

裁判字號：高雄高等行政法院 93 年度訴字第 899 號 行政判決

裁判日期：民國 94 年 03 月 31 日

案由摘要：債務人異議之訴

高雄高等行政法院判決

93 年度訴字第 899 號

原 告 朱○○

訴訟代理人 陳水聰律師

被 告 財政部高雄市國稅局

代 表 人 邱○○ 局長

訴訟代理人 周○○

薛○○

上列當事人間因債務人異議之訴事件，原告提起行政訴訟。本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事 實

一、事實概要：

原告八十一年度綜合所得稅結算申報案，因漏未申報兩筆財產交易所得，經被告核定補徵綜合所得稅新台幣（下同）四百七十三萬七千六百零一元及裁處罰鍰二百三十六萬八千八百元，原告不服，申經復查未獲變更，遞經訴願、再訴願均遭決定駁回，提起行政訴訟，亦經改制前行政法院於民國（下同）八十九年五月十一日以八十九年度裁字第六九〇號裁定駁回確定在案。就本稅部分，被告乃以原告訴願未繳半為由，依稅捐稽徵法第三十九條規定移請台灣高雄地方法院強制執行，並取具債權憑證在案。就罰鍰部分，被告依同法第三十八條規定，對原告重新改訂限繳日期為八十九年六月三十日止，並於八十九年六月十七日郵寄送達，而原告逾前述期間仍未繳納，被告乃於八十九年八月二十五日以財高國稅三所徵字第八九〇一六四一七號函移請台灣高雄地方法院強制執行，亦經台灣高雄地方法院核發八十九年九月二十七日（八九）財執天國罰字第三五三三號債權憑證在案。嗣被告又於九十三年三月二十九日以財高國稅三服字第〇九三〇〇〇七一六二號函移請法務部行政執行署高雄行政執行處（下稱高雄行政執行處）強制執行，並經高雄行政執行處以九十三年度綜所稅執特專字第九三二五七號行政執行事件進行執行中。惟原告以上述罰鍰已逾徵收期間為由，提起本件債務人異議之訴。

二、兩造聲明：

- (一) 原告未於言詞辯論期日及準備程序期日到場，據其所具書狀聲明求為判決：法務部行政執行署高雄行政執行處九十三年度綜所稅執特專字第九三二五七號行政執行事件對原告之執行程序應予撤銷。
- (二) 被告聲明求為判決：駁回原告之訴。

三、兩造之爭點：

甲、原告主張之理由：

原告未於言詞辯論期日及準備程序期日到場，據其所具書狀理由如下：

- (一) 依稅捐稽徵法第二十三條第一項規定，稅捐之徵收期間應為自繳款書所訂之繳納期間屆滿翌日起算五年內，如未於該徵收期間內徵收稅款，該稅捐即不得再行徵收，與民法上之消滅時效概念相同，係指請求權於一定之期間內不行使，該請求權即罹於時效而消滅，債務人得拒絕履行，債權人不得再主張及要求清償，此消滅時效期間與稅捐稽徵法之徵收期間概念相同。查，本件原告前曾奉被告就原告八十一年度綜合所得稅案件之罰鍰處分書（處分書之日期為八十六年十二月十三日），命原告應繳納期間為「自八十七年一月六日至八十七年一月十五日止」，則依前開法律規定意旨，原告該八十一年度綜合所得稅罰鍰應早已於九十二年一月十五日屆滿五年徵收期間，依法不得再對原告徵收該稅捐，始為適法。
- (二) 原告於日前接獲高雄行政執行處之通知，稱欲執行原告前開八十一年度綜合所得稅之罰鍰，經原告發現，被告原訂之罰鍰繳納期間竟自「八十七年一月十五日」擅自變更為「八十九年六月三十日」，無故變更二年以上，是以原告曾二度向被告查詢相關資料，並向財政部及被告申請函釋，以確認原告之八十一年度綜合所得稅罰鍰之繳納義務，是否已罹於稅捐徵收期間而消滅。詎被告復函竟援引稅捐稽徵法第二十三條第三項規定，強稱「本件於八十七年二月十四日提出復查，訴經復查、訴願、再訴願；於八十八年七月十二日本行政救濟案業經確定．．．」云云。惟查，倘依被告所稱，扣除行政救濟之暫緩執行期間（自八十七年二月十四日提出復查起，至八十八年七月十二日確定，約計一年四個月餘），徵收期間（原於九十二年一月十五日屆滿）最多亦只延長至九十三年六月十三日即已屆至，而行政執行處係於九十三年六月三十日始通知執行，顯亦已罹於扣除暫緩執行期間而延長之徵收期間，而為違法徵收。
- (三) 本件前於改制前行政法院之裁定理由有謂：「．．．經查原告係於八十八年五月十二日收受再訴願決定書．．．原告遲至八十八年八月七日始向本院提起行政訴訟．．．原處分及原決定業告確定．．．」原告當時因不諳法律規定逾

