臺北高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5LO;@107年度訴字第

108年8月1日辯論終結

原　　告　菲凡能源科技股份有限公司
代　表　人　柯祺禾（董事長）
訴訟代理人　林昇平　會計師
　　李佳華　會計師
被　　告　財政部臺北國稅局
代　表　人　許慈美（局長）
訴訟代理人　王怡茹
　　郭建儀
　　劉淑珍

上列當事人間營利事業所得稅事件，原告不服財政部中華民國107年1月2日台財法字第10613952710號（案號：第00000000號）訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：原告民國97年度營利事業所得稅結算申報，列報營業成本新臺幣（下同）66,133,597元，被告原暫依申報數核定，嗣依據通報及查得資料，以原告無進貨事實，卻取具維佳企業有限公司（下稱維佳公司）開立之不實統一發票4紙，金額共計2,985,200元，充當進貨憑證，經審理原告以上開不實憑證虛增營業成本2,985,200元之違章成立，乃予剔除，重行核定營業成本63,148,397元，除補徵應納稅額746,300元外，並裁處罰鍰計746,300元。原告不服，申請復查

，未獲變更，因逾期提起訴願，經財政部作成訴願不受理決定，案告確定。原告於106年4月25日繳清稅款。嗣原告於106年4月14日、7月20日及7月27日具函，依稅捐稽徵法第28條第2項規定，申請退還補繳之97年度營利事業所得稅款及罰鍰，案經被告以106年8月16日財北國稅審一字第1060030814號函（下稱原處分）否准其申請。原告不服，提起訴願，遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告主張略以：（一）本件103年12月4日原核課處分，被告僅依所屬新店稽徵所通報原告違反營業稅法第51條第1項第5款規定取得不實進貨發票金額2,985,200元資料，未踐行現行所得稅法第24條、第44條、第110條等及營利事業所得稅查核準則第四章銷貨成本等規定，依法核實實體調查判斷並取具明確漏稅證據，逕重行核定補徵營所稅並處罰論處違章案件，有被告97年度營利事業所得稅申報核定通知書調整法令及依據說明書所載：「公司經通報無進貨事證取得維佳企業有限公司開立之發票作為進項憑證金額新台幣2,985,200元，公司表示本案業已向營業稅提起訴願，故先按通報資料重行核定，調減相關無進貨事實憑證金額，並依據所得稅法第110條規定裁罰」可證，即有稅捐稽徵法第28條第2項規定規範之適用法令錯誤、計算錯誤。又依前揭調整法令及依據說明書，本件並非因「原告提供帳證無法查明」補稅處罰，是被告認定事實有先後不一錯誤致適用法令錯誤之法定事實。又被告始於103年7月4日首次調閱97年度帳冊憑證，而原告97年度營利事業所得稅依法申報日期為98年5月23日，已逾稅捐稽徵法第21條所規範之7年核課期間，即不得再補稅處罰。（二）被告固於103年10月2日以財北國稅審一字第10330043500號函踐行行政程序法第39條規定，通知原告填具陳

述意見書。原告縱因不悉法令未於通知10天提出陳述意見書，被告亦不得以「視為放棄陳述意見機會」為由，而未踐行實體調查判斷並查得補稅違章證據，即逕予補稅處罰。又課稅處分前或處罰前之陳述意見是納稅義務人權利並非協行義務（納稅者權利保護法第11條第4項）。被告履次主張103年12月4日原核課處分，補正調閱帳冊憑證，實體調查核實日期為103年10月2日，然上開函文僅要求原告陳述意見，並未通知調帳查核。承前所述，其首次通知調閱97年度帳冊憑證，係在105年7月4日，已逾7年核課期間，有稅捐稽徵法第28條第2項所規範認定事實錯誤，致適用法令錯誤要件。（三）本件97年度原告營利事業所得稅結算申報虛列營業成本金額為2,343,382元，虛列出口銷售香港商ASTRON TECHCORP.公司（下稱ASTRON公司）營業收入金額2,521,489元，可經由原告提示之證據核實證得：－核實取具維佳公司不實進貨發票4紙與存貨簿入之部、出之部可證得97年7月16日、7月17日、7月18日、7月23日分別不實進貨Function各50件，總不實進貨數量200件，97年7月24日銷售ASTRON公司157件，剩餘43件仍置存貨，不實進貨成本200件共2,985,200元。而2,985,200元不實進貨成本應分配不實銷售157件到虛列營業成本中，為2,343,382元；應分配不實存貨43件成本為641,818元。被告誤將200件不實進貨成本2,985,200元全數算入97年度虛列營業成本中，未列至存貨43件，計算錯誤。—核實存貨簿出之部與97年7月24日出口報單可證得：原告將不實進貨Function 200件中157件申報97年7月24日出口報單，銷售ASTRON公司，虛列營業收入2,521,489元（美元82,912元另加計運費141美元）。原告97年度營利事業所得稅申報營業收入72,602,691元，係根據分類帳銷售部分總額72,602,6

