

卷宗編號： 799/2012

日期： 2013 年 07 月 04 日

關鍵詞： 行政行為通知的缺失、說明理由之義務、聽證

摘要：

- 通知並非行政行為的組成部份，而是因其而衍生的行為。通知的功能主要在於讓利害關係人知悉有關行為之內容及其他相關有用資料。
- 基於此，通知的缺失並不導致被訴行為的無效或可撤銷，充其量也只是導致被通知的行為不生效力而已。
- 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。
- 而根據《行政程序法典》第 115 條第 1 款之規定，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。
- 倘行政當局從沒有告知上訴人可能面對的後果，且在作出決定前沒有給予上訴人機會發表意見，則違反了《行政程序法典》第 10 及 93 條的聽證規定。
- 由於並非涉及行政處罰或紀律處分程序，故欠缺聽證並不導致行為無效，只是可撤銷。

- 根據可撤銷行為再利用學說理據(Teoria do Aproveitamento do Acto Anulável)，即使有關行為存有可撤銷的瑕疵，法院可不作出撤銷，但須符合以下前提：
 1. 有關行為是一受羈束的行政行為(acto administrativo vinculado)。
 2. 可以肯定行政當局在消除有關可撤銷的瑕疵後，會再次作出同樣內容的行為。

裁判書制作人

何偉寧

司法上訴裁判書

卷宗編號: 799/2012
日期: 2013 年 07 月 04 日
上訴人: B 旅遊有限公司
被訴實體: 澳門經濟財政司司長

*

一. 概述

上訴人 **B 旅遊有限公司**，詳細身份資料載於卷宗內，不服澳門經濟財政司司長駁回其訴願請求，向本院提出上訴，理由詳載於卷宗第 2 至第 8 背頁，有關內容在此視為完全轉錄¹。

¹ 上訴人的上訴結論如下:

1. 綜觀有關駁回上訴人之必要訴願之決定的通知內容可知，發現有關之通知上並沒有按《行政程序法典》第 70 條 a) 項之規定附具行政行為之全文，即沒有附具尊敬的經濟財政司司長於 2012 年 8 月 30 日之批示的內容。
2. 此欠缺之內容構成通知上的形式瑕疵。
3. 所以，有關經濟財政司司長駁回上訴人之必要訴願之決定內容是違反《澳門行政程序法典》第 70 條第 a 項之規定，應根據《澳門行政程序法典》第 124 條之規定撤銷經濟財政司司長之處罰決定。
4. 在本個案中，上訴人被經濟財政司司長駁回就 5 部旅遊車輛須繳納有關稅款及補償性利息所提起必要訴願，根據《行政程序法典》第 114 條第 1 款 b 項之規定，就聲明異議或上訴作出全部及部分決定之行政行為應說明理由。
5. 根據《行政程序法典》第 115 條第 1 款之規定，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(深色部份及底線為上訴人加上去的)。
6. 上述經濟財政司司長於 2012 年 8 月 30 日作出駁回上訴人之必要訴願之決定(見文件一)。當中並沒有指出任何法律依據，尤其是上訴人所觸犯之法律依據。
7. 故此，被上訴決定違反了《行政程序法典》第 114 條第 1 款 a) 及 b) 項及第 115 條之規定，應根據《行政程序法典》第 124 條之規定應撤銷上述被上訴決定。
8. 綜觀整個案件，財政局從沒有對上訴人進行聽證(財政局工作人員只是在收到交通事務局之信函後，於作出調查期間曾要求上訴人之職員交付一些文件及一份明確指出那 5 輛車輛出租予“C HOTEL MACAU LIMITED”聲明書外，於完成有關之調查後，並沒有再通知上訴人

