

臺北高等行政法院判決

110年度訴更一字第82號

111年6月9日辯論終結

原告 佳醫健康事業股份有限公司

代表人 傅輝東（董事長）

訴訟代理人 張芷 會計師

被告 財政部關務署基隆關

代表人 呂敬銘（關務長）

訴訟代理人 張培瑤

上列當事人間進口貨物核定稅則號別事件，原告不服財政部中華民國107年9月6日台財法字第10713918480號（案號：第10700487號）訴願決定，提起行政訴訟，經本院107年度訴字第1402號判決駁回後，原告不服，提起上訴，經最高行政法院以109年度上字第820號判決廢棄，發回本院更為審理，本院判決如下：

主 文

訴願決定及原處分（含復查決定）關於附表所示「血液透析器」改定稅則號別增加之稅捐計新臺幣11,608,885元（包括關稅稅額11,056,083元及營業稅稅額552,802元）部分，均予撤銷。

第一審及發回前上訴審訴訟費用均由被告負擔。

事實及理由

一、程序事項：本件原告起訴後，被告代表人由楊崇悟變更為呂敬銘，茲據變更後之代表人呂敬銘具狀聲明承受訴訟（本院卷第725頁），核無不合，應予准許。

二、事實概要：

原告委由貿一報關有限公司及平安報關行股份有限公司於民國106年3月至11月間，向被告報運進口德國、日本及泰國產製血液透析器及透析液過濾器等貨物計26批（報單號碼及日

期詳見附表），就血液透析器原申報稅則第9018.90.50號「人工腎（透析）裝置」，稅率0%，就透析液過濾器原申報稅則第9018.90.80號「其他第9018節所屬之貨品」，稅率0%，經電腦核定附表序號1至18之報單以免審免驗（C1）或文件審核（C2）方式通關，並依關稅法第18條第1項規定，按申報事項先行徵稅放行，事後再加審查；序號第19至26之報單以文件審核（C2）方式通關，其中序號第22號之報單經被告改以貨物查驗（C3）方式通關。嗣經被告審查結果，認來貨為中空纖維型血液透析器及透析液過濾器，改列稅則為第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」，以稅率3%重行核定應納關稅及營業稅，通知補徵稅費合計新臺幣（下同）11,695,094元（詳如附表）。原告不服，申請復查，未獲被告107年3月16日基普五字第1061022827號復查決定（下稱原處分）變更，提起訴願復經決定駁回，遂提起行政訴訟。前經本院以107年度訴字第1402號判決（下稱前審判決）駁回後，原告提起上訴，經最高行政法院以109年度上字第820號判決廢棄前審判決，發回本院更為審理。

三、本件原告主張略以：

- (一)原告所爭執為原處分關於「血液透析器」之關稅稅額計11,056,083元，以及因關稅稅額增加後所增加之營業稅稅額計552,802（原誤載為552,805元，業經當庭更正）部分，合計共11,608,885（原誤載為11,608,888元，業經當庭更正）；另原處分關於「透析液過濾器」因改列稅則號別而適用3%關稅稅率所生稅額影響部分，原告不再爭執。
- (二)查本件系爭血液透析器貨物經被告於106年改列稅則號別至第84章項下之前，原告逾10年以上均以稅則號別第9018.90.50號「人工腎（透析）裝置」辦理申報進口，除以C1（免審免驗）方式通關外，自96年至105年度每一年度均有以C2（文件審查）或C3（貨物查驗）方式，經海關以書面審核或由驗貨員查驗貨物後核定以稅則第90章項下第9018.90.50號後通關放行（更證八）；且除原告外，國內其他「血液透析

