

(譯本)

所得補充稅 計稅依據 推定

摘要

- 一、所得補充稅針對納稅人（包括法人及自然人）實際取得的利潤課徵。
- 二、既然課稅的法定前提是收入之存在（《所得補充稅規章》第 2 條）——即可課稅事實之存在——那麼稅務當局就負有舉證責任。
- 三、雖然對所得補充稅 B 組納稅人課稅時，是以被推定獲得之利潤徵稅，但卻不得推定取得實際利潤之納稅義務主體，因為這並非法律所允許。

2004 年 4 月 29 日合議庭裁判書
第 15/2004 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

所得補充稅複評委員會針對行政法院的判決提起上訴。行政法院判甲提起的上訴理由成立，撤銷了委員會 2002 年 9 月 8 日決議。委員會決議駁回 2002 年 8 月 21 日提起的申駁，維持 1997 年度可課稅收益澳門幣 243,917 元，並決定對該所得之應納稅款計徵 2% 的提增。

理由闡述結論如下：

I. 針對卷宗第 179 頁至第 190 頁的判決提起本上訴。該判決判納稅人提起的上訴理由成立，相應地撤銷所得補充稅 A 組複評委員會 2002 年 9 月 8 日作出的 XXX 號決議，並決議維持先前對 1997 年度決定的可課稅收益金額澳門幣 243,917 元，還決議對該所得之應納稅額提增 2%。

II. 原審法官首先就被上訴人指出，已被視作證實的事實是：被上訴人“1997 年為乙有限公司，丙有限公司及丁有限公司企業工作，其收入純為勞動所得——上訴狀文件二”。

III. 根據《行政訴訟法典》第 149 條第 1 款及第 1 條的規定，按照《民事訴訟法典》第 430 條第 1 款 a 項挑選獲證實的事實事宜後，我們可以不同意視為獲證實的事實。

IV. 行政訴訟程序經必要配合後補充性適用行政訴訟法，我們現在只是在向中級法院提起的平常上訴範疇，反對我們認為不公正的一項判決，因其來自“對證據之不當評估”（Fernando Amâncio Ferreira：《Manual dos Recurso em Processo Civil》，第 62 頁），或由於原審法官犯了判斷或審判錯誤，它發生於“就向其遞交的問題作出錯誤裁判，或因錯誤地解釋或適用法律，或因錯誤地審理了事實”之時，在本案中，該錯誤與具體選擇確鑿事實事宜過度有關。

V. 就上述確鑿之事實，法官准用訴狀文件二，稱之為一個《職業稅規章》第 41 條所規定之 M/12 格式納稅憑單（出具日期為 1998 年 9 月 15 日，涉及 1997 年經營年度，被交給現被上訴人以便其支付總金額澳門幣 1,365 元之應交職業稅款）。但我們認為這一文件不宜於且不足以作出這一推斷。

VI. 即使現被上訴人按照《職業稅規章》第 5 條是職業稅第一組納稅人，且職業稅之計徵對象是工作收入，這也不排除他仍然可以成為所得補充稅之納稅主體，正如法官在卷宗中所載言論中似乎得出。但條件是從其他來源尤其從《所得補充稅規章》第 3 條第 1 款（a 項）之工商活動中取得收入。

VII. 如果從事了可被稅務當局納入課稅事實中的任何事實，則有關個人和法人就必須納入 B

組補充稅並“根據估定其所得利潤課稅”（《所得補充稅規章》第4條第3款）。

VIII.正如判決中所證實，“上訴人在1990年2月至1998年6月期間，在澳門金融暨匯兌監理署註冊，註冊號為XXX，從事保險仲介人活動（第XXX上訴之調查卷宗第2卷，第4頁）”。

IX.儘管判決中確鑿的事實中沒有載明，還證實金融暨匯兌監理署透過7月5日第38/89/M號法令第42條所指的保險仲介人名單，告知財政司現被上訴人在1997年收取的佣金金額為澳門幣162,948元。

X.在現被上訴人透過從事保險仲介活動之帳目而被支付佣金，且該佣金構成“工商活動”的情況下，稅務當局最終將現被上訴人之可課稅收益定為澳門幣243,917元（以按佣金名義收取的澳門幣162,948元之50%，並按照B組232號準則計出）。

