

(譯本)

司法裁判上訴之標的
理由說明不充分的行為之撤銷

摘要

- 一、司法裁判上訴標的由有關陳述的結論界定。
- 二、行為的理由說明不充分招致該行為因無理由說明之形式瑕疵層面上的可撤銷性。

2003 年 4 月 10 日合議庭裁判書
第 127/2001 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、澳門行政法院第 5/2000-CF 號案件中作出判決，以視為確鑿的下列事實資料為基礎，裁定甲公司（公司資料詳見該程序）當時就澳門所得補充稅複評委員會 1999 年 9 月 21 日作出的維持該公司 1994 年度可科稅收益澳門幣 43,669,561 元的決議等提起的撤銷性司法上訴理由成立。

（一）當時的上訴人／公司於 1981 年 10 月 28 日在澳門設立一家分公司，英文名稱為“乙有限公司”隨後更名為“丙公司”（參閱卷宗第 14 頁至第 17 頁文件）；

（二）該分公司在財政司登錄為 A 組納稅人，號碼為 XXX（見行政程序第 29 頁文件）；

（三）該分公司於 1995 年 6 月 28 日遞交 1994 年度可科稅收益之 M/1 申報書（參閱行政程序第 29 頁至第 40 頁文件）；

（四）該申報書及其附件由財政司註冊之會計師/核數師 Tang Yin Tak 先生查核及檢查（參閱行政程序第 32 頁背頁文件）；

（五）1998 年 6 月 16 日，該分公司關閉了在澳門的設施（參閱卷宗第 18 頁文件）；

（六）1998 年 7 月 8 日，該公司註銷了該分公司的註冊（參閱卷宗第 19 頁的文件）；

（七）1999 年 6 月 11 日，財政司將 159/DCI/DIFT/TV 號公函（行政程序第 49 頁至第 50 頁的文件）透過 XXX 號傳真發給 Tang Yin Tak 先生，在此視為全部轉錄；

（八）1999 年 6 月 25 日，Tang Yin Tak 先生對該份公函答覆（行政程序第 52 頁文件）；

（九）1999 年 7 月 29 日，財政司將 174/DCI/DIFT/TV 號公函（行政程序第 47 頁至第 48 頁的文件）透過 XXX 號傳真發給 Tang Yin Tak 先生，其內容在此視為全文轉錄；

（十）1999 年 8 月 20 日，財政司 DCI 主管作出下列批示：“按照《所得補充稅規章》第 36 條第 3 款，本人確定可科稅收益為澳門幣 43,669,561 元（參閱行政程序第 28 頁文件）；

（十一）1999 年 8 月 27 日，Tang Yin Tak 先生將財政司以 1999 年 6 月 11 日公函要求的資料交給該司（參閱行政程序第 53 頁至第 74 頁文件）；

（十二）透過 1999 年 8 月 27 日之掛號信，財政司公共審計暨稅務稽查訟務廳（DAIJTA）廳長命令發出評定可科稅收益結果的 M/5 通知書（參閱行政程序第 20 頁至第 21 頁內容文件）；

（十三）1999 年 9 月 3 日，財政司收到當時上訴人在香港之分公司代表提起的申駁（行政程序第 19 頁及其背頁的文件）；

（十四）該項申駁被駁回（卷宗第 25 頁至第 29 頁）；

（十五）透過財政司 1999 年 10 月 29 日的掛號信，發出 241844/98/DAIJ/CRB/99 號通知書（根據卷宗第 32 頁文件而准用的第 22 頁文件）；

(十六) 被上訴決議的通知書附有 121/99-DIFT 號報告書(卷宗第 30 頁至第 31 頁文件)。

原審法院從這些文件中得出視為基本的六點內容：

1. 1999 年 6 月 11 日財政司關於提供補充資料之請求；
2. 會計師 1999 年 6 月 25 日對請求作出的答覆；
3. 1999 年 8 月 20 日評定可科稅收益；
4. 1999 年 8 月 27 日會計師送交請求的資料，同一日財政司發出關於可科稅收益評定的 M/5 通知書；
5. 1999 年 9 月 3 日遞交申駁；
6. 1999 年 9 月 21 日該申駁被駁回；

(參閱被上訴判決有關內容，卷宗第 130 頁至第 132 頁)。

所得補充稅複評委員會不服前述撤銷其決議的判決，透過相應上訴狀向本中級法院提起司法裁判的上訴，上訴狀在此登記並編制為 127/2001 號程序卷宗。

該委員會／現上訴人上訴之陳述結論如下(參閱卷宗第 170 頁至第 173 頁)：

1. 本上訴針對裁定納稅人提起的上訴理由成立，並相應撤銷 1999 年 9 月 21 日作出、1999 年的 10 月 29 日以掛號信通知的所得補充稅複評委員會決議(該決議維持 1994 年度可科稅收益澳門幣 43,669,561 元)之判決；

2. 原審法院將形式瑕疵視為獲證實，因為不存在充分的資料能夠並適以支持不接受遞交的資料的決定。認為不存在被上訴行為無充分的理由說明。

3. 關於事實狀況，原審法院認為，納稅人或為這個效果而指定之人提供的資料不足或缺如時，必須查帳，因為《所得補充稅章程》第 40 條規定的是“應向...提出”；

4. 我們不能同意這個立場，因認為《所得補充稅規章》第 40 條 a 項以例外方式規定，作為應向有權限實體提出查帳這一措施並存的選擇措施，稅務當局可以使用第 36 條第 3 款規定的權能，即在 A 組納稅人申報書欠交或不足時，可適用 B 組納稅人評定規則；

