

(譯本)

所得補充稅
所得補充稅複評委員會
默示駁回
不真正的必要訴願
對評稅委員會行為瑕疵遺漏審理

摘要

一、在規範層面上透過默示行為的表徵，對行政當局在一定期限內意願之不表達賦予一定意思，即是駁回所提出的主張，這樣不得不凸顯直接爭議的訴訟效果的重要性。

二、默示駁回為一單純事務的行為，以避免行政相對人面對行政當局的怠慢而變得束手無策，上訴人事實上沒有對複評委員會作出訴願而可能形成假定的默示駁回行使司法申訴權，選擇了等待明示行為的作出並於其後接獲通知，所以不可為其帶來任何負面後果。

三、雖然上訴人沒有在法律為該效力而賦予的期限內對默示駁回其對可課稅收益核定行為提出申駁的行為提出司法申訴，但在針對明示行為的司法上訴中，可對該核定行為中的瑕疵爭辯。

四、對確定行為提起司法申訴，訴因應包括沾染核定行為的所有瑕疵（核定行為先於受其損害的非司法程序內的最後或結論性稅捐行為），更何況核定行為構成最後稅收行為的前提或預備行為，並體現在複評委員會的決議中。

五、如果在對默示行為提起上訴的待決期間，但在《所得補充稅規章》第46條第1款所規定的期間之後，出現一駁回爭議的明示行為，那麼作為推斷默示行為的原因會被終止，該推斷一旦被排除後，就再不可以成為爭議的理據，同樣地作為作出適當及合法行政行為的確定行為的原因也會被終止。

六、原審法院遺漏審理應審理的瑕疵，按照兩級審判保障的原則，該遺漏應由原審法院審理，這是基於《行政法院訴訟法》第110條c項的反義解釋，這解釋已被司法見解所認同，其中該條c項欲指出的只能是上訴法院不可審理被上訴判決中不作為分析標的的瑕疵。

2003年3月13日合議庭裁判書

第154/2000號案件

裁判書製作法官: João A. G. Gil de Oliveira (趙約翰)

澳門特別行政區中級法院合議庭裁判

一、概述

本卷宗作為司法上訴開展，案中上訴人**甲有限公司**對被上訴實體所得補充稅複評委員會1998年12月10日的決議提出質疑，該決議駁回上訴人對1997營業年度的可課稅收益被核定為澳門幣263,700元提出的申駁，上訴人基於決議不合法而提出撤銷決議的請求，有關的不合法是違反下列的法律規定：

- 《所得補充稅規章》第4條第3款、第17條、第19條、第41條及第47條；
- 《行政程序法典》第106條及第107條；以及

— 《葡萄牙共和國憲法》第 52 條及第 103 條。

行政法院作出判決後，本平常上訴針對原審法官在載於卷宗第 124 頁至 133 頁的判決提起，該判決駁回針對財政司複評委員會“B”在 1998 年 12 月 10 日會議中作出的第 201/CRB/DCI 號決議提起的稅務司法上訴。

上訴人陳述的理據概括如下：

被上訴的判決審理了檢察院代表在最後意見書中提出的一個先決問題，該問題妨礙審理歸責於核定可徵稅客體行為的程序瑕疵，該行為在時序上先於能使行政程序結束的垂直確定且具執行力的行為，即複評委員會“B”的決議。

這做法所持的理據是，針對上訴人向財政司複評委員會“B”提出申駁的默示駁回提起獨立的司法爭執會導致申駁行為的程序瑕疵形成已決定或已解決案件，因此對贊同該行為被質疑的決議只可對“自身瑕疵”提出爭議。

然而利害關係人不行使推定其主張被駁回的權利或特權，並不表示默示駁回的可能無效獲補正，或者其個案會成為已解決或已決定的案件。

按照 6 月 17 日的第 256-A/77 號法令第 4 條以及《行政法院訴訟法》第 28 條第 1 款 d 項，現由《行政訴訟法典》的第 25 條第 1 款 c 項所規定的期限內，利害關係人沒有對默示駁回行為提起司法申訴，並未導致有關所要求撤銷行為的瑕疵形成已決定或已解決的案件，因為接受上訴的機關對於遺漏審理的唯一後果是不把所提出的主張視為解決，並交回行政當局履行對其處理的法律義務。

