

第 50/2021 號案

日期：2022 年 9 月 28 日

(統一司法見解的上訴)

主題：統一司法見解的上訴

《稅務執行法典》(經 1950 年 12 月 12 日第 38088 號命令核准)

原有法規延續的一一般原則·例外

生效

可適用性

轉用(性規定)

《澳門特別行政區基本法》

《回歸法》(第 1/1999 號法律)

主權

稅務執行

稅務轉換

反對

摘要

一、《回歸法》(第 1/1999 號法律)第 3 條第 1 款所規定的內容可被稱為“澳門原有法規延續生效的一般原則”(只要不抵觸《澳門特別行政區基本法》),而該條“第 4 款”則規定了這項“一般原則”的一個“例外”,原因是它廢止了所有“原適用於澳門的葡萄牙法律……”,根據該規定,它們“自 1999 年 12 月 20 日起在澳門特別行政區停止生效”,而這(本身)就自然且必然意味著經 1950 年 12 月 12 日第 38088 號命令所核准的《稅務執行法典》“自 1999 年 12 月 20 日起在澳門停止生效”。

二、然而,一部法律的“生效”和“可適用性”雖然(對於在法律上解決某個問題或情況而言)大部分時候都是“相互關聯”、“相互連結”及/或“相互依存”的概念,但它們是不能混淆的概念,代表著不同的現實情況:某部法律的“生效”是指其面對任何按照其所(抽象)規定的情形發生的事實或情況產生強制執行力的可能性,而法律的“可適用性”則是指在法律預先設定的具體情況中應用(適用)法律的可能性。

三、“轉用性規定”通過指令適用其他條文—即那些(包含在同一或其他法律文件內的)“被轉用的規定”—而“將它們吸收進來”,從

而使得後者的內容被視為前者的組成部分，就仿佛相關事宜由轉用性規定本身所規範一般。

四、所以應得出以下結論：

“根據《回歸法》—第 1/1999 號法律—第 4 條第 4 款的規定，經由 1950 年 12 月 12 日第 38088 號命令核准的《稅務執行法典》自 1999 年 12 月 20 日起在澳門特別行政區停止生效。

但在符合上述《回歸法》第 4 條第 1 款(八)項之規定的情況下，該《稅務執行法典》中的條文可作為過渡安排繼續在澳門特別行政區參照適用”。

裁判書制作法官

司徒民正

第 50/2021 號案
(統一司法見解的上訴)

澳門特別行政區終審法院合議庭裁判

概述

一、財政局局長針對中級法院 2021 年 1 月 28 日第 938/2020 號案的合議庭裁判(下稱為“被上訴裁判”)提起本“統一司法見解的上訴”，(主要)提出該裁判中採納的解決方案與中級法院在 2018 年 1 月 18 日第 576/2017 號案的合議庭裁判(下稱為“作為理據的裁判”)中就同一法律問題所作的裁決相對立。

上訴人在其上訴陳述中提出了以下結論：

「1. 本上訴針對的是 2021 年 1 月 28 日的合議庭裁判，該裁判裁定上訴人所提出的司法上訴理由不成立，繼而裁定司法上訴敗訴，並維持了裁定反對稅務執行的理由成立及宣告稅務執行程序消滅的被上訴決定；

2. 在目前所討論的兩份合議庭裁判中存有爭議的法律問題是，判斷“經 1950 年 12 月 12 日第 38088 號命令核准的《稅務執行法典》中的規定，在不抵觸下列原則的前提下，能否根據經 12 月 20 日第 1/1999 號法律核准的《回歸法》第 4 條第 1 款(八)項的規定在澳門特區的法律體制中作為過渡性安排而繼續生效，這些原則是：

- 一不侵犯中華人民共和國主權原則；
- 一不違反《澳門特別行政區基本法》原則；
- 一不違反澳門本地有權限機關所制定的法律規定的原則。”

3. 在作為理據的中級法院 2018 年 1 月 18 日－第 576/2017 號案一的合議庭裁判中，各位法官的一致見解是，根據《行政訴訟法典》第 176 條第 1 款的明示轉用而在澳門特區成立前整體適用的《稅務執行法典》中的規定，根據《回歸法》第 4 條第 1 款(八)項的規定而在澳門特區繼續適用。

4. 在被上訴裁判中有一張落敗票，“認為根據《行政訴訟法典》第 176 條第 1 款的明示轉用而在澳門特區成立前整體適用的《稅務執行法典》中的規定，根據《回歸法》第 4 條第 1 款(八)項的規定而在澳門特區繼續適用。”

5. 無論是《行政訴訟法典》、《商法典》還是稅法，當中可適用的規定基本上都是一致的，在澳門特區還沒有將它們編纂成《稅務法典》，也沒有一部相當於葡萄牙稅法的法律、更沒有新版的《稅務執行法典》，

6. 以至於時至今日，基於稅法的特殊性，還一直在繼續適用《稅務執行法典》。

7. 在《葡萄牙稅收一般法》中，通過與在澳門特區一直以來所適用的“古老的”《稅務執行法典》中的第 297 條相對應的規定(因此是在《商法典》之外的特別稅法中)，維持甚至擴大了公司機關成員的補充性責任，這與被上訴裁判所持的觀點相反，而後者其實是與澳門特區法律制度的整體制度邏輯和系統解釋相悖的。

8. 被上訴裁判並沒有基於《稅務執行法典》，特別是其中的可適用條文—第 297 條—與經 12 月 20 日第 1/1999 號法律通過的《回歸法》，尤其是其中的第 4 條第 1 款(八)項所規定的下列原則不相符而否定其法律價值：

- 一不侵犯中華人民共和國主權原則；
- 一不違反《澳門特別行政區基本法》原則；
- 一不違反澳門本地有權限機關所制定的法律規定的原則。

9. 鑒於該裁判與現被上訴的合議庭裁判所持的見解相互對立，故

此所有的訴訟前提均成立，上訴應在作出清理批示後繼續進行《行政訴訟法典》第 164 條及續後數條規定的後續步驟。

(……)」(見第 146 頁至第 156 頁，連同將在下文提及的頁碼，相關內容為所有法律效力在此視為已轉錄)。

*

上訴被受理(見第 172 頁)，兩被上訴人甲(A)和乙(B，其餘身份資料詳見卷宗)－在第 144/19-EF 號稅務執行案件中轉為被執行人，對該案內作出的決定提起上訴而產生現被上訴之裁判－在接獲通知後作出回應及陳述，最後主張基於“不存在合議庭裁判間的對立”而駁回上訴(見第 177 頁至第 185 頁)。

*

卷宗被送呈至本審級，檢察院代表在檢閱卷宗後發表意見，並在

結論中認為：

「(i) 應裁定所提起的上訴敗訴：

(ii) 應按如下方式統一司法見解，即自 1999 年 12 月 20 日起，經公佈於 1951 年 1 月 6 日《澳門政府公報》上的第 38088 號命令核准的《稅務執行法典》中的實體性規範在澳門特區停止生效」(見第 203 頁至第 209 頁)。

*

經進行法定程序，並經助審法官們作出檢閱，之後卷宗根據《司法組織綱要法》(經第 9/2004 號法律修改的第 9/1999 號法律)第 44 條第 2 款(一)項及第 46 條第 2 款的規定被送交至評議會。

*

應作出裁判。

接下來進行審理。

理由說明

二、“合議庭裁判的相互對立”

適用於本案的《行政訴訟法典》第 161 條規範了(目前這宗)“以合議庭裁判互相對立為依據提起之上訴”的“前提”，其內容如下：

“一、得以合議庭裁判互相對立為依據對下列合議庭裁判提起上訴，但有合議庭裁判所採取之解決方法符合具強制性之司法見解者除外：

a) 在法律規範未有實質變更之情況下，終審法院作為第一審級或第二審級作出之合議庭裁判，就同一法律基本問題所採取之解決方法，與該法院作出之另

一合議庭裁判所採取之解決方法互相對立；

b) 在上項所指之情況下，中級法院作為第二審級作出之合議庭裁判，其所採取之解決方法與該法院或終審法院作出之另一合議庭裁判所採取之解決方法互相對立。

二、在法律規範未有實質變更亦無具強制性之司法見解之情況下，中級法院或行政法院作為第一審級作出之裁判，就同一法律基本問題所採取之解決方法，與終審法院或中級法院作出之另一合議庭裁判所採取之解決方法互相對立，且基於第一百五十條第一款 a 項及 b 項之規定對前者不得提起平常上訴時，亦得對其提起上款所指之上訴。”

