

上訴案件編號：478/2012

合議庭裁判日期：二零一三年四月十八日

主題：

決定義務

理由說明

善意原則

裁判書內容摘要：

即使上訴人曾因當局某次“寬鬆”執法而“受惠”，在法律上亦不能“期望”日後同樣獲得“寬鬆”對待，因為法律所保護的“合理期盼”，係以“符合法律規定”為基礎。

裁判書製作法官

賴健雄

澳門特別行政區中級法院
行政司法上訴卷宗第 478/2012
合議庭裁判

一、序

A，身份資料詳見於本卷宗，就澳門特別行政區財政局職業稅複評委員會議決其申駁理由不成立的決議不服，向行政法院提起司法上訴。

行政法院於二零一二年二月二十九日就上訴作出如下判決，裁定上訴人敗訴，駁回其司法上訴：

1) 案件敘述：

A，男，離婚，持有由澳門特別行政區身份證明局於二零零七年六月二十六日發出編號 XXX 之永久性居民身份證，居住在澳門 XXX，就財政局職業稅複評委員會不接受其申駁，並維持其 2007 年度總收益為 \$7,692,012 之決議，向本院提起稅務司法上訴，請求

- 1) 將有關決議撤銷，理由是被訴實體違反作出決定及說明理由的義務，以及被訴決議違反善意原則；
- 2) 裁定被訴實體應接納上訴人向香港 XXX 支付的澳門幣 8,137,618 元“工程設計顧問費”為上訴人在澳門的支出。

*

被訴實體作出卷宗第 29 至 45 頁的答辯狀，認為應判處上訴理由不成立，維持財政局職業稅複評委員會於 2011 年 3 月 11 日的決議。

*

上訴人及被訴實體雙方均沒有提交非強制性陳述。

*

檢察院認為上訴人的主張不成立，應裁定本司法上訴敗訴。

*

本院對此案有管轄權。

本案訴訟形式恰當及有效。

訴訟雙方具有當事人能力及正當性。

不存在待解決之無效、抗辯或其他先決問題以妨礙審理本案之實體問題。

2) 事實部份：

根據卷宗及行政卷宗資料，本院認定以下對案件審判屬重要的事實：

- A. 2010年2月9日，財政局透過第16/CFIPA/2010號公函，通知上訴人於接獲公函的十五天內，向職業稅評稅委員會“A”提供該公函中所要求之相關資料及證明文件，以核定上訴人2006及2007年度之職業稅可課稅收益(見行政卷宗第77頁及第78頁，當中內容在此視為全部轉錄)。
- B. 2010年5月5日，上訴人就上述事宜向財政局職業稅評稅委員會“A”提交資料及相關證明文件(見行政卷宗第79頁至第98頁，當中內容在此視為全部轉錄)。
- C. 2010年6月22日，職業稅評稅委員會評定上訴人2007年度可課稅收益總額為7,692,012元，其中，可課稅資料之核定表當中註明“工程設計顧問費-A 建築師事務所(香港)”澳門幣\$8,137,618元因違反營業稅章程第九條的規定而不被接受為稅務費用(見行政卷宗第103頁至第104頁背頁)。
- D. 2010年7月1日，財政局向上訴人發出編號RR000222049MO“職業稅-收益評定通知書”，當中載明其2007年度之收益總額為7,692,012元、可課稅收益為5,674,009元，以及應繳稅款為506,311元(見卷宗第8頁)。
- E. 2010年7月26日，上訴人就財政局對其2006及2007年可課稅收益之核定，向財政局提出申駁。該申駁主要內容如下(見卷宗第10頁及第11頁，當中內容在此視為完全轉錄)：

“.....

2. 就2006及2007年的評定，本人支付香港XXX作為「工程設計顧問費」不被接納為稅務費用，本人認為是不合理的。本人曾就2002至2004年的職業稅作出相同的申駁，當時提交了香港核數師簽發的聲明書，以證明有關的顧問費已向香港稅局報稅。當時，貴局接納了該聲明書作為憑證，並接納支付香港XXX的顧問費為稅務費用(見附件一)。本人以為，此做法應一直為貴局所接納，故於回覆貴局就2006及2007年的稅務查詢時，亦提交了香港

核數師簽發的聲明書(見附件二)，以證明「工程設計顧問費」已在香港申報為收益。待收到 貴局的評定通知書，才知悉有關的顧問費不被接納為稅務費用。似乎，就同一性質的費用 貴局以不同的評稅標準作出評定，本人實在難以理解。

3. 本人並非有意違反營業稅第九條的規定，只因 2002 至 2004 年度 貴局最終接受了有關支出的扣減，因而沒有要求香港公司辦理登記。後來待接獲 2006 及 2007 年度收益評定通知書時才知悉 貴局的看法有所改變，故未能及時辦理手續以符合稅務的要求。如有需要，本人將補辦有關之登記手續。

.....”

