臺中高等行政法院判決

111年度訴字第2號
111年8月12日辯論終結

原　　告　洪文朗

訴訟代理人　郭德進律師
被　　告　財政部中區國稅局

代　表　人　吳蓮英
訴訟代理人　林郁慧
　　黃眉滋
　　黃筱芸

上列當事人間因禁止財產處分登記事件，原告不服財政部中華民國110年11月23日台財法字第11013938320號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

壹、程序方面：

按行政訴訟法第111條第1、2項規定：「（第1項）訴狀送達後，原告不得將原訴變更或追加他訴。但經被告同意或行政法院認為適當者，不在此限。（第2項）被告於訴之變更或追加無異議，而為本案之言詞辯論者，視為同意變更或追加。」查原告洪文朗起訴時訴之聲明原為：「原處分及訴願決定均撤銷。」等語（見本院卷第16頁），嗣於民國111年5月24日更正及追加訴之聲明為：「1.訴願決定及原處分均撤銷。2.確認原處分及依據該處分之執行程序均違法。3.被告應賠償原告新臺幣（下同）598萬5,036元，及自本訴狀送達被告之翌日起至清償日止，按年息百分之五計算之利息。」等語（見本院卷第233頁），後於111年8月12日撤回聲明1部

分及縮減賠償金額為594萬9,881元（見本院卷第403頁），被告無異議而為本件之言詞辯論，且無礙於訴訟之進行，應予准許。

貳、實體方面：

一、爭訟概要：

原告為阿秋活蟹之合夥人，該商號於84至87年間因銷售貨物未依規定開立統一發票，亦未依規定列入當期銷售額申報，經彰化縣稅捐稽徵處（現為彰化縣地方稅務局）核定補徵營業稅新臺幣(下同)521萬9,795元，並按所漏稅額處5倍之罰鍰2,609萬8,900元，該商號不服，訴經本院91年度訴字第825號判決駁回原告之訴確定，被告財政部中區國稅局遂限期命該商號繳納，竟然該商號負責人逾限繳日仍未繳納，被告遂將之移送法務部行政執行署彰化行政執行處（現為法務部行政執行署彰化分署〈下稱彰化執行分署〉）強制執行，因執行無著，該處分別於105年12月14日及106年6月22日核發執行憑證。嗣被告於110年8月10日查悉原告名下有房屋、土地及車輛，即彰化縣○○市○○路0段000巷00號7樓之5房屋（下稱系爭房屋）、彰化縣○○市○○段南郭小段38之10、38之499、38之500、38之503地號土地（下稱系爭土地）、車牌號碼000-0000號自小客車（下稱系爭車輛），為稅捐保全，乃依稅捐稽徵法第24條第1項、第49條第1項前段規定，以110年8月18日中區國稅彰化服務字第1100255621A號函（下稱A號函）通知彰化縣彰化地政事務所（下稱彰化地政）、同日1100255621B號函（下稱B號函）通知交通部公路總局臺中區監理所彰化監理站（下稱彰化監理站），就原系爭房屋、土地及車輛辦理禁止移轉或設定他項權利登記，並以同日1100255621C號函（下稱原處分）通知原告。原告不服，提起訴願，經財政部以110年11月23日台財法字第11013938320號訴願決定駁回。原告猶未甘服，遂提起本件行政訴訟。

二、原告主張及聲明：

㈠確認原處分有下列違法：

1.彰化執行分署業已對系爭不動產、車輛、保險等財產拍賣執行，是原處分已執行而無回復可能，依行政訴訟法第6條第1項、第196條第2項規定轉換訴訟種類。原處分造成原告之損害，有受確認判決之法律上利益。

