

臺灣高雄地方法院刑事判決

111年度訴字第574號

公 訴 人 臺灣高雄地方檢察署檢察官
被 告 吳世仁

選任辯護人 張堯程律師

上列被告因違反商業會計法等案件，經檢察官提起公訴（111年度偵字第11829號），本院判決如下：

主 文

吳世仁犯行使業務登載不實準文書罪，處有期徒刑參月，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日；又犯商業會計法第七十一條第一款填製不實會計憑證罪，處有期徒刑參月，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日。應執行有期徒刑伍月，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日。

事 實

一、吳世仁自民國105年10月21日起至107年12月22日止（下稱系爭時期），擔任峻達工程有限公司【下稱峻達公司，址設高雄市○○區○○街00號，自107年1月24日起，變更為同市○○區○○路00號5樓之1】之董事即負責人，及為商業負責人，綜理峻達公司業務與財務運作，有關委由記帳業者代為申購、請領及製作統一發票（下稱發票）、填製營業人銷售額與稅額申報書（下稱401報表）以申報營業稅，皆為其附隨業務，為從事業務之人。其明知應依交易之實際情況，據實製作發票即商業會計憑證、提出401報表申報營業稅，竟分為下列犯行：

(一)明知峻達公司與附表一所示鼎立環保資源有限公司（下稱鼎立公司）、達福企業有限公司（下稱達福公司）、汭誠建設有限公司（下稱汭誠公司，並與前2公司合稱鼎立等3公司）

01 之營業人均無實際交易，竟基於行使業務登載不實準文書之
02 犯意，於106年7月至8月間（下稱系爭期間），取得附表一
03 所示之不實發票（下合稱系爭進項發票），交予不知情之宏
04 興會計記帳及報稅代理人事務所（下稱宏興事務所）負責人
05 陳文娟，委請其以系爭進項發票，作為峻達公司當期營業稅
06 之進項憑證，據以登打不實之當期營業人銷售額與稅額電子
07 申報書（下稱系爭401電子報表）之準文書，繼於106年9月
08 間，透過網際網路將上開不實電磁紀錄上傳至財政部高雄國
09 稅局（下稱高雄國稅局）申報扣抵銷項稅額而行使，足生損
10 害於高雄國稅局對稅捐稽徵及核課管理之正確性，惟未生實
11 質逃漏營業稅之結果。

12 (二)明知峻達公司未於系爭期間，與附表二所示之鼎立等3公司
13 之營業人進行實際交易，竟基於填製不實會計憑證之犯意，
14 於106年8月23日至同年月31日間某時，在不詳地點，接續開
15 立附表二所示之不實發票（下合稱系爭銷項發票）後，交予
16 上開營業人，供其等充作進項憑證，於106年9月間，持向稅
17 捐稽徵機關申報各期營業稅，以扣抵稅額，足生損害於稅捐
18 稽徵機關對於稅捐徵收及管理之正確性（惟未生逃漏營業稅
19 之結果，此部不另為無罪之諭知，詳後述）。

20 二、案經高雄國稅局告發臺灣高雄地方檢察署（下稱雄檢）檢察
21 官偵查起訴。

22 理 由

23 壹、程序部分：

24 一、以下所引用具傳聞證據性質之供述證據，因檢察官、被告吳
25 世仁及辯護人於本案言詞辯論終結前，均未爭執其證據能力
26 （本院卷第384頁），本院審酌該等證據之作成或取得之狀
27 況，並無非法或不當取證之情事，亦無顯不可信之情況，依
28 刑事訴訟法第159條之5規定，均具證據能力。

29 二、其餘所引用卷內非供述證據性質之證據資料，則俱無違反法
30 定程序取得之情形，依刑事訴訟法第158條之4規定之反面解
31 釋，亦各有證據能力，合先敘明。

01 貳、實體部分：

02 一、認定犯罪事實之證據及理由：

03 (一)訊據被告矢口否認有何違反商業會計法（下稱商會法）等犯
04 行，辯稱：

05 1. 其不認識鼎立等3公司，無業務往來，且未取得系爭進項
06 發票；

07 2. 其於106年8月間辦理峻達公司增資時，將峻達公司之公司
08 章及負責人章（下合稱系爭大小章）交予陳文娟，其未製
09 作或提供系爭銷項發票供鼎立等3公司逃稅云云。

