

第 7/2017 號案

統一司法見解的上訴

上訴人：檢察院及財政局副局長

被上訴人：甲

主題：稅務法律及規章·印花稅·第 12/2003 號法律第 2 條·財政局
局長·訴願·司法上訴

裁判日期：2019 年 10 月 16 日

法官：利馬(裁判書制作法官)、宋敏莉、岑浩輝、賴健雄和蔡武彬

摘要：

第 12/2003 號法律第 2 條適用於包括印花稅在內的所有稅種，並
不僅限於職業稅和所得補充稅。

裁判書制作法官

利馬

澳門特別行政區終審法院

合議庭裁判

一、概述

檢察院司法官和財政局副局長根據《行政訴訟法典》第 161 條至第 168 條的規定，針對中級法院 2016 年 11 月 10 日第 573/2016 號案的合議庭裁判(下文稱為*被上訴的合議庭裁判*)提起上訴，理由為該裁判與終審法院於 2014 年 7 月 23 日在第 32/2014 號案內作出的合議庭裁判(下文稱為*作為理據的合議庭裁判*)相對立。

本終審法院裁判書制作法官透過批示裁定上述兩份裁判之間就同一法律基本問題存在所指出的對立，對立情況如下：

2016 年 11 月 10 日第 573/2016 號案的*被上訴的合議庭裁判*裁定，第 12/2003 號法律第 2 條僅適用於職業稅和所得補充稅，因而不適用於印花稅。

而作為理據的合議庭裁判，即 2014 年 7 月 23 日在第 32/2014 號案內作出的已轉為確定的合議庭裁判則裁定第 12/2003 號法律第 2 條適用於所有稅種，並不僅限於職業稅和所得補充稅。

法律規範未有變更。

檢察院司法官提出如下結論：

1. 2016 年 11 月 10 日作出的被上訴裁判認為，第 12/2003 號法律第 2 條不適用於印花稅，因該法律將其標的限定於職業稅和所得補充稅。

2. 與之相反，作為理據的合議庭裁判，即 2014 年 7 月 23 日所作的已轉為確定的合議庭裁判認為上述第 2 條適用於包括印花稅在內的所有稅種，並不僅限於職業稅和所得補充稅。

3. 兩份裁判在事實情節相同的情況下，以明示方式就同一法律基本問題－第 12/2003 號法律第 2 條的實質涵蓋範圍問題－表明了立場，在同一法律範疇內，得出了互相對立的法律解決辦法。

4. 第 12/2003 號法律第 2 條的行文清楚表明了統一稅務事宜上的權限制度的立法意圖，因此，與被上訴的合議庭裁判所持見解相

反，這項規定適用於所有稅種，正如作為理據的合議庭裁判所裁定的。

5. 被上訴的合議庭裁判在確定法律的含義和所及範圍時，相比於法律條文的內文，優先考慮了法律的標題，進而得出上文第 1 點所提到的結論，因而存有解釋錯誤，並違反了上述法律第 2 條的規定。

6. 應裁定上訴勝訴，採納作為理據的裁判所闡明的觀點，將司法見解統一如下：

第 12/2003 號法律第 2 條適用於所有稅種，並不僅限於職業稅和所得補充稅。

7. 根據所統一的司法見解，應撤銷被上訴的合議庭裁判，維持行政法院所作的駁回司法上訴的決定。

財政局副局長提出如下結論：

一本上訴所針對的是 2015 年 11 月 5 日裁定上訴人對經濟財政司司長 2015 年 2 月 4 日在第 XXX/XXX/XX/2015 號建議書上所作批示提起的司法上訴敗訴的合議庭裁判。經濟財政司司長的批示駁回了

就聲明異議之結果提起的必要訴願，而相關聲明異議所針對的是財政局副局長於 2014 年 6 月 18 日所作的依職權結算[酒店(1)]2011 年 1 月 1 日至 2011 年 12 月 31 日的旅遊稅並將應納稅金額訂為 2,566,130.00 澳門元的行為；

— 兩份涉案合議庭裁判中存有爭議的法律問題是，第 12/2003 號法律第 2 條是否適用於包括印花稅在內的所有稅種，以及被上訴行為是否因為針對被上訴實體的批示必須提起必要訴願而具有可上訴性。

