

臺灣高雄地方法院刑事判決

107年度訴字第826號

公 訴 人 臺灣高雄地方檢察署檢察官

被 告 鄭智仁

選任辯護人 張清富律師

上列被告因違反商業會計法等案件，經檢察官提起公訴（106年度偵字第841號），本院判決如下：

主 文

鄭智仁犯如附表一、附表二所示共貳拾陸罪，所處之刑如附表一、附表二各編號「主文」欄所示。應執行有期徒刑貳年捌月，如易科罰金，以新臺幣壹仟元折算壹日。

事 實

一、鄭智仁係址設高雄市○鎮區○○街○○○號1樓華澄實業有限公司（下稱華澄公司，於民國99年4月7日起至101年8月6日間之登記負責人為陳良華〈另經臺灣高雄地方檢察署檢察官為不起訴處分〉，嗣於101年8月7日起變更登記負責人為陳俊男）之實際負責人，總攬華澄公司之運作事務，為從事業務之人，且為稅捐稽徵法之納稅義務人及商業會計法之公司負責人，並有據實製作商業會計憑證之義務。詎鄭智仁竟分別為下列行為：

（一）鄭智仁明知華澄公司於99年4月至101年4月間，並未與附表一所示伸義精密有限公司（下稱伸義精密公司）、金藝興業有限公司（下稱金藝公司）、盛瓏企業有限公司（下稱盛瓏公司）、祥寶機械工程企業有限公司（下稱祥寶公司）、昌盛機電有限公司（下稱昌盛公司）、光泰鋼鐵企業有限公司（下稱光泰公司）、南台工業股份有限公司（下稱南台公司）、隆大工業股份有限公司（下稱隆大公司）等8間公司（以下合稱上開8間公司）進行交易，上開8間公司並無附表一各編號所載之銷售貨物或勞務予華澄公司之情形，竟基於行使業務登載不實文書之犯意，分別於附表一各編號所載各期營業稅申報日前某日，在不詳地點，各以不詳方式取得如附表一各編號所載不實內容之統一發票（下稱發票），充

01 作華澄公司之不實進項憑證使用，並以每2個月為1期，先
02 後據以填載在各期之營業人銷售額與稅額申報書（401）上
03 ，再於附表一各編號所載之各期營業稅申報日期，持向稅捐
04 主管機關申報營業稅而行使之，足生損害於稅捐稽徵機關對
05 於稅捐稽徵及核課管理之正確性，惟因華澄公司於上開99年
06 4月至101年4月間所全部取得或開立之發票均無進銷事實
07 ，故未發生實質逃漏營業稅之結果。

08 (二) 鄭智仁明知華澄公司於99年4月起至101年4月間，並未與
09 附表二所示之國合實業有限公司（下稱國合公司）、玖德建
10 設股份有限公司（下稱玖德公司）、中浦實業有限公司（下
11 稱中浦公司）、伸義精密公司、笠騰有限公司（下稱笠騰公
12 司）、科瑞帝鋼業股份有限公司（下稱科瑞帝公司）、東保
13 實業有限公司（下稱東保公司）、永裕銓企業有限公司（下
14 稱永裕銓公司）、宸瑩興業有限公司（下稱宸瑩公司）、東
15 浦鋼鐵有限公司（下稱東浦公司）、謙忠興業有限公司（下
16 稱謙忠公司）等11間公司（以下合稱上開11間公司）進行交
17 易，即並無實際銷貨或提供勞務予上開11間公司之事實，竟
18 基於明知不實事項而填製會計憑證、幫助納稅義務人逃漏稅
19 捐之犯意，分別於附表二各編號所示各期營業稅之稅期（每
20 2月為1期），虛偽填製如附表二各編號所示之不實發票予
21 上開11間公司，供上開11間公司充作進項憑證，其中科瑞帝
22 公司、東保公司、宸瑩公司、謙忠公司、玖德公司、永裕銓
23 公司等6間公司（以下合稱科瑞帝等6間公司）持之向稅捐
24 主管機關申報營業稅，憑供扣抵銷項金額使用，鄭智仁以此
25 不正當之方式，幫助此科瑞帝等6間公司逃漏如附表二各編
26 號「幫助逃漏稅額」欄所示之營業稅。

