

(譯本)

所得補充稅
商業文書
查帳
A 組納稅人

摘要

- 一、所得補充稅作為單項稅捐，目的在於就個人及團體之總所得課稅。
- 二、團體總收益是工商業活動全年經營所得利潤。
- 三、A 組納稅人之納稅基於其透過適當編制之會計帳目而核定的（實際）利潤。
- 四、商業文書雖不具有完全證明力，但產生“絕對法律”推定。
- 五、只有透過查帳或審計（應涵蓋全部簿冊）方能推翻其真實性。
- 六、查帳之前，須強制性要求納稅人、其會計師或審計師作出解釋以消除有依據之懷疑。
- 七、如不作出此等解釋，或（有關解釋）使人相信並不充份，則應進行查帳。
- 八、只有在此措施後，如查明不可能按 A 組規則查明可課稅所得，稅務當局方可按 B 組制度查明可課稅利潤。

2002 年 3 月 7 日合議庭裁判書

第 116/2001 號案件

裁判書製作法官：Sebastião Póvoas（白富華）

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就行政法院的判決提起上訴。這項判決裁定“甲有限公司”提出的上訴勝訴，並撤銷該委員會 1999 年 4 月 27 日核定（上述公司）1994 年度可課稅資料的決議。

上訴陳述書結論為：

- 被上訴的判決裁定中存有違法瑕疵；
- 原審法官認為，在未將 A 組的納稅制度轉換為 B 組制度的情況下，經適用內部一般指數後對納稅人申報的廣告費用金額作出之扣減，違反了澳門《所得補充稅規章》第 4 條第 2 款的規定。
- 按照澳門《所得補充稅規章》第 4 條第 2 款，A 組納稅人按照核定的實際利潤課稅。該利潤為所有可歸於年度之收益或利潤與經營中的費用或損失的差額。然而，這並不表示稅務當局不可以訴諸其他核查準則，例如依據澳門《所得補充稅規章》第 36 條之規定而適用 B 組納稅人本身規則，即訴諸該規章的第 19 條第 2 款規定的推定方法或指數方法。
- 尤其當這些納稅人沒有提交所申報的費用或損失的證明文件時（正如本案明顯發生的一樣），更應如此。
- 我們謹認為，不能接受原審法官的下列見解：稅務當局在選擇適用 B 組的本身規則之前，本應要求對納稅人進行查帳。這是對澳門《所得補充稅規章》第 40 條之規定的錯誤解釋：
- 因為第 40 條第 1 款 a 項規定：遇有下列情況時，應當要求查帳：“納稅人、其會計師或核數師無提交申報書或申報資料不足而又無作出解釋予以彌補者，但不影響第 36 條第 3 款所指之權能。”

— 這無疑表明，立法者的精神只能是：除了允許對納稅人進行查帳外，如 A 組納稅人申報書欠交或申報資料欠詳盡，同樣允許（並作為選擇）應用 B 組納稅人本身的核定規則。

— 不能認為查帳要求一項根本手續且忽略該手續將導致可撤銷有關決定（該決定糾正了所申報的可課稅收益），亦不能認為稅務當局負有要求納稅人作出澄清之任何義務，因為選擇適用 B 組納稅人的本身納稅規則的前提首先是：這一做法是以公正的形式查明可課稅收益的唯一安全方法。

— 稅務當局訴諸內部指數及統一標準是正確的，這些標準基於酒店業相似企業的平均開支，並考慮了這些企業的市場規模，係在技術自由裁量範疇內作出（這允許其以指數方法為基礎選擇特定準則，以核定可課稅收益）；

— 在技術性自由裁量範疇內所作出的行為，原則上只在嚴重或明顯錯誤的情形中方可提起司法上訴。

— 在本案情形中，現上訴人的行為中看不到任何嚴重或明顯的錯誤，也不存在事實前提方面的錯誤、忽略事實、忽略法律手續或權力偏差等錯誤。

— 因此，應當摒棄所得補充稅複評委員會的決議有違法瑕疵這一見解，因此，委員會沒有違反作為撤銷有關行政行為基礎的下列任何條款：澳門《所得補充稅規章》第 4 條第 2 款、第 40 條及第 21 條。

因此請求廢止被上訴的判決。

被告的實體提出針對性陳述，結論如下：

— 上訴人是 A 組納稅人，因此鑑於澳門《所得補充稅規章》第 4 條的規定，其課稅基礎必須是透過有系統的會計所核定的實際利潤。

— 被上訴的當局並未因對所提交的會計帳目存疑（《規章》第 19 條），或因該《規章》第 40 條列舉的任何理由之一而進行查帳，也沒有命令或要求進行查帳，從而違反了澳門《所得補充稅規章》第 41 條的規定。

