

## (譯本)

# 職業稅 反對執行 課稅行為 反對執行的依據的限定性 關於可課稅收益的通知 稅務程序中的事先聽證 執行憑證的不可執行性

## 摘要

一、從一個法規（即前面提及的《稅務執行法典》）出發擬適用一個法律制度時，對這個法律制度的解釋應該謹慎，因為嚴格地說，《稅務執行法典》並不生效，而援引這一法典只是作為參考，和作為在一個徵稅程序沒有作出公佈的情況下的單純的程序措施。

二、對於一個法規，或更確切地說，對一個在法律體制中不生效的法規為基礎的程序慣例之解釋，不能過於嚴格，以致忽略保障廣泛的辯護方法的原則，而這些辯護方法在其他法規——例如《民事訴訟法典》中（參見該法典第 697 條和第 699 條），乃至學說中得到保障。

三、執行人的權利由執行憑證確定，而後者應包含《稅務執行法典》第 40 條指明的形式要素，其中包括欠繳稅款涉及的期間。當執行憑證發生涉及這一期間的錯誤，所指明的日期與憑證所指的執行中的稅款所涉及的期間不相符時，即存在執行憑證要素的錯誤。

四、在與市民的關係中，行政當局應當作為一個善良的人行事，這一原則體現在《行政程序法典》第 8 條第 2 款 a 項中。其行事途徑是保護對於普遍意義的行政法的信任，尤其保護對於稅法的信任，因為納稅是納稅人的基本權利。作為權利主體，納稅人應得到對於法律狀況的確定性、安全性和準確性的權利保障。

五、接受一名納稅人關於沒有接獲通知的單純陳述本身不屬重要的觀點。但是，鑑於對行政行為作出通知的法律規定，行政當局不能迴避的責任不是證明通知確實被接獲，而至少是證明所發送的文件。

六、課稅行為是按照稅務法律的規定，確定納稅人需繳納的稅額的確定且具執行力的行政行為。這一行為由一個具有一定複雜程度的非司法和程序性質的行政程序構成。

七、在稅務程序中，事先聽證實際上反映的是市民參與行政當局的稅務程序的權利，並以此保障他們得以參與與其有關的決定或決議的制定。

八、應有的稅務程序原則應視為法治國家的特徵要素之一。

九、科稅行為之通知具有執行的重要前提的作用。如果作出通知，而繳納的法定期限尚未告滿，被稱為執行憑證的追收證明書就欠缺一項實質要件——欠繳稅款的可要求性。

2003 年 12 月 4 日合議庭裁判書

第 130/2003 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

甲，現被上訴人，住址：XXX，通過普通申請書對財政局提起的稅務執行程序提起反對。財政局提起的稅務執行程序要求繳付涉及 1993、1994 和 1995 各年度的職業稅，稅額分別為澳門幣 9,314 元、澳門幣 11,237 元和澳門幣 11,660 元。現被上訴人稱他從未被傳召參與職業稅的結算程序，也從未接獲任何自動徵稅通知書，而且由於有關稅額已經每月從僱主實體支付的薪金中扣除，所以他未欠政府庫房的任何稅款，以及結算期限已喪失時效。

由於無人對反對作出答辯，初審法官作出判決，判有關反對具證據且理由成立，從而宣告撤銷有關執行程序。宣告撤銷的依據為，一方面因欠缺《稅務執行法典》第 40 條所指的要素，更具體地說是因欠缺有關“欠繳稅款的具體期間”的要素所導致的有關執行憑證（追收證明書）中的兩個憑證為無效，另一方面因欠缺關於欠繳稅款的可要求性的實質要件所導致的有關執行憑證的不可執行性。

針對以上判決，**Carlos Fernando de Abreu Ávila**（以下簡稱“現上訴人”）以財政局局長的身份提起本上訴，其主要陳述如下：

上訴人澄清，2001 年 12 月 10 日發送給行政法院的申請書錯誤地表示，卷宗第 54 頁至 57 頁的文件是涉及 1993 營業年度和 1995 營業年度自動徵稅通知書（M/15 格式）的送交證明；而在 2002 年 8 月 2 日發送的申請書承認，有關文件實際上是 M/16 格式文件的送交證明。

得出這一結論是基於以下簡單事實，即只有可課稅事宜的訂定通知書（M/16 格式），根據 2 月 25 日第 2/78/M 號法律核准的《職業稅章程》第 23 條第 3 款和第 4 款的規定，在法律上可要求郵政掛號，而根據《職業稅章程》第 46 條第 1 款的規定，對自動徵稅通知書（M/15 格式）無此要求。

載於卷宗第 89 頁的文件內容是 M/15 格式的通知清單表，此乃 M/43 式表，由於將結論建基於這些清單表，所以法官得出了不準確的結論，因為所依據的是虛假的前提。

卷宗第 89 頁的文件對於證明是否經 M/16 格式通知書就可課稅事宜作出通知不具重要性，故應立即排除對該文件的引述，而應該做的僅僅是認真分析卷宗第 54 頁的文件上加蓋的印章所引起的疑問。（上訴人）認為這份文件是關於 1993 營業年度的通知書表單，這意味著對於有關可課稅事宜已於 1994 年 8 月中旬作出了通知，並以此執行了根據《職業稅章程》第 23 條第 4 款適用的該條第 3 款的規定。

至於向納稅人作出的通知的內容，考慮到現被審查的物件的明顯的相似性，而且注意到卷宗第 56 頁和 57 頁文件的日期是 1996 年 8 月 27 日，我們所面對的應該是關於可課稅事宜的訂定的通知（M/16 格式）。那麼，鑑於所執行的程序是職業稅的入賬、結算及徵收，很容易就可以得出的結論是，在本案中，當時所處在的階段是通過 M/16 格式通知書向納稅人就課稅事宜的訂定作出通知，並以此執行了根據《職業稅章程》第 23 條第 4 款適用的該條第 3 款的規定。