91元申報，業經被告查明核定，申報營業收入72,602,691元與分類帳銷售部分總額為72,602,691元，可證其中包括97年7月24日銷售香港商ASTRO N公司虛列營業收入2,521,489元。（四）被告以原告提示之發票料號（TA-0514）品名規格（FUNCTION CONTROL）與存貨帳科目（MIX FUNCTION M-025）不符，無法核實為由，逕行核定97年度有虛列營業成本2,985,200元，並予減除，並逕行核定營業收入2,521,489元存在。經查原告提示系爭虛有進貨發票4紙及虛有銷貨出口報單1紙（外來原始憑證），其品名同為FUNCTION TA-0514可逐一核實。又存貨帳科目MIX FUNCTION（電腦零組件多層複合板）有多種不同規格，包括M-025、TA-0514、TM-0112等併同列示），本件系爭只有4張不實進貨發票金額2,985,200元Function TA-0514，倘將存貨簿所列TA-0514規格全部進貨一起計算，亦同算出虛列營業成本為2,343,382元（售出157件非200件），再核實97年7月24日出口報單，亦載明出售TA-0514給香港商ASTRON公司亦可核實虛列營業收入2,521,489元應予減除。是本件原告向維佳公司不實進貨Function TA-0000 000件，4張進貨發票，金額2,985,200元，其進銷存可以核實，應同時減除虛列營業成本2,343,382元（出售157件Function TA-0514給香港商ASTRON公司），及虛列營業收入2,521,489元（出售157件Function TA-0514給香港商ASTRON公司），始與現行所得稅制法律規定之規範相符。甲證13總分類帳97年7月24日摘要載明外銷Function TA-0000 000PC 2,521,489元，與甲證14出口報單可完全勾稽。又97年7月24日虛列出口銷售ASTRON紙上公司157件Function商品虛列營業收入2,521,489元，可另經由被告提示之原告97年7～8月營業人銷售額與稅額申報書401表、原告97年7～8月零

稅率銷售額清單查詢畫面、被告全國出口報單總項資料查詢畫面及原告97年7～8月銷項憑證明細資料表查詢畫面證得。被告履以無法查核為由，認無從核實97年7月24日出口報單有虛列出口銷售香港商ASTRON公司2,521,489元情事，實未善盡查核能事，曲解訴訟事實。（五）本院104年度訴字第71號判決書判明本件業經依職權調閱該案卷宗及財政部關務署臺北關處分案卷查明，並由被告所自行提供的甲申證一、甲申證二、甲申證三，亦可證得「取具維佳公司4紙不實進貨發票200件FunctionTA-0514將其中157件出口虛銷給香港商ASTRON公司。是97年度營利事業所得稅結算申報既同時虛列營業成本2,343,382元，虛列97年7月24日營業收入2,521,489元應同時減除，由於減除虛列營業收入大於減除虛列營業成本，是103年12月4日原核課處分並未漏報所得，無法論處違章案件，應退還稅額及罰鍰合計1,537,127元，以符合稅捐稽徵法第28條第2項法律規定規範等語。並聲明求為判決：－訴願決定及原處分均撤銷。—被告應作成退還溢繳所得稅790,827元及罰鍰746,300元，共計1,537,127元之行政處分。

