

(譯本)

無理由說明的形式瑕疵
行政行為的可撤銷性

摘要

對行政行為作出的模糊不清、自相矛盾或不充分的理由說明等於無理由說明，使該行為沾有導致其可被撤銷之瑕疵。

2003 年 3 月 13 日合議庭裁判書
第 167/2000 號案件（附具第 168/2000 號案件及 169/2000 號案件）
裁判書製作法官：陳廣勝

澳門特別行政區中級法院合議庭裁判

一、2000 年 6 月 27 日、2000 年 7 月 12 日及 2000 年 6 月 23 日澳門行政法院在 291/1999-CF，290/1999-CF 及 289/1999-CF 號卷宗中作出的判決，相應地裁定甲有限公司，公司資料詳見卷宗，針對澳門所得補充稅複評委員會 10 月 12 日作出的三份決議之司法上訴得直（透過決議，將 1994 年可科稅收益評定為澳門幣 643,206 元，1995 年為澳門幣 686,294 元，1996 年為澳門幣 559,218 元），其依據分別為司法上視為確鑿的下列事實事宜：

— 在 291/1999-CF 號司法上訴中（該案引致本中級法院第 167/2000 號案件）：

“a)1995 年 6 月 29 日，上訴人甲有限公司（該公司從事保險中介活動），就 1994 年度業務向財稅處遞交所得補充稅 A 組 M/1 申報書 — 附於附件 A、B 及 C（行政卷宗第 147 頁起）；

b)在附件 A 中總收益為澳門幣 64,272 元，提供的服務總金額為澳門幣 239,291 元（同上文件）；

c)澳門金融暨匯兌監理署（AMCM）向財政司指出，1994 年上訴人收取的佣金金額為澳門幣 844,164.88 元（行政卷宗第 150 頁）；

d)以這些資料為基礎，透過 1999 年 3 月 19 日的批示，稅捐廳廳長評定可科稅收益為澳門幣 669,146 元（參閱行政卷宗第 149 頁）；

e)透過 1999 年 4 月 22 日 M/5 號格式，上訴人被通知該批示評定的可科稅收益金額為澳門幣 103,231 元（行政卷宗第 134 頁）；

f) 透過 1999 年 5 月 18 日遞交的聲請，上訴人向所得補充稅複評委員會提起行政上訴，請求撤銷以毛收入澳門幣 844,164.88 元及淨收入澳門幣 239,290.94 元為基礎評定的可科稅收益，而差額澳門幣 604,873.94 元為給予其客戶的折扣（行政卷宗第 126 頁）；

g)1999 年 7 月 27 日，A 組複評委員會作出下列決議：

“經分析納稅人遞交的申駁，委員會查明，按照金融暨匯兌監理署提供的金額（中介人及一般部門的佣金）而評定可科稅收益。

因此，納稅人由於沒有以文件形式證明冠名以“折扣”的金額，故這些金額不能被接受為有關經營中的可扣減金額。

複評委員會認為請求理由不成立，維持 1994 營業年度澳門幣 669,146 元的可科稅收益。

……（文件第 122 頁）；

h)透過 1999 年 9 月 20 日第 067/DCI/CRA/99 號公函，將該決議通知了上訴人（文件第 121 頁）；

i) 透過 1999 年 10 月 4 日遞交的聲請，上訴人向複評委員會提起申駁，請求按照附入以證明對其主要顧客給予的折扣的文件，作出“新的調查”（附文第 103 頁）；

j)1999 年 10 月 12 日複評委員會作出下列決議：

“經分析前述納稅人遞交的申駁，複評委員會決議：

1.關於透過名稱為“Account Debit Note Copy”之程序產生的款項，儘管該制度本身極不合理（因為沒有登載該帳目之 output 之形式），但複評委員會仍決議接受其中所載的款項。

2.關於誠興銀行、澳門旅遊娛樂有限公司股份有限公司及“New Lisboa Gold & Watches, LTD”給出的折扣之關係，因據以不能提供第 1 點所指之相同文件的理由是可疑的，複評委員會決議不接受以折扣名義登錄的金額。

