

(譯本)

職業稅 稅務執行 稅務替代 就源扣繳 連帶責任 補充責任 執行程序的消滅

摘要

一、稅務替代制度（稱之為就源扣繳）是支付收益的實體，在支付或給予受益實體處置其收益時，從有關收益中扣除稅款。

二、稅務替代表現為三角關係：稅務實體，僱主（所謂被替代者）以及僱主實體（所謂替代者）。

三、在替代制度中，唯一原始義務人是替代人，稅務當局不能像連帶債務人或共同債務人那樣，不加區別地全部或部分要求替代者或被替代者作出給付。

四、《職業稅規章》第 32 條第 7 款只擬規定通知應交金額，在其規定之自願交款期限後無交代扣款項者，針對僱主實體而非收益之持有人強制增收（第 32 條第 8 項）。

五、被執行人因被要求清償之稅款已全數付繳，且證實已經被扣除應付職業稅款的金額，由於僱主的過錯，該稅金額沒有交給稅務實體，而以雙重繳納為依據反對執行，應當認為納稅人免除責任，不應針對他作稅務執行之回轉。

2003 年 12 月 4 日合議庭裁判書

第 126/2003 號案件

裁判書製作法官：蔡武彬

澳門特別行政區中級法院合議庭裁判

財政局局長針對行政法院的判決提起上訴（該判決判被執行人甲提起的稅務執行之反對理由成立，宣告執行消滅）。

陳述結論如下：

“1.行政法院的 2003 年 1 月 13 日判決存有對法律（尤其《職業稅規章》第 32 條及第 50 條）的錯誤解釋及適用。

2.法律規範中所載的立法原意是將稅務責任制度納入僱主實體及僱員的連帶責任中。

3.這也是《職業稅規章》第 50 條第 1 款的適當法律解釋，該條文規定：“散工或僱員和有關係僱主連帶負責第三十二條所指扣除，以及向澳門特別行政區繳納稅款與已扣款項的差額。”

4.聲請執行人與被執行人之間的分歧在於法律的解釋而非法律的可適用性，而對含義不十分明確的法律規定的解釋，應符合對滿足債權及遵守一項納稅義務這一公共利益的維護。

5.因此，在反對稅務執行之範疇內，無權探究法律規定的妥善性，只能研究法律適用的妥善性，而法律只能是法律規定所顯示者。

請求廢止原判。

被上訴人提出反駁性陳述，結論如下：

- i)（上訴人）在遞交的陳述中所做的不過是以明顯方式質疑審判者自由心證原則；
- ii)原審法官以合理及客觀的方式說明了裁判的理由，宣告稅務執行消滅並無不當；因為
- iii)在反對卷宗中已充分證實“...，反對人透過僱主實體在每月工資中作出的扣除已經納稅，因此只能向僱主實體要求執行應予清償之金額，而根本不能作執行回轉；
- iv)2月25日第2/78/M號法律核准的《職業稅規章》第32條第1款規定：僱主在支付或給予散工或僱員該法規所指收益時，應從收益中代扣有關散工或僱員應納職業稅之金額；
- v)這是一種稅務替代的法律制度，在該制度中，法律規定納稅人在稅務關係中的地位“自始”即由另一實體（“替代者”）所承擔；
- vi)被執行人已履行了其義務，只能要求僱主實體而非被執行人清繳有關金額，否則將招致無理由的雙重科稅；
- vii)無理的雙重科稅機制只能是濫用權力的表現，違反稅務法律制度的指導原則即公正原則；
- viii)8月3日第39/99/M號法律核准的《民法典》第326條規定：“權利人行使權利明顯超越基於善意、善良風俗或該權利所具之社會或經濟目的而產生之限制時，即為不正當行使權利。”
- ix)根本看不到本澳門特別行政區立法者希望為確保公共利益之謀求，而以粗暴違反公正原則的方式超越一項權利的行使範圍；
- x)再次要求被執行人按照2月25日第2/78/M號法律核准的《職業稅規章》第32條履行義務時，我們毫無疑問面對著濫用權利、損害公正的情形；
- xi)沒有發現原審法官法律解釋及適用時存有錯誤或瑕疵。

