

卷宗編號: 1/2026

日期: 2026 年 3 月 20 日

關鍵詞: - 《行政程序法典》第 122 條第 2 款 i 項
- 形式瑕疵
- 追溯效力

摘要:

- 在適用《行政程序法典》第 122 條第 2 款 i 項時，應考慮針對被撤銷的行為是否可以作出內容相同的更新行為。
- 倘行為是基於實質瑕疵(例如事實前提錯誤、違反法律)而被撤銷，那行政當局則不能重新作出內容相同的行為，否則將違反既判案效力。在此情況下，可直接適用《行政程序法典》第 122 條第 2 款 i 項之規定。
- 當行為是基於形式瑕疵(例如沒有說明理由)而被撤銷，那行政當局可以在消除原有瑕疵(例如說明理由)的情況下，重新作出內容相同的行政行為。在此情況下，不應直接適用《行政程序法典》第 122 條第 2 款 i 項之規定。應根據個案的實際情況來決定是否應類推適用《行政程序法典》第 126 條第 4 款之規定，給予更新行為相應的追溯效力。

裁判書製作人

何偉寧

澳門特別行政區終審法院裁判

卷宗編號： 1/2026 (行政司法裁判上訴案)
上訴人： 檢察院
 財政局局長 (被聲請實體)
被上訴人： 甲 (聲請人)
日期： 2026 年 3 月 20 日

*

一、 概述

行政法院於2024年9月30日裁定聲請人甲針對被聲請實體財政局局長提起的確認權利或受法律保護之利益之訴部分成立。

被聲請實體不服有關決定，向中級法院提起上訴，而該院於2025年7月24日裁定有關上訴不成立，維持原判。

被聲請實體及檢察院均不服，向本終審法院提起上訴，有關結論內容分別如下：

被聲請實體：

- I. 被上訴的合議庭裁判不當地確認了退還已繳納之補充稅的權利。
- II. 核定可課稅收益之行為的廢止單純是基於形式瑕疵，該

行為完全可以重新作出。

- III. 行政當局已重新作出該行為，補正了上述瑕疵並維持了核定的實質內容。
- IV. 結算並未在法律秩序中消失，其效力僅被中止直至重新作出行為為止。結算僅屬將法定稅率適用於可課稅收益之單純數學運算。在後者經重新作出行為後仍屬有效的情况下，並不要求重複進行結算或宣告其無效，因為支撐該結算的邏輯法律前提保持一致。
- V. 結算權並未失效，因為該結算最初是於法定期間內完成。
- VI. 重新作出行為之有效性已獲司法確認，構成既決案件。
- VII. 不存在構成退還或利息依據的不當財產移轉。僅在行政法院宣告相關稅款的核定因欠缺理由而無效的判決與被認為在理由及實質內容上完全有效並確定現被上訴人/原告應繳稅款之重新作出行為之間，存在一段較短的時間間隔。
- VIII. 因此，退還無從談起，況且該退還本身受第 16/85/M 號法令所規定之特定退還制度的約束(見第 2 條及第 14 條)。
- IX. 亦不存在遲延利息，除上述各點之理由外，還因為被上訴人在被上訴裁判中未核實其納稅人“往來帳戶”所導致之複雜法律稅務狀況。

- X. 被上訴決定違反了《行政程序法典》第 122 條第 2 款 i 項、《行政訴訟法典》第 174 條第 3 款、《所得補充稅規章》第 55 條以及第 16/85/M 號法令第 14 條的規定。
- XI. 如核定無效之見解佔優，則要求根據《行政訴訟法典》第 180 條的規定於判決執行程序提起後之 365 日內適時提出，並對根據退還指引已繳納稅款之潛在剩餘價值進行結算。
- XII. 及/或於現行由第 16/85/M 號法令核准之稅捐取消及退還之一般制度所規定的 3 年期間內提出退還請求。

*

檢察院：

- A. 被上訴人已繳納之 32,632,810.00 澳門元所得補充稅的結算行為，屬於核定可課稅收益行為(前行為)的後續行為。
- B. 後續行為於作出時為有效，其無效僅於後續行為之保存與執行廢止判決相抵觸時，方於該時及該範圍內產生。
- C. 當前行為通過司法訴訟被廢止且屬可重新作出時，尤其因形式瑕疵或程序瑕疵而被廢止時，後續行為不得被視為依法自動無效。
- D. 《行政程序法典》第 122 條第 2 款 i 項之規定，不得解釋及適用為該處所規定之無效，永遠係前行為被廢止之必然或自動後果。