發表意見；

9. 其後，財政局於 2012 年 6 月 27 日向上訴人發出機動車輛稅通知書(M/6 格式)，通知上訴人應自通知書掛號日期起十五日內將所欠之稅款及補償利息向澳門財稅廳收納處繳納；
10. 按照《行政程序法典》第 93 條規定，調查完結後，利害關係人有權於最終決定作出前在程序中陳述意見，尤其是其應獲通知可能作出之最終決定；
11. 再者，根據《行政程序法典》第 10 條所規定之參與原則，公共行政當局之機關，在形成與私人及以維護其利益為宗旨之團體有關決定時，應確保私人及該等團體之參與，尤應透過本法典所規定之有關聽證確保之。
12. 因此，從上述法典中所規定的兩條條文可知，該兩條條文的法律精神是共同保障當事人發表其立場及辯護的權利。
13. 有關情況只有在法律規定之情況下(尤其是《行政程序法典》第 96 及第 97 條所規定) 才不對利害關係人聽證，但本個案並不屬該等情況，即不屬於《行政程序法典》第 96 及第 97 條所規定的情況下不進行利害關係人的聽證之情況。
14. 綜上所述，被上訴實體的行為除侵犯上訴人的基本權利(辯護的權利)外，亦違反上述法律規定(《行政程序法典》第 93 條及第 10 條之規定)；
15. 正如學理上所認為，形式瑕疵是指無遵守一個根本手續，如無遵守作出行政行為前之手續(例如無對利害關係人進行聽證，但法律規定屬強制性)。
16. 因此，欠缺對上訴人進行聽證之行為明顯地是屬於欠缺行政程序的主要手續，此屬方式上之瑕疵。
17. 所以，被上訴實體之行為構成《行政程序法典》第二十一條第一款 c)之規定(形式上之瑕疵)之司法上訴之依據及屬於無效的決定【見《行政程序法典》第 122 條第 2 款 d)項及 f)項之規定】。
18. 倘法院認為該行為非屬無效，則該行為也應按《行政程序法典》第 124 條之規定予以撤銷。
19. 從被上訴實體駁回上訴人提起必要訴願之通知書內容可知，駁回必要訴願之依據是“B 旅遊有限公司”自稅務豁免批給之日起計 5 年內將下述免稅車輛用作出租接載酒店員工上上班之用途，而非原先所獲批給專用作旅行社接載旅客之用途，故須結算及繳納有關稅款。
20. 同時，從卷宗內容可知，尤其是財政局必須要上訴人繳納取得有關 5 輛旅遊車之日原應繳之稅款所持之依據可知，財政局主要認為上訴人自 2012 年 3 月 1 日起將名下獲免稅之旅遊車輛出租予“C HOTEL MACAU LIMITED”用作接載員工，考慮到上訴人共將 5 台免稅旅遊車輛自稅務批給起 5 年內用作異於獲批給豁免所定之旅遊用途，而用作用途之情況，必須繳納取得車輛之日原應繳的稅款。
21. 上訴人對於被上訴實體及財政局所持之事實依據看法是給予充份之尊重，但不同意的，因為，
22. 上訴人本身為一間經營旅行社業務之公司，申請有關上述五輛旅遊車豁免機動車輛稅時，亦是以《機動車輛稅規章》(簡稱“RIVM”)第 6 條第 1 款第 9 項之規定依據(尤其是專用作旅行社業務之客運車輛)來申請(文件三及文七)。
23. 同時，參照財政局批給上訴人購買五輛旅遊車豁免機動車輛稅之通知書資料可知，財政局批給上訴人豁免有關 5 輛旅遊車之機動車輛稅時所依的法律依據亦是按照《機動車輛稅規章》第 6 條第 1 款第 9 項(Artigo 6 N° 1 Alínea 09 do RIVM)之規定來作出(見文件八及文件九)。

*

被訴實體就有關上訴作出答覆，有關內容分別載於卷宗第 46 至 67 頁，在此視為完全轉錄²。

-
24. 同時，按照同一法令第四條 a)項之規定：旅行社本身業務之補充服務包括：a)按有關法例之規定出租車輛；
 25. 因此，按照上述法令之規定，出租車輛是屬於旅行社本身業務之補充服務範圍內。
 26. 上訴人將其五輛旅遊車出租予“C HOTEL MACAU LIMITED”之用並簽立租車合同，是屬於旅行社本身業務之補充服務範圍內。
 27. 上訴人對“C HOTEL MACAU LIMITED”之租車行為正如一間學校需要租用旅遊車輛接載學生由學校到郊外旅行或接載學生回到學校一樣，完全是符合經營旅行社之目的及符合旅行社本身業務之補充服務範圍內。
 28. 更重要的是，要知道上訴人對“C HOTEL MACAU LIMITED”之租車行為有否違反有關車輛獲批給稅務豁免所批給之法律依據是什麼？
 29. 財政局批給上訴人豁免有關 5 輛旅遊車之機動車輛稅時所依的法律依據亦是按照《機動車輛稅規章》第 6 條第 1 款第 9 項(Artigo 6 N° 1 Alínea 09 do RIVM)之規定來作出(見文件八及九)。
 30. 根據《機動車輛稅規章》(簡稱“RIVM”)第 6 條第 1 款第 9 項之規定，作下列用途之新機動車輛的移轉，同樣獲得本規章所定稅項之豁免：(九)專用作旅行社業務或被宣告為對旅遊有利之營運設施的業務之客運車輛，但以其載客量次足以證明使用該等車輛屬合理者為限。
 31. 因此，從財政局批給上訴人豁免有關 5 輛旅遊車之機動車輛稅時所依的法律依據可知，上訴人所獲批給之 5 輛旅遊車之用途為專用作旅行社業務。
 32. 為此，上訴人對 5 輛旅遊車之行為只有違反了專用作旅行社業務時，才構成異於有關車輛獲批給稅務豁免所定之用途。
 33. 所以，由於上訴人對“C HOTEL MACAU LIMITED”之租車行為是屬於上訴人經營旅行社之業務範圍，上訴人之行為是完全符合十一月三日第 48/98/M 號法令第四條 a)項之規定：旅行社本身業務之補充服務包括：a) 按有關法例之規定出租車輛。
 34. 故此，上訴人對“C HOTEL MACAU LIMITED”之租車行為是沒有違反專用作旅行社業務，換句話說，上訴人之行為沒有違反財政局批給上訴人豁免有關 5 輛旅遊車之機動車輛稅時所依的法律依據。亦即是說，上訴人的行為是沒有異於有關車輛獲批給稅務豁免所定之用途。
 35. 所以，被上訴實體認為上訴人將其車輛出租予“C HOTEL MACAU LIMITED”用作接載員工之用之行為(而非原先獲批給專用作旅行社接載旅客用途)是屬於異於有關車輛獲批給稅務豁免所定之用途之決定是存有事實判斷錯誤。
 36. 被上訴實體的決定違反《機動車輛稅規章》第八條第一款、第六條第一款第九項及十一月三日第 48/98/M 號法令第四條 a)項和第五條第一款之規定。
 37. 因此，根據《行政程序法典》第 124 條的規定，被上訴實體的決定應被撤銷。

