

高雄高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭

115年度訴字第2號

民國115年5月14日辯論終結

原告 鄭堯天即富揚商行

訴訟代理人 蕭仲達 會計師

被告 財政部高雄國稅局

代表人 許寧佑

訴訟代理人 廖小鳳

陳燕菁

洪千雅

上列當事人間營業稅事件，原告不服財政部中華民國114年12月16日台財法字第11413945430號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

被告依據通報及查得資料，以原告於民國109年3月至112年12月間銷售貨物，銷售額共計新臺幣（下同）55,504,017元，未依規定開立統一發票並報繳營業稅，致逃漏營業稅額2,775,200元，經審理違章成立，依加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）核定補徵營業稅額2,775,200元（下稱原處分）。原告於114年4月10日繳清本稅，並未申請復查而告確定。嗣原告於114年7月28日具函稱其向東懋食品股份有限公司（下稱東懋公司）進貨，未取得發票，銷貨時亦未開立發票，遭被告查獲補徵營業稅2,775,200元，惟東懋公

01 司已經補繳之營業稅中1,925,975元，應屬原告之進項稅
02 額，應予扣抵補徵之營業稅額等語，申請依據稅捐稽徵法第
03 28條第1項規定，退還溢繳之營業稅款，經被告以114年8月4
04 日財高國稅三銷字第1141031821號函（下稱原處分）重新審
05 查前處分後，否准其申請。原告不服，提起訴願，遭決定駁
06 回，遂提起本件行政訴訟。

07 三、原告起訴主張及聲明：

08 （一）主張要旨：

- 09 1、東懋公司110年至112年度漏開發票遭查獲；漏開發票額中屬
10 於原告部分的銷售額（不含稅）為38,519,503元，營業稅額
11 為1,925,975元（38,519,503元 $\times$ 5%=1,925,975元），被告未
12 先考量東懋公司已補繳漏報之營業稅額，卻於補徵原告漏報
13 營業稅額時未將之扣抵銷項稅額再補徵原告漏報之營業稅
14 額，不無將原告視為總額型營業稅人，僅計算銷項稅額而未
15 計算進項稅額（即東懋公司補繳之營業稅額中屬於銷售原告
16 部分之營業稅額1,925,975元），而悖於加值型營業稅係屬可
17 資轉嫁稅捐之本質，僅就加值額課徵營業稅，致溢徵原告營
18 業稅額1,925,975元，不僅違反營業稅法僅就加值額課徵營
19 業稅之立法意旨，更如同認定原告銷貨沒有任何成本，屬實
20 荒誕。
- 21 2、原告漏進行為雖未能取得東懋公司開立之發票而無進項憑證
22 證明進項稅額之存在，然稽徵機關既已對東懋公司補徵營業
23 稅額並科處罰鍰在案，其已查得的東懋公司已補繳營業稅額
24 中屬於銷售原告部分之營業稅額之證據，應不待原告主張，
25 即可視為原告已取有進項稅額之憑證，進而可證明原告有進
26 項稅額存在，而可作為扣抵銷項稅額之用。是以，被告拘泥
27 於原告並無進項憑證可資扣抵銷項稅額，故未一併考量原告
28 進項稅額扣抵權之存在，其有未對原告有利不利事項一律注
29 意，與實質課稅原則與平等原則不合，自屬違法。
- 30 3、營業稅法施行細則第30條之規定，有以法規命令牴觸母法之
31 不法，與加值型營業稅立法意旨相違。就此，前大法官黃茂

01 榮於其著作已提出警示：與之類似之問題為關於違章補開之
02 發票是否得作為扣抵憑證，營業稅法施行細則第30條規定：
03 「統一發票扣抵聯經載明『違章補開』者，不得作為扣抵銷
04 項稅額或扣減查定稅額之憑證。但該統一發票係因買受人檢
05 舉而補開者，不在此限。」該條規定除一樣涉及施行細則得
06 否為此種實體規定外，還與現行營業稅是一種加值型營業稅
07 的性質相違。是以，其餘財政部所發佈不許營業人進項稅額
08 不得扣抵銷項稅額之解釋函令有必要依納稅者權利保護法第
09 9條第3項之規定予以變更之必要。