三、被告則以：（一）被告於接獲財政部北區國稅局通報原告無進貨事實，即於103年10月2日以財北國稅審一字第1030043508號書函，請原告就相關通報內容予以說明，惟原告並未提示相關帳簿憑證供查，系爭97年度營利事業所得稅原告於98年5月26日申報，核課期間7年期屆滿日期為105年5月26日，本案核定日期為103年12月4日，故無逾核課期間疑義。（二）原告97年度營利事業所得稅經財政部北區國稅局通報無進貨事實取具維佳公司開立之發票金額2,985,200元作為進項憑證，原告僅陳述意見表示已提起行政救濟，並未提供任何

足資證明有進貨事實之成本費用帳簿憑證，被告乃依據通報金額剔除無進貨事實之營業成本，補徵稅額746,300元。案經復查決定駁回及訴願決定不受理而告確定。又本案同一漏稅事實之營業稅行政救濟部分，業經本院104年度訴字第71號判決駁回，並經最高行政法院104年度裁字第1619號裁定駁回確定，已可確認原告當期無進貨事實虛列營業成本之情事。原告欲主張系爭無進貨事實之商品未全數列報於營業成本，應追認營業成本641,818元及系爭商品系銷售予ASTRON公司，應調減相對應之營業收入2,521,489元，自應負舉證責任，提供可供查核帳簿憑證。依被告105年9月19日財北國稅法一字第1050030507號復查決定略以，原告所提供維佳公司進貨憑證料號FUNCTION CONTROL TA-0514與存貨帳品名MIX FUNCTION M-025不符，另就原告進、銷貨憑證及存貨帳查核，部分商品進貨、銷貨憑證數量記載過於簡略，且有商品未記載於存貨帳，原告進、銷、存貨無從勾稽，無法證明原告確有系爭進貨事實，亦無從證明系爭進貨有相對已申報之銷貨收入。原告所執事實及所附進銷帳簿憑證與復查階段並無不同，業經被告上揭復查決定駁回，並經財政部訴願不受理確定在案。況營業成本虛列與營業收入虛增並無絕對關聯，蓋營業收入屬實之情況下，原告仍可藉由虛列營業成本以規避稅負。原告帳簿憑證既不可查對，則無從認定原告所列報之營業收入有包含銷售系爭無進貨事實之商品，原復查決定及訴願決定所依據之事實甚為明確，無原告所主張之事實認定錯誤致適用法令錯誤而可適用稅捐稽徵法第28條第2項規定之情事。（三）本院104年訴字第71號判決僅表示無從由原告所提供之帳簿憑證據以確認該無進貨事實貨物係售予ASTRON公司，非原告所謂判定原告與ASTRON公司間無97年7

月24日出口報單所載銷貨。另前開判決所引述本院101年度訴字第1253號確認原告無對ASTRON公司銷貨事實判決乙節，係原告於99年1月至7月間，有無出口貨物無實際交易事實及貨物進項來源虛偽不實，涉有虛報出口貨物價值，高報離岸價格之違章情事予以審理判決，與本件97年度營利事業所得稅事件係屬二事等語，資為抗辯。並聲明求為判決駁回原告之訴。

四、本件爭執事項說明：原告主張就97年度營利事業所得稅結算申報案件，被告未經調閱原告帳冊、憑證進行實質審核，僅依據財政部北區國稅局通報資料逕予核定原告虛列營業成本2,985,200元，嗣於105年7月4日（復查階段）始向原告調借相關帳冊，然已逾核課期間。原告又主張就97年度營利事業所得稅結算申報案件，其雖取具維佳公司開立之4紙發票金額2,985,200元作為進項憑證（發票內容見本院卷第34-35頁），虛列營業成本，惟系爭4紙發票所載不實進貨品項「FUNCTIONTA-0514」數量共200件，其中僅157件經轉列為不實之營業成本2,343,382元，尚餘43件「FUNCTION TA-0514」不實進貨，其金額為641,818元（2,985,200－2,343,382）係帳載於97年度之期末存貨資產項內，並未轉列為不實之營業成本，被告將該641,818元存貨亦核定為虛列營業成本金額之一部分，係課稅處分認定事實錯誤及計算錯誤。原告並主張系爭不實進貨之200件「FUNCTION TA-0514」，其中157件係以不實外銷之方式銷售予香港ASTRON公司，致所列報97年度營業收入總額72,032,691元（申報書表見原處分卷第45頁），其中係有包含不實之銷貨收入2,521,489元，被告未將該不實收入2,521,489元自97年度課稅所得額中減除，亦是課稅處分認定事實錯誤及計算錯誤。原告主張已於106年4月

