

臺灣桃園地方法院刑事簡易判決

111年度簡字第90號

公 訴 人 臺灣桃園地方檢察署檢察官
被 告 陳震達

上列被告因違反商業會計法等案件，經檢察官提起公訴（100年偵字第26905號），嗣被告經本院訊問後自白犯罪，經本院合議庭裁定由受命法官獨任逕以簡易判決處刑，判決如下：

主 文

陳震達共同犯稅捐稽徵法第四十七條第一項第一款之逃漏稅捐罪，處有期徒刑肆月，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日，減為有期徒刑貳月，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日；又共同犯商業會計法第七十一條第一款之填製不實罪，處有期徒刑肆月，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日，減為有期徒刑貳月，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日。應執行有期徒刑叁月，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日。

事 實

一、陳震達係堡鑼有限公司（下稱堡鑼公司）之登記負責人，為從事營利事業所得申報業務之人，並係商業會計法所稱之商業負責人，賴明洲（另經本院以102年度簡字第212號判決確定）則為堡鑼公司之實際負責人，竟與賴明洲共同為下列行為：

（一）、陳震達、賴明洲均明知堡鑼公司於民國94年1月起至95年8月間止，並未向如附表一所示公司進貨，竟共同基於逃漏稅捐之犯意聯絡，於不詳時間、地點，取得如附表一所示公司開立之銷售額計新臺幣（下同）1,270萬9,300元之不實統一發票共27紙，充當堡鑼公司進項憑證，接續持向稅捐稽徵機關申報各期營業稅（每2個月申報1次），藉此以不實進項交易之營業稅額為扣除額，而逃漏堡鑼公司之營業稅共計63萬5,

01 467元（取得發票之時間、金額及逃漏營業稅額，均詳如附
02 表一所示；起訴書誤載為「63萬5,466元」）。

03 (二)、陳震達、賴明洲亦明知堡鑼公司於上開期間內，並無實際銷
04 貨予如附表二所示公司，竟另基於填製不實會計憑證及幫助
05 他人逃漏營業稅之犯意聯絡，以堡鑼公司名義，接續於附表
06 二所示之94年1月至95年7月間止，在不詳地點，虛偽填製銷
07 售額共計1,337萬9,522元之如附表二所示不實統一發票共計
08 25紙，悉數交予如附表二所示公司充作進項憑證，供如附表
09 二所示公司持向稅捐稽徵機關申報扣抵銷項稅額，以此不正
10 方法幫助如附表二公司逃漏營業稅捐總額共計66萬8,977元
11 （開立發票之時間、金額及幫助逃漏營業稅額，均詳如附表
12 二所示；起訴書誤載為「66萬8,976元」），足生損害於稅
13 捐稽徵機關對於稅捐稽徵及管理之正確性。

14 二、案經財政部臺灣省北區國稅局函送臺灣桃園地方法院檢察署
15 檢察官偵查起訴。

16 理 由

17 一、認定事實之理由及依據：

18 (一)、被告陳震達犯公司負責人為納稅義務人以不正當方法逃漏稅
19 捐罪、以明知為不實事項而填製會計憑證罪及幫助逃漏稅捐
20 罪等部分：上揭犯罪事實，業據被告陳震達於本院準備程序
21 及訊問時均坦承不諱（見本院111年度訴緝字第10號卷第67
22 頁、121頁），復有財政部北區國稅局100年4月7日北區國稅
23 審四字第1000004999號函、財政部北區國稅局刑事案件移送
24 書、財政部北區國稅局查緝案件稽查報告、營業稅稅籍資料
25 查詢作業、營業人進銷項交易對象加彙明細表（進項來
26 源）、營業人進銷項交易對象加彙明細表（銷項去路）、專
27 案申請調檔統一發票查核名冊、專案申請調檔查核清單、進
28 銷項資料交易情形分析表在卷可稽（見100年度他字第2226
29 號卷（下稱他字卷）一第1至4頁；他字卷二第54至58頁、第
30 61至62頁、第164頁、第168頁；他字卷三第124至126頁、第
31 135頁），足見被告前開任意性自白核與事實相符，應堪予