器」進口業者亦長期以稅則號別第90章項下第9018節報運該貨品進口，顯已具通案性，此再參最高行政法院109年度上字第931號及本院110年度訴字第24號更為審理之判決亦已肯認：（1）貨物申報稅則號別為第90章項下，其稅率皆為免稅，自不因歸列第90章項下第9018節或第9021節，即認非形成通案性歸列稅則；（2）系爭血液透析器歸列於第90章項下之「免稅」稅則號別係行之多年，已具有普遍之通案性質；（3）同具通案性之「『已』裝入套管之中空纖維膜」零件所屬貨品「血液透析器」如欲變更改歸列稅則號別第8421.29.90號，應報財政部核定後以財政部令發布，並自發布日生效。然本件被告未依循相關財政部解釋函令（財政部75年4月19日台財關第7505338號函、財政部77年3月23日台財關第770027306號函釋、財政部91年3月8日台財關字第0910550152號令釋、108年7月12日台財關字第1081014568號令及109年7月6日台財關字第1091015146號令）之通案歸列稅則變更原則報請財政部核定變更，而係逕以新聞稿所示見解，將系爭「血液透析器」貨物改列稅則號別第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」，顯有失正當程序致有違法之情，系爭血液透析器貨物因改列稅則號別而適用3%進口稅率所核課之關稅稅額及因此增加之營業稅額核定部分，亦屬不法，應予撤銷。

(三)爰聲明求為判決：訴願決定及原處分（含復查決定）關於附表所示「血液透析器」改定稅則號別增加之稅捐計11,608,885元（包括關稅稅額11,056,083元及營業稅稅額552,802元）部分，均予撤銷。

四、被告則以： □

(一)為查明原告進口系爭貨物（血液透析器及透析液過濾器）之稅則號別歸列情形，爰分別以進口日期區間「101年1月1日至106年2月28日」、稅則號別「9018」、貨名「DIALYSER」（即血液透析器之英文貨名）及「透析液過濾器」、原告統一編號「00000000」為關鍵字，經海關電腦篩選結果，其中

01 「DIALYSER」歸列稅則號別第9018.90.50號者計165批（附
02 件1），「透析液過濾器」歸列稅則號別第9018.90.80號者計
03 22批（附件2）。次查，原告自100年以來持續進口血液透析
04 器貨品，且以稅則號別第9018.90.50號「人工腎（透析）裝
05 置」為「免稅」報運進口，其他絕大多數血液透析器業者亦
06 以稅則號別第9018節醫療器材免稅申報進口等情，亦經最高
07 行政法院109年度上字第931號判決（附件3第11頁）查明。

08 (二)並聲明求為判決：原告之訴駁回。

09 五、上開事實概要欄所述之事實經過，除下列爭執事項外，其餘
10 為兩造所不爭執，並有：原處分（訴願卷第20頁至29頁）、
11 訴願決定書（前審卷一第57頁至77頁）、原告進口血液透析
12 器歸列稅則號別第9018.90.50號之紀錄共計165批（本院卷
13 第37頁至79頁）、原告進口透析過濾器歸列稅則號別第901
14 8.90.80號之紀錄共計22筆（本院卷第81頁至89頁）、被告
15 核算本件改列稅則號別所增加之稅額（本院卷第107頁至108
16 頁、第669至670頁）、原告就系爭「血液透析器」進口貨物
17 歷年申報通關方式清單（本院卷第365頁）、本件系爭「血
18 液透析器」進口貨物報單及被告發函補稅通知、繳款書影本
19 （本院卷第369頁至613頁），及原告整理相同案況行政爭訟
20 結果彙整表（本院卷第615頁）等文件可參，自堪認為真
21 正。是本件爭執事項厥為：(一)原處分將系爭「血液透析器」
22 貨物歸列為海關進口稅則號別第8421節之範疇，是否有誤？
23 (二)系爭「血液透析器」貨物歸列於第9018節項下，是否已具
24 有普遍之通案性質？(三)本件進口「血液透析器」貨物之稅則
25 號別變更，有無違反財政部函令所定程序？原處分補徵關稅
26 （進口稅）及因此增加之營業稅捐部分，是否適法？□

