

《稅務執行法典》* 在澳門特區仍然生效？ —— 評澳門特區中級法院於 2021 年 1 月 28 日在第 938/2020 號案內作出的合議庭裁判

João António Valente Torráo (杜約翰)**

一、合議庭裁判處理的問題

(一) 第一審法院裁定“丙有限公司”行政管理機關成員甲及乙針對根據經 12 月 12 日第 38088 號法令通過的《稅務執行法典》第 295 條的規定轉換為對其提起的稅務執行的反對理由成立，認為適用規定為《商法典》第 249 條，但稅務當局未能證明上述兩名被執行人在管理公司時存在過錯而引致公司財產不足以清償有關債務。

(二) 作為判決依據的事實如下：

於 2017 年 11 月 29 日，勞工事務局勞動監察廳廳長於第 039115/DIT/LMAY/2017 號報告書上作出“批准”批示，報告指出，由於“丙有限公司”違法登記了 141 名非本地居民僱員並為他們安排工作，為此將向該公司科處罰金，金額為 1,410,000.00 澳門元（詳見行政卷宗第 626 至 634 頁）。

➤ 於 2017 年 12 月 27 日，“丙有限公司”法定代理人接收上述處罰批示（詳見行政卷宗第 635 頁）。

被執行人甲及乙為“丙有限公司”的股東及行政管理機關成員（詳見卷宗第 9 至 18 頁）。

於 2018 年 1 月 13 日，甲及乙結束上述行政管理機關成員職務（詳見卷宗第 15 頁）。

* 經 1950 年 12 月 12 日第 38088 號法令通過。

** 葡萄牙最高行政法院榮休大法官。

➤ 於 2018 年 3 月 15 日，為強制徵收所科處的罰款，金額為 1,410,000.00 澳門元，勞工事務局發出第 EC-105/2018/DIT 號證明書（詳見稅務執行卷宗第 3 頁）。

➤ 於 2018 年 3 月 29 日，在完成清算後，“丙有限公司”被解散並註銷（詳見卷宗第 17 至 18 頁）。

➤ 於 2018 年 5 月 15 日，財政局稅務執行處針對“丙有限公司”開立稅務執行卷宗（詳見稅務執行卷宗第 1 頁）。

➤ 於 2019 年 1 月 17 日，由於前“丙有限公司”不具備用作支付債務的資產，財政局稅務執行處決定向甲、乙及丁進行徵收（詳見稅務執行卷宗第 29 頁）。

➤ 被執行人甲及乙分別於 2019 年 1 月 31 日及 2019 年 2 月 3 日被傳喚清償請求執行的款項，另加印花稅、按每月百分之一計算的到期利息，債務以及庫房收益（詳見卷宗第 7 至 23 頁）。

➤ 被執行人甲及乙分別於 2019 年 2 月 11 日及 2019 年 2 月 12 日提出反對。

（三）針對上述決定向中級法院提起上訴後，被上訴實體提出：“上訴所針對的判決錯誤運用法律，將《商法典》第 249 條所規定的行政管理機關成員對公司債權人所承擔的責任制度延伸適用至《稅務執行法典》第 295 條及第 297 條，將澳門特區（稅務當局）等同於公司債權人，要求澳門特區證實行政管理機關成員不遵守保障債權人權利之規定，在公司財產不足以清償有關債項問題上存在過錯……而當涉及轉換問題，當局無權在稅務執行領域確定責任，法律所要求的是當局將執行轉換至根據上述第 297 條的規定在管理公司期間對債務負個人及補充責任的行政管理機關成員，即本案被執行人”。

（四）駐中級法院檢察院司法官在其意見書中主張如下：

我們認為《稅務執行法典》第 297 條，作為將稅務執行轉換至申辯人的基礎，並不是本地法律體制的組成部份，因此不能作為轉換的理據。

讓我們來說明原因：

第 1/1999 號法律（《回歸法》）針對澳門特別行政區成立前已生效的法規，訂定了兩項基本原則：

(1) 澳門原有法規延續原則（即由原澳門地區立法機關在行使《澳門組織章程》第二條賦予的立法自治權時所制定的法規，除同《基本法》抵觸者外）——第 1/1999 號法律第 3 條第一款；

(2) 原適用於澳門的葡萄牙法規不延續原則（即由當時葡萄牙共和國，即當時所謂的宗主國，立法機關制定的法規）——第 1/1999 號法律第 4 條第四款。

毫無疑問，根據上述第二項原則，經第 38:088 號法令通過並於 1951 年 1 月 6 日刊登於《澳門政府公報》的《稅務執行法典》屬第 1/1999 號法律第 4 條第四款所指的葡萄牙法規，即由葡萄牙共和國立法機關制定的法規，自 1999 年 12 月 20 日起，在澳門特區停止生效。既然停止生效，不屬特區法律，其條文原則上不可適用。

不能忽視的是第 1/1999 號法律第 4 條第一款第 8 項的規定，在上訴所針對的判決中同樣引述了相關規定，內容如下：

“在條款中引用葡萄牙法律的規定，如不損害中華人民共和國的主權和不抵觸《澳門特別行政區基本法》的規定，在澳門特別行政區對其作出修改前，可作為過渡安排，繼續參照適用”（斜體由筆者標示）。

該規定間接地將在條款中引用葡萄牙法律的規定訂定為原適用於澳門的葡萄牙法規不延續原則的例外情況。

據了解，存在引用《稅務執行法典》的法律規定可納入上述例外情況中：《行政程序法典》第 142 條第一款及《行政訴訟法典》第 176 條第一款關於為清償拖欠公法人一定金額之執行的規定，以及 7 月 5 日第 30/99/M 法令（訂定財政司新組織法）第 29 條的規定。

.....

根據第 1/1999 號法律第 4 條第一款第 8 項的規定，我們承認這些引用《稅務執行法典》的規定繼續生效，亦因此《稅務執行法典》仍然適用。

儘管如此，該等適用必須按其適當條件解讀，考慮到涉及的是《回歸法》明確規定排除在澳門特區生效的法規，有關法規僅可在澳門特區法規確切引用的情況下適用，不得超越其引用情況。

即使是認為《行政程序法典》第 142 條第一款及《行政訴訟法典》第 176 條第一款間接引用了《稅務執行法典》，可以肯定的是這些條款並未引用整部《稅務執行法典》。

事實上，《行政程序法典》及《行政訴訟法典》有關規定僅引用了“稅務執行程序”的規定，因此，根據《回歸法》第 4 條第一款第 8 項的規定而過渡性適用的情況僅限於此，也就是說，僅限於援引“稅務執行程序”的部份，即規範該程序及其程序步驟的規定，僅此而已。

意見如上。

根據《稅務執行法典》第 297 條，“對於企業或有限責任公司因其作出的行為或從事的業務而被徵收或須向國家清償的稅捐、稅項、罰金及其他任何債務，行政管理機關成員或經理在執行管理職務期間負個人及連帶責任 (...) 只要有關債務無法向原債務人徵收”。

顯而易見，這一規定訂定了公司經理或行政管理機關成員針對源於稅項、罰金或其他拖欠特區的債務負補充責任的實質前提。該責任屬補充性質是因為取決於原債務人財產確實不足以清償所有債務。

很明顯，《稅務執行法典》第 297 條不屬程序性規定或與“稅務執行程序”相關的規定，更加不是涉及稅務執行權限問題的規定，其實體法性質是不容置疑的（在葡萄牙法律中，雖然傳統上有很長一段時間在訴訟法律中處理與補充責任前提條件相關的問題，但這一傳統技術上而言是不合時宜的，事實上，在經 12 月 17 日第 398/98 號法令通過的《稅務一般法》在葡萄牙生效後，有關問題已在適當的領域中得到規範）。

因此，《稅務執行法典》第 297 條並不是與“稅務執行程序”相關的規定，不納入《回歸法》第 4 條第一款第 8 項針對原適用於澳門的葡萄牙法規不延續原則所訂立的例外情況內。既然不納入例外情況內，很明顯適用同一法律第 4 條第四款的規定：不能作為特區法律而生效，因此上述規定並不能以任何名義適用（值得指出的是我們知悉亦當然尊重中級法院關於《稅務執行法典》適用性問題持相反意見的司法見解，但基於下文所述原因，我們無法追隨這一見解）。

結論是，隨着第 1/1999 號法律生效，行政管理機關成員對公司債權人（包括澳門特區）之責任**僅由**《商法典》第 249 條第一款所規範，因為是針對相關問題**唯一生效的規定**，根據此規定，“**如不遵守主要或專門保障債權人權利之法律或章程之規定，而引致公司財產不足清償有關債項時，行政管理機關成員須對公司之債權人負責**”。

不同於《稅務執行法典》第 297 條的規定，按照上述《商法典》第 249 條第一款的規定，行政管理機關成員對債權人承擔的補充責任取決於不遵守保障債權人權利之法律或章程規定。

然而，稅務當局並非以上述規定作為轉換批示的依據，而是引用一項已廢止的法律規定，即《稅務執行法典》第 297 條，很明顯，有關批示是違法的，在法律上是不可行的，亦導致稅務執行所針對的對象存在不正當性，正如原審法官的裁決，他們並非債務人亦未被證實須負責清償請求執行的債務。

綜上所述，檢察院認為上訴理據不成立。

（五）採納了檢察院的意見及其理據，合議庭裁判中出現了相同瑕疵。

實際上，如同上訴所針對的判決，意見書的理據並沒有任何法律支撐，更沒有深入問題核心，忽視了我們面對的是處罰法，法律已針對補充責任作了規範。同時，亦忽視了在任何法律制度中稅務執行旨在為國家以及公法人提供一個最迅速收回債款的方法，因此有特別制度處理相關問題。另一方面，一般稅務執行制度包括有效快捷徵收的規定，所以不管是程序性質的規定，還是實體性質的規定，均包含在稅務執行的概念中。

隨後我們將詳細討論這些問題。

接下來我們將介紹葡萄牙稅務執行相關法規的演變，以便明白為甚麼有需要在澳門特區法律制度內制定同類法規。

二、葡萄牙稅務執行相關法規的演變

（一）於 1910 年葡萄牙共和國成立後，原君主制度下產生的法規得以重新訂定、替代或現代化。

因此，於 1913 年 8 月 23 日，經第 82 號法令通過了《稅務執行法典》，該法典替代了原本針對拖欠國家的債務而提起的稅務執执行程序的一切相關規定。其第 1 條指出法規的標的為：“針對拖欠國家的債務而提起的強制徵收，該等債務包括稅項、稅捐及其他收入”，隨後第 135 條補充指出該法規亦適用於“在執行稅務訴訟法院及稅務當局針對走私犯罪、逃稅或違反有關規章的訴訟中作出的裁決、判決或批示時所徵收的罰金或其他稅項”。

上述法規包含以下章節：

第一章 行政稅務法庭之組織及權限

第二章 區域法院專有司庫

第三章 債務催徵及相關程序

第四章 傳喚

第五章 查封

第六章 競買

第七章 透過囑託書執行

第八章 支付

第九章 費用

第十章 對執行提出反對或異議

第十一章 無法徵收判決

第十二章 其他規定

第 106 條與卷宗涉及的規定十分相似，規定如下：

“如在措施筆錄程序中表明原債務人或其繼承人財產絕對不足以償還債務，當在營業稅、住宅租金稅及奢侈稅規章，以及本法典第 104 條¹ 所指定的情況下存在連帶或補充責任人，則有關債務執行轉換為針對此等人士提起。”

雖然當時生效的《商法典》已提及有限責任公司（股份有限公司一第 105 條第二款），1901 年 4 月 11 日法律亦增加了有限公司的規定，但上述法典並未提及任何稅務執行範圍內公司經理或行政管理機關成員所承擔的責任。

¹ 內容如下：“如因承租人無償還能力而無法向其徵收房屋稅，則業權人須承擔有關稅額”。

此法律漏洞僅在 1929 年 12 月 7 日第 17.730 號法令中得以填補，其第 1 條規定如下：

“對於企業或有限責任公司因其作出的行為或從事的業務而被徵收或須向國家清償的稅捐、稅項、罰金及其他任何債務，行政管理機關成員或經理在執行管理職務期間負個人及連帶責任，如倘有的監事會曾明確確認引致相關責任的行為，則監事會成員亦負個人及連帶責任。

獨一款。本條所指人士即使在結束其管理職務後，仍可以公司名義針對其負責承擔的債務提出聲明異議或上訴”。^{2 3}

(二) 上述《稅務執行法典》被經 1963 年 4 月 27 日第 45.005 法令通過的《稅捐及稅項程序法典》廢止並取代，後者於第 165 條至第 252 條就稅務執行作出規範。

