

第 9/2016 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：五星級酒店・主要服務及輔助性服務・旅遊稅・受約束的活動・善意原則

裁判日期：2016 年 6 月 8 日

法官：利馬(裁判書制作法官)、宋敏莉和岑浩輝

摘要：

一、五星級酒店的主要服務是住宿和膳食，所提供的其他服務都是輔助性的。

二、根據 8 月 19 日第 19/96/M 號法律核准的《旅遊稅規章》第 1 條第 2 款的規定，除了通訊及洗衣方面的服務之外，上述結論一所指的輔助性服務的價格都應被徵收旅遊稅。

三、在行政當局受約束的活動範圍內，不適用善意原則。

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 2015 年 2 月 4 日的經濟財政司司長批示提起撤銷性司法上訴，該批示駁回其訴願，並維持了財政局副局長所作的駁回其針對依職權結算 2011 年 1 月 1 日至 2011 年 12 月 31 日的旅遊稅的行為提出的聲明異議的決定。

透過 2015 年 11 月 5 日的合議庭裁判，中級法院裁定上訴敗訴。

甲不服，向終審法院提起司法裁判的上訴，提出：

一被上訴的合議庭裁判僅將在通訊及洗衣方面提供的輔助性服務的價格排除在旅遊稅課徵對象之外，違反了《旅遊稅規章》第 1 條的規定(以及合法性原則及類型法定原則)；

一被上訴的行為從根本上更改了對《旅遊稅規章》第 1 條的法律解釋，違反了善意原則。

檢察院司法官發表意見，認為上訴理由不成立。

二、事實

被上訴的合議庭裁判認定了以下事實：

1. 2014 年 6 月 23 日，上訴人獲通知根據《旅遊稅規章》第 8 條第 1 款及第 2 款規定作出的旅遊稅結算行為，經結算確定營業稅檔案編號為 XXXXXX 的“甲 1”應納稅額為 2,566,130.00 澳門元(貳佰伍拾陸萬陸仟壹佰叁拾圓)(見文件二)。

2. 上述結算針對的期間為 2011 年的 12 個月，針對的事項，依據敘述，是上訴人在其從事的酒店活動範圍內提供的各種服務。

3. 由於上訴人不認同該結算，因此於 2014 年 7 月 8 日向財政局局長提出聲明異議。

4. 2014 年 7 月 28 日，考慮到自願繳納已結算稅款的期限為自接獲上述通知之日起 30 日，因此上訴人有所保留地繳納了相關稅款(文件三及文件四)。

5. 同日，上訴人獲通知其向財政局局長提出的聲明異議被駁回的批示，並於 2014 年 8 月 21 日根據第 12/2003 號法律第 2 條第 3 款的規定，向行政長官提起必要訴願。

6. 在對該訴願作出決定前，於 2015 年 1 月 28 日作出以下第 XXX/NAJ/CF/2015 號建議書：

「遵照法律輔助中心協調員的批示，我們謹就納稅人“甲”在 2014 年 8 月 21 日根據第 12/2003 號法律第 2 條，結合 8 月 12 日第 15/96/M 號法令第 6 條 a 項及第 16/84/M 號法令第 2 條規定，針對財政局局長於 2014 年 7 月 18 日在 2014 年 7 月 16 日第 XXXX/NVT/DOI/RFM/2014 號建議書中所作批示提出的必要訴願發表意見，納稅人透過 2014 年 7 月 23 日第 XXXX/NVT/DOI/RFM/2014 號公函獲通知其對依職權結算 2011 年 1 月至 2011 年 12 月的旅遊稅提出的聲明異議被駁回，而該結算行為指的是財政局副局長於 2014 年 6 月 18 日將“甲”應納稅額訂為 2,566,130.00 澳門元的行為。

上訴人對該決定不服，認為有關行政行為因違反《行政程序法典》第 113 條、第 114 條及第 115 條的規定而沾有欠缺理由說明的瑕疵，並因違反《旅遊稅規章》第 1 條、第 2 條及第 5 條，以及《行政程序法典》第 8 條及《基本法》第 71 條第三項規定的善意原則、

合法性原則及類型法定原則而沾有違法瑕疵，要求根據《行政程序法典》第 124 條及第 125 條的規定，以出現上述瑕疵為由，廢止財政局局長於 2014 年 7 月 18 日駁回現上訴人在聲明異議中提出的，撤銷對 2011 年旅遊稅所作結算的請求的行為。

