臺北高等行政法院裁定

）FKT64W1Z1X5LO;@110年度訴字第

原　　告　福安礦業股份有限公司
代　表　人　林正良（董事長）
訴訟代理人　陳冠諭　律師
被　　告　花蓮縣地方稅務局
代　表　人　呂玉枝（局長）
訴訟代理人　張秉正　律師
複代理人　吳育胤　律師
訴訟代理人　程春益　律師
複代理人　駱建廷　律師

上列當事人間有關地方稅務事務事件，本院裁定如下：

主　文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

理　由

一、爭訟概要：

原告自民國107年1月1日起至107年6月30日止，於花蓮縣境內開採礦石81萬2,500.74公噸，被告取得經濟部礦務局依「礦業權者礦區資料及開採礦石數量通報表」所發出之通報資料後，依105年6月28日制定之「花蓮縣礦石開採特別稅自治條例」第6條第1項規定　即「本特別稅按礦石開採數量，每公噸新臺幣（以下同）70元計徵。」，下稱系爭規定Ⅴ，於107年8月9日作成花稅土字第1070233278號函（下稱原課稅處分），核定對原告課徵礦石開採特別稅，應納稅額按每公噸70元計算，共計課徵5,687萬5,052元（下稱系爭特別稅）。原告不服原課稅處分，申請復查，並於107年12月10日先

繳納系爭特別稅之半數，經被告作成107年11月8日花稅法字第1070015744號復查決定（下稱復查決定）予以駁回，原告提起訴願，亦經花蓮縣政府以108年3月13日108年訴字第1號訴願決定駁回（下稱訴願決定），原告仍不服，遂提起行政訴訟。案經本院於109年7月23日以108年度訴字第449號判決，將訴願決定及原處分（即復查決定）均撤銷，被告不服，提起上訴，經最高行政法院於110年1月21日以109年度上字第962號判決駁回其上訴確定（下與上開本院判決合稱系爭確定判決）。原告乃據以於110年3月15日書立退稅申請書（下稱系爭申請書），依稅捐稽徵法第28條第2項、第3項規定，於110年3月16日向被告申請退還溢繳之系爭特別稅稅款2,031萬2,519元　計算式：2,843萬7,526元（原告於107年12月10日所繳納之半數稅款）－81萬2,500.74公噸x每公噸 10元＝2,843萬7,526元，下稱系爭稅款Ⅴ及自107年12月10日起至填發收入退還書或支票之日止，依107年12月10日郵政儲金1年期定期儲金固定利率按日計算之利息，經被告以110年4月6日花稅土字第1100003902號函復：「……三、本案雖經最高行政法院及臺北高等行政法院判決上訴駁回及撤銷訴願決定與復查決定，惟依其判決意旨（摘述）：『本件應由上訴人審酌應行之程序以定合法稅率，於復查程序重為處分。』是以，本案正踐行重為復查處分程序，俟重核復查決定再行辦理後續事宜。」等語（下稱系爭函文）。原告不服系爭函文，於是提起本件一般給付訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

㈠主張要旨：

系爭規定以每公噸70元計徵稅額之規定，既經系爭確定判決認定有違反地方稅法通則第4條第1項規定之違法，原課稅處

分之作成即屬於法無據，被告至多僅能依101年10月18日公布之「花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例」第6條規定，按每公噸10元計徵特別稅，故原告於107年12月10日所繳納之系爭特別稅半數稅款，其中超過以每公噸10元稅率計徵稅額之系爭稅款部分，即屬溢繳，原告當可依稅捐稽徵法第28條第2項、第3項規定申請附加利息一併退還。然被告竟以系爭函文藉詞拒絕退還，而系爭函文僅屬事實上之觀念通知，而非否准之行政處分，此觀系爭函文並未記載任何救濟教示，被告亦無使之發生有拘束力之確認法效意思即明。本件既不涉原課稅處分是否違法之爭執，依最高行政法院暨所屬高等行政法院89年度第1次法律座談會提案第2號之研討結果，原告自可依行政訴訟法第8條第1項規定，提起一般給付訴訟。

㈡聲明：被告應給付原告2,031萬2,519元及自107年12月10日起至填發收入退還書或支票之日止，依107年12月10日郵政儲金一年期定期儲金固定利率按日計算之利息。

三、被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

系爭確定判決撤銷之行政處分為復查決定，而非原課稅處分，復未敘及被告應具體退稅若干，故於被告重作復查決定撤銷原課稅處分之全部或一部前，原課稅處分仍有效存在；況被告已於110年9月17日以花稅法字第1100431094號函重為復查駁回之決定（下稱系爭復查決定），故被告受領原告所繳納之系爭特別稅半數稅款，仍有法律上之原因，自不生退稅之問題。

