

第 28/2012 號案件

對行政司法裁判的上訴

上訴人：經濟財政司司長

被上訴人：甲

主題：稅務執行·所得補充稅·財政局·稅務執行處·稅收債務的
不法性·徵稅程序

裁判日期：2012 年 6 月 6 日

法官：利馬(裁判書制作法官)、宋敏莉和岑浩輝

摘要：

任何有關稅收債務或者徵稅程序的不法性之依據方面的問題，
只要利害關係人在之前並未獲得提出的機會，都應該在稅務執行程
序中提出。

裁判書制作法官

利馬

澳門特別行政區終審法院

合議庭裁判

一、概述

甲對經濟財政司司長 2010 年 6 月 25 日的批示提起撤銷性司法上訴，該批示駁回了上訴人針對財政局局長的批示所提起的訴願。而財政局局長批示的內容則為不處理甲所提出的請求，理由是，該案已進入稅務執行程序，財政局局長無權對諸如豁免延遲利息的問題等作出處理。

中級法院於 2011 年 11 月 17 日作出合議庭裁判，裁定上訴理由成立，撤銷了被上訴的行為。

現經濟財政司司長向終審法院提起司法裁判的上訴，並在上訴陳述的結尾部份提出了以下結論：

一、被上訴的合議庭裁判撤銷以沒有事實或法律依據支持財政局局長有權處理 2009 年 2 月 27 日之請求為由駁回必要訴願的被上

訴批示的做法是對實體法的錯誤適用。

二、既然在本案中證明了通知的效力，也就意味著行政當局給予了當事人行使法律，尤其是《所得補充稅章程》所賦予的反駁權的機會。

三、由於既沒有履行納稅義務，也沒有提出任何的聲明異議，因此相關的稅務程序已經進入了全部稅款的強制徵收階段，而由此刻開始，稅務執行處才是有權限作出《稅務執行法典》中所規定的稅務執行行為的機關。

四、稅務執行處處長根據《稅務執行法典》的規定，沒有對欠缺法律依據的問題——即納稅人的請求——發表意見，因為所提出的聲請並不構成對執行的反對。

五、因此，原審法院不能作出結論認為納稅人沒有獲得在稅務執行程序中質疑憑證之不可執行性的機會。

檢察院司法官發表意見，認為上訴理由不成立。

二、事實

透過書證獲得認定的事實如下：

1. 2010年6月25日經濟財政司司長針對被上訴批示所作之批示的通知：

「有關閣下以甲先生的代理人的身份所提出的訴願(該訴願於經濟財政司司長辦公室的收件日期為2010年5月7日)一事,現根據《行政程序法典》第68條及後續條文的規定,通知閣下經濟財政司司長於2010年6月25日在第XXX/XXX/XXX/XXXX號報告書上所作的批示,相關內容如下：

“同意。”

簽名：乙，2010年6月25日。

財政局代局長在上述報告書上所作的批示如下：

“司長閣下：

本人同意本報告書上的意見。

根據本報告書所作的分析及結論，建議司長閣下考慮否決訴願人提起的必要訴願。”

簽名：丙，2010年6月11日。

法律輔助中心協調員在上述報告書上給出如下意見：

“財政局代局長閣下：

本人同意本報告書之意見，若閣下同意，請將本卷宗連同否決訴願之建議上呈經濟財政司司長，以作決定。

呈上級批示。”

簽名：戊，2010年6月11日。

上述的報告書上載有支持該批示的事實和法律依據，具體內容如下：

“按照法律輔助中心協調員批示，需要就題述事宜發表意見。

甲先生，稅務編號 XXXXXXXX，透過其被授權人—己大律師—

向經濟財政司司長呈交一份日期為 2010 年 5 月 7 日之聲請書，要求廢止摘錄於第 XXX/XXX/XXX/XXXX 號報告書上的 2010 年 4 月 1 日批示，該批示以 2010 年 4 月 7 日第 XX/XXX/XXX/XXXX 號公函送達納稅人。

