

辯論賽題目分析

本次辯論比賽題目較大之爭點約有 10 個，以下謹針對各爭點之正反意見說明如下：

一、原告請求本件退稅是否有稅捐稽徵法第 28 條之適用或類推適用？

(一) 原告可能之主張

1. 稅捐稽徵法第 28 條規定之 5 年期間限制僅針對因「適用法令錯誤或計算錯誤」導致溢繳稅款之情形。本件溢繳稅款係因行政機關疏失以致資料登載錯誤所致，不適用稅捐稽徵法第 28 條。
2. 基於本質上相類似之事物始能類推適用相同規定之法理，雖然稅捐稽徵法第 28 條之立法理由將「其他原因」與條文規定之「適用法令錯誤與計算錯誤」並列，該立法理由中所指之「其他原因」，亦應與適用法令錯誤或計算錯誤具類似之性質，而非泛指一切法未明文規定之其他原因，否則稅捐稽徵法第 28 條即失其規範意義。由於「因行政機關疏失而誤載課稅資料」與「適用法令錯誤及計算錯誤」本質上並不類似，故無法類推適用稅捐稽徵法第 28 條。
3. 本於憲法第 19 條租稅法律主義，於稅法領域中，應僅於對人民「有利」或「至少無不利」之情形下，始容許司法機關及行政機關將法律規定類推適用至法未明文之其他情形，大法官釋字第 151 號及第 210 號解釋，即不承認不利於人民之租稅法律漏洞補充。稅捐稽徵法第 28 條規定人民申請溢繳稅款之期限為繳納日起 5 年，涉及人民租稅事項之權利限制，行政機關及司法機關應不得為「不利於人民」之類推適用，亦不得不問溢繳原因即逕將該條法律規定之申請退稅期限，擴張適用至其他一切法未明文規定之情形。
4. 使用牌照稅為經稅捐稽徵機關核定而發單課徵之底冊稅，稅捐稽徵機關掌握課稅資料，較納稅義務人處於資訊優勢地位，基於此資訊不對稱之情形，如以納稅義務人請求退稅之期間應與稅捐稽徵機關要求補稅之期間一致之形式上平等原則，於法律明文規定外，限制納稅義務人請求退稅之期間，顯無正當性。
5. 又稅捐稽徵機關追討稅捐之期間，除核課期間 7 年之外，尚有徵收期間 5 年及執行期間 10 年，故稅捐債權人與債務人立於平等地位之說法，顯然悖於事實，難以自圓其說。

(二) 被告可能之抗辯

1. 稅捐稽徵法第 28 條之退稅請求權為稅法上不當得利之特別規定，且其立法理由中已明定該條之 5 年期間包含基於「其他原因」，故凡納稅義務人無稅捐實體法上之原因而溢繳稅款，不論溢繳稅款之原因事實是否為適用法令錯誤或計算錯誤，均有稅捐稽徵法第 28 條之適用或類推適用。財政部 95 年 12 月 6 日台財稅字第 09504569920 號函「有關行政程序法於 90 年 1 月 1 日施行前，非屬稅捐稽徵法第 28 條規定範圍內之退稅請求權，其請求權之消滅時效期間，應類推適用稅捐稽徵法第 28 條之規定」，並無不妥。
2. 稅捐稽徵機關與納稅義務人應立於平等地位。稅捐稽徵機關要求人民補稅之期間一般為 5 年，則納稅義務人要求退稅之期間亦應為 5 年，使符公平。

二、原告得否適用行政程序法第 117 條提醒或申請被告機關主動撤銷本案違法之行政處分？稅捐稽徵程序是否排除行政程序法第 117 條之適用？被告機關有無適用行政程序法第 117 條撤銷本案違法行政處分之義務？

