葡萄牙稅務仲裁法律制度及其對我國的借鑒意義

楊小強* 關宇嵐**

摘 要 2011年葡萄牙開始實行稅務仲裁法律制度，作為一種替代性爭議解決方式，稅務仲裁法律制度所遵循的原則與仲裁庭以及仲裁裁決均具有顯著的特殊性。自稅務仲裁法律制度實行以來，有效地縮短了葡萄牙解決稅收爭議的預期期限，減少了不確定性的同時，也為納稅人提供了在短期內解決稅收爭議的有效途徑。在推進稅收治理體系現代化的進程中，葡萄牙稅務仲裁法律制度或可在一定程度上彌補我國現行稅收爭議解決機制的不足，對我國具有一定借鑒意義。

關鍵詞 葡萄牙 稅務仲裁 仲裁庭 仲裁原則

引言

黨的二十大報告提出“以中國式現代化全面推進中華民族偉大復興”，“在法治軌道上全面建設社會主義現代化國家”。[1] 稅收在國家治理中起到基礎性、支撐性與保障性的作用，稅收治理現代化既是國家治理現代化在稅收領域的體現與延伸，也是國家治理現代化的重要組成內容。[2] 因此，推進稅收治理現代化為實現中國式現代化的應有之義。[3] 隨著我國經濟的持續平穩恢復，[4] 稅收收入逐漸提高，稅收爭議逐漸複雜且數量逐年攀升。目前，我國解決稅收爭議的方式主要為稅務行政訴訟和稅務行政復議，然而傳統的爭議解決機制難以滿足日益複雜的稅收爭議需求。因此，探索新的稅收爭議解決機制勢在必行。仲裁作為一種替代性爭議解決機制，起源可追溯至古希臘羅馬時期，類似仲裁的調解機制早在公元前六世紀就已出現，其最初被用於解決政治分歧與領土爭端，

* 楊小強，中山大學法學院教授，法學博士。

** 關宇嵐，中山大學法學院博士研究生。

[1] 習近平：《高舉中國特色社會主義偉大旗幟為全面建設社會主義現代化國家而團結奮鬥——在中國共產黨第二十次全國代表大會上的報告》，載《黨建》2022年第11期，第4-28頁。

[2] 參見胡江峰、範衛國、周誌波：《稅收治理現代化的理論邏輯研究》，載《國際稅收》2024年第1期，第16-23頁。

[3] 2021年7月6日，習近平總書記在中國共產黨與世界政黨領導人峰會上的主旨講話中指出：“中國共產黨將團結帶領中國人民深入推進中國式現代化，為人類對現代化道路的探索作出新貢獻。”

[4] 參見李心萍、韓鑫、羅珊珊：《中國經濟平穩起步態勢好》，載《人民日報》2024年5月6日，第1版。

後來隨著貿易的日益增長，仲裁也開始逐漸被用於處理商業糾紛。[5] 由此可見，早在法律與法律原則制定、法院成立之前，人們就已經開始通過仲裁來解決爭端。葡萄牙於 2011 年引入稅務仲裁法律制度（Regime Juridico da Arbitragem - RJAT），納稅人可依據此制度選擇將稅收爭議提交至稅務仲裁庭（Tax Arbitration Tribunal）進行解決。至今，該制度已在葡萄牙實行十余年，並取得了積極的成效。通過研究葡萄牙稅務仲裁法律制度，探究其制度經驗可為我國稅收治理現代化提供重要借鑒。

一、葡萄牙稅務仲裁法律制度之構建

（一）葡萄牙稅務仲裁法律制度設立背景

仲裁的起源可追溯至古希臘羅馬時期，其最初被用於解決政治分歧與領土爭端。進入中世紀，仲裁開始被廣泛運用。此時期的仲裁，由單一仲裁人——“君權”解決爭端，該權力通常由教皇、國王或皇帝行使。作出仲裁裁決所依據的並非法律而是公平原則，這顯然與現代仲裁的依據截然不同。此外，部分裁決並不合乎情理，仲裁員也並非完全獨立。至 17 世紀中葉，仲裁逐漸淡出爭議解決機制，直到 18 世紀後半葉才再次出現。

2011 年 1 月，根據 1 月 20 日第 10/2011 號法令，葡萄牙法律體系引入稅務仲裁法律制度。[6] 該制度旨在為納稅人與稅務機關之間的爭議提供一種替代性爭議解決方式，主要具體目標分為三方面：首先，加強對納稅人權利的有效保護；其次，提高解決稅務機關與納稅人之間爭議的效率；最後，減少行政法院和其他法院的未決案件數量。

稅務仲裁法律制度被引入之前，葡萄牙始終認為解決爭端是法院的專屬任務，[7] 這導致葡萄牙傳統法院待審案件數量極高，加之稅務機關對稅收的干預和納稅人對自身合法權益的維護意識愈發強烈，葡萄牙的稅務訴訟呈指數級增長。同時，隨著葡萄牙經濟形勢和逃稅行為的日益複雜化，稅法已然成為一個高度專業化的領域，這也意味著解決稅務方面的糾紛需要投入更為大量的成本。然而，在葡萄牙的傳統法院中，未決訴訟數量之高，持續時間之長，不僅會時常導致不公正的現象發生，也會使訴訟程序的時效性受到影響。由此可見，葡萄牙州法院已無能力充分滿足上述情況對司法系統的巨大需求。因此，於葡萄牙而言，及時作出裁決已成為一項不容忽視的挑戰，故其逐步將目標定位從司法系統擴展到傳統的州法院系統之外，使各種訴諸司法的途徑不會相互重疊或對立，而是相互區別與補充，從而提供更高質量的司法服務。葡萄牙在稅法領域進行稅務仲裁之嘗試，正是為了解決上述問題，該國迫切需要一個反應更為迅速，且能夠處理現代稅收更為複雜問題的爭議解決機制。為確保這一制度的實行，葡萄牙還通過了其他法律，對仲裁裁決的效力、仲裁費用和仲裁員的任命等制度作出具體規定。例如，葡萄牙國務部長兼財長和司法部長就於 2011 年 3 月 22 日頒布第 112-A/2011 號法令規定了仲裁裁決對稅務機關的效力。

---

[5] See Gábor Szalay, *A Brief History of International Arbitration, Its Role in the 21st Century and the Examination of the Arbitration Rules of Certain Arbitral Institutions With Regard to Privacy and Confidentiality*. Law Series of the Annals of the West University of Timisoara 2, 2016, p.5–20.

