

(譯本)

稅務執行
申辯
正當性
納稅人自動繳稅通知書
憑證的不可執行性

摘要

一、如稅款是以納稅人名義結算，且繳款證明書也如此載明，那麼納稅人在申辯時，便不可以以所聲稱的欠缺繳稅對其要求的實際營業活動證據，對其非正當性提出爭辯。

二、對於已結算的稅款，財政局有責任證明曾向納稅人作出自動繳稅通知；但僅將能顯示已通知納稅人的單純「資訊記錄」加入卷宗中是不夠的。

三、若未有自動繳稅通知，則（執行）憑證無法執行，可在申辯時提出此項依據。

2006 年 11 月 30 日合議庭裁判書

第 527/2006 號案件

裁判書製作法官：José M. Dias Azedo（司徒民正）

澳門特別行政區中級法院合議庭裁判

概述

一、財政局向(A)提出稅務執程序，要求他繳付（全額）澳門幣 41,781 元。(A)針對此項執行提出申辯。行政法院於 2006 年 6 月 14 日作出判決，判申辯理由成立。請求執行人／財政局不服判決，向本中級法院提起上訴，為此提交了上訴陳述書，結論如下：

『（一）本上訴針對的是卷宗第 129 頁至第 135 頁的裁判。此裁判針對稅務執行提出的申辯經證實理由成立；並因此宣告執程序終止，理由是要求被上訴人繳納 1998 年和 1999 年的營業稅是不正當的，因為無法確定以何基礎課稅；由於未作出通知，無法要求履行債務，因此執行憑證無法執行。

（二）關於（陳述的）被上訴人的不正當的情況，我們有必要說明：說被傳喚人非正當，此即言被召喚執行的人不是應納稅人本人，但是本案情況並非如此，原因是被執行人正是應納稅實體。

（三）對此，Virgilio de Carvalho：《Código das Execuções Fiscais do Império - Anotado》一書中對第 169 條作出了注釋，其中提到了 a 項中執行申辯的依據：「此規定的解釋方式只有一種，那就是被傳喚執行的人並非應納稅人本人。稅務執行的基礎是繳納證明，相當於已轉為確定的判決。因此，若證明書中一直都提到某一納稅人或其負責人，那麼就絕不能認為此納稅人或其負責人是正當的。如果對某人徵稅不適當，則此人應當早已提起司法爭議。」

（四）此外，要審理營業稅清算行為中存在違法情況這一點，現在的時機不適當。關於此點，在此請允許我們引述已有判決的觀點。我們可以注意到，根據最高行政法院第二分庭就第 025965 號案件的 2001 年 5 月 23 日合議庭裁判：「如已依據某項稅收行為發出執行憑證，但此稅收行為讓人質疑，因而希望作出司法判決，撤銷此稅收行為——即使是部分取消。在這種情況下，對執行提出申辯並非適當或專有的訴訟措施。」

(五) 現在，執行時，「原審」法官不能對上述行為可能沾有的瑕疵發表意見。這是因為，關於此事已經確定或已解決。

(六) 因此，我們認為，應當根據《民事訴訟法典》第 571 條第 1 款 b 項和第 3 款，宣告判決中關於此部分的内容無效。

(七) 根據《職業稅章程》第 46 條、《營業稅章程》第 28 條、《所得補充稅章程》第 58 條，職業稅（格式 M/15）、營業稅（格式 M/18）、所得補充稅（M/7）的自動繳稅通知書是直接發給納稅人的。

(八) 由於並非必須記錄自動繳稅通知書的寄送，上訴人核實通知是否發出、寄往何處的唯一方式，便是通過相應的資訊記錄。本案上訴人提交答覆時，已適時提交這些通知的副本。

(九) 對比被上訴人提供的資料，根據上訴人於 2005 年 12 月 9 日提交的聲請中所附的文件，即格式 M/1 開業申報表，和上訴人的諮詢記錄，我們可以發現地址完全相同。

