

卷宗編號：612/2025

(司法上訴卷宗)

裁判日期：2026年9月24日

主 題：援助款項計劃；欠缺理由說明。

### 裁判摘要

1. 第33/2022號行政法規第六條第一款第六項及第七項均規定，就商號經營者的個案，行政當局是先以所得補充稅收益申報書的相關申報數據為依據。在發放有關款項後，行政當局得再行對商號經營者是否確實符合資格進行審核，並在得出否定結論時，要求有關人士返還其不當收取的援助款項。
2. 被訴行為所採納的意見書中所援引的另一意見書記載了行政當局計算商號經營者開支的標準，故被訴行為不存在欠缺理由說明的情況。

裁判書製作人

---

盛銳敏

**澳門特別行政區**  
**中級法院合議庭裁判**

卷宗編號：612/2025

(司法上訴卷宗)

裁判日期：2026年9月24日

上訴人：(A)顧問有限公司

被訴實體：經濟財政司司長

\*\*\*

**一、 案件概述**

司法上訴人(A)顧問有限公司，詳細身份資料載於卷宗，就經濟財政司司長於2025年6月12日作出的決定向本中級法院提出上訴。在其上訴狀中，司法上訴人提出以下結論：

- I. 司法上訴人是澳門成立之有限公司，名下經營一間同名商號，於財政局所得補充稅納稅人編號\*\*\*，為B組納稅人。
- II. 基於第33/2022號行政法規“減輕因2022年疫情對僱員、自由職業者及商號經營者造成負面影響的援助款項計劃”，當時被認定為符合商號經營者援助款項發放資格，獲得援助金額MOP\$500,000.00（澳門幣伍拾萬圓正）。
- III. 在2024年10月8日，財政局局長作出批示（同意建議書編號068/NFE/DIFT/DAIJ/2024），指出按第33/2022號行政法規第10條第1款之規定，行使監察職能，對司法上訴人作出調查及對其個案作重新檢視分析；認為估算後被評定為

雖仍然符合上述行政法規第6條的商號經營者援助款項發送資格，但其應收取之相關援助款項與已獲發放之援助款項的金額存在差額而須作部份返還。

IV. 司法上訴人提出聲明異議，財政局局長於2025年3月12日作出批示（同意建議書編號020/NFE/DIFT/DAIJ/2025），駁回聲明異議，維持原來之結果。

V. 司法上訴人再提出必要訴願，被訴實體最終於2025年6月12日作出批示（同意建議書編號037/DAIJ/2025），維持向其要求部份返還已獲發之2022年商號經營者援助款項澳門元470,000元之決定。

VI. 對此，司法上訴人予以尊重但不能認同，並認為被訴行政行為存在瑕疵：**侵犯基本權利、欠缺法律依據、錯誤適用法律、欠缺理由說明、事實前提錯誤、受羈束之行政行為、絕對不合理行使自由裁量權及違反善意原則**，行為屬於無效或可撤銷，故提起本司法上訴。

VII. 簡單梳理，關於司法上訴人2019至2021年度的營業結果，在案中存在不同的認定數據：

表一：載於所得補充稅收益申報書（M/1）之數據

表二：財政局之估算結果（經聲明異議後仍然維持）

表三：經必要訴願後，被訴實體重新計算之結果

VIII. 首先，司法上訴人獲發放援助款項，該等決定係行政當局依據行政法規對司法上訴人作出的授益性行政行為。

IX. 如今，被訴實體改以其他標準進行審查（但卻不屬於行政法規第9條的情況），繼而得出不同結果而命令司法上訴人返還款項，實際效果等同於廢止了有效的授益性行政行為，這是《行政程序法典》第129條第1款b項所不允許的。

X. 而且，根據《基本法》第39條及第41條之規定，司法上訴人有權依法享受社會福利，這些社會福利屬於基本權利。

XI. 因此，由於違反《行政程序法典》第129條第1款b項之規定，並侵犯了基本權利之根本內容，按照《行政程序法典》第122條第2款d項之規定，**被訴行政行為無效**。

XII. 其次，當局在本案的分析中曾經提及“……本局是依據第33/2022號行政法規第六條的各項要件及計算方法，決定商號經營者是否符合發放援助資格及對其發放相應的援助款項，……，在援助發放工作中，以“寬發放、後監察”為原則，達到濟急扶困的主要政策目標，……”要求援助款項受益人返還援助款項，……”（參見建議書編號020/NFE/DIFT/DAIJ/2025，第5頁；下劃線為我們所加上）；然而，“寬發放、後監察”這個原則並沒有記載於該行政法規之中，因此，審批標準應該始終如一，當局不能據此作為行政行為的依據。