在該法規序言中指出：

“在稅務執执行程序方面，配合現代訴訟技術，深入改革原有程序，但以不影響國家及被執行人的專有保障為前提。一般情況下，稅務執执行程序由進行催徵的財政部門提起，並跟進所有行政或籌備性質的程序步驟，僅在涉及明確具審判性質的問題時，特別是在針對債權提出反對、作出債權審定、訂定債權受償順位、註銷或撤銷變賣，以及涉及虛假情況的附隨事項的情況下，稅務執执行程序方會上呈至稅捐及稅項法院。

實質上，此舉不但可配合現時訴訟技術，亦可在實質不影響國家的情況下加強對納稅人的保障”。

² “於 1929 年（12 月 7 日第 17 730 號法令第 1 條）設定有關責任時，表面上是一項在法律上沒有任何限制的責任。但之後在解釋有關條文的司法見解中逐步確認存在限制，認為有關責任只能是涉及事實上履行管理職務的行政管理機關成員或經理”，Teixeira Ribeiro，載於《法規及司法見解雜誌》，第 125 年，第 3815 期，科英布拉，1992 年 6 月 1 日，第 49 頁（最高行政法院於 1990 年 11 月 28 日在第 012016 號稅務訴訟案中作出的裁決釋要）。

³ “解釋本條的司法見解認為有關責任對於公司而言屬補充責任，在各經理或行政管理機關成員之間則屬連帶責任，而且承擔有關責任的前提是在有關債務清算時或向國家承擔有關債務時實際擔任職務，因此排除了僅屬法律名義上的實體或行政管理機關成員”，Diogo Leite de Campos 等：《稅務一般法註釋與評論》，Encontro da Escrita Editora，第 4 版，2012 年，第 234 頁。

在有限責任公司行政管理機關成員及經理所承擔的具體責任範圍內，第 16 條訂立了以下規定：

“對於企業或有限責任公司因其作出的行為或從事的業務而被徵收或須向國家清償的稅捐、稅項、罰金及其他任何債務，行政管理機關成員或經理在執行管理職務期間負個人及連帶責任，如倘有的監事會曾明確確認引致相關責任的行為，則監事會成員亦負個人及連帶責任。

獨一款。本條所指人士即使在結束其管理職務後，仍可以公司名義針對其負責承擔的債務提出聲明異議或上訴。”⁴

在解釋該規定時，學說及司法見解均認為所指的責任僅在向債務人或原責任人（法人）核實沒有可查封的資產以清償請求執行的債務後，方可透過执行程序實現。另一方面，所指的責任純屬補充責任，其性質為輔助擔保，協助擔保人在原債務人的資產提前止贖的情況下償還債務。

另外，亦認為“我們正處理的是一項針對稅收的法律責任，此責任建基於個人對公司行為的理解以及職務過錯的推定，⁵這是由於根據民法原則，管理或監督機關據位人直接或實際干預引致相關債務的活動，而且在特別情況下，該等據位人應該可以履行或監督履行法律上歸屬於法人的義務——參見第二審法院 1966 年 4 月 20 日裁判，載於《法院裁判彙編》，1996 年，第四冊(I)，第 178 頁及續後數頁。

——關於職務過錯，參見最高行政法院 27-XI964 及 28-I966 裁判”⁶

因此，“經理及行政管理機關成員對公司被科處的罰金所承擔的連帶責任無需作為裁判標的，因為它直接源於法律，並且僅在執行程序中證明被執行公

⁴ 可以看到“本條基本上是複製了 1929 年 12 月 7 日第 17 730 號法令第 1 條的內容，因此，與原本的規定一樣，其費解的行文未能很好地解決關於責任問題的一些假定情況”（特別是關於行政管理機關成員或經理責任涉及的僅僅是引致稅收債務的行為或事實發生的期間，還是亦包括徵收有關稅務的期間），Rúben de Carvalho, Rodrigues Pardal：《稅捐及稅項程序法典註釋與評論》，Almedina，1969 年，第 133 頁。

⁵ “一、針對《稅捐及稅項程序法典》第 16 條的規定，有限責任公司行政管理機關成員或經理對於公司稅項債務的責任建基於職務過錯的推定，根據該推定，免除向個人行為歸責，責任與實際或法律上擔任或行使管理職務相關”——最高行政法院（第二分庭）1999 年 5 月 26 日第 020653 號案件裁判。

⁶ 關於這一問題，參見 Rúben de Carvalho, Rodrigues Pardal：《稅捐及稅項程序法典註釋與評論》，Almedina，1969 年，第 133/141 頁。

司不再擁有任何可查封的資產後實現”。（最高行政法院 1994 年 1 月 26 日第 013915 號案件裁判）。

因此，為了消除該職務過錯推定，有關責任人必須提出反對，例如證明他們在公司管理方面一向謹慎行事。⁷

考慮到《公司法典》於 1986 年已經生效，該法典就經理及行政管理機關成員對公司債權人所承擔的責任設立了制度，如因其過錯違反保障債權人權利之法律或合同規定，而引致公司財產不足以清償有關債務時，經理及行政管理機關成員須對公司之債權人負責，因此，“關於董事或有限責任公司行政管理機關成員的責任問題，存在兩種制度：一般制度，即《公司法典》制度，適用於唯一例外以外的所有債權人；特別制度，即《稅捐及稅項程序法典》第 16 條訂定的制度，適用於國家作為債權人的情況。適用於國家的特別制度對於適用於其他債權人的一般制度而言是非常有利的。這是因為一般制度要求經理或行政管理機關成員對公司虧損存在主觀過錯，但特別制度則滿足於與行使管理職務相關的過錯，即職務過錯，讓國家總是可以向實際管理公司的管理人員追回債項”。⁸

因此，2 月 9 日第 68/87 號法令作出了以下規定：

“**獨一條** 經 9 月 2 日第 262/86 號法令通過的《公司法典》第 78 條所訂定的制度適用於根據 1963 年 4 月 27 日第 45005 號法令通過的《稅捐及稅項程序法典》第 16 條所規定的有限責任公司經理或行政管理機關成員責任”。

在該法規序言部份指出：

“就民事責任而言，過錯原則對於人們權利義務範圍的形成至關重要，人們可以在其權利義務範圍內自由活動。它以公正為前提，不存在任何不恰當的宿命論。

.....

⁷ 正如最高行政法院 1990 年 11 月 28 日第 012016 號稅務訴訟案件裁判所述，“債務轉換為針對所主張的補充責任人正是透過執执行程序實現，亦是在此程序中，有關人士能夠提出反對並作出抗辯，確切地指出其不正當性，理由是他們並非執行憑證所指對象亦非請求執行的債務之責任人”。

⁸ Teixeira Ribeiro，載於《法規及司法見解雜誌》，第 125 年，第 3815 期，科英布拉，1992 年 6 月 1 日，第 49 頁（最高行政法院於 1990 年 11 月 28 日在第 012016 號稅務訴訟案內作出的裁決釋要）。

關於公司經理和行政管理機關成員的民事責任，解決方案不應與普遍採用的解決方案有根本區別。此外，新《公司法典》在概念上更準確地概述了該責任的一般框架。因此，賦予國家作為公司債權人不合常規的特權地位變得越來越沒有意義。

加入這一規定，本法規有助經濟生活正常化，亦有助於對其行為人恢復信心”。

“很自然地認為，這種國家具特權的情況，以及這種不存在主觀過錯卻需負責的情況是不合理的。因此，2月9日第68/87號法令將有限責任公司行政管理機關成員或經理的責任置於《公司法典》第78條的制度內。自此，行政管理機關成員或經理僅在存在過錯導致公司資產不足的情況下對拖欠國家的債務負責。而該過錯必須由國家（即國家財政機關）在法庭上作出主張並提出證明”。⁹

在葡萄牙正是適用此制度，直至經4月23日第154/91號法令通過的《稅務訴訟法典》生效為止。¹⁰

（三）其後，經4月23日第154/91號法令通過的《稅務訴訟法典》廢止及取代了《稅捐及稅項程序法典》，並在第13條中就有關問題作出以下規定：

“一、在企業及有限責任公司擔任管理職務的行政管理機關成員、經理及其他人士，對行使職務期間的一切稅捐及稅項負補充責任，相互之間亦負連帶責任，除非證明本身不存在過錯而導致企業或有限責任公司資產不足以清償稅務債項”。¹¹

⁹ Teixeira Ribeiro，載於《法規及司法見解雜誌》，第125年，第3815期，科英布拉，1992年6月1日，第49頁（最高行政法院於1990年11月28日在第012016號稅務訴訟案內作出的裁決釋要）。

¹⁰ 最高行政法院（第二分庭）於1990年11月28日第012016號案件裁判中提及此問題，摘要如下：“在第68/87號法令生效前，公司管理人員責任之構成有所不同，特別是在過錯概念方面，這一要素導致過錯推定原則得以接納。

在沒有這種推定的情況下，現在由稅務債權人負責主張並證明歸責成立的要素，但所有這些程序必須在稅務執行範圍內進行”。

¹¹ “..... 現在，《法典》顛倒了舉證責任，徹底扭轉了相關制度：不再是國家財政機關負責證明管理人員的過錯不法行為，而是由管理人員負責證明沒有過錯。

要證明沒有做或不想要是很艱巨的。但無容置疑作為待證標的（thema probandum）者是在管理公司時存在過錯及其後果”。Sérgio Vasques：“《稅務一般法》中的管理人員責任”，載於《稅法雜誌》，第1期，第43/62頁。

二、本條所指的責任適用於倘有的監督機關成員以及註冊審計師，只要證明該等人士未能履行其監督職責而導致公司違反稅收義務。”

因此，雖然轉換被執行主體僅可在原債務人（公司）資產不足的情況下才可實現，行政管理機關成員或經理為了排除對債務應負的責任，有責任證明企業或有限責任公司財產不足以清償債務並非因其過錯所致。

Teixeira Ribeiro¹² 就該修訂作評論時指出：“就有限責任公司行政管理機關成員或經理的補充責任而言，現在僅限於拖欠國家的稅捐和稅項，但之前（自第 17730 號法令生效起）是包括拖欠國家的稅捐、稅項、罰金及其他債項；此外，再次為國家設立了特權”。

這是由於自第 68/87 號法令生效起，此等債務受《公司法典》第 78 條訂定的制度約束，該制度要求公司行政管理機關成員或經理存在過錯才能向其歸責，這意味着由國家負責證明他們的過錯。然而，《稅務訴訟法典》顛倒了相關制度，將舉證責任置於行政管理機關成員或經理身上，由他們負責證明公司資產不足並非因其過錯所致。“對他們而言，差異並不小：因為如果國家財政機關難以提供積極證據，那麼行政管理機關成員或經理更加難以提供消極證據。因此，在操作上，每當行政管理機關成員或經理無法提供消極證據時，實際上往往重回 1929 年法令所指的職務過錯上”。^{13 14}

關於原制度與上述第 13 條訂定的制度之間的差異，Alfredo José de Sousa 及 Silva Paixão¹⁵（就《稅務訴訟法典》第 13 條作釋要時）指出：“……《稅捐及稅項程序法典》第 16 條將補充責任延伸至‘任何拖欠國家的債務’，與之相反的是本法受限於‘稅捐及稅項’，因此本條規定並不適用於針對有限責任公司就‘收費’、‘利息及其他法定負擔’、‘返還及歸還’、‘其他拖欠

¹² 前述著作，第 50 頁。

¹³ Teixeira Ribeiro：前述著作，第 50 頁。

¹⁴ 關於《稅務訴訟法典》第 13 條，Diogo Leite de Campos 等：《稅務一般法註釋與評論》，出版社：Encontro da Escrita Editora，2012 年，第 4 版，第 235 頁中指出：“首先應該指出的是，在此再次推定行政管理機關成員或經理存在過錯，並把證明對於公司財產不足以清償稅收債項不存在過錯這一舉證責任加在他們身上。而利害關係人自然可透過證明不存在過錯或其過失行為與公司財產不足以清償稅收債項之間並不存在因果關係而消除上述推定”。

¹⁵ 《稅務訴訟法典註釋與評論》，第二版，Almedina，1994 年，第 48/50 頁。

國家的債務’，以及其他根據法律規定等同於國家債權或‘準稅務收益’所提起的稅務執行情況”。

對於沒有提及罰金，我們得到以下解釋：

根據《非關稅違規行為的法律制度》第 6 條第一款及第 7 條第三款的規定，公司機關據位人或其法定或意定代理人，以此名義作出違反稅收秩序行為，將與其公司一起接受累加處罰，這意味着他們本身應對所科處的罰款負責。