— 現附上終審法院在第 31/2014 號司法裁判的上訴案中作出的合議庭裁判的證明書，為著適當效力，相關內容在此視為完全轉錄。該裁判的結論為：“第 12/2003 號法律的第 2 條適用於所有稅種，廢止了第 15/96/M 號法律的第 5 條，並廢除了規定針對財政局局長的行為可提起司法上訴的稅務法律和規章的條文。”

— 有鑒於上文所述的合議庭裁判與現被上訴裁判的司法見解互相對立的情況，所有訴訟前提都已滿足，因此，該上訴應在作出初端批示後繼續進行《行政訴訟法典》第 164 條及後續數條所規定的後續步驟。

一應撤銷中級法院於 2016 年 11 月 10 日作出的現被上訴的合議庭裁判，並按照終審法院在現附上證明書的合議庭裁判中闡明的司法見解作出裁判，確認第一審法院的決定。

被上訴人甲認為應將被上訴裁判的見解訂為統一司法見解。

助理檢察長發表意見，認為應將司法見解統一為：第 12/2003 號法律第 2 條適用於所有稅種，並不僅限於職業稅和所得補充稅。

二、事實

以下事實具有重要性：

甲分別透過日期為 2014 年 2 月 13 日、2014 年 3 月 7 日、2014 年 3 月 18 日、2014 年 4 月 2 日、2014 年 5 月 2 日、2014 年 5 月 21 日、2014 年 6 月 9 日、2014 年 6 月 11 日、2014 年 6 月 19 日、2014 年 7 月 1 日、2014 年 7 月 9 日、2014 年 7 月 21 日、2014 年 8 月 5 日、2014 年 8 月 12 日、2014 年 8 月 29 日、2014 年 9 月 10 日、2014 年 9 月 26 日、2014 年 10 月 10 日、2014 年 10 月 17 日、2014 年 10 月 24 日、2014 年 11 月 6 日、2014 年 11 月 11 日、2014 年 11 月 19

日、2014 年 11 月 25 日、2014 年 12 月 9 日和 2014 年 12 月 30 日的申請，就 243 份甲地段 I、地段 II 和地段 III 內商鋪的使用權讓與合同，向財政局遞交了 M/4 格式申報書表格。

財政局副局長於 2015 年 6 月 19 日在第 XXX/XXX/XXX/XXX/2015 號建議書上作出“同意”批示，批准對上訴人提交的上述合同結算印花稅。

透過 2015 年 6 月 26 日第 XXXX/XXX/XXX/XXX/2015 號公函，甲接獲相關結算決定及支付已結算的印花稅稅款的通知，並被提醒可於 15 日內針對相關決定向財政局局長提出聲明異議。

2015 年 7 月 13 日，甲針對上述結算決定向財政局局長提出聲明異議。

財政局局長於 2015 年 8 月 3 日在第 XXXX/XXX/XXX/XXX/2015 號建議書上作出“依建議駁回”的批示，決定維持對相關合同結算印花稅的行為，並駁回甲提出的聲明異議。

透過 2015 年 8 月 11 日第 XXXX/XXX/XXX/XXX/2015 號公函，甲接獲聲明異議被駁回的通知，同時亦被告知，針對上述行政行為，可於 30 日內向經濟財政司司長提起必要訴願。

三、法律

1. 要解決的問題

要解決的根本問題是，第 12/2003 號法律第 2 條是適用於所有稅種，還是僅限於職業稅和所得補充稅。

2. 以合議庭裁判互相對立為依據提起上訴的前提

如前所述，裁判書製作法官透過批示裁定兩個合議庭裁判在同一基本法律問題上確實存在所指的互相對立。

該決定對評議會沒有約束力(《行政訴訟法典》第 166 條第 3 款)，因此，對此問題要再行審議，因為對案中實體問題的決定取決於合議庭裁判之間是否存在互相對立的情況。

根據《行政訴訟法典》第 161 條的規定，本上訴的前提條件是，在法律規範未有實質變更，亦無具強制力的司法見解的情況下，中

級法院的合議庭裁判與另一個終審法院的合議庭裁判就同一法律基本問題存在互相對立，其中被上訴的為第二審級的合議庭裁判(又或者，在例外情況下，屬於該條第 2 款所指的第一審級的合議庭裁判)。

