

第 53/2016 號案

對行政司法裁判的上訴

上訴人：甲

被上訴人：經濟財政司司長

主題：經適當組織的會計・營業期的報告及賬目・離岸商業服務和
輔助服務機構之運作許可的廢止

裁判日期：2016 年 9 月 28 日

法官：利馬(裁判書制作法官)、宋敏莉和岑浩輝

摘要：

一、為著第 58/99/M 號法令第 68 條及第 42 條第 1 款 e 項之效力，
經適當組織的會計應理解為按照經第 25/2005 號行政法規核准的《會
計準則》而組織的會計。

二、離岸商業服務和輔助服務機構不編制及通過營業期的報告
及帳目意味著該機構不具備上點結論所指的經適當組織的會計。

三、廢止離岸商業服務和輔助服務機構的運作許可的行政行為
是行使被限定權力作出的行為。

裁判書制作法官

利馬

澳門特別行政區終審法院

合議庭裁判

一、概述

甲針對經濟財政司司長 2014 年 2 月 18 日的批示提起撤銷性司法上訴，該批示廢止了上訴人離岸商業服務和輔助服務機構的運作許可。

中級法院透過 2016 年 4 月 21 日的合議庭裁判裁定上訴敗訴。

甲不服，向終審法院提起司法裁判的上訴，提出：

— 與被上訴裁判所認為的相反，上訴人具備有組織的會計；

— 上訴人所主張的是，在欠交相關會計文件方面不存在故意不法行為，而行政行為正是基於欠交文件所構成的行政違法去推測（該推測不被法律允許）上訴人不具備有組織的會計，從而根據第 58/99/M 號法令第 42 條的規定決定廢止相關許可；

—然而，即便認為現任管理機關（或公司）的行為在某種程度上構成一項故意不法行為，該行為的不法性也因為它是上訴人（及公司）的董事履行不能單純為了維持從事離岸業務的許可而在未經事先核實的情況下送交或提供明顯不準確的文件或資料這一法定義務的結果而被排除；

—相關的廢止決定實際上是行使自由裁量權作出的，被上訴行為違反了謀求公共利益原則、適當原則以及適度原則。

檢察院司法官發表意見，認為上訴理由不成立。

二、事實

A) 被上訴的合議庭裁判認定了以下事實：

1. 上訴人是一間由乙（依照香港法律成立）持股的一人公司，後者的股份又間接由丙 100%持有。

2. 2013 年 7 月 26 日，在香港進行的一宗司法程序中，丁先生與戊女士被委任為 1)丙的臨時清盤人和 2)該公司在英屬維爾京群島及

香港特別行政區的分公司（如乙）的董事。

3. 同一日，乙以即時生效方式解除了上訴人當時登記之董事職務，並委任丁先生、戊女士和己女士擔任相關職務，自此，上述三人成為了上訴人的法定及合法代理人。

4. 數日後，上訴人的新任管理機關收到了一份澳門貿易投資促進局 2013 年 7 月 25 日的通知，以上訴人未在 2013 年 6 月 30 日之前送交在規範適用於離岸業務的法律制度的第 58/99/M 號法令第 66 條中所指的文件為由對其科處罰款。

5. 直至 2013 年 11 月 26 日，上訴人仍無法遞交相關文件。

6. 隨後，透過 2014 年 2 月 18 日的批示，經濟財政司司長命令廢止上訴人離岸商業服務和輔助服務機構的運作許可。

7. 上訴人的現任眾董事至目前查明，有強烈迹象顯示該公司 2013 年 7 月 26 日之前的文件及業務記錄存在不規範和不準確之處。

*

B) 調查卷宗載有以下內容：

1. 2014 年 2 月 13 日，澳門貿易投資促進局所作的建議書如下：

行政長官於 2005 年 2 月 28 日批准之第 XXX/XXX/2005 號離岸服務申請，准許其在本澳成立澳門離岸商業服務機構（附件一）。該公司已註冊成立並於 2005 年 4 月 18 日領取離岸服務准照（附件一）。公司名稱為甲（以下簡稱“甲”），葡文為 A 及英文為 A。