即使行政當局遵守了在形成默示行為必要的期限後，才作出明示決定以及讓相對人知悉，一如本案的情況，但也不能成為該推定或法律擬制的理由。

儘管有此明示行為，但如利害關係人對行政當局的不作為提出司法上訴，該行為因缺乏標的而應被拒絕。

因此，在本案中，透過作出明示駁回行為，消除了一項行政行為（緘默行為）的法律擬制，不再賦予上訴人對該行為提出申訴的權能。

根據 1961 年《民事訴訟法典》第 668 條第 1 款 d 項，或者 1999 年《民事訴訟法典》第 571 條第 1 款 d 項的規定，不審理直接歸責於核定行為並反射到複評委員會的程序瑕疵，會以法院遺漏審理應審議問題的形式導致判決無效。

除非在具體個案中，能核實適用《所得補充稅規章》第 19 條第 2 款最後部分規定的所有前提，否則稅務當局不得以指數的方法核定納稅人可課稅收益，尤其是：

— 納稅人所遞交的收入聲明出現缺失或不足，並由澳門財稅處處長根據《所得補充稅章》第 17 條要求納稅人作出書面澄清但仍未予以補正，因而導致不可能對徵稅客體作出證明及計量；及／或，

— 稽查部門基於經適當說明理由的資料，又或其他客觀上可被審查的資料（參見《所得補充稅規章》第 19 條第 3 款 d 項）有跡象顯示納稅人所提交有關年度的聲明並不能如實反映其經濟狀況而存有疑問。

在本案中並不能核實上述的任何要件而使到稅務當局可以有效適用指數方法。

經分析統計暨普查司出版的官方統計資料，客觀地顯示稅務當局所作出的結算數值不恰當，與該行業下降的趨勢更顯得不一致 — 特別就上訴人所經營的核心業務“西餐廳”場所類別而言。

複評委員會在受質疑決議的第 3 及第 4 段，以及在對訴狀回覆的第 6 及第 7 點，促成錯誤適用所指出的標準又或者使用在該處沒有提及的其他標準。

簡言之，被質疑行為的作出是基於以下幾點 (i) 在前提上錯誤適用指數方法以及 (ii) 在審議作出決定的重要事實方面，有嚴重或顯著的錯誤，肯定的是在適用核定徵稅客體的準則時，就具體所見，對納稅人來說是不準確和不能接受的。

在匯集、核定及結算表中，並未載有支持作出實質（解釋）決定的事實和法律前提的聲明，同時也沒有對決定其行為和內容（動機）的理由作明確表述，尤其是稅務當局基於甚麼理由得出

不可能證明及量化徵稅實體的結論。

複評委員會的決議並沒有作出任何補充，以彌補前於決議的自由裁量行為的解釋及理由闡述方面的欠缺，該行為認定是認為已符合說明理由的特別義務。

那裡所維護的獨一無二的見解，可以說違背了《所得補充稅規章》第 41 條第 2 款以及《行政程序法典》第 115 條第 2 款的規定，妨礙複評委員會具體澄清評稅委員會自由裁量行為的理由闡述，因而作出肯定該行為並支持當中內容的決議，導致相應地沾有無可補救的形式上的瑕疵。

綜觀上，受質疑的稅捐行為沾有：

— 因不遵從合法性原則（參閱《行政程序法典》第 3 條及《所得補充稅規章》第 4 條第 3 款、第 17 條、第 19 條第 2、第 3 款及第 41 條）、適度原則及保護居民權益原則（參閱《行政程序法典》第 4 條及第 5 條第 2 款）而違反法律；

— 基於以上理由而得出事實前提的錯誤，因此受到現行的《行政程序法典》第 124 條起及續後規定的可撤銷性的一般制度約束；以及

— 因主要手續遺漏的形式瑕疵，尤其是說明理由的義務（參閱《行政程序法典》第 113 條 d 及 e 項、第 114 條第 1 款 a 項以及第 115 條第 2 款，《所得補充稅規章》第 41 條第 2 款）。

結論認為應裁定本司法上訴理由成立，繼而撤銷被上訴的判決 — 理由為原審法官沒有審理其應作出審議在訴因中所提出的問題 — 同時亦相應地撤銷複評委員會維持以指數方法訂定可課稅收益的決議。