27 二、案經財政部高雄市國稅局函送臺灣高雄地方檢察署檢察官偵
28 查起訴。

29 理 由

30 壹、程序方面：

31 一、本案無刑事訴訟法第303條第2款之問題：

01 被告鄭智仁為伸義精密公司之實際負責人，掌管伸義精密公
02 司一切事務，其與伸義精密公司登記負責人劉義忠於99年5
03 月至101年4月間共同以伸義精密公司名義開立不實內容發
04 票予其他納稅義務人（含華澄公司在內），另向他公司（含
05 華澄公司在內）取得不實內容發票充作進項憑證，據以填製
06 不實內容之營業稅申報書向高雄國稅局申報伸義精密公司各
07 該期營業稅而行使之等情，經本院以107年度訴字第7號判
08 決論認其等共同犯填製不實會計憑證12罪、行使業務登載不
09 實文書12罪，並經臺灣高等法院高雄分院以107年度上訴字
10 第712號、最高法院107年度台上字第4558號判決駁回上訴
11 確定在案等情，有上開判決及臺灣高等法院被告前案紀錄表
12 在卷可稽（參本院卷二第261頁至第365頁、第431頁至第
13 481頁）。另被告亦為中浦公司之實際負責人，掌管中浦公
14 司一切事務，然取得他公司（含華澄公司在內）所開立內容
15 不實發票充作中浦公司申報營業稅之進項憑證，並填載不實
16 內容之營業稅申報書而向高雄國稅局申報申報中浦公司各該
17 期營業稅而行使之等情，亦經本院以106年度訴字第770號
18 判決其犯行使業務登載不實文書罪，並經臺灣高等法院高雄
19 分院以107年度上訴字第1301號判決駁回上訴，有上開判決
20 影本及前揭臺灣高等法院被告前案紀錄表存卷可佐（參本院
21 卷二第261頁至第365頁、第367頁至第429頁）。被告之
22 辯護人以上開2案為據，認被告於上開2案中被告犯行與本
23 案被告犯行之犯罪時間重疊、手法相同、取得不實內容發票
24 之對象多有重複，應屬同一犯罪事實，且被告關於本案及上
25 開2案之犯罪事實，均係以自己虛設之公司（伸義精密公司
26 、華澄公司）開立不實發票供自己虛設之公司（華澄公司、
27 中浦公司）逃漏稅之型態，就取具不實發票據以申報部分，
28 固該當逃漏稅捐之正犯行為，則被告提供不實發票供自己申
29 報，縱認屬逃漏稅捐之幫助行為，惟因嗣後已實施逃漏稅捐
30 之正犯行為，且該部分屬為協助自己而非協助他人犯罪之意
31 ，自無再論以幫助犯之餘地，而上開2案既已就同一犯罪事

實論處，本案即應受前案判決效力所及云云。然查，華澄公司、伸義精密公司及中浦公司於本案99年4月至101年4月期間，均未因虛偽申報稅額而生逃漏稅之結果（參本院卷一第291頁至第293頁財政部國稅局回函、卷二第367頁至第429頁中浦公司業經法院認定為虛設行號，詳後述貳、一、及伍之部分），自無幫助逃漏稅之情形，故並無辯護人前揭所陳被告為逃漏稅之幫助行為與正犯行為係屬同一犯罪事實之情形。再者，被告於107年度訴字第7號案件中以伸義精密公司之名義開立不實內容發票予華澄公司之行為，雖與本案附表一編號2、4、5、8、9所示伸義精密公司所開立予華澄公司之發票相同，及伸義精密公司於該案中持華澄公司所開立不實發票據以申報營業稅之行為，亦與本案附表二編號7③、④、⑤、⑥、⑦所示關於華澄公司所開立予伸義精密公司之發票相同，另被告於106年度訴字第770號案件中關於中浦公司持華澄公司所開立不實發票據以申報營業稅之行為，亦與本案附表二編號7①、②、編號8①、②、③、編號10①、②、③、④、編號11②、③、④、⑤、⑥所示華澄公司所開立予中浦公司之發票相同，固有上開2案件之判決可稽，惟被告以伸義精密公司實際負責人身分開立不實內容發票、填載並行使不實內容營業稅申報書之行為，及以中浦公司實際負責人身分填載並行使不實內容營業稅申報書之行為，與其於本案被訴以華澄公司實際負責人身分填載並行使不實內容營業稅申報書、開立不實發票之行為，彼此間並不存在必然性，伸義公司、中浦公司及華澄公司於取得上開不實內容發票後仍可決定是否充作進項憑證申報，且被告所開立不實內容發票係於稅期中為之，距稅期終了再申報營業稅之行為已間隔相當時間，是依社會通念難認屬同一行為，予以分論併罰並無過度評價之疑慮。據此以論，被告於上開2案被訴行使業務登載不實文書、開立不實內容發票予華澄公司等犯行，與本案被訴行使業務登載不實文書、開立不實內容發票予伸義精密公司、中浦公司等犯行，如均認定有

罪，應予分論併罰，不具想像競合之裁判上一罪關係，自無刑事訴訟法第303條第2款所示已經提起公訴之案件在同一法院重行起訴之問題。準此，被告辯護人前揭所辯本案有重覆起訴問題云云，容有誤會，委難採憑。

二、證據能力之說明：

(一) 被告之辯護人主張陳良華於偵查中之陳述為審判外之陳述，無證據能力等語（參本院訴字卷二第99頁）。按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，始能例外認為有證據能力（最高法院102年度第13次刑事庭會議決議參照）。經查，陳良華前於偵查中之陳述並未經具結，且因其已於本院另案105年度易字第743號案件審理中到庭證述相關情節，核其於偵查中之陳述與本院審理中之證詞並無實質上之差異，是陳良華於偵查中未經具結之陳述即不具有證明犯罪事實存否之「必要性」，依上開說明，自無證據能力。

(二) 復按被告以外之人於審判外之陳述，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，刑事訴訟法第159條第1項、第159條之5分別定有明文。經查，以下引用關於傳聞證據部分，檢察官、被告及辯護人均於審判程序同意作為證據（參本院訴字卷二第99頁），上開言詞或書面陳述作成時之情況亦屬適當，揆諸前揭法律規定，自有證據能力。又本院以下所引用之非供述證據部分，與本案均有關聯性，且查無違反法定程序取得之情，依刑事訴訟法第158條之4規定反面解釋，亦具證據能力。

