

(譯本)

通知 所得補充稅 課稅訴訟

摘要

一、依照稅務法律發出的通知或通傳，應寄往納稅人在有關稅務範疇中遞交的聲明所指明的居所或住址。

二、推定郵遞通知於郵政掛號日之後第五天作出（如該日非為工作日，則推定為於該日隨後之第一個工作日作出），即使信件被退回亦然。

三、如納稅人證明通知並非寄往其在程序中載明的住址，可推翻上述推定。

四、納稅人負責在每項程序中保持住址的更新，向稅務當局提供的其他資料中所載住址並不重要，但顯著的情形或一般知悉的情形除外。

2002年1月10日合議庭裁判書

第220/2001號案件

裁判書製作法官：Sebastião Póvoas（白富華）

澳門特別行政區中級法院合議庭裁判

甲，居所（住址）位於澳門 XXX，就針對其提起的、繳納 1994 年 B 組所得補充稅澳門幣 87,795 之稅務執行，提出反對。

行政法院裁定該項反對之理由不成立。

不服該裁定，提起本項對司法裁判之上訴。

其上訴陳述書之結論為：

— 被上訴之判決在視為獲證明的若干事實方面不準確，並忽略了其他事實，尤其忽略了承認下列事實：與可課稅收益之通知一起發出了兩份關於結算之通知（均因收件人未簽收而退還發件人）；

— 該判決還忽略了一項已獲證明的事實：財政局自 1990 年起就知悉上訴人之常居所；

— 法律要求已核定的可課稅資料應通知納稅人（澳門《所得補充稅規章》（RICR）第 43 條）；

— 如法律要求行為之公開而未公開，則強制性引致該行為不生效力；

— 被執行行為之不生效力導致債務不可被要求並進而決定名義之不可執行性，且構成反對之有效依據，（因法律本身或主要出於 c 項之理由）可以納入 1950 年 12 月 12 日第 38088 號命令第 169 條所規定的反對之依據範圍內，因為該項規定不是限制性的，而僅是示例性的；

— 上述第 38088 號命令第 165 條第 2 款明文規定，在該命令第 176 條第 1 款規定之情形中，透過異議（embargo）提起反對，因此與上訴人之反對依據無關；

— 況且在本案中，執行名義所依據的行為不僅不生效力，而且因忽略了行為有效（validade）之一項核心要件（法律要求的通知）淪為無效（nulidade）而非可撤銷，侵犯了納稅人一項基本權利（澳門《行政程序法典》第 122 條第 1 款及第 2 款 d 項：尊重合法性原則及司法保障的充分原則之權利）之根本內容；

— 無效行為不產生任何法律效果，任何利害關係人得隨時主張行政行為無效，任何法院亦

可隨時依職權宣告其無效（澳門《行政程序法典》第 123 條）；

— 上訴人未在反對請求書中明確主張“欠缺結算通知”之事實，不妨礙現在根據上訴人的全部辯論理由（可從中清楚推導出其陳述，因為結算通知書隨同核定可課稅收益之通知本身一道寄發），結合視為獲證明的事實事宜及附於卷宗的書證，認定該欠缺事項已獲證明；

— 按被上訴之判決的本身邏輯，欠缺結算之通知構成一項不僅引致執行名義不生效力之瑕疵，而且該瑕疵還同時構成得隨時主張且任何法院得依職權審理之真正的無效；

— 此外，進行結算的權利的失效，由於勢必導致被執行之債的不存在或消滅，構成一項反對執行的有效法律依據——無論要透過第 169 條 c 項之適用，還是透過該條款獨立於其他情形的適用本身；

— 在知悉納稅人在該址終止活動三年後，核定可課稅收益之通知及結算通知（兩項通知合併做出）被送達最後一份 M/I 表格所載住址（該表格係緊接結業前的 1996 年的收益申報）；

— 根據第 16/84/M 號法令第 3 條第 1 款之規定，上述情形產生對法律字面及精神的違反。該法令的上述條款絕對不支持政府（在該稅務領域）在已知悉納稅人不再在該址之情況下作出通知；

— 上訴人不能對於 M/I 表格之文本引致的缺陷承擔責任或受刑事處罰，亦不能要求上訴人面對錯誤的填寫指引（它沒有顯示政府方面確切希望了解的內容之任何徵象）猜測政府所希望的資訊；

