

臺灣高等法院刑事判決

108年度上訴字第1523號

上訴人 臺灣新北地方檢察署檢察官
被告 龔清吉
張玉菁
黃朝琴

上列上訴人因被告違反商業會計法等案件，不服臺灣新北地方法院107年度審訴字第2264號，中華民國108年2月18日第一審判決（起訴案號：臺灣新北地方檢察署107年度偵續字第286號），提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決關於張玉菁、黃朝琴部分均撤銷。

張玉菁犯如附表四所示之罪，各處如附表四「論罪科刑欄」所示之刑，應執行有期徒刑伍月，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日。緩刑貳年，並應於判決確定後參個月內向公庫支付新臺幣伍萬元。

黃朝琴犯如附表五所示之罪，各處如附表五「論罪科刑欄」所示之刑，應執行有期徒刑伍月，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日。緩刑貳年，並應於判決確定後參個月內向公庫支付新臺幣伍萬元。

其他上訴駁回。

事 實

一、龔清吉係記帳業者，為依法受託代他人處理會計事務之人員，張玉菁係址設新北市○○區○○街○○巷○○弄○○○號之璟呈消防安全設備有限公司之代表人（下稱璟呈公司），為公司法規定之公司負責人，黃朝琴則為址設新北市○○區○○路○○巷○○弄○○○號1樓之誼立螺絲開發有限公司（登記代表人為卓淑女，下稱誼立公司）實際負責業務之人。龔清吉明知附表所示之公司、商號並未與名隼企業社（負責人魏正明，委由龔清吉記帳、報稅）有何商品或勞務交易，為便於其如附表一所示客戶之作帳及報稅事宜，並降低各該客戶之應納稅額，竟基於填製不實會計憑證及幫助逃漏稅捐之犯意，利用請

領及保管名隼企業社統一發票、統一發票專用章之機會，於民國101年1月至105年2月間，未經不知情之魏正明同意，接續擅自虛偽開立名隼企業社銷貨予如附表一所示公司、商號之不實三聯式統一發票，充作各該營業人之進項憑證（附表一編號3至12所示之營業人均不知情），以此不正方法幫助各該公司、商號逃漏營業稅（各營業人、發票開立時間、張數、銷售額、稅額均詳如附表一所示，銷售額合計新臺幣【下同】24,246,556元，稅額合計1,212,331元）。而張玉菁、黃朝琴均明知璟呈公司及誼立公司並未與名隼企業社有何商品或勞務交易，竟各基於以不正方法逃漏稅捐之犯意，各持如附表二、三所示龔清吉開立之名隼企業社不實統一發票作為進項憑證，以每2個月為1期，於如附表二、三所示期別，向該管稅捐稽徵機關申報扣抵該期之營業稅額，以此不正方法各為璟呈公司及誼立公司逃漏營業稅如附表二、三所示，龔清吉並據此向張玉菁、黃朝琴額外收取報酬各78,524元、15,002元，足以生損害於稅捐稽徵機關課稅之公平性及正確性。

二、案經法務部調查局新北市調查處報告臺灣臺北地方檢察署檢察官偵查起訴。

理由

壹、證據能力：

一、按被告以外之人於審判外之陳述，雖不符刑事訴訟法第159條之1至第159條之4等條文之規定，而經當事人於審判程序同意作為證據，法院審酌該言詞陳述或書面陳述作成時之情況，認為適當者，亦得為證據；當事人、代理人或辯護人於法院調查證據時，知有刑事訴訟法第159條第1項不得為證據之情形，而未於言詞辯論終結前聲明異議者，視為有前項之同意，同法第159條之5定有明文。本判決下列所引用被告以外之人於審判外之陳述，因檢察官及被告龔清吉、張玉菁、黃朝琴均同意具有證據能力，亦未於言詞辯論終結前聲明異議，本院審酌該言詞陳述作成時，並無違法取證等不當情形