- E. 在本案中，隨著行政當局重新作出核定可課稅收益之前行為，維持先前已作出之結算行為，更且隨著已結算稅款之繳納，已經回到了假設的現時狀況，而先前遭侵害之法律秩序亦已恢復如初。
- F. 倘若先前未曾作出不法行為，我們所處之狀況，必然與行政當局重新作出核定可課稅收益行為時所達致之狀況相同，且現時已無任何不法情節。
- G. 法律並不要求行政當局於此等情況下，除重新作出前行為外，尚須重新作出後續行為。
- H. 重新作出後續行為將無異於純粹重複一項與先前已存在於法律秩序中之行為完全相同之行為。
- I. 隨著被廢止前行為的重新作出，行政當局已不必以任何方式幹預後續行為。
- J. 隨著核定可課稅收益行為(前行為)的廢止及其後續的重新作出，結算行為(後續行為)雖未影響其有效性，但其效力被中止，直至重新作出前行為的時刻為止，因為於該時刻，該結算行為重新具備其前提，即核定可課稅收益。
- K. 本案所涉之所得補充稅的結算行為，是於失效期間屆滿前完成，並未因核定可課稅收益行為被廢止而從法律秩序中消滅，故結算權利失效的問題明顯不具重要性。

- L. 結算稅款權利的失效問題，僅於原始及自主行使課稅權力時方產生。
- M. 因此，如本案之情況，所涉及的是於廢止判決後，在既決案件所生限制範圍內，以有效重新恢復遭侵害的法律秩序為目的，重新作出先前被廢止的行為(本文中甚至非結算行為，而是核定可課稅收益的行為)時，該問題並不存在。
- N. 作出此項新行為(重新作出之行為)受自發執行廢止判決程序之法定規則約束，故應依該等規則並透過特定訴訟手段評估其合法性。
- O. 行政當局於原始核定可課稅收益行為被訴訟廢止後所作出的核定可課稅收益行為，其本身亦通過司法訴訟被質疑，並被中級法院合議庭裁判確定裁定為理由不成立。
- P. 原審法院不得於本訴訟階段審理上述失效問題。
- Q. 被上訴人無權獲退還32,632,810.00 澳門元之稅款以及已繳付的 1,632.00 澳門元訴訟費用，亦因此無權獲得任何因延遲退還該款項而據稱應付的遲延利息。
- R. 原審法院在解釋及適用《行政程序法典》第 122 條第 2 款 i 項、《行政訴訟法典》第 174 條第 3 款，以及經 9 月 9 日第 21/78/M 號法律核准之《所得補充稅規章》第 55 條的規定時存有錯誤，該等規定應當按照本理由陳述所主張的方式予以解釋及適用。

*

聲請人就上述上訴作出答覆，有關內容載於卷宗第 465 頁至第 468 頁，在此視為完全轉錄，認為應裁定上述上訴均不成立。

*

二、事實

已認定的事實如下：

- 現聲請人為一間依法設立的商業公司，於商業及動產登記局登記編號為 XXXX(SO)，並在財政局登記納稅人編號為 XXXXXXXX(詳見卷宗第 22 至 28 頁的文件)。
- 於 2013 年 9 月 16 日及 11 月 6 日，現聲請人就 2012 年度所得補充稅分兩期繳納已結算之稅款，金額為 6,213,278.00 澳門元(詳見卷宗第 36 頁的文件)。
- 透過日期為 2016 年 8 月 15 日的通知，現聲請人獲通知 2012 年度可課稅收益的評定金額為 323,942,395.00 澳門元，結算之稅款金額為 38,846,088.00 澳門元(詳見卷宗第 37 頁的文件)。
- 現聲請人並透過上述通知獲悉，須繳付已結算之稅款差額 32,632,810.00 澳門元(見同一文件)。
- 於 2016 年 9 月 2 日，現聲請人就上述評定決定向複評委員會提出異議(詳見卷宗第 39 至 41 頁的文件)。