本上訴案的被上訴實體，**所得補充稅複評委員會**提交了陳述並綜合作出如下的論述：

上訴人要求撤銷被上訴判決所指出的理據為，一方面，原審法官一直捨棄審理歸責於核定可課稅收益行為所存在假設瑕疵的事實，另一方面，由於該稅捐行為沾有一系列瑕疵以致該行為在法律上可被撤銷。

對於首項理據，《所得補充稅規章》第 80 條規定，對可課稅收益核定行為，只可向複評委員會提出申駁，不得對該行為提出獨立的司法申訴。

只有複評委員會對該申駁作出決定的決議屬確定且具執行力的行為（作為先決行為）時，可對該行為提出爭議。

即是說，不可對該行為提出司法申訴，同樣地，也不可對該行為在針對複評委員會決議提起的司法上訴中所沾有的瑕疵提出爭辯，因為這一行為是可針對基於對其造成影響的自身瑕疵提出申訴的獨立行政行為。

因為，即使認為 — 沒有發生 — 該些瑕疵應被審議，但被上訴實體已不只一次對該些瑕疵表態，因此不再對該些瑕疵表態。

對於本身的課稅行為，上訴人現指出一系列之前既沒有提出也沒有被原審法官審理的瑕疵，這不單等同於訴因範圍的擴大 — 不被法律允許 — 而且也不應納入本上訴的範圍內。

在現被上訴的判決中，原審法官從上訴人在其陳述結論部份的內容中框劃了訴因的範圍，但該判決沒有載明上訴人現對複評委員會的決議提出指責的理據。

再者，上訴人只不過是把之前對核定行為所指責的瑕疵轉移至被爭議的稅捐行為而已。

鑑於原審法官捨棄對該些瑕疵作出審理的事實 — 準確地說，因沒有在訴因中載明 — 以及鑑於上訴之目的只能改變被上訴的裁決而非審理原審法院沒有裁定的問題的事實，上訴人因而不可於現在對該些事實提出陳述。

依據訴訟程序恆定原則（《民事訴訟法典》第 212 條）在上訴範圍中不可對訴因擴充，因為《民事訴訟法典》第 217 條只容許如雙方當事人未達成協議，而訴訟程序中容許原告反駁時，方可對訴因作出變更或追加。

基此，由於說明理由義務的遺漏，只能對形式上的假定瑕疵作出審理（《行政程序法典》第 113 條 d 及 e 項、第 114 條第 1 款 a 項以及第 115 條第 2 款，《所得補充稅規章》第 41 條第 2 款）。

在《所得補充稅規章》第 41 條第 2 款中對上述義務有如下規定：“在決定另一可課稅收益而與納稅人申報的情事所引致的可課稅收益不同時，應有根據。”

因此，該義務被一特別的規定確定，對於一般制度的陳述並不具有意義（《行政程序法典》）。

然而，複評委員會決議中的理由說明不單表達清晰 — 據此可認識到決定所依據的前提（解釋）以及原因（理由闡述） — 對具體的個案而言已是充足 — 所提出的要素或論據適當支持終局裁判 — 同時並具有一致性 — 終局裁判與所有的前提條件之間具有邏輯連繫。

這也是原審法官的理解。

據此，上訴人陳述的理由並不成立。

因此，**結論**認為應裁定本上訴理由全部不成立，並維持被上訴的判決。

駐本審級法院的檢察院司法官出具**意見**，綜合如下：

由於對其而言似乎應是優先審理，尤其由於它可能的發生而限制了對其他瑕疵的審理，因此現在集中於討論所指控的遺漏審理。

從有關判決中得悉，複評委員會面對針對可課稅收益核定提出的申駁（在同一文書中被理解為不真正的必要訴願），在 30 天內沒有對該申駁作出明示決議，申駁應被視為默示駁回，因此自該刻開始，上訴人應對該默示行為提起司法上訴。