10 (二)其辯護人則為其辯護略以：

11 1. 被告曾於106年8月間，將系爭大小章交予陳文娟，作為虛
12 偽增資用，本件應係陳文娟所為；

13 2. 被告未領用系爭銷項發票。

14 (三)經查：

15 1. 下列事實：

16 (1)被告於系爭時期擔任峻達公司董事即負責人，許文福、陳
17 慶鴻分為鼎立公司、達福公司，及詎誠公司負責人，陳文
18 娟則為宏興事務所負責人；

19 (2)峻達公司與鼎立等3公司，於系爭期間均無實際交易；

20 (3)被告委請陳文娟，登打系爭401電子報表，向高雄國稅局
21 網路申報扣抵銷項稅額；

22 (4)鼎立等3公司，各以系爭銷項發票中之部分，充作進項憑
23 證，於106年9月持向稅捐稽徵機關申報系爭期間營業稅，
24 以扣抵稅額等節：

25 ①為被告所不爭執（本院卷第182、183、480、481頁），復
26 有下列事證可佐：

27 ①下列證人之證述：

28 ①陳文娟於偵訊、審判中（他卷第117至118頁；本院卷第
29 417至452頁）；

30 ②宏興事務所員工陳雅婷於審判中（本院卷第388至400
31 頁）；

01 ③陳慶鴻於偵訊中（他卷第69、70、159、160頁）；

02 ④許文福於偵訊、審判中（他卷第95至96、107頁；本院
03 卷第401至416頁）。至許文福於審理中，固謂其曾收到
04 附表一編號2所示、應由峻達公司支付予達福公司之新
05 臺幣（下同）82萬餘元中之20餘萬元，惟其就兩公司間
06 工程之有無？內容為何？一無所悉，復無法提出相關合
07 約及付款資料（本院卷第402至411、413至416頁），難
08 認所言實在，無從執為峻達、達福公司於系爭期間確曾
09 交易之憑佐，併此指明。

10 ②復有：

11 ①峻達公司營業人設立登記查簽表、營業人查訪報告表、
12 營業人設立登記申請書、營業人設立事項表、105年房
13 屋稅繳款書、房屋租賃契約書、峻達公司章程、股東同
14 意書、委託書暨申請書、營業稅稅籍資料查詢作業列印
15 結果（告卷第2至7、9、12至18、22至30、104至108、1
16 49至151頁）；

17 ②峻達公司專案申請調檔查核清單、涉嫌取得及開立不實
18 發票明細表、合作金庫商業銀行新興分行109年6月12日
19 合金新興字第1090002282號函暨新開戶建檔紀錄單、峻
20 達公司帳號00000000000000號帳戶（下稱A帳戶）、帳號
21 00000000000000號帳戶（下稱B帳戶）之交易明細表、申
22 報書查詢表、系爭401電子報表、營業人進銷項交易對
23 象彙加明細表（進項來源及銷項去路）、101年至105年
24 綜合所得稅各類所得資料清單、105年至107年綜合所得
25 稅BAN給付清單、薪資與勞保總額差異明細表、陳文娟
26 於財政部高雄國稅局談話紀錄、查詢發票領用商號列印
27 結果、峻達公司與鼎立等3家公司循環交易流程圖、峻
28 達公司、鼎立公司進銷項憑證明細資料表、營業稅稅籍
29 資料查詢作業列印結果、高雄國稅局109年9月7日財高
30 國稅審四字第1090000467號、110年1月7日財高國稅審
31 四字第1100100012號、110年5月4日財高國稅審四字第1

01 100104532號刑事案件告發書、111年11月18日財高國稅
02 審四字第1111021300號函、達福公司進銷項憑證明細資
03 料表暨營業稅稅籍資料查詢作業列印結果、詎誠公司進
04 銷項憑證明細資料表暨營業稅稅籍資料查詢作業列印結
05 果（告卷第31至62、68至72、88、93至108、110至12
06 2、124至151頁；他卷第202至209頁；本院卷第91頁）
07 在卷可憑。

08 ②此部分事實，首堪認定。

09 2. 又：

10 (1)峻達公司前因滯欠營業稅，於106年6月19日，經高雄國稅
11 局管制其購買發票，遂無法購買系爭期間期別之發票；

12 (2)嗣因被告欲承作中華電信股份有限公司（下稱中華電信）
13 工程，須開立發票，曾委請陳文娟處理峻達公司之增資、
14 報稅等事宜；

15 (3)系爭銷項發票本屬106年9、10月期別之發票，係於106年8
16 月23日（下稱系爭日期），於高雄市高雄地區農會信用
17 部，以臨櫃方式購買等端，業經：

18 ①被告供承明確或不爭執（本院卷第480、481、484頁）；

19 ②陳文娟證述明確（本院卷第423頁）；

20 ③並有高雄國稅局112年2月10日財高國稅銷售字第11201011
21 76號函暨所附之發票管制紀錄清單、峻達公司發票購買資
22 料表在卷可按（本院卷第151、153、157頁）。