— 有關人士取消在一處設施的活動後（本案中就有關的稅務事項的通知就是在這類設施之地址作出），就不再擁有該通知位址，因此不能對稅務當局被正式通知結業事項後，未要求其（納稅人）提供一個替代地址供未來之用，尤其供附加結算（如本案情形）之用這一事實負責。

— 當沒有納稅人之“住址”時，必須訴諸當時生效的澳門《行政程序法典》第 69 條第 1 款及第 2 款（現行法典第 72 條第 1 款及第 2 款）規定的通知的一般制度，該法典在課稅程序範疇內的補充作用，肯定未被第 15/96/M 號法律第 3 條第 1 款之規範所質疑；

因此請求廢止該判決，裁定執行終止。

被上訴人提出針對性陳述，結論為：

— 根據 3 月 24 日第 16/84/M 號法令第 3 條之規定，按稅務法律及規章作出的通知，應送達納稅人在所遞交的有關稅務範圍內的聲明書內所指之住址；

— 按照上述第 16/84/M 號法令第 2 條第 3 款之規定，推定在掛號郵遞日期後之第五天納稅人獲通知。

— 在 M/IA 表格之聲明書中，納稅人為稅務效力指定下列地址：[地址(1)]。在 1990 年遞交的更改商號的 M/IA 聲明書中，指定的同樣是該地址。

— 上訴人在載於 1996 年遞交的聲明書中明確聲明，在姓名（名稱）或地址方面不存在任何變更；

— 就 1994 年的營業情況，稅務當局應將核定的 1994 年可課稅收益按 M/I 表格所載住址通知納稅人；

— 對已核定之可課稅收益作出通知之通傳於 1999 年 7 月 26 日及 1999 年 8 月 27 日發出，推定在掛號郵遞日期後第五天納稅人獲通知，未根據該條文第 4 款之規定對該推定作出辯駁（推翻）。

— 關於 1994 年營業情況的所得補充稅之結算，可以視為於 1999 年 9 月 20 日及 1999 年 10 月 21 日被核定，符合澳門《所得補充稅規章》第 55 條規定之除斥（失效）期間。

最後請求維持原判。

在本院，檢察官意見書表示上訴不應得直。

卷宗所載且視為確鑿之**事實事宜**如下：

— 甲遞交 1994 年度所得補充稅 B 組 M/I 聲明書，指明的納稅人地址為“[地址(1)]，乙公司”（P.A 卷宗第 18 頁）；

— 1996 年 11 月 19 日，就 1996 年之可課稅收益遞交了同樣的聲明書（卷宗第 16 頁）；

- 同時遞交 M/I A 表格，聲明終止該商業企業之活動（卷宗第 15 頁）；
- 評稅委員會在 1999 年 7 月 15 日及 8 月 6 日兩份決議中，分別核定可課稅收益為澳門幣 1,143,300 元及澳門幣 1,265,400 元（P.A 卷宗第 7 頁及第 3 頁）；
- 公共審計暨稅務稽查訟務廳（DAIJT）廳長將已核定的可課稅收益金額之通知寄往“[地址(1)]”（P.A 卷宗第 11 頁及第 13 頁）；
- 通知未被簽收，而被退回（P.A 卷宗第 12 頁及第 14 頁）；
- 財稅廳廳長將 1996 年稅款納稅日期之通知，寄往[地址(1)]（P.A 卷宗第 23 頁）；
- 1990 年 11 月 26 日，上訴人向財政司遞交上訴人商號變更聲明，其中載明其常居所為“[地址(2)]”。

檢閱已畢。

茲予審理。

一、結算之通知。

二、結論。

一、結算之通知

查明結算權是否失效並因此必須（首先）確定結算通知是否妥當，是“關鍵問題”（*pulcra quaestio*），因為上訴陳述書結論中對上訴之標的作出了如此界定。

在此不使用“時效”（*prescrição*）（《規章》第 55 條之術語）一詞，因為“失效”（*caducidade*）是更準確的法律名稱。

由此，必須決定此等通知制度是澳門《行政程序法典》所載者，抑或該制度不適用於稅務程序領域。

（一）上訴人指責通知違法，因未向其當時的住址作出，從而令他不可能爭執結算。

這樣，在上訴人看來，由於通知已不生效力，且鑑於實際知悉課稅行為時已經過的時間，結算權本應已告失效。

在課稅程序中，尤其就所得補充稅而言，必須將 3 月 24 日第 16/84/M 號法令第 1 條、第 3 條第 1 款與 8 月 12 日第 15/96/M 號法律第 3 條結合起來。

