

(譯本)

形式上的理由說明 實質上的理由說明 違反法律

摘要

一、《所得補充稅規章》第 41 條特別規定理由說明的方式是指實質的理由說明、行為的理由說明或者作為“根本要件”的行為實質要件，不可以混淆一般規定中理由說明的一般要求。

二、稅務行為如在核定可課稅金額時，如沒有根據《所得補充稅規章》第 41 條的要求載明與納稅人申報金額差異作出解釋可供證明的理據以說明申報金額的所述稱的不正確之處時，就會違反法律。

2004 年 12 月 9 日合議庭裁判書

第 235/2004 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

甲有限公司總辦事處設於澳門，之前對所得補充稅複評委員會駁回上訴人針對 1997 營業年度的可課稅收益被核定為澳門幣 263,700 元提出申駁的決議提起上訴，該上訴被行政法院上裁定理由不成立，之後向本中級法院提起上訴，中級法院裁定上訴理由成立，繼而命令撤銷被上訴的裁決以便審理未被審理的相關瑕疵。

卷宗往下移送後，行政法院基於證實存在違反法律的瑕疵（《所得補充稅規章》第 4 條第 3 款、第 17 條、第 19 條以及第 41 條第 1 款及第 2 款），決定撤銷被上訴的行為。

複評委員會不服裁決，向本法院提起上訴，並陳述如下：

1. 本上訴是針對卷宗第 260 頁起及續後數頁所載的裁判書提起的，當中裁定納稅人提起的上訴理由成立，繼而撤銷所得補充稅 B 複評委員會於 1998 年 12 月 10 日作出的決議，並決定維持 1997 營業年度的可課稅收益之前被核定為澳門幣 263,700 元的金額。

2. 原審法官認為，法律要求稅務當局在應對納稅人的申報時，須明確指出與可課稅收益核定不同而導致差異的原因。

3. 現被申駁的決定是以按照被納入組別的納稅人申報的相同價值前提為出發點，所持的理解是立法者在《所得補充稅規章》第 41 條中並沒有作過任何區分，只有存在合理的原因認為其提出的申報不準確時，才容許稅務當局不接納納稅人的申報。

4. 納稅人申報的金額按所屬組別不同而有所不同，對此，本中級法院第 261/2003 號案件的 2004 年 3 月 18 日合議庭裁判予以肯定。

5. 僅就質疑撤銷決議所提出的理由充足與否之問題，唯一要作出分析 — 及回答 — 的問題是，要弄清被撤銷行政行為的理由說明是否具有理由說明義務的形式範圍所要求最低的功能密度。

6. 複評委員會的決議必須具理由說明，儘管扼要亦然，法律要求扼要的理由說明，在該些情況中必須具有任何行政行為的理由說明的共同特徵。

7. 按照 Vieira de Andrade 教授的教導，理由說明的形式義務，僅指提出具可能的前提條件或一致及可信之原因，而不要求真實的前提條件以及正確、可作為實質擴大行政決定內容的原因，

因此“並不是任何的不足都可以等同於理由說明的基本缺乏”。

8.上訴人認為，已作出的決定，其理由說明之具體內容，形式上符合了理由說明義務中所要求的多重目的，容許一名普通或一般相對人在具體情況中確實認識“行為的核心意義”。

9.一個具結構性的理由說明只需符合“...具備充足元素以清楚表達行為的原因，原則上，不須列出所有已被考慮的事實、所有已作出的反應又或在具決定性的決議中牽涉之所有變數。”（載於上述著作第 240 頁）。

10.即使扼要，行政行為的理由說明不僅只考量核定可課稅收益之應用標準，同時也提及考慮了行業日常管理成本方面的情況。

故此，

11.儘管理由說明扼要，但我們認為，理由說明的內容並不容許得出稅務當局沒有對納稅人提出申駁之內容作出反應的結論 — 相反，一旦一名身處具體情況的普通或一般相對人理解所述之反應時，更改評稅委員會先前所作決定之內容所依賴的理據並不顯得適當或具決定性。

12.也就是說 — 換言之 — 納稅人在申駁中向稅務機關提出的事實及論據之“份量”，並不足以推翻估定，也不能透過對徵稅客體核定所依據的指數因為過少或甚至因為不存在而不容許稅務當局提出定量的說服性描述去認定有關定量的錯誤。

13.在行政自由裁量的範疇內，決定的各種原因之可解讀性體現在形式上充分的理由說明的最低限度 — 而並不是“決定大概正確或不是明顯錯誤所顯示的限度”（載於上引作品第 270 頁） — 上訴人認為理由說明中聲明的內容具有理由說明義務的形式範圍所要求最低的功能密度，因此在形式上明顯是足夠的。