23 3. 另陳文娟於106年9月1日，以網路向高雄國稅局申報峻達
24 公司如系爭銷項發票所示之銷項收入，嗣指示宏興事務所
25 之某員工，於106年9月6日9時50分許，以網路向高雄國稅
26 局鳳山分局申請提早使用系爭銷項發票於106年7月2日至
27 同年8月16日間，並留下陳文娟之電子郵件信箱、宏興事
28 務所聯絡電話，另以陳雅婷為聯絡人，嗣該局於106年9月
29 11日函准備查等情，亦經：

30 (1)陳文娟、陳雅婷結證在卷（本院卷第396、424、434、435
31 頁）；

01 (2)復有高雄國稅局111年11月18日財高國稅審四字第1111021
02 300號函暨所附高雄國稅局鳳山分局106年9月11日財高國
03 稅鳳銷字第1065240382號函、高雄國稅局112年2月10日財
04 高國稅銷售字第1120101176號函暨所附之案件資訊申辦案
05 件內容表（本院卷第91、93、151、155、156頁）在卷足
06 考。

07 4. 再：

08 (1)峻達公司取得鼎立等3公司之系爭進項發票並申報扣抵，
09 無法單獨計算該公司逃漏之營業稅為何，而該公司係部分
10 虛進虛銷之開立不實發票營業人，經逐期計算並無構成實
11 質逃漏營業稅；

12 (2)鼎立等3公司取得峻達公司開立之系爭銷項發票並申報扣
13 抵，因各該公司為部分虛進虛銷，不實發票非僅自峻達公
14 司取得，涉案期間亦與峻達公司不同，故無法計算因取得
15 系爭銷項發票所致之漏稅額。

16 復有高雄國稅局111年12月27日財高國稅審四字第1111024
17 027號函暨附件附卷可憑（院卷第125、126頁）。

18 5. 上情均先予敘明。

19 (四)被告及其辯護人雖以前詞置辯，惟：

20 1. 依宏興事務所報稅流程及鼎立等3公司負責人不識陳文
21 娟，且委請他業者記帳以觀，已難認系爭進、銷項發票非
22 由被告而係陳文娟提供：

23 (1)宏興事務所協助客戶報稅時，進、銷項發票係由客戶提
24 供，再由員工鍵入報表，據以申報等節，業據陳文娟、陳
25 雅婷於本院審理中結證明確（本院卷第397、399、420
26 頁）；又宏興事務所為峻達公司登打106年間之401報表
27 時，係由其負責人交付進、銷項發票乙端，亦經陳文娟證
28 述明確（本院卷第420、421頁）。

29 (2)又不論汭誠公司負責人陳慶鴻，或鼎立、達福公司負責人
30 許文福，於偵查中或/及本院審理中，均一致證稱未見過
31 或不認識陳文娟等語；且汭誠公司於106年間，係委託達

01 業聯合會計師事務所處理記帳事務，鼎立、達福公司則自
02 105年10月11日起，均委託黃惠敏記帳士辦理稅務記帳
03 （他卷第69、70、96、113、116、204頁；本院卷第416
04 頁），均與陳文娟無涉。

05 (3)苟均無訛，鼎立等3公司負責人，既均不識陳文娟，所請
06 之記帳業者亦非陳文娟或宏興事務所，按理當無可能交付
07 系爭進項發票予陳文娟，或自陳文娟取得系爭銷項發票。
08 此適足推認前引陳文娟、陳雅婷由客戶負責人提供進、銷
09 發票所言，較為可採。今被告既係峻達公司之負責人，業
10 如前述，則系爭進、銷項發票，諒係由其提供予陳文娟，
11 是其辯稱未取得、交付系爭進、銷項發票云云，已非無瑕
12 可指。

13 2.被告實際負責峻達公司業務，對系爭401電子報表中之內
14 容，自難謂不知：

15 (1)依卷附資料，峻達公司係105年間設立登記之1人股東有限
16 公司，營業地址設於高雄市○○區○○街00號，有實際營
17 業，被告身兼股東及董事，擔任負責人；又被告係峻達公
18 司之實際負責人，於106年8月間，委請陳文娟處理峻達公
19 司營業稅之記帳、申報事宜，並支付2,500元之報酬等
20 端，業經被告供承及陳文娟於審判中證述明確，復有峻達
21 公司106年度綜合所得稅BAN給付清單明載被告支付陳文娟
22 2,500元乙節在卷可考（告卷第69頁；他卷62頁；本院卷
23 第418、480、481、484、485頁），足信為真。