01 採信。是本案事證已臻明確，被告犯行洵堪認定，應予依法
02 論科。

03 二、新舊法比較部分：

04 (一)、被告行為後，稅捐稽徵法第47條之規定，於98年5月27日修
05 正公布，增訂第2項：「前項規定之人與實際負責業務之人
06 不同時，以實際負責業務之人為準。」由修法理由可知，乃
07 係參酌最高法院86年台上字第2570號判決：（修正前）稅捐
08 稽徵法第47條第1款之「代罰」對象，係指「符合公司法第8
09 條規定之所謂公司負責人」，且須「實際參與公司業務執行
10 之人」，二者兼備始可，否則，如偏狹的認係「登記之負責
11 人」，亦即公司法第8條第1項所謂之當然負責人，在遇有依
12 公司法第45、56、108、192、208條等相關規定，公司登記
13 之負責人有多人之情形時，如何選擇其「代罰」之人。況若
14 登記之負責人實際上並不過問公司事務，公司之一切業務均
15 由職務範圍內之負責人即經理人掌理時，則實際執行公司業
16 務，為公司逃漏稅捐之負責人不必「代罰」，不過問公司事
17 務之登記負責人反應「代人受過」，豈符公平正義原則及立
18 法本意，此於登記之負責人與職務範圍內負責人之經理人分
19 屬不同之派系時尤然之向來實務見解（最高法院94年度台上
20 字第2099號、95年度台上字第6756號判決同此意旨），而為
21 明文化規定，自無新、舊法比較之問題。又司法院釋字第68
22 7號解釋，認稅捐稽徵法第47條第1款有關公司負責人應處徒
23 刑之規定，有違憲法第7條平等原則，至遲於100年5月27日
24 該解釋公布屆滿1年時，失其效力，經立法院修法後，該條
25 規定乃於101年1月4日修正公布，修正為「本法關於納稅義
26 務人、扣繳義務人及代徵人應處刑罰之規定，於下列之人適
27 用之」，是對公司負責人刑罰之範圍已有修正，修正後公司
28 負責人得處稅捐稽徵法第41條關於拘役或罰金之處罰，比較
29 行為時法、中間時法及現行法，應以101年1月4日修正後稅
30 捐稽徵法第47條對被告有利，應逕行適用修正後之現行規
31 定。且上開大法官解釋，就公司法規定之公司負責人應處以

刑罰之理由，於解釋理由書中揭示「無責任即無處罰之憲法原則」，必以公司負責人有故意指示、參與實施或未防止逃漏稅捐之行為，致使短漏稅捐之結果時，始有依該條應受刑事處罰之餘地。因此，最高法院以往有關對於該條負責人處刑係基於所謂「轉嫁代罰性質」之判例，嗣俱經最高法院於100年6月14日100年度第5次刑事庭會議以「不合時宜」為由，決議不再援用。而公司負責人既有故意指示、參與實施或未防止逃漏稅捐之行為，始依該條應受刑事處罰，因此，如犯罪適用修正前刑法，則共同正犯及修正前刑法連續犯、牽連犯等條文當然得以適用（最高法院100年度台上字第6663號判決參照），合先敘明。

(二)、又實質上一罪及裁判上一罪，因均僅給予一罪之刑罰評價，故其行為之時間認定，當自著手之初，持續至行為終了，並延伸至結果發生為止，倘上揭犯罪時間適逢法律修正，跨越新、舊法，而其中部分作為，或結果發生，已在新法施行之後，應即適用新規定，不生依刑法第2條比較新、舊法而為有利適用之問題，最高法院100年度台上字第5119號判決同此見解。本案既經本院認定被告所犯之罪屬接續犯之實質上一罪或想像競合之裁判上一罪（詳後述），則其行為已跨越94年2月2日刑法及95年5月24日商業會計法第71條第1款等法律規定修正公布施行後，自不生新、舊法比較適用問題，應逕行適用修正後規定，附此敘明。

三、論罪科刑部分：

(一)、按統一發票乃證明事項之經過而為造具記帳憑證所根據之原始憑證，商業負責人如明知為不實之事項，而開立不實之統一發票，係犯商業會計法第71條第1款之以明知為不實之事項而填製會計憑證罪，該罪為刑法第215條業務上登載不實文書罪之特別規定，依特別法優於普通法之原則，自應優先適用，無論以刑法第215條業務上登載不實文書罪之餘地（最高法院92年度台上字第6792號、94年度台非字第98號判決意旨可資參照）。據此，統一發票係營業人依營業稅法規

01 定於銷售貨物或勞務時，開立並交付予買受人之交易憑證，
02 足以證明會計事項之經過，係商業會計法第15條第1款所列
03 之原始憑證，屬商業會計法所稱之會計憑證。