只有那種過於拘泥形式的嚴謹才可能導致另一種可能的情況，即不僅質疑已作出通知的內容，而且質疑有關通知是否在法定期限內作出。按照一些合議庭裁判採納的理解，我們在此面對的是一個“大批量行爲”，意思是說稅收行爲是每年進行成千上萬次的行爲，這就提示我們“不應要求這些行爲像其他那些針對個別的特定情況的行政行爲那樣嚴謹”（參閱（葡萄牙）最高行政法院第 25389 號案件的 2000 年 11 月 22 日合議庭裁判）。

至於初審法官提出的是否存在由財稅處長簽署的構成通知基礎的批示（行政行爲）這一疑問，應該得出的理解是，在本文中，我們面對的是一個作為行政行爲的、可以 M/16 格式通知書為形式的通知行爲。

在最初階段，經過對僱主按照《職業稅章程》第 18 條第 2 款 b 項的規定遞交的名表中載明的數額的資訊處理而作出對可課稅事宜的訂定，而只是在下一個階段才同時發出訂定可課稅事宜的批示和向納稅人作出有關訂定的通知，這就使 M/16 格式通知書成為真正的訂定可課稅事宜的行政行爲。

而採納以上理解是因為 M/16 格式通知書在事實和結構層面包括以下內容：指明有關相對人的身份資料，提述對相關事宜適用的《職業稅章程》的規定，並逐項解釋經該通知行為所訂定的可課稅收益。除此之外，還解釋如果不同意對其可課稅事宜的訂定，納稅人可使用的反應方式。通知書的結尾是作出通知行為的日期和財政廳廳長的簽署。

考慮到《行政程序法典》第 110 條所表述的行政行為的概念，本案應完全納入這一概念。的確，這是一個由稅務當局根據《職業稅章程》的規定作出的單方法律行為，其目的是在一個別和具體情況中產生法律效果。

因已證明確實已作出關於 1993、1994 和 1995 等營業年度職業稅可課稅事宜的訂定行為（卷宗第 54 頁至第 57 頁文件），並同時向納稅人就有關訂定作出通知，所以必須拒絕初審法官的以下心證，即“既然不曾作出批示，那麼反對提起人也就不曾有機會就可課稅事宜提出申訴”，而根據這一心證，初審法官引申出以下重要的法律後果，即所面對的是“提前結算”，而因這一結算是申駁期限尚未告滿之前作出，故為無效。

事實上，被上訴人本可以在事實發生當日，根據《職業稅章程》第 79 條第 2 款和第 9 款的規定，使用非司法反應方式，在可課稅事宜訂定的通知發出日起 15 日的期限內向複評委員會提起申駁，或根據同一章程第 83 條及續後各條的規定，提起司法上訴。

稅務當局受謀求公共利益原則和保護居民受法律保護的權利和利益的原則的約束。這些原則體現在《行政程序法典》第 4 條和《澳門特別行政區基本法》的多項規定（見第 71 條第 5 款和第 50 條第 15 款等條款）之中。

關於這個問題，即使認為對於可課稅事宜的訂定行為沒有作出應有的理由說明，根據《職業稅章程》第 18 條第 1 款 c 項、第 2 款 b 項、第 3 款及第 4 款的規定，被上訴人本應使用這些反應方式來達到所要求的訂定行為的無效性的目的。

因此，在邏輯上必然得出的結論是，在本案中不存在“提前結算”。有關程序正常地展開，其中在入賬（或稱為可課稅事宜的訂定）階段形成了“已決定的情況”，在此之後是結算階段。

由於被執行人沒有在適當的時間行使向他提供的保障，那麼，現在在執行範疇，初審法官不得對涉及在此之前的行為可能存在的瑕疵表示立場，因為那些行為已形成已決定或已解決的情況。審查歸責於職業稅結算行為的假設的違法情況使審理處於不適當的範疇。鑑於上述理由，根據《民事訴訟法典》第 571 條第 1 款 h 項和第 3 款的規定，必須提出有關裁判無效的爭辯。

關於《稅務執行法典》第 169 條的解釋，並考慮到該法典第 165 條規定的字面意義，賦予第 169 條純粹的限定性意義，以阻止在執行範疇對於通知可能不產生效力這一問題的討論和決議。

因此，初審法官本不應就針對執程序提起的反對範疇中的有關問題表示立場。這樣，根據《民事訴訟法典》第 571 條第 1 款 h 項和第 3 款的規定，明顯存在初審法官的過度審理或不當審理，而就這一具體情況而言，不可補救的後果是必需宣告有關判決無效。

即使不這樣理解，而由於根據《職業稅章程》第 46 條第 1 款的規定，自動繳稅通知書的寄送不需採用掛號信方式，又由於被上訴人並未變更其住址，所以看不到有何理由使舉證責任倒置，變成在存在有利於稅務當局的推定的情況下，需由稅務當局證明已作出通知。

一個納稅人，他在事實發生之日並未變更其住址，而且可推測他有意識並且行為謹慎，但卻沒有（據他所說 — 謹此強調）接獲任何通知 — 不論是關於可課稅事宜訂定的通知書（M/16 格式），還是繳稅通知書（M/15 格式），這聽起來不令人感到奇怪嗎？難道該納稅人不知道他有哪些納稅程序尚待執行？而在此之前他已按照《職業稅章程》第 10 條第 1 款的規定遞交了 M/5 格式收益申報書？

綜上所述，並抱著對有關判決應有的尊敬，我們的理解是，在這個問題上也應宣告有關判決無效。

至於現正審查的執行憑證（可能）無效這一問題，應該再次澄清 — 因在 2002 年 8 月 2 日的申請書中已經作出澄清 — 原來指出是涉及 1995 營業年度的追收證明書 — 其中訂定的執行中的金額為澳門幣 11,237 元，現證明其數字與涉及 1995 營業年度的附同文件不符 — 不僅與資訊資料中的數額不符，而且與僱主（澳門廣播電視股份有限公司及 GRAFIMAC）提供的名表中的數額不

