

澳門特別印花稅正當性之商榷

黃志豪

摘要：澳門的特別印花稅制度已經存在了一段時間，該制度目的是遏制不動產的投機買賣，效果相當顯著。但是，澳門特別印花稅根據不動產買賣的價格徵收，在限售的兩年內，即使虧本出售或其他正當理由出售，業主都要繳納特別印花稅。特別印花稅沒有區分納稅人交易的具體情況統一徵收，存在違反“課稅能力”原則的情況。特別印花稅設立的目的是遏制投機炒賣行為，業主如果能夠自證並非投機炒賣行為，應當允許其免除相關的稅務責任。

關鍵詞：澳門 特別印花稅 課稅能力原則

Debating the Legitimacy of Macao's Special Stamp Duty

VONG Chi Hou

(Faculty of Law, Macau University of Science and Technology)

Abstract: The Special Stamp Duty system in Macao has been in existence for some time. The purpose of the system is to curb speculative trading in real estate and has been quite effective. However, the Special Stamp Duty in Macao is levied on the price of real estate transactions, and owners are required to pay the Special Stamp Duty even if they sell at a loss or for other legitimate reasons during the two-year restricted sale period. The Special Stamp Duty does not differentiate between the specific circumstances of a taxpayer's transaction, which is contrary to "the principle of contributory capacity." The purpose of the Special Stamp Duty is to discourage speculation. Owners who can prove that they have not engaged in speculation should be allowed to be exempted from the relevant tax liability.

Keywords: Macao, special stamp duty, Principle of Contributory Capacity

一、引言

澳門特區政府為打擊居住用途不動產的炒風，分別於2011、2012及2018年修改印花稅及房屋稅等法律，對住房的轉移加徵新稅。2012年《印花稅規章》的修改規定，非屬本地居民的個人取得不動產，須加徵10%額外印花稅。在《取得非首個居住用途不動產的印花稅》法律制度中，不動產取得人購買第二個物業時會被加徵5%印花稅，購買第三個或以上物業時，加徵的印花稅增至10%。

根據第6/2011號法律《關於移轉不動產的特別印花稅》（以下簡稱“《特別印花稅》”）¹，不動產的權利人移轉不動產（如樓宇的出賣人）須繳納特別印花稅。²也即指從取得不動產起計一年內轉讓（以上一次結算印花稅之日或獲發豁免印花稅證明之日起算）³，稅率為不動產可課稅金額的20%，在兩年內轉讓為10%⁴，可課稅金額則以權利人的申報或房屋局的記錄作為計算的基礎。⁵

立法者制定法律實施樓市調控手段的同時，亦應考慮到澳門稅法的實際情況。假如稅收的設立目的在於“懲罰”，澳門《特別印花稅》被視為一個“不公正”稅項亦在所難免。稅收與懲罰之間的濫用問題，早已有大量有關“以罰代稅、以費擠稅”的研究，內地曾出現財會人員將稅務機關對單位的罰款列作稅金支出，抵繳應上繳國家稅金的現象⁶，以各種方法變相侵蝕國家稅收。⁷故此稅收與懲罰的關係，一向都是稅法研究的主要課題之一，然而在澳門法的研究內，暫時未有任何關於稅收和懲罰性質區分的文獻，更未出現有關特別印花稅公正性的著作。

二、特別印花稅制度對課稅能力原則的疏忽

目前澳門特別印花稅制度的設立不符合澳門地區稅法的其中一個基本原則——課稅能力原則（*Princípio da Capacidade Contributiva*），即特別印花稅存在明顯的瑕疵，可見澳門稅務法律內部的衝突嚴重。於探討特別印花稅不符合課稅能力原則之前，必須先瞭解若未有《稅收法典》的情況之下，課稅能力原則能否立足於澳門地區的法律秩序呢？

（一）課稅能力原則的法律見解

課稅能力原則是作為判斷稅項是否“公義”的準則⁸，可是，澳門暫時未有制定稅法總則規範的情況下⁹，不能找到該原則的來源依據，在《澳門基本法》與其他本地法律裏也無法直接找到這個原

