

臺灣苗栗地方法院刑事判決

110年度訴字第17號

公訴人 臺灣苗栗地方檢察署檢察官

被告 陳柏蓉

選任辯護人 張繼園律師

上列被告因違反商業會計法等案件，經檢察官提起公訴（108年度偵字第6481號），被告於準備程序中，就被訴事實為有罪之陳述，經本院告知其簡式審判程序之旨，並聽取當事人之意見後，改依簡式審判程序審理，判決如下：

主文

陳柏蓉犯如附表「主文」欄所示各罪，各處如附表「主文」欄所示之刑。應執行有期徒刑貳年，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日。緩刑伍年，緩刑期間付保護管束，並應向檢察官指定之政府機關、政府機構、行政法人、社區或其他符合公益目的之機構或團體，提供壹佰貳拾小時之義務勞務，及應接受法治教育課程肆場次，且應於本判決確定之日起壹年內向公庫支付新臺幣貳拾萬元。

犯罪事實

一、陳柏蓉係址設苗栗縣○○鎮○○街○○號之正光記帳及報稅代理人事務所之負責人，受託為兆峰企業社、宗興工程行、登山企業社、順羽塑膠股份有限公司、順興橡膠廠、新昌鐵工廠、銘鴻企業社、億新企業社、寶鏡企業社（以下合稱兆峰企業社等9家營業人）及榮生煤氣行處理帳務及代理稅務申報，屬於商業會計法第71條所規定之依法受託代他人處理會計事務之人員，負有依銷售貨物之實際情況，據實開立統一發票之義務，並以代理公司報稅、納稅為其業務範圍，為從事業務之人。其明知榮生煤氣行與兆峰企業社等9家營業人間於民國103年1月起至106年12月止並無如附表所示統一發票表彰之實際交易，竟與榮生煤氣行之負責人林銘傳及林銘傳之妻吳錦鳳（涉嫌違反稅捐稽徵法部分，均另經臺灣苗栗地方檢察署檢察官為緩起訴處分）共同基於填製不實會計憑證之犯意聯絡，陳柏蓉另單獨基於意圖為自己所有，詐

欺及幫助他人逃漏稅捐之犯意，由陳柏蓉分別於營業稅繳納期間即每2月為1期，在榮生煤氣行內，以如附表所示之兆峰企業社等9家營業人為買受人，虛開如附表所示發票號碼、銷售額之不實統一發票，共387紙，銷售額共新臺幣（下同）1873萬5800元（起訴書誤載為1884萬6612元，應予更正），使不知情之兆峰企業社等9家營業人於各期申報營業稅期間用以向稅捐稽徵機關申報扣抵進項稅額（共93萬6806元），以此詐術幫助不知情之兆峰企業社等9家營業人逃漏如附表所示之稅額，足生損害於稅捐稽徵機關對於稅捐稽徵之公平性及正確性。陳柏蓉並對兆峰企業社等9家營業人隱瞞其擅自增加各該營業人之進項憑證，仍向兆峰企業社等9家營業人收受各該營業人依實際營業情形應繳納營業稅之款項，使兆峰企業社等9家營業人之負責人陷於錯誤而給付款項與陳柏蓉，陳柏蓉則因以上述不實統一發票虛報而短繳各期營業稅款，以此方式詐得如附表所示之稅額共93萬6806元，並供己花用。嗣經財政部中區國稅局查核兆峰企業社涉嫌無進銷貨之事實取得及開立不實統一發票案時，查悉兆峰企業社與榮生煤氣行無交易之實，查調榮生煤氣行涉案期間之銷項廠商交易對象，發現部分營業人與榮生煤氣行營業稅申報IP位址相同，疑有代理申辦業者涉有不法，遂派案查核而悉上情。

二、案經財政部中區國稅局告發臺灣苗栗地方檢察署檢察官偵查起訴。

理由

- 一、本案被告陳柏蓉所犯者非為死刑、無期徒刑、最輕本刑為3年以上有期徒刑之罪或高等法院管轄第一審案件，其於準備程序進行中，先就被訴事實為有罪之陳述，經告知簡式審判程序之旨，並聽取公訴人、被告及辯護人意見後，本院業已依刑事訴訟法第273條之1第1項規定，裁定改以簡式審判程序進行本案審理。又簡式審判程序之證據調查，依刑事訴訟法第273條之2規定，不受同法第159條第1項、第161

條之2、第161條之3、第163條之1及第164條至第170條所規定證據能力認定及調查方式之限制；再被告及辯護人對於卷內之各項證據表示無意見，同意作為認定事實之證據，故卷內所列各項證據，自得作為證據，合先敘明。