² 被訴實體之答覆結論如下：

-
1. O recurso que ora se contesta tem por objecto o despacho do Senhor Secretário para a Economia e Finanças de 30 de Agosto de 2012, notificado à contribuinte, ora recorrente, através do Ofício n.º 1192/NVT/DOI/RFM/2012, de 4 de Setembro, que indeferiu o seu recurso hierárquico necessário anteriormente interposto.
 2. A Recorrente para efeitos de sua defesa, invocou o seguinte: vício de forma por ofensa ao n.º 1 do artigo 7.º, alíneas a) e b) do artigo 114.º, artigo 115.º, artigo 93.º e 10.º do CPA, ao n.º 1 do artigo 8.º e da alínea 9) do n.º 1 do artigo 6.º do RIVM e alínea a) do artigo 4.º e do n.º 1 do artigo 5.º do Decreto-Lei 48/98/M.
 3. Por um lado, não é verdade que da notificação não consta o texto do despacho do Senhor Secretário para a Economia e Finanças de 30.08.2012 ("同意意見，駁回有關訴願"), uma vez que foi transcrito na notificação; por outro lado, nada impede que consiste em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores informações, conforme o n.º 1 do artigo 115.º do CPA.
 4. Vem a Recorrente alegar que a Entidade Recorrida não cumpriu o dever de fundamentação, quando, na sua petição inicial, vê-se que a Recorrente tem pleno conhecimento dos fundamentos de facto e de direito do indeferimento do respectivo recurso hierárquico necessário.
 5. Note-se que a ora Recorrente durante todo o processo tem conhecimento de que o problema do caso sub judice foi causado pela alteração da finalidade dos veículos, na medida em que isto foi informado logo no início, entretanto foi no mesmo sentido que a Entidade Recorrente decidiu (nunca mudou de posição).
 6. A função da fundamentação é, precisamente, a protecção dos interessados, designadamente ao seu esclarecimento ou convencimento e a possibilidade de uma opção consciente entre a aceitação do acto ou a interposição de recurso.
 7. Ou seja, caso as formulações utilizadas sejam confusas, se a argumentação é dubitativa, prejudicando a opção consciente da contribuinte entre a aceitação do acto ou a interposição de recurso, isto sim incorre no vício de falta de fundamentação - entretanto não foi o que aconteceu no presente caso.
 8. Invocou, ainda, a Recorrente de que a Entidade Recorrida não procedeu a audiência prevista no artigo 93.º do CPA.
 9. A aplicação da lei supõe, por um lado, a determinação do sentido e alcance da norma e, por outro, a determinação dos factos concretos no sentido de verificar se estes se ajustam à moldura legal cujo sentido e alcance se determinou. Por outras palavras: a lei existe para realizar finalidades práticas.
 10. Há pois que indagar a ratio juris (tributária) do preceito a ser interpretado, o fim que procura atingir, na medida em que o texto é apenas um meio ao serviço de finalidades fiscais que se pretendem detectar.
 11. Aqui chegados, perguntar-se-á se foi intenção do Legislador no artigo 93.º do CPA, conceder audiência para os contribuintes antes da liquidação do imposto? Assim como acontece nos procedimentos administrativos que se iniciam com as pretensões dos particulares mediante a apresentação de um requerimento?

被訴實體亦提出非強制性陳述，有關內容載於卷宗第 74 至 86 頁，在此視為完全轉錄。

*

檢察院認為應判處有關上訴理由成立，內容載於卷宗第 88 至 90 背頁，在此視為完全轉錄³。

-
12. A resposta só pode ser no sentido negativo. A concordância com a interpretação da Recorrente estaria a subverter aquele preceito e as normas do Regulamento do Imposto sobre Veículos Motorizados.
 13. A especialidade da relação jurídica tributária confere-lhe um regime jurídico próprio, portanto, está sujeito às leis fiscais. Aos procedimentos tributários somente nos casos de verdadeiras lacunas é que se aplica subsidiariamente CPA, como lei geral - todavia, não estamos perante casos de lacunas, como acima melhor se explicou.
 14. Por último, a recorrente alega para a sua defesa de que o acto recorrido sofre de erros de pressuposto de facto, dado que o aluguer de automóveis faz parte dos serviços complementares das agências de viagens.
 15. Todavia, a questão que surge pertinente para determinar se houve alteração da finalidade dos veículos não é se é legal ou não o aluguer de automóveis pelas agências de viagens, mas sim o que os respectivos veículos estão destinados a transportar, na medida em que estamos perante a figura de isenção real e não pessoal.
 16. Facto é que ficou assente no presente caso de que a finalidade que determinou a isenção dos respectivos veículos foi exclusivamente o transporte de turistas.
 17. Sendo que, foi verificado da existência do "Staff Bus Service Agreement" entre a Recorrente com a "C Hotel Limited", portanto os veículos de transporte de turista para "staff shuttle", levando assim à extinção do benefício fiscal que foi concedido e, consequentemente, à reposição da tributação-regra.
 18. Inexistindo erro nos pressupostos de facto que consubstanciaram a liquidação do imposto sobre veículos motorizados devido pela Recorrente não enferma o acto recorrido de qualquer vício conducente à sua anulabilidade.

³ 檢察院之意見如下：

Na petição, a recorrente assacou, ao despacho recorrido, quatro vícios, a saber:

- a)- o de forma por a notificação não incorporar em si o texto integral do acto administrativo, infringindo o art.70º do CPA;
- b)- o da falta de fundamentação;
- c)- o de forma por ter preterido a audiência, e;
- d)- o erro nos pressupostos de facto e violação do preceituado no n.º1 do art.8º e na alínea 9) do n.º1 do art.6º, ambos do RIVM aprovado pela Lei n.º5/2002.

