

(譯本)

職業稅
說明理由義務
平等原則
《基本法》第 98 條
納稅及豁免納稅
獨立的義務及基本權利
職業稅法

摘要

一、現行法律制度（參閱《行政程序法典》第 114 條）要求，對於影響行政相對人受法律保護之權益的決定，行政當局有責任作出事實上的及法律上的理由說明，以便對該等決定作出完全澄清，以使行政相對人接受之或對行為提出爭執。

二、有關決定明示、明確及充分考慮了據以決定取消某些納稅人階層（其中很多是公共行政當局的工作人員）在繳付職業稅方面的豁免的理由，發現，鑑於與從未受益於類似豁免的私人領域的納稅人之間在收入及工作條件上的不平等，在法律賦予納稅人的地位方面存在不平等及不公平的情況。

三、沒有違反《基本法》第 98 條之規定，因為此規定旨在確保澳門特別行政區的公務人員不會因為回歸而影響工作的延續性。

四、我們不能將納稅與《基本法》第 98 條規定的權利相混淆，因為它們是不同的事情，稅款的繳納不能被視作 1999 年 12 月 20 日前收取的薪金、津貼和福利發生變更的一個必然原因。

五、豁免納稅不是一項權利，而是豁免義務的行為。納稅是任何公民的義務。

六、有關豁免不是一項權利，不是公務員的一項基本權利，而是一項保障，即不縮減澳門特別行政區成立之前收取的薪金、津貼和福利。

七、這是一項獨立的義務，與任何權利或者基本權利無關。

八、在第 12/2003 號法律生效後，公職人員仍然依照之前生效的制度，維持因行使相關職務而收取酬金的權利，在薪金、津貼和福利方面沒有對權利的扣減，沒有任何違反《基本法》之處。

（編者製）

2005 年 12 月 1 日合議庭裁判書
第 106/2004 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

甲針對澳門特別行政區行政長官 2004 年 3 月 19 日之批示提起上訴（該行政長官批示裁定，其針對財政局代局長之 2003 年 12 月 30 日批示所出決定而提起的訴願理由不成立），其理由陳述如下：

“行政長官的行為（即其所稱的確認性行為），並不能撤銷上訴人在其訴願中提出的理由論述和理由說明。相反，對於上訴人自 2002 年 9 月起就尋求解決的法律核心問題而言，是一種模糊不清且欠缺理由說明的行為。因此：

一、因欠缺理由說明而具有形式上的瑕疵，故本審級應以此為據撤銷該行為；

二、針對上訴人的觀點（即第 12/2003 號法律適用於聲明異議第 26 條至第 32 條所指的現有合同狀況或等同狀況），財政局沒有進行反駁，因此財政局承認其行政行為有過錯，故該等具體狀況應予糾正；

三、一項特別權利必須與一項法律義務相聯繫或前者必須以後者為負擔的觀點，聞所未聞。但這一“大膽創造”卻將其作者推向了抗法“製造者”的狹窄路徑中；

四、對第 98 條以及第 25 條的解釋存在矛盾，但這一矛盾並不能無視第 98 條之存在並排除對第 98 條之適用，因為在適用中，特別權利優先於任何一般原則或規範；

五、《基本法》是澳門特別行政區的小憲法，其法律性質是透過中華人民共和國政府對澳門在 1999 年 12 月 20 日後的基本政策、以聯合聲明而締結的一部實體性憲法；

六、《基本法》的立法過程長達 6 年，其首個實體限制就是聯合聲明中規定的基本政策。這意味著所有這些政策均在《基本法》中有規範性文字，並保證 1999 年 12 月 20 日起 50 年不變；

七、《基本法》規定了多項源自多個歷史淵源的基本權利。如果說大部分權利規定在第三章第 24 條至第 44 條，那麼其他權利則存在於“文本之外”且被第 41 條所許可，例如存在於一般性法律及 1992 年在澳門生效的國際條約中的權利。同時也不能忘記直接源自《基本法》第 97 條至第 100 條的、享有《基本法》之系統性安排予以特別保護的權利；

八、上訴人收取與 1999 年 12 月 19 日同樣的薪金、津貼及福利這一基本權利規定於《基本法》第 98 條第 1 段。這一基本權利與第 25 條規定的平等原則沒有衝突。租稅平等原則是因納稅義務而從該平等原則之中產生的特別原則，而第 98 條規定的特別保護（即禁止薪金低於原標準）則是對該原則的憲法限制。納稅義務如被社會或財政需要證明屬於合理，那麼就是一項與《基本法》第 98 條規定的基本權利無關的獨立義務；

九、對於如何控制其本身規範或等級更低的其他規範不受侵犯，《基本法》沒有詳細規定程序機制，也沒有規定具本身名稱的上訴形式或者嚴格的程序規範，但在有需要解釋《基本法》以對屬澳門特別行政區自治範圍內的案件進行審判時，這並不妨礙法院在具體案件中進行這種控制，這就是上訴人現在提出的對第 98 條的解釋問題。法院有解釋《基本法》的法定權限，而且中級法院 2001 年作出的一份合議庭裁判也已經對第 98 條第 2 段進行過解釋；

十、第 12/2003 號法律廢止第 2/78/M 號法律之規定的目的（後者規定公務員及公務人員豁免繳納職業稅），是為了公務員及公務人員在 2003 年 10 月 1 日起繳稅。但是，如果不注意對《基本法》第 98 條第 1 段加以應有的尊重（該段之規範規定了直接適用於符合所規定之事實情況者的基本權利），就將侵犯不得侵犯之憲法保護區域，並違反該規範，而這一違反屬於嚴重不法瑕疵；

十一、由於在推出第 12/2003 號法律的同時，沒有創造一個與所課稅項金額相等的補償機制，因此立法者粗暴地違反了《基本法》，且這一違反不可透過任何薪金增加這一延期發放補償方式予以補正（延期發放補償本應在 2003 年 10 月創造）。“清除”嚴重不法性的“憲法性補償措施”，是由法院作出必要的宣告，宣告所制定的規範無效，或者由政府大度及有尊嚴地承認所犯錯誤並追溯發放 2003 年 10 月起計的應付補償；

因此，本上訴應予得直，撤銷行政長官對財政局之各批示作出的確認性批示，宣告財政局猶如針對職業稅而作出的、在去年 12 月在上訴人之法律範疇內產生效力的、表現為稅務結算和就源扣繳的無名課稅行為無效，因為推定此等行為是依據第 12/2003 號法律作出的，因此不符合《基本法》第 98 條第 1 段。”

被上訴之實體被傳喚後，作出以下回覆：

1. 在 12/2003 號法律在 2003 年 10 月 1 日生效之日，上訴人是澳門特別行政區公務員，其聯繫一直維持至 2003 年 12 月 31 日；

- 2.上訴人自 2003 年 10 月 24 日起已適當登記了職業稅；
 - 3.在此意義上，僱主實體（該實體也是重要的課稅證明登記表的簽署方）履行《職業稅規章》第 32 條之規定，對 12 月份的薪金作出了澳門幣 1,744 元的就源扣繳，以便之後交付公庫；
 - 4.上訴人反對這一就源扣繳，訴諸第 12/2003 號法律第 2 條（該法條調整財政局在稅務事項方面的權限）向財政局長提出聲明異議。財政局代局長 2003 年 12 月 30 日的批示駁回了這一聲明異議，並透過第 001/NAJ/JJ/04 號公函在 2004 年 1 月 2 日通知了當時的異議人；
 - 5.針對這一決定，上訴人向行政長官提出必要訴願。行政長官 2004 年 3 月 19 日之批示表態裁定就源扣繳合法，並於 3 月 22 日透過第 1304/GCE/2004 號公函通知上訴人；
 - 6.就（行政長官）這一行為，可予以司法申訴；
 - 7.但是，被上訴之實體認為，在行政上的司法爭訟範疇內，法院無權審理本上訴，因為根據第 9/1999 號法律第 19 條，這屬於政治及立法責任事項，而《行政訴訟法典》所調整的司法上訴必須僅針對個人化的行政行為；
 - 8.因此主張適用因《行政訴訟法典》之明示準用而適用的《民事訴訟法典》第 413 條 a 項，因此認為應將被上訴實體從訴訟中開釋；
 - 9.此外，認為，由於行為之不可上訴性（該行為被定義為廣義上的行為），必須根據《行政訴訟法典》第 46 條第 2 款 c 項初端駁回上訴，理由是此上訴所針對的是行政程序而非行政行為，因此明顯抵觸《行政訴訟法典》第 28 條第 1 款；
 - 10.鑑於在上訴狀中顯示，在針對行政長官之批示明顯可進行專門上訴的情況下違法進行了申訴之合併，因此必須根據《行政訴訟法典》第 50 條第 1 款初端駁回本上訴；
 - 11.即使不這樣理解，上訴所針對的行為也不具有使其無效或可撤銷的任何違法性；
 - 12.被上訴之行為含有《行政程序法典》第 115 條規定的對行政行為予以理由說明制度所要求的實質要件；
 - 13.任何正常及理智的相對人均可了解被上訴之行為據以作出決定的理由；
 - 14.正如被證明的那樣，被上訴之行為在事實上以及法律上的理由已經明示、清晰、明確、連貫及充分表述；
 - 15.被上訴之行為符合現上訴人註冊成為納稅人後根據《職業稅規章》一直陸續採取的程序；
 - 16.因此，上訴所針對的行為沒有任何因欠缺理由說明而存在的形式上的瑕疵；
 - 17.同時，理由說明充分、準確，不違反《行政程序法典》第 115 條第 2 款之規定；
 - 18.已經客觀及具體地闡述了據以作出有關決定的多個前提和理由，所作的決定符合《職業稅規章》及對其予以修訂的第 12/2003 號法律；
 - 19.因此，不能認為上訴所針對的行為具有違法瑕疵；
 - 20.維持對 2003 年 12 月的薪金就源扣除澳門幣 1,744 元以及相應地不退還該金額，符合《職業稅規章》、第 12/2003 號法律、《澳門特別行政區基本法》、《中華人民共和國政府及葡萄牙共和國政府關於澳門問題的聯合聲明》的規定；
 - 21.因此，鑑於已經提交在此視作全文轉錄的、作為附件的書證，因此無需提出其他理由陳述，請求法院作出公正的價值判斷，以彰顯正義。
- 基此並為著良好之法律，經法院補正後，應該：
- 1.因在行政上的司法爭訟範疇內，法院在政治和立法責任事項上無權審理上訴，故延訴抗辯理由成立。因此，針對被上訴實體之訴訟理由不成立；
 - 2.如果不這樣理解，則以標的屬司法上不可上訴之行為及申訴被違法合併為由，初端駁回上訴狀；
 - 3.如果法院不考慮上述裁判，則以未查明上訴所指稱的無理由說明瑕疵及違法瑕疵為由，駁回上訴並維持行政長官 2004 年 3 月 19 日之上訴所針對的批示。
- 針對被上訴人提出的先決問題，檢察院法官提交最初意見書，現轉錄如下：
- “被上訴之實體在其答辯狀中作出的主張包括：
- 一 在行政上的司法爭訟範疇內，法院無權審理政治及立法責任事項方面的上訴；

- 構成被稱為‘廣義上訴標的’的行為不可上訴；
 - 違法合併申訴，因此被上訴實體認為這本應導致初端駁回上訴。
- 但在我們看來，被上訴之實體沒有任何道理。

首先，很容易發現，有關的申訴所針對的，是‘上訴人就財政局猶如針對職業稅而作出的、表現為稅務結算和就源扣繳的課稅行為而提交的必要訴願遭到行政長官否決，且行政長官對財政局之各批示予以確認的行為’，因此，我們所面對的是將影響受法律保護之權利和利益的真正的行政行為，因此，該行為在司法上是可調查的。

當然，像在行政領域作出的很多其他決定一樣，這一決定的作出以及該決定的含義，勢必表現為具體採取某些政治選擇。但是，很明顯，這不意味著：有關行為由於是在行使政治職能過程中作出的，所以被排除在行政上的司法爭訟範疇之外 — 第 9/1999 號法律(《司法組織綱要法》)第 19 條第 1 項。

該決定是行政當局最高機關在非訴訟途徑已接近完結前，依據公法規範作出的，目的是對上訴人個人的具體情況產生效果。

為此，主張‘同時具有政治行為及立法行為...’的性質，因此不受行政上及稅務上的司法爭訟的監管，故(法院審理)是沒有意義的，因為肯定的是：法院作出的分析應涉及且將涉及行為本身的有效性，而非一般性質的政治抉擇，而現在被質疑的行為在後者中可能受到保護。