貳、事實認定部分：

訊據被告鄭智仁矢口否認其為華澄公司之實際負責人，辯稱華澄公司之實際負責人為陳良華，其並未為本案犯行云云。經查：

一、華澄公司於99年4月7日起至101年8月6日間之登記負責人為陳良華，華澄公司與附表一所示上開8間公司自99年4月間至101年4月間並無實際進貨交易之事實，然取得該等公司所開立如附表一所示之不實發票共130張，並據以登載於營業人銷售額與稅額申報書上，以充作華澄公司之進項憑證而申報各期營業稅；另華澄公司與附表二所示上開11間公司，自99年4月間起至101年4月止，並無實際銷貨或提供勞務之事實，仍以華澄公司名義，開立如附表二所示不實會計憑證統一發票共140張，而其中中浦公司經本院106年度訴字第770號及臺灣高等法院高雄分院以107年度上訴字第1301號判決認定為虛設行號，另國合公司、伸義精密公司、笠騰公司、東浦公司等均經國稅局認定為並無實質逃漏之營業稅額，其餘公司則經國稅局認定生逃漏稅之結果，且各期逃漏稅之金額如附表二所載等情，業據證人陳良華於本院另案105年度易字第743號審理時之證述、證人即伸義精密公司登記負責人劉義忠於偵查中之證述、證人即謙忠公司負責人許世忠於偵查中之證述、證人即東保公司負責人陳濟利於偵查中之證述、證人即宸盈公司負責人蕭珮燕於財政部南區國稅局安南稽徵所104年9月30日之證述及偵查中之證述（參偵卷第78頁至第85頁反面、他字卷第96頁反面至第97頁、第132頁至第133頁、國稅三卷第844頁至第847頁），復有華澄公司之營業稅稅籍資料查詢作業（參國稅一卷第6頁至第12頁）、營業人變更登記查簽表（參國稅一卷第8頁）、營利事業統一發證設立登記申請書（參國稅一卷第13頁至第14頁）、有限公司變更登記表（參國稅一卷第37頁至第38頁）、華澄公司99年4月至101年4月專案申請調檔查核清單（參國稅一卷第48頁至第70頁）、營業人進銷項交易對象彙加明細表（進項來源）（參國稅一卷第94頁至第96頁）、營業人進銷項交易對象彙加明細表（銷項去路）（參國稅一卷第97頁至第98頁）、營業稅年度資料查詢（營業稅申報期別查詢）進項來源明細（參國稅一卷第99頁至第105頁）、

營業稅年度資料查詢（營業稅申報期別查詢）銷項去路明細（參國稅一卷第106頁至第107頁）、華澄公司進銷項對象交易循環圖（參國稅一卷第47頁）、99年至101年申報書（按年度）查詢（參國稅一卷第78頁至第80頁）、營業人銷售額與稅額申報書（參國稅一卷第81頁至第93頁）、華澄公司房屋租賃合約書（參國稅一卷第26頁至第30頁）、華澄公司之欠稅查詢情形表（參國稅一卷第108頁）、99年至101年之公司股東明細查詢列印（參國稅一卷第109頁至第111頁）、華澄公司之99年度營利事業所得稅結算申報書、資產負債表、營業成本明細表、期末存貨明細表（參國稅一卷第118頁至第121頁）、華澄公司之100年度營利事業所得稅結算申報書、資產負債表、營業成本明細表、期末存貨明細表（參國稅一卷第122頁至第125頁）、華澄公司之101年度營利事業所得稅結算申報書、資產負債表、營業成本明細表（參國稅一卷第126頁至第128頁）、各公司相關之證據資料（詳附表三所列之證據及出處）、本院106年度訴字第770號及臺灣高等法院高雄分院以107年度上訴字第1301號判決（參本院卷二第367頁至第457頁）、財政部高雄國稅局108年03月04日財高國稅審四字第1080102855號函暨所附資料（參本院訴字卷一第291至440頁）、財政部南區國稅局新化稽徵所108年03月07日南區國稅新化銷售二字第1082542233號函暨所附資料（參本院訴字卷一第441至462頁）、財政部中區國稅局臺中分局108年03月11日中區國稅臺中銷售字第1080152111號函暨所附資料（參本院訴字卷一第463至469頁）、財政部臺北國稅局松山分局108年03月13日財北國稅松山營業字第1080352616號函暨所附資料（參本院訴字卷一第471至473頁）等在卷可佐，是上開事實首堪認定。又被告除就附表二所示玖德公司、東保公司是否生逃漏稅結果有爭執外，對其餘上情均坦認在卷（參本院卷二第99頁至第101頁），且被告之辯護人亦為被告辯稱：玖德公司與東保公司之累積留抵稅額為0元，顯見該2間公司之應納稅