— 被上訴的當局沒有按照澳門《所得補充稅規章》第 19 條至第 35 條的規定作出更正，也沒有以該規章第 40 條為基礎作出更正。

— 在結算中未查明任何錯誤或遺漏，因此根據《所得補充稅規章》第 54 條，不存在任何附加結算或撤銷。

— 被上訴當局在技術性自由裁量中以內部指數及統一標準為由，但既未解釋之也沒有證明之（雖然上訴人及法院堅持），係以推定方式核定可課稅資料。

— 被上訴當局任意核定納稅人/上訴人之可課稅資料，因其沒有使用允許以推定方式核定可課稅資料（不同於納稅人申報之收益）的法律機制。

該規章第 40 條第 1 款、第 36 條第 3 款、第 4 條及第 19 條等條款規定的一般解釋規則以及《所得補充稅規章》所包含的規範，並不允許被上訴實體/現上訴人作出任何平行行為及/或替代性行為，尤其透過推定方式核定 A 組納稅人收益的行為。

— 綜上所述，考慮到上訴人/現被上訴人所提交的全部訴訟文件中引用的法律原則及規範，並根據所作的判決，所作出的行為有違法瑕疵。

在本院，檢察官的意見書表示上訴不應當勝訴，因為涉及 A 組納稅人，“因此，法律要求有關商人擁有有系統的商業文書，該商人需在第三人面前證明所作出的交易符合實際情況及真實性。該文書中應當表明有關營業年度的實際情況，否則便不能表明該金額並非有關企業的支出，而有關稽查應係對該文書的稽查。聲稱訴諸“內部指數及統一標準...”來作為其決定的依據是不正確的，而肯定的是，在卷宗或附文的任何一部分均沒有具體列明此等指數或標準。但是，鑑於已出現違法瑕疵而正確地撤銷了有關行為，這已是現在無需關注的行為本身的理由說明方面的“題外話”。

對判決屬重要的**事實事宜**如下：

— “甲有限公司”在財政局登記為所得補充稅 A 組納稅人，納稅人號碼為 XXX；

— 1995 年 6 月 30 日向財政司提交了 1994 營業年度 M/1 格式申報書；

— 財政司於 1995 年 8 月 7 日為其核定的 1994 年度可課稅收益為澳門幣 868,170 元，而稅務負擔核定為澳門幣 136,738 元；

— 被上訴人分別於 1995 年 9 月 18 日及 1995 年 11 月 22 日分兩批繳納了應繳稅款；

— 經分析申報書及其附件，財政司職員於 1998 年 12 月 11 日建議對上訴人申報的 1995 營業年度所得補充稅的可課稅利潤作 5 點修改，並附 M/3 格式表之修改；

— 根據內部標準作出了修改，修改的依據是《所得補充稅規章》第 21 條所指的自由裁量權。

— 同時不接納“非常補充”；

— 稅務廳廳長（現公共審計暨稅務稽查訟務廳廳長，第 30/99/M 號法令第 43 條第 1 款）於 1998 年 12 月 17 日作出下列批示：

“同意。

根據澳門《所得補充稅規章》第 36 條第 1 款規定，茲將可課稅收益核定為建議金額。”

— 財政司透過第 XXX 號掛號信將重新核定的可課稅收益通知被上訴人。

— 被上訴人於 1999 年 4 月 6 日向所得補充稅複評委員會提交申駁。

— 複評委員會 1999 年 4 月 27 日作出決議，部分接受有關申駁，將可課稅所得改為澳門幣 3,949,029 元。

— 財政司將上訴決議通知被上訴人，被上訴人於 1999 年 5 月 19 日知悉。

— 在核定可課稅收益前，被上訴人沒有被通知作出任何解釋或提供資料。

— 沒有決定查帳也沒有進行任何查帳。

檢閱已畢。

茲予審理。

一、所得補充稅—A 組。

二、查帳。

三、結論。

一、所得補充稅—A 組

— 從上述列明的事實事宜可見，被上訴人（甲有限公司）就所得補充稅課稅效果而言是 A 組納稅人。

（一） 所得補充稅的目的，是透過可課稅收益的累進稅率，更好的確定都市物業稅（市區房屋稅）的比例稅以及職業稅及營業稅的固定稅率。

澳門《所得補充稅規章》由 9 月 9 日第 21/78/M 號法律核准，隨後被多次修訂（例如，7 月 2 日第 6/83/M 號法律，4 月 28 日第 37/84/M 號法令；3 月 2 日第 15/85/M 號法令；5 月 11 日第 37/85/M 號法令；6 月 20 日第 13/88 號法律；6 月 20 日第 48/88/M 號法令，6 月 4 日第 4/90/M 號法律，12 月 27 日第 11/93/M 號法律）。

