

(譯本)

衛星電視廣播電訊公共服務
年度經營費用
承批人的純經營費用
權責發生原則
現金收付原則

摘要

以相關准照的年度經營費用計算值去核算衛星電視廣播電訊公共事業的承批人的純經營收益時，應當遵循權責發生原則，而非現金收付原則。

2006年4月27日合議庭裁判書
第315/2005號案件
裁判書製作法官：陳廣勝

澳門特別行政區中級法院合議庭裁判

甲公司針對澳門特別行政區運輸工務司司長於2005年8月5日作出的批示提起司法上訴。該批示在上訴人之前針對澳門電信暨資訊科技發展辦公室主任在該方面的事宜上作出的決定而提起的訴願中，確認了上訴人的衛星電視廣播電訊服務准照於2004年度的經營費用定為澳門幣391,617元。

為此，上訴人撰寫了上訴狀，其原文內容如下：

『[.....]』

甲公司，總部設在澳門，[.....]；不服

運輸工務司司長作出的決定——此決定確認了2005年1月4日的批示中提到的第1/98號衛星電視廣播電訊服務准照於2004年度的經營費用定為澳門幣391,617.00元，而批示是在上訴人針對澳門電信暨資訊科技發展辦公室主任所作決定（公函號為698/XXX）而提起的必要訴願中作出。

由於現屬適時且具正當性，因此甲公司現根據經12月13日第110/99/M號法令核准的《行政訴訟法典》第25條第2款a項以及第9/1999號法律第36條第7款的規定，對上述決定提起

司法上訴

上訴內容及依據如下：

一、上訴標的

1.本上訴的標的即為上文中提到的由運輸工務司司長對訴願作出的駁回批示，此批示涉及第1/98號衛星電視廣播電訊服務准照於2003年度的臨時經營費用計算方式，且批示按照澳門電信暨資訊科技發展辦公室主任的決定，將此金額定為澳門幣391,617.00元。爭執的內容還包括在第723/XXX號公函中計算的上述經營費用（參見文件1至3）。

二、適時性

2.上訴人的必要訴願與依照現金收付制度計算經營費用一事有關。2005年8月24日發出的公函將針對上訴人提出的必要訴願作出的駁回批示通知了上訴人（參見文件3）。

3.申請人於8月25日收到了通知，因此行為開始生效；即為上訴之效，自8月26日計算上訴期間（《行政程序法典》第121條）。

4.因此，根據《行政訴訟法典》第25條的規定，由於提出上訴的期間為三十日，所以本上

訴是適時的。

三、事實及法律依據

(一) 決定的架構

5.上訴人為一家商業公司，其主要營業目的為衛星電視廣播業務，此外還有其他相關補充業務。所有業務皆在 1998 年 1 月 19 日第 3 期《澳門政府公報》第 1 組中公佈的第 1/98 號准照（附於 1 月 19 日第 7/98/M 號訓令）規定的範圍內。

6.合同對其業務進行了規定：無線電通信服務，其內的電視信號，在不影響由第三者轉播下，由經營人通過太空站發出或轉播，供不論個人或集體的一般公眾直接接收。

7.為經營此電信公共服務，上訴人要付出的回報是：每年向電信當局付一筆年度經營費用，數額為經營系統或准照服務及附帶業務的毛收益的 1.5%（經第 6/2004 號行政法規修改的 1 月 19 日第 3/98/M 號法令第 4 條及第 1/98 號准照第 8 條規定）。

8.澳門電信暨資訊科技發展辦公室（此機構自 2000 年起擁有電信當局的職責）2005 年 5 月 6 日的第 723/XXX 號公函已通知上訴人結清 2004 年的經營費用，數額為澳門幣 391,617 元。

9.可以看到，電信暨資訊科技發展辦公室清算的數額並不是以 2005 年 5 月 31 日舉行的股東普通大會通過的年度帳目（此帳目後呈交至電信暨資訊科技發展辦公室以確定年度經營費用）中載明的毛收益額（澳門幣 10,646,306 元）為基礎而得出的，上述年度帳目已按要求經過審計，且公司監事會對此帳目發表了贊成意見（參見行政程序中的文件）。

10.換言之，無論是澳門電信暨資訊科技發展辦公室，還是運輸工務司司長，在以澳門電信暨資訊科技發展辦公室製作的建議書作為其批示依據時，都未將上訴人呈交的帳目認作是正確；在沒有為其行為說明理由或要求作出澄清，就自行以另外的帳目作出更換。

11.此外，財政局為了所得補充稅之效力在確定上訴人的可課稅收益時，就接收了上訴人報上的帳目，且未提出過任何問題（參見附件中的文件 4）。

因此，當局便採用了雙重標準——其一為澳門電信暨資訊科技發展辦公室與運輸工務司司長的標準，即為上訴對象；另一標準為經財政局與上訴人採納者——此為本上訴的實質……

(二) 澳門電信暨資訊科技發展辦公室及運輸工務司司長受法律制約

12.雖然法律和准照（附於 1 月 19 日第 7/98/M 號訓令的第 1/98 號准照）都未明確指出衛星電視廣播准照範圍內的純經營費用的任何特別概念，但無論是從法律規定的利益和目的來說，還是從決定的事實前提來看，這並不說明確定上述經營費用的行為是自由裁量行為。

13.這是因為法律不允許行為人對看來是有利於達到大眾普遍期待的合法目的的前提（對經營毛收入課稅）進行評定。所以，當局就必須接受已經上訴人審計、且由上訴人呈交至稅務當局的帳目，以確定課稅金額。

14.但是，若經營人的收益和其帳目間有出入，上條所述情況並不阻礙或限制通訊當局對上述稅額實際支付的監察權力。經營人的帳目須按規定由公認有資格及能力的澳門註冊審計公司審計，並在每個營運年度結束後 120 日內由經營人提交（准照第 16.1 和 16.2）。

