

認定事實錯誤的稅務處分經實體判決確定後之救濟途徑

林文舟¹

壹、前言

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，循序提起撤銷訴訟，經行政法院判決駁回確定，無論是在第一審確定(適用簡易訴訟程序事件之第一審在地方行政訴訟庭、適用通常訴訟程序事件之第一審在高等行政法院)，或在上訴審確定(簡易訴訟程序之上訴審在高等行政法院、通常訴訟程序之上訴審在最高行政法院)²，都已發生確定力(既判力)，理應產生定紛止爭的作用，然由於人民提起行政訴訟的勝訴率偏低，以稅務訴訟而言，經統計高等行政法院自民國 105 年至 109 年之終結情形(以判決與和解結案者，不含裁定駁回、移送管轄、撤回等情形)，於 106 年 12 月 28 日納稅者權利保護法施行前之 105 年、106 年，人民勝訴率僅為 10.47%、11.29%，以後之 107 年至 109 年，僅逐年緩慢遞增為 14.44%、15.98%、16.73%(人民勝訴之比例權重為 1，部分勝敗及和解之比例權重皆為 0.5)³；

¹ 中正大學財經法律學系兼任教授，前最高行政法院法官。

² 依 111 年 6 月 22 日修正公布、定自 112 年 8 月 15 日施行之行政訴訟法第 3-1 條、第 104-1 條規定，原地方法院行政訴訟庭，改於高等行政法院增設地方行政訴訟庭，稱地方行政法院，除作為適用簡易訴訟程序事件的第一審管轄法院外，並作為適用通常訴訟程序之訴訟標的金額或價額在 150 萬元以下的稅捐、罰鍰或附帶的其他裁罰性、管制性不利處分、其他公法上財產關係訴訟之第一審管轄法院。

³ 林文舟，納稅者權利保護法規範下的稅務訴訟舉證責任(影音線上版 PPTX)，元照出版有限公司，2021 年 3 月，13 頁。

且我國法官長期在案多人少⁴，又有辦案成績、結案期限的行政管考下，一直無法形成詳查細審、追求真相的司法文化，反而想方設法，自我限縮權能，以求快速結案，例如最高行政法院 98 年 8 月份第 2 次庭長法官聯席會議除作成〈稽徵機關得以推計之財產交易所得核定漏稅額，依所得稅法第 110 條第 1 項之規定處以罰鍰〉的決議外，並於理由附帶說明〈納稅義務人對於推計課稅不服提起行政訴訟時，不得請求改以查帳核定，行政法院自無命稽徵機關改以查帳核定所得額，而撤銷合法行政處分之權限與法律依據〉⁵，以致人民有冤難伸，尤其補稅及罰鍰處分(合稱稅務處分)，動輒以百萬計，影響人民的身家財產甚鉅，一旦認定事實錯誤，更使當事人含冤莫白，心懷不平，不得不四處陳情喊冤，然依循法律途徑以求救濟，毋寧是法治社會解決紛爭、伸張正義的有效方法。以下擬以認定事實錯誤導致適用法規錯誤的稅務處分為中心，探討其經實體確定判決維持後的救濟途徑。

⁴ 德臺法律人協會臺北辦事處代表王國慶博士曾經引據 2016 年統計文獻，製表列出德國聯邦最高法院全年受理新案民事 6531 件、刑事 3526 件，總數 10057 件，由 134 位法官負責審判；德國聯邦行政法院全年受理新案 1658 件，由 55 位法官負責審判；德國聯邦財稅法院全年受理新案 2564 件，由 59 位法官負責審判。同年，我國最高法院受理新案民事 6620 件、刑事 5528 件，總數 12148 件，由 69 位法官負責審判；最高行政法院受理新案 3808 件，由 16 位法官負責審判。由此可知德國終審法院法官每人月收新案是 6 件以內的個位數，我國終審法院法官則是每人月收新案 15 至 20 件，而一、二審法官的負荷量恐怕更為嚴重

⁵ 所幸納稅者權利保護法於 106 年 12 月 28 日施行，經本人提案，經過一番艱辛的辯論後，終於 107 年 1 月份第 1 次聯席會議作成決議，將前開 98 年 8 月份第 2 次聯席會議決議文理由之附帶說明〈納稅義務人對於推計課稅不服提起行政訴訟時，不得請求改以查帳核定〉，以其與設題事實並無直接關連為由，予以刪除。

