

稅捐執行逾越徵收期間的救濟途徑(下)

文 ■ 林文舟

(續接四十六卷第一期)

四、救濟途徑

1. 聲明異議及提起行政訴訟：行政執行法第9條規定：「(第1項)義務人或利害關係人對執行命令、執行方法、應遵守之程序或其他侵害利益之情事，得於執行政程序終結前，向執行機關聲明異議。(第2項)前項聲明異議，執行機關認其有理由者，應即停止執行，並撤銷或更正已為之執行行為；認其無理由者，應於10日內加具意見，送直接上級主管機關於30日內決定之。(第3項)行政執行，除法律另有規定外，不因聲明異議而停止執行。但執行機關因必要情形，得依職權或申請停止之。」準此，義務人或利害關係人對於違法或不當的執行行為，無論其係符合行政處分概念的措施(例如扣押、收取、移轉、支付轉給命令，或查封、拍定、交付承受、發給移轉證書等執行行為)、觀念通知或事實行為，均得於執行政程序終結前，向執行機關聲明異議，如不服該直接上級主管機關所為異議決定者，仍得依法提起行政訴訟，至何種執行行為可以提起行政訴訟或提起何種類型之行政訴訟，則依執行行為之性質及行政訴訟法相關規定，個案認定(最高行政法院97年12月份第3次庭長法官聯席會議(三)決議參照)。而對具行政處分性質之執行命令不服，經依行政執行

6月旦知識庫

法第9條之聲明異議程序，應認相當於已經訴願程序，聲明異議人可直接提起撤銷訴訟（最高行政法院107年4月份第1次庭長法官聯席會議決議參照）。故稅捐執行中，如徵收期間（執行期間）屆期，因稅捐請求權消滅，執行名義債權已經不存在，執行機關本應停止執行，並撤銷對於該稅捐債權所為一切執行行為（包括於徵收期間屆期前對其所為執行行為），如果繼續執行，即構成違法執行，納稅義務人得於執行程序終結前，向執行機關聲明異議，如不服直接上級主管機關所為異議決定，再提起行政訴訟，無論執行程序是否終結，均得以執行機關為被告，請求判決撤銷對於已因時效完成而消滅的稅捐債權所為一切具行政處分性質之執行命令（如已執行完畢，取得清償，並得依行政訴訟法第196條第1項規定，一併以代表國家收受稅捐清償之稽徵機關為被告，請求行政法院判決命其為回復原狀的必要處置），或命其除去事實行為的結果、更正觀念通知之內容等。且聲明異議時，除請求撤銷已為之執行行為外，既一併請求停止執行，即係對後續的執行行為預先表示不服，而上級主管機關所為駁回異議之決定，即係一併肯定後續執行行為的適法性，則納稅義務人於收受異議決定後，自得一併就後續完成的執行行為提起行政訴訟，其中請求撤銷具行政處分性質之執行命令部分，並不生未先踐行相當於訴願的聲明異議程序的問題；而對於尚未完成的執行行為，則可以向行政法院提起預防不作為訴訟（行政訴訟法第8條第1項參照）^{註9}，請求判令執行機關停止後續的執行行為，並得同時聲請定暫時狀態的假處分，以防止發生重大之損害（行政訴訟法第298條第2項）。縱使認為行政執行期間經過後，法律效果為不得再執行或免予執行，並非公法上債權當然消滅，亦屬執行機關應遵守之程序，如未為遵守，所為執行程序自非合法，納稅義務人仍得於執行程序終結前，向執行機關聲明異議，請求停止執行，並撤銷執行期間屆滿後所為執行行為，以及提起行政訴訟（最高行政法院102年度判字第672號判決意旨參照）。其次，納稅義務人

對於具行政處分性質之執行命令既得提起行政爭訟，則在法院判決確定前，即不排除適用行政訴訟法第116條有關聲請停止執行之規定，惟具行政處分性質之執行命令通常一經作成並對外發生效力，即已執行完畢，自無從對之停止執行，即便有部分執行命令(例如准債權人對債務人銀行存款收取之命令)對外發生效力後，尚需進一步實現，亦因執行結果不會發生難以回復之損害，而無法獲得行政法院准許。

