

第 35/2017 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：核數師 · 吊銷核數師註冊 · 偽造稅項申報書

裁判日期：2019 年 11 月 13 日

法官：利馬(裁判書制作法官)、宋敏莉和岑浩輝

摘要：

一、核數師為所得補充稅的效力編制及向稅務當局遞交公司的收益稅項申報書(M/1 格式)，並在自願和有意識的情況下，在申報書中將一筆向內地公司支付的，實際上並不是用來購置材料而是用來取得顧問服務的金額為 2,060,000.00 澳門元的款項記載為購置材料費的行為，構成觸犯偽造文件罪。她這樣做的目的是為了讓公司少交稅，從而為該公司牟取一項其無論以何種名義都不應取得的利益，並對特區庫房造成相應損失。這

項事實，即在申報書中將 2,060,000.00 澳門元的款項記載為購置材料的費用，在法律上具有重要性，其原因在於，這樣做的結果是這筆費用被當成開支或損失，而若是如實地把它記為顧問費用則不然，因為若是顧問費，那麼由於相關服務是由一間沒有履行《營業稅規章》第 8 條所規定的要件的外地公司所提供，那麼根據該規章第 9 條的規定，它將不能被視為稅務開支。

二、第一項結論所指之行為構成偽造稅項申報書，並構成經 11 月 1 日第 71/99/M 號法令核准的《核數師通則》第 87 條第 4 條 b 項所規定的以吊銷核數師註冊之處分予以處罰的違紀。

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於 2014 年 8 月 20 日作出的對其科處中止核數師職務 6 個月處分的批示提起撤銷性司法上訴。

中級法院裁定司法上訴敗訴。

甲不服，向終審法院提起司法裁判的上訴，提出以下問題：

上訴人的行為並不像被上訴行為所認為的那樣，構成偽造由其負責的稅項申報書和《核數師通則》第 87 條第 4 條 b 項規定及處罰的違紀行為。

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：

上訴人是自 2000 年 2 月 2 日起在核數師暨會計師註冊委員會註冊的核數師，編號為 XXX。

上訴人為具編制會計的 A 組納稅人乙工程有限公司編制並簽署了 2008 年度和 2009 年度的所得補充稅申報書。

在附於“所得補充稅 A 組 2008 年度－收益申報書” M/1 格式的乙工程有限公司 2008 年度會計技術報告中載明，乙工程有限公司向丙建築工程有限公司支付了 2,142,400.00 澳門元的顧問費。(紀律程序卷宗第 61 頁)

然而，這筆顧問費並沒有被視為《營業稅規章》第 9 條第 4 款所指的稅務費用，因為顧問服務的提供者沒有遞交《營業稅規章》第 8 條所指的申報書。

2010 年 7 月 30 日，上訴人在乙工程有限公司 2009 年度所

得補充稅 A 組 M/1 格式申報書第 16 欄之“核數師/會計師/專業會計員聲明”及有關附件上簽名。(第 22 頁及第 23 頁)

2010 年 7 月 31 日，該申報書被呈交予財政局局長。

在該 M/1 格式申報書的第 16 欄中，上訴人作出如下聲明：

『本人/事務所已核對此收益申報書內所填報的資料，並確信所有資料均與其帳目一致，該等帳目均按照行政法規第 25/2005 號之「會計準則」而設立，本人/事務所沒有發現任何重大方面違反該法規的情況。』(紀律程序卷宗第 23 頁)

在該申報書中申報了一筆金額為 **2,060,000.00 澳門元** 的款項，是向丙建築工程有限公司採購材料的費用，它載於納稅人 2009 年度所得補充稅 A 組 M/1 格式申報書的附件《乙工程有限公司 2009 年度供應商明細表》內。(紀律程序卷宗第 57 頁)

該筆金額為 **2,060,000.00 澳門元** 的款項包含在技術報告所載之總額為 223,527,182.00 的有關材料的費用中。(紀律程序卷宗第 54 頁)