15.通訊當局可立即行使其權力，要求上訴人提供信息或進行解釋；亦可查閱相關帳簿、財務記錄或報表。但是在本案中，通訊當局並未行使任何此類權力；並未以任何方式質疑上訴人提交的帳目，或對其提出爭議；也未以任何方式驗證帳目中的各項目是否準確。然而，如下文所述，被上訴實體卻「未接受」上訴人提交的帳目……

(三) 「毛收入」的概念

16.在澳門稅法中可找到的唯一「毛收入」定義見於《澳門地區即發彩票專營批給的修訂合約》：「已實現的總銷售額與按照有關合約效力非歸承批人所有的金額之間的差額，視為毛收入」（我們承認此定義意義不大）。

17.然而，一般認為經營毛收入為：財產變賣所得或所提供服務的價格，其中包括來自經營所開展業務的總收益。

18.第 1/98 號准照第 8.2 條中提到了「收入」或「毛收入」。其定義可見於會計教科書或專業詞典，例如 Publicações D. Quixote 出版社的《Dicionário de Negócios》，第 240 頁——其原

文為英文，見於牛津大學出版社的《A Concise Dictionary of Business》中。其中提到：「**毛收入**（*gross receipts*）——公司在某一期間收到的錢款總額，且未從此數額中扣減任何成本、原材料、稅務等費用」。

19.換言之，毛收入（此概念與稅收相關）即為在某一階段的實際收益或收到的付款總額。不可如澳門電信暨資訊科技發展辦公室那般，毫無法律依據地將此概念與公司收益的其他任何會計款項混淆。

20.同樣，對應日後應履行的合同義務的帳目預付款，在公司意識到或收到此預付款之時，也應計入毛收入中。計入時間在實際轉移預付款對應的財產或提供相應服務之前。無論服務的實際給付或財產變賣於何時發生，都應計入同一營業年度的毛收益中（因此，一旦確實意識到有收益，就應當算入純經營費用中）。

21.投資風險或是懷疑無法收回的貸款與公司的毛收益無關，毛收益在收到付款時就已經存在，並且應計入帳目之中；並且無論採取的會計制度為何，其處理方式都是相同的。

22.無任何條件讓與的折扣、已取消的變賣和未收回的貸款自然不計入毛收益。

（四）公司的內部政策

23.上訴人若在 2004 年遵循權責發生原則，則帳目上就會造出已收賬款這一項（其總額應為澳門幣 15,517,825 元），此金額未計入也不應計入應稅金額。

24.由於有必要為無法收回的債務——澳門幣 16,916,033 元預留備用金，並且有鑑於公司在 2002 年前採用的會計制度，這些金額 2002 年的帳目中是作為已收賬款出現的，但實際上收款從未實現。

25.這是因為上訴人的某些客戶未付款，並且一直不付相關的頻道服務費用，因此，這些款項並不存在於毛收益中。

26.純粹是基於商業原因才保留了這些合同，這也是聲請人本人的選擇，與電信暨資訊科技發展辦公室無關。

27.此外，上訴人已經廢止或解除了其中部分合同，被上訴實體明確表示其知悉此事（參見文件 5）。

28.此項債款在上述財政年度中未經收回，也不可能再收回，這就扭曲了上訴人資產、財政狀況和經營成果的真實面目（2002 至 2004 年間經常發生的事實）。

29.由於這樣有太多的不確定因素，因此，為了使帳目真實可信，宜謹慎行事，僅承認實際收益，不高估資產額及相關收益，以避免對事實狀況產生不切實際的想法，誤導股東及其他用戶的經濟決策過程。

30.這是因為毛收益是對應某一期間的實際收益，而不僅是一會計數值，也不可與投資風險相混淆。

31.因此，上訴人的行政當局改變了關於收益認定的會計標準，由一貫施行的權責發生制或分類列明制轉為現金收付制或實際收納制。

32.上訴人的帳目反映了這一會計結構，可更清楚地顯示：2004 年的公共服務營運總收益僅為澳門幣 10,646,306 元。

33.公司的財務狀況不存在任何不清晰或不透明的情況。此外，上訴人的審計報告本身也清晰地證明，若採用另一套標準，提高透明度，會產生多大的差別（參見程序中的審計報告）。

（五）法律中的謹慎會計原則

34.《商法典》第 58 條第 1 款 d 項規定，「對該營業年度有影響之成本及收益不論何時付款及收款，均須算入年度帳目所指之營業年度內」，換言之，應當遵循權責發生原則或分類列明原則。

35.然而，可以更改此原則，或者不應用此原則，正如同條第 3 款規定「在特殊情況下」以及「但須在附件內註明有關原則不適用，適當說明理由」。

36.同樣，我們來看《商法典》第 54 條第 2 款的規定，「年度帳目應按法律規定編寫清楚，並顯示企業的財產、財務狀況及經營成果的真實狀況」並且

37.第 54 條第 4 款「在特殊情況下，如在會計上適用某法律規定會導致無法顯示年度帳目的真實狀況，則不適用該規定；在此情況下，須在附件內註明有關規定不適用，適當說明理由及解釋不適用該規定對企業的財產、財務狀況及經營成果的影響」（下劃線為我們所加）。

38.除了《商法典》中的上述規定，上訴人在變更其帳目的會計結構時，還考慮到了第 1/98 號准照的各項規定，即第 8.2 條。此條規定「經營人需對經營准照服務及附帶業務的毛收益，繳付 3% 的年度稅」（下劃線為我們所加）。

39.（權責發生制中所說的）「**收益**（proveitos）」的概念與另一「**收益**（receitas）」截然不同。

40.權責發生原則規定「在取得收益和發生成本之時就應承認此等收益和成本，其收納和給付與此無關……」（見於 Rei dos Livros 出版社《Plano Oficial de Contabilidade Anotado e Comentado》一書，作者為 José Vieira dos Reis，經濟學家、律師、註冊審計師，第 55 頁）；而我們的《商法典》規定：「成本及收益不論何時付款及收款……」——第 58 條第 1 款 d 項。

