

卷宗編號： 272/2013

日期： 2013 年 11 月 28 日

關鍵詞： 第 12/2003 號法律第 2 條之適用範圍

摘要：

- 第 12/2003 號法律第 2 條的規定僅適用《職業稅規章》和《所得補充稅規章》方面，而非全面適用於所有稅種。
- 上述法律第 2 條第 1 款中明確表明其適用範圍包括“記錄”、“結算”、“評定”、“通知”及“執行處罰”方面的權限，而非只是“執行處罰”方面的權限。

裁判書制作人

何偉寧

行政、稅務及海關方面的司法上訴裁判書

卷宗編號: 272/2013
日期: 2013年11月28日
司法上訴人: A、B、C
被訴實體: 澳門財政局副局長

*

一. 概述

司法上訴人 A、B 及 C，詳細身份資料載於卷宗內，就行政法院於 2013 年 01 月 18 日以被訴行為不具可訴性為由，駁回彼等提起之司法上訴，向本院提出上訴，理由詳載於卷宗第 154 至 170 頁，有關內容在此視為完全轉錄¹。

¹ 司法上訴人的上訴結論如下:

- I. Vem o presente recurso da sentença proferida em 18 de Janeiro de 2013, que não conheceu do mérito do recurso contencioso interposto pelos ora Recorrentes em 26 de Abril de 2012 e o rejeitou com fundamento na (alegada) irrecorribilidade do Acto Recorrido.
- II. O Acto Recorrido consubstancia-se no acto de liquidação oficiosa de imposto de selo e respectivos juros compensatórios, proferido pelo Subdirector dos Serviços de Finanças - invocando delegação de competências, conforme despacho n.º 2/DIR/2011 -, constante da r notificação expedida em 22 de Março de 2012 e plasmado na respectiva guia de pagamento, através da qual se pretendeu proceder à cobrança da quantia global de MOP\$8.780.355,00.
- III. Liquidação oficiosa essa emergente do facto tributário 1 transmissão intercalar consubstanciado num contrato-promessa de compra e venda outorgado pela sociedade designada "COMPANHIA DE FOMENTO PREDIAL XXX, LIMITADA", em 11 de Abril de 2003, na qualidade de promitente-compradora de um prédio a ser construído no terreno para construção descrito na Conservatória do Registo Predial de Macau sob o n.º XXXXXX.
- IV. Os ora Recorrentes não se conformaram com o Acto recorrido e interpuseram o recurso contencioso à margem identificado com fundamento em ilegalidade, por ter o mesmo sido praticado em clara violação do disposto no artigo 102º do RIS.
- V. O Recurso contencioso foi interposto nos termos e ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 91º do RIS, no artigo 52º e seguintes do RCI, ex vi o n.º 2 do artigo 91º do RIS, nos artigos 3º e 7º da Lei n.º 15/96/M, de 12 de Agosto, e no n.º 3 do artigo 2º do Decreto-Lei n.º 16/84/M, de 24 de Março.