F. 2011 年 3 月 11 日，財政局複評委員會議決不接受上訴人有關工程設計顧問費之申駁，維持其 2007 年度的總收益為 7,692,012 元。該決議主要內容如下(見卷宗第 23 頁及行政卷宗第 101 頁，當中內容在此視為完全轉錄)：

“.....

經分析上述納稅人的申駁書後，得悉納稅人要求重新核定正確的可課稅金額，理由是【工程設計顧問費】澳門幣\$8,137,618.00 應被接納為費用支出。

【工程設計顧問費】：申駁人以該費用已在香港申報收入，提供香港核數師簽發的聲明書及於 2002-2004 年度同一情況並被複評委員會接納為理由提出申駁。而評稅委員會是基於納稅人並未按營業稅第九條之規定，因此不接受為稅務費用。對此本委員會不同意申駁人所述理由，在香港已申報的收入不等同可在澳門申報為支出，澳門和香港是處於不同的特別行政區；另 2002-2004 申駁結果只作為參考，並非唯一標準。關鍵是審核了納稅人提供的單據文件，收款方確有在澳門實地提供技術性質之服務，違反了營業稅第九條之規定。因此，本委員會議決不接受有關【工程設計顧問費】之申駁。

對此，複評委員會議決不接受申駁，維持 2007 年度的總收益，相等於以下的收益：

組別	行業	收益
第二組	0101 - 設計師	\$7,692,012.00

.....”

G. 2011 年 4 月 18 日，財政局透過第 124/DAIJ/CRIP/2011 號公函將上述決議通知上訴人(見卷宗第 22 頁及第 23 頁)。

H. 2011 年 6 月 7 日，上訴人向本院提起本司法上訴。

3) 理由說明：

上訴人提出被訴決議具有下列瑕疵：

- a) 違反《行政程序法典》第 11 條作出決定義務；
- b) 違反《行政程序法典》第 114 條規定的說明理由義務；
- c) 違反善意原則。

本院將逐一審理上訴人所提出的理據。

*

1. 有關《行政程序法典》第 11 條作出決定義務：

上訴人聲稱其於 2010 年 7 月 26 日向被訴實體提出申駁，當中“請求將香港的 XXX 按照十二月三十一日第 15/77/M 號法律核准的《營業稅》第 8 條第 6 款的規定，補辦在澳門的開業登記”，但“被上訴實體沒有審理所有問題”，“按照十月十一日第 57/99/M 號法令核准的《行政程序法典》第 11 條的規定，被上訴實體有義務對上訴人的請求作出決定。”

上訴人此理據明顯並不成立。

上訴人於 2010 年 7 月 26 日向被訴實體提交了申駁書，透過分析其中內容，本院認為任何一名具合理理解能力的閱讀者，均不會認為上訴人已提出有關請求。上訴人所陳述的，主要質疑財政局對 2002 至 2004 及 2006 至 2007 年度的評稅標準不應有異，且解釋由於被訴實體採取的做法與過往不同，故其未能及時辦理手續以符合稅務的要求，並最後提出：“如有需要，本人將補辦有關之登記手續”。

正如檢察院提到的，這裡充其量反映了上訴人本身的一種“想法”——視乎需要而補辦登記手續，遠談不上其作出了一個具實質意義的“請求”。

再者，本院認同被訴實體在答辯狀中所指出的，根據《營業稅章程》第 8 條之規定，進行營業登記係透過向財政局遞交已填妥之法定樣式申報書為之，而非取決於利害關係人的“請求”及有權機關的“回應”及“許可”。

而事實上，上訴人根本從未按照上述法規的要求，填寫 M1 申報書以提出相關申請，上訴人主張其已提出有關“請求”根本毫無道理。

所以，既然不存在“請求”，被訴實體亦無義務作出決定，沒有違法《行政程序法典》第 11 條的規定。至少，被訴決議的行文表明，上訴人違反了《營業稅規章》第 9 條的規定，故被訴實體不接受上訴人的申駁，從此出發，也可推論出被訴實體沒有接納上訴人提出補辦登記的申請。

