

(譯本)

稅務行為的司法上訴 期限的計算

摘要

一、就無效或法律上不存在之行為提起上訴之權利不會失效，可隨時行使（即無上訴期間之確立），而對於可撤銷行為之爭執，法律則訂定了上訴期間。

二、欠缺行政行為核心要素之一的行為無效；或者說法律明確規定這種非有效形式者無效。

三、上訴人只希望指責有關行為存有事實前提錯誤的瑕疵，雙重徵稅以及違反法律（即違反法律原則或規範）。此等瑕疵即使存在，至多不過引致行為之可撤銷（《行政程序法典》第 124 條）。

四、司法上訴期間具有實體性質，除非在法律明文規定的情形中，否則既不中止也不中斷，但可因不可歸責於上訴人、及代理人或代表的事件發生而陳述正當障礙。

五、既然不存在對這一期間中止的適用，且除了通知所載事項外，上訴人也沒有需要為著上訴之效力而聲請其他資料的證明，那麼稅務行為司法上訴期間在被視作獲通知之日後的 45 日內屆滿（根據 16/84/M 號法令第 2 條第 3 款，在無回執之掛號信通知的情況下，延長 5 日）。

2003 年 12 月 4 日合議庭裁判書

第 222/2003 號案件

裁判書製作法官：蔡武彬

澳門特別行政區中級法院合議庭裁判

甲，其餘資料載於卷宗，針對行政法院判決提起上訴，該判決認為被上訴實體提起的上訴逾時之抗辯理由不成立，駁回其提起的司法上訴，依據是上訴逾時。

因此，其陳述結論為：

A. 鑑於目前對行政合法原則之理解，科稅行為不享有合法性推定。

B. 基於澳門金融管理局提供的資料（該資料沒有通知上訴人）並且在沒有向其提起任何澄清請求的情況下，作出了 1997 年度的附加計算 — 《行政程序法典》第 58、63 及 67 條以及《所得補充稅規章》第 17 條。

C. 對上訴人附加結算的金額，已向乙有限公司科徵，該車行是此項納稅義務的真正義務主體。

D. 以上述行為並且在作出被上訴判決之標的行為時，澳門財政局所得補充稅 A 組複評委員會違反《補充所得稅規章》第 2 條，第 3 條第 1 款，第 10 條第 1 款 b 項，第 19 條，第 20 條，第 41 條及第 54 條，引致雙重徵稅，因此該行為沾有違法瑕疵，根據《行政程序法典》第 122 條之規定，該行為無效。

E. 還以其行為，以本訴狀及在轉錄的上訴最初訴狀描述的方式，違反合法原則、平等原則、稅務公正原則、適度原則、保護市民利益原則、參與原則、辯論原則、尊重市民權利、自由及保障原則 — 《行政程序法典》第 3、4、5、7、8、9、10 條，《所得補充稅規章》第 17 條，《基本法》第 25 條、第 36 條、第 39 條、第 40 條、第 41 條、第 106 條、第 107 條及第 114 條 — 根據《行政程序法典》第 122 條之規定，該行為因此無效。

F.我們對原判不表贊同，原判違反《澳門特別行政區基本法》第 36 條，因為它掩蓋了稅務行政當局的違法行為，該當局沒有及時及正確地發出證明，且鑑於上訴人之聲請，沒有及時就不賦予所明確請求的效果通知上訴人，故沒有正確作出行為。

G.被上訴當局本來可以這樣做，沒有在上訴人提起司法上訴期間內發出所請求的第一項證明，而且在發出的首批證明中不包含向其請求提供之資料。

H.原判沒有審理前述提出的瑕疵，而根據澳門特別行政區法律及司法見解，本來應審理此等瑕疵，因此是違法的。

請求廢止原判，以判定上訴理由成立的另一份裁判替代之，或者裁定提起的上訴及時，應當命令審理提出的、指責被上訴行為的全部瑕疵，該行為應被視為違法及違反列舉的原則及規範。相應地，藉宣告其無效而恢復法律秩序指導原則的合法性。

通知該上訴後，被上訴人沒有作出針對陳述。

在本院，檢察院司法官遞交其意見書：

“上訴人在陳述中闡述的全部論據，都在原判中明確辯論及反駁，原判內容及結論我們完全贊同，因屬多餘，我們在此不予轉錄。我們看不到該裁判存有任何瑕疵，尤其被指責的瑕疵。