Inculca o Venerando TSI (Ac. no Proc. n.º287/2011, no mesmo sentido, vide. ainda o emergente no Proe. n.º569/2011): Fundamentação e notificação são conceitos distintos. A fundamentação é intrínseca ao acto, ao passo que a notificação (também a publicação) é já acto extrínseco ao acto administrativo decisor e a ele necessariamente posterior. A notificação é um veículo ou instrumento de comunicação, por isso se dizendo instrumental. E na medida em que cumpre essa singela função, não visa senão conferir eficácia externa ao objecto comunicado, dotando-o da necessária aptidão para a produção de efeitos, por isso também se intitulando integrativo de eficácia. Deste modo, um acto deficientemente notificado não é necessariamente ilegal, embora seja ineficaz.

No aresto decretado no Proc. n.º758/2011, o mesmo proclama: A falta de notificação de um acto não faz dele um acto enfermo de vício de forma e muito menos de vício de violação de lei. Mesmo admitindo que dada notificação não tenha sido recebida pela parte interessada e/ou concluindo-se que a mesma não obedeceu aos requisitos legais do CPA, sempre a consequência dessa omissão não será a anulabilidade do acto, mas antes a inoponibilidade do acto ao seu destinatário.

De qualquer modo, forma-se jurisprudência consolidada a tese de que não se pode, em sede do recurso contencioso, discutir a falta, a deficiência ou invalidade de notificação por tudo isto não afectar a validade do acto administrativo. (Acórdão do TUI, nos Procs. n.º1/2004 e n.º25/2012, do TSI, para além dos citados, nos n.º141/2000, n.º738/2009, n.º801/2009, n.º346/2010, n.º464/2011)

Tudo isto torna irrelevante e inoperante, para efeitos do pedido de anulação, o invocado vício de forma por a notificação não incorporar em si o texto integral do acto recorrido.

Do art.115º do CPA podem-se extrair os cumulativos requisitos da fundamentação, a saber: 1º- a explicitude que se traduz na declaração expressa; 2º- a contextualidade no sentido de, em regra, constar da mesma forma em que se exterioriza a decisão tomada; 3º- a clareza; 4º- a congruência e, 5º- a suficiência. (Lino Ribeiro e José Cândido de Pinho: Código do Procedimento Administrativo de Macau - Anotado e Comentado, pp.637 a 642).

É generalizadamente aceite a jurisprudência do STA, de que a suficiência «é uma noção relativa que depende do tipo legal do acto e da posição do destinatário, tomando-se como padrão um destinatário normal, sem se abstrair da situação concreta do interessado e da sua possibilidade real de compreender os motivos de decisão, de modo a ficar habilitado a defender conscientemente os seus direitos e interesses legalmente protegidos.» (autores e ob. citados, p.641)

A jurisprudência mais recente entende (Acórdão do STA de 10/03/1999, no processo n.º44302): A fundamentação é um conceito relativo que depende do tipo legal do acto, dos seus termos e das circunstâncias em que foi proferido, devendo dar a conhecer ao seu destinatário as razões de facto e de direito em que se baseou o seu autor para decidir nesse sentido e não noutro, não se podendo abstrair da situação específica daquele e da sua possibilidade, face às circunstâncias pessoais concretas, de se aperceber ou de apreender as referidas razões, mormente que intervém no procedimento administrativo impulsionando o itinerário cognoscitivo da autoridade decidente.

De entre as abundantes doutrinas a jurisprudências acerca do dever de fundamentação, vale ter presente (Acórdão do TSI no Processo n.º663/2009):

- Não se deve confundir a falta de fundamentação com a falta de fundamentos; a primeira refere-se à forma do acto e a segunda refere-se ao seu conteúdo.

- O dever de fundamentação cumpre-se desde que exista "uma exposição das razões de facto e de direito que determinaram a prática do acto, independente da exactidão ou correcção dos fundamentos invocados."

- A questão de saber se os fundamentos do acto recorrido estão correctos ou não, já é uma questão de fundo.

Importa ainda lembrar (Acórdão do TSI no Processo n.º509/2009): Na fundamentação de direito dos actos administrativos não se torna necessária a referência expressa aos preceitos legais, bastando a indicação da doutrina legal ou dos princípios em que o acto se baseia e desde que ao destinatário do acto seja fácil intuir qual o regime concreto aplicável.

No cso sub judice, acontece que exarado na Informação n.º0363/NVT/DOI/RFM/2012 (doc. de fls.149 a 151 do P.A.), O despacho recorrido reza apenas «同意意見，駁回有關訴願». Ao abrigo do art. 115º n.º1 do CPA, tal Informação faz parte integrante do acto em crise.

Ponderando o teor da mesma Informação em consonância com as autorizadas doutrinas e jurisprudências, afigura-se-nos inquestionável que é insubsistente o argumento do vício de forma por falta de fundamentação do acto recorrido.

É verdade que não se encontra, na Lei n.º5/2002 e no RIVM por si aprovado, normativo que preveja a audiência do sujeito passivo (seja ou contribuinte) do imposto sobre veículos motorizados, mesmo que se surja liquidação oficiosa.

Sem prejuízo do elevado respeito pela melhor opinião em sentido contrário, e em homenagem ao princípio da participação expressamente consagrado no art.10º do CP A, não podemos acompanhar nem aceitar o entendimento aduzido nos arts.38º a 70º da, aliás, douta contestação.