然而，如果司法上訴沒有提出，便將會成為已決定或已解決的案件，因此上訴人不可針對指稱可以使到該行為無效的程序瑕疵，而只能針對當時採取的明示決議的自身瑕疵提出爭辯。

因此，原審法官沒有審理案中違反法律以及在可課稅收入的核定行為時欠缺相關理由說明的瑕疵。

雖然駐第一審法院的檢察官的意見書確認上述理由，該意見書基本上支持了被上訴的判決，但有關的觀點不能被認同。

須要弄清的是，如果上訴人對駁回其申訴的默示行為沒有提前地提出司法申訴，是否因此會形成已決定或已解決案件。

答案是否定的，因為在規定默示行為的表徵時，在規範上界定行政當局的意願，對於該意願在一定期間內的不表示賦予一定的意思，而在本案中就是駁回提出的主張。

該推定也確保私人擁有對行政當局使其利益受損的不作為行為提作申訴的手段。

然而該法律推定並不同於一個真實的行政行為，而只是可打開申訴途徑的擬制，因為如沒有這個法律構設，對於行政當局的沉默及被動，利害關係人將被剝奪行使法律為維護居民的合法權利和利益而創造的保障。

雖然上訴人沒在法律為此效力而對其賦予的期限內，對可課稅收益核定行為的申駁之默示駁回提起司法申訴，但也不會妨礙其對該核定行為的瑕疵提出爭辯。

據此隨即可以看到，其他被爭辯瑕疵的審理已遭到損害，如此得到的**結論**認為，原審法院法官確實遺漏審理上訴人所爭辯的與可課稅收益核定行為有關的上述程序瑕疵，這樣無可避免地應導致本上訴理由成立。

*

法定檢閱已適時完成。

*

二、事實

現適宜將以下相關的事實視為確鑿：

作為 B 組納稅人的上訴人，於 1998 年 3 月 31 日遞交 M/1 聲明書，當中聲明其總虧蝕為澳門幣 445,217 元（載於行政卷宗的第 6 頁至第 10 頁文件）。

1998 年 8 月 28 日寄出的信件，通知上訴人其可課稅收益被核定為澳門幣 263,700 元（行政卷宗第 80 頁及第 81 頁的文件）。

上訴人不服該核定數額，於 1998 年 9 月 3 日向複評委員會提出申駁（行政卷宗第 77 頁及第 78 頁的文件），內容如下：

“核定所得補充稅收益之複評委員會主席閣下：

甲有限公司，下稱公司，總辦事處設於 XXX，納稅人編號 XXX，針對為著所得補充稅計算效力被核定的可課稅收益之數額向閣下提出申駁，並以下述的事實作為理據：

1.獲證實的是，在過去數年，公司依法履行作出聲明的義務，如不遞交將被科處高額罰款，但一切無須特別注意，因歷年都一直顯示出負面的結果，而有關事實從來未被考慮。

2.本年，雖然我們已對就其中一場所業務的停頓 — 全年沒有任何銷售，並須維持與其有關的負擔 — 作出通知，但向我們課徵稅收的金額比 1996 年還要高出百份之六十。

3.我們感到非常意外，因為眾所周知，無論是 1997 年，還是現在，澳門經濟由於亞洲經濟危機的衝擊以及本澳內在因素的影響而在加劇惡化，酒店業更是首當其衝。

4.如這些都不是充分的理由，那麼再補充一點，就是本公司經營業務的對象是本澳的葡萄牙人社群和香港的英國人社群，但兩者俱在萎縮中，原因是前者返回葡萄牙，後者受到本澳的特殊及負面因素影響，這是眾所周知的事。

基此，請求閣下在本申駁中考慮上述的因素。

請求批准！”

透過 1998 年 12 月 10 日的決議，也是本案被質疑的決議，被上訴實體全部駁回該申駁（卷宗第 23 頁至第 25 頁的文件），內容如下：

“經分析納稅人的稅務行政案卷後，複評委員會證實：

1.與申駁的第 1 點內容相反，對於年度收入聲明書審議後採取及帶出的後果在稅收行政上並無任何異常。該聲明須經由有權限的機關驗證，依照《所得補充稅規章》第 36 條第 2 款的規定，在本案中是評稅委員會。