2.原處分違反信賴保護及禁反言原則之適用：原告曾於105年4月1日向被告查詢是否有違章欠繳，經被告查復：「已核定開徵案件尚無欠繳本稅及罰鍰」在案，被告卻突然對原告認有欠稅並為保全，顯然違反法律信賴保護及禁反言原則。訴願決定以原告乃依國民身分證統一編號為個人欠稅情形查詢，非以阿秋活蟹之統一編號查詢，難以服眾，目前電子科技時代，任何人查詢資料，均以自己之統一編號查詢相關資料，為眾所周知之事實，被告如認合夥人對合夥事業應屬連帶責任，自應將各合夥人之身分證統一編號鍵入欠稅電腦系統，被告捨此不作為之責任，要一般老百姓負擔，有違法律信賴保護及禁反言原則，損害政府公信力。本件經向監察院陳情亦經該院認同本件尚存爭議，併予敘明。

㈡本件執行基礎之課稅處分違法，應撤銷：

1.對於行政處分提起撤銷訴訟之目的，在於解除行政處分的規制效力，如果行政處分之規制效力仍然存在，原則上即有提起撤銷訴訟之實益。又行政處分之執行與其規制效力之存續係屬二事，已執行完畢之行政處分，如果其規制效力仍然存在，而有回復原狀之可能者，行政法院仍應准許原告提起撤銷訴訟以為救濟（最高行政法院107年度判字第508號判決意旨可資參照）。本件執行程序雖已完成，但仍有部分稅額不足清償，故該行政處分規制效力仍然存在，亦有撤銷該行政處分之必要。

2.本件未依稅捐稽徵法第35條，對原告為核定稅捐之處分，並給予行政救濟之機會，違反正當法律程序原則。申言之，鈞院91年度訴字第825號判決係合夥事業之負責人湯佑

民（原名為：湯昇宏）獨自進行，乃伊可能知道原告非合夥人，因而未通知原告參與，且被告亦未通知原告，原告無從知悉此訴訟故未參與。被告所屬彰化分局、彰化執行分署及內政部移民署雖確實有對原告執行拍賣動作及限制出境，惟那只是後面之結果，不能以結果來補正前面不合法之程序。被告僅有向訴外人即負責人湯佑民送達的證書，並沒有向原告送達的證書，顯然送達有問題，本件課稅處分未經合法送達，被告未遵守正當法律程序，其結果自不生法律效果，鈞院91年度訴字第825號，原告既不知情，無法提出抗辯，亦不能拘束原告。再所謂「合夥團體由執行合夥事業之合夥人代表起訴或應訴，當認已獲合夥人授予訴訟實施權，基於任意訴訟擔當之法理，並依民事訴訟法第401條第2項、強制執行法第4條之2第1項第2款之規定，該確定判決之既判力及執行力應擴張及於其他合夥人」之前提為原告確實為系爭合夥事業之合夥人方有適用，本件原告否認為系爭合夥事業之合夥人，即無該判決既判力、執行力擴張之適用。原告就營利事業阿秋活蟹與湯佑民間之合夥關係不存在業經臺灣彰化地方法院（下稱彰化地院）110年度訴字第1213號判決確定，且系爭合夥事業之其他合夥人亦提偽造文書之告訴，經彰化地院97年度訴字第3467號刑事判決有罪確定。被告所屬彰化稽徵所（現彰化分局）雖稱曾以89年10月17日中區國稅彰縣徵字第890030799號函請彰化地政，就原告斯時名下所有之財產禁止處分或查封估價在案，惟當初是否合法送達予原告尚有疑義，原告均不知其事，且原告自始即非阿秋活蟹之合夥人，自不會對該次執行表示意見，甚且原告於85年間經商失敗，接連遭退票，並為拒絕往來戶，斯時亦有銀行或債權人對原告追償債務，當初原告因銀行存款不多，土地價值不大，也不知為阿秋活蟹之合夥人，所以無法知道上述追償係其他債權人或國稅局。

3.本件已罹於消滅時效，依據稅捐稽徵法第50條之1，應徵稅捐之繳納期間為5年，又依行政執行法第7條之規定，執行期間時已逾5年，已罹於5年之消滅時效。再已移送執行尚未結案之對象乃負責人湯昇宏之執行，並非對原告之執行，無繼續執行之適用。

