

臺灣高等法院高雄分院刑事判決

107年度上訴字第884號

上訴人 臺灣高雄地方檢察署檢察官

被告 陳韋琳

選任辯護人 謝以涵律師（法律扶助）

張齡方律師（法律扶助）

上列上訴人因違反商業會計法等案件，不服臺灣高雄地方法院105年訴緝字第87號，中華民國107年6月20日第一審判決（起訴案號：臺灣高雄地方檢察署97年偵字第8120號），提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

理 由

一、公訴意旨略以：被告陳韋琳（前名為陳珮琳）於民國93年6月9日起擔任「兆融國際實業有限公司」（設在高雄市○鎮區○○路○○號1樓，後變更為高雄市○○區○○路○○○號4樓之1、高雄市○鎮區○○路○○號4樓，下稱「兆融公司」）負責人，乃商業會計法所規定之商業負責人，亦為從事業務之人。其明知「兆融公司」並未向「立派廣告設計公司」（設在臺中市○區○○里○○路○○○號5樓之3，下稱「立派公司」）進貨，不得自「立派公司」取得屬於會計憑證之統一發票，供其申報應負擔之營業稅，竟基於填製不實會計憑證及逃漏稅捐之概括犯意，於94年5、6月間，連續取得未與其實際交易之「立派公司」所開立如附表一所示不實之統一發票共3紙，銷售金額總計為新臺幣（下同）192萬8千元，充作進項憑證，並據以申報扣抵銷項稅額9萬6千4百元而逃漏稅捐，足生損害於稅捐稽徵之正確性及公平性。因認被告涉犯商業會計法第71條第1款之明知為不實事項而填製會計憑證罪嫌及稅捐稽徵法第47條第1款、第41條公司負責人為納稅義務人以不正當方法逃漏稅捐罪嫌。

二、按犯罪事實應依證據認定之，無證據不得認定犯罪事實；不能證明被告犯罪者，應諭知無罪之判決，刑事訴訟法第154

條第2項、第301條第1項分別定有明文。次按，事實之認定，應憑證據，如未發現相當證據，或證據不足以證明，自不能以推測或擬制之方法，以為裁判基礎；認定不利於被告之事實，須依積極證據，若積極證據不足為不利於被告事實之認定，即應為有利被告之認定，更不必有何有利之證據（最高法院40年台上字第86號及30年上字第816號判例意旨參照）。且按刑事訴訟法第161條第1項規定：檢察官就被告犯罪事實，應負舉證責任，並指出證明之方法；因此，檢察官對起訴之犯罪事實，應負提出證據及說服之實質舉證責任，倘其提出之證據，或其所指出之證明方法，未達通常一般人不致有所懷疑，而得確信其為真實之程度，而有合理懷疑存在，無從使事實審法院得有罪確信時，基於無罪推定原則，即應為被告無罪之判決（最高法院76年台上字第4986號、92年台上字第128號判例意旨參照）。又稅捐稽徵法上之逃漏稅捐罪，為結果犯，須有逃漏應繳納稅捐之結果發生，始足構成（最高法院95年台上字第486號判決意旨參照）；而營業稅係針對「營業行為」課稅，虛設行號係以開立、收受統一發票為業，實際上無商品買賣，即無「營業行為」，自無從課徵營業稅。

三、公訴意旨認被告涉有前揭犯行，係以「立派公司」為虛設行號、「兆融公司」變更登記表影本、財政部臺灣省中區國稅局立派廣告設計有限公司進銷項憑證明細資料表、「兆融公司」之營業人進銷項交易對象彙加明細表、進項來源及逐筆發票明細、94年6月營業人銷售與稅額申報書等資料為主要論據。訊據被告固坦承為「兆融公司」負責人，惟堅詞否認前揭犯行，辯稱：「兆融公司」已交由「劉奕辰」經營，伊對「劉奕辰」之行為並不知情云云。經查：

(一)被告為「兆融公司」負責人，「兆融公司」於94年5、6月間，自「立派公司」取得如附表一所示統一發票共3紙（銷售金額總計192萬8千元），以充作其進項憑證，並據以申報扣抵銷項稅額9萬6千4百元等節，為被告陳韋琳所不爭