行政當局認為宜從具體案件之解決辦法中得出的推論，如果沒有對權力分立這一神聖原則有任何侵犯，則屬於其作出決定之本身範疇。

另一方面，在界定‘上訴標的’方面，如果上訴人試圖將其訴訟書狀第 4 頁所指的事項‘在廣義上’納入上訴標的，則必須認為上訴人意在審理此等事項，因為在其看來，有關的觀點和決定已經獲得現在被質疑的行政長官的行為的支持和贊同。

如果的確如此或者並非如此，且相應地，如果此等行為本身是不得被審查的，那麼從實質上講，有關事項就明顯與審理上訴實體問題相衝突，並需押後至最後進行。但同樣肯定的是：正如我們前文所述，我們認為上訴人的闡述本身與其期望作出的指責(被上訴之實體稱後者為‘行政程序’)不相矛盾，上訴人只是期望將在他看來得到行政長官批示贊同或確認的決定或觀點納入上訴標的之中。

由此，很容易同樣得出結論認為，不存在任何申訴之合併。

被上訴之批示很明顯且僅是行政長官的那個批示。

由此，無須贅言，我們贊同所提起的所有抗辯理由不成立，並贊同依據《行政訴訟法典》第 61 條第 1 款，在對上訴人進行聽證後相應展開正常訴訟程序。”

透過裁判書製作法官的批示，依據《行政訴訟法典》第 62 條第 3 款，先決問題被送交作出最後裁判。

進行了任意陳述程序，上訴人沒有作出理由陳述，被上訴人則對卷宗表示贊同。

關於案件之實體問題，檢察院司法官提交了其意見書，轉錄如下：

“關於被上訴之實體提出的抗辯中的事項，我們維持第 143 頁至第 146 頁所載的‘初步檢閱’中的觀點。

關於實體問題：

首先我們必須強調，上訴人的表述是不正確的，他也許希望以事實以及絕對智慧的持有人自居並拔出德謨克里克之劍，因此不加自我控制地指出：‘...如果法院裁定政府勝訴，則其形象無可挽回地將被定格為依附政府；如果正確解釋《基本法》，則兩個制度將被公共輿論看得清清楚楚...’

姑且不論這一言辭之不禮貌以及上訴人以公共輿論領袖自居，僅就事論事，我們要指出：如果說對認定屬於自己的正當權益進行堅決及堅定保護對任何人都不是壞事的話，那麼同樣是事實的是：訴諸這樣令人遺憾的方式進行理由闡述以強加給人某種觀點，絕不會對該理由闡述有益。

因此，從我們自上訴人相關起訴狀之論據中可以得到及綜合的一切來看(因為上訴人沒有提交理由陳述，而且該訴訟文書的‘結論’要很費力才可被視作符合《行政訴訟法典》第 42 條 e

項的要求)，上訴人指責現被質疑的行為（即行政長官 2004 年 3 月 19 日之批示。上訴人針對在其 12 月份的薪金作出澳門幣 1,744 元的就源扣繳及結算之課稅行為提出聲明異議，並針對財政局局長否決該聲明異議之行為向行政長官提起的訴願。行政長官的該批示駁回了這一訴願）因欠缺理由說明而具有形式上的瑕疵，並因抵觸合法性原則、善意原則（即當事人雙方之間在訂立合同時的信任以及合同執行時的透明）以及抵觸《基本法》第 98 條第 1 段而具有違法瑕疵。

我們認為上訴人沒有道理。

我們看看：

根據我們從上訴人的觀點中所了解到的，所指責的欠缺理由說明這一瑕疵乃主要基於這樣的事實之上，即：對於上訴人遞交給財政局的聲明異議中就第 12/2003 號法律適用於現有合同狀況或等同狀況而闡述的觀點，指稱從未受到反駁，另一方面，也沒有就《基本法》第 98 條第 1 段的理由、作用以及保護對象等基本提問作出回答。

毫無疑問，現行法律制度（參閱《行政程序法典》第 114 條）要求，對於影響行政相對人受法律保護之權益的決定，行政當局有責任作出事實上的及法律上的理由說明，以便對該等決定作出完全澄清，以使行政相對人接受之或對行為提出爭執。

作出理由說明的以責任以及相關要件在《行政程序法典》第 115 條中有法律表述，該條規定理由說明應明示作出，應該有作出行為者的明確聲明，對據以作出決定的事實理由和法律理由進行扼要闡述，在對理由進行明確說明時使用的有關表述、提法、用詞及理據應該是可理解的、充分的並含有據以作出所作決定的之足夠資料，同時應該指出作出行為者所具體且適當認定的前提及理由是甚麼，並要求所認定的理由與所作裁判相符合，即：行為之內容必須是所聲明的前提和理由的符合邏輯的結果。

在這一方面，上訴人僅指出，“因此，該行為因欠缺明確、充分及適當的理由說明而具有形式上的瑕疵”，並在“結論”部分補充說，該行為“...對於上訴人自 2002 年 9 月起就尋求解決的法律核心問題而言，是一種模糊不清且欠缺理由說明的行為”。這一切表明，正如我們所言，在上訴人看來，有關瑕疵的產生乃是基於這樣一個事實，即：他在遞交給財政局的聲明異議中的論點未遭到反駁，且他在訴願中提交的理由論證也未遭到駁回。

如果一項決定只要沒有答應行政相對人的訴求及觀點，就會被視作沒有理由說明，那麼這是非常不正確的！

在被質疑的批示中，相關的行為人並不受這樣的約束，即：必須逐字逐句對上訴人提交的論點或論據進行反駁或駁斥。要求行為人做的是：在尊重上文列舉的要件的前提下，行為要顯示出可以在其相對人（具體的相對人指守身守法的公民）面前重現作出決定的實體的認知思路和權衡過程。

很明顯，事實的過程就是如此。為此，僅需閱讀被質疑的批示，其中明示、明確及充分考慮了據以決定取消某些納稅人階層（其中很多是公共行政當局的工作人員）在繳付職業稅方面的豁免的事實上的及法律上的理由，簡而言之，這些理由與在稅務事項上的立法需要有關，因為發現在法律賦予納稅人的地位方面存在不平等及不公平，因此必須立即主張社會責任的平等原則，因為“鑑於與從未受益於類似豁免的私人領域的納稅人之間在收入及工作條件上的不平等，很難可以繼續證明”有關的豁免“合理”，同時主張這樣理解《基本法》第 98 條，即：該條旨在保障工作的持續性，從而使澳門特別行政區的公務人員不因回歸而受到影響，但該條不妨礙為了澳門良好管治而採取有關的措施，因為“薪金、津貼、福利待遇”這一表述應被解釋為屬於公務人員諸權利的組成部分，而且“豁免納稅不是一項權利，而是豁免義務的行為。納稅是任何公民的義務”。

因此，有關的決定是所主張的前提和理由的合乎邏輯及順理成章的結果，故該決定是連貫的，而且與上訴人似乎試圖指責的相反，該決定確實在聲明異議階段以及訴願階段闡述了其理由。所作的權衡與其期望不符這一事實，很明顯不影響現在所作的分析。

由此，很明顯沒有出現所指責的無理由說明這一瑕疵。

上訴人還主張違反了合法性原則、善意原則，即違反了雙方在訂立合同時建立起的信任以及

在執行該等合同時的透明性。作出這一指責是因為所作的決定立即適用於根據有關法律（該法律當時沒有規定納稅）而訂立的多種合同。

我們的疑問首先與下述事實有關：儘管上訴人作出了一般性的列舉，但卻沒有指出他具體的勞動關係以及他與公共行政當局訂立的倘有之合同種類及相關內容。

不能忘記的是，在此涉及的是行政長官特別“針對”上訴人之狀況作出的一個具體行為，是對上訴人提起的訴願作出的決定／後果，因此就非自己的、非具體的、非詳細的倘有之情形作出的闡述是沒有用處的（我們再次重申上訴人不是申訴專員）。

正如上文所述，上訴人對於其自己的、具體的及詳細的情形未作任何闡述或證明，而他本應負責這樣做。

尤其是查閱對組成卷宗之文件後（第 101 頁至第 103 頁）得知，該人士一開始在 1991 年 6 月 7 日以編制外合同被聘用擔任房屋司副司長職務，該合同自 1991 年 5 月 29 日產生效力，並自 1997 年 8 月 31 日起以定期委任方式轉而擔任立法事務辦公室副主任職務，並在此後續期至 2003 年 12 月 31 日。

在上訴人的續期條件中可以明示看到，“維持與公職的關係，繼續由 12 月 21 日第 85/89/M 號法令及第 87/89/M 號法令以及其他適用於澳門公共行政當局工作人員的法律調整。除本法律規定的所有責任、權利及福利外，在被任用人的法律範疇內還維持之前存在的所有權利或福利，特別是由澳門特別行政區負擔的他本人及其家團的住房權利和在其合同終止後支付他本人及其家團返回葡萄牙之機票的權利。”

在上述文字中，沒有任何一處可以看出明示或默示支持所期望的職業稅豁免。

澳門特別行政區可以自行立法規定稅種、稅率、稅收寬免和其他稅務事項（《基本法》第 106 條第 2 段第 1 部分），立法會則有權“根據政府提案決定稅收...”（《基本法》第 71 條第 3 項。）在此情況下，如何能夠狡辯在上訴人之具體個案中，違反了上述原則？

行政當局只是單純及簡單地履行了法律。

比較複雜的問題，是要考慮這一法律以及基於這一法律作出的本案行為，是否違反《基本法》第 98 條第 1 段的規定。

該法條規定：“澳門特別行政區成立時，原在澳門任職的公務人員，包括警務人員和司法輔助人員，均可留用，繼續工作，其薪金、津貼、福利待遇不低於原來的標準，原來享有的年資予以保留。”（下畫線由我們所加予以強調）

在分析這一規定是否適用於本案行為時，我們首先不同意就此在第 9 點載明的觀點，即：“...《基本法》第 98 條旨在保障工作的持續性，從而使澳門特別行政區的公務人員不因回歸而受到影響。”

如果這一說法屬實，那麼很明顯也是有限制的。

該規定不僅明示規定公務人員“均可留用，繼續工作”，還補充規定“其薪金、津貼、福利待遇不低於原來的標準”。換言之，該規定不僅旨在保證工作的持續性，還保證該持續性不影響那些權利、津貼及福利待遇，也許正是因為這一明顯性，在下一點（第 10 點）中才會以“任何的企圖...”作為句首。

但是，我們沒必要對字面及其相關含義產生畏懼。

該規範內在的意圖十分清楚。

餘下的問題是要知道：第 12/2003 號法律第 1 條第 5 款對 2 月 25 日第 2/78/M 號法律核准之《職業稅規章》第 9 條作出的修訂是否違反《基本法》的該規定。該修訂取消了某些納稅人階層（尤其是公務人員）一直享有的豁免，這一修訂也是據以作出駁回上訴人請求的本案行為之依據。

毫無疑問（在此我們無意歪曲真理），隨著該法規的生效，受影響者（這是本人的用詞）由於就源扣繳，將在金錢方面收取少於以往的淨金額。如果我們以任何稅金的名義扣除特定金額，很明顯其結餘永遠會低於該金額。

那麼，是不是由此可以得出結論認為薪金減少了？對於公職法律制度之相關法律規定的酬勞制度，尤其是薪金水平以及酬勞制度的其他方面，是否存在任何變更？我們認為並非如此。

在第 12/2003 號法律生效後，公職人員（其中包括上訴人）仍然依照之前生效的制度，維持因行使相關職務而收取酬金的權利。

因此，在薪金、津貼和福利方面沒有對權利的扣減，有關的豁免決不能被視作一項權利。

本案所涉及的，是伸張社會責任平等原則，並以此為據重新施加一種責任，因為在法律賦予納稅人的地位方面發現存在不平等或者不公平的現象，且有關的豁免“...相比從未享受類似豁免的私人領域的納稅人，其工作條件和收入不平等”，因此不能被繼續證明屬於合理。

不論對於措施的善意存在甚麼觀點（我們無權在此調查之，否則就違反權力分立這一神聖原則），在我們看來，有關的解釋只能如此，否則就架空了《聯合聲明》附件一第 12 點第 9 項以及《基本法》第 106 條及第 71 條的內容。