24 (2)準此，峻達公司既係由被告1人組成之公司，且被告親自
25 與聞該公司業務，非僅為形式上之人頭，今其既支付相當
26 之對價，委請陳文娟為峻達公司記帳、報稅，則其對攸關
27 峻達公司經營之營業稅多寡、相關之進、銷項數額，及申
28 報、繳交等事宜，當有一定之瞭解與掌握，方符事理，此
29 由被告於緊接系爭期間前之106年2月、4月、6月，俱係自
30 行申報各該期之401報表（本院卷第95至99頁），更屬尤
31 然。是被告以未取得系爭進、銷項發票，亦未於系爭期間

01 申報營業稅，對此一無所知云云置辯，要難遽信。

02 3. 被告知悉依系爭401電子報表須繳納營業稅，卻未聲明不
03 服或向陳文娟詢明，更啟人疑竇：

04 (1) 依系爭401電子報表，峻達公司於系爭期間，應繳之營業
05 稅額為4,315元（下稱系爭營業稅），被告亦坦認峻達公
06 司之營業稅，係依陳文娟算出之稅額由被告繳納，此核與
07 陳文娟於審判中結證略以：其為客戶申報營業稅後，會將
08 稅額告知客戶，而峻達公司稅單係由被告自行繳納等語，
09 互核一致（告卷第55頁；本院卷第422、436、437、481、
10 482頁）。

11 (2) 果爾，被告既稱系爭期間峻達公司並未承作工程，並無收
12 入、支出（本院卷第486頁），則其獲悉峻達公司於系爭
13 期間，須繳納系爭營業稅時（另詳下述），理當向稅捐機
14 關聲明不服，以資救濟，或向陳文娟詢明釐清。此於被告
15 曾因欠繳營業稅而遭限制購買發票，嗣因欲承攬中華電信
16 工程，乃立即繳清欠稅，俾得使用發票於該工程乙節以
17 觀，更應如此。惟卷內均未見被告曾為上開救濟或詢問，
18 與事理顯有未合。

19 4. 系爭銷項發票申請提早使用當日，被告即收受並使用詎誠
20 公司非微之匯款，惟稱忘記緣由及流向，顯悖事理，堪信
21 該款項與系爭銷項發票間，非毫無關聯：

22 (1) 宏興事務所曾向高雄國稅局鳳山分局申請提早使用系爭銷
23 項發票，經宏興事務所人員於106年9月6日9時50分許，向
24 該局申請乙節，業如前述；又此係依被告之要求所為，迭
25 經陳文娟證述綦詳（告卷第88頁；本院卷第423頁）。

26 (2) 而詎誠公司於106年9月6日當日，即匯款19萬9,970元，至
27 峻達公司之B帳戶，嗣持峻達公司之大小章之人，自同日1
28 5時5分起，由B帳戶匯出20萬元（按：在上開19萬9,970匯
29 入前，B帳戶尚有9,015元，兩者合計20萬1,146元），其
30 中13萬4,000元轉至A帳戶後，旋另交換付款13萬3,975元
31 予峻達公司先前開立之支票；餘款6萬5,970元，則再行支

01 付他人，或提領現金等端，有取款憑條、存款憑條、匯款
02 申請書代收入傳票轉帳代收入傳票、A、B帳戶交易明細、
03 支票正反影本附卷可憑；又詎誠公司負責人陳慶鴻，亦於
04 偵訊中證稱其知峻達公司及被告，被告有積欠工程款，但
05 契約找不到等語（他卷第40、48、69、161至169頁）。

06 (3)細繹上開轉帳、支付，領現之數額，與詎誠公司匯入者，
07 若合符節（計算式：13萬4,000+6萬5,970=19萬9,970）。
08 又被告稱其自行使用A、B帳戶，且峻達公司之大小章，並
09 無他人使用，則上開諸行為，當係由其自為，足徵被告對
10 詎誠公司前揭款項之匯入，及該款項應用於何處，理應俱
11 有相當之認識，此與被告供稱其對詎誠公司無印象，已有
12 扞格（他卷第62頁；本院卷第486、487頁）；佐以被告此
13 言，亦與陳慶鴻上開所述相齟齬；再該款項既係由詎誠公
14 司匯予峻達公司，亦顯與陳慶鴻上開所稱被告積欠之工程
15 款無涉。遑論該款項幾近20萬元，被告既迭稱其經濟狀況
16 不佳，業如前述，則對其而言，自屬相當之金額，按理被
17 告對該款項之來源、去向，當有較深刻之印象。惟本院就
18 此相詢時，被告竟答稱忘了、不記得（本院卷第486至488
19 頁），此顯悖常情。足徵該款項與系爭銷項發票間，應非
20 毫無關聯。