27 六、本院之判斷：

28 (一)系爭「血液透析器」貨物應歸列為海關進口稅則號別第8421
29 節之範疇，於法無違：

30 1. 按關稅法第3條第1項規定：「關稅之徵收及進出口貨物稅則
31 之分類，除本法另有規定者外，依海關進口稅則之規定。海

關進口稅則，另經立法程序制定公布之。」海關進口稅則總則一規定：「本稅則各號別品目之劃分，除依據本稅則類、章及其註，各號別之貨名及解釋準則之規定外，並得參據關稅合作理事會編纂之『國際商品統一分類制度（HS）註解』及其他有關文件辦理。」海關進口稅則解釋準則一、二及六規定：「海關進口稅則貨品之分類應依下列原則辦理：一、類、章及分章之標題，僅為便於查考而設；其分類之核定，應依照稅則號別所列之名稱及有關類或章註為之，此等稅則號別或註內未另行規定者，依照後列各準則規定辦理。二、（甲）稅則號別中所列之任何一種貨品，應包括該項貨品之不完整或未完成者在內，惟此類不完整或未完成之貨品，進口時需已具有完整或完成貨品之主要特性。該稅則號別亦應包括該完整或完成之貨品（或由於本準則而被列為完整或完成者），而於進口時未組合或經拆散者。……六、基於合法之目的，某一稅則號別之目下物品之分類應依照該目及相關目註之規定，惟該等規定之適用僅止於相同層次目之比較。為本準則之適用，除非另有規定，相關類及章之註釋亦可引用。」準此，進口貨物稅則號別之核定，係屬貨品特徵與稅則規定之涵攝問題，關於稅則號別之適用，原則上應依稅則號別所列之貨名為之，而是否屬該貨名規範範圍，則應依有關之類或章註判斷之，若無適當之節或註解可適用，再參考海關進口稅則解釋準則及HS解釋準則之適用，決定貨物稅號之歸屬。

2. 海關進口稅則第8421節為「離心分離機，包括離心式脫水機；液體或氣體過濾及淨化機具」，其下稅則第8421.29.90號為「其他液體過濾或淨化機具」，第1欄稅率「3%」。第9018節為「內科、外科、牙科或獸醫用儀器及用具，包括醫學插圖器、其他電氣醫療器具及測定目力儀器」，其下稅則第9018.90.50號「人工腎（透析）裝置」、第9018.90.80號「其他第9018節所屬之貨品」，第1欄稅率均為「免稅」。按HS註解關於稅則第90章章註2（a）之規定：「……凡本章

之機器、用具、儀器或器具所用之零件及附件，應按下列規定分類：（a）凡零件及附件屬於本章或第84章、第85章或第91章（第84.87、85.48或90.33節除外）中任何節所包括之貨品，均應歸入其各節。」又對稅則第90章之詮釋，於總則篇（III）零件及附件中亦闡示：「除依本章章註1規定者外，零件及附件經證實為專用於或主要用於本章之機器、用具、儀器或器具者，得隨同其所屬機器用具等歸入同一節。但這項規定不適用於下列各項：（1）構成本章或第84、85或91章（第84.87、85.48或90.33節除外）特別節別所屬物品之零件或附件。例如：電子顯微鏡用的真空泵仍歸入第84.14節之泵內……」依該HS註解之舉例，電子顯微鏡用的真空泵，因真空泵為稅則第84.14節「空氣泵或真空泵、空氣壓縮機或其他氣體壓縮機及風扇；含有風扇之通風罩或再循環罩，不論是否具有過濾器均在內」所列貨品，即應歸入該節稅則，不與電子顯微鏡一併歸列稅則第9012節「光學顯微鏡以外之顯微鏡；繞射器具」，則循此歸列原則，進口貨品即使屬於稅則第90章儀器或器具所用之「零件及附件」，只要該貨品本身核屬第84章等各節所列貨品，即應歸入其各節，而不歸入第90章。

3. 經查，稅則號別第9018.90.50號「人工腎（透析）裝置」，包括血液透析機、水處理系統、血液透析器、透析液等。系爭血液透析器屬「人工腎（透析）裝置」之零件，係由套管及中空纖維薄膜組成，利用管路連接人工腎（透析）裝置，使血液及透析物循環並過濾有毒物質，用於腎臟衰竭病患執行血液透析療程，此有血液透析系統組成說明資料在卷可參（前審卷一第109至111頁、第117至127頁）。另揆諸HS註解對稅則第8421節之詮釋：「……（II）過濾或淨化液體或氣體用之機器及其裝置：……本節包括所有類型（如物理性、機械性、化學性、磁性、電磁性、靜電性等）之過濾器與淨化器，自工廠所用之大型者，至內燃機或家庭所用小型者不等……大體而言，本節之過濾機器或裝置，大致上可依照其

