰金額維持，惟裁罰倍數由0.5倍變更為1.5倍，顯係
26 為更不利於上訴人，原判決竟仍予以維持，有適用法規不當
27 之違背法令。況依稅捐稽徵法第48條之3規定，明白揭諸應
28 適用最有利於納稅義務人之法律，其法律精神於裁處時均採
29 從新從輕之原則，而本件自裁處時起迄至目前為止，就裁處
30 之相關法律並未有變更，故其裁罰倍數至高應以0.5倍為
31 限，則重核復查決定將裁罰倍數由0.5倍提高為1.5倍，不僅

01 違反「從新從輕」原則，更有「從新從重」處罰之事實。本
02 件裁罰確有違反不利益變更禁止等原則，原判決未審酌上訴
03 人之主張，復未詳述理由為何不採，顯有判決不適用法規或
04 適用法規不當、判決不備理由等違背法令。

05 (七)按與本件完全相同僅係不同年度之臺北高等行政法院102年
06 度訴字第1207號判決，已詳述理由及法令依據而肯認上訴人
07 之主張，並撤銷罰鍰處分，足證原判決完全未考量本件實際
08 事實情況，且未在法定倍數範圍減輕對上訴人之處罰，確有
09 不適用營業稅法第51條第1項第5款、行政罰法第7條、第18
10 條第1項、納稅者權利保護法第16條第1項、第3項規定及司
11 法院釋字第641號解釋等法規或適用錯誤且不備理由之違背
12 法令等語，為此請求廢棄原判決，並就廢棄部分，撤銷訴願
13 決定及原處分（含重核復查決定）就罰鍰10,026,236元部
14 分，或發回臺北高等行政法院更為審理。

15 六、本院按，本件經上訴人擇為程序標的請求撤銷者，乃被上訴
16 人就上訴人98年間承受其所合併而消滅之良澤公司於95年1
17 月至96年12月間，無進貨事實取具不實統一發票以扣抵銷項
18 稅額而生之脫漏，依營業稅法第51條第1項第5款規定予以裁
19 處之漏稅罰。依原審所認定之事實，乃時為良澤公司之高階
20 經理人韓天怡與其他訴外人王柏森等人為詐取良澤公司之資
21 產，共同以「原貨寄倉」、「假單過水」或「三角貿易」等
22 不實循環交易手法，掏空公司資產，於實施犯罪行為過程無
23 進貨事實取具派克公司、盈訊公司、鈺和公司、威力公司等
24 營業人所出具之不實發票，良澤公司仍以之作為進項稅額憑
25 證申報扣抵銷項稅額，造成良澤公司於該期間發生營業稅額
26 之脫漏，屬故意違章行為。茲援引相關法規如附表，予以論
27 究如下：

28 (一)我國法制對於違反義務之行為課予責任，大別有刑事、民
29 事、行政三種責任；又在實定法國家，各類責任之成立首應
30 該當其實體法定要件，及具備各該規定之主觀責任要件。依
31 行政罰法第7條第1項，必須行為人具備故意或過失之責任條

01 件，始得對其違章行為加以裁罰。一般而言，所謂故意係指
02 行為人對於違反行政法上義務之構成要件事實，明知並有意
03 使其發生，或預見其發生而其發生並不違背其本意；所謂
04 「過失」，指行為人對於違反行政法上義務之構成要件事實
05 之發生，雖非故意，但按其情節應注意、能注意而不注意，
06 或雖預見其能發生而確信其不發生。是以，不論故意或過
07 失，均係以「違反行政法上義務之構成要件事實」為範圍。
08 又私法人、團體、組織之行為，通常由公司內部之自然人所
09 為，因而同條第2項即規定以「其代表人、管理人、其他有
10 代表權之人或實際行為之職員、受僱人或從業人員」之故
11 意、過失，推定為該等組織之故意、過失。是故，關於組織
12 之主觀責任條件之成立，除有反證可以推翻推定之結果外，
13 應以對於「違反行政法上義務之構成要件事實」之成立，具
14 有決定或督導責任之組織代表人、管理人、其他有代表權之
15 人；或實際作成「違反行政法上義務之構成要件事實」行為
16 之職員、受僱人或從業人員，渠等故意、過失認定之。再
17 按，營業稅法第51條第1項第5款規定虛報進項稅額之漏稅
18 罰，依本件行為時營業稅法施行細則第52條第2款之定義規
19 定：「本法第五十一條各款之漏稅額，依左列規定認定之：
20 一、…… 二、第五款，以經主管稽徵機關查獲核定之虛報
21 進項稅額為漏稅額，包括本法規定不得扣抵之進項稅額、無
22 進貨事實及偽造變造之進項稅額而申報退抵稅額者。」，依
23 原審所認定之事實，本件所涉者為無進貨事實之虛報進項稅
24 額，參諸前述關於主觀責任要件之論述，應否對性質上為法
25 人之上訴人該當此等漏稅罰之行為予以裁罰，除須良澤公司
26 有無進貨事實卻虛報進項稅額進行申報繳納之違章要件事實
27 之該當外，尚須依行政罰法第7條第2項規定，探究良澤公司
28 「其代表人、管理人、其他有代表權之人或實際行為之職
29 員、受僱人或從業人員」就無進貨事實卻虛報進項稅額進行
30 申報繳納之違章要件事實，有無如前述故意、過失主觀責任
31 條件之成就。