期提起行政訴訟而被改制前行政法院裁定駁回，該裁定之效力僅為駁回原告之起訴，絕無延長本案再訴願決定終局確定效力。且被告復函中亦自承：「．．．於八十八年七月十二日本行政救濟案業經確定．．．。」是以依稅捐稽徵法第三十八條第三項規定，被告應以八十八年七月十二日作為新改訂繳納期間之基礎，然而被告竟以前開行政訴訟裁定駁回之日期（八十九年五月十一日，即本案確定後約一年），作為重新改訂繳納期間之時點，而「．．．重新改訂限繳日期為八十九年六月二十一日至八十九年六月三十日止。」尚可作如此解釋，則稅捐稽徵法第三十八條第三項規定，將永無終局確定之行政決定可言；即原告倘於數年後再就本案提起行政訴訟，自然仍是逾法定不變期間而裁定駁回，莫非被告仍欲以收到該裁定後十日內再重新改訂限繳期間而變相無止盡延長五年之徵收期間？被告顯有誤解。

乙、被告主張之理由：

- （一）按「稅捐之徵收期間為五年，自繳納期間屆滿之翌日起算；應徵之稅捐未於徵收期間徵起者，不得再行徵收。但逾徵收期間屆滿前，已移送法院強制執行，或已依強制執行法規定聲明參與分配，或已依破產法規定申報債權尚未結案者，不在此限。」「依第三十九條暫緩移送法院強制執行或其他法律規定停止稅捐之執行者，第一項徵收期間之計算，應扣除暫緩執行或停止執行之期間。」為稅捐稽徵法第二十三條第一項暨第三項所明定。次按「經依復查、訴願或行政訴訟程序終結決定或判決，應補繳稅款者，稅捐稽徵機關應於復查決定，或接到訴願決定書，或行政法院判決書正本後十日內，填發補繳稅款繳納通知書，通知納稅義務人繳納；．．．」「納稅義務人應納稅捐，於繳納期間屆滿三十日後仍未繳納者，由稅捐稽徵機關移送法院強制執行。．．．」分別為稅捐稽徵法第三十八條第三項、同法第三十九條第一項前段所明定。
- （二）查本案原告於八十七年間提起復查、訴經訴願、再訴願、行政訴訟，至八十九年五月十一日改制前行政法院裁定原告之訴駁回。被告於罰鍰行政救濟終結後，再依稅捐稽徵法第三十八條規定核發罰鍰繳款書；並改訂限繳日期為八十九年六月二十一日至八十九年六月三十日止，同年六月十七日郵寄送達，有掛號收件回執影本附卷可稽。惟原告逾限未繳納，被告乃依首揭規定，移請台灣高雄地方法院強制執行，同年九月二十日核發債權憑證。被告復於九十三年三月二十九日以債權憑證再移送高雄行政執行處強制執行，於法並未逾徵收期限。是揆諸首揭規定，洵無違誤，原告執詞爭議，顯屬辯詞，不足採信。