[6] 2002-2004年的行政訴訟改革為在行政事務中設立仲裁中心提供了可能性。隨著2008年危機的爆發和2009年“三駕馬車”（the Troika）（指歐盟委員會、歐洲央行和國際貨幣基金組織（IMF）組成的三方委員會，其職能是監控歐債危機，提出政策建議，並提供貸款資金援助。）的成立，實施稅務仲裁制度成為歐盟金融救援的條件之一，葡萄牙行政仲裁中心（CAAD）於2009年成立。

[7] 葡萄牙司法權歸各級法院所有，各級法院之間互相獨立。葡萄牙法院種類眾多。其中，憲法法院和審計法院均只有一個，其他還包括司法、行政、財政、仲裁、海事法院等，這些法院均對最高法院負責，最高法院為葡萄牙最高司法機構。

（二）稅務仲裁：靈活稅法之具體化

1. 靈活稅法之提出

在傳統意義上，稅收原則與稅收規則往往被視為基於公共權力，專門為公共利益服務的嚴格且僵化的工具。據此，“經典”稅收法律制度大多以公共行政結構為基礎，以一種基於法律的、抽象的、僵化的和不開放的方式實行，幾乎無讓步或協商的余地。與這些傳統稅收法律制度相比，當前的稅收法律制度已經較少依賴於法律傳統上的剛性。當前的稅收法律制度大多基於對公共權力的靈活理解，且越來越傾向於鼓勵案例導向的解決方案，並促進其他實體的合作與參與。與此同時，一種批判性的稅收理論應運而生。該理論認為經典概念的“霸權特質”追求的是非常片面的公平，來以此維護其權力，[8] 因此應對經典概念（例如稅收公平）的“霸權特質”，和對占主導地位的群體（如在經濟上享有特權）的“意識形態霸權”予以譴責，由此，稅法逐漸趨向於靈活。

2. 靈活稅法之具體化

具體而言，靈活稅法可具體化為稅收規則概念的模糊性、稅收規則與稅務機關之間的特殊關係、稅收法律秩序的人本化，和稅收程序的私有化。

第一，在制定稅收規則時，當代稅收制度經常使用模糊或不確定的概念，並給予稅務機關一定程度的解釋權，廢除了成文法原則（Lex stricta）的傳統解讀。這通常是因為稅法需要涵蓋大量抽象且非常複雜的情況，同時嚴格和僵化的法律可能會忽略或遺漏一些相關事項，局限性較大。因此，法律制定者更傾向於使用彈性的概念，如“特殊關係”和“必要費用”等。

第二，社會現實（構成徵稅基礎）複雜且多變，立法者難以預見到所有相關的情況，因此部分法律制度有意將一定的行政權力賦予適用法律的主體，即“自由裁量權”。自由裁量權是法律、法規賦予稅務機關在稅務行政管理中依據立法目的和相關原則，自行判斷行為的條件，自行選擇行為的方式和自由作出行政決定的權力。[9] 一方面可能是由於立法者採用了臨時性的術語和表達（如“可以”、“或者”、“能夠”），另一方面也可能是由於它在最低和最高限度之間預留了多種可能性。例如，減輕對違反稅法行為的處罰（或不減輕）、甚至確定處罰金額（考慮違法行為的嚴重性）的權力就屬於此種情況。[10] 當然，這些權力也並非絕對自由，稅務機關只能在法律允許的範圍內行使自由裁量權，即只有在法律授權的情況下才能行使自由裁量權，而且必須公正行使並說明理由。

第三，靈活稅收制度傾向於以人為本，其注重將納稅人的特殊情況納入考量，特別是納稅人在經濟方面的狀況。在該制度下，稅務機關並不只是作為一個徵稅方，而是作為一個公共利益的維護者，其中包括公平、公正和個體正義。在這種情況下，一些法律制度規定了“為公平起見進行特別評估”，[11] 例如《德國財政法典》（Abgabenordnung）就明確規定，如果徵稅不公平，可根據具體情況降低稅額。[12]

最後，當前稅收程序和行為的“私有化”趨勢日益明顯，這表明傳統模式的影響力正在減弱。事實上，立法者直接將職權授予私主體的做法日益普遍，以便其執行稅收法律規則和監督其他納稅人履行納稅義務，納稅人自我評估機制就屬於這種情況。在納稅人自我評估機制下，納稅評估不是

[8] See Anthony C. Infanti & Bridget J. Crawford, *Tax Equity, in Critical Tax Theory – An Introduction*, Cambridge University Press, 2009, p.62.

[9] 參見姜明安：《論行政自由裁量權及其法律控制》，載《法學研究》1993年第1期，第44-50頁。

[10] See Richrd K. Gordon, *Law of Tax Administration and Procedure*, in Victor Thuronyi ed., *Tax Law Design and Drafting*, International Monetary Fund, 1996, p.10.

[11] See § 163 Abgabenordnung.

[12] See § 222 Abgabenordnung.

由行政機關進行，而是由納稅人自主完成，納稅人不僅要提供基本信息，還要計算稅基與稅額。在特定情況下，稅務機關可以進行稅務審計或執行稅務控制特權，即公權力通過私營機構（包括法律和稅務專業人士，如律師、公證人、會計師、審計師等）來監督與控制納稅人的非法行為，並著重規定了納稅人向稅務機關提供信息、澄清等義務。[13]

除了這四種靈活性趨勢以外，還存在另一種趨勢，即將沖突的最終解決權（裁決權）賦予不同於傳統法院或法官的趨勢。但上述所有靈活性也並不意味著“法外之地”，靈活性首先要在法律規定的範圍之內，受法律之規制。誠然，這些讓步和特權會使部分法律原則陷入危機，但依然需要遵守有關稅務程序的傳統一般原則，即法律優先和普遍性、法律確定性、相稱性、公正性、保密性和法律正當程序等原則，同時仍然要對不規範的行為加以限制。在一個真正的、負責任的民主與法治國家，最根本的法律原則在任何情況下都必須予以遵守。

葡萄牙稅務仲裁在遵守傳統法律原則的前提下，打破了稅收法律制度僵化的傳統，賦予了納稅人訴諸訴訟與仲裁的選擇權，給予了稅務仲裁庭自主權，並將稅收爭議交由稅務仲裁庭而非傳統法院處理，這正是靈活稅法在當代之具體化。

（三）葡萄牙稅務仲裁程序

1. 訴訟索賠與仲裁索賠

葡萄牙稅務仲裁法律制度最重要的特點之一是其為一種替代性爭議解決方式，這意味著納稅人可以選擇向仲裁庭申請仲裁或向法院提起訴訟，但納稅人只能選擇其中一種。選擇仲裁索賠的納稅人不能再向法院就同一問題、同一事實和法律依據提起訴訟。這一規則也適用於仲裁與行政程序之間的選擇，納稅人選擇仲裁就排除了出於同樣目的和基於相同依據申請啟動行政程序的可能性。同時，葡萄牙稅務仲裁法律制度亦對上述規則的例外情況作出相關規定。如果仲裁程序在仲裁庭成立之前結束，或者如果仲裁程序結束時作出的仲裁裁決未考慮到爭議的實質問題，那麼納稅人可訴諸其他爭議解決方法獲得關於爭議事項的最終裁決。