01 額為0元，不論有無將華澄公司提供之不實發票用以申報扣
02 抵銷項金額，均不生應納稅額之變動（即應納稅額始終為0
03 元），而不生逃漏稅之結果云云（參本院卷二第107頁至第
04 111頁），惟經本院就上開2間公司生逃漏稅結果之依據此
05 節分別函詢財政部臺北國稅局松山分局、財政部中區國稅局
06 臺中分局，經松山分局函覆以：「查玖德建設股份有限公司
07 於100年7月1日至100年8月31日無進貨事實，取得華澄
08 實業有限公司開立不實統一發票，銷售額2,958,671元，稅
09 額147,934元作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，虛報進項稅
10 額147,934元，依前揭財政部函釋規定，漏稅額之計算，應
11 扣除營業人自違章行為發生日期（100年7月1日）至查獲
12 日（調查基準日105年1月25日）止，經稽徵機關核定各期
13 留抵稅額之最低金額，經查本案該公司逃漏營業稅額147,93
14 4元，本分局已核定補徵營業稅額147,934元，並按所漏稅
15 額147,934元處以2.5倍罰鍰369,835元，該公司未依限繳
16 納，全案已移送強制執行。」等語，及臺中分局函覆以：「
17 查東保公司於95年10月至99年12月間無銷貨事實，開立不實
18 統一發票予毅豐鋼業有限公司等6家營業人，銷售額計171,
19 343,054元、稅額計8,567,164元，及於95年12月至101年
20 4月間無進貨事實，取得華澄公司等14家營業人開立不實統
21 一發票金額277,090,147元、稅額計13,854,516元，作為進
22 項憑證申報扣抵銷項稅額，業經財政部中區國稅局依上開規
23 定，按期核算冬保公司實際逃漏稅額計4,929,761元，扣除
24 已逾核課期間漏稅額196,649元及先行裁處漏稅額180,878
25 元後，本分局核定補徵營業稅額4,552,234元，並按所漏稅
26 額4,552,234元裁處2.5倍罰鍰11,380,585元，該公司未依
27 限繳納，全案已移送強制執行。」等語（參本院卷二第133
28 頁至第136頁），即均認定玖德公司、東保公司因虛報華澄
29 公司所開立不實發票以扣抵銷項金額而生逃漏稅之結果，且
30 所謂累積留抵稅額係指營業人溢付之進項稅額，並未於當期
31 退還，而於以後各期留抵應納稅額（加值型及非加值型營業

01 稅法第39條規定參照)，依此，倘累積留抵稅額為0元，僅
02 表示前期並無溢付之營業稅額可供於本期抵扣，並非表示本
03 期即無應納稅額存在，故辯護人前揭所辯容有誤會，礙難憑
04 採。

05 二、被告固以前揭情詞置辯，惟就華澄公司之實際負責人究為被
06 告抑或陳良華此節，前經本院以105年度易字第743號、臺
07 灣高等法院106年度上易字第265號判決均認定被告方為華
08 澄公司之實際負責人確定在案（下稱另案），此有上開2份
09 判決存卷可參；復經本院調閱另案之相關卷證，其中證人陳
10 良華曾於另案一審審理時到庭證稱：伊在開中古車行，當初
11 是被告另外找伊擔任華澄公司之負責人，說要做鋼鐵生意，
12 很好賺，但他說他的信用破產了，便要伊的名字先借給他設
13 立華澄公司，掛名華澄公司之負責人，他說公司如果有賺錢
14 會包紅包給伊，但實際上伊一塊錢都沒有拿到，伊還有依他
15 的要求在陽信銀行申辦兩個帳戶，一個是伊本人名義申設之
16 帳戶，另一個則是以華澄公司籌備處名義申設之帳戶。帳戶
17 辦好後，帳戶及公司的大小章全都交由被告管理，華澄公司
18 之業務也都是被告操作，華澄公司設立後約5個月後，伊覺
19 得怪怪的，伊跟被告說伊不要再擔任華澄公司負責人，要他
20 更換負責人，被告一直拖，拖到最後才將負責人變更為陳俊
21 男等語（參偵卷第78頁至第85頁），即證稱其並非華澄公司
22 之實際負責人，實際負責人為被告乙情。另參證人證人莫備
23 琳（改名前為莫蓓琳）於另案一審審理時具結證稱：一開始
24 伊先認識被告，被告委託伊去幫他辦理華澄公司之設立登記
25 ，公司登記負責人是陳良華，因為陳良華當時在賣中古車，
26 伊是把文件拿去車行讓他簽名，另外被告也委託伊去幫他調
27 借華澄公司之設立資本，伊便向汪麗秋調借1,000萬元，這
28 件事伊有跟被告說，被告把陳良華的身分證影本交給會計，
29 由會計交給伊後，伊轉交給汪麗秋，也是因為被告請伊調華
30 澄公司之資金才會要陳良華去開戶，在陳良華開完戶後，就
31 請陳良華先把提款單蓋好，2、3天後將錢從陳良華帳戶內