因此，決議將 1994 年度可科稅收益確定為澳門幣 643,206 元。

.....”（參閱行政卷宗第 107 頁）。

k)透過 1999 年 10 月 29 日發出的 171/DCI/CRA/99 號公函將該決議通知上訴人（參閱卷宗第 9 頁及第 10 頁）；

l)卷宗第 14 頁、第 15 頁及第 16 頁所載的聲明內容，在此視為全文轉錄；（參閱第 167/2000 號案件卷宗第 72 頁至第 76 頁）；

— 在第 290/99-CF 號司法上訴中（它引致本中級法院第 168/2000 號案件）；

“a)1996 年 6 月 28 日，從事保險中介活動的上訴人甲有限公司，就 1995 年經營向財政廳遞交所得補充稅 A 組 M/1 申報書及 3 份文件（行政卷宗第 152 頁至第 158 頁）；

b)該申報書及所列文件由會計師乙審核及簽署（見行政卷宗第 154 頁背頁）。

c)上訴人報稱淨收益為澳門幣 60,068 元，並指出服務給付總金額為澳門幣 288,787 元（同上文件）；

d)澳門金融暨匯兌監理署（AMCM）向財政司指出，1995 年上訴人收取的佣金金額為澳門幣 889,860.52 元（行政卷宗第 146 頁）；

e)以這些資料為基礎，透過 27/10/99 的批示，稅捐廳廳長評定可科稅收益為澳門幣 716,222 元（參閱行政卷宗第 124 頁至第 125 頁）；

f)透過 1999 年 4 月 29 日之掛號信，上訴人被通知該批示所評定的可科稅收益金額，且對應於該金額的稅款為澳門幣 106,384 元（行政卷宗第 135 頁至第 136 頁）；

g)透過 1999 年 5 月 17 日遞交的聲請，上訴人向所得補充稅複評委員會提起行政上訴，請求撤銷以毛收入澳門幣 889,860.52 元及淨收入澳門幣 288,786.82 元為基礎評定的可科稅收益，而差額澳門幣 601,073.70 元為給予其客戶的折扣（行政卷宗第 131 頁）；

h)1999 年 7 月 27 日 A 組複評委員會作出下列決議：

“經分析納稅人遞交的申駁，委員會查明是按照金融暨匯兌監理署提供的金額（中介人及一般部門的佣金）而評定可科稅收益。

因納稅人沒有以文件形式證明冠名以“折扣”的金額，這些金額不能被接受為有關營業年度中的可扣減金額。

為此，複評委員會認為請求理由不成立，維持 1995 營業年度澳門幣 716,222 元的可科稅收益。

...”（行政卷宗第 123 頁至第 127 頁）；

i)透過 1999 年 9 月 21 日掛號信，將該決議通知了上訴人（行政卷宗第 5 頁）；

j)1999 年 10 月 4 日，上訴人向複評委員會提起申駁，請求按照附入的、證明向其主要顧客給予的折扣的文件，作出“新的調查”（行政卷宗第 4 頁）；

k)1999 年 10 月 12 日，複評委員會作出下列決議：

“經分析前述納稅人遞交的申駁，複評委員會決議：

1.關於透過名稱為“Account Debit Note Copy”之程序產生的款項，儘管該制度本身極不合理（因為沒有登載該帳目之 output 之形式），但複評委員會仍決議接受其中所載的款項。

2.關於誠興銀行、澳門旅遊娛樂有限公司股份有限公司及“New Lisboa Gold & Watches, LTD”給出的折扣之關係，因據以不能提供第 1 點所指之相同文件的理由是可疑的，複評委員會決議不接受以折扣名義登錄的金額。

因此，決議將 1995 年度可科稅收益確定為澳門幣 686,294 元。

.....”（參閱卷宗第 9 頁）。

l)透過 1999 年 10 月 29 日發出的掛號信將該決議通知了上訴人（參閱卷宗第 9 頁及第 10 頁）；

m)卷宗第 14 頁、第 15 頁及第 16 頁所載的聲明內容，在此視為全文轉錄；（參閱第 168/2000 號案件卷宗，第 63 頁至第 66 頁）；

— 在第 289/99-CF 號司法上訴中（該司法上訴引致本中級法院第 169/2000 號案件）：

“a)1997 年 6 月 27 日，從事保險中介活動的上訴人甲有限公司，就 1996 年經營向財政廳遞交所得補充稅 A 組 M/1 申報書 — 並附入附件 A、B 及 C（行政卷宗第 144 頁起及續後數頁）；

b)在附件 A 中申報的總收益為澳門幣 99,476 元，作出的服務總金額為澳門幣 281,048 元（同上文件）；

c)澳門金融暨匯兌監理署（AMCM）向財政司指出，1996 年上訴人收取的佣金金額為澳門幣 854,763.34 元（行政卷宗第 146 頁）；

d)以這些資料為基礎，透過 1999 年 3 月 19 日的批示，稅捐廳廳長評定可科稅收益為澳門幣 683,486 元（參閱行政卷宗第 143 頁）；

e)透過 1999 年 4 月 23 日 M/5 格式，上訴人被通知該批示評定的可科稅收益，且對應於該金額的稅款為澳門幣 102,200 元（行政卷宗第 131 頁）；

f)透過 1999 年 5 月 18 日遞交的聲請，上訴人向所得補充稅複評委員會提起行政上訴，請求撤銷以毛收入澳門幣 854,763.34 元及淨收入澳門幣 281,047.84 元為基礎評定的可科稅收益，而差額澳門幣 573,715.50 元是給予其客戶的折扣（行政卷宗第 122 頁）；