先決問題

首先，我們必須指出，已符合所使用反對途徑的可受理性的法定要件，這是由於甲先生為正當當事人，即是說，有正當性提起本聲明異議—《行政程序法典》第 147 條—，且適時，或是說，在法定期限內—《印花稅規章》第 92 條—，且訴願向有權限機關—經濟財政司司長—提起—《行政程序法典》第 145 條第 2 款 a 項及《印花稅規章》第 92 條。

分析過上述聲請書內由納稅人提出、在此完全產生效力的理據後，有需要發出以下意見書。

有需要記錄的事實：

1. 2003 年 10 月 15 日，評稅委員會訂定甲先生—稅務編號 XXXXXXXX—的 2002 年度所得補充稅可課稅收益，第一次繳納通知書於 2003 年 11 月 27 日寄出；

2. 2003 年 12 月 31 日，由於第一次通知被退回，寄送第二次通知以便繳納欠款；

3. 凡納稅人在立法者訂定的期限內不自願結算所訂定的稅款，正如本個案，便按《所得補充稅規章》第 59 條進行催徵，於是，透過稅務執行程序對欠款進行強制徵收，適用《稅務執行法典》所規定的程序步驟—7 月 5 日第 30/99/M 號法令第 29 條；

4. 因此，於 2004 年 3 月 2 日發出第 XXXX-XX-XXXXXXX 號催徵證明書，金額為澳門幣 1,417,028.00 元(一百四十一萬七千零二十八元)，這是 2002 年度所得補充稅第 XXXX-XX-XXXXXXX-X-X 號稅單的欠款；

5. 於 2009 年 2 月 27 日，納稅人向本局遞交一份聲請書，要求不繳納過期利息，這是摘錄於 3 月 5 日第 XXXX/XXX/XXXX/XXX/XXXX 號報告書上的財政局局長 2009 年 3 月 13 日批示之標的；

6. 然而，發現卷宗處於稅務執行階段，適用 1950 年 12 月 15 日第 38088 號國令通過的《稅務執行法典》，即是說，審理及決定納稅人主張的處分權屬稅務執行處—7 月 5 日第 30/99/M 號法令第 29 條；

7. 結果，財政局得出的結論是局長並非可審理納稅人 2009 年 2 月 27 日申請的有權限實體，並透過摘錄於 2010 年 3 月 2 日第 XXX/XXX/XXX/XXXX 號報告書上的批示，廢止上述批示以及所有其後的行為，此外，把 2009 年 2 月 27 日納稅人遞交的申請送到稅務執行處，以便作出適當處理；

8. 2010 年 4 月 20 日，將稅務執行處代處長批示通知書送交納稅人，通知‘在執行程序中，不存在法律依據可豁免過期利息及其他負擔’，此外，又通知，就該行政行為，得向行政法院提起司法上訴；

9. 2010 年 5 月 7 日，基於不同意摘錄於 2010 年 3 月 2 日第 XXX/XXX/XXX/XXXX 號報告書上批示的決定，甲先生向經濟財政司司長提起必要訴願，把審理其於 2009 年 2 月 27 日的申請的權限歸責財政局局長；

10. 事實上，倘在所定期限內提出，審理納稅人於 2009 年 2 月 27 日申請的權限屬財政局局長；

11. 該等期限屆滿後，由於沒有履行繳稅義務，又沒有提起聲明異議，便透過欠款催徵進行強制徵收，從這個時刻起，稅務執行處

便對稅務執行行為之實施具有權限，這是按照 1950 年 12 月 15 日第 38088 號國令通過的《稅務執行法典》；

12. 綜上所述，分析了眾多事實後，除非有更佳理解，我們的意見是，基於缺乏說明理由的法律及事實理據，不應受理納稅人所作的申請。”

