

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第五庭

115年度訴字第147號

115年7月9日辯論終結

原告 盛億科技資訊有限公司

代表人 張富生

訴訟代理人 蕭棋云 律師

謝欣翰 律師

被告 財政部關務署基隆關

代表人 張世棟（關務長）

訴訟代理人 許世明

上列當事人間貨物稅事件，原告不服財政部中華民國114年12月4日台財法字第11413943090號（案號：第11400668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：台灣捷豹路虎股份有限公司（下稱捷豹路虎公司，即進口人）於民國113年4月29日向被告報運進口英國產製汽車1輛（報單第AB/13/094/A1575號，項次78，車身號碼：SALKABBU2RA228258，下稱系爭車輛），並於同年5月2日完納貨物稅新臺幣（下同）1,178,540元及特種貨物及勞務稅（下稱特銷稅）536,235元。嗣捷豹路虎公司透過其經銷商台灣瑋信汽車有限公司（下稱瑋信公司）於113年8月21

01 日將系爭車輛銷售予原告，原告於113年9月13日申請牌照，
02 113年9月16日繳銷牌照，113年9月20日將系爭車輛報運出口
03 （報單第AA/13/287/E1136號），於113年10月25日出具申請
04 書，主張系爭車輛出口，僅領牌照即註銷，未經使用，向被告
05 申請退還進口時納稅義務人（即進口人捷豹路虎公司）繳
06 納之貨物稅及特銷稅，並檢附出口報單、汽車買賣契約書、
07 統一發票或電子發票證明聯、汽車新領牌照登記書影本及車
08 輛異動登記書影本等文件供核。經被告審查結果，認定不符
09 合貨物稅條例第4條第1項第1款、特種貨物及勞務稅條例
10 （下稱特銷稅條例）第6條第1項第2款規定、財政部77年8月
11 18日台財稅第770261481號函（下稱財政部77年8月18日函）
12 及114年1月22日台財稅字第11304664860號令（下稱財政部1
13 14年令）核釋之退稅要件，亦未符合退還特銷稅要件等由，
14 以114年7月29日基普里字第1141023723號函（下稱原處
15 分），否准其退稅之申請。原告不服，提起訴願遭駁回，遂
16 提起本件行政訴訟。

17 二、本件原告主張：

18 (一)、本件原告申請退稅應適用財政部106年5月5日台財稅字第106
19 04569050號令(下稱「財政部106年令」)，且對於原告應檢
20 附「何種退稅文件」及對於「未經使用」退稅要件的「解釋
21 上」應符合當時函令之意旨，尚不得逕以財政部114年令回
22 溯或補充先前函令解釋，以此保護原告信賴。參酌稅捐稽徵
23 法第1條之1意旨，就本件原告申請退稅即應適用財政部106
24 年令對於「檢附證明文件之規定」及「未經使用」之解釋。
25 即原告僅須檢附與「前手」間之買賣契約書、統一發票及出
26 口報單等證明文件，並且無所謂「領牌」即已構成境內交易
27 之限制，以符合法安定性。此外，在此之前被告則從未要求
28 原告須提供「各階段交易」資料，原告自應存在信賴基礎，
29 且該信賴行為亦應「值得保護」。被告要求原告須檢附與前
30 手「各階段交易」間均符合財政部106年令所須之文件，或
31 是依財政部114年令出具「進口人授權代理」行使退稅請求

01 權之證明文件，以及「領牌等同境內消費行為者」，已不當
02 限縮人民適用貨物稅條例第4條第1項第1款規定，不利於原
03 告，自難認與法相符。

04 (二)、再者，原處分要求原告須提出與其前手間「各階段交易」均
05 符合財政部106年令所須之文件，顯有「限縮」貨物稅條例
06 第4條第1項之規定，增加法律所無的要件，阻礙原告有依法
07 請求退稅的權利，對此顯有違反憲法第19條租稅法定主義、
08 納稅者權利保護法第3條第1項、第3項之規定。綜觀本件交
09 易過程可知貨物稅透過貨價「轉嫁」由最終買受人即本件原
10 告承擔，退稅債權亦應已轉讓由貨物買受人承擔，故車輛出
11 口人即本件原告「要以何種方式證明貨物交易過程，貨物稅
12 條例並未限制，尚不影響其得作為退稅之申請人」，故原告
13 自得以其與前手間之買賣契約書或統一發票等文件作為貨物
14 稅移轉之證明方法。被告不得僅以原告未能提出「各階段交
15 易」均須符合財政部106年令所要求之文件為由，逕行認定
16 原告尚不具備申請退稅之主體適格。

