臺中高等行政法院判決

108年度訴字第51號

原　　告　檢舉人（）
訴訟代理人　魏克仁　律師
被　　告　財政部中區國稅局
代　表　人　宋秀玲
訴訟代理人　林雅菁
被　　告　財政部中區國稅局苗栗分局
代　表　人　洪淑春

上列當事人間檢舉獎金事件，原告不服財政部中華民國107年12月20日台財法字第10713949430號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

原告之訴及追加之訴均駁回。

訴訟費用由原告負擔。

理　由

壹、程序方面：

依行政訴訟法第24條、第111條第1項、第3項之規定，原告以被告財政部中區國稅局為原處分機關提起本件行政訴訟，嗣後於民國108年5月7日具狀追加財政部中區國稅局苗栗分局為共同被告（本院卷第123頁），核屬訴之追加。惟財政部中區國稅局苗栗分局並非原處分機關，亦無合於行政訴訟法第111條第3項各款規定之情形，原告聲請追加財政部中區國稅局苗栗分局（下稱被告苗栗分局）為共同被告並不適當，亦無助於其訴訟目的之實現，原告之訴之追加為不合法，應予駁回。

貳、實體方面：

一、爭訟概要：

原告於106年8月9日向被告檢舉蔡○○從事針灸、放血、拔罐等看診行為未開立收據，涉嫌逃漏稅捐等，經被告以106年8月28日中區國稅苗栗綜所字第0000000000A號函（下稱106年8月28日A函），依各級稽徵機關處理違章漏稅及檢舉案件作業要點（下稱檢舉作業要點）第13點第1項第3款請原告於文到10日內提供被檢舉人違章漏稅之事實及可供偵查之具體事證供核，同時以中區國稅苗栗綜所字第0000000000B號函將此案移請苗栗縣政府衛生局卓處（下稱106年8月28日B函），原告逾期未提供具體事證，被告遂以106年9月21日中區國稅苗栗綜所字第1060053491號書函（下稱106年9月21日函），以檢舉人（即原告）未提供具體事證供核為由，予以結案。原告不服，於106年10月31日再次具文檢舉，經被告以106年12月27日中區國稅苗栗綜所字第1060054782號書函（下稱106年12月27日函）復原告，以其仍未提供具體事證，依行政程序法第173條第2款規定不予處理。嗣原告委任其訴訟代理人於107年7月12日具文，以被告所屬苗栗分局對蔡○○應依法補徵稅款及處罰鍰為由，申請核發檢舉獎金，經被告審理結果，以原告檢舉前揭案件，缺乏具體事證，前經函請提供具體事證，惟迄未提示，乃以107年8月30日中區國稅苗栗綜所字第1070053164號書函（下稱107年8月30日函），否准其申請。原告不服，提起訴願，經財政部以107年12月20日台財法字第10713949430號訴願決定部分不受理，部分駁回，原告遂提起行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

㈠本件檢舉逃稅之行政處分如得正常執行，檢舉人依所得稅法相關規定，自得請求被告給付檢舉獎金，其請求自有法

律依據。如被告廢弛職務，坐視被檢舉之逃稅事實而不論，有圖利被檢舉人之嫌。

㈡檢舉人之檢舉書對於所舉發涉案之人、事、時、地、物、如何、方法、結果，均纂甚詳。被檢舉人違反醫師法，則依一般邏輯經驗法則，通常也會違法漏稅，被告不予受理原告之檢舉事實，顯有不當。

㈢被告苗栗分局於106年8月28日A函中，其要求原告提出各項資料，該要求應屬附款，惟其中包括無法由正當管道取得之看診病患名冊、付款證明、診斷證明書等，若原告由其他非法管道取得前開資料，必將涉犯刑事法律或個人秘密保護法等罪嫌，被告苗栗分局該等要求應屬違反行政程序法第111條第3款、第4款，而屬無效。

㈣對此檢舉案件，被告依稅捐稽徵法第41條、刑事訴訟法第241條應有告發之作為義務，竟違法應作為而不作為，損害檢舉人之權利及利益，係怠為查處逃稅之不行為，其決定應予撤銷，而為科以被檢舉人逃漏稅之處分。

㈤依憲法第19條，納稅為人民公法上義務，全民不納稅，財無所出，則國家亡矣。從而納稅與否，有公益性質，檢舉人為維護公益大我，對於行政機關之違法行為，自得依行政訴訟法第9條提起維護公益之行政訴訟，請求被告對被檢舉人科以逃漏稅之處分。

