

臺灣高雄地方法院刑事判決

109年度重訴字第20號

公 訴 人 臺灣高雄地方檢察署檢察官

被 告 呂麗瑛

選任辯護人 楊永成律師

陳恪勤律師

上列被告因違反稅捐稽徵法等案件，經檢察官提起公訴（107年度偵字第18635號），本院判決如下：

主 文

呂麗瑛犯詐欺得利罪，各處如附表七所示「主文欄」所載之刑，應執行有期徒刑貳年。緩刑伍年。

事 實

- 一、呂麗瑛係三崧貿易有限公司（下稱「三崧公司」，登記負責人為呂麗瑛）、上鮮農產有限公司（下稱「上鮮公司」，登記負責人為呂麗瑛）及聯合果貿易有限公司（民國110年6月20日停業，下稱「聯合果公司」，登記負責人為林軒宇）之登記負責人或實際負責人，為稅捐稽徵法規定之納稅義務人，上開3家公司營業處所均址設新北市○○區○○街○○號4樓，員工亦共用，為呂麗瑛所負責經營；呂瑞嫻係三崧公司之船務人員，劉桂芬則係三崧公司之會計人員（該二人另經檢察官以107年度偵字第18635號為緩起訴處分確定）。
- 二、呂麗瑛自98年1月15日起至104年12月31日止（起訴書誤載為105年1月），以三崧公司、上鮮公司及聯合果公司從事蔬果進口業務，明知進口貨物需提供實際交易金額之商業發票，報請海關查核，並據以課徵進口稅、推廣貿易服務費及代徵之營業稅，竟為逃漏三崧公司、上鮮公司及聯合果公司應繳納之前揭稅捐（營業稅）或得少繳稅捐之財產上不法利益（進口稅及推廣貿易服務費），竟與附表一之一至附表六所示國外供貨廠商（即逃漏稅費一覽表賣方欄）共同基於行使業務上登載不實文書（外國廠商給予之不實商業發票）之犯意聯絡、呂麗瑛再意圖各為前揭3家公司不法之所有，基於行使業務上登載不實文書（進口報單）、詐欺得利（少繳

進口稅、推廣貿易服務費利益）及以詐術逃漏稅捐（海關代徵之營業稅）之接續犯意，由呂麗瑛以三崧公司、上鮮公司及聯合果公司名義進口如附表一之一至附表六所示之貨物，要求國外供貨廠商配合，由各該國外供貨廠商針對同一批貨物交付2份商業發票，1份係依真實交易價格開立之實際應付貨款憑證，另1份則以低於真實交易價格金額開立之不實商業發票，以此方式將不實之價格登載在外國公司不詳之人業務上製作之商業發票，交由呂麗瑛以行使用以逃漏稅捐及相關規費。俟三崧公司之船務人員呂瑞嫻取得該低報價格之不實商業發票後，再交付不知情之報關行人員，將不實之商業發票內容登載在呂麗瑛業務上應製作之進口報單，復由報關行人員持該業務上登載不實之進口報單及商業發票等文件，分別向財政部關務署高雄關、基隆關及臺北關申報進口，致各海關審查承辦人於審查時陷於錯誤，以較低價格核算三崧公司、上鮮公司及聯合果公司應繳納之進口稅、推廣貿易服務費及代徵之營業稅，准予放行，足以生損害高雄關、基隆關及臺北關進口相關稅費核課之正確性。總計三崧公司、上鮮公司及聯合果公司自98年1月起至104年12月（98年至100年間之部分，海關未留存相關進口報單及商業發票等紙本資料可供勾稽比對，依扣案之公司電腦劉桂芬製作之內帳估算結果），三家公司逃漏之「營業稅」、「進口稅」及「推廣貿易服務費」等金額，其中三崧公司總計逃漏營業稅新臺幣（下同）53,186,231元、少繳進口稅171,743,467元及推廣貿易服務費236,741元；上鮮公司總計逃漏營業稅32,120,298元、少繳進口稅105,311,192元及推廣貿易服務費162,491元；聯合果公司總計逃漏營業稅14,971,083元、少繳進口稅48,767,610元及推廣貿易服務費134,620元（三崧、上鮮、聯合果公司之各年逃漏營業稅、詐得少繳進口稅、推廣貿易服務費之金額均詳見附表一之一至附表六所載，總金額彙整部分則詳見附表七所示）。

三、案經法務部調查局南部地區機動工作站移送臺灣高雄地方檢

01 察署檢察官偵查起訴。

02 理由

03 壹、程序方面

04 本案據以認定被告呂麗瑛犯罪之供述證據，公訴檢察官、被
05 告及其選任辯護人在本院審理時均同意有證據能力（見本院
06 卷第頁），復經本院審酌認該等證據之作成無違法、不當或
07 顯不可信之情況；至於非供述證據亦無公務員違背法定程序
08 所取得等情形，依刑事訴訟法第159條之5第2項、第158
09 條之4規定反面解釋，均有證據能力，先予敘明。