(十) 根據 3 月 24 日第 18/84/M 號法令第 3 條第 1 款，稅務和供款的通知或通告應當寄至供款人在申報書中自己提交的居所地址；根據同一法令第 3 條第 2 款，若提交的地址多於一個，通知或通告寄其中任一即可。

(十一) 因此，並給予應有的尊重，但我們不同意原審法官認為不能推定確實作出了 3 月 24 日第 16/84/M 號法令第 2 條第 3 款提到的通知的觀點。

(十二) 根據《稅務執行法典》第 164 條第 2 款的規定，申辯須在傳喚後十日內提出。這就意味着在目前的程序，我們會受到《稅務執行法典》第 165 條的限制。

(十三) 《稅務執行法典》第 165 條的規定十分明確：「申辯的依據必須是本法典規定的。（……）1. 若申辯的依據並非第 169 條和第 176 條中提到的任何一項，並且無證明文件或未指出證人，法官會初端駁回申辯，並命令執行繼續進行」。

(十四) 若我們關注《稅務執行法典》第 165 條中的法律術語，即「依據必須是」，則可確知此條規定明確。若僅粗讀第 169 條，我們看不到有任何地方提到對執行提出申辯時，缺乏通知或不可要求履行稅收債務可以作為依據。

(十五) 由於未要求提供自動徵收通知的任何郵政掛號，我們看不出為何要倒置舉證責任；我們不明白為何在有對財政部門有利的明確推定的情況下，還要求財政部門必須證明作出了通知。

(十六) 正如「原審」法官提到：根據《稅務執行法典》第 390 條的規定，作為稅務執行基礎的大部分執行憑證，其基礎是財政當局的某項單方面行為，財政局是執行中的利害方。這樣的說法十分正確。

(十七) 「原審」法官不應忘記，根據《行政程序法典》第 4 條和《澳門特別行政區基本法》中的多項規定（參見第 71 條第 5 款和第 50 條第 15 款，及其他），財政局須遵循謀求公眾利益原則和保護公民合法權利原則；（參見第 142 頁至第 154 頁）。

*

無提交上訴答辯狀，卷宗呈至本中級法院。檢閱時，檢察院代表發表了意見書，認為上訴關於被執行人（非）正當性的理由部分成立；但是，由於無法要求履行透過執行予以清償的債務，應當判上訴理由不成立；（參見第 161 頁至第 165 頁）。

*

助審法官檢閱已畢。無任何因素阻礙，現予審理。

理由說明

事實

二、以下事實事宜已經證實：

『1990 年 6 月 1 日，澳門財政司收納處發出 1990 年營業年度（第 XXX 和 XXX 項）營業稅債務第 XXX 號繳款憑單的第 XXX 號繳稅證明書，金額為澳門幣 1,890 元（參見卷宗第 2 頁）。

1991 年 6 月 6 日，澳門財政司收納處發出 1991 年營業年度（第 XXX 和 XXX 項）營業稅債

務第 XXX 號繳款憑單的第 XXX 號繳稅證明書，金額為澳門幣 1,890 元（參見附文 1 第 2 頁）。

1992 年 6 月 1 日，澳門財政司收納處發出 1992 年營業年度（第 XXX 和 XXX 項）營業稅債務第 XXX 號繳款憑單的第 XXX 號繳稅證明書，金額為澳門幣 1,890 元（參見附文 2 第 2 頁）。

1993 年 6 月 1 日，澳門財政司收納處發出 1993 年營業年度（第 XXX 和 XXX 項）營業稅債務第 XXX 號繳款憑單的第 XXX 號繳稅證明書，金額為澳門幣 1,890 元（參見附文 3 第 2 頁）。

1993 年 5 月 3 日，澳門財政司收納處發出 1991 年度補充稅（B 組）債務第 XXX 號憑單的第 XXX 號繳稅證明書，金額為澳門幣 3,662 元（參見附文 4 第 2 頁）。

1994 年 6 月 1 日，澳門財政司收納處發出 1994 年營業年度（第 XXX 和 XXX 項）營業稅債務第 XXX 號繳款憑單的第 XXX 號繳稅證明書，金額為澳門幣 1,890 元（參見附文 5 第 2 頁）。

