

(譯本)

聲明異議理由不成立 稅款的提增 說明理由義務 自由裁量行為 司法監督

摘要

一、除了法律明確豁免外，法律要求行政行為具有理由說明的義務，並要求行政行為的理由說明清楚和充足，從而可以完全知道該行為的理由闡述，或者知道作出決定的機關或行為作出者作出一如已作出行為的事實上和法律上的原因。

二、如果針對核定可課稅收益的決定提出的申駁最終全部不得值時，具權限實體將按個別情況訂定該稅款的提增，作為手續費，但永不得超過 5%。

三、在自由裁量權的範圍和自由決定的空間內，行政當局自由作出的行為原則上是不受法院監督的，但如屬例外情況，也可以受法院監督，例如：在行使自由裁量權或在自由決定空間內作出的行為明顯違反行政活動應遵守（“內在限制”）的根本法律原則（尤其違反公平、適度、適當及平等等原則）以及因欠缺理由說明而產生瑕疵的情況（“外在限制”）。

四、導致產生等同於欠缺理由說明的形式瑕疵的不充足必須明顯，“從而導致有關機關作出回應或採取該決定的事實或考慮可以得到確定，或者因此清楚知道行為人因為無考慮必然包含的利益而沒有對事實及法律規定作出認真及公正的檢查”。

五、對於被裁定完全不成立的申駁中，在稅款提增最高可達至百分之五的抽象幅度中，對聲明異議人僅實施百分之一稅款提增的行為，故該行為不應被視為明顯違反適度、適當甚至公平等法律原則；也不應把《所得補充稅規章》第 47 條的規定僅提到的處罰行為的理由說明視為不充分。

2004 年 12 月 9 日合議庭裁判書
第 301/2004 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，身份資料載於第 2 頁，針對財政局所得補充稅複評委員會 2002 年 5 月 22 日的決議向行政法院提起稅務司法上訴。該決議駁回上訴人提起的申駁中關於決定稅款提增 1% 的部份。

上訴理由部份成立，行政法院的裁判撤銷被上訴的行為。

甲有限公司及複評委員會均不服裁決，向本法院提起上訴。

甲有限公司因沒有呈交上訴陳述書，被裁定棄置上訴。

複評委員會在呈交的上訴陳述書中提出如下結論：

一、《所得補充稅規章》在其第 47 條沒有規定其所容許適用於稅款提增的任何標準，這意味著我們面對的情況是法律賦予行政當局可以自由決定的廣闊空間，其最大的表述方式就是自由裁量權的體現。

二、主流的學說和司法見解提到該自由裁量權的法律性質，那就是立法者賦予行政當局的一項從一系列受限制的適當法益中選擇符合法律監督的某一項公共需要的權能。

三、完全可以解釋立法者把現在正審議的問題交予稅務當局親自處理。我們可以確定法律賦予行政機關的某些自由裁量權，是表示立法者認為沒有可能在規範中規定所有行政機關被要求介入的情況以及按具體個案的較正確的解決方案，以便讓法律適用者為每個具體個案尋求較好解決辦法的自由，只要符合擬要達至的公共利益的目標時，就視為合法。

四、無爭議的理解認為不存在絕對的自由裁量行為，因為權限永遠是受到約束的，行政行為的目標也是如此，更好地說，賦予某項自由裁量權的某一規範賦予權力達至某一目標。如行為按該權利行使而履行該目標時，在合法性方面就不會受到任何指責。因此，我們可以穩妥地肯定《所得補充稅規章》第 47 條規定的所有被約束的情況已被嚴格遵守。

五、相反，有關提增的酌科，毫無疑問，法律本身以“按個別情況”的表述來確定自由裁量權，之後沒有為行政當局設定應遵從的任何標準。有鑑於此，審議必須以決疑論的方式為之，稅務當局必須考慮其所擁有的所有因素，顯然會遵守其必須遵守的根本原則，而事實上也是如此。

六、在行政當局作出的某一行為中，有些情況可以是自由裁量的情況，尤其是決定中的理由說明或者不具理由說明。除了更好的相反意見外，在本具體個案中，很清楚知道容許作出稅款提增自由裁量行為的法律規定，並沒有要求本案的上訴人具有該義務。再者，該推論不但是規範所載自由裁量權本質的結果，而且是所得補充稅比例的結果，因為立法者明確規定稅務當局對所作行為須具理由說明義務的各種具體個案。對此，只有細閱《所得補充稅規章》第 41 條第 2 款“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同時，應有根據”的規定就已足夠。

七、綜上所述，現被申駁的行政行為並沒有因欠缺理由說明而有違反法律的瑕疵，因為法律並沒有對稅務當局提出如此要求，原審法院的合議庭裁判因錯誤解釋《所得補充稅規章》第 47 條而沾有違反法律的瑕疵。

因此，請求廢止原審法院的合議庭裁判，並全部維持所得補充稅複評委員會 2002 年 5 月 22 日的決議中關於核定稅款提增 1% 的部份。

對於本上訴，被上訴的公司並沒有提交反駁陳述書。

在本審級中，檢察院司法官發表了意見，其內容現轉錄如下：

“核定稅款提增的行為以《所得補充稅規章》第 47 條規定為依據，提述了相關的法律理據，對於在抽象措施幅度中的最大值和最小值之間選採的比例顯得合理，甚至仁慈，接近最低值，而且公正，對於卷宗中的客觀資料、有關決定的內容、龐大的工作量以及有待解決問題的複雜性等，均看不到在有關的價值中帶有任何損害性的失度”——中級法院第 234/2004 號案件的 2004 年 11 月 1 日合議庭裁判，之前在該法院第 181/2004 號案件的 2004 年 9 月 23 日合議庭裁判中也有同樣的理解。