21 5. 辯護人固為被告辯護稱本件係陳文娟自為。惟：

22 (1)陳文娟應無刻意收取、開立系爭進、銷項發票，使峻達公
23 司負擔系爭營業稅，或使鼎立等3公司少繳營業稅之必
24 要：

25 ①被告既迭謂峻達公司於系爭期間，未與他人交易而無收
26 支，則陳文娟既自被告受領報酬而於系爭期間為峻達公司
27 記帳，大可依被告上開所言記載，使峻達公司不致負擔營
28 業稅，此最為簡便易行，何須勞心費力，擅自收取、開立
29 系爭進、銷項發票加以使用及登載，反致峻達公司須繳交
30 系爭營業稅？如此豈非治絲益棼，損人又不利己？在在與
31 事理不侔。

01 ②又鼎立等3公司負責人許文福、陳慶鴻，均未見過或不認
02 識陳文娟，且其等係委託陳文娟或宏興事務所以外之記帳
03 業者乙節，已如前述。苟如是，陳文娟既與鼎立等3公司
04 毫無干係，衡諸常情，亦無可能甘冒商會法等刑責，而為
05 各該公司虛開系爭銷項發票，供該3公司申報進項支出，
06 以減少營業稅之支出。

07 ③至被告另辯稱其不知峻達公司須付系爭營業稅云云（本院
08 卷第488、489頁）。然被告係以2,500元之代價，委請陳
09 文娟為峻達公司辦理系爭期間之營業稅申報相關事宜，業
10 如前述。若然，陳文娟既僅係將本求利之一般記帳業者，
11 焉可能僅收取2,500元之報酬，卻自掏腰包支出4,315元，
12 以此賠本之方式經營宏興事務所？顯悖事理。故為本院所
13 不採，附此敘明。

14 (2)又陳文娟於106年8月間，曾受被告委託，為峻達公司辦理
15 不實增資，因而取得系爭大小章，分經被告供承及陳文娟
16 證述明確，復有106年8月10日代收委託申請書上所蓋之系
17 爭大小章在卷可稽（告卷第85頁；本院卷第75、446、44
18 7、448頁）。惟陳文娟否認取得用以領取系爭銷項發票之
19 峻達公司發票章，而系爭銷項發票之請購單，又已逾保管
20 期限而經銷毀，有財政部印刷廠112年2月1日財印字產字
21 第11222000410號函附卷可憑（本院卷第159、447、448
22 頁），被告亦僅供承曾交付系爭大小章予陳文娟，業如前
23 述。自難率執此，即謂系爭銷項發票確由陳文娟所領取；
24 況縱陳文娟有領取情事，卷查亦無事證足認係其所開立。

25 (3)綜上，陳文娟既無刻意收取、開立系爭進、銷項發票，使
26 峻達公司負擔系爭營業稅，或使鼎立等3公司少繳營業稅
27 之必要，亦難認確曾領取、甚且進而開立系爭銷項發票，
28 是辯護人此部所辯，尚有誤會，難堪憑採。

29 6. 綜上各節，相互勾稽，宏興事務所報稅時，既係由客戶提
30 供發票，鼎立等3公司負責人復不識陳文娟，且係委請其
31 他業者記帳，已難認系爭進、銷項發票非由被告而係陳文

01 娟提供；又被告既係峻達公司實際負責人，對系爭401電
02 子報表中之內容，亦難謂不知；再被告獲悉依系爭401電
03 子報表須繳納營業稅，卻未聲明不服或向陳文娟詢明，更
04 啟人疑竇；而系爭銷項發票由陳文娟申請提早使用當日，
05 被告即收受並使用詎誠公司非微之匯款，卻稱忘記緣由及
06 流向，顯悖事理，該款項與系爭銷項發票間，應有相關；
07 另依卷證，亦難認本件係陳文娟擅為。是被告及辯護人前
08 揭所辯，均不足採信。本件事證明確，被告上開犯行洵堪
09 認定，應依法論科。

10 二、論罪科刑：

11 (一)新舊法比較：

12 被告行為後，刑法第215條業於108年12月25日修正公布，並
13 於同年月00日生效施行。惟該次修正目的，係將原本必須援
14 引刑法施行法第1條之1第2項而提高一定倍數後之罰金數
15 額，逕予明定於刑法分則之個別條文中，實質上未變更該罪
16 之應刑罰性及其法律效果，尚無有利、不利於行為人之情
17 形，自不生新舊法比較之問題，應依一般法律適用原則，逕
18 行適用裁判時法，即修正後之刑法第215條規定，先予敘
19 明。

