

(譯本)

《職業稅規章》第 40 條第 1 款
職業稅結算失效
可課稅收益評定的爭執

摘要

一、《職業稅規章》第 40 條第 1 款中提及的 5 年期間應當被視為除斥期間，而非失效期間，因此該期間只在“法律有此規定者”的情形中方可中止或中斷。

二、對作出職業稅結算這一科稅行為權利的行使，同樣猶如受“中止程序”約束一樣，只能在課稅程序成為確定性或已告確立後才能產生效力。

三、只有從視為對納稅人確定的結算通知起方可阻止《職業稅規章》第 40 條第 1 款規定的失效效果。

四、因此，將《職業稅規章》第 79 條第 8 款規定的中止效果，給於可科稅收益評定之尚有爭辯，不能使得該除斥期間中止。

2003 年 3 月 6 日合議庭裁判書

第 53/2000 號案件

裁判書製作法官：陳廣勝

澳門特別行政區中級法院合議庭裁判

一、甲，身份資料載於卷宗，針對澳門行政法院在其提起的當時登記並編制為 170/99-CF 號程序卷宗的司法上訴範疇內作出的最後判決，向本中級法院提起上訴。

其陳述書之結論如下：

“[...]”

I. 本上訴標的是駁回上訴人針對 1993 年職業稅附加結算行為而提起的撤銷性司法上訴之行政法院判決，該院認為除斥期間於 1998 年 11 月 13 日中止，期間為 39 日。

II. 按照《職業稅規章》的第 40 條第 1 款，職業稅之結算，在有關可科稅收益年度之 5 年後失效；

III. 學說及司法見解均無爭議地認同，這首先指除斥期間；

IV. 因此，如果該權利未在確定的期間內行使，則直接及自動消滅；

V. 根據舊《民法典》第 328 條：“除斥期間既不中止亦不中斷，但法律有此規定者除外”；

VI. 要麼法律中存在著一項**明確規定**除斥期間中止的規範，要麼該期間繼續進行，既不中止也不中斷；

VII. 而《職業稅規章》中**不存在**任何規範對第 40 條第 1 款所指的期間中止或中斷加以規定；

VIII. 職業稅課稅程序之基本時刻或階段是完全隔離的，因此，職業稅結算階段只能在稅務當局確定性評定可科稅收益後才能開始；

IX. 上訴人透過 1998 年 11 月 13 日發出的掛號信獲通知：1993 年度可科稅收益被評定為澳門幣 3,143,672 元；

X. 就可科稅收益的上述評定，已向職業稅複評委員會提出申駁，該申駁於 1998 年 12 月 2 日及時遞交；

XI. 根據《職業稅規章》第 79 條第 8 款，對所確定的可科稅收益之申駁具**中止效力**，因此行政當局在前一個程序沒有絕對及確定性完成（它向**納稅人通知決議**後方告完成），不能進入結

算階段。

XII. 透過 1999 年 1 月 22 日發出的掛號信，現上訴人被通知職業稅複評委員會的決議；

XIII. 根據 3 月 24 日第 16/84/M 號法令第 2 條第 3 款，該通知被視為 1999 年 1 月 27 日作出；

XIV. 相應地，行政當局結算 1993 年職業稅的權利於 1998 年 12 月 31 日自動失效；

XV. 被上訴的判決認定法律默示規定了除斥期間的中止，這顯然是違法的，因為違反《民法典》第 328 條；

XVI. 確實，面對著明確法律規範，辯稱《職業稅規章》默示規定了除斥期間的中止，理由是這與除斥期間制度的立法原意相符，這一說法是不能被接受的。

XVII. 在對立法者意圖作出這種推論／解釋時，原審法官不僅同樣違反《民法典》第 9 條之規定，還摧毀了除斥期間制度的所有規則，葬送了法律關係的確定性、安全性及穩定性；

XVIII. 不能向被上訴判決似乎所作的那樣，將法律賦予申駁的暫緩效力與除斥期間的中止相混淆；

XIX. 立法者在賦予申駁的暫緩效力時，《職業稅規章》第 79 條第 8 款所作的不過是中止評定行為的實體性及處分性效力，而訂定評定行為的效力仍予保留，但稅務當局不能據此進入結算階段；

XX. 正如充分可見，立法者希望中止結算的除斥期間則是另一件事，而這種情形應予明確規定的，但立法者沒有這樣做；