XIII. 比對上述列出的三個表格，行政當局的審查理據及標準確實並不明確和前後統一，欠缺法律依據。

XIV. 既然上述行政法規以所得補充稅申報表作為發放援助款的評斷標準，再無另外明訂其他審查標準，那麼必須全盤援用所得補充稅章程的制度來核實。

XV. 第21/78/M號法律所核准的《所得補充稅章程》第4條第3款規定，B組納稅人係依法根據估定其所得利潤課稅：該章程第13條第2款明文允許，B組納稅人對該條所列的各項文件，得任便遞交；而更重要的是，如果符合該章程第18條第3款之B組納稅人（亦即是，自己單獨工作或只由其家屬協助，又或僱用外人，如屬工業，不超過四人，如屬商業不超過三人者），免除該條第2款所指的、在欠缺適當編製的會計時，備有購、銷登記冊及提供勞務登記冊的義務，零沽現賣得每日以整數入帳；申言之，在所得補充稅法律制度下，司法上訴人的申報及記帳義務經已完整履行，法律亦無要求他配備其他額外的證據材料，司法上訴人實際也不懂得相關技能。

XVI. 因此，本案被訴實體在行政法規沒有明文規定的情況下，額外要求司法上訴人進行證明，欠缺法律依據及錯誤適用法律而沾有違反法律的瑕疵，按照《行政訴訟法典》第21條第1款d項之規定，**被訴行政行為應予撤銷**。

XVII. 再次，《行政程序法典》第114條及續後規定，行政當局在作出行政行為時有說明理由的義務，說明理由應當清晰、合乎邏輯及完整；按照同一法典第115條第2款，含糊不清、矛盾或不充份之依據，而未能具體解釋作出該行為之理由，等同於無說明理由。

XVIII. 回顧被訴實體針對必要訴願的決定，在“二、個案分析”的第5點（5）項中，直接得出結論，認為“*可視為其名下商號有實質經營，按照所得補充稅申報收入的50%（\$2,741,000）作為成本支出，連同其職業稅M3/M4申報的人事費用（\$120,000）及租金支出（\$0）作計算，……*”，最終竟然計算出司法上訴人在2021年度總營業結果為盈利MOP\$2,621,000.00（澳門幣貳佰陸拾貳萬壹仟圓正）。