該兩個合議庭裁判有關情況中所提到比較重要的“新事物”是 0.5% 的稅款提增，而本案則是 1% 的稅款提增。

然而，我們認為，對於最高可達至稅款 5% 的措施抽象幅度、卷宗中的客觀資料、有關的決定、大量的工作以及有待解決問題的複雜性，有關提增的措施看來並沒有違法適度、適當及公平等原則，從而作為須要法院介入的解釋，正常人也不會對法定具體措施的適度性存有疑問，因此，實實在在是沒有足夠的理據對之前同類案件所持理解作出可能的修改。

因此，基於在原審裁判書中不存在所指責的欠缺理由說明的瑕疵，我們認為本上訴理由成立，廢止原審裁判書中關於撤銷被上訴行為的部份，並維持該行為有效。”

茲予審理。

助審法官法定檢閱已經完成。

以下是對作出裁決屬重要且為原審法院視為確鑿的事實事宜：

— 在收到廉政公署轉交的一封私人舉報信件後，命令對上訴人的 1996 年度至 1999 年度的可課稅收益作出稽查 — 預審卷宗第 10 頁。

— 完成稽查後，2000 年 11 月 22 日提交了第 007/DIFT/2000 號報告，當中載有以下的內容（預審卷宗第 10 至第 30 頁文件）：

— “ (...)

稽查原因

2000 年 5 月 9 日，本部門收到廉政公署轉送的一封關於甲有限公司作出虛假申報的舉報信，根據公共審計、稽查暨訟務廳代廳長 2000 年 6 月 5 日的第 07/2000 號職務命令，高級技術員 Kou Kai 以及 Chong Io Tong 對該公司的 1996 年度至 1999 年度的可課稅收益作出稽查。

稽查範圍

甲有限公司 1996-1999 年度的可課稅收益。

資料來源

1. 甲有限公司 1996-1999 年度的補充稅收益申報書 (M1) ；
2. 甲有限公司 1996-1999 年度的職業稅-第一組僱員或散工名表 (M3/M4) ；
3. 甲有限公司 1996-1999 年度的日誌 ；
4. 公共部門支付予甲有限公司的服務報酬的資料 ；
5. 14 所自治部門支付予甲有限公司的服務報酬的資料 ；
6. 7 所私人企業支付予甲有限公司的服務報酬的資料 ；
7. 舉報信中所載的資料。

本報告書內提出的意見：

1. 在本局稽查人員對納稅人進行帳目稽查的程序中，納稅人只向本局人員提供不完整的會計記錄，並述稱沒有會計處理帳目及文件，因為該公司屬於所得補充稅 B 組，但有關記錄並不適合查證 1996-1999 年度的可課稅收益。

2. 因此，稅務稽查處尋求其他實體提供關於甲有限公司的營運資料，以便核定營運結果。另一方面，根據該公司的僱員人數對其人員成本估算。考慮到營運結果和人員成本是可課稅收益的兩個重要組成部份，稅務稽查處在稽查程序中集中重新估算該兩個部份。

3. 由於其客戶一直是公共部門和一些大型的私人企業，稅務稽查處向該些實體查詢，證實甲有限公司虛假聲明 1996-1999 年度的收益，把 (1996-1999 年度) \$47,260,331 元的金額減小。詳細資料載於本報告的附件 A。

4. 關於人員成本，納稅人提交的資料非常紊亂。人員的支出費用分別載於日誌、收益申報書 (M1) 以及職業稅僱員及散工名表 (M3/M4)，但各個金額值均不同。如把成本與實際營運結果比較，成本明顯偏低。原因是納稅人提交了虛假的收益聲明。為了隱瞞營運結果，把較小的人員歪曲成本。在 1996-1998 的收益申報 (M/1) 中，所申報的成本平均數為澳門幣 20 萬元 (參見附件五)。因此，稅務稽查處對人員開支重新估算。估算程序載於本報告《關於各年人員開支的估算價值》的第 10 頁。

5. 得出的結論是在營運損益估算方面並沒有爭辯，因為所採用的都是實數。有關作為主要成本部份的人員開支，估算值客觀、合理，與申報值之間有很大的差異，但已對納稅人作出寬大的處理，有關估算程序也是合理和公平。

6. 本人同意載於本報告第 11 頁附件十的 1996-1999 年的收益評估值，其內容如下：

1996 - \$7,758,297.00
1997 - \$78,453,654.00
1998 - \$9,761,163.00
1999 - \$12,128,507.00
(...)

稽查行動

本局取得的舉報資料相當詳細，當中包括以下內容：

- (1) 1995-1999 年的每年收入及利潤資料 ；
- (2) 1999 年的每月支出及利潤資料 ；

- (3) 1999 年 12 月營運損益表以及 1999 年 12 月 31 日的結餘；
- (4) 1999 年按支出性質劃分的支出明細表；
- (5) 1999 年 12 月按顧客客源劃分的收入明細表；
- (6) 將收帳目明細表；以及
- (7) 指出轉帳的銀行文件。

根據舉報信中所載的資料，在 1996-1999 的營運年度，甲有限公司每年的平均收入約澳門幣 2,200 萬元，可課稅收益的平均數為澳門幣 600 萬元，但申報的收益只介乎澳門幣 340 萬元至澳門幣 800 萬元，可課稅收益為澳門幣 120 萬元。基於此，該企業每年所申報的收益似乎沒有達到澳門幣 600 萬元，而沒繳納的年平均稅款為澳門幣 90 萬元。

〈表一〉甲有限公司 1996-1999 年營運的收益、利潤及所得補充稅

澳門幣

		1996	1997	1998	1999
收入	由納稅人申報	7,950,000	5,803,500	4,851,726	3,396,208
	舉報的數據	21,911,884	22,575,677	22,449,258	22,327,370
利潤	由納稅人申報	239,000	174,470	(101,819)	(137,789)
	由局方核定	397,500	207,100	*250,000	*250,000
	舉報的數據	6,536,507	6,479,763	6,000,785	5,875,932
稅款	按核定收益計算	62,607	32,619	39,375	39,375
	按舉報數據計算	1,029,500	1,020,563	945,124	925,375
	懷疑繳付不足	966,893	987,944	905,749	886,000