1994 年 6 月 1 日，澳門財政司收納處發出 1992 年營業年度補充稅（B 組）債務第 XXX 號憑單的第 XXX 號繳稅證明書，金額為澳門幣 3,661 元（參見附文 6 第 2 頁）。

1995 年 6 月 1 日，澳門財政司收納處發出 1995 年營業年度（第 XXX 和 XXX 項）營業稅債務第 XXX 號繳款憑單的第 XXX 號繳稅證明書，金額為澳門幣 1,890 元（參見附文 7 第 2 頁）。

1995 年 3 月 1 日，澳門財政司收納處發出 1993 年營業年度補充稅（B 組）債務第 XXX 號憑單的第 XXX 號繳稅證明書，金額為澳門幣 4,224 元（參見附文 8 第 2 頁）。

1993 年 12 月 18 日，澳門財政司收納處發出 1995 年營業年度補充稅（B 組）債務第 XXX 號憑單的第 XXX 號繳稅證明書，金額為澳門幣 4,408 元（參見附文 9 第 2 頁）。

1996 年 6 月 3 日，澳門財政司收納處發出 1996 年營業年度（第 XXX 和 XXX 項）營業稅債務第 XXX 號繳款憑單的第 XXX 號繳稅證明書，金額為澳門幣 1,890 元（參見附文 10 第 2 頁）。

1996 年 12 月 3 日，澳門財政司收納處發出 1996 年度補充稅（B 組）債務第 XXX 號繳款憑單的第 XXX 號繳稅證明書，金額為澳門幣 6,120 元（參見附文 11 第 2 頁）。

1998 年 6 月 2 日，澳門財政司收納處發出 1998 年營業年度（第 XXX 項）營業稅債務第 XXX 號繳款憑單的第 XXX 號繳稅證明書，金額為澳門幣 315 元（參見附文 12 第 2 頁）。

1998 年 6 月 2 日，澳門財政司收納處發出 1998 年營業年度（第 XXX 項）營業稅債務第 XXX 號繳款憑單的第 XXX 號繳稅證明書，金額為澳門幣 525 元（參見附文 13 第 2 頁）。

1999 年 6 月 2 日，澳門財政司收納處發出 1999 年營業年度（第 XXX 項）營業稅債務第 XXX 號繳款憑單的第 XXX 號繳稅證明書，金額為澳門幣 315 元（參見附文 14 第 2 頁）。

1999 年 6 月 2 日，澳門財政司收納處發出 1999 年營業年度（第 XXX 項）營業稅債務第 XXX 號繳款憑單的第 XXX 號繳稅證明書，金額為澳門幣 525 元（參見附文 15 第 2 頁）。

2000 年 1 月 7 日，澳門財政局收納處發出 1998 年營業年度職業稅（第 1 組）債務第 XXX 號憑單的第 XXX 號繳稅證明書，金額為澳門幣 787 元（參見附文 16 第 2 頁）。

2001 年 1 月 4 日，澳門財政局收納處發出 1999 年營業年度職業稅（第 1 組）債務第 XXX 號憑單的第 XXX 號繳稅證明書，金額為澳門幣 3,390 元（參見附文 17 第 2 頁）。

2004 年 12 月 1 日，澳門財政局收納處發出 2003 年營業年度補充稅（B 組）債務第 XXX 號憑單的第 XXX 號繳稅證明書，金額為澳門幣 136 元（參見附文 18 第 2 頁）。

1999 年 8 月 20 日，財稅廳向本案中的申辯人以掛號信的方式郵寄了 1998 年職業稅繳納通知，郵寄地址為 XXX（卷宗第 72 頁）。

2000 年 8 月 21 日，財稅廳向本案中的申辯人以掛號信的方式郵寄了 1999 年職業稅繳納通知，郵寄地址為 XXX（卷宗第 74 頁）。

1990 年 6 月 8 日，針對本案申辯人的第一項執行程序記入卷宗。

2005 年 9 月 6 日，申辯人被傳喚，以進行稅務執行；2005 年 9 月 16 日，申辯人通過簡易聲請，提出申辯；（參見第 130 頁背頁至第 132 頁）。