5. 我們僅認為，任何其他見解都可使得《所得補充稅規章》第 36 條第 3 款的內容落空，並對於第 40 條的規定作出不正確的限制性解釋；

6. 同樣不能不表示我們不贊同原審法院關於複評委員會之行為無理由說明的見解，因為：

7. 行政行為的理由說明，正如 Freitas do Amaral 教授所教誨，“是明確列舉導致其行為人作出該行為或者給予其特定內容的理由”(《Direito Administrativo》，第 3 卷，第 124 頁)；

8. 儘管應考慮的標準是普通相對人的標準，但平和的司法見解，尤其葡萄牙最高行政法院的司法見解認為，我們不能不考慮利害關係人的具體情形以及理解決定理由的真實可能性，從而使該利害關係人能夠有意識地保護其權利及法律所保護的利益 — 澳門法院也遵循該見解(參閱第 236/99 號案件中行政法院的判決)；

9. 複評委員會決議的內容可以說明作出的決定為合理，因為考慮到作出決定所必需的資料係向納稅人索要，這意味著納稅人知悉之，從而允許其有意識地理解其內容，在沒有窮盡掌握資料的情況下，齊備了足以評定其有效性的資料；

10. 看不到如何沒有作出說明理由的義務；

11. 此外，從判決的閱讀中，只能夠看到裁定一項瑕疵成立 — 因複評委員會決議無理由說明這一形式瑕疵 — 因此不能理解原審法院在裁定該決議沾有“上述瑕疵”(即超過一個以上的瑕疵)獲證明時所指的是什麼；

12. 這顯示判決內容，尤其瑕疵的指明與最後結論的明顯分歧。

因此，請求相應地廢止原判。

現被上訴的公司提起反駁性陳述，其反駁文書的結論如下(參閱卷宗第 182 頁背頁至第 184 頁背頁)：

I. 被上訴實體／現上訴人之上訴依據為下列確信：對 A 組納稅人／現被上訴人適用 B 組可科稅收益評定規則有適當之理由，且複評委員會之決議能夠證明作出的決定為合理；

II. 該決定是由於納稅人不可能提供所要求的資料；

- III.為了可以分析本上訴的依據，必須考慮多個事實；
- IV.現被上訴人的澳門分公司於 1981 年 10 月 28 日設立，1998 年 7 月 8 日註銷；
- V.但在此前，1998 年 6 月 17 日，該分公司向財政司辦理了其（唯一）設施的註銷手續；
- VI.換言之，自 1998 年 7 月 8 日起，現被上訴人之澳門分公司在法律上不再存在，從而喪失了在此日之前擁有的當事人能力，肯定的是，它根本不具法律人格。
- VII.透過 1999 年 8 月 27 日發出郵寄佈告，財政司對現被上訴人的分公司作出可科稅收益（1994 年）的附加評定；
- VIII.但是，沒有依照法律要求向該公司／現上訴的公司作出送達，而是向已經註銷的分公司的核數師（之住址）作出送達；
- IX.但是，本來應當通過向現被上訴人在日本的住所郵寄佈告方式作出送達 — 根據《所得補充稅規章》第 43 條第 5 款及《行政程序法典》第 65 條及第 72 條 b 項；
- X.如果不這樣理解，應當遵守第 16/84/M 號法令第 3 條第 4 款的規定 — 要求以公告張貼通知書內容，但沒有這樣做；
- XI.因此，被上訴的實體／現上訴人在指出已通知納稅人或要求其澄清時，是基於錯誤的事實前提；
- XII.在沒有先行要求澄清的情況下，對 A 組納稅人適用 B 組納稅人可科稅收益評定規則之決定是違法的；
- XIII.在本案中，發現在附加評定前的階段，財政司透過 1999 年 6 月 9 日第 159/DCI/DIFT/TV 號公函，要求已消滅的分公司之核數師代表該公司遞交財務利息的資料；
- XIV.雖然核數師沒有任何正當性或權力代表分公司，（這甚至因該公司已經不復存在這一簡單事實），仍然於 1999 年 6 月 25 日向財政司告知了這一事實；
- XV.還告知所有資料已經送交上訴人在香港的分公司，因此需要若干時間收集資料；
- XVI.正是因為利用了最後這份資料，在沒有起碼理由說明的情況下，財政司立即作出分公司可科稅收益的附加評定，明顯違反《所得補充稅規章》第 41 條第 2 款規定。根據當時適用的《行政程序法典》第 114 條及第 116 條該評定可以撤銷；
- XVII.已消滅的分公司核數師在被通知這項評定後，與在香港的現被上訴人分公司聯絡，後者於 1999 年 9 月 3 日遞交一份申駁；
- XVIII.但是在不擁有代表現被上訴的公司之必要權力的情況下這樣做，因為是由沒有正當性或權力提交的人遞交申駁；
- XIX.因此，財政司根本不應當接納或分析申駁的內容（也鑑於適用之《行政程序法典》第 135 條之規定）；
- XX.如果申駁的簽署人作為現被上訴人法律行為管理人作出行為（財政司／現上訴人如此辯稱），那麼該申駁對於被管理人不生效力 — 根據當時適用之 1966 年《民法典》第 471 條及第 268 條第 1 款之規定，因此財政司不能審查之，而只能確定追認的期間（該《民法典》第 268 條第 3 款）；
- XXI.但是，所得補充稅複評委員會不僅沒有審理申駁，還作出決議予以駁回，維持 1994 年所得補充稅附加評定並命令以費用的名義提增 1%；
- XXII.該決議／現被上訴人提起上訴的標的，被已受質疑的判決所撤銷，因為它沒有起碼的理由說明，因此沾有形式上的瑕疵；
- XXIII.同樣沾有違法瑕疵，因為它基於錯誤的事實及法律前提，理由是納稅人在整個納稅程序中根本未獲任何通知，從而違反了無數法律規定，尤其《所得補充稅規章》第 62 條第 1 款及第 2 款 a 項，第 40 條第 1 款 a 項，第 36 條第 3 款及《行政程序法典》第 65 條的規定。如果不這樣理解，則違反第 16/84/M 號法令第 3 條第 4 款，《行政程序法典》第 3、第 4、第 5、第 8 條及第 72 條 b 項的規定；
- XXIV.委員會作出的行為無效，至少可撤銷，以費用名義評定的可科稅收益提增 1%的決議，因依法無效或可撤銷而同樣不生效力；

