

(譯本)

所得補充稅 B 組納稅人  
所得補充稅複評委員會  
可課稅利潤的確定方法  
納稅人的合作義務  
上訴範疇內陳述事實及附入文件  
非司法程序範疇內遺漏的爭訟

摘要

一、就一項未被提起行政爭執的瑕疵作出的指稱，針對司法上訴之訴因不具有阻礙效果。因此，為了保證權利受到有效的司法保護，上訴人得指稱在行政爭執中未提出之瑕疵。

二、《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。

三、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 組中 — 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 組中 — 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。

四、稅務當局可以自由採用《所得補充稅規章》第 19 條第 2 款及第 3 款中提及的一種或另一種方法，使用指數法並不取決於採用行政評估法確定計稅依據時的不可能性。

五、如果不像 A 組那樣，稅務當局並不掌握由納稅人直接提供的證據基礎，那麼稅務當局就可以依據該原則求諸所有可能及必要的資料以形成其心證。

六、如果行政當局必須向個人提供合作，那麼這些個人同樣應該在與行政當局的關係中行為正當、坦率，並提供必要合作來完全澄清事實及發現實質事實真相。

七、在課稅方面，納稅人不僅應該履行對應於其納稅義務的金錢之債或其他類似之債，而且還應該就所有與其相關的、並應被納入課稅規範中的事實情況及現實，以及此等顯示所基於之來源，履行向稅務行政當局作出告知的義務，因為很明顯，與此等事實情況及現實直接接觸的人是納稅人，而稅務當局只是間接地、不肯定地了解這些情況並對其予以定性及定量。

八、當涉及撤銷特定時間段中作出的行為時，原則上，對該行為之審理及合法性核定應當按照該整個時間段進行，除非指明其在該日期中有一項可以觀察到的既有瑕疵。行政當局不能因為納稅人沒有提供行政實體不掌握的資料，便以這些資料為基礎強制要求作出一項行為。

2004 年 3 月 18 日合議庭裁判書

第 261/2003 號案件

裁判書製作法官：João A. G. Gil de Oliveira（趙約翰）

## 澳門特別行政區中級法院合議庭裁判

### 一、概述

甲有限公司，總部設於 XXX，針對所得補充稅複評委員會決議提起撤銷性司法上訴，該決議維持 1996 年度計稅依據澳門幣 7,758,300 元。

行政法院判上訴得直，並撤銷決議。

所得補充稅複評委員會不服該裁判，提起上訴。其陳述結論如下：

最初被爭執的行政行為是所得補充稅複評委員會決議。作出決議時，實質性掌握的資料與第 007/DIFT/2000 號稽查報告書中的資料吻合，該報告書導致了對上訴人甲有限公司的稽查行動。

上訴人在撤銷性司法上訴範疇內才提供工資支付所生費用方面的銀行文件。這意味著在作出決議時，稅務當局不掌握顯示這些文件存在的任何跡象。這顯然將其決定局限於當時既有的資料。

在核定 A 組計稅依據時，稅務當局原則上受納稅人會計帳目所載事實之約束。

在核定 B 組之計稅依據方面，諸如會計資料一類書證的欠缺，原則上將顛覆在 A 組構成例外情況者（即證據自由），這一欠缺決定了有關的實際利潤在不可能成為直接證據之標的情況下，必須透過間接證據（即推定性證據或指數證據）來確定。

推定法是查明納稅事實的例外性方法，僅當稅務當局毫無疑問地證明納稅義務主體的會計資料不可信時，方得透過這一方法課稅，1996 年經營收入申報中所載的資料即屬此等情況，這些資料完全不正確，而且在提供現有會計資料之補充文件方面也欠缺合作。

此外，司法見解在這類問題上的看法是一致的（參閱 1999 年 10 月 12 日行政法院就第 1333/98 號案件作出的合議庭裁判摘要及最高行政法院第 005415 號案件及第 005417 號案件分別在 1988 年 10 月 19 日及 1988 年 10 月 26 日作出的合議庭裁判）。

另外，所查明的人事費用金額並非來自一項輕率的程序，而是權衡了所掌握的 1996 年至 1999 年經營年度的全部資料，並權衡了統計暨普查局提供的官方報告，這一切使所得補充稅複評委員會像所辯稱的那樣使用推定法成為正當之舉，我們也認為是符合法律規定的。

