

(譯本)

房屋稅
反對稅務執行
《稅務執行法典》的生效
違法的稅
在稅捐記錄的違法情況
反對稅務執行的依據
為著房屋稅效力的房地產收益的權利人

摘要

一、對於納稅人的保護應首先在申訴程序中為之，因為在申訴程序中應該辯論的是導致產生執行中稅款的結算的合法性。這樣，剩餘的維護方式就構成了反對的依據。除非已不存在其他維護方式，否則，上述剩餘維護方式不得質疑前面涉及的合法性，但是不可執行性等例外情況應予以維護。

二、對於一個法規的解釋，或更確切地說，以一個在法律體制中不生效的 1950 年的法規（《稅務執行法典》）為基礎的程序列為不能過於嚴格，以致違背保障廣泛的保護方法的原則，這些保護方法在其他法規中得到保障。

三、違法的稅是在法律上不存在的稅，或曰未經有權限機關依法設立的稅。

四、稅的入帳的違法性指的是，當某一個體被課徵的稅項雖然受法律准許並依法設立，但是或因這一個體並未作出應稅行為，或因儘管他作出了應稅行為，但按法律規定他被豁免此稅項，所以他不應該是該稅項的課徵對象。

五、第 169 條 a 項範疇包括義務人雖然在執行憑證上註明，但卻不是欠繳稅款責任人的某些情況，例如在欠繳稅款所涉及的期間不占有有關財產的情況，因此沒有理由在程序上限制非占有人的防禦，儘管他是在房地產紀錄中登錄的權利人。

六、只要財產本身是欠繳稅款的原因，那麼，在所涉及的期間，只有相關占有人方得成為以強制徵收有關稅款為目的的執行程序的正當當事人，因為只有占有人才是真正和有效的義務人。

七、房地產紀錄的作用僅僅是對所有權作出推定（《房屋稅規章》第 55 條），並進而推定出收益的權利人這一事實絕不阻礙在經證實不動產的占有和享用人是其他人的情況下，因對義務主體的錯誤認別而撤銷導致產生執行憑證的稅項結算，或對執行程序作出變更，以現占有人替換原被執行人。

八、法律本身已向我們指明誰是房地產收益的權利人：如房地產已出租，收益權利人是出租人，即實際收取租金者（《房屋稅規章》第 13 條）；如房地產未出租，收益權利人則是取得或有可能取得房地產經濟利益者（《房屋稅規章》第 25 條）。

2004 年 3 月 18 日合議庭裁判書

第 170/2003 號案件

裁判書製作法官：João A. G. Gil de Oliveira（趙約翰）

澳門特別行政區中級法院合議庭裁判

一、概述

甲有限公司，在 XXX 街，通過簡單申請對財政局稅務執行處編號為 XXX 的稅務執行程序提起反對。該稅務執行程序的目的是強制徵收 2001 年的都市房屋稅，合共澳門幣 65,418 元。

作為反對的依據，（反對提起人）提出其不具有應訴之正當性，因為他不是應繳納執行中稅款的責任人，這是由於在有關稅務義務到期的期間，反對提起人已不是有關不動產及其所產生的收益的占有和權利人，因為有關不動產及其收益已通過不得撤回的授權和預約合同移轉予其他人。

行政法院作出判決裁定反對理由獲證明及成立，因此執行程序消滅。

稅務執行處處長對上述裁定提出上訴，結論如下：

反對提起人援引《稅務執行法典》第 169 條 a 項所指之非正當性作為其反對的依據，而原審法官認定此理據成立。

為使被執行人可以被視為非正當當事人，他必需既不是執行中的欠繳稅款的義務人本人，也不是支付執行中稅款的責任人。有關執行中的稅款以被上訴人的名義結算，因此被上訴人是該項執行中的稅款的義務人本人，而且只要有有關稅款的結算未被撤銷，被上訴人就是此一稅款的責任人。而且稅款結算不得由稅務執行法院命令撤銷，因為稅務執行法院對此無管轄權。

