

臺灣臺中地方法院刑事判決

108年度訴字第1192號

公訴人 臺灣臺中地方檢察署檢察官
被告 陳芊諭
李鑫連

上一人

選任辯護人 林永瀚律師
葉芷彤律師

被告 徐煥哲
選任辯護人 張琇惠律師（法扶律師）
被告 賴淑娟

上列被告因違反商業會計法等案件，經檢察官提起公訴（107年度偵字第8990號），本院判決如下：

主 文

陳芊諭犯如附表一所示之罪，各處如附表一「宣告刑及沒收」欄所示之主刑及沒收。應執行有期徒刑陸月，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日。

李鑫連犯如附表一所示之罪，各處如附表一「宣告刑及沒收」欄所示之主刑。應執行有期徒刑壹拾月，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日。

賴淑娟犯如附表一所示之罪，各處如附表一「宣告刑及沒收」欄所示之主刑及沒收。應執行有期徒刑捌月，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日。

徐煥哲犯如附表一所示之罪，各處如附表一「宣告刑及沒收」欄所示之主刑。應執行有期徒刑捌月，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日。

陳芊諭、李鑫連、賴淑娟、徐煥哲其餘被訴部分均無罪。

犯 罪 事 實

一、李鑫連（綽號阿貴）前於民國101年間因竊盜案件，經臺灣板橋地方法院（現更名為臺灣新北地方法院）以101年度易字第12號判決處有期徒刑7月確定，於102年4月16日執行完畢出監。徐煥哲（原名徐忠仁）^①前於102年間因施用毒品

案件，經臺灣桃園地方法院以102年度桃簡字第1423號判決判處有期徒刑6月確定；②於103年間因公共危險案件，經臺灣桃園地方法院以103年度桃交簡字第428號判決判處有期徒刑4月確定；③於103年間因施用毒品案件，經臺灣桃園地方法院以103年度審易字第1407號判決判處有期徒刑7月確定。前揭②、③案各罪刑，嗣經本院以103年度聲字第4793號裁定定其應執行有期徒刑10月確定後，與前揭①案罪刑入監接續執行，於104年2月3日縮短刑期假釋出監並付保護管束出監，迄104年4月30日保護管束期滿，假釋未經撤銷，其未執行之刑以已執行論而執行完畢。賴淑娟前於102年間因詐欺案件，經本院以102年度中簡字第1654號判決判處有期徒刑4月確定；又於103年間因詐欺案件，經本院以103年度易字第34號判決判處有期徒刑4月確定；上開案件經本院103年度聲字第1863號裁定定應執行有期徒刑5月確定，於104年9月25日易服社會勞動改易科罰金執行完畢。

二、李鑫連與徐煥哲基於犯意之聯絡，由李鑫連與有義結兄妹情誼之賴淑娟聯繫，邀其以介紹他人任空殼公司負責人幫助特定營業人逃漏稅捐，藉以賺取佣金。李鑫連、徐煥哲、賴淑娟等明知陳芊諭（原名陳玉珊、嗣改名陳盈綺、後更名為陳芊諭）無資力得以經營公司，或無專業能力得以擔任公司負責人，亦無實際經營公司之意，以每次應渠等要求辦理文件可取得新臺幣（下同）5,000元至1萬5,000元不等，要求陳芊諭擔任宏基鑫有限公司（下稱宏基鑫公司）之登記負責人，進而以該公司開立虛偽發票供他人逃漏稅。陳芊諭明知其無資力得以經營公司，或無專業能力得以擔任公司負責人，且其非無社會經驗之人，而係有相當智識程度，可預見將其名義借予他人擔任公司之登記負責人，可能使他人利用虛設公司開立無實際交易內容之不實統一發票，以幫助他人逃漏稅捐，竟仍不違背其本意，與李鑫連、徐煥哲、賴淑娟、真實姓名不詳之成年人共同基於幫助納稅義務人逃漏稅捐及填具不實會計憑證之犯意聯絡，先由賴淑娟陪同陳芊諭，於

105年3月29日前往臺中市政府辦理營業人變更登記申請書，辦理宏基鑫公司復業及變更負責人，陳芊諭自斯時起擔任宏基鑫公司之登記負責人。再由賴淑娟、李鑫連或徐煥哲等持上開公司文件，與陳芊諭相約見面並陪同，一同前往財政部中區國稅局（以下簡稱國稅局）領購統一發票，賴淑娟購得統一發票後，即將上述相關證件、資料交還予李鑫連轉交徐煥哲。李鑫連等4人明知自105年3月間起至105年8月間止，宏基鑫公司未實際銷貨予如附表一所示方足國際有限公司等9家營業人之事實，推由姓名年籍不詳之人，以宏基鑫公司名義虛開如附表一所示之不實統一發票共51紙，銷售額合計1億3,309萬4,517元、稅額合計665萬4,728元，交予如附表一所示之營業人充作進項憑證使用，並經如附表一所示之營業人持上開進項憑證向稅捐稽徵機關申報扣抵銷項稅額，致幫助如附表一所示之營業人以此不正當方法逃漏營業稅合計665萬4,728元。足以生損害於稅捐稽徵機關課稅之正確性。

三、案經財政部中區國稅局移送臺灣臺中地方檢察署檢察官偵查起訴。

理 由

甲、有罪部分：

壹、證據能力方面：

一、供述證據部分：

（一）按被告以外之人於偵查中向檢察官所為陳述，除顯有不可信之情況者外，得為證據，刑事訴訟法第159條之1第2項定有明文，此因檢察官於偵查中，原則上均能遵守法律規定，不致違法取供，外在條件、環境信用度極高，從而，被告以外之人前於偵查中具結後所為的證述，除反對或質疑該項審判外供述得為證據之一方，釋明如何具備「顯有不可信之情況」的理由外，不宜遽行否定該證人於偵查中之陳述，所應有的法定證據能力（最高法院106年度台上字第3054號判決意旨參照）。又刑事訴訟法第158條之3規定：「證人、鑑定人依法應具結而未具結者，其證言或鑑定意見，不得作為證據