請求廢止被上訴的裁判。

被上訴一方沒有對上訴作出回覆。

檢察院司法官發表了意見，其內容現轉錄如下：

“上訴人在其陳述書中提出的所有論據都已被本案受質疑的判決所反駁，我們完全認同判決書的內容及結論，因累贅而不予轉錄，我們不認為該裁決沾有任何的瑕疵，尤其被指責的瑕疵。

《所得補充稅規章》在其第 4 條設定納稅人組別關於稅務事項的實質和直接標的方面的差異，A 組納稅人按實質利潤納稅；B 組納稅人則以估定利潤納稅，第 19 條表述了體制中訂定各體制計稅依據的各種方式：A 組，真正和實質的利潤是透過企業的損益表確定（第 1 款）；B 組，估定利潤可以透過估定法或指數法確定（第 2 及第 3 款）。

因此，根據相關制度，納稅人申報的價值具有不同的重要性，在 A 組中的申報原則上徵稅客體是確定的，直接作為賦稅的基礎；在 B 組中納稅義務主體的申報只具有徵稅客體指數性的範圍。

我們認為對於該記錄，並不存在任何疑問或爭議。

有關問題（我們認為這是本上訴的根本問題）所涉及的是：稅務當局在面對被納入 B 組納稅人的申報個案中，有沒有根據《所得補充稅規章》第 41 條規定，受到對該申報存有或有差異而作出理由說明的約束。

在此前提下，我們認同原審法官所持的理解，無論是何種制度，當稅務當局核定的可課稅收益有別於納稅人的申報時，應有根據地解釋該差異。

對於納稅人，不管其所屬組別為何，根據第 21/78/M 號法律第 64 條的規定，如沒有提交適當的申報或提交的申報內容不準確時，會受處罰。

然而，如稅務當局只是在行使單純的仲裁行為，可以不信賴該申報而無須顯露任何的解釋時，那麼不明白為何有該不利的後果，為何負起該責任。

我們也不同意上訴人以概括及抽象方式提出的理由說明責任的定義和輪廓：我們不能同意的如其理解在的，本案中“...理由說明中聲明的內容具有理由說明義務的形式範圍所要求最低的功能密度，因此在形式上明顯是足夠的”。

交予委員會的信件：

試問“身處具體情況的一名普通或一般的相對人”又如何及從哪裡知道或可以知道，稅務當

局接受納稅人利潤方面的聲明，但對於在申駁中就申報的損失提出了看似真實的解釋又單純地及簡單地不理會成本方面聲明的各種原因？

當中，是否也要為不接納該方面的申報作出最基本的解釋？

因此，該行為違背了《所得補充稅規章》第 41 條第 1 款及第 2 款的規定，我們認為應維持原審法院的裁決，繼而否決本上訴理由成立。

助審法官法定檢閱已完成。

茲予審理。

在事實事宜中確定以下事實：

— 作為 B 組納稅人的上訴人，於 1998 年 3 月 31 日遞交關於 1997 營業年度的 M/1 聲明書，當中聲明其總虧損為澳門幣 445,217 元（參見行政卷宗的第 6 頁至第 10 頁文件）。

— 該聲明書主要載明以下內容：

“（…）

10. 營運損益細列

（…）

5. 所有收益(1+2+3+4)	8.788.527
------------------	-----------

（…）

9. 出售及消耗存在物的成本(6+7+8)	6.415.611
-----------------------	-----------

（…）

15. 成本總額(9+10+11+12+13+14)	9.233.744
----------------------------	-----------

16. 稅前損益 (5.15)	(445.217)
-----------------	-----------

（…）

備註：

位於澳門 XXX，以食肆經營的 XXX Bar，從 1996 年 8 月起不再營業，但仍然有一些與其有關的支出，因為該食肆繼續由該公司擁有。

在表 10 的第 14 項中顯示的支出是銀行的負擔，現細列如下：

大西洋銀行的進口信貸利息	=65.601.00
澳門商業銀行的進口信貸利息	=11.733.00
澳門商業銀行的透支帳戶利息	=46.219.00
購買不動產的借貸利息	=51.900.00
現金借貸利息	=9.213.00
購買不動產的借貸利息	=429.489.00”

— 1998 年 5 月 26 日，核定委員會把其可課稅收益核定為澳門幣 263,700 元（行政卷宗第 1 頁的文件）。

— 在匯集、核定及結算表中，在核算方面，作為“備註”載明以下內容（行政卷宗第 1 頁文件）：

“數據：199.684

按前數年營業年度使用的標準

利潤 X 3%”