鑒於上述規定，本裁判書制作人在“初步審查”階段作出了如下批示：

「本案卷宗被送呈至本人以作初步審查，同時也特別是為了遵行《行政訴訟法典》第 166 條第 1 款的規定，換言之，即審查“所提出

的裁判之間的互相對立情況是否存在”。

經審視“被上訴裁判”－中級法院 2021 年 1 月 28 日(第 938/2020 號案)的合議庭裁判－中的“裁決”以及“作為理據的裁判”－中級法院 2018 年 1 月 18 日(第 576/2017 號案)的合議庭裁判－中的“決定”，我們認為所說的“對立”情況是存在的。

正如檢察院司法官所正確指出的那樣：

“(……)

確實，在作為理據的裁判中裁定 1950 年的《稅務執行法典》中的所有法律規定作為過渡性安排繼續適用於中華人民共和國澳門特別行政區，除非發生違反不侵犯中華人民共和國主權、不抵觸《基本法》原則和不抵觸澳門特區有權限機關所制定的法律規定的原則的情況。

原則上講，作為理據的裁判認為 1950 年的《稅務執行法典》整體

上繼續在澳門特區生效，因此也包括當中的實體性規定，例如關於稅收債權時效期間的規定(在作為理據的裁判所裁決的案件中所涉及的是一個有關時效的問題)。

而被上訴裁判則從一個與之意思相反的決定前提出發：即上述1950年的《稅務執行法典》自1999年12月20日起不再於澳門特區生效，因此，即使認為澳門特區的法律規定轉用了這部法典，也應該把這種轉用視為並非針對該法典的整體，而僅僅是針對其中的某些特定條文，且無論如何都不包括實體性規定。所以裁定稅收債務的補充責任制度不再受這部法典的規範。

(.....)” (見第204頁至第204頁背頁)

事實上，正如就涉案事宜所應該認為的那樣，相互矛盾的“決定”並非必須出現在“對立的合議庭裁判的主文”部分，也可以是作出最終決定性判斷之前的初步或前置決定。

那麼(若屬後者)，至關重要的一點是，它們必須是“裁決意思的體現”，而不能只是論證性的陳述或者審查性或結論性的判斷，換言之，必須是就牽涉到最終決定之方向的“某項或多項依據”所作的決定(就此方面，見葡萄牙最高行政法院全會 1992 年 5 月 5 日第 029441 號案的合議庭裁判)。

有鑒於此，我們認為應認定《行政訴訟法典》第 161 條第 1 款 b 項所指的“前提”成立，故此沒有理由不允許本案繼續進行其正常步驟。

作出通知。

(……)」(見第 214 頁至第 215 頁)。

本合議庭現在要對所提出的“合議庭裁判的相互對立”表明立場。首先有必要指出，該批示對《行政訴訟法典》第 161 條的適用是正確的。

兩被上訴人主張基於不存在上述“合議庭裁判的相互對立”而駁回上訴，我們能夠理解他們的“邏輯”。

然而更為深入地研究這個“問題”就會發現，在作為理據的裁判和現被上訴的裁判中所提出和裁決的“法律—根本—問題”（嚴格來說）牽涉到“上述《1950 年的稅務執行法典》”在（今天）澳門特別行政區的法律體制中“是否生效以及能否適用”。

實際上（經過我們的簡要概括），在“作為理據的裁判”（第 576/2017 號案）中，合議庭認為該《稅務執行法典》中設立的“時效規則”是可以適用的，理由是它對於涉案事宜的規制並未被排除（見相關證明書，載於卷宗第 159 頁至第 171 頁背頁），而在“被上訴裁判”（第 938/2020 號案）中，合議庭則認為兩被上訴人在通過“轉換”的方式而對他們進行的“稅務執行政序”中“不具有正當性”，原因在於，該法典中規定的與“補充責任”有關的規則不能適用，因為該法典已不再生效（見第 135 頁至第 141 頁）。

因此，我們認為本上訴是具有合理理由的，從而應予審理，那麼接下來就讓我們來看其理由是否成立。

三、本“統一司法見解的上訴”的根本問題

—首先應作出如下“初步說明”。

眾所周知—正因為如此，所以我們也沒有忽略—目前為了在立法會獲得通過而正在進行澳門特區(未來)的《稅務法典》草案的審議及討論工作。

儘管可預見該法典將會在不久的將來獲得通過並予以公佈，但(我們認為顯然)這並不會使本上訴程序受到(任何的)“影響”，又或“失去其效用”。

那麼接下來就讓我們繼續。

*

— 本法院被要求就在澳門特別行政區的法律制度和法律體系中
— 經 1950 年 12 月 12 日第 38088 號命令核准並刊登於當時的“澳門
地區” 1951 年 1 月 6 日的《政府公報》第 1 期上的一 “《稅務執行法
典》是否生效和能否適用”(的問題)表明立場。

那麼必須要知道的是，隨著澳門特別行政區(澳門特區)於 1999 年
12 月 20 日成立，《澳門特別行政區基本法》—1993 年 3 月 31 日第八
屆全國人民代表大會第一次會議通過，後經中華人民共和國主席令第
三號公佈一開始(在本地)生效，它(被許多學者稱為澳門特區的“小憲
法”)無疑是作為中華人民共和國特別行政區的澳門的整個“政治—
法律制度”的(必然)“基礎”或“基石”。

因此，在就前述“問題”—應該以及接下來我們即將嘗試—進行
分析時，首先顯然需要(特別)考慮《基本法》第 8 條、第 11 條、第 18

條和第 145 條的規定，這些條文的具體內容如下：

第 8 條

“澳門原有的法律、法令、行政法規和其他規範性文件，除同本法相抵觸或經澳門特別行政區的立法機關或其他有關機關依照法定程序作出修改者外，予以保留。”

第 11 條

“根據中華人民共和國憲法第三十一條，澳門特別行政區的制度和政策，包括社會、經濟制度，有關保障居民的基本權利和自由的制度，行政管理、立法和司法方面的制度，以及有關政策，均以本法的規定為依據。

澳門特別行政區的任何法律、法令、行政法規和其他規範性文件均不得同本法相抵觸。”

第 18 條

“在澳門特別行政區實行的法律為本法以及本法第八條規定的澳門原有法律和澳門特別行政區立法機關制定的法律。

全國性法律除列於本法附件三者外，不在澳門特別行政區實施。凡列於本法附件三的法律，由澳門特別行政區在當地公佈或立法實施。

全國人民代表大會常務委員會在徵詢其所屬的澳門特別行政區基本法委員會和澳門特別行政區政府的意見後，可對列於本法附件三的法律作出增減。列入附件三的法律應限於有關國防、外交和其他依照本法規定不屬於澳門特別行政區自治範圍的法律。

在全國人民代表大會常務委員會決定宣佈戰爭狀態或因澳門特別行政區內發生澳門特別行政區政府不能控制的危及國家統一或安全的動亂而決定澳門特別行政區進入緊急狀態時，中央人民政府可發佈命令將有關全國性法律在澳門特別行政區實施。”

第 145 條

“澳門特別行政區成立時，澳門原有法律除由全國人民代表大會常務委員會宣佈為同本法抵觸者外，採用為澳門特別行政區法律，如以後發現有的法律與本法抵觸，可依照本法規定和法定程序修改或停止生效。

(……)”。

根據以上規定，在繼續進行接下來的分析之前，有必要回顧一下楊允中教授對於上述第 8 條的規定所作的如下評述：

「本條是關於澳門原有法律基本不變的規定。從澳門的實際出發，繼續保留原有的、與基本法不相抵觸的各項法律，既有利於維護國家的主權，又有利於確保澳門特別行政區的繁榮穩定。因此，這項原則自然構成“一國兩制”的一個重要內容。

a. “原有法律”是指由澳門當地立法機關或其他機關制定的法律、法令、行政法規和其他規範性文件，不包括延伸適用於澳門的葡萄牙法律和葡萄牙專門為澳門制定的法律。後一類法律有的在 1999 年