考慮到原判因錯誤解釋《所得補充稅規章》第 19 條第 2 款而具有違法瑕疵，故請求廢止原判。

甲有限公司提出的針對性理由陳述之結論如下：

對於 B 組之納稅人，如果行政當局有理由地懷疑納稅人所作申報的真實性，可以透過間接證據並使用推定法或指數法，來確定計稅依據。

在推定法中，稅務人員應對顯示可課稅利潤的指數的權重進行個案性分析，並計算納稅人在相應的納稅年度中的收入與支出，從中對推定的實際利潤進行課稅。

在指數法中，稅務當局選擇特定的指數或外部跡象，從而自動推導出可課稅資料，但不審議納稅人的具體情況。

對被上訴實體在 1996 年的經營，行政當局首先使用了指數法（以收入的 5% 計算），但在被上訴的行為中，則使用了推定法。

但是，沒有對推定法進行最正確的使用，因為使用這一方法也要求嚴格計算納稅人的收入。

在對被上訴之實體進行的稽查行動中，查明支出方面的資料與事實不符，特別在人事支出方面。

上訴實體發現很困難或不可能準確計算 1996 年的人事費用後，在繼續相信收入大於支出的情況下，本應象以前的做法一樣，透過指數法確定可課稅收入，即以所查明的收入之確切金額的 5% 徵收。

上訴實體沒有這樣做，故違反了《所得補充稅規章》第 19 條第 2 款及第 21 條，因此有關的行政行為應被撤銷，正如被上訴的合議庭裁判所正確裁定的那樣。

因此，認為應維持原判。

檢察官發出意見書，認為上訴理由應予成立，並作出以下核心陳述：

透過推定確定可課稅資料，是一種例外性方法，僅當稅務當局毫無疑問地證明納稅義務主體的會計資料不可信時，方得使用這一方法。

在本案中，就被上訴人 1996 年的經營收入申報中所載的資料欠缺可信性，似乎原判並沒有質疑這種欠缺的存在，其中甚至提出這樣的問題：“*很明顯上訴人在申報其員工工資費用方面，似乎作出了‘虛假申報’。*”。

必須作出調查的是：面對所掌握的資料，稅務當局是否有正當性使用推定法。

只要存在有依據的理由據以認定不可能以直接及準確的方式，對確定可課稅資料所必須的資料進行證明及定量，就必須使用這一方法，因為這是稅務當局據以查明納稅人之估算利潤、大致利潤的一種靈活的方法。

原審法官最終認定必須使用指數法，其首要理由是：關於人事費用的支出估算金額與事實不符，並以為此目的作出的證據（即被上訴人支付的工資費用之銀行文件）作為佐證。

但是，這一文件已經被被上訴人在司法上訴階段出示及提交，因此在複評委員會作出決議時，並不掌握這一文件，很明顯也沒有跡象顯示該文件的存在。

不論如何，肯定的是：不能因納稅人欠缺提供有關資料，便以明顯不掌握的資料為基礎，斷然認定必須適用某種方法以便稅務當局查明可課稅資料。

鑑於納稅人所提交的資料不正確，且欠缺提供現有會計資料以及稽查所得資料之補充文件，使用該方法被證明在法律上是完全合理的。

由此，為了嚴格遵守分權原則，關於或許可以選擇使用其他間接確定可課稅資料之方法（即指數法）的任何其他觀點，都意味著是對行政當局本身權限的不可接受的介入。

因此，主張本上訴理由成立。

\*

法定檢閱適時完成。

## 二、事實

下列事實視為確鑿：

a)上訴人是 B 組納稅人，編號 XXX，2 月 18 日透過 M/1 格式印件向財政司遞交 1996 年度所得申報，其中聲明收入金額澳門幣 795 萬元，費用之金額澳門幣 7,711,000 元，其中包括人員開支澳門幣 272,000 元，總收入為澳門幣 239,000 元（參閱供調查之用的行政卷宗第 45 頁文件）；

b)1997 年 12 月 30 日核定委員會作出決議，確定可課稅所得為澳門幣 397,500 元，相當於申報收益的 5%（供調查之用的行政卷宗第 53 頁文件）；