反對提起人是有關不動產的有效且經適當登記的所有人，因此也是執行中的欠繳稅款真正的權利人。

在進行房屋稅結算時，以及在被執行人被傳喚時，均未向稅務當局提供可以反駁根據《房屋稅規章》第 5 條的規定作出的推定的資料，而是到針對執行程序提起反對時，才附上相關資料。因此，有關房屋稅的結算以及向被執行人名下發出的催徵證明均不存在任何不正確之處，催徵證明構成了作為稅務執行基礎的執行憑證。

出於對有關房屋稅作出結算的需要，（稅務當局）查閱了有關的各不動產的房地產紀錄，以便確定該等不動產的權利人。有關房地產紀錄中載有的是反對提起人的名字，而且沒有任何根據《房屋稅規章》第 65 條之規定經依職權之附註作出的紀錄變更，也沒有因取得人就所有權發生移轉向行政當局作出告知所導致的紀錄變更，而根據《房屋稅規章》第 86 條第 5 款的規定，取得人有義務作出上述告知。執行當局別無選擇，只能按照《房屋稅規章》第 86 條第 2 款的規定，向房地產紀錄的登錄人結算房屋稅，因為行政當局無法獲知有關不動產的占有權已不屬於登錄人，而是屬於其他人。

至於《稅務執行法典》第 57 條第 2 款，這是一條有關稅款結算的規定。這一規定構成了稅款結算權限在例外情況中的延伸（這一權限最初賦予澳門財稅處處長），尤其是在稅務法律關係主體要素變更的可能性方面。

但是，根據《稅務執行法典》第 164 條第 2 款的規定，上述例外情況只有在傳喚作出之前，方為可能。應予以注意的是，針對執行程序的反對是於傳喚之日起十日期限內提起的，這意味著在所處在的執行程序階段，我們受到《稅務執行法典》第 165 條規定的限制，即反對只得援引該法典規定的依據，而在任何情況下均不得援引根據相關法律規定應構成申駁或司法上訴的標的事宜作為依據。

顯而易見的是，可能存在的可導致撤銷的主體前提的錯誤，只得在以撤銷為目的的司法上訴中予以討論，這是因為立法者在《稅務執行法典》第 169 條中明確列舉了針對執行程序提起反對的依據，而其中不論根據學說還是根據司法見解，實體非正當性均不包括在內。

因此，原審法官不得審理這一問題，否則就違反了《稅務執行法典》第 165 條聯同第 169 條的規定。

鑑此，（上訴人）認為應廢止被上訴的判決，並駁回對有關執行程序提起的反對。

現被上訴人**甲有限公司**，提出上訴陳述，其主要主張如下：

根據《房屋稅規章》第 5 條第 1 款的規定，房屋稅的納稅義務人是都市性房地產的收益權利人。

在針對有關稅務執行程序提起的反對中已用事實證明，有關房地產的收益權利人（其詳細身份資料見卷宗）是該等房地產的占有人實體，因被上訴公司已將該等房地產的收益權利移轉予該占有人實體，並已完成全部價金的支付和物的交付。

因此，在欠繳稅款所涉及的期間，被上訴公司不是有關房地產的收益權利人。

鑑此，被上訴公司不是支付欠繳稅款的責任義務人。

以上情況得在針對稅務執行程序的反對中提出，因為根據《稅務執行法典》第 169 條〔a 項〕的明確規定，這一情況構成提起反對的依據。

根據上述《稅務執行法典》第 169 條 a 項的規定，被執行人被傳喚後，如果不是欠繳稅款的義務人，亦因此不是支付相關稅款的責任人，得通過簡單申請提起反對。

這樣，被上訴公司(i)是被執行人，(ii)已被傳喚，以及(iii)因不是卷宗中指明的不動產收益的權利人，所以不是有關稅項（房屋稅）的義務人。

《稅務執行法典》第 169 條 a 的規定中包括了被執行人提出的情況。這樣的解釋如果聯繫同一法規的第 57 條第 2 款，就顯得更加不容置疑。

根據同一法規〔第 57 條第 2 款〕的規定，在因欠繳稅款而提起的執行程序中（本案正是這種情況），如以任何方式查明被執行人不是欠繳稅款的義務人，執行程序應轉而針對真正的欠繳稅款的義務人，即房地產的收益權利人。