04 (二)、是核被告陳震達就事實欄一、(一)部分所為，係犯稅捐稽徵法
05 第47條第1項第1款、第41條之公司負責人為納稅義務人以不
06 正當方法逃漏稅捐罪；就事實欄一、(二)部分所為，係犯商業
07 會計法第71條第1款之以明知為不實事項而填製會計憑證
08 罪、稅捐稽徵法第43條第1項幫助逃漏稅捐罪。

09 (三)、又被告陳震達與賴明洲就前揭以不正當方法逃漏稅捐、以明
10 知為不實事項而填製會計憑證及幫助逃漏稅捐等犯行，均有
11 犯意聯絡及行為分擔，應論以共同正犯。

12 (四)、另被告陳震達就其上開所犯之幫助逃漏稅捐罪，因稅捐稽徵
13 法第43條第1項有獨立處罰之規定，不再論以幫助犯，亦不
14 得依幫助犯之規定減輕其刑。

15 (五)、又按刑法上之接續犯，係指以單一行為，經數個階段，持續
16 侵害同一法益而言；如數行為於同時同地或密切接近之時地
17 實施，侵害同一之法益，各行為之獨立性極為薄弱，依一般
18 社會健全觀念，在時間差距上，難以強行分開，在刑法評價
19 上，以視為數個舉動之接續施行，合為包括之一行為予以評
20 價，較為合理，則屬接續犯，而為包括之一罪（最高法院70
21 年台上字第2898號、86年台上字第3295號判例意旨足資參
22 照）。本件被告陳震達就其先後各自逃漏稅捐、填載不實會
23 計憑證及幫助納稅義務人逃漏稅捐等犯行，犯罪之時地甚為
24 密接、接近，犯罪手法相同，足認各次行為之獨立性極為薄
25 弱，各均屬接續犯，僅各論以一個罪即為已足。又被告陳震
26 達以填製不實會計憑證交付他人之行為而同時幫助他人逃漏
27 稅捐，依社會通念，應認為係基於同一犯意所實行之單一犯
28 罪行為，均屬一行為同時觸犯填製不實罪及幫助逃漏稅捐
29 罪，均為想像競合犯，均應依刑法第55條之規定，從一重之
30 填製不實罪處斷。至被告上揭逃漏稅捐、填載不實會計憑證
31 等二項犯行，犯意各別，行為互殊，均應予分論併罰。

- 01 (六)、再按所謂「集合犯」是指立法者針對特定刑罰規範之構成要件，已預設其本身是持續實行之複次行為，本質上具有反覆、延續實行之行為特徵。立法時已予特別歸類，將之總括或擬制成一個構成要件之「集合犯」行為。此種犯罪，行為人基於概括之犯意，在密切接近之一定時、地，以反覆實行為典型、常態之行為方式，依社會通念，在客觀上認為符合一個反覆、延續性之行為概念，具侵害法益之同一性，因刑法評價上為「構成要件」之行為單數，僅包括的成立一罪。因此，是否為集合犯，其判斷於客觀上應斟酌法律規範之本來意涵、實現該犯罪目的之必要手段、社會生活經驗中該犯罪必然反覆實行之常態及社會通念等；主觀上則視其反覆實行之行為是否出於行為人之單一犯意，並秉持刑罰公平原則，綜合判斷。查被告上開所犯逃漏稅捐罪、填製不實會計憑證及幫助他人逃漏稅捐罪等犯行，均非立法者已預設其本身係持續實行之複次行為，自非集合犯，公訴人認被告之上開行為均屬集合犯，容有誤會，併此敘明。
- 17 (七)、至起訴意旨原認被告所各犯之上開以不正當方法逃漏稅捐、以明知為不實事項而填製會計憑證及幫助逃漏稅捐等3罪間，均為想像競合犯，應依刑法第55條規定，從一重以商業會計法第71條第1項規定處斷，顯有誤會。
- 21 (八)、爰審酌被告身為商業負責人，明知並無實際進貨及銷售交易之事實，為貪圖不法利益逃漏稅捐，竟仍以不詳方式，取得不實會計憑證，復填製不實會計憑證，幫助他人逃漏稅捐，造成賦稅制度產生不公，足以紊亂稅捐稽徵機關對於稅額查核之正確性及國家稅收，更危害經濟秩序與租稅公平，然考量被告終能坦承犯罪，已見其等悔改之意，暨兼衡其等犯罪之動機、目的、手段、擾亂稅務作業、對財政稅捐秩序所生危害程度及生活狀況、智識程度及素行等一切情狀，量處如主文所示之刑，並均諭知易科罰金之折算標準。
- 30 (九)、另被告關於事實欄一、(一)、(二)所示犯行，係於96年4月24日以前所犯，且所犯非該條例第3條所列不予減刑之罪，合於