貳、可能之救濟程序

一、提起再審之訴：

- 1、由於行政訴訟法第 213 條規定：「訴訟標的於確定終局判決中經裁判者，有確定力。」且行政訴訟上訴審法院原則上應以第一審法院判決確定的事實為判決基礎(行政訴訟法第 254 條第 1 項、第 236 條之 2 第 3 項)，當事人於上訴審法院原則上不得主張新事實，或提出新的證據方法，故**既判力發生之時點，原則上以事實審法院最後言詞辯論終結時點為準**(如上訴審法院依行政訴訟法第 253 條第 1 項第 3 款行言詞辯論，始推遲至其言詞辯論終結時)，當事人不得以標準時點前所提出或得提出而未提出之攻擊防禦方法，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)。惟訴訟制度之理想，在追求裁判之正當與公平，如果確定判決的正當性有疑慮時，即須設有非常程序突破其既判力以為救濟，此即為再審制度。**觀諸行政訴訟法第 273 條第 1 項的再審事由，其中第 9 款「為判決基礎之證物係偽造或變造」、第 10 款「證人、鑑定人或通譯就為判決基礎之證言、鑑定或通譯為虛偽陳述」、第 14 款「原判決就足以影響於判決之重**

要證物漏未斟酌」都是在既判力標準時點前已存在的攻擊防禦方法，第 13 款「當事人發現未經斟酌之證物或得使用該證物。但以如經斟酌可受較有利益之裁判為限」依實務見解係指「該項證物於前訴訟程序終結前即已存在，而為再審原告所不知悉，或雖知其存在而不能使用，現始知其存在，或得使用者而言」（改制前行政法院 44 年裁字第 17 號、48 年裁字第 40 號、69 年判字第 736 號判例），且只限於物證，不及於人證（改制前行政法院 47 年裁字第 27 號、53 年裁字第 18 號判例），亦係既判力標準時點前已存在的證據方法，然法律特別規定上開事由在符合一定條件下（當事人未已依上訴主張其事由或知其事由而不為主張，第 9 款、第 10 款事由尚須以宣告有罪之判決已確定，或其刑事訴訟不能開始或續行非因證據不足者為限），當事人不受所謂既判力遮斷效的限制，得據以提起再審之訴，為與原確定判決意旨相反之主張，法院亦得為反於原確定判決意旨之裁判。以上係現行再審制度對於認定事實錯誤的稅務處分，經實體確定判決維持者，所提供的救濟方法，惟其條件甚為嚴苛，且提起再審之期間限制較為緊迫，因依行政訴訟法第 276 條規定，必須於三十日之不變期間內提起（自判決確定時起算，判決於送達前確

定者，自送達時起算；其再審之理由發生或知悉在後者，均自知悉時起算）；自原判決確定時起，如已逾五年者，亦不得提起再審之訴。

- 2、又行政訴訟法第 273 條第 1 項第 1 款再審事由所謂「適用法規顯有錯誤」係專指依確定判決所確認之事實適用法規顯有錯誤，不包含因事實認定錯誤所致適用法令錯誤之情形（改制前行政法院 62 年判字第 610 號判例意旨參照），故納稅者爭執原確定判決認定事實錯誤時，不能援引行政訴訟法第 273 條第 1 項第 1 款提起再審之訴。至於既判力標準時點後新發生的事實並非既判力所及範圍；標準時點後新成立的證據，亦非遮斷效所能阻止，納稅者自得另啓新的程序，為與原確定判決意旨相反之主張，本無須藉由再審訴訟尋求救濟。且司法實務就稅務處分之行政訴訟，係採所謂「爭點主義」，未經納稅者主張或法院依職權發現的違法事由（事實爭點），法院即無從作為訴訟標的加以審判，自不在既判力客觀的範圍（納稅者權利保護法第 21 條第 1 項參照），與再審程序無關，納稅者對於未經裁判的爭點，自亦得據以另啓新的程序，主張原稅務處分認定事實錯誤，請求予以撤銷或變更。

