

認定事實錯誤的稅務處分經實體 判決確定後之救濟途徑(下)

文 ■ 林文舟

(續接四十五卷第二十一期)

三、申請退稅：

1. 110年12月17日修正前稅捐稽徵法第28條第2項規定：「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二年內查明退還，其退還之稅款不以五年內溢繳者為限。」其中所謂適用法令錯誤，依司法實務通說見解包括認定事實錯誤，致適用法令錯誤之情形(最高行政法院105年7月份第1次庭長法官聯席會議決議)，惟於「原告(納稅義務人)對稽徵機關核課稅捐之處分不服，循行政爭訟程序，經最高行政法院判決駁回其上訴確定，且又提起再審之訴，復遭駁回確定後。於稅捐稽徵法第28條規定之繳納之日起5年內，就同一爭點提出新證據藉以否定原核課處分之基礎事實，主張其依據原核課稅捐處分繳納之稅款，是因適用法令錯誤而繳納，依據稅捐稽徵法第28條規定，向稽徵機關請求退還其已繳納之稅款」之案例，司法實務通說見解認為「訴訟標的於確定終局判決中經裁判，嗣後當事人即不得為與該確定判決意旨相反之主張，法院亦不得為與該確定判決意旨相反之判斷(本院72年判字第336號判例參照)。本件納稅義務人依稅捐稽徵法第28條規定請求退稅被駁回，而提起行政訴訟，其主張核課

處分適用法令錯誤或計算錯誤之部分屬原確定判決意旨範圍，納稅義務人自不得為相反主張而請求退稅，行政法院亦不得為相反之裁判，故納稅義務人以與原確定判決確定力範圍相反之理由，請求退稅為無理由，高等行政法院應判決駁回。」(最高行政法院95年2月份庭長法官聯席會議(一)決議)亦即依行政訴訟法第213條規定，為訴訟標的之法律關係，於確定之終局判決中已經裁判者，就該法律關係有既判力。然而既判力所產生的遮斷效只是使「當事人不得以該確定判決事件終結前所提出或得提出而未提出訴之其他攻擊防禦方法，於新訴訟為與該確定判決意旨相反之主張，法院亦不得為反於該確定判決意旨之裁判」(最高行政法院72年判字第336號判例參照)，至於確定判決事件終結後新發生的事實並非既判力所及範圍；判決確定後新成立的證據，亦非遮斷效所能阻止，自均無妨據以申請退稅。且如前所述，對於未經納稅者主張或法院依職權發現的稅務處分違法事由(事實爭點)，法院既無從作為訴訟標的加以審判，即不在既判力客觀的範圍，當事人自得提出新證據主張系爭稅務處分有未經行政法院實體確定判決審理的違法事由(新事實爭點)，而據以申請退還已繳納的稅款。

2. 又觀諸110年12月17日修正前稅捐稽徵法第28條第2項規定文字，雖僅記載「稅捐稽徵機關應查明退還」，而未明言「納稅義務人得申請退還」，惟由於其係緊接同法條第1項規定：「納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起五年內提出具體證明，申請退還；屆期末申請者，不得再行申請。」而設，依法條前後關聯文義，或舉輕明重之法理，出自納稅義務人自己的錯誤溢繳之稅款，都可以申請退還，何況是出自政府機關的錯誤?!故稽徵機關無論依申請或依職權知有錯誤原因時，都應作成退還溢繳稅款之行政處分，且其性質屬形成處分，通常含有將原課稅處分撤銷，再准予退還原已繳納的稅款之意，故亦係行政程序重開。而依上開稅捐稽徵法第28條第2項規定申請退稅，並無申請期間的限制，此為最大不同

於依行政程序法第128條申請程序重開之處。至於其中規定「稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起二年內查明退還」^{註6}，係參照行政程序法第117條及第121條規定所設（詳見其立法理由），然此二年期間就稅務處分之撤銷而言，應係訓示期間，而非除斥期間（詳於後面討論行政程序法第117條規定時說明），且如果解為稽徵機關自知有錯誤原因之日起二年內未退還溢繳稅款者，即因其撤銷權消滅而不能退還，豈不是縱容稽徵機關怠惰不作為以圖利國庫？惟依上開稅捐稽徵法第28條第2項規定申請退稅，得據以申請的事由受既判力的限制，比起行政程序法第128條申請程序重開的要件較為嚴格，且必須繳納稅款後始生退稅的問題，然仍有得據以申請退稅，卻不能據以申請程序重開之事由，例如稅捐的徵收期間或執行期間屆滿後，執行機關仍繼續強制執行取得稅款交付稽徵機關，當事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^{註7}，係屬「其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款」之情形，依稅捐稽徵法第28條第2項申請退稅，惟此種稅務處分作成後新發生的事實並未使原稅務處分陷於違法，自難據以申請程序重開，請求撤銷或變更原稅務處分。