01 (二)承前所述，原審所認定之事實為良澤公司無進貨事實取具派
02 克公司等所出具之不實發票，良澤公司仍以之作為進項稅額
03 憑證申報扣抵銷項稅額，造成該期間營業稅額之脫漏，屬故
04 意違章行為。上訴人於原審一再主張良澤公司係在不知情之
05 狀況下，因遭詐騙而取得虛偽之進項發票，因而不知所有相
06 關交易並非真實，仍納為進項稅額進行申報繳納，縱良澤公
07 司之內控機制有所疏失，亦與違章行為無涉；於上訴中並指
08 摘原判決推定其具備故意之責任條件，為判決違背法令等
09 語。揆諸前揭說明，本件為良澤公司之違章責任，其故意過
10 失之有無，除無反證推翻外，應按「其代表人、管理人、其
11 他有代表權之人或實際行為之職員、受僱人或從業人員」之
12 故意過失定之；亦即應探究孰為良澤公司之代表人等為有權
13 決定或監督營業稅法上真實申報繳納義務之履行者，或孰為
14 實際從事營業稅法上真實申報繳納義務之行為者，而對於本
15 件違反行政法上義務即無進貨事實而虛報進項稅額之構成要
16 件事實，如何明知並有意使其發生，或預見其發生而其發生
17 並不違背其本意；或對於無進貨事實而虛報進項稅額之構成
18 要件事實之發生，雖非故意，但按其情節應注意、能注意而
19 不注意，或雖預見其能發生而確信其不發生等節判斷之。又
20 就此屬於裁罰處分之成立要件，被上訴人自負有舉證責任。

21 (三)經核，原審認定本件良澤公司違章故意責任之成立，乃將構
22 成刑事犯罪要件事實，混淆認定為成立行政違章要件事實，
23 因而未能正確適用行政罰法第7條第2項不當，而有理由未備
24 等判決違背法令之情事，爰論究如下：

25 1.原審認「就主觀歸責事由（故意或過失）而言，良澤公司
26 前開客觀違章行為，其在主觀上是否有歸責事由存在之待
27 證事實部分，因為本件中『無進貨事實』之待證事實已經
28 證明，則良澤公司『虛報進項稅額而使應納稅額減少』之
29 客觀行為，已足以顯明其有漏稅之主觀故意」云云（見原
30 判決第29頁），並援用參照本院102年度判字第14號判決
31 意旨。惟綜觀本院102年度判字第14號判決之個案事實及

01 審理內容，該案原告主張有交易事實而自銷售端取得進項
02 發票，惟經稽徵機關證明所取具之進項統一發票，於銷售
03 端並無銷售情事，法院審理後評價認定營業人有無進貨事
04 實而仍虛報進項稅額之故意；而本件固經被上訴人調查認
05 定派克公司等營業人所開立之發票為不實之進項憑證，且
06 經核算良澤公司當期營業稅額有脫漏之事實，惟原審認定
07 本件不實發票之取得來自於蓄意掏空公司之經理人韓天怡
08 等共犯，此與本院前開案件之事實已有不同，乃未予區別
09 個案不同，遽引本院前案之論斷結論為本件認定之依據，
10 逕以客觀脫漏營業稅額之事實推論主觀故意責任之成立，
11 乃對於良澤公司具有故意責任條件之認定一節，有理由未
12 備之違誤。

13 2.原審又指「韓天怡對於良澤公司之不實進貨、不實銷貨等
14 行為，應係故意使其發生，致生良澤公司取得不實發票、
15 開出不實發票、短漏營業稅等違章結果。亦即，韓天怡既
16 係良澤公司之高階經理人，實際掌管並從事本件國內外網
17 路通訊產品之進銷業務，且係本件違章行為之主導人之一，
18 依行政罰法第7條第2項規定，則韓天怡之故意推定為
19 良澤公司之故意。」云云（見原判決第30頁）。有關行政
20 罰法第7條第2項組織推定故意過失之規定於本件違章情事
21 之適用，業經論明於前，即應以良澤公司內部具有決定或
22 監督履行營業稅法上真實申報繳納義務之代表人或管理
23 人，對於本件無進貨事實而虛報進項稅額之構成要件事
24 實，具有如何之故意或過失以定之。查：