-
- VI. A Sentença recorrida veio rejeitar o Recurso ao abrigo do disposto no artigo 28º do CPAC, invocando que por força do n.º 3 do artigo 2º da Lei n.º 12/2003, o Acto Recorrido estava sujeito a impugnação administrativa necessária.
- VII. O n.º 3 do artigo 2º da Lei n.º 12/2003 é manifestamente inaplicável ao caso em apreço.
- VIII. O RIS não faz qualquer remissão para o Regulamento do Imposto Profissional ou para o Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos, regulamentos estes que a Lei n.º 12/2003 veio alterar.
- IX. Ao caso em apreço, de liquidação oficiosa de imposto de selo, são aplicáveis as normas especialmente consagradas a este respeito no RIS e as respeitantes ao recurso contencioso contidas no RCI, para o qual o n.º 2 do artigo 91º do RIS remete.
- X. O artigo 2º da Lei n.º 12/2003 sempre seria inaplicável ao caso em apreço, porquanto este último não se inscreve no âmbito de competências descrito no seu n.º 1, que se restringe a actos relacionados com penalidades.
- XI. Assim, a sentença recorrida está ferida de erro na determinação da norma aplicável.
- XII. "São equiparados a actos administrativos definitivos e executórios, para efeitos de impugnação administrativa nos termos previstos nas leis e regulamentos fiscais, quaisquer actos ou vias de facto praticados pela Administração em matéria fiscal que tenham por efeito: (...) b) Impor deveres, sujeições ou sanções, ou causem prejuízos;" (cfr. n.º 1 da alínea b) do artigo 1º da Lei n.º 15/96/M, de 12 de Agosto).
- XIII. "Salvo menção expressa em contrário, são facultativos os recursos hierárquicos interpostos para o Governador, nos termos previstos nas leis e regulamentos fiscais." (cfr. artigo 5º da Lei n.º 15/96/M, de 12 de Agosto).
- XIV. Dos dois artigos supra citados da Lei n.º 15/96/M, de 12 de Agosto, resulta, por si só, que o Acto recorrido de liquidação oficiosa, consubstancia um acto definitivo e executório (ou equiparado) para efeitos de impugnação, e, assim, um acto contenciosamente recorível à luz do artigo 28º, n.º 1, do CPAC.
- XV. A recorribilidade contenciosa do Acto Recorrido resulta expressamente do n.º 1 do artigo 91º do RIS, artigo que regula específica e especialmente a questão sub iudice - i.e. a recorribilidade contenciosa dos actos administrativos de liquidação de imposto de selo com fundamento em ilegalidade.
- XVI. Assim, resulta expressamente da Lei que especialmente regula o imposto de selo - a qual, por principio, derroga qualquer outra lei geral sobre a matéria que disponha em sentido diverso -, que o Acto Recorrido é um acto definitivo e executório (só assim se entendendo o uso pelo legislador do vocábulo "demais") e, conseqüentemente, passível de recurso contencioso imediato.
- XVII. E é, de resto, esta a conclusão que se retira da leitura conjugada do n.º 1 do artigo 91º, do artigo 92º e do artigo 96º do RIS, vindo estes dois últimos estabelecer a única excepção à regra geral do acesso ao recurso contencioso imediato contida naquele primeiro artigo.
- XVIII. O n.º 1 do artigo 51º do RCI determina que a reclamação graciosa e o recurso hierárquico têm

*

被訴實體就上述之上訴作出答覆，有關內容載於卷宗第 193 至 200 頁，在此視為完全轉錄。

*

檢察院認為應判處司法上訴人之上訴理由不成立，有關內容載於卷宗第 208 至 209 頁，在此視為完全轉錄²。

efeito meramente devolutivo e o n.º 2 do seu artigo 55º que os mesmos não interrompem o prazo do recurso contencioso!

- XIX. A (falsa) questão explanada no penúltimo parágrafo do ponto 4. da Sentença recorrida, encontra resposta directa nos artigos 79º, 80º e 87º CPAC, que solucionam a referida questão por via, consoante o caso, da modificação ou da extinção da instância!
- XX. Não existe qualquer disposição legal que dite um princípio de preclusão entre a impugnação por via administrativa e a impugnação por via contenciosa.
- XXI. A Sentença recorrida errou na determinação da norma aplicável (o n.º 3 do artigo 2º da Lei n.º 12/2003) e violou o disposto nas normas efectivamente aplicáveis in casu, a saber, os artigos 1º e 5º da Lei n.º 15/96/M, de 12 de Agosto, o artigo 91º, n.º 1, do RIS e os artigos 51º, n.º 1, e 55º, n.º 2, do RCI, ex vi do n.º 2 do artigo 91º do RIS.

² 檢察院之意見如下:

As conclusões das Alegações do presente recurso jurisdicional de fls.153 a 170 dos autos mostram que à douta sentença em questão, os recorrentes assacaram o erro na determinação da norma aplicável (o n.º 3 do art.2º da Lei n.º 12/2003), e a violação do disposto nas normas efectivamente aplicáveis in casu.

Note-se que sob epígrafe de "Competências em matéria fiscal", o n.º 1 do art.2º da Lei n.º 12/2003 prevê: As competências para lançamento, liquidação, fixação, notificação e aplicação de penalidades que, nas leis ou regulamentos fiscais, se encontram atribuídas ao chefe do Departamento de Auditoria, Inspeção e Justiça Tributária e ao chefe da Repartição de Finanças de Macau, seja directamente seja por, em virtude das leis orgânicas da Direcção dos Serviços de Finanças, lhes terem sido atribuídas implicitamente, são atribuídas ao director dos Serviços de Finanças.

