

臺灣高等法院高雄分院刑事判決

108年度上訴字第477號

上訴人

即被告 陳鵬騏

選任辯護人 張清雄律師

蔡涵如律師

曾本懿律師

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107年度訴字第384號，中華民國108年2月26日第一審判決（起訴案號：臺灣高雄地方檢察署107年度偵字第4943號），提起上訴，本院判決如下：

主文

上訴駁回。

陳鵬騏緩刑肆年，緩刑期間付保護管束，並向公庫支付新臺幣貳拾伍萬元，暨接受法治教育參場次。

事實

一、陳鵬騏自民國103年4月17日起，擔任址設高雄市○○區○○路○○○號12樓之緯騏國際有限公司（下稱緯騏公司）負責人，為公司法第8條第1項規定之公司負責人暨商業會計法第4條規定之商業負責人，且綜理緯騏公司業務與財務運作，有關填製營業人銷售額與稅額申報書及統一發票以申報營業稅，皆為其附隨業務，為從事業務之人。而羅栩亮（所涉違反稅捐稽徵法等案件，業經臺灣高等法院以105年度金上重訴字第23號判決確定）則為址設桃園市○○區○○路○○○號5樓之2之兆乾國際開發股份有限公司（下稱兆乾公司）及兆良科技股份有限公司（下稱兆良公司）實際負責人。因羅栩亮欲美化公司營收以利上市櫃，商請陳鵬騏以緯騏公司配合兆乾公司與兆良公司循環交易，而為以下犯行：

（一）陳鵬騏基於行使業務上登載不實文書之犯意，明知緯騏公司未向兆乾公司實際進貨，仍於附表一編號1、2所示稅期，由兆乾公司開立不實之統一發票，交予緯騏公司作為進項憑證使用（各次申報之發票金額詳附表一所示），並指示不知

情之稅務代理業者王念蕙，依上述不實進項憑證內容登載緯騏公司之營業人銷售額與稅額申報書，再持向財政部高雄國稅局（下稱高雄國稅局）申報各期營業稅而行使之，均足生損害於稅捐稽徵機關核課稅捐之正確性及公平性（因附表二編號1、2所示各期虛報銷項稅額，均大於附表一編號1、2所示虛報進項稅額，緯騏公司就此不生實際逃漏營業稅之結果）。

(二)陳鵬騏基於填製不實會計憑證、幫助他人逃漏稅捐之犯意，明知緯騏公司未實際銷售貨物或提供勞務予兆良公司，竟填製附表二編號1、2所示內容虛偽不實之會計憑證即統一發票，交付予兆良公司充當進項憑證使用，於各該稅期申報營業稅時，持以扣抵營業稅銷項稅額，而幫助兆良公司逃漏如各該編號所示營業稅額，均足生損害於稅捐稽徵機關核課稅捐之正確性及公平性。

二、案經財政部高雄國稅局告發由臺灣高雄地方檢察署檢察官偵查起訴。

理由

壹、程序方面：

本案被告所犯係非死刑、無期徒刑、最輕本刑為三年以上有期徒刑以外之罪，且非高等法院管轄之第一審案件，其於準備程序進行中，就被訴事實為有罪之陳述，經法官告知告知被告簡式審判程序之旨，並聽取公訴人及被告之意見後，裁定進行簡式審判程序。

貳、實體方面：

一、上揭上訴人即被告陳鵬騏為緯騏公司負責人，緯騏公司與兆乾公司、兆良公司均無實際交易，由兆乾公司開立附表一之不實發票予緯騏公司充作進項憑證而持之申報扣抵銷項營業稅額；另由緯騏公司填製附表二所示不實發票交付予兆良公司充當進項憑證而持之申報扣抵銷項營業稅額之事實，業據被告陳鵬騏於本院準備程序及審理時供承不諱（本院卷第34、61頁），並經證人王念蕙於國稅局談話時及原審審理中、