*由於欠缺 1998 及 1999 年的營運損益表，相關的計算及稅款以澳門幣 25 萬元金額作評估。

為了查證納稅人真正的可課稅收益及利潤，稽查人員前往該納稅人的辦公室，期間與其中兩名股東乙及丙會面，借此調查該公司的經營狀況並向他們要求審查公司簿冊及日誌。該兩名負責人述稱負責 1999 營運年之度前有有關帳目及稅務申報的董事已返回葡萄牙，相關的文件也送到葡萄牙，因此，須要等候文件的重組及安排。因此，本處給予他們時間讓他們準備資料。之後，於本年 6 月 16 日及 8 月 14 日，稽查人員重返納稅人的辦公室，期間取得了公司日誌的副本以及收益的明細項。

經分析所提供的資料後，我們發現日誌中所載的收益及支出的總金額相當於所得補充稅收益申報中所填報的價值。因此，不可以證實納稅人的真正收入及可課稅收益是以此為基礎。

以日誌認定其真正收益是不可行的，因此，稽查人員選擇向其主要客戶查證，收集其主要客戶在這數年間向納稅人支付服務費用的資料以評估其真正收益。

經仔細查核將收帳戶明細項以及日誌後，證實納稅人的主要客戶是公共部門、自治實體以及本地的一些大型私人企業。從該些公共部門及私人企業取得的收益約占該公司收益的 78%。事實上，不可能向納稅人的所有客戶要求提供資料，考慮到現實的條件以及成本效益的因素，稽查人員決定訴諸其上述的主要客戶的協助。

從公共會計廳、14 個自治機關以及 7 個私人企業取得的資料，我們發現由該些公共機關及私人企業向甲有限公司支付的關於 1996-1999 營運年度的服務費用介乎澳門幣 1,600 萬元及澳門幣 1,900 萬元之間。

稽查結果

表二指出該企業按其客戶申報的 1996-1999 年度收入的明細表；表三包括部門同期向該企業繳付的費用，相關資料由公共會計廳、14 個自治機關以及 7 個私人企業提供。

對兩個表比較，明顯證實納稅人一直在逃稅，沒有申報的收入金額按年遞增。在所得補充稅的申報表中，納稅人只申報部份因提供清潔服務從公共機構收取的收入。

至於向私人企業提供的服務，幾乎沒有申報。從自治機構取得的部份收入得知，申報金額遠低於實際收益。另一方面，從一些公共部門取得的基於該些業務收益，看來是大於公共會計廳或公共部門提供的收益。可以判斷這是基於記帳時間差異的事實（參見附件 A 的比較資料）

〈表二〉 1996-1999 年度申報的收益

澳門幣

甲有限公司的 1996-1999 年度所申報的收益				
	1996	1997	1998	1999
統計暨普查司	200,400	200,400	126,000	63,000
財政司	183,840	27,600	-	-
文化中心籌設委員會	-	-	117,500	470,000
身份證明司	42,300	56,400	187,560	187,560
旅遊司		178,548	208,077	122,051
旅遊活動中心	236,400	-	-	-
勞工暨就業司	-	-	-	28,800
立法事務辦公室	44,000	52,800	64,800	64,800
司法事務司	294,000	403,800	738,078	598,379
法律翻譯辦公室	-	-	-	8,380
澳門體育總署	163,900	287,760	-	-
澳門文化司署	31,500	86,400	-	321,120
澳門社會工作司	87,600	-	-	-
市政廳	1,906,824	1,863,149	2,675,611	507,066
社會保障基金	-	-	18,720	4,680
澳門貨幣暨匯兌監理署	204,000	-	-	-
澳門房屋司	39,200	58,800	92,400	46,200
衛生司	3,188,988	850,948	-	956,572
澳門大學	47,000	-	-	-
澳門理工學院	83,600	91,200	363,360	-
旅遊培訓學院	559,000	357,000	164,820	-
輔助納入事務辦公室	23,200	34,800	-	-
澳門司法官培訓中心	43,200	-	-	-
治安警察福利會	60,000	83,400	-	-

資源分析及評估辦公室	48,000	57,600	57,600	17,600
澳門機場辦公室	-	12,000	-	-
葡萄牙駐澳門總領事館籌設辦公室	-	37,200	37,200	-
公職人員福利司	17,500	22,500	-	-
東方葡萄牙學會	-	67,200	-	-
澳門格蘭披治大賽車	28,000	-	-	-
機場管理局	369,600	936,000	-	-
澳門電力股份有限公司	47,948	35,995	-	-
	7,950,000	5,803,500	4,851,726	3,396,208

〈表三〉 下列主要客戶向甲有限公司支付的1996-1999 年度的費用

澳門幣

甲有限公司 1996-1999 年的清潔費				
	1996	1997	1998	1999
有關部門				
總督辦公室	11,550	14,880	1,800	27,676
經濟協調政務司辦公室	64,600	57,600	59,100	-
行政、教育暨青年事務政務司辦公室	1,800	-	-	334,778
大型建設協調辦公室	-	-	1,600	-
保安政務司辦公室	-	3,800	-	-
傳播、旅遊暨文化政務司辦公室	-	-	58,750	-
行政暨公職司	34,800	11,200	5,000	-
統計暨普查司	203,390	194,250	73,500	121,800
財政司	86,320	23,000	5,750	-
經常開支	-	4,400	-	-
文化中心籌設委員會	-	-	-	747,688
身份證明司	-	93,780	187,560	187,560
旅遊司	22,319	159,030	38,221	115,051
勞工暨就業司	-	-	-	90,800
司法事務司	184,299	276,049	295,779	273,204
法律翻譯辦公室	-	-	-	84,820
	609,078	837,989	727,060	1,983,377
自治實體				