2. 提起債務人異議之訴：行政訴訟法第307條前段規定：「債務人異議之訴，依其執行名義係適用簡易訴訟程序或通常訴訟程序，分別由地方法院行政訴訟庭或高等行政法院受理」，應認其係屬行政訴訟法關於債務人異議訴訟類型之規定。雖該條係列於同法第8編，但既未明定僅以同法第305條第1項或第4項規定之執行名義為強制執行者為限，始有其適用，則行政處分之受處分人，於行政機關以行政處分為執行名義行強制執行時，如於執行名義成立後有消滅或妨礙債權人請求之事由發生，亦得於強制執行程序終結前，向行政法院提起債務人異議之訴(強制執行法第14條及最高行政法院97年5月份第1次庭長法官聯席會議(一)決議參照)。從而稅捐債權之執行，如果已經逾越徵收期間，因稅捐請求權當然消滅或不得再執行，即係於執行名義成立後有消滅或妨礙債權人請求之事由發生，納稅義務人自得於強制執行程序終結前，以代表國家行使稅捐債權之稽徵機關為被告，向行政法院提起債務人異議之訴，請求撤銷已為之執行行為，並準用強制執行法第18條規定，聲請提供擔保停止執行。如果強制執行程序已經終結，則須變更為確認系爭稅捐債權不存在之訴。至於作為執行名義之行政處分本身是否違法之爭議，則係由受處分人向行政法院提起撤銷訴訟，且對未形式確定之行政處分，尚得依法聲請停止執行，以為救濟，當無再許受處分人以行政處分之違法事由提起債務人異議之訴，以免混淆並破壞行政訴訟權利保護機制(最高行政法院107年10月份第2次庭長法官聯席會議決議參照)。

3. 提起分配表異議之訴：強制執行法第39條第1項規定：「債權人或債務人對於分配表所載各債權人之債權或分配金額有不同意者，應於分配期日一日前，向執行法院提出書狀，聲明異議。」第41條第1項規定：「異議未終結者，為異議之債權人或債務人，得向執行法院對為反對陳述之債權人或債務人提起分配表異議之訴。但異議人已依同一事由就有爭執之債權先行提起其他訴訟者，毋庸再行起訴，執行法院應依該確定判決實行分配。」第2項規定：「債務人對於有執行名義而參與分配之債權人為異議者，僅得以第14條規定之理由，提起分配表異議之訴。」行政執行法第26條規定：「關於本章之執行（按即公法上金錢給付義務之執行），除本法另有規定外，準用強制執行法之規定。」又依行政訴訟法第307條規定，除債務人異議之訴，依其執行名義係適用簡易訴訟程序或通常訴訟程序，分別由地方法院行政訴訟庭或高等行政法院受理外，其餘有關強制執行之訴訟，由普通法院受理。準此，對於逾越徵收期間之稅捐執行，納稅義務人自得主張執行名義成立後有消滅或妨礙債權人請求之理由發生，不同意分配表仍載入該稅捐債權，而於分配期日一日前，向執行機關提出書狀，聲明異議，如遭稅捐稽徵機關反對，致異議不能終結，且為異議之納稅義務人尚未以同一事由就系爭稅捐債權先行提起其他訴訟（例如債務人異議之訴或確認債權不存在之訴）時，即需由納稅義務人以稅捐稽徵機關為被告，向該管地方法院民事庭提起分配表異議之訴，請求剔除其受分配之金額，以謀實體上之解決。惟聲明異議人必須於分配期日起十日內向執行機關為上開起訴之證明，否則視為撤回其異議之聲明；經證明者，該稅捐債權應受分配之金額，應行提存，待將來判決確定時，再依判決結果實行分配（強制執行法第41條第3項參照）。
4. 請求不當得利返還或國家賠償：如前所述，稅捐債權之執行逾越徵收期間時，其請求權當然消滅，如果執行機關不停止執行，並撤銷已為之執行行為，反而繼續執行取償，則無論係以拍賣價金或實物承受方式清償，均使國家不當得利，執

行人員如有故意或過失，並構成侵權行為，國家應負損害賠償責任。被害人自得直接向行政法院提起給付訴訟，請求返還此公法上不當得利，如係實物抵償，應以返還原物為原則，依其利益之性質或其他情形不能返還者，始得償還其價額(民法第181條參照)，且原則上係以代表國家收受稅捐清償之稽徵機關為被告，如以實物抵償，而該實物已移轉由其他機關占有或管理者，則以占有或管理機關為被告；亦得依國家賠償法第10條規定，先以書面向執行機關請求賠償，如執行機關拒絕賠償，或自提出請求之日起逾三十日不開始協議，或自開始協議之日起逾六十日協議不成立時，再向該管地方法院民事庭提起國家賠償訴訟，惟如係實物抵償，原則上應請求以金錢賠償，以回復原狀為適當時，始得請求回復損害發生前之原狀(國家賠償法第7條參照)。又如果已對逾越徵收期間的執行行為聲明異議，並循序以執行機關為被告，向行政法院提起撤銷訴訟，自得於行政訴訟中合併對其請求國家賠償以為救濟(行政訴訟法第7條)。