(一) 原告可能之主張

1. 稅捐稽徵法雖為行政程序法之特別法，惟在行政程序法對人民之保障較為周延時，行政程序法仍可補充適用稅捐稽徵法第 28 條相較於行政程序法第 117 條，並非更完整或更嚴格之程序保障，從而稅捐稽徵法第 28 條並未排除行政程序法第 117 條之補充適用。因此，針對已過法定救濟期間的違法課稅處分，稅捐稽徵機關仍得依行政程序法第 117 條，依職權撤銷。
2. 若謂稅捐稽徵法第 28 條禁止稅捐稽徵機關依行政程序法第 117 條撤銷違法行政處分，或排除人民請求稅捐稽徵機關依職權撤銷違法行政處分之權利，則無異架空行政程序法第 117 條。
3. 再者，人民請求撤銷違法行政處分，與行政機關依職權撤銷違法行政處分間，並無對應關係。縱令納稅義務人未請求撤銷違法課稅處分及返還溢繳稅款，或提出請求時已超過請求退稅期間，稅捐稽徵機關基於依法行政原則，本得隨時依職權撤銷違法行政處分並退還溢繳稅款，並不受納稅義務人請求退稅期間之拘束。
4. 本案訴願決定認定行政程序法第 117 條完全屬於行政機關的裁量範圍，人民並不享有請求撤銷的權利，則於稅捐稽徵法第 28 條之 5 年期間經過後，稅捐稽徵機關可恣意決定是否撤銷違法行政處分，並不受司法審查。此一見解顯然違反依法行政原則、誠信原則及禁止恣意原則。
5. 行政訴訟採職權進行主義，縱令原告未加請求，法院依職權亦應撤銷違法之課稅處分。法院依職權撤銷違法之行政處分，並非請求權之行使，自無時效期間適用之餘地。

(二) 被告機關可能之抗辯

1. 稅捐稽徵法第 28 條為行政程序法第 117 條之特別規定，稅捐稽徵程序應優先適用稅捐稽徵法，而排除行政程序法之適用。
2. 行政程序法第 117 條係規定原處分機關「得」依職權撤銷違法行政處分，並未賦予原告申請撤銷爭課稅處分之公法上請求權。且行政程序法第 117 條僅在維護依法行政原則及公共利益，並不具有保障個人利益之目的。因此，個別案件縱因行政機關依行政程序法第 117 條依職權撤銷具形式確定力之違法行政處分而受益，亦僅為反射利益，不得據以謂人民有權請求行政機關撤銷具形式確定力之行政處分。
3. 稅捐稽徵法第 28 條既設有退稅請求權之時效期間，若認納稅義務人有依行政程序法第 117 條請求撤銷違法行政處分之主觀公權利，則稅捐稽徵法第 28 條所欲達到之立法目的即無由實現。
4. 法院並非原處分機關之上級機關，要無依行政程序法第 117 條，代行政機關撤銷違法處分之權限。

三、本家中行政機關是否違反行政程序法第 8 條？

(一) 原告可能之主張

1. 行政機關行使裁量權時，應依誠實信用原則及法治國家原則，避免恣意及過當，大法官釋字第 525 號、第 589 號、第 511 號、第 636 號林子儀及許宗力部分協同意見書可資參照。
2. 倘稅捐稽徵機關之公務員執行職務輕慢草率於先，致錯誤溢課稅款，卻又主張時效抗辯於後，拒絕退還溢繳稅款，顯然有違誠信原則。
3. 稅捐稽徵機關一方面承認原行政處分違法，另一方面又拒絕退還因違法行政處分溢徵之稅款，違反誠信原則。

(二) 被告可能之抗辯

時效制度係為維持法律安定性而設，公法上法律關係尤重法律安定，此觀公法上之消滅時效制度係採權利消滅制，而非抗辯權發生制，可知其意旨。故稅捐稽徵機關基於維護法律安定性之目的，拒絕退還溢繳稅款，係為維護公益所必要，與誠信原則無違。

四、本案中行政機關是否違反行政程序法第 10 條？

(一) 原告可能之主張

裁量權之行使，應受法律及一般法律原則之拘束。如行政機關有逾越裁量權限、不為裁量或裁量錯誤之情形，應認為係逾越權限或濫用權力之行為，以違法論。納稅義務人雖不得依行政程序法第 117 條要求稽徵機關為特定裁量，惟仍得請求稅捐稽徵機關為「合義務性（無瑕疵）」之裁量。被告機關完全未為任何裁量即拒絕撤銷原違法處分，怠為行使裁量權，違反行政程序法第 10 條。

(二) 被告可能之抗辯

縱令因被告機關違法課稅處分導致溢徵稅款，惟基於先程序後實體之原則，原告程序上之退稅請求權既依稅捐稽徵法第 28 條因罹於時效而消滅，則法院自無須再審酌被告之決定是否符合裁量原則。

五、被告機關歷年所為課稅處分是否屬於行政程序法第 111 條第 5 款及第 7 款所稱之無效處分？

(一) 原告可能之主張

原告所有汽車為 1600c.c.，卻被課徵 2000c.c 汽車應課使用牌照稅長達近 10 年。被告機關之處分不但明顯違法，且長達近 10 年均未更正，顯見其輕忽及侵害人民納稅權益的程度十分重大。由於該瑕疵明顯重大，被告機關所為違法處分應為無效。