二、申請行政程序重開：

- 1、 行政程序法第 128 條第 1 項規定：「行政處分於法定救濟期間經過後，具有下列各款情形之一者(具有持續效力之行政處分所依據之事實事後發生有利於相對人或利害關係人之變更者；發生新事實或發現新證據者，但以如經斟酌可受較有利益之處分者為限；其他具有相當於行政訴訟法所定再審事由且足以影響行政處分者)，相對人或利害關係人得向行政機關申請撤銷、廢止或變更之。」所謂「法定救濟期間經過後」，從表面文義解，係指當事人「未於法定救濟期間提起救濟」致行政處分確定之情形。就稅務處分而言，於初核作成、復查決定、訴願決定及第一審行政法院裁判後均有法定救濟期間，相對人未於法定救濟期間內申請復查、提起訴願、提起行政訴訟，或提起行政訴訟遭裁定或判決駁回後，未於法定期間內提起抗告或上訴，均在所謂「法定救濟期間經過後」的文義涵攝範圍。如果將法定救濟期間擴張解釋涵蓋至「提起抗告或上訴後之審理期間」，則經第二審行政法院裁判駁回者，亦係「法定救濟期間經過後」，得適用行政程序法第 128 條第 1 項規定，對原稅務處分申請程序重開。徵諸該項但書規定「相對人或利害關係人因重大過失而未能
- 在行政程序或救濟程序中主張其事由者，不在此限(不得據

以申請程序重開)」，可知依此項規定的整體關聯意義，並不排除相對人或利害關係人已於法定救濟期間提起行政救濟，甚至行政訴訟，如果具有重開程序的法定事由，仍得於法定救濟期間經過後，申請程序重開，蓋所謂救濟程序，不僅包括復查、訴願程序，尚包含行政訴訟程序。而其中相對人未於法定救濟期間內申請復查、提起訴願、提起行政訴訟，或提起行政訴訟遭裁定駁回確定，均可使原稅務處分產生形式存續力(不得再以通常之救濟途徑加以變更或撤銷)，如果對第一審行政法院維持原稅務處分之實體判決未於法定期間內提起上訴，或提起上訴後，經第二審行政法院以裁定或判決駁回者，則更產生形式確定力與實質確定力(既判力)。可見行政程序法第 128 條項第 1 規定的程序重開，不僅有排除行政處分形式存續力的作用，亦可作為突破行政法院判決既判力的機制，而與行政訴訟法第 273 條第 1 項規定的再審程序，在作為特別權利救濟程序的功能上有重疊之處。在法無明文限制下，當事人自得同時或先後行使此兩種程序法上的救濟權利。

- 2、 又依納稅者權利保護法第 21 條第 1 項規定：「納稅者不服課稅處分，經復查決定後提起行政爭訟，於訴願審議委員會決

議前或行政訴訟事實審言詞辯論終結前，得追加或變更主張課稅處分違法事由，受理訴願機關或行政法院應予審酌。其由受理訴願機關或行政法院依職權發現課稅處分違法者，亦同。」足見當事人未於復查中或訴願中主張的稅務處分違法事由(事實爭點)，仍得於後續訴願程序或行政訴訟程序追加主張，至行政訴訟事實審言詞辯論終結後，就未曾主張的爭點而言，始得謂其法定救濟期間已過，因不得再依循通常訴願程序或行政訴訟救濟，自得適用行政程序法第 128 條第 1 項規定，對系爭稅務處分申請程序重開。

- 3、 然而，司法實務見解對於行政程序法第 128 條第 1 項有關程序重開規定的適用範圍，多持較為保守的態度，有認為「行政處分提起行政救濟經行政法院實體判決確定者，因已生判決之既判力，且行政訴訟法對行政法院確定判決復定有再審之救濟程序，是經行政法院實體確定判決維持之行政處分，當事人再為之爭執，若屬得循行政訴訟再審程序請求救濟者，即非屬得依行政程序法第 128 條規定申請重開行政程序之範疇。」(最高行政法院 102 年度判字第 29 號判決)或謂「行政程序法第 128 條規定…所稱『法定救濟期間經過後』，係指行政處分因法定救濟期間經過後，不能再以通常之救濟途

徑，予以撤銷或變更，而發生形式確定力者而言。非經實體判決確定之行政處分，符合上開規定者，自得依上開規定申請重新進行行政程序，若經行政法院實體確定判決予以維持之行政處分，相對人或利害關係人得依再審程序謀求救濟，故不在重新進行行政程序之列。惟如無從依再審程序救濟者，解釋上，亦當容許其申請重新進行行政程序，以求周延。」

