

(譯本)

B 組所得補充稅 針對執行政程序提起的反對 課稅行為 針對稅務執行政程序提起反對的依據的限定性 關於可課稅收益的通知 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、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，而至少是證明通知的寄送符合法律規定，其中包括將通知寄送至納稅人的住所或總部。

三、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。

四、課稅行為是構建在行政行為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為。至於課稅行為，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）被視為合法活動的最基本要求。

五、由於需要對程序進行司法監督，而監督是通過檢查行為的手續和依據來實現，所以取得的方式以及形成行為的任何步驟都應該外在化，而只有當相對人知悉之後，外在化方有效力。

六、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 94/2003 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

財政局稅務執行處處長對行政法院 2002 年 7 月 24 日的裁判提起上訴。行政法院因有關執行憑證的不可執行性和執行中的欠繳稅款的可要求性，裁判**甲有限公司**針對財政局對其提起的支付 B 組的所得補充稅的執行政程序的反對理由成立。上訴人的基本陳述綜合如下：

本上訴針對的是行政法院裁定反對執行政程序的理由成立的裁判。該裁判宣告有關執行政程序消滅，並裁定有關執行憑證為不可執行和有關欠繳稅款為不可要求清償。

在申辯狀列舉的九條依據中，只有未就可課稅資料的核定作出通知這一條成立，而初審法院將

其裁判建基於這一重要手續的忽略之上。

由於通知信函被退還，初審法院認為沒有向被執行人作出通知，從而沒有向被執行人提供根據《所得補充稅章程》第 44 條和第 88 條的規定，針對相關核定提起非司法申駁或司法申駁的可能性，因為裁定此瑕疵成立。

《稅務執行法典》第 169 條明確列舉了可以構成經簡單申請提起執行程序的反對的依據，而從中可以看到，沒有就可課稅資料的核定作出通知不構成提起反對的依據。

初審法院在有關裁決的理由說明上是不正確的，因為上述掛號信函的退還不等於沒有作出通知。不能接受被執行人沒有接獲稅務當局有關其可課稅收益的核定的通知。

有關對於可課稅資料作出通知的所有規定均得到遵守，因此被執行人確實已接獲有關核定的通知。

3 月 24 日第 16/84/M 號法令第 2 條第 3 款規定，“按照上數款之規定作出之通傳及通知，係推定在掛號郵遞日期後之第五天...被通知”。

從現受質疑的判決中可證明曾向被執行人正確地發出了關於可課稅資料核定的通知，這一通知經郵局發出，後因無人接收而被退還。

儘管信函被退還，但存在有利於行政當局的通知推定，並根據這一推定開始計算對有關核定行為提起申駁的期限。

納稅人有義務取得郵政局因其過錯而未送交信函的合理解釋。

否則（納稅人）在獲知所有課稅行為方面沒有保護自身利益，也無法使用所擁有的法定保障對有關課稅行為作出反應。

認為計稅程序從未完結和認為行政當局不得實施稅務執行的爭辯是不能成立的。

因此，（上訴人）得出**結論**，應廢止被上訴的判決及其法律後果，而有關執行程序應按其規定繼續進行直至完畢。

現被上訴人“**甲有限公司**”提出答辯狀，其內容概述如下：

財政局局長及其當然代表稅務執行處處長對初審法官的判決提起上訴。該判決裁定對執行程序提起的反對理由成立，並宣告有關執行憑證為不可執行，以及有關執行中的欠繳稅款為不可要求清償。

與所爭辯的相反，被上訴人確實沒有就有關稅項的核定和結算獲得通知，而稅務當局絕對沒有遵守通知納稅人的最基本的規定，即向被上訴人的稅務住所寄送有關通知。

的確，有關通知肯定地必須寄送至被上訴人公司的總部，而相關住址已在為 3 月 24 日第 16/84/M 號法令第 3 條第 1 款規定的效力在作出的收益申報書中指明。稅務當局完全知悉有關住址，而絕不應該（將通知）寄送到一個與被上訴人無關的住址，而在實際中發出的正是後者。

根據 3 月 24 日第 16/84/M 號法令第 2 條第 3 款作出的通知推定，僅適用於稅務當局已將有關通知寄送至正確的住址 — 被上訴人的稅務住所這一情況，而在本案中這一情況明顯地沒有發生。