01 ，以之作為證據應屬適當，依前揭規定，即具有證據能力。
02 二、另以下所引用之非供述證據，查無事證足認有違背法定程序
03 或經偽造、變造而取得等須予排除證據之情事，復經本院依
04 刑事訴訟法第164條、第165條踐行物證、書證之調查程序，
05 均具有證據能力。

06 貳、實體方面：

07 一、認定犯罪事實所憑之證據及理由：

08 (一)訊據被告龔清吉、張玉菁、黃朝琴對於上開事實坦承不諱，
09 並據證人魏正明、卓淑女於調詢時證述明確，並有財政部北
10 區國稅局中和稽徵所105年6月27日北區國稅中和銷審字第10
11 50476941號函暨檢附談話紀錄、名隼企業社發票明細表等資
12 料、財政部財政資訊中心106年10月27日資理字第106000351
13 0號函暨檢附101年1月至106年8月名隼企業社開立予誼立公
14 司等12家之統一發票查核清單、法務部調查局新北市調查處
15 扣押筆錄、扣押物品目錄表、財政部北區國稅局板橋分局10
16 6年9月14日北區國稅板橋銷字第1061060675號函暨檢附誼立
17 公司103年1-2月至106年7-8月統一發票領用紀錄及營業人銷
18 售額與稅額申請書(401)、財政部北區國稅局106年9月19
19 日北區國稅中和銷審字第1060481998號函暨檢附名隼企業社
20 及璟呈公司自103年迄今領取統一發票明細及申報營業稅之
21 人員資料說明書、財政部北區國稅局107年3月15日北區國稅
22 中和銷審字第1072311565號函、財政部北區國稅局板橋分局
23 107年3月19日北區國稅板橋銷字第1072050103號函、財政部
24 北區國稅局107年12月24日北區國稅中和銷審字第107233206
25 1號函、財政部北區國稅局板橋分局107年12月24日北區國稅
26 板橋銷字第1070119469號函在卷可稽，徵被告等人之自白與
27 事實相符，足堪採信。

28 (二)綜上，本件事證明確，被告龔清吉、張玉菁、黃朝琴3人犯
29 行堪以認定，應依法論科，

30 二、論罪：

31 (一)被告龔清吉為本件犯罪事實之部分行為後，稅捐稽徵法第43

條於103年6月4日修正公布，並自同年月6日起施行，然修正前後之稅捐稽徵法第43條僅項次變更，法定刑並未修正，實質上無法律效果及行為可罰性範圍之變更，自不生新舊法比較之問題，應適用裁判時法即修正後稅捐稽徵法第43條之規定論處。

(二)按統一發票乃證明會計事項之經過而做為造具記帳憑證所根據之原始憑證，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，尚無論以刑法第215條業務上登載不實文書罪之餘地（最高法院94年度台非字第98號判決意旨參照）。再稅捐稽徵法第43條第1項所稱之「幫助犯第41條之罪」，為特別法明定以幫助犯罪為構成要件之犯罪類型，亦為稅捐稽徵法特別規定，屬於一獨立之犯罪型態，性質上乃係實施犯罪之正犯，與刑法上幫助犯之具絕對從屬性者不同，不必有「正犯」之存在亦能成立犯罪（最高法院92年度台上字第2879號、72年度台上字第3972號判決參照）。查被告龔清吉受名隼企業社及如附表所示公司、商號所託代為處理記帳、報稅等事務，屬商業會計法第71條第1項所規定「依法受託代他人處理會計事務之人員」；又被告龔清吉幫助如附表所示各該公司、商號逃漏稅捐，雖如附表編號3至12營業人並無逃漏稅捐犯行，揆諸前揭見解，被告龔清吉仍成立稅捐稽徵法第43條第1項之幫助他人逃漏稅捐罪。

(三)核被告龔清吉所為，係犯商業會計法第71條第1款之填載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。被告龔清吉所犯填載不實會計憑證、幫助他人逃漏稅捐之犯行，發生於000年0月至105年2月間，各行為之時間、地點均密切接近，主觀上被告龔清吉係出於填載不實會計憑證、幫助他人逃漏稅捐之單一犯意，客觀上則以數個舉動侵