上訴人將論據的主要部分用於一再重複在第一審範疇內已經指責被上訴行為具有的瑕疵，該論據事實上針對該判決（應當記住，該判決以逾期為據駁回司法上訴）所言者甚少，在我們看來，這些論據只限於指責違反《澳門特別行政區基本法》第 36 條以及該判決沒有全部審理其述稱之瑕疵。

但他顯然不具任何理據。

關注有關批示的外顯內容即足可查明這一點，判決明確回答了提出對所提出的瑕疵的非有效形式的定性問題，指出“...毫無疑問，可以認定所提出的違法性均導致可撤銷性”，並接著提出了對斷言理由應予詳細闡明的該問題。

因此，說原審法官沒有分析所提出的、且在上訴人看來使有關行為無效的瑕疵，是不符實情的。原判以清楚、明確及完全可理解的方式作了分析，同時，顯然不應就該事宜的實體及實質作出審查：首先需要查明的是，任何所指責的瑕疵是否均可以令有關行為變成希望的無效；如果沒有發生這種情況（事實也確未發生），就不可作其他要求。

關於所謂違反《澳門特別行政區基本法》第 36 條，所提出的內容也沒有任何依據。

在維護其權益方面，上訴人被完全確保可求諸法律及訴諸法院。

上訴人沒有像本可以使用的那樣，在規定的期限內使用《行政訴訟法典》第 27 條第 2 款規定的延長。肯定的是，之所以這樣，不是由於法院的過錯或更具體地說是法官的過錯或行政當局的過錯：這一失誤可能是由於另外原因造成的，可能是由於上訴人本身的怠懈或疏忽（而在此之前未剝奪其任何權利）。肯定的是，稅務當局不承擔在上訴人提起司法上訴期間屆滿前發出所聲請的證明之責任，也沒有責任通知他不會在期限內發出證明。

如果在因利害關係人本身疏忽或怠懈而任由法律規定的、在司法上主張其權利的期限屆滿的任何情況下，均援引上述基本規範據以違反可適用的法規以試圖彌補有關遺漏行為，那麼就是不正確的。

因此，不必贅述，我們應當主張維持原判。

應予裁判。

助審法官法定檢閱已畢。

下列事實事宜對於裁判屬重要，原審法院已經認定其確鑿，沒有受到任何反對：

2002 年 9 月 9 日，所得補充稅複評委員會作出決議，駁回 1997 年度可科稅事宜附加評定行為之申駁不成立 — 卷宗第 21 頁。

— 透過第 236/DAIJ/CRA/2002 號公函，2002 年 10 月 28 日發出，財政局將該行為通知上訴人並附上卷宗 20 頁決議的副本。

— 透過 2002 年 12 月 12 日遞交的並登記為 2739 號的聲請，上訴人請求發出“關於附加結算的 1997 年業務所得補充稅明細表之證明”（卷宗第 58 頁文件內容）。

— 財政局於 12 月 26 日發出第 23 頁的證明。
唯一的訴訟前提問題是上訴逾時。
司法上訴的期間基本上由被爭執行為的性質所決定。
試看。

無效及可撤銷行為

《行政訴訟法典》第 25 條第 1 款規定，就無效或法律上不存在之行為提起上訴之權利不會失效，可隨時行使，換言之，爭執行為無效或不存在沒有訂定上訴期間。

為爭執可撤銷行為，法律訂定了上訴期間，例如《行政訴訟法典》第 25 條第 2 款規定的上訴的一般期間。

關於無效行為，《行政程序法典》第 122 條區別了兩種情況：

- 1)是指欠缺任何主要要素之行政行為；
- 2)或法律明文規定屬無效之行政行為。

為此效果，《行政程序法典》第 122 條第 2 款以舉例方式列舉了無效狀況：

- “a)有越權瑕疵之行為；
- b)不屬作出行為者所屬法人之職責範圍之行為；
- c)標的屬不能、不可理解或構成犯罪之行為；
- d)侵犯一基本權利之根本內容之行為；
- e)受脅迫而作出之行為；
- f)絕對不依法定方式作出之行為；
- g)在不守秩序下作出之合議機關決議，又或在未具法定人數或未達法律要求之多數而作出之合議機關決議；
- h)與裁判已確定之案件相抵觸之行為；
- i)隨先前已被撤銷或廢止之行政行為而發生之行為，只要就維持該隨後發生之行為並不存在有正當利益之對立利害關係人。”

