

澳門特別行政區《稅收法典》芻議

杜約翰*

一、引言

2009年5月23日葡文報章《澳門論壇報》刊登了以下的一則新聞：“一份《稅收法典》即將在澳門誕生。按照國際準則，回應經濟多元化的挑戰是行政會已經收到的法案文本的精神。¹下一步將會是為不同的稅收範疇制定法例”。

該則新聞亦提及，政府將朝着建立一個基礎稅收體系的方向邁進。

又稱，既定的目標“是希望在本立法會會期完結之前，也就是八月之前，通過該《法典》”。

不幸地，上述報導的最後部分並未獲得證實，因為，按照葡文報章《今日澳門報》2013年11月26日的報導，政府於2011年所提交的，匯編了現分散於不同現行稅收法例的全部規定的一份《稅收法典》法案文本已被撤回，理由是行政機關希望在執行這部《法典》之前，檢視整個稅收制度。

報導引述行政機關一名成員提供的消息稱，最後版本可能會在2014年提交。

* 杜約翰 (João António Valente Torrão)，葡萄牙最高法院榮休大法官。

1. 《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——1993年3月31日中華人民共和國主席令第3號公佈自1999年12月20日起實施）第58條規定，“澳門特別行政區行政會是協助行政長官決策的機構”。行政長官在作出重要決策、向立法會提交法案、制定行政法規和解散立法會前，須徵詢行政會的意見，但人事任免、紀律制裁和緊急情況下採取的措施除外。行政會多數委員的意見不具羈束力，但是，如行政長官不同意，應具體說明不採納此等意見的具體理由。（《基本法》第59條）。

這段新聞引起我們對以下討論內容的關注，因為，我們面對有關事宜已有數十年之久。

然而，我們的分析將涵蓋一般事宜和2011年法案文本的內容，因為，雖然已經有關於新法案文本的消息，我們仍然未能取得這個文本。

二、澳門特別行政區的稅收制度

(一) 《基本法》第106條規定如下：

“第106條

澳門特別行政區實行獨立的稅收制度。

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。專營稅制由法律另作規定。”

現時，澳門的稅收體系由以下稅種組成：

——**職業稅**，經2月25日第2/78/M號法律通過²，最新修改載於5月3日第4/2011號法律；

——**所得補充稅**，經9月9日第21/78/M號法律通過；³

——**營業稅**，經12月31日第15/77/M號法律通過；⁴

2. 經多次修改，包括：5月17日第10/80/M號法令，7月4日第6/81/M號法律，3月10日第12/84/M號法令，7月14日第75/84/M號法令，3月2日第14/85/M號法令，5月11日第37/85/M號法令，4月6日第18/87/M號法令，7月13日第6/87/M號法律，7月20日第55/87/M號法令，6月4日第4/90/M號法律，8月23日第9/93/M號法律，12月27日第11/93/M號法律，7月8日第3/96/M號法律，以及第12/2003號法律，並通過第267/2003號行政長官批示重新公佈全文。

3. 經多次修改，包括：7月2日第6/83/M號法律，4月28日第37/84/M號法令，3月2日第15/85/M號法令，5月11日第37/85/M號法令，6月20日第13/88/M號法律，6月20日第48/88/M號法令，6月4日第4/90/M號法律，12月27日第11/93/M號法律，4月21日第4/97/M號法律，第12/2003號法律，以及第4/2005號法律。

4. 經4月17日第1/89/M號法律修改。

- 房屋稅**，經8月12日第19/78/M號法律通過；⁵
- 印花稅**，經6月27日第17/88/M號法律通過；⁶
- 旅遊稅**，經8月19日第19/96/M號法律通過；
- 消費稅**，經12月13日第4/99/M號法律通過；
- 車輛使用牌照稅**，經8月12日第16/96/M號法律通過；⁷
- 娛樂場幸運博彩經營稅**，經9月24日第16/2001號法律通過；
- 機動車輛稅**，經6月16日第5/2002號法律通過。^{8,9}

(二) 在這些稅項之中，從幸運博彩而產生的收入佔重要部分。

按照黎溢年 (José Hermínio Paulo Rato Rainha) 1992年所言¹⁰，最近三年 (1988至1990年) 稅務收入之總平均約佔經常性收入總額的百分之二十八，而從博彩專營合約所得之收入則佔百分之四十七。於

-
5. 經多次修改，包括：3月24日第15/84/M號法令，5月11日第38/85/M號法令，12月21日第112/85/M號法令，3月9日第2/87/M號法律，4月13日第19/87/M號法令，6月20日第13/88/M號法律，6月20日第48/88/M號法令，12月27日第11/93/M號法律，以及3月7日第1/2011號法律。
 6. 經多次修改，包括：8月4日第9/97/M號法律，12月21日第8/98/M號法律，第15/2000號行政法規，以及第8/2001號法律；並經第218/2001號行政長官批示重新公佈全文，其後再經12月26日第18/2001號法律，4月27日第4/2009號法律，5月3日第4/2011號法律，以及6月13日第6/2011號法律修改。
 7. 經12月17日第17/2001號法律第11條修改。
 8. 還有其他稅務收入，只因金額不大而未有在本文提及，包括：豁免保留停車場面積之特別稅、鎗械及彈藥進口稅、土地批給續期特別稅，以及關於各種費用的稅收法例。關於這些稅收法例，參見黎溢年 (José Hermínio Paulo Rato Rainha)：《徵稅技術與澳門稅法概論》，第133和134頁。
 9. 如要對當中的一些稅項作更仔細的研究，或者想了解澳門稅務體系的歷史，亦請參閱黎溢年 (José Hermínio Paulo Rato Rainha)：《徵稅技術與澳門稅法概論》，澳門，1995年，第101至114頁；以及《澳門的稅種》，澳門基金會，1997年。
 10. 黎溢年 (José Hermínio Paulo Rato Rainha)：“對澳門稅制之檢討——發展及前景”，原載《行政——澳門公共行政雜誌》，第5卷，第1期（總第15期），1992年，葡文本第57至126頁，中文本第239至280頁。

1990年，幸運博彩經營收入約相當於經常性收入總額的百分之四十九點二，而稅收則佔百分之二十五點八。¹¹

近幾年一直保持這個趨勢，澳門由2009年至2013年間，源於主要稅種徵收所得的收入演變如下：¹²

源於主要稅種的收入

(百萬澳門元)

	2009	2010	2011	2012	2013*	變動 %			
						2010/ 2009	2011/ 2010	2012/ 2011	2013/ 2012
博彩直接稅	41,870.0	65,003.8	94,112.2	106,989.8	126,738.4	55.3	44.8	13.7	18.5
營業稅	0.2	0.1	0.2	0.3	0.3	-58.4	98.5	62.2	12.8
職業稅	788.7	836.7	960.5	1,143.8	1,309.9	6.1	14.8	19.1	14.5
都市物業稅	389.6	446.5	319.9	334.5	462.1	14.6	-28.3	4.6	38.1
補充稅	1,885.0	2,306.2	2,719.1	3,141.2	3,501.2	22.3	17.9	15.5	11.5
旅遊稅	265.1	339.8	448.4	547.2	648.8	28.2	32.0	22.0	18.6
印花稅	623.4	867.8	1,427.1	2,707.8	3,062.7	39.2	64.5	89.7	13.1
消費稅	216.0	258.8	411.2	532.9	465.5	19.8	58.9	29.6	-12.6
機動車輛稅	386.9	736.0	1,053.4	1,138.6	1,285.5	90.2	43.1	8.1	12.9