41.然而，若依據現金收付原則或出納原則，「**收益**」和「**開支**」僅在實際收納或交付時才發生。

42.如此，我們就看到了**管理和出納**之間的區別，或者說是公司的開銷和收益在**經濟**（成本和收益）和**財政**（支付和收納）方面間的區別。這是因為這兩方面的項目並不一定對應相關開銷或收益發生的財政年度（João Manuel Esteves Pereira：《Contabilidade Geral》，第二卷，Plátano 出版社，第 11 頁）。

43.由於上訴人改變了其帳目的組織形式（根據法律規定，這是完全合理的），因此就不再根據成本／收益來組織帳目，而轉用另一有完全財政特徵的原則，即出納原則（給付／收款）。此原則更精確，也更可信。

44.上文已提到，之所以改變會計政策，完全是因為考慮到**不太可能**收回遲延債務，以及其中**極大的不確定性**，這與收益無關。

45.正正相反，這反映了上訴人的帳目和實際經營成果變得更加透明

（六）在計算稅額時，錯誤地將未實現的收益算入毛收益中

46.若繼續使用權責發生原則或者分類列明原則，則年度帳目就不會反映公司的實際資產、財務和運營情況。

47.實際偏差太大 —— 資產負債表中的待收「資產」無甚可能收回，年度經營成果被誇大，而從財政上將卻沒有實際回報。

48.即此便違反了國際會計準則中的決定。這是因為，根據此等規定，若一項目出現在資產負債表及損益表中，則此項目就必須合乎標準，即極有可能帶來日後的經濟收益 —— 換言之，與此項目相關的任何日後經濟收益都極有可能流入公司。若不確定性大，或是從可能性大小上來說不能遵守承認標準，相關項目（資產、負債、本身資本、收益或成本）便不應當列入資產負債表及損益表中。

49.在此情況下，基於上述內容，上訴人的程序符合第 1/98 號准照中第 8.2 條的規定，這是因為經營人所付年度稅的計算基礎是「經營准照服務及附帶業務的毛收益」，並且「**收益**」指的是已實現收益或實際收款。

50.否則，假使如被上訴機關所願，繼續採用權責發生制，考慮「**收益**」—— 其中包括**已收**和日後**或然將收收益**，那麼被上訴人的帳目就不會再反映公司的實際財務情況 —— 上訴人與使用其頻道的部分用戶簽訂的合同中規定的上訴人應收收益自相關不履行合同開始之日起，便變得不太可能收回了（現在仍是如此）。

51.權責發生制不可用於核定毛運營稅的情況。這是因為，只有採用現金收付原則，才能以實際收款為基礎，知道運營商的收益有多少（依據謹慎原則，排除貸款收回中的不確定因素），這樣才能確定**毛收益**。

52.無論澳門電信暨資訊科技發展辦公室的觀點如何，上訴人採取新的會計政策的行為是合法且有正當理由的，沒有任何逃避其責任的意圖。

53.我們可以看到，商法並不禁制此公司採取現金收付制度，正正相反，這是為法律所允許的。

54.若說存在一標準制度，同樣，法律也允許上訴人採取由它自己選擇的例外制度，只要其在審計報告中說明正當理由。

55.除此之外，我們也可以看到，對於毛收益來說，採用的會計分類方法無關緊要。毛收益並非營收利益，而是某一時期內收到的款項。

56.另一方面，電信暨資訊科技發展辦公室收取的稅額應當依據上訴人自願上報的帳目；指定不符合實際情況的毛收益額是不合法的。

57.電信暨資訊科技發展辦公室和運輸工務司司長沒有權限改變上訴人依法採取的現金收付制，也無權予以批評。財政局接受了上訴人呈報的帳目，這一點就可以證明。

58.電信暨資訊科技發展辦公室主任依據現金收付制度的規定，計算第 1/98 號衛星電視廣播電訊服務准照的年度運營稅時，錯誤地解釋了 1 月 19 日第 3/98/M 號法令第 4 條及第 1/98 號准照第 8 條規定，這就使得本上訴針對的行為沾染上了違反法律的瑕疵，成為可撤銷行為。

四、結論：

(1) 為經營衛星電視廣播電訊公共服務，現上訴人要付出的回報是：繳納年度經營費用，金額為**經營系統或准照服務及附帶業務的毛收益**的 1.5%(1 月 19 日第 3/98/M 號法令第 4 條及第 1/98 號准照第 8 條規定)。

(2) 結算年度運營稅時，應當以上訴人帳目中的毛收入為依據。此帳目須按規定由公認有資格及能力的澳門註冊審計公司審計，並在每個營運年度結束後 120 日內由經營人提交。

(3) 無論是從法律規定的利益和目的來說，還是從決定的事實前提來看，確定上述經營費用的行為都不是自由裁量行為。

(4) 行政當局在確定要徵收的稅款時，受制於上訴人上報的毛收益額；而不可以遵循權責發生原則，推測日後的不確定收益，因為上訴人並未採用權責發生制。

(5) 電信暨資訊科技發展辦公室及運輸工務司司長都不可以變更上訴人呈交的帳目。

(6) 毛運營收入為：財產變賣所得或所提供服務的價格，其中包括來自經營所開展業務的總收益。

(7) 為核算純經營費用額之效，認定收益時可以且應當依據現金收付或實際收納原則，這是因為權責發生制中所講的「收益 (proveitos)」的概念與另一「收益 (receitas)」截然不同。

(8) 上訴人的會計程序是合法的，符合第 1/98 號准照第 8.2 條的要求，這是因為經營人需付的年度經營費用是以「經營准照服務及附帶業務的毛收益」為基礎計算的，且此等「收益」指的是已實現收益或實際收付額。

(9) 否則，假使如被上訴機關所願，繼續採用權責發生制，考慮「收益 (proveitos)」——其中包括已收和日後或然將收收益，那麼這就不是**毛收益**。

(10) 權責發生制不適用於核算純經營費用。這是因為，只有現金收付制才能允許我們以實際收付額為基礎，知道經營人的收益有多少(依照謹慎原則，消除債權收回中的不確定因素)。

