

# 最高法院刑事判決

112年度台上字第4674號

上訴人 臺灣高等檢察署檢察官許鈺茹

上訴人 洪玉玲

( 被告 )

選任辯護人 蔡信章律師

被 告 吳茂源

選任辯護人 蔡信章律師

上列上訴人等因被告等違反商業會計法等罪案件，不服臺灣高等法院中華民國112年7月19日第二審判決（111年度上訴字第740號，起訴案號：臺灣新北地方檢察署108年度偵字第11191號），提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

理 由

壹、洪玉玲關於原判決附表（下稱附表）一（即稅捐稽徵法第47條第1項第1款逃漏稅捐）及附表二編號14至26（即商業會計法第71條第1款填製不實會計憑證），及吳茂源被訴違反商業會計法無罪部分：

一、按刑事訴訟法第377條規定，上訴於第三審法院，非以判決違背法令為理由，不得為之。是提起第三審上訴，應以原判決違背法令為理由，係屬法定要件。如果上訴理由書狀並未依據卷內訴訟資料，具體指摘原判決不適用何種法則或如何適用不當，或所指摘原判決違法情事，顯與法律規定得為第三審上訴理由之違法情形，不相適合時，均應認其上訴為違背法律上之程式，予以駁回。

01 二、洪玉玲關於附表一（即稅捐稽徵法第47條第1項第1款逃漏稅  
02 捐）及附表二編號14至26（即商業會計法第71條第1款填製  
03 不實會計憑證）部分：

04 (一)本件原審經審理結果，認定上訴人洪玉玲有如原判決犯罪事  
05 實欄（下稱事實欄）一關於附表一及附表二編號14至26所載  
06 違反（修正前，下同）稅捐稽徵法、商業會計法各犯行明  
07 確，因而維持第一審就附表一部分論處洪玉玲犯稅捐稽徵法  
08 第47條第2項、第1項第1款、第41條逃漏稅捐（為行文之  
09 便，簡稱稅捐稽徵法第47條第1項第1款逃漏稅捐）各罪刑，  
10 及依想像競合犯規定從一重論處洪玉玲犯附表二編號14至26  
11 所示商業會計法第71條第1款之填製不實會計憑證各罪刑之  
12 判決，駁回洪玉玲此部分在第二審之上訴。已詳敘其調查、  
13 取捨證據之結果及憑以認定犯罪事實之心證理由，並就洪玉  
14 玲否認之說詞及所辯各語認非可採，予以論述及指駁。從形  
15 式上觀察，並無足以影響判決結果之違法情形存在。

16 (二)原判決認定洪玉玲前開犯行，係綜合洪玉玲之部分陳述、證  
17 人吳茂源（同案被告，詳後述）、黃慧雯（即吳茂源配  
18 偶）、陳為清（即洪玉玲配偶）等人之證述及卷附相關證據  
19 資料，而為論斷。並依調查證據所得之直接、間接證據為合  
20 理推論，相互勾稽，說明：(1)洪玉玲於民國100年8月10日起  
21 擔任威宜貿易有限公司（下稱威宜公司）實際負責人，如何  
22 明知威宜公司未向附表一所示營業人進貨，仍基於使威宜公  
23 司以不正當方法逃漏稅捐之犯意，取得附表一所示營業人開  
24 立之不實統一發票，充作威宜公司進項會計憑證，持以申報  
25 扣抵稅額，威宜公司因而以此不正當方法逃漏營業稅（每2  
26 月為1期）；(2)洪玉玲明知威宜公司未銷貨予附表二編號14  
27 至26所示營業人，仍於103年8月5日登記為威宜公司負責人  
28 後，填製上開附表編號之不實統一發票，交予該等營業人充  
29 作進項會計憑證，持以申報扣抵稅額，以此不正當方法幫助  
30 各該營業人逃漏營業稅（每2月為1期）等論據。關於威宜公  
31 司相關交易之營業額高達新臺幣（下同）數百萬元，竟無倉