讓我們看在所提出的兩個合議庭裁判中是否出現上述的要件。

3. 被上訴裁判的決定和作為理據的裁判的決定

2016 年 11 月 10 日在第 573/2016 號案內所作的被上訴裁判裁定，第 12/2003 號法律第 2 條僅適用於職業稅和所得補充稅，因而不適用於印花稅。

而作為理據的裁判，即 2014 年 7 月 23 日在第 32/2014 號案內所作的已轉為確定的合議庭裁判，則裁定第 12/2003 號法律第 2 條適用於所有稅種，並不僅限於職業稅和所得補充稅。

就同一法律問題，兩個合議庭裁判存在明顯、正面的互相對立。

法律規範沒有出現變更。

關於此問題沒有訂定具強制力的司法見解。

作為理據的裁判已轉為確定。

因此，明顯的是已符合所有要件以便可以對實體問題進行審理。

4. 《印花稅規章》和第 15/96/M 號法律中可被提起司法上訴的稅務當局的行為

針對這一問題，本終審法院已在 2014 年 7 月 23 日第 31/2014 號案的合議庭裁判和第 32/2014 號案的合議庭裁判中先後兩次表明過立場，後者即為作為理據的裁判。

我們緊隨上述兩份合議庭裁判的論述：

要想知道的問題是，第 12/2003 號法律第 2 條是否適用於包括印花稅在內的所有稅種，以及被上訴行為是否因為針對財政局局長的批示必須提起必要訴願而具有可上訴性。

被上訴的合議庭裁判，以及中級法院其他從 2013 年年尾開始的

一系列合議庭裁判均裁定，在特別印花稅和印花稅方面，由於針對財政局局長的依職權結算或附加結算行為(或者就不免稅或課徵對象作出決定的行為)可提起司法上訴，因此對就該等行為提起的訴願(必然是任意訴願)作出處理的行為便不具可司法上訴性。

我們看。

澳門現行有效的幾個規範單項稅的法律都是上個世紀七八十年代通過的。僅以本文所提到的幾個法律為例：《營業稅規章》是由 12 月 31 日第 15/77/M 號法律通過的，《印花稅規章》是由 6 月 27 日第 17/88/M 號法律通過的，《職業稅規章》是由 2 月 25 日第 2/78/M 號法律通過的，而《所得補充稅規章》則是由 9 月 9 日第 21/78/M 號法律通過的。

《印花稅規章》第 63 條的初始條文規定：

“第 63 條—1. 納稅人若以不合法為理由，可針對印花稅之計算，科處罰款及其他既定的及備執行的行為提出司法上訴。

2. 所有關於司法上訴的事宜，經適當之配合後，將參照十二月三十一日，法律第 15/77/M 號通過之營業稅章程內之規定。”

而經《印花稅規章》第 63 條所轉用的《營業稅規章》第 50 條、第 51 條及第 52 條的初始條文則規定：

“第五十條

(行政上訴)

一、對執行機關就申駁所作出的決定，得向行政長官提出上訴。

二、行政上訴應由申駁決定送達之日起八天期內提出。

第五十一條

(申駁及上訴的效力)

向原機關申駁及行政上訴對於已作出的決定並無中止執行的效力。

第五十二條

(司法上訴的保障)

保障納稅人得以不合法為理由，對確定評定及複評與罰款，以及確定性與執行性的其他行動提出司法上訴。”

現行的《印花稅規章》第 91 條及第 92 條的行文如下：

“第九十一條

1. 納稅人若以不合法為理由，可針對印花稅之計算，科處罰款及其他既定的及備執行的行為提出司法上訴。

2. 所有關於司法上訴的事宜，經適當之配合後，將參照十二月三十一日第 15/77/M 號法律通過之營業稅章程內之規定。

第九十二條

1. 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。

2. 上款所指異議書，應自有關結算的通知作出之日起十五日內向澳門財稅廳遞交。

3. 對複評委員會的決議，可逕行按一般規定提起司法上訴。”

而現行的《營業稅規章》第 50 條至第 52 條的行文則為：

“第五十條

(行政上訴)

一、對執行機關就申駁所作出的決定，得向行政長官提出上訴。

二、行政上訴應由申駁決定送達之日起八天期內提出。

第五十 A 條

(對確定評定之上訴)

對確定評定及其複評，不得向原機關聲明異議而只得向財政局局長提出必要訴願。

第五十一條

(聲明異議及上訴的效力)

