臺灣高等法院刑事判決

113年度上訴字第5376號

上訴人 臺灣新竹地方檢察署檢察官
被告 黃榮仁

上列上訴人因被告違反商業會計法等案件，不服臺灣新竹地方法院113年度訴字第120號，中華民國113年8月21日第一審判決（起訴案號：臺灣新竹地方檢察署113年度偵緝字第24號），及移送併辦（臺灣苗栗地方檢察署113年度偵字第9073號）提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決撤銷。

黃榮仁共同犯商業會計法第七十一條第一款之填製不實會計憑證罪，處有期徒刑肆月，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日。未扣案之犯罪所得新臺幣參仟元沒收，於全部或一部不能沒收或不宜執行沒收時，追徵其價額。

事 實

一、黃榮仁與楊建興（已於民國111年2月11日歿）、真實姓名、年籍不詳之成年人（下稱某甲）共同基於明知不實事項而填製不實會計憑證及幫助納稅義務人逃漏稅捐之犯意聯絡，於民國110年11月15日起，由黃榮仁提供其國民身分證予楊建興，並收受新臺幣(下同)3,000元之代價，再由楊建興於110年11月25日、同年12月14日，持黃榮仁之身分資料分別向新竹市政府、雲林縣政府辦理「比特加速器科技有限公司」（址設新竹市○○區○○街00巷00號0樓，下稱比特公司）、「巧楚建設有限公司」（址設雲林縣○○鎮○○路00巷00號0樓，於110年12月28日遷址至苗栗縣○○市○○路00號0樓，下稱巧楚公司）變更登記負責人，而由黃榮仁自

01 新竹市政府、雲林縣政府核准變更登記時起，擔任比特公司
02 及巧楚公司之登記負責人，為商業會計法所規定商業負責
03 人，並由黃榮仁向財政部北區國稅局領用比特公司銷貨所需
04 開立之統一發票，另委由不知情之邵瓊慧代為向財政部中區
05 國稅局領用巧楚公司銷貨所需開立之統一發票，交由楊建興
06 轉交予某甲，旋由某甲於111年3月至同年4月間，在不詳處
07 所，以比特公司、巧楚公司名義各填製不實銷貨事項在性質
08 上屬會計憑證之統一發票上後，再交予附表「營業人」欄所
09 示未向比特公司、巧楚公司進貨之公司作為進項憑證，再
10 由此等公司分別於111年5月15日前，持向各該公司所屬稅捐稽
11 徵機關申報扣抵應納營業稅額，以此不正方法幫助附表所示
12 公司逃漏如附表所示之營業稅共計319萬9,968元（普望有限
13 公司因屬虛設行號，未生逃漏營業稅之結果，無從論以逃漏
14 稅捐罪），足以生損害於稅捐稽徵機關稅務管理及課稅之正
15 確性。

16 二、案經財政部北區國稅局移送臺灣新竹地方檢察署檢察官偵查
17 起訴，暨財政部中區國稅局移送臺灣苗栗地方檢察署檢察官
18 移送併辦。

19 理由

20 壹、證據能力：

21 一、按照相機拍攝所得之照片，係依機器之功能，攝錄實物形貌
22 而形成之圖像，除其係以人之言詞或書面陳述為攝取內容，
23 並以該內容為證據外，如照片所呈現之圖像，非屬人類意思
24 表達之言詞或書面陳述，應屬物證範疇，無關傳聞，其有無
25 證據能力，自應以一般物證相同，除該照片係以不正方法取
26 得或顯不具關聯性、真實性，應予排除外，法院於結合法定
27 之證據方法，並踐行法定之調查證據程序後，自得採為判斷
28 之依據（最高法院109年度台上字第4933號判決意旨參
29 照）。查卷附被告黃榮仁於彰化商業銀行（下稱彰化銀行）
30 西螺分行申請變更巧楚公司金融帳戶代表人時所拍攝之照片
31 （見偵450卷二第157頁），係屬機械性紀錄特徵，透過鏡頭