10 貳、實體方面：

11 一、認定犯罪所憑證據及理由

12 (一)、上開事實業經被告於偵訊及本院審理時均坦承不諱（見他卷
13 第328至329頁；偵查卷一第375至376頁），核與證人即
14 三崧公司業務部營運長潘俊明、三崧公司營運長林軒宇、三
15 崧公司包裝廠長林稚婷、三崧公司業務林于靖、三崧公司業
16 務呂威德、三崧公司總務吳思樺、三崧公司副總經理呂瑞磚
17 、三崧公司主辦會計劉桂芬分別於調詢、偵訊證述之情節相
18 符（見他卷第68、69、88、90、99、103、107、111、12
19 4、125、132至134、146、154、155、169至171、
20 178至181、191至196、199、202至209、245、246
21 、254、255、257至260、302至304頁；偵查卷一第22
22 至24頁），並有以下證據可佐：

23 1、三崧公司、上鮮公司及聯合果公司104年外匯支出明細表（
24 資料來源：中央銀行外匯局）、呂麗瑛、呂瑞磚、呂麗華、
25 呂瑞玲、吳思樺、林稚婷、呂威德、潘俊明、林于靖及林軒
26 宇等人104年外匯支出明細表（資料來源：中央銀行外匯局
27 ）、南機站彙整之檢舉資料（表五）與外匯支出明細表比對
28 資料、三崧公司、上鮮公司及聯合果公司於104年1、2月
29 間自高雄關進口之10筆報單資料影本暨關務署高雄關核算進
30 口報單逃漏稅費統計表（資料來源：關務署高雄關）、三崧
31 公司、三崧公司、上鮮公司及聯合果公司104年度進口貨物

報關明細資料（資料來源：關務署）、南機站彙整之三崧公司、上鮮公司及聯合果公司104年度進口報單數量統計資料、財政部關務署高雄關109年5月7日高普政字第1091010364號函、財政部關務署督察室駐高雄關辦公室109年1月16日高督字第109110021號函及附件三崧、上鮮、聯合果公司漏稅額計算及相關進口報單、商業發票電子檔（光碟1片）、三崧公司漏稅額及罰鍰計算列印資料（資料來源：證據三關務署高雄關提供之附件光碟）、上鮮公司漏稅額及罰鍰計算列印資料（資料來源：證據三關務署高雄關提供之附件光碟）、聯合果公司漏稅額及罰鍰計算列印資料（資料來源：證據三關務署高雄關提供之附件光碟）、三崧公司101年至105年1月間逃漏進口稅費一覽表（證7）、上鮮公司101年至105年1月間逃漏進口稅費一覽表（證8）、聯合果公司101年至105年1月間逃漏進口稅費一覽表（證9）、三崧公司等涉嫌逃漏進口稅及營業稅估算表（98年至100年）（資料來源：由南機站依查扣之電腦內帳估算）、三崧公司電腦內帳與外匯支出明細比對資料電子檔光碟1片（資料來源：關務署高雄關提供）、三崧公司、上鮮公司及聯合果公司商工登記查詢資料、調印進出口報單作業資料、外匯支出明細表、公司與個人104年外匯支出對照資料（潘俊明、林于靖、呂威德、林稚婷、吳思樺、林軒宇、呂瑞嫻）、報單號碼BC04X0000000進口報單影本及呂瑞玲外匯支出資料、報單號碼BD04U0000000進口報單影本三崧公司、呂麗瑛之外匯支出資料、報單號碼BC04U0000000進口報單及發票影本、107年9月19日扣押物編號1-6-2發票影本、財政部關務署高雄關107年9月27日高普動字第1071025132號函、三崧公司內帳資料（見聲搜卷第63至130頁；他卷第75至77、93至95、115至117、137至139、159至163、185至187、211至212、213至215、217、221、223至225、347頁；調查卷一第249至257、259頁；調查卷二之一第3至496頁；調查卷二之二第3至401頁；調查卷三第3至517頁；

調查卷四第3至308頁；調查卷六第5至41、43、45至49、99至100頁；偵查卷一第29頁；偵查卷二第47至95、97至125、127至155頁；國外匯款資料卷一第67至145、147至174、175至301頁）附卷為憑。

2、財政部關務署臺北關110年1月8日北普遞字第1091057359號函暨檢送三崧公司、上鮮公司、聯合果公司等3家公司逃漏稅費之補繳情形及數額、財政部關務署基隆關110年1月5日基普法字第1091035144號函暨檢送三崧公司、上鮮公司等2家公司逃漏稅費之補繳情形及數額、財政部關務署高雄關110年1月6日高普法字第1091030588號函暨檢送三崧公司、上鮮公司、聯合果公司等3家公司繳納稅款彙整表、財政部北區國稅局中和稽徵所110年1月19日北區國稅中和銷稽字第1100538885號書函暨檢送三崧公司、上鮮公司、聯合果公司等3家公司營業人銷售額與稅額申報書、財政部97年3月26日台財稅字第09700156820號函釋、103年逃漏營業稅之補繳資料及裁處書、財政部北區國稅局中和稽徵所110年2月2日北區國稅中和銷稽字第1100539690號書函暨檢送三崧公司、上鮮公司等2家公司103年度銷項申報發票明細表電子檔及財政部中區國稅局106年通報資料、被告之辯護人陳報2億元收據影本、財政部關務署高雄關函影本、財政部關務署基隆關函影本、財政部關務署臺北關函影本、財政部關務署高雄關函影本、3家公司之經濟部商工登記公示資料查詢（見本院卷一第81、113至117、119至125、127至135、159、161、163、173、175、177、179、181、183至185、187至202、203至317、323至337、343至569頁；本院卷二第7至221頁；本院卷三第207至211頁）在卷可參。

