

上訴案件編號：761/2021

合議庭裁判日期：二零二一年十二月十六日

主題：

稅務执行程序

就稅務執行提出之反對

反對執行的適時性

裁判書內容摘要：

在根據《稅務執行法典》規定的执行程序中的被執行人僅可於被親身傳喚日起計十天的法定期間內以《稅務執行法典》第一百六十四條規定的任一方式提出反對，否則即喪失提出反對執行的訴訟權利。

裁判書製作法官

賴健雄

澳門特別行政區中級法院
行政司法上訴卷宗第 761/2021 號
合議庭裁判

一、序

A，身份資料詳見於本卷宗，就澳門特別行政區財政局稅務執行處向其強制徵收經濟局於一九九八年五月二十六日批示所科處的罰款及過期利息之稅務執行政程序，向初級法院提起稅務執行之反對。

行政法院法官依法受理和經法定程序審理後作出如下裁判：

一、案件概述

被執行人 A，詳細身份資料載於卷宗內；

針對

財政局稅務執行處向其強制徵收經濟局於 1998 年 5 月 26 日批示所科處的罰款金額澳門幣 96,000.00 元及過期利息而提起之稅務執行政程序(卷宗編號 1999-93-000037-01)，透過簡單聲請書提出反對。

*

被執行人透過卷宗第 3 頁所載之聲請書主張：

- 執行款項因時效屆滿而消滅，

請求裁定異議成立，終止本稅務執行政程序。

*

財政局稅務執行處答覆認為，本執行之反對屬逾時提起，請求裁定異議不成立(見卷宗第 21 頁至第 25 頁)。

*

駐本院檢察官發表意見，認為本稅務執行之反對理由成立，建議終止本稅務執行政程序，內容轉錄如下：

“...Chegado o momento, de talqualmente referido no douto despacho de fls. 27, “emitir o parecer suplementar”, importa remeter para a posição já anteriormente consignada nos autos – cfr. fls. 6 a 8 – pois que, sem prejuízo de distinta e melhor análise, não se vislumbram argumentos que infirmem o caminho então percorrido.

Na realidade e conforme então se referiu, A veio deduzir oposição à execução fiscal contra si instaurada, em resultado de, juntamente com B, ter sido autuado por transgressão ao regime de operações de crédito externo previsto no D.L. n.º 66/95/M, de 18 de Dezembro, pois que, por despacho datado de 26 de Maio de 1998, proferido pela então Exm^a Senhora Directora dos Serviços de Economia de Macau, foi determinada a aplicação de uma multa no valor de MOP 96,000.00 (noventa e seis mil patacas), sendo que tal decisão lhes foi notificada em 31/07/1998, assim lhes tendo sido comunicado que deveriam proceder ao pagamento da quantia referida no prazo de 15 (quinze) dias; tendo, a 3 de Agosto de 1998, A interposto recurso hierárquico de tal decisão, no dia 11 do mesmo mês, B apresentou reclamação da decisão em referência, sendo que, por despacho proferido pelo então Senhor Secretário Adjunto para a Coordenação Económica, datado de 22 de Outubro de 1998, foi negado provimento a tais pretensões.

Consequentemente, B e A foram notificados para pagar a multa também acima mencionada, notificações essas efectuadas, respectivamente, a 21 (cfr. fls. 7) e a 25 de Janeiro de 1999 (cfr. fls. 9).

Conforme flui de fls. 231 e 237 a 241 dos autos de execução fiscal, por acórdão datado de 4 de Março de 1999 o Supremo Tribunal Administrativo deferiu o pedido formulado por B de suspensão de eficácia do despacho proferido a 22 de Outubro de 1998 pelo então Senhor Secretário Adjunto para a Coordenação Económica, sendo que, todavia e como se lê a fls. 266 dos autos de execução fiscal, a 17 de Junho de 1999, o mesmo STA assumiu não mais ser competente para conhecer do recurso interposto, assim tendo determinado a remessa dos autos para o Tribunal Superior de Justiça de Macau.