17 (三)、被告錯誤適用貨物稅條例第4條第1項第1款規定，將該款規
18 定中「未經使用」之要件任意擴張解釋為「消費行為」，顯
19 然有違「貨物稅課徵之立法目的」，亦與大法官所要求之租
20 稅法律之解釋方法不符。原告既已於出口報單上載明里程數
21 及未經使用，並業經海關以海關緝私條例第37條第2項進行
22 查驗，認定原告並無虛報之情事，即已符合貨物稅條例第4
23 條第1項第1款之「未經使用」之要件。綜上，被告錯誤適用
24 「未經使用」之要件，刻意擴張成「交易行為」，與貨物稅
25 課徵之立法目的不符，有違大法官所要求租稅法律解釋之意
26 旨，原處分即應有適用法律違法之情形。並聲明求為判決撤
27 銷訴願決定及原處分。

28 三、被告則以：

29 (一)、依貨物稅條例第4條第1項第1款規定，請求退還原納貨物稅
30 要件之一為貨物「未經使用」，如自國外進口貨物已納貨物
31 稅，其貨物稅已經由內含於貨物價格轉嫁給國內下游業者負

擔，因已發生「買賣消費行為」，此時，課徵貨物稅之目的已經達成，因非屬「未經使用」，無從退還貨物稅。被告以114年2月3日基普里字第1141002991號函，請原告於文到翌日起7日內提供足資證明有代理納稅義務人退稅權限及系爭車輛於我國境內未經使用之資料，惟原告未能提供。關於海關實務上執行車輛出口查驗，主要係檢視出口報單所載貨物名稱、型號、規格等與實際出口車輛是否相符，以防杜虛報走私，此與貨物稅法令上「未經使用」要件認定，性質與目的均不相同；查系爭車輛已完成新領牌照登記，是原告仍需提示足資證明系爭車輛於境內未經使用之資料，如監理機關未領牌或領牌錯誤之函文，證明系爭車輛並無領牌之事實，綜合相關證據資料判斷之，尚非僅以系爭車輛之里程數、經海關出口查驗等由，即可據此認定系爭車輛確屬「未經使用」。原告於境內買賣系爭車輛，貨物稅已內含於車輛價格轉嫁給經銷商瑋信公司負擔，已屬境內消費行為，此時，課徵貨物稅之目的已經達成，本應課徵並負擔稅賦，自無適用貨物稅條例第4條第1項第1款規定之餘地。

(二)、依貨物稅條例第4條第1項第1款規定意旨，得申請退還貨物稅請求權主體為原貨物稅納稅義務人即車輛進口商，是以，車輛輸出人向原進口地海關申辦退還貨物稅，應證明已取得原貨物稅納稅義務人車輛進口商明示或默示同意，得代為行使已納貨物稅之退稅請求權。準此，原告需提出相關交易文件，證明已取得原貨物稅納稅義務人捷豹路虎公司默示同意其代為行使貨物稅退稅請求權，依上述財政部令釋意旨，自應包括各階段營業人（含前手及前前手）載明貨價含貨物稅之買賣合約書正本、統一發票收執聯正本（或電子發票證明聯）。原告亦應一併完整提示捷豹路虎公司與其經銷商間內含貨物稅之交易契約書正本及統一發票收執聯正本（或電子發票證明聯），或依被告114年6月24日函提示捷豹路虎公司直接出具授權代理行使貨物稅退稅請求權之委任書或其他證明文件，惟原告未能提供。在此情形下，因原告仍無法依財