“甲”因未能履行第 58/99/M 號離岸法令第六十六條（附件二），及通告第 XX/XXX/XXXX/2002 號（附件二）之規定，在其財政年度結算日為 12 月 31 日起六個月內，即 2013 年 6 月 30 日前（因當日為非辦公日，屆滿日期順延至當年 7 月 2 日），向澳門貿易投資促進局遞交營業年度審核財務報告（以下簡稱“審計報告”）。

事實方面

1. 2013 年 7 月 23 日經本局執行委員會主席批示第 XXXXX/XXX/2013 號（附件三）建議書，建議書內容為甲未能於法定期向本局提交年度“審計報告”，建議向甲科處罰款澳門幣 20,000.00 元正，同時要求甲在訂定期限內補正有關不當行為。並建議規定該公司由罰款通知函件發出之 30 天內，向本局提交有關財務報告。
2. 2013 年 7 月 25 日透過本局第 XXXXX/XXX/2013 號（附件四）

公函通知繳交罰款澳門幣 20,000.00 元以及需補正該違法行為，提交“審計報告”。

3. 2013 年 8 月 5 日本局收到甲交來的澳門幣 20,000.00 元罰款(附件五)。但至今仍未收到該公司之“審計報告”。
4. 2013 年 9 月 4 日，甲透過 XX/XX/XX/XX/XX/XXXX/XXXXXX 號(附件六)申請信，向本局請求延期 3 個月後方提交年度“審計報告”。
5. 2013 年 9 月 12 日經本局執行委員會主席批示第 XXXXX/XXX/2013 號(附件七)報告書，批准給予甲延遲 3 個月後補正遞交“審計報告”之義務。
6. 2013 年 9 月 12 日本局透過 XXXXX/XXX/2013(附件八)公函通知其有關申請延期補正遞交審計報告事宜，該公司獲批准在 2013 年 11 月 26 日或以前需完成補交“審計報告”之義務。
7. 2013 年 12 月 17 日透過第 XXXXX/XXX/2013 號(附件九)離岸服務許可廢止書面聽證公函通知該公司，內容為因該公司申請延期遞交“審計報告”的期限已過(2013 年 11 月 26 日)，本局至今尚未收到甲的“審計報告”，故本局根據 1999 年 10 月 18 日第 58/99/M 號法令第 68 條及第 42 條第一款 e 項規定

(附件十)，倘離岸機構不具備有組織之會計時，離岸服務許可應予廢止。基於上述事實，將建議廢止甲服務准照。同時，亦根據《行政程序法典》規定，該公司可於 15 日內就上述事宜向本局提交書面解釋。

甲代理人庚大律師於 2014 年 1 月 22 日向本局提交書面聽證答辯(附件十一)，該答辯日期具適時性，甲書面答辯共有 16 點，答辯信函中除作出解釋外，要求本局對該離岸服務准照廢止予歸檔處理。

現就書面答辯作詳細分析：

1. 對於答辯中的第 4 點，“該公司已就相關問題作出解釋，在此重複如下：該公司係一人公司，持有者為‘乙’，依照香港法律註冊，並由‘丙’間接持股 100%”。

本局認為甲是一所獨立的法人公司，具有獨立的法律人格及有獨立的行政管理機關管理及營運，故此，應具備獨立及有組織的會計系統及帳目。

2. 對於答辯中的第 8 點，“一方面，公司的會計及財務資料數量遠多於預計，另一方面，對資料的評審，準確之分析需時遠超於預期”。及第 9 點，“再者，公司原董事之罷免及新董事之任命所造成的震盪引致離任董事及公司核數師/審計

