

(譯本)

所得補充稅
複評委員會“A”對收入之訂定
徵稅行為之理據
以估定及指數方法對可徵稅客體之核定

摘要

一、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妄為的空間，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。

二、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。

三、雖然《所得補充稅規章》第 19 條第 3 款列舉了不計徵事宜，但容許稅收行政當局仍可適用參考過去數年收益的指數方法，在由其負上舉證責任的前提下，須對行為的合法性作出解釋，或最低限度上對導致行為的前提舉出證明。

2003 年 11 月 20 日合議庭裁判書

第 86/2003 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，已婚，居住於澳門[...]，針對**財政局職業補充稅複評委員會“A**於 2000 年 12 月 12 日作出維持其 1999 年度營業活動的可課稅收益核定為澳門幣 42,400 元，即相當於被繳之稅款為澳門幣 2,275 元的決議，向行政法院提出撤銷之司法上訴，由於缺乏適當的理由說明而導致形式上之瑕疵，該上訴被裁定理由成立並撤銷被上訴的行為。

Carlos Fernando de Abreu Ávila (艾衛立)，以**職業補充稅複評委員會“A**主席的身份，針對該判決提出上訴，理由陳述如下：

原法官認為，由於沒有顧及以使用指數方法使課稅理由說明顯得充分的所需要件，包括所適用之法律規定、對事實之定性和量化以及對可徵稅客體和稅項的核算活動，致使理由說明顯得不足。

在同一結論中被引為理據的是，事實上僅模糊地參考上一年度的收益，一方面使法院事後對該行政決定難以掌握，另一方面，上訴人具體提交的材料亦沒有被反映在決議中。

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

按照 Vieira de Andrade 教授的教義，理由說明的形式義務，僅指提出具可能的前提條件或一致及可信之原因，而不要求真實的前提條件以及正確、可作為實質擴大行政決定內容的原因，因此“並不是任何的不足都可以等同於理由說明的基本缺乏。”

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

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

即使扼要，行政行為的理由說明不僅只考量核定可課稅收益之應用標準，同時也提及考慮了上

訴人所提出的經濟困難的事實，並按此情況核定其收益為低於去年的百份之五。

故此，

儘管扼要，但根據理由說明所包含的意義，就不容許得出的結論是稅務行政機構沒有對納稅人之申駁內容作出反應 — 相反，對具體情況其達致一般及合理之目的，假如理解所述之反應，更改評稅委員會先前所作決定之內容所依賴的理據並不中肯或具決定性。

亦即是說 — 換而言之 — 申駁中納稅人向稅務機關提出的事實及論據之“份量”，並不足以推翻納稅人在該 1999 年營業年度收取了低於上一稅務年度之百份之五的可課稅收益的估定。

在行政自由裁量之範疇內，決定的原因之可解讀性在形式上構築成足夠理由說明的最低界限，而並非“證明決定確實上正確與否是明顯錯誤” — 上訴人認為理由說明中聲明的內容具有理由說明義務的形式範圍所要求最低的功能密度，因此在形式上明顯是足夠的。

基此，**結論**認為被上訴判決應被廢止。

*

現被上訴人，甲，沒有提出反駁性陳述。

*

檢察院司法官提出之**意見**綜述如下：

上訴人在其陳述書中提出的所有論據都已被本案受質疑的判決所反駁。

仍須指出，其表示已考慮了被上訴人於申駁中所提及的經濟困難事故與事實並不相符，原因為如稅收當局理解及接受所提及的困難，而按其標準作出百份之五的扣減，這便明顯推翻了以去年數據作為稅務估定的方法。

結論認為，由於理據不足，上訴不成立。

*

二、事實

適宜把以下上訴人沒有提出質疑的事實視為確鑿：

— 甲，B 組納稅人，現被上訴人，於 2000 年 3 月 29 日遞交兩份有關 1999 年度經營活動之 M/1 聲明書，一份關於第 080507 號的記錄，而另一份關於第 046488 號的記錄（行政卷宗第 4 頁及第 6 頁文件）；