後者規定，通知或通傳應寄往納稅人在遞交有關聲明書內所指出的住址。

隨後，根據第 16/84/M 號法令第 2 條第 3 款，推定在掛號郵遞日期後第五天（或該日非工作日則為翌日）獲通知。

應查明該制度是否課稅程序中可適用的唯一制度，抑或應運用澳門《行政程序法典》第 72 條所載制度。

該條第 1 款列舉了各種通知形式，（“按可能性及適當性而定，通知向本人，或以公函、電報、無線電報、圖文傳真或電話為之”），第 2 款規定，“如不能”通知本人，則作出公示通知。

雖然有第 2 條第 6 款之候選規定，此項一般法律制度並不排斥在諸如本案的所得補充稅之訴訟程序的作出通知之特別制度，且後者具優先性。

不能說澳門《行政程序法典》是後法，因為在此之前（由 7 月 18 日第 35/94/M 號法令核准之）法規已有相同的規範，無論司法見解還是學說均一致認為，澳門《行政訴訟法典》不是將與之幾乎是同時期的 3 月 24 日第 16/84/M 號法令予以廢止的後法。

此外，第 16/84/M 號法令符合澳門《民事訴訟法典》之制度，法典規定，即使當事人無委託訴訟代理人，“依據就通知訴訟代理人所作之規定，在當事人居所或住所，或為接收通知而選定之住所對其作出通知。”（第 202 條第 1 款）

對訴訟代理人作出通知時，須以掛號信寄往其事務所“或其所選定之住所”（第 201 條第 1 款），郵遞通知視為“於郵政掛號日之後第三日”作出（第 2 款）“只要有關通知已寄往上述住址，即使倘被退回，該通知仍產生效力”（第 3 款）。

最後，僅當被通知之人證明非“因可對其歸責之理由，以致未收到有關通知或該通知於推定之日以後始收到”，方可推翻該推定。

因此可見，民事訴訟制度幾乎類同於稅務程序制度，即所關注的也是有關程序中所聲明的住所。

由於民事訴訟法是一部後法——我們推測其經比較其他可能方案後採用了更佳解決辦法——並且用於規範具某種相似性的程序，似乎很明顯立法者希望維持一種制度，而非使之讓位於澳門《行政程序法典》之規定。

如果規定當事人必須向課稅程序提供其準確的地址及隨後所作任何變更之新地址，否則將“歸咎於其本人”（*sibi imputet*），則這一基於當事人之責任上的規定，可能在其性質上是更不可靠的。

根本不能認為財稅廳可以透過其他途徑知悉新住址。

通知中所涉程序中所載住址具意義，不同程序或其他資料中所載的任何其他住址並不重要，除非後者在顯著的情形中已為一般公眾所知悉。

（二）納稅人知道有哪些未決的程序，因為他就每一項程序均已填寫聲明，他在每一程序中有義務注明其下落的變更或改變。

上訴人未設法證明出於不可對其歸責之理由，未向適當的住址作出通知，因此，未推翻有關法律推定。

相反已經證實，在此等卷宗中，他未告知其新地址。

因此，通知行為並非不生效力。

相應地，結算權並不失效。

反對執行之理由不成立。

二、結論

應立即得出結論：

a) 依照稅務法律發出的通知或通傳，應寄往納稅人在有關稅務範疇中遞交的聲明所指明的居所或住址。

b) 推定郵遞通知於郵政掛號日之後第五天作出，（如該日非為工作日，則推定為於該日隨後之第一個工作日作出），即使信件被退回亦然。

c) 如納稅人證明通知並非寄往其在程序中載明的住址，可推翻上述推定。

d) 納稅人負責在每項程序中保持住址的更新，向稅務當局提供的其他資料中所載住址並不重要，但顯著的情形或一般知悉的情形除外。

因此，**合議庭裁判上訴不得直**。

訴訟費用由上訴人承擔，司法費定為 3 個計算單位。