

# 裁判選輯及評釋：行政

楊岡儒\*

【裁判字號】最高行政法院109年度大字第4號裁定

【裁判日期】民國109年11月25日

【裁判案由】土地增值稅

【裁判要旨】

法治國原則為憲法之基本原則，首重人民權利之維護、法秩序之安定及信賴保護原則之遵守。因此，法律一旦發生變動，除法律有溯及適用之特別規定者外，原則上係自法律公布生效日起，向將來發生效力。消滅時效原則上固自請求權可行使起算，然現行稅捐稽徵法第28條第2項並無規定退稅請求權之時效期間及起算日，是因法律發生變動，經由屬行政法總論性質之現行行政程序法第131條第1項規定修正生效後之適用，始有規定特定時效期間，依現行行政程序法第131條第1項規定修正生效後，人民對行政機關之10年公法上請求權時效期間，始作為稅捐稽徵法第28條第2項退稅請求權之時效期間。

【評釋】

一、本件爭點及處理：溢繳稅款之退稅請求權，涉及新舊法規修正生效時點，其時效如何起算或計算？

首先觀察本件大法庭該號裁定之結論：「發生於現行稅捐稽徵法第28條第2項修正

生效（98年1月23日）前之溢繳稅款，於102年5月24日以後依該規定行使退稅請求權，適用102年5月22日修正公布，同年5月24日生效之行政程序法第131條第1項關於10年時效期間規定，應自修正後行政程序法第131條第1項修正生效日（102年5月24日）起算10年時效期間。」亦即稅捐稽徵法第28條第2項98年1月23日修正生效前之溢繳稅款，於102年5月24日以後依該規定行使退稅請求權，就法規上適用102年5月24日修正生效之行政程序法第131條第1項。

二、關於溢繳稅款之退稅等法律問題，實務上之裁判見解甚多，如回歸其本旨，概以「人民權利為保護依歸」之方向前進，此時為可喜之現象，亦為當然之理

觀察實務上最高行政法院90年度判字第561號裁判要旨，可明顯體現其趨勢，該號裁判認為：「（舊）稅捐稽徵法第二十八條關於納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤或計算錯誤而溢繳之稅款，得自繳納之日起五年內申請退還，逾期不得再行申請之規定，其性質為公法上不當得利返還請求權之特別時效規定，至請求返還之範圍如何，該法未設明文，應屬法律漏洞，而須於裁判時加以

\* 本文作者係執業律師，全國律師聯合會編輯委員會副主任委員

補充。查依稅捐稽徵法第三十八條第二項、第三項、第四十八條之一第二項，稅捐稽徵機關因適用法令錯誤或因計算錯誤而命納稅義務人溢繳之稅款，應自納稅義務人繳納溢繳稅款之日起，至填發收入退還書或國庫支票之日止，按退稅額，依繳納稅款之日郵政儲金匯業局之一年期定期存款利率，按日加計利息，一併退還。至稅捐稽徵法第二十八條雖無加計利息退還之規定，並不能解釋為該法條就納稅義務人申請退還之溢繳稅款，禁止加計利息返還；又同法第三十八條第二項，乃就納稅義務人於行政救濟期間亦享有加計利息請求權之特別規定，與同法第二十八條規定之事項不同，二者並無特別法與普通法之關係，自無排除非經行政救濟程序而申請退還溢繳稅款者之加計利息請求權之效力，否則不啻鼓勵人民提起行政爭訟，與疏減訟源之訴訟原則亦有未符。」（相類似之見解，請參閱最高行政法院88年度判字第1814號、87年度判字第664號、86年度判字第2106號等裁判）

### 三、鑑往知來，由一則舊判決來觀察類似的法律問題<sup>1</sup>，對人民權利保護範圍之擴張

最高行政法院94年度判字第2048號要旨：「上訴人主張系爭土地按自用住宅優惠稅率計徵土地增值稅之目的即在於請求退回溢繳

之稅款，究其目的既在於申請退稅，自得類推適用稅捐稽徵法第28條之規定，從而依該條規定納稅義務人所得申請退稅之期間，係自「繳納」之日起5年內為之，逾期未申請者，不得再付申請。本件系爭土地增值稅，高雄地方法院民事執行處於作成分配表依法分配後，本處已於83年12月17日領取在案，即本件土地強制執行拍賣之土地增值稅係於83年12月17日即已繳納完畢。上訴人卻遲至90年10月15日日始向本處申請改按優惠稅率課徵土地增值稅，並請求退還溢繳稅款，顯逾稅捐稽徵法第28條所規定之5年消滅時效期間，是以本處岡山分處於91年4月23日岡稅分二字第0910013954號函，以上訴人逾期申請為由予以否准，依法並無不合。」準此，由該號判決觀察，依其內容可先簡略得出兩個結論：