01 執，復有「兆融公司」變更登記表影本、財政部臺灣省中區
02 國稅局立派廣告設計有限公司進銷項憑證明細資料表、「兆
03 融公司之營業人進銷項交易對象彙加明細表、進項來源及逐
04 筆發票明細、94年6月營業人銷售與稅額申報書在卷可參（
05 彰化地檢96年交查字第108號卷(二)第56頁；卷(一)第24-26頁
06 ；卷(二)第66-69頁、第5頁）。又「立派公司」為虛設行號
07 乙節，業經證人即「立派公司」名義負責人田惠真（原判決
08 誤載為「田惠美」）於原審審理時證稱：因其積欠地下錢莊
09 債務而交付身分證件，並擔任「立派公司」人頭負責人，從
10 未進過該公司，未見過被告、陳譽章，也不認識「劉奕辰」
11 ，其因此遭法院判刑4月等語綦明（見原審訴緝卷(一)第195
12 頁反面-198頁），並有財政部臺灣省中區國稅局民權稽徵所
13 96年7月23日中區國稅民權三字第0960034549號函及所附進
14 銷項憑證明細資料附卷可稽（彰化地檢96年交查字第108號
15 卷宗、卷(一)第19-31頁），是此部分事實均可認定。因「立
16 派公司」係虛設行號，自無從與「兆融公司」為實際交易，
17 故「兆融公司」就此等虛偽交易，有無繳交營業稅之義務，
18 已有可疑。

19 (二)又「兆融公司」本身是否有實際經營？查與「兆融公司」往
20 來之「立派公司」為虛設行號，已如上述。且證人即被告之
21 弟陳譽章於原審審理時證稱：其與被告先開設「兆融公司」
22 ，嗣「劉奕辰」與被告認識後，2人密集互動，被告相當信
23 任「劉奕辰」，在「劉奕辰」與被告接觸後，其印象中好像
24 有談到要做些逃漏稅或不法避稅等語（原審訴緝卷(一)第184
25 頁反面-195頁）。是兆融公司於案發期間究竟有無實際經營
26 ？抑或已成他人逃漏稅捐工具之虛設行號？顯屬有疑；再者
27 ，原審曾就兆融公司是否為虛設行號乙節函詢財政部高雄國
28 稅局，經該局函覆稱：查得「兆融公司」異常資料，並檢附
29 該公司「開立不實統一發票營業人查核管製建檔作業」資料
30 ，此有該局106年6月7日財高國稅審四字第1061012362號
31 函及所檢附資料在卷可佐（見原審訴緝卷(一)第91-94頁），

是「兆融公司」既因虛進虛出而移送檢察署偵辦，並經財政部國稅局建檔列管，故尚難認定「兆融公司」於該時有實際經營之情。因「兆融公司」案發時並無實際營業行為，是其就上開虛偽交易亦應無繳納營業稅之義務，不生逃漏稅之結果，被告就此難認有稅捐稽徵法第47條、第41條所指之公司負責人逃漏營業稅犯行。

(三)另就被告填製不實會計憑證乙節，起訴書僅記載被告陳韋琳基於「填載不實會計憑證之概括犯意」取得「立派公司」開立之不實統一發票後，用以申報扣抵銷項稅額9萬6千4百元，但未具體指出被告陳韋琳究係填載何種不實之會計憑證後，連同前揭不實之統一發票，據以申報扣抵銷項稅額。嗣經公訴檢察官於原審審理時，當庭以言詞補充「應為轉帳傳票或支出傳票等會計憑證」（見原審訴緝卷(一)第183頁），因此堪認公訴意旨所稱不實會計憑證應係「轉帳傳票」或「支出傳票」。然遍查全卷，並無公訴意旨所稱上開傳票可供審酌，復經原審函詢財政部高雄國稅局，經回覆以：該等憑證資料尚非法定應申報文件，且已逾保存年限，該局無資料可提供等語，有該局106年11月17日財高國稅鎮銷字第1060553926號函附卷可佐（見原審訴緝卷(一)第207頁），是前揭稅捐稽徵機關亦無從提供「兆融公司」之轉帳傳票或支出傳票。參以「兆融公司」案發時既已成虛設行號，在無實際經營交易之情形下，被告是否會如一般公司行號就進項或銷項之統一發票製作相關會計憑證，亦非無疑。從而，本件既無相關會計憑證存卷或可供調閱，自難認定被告就此部分有填製不實會計憑證而課以商業會計法第71條之罪責。

四、綜上所述，本件尚難認定「兆融公司」於案發期間有實際營業，且查無被告或其他「兆融公司」人員曾經就附表所示3張發票填製何種會計憑證。是公訴意旨認被告涉犯上開填製不實會計憑證罪嫌及公司負責人為納稅義務人以不正當方法逃漏稅捐等罪嫌部分，依檢察官提出之卷附證據，均未達使通常一般人致有所懷疑而得確信其為真實之程度。因檢察