法律

三、財政局針對被執行人／申辯人及現被上訴人提起稅務執行，期望被執行人繳納澳門幣 41,781 元，即 1990 至 1999 年的營業稅、1991 至 1996 和 2003 年的補充稅、1998 和 1999 年的第

一組職業稅。

對此申辯，行政法院法官審查了其中提出的問題之後，認為關於 1998 和 1999 年的營業稅，被執行人是非正當當事人。

除此之外，法官還認為針對所有透過執行予以清償的金額提交的執行憑證是無法執行的，因為未適時通知被執行人，使他自願繳納。因此得出結論：不可要求履行債務。

考慮法官的此番見解和上訴人提交的上訴陳述書和結論內容，我們認為檢察院代表已在意見書中提出了解決本上訴問題的方案，我們同意其中的見解。

我們看看。

—— 關於「被執行人的（非）正當性問題」。

「原審」法官認為對於已結算的 1998 和 1999 年營業稅，被執行人是非正當當事人。這是因為，卷宗中沒有要素顯示被執行人確實有應課稅的營業行為。

我們承認對本問題有另外的理解，也尊重此見解。但是我們認為「原審」法官的理解是不適當的。這是因為，前述意見書的觀點是中肯的：

「毫無疑問，稅務執行的基礎是繳稅證明書，相當於已轉為確定的判決。因此，若透過執行予以清償的稅是以某人的名義結算的，且證明書中一直都提到此人，那麼一般來講，就不能認為此納稅人是不正當的。」

(……)

「本案中第 XXX 項中 1998 和 1999 年的營業稅是以被上訴人的名義結算的。未曾對本結算提起任何聲明異議或司法上訴，因此，就不可能撤銷此結算，被上訴人即是透過執行予以清償的債務的債務人」；（參見第 162 頁）。

—— 至此，（非）正當性問題的解決方法已經明確，我們現在轉向「不可要求履行透過執行予以清償的債務」的問題。

對此問題，被上訴的判決認為：*「據請求執行人稱，已向被執行人郵寄了本案涉及的稅款繳納通知；但是請求執行人沒有任何寄發證據資料」*。由於認為請求執行人有責任提出證據，證明曾郵寄自願繳納通知，而請求執行人未曾郵寄，因此，被上訴的判決判定不可要求履行債務。

我們對此觀點如何？

我們認為，應當以如下方式審理此問題：首先，我們有必要看看是否真的沒有就將透過執行予以清償的金額作出通知；之後，若未作出通知，則要查明此不作為對現上訴人提起的稅務執行有何影響。

—— 關於所述的「通知」，行政法院的原審法官認為其舉證責任歸請求執行人，自卷宗中的現存文件，不能證明已通知執行人／申辯人自動繳納透過執行予以清償的款項。

「本案上訴人稱：『根據《職業稅章程》第 46 條、《營業稅章程》第 28 條、《所得補充稅章程》第 58 條，職業稅（格式 M/15）、營業稅（格式 M/18）、所得補充稅（M/7）的自動繳稅通知書是直接發給納稅人的」；『由於並非必須記錄自動徵收通知的寄送，上訴人核實通知是否發出、寄往何處的唯一方式，便是通過相應的資訊記錄。現上訴人提交答覆時，已適時提交這些通知的副本』。

我們認為，不應當認同此觀點，因為我們同樣認為「資訊記錄」不能證明確實發出了自願繳納通知，更何況我們無法保證資訊記錄是否無誤。正如檢察院代表強調的那樣，前述論證使得被執行人有證明為收到通知的舉證責任，而通知責任方卻不證明確實作出了通知，關於此事的舉證責任於是倒置。

實際上，在如本案的行政程序中，「徵收通知」的舉證責任歸現上訴人 —— 其中應當寫明結算金額、事實和法律原因，應當證明確實向納稅人的地址發出了通知，於是我們便可認為已經按照規定通知了納稅人。