- 然而110年12月17日修正公布稅捐稽徵法第28條第1項規定：「因適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤，致溢繳稅款者，納稅義務人得自繳納之日起10年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。但因可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，其退稅請求權自繳納之日起15年間不行使而消滅。」即除將納稅義務人錯誤致溢繳稅款申請退稅期間，由「5年」修正為「10年」外，卻同時將因可歸責於政府機關之錯誤致溢繳稅款者之退稅請求權行使，由「無期限」修正為「15年」。其修法理由謂「基於法律安定性，同時避免事後舉證及查核困難，人民對行政機關之請求權亦應有消滅時效之適用」云云，但僅因體恤稽徵機關查核困難或代替人民憂慮事後舉證困難，而限制人民對可歸責於政府機關之錯誤致溢繳稅

款的退稅請求權，實已背離納稅者權利保護法第1條所揭示「落實憲法生存權、工作權、財產權及其他相關基本權利之保障，確保納稅者權利，實現課稅公平」之立法目的，並有違稅捐稽徵法第28條第2項當初修正時所考慮「如僅退還五年稅款，對納稅義務人權益保障恐未盡周全」之立法目的。試想將來如果經法院判決結果認定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，卻因訴訟費時，從繳納之日起至法院判決撤銷原課稅處分確定時，已逾15年而使退稅請求權罹於時效，豈不是更違反已在我國施行的公民與政治權利國際公約第2條第3項所揭示的「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」原則，誠屬開人權倒車的修法。

4. 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。」對於經實體確定判決維持之課稅處分，不但封殺納稅義務人的退稅請求權，而且連稅捐稽徵機關「知有錯誤原因者，應自知有錯誤原因之日起二年內查明退還」之權責一併排除，其修法理由為「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」云云，且依同法第49條第1項規定，罰鍰原則上準用有關稅捐之規定。稽諸前揭最高行政法院95年2月16日庭長法官聯席會議決議意旨，固非無據。惟基於既判力所生之遮斷效果乃訴訟法理之通說，本無庸特別形諸法律明文，尤其該新增限制規定，以一刀切的文字，完全禁止對於經實體確定判決維持之課稅處分申請退稅，在文義上恐已超越既判力的範圍，而有過度規範之嫌。執法者有可能望文生義，拿雞毛當令箭，不分青紅皂白，封殺一切確定判決後的退稅案，故不得不未雨綢繆，在此疾呼適用稅捐稽徵法第28條

第3項新增「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」，不得申請退稅，及無須查明退還之規定時，應作目的性限縮解釋，不要以辭害意致超越既判力的範圍。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，既未經行政法院實體判決確定，即非既判力所及範圍；而判決確定後新成立的證據，亦非遮斷效所能阻止，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。

四、行政機關依職權撤銷：

1. 行政程序法第117條：「違法行政處分於法定救濟期間經過後，原處分機關得依職權為全部或一部之撤銷；其上級機關，亦得為之。但有下列各款情形之一者，不得撤銷：一、撤銷對公益有重大危害者。二、受益人無第119條所列信賴不值得保護之情形，而信賴授予利益之行政處分，其信賴利益顯然大於撤銷所欲維護之公益者。」其所謂「法定救濟期間」是否包括「行政訴訟第一審判決後的上訴期間」和「提起上訴後之審理期間」？此與同法第128條規範的申請程序重開面臨相同之問題，攸關原處分機關或其上級機關是否得依職權突破違法行政處分經實體確定判決維持的既判力。如前所述，既判力的拘束目的主要在使受不利判決之當事人於其判決確定後不得於新訴訟為與該確定判決意旨相反之主張，以維護法的安定性以及法院的公信力，至於係受有利判決之當事人，既判力係確認或賦予其權利或法律上利益，並非加諸負擔或義務，本不受既判力的拘束。對於代表國家為租稅債權人的稽徵機關而言，其遵守依法行政原則之義務，毋寧超過固守既判力利益的職權，蓋確保國家行政權的合法行使，以保障人民權益，乃行政程序法第1條與行政訴訟法第1條一致明示的立法宗旨、首要目的，勝過法秩序安定性的追求與維護，如果託辭法院已經判決確定，而不願撤銷違法的行政處分，