10 (二)聲明：

11 1、訴願決定及原處分均撤銷。

12 2、被告應依原告114年7月28日申請，作成退還溢繳之營業稅款
13 1,925,975元之行政處分。

14 三、被告答辯及聲明：

15 (一)答辯要旨：

16 1、原告經被告查獲於109年3月至112年12月間銷售貨物，銷售
17 額計55,504,017元，未依規定開立統一發票並報繳營業稅，
18 被告除核定補徵營業稅額2,775,200元。被告以原告109年3
19 月至112年12月間銷售貨物，未依規定開立統一發票並報繳
20 營業稅，核定補徵稅額2,775,200元，並無適用法令、認定
21 事實、計算或其他原因之錯誤，致有溢繳稅款之情形。

22 2、我國現行加值型營業稅制，係就各個銷售階段之加值額分別
23 予以課稅之多階段銷售稅，各銷售階段之營業人皆為營業稅
24 之納稅義務人（司法院釋字第685號解釋意旨參照）。營業
25 人依營業稅法第14條、第15條、第16條、第19條、第33條及
26 第35條第1項之規定，應以每2月為一期，檢附退抵稅款及其
27 他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業
28 稅額。營業稅額之計算係以每期之銷項稅額（營業人銷售貨
29 物或勞務時，依規定應收取之營業稅額）減進項稅額（營業
30 人購買貨物或勞務時，依規定支付之營業稅額），其餘額若
31 為正數，為應納稅額，營業人應先繳納；反之，若為負數，

01 即為溢付稅額，若產生進項稅額大於銷項稅額之情形，依營
02 業稅法第39條第2項之規定，此等溢付稅額應留抵供以後稅
03 捐週期扣抵。復參營業稅法施行細則第52條第2項第1款，營
04 業稅進項稅額准予扣抵或退還，應以已依營業稅法第35條規
05 定申報者為前提，若經查獲始提出合法進貨憑證或非屬可扣
06 抵之進項憑證，則核定補徵應納稅額時，尚無法以該進項稅
07 額自漏稅額中減除。末參財政部89年10月19日台財稅第8904
08 57254號函（101年5月24日台財稅字第10104557440號令修
09 正，下稱財政部89年10月19日函），可資扣抵或退還之進項
10 稅額以「已申報」者為前提，且計算漏稅額應扣減之累積留
11 抵，以自違章行為發生日起至查獲日（調查基準日）止之各期
12 累積留抵稅額之最低金額。原告既未依規定取具進貨對象開
13 立之統一發票作為進項憑證，復未依規定期限申報扣減銷項
14 稅額，則進貨對象遭查獲繳納之營業稅，自難認定屬依法得
15 扣抵之進項稅額，而准予以扣減，此制度亦為司法院釋字第
16 660號解釋意旨所肯認，原告主張進貨對象東懋公司遭查獲
17 未依規定開立統一發票已補繳之營業稅1,925,975元，屬原
18 告之進項稅額，應自被告被查獲補徵之營業稅2,775,200元
19 中扣減，顯係誤解。

20 （二）聲明：原告之訴駁回。

21 四、爭點：

22 （一）原告進貨對象東懋公司已補繳之營業稅1,925,975元，應否
23 核認為原告之進項稅額，而得於其補徵之營業稅2,775,200
24 元中扣減？

25 （二）原告申請退還稅款1,925,975元有無理由？

26 五、本院的判斷：

27 （一）事實概要記載之事實，有原告承諾書暨附表（第1至2頁）、
28 前處分即營業稅違章補徵核定通知書（第4至8頁）、原告11
29 4年7月28日申請書（第16至18頁）、原處分（第19至24
30 頁）、訴願決定書（第114至124頁）等附於原處分卷可稽，
31 足信為真實。

01 (二)應適用的法令：

02 1、稅捐稽徵法第28條第1項：「因適用法令、認定事實、計算
03 或其他原因之錯誤，致溢繳稅款者，納稅義務人得自繳納之
04 日起10年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得
05 再行申請。但因可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，
06 其退稅請求權自繳納之日起15年間不行使而消滅。」

07 2、營業稅法

08 (1)第15條第1項及第3項：「營業人當期銷項稅額，扣減進項稅
09 額後之餘額，為當期應納或溢付營業稅額。……進項稅額，
10 指營業人購買貨物或勞務時，依規定支付之營業稅額。」