12 月 20 日以後必須廢除，如《澳門組織章程》，有的如民法典、刑法典、商法典等五大法典則應當在過渡期內實現本地化，即由澳門立法機關結合澳門的實際情況予以修訂，並以自己的名義重新頒佈，使其成為澳門本地的法律。這項工作在中方督促下已於後過渡期先後完成。

b. “原有法律基本不變”是指當澳門特別行政區成立時，原來在澳門生效的本地法律基本上維持不變。既然基本法規定“保持原有的資本主義制度和生活方式，50 年不變”，那麼，本來與這種社會制度相適應的法律，當然也可以繼續保留。考慮到澳門回歸後社會、經濟發展上的需要，法律也要隨著社會的發展變化而發展變化，當有些原有法律與基本法發生抵觸，或澳門特別行政區的立法機關以及其他機關從實際情況出發，認為對某些原有法律有必要作出修改時，這些原有法律的全部或部分條文就不應繼續保留。所謂“原有法律基本不變”，祇能意味着原有法律制度基本不變。

c. “原有法律”是否與基本法相抵觸，要由全國人民代表大會常

務委員會進行審查。因為基本法是全國人大制定的，是國家的基本法律，它規定了澳門特別行政區實行的各項制度，是制定澳門特別行政區法律的依據和基礎，所以澳門原有法律不得與基本法抵觸。澳門特別行政區成立時，澳門原有法律除由全國人民代表大會常務委員會宣佈為同基本法抵觸者外，都會被採用為澳門特別行政區法律而繼續生效。如果以後發現有的法律與基本法抵觸，可按照基本法規定和法定程序進行修改或停止生效。1999 年 10 月 31 日九屆全國人大常委會第十二次會議通過全國人大常委會關於根據《澳門基本法》第 145 條處理澳門原有法律的決定。澳門特區第 1/1999 號法律《回歸法》第 3 條規定：①列於本法附件一(共 7 件)的澳門原有法規抵觸《澳門特別行政區基本法》，不採用為澳門特別行政區法規。②列於本法附件二(共 3 件)的澳門原有法規抵觸《澳門特別行政區基本法》，不採用為澳門特別行政區法規，但澳門特別行政區在制定新的法規前，可按《澳門特別行政區基本法》規定的原則和參照原有做法處理有關事務。③列於本法附件三(共 13 件)的澳門原有法律中抵觸《澳門特別行政區基本法》

的部分條款，不採用為澳門特別行政區法規。2018 年 8 月 17 日，特區政府宣佈 1988-1999 年期間公佈且屬默然廢止或失效的法律、法令共 275 項，明示廢止已不合時宜、現實中已停止實施或根本沒有存在價值的法律、法令共 8 項。兩類合計共 283 項法律、法令被廢止。

d. 澳門特別行政區成立後，特區立法機關制定的法律與原有法律之間呈此長彼消局面，是必然的歷史現象」【見《澳門基本法釋要(2018 年修訂版)》，第 46 頁至第 47 頁】。

最近，王禹教授對於上述第 8 條的規定也曾作出如下評述：

「本條是對澳門原有法律基本不變的規定。澳門原有的“法律”指由澳葡時期立法會制定的規範性文件。“法令”是由澳門總督制定並具有法律效力的規範性文件。當時澳門總督除了頒佈法令外，回歸前澳門政府的政務司，在處理其所負責部門內的事務時，也有權發佈“批示”。澳門回歸後，澳門的憲制基礎發生了根本性變化，中國憲

法和澳門基本法取代葡萄牙憲法和澳門組織章程，共同構成澳門特別行政區的憲制基礎。保留澳門原有的法律、法令、行政法規和其他規範性文件是有條件的。這些原有法律只有符合澳門基本法的規定才能保留下來。至於如何審查及保留原有法律，本法第145條作了具體的規定」(見《澳門基本法條文簡釋》，第18頁，另外關於上述同一條文，也可見肖蔚雲著：《澳門基本法研討會》，第58頁至第61頁)。

除此之外，還有必要考慮到的是，中華人民共和國全國人民代表大會常務委員會於1999年10月31日通過了如下《關於根據〈中華人民共和國澳門特別行政區基本法〉第一百四十五條處理澳門原有法律的決定》：

「《中華人民共和國澳門特別行政區基本法》(以下簡稱《基本法》)第一百四十五條規定：“澳門特別行政區成立時，澳門原有法律除由全國人民代表大會常務委員會宣佈為同本法抵觸者外，採用為澳門特別行政區法律，如以後發現有的法律與本法抵觸，可依照本法規定和

法定程序修改或停止生效。”第八條規定：“澳門原有的法律、法令、行政法規和其他規範性文件，除同本法相抵觸或經澳門特別行政區的立法機關或其他有關機關依照法定程序作出修改者外，予以保留。”

第九屆全國人民代表大會常務委員會第十二次會議根據上述規定，審議了全國人民代表大會澳門特別行政區籌備委員會關於處理澳門原有法律問題的建議，決定如下：

一、澳門原有的法律、法令、行政法規和其他規範性文件，除同《基本法》抵觸者外，採用為澳門特別行政區法律。

二、列於本決定附件一的澳門原有法律抵觸《基本法》，不採用為澳門特別行政區法律。

三、列於本決定附件二的澳門原有法律抵觸《基本法》，不採用為澳門特別行政區法律，但澳門特別行政區在制定新的法律前，可按《基本法》規定的原則和參照原有做法處理有關事務。

四、列於本決定附件三的澳門原有法律中抵觸《基本法》的部份條款，不採用為澳門特別行政區法律。

五、採用為澳門特別行政區法律的澳門原有法律，自 1999 年 12 月 20 日起，在適用時，應作出必要的變更、適應、限制或例外，以符合中華人民共和國對澳門恢復行使主權後澳門的地位和《基本法》的有關規定。

除符合上述原則外，澳門原有法律中：

(一) 序言和簽署部份不予保留，不作為澳門特別行政區法律的組成部份。

(二) 規定與澳門特別行政區有關的外交事務的原有法律，如與在澳門特別行政區實施的全國性法律不一致，應以全國性法律為準，並符合中央人民政府享有的國際權利和承擔的國際義務。

(三) 任何給予葡萄牙特權待遇的規定不予保留，但有關澳門與葡萄牙之間互惠性規定不在此限。

(四) 有關土地所有權的規定，依照《基本法》第七條的規定解釋。

(五) 有關葡文的法律效力高於中文的規定，應解釋為中文和葡文都是正式語文；有關要求必須使用葡文或同時使用葡文和中文的規定，依照《基本法》第九條的規定辦理。

(六) 凡體現因葡萄牙對澳門管治而引致不公平的原有有關專業、執業資格的規定，在澳門特別行政區對其作出修改前，可作為過渡安排，依照《基本法》第一百二十九條的規定參照適用。

(七) 有關從澳門以外聘請的葡籍和其他外籍公務人員的身份和職務的規定，均依照《基本法》第九十九條的規定解釋。

(八) 在條款中引用葡萄牙法律的規定，如不損害中華人民共和國

的主權和不抵觸《基本法》的規定，在澳門特別行政區對其作出修改前，可作為過渡安排，繼續參照適用。

六、在符合第五條規定的條件下，採用為澳門特別行政區法律的澳門原有法律，除非文意另有所指，對其中的名稱或詞句的解釋或適用，須遵循本決定附件四所規定的替換原則。

七、採用為澳門特別行政區法律的澳門原有法律，如以後發現與《基本法》相抵觸者，可依照《基本法》的規定和法定程序修改或停止生效。

原適用於澳門的葡萄牙法律，包括葡萄牙主權機構專為澳門制定的法律，自 1999 年 12 月 20 日起，在澳門特別行政區停止生效。

(.....)」(見 1999 年 12 月 20 日《澳門特別行政區公報》第 1 期第一組，下劃線由我們添加)。

鑒於《基本法》(尤其我們上面所引述)的規定和上述中華人民共和國全國人民代表大會常務委員會決定的內容，還有必要考慮《回歸法》(澳門特別行政區立法會於 1999 年 12 月 20 日通過的第 1/1999 號法律)第 3 條的規定，其標題為“原有法規”，內容如下：

“一、澳門原有的法律、法令、行政法規和其他規範性文件，除同《澳門特別行政區基本法》抵觸者外，採用為澳門特別行政區法規。

二、列於本法附件一的澳門原有法規抵觸《澳門特別行政區基本法》，不採用為澳門特別行政區法規。

三、列於本法附件二的澳門原有法規抵觸《澳門特別行政區基本法》，不採用為澳門特別行政區法規，但澳門特別行政區在制定新的法規前，可按《澳門特別行政區基本法》規定的原則和參照原有做法處理有關事務。