另一方面，根據經 11 月 24 日第 394/93 號法令新增的《非關稅違規行為的法律制度》第 7-A 條的規定，如法人或其他稅務上等同於法人的實體資產不足以清償向其科處的罰金或罰款，則在前述本身應負的責任上增加一項補充責任，內容如下：

“一、在法人或其他稅務上等同於法人的實體擔任管理職務的行政管理機關成員、經理及其他人士，若因其過錯引致財產不足，應對就其任期內作出的違法行為科處的罰金或罰款負補充責任。

二、如根據上款規定存在多位責任人，則他們之間負連帶責任。”

（四）經 12 月 17 日第 398/98 號法令通過的《稅務一般法》就這一問題作出最後修訂，規定如下：

“一、在公司、合作社及公營企業擔任管理職務的行政管理機關成員、領導及其他人士，對下述內容負補充責任，並且他們之間相互負連帶責任：

一）稅收債務，如構成此債務的事實發生於其任職期間，或其法定支付或交付期限在其任期完結之後屆滿，只要在任一情況下，公司財產不足以清償有關債務是因其過錯所致；

二）法定支付或交付期限在其任職期限內屆滿的稅收債務，若未能證實有關債務未支付的原因不可向其歸責；

二、本條所指的責任適用於倘有的監督機關成員以及註冊審計師，只要證明該等人士未能履行其監督職責而導致公司違反稅收義務。

三、如註冊專業會計員故意違反其應承擔的會計及稅務範疇的技術常規化或簽署稅務聲明、財務報表及其附件的義務，本條所指的責任亦適用於註冊專業會計員”。

António Lima Guerreiro¹⁶ 在評論此條款時指出：“《稅務一般法》保留了《稅務訴訟法典》第 13 條第一款的補充責任制度，但作出了重大修改：將證明行政管理機關成員或經理對公司資產不足存在過錯的舉證責任退還給稅務當局。

立法者意識到要證明在管理公司財產時不存在過錯這一消極事實是十分困難的，因此，如以此為依據將執行轉換至行政管理機關成員或經理，則須跟隨《民法典》第 342 條所規定的舉證責任一般規則。”

隨後亦提到：“與原制度相比，除倒置了舉證責任外，本條還在第一款 b 項中訂定了一項新的稅務責任前提：在擔任管理職務期間沒有支付已到期的稅項債務。未支付債務引致補充責任成立的前提是存在過錯，但過錯屬推定性質，補充責任方應在行使其預先聽證權或針對稅務執行提出反對時表明不存在過錯。”

因此，根據《稅務一般法》訂定的制度：

“一）稅收債務，如構成此債務的事實發生於其任職期間，或其法定支付或交付期限在其任期完結之後屆滿，必須證明法人或稅務上等同法人的實體資產不足以清償有關債務是因其過錯所致，而證明存在過錯的責任自然是歸稅務當局所有，因為與實際擔任職務一樣，屬產生稅務補充責任的要件。

二）法定支付或交付期限在其任職期限內屆滿的稅收債務，必須證明有關債務未支付的原因不可向其歸責。在此，舉證責任自然歸利害關係人所有。事實上，責任方不支付所代表的實體的債務，不論是存在過錯故意為之，還是對法人財產不足支付債務上不存在過錯，在任一情況下，有關責任僅在提出事實證明不可向其歸責時方可排除（例如，主張在其開始擔任管理職務時，法人資產已經不足以支付債務）。”^{17 18}

¹⁶ 《稅務一般法釋要》，Editora Rei dos Livros，第 140 頁及續後數頁。

¹⁷ João António Torrão：《稅務一般法註釋與評論》，電子版，2019 年 2 月，第 586 頁。

¹⁸ 關於這一問題，更詳細內容可參考：最高行政法院 2012 年 7 月 11 日第 0824/11 號裁判；南部中央行政法院 2013 年 3 月 12 日第 05497/12 號案件裁判。著作方面，參考：Isabel Marques da Silva：“公司機關人員的稅務責任”，載於《稅法基本問題》，Vislis Editores，1999 年，第 121 頁及續後數頁。José Manuel Tomé de Carvalho：“簡評法人機關據位人責任的法律性質”，載於《稅法雜誌》，第 11 期，第 75 頁。Maria Lúcia de Carvalho Meias Paiva：“《稅務一般法》中行政管理機關成員及經理的

三、經 1950 年 12 月 12 日第 38088 號法令通過的《稅務執行法典》在澳門公佈並生效

雖然葡萄牙早於 1913 年採用《稅務執行法典》，但僅於 1950 年 12 月 12 日透過第 38088 號法令就同一問題公佈一項適用於其屬地的法規，正如該法規序言部份所述：

“不單單是在稅務執行法典及規章非常過時的殖民地——印度，1896 年；聖多美和普林西比，1898 年；莫桑比克，1902 年；澳門，1906 年；東帝汶，1914 年以及安哥拉，1918 年——即使是在較近期曾公佈上述法典及規章的殖民地——幾內亞，1934 年以及佛得角，1942 年——必須承認有需要就相關法規進行修改。

鑑於《民事訴訟法典》已於 1940 年 10 月 30 日透過第 9:677 號部長令適用於殖民地，上述需要變得更加明顯，必須承認有急切需要按照指導民事訴訟規定以及宗主國現行《稅務執行法典》制度改革的精神來修改上述法規，亦有急切需要統一規範所有殖民地的相關行為。”

對上述法規進行簡要分析，從一開始便可以知道該法規是為當時的所有殖民地而設，但其中亦包含了針對某些殖民地的特定規則（例如第 2 條至第 7 條、第 34 條第一款及第 60 條）。

補充責任”，載於互聯網。João da Costa Andrade：“行政管理機關成員及經理的稅務責任：稅法上的過錯”，載於《法學院學刊》，第 80 冊，科英布拉大學。Sérgio Vasques：“《稅務一般法》中管理人員的責任”，載於《稅法雜誌》，2000 年 1 月第 1 期。Jónatas E. M. Machado/Vera C. Raposo：“註冊專業會計員的補充責任（關於《稅務一般法》第 24 條的若干反思）”，載於《稅法雜誌》，2007 年 4 至 6 月第 30 期。José Luís Saldanha Sanches：“經理對於公司債務的責任”，《Fisco》，第 18 期，1990 年，第 36-42 頁；“經理因過錯不履行而承擔的責任”，《Fisco》，70-71 期，1995 年，第 98-107 頁。Sofia Casimiro：“經理、行政管理機關成員及領導對公司稅項債務的責任”，科英布拉，2000 年。Rui Barreira：“管理人員對於稅項債務的責任”，《Fisco》，第 16 期，1990 年。Ana Paula Dourado：“經理的責任：前提（註釋）”，《Fisco》，第 57 期，1993 年，第 36 頁及續後數頁。Paulo Marques：“經理的稅務補充責任與公司內部分工——評南部中央行政法院 2015 年 2 月 19 日第 05690/2012 號案件裁判”，載於《公共財政及稅法雜誌》，第 8 年，第 4 期，2016 年 6 月，第 297 及續後數頁。Abílio Morgado：“稅務責任：淺談《稅務一般法》第 24 條制度”，載於《稅務科學與技術》，第 415 期，里斯本，CEF，2005 年，第 67 頁及續後數頁。

《稅務執行法典》於 1951 年 1 月 6 日在《澳門政府公報》第 1 期公佈，其後僅透過 1951 年 6 月 12 日第 38:295 號法令、1 月 22 日第 4/83/M 號法令及 6 月 25 日第 29/83/M 號法令進行了輕微修改。

儘管《稅務執行法典》在強制徵收公共收入以滿足公共需要的背景下非常重要，但無論是在過渡階段還是之後，《稅務執行法典》並沒有與時並進，或被澳門特區從頭開始制定的法律所取代。¹⁹

也就是說，正如一些學者所主張，若認為《稅務執行法典》已被《基本法》廢止（第 1/1999 法律第 4 條第四款亦有相關規定），則澳門特區不能在該法規定的情況下進行稅務執行情序（不少現行法例規定可透過稅務執行情序進行強制徵收，而不單是檢察院意見書內提到的情況而已）。

接下來，我們將討論稅務執行的功能，以及認為《稅務執行法典》已被廢止對於澳門特區的影響。

四、稅務執行：與一般執行之間的差異

眾所周知，一個國家（或地區或區域，如澳門特區），需要有收入來滿足公眾需求。一般而言，此類收入主要由稅收（稅項、收費及稅捐）、罰金、行政行為收益等組成。

無論是哪一類收入，均設有一個自願支付期限，當此期限屆滿，國家便會進行強制徵收。

歸因於債權人的性質以及收益的用途，上述徵收有特別規定，包括徵收其他法律特別規定的實體（追求公共利益的法人）之收入。

¹⁹ 我們知道曾於 2011 年政府提交了一份《稅務訴訟法典》草案（當中包括了現代化的稅務執行情序細則）。早前我們已就此法案發表了意見，見《澳門公共行政雜誌》，第 27 卷，總第 105 期，2014 年，第 3 期，第 505 至 534 頁。

然而，根據葡文報章《今日澳門》2013 年 11 月 26 日的報導，政府曾於 2011 年提交《稅收法典》草案文本，當中匯編了分散於不同稅收法例的全部法律規定，但該法案文本已被撤回，理據是行政機關希望在檢視整個稅收制度後才實行該部法典。因此，直至今時今日，在第 1/1999 法律第 4 條第一款第 8 項規定的情況下繼續適用《稅務訴訟法典》，我們認為在下文提到的情況下關於這一問題仍然存在法律漏洞。

《稅務執行法典》第 1 條明確指出：“《稅務執行法典》制定國家就與稅捐、稅項及其他收入進行強制徵收是應遵守的規則，並訂定有權限進行強制徵收的實體以及程序方式。

獨一款 本法典規定延伸適用於拖欠自治部門或具特別管理權部門、地方行政團體、郵政儲金局...以及現行或將來法律規定對其適用的其他實體的債務徵收”。²⁰

“稅務執执行程序旨在快速簡單地處理有關問題，這是一般執执行程序無法比擬的，而且顯然地在稅務執执行程序中並不存在一個確實的對立問題，因為（原）被執行人僅被允許提出反對，而此等反對正如第三人異議一樣，將製作卷宗並按獨立程序進行。

與稅務執执行程序及其處理步驟密不可分的是出現上述事項的可能性：

反對執行或第三人異議，均屬執执行程序中的利益衝突情況，而此類情況需在獨立程序中由行政稅務法院解決，具管轄權的法院為產生稅務執执行的地區法院。”^{21 22 23 24}

稅務執执行程序除了快捷之外，還有其他特點，特別是由誰代表債權人（在澳門特區，由財政局稅務執行處代表，根據 7 月 26 日第 36/99/M 法令的規定，

²⁰ 第 38.088 號法令序言清楚地解釋了需要稅務執执行程序的原因：“如果考慮到涉及國家稅項及其他收入的債權特殊性質，必須有相對應的強制稅務手段，則該手段的相關規定有需要與其直接目的相配：目的是迅速地兌現該等債權”。

²¹ Carlos Paiva：《稅務執执行程序》，Almedina，2008 年 5 月，第 166 頁。

²² 稅務執执行程序的主要目標是“徵收任何性質的稅務債項，其結構比一般執执行程序更簡單，目的是按照擬徵收的稅項之公共利益加快其徵收速度”，Jorge Lopes de Sousa：《稅務訴訟及程序法典註釋與評論》，第五版，Áreas Editora，2007 年。

²³ “稅務執执行程序是一項強制徵收訴訟手段，針對的是拖欠國家及其他公法人的稅收債務，以及涉及在稅務違法程序中科處的罰款及其他金錢處罰之債務，但一般法院科處的罰款及法律明文規定拖欠國家或其他公法人的債務屬其他性質的情況除外”，João António Torrão：《稅務執执行程序》，Edimarta，2006 年 9 月，第 7 頁。

²⁴ “《葡萄牙共和國憲法》第 103 條規定，稅收制度旨在滿足國家及其他公共實體的財政需要並達至收入和財富的公平分配，按照《稅務一般法》第 5 條所強調，該規定是為了促進社會公正、機會平等以及改善財富收入分配中的不平等，因此不支付稅項無疑是違背公共利益。正是這種利益結合下，應該賦予《稅務一般法》第 23 條實用的意義”，Luísa Maria Rodrigues：“執执行程序—稅務執执行的去司法管轄化”，法律碩士課程（經濟法學）論文，2010/2011，波爾圖大學法學院，載於互聯網。