一、違法瑕疵—欠缺理由說明

現上訴人重申“被上訴的行為就對提供應稅服務的 12 個月期間作旅遊稅結算發表意見，但上訴人不能通過分析對將稅款結算視為具適當理由說明屬必要的、與稅款計算有關的材料，確定該行為是否符合法律規定，也就是說被上訴的行為沒有對結算中考慮的具體提供的服務(及相關價格)進行區分，也沒有對提供該等服務的時間作區分。”

上訴人認為“該情況對於按年繳納的稅種來說可被視為是正常的，因為課稅依據來自一特定稅務年度產生的所有收益的總和，但不能出現在像旅遊稅一樣的稅種上，對旅遊稅來說，構成課稅依據的收益總和按月計算，以便能夠在提供服務的月份翌月底前繳納所欠稅額(見《旅遊稅規章》第 12 條)。”

上訴人還指出“另一方面，對應稅事實的理由闡述及定性同樣

需要做到明確...”以及“上訴人自 2006 年起便開始提供須繳納旅遊稅的服務，但卻從未收到來自稅務當局關於需要為所進行的大部分活動繳納旅遊稅的‘警告’，特別是在 M/6 格式通知書中指明的活動(見文件一)，除酒店收益外，還包括出售船票、直升飛機票及機票，車庫及停車收益，運輸服務收益，設備出租，影印及郵政服務，羽絨被，出售酒店用品及報刊。”...“因此，稅務當局明顯完全沒有就支持現被上訴行為的事實和法律發表任何意見。”

作為補充，上訴人指出通知中提到第 XXXX/NVT/DOI/RFM/2014 號建議書，而正是以該建議書為前提作出了駁回批示，所以有關內容應全部通知上訴人，但並沒有這樣做。

上訴人得出結論認為“根據《行政程序法典》第 115 條第 2 款規定，本上訴針對的行為理由說明不足，因此按照《行政程序法典》第 124 條及第 125 條規定，沾有使行為無效或可被撤銷的形式上的瑕疵...”

關於欠缺理由說明

現對上述瑕疵作出分析，我們首先要指出的是，根據載於行政卷宗的、經財政局副局長批示獲同意的第 XXX/NVT/DOI/RFM/2014

號建議書，依職權結算的行為作出了適當的理由說明，該建議書中明確闡述了對有關活動課稅的事實和法律上的理由，此外，還對導致作出被上訴的決定的稅務當局的所有行為進行了說明。

載於 M/6 格式通知書背頁的註釋中轉錄了該建議書中關於有關期間和場所的重要資料。

上訴人出於本身職責而質疑被上訴的行為，指其沾有多個假定存在的瑕疵，例如稅務當局在沒有事先聯係上訴人的情況下“編造”了依職權結算，但經對比上訴人在 M/7 格式的旅遊稅申報書及在 M/1 格式的所得補充稅申報書中所作申報後，可看到實際上稅務當局事先聯繫了上訴人。

正是在稅務當局作出該行為後，才需要要求現提起上訴的納稅人提供更多的資料。

根據所得補充稅申報書 M/1 及其附件的副本，納稅人申報了第 XXXX/NVT/DOI/RFM/2014 號建議書表格 1 中所載的場所自 2009 年至 2012 年間(關於所有場所)的營業所得。

為核實有關資料，稅務中心於 2013 年 12 月 17 日發出現作為附件一(第 241 頁)的公函，要求提供擁有 M/1 格式申報書表格 2 中所載

收益的場所名稱及相關營業稅檔案編號。

根據納稅人/上訴人分別於 2014 年 2 月 11 日(第 237 頁至第 238 頁), 2014 年 3 月 10 日(第 235 頁至第 236 頁)及 2014 年 4 月 4 日(第 233 頁)給出的答覆—最後一次答覆是在前兩次答覆後, 發出 2014 年 3 月 14 日公函後給出的—, 查明了具有重要性的資料並根據第 XXXX/NVT/DOI/RFM/2014 號建議書中所載項目對收益進行了區分。

綜上所述, 可以清楚看到在獲得財政局副局長同意的第 XXXX/NVT/DOI/RFM/2014 號建議書中對依職權結算的行為作出了適當的理由說明, 該建議書, 並明確闡述了對有關活動課稅的事實和法律上的理由, 遵循了《行政程序法典》第 115 條關於說明理由“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...”的規定。