XXV.此外，正如所述以及已經證實，財政司根本不能審理該項申駁，將關於此點前文提出的事宜在此視為全文轉錄；

XXVI.僅在申駁目的是明顯拖延的情形中，所得補充稅複評委員會以費用名義提增可科稅收益方具正當性。

因此，觀點是維持原判，否決上訴人複評委員會現提起的上訴理由成立。

駐本院之檢察院司法官適時作出卷宗第 200 頁至第 202 頁的意見書，力主上訴理由不成立。助審法官檢閱已畢，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判決中視為確鑿的全部事實資料，這些資料在本合議庭裁判前文第 1 點中已全文指出，甚至未被現上訴人／委員會質疑。

肯定的是，該委員會 1999 年 9 月 21 日的決議中關於該事實資料方面具有下列內容（尤其參閱卷宗第 26 頁內容，相應於所附的行政程序第 10 頁原文）：

“[...]

經分析納稅人提起的申駁[...]，查明確實在卷宗中帶入了申駁中所指的文件，但經分析，這些文件不含對於財政司希望查明的事實屬重要的任何種類的資料。因此，並根據《所得補充稅規章》第 40 條 a 項及第 36 條第 3 款，必須按照 B 組規則評定可科稅收益。為此效果，1999 年 8 月 13 日編制了 121/99/DIFT 號報告書，為著全部法律效果在此視為全部轉錄，並附入認為正確堅持評定行為的本決議書附件。

因此，決議維持 1994 年度可科稅收益澳門幣 43,669,561 元。

根據《所得補充稅規章》第 47 條，委員會還決議提增上述收益之應納稅款 1%。

[...]

[...]

[...]

[...]

1999 年 9 月 21 日於澳門財政司

B 組覆評委員會

主席	委員	委員
(簽字)	(簽字)	(簽字)
(...)	(...)	(...)

該決議提及之 1999 年 8 月 13 日第 121/99-DIFT 號報告書在其核心部分載有下列內容（參閱卷宗第 197 頁至第 198 頁該報告書的葡文翻譯原文，以及卷宗第 30 頁至第 31 頁所載的原審法院被上訴裁判中考慮的中文原件，該頁碼相應於行政程序第 14 頁至第 15 頁）：

“[...]

關於納稅人丙公司（納稅人編號 XXX）之 1994 年所得補充稅申報不足的問題，本司兩次函請該納稅人委託之會計師提供詳盡資料（內容見附件），然而透過會計師向本司發出的函件得知，該公司自 1998 年起終止營業，因此絕大部分資料不存放在澳門。換言之，資料不足。此外，為了整理並送到澳門需要多月時間，因此我們不可能在規定的期間收到請求之資料。因為納稅人遞交的資料不足，這使得稅務稽查處不能決定這家公司可科稅利潤。根據《所得補充稅規章》第 36 條第 3 款：“如 A 組納稅人無提交申報書或申報資料不足，則稅捐廳廳長得對之確定可課稅收益或准許評稅委員會確定該收益，而在此兩種情況下均適用確定 B 組納稅人可課稅收益之規則。”

因此，建議“按照 B 組納稅人可科稅收益之規定（標準 200）作出評定”。其可科稅收益計算如下：

“可科稅收益計算方式（1994 年）

$\$20,000,000 \times 5.5\% = \$1,100,000$

$\$709,492,680 \times 6.0\% = \$42,569,561$
 $\$1,100,000 + \$42,569,561 = \$43,669,561$
[...]"

三、在法律層面上，必須重溫被上訴法院以下列方式審理及裁判現被上訴公司當時提起的司法上訴：

“[...]

I. 先決問題 — 關於通知的問題：

在卷宗中，上訴人藉以下兩個依據，作為先決問題提出了“欠缺通知”：

- a) 無論是可科稅收益評定通知，還是被上訴決議的通知都沒有向現上訴人作出，而只是向已消滅之分公司的核數師作出，因此“無效”；並且
- b) 該通知不含任何理由說明（參閱訴狀結論 XVI-XVIII 以及 XXII）。

我們立即看看是否有理。

從技術上講，（*技術 — 法律意義上的*）先決問題指一經裁判成立，將阻礙案件實質審查的問題。因此，我們認為欠缺通知似乎不能構成司法上訴範疇的先決問題，因為：

1) 首先，一般規則是司法上訴只是合法性的上訴（《行政訴訟法典》第 20 條）；**通知作為構成性行為只影響行為的效力**，但絕對不涉及其有效性（*Lino Ribeiro 及 José Cândido de Pinho*：《Código do Procedimento Administrativo de Macau》，第 412 頁），因此，欠缺通知可以成為執行程序中的先決問題，但不能成為司法上訴中的先決問題。因為，在此範疇內該問題不可能妨礙實質審理。

2) 其次，當通知構成基本手續而欠缺通知造成遺漏基本手續方式之形式瑕疵時，欠缺通知構成使隨後行為成為非有效的原因（學者及著述同上，第 414 頁至第 416 頁），但不是先決問題。