稅務執行處處長之職務由財政司司長當然兼任），使之與澳門特區《民事訴訟法典》第 677 條至第 836 條訂定的一般執执行程序不同。²⁵

補充一點，稅務執执行程序中有一個行政階段，那就是如果被執行人不打算受益於法律所賦予的保障向法院上訴，則該行政階段為稅務執执行程序中的唯一階段。^{26 27}

另一方面，執执行程序是透過發出欠債證明開始，該證明由債權人發出並送呈稅務執行處。一般而言，稅項規章或適用於可透過稅務執执行程序收回債款的法人之規範性條款會訂明發出上述欠債證明的時間。

其他特點包括執执行程序의 延續，即在原債務人財產不足的情況下，將之轉換至補充責任人。

值得一提的是在澳門這種性質的法規由來已久（在此指的是涉及稅務執行問題的法規）。事實上，有關問題早已由 4 月 21 日法令及 1886 年 5 月 31 日訓令規範，隨後被 1906 年 6 月 9 日公佈於《澳門政府公報》第 23 期的《澳門省稅務行政規章》所取代，此規章結構與上述《稅務執行法典》相似。

綜上所述，若不考慮其他因素，認為《稅務執行法典》已被廢止，且沒有被其他相同性質及具相同目的的法規取代，則澳門特區及其他透過稅務執执行程序

²⁵ 關於一般執执行程序與稅務執执行程序之間的差異，參見 Inês Cristiana Cabanas Monteiro：“稅務執行與一般執执行的比較研究”，里斯本會計及行政高等學院碩士論文，里斯本，2019 年 12 月，載於互聯網。另，參見 João António Torrão：《稅務執执行程序》，Edimarta，2006 年 9 月，第 8/9 頁。

²⁶ 雖然葡萄牙法律（《稅務一般法》第 103 條）將稅務執执行程序定性為司法程序，但事實上，學說強調“在不忽視其法律定義的情況下，我們無法繼續主張應賦予稅務執执行程序司法性質，因為按照目前對該程序的看法，很多時候該程序由提起至完結，在沒有任何司法干預的情況下，更加適當的是將該程序理解為一個行政程序，只是這行政程序當中包含了具司法性質的措施和行為，而且須由行政稅務法院評核其合法性”，Carlos Paiva：前述著作，第 165 頁。Casalta Nabais：《稅法》，Almedina，第五版，第 341 頁，關於上述問題，“儘管《稅務一般法》第 103 條規定稅務執执行程序屬司法性質，事實是我們面對的是一個在特定情況下才屬司法性質的程序，而即使在這些情況下，也僅僅是一部份屬司法性質，這是因為該程序只有在必須執行上述的一些司法行為時才是司法程序。因此，許多稅務執执行程序在稅務執法機構中提起並結束，且在沒有任何稅務法院的干預下進行，這一點也不奇怪”。

²⁷ 然而，在某些法律體系中，稅務執执行程序所採用的是其他模式，可以是純粹的行政模式，亦可以是純粹的司法模式，又或者是混合模式。關於這一問題，更詳細的內容參見 Joaquim Freitas da Rocha：“關於稅務執执行程序中的司法行為”，載於《司法研究中心——持續進修集——稅務執行》，2019 年 3 月，第 35 頁及續後數頁。

序收回債項的公共實體必須與其他一般債權人一樣，透過一般執执行程序為之。

²⁸ 此舉必定會拖遲強制徵收公共收益的時間，因為在許多情況下，有需要預先提起宣告之訴以獲取執行憑證。

由此可見，在沒有專門規範稅務執行的法律的情況下，澳門特區將遭受損害，因為《民事訴訟法典》中所規定的一般執执行程序對於強制徵收拖欠澳門特區以及其他追求公共利益的法人的債務並不合適。

全國人大常委會及澳門特區立法會均明白到這一點，亦預見到“一刀切”廢止所謂“原適用於澳門的葡萄牙法規”可能導致立法空白，因此未雨綢繆，制定了一項過渡性規定。我們認為，在尊重法律準則的情況下，該項過渡性規定避免了一些“立法空白”。²⁹

接下來，我們來看看為何《稅務執行法典》繼續於澳門特區生效以及適用哪些規定。

五、《稅務執行法典》於澳門特區繼續適用以及其適用範圍

（一）對於《稅務執行法典》繼續於澳門特區適用這一點，不論是稅務當局還是法院均沒有疑問。

事實上，雖然有時候會提出對立的理據，甚至沒有提出相關理據（儘管可以肯定的是，我們還沒有看到任何就《稅務執行法典》繼續適用進行深入的理

²⁸ 中級法院於 2003 年 3 月 20 日在第 78/2000 號案件中作出的裁判中已就此問題作出規定：“關於將來的一個註解。上述結論在將來，即本年 12 月 20 日之後，也必然如此。因為，根據澳門特別行政區籌備委員會所宣告並為中華人民共和國中央政府所採納的原則，由葡萄牙延伸至澳門的法規將不被採用為澳門特別行政區的法律。由於《稅務執行法典》是由葡萄牙制定且於 1950 年延伸至澳門，可以肯定它將不能過渡到澳門特別行政區。就我們所知，現政府將不會制定稅收法典，雖然草案已存在數年，這意味着《稅務執行法典》自 12 月 20 日起將停止在澳門實施，此規範‘空白’的填充要求補充適用《民事訴訟法典》的規定，尤其是其執执行程序部份的規定。鑑於此，被執行人只能由司法批示傳喚”。然而，應該注意的是，正如我們將在下文中表明，此規範“空白”並不存在。

²⁹ 我們之所以說“一些”是因為立法空白實際上存在，隨着《稅務執行法典》被廢止，1999 年 12 月 20 日以後引用稅務執执行程序的法律將無法執行，理由是涉及一套不存在的制度。因此，在該等情況下，適用的是一般執执行程序。下文我們將介紹此類情況。

據說明)，但事實是其適用是獲接納的，至少因為考慮到上述稅務執行的功能，還沒有其他法律出台取而代之。

終審法院分別在第 9/2004 號案件及第 28/2012 號案件內所作出的裁判書³⁰中，接納了上述法典繼續適用，但卻沒有就此發表意見，這意味着法院認為該法典仍然適用於澳門特區，且無需就此作出解釋。

雖然中級法院曾經指出，“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”（第 94/2003 號案件及第 130/2003 號案件裁判書）；“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》）為基礎的程序不能過於嚴格，以致違背保障廣泛保護方法的原則，這些保護方法在其他法規中得到保障”（第 170/2003 號案件裁判書），但中級法院接納了《稅務執行法典》的適用。³¹

（二）下文我們來看即使第 1/1999 號法律第 4 條第四款有所規定，但《稅務執行法典》一直適用於澳門特區的原因。

1. 全國人民代表大會常務委員會根據《中華人民共和國澳門特別行政區基本法》第 145 條的規定，關於處理原適用於澳門的法規作出決定（1999 年 10 月 31 日第九屆全國人民代表大會常務委員會第 11 次會議通過），其第 7 點第二段內容如下：

“原適用於澳門的葡萄牙法律，包括葡萄牙主權機構專為澳門制定的法律，自 1999 年 12 月 20 日起，在澳門特別行政區停止生效。”

該決定隨後成為**第 1/1999 號法律第 4 條第四款**。

毫無疑問，《稅務執行法典》屬於上述決定及相關規定所指的法規之一，所以在此我們同意檢察院意見書所述：“經第 38:088 號法令通過並於 1951 年 1 月 6 日刊登於《澳門政府公報》上的《稅務執行法典》屬第 1/1999 號法律第

³⁰ 在該裁判書中，並沒有就《稅務執行法典》是否適用提出任何疑問，當中寫到：“而且，《稅務執行法典》或其他相關法規中也沒有任何條文規定，任何被執行人在之前沒有機會提出的、有關稅項或者徵稅程序的不法性問題都應該向非監管稅務執行程序的機構提起”。

³¹ 除上述裁判書外，參見在第 394/2003 號、第 171/2003 號、第 527/2006 號、第 672/2010 號、第 458/2016 號及第 576/2017 號案件裁判書。

4 條第四款所指的葡萄牙法規，即由葡萄牙共和國立法機關制定的法規，自 1999 年 12 月 20 日起，在澳門特區停止生效”。

然而，我們不同意該意見書中所述：“既然停止生效，不屬特區法律，其條文原則上不可適用”。

事實上，儘管提到了第 1/1999 號法律第 4 條第一款第 8 項，³² 該意見書並沒有從中得出必要的法律結果。

2. 值得注意的是第 1/1999 號法律第 4 條第四款（及全國人民代表大會常務委員會決定第 7 點第二段）涉及的是廢止原適用於澳門的葡萄牙法律，而第 4 條第一款第 8 項（及前述決定第 5 至 8 點）涉及的是“在條款中引用葡萄牙法律的規定.....在澳門特別行政區對其作出修改前，可作為過渡安排，繼續參照適用”。³³

也就是說，從法律角度來看，上述法律規定之間並不存在任何矛盾，因為過渡性適用的是準用規則，³⁴ 這是可以理解的，因為如果不是這個例外，不得適用《稅務執行法典》（或具相同條件的其他法例），因為被引用的制度已被廢止。

³² 該條文規定如下：“（八）在條款中引用葡萄牙法律的規定，如不損害中華人民共和國的主權和不抵觸《澳門特別行政區基本法》的規定，在澳門特別行政區對其作出修改前，可作為過渡安排，繼續參照適用。”（一樣的規定還有前述全國人民代表大會常務委員會決定第 7 點第二段）。

³³ 與檢察院意見書提出的不同，當中僅提及三個例子，但實際上存在數十個條款中引用《稅務執行法典》的規定，舉例來說，除了意見書中提及的例子以外還包括：

- （一）第 14/96/M 號法令第 37 條（澳門貨幣暨匯兌監理署）；
- （二）第 52/99/M 號法令第 17 條（行政上之違法行為之法律制度）；
- （三）第 15/77/M 號法令第 29 條第二款及第 46 條（營業稅章程）；
- （四）第 2/78/M 號法令第 49 條（職業稅章程）；
- （五）第 21/78/M 號法令第 59 條第三款（所得補充稅規章）；
- （六）第 19/78/M 號法令第 86 條第二款及第 111 條（市區房屋稅）；
- （七）第 16/96/M 號法令第 10 條（車輛使用牌照稅規章）；
- （八）第 19/96/M 號法令第 15 條（旅遊稅規章）；
- （九）2011 年 6 月 31 日第 6/2011 號法律第 7 條第二款（關於移轉不動產的特別印花稅）；
- （十）九月二十四日第 16/2001 號法律第 27 條第一款（娛樂場幸運博彩經營法律制度）；
- （十一）十二月十三日第 4/99/M 號法律第 78 條第二款（消費稅規章）；
- （十二）經三月三十日第 24/85/M 號法令通過的《儲金局章程》第 22 條第五款。

³⁴ 需要注意的是，立法者並沒有說另一條規定已廢止的內容仍然生效，仍然可以繼續適用的是條款中準用被廢止法例的規定，這在法律上是可行的和正確的，我們稍後會解釋。

這個問題不可避免地導致我們不得不研究準用規定和被準用規定的概念以及它們之間的關係。

3. 立法準用，或者是法定準用，於法律文本（甚至是法律以下的文本）中出現，可以通過兩種不同的方式形成：一是通過提及已在另一規定中定義或載明的概念，或是通過提及載於同一法律或其他法律的另一條款中的特別規定。在更廣泛的意義層面上，準用可以是涉及整份法律文本，甚至可以是整套法律制度。³⁵

1) 準用的基本特徵是：它始終是一種立法表現形式，並不會完整地作出自身的規範，而是將另一法律條文中規定的一部份收為己用，也就是說，準用性規定不是完整地訂定其目標或命令的所有元素，而是引用其他規定，採用並吸納其部份內容。³⁶

因此，透過準用，被準用規定的部份內容成為準用規定的組成部份，有時候亦包括被準用規定發生的（先行）假設，而有時候則包括其規範性後果。

因此，透過準用訂立一項新的規定，其內容（部份元素）需在另一個規定中尋求，這就是為甚麼準用會產生疑問和爭議，而這些疑問和爭議比較少發生在同一項規定中完整訂定其前因和後果的情況。

無論如何，準用規定和被準用規定之間的區別是很明顯的：

- (1) 準用規定始終與被準用規定不同，因為只吸納了被準用規定的一部份；也就是說，兩類規定之間是有區別的，因為有一部分未被吸納；
- (2) 準用規定具特定目的；