XI.原審法官將被上訴人的收益完全係由其工作收入構成這一事實視作確鑿，並僅僅准用上訴狀文件二所載的內容，我們不知其理由何在。

XII.如果不是《所得補充稅規章》第4條第2款規定的（A組）具註冊會計的納稅人，難道禁止稅務當局針對一名職業稅納稅人以任何工商業活動名義可能收取的金額徵稅嗎？

XIII.在本案中，即使作為A組職業稅納稅人登記，上訴人也應在所得補充稅範疇內核定被上訴人之可課稅所得，結清及徵收其工商業活動中收取之金額。

XIV.原審法官僅僅准用訴狀第二號文件便認定甲的收益純粹由工作收入構成這一點已屬確鑿，我們認為這是過度之舉。對於此等證據而言，該文件是不適當的及不充足的。

XV.綜上所述，判決因不正確地評價事實而存有審判錯誤或判斷錯誤的瑕疵，這足以導致不公正的決定。

XVI.原審法官在判決中堅稱，“個人（...）在獲通知確定可課稅事宜後，堅稱稅務當局據以認定他曾以佣金名義收取特定金額的資料或文件與事實不符”。

XVII.原審法官僅僅憑藉現被上訴實體的這種斷言便將被上訴人的陳述視為屬實，因為我們在判決理由闡述中根本看不到有任何地方提及現被上訴人提交了可導致這一目的的任何證據。

XVIII.原判還說，“在本案情況中，只需查明上訴人是否收錢。視回答是肯定或否定之答覆，決定上訴人應否繳納現被爭執之行為要求其繳納之款項。（...）現被上訴實體須作出有關調查”，並以下面的話作結：“上訴人本人在其申駁書指出可以舉出證據”。

XIX.我們認為現被上訴人沒有在其申駁中指出充分及足夠的證據，據以阻礙對其已被課稅的收入予以課稅，我們甚至提出這樣一個問題：在對所提交的申駁進行審議時，為了作出相反意義上的裁定，稅務當局是否僅僅附入1997年職業稅徵稅憑單格式M/12（申駁書第1號文件）以及所得補充稅範疇內核定收入的通知格式M/5（申駁書第2號文件）即可？

XX.我們認為上述文件均不適宜證明現被上訴人收取了全部由其工作收入構成的收入。

XXI.我們認為現提出申駁人沒有指明“本可以調查的證據”，這甚至是因為他在撤銷性司法上訴階段才嗣後附入了其他證據手段。但是現被上訴人還是無法憑藉這些證據手段，推翻稅務當局在作出具體核定所得補充稅方面之收入時據以使用的指數方法。

XXII.在對訴狀的回覆中，我們的全部述稱乃是基於載於第XXX號案件中的保險公司對第XXX號公函及第XXX號公函的回覆（訴狀第4號文件）以及第XXX號案件卷宗中的書面證言（訴狀第5號文件）而作出，我們的結論是：不應賦予該等證據手段任何價值，我們認為只有帶入本卷宗中的證據才可以被案件中的法官自由評價。

XXIII.透過對《民事訴訟法典》第446條第1款的反義解釋，我們對第4號文件的內容提出爭執，理由是它未形成證言或鑑定，而只是保險公司對稅務當局之公函作出的答覆，因此不能被主張用於對抗本卷宗中的當事人。

XXIV.至於第5號文件，這一文件由已經轉為確定的一個案件卷宗中的書面證言組成，該證言所指的從業活動並非本卷宗中的所指的從業活動，我們同樣對相關的內容提出爭執。

XXV.鑑於此等事實，毫無疑問，由金融管理局交予稅務當局的清單絕對足以用於正確核定現被上訴人的可課稅收入，不存在對調查原則或依職權原則的排除適用，也不存在履行調查義務方面的不作為、不準確及不充分。

XXVI.在原判的理由闡述中，沒有提及任何由現被上訴人附入的、可資指責上訴人當局提交之證據的證據手段，而且已被視作確鑿的是：援引的第2號文件肯定不是證據手段。在此情況下，原判沒有審理據以作出一審裁定的事實依據。

XXVII.我們贊同最高行政法院第044915號案件的1999年6月16日合議庭裁判的觀點（我們在此僅作為學說加以准用），而且稅務當局也不知道導致原審法官作出不利於稅務當局裁判的理由何在。在此情況下，我們所面對的，是一項不完整或有瑕疵的理由闡述或理由說明，它影響了判決的學說價值，在審理上訴時有被廢止或糾正的風險（前引書，第48頁）。

XXVIII.法院在原判決中認定：首先必須要查明現被上訴人是否因從事保險仲介活動而收取了任何款項。

XXIX.此外，考慮到附入稅務司法上訴卷宗中的答覆中指明的理由，我們認為毫無疑問，被合法許可從事保險仲介、並與之簽訂了相關合同且向其支付相關佣金者，只能是現被上訴人，現被上訴人了解其富有的稅務之債。

XXX.（即使）假設不是甲實際收取了相關佣金，稅務當局也無法查明倘有的非正式及個人協議，而透過此等協議，乙有限公司可以向其客戶提供保險仲介服務，從而也就使這一活動繞開了法律規定的禁止，並最終由該公司收取法律不允許其收取的佣金。

XXXI.因此，稅務當局只能依法對現被上訴人徵稅，絕對不能針對乙有限公司按前述金額徵稅（但同時已完全意識到前者確實已經收取有關佣金），否則將嚴重侵害澳門特別行政區正當利益。