01 政部114年令第1點提示足資證明已獲捷豹路虎公司明示授權
02 代理行使貨物稅退稅請求權之證明文件，又未能依財政部10
03 6年令第2點提供各階段營業人（含前手及前前手）均載明貨
04 價含貨物稅之完整交易文件正本供審；爰此，原告所提供之
05 買賣合約書等文件，不足證其係經捷豹路虎公司明示或默示
06 同意，得代為行使系爭車輛之貨物稅退稅請求權，自無法適
07 用貨物稅條例第4條第1項第1款退稅規定之餘地。財政部106
08 年令第2點與114年令第4點所規範車輛輸出人應提供之「應
09 備文件」，並無不同。本案並未涉及行政法規之廢止或變
10 更，自無信賴保護原則之適用，又縱原告前或確有提出之文
11 件不符上開規定而仍獲准退稅之前案，因該可能之前案係因
12 個案違法狀態未排除而獲得退稅利益，故該利益並非法律所
13 應保護之利益，原告亦不得執該尚未經被告撤銷之前案主張
14 其因信賴違法之利益，而應受保護。被告否准退還系爭車輛
15 已納貨物稅，未違反信賴保護原則及行政自我拘束原則。

16 (三)、至原告所請退還已納特銷稅一節，按特銷稅條例第6條第1項
17 第2款對高價貨物運銷國外免徵特銷稅之立法意旨，係基於
18 特銷稅屬國內消費稅，貨物運銷國外前，未在國內消費使
19 用，應予免稅，爰明定高價貨物運銷國外免徵特銷稅。復參
20 據財政部賦稅署106年9月6日臺稅消費字第1060458306號函
21 意旨，特銷稅與貨物稅同屬消費稅性質，得否退稅之認定原
22 則允應一致；則本件原告既未能提示足證系爭車輛未經使用
23 之事證供海關查證屬實，亦無法提供足資證明有代理退稅權
24 限之相關文件，且系爭車輛已銷售予原告並領取汽車牌照，
25 核屬境內消費行為，非屬未經使用情形，要難核符特銷稅條
26 例第6條第1項第2款免稅要件，被告以原處分，否准退還本
27 件已納特銷稅，亦無不合等語，資為抗辯。並聲明求為判決
28 駁回原告之訴。

29 四、本院判斷：

30 (一)、貨物稅條例第4條第1項第1款規定：「已納或保稅記帳貨物
31 稅之貨物，有下列情形之一者，退還原納或沖銷記帳貨物

01 稅：一、運銷國外。」特銷稅條例第6條第1項第2款規定：
02 「第2條第1項第2款（按：二、小客車：包括駕駛人座位在
03 內，座位在9座以下之載人汽車且每輛銷售價格或完稅價格
04 達……300萬元者。）至第6款規定之特種貨物，有下列情形
05 之一，免徵特種貨物及勞務稅：……二、運銷國外者。」

06 (二)、查事實概要欄所載之事實，除後述爭點外，為兩造所不爭
07 執，並有113年10月25日申請書(原處分卷1第1頁)、汽車新
08 領牌照登記書(原處分卷1第2頁)、車輛異動登記書(原處分
09 卷1第3頁)、原告出口報單(原處分卷1第4-5頁)、訂購合約
10 書(原處分卷1第6頁)、113年9月13日FJ-79207004電子發票
11 證明聯(原處分卷1第7頁)、被告114年3月19日基普里字第11
12 41008566號函(原處分卷1第12-13頁)、捷豹路虎公司114年4
13 月18日JLRTW-FIN-25-00號函(原處分卷1第14頁)、捷豹路虎
14 公司進口報單(原處分卷2第1-2頁)、涉案車輛貨物稅及特銷
15 稅計算明細表(原處分卷2第4頁)、原處分(原處分卷1第69-7
16 0頁)、訴願決定書(本院卷第33-48頁)在卷可稽，堪信為真
17 實。

18 (三)、原告雖主張，貨物稅條例及特銷稅條例均僅規定未經使用運
19 銷國外，即得申請退稅，系爭車輛並未使用，即註銷車牌運
20 銷國外，已符合退稅規定云云，惟按：