01 害同一法益，各行為之獨立性相當薄弱，依一般社會健全觀
02 念難以強行分開，於刑法上應以一行為評價較為妥適，是認
03 被告龔清吉就上開填載不實會計憑證、幫助他人逃漏稅捐犯
04 行，應各僅論以接續犯之一罪。被告龔清吉以一行為同時觸
05 犯商業會計法第71條第1款之填載不實會計憑證罪、稅捐稽
06 徵法第43條第1項之幫助他人逃漏稅捐罪等罪名，屬想像競
07 合犯，應依刑法第55條之規定，從一重以商業會計法第71條
08 第1款之填載不實會計憑證罪處斷。

09 (四)核被告張玉菁、黃朝琴所為（即以每2個月為1期，於如附表
10 二、三所示期別，持名隼企業社開立之不實統一發票向該管
11 稅捐稽徵機關申報扣抵該期營業稅額之如附表二、三所示逃
12 漏營業稅犯行），被告張玉菁係犯稅捐稽徵法第47條第1項
13 第1款、第41條之公司負責人以不正當方法逃漏稅捐罪；被
14 告黃朝琴係犯稅捐稽徵法第47條第2項、第1項第1款、第41
15 條之實際負責公司業務之人以不正當方法逃漏稅捐罪。查關
16 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
17 項明定，營業人除同法另有規定外，不論有無銷售額，應以
18 每2月為一期，於次期開始15日內，向主管稽徵機關申報。
19 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
20 38條之1第1項規定，應分別向主管稽徵機關申報上期之銷售
21 額、應納或溢付營業稅額。是每期營業稅申報，於各期申報
22 完畢，即已結束，以「一期」作為認定逃漏營業稅次數之計
23 算，區別不難，獨立性亦強，於經驗、論理上，難以認定逃
24 漏營業稅，可以符合接續犯之行為概念，是應視其犯罪時間
25 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
26 一罪，或予分論併罰（最高法院100年度台上字第4962號判
27 決、101年度台上字第3275號、第4362號判決意旨參照）。
28 從而被告張玉菁、黃朝琴各持如附表二、三所示龔清吉開立
29 之不實進項憑證即名隼企業社之統一發票，以每2個月為1期
30 ，於如附表二、三所示期別，向該管稅捐稽徵機關申報扣抵
31 該期之營業稅額，各為環呈公司及誼立公司逃漏營業稅如附

01 表二、三所示，依前開說明，應以每一期作為認定逃漏營業
02 稅次數之計算依據，是被告張玉菁、黃朝琴各次之公司負責人
03 人以不正當方法逃漏稅捐犯行（被告張玉菁、黃朝琴各10次
04 ），均犯意各別，行為互殊，應各予分論併罰。

05 三、撤銷原判決之理由（被告張玉菁、黃朝琴部分）：

06 (一)原審以被告張玉菁、黃朝琴所犯公司負責人幫助逃漏稅捐罪
07 犯行，事證明確，予以論罪科刑。惟營業稅之申報，營業人
08 應以每2月為一期，於次期開始15日內，向主管稽徵機關申
09 報上期之銷售額、應納或溢付營業稅額，每期營業稅申報，
10 於各期申報完畢，即已結束，應以「一期」計算認定逃漏營
11 業稅之次數，而予以分論併罰，原審就被告張玉菁、黃朝琴
12 多次之公司負責人以不正當方法逃漏稅捐犯行，依接續犯之
13 規定僅論以一罪，即有未合。檢察官上訴意旨雖未指摘及此
14 ，然原判決既有上開可議，自屬無可維持，應由本院將原判
15 決關於被告張玉菁、黃朝琴部分予以撤銷改判。又原審判決
16 係因前述適用法條不當而經本院撤銷，依刑事訴訟法第370
17 條第1項但書規定，自不受禁止不利益變更原則之拘束，爰
18 予敘明。

