

臺北高等行政法院判決

102年度訴字第1207號

110年9月16日辯論終結

原告 優群科技股份有限公司

代表人 王朝樑（董事長）

訴訟代理人 王惠民 會計師（兼送達代收人）

黃健育 會計師

林銘龍 律師

被告 財政部北區國稅局

代表人 王綉忠（局長）住同上

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102年6月28日台財訴字第10200063850號（案號：第10200494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（即重核復查決定）就罰鍰新臺幣4,180,701元部分均撤銷。

訴訟費用由被告負擔。

事實及理由

一、被告代表人原為李慶華，於訴訟進行中依序變更為吳英世、王綉忠，茲由其具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

二、爭訟概要：緣與原告合併後消滅之良澤股份有限公司（下稱良澤公司）於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

01 地區機動工作站及被告查獲，審理違章成立，初查除核定補
02 徵營業稅額3,922,935元外，並按所漏稅額3,922,935元處以
03 1.5倍之罰鍰計5,884,402元。原告不服，申請復查結果，獲
04 准追減營業稅額1,135,801元及罰鍰1,703,701元。原告仍表
05 不服，提起訴願，經財政部以101年3月15日台財訴字第1000
06 0501550號訴願決定撤銷被告100年11月10日北區國稅法一字
07 第1000017396號復查決定，囑由被告另為處分，被告遂以10
08 1年12月25日北區國稅法一字第1018005118號重核復查決定
09 變更核定營業稅額2,787,134元及罰鍰4,180,701元。原告仍
10 表不服，提起訴願，亦遭駁回，遂就罰鍰部分（關於營業稅
11 額部分，業據原告撤回起訴）提起本件行政訴訟。

12 三、原告起訴主張及聲明：

13 （一）主張要旨：

- 14 1.依最高法院109年度台上字第8號刑事確定判決所示，良澤
15 公司確係遭刑案被告等人共同詐騙，自始至終均係基於正
16 常真實之交易認知及作業，與上下游交易並取得所有相關
17 憑證，係單純受詐欺之被害人。被告答辯理由時序錯置、
18 倒果為因，斷章取義地將刑案歷審均排除參與詐欺行為，
19 且係本案唯一受害者之原告，指摘為明知虛假交易仍刻意
20 為之的共犯。
- 21 2.原告確為整起案件之唯一且最大受害者，不應要求受他人
22 詐騙且已蒙受鉅額損失之原告，仍遭被告再予處罰。且原
23 告並未違反誠實義務，客觀上未具有違法性，主觀上亦未
24 具可責性，縱具查核能力之被告，遲至100年仍無法核認
25 前揭交易之真偽，殊難要求無調查能力之原告查核真偽，
26 原告自不應被處罰。
- 27 3.原告並無造成逃漏稅之事實與結果，且原告於另案刑事判
28 決確定前，根本無法確認究竟本件系爭進出貨之最後確定
29 事實狀況乃至於刑案被告等人是否確有所謂詐騙原告之事
30 實，需待刑事判決確定後，始得確認。故於刑事案件判決
31 確定前，原告根本無從也無可能如被告所述可先行補繳而

01 避免遭裁罰鍰，由此實更反證原告遭裁罰罰鍰之理由確不
02 可採。

03 4.被告罰鍰過重：被告就其自身之行政怠惰置而不論，在原
04 告蒙受損失後就原告因受詐欺而非因故意過失致違反行政
05 法或稅法上義務行為，全未審酌違反行政法上義務行為應
06 受責難程度、所生影響及因違反行政法上義務所得之利
07 益，被告之裁罰，實難謂符合比例原則更難謂符合公平課
08 稅原則等語。

09 (二) 聲明：訴願決定及原處分（即101年12月25日北區國稅法
10 一字第1018005118號重核復查決定）就罰鍰4,180,701元
11 部分均撤銷。