因此，依照法律並期望法官閣下的補正，應判本司法上訴理由成立，廢止被上訴的判決，並維持所得補充稅A組複評委員會2002年9月8日會議作出的決議中所載的決定。該決議中維持1997年度可課稅所得為澳門幣243,917元，並決定對上述所得之應納稅額提增2%。

被上訴人沒有提出反駁性陳述。

在本院，檢察官的意見書轉錄如下：

“上訴人在其理由陳述中闡明的所有論證均已被原判駁斥及反對，我們完全同意該判決的內容及結論（在此僅不再轉錄），因為我們並不認為該判決具有上訴人指責的任何瑕疵，尤其是審判瑕疵、判斷瑕疵或理由說明瑕疵。

上訴人期望‘毫無疑問地’說明，金融管理局交予稅務當局的清單‘絕對足以’用於正確核定現被上訴人的可課稅收入，而且現被上訴人是被合法許可從事保險仲介、並與之簽訂了相關合同且向其支付了相關佣金者，而乙有限公司則在法律上被禁止從事這一活動。

因此，上訴人還認為：原判在沒有足夠依據阻礙這一課稅的情況下，認為只要被上訴人聲稱該計稅依據之核定與事實不符（尤其並非被上訴人實際收取了有關佣金這一點）就足夠了，這是對事實進行的不正確評價。此外，上訴人還認為，在相關的理由闡述中，沒有關於被上訴人提交的、可以導致‘這一目的’之證據的任何提述，因此，屬於裁判理由不完整或有瑕疵。

但是，我們認為上訴人沒有道理。

我們並不質疑這一事實：上述乙有限公司在法律上不得從事保險仲介活動，該活動不是其公司標的，也不被金融管理局許可從事之。

但是，原判以事實前提錯誤為由撤銷了行為。在此情況下，必須查明課稅事實以及課稅之法定前提的存在，換言之：被上訴人是否取得了金融管理局告知財政局的佣金。

似乎得出（甚至從上訴人本身的理由陳述中也可以得出這一點）：大家所接受的一點是，至少沒有完全證明實際收取該佣金。

我們承認，在本案中，針對乙有限公司所出售的車輛而進行的保險仲介活動，比較難以說明是如何查明以這一活動而收取有關佣金的，也比較難以說明是如何將之入賬的。

但不論如何，稅務訴訟程序的實質目的是對可課稅之事實進行調查以便證實之，而這一調查完全是由調查原則及實質事實真相原則主導的，因此，稅務當局不受納稅人提供的證據手段的限制，而是應該採取法律規定的證據手段。同時調查機關也被賦予了足夠的調查手段（尤其參閱《所得補充稅規章》第16、17、40、41、62、63條及《行政程序法典》第59、86至90條），以便

就可課稅事實的存在及內容形成堅實的心證。

在本案中，稅務當局以稽查部門獲得的資料及資訊為基礎核定了納稅人的可課稅收入，這些資料顯示，該納稅人因從事保險仲介人活動而以佣金名義取得了特定的金額（其出發點是此等佣金被支付給被上訴人），儘管該被上訴人一再述稱並試圖證明有關的支付係向乙有限公司作出。

因此，我們所面對的問題，是對稅務關係的關係人予以證明的問題，很明顯這與訴諸簡單的推定不同。

正如原判所強調，‘...沒有任何法律規範允許將一名經濟從業人員並未實際收取的佣金，作為其收取的佣金入賬’，在本案中，應由稅務當局做出相關的調查並收集與準確核定可課稅收入有關的資料。

由於沒有這樣做，確實發生了被原判查明的瑕疵。再加上從該判決中可以明確及充分地得出據以作出裁判的事實上的及法律上的理由，因此上訴人指責的瑕疵理由不成立。

因此，我們認為，仿照第 212/2003 號案件的 2004 年 3 月 11 日合議庭裁判中就類似上訴作出的裁判（其參與人相同），本上訴同樣不得直。

助審法官檢閱已畢。

應予裁判。

原審法官視為確鑿並對判決屬重要的事實事宜如下：

獲證明的事實：

— 上訴人於 1990 年 2 月至 1998 年 6 月間在澳門金融暨匯兌監理署登記從事保險仲介人活動，登記號為 XXX（參閱第 XXX 號上訴供調查之卷宗第 2 卷，第 4 頁）。

— 1997 年為下述企業工作：乙有限公司，丙有限公司及丁有限公司。其收入純粹由工作所得構成 — 上訴狀文件二。

— 2002 年 7 月 12 日，所得補充稅核定委員會按照 B 組納稅人 232 標準，核定上訴人可課稅收益為澳門幣 243,917 元（參閱上訴狀文件三及供調查之行政卷宗文件三）。