該法律對於商業活動、工業活動、勞務活動所得之收益課稅，具單項稅收之特徵—直接對利潤課稅—而不是本義上的補充稅。

僅當個人納稅人同時從事一項活動，且該活動之盈利需繳納職業稅時，方具此（補充稅）性質。

澳門《所得補充稅規章》第 2 條規定：“所得補充稅係以個人或團體不論住所或總行設在何處而在澳門特別行政區所取得...總收益為課征對象。”

團體的總收益（第 3 條 2 款）指工商業活動全年經營所得利潤（還可參閱有關營業稅規章第 2 條以及相應的《行業總表》）。

（二） 納稅人分為兩組（A 組及 B 組）—考慮其規模及會計帳目記錄之要求而定。

屬於 A 組的有大型合營組織（有限公司及合作社團）；公司資本不低於澳門幣 100 萬元之任何性質的合營組織；在最近 3 年中可課稅利潤平均超過澳門幣 50 萬元之任何性質合營組織，以及有適當編制的會計並選擇該組的任何個人或團體。

其餘的納稅人屬於 B 組，按照推定獲得之利潤為基礎課稅。

A 組的課稅基礎是透過適當編制的會計而實際核定的利潤。

澳門《商法典》第 51 條（以前的第 44 條）以及澳門《民法典》第 370 及第 353 條（從前為第 376 條及第 360 條）規定了商業記帳證明力（證據價值）。

商法規定了商業記帳簿冊並指出了它在商人之間的證明力。

活頁、水單及散頁亦等同於簿冊（正如 A. Reis 教授所教導，《民事訴訟法典注釋》，第 3 卷，第 428 頁及第 429 頁）。簿冊作為證據在商人與非商人之間可接受，如稅之債權人的情形（參閱 Cunha Gonçalves 博士，《Tratado de Direito Civil》，第 13 卷，第 765 頁）。

相應的有商業記帳簿冊之真實性推定，然而，分別根據澳門《商法典》第 51 條 b 項及 a 項以及澳門《民法典》第 370 條 2 款，當接受部分會計而不接受另一部分時，可推翻該推定。

1. 可以質疑民法之重要性，雖然民法為所有法律之母法，因其含有一套概念及一般原則。

因為，正如 Soares Martinez 教授所教導，“民法規定的概念及判斷在稅法領域不必然有效，即使稅法未透過其條款予以排斥。

只有當稅法未予排斥且與稅務制度一般原則顯示出相容性，此等判斷與概念方可適用於稅法”。（參閱葡萄牙最高行政法院 1963 年 5 月 8 日合議庭裁判，載於《Acórdãos Doutrinais》，第 2 卷，第 950 頁起）。

在此方面，本中級法院 2001 年 2 月 22 日第 9/2001 號案件合議庭裁判裁定（裁判書製作法官與本案相同）：

“稅務法律關係的全部理論均基於債之民法理論，因為稅務關係屬債之性質且法律種類稱之為債，這在各法律部門是共有的，尤為民法所研究。但這並不意味著烙有稅法典型印記的稅債不具很多特殊性。亦發生這樣的情況：對於債法一般涵蓋的方面，民法及商法已經保留了本身的處理辦法。例如，就物業所得、財產移轉、公司盈餘課稅；私法已經就物業移轉及公司之概念採取了立場。然而，此等概念因被稅法明示排斥或不相容於該法律部門之本身原則，得不為稅法接受。”（參閱《稅法》，第 66-67 頁）。

但有時，商業文書的真實性推定與澳門特別行政區稅法的一般原則並未顯示不相容，亦不存在排斥此原則的任何規定。

正因為如此，才有了 A 組納稅人的概念，它恰恰基於有系統的會計之可信性。

因此，如會計帳目適當編制，且其真實性未透過查帳或嗣後審計被推翻——換言之，經與其他證據的合法方式對證無法排斥其內容——則不能質疑之。

更不能透過指數方式任意替代之，因為指數方式只能對 B 組納稅人為之，或不可能‘對正確核定盈餘所不可或缺的資料予以證明及正確及準確地定量時，方可為之’（參閱葡萄牙最高行政法院第 23026 號案件合 1999 年 6 月 30 日議庭裁判）”。

（...）

“《所得補充稅規章》第 40 條第 5 款亦如此規定。

正如 H. Rato Rainha 所解釋（《Apontamentos de Direito Fiscal》，第 62 頁），指數方式作為核定可課稅資料的通常程序，因被認為不公正及不出效率而逐漸被棄用，但現在作為預防及遏制稅務欺詐方法之補充課稅程序而有重獲新生之趨勢。

隨著納稅人代表及稅務當局代表組成的各委員會之設立，尋求相互配合及在評估程序中納入該評估方法，同時為評估程序之合法性提供更快捷、更可靠的稽查。

因此，它是一種剩餘方法。”