* 臨時數字。

分析上表可以清楚得出以下結論：

第一，2009年至2013年期間，博彩稅收增長兩倍。

第二，職業稅和所得補充稅增長近一倍。

11. 關於澳門地區1985年至1989年經常性公共收入的結構，請參閱黎溢年：“澳門地區的公共收入起源與進展（1980-1989）”，原載《行政——澳門公共行政雜誌》，總第10期，1990年12月，葡文本第761至778頁，中文本第887至899頁。

12. 資料來源：澳門財政局。

第三，印花稅增長近四倍。

第四，機動車輛稅增長兩倍。

可以發現，比照針對消費的稅種（印花稅、消費稅和機動車輛稅）而言，針對收益的稅種（營業稅、職業稅和所得補充稅）的收入金額很小，前者為48.132億澳門元，後者則為48.114億澳門元。¹³

單純作為比照，葡萄牙2014年預計的主要稅務收入如下：

針對收益的稅種：

自然人所得稅—12,436,757,466歐元

法人所得稅—4,524,715,093歐元

針對消費的稅種：

石油產品稅—2,082,567,988歐元

增值稅—12,915,777,827歐元

煙草消費稅—1,430,541,679歐元

除了這些稅種之外，印花稅亦有一定的重要性，預計收入達1,372,371,737歐元。

相對於澳門同類的收入而言，來自博彩稅的預計收入金額微不足道，總額僅為18,308,000歐元。^{14, 15}

13. 當然，與博彩稅收相比，金額微不足道，博彩稅收相當於兩者的二十五倍。

14. 通過2014年葡萄牙國家預算的2013年12月31日第83-C/2013號法律的附件表一。

15. 關於澳門的幸運博彩方面，博彩業歷史的資料、法律的各方面，以及博彩場和收入的資料等等，可參考的文章包括：《澳門博彩業概覽》—<http://gaming.unlv.edu/abstract/macau.html>，以及Luís Pessanha：“澳門的幸運博彩和投資推廣”，原載《行政——澳門公共行政雜誌》，第20卷第3期（總第77期），2007年，葡文本第847至888頁，中文本第699至729頁。

（三）由於經《澳門特別行政區基本法》確認和保薦的這種低稅制依賴博彩收入，因而呈現出某些風險。

因此，蔡怡竝¹⁶稱：“長期以來，澳門是高度開放及高度仰賴資源與資金輸入的海島型經濟體。

“……隨著賭權的開放加速了澳門博彩業的發展，與此同時也導致了澳門出現經濟結構集中化的經濟困境（如同經濟學上的“荷蘭病”）”。

“荷蘭病”係指在經濟急速增長期之中，因通貨膨脹、物價上升而推動的資源產業損害其他產業，而這種“荷蘭病”亦有可能會移殖來澳門。因此，在博彩業方面，其膨脹導致經濟現象的集中化使澳門服務業的發展條件弱化。這些經濟條件上的限制包括生產成本的上升和人力資源的配置順應博彩業集中化，而且這種狀況亦導致經濟上的生產程序出現質量的問題，並且產生一系列負面的社會問題。

然而，這是政治權力應解決的問題。如果澳門特別行政區政府有意願改變直至目前仍然存在的低稅制和依賴博彩收入的哲學，就可以利用已經完成的研究報告¹⁷和委託進行為此目的的研究。

三、《稅收法典》的概念

（一）討論至此，我們現在開始分析我們提出的內容：《稅收法典》。

首先須自問，法典是甚麼？然後再自問，《稅收法典》是甚麼？

在葡文的日常辭彙之中，“código”一詞可以有多個意義，包括：作為特定法律部門的法律規定總和的“法典”；作為用以構成程

16. “淺析澳門近年公共財政的運用與規劃”，原載《行政——澳門公共行政雜誌》第二十六卷，第2期，總第一百期，2013年，葡文本第403至424頁，中文本第265至281頁。

17. 在這裏，我們認為上文注9提及的研究報告依然是未過時的。

序的指引序列的“編碼”；作為數字和字母記號的“符號”；作為郵寄地址的“郵編”。今天，它的意義還包括通往特定數字網路、資料庫或普通的電話線路或互聯網的“密碼”。¹⁸

顯然，對於像本文一樣屬於法律範疇的文章而言，祇有法律概念上的“código”才值得關注。

在這個範疇之中，“código（漢語中的《法典》）”應被視為有系統地排序，並依照預設的計劃編號的法律條文的總和，一般而言，它規範特定的法律部門。這些條文應該是經過有組織的，使每一條條文都有利於對整體的理解。一部“法典”通常都涉及廣闊的法律內容，這樣，各條條文之間就需要互相連繫，也要與所涉及的事項連繫，使法律文本在理解上不會出現困難而有損其施行。

“法典”與單純的條文彙編和合訂的分別正在於此。¹⁹

事實上，彙編祇是以書面方式複製一個社會既有的法律，不遵循同一個恆定的方法，也不具有同一的架構，亦不會完整涵蓋一個法律部門。這樣，可以對習慣、條文、司法見解等進行彙編，彙編通常都祇遵循時序而為之。

如屬合訂的情況，它的目的是將處理相同事宜的規定集合在一起，不會顧及系統化的組織，而僅具有組合已經制定的，處理共同議題的條文的目的，旨在較容易查找特定情況的專有條文。合訂的“法典”是在不同時間經多次修改，並連同歷次修改一起公佈的一份法規。

18. 如為數字電話卡，它稱為“PIN”（personal identification number）碼；如為互聯網，它就是“口令”（password）。

19. 關於這個內容，Marcelo Rebelo de Sousa e Sofia Galvão 在《法律研究導論》，第五版，里斯本，2000年，第235和236頁，稱：“法典是一部一體、科學和系統地規範特定法律時宜（通常是一個法律部門的）各根本方面的法律。”“法典有別於舊日的法律彙編。因為法律彙編不是一體的，彙編傾向於涵蓋法律秩序的全部，亦不是科學和系統性的彙編，它們單純蒐集和集中不同的法律”。因此，基於這個概念，不能將漢謨拉比法典、塞奧多西法典和查士丁尼法典視為“法典”，因為，它們僅被視為基本的政治工具，祇不過是混亂程度不同，憑藉着或多或少的經驗，支離破碎程度不同的簡單彙編，很類似於《十二銅表法》或葡萄牙王朝的《律令》（Ordenações）。

（二）現代的法典編纂活動

現代的法典編纂活動僅自十八世紀末才真正開始，它是因應理性主義，並隨着綜合、科學和系統化的新法律發生。首先出現的是《普魯士法典》（1794年）和《奧地利法典》（1881年），接着是《拿破崙法典》（1804年《法蘭西民法典》）。之後，在法蘭西的影響下，葡萄牙²⁰、西班牙和意大利開展了法典編纂活動，最後，德意志在1896年亦開始了法典編纂活動。²¹

（三）社會關係的多樣性

社會關係的多樣性導致不同的法律部門的產生，不同的法律部門規管各種社會關係，因而出現民法、勞動法、刑法、稅收法（及其他）範疇的法典化，並產生了《民法典》、《勞動法典》、《刑法典》，以及按照稅收的不同性質而制定的多部屬稅收範疇的法典（《所得稅法典》、《開支稅法典》、《財產稅法典》等等）。^{22, 23}