因此，鑑於沒有所指責的任何瑕疵或者其他任何應予審理的瑕疵，我們支持本上訴理由不成立。”

應予審理。

助審法官的法定檢閱已畢。

與案件裁判有關的下述事實已告確鑿：

— 上訴人自 1991 年 5 月 29 日起，在澳門以澳門房屋司編制外合同制度擔任顧問高級技術員職務；

— 1997 年 8 月 31 日，上訴人以定期委任制度獲任用擔任立法事務辦公室副主任職務，該定期委任被續期至 2003 年 12 月 31 日；

— 上訴人自 2003 年 10 月 24 日起已適當登記了職業稅；

— 在此意義上，僱主實體（該實體也是重要的課稅證明登記表的簽署方）履行《職業稅規章》第 32 條之規定，對 12 月份的薪金作出了澳門幣 1,744 元的就源扣繳，以便之後交付公庫；

— 上訴人透過 2003 年 12 月 18 日之聲請，向財政局長提出聲明異議，聲稱在 2003 年 12 月 17 日知悉不具名之課稅行為，該課稅行為猶如針對其 12 月之薪金課處職業稅一般，金額為澳門幣 1,744 元，並請求宣告課稅行為無效；（組成案卷之卷宗第 89 頁至第 100 頁）

— 財政局局長透過 2003 年 12 月 30 日的批示，裁定聲明異議之理由不成立；

— 上訴人收到針對其聲明異議作出的決定通知後，在 2004 年 1 月 27 日，直接向行政長官提出必要訴願；

— 行政長官 2004 年 3 月 19 日作出批示，就必要訴願作出以下決定：

“批示

甲，國際法事務辦公室前副主任，就“以職業稅名義對其十二月份的薪俸所作之稅務結算及就源扣繳行為，金額為 1,744.00 元（澳門幣壹仟柒佰肆拾肆圓），有關行為應是根據經八月十一日第 12/2003 法律修訂並公佈於第三十二期《澳門特別行政區公報》的《職業稅規章》第九條及第三十二條，以及第 12/2003 法律第二條的規定作出，對有關行為適用八月十二日第 15/96/M 號法律所定的制度”一事，於二零零三年十二月十八日向財政局局長提出聲明異議，有關聲明異議遭否決，故就此提起訴願。

關於是項訴願，現回覆如下：

一、根據《澳門特別行政區基本法》第一百零六條第二段前部分的規定，“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”。

二、另外，《澳門特別行政區基本法》第七十一條(三)項規定，“根據政府提案決定稅收.....”屬立法會的職權。

三、二零零三年財政年度施政報告第三部分載明：“為了配合社會的整體發展，政府將於明年落實《職業稅規章》的修訂.....把以往免納職業稅的公務員和其他人士納入稅網，以體現社會公平義務原則”。

四、因此，關於制定第 12/2003 號法律的理由陳述明確指出：“提出本法案的主要目的是執行二零零三年度施政方針所載工作，故有需要針對納稅人在法律地位方面的不平等或不公正情況，進行相關的稅務立法”。

五、事實上，稅收的基礎在於一種負擔公共開支的普遍義務，而社會上各成員均有可能履行這項義務。具體而言，透過獲得收入、擁有財產或作出消費行為而表現其處於一種富有狀況者，均有共同負擔公共開支的義務。

六、需要強調的是，稅收代表一種組織公民參與滿足公共需要的方式，確保稅務方面的平等原則的適用，這對於各國及本個案中的澳門特別行政區發揮資再分配功能非常重要。

七、第 12/2003 法律第一條第五款對經二月二十五日第 2/78/M 號法律通過的《職業稅規章》第九條的修改，就是根據以上所述者而作出。該規定取消了某些人士，包括公共行政工作人員，以往享有的稅務豁免。

八、立法會第一常設委員會第 4/II/2003 號意見書第二點指出：“基於對社會公平義務原則的肯定，公務員及以往享有職業稅豁免其他人士亦將繳納職業稅。由於與從未享有類似豁免的在私營部門工作的納稅人的工作收益及條件相比，很難有理由繼續保留這項豁免，因此，根據原二月二十五日第 2/78/M 號法律第九條第一款 a)、b)及 e)項以及六月三十日第 65/84/M 號法令第二條（為豁免職業稅，非營利之私辦教育場所之教學人員，視為行政公益法人之工作人員）規定，被豁免作為納稅主體繳納聯職業稅的人士，不再享有豁免”。

九、另一方面，《基本法》第九十八條旨在確保澳門特別行政區的公務人員不會因為回歸而影響工作的延續性。

十、即使該項規定尚有其他目的，亦不妨礙制定一些新措施，以利於澳門特別行政區政府的良好管治，例如第 12/2003 號法律第一條第五項所規定的措施。

十一、繳稅是一種具強制性、單方性、不具處罰性質的金錢給付，旨在實現公共目的。因此，正如前述，繳稅的其中一項原則就是稅務上的平等原則，而這項原則的落實是普遍及一致性的，即所有公民均與職業稅有關。公平的稅務是貫徹公民所身處的社會的目標的根本條件。

十二、因此，《基本法》第九十八條所載的“薪金、津貼、福利待遇應理解為屬於公務人員的權利範圍。豁免繳稅並非賦予一種權利，而是豁免履行一項義務。繳稅是每一個公民的義務。

十三、第 12/2003 號法律生效後，公務人員有權繼續按照原有制度因擔任公職而收取報酬。

十四、公務人員的報酬繼續按照不低於回歸前的標準訂定，而公職法例所定的制度，尤其是經十二月二十一日第 87/89/M 法令核准的《澳門公共行政工作人員通則》第一百七十四條所規定者，繼續生效。

十五、《基本法》第九十八條的規定不得理解為公共行政當局不能因應不斷變化的現今社會的需要而採取適應措施。這是所有希望維持良好運作能力的強大組織的特點。即使在回歸前，澳門公共行政當局也是因應各階段的實際情況而作出改變，所以這亦是原有法例規定的制度的特點。

十六、為此，《基本法》第八條規定，“澳門原有的法律、法令、行政法規和其他規範性文件，除……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外，予以保留”。

十七、此外，《基本法》第一百條規定，“……澳門原有關於公務人員的錄用、紀律、提昇和正常晉級制度基本不變，但得根據澳門社會的發展加以改進”。

綜上所述，本人駁回是項訴願，並確認財政局局長就訴願人於二零零三年十二月十八日向其提出的聲明異議所作的決定。

命令通知訴願人。

命令知會財政局。

二零零四年三月十九日於澳門特別行政區行政長官辦公室。

行政長官
何厚鏞¹

¹ 其葡文如下：

甲, antigo coordenador-adjunto do Gabinete para os Assuntos do Direito Internacional, apresentou recurso hierárquico do «acto de indeferimento do director da Direcção dos Serviços de Finanças da reclamação por si apresentada em 18 de Dezembro de 2003, relativa aos aparentes actos tributários de liquidação e de retenção na fonte, ou vias de facto, como se fossem reportados a imposto profissional no seu vencimento relativo ao mês de Dezembro no montante de 1,744.00 (mil setecentas e quarenta e quatro patacas), supostamente praticados ao abrigo dos artigos 9.º e 32.º do Regulamento do Imposto Profissional na redacção dada pela Lei n.º 12/2003, de 11 de Agosto «publicada no boletim Oficial n.º 32 e artigo 2.º da mesma Lei aos quais se aplicam o regime da Lei n.º 15/96/M, de 12 de Agosto».

Cumpra em resposta dizer:

1. Nos termos da 1.ª parte do parágrafo 2.º do artigo 106.º da Lei Básica da Região Administrativa Especial de Macau «tomando como referência a política de baixa tributação anteriormente seguida em Macau, a Região Administrativo Especial de Macau produz, por si própria, as leis respeitantes aos tipos e as taxas dos impostos e as reduções e isenções tributárias, bem como a outras matérias tributárias».
2. Por seu turno, a alínea 3) do artigo 71.º da Lei Básica da Região Administrativa Especial de Macau dispõe que compete à Assembleia Legislativa «definir, com base na proposta apresentada pelo Governo, os elementos essenciais do regime tributário (...)».
3. Na Terceira Parte do Relatório das Linhas de Acção Governativa relativamente ao ano financeiro de 2003, foi anunciado que «em resposta às necessidades de desenvolvimento global da sociedade, o Governo, no próximo ano, irá promover a revisão do regulamento do imposto profissional (...). Os funcionários públicos e demais pessoas que beneficiavam de isenção do imposto profissional no passado, passarão a estar sujeitos a este imposto, com vista a afirmar o princípio de igualdade de deveres na sociedade».
4. Neste sentido, afirma-se expressamente na nota justificativa enformadora do processo legislativo do qual resultou a Lei n.º 12/2003 que a «presente proposta de lei visa fundamentalmente dar cumprimento ao que decorre das Linhas de Acção Governativa para o ano de 2003, pelos quais se assumiu a necessidade de legislar em matéria fiscal sempre que se detectem situações de desigualdade ou injustiça no estatuto que a lei confere aos contribuintes».
5. Ora, as receitas tributárias encontram o seu fundamento na existência de um dever genérico de cobertura dos encargos públicos que recai, potencialmente, sobre a totalidade dos membros de uma comunidade e, em concreto, sobre aquele que, de entre eles, se mostrem numa situação tal que indicie a existência de uma determinada manifestação de riqueza (percepção de um rendimento, detenção de um património ou realização de um acto de consumo) para darem essa contribuição.
6. Há, pois, que sublinhar que as receitas tributárias representam uma forma de organizar a participação dos cidadãos na cobertura das necessidades públicas, garantindo a aplicação do princípio da igualdade tributária, essencial para a função financeira de redistribuição que compete a cada Estado ou, no presente caso, a Região Administrativa Especial de Macau.
7. E, pois, com base no enunciado a alteração efectuada pelo n.º 5 do artigo 1.º da Lei n.º 12/2003 ao artigo 9.º do Regulamento do Imposto Profissional, aprovado pela Lei n.º 2/78/M, de 25 de Fevereiro, eliminando-se as isenções de que vinham beneficiando algumas categorias de contribuintes, onde avultavam, os trabalhadores da Administração Pública.
8. Nesse propósito refere-se o Parecer n.º 4/II/2003 da 1ª Comissão Permanente da Assembleia Legislativa, que no seu ponto II especifica o seguinte: «em consequência das preocupações com a afirmação do princípio da igualdade de deveres na sociedade, os funcionários públicos e demais pessoas que beneficiavam de isenção do imposto profissional no passado, passam a estar sujeitos ao imposto profissional. Nesse sentido, as pessoas que estavam subjectivamente isentas do imposto profissional - na redacção primitiva da Lei n.º 2/78/M, de 25 de Fevereiro, identificadas nas alíneas a), b) e e) do n.º 1 do artigo 9.º e ainda no artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 65/84/M, de 30 de Junho, (que equiparava, para efeitos de isenção do imposto profissional, os elementos do corpo docente dos estabelecimentos de ensino particular não lucrativos aos servidores das pessoas colectivas de utilidade pública administrativa) - deixam de beneficiar de uma isenção que dificilmente se poderia continuar a justificar face à disparidade e rendimentos e condições de trabalho com os contribuintes do sector privado que nunca beneficiaram de semelhante isenção.»
9. Por outro lado, entende-se que o artigo 98.º da Lei Básica visa assegurar a continuidade no emprego, de modo a que os funcionários e agentes públicos da Região Administrativa Especial de Macau não sofram em consequência da reunificação.
10. Qualquer outra que tenha sido a intenção, considera-se, ainda, que o citado artigo 98.º não impede a implementação de medidas novas com vista à boa governação da Região Administrativa Especial de Macau. Tal como a introduzi da pelo n.º 5 do artigo 1.º da Lei n.º 12/2003.
11. O imposto é uma prestação em dinheiro, coactiva, unilateral e sem carácter de sanção, com vista à realização de fins públicos. Constitui, portanto, um dos seus princípios, tal como acima se referiu, a igualdade tributária que se concretiza, portanto, na sua generalidade e uniformidade: todos os cidadãos estão adstritos ao pagamento de impostos. O imposto justo é condição essencial para a prossecução dos objectivos da comunidade em que o

— 2004年4月8日將針對必要訴願作出的決定作出通知後，上訴人提起本上訴。

審理如下。

一、回答問題

(一) 上訴標的

上訴人針對依據第12/2003號法律以就源扣繳方式對職業稅作出的結算，向財政局局長提出聲明異議。財政局局長之批示駁回了這一聲明異議。上訴人針對財政局局長的這一批示提出訴願，行政長官裁定訴願理由不成立。針對行政長官的這一決定，上訴人提起司法上訴，主要認為立即適用對職業稅制度進行修訂的第12/2003號法律不合法。

其依據主要如下：

1. 立即將法律適用於根據未規定繳納職業稅的法律而訂立的不同類型的合同，違反了合法性原則和善意原則。

2. 《基本法》是《聯合聲明》形成的憲法（即在《聯合聲明》中所作的一切規定將移入《基本法》）。《基本法》列舉了多項保障並廣泛規定了一系列澳門居民的基本權利和義務。

3. 履行《基本法》，首先應當在國際法層面上履行1969年5月23日《維也納公約》第26條規定的原則——條約必須遵守。

4. 第97條至第100條規定的權利應被理解為《基本法》第41條提到的澳門居民享有的“其他權利”。

5. 以公平原則為理由對之前不繳納職業稅的公務人員徵收職業稅，是沒有理據。相反，公務人員繳納職業稅且在繳納之前沒有任何其他手段的補償，將造成違反平等原則的情況。

6. 像上訴人一樣的任何公務人員收取1999年12月19日之前收取的同樣薪金、津貼和福利，

cidadão se insere.

