(譯本)

《機動車輛稅規章》中之稅務違法行為
稅務違例訴訟程序的步驟
處罰程序之預先聽證
辯論原則

摘要

一、如《機動車輛稅規章》(RIVM)第38條第1款具體規定了罰款的科處是透過1946年4月27日第922號立法性法規(DIL)所設定的違例訴訟程序進行，而該程序又明確顧及臨時結算和相關答辯的期限，因此該些程序應被採用。

二、早於1946年4月27日之立法性法規(DIL)第922號，已對稅務違法行為確立了一項原則，之後以與稅務法律關係有關之各種規章發展及建立為納稅人的基本權利，此原則就是聽證權利及辯論原則。

三、在處罰程序之範疇內，預先聽證表現為藉由保障市民在行政當局的徵稅程序中作出與其利益有關的決定或審議時之參與權，以使其權利得以表達。

四、按《機動車輛稅規章》第45條第2款的各項的規定，私人可依其意願採取非司法申訴的手段，尤其包括向行為作出者提出聲明異議，這與辯護權利並無矛盾。

2003年11月13日合議庭裁判書

第139/2002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

甲有限公司因財政司司長駁回其對稅捐廳(DCI)廳長於1998年7月27日的處罰批示而作出之必要訴願，在法定期限內提起撤銷性之司法上訴。

該批示是根據事實作出時正在生效之《機動車輛稅規章》(RIVM)，即8月19日第20/96/M號法律第30條第2款a項的規定，對其科處澳門幣10萬元之罰款。

該罰款的科處是因其違反了《機動車輛稅規章》第8條第1款之規定，即對公開出售的價格更改沒有作出預先通知。

2000年9月8日行政法院法官作出判決，否決第187/199-CF號卷宗之請求，隨後甲有限公司向中級法院提起上訴。

2001年6月28日本審級合議庭裁定上訴理由成立，撤銷行政法院法官的判決，並決定訴訟繼續進行，以審理案中的實體問題。

該異議導致上訴理由成立，行政法院透過2002年4月16日作出的判決宣告稅捐廳廳長之行為無效。

本上訴是針對以上之裁決提起。

Carlos F. A. Ávila (艾衛立)，以財政司司長的身分，對行政法院法官撤銷其於1998年9月23日對甲有限公司之訴願所作之駁回批示提起上訴。在駁回該訴願之批示中，維持了稅捐廳廳長根據《機動車輛稅規章》第30條第2款a項(8月19日第20/90/M號法律通過以及被第7/98/M

號法律修改)所作出之科處澳門幣 10 萬元(壹拾萬元)罰款的處罰行為。而撤銷批示的原因為沒有尊重違法者之辯論權利以及沒有進行稅務違例訴訟程序或等同程序, **上訴陳述**主要如下:

行政法院於 2002 年 4 月 16 日作出之判決,對《機動車輛稅規章》第 38 條及第 39 條的解釋及適用上存有錯誤。

1946 年 4 月 27 日第 922 號立法性法規的第 6 條獨一條款並不適用於《機動車輛稅規章》之第 38 條第 1 至 4 款與第 39 條第 1 款。

上述法規規定是因應特殊時期的實際情況而作出之特殊規範,與法官閣下引自第 35/94/M 號法令通過實施的《行政程序法典》第 89 條第 1 款規定之法律的普遍性原則不同。

第 922 號立法性法規第 6 條獨一條款與《機動車輛稅規章》中之規定,兩者之間明顯不相配合,該判決不可否定《機動車輛稅規章》所建立之內容及價值,捨棄主要法律(《機動車輛稅規章》)的規定而採用一輔助性之法規(立法性法規第 922 號)。

稅務刑事法律規範之嚴格合法性原則是禁止對其所涉及的基本問題採取類推解釋,而相關問題只能由有權之立法機構負責修改。

基此得出的**結論**是,上訴所針對的判決應被撤銷以回應法律之一致性,並維持 1998 年 7 月 27 日稅捐廳廳長之批示,給予本上訴理由成立。

*

並沒有提出反駁性陳述。

*

檢察院司法官閣下所確立的意見內容綜合如下:

