

卷宗編號： 623/2012

日期： 2012 年 10 月 25 日

關鍵詞： 說明理由之義務、逾期核定可課稅收益、商業企業主

摘要：

- 根據《行政程序法典》第 114 條第 1 款 c)項之規定，當作出與利害關係人所提出之要求或反對全部或部分相反之決定之行政行為，須說明理由。
- 而說明理由應透過扼要闡述有關決定之事實依據及法律依據，以明示方式作出；說明理由亦得僅透過表示贊成先前所作之意見書、報告或建議之依據而作出，在此情況下，該意見書、報告或建議成爲有關行為之組成部分。
- 立法者要求有關行政行為需說明理由，目的在於希望利害關係人能知道行政當局是基於什麼事實及法律依據而作出該決定，以便可衡量該等依據是否正確而決定是否依法提出申訴。
- 遵守了說明理由的義務，不代表有關理由是正確無誤的。
- 申言之，只要有關行為闡述了有關決定之事實及法律依據，不論以明示方式作出或僅透過表示贊成先前所作之意見書、報告或建議之依據而作出，已遵守了說明理由的義務，即使該等事實及法律依據是錯誤的。
- 立法者雖然要求稅務當局應在一定期間內作出可課稅收益的核定，但並不代表逾期作出是無效或可撤銷的。
- 與結算不同，立法者並沒有爲核定可課稅收益設立失效期間(《所得補充稅章程》第 55 條第 1 款之規定)。

- 從同一章程第 43 條第 4 款的規定中亦可引證逾期核定可課稅收益的有效性。
- 不能因為提供服務人士為自然人便否定他們具有商業企業主的身份。

裁判書制作人

行政、稅務及海關方面的司法上訴裁判書

卷宗編號: 623/2012
日期: 2012年10月25日
上訴人: A 工程有限公司 (司法上訴人)
被上訴人: 澳門財政局所得補充稅複評委員會 (被訴實體)

*

一. 概述

司法上訴人 A 工程有限公司，詳細身份資料載於卷宗內，就行政法院於 2012 年 03 月 19 日駁回其司法上訴，向本院提出上訴，理由詳載於卷宗第 153 至 165 頁，有關內容在此視為完全轉錄¹。

¹ 司法上訴人的上訴結論如下:

- a) Vem o presente recurso interposto da decisão do Tribunal "a quo" de 19/03/2012 que julgou improcedente o recurso - que tinha por objecto a deliberação da Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos, datada de 10/05/2010 - mantendo-se como matéria colectável do exercício da recorrente do ano de 2007 a quantia de MOP\$5,867,013.00;
- b) Perante a matéria de facto assente, não se conforma a recorrente com a decisão do Tribunal "a quo" porquanto, salvo o devido respeito, a decisão da Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos não está devidamente fundamentada - e a decisão recorrida assim não o entendeu - e por violação de lei;
- c) Não fundamentou a entidade recorrida - como não fundamentou o Tribunal "a quo", salvo o devido respeito - o facto de se referir expressamente, que a recorrente tinha conhecimento de que os prestadores de serviço em causa não tinham "estabelecimento estável" na RAEM;
- d) Ora, a recorrente contratou a prestação de serviços de pessoas singulares que alegadamente desempenhavam uma actividade por conta própria na RAEM, sendo certo que não lhe era minimamente exigível que tivesse conhecimento se tais pessoas tinham ou não estabilidade na RAEM.
Não estava, pois, a recorrente "obrigada a certificar-se" se aquelas pessoas haviam cumprido a declaração do respectivo início de actividade;
- e) Omitiu, pois, a entidade recorrida - bem como o Tribunal "a quo", sempre salvo o devido respeito - a fundamentação de tal facto, em clara violação do disposto no n.º 1, al. a) do art.º 114.º do Código do Procedimento Administrativo, facto que afectou a recorrente, nomeadamente, impondo-lhe um

encargo que, na óptica da recorrente, não lhe era exigido.