c)1998 年 2 月 13 日透過 M/5 格式印件將這項決議通知上訴人並要求支付澳門幣 62,607 元，該金額於 1998 年 4 月 9 日結清（供調查之用的行政卷宗第 52 頁及第 55 頁文件）；

d)在廉政公署將一封匿名信送交財政局後，透過 6 月 5 日第 07/2000 號部門指令，公共審計、稽查暨訟務廳代廳長命令稽查上訴人以查明 1996-1999 年度可課稅所得（參閱供調查之用的行政卷宗第 25 頁，譯文見卷宗第 260 頁背頁）；

e)2000 年 11 月 23 日作出稽查，高級技術員乙以及丙製作報告書，建議核定 1996 年所可課稅所得為澳門幣 7,758,297 元，並因隱瞞收入及虛假聲明開立違例程序（供調查之用的行政卷宗第 24 頁至第 36 頁文件，譯文見供調查之用的行政卷宗第 260 頁至第 269 頁，在此視為全文轉錄）；

f)2000 年 12 月 20 日財政局將第 363/DIFT/2000 號公函送交上訴人，要求就 1996-1999 年度“提交費用方面的書面資料，包括作為依據的文件”（參閱供調查之用的行政卷宗第 43 頁文件）；

g)2000 年 12 月 20 日，上訴人答覆，說除了稽查中提供的資料，沒有更多資料（參閱供調查之用的行政卷宗第 40 頁）；

h)2000 年 12 月 27 日，透過作於稽查報告書上的批示，命令移交核定委員會，以重新核定 1996-1999 年度可課稅所得（參閱供調查之用的行政卷宗第 24 頁文件，譯文見卷宗第 160 頁）；

i)2001 年 1 月 4 日，基於這份報告書，核定委員會作出決議，核定 1996 年度可課稅收益為澳門幣 7,758,300 元（參閱供調查之用的行政卷宗第 21 頁）；

j)2001 年 2 月 1 日，透過 M/5 格式印件，上訴人獲通知這份決議以及重新核定的應繳稅款澳門幣 1,159,326 元（參閱供調查之用的行政卷宗第 22 頁）；

k)2001年2月15日，財政局經上訴人請求，發給其核定委員會認為作為基礎的證明（供調查之用的行政卷宗第18頁）；

l)2001年2月22日，上訴人向所得補充稅複評委員會提出申駁，以欠缺理由說明，雙重科稅以及無基礎資料為由，請求廢止該行為（參閱供調查之用的行政卷宗第5頁至第10頁文件）；

m)2001年6月2日，複評委員會作出如下決議：

“經分析前述納稅人提起的申駁，複評委員會決議如下：

1.針對2001年1月4日B組核定委員會就1996年度計稅依據核定行為提起申駁；

2.在此行為中，前述機關作出決議：尊重第007/DIFT/2000號稽查報告書，該報告書載明，在稽查該企業後，查明實際收益金額為澳門幣15,768,088元，大大高於現申駁人1996年度申報的金額澳門幣795萬元；

3.簡述了納稅主體稅務狀況後，從1997年2月18日的行政程序中得出：在遞交了1996年度M/1格式申報書後，該納稅主體申報的總服務給付為澳門幣795萬元，課稅額為澳門幣239,000元。隨後，核定委員會於1997年12月30日查明存在附加所得，因此依照《所得補充稅規章》第19條第2款同意的推定標準重新查核計稅依據，認為應當對納稅人適用申報總收益的5%這一計稅依據，該比例是納稅人所從事行業中經濟仲介人的平均收益率；

4.但是，在財政局透過其《組織法》以及《所得補充稅規章》，尤其第41條第1款而被賦予的稽查權力範疇內，已經在稽查後就企業會計賬目作出了詳盡報告，當時查明1996年度納稅人只申報了公共部門服務給付之收入，對於大部份來自私人企業的收益部分沒有申報；

5.因此，查明1996年度的收入增加至澳門幣16,403,788元，這超過了所申報的金額，也超過了首次確定的稅金澳門幣8,453,788元；

6.針對這個金額，還應當查核產生這一收入之活動的固有成本（根據該會計計算，估計約澳門幣8,645,491元）。透過這項作業，決定非課稅金額為澳門幣7,758,297元，該金額載於現被申駁的第二項核定行為中。