20. 祇為指出最重要的幾份法典，公佈了經1833年9月18日的國令核准的1833年《商法典》，1936年《行政法典》，經1867年7月1日的法律憲章通過的1867年《民法典》，以及經1886年9月16日的國令核准1886年《刑法典》。

21. Marcelo Rebelo de Sousa e Sofia Galvão：《法律研究導論》，里斯本，第五版，2000年，第235和236頁。關於這個內容的更多資料，請參閱，例如：
<http://www.artigojus.com.br/2011/06/codificacao-do-direito.html>和http://pt.wikipedia.org/wiki/Codifica%C3%A7%C3%A3o_jur%C3%ADdica。

22. 例如，在葡萄牙就有：經11月30日第442-A/88號法令核准的《自然人所得稅法典》、經11月30日第442-B/88號法令核准的《法人所得稅法典》（經7月13日第159/2009號法令修改並重新公佈）、經12月26日第394-B/84號法令核准的《增值稅法典》（經6月20日第102/2008號法令修改並重新公佈）、經9月11日第150/99號法令核准的《印花稅法典》，以及經11月12日第287/83號法令核准的《不動產市政稅法典》。在澳門特別行政區，就有前述的職業稅、營業稅、所得補充稅、都市物業稅和印花稅。

23. 在澳門特別行政區，上述各種稅項的實體法，除了關於博彩的稱為法律制度之外，其餘都稱為“章程”或“規章”而非“法典”，但這對於此種情況並不重要，因為，按照上述的概念，它們實際上都是真正的“法典”。在此意義上，在民事法律範疇內，《民事訴訟法典》第1條澳門第二款規定：“二、除非法律另有規定，就所有權利均有適當之訴訟，以便能向法院請求承認有關權利，對權利之侵犯予以預防或彌補，以及強制實現有關權利，且就所有權利亦設有必需之措施，以確保訴訟之有有效果”。

《稅務一般法》係由經10月26日第433/99號法令核准的《稅務程序和訴訟法典》所補充。

澳門特別行政區今天擁有社會生活所需和規範社會生活的一切法律工具，由《民法典》、《刑法典》到《商法典》，以至《勞動法典》，以及上述的稅務法律體制。

然而，單憑這些工具本身並不能保證在社會上共處，因為，還需要用以施行這些工具的其他法律條文。

因而出現了具有訴訟性質或程序性質的法律的彙編。

至於具有稅務性質的規範方面，亦同樣會出現屬程序或訴訟性質條文的施行問題；雖然澳門特別行政區法律體系已備有這些條文，這些條文顯得與時代不配合，不足，或者不合時宜。

前述的法案正涉及這些條文，而且亦會涵蓋散佈於具有稅務性質的全部法規，尤其涵蓋對納稅人的保障。

待進行的修改不牽涉對澳門特別行政區現時稅務制度結構的任何改變，相反，可以提高有關服務的效率，加強對納稅人和其他納稅義務人的保障，而對法官和其他司法人員而言則更為簡化，因為，唯一的一份法規將會涵蓋適用於整個稅務體系的規定。²⁴

然而，制定這種性質的法典時，須對所規範的事宜作出立法的選擇，因為，從比較法看來，相類似的法規規範的事項卻各有不同，一如接下來所介紹的情況。

四、從比較法看“稅收法典”的內容

我們將扼要地說明，葡萄牙、巴西、安哥拉、莫桑比克、佛得角、西班牙、法國、意大利和德意志現行法規在這方面的內容。

24. 雖然該《法典》係在《稅務一般法》之後公佈，但解釋其條文時，應依照並服從於《稅務一般法》的條文；該《法典》第一條就確認《稅務一般法》是優位的法律。另一方面，《稅務一般法》相對於《稅務程序和訴訟法典》的優位性係由政府核准該《法典》所基於的立法許可法的意義所規定；有關立法許可是12月31日第87-13/98號法律第51條第一款c項所授予，而立法許可法的意義在於：“使《稅務程序和訴訟法典》的條文與《稅務一般法》的條文相匹配，並為後者制定其所需的規定”。（Diogo Leite de Campos 等：《稅務一般法注釋及點評》，第四版，2012年，第61頁）。

（一）葡萄牙的現行制度

與其他國家（亦與澳門特別行政區前述法案所規定）的情況相反，葡萄牙的立法者選擇以不同的立法性法規規管下列的事宜：

——經12月17日第398/98號法令核准的《稅務一般法》，該法於1999年1月1日生效，制定適用於整個稅收體系的多項一般原則，規範稅收法律關係，並制定稅務程序和稅務訴訟的一般規則。²⁵

——經10月26日第433/99號法令核准的《稅務程序和訴訟法典》，該法典於2000年1月1日生效，規範關於訴訟和程序的各方面，其第148條至第278條規範的稅務執行程序對稅務收入的強制徵收非常重要。該《法典》規亦範司法上訴的事宜。

——經6月5日第15/2001號法律通過的《稅務違法行為的法律制度》²⁶，該《制度》於2001年7月5日生效，規定違反秩序行為的一般原則、其審理和審判的管轄權，並且包括針對具稅務性質的犯罪和整個稅務法律體系所規定的，關於社會保障以外的違反秩序行為的一個特別部分。²⁷

——經12月31日第413/98號法令核准的《稅務監察程序補充制度》，《制度》於1999年1月1日生效，規範稅務的監察程序。

25. 制定時間早於《稅務程序和訴訟法典》的法規如下（也就是，《稅務程序和訴訟法典》係繼下列法規之後制定）：

- 經1963年4月27日第45005號法令核准的《稅捐與稅項訴訟法典》；
- 經4月23日第154/91號法令核准的《稅務訴訟法典》。

26. 稅務違法行為法律制度原載於《稅務一般法》第106條至第120條。在《稅務一般法》之前生效的兩項制度是：

- 經1月15日第20-A/90號法令核准的《非關稅稅務違法行為的法律制度》；
- 經10月25日第376-A/89號法令核准的《關稅稅務違法行為的法律制度》。

27. 至於社會保障方面，此《制度》僅規定稅務犯罪；違反秩序行為則以數部獨立法規訂定其類型，其定義和一般原則載於經9月16日第110/2009號法律通過的《稅捐法典》第221條至第246條。相關訴訟和程序的法律制度則載於《稅捐法典》第247條和第248條，以及經9月14日第107/2009號法律通過的訴訟制度，後者亦適用於勞動方面的違反秩序行為。如有未有規定的情況，對於違反秩序行為還適用10月27日第433/82號法令核准的《單純社會秩序的不法行為制度》（《違反秩序行為的一般制度》）、《刑法典》和《刑事訴訟法典》。

（二）巴西的現行制度

巴西現行的法律是經1966年10月25日第5172號法律通過的《國家稅收法典》，《法典》規定國家稅收體系，並制定適用於聯盟、各州和市的稅收法的一般規定。²⁸

此法規不但規範葡萄牙法例分列於《稅務一般法》和《稅務程序和訴訟法典》所規管的事宜，而其第三編還涵蓋不同稅項的實體事宜，以及關於稅務收入分配的事宜（第四編）。

第二卷係關於稅收法律的一般規定，訂明稅收法例的概念，以及開始生效、解釋和適用的原則。

續後是關於稅務義務及相關事宜（導致稅務義務的事實、主體、連帶責任、納稅能力和納稅責任）的部分。還有針對因稅務違法行為而產生的責任的一些條文，之後是關於稅務債權的內容（一般規定、稅收債權的設定、稅收債權的中止、稅收債權的消滅和稅收債權的排除、稅收債權的保障和優先權）。