g)1999 年 7 月 27 日，A 組複評委員會作出下列決議：

“經分析納稅人遞交的申駁，委員會查明係按照金融暨匯兌監理署提供的金額（中介人及一般部門的佣金）而評定可科稅收益。

因納稅人沒有以文件形式證明冠名以“折扣”的金額，這些金額不能接受為有關營業中可扣減金額。

複評委員會認為請求理由不成立，維持 1996 年度澳門幣 683,486 元的可科稅收益。

.....”；

h)透過 1999 年 9 月 20 日第 065/DCI/CRA/99 號公函將該決議通知了上訴人；

i)透過 1999 年 10 月 7 日遞交的聲請，上訴人向複評委員會提起申駁，請求按照附入的、證明向其主要顧客給予的折扣的文件，作出“新的調查”（第二附文第 2 頁）；

j)1999 年 10 月 12 日，複評委員會作出下列決議：

“經分析前述納稅人遞交的申駁，複評委員會決議：

1.關於透過名稱為“Account Debit Note Copy”之程序產生的款項，儘管該制度本身極不合理（因為沒有登載該帳目之 output 之形式），但複評委員會仍決議接受其中所載的款項。

2.關於誠興銀行、澳門旅遊娛樂有限公司股份有限公司及“New Lisboa Gold & Watches, LTD”給出的折扣之關係，因據以不能提供第 1 點所指之相同文件的理由是可疑的，複評委員會決議不接受以折扣名義登錄的金額。

決議 1996 年度確定的可科稅收益為澳門幣 559,218 元。

.....”（參閱行政卷宗第 114 頁）。

k)該決議透過 1999 年 10 月 29 日發出的 169/DCI/CRA/99 號公函，通知上訴人（參閱卷宗第 9 頁及第 10 頁）；

l)卷宗第 14 頁、第 15 頁及第 16 頁所載的聲明內容，在此視為全文轉錄；（參閱第 169/2000 號案件卷宗第 71 頁至第 74 頁）；

因不服前述三份廢止其三項決議之判決，所得補充稅複評委員會透過相應的上訴狀（在此以第 167/2000 號、第 168/2000 號及第 169/2000 號案件登記並編制卷宗）向本中級法院提起司法上訴，其中後兩項案件透過裁判書製作法官的批示，隨後附入第一份案件 — 根據葡萄牙《行政法院訴訟法》第 1 條准用的、當時在澳門生效的 1967 年葡萄牙《民事訴訟法典》第 275 條第 1 款及第 2 款，這兩個法律仍然適用於三個有關案件。

委員會／上訴人在三份上訴中陳述了極其相似的結論：

“1

現被上訴的企業屬於所得補充稅 A 組，即擁有由在財政司適當註冊的有權限之會計師所編制的會計帳目，該會計帳目應保持適當編制以嚴格遵守良好的會計原則。

2

關於在已查明之可科稅事宜上具強烈決定性的所謂客戶折扣款，已查明在有關企業/現被上訴人申報金額與澳門金融暨匯兌監理署向本司提供的金額之間有實質差異。

3

這種差異就是上述款項在文件上的表達，因為針對其作出折扣的某些企業，遞交了名為“Debit Note”的文件，但是針對誠興銀行，卻獨一及排他性地遞交了由私人簽署並加蓋鑑證印章的私文書所載的金額清單。

4

確實，有關部門向複評委員會遞交由其掌握的、可資全面分析該企業非司法性申駁請求之全部文件時，存有一項失誤，從而導致不接受僅以所遞交的私人聲明為基礎的關於澳門旅遊娛樂有限公司股份有限公司及 New Lisboa Gold and Watches, Lda 的金額。

5

原審法官在裁判時發現了這個錯誤，正確並及時地將其定性為導致行為部分非有效之事實前提錯誤。

6

此外，從現被上訴人的上訴狀中容易得出，他理解有關決議的內容，因為所質疑的唯一事項是複評委員據以不接受以私人文件取代“Debit Note”而對有關款項進行說明的理由。

7

肯定的是，我們認為向誠興銀行作出的折扣仍然沒有理由證明，所遞交的申報沒有任何法律證據價值，這甚至是因為，正如在遞交答辯及陳述時所質疑的那樣，如果已就絕大多數企業遞交了“Debit Note”，為什麼不可就誠興銀行提供？

8

因此，考慮到行政行為之利用原則，原審法官本來應當如在其判決 — 批示的某個時刻所正確接納的那樣，考慮存在著事實前提錯誤，相應地決定行為的部分非有效。

因此，**被上訴的批示一判決應被相應撤銷，唯有如此方可一如既往伸張正義！**”（第 167/2000 號本卷宗第 137 頁至第 139 頁、第 140 頁至第 142 頁及第 143 頁至第 145 頁原文）。

被上訴人／甲有限公司提起反駁性陳述，在其三份針對性文書中有下述相同結論：

“[...]