經分析代理人閣下指出的多個瑕疵後，應當指出：

a)正如完全可以理解，不能從證明書中得出主導書面查賬的標準，或者代理人先生關於計稅依據金額的說法是以何種名義或法律依據“找到的”。核定行為源自對企業設施進行的一次稽查行為，該企業在遞交供分析的會計資料時，明知所提供的資料大大抵觸其收益申報書中所載內容。但代理人先生在一件事上是有道理的：按《所得補充稅規章》第41條第2款之規定，就不同於申報金額的可科稅收益作出通知時，本應說明理由，但並沒有這樣做。因此，現決議完全接受核定委員會之核定標準以及第007/DRFT/2000號報告書所載的分析，該報告書在此為著所有法律效果視為全文轉錄，並構成本決議的組成部分。

b)最後，在理由說明的瑕疵獲補正後，述稱的雙重科稅的瑕疵便不可理解，儘管這一雙重課稅是要求一位已經因為1996年之經營而被課稅的納稅義務主體（再次）交納1996年的稅款。

c)我們在此所指的是不同的納稅事實，因為現證實的應繳稅款來自於對未及時適當填寫或申報的收入的認定，這些未適當填寫或申報的收入與納稅人作出的收入申報表第17欄中所載的申報明顯不符（納稅人在該申報表中表示，其向稅務當局提交的金額屬實）。

7.還應當強調是在1999年2月3日發出了第294/98號證明書，因此，毫無疑問對公庫並無拖欠，因為是在2001年1月4日方作出核定行為。

同樣，關於債務的負面證明書的陳述也欠缺依據，因為第318/2000號證明書的日期是2000年1月24日，在該日期之前已查明了科稅債務。

因此，茲決議否決本申駁，並維持被申駁的行為，應當通知代理律師，並將007/DRFT/2000號報告書的鑑證副本附於本決議。

根據《所得補充稅規章》第47條，本委員會還決議以費用的名義確定應繳稅款5%的提增。

根據《行政程序法典》第68條起的規定，應當告知：針對複評委員會的決議，可提起撤銷性司法上訴 — 《所得補充稅規章》第80條第2款。

前述上訴應向澳門行政法院提起 — 該規章第82條。

提起上訴的期間為自通知之日起 45 天 — 8 月 12 日第 15/96/M 號法律第 7 條。

根據《所得補充稅規章》第 76 條之規定，針對本決議亦可以自通知之日起 45 天內向複評委員會提起非司法性申駁 — 該規章第 77 條”；（參閱供調查之用的行政卷宗第 2 頁至第 4 頁文件）。

n) 透過 0017DAIJ/CRB/01 號公函，財政局將這份決議通知上訴人的代理律師（供調查之用的行政卷宗第 1 頁文件）；

o) 卷宗第 45 頁至第 57 頁，第 84 頁至第 215 頁及 247 頁的文件內容被視為轉錄。

### 三、依據

（一）本範疇內有待裁判的事宜是在於了解：是否應當接納被上訴判決力主的見解，即所得補充稅複評委員會的決議沾有違法瑕疵（即違反《所得補充稅規章》第 19 條第 2 款及第 21 條）。

即是說，鑑於《所得補充稅規章》第 19 條第 2 款規定的推定原則只指出了企業應當有利潤這一結論，是否應當以納稅人所載申報資料、有適當理由說明之報告書及掌握的其他資料為基礎，來計算收益及費用。

從根本上說，核心的問題是：是否應像原審法官所認定的那樣，在使用推定法後且在未能基於確定的資料查明利潤的情況下（鑑於員工人數及相關工資的極大不確定性，很難嚴格計算 1996 年的人事費用，故人事費用只是估計數字），是否應適用指數方法（即像之前所做的那樣，對查明的確切收入作 0.5%）。

\*

（二）稅務當局對上訴人的企業進行了一次稽查，發現在 1996 年經營收入申報中指明的金額不正確，有鑑於此，對收入金額（澳門幣 16,403,788 元）及支出金額（澳門幣 8,645,491 元）進行了計算，得出的可課稅資料為澳門幣 7,558,297 元。

上訴人後稱，根據直到當時才附入的文件，在這一稽查中對人事費用（總計澳門幣 11,840,053 元）沒有正確認定，述稱這些文件之所以沒有在稽查時提交，是因為前任各位董事在 2000 年返回了葡萄牙，公司會計在 2000 年 5 月也離職並帶走了幾乎全部的會計文件。