四、列於本法附件三的澳門原有法規中抵觸《澳門特別行政區基本法》的部份條款，不採用為澳門特別行政區法規。

五、採用為澳門特別行政區法規的澳門原有法規，自一九九九年十二月二十日起，在適用時，應作出必要的變更、適應、限制或例外，以符合中華人民共和國對澳門恢復行使主權後澳門的地位和《澳門特別行政區基本法》的有關規定”(下劃線由我們添加，要指出的是，其中“第1款”的法律規定可被稱為“原有法規延續的——一般——原則”，這裡的原有法規是指1999年12月20日恢復行使主權之前在澳門生效的所有法規，因為只要“不抵觸《澳門特別行政區基本法》”，即根據第5款的規定被採用為“澳門特別行政區法規”)。

對於本案要解決的“問題”同樣(且尤其)具有重要性的是上述《回歸法》第4條的規定，其中(明示)提到了之前第3條規範的事項——標題為“原有法規中的名稱或詞句的解釋”——其內容如下：

“一、除符合第三條規定的原則外，澳門原有法規中：

(一) 序言和簽署部份不予保留，不作為澳門特別行政區法規的組成部份。

(二) 規定與澳門特別行政區有關的外交事務的原有法規，如與在澳門特別行政區實施的全國性法律不一致，應以全國性法律為準，並符合中央人民政府享有的國際權利和承擔的國際義務。

(三) 任何給予葡萄牙特權待遇的規定不予保留，但有關澳門與葡萄牙之間互惠性規定不在此限。

(四) 有關土地所有權的規定，依照《澳門特別行政區基本法》第七條的規定解釋。

(五) 有關葡文的法律效力高於中文的規定，應解釋為中文和葡文都是正式語文；有關要求必須使用葡文或同時使用葡文和中文的規定，依照《澳門特別行政區基本法》第九條的規定辦理。

(六) 凡體現因葡萄牙對澳門管治而引致不公平的原有有關專業、執業資格的規定，在澳門特別行政區對其作出修改前，可作為過渡安排，依照《澳門特別行政區基本法》第一百二十九條的規定參照適用。

(七) 有關從澳門以外聘請的葡籍和其他外籍公務人員的身份和職務的規定，均依照《澳門特別行政區基本法》第九十九條的規定解釋。

(八) 在條款中引用葡萄牙法律的規定，如不損害中華人民共和國的主權和不抵觸《澳門特別行政區基本法》的規定，在澳門特別行政區對其作出修改前，可作為過渡安排，繼續參照適用。

二、在符合第一款規定的條件下，採用為澳門特別行政區法規的澳門原有法規，除非文意另有所指，對其中的名稱或詞句的解釋或適用，須遵循本法附件四所規定的替換原則。

三、採用為澳門特別行政區法規的澳門原有法規，如以後發現與《澳門特別行政區基本法》相抵觸者，可依照《澳門特別行政區基本法》的規定和法定程式修改或停止生效。

四、原適用於澳門的葡萄牙法律，包括葡萄牙主權機構專為澳門制定的法律，自一九九九年十二月二十日起，在澳門特別行政區停止生效”（下劃線由我們

添加，要指出的是，其中第 4 款規定的內容可被稱為“原生效於澳門的法規延續的——一般——原則的例外”）。

這樣，上述《回歸法》第 3 條和第 4 條的規定無疑是把《澳門特別行政區基本法》第 8 條中規範的事宜以及上述“1999 年 10 月 31 日全國人民代表大會常務委員會(關於澳門原有法律的)決定”所討論的內容作為特別參考，故此我們認為，(如前所述)上述“第 3 條第 1 款”所規定的內容可被稱為“原生效於澳門的法規延續生效的——一般——原則”(只要不抵觸《澳門特別行政區基本法》)，而該條“第 4 款”則規定了這項“一般原則”的一個“例外”，原因是它廢止了所有“原適用於澳門的葡萄牙法律……”，根據該規定，它們“自 1999 年 12 月 20 日起在澳門特別行政區停止”——更確切地說，已經停止——“生效”(要注意的是，即使是在目前正在立法會討論的標題為《核准稅務法典》的法律草案的理由闡述中也絲毫沒有提及本案所涉及的《稅務執行法典》，就此問題，可參閱 Alberto Costa 著《Continuidade e mudança

no desenvolvimento jurídico de Macau à luz da Declaração Conjunta Luso-Chinesa》，載於《澳門法律學刊》，1988 年，第 53 頁至第 69 頁；Jorge Costa Oliveira 著《A Lei Básica e o princípio da continuidade do ordenamento jurídico de Macau》，發表於 1991 年 12 月 13 日及 20 日舉行的澳門律師公會研討會上的文章；《Localização das leis: rumo ao futuro》，《澳門》雜誌，第二組，1992 年 9 月，第 61 頁至第 63 頁；《A Continuidade do Ordenamento Jurídico de Macau na Lei Básica da Futura Região Administrativa Especial》，載於《行政》雜誌，第 19/20 期，第六卷，1993 年第 1 期及第 2 期，第 21 頁至第 60 頁；許昌著《澳門法律本地化問題再探究》，發表於“過渡期澳門和中國內地法律問題”研討會上的文章，北京，1994 年 11 月；孫婉鍾著《澳門特別行政區基本法與澳門法制建設》，載於《澳門大學法律學院學報》，第 13 期，第 53 頁及續後數頁；駱偉建著《論基本法對澳門法律觀念的影響》，載於《澳門大學法律學院學報》，第 13 期，第 61 頁及續後數頁；吳新平著《論澳門特別行政區的法律體系》，載於《澳門大學法律

學院學報》，第 13 期，第 74 頁及續後數頁；趙國強著《澳門原有法律在澳門特別行政區的延續》，載於《澳門大學法律學院學報》，第 14 期，第 43 頁至第 52 頁；António Katchi 著《As Fontes de Direito em Macau》，2006 年，第 198 頁及續後數頁，載於《澳門大學法律學院學報》；Paulo Cardinal 著《Determinantes e Linhas de Força das Reformas Legislativas em Macau》，載於《行政》雜誌，第 40 期，1998 年，第 385 頁及續後數頁；以及《Legislação com Origem Portuguesa e o Ordenamento Jurídico de R.A.E.M.》，2010 年，載於《Direito, Transcrição e Continuidade》，第 317 頁及續後數頁；以及其他著作)。

然而，儘管前文(以簡要概括的方式)就“延續之——一般——原則”的“例外”作出了闡述，亦就“原適用於澳門的葡萄牙法律在澳門特別行政區停止生效”(見第 1/1999 號法律第 4 條第 4 款)作出了闡述，而這(本身)就自然且必然意味著本案中所討論的《稅務執行法典》——由於是經葡萄牙政府 1950 年 12 月 12 日第 38088 號命令所核准，見

1951 年 1 月 6 日《公報》第 1 期—“自 1999 年 12 月 20 日起在澳門已停止生效”，但呈交予本法院審理的問題尚未(完全)得到解決。

實際上，一部法律的“生效”和“可適用性”雖然對於在法律上解決某個問題或情況而言大部分時候都是“相互關聯”、“相互連結”及/或“相互依存”的概念，但還是有理由—在本案中甚至是有必要—更為仔細地分析二者之間的區別，因為它們是不能混淆的概念，代表著不同的現實情況：某部法律的“生效”是指其面對任何按照其所(抽象)規定的情形發生的事實或情況產生強制執行力的可能性，而法律的“可適用性”則是指在法律預先設定的具體情況中應用(適用)法律的可能性。

實際上一正如 A. Kachi 在其前述著作中就此問題援引 Miguel Reale 的著作《Lições Preliminares de Direito》(Almedina 書局出版，1982 年，第 108 頁)所提到的一某項法律規定有可能(出於各種原因而)正在“生效”，但卻不可“適用”，也有可能可以“適用”，但卻已不再

“生效”(見前述著作第 198 頁的例子)。

在我們看來，有鑒於第 1/1999 號法律(《回歸法》)第 4 條第 1 款(八)項的規定，我們認為前面所提到的《稅務執行法典》(正)是屬於後者—即第二種—的情況，即雖然已被廢止(從而已不再生效)，但法典中的規定卻仍然(完全)可適用於法典中所規範的情形。

由於該條規定“在條款中引用葡萄牙法律的規定，如不損害中華人民共和國的主權和不抵觸《澳門特別行政區基本法》的規定，在澳門特別行政區對其作出修改前，可作為過渡安排，繼續參照適用”，故此我們認為應從中得出如下結論，即在那些(在澳門特區)仍舊生效的法律中存有“引用前述《稅務執行法典》”的情況中，該法典是適用的一正如澳門特區的稅務當局一直以來所作的以及澳門特區法院(至少)在某些案件中所作的那樣—因為“轉用性規定”通過指令適用其他條文—即那些(包含在同一或其他法律文件內的)“被轉用的規定”—而“將它們吸收進來”，從而使得後者的內容被視為前者的組成部分，就仿佛相關事宜