這就是說，稅務司法爭訟制度規定，如果被執行人不是稅項的義務人，在為此目的被傳喚後，可以通過主張自己的“非欠繳稅款義務人”的身份為自己辯護。

正如原審法官認真且正確地指出的，對於以上法律解釋的驗證反映在以下事實中，即在查明所發生的情況之後，法官命令重新進行傳喚，而這一次的被傳喚人是（欠繳稅款的）真正責任人，以便執行程序轉而針對後者。

因此，因被上訴公司在本執行程序中被傳喚，又因（被上訴公司）不是有關不動產的稅項（房屋稅）的義務人，原審法官認定經申請提起的反對，其依據符合《稅務執行法典》第 169 條 a 項的規定，這是正確的。

（被上訴人）得出的結論是，本上訴應予以駁回。

檢察院司法官發出意見書，其陳述概括如下：

針對作為執行憑證基礎的行政行為的兩個反應途徑，法律清晰界定了其各自的適用範圍：申訴，其訴訟標的是受到行政行為損害者所主張的實體權利，因此所審理的是在行政行為作出時存在的事實狀況和法律狀況；反對，其訴訟標的是作為執行程序依據的執行憑證本身，因此所審理的是那些因在執行程序開始時存在的與實質狀況不相符的情況，從而可能使執行程序成為不公平和非正當的執行程序的嗣後依據。

當然，存在針對執行程序的反對中可被提出的“違法區域”。然而，這些是例外情況。其中，在學說和司法見解所稱的抽象違法的情況下，即由於稅捐在現行法律中並不存在，或稅捐並未獲准在相關年度徵收，從而造成的違法情況（《稅務執行法典》第 162 條第 2 款和第 176 條第 1 款）以及，最後，法律沒有確保針對已執行的行政行為（例如不具效力的行為）提起申訴或司法上訴的司法手段的情況下，如果屬於被確認為無效的非有效行政行為或執行中的行政行為不成立等情況（此等情況得隨時向任何法院提出 — 《行政程序法典》第 123 條，那麼，不論是在申訴範疇還是在針對行政行為提起反對的範疇，均存在針對執行中的行政行為提起司法爭訟的可能性。

顯然，本案並不包括在上述任何情況之中。

被上訴人所主張的非正當性直接源自結算的主體前提的錯誤，從而使有關結算的具體合法性受到質疑，而這在針對稅務執行程序而提起的反對中是被禁止的。

鑑此，（檢察院司法官）認為本上訴應獲判理由成立，並因此而廢止被上訴的判決，即宣告針對執行程序提出的有關反對 — 至少根據其所提出的依據 — 理由不成立。

*

已適時完成法定檢閱。

*

二、事實

以下事實被視為確鑿：

2002年11月25日，被執行人針對稅務執行處對其提起的稅務執行程序提起反對。該稅務執行程序要求繳納在自動繳納期內未繳納的2001年都市房屋稅之執行中欠繳稅款澳門幣65,418元。

至於有關土地 — 在其上建造了在房地產紀錄中以現被上訴人名義登錄的單位，而針對這些單位作出了用於稅務執行的房屋稅的入帳，現被上訴人已通過不得撤回的授權，將最廣泛的處置權、享用權和利用權，包括支付開支 — 尤其是支付稅項的權利移轉予第三人公司，而後者又通過預約合同將這些單位的占有權移轉予有關的預約購買人（根據卷宗第22頁至第66頁及第136頁至第137頁文件，該等文件在此視為轉錄）。