01 影像形成之畫面轉化為電磁紀錄檔案而儲存，再還原列印於
02 紙上，不含人之供述要素，亦不存在人對於現實情形之知
03 覺、記憶，在表現時經常可能發生之錯誤（如知覺之不準
04 確、記憶隨時間推移而發生之變化、遺忘等）。是上開現場
05 照片係非供述證據，並無傳聞法則之適用，且為銀行行員依
06 金融機構防制洗錢辦法之規定，確認被告之身分而拍攝之照
07 片，取得程序並無不法，並與被告所涉本案犯行具有關聯
08 性，被告復自承其為該照片上之人（見本院卷第81頁），其
09 徒以未前往該銀行為執，但未指出上開照片有何遭竄改、顯
10 不可信或非法取得之情形，復經本院於審判程序，依物證之
11 證據方法踐行法定證據調查程序，自得作為本案證據資料。

12 二、下列所引用被告以外之人於審判外之言詞及書面陳述，檢察
13 官、被告均同意有證據能力（見本院卷第82頁），本院審酌
14 各該證據作成時之情況，均核無違法不當或證明力明顯過低
15 之瑕疵，亦認以其等作為證據應屬適當，是依刑事訴訟法第
16 159條之5之規定，認均有證據能力。其他憑以認定犯罪事實
17 之非供述證據，亦無違反法定程序取得之情，依同法第158
18 條之4規定之反面解釋，亦認均具有證據能力。

19 貳、認定事實所憑之證據及理由：

20 一、被告固坦承曾以其身分證件申辦為公司之名義負責人，且據
21 以開立統一發票，並獲取3,000元之事，惟矢口否認涉有上
22 開犯行，辯稱：我當了5家公司的人頭，是對方強行拿走我
23 的身分證，強押我去辦理，還有一個年輕人在國稅局外面說
24 如果我不辦，要讓我左手斷掉，他們押我到稅捐處辦理發
25 票，3,000元也是對方硬塞給我云云。經查：

26 (一)被告於110年11月25日、同年12月14日，經分別申請變更為
27 比特公司、巧楚公司之登記負責人，並由新竹市政府、雲林
28 縣政府核准變更登記在案，旋以黃榮仁之名義代表上開公司
29 分別向財政部北區國稅局、中區國稅局領用各該公司之統一
30 發票。比特公司、巧楚公司則於附表所示時間，開立如附表
31 所示之不實統一發票，交付附表所示之營業人，嗣該等營業

01 人持上開統一發票向稅捐稽徵機關申報扣抵銷項稅額，以此
02 方式幫助該等營業人逃漏營業稅額共計319萬9,968元之事
03 實，有比特公司營業人設立（變更）登記申請書、變更登記
04 表、110年12月16日領用統一發票購票證申請書、財政部北
05 區國稅局查緝案件稽查報告、營業稅稅籍資料查詢作業列
06 印、比特公司營業人銷售額與稅額申報書、專案申請統一發
07 票查核名冊、開立發票資料、普望有限公司營業稅稅籍資料
08 查詢作業列印、申報書查詢、營業稅年度資料查詢、得田實
09 業有限公司統一發票影本、負責人承諾書、財政部中區國稅
10 局刑事案件告發書暨所附巧楚公司涉嫌開立不實統一發票案
11 情報告、開立不實統一發票銷項交易流程圖、開立不實統一
12 發票明細表、銷項統一發票逐筆(按期)明細表、專案申請調
13 檔查核清單、營業稅籍登記資料、負責人調查資料、登記地
14 房東調查資料、營業地址調查資料、稅務代理人(記帳業者)
15 調查資料、銀行帳戶結存款調查資料、進口報單總細項調查
16 資料、彰化銀行西螺分行113年4月19日彰螺字第1130419098
17 號函暨所附支票存款帳戶、活期存款帳戶110年度變更負責
18 人申請書及所有相關資料、經濟部113年4月16日經授商字第
19 11331570060號函暨巧楚公司登記案卷影本、博昇全球科技
20 有限公司、正向本有限公司之調查資料、財政部北區國稅局
21 113年3月15日北區國稅銷售字第1131004627號函在卷足稽
22 （見他卷第3至89、98至113、115至128頁、偵450卷一第37
23 至100、163至169、233至261頁、偵450卷二第3至6、53至6
24 9、227至282頁、偵450卷三第133至134、145至157頁、原審
25 卷第81至87頁），是此部分事實，堪以認定。