符。以上數額計算得出的最後金額並非執行憑證中出現的澳門幣 11,237 元，而是澳門幣 11,660 元。

事實真相是執行憑證中的金額涉及的不是 1995 營業年度，而是 1994 營業年度。確實，卷宗中的文件以及 2002 年 8 月 2 日附入的第 2 號文件（TDM 及 GRAFIMAC 提供的名表）涉及的是 1994 營業年度，其計算得出的應繳稅款的金額為澳門幣 11,237 元。

原來指出是涉及 1996 營業年度的追收證明書 — 其中訂定的執行中的金額為澳門幣 11,660 元，現證明其數字與涉及 1996 營業年度的文件 — 尤其是 2002 年 8 月 2 日附入卷宗的第 1 號文件，和涉及 1995 營業年度的文件 — 具體而言與澳門廣播電視股份有限公司及 GRAFIMAC 提供的名表中的數額均不符。

所得出的結論是，有關執行憑證涉及的不是 1996 營業年度，而是 1995 營業年度。

已將資訊系統發生錯誤作為上述差異的解釋，並認為，根據《民法典》第 244 條的規定，這一錯誤屬於單純誤寫，這就完全批駁了初審法官表示的心證，因為初審法官認為，“不論是由於資訊資料支持追收證明書中的數據，還是由於作為僱主的澳門廣播電視股份有限公司在被要求向法院提供納稅人的薪金扣除資料時表示，有關扣除只在 1993 年和 1995 年作出，而並未在 1994 年作出，所以所表現出的並不是一個筆誤，或曰單純‘誤寫’”。

還應指出的是，澳門廣播電視股份有限公司提供的 M/3 及 M/4 表格涉及 1994 營業年度名表證明以職業稅名義向被上訴人作出澳門幣 20,207 元的扣除，因此，初審法庭本應視有關資訊系統錯誤為單純誤寫，並據此決定將有關執行憑證送交執行人以便作出更正，而不是宣告執行憑證無效。

初審法官還認定“（...）即便如此，該等不規則情況仍有可能導致執行憑證的無效。（...）執行憑證必需包含《稅務執行法典》第 40 條指明的形式要素，其中包括應繳稅款涉及的期間。當執行憑證發生涉及這一期間的錯誤，所指明的日期與憑證所指的執行中的稅款所涉及的期間不相符時，即存在執行憑證要素的錯誤。根據《稅務執行法典》第 61 條的規定，這一錯誤構成無效的理由”。

鑑於司法見解和關於這一事宜的現代立法認為，當執行憑證存在要件的欠缺，而且無法以書證彌補時，要件的欠缺被視為稅務執程序不可補正的無效，同時注意到已附同的書證，初審法官本應認定上述兩個執行憑證中存在的誤寫屬重要，並將有關執行憑證送交執行人以便作出更正。

不明白初審法官何以以欠缺應繳稅款涉及的期間要件為理由，宣告執行憑證中的兩份憑證無效，而事實卻是，涉及 1994 和 1995 營業年度應繳稅款的追收證明書均已切實指明有關稅款所涉及的年度，即第一份追收證明書指明涉及 1995 營業年度，第二份指明涉及 1996 營業年度。

綜上所述，初審法官本應決定將有關執行憑證送交執行人以便作出更正，但卻對實質問題表明立場。

據此得出的**結論**是，原審判決應被廢止。

反對提起人／被上訴人**甲**提出答辯，其陳述概括如下：

執行中的行為不產生效力，這導致欠繳稅款的不可要求性，即不得在法庭上要求清償有關稅款。

由於稅款尚未過期，所以稅款在法律上不能進入催徵期，而有關有待核實的程序因沒有對私人作出通知而失去時效。

如果作出通知，而繳納的法定期限尚未告滿，被稱為執行憑證的追收證明書就欠缺一項實質要件 — 欠繳稅款的可要求性。

上述要件的欠缺決定了執行憑證的不可執行性，而後者因不包括對於執行中的欠繳稅款合法性的審理，從而構成反對的有效依據。

儘管並不包括在《稅務執行法典》第 169 條規定的各項依據之中，但應該將這一點接納為反對的正當理由，否則將違反循司法途徑完全保障的原則。衆所周知，這一原則今時今日已具有憲法意義 — 參見《澳門特別行政區基本法》第 36 條。

初審法官裁判所提起的反對理由成立及撤銷有關稅務執程序，這是作出了正確和合法的決定。

稅務當局提起的上訴缺乏一切實質的或相關聯的法律依據，因此其理由絕對不能成立。

稅務當局作出了本不應該作出的以下行爲：

i)在不存在關於可課稅事宜訂定的批示的情況，作出稅務結算；

ii)因欠缺上述批示，有關結算無效；

iii)不承認即使有關批示存在（但對此無人知曉且無證據），但因沒有向反對提起人作出通知，有關結算仍然不產生效力。

另一方面，稅務當局侵犯了反對提起人最基本的權利、自由和保障的根本核心，尤其是違反了辯論原則、平等原則、適度原則和合法性原則。

據此得出的**結論**是，應該完全駁回上訴，維護原判。

檢察院司法官發出了**意見書**，其陳述綜合如下：

儘管在保護納稅人的兩個訴訟方式之間存在清晰的劃分，其中一個訴訟方式涉及行爲的合法性（申訴），而另一個訴訟方式則涉及有關行爲在行使其執行憑證時所產生的嗣後非正當性（對於執行政程序的反對），而且每一個訴訟方式有自己特定的依據，但是在一些例外情況中，有關憑證的法律的確切性和安全性讓位於法律／行政關係的公正和實質真相，同時也謀求遵守永遠保障針對損害行政相對人的正當權利和利益的行政行爲得提起司法上訴的規定（《行政程序法典》第 14 條）。

除了因沾有瑕疵而導致無效的情況外，在抽象違法和具體違法的情況中，只有當法律沒有確保針對結算行爲提起申訴或上訴的司法手段時，方可通過對稅務執行政程序提起的反對程序，對結算這一課稅行爲的合法性提出爭議或質疑。