㈢被告違法拍賣，應返還稅款：

1.提起行政訴訟，得於同一程序中，合併請求損害賠償或其他財產上給付，行政訴訟法第7條定有明文。本件對原告財產執行，造成原告有下列596萬1,457元之損害，分別臚列如下：①不動產拍賣，由應買人洪嘉駿取得，造成原告之損失475萬6,857元，拍賣金額1,450萬，扣除鹿港信用合作社貸款974萬3,143元，再扣除地政規費及代書費用2萬3,579元，餘473萬3,278元（11,123+4,745,734-23,579），由被告所屬彰化分局取得。②原告所有系爭車輛拍賣，由應買人阮富鈴取得，30萬元。③保險契約可領取之財產給付20萬元。④因拍賣產生之房地合一稅，分3期，27,000+274,833+343,519，合計64萬5,352元。⑤鹿港信用合作社帳戶扣款5萬9,248元函送被告所屬彰化分局。至於被告主張應扣除必要費用1萬1,123元及453元，原告同意。

2.被告收取原告系爭之債權稅款，係無公法上之原因而受有利益，致原告受有損害，為公法上之不當得利。申言之，因被告認定錯誤，禁止原告之財產處分，進而依該處分函請彰化執行分署執行原告之財產，取得不當稅款，係無公法上之原因而受有利益，致原告受有損害，屬於公法上之不當得利，原告自得請求被告返還上述稅款（最高行政法院88年判字第448號）。

㈣聲明：

1.確認原處分及依據該處分之執行程序均違法。

2.被告應給付（返還)原告594萬9,881元，及自本訴狀送達被告之翌日起至清償日止，按年息百分之5計算之利息。

三、被告答辯及聲明：

㈠稅捐稽徵法第24條第1項規定，納稅義務人欠繳應納稅捐，稅捐稽徵機關得就納稅義務人相當於應繳稅捐數額之財產，通知有關機關，不得為移轉或設定他項權利；至合夥組織營利事業欠繳稅捐，倘合夥財產不足清償時，依財政部75年7月30日函釋意旨，稽徵機關得就合夥人之財產為禁止處分登記。

㈡原告為阿秋活蟹之合夥人，有84年1月4日彰化縣政府營利事業統一發證設立登記申請書可稽。該商號經查獲於84年至87年間銷售貨物時，未依規定開立統一發票，並漏報銷售額，經彰化稅捐稽徵處核定補徵營業稅521萬9,795元，並裁處罰鍰2,609萬8,900元，訴經鈞院91年度訴字第825號判決確定，該確定判決之既判力與確定力及於全體合夥人。又本稅及罰鍰限繳日分別為89年5月5日及95年10月30日，該商號之負責人逾限繳日期仍未繳納，且該商號查無財產可供執行，已不足清償合夥債務，依民法第681條規定，被告所屬彰化分局依財政部103年11月7日令意旨，估算原告所有之系爭房、地及車輛價值共136萬8,921元【系爭房屋按房屋現值加2成估價〔606,100元×1.2扣除最高限額抵押1,176萬元〕，土地按公告現值加2成〔南郭小段38之10地號：804,981元×1.2，扣除最高限額抵押1,176萬元〕、〔南郭小段38之503地號：1,617元×1.2，扣除最高限額抵押1,176萬元〕、〔南郭小段38之500地號：12,440元×1.2〕、〔南郭小段38之499地號：9,596元×1.2〕、〔磚磕段727地號：89年10月17日辦理禁止處分登記（詳後述），654,556元×1.2〕、〔磚磕段728地號：89年10月17日辦理禁止處分登記（詳後述），7,176元×1.2〕，車輛：54萬8,400元】，為防止租稅債權不能實現及確保稅捐債權之目的，乃就合夥人（即原告）所有之系爭房屋、土地及車輛，分別以A號函及B號函，請彰化地政及彰化監理站辦理禁止移轉或設定他項權利，並以原處分通知原告，經核並無不合。