14日、同年7月21日及27日具文，援引稅捐稽徵法第28條第2項規定，申請退還97年度營利事業所得稅結算申報案件所溢繳之稅款及罰鍰（申請文件見本院卷第162-174頁），被告否准所請於法不合等情。本院判斷如下：

（一）按稅捐稽徵法第28條第1項、第2項規定：「（第1項）納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起5年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。（第2項）納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起2年內查明退還，其退還之稅款不以5年內溢繳者為限。」又所稱「適用法令錯誤」，法律文義包括因事實認定錯誤所致適用法令錯誤之情形，亦經最高行政法院105年7月份第1次庭長法官聯席會議決議在案。次按行政訴訟法第136條規定準用民事訴訟法第277條規定：「當事人主張有利於己之事實者，就其事實有舉證之責任。」而稅捐稽徵法第28條關於退稅之規定，具公法上不當得利性質，是納稅義務人主張有該條項事由而請求退還溢繳稅款，自應就課稅處分有何適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤一節，負舉證責任。再按所得稅法第83條第3項規定：「納稅義務人已依規定辦理結算申報，但於稽徵機關進行調查時，通知提示有關各種證明所得額之帳簿、文據而未依限期提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準核定其所得額；嗣後如經調查另行發現課稅資料，仍應依法辦理。」揆諸前引所定之「帳簿、文據提示」，特別是在「營利事業」之情形，並非僅要求「納稅義務人將眾多而未經整理之帳證資料，交給稅捐機關查核」

，即認其「協力義務」已了結。而是要求其提出「符合會計帳簿結構、可相互對比查閱、整理完備且符合會計法規要求」之文書（帳）與憑證（證）為據。

（二）關於核課期間之爭執部分，稅捐稽徵法第21條規定：「（第1項）稅捐之核課期間，依左列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為5年。二、……三、未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為7年。（第2項）在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰；在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」第22條規定：「前條第一項核課期間之起算，依左列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報者，自申報日起算。……。」上開期間之起算係法律明定，與稅額如何計算係屬二事，自無從依據稅額計算之差異或被告查核帳證行為之履踐，而主張核課期間應另行起算。被告經通報獲悉原告無進貨事實等不正當逃漏稅捐情事（見原處分卷第141-131頁），即於103年10月2日以財北國稅審一字第1030043508號書函（見本院卷第136-138頁），請原告就相關通報內容予以說明，原告僅函復陳述意見要求被告暫緩核定（見本院卷第139頁）。又系爭97年度營利事業所得稅案件，原告係於98年5月26日申報（見原處分卷第47頁），且原告97年度涉有無進貨事實等逃漏稅捐情事，其核課期間應為7年，屆滿日期為105年5月26日，而被告核定日期為103年12月4日（見本院卷第37頁），並無逾核課期間，原告所稱逾核課期間云云，並無可採。