因此，對於納稅人的保護應主要在申訴程序中為之，因為在申訴程序中應該辯論的是導致產生執行中稅款的結算的合法性。這樣，剩餘的維護方式就構成了反對的依據。除非已不存在其他維護方式，否則，上述剩餘維護方式不得質疑前面涉及的合法性。

無論如何，爲了使行政行爲具有正當的執行，行政行爲必需是有效力的（參見《行政程序法典》第 117 條和第 136 條）。

執行中的行爲不產生效力，這導致欠繳稅款的不可要求性，即不得在法庭上要求清償有關稅款。

上述要件的欠缺決定了執行憑證的不可執行性，而後者因不包括對於執行中的欠繳稅款合法性的審理，從而構成反對的有效依據。

儘管並不包括在《稅務執行法典》第 169 條規定的各項依據之中，但應該將上述要件的欠缺接納為反對的正當理由，否則將違反循司法途徑完全保障的原則。這一原則現在由《澳門特別行政區基本法》作出規定（見《基本法》第 36 條，以及《行政程序法典》第 14 條，12 月 20 日第 9/1999 號法律第 6 條，《行政訴訟法典》第 2 條和《民事訴訟法典》第 1 條）。

在本案中，不存在一份清楚、準確和獨立的訂定可課稅事宜的批示，沒有向納稅人提供針對可課稅事宜的訂定向複評委員會提起申駁的機會和可能，因此，有關可課稅事宜的訂定不具有確定性，而正如受質疑的判決所正確地強調指出的，這是一個不折不扣的“提前結算”，所以應視為無效。

最後，根據《稅務執行法典》第 40 條獨一段的規定，指明欠繳稅款所涉及的期間是執行憑證的基本要件，並由此確定執行人的權利。

由於在所有有關的執行憑證中，只有關於 1993 營業年度的憑證符合有關欠繳稅款涉及的期間，而另外兩份憑證涉及的期間與憑證所載欠繳稅款的期間不符，又由於看不到以上所述不符情況是僅僅由單純的過失或誤寫所造成的充分證明，所以根據前述法規第 61 條的規定，無可避免地認定這是無效性的情況。

鑑於上述理由，認為**應駁回本上訴**，維持原審判決。

\*

法定檢閱已畢。

\*

## 二、事實

### 以下事實被視為確鑿：

1995 年 1 月 12 日財政局繳納處發出第 93-4-00971 號追收證明書。此追收證明書涉及的是現反對提起人 1993 營業年度金額為澳門幣 9,314 元的職業稅欠繳稅款的第 1993-04-040382-9 號徵稅憑單（文件第 2 頁）。

1996 年 1 月 2 日，財政局繳納處發出第 96-4-000240 號追收證明書。此追收證明書涉及的是現反對提起人 1995 營業年度金額為澳門幣 11,237 元的職業稅欠繳稅款的第 1995-04-001852-8 號徵稅憑單（第 1 號卷宗附文文件第 2 頁）。

1997 年 1 月 2 日，財政局繳納處發出第 97-4-000246 號追收證明書。此追收證明書涉及的是現反對提起人 1995 營業年度金額為澳門幣 11,660 元的職業稅欠繳稅款的第 1996-04-001801-0 號徵稅憑單（第 2 號卷宗附文文件第 2 頁）。

僱主 Grafimac，紀錄號 22442，以 M/3 和 M/4 格式文件向財政局遞交了 1993、1994、1995 和 1996 等營業年度的僱員名表。名表載於第 44 頁、46 頁、48 頁和 87 頁的文件中，其內容在此視為全文轉錄。

僱主澳門廣播電視股份有限公司，紀錄號 37975，以 M/3 和 M/4 格式文件向財政局遞交了 1993、1994 和 1995 等營業年度的僱員名表。名表載於第 45 頁、47 頁和 88 頁的文件中，其內容在此視為全文轉錄。

執行人遞交了第 54 頁、55 頁、56 頁、57 頁和 89 頁的文件。這些文件（在此視為轉錄）試圖證明已向反對提起人作出關於執行中的稅款的通知。

載於第 38 頁、43 頁、52 頁、85 頁和 86 頁的文件，其內容在此視為轉錄。

## 三、依據

本上訴的標的 — *因對於可適用的法規的錯誤理解，確認還是廢止第一審級法院的判決* — 要求對下列問題作出分析：

- 反對執行的依據的限定性；
- 執行憑證的無效；
- 憑證的不可執行性。

\*

（一）現受審查的判決指出，“如果作出以下理解，即向反對提起人寄送的是 M/16 格式文件（根據《職業稅章程》第 23 條的規定），而不是 M/15 格式文件（根據《職業稅章程》第 46 條的規定）。這樣一來，就不可以說結算行為在反對提起人的權利義務範圍產生效力，而這意味著稅務當局對一個不產生效力的行為作出了法律和實質的執行”，而由此得出的結論是執行中的行為是沒有效力的，而有關欠繳稅款具有不可要求性。上述要件的欠缺決定了執行憑證的不可執行性，而後者因不包括對於執行中的欠繳稅款合法性的審理，從而構成反對的有效依據。

（原審判決）還裁定，儘管並不包括在《稅務執行法典》第 169 條規定的各項依據之中，但應該將上述要件的欠缺接納為反對的正當理由，否則將違反循司法途徑完全保障的原則。

上訴人不同意被上訴判決關於《稅務執行法典》第 169 條解釋的意見，該意見賦予這一條款舉例性質，這就導致產生在執行範疇對一個問題（通知可能不產生效力）的爭論，而這一問題本可由現被上訴人採用所掌握的非司法和司法方式在此之前適時地提出。（上訴人）賦予這一條款純粹的限定性意義，以阻止在對稅務執行提起的反對程序中對這一問題的討論和決議。