— 在上訴人可課稅所得中，考慮了下列各部份：1) 以工資的名義收取的澳門幣 162,417 元；2) 對以佣金名義收取的總金額澳門幣 162,948 元，以 50% 為計算基數（一般類別保險代辦商的平均收益）而得出的澳門幣 81,500 元 — 供調查之卷宗第 3、4、9 頁文件。

— 透過 2002 年 7 月 30 日 M/5 格式印件，上訴人獲通知可課稅所得，並同時被通知需繳納稅金澳門幣 14,720 元（供調查之卷宗第 26 頁文件及上訴狀文件三）。

— 透過 2002 年 8 月 21 日入稟的聲請（附有多份文件），上訴人向所得補充稅複評委員會提出申駁，其內容載於供調查之用之行政卷宗第 15 頁至第 23 頁文件，從中摘錄如下：

“1. 申駁人是職業稅第一組納稅人，已經依照法律規定的方式及期間履行了其納稅義務（見納稅人個人檔案）；

2. 另一方面，申駁人在 1997 年為乙有限公司、丙有限公司及丁有限公司工作，其所得純粹由工作收入組成（參見文件一），根據澳門《所得補充稅規章》第 9 條 g 項之規定，該所得免交補充稅。

3. 然而，透過 M/5 格式印件（由 2002 年 8 月 1 日掛號信寄發），申駁人獲通知 1997 年度其可課稅收益為澳門幣 243,917 元，即相當於要支付澳門幣 14,720 元稅款（參見文件二）。

關於事實前提的錯誤

4. 但是，1997 年度可課稅收益之核定沒有事實上及法律上之依據，在本案中也不是公正的，因此提起申駁。

試看：

5. 稅務當局為納稅人確定的可徵稅收入完全不同於適用《職業稅規章》第 37 條後得出的金額。

6. 似乎稅務當局是以稽查部門所取得的資料或資訊為依據而這樣做的。

7. 這些資料表面上顯示納稅人在 1997 年間以從事保險中間人而取得佣金的名義收取了特定金額。

- 8.這與事實不符。
- 9.這是因為以佣金名義針對納稅人入賬的金額（澳門幣 81,500 元）從未向其支付或交由其處分。
- 10.相反，這些佣金一直是：
- （i）由保險公司直接支付給現申駁人為之工作的乙有限公司的；
 - （ii）是由該公司透過所訂立的機動車輛民事責任強制保險合同，從向投保人收取的保費總金額中直接扣除，並在之後由該公司存放在公司銀行帳戶上的。
- 11.這一切都是依據當事人私人意思自主性原則進行的，換言之，是根據乙有限公司與有關的保險公司之間達成的協議進行的。
- 12.但是，如果面對上述幾段面熟的事實情狀（稅務當局很容易在乙有限公司查明此等事實情狀），對現被爭議的納稅義務所含有的可課稅事實尚存疑問，那麼稅務當局只要向有關的保險公司查詢向誰支付了現不當認為應向納稅人課徵的佣金金額即可。
- 13.如果像《行政程序法典》第 59 條、第 86 條第 1 款及《所得補充稅規章》第 62 條第 2 款及第 3 款要求的那樣這樣做，那麼現被爭執的核定行為就將被撤銷並具一切法律後果。
- 14.的確，有關的佣金金額已經完全支付，但並非向申駁人支付，而是向申駁人從業的實體（即乙有限公司）支付。
- 15.該公司從事機動車輛的銷售，同時也從事與主要宗旨緊密相連的及／或相關的其他副業。
- 16.根據必須對乙有限公司所銷售的每一車輛進行投保這一法律義務，納稅人在完成相關的買賣合同時或完成該合同後，均在車輛取得人願意的情況下，為車輛取得人處理相關的機動車輛民事責任強制保險合同。
- 17.根據上文所述，完成這些機動車輛民事責任強制保險合同，並不是在作為乙有限公司之僱員為該公司工作的同時，從事某種保險仲介活動，而是明顯屬於現申駁人作為該公司僱員權責範圍內的活動。
- 18.如果不這樣理解，那麼如何解釋下列事實：保險合同的保費金額（該金額產生了本案中的佣金）是由投保人直接支付給乙有限公司的，該公司在扣除其轉介佣金後，將之交給相關的保險公司（正如該等保險公司與乙有限公司在被行政當局詢問時所確認的那樣）？
- 19.又如何解釋下述事實：目前認為應向納稅人課稅的佣金，一直不是向現被針對人支付的，而是向乙有限公司支付的（正如該等保險公司與乙有限公司在被行政當局詢問時所確認的那樣）？
- 20.因此，我們認為，既然課稅程序預審的目的是尋求實質事實真相，而且本案中進行的程序也確實顯示完全遺漏了這一預審，只是在這一方面單純核定出來一個假設的、與現申駁人從事的活動完全無關的收入，那麼在查明現被爭議的、引致納稅義務的可課稅事實方面，就不能排除這一不可消除的疑問。因此，應撤銷所作出的計稅依據核定。
- 21.而且，對據以作出該課稅行為的錯誤推定予以撤銷後，將正確顯示：對交由乙有限公司處分的佣金，不可以在另一財產範疇內進行課稅，而只能在該公司的財產範疇內（即該等金額被實際交付之公司的財產範疇內）進行課稅。
- 22.為著應有的效果，如此明顯的發現不能被置之不理，更何況這是因為：
- （i）針對導致稅務法律關係之“事實”而言，這一發現是一項無法回避的對立事實；
 - （ii）換言之，這一事實可以阻止在申駁人之法律範疇內有效地設定現被要求的納稅義務。
- 23.鑑於下述無法回避的事實，別無其他適當的或可被主張的解決辦法：
- （a）在行政當局以 1997 年的佣金的名義向其作出的課征方面，納稅人沒有收取此等佣金；
 - （b）這一金額係由申駁人為之工作的乙有限公司收取；
 - （c）乙有限公司已經將這一金額納入其 1997 年年度收入申報中（“提供服務”欄目項下）；
 - （d）這一金額已經被計入該公司 1997 年度經營的計稅依據中，因此已經按照澳門《所得補充稅規章》之規定課稅，如果稅務當局願意，可向該納稅人調查。
- 24.因此，所有這些資料均與納稅人作出的針對性論證吻合，因此應必然地被納入預審基礎