另通知閣下，根據經第 9/2004 號法律修改的第 9/1999 號法律第 36 條第八項第二分項及《行政訴訟法典》第 25 條第 2 款第 2 項的規定，針對本行政行為可自通知日起計 30 日內，向澳門特別行政區中級法院提起司法上訴。

此致，順頌

台祺

澳門特區財政區，2010 年 7 月 5 日。

代局長

法律輔助中心協調員

戊」

2. 就納稅人甲要求豁免繳納所得補充稅之延遲利息的請求向甲及其他人士的律師所作出的通知內容如下：

「豁免納稅人甲及其他人士(稅務編號 XXXXXXXX)繳交 2002 年度之所得補充稅的延遲利息的請求

有關題述事宜，現謹通知閣下，根據本局局長於 2009 年 3 月 13 日所作之批示，由於有關 2002 年度之所得補充稅—收益評定通知書(格式 M/5)及通傳令均已寄至納稅人於房屋稅業主認別登記(格式 M/2)內所填寫的通訊地址，而這也是納稅人為處理稅務事宜所申報的唯一通訊地址，因此不批准上述請求。

另通知閣下，根據 8 月 11 日第 12/2003 號法律第 2 條第 2 款結合 8 月 12 日第 15/96/M 號法律第 4 條的規定，針對本決定可自通知日起計 15 日內，向財政局局長提起聲明異議。

如有任何疑問，可於辦公時間內聯絡所得補充稅 B 組暨營業稅中心庚小姐或辛小姐，電話：85990XXX 及 85990XXX。

此致，順頌

台祺

2009 年 3 月 20 日。

局長

澳門財稅廳廳長

「

3. 駁回納稅人甲要求豁免繳納所得補充稅之延遲利息的聲明異議的通知如下：

「駁回有關豁免納稅人甲及其他人士繳交 2002 年度之所得補充稅延遲利息的聲明異議

(稅務編號 XXXXXXXX)

有關題述事宜，謹通知閣下，根據本局局長於 2009 年 4 月 30 日在第 XXXX/XXX/XXXX/XXX/XXXX 號報告書上所作之批示，由於聲明異議人僅在房地記錄處作出登記，而沒有在營業稅納稅人簿

冊作出登記，因此，在欠缺申報永久住址或其他營業稅納稅人通訊地址的情況下，有關 2002 年度之所得補充稅—收益評定通知書(格式 M/5)及通傳令均已郵寄至納稅人於房屋稅業主認別登記(格式 M/2)內所填寫的通訊地址，而有關之行政行為是依法作出的，因此不批准上述請求。

另通知閣下，根據 8 月 11 日第 12/2003 號法律第 2 條第 3 款結合 8 月 12 日第 15/96/M 號法律第 6 條 a 項的規定，針對本行政行為可自通知日起計 30 日內，向行政長官提起必要訴願。

如有任何疑問，可於辦公時間內聯絡所得補充稅 B 組暨營業稅中心庚小姐或辛小姐，電話：85990XXX 及 85990XXX。

此致，順頌

台祺

2009 年 5 月 11 日。

局長

澳門財稅廳廳長

「 壬 」

4. 財政局代局長有關裁定自身無權處理豁免繳納延遲利息之請求的 2010 年 3 月 2 日之批示的內容如下：

「財政局代局長 2010 年 3 月 2 日之批示的通知

有關閣下以甲先生之代理人的身份提出的訴願(該訴願於行政長官辦公室的收件日期為 2009 年的 6 月 10 日)一事，現通知閣下，經分析納稅人之個案，財政局認為，財政局局長不是有權處理納稅人於 2009 年 2 月 27 日所提出之申請的實體，認為由於相關個案已進入稅務執行階段，應對其適用由 1950 年 12 月 15 日第 38.088 號國令所通過的《稅務執行法典》的相關規定。