對第 XXXX/NVT/DOI/RFM/2014 號建議書中所載的作出依職權結算行為背後的事實和法律上的理由, 在現上訴人接獲的 M/6 格式通知背頁的說明中也作出了扼要的闡述。

事實上, 指明了相關服務、服務對應的期間、金額、適用稅率

以及結算所依據的法律規定。

根據第 XXX/NVT/DOI/RFM/2014 號建議書，就針對依職權結算行為提起的聲明異議作出決定的被上訴行為同樣具有適當的理由說明，上述建議書獲現被上訴的財政局局長批示同意，當中明確闡述了駁回聲明異議及對有關活動課稅的事實和法律上的理由。

透過第 XXX/NVT/DOI/RFM/2014 號公函，現上訴人獲通知就聲明異議所作的決定。

上訴人指出，被上訴的行為不能涵蓋 12 個月的時間，因為對旅遊稅來說，構成課稅依據的收益按月計算，以便能夠根據《旅遊稅規章》第 12 條在提供服務的月份翌月底前繳納稅額。

然而，上訴人忘記了之所以依職權結算是因為查明所申報的所得補充稅與申報的旅遊稅之間存在了差額。

因此，根據《旅遊稅規章》第 8 條作額外結算是正確的。

要求說明理由實際上是為了使利害關係人能夠知悉導致行政當局作出行為的理由，以使他們能夠對於是接受有關行為的合法性還是對該行為提出質疑作出清醒的選擇。

上訴人在透過 M/6 格式獲通知依職權結算後，或是獲通知就聲明異議所作的決定後，從未要求當局提供任何其認為缺失的資料，例如現在在訴願中其認為對決定是質疑還是同意被通知行為屬重要的第 XXXX/NVT/DOI/RFM/2014 號或第 XXXX/NVT/DOI/RFM/2014 號建議書的內容。

在獲通知依職權結算行為後，現上訴人不僅沒有要求提供任何其認為缺失的資料，還在對有關活動課徵旅遊稅的依據清楚無誤的情況下對該行為提出了聲明異議，甚至提起了稅務司法上訴(行政法院第 XXXX/14/CF 號案)。

雖然欠缺理由說明或理由說明不足構成形式上的瑕疵，原則上導致行政行為非有效，但要說的是，儘管行為在內容上不準確，有遺漏或不當，但當顯示出強制實施該內容後已達到所欲達到的目的時，特別是當有關對象已明白行為的確切範圍時，則上述瑕疵可視為已補正。

關於沒有將第 XXXX/NVT/DOI/RFM/2014 號建議書全文通知上訴人，要說的是，“通知是除刊登以外的公布方式的一種，由此可見並不是要通知的行政行為的構成要素。通知具有單純工具的功能，也就是說，是行政當局用來使特定行政行為到達其對象相對人手中

的工具。因此，通知既不創設法律關係，也不會涉及行為的有效性或完整性”（見 2012 年 4 月 26 日的中級法院合議庭裁判）。

事實上，有效的要件出現在行使處分權的同時或之前，而具效力的要件則出現在行使有關權限之後。“前者表現在作出決定或決定的含義上，並在該決定所包涵的定義中有所體現，而後者在有關決定中沒有任何依據或影響，只在有關行為不產生效力或不可執行時有所體現”（參閱 Mário Esteves de Oliveira Pedro Costa Gonçalves 及 J. Pacheco de Amorim 合著：《Código do Procedimento Administrativo, 2ª edição, Actualizada Revista e Aumentada》，第 627 頁）。“最後，要留意的是，沒有就該等資料作通知不影響行為的有效性。若行為在之前有效，則繼續有效。只是在利害關係人沒有完全知悉其內容前不產生效力。行為缺乏對外效力。”（上述著作第 422 頁）

決定的含義、作出人及作出的日期是通知的基本要素。沒有這些要素的話，行為對於利害關係人來說不產生任何效力。（參閱終審法院於 9 月 28 日在第 33/2011 號案中所作的合議庭裁判）

對於就行政行為全文作通知的必要性似乎不存在疑問。

但是，在 M16 格式背頁的說明中已轉錄了第 XXXX/NVT/DOI/RFM/2014 號建議書中關於有關期間及場所的重要資料。未作全文通知與行為的有效性並不衝突。