澳門社會工作司	228,000	241,200	-	-
市政廳	1,756,977	1,884,507	2,555,140	1,519,130
郵政局	52,190	-	-	-
官印局	5,300	7,800	-	1,1760
社會保障基金	-	-	-	56,160
澳門貨幣暨匯兌監理署	232,500	279,580	258,175	248,900
澳門貿易投資促進局	-	10,350	-	-
衛生司	4,185,762	4,166,069	3,804,159	5,491,207
澳門大學	282,000	-	-	-
澳門基金會	-	37,447	150,760	129,060
理工學院	91,200	192,880	363,360	330,620
旅遊培訓學院	260,205	393,359	494,460	494,460
治安警察福利會	48,000	48,000	48,000	48,000
澳門房屋司	64,700	92,400	92,400	23,100
	7,206,834	7,353,592	7,766,454	8,342,397
私人實體				
大西洋銀行		218,172	88,760	266,965
澳門商業銀行	204,315	594,354	601,750	593,500
澳門航空運輸有限公司	421,400	221,052	222,202	247,265
澳門電力股份有限公司	1,114,149	1,158,789	1,217,548	1,232,848
澳門航空食品供應股份有限公司	97,673	-	-	478,927
澳門廣播電視股份有限公司	369,700	369,600	369,600	369,600
機場管理局	5,553,111	5,174,482	5,824,746	5,375,568
	7,952,176	7,736,449	8,324,606	8,564,673
	15,768,088	15,928,030	16,818,120	18,890,447

收益重估

鑑於納稅人從 1996 年至 1999 年營運年度期間為了逃稅而一直少報收益的證據充分，現建議以如下方式對有關年度的可課稅收益重估：

清潔服務收益金額的估算

減去 消耗物品的成本、服務的提供以及日誌所載的其他開支
減去 人員開支金額的估算
= 可課稅收益
清潔服務收入金額的估算

1996-1999 營運年度甲有限公司收取的清潔服務的核定由以下兩個部份組成：

- 第一部份 甲有限公司實際取得的收入、公共會計廳提供的資料、自治實體及私人企業；
- 第二部份 載於日誌中來自其他清潔服務的收益。

以上述作為核定的基礎，得出甲有限公司相關各年度再被評估的收益，現詳載於表四。

〈表四〉 甲有限公司 1996-1999 年度的估算收益

澳門幣

甲有限公司 1996-1999 年度的估算收益				
	1996	1997	1998	1999
總督辦公室	11,550	14,880	1,800	27,676
經濟協調政務司辦公室	64,600	57,600	59,100	-
行政、教育暨青年事務政務司辦公室	1,800	-	-	334,778
大型建設協調辦公室	-	-	1,600	-
保安政務司辦公室				
傳播、旅遊暨文化政務司辦公室	-	3,800	58,750	-
	-	-		-
行政暨公職司				
統計暨普查司	34,800	11,200	5,000	-
財政司				
經常開支	203,390	194,250	73,500	121,800
文化中心籌設委員會	86,320	23,000	5,750	-
身份證明司	-	4,400	-	-
旅遊司	-	-	-	747,688
勞工暨就業司				
司法事務司	-	93,780	187,560	187,560
法律翻譯辦公室	22,319	159,030	38,221	115,051
澳門社會工作司	-	-	-	90,800
市政廳	184,299	276,049	295,779	273,204
郵政局	-	-	-	84,820
官印局	228,000	241,200	-	-
社會保障基金	1,756,977	1,884,507	2,555,140	1,519,130
澳門貨幣暨匯兌監理署	52,190	-	-	-
澳門貿易投資促進局	5,300	7,800	-	1,760
	-	-	-	56,160
衛生司	232,500	279,580	258,175	248,900
澳門大學				

澳門基金會	-	10,350	-	-
理工學院				
旅遊培訓學院	4,185,762	4,166,069	3,804,159	5,491,207
治安警察福利會	282,000	-	-	-
澳門房屋司	-	37,447	150,760	129,060
大西洋銀行	91,200	192,880	363,360	330,620
澳門商業銀行	260,205	393,359	494,460	494,460
澳門航空運輸有限公司	48,000	48,000	48,000	48,000
澳門電力股份有限公司 (CEM)	64,700	92,400	92,400	23,100
澳門航空食品供應股份有限公司	204,315	218,172	88,760	266,965
澳門廣播電視股份有限公司	421,400	594,354	601,750	593,500
機場管理局	191,828	221,052	222,202	247,265
	1,114,149	1,158,789	1,217,548	1,232,848
	97,673	-	-	478,927
	369,700	369,600	369,600	369,600
	5,553,111	5,174,482	5,824,746	5,375,568
第一部份 — 小計	15,768,088	15,928,030	16,818,120	18,890,447
旅遊活動中心	236,400	-	-	-
立法事務辦公室	44,000	52,800	64,800	64,800
澳門體育總署	163,900	287,760	-	-
澳門文化司署	31,500	86,400	-	321,120
輔助納入事務辦公室	23,200	34,800	-	-
澳門法官培訓中心	43,200	-	-	-
資源分析及評估辦公室	48,000	57,600	57,600	17,600
澳門機場辦公室	-	12,000	-	-
葡萄牙駐澳門總領事館籌設辦公室	-	37,200	37,200	-
公職人員福利司	17,500	22,500	-	-
東方葡萄牙學會	-	67,200	-	-
澳門格蘭披治大賽車	28,000	-	-	-
第二部份 — 小計	635,700	658,260	159,600	403,520
總數	16,403,788	16,586,290	16,977,720	19,293,967