26 (二)證人邵瓊慧於偵查中證稱：我受楊建興所託辦理巧楚公司之
27 負責人變更，楊建興帶被告來找我，由被告在股東同意書上
28 簽名，再由我製作相關資料申請變更負責人，之後楊建興把
29 公司大小章給我，叫我代為領取統一發票，我領完後於111
30 年2月7日交給楊建興等語（見偵450卷三第141至142頁），
31 並有巧楚公司股東同意書、被告之身分證影本、楊建興之簽

01 收單附卷可查（見巧楚公司案卷第56至57頁、偵450卷二第3
02 4頁），被告亦不否認彰化銀行西螺分行於辦理巧楚公司金
03 融帳戶代表人變更時所拍攝之照片為其本人（見偵450卷三
04 第157、173頁），衡諸現今金融機構為防範洗錢等不法犯
05 行，於辦理開戶、變更相關金融資料時，為確認客戶身分，
06 除核對相關身分證件外，同時拍攝客戶之照片以資辨別，被
07 告既前往彰化銀行辦理巧楚公司名義人變更，復自承：其有
08 當5家公司的人頭讓別人開發票，且親自以比特公司登記負
09 責人名義請領統一發票後，交由他人領取，並取得3,000元
10 等語（見他卷第73至74頁、原審卷第153頁、本院卷第80
11 頁），足徵被告提供其身分資料予楊建興，充當本案比特公
12 司、巧楚公司名義負責人，並獲取3000元之報酬無疑。

13 (三)按公司負責人經營事業，為申報營業稅，發生進銷項交易
14 時，均有取得、給予統一發票之義務，此為一般智識正常之
15 成年人所應知悉，是公司負責人為求營運之順暢，對公司發
16 票莫不嚴加管控，無隨意給予他人之可能。佐以近來利用人
17 頭擔任公司名義負責人以開立虛偽不實之假發票，並提供給
18 其他納稅義務人申報扣抵銷項稅額之事層出不窮，被告於本
19 案發生時已年滿67歲、初中畢業之教育程度（見本院卷第11
20 8頁），應具相當社會經驗及基本事理判斷能力，其擔任比
21 特公司、巧楚公司負責人本負有審核開立發票是否確實之義
22 務，然其僅因楊建興之指示即擔任上開公司登記負責人，並
23 請領統一發票，則其對楊建興等人欲藉此開立不實發票，並
24 提供其他營業人申報扣抵稅額，實難諉為不知，此從其自承
25 其擔任5家公司「人頭」亦可得見，其與楊建興等人具有共
26 同填製不實會計憑證及幫助他人逃漏稅捐之犯意聯絡，亦可
27 認定。

28 (四)被告於偵查中辯稱：我身分證遺失，未因擔任公司負責人而
29 獲取報酬云云（見偵緝卷第25頁），於原審審理時改稱：我
30 於某日上午遭2名男子噴辣椒水、強押上車，有去國稅局申
31 請統一發票，由他人取走，該人並交付3,000元給我云云