25 (1)原判決四、（二）2.認定「被告（按即被上訴人）認本
26 件與原告（按即上訴人）合併後消滅之良澤公司於95年
27 1月至96年12月間從事不實國內進貨、不實國內銷貨、
28 不實外銷等違法行為，核屬有據」一節（見原判決第7-
29 11頁），除援引原處分卷及刑案卷證認定韓天怡等共犯
30 之身分關係（見原判決第8頁）外，其餘敘事則未經其
31 敘明其認定所憑之事證。原判決四、（二）3.認定「良

01 澤公司參與上開不實循環交易，致生本件短漏稅額之違
02 章結果」一節（見原判決第11-19頁），則係援引刑案
03 卷證之證詞資料證明韓天怡等人如何共同以上揭「原貨
04 寄倉」、「假單過水」或「三角貿易」等不實循環交易
05 手段，使良澤公司於95年1月至96年12月間，除實際進
06 貨656臺及實際外銷531臺Outdoor AP外，其餘係自派克
07 公司取具不實統一發票，及使良澤公司不實銷貨予國內
08 邁康、全耀、技爾、元通、義德威等公司，而開立不實
09 統一發票，並有對境外公司不實外銷情事；惟綜核原審
10 所援引之事證均指向韓天怡等人之犯罪行為，原審認定
11 「良澤公司參與上開不實循環交易」，乃意指法人參與
12 其中，惟法人為一組織體，其意志由其內部機關作成或
13 有代表權之人決之，原審所稱「良澤公司參與不實循環
14 交易」究何所指？所憑事證為何？均有未明。另原判決
15 四、（二）4.認定「被告認本件與原告合併後消滅之良
16 澤公司自盈訊公司、鈺和公司、威力公司取具不實統一
17 發票申報扣抵銷項稅額，經核有據」，及原判決四、
18 （二）5.認定「本件行為發生日起至查獲日（調查基準
19 日）以前各期，核有期末累積留抵稅額小於所虛報之進
20 項稅額情形，已發生以虛報進項稅額扣抵銷項稅額之情
21 事，被告就各期實際扣抵數予以加總計算漏稅額，並無
22 不合」、原判決四、（二）6.敘明被上訴人原查及復查
23 決定關於認定有無進貨事實及短漏稅額之計算上發生錯
24 誤，經重核復查決定認定漏稅額應為11,724,311元，惟
25 本於不利益變更禁止原則，仍予維持本件漏稅額為10,0
26 21,097元之補稅處分等節（見原判決第19-28頁），本
27 院審酌上訴人已完納重核復查決定所核課補徵之營業稅
28 額，並於原審110年3月12日言詞辯論時，撤回撤銷本稅
29 處分之請求，陳明對漏稅額不再爭執等語（見原審卷□
30 第527、528頁），堪認原審認定良澤公司有脫漏95年1

01 月起至96年12月期間之營業稅額之事實，固屬合法有
02 據。

03 (2)原審繼而認定良澤公司之主觀故意責任，仍係援引刑案
04 之證據資料，所持理由略為「良澤公司之員工林曉芳亦
05 證稱：良澤公司整個網通部門業務是由韓天怡綜理，伊
06 與派克公司的交易是由韓天怡先將發票帶回良澤公司給
07 伊，或由派克公司提供發票給伊，經取得發票後，韓天
08 怡指示伊向派克公司下訂單，並指示伊通知良澤公司財
09 務部門對派克公司付款，如此與一般先下訂單再收到發
10 票之進貨方式不同等節，亦如上述。復按林曉芳出具之
11 自白書所載：每次三角貿易出貨給Etherway公司時，伊
12 係向派克公司李小姐要提單，李小姐都說要找一找拖了
13 很久才會給，並且韓天怡向伊要了Etherway的提單去
14 看，就有用手機打給別人很小聲的說，提單上部分內容
15 不應該這樣做。此外，尚有技爾公司指定的送貨地址，
16 竟與邁康公司的地址及電話一模一樣等各項異常情事
17 （參刑案證據卷第24至27、236至239頁）。況且，韓天
18 怡於上開刑案偵查時亦證稱：良澤公司購入一批Outdoor
19 AP實體商品係由派克公司向泰鉅公司進貨而得，並且
20 製造年份均是95年4月至6月間，實際本案係同一批貨在
21 轉而已（參刑案證據卷第88頁）。又邁康公司黃長成、
22 技爾公司陳文杉及良澤公司網通部門員工等人均指稱相
23 關假交易皆是由韓天怡及王柏森主導並指示經手人員辦
24 理，韓天怡就此則自承：在整個交易過程中，伊可以主
25 導，僅是伊主導的部分不多等情明確（參刑案證據卷第
26 89頁）」等語（見原判決第29、30頁）。經核上開證據
27 資料悉為刑事案件援供認定韓天怡等人掏空良澤公司之
28 證據，即韓天怡等人安排假交易，乃在套取不當利益，
29 似非在逃漏營業稅。揆諸前揭論述，本件良澤公司故意
30 過失之有無，應按「其代表人、管理人、其他有代表權
31 之人或實際行為之職員、受僱人或從業人員」之故意過