¹ 《特別印花稅》第5條“納稅主體為特別印花稅的納稅主體為不動產或其權利的移轉人”。

² 《特別印花稅》第4條。

³ 《特別印花稅》第2條。

⁴ 《特別印花稅》第3條。

⁵ 《印花稅規章》第55條第2款。

⁶ 譚廣鑫：《以罰代稅行為必須堅決制止》，《中國審計信息與方法》1998年第11期，第41頁。

⁷ 王漢明：《三個代表是做好財政工作的指南》，《學習月刊》2001年第7期，第26頁。

⁸ “Em sentido contrário, o professor Carlos Palao Taboada (1978, p. 134) para quem a existência do princípio da igualdade tornaria dispensável o princípio da capacidade contributiva,” see de Andrade, R. F. A., “O Princípio Base da Capacidade Contributiva e a Sua Aplicação Diante de Uma Pluralidade de Tributos,” *Revista de Informação Legislativa*, vol. 38, no. 149, 2001, p. 127.

⁹ 澳門立法者可參考葡萄牙的《稅收一般法》（*Lei Geral Tributária*）或巴西的《國家稅收法典》（*Código Tributário Nacional*）。

則的淵源¹⁰，這樣看來課稅能力原則的適用是可質疑的。不過，課稅能力原則在澳門的單行稅務法律、法院判決及學說皆可以找到其存在的依據：

1. 法院司法見解

澳門中級法院趙約翰法官指出：“行政當局在稅收的評定上具有自由裁量的權力，但行政當局評鑑稅收，即使只是技術上的評定，使用這種自由裁量權時，也必須根據稅法的原則而為，包括平等原則（O Princípio da Igualdade）、正義原則（O Princípio da Justiça）、實際收入徵稅原則（O Princípio da Tributação do Rendimento Real）及課稅能力原則”。¹¹ 法官認為課稅能力原則是在澳門的稅務法律系統內部的重要原則之一。由於澳門法院有責任保持判決在法律解釋及適用上的一致性¹²，所以該原則有理由被適用於往後的案件，而案中的判詞因而也具參考意義。

2. 單行稅務法律

在所得補充稅的序言裏，立法者明示該項稅收的設定必須根據納稅人的能力徵收，否則就不符合“公平與均等”¹³，雖然在澳門回歸後法律序言的效力被明示廢止¹⁴，但作為瞭解立法原意及正確解釋法律之目的，法律適用者解釋上述法律時無法忽略序言的意義，不能漠視納稅人的課稅能力為重要的基礎因素，換言之澳門所得補充稅法裏包含課稅能力原則。

3. 學說

澳門法律學說亦提到課稅能力原則的存在，黎溢年的《澳門稅務體系可課稅收益的核定》一文提及：“納稅人的實際課稅能力在澳門稅務體系內，是行政當局徵收稅款的基本工作之一，但由於當局的能力，所以，就普及地使用了收益的間接核定方法”。¹⁵ 雖然上述文章沒有指出課稅能力原則是否一個普遍原則，但至少能再一次印證到這個原則在稅法範圍內適用的廣泛程度。

綜合以上依據，課稅能力原則是最基本稅法原則，不妨參考與澳門法律相類似的法律制度如葡萄牙、西班牙、意大利、巴西等地區，它們同樣有類似的基本原則。而且澳門立法者有設立這個原則的意圖，2011年澳門特區政府提上立法會審議最後撤回的《稅收法典》草案，就可以找到課稅能力原則在該法的第2條第2款及第3條中有指稅收的決定是根據納稅人的繳稅的能力而決定¹⁶，而繳稅

¹⁰ 有學者認為“量能原則”，在澳門同樣生效的《世界人權宣言》、《公民權利和政治權利國際公約》、《經濟、社會與文化權利的國際公約》可找到其法律淵源，參見陳清秀：《兩公約實踐與賦稅人權保障》，《法令月刊》2011年第62卷2期，第67-82頁。

¹¹ 中級法院第579/2012號案。

¹² 《民法典》第7條第3款“審判者在作出裁判時，必須考慮所有應作類似處理之案件，以使法律之解釋及適用獲得統一”。

¹³ 第21/78/M號法律《所得補充稅（純利稅）》序言：“該項稅係為符合稅務公平與均等的規定而特別指向每一納稅人的納稅能力，並作為營業稅、職業稅及房屋稅的補充”。