在本案中，被爭執行為之定性，對於上訴之及時性之先決問題的裁判是決定性的，換言之，應當看看上訴的依據。

司法上訴的標的是財政局所得補充稅 A 組複評委員會的一項決議，該決議裁定針對公共審計暨稅務稽查之公務廳廳長的決定提起之申駁理由不成立，而廳長之決定核定了 1997 年度可科稅收益，並確定按附加徵稅金額提增 1%。

作為司法上訴的依據，上訴人在訴狀中尤其陳述：

“一 以上述行為並且在作出被上訴判決之標的行為時，澳門財政局所得補充稅 A 組複評委員會違反《所得補充稅規章》第 2 條、第 3 條第 1 款、第 10 條第 1 款 b 項、第 19 條、第 20 條、第 41 條及第 54 條，引致雙重徵稅，因此該行為沾有違法瑕疵，根據《行政程序法典》第 122 條之規定，該行為無效。

— 還以其行為，以本訴狀及在轉錄的上訴最初訴狀描述的方式，違反合法原則，平等原則，稅務公正原則，適度原則，保護市民利益原則，參與原則，辯論原則，尊重市民權利、自由及保障原則 — 《行政程序法典》第 3、4、5、7、8、9 及 10 條，《所得補充稅規章》第 17 條，《基本法》第 25 條、第 36 條、第 39 條、第 40 條、第 41 條、第 106 條、第 107 條及第 114 條 — 根據《行政程序法典》第 122 條之規定，該行為因此無效。

面對此等陳述，看到上訴人指責的唯一瑕疵是違反《澳門特別行政區基本法》第 36 條，根據《行政程序法典》第 122 條第 2 款 d 項，該瑕疵引致無效，並意味著上訴符合時間規定。但他不具任何理據。因為已經完全並充分確保上訴人在維護權利及利益時訴諸法律及求諸法院。

關於此點，檢察院司法官在其意見書中正確指出 — 我們表示同意 — ...如果在因利害關係人本身疏忽或怠懈而任由法律規定的、在司法上主張其權利的期限屆滿的任何情況下，均援引上述基本規範據以違反可適用的法規以試圖彌補有關遺漏行為，那麼就是不正確的。

關於其餘問題，上訴人只希望指責有關行為存有事實前提錯誤的瑕疵，雙重徵稅以及違反法律（即違反法律原則或規範）。

一方面，所謂的事實前提錯誤的瑕疵至多是或者在適用稅法中事實解釋問題對查明事實的定性問題，根本不涉及行政行為核心部分之欠缺。

另一方面，提出的違反法律原則及規範（包括雙重徵稅），也不屬《行政程序法典》第 122 條第 2 款列舉的任何情形之一，或者以明確規定為無效的情形。

我們可以說對於被爭執行為提起的瑕疵即使存在，至多導致《行政程序法典》第 124 條規定的行為之可撤銷。

因此，應當計算上訴的法定期間。

上訴期間之計算

在本案中，稅務行為司法上訴期間是 45 天 — 根據 8 月 12 日第 15/96/M 號法律第 7 條。

司法上訴期間具有實體性質，除非在法律明文規定的情形中，否則既不中止也不中斷，但可因不可歸責於上訴人、及代理人或代表的事件發生而陳述正當障礙¹。

原則上，正如《行政訴訟法典》第 25 條第 3 款規定，《行政訴訟法典》第 25 條第 2 款規定之期間計算 — 可撤銷行為之上訴期間的計算 — 可適用《行政程序法典》（而非如以前的《行政法院訴訟法》第 28 條第 2 款規定的那樣轉用《民法典》）²。

顯然，轉用《行政程序法典》也可適用前述第 15/96/M 號法律第 7 條的規定。

對於司法上訴期間的開始計算，《行政訴訟法典》第 26 條明確規定：

“一、行政行為尚未開始產生效力時，不開始計算提起司法上訴之期間；在公佈通知屬強制性之情況下，如未能透過公佈或通知使人知悉有關決定之含義、作出決定者及有關決定之日期，亦不開始計算提起司法上訴之期間。