成本及開支

甲有限公司在所得補充稅申報表中申報的成本及開支持續下跌。通過對納稅人的日誌中的開支作分析，證實納稅人申報的開支總額相當於日誌中的總額，然而，把記錄中的開支分類並以此為據，發現開支的所有種類的金額與所得補充稅申報表中申報開支的金額之間存有差異，特別須要指出在“人員開支”方面。表五指出在申報表中所申報的所有支出的金額與日誌中的金額兩者之間差異的比較。

〈表五〉甲有限公司 1996-1999 年度的開支及成本

澳門幣

	1996		1997		1998		1999	
	收益及開支 記錄	M/I 申報表	收益及開支 記錄	M/I 申報表	收益及開 支記錄	M/I 申報表	收益及開 支記錄	M/I 申報表
消耗品的 成本	2,188,795	1,742,350	1,653,604	1,271,916	922,383	1,119,286	984,713	
提供服務 的開支及 平常開支	1,962,297	5,696,650	1,763,776	4,158,554	1,821,758	3,659,527	1,029,575	
人員開支	3,559,908	272,000	2,211,650	198,560	2,209,404	174,732	1,519,709	
開支及成 本總額	7,711,000	7,711,000	5,629,030	5,629,030	4,953,545	4,953,545	3,533,997	3,533,997

*在 1999 年營運年度的所得補充稅-B 組的收益申報中，沒有要求開支及成本的明細項。

以納稅人日誌中所載的人員開支與（表六）M3/M4 職業稅 — 僱員或散工名表內所載的僱員薪俸作比較，證實載於納稅人日誌中的人員開支差不多是為著職業稅效力而申報的僱員薪俸的十倍，這說明有違法，納稅人就僱員的薪俸作虛假聲明。

〈表六〉甲有限公司 1996-1999 年度在 M3/M4 職業稅申報表中申報的資料

	1996	1997	1998	1999
僱員人數	35	23	21	12
薪金總額	\$272,000	\$253,100	\$227,790	\$159,000
平均年薪	\$7,771	\$11,004	\$10,847	\$13,250

對在舉報信所述的企業開支明細項分析後，發現在經營中最主要的開支是人員的開支，例如，在 1999 營運年度，僱員的薪金佔總開支的 78%，達至澳門幣 1,280 萬元。相反，根據載於納稅人日誌中的資料，1996-1999 年四年時間的人員開支只介乎澳門幣 1,500 元到澳門幣 3,500 元之間，這與舉報信中提到的人員開支有很大的差距。關於消耗物品的成本及其他開支，其分析是透過絕對值為之。納稅人的申報金額與舉報信列舉的費用金額相似。

不可能對舉報信中提到關於支出和開支資料的真實性給予證實，更沒有可能有準確及有效的方法去估算納稅人的營運成本以及真正的支出。面對稽查，納稅人堅稱已申報的資料準確，在上述的分析中，相信納稅人有可能欠缺的申報主要是職業稅的僱員或散工名表中所載的僱員薪俸。因此，在消耗物品的成本、服務的提供以及其他開支的範圍內，1996-1999 營運年度的可課稅收益是按照納稅人日誌中所載的金額重新核定。

關於人員的開支，對於能取得上述相應收入的一定人力資源視為不可或缺，其日誌中所載的人

員開支的金額似乎不合法。然而，考慮到對納稅人的公平以及對納稅人的收益重新核定，將遵循一定的標準對各營運年度的人員開支估算。估算公式如下：

人員開支金額的估算=各年僱員的平均人數 X 各年僱員的每月平均工資 X 13 個月

對納稅人 1996-1999 年向社會保障基金提交的供款支付憑單表分析，證實 1999 年第四季度前向社會保障基金申報的僱員人數存在著不合法。之後，對其向社會保障基金申報的僱員人數的真實性提出質疑，因此，納稅人在 1999 年第四季度向社會保障基金申報合理的人數。根據該季度的供款支付憑單表所載的資料，企業在 1999 年 12 月的僱員人數為 118 人。基於此，估算 1999 年企業僱員的平均人數為 118 人，而 1996、1997 及 1998 年企業僱員的平均人數按該幾年的估算收入以及 1999 年的估算收入的比例計算。

〈表七〉甲有限公司 1996-1999 年度僱員數目的估算

	1996	1997	1998	1999
出售及/或提供服務的收益	16,403,788	16,586,290	16,977,720	19,293,967
99 年與其它營運年度的比例	85%	86%	88%	100%
僱員數目的估算	101	102	104	118

有關各年每月平均工資的資料，是根據統計暨普查局資料中關於 1996-1999 年非技術工人的平均工資計算。根據各年僱員的平均人數以及僱員的每月平均工資，企業人員開支的估算結果在表八中顯示。

〈表八〉甲有限公司 1996-1999 年度企業人員的估算

	1996	1997	1998	1999
僱員的估算人數	101	102	104	118
平均收入	3,423	3,556	3,308	3,358
人員的估算開支	4,494,399	4,715,256	4,472,416	5,151,172

可課稅收益之核定

根據上述資料，該企業 1996-1999 營運年度的可課稅收益核定如下：

〈表九〉1996-1999 營運年度的可課稅收益核定

澳門幣

	1996	1997	1998	1999
出售及/或提供服務的收益	16,403,788	16,586,290	16,977,720	19,293,967
消耗品的開支	2,188,795	1,653,604	922,383	984,713
提供服務的開支及平常開支	1,962,297	1,763,776	1,821,758	1,029,575
人員開支	4,494,399	4,715,256	4,472,416	5,151,172
開支及成本總額	8,645,491	8,132,636	7,216,557	7,165,460
稅前結果	7,758,297	8,453,654	9,761,163	12,128,507