由轉用性規定本身所規範一般(關於“《稅務執行法典》的適用”，尤見於本終審法院 2005 年 6 月 1 日第 9/2004 號案和 2012 年 6 月 6 日第 28/2012 號的合議庭裁判，以及中級法院 2001 年 2 月 1 日第 1153-A 號案、2003 年 3 月 20 日第 78/2000 號案、2003 年 12 月 4 日第 94/2003 號案和第 130/2003 號案、2004 年 3 月 18 日第 170/2003 號案和第 171/2003 號案、2006 年 11 月 30 日第 527/2006 號案、2011 年 11 月 17 日第 672/2010 號案、2016 年 11 月 10 日第 458/2016 號案、2018 年 1 月 18 日第 576/2017 號案和最近的 2022 年 7 月 28 日第 775/2021 號案的合議庭裁判，另外有關這個問題，亦可見葡萄牙最高行政法院大法官 João António Valente Torrão 在其名為《O Código das Execuções Fiscais (ainda) aplicável na R.A.E.M., Anotado e comentado》的著作中所作的闡述，見該著作 2021 年 10 月電子版的第 13 頁及後續數頁，以及“2021 年 11 月版”的第 21 頁及後續數頁)。

在此有必要回顧 Valente Torrão 大法官就“轉用”的問題所發表

的見解，他(尤其)指出：

「立法轉用，或法律轉用，發生在法律(甚至是位階低於法律的規範性文件)的文本中，它可以通過兩種不同的方式來實現：一種是通過提及某個在另一項規定中已定義或載明的概念，另一種則是通過提及同一部法律或另一部法律中的另一個條文中的某項特定規範。從更為廣泛的層面上講，轉用可以涉及整部法律，甚至是整個法律制度。

轉用的基本特點是，它始終是一種並不會完整地作出自身的規範，而是將另一法律條文中規定的某個部分借為己用的立法表現形式。換言之，轉用性規定並不會完整地列明其標的或指令的全部要素，而是轉用另一項規定，採納並吸收後者的部分內容。

這樣，透過轉用，被轉用規定的部分內容成為了轉用性規定的組成部分，有些時候是將適用被轉用規定的先行假設(前提)借為己用，還有些時候則是將其後果借為己用。

如此，便透過轉用創建了一項新的規定，其內容(條文中的部分要素)需要在其他規定中予以找尋。正是出於這個原因，才使得轉用有可能會產生一些不太可能會發生在那些並不轉用其他條文，而是就前提和結果都作出完整規範的條文身上的疑問和爭議。

不論怎樣，轉用性規定和被轉用規定之間的差異都是十分明顯的：

a) 轉用性規定總是區別於被轉用規定，因為它只吸收了被轉用規定的部分內容；也就是說，它們之所以不同是因為有一部分並沒有被吸收；

b) 轉用性規定有其自身的目的；

c) 轉用性規定是一項完整的規定，儘管它有一部分取自另一項規定；換言之，含有轉用性規定的法律條文並沒有描述其標的、人物或狀況的全部，但是它所表達出的規定是完整的；

d) 基於所有這些原因，轉用性規定本身就足以存在，而不是仿佛在其與被轉用規定之間存在一條永久且堅不可摧的紐帶；

e) 同樣亦是基於以上所述的這些原因，轉用性規定具有自主性。

因此，轉用的意義在於將另一項規定的部分內容借為己用，但通過這種方式制定的規定(轉用性規定)是一項自主的規定，可以獨立存在，如同立法者用與其他規定相同的文字和要素完整地描述了其適用的前提及其法律效果一樣，只是在規範的標的上作了一些改變而已」(前述著作，2021 年 11 月版，第 23 頁和第 24 頁)。

事實上，正如 João Baptista Machado 也曾指出的，「轉用是立法者為避免重複而經常使用的另一種立法技術手段。一般而言，當立法者不去直接規範相關法律問題，而是要求對其適用包含在該法律制度的同一或其他法律文件內的其他規定時，這些規定便屬於轉用性(或間接性)的規定(這屬於體系內引用)。正是由於並不直接規範法律問題，因

此這些規定又被稱為“間接性規定”」(載於《Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador》，1995 年，第 105 頁)，而這些規定可能具有“不同的特性”，正如該作者同樣亦曾指出的那樣，「通常而言，轉用的對象是被轉用條文中關於法律效果的規定。例如，《民法典》第 678 條規定，“第 692 條、第 694 條至第 699 條、第 701 條及第 702 條的規定”(有關抵押的規定)，“經必要配合後，適用於質權”(.....)

有些時候，法律會作出一項極為寬泛的轉用，其目的是給予被轉用的制度一種對正待建立的制度進行候補填充的功能。(.....)這種轉用也時常出現在要求補充適用另一部法規的法律文件中。例如，《勞動訴訟法典》第 1 條規定，在法律沒有規定時，適用普通程序法，這其中便暗含了對《民事訴訟法典》的轉用。(.....)

另外還有一些情況，轉用並不具備概括性填補的功能，而是通過一個法律條文首先明文規定將某個範疇的制度延伸適用至其他某個或多個範疇。例如，《民法典》第 939 條要求將有關買賣的規定適用於其

他有償合同(……)」(前述著作，第 105 頁至第 107 頁)。

另外須指出的是，上述“轉用”既可以是“靜態的”(也稱為“實質性轉用”)，也可以是“動態的”(或“形式性轉用”)，前者是指考慮到擬在一個與創建相關規定所旨在規範的法律制度不同的制度中適用的內容而對“某項規定”或“一整套規定”作出轉用，而後者則單純是因為在作出轉用之時被轉用的“法律制度”、“某項規定”或“一整套規定”所規範的事宜與轉用性規定所涉及的事宜具有相似性而對其作出轉用，這也就說明了將來對被轉用規定所作的任何修改都會自動適用於轉用性規定所規範的情形。

正如 Valente Torráo 大法官所言：「(……)靜態轉用將決定作出轉用的規定與被轉用規定的具體內容聯繫起來；而在動態轉用中，轉用所指向的則是被轉用規定在法律制度中所占據的空間，從而使得被轉用規定的嗣後修改最終也同樣被決定作出轉用的規定所吸收。

判斷某項轉用性規定的具體性質要從對有關規定的解釋出發，對具體情況作出具體分析，而理論學說則為幫助法律解釋者找到問題的答案提供了一些標準。

MENEZES CORDEIRO 將其中一些理論性標準概括為：

“根據 Castro Mendes 的說法，‘一般而言，法律上的轉用是形式性轉用(即動態轉用)，而在法律行為上進行的轉用則是實質性轉用(即靜態轉用)。事實上，在作出轉用時，當事人選擇的是他們知道的法律：這種選擇是實質性的，因此是靜態轉用。與之相反，立法者所作的轉用則是為了選擇現有的最佳解決方案：這種選擇是形式上的，因此是動態轉用，隨著被轉用規定的變化而變化。’

Dias Marques 則指出：‘(……)通過提及某項制度而進行的概括性轉用幾乎永遠是動態的。當法律轉用某個法律制度時，通常而言其目的並不是要轉用其原始規範，而是要轉用在進行適用時所存在的制

度’。

該作者還指出：‘當轉用屬於特定轉用時，即當轉用所涉及的是一個具體的條文，即指明所轉用的是那條那款時，則有可能會產生更大的疑問。但無論如何，即便在此時，該轉用在大多數情況下仍應被認為是動態的。’然而，正如 MENEZES CORDEIRO 進一步指出的，

‘不應在轉用條款的解釋方面建立一成不變的規則；只能在每個案件中確定其含意，尤其是所作之轉用的性質，即是靜態轉用還是動態轉用’。

關於轉用，還應留意，它既可以是“簡單的”，也可以是“雙重的”(在這種情況下，用 Batista Machado 在前述著作第 106 頁所使用的言語來說，它屬於“二次轉用”)。這方面的例子有：澳門《民法典》第 427 條轉用了第 282 條第 3 款，而後者又轉用了第 1194 條」(前述著作，第 25 頁至第 26 頁)。

無論如何，正如 A. Menezes Cordeiro 所言，仍需留意“不應在轉用條款的解釋方面建立一成不變的規則；只能在每個案件中確定其含意，尤其是所作之轉用的性質，即是靜態轉用還是動態轉用。然而，這種立法技術背後的法律現實，正如理論學說歷來所普遍接受的那樣，顯示出動態轉用或形式性轉用具有天然的優先性：只有那些具體的特殊原因－尤其是當存在某項明文規定時－才能解釋為何採用相反的路徑”；(《O Direito》，121 年度，第 194 頁，這段敘述亦曾被終審法院 2001 年 3 月 28 日第 4/2001 號案的合議庭裁判所引用)。