XXI. 《職業稅規章》第 40 條第 1 款規定的 5 年期限是絕對的及自動的，它足以支持具有最起碼勤奮的稅務當局在結算階段之前完成課稅程序；

XXII. 因此，申駁的暫緩效果對於除斥期間的進行沒有任何影響；

XXIII. 高等法院透過第 927 號案件的 1998 年 11 月 18 日合議庭裁判，似乎與被上訴判決相反，準確地以上訴人所持觀點表明了立場；

XXIV. 因此，1993 年職業稅的附加結算違反《職業稅規章》第 40 條第 1 款的規定，因此存有失效的瑕疵，應予撤銷，相應地廢止原判。”（參閱卷宗第 68 頁至第 69 頁背頁原文）。

據此，上訴人請求廢止該判決，相應地宣告查明行政當局結算 1993 年度職業稅之權利失效，同時撤銷所作出的結算。

司法上訴所針對的實體逾期作出反駁性陳述，因此，第 76 頁至第 81 頁遞交的反駁文書已從卷宗中摘除，並透過裁判書製作法官第 88 頁背頁的批示退還該實體。

在檢閱範疇內，駐本院之檢察官發出下列意見書：

“[...]”

甲現針對行政法院的判決提起司法上訴，該判決駁回了由該上訴人針對對於 1992 年職業稅附加計算行為而提起的撤銷性司法上訴，因該院認為除斥期間已在 1998 年 11 月 13 日中止，為期 30 日。歸納而言，上訴人指責該行為存有違法瑕疵，主要因為錯誤解釋及適用了《民法典》第 328 條第 9 款之規定，且原審法官將法律賦予申駁之暫緩效力與除斥期間之中止相混淆。

我們認為他有理。

我們看看。

《職業稅規章》第 40 條第 1 款規定，“職業稅的結算，在有關可課稅收益年度之五年後失效。”

儘管該規範明確提及“失效”，但學說及司法見解都無爭議地接受（且無人在程序中反對這一見解），我們所面對的是行政當局結算職業稅權利的失效，這種失效應當由法院依職權審理，在原則上，只能透過作出行為予以阻止且（對於本案而言，此點我們更有興趣）**原則上不涉及中止原因或中斷原因**。

事實上，舊《民法典》第 328 條明確規定“除斥期間既不中止亦不中斷，但法律有此規定者除外”。這完全可以理解，正如眾所周知，我們知道除斥期間的目的是快速確定權利，追尋司法的確定性及安全性。

在《職業稅規章》中不存在任何規範對該法規第 40 條第 1 款提到的期間中止或中斷加以規

定。

另一方面，在賦予申駁暫緩效力時（《職業稅規章》第 79 條第 8 款），只希望規定評定行為的實體性效力中止，即對可科稅收益的評定行為在未到結算階段（即科稅行為的最後階段）前，是不可以被請求執行的。

因此，我們認為有關**申駁不能中止或中斷除斥期間**，以此維護該制度的確定性及穩定性。

因此，因違反《民法典》第 328 條及《職業稅規章》第 40 條第 1 款，我們主張本上訴理由成立”（第 92 頁至第 94 頁原文）。

法定檢閱已畢，因為已經不存任何障礙，應裁判本上訴案。

二、為此效果，應當重視卷宗及預審卷宗審查中得出的下列有關事實事宜，尤其被上訴法院已經考慮者：

— 透過郵戳日期為 1998 年 11 月 13 日之信件，甲（現上訴人）被通知其 1993 年度職業稅可科稅收益評定為澳門幣 3,143,672 元（參閱預審卷宗第 47 及第 48 頁）。

— 上訴人不服該項評定，向複評委員會提起申駁（參閱預審卷宗第 46 頁及其背頁）。

— 透過 1998 年 12 月 21 日作出的決議，複評委員會全部駁回其申駁，維持被申駁之評定（調查程序第 40 頁至第 44 頁）；

— 現上訴人（申駁人）透過郵戳日期為 1999 年 1 月 22 日的信件獲通知該決議（調查程序第 66 頁）。

三、在法律層面上，本案的解決辦法必然並非他性地在於了解：按照上述被視為確鑿的事實事宜，稅務當局能否有效地在該時刻並按其評稅內容，對 1993 年度上訴人的職業稅作出結算，因為按照《職業稅規章》第 40 條第 1 款，“職業稅的結算，在有關可課稅收益年度之五年後失效”。