既然對行為完整的理由說明作通知並不重要，那麼如果像本案一樣，行政相對人沒有要求作出該通知，則有關行為產生全部效力。

對就聲明異議作決定的行為作通知也是一樣的。

通過事先的信函來往，納稅人不能如其所說的那樣聲稱不知悉理由說明。

無論是在提出聲明異議的期限內，還是在提起必要訴願的期限內，上訴人都有機會透過查閱卷宗或申請發出證明(同是討論其是否為免費)來了解導致依職權結算及就聲明異議所作決定的所有調查行為。

否則便是由於認為對於透過聲明異議和上訴途徑反駁依職權結算來說實際上並不重要，所以才沒有這樣做。

不能期望稅務當局會在通知中發出整個卷宗的副本或證明！

二、違法瑕疵：以物及以人為旅遊稅課徵對象—違反《旅遊稅規章》第 1 條、第 2 條及第 5 條。

出售船票、直升飛機票及機票

除應有的尊重外，上訴人對載於《旅遊稅規章》第 1 條及第 2 條的以物及以人為課徵對象的規定作出解釋，認為“由被上訴行為定性為出售船票、直升飛機票及機票所得的款項不屬於旅遊稅課徵對象。”

因為該等運輸服務並非由上訴人提供，而是由受特許從事特定經濟活動或為此發出准照的制度約束的第三方實體提供。

上訴人的結論是其沒有提供任何海上或航空運輸服務，因為法律不允許其在澳門特區運輸活動的法律框架內行使該職能。上訴人提出上述服務是由甲向顧客收費，而酒店之後會將該服務費用交給運輸公司，因此在上訴人看來，其擁有的是簡單的不收取特別報酬的中介人身份。

上訴人認為由提供服務產生的收益屬於運輸公司，須繳納對商業性質收益課徵的稅項，且不屬於《旅遊稅規章》第 5 條規定的課稅依據。

考慮到根據《旅遊稅規章》第 2 條準用的第 1 條第 1 款規定，上訴人並非上述服務的提供者，也不是提供該等服務的實體，因此該等服務不需繳納旅遊稅。

然而，該等服務一直被旅行社或航空公司作為“套票”的組成部分，近來也出現在像上訴人一樣的酒店單位的賬目中。

因此，這些也屬於能夠吸引顧客住在酒店的服務，而顧客有時會出於可獲得便利或是總價格更低這樣的決定性原因選擇住在提供該服務的酒店單位，獲取高性價比，同時也通過較低的殘值率使旅遊稅總額降低，在此情況下由誰實際提供服務並不重要——這必然使該等服務符合輔助性服務的法律定義。

眾所周知，除專門為在娛樂場賭博而來澳門的遊客外，大部分遊客都希望最大化利用在澳門的旅行，或將行程擴展至香港，或乘船或直升飛機遊覽珠三角，又或到曼谷或河內“度假”。

車庫及停車收益

同樣地，上訴人就以使用車庫及停車服務為課徵對象提出質疑。

《旅遊稅規章》第 1 條規定旅遊稅的課徵對象為酒店場所在其特定活動範圍內提供的服務。

上訴人認為車庫及停車服務不是任何一項服務，也不屬於酒店場所的特定活動範圍，因為普通民眾及上訴人的住客都可以像在市內多個停車場一樣在酒店停車場停車，並出於事實上的相似性認為在上訴人酒店停車場停車與在市內停車場是一樣的。

我們認為上述理由不成立，因為不論是否有“代客泊車”的額外服務，停車服務本身都是一項輔助性服務，目的是為了有利於並輔助特定活動，特別是在越來越難在市內停車及沒有把握在公共停車場找到車位的背景下。

無論是自己的車輛還是租賃車輛，該服務都應被視為是輔助性的，具有不菲的自身價值，因為像甲這樣的五星級酒店，其“典型”顧客都希望享受私人汽車，甚至是酒店提供給顧客的豪華車待遇，以及提供司機的輔助性服務，而對該服務同樣要課徵旅遊稅。