三、依據

要解決本上訴案，必需對以下兩個問題作出分析：

（一）在執行憑證上註明為被執行人者，以在執行中的欠繳稅款所涉及的期間不是導致產生有關欠繳稅款的財產的占有人，因此不是支付該等稅款的義務人或責任人為依據，是否具有提起反對的正當性？

（二）誰是執行中的稅項課徵對象的房地產收益真正的權利人？

*

1. 上訴實體認為法律上禁止以產生於與作為基礎的行政行為有關的具體違法的實體非正當性作為針對執行程序提起反對的依據，換言之，禁止使用這樣的論據，即因為不是執行中的欠繳稅款的義務人，所以是非正當當事人。

上述法律上的禁止，其理由是維持保護方法的一致性，因為，相對於司法上訴而言，對稅務程序提起的反對是一個補充性的保護方法。因此，得在司法上訴範疇提出的依據不得在針對稅務執行程序提起的反對中提出。

在沒有提出有關依據的情況下，初審法官被禁止在稅務執行範疇審理所有權是否移轉問題，以及占有權問題。

根據初審法院在司法見解中所採納的理解，初審法院裁定《稅務執行法典》第169條a項的規定需包括以下情況：儘管在執行憑證上被註明為被執行人，但以在執行中的欠繳稅款所涉及的期間不是導致產生有關欠繳稅款的財產的占有人，因此不是有關房屋稅的義務人或支付有關稅款的責任人為依據，此人仍然具有提起反對的正當性。

2. 我們同意現受審查的判決中的立場。

《稅務執行法典》第169條a項將被傳喚人既不是欠繳稅款的義務人本人也不是支付欠繳稅款的責任人規定為非正當性的唯一情況。

一般而言，被傳喚者是執行憑證上註明的人士，而此人即是欠繳稅款的義務人和支付責任人。但是也可能發生這樣的情況，因此身份認別的錯誤（舉例而言），被傳喚者不是執行憑證上註明的人士；同樣可能發生的情況是，儘管被傳喚者是執行憑證上註明的人士，但此人並非欠繳稅款的義務人或支付欠繳稅款的責任人。

從對以上法規的字面理解可以得知，必需同時具備兩個要件方得主張不具有應訴之正當性，即被傳喚人未在執行憑證上註明，及被傳喚人不是支付欠繳稅款的責任人，這就意味著凡執行憑證上註明者一定是正當當事人。然而，在這種情況下，即已在執行憑證上註明並已經被傳喚，法律明確規定，如不是欠稅義務人或責任人，得提起反對。

在這一反對的依據中可以看到，此非正當性是形式上的，而不涉及稅務關係的實質。但是，看來沒有理由在絕對意義上採取這種限制。

3. 立法者在賦予納稅人的兩個訴訟方式之間作出清晰的劃分，其中一個訴訟方式涉及行為的合法性（循司法上訴途徑的申訴），而另一個訴訟方式則涉及有關行為在行使其執行憑證的執行

中所形成的嗣後非正當性（對於執行程序的反對）。這樣的劃分是完全可以理解的，因為一方面，以撤銷為目的的上訴期限告滿後，在執行程序中已沒有就行政行為的無效性提起訴訟的任何可能性（即所謂“已決案”或“既判案”）。而另一方面，由於司法上訴僅具移審效力，所以，只要執行憑證繼續存在，提起司法上訴並不影響執行程序的開始和發展。

存在由於其本身性質而在反對中被提出的“違法區域”，其中包括：首先，學說和司法見解所稱的抽象違法，或者說是由於稅捐或任何其他收益在現行法律中並不存在，或上述稅捐或收益並未獲准在相關年度徵收，從而造成的違法狀況（見《稅務執行法典》第 165 條第 2 款和第 176 條第 1 款）；被處罰為無效的非有效行為，因為其中的違法性是如此的嚴重和如此明顯，以至於有關行為根本不曾產生效力，而該等非有效行為得隨時向任何法院提出（《行政程序法典》第 123 條），以及法律沒有確保針對已執行的行為提起申訴或司法上訴的司法手段的情況，其中包括為了維護行政法律關係的公正和實質真相，從而質疑執行憑證的確定性和可靠性所導致的不產生效力的情況。