01 提走；華澄公司設立後，伊有幫忙記帳，發票都是跟被告的
02 會計收；從華澄公司設立到變更登記負責人為陳俊男之前，
03 伊一直都有幫華澄公司處理記帳業務，這段期間裡，伊只有
04 跟陳良華見過一次，其他的事情伊都是直接針對被告的會計
05 ，會計好像是姓許等語（參偵卷第38頁至第44頁），並有與
06 其上開證詞相符之財政部高雄國稅局104年10月21日財高國
07 稅鎮銷字第1041130874號函暨及華澄實業有限公司新開業營
08 業人訪問卡、身分證影本及委託書等在卷可佐（參另案偵三
09 卷第46至49頁），則依證人莫備琳前開所述，華澄公司是由
10 被告出面委託其辦理設立登記及籌備公司設立資金，期間陳
11 良華雖有簽署設立登記文件、開立帳戶及以其名義存提資金
12 ，然陳良華均係為配合證人莫備琳完成被告所託事務所為之
13 舉措，並非由陳良華主動發起或指示證人莫備琳所為。更有人
14 甚者，當華澄公司設立後，華澄公司之記帳業務亦是由證人
15 莫備琳與被告之會計接洽處理，而於證人莫備琳為華澄公司
16 處理業務長達2年餘之期間內（自華澄公司於99年4月7日
17 登記設立起至101年8月7日變更公司登記負責人為陳俊男
18 止），證人莫備琳亦僅與陳良華見過一次。倘陳良華確為華
19 澄公司實際負責人，則攸關公司設立資本籌備、公司經營之
20 記帳事務此等重要事宜何以均非陳良華親自操持，而係全權
21 交由既非華澄公司股東亦非員工之被告出面委託證人莫備琳
22 處理？顯然有悖於一般公司業務運作之常情。又依證人許玉
23 玲（被告所聘僱之會計）於另案一審審理時證稱：伊是被告
24 公司請的會計，聽被告的指示作事，當初所應徵的是華強公
25 司，並非華澄公司，對華澄公司的薪資扣繳的事情伊不清楚，
26 也沒有幫被告整理過華澄公司的薪資資料，偶爾被告會交代
27 伊處理其他公司的相關事宜，莫備琳是否曾經將華澄公司發
28 票交給伊，伊不記得了。另外伊在華強公司上班期間，曾經
29 在華強公司裡看過華澄公司的大小章等語（參偵卷第70頁至
30 第74頁）；而按公司之大小章於公司從事經濟活動時得用
31 以彰顯公司之名義，為公司對外活動之重要憑信，理應由公

01 司核心人員保管。被告當時既經營華強公司，有其獨立事業
02 運作，且未任職於華澄公司，何以會在華強公司內留存華澄
03 公司之大、小章？益見證人陳良華前開證稱：公司的大小章
04 全都交由被告管理，華澄公司之業務也都是被告操作等語，
05 應屬可信。再佐以被告前經員警於101年3月28日至其所經
06 營址設高雄市○○區○○路○○○號7樓之中浦公司執行搜
07 索，扣得「員工薪資表」1張，該「員工薪資表」上記載：
08 「華澄陳良華609,490、趙宏慶485,560、簡立淵475,578
09 。1570,628」等情，有搜索扣押筆錄、扣押物品收據、扣押
10 物品清單、員工薪資表等影本附卷可稽（參另案本院卷二第
11 34頁至第37頁），倘被告並未參與華澄公司事務，其自無須
12 留存華澄公司之員工薪資表及華澄公司之大小章，顯見其確
13 有經手華澄公司相關營運事務甚明，是前揭證人陳良華所證
14 述被告方為華澄公司實際負責人此節應為真實。從而，本院
15 亦與上開另案判決為相同之認定，即被告確為華澄公司之實
16 際負責人無訛，被告所辯其並非華澄公司實際負責人云云，
17 僅係臨訟卸責之詞，礙難憑採。

18 三、又被告為華澄公司之實際負責人，綜理華澄公司運作之相關
19 事務，為從事業務之人，並應按稅捐稽徵法之規定據實申報
20 營業稅捐，且應依商業會計法之規定據實製作商業會計憑證
21 （即發票）；而被告既實際參與華澄公司營運，對於華澄公
22 司是否有與附表一所示上開8間公司及附表二所示上開11間
23 公司進行交易往來，即當無不知之理。然被告竟仍收受上開
24 8間公司所開立之不實統一發票作為華澄公司之進項憑證，
25 據以申報華澄公司如附表一所示之各期營業稅，是被告此部
26 分所為行使業務上登載不實文書之犯行，堪以認定。又參證
27 人即宸瑩公司負責人蕭珮燕於偵查時之證述：「（問：經查
28 宸瑩公司於99年11月至100年2月間取得華澄公司開立之不
29 實發票8紙，總計555萬1710元，營業稅額24萬7585元，這
30 是什麼交易？交易貨物品項為何？）發票是買來的，我公司
31 缺錢，對方幫我們辦貸款，說我營業額太少，銀行貸不下來

，現在也找不到那個幫我們辦款的人，我只記得叫『鄭先生』，好像是叫『鄭崇華』，大家都叫他『湯姆』，是鄭先生介紹我去買發票，發票是他找來的，鄭先生總賺了我百分之三的費用；後來國稅局有讓我補稅，我也表示公司倒了，外面也欠了不少錢，房子也被拍賣，國稅局有同意我分期慢慢還。」等語（參他字卷第132頁反面），即證稱係綽號「湯姆」之鄭先生為其找來華成公司之發票，而依被告於105年10月25日偵訊時自陳其英文名字為「湯姆」一語（參他字卷第161頁），核與證人蕭珣燕前揭證詞所稱「湯姆」之鄭姓先生互核相符，復佐以被告為華澄公司之實際負責人，業經本院認定如前，足認被告確有主導華澄公司開立不實發票之行為，從而，被告於明知與附表二所示上開11間公司間並無實際進貨之事實，竟開立不實內容發票予附表二所示上開11間公司，供上開11間公司作為申報營業稅進項憑證之用，並使除中浦公司、國合公司、伸義精密公司、笠騰公司、東浦公司外之其餘6間公司（即玖德公司、科瑞帝公司、東保公司、永裕銓公司、宸瑩公司、謙忠公司）均得以逃漏如附表二所示之營業稅金額，是被告此部分所為填載不實會計憑證、幫助逃漏稅捐之犯行，亦堪認定。