運輸服務收益，設備出租，影印及郵政服務，羽絨被，出售浴室用品及報刊

上訴人指對被上訴行為定性為使用運輸服務，設備出租，影印

及郵政服務，羽絨被，出售酒店用品及報刊所得款項所作的結算同樣違法。

上訴人認為這只是單純的購買消費品，不代表提供任何服務，也不構成酒店場所特定活動範圍，普通民眾及酒店住客都可以像在市內不同的商業場所一樣購買這些消費品。

影印、郵政及運輸服務同樣不符合酒店業輔助業務的定義，可由澳門特區的任何場所提供，並且在澳門郵局出售郵票是不需繳納旅遊稅的。

然而，輔助性服務的定義是指除主要業務外，出於舒適性及安頓性的要求而有需要附加的所有服務，包括提供船票、直升飛機票及機票，車庫及停車服務，運輸服務，設備出租，影印及郵政服務，羽絨被，出售酒店用品及報刊(同樣沒有違反《旅遊稅規章》第 5 條規定)。

所有這些輔助性服務現今對於酒店吸引顧客注意及爭取客源來說都是必不可少的，該等服務並不僅限於娛樂場賭客，同樣也面向為體驗澳門作為過去東西方交融地的獨特之處、為聯合國教科文組織認定的文化遺產及多樣的美食、又或是因澳門成為新的會展中心、

為國際演藝明星出演的節目、音樂、電影、體育、婚慶及為了澳門的多功能廳和所提供的技術而來的遊客。

現在我們來分析法律問題，

《旅遊稅規章》第 1 條 a 項規定“旅遊稅之課徵對象為下列場所在其特定活動範圍內提供之服務(...)由 4 月 1 日第 16/96/M 號法令通過的酒店業及同類行業之規章所訂定之酒店場所及同類場所”。

4 月 1 日第 16/96/M 號法令第 3 條規定“為本法規之效力，酒店場所係指透過收費方式向公眾提供住宿，並提供或不提供膳食及其他輔助服務之場所。”

而同類場所是指透過收費方式向公眾提供在場所專門地點消費食物或飲料的場所。(見第 16/96/M 號法令第 4 條)

《旅遊稅規章》第 2 條 a 項則規定“下列情況的自然人或法人為納稅義務主體(...)倘提供上條第一款所規定之服務”。

也就是說，通過適用《旅遊稅規章》第 1 條及第 2 條的規定，可以很容易知道上訴人作為 4 月 1 日第 16/96/M 號法令第 3 條規定的酒店場所的所有人，應被徵收旅遊稅。

概而言之，相當於酒店單位為使顧客選擇在此住宿而提供的優惠服務。

因此，可得出的結論是，酒店場所在其特定活動範圍內提供的所有服務都是旅遊稅課徵對象，而根據 4 月 1 日第 16/96/M 號法令第 3 條的規定，該等活動指的是住宿、膳食及其他輔助服務，但不包括《旅遊稅規章》第 1 條第 2 款所指的在通訊及洗衣方面的服務。

事實上，根據《旅遊稅規章》第 1 條第 2 款 a 項及 b 項的規定，在通訊及洗衣方面提供的輔助性服務的價格，以及直至 10% 的服務費都不計算在課稅對象內。

因此，酒店場所提供的輔助性服務屬應稅服務，只有上述通訊及洗衣方面的服務才不包括在課徵對象內。

正如我們一直所認為的那樣，稅務當局的理解沒有發生任何改變，如上文所說，輔助性服務是以與主要業務相同的目的，即住所和餐飲為前提，是指出於舒適性及安頓性的要求而有需要加入主要業務的所有服務。

在本案中，關於旅遊稅課徵對象的規定轉用了第 16/96/M 號法令核准的酒店業及同類行業制度中對酒店業及同類行業的定義，如上

文所述，正是在該定義及第 83/96/M 號訓令的範圍內來評判哪些活動構成酒店場所的特定活動。

另一方面，在上訴人看來，為酒店分級而規定的服務仍然具有輔助性服務的性質，因為只相當於提供特定等級酒店出於舒適性所要求的服務，並可由其他不屬於酒店場所或同類場所的經濟業者提供——但正是因為相當於提供特定等級酒店出於舒適性所要求的服務，才被視為酒店場所特定活動所包括的輔助性服務，無論是否可由其他經濟業者從事。例如洗衣服務——洗衣及染衣店——該服務被納入營業稅範圍，在行業表中的代號為 95.20.00，毫無爭議是一項輔助性服務。