Por outro lado,

- f) Nos termos do disposto no artº 9º nº 1 do R.C.I., a recorrente - além do que supra se referiu quanto à estabilidade ou não dos prestadores singulares de serviços na RAEM - só estaria obrigada a certificar-se do cumprimento do disposto no artº 8º do R.C.I. se a contratação que efectuou fosse feita a "empresas ou sociedades" .
Não foi o caso;
- g) É que, não sendo sociedades as pessoas que lhes prestaram os serviços, também não eram "empresas" na definição que lhe é dada pelo Código Comercial (artº 2º) (e também pelo Código Comercial de 1888 que estava em vigor à data em que foi aprovado o RCI pela Lei n.º 15/77/M, de 31 de Dezembro) já que aquelas pessoas, não obstante exercerem "uma actividade económica... dirigida à produção de serviços", tal actividade não era "autonomizável do sujeito que a exerce";
- h) De onde se conclui que não competia à recorrente a fiscalização da actividade dos indivíduos que, nos anos de 2006 e 2007, lhe prestaram os serviços de empreitada, não se lhe afigurando que possa ser solidariamente responsável pelo pagamento da contribuição industrial devida por aqueles prestadores, nem que os custos daqueles serviços não devam ser considerados para efeitos fiscais.
Por outro lado, ainda,
- i) A fiscalização de uma actividade industrial ou comercial na R.A.E.M., por parte de quem quer que seja - sobretudo quando se não tratou de uma actividade pontual, mas sim de uma actividade que se prolongou no tempo - impende sobre a administração fiscal e não sobre quem com eles contrata o exercício dessa actividade;
- j) Exactamente porque compete à administração fiscal fiscalizar a actividade daqueles que, na RAEM, auferem rendimentos provenientes dessa actividade, é dever dos contribuintes declarar anualmente tais rendimentos;
- k) Concretamente, nos meses de Abril a Junho de 2007- artº 10º nº 1, al. b) do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos (R.I.C.R.) - a recorrente apresentou a respectiva declaração de rendimentos, referente a 2006, indicando os "proventos ou ganhos" e os "custos ou perdas" daquele exercício;
- l) Se a administração fiscal tivesse actuado atempadamente, nomeadamente, cumprindo este prazo, então, por um lado, teria verificado a existência de prestadores de serviços com actividade não declarada na RAEM (exercendo, assim, a fiscalização que lhe compete...) e, por outro lado, teria imposto à recorrente a alegada obrigação de "certificação" que resulta do artº 9º do R.C.I. para os anos subsequentes;
- m) Ora, nos termos do art.º 43º do R.I.C.R., "o rendimento colectável apurado...nos prazos referidos...", é de extrema importância para o contribuinte, para efeitos do respectivo exame e eventual reclamação;
- n) Reclamação que a recorrente teria feito se, atempadamente, fosse notificada para o efeito e, na eventual improcedência da reclamação, poderia ter corrigido a situação nos anos subsequentes, mais concretamente, no ano de 2007;

*

被訴實體就上述之上訴作出答覆，有關內容載於卷宗第 168 至 177 頁，在此視為完全轉錄。

*

檢察院認為應判處司法上訴人之上訴理由不成立，有關內容載於卷宗第 188 至 189 頁，在此視為完全轉錄²。

-
- o) Violou, quanto a esta questão, a administração fiscal da RAEM "princípio da celeridade" dos serviços tributários, pondo em causa manifestamente a confiança que os contribuintes devem ter nestes serviços.
Finalmente,
- p) Sendo manifesta a relação entre estes pagamentos e os custos imputáveis ao exercício da recorrente, nos anos de 2006 e 2007, a decisão recorrido viola manifestamente o disposto nas regras previstas no R.I.C.R. para a determinação do lucro tributável (nomeadamente, artºs 19º a 22º);
- q) É que, tendo havido efectivamente custos referentes àqueles exercícios da recorrente, não se vislumbra como poderão tais custos não ser considerados, penalizando a recorrente por um lucro que não teve, por força de fiscalização e actuação deficientes, por parte da administração fiscal.

² 檢察院之意見如下:

1. Nas alegações do presente recurso jurisdicional (fls.153 a 165 dos autos), a recorrente invocou, em primeiro lugar, a violação de lei, por a sentença recorrida ter julgado inexistente a "falta de fundamentação" assacada, por si, à deliberação contenciosamente impugnada (vide. doc. de fls.16 a 17 dos autos).
2. Ora bem, o teor dessa deliberação demonstra que a mesma contém exposição expressa, clara, congruente e suficiente dos seus fundamentos de facto e de direito, com condão de assegurar a recorrente a conhecer o itinerário cognoscivo do órgão decisor.
3. O que significa que tal deliberação se encontra devidamente fundamentada, e conduz a flagrante improcedência do arguido vício de violação de lei.
4. Na referida peça, a recorrente alegou ainda:
 - a não aplicação ao caso "sub judice" do preceituado no art.9º do RCI, dado só contratar pessoas singulares não residentes da RAEM, não de "empresas" ou "sociedades" contempladas neste comando legal, pelo que não lhe impedia a obrigação de certificação aí consignada;
 - o incumprimento do dever de celeridade por não observar o prazo legalmente estabelecido para a fixação do rendimento colectável, que lhe provocou o prejuízo irreparável e pôs em causa a sua confiança (conclusões l) a o) das alegações);
 - a violação de lei, manifestada em, não descontar, ao determinar o lucro tributável, a quantia por si

*

二. 事實

原審法院已審理查明之事實：

1. 於 2008 年 06 月 30 日，司法上訴人針對 2007 年度之收益，以所得補充稅 A 組納稅人方式向財政局作出申報及提交相關文件，聲明 2007 年度損益為澳門幣 1,205,088.00 元，扣減 2005 年度及 2006 年之虧損澳門幣 395,769.00 元及 829,053.00 元，故 2007 年度實際虧損累計為澳門幣 19,734.00 元（見附卷第 16 頁至第 30 頁，有關內容在此視為完全轉錄）。
2. 於 2009 年 05 月 25 日，財政局透過編號 1097/VI/DIFT/DAIJ/09 公函，指出根據營業稅章程第 9 條之規定，本地公司在聘請外地公司提供任何與土木工程有關的服務時，必須在支付款項前證實收受者已按照章程第 8 條在財政局登記，否則，有關費用將不接受為稅務費用，因此要求司法上訴人提供有關外判公司

paga aos três indivíduos, em virtude da comprovada relação entre a qual e os respectivos custos imputáveis ao exercício da recorrente nos anos de 2006 e 2007.

5. Note-se que tais argumentos se encontram na petição inicial e nas alegações de 124 a 129 dos autos, e foram escrupulosamente apreciados e impugnados pela Mema. Juiz a quo na dita sentença recorrida, que se mostra ser sã, acertada e, nesta medida, incensurável.
6. De qualquer modo, não vislumbramos razão que possa justificar a alteração do nosso modesto ponto de vista expandido no PARECER de fls.138 a 141 verso, onde defendemos a improcedência por completo do recurso contencioso, por insubsistência de todos os três os argumentos supra mencionados.
7. Em homenagem da justiça, da coerência da ética e do princípio da economia processual, não podemos deixar de manter a mesma opinião e dar aqui por integralmente reproduzido aquele PARECER para os devidos efeitos, dispensando-nos da repetição tautológica.
8. Nesta linha de consideração, propendemos a que se deverá negar provimento ao recurso jurisdicional em apreço.

之稅務資料，及與“A 冷氣工程有限公司”簽訂的協議及支付予該公司的費用之證明文件(見附卷第 34 頁及其背頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

3. 於 2009 年 06 月 26 日，司法上訴人向財政局提交聲明及相關文件，指出上述信函中提及的七名人士的主要身份是判頭，其中兩人附有商業登記，四人有職業稅編號，一人僅持有香港身份證；並指出“A 冷氣工程有限公司”為香港公司，主要為司法上訴人提供工程技術顧問服務(見附卷第 35 頁至第 38 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。
4. 於 2009 年 07 月 23 日及 09 月 22 日，財政局透過編號 1403/VI/DIFT/DAIJ/09 及 1578/VI/DIFT/DAIJ/09 公函，要求司法上訴人提供收受“工程管理費”的“A 冷氣工程有限公司”的納稅人編號和營業稅檔案編號；並要求司法上訴人提供與五名外判商簽訂的 2006 及 2007 年度的工程合約副本(見附卷第 57 頁至第 58 頁背頁，有關內容在此視為完全轉錄)。
5. 上述信函均被退回(見附卷第 116 至第 119 頁)。
6. 於 2009 年 12 月 09 日，司法上訴人向財政局提交聲明及相關文件，包括與 B、C 及 D 簽訂之工程合約副本(見附卷第 59 頁至第 60 頁及第 62 頁至第 115 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。
7. 於 2009 年 12 月 29 日，財政局透過編號 1725/VI/DIFT/DAIJ/09 公函，指出根據司法上訴人提供之 2006 年度及 2007 年度地盤人員工資資料，要求司法上訴人提供解釋及證明文件(見附卷第 40 頁及其背頁，有關內容在此視為完全轉錄)。
8. 於 2010 年 01 月 12 日，司法上訴人向財政局提交聲明及相關