12 四、被告答辯及聲明：

13 (一) 答辯要旨：

14 1.原告員工韓天怡為良澤公司網通部門最高主管，負責網通
15 部門包括接洽供應商、客戶等所有業務，雖有相關內稽內
16 控機制，惟此一機制並未確實落實。又該等交易由韓天怡
17 引進，其銷貨對象亦由派克公司指定之客戶，原告員工林
18 曉芳對邁康國際企業有限公司（下稱邁康公司）訂單未記
19 載售價，韓天怡指示直接詢問派克公司之高巧盈，與一般
20 正常交易、經驗及論理法則相違，堪認原告內稽內控與徵
21 信機制之疏漏，讓韓天怡有機會以故意用不實統一發票申
22 報進項稅額，致發生漏稅結果，明顯違反從事商業活動之
23 企業所負擔基本之公法義務，依行政罰法第7條第2項規
24 定，推定原告對本件漏稅結果係有故意，原告如欲推翻前
25 開法律上之推定，自應積極證明自己對組織成員已盡監督
26 之能事。原告對上開重大交易，其員工隱瞞進貨來自泰鉅
27 科技股份有限公司、未驗貨之事、第3人支付貨款、交易
28 對象小公司並無可能有此交易金額及不同公司同一送貨地
29 點等等，一般從事正當交易之人當不可能如此輕忽而輕率
30 與之交易，足證原告仍有應注意而未注意之過失，應依加

01 值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第51條第1項
02 規定裁處罰鍰。

03 2.原告合併消滅之良澤公司於首揭期間無進銷貨事實，取得
04 派克公司等虛開之統一發票作為進項憑證申報扣抵銷項稅
05 額，同時開立不實統一發票予技爾科技股份有限公司、義
06 德威國際有限公司、邁康公司、元通科技股份有限公司、
07 全耀企業有限公司及出口不實，進銷項交易經核認為虛偽
08 交易，違章事證已臻明確並經刑事判決確定在案，且虛報
09 進項銷售額大於虛報銷項銷售額，已構成逃漏稅，顯有以
10 不正當方法逃漏稅捐之故意，並無納稅者權利保護法第16
11 條第1項不予處罰規定之適用。本件原以原告進貨取具非
12 實際交易對象開立之統一發票，作為進項憑證申報扣抵銷
13 項稅額，自違章行為發生日（95年3月15日）至查獲日（9
14 8年12月10日）止，虛報進項稅額3,922,935元，因已於裁
15 罰處分核定前補繳稅款，原按所漏稅額3,922,935元處1.5
16 倍罰鍰5,884,402元，嗣原核定補徵營業稅額3,922,935元
17 既經追減已如前述，經重行核算漏稅額2,787,134元，並
18 重行按所漏稅額處1.5倍罰鍰4,180,701元，原處罰鍰5,88
19 4,402元應予追減1,703,701元，變更核定為4,180,701
20 元，惟依刑事法院判決所載違章事實，重新計算漏稅額應
21 為2,822,255元，並按所漏稅額處1.5倍罰鍰應為4,233,38
22 2元，基於行政救濟不得為更不利於原告之決定，原處罰
23 鍰4,180,701元請續予維持。

24 3.財政部發布稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（下稱裁
25 罰倍數參考表），按各種稅務違章情形及違章後情形等事
26 項分別訂定裁罰金額或倍數，該表除訂定原則性或一般性
27 裁量基準外，另訂有例外情形之裁量基準，與法律授權之
28 目的，並無抵觸。本件被告於復查重核時已充分考量及分
29 析探究原告上開違章情節之故意或過失主觀要件，且亦在
30 前揭標準裁量範圍內，自不生裁量濫權、怠惰、過重或逾
31 越之問題。