」，所謂「依法應具結而未具結者」，係指檢察官或法官依刑事訴訟法第175條之規定，以證人身分傳喚被告以外之人（證人、告發人、告訴人、被害人、共犯或共同被告）到庭作證，或雖非以證人身分傳喚到庭，而於訊問調查過程中，轉換為證人身分為調查時，此時其供述之身分為證人，則檢察官、法官自應依該法第186條有關具結之規定，命證人供前或供後具結，其陳述始符合第158條之3之規定，而有證據能力（最高法院97年度台上字第1373號判決參照）。而被告以外之人於偵查中未經具結所為之陳述，因欠缺「具結」，固難認檢察官已恪遵法律程序規範，而與刑事訴訟法第159條之1第2項之規定有間。即被告以外之人於偵查中，經檢察官非以證人身分傳喚，於取證時，除在法律上有不得令其具結之情形者外，亦應依人證之程序命其具結，方得作為證據，此於本院93年台上字第6578號判例已就「被害人」部分，為原則性闡釋；惟是類被害人、共同被告、共同正犯等被告以外之人，在偵查中未經具結之陳述，依通常情形，其信用性仍遠高於在警詢等所為之陳述，衡諸其等於警詢等所為之陳述，均無須具結，卻於具有「特信性」、「必要性」時，即得為證據，則若謂該偵查中未經具結之陳述，一概無證據能力，無異反而不如警詢等之陳述，顯然失衡。因此，被告以外之人於偵查中未經具結所為之陳述，如與警詢等陳述同具有「特信性」、「必要性」時，依「舉輕以明重」原則，本於刑事訴訟法第159條之2、第159條之3之同一法理，例外認為有證據能力，以彌補法律規定之不足，俾應實務需要，方符立法本旨（最高法院103年度台上字第2847號判決意旨參照）。

(二)經查，證人即同案被告賴淑娟、徐煥哲以證人身分於檢察官偵查中所為之證述，業經依法具結擔保其證述之憑信性，且其等前揭證述，被告李鑫連及其辯護人均未陳明有何「顯有不可信之情況」。又證人被告李鑫連、徐煥哲、賴淑芬接受檢查事務官、檢察官訊問時，係以被告之身分應訊，該部分

之陳述雖未經具結，揆諸前開說明，並無違法，而其等未經
命具結所為之供述，業經全程錄音錄影，無不正取供，或供
述非出於自由意志情事，應認已足擔保該偵查筆錄製作過程
可信之外在環境與條件，而具有「特信性」。證人李鑫連、
徐煥哲、賴淑芬嗣經辯護人聲請傳喚而於本院審判時到庭具
結作證，經檢察官及辯護人為交互詰問，已透過詰問程序保
障被告李鑫連、被告徐煥哲之對質詰問權，然因詰問問題與
偵查中未完全一致，致其偵查筆錄為證明犯罪事實存否所必
要，而具有「必要性」，依上說明，自足以取代審判中經反
對詰問之信用性保障。是證人李鑫連、徐煥哲、賴淑娟於檢
查事務官、檢察官偵訊時之陳述，均有證據能力。被告徐煥
哲之辯護人主張證人李鑫連於偵查中之證述，未經具結，無
證據能力云云（本院卷一第166頁）；被告李鑫連之辯護人
主張證人賴淑娟、徐煥哲於偵查中之供述，未經對質詰問，
無證據能力云云（本院卷一第344頁），委無足取。

（三）至其餘本判決認定事實所引用之被告以外之人於審判外之言
詞或書面證據等供述證據，檢察官、被告及其辯護人均未於
言詞辯論終結前聲明異議，而本院審酌各該證據作成時之情
況，並無違法不當或證明力明顯過低之瑕疵，亦認以之作為
證據應屬適當，是依刑事訴訟法第159條之5規定，認均有證
據能力。

二、非供述證據部分：

本判決以下所引用之非供述證據，均與本案事實具有自然關
聯性，且核屬書證、物證性質，又查無事證足認有違背法定
程式或經偽造、變造所取得等證據排除之情事，復經本院依
刑事訴訟法第164條、第165條踐行物證、書證之調查程序
，亦堪認均有證據能力。

貳、實體方面：

一、認定犯罪事實所憑之證據及理由：

訊據被告陳芊諭、李鑫連、徐煥哲均矢口否認有何上揭犯行
，被告陳芊諭辯稱：伊不知道伊當宏基鑫公司的人頭，賴淑

01 娟帶伊到處去辦，她叫伊辦什麼，伊就去辦云云；被告李鑫
02 連辯稱：伊承認有送件宏基鑫公司的文件到臺中市政府，公
03 司大小章拿給賴淑娟，賴淑娟去聯絡陳芊諭，當初徐煥哲委
04 託伊去市政府送件辦理宏基鑫公司復業，辦理完成後就把公
05 司資料交給賴淑娟。關於宏基鑫公司的營業內容伊不清楚，
06 公司的發票是賴淑娟跟伊說已經完成了，叫伊去拿公司資料
07 、大小章、3及4月份空白發票，要轉交給徐煥哲，伊沒有保
08 管宏基鑫公司的大小章跟發票等語；辯護人為被告李鑫連辯
09 護稱：李鑫連承認有協助宏基鑫公司送件，且取得該公司
10 105年3、4月發票交給徐煥哲，但李鑫連不是宏基鑫公司的
11 實際經營者，也沒有開立發票，李鑫連取得該公司文件後都
12 是交給徐煥哲，再由徐煥哲交給吳志恒，李鑫連協助送件而
13 取得105年3、4月發票涉犯商業會計法第71條之罪，這部分
14 李鑫連願意認罪，但李鑫連所參與的行為並非構成要件行為
15 ，是否僅為幫助犯請參酌，李鑫連並未參與宏基鑫公司105
16 年5、6、7、8月發票的開立或領取，起訴書附表一編號2、3
17 的不實發票跟李鑫連無關云云。被告徐煥哲辯稱：陳芊諭、
18 賴淑娟伊都不認識，宏基鑫公司伊也不知道，105年3月29日
19 賴淑娟陪陳芊諭去辦理該公司的變更登記及去國稅局辦理申
20 購統一發票這件事伊不知道，該公司的大小章都在李鑫連那
21 邊，伊沒有保管這些東西，宏基鑫公司在做什麼事、經營何
22 項目伊不知道，開發票伊也不知道，伊都是跟李鑫連出去，
23 李鑫連叫伊簽什麼伊就簽什麼，伊也沒有開立任何發票，該
24 公司的經營、財務、會計等也沒有參與，公司的發票是誰保
25 管也不知道云云。被告賴淑娟於本院審理時坦承辦理上開
26 公司負責人變更及領用統一發票之事實。惟查：