2.從納稅人義務主體的業務作出的估值計算，往往與所述委員會所訂定的不符，而委員會只服從《所得補充稅規章》第 19 條第 2 款的規定。

3.本案中使用上條的推定方法並與上一經營核稅款比較，同時也依照《所得補充稅規章》第 4 條所規定，最後，以同範疇業務的經濟業者的中位數訂定收益。

4.再者，雖然稅務機關回避成本的推定，但有關的成本已根據該業界的一般管理作了考慮，以期客觀上達致合乎公平課稅原則的諸元素所要求的整體平均可課稅價值。

5.對於其中一場所沒有營業的爭論，我們認為需向納稅人解釋清楚，該爭論只有在向財政司遞交一份停業的專屬表格聲明書後，方可在形式上提出爭辯，但在本案中沒有見到。

據此，複評委員會的決議維持 1997 年營業年度的可課稅收益為澳門幣 263,700 元（貳拾陸萬叁仟柒佰元）。

根據《所得補充稅規章》第 47 條所規定，委員會決議上述的收益須繳百分之一核稅款的提增。

茲通知，根據《行政程序法典》第 67 條 c 及 d 項的規定，對複評委員會的決議得提起司法上訴 — 《所得補充稅規章》第 80 條第 2 款。

上述上訴係向澳門行政法院提出 — 同一規章第 82 條。

提起上訴的期限為本通知起計的 45 天 — 8 月 12 日的第 15/96/M 號法律第 7 條。

按照《所得補充稅規章》第 76 條規定，還得對本決議提出申駁，按同一規章第 77 條的規定該申駁在 15 天內向複評委員會提出。

於澳門財政司，1998 年 12 月 10 日

複評委員會“B”

三、理據

（一）首先需要分析的是，對歸責於複評委員會可課稅收益核定行為的違反法律及欠缺理由說明的瑕疵遺漏審理的問題，因辯稱違反《所得補充稅規章》第 4 條第 3 款、第 17 條、第 19 條第 1 及第 2 款和第 41 條第 1 及第 2 款。

該問題作為先決問題由上訴人提出，也被檢察院司法官在載於卷宗第 116 頁至第 121 頁的最後意見中指出，並獲原審法官在被上訴判決中採納，需給予優先審理，因為得出的結論是出現了該遺漏審理，該事實將引致上訴理由成立並如後文所見的將卷宗發回被上訴的法院審理該些問題。

(二) 被上訴的判決審理了一個先決問題，並體現為對歸責於可課稅收益核定行為程序瑕疵的遺漏審理，這一行為在時序上先於複評委員會“B”決議發出的能使行政程序結束的垂直確定且具執行力行為的作出。

評稅委員會被指責沒有對上訴人提交的收益聲明作出評價，因為須考慮的只能是所申報的收益，並在第一時間用作核定納稅人收益的資料確定方面欠缺理據。

原審法官指出（第 128 頁）：“...如果沒有對默示駁回作出申訴而只直接對將要作出的明示的決議提出司法上訴，那麼，不可對被指可使到本上訴案中的核定行為及默示駁回無效的程序上的瑕疵作出討論或決定，而只可討論明示決議本身的或有瑕疵，或者說，只可討論決議的自身瑕疵。”

原審法院按上述理解，捨棄審理財政司評稅委員會行為（決定內容的預備及前提）中的程序瑕疵，而只限於審理批准該行為（核定行為）的最後稅捐行為（決議）的自身瑕疵，為著支持所作出的裁決，被上訴判決第二篇第 3 條的最後一段作出以下敘述：“（...）考慮到第 I 部份所闡述的學說，我們捨棄對違反法律的瑕疵以及對在核定行為中缺乏理由說明的瑕疵作出審議，並限制我們對所指出的規範違憲性瑕疵和決議缺乏理由說明作出分析。”

上訴人辯稱該法院按上述情況對待決議題作出客觀界定，根據 1961 年《民事訴訟法典》第 668 條第 1 款 d 項，或 1999 年《民事訴訟法典》第 571 條第 1 款 d 項的規定，屬於同一法院對應作審議的問題的遺漏審理。

(三) 現在讓我們看看對不審理所指瑕疵的論據。

《所得補充稅規章》第 81 條指出 — “保障納稅人有權以不合法為理由，對於複評委員會的決議，罰款的執行及其他確定性行動提起司法上訴。” — 在稅捐程序中，因其單純性，並不奉行申訴一致性的原則，因為作為相關程序的結論性行為，按照所提及的第 81 條最後部分的效力，可對所有的結算行為提出司法爭執，這也可以是複評委員會面對向其提出的申駁而作出的決定。對於與 B 組納稅人相關補充稅項可課稅收入的核定個案，法律還賦予利害關係人作出申駁和司法上訴的申訴救濟，尤其關於即使是初期階段的獨立程序的獨立結論性行為，例如可課稅收益的核定，據此，在提出申訴期限過後仍沒有利用該些措施，在程序上會引致回應有關問題權利的喪失，再不可對問題作出爭論。