(11) 運輸工務司司長根據現金收付原則，未批准對應第 1/98 號衛星電視廣播電訊服務准照的 2004 年的經營費用計算方式，且拒絕接受上訴人上呈的合法帳目，錯誤地解釋了 1 月 19 日第 3/98/M 號法令第 4 條及第 1/98 號准照第 8 條規定。根據《行政程序法典》第 3 和第 122 條以及《行政訴訟法典》第 21 條第 1 款 d 項的規定，這就使得本上訴針對的行為沾有違反法律的瑕疵，成為可撤銷行為。

綜上所述，

[.....]因上訴事實已經證明，因此判本上訴理由成立，撤銷以權責發生制確定 2004 年度經營費用的行為，因為此行為沾有《行政程序法典》第 3 條和第 122 條以及《行政訴訟法典》第 21 條第 1 款 d 項中規定的違反法律的瑕疵。

為此，

本人請求法院傳喚**運輸工務司司長**，以使其[.....]在法定期限內作出答覆，並將原相關行政

程序和所有與上訴事宜相關的其他文件加入卷宗。

[.....]」（參見本案相關卷宗第 2 頁至第 18 頁原文內容）。

運輸工務司司長作為被上訴機關接受了傳喚，其答辯如下：

『.....

上訴所針對的行政行為

1.

本上訴的標的為澳門特別行政區運輸工務司司長於 2005 年 8 月 5 日作出的行政行為，現上訴人收到 8 月 24 日第 2389/XXX 號公函的通知，知悉了此行為。此行為確認了第 1/98 號衛星電視廣播電訊服務准照於 2004 年度的經營費用。

事實

2.

2005 年 5 月 6 日，甲公司收到本電信暨資訊科技發展辦公室的信件通知，函件編號為 723/XXX。根據 1 月 19 日第 7/98/M 號訓令的附文中的第 1/98 號准照第 8.2 條的規定，甲公司應當結清 2004 年的年度經營費用，總額為澳門幣 391,617 元。

3.

2005 年 6 月 2 日，甲公司向運輸工務司司長提出必要訴願。

4.

8 月 24 日的第 2389/XXX 號公函通知了現上訴人，告知其請求已遭駁回，電信暨資訊科技發展辦公室主任的行政行為已經確認。其事實與法律依據載於 8 月 3 日的第 147/XXX 號報告建議書。

法律

違反法律的瑕疵

5.

本案分析的焦點問題是年度經營費用的計算，根據 1 月 19 日第 7/98/M 號訓令的附文中第 1/98 號准照第 8.2 條的規定，此稅數額為經營系統或准照服務及附帶業務的毛收益的 1.5%，主要問題是會計制度的變更——由以分類列明原則為基礎的制度轉為基於現金收付原則的制度。

6.

上訴人辯稱：經現上訴所針對的行為確認的、由電信暨資訊科技發展辦公室主任計算出的年度經營費用依據的是對 1 月 19 日第 3/98/M 號法令第 4 條及第 1/98 號准照第 8 條的錯誤詮釋，因此就出現了違反法律的瑕疵，可撤銷此行為。

7.

現被上訴人不能接受上訴人的觀點，其理據如下文所述。因此，

8.

在核算運營成果時，現金收付制只考慮在財政年度中實際交付或收到的款項。

9.

我們應當核查此制度是否符合澳門特別行政區現行法律的要求，即是否符合由所有公司批准的《公定會計設計》的要求。

10.

7 月 9 日第 34/83/M 號法令核准了關於企業的公定會計設計，《公定會計設計》第 1 點第 3 款指出，設計旨在規範不同經濟參與人在其業務中的會計行為、平衡關於不動產—財產狀況（帳目表中的資產負債表和資產負債帳目）和呈報的流轉的必要信息。呈報流轉的目的有二：其一與公司本身無關（帳目表中因性質而製作的損益表；資金來源及運用表；依性質分類的成本及收益帳戶、對應前幾個財政年度的超額結餘）；另一目的與公司內部事宜相關（依功用而製作的損益表；工業和管理成本內部會計分類帳目）。

11.

從這個意義上說，關於價值衡量標準，我們可以預見到一系列應當作為客觀地計算公司運營

成果的原則，即《公定會計設計》第 9 點的規定。

12.

基於上述各項目的，《公定會計設計》在第 9 點 b 及 c 項中規定了財政年度一致性的會計原則 —— 根據此項原則，公司在財政年度中不得變更其價值衡量原則；以及交易實現原則 —— 某一財政年度中實現的交易影響相關年度的運營成果，而與收款或付款無關。

13.

商法中也規定了這些原則，主要是經 8 月 3 日第 40/99/M 號法令核准的《商法典》第 58 條的規定。

14.

不難發現，澳門現行法律無論從字面上，還是從精神中，都可體現出職權原則，這是因為此原則可以展示出公司財產的真實面貌及其財政狀況。

15.

我們認為，若僅將會計事務局限於對收款和付款的控制，而忽略成本的發生以及收益的實現，則依照邏輯推理，提供給監督機關的財政信息就會不充分。

16.

我們可以說，若不按權責發生制的要求，詳細列明財政年度中的各項目，則有可能出現不合規範的行為。例如：收到某一款項，但此款是下一個財政期間才能實現的收益的預付款，卻提前將此款項計入運營行為中。

17.

若採取權責發生制度，就不可能在評估運營結果中這樣做。這就使得帳目有了另一重透明度。上訴人不能忘記，本案討論的事實是公共服務的提供，主要是對公共利益的保護。

18.

事實情況是，如今，財務工程是公司生活的重要組成部分。以現金收付制為基礎的會計事務並不理會上述領域中的交易，但權責發生制則要求必須說明此等資產與負債情況，這無疑會影響企業的財務地位。

19.