㈡聲明：原告之訴駁回。

四、本院查：

㈠前開爭訟概要欄所述之事實，為兩造所不爭執，並有原課稅處分（原證1）、系爭特別稅繳款書（原證2）、系爭確定判決（原證3、4）、系爭函文（原證5）可查，堪信為真。

㈡按提起一般給付訴訟，須以該訴訟得「直接」行使給付請求權者為限，如依據實體法上之規定，尚須先經行政機關核定其給付請求權者，則於提起一般給付訴訟之前，應先提起課予義務訴訟，請求行政機關作成該特定內容之行政處分。查稅捐稽徵法第28條所定之退稅規定，關於是否合於退稅要件，如合於退稅要件時，應退稅金額多少，均應經稅捐稽徵機關審查及核算後，人民之退稅請求權始具體化，故人民依稅捐稽徵法第28條規定請求退稅時，應先請求稅捐稽徵機關作成特定內容之處分，亦即人民應先對稅捐稽徵機關提起課予義務訴訟，不得直接提起一般給付訴訟（最高行政法院99年度裁字第2452號裁定參照）。又提起課予義務訴訟，以經合法訴願為要件，倘未經訴願而提起行政訴訟，其起訴即屬不備其他要件，行政法院應依行政訴訟法第107條第1項第10款後段規定，以裁定駁回其訴。

㈢次按，所謂行政處分，依行政程序法第92條第1項及訴願法第3條第1項規定，係指中央或地方機關就公法上具體事件所為之決定或其他公權力措施而對外直接發生法律效果之單方行政行為，不論其用語、形式以及是否有後續行為或記載不得聲明不服之文字而有異。而行政處分與觀念通知之主要區別，在於行政處分具有行政機關為一定法效意思之規制作用，觀念通知則無。至行政行為是否具有規制作用之內涵，應就有無權利義務或資格之創設、變更及撤銷，權利義務或資格之存在、不存在或其範圍之確認，是否對人民之請求有所准駁之意思表示各等情予以判斷（最高行政法院106年度裁

字第43號裁定參照）。

㈣原告以系爭特別稅案件業經系爭確定判決其勝訴為由，依稅捐稽徵法第28條第2項、第3項規定，於110年3月16日以系爭申請書，向被告申請退還溢繳之系爭稅款及其法定利息。惟揆之系爭確定判決內容，係認被告以採取礦石為課稅標的，雖為合法，然原課稅處分所據以核計稅額之系爭規定，牴觸地方稅法通則第4條第1項本文所規定之稅率調高上限，乃屬無效，原課稅處分之稅額計算亦屬無據，被告應俟稅率決定後，重為處分（即復查決定）。足見系爭特別稅案件之原課稅處分尚未被撤銷，而原告繳納之系爭稅款，又係本於原課稅處分所繳納，則被告受領原告已繳納之系爭稅款，在原課稅處分未被撤銷前，有其法律上原因，因此原告請求退還溢繳稅款，實兼具有請求被告撤銷原課稅處分之意，以除去原課稅處分之存續力，而觀之被告對此請求作成之系爭函文內容，顯有否准原告申請之意思表示，且經送達原告，而對外發生公法上之效果，自屬行政處分，此不因系爭函文之用語、形式以及是否有後續行為或未記載救濟方法、期間及其受理機關等而有異。是原告對被告以系爭函文駁回其退稅請求有不服，應提起課予義務訴訟救濟，並經訴願前置程序。而本件尚未踐行訴願程序，乃兩造不爭之事實（本院110年9月27日準備程序筆錄第3頁），故原告逕行提起本件一般給付訴訟，其起訴即屬不備其他要件，難謂合法，又無從經由本院闡明原告變更正確之訴訟類型及訴之聲明而獲補正，自應予駁回。又本件原告之訴既不合法，其實體法上之主張及陳述，本院即毋庸審酌，附此敘明。

㈤末按，「訴願之提起，應自行政處分達到或公告期滿之次日起30日內為之。」固為訴願法第14條第1項所明定，然依行

政程序法第98條第3項規定：「處分機關未告知救濟期間或告知錯誤未為更正，致相對人或利害關係人遲誤者，如自處分書送達後1年內聲明不服時，視為於法定期間內所為。」可知，若處分機關未於處分書為救濟期間之教示或告知錯誤未為更正，須至處分書送達後1年屆滿，受處分人未提起訴願，該行政處分始處於「不得訴請撤銷」之情形（最高行政法院107年度抗字第204號裁定參照）。系爭函文並無救濟期間之教示（原證5），且迄今尚未逾1年之訴願期間。是原告不服系爭函文，應先向訴願管轄機關提出訴願，迨受理訴願機關作成決定後，如仍有不服，再提起課予義務訴訟；或者，於系爭復查決定經訴願仍未獲救濟，於提起撤銷訴訟救濟時，合併提起一般給付訴訟，併此指明。

五、依行政訴訟法第107條第1項第10款、第104條，民事訴訟法第95條、第78條，裁定如主文。

中　　華　　民　　國　　110　　年　　9　　月　　30　　日

臺北高等行政法院第一庭

審判長法　官　許瑞助

法　官　林秀圓

法　官　孫萍萍

上為正本係照原本作成。

如不服本裁定，應於送達後10日內向本院提出抗告狀（須按他造人數附繕本）。

中　　華　　民　　國　　110　　年　　9　　月　　30　　日

書記官　李虹儒