在 2009 年度所得補充稅 A 組 M/1 格式申報書及其相關附件中並未提及任何顧問費用。(紀律程序卷宗第 57 頁、第 22 頁及第 23 頁)

在財政局稅務稽查處的技術員對上指申報書作出分析之後，發現向丙建築工程有限公司支付的費用不正常，因而建議進行查核，以便確認該稅務申報書中所載的內容是否屬實。

根據乙工程有限公司的賬目記錄，這筆支付給丙建築工程有限公司的金額為 2,060,000.00 澳門元的款項為顧問費。(紀律程序卷宗第 20 頁及第 38 頁)

它是為了支付與丙建築工程有限公司於 2009 年 3 月 18 日訂立的“土地規劃顧問合約”的首期款項。(紀律程序卷宗第 37 頁)

丙建築工程有限公司是一間在澳門沒有常設辦事處的中國內地公司，而且沒有根據按照《營業稅規章》第 8 條的規定進行稅務登記。

財政局副局長透過 2014 年 1 月 29 日的批示，按照建議確

定了 2009 年度的可徵稅收益，當中包括這筆金額為 2,060,000.00 澳門元的款項。

財政局局長透過 2014 年 1 月 23 日第 003/DIR/2014 號批示命令對上訴人展開紀律程序。(第 104 頁)

上訴人被指控故意偽造納稅人 2009 年度的稅務申報書，具體內容為：

「根據所取得之證據，連同附於本紀律程序卷宗的文件第 20 頁、第 22 頁至第 23 頁、第 25 頁、第 26 頁、第 27 頁至第 28 頁、第 29 頁、第 31 頁、第 33 頁、第 34 頁、第 35 頁、第 36 頁至第 37 頁、第 38 頁、第 40 頁、第 41 頁、第 42 頁至第 43 頁、第 44 頁、第 45 頁、第 46 頁至第 47 頁、第 49V 頁至第 49 頁、第 51V 頁至第 51 頁、第 52V 頁至第 52 頁、第 54V 頁至第 54 頁、第 55V 頁至第 55 頁、第 57 頁、第 59 頁、第 61V 頁至第 61 頁、第 90 頁至第 92 頁、第 93 頁、第 94 頁、第 201 頁、第 225V 頁至第 237 頁、第 238 頁至第 249 頁，以及第 262V 頁至第 262 頁，並連同證言第 179 頁至第 183 頁、第 188 頁至第 192 頁、第 204 頁至第 206 頁和第 211 頁至第 213 頁，又連

同本卷宗第 218 頁至第 223 頁的嫌疑人聲明，有關證據係按《刑事訴訟法典》第 114 條規定的經驗法則及預審員之自由心證評價，這補充規定適用於紀律程序，而以下為已證明之事實：

1. 根據刊登於 2014 年 1 月 15 日第三期《澳門特別行政區公報》第二組第二副刊內有關至 2013 年 12 月 31 日止的註冊核數師名單，嫌疑人已於 2000 年 2 月 2 日在「核數師暨會計師註冊委員會」註冊為核數師，編號為 XXX，其職業住所位於[地址(1)]。

2. 根據刊登於 2014 年 1 月 2 日第一期《澳門特別行政區公報》第二組第 99/2013 號經濟財政司司長批示，嫌疑人被委任為「核數師暨會計師註冊委員會」的候補委員，直至 2014 年 12 月 31 日止。

3. 嫌疑人為「乙工程有限公司」編製及簽署稅務申報書。

4. 「乙工程有限公司」屬 A 組納稅人，並具備適當編製的會計。

5. 嫌疑人於 2009 年 6 月 30 日在「乙工程有限公司」2008

年度所得補充稅 A 組 M/1 格式申報書第 16 欄之「核數師/會計師/專業會計員聲明」上，以及在有關附件上簽名。

6. 財政局公共審計暨稅務稽查訟務廳的所得補充稅 A 組於 2009 年 7 月 31 日收到上述申報書。

7. 2008 年度一筆金額為 2,142,400.00 澳門元，是由納稅人支付予「丙建築工程有限公司」作為顧問費用。

8. 「丙建築工程有限公司」為一間中國大陸公司，在澳門沒有固定場所。

9. 上述款項在收益申報書附件 A 內登記為提供服務成本，以作稅務扣減〔第 52 頁〕。

10. 附於 M/1 格式收益申報書的「2008 年度會計技術報告」第四點有關「顧問服務收支」載明支付予「丙建築工程有限公司」的顧問費用為成本費用，金額為 2,142,400.00 澳門元〔第 61 頁〕。