㈢原告主張被告始終未告知其為阿秋活蟹之合夥人，亦未接獲相關合夥通知或合夥欠稅，及於105年4月1日至被告所屬彰化分局查詢有無違章欠稅，經查復「已核定開徵案件尚無欠繳本稅及罰鍰」等，查阿秋活蟹滯欠營業稅及罰鍰，被告所屬彰化分局曾以89年10月17日中區國稅彰縣徵字第890030799號函，請彰化地政就原告當時名下所有之彰化市○○○段0210-0015及0211-0001地號土地（權利範圍：全，重測後為同市○○段0728及0727地號，下稱西門口段兩筆土地）辦理禁止處分登記在案，且迄今未塗銷；又彰化執行分署於99年8月12日以彰執己99年助執字第00001729號函辦理西門口段兩筆土地指界查封及估價，於99年至100年間歷經拍賣、減價拍賣、特別變賣、特別變賣後之減價拍賣等程序，期間彰化執行分署曾以99年10月19日彰執己99年助執字第00001729號函通知阿秋活蟹之合夥人（即原告），對西門口段兩筆土地所示拍賣最低價額到場陳述意見，且歷次拍賣程序皆發函予原告，復因未拍定，於100年6月30日以彰執己99年助執字第00001729號函請彰化地政塗銷查封登記，並副知原告與被告所屬彰化分局；上揭期間原告對阿秋活蟹之合夥人身分、該商號之欠稅及查封拍賣等均未提出異議。至納稅義務人違章欠稅查復表，於105年4月1日查詢時，係以「原告」之國民身分證統一編號為個人欠稅情形查詢，非以「阿秋活蟹」之統一編號查詢，原告為阿秋活蟹之合夥人，對合夥事業負連帶責任，已如前述，是以原告主張，洵無可採。

㈣原告訴稱本件未依稅捐稽徵法第35條規定，給予原告申請復查之行政救濟機會等，查阿秋活蟹於84至87年間因銷售貨物，未依規定開立統一發票，亦未依規定列入當期銷售額申報，經彰化稅捐稽徵處核定補徵營業稅521萬9,795元，並裁處罰鍰2,609萬8,900元，歷經復查、訴願及鈞院91年度訴字第825號判決確定，已如前述，尚難謂未給予行政救濟機會。原告主張，容屬誤解。

㈤原告主張依稅捐稽徵法第50條之1及行政執行法第7條規定，本件已逾5年徵收期間及執行期間一節，查稅捐稽徵法第50條之1已於110年12月17日修正刪除，另稅捐徵收期間依稅捐稽徵法第23條第1項規定，徵收期間為5年，但於徵收期間屆滿前，已移送執行者，不在此限。又依行政執行法第7條第2項規定，行政執行法關於執行期間之規定，法律有特別規定者，不適用之，其立法理由指明：「其他法律基於事件之特性，對於行政執行之時效期間或其起算日有特別規定者，例如稅捐稽徵法第23條……宜依其規定，爰訂定第2項規定。」可知稅捐稽徵法第23條係行政執行法第7條第2項所稱之「法律有特別規定」，故有關稅捐案件執行期間之計算，自應優先適用稅捐稽徵法第23條。又依稅捐稽徵法第49條規定意旨，稅捐之罰鍰準用有關稅捐之規定，故稅捐罰鍰執行期間之計算，亦應優先適用稅捐稽徵法第23條。原告案關欠稅經被告所屬彰化分局移送彰化執行分署強制執行，因執行無著，經該分署於105年12月14日及106年6月22日核發執行憑證，依財政部104年9月25日台財稅字第10400634010號令：「一、自本令發布日起，取得行政執行機關核發執行憑證之稅捐案件，不生執行程序終結之效果，仍屬稅捐稽徵法第23條第1項但書所稱已移送執行尚未結案之情形。」仍屬已移送執行尚未結案，且截至110年8月18日辦理禁止移轉或設定他項權利登記止，屬於原告合夥期間之欠繳稅捐金額共1,489萬5,579元，已達1千萬元，依稅捐稽徵法第23條第5項規定，仍得繼續執行，併予敘明。