E é já quando os autos estão a correr termos nas instancias judiciais da RAEM que B apresentou, a 11 de Janeiro de 2000, pedido de desistência do recurso em referência, pedido esse homologado por decisão que terá sido proferida com data de 17 de Janeiro de 2000 pelo TSI, decisão essa naturalmente transitada e que leva a que, consequentemente e por ofício datado de 15 de Março de 2000 – cfr. fls. 270 dos autos de execução fiscal – o então chefe do Departamento da Inspeção das Actividades Económicas da Direcção dos Serviços de Economia da RAEM, solicite sejam prosseguidos os esforços para cobrar coercivamente a multa anteriormente aplicada.

À luz da radiografia ora feita da tramitação dos autos de execução fiscal importará, agora, conhecer da pretensão formulada por A quando deduz oposição à mesma execução, invocando a prescrição – cfr. fls. 2 e 3 – do procedimento executivo, sendo que, ressalvado o devido respeito por distinto e melhor entendimento, crê-se que outra conclusão não se poderá alcançar que não seja a de que assiste razão ao ora oponente, pois que se verificará, de facto, a prescrição do procedimento também contra o mesmo instaurado.

Na realidade, se tivermos em atenção o disposto no artigo D.L. 59/98/M, de 21 de Dezembro, estabelece no n.º 2 do respectivo artigo 55.º que “As multas prescrevem no prazo de 4 anos a contar da data em que se tornar definitiva a decisão sancionatória”, acrescentando o n.º 3 do mesmo artigo que “A prescrição da multa determina a prescrição das sanções acessórias ainda não executadas”, observando-se na contagem dos prazos de prescrição do procedimento e das multas os normativos constantes dos artigos 111.º a 113.º, 117.º e 118.º do Código Penal (cf. respectivo n.º 4).

Conforme resulta do que antecede, no dia 17 de Janeiro de 2000 o TSI homologou a desistência do recurso anteriormente apresentado por B pelo que, quando tal decisão transitou, deixou de se verificar a suspensão de eficácia do despacho proferido a 22 de Outubro de 1998 pelo então Senhor Secretário Adjunto para a Coordenação Económica, anteriormente decretada por acórdão do STA de 4 de Março de 1999.

Assim sendo, a sanção anteriormente aplicada também ao aqui oponente à execução tornou-se plenamente eficaz desde, pelo menos, a data do trânsito da decisão homologatória proferida pelo TSI a 17 de Janeiro de 2000, e inexistindo notícia de qualquer outro factor que pudesse conduzir à suspensão ou

interrupção do prazo prescricional, sem prejuízo de distinto e melhor entendimento, afigura-se que a prescrição, à luz do regime invocado, se verificou já, de forma necessária e inapelável. Idêntica solução será alcançada a luz do artigo 7.º, n.º 2, do D.L. n.º 52/99/M, de 4 de Outubro, quando determina que as sanções aplicadas prescrevem assim que decorram quatro anos sobre a data em que a decisão sancionatória se tenha tornado inimpugnável; ora, como acima se referiu, no dia 17 de Janeiro de 2000 o TSI homologou a desistência do recurso anteriormente apresentado por B pelo que, quando tal decisão transitou, o despacho proferido a 22 de Outubro de 1998 pelo então Senhor Secretário Adjunto para a Coordenação Económica retomou a sua plena eficácia.

Assim sendo, a sanção anteriormente aplicada também ao aqui oponente à execução tornou-se plenamente eficaz desde, pelo menos, a data do trânsito da decisão homologatória proferida pelo TSI a 17 de Janeiro de 2000, e inexistindo notícia de qualquer outro factor que pudesse conduzir à suspensão ou interrupção do prazo prescricional – cfr. n.º 3 do artigo 7.º do D.L. n.º 52/99/M, de 4 de Outubro – e sem prejuízo de distinto e melhor entendimento, afigura-se que a prescrição, à luz do regime invocado, se verificou já, de forma necessária e inapelável.