2. 稅務仲裁程序

仲裁程序可分為兩個階段，分別為司法前階段和司法階段。司法前階段從提出仲裁請求開始，到最終組成仲裁庭——司法階段開啟。仲裁程序通常在仲裁庭作出仲裁裁決時結束。

(1) 司法前階段

司法前階段始於納稅人向葡萄牙行政仲裁中心（Centre for Administrative Arbitration - CAAD）提交稅務仲裁申請。[14] 該請求必須通過行政仲裁中心官方網站以電子形式提交，陳述索賠的主要內容，並說明納稅人是否需要指定一名特定的仲裁員。在納稅人（或代表納稅人提交申請的人）完成仲裁申請後會收到電子確認函，在收到設立稅務仲裁庭請求後的兩天內，行政仲裁中心主任將通過電子方式將此請求通知稅務機關。在稅務機關收到該通知後，可自行審查有爭議的行為，並在認為必要時撤銷或自行糾正該行為。

除法律另有規定外，提交仲裁申請與提起訴訟申請具有相同的效力，尤其在暫停徵收程序和中止或中斷訴訟時效方面。此外，仲裁請求還具有穩定涉稅爭議行為之作用，即稅務機關在取得對爭議行為之審查權後，非因發現新事實依據，不得就同一納稅人、同一稅種及同一納稅期間之行為作出修改或實施新的行為。

---

[13] See Decreto-Lei n.º 29/2008.

[14] 行政仲裁中心是唯一一個在行政和財政法院高級委員會（High Council of the Administrative and Fiscal Courts）領導下運作的仲裁中心，行政和財政法院高級委員會有權任命行政仲裁中心道德委員會（Ethics Committee of the Centre for Administrative Arbitration）主席。

(2) 司法階段

仲裁請求被接受後，仲裁程序的司法階段正式啟動。首席仲裁員將通知納稅人和稅務機關司法階段開始，給予稅務機關 30 天期限對納稅人的抗辯作出答覆，並在必要時提交補充證據。在最後期限結束時，仲裁庭將與各方當事人舉行第一次會議，以解決所有待決的爭議事項，並確定仲裁程序的適用條款。在稅務仲裁庭接收雙方（首先是納稅人，通常是對審計報告中的納稅評估提出異議，然後是稅務機關）的書面意見後，開始審理仲裁案件。仲裁庭在聽取證人的證詞和當事人或專家的證詞後，最終作出書面裁決，該裁決對爭議各方均有法律約束力。

與傳統的法院訴訟程序相比，仲裁程序更為靈活，仲裁庭在進行仲裁程序和確定應遵守的規則時享有自主權，各方當事人亦可自行決定於仲裁程序中是否採取相應措施。此外，為了確保程序的進度和納稅人與稅務機關之間解決糾紛的效率，仲裁裁決作出的期間為 6 個月，可延長但最多延長至 12 個月。與此相比，傳統的爭議解決方式通常需要幾年的時間才能作出最終判決，由此可見葡萄牙稅務仲裁法律制度具有顯著的優越性。

(3) 仲裁裁決

仲裁裁決對當事雙方均具有約束力，並與行政法院和稅務法院的判決具有相同的法律效力。仲裁庭作出的裁決與傳統爭議解決方式作出的判決不同，原則上不可上訴，即一裁終局，但在部分特殊情況下也可對仲裁庭作出的裁決提起上訴。

如果仲裁裁決拒絕適用法律規則或適用規則的合憲性受到質疑，則可以違憲為由向憲法法院（Constitutional Court）提起上訴。另外，如果仲裁裁決與中央行政法院（Central Administrative Court）作出的判決或最高行政法院（Supreme Administrative Court）就同一基本法律問題作出的判決相沖突，也可向最高行政法院提起上訴。中央行政法院可因裁決所依據的法律和事實不充分為由而撤銷稅務仲裁庭作出的裁決。裁決未載明事實認定及法律適用依據、裁決理由與主文內容相矛盾、裁決超出仲裁範圍或遺漏仲裁請求事項，以及違反合法性與當事人平等原則時，當事人得請求撤銷仲裁裁決。[15] 最後，上訴必須通知行政仲裁中心，以便其核實裁決是否為最終裁決或是否仍在其他法庭審理。

二、葡萄牙稅務仲裁原則

（一）概述

稅務仲裁作為葡萄牙解決涉稅爭議的一種法律途徑，其重要性與日俱增。法律原則對於法律制度的有效落實發揮著重要作用，並貫穿制度的始終。因此，了解葡萄牙稅務仲裁的原則至關重要。《稅務仲裁法律制度》（Legal Regime of Tax Arbitration）第 16 條所規定的仲裁庭程序的原則通常被視為稅務仲裁原則，這些原則既沒有窮盡適用於稅務仲裁的原則，也沒有僅適用於稅務仲裁情形。[16]《稅務仲裁法律制度》第 29 條第 1 款還規定了其他原則，[17] 由此可推斷，許多適用於稅務仲裁的原則同時也是稅務程序原則與民事程序原則，甚至是一般法律原則。

如前所述，《稅務仲裁法律制度》第 16 條規定了稅務仲裁的主要原則。該條款所體現的原則包括：“兼聽”（Audi alteram partem）原則，即各方訴詞均要被聽取；“平等武裝”（Equality of

[15] See Legal Regime of Tax Arbitration § 28 (1).

[16] See Legal Regime of Tax Arbitration § 16.

[17] See Legal Regime of Tax Arbitration § 29 (1).

arms），即各方當事人地位平等；仲裁庭在進行仲裁程序和確定應遵守的規則時享有自主權；口頭性和實時性；自由分析事實和確定必要的舉證手段；合作和程序上的誠信以及公開性。在《稅務仲裁法律制度》第 29 條中還規定了稅務仲裁的其他原則，如迅速和加速審判原則、程序簡化和非正式性原則，正是這些原則（這些原則真正概括了稅務仲裁的性質及其最顯著的特點）與《稅務仲裁法律制度》第 16 條中體現的其他通用原則之間的相互作用，才使後者具備了稅務仲裁原則的特殊性。葡萄牙稅務仲裁遵循的原則較多，本部分將避免深入探討其中廣泛適用的原則，[18] 著重分析較具獨特性的原則，並簡要探討稅務仲裁適用的一般原則所具有的特殊性與通常在稅務程序中遵循的其他原則之間的矛盾與沖突。

（二）稅務仲裁特殊性原則

1. 迅速和加速審判原則

迅速和加速審判原則是稅務仲裁的主要原則之一，這既是因為該原則的適用會導致其他原則作出相應調整，也是因為程序簡化和程序非正式原則實際上是適用迅速和加速審判原則之必然結果，加之迅速和加速審判原則本身也有一些值得研究的特殊性，因此選取迅速和加速審判原則作重點探討。