無異一錯再錯，不但違反依法行政原則，且恐招致更多民怨，引發大規模抗爭，反有傷法律秩序的安定。故稽徵機關對於稅務處分的撤銷訴訟，縱使獲得實體勝訴確定判決，仍應受依法行政原則的拘束，而不必固守既判力之利益。準此，行政程序法第117條有關原處分機關或其上級機關得依職權撤銷違法行政處分的規定，除可用以突破違法行政處分的形式存續力外，亦可作為突破行政法院判決既判力的機制。而且只要原處分機關或其上級機關知悉原行政處分違法，並不具有同條但書兩款規定的情形，即得依職權為全部或一部之撤銷，而不必像當事人提起再審訴訟或申請程序重開一樣，須受法定列舉事由的限制。

2. 雖然行政程序法第121條第1項規定：「第117條之撤銷權，應自原處分機關或其上級機關知有撤銷原因時起二年內為之。」文義上似未區分撤銷的標的係違法授益處分或侵益處分（負擔處分），但基於行政程序法的立法目的係「確保依法行政之原則，以保障人民權益，提高行政效能，增進人民對行政之信賴」（第1條），以及本於憲法第16條有權利即有救濟之意旨、已在我國施行的公民與政治權利國際公約第2條第3項所揭示的「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」原則，依合目的性解釋，上開兩年除斥期間之限制應不適用於違法侵益處分之撤銷，以保障人民合法權益。否則，如果將違法授益處分或侵益處分一視同仁，知有撤銷原因（知悉違法）兩年後，一律不得撤銷，無異使原來人民取得之不合法權益變為合法，而人民原享有的合法權益被侵害後反淪為烏有，顯有失公平。
3. 至於行政程序法第117條是否賦予個人有請求行政機關重開程序之權利，司法實務採否定的見解，認為行政程序法第117條僅賦予行政機關具有此權限，人民無從據以申請，其縱使為形式上之申請，在性質上亦僅可認係促使行政機關發動職權，非屬於依法申請之案件，行政機關並無應依其申請而發動職權之義務（最高行政法院101年裁字

第540號裁定)。學者則持較為寬鬆的見解，認為依行政程序法第117條規定之文義及同法第128條對照之意義關聯以觀，原則上行政程序法第117條並未賦予個人有請求行政機關重開程序之權利，惟由於我國行政程序法第128條係繼受自德國聯邦行政程序法第51條而來，然德國法並無最長期間之限制，反而我國行政程序法第128條第2項卻規定自法定救濟期間經過後已逾五年者，不得申請重開程序，就部分法定事由，例如發生新事實或發現新證據之情形，頗有可能因期間經過而導致喪失重開程序之請求權，故體系上應有配套措施，應賦予個人在行政程序法第117條下，有請求行政機關於斟酌是否重開程序以及是否撤銷違法處分之裁量，必須無瑕疵的「無瑕疵裁量請求權」，以為彌補。只有在行政裁量權萎縮到零時，人民才享有請求行政機關重開程序並撤銷違法行政處分之權利。並認為維持違法負擔處分之存續如有下列情形，即已超出可以期待個人容忍的界限，其裁量權萎縮到零：1. 由行政先例以觀，違反行政自我拘束而悖離平等原則。2. 違反善良風俗或誠實信用原則。3. 行政處分之違法明顯且相當嚴重，但尚未達到使行政處分無效的程度^{註8}。誠屬的論，期盼司法實務迎頭趕上，勇予採行，以落實行政訴訟法第1條所揭示「增進司法功能」的立法宗旨。

4. 然而新修稅捐稽徵法第28條第2項限定稅捐稽徵機關於退稅請求權時效期間內知有錯誤原因者，始應自知有錯誤原因之日起二年內查明退還；第3項一併排除稅捐稽徵機關對於經實體確定判決維持之課稅處分，於知有錯誤原因時，查明退還稅款之權責，比起行政程序法第117條前段、第121條第1項之規定嚴苛。蓋行政程序法第117條、第128條之適用前提，同係「行政處分於法定救濟期間經過後」，而如前所述，所謂「法定救濟期間經過後」的文義涵攝範圍，並未完全排除行政處分經實體判決維持確定之情形，且行政程序法第117條亦未限定行政機關於何種請求權時效期間內知有撤銷原因者，始得依職權撤銷原違法的行政處分，只規定於法定救濟期間經過，原處分機關或其上級機關知