㈥聲明：

1.訴願決定及被告106年8月28日A函、106年8月28日B函、106年9月21日函、106年12月27日函以及107年8月30日函均撤銷。

2.被告應對被檢舉人科以逃漏稅之處分。如對被檢舉人科以逃漏稅之處分，請對原告給付新臺幣1元以上，核定

罰鍰20%以下之金額。

3.訴訟費用由被告負擔。

三、被告答辯及聲明：

㈠106年8月28日A函、106年9月21日及106年12月27日函部分：

1.依行政訴訟法第4條第1項、第5條、第107條第1項第10款規定及訴願法第1條第1項、第2條第1項、第3條第1項、行政程序法第92條第1項規定，行政機關所為單純事實之敘述或理由之說明，既是不因該項敘述或說明而生何法律上之效果者，自非行政處分，人民即不得對之提起訴願。復參照最高行政法院106年度裁字第1187號裁定、本院107年度訴字第349號判決意旨，人民如對於非屬依法申請案件所為之答覆提起課予義務訴訟，其起訴即欠缺訴訟要件，行政法院應依行政訴訟法第107條第1項第10款之規定，以裁定駁回其訴。

2.又檢舉人檢舉他人違反之法令，並未賦與檢舉人向國家請求處罰被檢舉人之權利，該法令賦與主管機關處罰被檢舉人之職權，係在維護公益，檢舉人之檢舉僅是促使主管機關發動職權者，該項檢舉案，即非屬依法申請之案件。

3.原告之檢舉案，非屬依法申請之案件，被告所屬苗栗分局並無應作為而不作為之情事，原告據以提起訴願之106年8月28日A函、106年9月21日及106年12月27日函部分，其內容僅係告知原告關於其檢舉事件之處理情形，核其性質屬單純事實通知，並非對原告有所處分，亦不因該函之告知而發生具體之法律上效果，或造成其權利或利益之損害，要非屬行政處分，原告遽對之提起訴願，

程序即有未合，此部分應不予受理。

㈡107年8月30日函部分：

1.依所得稅法第103條第1項、財務罰鍰處理暫行條例第3條第2項以及財政部99年10月22日台財稅字第09904119650號函修正發布之檢舉作業要點第13點第1項、第16點規定，原告於106年8月9日檢舉蔡○○從事針灸、放血、拔罐等看診行為未開立收據，涉嫌逃漏稅捐等，未檢附檢舉作業要點第13點規定可供偵查之具體事證，經被告所屬苗栗分局以106年8月28日A函，請原告於文到10日內提供被檢舉人違章漏稅之事實及可供偵查之具體事證供核，惟其逾期未補正，前經被告所屬苗栗分局106年9月21日函，以原告對所檢舉違章漏稅之事實，未提供具體事證供核為由，予以結案。原告不服，於106年10月31日再次具文檢舉，惟仍未補正任何事證資料，是被告所屬苗栗分局以原告之檢舉欠缺形式要件，且未能補正，予以免議結案，符合前揭檢舉作業要點第13點等規定，自無財務罰鍰處理暫行條例第3條第2項規定提撥檢舉獎金之適用。

2.至原告訴稱被告所屬苗栗分局應向臺灣苗栗地方檢察署調卷並查核，對被檢舉人核課所得稅及裁處罰鍰，並應於罰鍰20%額度內，提撥予檢舉人乙節，按檢舉作業要點第16點規定，縱然檢舉案件因未附事證而免議結案，惟稅捐稽徵乃稅捐稽徵機關應有之職責，對於各種可能的逃漏稅行為，仍得本諸職權判斷是否深入查核，尚非謂稅捐稽徵機關另依自行調查證據所為之罰鍰處分，檢舉人亦得請求檢舉獎金。從而，被告所屬苗栗分局以原告未提供具體事證，乃否准其核發檢舉獎金之申請，揆