20 (二)相關法條說明：

21 1. 按刑法第215條所謂業務上作成之文書，係指從事業務之
22 人，本於業務上所作成之文書者（最高法院47年台上字第
23 515號判決先例意旨參照）。又營業人應以每2月為1期，
24 製作401報表向稅捐稽徵機關申報，係加值型及非加值型
25 營業稅法第35條第1項規定之法定申報義務，而營業人為
26 能合法經營其公司主要業務，就必須依法按期申報營業
27 稅，顯然申報營業稅之行為與營業人公司營業之間具有密
28 切關聯，為營業人反覆所為之社會行為，雖非營業人經營
29 之主要業務，仍認該申報營業稅行為係附屬於該營業人公
30 司主要營業事項之附隨業務，營業人基於此項業務上附隨
31 行為所填製之文書即屬業務上文書，故從事業務之人明知

01 為不實之事項，仍填載在此申報書上而持以向稅捐機關行
02 使，即應成立刑法第216條、第215條之行使業務登載不實
03 文書罪。

04 2. 商會法第71條第1款填製不實會計憑證罪，犯罪主體須為
05 商業負責人、主辦及經辦會計人員或依法受託代他人處理
06 會計事務之人員；又商會法所定商業負責人之範圍，依公
07 司法、商業登記法及其他法律有關之規定，同法第4條亦
08 有明定。又「法人負責人」指公司法第8條第1項、第2項
09 規定之公司負責人及在執行職務範圍內之實際公司經理
10 人，並不以公司登記資料上登載之負責人、經理人為限
11 （最高法院104年度台上字第2378號判決意旨參照）。查
12 被告於系爭期間係峻達公司此一有限公司之董事，業如前
13 述，依上開說明，核屬峻達公司之負責人，自屬該公司填
14 製不實會計憑證罪之犯罪主體。

15 3. 次按商會法第71條第1款之明知為不實之事項，而填製會
16 計憑證或記入帳冊罪，所指會計憑證或帳冊，係指該法第
17 15條至第23條所定之憑證或帳簿而言。苟非該等憑證或帳
18 冊，縱有不實之填製記載，除成立他罪名外，尚難以該罪
19 相繩。發票乃證明事項之經過而為造具記帳憑證所根據之
20 原始憑證，為商會法第15條第1款之原始憑證，屬商業會
21 計憑證，商業負責人或依法受託代他人處理會計事務之人
22 員，以明知為不實之事項而填製會計憑證，原含有業務上
23 登載不實之本質，與刑法第215條從事業務之人明知為不
24 實之事項而登載於業務上文書罪，皆規範處罰同一之登載
25 不實行為，為法規競合，前者為後者之特別規定，依特別
26 法優於普通法之原則，自應優先適用商會法第71條第1款
27 論處，不再論以刑法第216條、第215條行使業務上登載不
28 實文書罪（最高法院109年度台上字第3212號判決意旨參
29 照）。

30 (三)論罪及罪數：

31 1. 事實欄一、(-)部分：

01 (1)核被告所為，係犯刑法第216條、第215條、第220條第2項
02 之行使業務登載不實準文書罪。公訴意旨雖漏未論列刑法
03 第220條第2項，然起訴書之犯罪事實欄一、(一)內既已載明
04 「填具當期營業人銷售額與稅額申報書，並檢附…不實發
05 票，持以向財政部高雄國稅局（下稱高雄國稅局）申報當
06 期同一稅期營業稅而行使之，足以生損害於高雄國稅局對
07 稅捐稽徵管理之正確性」等節，自屬起訴之範圍，本院自
08 應併予審究，不受起訴法條之拘束，附此敘明。

09 (2)上開業務登載不實之低度行為，為行使之高度行為所吸
10 收，不另論罪。

11 (3)被告利用不知情之陳文娟登打系爭401電子報表，並向高
12 雄國稅局以網路申報營業稅而行使之行為，應論以間接正
13 犯。

14 2. 事實欄一、(二)部分：

15 (1)核被告所為，係犯商會法第71條第1款之填製不實會計憑
16 證罪。

17 (2)被告於系爭期間內，多次填製不實之系爭銷項發票之會計
18 憑證，其發票字軌號碼連號，應係於密切接近之時地實
19 施，侵害同一法益，各行為之獨立性極為薄弱，依一般社
20 會健全觀念，在時間差距上，難以強行分開，在刑法評價
21 上，以視為數個舉動之接續施行，合為包括之一行為予以
22 評價，較為合理，應論以接續犯之一罪。