該《法典》以關於稅務行政管理當局的規定作結。

（三）安哥拉的制度

關於此事宜，安哥拉的法規規定如下：

——經1948年3月10日第2026號立法性法規核准的《稅項及稅捐規章》，除規範司法異議外，還規範稅務違例行為的審判和特別異議。

——經6月9日第2/11號總統立法令核准的《稅務執行簡化制度》（廢止1950年12月12日第38088號國令第一條核准的《稅務執行法典》。）²⁹

28. 期間，該法規被數份後法修改，包括：1968年第406號法令，1966年第28號補充條例，1967年第34號和第35號補充條例，以及2013年第143號補充法律。

29. 此法規至今仍在澳門特別行政區生效，並經6月25日第29/83/M號法令更新。《稅務執行簡化制度》包含多個與葡萄牙的規定相似的解決方案（《稅務程序和訴訟法典》第148條至第275條），其中主要有：

稅務執行程序具有司法性質，在法官的監控下，不妨礙由稅務處處長在有關程序中作出實質上屬行政行為的職權（第1條第三款）。這樣，對稅務處所作的非單純事務

——經7月3日第17/92號法律和3月31日第14/96號法律修改的1968年12月30日第3868號立法性法規核准的《一般稅收法典》。此法規涵蓋多項事宜，由對納稅人的保障，關於稅務違法行為的條文，對稅務義務履行的監察，到稅務義務的設定、稅務義務的主體、計稅依據的確定、結算、對稅務義務的履行或不履行，以至因支付而導致稅務義務的消滅以及保障。³⁰

（四）莫桑比克的制度

莫桑比克的制度主要建基於3月22日第2/2006號法律通過的《稅收一般法》。

該法律一開始就在第1條宣示如下：

“本法律制定莫桑比克稅收法律體系的一般原則和規範，適用於第3條所述的一切國稅和地方自治團體稅，但不妨礙與海關和地方自治團體法例相關的一般和特別規定。”

此法規亦將不同的事項集合在一起。

這樣，第一編訂定一般原則、稅收法律關係及與此相關的規範（主體、客體、設定和消滅等等）。

徵稅程序、結算和徵收載於第二編。

稅務訴訟程序則由第三編規範。

第四編規範稅務違法行為（犯罪和僅科處罰款的違法行為），當中制定一般原則並且訂定稅務犯罪和其他違法行為的類型。

性的行為或不屬行使自由裁量權的行為，被執行人或直接和實際受損害的第三人不能……向有管轄權的省級法院稅務及海關訴訟法庭……提出異議（第63條）。

30. 與此同時，據《安哥拉報》2012年1月26日的消息，國會在之前一日通過了一份新的《一般稅收法典》。我們未能取得這份法規，但肯定的是，與此內容相關的2013年12月底的一份合訂本並未載有這份新法規（Sérgio Vasques, Jaime Esteves 和 Catarina Gonçalves統籌的《安哥拉稅務法例合集》，2013年12月）。

與此事項相關的是，同一日期（2006年3月22日）的第1/2006號法律設立莫桑比克稅務署。³¹

（五）佛得角的制度

佛得角關於此事宜的法例是很新的。於2013年，公佈了下列法規：

——2013年12月20日第47/VIII/2013號法律，通過《一般稅收法典》；

——12月20日第48/VIII/2013號法律，通過《稅務訴訟法典》；

——12月26日第49/VIII/2013號法律，通過《稅務執行法典》。

在分析每一份法規之後，可以得出以下的結論：

a) 《一般稅收法典》（根據其第一條）制定稅務法律體系的一般原則，並規範國家和地方公共稅收。

第一卷制定稅務法律體系的一般原則，並規範動態的稅務法律關係：主體、客體、設定和消滅。

第二卷涉及一般的稅務程序，當中包括並訂定有關程序應遵守的各項原則和結算，亦包括規範稅務行政管理活動及其監督工作的一個篇章。最後是關於聲明異議、複檢和訴訟等事宜。³²

《稅務訴訟法典》專門規範稅務的司法訴訟程序。³³

強制徵收方面與安哥拉的制度類似，佛得角的立法者選擇以獨立的法規（就是上述的12月26日第49/VIII/2013號法律）規定相關的制

31. 此法律經9月10日第19/2009號法律修改。

32. 通過此《法典》的法律與最初的草案很不相同，草案包括非海關稅務的違法行為制度，訂明一般原則，並訂定相關的稅務犯罪和違反秩序行為的類型。之前經1月28日第37/IV/92號法律通過《一般稅收法典》亦涵蓋此制度。

33. 第一條規定：稅務訴訟程序旨在為在稅務方面依法受保護的權利和利益提供司法保護。

度。經這份法律通過的《稅務執行法典》共有139條條文，規範稅務債務強制徵收的全部事宜。³⁴

（六）西班牙的現行制度

之前已撮要的提及過葡萄牙的現行制度，現在開始探討一些歐洲國家（而且是歐盟成員國）的制度，並且由西班牙開始。

西班牙現行的是12月17日第58/2003號法律《稅收一般法》（*Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*），後經數次修改。

該法律的結構按照以下的模式建構：

——包括稅務體系的一般原則，尤其關於稅法的淵源、稅法規定的解釋和稅法規定的填補、稅務法律關係、納稅人的權利和保障、徵稅程序、強制徵收。

此法律亦對稅務違法行為作仔細的規定，制定一般制度並訂定違法行為的類型。（第178條至第213條）。

關於其他模式方面，對於由稅務行政管理機關執行的稅務監察事宜和法院對經濟和行政異議的管轄權有詳盡的規範。

（七）法蘭西的制度

法國的制度與本文之前審視過的所有制度有少許不同之處。

事實上，《一般稅項法典》（*Code général des impôts*）是一份包羅甚廣的法規，它規範法國稅務體系中涉及稅項和費用的實體事宜，由所得稅到增值稅，以至特別消費稅。

不包括稅務程序和稅務訴訟的一般範疇的具體規定，但設立多個稅項的行政委員會和針對濫用稅法的委員會。

34. 縱使此法規包括一些葡萄牙的法規準用《民事訴訟法典》的詳細規定（例如：關於第三人的禁制、召喚債權人、債權的審定和訂定債權受償順位），仍與葡萄牙的《稅務程序和訴訟法典》第148條至第275條規範的相應內容非常相似。

《一般稅項法典》第1727條至第1840條制訂多種稅務處罰，包括：債務的利息、訂定處以罰金和徒刑的違法行為的類型。

稅務程序及隨後的稅務訴訟在《稅務程序編》（*Livre des procédures fiscales*）中有詳盡的規範。

（八）意大利的制度

關於意大利，我們能夠發現的是，沒有與前文所述的法律和稅務體系相類似的法規。

然而，《納稅人通則》³⁵包括多項相類似的條文，尤其在稅務規定的生效和解釋、不追溯及既往的效力、服從合法性原則、納稅人的知情權、稅務行政當局和納稅人的合作義務和善意、說明理由的權利等事宜方面。如可對行為提出爭議或爭執，應指出可向哪個行政當局或法院當局就決定提起爭議或爭執。

亦制定了關於監督程序的規定。又規定（在國家或各自治省各區域部門）設立一個在保護納稅人範疇獲賦予重要職能的合議機構——納稅人保障組（“*Garante do contribuente*”）。

此法規亦規定，當對法律是否適用於一個具體狀況和對解釋產生疑問時納稅人的資訊權。³⁶

35. Legge 27 luglio, n° 212 – “*Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente*” – pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 177 del 31 luglio 2000.