按照上述理解，初審法官本不應就針對執行程序提起的反對範疇中的有關問題表示立場。這樣，根據《民事訴訟法典》第 571 條第 1 款 b 項和第 3 款的規定，存在初審法官的過度審理或不當審理，而就這一具體情況而言，不可補救的後果是必需宣告有關判決無效。

我們同意現受審查的判決中的立場。

立法者在賦予納稅人的兩個訴訟方式之間作出清晰的劃分，其中一個訴訟方式涉及行為的合法性（循司法上訴途徑的申訴），而另一個訴訟方式則涉及有關行為在行使其執行憑證的執行中

所形成的嗣後非正當性（對於執行政程序的反對）。這樣的劃分是完全可以理解的，因為一方面，以撤銷為目的的上訴期限告滿後，在執行政程序中已沒有就行政行為的無效性提起訴訟的任何可能性（即所謂“既決案”或“既判案”）。而另一方面，由於司法上訴僅具移審效力，所以，只要執行憑證繼續存在，提起司法上訴並不影響執行政程序的開始和發展。

正如檢察院駐本院司法官指出的，存在由於其本身性質而在反對中被提出的“違法區域”，其中包括：首先，學說和司法見解所稱的抽象違法，或者說是由於稅捐或任何其他收益在現行法律中並不存在，或上述稅捐或收益並未獲准在相關年度徵收，從而造成的違法狀況（見《稅務執行法典》第 165 條第 2 款和第 176 條第 1 款）；被處罰為無效的非有效行為，因為其中的違法性是如此的嚴重和如此明顯，以至於有關行為根本不曾產生效力，而該等非有效行為得隨時向任何法院提出（《行政程序法典》第 123 條），以及法律沒有確保針對已執行的行為提起申訴或司法上訴的司法手段的情況，其中包括為了維護行政法律關係的公正和實質真相，從而質疑執行憑證的確定性和可靠性所導致的不產生效力的情況。

因此，對於納稅人的保護應首先在申訴程序中為之，因為在申訴程序中應該辯論的是導致產生執行中稅款的結算的合法性。這樣，剩餘的維護方式就構成了反對的依據。除非已不存在其他維護方式，否則，上述剩餘維護方式不得質疑前面涉及的合法性，但是有如被上訴判決中顯示的不可執行性等例外情況應予以維護。

如果《稅務執行法典》第 165 條在作出以下規定時，其字面意義確實是清晰的

“反對只得具有本法典規定的依據。（...）

一、如反對不以第 169 條和第 176 條所指的依據為依據。

且未附同證明文件或未指出證人，（反對）將被早前命令繼續實施執行政程序的法官即時駁回”，那麼同樣確實的是，當從一個法規（即前面提及的《稅務執行法典》）出發欲意適用一個法律制度時，對這個法律制度的解釋應該靈活和謹慎，因為嚴格地說，《稅務執行法典》並不生效，而援引這一法典只是作為參考，和作為在一個徵稅程序沒有作出公佈的情況下單純的程序措施。

關於這一點，在此提醒注意本法院已採取的以下立場<sup>1</sup>：

“法律體制的連續性的總原則現今集中體現在《基本法》第 8 條中（還可參閱《基本法》第 145 條開頭部分）。該條款規定澳門原有的法律、法令、行政法規和其他規範性文件，除同本法相抵觸或經澳門特別行政區的立法機關或其他有關機關依照法定程序作出修改者外，予以保留。這一連續性原則完全符合《聯合聲明》附件一之說明三第 2 段和第 4 段（最後一段）的表述。

正是在這一框架中，《回歸法》（1999 年 12 月 20 日第 1/1999 號法律）第 3 條第 1 款首次並一般性規定，澳門原有的法律、法令、行政法規和其他規範性文件，除同《澳門特別行政區基本法》抵觸者外，採用為澳門特別行政區法規。正因為如此，同一法律第 3 條第 5 款規定，採用為澳門特別行政區法規的澳門原有法規，自 1999 年 12 月 20 日起，在適用時，應作出必要的變更、適應、限制或例外，以符合中華人民共和國對澳門恢復行使主權後澳門的地位和《澳門特別行政區基本法》的有關規定。

‘澳門原有法規’應理解為作為具有立法權限的‘本身管治機關’的原澳門地區立法會和總督所發出且僅僅由該等機關發出的規範性文件。”

因此，我們認為對於一個法規，或更確切地說，對一個在法律體制中不生效的法規為基礎的程序慣例之解釋，不能過於嚴格，以致忽略保障廣泛的辯護方法的原則，而這些辯護方法在其他法規——例如《民事訴訟法典》中（參見該法典第 697 條和第 699 條），乃至學說<sup>2</sup>中得到保障。因此，根據司法途徑完全保障原則，對於執行憑證的不可執行性問題的強調不應受到任何指責，更何況這裡並不涉及對於欠繳稅款的合法性的審理。這後一個問題是依規則從對執行政程序的反對中的有效依據之中引申出的問題。

（二）至於有關各執行憑證的無效性，上訴人同意以下記述：“（...）在三份執行憑證中，只有關於 1993 營業年度的憑證符合有關欠繳稅款涉及的期間。另外兩份執行憑證涉及的期間與憑

<sup>1</sup> 中級法院第 1153/A 號案件的 2001 年 2 月 1 日合議庭裁判，《裁判匯編》，2000 年，第 1 卷，第 16 頁。

<sup>2</sup> Braz Teixeira：《Dto Fiscal》，第 2 卷，1985 年，第 463 頁（儘管涉及的是不同的規範架構）。

證所載欠繳稅款的期間不符。其中一份所指明的欠繳稅款的數額，經核對卷宗附同的文件，與 1995 營業年度不符，而另一份所涉及的營業年度未發現就原扣繳的稅額少於應繳金額”。