Pois bem, não se verifica in casu a «comunicação obrigatória» consignada no n.º2 do art.8º do RIVM - a Administração Fiscal reconheceu que os dados que suportam o despacho recorrido tiveram sido recolhidos por via da Fiscalização Externa.

Daqui flui que o despacho sob sindicância incorpora em si não só a liquidação oficiosa ao abrigo do n.º1 do art.8º do RIVM, mas também a implícita revogação oficiosa das várias isenções do imposto de veículo motorizado, concedidas à ora recorrente.

Na nossa óptica, não se descortina, no caso vertente, nenhuma das circunstâncias contempladas nos arts.96º e 97º do CPA. Sendo assim, e em conformidade com o art.93º do CPA, a Administração devia proceder à audiência prévia da recorrente, antes de se tomar a decisão lançada na Informação n.º0236/NVT/DOI/RFM/2012 (doc. de fls.66 a 69 do P.A.).

Convém recordar que, como inculca o Venerando TUI (Acórdão no Processo n.º50/2012): Admitindo-se a hipótese de o interessado não vir apresentar elementos úteis susceptíveis de abalar a decisão da Administração, tal não é, porém, razão bastante nem justificativa para afastar pura e simplesmente a audiência do interessado.

Nestes termos, inclinamos a opinar que se verifica o arguido vício de forma por ser preterida indevidamente a audiência da recorrente, vício que conduz à anulação do despacho em causa.

Para os despachos lançados nas Informações n.º0468/NVT/DOI/RFM/2008 e n.º0232/NVT/DOI/RFM/2010 (docs. de fls.15 a 16 e 32 a 33 do P.A.), são vinculativos os pareceres emitidos pela DST e mencionados respectivamente nos ofícios n.º0803967/17-29/DL/2008 e

*

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。

*

二. 事實

已審理查明之事實：

1. 於 2008 年 04 月 15 日，澳門旅遊局向上訴人發出編號第 0802108/17-29/DL/2008 號公函，當中表示同意上訴人向該局申請豁免 2 輛中通 LCK6858H 型號的旅行車之機動車輛稅，但該等車輛須用作接載旅客之用途（詳見附卷第 20 頁，有關內容在此視為完全轉錄）。
2. 澳門財政局副局長考慮到旅遊局之贊同意見，批准豁免上訴人入口 2 輛中通型號 LCK6858H 旅行車的機動車輛稅，理由是有關車輛是用於接載旅客用途，符合《機動車輛稅規章》第 6 條第 1 款 9)項之規定（詳見附卷第 13 至 16 頁，有關內

n.º1002127/DL/2010 (docs. de fls.20 e 35 a 36 do P.A.).

Nesses dois ofícios indicou-se expressa e propositadamente «用作接載旅客». Aqueles 2 despachos revelam, sem margem para dúvida, que as isenções do imposto de veículos motorizados foram concedidos sob a condição de os veículos envolvidos pelas isenções terem por finalidade exclusiva o transporte de passageiros.

Deste modo, parece que o aluguer dos 5 automóveis identificados na Informação n.º363/NVT/DOI/RFM/2012 pela recorrente à «C. Hotel Macau, Limited» - facto confessado pela recorrente e documentalmente provado (doc. de fls.77 a 89 do P.A.) - implica a alteração da finalidade que determinou a concessão das isenções.

Por todo o expendido acima, propendemos pelo provimento deste recurso contencioso, por indevida preterição da audiência.

容在此視為完全轉錄)。

3. 於 2010 年 04 月 12 日，澳門旅遊局向上訴人發出編號第 1002127/DL/2010 號公函，當中表示同意上訴人向該局申請豁免 3 輛中通 LCK6880H 型號的旅行車之機動車輛稅，但該等車輛須用作接載旅客之用途 (詳見附卷第 40 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。
4. 澳門財政局副局長考慮到旅遊局之贊同意見，批准豁免上訴人入口 3 輛中通型號 LCK6880H 旅行車的機動車輛稅，理由是有關車輛是用於接載旅客用途，符合《機動車輛稅規章》第 6 條第 1 款 9)項之規定 (詳見附卷第 30 至 33 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。
5. 於 2006 年 04 月 10 日，澳門旅遊局向上訴人發出編號第 01847/DL 號公函，當中表示同意上訴人向該局申請豁免 5 輛 YUTONG ZK6831HE 型號的旅行車之機動車輛稅，但該等車輛須用作接載旅客之用途 (詳見附卷第 8 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。
6. 澳門財政局副局長考慮到旅遊局之贊同意見，批准豁免上訴人入口 4 輛 YUTONG ZK6831HE 旅行車的機動車輛稅，理由是有關車輛是用於接載旅客用途，符合《機動車輛稅規章》第 6 條第 1 款 9)項之規定 (詳見附卷第 1 至 6 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。
7. 於 2012 年 04 月 16 日，財政局向上訴人發出編號第 7/NFE/DAIJ/IYM/M 號通知書，要求其提交聲明書，解釋車輛 MN-XX-XX 現時之實際用途，及是否存在租賃關係，倘存在，需提供租賃合約副本或相關資料。

8. 於 2012 年 04 月 20 日，上訴人回覆如下：

“...現回覆貴局編號為 7/NFE/DAIJ/IYM/M 之通知，本公司旅遊巴 MN-XX-XX 車輛用途為旅遊，本公司作為旅遊公司，除了提供旅遊服務外，也包括租車服務，而本公司於 2011 年與 “C HOTEL MACAU LIMITED” 簽立了一份租車合同，當中規定本公司將出租幾部旅遊車 (當中沒有明確規定那些車)予“C HOTEL MACAU LIMITED”作為其公司之用...” (詳見附卷第 76 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