由於沒有接獲關於可課稅資料核定的通知，所以被上訴人無法行使法律賦予他的申駁權力。

因此，沒有作出有關通知構成重要程序的忽略，而後者導致有關核定不產生效力，以及因而造成的結算的可撤銷性。

另一方面，至於結算，結算自然受強制性通知的約束，否則不產生效力（《行政程序法典》第 68 條 b 項和第 121 條第 1 款）。

這是因為，自動繳納與強制繳納是相互分隔的不同階段（《所得補充稅章程》第 59 條第 3 款及《行政程序法典》第 142 條第 1 款）。只有當自動繳納期告滿後，如已結算的稅款未清償，方實施強制繳納。

本案涉及的是稅務當局於 2000 年 7 月作出所得補充稅的附加核定，而被上訴人只有在接獲稅務當局通過結算通知寄送的繳付文件之後，方能繳付這一稅款。

然而，稅務機關並未向被上訴人作出結算通知，因此也就沒有通知該公司進行有關稅款的自動繳納，這就意味，由於自動繳納的相關期限尚未告滿，所以該執行中的欠繳稅款不是可強制要求清償的。

由於未就結算作出通知，致使自動繳納期限尚未告滿，所以被上訴人並未延期繳納。因此，有關執行中的欠繳稅款具有不可要求性。

沒有就結算作出通知致使有關執行中的欠繳稅款成為不可要求清償的。

因在除斥期間提起稅務執行程序——正如在本案所發生的，應繳稅款結算的欠缺導致結算無效，因此，有關執行中的欠繳稅款具有不可要求性，這構成反對的依據。

因沒有向被上訴人作出有關可課稅資料核定的通知，所以計稅程序沒有完結，這就導致有關核定不產生效力，以及因此而造成的結算的可撤銷性。

得出的另一個結論是，因同樣沒有向被上訴人作出有關稅項結算的通知，所以計稅程序沒有完結，這就導致結算無效，因此，有關執行中的欠繳稅款具有不可要求性，這構成反對的依據。

其餘的爭辯中，被上訴人還以傳喚的無效和被上訴人的非正當性支持其對執行程序的反對。這些問題屬本庭依職權審理事項，故在此予以討論。

至於第一項爭辯（傳喚的無效），（被上訴人）辯稱傳喚被上訴人的行為由行政當局一名工作人員命令作出。這名工作人員作出有關行為時所代表的是稅務執行處處長，而後者又是財政局局長的當然代表。這一傳喚行為沾有越權瑕疵，而根據 1999 年《行政程序法典》第 123 條的規定，這一傳喚行為無效。

無論是否作出無效宣告，無效行為不產生任何法律效果。而無效性可由任何利害關係人隨時聲請，並可由任何行政機關或法院隨時宣告（《行政程序法典》第 123 條第 1 款和第 2 款）。

賦予稅務執行處在稅務執行程序中傳喚被執行人權力的法律規定是違憲的，因為違反了《澳門特別行政區基本法》第 11 條第 2 款規定的權力分立的原則。

被上訴人是非正當當事人，因已證明被上訴人不是澳門財政局財稅廳推定的收益所涉及的資產的實際擁有人。

1999 年上訴人在有關土地的利用方面沒有獲得任何收益，因為 1991 年將該不動產事實讓與第三者，並從此不再擁有有關土地。

鑑此，被上訴人得出**結論**，本上訴應被視為理由不成立，並對被上訴裁判的決定部分予以確認。

此外，還應宣告傳喚被上訴人的行為無效，因為該行為沾有越權瑕疵。

還應宣告賦予稅務執行處在稅務執行程序中傳喚被執行人權力的法律規定是違憲和違法的，因為違反了《澳門特別行政區基本法》第 11 條第 2 款規定的權力分立的原則。

最後，還應宣告被上訴人為本案的非正當當事人，並承擔由此產生的法律後果。

檢察院司法官發出了意見書，其基本觀點如下：

存在由於其本身的性質而在針對執行程序的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嚴重和如此明顯，以致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，其中包括不產生效力的情況。

因此，以上情況為例外情況。在這些情況中，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為得提起司法上訴的規定（《行政程序法典》第 14 條）。

本案包括在上述情況之中。在本案中，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。

因此，由於沒有就可課稅資料作出通知導致有關行為不產生效力，所以必需承認前者為反對的正當理由。

因此主張沒有作出通知，儘管（上訴人）在卷宗中適時但卻徒勞無功地試圖合理說明稅務當局在向納稅人就課稅資料作出通知時所使用的住址，因為據稱該住址與有關納稅人的活動並無聯繫。