01 庫；洪玉玲與陳為清所述非直接交易等營業方式，又難認合  
02 於商業交易習慣；且威宜公司相關交易對象多有經主管機關  
03 撤銷登記、擅自歇業而他遷不明、申請停業，或涉嫌開立不  
04 實統一發票、取得不實統一發票而違反商業會計法及稅捐稽  
05 徵法等情事；佐以洪玉玲提出相關銷售合約之「付款方式」、  
06 「交貨方式」欄竟為空白，各銷售合約、出貨單之  
07 「主管」、「採購」簽章欄亦係空白，且銷售合約雖記明  
08 「本採購單需蓋有本公司收發章始生效」等語，然均未蓋威  
09 宜公司收發戳章，顯與一般公司營業之商業交易常規不符；  
10 何以足認各該統一發票表彰之交易均非真實，已經原判決根  
11 據卷證資料逐一剖析論述（見原判決第5至9頁）。並非僅憑  
12 臆測即認定前述無實際交易之事實，自無採證違反無罪推定  
13 等證據法則或理由不備之違法。洪玉玲上訴意旨對法院採證  
14 認事之職權行使，任意評價，泛言原判決未具體證明威宜公  
15 司與前述營業人間無實際交易，僅憑臆測即認定洪玉玲明知  
16 本案均無實際交易而為本件犯行，有採證違反證據法則、無  
17 罪推定原則及理由不備之違法等語，並非適法之第三審上訴  
18 理由。

19 (三)針對洪玉玲如何透過好友黃慧雯商請吳茂源於100年8月10日  
20 具名登記為威宜公司負責人，但由洪玉玲實際掌理威宜公司  
21 業務，且指示或安排統一發票領取或開立相關事宜，而為公  
22 司實際負責人，並於103年8月5日起至105年12月15日止登記  
23 為威宜公司負責人等事實，原判決已綜合相關事證，詳予論  
24 述，核與洪玉玲於偵查及第一審坦認為威宜公司實際負責人  
25 各情相符；有關陳為清之說詞等相關事證，如何無足為洪玉  
26 玲有利之認定，亦說明其理由（見原判決第10至15頁）。所  
27 為論列說明，與案內資料悉無不合，無悖乎經驗與論理法  
28 則。尚非僅憑特定證人之其中片段說詞，即予論處，並無違  
29 反採證法則或理由不備之違法。且洪玉玲實際掌理威宜公司  
30 營業、領用及開立統一發票相關事務等事證既明，則不論威  
31 宜公司實際出資人究係洪玉玲或陳為清，林承祺受讓吳茂源

01 名下股權是否由陳為清負責接洽，甚或洪玉玲同期間是否另  
02 兼任其他公司職務，均不影響洪玉玲為威宜公司實際負責  
03 人，而應負前述罪責之判斷。縱原判決未就此贅為其他無益  
04 之調查或說明，甚或除去黃慧雯於檢察官詢問時針對威宜公  
05 司出資人身分之相關陳述，結論均無不同。洪玉玲上訴意旨  
06 就同一事項，持不同見解任意評價，泛言洪玉玲前述期間尚  
07 任職其他公司，並非威宜公司出資人或實際負責人，亦不知  
08 悉公司營業狀況，原判決不採陳為清等人有利洪玉玲之說  
09 詞，僅片面擷取林承祺之證述及黃慧雯於檢察官詢問時所為  
10 陳述，即認定洪玉玲為威宜公司實際負責人，而予論處，有  
11 採證違反經驗法則、應於審判期日調查之證據未予調查、理  
12 由不備之違法等語，並非上訴第三審之合法理由。其次，黃  
13 慧雯於檢察事務官詢問時證述之其他內容（除第一審交互詰  
14 問證述之事項外），何以依刑事訴訟法第159條之2規定認具  
15 可信性之情況保障及使用證據之必要性，而例外賦予證據能  
16 力，原判決已依該詢問過程、內容、功能等外部環境觀察，  
17 綜合其具任意性、無不法取證或其他瑕疵情事，簡要說明其  
18 理由（見原判決第3頁）；且黃慧雯業經第一審交互詰問，  
19 依人證之調查程序為調查，俾洪玉玲有與之對質及詰問先前  
20 陳述瑕疵之機會，並依法踐行調查證據程序，使洪玉玲及其  
21 辯護人充分辯明。原判決綜合其他主要證據及補強證據，本  
22 於證據取捨及證明力判斷職權之適法行使，憑以論斷，難認  
23 於法有違。洪玉玲上訴意旨對於法院前述職權行使，任意評  
24 價，且就前述傳聞例外特信性要件之認定，重為爭執，泛言  
25 黃慧雯所述與事實不合，原判決未就黃慧雯於檢察事務官詢  
26 問時之外部情形，何以具有特別可信情形，及該審判外陳述  
27 如何可以證明洪玉玲本件犯罪事實，為必要之說明，即予論  
28 處，有採證違反證據法則、理由不備之違法等語，亦非合法  
29 上訴第三審之理由。