9. 於 2012 年 05 月 02 日，財政局向上訴人發出第 0707/NVT/DOI/RFM/2012 號公函，要求其提供所有出租予“C HOTEL MACAU LIMITED”車輛之車牌號碼及相關證明文件 (詳見附卷第 92 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

10. 於 2012 年 05 月 15 日，上訴人回覆有關車輛為 MN-XX-XX、MN-XX-XX、MO-XX-XX、MO-XX-XX 及 ML-XX-XX (詳見附卷第 93 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

11. 於 2012 年 05 月 25 日，財政局人員編寫了第 0236/NVT/DOI/RFM/2012 號報告書，當中建議 (詳見附卷第 66 至 69 頁，有關內容在此視為完全轉錄)：

- 一、 批准撤銷有關豁免，並按照《機動車輛稅規章》第 18 條第 1、2 款及第 20 條之規定，依職權結算(表三)5 台車輛機動車輛稅及補償性利息之計算由 17/03/2011 至本報告之批示日期止；然而，因該等車輛於稅務豁免批給時未有稅務價格，故依職權結算機動車輛稅前必須將有關車輛資料寄送機動車輛估價委員會，以便釐定車輛適用之稅務價格；
- 二、 批准去函通知旅遊局(表三)5 台車輛之租賃情況，以便其作跟進處理；

三、 就受益人未按照《機動車輛稅規章》第8條2款之規定，向本局遞交 M/4 格式申報書將獲豁免車輛的用途改變一事作通知的違例行為，批准按照同規章第30條(1)項起草違例筆錄；

四、 批准回覆交通事務局，(表三)5 台車輛之機動車輛稅豁免已被撤銷及結算稅款；

五、 批准將調查報告(附件二)所提供之租賃合同及受益人之覆函(附件四)副本寄予 NIC-B，以便其跟進(表三)5 台車輛之營業稅登記事宜。

12. 於 2012 年 05 月 30 日，財政局代局長在上述報告書內作出“同意建議”之批示。

13. 於 2012 年 07 月 16 日，上訴人就上述決定和及後依職權作出之結算向被訴實體提起必要訴願 (詳見附卷第 163 至 164 背頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

14. 於 2012 年 08 月 30 日，被訴實體在報告書編號 0363/NVT/DOI/RFM/2012 作出“同意意見，駁回有關訴願”之批示 (詳見附卷第 149 至 152 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

15. 上述報告書內容如下：

“...

一、 背景資料：

1. 交通事務局於 29/03/2012 透過公函(附件一)附同相片，通知本局“B 旅遊有限公司”(納稅人編號:81XXXXXX 下稱:訴願人)名下免稅車輛 MN-XX-XX 之車頭及兩側車身印有“員工專車 STAFF SHUTTLE”及“C MACAU 澳門C”字樣，顯然表示該車輛用於接載員工之用，與旅遊局所指用於接載旅客之用不同，

故就該車輛用途性質上之改變向本局諮詢意見；

2. 本局之對外調查結果以及訴願人之聲明書，均證實訴願人自稅務豁免批給之日起 5 年內，透過租賃合同形式，將【表一】5 台獲豁免機動車輛稅之車輛用作出租用途(接載 C HOTEL MACAU LIMITED 的員工)，而非其原先所批給只用作於旅行社業務的旅遊用途，故本局代局長於 30/05/2012 對報告書(附件二)所作之批示，批准撤銷機動車輛稅豁免及依職權結算相關稅款，並於 27/06/2012 發出下述 M/6 通知書；【表一】

M/6 通知書編號	M/5 繳納憑單編號	車牌編號	依 職 權 結 算 稅 款	補償性 利息
2012/09/800001/7	2012-09-908134-7-0	MN-XX-XX	\$145,500	\$17,141
2012/09/800002/5	2012-09-908135-5-0	MN-XX-XX		
2012/09/800003/3	2012-09-908136-3-0	MO-XX-XX	\$139,120	\$16,389
2012/09/800004/1	2012-09-908137-1-0	MO-XX-XX		
2012/09/800005/0	2012-09-908138-0-0	ML-XX-XX	\$120,765	\$14,227

3. 訴願人於 13/07/2012(提出聲明異議之最後限期為 17/07/2012)來函(附件三)，指出由於澳門之旅遊車輛均為免稅進口，而澳門各大賭場如需租用員工穿梭巴，唯一途徑只有向旅行社租用，全澳大部份旅行社均有租車予賭場或同類服務，而本局只向訴願人追收稅款，對其甚不公平，其應從何申訴，希望本局能一視同仁公平處理，雖然來函並未註明為提出聲明異議，但基於善意原則下，將來函(附件三)理解為對上述 5 台車輛依職權結算機動車輛稅提出聲明異議；