證人羅栩亮於檢察事務官詢問中證述綦詳（見國稅局卷一第126頁；偵卷一第68至70頁；原審卷一第76頁），復有緯騏公司取具、開立不實統一發票明細表、100年至104年度申報書查詢、103年6月、8月之營業人銷售額與稅額申報書、新開業營業人訪問卡及委託書、營業人銷貨退回進貨退出或折讓證明單、開立予兆良公司之發票、存摺內頁影本、103年度總分類帳（見國稅局卷一第13至23、38、39、80至101、105至114頁；偵卷一第27至39頁）、兆乾公司取得、開立不實統一發票資料圖、營業人銷貨退回進貨退出或折讓證明單、103年6月至8月開立予緯騏公司之發票、103年5月至6月份發票明細圖表、營業人取得涉嫌開立不實統一發票派查表（見國稅局卷一第40、115至125、137、138、202頁；偵卷一第41至48頁）等在卷可稽。本件事證明確，被告行使業務上登載不實等犯行堪以認定，應予依法論科。

二、論罪科刑：

（一）按統一發票係營業人依營業稅法規定於銷售貨物或勞務時，開立並交付予買受人之交易憑證，足以證明會計事項之經過，應屬商業會計法所稱之會計憑證（最高法院87年度台非字第389號判決參照）。次按會計憑證，依其記載之內容及其製作之目的，亦屬文書之一種，凡商業負責人、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，以明知為不實事項而填製會計憑證或記入帳冊者，即該當商業會計法第71條第1款之罪；又該罪與刑法第215條從事業務之人登載不實事項於業務上文書罪，皆規範處罰同一之登載不實行為，應屬法規競合，前者為後者之特別規定，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、第5款之罪論處（最高法院92年台上字第3677號判例意旨、98年度台上字第5819號判決意旨參照）。又所謂「商業負責人」，商業會計法第4條已明定「本法所定商業負責人之範圍，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。」。另按申報營業稅之義務雖為加值型及非加值型營業稅法明定之法定申報義務，然而營業人為能合法經營其公司主要業務，就必須依法按期申報營業稅，顯然申報營業稅之行為與營業人公司營業之間具有密切關連，為營業人反覆所為之社會行為，雖非營業人經營之主要業務，仍認係該申報營業稅行為係附屬於該營業人公司主要營業事項之附隨業務，營業人基於此項業務上附隨行為所填製之文書即屬業務上文書，至於此附隨業務是否為法定公法上之義務，則與其是否為附隨業務之認定無涉（最高法院96年度台上字第5834號判決、97年度台上字第6355號判決、102年度台上字第2599號判決意旨參照）。從而，被告為申報營業稅所需製作之前開緯騏公司「營業人銷售額與稅額申報書」，核其性質當屬業務上作成之文書，詎其明知附表一所示發票為不實進項交易，猶指示稅務業者填載於前開申報書持向高雄國稅局申報營業稅，足生損害於稅捐稽徵機關核課稅捐之正確性及公平性，自應成立刑法第216條、第215條之行使業務登載不實文書。核被告就事實欄一(一)所為，均係犯刑法第216條、第215條行使業務登載不實文書罪。就事實欄一(二)所為，均係犯商業會計法第71條第1款之填製不實罪、稅捐稽徵法第43條第1項之幫助逃漏稅捐罪。又被告就前述業務登載不實之低度行為，均為行使之高度行為所吸收，不另論罪。

(二)就事實欄一(一)部分，被告利用不知情稅務代理業者王念蕙，將附表一編號1、2所示不實進項憑證內容登載緯騏公司之營業人銷售額與稅額申報書，持向高雄國稅局申報營業稅，據以遂行前揭行使業務登載不實文書犯行，均應論以間接正犯。又被告於本件犯行之角色，係以緯騏公司收受兆乾公司之不實發票後，再由緯騏公司開立不實發票予兆良公司，以營造循環交易，是就事實欄一(一)、(二)所示犯行，兆乾公司與