儘管迅速和加速審判原則也適用於稅務程序，但它對稅務程序的影響與對稅務仲裁程序的影響截然不同。儘管《葡萄牙稅法通則》（LEI GERAL TRIBUTÁRIA）第 97 條 [19] 有關快速稅收司法的規定已經非常明確了在合理時間內獲得裁決的這項權利，並且稅務程序規則對此規定了時限（多數情況下為 2 年，部分情況下為 90 天），[20] 但違反該義務並不導致任何嚴重後果。換言之，違反該義務至多導致法官承擔紀律責任，因此實際上只是一種威懾。

迅速和加速審判原則也適用於其他類型的程序，例如行政程序。在行政程序中，該原則往往與行政行為有效性原則和可持續性原則相關聯，這兩項原則都無法與不斷湧現的由於司法拖延所造成的巨大損失相兼容。因此，在行政訴訟中，人們通常認為，迅速和加速審判原則源自《葡萄牙共和國憲法》（Constitution of the Portuguese Republic）。《葡萄牙共和國憲法》第 20 條第 4 款規定，“每個人都有權在合理的期限內，通過公平的程序，就其參與的任何訴訟獲得裁決。”[21]

儘管迅速和加速審判原則在其他程序中也較為常見，卻並未充分發揮作用，但如前所述，該原則在稅務仲裁程序中發揮著非常重要的作用。稅務機關在知悉稅務仲裁庭的成立請求後 30 天內，對涉嫌違法的稅務行為作出撤銷、確認、修改的決定，並在必要時作出替代性稅務行為。[22] 通過這一機制，可以有效避免虛假的請求與抗辯。

2. 仲裁庭在進行仲裁程序時的自主原則

仲裁庭在進行仲裁程序時所遵循的自主權原則與稅務仲裁制度遵循的大部分原則不同，為稅務仲裁程序所特有。該原則的主要目的是實現迅速和加速審判原則，即在合理的時間內作出裁決。該原則強化了稅務仲裁的一種價值取向，即所遵循的原則應當有助於迅速和加速審判原則的實現。《稅務仲裁法律制度》也非常明確地表達了這一觀點，即“仲裁庭在進行仲裁程序和確定遵守的規則時享有自主權，以便在合理的時間內就是非曲直作出裁決”。從仲裁庭在進行仲裁程序時的自主原則對迅速和加速審判原則的依賴性，可在一定程度上推斷出後一項原則與《稅務仲裁法律制度》

[18] 多數情況下也適用於其他類型程序的原則。

[19] Cf. LEI GERAL TRIBUTÁRIA § 97.

[20] Cf. CÓDIGO DE PROCEDIMENTO E DE PROCESSO TRIBUTÁRIO § 96.

[21] See Constitution of the Portuguese Republic § 20 (4).

[22] See Legal Regime of Tax Arbitration § 13 (1).

第 16 條所列其他原則之間的關係。

例如，自由確定必要的舉證手段的原則與仲裁庭在仲裁程序進行時的自主原則，二者在仲裁程序中多有重疊。回歸至具體的法律規定，以《稅務仲裁法律制度》第 19 條第 1 款為例，該條款規定任何一方當事人缺席程序行為、未進行答辯或未出示所要求提交的證據，均不妨礙程序的繼續進行以及仲裁庭根據已提交證據作出裁決，此乃依據自由確定必要的舉證手段原則及仲裁庭在程序進行中的自主權原則。[23] 在仲裁庭進行仲裁程序時的自主原則的背景下，儘管《稅務仲裁法律制度》第 29 條確定可以適用其他附屬規則和法典，如法典和其他稅務規定中關於程序和法庭程序的規則、關於稅務機關的組織和運作的規則、關於行政和稅務法庭的組織和程序的規則、《行政訴訟法》和《民事訴訟法》。[24] 但仲裁庭有權決定不適用上述附屬法，因此，附屬法並非當然適用。這種情況下，為了確保實現這些主導性原則，[25] 意味著其他原則可不適用附屬法。《稅務仲裁法律制度》第 29 條第 2 款非常明確地表達了這一觀點，指出“前款的規定並不排除或妨礙仲裁庭根據第 18 和 19 條的規定，結合程序的快速、簡化和非正式性原則，為每個具體案件確定最適當程序的職責”。[26]

（三）稅務仲裁原則、兩級司法機關原則和專屬審判權原則之間的潛在對立

稅務仲裁的的大多數原則也適用於其他類型的程序。因此，正如前文多次提到的，這些原則並非仲裁程序所獨有。同時，共通性的原則也會在稅務仲裁程序中進行一些調整。然而，無論作出怎樣的調整，只要有必要將這些調整後的原則與稅收程序中至關重要的兩級司法權原則以及憲法中最普遍的專屬審判權原則相協調，就較易引起疑問與爭議。

1. 兩級司法機關原則

兩級司法機關原則並沒有直接體現在一個具體的條款中，而是由幾個條款組合而成，該原則被視為稅務程序的關鍵原則之一。考慮到通常情況下不能對仲裁裁決提起上訴，而且只有在滿足某些嚴格要求的情況下，才有可能向憲法法院、[27] 最高法院 [28] 或中央行政法院 [29] 提起上訴，因此在許多情況下兩級司法機關原則都可能受到了侵犯。特別是在如果只理解其文義解釋而不考慮其基本原理，從而將其解釋為必須有兩級法院或司法當局來裁決案件的情況下更是如此。

實際上，正確理解該原則及其適用範圍比嚴格進行文義解釋更為複雜。因此，兩級司法機關原則實際上更是對上訴權的一種限制，即只能上訴一次，而不是必須由更高一級法院裁決案件。此外，在普通稅務法院判決的案件中，索賠的價值排除了上訴可能性的情況也普遍存在。因此，可以認為保護有效司法原則或訴諸法律的權利並不取決於兩級司法機關原則。此外，無論採取何種方法解釋兩級司法機關原則，在合理的時間內獲得裁決的權利，即實現迅速和加速審判的原則都必然要在仲裁程序下進行一些調整。因此，合理認為稅務仲裁原則所作出的調整與兩級司法機關原則具有一致性。

2. 專屬審判權原則

《葡萄牙共和國憲法》第 202 條第 1 款對法院的性質與權力進行了規定，即法院是以人民的名

[23] See Legal Regime of Tax Arbitration § 19 (1).

[24] See Legal Regime of Tax Arbitration § 29 (1).

[25] 迅速和加速審判、程序簡化和非正式性原則。

[26] See Legal Regime of Tax Arbitration § 19 (2).

[27] 當仲裁裁決以違憲為由拒絕適用條款，或適用通過法院訴訟被視為違憲的條款時。

[28] 當仲裁裁決在同一基本問題上與中央行政法院或最高行政法院的判決相矛盾時。

[29] See Legal Regime of Tax Arbitration Preface.