23 3. 被告所犯上開2罪，犯意各別，行為互殊，應予分論併
24 罰。

25 (四)量刑說明：

26 1. 爰以行為人之責任為基礎，審酌被告：

27 (1)擔任峻達公司負責人，負有據實製作商業會計憑證及401
28 報表以申報營業稅之義務，明知峻達公司未實際與鼎立等
29 3公司為任何交易，竟取得及開立不實之系爭進、銷項發
30 票，以供峻達公司及鼎立等3公司申報營業稅，不僅破壞
31 商業會計制度，亦危害稅捐稽徵公正、擾亂稅務作業，所

01 為實有不該；

02 (2)收取及交付系爭進、銷項發票，為時尚短，且不實發票數
03 目非多、金額尚非甚鉅，佐以峻達公司及鼎立等3公司或
04 未實質逃漏營業稅，或無法計算漏稅額而未生逃漏稅捐結
05 果，業如前述（另詳下述）；

06 (3)於本件前後，有過失傷害、誣告、偽造文書等遭判刑或緩
07 起訴之紀錄，有臺灣高等法院被告前案紀錄表在卷可稽，
08 且犯後始終否認犯行，未見懊悔；

09 (4)兼衡其犯罪之動機、目的、手段，及於本院自述之智識程
10 度暨生活狀況等（院卷第489、490頁）一切情狀。

11 量處如主文所示之刑，並各諭知易科罰金之折算標準，以
12 資懲儆。

13 2. 定應執行刑：

14 (1)按數罪定其應執行刑時，除應就各別刑罰規範之目的、輕
15 重罪間體系之平衡、整體犯罪非難評價、各行為彼此間之
16 偶發性、與被告前科之關聯性、各行為所侵害法益之專屬
17 性或同一性、數罪對法益侵害之加重效應、罪數所反映之
18 被告人格特性與犯罪傾向、社會對特定犯罪例如一再殺人
19 或販毒行為處罰之期待等，為綜合判斷外，尤須參酌上開
20 實現刑罰公平性，以杜絕僥倖、減少犯罪之立法意旨，為
21 妥適之裁量（最高法院97年度台上字第2017號判決意旨參
22 照）。

23 (2)本院衡酌被告所犯2罪之罪質及手段大致相同，對法益侵
24 害之加重效應非鉅；如以實質累加之方式定應執行刑，處
25 罰之刑度顯逾其行為之不法內涵，而違反罪刑原則。經整
26 體評價後，爰定其應執行之刑如主文所示。

27 (五)沒收部分：

28 1. 被告所填製之系爭銷項發票，因為被告違反商會法犯行所
29 生之物，惟已提交鼎立等3公司，非屬其所有，亦非違禁
30 物，自毋庸宣告沒收。

31 2. 另卷查無事證足認被告因本件犯行獲有所得，自無從依刑

01 法第38條之1第1項、第3項規定沒收或追徵，併此指明。

02 參、不另為無罪諭知部分：

03 一、公訴意旨略以：

04 (一)被告基於幫助逃漏稅捐之犯意，以峻達公司名義開立不實之
05 系爭銷項發票，再交予鼎立等3公司，充作系爭期間之進項
06 憑證，繼由鼎立等3公司，分別持向所轄稅捐稽徵機關申報
07 營業稅，用以扣抵銷項收入，以此不正方式，幫助鼎立等3
08 公司逃漏營業稅。

09 (二)因認被告涉犯稅捐稽徵法（下稱稅稽法）第43條第1項之幫
10 助逃漏稅捐罪嫌等語。

11 二、按稅稽法第43條第1項之幫助逃漏稅捐罪，係結果犯，並無
12 處罰未遂犯之規定，必以實際上發生逃漏稅捐之結果，始足
13 成立（最高法院102年度台上字第1746號判決意旨參照）。

14 經查：

15 (一)鼎立等3公司為部分虛進虛銷之公司，不實發票非僅自峻達
16 公司取得，涉案期間亦與峻達公司不同，故無法計算因取得
17 系爭銷項發票所致之漏稅額，已如前述。則稅捐稽徵單位既
18 未能提供上開漏稅額，卷查亦無其他事證得用以計算，故本
19 院基於罪疑惟輕之原則，僅能推認此部尚未發生逃漏稅捐結
20 果，而為被告有利之認定。今稅稽法第43條第1項之幫助逃
21 漏稅捐罪既不罰未遂犯，自無從對被告相繩。