12. Entende-se, pois, que a expressão «vencimento, subsídios e benefícios» contida no artigo 98.º da Lei Básica deve ser interpretada como enquadrada no acervo de direitos dos funcionários e agentes públicos. A isenção do pagamento de impostos não se consubstancia num direito, mas antes um acto de isenção de um dever. O pagamento de imposto constitui um dever de qualquer cidadão.

13. Os trabalhadores da Administração Pública, com a entrada em vigor da Lei n.º 12/2003, mantiveram o direito de receber as remunerações resultantes da circunstância de exercerem funções públicas de acordo com o sistema previamente vigente.

14. As remunerações dos funcionários públicos continuam a ser determinadas em termos não menos favoráveis àqueles que existiam antes da reunificação, mantendo-se em vigor o sistema consagrado na legislação referente ao regime jurídico da função pública, mormente no artigo 174.º do Estatuto dos Trabalhadores da Administração Pública, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 87/89/M, de 21 de Dezembro.

15. A norma constante do artigo 98.º da Lei Básica não poderá significar a impossibilidade da Administração Pública se adaptar à novas necessidades de uma sociedade, como a dos nossos dias, cada vez mais em mutação. Essa é uma das características de todas as grandes organizações que pretendam manter a sua capacidade operativa. Mesmo antes da reunificação a Administração Pública de Macau modificou-se ao longo dos tempos, adaptando-se à novas realidades, constituindo, pois, também essa uma característica do sistema consagrado na legislação previamente vigente.

16. Nesse mesmo sentido, prevê-se no artigo 8.º da Lei Básica da Região Administrativa Especial de Macau o seguinte: «as leis, decretos-leis, os regulamentos administrativos e demais actos normativos previamente vigentes em Macau mantêm-se, salvo (...) no que for sujeito a emendas em conformidade com os procedimentos legais, pelo órgão legislativo ou por órgãos competentes da Região Administrativa Especial de Macau».

17. E no artigo 100.º da Lei Básica que «(...) O sistema de acesso, disciplina, promoção e normal progressão dos funcionários públicos anteriormente vigente em Macau mantêm-se basicamente inalterado podendo, no entanto, ser aperfeiçoado de acordo com a evolução da sociedade de Macau.»

Atento ao exposto, nego provimento ao presente recurso hierárquico e em consequência confirmo o acto do director da Direcção dos Serviços de Finanças que indeferiu a reclamação deduzida pelo ora recorrente em 18 de Dezembro de 2003.

Notifique-se o recorrente.

Comunique-se à Direcção dos Serviços de Finanças.

Gabinete do Chefe do Executivo da Região Administrativa Especial de Macau, aos 19 de Março de 2004.

O Chefe do Executivo, Ho Hau Wah”

這一權利是一項被規定於《基本法》第 98 條第 1 段中的基本權利，這一基本權利不抵觸平等原則。

7.核准並立即適用第 12/2003 號法律，卻未創造以等同於被課處之稅金金額予以補償的機制，粗暴違反了《基本法》第 98 條之規定。

(二) 被上訴之實體提出的先決問題

被上訴之實體提出了三個先決問題：

1.在行政上的司法爭訟範疇內，法院無權審理本上訴，因為根據第 9/1999 號法律第 19 條，這屬於政治及立法負責事宜，而《行政訴訟法典》所調整的司法上訴必須僅針對個人化的行政行為。因此，根據因《行政訴訟法典》之明示準用而適用的《民事訴訟法典》第 413 條 a 項，應將被上訴實體從訴訟中開釋；

2.如果不這樣理解，則應根據《行政訴訟法典》第 46 條第 2 款 c 項初端駁回上訴，理由是該行為以其廣義被定性，因此該行為明顯不可上訴，因為此上訴所針對的是行政程序而非行政行為，明顯抵觸《行政訴訟法典》第 28 條第 1 款；

3.如果仍不這樣認為，則必須根據《行政訴訟法典》第 50 條第 1 款初端駁回本上訴，因為在上訴狀中顯示，在針對行政長官之批示明顯可進行專門上訴的情況下違法進行了申訴之合併。

沿著問題之邏輯，我們認為宜首先審理被上訴實體提出的先決問題，因為這些問題中任一問題一旦理由成立，則無需審理其他問題。

我們看看。

二、先決問題

(一) 中級法院之管轄權

第 9/1999 號法律第 36 條規定：

“中級法院有管轄權：

(一) 審判對第一審法院的裁判提起上訴的案件，以及對自願仲裁程序中作出而可予以爭執的裁決提起上訴的案件；

(二) 作為第一審級，審判就下列人士因履行其職務而作出的行為，針對他們所提起的訴訟：

(1) 廉政專員、審計長、員警總局局長及海關關長；

(2) 行政會委員及立法會議員；

(三) 作為第一審級，審判下列人士在擔任其職務時的犯罪及輕微違反的案件：

(1) 廉政專員、審計長、員警總局局長及海關關長；

(2) 行政會委員及立法會議員；

(四) 作為第一審級，審判就第一審法院法官、檢察官因履行其職務而作出的行為，針對他們所提起的訴訟；

(五) 作為第一審級，審判由上項所指司法官作出的犯罪及輕微違反的案件；

(六) 在 (三) 項及 (五) 項所指案件的訴訟程序中，進行預審，就是否起訴作出裁判，以及行使在偵查方面的審判職能；

(七) 許可或否決對刑事判決進行再審、撤銷不協調的刑事判決，以及於再審程序進行期間中止刑罰的執行；

(八) 作為第一審級，審判對下列人士及機關所作的行政行為或屬行政事宜的行為，或所作的有關稅務、準稅務或海關問題的行為提起上訴的案件：

(1) 行政長官、立法會主席及終審法院院長；

(2) 司長、廉政專員、審計長、檢察長、員警總局局長及海關關長；

(3) 立法會執行委員會；

(4) 推薦法官的獨立委員會及其主席、法官委員會及其主席、中級法院院長、第一審法院院長及監管辦事處的法官；

(5) 檢察官委員會及其主席、助理檢察長及檢察官；

(6) 在行政當局中級別高於局長的其他機關；

(九) 審判對行政機關履行行政職能時制定的規定提出爭執的案件；

(十) 審判要求中止某些行政行為及規範的效力的請求，只要該法院正審理對該等行政行為所提起的司法上訴及對該等規範所提起的申訴，以及審判關於在該法院待決或將提起的上訴的其他附隨事項；

(十一) 審判在該法院待決的行政、稅務或海關上的司法爭訟程序內，或就將提起的上述程序要求預先調查證據的請求；

(十二) 審查有管轄權的第一審法院在處理行政違法行為的程序中所作的科處罰款及附加制裁的裁判；

(十三) 審查及確認裁判，尤其是澳門以外的法院或仲裁員所作者；

(十四) 審理第一審法院間的管轄權衝突；

(十五) 審理行政法院與行政、稅務或海關當局間的管轄權衝突；

(十六) 行使法律賦予的其他管轄權。”（粗體字由我們所加予以強調）

該法律第 19 條規定，問題之標的為以下者不包括在行政、稅務或海關上的司法爭訟內：

“（一）不論以作為或不作為的方式行使政治職能時作出的行為，以及對行使該職能時產生的損害的責任；

（二）不論以作為或不作為的方式行使立法職能時產生的法律性規定，以及對行使該職能時產生的損害的責任；

（三）關於偵查及預審的行為，以及關於實行刑事訴訟的行為；

（四）將財產定為屬公產的行為，以及將之與其他性質的財產劃定界限的行為；

（五）私法問題，即使任一當事人為公法人。”

我們認為，本先決問題明顯理由不成立，因為上訴所針對的行為不能被定性為一項政治或者立法行為，相反，它是行政長官確認財政局局長之批示後，對上訴人提出的關於結算及就源扣繳之明顯課稅行為“猶如針對職業稅一般...”這一必要訴願予以駁回的行為。

雖然行政長官作出決定之依據可能符合特區政府的政治選擇，但這不意味著這一具體行為是在行使政治職責情況下作出的。正如卷宗顯示，有關的行為是在非司法程序中作出的，旨在對上訴人個人及具體的情況產生效果且正在產生效果。不能將這一具體的行政行為與行政長官以特區名義作出的、決定澳門特別行政區政府修訂向公務人員課徵職業稅之政策的行為混淆起來。

另一方面，上訴人的上訴所針對的也正是行政長官的行政行為而非立法行為，上訴人僅希望提交法院考慮並針對行為本身的效力表態，因為行政長官作出上訴所針對的行為時不是在作出立法行為。

同時可以肯定的是，上訴人在其結論的最後一點中指稱，“由於在推出第 12/2003 號法律的同時，沒有創造一個與所課稅項金額相等的補償機制，因此立法者粗暴違反了《基本法》...”，且“‘清除’嚴重不法性的“憲法性補償方法”，是由法院作出必要的宣告，宣告所制定的規範無效，或者由政府承認所犯錯誤並追溯發放 2003 年 10 月起計的應付補償”。這一點是上訴人的上訴依據之一，但即使是透過在具體審理本司法上訴時宣告有關規範違法這一途徑，上訴人仍未試圖將其上訴標的指向立法行為，而只是用以支持其請求，即撤銷以就源扣繳方式作出的結算行為，聲稱不適用第 12/2003 號法律制定的規範，因為該法律違反《基本法》。

這一依據的理由是否成立，或者違法性宣告這一途徑能否理由成立，則是另一回事。

因此，面對這一具體行為，不適用《司法組織綱要法》第 19 條規定的任何例外，它是一項真正的、可損害受法律保護之利益的行政行為，因此很明顯在司法上是可被調查的。

（二）行為之可被上訴性

對於這一部分，被上訴之實體認為，現上訴所針對的行為以其廣義被定義，因為上訴所爭執的是行政程序而非行政行為，這明顯抵觸《行政訴訟法典》第 28 條第 1 款，必須根據《行政訴訟法典》第 46 條第 2 款 c 項初端駁回上訴。

該第 28 條以“必要行政申訴之預先提出”為題，規定：

“一、對產生對外效力而不受必要行政申訴約束之行政行為，可提起司法上訴。

二、然而，即使有關行為受必要行政申訴約束，但根據法律或行政決定須立即執行者，對該行為亦可提起司法上訴。

三、對可撤銷之行為須預先提出必要行政申訴方可提起司法上訴時，如不遵守《行政程序法典》第一百四十九條、第一百五十五條第一款及第一百五十六條有關必要行政申訴之規定，則不可提起該上訴。

四、不遵守上款所指之規定，除不可提起司法上訴外，利害關係人亦不可推定所提出之行政申訴已被默示駁回。”（下畫線由我們所加予以強調）

同樣必須得出結論認為，這一部分的理由也是不成立的，因為我們認為，上訴人將其起訴狀第 4 頁所指的事項納入其“廣義上訴”中，其目的是循此途徑期望審理這些事項，因為在上訴人看來，由於行政長官現在被質疑的行為，有關的考量和決定已經而不成立。