(二) 被告可能之抗辯

所謂無效之行政處分，係指行政處分之違法已達明顯、重大之程度，故評價上應使其自始、客觀、當然無效。因行政處分無效，對法安定性傷害巨大，故不宜擴大解釋無效行政處分之範圍。行政程序法第 111 條所列重大明顯瑕疵，包含（1）不能由書面處分中得知處分機關者（2）應以證書方式作成而未給予證書者（3）內容對任何人均屬不能實現者（4）所要求或許可之行為構成犯罪者（5）內容違背公共秩序、善良風俗者（6）未經授權而違背法規有關專屬管轄之規定或缺乏事務權限者（7）其他具有重大明顯之瑕疵者。第（1）（2）（6）款為自處分外觀即可得知之瑕疵，皆為「猶如刻在額頭上般」之重大明顯瑕疵，第（3）（4）（5）款因處分內容為客觀或法律不能，故亦屬重大明顯瑕疵。本件誤載汽車排氣量，顯然無法與法條所列六款事由相類比，故並非無效之行政處分。

六、因雙方均不爭執原處分違法，如僅為確保時效制度所維護之法秩序安定公益而駁回原告之訴，法院是否應依行政訴訟法第 198 條及第 199 條之規定，於主文諭知原處分違法，並依原告之聲明，將其因該違法處分所受之損害，於判決內命被告機關賠償？（情況判決）

(一) 原告可能之主張

縱使法院認為「維護法安定性」為重大公益，故原處分雖屬違法，為避免對公益造成重大危害，仍決定維持原違法行政處分時，亦不應責令納稅義務人忍受違法行政處分對其權利之侵害，此時法院應依行政訴訟法第 198 條，於判決主文中諭知原處分違法，並依行政程序法第 199 條，命被告機關賠償人民因此所受之損失。

(二) 被告可能之抗辯

1. 法院不應撤銷原處分係因本件原告之退稅請求權已罹於時效而消滅，並非基於撤銷原處分對公益有重大損害，因此不符合為情況判決的要件。
2. 情況判決限於撤銷訴訟始得為之，原告若主張原處分因有重大明顯違法而無效，則不得請求情況判決。

七、被告機關應否依行政程序法第 101 條更正歷年的錯誤課稅處分？

(一) 原告可能之主張

被告機關將原告所有汽車之排氣量誤載為 2000c.c.，屬於行政程序法第 101 條所稱顯然錯誤之行政處分，得隨時申請被告機關更正，並無時間限制。

(二) 被告可能之抗辯

行政處分之更正，限於誤寫、誤算或其他類此之顯然錯誤而言。因所謂類此之顯然錯誤，係指瑕疵輕微，且不影響實體法上效力，基於經濟與便宜之考量，始允許行政機關予以更正。本件誤載排氣量，1600cc 與 2000cc 之汽車排氣適用之使用牌照稅稅率不同，於實體法上之法律關係並非無影響，故不屬得更正的處分。

八、原告得否請求被告機關退還 88 至 91 年之溢繳稅款？

(一) 原告可能之主張

1. 本案既無稅捐稽徵法第 28 條之適用或類推適用，依請求退還溢繳稅款之案件性質，應適用行政程序法第 131 條公法上請求權之時效規定。
2. 行政程序法第 131 條所定 5 年時效期間自何時開始起算，行政程序法並未為規定。惟依消滅時效制度處罰權利睡眠者之法理及類推適用民法第 128 條之規定，時效應自請求權可行使時起算。在本案中，原告所有汽車之排氣量是否有誤載，係行政機關內部資料，原告無從知悉，且稅捐稽徵機關並未於課稅處分中教示說明核定稅額之形成過程，要求原告於行政處分作成時即請求撤銷及退還溢繳稅款，顯無期待可能，故原告之退稅請求權不應自違法課稅處分作成時起算，而應自原告知悉被告機關誤載排氣量之時起算，亦即自原告 97 年知悉時開始起算 5 年，從而原告 88 至 91 年之退稅請求權尚未罹於消滅時效。