上訴人擬引用同一規章第 38 條第 4 款及第 39 條第 1 款的規定 — 處罰批示應於 15 日內通知違法者,罰款應於該批示通知日起之 10 日內繳納 — 《機動車輛稅規章》並沒有列明執行任何稅項或罰款之臨時清繳,亦沒有對處罰批示預設任何辯論期限,法院對其解釋為“違反稅務體系之單一性原則……”,因而本案判決違反了上述《機動車輛稅規章》中特定規範中法律的一般原則。

但坦言也不見得是這樣。

《機動車輛稅規章》中之一實質性之規範(第 38 條第 1 款)規定罰款的科處需根據 1946 年 4 月 27 日的第 922 號立法性法規所規定,透過違例訴訟程序來進行,而該程序明確指出臨時清算以及作出相關辯護的期限。

第 38 條第 4 款以及第 39 條第 1 款所規定之“**處罰批示**”須理解為第 38 條第 1 款所規定的違例訴訟程序的後續行為,看不到為何不能於這樣認為的相關規定互相兼容。

事實上,私人可根據第 45 條第 2 款的各項規定作出非司法申訴的途徑,尤其包括向行為作出者作聲明異議,而該規定與第 922 號立法性法規規定之辯護權利並無矛盾:如有的話,那麼,是否所有利害關係人有權於最終決定作出前在程序中陳述意見這點(事先之聽證),又會對非訴訟途徑帶來衝擊,很明顯這是絕對荒謬的。

最後,如以“符合現實之解釋”為據而作出上訴,該意願剛巧與上訴人所期待的適得其反:今天,行政當局新的組織價值比過往更多,維護私人保障,賦予辯護、提出反對及作答之權利,構建出不可置疑的內容,通過對價值及利益之間的適當計算及衡量,以期最後得出一平衡、合理以及合乎邏輯之決定。

*

法定檢閱已適時完成。

*

二、事實

雖然上訴人沒有在本案中提出質疑,但適宜把以下事實被視為確鑿,以供參考:

1998 年 7 月 27 日,財政司稅捐廳廳長通知司法上訴程序中之上訴人(甲有限公司),由於其車輛所申報之公開售價低於其真正價格,根據《機動車輛稅規章》(經 8 月 19 日之第 20/96/M 號法律通過並被第 7/98/M 號法律所修改)第 30 條第 2 款 a 項規定,對其科處澳門幣 10 萬(壹

拾萬)元罰款,就該決定可向稅捐廳廳長作出聲明異議或向財政司司長作出必要訴願。

1998年8月13日,上訴人甲有限公司就該決定向財政司司長提出訴願。

經接受甲有限公司所提出的論點後,報告書第190/DTJ/98-235/RFM/98號認為由於在該處罰決定中缺乏提及該決定日期,因此建議根據1994年《行政程序法典》第67條b項規定,對被通知的行為的內容,重新再作出通知。

財政司司長接納該意見。

1998年10月30日,稅捐廳廳長重新作出通知。

第一次通知書之內容如下:

“稅捐廳
機動車輛稅
通知命令狀
稅捐廳廳長, ORIETA, 劉玉葉,
案卷編號第260/98/AUTO/DIFT 號
本人通知
甲有限公司
地址為澳門[...]
稅務稽查廳

由於所申報之售價低於實際價格(發售價),因而違反了8月19日第20/96/M號法律通過之《機動車輛稅規章》第8條第1項規定,按照該規章第30條第2款a項之內容,對台端車行科處澳門幣10萬元(壹拾萬澳門幣)罰款,按該規章第38條第1款規定,該罰款應於十(10)天內繳納。而依照上述規章第40條規定,如在罰款繳納期內不繳交所定之罰款,則交由法院執行徵收。

針對本行為,台端可以:

自本通知日期起計之十五(15)日期間內,向稅捐廳廳長作出聲明異議(《機動車輛稅規章》第44條第1款及第2款a)項以及第45條a)項).....