36. 亦可以在1999年第300號立法令（*Decreto Legislativo n° 300 del 1999*）中找到關於這個問題的一些原則，尤其是：“*l’assistenza ai contribuenti, il miglioramento delle relazioni con i contribuenti, i controlli diretti a contrastare gli inadempimenti e l’evasione fiscale, nel rispetto dei principi di legalità, imparzialità e trasparenza e secondo criteri di efficienza, economicità ed efficacia*”。當中亦規定：“*L’Agenzia assicura, in materia di entrate tributarie erariali, i servizi relativi all’amministrazione, alla riscossione e al contenzioso dei tributi diretti, dell’imposta sul valore aggiunto e di tutte le imposte, diritti o entrate erariali già di competenza del Dipartimento delle Entrate, ad essa affidati con il decreto del Ministro di cui all’articolo 62, comma 3, del decreto istitutivo*”。

（九）德意志的制度

在德國的制度中，其《稅務法典》³⁷亦是一份包羅甚廣的文件，該《法典》規範具有稅務程序和訴訟性質的多項事宜。

我們重點提出的事宜如下：

——稅務程序（第18條至第117條）；

——稅務行政行為的定義、有效性、不完全有效和廢止（第118條至第131條）；

——由稅務行政管理機關所作的審計（第193條至第207條）；

——強制徵收及相關事宜（第259條和第289條）；

——處罰制度及稅務犯罪類型的訂定（第375條及續後數條）。

還須留意，德國很久以前就已經有一項，一如該《法典》第412條所述的，亦適用於徵稅事宜的《違反秩序行為法》。

五、澳門特別行政區現時的稅務程序和訴訟制度

（一）在澳門特別行政區，關於這些事宜的現行制度均載於規範相關稅項的各法規末部，都涉及對納稅人的保障和處罰的制度。³⁸

在稅務程序範疇之中，財政局的組織和運作³⁹規則，以及關於應稅事項的確定和結算的規章 / 章程的規定亦屬重要。

37. 經2012年7月21日的訓令（聯邦法。公報第1號，第1566頁）第9條修改的2002年10月1日頒佈的《德意志稅務法典》〔《聯邦公報》（Bundesgesetzblatt）Eu p 3866; 2003 I 61 p.〕。

38. 然而，亦補充適用經第110/99/M號法令和《行政訴訟法典》修改的1999年10月11日第57/99/M號法令核准的《行政程序法典》，以及1999年12月13日第110/99/M號法令核准的《行政訴訟法典》。同樣補充適用10月4日第52/99/M號法令（關於行政違法行為），亦可補充適用《刑法典》和《刑事訴訟法典》（關於可被視為犯罪的稅務違法行為，甚至是僅可科處罰金的違法行為，見下文）。

39. 7月5日第30/99/M號法令。

還有以下的現行法規：

——8月12日第15/96/M號法律，明確有關稅務法例的若干情況。

經6月25日第29/83/M號法令修改的1950年12月12日第38038號國令——《稅務執行法典》。

——3月24日第16/84/M號法令——關於以掛號郵遞方式對納稅人作出的通知。

——3月2日第16/85/M號法令——撤銷及退還稅捐及稅項之一般制度。⁴⁰

（二）關於對納稅人的保障方面，涉及條款如下：⁴¹

1. 《職業稅規章》第八章 申駁及上訴 第76—89條
2. 《營業稅規章》第五章 對納稅人的保障 第48—57條
3. 《所得補充稅規章》第六章 申駁及上訴 第76—86條
4. 《都市物業稅規章》第八章 申駁及上訴 第115—126條
5. 《機動車輛稅規章》第七章 對納稅人之保障 第41條
6. 《旅遊稅規章》第二節 司法上訴 第36—38條
7. 《印花稅規章》第二十二章 納稅人的保障 第91—99條
8. 《消費稅規章》第九章 納稅人之保障 第83—92條
9. 《車輛使用牌照稅規章》第七章 保障 第21—27條
10. 《職業稅規章》第七章 罰則 第58—75條

40. 實際上，1946年4月27日第922號立法性法規現今已不適用。事實上，縱使在特定的情況明確規定適用該法規（《旅遊稅規章》第25條、《機動車輛稅規章》第37條第一款和《印花稅規章》第53條），後兩份規章明文規定適用經10月4日第52/99/M號法令核准的行政違法行為程序（參看：《機動車輛稅規章》第36條和《印花稅規章》第85條）。據此，該立法性法規充其量只適用於旅遊稅。然而，我們認為，應將該立法性法規視為已被上述行政違法行為制度和《行政程序法典》部分廢止。

41. 轉錄於此，以便更易於了解下文。

11. 《營業稅規章》第四章 罰則 第37—57條
12. 《所得補充稅章程》第五章 罰則 第64—75條
13. 《都市物業稅規章》第七章 罰則 第101—114條
14. 《機動車輛稅規章》第六章 處罰 第29—40條
15. 《旅遊稅規章》第七章 處罰 第20—31條
16. 《印花稅規章》第6/2011號法律 第12—14條
17. 《印花稅規章》第二十章 罰則 第73—90條
18. 《消費稅規章》第二節 稅務違法行為 第72條

第三節 卷宗 第73—82條

19. 《車輛使用牌照稅規章》第六章 處罰 第13—20條

(三) 分析意見

在這方面，就像第84條所規定的資訊權，這項權利已在《行政程序法典》有所規定，沒有特別的理由在消費稅方面重新規範此權利。

另一方面，第85條規定了納稅人的權利：如就有關決定作出之通知不具理由說明或欠缺法律上要求之其他要件，利害關係人得在十五日內申請發出指明遺漏要件之通知，又或申請發出一份載明有關要件之證明，且無須繳交任何費用，而聲明異議或上訴的期間則中止，直至作出通知或接獲上述資料之日為止。

其實，《行政訴訟法典》第27條已有相似的規定，縱使屬於訴訟程序的規定，但亦適用於行政程序。^{42, 43}

42. 葡萄牙的《行政程序法典》沒有規範此事宜的條文，而此權利係源於《行政法院的訴訟程序法典》第60條，其內容與澳門《行政訴訟法典》第27條相似。

43. 在葡萄牙一般稅務範疇中，《稅務程序和訴訟法典》第37條的內容如下：

“一、如就稅務事宜的決定所作的通知沒有按法律規定說明理由，沒有指出針對被通知的行為須採用的回應途徑或稅務法律規定的其他要件，利害關係人可在三十日內，或在可對該決定提起聲明異議、訴願或司法爭執或其他司法途徑的期間內（倘此等期間較短），申請就遺漏的要件作出通知或申請免費發出載有此等要件的證明。