官提出之積極證據不足為不利於被告事實之認定，揆諸前揭法條規定及判例要旨，即屬犯罪不能證明，應諭知被告無罪，更不必有何有利之證據以證明被告所辯屬實。

五、上訴論斷之理由：

(一)上訴意旨略以：

1. 「兆融公司」為申報營業稅所製作之「營業人銷售額與稅額申報書」，係業務上作成之文書，被告將「立派公司」開立之不實發票，登載在「營業人銷售額與稅額申報書」之「得扣抵進項稅額」欄內，再持向稅捐機關行使，自屬行使業務上登載不實文書行為。該部分事實應認已起訴，原審未變更起訴法條而為被告行使業務登載不實文書之有罪判決，適用法律有所違誤。
2. 起訴書所載犯罪事實為被告於94年5、6月間，連續取得未與其有實際交易之「立派公司」所開立之不實會計憑證即進項統一發票3張。惟被告於附表二所示時間，亦取得其他營業人開立之不實進項發票。此部分事實與起訴之基本事實，時間緊接，手段相同，罪名同一，為連續犯，屬裁判上一罪，應為起訴效力所及。另被告基於行使偽造文書之概括犯意，每2月均填具不實內容之「營業人銷售額與稅額申報書」，以電子申報方式向稅捐稽徵機關行使而為營業稅之申報，亦屬連續犯之關係，原審就上開兩部分之連續犯犯罪事實，均未審判，亦違背法令。
3. 另被告基於違反商業會計法填具不實會計憑證之概括犯意，連續於附表三所示時間開立之不實銷項發票予營業人，並將上開不實內容，登載在營業人依法申報營業稅所製作之「營業人銷售額與稅額申報書」之業務上文書，以電子方式向稅捐稽徵機關行使而為營業稅之申報，是被告此部分行為應成立刑法第216條、第215條、第220條第2項之行使業務登載不實準文書罪。被告將不實進項內容與上開1.所述不實銷項內容，同時填載至「營業人銷售額與稅額申報書」之銷項欄右方「應稅銷售額」欄及進項欄右方

「得扣抵進項稅額金額」欄，為想像競合犯之裁判上一罪關係。原審就此亦均漏未審酌，判決違背法令等語。

(二)就上訴意旨 1. 部分：

1. 按刑法第 215 條所謂業務上登載不實之文書，乃指基於業務關係，明知為不實事項，而登載於業務上作成之文書而言。公司、行號向稅捐稽徵機關申報營業稅，係履行其公法上納稅之義務，並非業務行為。又「營業人銷售額與稅額申報書」係公司、行號每二月向稅捐稽徵機關申報當期之銷售額與稅額之申報書，亦非證明會計事項發生之會計憑證，此有最高法院 95 年台上字第 1477 號判決意旨可資參照。

2. 查公訴意旨所載「被告陳韋琳基於填製不實會計憑證及逃漏稅捐之概括犯意，於 94 年 5、6 月間，連續取得未與其實際交易之立派公司所開立如附表一所示不實之統一發票共 3 紙，銷售金額總計 192 萬 8 千元，充作進項憑證，並據以申報扣抵銷項稅額 9 萬 6 千 4 百元而逃漏稅捐」等犯罪事實，並未具體論及被告填載不實「營業人銷售額與稅額申報書」後持向稅捐稽徵機關而行使之行為，然起訴書既有提及「申報」一情，復於「證據方法暨待證事實」部分引用「營業人銷售額與稅額申報書」作為證據，故可認為該部分事實業已起訴，合先敘明。惟查，公司、行號向稅捐稽徵機關申報營業稅，係履行公法上納稅之義務，並非業務行為，該申報書亦非會計憑證，有如前述，故公司負責人在「營業人銷售額與稅額申報書」上為不實登載後持以申報營業稅，尚不得以刑法之行使業務上登載不實文書罪相繩，揆諸前開法律見解，此部分之上訴並無理由。又此部分原判決雖未論及，然本院既認為被告不成立犯罪，與原審判決之結果相同，不影響判決主旨，爰無庸撤銷原判決後再另行諭知無罪之必要，附此敘明。

(三)就上訴意旨 2.、3. 部分：

1. 按檢察官對於未記載在起訴書，但認為與起訴部分具有裁

01 判上一罪關係之犯罪事實，以原審就該部分漏未判決而提
02 起上訴時，應以原起訴之犯罪事實經法院認為成立犯罪，
03 始得依刑事訴訟法第267條「檢察官就犯罪事實一部起訴
04 者，其效力及於全部」之規定，對該未記載在起訴書部分
05 之犯罪事實予以審判。若法院認為檢察官起訴部分之犯罪
06 事實不成立犯罪，則檢察官認為原審漏未審判之部分，與
07 起訴部分之犯罪事實即無裁判上一罪之法律關係可言，不
08 能成為上訴審法院審判之對象。