01 用於液體抑或氣體而分為兩種不同之類型：（A）液體用之
02 過濾及淨化機器等，包括硬水軟化器。本組之液體過濾器，
03 係分離液體內之固體、油質或膠體微粒之用。例如，將之通
04 過薄片膜、薄膜或成塊之多孔性物質……。」足見血液透析
05 器本身即為液體過濾器，屬稅則第8421節之範疇。從而，被
06 告將血液透析器列為稅則號別第8421.29.90號「其他液體過
07 濾或淨化機具」，與海關進口稅則總則一及解釋準則一、六
08 等規定並無不合。

09 （二）原告頻繁將系爭血液透析器貨物歸列於第9018節項下，被告
10 均未予否准改列，已具有普遍之通案性質：

11 1. 按憲法第19條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課
12 人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就
13 租稅主體、租稅客體、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等
14 租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之。蓋稅捐
15 本質上為對人民財產之侵害，必須依據法律始得課徵，而稅
16 率為稅捐構成要件，其變動務必踐行立法程序並公告之，此
17 為稅捐法定原則，以維護人民財產權。惟有關進口貨物在關
18 稅法上之類別歸屬（即如何在稅則號別中所列各式各樣的產
19 品，歸入其中之一特定產品），乃屬「將實際存在之貨品，
20 涵攝至稅則號別所抽象定義之『特定貨物法律概念』」中，
21 核屬法律涵攝議題，前已述及。是海關對於進口貨品之稅則
22 歸列先後不同會因而導致稅率不同，倘之前經由長時間及案
23 例數量之累積，該等具體化涵攝至稅則號別之見解，儼然成
24 為人民及國家各部會（包括海關）就該進口商品稅率之共
25 識，擬變更該等因長期涵攝所生之共識，屬於法律見解之變
26 更；當其涉及具反覆適用性質之通案歸列稅則變更，雖無庸
27 透過立法程序予以變更（因為海關進口稅則該等抽象規範本
28 身並無錯誤），但發生如何兼顧人民對原先法律見解之信
29 賴，是否應予保護之問題。

30 2. 關於海關發現原所歸列之類目號別不適當，擬變更其稅則號
31 別課稅時應循之處理原則，依原告報運進口系爭血液透析器

貨物時之財政部75年4月19日台財關第7505338號函（下稱75年4月19日函）：「海關對於進口貨品之稅則歸類，應求前後一致。如發現原所歸列之類目號別不適當，擬變更其稅則號別課稅時，除已明文修訂者外，應先報部核定。」財政部77年3月23日台財關第770027306號函（下稱77年3月23日函）：「海關對於進口貨品之稅則歸列，如發現所歸列之類目號別不適當，擬變更其稅則號別課稅者，應依本函說明二辦理。說明：二、海關於核定稅則號別時，依據廠商提供之資料及稅則分類紀錄卡，如發現該進口貨物行之多年歸列之稅則號別不適當，擬變更其稅則號別且將影響進口人之權益者，除已明文修訂者外，應先報部核定；至進口貨物分類之異議（註：現行規定為復查）案件，……其所涉通案歸列原則如欲變更，仍應依本部75台財關第7505338號函規定辦理。」財政部91年3月8日台財關字第0910550152號令（下稱91年3月8日令）：「為保障納稅義務人權益，有關進口貨物行之多年歸列之稅則號別不適當案件，依下列原則辦理：一、海關對於進口貨品之稅則歸列，如發現所歸列之稅則號別不適當，擬變更其稅則號別且將影響進口人之權益者，仍依本部75年4月19日……函及77年3月23日……函之規定，由關稅總局報部核定，以求程序周延。二、此類案件應報部核定之原則為：（一）適用範圍：貨物不論是否經海關查驗或審查文件後所歸列之稅則號別，均有適用。（二）整體性：海關對同一進口貨物，不論自同一關區進口，或自數個不同關區進口，均核定為同一稅則號別者。（三）延續性：按進口行為之延續性，須同時考量進口期間及進口次數。亦即進口行為需具有持續性，且有頻繁之進口紀錄，並視產品特性而定。三、為利於海關執行，減少爭訟，且基於保障業者權益之考量，此類本部核定改列進口貨物稅則號別之案件，本部將依行政程序法第159條第2項第2款暨第160條第2項規定以令發布之，並登載於本部公報（註：現為行政院公報），改列之稅則號別自發布令之日起生效。有關擬變更稅則號別