Ora bem, este segmento legal toma líquido que a aplicação da Lei n.º 12/2003 não se cinge ao imposto profissional e ao imposto complementar de rendimentos, mas à matéria fiscal. Daqui flui necessariamente que é flagrantemente insubsistente as Conclusões VII a XI das Alegações de fls.153 a 170 dos autos.

Determinam o n.º 2 e n.º 3 deste art.2º (sublinhado nosso): 2. O director dos Serviços de Finanças é a entidade competente para apreciar das reclamações de actos administrativos praticados no âmbito das competências referidas no número anterior, com excepção das que se refiram à impugnação da fixação da matéria colectável quando especialmente se preveja a reclamação para Comissões de Revisão, caso

*

二. 事實

原審法院已審理查明之事實：

- A. 透過財政局對外稽查中心提供之編號 IS2/53/NFE/DAIJ/2011 調查報告，財政局發現一份位於澳門昆明街 XX 至 XXX 號、果亞街 X 至 XX 號以及高美士街 XXA 至 XXX 號 XXX 花園整幢物業(包括地庫車位、商舖及住宅等物業)之“樓宇買賣合同”副本，簽署有關合同之日期為 2003 年 04 月 11 日(見行政卷宗第 61 至 65 頁，以及第 67 頁，有關內容在此視為全部轉錄)。
- B. 從已證事實 A.項之合同副本顯示，整幢物業之買方為“XXX 物業代理有限公司”(由三名司法上訴人代表)，賣方為“澳門

em que a competência se mantém nessas Comissões. 3. Da decisão do director dos Serviços de Finanças em reclamação graciosa cabe recurso hierárquico necessário para o Chefe do Executivo.

Não se sabendo se o legislador queira, no citado n.º2, estabelecer uma reclamação necessária, no entanto, o n.º3 não permite margem para dúvida de que estão sujeitas ao recurso hierárquico necessário as decisões do director da DSF em reclamação.

Assim sendo tais decisões do 2º grau, por maioria da razão, parece-nos que não pode fugir da impugnação administrativa necessária qualquer decisão do 1º grau (por exemplo, liquidação adicional ou aplicação de penalidades), tomada pelo director da DSF no exercício da competência consagrada no n.º1 do art.2.º da Lei n.º12/2003.

Em harmonia com a regra geral de «Lex posterior derogat priori» contemplado no n.º2 do art.6.º do CC, podem considerar-se tacitamente revogadas as disposições na Lei n.º15/96/M bem como no Regulamento da Contribuição Industrial, que estejam incompatíveis com o art.2º da Lei n.º12/2003.

Por sua vez, proclamando a garantia do direito de qualquer contribuinte de interpor recurso contencioso, o n.º1 do art.91º do RIS não determina a directa recorribilidade contenciosa dos actos administrativos de liquidação de imposto ou de aplicação de multas, a sua parte in fine revela a exigência da definitividade como pressuposto.

Tudo isto conduz à conclusão de a que a douta sentença recorrida não infrinja o disposto nos arts.1º e 5º da Lei n.º15/96/M, 91º n.º1 do RIS, ou 51º/1 e 55º/2 do RCI ex vi n.º2 do art.91º do RIS.

Pelo expendido acima, propendemos pela improcedência do recurso jurisdicional em apreço.

XX 有限公司”(由 XXX 持授權書及複代理書代表)，購買價值為港幣\$157,329,364.00(見行政卷宗第 61 至 65 頁，有關內容在此視為全部轉錄)。