即是說如沒有按照《所得補充稅規章》第 44 條第 2 款的規定對可課稅收益核定行為向複評委員會提出申駁，該核定行為將成為“已決定的案件或已解決的案件”；在法定期限內不對複評委員會的決定提起司法上訴，該決定也同樣成為已決定的案件或已解決的案件。

從另一角度看，根據《所得補充稅規章》第 44 條第 3 款的規定，向複評委員會提出的申駁有暫緩執行的效力，該申駁的審議，應由提出之日起 30 天期內為之（所述規章第 46 條第 1 款）。在這裡提到了複評委員會在法律對其設定的期限內作出決定的法律義務，嚴格來說就是一项不真正的必要訴願而不是一项申駁，因為複評委員會並不是被申駁之核定行為的行為人（根據有關的情況，作出該行為的行為人既可以是稅捐廳廳長，也可以是評稅委員會 — 《所得補充稅規章》第 36 條第 1 及第 2 款），而是在同一法人中在行政等級範疇以外行使監察權的機關。

因此，由於複評委員會並沒有在 30 日的期限內對上訴人提出的申駁作出明示決議，可適用《所得補充稅規章》第 86 條的規定應把該申駁視為默示駁回，並適用對申駁作出規定的 1994 年的《行政程序法典》第 154 條第 3 款又或 1999 年的《行政程序法典》第 162 條第 3 款。

由該刻開始，利害關係人應以默示駁回的理據為基礎（《行政法院訴訟法》第 28 條第 1 款 d 項及《行政訴訟法典》第 25 條第 1 款 c 項），（於 1 年的期限內）提起司法上訴，否則該默示駁回會導致成為已決定的案件。沒有對該默示駁回提出申訴 — 只對其後作出的明示決議直接提起司法上訴，將不可對可辯稱引致核定行為無效的程序瑕疵作出討論或決定，而只可討論決議的自身瑕疵。

該論據被 1998 年《司法見解》第 2 卷第 13 頁至第 24 頁內所載的前澳門高等法院第 927 號案件內的司法見解闡述認定。

首先須指出，在該判決中所審議的是一個不一樣的問題。該案件為對納稅人核定收益，並通

知其對所欠稅款結算，納稅人於 1997 年 2 月 4 日提出申駁，但直至 1997 年 3 月 6 日沒有收到有關申駁作出決定的通知，納稅人於 1997 年 3 月 7 日向當時的澳門總督提出訴願，但該爭議最終不能成為明示決定的標的，因此對所得補充稅的結算行為提起撤銷性的稅務司法上訴。在諸多問題中，當中涉及被指稱不合法通知的問題，使到對可課稅收益提出爭議成為不可能，以及在 1991 及 1992 年度經營的有關稅項結算的時效（失效）方面也不可能，而後者只在對該判決提起司法上訴後，利害關係人才在最後陳述中指出。

經審議有關的通知得到的結論為，於某特定日期對可課稅收益的核定作出了通知，容許利害關係人向複評委員會提出申駁並對此向行政法院提出爭議。如不提出便會形成已決定或已解決案件，上訴人不可對該些不當情事提出任何指責（所述裁判匯編第 20 頁第 1 及第 2 段）。

現本案中，實質上與該問題不同。上訴人向複評委員會提起上訴，並隨即指出了該些歸責於評稅委員會的遺漏。

現在要說的不是被上訴人如何要對該些不當情事作出事後的補正，因為該些問題已由被上訴實體複評委員會審理。更重要的是該些問題本應由原審法院審理而卻沒有審理，特別是有否關注到納稅人對收益核定所提交的聲明及材料，也許這些是決定可徵稅客體的產生錯誤主要因素，正如 1946 年 4 月 27 日的第 922 號立法性法規第 36 條所規定¹，這顯然除了是不合法的理據外，是對稅務事宜提出申駁和上訴的理據。

（四）擬把對默示駁回提出上訴的強制性強加於上訴人，因為申駁已於 1998 年 9 月 3 日向複評委員會提出，但決議只於 1998 年 12 月 10 日作出，而本司法上訴正是針對該決議提起。