01 (見原審卷第153頁)，迄於本院審理時翻稱：對方強行拿
02 走我的身分證，押我到稅捐處，辦好發票出來後，該人又朝
03 我眼睛噴灑辣椒水，並硬塞3,000元給我云云(見本院卷第8
04 0、117頁)，可見就其身分證有無遺失、何以登記為本案公
05 司負責人、所謂遭受強暴脅迫之過程等與其是否同意擔任本
06 案公司名義負責人之重要事項，先後所述不符，是否可採，
07 自非無疑。又稽之現今社會，非無為獲取微薄報酬，提供身
08 分證件充當他人公司名義負責人之情形，楊建興、某甲等人
09 實無以強暴、脅迫之方式逼迫被告擔任本案比特公司、巧楚
10 公司名義負責人之必要，遑論被告既遭受其所述之暴行，卻
11 未報警(見本院卷第81頁)，又自願簽署股東同意書，復於
12 彰化銀行辦理巧楚公司名義人變更時，未顯現任何異狀(見
13 偵450卷三第157頁)，其所辯受強暴、脅迫擔任比特公司、
14 巧楚公司名義負責人及申請統一發票云云，自無足採。

15 (五)綜上所述，本案事證明確，被告犯行堪可認定，應依法論
16 科。

17 二、論罪：

18 (一)按犯罪之實行，學理上有接續犯、繼續犯、集合犯、吸收
19 犯、結合犯、連續犯、牽連犯、想像競合犯等分類，前五種
20 為實質上一罪，因實質上一罪僅給予一行為一罪之刑罰評
21 價，故其行為之時間認定，當自著手之初，持續至行為終
22 了，並延伸至結果發生為止，倘上揭犯罪時間適逢法律修
23 正，跨越新、舊法，而其中部分作為，或結果發生，已在新
24 法施行之後，應即適用新規定，不生依刑法第2條比較新、
25 舊法而為有利適用之問題(最高法院110年度台上字第1848
26 號判決意旨參照)。被告開始為本案幫助逃漏稅捐犯行後，
27 稅捐稽徵法第43條之規定雖於110年12月17日修正公布，於
28 同年月19日生效施行，惟被告幫助逃漏稅捐之犯行延續至新
29 法施行後，本件即應適用修正後即現行稅捐稽徵法之規定，
30 無庸比較新舊法，先予指明。

31 (二)按統一發票乃證明會計事項之經過而做為造具記帳憑證所根

01 據之原始憑證，商業負責人如明知為不實之事項，而開立不
02 實之統一發票，係犯商業會計法第71條第1款以明知為不實
03 之事項而填製會計憑證罪，該罪為刑法第215條業務上登載
04 不實文書罪特別規定，依特別法優於普通法原則，自應優先
05 適用，無論以刑法第215條業務上登載不實文書罪之餘地

06 （最高法院94年度台非字第98號判決意旨參照）。核被告所
07 為，係犯商業會計法第71條第1款之填製不實會計憑證罪及
08 修正後稅捐稽徵法第43條第1項之幫助逃漏稅捐罪。

09 (三)被告與楊建興、某甲等人，就上開犯行，有犯意聯絡及行為
10 分擔，應論以共同正犯。

11 (四)被告以比特公司、巧楚公司名義，於111年3、4月以每2月為
12 1期之報稅期間，開立數張不實統一發票，係於同一報稅期
13 間填製不實會計憑證、幫助逃漏稅捐，應認係基於單一犯罪
14 決意，在時空密接狀態下，接續實行相同構成要件之行為，
15 由於各行為之獨立性極為薄弱，依一般社會健全觀念，在時
16 間差距上，難以強行分開，在刑法評價上，以視為數個舉動
17 之接續施行，合為包括之一行為予以評價，較為合理，而應
18 論以接續犯。

19 (五)又被告共同開立不實統一發票，旨在幫助他人逃漏稅捐，在
20 同一犯罪決意與預定計畫下，所為填製不實會計憑證及幫助
21 逃漏稅捐行為之時間、地點均有所重疊，而有局部之同一
22 性，應認屬同一行為觸犯上開2罪名，為想像競合犯，應依
23 刑法第55條規定，從一重之填製不實罪處斷。

24 (六)檢察官移送併辦部分（臺灣苗栗地方檢察署113年度偵字第9
25 073號移送併辦意旨書）與起訴事實有實質上一罪關係之部
26 分（附表編號3至4部分），本院自得一併審究。