3、又法務部調查局南部地區機動工作站調查官於107年9月19日持本院核發之搜索票至三崧公司等相關處所進行搜索，扣得海運、空運到貨通知單、商業發票、應付帳款明細分類帳1本及劉桂芬製作之公司電腦內帳光碟1片、許胤淮電腦資

料光碟1片、何敏華電腦資料光碟1片等相關證物，亦有搜索票、法務部調查局南部地區機動工作站搜索扣押筆錄、扣押物品目錄表、扣押物品收據、無應扣押物之證明書、搜索現場勘查照片、109年檢管字第1303號扣押物品清單暨照片（見聲搜卷第141至157頁；偵查卷一第439、451至457頁）等扣案為佐。

4、此外，復有起訴書所附之「證07.三崧101至105年一覽表」、「證08.上鮮101至105年一覽表」、「證09.聯合果101至105年一覽表」、「證10.98-100年漏稅額估算」等件亦可供參（即本院製作成本判決附表一之一至附表六），以上證據均足為補強證據，可資擔保被告任意性自白與事實相符，應可採信。而被告是三崧公司、上鮮公司之登記負責人，至於聯合果公司之登記負責人雖為林軒宇，然林軒宇於偵查中具結證稱：被告是我阿姨，三崧公司、上鮮公司、聯合果公司是關係企業，上鮮公司是三崧公司子公司及代工分裝廠，聯合果公司是負責進口水果銷售，三家公司實際負責人都是被告，我只是擔任聯合果公司的登記名義人，而且三家公司員工都相同，財務部分也是統一由三崧公司會計劉桂芬等人處理等語（見他卷第191至193頁），即被告確為本件三崧公司、上鮮公司之登記負責人暨實際負責人，亦為聯合果公司之實際負責人，同可認定。

5、再者，被告以前揭方式逃漏營業稅捐及獲得少繳進口稅、推廣貿易服務費利益部分，經核算，三崧公司總計逃漏營業稅53,186,231元、詐得少繳進口稅171,743,467元及推廣貿易費236,741元；上鮮公司總計逃漏營業稅32,120,298元、詐得少繳進口稅105,311,192元及推廣貿易費162,491元；聯合果公司總計逃漏營業稅14,971,083元、詐得少繳進口稅48,767,610元及推廣貿易費134,620元（3家公司各年度之金額彙整詳如本判決附表七所載），即綜計被告以三崧公司、上鮮公司及聯合果公司名義進口蔬果，自98年1月至104年12月31日間，逃漏營業稅總計100,277,611元，詐得少繳進

口稅總計325,822,268元及推廣貿服務費總計533,852元，甚為灼然。

(二)、至於被告於本院準備程序時供稱：我們進口的每一張報表最後會由海關驗估處小組核算退稅或是補稅，我們有退稅，也有補稅完成。每次核算結果要補稅我們都會繳納。本件被查獲是因為我們有低報的情形，但是這是業界潛規則，有時核估處的人員還會跑來我們辦公室，要我們按照他們的方式來申報，當然就照他們的價格來報。至於跟國外進口蔬果，國外會開2張發票，是因所有蔬果進口不全都是我們要販賣，有時候是國外廠商請我們代為銷售，我們雖然幫忙賣，但是還是要他們的發票，要簽進口報單，這時會有進口稅額，還是由海關驗估處核算，如果價格低於海關的核定價格，我們還要補稅；有時候我們要跟國外買貨，比如國外賣我們20元，但是海關驗估處核估後認為貨物價格只能報12元，所以我們請國外做一張海關驗估處核估申報12元的發票來申報，但是最後會以實際進口價額來做買賣；以前我們這行都沒有實報，國外廠商也願意開2張不同價格的發票，因為海關需要以他們核定之價格申報才可以通關，有時候比我們實際進口的貨物價格高、有時候低，真正的價格是等我們代為販售後才給國外廠商錢；所以國外廠商一出貨就會給我們2張金額不同的發票，這是為了通關、報關所用，否則就無法通關；代賣是國外廠商有一筆庫存，要請我們幫忙銷售，代賣價格有時候比發票價格低，有時候廠商不計成本要我們幫忙銷售，這些蔬果實際價格比發票價格低的情形，是無法從發票上看出來的，也有可能海關核算的價格高於實際上蔬果的價格，以前業界大家都沒有實報，本件案發二年前海關有找業者去開會，開會時要求大家要實報，回來後我就實報，實報就是只有一張發票，不會有公帳、私帳的情況，一直到現在還是維持實報。進口報單我們都是委由海關報關行人員處理，相關營業稅申報，由會計師處理等語（見本院卷一第42至43頁），而關稅即進口稅、貨物稅加上營業稅5%，由於營業