中，而複評委員會的決議必須按照這一預審基礎作出。

25.否則，將部分廢止調查原則或者依職權原則（《行政程序法典》第 59 條、第 86 條；《所得補充稅規章》第 16、17 條、第 41 條第 1 款第二部分、第 62 條）。

26.另一方面，還將不僅抵觸《所得補充稅規章》第 9 條 g 項，而且必然造成雙重徵稅。

關於雙重徵稅

27.在事實前提的這種錯誤背景下，被爭執的核定行為同樣顯示出一種雙重徵稅情形，因為在本案中已經實質具備了構成該結算錯誤的要素（在此意義上參閱《Ciência e Técnica Fiscal-31-Julho-61》第 789 頁）。

理由如下：

28.支付給乙有限公司、但現在不當認為應向申駁人課稅的佣金金額，在履行《所得補充稅規章》第 10 條規定的關於 1997 年之附加義務時，已經被納入該公司申報的分類金額中 — 見 M1 申報表附件 A 表一（營業結果顯示表）第 72 目之“提供服務”項下。

29.因此，此等佣金金額被計入該營業之可課稅利潤中，其應納稅額已經被乙有限公司依據《所得補充稅規章》第 57 條之規定全額支付（參閱該納稅人的個人檔案）。

30.因此，綜上所述，我們認為很明顯稅務當局除事實前提錯誤外，還犯有另一錯誤，在本案中，後者體現為向乙有限公司及申駁人雙重結算：

（a）同一性質的稅捐，即所得補充稅；

（b）就同一經營年度（1997 年）、以同一可課稅事實結算稅捐，即向乙有限公司透過機動車輛民事責任強制保險合同支付的佣金。

31.稅務當局對此等事實可以而且應該作出調查，這些事實由於是無法回避的事實，因此其本身就決定了本申駁理由全部成立，因為它們可以阻止在申駁人之法律範疇內有效地設定現被要求的納稅義務。

32.這是因為，在本案中，對 1950 年 12 月 12 日第 38088 號法令核准的《稅務執行法典》第 169 條 d 項規定的情形進行調整的同樣的合理理由，是成立的。

33.的確，上述條文中主張的解決辦法，其合理理由與立法者的下述意思有關，即在下述情況下，阻止稅務當局要求納稅人履行納稅義務：該納稅義務源自同一可課稅事實，但該事實在其他場合已經被納入或不被納入一個範圍更大的經濟基礎中（即旨在查明納稅金額之入賬及結算的行動當局的行動中）。

34.因此，我們認為，在引致針對申駁人入賬及結算的事實已經被納入向乙有限公司課征所得補充稅之經濟基礎的情況下，不能（再）向申駁人課稅及結算。

35.被質疑的核定行為由於類推適用了上述規範（在此意義上，參閱 Antonio Braz Teixeira 教授：《Direito Fiscal, I, Livraria Petrony》，1985 年，第 232 頁，B 段），因此具有雙重徵稅之錯誤，這導致因不遵守《所得補充稅規章》第 54 條第 1 款而犯有違法瑕疵。

綜上所述，請求應裁定本申駁理由成立，撤銷被爭執之行為，並具一切法律後果。

書證：

就申駁人 1997 年經營之所得補充稅進行入賬、結算及徵收的本行政程序。

其他證據：

另外，還請求複評委員會依據《行政程序法典》第 59、第 87、第 61 條第二部分、第 86 條第 1 款以及《所得補充稅規章》第 62 條第 2 款 a 項，向本案中的保險公司以及乙有限公司查明：