21 1、貨物稅乃針對特定之貨物課徵之稅捐。由於一般貨物已經課
22 徵一般消費稅之營業稅，如再加徵貨物稅，勢必造成重複負
23 擔，且針對少數特種貨物課稅，難免違反平等原則之疑慮，
24 因此，貨物稅之課徵除了獲得國家財政收入目的之外，並應
25 另外具有公益原則之其他社會政策目的。各國選擇貨物稅之
26 課稅貨物標準，不外是對於奢侈品課稅（例如珠寶、汽車
27 等），以謀求平均社會財富之目的；或對於有害國民健康之
28 產品（例如菸、酒等）加以課徵，以達到「寓禁於徵」減少
29 消費之目的；或基於節約能源、減少對於環境污染而對於相
30 關產品（例如汽車、機車、油品類等）加以課稅，以達到
31 「外部成本內部化」之目的。而100年5月4日制定，同年6月

01 1日施行之特銷稅條例，俗稱為「奢侈稅」條例，乃對於在
02 中華民國境內銷售、產製及進口該條例所明訂之「奢侈
03 品」，或銷售特種之勞務，予以課徵高額之稅捐，以達減少
04 高單價物品消費、遏止房地產短期炒作之政策性目的。也因
05 為貨物稅、特銷稅之課徵有前述立法目的，縱然上開貨物並
06 非在我國境內生產或製造，而是自國外進口，基於稅捐中立
07 性原則應使其間負擔平等，貨物稅條例第1條及特銷稅條例
08 第1條遂規定：「本條例規定之貨物，不論在國內產製或自
09 國外進口，除法律另有規定外，均依本條例徵收貨物稅。」
10 及「在中華民國境內銷售、產製及進口特種貨物或銷售特種
11 勞務，均應依本條例規定課徵特種貨物及勞務稅。」

- 12 2、依稅捐稽徵法第35條之1規定：「國外輸入之貨物，由海關
13 代徵之稅捐，其徵收及行政救濟程序，準用關稅法及海關緝
14 私條例之規定辦理。」貨物稅條例第23條第2項規定：「進
15 口應稅貨物，納稅義務人應向海關申報，並由海關於徵收關
16 稅時代徵之。」特銷稅條例第16條第6項規定：「進口特種
17 貨物應徵之稅額，納稅義務人應向海關申報，並由海關代徵
18 之；其徵收及行政救濟程序，準用關稅法及海關緝私條例之
19 規定辦理。」相對於加值型營業稅係按每個銷售階段加值
20 額，據以計算銷項稅額減去進項稅額而課徵之多階段加值稅
21 之消費稅，貨物稅及特銷稅之計算及課徵方式則係採用貨物
22 在產製出廠或進口時，按銷售價格計算課徵而為單階段之毛
23 額型消費稅。因貨物稅及特銷稅為單階段之毛額型消費稅之
24 故，立法者為確保貨物稅及特銷稅稅捐債權之實現，必須選
25 擇一個最容易掌握稅源之時點。現行實證法之立法抉擇選在
26 應課貨物稅及特銷稅之貨物「出廠」時或「進口」時，而非
27 「銷售」時（貨物稅條例第2條第1項、特銷稅條例第4條第2
28 項規定參照），提前課徵時點以確保貨物稅及特銷稅稅捐債
29 權之實現。不過貨物稅及特銷稅同樣為間接稅，稅捐之實質
30 負擔人終必是貨物之最終消費者。而選擇出廠時或進口時即
31 課徵貨物稅及特銷稅，就必須考量「如果出廠或進口後沒有

01 實際銷售行為，該已納之稅款即無法轉嫁予消費者」等因
02 素，而有對應之退稅規範機制，以符合量能課稅原則之規範
03 要求（最高行政法院105年度判字第215號判決類似見解可資
04 參照）。

05 3、考量應徵貨物稅、特銷稅之貨物，在貨物產製後出廠或貨物
06 進口時，貨物稅、特銷稅之構成要件即已該當，納稅義務人
07 即應依照貨物稅條例、特銷稅條例規定報繳貨物稅、特銷
08 稅。如果出廠或進口後，沒有實際銷售行為，已納之稅款即
09 無法轉嫁，為免納稅義務人實際承擔稅負，不符合貨物稅、
10 特銷稅為間接稅之本質，貨物稅條例第4條第1項第1款遂規
11 定：「已納或保稅記帳貨物稅之貨物，有下列情形之一者，
12 退還原納或沖銷記帳貨物稅：一、運銷國外。」特銷稅條例
13 第6條第1項第2款規定：「第2條第1項第2款（按：二、小客
14 車：包括駕駛人座位在內，座位在9座以下之載人汽車且每
15 輛銷售價格或完稅價格達……300萬元者。）至第6款規定之
16 特種貨物，有下列情形之一，免徵特種貨物及勞務稅：……
17 二、運銷國外者。」