XIX. 被訴實體從來沒有解釋，得出司法上訴人在該年度的成本支出為申報收入的50%的原因何在；這個結論亦無法按照常理邏輯得出。

XX. 被訴實體一方面認定了司法上訴人所申報的2021年度收入是五百多萬元，但另一方面又質疑司法上訴人所申報的當年度支出只有收入的一半；但是，司法上訴人針對兩項數據所呈交的證據是完全相同的，被訴實體卻針對同樣的材料得出前後矛盾不一的結論。

XXI. 因此，被訴行政行為由於欠缺清晰、合乎邏輯及完整的理由說明，且有關內容前後矛盾，乃欠缺理由說明，**被訴行政行為應予撤銷**。

XXII. 另一方面，被訴實體沒有舉證證明司法上訴人作出了虛假聲明、提供不正確或不實資料，又或利用任何不法方式獲發放援助款項。

XXIII. 在涉案行政法規頒佈之時，司法上訴人早已依法向財政局呈交所得補充稅申報表；按常理邏輯可得知，司法上訴人不可能預知道援助計劃一事而故意作假。

XXIV. 財政局本身，從來沒有針對司法上訴人歷年已作出的所得補充稅申報提出質疑。

XXV. 按照該行政法規的行文系統地解釋，法規推定所得補充稅申報結果為真實；那麼，應當由行政當局舉證證明存在法規第9條所指之不實情況，而並非由當事人證明自身不存在法規第9條的不實情況。

XXVI. 假使被訴實體認為在今天用更嚴謹的眼光去判斷會得出不符合要件而應予返還的結論，但無法證明司法上訴人存在法規第9條所指之故意作假，則在此次事件中存在錯誤的只是被訴實體，而不是司法上訴人。

XXVII. 司法上訴人不能因為被訴實體倘有的錯誤判斷而受影響；被訴實體卻認為司法上訴人所提供的證據資料不足以證明其所提出的理據及核實其營運成本，從而作出重新計算，存在事實前提錯誤，**據此而作出行政行為應予撤銷。**

XXVIII. 另外，行政法規僅載明以所得補充稅的申報表作為評斷標準，並無規定當事人須提交所得補充稅申報表以外的額外的證據；被訴實體不能行使自由裁量權，去額外要求當事人提交證據、以及界定哪些證據足以證明其符合法規要件。

XXIX. 一旦符合法規第6條所訂之要件，被訴實體只能作出發放援助的決定，除非證明存在第9條所指之虛假、不正確、不實或不法情況；亦即是說，被訴實體在此處只能作出受羈束之行為，而不得自由裁量和判斷，故此，**被訴行政行為應予撤銷。**

XXX. 同樣是向財政局作出的申報表紀錄，被訴實體作出了完全截然不同的評價：司法上訴人歷年的職業稅申報表所載的薪金開支獲得核實；而歷年的所得補充稅申報表所載的營運結果（從未被當局質疑），卻被認為證據材料不足。

XXXI. 因此，假使閣下不認同被訴實體在此只能作出受羈束之行政行為，則亦應認定被訴實體作出的行政行為絕對不合理地行使自由裁量權，尤其是違反善意原則。

XXXII. 《行政程序法典》第8條規定，在行政活動之任何階段，公共行政當局與私人均應依善意規則行事及建立關係，應考慮在具體情況下需要重視之法律基本價值，尤應考慮：有關活動使相對人產生之信賴，以及已實行之活動所擬達致之目的。

XXXIII. 在本案，援助款項並不是當事人自行申請的，而是行政當局在新冠疫情期間為市民和商界主動施予援手的舉措。

XXXIV. 行政當局的行為毫無疑問讓司法上訴人建立起合法合理的信賴：深信符合收取援助款的要件，且收取的不是借款，故不會預期日後須向政府償還。

XXXV. 行政法規沒有明文規定可進行重新審查及採取其他的審查標準，行政當局發放援助時亦沒有呼籲或提醒接受援助的當事人需要另行準備或存檔用於證明其營運費用成本的材料；司法上訴人完全無法預見亦無法合理穩妥地準備相應的證明措施。

XXXVI. 而更重要的是，政府在稅收層面按照所得補充稅章程的標準，接納及認可司法上訴人的稅務申報及營運結果，但在援助層面採取不同於所得補充稅章程的標準而要求返還援助款，乃不一致地行使自由裁量權，明顯違背了自由裁量的邊界，亦是基於明顯不正確及不能接受的準則去作出決定。

XXXVII. 包括司法上訴人在內的、苦苦堅持的商業實體，在這次援助款項計劃中並無任何過錯或不足，被訴實體事後要求返還款項的做法不符合道德與善意。

XXXVIII. 因此，由於絕對不合理行使自由裁量權及明顯違反善意原則，按照《行政訴訟法典》第21條第1款d項之規定，**被訴行政行為應予撤銷。**

\*

經依法傳喚，被訴實體提交了載於卷宗第39至49頁的答辯，當中請求法庭裁定上訴理由不成立，並維持被上訴決定。

\*

司法上訴人及被上訴實體均沒有提交非強制性陳述。

\*

根據《行政訴訟法典》第157條，本卷宗送交檢察院進行檢閱。檢察院助理檢察長作出本附卷第62至67頁的意見書，建議除被訴行為存在理由說明不充分的瑕疵而應予以撤銷外，其餘由司法上訴人所提出的理由均不成立。