- （一）請求退回溢繳稅款如目的為申請退稅，自得類推適用稅捐稽徵法第28條之規定。（適用自用住宅優惠稅率計徵土地增值稅之目的）
- （二）時效之計算：本件依當時（舊）法律規定為「五年」。

另外，起算為另一問題；修正後行政程序法第131條第1項修正生效日（102年5月24日），起算10年時效期間。

準此，如依現行法律規定觀察，於

註1：另請參考，行政法院86年8月份庭長評事聯席會議（民國86年8月20日）提議：納稅義務人依稅捐稽徵法第二十八條規定，非經行政救濟程序，請求返還因稅捐稽徵機關適用法令錯誤或計算錯誤而溢繳之稅款時，可否請求加計利息返還？決議採「乙說」。結論為：「得請求加計利息返還。」而該決議中討論意見之「丙說」則採：「應自納稅義務人申請退還溢繳之稅款時，加計利息返還。」該說見解亦值得採納，就當時法令以觀，深值肯定，也懇請參考。

102年5月24日以後依該規定行使退稅請求權，亦即依照稅捐稽徵法第28條第2項等規定，就法規上適用102年5月24日修正生效之行政程序法第131條第1項<sup>2</sup>，即：「公法上之請求權，於請求權人為行政機關時，除法律另有規定外，因五年間不行使而消滅；於請求權人為人民時，除法律另有規定外，因十年間不行使而消滅。」。

#### 四、類似個案中，聲請再審之可能性？

以下整理最高行政法院109年裁字第1645號裁定（109.9.24作成），就該案裁定理由及內容為例來客觀上觀察：

##### （一）再審程序及應表明再審具體事由：

「對於確定裁定聲請再審，應依行政訴訟法第283條準用同法第277條第1項第4款之規定表明再審理由，此為必須具備之程式。所謂表明再審理由，必須指明確定裁定有如何合於行政訴訟法第273條所定再審事由之具體情事。」

##### （二）「適用法規顯有錯誤」或「未經斟酌之證物」等之認定：

行政訴訟法第273條第1項第1款所謂「適用法規顯有錯誤」，係指原裁判所適用之法規與該案應適用之現行法規相違背，或與司法院大法官解釋或大法庭裁判意旨有所牴觸者，或與最高審判機關眾多裁判先例長期依循之法律見解有明顯衝突。同條項第13款所謂「當事人發見未經斟酌之證物或得使用該證物者」，係指該證物在前訴訟程序中即已存在而當事人不知其存在，或雖知有此，而不能使用，現始發現或得使用者而言，並以如經斟酌可受較有利益之裁判者為限。另所稱證物，乃指可據以證明事實之存否或真偽之認識方法；若**當事人提出者為主管機關討論法令規範意旨之會議資料、解釋法令規範意旨之令函或抽象之法律、行政命令，及就具體個案所為行政處分或決定，或法院之裁判意旨，充其量僅是認定事實或適用法律之過程或結論，並非認定事實之證據本身，均非本款所謂證物**（最高行政法院109年裁字第1645號裁定參照）。

註2：此部分本件裁定有不同意見。由大法庭法官侯東昇提出，大法庭法官吳明鴻加入，其不同意見略以：「稅捐稽徵法第28條第2項雖未規定時效期間，然退稅請求權既屬於公法上請求權，自不因未規定時效，即認為無時效；亦不表示請求權可行使時，原應開始起算時效，因無時效之規定而得不開始起算。未規定時效者，應該是在公法上請求權都有時效之適用，請求權得行使時，時效仍應進行之前提下，參酌稅捐稽徵法第28條第2項之修法意旨，基於納稅者權利之保護，應適用或類推適用何法律以計算時效，對納稅義務人較為有利之問題。本裁定認為98年1月23日稅捐稽徵法第428條第2項修正施行後，迄102年5月24日行政程序法修正生效前，因稅捐稽徵法第28條第2項未規定時效期間，其時效不進行，需待102年5月24日行政程序法修正施行，始起算時效云云，將此段期間內，請求權已可行使，時效應開始計算部分，排除時效之進行，自有未洽。」筆者認為該段論述嚴謹正確，也深值得參考，惟就法制上保障人民權益之觀點而言，仍建議採本號裁定之多數意見。