㈥綜上，被告機關就原告所有之系爭房屋、土地及車輛為禁止移轉或設定他項權利登記之處分，依據首揭規定及上開說明，應屬有據，原告所訴各節，核不足採。

㈦聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：

㈠原告是否為阿秋活蟹之合夥人，而為阿秋活蟹欠稅款項之納稅義務人？

㈡原處分是否違反信賴保護及禁反言原則？

㈢原處分未踐行復查程序（稅捐稽徵法第35條），是否合法？

㈣被告對阿秋活蟹之稅捐債權是否已罹於消滅時效？

五、本院的判斷：

㈠前提事實：

如爭訟概要所述之事實，有本院91年度訴字第825號判決、被告徵銷明細檔查詢、彰化縣稅捐稽徵處處分書、A號函、B號函、原處分及訴願決定各1份在卷可查（見原處分卷第80至82、105至109、124、129頁、本院卷第25、37至46頁）。

㈡應適用的法令：

1.稅捐稽徵法第24條第1項第1款規定：「稅捐稽徵機關得依下列規定實施稅捐保全措施。但已提供相當擔保者，不適用之：一、納稅義務人欠繳應納稅捐者，稅捐稽徵機關得就納稅義務人相當於應繳稅捐數額之財產，通知有關機關，不得為移轉或設定他項權利；其為營利事業者，並得通知主管機關限制其減資之登記。」

2.稅捐稽徵法第49條第1項前段規定：「滯納金、利息、滯報金、怠報金及罰鍰等，除本法另有規定者外，準用本法有關稅捐之規定。」

3.小結：稅捐稽徵法第24條規範之目的乃為保全租稅債權，防杜納稅義務人以移轉財產所有權或設定抵押權等方式規避稅捐之執行，故該條項所稱「納稅義務人欠繳應納稅捐者」，係指依法應由納稅義務人繳納之稅捐，而納稅義務人未於規定期限內繳納者之謂；又納稅義務人欠繳罰鍰等，稅捐稽徵機關亦得依稅捐稽徵法第49條第1項前段規定辦理禁止處分登記。

㈢關於原處分之說明：

經查，阿秋活蟹84至87年間因銷售貨物時，未依規定開立統一發票，亦未依規定列入當期銷售額申報，經彰化縣稅捐稽徵處核定補徵營業稅521萬9,795元，並按所漏稅額處5倍之罰鍰2,609萬8,900元（原告於合夥期間〈詳下述〉阿秋活蟹

欠繳稅額達1,489萬5,579元，含營業稅211萬3,099元、滯納金34萬4,613元、利息8萬6,547元、滯納利息89萬846元、罰鍰1,146萬474元），阿秋活蟹逾繳納期限未繳納，被告為保全稅捐債權，乃依稅捐稽徵法第24條第1項、第49條第1項前段規定，以原處分就原告所有系爭房屋、土地及車輛，禁止原告移轉或設定他項權利登記，有彰化縣稅捐稽徵處處分書、被告欠稅查詢情形表、阿秋活蟹84年1月4日至87年11月30日漏報營業稅額統計表、徵銷明細清單及原處分各1份存卷可參（見原處分卷第129頁、本院卷第25至27、167至176頁）。從而，本件之程序標的，乃就系爭房屋、土地及車輛，禁止原告移轉或設定他項權利登記之處分，而非稅捐之核課或罰鍰之課處，核先敘明。