違法行為

根據對該企業的 1996 年至 1999 年度的所得補充稅所進行的稽核，證實有違反以下稅務法律的行為：

	違法行為	違反法律
--	------	------

(1)	1996-1999 年營運可課稅收益申報的不準確	《所得補充稅規章》第 64 條第 1 款
(2)	1996-1999 年營運收益的隱瞞	《所得補充稅規章》第 65 條第 2 款 b 項
(3)	欠缺僱員及散工登記	《職業稅規章》第 12 條
(4)	虛假聲明僱員人數及薪酬。 職業稅-僱員或散工名表填寫不正確。	《職業稅規章》第 59 條第 1 款

建議

對於該企業被證實的違法行為，作出如下建議：

1) 所得補充稅複評委員會 B 根據上述收益重估的結果對 1996-1999 營運年度所得補充稅可課稅收益重新核定；

2) 因納稅人違反《所得補充稅規章》第 65 條第 2 款 b 項，即隱瞞 1996-1999 營運年度的收益，對其作出檢控，並按該條規定對其處罰；

3) 因納稅人違反《所得補充稅規章》第 64 條第 1 款，即在 1996-1999 營運年度所得補充稅申報中提供不正確的收益，對其作出檢控，並按該條規定對其處罰；

4) 因納稅人沒有作出僱員及散工登記，違反《職業稅規章》第 12 條，對其作出檢控，並按該規章第 16 條的規定對其處罰；

5) 因納稅人虛假申報僱員人數以及其工資，並不準確填寫僱員及散工的登記，違反《職業稅規章》第 59 條第 1 款，對其作出檢控，並按該條規定對其處罰。

(...)

— 2000 年 12 月 12 日向上訴人送達第 363/DIFT/DAIJ/2000/RK 號公函，該公函載於預審卷宗第 52 頁，其內容如下：

“ (...)

爲了確認 1996-1999 年企業在所得補充稅範圍內的課稅收益，本局根據有關規章的第 17 條的規定請求閣下在接到本公函的 15 日內，提供上指期間關於成本的書面資料以及相關的輔助文件。

如不提供被要求提供的資料，稅務當局將按照估算的利潤重新核定可課稅收益。

(...)

— 2000 年 12 月 22 日，上訴人以英文信函對該公函回覆，信函在預審卷宗第 49 頁轉錄。

— 2000 年 12 月 27 日，繕立了第 159/DIFT/DAIJ/2000 號報告（載於預審卷宗第 31 頁至第 32 頁），當中載有如下內容：

“ (...)

2000 年 12 月 22 日的回覆信函中，納稅人報稱，除了過往遞交的資料外，再沒有關於成本及開支更詳細資料可以提供。根據納稅人之前提供的資料，該些資料是不可以證實納稅人成本及開支的真正價值的。

基於沒有可能向納稅人取得真實的成本及費用，相關年度可課稅收益的核定是按照第 007/DIFT/2000 號稅務報告中的建議作出的。

(...)

— 在該報告上，稅務稽查處處長簽署了 2000 年 12 月 27 日的贊同批示 — 載於預審卷宗第 31 頁。

— 2002 年 1 月 4 日，複評委員會對上訴人 1997 營運年度的可課稅收益作第 3 次核定，金額為 8,453,700 元 — 載於預審卷宗第 8 頁。

— 透過 2001 年 11 月 28 日的掛號信把第 3 次的核定結果向上訴人作出通知 — 第 17 頁文件。

— 2001 年 12 月 11 日、2002 年 1 月 3 日、2002 年 2 月 1 日及 2002 年 3 月 11 日，上訴人要求發出 1997 年的營運核算表以及導致作出決定的所有文件及資料 — 預審卷宗第 108、85、93 及 91

頁至第 92 頁的文件。

— 稅務當局作出回應，向其發出第 22780/2001 號及第 3878/2002 號證明，以及第 062/BAJ/AC/02 號公函 — 本卷宗第 27 頁至第 31 頁的文件以及預審卷宗第 58 頁至第 63 頁的文件。

— 2002 年 5 月 14 日，上訴人針對第 3 次的核定向複評委員會提起申駁（預審卷宗第 173 頁至第 177 頁的文件），當中抽出如下內容：

“（…）

A - 關於適時性

1.º

就關於 1997 年營運所得補充稅徵稅客體的附加核定，申駁人透過郵件登記日期為 2001 年 11 月 30 日的信函獲得適當通知。

2.º

根據《所得補充稅規章》第 44 條第 2 款的規定，遞交有效申駁的最後限期是 2001 年 12 月 21 日，但並不是事實的是，申駁人根據《行政訴訟法典》第 27 條第 2 款曾要求整個程序的各種證明且第一個申請於 2001 年 12 月 10 日提出 — 以此中止申駁的上述期限 — 反對附具證明文件。

3.º

然而，要求發出作出決定的文件及資料的證明的所有這些聲請，是基於申駁人 2002 年 5 月 6 日收到的財政局第 062/NAJ/AC/02 公函所載的內容，聲請人認為要竭盡所能向財政局提供比所有已經提供的更多更好的解釋。

4.º

申駁人雖然沒有在申駁中對上述公函的內容發表意見，但在申駁的範圍內以適時及適當的方式已表明不會放棄對違反其行使反駁的基本權利的核心內容發表意見，也不會放棄其任何的權利，尤其針對程序行為可指責的任何瑕疵或繼該些行為之後作出的任何行政行為的任何瑕疵提出爭辯的權利。

5.º

綜上所述，得出的結論是申駁適時。

B - 關於欠缺附加結算的理由說明

6.º

申駁人認為其提交的申報內容正確，並遵守《所得補充稅規章》第 19 條的規定。

7.º

沒有對進行附加結算的合法性提出反駁，因為是在對申駁人的會計作出具權限的稽核和稽查後由財稅廳在法定期限內進行。

8.º

所反駁的是已作出的核算缺乏合法性，因為核算表沒有載明應該指出的對申駁人提出的申報作出修改的理由說明，還有沒有向他提供曾多次要求的正式資料及材料，包括申駁人並不知悉的、在附加結算中集中體現的所有文件依據。