師甚少提供支援及重要資料，另外，許多會計佐證文件似包含不正確或不精確的資料”。

須強調的是，甲的財政年度結算日為 12 月 31 日，即 2013 年 6 月 30 日前（因當日為非辦公日，屆滿日期順延至當年 7 月 2 日），須向澳門貿易投資促進局遞交 2012 年 1 月 1 日至 12 月 31 日的審計報告。換言之，該公司須遵守離岸法令的規定，履行遞交“審計報告”的義務，於限期前（即 2013 年 7 月 2 日”，提供上述營業年度“審計報告”，而並非於寬限期間才進行帳目審核或制作財務報告。按商業及動產登記局登記資料顯示（附件十二），該公司在 2013 年 7 月 26 日新管理層才正式接管，但事實上，該公司沒有按時提交審計報告之事實卻發生在原管理層營運期間，故當中不涉及公司原董事之罷免及新董事之任命所造成的震盪引致離任董事及公司核數師/審計師甚少提供支援及重要資料的情況。帳目及會計佐證文件的不正確或不精確，正好表示甲並未具備有組織的會計，包括會計系統、帳目及內部監控制度。

3. 公司法人的管理層變動，在商業社會是恆常發生的事情，當公司具備有組織的會計，不會因為管理層的改動而變得混亂或不正確，而引致“審計報告”沒法如期完成。因此甲代理

人所述，因公司原董事之罷免及新董事之任命所造成的震盪引致離任董事及公司核數師/審計師甚少提供支援及重要資料之情況，並不能視為合理理由。此外，新管理層於 2013 年 7 月 26 日接管甲後，應充分了解該公司的實際情況，包括會計帳目、財務資料及佐證文件後，方才發出給予多三個月寬限期之申請書；本局已於 2013 年 9 月 12 日應其要求延長寬限期至 2013 年 11 月 26 日（由 2013 年 7 月 25 日發出第 XXXXX/XXX/2013 號罰款公函（附件四）至限期日，合共四個月），補正遞交“審計報告”的義務；事實上，即使寬限期已過（2013 年 11 月 26 日），本局至今亦沒有收到該公司之“審計報告”。

4. 再者，申請人知悉若不向本局提交“審計報告”，有關離岸服務准照許可將被廢止，但申請人依然在寬限期（2013 年 11 月 26 日）過後仍未向本局履行遞交“審計報告”的義務，亦沒有要求本局再給予時間以補正有關錯誤。
5. 就申請人答辯第 14 點內容，“另外，公司謹此認為，未能在第 58/99/M 號法令第 66 條規定的期限提交完備審計報告，並非意味著公司‘沒有規範的有組織的會計制度’——這是貴局廢止准照建議所援引的理由”。

如申請人所述屬實，而且聲稱該公司具有有組織的會計制度，答辯內容第 7、8 及 9 點的混亂及資料不精確的情況不應發生，“審計報告”亦應已於 2013 年 7 月 2 日前完成。奈何本局至今仍未收到有關的“審計報告”。

6. 再者，就答辯信函第 15 點內容，“事實上，公司具備規範的有組織的會計制度，但由於不能歸咎於公司的上述原因，公司 2012 年度帳目的審計至今仍未完成，緣於相關資料極為複雜”。

對於申請人所述因資料極為複雜的問題，相信有關方面的專業人士可提供協助，如會計範疇，可找相關的專業會計師/核數師。所以本局不能認同因資料極為複雜而構成延遲提交會計帳目或審計報告的合理原因。

7. 綜合以上所述，甲於法定期內（2013 年 6 月 30 日）沒有向本局提交年度審計報告。2013 年 9 月 12 日，該公司聲稱因新管理層處理需時，入函件向本局申請延期遞交審計報告後，經考慮申請人之申請及請求，本局已按申請人要求給予 3 個月延遲提交審計報告的寬限期（即 2013 年 11 月 26 日或之前），但申請人仍然不履行遞交“審計報告”的義務。鑑於申請人於法定期及寬限期已過，至今本局仍未收到相關的“審計報

告”，故此，有理由相信該公司缺乏有組織之會計，而導致帳目混亂，“審計報告”未能按時（法定期及寬限期）前完成及遞交至本局。

8. 而且，甲截止寬限期完結後及提供的書面答辯，也未能附上一份由本地註冊核數師，按照該公司有組織之會計，發出一份專業意見報告作確認。
9. 離岸業務廳已就是次廢止准照的行政程序徵詢投資居留暨法律處意見，並獲得該處同意行政程序無誤，故根據第 58/99/M 號法令第 68 條援引第 42 條（許可之廢止）第 1 款 e 項之規定—不具備有組織之會計，建議廢止甲服務准照。