(三) 程序上問題：再審不合法，裁定駁回

常見類似之理由如下：「經核其聲請狀內表明之再審理由，無非重述前訴訟程序所為主張而為前訴訟程序確定裁判所不採之理由，所主張未經斟酌之證物或得使用該證物，**無非為法院相關裁判，或為行政機關所為函釋**，抑或業經法院審酌不採之證物，然對於原確定裁定以其抗告無理由予以駁回，究有如何合於行政訴訟法第273條第1項第1款、第13款規定之具體情事，則仍未據敘明，依上開規定及說明，其聲請自非合法，應予駁回。」

五、代結論：充分保障人民權益，始終是司法的本質及心願

就以上所彙整之數則實務裁判來綜合觀察，筆者就再審部分，所引用的是「客觀事實較無爭議之事件（客觀事實詳最高行政法院109年裁字第1645號裁定及歷審裁判內容）」。如就「客觀事實符合或類同最高行政法院109年度大字第4號裁定所示」之「時效起算」等法律問題時，則具體個案中之提出再審，大法庭裁定「對再審個案之拘束力」為何？

(一) 依據司法院所示「大法庭裁定僅對提交案件有拘束力，如何達成統一法律見解的目的<sup>3</sup>？」其內容如下：

「大法庭制度是透過對於個案的拘束力以及歧異見解的提案義務，構建

成縱向以及橫向的拘束效力，達成統一法律見解的目的。大法庭就提案之法律爭議作成之裁定，明定對提案庭提交之案件有拘束力，提案庭必須依照大法庭裁定之法律見解作出該案的終局判決（法院組織法第51條之10、行政法院組織法第15條之10）。這個規定為『大法庭制度』運作之關鍵核心，由於法律規範提案庭有遵守大法庭裁定之義務，而非僅是辦案的參考，法官依法審判的結果，該提交案件的裁判結果即受大法庭裁定所拘束。依上揭規定，**大法庭裁定的拘束力，僅針對『提案庭提交之案件』，不及於其他訴訟案件**，畢竟大法庭為本案上訴三審程序的一部分，大法庭裁定係基於審判權之作用，在案件當事人參與下，針對具體個案，在具體個案事實之連結下所表示之法律見解，**也只（對該案件及當事人）發生個案效力**，而沒有通案效力，這也是大法庭制度基於司法權的作用使然。核與判例選編、決議是最高法院在具體個案之外，以司法行政作用表示法律見解，且具有法規般之通案之拘束力，有本質的不同。至於『大法庭制度』何以能統一法律見解？另一個關鍵在於法院組織法第51條之2第1項、行政法院組織法第15條之2第1項之『法定提案義務』，提案庭依據大法庭裁定之法律見解作出確定

註3：詳見司法院網址：

<https://www.judicial.gov.tw/tw/cp-1654-2823-14748-1.html>；最後記錄日期：2021.3.20。

之終局裁判，成為最高法院、最高行政法院之『先前裁判』，各審判庭對於受理之案件，除非擬對於採取大法庭裁定見解之先前裁判表示不同之法律見解，再次開啟徵詢、向大法庭提案等程序，否則應採取與先前裁判相同之見解，此項機制確保了最高法院、最高行政法院各庭之間（橫向）法律見解之一致性。透過審級制度，下級審法院對於該項統一之法律見解，亦應遵循，由此

達成縱向法律見解之統一。」

(二) 本件如以「聲請再審」之程序為觀察，是否大法庭該號裁定之實務見解，得作為「再審具體理由或事由？」筆者對此管見是採「肯定說」。管見主要論點有二：1.再審之根本意旨：人民權益保障<sup>4</sup>。2.再審程序開啟，尚待法院依法審判<sup>5</sup>。而上述兩個觀點，攸關「民、刑事或行政訴訟」當事人再審權益之保障<sup>6</sup>，學術專文及實務見

註4：此部分由時空的軌跡觀察，迄今「民事或行政訴訟」提起再審之訴仍困難重重，刑事訴訟部分則因「刑事、刑罰、避免冤屈暨人權保障之觀點」而對於新事實、新證物之認定採取較為相對之標準得開啟再審程序。