言及此處(在酌情闡述了有關“轉用”這一問題的觀點之後)，讓我們繼續往下看。

根據標題為“支付一定金額之執行”的《行政程序法典》第 142 條的規定：

“一、如基於一行政行為之效力或因一公法人之命令而應向一公法人作金

錢給付，但在所定期間未自願繳納者，須進行稅務執行程序。

二、為此目的，有權限之行政機關須依法發出一份用作執行名義之證明，並將該證明連同有關行政卷宗送交財政司。

三、如執行可代為作出之行為，而此等行為係由非為義務人之人所實行者，須進行第一款所指之程序。

四、如屬上款所指之情況，行政當局須選擇由其本身直接實行該等執行上之行為，或交由第三人作出該等行為；一切開支、損害賠償及金錢上之處罰，均由義務人負責。”

而在相互對立的一在針對行政法院在“稅務執行程序”中所作的決定提起的上訴案中所作的一合議庭裁判中所援引的位於《行政訴訟法典》(關於“執行程序”的)第十章(“一般規定”)的第 176 條第 1 款則規定：“針對私人之支付一定金額之執行，須按稅務執行程序之步驟進行”。

鑒於第 1/1999 號法律第 4 條第 1 款(八)項的規定—其內容為“在條款中引用葡萄牙法律的規定，如不損害中華人民共和國的主權和不抵觸《澳門特別行政區基本法》的規定，在澳門特別行政區對其作出修改前，可作為過渡安排，繼續參照適用”—同時考慮到以上轉錄的《行政訴訟法典》第 176 條第 1 款的規定，《稅務執行法典》在澳門—儘管已不再生效，但卻—仍然適用的觀點似乎是沒有疑問的。

事實上，基於—第 1/1999 號法律第 4 條第 1 款(八)項所許可的一經由《行政訴訟法典》第 176 條第 1 款而對“稅務執执行程序”(即“被轉用規定”)所作的“轉用”，我們認為沒理由採納與此相反(或不同)的理解。

然而，現在需要解決及裁決的問題是，這種“轉用”—或應該一對“《稅務執行法典》的所有規定”均有效(這是“作為理據的裁判”的立場)，還是應該被理解為僅對其中的“某些規定”有效(而不是對整部法典進行“一刀切”)，(尤其是)應該排除那些“實體性”的

規定(這是被上訴裁判的觀點)。

那麼在法律上應如何解決？

經研究被上訴裁判所作的理由闡述，如果我們判斷無誤的話，可以發現它之所以得出相關“轉用”不應被理解為是針對“《稅務執行法典》中的所有規定”的結論(主要)是基於兩項理由。

首先，是基於“轉用性規定”——即《行政訴訟法典》第 176 條第 1 款(《行政程序法典》第 142 條第 1 款亦是如此)——(本身)的表述，因為正如我們所看到的，它規定“針對私人之支付一定金額之執行，須按稅務執行程序之步驟進行”(下劃綫為我們所加)，這樣，考慮到應對“程序性規定”(“非實體性規定”)和“實體性規定”作出區分，那麼就不應認為後者在轉用的範疇之內，相關轉用僅適用於那些規範“程序步驟”(及其相關手續)的規定。

其次，(儘管並沒有十分明確地將其表達出來)是涉及到第 1/1999

號法律第 4 條第 1 款(八)項這一法律規定所具有的“特殊”——例外——(和過渡)性質，它設定了“被轉用規定”——在本案中是指《稅務執行法典》——的適用條件，即尊重“中華人民共和國主權”和“《澳門特別行政區基本法》的規定”。

儘管對不同意見表示高度尊重，但首先必須指出，(特別是在我們現在所要處理的“問題”上)，在《稅務執行法典》中規定的(單純)“性質”(方面的區別)的基礎上(即究竟是屬於“實體性規定”還是“程序性規定”)所形成的“觀點”並不恰當，我們認為——甚至是基於第 4 條第 1 款(八)項規定的“限制”，即“中華人民共和國的主權”和“《澳門特別行政區基本法》的規定”，(同時考慮到澳門《民法典》第 8 條所規定的有關“法律解釋”的一般和基本原則)——更加正確的做法是採取一種(姑且稱之為)較為“務實”及“實際”的態度，(至少不能從一開始就)單純基於其“性質”便將任何法律規定排除在外，同時亦不否定因應“每項被轉用的規定”而對其能否“適用”於“具體情形”進行“逐案評估”的可能性。

事實上，關於《行政訴訟法典》第 176 條第 1 款的行文—當中(明確)提及“稅務執行程序之步驟”—我們認為，對此項規定不能進行“限縮性”及/或(單純)“字面上”的解讀。

如若不然，則將必然導致出現一種令人(極度)擔憂的狀況，那就是《稅務執行法典》中所有不具“程序性”的條文都不能適用，(只能適用那些規範“程序步驟”的條文)，從而有必要就由此產生的“法律空白”(特別)求助於澳門《民事訴訟法典》中規定的涉及“普通執行程序”的條文，而正如眾所周知的，該等條文是在“當事人進行原則和當事人平等原則”(見澳門《民事訴訟法典》第 3 條及第 5 條)的指引之下專門為“私人之間的關係”而設，因此具有與“稅務執行程序”(完全不同的(非常)獨特的特點，其中涉及到在徵收收入方面的“公共利益”，同時亦不能忘記徵稅主體的身份，“稅務機關”，現在更傾向於稱為“稅收主管部門”，它們具有“預先執行特權”，而在執行的過程中又特別強調要優先考慮程序的“快捷性”和“簡單性”(關於這個問題，見 Rui Duarte Morais 的著作《A Execução Fiscal》，2010 年，第二版，第 39

頁；Carlos Valentim 與 Paulo Cardoso 合著的《Roteiro de Justiça Fiscal – Os poderes da Administração Tributária versus as garantias dos contribuintes》，2011 年，第 275 頁；Paulo Marques 的著作《Elogio do Imposto – A relação do Estado com os contribuintes》，2011 年，第 146 頁至第 147 頁；Domingos Pereira de Sousa 的著作《Direito Fiscal e Processo Tributário》，2013 年，第 377 頁；以及 Carlos Paiva 的著作《Processo de Execução Fiscal》，第二版，2013 年，第 137 頁）。

另外，我們認為(單憑)對其他立法文件中相同的“轉用性規定”所作的分析同樣有足夠(且令人信服)的理由使得我們認為(《行政訴訟法典》第 176 條第 1 款和《行政程序法典》第 142 條第 1 款中使用的)

“稅務執行程序之步驟”的表述並不表示一或不應表示——這是一種僅限於對(規範其步驟的)“程序性規定”所作的轉用，而是與之相反，應將其理解為是對“《稅務執行法典》中所包含的(一整套)規範稅務執行程序的規定”的轉用。

這是因為，(舉例而言)可以留意經 3 月 30 日第 24/85/M 號法令核准的《儲金局規章》第 21 條第 2 款的如下規定：

“根據 1950 年 12 月 12 日第 38088 號命令所核准之《稅務執行法典》第 215 條至第 218 條之規定，得在儲金局直接整頓處於法院強制徵收狀況之貸款”，而該規章第 22 條第 4 款和第 5 款亦規定：

“四、因儲金局發放貸款而拖欠該局之債務，為一切之效力，一概視為拖欠公鈔房之債務，並根據《稅務執行法典》第一條之規定，由稅務法庭強制徵收。

五、為上款所規定之效力，儲金局發出載明所須徵收金額之證明”，另外亦可見 3 月 22 日第 11/99/M 號法令(《工業執照法律制度》)第 91 條的規定，其中第 2 款的內容如下：

“如不在上款規定之期間內自願繳納罰款，須透過有權限實體按稅務执行程序進行強制徵收，並以處罰之決定之證明作為執行名義”，相同的例子還有 8 月 21 日第 79/85/M 號法令(經第 1/2015 號法律《都市建築及及城市

規劃範疇的資格制度》引入修改及廢止部分條文的《都市建築總章程》)

第 60 條第 2 款，其內容如下：

“倘不依期繳納罰款，根據違例案及決定罰款之批示，將由公帑催征處進行催征，而有關訂出罰款的批示的證明書，係作為執行憑據之用”，又或者是 10 月 4 日第 52/99/M 號法令(《行政上之違法行為之一般制度及程序》)第 17 條的規定，該條的標題為 “罰款之強制徵收”，其內容如下：