27 (一)被告陳芊諭自105年3月24日起，擔任宏基鑫公司之登記負責
28 人，與被告賴淑娟共同前往國稅局領取宏基鑫公司之統一發
29 票，嗣宏基鑫公司於105年3月間起至105年8月間止，開立如
30 附表一所示之統一發票予各營業人之事實，有宏基鑫公司變
31 更登記表、公司基本資料-宏基鑫公司（他卷第455至457頁

、第459頁）、宏基鑫公司涉嫌取得及開立不實統一發票金額明細表、宏基鑫公司105年3月至8月進銷交易流程圖、申報書(按年度)查詢、營業稅年度資料查詢銷項去路明細、營業稅年度資料查詢進項來源明細、營業稅年度資料查詢逐筆發票明細、財政部中區國稅局營業人進銷項交易對象彙加明細表(進項來源)、財政部中區國稅局營業人進銷項交易對象彙加明細表(銷項去路)、專案申請調檔查核清單、專案申請調檔統一發票查核名冊、專案申請調檔統一發票統計表、營業人涉嫌取得及開立不實統一發票營業人宏其鑫公司不實統一發票派查表、宏基鑫公司105年3月至105年8月間扣除虛報進項及銷項稅額按期計算實際逃漏稅明細表、宏基鑫公司涉嫌取得不實統一發票金額明細表(按扣抵期別編製)、營業人銷售額與稅額申報書、進出口貨物涉嫌逃漏內地稅案件通報單、營業稅稅籍資料查詢作業列印、宏基鑫公司復業申請書、臺中市政府105年3月24日府授經商字第10507170840號函及所附營業人(變更)登記申請書、宏其鑫公司變更登記表、宏基鑫公司章程、財政部中區國稅局統一發票購票證領用書、營業稅稅籍資料查詢作業列印、營業人停業申請書、財政部北區國稅局106年3月2日財北國稅中北營業二字第1060651544號函及所附宏基鑫公司與勝福系統整合有限公司交易相關資料、宏基鑫公司105年7月4日、8月1日開立之統一發票(國稅卷第1至3頁、第5至26頁、第36頁至51頁、第90至96頁、第100至109頁、第115至120頁第299頁至312頁)財政部中區國稅局108年6月20日中區國稅四字第1081007907號函及所附宏基鑫公司於105年3至8月涉案統一發票影本共23筆國稅卷第1頁、第3頁、第5至26頁(本院卷一第95頁、第97至105頁)等在卷可稽，此部分事實，堪信為真。

(二)證人辛泳程於偵查中證稱：「(是否為鼎緯工程開發有限公司負責人)是」、「(有無攜帶傳票上註明之交易文件?)有(庭呈工程承攬合約書影本、現金支出傳票影本)」、「(鼎緯工程開發有限公司與宏基鑫有限公司交易情形為何?)

01) 吳志恆過來跟我們公司簽約，他要接我們的工程做連續壁
02 ，是做地基的」、「(跟你簽約的是陳芊諭，為何你說簽約
03 的是吳志恆?) 我沒有見過陳芊諭。當初簽約是我授權給業
04 務經理郭健華處理，所以合約是由他跟宏基鑫公司的吳志恆
05 去處理的」(他卷第205頁)，並提出鼎緯工程公司提供105
06 年度與宏基鑫公司交易往來之統一發票、客戶交易明細表、
07 合約書、現金支出傳票等文件供核，惟該公司105年度取
08 具宏基鑫公司統一發票計21紙，銷售額7447萬2510元，取具
09 發票金額大於合約金額1577萬6310元，又該公司係以現金方
10 式付款，支付金額高達7447萬2510元，惟未見其檢附相關付
11 款資金來源及支付與宏基鑫公司營業稅稅款之相關付款紀錄
12 ，顯有違一般商業交易常情。證人賴敬明於偵查中證稱：「
13 (是否為勝福系統整合有限公司負責人?) 是」、「(如何
14 取得宏基鑫有限公司發票2張金額73萬、稅額3萬6500元?)
15 我做法務部矯正署台北監獄擴建工程，工程趕著要竣工，缺
16 一些師傅，郭耀宗跟我老婆認識，他才介紹吳姓工頭帶工班
17 進來施工，吳姓工頭說要計價請款，我跟他說要發票，他就
18 請郭耀宗送這個發票到我們公司」、「(你是跟何人說需要
19 發票請款?) 郭耀宗，因為吳姓工頭找郭耀宗來跟我請款，
20 一般請款都是透過工地主任拿發票來請款，但這件吳姓工頭
21 是透過郭耀宗來跟我說要請款，當時我直接跟郭耀宗說需要
22 發票。我們請款程序一定要有發票」(他卷第202頁)。證
23 人郭耀宗於偵查中證稱：「(是否認識賴敬明?) 認識，是
24 工程業界的的朋友介紹」、「(據賴敬明於國稅局說明書表示
25 找你來協助承包工程，款項尚未支付，並由你提供宏基鑫有
26 限公司的發票給勝福系統整合有限公司，有何意見?) 我是
27 在跑業務，經過朋友認識了賴敬明，知道他缺人手，所以我
28 介紹吳姓工頭給他，我是個仲介的角色。因為賴敬明公司請
29 款需要憑證，我告訴吳姓工頭，發票是吳姓工頭提供給我，
30 我拿給賴敬明」、「(如何取有宏基鑫有限公司之發票2張
31 給勝福系統整合有限公司?) 吳姓工頭拿給我的，我轉交給