（a）事實上是向誰，以及以何方式支付了現不當被歸於納稅人的佣金？是向申駁人本人，還是向其為之工作的乙有限公司？

（b）在 1997 年經營中，保險公司以佣金名義、透過由僱員甲處理的機動車輛民事責任強制保險合同而向乙有限公司支付的金額（總計澳門幣 81,500 元），是否已經入到公司的會計賬目中？

（c）此等金額是否已被乙有限公司作為 1997 年度經營收入或收益申報，並因此已經計入該年可課稅收入？

附入：兩份文件。

(...)”

— 2002 年 9 月 8 日，A 組所得補充稅複評委員會作出以下決議(供調查之行政卷宗第 4 頁、第 9 頁至第 13 頁文件)：

“ (...)

經分析上述納稅人提出的申駁，複評委員會決議：

1.透過使用《所得補充稅規章》第 3 條之規定(即工作收入應與工商業活動收入相加)，對 1997 年經營的可課稅收入作出了核定。

2.在本案中，納稅人的工資收入為澳門幣 162,417 元。

3.另一方面，根據澳門金融管理局的保險仲介人名單，該納稅人以一般類別之佣金名義取得了總計澳門幣 162,948 元的金額，因此對其課征 5%這一百分比(對應於該類別保險從業人員的平均收益率)，即可課稅收入為澳門幣 81,500 元。

4.上述兩項相加後，得出總可課稅收入為澳門幣 243,917 元，申駁人對此提出申駁，現本委員會依據《所得補充稅規章》第 19 條第 2 款及第 3 款，決議維持原決定。

依據《所得補充稅規章》第 47 條，本委員會還決議對上述收入作出 2%的稅款提增。

根據《行政程序法典》第 68 條起之規定，僅告知針對複評委員會的決議，可依據《所得補充稅規章》第 80 條第 2 款提起撤銷性司法上訴。

該上訴應向澳門行政法院提起 — 《所得補充稅規章》第 82 條。

提起上訴的期間為通知後的 45 日內 — 8 月 12 日第 15/96/M 號法律第 7 條。

針對本決議也可提起非司法申駁：根據《所得補充稅規章》第 76 條，該申駁應依據該規章第 77 條，在 15 日內向本複評委員會提出。

財政局，澳門，2002 年 9 月 8 日。

(...)”

— 現被爭執的這一決議，已透過第 233/DAIJ/CRA/2002 號公函通知了上訴人(供調查之行政卷宗第 8 頁文件)。

審理如下。

原判主要認定，對當時的上訴人針對計稅依據之核定而提出的主張，被上訴實體沒有進行屬實性查明，因此違反了《行政程序法典》第 3 條第 1 款、第 4 條、第 5 條第 2 款、第 7 條、第 8 條第 1 款及第 9 條第 1 款，以及《所得補充稅規章》第 2 條、第 3 條第 1 款 a 項、第 54 條第 1 款及第 62 條。

在其理由陳述中，現上訴人實體以審判錯誤為由，對原判提出爭執，因為：

一方面，“即使作為職業稅第一組的納稅人作出登記，現上訴人實體也有權核定現被上訴人在所得補充稅方面的可課稅收入，對該人士從事工商業活動收取的金額進行結算及徵收”，因此，認為“原審法官僅單純參考訴狀第 2 號文件，便將甲的收入全部由工作收入構成這一點視作確鑿，屬於過度之舉。這對於證據而言是不適當的，也是不充分的。”

另一方面，認為所提交的任何文件(特別是第 1 號及第 2 號文件)，均不宜於證明現被上訴人收取的收入全部是工作收入，而且這些文件也不能使現被上訴人推翻稅務當局據以在所得補充稅方面對可課稅收入作出的正確核定行為，因為“毫無疑問，由金融管理局交予稅務當局的清單絕對足以用於正確核定現被上訴人的可課稅收入，不存在對調查原則或依職權原則的排除適用，也不存在履行調查義務方面的不作為、不準確及不充分”。而且，即使假設不是現被上訴人“實際收取了相關佣金，稅務當局也無法查明倘有的非正式及個人協議，而透過此等協議，乙有限公司可以向其客戶提供保險仲介服務，從而也就使這一活動繞開了法律規定的禁止，並最終由該公司收取法律不允許其收取的佣金。

我們看看。

作為所得補充稅的自然人納稅人及 B 組納稅人，現被上訴人以其工商業活動收入或工作收

入，按照推定獲得之利潤被課稅 — 《所得補充稅規章》第 3 條第 1 款及第 4 條第 3 款。

但是，自然人純粹從工作取得的個人總收益免徵所得補充稅 — 《所得補充稅規章》第 9 條第 1 款 g 項。

可課稅利潤，當估定每一納稅人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 — 《所得補充稅規章》第 19 條第 2 款及第 3 款。