㈣原告曾為阿秋活蟹之合夥人，亦為阿秋活蟹欠稅款項、罰鍰之納稅義務人：

1.按民法第690條規定：「合夥人退夥後，對於其退夥前合夥所負之債務，仍應負責。」又按合夥財產不足清償合夥之債務時，各合夥人對於不足之額，連帶負其責任，為民法第681條所明定。又依司法院院字第918號解釋意旨，命合夥團體履行債務之執行名義，於合夥財產不足清償時，得對合夥人之財產執行。合夥團體由執行合夥事務之合夥人代表起訴或應訴，當認已獲合夥人授予訴訟實施權，基於任意訴訟擔當之法理，並依民事訴訟法第401條第2項、強制執行法第4條之2第1項第2款規定，該確定判決之既判力及執行力應擴張及於其他合夥人。準此，對於合夥團體之執行名義，實質上即為對全體合夥人之執行名義，於合夥財產不足清償時，得據以執行合夥人之財產（最高法院104年台抗字第795號民事裁定意旨參照）。

2.查原告於83年12月31日簽訂合夥契約書，出資3萬元，與湯昇宏（即湯佑民）、訴外人林用德、康榮彬、黃志交、林澤源及蔡永東等人共同成立阿秋活蟹，有合夥契約書、彰化縣政府營利事業統一發證設立登記申請書各1份附卷可稽

（見原處分卷第154、159、160頁），原告復於85年12月23日，將阿秋活蟹經營權讓渡與訴外人郭秀蘭、宋玉霞、林進福、趙麗珠、黃信武及陳朱載等人，有讓渡契約書、（85年12月23日）合夥契約書、彰化縣政府營利事業統一發證變更登記申請書各1份在卷可憑（見原處分卷第155至158頁）。從而，原告自83年12月31日起，為阿秋活蟹之合夥人之一，至85年12月31日，退出阿秋活蟹之合夥。被告依此認為原告為阿秋活蟹欠繳營業稅、罰鍰之納稅義務人，並非無據。

3. 原告固主張未參與阿秋活蟹之合夥乙節，惟按認定事實所憑之證據，不以能直接證明待證事實之證據（直接證據）為限，倘綜合各種情況及資料能證明一定之間接事實，而依此項間接事實得以論斷待證事實存在之證據，亦包括在內，被告所屬彰化分局曾以原告為阿秋活蟹之合夥人，為保全阿秋活蟹欠繳之營利事業所得稅，通知彰化地政對原告所有西門口兩筆土地辦理禁止處分登記，有被告所屬彰化分局89年10月17日中區國稅彰縣徵字第890030799號函、彰化地政89年10月30日彰地一字第13540號函各1份在卷可考（見原處分卷第4、6頁），被告所屬彰化分局復以上揭欠稅案移送彰化執行處執行，經該處於99年8月12日以彰執己99年助執字第00001729號函辦理西門口段兩筆土地指界查封及估價（見原處分卷第57、58頁），於99年10月19日通知原告到場陳述意見（見原處分卷第56頁），於99年11月17日通知原告進行第1次公開拍賣（見本院卷第53頁），於99年12月20日通知原告進行第2次公開拍賣（見原處分卷第51頁），於100年1月11日通知原告進行第3次公開拍賣（見原處分卷第49頁），於100年2月15日通知原告得依原拍賣條件為承受之表示（見原處分卷第47頁），再因未拍定，於100年6月30日函請彰化地政塗銷查封登記，並副知原告與被告所屬彰化分局（見原處分卷第41頁），上揭執行程序緊湊而不間斷，且均依法定程序依續為之，衡情應

無送達不合法之情形，是上揭文件應已合法送達原告，原告應已知悉西門口段兩筆土地曾遭查封拍賣之事；又查原告在有限責任彰化第六信用合作社之存款1,021元曾遭扣押，有該社101年5月23日彰六信代執字第0921號函1份在卷可考（見原處分卷第267頁），在國泰世華銀行之存款1萬5,156元亦遭扣押，有該行101年5月25日國世業字第1010009667號函1份存卷可按（見原處分卷第270頁），據原告所陳，其當時因經商失敗「跑路中」，有很多債權人追償（見本院卷第210、215頁），若然，原告對事涉償債能力之個人資產，豈有不加以注意，任人查封拍賣、扣押之理？