我們不想質疑現上訴人的誠實品格，但是我們認為，若採取現金收付制，其公司的財務狀況顯然不夠清晰透明，這樣就與《商法典》第 54 條第 2 款的規定背道而馳 —— 此條規定：「年度帳目應（……）編寫清楚，並顯示企業的財產、財務狀況及經營成果的真實狀況。」

20.

上訴人的理據是：變更會計系統，其目的僅是反映公司的真實財務狀況。儘管我們對此表示尊重，但此說法是不具道理。已經證實，現金收付制是違背上述原則的，因此，會計準則的一般標準是採用權限制度。這已經得到了一致的認可。

21.

然而我們不得不說，有鑑於此，《商法典》第 54 條第 2 款的規定就是以採取上述規範制度為前提的。

22.

《商法典》第 54 條第 4 款和第 58 條第 3 款中提到的適用特例情況 —— 即投資風險和壞賬 —— 並不成立，而上訴人所謂的這與公司的毛收益無關這一說法，我們也實在不能接受；否則，第 1/98 號准照中就會規定以淨收益為基礎計算經營費用。

23.

我們還應當指出：客戶曾不付帳或者繼續不付帳，而上訴人卻僅因商業原因而繼續保留合同，這確實只是上訴人的個人之見，與澳門特別行政區無關。

24.

上訴人加入卷宗中的各份文件 —— 例如文件 5 —— 都顯示上訴人取消了頻道，但並未廢止合同，但上訴人卻稱被上訴機關知道部分合同已經廢止或解除。我們實在不理解上訴人何出此

言！

25.

上訴人因經營電信公共服務，因而肩負相關的法律義務。但它卻希望在其法律義務中反映自己的商業選擇。它變更了會計制度，從而逃避義務，為此沒有提出正當理由，且變更行為是多餘且不相應的。我們實在不能接受上訴人的做法。

26.

此外，財政局也應要求針對上訴人變更會計制度一事發表了意見。財政局認為不可接受此變更，其原因為：這不符合《公定會計設計》第 9 點 b 和 c 項的規定；且未見《商法典》第 54 條第 4 款和第 58 條第 3 款中提到的特例情況（參見 2004 年 8 月 24 日財政局第 XXX/NAJ/EG/04 號公函，見於附件中的行政程序）。

27.

此外，上訴人也不應忘記，1 月 19 日第 3/98/M 號法令第 7 條規定，監察衛星電視廣播業務屬電訊當局之權限，確切地講是電信暨資訊科技發展辦公室的權限。辦公室應盡心謀求公眾利益，務求領有准照的實體嚴格遵守法律規定。

28.

由此易見，上訴人變更會計制度的行為違反了由 7 月 9 日第 34/83/M 號法令核准的《公定會計設計》的規定。

29.

鑑於此，我們認為上訴所針對的行政行為從法律上講是正確的。

結論

(1) 本司法上訴分析的焦點問題是年度經營費用的計算，此稅數額為經營系統或准照服務及附帶業務的毛收益的 1.5%，主要問題是會計制度的變更 —— 由以分類列明原則為基礎的制度轉為基於現金收付原則的制度。

(2) 因此，我們應當核查此制度是否符合澳門特別行政區現行法律的要求，即是否符合由所有公司批准的《公定會計設計》的要求。

(3) 《公定會計設計》在第 9 點 b 及 c 項中規定了財政年度一致性的會計原則 —— 根據此項原則，公司在財政年度中不得變更其價值衡量原則；以及交易實現原則 —— 某一財政年度中實現的交易影響相關年度的運營成果，而與收付無關。

(4) 商法中也規定了這些原則，主要是經 8 月 3 日第 40/99/M 號法令核准的《商法典》第 58 條的規定。

(5) 不難發現，澳門現行法律無論從字面上，還是從精神中，都可體現出職權原則，這是因為此原則可以展示出公司財產的真實面貌及其財政狀況。

(6) 我們認為，若僅將會計事務局限於對收付的控制，而忽略成本的發生以及收益的實現，則依照邏輯推理，提供給監督機關的財政信息就會不充分。

(7) 這就說明，若採取現金收付制，其公司的財務狀況顯然不夠清晰透明，這樣就與《商法典》第 54 條第 2 款的規定背道而馳 —— 此條規定：「年度帳目應（……）編寫清楚，並顯示企業的財產、財務狀況及經營成果的真實狀況。」

(8) 《商法典》第 54 條第 4 款和第 58 條第 3 款中提到的適用特例情況 —— 即投資風險和壞賬 —— 並不成立，而上訴人所謂的這與公司的毛收益無關這一說法，我們也實在不能接受；否則，第 1/98 號准照中就會規定以淨收益為基礎計算經營費用。

(9) 若採取權責發生會計制度，就不可能在評估運營結果中這樣做。這就使得帳目有了另一重透明度。上訴人不能忘記，本案討論的事實是公共服務的提供，主要是對公共利益的保護。

(10) 此外，客戶曾不付帳或者繼續不付帳，而上訴人卻僅因商業原因而繼續保留合同，這確實只是上訴人的個人之見，與澳門特別行政區無關。

(11) 上訴人加入卷宗中的各份文件 —— 例如文件 5 —— 都顯示上訴人取消了頻道，但並未廢止合同，但上訴人卻稱現被上訴機關知道部分合同已經廢止或解除。我們實在不理解上訴

人何以出此言。

(12) 財政局也應要求針對上訴人變更會計制度一事發表了意見。財政局認為不可接受此變更，其原因為：這不符合《公定會計設計》第 9 點 b 和 c 項的規定；且未見《商法典》第 54 條第 4 款和第 58 條第 3 款中提到的特例情況（參見 2004 年 8 月 24 日財政局第 XXX/NAJ/EG/04 號公函，見於附件中的行政程序）。

(13) 此外，上訴人也不應忘記，1 月 19 日第 3/98/M 號法令第 7 條規定，監察衛星電視廣播業務屬電訊當局之權限，確切地講是電信暨資訊科技發展辦公室的權限。辦公室應盡心謀求公眾利益，務求領有准照的實體嚴格遵守法律規定。