證明文件(見附卷第 41 頁至第 56 頁,有關內容在此視為完全轉錄)。

9. 於 2010 年 02 月 22 日,財政局評稅委員會評定司法上訴人 2007 年度所得補充稅 A 組可課稅收益為澳門幣 5,867,013.00 元,並於 03 月 16 日作出結算(見附卷第 5 頁及第 9 頁,有關內容在此視為完全轉錄)。
10. 於 2010 年 03 月 26 日,財政局向司法上訴人發出所得補充稅-收益評定通知書 M/5 格式,通知司法上訴人 2007 年度所得補充稅 A 組可課稅收益核定為澳門幣 5,867,013.00 元,核定收益所徵總稅款為澳門幣 667,042.00 元;並通知司法上訴人對上述核定倘有申駁,可於提定期限內向複評委員會提出(見附卷第 14 頁,有關內容在此視為完全轉錄)。
11. 於 2010 年 04 月 08 日,司法上訴人向財政局所得補充稅複評委員會提交所得補充稅申駁書,指出“E 渡假村酒店”的工程於申報 2006 年度所得補充稅表時已把該費用呈報,並已向財政局提供了全部有關外判公司的單據(見附卷第 13 頁,有關內容在此視為完全轉錄)。
12. 於 2010 年 05 月 10 日,財政局複評委員會作出決議,不接納司法上訴人因支付“外判工程費”予“在本地區並無固定店號的企業或公司”的支出應視為稅務費用之申駁理由,並指出司法上訴人之申報書經由會計師或稅務代理人負責審核,委員會不認為納稅人欠缺違法性認識的可能性,故不得因不知法律規範而免除責任,決定維持司法上訴人 2007 年度的可課稅收益為澳門幣 5,867,013.00 元,及指出就是次決議司法上訴人可於期

限內向行政法院提起司法上訴(見附卷第 11 頁至第 12 頁,有關內容在此視為完全轉錄)。

13. 於 2010 年 05 月 18 日, 財政局透過編號 065/DAIJ/CRA/10 公函, 將上述決議通知司法上訴人(見卷宗第 15 頁至第 17 頁, 有關內容在此視為完全轉錄)。

14. 於 2010 年 07 月 08 日, 司法上訴人針對複評委員會之上述決議向行政法院提起司法上訴。

*

三. 理由陳述

司法上訴人在本司法上訴案中提出了被訴行為存有三個可撤銷的瑕疵, 分別是:

1. 沒有履行說明理由之義務;
2. 違反《所得補充稅章程》第 42 條 b)項之規定; 及
3. 錯誤適用《營業稅章程》第 9 條的規定。

該等司法上訴理由均被原審法院判處不成立, 理由摘要如下:

“...

在起訴狀中, 上訴人針對財政局複評委員會於 2010 年 5 月 10 日作出維持上訴人 2007 年度可課稅收益為澳門幣 5,867,013 元之決議, 向本院提起司法上訴, 主張被訴決議欠缺明示指出上訴人已知悉提供服務者在本地區並無固定店號, 從而認為被訴決議欠缺理由說明; 此外, 同時主張向其提供服務者非屬企業或公司, 且考慮有關提供服務者具體之提供服務時間, 認為評稅決定應於 2007 年 7 月 15 日已作出, 因此, 認為被訴決議同時違反《營業稅章程》第 9 條及《所得補充稅章程》第 42 條 b)項的規定。

1. 欠缺理由說明

十二月三十日第 15/77/M 號法律頒布(經四月十七日第 1/89/M 號法律修訂)之《營業稅

章程》第8條及第9條有以下規定：

“第八條

(申報)

一、凡擬從事任何工商業活動，最低限度在開業的可能日期三十天前，須由本人或其受權人以 M/1 申報書遞交有關稽征區的公鈔局。

... ..

第九條

(聘用在澳門無固定店號的企業或公司)

一、所有居住本地區的自然人士，或固定店號設在本地區的任何實體，凡按照本條第三款規定，聘用在本地區並無固定店號的企業或公司提供服務或進行活動時，必須在作出每項支付之前證實受益實體已遵守第八條的規定。

... ..