19 (二)爰審酌被告張玉菁、黃朝琴分別擔任公司負責人及實際負責
20 公司業務之人，為納稅義務人，竟以不正當方法逃漏稅捐，
21 影響國家財政收入及稅賦制度之公平正確，其等所為均應予
22 非難，惟犯後均已坦承犯行，態度良好，兼衡被告張玉菁、
23 黃朝琴分別為國中、國小畢業之智識程度、平日工作情形及
24 生活狀況（見本院卷第128）、前均無犯罪前科之素行、犯
25 罪動機、目的、手段、情節、參與期間、每期逃漏營業稅之
26 數額非高，並考量被告2人另經稅務機關裁處補稅、罰鍰及
27 繳納情形等一切情狀，各量處如附表編號四、五「論罪科刑
28 欄」所示之刑，並均諭知易科罰金之折算標準，並斟酌被告
29 張玉菁、黃朝琴前述各次犯行所應予之整體分難評價，各定
30 其應執行刑如主文第2、3項所示，並均諭知易科罰金之折算
31 標準。

01 (三)查被告張玉菁、黃朝琴均未曾因故意犯罪受有期徒刑以上刑
02 之宣告，有本院被告前案紀錄表在卷可佐，其等因一時失慮
03 致罹刑典，犯罪後均已坦承犯行，知所悔悟，經此偵審程序
04 ，當知所警惕，而無再犯之虞，本院認所宣告之刑均以暫不
05 執行為適當，併依刑法第74條第1項第1款之規定，就被告張
06 玉菁、黃朝琴各宣告緩刑2年，以啟自新。又為使被告2人能
07 知所戒慎，依其等就本案犯罪情節、所獲利益及所生損害，
08 分別依刑法第74條第2項第4款之規定，諭知被告張玉菁、黃
09 朝琴應於判決確定後3個月內，各向公庫支付5萬元，以資警
10 惕。如被告於緩刑期間未依執行檢察官之指示向公庫支付上
11 開金額，情節重大者，檢察官得依刑法第75條之1第1項第4
12 款規定聲請法院撤銷緩刑之宣告，附此敘明。

13 (四)被告2人行為後，刑法關於沒收之規定於104年12月30日修正
14 公布，自105年7月1日施行，依修正後即現行刑法第2條第2
15 項規定「沒收、非拘束人身自由之保安處分適用裁判時之法
16 律」，是本案自應適用裁判時法即修正後刑法之沒收規定，
17 而無比較新舊法問題。按犯罪所得，屬於犯罪行為人者，沒
18 收之。前2項之沒收，於全部或一部不能沒收或不宜執行沒
19 收時，追徵其價額，修正後刑法第38條之1第1項前段、第3
20 項分別定有明文。又宣告沒收或追徵，有過苛之虞、欠缺刑
21 法上之重要性、犯罪所得價值低微，或為維持受宣告人生活
22 條件之必要者，得不宣告或酌減之，刑法第38條之2第2項亦
23 規定甚明。查被告張玉菁為璟呈公司以不正當方法逃漏稅捐
24 犯行，經財政部北區國稅局命應補稅額196,421元、裁處罰
25 鍰196,421元，均已繳納完畢，此有財政部北區國稅局107年
26 12月24日北區國稅中和銷審字第1072332061號函在卷可憑；
27 被告黃朝琴為誼立公司以不正當方法逃漏稅捐犯行，經財政
28 部北區國稅局板橋分局命應補稅額357,614元、裁處罰鍰894
29 ,035元，已繳納243,000元等情，有財政部北區國稅局板橋
30 分局107年12月24日北區國稅板橋銷字第1070119469號函附
31 卷為憑，是被告張玉菁之犯罪所得已全數繳納完畢而不存在