四、綜上所述，本件事證明確，被告犯行洵堪認定，應依法論科。

參、本件無新舊法比較之問題：

被告行為後，稅捐稽徵法第43條業經修正，並由總統於103年6月4日以華總一義字第10300085301號令公布施行，並於同年6月6日生效。修正前該條規定為：「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（第一項）。稅務稽徵人員違反第33條規定者，除觸犯刑法者移送法辦外，處1萬元以上5萬元以下罰鍰（第二項）。」；修正後則規定：「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（第一項）。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（第二項）。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（第三項）。」，僅係將原第1項後段規定移至第2項，及將原第2項規定移至第3項並刪除「除觸犯刑法者移送法辦外」，僅為文字條項之異動，此修正不屬於刑法第2條之法律變更，並無新舊法比較之問題，應逕適用裁判時法（即現行法）。

肆、論罪科刑

一、就上開事實一（一）（即附表一）之部分：

按刑法第215條所謂業務上作成之文書，係指從事業務之人，本於業務上所作成之文書者（最高法院47年台上字第515號判例意旨參照）。又營業人應以每2月為1期，製作「營業人銷售額與稅額申報書」向稅捐稽徵機關申報，係加值型及非加值型營業稅法第35條第1項規定之法定申報義務，而此申報行為既與公司之營業有密切關連，為公司反覆所為之社會行為，其雖非公司經營之主要業務，惟仍不失為附屬於該公司主要營業事項之附隨業務，該稅額申報書即屬業務上作成之文書，是從事業務之人，明知為不實之事項，填載在此申報書而持以向稅捐機關行使，即應成立刑法第216條、第215條之行使業務登載不實文書罪（最高法院102年度台上字第2599號判決意旨可資參照）。準此，被告為華澄公司實際負責人，總攬該公司一切事務，包含為華澄公司申報稅捐事宜，該稅額申報書即為其業務上作成之文書，為從事業務之人，明知所取得附表一所示發票為不實，仍將此不實內容發票分別填載於各期之營業人銷售額與稅額申報書上，並持以向稅捐稽徵機關申報營業稅而行使之，被告所為自成立刑法第216條、第215條行使業務登載不實罪。被告各於業務上文書登載不實內容之低度行為，應各為行使之高度行為所吸收，均不另論罪。

二、就上開事實一(二)(即附表二)之部分：

(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證二種，所謂原始憑證，係指證明事項之經過，而為造具記帳憑證所根據之憑證（商業會計法第15條規定參照），發票乃證明事項之經過，造具記帳憑證所根據之憑證，自屬商業會計法第15條第1款所稱商業會計憑證中原始憑證之一種。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，明知為不實事項而填製會計憑證或記入帳簿者，即該當商業會計法第71條第1款之填製不實會計憑證罪，且商業會計法第71條乃刑法第215條業務上文書登載不實罪之特別規定，依特別法優於普通法之原則，應優先適用商業會計法論處（最高法院92年台上字第3677號判例意旨參照）。再按稅捐稽徵法第43條之幫助納稅義務人逃漏稅捐之罪，為稅捐稽徵法之特別規定，屬於獨立之犯罪類型，不適用刑法第30條所定幫助犯按正犯之刑減輕之規定。據此以論，被告為華澄公司實際負責人，總攬該公司一切事務，包含主辦、經辦華澄公司會計事務，從而其以華澄公司名義開立如附表二所示不實內容發票予其他納稅義務人，自構成商業會計法第71條第1款之填製不實會計憑證罪。

(二) 復按稅捐稽徵法上之逃漏稅捐罪，係屬結果犯，須有逃漏應繳納之稅捐之結果發生，始足構成（最高法院95年度台上字第486號判決意旨參照）。查華澄公司所開立不實發票供附表二所示上開11間公司據以申報營業稅額，使其中玖德公司、科瑞帝公司、東保公司、永裕銓公司、宸瑩公司、謙忠公司等6間公司因而生逃漏稅之結果，業如前述，則被告就此部分（即附表二編號1、2、3③至⑪、4③至⑪、5③至⑪、6、7⑧至⑬、8④至⑧、9④至⑬、10⑤至⑨、11⑦至⑮、12⑥至⑩）尚構成稅捐稽徵法第43條第1項之幫助逃漏稅捐罪；又被告就此部分係以一行為同時觸犯稅捐稽徵法第43條第1項之幫助逃漏稅捐罪及商業會計法第71條第1款之填製不實會計憑證罪，為想像競合犯，均應依刑法第55條