義行使審判權的國家權力機關，[30] 如果粗淺地對這一條款進行解讀可能認為稅收仲裁不符合專屬審判權原則。然而，若進一步解讀該憲法條款，便不難解答有關稅務仲裁的兼容性及其原則在該背景下可能產生的疑問。

首先，《葡萄牙共和國憲法》第 202 條第 4 款規定：“法律可以制定非司法性的爭議解決制度和方法。”其次，《葡萄牙共和國憲法》第 209 條第 2 款規定：“可以設立海事法院、仲裁法庭和治安法官。”最後，歐洲法院已經確認，根據《歐洲聯盟運作條約》第 267 條的規定，[31] 稅務仲裁庭符合作為成員國法院所有的基本要求，因此，在仲裁庭作為終審裁決稅收爭議的情況下，可將裁決提交歐盟法院初步裁決。[32]

因此，可得出結論，稅務仲裁及其原則符合《葡萄牙共和國憲法》所規定的專屬管轄權原則。綜上所述，儘管稅務仲裁的原則具有其特殊性，但這些原則與其他類型的程序，尤其稅務程序也具有共通性。此外，稅務仲裁原則的特殊性主要在於迅速和加速審判原則占據主導地位，一般原則必須對該原則作出讓步。正如前文所強調，迅速和加速審判原則、簡化訴訟程序和程序非正式性原則（前者包含後者），為多數一般原則作出調整之基礎。最後，稅務仲裁的所有原則，無論是一般原則，還是迅速和加速審判、簡化訴訟程序和程序非正式原則，都有助於實現《葡萄牙共和國憲法》第 268 條第 4 款所規定的有效司法保護原則，[33] 該原則又稱為 pro actione 原則——以實質正義思想為基礎的主導原則，這一結論也適用於其他類型程序遵循的原則。因此，大量的原則和其所經歷的變遷只是實現大多數法律制度的主導原則，即有效司法保護原則和最終的實質正義理念的途徑。換言之，葡萄牙稅務仲裁的多數原則為有效司法保護原則之具體化。

三、葡萄牙稅務仲裁庭與裁決之特殊性

根據《稅務仲裁法律制度》的規定，稅務仲裁爭議由稅務仲裁庭解決，稅務仲裁庭在行政仲裁中心的主持下針對特定案件組成。《葡萄牙共和國憲法》明確規定，除憲法法院以外，尚設有其他法院，其中包括仲裁庭。葡萄牙稅務仲裁庭與稅務法院相同，不受國家行政或政治權力的制約，能夠獨立行使司法職能。[34]

（一）仲裁庭之概況

1. 仲裁庭之組成

在葡萄牙稅務仲裁法律制度下，稅收爭議由葡萄牙稅務仲裁庭解決，仲裁庭是在行政仲裁中心下屬的依法設立的唯一有權作出仲裁裁決的機構。仲裁庭有權對納稅評估、自我評估、預扣預繳稅款不合法的申訴作出裁決，同時有權對稅基確認和財產價值行為不合法的申訴以及有關評估草案的所有事實或法律事項作出裁決。[35] 仲裁庭只適用成文法，明確禁止訴諸衡平法，一言以蔽之，稅務仲裁庭應根據稅務法院所使用的相同法律框架來裁決稅務案件。[36] 對於小於或等於 1000 萬歐元的爭議，葡萄牙稅務機關受稅務仲裁庭之管轄，即稅務機關在處理額度不超過 1000 萬歐元的幾乎所

[30] See Constitution of the Portuguese Republic § 202 (1).

[31] See Treaty on the Functioning of the European Union § 267.

[32] See *Ascendi* Judgment, C-377/13, of 12th June 2014.

[33] See Constitution of the Portuguese Republic § 268 (4).

[34] See Constitution of the Portuguese Republic § 209 (2).

[35] See Legal Regime of Tax Arbitration § 2 (1).

[36] See Legal Regime of Tax Arbitration § 2 (2).

有類型的稅收爭議時，都要受仲裁裁決之約束。

按照組成仲裁庭的仲裁員的人數劃分，稅務仲裁庭可分為獨任仲裁庭與合議仲裁庭。如仲裁爭議金額超過 6 萬歐元，或者納稅人選擇指定一名仲裁員，仲裁庭將由三名仲裁員組成。在納稅人選擇指定一名仲裁員的情況下，每一方指定一名仲裁員，再由被指定的仲裁員指定第三名仲裁員，由該第三名仲裁員擔任首席仲裁員。由此可見，首席仲裁員並非從當事人指定的仲裁員選出，也非由當事人協議指定，而是由當事人指定的仲裁員共同選出。此種任命方式選出的首席仲裁員作出的裁決更為容易獲得各方認同，也有助於程序順暢進行。[37] 如果納稅人無意指定仲裁員，在爭議金額超過中央行政法院爭議金額要求的兩倍（6 萬歐元）的情況下，應由三名仲裁員組成仲裁合議庭，在爭議金額不超過中央行政法院爭議金額要求的兩倍的情況下，由一名仲裁員獨任仲裁。在上述兩種情況下，仲裁員均由行政仲裁中心道德委員會指定。[38]

2. 仲裁員之選任

葡萄牙稅務仲裁法律制度就仲裁員的選任資質也制定了相關規則，仲裁員從具有公認的技術能力、道德聲譽和公益意識的人員中選任。

通常情況下，仲裁員應在稅務領域擁有至少 10 年的專業經驗，可在公共部門履職，也可從事律師等職業。在仲裁事項較為複雜需要其他領域專業知識的情況下，可指定擁有經濟學或管理學學位的人員擔任仲裁員，但不得擔任首席仲裁員，首席仲裁員應當由在稅法領域具有至少 10 年專業經驗的法學家來擔任。

（二）仲裁庭之特殊性

根據稅務仲裁法律制度的規定，稅務仲裁爭議由仲裁庭裁決。仲裁庭由行政仲裁中心為每個特定案件設立，隨著案件得以裁決仲裁庭隨即解散。依據《葡萄牙共和國憲法》的相關規定，[39] 仲裁庭同稅務法院一樣可獨立行使司法職能，由此可見仲裁庭之特殊性。[40]

稅務仲裁庭之特殊性在 Szpunar 總檢察長意見和 Ascendi 案判決 [41] 中均有體現。在該判決中，鑒於仲裁庭之“特殊性”，歐洲法院（ECJ）認為，無論是特別仲裁庭還是在仲裁機構主持下的仲裁庭，都可能有資格成為《歐盟機構運行條約》（Treaty on the Functioning of the European Union）第 267 條意義上的“成員國的法院或法庭”，因此有權向法院提交初步裁決。

有關稅務仲裁庭能否屬於《歐盟機構運行條約》第 267 條意義上的“成員國法院”，需在歐盟法律的框架內進行審查。[42] 然而，成員國的國家法令中所規定的將相關實體視為“法院或法庭”的諸多標準，易破壞歐盟法律解釋和適用的統一性。針對這一問題，歐洲法院在 Hagen 案判決中明確指出“歐共體法律中使用的術語必須在整個歐共體範圍內統一解釋和執行”。[43] 由此可見，如在判斷仲裁庭能否作為歐洲法院的“成員國法院”上產生疑問，其潛在原因通常在於忽視了歐洲法院的既定判例法。

《稅務仲裁法律制度》中規定“在仲裁庭是解決稅務爭議的終審法院的情況下，可根據《歐盟機構運行條約》第 267 條第 3 款將該裁決提交初步裁定”，但這並不意味著此類法庭（法院）可

[37] 參見齊樹潔、謝廣漢：《葡萄牙仲裁制度最新發展之評析》，載《法治研究》2012年第10期，第93-100頁。

[38] See Legal Regime of Tax Arbitration § 6 (1).