因此，對於納稅人的保護應首先在申訴程序中為之，因為在申訴程序中應該辯論的是導致產生執行中稅款的結算的合法性。這樣，剩餘的維護方式就構成了反對的依據。除非已不存在其他維護方式，否則，上述剩餘維護方式不得質疑前面涉及的合法性，但是有如被上訴判決中顯示的不可執行性等例外情況應予以維護。¹

4. 如果《稅務執行法典》第 165 條在作出以下規定時，其字面意義確實是清晰的

“反對只得具有本法典規定的依據。（……）

一、如反對不以第 169 條和第 176 條所指的依據為依據。

且未附同證明文件或未指出證人，（反對）將被早前命令繼續實施執行程序的法官即時駁回。”

那麼同樣確實的是，當從一個法規（即前面提及的《稅務執行法典》）出發慾意適用一個法律制度時，對這個法律制度的解釋應該靈活和謹慎，因為嚴格地說，《稅務執行法典》並不生效，而援引這一法典只是作為參考，和作為在一個徵稅程序沒有作出公佈的情況下的單純的程序措施。

關於這一點，在此提醒注意本法院已採取的以下立場²：

“法律體制的連續性的總原則現今集中體現在《澳門特別行政區基本法》第 8 條中（還可參閱《澳門特別行政區基本法》第 145 條開頭部分）。該條款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。這一連續性原則完全符合《聯合聲明》附件一之說明三第 2 段和第 4 段（最後一段）的表述。

正是在這一框架中，《回歸法》（1999 年 12 月 20 日第 1/1999 號法律）第 3 條第 1 款首次並一般性規定，澳門原有的法律、法令、行政法規和其他規範性文件，除同《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。正因為如此，同一法律第 3 條第 5 款規定，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。

“澳門原有法規”應理解為作為具有立法權限的“本身政府機關”的原澳門地區立法會和總督所發出且僅僅由該等機關發出的規範性文件。”

因此，我們認為對於一個法規的解釋，或更確切地說，以一個在法律體制中不生效的 1950 年的法規為基礎的程序列為不能過於嚴格，以致違背保障廣泛的保護方法的原則，而這些保護方法在其他法規——例如《民事訴訟法典》中（參見該法典第 697 條和第 699 條），乃至學說³中得到保障。

¹ 參見本中級法院第 94/2003 號案件及第 130/2003 號案件的 2003 年 12 月 4 日合議庭裁判。

² 中級法院第 1153/A 號案件的 2001 年 2 月 1 日合議庭裁判，《裁判匯編》，2000 年，第 1 卷，第 16 頁。

³ Braz Teixeira：《Dto Fiscal》，第 2 卷，1985 年，第 463 頁（儘管涉及的是不同的規範架構）。

基於上述立場，並根據司法途徑完全保障原則，本法院⁴已受理了在已有明確法律規定的針對執行程序的反對方法中沒有明文規定的問題或抗辯，而這樣的解決方法是一般訴訟法所允許的——參見《民事訴訟法典》第 699 條第 1 款，其中，儘管是在異議範疇（因為這是可接納的反對方法），但允許提出在宣告訴訟程序中被接納的任何防禦依據。

5.然而，即使根據原生效的《稅務執行法典》，第 169 條 a 項所指的非正當性情況僅僅是不涉及審理欠繳稅款的實質合法性的那些情況嗎？而一般而言，這後一個問題不得構成針對執行程序提起的反對的有效依據嗎，而只得在針對課稅行為的司法申訴中提出嗎？