一、第四十九條及第五十條所指向原機關提出的聲明異議及訴願，僅具移送效力。

二、第五十 A 條所指訴願具中止效力。

第五十二條

(司法上訴的保障)

保障納稅人得以不合法為理由，對所科處的罰款以及財政局局長就對確定評定及複評以及其他確定性和執行性的行為的上訴所作決定，提出司法上訴。”

那麼，這些條文規定了什麼呢？

第 6/2011 號法律第 14 條規定，對第 6/2011 號法律所創建的(因不動產轉移而產生的)特別印花稅制度未予規範的事項，補充適用《印花稅規章》，而該《規章》保證納稅人可以針對結算稅款、科處罰款和其他確定及具執行力的行為以不合法為由提起司法上訴。

一般而言，此類司法上訴所針對的是財政局局長的行為。

然而在某些情況下，即當複評委員會就納稅人以不同意所核定的轉移稅價值為由針對依職權或附加結算不動產轉移印花稅的行為提起的聲明異議作出決定時，司法上訴所針對的則是複評委員會的

決議。

而針對行政長官在訴願中所作的行為則不能提起司法上訴，因為此訴願為任意訴願。

然而，8月12日第15/96/M號法律如其標題所示“明確了有關稅務法例的若干情況”，其中第5條規定：

“第五條

(任意訴願)

除非有明確的相反規定，否則，根據稅務法律及規章規定，向行政長官提起的訴願為任意訴願。”

這完全確認了《印花稅規章》中所設立的制度。

5. 第12/2003號法律中可被提起司法上訴的稅務當局的行為

現在我們來分析第12/2003號法律的制度。

該法律的內容如下：

「**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、對於上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。」

法律的第 1 條修改了《職業稅規章》的第 3 條、第 4 條、第 7 條、第 8 條、第 9 條及第 32 條。

第 2 條規定稅務事宜的權限和針對財政局局長的決定向行政長官提起的必要訴願。

第 3 條是有關職業稅的過渡性規定。

第 4 條決定重新公佈《職業稅規章》。

第 5 條廢止了第 65/84/M 號法令中一項有關免除非營利私辦教育場所的教學人員的職業稅的條文，以及《所得補充稅規章》中的三個規定。

第 6 條規定該法的生效和效力的產生。

拋開規範法律的實際執行的第 4 條和與生效狀況有關的第 6 條不談，第 1 條、第 3 條和第 5 條修改了《職業稅規章》，廢止了對一類人的豁免徵稅，並規範法律在時間上的適用。

另外第 5 條還廢止了《所得補充稅規章》中的三項規定。除此之外，該法律對所得補充稅規章未作其他提及。

現在我們重點分析第 2 條。

被上訴的合議庭裁判認為，第 12/2003 號法律第 2 條只適用於職業稅和所得補充稅。

而上訴人、被上訴實體和檢察官的意見則正相反，他們認為第 12/2003 號法律第 2 條適用於所有稅種，自然也包括印花稅在內。

我們看。

第 2 條第 1 款確定將原稅務法律或規章以直接或透過財政局組織法默示方式賦予兩個實體(公共審計暨稅務稽查訟務廳廳長及澳門財稅廳廳長)的在記錄、結算、評定、通知及執行處罰方面的權限賦予了財政局局長。

法律文字的意思再清楚不過：該規定適用於所有的稅務法律和規章，而不僅僅適用於職業稅和所得補充稅。

該第 2 條的第 2 款規定，有權處理針對行使第 1 款的權限所作的行政行為提起的聲明異議的實體是財政局局長，但涉及可課稅收益之核定的申訴除外，當有特別規定提到應向複評委員會提出聲明異議時，有權處理此類申訴的實體是該等委員會。

同樣這個規定也不會產生任何疑問，因為是在同一法律第 1 款的範圍內，並賦予財政局局長處理在所有稅務法律及規章中針對與記錄、結算、評定、通知及執行處罰有關的行政行為提起的聲明異議的權限。唯獨有一個例外，那就是：當稅務法律或規章規定若對可課稅收益的核定不服應向複評委員會提出申訴時，複評委員會維持對此類申訴的處理權。

而第 3 款則補充說明，針對財政局局長行使第 1 款及第 2 款的權限就行政申訴所作的決定可向行政長官提出必要訴願。沒有說針對複評委員會的決定可向行政長官提出必要訴願。