基於上述分析原因，茲建議如下：

1. 由於甲至今仍未向本局提交相關已審核的會計帳目及財務報告，違反了相關的法律法規。而且其代理人之書面答辯及解釋也沒有提供該公司不履行遞交“審計報告”義務的法律依據，建議不接納其書面答辯及解釋。
2. 本人建議根據第 58/99/M 號法令第 68 條援引第 42 條（許可之廢止）第 1 款 e 項之規定—不具備有組織之會計，基於甲於遞交已審核的會計帳目及財務報告之法定期及寬限期已過，至今仍未向本局證實已履行第 58/99/M 號法令第 68 條援引第

42 條第 1 款 e 項之規定，建議其離岸服務准照應予廢止。

3. 倘有上述建議之決定，除通知甲外，將以公函告之金融管理局、財政局、商業及動產登記局、負責審核帳目的外聘核數師辛會計師行以及其公司之代理人庚大律師。

2. 關於上述報告書，該局的一名高級經理於 2014 年 2 月 13 日作出建議如下：

1. 由於甲至今仍未向本局提交相關已審核的會計帳目及財務報告，違反了相關的法律法規。而且其代理人之書面答辯及解釋也沒有提供該公司不履行遞交“審計報告”義務的法律依據，建議不接納其書面答辯及解釋。

2. 本人建議根據第 58/99/M 號法令第 42 條（許可之廢止）第 1 款 e 項之規定—不具備有組織之會計，基於甲於遞交已審核的會計帳目及財務報告之法定期及寬限期已過，至今仍未向本局證實已履行第 58/99/M 號法令第 68 條及第 42 條第 1 款 e 項之規定，建議其離岸服務准照應予廢止。

謹請 閣下給予批示。

3. 同日，貿促局主席作出意見如下：

同意是項建議書內容，呈經濟財政司司長閣下作批示。

4. 2014 年 2 月 18 日，經濟財政司司長作出如下批示：

“批准。”

以上為被上訴行為。

三、法律

1. 要審理的問題

要審理的是上訴人提出的上述問題。

這其中並不包括因理據和決定的對立而引致的被上訴裁判的無效問題—儘管上訴人在陳述對第 58/99/M 號法令第 42 條和第 68 條的違反時，作為這些違反的後果從側面提及了對《民事訴訟法典》第 571 條第 1 款 c 項的違反—因為上訴人並沒有提出被上訴裁判的理據和決定之間的任何具體對立。眾所周知，程序無效並非像上訴人所認為的那樣由單純對法律的錯誤理解和適用構成。

2. 離岸業務

上訴人作為離岸商業服務和輔助服務機構，根據第 58/99/M 號法令的規定經營離岸業務。離岸業務是指透過以非澳門幣的貨幣為單位的交易活動，單純與非居民進行對象為澳門地區以外之市場的經濟活動（該法令第 2 條 a 項）。

根據這一法令的規定，從事離岸業務須預先取得許可（第 3 條）。

根據第 58/99/M 號法令第 6 條的規定：

第六條

（會計）

離岸機構必須具備按普遍接受之會計原則而組織之會計，倘適用時，須遵守為有關離岸部門而定之制度。

第 58/99/M 號法令第 66 條、第 68 條和第 42 條規定：

第六十六條

（帳目之監察）

離岸商業服務機構及輔助服務機構應將每一營業期之報告及帳目，連同相應之審計報告送交澳門貿易及投資促進局。

第六十八條

（許可之廢止）

出現第四十二條第一款 a 項至 f 項所規定之任一情況時，廢止離岸商業服務機構及輔助服務機構之設立及運作許可，且相應適用同條第二款至第五款之規定。

第四十二條

（許可之廢止）

一、出現下列任一情況時，廢止離岸信託管理機構之運作許可：

- a) 藉虛假聲明或其他不法手段而取得許可；
- b) 在所定之期限內不繳交運作費；
- c) 重覆違反本法規所規定之義務或第十五條所指之行為規則；
- d) 不遵守就最低公司資本所定之要件；
- e) 不具備有組織之會計；
- f) 證實出現第三十一條所指之任一事實；
- g) 基於可歸責於管理機關或其任一行政管理機關成員之原因而第三次被廢止設定信託管理住所之行為；
- h) 基於信託管理人之任一行政管理機關成員之故意行為，而被