，而被告黃朝琴之犯罪所得雖尚未全部繳納完畢，惟已由稅捐機關行使稅捐法上請求權並課處罰鍰，逾期款項另加計滯納金等情，亦有上開函文所附徵銷明細清單可參，若就本案沒收、追徵犯罪所得，將使該等公司遭受雙重負擔而顯有過苛之虞，爰依刑法第38條之2第2項規定，均不予宣告沒收或追徵，附此敘明。

四、上訴駁回之理由：

(一)原審就被告龔清吉部分，認其犯罪事證明確，適用商業會計法第71條第1款、稅捐稽徵法第43條第1項、刑法第11條、第55條、第41條第1項前段等規定，審酌被告龔清吉為記帳業者，為貪圖小利，竟開立內容虛偽不實之統一發票，幫助其客戶逃漏營業稅捐，影響國家財政收入及稅賦制度之公平正確，所為應予非難，惟犯後已坦承犯行，態度良好，兼衡被告龔清吉專科畢業之智識程度、現從事貨車司機之生活狀況、素行、犯罪動機、目的、手段、情節、參與期間、虛開統一發票幫助他人逃漏營業稅捐之數額、獲利等一切情狀，量處有期徒刑5月，並諭知易科罰金之折算標準。而被告龔清吉前曾因故意犯罪受有期徒刑以上刑之宣告，執行完畢後，5年以內未曾因故意犯罪受有期徒刑以上刑之宣告，其本案係因一時失慮致罹刑典，犯後已坦承犯行，知所悔悟，經此偵審程序，當知所警惕，而無再犯之虞，因認所宣告之刑以暫不執行為適當，併依刑法第74條第1項第2款（原判決誤載為第1款，應予更正）之規定，予以宣告緩刑3年，並依刑法第74條第2項第4款之規定，諭知被告龔清吉應於判決確定後向公庫支付9萬元；就犯罪所得沒收部分，並說明：被告龔清吉自101年1月起開立名隸企業社之不實統一發票予璟呈公司、自101年4月起開立名隸企業社之不實統一發票予誼立公司，其自承分別獲有不實發票銷售額之1%至1.5%金額作為報酬，並原審陳報其收取璟呈公司（張玉菁）報酬共計78,524元，誼立公司（黃朝琴）僅1筆報酬15,002元等情，有其所提明細表在卷可佐，核與被告張玉菁於原審審理時陳述：

我不清楚報酬多少錢，就是0.5%至1.5%等語，及被告黃朝琴於原審審理時陳述：我知道有1筆，大概是0.5%還是1%，實際金額不知道等語均大致相符，且除被告等人之陳述外，尚無證據足證被告龔清吉所受領之報酬超逾上開數額，故認被告龔清吉分別自璟呈公司、誼立公司所受領報酬各為78,524元、15,002元，共計93,526元，並未扣案，應依刑法第38條之1第1項前段、第3項之規定宣告沒收，並於全部或一部不能沒收或不宜執行沒收時，追徵其價額。經核原審判決認事用法均無違誤，量刑及沒收之諭知亦屬妥適。

(二)檢察官上訴意旨略以：(1)被告龔清吉自101年1月間某日起至105年2月間某日止，擅自虛偽開立名隸企業社銷貨之不實三聯式統一發票共80張，銷售金額共計2424萬6556元予如附表一所示之各該營業人，充作附表一所示各該營業人之進項憑證，以此方式幫助上開公司、商號逃漏營業稅金額達121萬2331元，所為損害國家稅收非屬微小，其犯案所涉期間非為短期，侵蝕稅基、危害社會金融秩序及國家社會法益，非可小觀，原審僅判處被告龔清吉有期徒刑5月，其量刑尚有未洽；(2)原審諭知被告龔清吉緩刑，雖已附向公庫支付款項之條件，但其金額僅為9萬元，顯與被告龔清吉之有期徒刑易科罰金結果及逃漏稅額不成比例，原審判決之量刑，彰顯被告之犯罪成本極低，難收懲罰之效，更恐啟社會效尤，故原審所附緩刑之條件，自有未洽，似有違量刑之比例原則與平等原則，與一般人民之法律情感相悖，而無法達成客觀上之適當性、相當性與必要性之價值要求，原判決不無違背法令，而有再予審酌謀求救濟之必要，爰提起上訴，請將原判決撤銷，另科處適當之刑之判決等語。