01 稅稅率固定都是5%，而貨物稅、菸酒稅等是比較特殊的商
02 品才會用到，所以關稅最常需要查詢的就是進口稅率，海關
03 針對各式各樣貨物訂有「進口稅則稅率」，一般而言，報關
04 業者盡力幫客戶爭取所經手的貨物適用最低的進口稅率，而
05 海關會核估貨物在市場價格的波動等因素，核定稅率，作為
06 課稅之標準，二者間確實存在有實然面與應然面之微妙關係
07 ，而實際上與廠商進口的價格或者買賣條件，可能無法配合
08 稅率，為儘量配合稅率，以求順利進口，由廠商出具2張商
09 業發票以資因應，或許實際狀況確實如此，即被告前揭辯詞
10 ，縱然為真，然造成之結論就是進口貨物價格申報不實，而
11 有逃漏營業稅、少繳進口稅、推廣貿易服務費等情事，國家
12 確實有稅收短少之損失，縱使其他公司或者業界也有這種情
13 形，然因不得主張不法之平等，被告仍須就其所為本件犯行
14 之結果，負擔應有之刑事責任，亦屬甚明。

15 (二)、按商業會計法第15條所稱之會計憑證，計有原始憑證及記帳
16 憑證2類，原始憑證計有外來憑證、對外憑證、內部憑證3
17 類，記帳憑證有收入憑證、支出憑證及轉帳憑證3類。發票
18 即為證明事項之經過而為造具記帳憑證所根據之原始憑證，
19 而商業發票為出口商於從事進出口貿易時所製作，用以表彰
20 私人間買賣關係存在所用，並為貨物種類、價值細目之證明
21 文書，於國際貿易上，並附隨於裝箱單，與提單同為運送契
22 約文件之一，商業發票於法律性質上應屬刑法第210條所規
23 範之私文書，也屬於公司基於營業事務而為業務上製作之文
24 書。本件國外供貨廠商（見附表一之一至附表六所示三崧公
25 司、上鮮公司及聯合果公司逃漏稅費一覽表賣方欄），配合
26 被告之指示，由各該國外供貨廠商針對同一批貨物交付2份
27 商業發票，1份係依真實交易價格開立之實際應付貨款憑證，
28 另1份則以低於真實交易價格金額開立之不實商業發票，
29 因內容虛偽，可能造成後續進口課稅認定之真實性有誤，足
30 生損害於公眾，因該不實商業發票是外國公司不詳之人業務
31 上製作之文書，交由被告報關進口而行使，被告與不詳之外

國廠商公司業務人員有刑法第31條第1項之「因身分或其他特定關係成立之罪，其共同實行、教唆或幫助者，雖無特定關係，仍以正犯或共犯論」之共同正犯關係。至於被告持以委由報關行報關，由報關行人員將不實商業發票訊息登載在進口報單，該進口報單係為申報進口，亦屬被告執行三崧公司、上鮮公司、聯合果公司業務上所掌文書，內容如有不實，造成關稅課稅收失據，偏離實際而短收稅收，影響國家財政收入，亦可認足生損害於公眾，亦屬刑法第215條業務上登載不實罪所規範之對象。

(四)、又按「關稅」係指對國外進口貨物所課徵之進口稅，關稅法第2條定有明文；另稅捐稽徵法所稱之「稅捐」係指一切法定之國、直轄市、縣（市）及鄉（鎮、市）稅捐而言，但不包括關稅在內，稅捐稽徵法第2條亦定有明文。從而，稅捐稽徵法第41條關於納稅義務人以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐所設之處罰規定，僅限於逃漏關稅以外之國、直轄市、縣（市）及鄉（鎮、市）稅捐者，始有其適用，逃漏關稅部分，不能依該法條處罰（最高法院87年度台上字第1013號判決、97年度台非字第379號判決意旨參照）。再按「為拓展貿易，…主管機關得設立推廣貿易基金，就出、進口人輸出入之貨品，由海關統一收取最高不超過輸出入貨品價格萬分之4.25之推廣貿易服務費」、「推廣貿易服務費之實際收取比率及免收項目範圍，由主管機關擬訂」、「推廣貿易基金之收支、保管及運用辦法，由行政院定之」，分別為貿易法第21條第1項前段、第2項及第4項所明定，而揆諸貿易法第21條第1項前段之規定，其設立推廣貿易基金之目的係為拓展貿易，因應貿易情勢，支援貿易活動之用，申言之，所謂「推廣貿易服務費」，係海關依據貿易法第21條規定代為收取之推廣貿易基金，非關稅或其他海關代徵之稅捐，是推廣貿易服務費既非稅捐，亦無稅捐稽徵法之適用。是本件因以不實商業發票報單進口，導致少繳之進口稅（關稅）及推廣貿易服務費，自非稅捐稽徵法第2條所定之國、省（市）