勝福公司賴敬明的太太」等語（他卷第204頁），然勝福系統公司提供之統一發票影本品名為施工費，與宏基鑫公司之營業項目國產家具（辦公室家具除外）批發等，顯無相關。另查宏基鑫公司之綜合所得稅BAN給付清單，宏基鑫公司105年度並無列報吳姓員工薪資，是宏基鑫公司與勝福系統公司顯無交易事實。俊錡公司負責人張俊錡及業務經理鄭宇清於106年4月25日到所製作談話紀錄證稱：俊錡公司主要是廢五金（以廢銅為主）銷售，105年8月向宏基鑫公司進廢五金材料，並銷售與聖展公司，去（105）年僅交易1次，係透過朋友或同行介紹認識宏基鑫公司，先電話聯繫及現場確認貨物品質及價格後，安排進貨，渠公司進銷貨、取具與開立發票都由鄭宇清負責云云（國稅局卷第292至293頁），並檢附該公司出具之承諾書認諾其105年3-8月有進貨事實，取具非實際交易對象統一發票銷售額150萬元，是該二公司顯無交易事實。至方足國際公司、宏其興業有限公司、喜統進企業有限公司、俊錡國際實業有限公司、根源開發建設有限公司未提出任何與宏基鑫公司之買賣契約、價款給付及收受貨物之證明，該等公司如附表一所示之銷售金額、數量甚鉅之交易，僅有統一發票而無其他實際交付、收受貨物與付款證明，自難遽認該交易屬實。再宏基鑫公司105年度並無列報員工薪資，有財政部中區國稅局105年度綜合所得稅BAN給付清單、各類所得資料清單、財政部中區國稅局全國營業人網路申報報繳紀錄資料明細表在卷可參（國稅卷第27至29頁），可信宏基鑫公司實無員工亦無實際營業，是如附表一各編號所示之交易均屬虛偽交易，應足認定。從而，被告賴淑娟上開任意性自白確與事實相符，堪予採信。

（二）被告陳芊諭雖辯稱其僅是人頭，宏基鑫公司如附表一所示之統一發票並非伊開立云云。然證人即同案被告賴淑娟於偵查中證稱：「（陳芊諭是否擔任宏基鑫有限公司負責人前，就知道她是人頭負責人？）她知道，我也有跟她說過如果她要當負責人，就會有稅金問題，要不要做隨便你，我只是中間

人負責傳話而已，我也有跟阿貴說不要害我的朋友」、「（對陳芊諭所述她一開始是因為欠錢要當人頭負責人，但後來是確實有意跟你經營宏基鑫有限公司部分，有何意見？）那就要問她為何要說謊了，去國稅局辦理前我們就有講好是要當人頭了，只是國稅局一定會問我們是什麼關係，所以我們一定要編好一套說詞」等語（他卷第321至322頁）、「（你帶著陳芊諭到國稅局時，已經把宏基鑫的負責人變更為陳芊諭是嗎？）是，都跟他說的很清楚，是他自己亟需用錢。（偵卷第97頁）；於審理時證稱：「（妳是否有在105年3月間，陪同陳芊諭辦理宏基鑫復業或變更負責人這件事情？）有」、「（妳是否有帶陳芊諭去申購宏基鑫的發票？）有」等語（本院卷二第25至26頁）。證人即同案被告李鑫連於偵查中證稱：「（陳芊諭擔任宏基鑫有限公司及加齡股份有限公司人頭負責人的變更文件資料是你要賴淑娟帶陳芊諭去國稅局、台中市政府等地方，申請變更負責人？）是。當初是陳芊諭要找工作」透過賴淑娟找到我。是徐煥哲跟我說有兩家公司需要負責人，我才跟賴淑娟說，賴淑娟才再去找陳芊諭，當時陳芊諭也都知道要去當人頭負責人」等語（他卷第656頁）。依上開證人所述，可見被告陳芊諭為貪圖小利而聽從被告賴淑娟、李鑫連之指示擔任宏基鑫公司之負責人，並申請統一發票。按依照一般社會經驗，公司行號之實際經營者多係以自己或親友之名義擔任負責人，以確保公司營運之主導權；反之，以不具有企業經營能力且毫無信任基礎之陌生人，充作登記負責人，可得想見其目的，若非為設立虛設行號藉以逃漏稅捐，則極可能係為從事其他財產犯罪，藉此躲避相關民、刑事責任。被告於105年3月29日起至本案之不實會計憑證開立時期之105年3月至8月間，擔任宏基鑫公司負責人，已年滿33歲之成年人，為心智正常之成年人，非無工作能力與社會經驗，對此自難諉為不知，被告陳芊諭明知自己並無資力或相關專業能力得擔任宏基鑫公司之負責人，衡諸常情，應無由被告陳芊諭擔任負責人之理，卻率爾同意

01 擔任宏基鑫公司之登記負責人，並申請宏基鑫公司之統一發
02 票交予被告賴淑娟、李鑫連，顯見被告陳芊諭在擔任宏基鑫
03 公司負責人期間，就宏基鑫公司開立如附表一所示之統一發
04 票，供如附表一所示之營業人充作進貨憑證使用之舉，其主
05 觀上並非不能預見，卻仍願提供其名義充作宏基鑫公司之負
06 責人，以供真實姓名不詳之人遂行製作不實會計憑證之行為
07 ，堪認被告陳芊諭與真實姓名不詳之人間，確有共同填製不
08 實會計憑證之犯意聯絡及行為分擔，洵無疑義，被告縱未親
09 自開立如附表一所示之統一發票，仍無從減免其共同正犯之
10 罪責，其前開所辯云云，無從採憑。