01 (二) 聲明：原告之訴駁回。

02 五、查被告依據法務部調查局中機站通報資料（原處分卷二第45
03 4至622頁）及查獲資料，原以與原告合併消滅之良澤公司於
04 97年1月至12月間，取得派克公司虛開之統一發票銷售額78,
05 458,700元，營業稅額3,922,935元，作為進項憑證申報扣抵
06 銷項稅額，虛報進項稅額3,922,935元，乃核定補徵營業稅
07 額3,922,935元，並依營業稅法第51條第5款規定，按所漏稅
08 額3,922,935元處1.5倍之罰鍰計5,884,402元，此有營業稅
09 違章隨課核定稅額繳款書、罰鍰繳款書及裁處書附卷可參
10 （見原處分卷二第428至430頁）。原告向被告申請復查，經
11 被告重核復查決定，以良澤公司於97年1月至12月間，自派
12 克公司等2公司不實進貨，取具不實發票申報扣抵銷項稅額
13 計3,945,535元（分別為派克公司3,922,935元、盈訊資通股
14 份有限公司22,600元）；其又不實銷貨予國內技爾公司，而
15 開立不實發票並申報銷項稅額計2,245,611元，並對境外Etherway S. R. L. 公司（下稱Etherway公司）不實外銷，而申報
16 不實零稅率銷售額161,294,475元，以提高得退稅限額，經
17 重行按各期實際扣抵數予以加總計算，虛報進項銷售額大於
18 虛報銷項銷售額，已構成逃漏稅，核定應補稅額為2,787,13
19 4元，並按重行核定漏稅額2,787,134元處1.5倍之罰鍰計4,1
20 80,701元，亦有被告製作之「良澤公司扣除虛報銷項及進項
21 稅額按每期實際逃漏稅計算表」（見原處分卷三第510至511
22 頁）、虛報進項稅額及虛報銷項稅額計算表（見原處分卷二
23 第398至399頁）、銷售境外Etherway公司統計表（見原處分
24 卷三第93頁）、依出口報單核認確實外銷明細表（見原處分
25 卷三第181頁）及重核復查決定（見原處分卷二第760至768
26 頁）等在卷可稽。原告於本院110年2月23日準備程序時，撤
27 回對本稅部分之爭執，減縮訴之聲明為：「訴願決定、原處
28 分（即重核復查決定）就罰鍰新臺幣4,180,701元部分均撤
29 銷。」（見本院卷二第231頁）。從而，本稅部分即不在本
30 件審理範圍，本件應審酌爭點即為：被告依原告漏稅額2,78
31

7,134元，處1.5倍之罰鍰4,180,701元，是否適法？本院判斷如下：

（一）按營業稅法第51條第1項第5款規定：「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：……五、虛報進項稅額。」次按行政罰法第7條規定：「（第1項）違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。（第2項）法人、設有代表人或管理人之非法人團體、中央或地方機關或其他組織違反行政法上義務者，其代表人、管理人、其他有代表權之人或實際行為之職員、受僱人或從業人員之故意、過失，推定為該等組織之故意、過失。」第18條第1項規定：「裁處罰鍰，應審酌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，並得考量受處罰者之資力。」另105年12月28日公布、1年後施行之納稅者權利保護法第16條第1項、第3項亦規定：「納稅者違反稅法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」「稅捐稽徵機關為處罰，應審酌納稅者違反稅法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反稅法上義務所得之利益，並得考量納稅者之資力。」司法院釋字第641號解釋並明示：「對人民違反行政法上義務之行為處以罰鍰，其違規情節有區分輕重程度之可能與必要者，應根據違反義務情節之輕重程度為之，使責罰相當。」又上揭營業稅法第51條第1項所定處5倍以下罰鍰，並非採劃一之處罰方式，則稅捐稽徵機關於適用該項規定裁處罰鍰時，自應審酌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情節，並注意使責罰相當，以符合比例原則，且宜考量受處罰者之資力，避免造成個案顯然過苛之處罰，逾越處罰之必要程度，否則即有裁量怠惰或裁量濫用之違法。另裁罰倍數參考表就營業稅法第51條第1項第5款部分規定：「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，