01 及縣（市）稅捐，即不涉及逃漏稅捐罪，而應以刑法第339
02 條第2項之詐欺得利罪論處。

03 (五)、再者，依加值型及非加值型營業稅法第35條第1條規定：「
04 營業人除本法另有規定外，不論有無銷售額，應以每二月為
05 一期，於次期開始十五日內，填具規定格式之申報書，檢附
06 退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應
07 納或溢付營業稅額。其有應納營業稅額者，應先向公庫繳納
08 後，檢同繳納收據一併申報」，即營業稅以二個月為一期（
09 單月份）結算申報，計算銷項稅額總數及進項稅額總數以求
10 得應納稅額或應收退稅款或留抵稅款；至於依加值型及非加
11 值型營業稅法第41條規定：「貨物進口時，應徵之營業稅，
12 由海關代徵之」，即海關代徵營業稅部分，相關審理、繳納
13 、裁罰等事宜屬於海關執掌，又低報進口價格經海關查獲補
14 徵之營業稅，依財政部97年3月26日台財稅字第0970015682
15 0號函釋說明，不得提出申報扣抵銷項稅額，亦有財政部北
16 區國稅局中和稽徵所110年1月19日北區國稅中和銷稽字第
17 1100538885號函在卷可佐（見本院卷一第323至324頁），
18 可見海關代徵之營業稅，與營業人每2月為一期自行申報之
19 營業稅，係屬二事，本件起訴書雖記載「營業稅」部分，然
20 均僅載明係海關代徵部分，應不及於被告之3家公司營業人
21 每2月一期申報之營業稅部分，亦併說明。

22 (六)、綜上所述，被告自白犯罪，已有前揭補強證據為憑，可為採
23 信，其犯行均堪認定，應予依法論科。

24 二、論罪科刑

25 (一)、按被告行為後，刑法第215條業務上文書登載不實罪已於10
26 8年12月25日修正公布，並於同年月27日生效施行。刑法第
27 215條原規定：「從事業務之人，明知為不實之事項，而登
28 載於其業務上作成之文書，足以生損害於公眾或他人者，處
29 3年以下有期徒刑、拘役或500元以下罰金」，修正後則規
30 定：「從事業務之人，明知為不實之事項，而登載於其業務
31 上作成之文書，足以生損害於公眾或他人者，處3年以下有

期徒刑、拘役或1萬5,000元以下罰金」。查刑法第215條於24年1月1日後均未修正，故於108年12月25日刑法修正施行後，所定罰金之貨幣單位為新臺幣，且其罰金數額依刑法施行法第1條之1第2項前段規定提高為30倍，本次修法將上開條文之罰金數額調整換算後予以明定，故無新舊法比較之問題，而應依一般法律適用原則，逕適用裁判時之法律即修正後刑法第215條。至於被告行為終止日為104年12月30、31日、同年9月15日，因論以接續犯（詳下述），自適用行為終了時之法律，而刑法第339條於103年6月18日修正公布施行，於同年月20日生效，第1項之法定罰金刑上限由1千銀元（即新臺幣3萬元）提高為新臺幣50萬元，適用現行刑法第339條規定即可。

(二)、又公司負責人有故意指示、參與實施或未防止逃漏稅捐之行為，造成公司短漏稅捐之結果時，對公司負責人施以刑事制裁，旨在維護租稅公平及確保公庫收入，而規定處罰公司負責人時，其具體構成要件行為及法定刑，均規定於稅捐稽徵法第41條（司法院大法官會議解釋第687號理由書可參）。次按稅捐稽徵法業於65年10月22日公布施行，其第41條對於納稅義務人以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐者，已有處罰規定，該法為特別法，自應優先於刑法第339條第2項規定而適用（最高法院68年台上字第65號判例意旨參照）。本件依前揭說明，海關代徵之營業稅，屬於稅捐稽徵法第41條所設處罰規定之標的，至於進口稅及推廣貿易服務費並非稅捐稽徵法所規定之稅捐，不能據此處罰，若有逃漏之情形，即應有刑法第339條第2項規定之適用。準此，本案被告逃漏營業稅部分，應論以稅捐稽徵法第41條之逃漏稅捐罪，而進口關稅與推廣貿易服務費各應另以詐欺得利罪論處。

(三)、再者，刑法上所謂業務上登載不實之文書罪，係指基於業務關係，明知為不實之事項，而登載於其業務作成之文書而言，至於同法第210條之偽造私文書罪，係以無製作權之人假冒他人名義製作文書為要件，如以自己名義作成之文書，內

容不實之文書，合於業務登載不實之要件，得論以刑法第215條之罪名，尚難論以偽造私文書罪。本件被告持由外國廠商製作不實之商業發票報關而行使，該商業發票為外國廠商有權製作，填載不實資訊，屬於其業務上登載不實文書；而進口報單依關稅法第16條、第17條之規定「進口貨物之申報，係由納稅義務人向海關辦理；進口報關時，應填送貨物進口報單，檢附進口必須具備之有關文件」，足見進口貨物之申報，係依關稅法之規定所課以納稅義務人就進口貨物向海關申報之義務，進口報單則為海關課徵關稅、辦理貨物通關之依據文件，也是被告業務上製作之文書，被告利用不知情之報關行人員，將不實商業發票資訊登載在進口報單，導致該進口報單有關貨物價格虛偽不實，該進口報單亦屬被告業務上登載製作不實之文書。