主張上訴理由不成立，維持原判。

在本院，檢察院司法官意見書轉錄如下：

上訴人在其陳述中闡述的全部論據，均已在原判中被辯論及反駁，其內容及結論我們完全贊同，因屬多餘，我們不予轉錄之，因為我們並不認為，該裁判存有任何瑕疵，尤其被上訴人指責的瑕疵。

上訴實體（財政局稅務執行廳）之做法令我們感到有點奇怪，它接受被上訴人透過僱主實體在每月工資中作出的扣除，事實上已經清繳了職業稅的應付款項，但仍希望再次要求他遵守這種義務，並以“...更好地在稅收中確保公共利益”為藉口。

但是，難道因這種利益便可任意妄為並使一切，包括越軌地雙重徵稅成為全然合理嗎？

不論是按照法律字面還是按照稅務制度之指導原則，都根本不能說這種見解是唯一的或者是最好的見解。

正如在有關裁判中所強調，在稅務替代情況中（例如向僱員徵收之職業稅的稅務替代情形），替代者作為第一及原始債務人，是真正的納稅義務主體。他首先負責稅之支付並成為稅務執行之回轉的對象，稅務當局不能要求被替代者作出給付，否則我們就面臨著不可接受的雙重給付。一切表明，這一見解被澳門特別行政區的稅務制度所接受並應由《職業稅規章》第32條第7款及第8款等對這一見解作出評估（該等條款規定，如果代扣之款項未交繳予本地區公庫，則向該款項之“收取者”徵收）。

按照核准《職業稅規章》的2月25日第2/78/M號法律序言第4點，“希望透過本法院及切實執行，使徵稅達致更公平和更合理”（底線為我們所加）。

有關原判所持見解，毫無疑問是最符合這種原則及意圖的。

因此，無須贅論。我們認為，因其不具被指責的任何瑕疵，或應當依職權審理的任何瑕疵，應維持原判，相應地維持本上訴理由成立。

助審法官法定檢閱已畢。

應予裁判。

原審法院視為確鑿的事實事宜沒有受到反對，因此，不應變更：

— 1998年8月21日，反對者與XXX電腦有限公司訂立工作合同，期限三年，每月工資澳門幣21,000元（第9頁文件）；

— 在合同有效期內，至 1999 年 11 月前，反對者每月收取僱主實體扣除應繳職業稅後之工資澳門幣 19,125 元（參閱第 11 頁至第 13 頁及第 43 頁至第 44 頁文件）；

— 由於從反對人月薪中扣除之金額未適時交給財稅處，財政局於 2000 年 8 月 21 日以掛號信通知反對人繳納欠交金額（第 34 頁至第 35 頁文件）。

審理如下：

涉及的是法律解釋問題，尤其澳門《職業稅規章》（2 月 28 日第 1/78/M 號法律，具 8 月 23 日第 3/93/M 號法律以及 7 月 8 日第 3/96/M 號法律的修訂 — 在本案中適用）第 32 條及第 50 條解釋問題。

第 32 條（就源扣繳）規定：

“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 283.00 元（二百八十三元）；

b) 僱員，如其每月收益超出澳門幣 7,080.00 元（七千零八十元）。

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。

四、僱主應於一月，四月，七月及十月的首十五日內把對上一季所代扣之稅款繳交政府庫房。

五、每當按照以上各款規定作出的扣除金額與本章程規定的應繳稅額不同時，僱主應透過 M/B 式憑單進行必需的調整，而該憑單須於有關稅項所涉及時間的翌年一月提交。

六、稅項徵收係以非經常性收入的 M/B 式憑單為之。

七、當所代扣之款項並無繳交與澳門財稅廳時，澳門財稅廳將採取必需措施以找出所欠金額，隨即通知納稅人，於十天期限內繳付。

八、上款規定的期限屆滿後，仍未繳付所代扣款項者，該款項將於隨後第一個辦公日記入賬冊內司庫名下借方，而由該日起該款項即被視為欠稅，隨即進行催徵，但不妨礙第六十二條的規定。”