廢止設定信託管理住所之行為，但以有關成員未被解任為限。

二、為上款 c 項之效力，如在兩年或不足兩年內實施三次性質相同或五次不論性質為何之違法行為者，均視為重覆違反。

三、除經合理解釋之例外情況外，須將廢止許可之意向預先通知有關機構，該機構在五個工作日內得提出其認為對勸阻廢止許可一事所需之陳述。

四、在就廢止許可之決定而提起之上訴中，於提出反證前，推定中止有關決定之效力將嚴重損害公共利益。

五、不論廢止許可之依據為何，廢止許可導致離岸信託管理機構之解散及清算。

3. 經組織的會計

被上訴行為以上訴人不具備有組織的會計為由廢止了上訴人的運作許可。

眾所周知，經組織的會計是在所得補充稅和職業稅的框架內適用於某些納稅人的一種稅務制度。相對於那些適用於不受該制度約束的其他納稅人的制度而言，該制度在會計資料方面的要求更為嚴

格。

根據《所得補充稅規章》第 4 條的規定，受課征所得補充稅的個人或團體分為兩組，即 A 組及 B 組。屬 A 組並將根據其適當編制並經按照現行法律規定在財政局註冊的會計師或核數師簽名及核對的會計而核定的實際利潤課稅的納稅人有：股份有限公司，股份兩合公司及合作社；任何性質的公司，其本身利益與股東個人利益並無混同，且資本不少於 100 萬元或可課稅利潤在近 3 年平均達 50 萬元以上者；其他的個人或團體，備有適當組織的帳目，經透過至有關稅項年度的 12 月 31 日提交聲明列入此組者，但倘在該年度最後一季開始其業務者，則有關聲明得延至翌年 1 月 31 日提交。不在上款任何一項之列的個人或團體概為 B 組並將根據估定其所得利潤課稅。

另外，根據《職業稅規章》第 5 條、第 10 條及第 11 條的規定，職業稅的納稅人遞交收益申報書及附具必要文件的期限取決於第二組納稅人（自僱職業者）是否具備適當組織的會計。

如前所述，離岸機構必須具備有組織的會計。

核准《會計準則》的第 25/2005 號行政法規第 7 條規定：

第七條

適當編制的會計的稅務概念

為適用《所得補充稅規章》第 4 條第 2 款及《職業稅規章》第 11 條第 1 款的規定，適當編制的會計是指根據本行政法規核准的《會計準則》的規定編制的會計。

由於第 58/99/M 號法令並沒有為適用第 68 條和第 42 條第 1 款 e 項的規定而給出經適當組織的會計的定義，因此有理由推定立法者想要採納《會計準則》中的稅務概念，正如被上訴裁判所理解的那樣。

那麼，現在就讓我們來看上訴人是否具備《會計準則》所要求的經適當組織的會計。

第 25/2005 號行政法規附表二中所載的《財務報告準則》適用於包括離岸機構（即使從事第 58/99/M 號法令規範的業務亦然）在內的多種機構財務報表的編制和呈報【上指行政法規第 4 條第 1 款第（四）項】。

財務報表至少是按年度編報（《財務報告準則》中《編報財務報表的框架》的第 6 段）。

財務報表是財務報告程序的組成部分。全套財務報表通常包括資產負債表、損益表、財務狀況變動表（此表有很多列報方式，例如，可以是現金流量表或資金流量表），以及作為財務報表必要組成部分的附註、其他報表和說明材料（《財務報告準則》中《編報財務報表的框架》的第 7 段）。

一套完整的財務報表包括下列組成部分：

- (1) 資產負債表；
- (2) 損益表；
- (3) 一份反映如下內容的報表：
 - [1] 權益的所有變動；或者
 - [2] 不是由與權益持有者之間的交易所引起的權益變動；
- (4) 現金流量表；以及
- (5) 附註，包括重大會計政策概述和其他說明性注釋。