在我們看來，經分析適用於有關事宜的法律規定，我們也持下列立場：

— 《職業稅規章》第 40 條第 1 款中提及的 5 年期間應當被視為除斥期間，而非失效期間，因此該期間只在“法律有此規定者”的情形中方可中止或中斷（參閱當時在澳門有效的 1966 年葡萄牙《民法典》第 328 條，該條文在有關事實之日可以適用，並與現行澳門《民法典》第 320 條相同）；

— 另一方面，對作出職業稅結算這一科稅行為權利的行使，同樣猶如受“中止程序”約束一樣，只能在科稅程序成為確定性或已告確立後才能產生效力。

— 同樣肯定的是，只有向納稅人通知被視作確定的結算通知後，方可阻止《職業稅規章》第 40 條第 1 款規定的除斥期間之效果；

— 因此，《職業稅規章》第 79 條第 8 款對可科稅收益評定之倘有爭辯所給予的暫緩效果，並不能使得該除斥期間中止。

這一見解完全符合前澳門高等法院在第 927 號案件 1998 年 11 月 18 日中關於依據《所得補充稅規章》第 55 條第 1 款提出的相同法律問題作出的合議庭裁判，我們認為其學說（見下文轉錄部分）經適當配合後可適用本案，因為第 55 條第 1 款的行文與現行《職業稅規章》第 40 條第 1 款的行文相同：

“[...]”

第 55 條第 1 款（我們作出配合後的行文：《職業稅規章》第 40 條第 1 款）規定，這種結清時效自有關可徵稅收益的行為 5 年以後到期。

雖然法律將這一期限規定為一項時效期間，但由於它的法律性質和形式，它顯然是一種除斥期間。

“**除斥期間**，由於它本來的性質，以希望快速確定權利為前提，它不接受任何延遲，因為它保護一項剛剛產生的權利，並在時間上限制之這一點正如 Carnelutti 所述（由 Anibal de Castro 引用，*A Caducidade na Doutrina na Lei e ao Jurisprudência*），第 49 頁）。

因此，如果沒有在確定的期限內行使權利，那麼權利就直接及自動的消滅。與失效的情況不同，在此，權利人在行使權利過程中的倘有之疏忽，或者不因該疏忽而發生的偶然的、中止性或中斷性並不重要，因為只有確定性及安全性的客觀目標才在此被考慮（在此方面參見 Mota Pinto 教授，《Teoria Geral do Direito Civil》，第 3 版，第 375 頁及第 376 頁以及 Vaz Serra 教授，《RLJ》第 107 期，第 26 頁及第 27 頁）。

在除斥期間內，期限的進行將權利的效力以及實施權利的可能性消滅在萌芽中，換言之，決定了權利的解除及權利的死亡，它是依法行使的，並且是直接的和自動的。

可以失效的權利一直存在到期限屆滿，隨後徹底消滅，因為它由於無行使而喪失了行使的可能性。”

因此，鑑於上文描述的除斥期間的法律制度和性質（它以一般的利益考慮為依據，並以經營年度之預定期限產生的限制為依據），中止及中斷制度原則上並不適用於除斥期間。

因此，此等期限僅在法律規定的情況下中止及中斷。只有在法定期限內作出法律或公約賦於中止效果的行為時，才會中止及中斷（《民法典》第 328 條及第 331 條第 1 款）[1966 年葡萄牙《民法典》]。

相反，在失效中（它基於權利人不行使其權利上的懈怠及疏忽，主要目的是實現適當的目的及機會，雖然也明知公正的理由、法律安全及法律的確定性），期間的中止及中斷是作為規則被接受的（參閱 1966 年葡萄牙《民法典》第 318 條起及第 323 條起）。

因此，作出對補充稅[筆者配合後的行文：指職業稅]清算的科稅行為這一權利的行使，除了必須服從《所得補充稅規章》第 55 條第 1 款[筆者配合後的行文：《職業稅規章》第 40 條第 1 款]所規定的可徵稅收益 5 年除斥期間以外，還根據法律規定必須遵守中止期限，也就是它只能在其前提行為或決策預備行為在科稅程序中被確定後，方才產生效果。換言之，在本案中，應當在向複評委員會提起異議聲明或者審查期間屆滿以後，以及由該委員會可以審理此等異議聲明的期限屆滿以後（在後一種情況中，是由利害關係人根據《所得補充稅規章》第 43 條第 4 款、第 5 款，第 44 條第 2、3、4 款以及第 46 條之規定[我們配合：《職業稅規章》第 23 條第 1 款，第 79 條第 2、8、9 款]提起異議聲明），方才產生效力。