緯騏公司間、緯騏公司與兆良公司間，分別處於對向關係（一方負責開立發票、另一方負責收受發票），並非具有合同平行性之犯意聯絡與行為分擔，故被告與羅栩亮就此應各自負責，尚無成立共同正犯之餘地，起訴書指被告應就被訴犯行與羅栩亮論以共同正犯等情，容有誤會，併此敘明。

(二)再者，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月為一期，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，似難認定逃漏營業稅可符合接續犯之行為概念（最高法院101年度台上字第4362號判決意旨參照），且其本質上並不具有反覆、延續實行之特徵，亦難認合於集合犯之概念。查緯騏公司及兆良公司既係以每2月為一期申報營業稅，即應以附表一編號1、2及附表二編號1、2所示每一期（即「101年5月、6月」、「101年7月、8月」）作為認定本件行使業務登載不實文書、填製不實及幫助逃漏稅捐罪數之計算標準（各成立2罪）。另被告就事實欄一(二)部分，不實填載附表二編號1、2所示會計憑證交付予兆良公司，幫助兆良公司逃漏稅捐，顯均係基於同一犯罪故意，而實行同一犯罪行為，俱屬一行為觸犯填製不實及幫助逃漏稅捐等數罪名，均為想像競合犯，應依刑法第55條之規定，各從一重之填製不實罪處斷。此外，被告所犯上開2次行使業務登載不實文書罪、2次填製不實罪間，犯意各別，行為互殊，應予分論併罰。

三、不另為無罪諭知部分：

(一)公訴意旨另以：被告明知未向兆乾公司進貨，竟基於以不正當方法逃漏稅捐之犯意，取得附表一所示之不實統一發票，

01 作為緯騏公司之進項憑證，以扣抵附表一所示之營業稅額，
02 因認被告另涉有稅捐稽徵法第41條之逃漏稅捐罪嫌云云。

03 (二)惟按營業人當期銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額，為當期
04 應納或溢付營業稅額，加值型及非加值型營業稅法第15條第
05 1項定有明文；而本條項之立法理由則明載：「本條第1項
06 規定以當月分銷項稅額，扣減進項稅額（不限當月分）為計
07 算稅額之方法。銷項稅額大於進項稅額者，其餘額即為應納
08 稅額；進項稅額大於銷項稅額者，其餘額即為溢付稅額。」
09 是我國營業稅原則上採加值型課徵方式，係就銷項稅額與進
10 項稅額之差額課徵之。又稅捐稽徵法第41條關於納稅義務人
11 以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐罪係結果犯，除犯罪之目
12 的在逃漏稅捐外，須納稅義務人有發生逃漏稅捐之結果，始
13 克成立（最高法院101年度台上字第6023號判決參照）。

14 (三)經查，被告雖取得附表一編號1、2所示不實發票作為緯騏
15 公司之進項憑證，並提出以扣抵稅額，但因被告於涉案稅期
16 後，另有虛開如附表二編號1、2所示之不實發票，經核算後
17 被告於附表一編號1、2所示期間之虛偽進貨金額分別為
18 7,047,619元、7,733,309元，附表二編號1、2所示期間
19 之虛偽銷項金額則為7,190,477元、7,862,162元，則各稅
20 期之虛銷金額既均大於虛進金額，雖均無實際交易，惟既均
21 已稅捐機關申報並繳付或折抵稅款，並無實質逃漏稅之行為
22 依前揭說明，自難以稅捐稽徵法第41條規定相繩。此部
23 分原應為無罪之諭知，惟因公訴人認此部分犯行如成立犯罪
24 與上開論罪科刑之行使業務登載不實罪部分，各有想像競
25 合之裁判上一罪關係，爰均不另為無罪之諭知。

26 四、原審因認被告犯上述之罪，而適用稅捐稽徵法第43條第1項
27 商業會計法第71條第1款，刑法第11條前段、第216條、
28 第215條、第55條、第41條第1項前段、第8項、第51條第
29 5款，刑法施行法第1條之1第1項、第2項前段之規定，
30 並審酌被告為緯騏公司之負責人，竟取得不實之統一發票據
31 以申報營業稅，以此方式行使業務登載不實文書，足生損害