自本通知日期起計之三十(30)日期間內,向財政司司長提起必要訴願(《機動車輛稅規章》第44條第1款及第2款b)項以及第47條第1款).....

澳門,1998年7月27日

稅捐廳廳長
簽名.....”

第二次通知書之內容如下:

“稅捐廳
機動車輛稅
通知命令狀
稅捐廳廳長, ORIETA, 劉玉葉
案卷編號第260/98/AUTO/DIFT 號
本人通知
甲有限公司
地址為澳門[...]
稅務稽查廳

為取代稅捐廳廳長之前於1998年7月27日所作出之通知,按照有關的書面材料,證實於1997年9月至1998年4月期間,沒有按照《機動車輛稅規章》第8條第1款(第2部份)規定,對於公開售價之更改,事先透過M/3表格作出聲明,而考慮到圍繞違法實施的各種情況,尤其是違法程度之輕重以及違法者之過錯,根據所述規章之第37條,第31條第1款及第2款a)項規定,向台端車行科處澳門幣10萬元(壹拾萬澳門圓)罰款。

本人並通知,自本通知之日期起,台端可以:

於十（10）日期間內繳納所述罰款，否則交由法院執行徵收；

與此同時謹具移審效力，可提出：

於15（十五）日期間內，向行為作出者提出非訴訟性之聲明異議；

於30（三十）日期間內，向澳門財政司司長提起必要訴願。而《機動車輛稅規章》第49條a項的規定，明確保障針對財政司司長對必要訴願所作出之決定而提起的司法上訴。

財政司司長所作批示之內容如下：

“致技術法律廳，同意所作之建議。 副本交：稅捐廳

簽名 1998年9月23日”

所作之建議內容如下：

“意見：

副司長閣下，

茲呈上嚴格遵照《行政程序法典》第67條規定，並在稅捐廳的協助下按建議草稿制作的具條件寄予上訴人新的通知書，以修正先前已發出的、作為本案訴願標的之最初處罰批示所作的通知書。現須徵得上級同意。

敬請閣下考慮！

1998年9月10日”

“司長閣下：

本意見對發予甲有限公司之通知書得出以下結論。由於只缺乏指出實施行為的日期，因而須重新發出包括指出該日期之通知書。在此建議適用之通知書草稿，應獲閣下同意。當中維持上訴針對之行為，同時強調對先置問題之分析及所得出的結論，以使該公司追認 Dra. XXX 於本案作為無因管理所作出的行為。

1998年9月21日”

最初之報告如下：

“甲有限公司

機動車輛稅之必要訴願

副司長閣下：

為執行法律技術廳廳長之批示，現對上述納稅人向財政司司長所作出之訴願發出意見，該訴願之標的為稅捐廳廳長根據8月19日第20/96/M號法律通過的《機動車輛稅規章》第30條第2款a項規定所作出之處罰批示。”

三、理據

本上訴案之標的 — 是否撤銷行政法院2002年4月16日作出的判決，該判決裁定“甲有限公司”針對財政司司長所作出的司法申訴勝訴，宣告1998年9月23日作出之批示無效，該批示針對訴願作出，當中維持稅捐廳廳長的處罰行為，而據有關陳述所得的“結論”，其被歸責為存有法律上之錯誤，具體上說是不正確解釋及適用《機動車輛稅規章》第38及第39條之規定 — 現在，對於在1998年發生之稅務違法行為，基本上是要確定在《機動車輛稅規章》所規範的範疇內，有關的處罰程序是否需按照1946年4月27日通過之第922號立法性法規的規定，而須作出違例訴訟程序手續。

原審法官對該些規範之概念理解為，當違法案卷被提起時，涉嫌違法者的答辯權利或辯論權利應當得到保障，屬程序形式的基本及保證，對其遺漏將導致程序上之瑕疵，尤其對最後決定而言。