Poderia, ainda, colocar-se a questão de saber se a questão agora colocada a juízo poderia recair sob o regime resultante da aplicação do Decreto n.º 38088, de 12 de Dezembro de 1950 – Código das Execuções Fiscais das Colónias – publicado no Boletim Oficial de Macau de 6 de Janeiro de 1951, atento o disposto na Lei n.º 1/1999, Lei de Reunificação, da Região Administrativa Especial de Macau.

Na realidade, não só o Decreto n.º 38088, de 12 de Dezembro de 1950 (e/ou diplomas que subsequentemente o alteraram), não consta(m) de qualquer dos Anexos da Lei n.º 1/1999, assim não tendo sido expressamente revogado(s), como também o artigo 8.º da Lei Básica da RAEM expressamente estabelece que “As leis, os decretos-leis, os regulamentos administrativos e demais actos normativos previamente vigentes em Macau mantêm-se, salvo no que contrariar esta Lei ou no que for sujeito a emendas em conformidade com os procedimentos legais, pelo órgão legislativo ou por outros órgãos competentes da Região Administrativa Especial de Macau”; a tal acresce que a redacção do n.º 1 do artigo 3.º da Lei da Reunificação, assim como o facto de o n.º 3 do

mesmo normativo se referir a “práticas anteriores” são elementos que se poderiam invocar no sentido de se recorrer, no caso concreto e atenta a natureza dos factos que levaram à aplicação da multa também ao ora oponente, ao regime constante do Decreto n.º 38088, de 12 de Dezembro de 1950 e que se traduziu na então denominada Reforma das Execuções fiscais.

E, caso assim se entendesse, teria de se ter em atenção o facto de tal diploma estabelecer no seu artigo 251.º que, em casos como o dos autos, o prazo de prescrição é (seria) de 20 (vinte) anos, “começando o prazo a correr desde a autuação do processo executivo”.

Mas mesmo nesta eventualidade e ainda que descontando o período de tempo durante o qual se manteve a suspensão de eficácia do despacho proferido a 22 de Outubro de 1998 pelo então Senhor Secretário Adjunto para a Coordenação Económica, conforme se referiu já, a partir do momento em que transitou em julgado a decisão do TSI, tal despacho (re)adquiriu plena eficácia, o mesmo sucedendo, consequentemente à decisão sancionatória anteriormente aplicada também ao aqui oponente.

E tendo tal decisão do TSI da RAEM sido proferida a 17 de Janeiro de 2000, tendo transitado em julgado, manifesto se torna que, a ser aplicável, também o prazo de prescrição de vinte anos constante do artigo 251.º do Decreto n.º 38088, de 12 de Dezembro de 1950, se mostra já atingido e ultrapassado.

À luz de quanto antecede, e sem prejuízo de distinto e melhor entendimento, sou de parecer que assiste razão ao oponente A, assim devendo ser declarada a prescrição da execução fiscal contra o mesmo instaurada, mais se determinando a cessação dos autos respectivos...” (見卷宗第 28 頁至第 31 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

*

本院對此案有管轄權。

本案訴訟形式恰當及有效。

訴訟雙方具有當事人能力及正當性。

二、事實

根據本卷宗所載資料，本院認定以下對案件審判屬重要之事實：

- 1998 年 5 月 26 日，經濟局局長決定向被執行人及 B 科處澳門幣 96,000.00 元的罰款，並於同年 7 月 31 日將決定通知二人。
- 1998 年 8 月 3 日及 11 日，B 及被執行人就上述決定向前經濟協調政務司司長提起爭執，於同年 10 月 22 日被駁回。
- 1999 年 1 月 19 日，澳門行政法院針對上述債務開展稅務執行情序（見編號 1999-93-000037-01 稅務執行卷宗一第 1 頁）。
- 1999 年 1 月 21 日及 25 日，B 及被執行人分別獲傳喚以支付罰款金額及相關訴訟費用（見稅務執行卷宗一第 7 頁及第 9 頁）。
- 1999 年 2 月 26 日，被執行人向行政法院提交聲請，要求中止執行情序（見稅務執行卷宗一第 22 頁至第 23 頁）。
- 1999 年 3 月 4 日，最高行政法院作出判決，批准 B 提出的請求，中止前經濟協調政務司司長於 1998 年 10 月 22 日所作的批示的效力（見稅務執行卷宗二第 237 頁至第 241 頁）。
- 2000 年 1 月 11 日，B 向中級法院聲請撤回此前針對上述前經濟協調政務司司長的決定已提起的司法上訴，於同月 17 日獲該院批准，有關決定已轉為確定（見稅務執行卷宗二第 270 頁及背頁）。
- 2020 年 7 月 29 日，被執行人對上述執行提出反對。