按照黎溢年（José Hermínio Paulo Rato Rainha）在 1988 年所言：“稅務訴訟法的條文分散於多份法規，這些法規公佈的時間不同、使用不同年代立法者的詞彙或表述，沒有跟隨概念而進化，這種狀況有時會使法律的適用出現困難”。⁴⁴

這就有需要將這些規定集中於唯一的一份法規，但不妨礙在某些規章 / 章程中保留某些專門的提述。再者，由於《行政程序法典》（根據同一法規第 2 條第一款的規定適用於稅務行政管理）已經備有相關的條文（第 145 條至第 164 條），那就沒有需要在各份稅務規章 / 章程中重複了。

司法上訴的情況亦一樣，《行政訴訟法典》規範此事宜（參看，例如：關於訴狀要件的第 42 條，關於期間的第 25 條和第 26 條等等）。

這樣就存在着關於納稅人權利，包括聲明異議和訴訟 / 上訴的無謂的重複，需要將它們集中在一份法規之內，《稅收法典》就是一份合適的法規。⁴⁵

二、如利害關係人使用上一款規定的權能，對該決定提出聲明異議、訴訟或司法爭執或其他司法途徑的期間自通知日或所申請的證明送交日起算。

三、可憑附有作出通知的部門的收件紀錄的申請書複本或其他公文書作為提交第一款所指申請書證明。

四、如法院認定通知書所指的，針對被通知的行為可作回應的途徑錯誤，還可在法院的裁定確定日起計三十日期間內採用適當的途徑。”

44.《澳門的稅種》，第 5 頁，1988 年。

45. 我們肯定已經提過，本文不會涉及《娛樂場幸運博彩經營法律制度》——第 16/2001 號法律。我們說明理由如下：

根據上述法律第一款：“澳門特別行政區保有幸運博彩之經營權，僅可由在特區成立並獲得批給之股份有限公司從事，而有關於批給係……以行政合同為之”。

按照有關批給的規定，“承批公司必須繳納博彩特別稅，該稅款係按照經營博彩之毛收入計算”，稅率為 35%（第 27 條），而承批公司……尚須繳納法律訂定之稅項、稅捐、費用及手續費（不妨礙行政長官基於公共利益之原因，暫時及例外地全部或部分豁免承批公司繳納所得補充稅）——第 28 條。

也就是說，澳門特別行政區與承批公司在博彩範疇內的關係首要以批給合同規範。再者，在稅務法律關係方面，適用澳門《行政程序法典》和《行政訴訟法典》。

六、稅項共通模型初探

從以上轉錄關於稅務犯罪的條文得知，制定一個各種稅項共通的模型是有可能的。

（一）在為各種違法行為訂定類型之後，就可以處理累犯、罰款之額外減輕、其程序和繳納罰款的責任、罰款的用途、程序及罰款之時效以及刑事程序之保留等事項。

然而，須注意的是，全部規章 / 章程都未有訂定任何刑事違法行為（稅務犯罪）的類型。⁴⁶

像保障事宜一樣，關於違法行為的規定亦有某些不同之處，這使人不很明白。

例如：在《職業稅規章》（第69條第一款）、《營業稅規章》（第44條第一款）、《所得補充稅規章》（第69條第一款）、《都市物業稅規章》（第108條），以及《印花稅規章》（第73條），罰款係透過違例程序執行。⁴⁷

然而，我們已指出，在《機動車輛稅規章》中，科處罰款係按10月4日第52/99/M號法令所規定之有關行政上的違法行為的程序為之（第36條）。

此法規（第29條）亦規定，酌科罰款時須考慮所欠機動車輛稅的金額、違法者的過錯及其經濟狀況，此事宜在其他規章 / 章程都沒有規定。

46. 事實上，僅《印花稅規章》——第6/2011號法律（第13條）規定處罰“偽造本法律所指文件、文書或行為，特別是修改有關日期者”，並適用《刑法典》第244條至第246條的規定。無論如何，這並非真正的稅務犯罪。

然而，須留意，《車輛使用牌照稅規章》第13條第三款所指的偽造標誌僅科處罰款，不視為稅務犯罪。

47. 《旅遊稅規章》第25條第二款明文規定適用1946年4月27日第922號立法法規規定的違例程序。

《車輛使用牌照稅規章》完全沒有提及適用於該《規章》所規定的罰款的程序。⁴⁸

《消費稅規章》完全沒有提及對該《規章》所規定的罰款適用違例程序，還是行政上的違法行為程序，但對科處罰款的規定則較為詳細，有關卷宗的組織和組成屬經濟局的職權。無論如何，似乎亦應該補充適用第52/99/M號法令。

(二) 至於累犯方面，規範亦不統一。《消費稅規章》、《車輛使用牌照稅規章》和《旅遊稅規章》均完全沒有提及累犯的情況。

《職業稅規章》(第67條第二款)、《所得補充稅規章》(第67條第二款)和《都市物業稅規章》(第106條)都規定，“違例人在十八個月內作出與已受罰款的違例相同的違反情事者，概視為再犯”。

而《營業稅規章》(第42條第二款)規定，納稅人因某違法行為被科罰款，而在一年內觸犯相同的違法行為時，視為累犯；《機動車輛稅規章》(第33條第二款)規定，違法者在作出本規章所定的任何違法行為經受處罰後未滿一年又作出相同違法行為，視為累犯；《旅遊稅規章》(第23條第二款)則規定，違例者在不足一年之期間內，實施兩次或多次相同違法行為，視為累犯。

(三) 在罰款的特別減輕方面，各法規的規定亦各異。

例如：《職業稅規章》(第68條)、《營業稅規章》(第43條)、《所得補充稅規章》(第68條)、《都市物業稅規章》(第107條)、《機動車輛稅規章》(第34條)、《旅遊稅規章》(第24條)，以及《印花稅規章》涉及財產移轉的(第83條)都規定在法律規定的期間屆滿後三十日內繳納稅款，容許罰款減至三分之一；《消費稅規章》則未規定有此可能性，但容許分期繳納罰款(第80條)。

《車輛使用牌照稅規章》未有就罰款的減輕作出規定。

48. 在此情況下，科處罰款屬民政總署主席的職權，似乎應補充適用前述的10月4日第52/99/M號法令，就像《機動車輛稅規章》的情況一樣。

(四) 在罰款的繳納期限方面，全部法規都是一致的，都規定罰款應由處罰批示送達之日起十天內繳交，這樣，在所有罰款的繳交期限方面，一個共通的規定就足夠了。

(五) 至於時效期間和罰款的時效期間方面，《營業稅規章》和《消費稅規章》均無任何規定。

《職業稅規章》和《所得補充稅規章》均規定，有關程序由違法行為發生日起經過五年期間時效完成，而罰款則由處罰的批示確實執行之日起經過五年期間時效完成。（參看兩份規章的第74條）。

《機動車輛稅規章》規定，就程序的時效而言，自作出該違法行為之日起經過兩年完成；就罰款的時效而言，自處罰決定不可被申訴之日起經過四年完成。

《旅遊稅規章》僅規定，罰款的時效期間為五年。

《印花稅規章》規定，程序的時效期間為兩年，自作出該違法行為之日起算；罰款的時效期間為四年，自科處處罰之日起算。

《車輛使用牌照稅規章》規定，程序的時效期間為一年，自作出該違法行為之日起算；罰款的時效期間為五年，由對處罰批示提起司法上訴的期間終結日起算，或由給付裁判轉為確定之日起算。