肯定的是，“是否如此，以及此等事實本身相應地是否可以被審查”，按檢察院司法官的話說，屬於這樣的事項，即：“很明顯與押至最後才進行的對上訴本身之實體問題的審理雙方衝突”，且“我們認為，在上訴人的陳述與他期望指責的、被被上訴實體稱之為**行政程序者**之間，本身不存在矛盾，上訴人只是單純期望：將在他看來被**行政長官批示**轉化或確認（為行政長官本人之）決定或觀點者納入上訴標的中”。

至於結論第 K 項，上訴人儘管批評立法行為及議員，但卻僅是期望將此項提出來作為其上訴依據（該上訴的標的是行政長官的行為，而非立法行為），因為上訴人所指稱的是：由於批准徵收職業稅的法律違反了《基本法》，因此行政長官在對其訴願作出的決定中不得適用之。上訴人所作的陳述沒有對規範作出抽象的申訴。

（三）申訴的違法合併

《行政訴訟法典》第 44 條規定，司法上訴人得將對相互間有主從關係或有聯繫之行為提出之申訴合併（第 1 款），在下列情況下不得合併：a) 以補充或擇一方式作出合併；b) 審理各申訴之管轄權屬不同法院所有。（第 2 款）

我們認為這一部分的理由也明顯不成立。正如前文所述，上訴僅限於指責行政長官在針對財政局局長之批示提起的訴願中作出的行政行為，不存在任何申訴之合併。

正如前文所述，上訴人以其依據，指出第 12/2003 號法律創設的規範無效，並相應地期望不適用這一法律，這不構成本上訴中其請求之一。

行文至此，我們開始立即審理本上訴的實質問題。

但在審理之前，我們不能不指出，正如檢察院司法官所強調的那樣，上訴人作出了一個令人遺憾的、在職業角度可被人譴責的表示（如果訴訟文書僅是由訴訟委託人負責撰寫的話）。

上訴人在其理由闡述的結尾部分指出：“...如果法院裁判政府勝訴，則其形象無可挽回地將被定格為依附政府；如果正確解釋《基本法》，則兩個制度將被公共輿論看得清清楚楚...”

姑且不論這一表示的不禮貌性，我們在思想上堅決認為，法院仍然是獨立且一如既往是僅受法律約束的，不應因為這一不當的強加之詞而作出對其有利的判決。

而且我們並不懼怕作出判決。

三、關於公務人員繳納職業稅

上訴人實質性地爭執被上訴之決定具有無理由說明之瑕疵，因為被上訴之實體沒有就其提出的、第 12/2003 號法律適用於現有合同狀況的觀點作出理由說明，也沒有回答《基本法》第 98 條第 1 段予以保護者以及其作用之所以存在等核心問題。

立法會通過的第 12/2003 號法律尤其廢止了 2 月 25 日第 2/78/M 號法律第 9 條第 1 款 a、b 項規定的職業稅豁免，在後者中的豁免對象包括：

1. 本地區公共行政及其任何機關、組織和機構，即使已成為法人者，以及市政區的工作人員，但作為本地區代表的收益則例外；

2. 行政公益法人的服務人員。

換言之，所有其薪酬高於法律附表規定之金額的公務人員，將轉而繳納職業稅。

現上訴人因此提出上訴。

我們具體看一下其上訴理由。

(一) 無說明理由

我們認為，上訴人首先混淆了形式上的無理由說明與實質上的無理由說明，後一個瑕疵可被稱為理由說明不充分。

《行政程序法典》第 114 條規定，行政行為有作出理由說明之義務，這一理由說明應透過扼要闡述有關決定之事實依據及法律依據，以明示方式作出；說明理由亦得僅透過表示贊成先前所作之意見書、報告或建議之依據而作出，在此情況下，該意見書、報告或建議成為有關行為之組成部分（《行政程序法典》第 115 條第 1 款），採納含糊、矛盾或不充分之依據，而未能具體解釋作出該行為之理由，等同於無說明理由（第 115 條第 2 款）。

換言之，按此規定，理由說明的要件如下：²

1. 指出事實上的及法律上的依據；
- 2.（扼要但是）明示指明理由；
3. 清晰（不含糊）；
4. 充分；及
5. 前後一致（不矛盾）。

在理由說明中，行政當局要指明其視作適用於具體個案的法律制度或規定（即大前提），並指明其視作已經發生的事實（即小前提），以及據以根據所援引的法律理由作出該行為的理由（即結論）。

我們可以認為，理由說明是行政行為的形式要件，因此要求作出明示、清晰、充分及沒有矛盾的理由說明。

Vieira de Andrade 教授指出，“因此，義務的形式性所要求的明示理由說明的內容，不是說行為人就行為的理由作出某種聲明，對理由隻字不提也不是不履行該義務的唯一形式上的瑕疵。作出理由說明宣告時，其內容不能是草草了事，必須是一種明顯能夠使一項行政決定理由成立論述。”³

也就是說，理由說明具有形式方面的內容，獨立於作出決定的真正依據之外；進行理由說明是“形式要件”，而理由則是“實質要件”或者“核心要件”。立法者要求對某些行為作出明示的及充分的理由說明，屬於拋棄了這些實質主義的觀點，清晰無誤地選擇要求形式上的構建，賦予了理由說明之形式義務以獨立的重要性。⁴

David Duarte 也持這一觀點，他認為理由說明是決定的形式要件，不能與決定的內容混為一談，無論在作出的理由說明和決定的實質之間有無矛盾之處，理由說明都獨立存在並具有獨立的衡量尺度。理由說明的這一形式上的獨立性表現在理由說明的正確性要件與決定的正確性要件相互分開，這就是說，兩者之間雖有相通之處，但不能以理由說明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，理由說明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。⁵

終審法院第 14/2002 號案件的 2002 年 12 月 6 日合議庭裁判指出，所要求的說明理由具有多功能性，不僅為了向私人受法律保護的權益提供傳統上的保護，而且主要是為了在做出決定的過程中更加謹慎和客觀以及該決定的正確和公正，以符合行政行為以至合法性的公共利益，並使決定所針對的人本身和一般公眾了解決定的含義，防止可能出現的衝突。

該終審法院的合議庭裁判認為，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

² Mário Esteves Oliveira: 《Direito Administrativo》，第 1 卷，里斯本，1980 年，第 471 頁至第 475 頁。

³ 載於《O Dever da Fundamentação Expressa de Actos Administrativos》，Almedina 出版社，科英布拉，1991 年，第 231 頁。

⁴ Lino J. B. R. Ribeiro 及 J. Candido de Pinha: 《Código do procedimento Administrativo de Macau, anotado e comentado》，澳門基金會及行政暨公職局，1998 年，第 637 頁。

⁵ 《Procedimentalização, Participação e Fundamentação: Para uma Concretização do Princípio da Imparcialidade Administrativa como parâmetro Decisório》，Almedina 出版社，科英布拉，1996 年，第 237 頁至第 241 頁。

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。

本案的情況是：上訴人認為行政當局沒有對上訴人之申訴以及訴願中作出的全部陳述予以回答，尤其是第 12/2003 號法律是否符合《基本法》第 98 條。

正如所持的一貫見解，僅當證明事實上的及／或法律上的理由說明絕對欠缺時，方可視作具有無理由說明這一瑕疵。

經查閱卷宗，尤其是行政長官之批示內容，我們認為其理由說明十分明確、充分，清晰回答了要解決的問題，即：根據《基本法》之規定，決定公務人員是否應該按照廢止第 2/78/M 號法律的第 12/2003 號法律繳納職業稅。

的確，上訴人的指稱充其量與無理由說明或理由說明不足有關。

但是，正如我們一向以來作出的裁判，如果期望將理由說明不充分等同於（絕對）無理由說明，則該不充分必須是明顯的，即：機關據以作出行為或作出該決定的事實或者考量尚待確定，或者明顯得出行為人由於沒有考慮必然影響的利益而沒有對事實及法律規定作出嚴謹及無私的檢查。這是因為：對於對裁判具有決定性或者實質性的事實，行政當局有義務進行必要的調查以便審理之。換言之，機關必須調查所有的相關事實，（以便）作出程序所要求的實質性決定。⁶

對於上訴人提出的問題，行政當局進行了調查，對請求標的作出了決定，因此不能指責其未作調查。行政當局不受上訴人所表達的全部依據之約束，而僅受所要解決的問題之制約，在本案中，該問題就是要知道：面對所謂的第 12/2003 號法律與《基本法》之衝突，上訴人是否必須繳納職業稅。

因此，以無實質理由說明或理由說明不足為由對行政當局現被上訴之行為作出的歸責，其理由不成立。

（二）行政當局違反合同責任

很明顯，在這一問題上上訴人沒有道理。不能聲稱在上訴人與行政當局之間（像在民法上一樣）存在典型的合同關係（在民法上當事人應具有等同地位），因為合同關係的前提是當事人之間平等。

相反，它們之間的關係是行政管理機關成員與行政相對人的關係。即使以行政當局與獲外聘的上訴人以定期委任制度簽訂了一份合同這一事實為由，承認存在著合同關係，我們也可以說，在該“合同”中沒有條款列明該公務員不必繳納職業稅。不能指責另一方違反了合同責任。

的確，納稅是一項獨立的義務，由特別法調整，與“合同”無關。

而且上訴人提出的問題也並非這一事項，而主要是調整繳納職業稅的規範違反了《基本法》，認為如果適用這一規範，則行政行為就具有違反合法性原則的瑕疵。

（三）違反《基本法》

正如所述，上訴理由的重點正是第 12/2003 號法律（公務人員的收入由於該法律而比以前減少）違反了《基本法》。

在現上訴人的個案中，他以外聘人員制度被委任為立法事務辦公室副主任（該辦公室後改稱國際法事務辦公室），（根據前總督對其職位等級作出的決定）其薪金維持並等同於副局長（見第 85/89/M 號法令附表），且享有法律規定的津貼、福利及其他補貼。

但是，由於以職業稅名義作出的“就源扣繳”，其淨薪金月報表上的收入少於以前，據此是否可以認為其薪金有了變更，違反了《基本法》第 98 條第 1 段？

在此，問題分為兩部分：

1. 《基本法》第 98 條第 1 段的規定，其含義是甚麼，即該條款規定的是甚麼？
2. 如果公務人員繳納職業稅，是否必然構成違反《基本法》第 98 條第 1 段之規定的原因之一？

1. 對《基本法》的解釋

⁶ 本中級法院第 70/2004 號案件的 2004 年 12 月 2 日合議庭裁判。

正如所指，根據《基本法》第 143 條，澳門特別行政區法院在審理具體案件時，有權解釋與《基本法》有關的問題。

第 143 條規定：

“本法的解釋權屬於全國人民代表大會常務委員會。

全國人民代表大會常務委員會授權澳門特別行政區法院在審理案件時對本法關於澳門特別行政區自治範圍內的條款自行解釋。

澳門特別行政區法院在審理案件時對本法的其他條款也可解釋。但如澳門特別行政區法院在審理案件時需要對本法關於中央人民政府管理的事務或中央和澳門特別行政區關係的條款進行解釋，而該條款的解釋又影響到案件的判決，在對該案件作出不可上訴的終局判決前，應由澳門特別行政區終審法院提請全國人民代表大會常務委員會對有關條款作出解釋。如全國人民代表大會常務委員會作出解釋，澳門特別行政區法院在引用該條款時，應以全國人民代表大會常務委員會的解釋為準。但在此以前作出的判決不受影響。

全國人民代表大會常務委員會在對本法進行解釋前，徵詢其所屬的澳門特別行政區基本法委員會的意見。”

而目前的問題不屬於澳門特別行政區自治範圍以外的事項 — 法律調整的是職業稅的繳納。

對《基本法》的解釋毫無疑問遵循《民法典》第 8 條規定的釋法之一般原則。

《民法典》第 8 條規定：

“一、法律解釋不應僅限於法律之字面含義，尚應尤其考慮有關法制之整體性、制定法律時之情況及適用法律時之特定狀況，從有關文本得出立法思想。

二、然而，解釋者僅得將法律字面上有最起碼文字對應之含義，視為立法思想，即使該等文字表達不盡完善亦然。

三、在確定法律之意義及涵蓋範圍時，解釋者須推定立法者所制定之解決方案為最正確，且立法者僅得以適當文字表達其思想。”