失定之；稽之前揭林曉芳證稱韓天怡主管良澤公司網通部門業務，又付款部分另須通知良澤公司之財務部門等語，似指韓天怡具有綜理良澤公司網通業務部門之權限，至稅務事務則似應屬良澤公司之財務部門主管。亦即韓天怡對於良澤公司應真實申報繳納營業稅，似無決定或監督之職責，則原審以韓天怡為安排假交易而故意取具不實進貨發票，推定為良澤公司故意虛增進項稅額脫漏營業稅之認定，即有適用行政罰法第7條第2項規定之不當。從而，韓天怡是否良澤公司內部決定或監督履行營業稅法上真實申報繳納義務之代表人或管理人一節，為關係得否以其故意推定為良澤公司之故意之重要爭點，乃原審未予調查，亦未說明未予調查之理由，核理由未備之違誤。

- 3.原審另以「本件經財團法人中華民國證券櫃檯買賣中心（下稱櫃買中心）抽核進銷貨憑證，查得作業疏漏事項，且良澤公司負責人劉興義就此亦自承該公司沒有落實相關簽章及確認之情甚明。據此可知，良澤公司『長期疏未』建置及落實踐行完備且有效之進銷貨內部控制及內部稽核程序，致生本件短漏營業稅款等違章結果，而未預先及時予以防免，則良澤公司於本件亦係具備主觀歸責事由。」云云（見原判決第29頁）。原審引用良澤公司當時負責人劉興義於刑案證述自承良澤公司並未落實相關簽章及確認之情（參刑案證據卷第60至61頁），固然有據。惟本件科罰之違章行為乃良澤公司虛報進項稅額而生營業稅之脫漏，為查究良澤公司之主觀責任條件之有無，應調查良澤公司內部係由何主管（代表人、管理人）監督，或何員工實際申報該等不實之進項稅額，而渠等於履行申報義務時，對於該公司所取得之相關於本件事實之進貨發票並無進貨事實、為不實發票等節，是否具有明知、是否按其情節應注意而能注意乃竟不為注意等故意、過失之情狀，據以適用行政罰法第7條第2項推定為良澤公司之故意、過

失。原審所執良澤公司未循公司正常營運步驟稽核貨物進銷之真實，此一狀態於該公司之影響，係給予韓天怡等有心人士一再製造假交易不法掏空公司之機會，因而造成公司及股東之損失，所涉者為有無故意或過失不為內控作為，而生對於公司、股東之損害賠償責任，並非對於公司取得不實發票後猶虛增進項稅額違章行為之故意過失。原審以劉興義之證詞論斷良澤公司具有主觀責任條件，實有證據取捨認定事實未符論理法則之違誤；並依此推論涵攝行政罰法第7條第2項，似應以劉興義「長期疏未」執行內控機制之過失為良澤公司之過失，於本件事實之主觀責任條件為過失責任？此又與原審前開論證結果相悖，而屬理由矛盾。

(四)綜上，原審將構成刑事犯罪要件事實，混淆認定為良澤公司成立行政違章要件事實，因認被上訴人對合併存續之上訴人科以裁罰為合法有據，有前述違背法令之違誤，上訴人訴請廢棄原判決，即有理由。又關於本件違章行為即良澤公司虛報進項稅額有無故意過失一節，應依本院一再論述之見解，調查事實認定良澤公司何等層級之人為該公司有權決定或監督營業稅法上真實申報繳納義務之履行，或孰為實際從事營業稅法上真實申報繳納義務之行為者，其對虛報進項稅額之構成要件事實，有如何明知並有意使其發生，或預見其發生而其發生並不違背其本意；或對於虛報進項稅額之構成要件事實之發生，雖非故意，但按其情節應注意、能注意而不注意，或雖預見其能發生而確信其不發生，方得以推定為良澤公司之故意或過失，進而審查被上訴人所為之裁罰處分有無裁量違法得否予以維持。而以上未明之爭點，均尚待原審曉諭被上訴人舉證證明後調查認定之，本件爰予發回原審重為審理。

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 111 年 11 月 7 日

01
02
03
04
05
06

最高行政法院第二庭

審判長法官 帥 嘉 寶
法官 鄭 小 康
法官 林 玫 君
法官 洪 慕 芳
法官 李 玉 卿

07
08
09

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異
中 華 民 國 111 年 11 月 7 日
書記官 高 玉 潔