綜上所述，由於上訴人提到的「資訊紀錄」並非實際通知被執行人的（無可辯駁的）證據，因此，未能證明現上訴人已就期望執行的款項作出自動繳稅通知。我們現在應當審理第 2 項問題，即探究未作出自願繳納通知對上訴人提起的稅務執行有何影響。

—— 關於此問題，我們沒有理由不採納本中級法院在 2003 年 12 月 4 日合議庭裁判中的觀點，此觀點源自第 94/2003 和第 130/2003 號對司法裁判提起上訴的卷宗。對於相似的問題，上述裁判書認為：某一稅收行為的通知是執行的重要前提。若未有通知，而有執行，（自願繳納的法定期滿後），作為執行憑證的繳款證明書中就缺乏一實質要求，即債的可要求性；因此，憑證也就無法執行。

實際上，稅務執行程序中涉及的是某一行政行為的執行。我們知道，行政行為若要能夠正當（強制或非強制）執行，前提是行為必須能產生效力；（參見《行政程序法典》第 117 和第 136 條）；若某一行為不能產生效力，則其（法律或實質）執行是違法的。

正如 Macello Caetano 教授所講：「執行不具執行力的行為（即不能產生效力的行為）是違法的，因為沒有遵守使行為合法的法律條款」。

—— 因此，我們必然得出以下結論：由於呈交的執行憑證 —— 繳稅證明書 —— 無法執行，因此對現被上訴人提起的執行是違法的。我們現在還要知道在申辯中是否不能以此情節作為依據。

請求執行人／現上訴人援引（經由公佈於 1951 年 1 月 6 日第 1 期《澳門政府公報》的第 38088 號命令核准的）《稅務執行法典》第 169 條的規定，但我們對此的答覆是否定的。

正如前述本中級法院合議庭裁判所講（此判決確認了與現上訴人持相反意見的裁判），在此我們也認為不應當指責行政法院法官的決定。

不可否認，若我們關注前述第 169 條的規定，可知可以維護上訴人的觀點，這是因為前述法條未說明「憑證無法執行」（或稱「透過執行予以清償的債務無被選資格」）可作為稅務執行申辯的理據。

然而，我們認為，對於現在涉及的法規，應當作出「修正解釋」，以將現在討論的論據加入其中。

首先，我們有必要考慮：「憑證無法執行」曾是並且還是民事程序執行申辯的依據 —— 參見 1939 年《民事訴訟法典》第 813 條第 3 款、1961 年《民事訴訟法典》第 813 條 a 項及澳門《民事訴訟法典》第 697 條 a 項。因此，稅務執行程序的申辯不可以「無法執行」為依據這一觀點，在我們看來，是不合理的。

我們同樣也有必要考慮到：稅務執行申辯的本身理據也是發展變化的（大部分如此，原因是關於此問題的司法見解），可見關於上訴理據的規定中加入了「安全門閥」—— 我們可以這樣認為，即「其他既不包含將被執行的債務結算合法性審議，又不能表明曾介入屬於曾發出憑證的實體的專屬職權的事宜」；（參見經由 10 月 26 日第 439/99 號法令核准的葡萄牙《稅務執行法典》第 204 條），我們認為，根據司法途徑中的完全保障原則，這才是適當的觀點（關於此問題，請參見 J. A. Valente Torrão：《C.P.P.T. Anotado e Comentado》，2005 年，第 785 頁及續後數頁）。

因此，雖然我們要廢止原審判決中宣告被執行人是非正當當事人的部分（關於 1998 和 1999 年的營業稅），我們還是要確認判決中認為不可要求履行透過執行予以清償的債務的部分和判申辯理由成立的部分。因此，本上訴理由不成立。

裁決

四、因前述條件以及理由說明，合議庭在評議會上裁定上訴理由不成立。

無訴訟費用，因上訴人獲豁免。

José M. Dias Azedo（司徒民正，裁判書製作法官）—— 陳廣勝 —— 賴健雄