[39] See Constitution of the Portuguese Republic § 110 (1).

[40] See Constitution of the Portuguese Republic § 209 (2).

[41] See *Ascendi* Judgment, C-377/13, of 12th June 2014.

[42] See *Dorsch Consult*, C54/96, of 17th September 1997; *Syfait and Others*, C53/03, of 31st May 2005; *Häupl*, C246/05, of 14th June 2007; *Miles and Others*, C196/09, of 14th March 2011; *Belov,* C394/11, of 31st January 2013.

[43] See *Hagen Judgment*, C-49/71, of 1st February 1972.

直接向歐盟法院提起訴訟。這僅僅是承認稅務仲裁庭符合歐洲法院所規定的相關要求，從而有資格成為《歐盟機構運行條約》中所規定的“法院”。因此，需要檢視規範稅務仲裁庭之立法的基本特徵，以及這些立法是否符合歐洲法院所定義的要素、要求與標準。

1.《歐盟機構運行條約》第 267 條所指之“法院”

考慮到採用“嚴格法律定義”的內在複雜性，自 60 年代以來，歐洲法院始終在完善用於確定在個案中，作出初步裁決的移交機構能否被視為《歐洲聯盟運作條約》第 267 條所指的“法院”之相關標準。[44]1966 年，在 Vaassen-Goebbels 案的判決中，歐洲法院首次確立了五項結構性標準，這些標準對成員國的機構是否有資格成為“法院或法庭”具有決定性作用，即：（1）法定淵源；（2）常設性；（3）符合當事方之間程序要求；（4）強制管轄權；（5）法律規定之適用。在 Corbiau 案的判決中，[45] 歐洲法院在上述標準的基礎上增設了下述標準：（6）獨立性；（7） 屬地性；（8）在必然作出司法裁決的程序範圍內提交初步裁決的職能要求。[46]

然而在實踐中，歐洲法院在逐案核實上述標準是否滿足所適用的判例法存在不一致的情況，[47] 並往往與其制定的規則相矛盾，而這些規則本就是歐洲法律完整性的保障，因此造成了一定程度的法律不確定性。[48]

通過初步研究歐洲法院有關所分析事項的判例法，可以看出法院僅將這些標準作為一種指導方針，在每個具體案件中根據請求歐洲法院干預的機構的性質作出決定，並承認在某些案件中為了部分標準而弱化某些標準，從而試圖將標準按照優先級進行排序。但存在一定問題，即無法保證該行為具有充分理由。

歐洲法院曾在仲裁庭初步裁決請求的可受理性[49]與不可受理性[50]上，無明確觀點。現在，歐洲法院已根據當事人之間達成的仲裁協議，根據衡平法進行判決的機構[51]、不屬於相關成員國司法機構的法院[52]甚至行政機構[53]的要求，作出初步裁決。與此相反，在 Syfiat 案和 Film Victoria 案的判決中，歐洲法院與總檢察長的意見相左，認為自己無權就初步裁決的移交作出判決。在 Syfiat 案的判決中，歐洲法院認為自己無權就希臘競爭委員會（Epitropi Antagonismou）[54] 提交的初步裁決作出判決；[55] 在 Victoria Film 案的判決中，歐洲法院沒有對稅務法庭（Skatterättsnämnden）移交的案件作出判決，總檢察長認為該稅法委員會是一個獨立機構，該機構依法設立、長期運行、遵循當事方之間的程序、適用成文法並具有強制管轄權，其裁決對瑞典稅務機關具有約束力。[56]

---

[44] See *Vaasen-Göbbels Judgment,* C-61/65, 30th June 1966.

[45] See *Corbiau Judgment*, C-24/92, of 30th March 1993.

[46] See *Borker Judgment*, C-138/80, of 18 June 1980.

[47] See *Broekmeulen judgment*, 246/80, of 6th October 1981.

[48] 關於初步裁決程序在歐洲法律背景下的重要性，See, Donnelly, Tom de la Mare & Catherine, P*reliminary Rulings and EU Legal Integration: Evolution and Continuity*, in Paul Craig, and Gráinne de Búrca (eds), *The Evolution of EU Law*, 3rd edn, Oxford University Press, 2021, p.228-274.

[49] See *Danfoss Judgment*, C-109/88, of 17th october 1989.

[50] See *Denuit and Cordenier Judgment*, C-125/04, of 27th January 2005.

[51] See *Commune d'Almelo Judgmen*t, C-393/92, of 27th april 1994.

[52] See *Barr e Montrose Judgement*, C-355/89, of 3rd July 1991.

[53] See *Mannesmann Judgment*, C-44/96, of 15th January 1998.

[54] 該機構依據希臘法律設立，作為一個具有專屬管轄權的獨立機構運行，其成員享有個人和職能上的獨立性，在履行職責時只遵從法律和良知。

[55] See *Syfait Judgment*, C-53/03, of 31 May 2005.

[56] See *Victoria Film Judgment*, C-134/97, of 12 November 1998.

然而，在上述判決中歐洲法院承認本案確有判決難度，指出“儘管在本案中，有一些因素可能使人認為稅務法庭履行的是司法職能，特別是其法定來源賦予它的獨立性以及在適用法律規則時作出具有約束力的裁決的權力，但經通盤考慮後認為其履行的基本上是行政職能”，最後，歐洲法院認為其無權作出初步裁決。這兩起案件除了裁決正確性的不確定性（各相關機構之間未達成一致意見）之外，在權衡“司法性質的資格要素”時也存在不一致之處。若要滿足上述資格要素，仲裁裁決的不可上訴性和仲裁管轄權的強制性尤為重要，這些標準均指向強制仲裁。

另一重要條件是仲裁庭與相關成員國之間存在足夠緊密的聯繫。歐洲法院在 Victoria Film 案和 Syfiat 案判決中顯然認為前兩個要求（即絕對不可能對仲裁裁決提起上訴和強制管轄權）與國家立法機構所採用的稅務仲裁模式並不相同，該模式為“稅務爭議的另一種司法解決方式”。有鑒於此，在 Ascendi 案判決中，承認稅務仲裁庭為“法院”可提交初步裁決之資格雖有不確定性，但卻最為合理。