諸首揭規定，尚無不合，107年8月30日函請予維持。

㈢聲明：

1.原告之訴駁回。

2.訴訟費用由原告負擔。

四、爭點：

㈠原告訴請撤銷訴願決定及被告106年8月28日A、B函、106年9月21日、106年12月27日、107年8月30日函是否有理由？

㈡原告是否有請求被告對被檢舉人科以逃漏稅處分之公法上請求權？

五、本院的判斷：

㈠前提事實：原告於106年8月9日向被告檢舉蔡○○從事針灸、放血、拔罐等看診行為未開立收據，涉嫌逃漏稅捐，經被告以106年8月28日A函（原處分卷一第19頁至第20頁），依檢舉作業要點第13點第1項第3款請原告於文到10日內提供被檢舉人違章漏稅之事實及可供偵查之具體事證供核，同時以106年8月28日B函將此案移請苗栗縣政府衛生局卓處（原處分卷一第18頁）。嗣原告於106年8月31日提出檢舉逃漏稅陳述書，將106年8月9日之內容重予說明（原處分卷一第22頁），惟未見提示其他可供偵查之具體事證，被告遂以106年9月21日函，以檢舉人（即原告）未提供具體事證供核為由，予以結案（原處分卷一第23頁至第24頁）。原告不服，於106年10月31日再次具文檢舉（原處分卷一第26頁至第28頁），經被告以106年12月27日函復原告，以其仍未提供具體事證，依行政程序法第173條第2款規定不予處理（原處分卷一第30頁）。嗣原告委任訴訟代理人於107年7月12日具文，主張被告對被檢舉人應

依法補徵稅款及處罰鍰為由，申請核發檢舉獎金（原處分卷一第36頁至第40頁）。經被告審理結果，以原告檢舉前揭案件，缺乏具體事證，前經函請提供具體事證，惟迄未提示，乃以107年8月30日書函（原處分卷一第52頁），否准其申請，此有被告上開數書函及原告之檢舉逃漏稅陳述書、檢舉逃漏稅處理結果陳述書、被檢舉人之名片附於原處分卷可稽。

㈡被告106年8月28日A、B函、106年9月21日函以及106年12月27日函均非行政處分，原告訴請撤銷，其起訴要件不備且無從補正：

1.應適用之法令：

⑴行政程序法第92條第1項。

⑵訴願法第3條第1項。

⑶行政訴訟法第4條第1項、第107條第1項第10款。

⑷所得稅法第103條第1項。

⑸財務罰鍰處理暫行條例第3條第2項。

⑹檢舉作業要點第13點第1項第3款、第14點第2款、第16點（附錄）。

2.按撤銷訴訟之合法提起，須以行政處分存在為前提，否則其起訴即屬不備要件，應予駁回，行政訴訟法第4條第1項，第107條第1項第10款定有明文。而所謂行政處分，係指中央或地方機關就公法上具體事件所為之決定或其他公權力措施，而對外直接發生法律效果之單方行政行為，此觀行政程序法第92條第1項及訴願法第3條第1項規定自明。至行政機關所為單純事實之敘述（或通知）或理由之說明，既不因該項敘述或說明而生何法律上之效果者，自非行政處分，人民即不得對之提起訴願

及行政訴訟（最高行政法院44年判字第18號及62年裁字第41號判例參照）。

3.次按我國行政訴訟係以保障人民之主觀公權利為宗旨，個人是否具有公法上權利或法律上利益之認定，係採規範保護說為基礎，即法律明確規定特定人得享有權利；或對符合法定條件而可得特定之人，授予向行政主體或國家機關為一定作為之請求者；或是如法律雖係為公共利益或一般國民福祉而設之規定，但就法律之整體結構、適用對象、所欲產生之規範效果及社會發展因素等綜合判斷，可得知亦有保障特定人之意旨者（司法院釋字第469號解釋理由書參照）為判斷標準。是以，須法律規定經綜合判斷後有保障特定人之意旨時，該特定人始能依法提起救濟，如該法律規範之目的，係在保障一般人之公共利益，且賦予主管機關作為或不作為之裁量權限者，對於上述法律規定，特定人則無法律上之請求權，特定人之聲請（申請）、陳情或檢舉僅生促請主管機關考量是否為該行為，而行政機關對該聲請（申請）、陳情或檢舉之答覆自非行政處分（最高行政法院98年度裁字第240號裁定意旨參照）。

4.再按所得稅法第103條第1項規定，告發或檢舉納稅義務人或扣繳義務人有逃稅情事經查明屬實者，稽徵機關應以罰鍰20%，獎給舉發人，又對於所得稅以外依各項財務法規科處之罰鍰，若係經人舉發而緝獲者，依財務罰鍰處理暫行條例第3條第2項規定，稽徵機關應就其淨額提撥舉發人不超過20%獎金。而財政部為使各級稽徵機關處理違章漏稅及檢舉案件一致起見，特訂定檢舉作業要點，其第13點及第16點規定，檢舉人向稽徵機關檢舉