- 透過 2016 年 10 月 17 日作出的決議，複評委員會駁回了現聲請人提出的異議，維持可課稅收益評定金額為 323,942,395.00 澳門元，並決定加徵 0.005% 之附加稅，金額為 1,632.00 澳門元(詳見卷宗第 43 頁的文件)。
- 於 2016 年 11 月 17 日，現聲請人獲通知須繳付已結算之稅款 32,632,810.00 澳門元，繳付期限自通知登記之日起第五日開始，並收到上述稅款及已決定附加稅之繳款憑單(詳見卷宗第 45 至 46 頁背頁的文件)。
- 於 2016 年 12 月 6 日，現聲請人按通知的要求繳付了款項，但提出保留(詳見卷宗第 36 頁及第 55 頁的文件)。
- 上述日期為 2016 年 10 月 17 日的複評委員會決議，其後以欠缺理由為依據，被行政法院透過 2018 年 10 月 23 日的確定判決所撤銷，該司法上訴案件的編號為 2441/17-CF，由現聲請人提起(詳見卷宗第 56 至 80 頁的文件)。
- 上述行政法院的撤銷判決於 2018 年 11 月 8 日轉為確定。
- 於 2019 年 2 月 1 日，複評委員會重新就現聲請人提出之異議作出決議，維持 2012 年度之可課稅收益評定及加徵決定(詳見卷宗第 82 至 84 頁的文件)。
- 該最後決議獲行政法院 2020 年 3 月 23 日的判決維持，行政法院裁定所提起的司法上訴敗訴，案件編號為 2853/19-CF，隨後並於 2020 年 11 月 5 日獲中級法院合議

庭裁判的維持，該裁判裁定針對上述判決提起的上訴敗訴（詳見卷宗第 140 至 171 頁的文件）。

- 於 2022 年 1 月 28 日，聲請人提起本訴訟。

*

三、理由陳述

我們就被聲請實體及檢察院提出的上訴作出綜合審理，因兩個上訴均涉及同一法律問題，就是當原行政行為基於形式瑕疵被撤銷後，行政當局在彌補了被撤銷行為的形式瑕疵後重新作出內容一致的更新行為，原被撤銷行為的繼後行為是否繼續有效。

行政法院在其判決中認為原結算行為作為原被撤銷行為的繼後行為，根據《行政程序法典》第 122 條第 2 款 i 項之規定，為無效行為。

在此情況下，即使被聲請實體其後作出了更新行為，但該更新行為並不將結算行為的無效變為有效。

由於被聲請實體在作出更新行為後沒有在法定時效期間內重新作出結算行為，導致相關權利已失效，故須退回給聲請人已收取的稅款。

中級法院確認上述判決。

現就有關問題作出審理。

《行政程序法典》第 122 條第 2 款 i 項規定如下：

二、下列行為尤屬無效行為：

...

- 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。

結算行為毫無疑問是可課稅收益評定行為的繼後行為，只有評定了可課稅收益，才能作出結算。

在本案中，稅務實體同時作出可課稅收益評定行為及相關的結算行為。

原則上，稅務實體應先作出評定可課稅收益的行為，在通知利害關係人沒有異議後，才作出結算行為。

然而，法律並沒有禁止稅務實體同時作出相關行為。故此，在效率原則下(《行政程序法典》第 12 條)，相關做法並不違法。

倘可課稅收益的評定行為被撤銷，那繼後的結算行為，由於失去的結算的基礎，自然變成無效(《行政程序法典》第 122 條第 2 款 i 項)。

這樣看來，似乎兩級法院的裁判結果是正確的，應予以維持。

在尊重不同見解下，我們認為答案並非如此簡單。

葡萄牙學者 Mário Aroso de Almeida 在其著作¹中指出：

『…

在 2015 年修訂之前，《行政程序法典》第 133 條第 2 款所規定的無效情形中，於 i 項列入了“先前被撤銷或廢止之行政行為的後續行為，只要不存在對維持該後續行為具有正當利益的相對人”之情形。

此解決方案的起源遠早於《行政程序法典》，可追溯至 Marcello Caetano 的學說。按照他的見解，一旦一項行政行為被撤銷，在該行為的基礎上作出的後續行為亦應視為無效。這是因為“司法撤銷的溯及效力所必然導致此解決方案，即摧毀法律世界中其後所實施的一切行為。此外，要求對侵害其利益的行為提起上訴的人，就該行為及其具有相同依據的所有後續行為逐一提起上訴，顯然不合邏輯且過於嚴苛”。因此，按照這個理解，“被撤銷行為的後續行為的無效無需經司法宣告：它屬於執行撤銷先前行為之判決的一部分”。

這個在比較法上並無先例的解決方案極具爭議性。實際上，它旨在避免其後作出的後續行為因時間的流逝而得以確立，從而阻礙撤銷判決的執行，而實際上行政當局有責任透過該執行重建倘不存在被撤銷的行為則應存在的狀態。基於如下假設：倘若後續行為不適用無效制度，則別無他法，只能課予對可撤銷行為提