5. 依稅捐稽徵法第28條第1項規定申請退還：稅捐的徵收期間屆滿後，執行機關仍繼續強制執行取得稅款交付稽徵機關，納稅義務人即得主張其因違法執行受償，或其於請求權消滅後受償，乃不當得利，係屬「因可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款」之情形，依110年12月17日修正公布稅捐稽徵法第28條第1項規定，得自繳納之日起15年內向該稽徵機關申請退還^{註10}，如無效果，再循序向行政法院提起課予義務訴訟。雖然上開新修正稅捐稽徵法第28條增訂第3項規定：「納稅義務人對核定稅捐處分不服，依法提起行政救濟，經行政法院實體判決確定者，不適用前二項(申請及查明退還)規定。」但其修法理由既明示「考量核定稅捐處分如經行政法院實體判決駁回而告確定者，基於尊重實體判決之既判力，不宜再由稅捐稽徵機關退還溢繳稅款破壞實體判決之既判力，爰增訂第3項，定明是類案件不適用第1項及第2項規定」等語，適用上開規定時，即應依其立法目的，作限縮解

6月日知識庫

釋，不要以辭害意致超越既判力的範圍。而對於當初提起訴訟之原因事實以外之爭點，及確定判決事件終結後新發生的事實(例如前述稅捐執行逾越徵收期間)，既未經行政法院實體判決確定，即非既判力所及範圍；至於確定判決事件終結後新成立的證據，並不是當事人於該確定判決事件終結前所提出或得提出而未提出之攻擊防禦方法，亦非既判力所及範圍，法院即不能以既判力之遮斷效加以排斥(最高行政法院72年判字第336號判例參照)，自均無妨據以申請退稅，稅捐稽徵機關對於前揭不在既判力所及範圍的事證，亦應依職權加以查明。

6. 以上救濟途徑，除已依同一事由就有爭執之稅捐債權先行提起其他訴訟者，毋庸再行提起分配表異議之訴外，對於納稅義務人而言，係屬請求權競合，自得同時或先後起訴行使上開程序或實體法上的權利。惟提起債務人異議訴訟，必須於強制執行程序終結前為之。

五、結語

諺云：「徒善不足以為政，徒法不足以自行」^{註11}、「正人行邪法，法邪亦正；邪人行正法，法正亦邪」，徒有良法，卻乏誠心執行，其美意仍無法落實；反之，法律雖不甚完備，但若以善意執行，亦能補足其欠缺。對於遭到認定事實或適用法令錯誤的課稅處分侵害合法權益，循序提起行政訴訟，最後卻敗訴確定，又因執行逾越徵收期間而蒙受財產損失的當事人而言，以上可能的救濟途徑，看似林林總總，機會無窮，惟實際嘗試後，如果遇到執法者心態保守，自我設限，即不免處處碰壁。然而我國已於98年4月22日制定公布公民與政治權利國際公約及經濟社會文化權利國際公約施行法，並自同年12月10日施行，其中第2條明定：「兩公約所揭示保障人權之規定，具有國內法律之效力。」兩公約自此內國法化。其中公民與政治權利國際公約第2條第3項已明示：「本公約締約國承允：(一)確保任何人所享本公約確認之權利或自由如遭受侵害，均

獲有效之救濟，公務員執行職務所犯之侵權行為，亦不例外；(二)確保上項救濟聲請人之救濟權利，由主管司法、行政或立法當局裁定，或由該國法律制度規定之其他主管當局裁定，並推廣司法救濟之機會；(三)確保上項救濟一經核准，主管當局概予執行。」期盼法院能懷於前揭公約所揭示「有效救濟」原則，發揮司法平反修復功能，勇於糾正行政缺失，如此我國的司法救濟效能與賦稅人權保障始經得起關於落實兩公約的國際審查，庶幾乎躋身先進民主法治國家之列。

註：

9. 所謂預防性不作為之訴，係指人民訴請行政法院，判命被告機關未來不得作成可能損害其權利之行為(包括行政處分或行政處分以外之高權行為)，係屬行政訴訟法第8條第1項關於非財產上給付訴訟的概念範圍。依同法第115條，行政訴訟之起訴程序既準用民事訴訟法第246條規定：「請求將來給付訴訟，以有預為請求之必要者為限，得提起之」，且參照民法第199條第3項：「不作為亦得為給付」之規定，預防性不作為訴訟中關於消極的不作成行政處分以外之事實行為及單純高權行為部分，在有權利保護必要之條件下，即應予容許，並無不同見解。至於訴請不作為的對象為行政處分時，學界見解仍有歧異。實務見解則傾向於肯定說，並強調應嚴格其起訴要件，即「提起預防性不作為訴訟，須以因行政機關之作為有對其發生重大損害之虞時，始認具有權利保護必要，但對損害之發生，得期待以其他適當方法避免者，不在此限」(最高行政法院96年度裁字第2183號裁定)。而其實體法上的請求權基礎則為民法第767條的妨害防止請求權。詳參林文舟，兩岸行政訴訟法制概論—以訴訟類型為中心—，五南圖書出版(股)公司，2012年4月，92-94頁。
10. 依110年12月17日修正公布稅捐稽徵法第28條第5項後段規定，修正之本條文施行時(同年月19日)，因修正前同條第2項事由(即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，應自修正施行之日起15年內申請退還。
11. 出自《孟子·離婁上》。

(本文作者中正大學財經法律學系兼任教授，前最高行政法院法官)

(本文完)