“如不自願繳納罰款，則按稅務執执行程序之規定，由有權限之實體以處罰決定之證明作為執行名義，進行強制徵收”，又或者是(經 3 月 11 日第 14/96/M 號法令核准的)《澳門貨幣暨匯兌監理署通則》第 37 條第 1 款的如下規定：

“規範稅務執行之規定適用於第 26 條 c 及 e 項所指收益所涉及之拖欠澳門貨幣暨匯兌監理署之債款、有關利息及其他負擔”(除其他以外，還可見由最近生效的第 14/2021 號法律核准的《土木工程及保障建築物安全的法律制度》/《都市建築法律制度》第 55 條第 2 款，當中規定“如未在上

款規定的期間內自願繳付罰款，須由主管實體按稅務執行政程序的規定，以處罰決定的證明作為執行名義進行強制徵收”)。

這樣，根據以上所述的內容，(在對其他見解給予高度尊重的前提下)我們認為沒有理由基於一種對《行政訴訟法典》第 176 條第 1 款一以及《行政程序法典》第 142 條第 1 款一的(單純)字面(及限縮性)理解而將對《稅務執行法典》所作“轉用”的範圍限定於其中的“程序性規定”。

在說清楚這個問題之後，現在讓我們來看第 1/1999 號法律第 4 條第 1 款(八)項所設定的“限制”，這些限制所涉及的(正是)那些轉用葡萄牙法律的規定在“不損害中華人民共和國的主權和不抵觸《澳門特別行政區基本法》的規定”的前提下作為(過渡性)規定的可適用性問題。

本裁判—肯定—不是就以上所述的法律規定中所設置的“限制”的含義及涉及範圍發表(具有政治理論性的長篇)論述的“地

方”，但還是有必要作出以下(主要)說明。

據我們所知，“Soberania”—中文為“主權”、“zhǔquán”、“zhu kun”—這個詞是兩個拉丁語詞彙“supremitas”和“potestas”的結合，意思是“至高無上(且不可挑戰)的權力”，通常是一種表示沒有人擁有能夠超越他(或高於他)的權力的陳述或說法。

根據研究“主權”的(政治法律)概念的先驅者之一 Jean Bodin (1530-1596)的觀點(見其著作《Los seis libros de la República》，1576年)，主權(從本質上講)是指某個政府—或國家—的最高實體或機構通常被認可擁有的權力，“對內”意味著“它在調整社會生活時所發出的指令具有至高無上的地位”，而“對外”則意味著“國家的獨立”以及“所有國家在國際社會中都處於平等的地位”(要注意的是，“主權”的概念與“國家”的概念並不必然一致，有人就認為“主權”並非“國家”的一項要素，它只是某些國家所著重強調的一項“特徵”，其他國家，例如聯邦制國家的成員國則不然，見 Cristina Queiroz 的著

作《Direito Constitucional》，第 29 頁，以及 Dieter Grimm 的著作《Soberania: a origem e o futuro de um conceito político e jurídico》)。

換言之，“主權”是指“在外部沒有比它更高、在內部亦沒有與它處於平等地位”的“實體”所擁有的權力。

儘管主權的“概念”隨著時間的推移和“社會政治思潮”的不斷變遷而(自然)經歷了一些演變(尤其可見 Georg Jellinek 的著作《L'État moderne et son droit》，第二卷，第 72 頁及後續數頁，當中關於“evolução do conceito de soberania”的論述，還可見如 Jean Jacques Rousseau，他將主權概念從“統治者”的主權變成了“全體人民”的主權，認為“全體人民”是一個“政治體”)，但我們認為有必要(在此)強調，一直以來人們都習慣於認為主權具有“統一性”、“不可分割性”、“獨特性”、“不可讓渡性”、“不可剝奪性”，以及(一如前述)“對內具有至高無上性”和“在國際秩序中具有獨立性”等顯著“特點”，同時亦應指出的是，一個“主權國家”必然意味著它是

一個由中央集權化的“政府機構”所代表的在某個“特定的地域範圍”內行使其決策權的“(政治)實體”。

“國際(公)法”——這是一個由 Jeremy Bentham 創建的用來表示與“國內法”相對的(主要)致力於研究“國家之間關係”的部門法的詞彙，(它雖然無法追溯到遠古的“萬民法時代”)，但卻被很多人認為是起源於近代 1648 年簽訂的《威斯特伐利亞和約》——藉助以下標誌性或組織性要素去定義什麼是“主權國家”，即它應具備：“一個政府”(或“政權”)、“人民”——更確切地說，“一批常住人口”(與國家有著特定法律聯繫的“公民”或“國民”)、“一個已確定疆域的領土”(或者說是一個“已通過海域、地域和空域邊界劃定範圍的空間”)以及相對於(或不受制於)任何其他權力或國家的“獨立性”(尤見於 1933 年 12 月 26 日在烏拉圭簽訂的《蒙特維多國家權利義務公約》；關於這個問題，除其他以外，亦可參閱 Rocha Saraiva 著《A Construção Jurídica do Estado》，第二卷，1912 年，第 1 頁續後數頁；Marcello Caetano 著《Manual de Ciência Política e Direito Constitucional》，第 6

版，第一卷，第 121 頁及續後數頁；Marcelo Rebelo de Sousa 著《Direito Constitucional I – Introdução a Teoria de Constituição》，1979 年，第 108 頁及續後數頁；J. J. Gomes Canotilho 著《Direito Constitucional e Teoria de Constituição》，第 89 頁及續後數頁；J. Miranda 著《Manual de Direito Constitucional》，第一卷，第 49 頁及續後數頁，涉及有趣的“國家歷史的類型：東方、希臘、羅馬、中世紀及現代的”；Carlos Blanco de Moraes 著《Curso de Direito Constitucional》，第一卷，第 19 頁及續後數頁；Jorge Bacelar Gouveia 著《Manual de Direito Constitucional》，第一冊，第 135 頁及後續數頁，當中引用大量學說理論關於“政治—法律框架下的國家”，同時涉及國內及國際的層面；及 João Albuquerque 著《Lições de Ciência Política e Direito Constitucional》，《澳門大學法學院學報》，第 67 頁及續後數頁）。

我們並不否認亦或忽略，根據一產生於十九世紀的—“國家的創設性理論”（見 1815 年的《維也納會議》），當某個國家被另一個主權國家承認時，方為主權國家。

然而後來，隨著“宣示性理論”的產生—被《蒙特維多公約》中被“明示”採納—人們開始重視其他一些諸如“政府”、“領土”及“常住人口”(以及與其他國家的交往能力)之類的“指標”。

現在讓我們回到本案的“情況”。我們認為，關於目前正在討論的“事宜”，為了能夠對所涉及(真正)的問題有一個清楚的認識，首先有必要了解一下《澳門特別行政區基本法》“序言”中的某些段落，以及某些條文中的(特別)規定。

在“序言”中，以下內容(對於要解決的問題有著特殊意義)：

“澳門，包括澳門半島、氹仔島和路環島，自古以來就是中國的領土。(……)

一九八七年四月十三日，中葡兩國政府簽署了關於澳門問題的聯合聲明，確認中華人民共和國政府於一九九九年十二月二十日恢復對澳門行使主權，從而實現了長期以來中國人民收回澳門的共同願望。

為了維護國家的統一和領土完整，有利於澳門的社會穩定和經濟發展，考慮

到澳門的歷史和現實情況，國家決定，在對澳門恢復行使主權時，根據中華人民共和國憲法第三十一條的規定，設立澳門特別行政區(.....)。

根據中華人民共和國憲法，全國人民代表大會特制定中華人民共和國澳門特別行政區基本法，規定澳門特別行政區實行的制度，以保障國家對澳門的基本方針政策的實施。”

另外，根據《澳門特別行政區基本法》第 1 條的規定：

“澳門特別行政區是中華人民共和國不可分離的部分。”

根據第 12 條：

“澳門特別行政區是中華人民共和國的一個享有高度自治權的地方行政區域，直轄於中央人民政府。”

而第 14 條則規定：

“中央人民政府負責管理澳門特別行政區的防務。

澳門特別行政區政府負責維持澳門特別行政區的社會治安。”