09 2.檢察官上訴意旨2.、3.部分所稱之犯罪事實，均未記載在
10 起訴書內，顯非原起訴之範圍。而原起訴之犯罪事實，又
11 經原審及本院判決認為不構成犯罪，有如前述，是檢察官
12 上訴意旨認為原審應一併審判之部分，與起訴部分之犯罪
13 事實即無裁判上一罪之法律關係可言，本院無從予以審理
14 ，是此部分之上訴亦無理由。

15 (四)原審因而以不能證明被告有起訴書所載之事實，而為被告無
16 罪之諭知，核無違誤；檢察官猶執前詞，指摘原判決不當，
17 為無理由，應予駁回。

18 六、退併辦：

19 臺灣高雄地方檢察署併案意旨以該署107年偵緝字第824、
20 825、12432號案件，與本案有實質上一罪或裁判上一罪之
21 關係，分別移請併案審理，惟本案既已諭知被告無罪判決，
22 上開併案部分，即難認與本案有何實質上一罪或裁判上一罪
23 關係，核非本案起訴效力所及，本院無從予以審理，應退由
24 檢察官另為適當之處理，併予敘明。

25 據上論結，應依刑事訴訟法第368條，判決如主文。

26 本案經檢察官王百玄提起公訴，檢察官葉容芳提起上訴，檢察官
27 呂建昌到庭執行職務。

28 中 華 民 國 108 年 4 月 30 日
29 刑 事 第 四 庭 審 判 長 法 官 惠 光 霞
30 法 官 李 璧 君
31 法 官 王 以 齊

以上正本證明與原本無異。

被告不得上訴。

檢察官如不服本判決，如認有刑事妥適審判法第9條之理由，應於收受本判決後10日內向本院提出上訴書狀，其未敘述上訴理由者，並得於提起上訴後10日內向本院補提理由書狀（均須按他造當事人之人數附繕本）「切勿逕送上級法院」。

附錄刑事妥速審判法第9條：

除前條情形外，第二審法院維持第一審所為無罪判決，提起上訴之理由，以下列事項為限：

一、判決所適用之法令牴觸憲法。

二、判決違背司法院解釋。

三、判決違背判例。

刑事訴訟法第377條至第379條、第393條第1款規定，於前項案件之審理，不適用之。

中 華 民 國 108 年 4 月 30 日

書記官 王佳穎

附表一（起訴部分）：

編號	公司名稱	開立時間	發票字軌	銷售額	稅額
1	立派公司	94年5月	FU00000000	728,000 元	36,400元
2	立派公司	94年5月	FU00000000	748,600 元	37,430元
3	立派公司	94年6月	FU00000000	451,400 元	22,570元
	合計			1,928,000 元	96,400元

附表二：進項不實發票（上訴部分，見107年上字第170號上訴書）

編號	營業人名稱	涉案期間	銷售額 (新臺幣)	不實發票張數
1	亞高貿易有限公司	94年3月至 94年4月	3,197,595元	14
2	威爾森有限公司	94年5月至 94年8月	4,730,060元	10
3	元傳電信有限公司	94年7月至 94年8月	1,463,565元	6
4	祥益貿易有限公司	94年5月至 94年6月	2,667,500元	7
5	多利科技有限公司	94年5月至 94年6月	650,000元	2
6	久寶泰實業股份有限公司	94年3月至 94年4月	1,843,290元	6

附表三：銷項不實發票（上訴部分，見107年上字第170號上訴書）

編號	營業人名稱	涉案期間	銷售額（新臺幣）	不實發票張數
1	竣強企業有限公司	94年3月至 94年4月	1,742,542元	7
2	騏勝企管顧問有限公司	94年9月至 94年10月	96,333元	1
3	健晨實業股份有限公司	94年7月至	1,500,000元	5

(續上頁)

	司	94年8月		
4	文茗企業有限公司	94年5月至 94年8月	2,836,355元	22
5	全球華人電視製作股份有限公司	94年7月至 94年8月	941,650元	3
6	中洸國際股份有限公司	94年9月至 94年12月	1,364,135元	4
7	新邦國際有限公司	94年3月至 94年8月	2,054,686元	10
8	宏暉汽車修護有限公司	94年3月至 94年4月	678,469元	3
9	訊達資訊國際有限公司	94年5月至 94年6月	1,960,538元	17
10	迅中興業有限公司	94年5月至 94年6月	1,966,770元	15