二、對明示行為提起司法上訴之期間，按下列規定起算：

a) 如只有公佈或通知屬強制性，則自該公佈或通知作出時起算；

b) 如公佈及通知兩者均屬強制性，則自較後作出之或通知作出時起算。

三、如就明示行為所作之公佈並非強制性，且所作之通知亦非強制性或獲法律免除，則對該行為提起司法上訴之期間，按下列規定起算：

a) 行為於利害關係人在場時以口頭作出者，自作出行為時起算；

b) 屬其他情況者，自實際知悉或按《行政程序法典》第一百二十一條第二款推定知悉有關行為時起算。

四、對默示駁回提起司法上訴之期間，自《行政程序法典》第一百零二條第二款及第三款，以及第一百六十二條所指之期間屆滿時起算。

五、如屬非強制性公佈之行為，檢察院提起司法上訴之期間自第一次通知作出時起算。

六、第一款、第二款及第三款之規定不妨礙對已開始執行之行為提起司法上訴。

七、對行政行為之更正以及對行政行為之公佈或通知所作之更正，均不導致提起司法上訴之期間另行起算，但更正涉及影響對該等行為可否提起司法上訴之事宜者除外。”

2002 年 10 月 28 日，以無回執之掛號信形式將被上訴行為寄送上訴人在 M/1 表格所載申報中指定的地址 — 第 24 頁。

作為一項稅務行為，可適用第 16/84/M 號法令特別規定的延遲期間（按其第 2 條第 3 款，在未陳述該條第 4 款規定的理由的情況下），故認為收件人在郵件日期後 5 日應已收到，換言之，

¹ Vieira de Andrade：《Justiça Administrativa》，第 102 頁。

² 澳門《行政程序法典》第 74 條規定：“期間之計算適用下列規則：

a) 期間自某事件發生之日起開始進行者，該日不計算在內；

b) 期間連續進行，且不論有否任何手續，期間均開始進行；

c) 如期間屆滿之日部門不向公眾開放，或屬正常工作期間而部門不運作者，則其後第一個工作日方為期間屆滿之日。”

認為上訴人於 2002 年 11 月 4 日已確實收到該信件，如未發生期間中止的原因，從該日期開始計算上訴期間 — 根據前述《行政訴訟法典》第 26 條第 2 款 a 項。

法律還規定了可以中止上訴期間進行的狀況。

《行政訴訟法典》第 27 條規定：

“一、在因行政決定而使行為不生效力之期間，提起司法上訴之期間中止計算。

二、如通知時遺漏指出《行政程序法典》第七十條所指之內容，又或公布時未載有該法典第一百一十三條及第一百二十條第四款所列之事項，利害關係人得於十日內向作出行為之實體申請就所欠缺之內容或事項作出通知，又或發出載有該等內容或事項之證明或經認證之影印本；在此情況下，自提出申請之日至作出上述通知或發出有關證明或經認證之影印本之日止，已開始計算之提起司法上訴之期間中止進行。”

在這裏法律規定了其存在構成司法上訴期間中止原因的狀況。為了得益於該規定，其前提是（在只要求通知行為的具體情形中）：

一、通知時遺漏指出《行政程序法典》第 70 條所指之內容；

二、利害關係人於十日內聲請就所欠缺之內容或事項作出通知，又或發出載有該等內容或事項之證明或經認證之影印本。

正如卷宗得出，沒有發現《行政程序法典》第 70 條規定的任何資料的遺漏，因為已經通知了有關決議（即行政行為的全部文本）；還在通知中提到“行政程序的認別，包括指明作出行為者及行為日期、審理行為申訴的有權機關及申訴期間，並指明可否對行為提起司法上訴 — 第 21 頁。

既然不存在對這一期間中止的適用，而且除了通知所載事項外，上訴人也沒有需要為著上訴之效力而聲請其他資料的證明，故上訴期間於 2002 年 12 月 19 日屆滿。

事實上，2002 年 12 月 12 日，上訴人聲請發出有關行為的證明。因此，根據《行政訴訟法典》第 27 條之規定，不能得益於司法上訴期間的中止。

然而，上訴人於 2003 年 1 月 9 日遞交了其上訴聲請，顯然已經超出了第 15/96/M 號法律第 7 條規定的司法上訴之法定期間。

原判是關於司法上訴及時性之先決問題的裁判，而駁回上訴之決定使案件實質審查成為不必要。

原判並無不當，因此須判上訴理由不成立。

俱經考慮，應予裁判。

綜上所述，本中級法院合議庭裁判甲提起的上訴理由不成立。

訴訟費用由上訴人承擔，司法費定為 4 個計算單位。

蔡武彬（裁判書製作法官）— João A. G. Gil de Oliveira（趙約翰）— 賴健雄（本人贊同裁判，但鑑於 110/99/M 號法令 —《行政訴訟法典》之序言法規 — 第 7 條之規定 — 對於第 15/96/M 號法律第 7 條的有效性有所保留）。