Spuznar 總檢察長在 Ascendi 判決結論中明確且充分表示，稅務仲裁庭作為“法院或法庭”向歐洲法院提起初步裁決的資格具有不確定性與以下事實有關，即稅務仲裁庭是根據第 3-b/2010 號法律規定設立，並不屬於葡萄牙普通法院和行政法院之系統。根據歐洲法院的相關判例法，根據協議設立的仲裁庭不屬於《歐盟運作條約》第 267 條意義上的“成員國法院”，歐洲法院無權對其提交初步裁決的問題作出答覆。[57] 同時，依據歐洲法院此前的主流觀點，自願仲裁庭也不屬於成員國法院。總檢察長也強調，本案就提起初步裁決請求的可受理性存在爭議，是因為提出請求的機構具有特殊性。[58] 因此，歐洲法院必須考慮稅務仲裁庭的特殊性質，該性質使其有別於強制仲裁法院和特別自願仲裁法院。而且，儘管稅務仲裁庭具有自願性，但依據歐洲法院對 Ascendi 案判決作出的裁決來看，稅務仲裁庭屬於《歐洲聯盟運作條約》第 267 條所指的“成員國法院”。

2. 作為“成員國法院”的稅務仲裁庭

在歐洲判例法不斷變化的大背景下，Ascendi 案的判決在兩個基本方面尤具創新性。首先，該案重新權衡了有關請求初步裁決的機構性質（在本案中為自願性質）的標準；其次，未對用於確定該機構資格的各種標準的相對權重進行排序；最後，該裁決得到了各當事方的認可，因此還具有廣泛的合法性。於立法機關而言，無論資格審查的結果如何，稅務仲裁庭具備向歐洲法院提交初步裁決的的資格對解決國家法律問題而言具有重要意義。《稅務仲裁法律制度》的序言中規定了稅務仲裁庭提交初步裁決的可接受性，由此可見立法機關意在表明稅務仲裁庭符合歐洲法院認為“成員國法院”所需滿足的關鍵資格要求。[59]

(1) 法定淵源

仲裁庭是《葡萄牙共和國憲法》第 209 條規定的法院類型之一，該條對仲裁庭可以裁決的事項未作任何限制，也為普通立法機構界定其仲裁範圍和體系留下了一定的空間。

(2) 強制管轄權

Vaasen-Göbbels 案判決中將管轄權的強制性質定義為“成員國法院”的職能標準之一，而 Broekmeulen[60] 和 Danfoss[61] 案判決則更為強調了這一強制性質。在這兩個案件中，仲裁庭的管轄權不取決於當事人的協議內容，仲裁庭之裁決具有約束力且不可上訴，這對於仲裁庭具備“成員國法

[57] See *Ascendi Opinion*, C-377/13, on 8 April 2014.

[58] See *Ascendi Opinion*, C-377/13, on 8 April 2014.

[59] See Legal Regime of Tax Arbitration § 2.

[60] See *Broekmeulen Judgment*, C-246/80, of 6th october 1981.

[61] See *Danfoss Judgment*, C-109/88, of 17th october 1989.

院”的資格具有決定性意義。《稅務仲裁法律制度》第 2 條規定，正是明確了稅務仲裁庭之管轄權。

(3) 常設性

稅務仲裁庭也能夠滿足常設性標準，依據《稅務仲裁法律制度》第 4 條規定，稅務仲裁庭在葡萄牙行政仲裁中心下運作，該中心是根據司法國務卿（Secretário de Estado da Justiça）第 5097/2009 號令成立的專業性機構。儘管仲裁庭在行政仲裁中心指導下運作，但仲裁庭獨立行使其司法職能，行政仲裁中心僅行使行政職能。由於仲裁員的任命和適用規則由法律和行政仲裁中心本身的規則規定，因此每個稅務仲裁庭的組成不同並不影響其滿足常設性要求。

(4) 屬地性

歐洲法院在 Corbiau 案的判決中對屬地要求標準作了界定。[62] 在該判決中，歐洲法院認為，只有位於歐盟成員國領土內的機構才可被視為“成員國法院”。葡萄牙稅務仲裁庭也完全符合這一要求，稅務仲裁庭是在常設性要求的前提下運作的，屬地性要求與常設性要求存在關聯。依據《稅務仲裁法律制度》第 4 條第 2 款“仲裁庭應在行政仲裁中心下運作”的規定，行政仲裁中心設立在葡萄牙里斯本市，因此屬於歐盟成員國的領土內。

(5) 各方平等之程序要求

自 1966 年以來，各方平等之間程序的要求一直被歐洲法院視為“成員國法院”所需滿足的關鍵資格標準之一，《稅務仲裁法律制度》第 16 條明確滿足了這一要求，該條明確規定了稅務仲裁程序中的“各方平等”的原則。[63]

(6) 獨立性

在 Ascendi 案的判決中，從兩方面分析可明確稅務仲裁庭滿足獨立性要求。一方面，仲裁員由行政仲裁中心的道德委員會從其仲裁員名單中指定，另一方面，這些仲裁員受獨立和公正原則的約束。根據歐洲法院的觀點，仲裁庭滿足上述規定才可能成為“成員國法院”。

(7) 與國家聯繫緊密

根據歐洲法院的相關判例法，只有成員國當局或由成員國指定的在其法域內享有職權的機構才能將初步裁決案件提交給歐洲法院。因為只有在這種情況下，成員國才對在其領土上執行和遵守歐盟法律負責，並有權通過對未履行義務的成員國提起訴訟來追究其責任。在稅務仲裁法律制度中，仲裁庭與國家之間顯然聯繫足夠緊密，因為從財政關係的本質上看，國家始終是仲裁的一方當事人。同時，葡萄牙通過一項部級命令建立稅務仲裁法律制度，規定了涉及爭議的條款和最高爭議金額，並且國家在法律上有義務執行最終仲裁裁決。

通過分析稅務仲裁法律框架，可以厘清仲裁庭之特殊性質，仲裁庭是依法設立的司法機構，對整個國家領土擁有強制管轄權，只適用成文法，明確禁止訴諸衡平法。有鑒於此，總檢察長的意見和 Ascendi 案的判決書中明確承認了稅務仲裁庭的特殊性質。

四、葡萄牙稅務仲裁法律制度於中國之啟發

（一）葡萄牙稅務仲裁法律制度之優勢與缺陷

稅務仲裁對國家與納稅人均有益處，於國家而言益處體現於多方面，如節約司法資源、減輕法院的負擔、以及激勵納稅人快速規範其納稅行為。於納稅人而言，益處則集中體現為以下幾點：

[62] See *Corbiau Judgment*, C-24/92, of 30th march 1993.

[63] See Legal Regime of Tax Arbitration § 16.