這一問題比較重要，因為上訴標的的最終目的在於審議所作出之行為的合法性，而肯定的是，在作出該行為之日，據以駁斥所申報之支出金額的文件已經不存在，也無法被掌握。

就一項未被提起行政爭執的瑕疵作出指稱時，似乎毫無疑問的是：針對司法上訴之訴因，必要訴願之訴因不具有阻礙效果。因此，為了保證權利受到有效的司法保護，上訴人得指稱在行政爭執中未提出之瑕疵。

雖然在原判中，這一問題被在這種意義上加以處理，但我們認為在此所涉及的（即僅在司法上訴階段才附入一份文件，儘管根據實質真相原則以及訴訟取得原則這是正當的），是此等文件（即向員工支付工資的銀行清單）可以推翻確定收入的行為，使其重新成為一個現實。而由於可歸責於納稅人的過錯，這一現實只能在嗣後方可被討論。

儘管指出了之前不附入此等文件的理由，但肯定的是：行政當局未掌握這一文件，並在欠缺這些資料的情況下必須對人事支出予以定量。問題正在於此：在嗣後才查明推定之金額與實際金額不符，且在現在才被證實的情況下，過去作出的核定是否正確？

（三）因此，必須分析 B 組納稅人計稅依據之確定方式。

就所得補充稅而言，立法者在《所得補充稅規章》第 4 條中按科稅對象之直接及實質標的，確立了不同的納稅人組別：按實際利潤科稅為 A 組；按推定利潤科稅為 B 組。第 19 條規定了確定每組計稅依據的方式。

因此，在《所得補充稅規章》中容易區別所得補充稅稅基的兩種計算體制，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科稅金額。

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 — A 組中 — 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 — B 組中 — 可透過推定方法（第 19 條第 2 款）或者指數方法（第 19 條第 3 款）確定推定的利潤。

在 A 組中，計稅依據是通過直接事先確定的證據，即納稅人的會計結果來確定。在 B 組中，計稅依據是透過推定法或指數法之間接證據而依職權確定。

納稅人申報金額在各個制度中大不相同：在第一個制度中，原則上申報對於計稅依據的本身金額具有決定性，因為是直接用作課稅基礎；在第二個制度中，納稅義務主體的申報只是計稅依據之指數性範圍。

B 組納稅人的可課稅利潤乃是透過每名納稅人上一年度的收益與費用之差額而確定（當估定其在上一年度收益超過費用時）或按指數法核定（《所得補充稅規章》第 19 條第 2 款）。指數法以稅務當局所掌握的所有資料為基礎，特別是指數方法將以稅務行政的所有要素為基礎，特別是在：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；投資本金的收益的平均稅；原料的消耗或使用，或其他直接成本的技術係數；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（《所得補充稅規章》第 19 條）。

《所得補充稅規章》沒有指出，在對有適當組織之會計帳目的 B 組納稅人查明其可課稅利潤時，必須適用 A 組納稅人之相同規定 — 《所得補充稅規章》第 20 條至第 35 條 — 但也沒有禁止以按照該等規定而適當更正的會計基礎確定可課稅利潤。<sup>1</sup>

該規章第 19 條第 2 款規定：

“B 組納稅人的可課稅利潤，當估定其在上一一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。”

為了確定可課稅收益，通常有兩個方法：納稅人的申報以及對納稅基礎的依職權確定。後者運用間接方法（也通常稱之為指數法），據以推導或推定計稅依據。

在推定納稅中，可以單獨或合併使用兩個方法課稅：指數法以及行政評估法。在行政評估法中還可區分稅務當局人員專用法以及納稅人代理人佣金法<sup>2</sup>。

在指數法中，法律列舉認為對此任務特別適宜的某些指數（例如利潤的平均邊際，平均收益率及技術係數，它們可單獨或合併使用 — 第 19 條第 3 款）。在此狀況中，稅務當局從中選擇特定指數或外在跡象，自動地推導出計稅依據，但不審議納稅人的具體情況。在這個方法中，在特定指數與計稅依據之間確定了一種關係，從而據以自動地確定計稅依據的金額。這裏考慮的不是實際所得，而是“通常所得”，即按照從業條件應當取得的收益。因此，它是指對此類企業在通常條件下取得的企業利潤而課稅，而不論是否真的具備該等利潤。