\*

各助審法官已對卷宗進行檢閱。

現對案件進行審理。

\*\*\*

## 二、 訴訟前提

本院對此案具有管轄權。

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，且已適當地被代理。

不存在待解決之無效、抗辯或其他先決問題。

\*\*\*

### 三、 事實

根據載於卷宗之證據，本院認為以下事實屬重要並視為獲得證實：

1. 司法上訴人是澳門成立之有限公司，於財政局所得補充稅納稅人編號\*\*\*，為B組納稅人。
2. 由於司法上訴人被認定為符合第33/2022號行政法規“減輕因2022年疫情對僱員、自由職業者及商號經營者造成負面影響的援助款項計劃”中所規定的商號經營者援助款項發放資格，故其因而獲得援助金額500,000澳門元。
3. 於2024年10月8日，財政局局長作出批示，指出經對司法上訴人作出調查及對其個案作重新檢視分析並作出估算後，司法上訴人雖仍然符合第33/2022號行政法規中所規定的商號經營者援助款項發放資格，但其應收取之相關援助款項與已獲發放之援助款項的金額存在差額而須作出部分返還。
4. 就此，司法上訴人提起必要訴願，被訴實體於2025年6月12日作出批示，維持要求司法上訴人部份返還已獲發之2022年商號經營者援助款項澳門元470,000元之決定。
5. 司法上訴人於2025年7月18日提起司法上訴。

\*\*\*

#### 四、 法律適用

綜觀司法上訴人所提出的結論，其認為被訴行為沾有以下瑕疵：

- 1) 侵犯基本權利；
- 2) 欠缺法律依據及錯誤適用法律；
- 3) 欠缺理由說明；
- 4) 事實前提錯誤；
- 5) 被訴實體按照第33/2022號行政法規只能作出受羈束之行政行為，而不得自由裁量和判斷；
- 6) 絕對不合理行使自由裁量權及違反善意原則。

\*

檢察院助理檢察長在其意見書中，提出以下意見：

“本案司法上訴人請求撤銷『經濟財政司司長』在第037/DAIJ/2025號建議書中做出的批示，其全文是（卷宗第22頁背頁）：同意建議，駁回本訴願。

基於《行政程序法典》第115條第1款之規定，該批示中“同意建議”之表述意味著它吸收（absorber）第037/DAIJ/2025號建議書，總括而言，其結論是（卷宗第26頁）：司法上訴人提出的理據並不充分，且未能提供任何新的證據資料以供核實其營運的費用成本，經按第069/DAIJ/2025號建議書提出的標準重新計算，其於2021年的總營業結果為盈利澳門元2,621,000元，不符合第33/2022號行政法規第六條一款(六)項的規定，不可獲發援助款項，按法規須全額返還已獲發的援助款項澳門元500,000元，但因經審理其聲明異議後向其要求部分返還2022年援助款項澳門元470,000元，因此，被訴實體基於上述理由而駁回必要訴願。

\*

##### 1. 關於侵犯基本權利

司法上訴人提出的第一項理由是，被訴行為侵犯其基本權利。歸納而言，其邏輯在於：司法上訴人認為，其獲發放援助款項屬於授益性行政行為，被訴實體違反了

《行政程序法典》第129條第1款b項之規定，因而侵害《基本法》第39條及第41條所保障之基本權利，理應按照同一法典第122條第2款d項之規定，宣告被訴行為無效。

在尊重不同觀點前提下，我們認為司法上訴人這一理由不成立。

1.1. 第33/2022號行政法規第1條開宗明義規定：本行政法規訂定向僱員、自由職業者及商號經營者發放援助款項的要件及安排，以減輕因二零二二年新型冠狀病毒肺炎疫情持續造成的負面影響。據此，可以肯定：該行政法規允許發放之款項是援助，宗旨在於共度時艱。

以我們有限閱讀所見，學術界普遍認可：性質上，第33/2022號行政法規創設之援助是優惠（benefício），不是權利，更談不上此乃基本權利。因此，根本不適用《澳門基本法》規定的基本權利的保護制度。

1.2. 毋庸諱言，賦予司法上訴人MOP\$500,000.00援助款項是授益行政行為。儘管如此，我們坦然認為：它絕非不可撼動，行政當局之後要求司法上訴人退還MOP\$470,000.00不違反《澳門基本法》第39條，它清晰規定（著重號為我們所加）：澳門居民有依法享受社會福利的權利。勞工的福利待遇和退休保障受法律保護。顯而易見，社會福利之享受必須依法。

不僅如此，比較《行政程序法典》第129條與第130條，可以心安理得地相信，第129條第1款b項之適用前提在於：行政行為除必須是「係設定權利或受法律保護之利益者」之外，也必須是有效的行政行為。質言之，僅當兩項要件同時並存時，始不得任意廢止。