27 (七)被告前因詐欺案件，經臺灣彰化地方法院以109年度簡字第1
28 327號判決有期徒刑5月確定，於110年9月7日執行完畢，有
29 本院被告前案紀錄表在卷可參，其前受徒刑之執行完畢，5
30 年以內故意再犯本件有期徒刑以上之罪，固為累犯。依司法
31 院釋字第775號解釋所示，為避免發生罪刑不相當之情形，

01 法院就該個案依該解釋意旨，裁量是否加重最低本刑。經考
02 量被告構成累犯之犯罪紀錄，與本案犯罪類型之罪質、犯罪
03 型態顯屬有別，難認有特別惡性或刑罰反應力薄弱之情，故
04 不加重其刑。

05 (八)公訴意旨略以：被告就虛偽填製如附表編號1所示統一發票
06 之行為，同時幫助普望有限公司逃漏營業稅790萬9,870元，
07 因認被告此部分亦涉犯稅捐稽徵法第43條第1項幫助逃漏稅
08 捐罪嫌等語。惟查：稅捐稽徵法關於納稅義務人以詐術或其
09 他不正當方法逃漏稅捐罪係結果犯，須納稅義務人有發生逃
10 漏稅捐之結果，始克成立。而我國營業稅原則上採加值型課
11 徵方式，係就銷項稅額與進項稅額之差額課徵之，如稽徵
12 機關認定營利事業的進項稅額及銷項稅額均為不實時，稽徵
13 機關係就營業人原申報之銷項稅額及進項稅額分別扣除不實
14 之進項稅額及銷項稅額後得出核定之銷項稅額及進項稅額，
15 再就前開核定之數額之差額為應納稅額，不得片面計算不實
16 銷項可供扣抵之稅額。本案普望有限公司於附表所示期間，
17 進、銷貨內容均非實在，有財政部北區國稅局113年3月15日
18 北區國稅銷售字第1131004627號函可查（見原審卷第81至87
19 頁），其既無實際營業之行為，被告虛偽填製如附表編號1
20 所示統一發票之行為，自無產生實質產生逃漏稅之結果，是
21 被告就附表編號1號普望有限公司之部分，即難同時論以幫
22 助逃漏稅捐罪，且此部分依起訴書所載與前揭經本院論罪科
23 刑部分有接續犯、想像競合犯之一罪關係，爰就此不另為無
24 罪之諭知。

25 三、撤銷改判及科刑審酌部分：

26 (一)原審認被告所犯事證明確，予以論罪科刑，固非無見。惟
27 查：檢察官於原審判決後，移送併辦本判決附表編號3至4所
28 示犯罪事實，該等部分與起訴之犯罪事實，具有接續犯之實
29 質上一罪關係，為起訴效力所及，原審未及審酌該部分犯罪
30 事實，稍有未合。又被告就本案填製不實會計憑證犯行，與
31 楊建興及某甲等人間，具有犯意聯絡及行為分擔，應論以共

01 同正犯，已如上述，原判決認被告僅成立幫助犯，並非妥
02 適。另被告所為幫助逃漏稅捐犯行，延續至新法施行後，應
03 適用修正後即現行稅捐稽徵法之規定，原判決誤引用修正前
04 稅捐稽徵法第43條第1項之規定，亦有未恰。再原判決理由
05 既認「尚無」依刑法第47條第1項規定加重其刑之必要（見
06 原判決第13頁），主文卻諭知「累犯」，仍有判決主文與理
07 由矛盾之違誤。檢察官上訴指摘原判決未及審酌併辦部分不
08 當，為有理由，且原判決既有前揭可議之處，自應由本院予以
09 撤銷改判。