還應指出的是，無法否認的是，載於卷宗第 81 頁至 84 頁的 2002 年 8 月 2 日的申請書強調指出：經過對最後數份追收證明書（原指明涉及 1995 及 1996 營業年度的追收證明書）（...），以及當時附入的第 2 號文件（涉及 1994 營業年度的 M/3 和 M/4 格式名表）進行對比分析，所得出的結論是，（1）在（...）憑證中，“涉及 1995 營業年度”應更正為“涉及 1994 營業年度”，只有這樣各項數字才相符合，因為不論是追收證明書，還是已有文件，以及當時附入的第 3 號文件計算得出的應繳稅款金額為澳門幣 11,237 元（澳門幣壹萬壹仟貳佰叁拾柒元）。（2）在（...）憑證中，“涉及 1996 營業年度”應更正為“涉及 1995 營業年度”。

按照上訴人的觀點，根據《民法典》第 244 條的規定，以上這些被明確承認的錯誤屬於單純的誤寫。上述條款規定：“從意思表示之內容或其作出時之具體情況所顯示之單純誤算或誤寫，僅導致產生更正該意思表示之權利”。

在認定誤寫在法律上屬重要的情況下，初審法官本應作出相應的行為，即不宣告執行憑證無效，而是決定將其送交執行人以便作出更正。

上訴人完全沒有道理。

從根本上說，在針對執行程序提起的反對程序中，儘管由於執行憑證與其所涉及的營業年度不相符合，從而使上訴人承認了明顯的實質性過錯，即因上訴人所說的“資訊系統錯誤”，導致以不規則方式發出了第 96-4-000240 號追收證明書（涉及第 1995-04-001852-8 號徵稅憑單）和第 97-4-00246 號追收證明書（涉及第 1996-04-001801-0 號徵稅憑單），這些追收證明書所指明的期間與有關欠繳稅款的期間不相符合；但上訴人所訴求的是對他所指稱的誤寫作出更正。然而，更正只能通過文件為之，其過程並非直綫式的，而且不能直接在啓動執行程序的證明或其他相關文件上為之。

由於上述原因，那些不相符合的情況迫使採取了相應的措施，即適時作出批示以澄清疑點。而這些措施未能清楚地解釋有關問題，從而使初審法官仍然作出以下表述：“不論是由於資訊資料支持追收證明書中的數據，還是由於作為僱主的澳門廣播電視股份有限公司在被要求向法庭提供納稅人的薪金扣除資料時表示，有關扣除只在 1993 年和 1995 年作出，而並未在 1994 年作出，所以所表現出的並不是一個筆誤，或曰單純“誤寫”。

這一表述的意思是，最重要的並不是清除有關疑問。對這一疑問，上訴人在本上訴案的陳述中再次試圖以雄辯的措辭加以澄清。

這是一個以執行憑證為基礎的執行程序。執行憑證確定一個執行行為的目的和界限。執行人的權利由執行憑證確定，而後者應包含《稅務執行法典》第 40 條指明的形式要素，其中包括欠繳稅款涉及的期間。當執行憑證發生涉及這一期間的錯誤，所指明的日期與憑證所指的執行中的稅款所涉及的期間不相符時，即存在執行憑證要素的錯誤。根據《稅務執行法典》第 61 條的規定，這一錯誤構成無效的理由。以上原則也體現在民事訴訟程序的規範與原則之中（見第 12 條）。

更不能說——正如上訴人所訴求的——這是一個可以依職權作出更正的單純的誤寫，而相關更正本可以也應該在本卷宗範疇內作出。因為單純誤寫的更正只能依據作為債務憑證的文件相同條件作出，而與要求對後續文件作出分析的程序不符。如果接納在後一種情況下作出更正，則意味著放棄執行憑證包含的一個價值，即給予債務人所要求的安全性和確切性價值，這與所設立的有利於債權人的快捷環境形成對比。

此外，在與市民的關係中，行政當局應當作為一個善良的人行事，這一原則體現在《行政程序法典》第 8 條第 2 款 a 項中。其行事途徑是保護對於普遍意義的行政法的信任，尤其保護對於稅法的信任，因為納稅是納稅人的基本權利。作為權利主體，納稅人應得到對於法律狀況的確定性、安全性和準確性的權利保障<sup>3</sup>。

（三）受質疑的判決得出結論，有關執行憑證具有不可執行性，因為這些執行憑證產生於這

<sup>3</sup> Vítor Faveiro：《O Estatuto do Contribuinte》，2002 年，第 896 頁。

樣一種狀況，即可課稅事宜是由就源代扣的金額與實際應繳稅額的差額得出。在這種情況下，法律規定應作出具有適當理據的批示，但這一批示並不存在，因此反對提起人不曾有機會就可課稅事宜提出申訴，這導致出現提前結算，因為事先沒有向反對提起人提供針對可課稅事宜的訂定提起申駁的機會。

因此，初審法官得出結論，所謂的提前結算為無效，因為只有申駁期限告滿或複評委員會作出決定方可課稅事宜的訂定具有確定性，而只有在此之後方得作出結算。

面對以上情況，上訴人承認他在識別附同在卷宗中的郵政名單或名表時出現某種混亂，甚至承認有可能錯誤地寄送了 M/15 格式文件，而本應寄送的是 M/16 格式文件，而最後又得出結論說，寄送的確實是 M/16 格式文件，故此已完全執行了根據《職業稅章程》第 23 條第 4 款適用的該條第 3 款的規定。

至於無法證明向納稅人寄送的是哪一種類的通知書，以及在其中兩份通知書（第 54 頁和第 89 頁的通知書）不知道向反對提起人寄送的日期，上訴人認為對於第 89 頁的文件而言，欠缺印章屬不重要，而根據《職業稅章程》第 23 條第 4 款適用的該條第 3 款的規定已得到執行。