四、凡不遵守第一款所指責任之機構必須對應繳的營業稅共同負責，其按合約支付的款項將不作為稅務費用；又倘若該等機構享有豁免所得補充稅者仍須受處以該等款項百分之十的罰款。”

經分析上述法律規定，本院認為，屬課徵“所得補充稅”的納稅主體，包括自然人或法人(見九月九日第 21/78/M 號法律核准之《所得補充稅規章》第 2 條)，凡聘用在本地區並無固定店號的企業或公司提供《營業稅章程》第 9 條第 3 款所指之服務，具有謹慎義務在作出每項支付前證實受益實體已按章程第 8 條之規定作出申報，否則按照第 9 條第 4 款之規定，其按合約支付的款項將不可視為稅務費用。

針對上述具有懲罰性質之法律規定，本院認為，立法者僅要求具有利害關係的納稅主體在作出支付前必需核實提供服務之實體是否已履行《營業稅章程》第 8 條之規定作出申報，並無意限制納稅主體必需聘用在本地區擁有固定店號的企業或公司提供相關之服務，因此，在主觀要素方面，納稅主體是否知悉提供服務的企業或公司在本地區具有固定

店號並不重要；倘若納稅主體明知提供服務的企業或公司在本地區無固定店號，在作出支付前仍然沒有核實相關企業或公司是否經已作出開業申報，更突顯納稅主體違反相關謹慎義務之程度。

以下為轉錄自被訴決議之部份內容：

“... ..”

1. 納稅人因支付“外判工程費”予“在本地區並無固定店號的企業或公司”，而其未履行在本澳登記營業活動的納稅人，有關支出不被接受為稅務費用，而提出申駁。
2. 上述“外判工程費”之受益者，在本澳從事營業活動，根據《所得補充稅章程》第二條規定，屬於收入來源於本地而應負有納稅義務，此時無論是本澳居民公司或非本澳居民公司均成為本澳所得補充稅的課徵對象。本個案中，納稅人及非本澳居民公司未完全履行稅法規定之義務時，本地之應徵稅收喪失。
3. 根據營業稅章程第九條第一款規定，上述非本澳居民公司應先在本澳進行營業稅登記：
“聘用在本地區並無固定店號的企業或公司提供服務或進行活動時，必須在作出每項支付之前證實受益實體已遵守第八條的規定。”
4. 另根據同條第四款，有關費用不視為稅務費用支出，即納稅人負上連帶責任：
“凡不遵守第一款所指責任之機構必須對應邀的營業稅共同負責，其按合約支付的款項不作為稅務費用。”
5. 納稅人申報書經由會計師或稅務代理人負責審核，委員會不認為納稅人欠缺違法性認識的可能性，故不得因不知法律規範而免除責任。

“... ..”

另一方面，以下為轉錄自上訴人在提出稅務申駁時主張之部份理由：

“... ..”

1. 本公司於2005年首次來澳開業，業務為電機工程，當時接到“E 渡假村酒店”的

工程訂單。而由於初到澳門，對澳門稅法並不熟識，並不知道對外判商之稅務要求。

2. “E 渡假村酒店”的工程已由2006年開始工作，2007年度完工。而於2007年申報2006年度所得補充稅表時已把該費用呈報，為何 貴局直到2009年才開始對該費用提出質疑？
3. 本公司已向 貴局提供了全部的單據，但仍不接納。既然 貴局早知到該費用並不是有單有據便接受的話，為何不早在2007年報2006年度稅時已向本公司提出諮詢？當時的判頭仍未離開澳門，可以很容易要求他們申報，但在2009年時，事隔多年，即使找到他們，也不願來澳登記，白白使本公司承擔該稅款，實在是於理不合。

... ..”