看不到變更此項司法見解之理據。

（三）行文至此，且面對一位 A 組納稅人，必須注意《規章》第 19 條第 1 款之規定，即其課稅利潤係指根據適當會計原則而編制的營業結算或損益帳所示的盈餘，即是有關課稅的上一營業年度來源的收益或利潤減除同年度的費用或損失後所得的數額，無論前者及後者將按照本規章第 20 條至第 35 條的規定，予以倘有之更正。

就本案相關部分而言，此等更正出自查帳（第 40 條），其中必須作出前文所述的反證——或推翻推定——且此項查帳必須涵蓋該商人之全部簿冊。

這項更正或依職權變更所申報的可課稅收益之義務，還來自公共審計暨稅務稽查訟務廳廳長所負的要求解釋的義務（第 4/90/M 號法律修訂文本第 17 條，基於第 30/99/M 號法令第 43 條而適用）及該廳長命令作出更正的義務（第 19 條第 1 款）。該廳長還有義務適用為 B 組規定的規則評定可課稅收益或委託評稅委員會評定之（第 36 條第 3 款）。

此外，複評委員會在就申駁作出的決定中，得複查可課稅收益並重新核定可課稅利潤。

另外，財稅廳得補正錯誤及遺漏（第 46 條第 2 款）。

因此，稅務當局有義務補正申報書中的錯誤，即使它們不利於納稅人。這來自《規章》第 19 條第 1 款之一般義務，並顧及澳門《行政程序法典》第 4 條的規定。

這一後項條款（其中包含了謀求公共利益及保護居民權利及利益原則）應被稅務部門接受及尊重。

二、查帳

但是，鑑於上文就 A 組納稅人的納稅規定之闡述，可以斷言，對該組納稅人申報書予以質量或數量更正的主要手段，係透過查帳取得。

這是稅務當局在遵守調查原則或依職權原則（澳門《行政程序法典》第 59 條及第 86 條所規定者）時，所擁有之預審權力的最主要部分。

當法律要求按真實利潤課稅時，必然允許對有關簿冊資料進行持續不斷的行政控制。

因此，澳門《所得補充稅規章》第 16 條、第 41 條及第 62 條賦予稅務當局對企業的會計進行調查的權力。

該法規第 40 條規定了兩種強制查帳之情形：

如（A 組）納稅人欠交申報書或申報書內之資料欠詳盡，而未被納稅人及其會計師或審計師解釋者，但不排除（應用）第 36 條第 3 款之權能；營業結果欠詳盡，儘管納稅人及其會計師或審計師已提供解釋。

因此，對應被強制性要求之解釋作出其是否充分之判斷，永遠是查帳之前提。

“思路”應當如下：

- （1）納稅人提交申報書；
- （2）查明此申報書（申報資料）不足；
- （3）要求申報人解釋；
- （4）（申報人）作出解釋；
- （5）承認解釋之不充分；
- （6）查帳。

因此，只有在此措施後如查明不可能按 A 組納稅人規則核定可課稅收益稅務當局方可將納稅人轉入 B 組制度。

所有上述預審程序之前提，是要求納稅人作出“必要的解釋（第 17 條），這是基本步驟。

如遺漏此程序，不能進行查帳；在未查帳的情況下，不能將納稅人轉入 B 組。

正如葡萄牙最高行政法院 1988 年 2 月 18 日合議庭裁判(AD.323-1362)裁定：這將“欠缺必要措施以構成決定之事實基礎”，從而“不僅當（此等措施）是強制性時（受合法性原則約束）會影響決定，而且當事實實體未獲證實，或在此基礎中欠缺利害關係人陳述之重要事實（因政府可以且應當接受的證據不足即事實前提之錯誤）時，亦會影響決定。”這是上訴人所作之陳述之理由不成立的原因。

三、結論

可得出結論：

- a) 所得補充稅作為單項稅捐，目的在於就個人及團體之總所得課稅。
- b) 團體總收益是工商業活動全年經營所得利潤。
- c) A 組納稅人之納稅基於其透過適當編制之會計帳目而核定的（實際）利潤。

- d) 商業文書雖不具有完全證明力，但產生“絕對法律”推定。
- e) 只有透過查帳或審計（應涵蓋全部簿冊）方能推翻其真實性。
- f) 查帳之前，須強制性要求納稅人、其會計師或審計師作出解釋以消除有依據之懷疑。
- g) 如不作出此等解釋，或（有關解釋）使人相信並不充分，則應進行查帳。
- h) 只有在此措施後，如查明不可能按 A 組規則查明可課稅所得，稅務當局方可按 B 組制度查明可課稅利潤。

綜上所述，合議庭裁判**駁回上訴**。

因上訴人之豁免，無須繳訴訟費用。

Sebastião Póvoas（白富華）（裁判書製作法官）—陳廣勝—賴健雄