(14) 由此看來，上訴人變更會計制度的行為違反了由 7 月 9 日第 34/83/M 號法令核准的《公定會計設計》的規定。

基於上述理由，請求判令撤銷司法上訴理由不成立，並維持上訴所針對的行政行為。

[.....]」（參見第 60 頁至第 68 頁原文內容）。

隨後，依據《行政訴訟法典》第 63 條和第 68 條的要求並為此二條的效力，雙方當事人都收到了通知，作出了非強制性陳述。

為了說明上訴理由成立，上訴人的陳述以此作結：

『[.....]』

1. 為經營衛星電視廣播電訊公共服務，現上訴人要付出的回報是：繳納年度經營費用，數額為經營系統或准照服務及附帶業務的毛收益的 1.5%（1 月 19 日第 3/98/M 號法令第 4 條及第 1/98 號准照第 8 條規定）。

2. 結算年度運營稅時，應當以上訴人帳目中的毛收入為依據。此賬目須按規定由公認有資格及能力的澳門註冊審計公司審計，並在每個營運年度結束後 120 日內由經營人提交。

3. 無論是從法律規定的利益和目的來說，還是從決定的事實前提來看，確定上述經營費用的行為都不是自由裁量行為。

4. 行政當局在確定要徵收的稅款時，受制於上訴人上報的毛收益額；而不可以遵循權責發生原則，推測日後的不確定收益，因為上訴人並未採用權責發生制。

5. 電信暨資訊科技發展辦公室及運輸工務司司長都不可以變更上訴人呈交的帳目。

6. 毛運營收入為：財產變賣所得或所提供服務的價格，其中包括來自經營所開展業務的總收益。

8. 為核算純經營費用額之效，認定收益時可以且應當依據現金收付或實際收納原則，這是因為權責發生制中所講的「收益（proveitos）」的概念與另一「收益（receitas）」截然不同。

9. 上訴人的會計程序是合法的，符合第 1/98 號准照第 8.2 條的要求，這是因為經營人需付的年度經營費用是以「經營准照服務及附帶業務的毛收益」為基礎計算的，且此等「收益」指的是已實現收益或實際收付額。

10. 否則，假使如被上訴機關所願，繼續採用權責發生制，考慮「收益（proveitos）」——其中包括已收和日後或然將收收益，那麼這就不是毛收益。

11. 權責發生制不適用於核算純經營費用。這是因為，只有現金收付制才能允許我們以實際收付額為基礎，知道經營人的收益有多少（依照謹慎原則，消除債權收回中的不確定因素）。

12. 運輸工務司司長根據現金收付原則，未批准對應第 1/98 號衛星電視廣播電訊服務准照的 2004 年的經營費用計算方式，且拒絕接受上訴人上呈的合法帳目，錯誤地解釋了 1 月 19 日第 3/98/M 號法令第 4 條及第 1/98 號准照第 8 條規定。根據《行政程序法典》第 3 和第 122 條以及《行政訴訟法典》第 21 條第 1 款 d 項的規定，這就使得本上訴針對的行為沾有違反法律的瑕疵，成為可撤銷行為。

綜上所述，

[.....]因上訴事實已經證明，因此判令上訴理由成立，撤銷以權責發生制確定 2004 年度經營費用的行為，因為此行為沾有《行政程序法典》第 3 和第 122 條以及《行政訴訟法典》第 21 條第 1 款 d 項中規定的違反法律的瑕疵。

[.....]』（參見卷宗第 86 頁至第 89 頁原文內容）。

被上訴機關則認為上訴理由不成立，其上訴答辯狀的總結如下文所示：

『[.....]』

(1) 本司法上訴分析的焦點問題是年度經營費用的計算，此稅數額為經營系統或准照服務及附帶業務的毛收益的 1.5%，主要問題是會計制度的變更 —— 由以分類列明原則為基礎的制度轉為基於現金收付原則的制度。

(2) 因此，我們應當核查此制度是否符合澳門特別行政區現行法律的要求，即是否符合由所有公司批准的《公定會計設計》的要求。

(3) 《公定會計設計》在第 9 點 b 及 c 項中規定了財政年度一致性的會計原則 —— 根據此項原則，公司在財政年度中不得變更其價值衡量原則；以及交易實現原則 —— 某一財政年度中實現的交易影響相關年度的運營成果，而與收付無關。

(4) 商法中也規定了這些原則，主要是經 8 月 3 日第 40/99/M 號法令核准的《商法典》第 58 條的規定。

(5) 不難發現，澳門現行法律無論從字面上，還是從精神中，都可體現出職權原則，這是因為此原則可以展示出公司財產的真實面貌及其財政狀況。

(6) 我們認為，若僅將會計事務局限於對收付的控制，而忽略成本的發生以及收益的實現，則依照邏輯推理，提供給監督機關的財政信息就會不充分。

(7) 這就說明，若採取現金收付制，其公司的財務狀況顯然不夠清晰透明，這樣就與《商法典》第 54 條第 2 款的規定背道而馳 —— 此條規定：「年度帳目應.....編寫清楚，並顯示企業的財產、財務狀況及經營成果的真實狀況。」

(8) 《商法典》第 54 條第 4 款和第 58 條第 3 款中提到的適用特例情況 —— 即投資風險和壞賬 —— 並不成立，而上訴人所謂的這與公司的毛收益無關這一說法，我們也實在不能接受；否則，第 1/98 號准照中就會規定以淨收益為基礎計算經營費用。

(9) 若採取權責發生會計制度，就不可能在評估運營結果中這樣做。這就使得帳目有了另一重透明度。上訴人不能忘記，本案討論的事實是公共服務的提供，主要是對公共利益的保護。