30 (四)刑事訴訟法第159條之5之規定，乃本於處分原則，藉由當事  
31 人之同意，併同法院對適當性要件之審查，將原不得為證據

01 之傳聞證據，賦予證據能力。是當事人已明示同意作為證據  
02 之傳聞證據，經法院審查其具備適當性之要件，並踐行法定  
03 之調查程序者，即無容許當事人任意撤回同意或再行爭執之  
04 理，以維訴訟程序之確實、安定。又此一同意之效力，既因  
05 當事人積極行使處分權，經法院認為適當且無許其撤回或更  
06 行爭執追復之情形，即告確定，縱使上訴至第二審或判決經  
07 上級審法院撤銷發回更審，仍不失其效力。本件第一審於進  
08 行準備程序處理證據能力有關事項時，業就起訴書所引證據  
09 資料，詢問當事人對各證據能力之意見，而經洪玉玲陳明：  
10 除黃慧雯於檢察事務官詢問時所為證述外，同意做為證據；  
11 其選任辯護人亦僅就黃慧雯於檢察事務官詢問時之證述主張  
12 無證據能力（見第一審重訴字卷第69頁）。則原判決綜合相  
13 關事證，審酌其他陳述證據作成時之情況（除黃慧雯於檢察  
14 事務官詢問時之證述外），認無不適當之情形，且洪玉玲於  
15 第一審同意作為證據之意思又無瑕疵可指，而依其調查程序  
16 之結果，憑以認定本件犯罪事實，自無採證違法可言。雖原  
17 判決未逐一系列載前述證據能力判斷之理由，抑或相關論述之  
18 行文難認周延，縱予除去，於結果並無影響；即令洪玉玲之  
19 原審選任辯護人於原審改口主張其他審判外陳述均無證據能  
20 力，結論亦無不同。又洪玉玲與其選任辯護人於第一審對於  
21 相關非供述證據之證據能力，既未有爭執（見第一審重訴字  
22 卷第69頁），於原審復陳明對於公文書之證據能力不予爭執  
23 （見原審卷二第20頁），則原判決未區別相關證據之性質或  
24 逐項說明各書、物證具備證據能力之原因，仍不影響其採證  
25 適法性之判斷。雖原判決相關說明之行文簡要，於結果並無  
26 影響。洪玉玲上訴意旨泛言除黃慧雯於檢察事務官詢問時所  
27 為證述外，原判決對於其他審判外陳述或書證之證據能力置  
28 而不論，未說明何以可採為論罪基礎，有理由不備之違法等  
29 語，同非上訴第三審之合法理由。

30 (五)稅捐稽徵法第47條第1項第1款規定：本法關於納稅義務人應  
31 處刑罰之規定，於公司法規定之公司負責人，適用之。同條

01 第2項更明定：前項規定之人與實際負責業務之人不同時，  
02 以「實際負責業務之人」為準。是公司為納稅義務人而有同  
03 法第41條以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐情事者，應直接  
04 適用前述刑罰規定，對其「實際負責業務之人」論處。至於  
05 商業會計法第71條第1款之商業負責人以明知為不實之事  
06 項，而填製會計憑證罪，所稱之「商業負責人」，依同法第  
07 4條之規定，其範圍依公司法、商業登記法及其他法律有關  
08 規定為斷。而公司法第8條第3項關於「實質董事」同負刑事  
09 責任之規定，於107年8月1日始放寬修正為：「公司」之非  
10 董事，而實質上執行董事業務或實質控制公司之人事、財務  
11 或業務經營而實質指揮董事執行業務者，與本法董事同負民  
12 事、刑事及行政罰之責任，並於同年11月1日施行。因此，  
13 公司法修正施行前，關於商業會計法所定「商業負責人」之  
14 範圍，仍依修正前公司法第8條規定為斷。依上說明，上開  
15 違反稅捐稽徵法處罰公司實際負責業務之人及違反商業會計  
16 法處罰依公司法規定之商業負責人等規定，其規範方式與處  
17 罰基礎並不相同，法院自應依不同構成要件而異其認定並分  
18 別適用，二者不可混為一談。原判決就威宜公司取得附表一  
19 所示不實統一發票，充作進項會計憑證，持以申報扣抵稅  
20 額，而以不正當方法逃漏營業稅部分，認定洪玉玲該期間為  
21 威宜公司實際負責業務之人，應依稅捐稽徵法第47條第1項  
22 第1款之逃漏稅捐罪論處；就附表二編號14至26部分，認定  
23 洪玉玲於103年8月5日起至105年12月15日止登記為威宜公司  
24 負責人，明知威宜公司無該銷貨事實，仍填製不實統一發  
25 票，供其他營業人充為進項會計憑證，用以申報扣抵稅額，  
26 以此不正當方法幫助其他營業人逃漏營業稅，應依想像競合  
27 犯規定從一重論處商業會計法第71條第1款之填製不實會計  
28 憑證罪，另說明洪玉玲於103年8月4日前尚未登記為公司負  
29 責人時，並非商業負責人，且無證據證明與吳茂源有犯意聯  
30 絡或行為分擔，而無商業會計法第71條第1款規定之適用，  
31 應變更起訴法條審判（見原判決第19、21頁。詳後述不得上