3) 第三，面對著不含有任何理由說明的通知，利害關係人可以也應當運用最適當的手段依照法律規定挑戰之（《行政訴訟法典》條 27 條第 2 款，現行《行政程序法典》第 64 條及第 65 條）。

作出這些基本註解後，我們看看本案情況。

a) 肯定的是，在申報在澳門的商業活動確定性結業後，分公司／上訴人沒有立刻向財政司留下（新的）地址以便寄送新的佈告及通告（卷宗第 18 頁背頁的文件），但行政當局在接收申報書時本應察覺這一違規事宜，並應當必須立即要求提供該資料，尤其為了有助於遵守《所得補充稅規章》第 53 條第 2 款規定的命令，但沒有這樣做。

b) 另一方面，似乎可以推測行政當局確信仍可聯絡納稅人／上訴人（分公司），尤其透過其會計師－核數師，雖然應當相信納稅人不再是其客戶（因為在澳門不再有商務活動），故繼續“*聘用*”一名會計師不再有道理。

然而，應當還可推測納稅人與會計師之間的關係仍維持一段時間，雖然是不確定的時間，因為會計師仍需要處理受託職責範圍內與納稅人有關的其他事務。因為，商業活動結業時不可能立刻終止全部商業及商業外關係。好了，在本案中，會計師確實保管著前客戶的有關資料，例如，與其香港分公司的聯絡地址。

c) 還需了解會計師在這種三角關係 — **納稅人、稅務當局及會計師** — 中起什麼作用以及在什麼情況下會計師被召喚參與納稅人及稅務當局之間的稅務法律關係。

上述所載的資料清楚顯示會計師被“誘發”參與，因其收到財政司的一份公函，財政司據此要求提供有關納稅人的資料。會計師面對該請求，可以採取兩種可能的立場之一：要麼乾脆不聯絡，要麼將該請求轉交上訴人（如有充分手段）。會計師採用了後者，將請求轉達給納稅人在香港的分公司。但是應當強調，不存在任何規範要求會計師應當這樣做，他這樣做的出發點是出於與稅務當局合作之立場。

會計師 — 審計師向稅務當局告知了這些情況（卷宗第 23 頁）。稅務當局在知道這些情況

後，本應當立即向會計師索取有關資料，例如：會計師是否仍是納稅人的代表；要求提供納稅人（或其在香港的分公司的）住址（包括電話，傳真等等），因為明知在將來必須與納稅人聯絡，尤其為著通知評定結果的效果，但是當局沒有這樣做。

這個推理非常簡單且對於一般狀況有效，因為我們面臨著行政當局向特定的人規定必須履行之義務的情形，只有納稅人確實知道義務方可履行之。如果擬向甲發出一份函件，但卻發給了乙，而乙告知發函人已將函件交給甲並要求等待答覆，那麼行政當局為了良好管理，本應向甲尋求與 B 聯絡的方式以重新作出通知，從而確定相對人已知悉被規定的義務，同時避免其他問題。

d)在本案中，行政當局只是守株待兔，這不能不是不作為或過失（甚至是不可原諒的過失）。因為，如果香港的分公司表明未曾收到傳遞的資訊，那麼應當由誰來證明它確定收到過附加資料的要求？仍是行政公共當局！這是一條鐵定規則！

e)然而，在本案中，幸好納稅人向行政當局遞交了資料（雖然遲緩了數月），這表明它確實收到了會計師傳遞之財政司的要求，因此可不再討論確實收到了通知之證據問題。

f)但這一令人頭痛的問題卻又引致另一層面的問題，即試圖查明在接收及審理以前所請求的資料前，行政當局評定可科稅收益是否正當甚至合法（理由是聲稱提供資料所必需的時間很長），並了解可能造成的法律後果是什麼。

g)訴訟代理人認為通知書**無效**，但沒有解釋如何得出這一結論，只是在陳述書多個段落中堅稱並重申“違反法律”或“無效”，但未能指明明確以這種法律後果作為制裁的規範。即使認為該狀況不屬於《行政程序法典》第 114 條第 2 款明文規定的情形，而屬於該規範第 1 款的情形。但肯定的是，訴訟代理人不可能解釋以什麼標準得出這個**無效**的結論！

h)因此，以稅務當局沒有直接向納稅人告知，而是透過第三者告知，及納稅人採取一種證明收到告知的態度這一簡單事實，我們看不到如何可以以無效或可撤銷來制裁這種情況（即只是以這種非直接的告知為由來制裁。而存在其他瑕疵的情況則屬其他情形）。

我們最多面臨著一種通知書之不當情事，因為通知書沒有以不可彌補的方式侵害公共利益。相反，它保留了旨在將特定事件或事情告知相對人這一通知行為所建基的目的。相對人嗣後表示沒有收到有關通知書則是不同的情形。在這種情形中，“有待通知”的決定是不產生效力，因此不可以被執行。