11 (2)第19條第1項第1款：「營業人左列進項稅額，不得扣抵銷項
12 稅額：一、購進之貨物或勞務未依規定取得並保存第33條所
13 列之憑證者。」

14 (3)第33條第1款及第3款規定：「營業人以進項稅額扣抵銷項稅
15 額者，應具有載明其名稱、地址及統一編號之左列憑證：
16 一、購買貨物或勞務時，所取得載有營業稅額之統一發
17 票。……三、其他經財政部核定載有營業稅額之憑證。」

18 (4)第35條第1項：「營業人除本法另有規定外，不論有無銷售
19 額，應以每2月為1期，於次期開始15日內，填具規定格式之
20 申報書，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申
21 報銷售額、應納或溢付營業稅額……。」。

22 3、營業稅法施行細則

23 (1)第30條第1項：「統一發票扣抵聯經載明『違章補開』者，
24 不得作為扣抵銷項稅額或扣減查定稅額之憑證……。」

25 (2)第52條第2項第1款：「本法第51條第1項第1款至第6款之漏
26 稅額，依下列規定認定之：一、第1款至第4款及第6款，以
27 經主管稽徵機關依查得之資料，包含已依本法第35條規定申
28 報且非屬第19條規定之進項稅額及依本法第15條之1第2項規
29 定計算之進項稅額，核定應補徵之應納稅額為漏稅額。」

30 4、財政部89年10月19日函：「主旨：關於加值型及非加值型營
31 業稅法(以下簡稱營業稅法)施行細則第52條第2項第1款所稱

漏稅額，如何認定……說明：二、營業稅法施行細則第52條第2項第1款規定，營業稅法第51條第1項第1款至第4款及第6款，以經主管稽徵機關依查得之資料，核定應補徵之應納稅額為漏稅額。上開漏稅額之計算……應扣減營業人自違章行為發生日起至查獲日(調查基準日)止經稽徵機關核定之各期累積留抵稅額之最低金額為漏稅額。三、又依營業稅法第35條第1項規定，營業人不論有無銷售額，應按期填具申報書，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。準此，營業人之進項稅額准予扣抵或退還，應以已申報者為前提，故營業人違反營業稅法第51條第1項第1款至第4款及第6款，據以處罰之案件，營業人如於經查獲後始提出合法進項憑證者，稽徵機關於計算其漏稅額時不宜准其扣抵銷項稅額。四、另有關稽徵機關查獲漏進漏銷之案件，營業人於進貨時既未依規定取得合法進項憑證，自無進項稅額可扣抵銷項稅額，故稽徵機關補徵其漏報銷售額之應納稅額時，不宜按銷項稅額扣減查獲進貨金額計算之進項稅額後之餘額核認。」

(三)前處分經被告重新為實體之審酌，作成本件原處分，原告起訴合法：

1、依憲法第19條規定人民有依法律納稅之義務。國家如違法徵收稅款，人民基於憲法第15條保障之財產權，無待法律規定或保護規範理論的中介，本於基本權之防禦功能自得直接對國家主張稅法上之不當得利請求權，方能排除國家違法徵收稅捐之侵害。稅法上不當得利請求權之內涵，包括除去國家違法之稅捐債權、請求退還無法律上原因所收取之稅款。只是行使請求權之方式，基於法治國家正當行政程序之要求，依憲法第16條規定，仍得由立法者綜合考量人民之行政救濟權利、稽徵成本、行政效率等因素，就獲得適當救濟之程序性基本權具體內容，妥為規劃(司法院釋字第663號解釋意旨參照)。課稅處分之存續力，基於不同稅目與應對個案事實之需要，尚不可一概而論；但至少在「稽徵機關實體調查