³⁵ “一般而言，立法者不是直接規範相關法律問題，而是命令適用其法律體系內載於同一法規或其他法規的其他規定（系統內準用），則屬準用性規定（或間接規定）”，Baptista Machado： *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*（《法律及正當論題導論》），Almedina，2002年10月，第105頁。根據同一學者的說法，準用是立法者經常用來避免重複規範的另一種立法手段。

³⁶ 根據 Kildare Gonçalves Carvalho 所說，“當立法文本（所謂的準用性規定）提及其他法律規定，使其內容被視為準用性規定中的一部份，則存在準用。準用針對的內容是準用性規定的組成部份，可以說是融入其中”。Kildare Gonçalves Carvalho： *Técnica Legislativa*（《立法技術》），Belo Horizonte: Del Rey，2007年，第四版，第119頁。

- (3) 準用規定是一項完整的規定，即使其中一部份來自其他規定；換言之，包含準用規定的法律條文並沒有描述其標的、人物或情形的全部，但其所體現的規定是完整的；
- (4) 基於上述原因，準用規定本身就存在，而不是如同與被準用規定之間存在一條永久且堅不可摧的臍帶一樣；
- (5) 亦基於上述原因，準用規定是獨立的。

那麼，準用的意思是將另一項規定的部份內容納入其中，而以這種方式編輯的（準用性）規定是一項獨立自主的規定，規定本身就存在，就像立法者已經以其他規定中的相同文字及相同元素就其關聯假設及規範內容完整地作出描述，只是就規範的標的作了一些修改。^{37 38 39}

2) 正如最高司法法院於 2015 年 2 月 24 日在第 365/13 號案件內作出的裁判中提到，學說習慣將準用性規定分為**靜態準用**（亦被稱為實質上的準用）以及**動態準用**（亦被稱為形式上的準用）。按照準用的含義，前者是援引一項具體的規定，正如它在設定原規定時就存在一樣；後者則是援引形式上的規範點，準用其當時的規定”（Menezes Cordeiro：“評 1998 年 7 月 12 日最高行政法院裁決”，載於《法律雜誌》，第 121 年，1989 I，1-3 月，第 193 頁）。⁴⁰

³⁷ Ricardo Mariz de Oliveira：“解釋稅法面臨的挑戰（準用問題）”，載於《稅法論壇雜誌》，Belo Horizonte，第 17 年度，第 101 期，第 9 至 25 頁。2019 年 9/10 月，載於互聯網。我們緊隨其意見。

³⁸ 正如 Baptista Machado（前述著作，第 105 頁）所說，準用是另一種立法技術手段，是立法者經常用來避免重複規範的手段。準用可以是針對原規定（被引用的規定）的內容，可以是很廣泛的準用，旨在給予被準用制度一個補充正考慮建立的制度的功能，亦可以是一項具概括性補充功能的準用，規定某特定制度延伸適用於其他制度（同上，第 105/106 頁）。

³⁹ 因為由被引用的規定所規範的情況不一，但屬類推情況，因此可以說是“準用類推”，因為準用性規定幾乎總是使用以下寫法：“經作出必要配合後”或“經作出適當配合後”，Baptista Machado：前述著作，第 105 頁。（例如：澳門《行政程序法典》第 176 條規定，“本法典未有明文規定者，行政法之一般原則適用於行政合同，而規範公共開支之法律規定，以及規範訂立公法上之合同之特定方式之規定，經作出必要配合後，亦適用於行政合同”。）

⁴⁰ 最高行政法院於 2013 年 9 月 12 日在第 0244/13 號案件中作出的裁判中，考慮到“原則上，準用是動態的，正因如此，它們對於被準用的法律可能出現的修改持開放態度，而具體引用訂立準用規定當日被準用規定的行文則屬例外情況”，認為《檢察院司法官通則》第 148 條第一款援引《退休章程》第 37 條屬靜態準用，因此，不受被準用規定可能出現的修訂影響。意見一致的有 2010 年 6 月 17 日第 8/10 號案件裁判以及 2010 年 9 月 21 日第 323/10 號案件裁判。

換言之，靜態準用將訂定準用的規定與被準用規定之具體內容聯繫起來；而動態準用中，求助的是法律體系中已經由被準用規定佔據的空間，以致被準用規定嗣後的變更均由準用規定吸納。

為確定一項準用性規定的具體性質，應由解釋有關規定開始，且應根據具體情況逐一進行。關於這一問題，學說中提出了一些標準，可以幫助解釋者找出答案。

Menezes Cordeiro 用以下術語概括了學說中的一些標準：

“根據 Castro Mendes 的說法，‘法律準用一般來說是形式上的（即動態的），法律行為中的準用一般來說是則是實質的（即靜態的）。事實上，當事人在確定準用時選擇了他們了解的法律：此選擇是實質上的，即靜態的。相反，當立法者準用現存最佳的解決方案，則此選擇是形式上的，即動態的，接受隨着時間的推移而不斷出現的法律規定。’

Dias Marques 則寫到：‘[.....]概括性準用表現為引用某一指定的法律關係制度，此類準用幾乎總是動態的。當法律援引某一法律關係制度時，一般來說，並不是針對其原始規範，而是針對實施準用時存在的法律制度’。

同一學者補充道：‘當準用是特定的，即指向一項具體規定，明確指出所援引的是哪條哪款時，則可能產生更多疑問。無論如何，大多數情況下，應該認為法律準用是動態的’。

然而，正如 Menezes Cordeiro 所說，“不應在準用條款的解釋方面建立一成不變的規則；只能在每個案件中確定其含意，尤其是所作之準用的性質，即是靜態準用還是動態準用”。⁴¹

關於準用問題，值得注意的是準用可以是“單一”或“雙重”準用，後者用 Baptista Machado 的話來說（前述著作第 106 頁）為“二次準用”。“雙

⁴¹ 關於這一問題，參見最高司法法院 2017 年 10 月 26 日第 35457/15.6T8LSB.L1.S1 號案件裁判及 2016 年 12 月 5 日第 1607/14.4TTLSB.L1.S1 號案件裁判，以及葡萄牙總檢察長公署諮詢委員會 2009 年 10 月 8 日第 33/2009 號意見書及 2002 年 6 月 27 日第 4/2002 號意見書（2002 年 9 月 26 日第 223 期《共和國公報》第二組）等。

重”準用的例子包括《商法典》第 427 條規定準用第 283 條第三款，而後者則準用第 1194 條。⁴²

3) 到了這一步，現在是時候更好地確定準用規定和被準用規定之間的關係，以便了解在前者被廢止或後者內容被修訂或廢止的情況下會有甚麼後果。

正如上文所述，廢止準用規範並不會對被準用規範造成任何影響。被準用規範繼續生效，因為被準用規範是獨立於準用規範。

在對被準用規定作出修訂的情況下：

（一）如果是靜態準用，那麼一切就會好像被準用規定沒有被修改一樣；

（二）如果是動態準用，則會適用修改後的被準用規定。

在被準用規定被廢止的情況下：

（一）如果是靜態準用，那麼一切就會好像被準用規定沒有被廢止一樣；

（二）如果是動態準用，那麼準用將不再產生效力。（一般來說，當法律援引特定法律關係範疇的制度時，並不是針對其最初的規範，而是針對實際需要準用時的制度，這意味着，如果被準用的規定不存在，則準用規定亦不會產生任何效力。）^{43 44}

⁴² 在葡萄牙，我們可以在《稅務訴訟及程序法典》中發現雙重準用例子，按照第 279 條第二款的規定，準用《行政法院訴訟法典》第 140 條的規定，而這一條款則援引《民事訴訟法典》內關於上訴的規定。

⁴³ 舉一個例子：假設《司法官通則》包含一條關於公幹津貼的準用性規定，援引適用於政府官員的有效制度，當按照法律規定，政府官員不得再收取上述津貼時，則司法官亦不得再收取有關津貼。

⁴⁴ “靜態解釋是指透過準用，準用規定已經將被準用規定吸納，吸納的內容應該是公佈準用當日被準用規定的內容，不應將被準用規定後續的修改適用於準用規定。

相反，動態解釋則是指準用規定受被準用規定的所有修訂影響，也就是說，準用規定將自動與被準用規定一起被修改，且無須經任何與準用規定相關的立法措施作出。” Ricardo Mariz de Oliveira：“解釋稅法面臨的挑戰（準用問題）”，載於 *Revista Fórum de Direito Tributário*（《稅法論壇雜誌》），Belo Horizonte，第 17 年度，第 101 期，第 9 至 25 頁。2019 年 9/10 月。

4) 現在是時候從上述內容中得出結論，並將之應用到第 1/1999 號法律第 4 條第一款第 8 項及第四款。

顯而易見且無可爭辯的是，根據上述第四款的規定，必須將《稅務執行法典》（被準用規定）視為已被廢止，除上述條款所指的援引情況外，法典本身不得直接適用。⁴⁵

但在法律包括準用《稅務執行法典》規範的情況則不同，因為第 4 條第一款第 8 項在訂立以下規定時保留了準用規定的效力：

“在條款中引用葡萄牙法律的規定，如不損害中華人民共和國的主權和不抵觸《澳門特別行政區基本法》的規定，在澳門特別行政區對其作出修改前，可作為過渡安排，**繼續參照適用**”。

很明顯，該規定對此類適用提出了兩個消極要求：

（一）其適用不可損害中華人民共和國的主權及

（二）其適用不可抵觸《澳門特別行政區基本法》的規定。

具體情況下，隨着法律本地化新規範的變化（我們指的是財政局新組織法、新司法組織法及《民事訴訟法典》等），我們認為《稅務執行法典》的適用旨在填補法律漏洞，且不抵觸上述原則。因此，儘管條款當中是用“可以”這個詞，但對我們來說使用“應該”一詞似乎更合適，否則我們必須借助《民事訴訟法典》來填補法律漏洞，從而對強制徵收公共收入造成嚴重損害。

還應注意的是，此類適用僅屬暫時性質，並且可能會在有權限立法機關就相關問題進行修訂或頒發新法規時終止。

為說明因準用而適用《稅務執行法典》這一主張，我們將以前述巴西學者的建言作結尾：⁴⁶

⁴⁵ 這對收回某些特定債務時有重大影響，我們稍後將來看看這些影響。事實上，僅適用《稅務執行法典》當中訂立的規定是一回事，透過準用適用《稅務執行法典》則是另一回事。

⁴⁶ Ricardo Mariz de Oliveira：“解釋稅法面臨的挑戰（準用問題）”，載於 *Revista Fórum de Direito Tributário*（《稅法論壇雜誌》），Belo Horizonte，第 17 年度，第 101 期，第 9 至 25 頁。2019 年 9/10 月，載於互聯網。

“廢止（被準用規定）是在訂定準用時無法預見的，讓訂定準用性規定的立法者措手不及，並使該準用性規定真正成為孤兒。

但正如孤兒不會因為他們的父母去世而死亡一樣，準用規定無依無靠並不一定會引致其滅亡。

相反，準用是吸納另一規定的一部份內容，而不是令準用規定受被準用規定約束，就好像兩者是一體的（甚至之前已經提及，兩者之間並不存在一條永久的臍帶）。

正如我們看到的一樣，準用的效果是將另一項規定的部份內容納入其中，而以這種方式編輯的（準用性）規定是一項獨立且完整的規定，規定本身就存在。

無論如何，準用規定所擁有的自主性，以及其相對於被準用規定的獨立存在，必然會得出這樣的結論：被準用規定被廢止並不影響準用性規定的繼續生效，因為即使準用規定有一部份內容與被準用規定相同，但兩者之間是有差異的，準用規定是獨立存在的。”

因此，被準用規定被廢止並不會自動影響準用規定，準用規定根據明確法律規定繼續生效。若要《稅務執行法典》不得繼續適用，則立法者需要在廢止被準用規定時，亦廢止準用規定。

六、《稅務執行法典》繼續適用於澳門特區——適用範圍

基於 1999 月 12 月 20 日前已經有在條款中引用《稅務執行法典》的規定，該法典可以（正如我們所說，是“應該”，因為並不存在其他取以代之的法律，可選擇的解決方案只有《民事訴訟法典》所規範的一般執执行程序）繼續適用於澳門特區⁴⁷（而且稅務當局及法院已經有適用的情況），我們接下來看看其適用範圍。