1. 上訴人接受所得補充稅複評委員會第二份決議的可上訴性，而本上訴標的限於這一點；
2. 該決議的理由說明不易理解，更不用說由普通及合理的相對人理解；
3. 所得補充稅複評委員會也不理解其本身作出的理由說明，因為在其陳述中自己承認，它所作出的決議“沒有考慮可資全面分析有關企業之申駁請求的全部可用文件”；
4. 現被上訴人從該決議中無法理解為著所得補充稅效果，而作出的聲明基礎，即對文件之評估標準是什麼。
5. 不明白為何不可接受客戶製作的文件，尤其為何拒絕被上訴人及客戶所製作之文件中的所載金額；
6. 從複評委員會決議中，不能理解其理由說明是什麼。即使其存在，亦是模糊不清、自相矛盾或起碼不充足的；
7. 因此違反在本上訴標的之決議作出之日生效的《行政程序法典》第 107 條的規定。

因此[...]應當維持該判決[...]”（參閱第 167/2000 號案件第 123 頁及其背頁，第 168/2000 號案件原有編號第 113 頁及其背頁以及 169/2000 號案件原有編號第 118 頁及其背頁原文）。

駐本院之檢察院司法官就三份司法上訴適時發出獨一份意見書：

“[...]

上訴人在理由陳述中所闡述的全部理由依據，無論在本程序中還是在附文程序中，均已經在現被異議的卓越的判決書中被明確辯論及反駁，該判決書的內容及結論我們全部同意，出於簡捷起見，不予轉錄。我們認為，上訴人本人已承認有關決議是在下列情況下作出：‘...沒有向複評委員會遞交由其掌握的、可資全面分析該企業非司法性申駁請求之全部文件’，這就是對判決之理由依據的最佳注解。這只能鞏固及加強了下列結論：正如有關判決書中所指出，對於文件作出的判斷不是‘...非常穩固的，不足以其中所含的申報之准切性或不准切性形成心證，或者說，對於每份文件是否適宜並不存在肯定性的判斷，以資形成存在上述折扣的心證。’

因此，由於不存在清楚、充分的及連貫的理由說明，故證明決策者對這種文件的證據價值作出新的考慮是合理的。

因此，無須贅論，我們主張維持該判決，相應地否決本對司法裁判提起的上訴得直；”（參閱第 167/2000 號卷宗第 150 頁至第 151 頁原文）。

因此，應予裁判。

二、為此效果，應當首先考慮被上訴法院在現被上訴的三份判決中（該等判決由兩名不同的原審法官分別在 2000 年 6 月 23 日第 289/1999-CF 號司法上訴，以及 2000 年 6 月 27 日第 291/1999-CF 號司法上訴中作出，其中後一位法官兩次作出判決視為確鑿並由本合議庭裁判第一點全文轉錄的事實事宜。

三、首先，必須指出，三份對司法裁判提出的上訴之標的只限於現被上訴的裁判中的下述部分，即：裁定當時甲有限公司指責所得稅複評委員會之決議因無理由說明而存有形式瑕疵理由成立。其理由是原判只因為這個形式上的瑕疵而非另外兩項程序方面的瑕疵成立而撤銷了該等決議，而在有關的司法上訴中，其他兩項瑕疵也被提出爭辯：其中一項是所謂的遺漏《所得補充稅規章》第 17 條，另一項是所謂沒有通知更正申報的缺陷。

透過對上文已確鑿的事實事宜之考慮，結合對相關行政程序所載文件顯示的全部有關資料之審理及審查，在對這三份司法裁判提起的上訴予以審理後，根據適用於其中所含的事宜的法律，並按照上文轉錄的檢察院意見書所洞察的內容，我們的結論是應認定這三份上訴理由均不成立。我們認為明顯的是，作為這三份上訴（在相同情況下）之解決方法，作出 2000 年 6 月 23 日及 2000 年 6 月 27 日判決之原審法官作出了睿智、公正及詳細分析，確實無須增加任何內容。而 2000 年 7 月 12 日判決，實體上以這些判決為依據。

具體而言並為著（本院）作出裁判，應當轉錄引發本中級法院本第 167/2000 號案件的行政法院第 291/1999-CF 號司法上訴卷宗第 76 頁至第 106 頁中作出的 2000 年 6 月 27 日判決之理由說明部分“3.1.”及“3.4.”的全部內容。這些理由說明經適當變通後適應於其他兩份上訴中被考慮的事實事宜，因其內容切中要害、並且擁有的精闢學說價值，我們完全贊同（應當指出，在裁判階段轉錄前述“3.1.”，主要是出於對有關問題更好地予以法律納入之需要，儘管其內容沒有在委員會／上訴人提起的三份針對司法裁判的上訴中受到本身之質疑 — 尤其參閱本 167/2000 號案件第 114 頁由該委員會遞交的上訴理由闡述第 17 點，其中指出：“...我們的焦點在於原審法官就所指稱的、因模糊不清、自相矛盾及不充分而造成的被上訴之決議無理由說明這一瑕疵所作的審理”）：

“[...]