理 由

- 一、原告經合法通知未於言詞辯論期日到場，核無行政訴訟法第二百十八條準用民事

訴訟法第三百八十六條所列各款情形，爰依被告聲請由其一造辯論而為判決，合先敘明。

二、按「執行名義成立後，如有消滅或妨礙債權人請求之事由發生，債務人得於強制執行程序終結前，向執行法院對債權人提起異議之訴。」強制執行法第十四條第一項前段定有明文，此即強制執行法上關於債務人異議之訴之規定。又「債務人異議之訴，由高等行政法院受理；．．．」則為行政訴訟法第三百零七條前段所明定；此條固為行政訴訟法上關於「債務人異議之訴」之規定，惟因其是規定於行政訴訟法第八編「強制執行」中，故本條所規範之債務人異議之訴，固是指債權人依行政訴訟法第三百零五條第一項或第四項規定之執行名義，聲請高等行政法院強制執行之情況；惟因債務人異議之訴，目的係為排除執行名義之執行力，故法院在此不過是消極性地消滅一個既存的違法執行之法律關係，性質上係屬消極之形成之訴；故於此種訴訟類型，法院並未進一步干涉行政權，是亦不生是否損及權力分立之問題。至於行政訴訟法第二條、第三條固規定：「公法上之爭議，除法律別有規定外，得依本法提起行政訴訟。」「前條所稱之行政訴訟，指撤銷訴訟、確認訴訟及給付訴訟。」然行政訴訟法之訴訟類型是否僅限於行政訴訟法第三條所稱之撤銷訴訟、確認訴訟及給付訴訟，不僅理論上尚有爭議，且自上述行政訴訟法第三百零七條規定，益見行政訴訟法關於訴訟類型之規範並不排斥「債務人異議之訴」之存在；尤其債務人異議之訴，目的係為排除執行名義之執行力，然依行政訴訟法第三條規定之行政訴訟訴訟類型，是否得直接排除執行名義之執行力，亦有疑義，加以行政執行法第二十六條復規定：「關於本章之執行，除本法另有規定外，準用強制執行法之規定。」故關於行政執行法上公法金錢債權之行政執行，應認債務人若主張有執行名義成立後消滅或妨礙債權人請求之事由，得依行政訴訟法第三百零七條規定之精神，定法院之管轄，以移送機關為被告，向高等行政法院提起「債務人異議之訴」（最高行政法院九十三年度裁字第一一四二號裁定、陳敏著行政法總論第四版第八六八頁參照）；先予敘明。

三、按「稅捐之徵收期間為五年，自繳納期間屆滿之翌日起算；應徵之稅捐未於徵收期間徵起者，不得再行徵收。但逾徵收期間屆滿前，已移送法院強制執行，或已依強制執行法規定聲明參與分配，或已依破產法規定申報債權尚未結案者，不在此限。．．．依第三十九條暫緩移送法院強制執行或其他法律規定停止稅捐之執行者，第一項徵收期間之計算，應扣除暫緩執行或停止執行之期間。」「滯納金、利息、滯報金、怠報金、短估金及罰鍰等，除本法另有規定者外，準用本法有關稅捐之規定。．．．。」分別為稅捐稽徵法第二十三條第一、三項及第四十九條前段所明定。又「依本法或稅法規定應處罰鍰者，由主管稽徵機關處分之，不

適用稅法處罰程序之有關規定，受處分人如有不服，應依行政救濟程序辦理。但在行政救濟程序終結前，免依本法第三十九條規定予以強制執行。」「經依復查、訴願或行政訴訟程序終結決定或判決，應補繳稅款者，稅捐稽徵機關應於復查決定，或接到訴願決定書，或行政法院判決書正本後十日內，填發補繳稅款繳納通知書，通知納稅義務人繳納；．．．」「納稅義務人應納稅捐，於繳納期間屆滿三十日後仍未繳納者，由稅捐稽徵機關移送法院強制執行。．．．。」稅捐稽徵法第五十條之二、第三十八條第三項、第三十九條第一項前段亦分別定有明文。可知，關於稅捐罰鍰處分之徵收期間應準用稅捐稽徵法第二十三條關於稅捐徵收期間之規定；又因稅捐稽徵法第五十條之二明文規定稅捐罰鍰處分，於行政救濟程序終結前，免依稅捐稽徵法第三十九條關於「納稅義務人於繳納期間屆滿三十日後仍未繳納者，移送強制執行」之規定，移送強制執行，亦即稅捐稽徵法第五十條之二關於行政救濟程序終結前免移送強制執行之規定，本質上乃一暫緩移送強制執行之規定，是依稅捐稽徵法第二十三條第三項規定，此段暫緩移送強制執行之期間於計算罰鍰處分之徵收期間時即應予以扣除。