01 並得停止其營業：一、……五、虛報進項稅額者。……無
02 進貨事實者。按所漏稅額處2.5倍之罰鍰。但於裁罰處分
03 核定前已補繳稅款者，處1.5倍之罰鍰；於復查決定前已
04 補繳稅款者，處2倍之罰鍰。」其對於虛報進項稅額部分
05 所設立之裁罰標準，固然合於5倍以下之規定，惟因營業
06 稅法第51條第1項之裁罰範圍並未規定罰鍰下限，故應注
07 意適用裁罰倍數參考表使用須知第4點規定：「參考表訂
08 定之裁罰金額或倍數未達稅法規定之最高限或最低限，而
09 違章情節重大或較輕者，仍得加重或減輕其罰，至稅法規
10 定之最高限或最低限為止，惟應於審查報告敘明其加重或
11 減輕之理由。」即稽徵機關於裁罰時仍應注意個案違章情
12 節是否為較輕者，而在法定倍數範圍內酌予減輕其罰，否
13 則即生個案過苛而有裁量怠惰或濫用之違法。此為行政法
14 院應依職權加以審查之事項。次按稅捐稽徵法第15條規
15 定：「營利事業因合併而消滅時，其在合併前之應納稅
16 捐，應由合併後存續或另立之營利事業負繳納之義務。」

17 (二) 原告主張良澤公司自始至終均係基於正常真實之交易認知
18 及作業，係單純受詐欺之被害人，原告並無故意過失，不
19 應受罰；且罰鍰過重，違反比例原則等語。經查，訴外人
20 林曉芳（94年9月間任職良澤公司擔任網通部門業務助
21 理）於調查筆錄供稱：「網通部門主管就是韓天怡，他綜
22 理整個網通部的業務、人事及經費……。約95年2月間開
23 始向派克公司進貨Outdoor AP，主要銷售對象是邁康公司
24 及Etherway公司，這部分業務是韓天怡接洽回來的，當時
25 良澤公司與派克公司尚未有任何交易，韓天怡就忽然拿了
26 2張派克公司的發票……」（見原處分卷三第133至135
27 頁）；訴外人李建志（94年1月間任職良澤公司網通部門
28 業務經理）供稱：「我們的主管是韓天怡協理，除我與韓
29 天怡負責業務推廣外，尚有助理林曉芳、林奕均2
30 人……。良澤公司於94年底開始向派克公司採購戶外無線
31 基地台（即Outdoor AP），到97年初結束交易，……都是

01 韓天怡負責接洽，並指示林曉芳處理報價、價格、數量、
02 下單及報關等業務，聯繫對象主要有老闆王柏森、李佳
03 怡、高巧盈等人……」（見原處分卷三第140至142頁）。
04 良澤公司負責人劉興義供稱：「我們主要認為韓天怡涉嫌
05 詐欺及背信，……，韓天怡顯有以虛偽詐欺手段套取公司
06 資金……。優群公司在查派克……等公司涉嫌利用假交易
07 套取良澤公司資金時，韓天怡即於98年3月間向優群公司
08 提出離職申請」等語（見原處分卷三第144至146頁）。而
09 韓天怡與王柏森等人，因以「原貨寄倉」、「假單過
10 水」、「循環物流」或「三角貿易」等交易模式，以不實
11 交易單據進行紙上循環交易，涉嫌違反商業會計法等刑事
12 案件，亦經臺灣士林地方檢察署提起公訴，臺灣士林地方
13 法院100年度金重訴字第8號刑事判決及臺灣高等法院103
14 年度上重訴字第2號刑事判決有罪（業經最高法院109年度
15 台上字第8號刑事判決駁回刑案被告之上訴而告確定），
16 亦有起訴書及歷審判決書在卷足憑。據此可知，良澤公司
17 網通部門最高主管韓天怡係主導本件違章行為共犯之一，
18 負責網通部門包括接洽供應商、客戶等所有業務，韓天怡
19 對於良澤公司之不實進貨、不實銷貨等行為，係故意使其
20 發生，致生良澤公司取得不實發票、開出不實發票、短漏
21 營業稅等違章結果，依行政罰法第7條第2項規定，推定為
22 良澤公司之故意。又既謂推定，雖非不能舉反證推翻，惟
23 良澤公司負責人劉興義於前開調查筆錄亦自承：「因為配
24 件包、專用貼紙等產品的料號都是由韓天怡提供並指示林
25 曉芳建檔……，根本沒有進入良澤公司，所以沒辦法盤
26 點。……配件包直接送至派克、技爾，韓天怡並沒有留下
27 任何簽收紀錄……」等語，足認良澤公司確有內稽內控不
28 足之疏失。此與上開刑事判決認定良澤公司雖有相關內稽
29 內控機制，惟此一機制並未確實落實，致韓天怡得以利用
30 該公司內稽內控與徵信機制之疏漏，而與王柏森共謀為虛
31 偽循環交易等情亦相符（見原處分卷三第451-455頁之判