不管上述法例是透過1999年12月20日通過之《回歸法》第4條第8款過渡至澳門特別行政區，重要的是在處罰程序中必須尊重違法者的辯論權利，否則被作出之決定為無效，而該辯論權利為基本權利，根據現行之《行政程序法典》第114條第2款d項規定，把其遺漏會導致所作出的決定為無效，而10月4日頒布的第52/99/M號法令更對該事項加以強化，在第11條中清楚說明，如不能保障行政違法者之聽證及辯護權利，所作之決定將無效，該些權利被確立為行政處

罰程序中的基本權利。

因此，“該決定由於遺漏其基本形式，特別是沒有作出稅務違例訴訟程序或等同之程序，此決定具有導致其被撤銷之關鍵性瑕疵。”

上訴人對於行政法院作出之解釋不服，原因為採用第 922 號立法性法規第 6 條獨一條款之規定以解決 1998 年的違法事件，違反了稅務體系單一性原則，認為該法規有關違例訴訟程序的規定是以一符合現實之解釋而繼續被行使，其屬階段性並只具補充性質，並強調稅捐廳廳長所作出之處罰決定可被適當的非司法申訴程序所左右，立稅人的權利因而得到保障。

其更確定指出，雖然法官閣下對立法者予以引用之第 922 號立法性法規加以肯定，但其並不符合《機動車輛稅規章》法律中之字義及精神，當考慮到被上訴的判決將導致的結果，會發現被適用的規範之間，或者是第 922 號立法性法規第 6 條獨一條款以及《機動車輛稅規章》第 38 條第 4 款及第 39 條第 1 款之規定之間存在矛盾。《機動車輛稅規章》明確地列明處罰批示應通知違法者，並規定罰款的繳付由接收通知之 10 天內作出，而這點與立法者於第 922 號立法性法規的第 6 條獨一條款所規定的程序相異。

倘完全適用立法性法規第 922 號第 2 章之規定，就不會有立即發出處罰批示通知，亦不會設定 10 天內付款期限的條款。

對上訴人創作之詮釋不敢苟同，雖然是出盡心思，但其脫離了已建立的稅務違法行為制度，《機動車輛稅規章》第 38 條第 1 款對法規之引用明確規定“罰款之科處是根據 1946 年 4 月 27 日第 922 號立法性法規所規定的違例訴訟程序進行。”

由於推理清晰，我們同意案中檢察院法官之立場，“當中提出質疑如果《機動車輛稅規章》中的一實質性規範（第 38 條第 1 款）規定科處罰款需透過 1946 年 4 月 27 日第 922 號立法性法規中規定的違例訴訟程序執行，而該程序又確能顧及到臨時結算及相關之答辯期間，哪麼怎可能肯定說《機動車輛稅規章》沒有對這程序作出預計？

難道《機動車輛稅規章》第 38 條第 1 款不是《機動車輛稅規章》中之一部份？

無疑第 922 號立法性法規具有值得尊敬之歷史 — 56 年 — 但肯定的是立法者已通過 8 月 24 日第 7/98/M 號法律 — 《機動車輛稅規章》的重點作出更改 — 清楚及明確表明希望在相關規定的制度內科處罰款程序是依循該古老法規的規定執行。”

其次，並不見得立法性法規第 6 條之規範與在違反行為發生之日期時正生效的《機動車輛稅規章》第 38 條第 4 款以及第 39 條第 1 款間有任何矛盾。

《機動車輛稅規章》第 38 條第 1 款（分別經 8 月 24 日及 4 月 19 日由第 7/98/M 號法律及第 1/99/M 號法律而作出之修改版本）規定罰款須依據 1946 年 4 月 27 日第 922 號立法性法規（DIL922）規定的違例訴訟程序科處。