01 後核定稅捐處分」的情形，依行政程序法第110條第3項規
02 定，行政處分未經撤銷、廢止，或未因其他事由而失效者，
03 其效力繼續存在。立法者衡酌上開因素，為確保納稅義務人
04 受憲法保障之稅法上不當得利請求權，設有稅捐稽徵法第35
05 條之程序，已提供適時之救濟途徑，符合法治國之正當法律
06 程序原則。納稅義務人如有不服，應提起復查、訴願。如納
07 稅義務人已繳納部分或全部稅款，人民請求撤銷課稅處分
08 （除去國家違法之稅捐債權），其實也蘊含有依憲法保障之
09 稅法上不當得利請求權申請退稅的意思。納稅義務人如未於
10 法定期間內申請復查、訴願，或遭駁回確定（未提起行政訴
11 訟），經實體調查核定稅捐之處分即生存續力。

12 2、稅捐稽徵法第28條也是行使稅法上不當得利請求權的依據之
13 一，但原則上並不適用經實體調查後核定稅捐處分之情形。
14 否則核定稅捐之處分效力將成具文，形同鼓勵人民不遵守稅
15 捐行政救濟程序、消極或怠為提起救濟，事後再藉由稅捐稽
16 徵法第28條讓紛爭一再復燃，無從提高行政效能（行政程序
17 法第1條參照），也過度傷害行政處分所維繫之法安定性。
18 故解釋上稅捐稽徵法第28條應僅限於稽徵機關未作成課稅處
19 分（納稅義務人自動報繳）；或未經實體調查、僅形式上依
20 申報或底冊即發單課徵；或事後發生溯及效力之事件導致原
21 課稅處分的基礎有所變動等情形，納稅義務人方得據以申請
22 退稅。在稽徵機關實體調查後核定稅捐處分之情形，納稅義
23 務人行使稅法上不當得利請求權之方式，仍應依稅捐稽徵法
24 第35條規定，提起復查、訴願，藉由行政機關自我省察處分
25 之合法性，從而保障納稅義務人之不當得利請求權，如有違
26 法課徵，自應退還稅款。如此解釋方能兼顧納稅義務人退稅
27 請求權與行政處分之法安定性。經實體調查後核定稅捐處
28 分，受適法有效之推定，於法定救濟期間經過而生存續力，
29 國家保有稅款即有法律上原因，除非有事後發生溯及效力之
30 事件導致原課稅處分的基礎有所變動，原則上納稅義務人不
31 得再依同法第28條規定請求退稅。但納稅義務人如對已確定

01 稅捐處分之合法性有疑義，仍得依行政程序法第128條規定
02 申請程序重開、或由稽徵機關依同法第117條規定職權撤銷
03 違法之核定稅捐處分、或促請稽徵機關重新為實體之審酌，
04 作成第二次裁決，以解消存續力之限制，尚無對納稅義務人
05 權利保障不足之處；如稽徵機關作成第二次裁決，納稅義務
06 人自得對該裁決提起訴願、行政訴訟。

07 2、立法者以稅捐稽徵法第35條規定，藉由行政自我省察課稅處
08 分合法性的方式，確保納稅義務人受憲法保障之稅法上不當
09 得利請求權，如納稅義務人經復查、訴願後仍有不服，在法
10 定期間內向行政法院起訴。實務上向來以審查課稅處分合法
11 性之撤銷訴訟方式，維護人民受憲法保障之稅法上不當得利
12 請求權（如經撤銷，所收稅款應自動退還，訴訟上亦得搭配
13 請求返還稅款之給付聲明）；但如前述，納稅義務人如繳納
14 部分或全部稅款，請求撤銷課稅處分，其實也蘊含有依憲法
15 保障之稅法上不當得利請求權申請退稅的意思。故除撤銷訴
16 訟外，人民亦得依憲法保障之稅法上不當得利請求權，以課
17 予義務方式請求法院撤銷違法課稅處分，並作成退還稅款之
18 行政處分。此時的撤銷聲明當然就不是一般情形的「附屬性
19 聲明」，而具有稅法上特殊性。訴訟類型之區分是為了便利
20 人民起訴，使訴訟程序較有效率，並不是人民起訴的障礙；
21 為保護人民不受違法課稅處分侵害、保障人民財產權，撤銷
22 訴訟、課予義務訴訟都是能有效達到目的之訴訟類型。