在本文中，[...]根據最流行的觀點（參見上引著作第 242 頁第 129 註），還需注意：只有從向納稅人通知清算之日起（而不是在期限內作出通知）才妨礙除斥期間之效果。[...]”（1998 年澳門高等法院《司法見解》第 2 卷，第 22 頁至第 23 頁原文）。

另一方面，在相符的含義上，還可參閱本中級法院第 34/2000 號案件的 2000 年 3 月 2 日合議庭裁判中所闡述的學說及司法見解，其中就《所得補充稅規章》第 44 條第 3 款（與現有相關的《職業稅規章》第 79 條第 8 款相同）尤其強調，可科稅收入之評定爭執所決定的中止效果不能中止結算之除斥期間，理由如下：

“[...]”

第 44 條第 3 款[筆者注：“《職業稅規章》條款；筆者配合後的行文：RIP 第 79 條第 8 款]賦予申駁“暫緩效力”並不亦不可能意味著可以中止除斥期間。

要產生暫緩除斥期間的效力，要麼必須在對聲明異議或非司法上訴予以規範的一般法律（《行政程序法典》）中載明，要麼必須在《所得補充稅規章》本身中[筆者配合後的行文：澳門《職業稅規章》本身中]載明。

只有這樣，才能被視為所適用的《民法典》[我們註：1966 年葡萄牙《民法典》]第 328 條制度的例外情況，因為我們所面對的並不是一種約定的除斥期間。

另一方面，當課稅法律賦予向複評委員會提出的申駁以中止效力時，僅希望表示核定徵稅客體這一行為不可執行，即不進入作為課稅終結行為的結算階段。

這只有隨著上訴的效果才會發生。

關於這一點，Castro Mendes 教授將作為提起上訴之效果的中止效力（“它主要表現為使被上訴的決定停頓這一效果”）區別於處理上訴程序時的中止效力（“即不將與上訴本身無關的有關程序進行下去”）。（見《Direito Processual Civil-Recursos》，1969 年，第 108 頁）。

《所得補充稅規章》[我們配合後的行文：《職業稅規章》]僅僅考慮提出申駁的效力。

中止是對先前狀況單純和臨時的凍結，這是一種無實際效力的維持，直到納稅人得到複評性保護。

由此可認為，申駁既不中止也不中斷除斥期間（...）”（2000年澳門特別行政區中級法院《裁判匯編》，2000年，第1卷，第77頁原文）。

因此，具體而言，我們認為，在本案中，一方面，《職業稅規章》第40條第1款規定的5年期間在1998年11月13日至1998年12月21日期間沒有中止（這與被上訴判決第11頁尤其主張的相反 — 見卷宗第55頁）；另一方面，儘管複評委員會1998年12月21日作出的維持被申駁的評定金額的決議，已透過郵戳日期為1999年1月22日之信函通知納稅人／現上訴人，但在與1993年度有關的5年除斥期間屆滿前（即1998年12月31日前，包括此日），有關稅款的結算未能以明顯的及確實方式在有關科稅程序中變成確定性的或固定化的，而這一切與了解究竟1999年1月的哪一天應當被視為在法律上向納稅人／上訴人作出通知的日期這一問題無關。

綜上所述，應當相應地廢止原判（儘管原審法院也認為《職業稅規章》第40條第1款所指的期間是除斥期間而非失效期間 — 參閱該判決文本第6頁內容，卷宗第50頁），因認為本案例中行政當局結算1993年度納稅人／上訴人職業稅之權利現已失效，相應地必須撤銷當時在被上訴的行政法院第170/99-CF號案件中受到司法申訴的科稅結算行為，因為該項行為確實帶有違反《職業稅規章》第40條第1款規定的違法瑕疵。

四、綜上所述，合議庭裁定本司法裁判的上訴得直，廢止不撤銷當時被司法上訴的科稅行為的原判（因為就1993年度納稅人／上訴人訂定之職業稅結算已失效），並因存有違反《職業稅規章》第40條第1款這一違法瑕疵撤銷該項課稅行為。

由於被上訴實體主體豁免，無須繳納兩個審級的訴訟費用。

陳廣勝（裁判書製作法官） — João A. G. Gil de Oliveira（趙約翰） — 賴健雄