- C. 已證事實 A.項之整幢物業並沒存有買方“XXX 物業代理有限公司”的申報資料。
- D. 2011 年 12 月 01 日，就已證事實 A.至 C.項，財政局人員作成編號 3210/NIS/DOI/RFM/2011 報告。當中指出，買方“XXX 物業代理有限公司”違反《印花稅規章》第 58 條 1 款之規定，建議按同規章第 51 條第 3 款 b)項、第 60 條、第 63 條及第 90 條的規定，依職權結算就取得已證事實 A.項中有關物業的財產移轉印花稅，以及加徵“補償性利息(利息的計算由違法日 13/05/2003 至批示日)”。但於結算前，建議按同規章第 60 條第 3 款規定，要求“不動產估價委員會”對該整幢物業進行估價(見行政卷宗第 47 至 48 頁，有關內容在此視為全部轉錄)。
- E. 2011 年 12 月 16 日，財政局局長在上述編號 3210/NIS/DOI/RFM/2011 報告上作出“批准”批示(見行政卷宗第 47 頁)。
- F. 2012 年 01 月 31 日，財政局不動產估價委員會“B”針對已證事實 A.項之整幢物業作出估價，一致議決採用已證事實 B.項中買賣雙方於 2003 年 4 月 11 日簽訂樓宇買賣合約所申報之總價值一澳門幣\$162,049,245.00(折合港幣\$157,329,364.00)(見行政卷宗第 49 頁，有關內容在此視為全部轉錄)。
- G. 2012 年 03 月 15 日，財政局副局長行使第 2/DIR/2011 號批示授予的權限，發出 M/2 憑單，並就已證事實 A.項之整棟物業之印花稅應繳稅款作出結算，有關款項共澳門幣\$8,780,355.00(當中應繳稅款為\$5,104,552.00，補償性利息為

- \$3,675,803.00)(見卷宗第 31 頁，有關內容在此視為全部轉錄)。
- H. 2012 年 03 月 22 日，財政局向三名司法上訴人發出依職權結算通知書(編號 2012/08/800184/8)，通知三名司法上訴人於該通知書發出日期起計三十天內，繳納有關款項共澳門幣 \$8,780,355.00(見行政卷宗第 53 頁，以及卷宗第 3 頁，有關內容在此視為全部轉錄)。
- I. 2012 年 04 月 11 日，三名司法上訴人向財政局副局長提起聲明異議(見行政卷宗第 17 至 46 頁，有關內容在此視為全部轉錄)。
- J. 2012 年 04 月 26 日，三名司法上訴人對已證事實 G 項之應繳稅款及補償性利息進行支付，但明示保留彼等對該行政決定提出司法爭訟的權利(見行政卷宗第 12 至 13 頁，以及卷宗第 31 頁，有關內容在此視為全部轉錄)。
- K. 同日，就已證事實 G)項中的行政決定，三名司法上訴人透過圖文傳真方式向行政法院提起司法上訴。
- L. 2012 年 05 月 02 日，財政局代局長於編號 1507/NIS/DOI/RFM/012 報告書上作出批示，同意駁回三名司法上訴人於 2012 年 04 月 11 日提出之聲明異議(見行政卷宗第 2 至 9 頁，有關內容在此視為全部轉錄)。

*

三. 理由陳述

司法上訴人認為原審法院錯誤適用第 12/2003 號法律第 2 條第 3 款之規定，因有關法規只適用於職業稅及所得補充稅，並僅限於執行處罰方面的權限。

*

原審判決部份內容如下：

“…在審理本案的實體問題前，本院須先行處理被訴實體在其答辯中提出的問題。按其理解，根據第 12/2003 號法律第 2 條第 3 款並結合《行政訴訟法典》第 28 條第 1 款的規定，被訴行為須經必要訴願的階段。

針對該問題，上訴人透過卷宗第 134 至 136 頁的書狀表明其立場，其認為被訴實體並無道理。

讓我們作出審理。

本案中，被訴行為乃根據《印花稅規章》第 60 條而進行的附加結算行為。在結算作出前，財政局依據《印花稅規章》第 60 條第 3 款的規定，經不動產估價委員會對有關不動產進行估價後，決定以涉案移轉文件上所載的金額作為不動產價金。

《印花稅規章》第 63 條規定，在依職權結算或附加結算後計出的印花稅款，應自繳納通知作出之日起三十日內向澳門財稅廳繳納。

《印花稅規章》第 92 條第 1 款規定，對於為徵收移轉不動產的印花稅而按第十七章的規定作出的依職權結算行為或附加結算行為提出的異議，如其理由為不同意對移轉所定之價值者，必須向複評委員會提出；第 3 款規定，對複評委員會的決議，可逕行按一般規定提起司法上訴。