(二) 被告可能之抗辯

1. 稅捐稽徵法第 28 條為稅捐案件之特別規定，排除其他一般法規之適用。本案既應適用或類推適用稅捐稽徵法第 28 條，原告之退稅請求權即應自稅捐繳納日起算 5 年不行使而消滅，故原告不得請求被告機關退還 88 至 91 年之溢繳稅款。
2. 縱依原告主張適用行政程序法第 131 條，本案被告機關所為行政處分既有違誤，原告於繳納溢繳稅款後即得請求退還，原告退稅請求權自應從繳納日起算。原告未注意所載排氣量與實際情形不符，屬原告本身疏失，不應影響時效起算點。因此，原告請求被告機關退還 88 至 91 年溢繳稅款之請求權，已罹於時效而消滅。

九、原告得否請求被告機關賠償其所受 1 萬元買賣價金減少之損失？

(一) 原告可能之主張

1. 我國國家賠償制度採取民事訴訟為主，行政訴訟為輔之併行雙軌制，納稅義務人得依國家賠償法第 2 條第 2 項向民事法院提起國家賠償訴訟，或依行政訴訟法第 7 條，合併請求損害賠償。
2. 本件納稅義務人已完成買賣系爭汽車之一切締約上準備，已非單純對未來經濟利益之期待，而是具體之價金請求權，該請求權因被告機關誤載排氣量，而有一萬元之損失，屬於財產上損害。對於公務員故意過失侵害人民財產權之行為，人民得依國家賠償法第 2 條第 2 項，單獨向普通法院或於行政法院撤銷訴訟中一併主張。

(二) 被告可能之抗辯

1. 損害賠償之範圍不得無邊無際，必須損害之發生與加害行為有因果關係，且係加害人所得預見，始得認定其有過失，並責令其為損害結果負責。故純粹經濟上損失，原則上不得請求，僅在加害人係故意以悖於善良風俗之方法，加損害於他人者，始令加害人為該損害結果負責。公務員於登載汽車排氣量時，至多預見誤載排氣量將造成納稅義務人溢繳稅捐，對於納稅義務人後續處分該汽車，將因排氣量登載錯誤而損失價金，並無預見可能性，故不得責令其為該價金之損失負責。

2. 我國國家賠償法係採國家代位責任制，即國家係為公務員之損害賠償責任負責。此觀國家賠償法第 2 條第 3 項，國家得向實際加害之公務員求償可得其依據。換言之，國家賠償既為代位責任，則國家之責任範圍自不得高於公務員，若公務員不須為純粹經濟上損失負責，國家亦同免責任。
3. 縱認被告機關誤載排氣量致溢徵稅款之行爲，屬國家賠償法第 2 條第 2 項「公務員於執行職務行使公權力時，因故意或過失不法侵害人民自由或權利」之行爲，原告之國家賠償請求權，亦因該請求權自損害發生時起算已逾 5 年而罹於時效。

十、稅捐稽徵法第 28 條第 2 項修正草案如於言詞辯論前經立法院通過，總統公布施行，於本案有無適用？

(一) 原告可能之主張

1. 基於權利保護之觀點，行政訴訟之意旨並非在判斷過去所爲行政處分之效力，於處分作成時是否違法，而係在判斷過去作成之處分，現在是否應予維持。故法院應以判決時之事實及法律狀態，判斷處分是否合法。
2. 中央法規標準法第 18 條就法規適用係採從新從輕原則：「各機關受理人民聲請許可案件適用法規時，除依其性質應適用行爲時之法規外，如在處理程序終結前，據以准許之法規有變更者，適用新法規。但舊法規有利於當事人而新法規未廢除或禁止所聲請之事項者，適用舊法規。」此一原則於訴訟中之法律變更亦應類推適用。故就本案中 88 至 91 年溢繳之使用牌照稅，法官應類推適用中央法規標準法第 18 條從新從輕之精神，依審判當時有效之新法，判認原告不受 5 年退稅期間之限制。

(二) 被告可能之抗辯

1. 撤銷訴訟係因行政處分違法侵害人民權利而提起，因此法院於審查被告機關所爲行政處分的合法性時，應以作成各該行政處分時的事實及法律為準，不因其後法律變更而使原合法之處分變爲違法。故縱使稅捐稽徵法第 28 條第 2 項修正草案於本案言詞辯論前通過生效，於本案亦無適用，法院應以 88 至 91 年處分作成時之法律爲裁判。
2. 消滅時效屬於實體事項，依實體從舊，程序從新之法理，稅捐稽徵法第 28 條第 2 項既未有溯及既往之規定，即應適用修正前之稅捐稽徵法。