經參閱上述兩份書證之內容，本院認為，被訴實體在作出決議時已針對上訴人之申駁主張作出詳細分析，並以清楚、明確及充分之方式闡述決定之事實依據及法律依據；而從上訴人提出稅務申駁時主張之理據，亦可認定其完全明白及清晰知道評稅決定之詳細情況，從而針對相關部份提出爭執。基於此，被訴決議並沒有違反《行政程序法典》第114條第1款a)項及第115條之規定，從而上訴人本訴訟理由並不成立。

2. 違反法律規定

上訴人指出有關稅務支出之獲支付主體非為企業或公司，而只是個人服務提供者，符合《商法典》第2條第2款的規定，從而認為被訴決議違反《營業稅章程》第9條的規定；此外，主張有關評稅決定應於2007年7月15日之前已作出，故被訴決議同時違反《所得補充稅規章》第42條b)項的規定。

現行法律制度針對“企業”或“公司”之概念，可參見《民法典》及《商法典》的相關規定。

《民法典》第184條規定如下：

“第一百八十四條

(概念及類型)

一、合營組織為以人為基礎之法人，其成員有義務提供財產或勞務，以共同從事某種非以單純收益為內容之經濟活動，謀求達到分配從該活動所獲得之利潤之目標或積聚資金。

二、合營組織分為合夥及公司。

三、以非經營商業企業為從事活動之目的、亦不表明採用某種公司模式之合營組織均屬合夥；其餘之合營組織則屬公司。

四、特別法得對容許設立一人公司之情況作出規定。”

《商法典》第1條、第2條及第5條規定如下：

“第一條

(商業企業主)

商業企業主為：

- a) 以自己名義，自行或透過第三人經營商業企業之一切自然人或法人；
- b) 公司。

第二條

(商業企業)

一、商業企業係指以持續及營利交易為生產目的而從事經濟活動之生產要素之組織，尤其從事以下活動：

- a) 生產產品或提供服務之產業活動；

... ..

二、從事不能與活動主體分開之經濟活動之生產要素之組織，不視為商業企業。

第五條

(商業企業主資格)

具有民事能力之居民或非居民自然人及章程所定之住所設於本地區或本地區以外之法人，均得成為商業企業主，但不影響特別規定之適用。”

根據上述規定，商業企業僅為從事經濟活動之生產要素組織，與法人(*peessoa colectiva*)不同，不具有獨立的法律人格(*personalidade jurídica*)，而由具有法律人格之具有民事能力之居民或非居民自然人及章程所定之住所設於本地區或本地區以外之法人成為商業企業主。

至於店號(*estabelecimento*)，學理上亦認為僅屬經營工商業活動者組織之財貨及(或)服務之結合，以從事經濟活動，不具有法律人格。

因此，在解釋《營業稅章程》第9條第1款的規定時，在法律制度一體性原則之考慮下，所指的在本地區並無固定店號的“企業”或“公司”應不僅限於指具有獨立法律人格之法人(公司)，還包括具有獨立法律人格之商業企業主(商業企業經營者，包括自然人或法人)。

另一方面，從上訴人在稅務申駁中針對有關獲支付主體之稱謂為“判頭”，以至向財政局提交書證時(分別見附卷第63頁、第88頁、第107頁至第108頁)，均清楚訂明上述獲支付主體為“承判商”，並負責執行及監管其屬下員工。

因此，本院認為，上訴人所支付之承判商屬《商法典》第1條a)項及第2條第1款a)項所指之商業企業主，經營商業企業並向上訴人提供有關服務，即使其僅屬自然人，從而被訴決議並沒有違反《營業稅章程》第9條第1款的規定。

至於上訴人指可課稅收益的核定違反《所得補充稅章程》第42條b)項的規定，超逾法定期限完成。正如駐本院助理檢察長在意見書中所指，上述期限僅屬指導性質，從而違反有關規定之期限並不影響核稅決定之有效性；此外，按照同一章程第43條第4款的規定，立法者早已預見非歸責於納稅人之情況下超逾法定期限作出之核稅，並適用不同之申駁期間。

基於此，被訴決議並不存在上訴人所指之違反法律瑕疵。

*

綜合所述，本院決定駁回上訴人之請求，因訴訟理由皆不成立。

訂定訴訟費用為6UC。

將本判決登記及作出適當通知。

...”

司法上訴人不服上述判決，認為有關判決是不正確的，原因在於錯誤適用了有關法律。

在尊重不同見解下，我們並不認同司法上訴人的觀點。

就沒有履行說明理由之義務方面，根據《行政程序法典》第 114 條第 1 款 c)項之規定，當作出與利害關係人所提出之要求或反對全部或部分相反之決定之行政行為，須說明理由。

而說明理由應透過扼要闡述有關決定之事實依據及法律依據，以明示方式作出；說明理由亦得僅透過表示贊成先前所作之意見書、報告或建議之依據而作出，在此情況下，該意見書、報告或建議成為有關行為之組成部分。