也就是說，第 12/2003 號法律僅規定了針對行政長官行為的司法上訴，至於針對複評委員會決議的質疑可課稅收益之核定的司法上訴則維持不變。

法律文字明確指出其適用於所有的稅種，而並非僅限於以上提到的兩種。

那麼，被上訴的合議庭裁判和其他一眾中級法院的合議庭裁判一直以來是以何種理由來堅持相反觀點的呢？

主要的理由是：法律的標題僅提到對《職業稅規章》和《所得補充稅規章》作出修改。

確實如此，但證明不了什麼。

眾所周知，法律的題目或標題沒有規範效力。既不決定什麼，也不規定什麼。只有法律的正文才有這樣的效力。法律的題目或標題只是向讀者介紹法律的大方向，但多數情況下並不涵蓋所有內容，因為這是無法做到的。法律的標題必須很短，但正文可能很長，涉及的事項也可能很多，因此很多時候法律的標題不可能做到面面俱到。

嚴格來講，法律的題目或標題的解釋效力甚至還不如法律的序言，而後者不具規範效力則是公認的。法律的題目或標題只是用三言兩語總結出法律的內容，而序言的篇幅通常則要長很多，作用是對法律文本的立法宗旨予以解釋。

一如 JOSÉ OLIVEIRA ASCENSÃO¹在談及法律的序言、法規的章節的題目和條文的標題時所說，它們“不屬於側面評論，而是具有權威性，這種權威性使得它們比非技術性的歷史資料更具價值。因此可以為解釋某段正文提供寶貴幫助。不要忘了所有在立法過程中必須發表意見的實體都參與了其中或者表示了認同。

雖然這些資料具有高度的權威性，但其價值與正文並不相同。它們本身並不具備只有法的淵源才具備的決定意義，而是澄清問題(序言)或者透過宣告裁判所確立的準則去分析一個案例以便將其解決。因此，如果出現矛盾，應根據具體情況，優先考慮條文或司法

¹ JOSÉ OLIVEIRA ASCENSÃO 著：《O Direito, Introdução e Teoria Geral》，科英布拉，Almedina 出版，第十三次再版，第三次重印，2005 年 3 月，第 408 頁及第 409 頁。

裁判內文本本身的意思²”。

既然連條文的標題都不具備與法律正文同等的效力，那麼涵蓋性和包容性必然更低的法律的標題就更不具備了，因為它要描述的內容更多。

第 2 條的題目是“在稅務事宜上的權限”，而不是“在職業稅和所得補充稅事宜上的權限”。這就說明了它的適用對象是所有的稅務法律和規章。

因此，僅就標題而言，似乎條文的標題比法律的標題更有價值。這樣，如果要在標題之間進行比較的話，一般來說，條文的標題要比法律的標題更具解釋力。

然而，被上訴的合議庭裁判並不僅僅是賦予了法律的標題某種程度的解釋力，甚至還認為它比該法律第 2 條的條文本身(該條適用於所有的稅務法律及規章的意思其實相當清楚)更具指令或規制力。

被上訴的合議庭裁判的第二個論據是：如果立法者的意圖是修改所有稅種在可被提起司法上訴的行為方面的制度的話，那麼它不會忘記廢止所有法律當中所有必須被廢止的規定，就像在第 5 條中所作的那樣。

² 參閱葡萄牙憲法法院於 1992 年 7 月 8 日作出的合議庭裁判(載於《Boletim do Ministério da Justiça》，第 419 期，第 176 頁)，該裁判未採納某個雖然在法律文件的序言中有所表露但在正文中卻絲毫找不到文字對應的立法意圖。

恕我們直言，這個理由比前一個理由更不具說服力。

該法的第 5 條廢止了第 65/84/M 號法令的第 2 條和《所得補充稅規章》的第 3 條第 1 款 b 項、第 5 條和第 6 條。也就是說，因為制定了新的職業稅制度而廢止了四個具體規定。其中一個是廢止了一項免稅制度(第 65/84/M 號法令第 2 條)。不能夠默示廢止。同樣，對於《所得補充稅規章》中三個規定的廢止也不能以默示的方式實現。