案件時，稽徵機關應注意查明，如有欠缺所檢舉違章漏稅之事實及可供偵查之具體事證者，應通知檢舉人於文到10日內限期補正或提供新事證，逾期未提供者，即行簽報不予受理；而稽徵機關應詳予查核檢舉書是否具備第13點所規定之事實，如檢舉事由經稽徵機關或其他機關調查審理中或經他人檢舉在先者，應通知檢舉人限期補正或提供新事證，逾期不提供者，或認無調查必要者，得免議存查，並將決定及理由告知檢舉人。足見，檢舉逃漏稅之規範目的乃為維護國家之稅收，並防止逃漏稅捐等公共利益，檢舉人之檢舉僅在促使主管稽徵機關依職權而介入並發動調查，且賦予主管稽徵機關作為或不作為之裁量權限，檢舉人並無請求主管稽徵機關為特定作為之法律上請求權（最高行政法院104年度裁字第1719號裁定意旨參照）。

5.又上開檢舉作業要點之規定，乃財政部為辦理檢舉案件之查核，以使各級稽徵機關處理違章漏稅及檢舉案件一致起見所頒訂之行政規則，顯係本於檢舉獎金之本質及規範目的，以之作為協助下級機關解釋法令及認定事實之處理準則，並未逾越所得稅法第103條第1項規定之意旨，被告依此處理本件檢舉案件，並無不合。

6.經查，原告於106年8月9日檢附被檢舉人名片，言詞檢舉蔡○○從事針灸、放血、拔罐等看診行為未開立收據，涉嫌逃漏稅捐，此有被告受理檢舉漏稅案件處理表附於原處分卷可稽（原處分卷一第12頁），嗣被告以106年8月28日A函覆原告以：「臺端檢舉○○○君（密不具名）涉嫌逃漏稅捐一案，請於文到10日內提供如說明二資料……所檢舉違章漏稅之事實及可供偵查之具體事證

。……」（原處分卷一第19頁至第20頁），同時以106年8月28日B函將此案移請苗栗縣政府衛生局卓處。嗣因原告於106年8月31日提出之陳述書僅係將106年8月9日檢舉內容重新說明（原處分卷一第22頁），而未見提示其他可供偵查之具體事證。被告遂以106年9月21日函復原告以：「……臺端檢舉旨揭案件，因缺乏具體事證，前經本分局106年8月28日中區國稅苗栗綜所字第0000000000A號書函，請提供所檢舉違章漏稅之事實及可供偵查之具體事證，惟未獲提示，本分局爰依『各級稽徵機關處理違章漏稅及檢舉案件作業要點』第13點規定辦理結案，嗣後若再提示可供偵查之新具體事證，將另案辦理。……」（原處分卷一第23頁至第24頁）即以原告未提供具體事證供核為由，予以結案。原告不服，於106年10月31日再次具文檢舉，經被告以106年12月27日書函復原告以：「臺端所述事項，本分局業於106年9月21日以中區國稅苗栗綜所字第1060053491號書函復在案，本次仍未提供○○○君具體逃漏稅捐之新事證，本分局爰依行政程序法第173條第2款及『各級稽徵機關處理違章漏稅及檢舉案件作業要點』第14點第2款規定不再函復。」（原處分卷一第30頁）。惟檢舉人之檢舉僅在促使主管稽徵機關依職權而介入並發動調查，檢舉人並無請求主管稽徵機關為特定作為之法律上請求權，已如前說明所述，則觀諸原告歷次檢舉書函及上開被告函復內容可知，被告上開4份書函僅係通知原告其所檢舉案件之歷次處理情形，為單純事實之陳述或理由之說明，並不因被告該項敘述或說明而對外發生何法律效果，故均非行政處分。

7.至原告主張被告106年8月28日A函中要求原告提出各項資料，乃屬行政處分之附款，該附款要求原告提出無法由正當管道取得資料，違反行政程序法第111條第3款、第4款，而屬無效云云，乃原告執其主觀之法律見解，指摘被告106年8月28日A函為違法之行政處分，惟被告上開函文並非行政處分，已如前述，故原告所述，並不可採。