3.1. 本上訴中要裁決的問題與第 289/1999-CF 號上訴案中已裁定者完全相同，因為這裏全部重複了其中所載的訴狀、答辯狀、理由陳述以及檢察院的意見書。因此，我們緊密遵循該程序中已作之論斷。

事實事宜確鑿後，我們首先審理被爭執行為的 *可上訴性* 以及可以在司法上訴範疇內對其指責的 *瑕疵之界定*。

被上訴之決議乃是針對一項申駁而作出的。該申駁是就一項對必要行政上訴（所謂非本義訴

願)進行審議及決定的決議而提起,而該必要訴願又是針對最初確定所得補充稅可課稅金額的批示而提出。因此,我們面臨著同一行為人(複評委員會)在第二級決定的行政程序中作出的兩份決議:1999年7月27日決議(第一份決定),1999年10月12日之被上訴的決議(第二份決定)。

第一份決定針對必要行政上訴作出,屬可上訴行為。事實上,除了它直接及現行的侵害性,澳門《所得補充稅規章》第80條第2款規定“對複評委員會的決議得提出司法上訴”,按照傳統學說的標準,這意味著該決議具有確定性的性質及特徵,相應地得提出司法上訴。

然而,上訴人沒有選擇司法上訴途徑,而是透過《所得補充稅規章》(第76條)所指的“申駁”概念,促使同一行為人作出了新的決定。人們接受該規範的規定屬於現行《行政程序法典》第148條第2款之基本規則的例外,按照該基本規則,行政當局每級決策層只能對“待定事宜”作一次重新審議。考慮到得就被申駁的行為立即提起司法上訴,因此申駁是任意性的,僅具移審效力,而不具中止效力(《所得補充稅規章》第79條及澳門《行政程序法典》第150條第2款—現行文本)。

因此,必須了解被爭執的決議(第二份決定),對於被申駁的行為(第一份決定)有什麼效果。是第一份還是第二份決議在法律秩序中有價值?

我們必須設定三種情況:如第二項決定(被上訴行為)之內容,只是確認首項決定,則對於司法上訴及界定範圍效果而言,仍然存在的是被申駁的行為,而非對申駁作出的決定;如為對首項決定之變更性的或廢止性行為,對於相同效果而言,仍然存在的是對申駁作出的決定(因為被申駁的行為已經消失);如為部分確認性行為,則繼續存在的是具有申駁決定賦予之外形的被申駁行為,但是針對被確認部分(或未被廢止部分)之違法性的上訴期間,自被申駁行為作出之日起計。

需要做的是分析被上訴行為產生的法律效果,看看它屬於所指的哪一種情形。按照答覆,我們將了解被爭執的決議是可被獨立審查的“侵害行為”,還是“確定性及具可執行力”之行為。

在以被上訴實體的第一項決定(被申駁行為)告終的行政上訴中,所涉及的是將上訴人以折扣名義給予客戶的澳門幣604,873.94元的某些負擔,作為成本或損失納入損益帳目。在此決定中,被上訴實體以下列理由駁回上訴:“納稅人沒有以書面證明冠名以‘折扣’的金額,因此該金額不能被接受為該營業年度中的可扣減金額。”

在審查該申駁的決定(第二份決定,即被上訴行為)中,涉及相同的“折扣”金額。面對上訴人遞交的新文件,決定只接受澳門幣25,940元的折扣,但駁回給予誠興銀行、澳門旅遊娛樂有限公司股份有限公司及“New Lisboa Gold & Watches, LTD”的其餘澳門幣578,934.29元,“因為不能遞交”向其他企業提供的“相同文件的理由令人懷疑”。

經過對比兩個決定,得出一個清楚的事實:第二項行為不是第一項行為的簡單確認行為。儘管首項行為具有確定性的意味,事實上,不能說第二項行為對於被確認的行為創造之狀況“無增無減”。被上訴決議的內容並不限於轉錄、複製或維持被申駁的行為。恰恰相反:它的效果摧毀了前項行為的效果(至少部分效果)。首項行為沒有接受任何以折扣為名義的金額,而第二項行為接受了這種負擔的一部分但以略為不同於最初提出的依據駁回了其餘部分。確認性行為絕對不能導致前項行為摧毀或消滅,否則引致“邏輯上的荒謬”(Robim de Andrade),因其內容必須與之相融或相符。由於被上訴行為介入被申駁行為法律效果之繼續存在,我們根本不能將它定性為具執行力行為的確認行為(《行政程序法典》第137條第1款d項)。因此,它必須以最初及本身效力而非簡單來自被申駁行為之效力而繼續存在。

雖然被上訴的決議沒有明確宣示廢止被申駁行為的意圖,但產生了與該行為所生效力不相容的、導致其被消除的法律後果。新的具體規章與首項決議之效果之間的矛盾,使被上訴行為納入所謂默示廢止概念。

但這是一種替代性廢止還是變更性廢止?