⁴⁷ 由於我們參考了中級法院的具體案例，我們所作出的分析指向的只是該情況。因此，有必要將該等情況區分開來，例如，僅在《稅務執行法典》規定了（作為適用要件的）狀況，在其他規範中並沒有相關規定的情況便與上述情況不同。在這些情況下，一旦《稅務執行法典》被廢止，稅務執行就不再有法律支撐。同樣地，1999 月 12 月 20 日後公佈的法規，若規定針對債務徵收準用稅務執行，這種情況亦沒有法律支撐，因為很顯然地不能準用已被廢止的法規，例如，第 6/2011 號法律第 7 條及第 16/2001 號法律第 27 條第六款便是這種情況。事實上，一旦《稅務執行法典》被廢止，在沒有其他同等法規或制度的情況下，該等準用規定是沒有作用的，因此相關債務必須透過《民事訴訟法

重申一次，我們接受在沒有其他法規就同一問題作出規範的情況下，《稅務執行法典》可以繼續適用於澳門特區（根據第 1/1999 號法律第 4 條第一款第 8 項明確規定）。這是因為，正如上文所述，就像每一項準用規定在其條款中包含了《稅務執行法典》（或準用規定所準用的部份內容）並繼續生效一樣。這意味着《稅務執行法典》整體應在必要的範圍內適用於相關債務的徵收。

然而，有需要強調，該法典許多規定並不適用於澳門，而是適用於其他“殖民地”，例如第 2 條至第 6 條，以及第 34 條第一款。

另外，需要注意的是，由於部門架構重組或抵觸其他法規，《稅務執行法典》當中有不少規定在澳葡政府時期已經被默示廢止（例如：第 100 條對受寄人未能提交財產而被拘禁作出規定，但現時澳門《民事訴訟法典》第 740 條第二款規定，“如受寄人不在五日內提交有關財產，亦不解釋不提交之理由，則立即對受寄人足以擔保寄存之財產之價值及擔保額外增加之訴訟費用及開支之數額之財產進行假扣押，且不妨礙對其提起刑事程序；同時，在同一程序中對受寄人進行執执行程序，以支付該價值及額外增加之費用及開支”）。

典》所規範的一般執执行程序進行徵收。按照我們的理解，只有在認為《基本法》第 8 條及第 18 條並沒有將所謂“原適用於澳門的葡萄牙法律”定為例外情況，且第 1/1999 號法律因違反上述規定而不適用的情況下，我們才可得出其他解決方案，這是因為，根據《基本法》以及《中葡聯合聲明》的規定，令原適用於澳門的法律終止生效的兩個（消極）要件為：

- （一）相關法例抵觸《澳門特別行政區基本法》的規定；
- （二）相關法例為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（在此情況下，該法例將透過默認或明示方式被廢止）。當然，還有第三個要件：相關法例損害中華人民共和國的主權。就《稅務執行法典》而言，似乎所有這些要件均不成立，因此沒有理由認為它已被廢止。關於所謂“原適用於澳門的葡萄牙法律”一次性整體廢止這一問題（似乎在《基本法》以及《中葡聯合聲明》中均沒有其支撐理據，亦不在《基本法》第 145 條規定的全國人大常委會權限中），參見 António Katchi： *As Fontes do Direito em Macau*（《澳門法律淵源》），澳門大學法學院，2006 年，第 206/232 頁。

此外，因應新司法組織法生效，涉及稅務法庭的規定均被默示廢止，執行程序的行政階段由稅務執行處負責，而涉及司法性質的問題，例如反對執行、對執行提出異議或提出上訴，則交由第一審行政法院處理。^{48 49}

因此，首先有需要核實準用規定的標的，然後在《稅務執行法典》中尋找適用的規定，以確保強制徵收有關債務的實施。

在本文研究的具體案例中，以補充責任名義，債務執行被轉換至原被執行公司的行政管理機關成員。

因此，我們接下來將審視意見書的理據說明部份（或者，更清楚來說，是裁判書的理據說明部份，因為裁判書接納了意見書的內容，並將之轉為自己的意見），以便確定實際上將《商法典》第 249 條第一款所規定的責任制度適用於本文中的具體案例的理據是否有任何法律支撐。

（一）如果粗略地看上述意見書，我們得出的感想是，不能理解待決問題的觸及範圍，因為著重的是如《行政程序法典》第 142 條第一款及《行政訴訟法典》第 176 條第一款的規定，但這些內容與本案無關。意見書的內容對於本案並沒有影響，因為涉及的是“嚴格意義上的”行政行為所產生的債務之強制徵收，而本案並非如此。

每項準用性規定都涉及特定的問題，因此無法概括地得出《稅務訴訟法典》中的某一項規定是否適用的結論。因此，即使可以接納意見書中的論點，但意見書必須談論到本案的具體情況，即向公司科處罰金以及行政管理機關成員的責任，這是意見書沒有做到的，甚至沒有提及裁判書的處罰規定參照內容。

在我們具體討論此問題前，我們首先詳細分析該意見書內容。

（二）在提及《回歸法》第 4 條第一款第 8 項可構成原適用於澳門的葡萄牙法規不延續原則的例外情況後，補充指出，認為有在條款中準用《稅務執行

⁴⁸ “三、在稅務上的司法爭訟方面，在不影響中級法院的管轄權的情況下，行政法院有管轄權審理：

（六）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的案件；

（七）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、出售的撤銷及訴訟法律規定的所有訴訟程序中的附隨事項”——第 9/1999 號法律《司法組織綱要法》第 30 條第三款。

⁴⁹ 不久的將來，我們將出版一本關於《稅務執行法典》的著作，當中包括由我們更新的文本並附上註解、稅務執行方面的學說與司法見解，以及比較法文章。

法典》的法律規定屬於該等例外情況：《行政程序法典》第 142 條第一款、《行政訴訟法典》第 176 條第一款以及 7 月 5 日第 30/99/M 號法令第 29 條。

意見書中亦提到：“根據《回歸法》第 4 條第一款第 8 項的規定，我們承認這些引用《稅務執行法典》的規範繼續生效，亦因此《稅務執行法典》仍然適用。

儘管如此，該等適用必須按其適當條件解讀，考慮到涉及的是《回歸法》明確規定排除在澳門特區生效的法規，有關法規僅可在澳門特區法規確切引用的情況下適用，不得超越其引用情況。

即使是認為《行政程序法典》第 142 條第一款及《行政訴訟法典》第 176 條第一款間接引用了《稅務執行法典》，可以肯定的是這些條款並未引用整部《稅務執行法典》。⁵⁰

意見書結論中指出：“.....《行政程序法典》及《行政訴訟法典》有關條款僅引用‘稅務執行政序’的規定，因此，根據《回歸法》第 4 條第一款第 8 項的規定而過渡性適用的情況僅限於此，也就是說，僅限於援引‘稅務執行政序’的部份，即規範該程序及其程序步驟的規定，僅此而已”。

因此，由於《稅務執行法典》第 297 條“不是與稅務執行政序相關的規定，不納入《回歸法》第 4 條第一款第 8 項針對原適用於澳門的葡萄牙法規不延續原則所訂立的例外情況內”。

適用本案的應該是《商法典》第 249 條第一款的規定，因為“隨着第 1/1999 號法律生效，行政管理機關成員對公司債權人（包括澳門特區）之責任僅由《商法典》第 249 條第一款所規範，理由是該條款是針對相關問題唯一生效的條款，而根據該條款，‘如不遵守主要或專門保障債權人權利之法律或章程之規定，而引致公司財產不足清償有關債項時，行政管理機關成員須對公司之債權人負責’。”

⁵⁰ 在相關裁判書最後部份，助審法官及中級法院院長賴健雄在表決中落敗，認為《稅務執行法典》整體適用，這是正確的。然而，正如上文所述，隨後我們亦將更詳細說明，不正確的是其適用是源於《行政訴訟法典》第 176 條規定的準用，因為此規定並不適用於本案。

“然而，稅務當局並非以上述條款作為轉換批示的理據，而是引用一項已廢止的法律條款，即《稅務執行法典》第 297 條，很明顯，有關批示是違法的，在法律上是不可行的，亦導致稅務執执行程序所針對的對象存在不正當性，正如原審法官的裁決，他們並非債務人亦未被證實須負責請求執行的債務”。

意見書中並未指出引用上述規定的原因。然而很明顯，**其理據僅僅以該規定作為基礎**，這就是為甚麼得出的結論是由於準用沒有涵蓋《稅務執行法典》第 297 條而不適用。⁵¹

從一開始就足以得出結論，意見書並未就本案作適當理據說明，正如上文所述，該等規定對本案而言無關緊要，因為解決方案在澳門特區其他現行規定中，並有關規定的適用並不構成疑問。

然而，在談論該等規定前，值得一提的是該意見書所犯的法律誤解。

第一個誤解源於意見書處理的規定與本案無關。因此，關於該規定問題的所有內容都與本案無關。

正如上文註腳部份所述，澳門特區法律制度中包含數十條引用《稅務執行法典》的準用性規定，其適用應視具體情況而定。

例如，若準用涉及的是個人債務的執行，則《稅務執行法典》第 296 條及第 297 條所規定的連帶或補充責任不適用。如果債務標的財產⁵² 存在優先性、抵押或其他物權擔保，而動產不存在此等情況，則查封由動產開始進行（參見《稅務執行法典》第 79 條，準用《民事訴訟法典》，及第 81 條）。

因此，認為準用不可是“整體性”是沒有意義的。適用的規定為準用性規定考慮到執行的目的而同意引用的規定，其目的是顧及其特殊性質，可迅速有效地收回請求執行的債務。

⁵¹ “即使是認為《行政程序法典》第 142 條第一款及《行政訴訟法典》第 176 條第一款間接引用了《稅務執行法典》，可以肯定的是這些條款並未引用**整部**《稅務執行法典》；有關條款**僅引用了**‘稅務執执行程序’的規定”。

⁵² 可參見範例：《市區房屋業鈔章程》第 127 條（債權的優先性及法定的抵押）內容如下：“一、按照民法的規定，政府對於受業鈔管制的財產具有債權的優先性，使應繳稅款連同有關利息、罰款及案卷費的繳納，得以確保”。

第二個誤解與以下說法有關：當準用規定提到“稅務程序”，想表達的僅僅是“*規範該程序及其程序步驟的規定，僅此而已*”。

恕我直言，這樣的理解違背了“稅務執行”的概念，若涉及補充或稅收責任問題時，更會阻礙公共收入的徵收。^{53 54}

因此，針對使“強制徵收”、“稅務執行情序”、“規範稅務執行之規定”甚至“催徵債務”⁵⁵等表達方式的準用規定，必須理解為引用一系列規範稅務執行的規定，無論這些規定是實體規定還是程序規定，因為所有這些規定的目的都是收回拖欠公共實體的債務。

只需看看經 3 月 30 日第 24/85/M 號法令通過的《儲金局規章》第 37 條第四款及第五款的規定，便可得出上述結論。

有關規定如下：

“四、因儲金局發放貸款而拖欠該局之債務，為一切之效力，一概視為拖欠公鈔房之債務，並根據《稅務執行法典》第 1 條之規定，由稅務法庭強制徵收。

五、為上款所規定之效力，儲金局發出載明所須徵收金額之證明。”

也就是說，如果沒有自願繳納拖欠儲金局的債務，有關債務將根據《稅務執行法典》的規定由（現時）稅務執行處強制徵收。在法律允許通過稅務執行徵收的所有情況下也是如此。

⁵³ 我們認為，意見書製作人受到了法律中時常使用的“程序”術語影響，但此術語涵蓋的範圍是很廣泛的，涉及的是規範稅務執行的所有規定。所以，經 3 月 11 日第 14/96/M 號法令通過的《澳門貨幣暨匯兌監理署通則》第 37 條第一款使用“規範稅務執行之規定”這種表達方式，而不是單單提及稅務執行情序。顯然，由於稅務執行的目標始終相同——迅速地強制徵收公共收入——在這些情況下無論立法者使用的是哪一種表達方式或術語，其表達的意思始終是規範稅務執行的一系列規定。

⁵⁴ 關於稅務執行的存在以及與一般執行之間的差異，參見上文及註腳內容。

⁵⁵ 澳門特區現行多項稅款章程中所使用的詞語。

關於同一問題，我們補充一點，**稅務執行的施行細則**，不論其法規名稱如何，都包括實體規定和程序規定。然而，《稅務執行法典》在這些規定之中，亦包含了諸如第 295 條至第 304 條，以及第 251 條至第 254 條關於時效的規定。⁵⁶