i)綜上所述，應當裁定上訴人／納稅人在認為通知書無效這一方面的論據理由不成立。

II. 上訴之實質方面

在開始研究實質問題時，需要首先看看上訴人提出的論據。

在最初結論中，上訴人提出了下列論據：

“1. 分公司在註銷後失去了法律人格；

2. 自公司消滅後，分公司的前核數師不具正當性或權力代表該公司；

3. 申駁人／上訴人在香港的分公司，無權也無正當性代表已經消滅的該分公司；

4. 被上訴之決議所依據的資料存有事實前提錯誤；

5. 在沒有向上訴人要求任何資料的情況下，按照 B 組規則對澳門分公司徵稅的決定是違法的；

6. 申駁不是由具有權力及正當性的人提起，複評委員會決議以費用名義提增是違法的。

這些論據包含在最後結論中並予闡發：

1. 就無權力及無正當性提起申駁者提起的申駁作出之決議，對上訴人而言是**無效及不生效力**的；

2. 決議帶有表現為完全遺漏基本手續的**形式瑕疵**（欠缺附加評定的通知書）；

3. 決議帶有違法瑕疵，因其審理了無權及無正當性者提起的請求；

4. 未作出通知阻止了上訴人提起申駁，因此侵犯當時適用的《行政程序法典》第 60 條及第 12 條及《憲法》第 268 條規定之基本權利。

5.有關課稅程序及現被異議的決議是無效的，因其與已經消滅之分公司有關。

6.在未向上訴人要求過資料的情況下，按照對 B 組納稅人規定之規則對澳門分公司科稅之決定是違法的。

7.**指定 10 日之期限提供要求之資料是不合理的。**

8.因基於錯誤之事實及法律 前提，決議存有**違法**瑕疵。

憑心而論，法院在理解上訴人陳述書之結論部分時有某些困難，結論的篇幅大於理由說明部分之篇幅，無歸納性的結論此乃一方面。另一方面，也未能具體指明每個行為存有的（行政法方面的）瑕疵，只是堅稱無效、不生效力、違法。即將一切混作一團，以違法一言以蔽之！隨後，又四面出擊而丟了重心。

另一方面，還混淆了實質問題與合法性問題。例如，上訴人認為 10 日答覆期間是個短的期間，因此不合理。但這顯然是一個實質問題，因為它需要了解是否合理，而原則上，禁止法院審理之，除非不屬實質範疇且侵入了合法性範疇。

作出這個評注且嘗試解釋上訴人的結論性推理後（儘管著墨太多），所提出的問題基本如下：

- （1）決定及決議無理由說明；
- （2）（I）行政申駁人之正當性；
- （3）已消滅之公司之納稅人格；
- （4）（I）應納稅額提增 1%之合法性。

A)決定及決議的無理由說明：

在上文闡發推理後，現應分析下列狀況：當收到會計師的答覆後（會計師告知 8 月份方可滿足請求），稅務當局不置可否，但卻按《所得補充稅規章》第 36 條第 3 款之規定，依 B 組納稅人評定規則評定了可科稅收益。

以這種方式作出行為時，行政當局援引了第 30 頁及第 31 頁所載的論據，為著所有法律效果其內容在此視為轉錄。

由於 A 組納稅人必須有適當組織的會計（報表），應當反映稅務階段實質取得的利潤（《所得補充稅規章》第 4 條及第 19 條第 1 款），因此有權限實體為評定可科稅收益而本應觸及的首批要素正是這些會計資料。

從卷宗，尤其卷宗第 30 頁及第 31 頁的文件（報告書=>意見書=>批示）得出，稅務當局求諸第 36 條第 3 款，以下列論據作為其立場的理由說明：

- 1）在所確定的期間內會計師/審計師不可能提供以前要求的澄清資料；
- 2）納稅人本人提供的資料不充分。

稅務當局基於這些論據提出了 B 組納稅人可科稅收益的評定規則（《所得補充稅規章》第 36 條第 3 款），而這顯然必須遵照下列特定的後續步驟作出：

- a)首先基於允許了解上訴人獲得的收益與成本之間差別的穩妥資料；
- b)在納稅人或為此效果指定的人未提供資料或資料不足時必須進行查帳，因為第 14 條規定的是“應當要求...進行查帳...”；
- c)如首兩種情形均告不成功，就應當運用指數方法（第 19 條第 2 款後部）。

按照卷宗第 30 頁至第 31 頁文件摘錄的內容，即自編制有關報告書起的科稅程序之記錄文件、意見書及決定性批示，一切均證明沒有決定訴諸查帳，也沒有決定收集科稅資料的其他有關措施，因為一切均表明，稅務當局的出發點是這一前提：由於納稅人至今沒有遞交“任何資料”，故稅務當局可自定方式。為此效果，提出了上文轉錄的理由（在評定可科稅收益時刻前），其核心內容為：

“根據澳門《所得補充稅章程》第 36 條第 3 款的規定（“在申報不足或無申報時……”）建議遵行適用於 B 組納稅人的第 220 條之規則評定可科稅收益（參閱行政程序第 43 頁文件），其計算方法如下：

“可科稅收益計算方式（1994 年）

$\$20,000,000 \times 5.5\% = 1,100,000$

$\$709,492,680 \times 6.0\% = 42,569,561$

$\$1,100,000 + 42,569,561 = 43,669,561$ ”

面對著這個事實框架，可以發問，正常及合理的相對人能否理解稅務當局的計算依據？

顯然，毫無疑問有責任就科稅行為理由說明。稅法非常清晰：當可科稅收益的評定不同於納稅人之申報時，應當有理由說明（《所得補充稅規章》第 47 條第 2 款）。事實上，在評定收益的全部行為中必須清楚指明作出評定決定的依據，以便納稅人及行政當局有衝突時可以全部行使其權利。

在稅法範疇內的某一流派學說力主，與其他行政行為中的情形相反，行政當局對科稅行為予以理由說明之義務，確實構成納稅人的真正主體權利（Saldanha Sanches：《A Qualificação da Obrigação Tributária》，里斯本出版，2000 年，第 340 頁）。

充分指明依據有雙重目的：不僅使利害關係人了解據以作出某個決定的理由或原因，以使他們在法律上有可能時爭執作出的裁判，批判並反駁其依據，而且鼓勵作出適當的裁判，而且有利於最大的公證及確定性。