撇開默示駁回 — 行政行為²，司法上訴的前提³，行政行為的法律擬制⁴ — 性質的學說輪廓，肯定的是，在規範層面上透過默示行為的表徵，對行政當局在一定期限內意願之不表達賦予一定意思，即是駁回所提出的主張，這樣不得不突顯直接爭議的訴訟效果的重要性。

默示駁回為一單純事務的行為，以避免行政相對人面對行政當局的怠慢而變得束手無策，上訴人事實上沒有對 1998 年 9 月 3 日向複評委員會作出訴願而可能形成假定的默示駁回行使司法申訴權，選擇了等待明示行為的作出並於其後接獲通知，“正是由於屬於一種權能，所以不可為其帶來任何負面後果，尤其是透過明示行為的作出把默示駁回的擬制從法律秩序中排除，看不到上訴人沒有對假定的默示駁回作出反應會損害其對該明示行為提起上訴的適時性。”⁵

因此對駐本審級法院檢察院司法官的見解予以認同，當中提到：“據此，默示駁回並不形成一真正的行政行為，有關申訴僅屬非強制性，利害關係人可選擇等待行政當局作出明示決定，因為針對行政當局也得取決於這種法律義務，不可因利害關係人在法定期限內沒有對默示行為提出申訴的或有遺漏，而導致產生對其不利的默示解決的後果。”

該遺漏能產生的唯一後果是視為其主張並未得到解決。

這意味着，在本案中，雖然上訴人沒有在法律為該效力而賦予的期限內對默示駁回其對可課稅收益核定行為提出申駁的行為提出司法申訴，但在針對明示行為的司法上訴中，可對該核定行為中的瑕疵爭辯。

如仍然不這樣理解，我們認為直至決議作出的日期前 — 1998 年 12 月 10 日 — 雖然可以認為該申駁被默示駁回，但顯然對該默示行為提起的上訴的期限仍未完結（根據有關判決本身的內容，該行為於 1998 年 10 月 3 日形成），《行政法院訴訟法》第 28 條第 1 款 d 項規定該期限為一年，因此絕不能說該案件已被決定或已被解決。”

這樣，基於納稅人沒有對緘默行為的默示駁回提出司法爭執的事實，而以評稅委員會行為程序瑕疵方面的已作決定的案件威嚇納稅人，似乎是毫無意義的。該爭議行為的可上訴期限 — 提出有關的司法上訴待決的法定期限（一年） — 通過明示駁回行為並隨著撤銷性司法上訴的適時

¹ José Rato Rainha，載於《Textos Jurídicos- Impostos de Macau》，1997 年，並維護在稅務上訴中適用該理據。

² Marcello Caetano，載於《Manual de Dto Administrativo》，第 10 版，第 476 及 477 頁。

³ André Gonçalves Pereira，載於《Erro e Ilegalidade no Acto Administrativo》，第 85 頁及續後數頁。

⁴ Freitas do Amaral，載於《Curso de Dto Administrativo》，2002 年，第 336 頁。

⁵ 最高行政法院於 1995 年 4 月 27 日的合議庭裁判，判決書製作人 Mário Torres，載於《葡萄牙司法公報》第 446 期，第 333 頁。

提出而終止。

默示駁回並不體現為在行政申訴程序中作出的終局決定，而僅體現為行為的單純推定，或更好地說，一簡單可取消的法律擬制，純粹是為保障利害關係人 — 其權利及利益不可被干擾 — 以開啟一條新的爭議途徑，尤其在司法申訴方面。

(五)事實上，除非中間上訴是必須，利害關係人明顯不需對默示駁回提起上訴，而可待至明示行為作出後對該行為提起司法上訴，並於其中指出沾染最後行為的所有瑕疵。在此引述該合議庭裁判的目的是為了強調相反的結論，並清楚界定“所謂申訴一致性的原則，基於其單純性，在徵稅程序當中是不可行的，根據該原則，預備行為或前題行為的所有不合法應反映到最後徵稅行為當中，但只能對該些先前行為的瑕疵獨立地提出申駁或上訴。”⁶

對確定行為提起司法申訴，訴因應包括沾染核定行為的所有瑕疵（核定行為先於受其損害的非司法程序內的最後或結論性稅捐行為），更何況核定行為構成最後稅收行為的前提或預備行為，並體現在複評委員會的決議中。