二、上開犯罪事實，業據被告於本院準備程序及審理時坦承不諱（見本院卷第52、197頁），核與證人即同案被告林銘傳、吳錦鳳、證人即兆峰企業社負責人謝志成、蔡鳳英、證人即順羽塑膠股份有限公司負責人黃振順於財政部中區國稅局訪談及偵訊、證人即登山企業社負責人楊登山、證人即新昌鐵工廠負責人邱木山、證人即銘鴻企業社負責人邱銘煌、證人即億新企業社負責人楊國禎、證人即寶鏡企業社負責人詹阿來、證人即宗興工程行負責人鄭永吉、證人即順興橡膠廠負責人林武雄、證人即順羽塑膠股份有限公司負責人黃世羽於偵訊時證述內容大致相符（見偵6481卷一第103至106、137至141、153至157、315至318、439至441、451至452頁、偵6481卷二第7至8、41至42、47至48、197至199、207至211、220至222、231至234頁），並有申報書查詢、營業稅年度資料查詢、營業稅稅籍資料查詢作業列印、財政部中區國稅局營業人進銷項交易對象彙加明細表、財政部中區國稅局全國營業人網路申報報繳紀錄申報IP明細表、榮生煤氣行106年1-2月二聯式統一發票開立明細表、統一發票、財政部中區國稅局進銷項憑證明細資料表、財政部中區國稅局銷項憑證報表、營業稅年度資料查詢、專案申請調檔查核清單、營業人銷售額與稅籍申報書、榮生煤氣行103年1至106年12月涉嫌開立不實統一發票金額明細表及三聯式統一發票開立明細表等件在卷可佐（見偵6481卷一第85至89、113至135、161至188、205至208、213至246、295至312、319至325、339至349、355、367至389、401至437頁、偵6481卷三第9至307頁），足證被告之任意性自白與事實相符而可採信。本案事證明確，被告犯行堪以認定，應依法論科。

01 三、論罪科刑：

02 (一)商業會計法所稱之商業會計憑證，分為原始憑證及記帳憑證
03 ，所謂原始憑證，係指證明事項之經過，而為造具記帳憑證
04 所根據之憑證，計有外來憑證、對外憑證、內部憑證三類。
05 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帳
06 所根據之憑證而言，有收入傳票、支出傳票及轉帳傳票三類
07 ，此觀諸商業會計法第15、16、17條之規定自明。又按營利
08 事業銷貨統一發票，係營業人依營業稅法規定於銷售貨物或
09 勞務時，開立並交付予買受人之交易憑證，足以證明會計事
10 項之經過，應屬商業會計法第15條第1款所稱之原始憑證，
11 屬商業會計憑證之一種（最高法院87年度台非字第389號判
12 決參照）。統一發票乃證明事項之經過而為造具記帳憑證所
13 根據之原始憑證，商業負責人如明知為不實之事項，而開立
14 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
15 不實之事項而填製會計憑證罪，該罪為刑法第215條業務上
16 登載不實文書罪之特別規定，依特別法優於普通法之原則，
17 自應優先適用，無論以刑法第215條業務上登載不實文書罪
18 之餘地（最高法院87年度台上字第11號、92年度台上字第67
19 92號、94年度台非字第98號判決意旨參照）。又商業會計法
20 第71條第1款所處罰者，係商業負責人、主辦及經辦會計人
21 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
22 事項，而填製會計憑證或記入帳冊之行為。商業會計法第4
23 條規定：「本法所稱商業負責人依公司法、商業登記法及其
24 他法律有關之規定」。而公司法第8條第1項規定：「本法
25 所稱公司負責人，在無限公司、兩合公司為執行業務或代表
26 公司之股東；在有限公司、股份有限公司為董事」，足見商
27 業會計法第71條第1款所處罰者，僅限於商業負責人、主辦
28 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
29 未具上開身份者，應與有該身份者共犯，始有依該法論處之
30 餘地（最高法院94年度台上字第7334號判決意旨參照）。另
31 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

01 罰規定，此所謂幫助，乃犯罪之特別構成要件，有別於刑法
02 上之幫助犯，並非逃漏稅捐者之從犯（最高法院99年度台上
03 字第2159號判決意旨參照）。是稅捐稽徵法第43條之「幫助
04 犯第41條之罪」，為稅捐稽徵法之特別規定，屬於一獨立之
05 犯罪型態，與刑法上幫助犯之具絕對從屬性者不同，不必有
06 正犯之存在亦能成立犯罪。