減刑條件，故均應依中華民國96年罪犯減刑條例第2條第1項第3款予以減其刑期二分之一，並依同條例第9條、刑法第41條第1項前段等規定，諭知易科罰金之折算標準，且就被告上開減得之刑定其應執行刑及諭知易科罰金之折算標準。

(十)、又被告行為後，刑法第50條之規定業於102年1月23日修正公布，並於102年1月25日施行。而修正前刑法第50條規定：「裁判確定前犯數罪者，併合處罰之」，修正後刑法第50條規定：「裁判確定前犯數罪者，併合處罰之。但有下列情形之一者，不在此限：一、得易科罰金之罪與不得易科罰金之罪。二、得易科罰金之罪與不得易服社會勞動之罪。三、得易服社會勞動之罪與不得易科罰金之罪。四、得易服社會勞動之罪與不得易服社會勞動之罪。前項但書情形，受刑人請求檢察官聲請定應執行刑者，依第51條規定定之」，而本件被告所宣告之刑均屬得易科罰金之罪，則不論依修正前之刑法第50條，或修正後之刑法第50條之規定，就諭知有期徒刑部分均應併合處罰之，自不生新舊法比較之問題，附此敘明。

四、據上論斷，應依刑事訴訟法第449條第2項、第3項，逕以簡易判決處刑如主文。

五、如不服本判決，得自收受送達之日起10日內向本院提出上訴狀，上訴於本院第二審合議庭（須附繕本）。

中 華 民 國 111 年 4 月 18 日
刑事第十六庭 法 官 鄧瑋琪

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於判決送達後20日內向本院提出上訴狀（應附繕本）。

書記官 陳崇容

中 華 民 國 111 年 4 月 20 日

附表一：（堡鑼公司涉案期間異常進項明細）

編號	營業人名稱	開立時間	發票張數	銷售額（新臺幣）	扣抵稅額（新臺幣）
1	宏川開發有限公司	95年6月	4	186萬1,750元	9萬3,087元

(續上頁)

01

2	登冠有限公司	94年2月	1	20萬元	1萬元
		94年4月	1	93萬元	4萬6,500元
		94年6月	1	36萬元	1萬8,000元
		94年8月	2	100萬元	5萬元
		94年12月	3	165萬7,550元	8萬2,878元
		95年2月	3	160萬	8萬元
		95年4月	4	180萬元	9萬0,001元
		95年6月	4	140萬元	7萬0,001元
		95年8月	4	190萬元	9萬5,000元
		合計	23	1,084萬7,550元	54萬2,380元
	總計		27	1,270萬9,300元	63萬5,467元

02

附表二：（堡鑼公司涉案期間異常銷項明細）

03

編號	營業人名稱	開立時間	發票張數	發票字軌號碼	銷售額（新臺幣）	扣抵稅額（新臺幣）
1	宏亞電子股份有限公司	94年5月	1	FU00000000	40萬	2萬
2	衣鵬有限公司	94年1月	1	DU00000000		
		94年4月	1	EU00000000		
		94年7月	2	GU00000000		
				GU00000000		
		94年11月	2	JU00000000		
				JU00000000		
		94年12月	1	JU00000000		
		95年1月	1	KU00000000		
		95年2月	2	KU00000000		
				KU00000000		
		95年3月	3	LU00000000		
				LU00000000		
				LU00000000		
		95年4月	2	LU00000000		
				LU00000000		
		95年6月	4	MU00000000		
				MU00000000		

(續上頁)

01

				MU000000000		
				MU000000000		
		95年7月	2	NU000000000		
				NU000000000		
		合計	21		1,184萬7,399元	59萬2,371元
3	安亞開發有限公司	95年7月	3	NU000000000		
				NU000000000		
				NU000000000		
		合計	3		113萬2,123元	5萬6,606元
	總計		25		1,337萬9,522元	66萬8,977元