（三）原告本件申請退還稅額790,827元及罰鍰746,300元，不應准許：

－原告主張系爭不實進貨200件「FUNCTION TA-0514」，其中43件，每件成本14,926元，合計存貨金額為641,818元（每件成本14,926元x 43件），係帳載於97年度之期末存貨資產項內，並未轉列為不實之營業成本云云，並提示97年度之「全部商品」期末存貨明細表（見原處分卷第130-129頁），及品名為「MIX FUNCTION M-025」之存貨帳（見本院卷第75-79頁）等供核。按納稅義務人「帳簿、文據提示」之義務，並非僅要求「納稅義務人將眾多而未經整理之帳證資料，交給稅捐機關查核」，即認其「協力義務」已了結。而是要求其提出「符合會計帳簿結構、可相互對比查閱、整理完備且符合會計法規要求」之文書（帳）與憑證（證）為據，已如前述。依卷附營所稅查核簽證申報資料顯示，原告96年12月31日帳載全部商品存貨資產金額共5,503,567元（亦為97年1月1日之期初商品存貨金額），又97年12月31日帳載全部商品存貨資產金額共7,553,367元（比較資產負債表見原處分卷第31頁）。再者，原告所提示97年度之「全部商品」期末存貨明細表亦顯示97年1月1日之期初商品存貨金額共5,503,567元，97年12月31日期末商品存貨金額共7,553,367元（見原處分卷第130-129頁），然經檢視前開明細表所列全部商品項目，並無「FUNCTION TA-0514」此一商品項目之任何「期末存貨」紀錄可供勾稽。至於原告提示之「MIX FUNCTION M-025」存貨帳，其品名與「FUNCTION TA-0514」顯然有別，尚難認屬相同品項。再者，按原告營所稅查核簽證申報資料所載，商品存貨成本係按「加權平均法」計算（見原處

分卷第26頁），又所謂「平均法」係指銷貨成本或期末存貨，均以每單位平均價格計算。按原告上開存貨明細表所示（見原處分卷第130頁），97年度「MIX FUNCTION M-025」之每單位平均價格為17,806元〈（期初成本3,649,500元＋本期進貨成本46,635,528元）÷（期初數量 193件＋本期進貨2,631件）〉。縱依原告提示之「MIX FUNCTION M-025」存貨帳所載，「MIX FUNCTION M-025」商品於97年7月23日截止進貨時（見本院卷第77頁），其每單位存貨之平均成本為18,491元（成本5,528,900元÷數量 299件）；或於97年12月26日結算時（見本院卷第79頁），「MIX FUNCTION M-025」之每件成本係為22,940元（3,257,500元÷ 142件）。換言之，原告主張系爭「FUNCTION TA-0514」品項每件成本「14,926元」（合計43件存貨金額為641,818元），顯然異於「MIX FUNCTION M-025」商品存貨之每件帳載成本「17,806元」或「18,491元」或「22,940元」，則本件所涉「FUNCTION TA-0514」商品與「MIX FUNCTION M-025」商品，二者顯係不同品項，自難混為一談。從而，原告主張97年12月31日資產負債表所載商品存貨7,553,367元，其中係有包含「FUNCTION TA -0514」商品43件之存貨金額641,818元，該641,818元既屬於97年度期末存貨之一部分，被告認定系爭641,818元已遭轉列至營業成本，即有錯誤云云，核與原告提示之帳表紀錄等不相符合，尚難採據。

－原告又主張系爭不實進貨之200件「FUNCTION TA-0514」，其中157件係以不實外銷之方式銷售予香港ASTRON公司，致97年度銷貨收入虛增2,521,489元云云。惟查，本件所涉「FUNCTION TA-0514」商品與「MIX FUNCTION M-025

」商品，二者顯係不同品項，已如前述。原告雖提示「MIX FUNCTION M-025」商品於97年7月24日銷售157件之記載（見本院卷第77頁），尚難據以認定所列報97年度營業收入總額72,032,691元，其中確有包含不實銷售157件「FUNCTION TA-0514」商品，並產生不實收入2,521,489元之情形。原告雖提出其銷貨予外國ASTRON公司之出口報單兩張（見本院卷第86-87頁），出口貨物品名為「FUNCTION CARD TA-0514」，出口數量分別為157件與153件，金額分別為2,517,208元（即82,912美元）、2,534,790元（即80,803美元），但與原告所提示上海商業儲蓄銀行匯入匯款通知書金額分別為77,440美元及161,874美元（見原處分卷第165-164頁），亦無以互為勾稽，尚難據以認定原告確有將系爭157件「FUNCTION TA-0514」商品之收入2,521,489元列報為97年度營業收入總額其中一部分。至於原告提示之總分類帳雖記載97年7月24日外銷157件「FUNCTION TA-0514」商品，產生收入2,521,489元（見本院卷第81頁），惟該項紀錄與原告提示之存貨帳所載97年7月24日係銷售「MIX FUNCTION M-025」商品157件（見本院卷第77頁），而非「FUNCTION TA-0514」等紀錄不相符合，亦難據為對原告有利之認定。至原告雖事後於本院審理時另將品名拆分製表而為主張（見本院卷第479頁），然該等內容既為原告所拆分製作，亦難僅憑其提出之該局部表件而對原告為有利之認定。