(六) 討論至此，我們已發現不同制度之間的差異比上文提及過的關於保障之間的差異還要大。

我們還碰到其他難題。

就是，《行政上之違法行為之一般制度》第3條第一款所規定的，對於行政上之違法行為，應首先適用由規定及處罰該等行為之法律或規章訂定的實體及試驗制度，之後才是《行政程序法典》、刑法及刑事訴訟法之一般原則。

按此，在有關事宜上，縱使並沒有任何道理需要有不同的時效期間，但適用各份稅務規章規定的制度是必須。

我們認為，這些各異的制度甚至違反《基本法》第25條規定的平等原則，因為，在性質相同的違法行為事宜之中，程序和罰款的時效期間各異是完全沒有道理的。

至於沒有規定時效事宜的規章方面，在程序方面應補充適用《刑法典》第110條第一款e)項的規定；在罰款方面則應補充適用《刑法典》第114條第一款e)項的規定。而亦補充適用澳門《刑法典》關於時效之中止和時效之中斷的規定（分別為第112條和第113條）。

（七）從以上所述得出的結論是，統一有關事宜和使之連貫是適時和必須的。《刑法典》沒有就違例行為作出規範。而事實上第922號法令僅規範有關程序而沒有規定所需的一致性。

因此，一如以上所述，在此事宜方面必須進行改革，制定稅務違法行為的一般原則，並隨之加入一個特論部分，用以訂定此等違法行為的類型，如認為適合時宜的話，還可以訂定稅務犯罪的類型。

七、對2011年提交的法典草案的扼要分析

（一）上述法案按以下事宜劃分章節：

- 第一編 稅收體制
 - 第一章 一般原則
 - 第二章 稅法規定的解釋、適用及漏洞填補
- 第二編 稅收法律關係
 - 第一章 稅收法律關係主體
 - 第二章 稅收法律關係的內容
 - 第三章 稅收法律關係的創設及變更
 - 第四章 稅收法律關係的消滅
 - 第五章 納稅義務的擔保
 - 第六章 稅務違法行為
- 第三編 稅收程序
 - 第一章 稅務管理

- 第二章 納稅主體的保障
- 第四編 稅務行政程序及稅務訴訟程序的程序規定
 - 第一章 一般規定
 - 第二章 參與程序的主體及訴訟主體
 - 第三章 行政程序的行為及訴訟行為
- 第五編 稅務行政程序
 - 第一章 一般規定
 - 第二章 對合法性的監督
 - 第三章 聲明異議、訴願及監督上訴
- 第六編 稅務訴訟程序
 - 第一章 一般規定
 - 第二章 司法爭執程序
 - 第三章 訴訟
 - 第四章 保全措施的程序
 - 第五章 附帶訴訟手段
- 第七編 稅務違法行為審理程序
 - 第一章 一般規定
 - 第二章 稅務違法行為審理程序的階段
- 第八編 稅務執行程序
 - 第一章 一般規定
 - 第二章 程序步驟
 - 第三章 財產的扣押
 - 第四章 傳召債權人及審定債權
 - 第五章 被查封財產的變賣
 - 第六章 稅務執行程序的終止

第七章 對稅務執行處的決定提出的上訴

第九編 對審判行為提出的上訴

(二) 經初步一般審視後，我們認為法案是值得鼓掌的，因為它與前文所述的現行法律文件大都一致。⁴⁹

首先，納入強制徵收事宜是重要的，因為這會導致廢止古老而過時的，經1950年12月12日第38088號國令核准的《稅務執行法典》。

另一方面，納入所有稅項共同的稅收程序和稽查的條文亦是很重要的，對納稅人保障的系統化亦然。

然而，雖然由於法案應該會作出修改而可能沒有重要性，請讓我們指出以下幾點：

1、法案第73條至第84條涉及稅務違法行為的一般原則，並統一了相關的制度，消除了以上所指的各稅務規章現行各種處罰制度的矛盾。然而，與其在這裏規定稅務違法行為制度，不如都為此等違法行為訂定類型，並且為稅務犯罪訂定類型，例如：稅務欺詐、稅務上的濫用信用、稅務事宜的犯罪集團⁵⁰，以及認為適合澳門特別行政區現實的其他犯罪。⁵¹

49. 該法案跟隨美洲稅務管理中心（共有38個國家參加，多數為拉丁美洲國家，而成員國還包括美國、巴西、葡萄牙、法國、意大利和荷蘭）向其成員建議的稅收法典的模式。

50. 這個違法行為制度亦應涵蓋海關方面的違法行為，與葡萄牙正在進行的類似。事實上，無論是海關部門，還是稅務行政管理部門，都屬於公共行政當局，都受到《行政程序法典》的規管，因此，存在不同的稅務違法行為制度規範是沒有理由的（當然，所訂定的違法行為並不相同，但施行的方式和原則應該相同）。

在葡萄牙，過去存在着兩種稅務違法行為制度：經10月25日第376-A/89號法令核准的《海關稅務違法行為法律制度》，以及經1月15日第20-A/90號法令核准的《非海關稅務違法行為法律制度》。6月5日第15/2001號法律將這些違法行為集中於獨一份法規：《稅務違法行為的一般制度》。

程序方面亦一樣，過去，海關的行政管理由《海關改革》、《口岸規章》、《歐共體海關法典》規範，而稅務行政管理由《稅務程序法典》和之後的《稅務程序和訴訟法典》規範。

51. 如前所述，這是莫桑比克、西班牙和法蘭西所採用的模式。亦是墨西哥所採用的模式，在墨西哥《聯邦稅務法典：新法典（於1981年12月31日的《聯邦公報》公佈）和修改規定，(2014)》“第四編——關於稅務違法行為和不法行為” [“*Titulo*

2、第50條第二款規定：“二、如提出聲明異議、訴訟或司法上訴，以及司法爭執，除斥期間則中止，直至作出確定性決定或確定性裁判為止。”

這樣，必須是仍未結算或未有就結算作出通知，消滅的情況才會發生。因此，如果仍未結算或納稅人不知道曾作結算，不見得會出現聲明異議、訴訟或司法上訴的情況。上述的手段可以確定債務的時效中斷（而非結算權的消滅），一如第66條所規定的一樣。

這樣，如欲對導致結算權的除斥期間中止的事實作出規定，我們認為較為正確的是採納近似於葡萄牙《稅務一般法》第46條的文本，該條規定如下：

“1.除斥期間隨着在外部稽查工作開始時依法將部門的命令或批示向納稅人作出通知之日起中止，但如外部稽查的期間超過由通知日起算的六個月，則此效力自外部稽查工作開始之日起算。

2. 除斥期間尚在下列情況中止：

a) 在須結算稅收才能解決的司法爭議的情況，自司法爭議開始至裁決轉為確定的期間為止；

b) 在屬合同性質的稅務優惠的情況，自合同開始至解除的期間，或在優惠期間中止；

c) 如屬受條件限制性質的稅務優惠的情況，自提交聲明書至有關條件獲實現的法定期間完結為止；

d) 如屬由聲明異議或爭執而產生結算權的情況，自提出聲明異議或爭執至作出決定或裁決為止；

e) 如為提出複核計稅依據的請求，直至有關決定的通知日為止

Quarto- De las Infracciones y Delitos Fiscales” - do “Código Fiscal de la Federación: Nuevo Código (publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31.12.1981) y normas modificatorias,(2014)]，訂定了稅務違法行為（包括走私和稅務欺詐罪），制定了處罰幅度和科處此等制裁的程序。

