

最高法院刑事判決

113年度台上字第4277號

上訴人 邱名顯

選任辯護人 黃紹文律師

林仲豪律師

上列上訴人因違反商業會計法等罪案件，不服臺灣高等法院臺南分院中華民國113年5月30日第二審判決（112年度上訴字第459號，起訴案號：臺灣臺南地方檢察署107年度偵字第12003號，108年度偵字第14736號，109年度偵字第5552、7609號），提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

理 由

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。

二、本件原判決維持第一審論上訴人邱名顯共同填製不實會計憑證30罪刑（均競合犯修正前之會計師幫助他人逃漏稅捐罪、行使業務登載不實文書罪；分別處有期徒刑8月）部分之判決，駁回上訴人在第二審之上訴，已綜合卷內所有證據資料及調查證據之結果，敘明上訴人有原判決事實欄所載，係名曜聯合會計師事務所（下稱名曜會計師事務所）之主持會計師，為稅捐稽徵法第43條第2項之會計師，與其姊邱雅鈴（為名曜會計師事務所組長，自民國103年7至8月稅期申報期間之某日起參與犯罪，業經原審判處罪刑確定），明知晉

01 躍實業有限公司（下稱晉躍公司）成立之目的係為逃漏致穩
02 建設開發股份有限公司分支機構致穩商旅（下稱致穩商旅）
03 之營業稅而設立，並未實際營運，竟共同與納稅義務人致穩
04 商旅之主辦會計即實際負責人陳志倫（業經第一審判處罪刑
05 確定）、經辦會計事務之陳曉湄（業經第一審判處罪刑，並
06 宣告緩刑確定）、真實姓名不詳之名曜會計師事務所成年記
07 帳員，以及陳壬馨（自104年7至8月稅期之申報期間後參與
08 犯罪，業經緩起訴處分確定）等人，共同基於填製不實會計
09 憑證、行使業務登載不實文書以及兼與陳曉湄、姓名不詳之
10 成年記帳員、陳壬馨基於共同幫助他人逃漏稅捐之犯意聯
11 絡，由上訴人指示不詳姓名之記帳員或透過邱雅鈴指示不詳
12 姓名之記帳員、陳壬馨與陳曉湄聯絡，要求原判決附表（下
13 稱附表）一所示之營業人（為與致穩商旅真實交易之營業
14 人）應開立予致穩商旅之統一發票改開立給晉躍公司，作為
15 晉躍公司之進項憑證，並於附表二所示之各該營業稅申報期
16 別，由陳曉湄、不詳姓名記帳員或陳壬馨以晉躍公司之名義
17 填製內容不實之附表二所示之統一發票，充作致穩商旅之進
18 項憑證，再由該不詳姓名之記帳人員或陳壬馨分別於附表二
19 所示之營業稅申報期別填具致穩商旅之「營業人銷售額與稅
20 額申報書」（下稱401報表）持向國稅局申報扣抵銷項稅額
21 而行使之，以上開不正方法幫助致穩商旅逃漏營業稅，足生
22 損害於稅捐稽徵機關對於稅捐稽徵管理之正確性及課稅之公
23 平性等犯行之得心證理由。並對於上訴人否認犯罪所為辯解
24 各詞及其原審之辯護人於原審辯護各節，說明如何均無足採
25 信，逐一詳予指駁（見原判決第18至21頁），說明證人施惠
26 真之證詞無從憑為有利於上訴人之認定（見原判決第22至26
27 頁）等旨，所為論斷，均有卷存證據資料可資覆按，從形式
28 上觀察，原判決關於上訴人部分尚無足以影響判決結果之違
29 背法令之情事。

30 三、本件上訴人之上訴意旨略稱：

01 (一)原判決僅概括認定上訴人於101年8月指示陳志倫設立晉躍公
02 司，以虛偽開立之發票逃漏稅捐，則應僅有1次申報期別即
03 附表二編號1部分之指示行為。原判決未說明此單一指示行
04 為，如何可以延續至之後附表二編號2-30部分，乃逕論上訴
05 人犯30罪。又原判決雖以陳壬馨曾經檢察官為緩起訴處分確
06 定為據，論斷施惠真之證述不能憑為有利於上訴人之認定，
07 但對於該緩起訴處分為何得以推論出此一認定之理由並未加
08 以說明，理由欠備。