11 (三)被告李鑫連、徐煥哲雖以前詞置辯。然查，證人即同案被告
12 賴淑娟於偵查中證稱：「(提示國稅局移送卷宗P115頁)你
13 於105年4月25日至中區國稅局領取宏基鑫有限公司統一發票
14 購票證明領用書？交給何人？)這是我簽的，發票是我領的
15 ，但是交給阿貴(即李鑫連)了，我領了4次給他。(改稱
16)我應該是去國稅局4次，發票領2次，我記得其中1次是給2
17 期發票，後來我又去領1次，所以我應該是交給阿貴3期發票
18 。我記得當時在國稅局拿到統一發票購票證領用書，我跟阿
19 貴就開車到逢甲附近的三信銀行，由阿貴下車去買的」等語
20 (他卷第315頁)；復於審理時證稱：「(辦完之後，公司
21 的大小章或是公司的資料都是交給誰？)李鑫連」、「(拿
22 到的發票妳是交給誰？)李鑫連」、「(是誰跟妳講宏基鑫
23 需要負責人？)李鑫連」、「(那妳交給阿貴3期發票指的
24 是什麼？)我不知道，我就直接交給他的，我說過我不知道
25 那個名稱，他叫我去拿什麼，我就去拿什麼東西給他」、「
26 (妳說妳去辦理公司登記都是李鑫連委託妳去辦的，是否如
27 此？)對」等語(本院卷二第26至30頁)。又證人即同案被
28 告陳芊諭於偵查中證稱：「(據賴淑娟表示在國稅局辦理復
29 業登記那一天，阿貴有先給你5000元，後來賴淑娟跟阿貴、
30 你一同到國稅局領發票那一天，發票領完由阿貴拿走，當場
31 阿貴又給你1萬5千元，有無此事？)第1次有給我5000元，

01 第2次我有去領發票，我只記得我有寫1張紙，但我沒有看到
02 發票，阿貴也沒有給我這麼多錢，我忘記他給我多少錢。而
03 且這些錢是他們先借我的，但我也沒有還」等語（他卷第
04 323頁）。復被告李鑫連於審理時陳稱：「（關於宏基鑫公
05 司大小章、發票章、發票本你是否拿過？）宏基鑫是本來
06 停業後來有復業，復業就賴淑娟有帶陳芊諭去，等她們完成
07 了打電話給我，叫我下去拿，我有拿過3-4月份的」、「（
08 你拿了之後交給誰？）交給徐煥哲」等語（本院卷二第33頁
09 ）。再觀諸卷附之切結書內容（他卷第509頁、本院卷二第
10 79頁）「本人：徐煥哲因公事繁忙，特委託代送宏基鑫有限
11 公司統編辦理工商事宜，於105年4月29日完成，並交於公司資
12 料，公司設立章、發票章、購票證、公司銀行存摺及105年3-4月
13 空白交予本人徐煥哲，簽收無誤，特此證明」等語，堪信被告
14 李鑫連、徐煥哲基於主導地位指示被告賴淑娟帶被告陳芊諭
15 變更公司登記、申請宏基鑫公司之統一發票、領取統一發票
16 。被告徐煥哲於案發時已年滿35歲，具有一定智識程度及基
17 本事理判斷能力，被告徐煥哲知悉只需提供身分證件及相關
18 資料即可擔任登記之人頭負責人，可見被告徐煥哲當知登記
19 為公司負責人並非困難之事，實際經營公司者或要求其登記
20 為人頭負責人之人何不自行登記擔任即可，又何需費盡心思
21 、想方設法、找尋根本無意經營公司之人來擔任人頭負責人
22 ？是被告徐煥哲對於上情自無從諉為不知，衡情自當對其所
23 協助辦理公司登記、領用統一發票等事項，應具合理懷疑，
24 是其可預見他人得直接或輾轉以該公司名義虛偽開立不實之
25 統一發票給其他納稅義務人申報扣抵銷項稅額，而幫助該納
26 稅義務人逃漏稅捐，當有填載不實會計憑證及幫助逃漏稅之
27 不確定故意。另被告李鑫連曾於103年間因商業會計法案件
28 ，經臺灣臺北地方法院以106年度審簡字第621號判決判處有
29 期徒刑4月確定等節，有臺灣高等法院被告前案紀錄表在卷
30 為憑，而被告李鑫連知悉被告陳芊諭係無固定職業亦無能力
31 擔任公司負責人，猶仍與被告賴淑娟、陳芊諭共同辦理宏基

01 鑫公司之變更登記及申請統一發票購票證，與前案之犯罪手
02 法甚為雷同，益徵被告李鑫連就本案虛開發票之犯行乃居於
03 主導地位，其辯稱僅協助辦理公司登記及申請統一發票云云
04 ，乃事後卸責之詞，不足採信。至起訴意旨認被告李鑫連、
05 徐煥哲為宏基鑫公司之商業負責人及主辦會計人員云云，惟
06 卷內並無證據證明被告李鑫連、徐煥哲確有保管該宏基鑫公
07 司之大小章，實際經營該公司，是此部分尚難認其等為該公
08 司商業負責人及主辦會計人員，附此敘明。

09 (四)綜上，被告陳芊諭、李鑫連、徐煥哲等前揭辯解，要屬避重
10 卸責之詞，並不足採。本案事證明確，被告上開犯行，堪以
11 認定，應依法論科。

12 三、論罪科刑

13 (一)按商業會計法所稱之商業會計憑證，分為原始憑證及記帳憑
14 證，所謂原始憑證，係指證明事項之經過，而為造具記帳憑
15 證所根據之憑證，計有外來憑證、對外憑證、內部憑證三類
16 。其中記帳憑證則係指證明處理會計事項人員之責任而為記
17 帳所根據之憑證而言，有收入傳票、支出傳票及轉帳傳票三
18 類，此觀諸商業會計法第15、16、17條之規定自明。又按營
19 利事業銷售貨統一發票，係營業人依營業稅法規定於銷售貨物
20 或勞務時，開立並交付予買受人之交易憑證，足以證明會計
21 事項之經過，應屬商業會計法第15條第1款所稱之原始憑證
22 ，屬商業會計憑證之一種（最高法院87年度台非字第389號
23 判決參照）。統一發票乃證明事項之經過而為造具記帳憑證
24 所根據之原始憑證，商業負責人如明知為不實之事項，而開
25 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
26 為不實之事項而填製會計憑證罪，該罪為刑法第215條業務
27 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
28 ，自應優先適用，無論以刑法第215條業務上登載不實文書
29 罪之餘地（最高法院87年度台上字第11號、92年度台上字第
30 6792號、94年度台非字第98號判決意旨參照）。再按商業會
31 計法第71條第1款所處罰者，係商業負責人、主辦及經辦會