¹ «Teoria Geral do Direito Administrativo – O Novo Regime do Código do Procedimento Administrativo», Mário Aroso de Almeida, 2017 年，第 4 版，第 317 頁至第 319 頁及第 371 頁至第 372 頁。

出爭議之人及時對其後作出的每一後續行為提出質疑的沉重負擔；於是選擇了看似更為簡單的解決方案，即依法直接令後續行為失效，並課予行政當局於執行撤銷判決時消除該等行為所建立之法律狀態的義務。

然而，必須承認，在此背景下，無效制度的適用方式極為特殊，因為一方面主張後續行為的消滅“係依法當然發生，因此，一旦先前行為被撤銷，後續行為即應視為自始無效，故雖非不可能，但實在沒有必要取得司法無效的宣告”，從而行政當局於執行判決時只需作出相應處置即可；但另一方面，又毫不猶豫地承認，“倘行政當局能夠重新作出被撤銷的行為，且無重複導致撤銷的瑕疵”，則並非必然如此，“因為顯而易見：若因形式瑕疵而撤銷對公務員的免職，其後又依法重新作出的，該免職的後續行為並不當然無效”。

換言之，這個所謂的依法當然無效，終究並非真正依法當然無效，因為其效力取決於被撤銷行為是否可被重新作出，以及其後是否被重新作出；且其並非真正的無效，因為倘被撤銷行為其後被重新作出，則後續行為被視為自始產生效力，先前行為的撤銷並不會引致任何法律關係中斷。(底線及粗體為我們所加)

另一方面，司法見解明智地透過適用比例原則逐漸確立：在一項行政行為被撤銷後，僅有那些其存續在現時及將來與重建倘無被撤銷行為則應存在的狀態明顯不相容的後續行為，才具有撤銷的正當性——這在實踐上意味著很多後續行為無需撤銷，或只需適應因撤銷而產生的新狀態；並且顯示，對於確定因行政行為撤

銷而應失效的後續行為範圍，不能亦不應作出單一旦絕對的回應，而是應當考慮具體案件的情節...』。

基於此，上述學者認為：

『...』

事實上，既然容許行政當局具有追認、更正或轉換其作出的違法行為，從而補救該等行為合法效力之權力時起，似乎亦有正當理由容許，當補救不可能時，行政當局可以通過其他行為替代相關違法行為，以規範已設立之狀況；該替代行為若與被爭議行為具有相同內容，則為更新該行為，並為該等狀況提供其原本欠缺的正當依據。因此，在此背景下，支持補救行為具有溯及效力的理由，似亦應適用於更新行為，該行為.....旨在更新相關違法行為，從而為那些於原行為庇護下以無效方式建立的法律狀況提供有效的依據...』。

此外，葡萄牙最高行政法院於 2003 年 5 月 8 日在第 40821A 號案件的裁判中作出以下見解²：

『....』

由於先前被撤銷的行為所產生的後續行為屬無效(《行政程序法典》第 133 條第 2 款 i 項)——暫且擱置本條文第二部分所產生的限制——而從純粹邏輯角度來看，隨開考而產生的任命為顧問的行為，可歸入後續行為的範疇(至於隨後將其任命為首席顧問的行

² 載於www.dgsi.pt。

為是否亦屬於此類行為則較有疑問)，似乎 XX 工程師應自動返回其投考時所處的高級技術員職位，因其正是基於被撤銷的行為而從該職階獲晉升。這將是撤銷具有恢復原狀效力的邏輯後果，該效力消滅了其晉升至該職階所須具備的必要前提，行政當局不可迴避，只能得出被撤銷行為的所有效力均被消滅的後果。

如果是這樣的話，那麼該合議庭裁判並沒有被完全執行，因為行政當局僅限於重新展開開考程序，而並未對被撤銷行為(在這個意義上)的後續行為採取行動。

然而，這並非一條強制性的必經路徑。

首先，應考慮 VIEIRA DE ANDRADE 在其題為“Actos Consequentes e Execução de Sentença Anulatória”的文章[載於《Revista Jurídica da Universidade Moderna》雜誌第一年第1期(1998年)，第29/46頁]中曾指出，『就無效的效果而言，後續行為的概念不能再像任何“因先前行為的實施而作出或具有特定內容的行為”那樣，透過事實上的因果關係或事實層面的先後承接關係，以純粹邏輯的方式去建構。“因先前行為被撤銷”而導致“繼而無效”的行為，或者說自動無效(無效或更準確地說，被撤銷)的行為，僅限於那些若其效力如維持不變將會侵害既決案件的效力或與判決不符的行為，具體而言，是那些為重建假定存在的現狀(根據撤銷判決的依據所要求者)必須消滅其效力的行為』。