— 2000 年 6 月 6 日，評稅委員會核定上訴人關於第 046488 號的記錄的可課稅收益為澳門幣 42,400 元（行政卷宗第 2 頁文件）；

— 財政局稅捐廳廳長透過 2000 年 7 月 25 日掛號信件通知當時的聲明異議人，現上訴人，該稅務核定結果（行政卷宗第 17 頁及第 18 頁文件）；

— 由於不服該核定結果，於 2000 年 7 月 31 日向複評委員會提出申駁（行政卷宗第 16 頁文件）；

— 申駁被該委員會之決議駁回（行政卷宗第 13 頁至第 15 頁文件）；

— 納稅人，現被上訴人，於報章刊登鳴謝啓示，其內容為（卷宗第 27 頁文件）：

鳴謝啓示

本公司員工乙先生因工業意外身故，幸得中國保險公司按勞工法例作出全數賠償，僅此鳴謝。並向建築業總工會、XXX 設計公司、澳門日報讀者善長為乙先生身後奔勞及幫助，表示萬二分感謝，並代表乙先生家屬向各界多謝。

丙公司

甲啓

— 丁先生及戊先生證明知悉於丙公司所發生之工作意外（見卷宗第 64 頁至第 65 背頁）。

— 上述的所有文件及行為的內容在此視為全部轉錄。

三、理據

上訴人於司法上訴陳述中將本上訴案之標的界定為 — 因認為所得補充稅複評委員會“A”於 2000 年 12 月 12 日所作的決議缺乏理由而沾有形式上之瑕疵，被上訴判決應否被廢止 — 現由下列幾點作出分析：

- 關於徵稅行為方面的理由說明的要件；
- 以估定及指數方法對徵稅客體的核定；
- 具體個案分析。

*

（一）審議

在有關第 0046488 號紀錄（行政卷宗第 2 頁文件）的匯集、核定及結算表中，評稅委員會沒有提出任何核定的理據。

另一方面針對當時的聲明異議人，即現被上訴人提出的申駁，複評委員會陳述如下：

“經分析上述納稅人之申駁，複評委員會作出以下決議：

第 46488 號紀錄的稅款是按《所得補充稅規章》第 19 條第 2 款規定的以去年數據為指標而被核定，考慮到聲明異議人所提及的經濟困難，現作出百份之五的扣減。”

被上訴判決中只包含該些理據，對本案行為的理由說明十分不足，因此，並不容許普通的相對人了解稅務機關的推理，而理由不足等同於欠缺理由。（《行政訴訟法典》第 115 條第 2 款）。

（二）現上訴人不同意判決的內容，尤其當中所指之“...參考上訴人於上一年度商業範疇被採納之利潤，彷彿使人們認識到作為稅收基礎的量化手段”以及“模糊”地引用從前的收益，而沒有附上其他解釋證明，尤其沒有指明數額以何種方式得以維持，由於帶有主觀決斷性而難以避免對將作之決定具有控制的可能而同時亦指出“在決議中缺乏對上訴人所具體提交材料之反映”，得出的結論認為被上訴決議因缺乏理由而沾有形式上之瑕疵，從而導致其被撤銷。

理由說明須符合的要求為，具有能以清晰、一致及充分的形式顯示和表達事實的原因以及賴以作出行政決定的法律。本案決議所提供的理由說明並不引起 — 正如所見 — 任何清晰及一致性但其善意卻受到質疑的問題，餘下要了解的問題是，它可否構成適當的推論以引證被作出的決定。

理由說明應包含足夠、有力或合適的元素以作為決定的基礎，且不是任何的不足就足以等同理由說明的根本欠缺而可產生撤銷決定後果。

被撤銷決議中理由說明的內容，應符合理由說明義務的形式範圍所要求的要件，而透過它應可觸及“行為之重要核心”。

關於納稅人所提交之申駁 — 尤其當中所提出的理據 — 上訴人認為理由說明的內容明顯上是足夠地以及形式上是合適地支持被作出的決議，因為它不單符合內部應用之核定標準 — 根據上一年度的數據 — 並且已因應聲明異議人提出的經濟困難而作出百份之五的扣減。事實上，僅就照顧到聲明異議人所提及的經濟困難而對所述的收益作出百份之五的扣減這點，就不可說沒有“因應上訴人（納稅人）實際提交的具體資料而作出決議上之反映”。

聲明異議人，及現被上訴人所提交之具體資料，並不合適或足夠地顯出改變了評稅委員會已作出的決定之內容 — 可課稅收益被估定為低於上年度的百份之五，原因為納稅人沒有在申駁中提出任何（新的）論點，又或者說，由於納稅人所引證的理據並不足夠對其已知的予以反駁，即於 1999 年的納稅年度的營業，少於上一年度（1998）收入的百份之五估定。