01 訴第三審部分)，已分別其適用之法律而為事實認定，核與  
02 卷證資料無違，並無理由矛盾之違法。洪玉玲上訴意旨未辨  
03 明相關犯行處罰基礎與規定之異同，對於法院認事用法之職  
04 權行使，任意評價，泛言原判決認定洪玉玲係威宜公司實際  
05 負責人而為正犯，且犯商業會計法第71條第1款之填製不實  
06 會計憑證罪，另方面又就附表二部分論處洪玉玲犯幫助逃漏  
07 稅捐罪，且前後論述洪玉玲擔任威宜公司實際負責人之時  
08 間，互有出入，不無理由矛盾之違法等語，並非適法之第三  
09 審上訴理由。

10 (六)洪玉玲於事實欄一之(一)所示違反稅捐稽徵法之犯行後，同法  
11 第41條之規定業於110年12月17日修正公布施行，修正前該  
12 條詐術逃漏稅捐罪之法定刑為「5年以下有期徒刑、拘役或  
13 科或併科新臺幣6萬元以下罰金」，修正後提高最低法定刑  
14 及應併科罰金數額為「5年以下有期徒刑，併科新臺幣1千萬  
15 元以下罰金」，經比較新舊法結果，修正後之規定並未較有  
16 利於洪玉玲，應適用修正前之規定（至同法第47條第2項則  
17 未修正），原判決此部分適用修正前之規定論處，雖未說明  
18 前述新舊法比較適用之細節，於結果無影響，附此說明。

19 三、被告吳茂源被訴違反商業會計法無罪部分：

20 (一)原判決此部分認定：

21 (1)公訴意旨（吳茂源被訴幫助犯行使業務登載不實文書〈即營  
22 業人銷售額與稅額申報書〉罪嫌部分，已經第一審判決不另  
23 為無罪之諭知確定）略以：吳茂源可預見他人向其借用名義  
24 登記為威宜公司負責人，可能以該公司名義開立不實統一發  
25 票予其他納稅義務人申報扣抵銷項稅額，而幫助逃漏稅捐  
26 （被訴幫助逃漏稅捐無罪部分不得上訴第三審，詳後述），  
27 仍不違背其本意，基於不確定故意，應洪玉玲之邀，自100  
28 年8月10日起至103年8月4日止，以每月3萬元之代價，擔任  
29 威宜公司之登記負責人，並領用統一發票，使洪玉玲於100  
30 年9月至103年8月間，以威宜公司名義開立不實統一發票，  
31 交予附表二編號1至14所示之各營業人作為進項憑證，持以

01 申報扣抵銷項稅額，幫助各該營業人逃漏營業稅。因認吳茂  
02 源涉犯刑法第30條第1項、商業會計法第71條第1款之幫助填  
03 載不實會計憑證等罪嫌。

04 (2)經審理結果，認為不能證明吳茂源有此部分被訴犯行，因而  
05 撤銷第一審關於吳茂源有罪之判決，改判諭知吳茂源無罪，  
06 係以：綜合洪玉玲、黃慧雯、陳為清等人所述，本案係因洪  
07 玉玲、黃慧雯債信欠佳，陳為清乃委由洪玉玲轉知黃慧雯商  
08 請吳茂源具名登記為威宜公司負責人；而吳茂源登記為威宜  
09 公司負責人期間，從事油漆工作，與威宜公司經營之塑膠業  
10 務不同，未實際負責威宜公司事務；縱登記為公司負責人，  
11 並申報薪資，然既未參與威宜公司業務運作，仍難認係實際  
12 負責業務之人，不能遽為其不利之認定；此外，復無其他積  
13 極證據足資證明吳茂源確有公訴人所指之上開犯行，此部分  
14 罪證顯有未足。已詳敘何以應諭知吳茂源無罪之理由。