鑑於本地區的特殊狀況，我們還必須注意有關文本的雙語（葡文和中文）情況，兩種語言都是有效的。在此情況下，可以結合兩種語言來了解立法者的思想。

我們看看。

2. 《基本法》第 98 條

《基本法》第 98 條規定：

“澳門特別行政區成立時，原在澳門任職的公務人員，包括警務人員和司法輔助人員，均可留用，繼續工作，其薪金、津貼、福利待遇不低於原來的標準，原來享有的年資予以保留。

依照澳門原有法律享有退休金和贍養費待遇的留用公務人員，在澳門特別行政區成立後退休的，不論其所屬國籍或居住地點，澳門特別行政區向他們或其家屬支付不低於原來標準的應得的退休金和贍養費。”（下畫線由我們所加予以強調）

眾所周知，《基本法》第 98 條是履行《中葡聯合聲明》之承諾，透過《基本法》的具體實施（《基本法》是本地區的基本及憲法性法律），保證了各級別公務員的薪金不變（不下調）以及他們一直以來收取和享受的津貼、福利和其他補助不變（不下調），以維持公共行政隊伍的穩定，其最終目的是維持政府的平穩過渡及其穩定運作。⁷

在解釋這一條款時，我們不能不與其中文相比較。該中文與葡文略有不同，而這一差別可以造成不同的解釋。

其中文是起草時使用的最初語言，如下：

“澳門特別行政區成立時，原在澳門任職的公務人員，包括警務人員和司法輔助人員，均可留用，繼續工作，其薪金、津貼、福利待遇不低於原來的標準，原來享有的年資予以保留。

依照澳門原有法律享有退休金和贍養費待遇的留用公務人員，在澳門特別行政區成立後退休的，不論其所屬國籍或居住地點，澳門特別行政區向他們或其家屬支付不低於原來標準的應得的

⁷ 為了穩固公務員隊伍，《基本法》補充規定，為著年資之效力（《中葡聯合聲明》對年資未作規定），之前的服務時間將予計算。參閱肖蔚雲，《澳門基本法研討會》，澳門基本法協進會出版，第 220 頁。

退休金和贍養費。”（粗體由我們所加予以強調）

首先，區別在於葡文的“**benefício**”與中文的“福利”兩者含義不同。

工資（葡文為“**vencimento**”）指因擔任某特定職務或官職而按薪俸表收取之相應報酬（《澳門公共行政工作人員通則》第 174 條第 2 款），而**津貼**（葡文為“**subsídio**”）則屬福利性質之報酬或旨在補償工作人員因但仍該職務而作出之負擔之報酬（該條第 3 款）。

法律（尤其是該《通則》）沒有對“**福利**”（葡文為“**benefício**”）的含義作出定義。將葡文的“**benefício**”與中文的“福利”相對比，發現兩者含義相當不同。在葡文中，其含義比中文的“福利”更廣。一般而言，我們將法律賦予公務員的一項權能或好處稱之為“**benefício**”。在此意義上，“**benefício**”可被譯作中文的“福利”。

在廣義上，甚至“津貼”（葡文為“**subsídio**”）也可被稱作“**benefício**”。在中文中，“福利”則限於社會含義中，例如在“社會福利金”、“社會保險”等制度中某些群體可以享受的直接財產“收益”。

在稅法上，存在一種稱之為“稅務優惠”的叫法，是一種比“豁免”更加廣泛的表達，因為除涉及豁免之外，還包括規定使納稅人受益的任何稅項減降、可徵稅收入或應納稅額的減降。⁸

但是，一方面，這一叫法不能被視作具有《基本法》第 98 條第 1 款提及的“**benefício**”所界定的相同含義，另一方面，也不屬於中文“福利”所定義的含義。（關於這一問題，我們下文再談）。

不僅中文和葡文的詞義不同，而且在相關文本中，對維持“**薪金、津貼、福利待遇不低於原來的標準**”（葡文為“**vencimento, subsídios e benefícios não inferiores aos anteriores**”）這一表述也存在不同的解讀。

葡文的文本是“...*e continuar a trabalhar com vencimento, subsídios e benefícios não inferiores aos anteriores, ...*”

中文的文本則是：“...繼續工作，其**薪金、津貼、福利待遇不低於原來的標準**，...”其中多了“標準”這個詞，這一詞彙不論如何都不會是譯自葡文。

在葡文中，使用這一表述只能譯作以下中文：“...繼續工作，其**薪金、津貼、福利不低於原來的薪金、津貼、福利**，...”因為“**aos anteriores**”只能指“**vencimento, subsídios e benefícios anteriores**”。這一規定的原意是公務人員可以維持其職務上的聯繫，並繼續工作，薪金、津貼及福利不低於回歸前的薪金、津貼及福利。

而中文表達的意思如果直接譯作葡文則是：“(os funcionários públicos podem manter os seus vínculos funcionais) e continuar a trabalhar, **os padrões** do seu vencimento, subsídios e benefícios não serão inferiores aos anteriores.”

在解釋薪金、津貼和福利的未來變更時，這兩種文本之間的區別可以引起不同的側重。

我們認為，中文文本應該是立法者的精神所在，因為如果立法者強調的僅是薪金賬單上的絕對數目，是毫無意義的。

舉例而言，根據這一規定，一名第 3 職階的助理員可以繼續收取薪俸點 100 點的薪金，一名第 3 職階的特技專業技術員可以收取薪俸點 430 點的薪金，一名第 3 職階的一等高級技術員可以收取薪俸點 530 點的薪金（見 12 月 21 日第 86/89/M 號法令的相關規定），而一名局長則繼續收取薪俸點 1000 點或 920 點之薪金（見 12 月 21 日第 85/89/M 號法令的規定）。

同時，所有公務員也可以繼續收取《澳門公共行政工作人員通則》合法規定的同樣的津貼、福利和其他補助，例如同樣的結婚津貼（第 213 條）、家庭津貼（第 205 條）、出生津貼（第 214 條）、死亡津貼（第 245 條）、喪葬津貼（第 249 條）、房屋津貼（第 203 條）、啟程津貼（第 236 條）、錯算補助（第 217 條），等等。

對這一標準的任何扣減均為《基本法》的這一條文所不許。例如，如果一名從事第 2 職階三等文員的公務員之前在前澳門政府的某部門收取薪俸點 205 點的薪酬，那麼在政府過渡後他轉而

⁸ Carlos P. Corte-Real：《Curso de Direito Fiscal》，第 1 卷，第 78 頁。

收取薪俸點 204 點或者更低的薪俸點，就是不可接受的，因為這一減少違反了《基本法》的規定，即使薪俸點的金額根據經濟、金融和社會狀況有所增加亦然。

從根本上講，立法者期望透過《基本法》第 98 條第 1 款，避免公職法律制度方面的法律所訂定的報酬制度有任何的變動，尤其是在薪金制度的水平及其他方面上。

幸運的是，眾所周知，自澳門特別行政區成立後，政府沒有通過、也沒有提請通過任何規範以便變更（即減少其薪金或津貼福利金額）與公務員有關的這類制度，也沒有廢除任何的津貼、福利和其他補助。

下面看看公務員繳納職業稅是否構成薪金的必然減少。

3. 不納稅之權利與納稅之義務

我們已經看到，第 98 條保障了已經收取薪金的公務員可以繼續收取按照同樣之標準計算的同樣的薪金。很明顯，透過這一條款，作為澳門特別行政區基本性法律的《基本法》不是在規定公務員的一項基本權利，而是規定了一項保障，即不縮減澳門特別行政區成立之前收取的薪金、津貼和福利。

這是《基本法》規定的一項保障，也可以被視作一個權利，儘管保障常常凸顯的是保護權利之工具的性質。另一方面，它與傳統的保障（例如訴諸法院捍衛權利之權利、*罪刑法定原則*、*人身保護權*、*一事不再理原則*）⁹ 的範圍不同，可以是一項約束本地區行政當局的保障，使公務員不被人為地減少薪金和福利，保障其一直以來的生活方式和條件。

在本案中，上訴人由於第 12/2003 號法律（該法律取消了之前的法律規定的公務員免繳職業稅的豁免）轉而繳納職業稅，因此，由於就源扣繳的原因，開始收取比之前為少的淨薪金收入。如果我們以職業稅的名義扣繳某一金額，那麼很明顯其金額永遠會少於之前的金額。

我們暫不討論其他的稅務優惠，我們不能將納稅與《基本法》第 98 條規定的權利相混淆，因為它們是不同的事情。換言之，稅款的繳納不能被視作 1999 年 12 月 20 日前收取的薪金、津貼和福利發生變更的一個必然原因。

這是因為，一方面，決不能將不繳納職業稅視作一項權利，更不能將之視作一項基本權利。

另一方面，這是一項獨立的義務，與任何權利或者基本權利無關。眾所周知，義務原則上與（基本的）權利相聯繫，但有些義務卻與權利沒有聯繫，例如納稅義務、人口普查義務及選舉管理中的合作義務等等。¹⁰

按照檢察院法官的說法，本案涉及的“是伸張社會責任平等原則，並以此為據重新施加一種責任，因為在法律賦予納稅人的地位方面發現存在不平等或者不公平的現象，且有關的豁免‘...相比從未享受類似豁免的私人領域的納稅人，其工作條件和收入不平等’，因此不能被繼續證明屬於合理。”

(1) 平等原則

平等是法國大革命傳播的三個價值（自由、平等、博愛）之一，被人們接受成為一項普世的原則和司法的規則。¹¹

平等的內容主要包括：¹²

- 法律適用上的平等：法律面前人人平等；
- 權利創設上的平等：約束立法者為所有人創設平等權利；
- 普遍性原則或公正待人原則；
- 必須透過法律達到實質平等：即所謂“平等地對待平等、不平等地對待不平等”；
- 公正的平等：即以價值判斷和價值標準作為平等的前提；
- 機會平等：即社會公正；
- 公共負擔平等；

⁹ J.J. Gomes Canotilho：《Direito Constitucional e teoria da Constituição》，第七版，第 396 頁。

¹⁰ J.J. Gomes Canotilho：前引書，第 533 頁。

¹¹ Pierre Leroux(Fr.)，De L'Egalité，1848 年，中譯本（論平等，商務印書館，1988 年），第 12 頁至第 25 頁。

¹² J.J. Gomes Canotilho：前引書，第 426 頁至第 432 頁。

— 平等是一項權利，即平等權。

具體到與本案有關的公共負擔平等，其含義趨向於指：

— 公共負擔應由公民均攤；

— 如果個人或群體由於公共利益原因必須作出特別犧牲，應對作出特別犧牲的個人予以損害賠償或補償並承認之。¹³

稅就是一種典型的公共負擔。不論平等的含義是甚麼，首先，之前的法律沒有給所有的公民創設一項平等的義務；其次，現在開始納稅的公務員在強制承擔公共負擔方面，決不能被視作作出特別犧牲者，並繼而證明他們因就源扣繳而得到薪金補償是合理的。

因此，我們可以得出結論認為，公務員繳納職業稅不會造成公職薪酬制度的變更，也沒有侵犯《基本法》第 98 條第 1 款規定的權利。

下一點也證明這一觀點是合理的。

4. 稅務主權及權力分立

我們知道，社會結構隨著經濟的發展而產生變化，稅基以及課稅程序和方法也相應地發生變化。¹⁴

回歸之後，本地區處於變化之中，稅制的新政治社會基礎重新形成。作為一般性規則，其旨在創設最佳的稅務制度，將其保障美好生活的的作用發揮到極致，更好地反映在稅務公平與經濟效率之間作出的選擇。

在這一政治社會背景下，本地區的行政當局選擇擴大職業稅的納稅主體。這一措施符合《基本法》規定的對稅務主權的行使。

《基本法》第 106 條規定：

“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。”

稅務主權是財政主權的一部分，而財政主權則是國家主權的一部分。主權概念是法律界最想逃避的問題之一，在稅務主權方面，我們遇到主權概念上無法區分的同樣的複雜問題。一般而言，稅務主權指創稅、銷稅、擴展或限制稅之範圍、規定稅務性禁止等權力。作為國家主權的一部分，稅務主權具有同樣的特徵。只有“國家”（不論是單一制國家，還是聯邦制國家，抑或邦聯成員）才可以行使稅務主權。¹⁵

根據將“一國兩制”政策法律化的《基本法》的規定，澳門特別行政區行政當局在行使稅務主權方面有獨立的權限。

《基本法》第 71 條規定：

“澳門特別行政區立法會行使下列職權：

（一）...