可課稅收益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，但評定所得補充稅 B 組納稅人之可課稅收益乃屬評稅委員會之職權 — 《所得補充稅規章》第 36 條第 2 款及第 41 條第 1 款。倘若 A 組納稅人欠交申報書或其申報書內之資料欠詳時，稅捐廳廳長可直接評定其可課稅收益或委託評稅委員會進行之 — 《所得補充稅規章》第 36 條第 3 款。

鑑於卷宗中被視作確鑿的事實以及提出的問題，最重要的是要知道是否是被上訴人甲在 1997 年從事保險仲介人的活動中，取得了澳門幣 243,917 元這一在所得補充稅範圍內擬課征的收入。

在本院對第 212/2002 號上訴案中也有類似的情況（該上訴案的標的是 1996 年可課稅收入之核定），本合議庭對於該上訴案作出的裁判，對於本案裁判也是有效的及相關的：

“...

2.基於在金融管理局提供的保險仲介人名單中載有的是現被上訴人的名字，而非乙有限公司這一事實（現被上訴人是該公司的副經理），上訴實體據此得出結論，有關保險合同的仲介是以現被上訴人名義進行，而不是以乙有限公司名義進行。

以上事實絕對足以說明正確核定了可課稅收入，因此不存在諸如違反調查原則和依職權原則，以及調查義務的不作為、不準確和不充分等問題。

這一問題同樣與上訴人提出的其他幾個問題密切相關。這些問題是，在現被上訴人與乙有限公司之間已經簽署了一項代理合同，以及如果上述公司沒有獲准從事保險仲介活動，那麼就必須得出結論認為有關收益並非由該公司取得，而是由具有從事有關活動法定資格的現被上訴人取得。

現在讓我們來解決這些問題。一方面是稅務當局希望對有關收益進行課稅，為此以前述表明某納稅人從事相關活動的各類資料作為依據，並推定出試圖查明的事實，即確定有關收益的受益人。但另一方面，被推定的受益人卻聲稱，他是以僱主實體的名義從事該活動，因此有關稅款須由僱主實體繳納。

解決以上問題需要分析稅法中的舉證責任及其分擔，而這一舉證的目的是確定誰是被視作具體稅務法律關係關係人之義務主體。

根據《民法典》第 335 條的規定，主張權利的一方負有對有關創設權利事實進行舉證的責任，而對立當事人則負責證明阻礙、變更或消滅權利的事實。

儘管在行政訴訟程序中不適用主題或要式舉證責任¹ — 這意味著法官只得考慮每一利害關係人提出並證實的事實 — 但可以肯定的是，始終存在客體舉證責任。客體舉證責任意味著適當分擔陳述責任，即分擔不舉證造成的風險，這不利於不能證明支持自己訴訟立場之事實的一方。

儘管存在行政行為合法性的推定原則，但有必要考慮行政當局的限度。行政當局的行為在遵守公正無私、平等、公正、適度等原則的同時，還應遵循決定的合法性和對行為作出理由說明的強制性等原則，這就決定了為遵守公正和合法性原則，對於針對利害關係人作出的不利決定，必須就其事實前提負有舉證責任。

在這一原則框架中，即使就撤銷性上訴而言，可以繼續認為：提出事實的一方負有舉證責任²。這是因為：“行政當局負有對其作出行為的（約束性）法定前提予以舉證的責任，尤其是在行為是攻擊性（積極且不利）的情況下，更是如此。相應地，在證明已經具備上述前提的情況下，

¹ Vieira de Carvalho：《A Justiça Administrativa, Lições》，1999 年，第 268 頁。

² Marcello Caetano：《Manual de Dto Adm》，第 2 卷，1972 年，第 1351 頁。

應由行政相對人負責提出有關行為的非正當性的充分證據”。³

已經適用於本院其他裁判的上述先決性框架，同樣也適用於稅法。⁴

因此，我們可以肯定地說，由於收益的存在（即可課稅事實的存在）是徵稅的法定前提（《所得補充稅規章》第 2 條），所以稅務當局負有舉證責任。

3.在本案中，稅務當局以稽查部門取得的資料或資料為依據對納稅人確定一項可課稅所得。這些資料顯示，納稅人以從事保險仲介人活動之佣金名義取得一筆收入。出發點是這些佣金以現被上訴人的名義處理，儘管納稅人一直聲稱是向乙有限公司付款。