因此，鑒於“得以可撤銷行政行為之非有效作為依據，在可提起有關司法上訴之期間內，或在司法上訴所針對之實體作出答覆前”，將可撤銷之行政行為廢止——見《行政程序法典》第 130 條第 1 款之規定——，財政局代局長透過在 2010 年 3 月 2 日第

XX/XXX/XXX/XX 號報告書上所作的 2010 年 3 月 2 日批示，廢止了
在 3 月 5 日第 XXXX/XXX/XXXX/XXX/XXXX 號報告書上所作的
2009 年 3 月 13 日批示。

有鑑於此，考慮到《行政程序法典》第 36 條第 1 款的規定，“私人因可宥恕之錯誤，在定出之期間內，向無權限之機關提出申請、請願、聲明異議或上訴時，機關應依職權將有關文件送交有權限之機關”，閣下於 2009 年 2 月 27 日所提出的請求將被移送至稅務執行處以便後者對豁免繳交延遲利息的實體問題作出審理。

此致，順頌

台祺

澳門特別行政區財政局，2009 年 5 月 11 日於澳門。

代局長

法律輔助中心協調員

戊」

5. 以個案已進入稅務執行階段為由宣佈財政局局長無權處理聲請人之請求的財政局代局長 2010 年 4 月 1 日之批示的通知內容如下：

「財政局代局長 2010 年 4 月 1 日之批示的通知

有關閣下以甲先生之代理人的身份提出的請求(該請求於財政局的收件日期為 2010 年的 3 月 22 日)一事，現根據《行政程序法典》第 68 條及後續條文的規定，向閣下告知財政局代局長於 2010 年 4 月 1 日在第 XXX/XXX/XXX/XXXX 號報告書上所作的批示，相關內容如下：

“依建議駁回請求。

簽名：癸，於 2010 年 4 月 1 日。”

法律輔助中心協調員在上述的報告書上給出了如下意見：

“代局長閣下，

本人同意報告書之建議。

考慮到閣下之所以透過 2010 年 3 月 2 日的批示廢止之前的行為是因為發現該行為存在不法情況，因此重建由該行為所導致的法律狀況的聲請欠缺法律依據，基於這個原因，建議駁回本聲明異議。

呈上級考慮。”

簽名：戊，於 2010 年 3 月 30 日。

該批示所依據的事實和法律理由載於報告書之上，相關內容如下：

“甲先生(稅務編號：XXXXXXXX)透過其受權人(己大律師)於 2010 年 3 月 22 日向財政局局長發函，請求廢止透過 2010 年 3 月 3 日第 XX/XXX/XXX/XXXX 號公函通知給納稅人的、在第 XXX/XXX/XXX/XXXX 號報告書上所作的 2010 年 3 月 2 日之批示。

在認真地分析過上述聲請書內由納稅人提出的、在此完全產生效力的理據之後，現發表如下意見。

有需要記錄的事實：

1. 2003 年 10 月 15 日，評稅委員會訂定了甲先生—稅務編號

XXXXXXX—的 2002 年度所得補充稅可課稅收益；

2. 凡納稅人在立法者訂定的期限內不自願結算所訂定的稅款，正如本個案，便按《所得補充稅規章》第 59 條進行催徵，於是，透過稅務執行程序對欠款進行強制徵收，適用《稅務執行法典》所規定的程序步驟—7 月 5 日第 30/99/M 號法令第 29 條；

3. 因此，於 2004 年 3 月 2 日發出第 XXXX-XX-XXXXXXX 號催徵證明書，金額為澳門幣 1,417,028.00 元(一百四十一萬七千零二十八元)，這是 2002 年度所得補充稅第 XXXX-XX-XXXXXXX-X-X 號稅單的欠款；

4. 於 2009 年 2 月 27 日，納稅人向本局遞交一份聲請書，要求不繳納過期利息，這是摘錄於 3 月 5 日第 XXXX/XXX/XXXX/XXX/XXXX 號報告書上的財政局局長 2009 年 3 月 13 日批示之標的；