10 (二)爰以行為人之責任為基礎，審酌被告任意提供其身分證件予
11 他人，擔任比特、巧楚公司之名義負責人，參與本案開立不
12 實統一發票及幫助他人逃漏稅捐犯行，使會計事項發生不實
13 結果，破壞商業會計憑證之公信力，影響國家財政收入及稅
14 捐之正確性及公平性，考量其於原審審理時坦承犯行，略見
15 悔意，惟於本院審理時否認犯行之犯後態度，兼衡其素行、
16 犯罪動機、目的、手段、涉案情節、所填製不實會計憑證數
17 量、幫助逃漏稅捐數額，暨其自承之智識程度、家庭生活及
18 經濟狀況等一切情狀，量處如主文第2項所示之刑，並依刑
19 法第41條第1項前段規定，諭知易科罰金之折算標準。

20 (三)被告因本案犯行而獲取之3,000元，為其犯罪所得，又未據
21 扣案，應依刑法第38條之1第1項前段、第3項規定宣告沒
22 收，於全部或一部不能沒收或不宜執行沒收時，追徵其價
23 額。

24 四、檢察官移送併辦（臺灣苗栗地方檢察署113年度偵字第9073
25 號），其中關於被告於111年1至2月間，以巧楚公司名義開
26 立不實之統一發票交付河利工業股份有限公司、錦昌實業有
27 限公司、佳寶來實業有限公司部分，因營業稅之申報，以每
28 2月為1期，於次期開始15日內，向主管稽徵機關申報。是每
29 期營業稅申報，於各期申報完畢，即已結束，各營業稅期之
30 填製不實會計憑證犯行在時間差距上，並非不能切割，檢察
31 官此部分併辦與起訴（111年3至4月間）部分，應認犯意各

01 別、行為互殊，本院自無從併予審究，應退由檢察官另行偵
02 處。

03 據上論斷，依刑事訴訟法第369條第1項前段、第364條、第299條
04 第1項前段，判決如主文。

05 本案經檢察官陳興男提起公訴、檢察官蕭慶賢移送併辦，檢察官
06 邱宇謙提起上訴，檢察官黃和村到庭執行職務。

07 中 華 民 國 114 年 1 月 7 日

08 刑事第十四庭 審判長法官 王屏夏

09 法官 楊明佳

10 法官 潘怡華

11 以上正本證明與原本無異。

12 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，其
13 未敘述上訴之理由者並得於提起上訴後20日內向本院補提理由書
14 （均須按他造當事人之人數附繕本）「切勿逕送上級法院」。

15 書記官 吳思葦

16 中 華 民 國 114 年 1 月 7 日

17 附錄：本案論罪科刑法條全文

18 商業會計法第71條

19 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
20 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
21 併科新臺幣60萬元以下罰金：

22 一、以明知為不實之事項，而填製會計憑證或記入帳冊。

23 二、故意使應保存之會計憑證、會計帳簿報表滅失毀損。

24 三、偽造或變造會計憑證、會計帳簿報表內容或毀損其頁數。

25 四、故意遺漏會計事項不為記錄，致使財務報表發生不實之結
26 果。

27 五、其他利用不正當方法，致使會計事項或財務報表發生不實之
28 結果。

29 稅捐稽徵法第43條

30 教唆或幫助犯第41條或第42條之罪者，處3年以下有期徒刑，併
31 科新臺幣1百萬元以下罰金。

01 稅務人員、執行業務之律師、會計師或其他合法代理人犯前項之
02 罪者，加重其刑至二分之一。

03 稅務稽徵人員違反第33條第1項規定者，處新臺幣3萬元以上15萬
04 元以下罰鍰。

05 附表：

06

編號	營業人	期間	開立統一發票明細		
			張數	已申報扣抵銷售額	逃漏營業稅額
1	普望有限公司	111年3至4月	44	1億5819萬7,400元	0元
2	得田實業有限公司	111年3至4月	1	5萬400元	2,520元
3	博昇全球科技有限 公司	111年3至4月	33	4657萬5,198元	232萬8,759元
4	正向本有限公司	111年3至4月	4	1737萬3,794元	86萬8,689元
提出申報之張數、銷售額及逃漏稅額			82	2億2219萬6,792元	319萬9,968元