8.準此，被告前揭4函均非行政處分，依首揭規定及說明，不得對之提起訴願，故訴願決定以被告106年8月28日A函、106年9月21日函以及106年12月27日函均非行政處分，而作成不受理之決定，於法並無不合，又被告106年8月28日B函亦非行政處分，復未經訴願程序，原告對前揭4函提起撤銷訴訟，顯不合法，應予駁回。

㈡被告107年8月30日函核無違誤，原告訴請撤銷為顯無理由，應予駁回：

1.被告108年8月30日函應為行政處分：

⑴應適用之法令：行政程序法第92條第1項、訴願法第3條第1項、所得稅法第103條第1項、第2項、財務罰鍰處理暫行條例第3條第2項（附錄）。

⑵依上述規定及司法院釋字第423號解釋意旨，行政機關作成之函文是否為行政處分，不應拘泥於該公文書所使用之文字，而應探求行政機關之真意，若行政機關對於人民請求作成行政處分之事項，雖未為具體准駁之表示，但如自其說明之內容，已足認其有准駁之表示，而對人民發生法律上效果者，即應認屬行政處分。

⑶復按所得稅法第103條第1項前段、第2項及財務罰鍰

處理暫行條例第3條第2項規定之說明，已如前㈡4.所述。

⑷而揆諸個人是否具有公法上權利或法律上利益之認定，參照司法院釋字第469號解釋及其理由書，係採保護規範說為理論基礎，已如前述。準此，前引所得稅法第103條第1項及財務罰鍰處理暫行條例第3條第2項前段明定經人舉發、查明屬實而緝獲之案件，給予檢舉人不超過財務罰鍰淨額20%之檢舉獎金；是以，原告如符合前揭法文所定要件者，應得向主管機關請求核發罰鍰淨額20%之獎金，故前揭法文自得作為原告向行政機關請求核發檢舉獎金之公法上請求權。至於原告依此請求核發檢舉獎金是否有據，乃訴訟有無理由之判斷問題，並非起訴合法要件之審認標準，先予敘明。

⑸經查，原告委任其訴訟代理人於107年7月12日具文，以被告對蔡○○應依法補徵稅款及處罰鍰為由，請求核發檢舉獎金，經被告以107年8月30日書函復以：「說明：一……三、檢舉人檢舉旨揭案件，因缺乏具體事證，經本分局以106年8月28日中區國稅苗栗綜所字第0000000000A號書函請檢舉人提供具體事證，惟仍未提供○○○君具體逃漏稅捐之新事證，業經本分局另行查證，並以106年9月21日、12月27日中區國稅苗栗綜所字第1060053491號及第0000000000號書函復檢舉人，是本案尚無涉檢舉獎金之核發。」等語，核其內容，係以原告未提出被檢舉人逃漏稅捐之具體事證為由，否准原告核發檢舉獎金之請求，雖其用語未見准駁之文字，但對於請求核發檢舉獎金之原告而言，

已屬對外發生法律效果之單方行政行為，應認屬否准之行政處分。

2.原告訴請撤銷被告108年8月30日函，顯無理由：

⑴應適用之法令：行政訴訟法第107條第3項、所得稅法第103條第1項、財務罰鍰處理暫行條例第3條第2項、檢舉作業要點第13點第1項第3款、第14點第2款、第16點（附錄）。

⑵按原告之訴，依其所訴之事實，在法律上顯無理由者，行政法院得不經言詞辯論，逕以判決駁回之，行政訴訟法第107條第3項定有明文。

⑶次按稅捐核課處分及罰鍰處分係屬國家行使高權之結果，直接影響人民受憲法保障之財產權，故稅捐稽徵機關對於課徵租稅構成要件及處罰要件事實之存在，應證明至使法院形成其主張具有高度真實性（稅捐核課處分）或確信為真實（罰鍰處分）之心證程度，始得謂已盡其客觀舉證責任。是考量稅務案件具有課稅資料多為納稅義務人所掌握及大量行政之事物本質，稅捐稽徵機關欲完全調查及取得相關資料，容有困難，故為確保國家稅捐債權，減省稅捐稽徵機關行政調查成本之勞費，方制定所得稅法第103條第1、2項及財務罰鍰處理暫行條例第3條第2項前段之規定，藉由經濟上之誘因，鼓勵檢舉人提出可供稽徵機關稽查稅務案件之具體事證，資為核發獎金之規範基礎。職此，檢舉人自須提供被檢舉人有未辦營業登記而為銷售貨物或勞務行為之具體事證，或有逃漏稅捐行為之具體事證，因此而緝獲被檢舉人之違章行為時，方符合檢舉獎金制度之設置目的。是故，依檢舉作業要點第