01 之進口貨品，在海關發現後報部至本部核定發布前，基於稅
02 率變動不溯及既往，在稅率之適用方面，由海關依進口貨物
03 之原稅則稅率辦理，以符法律安定性。……」財政部108年7
04 月12日令雖廢止財政部91年3月8日令，另財政部109年7月6
05 日台財關字第1091015146號令（下稱財政部109年7月6日
06 令）雖廢止財政部75年4月19日函及財政部77年3月23日函。
07 惟參酌財政部109年7月6日令亦同樣闡釋：「一、海關發現
08 進口貨物歸列之稅則號別不適當，擬予變更時，應依下列原
09 則辦理：（一）涉及具反覆適用性質之通案歸列稅則變更，
10 基於平等原則，對全體納稅義務人均有適用者，不論係因已
11 作成之稅則疑問解答見解不適當、已作成之稅則預先審核見
12 解不適當或參考世界關務組織（WCO）對國際商品統一分類
13 制度（HS）註解之增修及其他有關文件而作成之變更等情
14 形，應依行政程序法第159條第2項第2款及第160條第2項規
15 定，以部令發布，並登載於行政院公報，自發布日（或指定
16 之將來一定期日）生效。但稅則號別變更影響簽審規定適用
17 時，應先會商貿易主管機關意見後，再踐行變更稅則號別程
18 序。（二）不涉及通案歸列稅則變更者，海關得逕依職權就
19 個案改列進口貨物稅則號別……」準此，在法律涵攝變更後
20 之法律見解為不利於納稅義務人之情形（即海關取得課徵關
21 稅權），上開財政部函令之適用將有利於納稅義務人，無違
22 關稅法之立法本旨及法律保留原則，財政部所屬機關應予遵
23 從適用。是以，有關進口貨物之稅則號別變更，倘涉及具反
24 覆適用性質之通案歸列稅則變更，依上開財政部函令，即須
25 報經財政部核定，以部令發布，並自發布日生效，倘未踐行
26 前開程序，即於法有違，此乃財政部前開函令向來一貫之見
27 解，從未變更，被告為其下級機關，於本件自應遵守前開關
28 於改列稅則號別之財政部函令所揭示正當程序要求，否則因
29 此增加關稅及營業稅核課之部分所為補稅處分，即屬違法，
30 此有最高行政法院109年度上字第820號發回判決意旨可資參
31 照。又接受發回或發交之高等行政法院，應以最高行政法院

01 所為廢棄理由之法律上判斷為其判決基礎，行政訴訟法第26
02 0條第3項定有明文。本件既為最高行政法院發回更審之案
03 件，本院在此個案中，自應受最高行政法院發回判決所表示
04 個案法律意見之拘束，並依其提示之前揭法律意見，據為解
05 釋法律之指針。

06 3. 查原告自96年即有開始進口血液透析器產品，均以第9018.9
07 0.50號之稅則號別申報，此有原告提出之系爭血液透析器貨
08 物歷年申報資料在卷可稽（本院卷第365頁），另據被告以
09 進口區間「101年1月1日至106年2月28日」、系爭血液透析
10 器英文貨物「Dialyser」名稱查詢，得知原告在此期間歸列
11 稅則號別第9018.90.50號申報進口者共計有165批，有調印
12 進出口報單作業查詢資料附卷可考（本院卷第37至79頁），
13 倘再加計原告於本件審理時陳稱系爭血液透析器貨物除以
14 「Dialyser」貨名申報進口外，有時係以「Dialyzer」貨名
15 申報進口，故在此期間原告以歸列稅則號別第9018.90.50號
16 申報進口之實際數量可能較被告所查詢得知之前開數量更
17 多，有原告提供之系爭血液透析器貨物進口報單影本在卷可
18 參（本院卷第369至613頁）；且除原告以外之其他進口血液
19 透析器業者，諸如香港商安馨股份有限公司台灣分公司、英
20 屬維京群島商卡汀諾股份有限公司台灣分公司、台灣費森尤
21 斯醫藥股份有限公司等，絕大多數亦以稅則號別第9018節之
22 醫用儀器及用具免稅號別申報進口，此亦有原告所整理相關
23 實務案例判決影本及彙整表附卷可資佐證（本院卷163至363
24 頁、第643頁），並為被告所不爭執（參本院卷第651頁準備
25 程序筆錄）。足證系爭血液透析器貨物歸列稅則號別第9018
26 節以下，而為「免稅」進口，此實務運作狀態已維持相當時
27 日，並成為前述血液透析器進口業者之共識，均引為申報之
28 基礎，各進口海關就此亦無異見，已具有普遍之通案性質，
29 堪可認定。