悉其違法(有撤銷原因)，且不具該條但書兩款規定的情形，即得依職權為全部或一部之撤銷。相比之下，新修稅捐稽徵法第28條第2項、第3項較為嚴苛之規定，使納稅義務人於主張原稅務處分違法時，處於較諸主張一級行政處分違法更不利的地位，背離前揭納稅者權利保護法第1條所揭示之立法目的，有違平等原則、誠實信用原則及憲法保障人民財產權之旨。

五、小結：

以上提起再審之訴純屬司法救濟程序，而申請行政程序重開或申請退稅，則屬行政救濟先程序，於無效果時，始得提起訴願，再向行政法院提起課予義務訴訟。至於依行政程序法第117條，請求行政機關依職權撤銷違法行政處分，如無效果，是否可以循序向行政法院提起撤銷訴訟，甚至課予義務訴訟，則尚有爭議。

參、結語

諺云：「徒善不足以為政，徒法不足以自行」、「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。對於遭認定事實錯誤的稅務處分侵害合法權益，循序提起行政訴訟，最後卻敗訴確定的當事人而言，以上可能的再救濟途徑，看似林林總總，機會無窮，惟實際嘗試後，卻可能因執法者的保守心態或本位主義，自我設限，而處處碰壁。所幸已於111年1月4日施行之憲法訴訟法第59條規定：「(第1項)人民就其依法定程序用盡審級救濟之案件，對於受不利確定終局裁判所適用之法規範或該裁判，認有抵觸憲法者，得聲請憲法法庭為宣告違憲之判決。(第2項)前項聲請，應於不利確定終局裁判送達後六個月之不變期間內為之。」即司法院法官組成之憲法法庭除受理原有的法規範違憲審查外，尚受理個案裁判見解的違憲審查，賦予人民更進一步的司法救濟途徑，期盼藉此能使納稅者基本權利的保障，邁向新的里程碑。

註：

6. 新修正稅捐稽徵法第28條第2項雖規定稅捐稽徵機關於退稅請求權時效期間內如有錯誤原因者，應自知有錯誤原因之日起二年內查明退還，然此二年期間就稅務處分之撤銷而言，仍係訓示期間，而非除斥期間。
7. 按稅捐稽徵法第23條規定之稅捐徵收及執行期間係課稅處分所確認稅捐債權的繳納期間屆滿後，稽徵機關可行使徵收權利之期間，由於此一權利為公法上債權，通說認為其係請求權可行使期間之性質，屬於債權之「消滅時效期間」（陳敏，行政法總論，第8版，2013年9月，848頁；陳清秀，稅法總論，第8版，2014年9月，398頁以下）。但有認為行政執行期間並非請求權之消滅時效期間，亦非除斥期間，而只是一種法定期間，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（林錫堯，行政罰法，第2版，2012年11月，117頁；實務見解採此說者有最高行政法院99年度判字第1138號判決、100年度裁字第2799號裁定及102年判字第672號判決）。
8. 吳庚、盛子龍，行政法之理論與實用，增訂第16版，2020年10月，377-380頁。上開論著並說明此種「無瑕疵裁量請求權」是一種縮水的權利，至於實務上如何運作？經本人另向盛子龍教授請教，據告稱當事人仍是提起課予義務之訴，但原則上僅得請求法院命被告另為無瑕疵裁量決定。惟依個人所知，德國的課予義務訴訟是不必請求一併撤銷原否准處分（此為盛教授所確認），而我國的司法實務，人民於依法申請之案件被駁回後，循序提起課予義務訴訟時，都會一併請求撤銷原否准處分（法官通常也會這樣要求）。且如果起訴時，聲明請求法院判決撤銷原否准處分，並命被告另為無瑕疵裁量決定，可能會被法官認為其請求重複，因為主張裁量有瑕疵，請求撤銷原否准處分，即包含要求被告重為無瑕疵裁量之意（法院判決主文撤銷原否准處分時，其理由就會這樣要求）。所以如果在我國承認無瑕疵裁量請求權是一種縮水的權利，則允許提起〈孤立的撤銷訴訟〉，與單純請求法院命被告另為無瑕疵裁量決定，實質意義是相同的。不過，如果承認在行政裁量權萎縮到零時，人民享有請求行政機關重開程序並撤銷違法行政處分之權利，則當事人一定會主張行政裁量權已萎縮到零，而提起完滿的課予義務訴訟，然法院通常會尊重行政機關的裁量權，而找理由說本案裁量雖有瑕疵，但仍有斟酌餘地，而依行政訴訟法第200條第4款規定，判命被告依其法律見解，另為無瑕疵裁量決定。
9. 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）