我們不這樣認為。

第 169 條所指的被傳喚人的非正當性，既可以包括被傳喚至執行程序者並非被課稅人本人這一情況，也包括在某些情況中，被傳喚者因並非應納稅人而不需繳納稅款。

稅的違法性與稅的入帳的違法性兩個不同的事物。

違法的稅是在法律上不存在的稅，或曰未經有權限機關依法設立的稅。

稅的入帳的違法性指的是，當某一個體被課徵的稅項雖然受法律准許並依法設立，但是或因這一個體並未作出應稅行為，或因儘管他作出了應稅行為，但按法律規定他被豁免此稅項，所以他不應該是該稅項的課徵對象。這裡並不存在稅的違法性，所存在的是在試圖執行一項法律規定時所違法作出的行為，即對現行法律的錯誤適用。但是這種情況一般處於法律規定的範疇之外，而且一般而言應在司法上訴範疇審理。

被傳喚人的非正當性又是另外一個不同的事物，指的是被傳喚人不是被課稅人本人，或不是前述法典第 295 條所指的連帶責任人或補充責任人，又或雖然是其本人，但他卻不需繳納稅款。

《稅務執行法典》第 169 條 a 項的所指應該僅限於前者，因為如果也包括後者的話，這將是保護方法的重疊。在平行法例範疇，而且按照比較法的分析方法，以上理解的理由是，上述後一種可能性將導致“司法權對稅的入帳的公正性或不公正性作出審理，即審查並裁定一個本應在法律為其設立的特別管轄法庭中審查和裁定的事項。被不當課稅的個體不對執行程序作出禁止，而是向特別法庭提起上訴（……）。這樣，司法權永遠不得裁定被課稅人本人或其連帶責任人或補充責任人為執行程序的非正當當事人。”⁵

然而，需要做的是注意到《稅務執行法典》第 169 條 a 項所指的欠繳稅款的支付，因其性質已是一個極好的爭執方法，而爭執所針對的是執行中的欠繳稅款的實質本身，這就構成了真正的永久抗辯，並導致執行人試圖執行的權利的消滅。《稅務執行法典》第 169 條 c 項正是這樣規定的。

此外，無需在此援引訴訟程序學者關於程序正當性的爭論⁶——有些人主張由學者描述的法律關係的權利人的概念，而另一些人則主張由法院審議的法律關係的實際權力人的概念，就可以理解第 169 條所指的正當性不排除完全拒絕實體法律關係的權利人這一可能性。

6.以上理解經過由《稅務執行法典》第 57 條第 2 款引申出的論據而得到加強。該款條文如下：

“在因欠繳稅款或不動產的負擔而提起的執行程序中，如查明結算針對人因已不是房地產占有人而不是稅項義務人，書記員將在卷宗中報告所查明之事實，並將卷宗送交法官，以便法官命令傳喚支付稅款的責任人；當涉及由舊業主負責的欠繳稅款，因有關房地產已移轉予第三人而無法向最初的義務人徵收時，辦理程序相同，但由司法竟買導致的移轉除外。”

那麼，如果公務人員發現被執行人已不是占有人，而且被執行人主動到案告知此一情況，難道這樣的事實不屬重要？為何道理只有書記員的報告才屬重要？此外還應提請注意的是，有關法規只規定書記員需報告事實，但並沒有對獲取報告的方法作出規定。《稅務執行法典》第 164 條及續後各條規定的通過普通申請提起的反對的方法看來適用於以上在法律上屬重要的爭辯，其

⁴ 以上引述之中級法院的 2003 年 12 月 4 日合議庭裁判。

⁵ Oliveira Coutinho：《CEF, Anotado》，1948 年，第 342 頁及 342 頁關於 1913 年 8 月 23 日第 82 號法令核准之《稅務執行法典》第 86 條的評述，其中解釋了澳門現行的有關法規的立法演變過程。