這是葡萄牙一直使用的法律技術，從以下法規中便可看出：⁵⁷

- 1963 年 4 月 27 日第 45005 號法令通過的《稅捐及稅項程序法典》（第 16 條、第 17 條、第 21 條、第 26 條、第 27 條、第 148 條、第 149 條及第 151 條）；
- 經 4 月 23 日第 154/91 號法令通過的《稅務訴訟法典》（第 11 條至第 14-A 條）；
- 經 **10 月 26 日第 433/99 號法令**通過的《稅務訴訟及程序法典》（第 155 條、第 157 條、第 158 條及第 161 條）。

同樣的情況也發生在其他與澳門特區有些相似的法律體系中，包括：

- 法國：例如，《租稅程序法典》（*Livre des Procédures Fiscales*）第 267 條；
- 西班牙：參見經 12 月 17 日第 58/2003 號法律通過的《總體稅收法律》（*General Tributaria*）第 174 條至第 176 條；
- 巴西：參見**第 6.830/1980 號法律**第 4 條第一款關於國家財政機關債權的司法徵收規定；⁵⁸
- 安哥拉：參見 10 月 22 日第 20/2014 號法律《**稅務執行法典**》第 57 條、第 58 條及第 64 條）；

⁵⁶ 值得注意的是，澳門特區中級法院於 2018 年 1 月 8 日第 576/2017 號案件裁判中，有以下決定：“澳門《民法典》第 302 條規定，時效之一般期間為十五年，但《稅務執行法典》第 251 條規定，拖欠國家財政機關稅捐或稅款債務的時效期間為二十年，但短期特別時效除外。在因拖欠職業稅而導致的稅務執行問題上，應適用《稅務執行法典》的規定，因為該法典屬特殊法規，而且二十年的時效期間原則上與上述原則並沒有衝突”。

⁵⁷ 雖然正如意見書中所強調，現時規範相關問題的是《稅務一般法》第 24 條的規定，而該法規屬實體法性質，但事實上，《稅務訴訟及程序法典》作為規範稅務執行問題的法規，其中亦包含關於稅務執行而言很重要的實體性規範（例如：第 155 條、第 157 條、第 158 條及第 161 條）。

⁵⁸ 在巴西，雖然稅務執行遵循純粹的司法模式（其本身有不同於一般執行的規定），而在其他兩個國家遵循純粹的行政模式，在兩種制度中，針對相關問題的細則性規範中都存在實體性規定與程序性規定。

- 佛得角：參見第 49/VIII/2013 號法律《稅收執行法典》第 11 條至第 16 條；
- 聖多美和普林西比：參見 5 月 21 日第 7/2007 號法律《稅務訴訟及程序法典》第 96 條、第 97 條及第 98 條。

因此，我們的結論是，即使《稅務執行法典》第 297 條可被視為實體性規定，但並不因此剝奪其執行性質，正如《稅務執行法典》所規範一樣，其目的是稅項的強制徵收。

第三個誤解與引用《商法典》第 249 條第一款有關，意見書的結論是：“稅務當局並非以上述條款作為轉換批示的理據，而是引用一項已廢止的法律條款，即《稅務執行法典》第 297 條，很明顯，有關批示是違法的，在法律上是不可行的，亦導致稅務執行所針對的對象存在不正當性，正如原審法官的裁決，他們並非債務人亦未被證實須負責支付執行程序所針對的債務”。

我們承認，我們不太能理解得出上述內容的推論理據。

事實上，要麼因為第 297 條已被廢止而認為轉換是違法，此乃基於法律適用上的瑕疵必須認定轉換是違法的，要麼認為程序形式存在錯誤——按照意見書的論點，所負的責任是《商法典》第 249 條第一款所規定的，所以必須遵循一般執行規定——因此，撤銷有關轉換批示，發回稅務執行處進行倘有的一般執行。⁵⁹

恕我直言，不能理解的是，將與上訴實體所引用的規定之前提條件完全不同的另一條規定適用於本案，並在不給予上訴實體引用前者的可能性之情況下，以後者為基礎作出決定。事實上，應該就下述論點提供理據說明：“……他們並非債務人亦未被證實須負責支付請求執行的債務”，因為，正如我們所看到的，存在證明要素證實此責任。然而，無論如何，即使適用《商法典》第 249 條第一款的規定，證明該責任的舉證責任歸上訴實體所有，而前提條件為執行是根據該規定進行的，以便當事人意識到他們的舉證責任。⁶⁰

⁵⁹ 因此，經作出適當配合後，適用《行政訴訟法典》第 12 條第一款的規定：“一、在選擇能適當滿足所提出之請求之訴訟手段或程序上有錯誤時，如有關法院本身有管轄權審理該請求，則在初端駁回批示確定後，須依職權命令取消已進行之分發，並重新按程序本身之類別進行分發”。

⁶⁰ 還應該注意的是，如果按照意見書的論點，則根據《稅務執行法典》規定所提出的反對亦不應被接納，因為應該適用《民事訴訟法典》中相應的規定，在這種情況下，行政法院無權審理反對請求。

還有兩點需要簡要補充說明一下：第一點與執行之轉換有關；第二點與其終止有關。

第一、正如《稅務執行法典》第 57 條第五款所述，當“無法向原債務人徵收債務，且存在一人或多人應對其支付承擔責任”時，⁶¹ 執行轉換體現於（被執行人）主體變更。

“正如 Lima Guerreiro（《稅務一般法釋要》，Editora Rei dos Livros，第 116 頁）所強調，稅收責任僅產生於稅項法律關係出現偏差的階段中，當原債務人在抵押拍賣全部財產後或沒有足夠財產而無法支付時，將純粹負補充責任的一方視為真正的稅收義務主體始終取決於透過傳喚手段作出的執行之轉換。因此，在轉換前，法人或其他稅務上與之等同的實體的稅收債務義務主體並不是其行政管理機關成員、經理、領導、註冊專業會計員或註冊審計師。

為了可以裁定執行轉換至補充責任人，有需要證明主債務人以及連帶責任人沒有可查封財產或可查封財產不足（第二款）。這意味着稅收機關必須採取措施，以確定是否存在該類財產。如果不這樣做，由於欠缺法律規定的要件之一，轉換將被判定為失敗。然而，轉換所針對之人如果可以證明在轉換之日，主責任人或連帶責任人具足夠財產支付相關債務，則可以透過主張其違法性來為自己辯護。”^{62 63}

正如上訴實體在其陳述中強調，作出轉換批示的實體僅須考慮：

- （一）執行所針對的債務因原債務人沒有可查封的財產而無法向其徵收；
- （二）連帶或補充責任人在作出引致請求執行的債務之行為期間於公司擔任管理職務。

之後，由該實體負責履行《稅務執行法典》第 57 條第五款的規定。

⁶¹ 如果該等責任人亦不具可查封資產時，根據《稅務執行法典》第 205 條的規定，執行將被判定為有缺陷。

⁶² 按照最高行政法院（第二分庭）於 1999 年 3 月 24 日在第 021.299 號案件中作出的裁決，為此效力所指的債務僅僅是請求執行的債務以及額外增加的費用，而同一被執行人已確定的其他債務之金額則無關緊要。

⁶³ João António Torráo：《Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada》（《稅務一般法註釋與評論》），電子版，第三版，2019 年 2 月，第 511 頁及續後數頁，其中包含大量學說及司法見解參考內容。

隨後，被轉換人士可以根據《稅務執行法典》第 164 條及續後數條的規定，透過對執行提出反對來保障自己，又或者根據第 176 條及續後數條的規定提出異議，而不是直接清償債務。當然，在任何情況下，根據澳門《民法典》第 335 條關於舉證責任的一般原則規定，舉證責任由其承擔。

綜合以上所述，稅務執行處的主張是十分有道理的：“我們認為，上訴所針對的判決中指出由稅務當局證明行政管理機關成員存在過錯，這一點並不是執行之轉換的條件”，不應由稅務當局“證實行政管理機關成員不遵守保障債權人權利之規定，在公司財產不足清償有關債項問題上存在過錯”。證明上述過錯（舉證責任）是針對一般債權人的要求，並不是按照《稅務執行法典》第 297 條徵收債務的情況。

很明顯，從上訴所針對的判決以及作為該判決理據的檢察院意見書之角度來看，如果本案適用澳門《商法典》第 249 條第一款的規定，則舉證責任歸公司債權人所有。然而，為此，執行有需要按照上述規定進行。如果執行情序是按照《稅務執行法典》第 297 條進行——正如我們下文將更詳細研究，則舉證責任歸被轉換人所有，無法理解為何現在要求稅務當局作出證明，而此等證明在遵循的程序步驟中稅務當局是沒有義務作出的。因此，如上文所述，執行應該繼續進行，且如同下文所述，執行僅在法律明確規定的情況下終止，但在本案中並不存在任何此類終止執行的理由。

第二、在該裁判書開首部份已經提到，“行政法院裁定反對稅務執行之理據成立，稅務執行終止”。

從上訴實體的陳述中可以看出，得出上述決定是因為稅務當局未能證明兩名被執行人在管理公司時存在過錯而引致公司財產不足清償有關債項，而法院認為，這一事實確定被轉換人的不正當性。

根據《稅務執行法典》，如執行期間出現自行清償債務（第 191 條）、在執行期間收到徵收通知後清償債務並支付相關費用（第 211 條）或在可透過執行要求清償的債務被撤銷（第 220 條），又或在相關債務時效完成（第 251 條）的情況下，終止執行。

因此，如果沒有清償請求執行的債務，或沒有出現上述消滅性事實，執行不得終止。如果（原始、連帶或補充）債務人財產不足而無法清償相關債務，

此債務將被判定為有缺陷（《稅務執行法典》第 205 條）。根據法典第 206 條的規定，“在判定為有缺陷的情況下，請求執行人的權利始終得到保障，因為在時效期間內，債務人或責任人取得的任何財產均可使債務執行繼續進行”。⁶⁴

因此，我們得出結論，即使適用《商法典》第 249 條第一款的規定——這根本不適用於本案——判決也不得以稅務當局未能證明兩名被執行人在管理公司時存在過錯而引致公司財產不足清償有關債項這一事實為理據，因為执行程序不是根據該規定進行，而《稅務執行法典》並沒有將此舉證責任強加於稅務當局上。因此，至少可以確定債務執行可以根據所引用的《商法典》第 249 條第一款的規定繼續進行。

另一方面，即使接受被轉換人的不正當性，絕不可能因此終止執行，因為執行在以後出現可查封資產的情況下可以繼續進行，或在沒有的情況下被判定為有缺陷。

七、轉換的合法性以及《稅務執行法典》第 295 條在本案的適用性

我們一直提到，與意見書（和上訴所針對的法院）的理解相反，根據第 1/1999 號法律的準用性規定，《稅務執行法典》第 297 條適用於本案（見上文內容及全國人大常委會決定）。而且，我們在上文中亦提到，意見書中引述的規定與本案問題是絕對沒有關係的，因此不能理解為甚麼在理據說明部份引述相關規定，以致無法引導出一個正確的決定。

接下來我們將一探究竟。

（一）透過對被視為確鑿的事實第 1 點以及上訴實體陳述書第 5 點進行分析，勞工事務局於 2017 年 11 月 29 日向原被執行人科處的罰金，金額為 1,410,000.00 澳門元，是基於違反了第 32/94/M 號法律第 22 條第一款 b) 項的規定，根據此規定：

⁶⁴ 與此相關的還有《稅務執行法典》第 207 條的規定，在判定為有缺陷後，若出現可查封的財產，則執行繼續進行。

“一、對下列情況，科以下列罰款：

b)違反第15條之規定者，按已招聘或安排之人數，每名科澳門幣10,000.00元至40,000.00元之罰款”。⁶⁵

我們正處理的是行政性質的處罰權，其一般制度於10月4日第52/99/M號法令受到規範。

該法規中，我們重點介紹以下條款：

第一條

(範圍)

本法規制定行政上之違法行為之一般制度及程序。

第二條

(行政上之違法行為之概念)

一、行政上之違法行為係指單純違反或不遵守法律或規章之預防性規定之不法事實，而該事實不具輕微違反性質，且規定之處罰屬金錢上之行政處罰，稱為罰款。

二、稱為行政上之違法行為之不法事實，如可處以徒刑，則視為犯罪；如可處以可轉換為監禁之罰款，則視為輕微違反。

第三條

(適用制度)

一、適用於行政上之違法行為之實體及程序制度，由規定及處罰該等行為之法律或規章訂定。

二、上款所指之制度應符合本法規之規定。

三、如第一款所指法律或規章未有規定，則依次補充適用本法規之規定、經必要配合之《行政程序法典》之有關規定、刑法及刑事訴訟法之一般原則。

第二十條

(法例之配合及廢止)