22 (二)是此部犯罪事實，尚屬不能證明，本應為無罪之諭知，然因
23 與前揭經認定有罪之填製不實會計憑證罪間，有想像競合犯
24 之裁判上一罪關係，爰不另為無罪諭知。

25 據上論斷，應依刑事訴訟法第299條第1項前段，判決如主文。

26 本案經檢察官黃嫻如提起公訴，檢察官范文欽、郭武義、朱秋菊
27 陳文哲到庭執行職務。

28 中 華 民 國 113 年 11 月 8 日

29 刑事第十一庭 審判長法官 李貞瑩

30 法官 陳薇芳

31 法官 粟威穆

01 以上正本證明與原本無異。

02 如不服本判決應於收受送達後20日內向本院提出上訴書狀，並應
03 敘述具體理由；如未敘述上訴理由者，應於上訴期間屆滿後20日
04 內向本院補提理由書（均須按他造當事人之人數附繕本）「切勿
05 逕送上級法院」。

06 中 華 民 國 113 年 11 月 8 日

07 書記官 廖佳玲

08 中華民國刑法第215條

09 從事業務之人，明知為不實之事項，而登載於其業務上作成之文
10 書，足以生損害於公眾或他人者，處3年以下有期徒刑、拘役或1
11 萬5千元以下罰金。

12 中華民國刑法第216條

13 行使第210條至第215條之文書者，依偽造、變造文書或登載不實
14 事項或使登載不實事項之規定處斷。

15 中華民國刑法第220條

16 中華民國刑法第220條

17 在紙上或物品上之文字、符號、圖畫、照像，依習慣或特約，足
18 以為表示其用意之證明者，關於本章及本章以外各罪，以文書
19 論。

20 錄音、錄影或電磁紀錄，藉機器或電腦之處理所顯示之聲音、影
21 像或符號，足以為表示其用意之證明者，亦同。

22 商業會計法第71條第1款

23 商業負責人、主辦及經辦會計人員或依法受託代他人處理會計事
24 務之人員有下列情事之一者，處5年以下有期徒刑、拘役或科或
25 併科新臺幣60萬元以下罰金：一、以明知為不實之事項，而填製
26 會計憑證或記入帳冊。

27 附表一：峻達公司取得不實發票明細表（時間：民國/金額：新

01
02

臺幣)

編號	開立發票之營業人	營業稅期別	開立發票年月	持以申報扣抵之發票字軌號碼	發票所載銷售金額	發票所載之營業稅額
1	鼎立公司	106年7-8月	106年7月	PL00000000	312,681	15,634
			106年8月	PL00000000	306,030	15,302
			106年8月	PL00000000	135,200	6,760
			106年8月	PL00000000	286,618	14,331
			106年8月	PL00000000	281,616	14,081
	小計		5張		1,322,145	66,108
2	達福公司	106年7-8月	106年7月	PL00000000	195,520	9,776
			106年7月	PL00000000	312,128	15,606
			106年8月	PL00000000	313,820	15,691
				小計		3張
3	詎誠公司	106年7-8月	106年7月	PL00000000	313,250	15,663
			106年8月	PL00000000	321,333	16,067
				小計		2張
	合計		10張		2,778,196	138,911

03
04
05
附表二：峻達公司開立不實發票明細表（時間：民國/金額：新臺幣）

編號	收受發票之營業人	營業稅期別	開立發票年月	持以申報扣抵之發票字軌號碼	發票所載銷售金額	發票所載之營業稅額
1	詎誠公司	106年7-8月	106年7月	QB00000000	313,006	15,650
			106年7月	QB00000000	313,188	15,659
			106年7月	QB00000000	373,850	18,693
			106年8月	QB00000000	166,530	8,327
				小計		4張
2	鼎立公司	106年7-8月	106年7月	QB00000000	313,130	15,657
			106年7月	QB00000000	181,840	9,092
			106年7月	QB00000000	313,443	15,672
			106年8月	QB00000000	136,110	6,806
				小計		4張
3	達福公司	106年7-8月	106年7月	QB00000000	276,613	13,831
			106年7月	QB00000000	313,241	15,662
			106年8月	QB00000000	163,546	8,177
				小計		3張

(續上頁)

01

合	計	11張	2,864,497	143,226
---	---	-----	-----------	---------

02

卷宗代號對照表

03

編號	卷宗名稱	簡稱
1	高雄國稅局刑事案件告發資料卷	告卷
2	雄檢110年度他字第819號卷	他卷
3	雄檢111年度偵字第11829號卷	偵卷
4	本院111年度審訴字第390號卷	審卷
5	本院111年度訴字第574號卷	本院卷