為了得出已作出通知的推定，必需確定有關通知是否確實發送到納稅人正確的稅務住址。然而，

在本案中，被上訴人過去一直表示，而現在本上訴案中繼續表示，他與有關函件的投遞住址沒有任何關係。

鑑此，所得出的**結論**是，由於上述理由說明的不足，受質疑的判決所作出的理解完全成立，因此必需予以維持。

*

法定檢閱已畢。

*

二、事實

以下事實被視為確鑿：

被執行人 — 甲有限公司被稅務執行處傳喚，以清繳對政府庫房的欠款澳門幣 3,208,308 元。此欠款涉及的是 1999 年營業年度 B 組所得補充稅。該公司通過載於本案卷宗第 27 頁及續後各頁的申請書針對上述執执行程序提起反對。

對於被執行公司，稅務當局確實確定了其 1999 年營業年度的所得補充稅的可課稅收益為澳門幣 20,370,200 元。這一收益涉及由位於外港新填海區（NAPE）的“XXX”地段土地的讓與而產生的估定利潤。該地段土地在澳門物業登記局簿冊 XXX 第 XXX 頁登記，登記號碼 XXX，房地產記錄登錄編號 XXX，分層所有權設立登錄於簿冊 XXX，登錄編號 XXX。

由於未清繳所欠稅款，向被執行公司提起執执行程序，並向其發出要求清繳所欠稅款澳門幣 3,208,308 元，否則將查封其財產的傳喚。

第 2000-02-00069 追收證明 — 有關執程序的執行憑證 — 於 2000 年 12 月 4 日發出（卷宗第 2 頁文件）。

被執行公司於 2001 年 6 月 11 日提起聲明異議（卷宗第 146 頁文件），辯稱從未接獲除此之外的任何其他通知。

目的在於對有關收益核定作出通知的第 RR000324676MO 號掛號信函被退回（卷宗第 132 頁文件）。

被執行公司 — 現上訴人的總部位於澳門 XXX 第 XXX 層（參見卷宗第 11 頁及續後各頁和第 291 頁的商業登記證明）。

上述住址載於有關該公司 1999 年營業年度的匯總、核定和結算表中（第 129 頁文件）。

卷宗中有兩份關於 1999 年營業年度的匯總、核定和結算表。一份是關於 73274 號房地產記錄的匯總、核定和結算表（見第 130 頁），本案中受到被上訴人質疑的澳門幣 20,370,200 元的可課稅資料就是依據此表核定得出的。從載於本案卷宗第 128 頁的財政局的公函可以得知，另一份是關於第 0032563 號記錄的匯總、核定和結算表（見第 129 頁）。前一份表中載有被上訴公司的總部住址，而在後一份表中則載有另一個住址：澳門 XXX 樓 XXX 單位。

三、依據

本上訴的標的 — **確認還是廢止第一審級法院的判決** — 要求對由現上訴人的陳述所界定的下列問題作出分析：

- 針對稅務執执行程序提起反對的依據的限定性；
- 對於可課稅收益的核定作出通知的重要程序；
- 有關憑證的不可執行性。

*

（一）上訴人認為沒有作出關於可課稅資料的通知不構成提起反對的依據，因為《稅務執行法典》第 169 條明確列舉了可以構成經簡單申請提起的對執程序的反對的依據，因此證明沒有就可課稅資料作出通知不是提起反對的依據之一。

這樣，認為《稅務執行法典》第 169 條屬舉例性質的解釋受到質疑，這就導致產生在執行範疇對一個問題（可能沒有作出通知）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。

我們贊同在該條款中以及在現行規範性框架中所列舉的依據為非限定性這一立場。

在針對已作出行為的反應方面，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（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時所產生的嗣後非正當性（對於執行程序的反對）。

申訴的訴訟標的是受到行政行為損害的個人所主張的實體權利，因此所審理的是在行政行為作出時存在的事實狀況和法律狀況。反對的訴訟標的是作為執行依據的執行憑證本身，因此所審理的是那些因在執行開始時存在與實質狀況不相符的情況，從而可能使執行成為不公平和不正當的執行的嗣後依據。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“已決定的情況”或“已解決的情況”）。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，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的單純的程序措施。

關於這一點，在此提醒注意本法院已採取的以下立場¹：

“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

¹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。

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），或學說²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）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，而至少是證明通知的寄送符合法律規定，其中包括將通知寄送至納稅人的住所或總部。

由於這一缺失，疑點利益只能歸納稅人，從而得出以下結論：納稅人針對可課稅資料提起的申訴具有適時性。

根據 3 月 24 日第 16/84/M 號法令第 2 條第 3 款的規定，確實存在有利於稅務當局的通知推定，而納稅人“有義務取得郵政局因其過錯而未送交信函的合理解釋”。