一、第三條第一款所指由法律或規章訂定之制度，應於六十日內符合本法規之規定，但不影響第三款規定之適用。

二、上款所指期限屆滿後，與本法規之規定不相符合之規定視為被廢止。

三、本法規開始生效之日，第一款所指制度內之規定如違反第十一條、第十二條、第十三條、第十六條及第十七條之規定，即予廢止。

⁶⁵ 該條款規定：“‘介紹所’僅可為持有臨時逗留證或持有容許在本地區居住之證件之勞工工作登錄或安排工作”。

在此，我們可以很容易地得出結論，在核實存在可歸責於有關公司（原被執行人）的違法行為後，由勞工就業司（現勞工事務局）負責實施制裁，並按照第 32/94/M 號法律第 22 條第一款 b 項的規定科處罰金（上述第 3 條第一款），這意味着一切均按照上述規定進行。

（二）已證實未自願支付有關罰金，並就此針對違法公司提起了稅務執行。

針對未自願繳納因行政違法行為而科處的罰金而提出的稅務執行，其合法性顯然源於 10 月 4 日第 52/99/M 號法令第 17 條的規定，規定如下：

“如不自願繳納罰款，則按稅務執执行程序之規定，由有權限之實體以處罰決定之證明作為執行名義，進行強制徵收”。⁶⁶

在此提及的稅務執执行程序不能是其他程序，因為只存在經第 38088 法令通過的《稅務執行法典》所規範的程序。即使該法典被第 1/1999 號法律第 4 條第四款廢止，事實上根據同一法律第 4 條第一款第 8 項的規定，基於上文所述理由，繼續在澳門特區適用（尚未被其他後續的法規明示或默示取代或廢止的部份）。

因此，適用《稅務執行法典》第 297 條，經證明原債務公司不具有可查封的財產以清償請求執行的債務，根據同一法典第 57 條第五款的規定，債務應轉換為針對補充責任人。

總而言之，稅務當局（本案中為稅務執行處）已嚴格遵守適用於相關問題的規定。因為，反對執行只可在被轉換人主張並證明存在《稅務執行法典》第 169 條及第 176 條所規定的事實之情況下成立。

八、依職權宣告罰金消滅及執行終止

儘管上文提到的種種理據是我們認為值得強調的，而且我們不知道有任何其他研究就經 1950 年 12 月 12 日第 38088 號法令通過的《稅務執行法典》繼

⁶⁶ 應注意的是，上文所引述的第 20 條第三款規定，該法規開始生效之日，第一款所指制度內之規定如違反...及第 17 條之規定，即予廢止。

續適用這一問題作出如此深入的分析說明，但我們認為本案的判決其實是十分簡單的，僅需依職權宣告罰金消滅，並因此終止執行。

我們將解釋原因。

根據澳門《商法典》第 324 條第二款的規定，“登記清算完結之日公司即告消滅”。

事實證明於 2018 年 3 月 29 日，在完成清算後，“丙有限公司”被解散並註銷（詳見卷宗第 17 至 18 頁）。

第 52/99/M 號法令第 9 條規定，“《刑法典》.....第 120 條.....之規定，經必要配合後，適用於行政上之違法行為之實體制度”，而根據《刑法典》第 120 條規定，“行為人之死亡不僅使刑事程序消滅，亦使刑罰或保安處分消滅”。

公司解散相等於個人死亡，因此其結果應該是一樣的——刑罰的消滅。在刑罰消滅的情況下，罰金就不能再向補充責任人徵收。

葡萄牙學說和司法見解均傾向於上述意見。

Durval Ferreira 著作《民事及商業委託》第 189 頁，雖然認同解散中的公司基於某一特定目的繼續保留法律人格，當中的委托亦可保留，但他指出，公司解散等同於死亡。

最高行政法院（第二分庭）於 1999 年 11 月 3 日第 024046 號案件中作出的裁決（載於《司法部期刊》，491 期，第 313 頁）亦得出相同結論，當中規定，“被科處一定罰款的法人一旦消滅，由於該罰款的不可轉讓性及個人性，罰款亦告消滅”。

上述法院同一分庭於 2011 年 2 月 9 日第 0617/10 號案件中，我們作為助審法官參與判決，裁決書中就相關問題作出如下處理：

“根據《公司法典》第 141 條第一款 e 項的規定，無償還能力是導致公司解散的其中一個依據。按照《稅務違法行為的一般制度》第 61 條及第 62 條，以及《稅務訴訟及程序法典》第 176 條第二款 a 項的規定，公司解散等同於違法者死亡，因此針對繳納罰款義務而提起的違反秩序程序消滅，為強制徵收該罰款所提起的稅務執行亦告消滅”。

上述法院一直遵循同一意思反複地作出宣判，當中包括於 1999 年 11 月 3 日、2000 年 6 月 15 日、2003 年 1 月 21 日、2003 年 2 月 26 日、2005 年 1 月 12 日、2005 年 10 月 6 日、2005 年 11 月 16 日、2008 年 2 月 27 日及 2008 年 3 月 12 日分別在第 24.046 號案件、第 25.000 號上訴案、第 01895/02 號上訴案、第 01891/02 號上訴案、第 1569/03 號上訴案、第 715/05 號上訴案及第 524/05 號上訴案、第 1057/07 號上訴案及第 1053/07 號上訴案。

正如在第 1569/03 號上訴案中所強調，“似乎這是唯一符合制裁之特定目的的解決方案：遏止及預防，而不是為稅務當局帶來收入。參見 *Alfredo de Sousa* 及 *J. Paixão*：《稅務訴訟法典釋要》，第 3 版，第 410 頁；*Jorge de Sousa*：《稅務訴訟及程序法典釋要》，第 4 版，第 807 頁，及《稅務違法行為的一般制度釋要》，第 395/96 頁。

並且，即是被解散公司在清算期間保留其法律人格——《公司法典》第 146 條第二款——隨着破產之宣告，其所有資產被扣押，並轉變為新的財產，即所謂“破產財產”：所有從公司獲得的財產和權益，首先用作支付訴訟費用和管理費用，其後才用作清償已確定的債務——參見最高行政法院於 2003 年 10 月 29 日第 1079/03 號上訴案中作出的裁決。

因此，不再有理由科處任何罰款”。

另一方面，正如第 1057/07 號上訴案裁判書中所強調，“關於在公司宣告破產後司法責任仍然得以保留這一問題，雖然公司解散後，在清算階段內，其法律人格仍然保持——《公司法典》第 146 條第二款——事實上這完全不影響宣告破產後公司解散的客觀結果，正如上文所述，應等同於違法者死亡”。

此學說特別是在同一法院同一分庭的判決中得以延續，參見 2018 年 11 月 14 日第 03044/12.6BELRS 號案件裁判及 2018 年 12 月 12 日第 0667/17.0BEAVR 0528/18 號案件裁判。

我們認為，根據上述規定（第 52/1999/M 號法令第 9 條及澳門《刑法典》第 120 條），且基於在制裁法問題上，允許將處分移轉予第三人的規定已被廢

止，上述見解完全可適用於澳門特區。⁶⁷ 當然，就稅捐債務而言，法律允許將之移轉予第三人，因此該見解是站不住腳的。⁶⁸

九、結論

1. 根據第 1/1999 號法律第 4 條第四款的規定，“原適用於澳門的葡萄牙法律，包括葡萄牙主權機構專為澳門制定的法律，自 1999 年 12 月 20 日起，在澳門特別行政區停止生效”，而葡萄牙政府 12 月 12 日第 38:088 法令通過的《稅務執行法典》屬於該條款所規定的情況，因此自上述日期起，在澳門特區停止生效。

2. 然而，同條第一款第 8 項規定，“在條款中引用葡萄牙法律的規定，如不損害中華人民共和國的主權和不抵觸《澳門特別行政區基本法》的規定，在澳門特別行政區對其作出修改前，可作為過渡安排，繼續參照適用”。

3. 這意味着，條款中引用《稅務執行法典》（或可能包含在該規範中的其他法規）的準用性規定繼續生效，由於被準用的規定視為已納入準用性規定中，一切就好像每一準用性規定在獨立於被準用規定的情況下，就相關問題作出規範。因此，即使被準用規定已被廢除，準用性規定引用的制度可以繼續適用。

4. 在本案中，存在爭議的是針對有關公司科處之罰款的稅務執行，而被轉換人為該公司的經理或行政管理機關成員，因此，透過 1999 年 10 月 4 日第 52/99/M 號法令第 17 條規定的準用，《稅務執行法典》適用於本案，特別是上訴實體提出的第 57 條第五款及第 287 條的規定。

⁶⁷ “行為人之死亡亦使刑罰消滅。1963 年最初的法案在相應的條款（第 116 條）獨一段落中規定，若在罪犯死亡前經確定判決科處的制裁為金錢處罰，其繳納義務將如同民事債務一樣移轉予至罪犯的繼承人，但此規定經第一審查委員會取消，委員會認為這並不符合制裁的個人性及不可轉移性”，Leal Henriques 及 Simas Santos：《1982 年刑法典》，第一冊，Rei dos Livros，1986，第 610 頁。

⁶⁸ 同理，葡萄牙《稅務一般法》第 29 條第 2 款及第 3 款規定如下：

“二、在不影響限定繼承的情況下，如因死亡而普遍繼承，則原始及補充稅收債務得以移轉，即使該等債務尚在清算中。

三、除法律規定的情況下，稅收債務不可生前移轉。”

5. 作為《稅務執行法典》第 297 條不適用於本案的理據，裁判書（完全贊同檢察院意見書的理據）尤其指出“《行政程序法典》第 142 條第一款及《行政訴訟法典》第 176 條第一款間接引用了《稅務執行法典》，可以肯定的是這些條款並未引用整部《稅務執行法典》”，僅引用了“稅務執执行程序”的規定，“因此，其根據《回歸法》第 4 條第一款第 8 項的規定而過渡性適用的情況僅限於此，也就是說，僅限於援引“稅務執执行程序”的部份，即**規範該程序及其程序步驟的規定，僅此而已**”。因此，由於《稅務執行法典》第 297 條並不是與“稅務執执行程序”相關的規定，不納入《回歸法》第 4 條第一款第 8 項針對原適用於澳門的葡萄牙法規不延續原則所訂立的例外情況內”。

因此，適用本案的應該是《商法典》第 249 條第一款的規定，因為“隨着第 1/1999 號法律生效，行政管理機關成員對公司債權人（包括澳門特區）之責任**僅由《商法典》249 條第一款所規範**，理由為該條款是針對相關問題**唯一生效的條款**，而根據該條款，‘如不遵守主要或專門保障債權人權利之法律或章程之規定，而引致公司財產不足清償有關債項時，行政管理機關成員須對公司之債權人負責’”。

6. 然而，一方面，所援引的準用性規定與中級法院審理的案件沒有絲毫關係。另一方面，“稅務執执行程序”指向的是一系列允許強制徵收的規定，而非單純“程序步驟”規定，因為在所有法律體系中，強制徵收包含實體性與程序性的規定。再者，不能說行政管理機關成員對公司債權人（包括澳門特區）之責任**僅由《商法典》第 249 條第一款所規範**，理由是該條款是針對相關問題**唯一生效的條款**，因為澳門特區法律系統中很多條款都有就有關稅務責任作出規定，因此，透過準用，《稅務執行法典》第 57 條第五款及第 297 條適用於本案。

7. 因此，若將這些規定適用於本案，上訴應判定為理據成立，因為在執行中表明符合轉換的要件，而轉換的實施並不取決於稅務執行處證明經理或行政管理機關成員的責任，只需證明發生了稅務執行處於上訴陳述書中提及的事實便已足夠。

8. 無論如何，即使《商法典》第 249 條第一款適用於本案，絕不可能基於稅務執行處未能證明行政管理機關成員及經理的責任而判定上訴不成立，這是因為執行是根據另一項規定提出，而此規定並未要求作出有關證明（在此情況

下，舉證責任甚至是在被上訴一方），而且執行亦不可能被宣告消滅，因為法律規定了執行之消滅原因，而在本案中並沒有出現此等原因（例如：要求執行的債務時效結束）讓法院作此宣告。

9. 最後，儘管本文就不同假設情況以及解決方案作出分析以及評論，我們認為，根據第 52/1999/M 級法令第 9 條以及《刑法典》第 120 條的規定，基於原債務公司已解散（此事實等同於個人的死亡），中級法院應該依職權宣告罰款的消滅，並因此終止執行。