— 透過 1998 年 8 月 28 日的掛號信，通知上訴人該可課稅收益的核定行為（行政卷宗第 80 頁及第 81 頁的文件）。

— 1998 年 9 月 3 日，上訴人對複評委員會的核定行為提出申駁，其內容如下（行政卷宗第 77 頁至第 78 頁的文件）：

“（…）

“核定所得補充稅收益之複評委員會主席：

甲有限公司，下稱公司，總辦事處設於澳門 XXX，納稅人編號 XXX，針對為著所得補充稅計算效力被核定的可課稅收益之數額向主席提出申駁，並以下列事實作為理據：

1.獲證實的是，在過去數年，公司依法履行作出聲明的義務，如不遞交將被科處高額罰款，但一切無須特別注意，因歷年都一直顯示出負面的結果，而有關事實從來未被考慮。

2.本年，雖然我們已對就其中一場業務的停頓 — 全年沒有任何銷售，並須維持與其有關的負擔 — 作出通知，但向我們課徵稅收的金額比 1996 年還要高出百分之六十。

3.我們感到非常意外，因為眾所周知，無論是 1997 年，還是現在，澳門經濟由於亞洲經濟危機的衝擊以及本澳內在因素的影響而在加劇惡化，酒店業更是首當其衝。

4.如這些都不是充分的理由，那麼再補充一點，就是本公司經營業務的對象是本澳的葡萄牙人社群和香港的英國人社群，但兩者俱在萎縮中，原因是前者返回葡萄牙，後者受到本澳的特殊及負面因素影響，這是眾所周知的事。

基此，請求主席在本申駁中考慮上述的因素。

請求批准！

(...)

— 1998 年 12 月 10 日，複評委員會作出現被申駁的決議，其內容如下（卷宗第 24 頁至第 26 頁的文件）：

“ (...)

1.與申駁的第 1 點內容相反，對於年度收入聲明書審議後採取及帶出的後果在稅收行政上並無任何異常。該聲明須經由有權限的機關驗證，依照澳門《所得補充稅規章》第 36 條第 2 款的規定，在本案中是評稅委員會。

2.從納稅人義務主體的業務作出的估值計算，往往與所述委員會所訂定的不符，而委員會只服從澳門《所得補充稅規章》第 19 條第 2 款的規定。

3.本案中使用上條的推定方法並與上一經營核稅款比較，同時也依照澳門《所得補充稅規章》第 4 條所規定，最後，以同範疇業務的經濟業者的中位數訂定收益。

4.再者，雖然稅務機關回避成本的推定，但有關的成本已根據該業界的一般管理作了考慮，以期客觀上達致合乎公平課稅原則的諸元素所要求的整體平均可課稅價值。

5.對於其中一場沒有營業的爭論，我們認為需向納稅人解釋清楚，該爭論只有在向財政司遞交一份停業的專屬表格聲明書後，方可在形式上提出爭辯，但在本案中沒有見到。據此，複評委員會的決議維持 1997 年營業年度的可課稅收益為澳門幣 263,700 元。

根據澳門《所得補充稅規章》第 47 條所規定，委會決議上述的收益須繳百分之一核稅款的提增。

茲通知，根據澳門《行政程序法典》第 67 條 c 及 d 項的規定，對複評委員會的決議得提起司法上訴 — 澳門《所得補充稅規章》第 80 條第 2 款。

上述上訴是向澳門行政法院提出 — 同一規章第 82 條。

提起上訴的期限為本通知起計的 45 日 — 8 月 12 日的第 15/96/M 號法律第 7 條。

按照澳門《所得補充稅規章》第 76 條規定，還得對本決議提出申駁，按同一規章第 77 條的規定該申駁在 15 日內向複評委員會提出。

(...)

— 該決議通過 1999 年 1 月 30 日發出的信函向上訴人作出通知（卷宗第 22 頁文件）。

— 上訴人 1996 年營業年度的可課稅收益被核定為澳門幣 109,600 元。

— 在關於 1996 年的匯集、核定及結算表中，載明以下作為“備註”的內容（行政卷宗第 1 頁文件）：

“利潤 X 3% = 109.595

1995 年營業年度使用的標準”

茲予審理。

需要看看該行政行為是否有違反法律的瑕疵，尤其違反《所得補充稅規章》第 4 條第 3 款、第 17 條、第 19 條第 2 款以及第 41 條第 1 及第 2 款的規定。