．綜上，原告於97年度營利事業所得稅結算申報書，已載明營業收入總額為72,032,691元在案，即自認於97年度有收入之事實，且原告申報書營業收入調節說明及被告課稅資料登載營業收入總額72,032,691元並無不合（原告申報書

等見原處分卷第45、5頁），業經核定且案告確定；又原告之營業收入暨營業成本既均無從完整核實逐一勾稽金流、物流、及資訊流，亦無具體事證足資證明營業收入相對應成本中包含對維佳公司之進貨等節，均如上述。則原告主張對維佳公司之不實進貨已不實申報出口報單，係對香港ASTRON公司從事不實銷貨產生收入，另有部分仍屬年度期末存貨，被告應予退稅790,827元云云，均難採據。從而，原告97年度營利事業所得稅結算申報案件，被告認定原告取具維佳公司開立之發票2,985,200元作為進項憑證，虛列營業成本，被告即予剔除，核定應納稅額為863,380元等節，尚無原告所稱課稅處分認定事實錯誤及計算錯誤情事，原告申請依稅捐稽徵法第28條第2項退還稅額790,827元，被告予以否准，即無不合。

j 又稽徵機關就短漏稅額之行為除補徵稅額外，另為罰鍰處分，其基礎法律關係有所區別。前者為法定租稅債權之確認處分，後者係就違反稅法上義務行為所為制裁，屬於形成處分。二者處分基礎事實雖相關連，但構成要件事實不同，判斷標準亦自有異。是以，納稅義務人短漏稅額應予補稅，但未必具有故意過失而應受裁罰；而經認定短漏稅額應予補稅並裁罰者，因溯及消滅租稅債權之事由發生而應退稅者，並不直接影響裁罰處分之效力，更不當然應予退回所收取之罰鍰。蓋核課處分乃租稅債權之確認，無形成效力，租稅債權有溯及消滅事由時，租稅債權既不存在，受領者就其所受領者即無法律上原因。但裁處處分本身即形成權義關係，受裁處人係因罰鍰處分之作成始有繳納罰鍰之義務，罰鍰處分也因此成為國家收取罰鍰之法律上基礎。罰鍰處分即使有違法等得撤銷事由，非經撤銷，受

裁罰者亦無依公法上不當得利主張返還已繳納罰鍰之餘地。是關於原告97年度營利事業所得稅遭裁處罰鍰部分，因原告逾法定不變期間始提起訴願，案經決定不受理而告確定（105年12月29日訴願決定書見本院卷第146-149頁）。因此，原告既因裁罰處分而生繳納罰鍰義務，與租稅債務無涉，並無以稅捐稽徵法第28條退稅請求權之規定來請求退回所繳納罰鍰之可能；而97年度裁罰處分未經撤銷或變更，復極明確，是以原告繳納罰鍰之法律上原因並未消滅，原不生公法上不當得利，遑論原告97年度營利事業所得稅之核定，亦無原告所稱之錯誤事由。是原告以租稅債務有溯及消滅之事由以主張返還相關罰鍰，自非可採。被告否准原告退還罰鍰746,300元之請求，洵屬有據。

五、綜上所述，被告否准原告退還稅款及罰鍰之申請，於法並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合。原告仍執前詞，訴請判決如聲明所示，為無理由，應予駁回。

六、本件事證已臻明確，兩造其餘主張及陳述，經核於判決結果不生影響，爰不逐一論列，附此敘明。

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

中　　華　　民　　國　　108　　年　　8　　月　　22　　日

臺北高等行政法院第三庭

審判長法　官　　李玉烽

法　官　　鍾啟煒

法　官　　李君豪

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
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。
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　、　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　所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　108　　年　　8　　月　　22　　日

書記官　樓琬蓉