事實上，與通過司法訴訟被撤銷的行為相關的某些行為的無效，並非邏輯層面的要求，而是實踐及規範層面的要求。後續行為在作出時是有效的，其無效(更正確地說，其後續的自動撤銷，

因為真正涉及的是這個自動撤銷而非根本的法律上不生效力)僅在當其存續與判決的執行變得不相容時才發生，而對於可重新作出的行為而言，意味著與重新行使行政權後所產生的新效力不相容。

據此，從目的論角度，按照其與重新行使行政權的相容性，將後續行為的概念進行縮限後，應當說，只要司法撤銷的理由容許重新作出該行為，則行政當局完全可以賦予新行為追溯效力，從而在形式重建層面上彌補其間依據被撤銷行為所建立的狀況缺乏正當依據的缺陷，而行政權的重新行使顯示，若該行為不存有導致其被撤銷的瑕疵，這些狀況亦同樣會產生(也不要說，1月3日第9/96號法令所引入的《行政程序法典》第128條第1款b項最後部分的“但屬可重新作出的行為除外”的但書規定會妨礙此點。從該條文僅可得出，在此情況下，追溯效力並非自動產生，而是取決於同條第2款所述要件的成立)。因此，若屬可重新作出的行為，則後續行為的依法自動消除，其範圍視乎行政權重新行使之具體條件而定。在邏輯上，後續的行為範圍具有可變的延伸性，因此，行政當局原則上應在行政權重新行使之後方提取該等後果，除非為該重新行使本身屬必要。這是一般原則，但不影響法律或待執行的判決本身有特別規定。

但果如果是這樣的話，若撤銷判決的執行並非強制性地要求純粹從邏輯層面、無視實際效果地消滅被撤銷行為所創設的法律狀況，則由此可知，被判撤銷的上訴人(或具有聲請執行判決正當性的人，倘二者概念並非一致，此問題不必在此予以展開討論)於可重新作出之行為的情形中，僅有權要求消滅那些與依法重新行使行政權的效果不相容的法律後果。...』。

參考上述學說和司法見解，我們認為在適用《行政程序法典》第 122 條第 2 款 i 項時，應考慮針對被撤銷的行為是否可以作出內容相同的更新行為。

倘行為是基於實質瑕疵(例如事實前提錯誤、違反法律)而被撤銷，那行政當局則不能重新作出內容相同的行為，否則將違反既判案效力。

在此情況下，可直接適用《行政程序法典》第 122 條第 2 款 i 項之規定。

然而，當行為是基於形式瑕疵(例如沒有說明理由)而被撤銷，那行政當局可以在消除原有瑕疵(例如說明理由)的情況下，重新作出內容相同的行政行為。

在此情況下，不應直接適用《行政程序法典》第 122 條第 2 款 i 項之規定。應根據個案的實際情況來決定是否應類推適用《行政程序法典》第 126 條第 4 款之規定，給予更新行為相應的追溯效力。

在本案中，原可課稅收益的評定行為是基於存有沒有說明理由的瑕疵而被法院撤銷。

稅務實體執行了法院的撤銷裁判，補正了沒有說明理由的瑕疵，重新作出了可課稅收益的評定行為，維持原來所評定的可課稅收益金額。

聲請人並不認同上述新的可課稅收益評定而再次提出司法上

訴，但結果是其敗訴，相關行為最終被法院裁定合法有效。

在聲請人已繳納了相關的稅款及之前沒有對該結算行為提出異議和沒有要求退回已交稅款的情況下，要求稅務實體重新作出一個內容和之前一致的結算行為是沒有必要的，是多此一舉的。試問重新作出結算行為的目的和意義何在？是將已收取的稅款退回，然後通知聲請人再重新交回？這樣的做法不但違反了《行政程序法典》第 12 條所規定的非官僚化原則和效率原則，亦增加了不必要的行政程序，浪費人力資源。

申言之，被聲請實體和檢察院提出的上訴是成立的，應廢止兩審法院的裁判，駁回聲請人的訴訟請求。

*

四、決定

綜上所述，裁定被聲請實體和檢察院提出的上訴成立，廢止兩審法院的裁判，駁回聲請人的訴訟請求。

*

全部訴訟費用由聲請人支付。

作出適當通知。

*

2026 年 3 月 20 日

何偉寧

宋敏莉

司徒民正