07 (二)被告為商業會計法第71條本文依法受託代他人處理會計事務
08 之人，亦為從事代繳稅款、代理報稅等業務之人，且其明知
09 未曾有如附表所示交易，仍填製不實之統一發票，後續並將
10 虛偽進項明細登載於稅務表格，持向稅捐稽徵機關申報，並
11 向兆峰企業社等9家營業人詐取原受託代繳之稅款，是核被
12 告就如附表編號1至9所為，均係犯商業會計法第71條第1
13 款之填製不實憑證罪、稅捐稽徵法第43條第1項之幫助納稅
14 義務人逃漏稅捐罪及刑法第339條第1項詐欺取財罪。是公
15 訴意旨認應成立刑法第215條、第216條行使業務上登載不
16 實文書罪嫌等，因法條競合，應逕行論以商業會計法第71條
17 第1款之罪即足，附此敘明。

18 (三)又按為他人處理事務，意圖為自己或第三人不法之所有，以
19 詐術使該他人交付財物者，縱令具備背信罪之要件，亦已包
20 含於詐欺罪之觀念中，不得於詐欺罪外更論背信罪（最高法
21 院25年上字第6518號判例意旨參照）；刑法上之背信罪為一
22 般的違背任務之犯罪，若為他人處理事務，意圖為自己或第
23 三人不法之所有，以詐術使他人交付財物者，應成立詐欺罪
24 ，不能論以背信罪（最高法院63年台上字第292號判例意旨
25 參照）。查被告對兆峰企業社等9家營業人隱瞞其擅自增加
26 各該營業人之進項憑證後，向兆峰企業社等9家營業人收受
27 各該營業人依實際營業情形應繳納營業稅之款項，使兆峰企
28 業社等9家營業人之負責人陷於錯誤而給付款項，依上揭判
29 例意旨，應論以詐欺罪，而不再論以背信罪。公訴意旨認被
30 告應成立背信罪，容有誤會，亦予敘明。

31 (四)被告與同案被告林銘傳、吳錦鳳就上開填製不實憑證犯行部

01 分，彼此間有犯意聯絡、行為分擔，應論以共同正犯。

02 (五)被告前後多次填製不實憑證、幫助納稅義務人逃漏稅捐及詐
03 欺取財犯行，其各次行為係於密切接近之時、地實行，且侵
04 害同一國家稅賦法益，復無明顯中斷的情形，是就本案犯罪
05 事實整體觀之，其各次犯行在時間及空間上確有密切關係，
06 依一般社會健全觀念，難以強行分開，在刑法評價上，各行
07 為之獨立性極為薄弱，揆諸上述說明，足認被告係出於同一
08 犯罪決意而為之，以視為數個舉動之接續實行，合為包括之
09 一行為予以評價，較為合理，故本件上開各類犯罪，均應各
10 自論以接續犯之實質上一罪（即接續犯填製不實憑證罪、接
11 續犯幫助納稅義務人逃漏稅捐罪、接續犯詐欺取財罪）。又
12 被告係出於同一犯罪之計畫及機會而犯上開3罪名，屬一行
13 為觸犯數罪名之想像競合犯，各應依刑法第55條前段規定從
14 一重之商業會計法第71條第1款之填製不實憑證罪處斷。

15 (六)所謂集合犯，乃其犯罪構成要件中，本就預定有多數同種類
16 之行為將反覆實行，立法者以此種本質上具有複數行為，反
17 覆實行之犯罪，認為有包括一罪之性質，因而將此種犯罪歸
18 類為集合犯，特別規定為一個獨立之犯罪類型，例如營業犯
19 、收集犯、職業犯等。而商業會計法第71條第1款之不實填
20 製會計憑證罪及稅捐稽徵法第43條第1項之幫助納稅義務人
21 以不正當方法逃漏稅捐罪，自其犯罪構成要件觀察，尚無從
22 認定立法者本即預定該犯罪之本質，必有數個同種類行為而
23 反覆實行之犯罪，且在刑法修正實施前，實務亦似無此見解
24 ，故前開二罪均難認係集合犯（最高法院99年度台上字第78
25 17號、101年度台上字第657號判決參照）。且關於營業稅
26 之申報，依加值型及非加值型營業稅法第35條第1項明定，
27 營業人除同法另有規定外，不論有無銷售額，應以每2月為
28 一期，於次期開始15日內，向主管稽徵機關申報。而每年申
29 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
30 第1項規定，應分別於每年1月、3月、5月、7月、9月
31 、11月之15日前向主管稽徵機關申報上期之銷售額、應納或