⁶ Castro Mendes：《Direito Proc. Civil》，1980 年，第 2 卷，第 153 頁。

結果是使法官命令傳喚支付稅款的責任人。

而且，使用比較法律的方法進行分析，1963年4月27日第45005號法令核准的《稅捐程序法典》，在廢止1913年的《稅務執行法典》的同時，對於提起反對的依據的規定作出修訂（這些規定是1950年12月12日第38088號法令核准的曾經在澳門生效的《稅務執行法典》的來源（參見第84條和第86條）。經修訂的第176條b項對上述情況作出了明確的規定。該款條文如下：

“反對只得基於下列依據：

(...)

b) 因不是執行憑證註明的欠繳稅款的義務人本人，亦非其繼承人，或儘管是執行憑證註明之人士，但在執行中的欠繳稅款所涉及的期間不是導致產生有關欠繳稅款的財產的占有人，或因未被執行憑證註明，且不是支付欠繳稅款的責任人，從而導致的被傳喚人的非正當性；

(...)”

這樣一來，經修訂的法規行文更加符合設定的法律制度所採納的解決方法。

7.《稅務執行法典》第169條a項對“義務人”和“責任人”加以區分。一如所知，義務人是指呈承擔給付義務的人，如不按時給付，他將依法受到處分。這意味著，義務人作為履行主債務的責任人，必需承擔對債務的責任。

但是可以有不對主債負責的責任人。這意味著，負有履行債務責任的責任人可以是承擔主債的義務人以外的其他人。舉例而言，屬於這種情況的有連帶之債——如多名債務人中任何一人均負有全部給付之責任，而全部給付一經作出時，全體債務人之債務隨即解除者（參見《民法典》第505條），以及管理人間之連帶關係（《民法典》第461條）、擔保（《民法典》第645條）、支付改善費之擔保（《民法典》第892條）、借用人之責任（《民法典》第1067條），以及夫妻雙方的債務責任（《民法典》第1562條）等情況。

又或者屬於補充責任的情況，其中只有在主債務人的財產用於支付之後，方得將擔保人的財產用於支付。

而《稅務執行法典》不論是對於連帶責任還是對於補充責任，都在最初義務人、主要義務人和支付責任人之間作出區分（見第57條第2款和第295條）。

因此，《稅務執行法典》第169條a項所指的非常正當性（或正當性）包括不帶有欠繳稅款的責任的各種情況，而在所有這些情況中執行程序均不適當地（或適當地）處置執行中欠繳稅款的連帶責任人或補充責任人（見《稅務執行法典》第295條至304條）。在所有這些情況中，所出現的狀況是執行憑證的執行力伸延至憑證註明的義務人以外的其他人。為此效力，並作為那些針對其他人在支付執行中的欠繳稅款上的責任作出規定的法律規範的必然後果，執行人無需獲取新的執行憑證，因為執行人所持有的執行憑證已經確認了對該等責任人的執行效力。

第169條a項範疇包括義務人雖然在執行憑證上註明，但卻不是欠繳稅款責任人的某些情況，例如在欠繳稅款所涉及的期間不占有有關財產的情況，因此沒有理由在程序上限制非占有人的防禦，儘管他是在房地產紀錄中登錄的權利人。

8.法律制度的協調一致性決定了在執行範疇，被執行人得主張儘管他是房地產紀錄和物業紀錄中的登錄人，但在欠繳稅款所涉及的期間不是相關財產的占有人，因此對他而言，執行中的欠繳稅款屬不當的稅款結算。

因反對提起人不是稅務法律關係的義務主體，而且不是欠繳稅款的責任人，故這是一個必需依職權予以審理的永久抗辯。而且應該牢記稅務義務是一項公法義務。這完全是一項合同自治權之外的義務，因此這項義務是不可處分的。⁷