4. 根據本局局長於 06/08/2013 對報告書(附件四)所作之批示，同意駁回訴願人“B 旅遊有限公司”名下【表一】所載 5 台車輛依職權結算機動車輛稅之聲明異議，因根據《機動車輛稅規章》第六條一款(九)項之規定以及旅遊局對【表一】5 台車輛所發出之具約束力意見書(附件九)均明確指出該等車輛必須專用作旅遊用途(接載旅客)，而非用作出租用途(接載非旅客)，本局於 07/08/2012 透過公函(附件五)通知訴願人有關結果；
5. 訴願人於 13/07/2012 提出第 3 點之聲明異議後，遂於 16/07/2012(提起必要訴之最後限期為 01/08/2012)對【表一】車輛依職權結算機動車輛稅提起必要訴願(附件六)，其理由是：
 1. 訴願人本身為一間經營旅行社業務之公司，而按照第 42/2004 號行政法規修改十一月三日第 48/98/M 號法令第五條第一款之規定，旅行社除經營本服務及提供該法規所允許之補充服務外，不得經營任何其他業務及提供任何其他服務，而根據同一法令第四條 a) 項之規定，旅行社本身業務之補充服務包括：a) 按有關法例之規定出租車輛，故出租車輛是屬於旅行社本身業務之補充服務範圍內；
 2. 訴願人將上述 5 台車輛出租予“C HOTEL MACAU LIMITED”之租車行為完全是符合經營旅行社之目的及符合旅行社本身業務之補充服務範圍內，所以有關行為(出租用途)是屬於異於有關車輛獲批給稅務豁免所定之用途之決定是存在事實判斷錯誤；
 3. 此外，訴願人對“C HOTEL MACAU LIMITED”之租車行為是完全符合上述法令第四條 a) 項之規定，並沒有作出《機動車輛稅規章》第八條第一款所規定之更改獲豁免之車輛

的用途之行爲，所以懇請依據《行政程序法典》第一百二十五條第一款及第一百四十五條第一款之規定，撤銷或廢止對訴願人須要繳交取得車輛之日原應繳的稅款及將有關卷宗歸檔。

6. 本中心於 25/07/2012 透過公函(附件七)要求願訴人於 15 日內提供上述免稅車輛可用 作出租車輛接載非旅客用途之相關證明文件，其於 10/08/2012 回覆(附件八)，而該覆函內容與必要訴願(附件六)之內容大致相同，並指出沒有上述 5 台免稅車輛可用作出租車輛接載非旅客用途之相關證明文件。

二、對有關訴願之分析:

1. 訴願人以《機動車輛稅規章》第六條一款(九)項：專用作旅行社業務或被宣告爲對旅遊有利之營運設施的業務之客運車輛，但以其載客量次足以證明使用該等車輛屬合理者爲限作爲法律依據向本局申請豁免【表一】5 台車輛之機動車輛稅，另按照旅遊局對該等車輛所發出之具約束力意見書(附件九)亦明確指出，給予訴願人的旅行社使用有關車輛用作接載旅客，因此，該等車輛必須專用作旅遊用途(接載旅客)，而非出租用作接載非旅客用途；
2. 根據願訴人之覆函(附件八)，其無法提供上述 5 台免稅車輛可用作出租車輛接載非旅客用途之相關證明文件，但按照旅遊局對該等車輛發出之具約束力意見書(附件九)則清楚指出，上述免稅車輛是給予訴願人的旅行社用作接載旅客。

三、結論及建議：

綜合上述情況，雖出租車輛屬於旅行社本身業務之補充服務範圍內，但按照《機動車輛稅規章》第六條一款(九)項之規定以及

旅遊局對上述車輛所發出之具約束力意見書(附件九)均明確指出，有關免稅車輛必須專用作旅遊用途及接載旅客之用，故建議批准駁回訴願人之必要訴願以及維持本局代局長之依職權結算批示，並將有關決定通知訴願人...”。

*

三. 理由陳述

上訴人的上訴理由主要為：

1. 被訴行為的通知沒有遵守《行政程序法典》第 70 條之規定。
2. 被訴行為沒有履行說明理由之義務。
3. 存有事實前提之錯誤。
4. 沒有依法作出聽證。

*

現在我們逐一審理有關上訴理由是否成立。

1. 關於被訴行為的通知沒有遵守《行政程序法典》第 70 條之規定方面：

首先需指出的是通知並非行政行為的組成部份，而是因其而衍生的行為。通知的功能主要在於讓利害關係人知悉有關行為之內容及其他相關有用資料。

基於此，通知的缺失並不導致被訴行為的無效或可撤銷，充其量也只是導致被通知的行為不生效力而已。

事實上，立法者明確規定(《行政訴訟法典》第 27 條第 2 款)，如通知時遺漏指出《行政程序法典》第 70 條所指之內容，又或公布時未載有該法典第 113 條及第 120 條第 4 款所列之事項，利害關係人得於 10 日內向作出行為之實體申請就所欠缺之內容或事項作出通知，又或發出載有該等內容或事項之證明或經認證之影印本；在此情況

下，自提出申請之日起至作出上述通知或發出有關證明或經認證之影印本之日止，已開始計算之提起司法上訴之期間中止進行。

從上可見，上述上訴理由明顯不成立。

*

2. 關於被訴行為沒有履行說明理由之義務方面：

上訴人認為被訴行為沒有履行說明理由之義務。

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。

而根據《行政程序法典》第 115 條第 1 款之規定，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。

在本個案中，被訴實體在報告書編號 0363/NVT/DOI/RFM/2012 作出“同意意見，駁回有關訴願”之批示。

而上述報告的部份內容如下：

“...