作為補充，本案中，未有辦理營業稅登記的乃香港“XXX”。但由始至終，上訴人所聲稱的“請求”只曾在其申駁書中出現，而未有上述香港服務提供者的參與，由此看來，上訴人有否正當性提出該所謂的“請求”亦值得質疑。

基於此，上訴人此一理據不成立。

*

2. 有關欠缺理由說明：

如上所述，本院認為上訴人根本未有提出真正意義的“請求”，故行政當局未有針對此採取任何處理措施及回應，也不會違反《行政程序法典》第 114 條第 1 款 a 項規定的說明理由義務。

因此，上訴人此一理據不成立。

*

3. 有關違反善意原則：

3.1.

上訴人認為基於 2002 至 2004 年度的申駁均獲得被訴實體的接納，故就相同問題已對被訴實體產生信賴關係。但是次的申駁在前提要件不變的情況下，卻得出不同的結果，上訴人認為被訴決議違反善意原則。

本院不認同上訴人的觀點。

首先，上訴人既然主張被訴實體過往的決定使其產生信賴，則其負有舉證責任，證明被訴實體的行為令其產生信任，以及有關信任的存在。就此，上訴人連同起訴狀提交了卷宗第 12 至 20 頁的文件。然而，上訴人單單證明其 2002 至 2004 年度的職業稅申駁獲行政當局接納，但卻未能證明行政當局接納其申駁的具體原因。

此外，卷宗及行政卷宗內均無資料顯示上訴人申駁得值的原因。

基於上述理由，單純從被訴實體先前接納上訴人相應 2002 至 2004 年度的稅務申駁，但卻未知箇中原因，根本無法證明 2002 至 2004 年的稅務申駁與涉及本案的年度的稅務申駁是否處於相同的狀況，所以也就不能認定被訴實體的行為使上訴人產生任何期望或信賴。

而實際上，被訴實體在其答辯狀中也明確表示 2002 至 2004 年度與涉及本案的年度的稅務申駁中，上訴人提交了不同的文件。

基於此，駁回上訴人此一理據。

3.2.

雖然本院基於上述的理由，必須裁定上訴人的司法上訴理由不成立。但僅作為一點附帶的補充，我們引出下列的問題：

綜觀本案，上訴人主張其與“香港 XXX”之間存有工程顧問關係，但不論從上訴人的起訴狀，抑或從行政卷宗當中，我們均未能準確得知該“香港 XXX”的

法律性質及狀況。

上訴人在其起訴狀第 4 點稱其“以 XXX 的商業名稱在香港從事建築師樓業務多年及以自由職業身份在澳門從事相同職業”。

本著良好裁判的原則，本院曾通知雙方就該香港機構的性質發表意見及提交文件。透過上訴人提交載於卷宗第 73 頁至第 74 頁的文件，當中指出該香港機構的業務名稱爲“A 建築師事務所”，法律地位爲“INDIVIDUAL”。我們無意也無條件在此探究“INDIVIDUAL”的地位爲何，但從香港法例第 310 章《商業登記條例》第 3 條的行文，似乎可以得出結論：“香港 XXX”實際上也是具個人性質。就此而言，本案的上訴人在澳門是以自由職業類別提交職業稅，而假使在香港的業務果真屬個人性質¹，則表示兩者均由同一個人所經營。倘真如此，上訴人在法律上能否“自己跟自己訂立合作關係”，即是否能夠在屬本人的澳門業務與同樣屬於其本人的香港業務間設立工程顧問關係，此爲首個疑問；而又是否可以將該所謂的費用視作澳門的支出，並要求澳門財政局將該筆費用從可課稅收益中扣除，也非常值得商榷。

另一方面，撇開上述“香港 XXX”的法律性質去探討本案的問題，我們也不認爲財政局的決定有違反法律之虞。事實上，《營業稅規章》第 9 條明確規定：

“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，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。（經四月十七日第 1/89/M 號法律修訂）

二、爲證明上款所述之責任的遵守，支付款項者應保存第八條所指經鑑定之申報書副本影印本。（經四月十七日第 1/89/M 號法律修訂）

三、本條一款之規定只包括目的爲在本地區進行下列業務提供服務的合約，而無論其形式如何者（註）：

- a) 任何土木工程或與此有關的探測及研究業務；
- b) 提供任何科學或技術性質之服務，包括普通顧問或協助性質者。

（經九月二十五日第 53/82/M 號法令修改）

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爲稅務費用；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。（經四月十七日第 1/89/M 號法律修訂）”