3、如屬科處喪失稅務優惠的處罰，不論優惠的性質為何，除斥期間均自相關刑事、稅務或違反秩序程序開始至最終裁決轉為確定為止”。⁵²

a) 第99條規定，“本法典、稅收法律或稅收規章設定的推定，均不可透過反證推翻”。除非這裏的“不”是文誤，否定納稅人對此的權利似乎不太正確。

在葡萄牙的法律之中，不但容許對推定提出反駁，甚至為徵稅客體規範所規定的推定制定了專有程序，如果利害關係人不欲對稅收行為採用行政申駁或司法爭執的途徑，就可以採用這個專有程序。（《稅務程序和訴訟法典》第64條）

b) 第110條至第116條涉及滯納催繳和繳納稅收債務百分之三。然而，使用這個詞和“制裁”是完全不適合的，因為既然已經有補償性利息（第34條）和遲延利息（第55條），那麼歸稅務機關所有的任何金錢“制裁”都是不合理的。據此，應制定一項制度，規定在自行繳納期屆滿後，即時摘取產生稅務執行效力的債務證明。如納稅人在此期間繳納稅款，則僅需支付遲延利息或在已提起執行之訴時的訴訟費用（因為，補償性利息迫使納稅人為延遲結算而付出代價）。

c) 第170條第一款規定：“訴訟屬必要訴訟，但稅收法律或稅收規章另有規定者除外”。關於此規定，我們認為葡萄牙的法律較為可取，它規定任意性訴願屬一般制度（《稅務程序和訴訟法典》第67條第一款）。然而，這單純是立法上的選擇。

d) 至於第224條至第253條，我們的意見一如上文a)項。此事宜可以連同第73條至第84條組成稅務違法行為的一般制度，並加入一個特論部分，涵蓋稅務違法行為類型的訂定或者將涉及稅項的應受譴責行為刑事化。

52. 為防止因不可歸責稅務行政當局的原因而延誤結算，亦可採用上述的葡萄牙法律第45條，將除斥期間延長：例如，在展開刑事專案調查或當結算權所涉及的應稅事實關係到其他國家或地區而須交換資料的時候。

e) 第273第二款方面，基於以上所述而應予以刪除，並且廢除繳納稅收債務百分之三處罰的規定。遲延利息的繳納作為對不履行的制裁已屬足夠。對於第278條第四款，以及全部提及“稅收債務百分之三”的條文，我們所持的意見相同。

f) 關於變賣方式方面，一般的規則是變賣以密封標書方式進行，這與1950年12月12日第38088號國令核准的《稅務執行法典》的規定相反。

以公共拍賣競買方式進行變賣亦予以維持（法案第345條第三款）⁵³，但在民事訴訟方面，這種方式已經棄用（參看澳門《民事訴訟法典》第794條，這條條文已沒有預計這種方式，第797條至第801條亦然）。⁵⁴

g) 第371條明文規定，如稅務執行處處長所作決定於稅務執行程序範圍內損害被執行人或第三人的正當權益，可對有關決定向行政法院提出上訴。

第9/1999號法律《司法組織綱要法》第30條第三款（六）項規定可對稅務行政當局部門有權限的實體在稅務執行程序中所作的行為提起上訴，此外，同一款（七）項還規定行政法院有管轄權審理在稅務執行程序中提出的禁制、對執行的反對、債權的審定及債權受償順序的訂定、出售的撤銷⁵⁵及訴訟法律規定的所有訴訟程序中的附隨事項稅務執行處。

53. 雖然這屬於例外情況，而且須獲稅務執行處處長於有理據的批示中認為，基於被查封財產的性質，以公共拍賣競買方式進行變賣會帶來明顯利益，且不會影響變賣程序的透明度，則變賣可以公共拍賣競買方式進行。

54. 在葡萄牙，現在在稅務訴訟程序的變賣優先通過電子拍賣方式進行，如無人投標，變賣隨即改以密封標書方式進行，期間為15日至20日，以按照法律規定所訂價額的一半作為底價（經12月31日第55-A/2010號法律第126條修改的《稅務程序和訴訟法典》第248條第一款和第三款，有關修改自2011年1月1日生效，參看該法律第187條）。

55. 在葡萄牙，在《稅務程序和訴訟法典》經12月31日第55-A/2010號法律和12月30日第64-B/2011號法律修改之後，債權的審定及債權受償順序的訂定、出售的撤銷現時都是稅務執行機關（財政局局長）的職權。自認受相關決定損害的利害關係人可根據《稅務程序和訴訟法典》第276條至第278條的規定，向第一審稅務法院提出異議，這幾條條文與法案第371條至第373條有某些相似之處。

也就是說，儘管進行稅務執行程序屬稅務執行處的權限，有關步驟亦由該處處理（第258條第一款），針對稅務執行處所為的某些行為（傳喚、變賣、批准提供擔保、代物繳納、分期償付、變賣等等）是可以向行政法院提出司法爭執，而另一些具有司法性質的行為（上述的行為）——是祇有行政法院才可以審理的。

h) 第374條涉及對審判行為提出的上訴。然而，這些規範不是全面的，因為具稅收性質或類似性質的多項事宜沒有涵蓋在內，而這些事宜（例如：就稅務機關作出的且不涉及審議結算行為的合法性的稅收事宜上的行政行為提出的司法上訴的裁定，以及稅務機關屬下各個機關之間的權限衝突事宜方面的審判行為的上訴等）適用《行政訴訟法典》的規定（第176條第二款和第三款）。

按此，似乎第374條涵蓋此事宜是適宜的。⁵⁶

八、最後結論

第一，按照以上所述，為澳門特別行政區制定一份稅收（程序和訴訟）法典是適時的和有必要的。

第二，以上提及的《稅收法典》法案或未來提交的，內容相似的另一部法典應符合多數國家在此事宜所遵循的各項原則。

第三，按照以上所述，立法者可以在已闡述的多個模式中選擇應遵循的模式（例如是否涵蓋稅務違法行為）。

第四，內容類似於《稅收法典》法案的一部法典可改進稅務服務並提升其效率，為納稅人和其餘納稅義務人提供更大的保障，並簡化司法官和其他司法從業員的工作，因為在唯一的一份法規之中就齊集適用於整個稅務體系的規範。

56. 在葡萄牙，相類似的條文（《稅務程序和訴訟法典》第279條）亦沒有提及這些上訴，但是，按照補充適用的《行政法院的訴訟程序法典》的規定，行政訴訟程序的規則適用於此等上訴。

我們認同Marcelo Rebelo de Sousa Sofia Galvão論及草擬一份新法典所言⁵⁷，並以之作結：

“草擬一部《法典》需要莫大的努力，它是經年工作的成果，任何修改都須經過深思熟慮，必須仔細考慮其持久性。生活在恆常地改變，脈動不停，也停不了。人和各種制度都在一條不能預測其終點的路徑上不斷運動。因此，任何與事實脫節的情況都是近乎致命的。科學而一體的系統化的代價完全可以是令人失望的嘗試，因為這是一項使動態的存在固化的嘗試。”

57. 《法律研究導論》，里斯本，第五版，2000年，第237頁。