01 決理由欄參、一、甲、(二)3.(1))。依上說明，尚無從推翻
02 上開推定故意之結果，原告主張其無故意或過失，不應受
03 罰云云，並不足採。

04 (三) 惟良澤公司雖然因行政罰法第7條第2項之規定，受推定故
05 意之責。然該推定故意之規定，係為解決法人組織之主觀
06 責任條件所致。就良澤公司而言，實際上係因其內稽內控
07 機制之不足，以致於韓天怡得以利用該公司內稽內控與徵
08 信機制之疏漏，而與王柏森共謀為虛偽循環交易等情，業
09 如前述。再者，原告係於96年間以增資發行新股方式受讓
10 良澤公司100%股權，並於98年1月1日為合併基準日正式合
11 併，原告為存續公司，良澤公司為消滅公司等情，業據良
12 澤公司負責人劉興義陳述在卷（見原處分卷三第145
13 頁），且有財團法人中華民國證券櫃檯買賣中心（下稱櫃
14 買中心）98年9月9日證櫃監字第0980201301號函影本可參
15 （見原處分卷一第182頁）。而原告因上開合併良澤公
16 司，嗣於97年度財報認列轉投資良澤公司之減損損失，亦
17 有上開櫃買中心函及專案查核報告（見原處分卷一第178
18 頁）足參。況且，原告亦早在98年4月間即對韓天怡提出
19 刑事告訴，主張略以：韓天怡利用主管職權，趁機以良澤
20 公司名義對外勾結廠商，以虛構交易但實際有無實體貨物
21 不明之方式，下單採購不必要產品，並由韓天怡指示以不
22 進入公司倉庫，直接由供應商出貨予第三購買廠商，再串
23 謀與名義上之出貨公司，向良澤公司詐欺取得貨款之方
24 式，致生損害於告訴人財產等情，有刑事告訴狀影本在卷
25 足憑（見本院卷一第214頁）。是綜合上情以觀，就上述
26 良澤公司97年間虛偽交易情事，原告主張其係被害人一
27 節，亦非全然無據。再如前述，原告於98年1月1日始正式
28 合併良澤公司，而本件系爭97年度營業稅之申報，除了97
29 年12月份是在原告正式合併良澤公司後之98年1月15日申
30 報，其餘月份均係在原告正式合併良澤公司前申報（營業
31 人銷售額與稅額申報書見原處分卷三第3至8頁），雖依前

引稅捐稽徵法第15條規定，原告對於合併前良澤公司逃漏97年度之營業稅，仍應負繳納之義務。然原告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，但對於逃漏營業稅而裁處罰鍰部分，既然受處分人為原告（裁處書見原處分卷二第433頁），則上述關於原告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。被告僅以原告受推定故意，且因已於裁罰處分核定前補繳稅款，逕依前揭裁罰倍數參考表規定之劃一處罰方式，裁罰所漏稅額之1.5倍，而未依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。揆諸前開說明，其責罰並不相當，被告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。

六、綜上所述，原處分（即重核復查決定）就罰鍰4,180,701元部分，既有上述違誤而無法維持，訴願決定未予糾正，亦有未合。原告訴請撤銷，為有理由，應予准許。

七、本件事證已臻明確，兩造其餘主張及陳述，經核於判決結果不生影響，爰不逐一論列，附此敘明。

據上論結，本件原告之訴為有理由，爰依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 110 年 10 月 14 日

臺北高等行政法院第四庭

審判長法 官 高愈杰

法 官 鍾啟煒

法 官 李君豪

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）

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

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
☐ 符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1. 上訴人或其法定代理人具備律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2. 稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
☐ 非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1. 上訴人之配偶、四親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，具備專利師資格或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，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出 ☐ 所示關係之釋明文書影本及委任書	

中 華 民 國 110 年 10 月 14 日

書記官 樓琬蓉