30 (三)本件進口系爭血液透析器貨物之稅則號別變更，被告未踐行
31 報財政部核定以部令發布等程序，有違前開財政部函令所定

01 程序：

- 02 1. 被告就系爭血液透析器貨物改列稅則號別乙事，援引財政部
03 關務署106年4月5日台關稅字第1061006620號令以「未裝入
04 套管之已成形中空纖維膜，供組裝血液透析器用者，屬液體
05 過濾及淨化機具之零件，依據海關進口稅則解釋準則一（稅
06 則第90章章註二（甲））及六規定，歸列稅則第8421.99
07 目，並自本令發布之日起適用之」，及該署於106年8月14日
08 發布之新聞稿指出系爭血液透析器貨物及其零件「已裝入套
09 管之中空纖維膜」均應歸列稅則第8421.99目以下適當稅
10 號，就附表所示系爭血液透析器貨物原申報稅則號別逕行改
11 列，稅率由免稅提高至3%，驟然變更其稅則號別，致衍生
12 多起行政訴訟，業如前述，然被告通案性之稅則號別見解變
13 更，影響進口人權益甚鉅，本應踐行報財政部核定之正當程
14 序，透過徵詢相關意見及衡量、評估，始得為之，惟被告未
15 經財政部核定，逕行變更血液透析器之稅則號別，改依「稅
16 率3%」核課並增加營業稅額，實有損原告之權益，自非合
17 法。
- 18 2. 末按關稅法第4條規定：「關稅之徵收，由海關為之。」第6
19 條規定：「關稅納稅義務人為收貨人、提貨單或貨物持有人
20 。」第29條第1項規定：「從價課徵關稅之進口貨物，其完
21 稅價格以該進口貨物之交易價格作為計算根據。」加值型及
22 非加值型營業稅法第20條第1項規定：「進口貨物按關稅完
23 稅價格加計進口稅額後之數額，依第10條規定之稅率計算營
24 業稅額。」第41條規定：「貨物進口時，應徵之營業稅，由
25 海關代徵之；其徵收及行政救濟程序，準用關稅法及海關緝
26 私條例之規定辦理。」準此，被告得就原告進口貨物，從價
27 依其所屬稅則號別所示稅率，課徵關稅及營業稅。原告如附
28 表所示報運進口之血液透析器為免稅（關稅），已具通案
29 性，被告未經財政部核定變更，逕將之改列稅則號別第842
30 1.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」，有違稅則號別見
31 解變更應踐行之正當程序，係屬違法，業如前述。是因被告

改列稅則號別後適用3%進口稅率，並據以核課關稅及因此增加之營業稅部分（詳如附表所示），均屬不法。

七、綜上所述，被告於血液透析器報請財政部核定改列稅則號別第8421.29.90號「其他液體過濾或淨化機具」前，逕援引改列後之新稅率（3%）核課關稅，再據以計算營業稅額，並駁回原告就該部分所為復查申請，乃有違財政部函令所定正當程序之違法，訴願決定就此未予糾正，亦有不法。原告聲明求為撤銷訴願決定及原處分（含復查決定）關於附表所示「血液透析器」改定稅則號別增加之稅捐總計11,608,885元（包括關稅稅額11,056,083元及營業稅稅額552,802元）部分，為有理由，應予准許。

八、本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法均與本件判決結果不生影響，故不逐一論述，併此敘明。

據上論結，本件原告之訴為有理由，依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 111 年 7 月 7 日
臺北高等行政法院第三庭

審判長法官 楊 得 君

法官 畢 乃 俊

法官 鄭 凱 文

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，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示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（須按他造人數附繕本）。

三、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241條之1第1項前段）

四、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1項但書、第2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	1. 上訴人或其法定代理人具備律師資格

者，得不委任律師為訴訟代理人	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，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其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。	

中 華 民 國 111 年 7 月 7 日

書記官 吳 芳 靜