13點第1項、第16點規定：稽徵機關遇有檢舉案件時，應注意查明檢舉人所提供之資料是否完足，即應包含：①檢舉人姓名及住址；②被檢舉者之姓名及地址，如係公司或商號，其名稱、負責人姓名及營業地址；③所檢舉違章漏稅之事實及可供偵查之具體事證，以上若有欠缺，應通知檢舉人於文到10日內限期補正或提供新事證，逾期未提供者，稽徵機關應即行簽報不予受理。而若檢舉事由已經其他機關調查審理中，應經通知檢舉人限期補正或提供新事證，逾期不提供者，或認無調查必要者，稽徵機關得免議存查，並將決定及理由告知檢舉人。

⑷又財政部44台財參發第409號令意旨：「所稱『每案』應以舉發人每次舉發具體之事實為一案，自不論是否跨越年度，至由於舉發人所舉發之案件因而查出之其他漏稅案件，係基於查緝或審訊時應有之職責，不屬於舉發人所舉發之案件，自不應包括在內給獎。關於超過最高額限度之獎金，應悉數解入各該本稅所屬之公庫。」僅係重申設置檢舉獎金制度之目的，係在於協助稽徵機關達成稅捐稽徵正確、效率與效益之目標。是應發給獎金之檢舉，必須是足令稽徵機關減省稽查成本，發揮正確而有效查核違章事實之效能。是檢舉人所提供之相關資訊，雖不要求須至得確認違章行為與漏稅結果之程度，但至少應係稽徵機關不易掌握之課稅資料，並可達合理證明程度之具體事證，始足當之。故稽徵機關雖因舉發案件，而促使其發動職權，惟若其查得被檢舉人之被檢舉或其他違章事實，係基於職權自行調查事實及證據而獲得，並非基於檢

舉人所提供之非公開資訊或資料而緝獲，依據所得稅法第103條第1、2項及財務罰鍰處理暫行條例第3條第2項前段之文義及目的解釋，自難核給檢舉獎金。

⑸經查，原告委任其訴訟代理人於107年7月12日具文向被告請求核發檢舉獎金，惟原告自106年8月9日首次檢舉蔡○○從事針灸、放血、拔罐等看診行為未開立收據，涉嫌逃漏稅捐等事之時，除言詞陳述檢舉事實外，僅提供被檢舉人之名片一張（原處分卷一第10頁），而未檢附檢舉作業要點第13點第1項第3款規定可供偵查之具體事證，經被告以106年8月28日A函請原告於文到10日內提供被檢舉人違章漏稅之事實及可供偵查之具體事證供核，惟原告僅於106年8月31日提供檢舉逃漏稅陳述書，將106年8月9日之內容重予說明（原處分卷一第22頁），未見提示其他可供偵查之具體事證，被告遂以106年9月21日函，以原告未提供具體事證供核為由，予以結案。原告不服，於106年10月31日再次具文檢舉，經被告以106年12月27日函復原告，以其仍未提供具體事證，依行政程序法第173條第2款規定及檢舉作業要點第14點第2款規定不予處理，此有被告上開數函及原告之檢舉逃漏稅陳述書、檢舉逃漏稅處理結果陳述書、被檢舉人之名片附於原處分卷可稽。是據上開事實，原告之檢舉從未能提供可合理證明被檢舉人違章逃漏稅之具體事證，被告以原告之檢舉欠缺上開要件且未能補正，經限期補正未果後予以免議結案，符合前揭檢舉作業要點第13點、第16點規定，顯然即使稽徵機關對本件被檢舉人科處罰鍰，亦係本於稽徵機關自行調查證據之結果，而非

基於原告所舉發之違章事實；又況於原告委任其訴訟代理人107年7月12日具文請求被告核發檢舉獎金時，被檢舉人並未因原告所檢舉之漏稅事實，經稽徵機關科處罰鍰，則原告尚不符合前揭所得稅法第103條第1項、財務罰鍰處理暫行條例第3條第2項規定領取檢舉獎金之要件甚明。至原告雖又主張，被告就此檢舉案件依稅捐稽徵法第41條、刑事訴訟法第241條有告發之作為義務，其怠為查處之違法不作為損害檢舉人之權益，其決定應予撤銷，而科以被檢舉人逃漏稅之處分云云，顯然誤解前開檢舉獎金制度之意旨，蓋稽徵機關對於可能之逃漏稅行為，固有依職權查核之義務，然尚非謂稽徵機關自行調查證據後所為罰鍰處分，檢舉人亦得請求檢舉獎金，故原告之主張，顯不可採。