(四)、是被告所為，係犯刑法第216條、第215條之行使業務登載不實文書罪（商業發票、進口報單）、刑法第339條第2項之詐欺得利罪（進口稅及推廣貿易服務費部分）、稅捐稽徵法第47條第1項第1款、第41條公司負責人為納稅義務人以不正方法逃漏稅捐罪（營業稅部分）。

1、外國廠商做成業務上登載不實之商業發票、被告持該不實商業發票再作成業務上登載不實之進口報單文書後，復持向海關申報行使，其等業務上登載不實文書之低度行為，應為嗣後行使之高度行為所吸收，均不另論罪。

2、行使業務登載不實文書罪，屬因身分關係成立之罪，本件外國廠商業務上製作之商業發票，被告不具有該廠商負責人之間身分，惟被告與有廠商負責人身分關係之外國負責人彼此間有犯意聯絡及行為分擔，雖無特定身分關係，依刑法第28條、第31條第1項之規定，均應以共同正犯論。至於被告將商業發票交予不知情呂瑞嫻再交給不知情之報關行人員，利用報關行人員辦理進口報關而行使業務登載不實之進口報單，亦屬間接正犯。起訴書記載「被告與呂瑞嫻及劉桂芬3人所為，均係犯刑法第216條之行使同法第215條不實文書罪嫌

、同法第339條第2項詐欺得利罪及稅捐稽徵法第47條、第41條之公司實際負責人詐術逃漏稅捐罪嫌。被告呂瑞嫻及劉桂芬2人所為，則係犯刑法第216條之行使同法第215條不法實文書罪嫌、同法第339條第2項詐欺得利罪及稅捐稽徵法第43條第1項之幫助逃漏稅捐罪嫌」等語，有關詐欺得利與逃漏稅捐部分，應該是被告為圖自己公司之利益，此部分呂瑞嫻及劉桂芬應非共同正犯，而係幫助犯，同據檢察官更正在卷（見本院卷三第35頁）。至於呂瑞嫻於偵查中供述及具結證稱：我是依照前手做法，外國廠商有兩張商業發票，原則上是拿價格高的去報關，價格低的交給會計劉桂芬，但不確定每一筆都是這樣，因為進口蔬果會有耗損的問題，如果有耗損，就以較高價發票金額去扣抵，匯款是會計所為，被告是實際負責人，我不知道是不是她授意這樣做等語（見他卷第243至245頁），而劉桂芬於偵查中供述及具結證稱：我是依老闆即被告指示，拿到外國發票，依照粉紅色單子的金額去匯款，會分二筆帳，就是查扣到所謂「公帳、私帳」，我只負責匯款，沒有負責報關等語（見偵查卷一第21至24頁），可見呂瑞嫻所為持外國廠商交付之不實商業發票，交給報關行人員而行使，由報關行人員報關之用，應屬被告利用不知情之呂瑞嫻、報關行人員所為，為間接正犯。至於劉桂芬所為匯款行為，並非本案犯罪之構成要件行為，也難謂有為自己犯罪之意思，此部分應不會構成行使業務上登載不實文書之共同正犯或幫助犯。是起訴書前揭認罪之記載，容有誤會，予以更正。

3、又犯罪係由行為人以單一行為接續進行，縱令在犯罪完畢以前，其各個舉動已與該罪之構成要件相符，但在行為人主觀上，各個舉動不過為其犯罪行為之一部分，在刑法評價上，應合為包括之一行為論以接續犯。本件無論是逃漏營業稅之結果或詐得利益之計算，均係於本案遭查獲後，始計算核課得知，即有無詐得進口關稅及推廣貿易服務費部分、有無逃漏營業稅之結果，在未計算前均尚未可知，而外國廠商也是

01 長期配合，不需要被告每次收取商業發票時再與之為犯意聯
02 絡，業據被告供認在卷（見本院卷三第251至252頁），可
03 見是長期持續之實行，犯罪結果於本案遭查獲後始行核課計
04 算得知，難以割裂為每張商業發票、進口報單論以一罪之數
05 次（總計已達上千張）計算，在刑法評價上，應將三家公司
06 各自逃漏營業稅、詐得進口稅、詐得推廣貿易服務費，各以
07 視為數個舉動之接續施行，合為包括之一行為予以評價，較
08 為合理者，即屬接續犯，而為包括之一罪。