5. 然而，發現卷宗處於稅務執行階段，適用 1950 年 12 月 15 日第 38088 號國令通過的《稅務執行法典》，即是說，審理及決定納稅人主張的處分權屬稅務執行處—7 月 5 日第 30/99/M 號法令第 29 條；

6. 結果，財政局得出的結論是局長並非可審理納稅人 2009 年 2

月 27 日申請的有權限實體，並透過摘錄於 2010 年 3 月 2 日第 XXX/XXX/XXX/XXXX 號報告書上的批示，廢止上述批示以及所有其後的行為，此外，把 2009 年 2 月 27 日納稅人遞交的申請送到稅務執行處，以便作出適當處理；

7. 綜上所述，分析了眾多事實後，除非有更佳理解，我們的意見是，基於缺乏說明理由的法律及事實理據，不應受理納稅人所作的申請。

呈上級考慮。”」

6. 在第 R/XXXX-XX-XXXXXXX 號稅務執行案中，上訴人收到以下通知：

「現通知閣下稅務執行處代處長於 2010 年 4 月 19 日所作的批示，相關內容如下：

“本人同意上述意見。繼續執执行程序，直至全部徵收相關稅款。

通知。

簽名： 丙”

現轉載本批示所依據的意見書：

“經分析被執行人甲於 2009 年 2 月 27 日所提交的聲請，並考慮財政局代局長 2010 年 3 月 2 日在第 XXX/XXX/XXX/XX 號報告書上所作的批示，現答覆如下：

1. 待被執行的欠款是納稅人應該繳納的 2002 年的所得補充稅，相關稅款是按照房屋記錄編號為 XXXXX 的不動產之收益而訂定的。

2. 在由甲及其他人士於 2002 年 7 月 10 日所遞交的 M/2 格式的聲明書中所填寫的有關房屋記錄編號為 XXXXX 的不動產的通訊地址為 “[地址(1)]”，而有關豁免房屋記錄編號為 XXXXX 的不動產 2001 年至 2006 年的房屋稅的通知以及對有關不動產年租值之訂定的通知均被寄至該地址，相關通知於寄出後被收到。

3. 2003 年 11 月 21 日，財政局將有關 2002 年度之所得補充稅的可課稅收益被評定為 8,997.000 澳門元的通知書(格式 M/5)寄往上址，以便收取數額為 1,417,028.00 澳門元的稅款，相關通知書被郵政局退回，上面注明“不在家”；

4. 2003 年 12 月 21 日，發出了結算 2002 年度之所得補充稅的通知；

5. 被執行人認為之前並未接獲通知，並以此為由請求豁免繳交於稅務執行程序中被徵收的延遲利息及其他費用；

6. 然而，並沒有法律依據支持可以在稅務執行程序中豁免繳交延遲利息及其他費用；

7. 有鑑於此，應繼續進行執行程序，直至全部繳納相關稅款為止。

呈上級考慮。

2010 年 4 月 12 日於澳門。

稅務執行處助理處長

簽名：丁」

三、法律

1. 要解決的問題

要解決的問題是，在所得補充稅的欠款徵收已經進入稅務執行程序的情況下，如果被執行人以並未接獲自願交稅通知為由對延遲利息的合法性提出質疑，那麼有權對該問題作出審議的機關是財政局還是稅務執行處。

2. 所得補充稅·稅務執行

納稅人對於其有義務繳納所得補充稅沒有異議，只是不認同其有繳納由 2003 年開始計算的延遲利息的義務，原因是納稅人認為他並沒有接獲適當通知以自願繳交相關稅款，因而不構成延遲。

財政局局長沒有受理甲有關其無義務繳納延遲利息(理由是對其作出的繳稅通知出現不規則情況)的請求，因為認為該案已進入稅務執行程序，相關問題應在執行程序中向相關的負責人提出。這個觀點得到了經濟財政司司長的認同。