¹⁴ 《回歸法》第4條。

¹⁵ 黎溢年：《澳門稅務體系可課稅收益的核定》，《行政》1999年第12卷（總第46期），第1268頁。

¹⁶ 《稅收法典》（提案）第2條第2款“*As contribuições e impostos assentam na capacidade contributiva dos sujeitos passivos, de acordo com o seu rendimento e património, bem como da utilização dada aos mesmos*”，《澳門特別行政區立法會會刊》2011年5月31日，第二組第IV-21期。

的能力則受公平性、合法性、實質正義及納稅人的個人經濟條件所支配。¹⁷

按馬沙度（José Baptista Machado）對法律基本原則的定義：“它可以從分散在法律文本中的各種規範歸納出來，又或其為現行實證秩序所接受”。¹⁸ 不論在現行的法律和未來的稅法典，課稅能力原則都是澳門稅法裏其中一個的基本原則，各方面都能找到課稅能力原則的根據，可得出課稅能力原則應被視為具有普遍適用特性的稅法基本原則的結論。

（二）課稅能力原則的內涵

假如能夠從各種法律淵源中歸納出這個原則的存在，那麼它的內容是甚麼？特別印花稅制度是否符合該原則的要求？

1. 課稅能力原則的產生

課稅能力原則是現代稅法中的一個最重要的原則，指立法者在訂定稅務負擔時，必須以納稅人個人負擔能力而分配，以其經濟上的給付能力課稅，這才能使稅法符合公正。課稅能力原則作為現代稅法的基本原則，從西班牙、意大利、葡萄牙¹⁹、巴西²⁰等法制中能輕易找到。

這個原則的精神最早可追溯至古希臘，由於當時雅典每個公民都要對海軍繳納金錢，官員就發展出根據個人能力而作出相應承擔賦稅的概念，被認為是課稅能力原則的雛型。到了中世紀哲學家托馬斯·阿奎納（St. Thomas Aquinas）認為收取稅款應根據*secundum facultatem*或*secundum equalitem*²¹，即按照能力作為決定收取稅項的標準，方能符合公正。在英格蘭伊麗莎白一世時代的救貧法（*Poor Law*）中也可找到“課稅能力”的說法。²²

2. 課稅能力原則的定義及功能

Pescatore認為支出包括²³：（1）個人及家庭生活的開支；（2）為了改善家庭條件的開支；（3）每個人為社會貢獻而作出的開支。他指出繳稅的能力取決於個人的儲蓄及其開銷，富人只需要比例上較低的金錢就能滿足個生活之所需，因此，納稅人的實際課稅能力就成為了稅收的公平性的必要考慮因素。稅收必須要在滿足個人及家庭的基本需求之後才可以開始，以保障市民能活於尊嚴與自由

¹⁷ 《稅收法典》（提案）第3條 “A capacidade contributiva resulta da capacidade económica dos sujeitos passivos e rege-se pelos princípios da igualdade, generalidade, legalidade e justiça material”，《澳門特別行政區立法會會刊》2011年5月31日，第二組第IV-21期。

¹⁸ 馬沙度：《法律及正當論題導論》，黃清薇、杜慧芳譯，澳門：澳門大學法學院、澳門基金會，1998年，第122頁。

¹⁹ 葡萄牙《憲法》（1967年版）第106條、西班牙《憲法》（1978年版）第31條、意大利《憲法》第53條，轉引自 Meirelles, J. R., “O Princípio da Capacidade Contributiva,” *Revista de Informação Legislativa*, vol. 34, no. 136, 1997, p. 337。

²⁰ 巴西《憲法》（1988年）第145條第1款，轉引自 Meirelles, J. R., “O Princípio da Capacidade Contributiva,” p. 337。

²¹ Conti, J. M., *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*, São Paulo: Dialética, 1996, p. 37, cited in Meirelles, J. R., “O Princípio da Capacidade Contributiva,” p. 334.

²² Cannan, *The History of Local Rates in England in Relation to the Proper Distribution of the Burden of Taxation* (2nd edition), London: King, 1912, p. 22, cited in Meirelles, J. R., “O Princípio da Capacidade Contributiva,” p. 334.

²³ *La Logica Delle Imposte*, Torino, 1867, p. 18, cited in Meirelles, J. R., “O Princípio da Capacidade Contributiva,” p. 335.