01 溢付營業稅額。是每期營業稅申報，於各期申報完畢，即已
02 結束，以「一期」作為認定逃漏營業稅次數之計算，區別不
03 難，獨立性亦強，於經驗、論理上，似難以認定逃漏營業稅
04 ，可以符合接續犯之行為概念，是應分別視其犯罪時間係在
05 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
06 ，或予分論併罰（最高法院100年度台上字第4962號判決、
07 101年度台上字第3275號判決、101年度台上字第4362號判
08 決參照）。就如附表所示各犯行，係由被告以榮生煤氣行之
09 名義，先後開立各該不實統一發票予兆峰企業社等9家營業
10 人據以向主管稽徵機關於申報期限前申報營業稅，其幫助犯
11 罪之對象既屬有別，且不同公司之需求各異，依前開說明，
12 各應同時以「一期」及「對象」作為認定逃漏營業稅次數之
13 計算，即應以營業稅繳納期間即每2個月為1期，就各期填
14 製不實會計憑證以幫助逃漏稅捐之行為，以統一發票開立及
15 申報營業稅「期別」之不同，作為認定罪數之計算基準，而
16 予以分論併罰。準此，被告所犯之各罪應以每一期營業稅繳
17 納期間所為作為認定填製不實憑證之罪數，被告所犯共計18
18 8罪（如附表編號1至9），各具獨立性，應分論併罰。

19 (七)爰審酌被告填製不實憑證而幫助兆峰企業社等9家營業人逃
20 漏稅捐，並向兆峰企業社等9家營業人詐得營業稅之款項，
21 被告所為妨害稅務健全，有損國家稅收，並辜負託付者之信
22 賴，實屬可責；並衡酌被告犯本案各罪之期間為103年1月
23 至106年12月間，及國家財稅受損狀況；兼衡被告犯後坦承
24 犯行之態度，其於本院審理時自承之智識程度、家庭生活狀
25 況（見本院卷第198至199頁）等一切情狀，各量處如附表
26 「主文」欄所示之刑，並均諭知易科罰金之折算標準。

27 (八)數罪併罰定應執行刑，係出於刑罰經濟與責罰相當之考量，
28 並非予以犯罪行為人或受刑人不當之利益，為一種特別的量
29 刑過程，相較於刑法第57條所定科刑時應審酌之事項係對一
30 般犯罪行為之裁量，定應執行刑之宣告，乃對犯罪行為人本
31 身及所犯各罪之總檢視，除應考量行為人所犯數罪反應出之

人格特性，並應權衡審酌行為人之責任與整體刑法目的及相關刑事政策，在量刑權之法律拘束性原則下，依刑法第51條第5款之規定，採限制加重原則，以宣告各刑中之最長期為下限，各刑合併之刑期為上限，但最長不得逾30年，資為量刑自由裁量權之外部界限，並應受法秩序理念規範之比例原則、平等原則、責罰相當原則、重複評價禁止原則等自由裁量權之內部抽象價值要求界限之支配，使以輕重得宜，罰當其責，俾符合法律授與裁量權之目的，以區別數罪併罰與單純數罪之不同，兼顧刑罰衡平原則，並非以累加方式定應執行刑。本案被告先後所為188次填載不實憑證犯行，均應分論併罰，已如前述，而被告所犯上開犯行之時間在103年1月至106年12月間，各次犯行之方式、態樣並無二致，如以實質累加方式定應執行刑，則處罰之刑度顯將超過其行為之不法內涵，違反罪責原則，及考量刑罰對被告造成之痛苦程度，係隨刑度增加而生加乘效果，非以等比方式增加，是以隨罪數增加遞減刑罰方式，當足以評價被告行為不法性之法理（即多數犯罪責任遞減原則），爰就被告上開犯行定其應執行之刑如主文所示，並諭知易科罰金之折算標準，以期相當。

(九)末考量被告前未曾因故意犯罪而受有期徒刑以上刑之宣告，此有臺灣高等法院被告前案紀錄表在卷可參，因一時失慮致罹刑典，信經此偵審程序及刑之宣告，應知所警惕，信無再犯之虞。又被告於本案犯罪後於偵訊及審理中均坦認犯行，堪認其犯後尚有悔意，且被告已代兆峰企業社等9家營業人向財政部中區國稅局繳納應補繳稅額（詳如後述）。是綜核上情，認前開對被告所宣告之刑以暫不執行為適當，爰依刑法第74條第1項第1款之規定，併予宣告如主文所示之緩刑期間，以啟自新。又考量被告犯罪之動機及情節，且為使被告得以建立正確觀念，回歸正常生活，除命其提供義務勞務以思記取教訓並拓展其個人視野外，因被告欠缺法治觀念，而有命其接受法治教育促其認知並遵守法律之必要，復為使