立法者要求有關行政行為需說明理由，目的在於希望利害關係人能知道行政當局是基於什麼事實及法律依據而作出該決定，以便可衡量該等依據是否正確而決定是否依法提出申訴。

然而，我們不能將遵守說明理由之義務和理由本身混為一談：前者是行為形式之要件，而後者則是實質要件。

遵守了說明理由的義務，不代表有關理由是正確無誤的。

申言之，只要有關行為闡述了有關決定之事實及法律依據，不論以明示方式作出或僅透過表示贊成先前所作之意見書、報告或建議之依據而作出，已遵守了說明理由的義務，即使該等事實及法律依據是錯

誤的。

事實及法律依據的錯誤並不是沒有履行說明理由之義務，而是事實前提或法律適用的錯誤。

在本個案中，被訴行爲內容如下：

“...

經分析上述納稅人的申駁，複評委員會議決如下：

1. 納稅人因支付“外判工程費”予“在本地區並無固定店號的企業或公司”，而其未履行在本澳登記營業活動的納稅人，有關支出不被接受爲稅務費用，而提出申駁。
2. 上述“外判工程費”之受益者，在本澳從事營業活動，根據《所得補充稅章程》第二條規定，屬於收入來源於本地而應負有納稅義務，此時無論是本澳居民公司或非本澳居民公司均成爲本澳所得補充稅的課徵對象。本個案中，納稅人及非本澳居民公司未完全履行稅法規定之義務時，本地之應徵稅收喪失。
3. 根據營業稅章程第九條第一款規定，上述非本澳居民公司應先在本澳進行營業登記：
“聘用在本地區並無固定店號的企業或公司提供服務或進行活動時，必須在作出每項支付之前證實受益實體已遵守第八條的規定。”
4. 另根據同條第四款，有關費用不視爲稅務費用支出，即納稅人負上連帶責任：
“凡不遵守第一款所指責任之機構必須對應邀的營業稅共同負責，其按合約支付的款項不作爲稅務費用。”
5. 納稅人申報書經由會計師或稅務代理人負責審核，委員會不認爲納稅人欠缺違法性認識的可能性，故不得因不知法律規範而免除責任。

因此，本委員會議決不接受本申駁請求，維持二零零七年度的可課稅收益 \$5,867,013.00 (澳門幣伍佰捌拾陸萬柒仟壹拾零叁元正)。

...”

根據上述轉錄的被訴行爲內容，相信任何一個智力正常的普通人，均能清楚明白有關決定是基於什麼事實和法律依據而作出。

事實上，司法上訴人亦清楚明白有關理由，只是不認同而已。

從上可見，原審法院在這方面的決定是正確的。

*

就違反《所得補充稅章程》第 42 條 b) 項之規定方面，有關規範內容如下：

“關於可課稅收益的核定，應於下列期限內完成：

b) 關於 A 組納稅人，經於四月份遞交如 M/1 式的申報書者，於七月十五日前完成；”

我們並不認爲稅務當局不可超出有關期間去核定可課稅收益。

立法者雖然要求稅務當局應在有關期間內作出可課稅收益的核定，但並不代表逾期作出是無效或可撤銷的。

與結算不同，立法者並沒有爲核定可課稅收益設立失效期間(《所得補充稅章程》第 55 條第 1 款之規定)。

另一方面，從同一章程第 43 條第 4 款的規定中亦可引證逾期核定可課稅收益的有效性，有關規範內容如下：

“四、可課征的收益倘因不可歸責於納稅人的事由而逾第四十二條所指期限被核計時，爲着本條一款之目的，將有二十日任人查閱”。

*

最後，關於錯誤適用《營業稅章程》第 9 條的規定方面，我們認為原審法院作出了精確的法律分析和適用，因此，完全認同有關判決理由並將之轉化為本裁判之組成部份。

事實上，不能因為提供服務人士為自然人便否定他們具有商業企業主的身份。

*

四. 決定

綜上所述，判處司法上訴人之上訴理由不成立，維持原審判決。

*

訴訟費用由司法上訴人支付，司法費定為 8UC。

作出適當通知及採取適當措施。

*

2012 年 10 月 25 日

何偉寧
(裁判書製作人)

Vitor Manuel Carvalho Coelho (高偉文)
(Presente)
(檢察院司法官)

José Cândido de Pinho (簡德道)
(第一助審法官)

賴健雄
(第二助審法官)