(三)惟按量刑之輕重，係事實審法院得依職權自由裁量之事項，苟已斟酌刑法第57條各款所列情狀而未逾越法定刑度，則不得遽指為違法；又刑罰之量定屬法院自由裁量之職權行使，但仍應審酌刑法第57條所列各款事由及一切情狀，為酌量輕重之標準，並非漫無限制，在同一犯罪事實與情節，如別無

其他加重或減輕之原因，下級法院量定之刑，亦無過重或失輕之不當情形，對其量刑職權之行使即應予以尊重。亦即法律賦予法官量刑包含緩刑與否等裁量權之行使，並非得以任意或自由為之，仍應受一般法律原則之拘束，必須符合法律授權之目的，並受法律秩序之理念、法律感情及慣例所規範，端賴法官於個案審判時，依個案事由加以審酌，然若無裁量濫用情事，即難任意指摘有何不當。原審就被告龔清吉本件犯行，已審酌其責任之輕重、侵害國家稅基及社會秩序之程度等，予以量處有期徒刑5月，對被告應已生一定程度影響及懲戒之效果，並未逾越其所犯法條之法定刑範圍，復無濫用裁量權限或量刑顯然失輕情事。又斟酌被告龔清吉仍持續就其犯罪所肇致其他公司逃漏稅捐部分向稅捐機關繳納本稅及罰鍰，有其提出之財政部北區國稅局稅款及財務罰鍰繳款書在卷可按（本院卷第130至136頁），足見其確有悔悟改過之心及彌補犯罪損害之舉。至於原審諭知被告龔清吉向公庫支付之金額9萬元，雖較其有期徒刑實際易科罰金之金額為低，然其實際犯罪所得業經宣告沒收而遭剝奪，且龔清吉確有持續繳交稅款及罰鍰，況緩刑制度之目的即在於透過刑罰之緩執行，促使行為人改過遷善而賦予自新機會，不能將行為人所負擔緩刑條件與實際執行易刑處分之罰金金額，執以兩相比較，而謂有何檢察官上訴意旨所指將使被告犯罪成本與逃漏稅額不成比例，或難收刑罰懲罰效果之情形。從而，檢察官上訴指摘原審就被告龔清吉之量刑過輕及緩刑之宣告不當云云，核無理由，應予駁回。

據上論斷，應依刑事訴訟法第368條、第369條第1項前段、第364條、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、第41條第1項前段、第74條第1項第1款、第2項第4款，判決如主文。

本案經檢察官陳柏文提起公訴，檢察官黃明絹提起上訴，檢察官曾文鐘到庭執行職務。

中 華 民 國 108 年 8 月 1 日

刑事第九庭審判長法官 劉方慈
法官 程克琳
法官 林庚棟

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於收受送達後10日內向本院提出上訴書狀，其未敘述上訴之理由者並得於提起上訴後10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 彭威翔

中華民國 108 年 8 月 2 日

附錄本案論罪科刑法條全文：

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。

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。

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41條

納稅義務人以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐者，處5年以下有期徒刑、拘役或科或併科新臺幣6萬元以下罰金。

稅捐稽徵法第43條

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。

稅捐稽徵法第47條

01 本法關於納稅義務人、扣繳義務人及代徵人應處刑罰之規定，於
02 下列之人適用之：

03 一、公司法規定之公司負責人。

04 二、民法或其他法律規定對外代表法人之董事或理事。

05 三、商業登記法規定之商業負責人。

06 四、其他非法人團體之代表人或管理人。

07 前項規定之人與實際負責業務之人不同時，以實際負責業務之人
08 為準。