因此，行政當局從這項支付出發，推定了支付及取得佣金的利益。

在本案中，根本不涉及到可課稅所得的確定，只涉及納稅義務主體的確定，並為此使用了一項推定。

所涉及到的，是一項具體資料之證據，即稅務關係的關係人，這與訴諸單純推定不同。行政當局堅稱現被上訴人從事了中間人活動，佣金是以其名義支付的。而現被上訴人反駁，堅稱這是屬實的，但卻是以公司名義進行的，未向其本人作出付款。行政當局維持自己的立場，重申這足以使行政當局對它認為是納稅義務人的人徵稅。

按前述原則，稅務當局在此事項上不能推定出開展活動之好處，只有在法律規定可予推定時，使用推定者才是正當的。

儘管訴諸行政當局在某些情形中訴諸推定是合法的，但亦應當對於這一點加以澄清。事實的基礎證據必須由程序法規範的某一證據程序加以調整，絕不允許從已經知道的事實中（保險仲介及支付）得出關於所得的推定，尤其是在納稅人援引事實並附入資料推翻以此等資料為基礎的心證時。存疑時，有利的一方必須是對立於負有舉證責任者的對立當事人。

只要以這些考慮為基礎，得出結論：

“一 在行政訴訟程序中始終存在客體舉證責任。客體舉證責任意味著適當分擔陳述責任，即分擔不舉證造成的風險，這不利於不能證明構成自己訴訟立場基礎的事實的一方。

一 即使在撤銷性上訴範疇內也可以說，提出事實的一方負有舉證責任，這是因為行政當局負有證明其行為的（約束性的）法定前提的舉證責任，尤其是在行為是進攻性（積極且不利）的情況下，更是如此。相應地，在顯示已具備上述前提的情況下，由行政相對人負責提出有關行為的非正當性的充分證據。

一 所涉及的是稅務關係的具有人身份，而這一點無法通過稅務當局的單純推定得到證明。

一 如果一項活動是不規則的或違法的，但僅僅以這一條理由不能將稅務關係具有人的身份歸責於以自己的名義或為自己的利益進行活動的那個人，即使只有此人有資格實施有關活動。”

我們相信本卷宗中必須堅持該裁判中所定的這一見解。事實上，在本案中附入了引致本中級法院第 121/2003 號案件（行政法院第 59/01-CF 號稅務司法上訴案）的程序中詢問的證人證詞，當時的上訴人在其訴狀中附入了列舉的名單中的相同證人，尤其第 152-158 頁證明書所載者。

在這些證詞中澄清了收取佣金的是乙有限公司（雖然是關於第 59/01 號案件，但澄清並詳盡說明了習慣程序）；

保險公司向當時的上訴人／現被上訴人作出的，是沒有結論的答覆。它們被直接用作了作為被爭執之決議基礎的證據資料；

從第 39 頁至第 40 頁公函中得出，在對財政局公函（該公函試圖查明誰收取了佣金 — 是上訴人還是乙有限公司 — 第 42 頁的公函）之答覆中，中國保險股份有限公司答覆如下：“XXX 以第 XXX 號仲介人的身份，代表丙有限公司在我公司從事車輛保險業務。1996 年，我們向澳門金融暨匯兌監理署申報金額為澳門幣 148,616.59 元，並透過丙有限公司以支票付款”；澳門保險公司對財政局公函（第 41 頁）的答覆是：“...在 1996 年度，在甲名下付給佣金澳門幣 73,482.50 元，並透過其僱主實體乙有限公司支付。”

當時的上訴人所附文件（參閱供調查之用的行政卷宗第 58 頁至第 112 頁，作為文件第 6-27

³ Vieira de Carvalho，同上引著，第 269 頁。

⁴ 第 18/2002 號案件的 2003 年 3 月 20 日合議庭裁判。

號)形成了下列心證：收取金融暨匯兌監理署所指佣金的人不是當時的上訴人，結論是 1996 年度乙有限公司與澳門保險公司以及中國保險有限公司有保險仲介協議。確實，他從汽車購買者(保險持有人)手中收取交給保險商之保費以換取“佣金”。向保險商交付的保金透過支票為之，支票中已經扣除了佣金方面的金額。在某些情形中，是保險商直接向乙有限公司支付佣金，該等佣金存放在其銀行帳戶中。

按照卷宗中調取的鑑定證據(第 113 頁至第 117 頁)，鑑定人戊斷言乙有限公司實際收取了該等佣金。

因此，似乎明顯的是：沒有舉出證據證實被上訴人收取佣金，即對有關納稅事實的前提不能予以確立並應當由稅務當局對此加以證明。同時肯定的是，稅務當局擁有多種手段，尤其透過對乙有限公司查帳的手段來證實當時的上訴人確實收取了佣金。

因此，正如在被上訴判決中所認定，鑑於有關決議依照前文所述的法律規定而具有的非有效性，結論是欠缺調查。因此現被上訴的裁判並無不當。

綜上所述，合議庭裁判否決所得補充稅複評委員會提起的本上訴，維持被上訴的裁判。

因主體豁免，免訴訟費用。

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