在稅務當局看來，選擇直接提供服務，或者提供某種產品，又或單純出於經營上的選擇，而將某種服務轉包給第三方公司，在稅務上都沒有任何效力，因為服務是向顧客提供的，而顧客從一開始就知道有此項服務，因其載於“酒店宣傳及提供的服務列表”。這適用於迷你酒吧服務裡的香檳、一對度蜜月的夫妻在“客房服務”中享用的浪漫晚餐、或在勞斯萊斯幻影汽車中夜遊澳門、又或乘船遊覽珠三角，上述服務都包括在酒店營銷部門為該小眾市場而特別設計的“蜜月”“套票”內。

被引用的舊合議庭裁判中所闡述的觀點，不但所針對的是與澳門旅遊稅規定不同的法例，而且採用的是當時的概念，而那時還不存在外包服務，酒店服務也僅限於提供房間，鋪著白色床單的傳統床鋪以及可選擇的西式早餐。

現上訴的實體清楚知道現在澳門早已今非昔比，雖然立法者沒有預見到現時所提供的服務和享受，但通過設置一個關於酒店場所及同類場所的“輔助性服務”這一不確定但又可以確定概念的開放性規定很好的作出了預防，酒店業上述服務的演變也促進了稅務當局所適用學說的發展，有關學說也同樣必須進化以適應新的實際情況。

而且要指出的是，雖然澳門特區的稅收政策規定了該稅種，但有關稅率僅為 5%，與其他法律體制內的平均稅率和趨勢從統計學上來看相比只是個零頭，例如在作出被引用合議庭裁判的葡萄牙，單是無差別對所有服務都課徵的增值稅現在的稅率就有 6%、13%或 23%！

上訴人在引用有關合議庭裁判時，知道該裁判是在一個非常不同的法律框架內作出的，有關不同不僅表現在規範葡萄牙旅遊稅的規定行文上，還表現在完全及特意地沒有被歸入葡萄牙法律體制稅

收制度框架內，這一框架內包括一整套現上訴的實體在澳門特區從事業務不需繳納的稅種。

所有該等服務，同樣可以表現為提供產品，例如飲品、客房食物、煙草、辦公服務(傳真、電腦、會議室)、停車、“代客泊車”、配有司機的車輛、電影、按摩及其他美容服務，毫無疑問是輔助性的且屬於酒店業新實際情況的一部分。

澳門作為國際休閒和商務中心，一直承認這點，它一方面造成了經濟活動的多樣化，另一方面同樣不可否認地使得酒店業的“主要”業務得到鞏固加強，使酒店能夠擁有很高的入住率，而根據單純的供求定律，高入住率帶來各酒店場所每晚所收款項的增加，繼而使得每個酒店單位，根據其等級，獲得收益和利潤上的增加。

因此，上述服務屬於《旅遊稅規章》第 1 條及第 2 條規定的課徵對象。

三、違法瑕疵－善意原則，尤其是信賴部分－《行政程序法典》 第 8 條

善意原則要求公共行政當局應與私人依善意規則建立關係，考慮法律的基本價值，特別是有關活動產生的信賴及所擬達致的目

的。

該原則主要適用於行使自由裁量權作出的行為，為自由裁量權設置約束，不遵守該原則可構成違法瑕疵。

然而，確定旅遊稅的徵稅對象及隨後的額外結算屬於行使被限定的權限。

當涉及被限定權力時，合法性原則凌駕於其他任何原則之上。

因為當行政當局依被限定權力行事時，有關行為根據是否遵循法律規劃的框架而屬合法或違法。

在行政活動範圍內，保護信任的前提是一個產生信任的行為、存在信任的情況、實際地投入信任以及相關信任被建立它的人所破壞。

不能認為由於在 2006 年 10 月至 12 月，2007 年 1 月至 12 月及 2008 年期間，行政當局沒有對有關服務作旅遊稅的額外結算，所以自動建立了一個合理期待的氣氛，或者說上訴人所維護的地位取得了完全及絕對的法律上的安全性。

這是因為，與酒店業的演變一樣，稅務當局在行使其行政當局的權力謀求公共利益時，所採用的學說也一直在隨着它與納稅人互動、監督納稅人及向其要求輔助材料而演變和作出相應調整。