二、對有關訴願之分析:

1. 訴願人以《機動車輛稅規章》第六條一款(九)項：專用作旅行社業務或被宣告為對旅遊有利之營運設施的業務之客運車輛，但以其載客量次足以證明使用該等車輛屬合理者為限作為法律依據向本局申請豁免【表一】5 台車輛之機動車輛稅，另按照旅遊局對該等車輛所發出之具約束力意見書(附件九)亦明確指出，給予訴願人的旅行社使用有關車輛用作接載旅客，因此，該等車輛必須專用作旅遊用途(接載旅客)，而非出租用作

接載非旅客用途；

2. 根據願訴人之覆函(附件八)，其無法提供上述5台免稅車輛可用作出租車輛接載非旅客用途之相關證明文件，但按照旅遊局對該等車輛發出之具約束力意見書(附件九)則清楚指出，上述免稅車輛是給予訴願人的旅行社用作接載旅客。

三、結論及建議：

綜合上述情況，雖出租車輛屬於旅行社本身業務之補充服務範圍內，但按照《機動車輛稅規章》第六條一款(九)項之規定以及旅遊局對上述車輛所發出之具約束力意見書(附件九)均明確指出，有關免稅車輛必須專用作旅遊用途及接載旅客之用，故建議批准駁回訴願人之必要訴願以及維持本局代局長之依職權結算批示，並將有關決定通知訴願人...”。

相信任何一個普通人，均能清楚明白駁回有關訴願的決定是基於什麼理由而作出的，就是上訴人將有關車輛出租給酒店以接載員工違反了當初給予豁免機動車輛稅的前提要件及相關法律規定。

申言之，被訴實體已遵守說明理由之義務，故有關上訴理由並不成立。

*

3. 關於存有事實前提之錯誤方面：

上訴人認為被訴行為認定其將車輛出租予“C HOTEL MACAU LIMITED”用作接載員工之用之行爲(而非原先獲批給專用作旅行社接載旅客用途)是屬於異於有關車輛獲批給稅務豁免所定之用途的結論是存有事實判斷錯誤，因出租車輛屬旅行社的補充業務。

上述瑕疵的法律定性是不正確的，茲因上訴人並沒有否認將車輛出租予“C HOTEL MACAU LIMITED”用作接載員工之用，故不存在

任何事實前提之錯誤。有關行為是否違反了有關車輛獲批給稅務豁免所定之用途則是法律適用層面的問題，而非事實層面的問題。

然而，上訴人的錯誤定性，並不妨礙法院對有關問題作出審理(《行政訴訟法典》第 74 條第 6 款之規定)。

根據 11 月 03 日第 48/98/M 號法令第 4 條 a)項之規定，旅行社本身業務之補充服務包括按有關法例之規定出租車輛。

從上可見，出租車輛確實是旅行社的補充業務，但這不代表旅行社可任意將車輛出租，不論租用的用途是否和旅遊業務有關。

在本個案中，上訴人將車輛出租給有關酒店作接載員工之用，而非接載該酒店的住客或旅客，明顯和旅遊業務無關，違反了當初給予批准豁免機動車輛稅的前提要件及相關法律規定。

基於此，被訴行為不論在事實認定或法律適用層面上均不存有任何錯誤。

*

4. 關於沒有依法作出聽證方面：

就關於被訴實體沒有對其作出聽證的指控，我們認為是成立的。

雖然財政局已分別於 2012 年 04 月 16 日及 2012 年 05 月 02 日，向上訴人發出通知書及公函，要求其提交聲明書及有關文件，而上訴人亦作出了回覆，但當中從沒有告知上訴人可能面對的後果，且在作出決定前也沒有給予上訴人機會發表意見，從而違反了《行政程序法典》第 10 及 93 條的聽證規定。

另一方面，雖然法律沒有規定依職權作出的稅務結算需要對當事人作出聽證，但本個案並非單純的依職權作出稅務結算，而是隱含著先廢止了原有的稅務豁免，繼而才依職權作出的稅務結算。在此情況下，應對上訴人作出聽證。

不存在任何《行政程序法典》第 96 及 97 條所規定可免除聽證之情況。

由於並非涉及行政處罰或紀律處分程序，故欠缺聽證並不導致行為無效，只是可撤銷。

就同一司法見解，可見於本院於 2011 年 11 月 10 日在卷宗編號 770/2010 作出之裁判及和我們法源相同的葡國最高行政法院於 2007 年 10 月 02 日在卷宗編號 0348/07 作出之裁判。

根據可撤銷行為再利用學說理據(Teoria do Aproveitamento do Acto Anulável)，即使有關行為存有可撤銷的瑕疵，法院可不作出撤銷，但須符合以下前提：

1. 有關行為是一受羈束的行政行為(acto administrativo vinculado)。
2. 可以肯定行政當局在消除有關可撤銷的瑕疵後，會再次作出同樣內容的行為。

本案之行為是一受羈束的行政行為，理由在於倘發現有關車輛的使用不符合當初給予稅務豁免的前提時，行政當局必須廢止當初的稅務豁免繼而追收應付之稅款；當中不存在自由裁量的空間。

至於行政當局在消除有關可撤銷的瑕疵後，會否再次作出同樣內容的行為方面，根據現有的資料，我們可以肯定被訴當局對上訴人的聽證會作出同樣的決定，理由在於：

1. 上訴人承認出租相關車輛給“C HOTEL MACAU LIMITED”用作接載員工之用的事實。
2. 上述行為已被我們認定違反了當初給予批准豁免機動車輛稅的前提要件及相關法律規定。

基於此，我們認為上述學說理論可適用於本個案中，繼而不撤銷被訴行為。

*

四. 決定

綜上所述，裁判本司法上訴不成立，維持被訴行為。

*

訴訟費用由上訴人承擔，司法費定為 8UC。

作出適當通知及採取適當措施。

*

2013 年 07 月 04 日

(裁判書製作人)
何偉寧

(第一助審法官)
簡德道

(第二助審法官)
賴健雄

Estive presente
Mai Man Ieng