

最 高 行 政 法 院 判 決

111年度上字第50號

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

被 上 訴 人 優群科技股份有限公司

代 表 人 王朝樑

訴訟代理人 謝宗穎 律師

上列當事人間營業稅事件，上訴人對於中華民國110年10月14日臺北高等行政法院102年度訴字第1207號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、上訴人之代表人王綉忠於本件訴訟繫屬本院後變更為蔡碧珍，其新任代表人已聲明承受訴訟，核無不合，應予准許，合先敘明。

二、緣與被上訴人合併後消滅之良澤股份有限公司（下稱良澤公司）於民國97年1月至12月無進貨事實，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）78,458,700元，營業稅額3,922,935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上訴人查獲，審理違章成立，初查除核定補徵營業稅額3,922,935元外，並按所漏稅額3,922,935元處以1.5倍之罰鍰計5,884,402元。被上訴人不服，申請復查結果，獲准追減營業稅額1,135,801元及罰鍰1,703,701元。被上訴人仍表不服，提起訴願，經財政部以101年3月15日台財

01 訴字第10000501550號訴願決定撤銷上訴人100年11月10日北
02 區國稅法一字第1000017396號復查決定，囑由上訴人另為處
03 分，上訴人遂以101年12月25日北區國稅法一字第101800511
04 8號重核復查決定（下稱原處分）變更核定營業稅額2,787,1
05 34元及罰鍰4,180,701元。被上訴人仍表不服，提起訴願，
06 亦遭駁回，遂就罰鍰部分（關於營業稅額部分，業據被上訴
07 人撤回起訴）提起本件行政訴訟，並聲明：訴願決定及原處
08 分就罰鍰4,180,701元部分均撤銷。經原審以102年度訴字第
09 1207號判決（下稱原判決）將訴願決定及原處分就罰鍰4,18
10 0,701元部分均撤銷。上訴人不服，遂提起本件上訴。

11 三、被上訴人起訴主張及上訴人於原審答辯均引用原判決所載。

12 四、原判決撤銷訴願決定及原處分關於罰鍰4,180,701元部分，
13 係以：(一)韓天怡與王柏森等人，因以「原貨寄倉」、「假單
14 過水」、「循環物流」或「三角貿易」等交易模式，以不實
15 交易單據進行紙上循環交易，涉嫌違反商業會計法等刑事案
16 件，經臺灣士林地方檢察署提起公訴，臺灣士林地方法院10
17 0年度金重訴字第8號刑事判決及臺灣高等法院103年度上重
18 訴字第2號刑事判決有罪，業經最高法院109年度台上字第8
19 號刑事判決駁回刑案上訴人之上訴而告確定。足見良澤公司
20 網通部門最高主管韓天怡係主導本件違章行為共犯之一，負
21 責網通部門包括接洽供應商、客戶等所有業務，韓天怡對於
22 良澤公司之不實進貨、不實銷貨等行為，係故意使其發生，
23 致生良澤公司取得不實發票、開出不實發票、短漏營業稅等
24 違章結果，依行政罰法第7條第2項規定，推定為良澤公司之
25 故意。又良澤公司負責人劉興義於調查筆錄亦自承良澤公司
26 確有內稽內控不足之疏失。是被上訴人主張其無故意或過
27 失，不應受罰云云，並不足採。(二)被上訴人係於96年間以增
28 資發行新股方式受讓良澤公司100%股權，並於98年1月1日為
29 合併基準日正式合併，被上訴人嗣於97年度財報認列轉投資
30 良澤公司之減損損失，而被上訴人早在98年4月間即對韓天
31 怡提出刑事告訴，是綜合上情以觀，就上述良澤公司97年間