至於向納稅人作出的有關通知的內容，考慮到現被審查的物件的明顯的相似性，上訴人毫不懷疑我們所面對的是關於可課稅事宜訂定的通知（M/16 格式）。

至於是否存在訂定可課稅事宜的批示，以及至於由此引發的沒有向反對提起人提供針對可課稅事宜的訂定提出申訴的機會的可能性，我們很可能面對的是一個作為行政行為的，可以 M/16 格式通知書為形式的通知行為。而採納以上理解是因為 M/16 格式通知書在事實和結構層面包括以下內容：指明有關相對人的身份資料，提述對相關事宜適用的《職業稅章程》的規定，並逐項解釋經該通知行為所訂定的可課稅收益。除此之外，還解釋如果不同意對其可課稅事宜的訂定，納稅人可使用的反應方式。通知書的結尾是作出通知行為的日期和財政廳廳長的簽署。

審議如下：

稅務義務應該是清楚的，並由有關憑證完全界定。然而，從上訴人的立場中首先獲得的是，稅務當局提起的執行程序卻沒有展現出這些特徵。

十分明顯的是，有關稅務執行所發出的執行憑證出現混亂，而解讀這些執行憑證也出現困難。直到反對程序在行政法院展開，而且通過附入新的文件方得以對有關執行憑證作出解讀。

所涉及的並非完全是稅務義務本身，而是確定稅務義務的方式，以及就稅務義務作出通知的方式和程序，即當納稅人面對稅務義務時，得以完全知曉有關義務的各個方面。

經分析在本案中本應採取的程序，由於在個人收取的數額與僱主就源扣繳的數額之間存在差異，以下程序應得到確認：

— 由財稅處長依據僱主遞交的名表，作出可課稅事宜的訂定。而當這一訂定與上述申報不相同時，有關決定應有依據。訂定程序應於 8 月 15 日完成（《職業稅章程》第 18 條第 1 款 c 項、第 2 款 b 項、第 3 款和第 4 款）；

— 之後，在有關批示作出之日起五天期內，透過 M/16 格式通知書以掛號信方式，就有關訂定批示向納稅人作出通知，但以上通知只限於在定出可課徵事宜時因應繳稅額超過已扣繳數額而需繳付差額的情況（《職業稅章程》第 23 條第 4 款）；

— 開啓在有關通知作出之日起 15 天期內就可課徵事宜向複評委員會提起具有暫緩執行效力的申訴的可能性（《職業稅章程》第 79 條第 2 款）；

— 可課稅收益經核定後進行結算，其中應減除就源扣繳的數額（《職業稅章程》第 37 條）；

— 之後發出徵收憑單（M/12，M/13 及 M/14 格式）並於 9 月 15 日將徵收憑單送交至財政局司庫（《職業稅章程》第 41 條及第 42 條）；

— 在開庫徵收 15 天前，司庫應以 M/15 格式表格向納稅人發出繳稅通知書（《職業稅章程》第 46 條）。

被上訴的判決寫道：“關於這個程序，卷宗中存在的是包括反對提起人在內的納稅人名表。最初，執行人將這些名表識別為發出 M/15 格式表格（繳稅通知書）的證明（見第 53 頁），後來又說是發出 M/16 格式表格（關於訂定可課稅事宜的批示的通知書）（見第 83 頁）。以上文件不

能切實證明向納稅人發送的是哪一種類的通知書，而且在其中兩份文件（第 54 頁和 89 頁的文件）中，不知道向反對提起人發送的日期。但無論如何，如果發送的是 M/15 格式通知書，M/16 格式通知書就沒有發送，反之亦然。然而，第 89 頁的文件指明了稅項的金額以及相應的印花稅額，這一內容表明，發送的是按 M/15 格式的自動繳稅通知書，因為如果是關於可課稅事宜的通知書，所指明的應該是應稅金額，而不應該是稅額本身。”

面對以上情況，正如所見到的，上訴人在卷宗的前前後後一再澄清發送 M/16 格式通知書的理由。然而這些澄清無論如何不能排除已發現的不足，而這些不足損害稅務結算程序，使稅務結算程序喪失信譽，而這些都有悖於行政當局的善意原則和納稅人的信任。

事實上，上訴人本身也承認沒有發出過任何關於有關可課稅事宜訂定的批示，而所有事宜均由資訊化程序處理（見卷宗第 91 頁及第 92 頁）。（上訴人）還承認有可能曾作出一個通知行爲，而這個 M/16 格式表格包含了稅收行爲所必需的構成要素（上訴人陳述的第 28 點和 30 點）。

在此應該指出的是，資訊化既不能成爲對市民權利的限制，也不能成爲對行政當局的束縛，否則會使現代社會的新科技以及資訊化具有更嚴重的“歐威爾”傾向。資訊化必需服務於社會和市民。

因此，既然法律規定需作出有依據的批示，而且爲著申駁效力，需在五天期內就批示向納稅人作出通知（《職業稅章程》第 23 條第 2 款及第 79 條第 2 款），那麼就不能說有關批示不存在，所有事宜均發生在對可課稅事宜進行訂定的最初階段，所作的只是對僱主遞交的名表中的數額進行匯總和資訊化處理。即使如此，而且即使所發出的 M/16 格式通知書具有可以體現稅收行爲的實施與完結的特性和要素，稅務當局在如同本案的情況中不能被免除以出示文件原件或副本的方式證明已作出有關批示的責任 — 儘管（我們）對於不提供有關文件所作出的解釋持完全尊重的態度。

接受一名納稅人關於沒有接獲通知的單純陳述本身不屬重要的觀點。但是，鑑於對行政行爲作出通知的法律規定，行政當局不能迴避的責任不是證明通知確實被接獲，而至少是證明所發送的文件。

由於這一缺失 — 這一缺失不僅僅是由於不存在有關批示，疑點利益只能歸納稅人，從而得出以下結論：納稅人針對可課稅事宜提起的申訴具有適時性。

由此得出的理解是，有可能存在“提前結算”，因爲事先沒有向反對提起人提供針對可課稅事宜的訂定提起申駁的機會。

課稅行爲是按照稅務法律的規定，確定納稅人需繳納的稅額的確定且具執行力的行政行爲。這一行爲由一個具有一定複雜程度的非司法和程序性質的行政程序構成<sup>4</sup>。