（《財務報告準則》中《國際會計準則第 1 號—財務報表的列報》的第 8 段）。

沒有編制以上所簡述且必須編制的財務報表的離岸機構不具備經適當組織的會計，這是公認的。

同樣沒有爭議的是，上訴人沒有履行上述第 58/99/M 號法令第 66 條所要求的將每一營業期之報告及帳目連同相應之審計報告送交澳門貿易投資促進局的義務。不但沒有在法定期間內送交，而且之後也沒有補交，並因此被處罰。

當然，某一機構可能編制了某個營業期的報告及帳目，只是因為忘記或其他原因而沒有在規定期限內遞交。這構成對義務的違反，將根據第 58/99/M 號法令第 70 條第 1 款 d 項的規定被科處罰款，但並非不具備有組織的會計。

但上訴人不屬於這種情況。上訴人不僅沒有送交相關營業期的報告及帳目，而且也沒有編制。

因此，正如被上訴裁判所認為和被上訴行政行為所決定的那樣，上訴人不具備經適當組織的會計。

討論在以第 58/99/M 號法令第 66 條和第 70 條第 1 款 d 項所規定及處罰的行政違法對上訴人作出懲處方面是否存在不法事實是沒有任何重要性的，因為廢止上訴人離岸商業服務和輔助服務機構的運作許可並不是基於它觸犯了上述行政違法，而是基於它並未按第 58/99/M 號法令第 68 條和第 42 條第 1 款 e 項的規定具備有組織的會

計。況且，正如檢察院司法官所說，鑒於根據經第 58/99/M 號法令第 74 條準用的第 52/99/M 號法令第 9 條的規定而適用的《刑法典》第 123 條第 3 款的規定，上述行政違法可以以過失形式觸犯，並非只能故意作出。

4. 被限定的行為

一如前述，第 58/99/M 號法令第 68 條規定，出現第 42 條第 1 款 a 項至 f 項所規定之任一情況時，離岸商業服務機構及輔助服務機構的許可將被廢止，同時相應適用同條第 2 款至第 5 款的規定。

從這兩條（第 68 條及第 42 條）的規定中可以確定無疑地得出，只要出現後者規定的行為、缺失或違法情況，行政當局無可選擇地必須廢止相關離岸機構的運作許可。行政當局沒有任何自由考量或決定的空間。

針對被上訴裁判的觀點—被上訴行政行為是使用被限定的權力作出，因而所提出的相關行為違反法律原則的問題不具重要性—上訴人以第 42 條第 3 款的規定予以反駁，根據該款，須將廢止許可的

意向預先通知有關機構，該機構在 5 個工作日內得提出其認為對勸阻廢止許可一事所需之陳述。

上訴人認為，“法律本身允許相關機構提出勸阻廢止許可的情節。

這必然表示行政當局可以考慮這些情節，並基於合適性、適時性、適當性和適度性方面的原因，作出不廢止許可的決定，否則第 42 條第 3 款的規定就變成一紙空文了”。

我們來看。

該款規定，行政當局在廢止運作許可之前，要聽取相關機構的意見。這是一個規定在作出最終決定之前對利害關係人進行聽證的特別條文，它的一般性規定載於《行政程序法典》第 93 條及後續條文中。

離岸機構有 5 個工作日的期間去提出其認為對勸阻廢止許可一事所需之陳述。不得不承認立法者在動詞形式的使用上並不完全準確，但此處所規定的是利害關係人可以提出他認為必要的、與行政當局在將事實納入第 42 條第 1 款各項的規定時所援引的事實或所作

的法律定性正確與否有關的理由。然而從中並不能得出行政當局可以考量廢止許可是否恰當或合適。

由於是行使被限定的權力作出的行為，因此按照本院歷來所持的一致見解，提出違反公正、適度或其他法律原則的主張是沒有用的。

四、決定

綜上所述，合議庭裁定司法裁判的上訴敗訴。

訴訟費用由上訴人負擔，司法費訂為 6 個計算單位。

2016 年 9 月 28 日，於澳門。

法官：利馬（裁判書制作法官）－ 宋敏莉 － 岑浩輝

出席評議會的檢察院司法官：蘇崇德