的最低限度以上。²⁴ 經濟能力作為必要的條件，也是作為稅收責任的基本利益特徵，但他提出個人的能力，不能跟集體的要求分開考慮²⁵，即在判斷個人繳納能力時，也要平衡社會的財政需求。

另外，現代政府亦經常以稅務政策調節、干預社會經濟，例如為社會底層提供保護同時又向富人增加稅務負擔，當今的稅收除了財政功能外，也應該具有矯正社會結構的目標。²⁶ 因此，在訂定稅收制度時，必須依據納稅人的實際能力作為徵收標準，但單純以個人課稅能力作為納稅的根據，又會出現對其他納稅者不公平的情況，所以課稅能力原則和平等原則（O Princípio da Igualdade）互相之間既關聯又彼此經常發生對抗，這就構成了稅法正義的內涵²⁷，課稅能力原則的作用就是作為判斷一項稅收或一個稅種是否正義的標準。

（三）違反課稅能力原則情況與救濟措施的建議

1. 違反稅法課稅能力原則

根據澳門《印花稅規章》第52、53、53-A條與《印花稅繳稅總表》第42及43條，印花稅額是按不動產的價值而徵收，由1%到3%不等，而特別印花稅則為10%到20%。²⁸ 那麼，以價值200萬的不動產為例子，第一年内轉手與第三年内轉手，稅率為21%及1%，即從42萬元降至2萬元（未計入憑單印花稅及其他稅項）。

在課稅能力原則的公平性而言，不動產權利的轉讓人（如賣方）在其第一年内轉讓，還是在第三年轉讓，單憑依據不動產的出售價格根本沒有判斷的利潤高低的功能，不可能由此得悉不動產權利轉讓人的課稅能力。立法者又根據甚麼假設第一年内轉手者的課稅能力要比第三年内轉手的高出十多二十倍呢？但假如立法者不存在並忽略課稅能力的觀察以制定稅率，這明顯不符合稅法的原理，亦難以切合未來《稅收法典》的總則要求。

2. 可被引用的救濟手段及理據

課稅能力原則以“法律的一般原則”性質而存在，但特別印花稅不根據實際支付能力徵收；故此，市民應有權以特別印花稅的本身“違反適用的原則”要求撤消當局徵收稅項的行政行為。²⁹

雖說現時澳門沒有違憲審查（或稱違“基”審查）的制度，澳門法院只能就個案進行審查³⁰，但由於特別印花稅法的設定未有按不動產出賣人實際利潤作為課稅的根據，按《澳門基本法》第25條

²⁴ Meirelles, J. R., “O Princípio da Capacidade Contributiva,” p. 335.

²⁵ Moschetti, F., *El Principio da Capacidad Contributiva*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 279, cited in Meirelles, J. R., “O Princípio da Capacidade Contributiva,” p. 336.

²⁶ Wagner, A., *Finanzwissenschaft*, tradução Francesco Moschetti, Berlim, 1880. p. 287-292, cited in Meirelles, J. R., “O Princípio da Capacidade Contributiva,” p. 336.

²⁷ 王漢明：《三個代表是做好財政工作的指南》，第26頁。

²⁸ 不動產移轉印花稅：以有償方式移轉不動產至200萬元稅率為1%；200萬元以上至400萬元稅率為2%；400萬元以上稅率為3%。

²⁹ 《行政程序法典》第124條。

³⁰ 終審法院法官利馬（Viriato Manuel Pinheiro de Lima）認為：由於澳門沒有憲法法院，不存在審查法律是否與《基本法》相一致的特定訴訟的途徑，法院只能在適用於具體案件的訴訟途徑對法律是否符合《基本法》進審理，見終審法院第9/2006號案判決書，第3頁。

訂明澳門居民不因經濟情況而被歧視，《行政程序法典》同樣也規定了平等原則³¹，即“平等原則從正面上要求對事實上相同的情況給予相同的對待，而對事實上不同的情況給予不同的對待”。³² 在不動產移轉中獲利從而構成了投機，跟沒有獲利甚至虧損的買賣，是否應該有不同的課稅安排才顯得平等呢？這有待不同角度的討論。

曾經有學者提出《行政訴訟法典》對規範提出之爭議的程序能否擴及其適用範圍的討論，提出“對規範提出爭議”的訴訟以監督立法會制定的法律³³，按此理論下，特別印花稅的納稅人也能請求法院宣告該稅規範違反上位法。³⁴