四、違法瑕疵：合法性原則及類型法定原則－《基本法》第 71 條第三項

上訴人還指出稅務當局“(…)在本上訴所針對的結算範圍內明顯嚴重違反法律，對多個在《旅遊稅規章》關於課徵對象的條文中沒有規定的服務課稅，明顯與規範稅法的合法性原則及類型法定原則相對立，繼而使被上訴行為違反法律。”上訴人認為“考慮到上述原則，《旅遊稅規章》沒有規定對被爭議結算標的所針對的服務課稅這一事實不能使稅務當局認為‘輔助性服務’的範圍允許其無差別地適用於酒店場所進行的活動，而這些活動只不過是根據酒店分級的規則，為顧客提供舒適的輔助結構，但可由任何一個經濟業者(非酒店場所或同類場所)開展，而在此情況下提供服務不須繳納旅遊稅。”

針對這一觀點，我們要再次指出的是：

旅遊稅的課徵對象為酒店場所和同類場所，以及“健身室”、桑拿浴室、按摩院及“卡拉 ok”在其特定活動範圍內提供的服務。

酒店場所及同類場所的定義載於 4 月 1 日第 16/96/M 號法令核准的酒店業及同類行業制度以及 4 月 1 日第 83/96/M 號訓令中。

在通訊及洗衣方面提供的輔助性服務的價格，以及直至 10% 的服務費都不計算在課稅對象內(見《旅遊稅規章》第 1 條第 2 款)。

因此，可得出的結論是，酒店場所在其特定活動範圍內提供的所有服務都是旅遊稅課徵對象，而根據 4 月 1 日第 16/96/M 號法令第 3 條的規定，該等活動指的是住宿、膳食及其他輔助性服務，但不包括《旅遊稅規章》第 1 條第 2 款所指的在通訊及洗衣方面的服務。

該條文(《旅遊稅規章》第 1 條第 2 款)構成對課徵對象這一法律狀況的消極界定，狹義上精確了課徵對象(《旅遊稅規章》第 1 條第 1 款)的範圍，從而避免了當前者不存在時，一些情況被納入後者所列之類型範圍的可能。這些情況具體指的是在通訊及洗衣方面提供的輔助性服務。

出售船票、直升飛機票及機票，車庫及停車收益，運輸服務收益，設備出租，影印及郵政服務，羽絨被，出售酒店用品及報刊方面的服務由“甲”實際提供，因屬於有關輔助性服務範圍(《旅遊稅規章》第 1 條及第 2 條)且不享有任何豁免，所以屬於旅遊稅課徵對

象，因此不存在違反《基本法》第 71 條第三項的稅務制度的合法性及類型法定原則的情況。

因此沒有發現被上訴行為沾有任何上訴人指控的瑕疵。」

7—2015 年 2 月 4 日，經濟財政司司長就有關訴願作出如下決定：

“同意駁回訴願”。

這就是被上訴的行為。

三、法律

1. 要審理的問題

要審理上訴人提出的問題。

2. 關於旅遊稅課徵對象

要知道被上訴的合議庭裁判僅將在通訊及洗衣方面提供的輔助性服務的價格排除在旅遊稅課徵對象之外，是否違反了《旅遊稅規章》第 1 條的規定(以及合法性原則及類型法定原則)。

上訴人因其於 2011 年提供的出售船票、直升飛機票及機票服務，車庫及停車收益，運輸服務收益，設備出租，影印及郵政服務，羽絨被，出售酒店用品及報刊而被課徵旅遊稅。

上訴人認為自己並不提供運輸服務，其只是由第三方實體向顧客提供的服務的中介人而已。

沒錯。但它是一個收取報酬的中介人，它自己也承認的那樣(司法上訴陳述書結論部分第 11 條)。而該等服務的價格屬於旅遊稅的課徵對象。

我們來看《旅遊稅規章》第 1 條的規定：

“第一條

(以物為課徵對象)

一、旅遊稅之課徵對象為下列場所在其特定活動範圍內提供之

服務：

a) 由四月一日第 16/96/M 號法令通過的酒店業及同類行業之規章所訂定之酒店場所及同類場所；

b) 健身室、桑拿浴室、按摩院及卡拉 OK。

二、下列者不計算在課徵對象之內：

a) 由上條所指場所在通訊及洗衣方面提供之輔助性服務之價格；

b) 直至百分之十的服務費。”