還應當指出在指數法與推定法之間有概念上的重合<sup>3</sup>。這是因為，推定乃是法律或審判者從一個已知事實中推導出來的一個對未知事實的推斷（《民法典》第 342 條）這一原則對於非司法推定之思維程序而言也是有效的。這些非司法推定是邏輯性或思維性手段，可以依據經驗規則斷言一項事實），可以賦予“一種高度的可能性並形成審判者的心證，要求對立之當事人反證”。<sup>4</sup>

使用此等推定者所利用的，是特定的事實及經驗原則，其結論的目的，是揭露存在另一項事實。有時，用指數推斷（即：在直接證據一般很難確立的情況下，以具有高度可能性的跡象及某些指數為基礎進行推斷）比人證或書證更加可靠，這類證據無法偽造，也不是偏私或見利忘義的。<sup>5</sup>

正如本院曾經堅稱的那樣<sup>6</sup>，可以得出結論認為：如果可以推定收入高於成本，則 B 組納稅

<sup>1</sup> Rato Rainha：《Impostos de Macau》，1998 年，第 115 頁。

<sup>2</sup> Rato Rainha：《Apontamentos de Direito Fiscal》，1996 年，第 62 頁。

<sup>3</sup> 本中級法院第 59/2001 號案件的 2001 年 5 月 31 日合議庭裁判，《裁判匯編》，第 1 卷，第 110 頁，最高行政法院第 P.23026 號案件的 1999 年 6 月 30 日合議庭裁判、第 P.21331 號案件的 1998 年 1 月 28 日合議庭裁判、行政中央法院第 P.1629-99 號案件的 1999 年 12 月 7 日合議庭裁判及第 P.280-97 號案件的 1999 年 3 月 16 日合議庭裁判。

<sup>4</sup> 本中級法院 2001 年 2 月 15 日合議庭裁判，《裁判匯編》，2001 年，第 1 卷，第 182 頁。

<sup>5</sup> Rodrigues Bastos：《Relações, Jurídicas》，第 5 卷，第 76 頁。

<sup>6</sup> 見上文引述的本院 2001 年 5 月 31 日合議庭裁判。

人的可課稅利潤透過收支差額查明，或者（在此僅為一種純粹的替代方法）透過其他推定（這裏稱之為指數法），基於《所得補充稅規章》第 19 條第 3 款列舉的已知事實，來推斷可課稅利潤。

同樣體現在該制度其他方面的這種雙軌性，主要來自這樣一個已被現行《商法典》棄用的前提，即：有些納稅人並不具備根據稅商法而組織的會計資料。這就意味著立法者本人承認“不可能”根據報表課稅，並允許以跡象或者指數課稅，從而放棄要求將可靠性作為進行課稅行為的條件，並接受以不太可靠的方式重現課稅事實。

（四）在無法使用推定法的情況下，稅務當局是否只能求諸指數法？

雖然上述兩種方法均是使用經驗規則或豐富經驗的間接證據，但事實上，對所選擇的跡象或者指數的評估和審議卻是各不相同的。

B 組納稅人的可課稅利潤透過已知的收支差額查明，該等收支的計算依據列明於第 41 條，該條規定，可課稅利潤的核定“將根據納稅人之申報資料而被核定，但得依照稽查部門籍有根據之報告或備有的其他資料而進行有需要的修改”。

原判認為在此顯示了一項明顯的原則，即根據納稅人的實際狀況課稅原則。在此規定的推定，只是指企業應已獲得利潤這一結論。但是，在得出這一推論後，應依據納稅人申報資料、有根據的報告以及所掌握的其他資料對收支進行計算。

所涉及的不是依法採取的程序。但是，即使發現所推定的收入與根據該等資料對利潤進行定量操作得出的肯定性不相符合，亦必須認定得出的結果只是一個被推定的利潤，因為透過這一手段，以已知資料所探明的，是一項（過去）未知的事實（真實利潤）。況且，如果不這樣認為，在可以推定利潤的情況下，指出這一確定利潤的方法就失去了意義，因為已經可以指出真實的利潤，而不必推定之。