快捷、可求助於專業仲裁員、保密、裁決質量更高，以及由於可以選擇仲裁員因而具有更大的靈活性。

在葡萄牙，人們已經普遍認為仲裁是一種更為快捷、規範、經濟和公平的行政和司法手段。首先，稅務仲裁裁決必須在 6 個月內作出，該時限保證了仲裁效率高於行政法院和稅務法院，且稅務仲裁的法律費用低於稅務法院和行政法院。[64] 同時，由於仲裁員具有較強的專業能力，因此可以確保作出高質量的裁決，仲裁程序也相對簡易，並通過電子方式進行管理。

然而，沒有完美無缺的法律制度，稅務仲裁也當然有其缺陷。首先，仲裁員可能缺乏獨立性，該制度的民主性和有效司法保護也可能存在一定風險，對仲裁裁決提出上訴方面還存在客觀的局限性。其次，以仲裁員的視角還存在其他的問題。在確定仲裁員費用時，只考慮了索賠的價值，而並沒有將案件的複雜性納入考量；仲裁員在此前並不充分了解相關事實和法律，因此可能只是泛泛而談，這可能導致仲裁員在實際上並不充分了解相關事實和問題的情況下受理案件。最後，稅務仲裁目前也尚未建立專門的小額索賠制度。

縱然稅務仲裁法律制度存在缺陷與局限性，但仲裁是解決稅收爭議的一種替代性爭議解決方式，並且在葡萄牙稅收法律制度中，仲裁只是納稅人的一種選擇。稅務仲裁雖然在上訴方面具有一定的局限性，但並沒有實質侵犯納稅人的權利，也沒有任何違憲之處。因此，總體而言，葡萄牙稅務仲裁法律制度在不違憲且確保充分有效地保護納稅人權利和利益的情況下，具有較為顯著的制度優勢。

（二）建立稅務仲裁法律制度之可能性與構想

1. 稅收爭議可仲裁性

引入稅務仲裁法律制度首先要在立法上對此進行肯定，最為重要的是肯定稅收爭議的可仲裁性，例如在仲裁法中肯定稅收爭議的可仲裁性和在稅法上肯定稅務仲裁解決機制。

根據《中華人民共和國仲裁法》（以下簡稱《仲裁法》）第 2 條的規定：“平等主體的公民、法人和其他組織之間發生的合同糾紛和其他財產權益糾紛，可以仲裁。”[65] 根據該規定，“平等主體”之間的糾紛才具備可仲裁性，顯然在我國稅收爭議完全被排除在外。我國《仲裁法》自實施以來，未進行過實質性的修改，與理論發展和實際需求已顯然不相適應，因此早在 2018 年中共中央就提出了“完善仲裁制度，提高仲裁公信力”的指示。[66]2024 年 11 月 4 日，《中華人民共和國仲裁法（修訂草案）》提請十四屆全國人大常委會第十二次會議首次審議。這是現行仲裁法自 1995 年施行以來的一次重要修訂。其中，刪除了“平等主體”的限制性表述，擴大了仲裁適用範圍，為稅務仲裁制度提供了立法上的空間與可能性。

2. 稅務仲裁法律制度之構建

仲裁作為一種替代性爭議解決方式，其與訴訟並行，在沖突已經存在的情況下，該沖突很有可能以非訴訟的方式得到令各方滿意的解決方案。[67] 只要仲裁是在嚴格的公共監督下，和對納稅人合法權益的保護下進行，那麼顯然是有益的。

首先，建立稅務仲裁制度需要建立獨立、專門的仲裁機構。我國仲裁機構的法律屬性之爭議在《仲裁法》實施初期就已存在。直到 2018 年，中共中央辦公廳、國務院辦公廳印發了《關於完善

[64] 在符合相關規定的情況下，可以連續延長2個月，最多不超過6個月。

[65] 《中華人民共和國仲裁法》（2017年修正）第2條。

[66] 參見姜麗麗：《〈仲裁法〉修訂重大爭議問題及其理論溯源》，載《中國法律評論》2024年第3期，第165-185頁。

[67] See Arnab Pal & Eshita Gupta, *Evolution of Arbitration and Its Impact*, International Journal of Law Management and Humanities, Volume 5, Issue 1, 2022, p.602-615.

仲裁制度提高仲裁公信力的若干意見》，對此作出了明確回應：“仲裁委員會是政府依據仲裁法組織有關部門和商會組建，為解決合同糾紛和其他財產權益糾紛提供公益性服務的非營利法人。”雖然我國仲裁機構“非營利法人”的法律屬性與葡萄牙稅務仲裁庭的司法性相去甚遠，但並不影響我國仲裁機構設立的獨立性。我國現行《仲裁法》明確規定仲裁委獨立於行政機關，且對仲裁員的專業能力提出概括性要求，這意味著我國在立法層面已明確仲裁機構的獨立性，具備一定立法基礎。在具體機構的設置上，可以考慮先行設立獨立的稅收爭議仲裁委員會專門處理稅收爭議，以保證仲裁機構獨立於法院和行政機關。

其次，稅務仲裁的快捷性與有效性很大程度上取決於仲裁員的專業性，因此仲裁員應當是在法律、稅務和財會方面的專業人才。現行《仲裁法》只對仲裁員的專業能力要求作出概括性規定，因此在建立稅務仲裁制度時應制定相關法律法規對仲裁員的專業能力作具體規定，例如仲裁員應當優先選擇高校財稅法專業教授、稅務律師、注冊會計師、注冊稅務師等。最後，應當設立完善的稅務仲裁程序，在此方面可遵循現行的仲裁程序規定，以簡化制度建立成本。

結語

目前，我國經濟持續平穩向好，稅收收入逐漸提高。稅收現代化是中國式現代化進程中的稅收實踐，完善稅收爭議解決機制可為稅收現代化提供新選擇、新動力。葡萄牙稅務仲裁法律制度為我國提供了更為簡單、快捷、有效的稅收爭議解決機制的制度啟示。

葡萄牙稅務仲裁法律制度的建立，標誌著葡萄牙稅務司法體制的重大進步與創新。在葡萄牙實行稅務仲裁法律制度後，納稅人提交的案件數量穩步增長，且仲裁庭作出的裁決在質量上也有所提高。這不僅為納稅人尋求救濟提供了有效且快捷的途徑，也減輕了葡萄牙法院的司法壓力。

誠然，仲裁並非靈丹妙藥，但也不會成為司法公正的絆腳石，且具備顯著的制度優勢。同時，我國在一定程度上具備建立稅務仲裁的制度空間。因此，可結合我國國情適時建立稅務仲裁制度與我國現行稅收爭議解決機制相銜接，以推進我國稅收治理體系現代化之進程。

Abstract: The Tax Arbitration Regime was introduced in Portugal in 2011, as an judicial alternative tax dispute resolution with significant specificities in terms of the principles it follows, arbitration tribunals and arbitral awards. Since its introduction, the Tax Arbitration Regime has effectively shortened the expected period of tax dispute resolution in Portugal, reducing uncertainty while providing taxpayers with an effective way to resolve tax disputes in a short period of time. In the process of promoting the modernisation of the tax governance system, the Portuguese Tax Arbitration Regime can make up for the shortcomings of the existing tax dispute resolution mechanism in China, which is of certain reference significance to China.

Key words: Portugal; Tax Arbitration; Arbitration Tribunal; Arbitration Principles

（責任編輯：勾健穎）