（三）於此，應對理由說明需具的要求作出說明。

理由說明，作為闡釋行為人以某種因素作出行為的事實及法律原因，包含兩種性質不同的要求：其一為要求行政機關對其決定作出驗證，檢明真實發生之情況，從法律的角度將其歸類以及總結出有關的結果，另一要求則是，在作出自由裁量的決定時，交待決定作出之原因，又或是對所採納方法的選擇作出解釋，以表明所作選擇中所考慮的利益及因素¹。

徵稅行為是程序階段之最終行為，是以行政行為的綜合規管性規範為基礎而構築之徵稅或行政程序²，適當的行政程序是為納稅人建立的重要形式保障，前提是行政當局的活動必須遵照最低要求的一定方法以使其成為合法行為。

適當之稅收程序具結構性並推定其具有行政程序的等同功能。稅收適當程序原則被認為是法治

¹ Esteves de Oliveira、Pedro Gonçalves 及 Pacheco Amorim，載於《CPA comentado》，2001 年，第 591 頁。

² 參閱由 Diogo Leite de Campos 撰寫：《Fundamentação dos actos tributários : regras gerais》，聖保祿律師學院出版，第 2 期，1986 年，第 2 卷，第 48 頁及《Direito Tributário》，1997 年，第 209 頁及隨後數頁。

國家必具元素之一。不論在形式或實質上的憲法性規範，均表明合法性原則，善意行政原則以及無私原則，它們俱為該適當程序之共同守則。

對程序作出司法上之控制是必須的，該控制通過手續及行為之理據予以實現，取得的各種方式以及行為形成的其他任何時刻均必須公開。明確的理由說明要求致使行政當局清楚知道行為的“原因”並對其作出反映³。

雖然在稅收法律中所賦予之自由裁量權僅屬技術性自由裁量權，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妄為的空間，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。

正如所說，理由說明應顧及能證明行為的法律及事實原因。並非所有的原因皆適以採用，或者它們之間可最低限度的互相印證；但所有可決定行為人作出行為的原因，無論是涉及哪一方面，均屬例外。該些原因合法與否，是在後文中將要作出分析的問題。

肯定的是該些原因可被扼要地提出，但這種權能並不排除所有原因都應該在其各重要的方面盡可能完整地提出。

說明理由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。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。換言之：應舉出足以顯示能恰當地促使行為的理智之法律過程的原因。

所提及的行政當局的技術性自由裁量權，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⁴。

(四) 行文致此，仍感興趣研究另一問題，就是弄清稅收部門使用指數方法的標準。

《所得補充稅規章》第 19 條第 2 款規定：

“二、B 組納稅人的可課稅利潤，當估定其在上一年度的收益超過費用時，將根據兩者間的差額核定，或根據指數方法核定。

三、指數方法將以稅務行政的所有要素為基礎，特別是在：

- a) 有關出售及服務的提供，或購入及供應及第三者的服務的總利潤或純利潤的平均幅度；
- b) 投資本金的收益的平均稅；
- c) 原料的消耗或使用，或其他直接成本的技術係數；
- d) 向稅務行政方面所聲明的要素及資料，包括有關其他稅項者以及與納稅人有關連的企業或人士／機構方面所取得者。”

法律對徵稅客體的指數方法訂出了上述標準，並於各細項中對不同的指標作出例證。

然而，行政當局當時以估定方法作為標準，並因應聲明異議人聲稱之經濟困難，對上年度收入作出百分之五的扣減。

以指數或估定的方法作為納稅的理由說明，而納稅行為的理由說明具有不同的要求和本身的適用範圍，對稅收採用指數或估定方法的理由說明要求，一方面是說明有不可能對徵稅客體作出直接和準確的量化和證明的各種原因，另一方面是指出在作出決定時所使用的標準⁵。

在應用指數方法時，如確實不能確切保證以估定及推算為基礎的量化手段可令現實數據與被量化的徵稅客體的一致性，在此情況下，本質上無疑會導致對該量化手段產生疑問，但僅就該問題，在對錯誤之出現缺乏任何正面證明的情況下，並不足以取消稅項之結算⁶。