(10) 此外，客戶曾不付帳或者繼續不付帳，而上訴人卻僅因商業原因而繼續保留合同，這確實只是上訴人的個人之見，與澳門特別行政區無關。

(11) 上訴人加入卷宗中的各份文件 —— 例如文件 5 —— 都顯示上訴人取消了頻道，但並未廢止合同，但上訴人卻稱現被上訴機關知道部分合同已經廢止或解除。我們實在不理解上訴人何以出此言。

(12) 財政局也應要求針對現上訴人變更會計制度一事發表了意見。財政局認為不可接受此變更，其原因為：這不符合《公定會計設計》第 9 點 b 和 c 項的規定；且未見《商法典》第 54 條第 4 款和第 58 條第 3 款中提到的特例情況(參見 2004 年 8 月 24 日財政局第 XXX/NAJ/EG/04 號公函，見於附件中的行政程序)。

(13) 此外，上訴人也不應忘記，1 月 19 日第 3/98/M 號法令第 7 條規定，監察衛星電視廣播業務屬電訊當局之權限，確切地講是電信暨資訊科技發展辦公室的權限。辦公室應盡心謀求公眾利益，務求領有准照的實體嚴格遵守法律規定。

(14) 由此易見，上訴人變更會計制度的行為違反了由 7 月 9 日第 34/83/M 號法令核准的《公定會計設計》的規定。』（參見卷宗第 97 頁至第 100 頁原文內容）。

隨後，檢察院進行了最終檢閱，助審法官也作了法定檢閱，現予審理。

為此效力，也為了更好地了解事實背景，現亦將 2005 年 8 月 3 日第 147/XXX 號建議的理由說明部分抄錄於此 —— 現被上訴的行政行為正是以此為依據的：

『本案分析的焦點問題是年度經營費用的計算，根據 1 月 19 日第 7/98/M 號訓令的附文中第 1/98 號准照第 8.2 點的規定，此稅數額為經營系統或准照服務及附帶業務的毛收益的 1.5%，主要問題是會計制度的變更 —— 由以分類列明原則為基礎的制度轉為基於現金收付原則的制度。

由於在核算運營成果時，現金收付制只考慮在財政年度中實際交付或收到的款項，所以我們

應當核查此制度是否符合澳門特別行政區現行法律的要求，即是否符合由所有公司批准的《公定會計設計》的要求。

7月9日第34/83/M號法令核准了關於企業的公定會計設計，《公定會計設計》第1點第3款指出，設計旨在規範不同經濟參與人在其業務中的會計行為、平衡關於不動產——財產狀況（帳目表中的資產負債表和資產負債帳目）和呈報的流轉的必要信息。呈報流轉的目的有二：其一與公司本身無關（帳目表中因性質而製作的損益表；資金來源及運用表；依性質分類的成本及收益帳戶、對應前幾個財政年度的超額結餘）；另一目的與公司內部事宜相關（依功用而製作的損益表；工業和管理成本內部會計分類帳目）。

從這個意義上說，關於價值衡量標準，我們可以預見到一系列應當作為客觀地計算公司運營成果的原則，即《公定會計設計》第9點的規定。

基於上述各項目的，《公定會計設計》在第9點b及c項中規定了財政年度一致性的會計原則——根據此項原則，公司在財政年度中不得變更其價值衡量原則；以及交易實現原則——某一財政年度中實現的交易影響相關年度的運營成果，而與收付無關。

商法中也規定了這些原則，主要是經8月3日第40/99/M號法令核准的《商法典》第58條的規定。

不難發現，澳門現行法律無論從字面上，還是從精神中，都可體現出職權原則，這是因為此原則可以展示出公司財產的真實面貌及其財政狀況。

我們認為，若僅將會計事務局限於對收納及付款的控制，而忽略成本的發生以及收益的實現，則提供給監督機關的財政信息就會不充分。我們可以說，若不按權責發生制的要求，詳細列明財政年度中的各項目，則有可能出現不合規範的行為。例如：收到某一款項，但此款是下一個財政期間才能實現的收益的預付款，卻提前將此款項計入運營行為中。若採取權責發生會計制度，就不可能在評估營運結果中這樣做。這就使得帳目有了另一重透明度。

現如今，財務工程是公司生活的重要組成部分。以現金收付制為基礎的會計事務並不理會上述領域中的交易，但權責發生制則要求必須說明此等資產與負債情況，這無疑會影響企業的財務地位。這是上訴人無法否認的。

若採取現金收付制，其公司的財務狀況顯然不夠清晰透明，這樣就與《商法典》第54條第2款的規定背道而馳——此條規定：「年度帳目應按法律規定編寫清楚，並顯示企業的財產、財務狀況及經營成果的真實狀況。」

上訴人的理據是：變更會計系統，其目的僅是反映公司的真實財務狀況。儘管我們對此表示尊重，但此說法是不具道理。已經證實，現金收付制是違背上述原則的，因此，會計準則的一般標準是採用權限制度。這已經得到了一致的認可。然而我們不得不說，有鑑於此，《商法典》第54條第2款的規定就是以採取上述規範制度為前提的。

《商法典》第54條第4款和第58條第3款中提到的適用特例情況——即投資風險和壞賬——並不成立，而上訴人所謂的這與公司的毛收益無關這一說法，我們也實在不能接受；否則，第1/98號准照中就會規定以淨收益為基礎計算經營費用。

我們還應當指出：客戶曾不付帳或者繼續不付帳，而上訴人卻僅因商業原因而繼續保留合同，這確實只是上訴人的個人之見，與電信暨資訊科技發展辦公室和澳門特別行政區無關。上訴人因經營電信公共服務，因而肩負相關的法律義務。但它卻希望在其法律義務中反映自己的商業選擇。它變更了會計制度，從而逃避義務。在此請允許我們引用財政局關於此問題發表的意見書中的詞句——上訴沒有為此提出正當理由，且變更行為是多餘且不相應的。我們實在不能接受上訴人的做法。

此外，上訴人也不應忘記，1月19日第3/98/M號法令第7條規定，監察衛星電視廣播業務屬電訊當局之權限，確切地講是電信暨資訊科技發展辦公室的權限。辦公室應盡心謀求公眾利益，務求領有准照的實體嚴格遵守法律規定。