雖然廢止的這兩個種類一般互有關聯(因為欠缺特別規定時,對其適用調整被廢止的規範),但對它們作出區別大有裨益,尤其為著確定每種廢止對於被廢止行為的結構性或功能性獨立程度而言。

這兩個概念有下列區別：*替代性廢止*是一種替代前項行為的行政行為，它消除其全部效果，並以與其所確定之規定相對立的方式對未來作出規定；*變更性廢止*是一項變更前項行為內容之行政行為，消除若干效果並讓其他效果繼續存在。在兩種情形中均作出一項新的行政行為並替代前項行為、中止或摧毀其效果，但不包含對這種摧毀效力的明確表示。然而，前者的效果是消滅前項行為並完全消除其效果，而後者的效果則是部分變更或改變行為的效果，並表現為部分消除其效果。

在變更性廢止中再作出下列區別似乎是有用的：一種情況是，廢止性行為的行為人變更部分前項行為，明示或默示維持其餘部分的效力，*但對於該行為不作任何創新*；另一種情況是，廢止性行為的行為人變更部分前項行為，明示維持其餘部分的效果，*但以不同的事實及法律前提為依據*。在第一種情況是，有行為的一個被變更部分（新部份），以及一個沒有被更新的部分，因此，可以說該行為只是同一時間上的部分廢止性及部分確認性的行為；在第二種情況中，雖然對部分行為作了相同的具體規章，但由於所基於的是不同的事實及法律前提，因此不能將其定性為部分確認性行為。因此，儘管重複了部分效果，該項廢止仍被定性為替代性的廢止（更準確地說是替代型變更性廢止）。

這種區別的重要性在於：在第一種情況中，對於前項行為作出的變更或改變（新的部分）消除了到此刻為止該部分產生之效果，而首項行為之被確認部分（即未被重新作出或未被廢止的部分）繼續產生一直以來產生的效果，該行為（而非確認性行為）是已產生的法律效果的來源（**Marcello Caetano** 在此問題持此立場，他正確批評了 **Robim de Andrade** 之觀點。後者認為，確認性行為將被確認的行為最初產生的效果歸於自己）；在第二種情況中，如果廢止乃是基於違法性——見《行政程序法典》第 133 條第 2 款——則前項行為自當時起全部終止對將來之效力，並作為其替代產生一項行為，該行為在產生摧毀性效果同時，亦產生正面效果，即刻從法律上規範被廢止行為所調整的情形。

因替代之廢止（或默示廢止），由於包含對具體狀況之新實體性具體規章，故獨立於被廢止行為，因此對於該行為的可上訴性產生作用。為了這個效果，我們必須看看是否針對該行為已提起司法上訴：如有，則出於訴訟經濟性的理由，上訴人可以請求以廢止性行為替代上訴標的（既可以爭執被廢止行為的相同依據為由，也可以陳述新的依據及不同證據方法為由——《行政訴訟法典》第 79 條，它部份相應於《行政法院訴訟法典》第 51 條）；如無，那麼由於因替代之廢止的摧毀或建設性效果，被廢止行為不再是侵害性或不再具確定性的特徵，因為它不再代表行政當局的最後決意，並且喪失了強制及即刻施加之效力。侵害性的前提或者“確定性”、“可執行性”特徵轉而屬於新的決定。

因此，現應答覆上述提出的問題。

我們已經表明，對於首項決定而言，被上訴的決議有一部分是新的，有一部分是相同的：新的部分是接受澳門幣 25,940 元折扣，而相同部分是拒絕澳門幣 578,934.29 元折扣。乍一看，似乎我們面對著對前項行為的變更而非消滅。在該行為的其中一個部分（它因含有可分離的效果，故是一個可分割行為）似乎存在著主體、主張及決定的相同性，從而使它成為前項行為的確認性行為。