¹ 上訴人應本院要求而提交，載於卷宗第 73 至 75 頁的文件顯示“香港 XXX”於 2006 至 2007 年期間的法律地位爲“INDIVIDUAL”。而載於卷宗第 58 及 59 頁的文件則顯示其後又出現了另一“A 建築師事務所有限公司”，法律地位爲“BODY CORPORATE”，並向財政局申請開立營業稅。

關於此條文的適用問題，前高等法院作出精闢的解讀：²

“Sufragamos plenamente o expendido na decisão recorrida quanto à qualificação do ‘dever tributário acessório’ que a norma impõe às entidades que contratem a prestação de serviços ou a realização de actividades com qualquer empresa ou sociedade que no Território não tenham estabelecimento estável – definido este como ‘qualquer instalação fixa em que a empresa exerça toda ou parte da sua actividade’ , ou seja, ‘a instalação material, com carácter de permanência, que faça parte da empresa, a qual deve exercer a sua actividade nesta instalação ou por meio desta instalação’ (art.º 17.º da RCI e Prof. Alberto Xavier, in *‘Manual’* , pág. 399, e Dr. António Braz Teixeira, in *‘Princípios de Direito Fiscal*, vol. I, pág. 221) – , bem como quanto ao espírito subjacente à formulação da norma do art.º 9.º do RCI, ou seja, esta visa, efectivamente, o controlo de toda a actividade de natureza comercial ou industrial que seja objecto de incidência tributária, assegurando-se, deste modo, a igualdade entre aqueles que obtenham rendimentos no Território e, como última preocupação do legislador, evitar a evasão fiscal.”

“Quanto à natureza da sanção dos n.ºs 1 e 4 do art.º 9.º do RCI, escreveu-se no Ac. deste TSJ, de 22.10.97, Proc. n.º 719 (do qual foi relator o mesmo do presente recurso):

"A natureza da sanção a aplicar às infracções de normas tributárias anda normalmente ligada ao relevo do bem jurídico por essas mesmas infracções visado e à reprovação que, na consciência social, tais infracções despertam.

...

Daí que o legislador, para a situação da violação do n.º 1 do art.º 9.º do RCI, por constituir um facto ilícito de natureza administrativa, apenas tenha determinado a aplicação de uma sanção mais moderada e mais benigna, ou seja, de natureza administrativa, consubstanciada no n.º 4 do citado normativo, que visa apenas a obtenção da reparação devida ao titular do interesse ofendido, por forma a que a sua esfera jurídica se reconstitua como se a violação se não tivesse verificado, que, neste caso, são os interesses patrimoniais do Estado infringidos pela falta do pagamento do tributo devido, isto é, o interesse tributário do Estado.

...”

在本案中，並無爭議的是“香港 XXX”並無在澳門進行營業稅登記，所以上訴人在向其作出支付前，並未有證實受益實體已遵守《營業稅規章》第 8 條的規定，此舉違反了上述第 9 條第 1 款的規定，所以被訴實體以同一條文第 4 款的規定，不將有關工程設計顧問費視為上訴人在澳門從事自由職業的支出，乃符合法律的規定。

基於此，即使我們單純假設上訴人所聲稱的 2002 至 2004 年度的職業稅申駁

² Acórdão de 15/12/98, no proc. n.º 942, in Tribunal Superior de Justiça de Macau – Jurisprudência – 1998 II Tomo, p. 53 a 54.

與本案的具體情節完全相同，我們只可以認為被訴實體糾正了其對法律規定的適用，現在正確地適用相關規定。總結而言，被訴實體現作出的行政行為倘是依照法律的規定而作出者，不能視該合法的行政行為違反善意原則。³

正如檢察院精闢地提到的，即使上訴人曾因當局某次“寬鬆”執法而“受惠”，在法律上亦不能“期望”日後同樣獲得“寬鬆”對待，因為法律所保護的“合理期盼”，係以“符合法律規定”為基礎。