《機動車輛稅規章》第 38 條第 3 款規定應將列明適當依據之處罰批示於 15 日內通知違法者。

《機動車輛稅規章》第 39 條第 1 款規定罰款應於處罰批示通知日起之 10 日內繳付。而立法性法規第 922 號第 6 條則規定：

“依據第 3、第 4 及第 5 條規定作出之筆錄，要於 3 天內寄送或提交予政府庫房秘書或代表官員，只要其不是筆錄製作人。

該條獨一條款規定：

“稅務執行處秘書或代表官員將作出批示，當中列明違法行為之標的以及被觸犯的法例，有關稅款之臨時清算，罰款以及印花稅；其後根據該批示通知違法者在 5 天內對其違法行為作出申辯，否則會對有關稅款、罰款以及所欠印花稅進行處罰及執程序...”

由此可見，手續之間不見得互相混淆，早在 1946 年的法規中已對稅務違法行為確立了一項原則，之後以與稅務法律關係有關之各種規章發展及建立為納稅人的基本權利，此原則就是聽證權利及辯論原則。似乎清楚的是第 38 條第 4 款和 39 條第 1 款所規定的“處罰批示”，須根據所提及的法規展開違例訴訟程序之適當手續後才可作出之行為。

在處罰程序之範疇內，預先聽證表現為藉由保障市民在行政當局的徵稅程序中作出與其利益

有關的決定或審議時之參與權，以使其權利得以表達¹。

該些權利不可與現行之《機動車輛稅規章》第 45 條所述的非訴訟申訴之可能性相混淆。檢察院意見指出“事實上，私人可根據第 45 條第 2 款的各項規定作出非司法申訴的途徑，尤其包括向行為作出者作聲明異議，而該規定與第 922 號立法性法規規定之辯護權利並無矛盾：如有的話，那麼，是否所有利害關係人有權於最終決定作出前在程序中陳述意見這點（事先之聽證），又會對非訴訟途徑帶來衝擊，很明顯這是絕對荒謬的。

決定作出前之辯護及聽證權利是一回事，而申訴權利，無論是非司法申訴，還是司法申訴，又是另一回事，兩者不可混為一談。”

對於所稱的“符合現實之解釋”並不苟同，因為正如以上所述，徵稅法律規章，特別對稅務行政範疇中輕微違反程序之規範，規定行政當局有義務在作出任何處罰前對利害關係人作出聽證。而經第 5/2002 號法律通過的新的《機動車輛稅規章》，其第 36 條規定罰款係透過行政違法程序而科處，而 10 月 4 日第 52/99/M 號法令明確規定“應確保違法者之聽證及辯護權利，否則所作之處罰決定無效。”（上述之最後法規第 11 條第 2 款）

最後，對可能違背“法律體系之單一性”提出一點意見。舊時期分散之稅收程序法規，不可作為藉口以拒絕在違法行為作出時，為主導性法規所接受的針對某指定稅項而設之特定法規的明確適用性。當時的澳門，無論對於稅務行政部門人員稅收行為合法性的審判，還是納稅人或第三者之違法所引起的審判，又或是稅務債項之強制徵收等的紀律性規範，均沒有訂定一套統一的法規。其內容只散見於 1946 年 4 月 27 日第 922 號立法性法規，《稅務執行法典》（1950 年 12 月 12 日第 38088 號命令）以及一些稅務規章中。而 1946 年 4 月 27 日的立法性法規雖然已非常過時，但當中仍有某部份材料可作參考，且作為一部普遍適用於不同稅項之稅務程序法典，更明顯的是需要趕緊為所有稅項之普遍徵稅程序或步驟系統化。²

基此，無須更多的論述，現作出裁決。

四、裁決

基於以上理由，合議庭**裁定駁回上訴**。

上訴實體被豁免司法收費。

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

¹ Vitor Faveiro：《O Estatuto do Contribuinte》，2002 年，第 976 頁。

² Rato Rainha：《Apontamentos de Dto Fiscal, Macau》1996 年，第 28 頁。