然而，必須考慮到每項決議產生的情節。第二項決議不是前項決議的簡單重複。在遞交了對辯論中的折扣予以證明的新文件並請求複評委員對它重新表態後，委員會審查了這些文件並且在審查後發出第二項決議。該決議雖然含有部分相同的內容，但具完全不同於前項決議所基的依據：前項決議沒有接納全部“折扣”，理由是不存在書證；第二項決議沒有接納部分折扣，理由是有關文件沒有證明、不能用於證明、不充分、與被接納的其他證據不相同（或任何其他理由，因為正如我們在這個部分看到，有關決議不具所要求的明確性）。儘管它重複了對前項行為的決定，但這項以帶入行政程序中的新資料作為考量基礎且對有關情況進行重新審查的行為並不具確認性質。

因此，我們可以認定，基於不同的事實前提之 1999 年 10 月 12 日的決議，針對 1999 年 7 月 27 日之決議而言具有創新特徵，因此，不應當被定性為部分確認性行為。由於其構成對具體狀況

的新的實施規章，故應當認定它替代性廢止了該 1999 年 7 月 27 日的決議。

3.2.行文至此，我們現在可以更容易地界定上訴標的。[...]

[...]

3.3.[...]

[...]

3.4.[...]無理由說明的形式瑕疵。

上訴人說，被上訴決議沒有具體澄清這一斷言，即“不能遞交相同於”證明向某些企業所作“折扣”及被接受的其他文件“之理由令人質疑”。

首先，應當分析被上訴決議作出之前的資料。該決議之決定所針對的申駁附有一整套文件，旨在證明申報書中以提供服務名義指明的金額（澳門幣 239,291 元）與事實相符，因為在有關營業年度中存在著被申駁的行為沒有考慮的“折扣”負擔。

經分析這些文件，查明：a)一份文件（第 8 頁至第 10 頁）是所上的全部保險的總表，指明了日期、負債單注記、保單號、客戶姓名、保額、佣金、對客戶的折扣以及折扣的淨佣金；所指明的對客戶折扣總額為澳門幣 504,597.84 元，取得的佣金為澳門幣 239,290.94 元（符合申報中指明金額）；b)三份文件（第 99 頁、第 100 頁及第 101 頁）是向誠興銀行、澳門旅遊娛樂有限公司股份有限公司及 New Lisboa Gold & Watches, Lta 作出的保險的分表，指明對這些企業之折扣總額分別為澳門幣 511,801.42 元，澳門幣 63,122.57 元及澳門幣 4,010.22 元；這些金額是前述總表所指金額的組成部分；c)72 份文件（第 11 頁至第 98 頁），以總表及分表中指明的全部保險的“Debit Note”為冠名，但對於誠興銀行的除外。

因此，我們看看，被上訴決議的依據是什麼。

理由說明是簡要的，包含兩點：在第一點中接受了“透過程序中冠名為 *Account Debit Note Copy* 而產生的全部項款”；在第二點中不接受“向誠興銀行、澳門旅遊娛樂有限公司股份有限公司及 *NEW LISBOA GOLD & WATCHES, LTD* 作出的折扣表”方面的以折扣名義登記的款項，“因為不能提供與第一點所指相同資料的理由令人質疑”。

界定了決議的資訊要素後，現在須查明該等資料是否足以表達、論證或支持所作出的行政決定。

應作出的第一項考慮是將理由說明的合法性區別於依據的合法性，換言之，將理由說明之形式範圍區別於其實質範圍。Vieira de Andrade 認為，“前者必須顯示可能的前提或者連貫及可信的理由，而實質性理由說明則要求存在據以在根本方面支持一項正當決定的真實前提及正確理由”。我們認為區別這兩個概念似乎是重要的，因為存在著兩種範圍之界限並不十分清晰的情況（如本案）。

指出的理由不能夠實質性表明被上訴決議為合理這一事實，便證明了上文所述。事實上，接納冠名為“*Account Debit Note Copy*”的款項（澳門幣 25,940 元），但不接受以與澳門旅遊娛樂有限公司股份有限公司及“*New Lisboa Gold & Watches, LTD*”之折扣完全相同之文件冠名的款項（對第一企業之折扣總金額為澳門幣 67,132.79 元，載於所附行政卷宗第 19 頁、第 21 頁、第 23 頁、第 25 頁、第 27 頁、第 29 頁、第 36 頁、第 62 頁、第 66 頁、第 67 頁、第 74 頁、第 76 頁、第 77 頁、第 79 頁、第 80 頁至第 86 頁、第 89 頁、第 90 頁、第 96 頁、第 97 頁及第 98 頁 — 只是沒有附入 CM0316 號 Debit Note），對於第二個企業的折扣載於第 24 頁至第 27 頁、第 36 頁、第 48 頁至第 52 頁、第 57 頁、第 63 頁、第 67 頁、第 73 頁至第 75 頁、第 79 頁至第 84 頁、第 89 頁至第 93 頁、第 102 頁、第 103 頁及第 105 頁）。只有對誠興銀行據稱作出的折扣（金額澳門幣 511,801.42 元）沒有透過 Debit Note 的方式作成文件。在該等文件性質相同且包含相同的申報的情況下，得出的結論應當是存在著事實前提的錯誤，它導致行為的部分非有效。