*

鑑於未能發現被訴行為存有上訴人所指稱的瑕疵，故無須審理上訴人之另一請求。

4) 裁決：

綜上所述，本院駁回上訴人的司法上訴。

訴訟費用由上訴人支付，司法費定為 8 個計算單位。

登錄本判決及依法作出通知。

上訴人 A 對上述的行政法院的判決不服，向本中級法院提起上訴，其上訴理由結論如下：

1. 原審法庭認為上訴人於2010年7月26日向被上訴實體提交之申駁書，當中“請求將香港的xxx按照十二月三十一日第15/77/M號法律核准的《營業稅》第8條第6款的規定，補辦在澳門的開業登記”，被上訴實體沒有審理上述的問題，並無違反十月十一日第57/99/M號法令核准的《行政程序法典》第11條的規定是錯誤的決定；
2. 原審法庭裁定被上訴實體沒有違反善意原則的決定出現邏輯的錯誤，上訴人於2002年度至2004年度向複評委員提出的申駁，唯一的理據就是向當時的複評委員提供由香港核數師簽發的聲明書，證明「工程設計顧問費」已在香港

³ 葡萄牙最高行政法院認為：O princípio da boa-fé é normalmente reconduzido a um padrão ético-jurídico de avaliação das condutas humanas, como honestas, correctas e leais, visando promover a cooperação entre os particulares e a Administração e impedir a ocorrência de comportamentos desleais, não podendo tal princípio ser invocado para proteger expectativas ilegítimas, assentes em situações manifestamente ilegais. (Ac. STA de 22-04-2009, 1.ª Secção, decisão em Subsecção, Proc. n.º 881/08-12, citado in Código do Procedimento Administrativo Anotado, FERNANDO BRANDÃO FERREIRA-PINTO, Livraria Petrony, p. 61)

申報為收入後，複評委員接納其解釋，將支付給香港的「工程設計顧問費」視為上訴人在澳門自由職業的支出。複評委員如果不接受上述理由，以其他理由作出決定，就應在報告內清楚說明，但複評委員會並沒有說明其他理由。那麼，複評委員如果不是以上述的理由接受上訴，那又用什麼的理由。上訴人就是基於上述的原因對被上訴實體過往的決定產生信賴。

請求:

1. 綜上所述，請求撤銷原審法庭判決書的決定，裁定上訴人主張的事實及法律依據成立，宣告撤銷被上訴實體的決議;
2. 裁定被上訴實體應接納上訴人向香港XXX支付的澳門幣\$8,137,618 「工程設計顧問費」為上訴人在澳門的支出。

附件:法定複本與副本。

為使公義能夠彰顯，請求敬仰的中級法院法官 閣下依據上述理由對本平常上訴作出審判及實現一如既往的公正！

財政局職業稅複評委員會就上訴作出答覆，主張裁定理由完全不成立，維持原判。

隨後上訴連同卷宗上呈至本中級法院，經裁判書製作法官作出初步審理和受理後，卷宗送交檢察院檢閱。

經檢閱後，檢察院發出法律意見，主張上訴理由不成立。

二、理由說明

首先，本院必須指出，上訴法院祇解決上訴人在其上訴理由闡述書的結論部份內所具體提出和框劃的問題（此一見解尤其已載於本中級法院第 63/2001 號案的 2001 年 5 月 17 日的裁判書、第 18/2001 號案的 2001 年 5 月 3 日的裁判書、第 130/2000 號案的 2000 年 12 月 7 日的裁判書和第 1220 號案的 2000 年 1 月 27 日的裁判書內）。

根據上訴結論所劃定的上訴理由，上訴人沒有《營業稅規章》第九條的解釋和適用問題提出異議，僅就原審法院裁定其主張財政局職業稅複評委員會的決議違反決定義務、欠缺理由說明和違反善意原則的上訴理由不成立的部份提起上訴。

然而，在這三個問題，本院完全認同原審法院的裁決，故根據《行政程序法典》第一百四十九條準用的《民事訴訟法典》第六百三十一條第五款的規定，肯定原審法院在本上訴標的劃定的三個問題的裁決及其理由說明正確，並以原審判決的理由說明為據裁定本上訴理由不成立。

三、裁判

綜上所述，中級法院民事及行政上訴分庭會議庭通過評議會表決，裁定上訴人 A 的上訴理由不成立，維持原判。

由上訴人支付本上訴的訴訟費用，當中包括 4UC 司法費。

通知各訴訟主體。

二零一三年四月十八日，於澳門特別行政區

賴健雄

蔡武彬

趙約翰

Estive presente

Mai Man Ieng