向複評委員會提出申駁是重要的（《所得補充稅規章》第 44 條第 4 款及第 46 條），而對委員會沒有在法律為此效力所規定的期限內（30 天 — 第 46 條第 1 款）的不作為而引致的默示駁回提起上訴不是必需的。按照本案的情況，原審法院指稱由於非司法訴訟行政程序的最後稅捐行為中的預備或假設行為的程序瑕疵可能影響其審理，而只是選擇審理該決定行為的自身瑕疵，這並不具有意思。除此之外再不能以其他方法解釋，因為作為司法上訴的理據就是不合法（《所得補充稅規章》第 81 條），該不合法就是“可課稅收益的核定又或稅款提增的不合法，澳門行政法院司法見解對上述的不合法概念作出擴充解釋，以擴大及鞏固對行政相對人的保障。”⁷

事實上，即使對默示行為提起司法上訴後，行政當局仍可以及應該作出明示行為，否則可以導致產生非合同的民事責任。⁸

因此如果在對默示行為提起上訴的待決期間，但在《所得補充稅規章》第 46 條第 1 款所規定的期間之後，出現一駁回爭議的明示行為，那麼作為推斷默示行為的原因會被終止，該推斷一旦被排除後，就再不可以成為爭議的理據，同樣地作為作出適當及合法行政行為的確定行為的原因也會被終止。

隨著該垂直確定行為的作出，甚至會證實嗣後出現訴訟屬無用的情況和相應訴訟程序的消滅，按照《行政法院訴訟法》第 1 條規定適用的 1961 年 12 月 28 日的第 44129 法令通過的葡萄牙《民事訴訟法典》第 287 條 e 項及 663 條第 1 款規定的最後部份，出現訴訟程序上的無效，又或者作為折衷的方法，根據同一法典第 51 條把上訴標的擴充或代替。

因此，上述的論點可總結為，上訴人在本案中沒有義務以獨立的形式或者與明示駁回行為的爭議一併對緘默的行為提出申訴，以防止由於評稅委員會行為的程序瑕疵而形成已解決或已決定案件，使到該委員會的行為與核准該行為的最後稅捐行為相一致並維持其原有輪廓。

(六)對於歸責於評稅委員會在決定可徵稅客體又或對其錯誤量化時的違法瑕疵，上訴人認為可以並應該在最終審理本上訴案標的判決中審議，且不構成妨礙 — 注意到事實上原審法院認為檢察院代表對先決問題提出的解決方法對其做成損害，而沒有對可課稅收益核定行為中的瑕疵作出審理 — 上訴法院對其作出審理。

如上所述，按照兩級審判保障原則，該問題必將由被上訴的法院審理，這是基於《行政法院訴訟法》第 110 條 c 項的反義解釋，這解釋已被司法見解所認同，其中該條 c 項欲指出的只能是上訴法院不可審理被上訴判決中不作為分析標的的瑕疵。⁹雖然不適用於本案，該解決方案就是現行的《行政訴訟法典》第 159 條第 1 款的規定。

據此，餘下要決定的是撤銷被上訴的裁決中關於沒有審理 1998 年 8 月 28 日作出通知的可課

⁶ 同上《合議庭裁判》第 22 頁。

⁷ José Rato Rainha，載於《Textos Jurídicos – Impostos de Macau》，1997 年，第 133 及第 135 頁。

⁸ Lino Ribeiro e José Cândido de Pinho，載於《Código do Procedimento Administrativo de Macau, Anotado e Comentado》，第 510 頁。

⁹ Santos Botelho，載於《Contencioso Administrativo》，第四版，2002 年，第 762 頁及 Artur Maurício、Dimas Lacerda 和 Simões Redinha 合著，載於《Contencioso Administrativo》，第二版，第 214 頁。

稅收益的核定行為中有關的瑕疵的部份，其損害了對其他瑕疵的審理。

*

四、裁決

基於上述理由，**合議庭裁定撤銷被上訴的裁決**，由於被上訴的裁決沒有審理 1998 年 8 月 28 日作出通知的可課稅收益核定行為中所沾有的瑕疵，**並命令將該卷宗下送予被上訴法院以審理該些瑕疵**。

無須繳付訴訟費用。

João A. G. Gil de Oliveira (趙約翰) (裁判書製作法官) — 陳廣勝 — 賴健雄