虛偽交易情事，被上訴人主張其係被害人一節，亦非全然無據。且被上訴人終究僅係因合併良澤公司而負有繳納合併前良澤公司應納稅捐之義務，則關於被上訴人合併良澤公司反而受有損害，以及逃漏營業稅行為發生在合併良澤公司之前等事由，應認亦屬本件違反行政法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反行政法上義務所得之利益等裁處罰鍰所應審酌之要素。上訴人僅以被上訴人受推定故意，且因已於裁罰處分核定前補繳稅款，逕依財政部發布稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（下稱裁罰倍數參考表）裁罰所漏稅額之1.5倍，而未依稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表使用須知（下稱裁罰倍數參考表使用須知）第4點之規定，考量上開情事，酌予在法定倍數範圍內減輕其罰，上訴人容有裁量怠惰或濫用情事，已逾越處罰之必要程度，違反比例原則，自有未合等語。

五、上訴人上訴意旨略以：(一)本件被上訴人95年度至97年度正確營業稅本稅應補徵14,546,566元，罰鍰21,819,849元（1.5倍），惟上訴人僅補徵營業稅本稅12,808,231元，罰鍰14,207,027元，實際裁處罰鍰金額尚未達正確漏稅額1倍，亦非原判決所指摘1.5倍，上訴人已充分考量及分析探究被上訴人違章情節之故意主觀要件，自無裁量怠惰，原判決顯有判決理由違背法令之情事。(二)良澤公司與派克公司從事不實交易雖始於95年，惟被上訴人於96年10、11月間取得良澤公司100%股權具實質控制力後，良澤公司仍持續進行不實交易，致因良澤公司於97年認列呆帳及存貨呆滯損失而提列投資良澤公司之減損損失，足見被上訴人明顯知悉上開不實交易，卻未自動補報繳而免罰，反而主張實際交易，對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料，致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐。原判決顯與上開事實不相符，判決理由顯有違論理法則而有判決理由不備之情形。(三)良澤公司虛報進項稅額而使應納稅額減少之客觀行為，已足以顯明其有漏稅之主觀故意，且良澤公司長期疏未踐行完備有效之進銷貨內部

01 控制及內部稽核程序，致生本件短漏營業稅款等違章結果，
02 良澤公司亦具主觀歸責事由。原判決顯與行政罰法相違，有
03 適用法規顯有錯誤之情事。(四)本件被上訴人97年度正確所漏
04 稅額為2,822,255元，罰鍰4,233,382元（1.5倍），惟上訴
05 人僅裁處1.48倍罰鍰金額為4,180,701元，足見上訴人已充
06 分考量及分析探究被上訴人違章情節之故意主觀要件，自無
07 裁量怠惰，原判決顯有判決理由違背法令之情事等語。

08 六、本院經核原判決將訴願決定及原處分就罰鍰4,180,701元部
09 分均撤銷，結論並無不合，茲就上訴意旨補充論斷如下：

10 （一）我國法制對於違反義務之行為課予責任，大別有刑事、民
11 事、行政三種責任；又在實定法國家，各類責任之成立首
12 應該當其實體法定要件，及具備各該規定之主觀責任要
13 件。依行政罰法第7條第1項，必須行為人具備故意或過失
14 之責任條件，始得對其違章行為加以裁罰。一般而言，所
15 謂故意係指行為人對於違反行政法上義務之構成要件事
16 實，明知並有意使其發生，或預見其發生而其發生並不違
17 背其本意；所謂「過失」，指行為人對於違反行政法上義
18 務之構成要件事實之發生，雖非故意，但按其情節應注
19 意、能注意而不注意，或雖預見其能發生而確信其不發
20 生。是以，不論故意或過失，均係以「違反行政法上義務
21 之構成要件事實」為範圍。又私法人、團體、組織之行
22 為，通常由公司內部之自然人所為，因而同條第2項即規
23 定以「其代表人、管理人、其他有代表權之人或實際行為
24 之職員、受僱人或從業人員」之故意、過失，推定為該等
25 組織之故意、過失。是故，關於組織之主觀責任條件之成
26 立，除有反證可以推翻推定之結果外，應以對於「違反行
27 政法上義務之構成要件事實」之成立，具有決定或督導責
28 任之組織代表人、管理人、其他有代表權之人；或實際作
29 成「違反行政法上義務之構成要件事實」行為之職員、受
30 僱人或從業人員，渠等故意、過失認定之。