09 4、另按想像競合犯之裁判上一罪關係，其目的在於防止過度評價
10 刑事之犯罪行為，故於比較想像競合犯所涉各罪之法定刑輕
11 重後，僅從一重罪處斷，而非逕予分論併罰，惟此時輕罪部
12 分並非已被重罪吸收而不復存在（最高法院108年度台上字
13 第126號判決意旨參照）。且想像競合犯之處斷刑，本質上
14 係「刑之合併」。其所謂從一重處斷，乃將想像競合犯組成
15 之評價上數罪，合併為科刑一罪，其所對應之刑罰，亦合併
16 其評價上數罪之數法定刑，而為一個處斷刑。易言之，想像
17 競合犯侵害數法益者皆成立犯罪，論罪時必須輕、重罪併舉
18 論述，同時宣告所犯各罪名，包括各罪有無加重、減免其刑
19 之情形，亦應說明論列，量刑時併衡酌輕罪部分量刑事由，
20 評價始為充足，然後依刑法第55條前段規定「從一重處斷」
21 ，非謂對於其餘各罪可置而不論。因此，法院決定處斷刑時
22 ，雖以其中最重罪名之法定刑，做為裁量之準據，惟於裁量
23 其輕重時，仍應將輕罪合併評價在內（最高法院108年度台
24 上字第4405、4408號判決意旨參照）。本案被告針對三崧公
25 司、上鮮公司、聯合果公司進口蔬果，而行使業務上登載不
26 實之商業發票、進口報單文書之目的，係為辦理3家公司之
27 貨物進口，造成逃漏營業稅及詐欺獲得少繳進口稅、推廣貿
28 易服務費之得利結果，其所犯上開3罪，係基於一個行為決
29 意而為之，應僅屬行為概念下之一行為，是其以一行為同時
30 觸犯上述行使業務上登載不實文書罪、詐欺得利罪、公司負
31 責人逃漏稅罪等3罪罪名，為想像競合犯，各應依刑法第55

條規定，從情節較重之詐欺得利罪處斷（按：稅捐稽徵法第41條規定罰金為新臺幣6萬元以下，刑法第339條第1項之罰金則為新臺幣50萬元以下，可見刑法詐欺罪刑度較重），至於其餘輕罪部分仍應在量刑部分為審酌。又既論以較重之詐欺得利罪，有關輕罪部分雖有構成共同正犯（無身分之共犯或間接正犯），然仍無須於最終論罪之重罪部分論知，亦併敘明。

5、被告所為3家公司之詐欺得利罪，犯意各別，行為互異，應予分論併罰。

(五)、爰以行為人之責任為基礎，審酌被告身為三崧公司、上鮮公司登記及實際負責人，亦為聯合果公司實際負責人，本應如實以買賣價格進口報稅，卻為圖不法利益，與外國廠商謀議，由廠商交付2份商業發票，1份為真實交易價格，另1份則為不實價格，供被告進口報稅之用，三家公司因而詐得少繳進口稅及推廣貿易服務費、逃漏營業稅如附表七所示之總金額，時間長達6年，金額合計已有上億元以上，造成國家稅收不實，所為甚屬不是，應予非難。然考量被告犯後始終坦承犯行，且針對98至100年間之相關逃漏稅捐、費用等部分，關稅局係依查獲被告製作之公、私帳資料作為計算核課之依據，被告對此亦均承認，不予爭執，犯後態度良好，另於偵查中即已陸續繳納欠稅金額，至本院審理期間，已全數繳交完畢，亦有財政部關務署臺北關110年1月8日北普遞字第1091057359號函、財政部關務署基隆關110年1月5日基普法字第1091035144號函、財政部關務署高雄關110年1月6日高普法字第1091030588號函在卷為佐（見本院卷一第183至317頁），可見國家稅收之損失亦全數獲得填補，被告犯後極力彌補之態度甚佳；又被告於本案遭查獲前2年，經海關告知，即未再有以此方式逃漏稅捐或少繳稅捐費用等情事，迄今亦未再有相同違法行為，亦據其供認在卷，已於前述，顯知悔悟；且被告前無其他刑事犯罪紀錄，有臺灣高等法院前案紀錄表附卷可查，素行非差，本件案發迄今已經

近6年之久，顯見被告並非素行不良、作惡之人，暨衡其自陳為高職畢業之智識程度、目前無業，三家公司都已無經營狀態（但三崧公司、上鮮公司尚未辦理歇業或停業）、目前以積蓄存款為生，單身，經濟狀況尚可之生活、經濟狀況（見本院卷三第253頁）等一切情狀，分別量處如主文所示附表七「主文欄」所載之刑；復審酌被告之人格及數罪間之關係、所犯為詐欺得利之犯罪類型、行為態樣、動機相同、責任非難重複程度、各罪之時間緊密程度、侵害國家稅收法益之加重效應，及其責任與整體刑法目的及相關刑事政策等，在合於目的性、妥當性、比例原則、公平正義、罪刑相當原則為適當裁量後，定其如主文所示之應執行刑。