總之：課稅能力原則作為稅法的基礎原則，評判《特別印花法》的公平性必須以符合該原則為基準，該稅必須進行修改方能配合澳門整個稅法體系的架構。

三、特別印花稅申駁途徑的完善

(一)印花稅規章的申駁制度的不足

作為遏止炒賣行為的《特別印花稅》，立法者明示把其適用《印花稅規章》制度，然而《印花稅規章》並不能對不動產的移轉人提供足夠保障。

《特別印花稅》的申駁制度適用《印花稅規章》的規定，即可以有兩種依據：

第一，納稅人以“不合法”為理由提起司法上訴（即《印花稅規章》第91條及《行政訴訟法典》第21條）。

特別印花稅的納稅人只能以稅款的不合法徵收為由（即《印花稅規章》第91條及《行政訴訟法典》第21條），以司法上訴的程序向法院上訴。在現存的制度之下，行政當局並不需要認定行為是否投機，只需要以短時間的買賣已經足夠作為徵收的依據。換言之，即使納稅人不是進行投機炒賣，實也難以徵收“不合法”為理由反駁稅項。

第二，納稅人對行政當局的結算行為提出異議（《印花稅規章》第92條）。

特別印花稅之標的是課徵投機活動所產生出來的利潤，使炒賣活動無利可圖。特別印花稅的稅額高低，就是不動產移轉利潤的推定。當納稅人被徵收特別印花稅時，立法者所使用的為“推定計稅依據體制”（O Sistema da Matéria Colectável Presumida），中級法院趙約翰法官把其定義為：“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”。³⁵ 在葡萄牙法律稱為間接評鑑（Avaliação Indirecta），使用時有法定的前提要件，不是下級稅法的立法者隨意而為，其制度可參閱葡萄牙《稅收一般法》（*Lei Geral Tributária*）第87條到第90條。誠然，澳門現行的稅法之

³¹ 《行政程序法典》第5條。

³² J. J. Gomes Canotilho和Vital Moreira：《Constituição da República Portuguesa Anotada》，科英布拉：科英布拉出版社，2007年，第一卷，第四版，第339頁，轉引自終審法院第5/2010號案。

³³ 在澳門部份法律中，存在類似違憲審查的機制，如《司法組織綱要法》第18條第3款、《法院訴訟費用制度》第93條及續後各條文，參見終審法院第9/2006號案，判決書第8頁。

³⁴ 《行政訴訟法典》第88條（對規範提出爭議之性質及目的）第2款第b項。

³⁵ 中級法院第85/2003號案件。

中（包括2011年的《稅收法典》提案），並未有限制這個機制的使用，立法者可以隨意設定這種評鑑制度。當然，由於未有立法，該推定機制獨有的申駁程序亦無從談起，關於該制度可參閱葡萄牙《稅收一般法》第91條到94條。

特別印花稅為打擊炒賣，但以不動產買賣的價金為依據時，納稅人根本無法以《印花稅規章》第91條及異議制度申訴。納稅人就算能夠證明買賣沒有利潤或不存在炒賣行為，也無法以結算行為的異議制度以不存在投機活動為由作出申辯。

（二）未能針對暴利交易

綜合以上兩點，特別印花稅只是對兩年內轉手的住宅一律收取，制度無法正確針對投機活動，也沒法正確針對投機活動的利潤。現時《印花稅規章》的申訴制度，也難以對當局錯誤認定交易屬投機活動作出反駁。《特別印花稅》並未要求行政當局證明投機活動的存在，納稅人難以憑未有實施投機炒賣為理由，指控當局徵稅“不合法”（《印花稅規章》第91條）。即使納稅人非為投機者，其買賣活動不屬特別印花稅之目的範圍，亦無法避免稅務的繳納。

《特別印花稅》的立法者未考慮不動產的交易利潤多寡，乃至虧損的可能，單把兩年內的買賣均視為投機活動，可是，社會上更多聲音認為擁有不動產的時間長短根本不是投機的關鍵，大幅提價賺取暴利才是立法者應阻止的行為。使用售價推定利潤的方法評鑑稅務，顯然是無法正確判斷投機行為有否發生，從而不能根據納稅人有否獲利及實際應付稅的能力徵稅，因此這並不能視為一個公平的稅，當然亦難以有效達到真正阻止投機的目標。