但是，本案經不動產估價委員會進行估價後，僅採納了合同上所載的價金。另外，司法上訴人也並非“不同意對移轉所定之價值”，故本案無須向複評委員會提出。

*

- 本案的依職權評定及結算：

財政局副局長於 2012 年 3 月 15 日進行依職權結算印花稅的行政行為，此亦為本案的被訴行為。

第 17/88/M 號法律核准的《印花稅規章》第 60 條第 1 款及 2 款規定，依職權結算之權限原屬財稅廳廳長所有。然而，第 12/2003 號法律生效後，按照其第 2 條第 1 款規定：“由法律或稅務規章賦予公共審計暨稅務稽查訟務廳廳長及澳門財稅廳廳長在記錄、結算、評定、通知及執行處罰方面的權限，不論是直接賦予還

是由財政局組織法隱性賦予者，現均賦予財政局局長。”

因應上述法律的生效，財政局副局長在獲財政局局長第 2/DIR/2011 號批示的授權下，於 2012 年 3 月 15 日作出被訴行為。

上訴人獲通知此行政行為。其後，上訴人針對該行政行為分別於 2012 年 4 月 26 日向本院提出司法上訴，以及於 2012 年 4 月 11 日向作出行為者提出了聲明異議。

上述聲明異議其後於 2012 年 5 月 2 日被駁回。

*

- 行為的可訴性：

第 12/2003 號法律第 2 條第 3 款規定：“就財政局局長對行政上聲明異議所作出的決定，可向行政長官提出必要訴願。”。

正如上訴人所強調的，本案的被訴行為是 2012 年 3 月 15 日依職權進行印花稅結算的行政行為。在這情況下，第 12/2003 號法律第 2 條第 3 款會否不適用，進而言之，本案的被訴行為會否因此不須受制於必要訴願並具備可訴性？

除更佳見解外，本院認為本案的被訴行為同樣須受制於必要行政申訴。

第 12/2003 號法律第 2 條第 3 款的規定足以告訴我們：在公共行政架構當中，行政長官對該等問題擁有作出終局決定的權限，即為具垂直確定性的實體。

故此，本案的被訴決定所包含的評定及結算問題，也須向行政長官提出必要訴願。

否則，在本案中，我們便會面對以下這個困境：針對財政局代局長於 2012 年 5 月 2 日駁回聲明異議的決定，上訴人可以向行政長官作出必要訴願，而行政長官有可能維持或廢止下級的決定(甚至作出完全不同的決定)。這樣，假若行政長官廢止財政局代局長駁回聲明異議的決定(甚至作出完全不同的決定)，前者所作的決定便會與本司法上訴的被訴決定(即財政局副局長於 2012 年 3 月 15 日依職權進行印花稅結算之決定)有所衝突。

基於上述理由，根據《行政訴訟法典》第 28 條的規定，因被訴行為不具可訴

性，故須將司法上訴駁回。

5) 裁決：

綜上所述，本院駁回上訴人的司法上訴。

訴訟費用由上訴人共同負擔，每名上訴人須各自承擔3個計算單位之司法費。

登錄本判決及依法作出通知。…”

*

本案之核心問題在於確定第 12/2003 號法律第 2 條第 3 款的適用範圍。

第 12/2003 號法律全文如下：

“第 12/2003 號法律

修改《職業稅規章》和《所得補充稅規章》

立法會根據《澳門特別行政區基本法》第七十一條(一)項及(三)項的規定，制定本法律。

第一條

修改《職業稅規章》

一、對二月二十五日第 2/78/M 號法律通過的《職業稅規章》第三條，修改如下：

“第三條

(工作收益)

一、所有固定或偶然，定期或額外的報酬，不論屬日薪、薪俸、工資、酬勞費或服務費，抑或屬聘請金、出席費、酬勞、賞金、百分率、佣金、經紀佣、分享金、津貼、獎金或其他報酬，均構成來自受僱或自僱的工作收益。

二、下列款項亦視為工作收益：

a) 按法律或合約的規定，作為交際費、交通費、日津貼及啟程津貼給付的款項；

b) 自然人商業企業主以其工作報酬名義記入企業的會計帳目的款項。

三、本條所指的收益，即使其款項在澳門特別行政區以外或在工作終止之後支付或儲存，亦屬職業稅規定的工作收益。”

二、對《職業稅規章》第四條，修改如下：

“第四條
(不課稅收益)