於稅捐稽徵機關核課稅捐之正確性及公平性；又其填製不實會計憑證幫助他營業人逃漏稅捐，除增加稅捐稽徵機關之查核困難，亦影響國家財政及稅賦之正確性及公平性，所為實應非難；惟於本院審理時坦承犯行等一切情狀，分別量處如附表一、二各編號主文欄所示之刑，及諭知易科罰金之折算標準，並定應執行之刑有期徒刑壹年肆月及諭知易科罰金折算標準。及說明被告固取得附表一各編號所示不實之統一發票，充作緯騏公司進項憑證使用而扣抵營業稅銷項稅額，然因緯騏公司於涉案稅期，另有虛開如附表二各編號所示之不實發票，經核算後，各稅期之虛銷金額既均大於虛進金額（詳見理由欄三、不另為無罪諭知（二）部分所述），足認未生實質逃漏稅結果，緯騏公司未因此取得不法利益，尚不生沒收或追徵不法所得問題。又被告雖幫助兆良公司逃漏稅捐，然本件尚無積極證據證明被告因此取得何種對價或利益，且兆良公司逃漏之稅捐性質上亦非屬被告因犯本罪之犯罪所得，故此部分亦無犯罪所得應予沒收或追徵之問題。經核其認事用法，並無不合，量刑亦屬適當。被告上訴意旨，指摘原判決量刑過重不當，為無理由，應予駁回。又被告陳鵬騏前未曾受有期徒刑以上刑之宣告，有臺灣高等法院被告前案紀錄表在卷可稽，茲念其於本院審理時已供承上述犯行，已知悔悟，且並無實際漏稅罰款，被告陳鵬騏經此偵審程序，當知警惕，信無再犯之虞，本院認被告陳鵬騏前開所宣告之刑以暫不執行為適當，併依刑法第74條第1項第1款之規定，諭知緩刑4年，以啟自新。惟考量被告陳鵬騏犯罪情節及犯後所生危害，並依刑法74條第2項第4款之規定，諭知應向公庫支付新臺幣貳拾伍萬元；及促使其日後得以知曉尊重法治之觀念，並依同條第2項第8款規定，命其接受法治教育參場次，復依同法第93條第1項第2款規定，併予宣告緩刑期間付保護管束，以啟自新。

據上論結，應依刑事訴訟法第368條，刑法第74條第1項第1款、第2項第4、8款、第93條第1項第2款，判決如主文。

01 本案經檢察官陳彥竹提起公訴，檢察官楊慶瑞到庭執行職務。
02 中華民國 108 年 7 月 18 日
03 刑事第九庭 審判長法官 莊崑山
04 法官 陳明富
05 法官 王憲義

06 以上正本證明與原本無異。

07 如不服本判決應於收受本判決後10日內向本院提出上訴書狀，其
08 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
09 狀（均須按他造當事人之人數附繕本）「切勿逕送上級法院」。

10 中華民國 108 年 7 月 18 日
11 書記官 李宜錚

12 附錄本判決論罪科刑法條：

13 中華民國刑法第216條

14 （行使偽造變造或登載不實之文書罪）

15 行使第 210 條至第 215 條之文書者，依偽造、變造文書或登載
16 不實事項或使登載不實事項之規定處斷。

17 中華民國刑法第215條

18 （業務上文書登載不實罪）

19 從事業務之人，明知為不實之事項，而登載於其業務上作成之文
20 書，足以生損害於公眾或他人者，處 3 年以下有期徒刑、拘役
21 或 5 百元以下罰金。

22 商業會計法第71條

23 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
24 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
25 或併科新臺幣 60 萬元以下罰金：

26 一、以明知為不實之事項，而填製會計憑證或記入帳冊。

27 二、故意使應保存之會計憑證、會計帳簿報表滅失毀損。

28 三、偽造或變造會計憑證、會計帳簿報表內容或毀損其頁數。

29 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
30 。

31 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

結果。

稅捐稽徵法第43條
 （教唆或幫助逃漏稅捐之處罰）
 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、拘役或科新臺幣6萬元以下罰金。
 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罪者，加重其刑至二分之一。
 稅務稽徵人員違反第33條規定者，處1萬元以上5萬元以下罰鍰。