*

三、理由說明

在審理被執行人所提出的債務時效是否屆滿之前，須先查明其稅務執行反對有無逾期提出。

有關提起稅務執行反對的期限，經 1950 年 12 月 12 日第 38.088 號命令核准之《稅務執行法典》第 164 條第 2 款規定如下：“*A oposição será deduzida no prazo de dez dias, a contar da citação, salvo se o facto que servir*

de fundamento for superveniente, porque neste caso será deduzida nos dez dias posteriores àqueles em que ocorrer o respectivo facto.”

按上述條文規定，被執行人自收到傳喚後具十日期限可對稅債執行事項提出反對。除非出現嗣後發生的事實情節，或者有關事實嗣後為被執行人所知悉可構成稅務執行反對的依據，則被執行人可自有關事實發生或知悉之時起十日內向法院提出反對。

現在，稅務執行卷宗所附資料顯示本案的被執行人已於 1999 年 1 月 25 日成功獲傳喚，故彼時應已知悉請求執行實體以司法途徑向其強制徵收所欠之債務，但其卻沒有適時行使其反對的權利。而無論該被執行人或是同案被執行人 B 對罰款的行政決定提起的行政或司法申訴，性質皆不等同須於稅務執行政程序中提出的反對，不能取代之。

另一方面，縱使我們認同被執行人的主張，其欠繳債務的時效依《稅務執行法典》第 251 條規定為最長期限二十年(事實上，正如檢察官意見書所指，本案待執行債務本源自針對對外貿易活動的行政違法行為所科處的罰款，根據當時生效的 12 月 21 日第 59/98/M 號法令第 55 條第 2 款規定，罰款的時效期間為四年，由處罰之決定轉為確定之日起算)。那麼，如果自稅務執行卷宗開立之日起計，即便認為 1999 年 3 月 4 日至 2000 年 1 月 17 日期間因存在有關處罰決定的司法訴訟時效出現持續中斷並重新開始計算，被執行人拖延至 2020 年 7 月 29 日時才提出本反對，距離其所主張的二十年時效已屆滿的嗣後事實發生日已遠遠逾越十日期限(更何況，其本人主觀上業已承認提出反對時已逾 22 年)。

最後，被執行人同樣沒有陳述存在其他主觀情節，以致直至 2020 年 7 月 29 日當上述反對期限屆滿已久後才向法院主張有關時效。

很明顯，無論何種情況，本稅務執行反對皆屬逾時提出，應予駁回。

四、決定

綜上所述，本院裁定本稅務執行之反對不成立。

*

訴訟費用須由被執行人承擔，司法費訂為 4 UC。

*

登錄本判決並依法作出通知。

*

適時將本卷宗送回財政局稅務執行處。

被執行人 A 依法獲通知一審判決後不服，向本中級法院提起上訴，並結論如下：

1. 在保持充分尊重下，上訴人並不同意被上訴判決第6至7頁的見解；
2. 本案所執行的債務源自根據第66/95/M號法令第38條第4款和第5款規定所科處的罰款，而非一般稅項；
3. 經第59/98/M號法令修改的第66/95/M號法令第55條第2款規定，罰款時效為四年，由處罰決定轉為確定之日起算，此即表示，執行罰款，即執行處罰決定的時效為四年，相關計算方式按《刑法典》規定進行；
4. 對此，《刑法典》第118條第3款規定，在執行刑罰的時效方面存在最長的時限，不論經過多少次中斷，在時效期間另加該期間之二分之一時，時效必須完成；
5. 基於本案屬執行處罰決定(罰款強制徵收)的程序，根據上述規定，本案執行罰款的最長時效應為四年另加四年的二分之一，即合共六年，時效便必須完成；
6. 的確，從稅務執行卷宗一第9頁可見，於1999年1月25日，上訴人