然而，通知必需遵守法定程序，其中包括將信函寄送至一個必需與納稅人的活動有關聯的住址。

上訴人承認向被上訴人寄送的具有確定收益效力的第 RR000324676MO 號信函/通知確實被退還，但卻辯稱信函的退還不等於沒有作出通知。

被上訴人確實沒有接獲關於稅額核定和結算的通知，而且不應作出相關的接獲通知推定，因為稅務當局沒有遵守將有關通知寄送至被上訴人的稅務住所這一基本規定。

的確，有關的通知本應寄送到位於澳門 XXX 第 XXX 層的被上訴人公司的總部（參見卷宗第 11 頁及續後各頁和第 292 頁的商業登記證明），而這一住址據推測已在為 3 月 24 日第 16/84/M 號法令第 3 條第 1 款規定的效力作出的收益申報書中指明。如果情況不是如此，稅務當局本應證明現被上訴人指明的是另外一個住址，而且通知信函被寄送至這一地址。

但是稅務當局並沒有這樣做。在上訴案查證這一要素的階段，面對檢察院非常適時和認真的關注，稅務當局沒有提供任何資料，以便澄清為何信函被寄送至另外一個住址，即澳門 XXX 樓 XXX 單位。

然而，經分析有關公司 1999 營業年度的匯總、核定和結算表（卷宗第 129 頁）所得出的推論是，稅務當局當時知曉被執行人總部的住址。

這樣就明白了信函被退還的原因。但是，與上訴人試圖使人們相信的相反，信函之所以被退還完全是由於稅務當局的過錯所致，因為稅務當局完全知曉被上訴人的稅務住址，但卻根本沒有將這一住址在通知上指明。

因此得出的結論是，被上訴人沒有接獲關於稅額的核定和結算的通知，而且不能作出相關接獲通知推定，以及由此產生的所有法律後果。

（三）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³。

在這一範圍內，上述行為的實施必需通過向納稅人作出的通知使利害關係人知悉，使其有可能且有機會對可課稅資料的核定提出聲明異議。

那麼，由於被上訴人沒接受關於可課稅資料核定的通知，所以被上訴人無法行使法律賦予他的申駁權力。

因此，沒有作出有關通知構成重要程序的忽略，而後者導致有關核定不產生效力，以及因而造成的結算的可撤銷性。

另一方面，至於結算，結算自然受強制性通知的約束，否則不產生效力（《行政程序法典》第 68 條 b 項及第 121 條第 1 款）。

自動繳納階段與強制繳納階段（《所得補充稅章程》第 59 條第 3 款及澳門《行政程序法典》第 142 條第 1 款是相互分隔的，只有自動繳納期告滿後，方得實施強制繳納。

本案涉及的是稅務當局於 2000 年 7 月作出的所得補充稅的核定，而被上訴人只有在接獲稅務當

² 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）。

³ Braz Teixeira：《Princípios de Dto Fiscal》，1979 年，第 226 頁。

局通過結算通知寄送的繳付文件之後，方能繳付這一稅款。

由於未就結算作出通知，致使自動繳納期限尚未告滿，所以被上訴人並未延期繳納。因此，有關執行中的欠繳稅款具有不可要求性。

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，其中通知納稅人是已作出行為的效力的條件。

課稅行為是構建在行政行為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為⁴。至於課稅行為，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）被視為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為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為的手續和依據來實現，所以取得的方式以及形成行為的任何步驟都應該外在化，而只有當相對人知悉之後，外在化方有效力。

稅務執行程序涉及的是一個行政行為的執行，與其他行政行為的執行不同的是，稅務執行的程序更為嚴格，因為所涉及的是金錢債務（見《行政程序法典》第 142 條）。

為了使行政行為獲得正當的執行 — 不論是否強制性執行，行政行為必需是有效力的（參見《行政程序法典》第 117 條和第 136 條），因為不具有效力行為的法律的或實質的執行均為違法。只要尚未作出通知，一個行政行為就未形成，因為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⁵。

由此不難得出結論，一個不具有效力的行為，即一個就其執行力而言尚不完備的行為，其執行具有違法性。

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追數期。在此，通知具有執行的重要前提的作用⁶。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為的其他申訴中審理。

鑑於所列舉的理由，原審判決不應受到任何指責。無需審理已確認的事項。正如被上訴人所訴求的，上訴案並未涉及該等事項。

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。

因上訴實體之豁免，而無需繳納訴訟費用。

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

⁴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 號，第 48 頁，及《Direito Tributário》，1997 年，第 209 頁起及續後數頁。

⁵Diogo Leite Campos：《Dto Tributário》，1997 年，第 203 頁。

⁶Feitas do Amaral：《Curso de Dto Administrativo》，第 2 卷，2001 年，第 486 頁。