至於第 2 條所確立的新制度，明示廢止則要複雜得多，因為它不但涉及所有與稅務有關的法律和規章，而且還包括組織法。如果立法者忘記廢止某項規定，那麼便會在與新制度並存的制度的生效狀況的問題上產生疑問。因此，更為謹慎的做法是設立一個一般性的制度，並不具體廢止任何稅務法律或規章，而是默示廢止所有與新制度相衝突的規定。立法者也正是這樣做的。我們無權評論立法者的這種選擇，只能說它採取了一個謹慎的做法，但從立法者的這種取態中並不能得出任何支持被上訴的合議庭裁判之觀點的論據。

作為最後一個論據，被上訴的合議庭裁判含糊地提及了立法會對於法案的討論，認為從中不能發現立法者有修改第 15/96/M 號法律的制度的意圖。然而，議員沒有提到法律的某一點似乎說明不了什麼。

在分析了法律的含義並排除了被上訴的合議庭裁判的幾個論據之後，我們還要補充其他幾個可以徹底揭示法律的第 2 條適用於所

有稅種而不是只適用於職業稅和所得補充稅的理由。

首先，說法律特別適用於所得補充稅是十分奇怪的，因為對於這一項稅，法律只是廢止了與其有關的三個規定。

另外，解釋者須推定立法者所制定之解決方案為最正確(《民法典》第 8 條第 3 款)。

如果立法者所確立的規則是，對於職業稅和所得補充稅，可被提起司法上訴的是行政長官的行為，而其他的稅則沿用第 15/96/M 號法律和各單項稅法律的制度，可被提起司法上訴的是財政局局長的行為(但前文所述的針對可課稅收益之評定的申訴除外)，那這樣的規則未免有些有失條理。

當然，立法者可以通過任何其想通過的法律。然而當對立法者的意圖存有疑問時，應當推定立法者是有條理的，而且所制定的解決方案為最正確。

其實在我們看來，能夠完全揭示立法者意圖的理由是這樣的：

第 2 條第 2 款規定，有權處理針對行使上款的權限所作的行政行為提起的聲明異議的實體是財政局局長，但涉及可課稅收益之核定的申訴除外，當有特別規定提到應向複評委員會提出聲明異議時，有權處理此類申訴的實體是該等委員會。

立法者十分清楚根據《職業稅規章》和《所得補充稅規章》的

規定，針對可課稅收益之核定的申訴應向複評委員會提出(經 8 月 23 日第 9/93/M 號法律修改的《職業稅規章》的第 79 條和經 7 月 2 日第 6/83/M 號法律修改的《所得補充稅規章》的第 44 條)。

因此，如果第 2 條僅指職業稅和所得補充稅的話，那麼說“當有特別規定提到應向複評委員會提出聲明異議時”就沒有任何意義了，因為立法者知道對這兩種稅的可課稅收益的核定的申訴總是要向複評委員會提出。

但如果它指的是所有稅種的話，那麼這個規定就非常合理了，因為並非針對所有稅種的可課稅收益的核定都可以向複評委員會提出申訴。營業稅便是其中一例，因為對於這項稅來說根本就不存在複評委員會(由第 15/77/M 號法律所通過的《營業稅規章》)。

這就是為什麼說第 12/2003 號法律的第 2 條適用於所有稅種，廢止了第 15/96/M 號法律的第 5 條和廢除了規定針對財政局局長的行為可提起司法上訴的稅務法律和規章的條文的原因。

因此，有鑒於經濟財政司司長的批示具可司法上訴性，必須撤銷被上訴的合議庭裁判。

因此，上訴理由成立。

四、決定

綜上所述，合議庭裁定兩上訴理由成立，並：

A) 根據《司法組織綱要法》第 44 條第 2 款 (一)項的規定以及《行政訴訟法典》第 167 條第 4 款的規定，訂定如下統一司法見解：

第 12/2003 號法律第 2 條適用於包括印花稅在內的所有稅種，並不僅限於職業稅和所得補充稅。

B) 就案件標的而言，裁定上訴勝訴，撤銷被上訴的合議庭裁判，維持第一審法院以不具可上訴性為由駁回司法上訴的批示。

訴訟費用由被上訴人承擔。

裁判轉為確定後，在《特區公報》上刊登本裁判。

2019 年 10 月 16 日，於澳門。

法官：利馬（裁判書制作法官）— 宋敏莉 — 岑浩輝 — 賴健雄（基於被上訴裁判的理據，本人表決不贊同本裁判。）— 蔡武彬