獲傳喚支付相關罰款；

7. 然而，上訴人認為，就本案執行該處罰決定的時效應屬法院依職權審理的事宜，而不取決於上訴人適時主張；
8. 不論學說及司法見解均認為，在行政違法的處罰程序中，應補充適用刑法及刑事訴訟法之相關規定及法定原則；
9. 在刑法及刑事訴訟中，處罰時效是刑事責任消滅的原因之一，其終止執行刑罰的執执行程序，基於刑罰的目的及法律穩定的需要，不法行為隨時間流逝對社會的影響漸漸淡化，以及為免行為人長期受公權力限制，防止公權力無限期地行使執行權，法院對時效具有依職權審理的權力和義務；
10. 基於本案所執行的罰款屬行政違法的處罰決定，應補充適用刑法及刑事訴訟法之相關規定及法定原則，由法院依職權審理相關執行罰款的時效，以充分達致對行政違法者的保障；
11. 從經修改的第66/95/M號法令第55條第4款所準用的《刑法典》第118條第3款所規定的時效必須完成亦可見，相關時效並不取決於違法者的主張；
12. 事實上，自1999年1月19日展開本強制徵收程序以來、甚至於2000年1月11日B撤回相關司法上訴後，請求執行人在這二十年均未有積極推動本強制徵收程序(見稅務執行卷宗二第272頁)；
13. 在上訴人的行政違法行為距今已超過二十年，相關違法行為隨時間流逝對社會的影響已漸漸淡化的情況下，為免上訴人長期受公權力限制，實應按照刑法的原則，由法院依職權審理該罰款時效；
14. 另一方面，本案的罰款時效並不同於《稅務執行法典》第251條所規定的債務時效，理由在於，本案的債務為處罰決定中的罰款，而非稅項。儘管相關處罰決定的執执行程序係透過稅務執执行程序進行強制徵收，但不意味着相關罰款會必然適用《稅務執行法典》第251條所規定債務時效；
15. 根據經59/98/M號法令修改的第66/95/M號法令第53條第3款規定可見，相關罰款的執执行程序僅是按稅務執执行程序進行強制徵收，但不等同有關罰款的執行完全參照適用《稅務執行法典》的規定，包括該法典第251條所指的二十年時效和必需由被執行人主張時效屆滿的規定；

16. 換言之，本案的罰款時效(執行處罰決定的時效)應補充適用刑法的原則由法院依職權審理，與上訴人是否逾期提出反對無關；
17. 上訴人完全同意尊敬的檢察官 閣下於卷宗第6至8頁、29至31頁所作出的關於應裁定上訴人反對理由的意見；
18. 毫無疑問，本案所執行的罰款時效早已屆滿，法院應依職權審理並宣告該罰款時效屆滿而使該債務變為不可執行。
19. 另外，必須指出，時效屆滿顯然屬嗣後發生的事實，上訴人根本不可能在1999年1月25日獲傳喚時便主張時效屆滿此一反對理由，因為當時時效根本仍未屆滿；
20. 再者，從稅務執行卷宗一第11頁可見，上訴人為不諳法律之人，其根本不可能知悉時效屆滿此一法律制度，更不會知悉相關的時效期間為多少；
21. 上訴人於2020年7月15日查詢時獲財政局告知因稅務執行人存在本案的稅務執行卷宗，故無法退還2020年度的車輛使用牌照稅予上訴人，及後，經社工於2020年7月27日協助後，上訴人方獲悉可主張罰款的時效屆滿事由，並於2020年7月27日在社工協助提出時效屆滿之反對；
22. 由此可見，上訴人知悉時效屆滿的事由後已立即提起該反對，此顯然符合《稅務執行法典》第164條第2款規定。
23. 換言之，被訴行為顯然違反了第5/2013號法律第19條第3款規定；
24. 基於此，被上訴判決錯誤解釋錯誤解釋《稅務執行法典》第164條第2款規定和第59/98/M號法令第55條第2款和4款結合《刑法典》第118條第3款的規定。