4. 再者，原告曾因阿秋活蟹滯欠營利事業所得稅尚未繳納乙事，遭內政部警政署入出境管理局禁止出國乙節，有該局90年11月9日以（九十）境愛岑字第111828號書函1份附卷可稽（見原處分卷第258、259頁），原告人身自由遭限制，無異於一定範圍內剝奪其營生能力，對斯時需錢孔急之原告而言，又豈能容任之？

5. 綜此，原告倘非阿秋活蟹之合夥人，對上揭名下財產遭拍賣、存款遭扣押及人身自由遭限制情事，理當積極異議或處理，原告竟對之漠視或容忍，顯見原告主觀上係以「不予置理」之態度面對，由此，足見原告對其為阿秋活蟹合夥人之身分及阿秋活蟹欠稅等節，應有充分之認識。

6. 彰化地院110年訴字第1213號判決固確認原告就阿秋活蟹與湯佑民、康榮彬、林用德、黃育憲（原名黃志交）及林澤源間之合夥關係不存在，然該判決係對於當事人、訴訟繫屬後為當事人之繼受人者及為當事人或其繼受人占有請求之標的物者發生效力（民事訴訟法第401條第1項規定參照），尚無對世效力，自不能拘束本件被告；彰化地院97年訴字第3467號刑事判決固以訴外人許宗河、郎秀蘭偽造林用德、黃志交、林澤源、蔡永東、宋玉霞、林進福、趙麗珠及黃信武等人之簽名，偽造阿秋活蟹合夥契約書、讓

渡契約書等，犯行使偽造私文書罪，判處兩人有期徒刑確定，惟該判決並未認定原告為犯罪被害人，自不能據此認定原告並非阿秋活蟹之合夥人。

7.本件迄110年8月18日（即原處分日）為止，阿秋活蟹欠繳稅捐、罰鍰金額共1,489萬5,579元，有原告應負連帶責任金額計算表1份存卷可考（見原處分卷第84頁），再參酌上揭3之說明，可知阿秋活蟹之財產已不足清償積欠之稅款、罰鍰，是原告既曾為阿秋活蟹之合夥人，當為阿秋活蟹欠稅款項、罰鍰之納稅義務人，應可認定。原告空言主張：未參與阿秋活蟹之合夥，並非納稅義務人等語，與事實不符，不能採取。

㈤原處分並未違反信賴保護及禁反言原則：

原告主張：其曾於105年4月1日向被告查詢是否有違章欠繳，經被告查復：「已核定開徵案件尚無欠繳本稅及罰鍰」在案，被告卻突然對原告認有欠稅並為保全，顯然違反法律信賴保護及禁反言原則等語，然原告所提之納稅義務人違章欠稅查復表，其上納稅義務人為「洪文朗」，並非「阿秋活蟹」（見本院卷第225頁），故查復表上「已核定開徵案件尚無欠繳本稅及罰鍰」，應專指「原告為課稅處分之相對人」情形，原告對此固主張：被告應將各合夥人之身分證統一編號鍵入欠稅電腦系統等語，無非要求以個人資料查得合夥債務，然被告並非司法機關，合夥人間之法律關係如何，本非其所能釐清，原告上開主張，實屬強人所難，故本件被告回復原告「已核定開徵案件尚無欠繳本稅及罰鍰」，亦難認有違信賴保護及禁反言原則。

㈥原處分未踐行復查程序，並未違法：

按稅捐稽徵法第35條第1項規定：「納稅義務人對於核定稅捐之處分如有不服，應依規定格式，敘明理由，連同證明文件，依下列規定，申請復查：……」條文文義已明白指出係對於「核定稅捐之處分」，而本件實係源於阿秋活蟹積欠營業稅款而來，已如上揭㈣所述，原處分本質上為保全稅捐債