前段規定，各從一重之填製不實會計憑證罪處斷。

三、次按營業稅之申報，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，似難以認定逃漏營業稅，可以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）。經查，如附表一、二所示各期申報營業稅行為，係以每2月為一期，於次期開始15日內，向主管稽徵機關申報，每期營業稅申報，於各期申報完畢，即已結束，故以「一期」作為認定商業會計法第71條第1款之填製不實、幫助逃漏營業稅及行使業務登載不實文書次數之計算。另附表二所示各期內之各次開立不實統一發票之數行為，均於密切接近之時地實施，侵害同一法益，各行為之獨立性極為薄弱，依一般社會健全觀念，在時間差距上，難以強行分開，在刑法評價上，以視為數個舉動之接續施行，核為包括之一行為予以評價，較為合理，而為包括之一罪。又被告就附表一、二各編號所示共26次犯行，均屬犯意各別，行為互殊，均應予分論併罰。至公訴意旨認被告就如附表一、二各所示不分稅期之犯行均為集合犯（參起訴書第11頁、本院卷一第228頁），容有誤會，附此敘明。

四、另按「刑法第47條第1項規定：『受徒刑之執行完畢，或一部之執行而赦免後，5年以內故意再犯有期徒刑以上之罪者，為累犯，加重本刑至二分之一。』有關累犯加重本刑部分，不生違反憲法一行為不二罰原則之問題。惟其不分情節，基於累犯者有其特別惡性及對刑罰反應力薄弱等立法理由，一律加重最低本刑，於不符合刑法第59條所定要件之情形下

，致生行為人所受之刑罰超過其所應負擔罪責之個案，其人身自由因此遭受過苛之侵害部分，對人民受憲法第8條保障之人身自由所為限制，不符憲法罪刑相當原則，牴觸憲法第23條比例原則。於此範圍內，有關機關應自本解釋公布之日起2年內，依本解釋意旨修正之。於修正前，為避免發生上述罪刑不相當之情形，法院就該個案應依本解釋意旨，裁量是否加重最低本刑。」司法院大法官第775號解釋著有明文。查被告前於97年因妨害公務案件，經臺灣高等法院臺南分院以97年度上易字第174號判決判處有期徒刑3月確定，於97年6月10日易科罰金執行完畢一情，有臺灣高等法院被告前案紀錄表在卷可憑（參本院卷二第268頁），而被告於執行完畢後5年內再為本案犯行，應屬累犯，原應依刑法第47條第1項規定加重其刑，惟參酌上開解釋文意旨，法院仍須就個案情節審酌被告就前後犯罪之罪質異同、情節輕重、刑罰反應力之程度等情狀，資為判斷是否應予加重其刑，而非概依上揭累犯規定加重其刑。本院審酌被告前案係犯妨害公務案件，與本案所犯行使業務登載不實文書、填製不實會計憑證、幫助逃漏稅捐之罪質迥然不同，難認前案之執行未收矯正之效而仍有再犯之惡性存在，是本院認本案被告不宜依上揭刑法第47條第1項規定加重其刑，併予敘明。

五、爰審酌鄭智仁明知收受不實發票進而製作、行使不實內容之營業稅申報書，紊亂稅捐體制，造成稅捐稽徵機關之查核困難，及虛開不實內容發票，亦足以幫助他人逃漏稅捐，影響國家財政及稅賦之正確性及公平性，並戕害商業會計資訊之可靠性，所為實應非難，且其犯後猶否認犯行，難認已有悔意，復參酌其犯罪動機、手段、行使不實內容營業稅申報書之情節與未造成華澄公司實質逃漏稅捐之結果，及虛偽開立發票之張數、金額及對象、幫助逃漏稅捐之金額，暨其自述為高職肄業之智識程度、經濟狀況不佳、有4個小孩（其中2個小孩尚未成年、3個小孩尚在就學）及其前科素行等一切情狀（參本院卷二第237頁、第261頁至第365頁），分

別量處如附表一、二各編號「主文」欄所示之刑，並均諭知易科罰金之折算標準。又依刑法第51條第5款之規定，採限制加重原則，爰衡諸被告所犯26罪中有13罪為行使業務登載不實文書罪、13罪為填製不實會計憑證罪，及各罪犯罪時間、取得及開立不實發票之數量與對象、幫助逃漏稅捐總額等一切情狀，循限制加重原則，及多數犯罪責任遞減原則之法理，定其應執行之刑及諭知易科罰金折算標準，以資儆懲。

六、未按刑法關於沒收之規定於104年12月30日修正公布，並自鄭智仁各次犯行後之105年7月1日施行，其中第2條第2項修正為「沒收、非拘束人身自由之保安處分適用裁判時之法律。」，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，應一律適用新法之相關規定，先予敘明。而犯罪所得，屬於犯罪行為人者，沒收之；前二項之沒收，於全部或一部不能沒收或不宜執行沒收時，追徵其價額，修正後之刑法第38條之1第1項前段、第3項分別定有明文。又所稱因犯罪所得之財物，係以實際所得者為限，苟無所得或尚未取得者，即無從為沒收、追徵或以財產抵償之諭知（最高法院96年度台上字第2331號判決可資參照）。查證人即宸瑩公司負責人蕭玥燕固於偵查中證稱：發票是鄭先生找來的，他總賺伊百分之三的費用等語（參他字卷第132頁反面），然就證人蕭玥燕是否確已將百分之三之費用交予被告，及所交付之數額為何等情，均未見卷內有相關證據可資佐證，且參被告於本院審理時陳稱：伊將發票這樣轉來轉去不是賺錢，最主要是當時想要去標工作，因為標工作有一個資格標，所以不是牟利的，是要給公司可以符合標工作的資格，拿工作的資格等語（參本院卷二第237頁），即否認有賺取相關利得，則本院尚難僅依證人蕭玥燕上開證詞，遽認定被告確已收受其所稱百分之三之費用，而認定被告有此犯罪所得；另被告於附表二所示其餘各次犯行雖均有幫助他人逃漏稅捐之結果，然無證據足以證明被告因此另取得實際報酬或其他利益，亦尚無犯罪所得沒收之問題，併予敘明。