(最高行政法院 99 年判字第 1016 號判決)，**僅在程序重開與再審程序之救濟途徑重疊之處，否定其適用程序重開之規定**，故依上開見解，除對於未經行政法院實體確定判決維持，僅具形式存續力之行政處分，得依行政程序法第 128 條規定申請程序重開，並無疑義外，**對於雖經行政法院實體確定判決維持，但不具再審事由，無法對之提起再審之訴的行政處分，如其具備程序重開專有的要件「具有持續效力之行政處分所依據之事實事後發生有利於相對人或利害關係人之變更」、「發生新事實」、「發現新成立的證據」(依 110 年 1 月 20 日修正公布新增行政程序法第 128 條第 3 項規定，所謂新證據，除處分作成前已存在或成立而未及調查斟酌的證據外，尚及於處分作成後始存在或成立之證據，並均包括再審事由所不承認的人證)**，且係於既判力標準時點以後始發生或成

立的事實或證據，或就同一事實爭點提出先前已存在卻未經斟酌之人證，或另外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)，因均非屬再審事由，似亦得依行政程序法第 128 條規定申請程序重開。蓋不在稅務訴訟實體確定判決範圍的新爭點，本無既判力可言，又上開「事後發生有利於相對人或利害關係人之變更」、「發生新事實」、「發現新成立的證據」，如係既判力標準時點以後始發生或成立，亦非既判力時的效力範圍所及，當事人自均無妨據以申請重開程序。至於就判決確定的同一事實爭點，提出先前已存在卻未經斟酌之人證，以申請重開程序，則類似再審程序，具有突破行政法院判決既判力的意義。

- 4、另有認為「若經行政法院實體確定判決予以維持之行政處分，相對人或利害關係人得依再審程序謀求救濟，故不在重新進行行政程序之列。基於訴訟經濟及避免法院判決之既判力與行政處分之存續力產生衝突兩大原則，亦應將『法定救濟期間經過後』採取限縮性之解釋，僅限於『未於法定救濟期間提起救濟致處分確定之情形』，始得申請程序重開…」(最高行政法院 103 年度判字第 233 號判決)，則似乎完全否定行

政程序法第 128 條有關程序重開的規定可作為突破行政法院判決既判力的機制。然而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，且基於自我權益自由處分原則，並非絕對不得放棄自己被確定判決確認的權利或法律上利益。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，如果託辭法院已經判決確定，而拒絕接受程序重開之申請，無異拋棄依法行政原則，本末倒置。故稽徵機關於稅務處分的撤銷訴訟獲得實體勝訴確定判決後，是否能放棄既判力所確認的權利，端視該稅務處分是否違法而定，如果違法，不論其係自始違法或基於新發生足以溯及影響原處分合法性的事實，均得撤銷或變更原處分，且於裁量權萎縮到零或申請程序重開有理由時，即應撤銷或變更原處分，使行政權的行使趨於合法狀態。準此，無論依目

的論解釋或法條文義關聯解釋，均應肯定行政程序法第 128 條第 1 項有關程序重開的規定亦可作為突破行政法院判決既判力的機制，無論行政處分是否經歷行政法院實體確定判決，於法定救濟期間經過後，只要具備行政程序法第 128 條第 1 項規定的要件，均得對之申請程序重開，縱使與再審訴訟制度重疊，對於當事人而言，係屬行政救濟權利的競合，兩者併行不悖，同受憲法第 16 條的保障，行政法院實務見解不應橫加阻攔。惟行政程序法第 128 條第 2 項規定：「前項申請，應自法定救濟期間經過後三個月內為之；其事由發生在後或知悉在後者，自發生或知悉時起算。但自法定救濟期間經過後已逾五年者，不得申請。」其所受申請期間的限制比起再審期間，並無顯著的改善。

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；屆期未申請者，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」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

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，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。

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。

- 3、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

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）。

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

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。

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，處於較諸主張一般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，則屬行政救濟先行程序，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」⁹、「正人行邪法，

⁹ 出自《孟子·離婁上》。

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，認有牴觸憲法者，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。」即司法院大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。