在這一範圍內，檢察院司法官指出，那種認爲我們面對的是一個作爲行政行爲的、可以 M/16 格式通知書爲形式的通知行爲，而一切就好像 M/16 格式表格作爲通知書，就可以形成一個可課稅事宜訂定的行政行爲，這種理解委實令人難以“消化”。然而，不僅僅是由於檢察院司法官以上這些以強有力語氣表達的疑問，而且由於行政當局沒有就有關文件的內容作出清楚、準確和獨立的證明 — 甚至不能出示這些文件的存檔副本，此外還由於沒有向納稅人提供針對可課稅事宜的訂定向複評委員會提起申駁的機會這種可能性，所必然得出的結論是，有關可課稅事宜的訂定不具有確定性，而正如受質疑的判決所正確地強調指出的，這是一個不折不扣的“提前結算”，所以應視爲無效。

有關結算只能爲無效，因爲只有申駁期限告滿或複評委員會作出決定方使可課稅事宜的訂定具有確定性，而只有在此之後方得作出結算。在稅務程序中，在執行稅收規定的各自獨立的時段，先後進行入賬和結算。一般而言，這是一個分成不同階段的程序，其中對於納稅人的聽證具有極其重要的意義，而所依據的是稅法的基本原則。

在有關稅務程序中，事先聽證實際上反映的是市民參與行政當局的稅務程序的權利，並以此保障他們得以參與與其有關的決定或決議的制定<sup>5</sup>。

<sup>4</sup> Braz Teixeira：《Princípios de Dto Fiscal》，1979 年，第 226 頁。

<sup>5</sup> Vítor Faveiro：《O Estatuto do Contribuinte》，2002 年，第 976 頁。

課稅行爲是構建在行政行爲的一整套規範性規定基礎上的稅務或行政程序中一個程序階段的結尾行爲<sup>6</sup>。至於課稅行爲，應有的行政程序是對納稅人的一項重要的形式保障，因此要求行政當局的活動必需使用一定的渠道，這是（行政當局的活動）被視爲合法活動的最基本要求。

應有的稅務程序有其結構，並具有與行政程序相同的職能。應有的稅務程序原則應視爲法治國家的特徵要素之一。憲法性規定 — 不論是形式憲法還是實質憲法 — 所闡述的合法性原則，良好行政原則和公正無私原則均適用於上述應有程序的共通基礎。

由於需要對程序進行司法監督，而監督是通過檢查行爲的手續和依據來實現，所以取得的方式以及形成行爲的任何步驟都應該外在化。明示說明理由促使行政當局深刻領悟行爲的“理由”，並對其作出思考。<sup>7</sup>

訂定可課稅事宜的情況正是這樣。只要這一行動在行政或訴訟上沒有得到解決，就不得進入結算階段。正因爲如此，立法者賦予針對這一行爲提起的申訴以暫緩執行的效力，這意味著被申訴行爲的效力被立即和自動中止，有關行爲從而成爲不具執行力的行爲（《職業稅章程》第 79 條第 5 款，及《行政程序法典》第 137 條第 1 款 a 項）。

然而，即使接納上訴人的理據是善意的，其陳述是雄辯的，但是一切均令人相信，經有關情節證明，向反對提起人寄送的是 M/16 格式文件（根據《職業稅章程》第 23 條的規定），而不是 M/15 格式文件（根據《職業稅章程》第 46 條的規定）。這樣一來，就不可以說結算行爲在反對提起人的權利義務範圍產生效力，而這意味著稅務當局對一個不產生效力的行爲作出了法律和實質的執行。

稅務執行程序涉及的是一個行政行爲的執行，與其他行政行爲的執行不同的是，稅務執行的程序更爲嚴格，因爲所涉及的是金錢債務（見《行政程序法典》第 142 條）。

爲了使行政行爲獲得正當的執行 — 不論是否強制性執行，行政行爲必需是具有效力的（參見《行政程序法典》第 117 條和第 136 條），因爲不具有效力行爲的法律的或實質的執行均爲違法。只要尚未作出通知，一個行政行爲就未形成，因爲它尚未對相對人產生效力。直到這一刻，所存在的僅僅是一個內部決定，而其作者尚可對此決定作出修改、變更、廢止或中止。<sup>8</sup>由此不難得出結論，一個不具有效力的行爲，即一個就其執行力而言尚不完備的行爲，其執行具有違法性。

執行中的行爲不產生效力，這導致欠繳稅款的不可要求性，即不得在法庭上要求清償有關稅款。由於稅款尚未過期，所以稅款在法律上不能進入催徵期。在此，通知具有執行的重要前提的作用<sup>9</sup>。如果作出通知，而繳納的法定期限尚未告滿，被稱爲執行憑證的追收證明書就欠缺一項實質要件 — 欠繳稅款的可要求性。

上述要件的欠缺決定了執行憑證的不可執行性，而後者構成反對的有效依據，但其中不包括對於欠繳稅款合法性審理。這一問題應在針對相關課稅行爲的其他申訴中審理。

鑑此，且因無需展開其他論述，應駁回本上訴。

#### 四、決定

鑑於所列舉的理由，合議庭裁定本司法上訴不勝訴，維持原審裁判。

無需繳納訴訟費用。

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

<sup>6</sup> 關於續後的論述，參見 Diogo Leite de Campos：《Fundamentação dos actos tributários: regras gerais》，《Revista do Instituto dos Advogados de S. Paulo》，第 2 年，1986 年，第 2 卷，第 48 頁，及《Direito Tributário》，1997 年，第 209 頁起及續後數頁。

<sup>7</sup> José Carlos Vieira de Andrade：《O dever de fundamentação expressa dos actos administrativos》，科英布拉出版，1991 年，第 13 頁、第 73 頁起及續後數頁。

<sup>8</sup> Diogo Leite Campos：《Dto Tributário》，1997 年，第 203 頁。

<sup>9</sup> Feitas do Amaral：《Curso de Dto Administrativo》，第 2 卷，2001 年，第 486 頁。