因此，旅遊稅課徵對象為酒店場所在其活動範圍內提供的服務的價格，也就是現在所爭議的服務。

4 月 1 日第 16/96/M 號法令第 3 條規定酒店場所是指透過收費方式向公眾提供住宿，並提供或不提供膳食及其他輔助服務的場所。

根據該法令第 5 條第 1 款及第 3 款的規定，五星級酒店兼備住宿、膳食等主要服務及輔助服務。

因此，似乎可以確定五星級酒店場所的主要業務是提供住宿及

膳食，而餘下的都是輔助業務。

4 月 1 日第 83/96/M 號訓令第 38 條規定五星級酒店內應有：

— 用於保存貴重物品之個人保險箱之區域，但房間內設有保險箱者除外；

— 會議廳；

— 具有適當設備並可用作會議廳或宴會廳之功能廳；

— 美髮設施；

— 停車場；

— 游泳池。

豪華級酒店還應有健身室(第 40 條)。

被上訴的合議庭裁判認為只有第 2 款中提到的輔助性服務，也就是通訊及洗衣方面的服務才不計算在課徵對象內。因為當《旅遊稅規章》第 1 條第 1 款提到旅遊稅課徵對象為在特定活動範圍內提供的服務時，就是指在酒店業範圍內從事的活動。

上訴人認為課徵對象僅為酒店場所在其特定活動範圍內提供的服務的價格，而輔助性服務並不是酒店場所特有的(上訴陳述書第 9 條)。

但是，在尊重更好見解的前提下，我們認為，正如被上訴的合議庭裁判所認為的那樣，特定活動是指由酒店場所提供的活動，無論是主要的還是輔助性的。

如果上訴人的解釋正確的話(輔助性服務不是酒店場所特有的)，那麼第 1 條第 2 款將有關場所在通訊及洗衣方面提供的輔助性服務的價格排除在課徵對象之外就沒有意義了。因為該等服務是輔助性的，且(在上訴人看來)並非酒店場所的特定服務，所以本就已經不屬於課徵對象，因為根據同條第 1 款的規定，旅遊稅課徵對象為在特定活動範圍內提供的服務。由此可見我們必然應認為酒店場所提供的輔助性服務是在該等場所特定活動範圍內提供的。

正如第 1 條第 2 款明確指出的那樣，唯一不算在課徵對象內的輔助性服務是通訊及洗衣方面的服務。

那麼所有餘下的服務都應被徵稅。

上訴人認為立法者之所以僅規定通訊及洗衣的輔助性服務不需

繳稅，是因為在 1996 年這些服務是最常見的，這一論據同樣不成立。這不一定是事實。在此之前很久，五星級酒店及其他酒店就已提供運輸服務，出售酒店用品及報刊，以及影印服務等。

最後，上訴人提到一個葡萄牙最高行政法院作出的所謂支持其觀點的合議庭裁判，但這一理由絕對不能成立，無論葡萄牙和澳門的有關法律是否是相似的——上訴人並沒有談到這個問題。

在上述合議庭裁判處理的案件中，酒店僅僅是所提供服務的單純中介人，不收取任何報酬。這並非本案計稅情況中上訴人的情況，如其所述，上訴人從中獲得收益。

因此，違反《旅遊稅規章》第 1 條規定的指控不成立，基於相同的原因，違反合法性及類型法定原則的指控也不成立。

3. 違反善意原則

對於上訴人的這一指控，被上訴的合議庭裁判作出回應，指出在像本案這種，判斷哪些服務應被徵稅的受約束的活動範圍內，不存在違反上述構成自由裁量權內部限制的法律原則的問題。

上訴人對此沒有提出任何反對。

單憑這一點已經足以裁定相關瑕疵理由不成立。

但仍要補充一點：在行政當局受約束的活動中，只要當局認為之前對法律規則的解釋不合法，便可以更改有關解釋，不論對私人(本文中為納稅人)有利還是不利。如果作出不利於納稅人的更改，那麼納稅人不能主張維持之前違法情況的權利。納稅人可以做的是以或有的違法情況為由對體現這一更改的行政行為提出質疑，正如在本案中所做的一樣。

在自由裁量行為範圍內，正如我們於 2008 年 3 月 11 日在第 40/2007 號案中所作合議庭裁判所說，如果今天的公共利益對行政當局採取一個與以往在相似或相同的個案中所作出的不同的行為提供合理的解釋時，基於良好行政或情勢變遷的理由，可以排除適用先例原則，而排除先例必須提出解釋不適用該項原則的事實和法律的理據。

所提出的問題理由不成立。

四、決定

綜上所述，合議庭裁定司法裁判的上訴敗訴。

訴訟費用由上訴人承擔，司法費訂為 5 個計算單位。

2016 年 6 月 8 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