下列者，屬不課稅收益：

- a) 以退休金或撫卹金、退伍金、殘廢金、因公殉職撫卹金、為社會捨身撫卹金及因工作意外名義而收取的給付，以及所有與上述定期金具相同標的的其他給付；
- b) 按有關法例規定，由私人退休計劃及基金受益人收取的金錢給付；
- c) 法定的強制性社會福利或保障制度所作扣除的返還及退還；
- d) 有文件證明供納稅人或其家團作醫療、藥物或住院開支的津貼；
- e) 家庭津貼、結婚津貼及出生津貼，有關津貼的上限至為公共行政機關公務員及服務人員所訂定的限額；
- f) 房屋津貼、租屋津貼、危險津貼、死亡津貼、喪葬津貼和遺體運送津貼，有關津貼的上限至為公共行政機關公務員及服務人員所訂定的限額；以及為澳門特別行政區駐外辦事處工作人員合法訂定的月津貼、家具津貼和安頓補助；
- g) 與危險津貼有相同特性的法定附帶報酬和合約規定的同類報酬，作為對從事特別艱苦和危險職業的工作人員的補償，後者每年金額上限為澳門幣 30,000.00 元(三萬元)；
- h) 上限為收益百分之十二的錯算補助；
- i) 經法律訂定員工職務的非金錢收益，或有合理理由因有關員工所擔任職務的特殊性質而給予此等收益；
- j) 交際費，但僅以實報實銷方式作出給付者為限；

- l) 按法律或合約的規定，作為交通費、日津貼及啟程津貼給付的款項；有關款項須在相關的稅務年度終結前報銷，其上限至為公共行政機關的公務員及服務人員所訂定的金額；
- m) 因僱主實體單方提出終止勞動關係而給予勞工至法定金額的解僱賠償，但如勞動關係在隨後的十二個月內獲重新建立，則有關解僱賠償應全數課稅；
- n) 因確定性終止職務而給予勞工的法定或約定補償，但如勞動關係在隨後的十二個月內獲重新建立，則有關補償應全數課稅；以及按法律規定，因放棄權利而給予勞工的應有補償；
- o) 一項固定之年度金額，數額相當於在作出上述各項扣減後之工作收益的百分之二十五。”

三、對《職業稅規章》第七條第一款及第二款，修改如下：

“第七條
(稅率)

一、職業稅稅率如下：

可課稅的年收益	百分率
收益至 95,000.00 元	豁免
累進超出所指金額	
至 20,000.00 元	7%
由 20,001.00 元至 40,000.00 元	8%
由 40,001.00 元至 80,000.00 元	9%
由 80,001.00 元至 160,000.00 元	10%
由 160,001.00 元至 280,000.00 元	11%
280,000.00 元以上	12%

二、對於六十五歲以上的僱員和散工，或經適當證實其長期傷殘程度等於或高於百分之六十的僱員和散工，適用上款所指稅率的規定，豁免的限額為澳門幣135,000.00元(十三萬五千元)。”

四、對《職業稅規章》第八條，修改如下：

“第八條

(附加及整數)

一、對於職業稅的稅額，無任何附加。

二、職業稅的稅額、第三十二條及第三十六條所規定的扣除及第三十四條所指的預先繳付中不足一元的部分，作一元計。”

五、對《職業稅規章》第九條，修改如下：

“第九條

(豁免)

一、在主體意義上，下列人士獲豁免職業稅：

- a) 領事館人員，但以有互惠待遇者為限；
- b) 按照中央政府或澳門特別行政區所簽協約規定的外國組織或國際組織的服務人員。

二、在客體意義上，收取至第七條第一款稅率表及同條第二款所指豁免上限的收益，均獲豁免職業稅。

三、第一款規定的豁免，僅限於專門從事有關工作所得的收益。”

六、對《職業稅規章》第三十二條第一款、第二款及第三款，修改如下：

“第三十二條

(就源扣繳)

一、僱主在支付或給予散工或僱員第三條所指收益時，應就源代扣按第七條所載稅率計得的款項。

二、下列情況方可作出就源扣繳：

- a) 散工，如其每日工資及其他可課稅收益超出澳門幣422.00元(四百二十二元)；
 - b) 僱員，如其每月收益超出澳門幣10,556.00元(一萬零五百五十六元)。
- 三、就源扣繳採用下列的百分率：
- a) 散工，每日收益乘三百日的乘積；
 - b) 僱員，每月收益乘月數的乘積，月數等於依法律或合約所定的一份固定及長期報酬。”