01 伍、不另為無罪之諭知：

02 一、公訴意旨略以：(一)被告開立如附表二編號3 ①至②、4 ①至
03 ②、5 ①至②、7 ①至⑦、8 ①至③、9 ①至③、10①至④
04 ①至⑥、12①至⑤、13所示不實內容發票予中浦公司、
05 國合公司、伸義精密公司、笠騰公司、東浦公司等5間公司
06 申報營業稅之行為，均係犯稅捐稽徵法第43條第1項之幫助
07 逃漏稅捐罪嫌；(二)被告開立如附表二編號12⑦所示不實內容
08 發票予東保公司，幫助東保公司逃漏營業稅額為5萬9394元
09 云云。

10 二、然納稅義務人本無營業行為或實際交易之事實（即一般俗稱
11 「虛設行號」、「虛設公司」），依法即無課予營業稅之必
12 要而不生逃漏營業稅問題，自不能論以幫助他人逃漏稅捐之
13 責。經查，被告雖提供如附表二編號3 ①至②、4 ①至②、
14 5 ①至②、7 ①至⑦、8 ①至③、9 ①至③、10①至④、11
15 ①至⑥、12①至⑤、13所示之不實發票予中浦公司、國合公
16 司、伸義精密公司、笠騰公司、東浦公司等5間公司，以作
17 為該等公司進項憑證，並由各該公司填具不實內容之營業稅
18 申報書向稅捐機關申報各該期營業稅，然因中浦公司業經本
19 院106年度訴字第770號及臺灣高等法院高雄分院以107年
20 度上訴字第1301號判決認定為虛設行號，另國合公司、伸義
21 精密公司、笠騰公司、東浦公司等均經國稅局認定為並無實
22 質逃漏之營業稅額，均如前述，則被告以華澄公司名義開立
23 上開發票予該5間公司，縱該等公司持以申報營業稅，亦不
24 發生實質逃漏營業稅之結果，自難論認被告此部分所為係犯
25 幫助逃漏稅捐罪，本應就此部分為被告無罪之諭知；又被告
26 所開立如附表編號12⑦所示不實內容發票予東保公司，東保
27 公司依此逃漏稅之金額為2萬9394元，此有財政部高雄國稅
28 局進銷項憑證明係資料表可稽（參國稅二卷第590頁），非
29 起訴書所載之5萬9394元（參本院訴字卷一第33頁），且復
30 查卷內亦無相關證據足資證明被告依此幫助東保公司逃漏稅
31 之金額高達5萬9394元，則於超過2萬9394元之部分亦本應

01 為無罪之諭知。惟因上開部分若成立犯罪，公訴意旨認與上
02 開經本院論罪部分為具有接續犯及想像競合犯之一罪關係，
03 本院爰不另為無罪之諭知。

04 據上論斷，應依刑事訴訟法第299條第1項前段，商業會計法第71
05 條第1款，稅捐稽徵法第43條第1項，刑法第11條前段、第216條
06 、第215條、第55條、第41條第1項前段、第8項、第51條第5
07 款，刑法施行法第1條之1第1項、第2項前段，判決如主文。
08 本案經檢察官陳建烈提起公訴，檢察官蔡杰承到庭執行職務。

09 中 華 民 國 108 年 8 月 27 日
10 刑事第十五庭審判長 法官 曾鈴嫻
11 法官 都韻荃
12 法官 呂佩珊

13 以上正本證明與原本無異。

14 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，並應
15 敘述具體理由；如未敘述上訴理由者，應於上訴期間屆滿後20日
16 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
17 逕送上級法院」。

18 中 華 民 國 108 年 8 月 27 日
19 書記官 李祥銘

20 附錄本判決論罪科刑法條：

21 商業會計法第71條

22 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
23 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
24 併科新臺幣60萬元以下罰金：

25 一、以明知為不實之事項，而填製會計憑證或記入帳冊。

26 二、故意使應保存之會計憑證、會計帳簿報表滅失毀損。

27 三、偽造或變造會計憑證、會計帳簿報表內容或毀損其頁數。

28 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
29 。

30 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
31 結果。

01 稅捐稽徵法第43條

02 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
03 役或科新臺幣6萬元以下罰金。

04 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
05 罪者，加重其刑至二分之一。

06 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
07 。

08 中華民國刑法第215條

09 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
10 書，足以生損害於公眾或他人者，處3年以下有期徒刑、拘役或
11 5百元以下罰金。

12 中華民國刑法第216條

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