(二) 經查與被上訴人合併後消滅之良澤公司於97年1月至12月無進貨事實，取具派克公司所開立之不實統一發票，銷售額合計78,458,700元，營業稅額3,922,935元，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額（其中97年1月至10月營業稅，係在被上訴人98年1月1日正式合併良澤公司前所申報，97年11月及12月營業稅則於被上訴人正式合併良澤公司後之98年1月15日申報）。經法務部調查局中部地區機動工作站及上訴人查獲，審理違章成立，初查除核定補徵營業稅額3,922,935元外，並按所漏稅額3,922,935元處以1.5倍之罰鍰計5,884,402元。被上訴人不服，申請復查結果，獲准追減營業稅額1,135,801元及罰鍰1,703,701元。被上訴人仍表不服，提起訴願，經財政部撤銷復查決定，囑由上訴人另為處分，上訴人遂以原處分變更核定營業稅額2,787,134元及罰鍰4,180,701元等情，為原審依職權調查證據認定之事實，核與卷內證據資料並無不合。上訴人係以被上訴人違反加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第51條第5款「虛報進項稅額」之規定而裁處罰鍰，惟依本件行為時營業稅法施行細則第52條第2款之定義規定：「本法第51條各款之漏稅額，依左列規定認定之：……二、第5款，以經主管稽徵機關查獲核定之虛報進項稅額為漏稅額，包括本法規定不得扣抵之進項稅額、無進貨事實及偽造變造之進項稅額而申報退抵稅額者。」而依原審所認定之事實，本件所涉者為無進貨事實之虛報進項稅額，參諸前述關於主觀責任要件之論述，應否對性質上為法人之被上訴人該當此等漏稅罰之行為予以裁罰，除須被上訴人有「無進貨事實卻虛報進項稅額進行申報繳納」之違章要件事實之該當外，尚須依行政罰法第7條第2項規定，探究被上訴人「其代表人、管理人、其他有代表權之人或實際行為之職員、受僱人或從業人員」就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，有無如前述故意、過失主觀責任條件之成就。

01 (三) 經查，原判決雖以良澤公司網通部門最高主管韓天怡，與
02 訴外人王柏森等人以「原貨寄倉」、「假單過水」或「三
03 角貿易」等交易模式，以不實交易單據進行紙上循環交
04 易，韓天怡對於良澤公司不實進貨、銷貨行為，係故意使
05 其發生，致生良澤公司取得不實發票、開出不實發票、短
06 漏營業稅等違章結果，依行政罰法第7條第2項規定推定為
07 良澤公司故意；又依良澤公司負責人劉興義於調查筆錄自
08 承良澤公司內稽內控不足，而認為無從推翻前開推定故意
09 等語。惟：

10 1. 本件為被上訴人（法人）之違章責任，其故意過失之有
11 無，除無反證推翻外，應按「其代表人、管理人、其他
12 有代表權之人或實際行為之職員、受僱人或從業人員」
13 之故意過失定之；亦即應探究孰為良澤公司或被上訴人
14 之代表人等為有權決定或監督營業稅法上真實申報繳納
15 義務之履行者，或孰為實際從事營業稅法上真實申報繳
16 納義務之行為者，而對於本件違反行政法上義務即無進
17 貨事實而虛報進項稅額之構成要件事實，如何明知並有
18 意使其發生，或預見其發生而其發生並不違背其本意；
19 或對於無進貨事實而虛報進項稅額之構成要件事實之發
20 生，雖非故意，但按其情節應注意、能注意而不注意，
21 或雖預見其能發生而確信其不發生等節判斷之。又就此
22 屬於裁罰處分之成立要件，上訴人自負有舉證責任。

23 2. 依原判決引用之良澤公司網通部門業務助理林曉芳於
24 調查筆錄所供述，韓天怡主管良澤公司網通部門業務，
25 又付款部分另須通知良澤公司之財務部門等語（見原處
26 分卷三第133頁），是良澤公司既設有財務部門，一般
27 而言，申報繳納營業稅，應係由財務部門負責，且依原
28 審調查所得之證據，並無從認定身為網通部門主管之韓
29 天怡對於良澤公司應真實申報繳納營業稅，有決定或監
30 督之職責，則原判決逕以韓天怡安排假交易而故意取具