被告確能以之警惕並避免再犯，爰依刑法第93條第1項第2款、第74條第2項第4款、第5款、第8款等規定，併諭知緩刑期內付保護管束，且應於緩刑期間內提供義務勞務及命接受法治教育均如主文所示外，再命被告應於本判決確定之日起1年內，向公庫支付20萬元，期使被告能從中深切記取教訓，並由觀護人予以適當督促，避免被告再度犯罪並回歸正常生活。至若被告違反本院所定前開負擔情節重大，足認原宣告之緩刑難收預期效果，而有執行刑罰之必要者，得撤銷緩刑之宣告，附此敘明。

四、沒收部分：

(一)按刑法關於沒收之規定，業於被告部分行為後之104年12月30日、105年6月22日修正公布，並自000年0月0日生效施行；修正後刑法第2條第2項規定：「沒收、非拘束人身自由之保安處分適用裁判時之法律」。考其立法理由略謂：「本次沒收修正經參考外國立法例，以切合沒收之法律本質，認沒收為本法所定刑罰及保安處分以外之法律效果，具有獨立性，而非刑罰（從刑）為明確規範修法後有關沒收之法律適用，爰明定適用裁判時法……」等旨。故關於沒收之法律適用，尚無新舊法比較之問題，於新法施行後，應一律適用新法即裁判時法之相關規定。

(二)按犯罪所得已實際合法發還被害人者，不予宣告沒收或追徵。修正後刑法第38條之1第5項定有明文。查被告向兆峰企業社等9家營業人所詐得之稅額93萬6806元，業經被告代兆峰企業社等9家營業人向財政部中區國稅局繳納乙節，有財政部中區國稅局110年4月7日中區國稅四字第1100003210號函附營業人查核成果回報表及相關資料1份在卷可參（見本院卷第139至172頁），足見兆峰企業社等9家營業人及稅捐稽徵機關所受損害已依原有財產秩序獲得填補，堪認上開犯罪所得已實際合法發還。是以，本院自無庸再對上開犯罪所得為沒收或追徵之諭知。

(三)再按違禁物，不問屬於犯罪行為人與否，沒收之；供犯罪所

用、犯罪預備之物或犯罪所生之物，屬於犯罪行為人者，得沒收之，修正後刑法第38條第1項、第2項前段固有明文。被告因犯填製不實憑證、幫助納稅義務人逃漏稅捐、詐欺等罪，而持有如附表所示不實統一發票共387張，亦已交付財政部中區國稅局申報扣抵進項稅額，已非被告所有，且上開統一發票又均非違禁物，核與沒收之要件不符，爰均不予宣告沒收，附此敘明。

據上論斷，應依刑事訴訟法第273條之1第1項、第299條第1項前段，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條前段、第28條、第339條第1項、第55條前段、第41條第1項前段、第8項、第51條第5款、第74條第1項第1款、第2項第4款、第5款、第8款、第93條第1項第2款，判決如主文。

本案經檢察官石東超提起公訴，檢察官簡泰宇到庭執行職務。

中華民國 110 年 5 月 31 日

刑事第一庭 法官 許文棋

以上正本證明與原本無異。

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）「切勿逕送上級法院」。

書記官 周曉羚

中華民國 110 年 5 月 31 日

附錄本案論罪科刑法條：

商業會計法第71條

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有下列情事之一者，處5年以下有期徒刑、拘役或科或併科新臺幣60萬元以下罰金：

一、以明知為不實之事項，而填製會計憑證或記入帳冊。

二、故意使應保存之會計憑證、會計帳簿報表滅失毀損。

三、偽造或變造會計憑證、會計帳簿報表內容或毀損其頁數。

01 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
02 。

03 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
04 結果。

05 稅捐稽徵法第43條

06 （教唆或幫助逃漏稅捐之處罰）

07 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
08 役或科新臺幣6萬元以下罰金。

09 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
10 罪者，加重其刑至二分之一。

11 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
12 罰鍰。

13 中華民國刑法第339條

14 意圖為自己或第三人不法之所有，以詐術使人將本人或第三人之
15 物交付者，處5年以下有期徒刑、拘役或科或併科50萬元以
16 下罰金。

17 以前項方法得財產上不法之利益或使第三人得之者，亦同。

18 前二項之未遂犯罰之。