23 3、經查，前處分係經被告實體調查後核定之處分（原處分卷第
24 4至8頁），原告未申請復查而生存續力。本件屬於「稽徵機
25 關實體調查後核定稅捐處分」之情形，亦無事後發生溯及效
26 力之事件導致原課稅處分的基礎有所變動之事由，依上開說
27 明，不適用稅捐稽徵法第28條之退稅請求權，原告據此主張
28 尚屬有誤。前處分既受適法有效推定，並生存續力，即不能
29 認為國家收取稅款有何不當得利之無法律上原因。但本件仍
30 可認為原告有促請被告重新審查前處分之意思，被告收到原
31 告上開請求後，依職權就前處分重新為實體之審酌，而作成

01 拒絕退稅之第二次裁決即原處分（原處分卷第47頁）。因被
02 告重新審查前處分合法性本即蘊含有國家是否違法徵收稅
03 款、應否退還稅款的意義，二者無從分離；故本件作為程序
04 標的之原處分其實是「已因重新審查而解消存續力之前處
05 分」。如原告遵期提起行政訴訟，前處分的訴訟類型，實務
06 上向來以撤銷訴訟方式來維護納稅義務人受憲法保障之稅法
07 上不當得利請求權；但如前述，原告請求撤銷課稅處分，同
08 時也是行使稅法上不當得利請求權，依法申請退還溢繳之稅
09 款，亦得提起課予義務訴訟；基於處分權主義，原告選擇以
10 課予義務訴訟請求法院審查原處分（即已因重新審查而解消
11 存續力之前處分）合法性並作成退還稅款行政處分，亦能達
12 到目的，也不影響原告訴訟上權益。原告對原處分經訴願後
13 提起本件訴訟，起訴應為合法。

14 （四）原告以東懋公司已繳納之營業稅款中之1,925,975元為其進
15 項稅額，主張扣抵營業稅，於法無據：

16 1、司法院釋字第700號解釋理由書指出：「……依營業稅法第1
17 4條、第15條、第16條、第19條、第33條及第35條規定，加
18 值型營業稅採稅額相減法，並採按期申報銷售額及統一發票
19 明細表暨依法申報進項稅額憑證，據以計算當期之應納或溢
20 付營業稅額（同院釋字第685號解釋參照）。且同法第15條
21 第1項規定當期銷項稅額得扣減之進項稅額，以依法登記之
22 營業人取得同法第33條所列之合法要式憑證，且於申報期限
23 內檢附向主管稽徵機關申報扣減，而據以計算當期應納或溢
24 付營業稅額為前提要件（同院釋字第660號解釋參照）。
25 ……財政部89年10月19日函綜合營業稅法第15條第1項、第3
26 3條、第35條第1項、第43條第1項第3款、第51條第1款及營
27 業稅法施行細則第29條、第52條第2項第1款等規定，限以取
28 得合法進項憑證，且依規定期限申報者，始得據以扣抵銷項
29 稅額，符合加值型營業稅按週期課徵，並能自動勾稽之整體
30 營業稅法立法目的，亦無違於依法履行協力義務之營業人得
31 將營業稅轉嫁消費者負擔之經濟意義及實質課稅之公平原

則，不使未依法履行協力義務之營業人，亦得與依法履行協力義務之營業人立於相同之法律地位，致破壞加值型營業稅立基之登記及申報制度。故系爭函以經稽徵機關循前開規定核定之應納稅額為漏稅額，並據以計算漏稅罰，並未增加營業人法律上所未規定之義務，於憲法第19條之租稅法律主義尚無牴觸。」是財政部89年10月19日函有關營業人之進項稅額准予扣抵或退還，限以取得合法進項憑證，且依規定期限申報者，始得據以扣抵銷項稅額，與法規意旨相符，自可予以援用。

2、經查，原告於108年1月1日至112年12月31日間向東懋公司進貨，未依規定取得進項憑證金額65,930,178元，同期間漏開統一發票漏報銷售額72,480,992元，經核定應補徵稅額2,775,000元，原告於裁罰處分核定前承認違章事實及補繳稅款，並承諾繳清罰鍰，有原告114年3月3日承諾書暨附表在卷可參（原處分卷第1至2頁）；嗣東懋公司認諾110年1月至112年12月漏未開立統一發票及報銷售額81,000,000元，並經核定補徵稅額4,050,000元，東懋公司於114年7月4日繳清稅款在案，亦有財政部南區國稅局115年4月2日南區國稅法務字第1152003352號函暨東懋公司補繳營業稅相關資料（本院卷第119至135頁）、東懋公司核定稅額繳款書（原處分卷第14頁）等足證。而原告於110年1月至112年12月未依規定自東懋公司取得進項憑證金額為38,519,503元（不含稅），有上開承諾書之附表可稽，應可認定。