附表一：緯騏公司所取得兆乾公司之不實統一發票（進項）

編號	開立月份	數量	發票字軌號碼	發票金額	營業稅額	主文
1	103年5月、6月	1張	AQ00000000	887,619元	44,381元	陳鵬騏犯行使業務登載不實文書罪，處有期徒刑肆月，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日。（上訴駁回）
		1張	AQ00000000	940,000元	47,000元	
		1張	AQ00000000	780,667元	39,033元	
		1張	AQ00000000	803,333元	40,167元	
		1張	AQ00000000	817,619元	40,881元	
		1張	AQ00000000	931,238元	46,562元	
		1張	AQ00000000	950,476元	47,524元	
		1張	AQ00000000	936,667元	46,833元	
		小計8張		7,047,619元	352,381元	
2	103年7月、8月	1張	BK00000000	707,090元	35,355元	陳鵬騏犯行使業務登載不實文書罪，處有期徒刑肆月，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日。（上訴駁回）
		1張	BK00000000	662,128元	33,106元	
		1張	BK00000000	848,793元	42,440元	
		1張	BK00000000	763,976元	38,199元	

(續上頁)

		1張	BK000000000	688,063元	34,403元	
		1張	BK000000000	804,906元	40,245元	
		1張	BK000000000	597,926元	29,896元	
		1張	BK000000000	649,019元	32,451元	
		1張	BK000000000	670,470元	33,523元	
		1張	BK000000000	649,635元	32,482元	
		1張	BK000000000	691,303元	34,565元	
		小計11張			7,733,309元	
合計19張			14,780,928元	739,046元		

附表二：緯騏公司開立予兆良公司之不實統一發票（銷項）

編號	開立月份	數量	發票字軌號碼	發票金額 (新臺幣)	營業稅額 (新臺幣)	主文
1	103年5月、6月	1張	AQ000000000	453,333元	22,667元	陳鵬騏犯商業會計法第七十一條第一款之填製不實罪，處有期徒刑伍月，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日。 (上訴駁回)
		1張	AQ000000000	453,943元	22,697元	
		1張	AQ000000000	482,610元	24,130元	
		1張	AQ000000000	476,190元	23,810元	
		1張	AQ000000000	398,095元	19,905元	
		1張	AQ000000000	398,185元	19,909元	
		1張	AQ000000000	428,571元	21,429元	
		1張	AQ000000000	390,829元	19,541元	
		1張	AQ000000000	404,762元	20,238元	

(續上頁)

		1張	AQ000000000	429,210元	21,460元	
		1張	AQ000000000	571,429元	28,571元	
		1張	AQ000000000	378,434元	18,922元	
		1張	AQ000000000	400,000元	20,000元	
		1張	AQ000000000	569,486元	28,474元	
		1張	AQ000000000	479,210元	23,960元	
		1張	AQ000000000	476,190元	23,810元	
		小計16張		7,190,477元	359,523元	
2	103年7月、8月	1張	BK000000000	719,110元	35,956元	陳鵬騏犯商業會計法第七十一條第一款之填製不實罪，處有期徒刑伍月，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日。 (上訴駁回)
		1張	BK000000000	673,384元	33,669元	
		1張	BK000000000	862,374元	43,119元	
		1張	BK000000000	776,210元	38,811元	
		1張	BK000000000	699,000元	34,950元	
		1張	BK000000000	817,784元	40,889元	
		1張	BK000000000	608,090元	30,405元	
		1張	BK000000000	660,050元	33,003元	
		1張	BK000000000	681,198元	34,060元	
		1張	BK000000000	661,069元	33,053元	
		1張	BK000000000	703,893元	35,195元	
		小計11張		7,862,162元	393,110元	
合計27張				15,052,639元	752,633元（起訴書誤載為	

(續上頁)

		752,631 元，應予更正)
--	--	-----------------