此外，(為了不作過多贅述)還要留意，根據《澳門特別行政區基本法》第 15 條的規定：

“中央人民政府依照本法有關規定任免澳門特別行政區行政長官、政府主要官員和檢察長”(另外還要注意，根據第 102 條，“澳門特別行政區行政長官、主要官員、立法會主席、終審法院院長、檢察長在就職時，除按本法第一百零一條的規定宣誓外，還必須宣誓效忠中華人民共和國”)。

這樣，根據以上所述，(尤其是)考慮到本案(僅)涉及到《稅務執行法典》以“轉用”的方式在澳門特區(“稅務執行政序”中)的一過渡性—適用，結合“主權”的概念(以及其對外和對內的含義)，同時結合以上所轉錄的《澳門特別行政區基本法》序言和條文中所規定的內容，我們的看法是，沒理由認為《稅務執行法典》的適用與“中華人民共和國的主權”或“《澳門特別行政區基本法》的規定”相抵觸(關於此問題，參見郭華成著《澳門特別行政區基本法的解釋》，澳門法律

學刊，1998 年，第 65 頁至第 79 頁；王禹著《論恢復行使主權》，《“一國兩制”研究》，第一期，第 41 頁至第 52 頁，《中國國家結構形式在港澳基本法裏的體現》，《“一國兩制”研究》，第四期，第 28 頁至第 36 頁，及《“一國兩制”下中央對特別行政區的全面管治權》，《港澳研究》，2016 年，第 2 期；黃振著《特別行政區高度自治權研究》，福建：廈門大學出版社，2013 年，第 16 頁；董立坤著《中央管治權與香港特區高度自治權的關係》，北京：法律出版社，2014 年，第 16 頁；國務院新聞辦公室發表的《“一國兩制”在香港特別行政區的實踐》白皮書，北京：人民出版社，2014 年，第 36 頁；李燕萍著《“一國兩制”對國家結構的影響及其憲政意義》，《“一國兩制”研究》，第四期，第 37 頁至第 48 頁；蔣朝陽著《國家管治權及其在特別行政區的實現》，《港澳研究》，2017 年，第 2 期；以及馮澤華和詹鵬瑋合著《全面管治權與高度自治權的關係研究》，《行政》第 119 號，第 31 期，2018 年，第一卷，第 127 頁至第 143 頁）。

我們並非不知道“稅法”（又稱為“稅收法”）是（展示）“國家主

權”的其中一個方面。

其實，可以說“稅收主權”是國家主權的一個極其重要且可以感知的部分(尤見於 Klaus Vogel 的著作《Worldwide vs. source taxation of income – A review and re-evaluation of arguments (第三部分)》，Intertax 雜誌，第 11 期，1988 年，第 393 頁；Ana Paula Dourado 的著作《A Tributação dos Rendimentos de Capitais: A Harmonização na Comunidade Europeia》，稅務研究中心出版，1996 年，第 13 頁；José Casalta Nabais 的著作《O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo》，1998 年，第 290 頁及後續數頁，以及《Por Um Sistema Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal》，2005 年，第 184 頁至第 202 頁；Ramon J. Jeffery 的著作《The Impact of State Sovereignty on Global Trade and International Taxation》，Kluwer Law International 出版，1999 年，第 25 頁至第 27 頁；以及 José Luís Saldanha Sanches 的著作《Manual de Direito Fiscal》，第三版，2007 年，第 76 頁至第 77 頁)。

然而，在本案中，要知道是由全國人民代表大會(根據《中華人民共和國憲法》第 31 條)通過並由中華人民共和國主席公佈的《基本法》——“規定澳門特別行政區實行的制度，以保障國家對澳門的基本方針政策的實施”(見“序言”)——本身第 106 條規定了“澳門特別行政區實行獨立的稅收制度”和“澳門特別行政區參照原在澳門實行的低稅政策，自行立法規定稅種、稅率、稅收寬免和其他稅務事項(……)”，而第 107 條則規定“澳門特別行政區的貨幣金融制度由法律規定”以及“澳門特別行政區政府自行制定貨幣金融政策，保障金融市場和各種金融機構的經營自由，並依法進行管理和監督”，同時亦有必要指出澳門特區是多個“稅務方面的國際協議”，(尤其)是有關“信息交換”、“雙重徵稅”和“逃稅”等問題的國際協議的“締約方”(見第 5/2011 號、第 93/2011 號、第 95/2011 號、第 96/2011 號、第 97/2011 號、第 4/2012 號、第 30/2012 號、第 32/2012 號、第 36/2012 號、第 1/2013 號、第 23/2014 號、第 3/2015 號、第 47/2015 號、第 104/2015 號、第 129/2015 號、第 24/2018 號和第 11/2019 號行政長官通告，載於財政局網站)。

所以，不但不能夠忽略第 1/1999 號法律第 4 條第 1 款(八)項中所包含的“許可”，(相反)還要注意，若是認為《稅務執行法典》不能適用，那麼將會產生“立法空白”，而在我們看來這個空白才是與《基本法》序言中提到的“社會穩定和經濟發展”相“抵觸”的。這樣，我們認為這個問題也就解釋清楚了，因為基於以上所述的“原因”，沒理由認為《稅務執行法典》從整體上已經完全不能適用(但不排除可以通過對個案作出具體分析而認定法典中的某項規定有欠妥當，從而必須對其作出“與時俱進的解釋”)。

但最後補充說明一點。

具體如下。

被上訴的合議庭裁判確認了行政法院在由兩被上訴人提出的第 144/19-EF 號執行政序中所作的(裁定所提出的“反對”理由成立的)判決，因其認為能夠使兩被上訴人作為最初被執行之公司的管理機關成員“承擔補充性責任”的《稅務執行法典》第 297 條不能適用。

為了追求公共利益，公共行政當局需要獲取物質資源，以便在維持其架構的前提下，能夠向納稅的市民提供他們通常所需的服務和物資，很多時候都扮演著真正意義上的“集體需求供應者”的角色。

雖說基於所採用的制度的不同可能會存在各種變化，但我們認為公共收入的其中一項主要來源毫無疑問就是徵稅。

簡而言之，可以將“稅法”理解為一整套規範稅項的徵收及其查核，調整稅收主管當局與納稅人之間的法律關係，訂立與稅項的設置及徵收有關的原則及規定，分析由公共部門和納稅人所形成的稅務法律關係以及產生稅項的法律事實的規定。

根據上述《稅務執行法典》第 297 條的規定：

“對於企業或有限責任公司因其作出的行為或從事的業務而被徵收或須向國家清償的稅捐、稅項、罰金及其他任何債務，只要無法向原始債務人徵收，行政管理機關成員或經理就應在執行管理職務期間負個人及連帶責任，如倘有的監

事會曾明確確認引致相關責任的行為，則監事會成員亦負個人及連帶責任。

§ 獨一款 本條所指的人士即便在結束其管理職務後，仍可以公司名義針對其負責承擔的債務提出上訴”。

一如所見，該條中所規定的其實不過是“稅務轉換”的制度—該制度在其他法律體制中也並不罕見，另外亦有必要指出，它同樣被規定在澳門特別行政區將來的《稅務法典》草案文本之中(見第 26 條及續後數條和第 183 條及續後數條)—從本質上講，它是一項稅務執行的專有機制，即通過傳召執行憑證上所載之原始債務人以外的第三人(即欠繳稅款之原始債務人的法定補充責任人)成為納稅義務人來實現稅務“執行程序主體的變更”。

這樣，由於沒有理由妨礙上訴人所聲請的針對兩被上訴人的“轉換”向前推進並繼續進行其正常步驟，因此只能作出如下決定。

決定

四、綜上所述，合議庭裁定：

一上訴勝訴，廢止被上訴的中級法院 2021 年 1 月 28 日的合議庭裁判，因此裁定兩被上訴人對執行提起之反對理由不成立；以及，

一統一如下的司法見解：

“根據《回歸法》—第 1/1999 號法律—第 4 條第 4 款的規定，經由 1950 年 12 月 12 日第 38088 號命令核准的《稅務執行法典》自 1999 年 12 月 20 日起在澳門特別行政區停止生效。

但在符合上述《回歸法》第 4 條第 1 款(八)項之規定的情況下，該《稅務執行法典》中的條文可作為過渡安排繼續在澳門特別行政區參照適用”。

訴訟費用由兩被上訴人承擔，司法費訂為 20 個計算單位。

作出登記及通知。

遵行《行政訴訟法典》第 167 條第 4 款的規定。

澳門，2022 年 9 月 28 日

法官：司徒民正（裁判書制作法官）

岑浩輝

宋敏莉

賴健雄

蔡武彬

出席評議會的檢察院司法官：鄧澳華