註5：此部分兩個觀點，筆者論述約5000多字，然考量篇幅及文章完整度，懇請海涵。爰將所涉及民事訴訟之「處分權主義」及「法院闡明權」部分，分享如下：

處分權主義於現行民事訴訟法之相關規定，於再審程序亦有「關鍵之適用或作用」，而非僅以「再審之訴不合法」為程序駁回，實務上常見「聲請再審之困難」，多因「再審具體事由不具備或證物認定不符合」，然就再審之訴之聲明與範圍（民訴§501、§503）為觀察，依照當事人提起再審之訴，其再審之訴之聲明與範圍，民事訴訟法第503條規定，其本案之辯論及裁判，以聲明不服之部分為限，固然為處分權主義之範疇，然此時審酌「法院之闡明義務」或「訴訟上聽審請求（權）」，人民未必均有律師或專業法律人士協助；果爾，懇請就「處分權主義之第二層面」，即「程序保障之內涵」，例如於法院審理中，考量對當事人權益之保障，則法院應強化其闡明權與闡明義務之行使（民訴§199、§199-1），並且特定當事人之聲明等，俾利補正，以確定法院審理之對象與範圍，並充足再審程序及維護人民權益保障，更者是否得透過再審判決，客觀公正審理後，審酌「原審確定判決之缺失而得以導正或糾正」。

註6：此部分筆者用心整理早期四則最高行政法院判例，懇情參考：

(一) 22年裁字第82號判例要旨：當事人對於確定判決以發見新證物為理由提起再審之訴者如該證物縱係真確而於原判決基礎無關則在裁判上亦非可受利益即不能認為合於再審條件。（24年裁字第100號判例同此，早期判例無句讀，也請見諒。）

(二) 31年裁字第23號判例要旨：1.本院職權為掌理全國行政訴訟審判事務凡非依行政訴訟法第一條第一項所定要件提起行政訴訟僅對用行政聲請核辦者自屬未便受理2.行政訴訟之當事人對於本院裁定發見有未經斟酌之證物合於民事訴訟法第四百九十二條第一項第十一款規定之情形者依行政訴訟法第二十八條準用民事訴訟法第五百零三條因得聲請再審但再審之准駁自以當事人所舉證物有無再審理由以為斷。

(三) 44年裁字第31號判例要旨：有民事訴訟法第四百九十二條所列各款情形之一者，當事人始得對於行政法院之判決，提起再審之訴，行政訴訟法第二十四條規定甚明。依民事訴訟法第四百九十二條第一項第七款規定，為判決基礎之證物係偽造或變造者，固得為再審理由；但依同條第二項規定，此種偽造變造之情形，應以宣告有罪之判決確定，或其刑事訴訟不能開始或繼續非因證據不足者為限，始得提起再審之訴。又民事訴訟法第四百九十二條第一項第

解甚多，也懇請參考是幸。

比對而言，以大法官釋字第800號<sup>7</sup>

【宣告法令違憲解釋後再審最長期間計算案】為觀察，詳其客觀論理、論證、人權維護暨人民權益保障本旨，可見其端倪。

(三) 關鍵的結論：由釋字第800號解釋部分協同部分不同意見書<sup>8</sup>觀察，可認為：

「法安定性與具體個案救濟間之平衡本號解釋係為解決釋憲聲請人於確定終局判決所適用之法令經大法官宣告違憲（包括立即失效、定期失效等）後，依據該號解釋聲請再審所遭逢之困難所作出一系列解釋中之一號解釋，亦即由釋字第177、185、188、725及741號解釋到本號解釋，都是為

十一款所謂發見未經斟酌之證物，或得使用該證物，係指該證物在前訴訟時業已存在，而為當事人所不知或不能利用，今始知悉或得予利用者而言，且以如經斟酌可受較有利益之裁判者為限，始得據以提起再審之訴。