事實上，《所得補充稅規章》第 41 條以很大的開放性界定了確定可課稅資料權，因為該條款沒有規定納稅人作出的申報的權重、據以摒棄納稅人所提供之資料的條件、稽查當局應提供的報告書種類以及核定委員會可能可以掌握的資料性質等等。

肯定的是，這裏所指的課稅不是根據某些行業、某些地區或某種規模的企業的平均收入來課稅，而是透過估算方法，根據被個案性對待的一個企業的收入或者根據納稅人的具體情況來課稅。

在推定法中，稅務人員應對顯示可課稅利潤的指數的權重進行個案性分析，並計算納稅人在相應的納稅年度中的收入與支出，從中對推定的實際利潤進行課稅。

（五）作出上文之闡述後，現在的問題是：稅務當局是否可以自由採用《所得補充稅規章》第 19 條第 2 款及第 3 款中提及的一種或另一種方法？

使用指數法並不取決於採用行政評估法確定計稅依據時的不可能性。得出這一結論，並不僅僅是因為並未規定一個補充適用的標準，而且還是因為使用了“或”這一字樣，它表明在核定可課稅利潤的兩種可能方法中，有進行選擇的自由裁量權。

如果不像 A 組那樣，稅務當局並不掌握由納稅人直接提供的證據基礎，那麼稅務當局就可以依據該原則求諸所有可能及必要的資料以形成其心證。由此很容易得出根據實質真相及證據自由原則（這些原則對於課稅程序是有效的）而選擇任何一種證據方法後得到的結果，

這兩類證明活動均存在評價自由及對事實的確定，其差別僅僅在於就可課稅事實之肯定性，有關心證的程度不同：在行政評估法中，根據所依據的跡象而就所欲查明的主要事實（即可課稅之利潤）作出的等同性判斷，是一種關於可能性的判斷；而在指數法中，該判斷是常理性判斷。

因此可以得出結論認為，對於 B 組納稅人，一般的規則是證據自由，法律規定的證據方法處於同一自由裁量範圍內部，無法使用推定性行政評估法並不是使用指數法的合法前提。

（六）對法定方法予以描述後（從實質上講，這一對法定方法的描述並不抵觸原審法官作出的分析，甚至甚為符合之），發現原判以“根據納稅人的實際狀況課稅”這一原則的名義，主張使用指數法而非推定法，認為應以納稅人申報中的確切資料、稽查當局有依據地提供的資料或其他所掌握的任何有效資料為基礎進行計算。

可以透過以下摘錄總結原判堅持的立場：“在查明很難嚴格計算 1996 年的人事費用的情況下，如果繼續認為收入高於支出，似乎最為正確的選擇是透過指數法確定可課稅收入，即：對所

查明的收入的確切金額按 5%課稅，正如之前的做法一樣。如果使用推定法，由於十分難以確定員工人數及其工資，則絕對無法根據確定的資料查明利潤。只能選擇以下辦法：要麼將現在提交的工資費用之金額視作確定，並重新以此為基礎計算稅金，要麼使用似乎對本案而言屬於最為恰當的指數法，因為正如報告中所承認，‘就評估納稅人的實際經營收入與支出而言，沒有一種準確及有效的方法’。

但是，正是在這一點上，我們不認同所闡明的論證。

我們承認，在查明人事費用之金額方面並不存在所掌握的確切資料。於是，面對所掌握的、在第 266 頁背頁至第 268 頁詳細列明及證明的資料，行政當局試圖確定人事費用的估算金額，並依據《所得補充稅規章》第 19 條第 2 款規定的程序進行。

行政當局稱這些金額不是實際金額，但沒有作出過多解釋，因為如果知道實際金額，就沒必要對這一金額進行估算。

還稱與現在才逾時提交的支出證據不符，且納稅人有合作義務而且應該負責提交重要的文件，儘管納稅人指稱存在內部困難，但沒有及時附入該等已經在司法上訴階段出示及提交的文件，責任只能歸咎於納稅人。