11. 在上述報告第五點關於「經營成本」載有金額

172,011,698.00 澳門元，當中包括材料採購費用。

12. 附於同一份申報書的供應商名單上載有支付予「丙建築工程有限公司」的材料採購費用，金額分別為 12,295,000.00 澳門元和 18,540,000.00 澳門元〔第 59 頁〕。

13. 2008 年 7 月 31 日會計紀錄第 29 頁載有項目 18210-0002 「其他支出—分析顧問項目支出」。這交易是關於提供「石排灣工程」顧問服務，金額為 2,142,400.00 澳門元。

14. 有關交易是「丙建築工程有限公司」〔第 27 頁〕於 2008 年 7 月 29 日要求向丁小姐支付「石排灣填海規劃」費用，金額為 2,080,000.00 港元。

15. 亦即是指 2008 年 5 月 18 日的「土地規劃顧問合約」〔第 28 頁〕。

16. 該筆費用於 2008 年 7 月 30 日支付〔第 26 頁〕。

17. 這相當於收據上標明支付「石排灣填海規劃」的顧問費，金額為 2,080,000.00 港元〔第 25 頁〕。

18. 該筆金額以第 29 頁所紀錄的 1.03 兌換率計，折為 2,142,400.00 澳門元。

19. 由於「丙建築工程有限公司」沒有按照稅務行政當局的要求遞交《營業稅章程》第 8 條規定的申報書，根據《營業稅章程》第 9 條第 4 款規定，該筆顧問費沒有被視為稅務費用。

20. 第 51 頁背頁的 2008 年度「可課稅收益核定表」第 14 行確實有 2,142,400.00 澳門元的修改金額，並標明「有關費用不符合《營業稅章程》第 9 條規定」。

21. 第 10 欄的備註部分中表示：「根據納稅人於 2011 年 4 月 27 日所作的回覆，其顧問公司「丙建築工程有限公司」沒有按《營業稅章程》第 8 條規定，在財政局辦理稅務登記，故按照該《章程》第 9 條第 4 款規定，不接受有關顧問費為稅務費用」〔第 51 頁〕。

22. 根據財政局副局長 2011 年 10 月 11 日的批示，可課稅收益是按照建議釐定的，當中包括 2,142,400.00 澳門元的金額。

23. 嫌疑人於 2010 年 6 月 30 日在「乙工程有限公司」2009

年度所得補充稅 A 組的 M/1 格式申報書第 16 欄的「核數師/會計師/專業會計員聲明」上，以及在有關附件上簽名。

24. 財政局公共審計暨稅務稽查訟務廳的所得補充稅 A 組於 2010 年 7 月 31 日收到上述申報書。

25. 在嫌疑人甲的簽名、姓名與專業證編號 XXXX 前表明：“本人/事務所已核對此收益申報書內所填報的資料，並確信所有資料均與其帳目一致，該等帳目均按照行政法規第 25/2005 號之『會計準則』而設立，本人/事務所沒有發現任何重大方面違反該法規的情況”〔第 23 頁〕。

26. 然而，在所得補充稅收益申報書及其附件上所申報的，與上述年度會計帳簿的所載資料卻不一致。

27. 在該申報書填報 2,060,000.00 澳門元的金額是支付予列於「2009 年度供應商明細表」的廣州公司—「丙建築工程有限公司」—的材料採購款項〔第 57 頁〕。