計人員或依法受託代他人處理會計事務之人員，以明知為不實之事項，而填製會計憑證或記入帳冊之行為。商業會計法第4條規定：「本法所稱商業負責人依公司法、商業登記法及其他法律有關之規定」。而公司法第8條第1項規定：「本法所稱公司負責人，在無限公司、兩合公司為執行業務或代表公司之股東；在有限公司、股份有限公司為董事」，足見商業會計法第71條第1款所處罰者，僅限於商業負責人、主辦及經辦會計人員或依法受託代他人處理會計事務之人員。如未具上開身份者，應與有該身份者共犯，始有依該法論處之餘地（最高法院94年度台上字第7334號判決意旨參照）。再按稅捐稽徵法第43條第1項為一獨立之犯罪型態，為獨立之處罰規定，此所謂幫助，乃犯罪之特別構成要件，有別於刑法上之幫助犯，並非逃漏稅捐者之從犯。故如二人以上者同犯該條之罪，應不排除共同正犯之適用（最高法院99年度台上字第2159號判決意旨參照）。再按刑法第31條第1項規定，因身分或其他特定關係成立之罪，其共同實行、教唆或幫助者，雖無特定關係，仍以正犯或共犯論。再按共同正犯之成立，祇須具有犯意之聯絡，行為之分擔，既不問犯罪動機起於何人，亦不必每一階段犯行，均經參與。共同實行犯罪行為之人，在合同意思範圍內，各自分擔犯罪行為之一部，相互利用他人之行為，以達其犯罪之目的者，即應對於全部所發生之結果，共同負責；共同正犯間，非僅就其自己實行之行為負其責任，並在犯意聯絡之範圍內，對於他共同正犯所實行之行為，亦應共同負責（最高法院34年上字第862號判決要旨、73年台上字第1886號判決要旨參照）。

(二)是核被告陳芊諭、李鑫連、徐煥哲、賴淑娟就如附表一所示所為（即每2個月為1期開立不實統一發票予如附表一各編號所載各營業人幫助逃漏稅捐之犯行），均係犯商業會計法第71條第1款之填製不實會計憑證罪及稅捐稽徵法第43條第1項之幫助他人逃漏稅捐罪。又刑法第215條之從事業務之人登載不實事項於業務上文書罪，與商業會計法第71條第1款之

商業負責人，以明知為不實之事項而填製會計憑證罪，皆規範處罰同一之登載不實行為，應屬法規競合，後者為前者之特別規定，依特別法優於普通法之原則，應優先適用商業會計法第71條第1款之罪論處（最高法院92年度臺上字第725號刑事判決參照）。則被告等就上開填製不實統一發票部分，應無另論刑法第215條從事業務之人登載不實事項於業務上文書罪之餘地，併予指明。又被告等與姓名年籍不詳之人間，就附表一犯行，有犯意聯絡與行為分擔，應論以共同正犯。被告李鑫連、徐煥哲、賴淑娟雖不具商業負責人身分，然與具商業負責人身分之被告陳芊諭間，有犯意聯絡及行為分擔，依刑法第31條第1項，應論以共同正犯（而被告李鑫連、徐煥哲、賴淑娟雖依刑法第31條第1項之規定，以共同正犯論，但本院審酌被告陳慧珍為實際負責人，被告李鑫連、徐煥哲、賴淑娟前開犯行次數，爰不依同條但書規定，減輕其刑，附此敘明）。

(三)關於營業稅之申報，依加值型及非加值型營業稅法第35條第1項明定，營業人除同法另有規定外，不論有無銷售額，應以每2月為1期，於次期開始15日內，向主管稽徵機關申報。而每年申報時間，依加值型及非加值型營業稅法施行細則第38條之1第1項規定，應分別於每年1月、3月、5月、7月、9月、11月之15日前向主管稽徵機關申報上期之銷售額、應納或溢付營業稅額。是每期營業稅申報，於各期申報完畢，即已結束，以「一期」作為認定逃漏營業稅次數之計算，區別不難，獨立性亦強，於經驗、論理上，似難以認定逃漏營業稅，可以符合接續犯之行為概念，是應分別視其犯罪時間係在刑法修正刪除連續犯之前或之後，而分別依連續犯論以一罪，或予分論併罰（最高法院101年度台上字第4362號、104年度台上字第2548號判決意旨參照）。準此，被告陳芊諭、李鑫連、徐煥哲、賴淑娟等人就如附表一所示之各期申報營業稅中開具不實統一發票之登載不實會計憑證而幫助他人逃漏稅捐之行為，皆應以每一期營業稅繳納（即每2個月）期

間作為認定幫助逃漏營業稅及登載不實會計憑證之罪數，上開各期內之數次舉動，均為實現填製不實會計憑證之單一目的所為，宜認定為接續犯之單一法律行為，均論以一罪，再被告等人於各期所犯上開二罪，局部行為重疊，應以想像競合犯之例，從一較重之商業負責人明知為不實事項而填製會計憑證罪論處。

(四) 本件被告陳芊諭、李鑫連、徐煥哲、賴淑娟等所犯各期營業稅申報期可分，且開立不實憑證之對象有別、不同營業人需求各異，依前開說明，應同時以「一期」作為認定逃漏營業稅次數之計算，則被告等就附表一編號1至3所示開立與不同營業人之行為，犯意各別、行為互殊，應與分論併罰。