權之方法，並非核定稅捐之處分，亦如上揭㈢所陳，自無踐行復查程序之必要，原告以此指謫原處分違法，自非可採。

㈦本件被告對阿秋活蟹之稅捐債權並未罹於消滅時效：

1. 按稅捐稽徵法第23條第1項規定：「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。但於徵收期間屆滿前，已移送執行，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。」本件係被告將阿秋活蟹所積欠之營業稅及罰鍰，移送彰化行政執行處強制執行，因執行無著，經彰化執行分署於105年12月14日、106年6月22日核發債權憑證，有被告行政執行案件移送書1份、彰化執行分署執行憑證2份在卷可考（見原處分卷第88至93頁）。

2. 次按財政部104年9月25日台財稅字第10400634010號令：「一、自本令發布日起，取得行政執行機關核發執行憑證之稅捐案件，不生執行程序終結之效果，仍屬稅捐稽徵法第23條第1項但書所稱已移送執行尚未結案之情形。」等語，財政部上述函釋係基於主管機關職權，為下級機關在執行職務時為之解釋，性質上屬行政規則，其內容係闡明法規之原意，核與稅捐稽徵法第23條規定意旨相符，本院自得予以援用，是被告對阿秋活蟹之稅捐債權應屬已移送執行但尚未結案者，尚非稅捐稽徵法第23條第1項所規定「不得再行徵收」之情形。

3. 又按稅捐稽徵法第23條第5項前段規定：「本法中華民國九十六年三月五日修正前已移送執行尚未終結之案件，自修正之日起逾五年尚未執行終結者，不再執行。」惟同項後段規定：「但截至一百零六年三月四日納稅義務人欠繳稅捐金額達新臺幣一千萬元或……，仍得繼續執行，其執行期間不得逾一百二十一年三月四日：……」是至106年3月4日，倘納稅義務人欠繳稅捐金額達1,000萬元者，仍得繼續執行之，本件迄110年8月18日為止，阿秋活蟹欠繳稅捐、

罰鍰金額共1,489萬5,579元，有原告應負連帶責任金額計算表1份存卷可考（見原處分卷第84頁），已逾1,000萬元，自得繼續執行之。原告主張被告對阿秋活蟹之稅捐債權已罹於消滅時效等語，要屬無據。

㈧綜上所述，原告於83至85年間為阿秋活蟹之合夥人，對阿秋活蟹所積欠之營業稅及罰鍰，自應負清償之責，被告為保全稅捐債權，以原處分就原告所有之系爭房屋、土地及車輛辦理禁止移轉或設定他項權利登記，認事用法並無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合。又系爭房屋、土地及車輛，迄本件言詞辯論終結時，業經彰化執行分署查封後拍賣，房屋、土地由洪嘉駿買受，車輛由阮富鈴買受乙節，有彰化執行分署111年1月14日彰執戊110年營稅執特專字第00036641號函2份附卷可憑（見本院卷第177至180頁），而原告對阿秋活蟹所積欠之營業稅及罰鍰，應負清償之責，已如上述，是原處分及嗣後之執行程序，自無違法可言，又被告所受領之拍賣款項，無非係滿足其對阿秋活蟹之稅捐債權，更無不當得利可言，是原告訴請確認原處分及依據該處分之執行程序均違法，暨請求被告應賠償594萬9,881元，及自本訴狀送達被告之翌日起至清償日止，按年息百分之5計算之利息，均無理由，應予駁回。

㈨本件為判決基礎之事證已臻明確，兩造其餘事證及主張，核與判決結果不生影響，爰不逐一論述，併此敘明。

六、結論：本件原告之訴為無理由，應予駁回。

中　　華　　民　　國　　111　　年　　8　　月　　31　　日

臺中高等行政法院第三庭

審判長法　官　陳　文　燦

法　官　楊　嵩　琇

法　官　張　鶴　齡

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）；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。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所　需　要　件
㈠符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1. 上訴人或其法定代理人具備律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2. 稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
㈡非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1. 上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4. 上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合㈠、㈡之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　111　　年　　8　　月　　31　　日

書記官　黃　靜　華