⑹準此，原告之主張既均不足取，則其請求被告應核發檢舉獎金，依其所訴之事實，在法律上顯無理由，爰不經言詞辯論，逕以判決駁回之。

㈣原告並無請求被告對被檢舉人作成逃漏稅處分之公法上請求權：

1.應適用之法令：行政訴訟法第5條第1項、第2項、第107條第1項第10款、所得稅法第103條第1項、財務罰鍰處理暫行條例第3條第2項（附錄）。

2.依上開法令，提起課予義務訴訟，須人民因中央或地方機關對其「依法申請」之案件，於法令所定期間內「應作為而不作為」，或「予以駁回」即作成否准之行政處分，認為其權利或法律上利益受損害者，經依訴願程序後，始得向法院提起之，若無此種情形，而人民卻向高

等行政法院提起課予義務訴訟，其起訴即應認不備要件而為不合法。次按行政訴訟法第5條第1項規定所謂之「依法申請」，係指人民依據法令，得向中央或地方機關請求就具體事件，為一定之決定，且中央或地方機關對於該申請負有法定作為義務者而言。檢舉人得否提起課予義務訴訟，請求行政法院判令主管機關對被檢舉人作成處罰，應視所檢舉違反之法令，是否賦與檢舉人向國家請求處罰被檢舉人之權利而定。如檢舉人檢舉他人違反之法令，並未賦與檢舉人向國家請求處罰被檢舉人之權利，且該法令賦與主管機關處罰被檢舉人之職權，係在維護公益，檢舉人之私益並未在其保護範圍，檢舉人之檢舉僅是促使主管機關發動職權，則該項檢舉非屬依法申請之案件。

3.再按所得稅法第103條第1項、財務罰鍰處理暫行條例第3條第2項有關獎勵檢舉逃漏稅之規定，其立法目的係為維護國家稅收及防止逃漏稅捐等公共利益，不寓有保障特定個人之意旨。檢舉人並無依據該條文規定，請求行政機關對被檢舉人作成特定行政處分之公法上權利，其向主管機關提出檢舉，僅係促使主管機關發動職權調查，調查處理結果無論為何，均不對檢舉人直接發生任何法律效果，已如前述。至主管稽徵機關於檢舉案調查後，認有違章漏稅事實並作成罰鍰處分確定後，檢舉人固另依所得稅法第103條第1項後段規定或財務罰鍰處理暫行條例第3條第2項，對罰鍰金額有提成獎金之請求權，惟此乃為鼓勵檢舉人而設之檢舉獎金請求權，非謂檢舉人就檢舉案因此而取得對於主管稽徵機關有請求為特定作為（作成核課及裁罰處分）之法律上請求權。

4.經查，原告訴之聲明第2項請求被告應對被檢舉人科以逃漏稅之處分，並請求於對被檢舉人作成處分後，對原告給付新臺幣1元以上，核定罰鍰20%以下之金額，經核原告此部分聲明係欲請求行政機關為一定內容之行政處分，屬行政訴訟法第5條規定之課予義務訴訟聲明，惟據前開說明，原告之檢舉行為僅是促使被告發動職權介入並發動調查，被告尚無依其檢舉作成特定裁罰處分之義務，原告並無請求被告為特定作為之法律上請求權。是原告提起課予義務訴訟，聲明請求被告對被檢舉人科以逃漏稅之處分，依其所述之事實，在法律上亦顯無理由，亦不經言詞辯論，逕以判決駁回。

5.原告復主張本件係提起公益訴訟請求被告對被檢舉人科以逃漏稅之處分云云，惟查，行政訴訟法第9條之公益訴訟，雖許人民例外就無關自己權利及法律上利益之事項，對於行政機關之違法行為，得基於維護公益之目的而提起行政訴訟，惟立法者為防止此種訴訟過度擴張，明定須以法律有特別規定者為限，例如廢棄物清理法第72條第1項規定，受害人民或公益團體先以書面敘明主管機關疏於執行法令之「具體內容」告知主管機關，且主管機關於該書面送達之日起60日內仍怠於執行該具體職務行為時，得直接訴請行政法院判命其執行該具體之職務行為，即屬該條所稱法律特別規定之公益訴訟。是以，原告泛稱本件係依憲法第19條規定提起公益訴訟（本院卷第161頁至第163頁），顯然誤解公益訴訟之要件，是其主張顯無可採。