四、本件原告因八十一年度綜合所得稅結算申報案，漏未申報財產交易所得，經被告核定補徵綜合所得稅四百七十三萬七千六百零一元，並裁處罰鍰二百三十六萬八千八百元；原告不服，申經復查未獲變更，遞經訴願、再訴願均遭決定駁回，提起行政訴訟，亦經改制前行政法院於八十九年五月十一日以八十九年度裁字第六九〇號裁定駁回確定在案。關於罰鍰部分，被告於收受改制前行政法院八十九年度裁字第六九〇號裁定後，即依稅捐稽徵法第三十八條規定，對原告重新改訂限繳日期至八十九年六月三十日止，該繳款書並於八十九年六月十七日郵寄送達原告收受，因原告逾前述期間仍未繳納，被告乃於八十九年八月二十五日以財高國稅三所徵字第八九〇一六四一七號函移請台灣高雄地方法院強制執行，亦經台灣高雄地方法院核發八十九年九月二十七日（八九）財執天國罰字第三五三三號債權憑證在案。嗣被告又於九十三年三月二十九日以財高國稅三服字第〇九三〇〇〇七一六二號函移請高雄行政執行處強制執行，並經高雄行政執行處以九十三年度綜所稅執特專字第九三二五七號行政執行事件進行執行中等情，業據被告訴訟代理人陳述在卷，並有改制前行政法院八十九年度裁字第六九〇號裁定、罰鍰繳款書、送達證書、台灣高雄地方法院八十九年九月二十七日（八九）財執天國罰字第三五三三號債權憑證及被告九十三年三月二十九日財高國稅三服字第〇九三〇〇〇七一六二號函（均影本）附原處分卷可稽，自堪認定。至原告雖以本件罰鍰處分之繳納期間屆滿日為八十七年一月十五日，且因原告並未供擔保，故依法律規定僅得扣除復查期間，則扣除原告因提起復查之三個月餘之期間，其五年徵

收期間至多至九十二年四月間即已屆滿為由，爭執本件罰鍰處分有執行名義成立後消滅債權人請求之事由發生等語。爰分述如下：

(一) 按「納稅義務人應納稅捐，於繳納期間屆滿三十日後仍未繳納者，由稅捐稽徵機關移送法院強制執行。但納稅義務人已依第三十五條規定申請復查者，暫緩移送法院強制執行。前項暫緩執行之案件，除有左列情形之一者外，稽徵機關應移送法院強制執行：一、納稅義務人對復查決定之應納稅額繳納半數，並依法提起訴願者。二、納稅義務人依前款規定繳納半數稅額確有困難，經稽徵機關核准，提供相當擔保者。」固為稅捐稽徵法第三十九條所明定。惟此條乃關於核課稅捐處分強制執行之規定；至於罰鍰處分之強制執行，則於同法第五十條之二為規定，詳如前述；而稅捐稽徵法第五十條之二所以規定「罰鍰處分在行政救濟程序終結前，免依同法第三十九條規定予以強制執行」，乃為確保罰鍰處分受處分人在行政救濟期間之權益。亦即關於核課稅捐處分及罰鍰處分，於執行名義成立後，其強制執行是否暫緩，稅捐稽徵法之規定並不相同；其中關於罰鍰處分，若受處分人有提起行政救濟，於行政救濟程序終結前，並不移送強制執行，且此所稱行政救濟程序，係指全部之行政救濟程序，核與該罰鍰處分之確定日期為何時無涉；故罰鍰處分並無如核課稅捐處分，尚有限於復查，至提起訴願則應繳納應納稅額半數或提供擔保之限制。故原告以其提起訴願並未提供擔保，且本件罰鍰處分於於八十八年七月十二日業已確定（原告當時提起行政訴訟是因逾期遭裁定駁回）為由，爭執計算本件罰鍰處分之徵收期間僅得扣除復查期間，或至確定之期間云云，自有誤會，而不足採。