3、次查，原告出具承諾書後業於114年4月10日繳清營業稅本稅2,775,200元，且未申請復查，而告確定，為原告所不爭執，有本院115年3月30日準備程序筆錄（本卷卷第97頁）可證，嗣原告於114年7月28日具函主張東懋公司前已繳納之營業稅額4,050,000元中之1,925,975元，屬於原告之可扣抵進項稅額等語。惟依前引行為時營業稅法第51條第1項第1款規定、同法施行細則第52條第2項第1款，及財政部89年10月19日函可知，營業稅應納稅額之計算，係營業人當期銷項稅

01 額，扣減進項稅額後之餘額，為當期應納或溢付營業稅額。
02 惟營業人如欲以進項稅額扣抵當期銷項稅額，須於次週期開
03 始後依規定時間，以合於規定之憑證申報行使之，故關於扣
04 抵進項稅額，非稽徵機關所得代為。是營業人之進項稅額准
05 予扣抵或退還，應以已申報者為前提，倘營業人遭查獲短漏
06 稅後，始提出內含或載有進項稅額之憑證，未符依規定申報
07 之意旨，自無許其於遭稽徵機關查獲後，再以未依規定申報
08 之進項稅額扣抵依查得銷售額計算之銷項稅額。準此，原告
09 既未提出合法載有進項稅額之憑證，更未於申報期間行使
10 之，已顯不符合營業稅法第35條第1項及同法施行細則第29
11 條規定進項稅額之扣抵採申報制，縱使前手營業人東懋公司
12 已補繳營業稅屬實，依上開司法院釋字第700號解釋、營業
13 稅法及財政部89年10月19日函規定之意旨，依法仍不得扣
14 抵。原告主張被告拘泥於原告並無進項憑證可資扣抵銷項稅
15 額，故未一併考量原告進項稅額扣抵權之存在云云，核無足
16 採。

17 4、至於原告主張營業稅法施行細則第30條之規定，有以法規命
18 令牴觸母法之不法、增加法律所無之限制，與加值型營業稅
19 立法意旨相違等語。查，依營業稅法第15條第1項、第19條
20 第1項第1款及第33條規定，營業人購進之貨物或勞務未依規
21 定取得並保存同法第33條所列之憑證者，不得扣抵銷項稅
22 額。是當期銷項稅額得扣減之「進項稅額」，自應符合第33
23 條之規定。雖不以統一發票為唯一憑證，惟其他憑證仍須為
24 經財政部核定載有營業稅額者為限。營業稅法施行細則第30
25 條規定符合營業稅法之規範意旨，並無增加法律所無之限
26 制。況且，營業人之違章行為已成立，不因嗣後補行開立憑
27 證而異，倘「違章補開」之憑證得作為扣抵銷項稅額之憑
28 證，如同變相鼓勵違章行為，亦與誠實申報義務有違。原告
29 主張，並無理由。

30 六、綜上所述，原告之主張，均不足採。原處分重新審查前處分
31 後，否准原告退還營業稅款，並無違誤，訴願決定遞予維

持，亦無不合。原告起訴請求撤銷訴願決定及原處分，並請求被告作成退還溢繳之營業稅款1,925,975元之行政處分，為無理由，應予駁回。本件事證已經明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，認與判決結果不生影響，無一一論述的必要，併此說明。

七、結論：原告之訴無理由。

中 華 民 國 115 年 5 月 28 日

審判長法官 林 彥 君

法官 邱 美 英

法官 黃 奕 超

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院高等行政訴訟庭提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（均須按他造人數附繕本）。

三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，逕以裁定駁回。

四、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書（行政訴訟法第49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人（同條第3項、第4項）。

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
(一)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1. 上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2. 稅務行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。

01

	3. 專利行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
(二)非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1. 上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4. 上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。	

02

中 華 民 國 115 年 5 月 29 日

03

書記官 李 佳 芮