09 (二)原判決既認定上訴人指示名曜會計師事務所之不詳姓名之記
10 帳員或邱雅鈴，要求附表一所示之營業人改以開立統一發票
11 予晉躍公司作為晉躍公司之進項憑證，再指示陳曉湄收受晉
12 躍公司出具之統一發票後，在附表二所示之各該營業稅申報
13 期別，自行將統一發票上之金額墊高百分之20至30，以晉躍
14 公司名義填製不實銷貨事項於附表二所示之統一發票上，則
15 理應於判決中記載上訴人究於何時，指示何人所為。再陳曉
16 湄僅證稱是一位名曜會計師事務所的「黃小姐」指示伊如何
17 墊高發票金額，且就其開立發票時是依指示將附表一之發票
18 金額墊高百分之20或百分之30或除以0.3，前後不符，實情
19 如何？原審均未予調查並加以說明，併有理由不備及調查職
20 責未盡之違法。

21 (三)名曜會計師事務所替客戶申報營業稅之流程，由員工即可完
22 成，申報之線上401報表也不用經過上訴人審核簽證，此業
23 經施惠真證述明確。上訴人之客戶有逾千家，不可能事必恭
24 親，實難僅以101年8月間致穩商旅之負責人有詢問上訴人關
25 於設立晉躍公司之事項即認定本案30次之申報行為均由上訴
26 人指示開立不實發票完成。原審未詳予調查，究明哪一位員
27 工應就該不實發票之開立負責，自有違誤。又發票既是客戶
28 自行開立，而非名曜會計師事務所開立，其僅代為申報，自
29 應僅論以幫助逃漏稅，原判決復論以共同填製不實會計憑證
30 罪，有過度評價之違誤。

01 四、惟認定犯罪事實所憑之證據，並不以直接證據為限，即綜合
02 各種間接證據，本於推理作用，為認定犯罪事實之基礎，如
03 無違背一般經驗法則，尚非法所不許。又刑事訴訟法第379
04 條第10款固規定，依本法應於審判期日調查之證據而未予調
05 查者，其判決當然違背法令。但應行調查之證據範圍，在同
06 法並未定有明文，該項證據，自係指第二審審判中已存在之
07 證據，且與待證事實有重要關係，在客觀上認為應行調查者
08 而言。原判決已說明如何依據上訴人之部分供述、證人陳志
09 倫、陳曉湄、陳壬馨、葉進良等人之證述、附表三所示之證
10 據調查之結果，綜合判斷，而認定上訴人共同為本件犯罪之
11 旨。所為論斷說明，既係綜合各種直接、間接證據，本於經
12 驗法則、論理法則定其取捨，而為事實判斷，尚無任意推定
13 犯罪事實、違背證據法則、判決理由不備或矛盾之違誤。且
14 上訴人及其原審辯護人於原審審判長踐行調查證據之程序
15 後，詢以：「尚有何關於論罪之證據請求調查」時，均答
16 稱：「沒有」等語（見原審卷三第126頁），亦難任指原判
17 決有調查職責未盡之違誤。再：

18 (一)證據之證明力係由法院本於確信自由判斷；證人之證言縱令
19 先後未盡相符，但事實審法院本於審理所得之心證，就其證
20 言一部分認為確實可信，予以採取，原非法所不許。本案附
21 表二之發票係以無實際營業之晉躍公司名義開立後由名曜會
22 計師事務所提出國稅局申報致穩商旅之各期營業稅，且發票
23 之開立有部分係名曜會計師事務所指示陳曉湄開立，有部分
24 係名曜會計師事務所不詳姓名記帳員或陳壬馨填製開立，則
25 無論陳曉湄以附表一所示之發票為準據而開立之金額係其於
26 警詢、偵查及第一審審理時多次所指之「依附表一之發票金
27 額加計百分之20至百分之30」或其於第一審審理時曾稱之
28 「依附表一之發票金額除以0.3」，均不影響陳曉湄自承附
29 表二所示發票為依名曜會計師事務所人員指示填載之供述真
30 實性。其證述以附表一發票加計百分之20至30之供述既因附
31 表二發票非均由其開立，則附表二之發票金額即不必然與附