第 50 條規定：

“一、散工或僱員和有關僱主連帶負責第三十二條所指扣除，以及向澳門特別行政區繳納稅款與已扣繳款項的差額。

二、本條上款的規定，亦適用於第三十四條第一款及第三十六條第二款所指人士。”

原判認為，《職業稅規章》第 32 條第 7 款及第 8 款以稅務替代理論為基礎，規定在沒有自願納稅時，應針對替代者及被替代者提起稅務執行，兩者應負連帶責任。只有在沒有作出扣除時方針對其執行。

上訴人認為，就第 32 條規定的扣除，以及向本地區繳納職業稅款與扣除金額的差額，本案中適用僱主實體與僱員之間的連帶納稅責任制度。

如何裁判？

從原審法院視為確鑿的事實事宜中可見，依據《職業稅規章》第 6 條，現被上訴的個人是僱員；另一方面，其僱主有義務根據第 32 條第 1 款就源扣繳，按照該條文，其僱主應在所有月份中扣除相應於職業稅的金額。

在此提出稅務替代制度（稱之為就源扣繳），換言之，它是支付收益的實體，在支付或給予受益實體處置其收益時，從有關收益中扣除稅款¹。

正如判決對此概念的正確研究，稅務替代表現為三角關係：稅務實體，僱主（所謂為被替代者）以及僱主實體（所謂替代者）。

在替代制度中，唯一原始義務人是替代人，稅務當局不能像連帶債務人或共同債務人那樣，

¹ Hermínio Rato Rainha：《Apontamentos de Direito Fiscal, Macau》，1996 年，第 188 頁。

不加區別地全部或部分要求替代者或被替代者作出給付²。

法律以此條文規定僱主實體處理收益人的稅款之計算及繳納之義務，這項任務涉及到所費不菲的服務的創立及維持³。

肯定的是，根據第 50 條，納稅人（以僱員的身份）與僱主實體就其扣繳部分承擔連帶責任。但是，《職業稅規章》第 32 條第 7 款只擬規定通知支付金額，如在其規定之自願交款期限後未繳扣款金額，針對僱主實體而非收益之持有人強制徵收。

這一點明確出自上引《職業稅規章》第 32 條第 8 款。

換言之，在欠繳所作扣款時，這些“款項（“扣除款項” — 筆者註）將於隨後第一個辦公日記入帳冊內司庫名下借方...”。

在此，所謂“司庫”正是負責從其僱員收益中扣除稅款但未將收取的款項交給稅務實體之僱主實體。

這個司庫成為借方並可被強制執行。

此外，原判者努力尋找關於稅務替代的學說（我們贊同之），並免予轉錄。

確實，面對著稅務執行，法律賦予被執行人對執行提起反對或禁制的權利。在本案中，被執行人以雙重繳稅為依據反對執行，因為被要求清償之稅款已全數付繳 — 《稅務執行法典》第 169 條 d 項。

正如卷宗所見，納稅人證實已經被扣除相應於應付職業稅款的金額，由於僱主的過錯，該稅金額沒有交給稅務實體。應當認為納稅人免除責任，不應針對他作稅務執行。

這符合《稅務執行法典》第 295 條之規定。

更重要的是，反對人是善意的，其每個月均被扣除了職業稅。該事實應當在執行反對中視為重要，從而消滅執行。

無須贅論，應當認定原判對於有關法律作出了正確解釋，並無不當。

上訴理由不應成立。

綜上所述，本中級法院合議庭裁判財政局局長提起的上訴理由不成立。

因無須繳納而免除訴訟費用。

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

²同上註，第 189 頁。

³ Alberto Xavier：《Manual de Direito Fiscal》，里斯本出版，1981 年，第 408 頁。