在本案中，我們所面對的，是一個納稅人明顯欠缺合作的情況。儘管其董事及會計已經離開，但是納稅人總可以接觸到銀行帳目，不可能不知道對員工作出的支付，因此在行政爭執範圍內，總是可以提交被視作人事費用的支出證據的。如果認為此舉對其而言不合適，那麼是因為此等資料所指明的，是另一遠遠高於所查明金額之收入。對這一問題，沒有必要在此進行分析，但應得出結論認為：欠缺合作的當事人，不能因這一欠缺而使自己以被抽象考慮的實質真相原則之名義，如願以償地受益。在同一案件中，同一事實不得被加以不同的評估，從而使違規者受益。換言之，在某一特定時刻（即確定可課稅利潤時），沒有必要陳述或以文件顯示人事費用，重要的是這一金額可被據以質疑行政當局依據本身的資料以及納稅人提供的資料而得到的結果。

事實上，《行政程序法典》第 62 條第 2 款規定，利害關係人有義務為適當澄清事實及為發現事實真相提供協助。如果行政當局必須向個人提供合作，那麼這些個人同樣應該在與行政當局的關係中行為正當、坦率，並提供必要合作來完全澄清事實及發現實質事實真相。

在課稅方面，正如 Vitor Faveiro 所言<sup>7</sup>，納稅人不僅應該履行對應於其納稅義務的金錢之債或其他類似之債，而且還應該就所有與其相關的、並應被納入課稅規範中的事實情況及現實，以及此等顯示所基於之來源，履行向稅務行政當局作出告知的義務，因為很明顯，與此等事實情況及現實直接接觸的人是納稅人，而稅務當局只是間接地、不肯定地了解這些情況並對其予以定性及定量。

此外，還必須查明：僅在司法上訴範圍內有文件顯示的支出，是否對應於之後被核定的收入。

因此，必須使用所採用的方法，因為有紮實的理由認定不可能直接及準確地對據以確定計稅依據的必要資料（尤其是人事支出方面的資料）予以證實及定量，更何況已經顯示被上訴人提交的 1996 年經營收入申報中所載的資料是不準確的。

在得出結論認為可自由裁量地選擇任何上述核定方法的情況下，我們看不出如何可以在現在指出只能使用其中的一種方法。

為了質疑作出的行為，就應當證實作為判斷可能之費用之基礎及出發點的資料是錯誤的，但沒有作出這種證明。只說得出的結論因不符合實際而是錯誤的，這並不足夠，還應當證實之所以錯誤，是因為基於沒有發生的或虛假的資料。但不僅沒有證實，甚至也沒有陳述這一點。

當涉及撤銷特定時間段中作出的行為時，原則上，對該行為之審理及合法性核定應當按照該整個時間段進行，除非指明其在該日期中有一項可以觀察到的既有瑕疵，不能因納稅人沒有提供行政實體不掌握的資料，行政當局便以這些資料為基礎強制要求作出一項作為。

面對著納稅人提供的及稽查中實際搜集的資料，稅務當局可訴諸推定評估法。

因此，認為作出的行為無可非議。

---

<sup>7</sup> 《O Estatuto do Contribuinte》，2002 年，第 860 頁。

(七) 有一項沒有被上訴法院審理的問題，該問題與因錯誤適用《所得補充稅規章》第 47 條而對應納稅款作提增之合法性有關。

不曾審理最後這項瑕疵，這是正確的，因為它取決於司法上訴中對最初陳述的另外兩項瑕疵的審理：其一是形式上的瑕疵，因理由說明模糊不清及矛盾；其二是違法瑕疵，因沒有考慮到工資費用以及不當使用了認為可以使用的確定可課稅利潤的方法。

現在觀察的情況要求進行這項審理。

儘管本院已經作出審理並就應納稅款提增之合法性採取了立場<sup>8</sup>，但二級管轄的保障卻阻礙即刻在此範疇內審理該問題<sup>9</sup>。

因此，該問題應當首先予以審理。

#### **四、決定**

據上所述，合議庭裁判**廢止原判關於被上訴行為因違法而予以撤銷這一部分**，卷宗應下發行政法院審理因錯誤適用《所得補充稅規章》第 47 條而造成的違法瑕疵。

費用由被上訴人承擔，司法費定為 5 個計算單位。

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

---

<sup>8</sup> 本中級法院第 166/2003 號案件的 2004 年 2 月 26 日合議庭裁判。

<sup>9</sup> Vieira de Andrade : 《Justiça Administrativa》, 2002 年, 第 302 頁。