這些條文有如下的規定：

“第 4 條

（實際收益及估定收益）

- 一、受課征所得補充稅的個人或團體分為兩組，即 A 組及 B 組。
- 二、下列納稅人為 A 組並將根據其適當編製並經按照現行法律規定在財政司註冊的會計師或核數師簽名及核對的會計而核定的實際利潤課稅：
 - a) 不具名有限公司，股份有限公司及合作社；
 - b) 任何性質的公司，其本身利益與股東個人利益並無混同，且資本不少於一百萬元或可課稅利潤在近三年平均達五十萬元以上者；
 - c) 其他的個人或團體，備有適當組織的賬目，經透過至有關稅項年度的十二月三十一日提交聲明列入此組者；但倘在該年度最後一季開始其業務者，則有關聲明得延至翌年一月三十一日提交。
- 三、不在上款任何一項之列的個人或團體概為 B 組並將根據估定其所得利潤課稅。
- 四、加入不同組別的先決條件必須在有關收益年度的年首確定。
- 五、由上年度可課稅利潤確定之日起計，十五天期內，財稅處將通知第二款 b 項第二部分所指的納稅人列為 A 組。
- 六、上款及二款 c 項納稅人自其被列入 A 組日起計滿三年後，透過本人申請，經財政司司長許可後，得進入 B 組。

第 17 條

（對申報書之疑問）

如認為申報書不充分清楚，則稅捐廳請求納稅人在所定明之期間內以書面形式作出所需之澄清，但該期間不得超過十五日。

第 19 條*

（可課稅利潤）

- 一、A 組納稅人，其可課稅利潤係指根據適當會計原則而編製的營業結算或損益帳所示的盈餘，即是有關課稅的上一營業年度任何來源的收益或利潤減除同年度的費用或損失後所得的數額，無論前者及後者將按照本章程第二十條至第三五條的規定，予以倘有的更正。
- 二、B 組納稅人的可課稅利潤，當估定其在上一年度的收益超過費用時，將根據兩者間的差額核定，或根據指數方法核定。
- 三、指數方法將以稅務行政的所有要素為基礎，特別是在：
 - a) 有關出售及服務的提供，或購入及供應及第三者的服務的總利潤或純利潤的平均幅度；
 - b) 投資本金的收益的平均稅；
 - c) 原料的消耗或使用，或其他直接成本的技術係數；
 - d) 向稅務行政方面所聲明的要素及資料，包括有關其他稅項者以及與納稅人有關連的企業或人士／機構方面所取得者。

第 41 條

（可課稅收益之確定）

一、在不影響第十九條至第三十五條及第三十六條第三款之規定下，根據納稅人申報之資料確定可課稅收益，但得基於監察機關已適當說明理由之資料或所具備其他材料而修改有關申報書。

二、在決定另一可課稅收益而與納稅人申報的情事所引致的可課稅收益不相同時，應有根據。

原審法院裁決裁定撤銷被司法上訴的行為，因認為該行為沾有違反法律的瑕疵，違反《所得補充稅規章》第 41 條第 1 及第 2 款的規定，只接受利潤的聲明而漠視成本的聲明，認為法律提出《所得補充稅規章》第 41 條第 1 及第 2 款的說明理由的特別要求有別於《行政程序法典》第 113 條第款 e 項及第 114 至 116 條的特別要求，看不到稅務當局在沒有有效的理由把其申報視為不正確的情況下不管該納稅人屬於何組別而有理由可以否決納稅人的申報聲明，因為法律沒有對 A 組納稅人及 B 組納稅人作出區分，當中尤其強調關於不予申報或申報資料不正確方面的處

罰（第 21/78/M 號法律第 64 條）。

裁判書認為 A 組與 B 組之間的唯一分別在於各自不同的申報價值，不是申報的本身，而是與其相關的元素；這是不同的事實。一件事是要知道行政當局應否具有納稅人所有提供的元素作為出發點，而在不具備時應否作出解釋；另一件事是要知道以納稅人所有提供的元素作出運算的方法，以及在運用每一種方法時該些元素有什麼價值。

裁判書還認為，考慮平等、適度等原則以及基於尋求實質真實原則及在稅務法律中的納稅能力，二者選其一：也許不理會其所屬組別，納稅人申報資料正確而看不到行政當局棄用該些申報；也許是不正確而稅務當局應該棄用該些申報不正確的部份。目的是試圖確定納稅人的實質收益，而只有在不可能時，才可以對收益估定。

另一方面，上訴人一開始就不同意原審裁判的理解，尤其關於組別之間的沒有區分，並引述本法院第 261/2003 號案件的 2004 年 3 月 18 日合議庭裁判，該裁判認為納稅人申報的金額按其所屬組別的不同而不同。