(五) 被告賴淑娟前於102年間因詐欺案件，經本院以102年度中簡字第1654號判決判處有期徒刑4月確定；又於103年間因詐欺案件，經本院以103年度易字第34號判決判處有期徒刑4月確定；上開案件經本院103年度聲字第1863號裁定定應執行有期徒刑5月確定，於104年9月25日易服社會勞動改易科罰金執行完畢。被告李鑫連前於101年間因竊盜案件，經臺灣板橋地方法院（現更名為臺灣新北地方法院）以101年度易字第12號判決處有期徒刑7月確定，於102年4月16日執行完畢出監。被告徐煥哲①前於102年間因施用毒品案件，經臺灣桃園地方法院以102年度桃簡字第1423號判決判處有期徒刑6月確定；②於103年間因公共危險案件，經臺灣桃園地方法院以103年度桃交簡字第428號判決判處有期徒刑4月確定；③於103年間因施用毒品案件，經臺灣桃園地方法院以103年度審易字第1407號判決判處有期徒刑7月確定。前揭②、③案各罪刑，嗣經本院以103年度聲字第4793號裁定定其應執行有期徒刑10月確定後，與前揭①案罪刑入監接續執行，於104年2月3日縮短刑期假釋出監並付保護管束出監，迄104年4月30日保護管束期滿，假釋未經撤銷，其未執行之刑以已執行論而執行完畢。是其於受有期徒刑執行完畢後5年內，故意再犯本件最重本刑有期徒刑以上之各罪，均為累犯。本

01 院審酌被告徐煥哲上開前案係施用毒品案件，與本案所犯違
02 反商業會計法等罪，罪質、犯罪手法與態樣均不相同，亦難
03 據以逕認其有何特別惡性及對刑罰反應力薄弱之情，依司法
04 院釋字第775號解釋意旨，裁量不依刑法第47條第1項之規定
05 ，加重其最低本刑。被告賴淑娟、李鑫連上開前案分別係詐
06 欺、竊盜案件，與本案所犯違反商業會計法等罪，罪質均為
07 財產法益犯罪，依司法院釋字第775號解釋意旨，裁量依刑
08 法第47條第1項之規定，加重其最低本刑。

09 (六)爰以行為人責任為基礎，審酌被告陳芊諭智識正常、亦無身
10 體上缺陷致無法以己力賺取所需之情形，竟貪圖一時小利應
11 允擔任宏基鑫公司之登記負責人，向稅捐機關申請統一發票
12 後交與被告賴淑娟、李鑫連使用；而被告李鑫連、徐煥哲、
13 賴淑娟明知營業人應據實開立統一發票，營業人持不實統一
14 發票申報稅捐可能影響國家稅收之公正性，竟仍共同填製不
15 實統一發票開立與附表一所示之各營業人，顯已影響稅捐稽
16 徵機關對於課稅之公平性與正確性，被告等犯罪之危害性不
17 容小覷；再參以被告等犯罪動機、目的、手段、開立不實統
18 一發票之金額、犯罪行為參與之程度、犯後否認犯行之態度
19 ；被告李鑫連自陳國中畢業，在工廠上班，未婚，自己住，
20 經濟狀況是臨時工；被告徐煥哲自陳國中畢業，街友，未婚
21 ，入監前就是住公園，經濟狀況不好；被告賴淑娟自陳高中
22 畢業，餐飲服務業，離婚，兩個小孩，18、20歲，自己住，
23 經濟狀況尚可；被告陳芊諭自陳國中畢業，現在沒有工作，
24 離婚，兩個小孩，現在與父親同住，經濟狀況沒有工作沒有
25 收入之智識程度、家庭經濟狀況等一切情狀（見本院卷二第
26 52頁），各量處如附表一編號1至3號所示之宣告刑，並諭知
27 易科罰金之折算標準，及定其應執行之刑，與諭知易科罰金
28 之折算標準如主文所示。

29 四、沒收部分：

30 按行為後法律有變更者，適用行為時之法律，但行為後之法
31 律有利於行為人者，適用最有利於行為人之法律，刑法第2

條第1項定有明文。查被告等人行為後，刑法關於沒收之規定，業於104年12月30日修正，並於105年7月1日施行，而修正後刑法第2條第2項明定，沒收適用「裁判時」之法律，故本案關於沒收部分，一律均適用修正後刑法沒收之規定，不生新舊法比較之問題。

(一)被告陳芊諭於偵查中自陳取得1萬元等語（偵卷第91頁）；被告賴淑娟於本院準備程序時自陳本件在辦理過程中，伊獲得加油錢500元等語（本院卷一第153頁），是此部分可認係被告陳芊諭、賴淑娟之犯罪所得，應依刑法第38條之1第1項前段及第3項規定宣告沒收，並於全部或一部不能或不宜執行沒收時，追徵其價額；且因被告陳芊諭、賴淑娟辦理變更登記及申購統一發票時即獲取報酬，爰於其參與犯罪期間首次犯行即如附表一編號1所示罪刑項下，予以宣告沒收及追徵價額。另被告陳芊諭雖為登記負責人，使如附表一所示之營業人得以逃漏營業稅，惟該逃漏稅捐性質上，亦非屬被告陳芊諭因犯本罪之犯罪所得，故本件尚無應依刑法第38條之1有關犯罪所得應予沒收或追徵之問題，而係應由國稅局依法向營業人核定補徵或追徵稅額之範疇，併此敘明。

(二)被告李鑫連於本院準備程序時自陳沒有拿到錢等語（本院卷第331頁，又卷內復無其他證據證明被告李鑫連、徐煥哲有犯罪所得，爰不予宣告其等犯罪所得之沒收。

乙、無罪部分：

一、公訴意旨另以：被告陳芊諭、李鑫連、徐煥哲、賴淑娟基於填製不實會計憑證統一發票及以不正方法逃漏稅捐之犯意聯絡，明知宏基鑫公司並無向附表二所示之營業人進貨之事實，仍取得如附表二所示營業人所開立之不實統一發票共30張，合計進貨金額1億3,580萬7,209元，持向稅捐稽徵機關申報扣抵銷項稅額，以此不正當之方法，逃漏營業稅額679萬363元（惟上述虛銷、進金額均屬全數虛偽，非屬逃漏稅捐行為），均足生損害於稅捐稽徵機關對於會計憑證等課稅管理之正確性，因認被告等涉犯商業會計法第71條第1款填製