（六）、本案被告前無任何刑事犯罪紀錄，已於前述，其因一時失慮，致罹刑典，於本案查獲後均坦承犯行，深具悔意，且又已經將逃漏之稅捐及詐得非法利益全數繳交國庫完畢，案發迄今已有數年之時間，亦無任何刑事犯罪紀錄或者再有逃漏稅捐等損害國家稅收之情事發生，均如上述，信被告經此刑事訴追之教訓，應知警惕而無再犯之虞，復參酌公訴檢察官、被告、辯護人之意見（見本院卷三第254頁），本院認前開宣告刑以暫不執行為適當，爰予宣告緩刑5年，以啟自新，並觀後效。再者，本院考量被告已經全數繳交逃漏稅捐及詐得利益，也相當配合檢調偵辦及法院審理，被告目前已是退休年紀，也未再從事進口貨物之生意，認諭知緩刑5年，相信已能使其記取教訓，足確保其於緩刑期間謹慎行止，應無須再為刑法第74條第2項緩刑附條件之諭知，亦併說明。

三、沒收部分

（一）、本案登載不實之商業發票、進口報單均未扣案，然因商業發票係交給報關行報關，由報關行人員連同進口報單，交付予財政部關務署高雄關等關收受，以報關進口，已成為各該官署之歸檔文件，非屬被告所有，均不予宣告沒收。

（二）、按犯罪所得，屬於犯罪行為人者，沒收之，於全部或一部不能沒收或不宜執行沒收時，追徵其價額，惟犯罪所得已實際

01 合法發還被害人者，不予宣告沒收或追徵，刑法第38條之1
02 第1項前段、第3項、第5項分別定有明文。又所謂被害人
03 不以私人為限，亦包含財產利益因犯罪而受損害之「國家（
04 機關）」。稅捐刑法之構成要件效果主要在於保護國家的國
05 庫利益，以逃漏稅捐之犯罪而言，「稅捐國庫」即為被害人
06 ，並不同於因犯罪所得沒收而受益之「司法國庫」；「稅
07 捐國庫」如同其他主張優先受償之被害人，逃漏稅捐之犯罪
08 僅於「稅捐國庫」就其請求權實際合法發（返）還之範圍內
09 ，始能排除（封鎖）沒收、追徵至「司法國庫」之效力。從
10 而，逃漏之稅捐如於事後業經稅捐稽徵機關（被害人即「稅
11 捐國庫」之代表機關）補（追）繳完畢，因被害人即「稅捐
12 國庫」之損害已受填補，法院即不得再就逃漏稅捐所獲利益
13 宣告沒收、追徵至「司法國庫」；詐得少繳進口稅及推廣貿
14 易服務費利益部分，亦應為相同之解釋。是本件被告之犯罪
15 所得即漏繳之海關代徵營業稅捐、詐得不法利益即少繳之進
16 口稅、推廣貿易服務費等款項，均已經補繳給國庫完畢，業
17 於前述，依上開說明，國庫之損失已獲填補，即無庸再為沒
18 收追徵追繳之諭知。

19 (三)、末以，其餘扣案文件，如海運、空運到貨通知單（arrival
20 -notice）、被告公司紀錄之公、私帳等文件，僅為證明本
21 案犯罪，或者與本案無關，均不予沒收之諭知。

22 據上論斷，應依刑事訴訟法第299條第1項前段，判決如主文。

23 本案經檢察官王啟明提起公訴，檢察官王勢豪到庭執行職務。

24 中 華 民 國 110 年 11 月 26 日
25 刑事第三庭 審判長 法官 林青怡
26 法官 王聖源
27 法官 胡家瑋

28 以上正本證明與原本無異。

29 如不服本判決應於收受送達後20日內向本院提出上訴書狀，並應
30 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
31 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」。

因疫情而遲誤不變期間，得向法院聲請回復原狀。

中華民國 110 年 11 月 26 日

書記官 林慧君

附錄本案論罪科刑法條：

中華民國刑法第 215 條

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 1 萬 5 千元以下罰金。

中華民國刑法第 216 條

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

中華民國刑法第 339 條

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物交付者，處 5 年以下有期徒刑、拘役或科或併科 50 萬元以下罰金。

以前項方法得財產上不法之利益或使第三人得之者，亦同。

前二項之未遂犯罰之。

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 47 條

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，於下列之人適用之：

一、公司法規定之公司負責人。

二、民法或其他法律規定對外代表法人之董事或理事。

三、商業登記法規定之商業負責人。

四、其他非法人團體之代表人或管理人。

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為準。

附表一之一 V 三崧公司逃漏進口稅、營業稅等估算（98 年）

01	附表一之二 V 上鮮公司逃漏進口稅、營業稅等估算 (98年)
02	附表二之一 V 三崧公司逃漏進口稅、營業稅等估算 (99年)
03	附表二之二 V 上鮮公司逃漏進口稅、營業稅等估算 (99年)
04	附表三之一 V 三崧公司逃漏進口稅、營業稅等估算 (100 年)
05	附表三之二 V 上鮮公司逃漏進口稅、營業稅等估算 (100 年)
06	附表四 V 三崧公司逃漏進口稅、營業稅等估算 (101 至 105 年
07	1 月)
08	附表五 V 上鮮公司逃漏進口稅、營業稅等估算 (101 年至 105
09	年 1 月)
10	附表六 V 聯合果公司逃漏進口稅、營業稅等估算 (101 年至 10
11	5 年 1 月)
12	附表七 V 被告本案犯罪罪刑一覽表