如果財稅廳廳長的決定沒有充分解釋原因及事實依據（從某個角度講也許是有道理的，因為手頭還沒有必要的資料及請求），那麼作為本批示真正標的的決議就更沒有作出充份解釋，因為當委員會開會時納稅人已經交出必要的資料。但是委員會在就所遞交的申駁作出的決議中僅表示：

“經分析前述納稅人提出的申駁，發現確實已將申駁所指的文件帶入了卷宗中，但經分析這些文件，沒有發現對於財政司擬澄清的事實屬重要的任何種類的資料。因此，按照澳門《所得補充稅規章》第 40 條 a 項，結合第 36 條第 3 款，必須按照 B 組規則評定可科稅收益。為此，製作了 1999 年 8 月 13 日第 121/99/DIFT 號報告書（為著所有法律效力在此視為全文轉錄）其附件是現附於本決議之副本，該決議被視作對評定行為的正確支持”（原文）。

如果“最初決定”未能解釋在產生該結果之前經歷的推理及認知思路，如何可以說“被誘發的決議”在轉錄了該“最初決定”的“依據”的情況下已經補正了這個缺失？此外，決議的對象是提交的申駁，而此刻委員會已經擁有了申駁人遞交的全部資料（行政程序第 52 頁至第 74 頁），但即使如此，委員會只是堅稱這些資料不含對於財政司擬澄清的事實屬重要的任何種類的資料。試問，這個“重要資料”指的是什麼？財政司擬澄清的事實是什麼？財政司也說已經分析了遞交的文件。但是，我們質疑的是：如何作出這種分析？所循的標準是什麼？所有這些問號都懸而未決！

在理由說明層面上，“最初決定”與“被誘發的決議”之間並無實質區別，但對於據以作出決定的資料而言，在作出“決定”與作出“決議”的現實之間則大不相同。為了可以理解委員會的推理過程，該委員會有必要解釋導致不接受遞交的資料並以不存在這種或那種資料為由而維持被申駁的決定的具體理由，並清楚表明以哪些資料為基礎，經結合法律規範後，作出了這個決議。

正如所見，按照正常相對人的標準，不存在充分的資料能夠適當支持不接受所遞交之資料的決定。這足以令我們認定不存在充分的理由說明，而這導致被上訴的決議因形式瑕疵而非有效（《行政程序法典》第 116 條及第 117 條）。

B (I) 行政申駁人的正當性：

在分公司代表在不擁有明確權力的情況下介入代理已消滅的公司方面，稅務當局認為這是一種無因管理的情況 — 參閱答辯狀第 26 點及理由陳述第 28 點（“本情形完全可以納入這個概念，正如所遞交的申駁所明確得出。應由上訴人公司負責決定是否追認無因管理人作出的行為，這些事實完全與財政司，尤其與複評委員會無關”）（原文）。

我們對於在屬於公法範疇（並存在技術 — 法律意義上的法律行為？）的稅務法律關係中適用法律行為管理制度的可能性非常保留。但即使承認這種可能性，也不能堅稱是否追論這一事實

作為法律關係主體之一的行政當局完全無關，因為必須考慮下述內容：

如果可以說管理人以（母公司）法律行為之所有人（*dominus negotii*）的名義作出行為，那麼該行為對於管理人不產生任何效力，對於法律行為的所有人也不產生效力，因為管理人沒有這方面權力。

但該行為對於法律行為的所有人而言，也許產生追溯性的效力，考慮到與它訂立，如果所有人予以批准（《民法典》第 471 條及第 268 條）。

應當澄清核准及追認概念不可混淆。

“核准是同意作出的管理，而這一管理指法律上的行為或者實體性行為。

追認是一種意思表示，透過該行為，某人將他人在沒有代表權的情況下以該人之名義訂立的法律上的行為作為自己的行為，追溯性地賦予該等權力。

核准屬於法律行為所有人與無因管理人關係範疇，而追認則屬於法律關係所有人及無因管理人以前者之名義所訂立的法律上的行為中的另一當事人之間的關係範疇”（參閱 *Galvão Teles*：《*Direito das Obrigações*》，第 122 頁）。

如果“法律行為”之所有人透過代理人並在針對與其確立法律關係之行政當局的行為而提起的上訴範疇內，爭執申駁人作出之行為，這只意味著是既**不核准**，亦**不追認**由無因管理人作出的行為。故按照稅務當局之觀點（它力主可適用無因管理），所有由稅務當局作出的行為均不約束母公司（自要求資料之行為至決議行為）。

這足以證明，希望有關制度在此適用者，並非希望適用該制度的各個方面，而只是適用對其更有利的方面。顯然不能夠這樣。要麼全部適用該制度，要麼不適用。

非常明顯，稅務當局求諸法律行為管理制度並以其推理支持，目的正是辯解申駁人有原告方正當性參與本案。

正當性的概念透過下列標準評定：僅當透過訴狀以及提出之主張內容所作的調查得出撤銷該行為的直接後果是將對上訴人產生任何用益或利益，而不論作為推動上訴之必然理由的侵害原因是否已被消除時，方存在著直接利益。

我們試問：如果稅務當局可以在澳門以外的制度中執行納稅人的財產（此舉可行性甚低，因為這意味著侵入其他國家或地區的稅務主權，除非存有容許此舉的雙邊協議），那麼澳門的有權限機關是否可以不去執行債務人母公司的財產，而去執行香港的分公司財產？或者在世界任何地方的任何分公司的財產？我們認為這不是一個肯定的答案。