...

（三）根據政府提案決定稅收，批准由政府承擔的債務；

...”（下畫線由我們所加予以強調）

根據被賦予的這一權限，立法會通過了第 12/2003 號法律，尤其廢止了 2 月 25 日第 2/78/M 號法律第 9 條第 1 款 a、b 項規定的職業稅豁免。

由於這一法律已被通過，因此行政長官在就現上訴人提出的訴願作出決定時，只是在根據權力分立原則履行法律。因為他不能作出與他本人簽署的法律相對立的決定 — 《基本法》第 50 條第 3 項第一段。

雖然法院在審理一個被上訴的行政行為時可以審理一般法律是否違反了《基本法》，但我們

¹³ J.J. Gomes Canotilho: 前引書，第 432 頁。

¹⁴ Hernani Machado Duarte: 《Os Impostos, uma abordagem Económica, o Sistema Fiscal de Macau》，1999 年，第 36 頁。

¹⁵ 參閱 Soares Martinez: 《Direito Fiscal》，Almedina 出版社，科英布拉，第 70 頁。

也指出，立法會採用新的稅制，是在本地區行使其獨立稅權。

另一方面，上訴人指出，“納稅義務如被社會或財政需要證明屬於合理，那麼就是一項與《基本法》第 98 條規定的基本權利無關的獨立義務”，但有關問題不一定與透過強加納稅義務而限制權利和利益有關。本案的問題是：公務員繳納職業稅的社會需要是否確實造成《基本法》第 98 條所明示禁止的他們的薪金和福利減少。

不論對這一措施的善意持有何種觀點，我們在此都無權調查之，否則就違反三權分立原則。

基於所述且無須贅言，未發現有任何違反《基本法》之處，就上訴所針對的行為作出的決定正確。

俱經審議，茲予裁判。

綜上所述，本中級法院合議庭裁判駁回甲提出的上訴。

訴訟費用由上訴人承擔。

蔡武彬（裁判書製作法官）— 賴健雄（附表決聲明，將在下次會議提交）— João A. G. Gil de Oliveira（趙約翰，附表決落敗聲明）

表決聲明

對於前述合議庭裁判，本人贊同該合議庭裁判針對被上訴之實體提出的抗辯以及針對指稱無理由說明導致具有形式上的瑕疵等部分作出的判決。但是，就該合議庭裁判針對實體問題作出的判決，本人僅贊同其決定，即有關的課稅行為不代表違反《基本法》，理由如下：

本上訴的實質問題，是要知道對公務員的薪金課稅是否違反《澳門特別行政區基本法》。

為了解決這一問題，必須調查在稅務事項上在澳門徵稅的權力依據以及《基本法》第 98 條的真正外延。

本案涉及職業稅，因此我們專門分析一下課徵該稅的權力依據。

職業稅是一種針對個人的勞動收入而徵收的一種對物稅。該稅針對個人運用體力或者智力而透過薪酬形式或者對等給付制度獲得的收入進行徵收 — 參閱 Rato Rainha：《Impostos de Macau》，第 15 頁。

與其他稅種一樣，職業稅除受合法性原則的制約外（這一原則表現為兩個分原則：法律優先原則以及法律保留原則），還應該在其實質性要素，尤其是其課征對象方面，按照法治國家的其他基本原則（例如平等原則及其衍生的理性原則及公正原則）來創設及規範。

根據《基本法》第 106 條的規定，澳門特別行政區自行立法規定稅種、稅率、稅收寬免和其他稅務事項。

根據這一規定，面對《基本法》，第 12/2003 號法律在形式上的合法性明顯是毋庸置疑的。

我們接著需要根據平等、理性及公正等標準，解決其實質合法性的問題。

本案中，如果想知道第 12/2003 號法律取消公務人員的個人豁免是否屬於實質違反《基本法》第 98 條，就必須研究豁免公務人員繳納職業稅的潛在理由（該豁免自 1964 年第 1632 號立法性法規核准《職業稅規章》起生效，直至第 12/2003 號法律生效止）。在此基礎上，我們之後再看看根據《基本法》第 98 條及第 106 條之規定，公職人員不必繳納其收入之職業稅的合理性以及理性，以及根據《基本法》明示規定的其他基本原則（尤其是其第 25 條規定的平等原則），它們是否還被繼續證明屬合理。

不論是 1964 年第 1632 號立法性法規核准的《職業稅規章》第 2 條，還是 2 月 25 日第 2/78/M 號法律核准的、其文本一直生效至第 12/2003 號法律生效之日的《職業稅規章》第 9 條，均規定了多項個人性質的豁免，其中包括廣義上的公共行政當局的服務人員。

之後，在澳門特別行政區成立之後，2003 年的第 12/2003 號法律取消了這一個人豁免，該等服務人員要繳納職業稅。

本上訴涉及的正是這一法律。

眾所周知，作為直接對工作收入課徵的稅項，職業稅對個人的課稅必須以所有公民勞動者（即職業稅事項上稅務法律關係的潛在主體／客體）的納稅能力為標準予以衡量。

因此，作為具有納稅能力的國家服務人員（他們因工作而收取特定水平的收入），應該像私人領域的其他勞動者有義務做的那樣繳納職業稅，因為國家的服務人員同樣是公民，看不出為何他們可以在這一方面享有某些照顧。

傳統上，從比較法上講，在很多稅務制度中都對國家支付給其服務人員的薪金課稅，因為國家本身具有雙重身份：一方面它以其服務人員的僱主身份作出行為，因此在支付相關報酬方面屬於債務人；另一方面，它以稅務當局的身份作出行為，在納稅方面是債權人。事實上，為了避免或至少簡化稅務當局結算或者收取國家的服務人員支付之稅款時的繁冗會計及行政操作，故將該等薪金訂得比其工作人員實際應該收取的金額為低，以抵銷因豁免個人職業稅而可能帶來的好處，這對於稅務當局而言是非常有利的。

本人認為，在一個法治國家的框架內，對於因收取特定水平的收入而具有納稅能力的國家服務人員而言，這是可以適當地證明豁免他們個人職業稅屬於合理的唯一理由。

本案中，如果在訂定澳門公職工作人員或等同者的薪金時已經考慮了不課納職業稅帶來的好處，那麼第 12/2003 號法律引入的取消個人職業稅豁免就是雙重課稅，因為如果稅務當局這樣做，就是在對該等工作人員已經扣減了應繳納的職業稅稅款之後的淨薪金進行課稅。

那麼，隨著第 12/2003 號法律的生效，澳門的公職工作人員及其等同者的情況是這樣的嗎？

我們試圖調查在澳門的稅法歷史上，是否存在資料可以證明廣義上的公共行政服務人員的薪金在其被實際訂定之時就已經考慮到了不課徵職業稅帶來的好處。但是我們沒有找到這些資料。

事實上，自第 1632 號立法性法規（該法規創設了職業稅，以取代直至當時生效的、按照一個稅率表或者年度定額繳納的工業稅）至 2 月 25 日第 2/78/M 號法律，包括之後對該法律的所有修訂，均沒有在這些法規中發現有任何合理說明，據以證明公共行政之服務人員之所以享有稅務豁免，乃是因為在訂定他們的薪金時已經考慮了不予課稅的好處。¹

作為對這一觀點的支持，我們在此引用前澳門政府財政司司長及前澳門大學法學院稅法 José Hermínio Paulo Rato Rainha 學者的觀察。

在其《Impostos de Macau》一書中，當提及職業稅方面的稅務豁免理由時，Rato Rainha 作出了以下批判性的觀察：

“職業稅方面的大部分豁免很久以來就喪失了其經濟意義（a 項及 b 項），或者已經成為具有相同納稅之經濟能力的納稅人之間的不平等之源（第 9 條第 1 款 f 項及第 7 條第 2 款）。

鑑於本地區目前的經濟和社會現狀，尤其是公共行政的報酬結構及報酬方式，維持 a 項及 b 項規定之豁免的倘有的歷史性合理解釋已經喪失了現實性。此等豁免在歷史上一直被合理解釋為符合這樣的情況，即：課稅無用，因為支付實體就是課稅之受益實體；或者符合這樣的情況，即：出於傳統，公共行政當局或者類似實體支付的薪金或者報酬以可能低於私人企業或實體的報酬標準訂定。” — 參閱前引書，第 25 頁。

這些批判與我們在上文作出的觀察完全一致。

我們現在回到本案。

經審閱現上訴人提交的上訴狀以及之後的法律理由陳述，發現該上訴人指出向其本人作出的有關課稅行為違反《基本法》第 98 條，並將之作為其請求的主要理由。

該第 98 條作為實體意義上的一個小憲法的規範，不應在該基本性法規內作為一個獨立的規範被解釋，而必須在所屬的制度內被整體解釋。

因此，遵循前文關於納稅能力以及國家服務人員之所以有個人豁免的邏輯推理，必須對該第

¹ 參閱 1964 年 5 月 16 日第 1632 號立法性法規；2 月 25 日第 2/78/M 號法律；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 14/86/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 號法律及 7 月 8 日第 3/96/M 號法律。

98 條進行解釋，同時將之與納稅能力原則以及租稅平等原則相聯繫，以便確定第 98 條對公務員提供的真正保護範圍。

眾所周知，早從自由憲法開始，且由於早期自由主義的歷史原因，租稅平等原則就一直被用於要求實現以潛在的納稅人的納稅能力而衡量的實質平等，而非單純的一種形式上的平等。

在權利和義務上的平等是這種實質平等的表現之一。

在這一點上，引用 Gomes Canotilho 教授的觀點，他認為，這一平等“指兩個方面：禁止在享有某一權利或豁免某一義務方面有特權或好處；及禁止在剝奪某一權利或強加某一義務方面遭受損失或傷害。從本質上講，平等原則體現為賦予權力或施加義務之一般性規則。原則上，權利和好處應惠及全體，義務和負擔應歸於大家。”——參閱 J.J. Gomes Canotilho：《Constituição da República Portuguesa Anotada》，第三版次。在此作為憲法領域所允許的學說而引用。

根據這些學說性的觀察，我們似乎已經有條件對本上訴的主要問題作出裁判。

正如上文所見，在澳門沒有文件資料或者已掌握的材料可以合理證明，為了簡化會計操作，故澳門公務員的薪金在其被訂定之時就已經考慮到了不課徵職業稅給他們可能帶來的好處。在此情況下，公共行政服務人員過去享有的個人豁免不再僅憑《基本法》第 98 條提供的保護便可以維持下去，反而在實質平等原則的要求面前（我們在上文提及了這一原則的相關方面）被證明屬於不合理。

因此，總而言之，第 12/2003 號法律對公共行政的工作人員施加繳納職業稅之義務時，只不過是在稅務領域實施某一方面的實質平等原則，因此不應被視作是一個政策產物（該政策產物的目的是剝奪公務員一項真正的既得權利，從而討好一直對公務員不納稅現象不滿的社會團體）。

綜上所述，本上訴理由不成立。

澳門特別行政區，2005 年 12 月 1 日

法官
賴健雄

表決落敗聲明

一、本人在表決中落敗。上訴所針對的行為本應撤銷，因其明示違反了全國人大 1993 年 3 月 31 日通過的、當日由中華人民共和國主席簽署的、在 1999 年 12 月 20 日生效的《澳門特別行政區基本法》第 98 條的規定。

（一）該條規定：

“澳門特別行政區成立時，原在澳門任職的公務人員，包括警務人員和司法輔助人員，均可留用，**繼續工作，其薪金、津貼、福利待遇不低於原來的標準**，原來享有的年資予以保留。

依照澳門原有法律享有退休金和贍養費待遇的留用公務人員，在澳門特別行政區成立後退休的，不論其所屬國籍或居住地點，澳門特別行政區向他們或其家屬支付不低於原來標準的應得的退休金和贍養費。”（粗體及下畫線由我們所加予以強調）

（二）澳門的憲法佐立法者以此期望，政權交接以及由中華人民共和國完全行使主權不影響公共行政服務人員，以便他們的經濟和職務地位在新的政權中不會受到損害，這由不減少其報酬水平來保障。

如果立法者對此存有疑問，就不會明確無誤地指出，澳門特別行政區的成立不會導致**薪金、津貼、福利待遇**的減少。

（三）因此，正如肖蔚雲¹指出，公共行政服務人員沒有理由擔心。或者正如梁凡指出²，公務員以及公務人員的薪金不得低於原來，並將隨著社會經濟的發展而變化，但這一變化只能是