01 不實會計憑證罪嫌云云。

02 二、按公司、行號向稅捐稽徵機關申報營業稅，係履行其公法上
03 納稅之義務，並非業務行為。又營業人銷售額與稅額申報書
04 係公司、行號每2月向稅捐稽徵機關申報當期之銷售額與
05 稅額之申報書，並非證明會計事項發生之會計憑證（最高法
06 院95年度臺上字第1477號判決參照）。再按「商業會計憑證
07 分下列二類：一原始憑證：證明會計事項之經過，而為造具
08 記帳憑證所根據之憑證。二記帳憑證：證明處理會計事項人
09 員之責任，而為記帳所根據之憑證。」「會計帳簿分下列二
10 類：一序時帳簿：以會計事項發生之時序為主而為記錄者。
11 二分類帳簿：以會計事項歸屬之會計科目為主而記錄者。」
12 商業會計法第15條、第20條分別定有明文。是起訴書意旨固
13 提及被告陳芊諭擔任宏基鑫公司登記負責人期間，以營業稅
14 繳納期間即每2個月為1期，取得如附表二編號1至3號所示不
15 實統一發票充當該公司進項憑證，並向稅捐稽徵機關申報扣
16 抵銷項稅額，該申報稅捐之行為並非證明會計事項之經過或
17 處理會計事項人員之責任之原始憑證或記帳憑證，亦非記錄
18 會計事項發生時序或會計事項歸屬之會計科目之時序帳簿或
19 分類帳簿，且卷內亦無宏基鑫公司據上開不實統一發票填載
20 其他任何會計憑證或帳簿等情，故被告等此部分應未該當商
21 業會計法第71條第1款之明知為不實之事項而填製會計憑證
22 罪之構成要件。

23 三、綜上，檢察官對於上開公訴意旨所指被告等就起訴書附表二
24 部分，明知為不實之事項而填製會計憑證及逃漏稅捐之犯罪
25 事實，不足為被告等有罪之積極證明，且無從說服本院以形
26 成被告有罪之心證，揆諸前揭說明，基於無罪推定之原則，
27 自應就此部分為被告等無罪判決之諭知。

28 據上論斷，應依刑事訴訟法第299條第1項前段、第301條第1項，
29 商業會計法第71條第1款，稅捐稽徵法第43條第1項，刑法第11條
30 前段、第28條、第41條第1項前段、第8項、第47條第1項、第51
31 條第5款、第38條之1第1項前段、第3項，判決如主文。

01 本案經檢察官陳佞如提起公訴，檢察官張添興到庭執行職務。
02 中 華 民 國 109 年 2 月 20 日
03 刑事第四庭 審判長法官 游秀雯
04 法官 陳玫珍
05 法官 許慧珍

06 以上正本證明與原本無異。

07 如不服本判決應於收受判決後20日內向本院提出上訴書狀，並應
08 敘述具體理由；其未敘述上訴理由者，應於上訴期間屆滿後20日
09 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
10 逕送上級法院」。

11 書記官 許靜茹

12 中 華 民 國 109 年 2 月 20 日

13 附錄論罪科刑法條

14 商業會計法第71條

15 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
16 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
17 併科新臺幣60萬元以下罰金：

18 一、以明知為不實之事項，而填製會計憑證或記入帳冊。

19 二、故意使應保存之會計憑證、會計帳簿報表滅失毀損。

20 三、偽造或變造會計憑證、會計帳簿報表內容或毀損其頁數。

21 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果
22 。

23 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
24 結果。

25 稅捐稽徵法第43條

26 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、拘
27 役或科新臺幣6萬元以下罰金。

28 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
29 罪者，加重其刑至二分之一。

30 稅務稽徵人員違反第33條規定者，處1萬元以上5萬元以下
31 罰鍰。

附表一：宏基鑫公司開立不實發票明細表

編號	發票年月	虛偽交易營業人	張數	銷售額 (新臺幣, 單位元)	營業稅	宣告刑及沒收
1	105 年 3-4月	方足國際有限公司	5	19,384,365	969,219	陳芊諭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，處有期徒刑貳月，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壹萬元沒收，於全部或一部不能沒收或不宜執行沒收時，追徵其價額。
		宏其興業有限公司	4	2,584,000	129,200	
		根本開發建 有限公司	4	3,015,000	150,750	
		小計	21	53,332,007	2,666,601	賴淑娟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，累犯，處有期徒刑參月，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伍百元沒收，於全部或一部不能沒收或不宜執行沒收時，追徵其價額。
						李鑫連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，累犯，處有期徒刑伍月，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日。

(續上頁)

						徐煥哲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。
2	105 年 5-6月	根本開發建設有限公司	1	280,000	14,000	陳芊諭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，處有期徒刑參月，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日。
		根源開發建設有限公司	2	760,000	38,000	
		鼎緯工程開發有限公司	11	36,502,910	1,825,146	
		小計	14	37,542,910	1,877,146	
						賴淑娟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，累犯，處有期徒刑肆月，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日。
						李鑫連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，累犯，處有期徒刑陸月，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日。
						徐煥哲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，處有期徒刑伍月，如易

(續上頁)

						科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日。
3	105 年 7-8月	俊錡國際實業有限公司	1	1,500,000	75,000	陳芊諭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，處有期徒刑參月，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日。
		根源開發建設有限公司	3	2,020,000	101,000	
		勝福系統整合有限公司	2	730,000	36,500	
		鼎緯工程開發有限公司	10	37,969,600	1,898,481	賴淑娟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，累犯，處有期徒刑肆月，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日。
		小計	16	42,219,600	2,110,981	
						李鑫連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，累犯，處有期徒刑陸月，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日。
						徐煥哲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，處有期徒刑伍月，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日。
	合計		51	133,094,517	6,654,728	

附表二：宏基鑫公司取得不實發票明細表

編號	發票年月	虛偽交易營業人	張數	銷售額 (新臺幣, 單位元)	營業稅額 (新臺幣, 單位元)
1	105年3-4月	晟泓有限公司	11	53,280,699	2,664,036
2	105年5-6月	三合健康事業股份有限公司	9	37,542,910	1,877,146
3	105年7-8月	東金工程股份有限公司	1	900,000	45,000
		裕奇企業有限公司	9	44,083,600	2,204,181
	合計		30	135,807,209	6,790,363