這足以證明，一名其正當性成疑問之人提出請求倘若得直後產生的利益或好處，並不能在該人的法律範疇內反映出來，因此他不是一個適當及適宜之人來參與辯論稅務程序中提出的問題。但是，憑心而論，當稅務當局接收無權的（至少無書面授予之權力）分公司人員遞交的申駁時，本應即刻通知母公司或申駁人，以便附入證明其權力的文件。根本沒有這樣做。因此，這個問題像滾雪球一樣變得更加複雜。

C) 已消滅的分公司的稅務人格：

“雙方”圍繞此點辯論的全部問題都是虛假的，因為科稅對象不是分公司消滅後發生的事實，而是在被動稅務法律主體尚存之日發生的事實，因為這個時刻方屬重要。顯然在此可以發問，在原始的稅務責任人消失後，如何並由誰負責支付所欠稅款？應透過法律規定的機制並按照情形為之（例如像本案一樣，向母公司要求承擔該責任；或者透過歸還機制）。同時肯定的是，在這裏出現了一個複雜的問題：在不存在規定這種可能性之協定的情況下，本地區要求位於外地的外地企業支付公共性質的稅務債款是否合法？但這是更多屬於實質執行債務層面而非更多屬於原則層面的問題。

正如 *Pedro Mário Soares Martinez* 教授在此方面寫到：

“稅務責任取決於與最初債務人之未履行有關的某種聯繫。為此，...應將納稅責任人之地位賦予那些可以影響最初債務人實現債務給付者，或者那些可以得益於欠交稅款者又或者因其行為而損及課稅及徵稅作業的人。稅務責任因此不僅從屬於一個保障目的，而且有時還從屬於一個遏

制以及處罰不當情事的目的”。¹

因此，應當區別兩個方面：查明誰是最初債務人以及當最初債務人不能或無意承擔債務時誰是責任人。

綜上所述，應當斷言，在本案中，按照所提供的事實，考慮到這些事實發生的日期，已消滅之分公司之納稅人格依然存在。我們在此重申，如何落實有關的債務責任這一問題，將在稅務執行範圍內（如有之）適時裁定。

D) 應納稅額 1% 的提增

最後，關於提增，應當強調可科稅收益之評定之非有效，必然導致應納稅額 1% 的提增非有效。因為，前者的後果意味著應當受理申駁。

但是，在此應當留下兩點注解。

據以作出應納稅額提增的《所得補充稅規章》第 47 條，與行政程序的免費原則不相容。一方面，這個原則未見於《澳門特別行政區基本法》；另一方面，作為行政活動的一項一般原則（顯然也是科稅活動之一般原則），可包含特別法規定的例外情形，本案即是如此（參閱《行政程序法典》第 11 條）。

但是，有關未遵行司法上訴之法律的指稱卻是可以有法可依的。《澳門特別行政區基本法》第 36 條規定的可訴諸法律及求助法院的內容之一就是保障司法途徑。這種保障意味著存在著全面的、有效的、無漏洞的司法保障，這意味著賦予所有法律主體以適當的訴訟手段，以便獲得對全部受法律保護之法律狀況的有效保護。當行政申訴是司法上訴爭執的條件時，例如本案（《所得補充稅規章》第 44 條及第 80 條），要求支付非由司法援助機制所涵蓋的行政訴訟費用（即使沒有事先要求存款），仍可以構成擾亂或限制司法上訴權的要素，因此，可以導致作出加重的違法性的判斷。

綜上所述，無須贅論，本法院裁定本上訴理由成立，撤銷現被質疑的決議，因為已經證實該決議帶有前述瑕疵。

因落敗實體的豁免，免繳訴訟費用（因 10 月 25 日第 63/99 號法令核准的澳門《法院訴訟費用制度》第 84 條之准用而對第 2 條第 1 款 b 項所作的擴大解釋）。

命令通知並登記

[...]”（參閱判決。第 4 頁至第 24 頁，卷宗第 132 頁至第 152 頁原文）。

因此，按照原審法院展開論述的這些內容，應當指出：在判決中，納稅人公司針對委員會／現上訴人被司法爭執的行為而指責違法性瑕疵，已在下列兩組五個事項方面被審理：

— “I. 先決問題 — 圍繞通知的問題”，在此事項下，原審法院認定“應當裁定納稅人／現上訴人所認為的通知無效這一爭執理由不成立。”；（參閱判決第 9 頁倒數第一段，卷宗第 137 頁）。

— “II. 上訴的實體方面”

— A) “決定及決議無理由說明”

— B) “(I) 行政申駁人的正當性”

— C) “已消滅的分公司的稅務人格”

— D) “(I) 應納稅額 1% 的提增”

肯定的是，原審法院認定：

— 關於第二組問題 A，“...按照正常相對人的標準，不存在充分的資料能夠適當支持不接受所遞交之資料的決定。這足以令我們認定不存在充分的理由說明，而這導致被上訴的決議因形

¹ 參閱《Direito Fiscal》，第 7 版，第 251 頁起及續後數頁。

式瑕疵而非有效（《行政程序法典》第 116 條及第 117 條）。」（參閱判決書第 17 頁倒數第一段以及卷宗第 145 頁原文）。

— 關於第二組問題 B，“...憑心而論，當稅務當局接收無權的（至少無書面授予之權力）分公司人員遞交的申駁時，本應即刻通知母公司或申駁人，以便附入證明其權力的文件。根本沒有這樣做。因此，這個問題像滾雪球一樣變得更加複雜。”（參閱判決書第 20 頁最後一段以及第 21 頁第一段，卷宗第 148 頁至第 149 頁原文）；