¹澳門基本法協進會，《澳門基本法研討會》，第 220 頁。

²《澳門基本法導論》，1995 年，第 50 頁。

在原有基礎上的增加而不能減少，這是被《基本法》完全保障的。

二、所謂薪金沒有改變

(一) 事實並非如此。除非只考慮毛收入，但立法者的意圖並非是毛收入。如果考慮的是毛收入，那麼就沒有必要規定該保護性規範，因為眾所周知，在維持毛收入水平的情況下，政府隨時可以實際降低之，並且只要用稅項或者各種扣繳就足以加重之。

(二) 公務員除與其職務有聯繫的職務權力外，還有立法者應予尊重的本身主體權利，其中包括收取薪金之權利，從根本上講，這一權利體現為週期性定期收取所服務的法人實體支付的特定款項。³即使毛收入這一斷言屬實，對其設定負擔（不論是否屬於課稅性質）均意味著對主體權利的削減，因為它影響了用於保護公務員或者公務人員一項或者多項利益的財產。

(三) 而且我們不能忘記，立法者不僅提及薪金，而且還提及了福利。由此必須認定：立法者期望保障澳門特別行政區成立之時存在的權利繼續維持。

三、所謂的公務員不納稅不是一項權利，而是一項義務豁免

(一) 事實上，這是一項虛假命題。

很明顯，賦予公務員職業稅豁免的法律（即《職業稅規章》第9條，該規章後被8月11日第12/2003號法律第1條修訂）— 在此沒必要就稅務豁免與不課稅兩者之間的區別問題⁴展開論述 — 設立了一項真正的主體權利，即豁免權，其法律特徵是：它是一項獨立的及原始的阻設性事實。⁵

(二) 即使認為豁免不是一項權利，它也是立法者不期望收回的待遇或者福利。

(三) 同樣，如果認為繳稅義務作為一項基本義務，是與一項相關的基本權利對稱甚至同位的義務⁶，因此這一義務必須施加給所有公民，那麼這一觀點也是錯誤的。

我們在下文分析這一問題。

四、所謂有關行為屬於公正行為且源自平等原則

(一) 這一論點是廢除公務員之豁免（它在實際中表現為其經濟能力之下降）的主要論據。

(二) 我們不質疑不同機關（行政機關及立法機關）所擁有的訂定澳門特別行政區稅制的合法權力，法院不能介入之，不能以三權分立原則，在實現一個真正的法治國的過程中，就本地區政府認為最為適當的措施的公正性及時機性表達立場。

我們甚至承認，面對經濟與社會現實，維持豁免公務員之豁免的倘有之歷史性的合理理由可能已經與現實不符⁷，但本案涉及的不是這個問題。

實體問題，是對《基本法》第98條的違反以及與1999年12月相比購買力和經濟標準的喪失。

(三) 另一方面，任何普通的觀察者初步看上去似乎會認為，豁免之存在與租稅平等原則是正面衝突的，因為租稅平等原則覆蓋全體公民（普遍性），以便他們根據自己的財富對公共負擔作出奉獻（納稅能力）。⁸

但是馬上可以看出，僅遵守這一屬於單純形式價值的原則，並不會建立更多的公正和公平，因為租稅平等的前提應該是平等奉獻，只有當稅款所吸納的各部分財富對納稅人意味著喪失同樣的好處時，這才可以成為現實。⁹

(四) 此外，平等原則還含有只用於確認該原則的例外情形。

³ Marcello Caetano: 《Manual de Dto. Adm.》，第2卷，第9版，第740頁。

⁴ Alberto Xavier: 《Manual de Dto. Fiscal》，第1卷，1974年，第283頁。

⁵ Alberto Xavier: 上引書，第294頁。

⁶ Jorge Miranda: 《Manual de Dto. Constitucional》，第4卷，1993年，第72頁。

⁷ José Rato Rainha: 《Imposto de Macau》，1997年，第25頁。

⁸ Alberto Xavier: 前引書，第285頁。

⁹ Pamplona Corte Real: 《Apontamentos de Dto Fiscal》，里斯本法學院協會，1980年，第131頁。

因此，必須分析伴隨社會形態的某一目的實現而被合法化的稅務豁免或者稅務優惠的情況，尤其是對特定的社會和經濟行為作出的鼓勵。¹⁰ 在此背景下，如果法律對國家服務人員作出豁免並為其規定一個特別的地位或者制度，並且依據該原則（該原則的結果是不平等地對待不平等之狀況）規定了許多其他的稅務豁免或者稅務福利，那麼很明顯就絕對不是在試圖對抗稅收平等原則。¹¹

（五）在公共行政服務人員多年（超過 100 年）享有豁免¹² 的背景下，在**不作出任何補償**的情況下強迫公共行政服務人員繳納職業稅，根據我們對其他法律制度作出的觀察¹³，屬於違反平等原則及納稅能力原則，因為在最初訂定這一豁免時，一定有一個符合邏輯的和管理上的理由，同一個行政當局收取它必須繳納的收入稅，是毫無意義的。這就如同一隻手交錢，另一隻手收錢，會給稅務機關造成很多負擔，不論是人員負擔，還是相關的會計操作及徵收操作負擔。¹⁴

（六）所謂徵稅的當局不同於作為僱主的當局的說法不過是個虛幻的東西，因為鑑於國家（經適當準用，在此指行政當局）追求的最高公共利益，只有為了謀求這些最高宗旨而招聘及任用公務員才有意義。

（七）還必須指出，在訂定公務員及公務人員薪金並陸續作出調整時，政府一直表示所訂定的水平符合對生活水平及通脹作出的考量，而且是為了社會平衡及公正的理由。這樣一來，其前提就宣告破滅，因為這一徵稅的對象的購買力相對於其他公民而言已經遭到降低。

五、所謂這一課稅因體現為納稅之基本義務而正當化

（一）針對這一說法，也許有人說必須考慮《基本法》第 98 條的違憲性（即憲法性法律的違憲性問題）。

我們不相信澳門的憲法性法律的立法者沒有收到任何的提醒，以至於當他們在《基本法》中以明示的規範規定維持公共行政服務人員之地位時，忘記了該基本義務。

（二）為了解決這個實體問題，立法者在《基本法》中就葡萄牙共和國政府和中華人民共和國政府在 1987 年 3 月 26 日在北京草簽、1988 年 6 月 7 日公佈於《澳門政府公報》上的《聯合聲明》（第 6 點）達成的談判結果作出了準確規定。因此，這一規定已經具有國際法的性質（具體而言，具有國際公約法的性質，其中中央政府是簽約方），正如一直以來所裁判的那樣，它優先於國內法。¹⁵

（三）此外，根據**法律安定性**原則，學說對於有關稅務優惠之法律可被隨便廢止作出了某些限制，認為必須在兩者之間作出考慮：一方面是所援引的、在廢止或者變更賦予稅務優惠之法律時可以落實的公共利益，另一方面是維持該法律情況下的個人的利益。¹⁶ 而在《基本法》中，之所以訂定這一保護性規範，其理由是明顯可見的（例如推動信任的理由），而且在所創造的期望面前，沒有給予使之失效的理由。

（四）同時我們也需要指出，這一義務儘管是基本的和普遍性的義務，但與其他法律上的基本利益板塊（例如與人類尊嚴相關的利益）相比，其受保護的水平相對較低。¹⁷ 這一義務可以受

¹⁰ Saldanha Sanches: 《Manual de Dto Fiscal》，1998 年，第 168 頁。

¹¹ Pamplona Corte Real：前引書，第 140 頁。

¹² 參閱 1887 年 12 月 30 日法令，公佈於 1888 年 4 月 30 日；1929 年 11 月 5 日第 93 號立法性法規；1943 年 1 月 30 日第 85 號立法性法規；1964 年 5 月 16 日第 1632 號立法性法規；2 月 25 日第 2/78 號法律。

¹³ 例如葡萄牙的 12 月 31 日第 415/87 號法令，在賦予政府的立法許可範疇內，根據 12 月 31 日第 49/86 號法律第 67 條第 1 款 b 項規定的中立原則修訂了公務員的薪酬，以消除因引入課稅而對其收入產生的不利影響。同樣，香港法院在重申政府減薪權力的同時，也重申公職人員的條件不能比 1997 年 7 月 1 日回歸前的水準更低。參閱根據《香港特別行政區基本法》第 100 條（與我們的《基本法》第 98 條類似）作出的以下裁判：上訴法庭第 199/2003 號案件的 2003 年 11 月 29 日；終審法院第 16/2004 號案件的 2005 年 7 月 13 日，<http://www.hklii.org/>。

¹⁴ Soares Martinez：《Manual de Dto Fiscal》，1983 年，第 500 頁。

¹⁵ 終審法院第 2/2004 號案件的 2004 年 6 月 2 日合議庭裁判。

¹⁶ José Casalta Nabais：《O Dever Fundamental de Pagar Impostos》，1998 年，第 686 頁。

¹⁷ Vitor Faveiro 認為，納稅義務是人作為社會動物而與生俱來的，它不是自人流向社會，而是由社會流向人。

到限制，而這些限制在其他領域是不可思議的。¹⁸正是由於未涉及這些崇高的利益，所以我們看不到在此有何道理針對《基本法》第 98 條動用違憲性機制。

六、最後，也許有人說相對於 1999 年 12 月 19 日的標準，公務員並未受到損害，因為多年來澳門特別行政區存在通縮，這抵銷了購買力的喪失（我們承認行政當局沒有使用這一論點，但是我們在此仍將之列出，因為這一觀點間接源自這樣的想法，即：透過考量購買力及它相應決定的納稅能力是否喪失而力圖使有關的行為合法化）。

我們簡要指出以下反對性論據：

（一）承認通縮不導致公務員及公務人員之財力下降（這需要對每個個案進行帳目計算），也就是抽象地立即承認納稅將帶來損失。

（二）但是，如果認為由於某些年存在之通縮（2000 年 1 月至 2003 年 9 月累計通脹率為 -6.77% — 參閱統計局報告），1999 年 12 月 19 日記錄的購買力或地位沒有受到損失，那麼我們可以這樣回答：

— 通脹／通縮是以一籃子財產為基礎計得的，這一籃子財產不能體現全部的經濟現實，只是為著統計之效果作出的擬制；

— 選擇通脹／通縮指標並根據參考指數（即一籃子購買除以特定的財產集合）而訂立的標準，對大多數低薪金人士的課稅更多，並會使公務員群體不公平地受益；

— 應承認會有一部分薪金不用於（購買）該一籃子財產，而且任何公務員總有可能將部分薪金作儲蓄或者購買該一籃子財產以外的財產。在此情況下，如果發現自己在這一部分的薪金減少，那麼其薪酬水平或者財富水平也一定低於 1999 年 12 月；

— 如果發生通脹且政府決定不漲薪，那麼公務員可能會使用這一論據並提起訴訟，狀告政府不作為，迫使政府恢復 1999 年 12 月的（薪金）水平。是否可以肯定在法律上這一訴訟一定可能發生？

— 不得不承認的是：儘管存在通縮環境，但是如果不是嗣後對公務員課稅，那麼他們的經濟水平一定會好過 1999 年。因此絕對可以認為他們之前的狀況已被降低，這一喪失是購買能力的喪失所決定的；

— 如果必須分析通縮的效果，那麼我們會發現，在某些情況下，薪金確實會下降，但在另一些情況下則並非如此。這樣就造成了一種不可接受的情況，對公務員和公務人員有不平等的對待，而且，薪金趨於接近也違反公職報酬章程規定的薪酬差別化。

— 如果考慮通縮在具體個案中的影響，那麼這一立場將惠及高薪公務員和公務人員，因為原則上，稅務金額將高於通縮金額。

（三）綜上所述，關於違反《基本法》的問題，本人不贊成在合議庭裁判中勝出的觀點，因此本人不能對合議庭裁判投贊同票。但必須指出，對於所提出的及分析的其它問題，本人贊成裁判書製作法官在合議庭裁判中的觀點。

澳門，2005 年 12 月 1 日

助審法官

João A. G. Gil de Oliveira（趙約翰）

載於《O Estatuto do Contribuinte》，2002 年，第 228 頁。

¹⁸ José Casalta Nabais：上引書，第 692 頁。