01 不實進貨發票，推定為良澤公司故意虛增進項稅額脫漏
02 營業稅之認定尚有未洽。

03 3.原審又執良澤公司負責人劉興義之證詞，論斷良澤公司
04 內稽內控不足，不足以推翻前述「推定故意」等語，惟
05 良澤公司縱使未循公司正常營運步驟稽核貨物進銷之真
06 實，此一狀態於該公司之影響，係給予韓天怡等有心人
07 士一再製造假交易不法掏空公司之機會，因而造成公司
08 及股東之損失，所涉者為有無故意或過失不為內控作
09 為，而生對於公司、股東之損害賠償責任，並非對於公
10 司取得不實發票後猶虛增進項稅額違章行為之故意過
11 失。

12 (四) 原判決逕認被上訴人對違章行為有推定故意，雖有前述未
13 洽。惟原判決另說明，97年1月至10月營業稅，係在被上
14 訴人98年1月1日正式合併良澤公司前所申報，97年11月及
15 12月營業稅則於被上訴人正式合併良澤公司後之98年1月1
16 5日申報，被上訴人早在98年4月間即對韓天怡提出刑事告
17 訴，被上訴人主張其係被害人一節，亦非全然無據。雖依
18 稅捐稽徵法第15條規定，被上訴人對於合併前良澤公司逃
19 漏97年度之營業稅，仍應負繳納之義務。然被上訴人終究
20 僅係因合併良澤公司而負有繳納合併前良澤公司應納稅捐
21 之義務，但對於逃漏營業稅而裁處罰鍰部分，既然受處分
22 人為被上訴人，則上述關於被上訴人合併良澤公司反而受
23 有損害，以及逃漏營業稅行為發生在合併良澤公司之前等
24 事由，應認亦屬本件違反行政法上義務行為應受責難程
25 度、所生影響及因違反行政法上義務所得之利益等裁處罰
26 鍰所應審酌之要素。上訴人僅以被上訴人受推定故意，且
27 因已於裁罰處分核定前補繳稅款，逕依前揭裁罰倍數參考
28 表規定之劃一處罰方式，裁罰所漏稅額之1.5倍，而未依
29 裁罰倍數參考表使用須知第4點之規定，考量上開情事，
30 酌予在法定倍數範圍內減輕其罰。揆諸前開說明，其責罰
31 並不相當，而認罰鍰處分有裁量怠惰或濫用情事，已逾越

處罰之必要程度，違反比例原則，是原判決據此將罰鍰處分撤銷，於法自無不合，全案仍有調查裁罰要件是否具備與處罰裁量有無違法之必要，應發回上訴人重為調查。上訴意旨雖主張裁處罰鍰不到漏稅額之1.5倍，其已充分考量違章情節，無裁量濫權、怠惰等情形云云，惟上訴人於原審已自承本件罰鍰處分係以漏稅額2,787,134元計算，處1.5倍罰鍰，故為4,180,701元（見原審卷一第51頁反面）；而上訴意旨改以95至97年3個年度合計之漏稅額及罰鍰額，主張裁處罰鍰數額不到1倍，及以刑事判決認定事實重算提高漏稅額，而主張本件罰鍰未達依刑事判決認定之漏稅額之1.5倍，更足以顯示上訴人作成本件裁罰處分時，並未考量違章情節斟酌是否應酌予減輕刑罰，悉依裁罰倍數參考表逕行劃一處罰。其餘上訴意旨，無非就原審取捨證據、認定事實之職權行使，主張原判決違背法令，核無可採，其上訴無理由，應予駁回。

（五）綜上所述，原判決將訴願決定及原處分就罰鍰4,180,701元部分均撤銷，結論並無不合。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

七、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第2項、第98條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 111 年 11 月 24 日

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 李 玉 卿

法官 洪 慕 芳

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 111 年 11 月 24 日

書記官 張 玉 純