28. 「丙建築工程有限公司」為一間中國大陸公司，在澳門沒有固定場所。

29. 有關材料的「技術報告」〔第 54 頁〕所載總額 223,527,182.00 澳門元當中已包括該款項。

30. 在「2009 年度的技術報告」上沒有指出任何顧問費用。

31. 換言之，在「2009 年度的 M/1 格式收益申報書」上，或附於該申報書的文件中沒有載明任何顧問費用。

32. 然而，在「乙工程有限公司」的帳目記錄上可見，支付予「丙建築工程有限公司」2,060,000.00 澳門元的金額是一筆顧問費用。

33. 事實上，2009 年 5 月 31 日的會計紀錄第 38 頁載有 2,060,000.00 澳門元的金額，並以項目 18210-0002「其他支出一分析顧問項目支出」紀錄，且亦載明該金額是支付予丁小姐。

34. 有關紀錄其實是以 1 港元兌 1.03 澳門元，將 2,000,000.00 港元兌換為 2,060,000.00 澳門元。

35. 有關 2,000,000.00 港元的金額移動是「丙建築工程有限公司」〔第 35 頁〕於 2009 年 5 月 29 日要求就 2009 年 3 月 18

日訂立的「顧問和規劃合同」，支付予丁小姐的首期金額〔第 37 頁〕。

36. 因應該合同，「丙建築工程有限公司」便受聘在澳門提供「澳門路環石排灣填海計劃發展建議書」專業顧問服務。

37. 根據合同所載首期 2,000,000.00 港元，視作已複述，並具有一切法律效力。

38. 納稅人透過支票〔第 34 頁〕於 2009 年 5 月 29 日將 2,000,000.00 港元支付予丁小姐。

39. 由「丙建築工程有限公司」發出相關收據上〔第 33 頁〕，也有列明該金額為 2009 年 3 月 18 日所訂合同的首期金額。

40. 納稅人 2009 年度之分類帳〔第 20 頁〕，清楚顯示項目「18210-0002 其他支出—分析顧問項目支出」記錄了一筆金額為 2,060,000.00 澳門元的顧問費，並列明是支付予「丙建築工程有限公司」。

41. 根據以抽查方法所核實的結果顯示，另外一筆支付予

「丙建築工程有限公司」的金額為 85,047,762.04 澳門元，並載於 2009 年度供應商明單上，屬材料採購合同的，其內容亦清楚指明為材料採購合同〔第 42 頁、第 43 頁、第 46 頁和第 47 頁〕。同樣，要求作出支付的信函上也有指明為材料採購〔第 40 頁、第 41 頁、第 44 頁和第 45 頁〕。

42. 負責分析 2009 年度收益申報書的技術員僅於檢查會計帳目時，發現 2,060,000.00 澳門元費用的真正性質。同一技術員分析二 00 八年度收益申報書時，發現納稅人有繼續與在澳門特區沒有固定場所的公司進行商業活動，但所支付的金額沒有被接受為稅務費用。然而，納稅人僅於 2009 年度表示支付予該公司的費用為材料採購費用。

43. 在檢查第 262 頁的 2009 年度「可課稅收益核定表」的資料時，發現第 14 行的更改金額 2,060,000.00 澳門元為“未遵守營業稅第 9 條規定之支出”。

44. 在備註部分第 10 欄提及：“經稽查核實該費用支付予服務供應商「丙建築工程有限公司」，而該公司並未按《營業稅章程》第 8 條之規定作稅務登記。現根據上指《章程》第 9 條

第 4 款之規定及局長 2013 年 10 月 31 日的批示(詳見報告編號 0285/DIFT/DAIJ/2013)，不予接納有關顧問費為稅務費用〔第 262 頁背頁〕”。