（三）參考行政處罰制度

特別印花稅制度應修改為行政處罰的制度，當局必要在處罰的決定中敘述被歸責之不法事實³⁶，《特別印花稅》制度所針對的行為的不法性在於投機性質，當局作出行政處罰就要指出行為是否具有不法性，同時必須指出行為人的投機活動是否既遂、行為人主觀的犯意等因素，才可以作出行政處罰的指控。另外，當局要指控不動產移轉人的買賣活動是投機炒賣時，應給予被聽取陳述及辯護的權利等，純粹以不動產移轉是不可能知道投機活動是否曾經發生。

（四）立法建議

按之前的分析，本文的立法建議如下：

在現行《特別印花稅》內，雖說未有機制申駁兩年內轉手但非炒賣的交易，然而，非炒賣的辯解卻曾經被法院所考慮。據中級法院第305/2018號案判決書所載³⁷，有一車位預約買受人因被課特別印花稅到法院上訴，其以“獲取金錢治病非炒賣”為理由反對被徵稅，當然法院未有接納，但可見也曾有上訴人以此方向申駁該稅。本文建議，納稅人倘能根據特別印花稅第1條的立法標的為理由，即不動產移轉人在移讓業權時沒有利潤、虧本或以其他正當理由，合理反駁投機事實的指控時，就不應被《特別印花稅》“懲罰”。在該法第9條的豁免制度中，必須加入納稅人“非投機性短期買賣”作為豁免的根據。

³⁶ 《行政上之違法行為之一般制度及程序》第14條B項。

³⁷ 中級法院按第305/2018號案判決書，第9頁。

由於《特別印花稅》設立目的在於糾正不動產炒賣現象，應以行政處罰作出管制，並給予被處罰人士足夠的上訴措施，則可解決《特別印花稅》的不合理現象。要準確遏止炒賣行為不應該以交易的時間，而應按是否包含暴利作為處罰根據。按民法典的標準³⁸，不動產的買受人在無經驗、輕率、性格軟弱等情況下交易，出賣人從中得到過份及不合理的利益，行為可因暴利為由撤銷，而此標準也同樣適用於刑事行為。³⁹ 在住宅炒賣的處罰上，也應按照相同準則而立法。

四、結語

立法者背負着以稅法來糾正國家收入及財富不均的責任⁴⁰，毋容置疑，特別印花稅的設立是達到了遏止不動產炒賣的歪風效果。今天，澳門稅務法律總則的立法仍處於空白，上述提及的課稅能力原則等稅法原則和理論，難以在澳門法律中找到它的法律直接淵源，當沒有這些重要原則作為法律的指引，執行稅法時難免出現偏差情況。報導指《稅收法典》將不久送到立法會審理，相信法律的空白很快被填補。

參考文獻 References:

- 劉劍文：《財稅法——原理、案例與材料（第四版）》，北京：北京大學出版社，2020年。Liu, J., *Finance and Taxation Law: Theories, Cases and Materials (4th edition)*, Beijing: Peking University Press, 2020.
- 劉劍文：《國際稅法學（第四版）》，北京：北京大學出版社，2020年。Liu, J., *International Tax Law (4th edition)*, Beijing: Peking University Press, 2020.
- Carrazza, R. A., *Curso de Direito Constitucional Tributario Carraza*, São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2013.
- Fonseca, L. S., *Noções de Direito Tributário*, São Paulo: Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia, 2012.
- Machado, H. B., *Curso de Direito Tributário (31^a edição)*, São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2010.
- Moreira, J. P. R., “A Revisão da Matéria Colectável Nos Casos de Avaliação Indirecta,” Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra, 2015.
- Paulsen, L., *Curso de Direito Tributário Completo (4^a edição)*, Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora Ltda., 2012.
- Pessoa, L. C., “O Princípio da Capacidade Contributiva na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal,” *Revista Direito*, vol. 5, no. 1, 2009, pp. 95-106.
- Sabbag, E., *Manual de Direito Tributário (6^a edição)*, São Paulo: Saraiva, 2014.

³⁸ 《民法典》第275條。

³⁹ 《刑法典》第219條。

⁴⁰ 葡萄牙的《稅收一般法》（*Lei Geral Tributária*）第5條。

Sanches, J. L. S., *Principios do Contencioso Tributario*, Lisboa: Editorial Fragmentos Lda., 1987.

Sicca, G. S., “Ionomia Tributária E Capacidade Contributiva do Estado Contemporâneo,” *Revista de Informação Legislativa*, vol. 41, no. 164, 2004, pp. 213-235.