(二) 查系爭罰鍰處分，被告原繳款書所定之繳納期間末日為八十七年一月十五日一節，固有滯納案件財務法庭分案簿影本在原處分卷可按；然因原告不服系爭罰鍰處分，提起行政救濟，迭經復查、訴願、再訴願均遭決定駁回，提起行政訴訟，亦經改制前行政法院於八十九年五月十一日以八十九年度裁字第六九〇號裁定駁回確定在案；而被告於收受改制前行政法院八十九年度裁字第六九〇號裁定後，就罰鍰處分部分，除對原告重新改訂限繳日期至八十九年六月三十日止，並因原告逾前述期間未繳納，乃於八十九年八月二十五日以財高國稅三所徵字第八九〇一六四一七號函移請台灣高雄地方法院強制執行，亦經台灣高雄地方法院核發八十九年九月二十七日（八九）財執天國罰字第三五三三號債權憑證在案，並於九十三年三月二十九日又以財高國稅三服字第〇九三〇〇〇七一六二號函移請高雄行政執行處強制執行，並經高雄行政執行處以九十三年度綜所稅執特專字第九三二五七號行政執行事件進行執行中等情，均已如前述。故關於系爭罰鍰處分之徵收期間，自八十七年一月十六日（繳納期間屆滿之翌

日)起算,經扣除行政救濟終結前之免移送強制執行期間(不論應扣除之行政救濟終結前之時間,是算至被告所主張之之重新改定繳納期間之末日即八十九年六月三十日或改制前行政法院八十九年度裁字第六九〇號裁定之裁定日八十九年五月十一日),至被告於九十三年三月二十九日又移送高雄行政執行處強制執行,均未逾五年之徵收期間(經扣除行政救濟終結前之時間,徵收期間應至九十四年間始屆至)。況依前述稅捐稽徵法第二十三條第一項規定,罰鍰處分於徵收期間屆滿前,已移送強制執行者,其徵收期間縱於執行期間屆滿,仍得予以徵收;故高雄行政執行處九十三年度綜所稅執特專字第九三二五七號行政執行事件,並無因原執行名義之罰鍰處分有徵收期間屆滿之消滅債權人請求事由發生,故原告據以爭執,求為撤銷該執行程序云云,自無可採。

五、綜上所述,高雄行政執行處九十三年度綜所稅執特專字第九三二五七號行政執行事件,並無原告所稱其執行名義之罰鍰處分已逾徵收期間情事,故原告據以主張其執行事件於執行名義成立後有消滅債權人請求之事由發生,提起本件債務人異議之訴,請求高雄行政執行處九十三年度綜所稅執特專字第九三二五七號行政執行事件對原告之執行程序應予撤銷,為無理由,應予駁回。

六、據上論結,本件原告之訴為無理由,依行政訴訟法第一百九十五條第一項後段、第九十八條第三項前段、第二百十八條、民事訴訟法第三百八十五條第一項前段,判決如主文。

中 華 民 國 94 年 3 月 31 日

第一庭審判長法官 楊 惠 欽

法 官 李 協 明

法 官 詹 日 賢

以上正本係照原本作成。

如不服本判決,應於判決送達後 20 日內向本院提出上訴書狀,其未表明上訴理由者,應於提起上訴後 20 日內向本院提出上訴理由書(須按對造人數附繕本);如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者,應於判決送達後 20 日內補提上訴理由書(須附繕本)。
。未表明上訴理由者,逕以裁定駁回。

提起上訴應預繳送達用雙掛號郵票 7 份(每份 34 元)。

中 華 民 國 94 年 3 月 31 日

書記官 李 建 霆

資料來源:高雄高等行政法院裁判書彙編(94 年版)第一期 678-688 頁