9.º

《所得補充稅規章》第 16 條清楚規定：稅務報告須附有充分理由指出認為應訂定的可課稅利潤。

10.º

再者，一如可課稅利潤核算表中所證實，申駁人填寫申報的水平視為“充分”，這顯示有關申報正確。

11.º

然而，卻對以下項目的金額修改：供應商取得的收益；僱員的報酬／薪金；消耗品的成本；

— 由不同的第三者承擔的供應及服務。

12.º

上述修改，尤其在上述項目修改的原因方面沒有向申駁人完全說明，更沒有向他提供可以查證

該些修改的合法性及正確性的任何方法。

13.º

然而，在核算表中，還是在提供的所有簡單的資料中，不存在可以容許肯定或解釋該些修改的元素，更沒有任何的理由說明可以讓申駁人知道被申駁當局的認知及評價思路，從而可以對申報中作出的修改表達認同或反對，並容許得出正確或不正確的結論。

14.º

核算表的內容絕對不具理據，因此附加結算的內容受到嚴重的沾污。

4.º (按原文)

綜上所述，得出的結論是關於 1997 年營運的所得補充稅的附加結算內容不合法，提交的申報合法、正確，申駁人已在應當的時間內繳納有關稅項。

因此，懇請閣下重審申駁人的可課稅收益的附加核定程序，繼而決定維持其申報中所載的內容，並撤銷上述的附加結算。

(...)

— 複評委員會透過 2002 年 5 月 22 日的決議駁回該申駁，其內容如下：

(...)

對有關申駁分析後，該申駁除了提出申駁適時外，嫌疑人甚小或者沒有提到稅務法律的規定，更不用說引述適用本具體個案的規章。

被引用正確的是關於理由說明義務的第 16 條，而納稅人因屬於所得補充稅 B 組很自然適用第 19 條。

有關其它內容無須迴避，雖然大家知道證明書是由行政當局提供也是容許申請，但看到的是申駁書的第 3 條及第 4 條是以壞主意方式提出。

除了須提述第 007/DIFT/00 號徵稅報告內所定的有關營運的可課稅收益外，其它無須多言。該報告為著一切的法律效力在此視為轉錄並成為本決議的組成部份。

基此，作出決議維持 1997 營運年度的可課稅收益為澳門幣 8,453,700 元。

根據《所得補充稅規章》第 47 條，複評委員會作出決議，仍然核定 1%稅款的提增，作為手續費。

(...)

— 現受爭議的決議透過 2002 年 12 月 6 日的掛號郵件以公函通知 — 第 32 頁的文件以及沒有被反駁的上訴狀第 3 條)。

茲予審理。

只須審議該申駁被裁定理由不成立後，對稅款訂定 1%的提增是否合法。

原審法院認為，該行政行為因理由說明的欠缺（不足）而陷入形式瑕疵，基於上訴納稅人的論據：“載於受爭議的決議中僅以《所得補充稅規章》第 47 條規定的表述去解釋 1%的稅款提增是不足夠的理由說明。”

讓我們看看。

對於同一問題，我們已在第 181/2004 號案件的 2004 年 9 月 23 日合議庭裁判以及第 234/2004 號案件的 2004 年 11 月 1 日合議庭裁判確定以下內容：

第 181/2004 號案件

“對於被裁定完全不成立的申駁中，在稅款提增最高可達至 5%的抽象幅度中，對聲明異議人僅實施 0.5%稅款提增的行為，故該行為不應被視為明顯違反適度、適當甚至公平等法律原則；也不應把《所得補充稅規章》第 47 條的規定僅提到的處罰行為的理由說明視為不充分。”

第 234/2004 號案件

“核定稅款提增的行為以《所得補充稅規章》第 47 條規定為依據，提述了相關的法律理據，對於在抽象措施幅度中的最大值和最小值之間選取的比例顯得合理，甚至仁慈，接近最低值，而且公正，對於卷宗中的客觀資料、有關決定的內容、龐大的工作量以及有待解決問題的複雜性等，均看不到在有關的價值中有任何損害性的失度。”

在上述的兩個案件中，雖然在納稅人提出的申報被裁定不成立後，有關的被上訴行為分別適用 0.5% 的稅款提增，而本案被適用 1% 的提增，但對於所有這些案件，就解決辦法方面卻沒有任何的分別。

對本案作出決定，我們認為除了該已作出的解決辦法外，別無他選。

具體地說，對於同一問題，上訴人一開始就指責要考慮理由說明的不充分，辯稱法律賦予稅務當局太大的自由空間及自由裁量權根據《所得補充稅規章》第 47 條的規定去決定提增的適用問題。

誠然，該問題一直在上述的多個案件中予以討論，當中確定了：

— 除了法律明確豁免外，法律要求行政行為具有理由說明的義務，並要求行政行為的理由說明清楚和充足，從而可以完全知道該行為的理由闡述，或者知道作出決定的機關或行為作出者作出一如已作出行為的事實上和法律上的原因。

— 如果針對核定可課稅收益的決定提出的申駁最終全部不得值時，具權限實體將按個別情況訂定該稅款的提增，作為手續費，但永不得超過 5%。

— 在自由裁量權的範圍和自由決定的空間內，行政當局自由作出的行為原則上是不受法院監督的，但如屬例外情況，也可以受法院監督，例如：在行使自由裁量權或在自由決定空間內作出的行為明顯違反行政活動應遵守（“內在限制”）的根本法律原則（尤其違反公平、適度、適當及平等原則）以及因欠缺理由說明而產生瑕疵的情況（“外在限制”）。