然而，儘管有這個瑕疵，但事實上，具體解釋依據的方式卻完全暴露了無理由說明這一形式瑕疵。事實上，正常相對人不能具體理解被上訴決議的“認知及評估思路”。我們看看。

首先，在被上訴決議第一點中指出了以“*Account Debit Note Copy*”為名的文件所載的款項，而行政程序所載的文件之名稱僅為“Debit Note”。正如所知，在同一會議中還對就 1996 經營年

度（第 289/1999 號案件）提出的申駁做了決議，而該行政程序中的文件名稱為 Account Debit Note Copy 容易推導出對於有關文件存有混淆。

其次，在有關依據第 1 點中，接納了以“Account Debit Note Copy”或“Debit Note”為名之“程序中產生的款項”，也就是說接納了相對於澳門旅遊娛樂有限公司股份有限公司及“New Lisboa Gold & Watches, LTD”的款項，但在依據的第二點中卻排除了以相同文件為憑向這些企業作出的折扣款項。我們必須承認，在依據的協調性及依據部分與作出的決定之間之不連貫性上，此處存在明顯重要的推理錯誤。

第三（現在只是對決議的第 2 點而言），所使用的表述方式（“據以不能提供與前述第一點所指的相同文件所據的理由令人質疑”）也是含糊不清的，因為它有兩個含義：沒有遞交相同的文件，或者遞交了相同文件，但不起作用。面對這個疑問，正常及合理的相對人無法確實理解是否因為沒有查明存在著與第 1 點相同的文件從而說明作出行為之人有錯誤，還是他已注意到了該文件之存在，但卻否認其任何證據價值。

最後，被上訴的決議不包含充分的、可以或能夠作為作出的決定之基礎的資料。涉及的是評估上訴人帶入程序的證據材料，尤其是這些材料是否適宜就課稅事實（所謂對客戶的“折扣”）之存在及其內容形成心證。上訴人遞交的全部文件都是私人文件，因此只證明其中所載的聲明由其作者發出（澳門《民法典》第 370 條）。雖然兩份聲明均不具合法證據之價值，但兩者有輕微的區別：有些是納稅人發出，另一些是第三人發出（第 108 頁、第 109 頁及第 110 頁）。而文件由不同作者作出可以就其形成不同程度的心證。事實上，被上訴的決議接受了納稅人申報，但未接受第三人的聲明，又沒有對此作出可取的解釋。因此，我們認為對於有關文件作出的判斷不是十分鞏固的，不足以就其中所含申報準確或不準確形成心證，或者說就每份文件對於該折扣之存在形成心證的適當性沒有作出決定性的反思。

簡而言之，不存在據以對所作出的決定予以具體解釋的清楚、連貫及充分的理由說明。因此，其行為人對於該文件的證據價值作出新的考慮是有理由的。模糊不清、自相矛盾或不充分的理由說明等於無理由說明，使該行為沾有導致其可被撤銷之瑕疵（作出行為之日有效的《行政程序法典》第 107 條及第 116 條）。

5.綜上所述，本席裁定上訴獲證實及理由成立，相應地撤銷被上訴的決定。

[...]”（參閱本第 167/2000 號卷宗第 76 頁至第 85 頁、第 99 頁至第 105 頁原文）。

因此，無須贅論，應當駁回本案中的三項對司法裁判提出的上訴，因為對於被甲有限公司提出司法上訴的所得補充稅複評委員會的三項決議而言，撤銷該等決議的裁判（撤銷之唯一理由主要是發現就作出的決定不存在清楚、連貫及充分的理由說明這一形式瑕疵，並實體性體現於三份被上訴之判決應當按前述法律規定予以維持，該等法律規定同樣適用於這三項上訴（正如駐本中級法院之檢察院司法官在其作出的意見書中所強調，這些審慎的內容可強有力地抨擊及反駁現上訴人／複評委員會在本司法裁判上訴之陳述中爭辯之全部論據），因為本三份上訴的解決方案基本取決於十分相似事實（其中的區別僅在於（舉例而言）時間和金額，而被上訴實體及上訴實體實際相同），對法律規則的解釋及適用也相同。

四、據上所述，合議庭裁判所得補充稅複評委員會針對行政法院第 289/1999-CF 號、第 291/1999-CF 號及第 290/1999-CF 號司法上訴案件分別在 2000 年 6 月 23 日、2000 年 6 月 27 日及 2000 年 7 月 12 日作出的判決而提起的對司法裁判之上訴理由不成立。

因上訴人／委員會主體豁免，無須繳納本院的訴訟費用。

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