— 關於第二組問題 C，“...應當斷言，在本案中，按照所提供的事實，考慮到這些事實發生的日期，已消滅之分公司之納稅人格依然存在”；（參閱判決書第 22 頁第三段內容，卷宗第 150 頁原文）。

— 最後，關於第二組問題 D，“...最後關於提增，應當強調可科稅收益之評定之非有效，必然導致應納稅額 1% 的提增不但非有效。因為，前者的後果意味著應當受理申駁”。（參閱判決書第 22 頁倒數第二段，卷宗第 150 頁原文）。

因此，為了回答作為本司法上訴標的部份之一的委員會／現上訴人在其上訴狀結論第 11 點及第 12 點中的指稱（即：閱讀判決後僅能看到一個瑕疵成立，即複評委員會之決議因無理由說明而具有形式瑕疵。因此，不能理解原審法院以該決議沾有“前述瑕疵”已獲證明為由而判上訴得直時，所指的是哪些瑕疵。這證明了在判決內容，尤其在瑕疵指明部分，與最後結論之間明顯不符），我們必須認定：從上文轉錄的被上訴判決文本中，可以清楚得出，原審法院在作出其撤銷現上訴人／委員會決議的裁判決定時，不僅注意到了在有關決議中不存在充分理由這一形式瑕疵（參閱原審法院在此點上的結論，卷宗第 145 頁，判決第 17 頁），還注意到了納稅人公司在司法上訴中指責的其他兩個方面的問題，即“(i)行政申駁人的不正當性”（筆者注：原審法官在該處使用的“不正當性”，僅指由納稅人公司一名無此授權的人遞交有關申駁的狀況，這與納稅人是否係有關納稅程序的正當當事人這一問題不同），以及“應納稅款 1% 提增”問題。

由此，確實證明委員會／現上訴人指責原判所謂的指明瑕疵與最後結論之間不符之說欠缺理由，因為原審法院撤銷有關決議時，不僅僅是基於欠缺足夠理由說明這一形式瑕疵，還基於其對於上述兩個問題的價值判斷。

我們現在審理本上訴案標的的其餘部分，這些部分也必然由上訴狀的結論界定（在此意義上，即在上訴範圍由陳述書結論界定方面，參閱中級法院第 127/2000 號案件的 2000 年 9 月 21 日中作出的合議庭裁判）。在這一部份中，上訴人／委員會除了提出前述問題（我們已經按照上文初步解決），還表示其不同意原審法院就不存在充分理由說明這一形式瑕疵而作出的決定，上訴人將之視作原判撤銷被司法上訴之決議方面的唯一瑕疵（參閱上訴狀第 2、6、10、11 點結論內容，肯定的是，上訴狀第 3 點中陳述的內容在實質上與被上訴法院在審理有關形式瑕疵時所闡述的理由說明範疇吻合 — 關於這個方面請參閱原判第 13 頁最後部分以及第 14 頁上半頁，卷宗第 141 頁至第 142 頁）。

因此，透過對前述事實資料之考量，經對委員會提出的、作為本司法裁判上訴標的這個問題作出法律上的審理後，我們亦應依照適用於有關事項之法律，尤其《所得補充稅規章》及《行政程序法典》，得出結論認為，該上訴理由不成立。因為對於現有關的問題之具體解決方案，我們完全贊同檢察院在最後意見書中表示的下列精闢論述（參閱卷宗第 200 頁至第 202 頁內容原文）：

“經考量 1999 年 8 月 19 日財政司以前述金額評定現被上訴人 1994 年可科稅收益之決定（按 B 組稅收評定法），我們發現該決定基本上基於下列事實：雖然在為此效果被通知後，有關納稅人沒有提供所要求提供的、旨在澄清其損益的資料及詳細資料。

在其申駁中，納稅人指出了在規定的期間內不可能遞交這些資料的理由，並試圖專門澄清導致其申報損失之理由，在該申駁中還顯示在此之後已向財政司遞交了所要求的資料。

面對該闡述，複評委員會只是確認“程序中帶入了申駁所指的資料，但經分析，這些資料中不含對於財政司擬澄清的事實屬重要的任何種類資料”。

好了，[...]，關於複評委員會的決議。委員會承認申駁所指的資料被帶入程序，但是沒有作出任何種類的澄清。只是指出，“...資料中不含對於財政司以澄清之事實屬重要的任何種類的資

料”，因此不知道（哪怕之空泛而言）所附入的是何種文件，尤其是納稅人未能具體證明的是什麼。

正如上訴實體所提述，顯然在已經要求納稅人提供評定可科稅事宜的必要資料的情況下，他們對這些資料非常清楚。但是納稅人本人，或任何正常相對人所不明白的，是出於什麼具體原因或理由，複評委員會據以純粹而簡單地認為並以強硬的方式指出，當時附入的文件不包含任何種類的重要資料。肯定的是，准用被申駁的決定以及決定所依據之資料，根本未對此作任何澄清。

因此，我們認為確實發生了無理由說明這一形式瑕疵。[...]”

因此，無須敘述，本案的司法上訴，理由完全不成立，因為撤銷所得補充稅複評委員會決議的決定（現被上訴人“甲公司”對所得補充稅複評委員會的該決議當時提起了司法爭執應予維持。至於原審法院在撤銷有關決議時同時裁定的其他問題，我們不予分析，因為這些問題不是本司法裁判上訴標的之組成部分，該標的只由現上訴人／委員會上訴狀結論所界定，此乃一方面。另一方面，該等問題也不導致我們應當依職權審理的問題。

四、綜上所述，合議庭裁判，司法裁判的上訴理由不成立。

由於上訴人／委員會主體豁免，在本院無須繳納訴訟費用。

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