— 導致產生等同於欠缺理由說明的形式瑕疵的不充分必須明顯，“從而導致有關機關作出回應或採取該決定的事實或考慮可以得到確定，或者因此清楚知道行為人因為無考慮必然包含的利益而沒有對事實及法律規定作出認真及公正的檢查”。

歸根究底，《所得補充稅規章》為納稅人設定向複評委員會提起“申駁”的途徑，以對核定可課稅收益的決定作出回應，從而根據第 44 條的規定核查收益。

第 46 條第 2 款規定，如提出的申駁最終全部成立或部份成立時，委員會應複評可課稅收益，並將之重新核定；然而，第 47 條規定，如提出的申駁最終全部不得值時，委員會將按個別情況訂定該稅款的提增，作為手續費，但永不得超過 5%。

這裡可以分為兩個問題：其一是提增的適用；其二是提增百分比的核定。

對於第一條問題，所面對的是申駁理由完全不成立的事實以及《所得補充稅規章》第 47 條的規定，行政當局隨即受制於適用該規定而沒有其他選擇。

因為對提增的適用是無須其他解釋的，只需有關法規的簡單準用就已經足夠。

這不是本上訴所涉及的問題。有關問題正是第二條問題，當中可以提出的問題是：在行使自由裁量權或在自由決定範圍內作出的行政行為是否須要理由說明。

顯然，上述提增的酌科幅度絕對是在法定限額的範圍內。這行為等同於確定罰款的金額量、確定停職紀律處分的期限、甚至等同於確定刑事案件中的徒刑，具權限機構有採取相關決定的自由。

本文中，是否因為行政當局在適用提增上選擇 1% 而不選擇其他的數額而被要求具體和盡數說明理由？而司法監督又有何依據？

肯定的是，本法院在 86/2003 號案件的 2003 年 11 月 20 日合議庭裁判，被上訴的裁判也予以引用，當中認為：“在稅收法律中所賦予之自由裁量權雖然僅屬技術性之自由裁量權，但亦應符合提供足夠理由的要求，以避免行政當局依仗自由裁量權而打開一度肆意罔為的空間，為了限制其依一般之合法途徑而行，法律規定了如平等、公正、按實際收益徵稅以及符合納稅能力等原則”；此外，“行政當局的技術性自由裁量權力，應具獨特的要求，尤指行政當局必須闡明被選作用以自我約束的技術性規範”，我們認為現在所涉及的並不是同一問題或同一層次的問題。

眾所周知，在自由裁量權的範圍及自由決定的空間內，行政當局自由作出行為原則上是不應受到法院監督。誠然，法律規定行政訴訟裏的司法上訴只審查行政行為的合法性，而不能審查其實質層面的問題（第 129/84 號法令通過的《行政及稅務法院規章》第 6 條及第 110/99/M 號法令通過的《行政訴訟法典》第 20 條）。所以，“在司法上訴裏法院不能審查行政當局的行政行為中限定性判斷以外的部份，除非是例外地透過自由決定機制的內在約束因素來進行審查，這些因素本身就是基本的

法律原則，它們既是決策的標準，同時也是司法監督的標準”¹。

在該一般規則之外，自由決定的領域，在例外情況下，也受法院監督，例如：在行使自由裁量權或在自由決定空間內作出的行為明顯違反行政活動應遵守的根本法律原則（尤其公正、適度、適當及平等等原則）。

除了法院審理方面對自由裁量行為的“內在限制”外，還可以有包括審理因欠缺理由說明而產生的瑕疵²，但應該考慮有關問題的具體情況。

正如我們可以看到，原審法官以理由說明不足的理據撤銷被申駁的行為。

我們也知道，導致產生等同於欠缺理由說明的形式瑕疵的不充足必須明顯，“從而導致有關機關作出回應或採取該決定的事實或考慮可以得到確定，或者因此清楚知道行為人因為無考慮必然包含的利益而沒有對事實及法律規定作出認真及公正的檢查”³。

這不但沒有發生，稅款提增的措施也不是如此，絕對沒有明顯違反適度、適當甚至公平等法律原則，從最高可達至百分之五的抽象幅度中僅實施百分之一，這點就可以不受法院的監督。

更重要的是，透過例如適度及適當等法律原則的司法監督達至要求理由說明義務的目的。再者，在本案中，一個普通人明顯不會對從法定最高 5%稅額提增限額中定為 1%的稅額提增的法定具體措施的適度性提出疑問，同時適用該提增的決定並沒有因欠缺理由說明而沾有形式瑕疵。

事實上，被上訴的行為，無論在適用提增方面，還是提增額度方面，在法律上是以《所得補充稅規章》第 47 條的規定為依據，而在事實上是說明申駁理由不成立的各情況為依據。這點可以從決議內文的敘述得到理解。

因此，得出的結論是沒有證實該行政行為因欠缺理由說明而沾有形式瑕疵。基於此，以及無須更多的敘述，因獲證實，本上訴理由成立，廢止被上訴裁判中關於撤銷根據《所得補充稅規章》第 47 條規定的有關核定 1%的稅額提增的行政行為的部份，並維持該行政行為。

經審議，現予以裁決。

綜上所述，根據上述認定的事實，本中級法院合議庭裁定所得補充稅複評委員會提起的上述理由成立。

無訴訟費用，因被上訴的一方沒有與訟。

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

¹ 參見終審法院第 6/2000 號案件的 2000 年 4 月 27 日的合議庭裁判，當中引述 David Duarte：《Procedimentalização, Participação e Fundamentação: Para Uma Concretização do Princípio da Imparcialidade Administrativa Como Parâmetro Decisório》，Almedina，科英布拉，1996 年，第 443 頁至第 450 頁。

² 葡萄牙最高法院的 1996 年 11 月 21 日合議庭裁判。

³ José Carlos Vireira de Andrade：《O Dever da Fundamentação Expressa de actos Administrativos》，Almedina，1991 年，第 238 頁。