45. 根據財政局副局長 2014 年 1 月 29 日的批示，可課稅收益是按照建議釐定的，當中已包括金額 2,060,000.00 澳門元。

46. 嫌疑人很清楚載於會計帳目 2,060,000.00 澳門元的金額為顧問費，且是「丙建築工程有限公司」在澳門提供有關填海的顧問服務費用。

47. 而「丙建築工程有限公司」為一間中國大陸公司，在澳門沒有固定場所。

48. 然而，嫌疑人決定將該筆費用列為材料採購費用，並登記附於「收益申報書 M/1 格式」的技術報告和供應上名單上。

49. 嫌疑人改變該費用的性質後，將明知不屬實的資料列於 2009 年度的收益申報書上。

50. 嫌疑人在上述申報書中證明已核實所有申報資料，並

與公司記帳簿冊之資料一致，但這並不是真的。

51. 雖然材料採購和顧問這兩項費用均符合可課稅事宜之成本扣減概念，但當一間在澳門沒有固定場所的公司，在澳門提供《營業稅章程》第 9 條第 3 款規定的服務時，但又沒有按同一《章程》第 8 條的規定報稅，根據該《章程》第 9 條第 4 款規定，不能接受顧問費為稅務費用。

52. 此為嫌疑人所知悉的。

53. 將費用定為材料採購費用，而不定為顧問費用，在稅務事宜上會更為突出。

54. 這樣，稅務行政當局不能或難以核定要課徵的稅項，因為，根據《所得補充稅規章》第 4 條第 2 款規定，其須透過在財政局註冊的會計師或核數師簽名及核對屬於 A 組納稅人適當編製的會計來課徵實際利潤。

55. 嫌疑人有上述行為是因為當隱瞞顧問這類費用的真正性質時，稅務行政當局不會要求「丙建築工程有限公司」證明其履行《營業稅章程》第 8 條規定，即不要求該公司出示澳門

的稅務登記證明，因此，不將金額 2,060,000.00 澳門元列入其顧客的可課稅收益內，以確定能為顧客謀取不正當利益。

56. 嫌疑人很清楚「丙建築工程有限公司」在澳門並沒有登記。

57. 該《章程》第 9 條第 4 款規定不適用於材料採購合約，但適用於該條第三款所指行業的營運合約，當中包括提供顧問服務。

58. 嫌疑人不會不了解此情況。

59. 嫌疑人明知其行為會違反一般義務，也故意、任意和有意識地作出。根據十一月一日第 71/99/M 號法令核准的《核數師通則》第 37 條 a 項和第 42 條 c 項規定，核數師須對其職業聲譽作出貢獻、憑藉良知和勤懇履行其職務，避免任何有違核數師職業尊嚴的行為，且不對稅務行政當局作出任何可直接或間接導致稅務申報書被偽造等行為，亦有義務遵守第 36/2004 號行政法規核准的《註冊核數師職業道德守則》規定的基本原則，並要按照該《守則》第 2 條、第 3 條第 1 款、第 5 條第 2 款，以及第 6 條第 1 款規定，維護專業形象，不得作出有損專

業形象的行為、應履行公正的原則，遵守法律、規章及相關的技術準則，亦要具備專業勝任能力等屬於其擔當註冊核數師的應有義務。該等義務為其所預知會違反的，也要堅持違反的。

60. 嫌疑人的紀律紀錄再沒有其他事項。」

透過經濟財政司司長 2014 年 8 月 20 日的批示，上訴人因故意違反經第 36/2004 號行政法規核准的《註冊核數師職業道德守則》第 2 條、第 3 條第 1 款、第 5 條第 2 款及第 6 條第 1 款規定的義務和經 11 月 1 日第 71/99/M 號法令核准的《核數師通則》第 37 條 a 項及第 42 條 c 項規定的義務而被科處中止執行職務 6 個月的處分。(第 481 頁)

### 三、法律

#### 1. 要審理的問題

要對上訴人所提出的前述問題作出審理，即要知道上訴人的所作所為是否像被上訴行為所認為的那樣屬於偽造由其負責

的稅項申報書，構成經 11 月 1 日第 71/99/M 號法令核准的《核數師通則》第 87 條第 4 條 b 項所規定的以吊銷核數師註冊之處分予以處罰的違紀，並像被上訴行為所決定的那樣，經特別減輕之後，對上訴人處以停職 6 個月的處分。