在本案中遭受爭議的行為中，被上訴人要求上訴人繳納2004年的年度經營費用，且此稅金額是按照職權原則計算的，見載於上訴人向本辦公室提供的會計報表的第14頁。有鑑於上文內

容，我們認為上訴所針對的行為從法律上講是正確的。」(參見卷宗第 21 頁至第 25 頁原文內容)。

我們即此便知，本上訴中需要解決的爭議問題正是純法律調查。

因此，分析過上訴人在其司法上訴中提到的理由之後，另一方面，我們也分析了被上訴實體為說明其被上訴決定合法而提出的理據，我們認為，駐本法院的檢察院代表已經找到了問題的正確處理方式，其最終意見書中載有如下理據，見卷宗第 102 頁至第 105 頁：

「*甲公司*」針對澳門特別行政區運輸工務司司長於 2005 年 8 月 5 日作出的批示提起司法上訴。該批示在上訴人之前針對澳門電信暨資訊科技發展辦公室主任在該方面的事宜上作出的決定而提起的訴願中，確認了上訴人的衛星電視廣播電訊服務准照於 2004 年度的經營費用定為澳門幣 391,617 元。上訴人指稱運輸工務司司長的批示由於對 1 月 19 日第 3/98/M 號法令第 4 條及第 1/98 號准照第 8 條規定作出了錯誤的解釋，所以沾有違法的瑕疵。簡而言之，依據「現金收付原則」，上訴人的會計程序是正確且合法的，因為此原則允許經營人以其實際所得為基礎，確定收益。實不可仿效被上訴人之例，運用「權責發生原則」，計算純經營費用。這是因為，如果採取權責發生制，則涉及的就不僅是實際收益，也包括嗣後或然收益，但日後的收益不能被認作「毛收益」。

現予分析：

為經營電訊公共服務（衛星電視廣播以及其他相關補充業務），上訴人要付出的回報是：向電訊當局繳納年度經營費用，數額為經營系統或准照服務及附帶業務的毛收益的 1.5%（經由第 6/2004 號行政法規修改的 1 月 19 日第 3/98/M 號法令第 4 條及第 1/98 號准照第 8 條規定）。

據稱，2004 年，上訴人的某些客戶未付帳，且直至今日仍不繳交其頻道服務賬款。上訴人認為，此事實「扭曲了財產、財務狀況和運營成果的真實面目」，使得「其帳目疑點甚多，不足為信」。上訴人認為應當變更與其收益確認相關的會計標準，自其公司此前一貫採用的「權責發生制」或「分類列明制」改為「現金收付制」或「實際收取制」。但行政當局卻並不同意此做法，也未能接受。

由於運營行為是真實的，所以無論採用上述何種會計制度，所得總額和數量都未遭到質疑。因此，本上訴要討論的問題僅為確定被上訴機關為核算本案涉及的年度經營費用而採取的原則是否合法。

無論是法律還是批給的准照，都未對衛星電視廣播電訊公共服務領域內的「毛經營收益」這一概念下明確特定的定義。因此，我們應當在澳門現行法律中找尋答案，尋找與本案情況最為接近且最適用本案情況的規定，以此來保證制度的一致。

為此，我們分析了由 7 月 9 日第 34/83/M 號法令核准的《公定會計設計》，《設計》旨在規範不同經濟參與人在其業務中的會計行為。不難發現，關於價值衡量標準，我們可以預見到一系列應當作為客觀地計算公司運營成果的原則（《公定會計設計》第 9 點 b 及 c 項），例如財政年度一致性原則和交易實現原則。根據上述兩條原則，某一財政年度中實現的交易影響相關年度的運營成果，而與收付無關。此兩條原則同樣見載於經 8 月 3 日第 40/99/M 號法令核准的《商法典》第 58 條。其中，第 1 條 b 和 d 項分別規定：「不隨營業年度之轉變而改變估價標準」「對該營業年度有影響之成本及收益不論何時付款及收款，均須算入年度帳目所指之營業年度內」（下劃線為我們所加）。

上述原則無關乎上訴人股東大會通過的年度帳目是否能取信於行政當局。看來財政局接納了上訴人呈報的帳目，並以此為據，確定了其所得補充稅的應稅收益。本案涉及的問題只有一個，那就是不同標準的採用。我們認為，被上訴人採用的標準能更準確地反映財產、企業經濟／財政狀況的真實面目，且此標準要求必須展示由金融工程引致的不同狀況（「資產」和「負債」的相關情況）。而現金收付制度顯然做不到這一點——在現金收付制度下，會計活動只關注收付行為，而不管是否造成了成本或是發生了收益。此制度本身可能會引致真實財務信息不足的問題。

在本案中，雖然部分客戶未付賬款，且仍不繳納頻道服務賬款，但上訴人仍然保留與這些客戶簽訂的合同。若上訴人的這個選擇僅出於商業策略目的，那麼這就僅是它的個人選擇，顯然，上訴人本人要承擔一切相關後果，確切地說即為會計後果。

因此，我們認為，行政機關在本案中採取的制度除了是最符合適用法律原則和標準的外，也是一種最好的制度以保護反映在盡可能知悉必須繳納本案涉及的經營費用的機關的「*財政健康狀況*」的公共利益。

檢察院根據對此問題適用的法律法規，發表了意見（意見中已經引述相關法律規定）。我們在此表示完全贊同，應當判本司法上訴理由不成立，其原因為：遭受爭議的行政行為不像上訴人所言的那樣，沾有違法的瑕疵；除此之外，也未沾有我們應依職權審理的任何其他瑕疵。

因此，有鑑於以上分析，**合議庭裁定判本司法上訴理由不成立**，費用由上訴人承擔，司法費定為 8 個計算單位。

陳廣勝（裁判書製作法官）—— José M. Dias Azedo（司徒民正）—— 賴健雄