18 4、準此，貨物稅及特銷稅乃對國內產製或自國外進口之貨物，
19 於貨物出廠或進口時課徵之稅捐，貨物稅與特銷稅均為境內
20 消費稅性質，進口貨物如未流通進入國內消費市場使用，旋
21 即運銷國外者，不納入課稅範圍，已繳納之貨物稅及特銷
22 稅，始得申請退還（最高行政法院112年度上字第534號、11
23 2年度上字第537號、112年度上字第801號判決意旨參照）。
24 至此所謂之「使用」並不限於物理上之實際使用，倘已進入
25 國內市場並經銷售消費，縱然無行駛里程等物理上實際使用
26 行為，惟基於課徵貨物稅及特銷稅之目的已經達成，本應課
27 徵並負擔稅賦，故自無適用貨物稅條例第4條第1項第1款及
28 特銷稅條例第6條第1項第2款退稅規定之餘地（最高行政法
29 院113年度再字第23號判決意旨參照）。

30 5、如前所述，貨物稅條例第4條第1項第1款及特銷稅條例第6條
31 第1項第2款規定，係考量貨物已繳納貨物稅、特銷稅後，如

01 沒有實際銷售行為，已納之稅款無從轉嫁，而允許貨物運銷
02 國外時，得退還已納稅款。故上開條文雖未明文規定得以提
03 出退還貨物稅款、特銷稅款申請之申請權人為何，解釋上仍
04 僅指繳納貨物稅、特銷稅之納稅義務人。蓋上開貨物如因買
05 賣而有消費行為，納稅義務人已納之貨物稅、特銷稅即得轉
06 嫁由後手承擔，即便嗣後買受人將貨物運銷國外，亦非前開
07 貨物稅條例第4條第1項第1款、特銷稅條例第6條第1項第2款
08 所要規範之範疇。後手買受所支付之價金，縱使包含貨物
09 稅、特銷稅，此乃因貨物稅、特銷稅為間接消費稅性質使
10 然，尚難認後手因支付價金內含貨物稅、特銷稅即繼受納稅
11 義務人於稅捐法上之權利義務關係。

12 6、經查，系爭車輛進口報關時，已由進口商捷豹路虎公司於同
13 年5月2日完納貨物稅1,178,540元及特銷稅536,235元。嗣捷
14 豹路虎公司透過瑋信公司於113年8月21日將系爭車輛銷售予
15 原告，系爭車輛請領汽車牌照後復又辦理繳銷等情，已如前
16 述。揆諸前揭說明，上開公司於我國境內就系爭車輛之買賣
17 行為，核屬境內消費行為，基於課徵貨物稅及特銷稅之目的
18 已經達成，本應課徵並負擔稅賦，且原告並非系爭貨物稅、
19 特銷稅之納稅義務人，自無依貨物稅條例第4條第1項第1
20 款、特銷稅條例第6條第1項第2款規定請求退稅之餘地。且
21 貨物稅、特銷稅之課徵，並非僅基於節約能源、減少環境污
22 染之目的，尚包括謀求平均社會財富、減少高單價物品消費
23 等政策性目的，已如前述，從而原告主張沒有增加里程數，
24 不會造成環境污染，即不屬在國內使用，被告以消費行為強
25 行擴張未經使用之要件，逾越租稅法律解釋的界線而應退還
26 已繳貨物稅、特銷稅云云，尚非可採。

27 (四)、原告雖又主張本院111年度訴字第565號判決認為「自國外進
28 口的貨物，由收貨人、提貨單或貨物持有人於進口時繳納貨
29 物稅，經由內含於貨物價格轉嫁給最終端消費者負擔，具間
30 接稅的性質，惟因貨物稅屬境內消費稅，進口貨物如未流通
31 進入國內消費市場使用，即運銷國外，則不納入課稅範圍，