15 (二)按刑事訴訟法第161條第1項規定：檢察官就被告犯罪事實，  
16 應負舉證責任，並指出證明之方法。因此，檢察官對於起訴  
17 之犯罪事實，應負提出證據及說服之實質舉證責任。倘其所  
18 提出之證據，不足為被告有罪之積極證明，或其指出證明之  
19 方法，無從說服法院以形成被告有罪之心證，基於無罪推定  
20 之原則，自應為被告無罪判決之諭知。原判決依案內卷證資  
21 料，逐一剖析論述，參互審酌，說明吳茂源縱同意並登記為  
22 威宜公司負責人，因而受領薪酬，且具名領用統一發票，仍  
23 僅形式掛名，而未實際負責威宜公司業務，難認有明知無實  
24 際交易而犯罪之主觀犯意，何以無從論以公訴意旨所指罪  
25 嫌，已記明主要理由。檢察官又未提出其他適合證明該犯嫌  
26 之積極證據，並闡明其證據方法與待證事實之關係，原判決  
27 此部分因認無從僅憑案內證據資料獲吳茂源被訴部分有罪之  
28 心證，而為吳茂源有利之認定，於法洵無違誤。縱未逐一列  
29 載取捨判斷之全部細節，於判決結果並無影響。

30 (三)檢察官上訴意旨對於原判決已經指駁說明之同一事項，從中  
31 擷取部分事證內容或持不同見解，任意爭執，泛言吳茂源於

01 同意具名登記為威宜公司負責人時，已有相當智識程度與社  
02 會經驗，可預見對方將以該公司名義開立不實統一發票，仍  
03 受領薪資，不違其本意，配合領用威宜公司統一發票供為前  
04 述犯行，而為幫助填製不實會計憑證犯行之關鍵助力，且有  
05 幫助之不確定故意，原判決未論究吳茂源主觀上有無不確定  
06 故意，即諭知吳茂源無罪，其認事用法不無違反經驗與論理  
07 法則及理由不備之違法等語，並非適法之第三審上訴理由。

08 四、綜合前旨及檢察官與洪玉玲其他上訴意旨，仍對於原審法院  
09 前述職權行使，任意為相異評價，或重為事實上之爭辯，指  
10 摘原判決之認定為違法，要與法律規定得為第三審上訴理由  
11 之違法情形，不相適合。此部分檢察官與洪玉玲之上訴均違  
12 背法律上之程式，應予駁回。洪玉玲關於附表二編號14至26  
13 違反商業會計法而得上訴第三審之部分，既因不合法而從程  
14 序上予以駁回，則與之有裁判上一罪之幫助逃漏稅捐（附表  
15 二編號14至26）、行使業務上登載不實文書（附表二編號1  
16 4）部分，因屬刑事訴訟法第376條第1項第1款不得上訴第三  
17 審之罪，且無同條第1項但書所載例外得上訴第三審之情  
18 形，自無從為實體上審判，應併從程序上駁回。

19 貳、不得上訴第三審（即洪玉玲關於附表二編號1至13之幫助逃  
20 漏稅捐、行使業務上登載不實文書，及吳茂源被訴幫助逃漏  
21 稅捐無罪）部分：

22 一、按刑事訴訟法第376條第1項各款所規定之案件，經第二審判  
23 決者，除第二審法院係撤銷第一審法院所為無罪、免訴、不  
24 受理或管轄錯誤之判決，並諭知有罪之判決，被告或得為被  
25 告利益上訴之人得提起上訴外，其餘均不得上訴於第三審法  
26 院，為該條項所明定。

27 二、洪玉玲關於附表二編號1至13部分，經原審維持第一審之有  
28 罪判決（第一、二審均論以稅捐稽徵法第43條第1項之幫助  
29 逃漏稅捐及刑法第216條、第215條之行使業務上登載不實文  
30 書罪），駁回洪玉玲該部分在第二審之上訴；吳茂源被訴幫  
31 助逃漏稅捐部分，則經原判決撤銷第一審關於吳茂源有罪之

01 判決，改判諭知吳茂源無罪。核均屬刑事訴訟法第376條第1  
02 項第1款之案件，且無同條項但書之情形。依首開說明，均  
03 不得上訴於第三審法院。洪玉玲猶就附表二編號1至13幫助  
04 逃漏稅捐及行使業務上登載不實文書部分，檢察官仍對吳茂  
05 源被訴幫助逃漏稅捐無罪部分，分別提起第三審上訴，顯為  
06 法所不許，應予駁回。

07 據上論結，應依刑事訴訟法第395條前段，判決如主文。

08 中 華 民 國 114 年 2 月 20 日

09 刑事第八庭審判長法官 林瑞斌

10 法官 林英志

11 法官 黃潔茹

12 法官 高文崇

13 法官 朱瑞娟

14 本件正本證明與原本無異

15 書記官 林明智

16 中 華 民 國 114 年 2 月 25 日