01 表一之發票金額呈現前開加計倍數之關係，尚不生證人供述
02 與客觀事證不符之情事。

03 (二)數人為達共同犯罪之目的而分工實行犯罪行為，彼此間具備
04 犯意聯絡與行為分擔，即應負共犯之責任。會計師受客戶委
05 託報稅事宜，如知悉客戶所提供之統一發票虛偽不實而基於
06 幫助逃漏稅之犯意代為申報營業稅，固然僅負會計師幫助逃
07 漏稅及與從事業務之客戶共同行使業務登載不實文書罪責，
08 然倘行為人更進一步受委託共同填製不實之統一發票，自應
09 與客戶共負填製不實會計憑證罪責。本件原判決認定上訴人
10 指示不詳姓名記帳員或透過邱雅鈴指示不詳姓名記帳員或陳
11 壬馨聯絡陳曉湄，依其指示填製不實之統一發票或自行填製
12 不實統一發票再由該不詳姓名記帳員或陳壬馨製作明細表讓
13 陳曉湄據以製作晉躍公司與致穩商旅間之資金往來，顯然已
14 分擔受委託人之填製不實會計憑證犯行之全部或一部，而應
15 負共同填製不實會計憑證罪責無訛，且本案係上訴人與陳志
16 倫談妥以虛設之晉躍公司「節稅」（實際為逃漏稅），自無
17 大費周章辦理設立公司事宜而僅為一次申報稅期之逃稅行
18 為，次一申報稅期後之逃稅行為亦屬上開2人認識範圍內而
19 決意完成之部分，況附表二之發票復由名曜會計師事務所之
20 前揭記帳員主導或自行填製完成，附表二所示之各申報稅期
21 期間名曜會計師事務所及致穩商旅之實際負責人也未曾變
22 動，是以原判決論上訴人共同填製不實會計憑證30罪，尚無
23 過度評價之可言。

24 五、上訴人之前揭上訴意旨係就原審採證認事之適法職權行使及
25 原判決已明白論斷之事項，再為爭執，核與法律規定得為第
26 三審上訴理由之違法情形不相適合。其他上訴意旨亦未依據
27 卷內資料具體指摘原判決有何違背法令之情形，核與法律規
28 定得為第三審上訴理由之違法情形不相適合。

29 六、綜上，應認上訴人對原判決關於不實填製會計憑證及會計師
30 幫助他人逃漏稅罪名部分之上訴為違背法律上之程式，予以
31 駁回。又上訴人所犯行使業務登載不實文書罪名，屬刑事訴

01 訟法第376條第1項第1款所列，不得上訴於第三審法院之案
02 件。縱該罪名與不實填製會計憑證及會計師幫助他人逃漏稅
03 罪名部分，具有一行為觸犯數罪名之想像競合關係而為裁判
04 上一罪；但不實填製會計憑證及會計師幫助他人逃漏稅罪名
05 部分之上訴，既屬不合法而應從程序上予以駁回，無從為實
06 體上判決，則對於行使業務登載不實文書罪名部分，亦無從
07 適用審判不可分原則而為實體上審判。上訴人對原判決關於
08 行使業務登載不實文書罪名部分之上訴亦不合法，併予以駁
09 回。

10 據上論結，應依刑事訴訟法第395條前段，判決如主文。

11 中 華 民 國 113 年 12 月 5 日

12 刑事第三庭審判長法官 林立華

13 法官 王敏慧

14 法官 莊松泉

15 法官 李麗珠

16 法官 陳如玲

17 本件正本證明與原本無異

18 書記官 陳廷彥

19 中 華 民 國 113 年 12 月 6 日