而利害關係人則認為有權解決該問題的實體是財政局，因為被質疑的行為是財政局的權限範圍，而且是在執行程序之前作出的。

那麼好了。

財政局有權限透過財稅廳對所得補充稅予以入帳、結算及徵收(9月9日第21/78/M號法律第49條)，這個財稅廳等同於廳級部門(7月5日第30/99/M號法令第11條第1款和第2款)。

根據該法令第12條的規定，所得稅處——隸屬財稅廳——有權限在有關範疇內組成對結算及徵收稅務性質之收入所需之卷宗；設定收納機關徵收已結算款項之義務，並核實嚴格履行該義務；就法律適用於某一具體事實作出決定，並使法律規定之債務被確定、被確切定出及具執行力；就有關適用稅務法律之聲請內容進行審議及作出決定；在法律許可之情況下，撤銷創設確定且具執行力之權利之決定。

具體到本案所涉及的稅款，其結算及徵收由確定可課稅收入的範圍開始，收入的擁有人應遞交一份年申報書(第21/78/M號法律第10條)。

之後，由財稅廳廳長或評稅委員會確定可課稅收益(該法第36條)。

對於可課稅收益的核定，納稅人可向複評委員會提出申駁(該法

第 44 條)。

確定可課稅收益之後，發出徵稅憑單，收納處將自願繳稅通知書送交納稅人(第 58 條)。

納稅人在法定期間內不自願繳付時，予以催徵。進行催徵時，催徵之文件被交予稅務執行處，作為進行稅務執行程序的依據(《稅務執行法典》第 42 條)。

稅務執行處附設於財政局(第 30/99/M 號法令的第 3 條第 3 款)，其權限為作出一切不屬行政法院權限之稅務執行行為(第 30/99/M 號法令的第 29 條)。

3. 稅務執行·財政局及稅務執行處的權限

下面我們來分析在有關審理納稅人的申訴的問題上，如何劃分財政局與稅務執行處的管轄權。

之前我們已經談到，可課稅收益確定之後，納稅人可向複評委員會提出申駁。複評委員會是財政局轄下專為審理申駁而設的機

構。

稅務結算之後，如發現有遺漏、或發現犯了事實上或法律上之錯誤，財稅廳對之進行彌補(第 21/78/M 號法律的第 54 條)。

同時，在收納處將自願繳稅通知書送交納稅人的過程中出現的違法情況也歸財稅廳審理。

自願繳納期告滿逾六十天後仍未清繳已結算的稅款、有關過期利息及欠款百分之三者，即予進行所有欠款的催徵(第 21/78/M 號法律的第 59 條)，催徵由稅務執行處執行(《稅務執行法典》第 42 條)。

有關稅務執行處在稅務執行程序中的權限的問題，需留意的是被執行人有兩種反對執行的方式：透過簡單聲請或透過異議，兩種方式不得同時使用，但是不妨礙被執行人可以在已經使用簡單聲請的情況下，在後續程序中以不同的理由使用異議(《稅務執行法典》第 164 條及第 172 條)。

對於應當透過聲明異議或司法上訴解決的問題，不得以簡單聲請或異議的方式提出反駁(《稅務執行法典》第 165 條第 2 段)。

《稅務執行法典》第 169 條規定如下：

“第 169 條 透過簡單聲請方式提出的反駁僅得以下列幾點作為其理據：

a) 被傳喚之人不具正當性，因其不是應繳納相關稅款之本人，亦不是有責任支付待被執行債務之人，不論相關稅款之來源為何；

b) 待被執行債務已獲支付又或經適當證明相關債務已被撤銷；

c) 待被執行債務的時效已過；

d) 雙重徵稅，因在完全繳付稅款或稅捐之後，還要求相同或不同的納稅人對就相同納稅事項及在相同納稅期限內繳納另一筆相同性質的稅項；

e) 未進行執行之首次傳喚或所作之傳喚無效，而被執行人並無參與該執程序。

§1、本條 d 項所指的理由只有在被執行人之前沒有在任何上訴中提出此問題，以及同樣地，因為之前曾經在反對執行中提出此問題從而導致不能在上訴中再次提起的情況下才能被接受。