第二條

在稅務事宜上的權限

一、由法律或稅務規章賦予公共審計暨稅務稽查訟務廳廳長及澳門財稅廳廳長在記錄、結算、評定、通知及執行處罰方面的權限，不論是直接賦予還是由財政局組織法隱性賦予者，現均賦予財政局局長。

二、對於前款所指權限範圍內的已實施的行政行為的申訴，財政局局長是評審該類聲明異議的有權限實體，但當預知有關可課稅基礎評定的聲明異議是專門給予複評委員會時，則該聲明異議除外，而有關權限保留予該複評委員會。

三、就財政局局長對行政上聲明異議所作出的決定，可向行政長官提出必要訴願。

第三條

過渡性規定

一、為向納稅主體調整就源扣繳稅項之目的，以遵守經二月二十五日第2/78/M號法律通過的《職業稅規章》第三十二條的規定，就納稅人的上半年而言，僱主實體應將二零零三年六月三十日訂為稅務年度的終結；在此日期之後，適用本法的規定。

二、由於財政年度劃分為若干稅務階段，為了適用二月二十五日第2/78/M號法律核准的《職業稅規章》第七條所指的豁免上限，二零零三年度的豁免上限為下列金額：

(一)對納稅人在二零零三年一月一日至二零零三年六月三十日所收受的收益或交由其處置的收益，金額為澳門幣42,500.00元(四萬二千五百元)；

(二)對第六條第二款所包含的納稅人在二零零三年七月一日至二零零三年十二月三十一日所收受的收益或交由其處置的收益，金額為澳門幣47,500.00元(四萬七千五百元)；

(三)對第六條第二款不包含的納稅人在二零零三年十月一日至二零零三年十二月三十一日所收取的收益或交由其處置的收益，金額為澳門幣23,750.00元(二萬三千七百五十元)；

(四)上項所指納稅人，凡於二零零三年六月三十日前已有權按法律或合同規定收取聖誕津貼者，有關津貼僅十二分之三屬課稅收益。

三、對上款所指的每種情況，二月二十五日第2/78/M號法律核准的《職業稅規章》第七條第一款規定的可課稅收益的稅階及同條第二款規定的豁免的限額均按所適用的同樣比例縮減。

四、調整應按照《職業稅規章》第三十二條第四款的規定，最遲於二零零三年十月十五日繳交稅款時作出，並僅旨在確定二零零三年一月一日至二零零三年六月三十日期間的計稅金額及實施就源扣繳的相應稅率。

五、為遵守《職業稅規章》第十三條第一款的規定，僱主實體應於二零零四年一月及二月遞交M/三及M/四的名表各兩份，其一為二零零三年一月至六月，另一則為二零零三年七月至十二月。

六、對於自僱的納稅人及從多於一位僱主實體收取收益的受僱納稅人，適用第一款、第二款第一項和第二項、以及第三款的規定，並有必需的配合。該等納稅人應按二月二十五日第2/78/M號法律核准的《職業稅規章》第十條和第十一條所規定的期限遞交兩份M/五格式的申報書，其一為二零零三年一月至六月，另一則為二零零三年七月至十二月。

七、本條適用於第六條第二款所包含的納稅人，然而課徵不能超出本法律已修改規定之必須課徵。

第四條

重新公佈

在九十日內須重新公佈經二月二十五日第2/78/M號法律通過的《職業稅規章》的全文；為此，本法律所引入的修改，須藉必需的取代、刪除或增加條文方式，放入規章的適當位置。

第五條

廢止性規定

- 一、廢止六月三十日第65/84/M號法令第二條。
- 二、廢止經九月九日第21/78/M號法律通過的《所得補充稅規章》第三條第一款b項、第五條及第六條。

第六條

生效及效力的產生

- 一、本法律於二零零三年十月一日生效。
- 二、本法律自二零零三年七月一日起產生效力，但在本法律生效前，在主體意義上獲豁免職業稅的納稅主體除外。
二零零三年七月二十四日通過。...”