雖然《所得補充稅規章》第 19 條第 3 款列舉了不計徵事宜，但容許稅收行政當局仍可適用參考過去數年收益的指數方法，在由其負上舉證責任的前提下，須對行為的合法性作出解釋，或最低限

³ José Carlos Vieira de Andrade:《O dever de fundamentação expressa dos actos administrativos》, Coimbra 出版, 1991 年, 第 13 頁及第 73 頁及隨後數頁。

⁴ Diogo Leite Campos, 上述著作, 第 215 頁。

⁵ 最高行政法院上訴案第 211333 號的 1998 年 1 月 28 日的合議庭裁判, 載於 <http://www.dgsi.pt>。

⁶ 最高行政法院上訴案第 26679 號的 2002 年 4 月 24 日的合議庭裁判, 載於 <http://www.dgsi.pt>。

度上對導致行為的前提舉出證明⁷。

雖然是觀察所得，但即使應用了指數方法，毫無疑問亦應存在對納稅行為理由說明的義務。稅收法律清楚預計到訂定可課稅收益的決定與納稅人所申報的有歧異時，需具理據以作證明（《所得補充稅規章》第 47 條第 2 款）。

（五）現根據以上所述對具體個案件出分析。

在申駁中提出爭議的納稅人聲稱在 1999 年沒有收入，這點在卷宗中可以搜集出不同的材料以茲證明，又或在最少限度上，其營商活動是顯而易見及可估計地縮減。雖然該委員會，亦即上訴人只使用“上一年度”數據為核定收益的方法，而對其 1999 年的商業活動，維持以往年為基礎作出估定，但同時亦空泛地指出“考慮到上訴人所指的經濟困難”，而作出了百份之五的扣減。

問題的關鍵在於上訴實體在作出評價思路時，如何證明它（複評委員會）已理解提出爭議者所陳述的內容。

在這裡贊同被上訴判決所提到的顧慮：“如該決定可能或確是維持之前所作出的決定，我們看來就是沒有衡量上訴人（現被上訴人）在申駁中所提出的論據，或在最低限度上，被上訴實體（現上訴人）認為申訴人所提出的論據並不成立。但是為何？是以甚麼方法衡量出這結論？就是問題的徵結所在。

由於被上訴決議並沒有表明其作出及考慮的原因，該決議因而缺乏了理由說明。”

為何選擇該標準？為何在歷年中只選擇上一年度而不是其他年度？又為何不是經衡量多個營業年度後而得出的中位數？

仍需強調一些由檢察院司法官指出的前後不一情況：“事實上，上訴人在本案決議中，似乎表明對被上訴人在申駁中所提出的經濟困難的理解，因為納稅當局已按其標準作出了百份之五的扣減。

然而，對該些原因、該些困難作出全盤考量的話，上述標準很容易面臨挑戰，原因是按照《所得補充稅規章》第 19 條第 2 款的規定，使用以去年數據作為估定之方法顯然是無效的。

據此，為何繼續還以上一年度之數據以估定其收益？

顯然納稅當局或可以說已經以“某些方法”考慮了被上訴人所提及的景況，而“該方法”為百份之五。

但是當時之解釋闕如，完全不清楚為何選擇該百份比而不是其他的百份比，以及如何從被上訴人所提出的問題中作出取捨。”

但是是否如上訴人所陳述的被爭議決議中的明示理由足以讓一名普通的相對人知悉所選解決方法的決定性原因？

首先，從普通相對人的角度而言並不能知悉有否參考納稅人上一年度商業範疇的利潤，無論是普通的相對人，還是具備特別資格的相對人，在面對所遞交之收益聲明、所指出的經營活動的縮減、所經歷之變故以及對被提及的在 1999 年缺乏營業的原因等問題，也難以理解使用該標準的原因。

基於上文並不需再加以詳述，因達不到形式上的充分理由說明的最少限度的要求，因此應認為上述理由不成立。

四、裁決

基於所述的原因，合議庭裁定**上訴理由不成立**，維持被上訴的裁決。

司法費用被豁免。

João A. G. Gil de Oliveira（趙約翰）（裁判書製作法官）— 陳廣勝 — 賴建雄

⁷ 最高行政法院上訴案第 1015/02 號的 2002 年 11 月 13 日合議庭裁判，載於 <http://www.dgsi.pt>。