§2、為履行上一段的規定，公鈔局局長需出具書面意見，並被

附入卷宗。”

同一法典的第 176 條規定：

“第 176 條 除第 169 條所規定的理據外，以異議的方式提出的反駁還可以以下列幾點作為其理據：

1. 被記入被執行人之賬目的稅捐不合法，因為相關稅種在現行法律中並無規定，又或預算法並不允許對其作出徵收；

2. 作為執行之憑據的文件出現虛假情況；

3. 就被查封之財產存有待決之訴訟，或在相關財產被查封之後針對其提起了訴訟；

4. 被查封之財產不歸被執行人所有。”

考慮到所有的利害關係人都有獲得切實的司法保護的權利，我們認為，原則上來講，任何與稅務的結算、徵收或合法性有關的問題都可以透過行政及/或司法途徑進行討論。

因此，針對稅務機關的決定必須可以提起行政及/或司法申訴。

也就是說，一旦納稅人被執行，只要他還沒有獲得對稅務決定進行司法申訴的機會，例如對稅務收入的結算行為、訂定財產價值的行為等等提出上訴，那麼他應該有權提出稅務債務或者稅務程序所存在的違法性問題。

一旦納稅人被執行，他便有權以因未接獲自願繳稅通知從而不構成延遲為由對延遲利息的合法性提出質疑，只要主張並證明未接獲通知的情況即可。

那麼好了，在催徵證明書已經被交給稅務執行處，而稅務執行程序也已經開始的情況下，誰又有權對自願繳稅通知的不法性問題作出審理呢？

我們認為這個權限在財政局轄下負責稅務執行程序的自治機構，即稅務執行處。

在民事訴訟領域，也是執行的法院有權審理有關宣告之訴中未作傳喚的問題(《民事訴訟法典》第 697 條 d 項)，不能要求被執行人去宣告之訴中討論相關問題；那麼同樣地，由負責稅務執行的機構來對被執行人所提出的相關稅項或是徵稅程序的(不)合法性問題作出裁決也是完全有道理的。

另一方面，被上訴的合議庭裁判用來支持其不應在執行程序中提出相關問題之觀點的根本理據——即，這是稅務執行的上游問題——並不成立。

因為，在《稅務執行法典》的第 176 條第 1 款和第 2 款所規定的以異議的方式對稅務的執行所提出的反駁理由當中，也有好幾個是屬於稅務執行的先決或上游違法性問題，而正如前文所述，法律規定這些問題應在稅務執行程序中提出，而不是向將相關稅務入帳的機構提出。我們所說的是有關被記入被執行人之賬目的稅捐的不合法性以及作為執行之憑據的文件出現虛假情況這兩個異議理由。

這些都是在執行程序開始之前便已存在的理由，但卻歸稅務執行機構管轄，原因是利害關係人在之前並未獲得提出該等問題的機會，而且也沒有理由暫停執行程序以便在其他地方(行政決定，以及隨後可能出現的司法上訴)繼續對該問題的討論。

這也是訴訟經濟原則所要求的。

而且，《稅務執行法典》或其他相關法規中也沒有任何條文規定，任何被執行人在之前沒有機會提出的、有關稅項或者徵稅程序的不法性問題都應該向非監管稅務執行程序的機構提起。

因此，上訴理由成立。

四、決定

綜上所述，裁定上訴勝訴，廢止被上訴的合議庭裁判中被質疑的部份。

兩個審級的訴訟費由被上訴人支付，中級和終審的司法費分別訂為 5 個和 4 個計算單位。

2012 年 6 月 6 日，於澳門。

法官：利馬（裁判書制作法官）—宋敏莉—岑浩輝

出席評議會的檢察院司法官：高偉文