已繳納的貨物稅，得申請退還。」原告據此認為進口時課徵貨物稅與退稅權利歸屬於何人無直接相關，未排除第三人符合退還規定部分。惟查，本院111年度訴字第565號判決業經最高行政法院112年度上字第537號判決予以廢棄確定，廢棄意旨略以：「因貨物稅屬境內消費稅，進口貨物如未流通進入國內消費市場使用，旋即運銷國外者，不納入課稅範圍，已繳納之貨物稅，始得申請退還。……於境內買賣系爭車輛，已屬境內消費行為，系爭車輛透過買賣行為而業已進入本國市場為消費，自無適用貨物稅條例第4條第1項第1款規定，未經國內消費使用而運銷國外，而得據以申請退還已繳貨物稅之餘地。亦無庸再論究被上訴人並非貨物稅之納稅義務人，能否因輾轉買賣系爭車輛而承受請求退還貨物稅稅款之權利。原判決認本件符合貨物稅條例第4條第1項第1款規定，核有適用法規不當之判決違背法令。」等語，可資參照。而本件原告上開購得系爭車輛領牌過戶又繳銷等行為，即屬境內消費行為，本不得申請退還貨物稅與特銷稅，況且後手買受所支付之價金雖包含間接消費稅性質之貨物稅、特銷稅在內，但不因此使後手因支付價金內含貨物稅、特銷稅即繼受納稅義務人於稅捐法上之權利義務關係，已如前述。是原告上開主張，亦不足取。

(五)、原告另主張被告不得適用違法且溯及生效的財政部114年令而應適用原告申請時的財政部106年令，以保護原告的信賴部分。惟查，系爭車輛於我國境內完成新領牌照登記，已透過買賣行為進入本國市場消費，屬境內消費行為，與貨物稅條例第4條第1項第1款、特銷稅條例第6條第1項第2款要件不符，甚為明確，自無適用財政部114年令或財政部106年令主張應退稅之餘地。且平等原則要求行政機關對於事物本質上相同之事件應作相同之處理，除有合理正當之事由外，不得為差別待遇，乃形成行政自我拘束原則。惟憲法上之平等原則，係指合法之平等，人民不得主張「不法之平等」，而行政先例必須合法，亦為行政自我拘束之前提要件，故行政自

01 我拘束原則並非賦予人民有要求行政機關重複錯誤之請求權
02 （最高行政法院113年度上字第261號判決意旨參照）。又「
03 信賴保護原則」，係指行政處分雖有瑕疵，但相對人或關係
04 人對其存續已有信賴，而行政機關之事後矯正，將因此增加
05 其負擔者，即不得任意為之之謂。如行政機關有怠於行使權
06 限，致使人民因個案違法狀態未排除而獲得利益情形，並非
07 行政機關所為行政處分之存續使人民產生信賴，自無信賴保
08 護原則之適用，亦無基於信賴保護原則進而主張不法平等之
09 餘地（最高行政法院111年度上字第138號判決意旨參照）。
10 本件被告未准許原告之申請並無違誤，已如前述，被告此前
11 所為與上述意旨不符之前例，即難認屬得以援引之行政先
12 例，從而，原告亦無基於信賴保護原則進而主張不法平等之
13 餘地。是原告上開主張，亦不足取。

14 (六)、綜上所述，原告請求退還貨物稅、特銷稅為無理由，原處分
15 否准其申請並無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合。原告
16 仍執前詞，訴請判決如其聲明所示，為無理由，應予駁回。

17 五、本件判決基礎已經明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料
18 經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述之必
19 要，一併說明。

20 六、結論：原告之訴為無理由。

21 中 華 民 國 115 年 7 月 23 日

22 審判長法官 洪慕芳

23 法官 孫萍萍

24 法官 郭銘禮

25 一、上為正本係照原本作成。

26 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
27 提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內
28 補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，
29 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
30 繕本）。

01 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，
02 逕以裁定駁回。

03 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
04 法第49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不
05 委任律師為訴訟代理人（同條第3項、第4項）。
06

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。 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。	

07 中 華 民 國 115 年 7 月 23 日