從上可見，第12/2003號法律共有6條，當中第1條是對《職業稅規章》的若干條文作出修改；第2條制定了“在稅務事宜上的權限”；第3條是關於《職業稅規章》的過渡性規定；第4條是命令重新公佈《職業稅規章》的全文；第5條是廢止性規定(廢止了第65/84/M號法令第2條及《所得補充稅規章》第3條第1款b)項、第5條及第6條)；第6條是關於新法的生效日期及效力。

立法者在第1條中分別對《職業稅規章》的第3、4、7、8、9條及第32條作出了修改，而在第5條第2款則廢止了《所得補充稅規章》第3條第1款b)項、第5條及第6條。

立法者不論是對《職業稅規章》的修改，或是對《所得補充稅規章》原有的規範的廢止均是以明示方式作出的。

在此情況下，為何在第 2 條中關於稅務事宜上權限的修改沒有同樣作出相應的明示方式？(立法者的用詞是“由法律或稅務規章”而非“由職業稅和所得補充稅法規或稅務規章”)。

再者，立法者為何只針對《職業稅規章》和《所得補充稅規章》制定與其他稅種不同的行政申訴方式，從而改變原有制度的一致性？

根據《民法典》第 8 條之規定，法律解釋不應僅限於法律之字面含義，尚應尤其考慮有關法制之整體性、制定法律時之情況及適用法律時之特定狀況，從有關文本得出立法思想；然而，解釋者僅得將在法律字面上有最起碼文字對應之含義，視為立法思想，即使該等文字表達不盡完善亦然；在確定法律之意義及涵蓋範圍時，解釋者須推定立法者所制定之解決方案為最正確，且立法者懂得以適當文字表達其思想。

從有關法律的標題而言，上述法律是為修改《職業稅規章》和《所得補充稅規章》而制定的。

另一方面，不論在立法會第一常設委員會審議有關法案的意見書或其後大會細則討論通過的會議記錄(詳見卷宗第 215 至 304 頁)，均未能發現立法者欲修改第 15/96/M 號法律第 5 條所制定稅務上行政申訴的一般規定，即“除非有明確的相反規定，否則，根據稅務法律及規章規定，向總督提起的訴願為任意訴願”的意圖。相反，該法案的提案者(行政當局)多次強調有關法案旨在對《職業稅規章》和《所得補充稅規章》作出修改。

基於此及在推定立法者所制定之解決方案為最正確，且立法者懂得以適當文字表達其思想的前提下，我們認為第 12/2003 號法律第 2

條的規定僅適用《職業稅規章》和《所得補充稅規章》方面，而非全面適用於所有稅種。

排除上述法規的適用後，應適用第 15/96/M 號法律第 1 條及《印花稅規章》第 91 條第 1 款之規定，即納稅人可以不合法為由對結算行為直接提出司法上訴。

因此，原審法院的決定存有錯誤適用法律之瑕疵，應予以廢止。

根據《行政訴訟法典》第 159 條第 1 款之規定，如上訴法院裁定在被爭議裁判中導致有關請求不獲審理之依據屬理由不成立，且無其他原因妨礙對案件之實體問題作出裁判，則將卷宗下送予被上訴之法院，以便其作出裁判。

至於另一上訴理由，即第 12/2003 號法律第 2 條僅適用執行處罰權限方面，則是明顯不成立的，茲因立法者在有關法律文本中明確表明是“記錄”、“結算”、“評定”、“通知”及“執行處罰”方面的權限，而非只是“執行處罰”方面的權限。

就同一司法見解，可見中級法院於 2013 年 03 月 14 日就卷宗編號 870/2012 裁判所作出的澄清，有關內容如下：

“O que o aresto disse foi que as competências para lançamento, liquidação, fixação e notificação estariam, na oração, subordinadas ao segmento dominante “aplicação de penalidades”. Quer dizer, a “aplicação de penalidades” seria a competência subordinante; as outras seriam subordinadas desta. Por isso, e não sendo esse o caso em apreço, inaplicável seria o referido artigo 2º.”

Concedemos, agora, que a competência para a aplicação das penalidades não é subordinante das que a antecedem no preceito (nº1) e que todas elas estão em pé de igualdade e autonomia. Por isso, não nos podemos actualmente rever nas considerações feitas no acórdão sobre este assunto, as quais, reconhecemo-lo neste momento, terão assentado numa apressada e desatenta leitura da norma.”

*

四. 決定

綜上所述，判處上訴理由成立，廢止原審判決，同時將案件發還原審法院重新審理。

*

無需任何訴訟費用，因被訴實體享有主體豁免。
作出適當通知及採取適當措施。

*

2013年11月28日

何偉寧

簡德道

唐曉峰

Estive presente

米萬英