這就意味著，儘管在執行憑證和房地產紀錄中註明，但被執行人可以不是欠繳稅款所涉及的期間的房地產的占有人，而且因沒有享用有關的收益，故不是欠繳稅款的責任人。

只要財產本身是欠繳稅款的原因，那麼，在所涉及的期間，只有相關占有人方得成為以強制

⁷ Rodrigues Pardal：《CEF (português), actualizado e anotado》，1962年，第202頁。

徵收有關稅款為目的的執程序的正當當事人，因為只有占有人才是真正和有效的義務人⁸。

法律以沒有占有或享用財產來界定不正當性，而所有權的存在與否卻是無關緊要的。被執行人甚至得以此為依據提起反對，儘管在紀錄中註明他是導致產生執行中的欠繳稅款的財產的所有權的權利人。正如 Oliveira Ascensão 指出的，“物權權利人的責任不是取決於紀錄中的內容，而是取決於實質性的實際情況”⁹。

9.確實，正如上述人所指出的，授權書或預約合同並不導致所有權的移轉。但是，對於稅務效力而言，根據《印花稅規章》第 51 條和第 57 條的規定，不可廢止的授權書（第 51 條第 3 款 b 項和 p 項）和預約合同視為財產移轉的淵源。

在稅務程序中往往只有房地產紀錄這一項調查資料，其作用僅僅是對所有權作出推定（《房屋稅規章》第 55 條），並進而推定出收益的權利人，但這一情況不阻礙在經證實不動產的占有和享用人是其他人的情況下，因對義務主體的錯誤認別而撤銷導致產生執行憑證的稅項結算，或對執程序作出變更，以現占有人替換原被執行人。

事實上，《房屋稅規章》第 5 條規定如下：

“房屋稅以市區房屋收益權利持有人為納稅義務人。凡個人或團體倘在房屋紀錄上註明屋宇屬於其名義者或確實占有屋宇者，將推定其為該房屋收益權利持有人。”

由此得出的結論是，導致產生房屋稅的規範性要素是收益權利，而非所有權，而這就可能排除收益權利人即是房地產紀錄中的房地產名義登錄人的推測，這是因為房地產紀錄僅僅是收益權利人的單純的參考性或指引性紀錄，而納稅的責任需由收益的實際權力人承擔，即使房屋稅的結算所針對的是雖在房地產紀錄中註明但卻並非收益權利人的人士。

*

（二）關於執行中的稅項的課徵對象的房地產的實際收益的權利人身份，必需予以注意的是現被上訴人適時地提出，作為不可廢止的授權書以及後續的預約合同的後果，他已不是導致產生有關執行憑證的房地產的占有和享用人。

事實上，至於執行中的稅項基礎的房地產收益，被上訴人不是這些收益的支配、使用、管理和享用之人。這些事實不僅沒有受到質疑，反而因該房地產不同單位的購買者的無數購買請求而得到確認。有如本案卷宗所示，這些購買者願意支付有關的房屋稅。

有關房屋稅的結算所依據的僅僅是從房地產紀錄的登錄中得出的推定，但卻完全不能阻止證明現被上訴人不是有關收益的受益人。

法律本身已向我們指明誰是房地產收益的權利人。如房地產已出租，收益權利人是出租人，即實際收取租金者（《房屋稅規章》第 13 條）；如房地產未出租，收益權利人則是取得或有可能取得房地產經濟利益者（《房屋稅規章》第 25 條）。

那麼，從所展示的文件可以清楚地看到，反對提起人不是房地產單位利益和收益的受益人。在針對稅務執程序提起的反對中已證明，有關房地產的收益權利人（其詳細身份資料見卷宗）是該等房地產的占有實體，因被上訴公司已將該等房地產的收益權利移轉予該占有實體，因此被上訴公司不是有關欠繳稅款的義務人或支付該等稅款的責任人。

鑑此，且無其他論述，是以得出本上訴理由不成立之結論。

四、決定

鑑於所列舉的理由，合議庭裁判**駁回本司法上訴**，維持原審裁判。

無需繳納訴訟費用，因上訴實體被豁免訴訟費用。

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

⁸（葡萄牙）最高行政法院的 1977 年 2 月 23 日合議庭全會裁判，《Acs Dutrinais》，第 190 期，第 956 頁。

⁹《Dtos Reais》，1971 年，第 395 頁。