對於之前沒有在司法上訴狀中提出的，被上訴人在適用《國際審計準則》第 11 號時出現嚴重錯誤、明顯不公及明顯不適度的問題，本院不予審理，因為上訴法院不審理新問題，除非屬於依職權必須審理的問題。

## 2. 上訴人被指控之事實的定性

被上訴的合議庭裁判認為：

「毫無疑問，那筆數額為 2,060,000.00 澳門元的款項的性質被更改是不爭的事實，而且上訴人完全沒有正當理由將 2009 年 3 月 18 日訂立的名為“土地規劃顧問合約”的合同定性為材料採購合同，並將相關款項的支付作為材料採購費用放入 2009 年度所得補充稅的收益申報書中，因為從合同本身的條款來

看，這筆費用實際上是顧問費用。

其實，案卷中所載證據確鑿無疑地顯示出，2009 年的那筆金額為 2,060,000.00 澳門元的款項具有顧問費的性質。」

根據《行政訴訟法典》第 152 條的規定，對於中級法院這一有關事實事宜的裁決，終審法院不予質疑。

正如檢察院司法官在其意見書中所說，“可以看到，上訴人作為核數師，為所得補充稅的效力，簽署並向稅務當局遞交了有關乙工程有限公司 2009 年度之收益的稅項申報書(M/1 格式)。在該申報書中，上訴人自願及有意識地將金額為 2,060,000.00 澳門元的款項記載為向中國內地的丙建築工程有限公司購置材料的費用。然而，這筆款項並不是用來購置材料的，也沒有以購置材料費的名義記錄在乙工程有限公司的賬目中；實際上這筆款項是顧問服務費用，並以顧問費的名義記錄在公司的賬目中，而上訴人對此是完全知情的。上訴人之所以這樣做是為了讓乙工程有限公司能夠少交稅，從而為該公司牟取其無論以何種名義都不應取得的利益，並對特區庫房造成了

相應的損失<sup>1</sup>。

這一以欺騙稅務當局為目的的行為已經構成觸犯一項偽造文件(收益稅項申報書)罪，正如處罰行為所認為並經被上訴裁判所確認的那樣。實際上，上訴人將一項在法律具有重要性的事實不實地—因為與其所擬記錄的事實不相符—登載於文件/收益稅項申報書之上。這項事實，即在申報書中將 2,060,000.00 澳門元的款項記載為購置材料的費用，在法律上具有重要性，其原因在於，這樣做的結果是這筆費用被當成開支或損失，而若是如實地把它記為顧問費用則不然，因為若是顧問費，那麼由於相關服務是由一間沒有履行《營業稅規章》第 8 條所規定的要件的外地公司所提供，那麼根據該規章第 9 條的規定，它將不能被視為稅務開支。相關行為明顯是故意行為，因為這就是上訴人想要的，並且是在她完全清楚公司的記賬與收益申報書上所載內容不一致的情況下作出的，其目的是以對特區庫房造成損失為代價為納稅人牟取一項不正當利益”。

根據《刑法典》第 244 條第 1 款 b 項的規定，意圖造成他

---

<sup>1</sup> 正如被上訴實體所言，由於所涉及的情況是向一間在澳門沒有常設辦事處、且沒有按照《營業稅規章》第 8 條的規定遞交申報書的內地公司取得顧問服務，從而使得根據上述規章第 9 條第 4 款的規定，上訴人不能將取得該服務的費用作為稅務費用。

人或特區有所損失，又或意圖為自己或他人獲得不正當利益，使法律上之重要事實不實登載於文件上的行為構成偽造文件罪。

這樣，上訴人便觸犯了《核數師通則》第 87 條第 4 條 b 項所規定的以吊銷核數師註冊之處分予以處罰的違紀。

上訴理由不能成立。

#### 四、決定

綜上所述，合議庭裁定上訴敗訴。

訴訟費用由上訴人承擔，司法費訂為 8 個計算單位。

2019 年 11 月 13 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