(四) 46年裁字第38號判例要旨：本院認為無開言詞辯論之必要者，依行政訴訟法第十八條，自無需定期傳喚原告為言詞之辯論，此不足為再審之原因。至所謂證物係變造一節，既未經確定判決宣告有罪，或非因證據不足而不能開始或續行刑事訴訟，徒空言指為變造不實，亦與法定再審之要件不符（參照民事訴訟法第四百九十二條第一項第七款及第二項）。又所謂被告官署駁回訴願，審定基礎之證物，係不合專利法第二條各款情事云云，對於此種事實，既早已佑悉其前存在並經於次行政訴訟主張其事由，未予採信，尤非發見未經斟酌之證物可比（參照民事訴訟法第四百九十二條第一項第十一款）。關於所謂本院審判基礎之證物一節，依據採證法則，原判決參酌各專家之見，係屬於取捨證據認定事實職權之行使。凡此均非再審之原因，且已經裁定駁回在案。對此已確定之裁定，又無聲請再審之理由，竟一併對於判決及裁定聲請再審，殊非法之所許。

註7：聲請事由：「聲請人莊○池即日新營造廠前因公職人員利益衝突迴避法事件，提起行政訴訟，經臺北高等行政法院（下稱北高行）98年度訴字第1850號判決（下稱原確定判決）駁回其訴，復經最高行政法院（下稱最高行）99年度裁字第1026號裁定（下稱原確定裁定）駁回上訴確定。聲請人認中華民國89年7月12日制定公布之公職人員利益衝突迴避法第15條規定有牴觸憲法疑義，向本院聲請解釋。本院作成釋字第716號解釋，宣告上開規定違憲，應自解釋公布之日起，至遲於屆滿1年時失其效力。聲請人據上開解釋提起再審之訴，經北高行103年度再字第11號判決及最高行103年度判字第504號判決（下稱第一次再審確判）以上開解釋僅宣告上開規定違憲但定期失效，「在該解釋所定期限屆滿前，利益迴避法第15條仍屬有效。……對屬原因案件之原審前確定判決，並不發生溯及效力。……」為由，駁回聲請人再審之訴。」而本件類似爭議，歷經釋字716號、725號、741號釋字解釋（本號解釋聲請人固非釋字第725及741號解釋之聲請人，但本號解釋之聲請人於獲得釋字第716號解釋後一再請求再審，均因程序理由被駁回期間）。甫於本號800號解釋肯認本案聲請人得請求再審救濟。其時間事實概由1998年起迭經行政訴訟等截至2021年1月29日作成本號釋字800號解釋「本案聲請人得自本解釋公布之日起30日內，就臺北高等行政法院98年度訴字第1850號確定判決提起再審之訴，不受上開行政訴訟法所定5年再審最長期間之限制。」進而「得依法（本號解釋）開啟再審程序」由法院進行實質審理。

註8：釋字第800號解釋部分協同部分不同意見書，由黃瑞明大法官提出，黃虹霞大法官、詹森林大法官加入。網址：

<https://www.judicial.gov.tw/FYDownload/FYDownload.asp?fileguid=001661-G3F84>；最後記錄日期：2021.3.20。

了保障釋憲聲請人就其原因案件聲請再審以獲得個案實體救濟之機會，這個過程可以說是在維護確定終局判決之安定性與例外以再審推翻確定終局判決以獲得個案正義間之平衡。聲請人走過的路標誌著大法官釋憲在法治功能上的演變，也就是包括法規的抽象審查以及對當事人個案的實質救濟功能之與時俱進。即將在111年開始施行之憲法訴訟法加強了人民聲請釋憲之個案救濟之功能（憲法訴訟法第62條參照），本號解釋在該法施行前夕公布，也可以說是銜接了憲法訴訟法施行前後對釋憲聲請人透過聲請釋憲以尋求對於原因案件獲得再審機會，以追尋個案正義之功能上賦予更多之保障。」而該號協同意見之不同意見書，更直指本號解釋之不足…然而本

號解釋之通案規範未回溯適用於本號解釋公布前之案件，致在本號解釋公布前，因本院宣告法令違憲解釋之原因案件，如因未扣除聲請案繫屬本院期間致逾5年再審期間而被駁回者，即無從因本號解釋之公布而獲得再審機會，實為美中不足。釋字第741號解釋特別宣示該解釋對於『725號解釋前所為定期失效解釋之原因案件亦有其適用』而回溯適用。本號解釋與釋字第741號解釋均係為排除釋憲聲請人聲請再審之程序上障礙，自亦應為相同之宣示，始符合此二號解釋均係保障釋憲聲請人訴訟權之意旨，並避免有釋憲聲請人因本號解釋未回溯適用，而有再向本院聲請補充本號解釋之必要。」拜讀其內容，直達釋憲本質，宏觀偉哉斯言，深值敬佩及讚嘆。