請求

綜上所述，和依賴 法官閣下之高見，應裁定本上訴理由成立，廢止被上訴判決，繼而裁定上訴人反對理由成立，宣告所執行的罰款時效屆滿。

請求尊敬的中級法院法官 閣下一如既往地作出公正裁決！

請求執行實體經濟及科技發展局局長就上訴作出答覆，主張上訴理由不成立（見本卷宗第 58 至 63 頁）。

隨後上訴連同卷宗上呈至本中級法院，經裁判書製作法官作出初步審查和受理後，卷宗送檢察院作出檢閱。

經檢閱後，檢察院發出法律意見，主張上訴理由不成立，應維持一審判決。

經兩位合議庭助審法官依法檢閱後，本上訴提交評議會審理。

本中級法院在地域、事宜和層級上具管轄。

本上訴程序形式正確，且不存在任何有礙本法院審理本上訴並須先作解決的無效情事及先決問題。

各訴訟主體具有訴訟主體的人格及能力，且對本上訴具有正當性。

二、理由說明

根據《行政訴訟法典》第一條準用的《民事訴訟法典》第五百八十九條的規定，上訴標的為上訴狀結論部份所劃定的範圍內的具體指出的問題，以及依法應由上訴法院依職權審理的問題。

本上訴不存在須由本法院依職權審查的問題。

一審法院基於逾期提出為由，駁回上訴人就財政局稅務執行處對其提起的執行程序提出的反對。

儘管上訴人的反對理由是債務早已因時效而消滅，但一審法院是基於程序問題，即反對是否適時提起的問題而駁回反對。

故本上訴法院應審理的問題只是上訴人在由財政局稅務執行處針對其提起的執行程序中，有否適時根據《稅務執行法典》第一百六十四條第二款所規定的十天期間內以簡單聲請書提出反對。

根據一審法院認定，而上訴人對之亦無異議的事實事宜的內容，上訴人早已於一九九九年被傳喚履行債務或提出反對，而有關處罰行為亦最遲於二零零零年已轉為確定。

根據《稅務執行法典》第一百六十四條的規定，被執行人一經依法被傳喚後，可於十天期間內以該條文規定的任一方式提出反對。

鑑於上訴人於二零二零年七月二十七日方以簡單聲請提出反對，故明顯屬逾時，應不予受理。

就相同問題，本院曾於二零二零年四月二十三日於第 641/2018 號上訴卷宗作過建基於同樣理解的裁判，當中合議庭指出：

No caso de o executado ser citado pessoalmente para pagar a quantia exequenda, cabe a ele próprio opor-se à execução por simples requerimento ou por meio de embargos, podendo esta oposição basear-se na prescrição da dívida exequenda (artigo 164.º e 169.º, alínea c) do mesmo Código).

Tendo o executado sido citado pessoalmente em 6.3.2006 e a oposição por simples requerimento deduzida em 16.12.2016 (ou seja, decorridos mais de 10 anos), há muito ter decorrido o prazo para o efeito.

至於上訴人在本上訴方首次提出的不諳法律的主張，本院認為上訴法院只能審理被上訴裁判曾審理的問題，故不能成為本院可審理的問題。

結論：

在根據《稅務執行法典》規定的執行程序中的被執行人僅可於被親身傳喚日起計十天的法定期間內以上述法典第一百六十四條規定的任一方式提出反對，否則即喪失提出反對執行的訴訟權利。

三、裁判

綜上所述，中級法院民事及行政上訴分庭合議庭通過評議會表決，裁定上訴理由不成立。

由上訴人支付訴訟費用，當中包括 6UC 司法費。

通知各訴訟主體。

二零二一年十二月十六日，於澳門特別行政區

賴健雄

馮文莊

何偉寧

米萬英