㈤綜上所述，原告之訴既同時有起訴不合法及顯無理由之情事，即得不經言詞辯論，併以判決駁回之。又本件判決基

礎已經明確，兩造其餘的攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述的必要，一併說明。

六、結論：原告所訴一部不合法，一部顯無理由，均應併予駁回。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　9　　月　　19　　日

臺中高等行政法院第二庭

審判長法　官　王　德　麟

法　官　詹　日　賢

法　官　林　靜　雯

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）；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（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

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.上訴人或其法定代理人具備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　　108　　年　　9　　月　　26　　日

書記官　李　孟　純

判決引用的相關條文：

【行政程序法】

第92條第1項

本法所稱行政處分，係指行政機關就公法上具體事件所為之決定或其他公權力措施而對外直接發生法律效果之單方行政行為。

第173條第2款

人民陳情案有下列情形之一者，得不予處理：

二、同一事由，經予適當處理，並已明確答覆後，而仍一再陳情者。

【訴願法】

第3條第1項

本法所稱行政處分，係指中央或地方機關就公法上具體事件所為之決定或其他公權力措施而對外直接發生法律效果之單方行政行為。

【行政訴訟法】

第4條第1項

人民因中央或地方機關之違法行政處分，認為損害其權利或法律上之利益，經依訴願法提起訴願而不服其決定，或提起訴願逾3個月不為決定，或延長訴願決定期間逾2個月不為決定者，得向行政法院提起撤銷訴訟。

第5條第1項

（第1項）人民因中央或地方機關對其依法申請之案件，於法令所定期間內應作為而不作為，認為其權利或法律上利益受損害者，經依訴願程序後，得向行政法院提起請求該機關應為行政處分或應為特定內容之行政處分之訴訟。

（第2項）人民因中央或地方機關對其依法申請之案件，予以駁回，認為其權利或法律上利益受違法損害者，經依訴願程序後，得向行政法院提起請求該機關應為行政處分或應為特定內容之行政處分之訴訟。

第107條

（第1項）原告之訴，有下列各款情形之一者，行政法院應以裁定駁回之。但其情形可以補正者，審判長應定期間先命補正：

十、起訴不合程式或不備其他要件者。
（第3項）
原告之訴，依其所訴之事實，在法律上顯無理由者，行政法院得不經言詞辯論，逕以判決駁回之。
【所得稅法第103條】
（第1項）告發或檢舉納稅義務人或扣繳義務人有匿報、短報或以詐欺及其他不正當行為之逃稅情事，經查明屬實者，稽徵機關應以罰鍰百分之20，獎給舉發人，並為舉發人絕對保守秘密。
（第2項）前項告發或檢舉獎金，稽徵機關應於裁罰確定並收到罰鍰後3日內，通知原舉發人，限期領取。
【財務罰鍰處理暫行條例】
第3條第2項
經人舉發而緝獲之案件，就其淨額提撥舉發人不超過百分之20獎金。
【各級稽徵機關處理違章漏稅及檢舉案件作業要點】
第13點第1項
檢舉人向稽徵機關檢舉案件時，稽徵機關應注意查明下列事項，如有欠缺者，應通知檢舉人於文到10日內限期補正或提供新事證，逾期未提供者，即行簽報不予受理：
㈢所檢舉違章漏稅之事實及可供偵查之具體事證。
第14點
檢舉違章漏稅案件有下列情形之一，得不予處理。
㈡同一檢舉事由，經適當處理，並已明確答覆後，仍一再檢舉者。
第16點
檢舉書應詳予查核其是否具備第13點所規定之事實，如有下列

情形之一，應通知檢舉人限期補正或提供新事證，逾期不提供者，或認無調查必要者，得免議存查，並將決定及理由告知檢舉人：

㈡依據網路、報章雜誌、政府公報、廣播電視或其他一般民眾皆可取得之各項公開資訊提出檢舉者。

㈢檢舉事由經稽徵機關或其他機關調查審理中或經他人檢舉在先者。