“《所得補充稅規章》第 19 條規定了兩種計算補充稅稅基的制度，從中顯示了效果方面及制度上的明顯異質性：“實際計稅依據體制”旨在查明作為課稅基礎的財富的實際金額；而“推定計稅依據體制”由於不可能實際及直接核定計稅依據，故選用了指數法據以確定擬課稅金額。

對於納稅事實，每個體制都有不同的定量操作：在第一個制度中 — A 組 — 真實的實際利潤係透過企業的損益表而確定（第 19 條第 1 款）；在第二個制度中 — B 組 — 可透過推定法（第 19 條第 2 款）或者指數法（第 19 條第 3 款）確定推定的利潤”。

一如所見，很明顯是符合的，因為裁判書認為 A 組與 B 組之間的唯一分別在於各自不同的申報價值，不是申報的本身，而是與其相關的元素。

上訴人還認為，裁判書基於行政行為欠缺理由說明的理解只是涉及理由說明不足，而並不是可以等同於理由說明的根本性欠缺的任何一個的不足，因為一旦被上訴的行為被證實足夠時，就不可以不加以區分地指責該行為欠缺理由說明。

顯然上訴人並沒有領略原審裁判書的理解，因為裁判書非常清楚地解釋：“當稅務當局核定的可課稅收益與納稅人 — 不對組別區分 — 申報的情事所引致的可課稅收益不相同時，第 41 條第 1 及第 2 款所要求的理由說明並不是《行政程序法典》第 113 條第款 e 項及第 114 至 116 條規定的以一般方式對行政行為所要求的理由說明”。

我們贊同裁判書關於《所得補充稅規章》第 41 條規定的理由說明的特別要求的理解，因為重要的是對於某一行政行為，包括稅務清算行為，除了要求理由說明的義務外 — 行政決定的形式要件，還要求具有理據 — 行政決定的實質要件。

歸根究底，我們面對的是實質的理由說明和形式的理由說明兩者之間差異的情況。

上述《所得補充稅規章》第 41 條規定的要求是指實質的理由說明、行為的理由說明或者作為“根本要件”的行為實質要件。

一如 David Duarte 的理解，“說明理由是決定的形式要件，不能與決定的內容混為一談，無論在作出的說明理由和決定的實質之間有無矛盾之處，說明理由都獨立存在並具有獨立的衡量尺度。說明理由的這一形式上的獨立性表現在說明理由的正確性要件與決定的正確性要件相互分開，這就是說，兩者之間中有相通之處，但不能以說明理由中的弊病作為出發點，確定僅其本身認為的決定中存在缺陷。換言之，說明理由僅指決定的各支撐點的外在表現，而與決定的內在本體現實無關。”¹

終審法院在第 14/2002 號案件的 2002 年 12 月 6 日合議庭裁判中認為：決定的形式上的說明理由不一定符合決定本身正當性方面的實質上的說明理由，也就是說，不能把組成行政行為的事實和法律依據與該行政行為的實質依據相混淆。

鑑於被上訴的裁決正確解釋立法者要表述的第 41 條第 2 款的規定，再者，當稅務當局與納稅人的聲明不一致，並對其更改時，應該說明該差異，而非只是作出核定。當中的表述是：“但

¹ 《Procedimentalização, Participação: Para uma Concretização do Princípio da Imparcialidade Administrativa como Parâmetro Decisório》，科英布拉 Almedina 出版社，1996 年，第 237 頁至第 241 頁。

得基於...已適當說明理由之資料”（第 1 款）；以及“在決定另一可課稅收益而與...的可課稅收益不相同時，應有根據（第 2 款）。

當作出的決定有別於納稅人的聲明時，不管納稅人所屬的組別，該理由說明的義務作為行為有效的根本元素。換言之，行政當局是受到查證證明該差異的事實的約束。如一切欠奉，就會導致違反法律該方面的規定。

從被視為證實的事實清楚知道，無論是對於被提出異議的行為，還是對於現被司法上訴的行為，在核定可課稅金額時，均沒有載明與納稅人申報金額差異作出解釋可供證明的理據，以說明申報金額的所述稱的不正確之處。

基於此，該行為是不具任何有效的理據可以推翻被申報的金額，因此須撤銷被司法上訴的行為。

因此須維持被上訴的裁決。

經審議，現予以決定。

綜上所述，根據上述的認定內容，本中級法院合議庭裁定上訴理由不成立。

無須繳付訴訟費用。

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