本案中，事實是：經濟財政司司長2023年4月11日接納第037/DAII/2025號建議書之建議，批准展開調查；經過審查，財政局發現司法上訴人未符合取得MOP 500,000.00援助款項之資格，依《行政程序法典》第124條之規定，其先前所作出的行政行為屬可撤銷。面對此等狀況，財政局按照其實際營業狀況作出糾正，既《行政程序法典》第126條的規定，也完全符合《澳門基本法》第39條規定的依法享受社會福利。鑑於此，司法上訴人所謂被訴批示侵犯其基本權利的訴訟理由不成立。

\*

## 2. 關於欠缺法律依據及錯誤適用法律

司法上訴人聲稱：行政當局採用之“寬發放、後監察”在第33/2022號行政法規中沒有規定，因此，違反《行政程序法典》第3條；另外，由於行政當局採用了法律沒有規定的審查標準，所以，被訴批示欠缺法律依據。

2.1. 的確，在第33/2022號行政法規中沒有“先後放、後監察”的文字表述。但是，毫無疑問，它完全符合該行政法規體現的“濟危扶困，雪中送炭”的價值理念。不僅如此，它也符合上述行政法規第9條第1款：作出虛假聲明、提供不正確或不實資料，又或利用任何不法方式獲發放援助款項者，須取消其援助款項，並返還已收取的款項及承擔倘有的法律責任。

由此可見，該行政法規允許行政當局作出事後審查。任何具備一般理性和常識的人，都可以預見：行政當局若採用“先審查、後發放”方式，反而偏離或削弱“濟危扶困，雪中送炭”的宗旨。職是之故，行政當局發放援助後，仍得依相關行政法規審查利害關係人是否實際符合申請條件。倘若查明利害關係人不符合第33/2022號行政法規第6條訂立之前提，那麼，行政當局先前對其發放的援助款項就存在法律運用錯誤，從而，不屬於有效的授益性行政行為，而是可撤銷行政行為。

2.2. 毋庸諱言，第33/2022號行政法規第4條至第7條訂立的一般準則是（利害關係人的）納稅申報。鑑於此，首先須強調指出：納稅申報不具有約束行政當局的效力，只是（財政局）確定應稅事項的參考因素之一（舉例而言，參見《職業稅規章》第18條第2款a項，《營業稅規章》第15條第1款b項，《所得補充稅規章》第41條第1款）。在稅收程序中是如此，在發放援助程序中亦是如此。

其實，第33/2022號行政法規第10條第1款明文規定：財政局具職權核實援助款項受益人的資料及資格、處理援助款項的支付及返還，以及監察本行政法規的遵守情況。既然如此，如果財政局合理地懷疑任何受益人提供的資料不準確，依照《行政程序法典》第86條第1款，其可以使用法律容許的一切方法去調查事實，而且，按照《行政程序法典》第88條第1款，其亦有權要求利害關係人提供資料和證據，以協助查明事實真相。

須知，《職業稅規章》第15條第5款明確規定：會計帳冊及與之有關的文件，在隨後五個平常年度內應予歸檔，並妥為保存，入帳不得延遲超過九十天。另一方面，《所得補充稅規章》第18條第4款規定：會計冊簿及與其有關文件在續後五個平常年度應予歸檔及妥為保存。入帳不得延遲，視乎納稅人有或無適當編製的會計，期限分別為九十天及三十天。

基於此，司法上訴人承擔保持營業記錄的責任。然而，事實是，司法上訴人卻始終未能提供可信的營業紀錄。由於司法上訴人未能提供證據，財政局不接納它申報的支出和虧損，以“表徵法”確定其營業收益符合《所得補充稅規章》第19條第2款，也符合《職業稅規章》第18條第2款。既然如此，儘管高度尊重一切不同看法，我們認為，司法上訴人主張被訴行為欠缺法律依據及錯誤適用法律的論點同樣不成立。

\*

### 3. 關於欠缺理由說明

司法上訴人主張，被訴實體沒有解釋其如何得出司法上訴人在該年度的成本支出為申報收入的50%之結論，故認為等同於無說明理由；又或，即使已作出了理由說明，該說明亦屬於前後矛盾。從而，其主張，按《行政程序法典》第115條第2款之規定，被訴行為欠缺理由說明，應予以撤銷。

澳門《行政程序法典》第115條第1款與第2款規定：一、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；…。二、採納含糊、矛盾或不充分之依據，而未能具體解釋作出該行為之理由，等同於無說明理由。精闢的行政法理論告訴我們，說明理由須具備的五個並存要件分別是：同文本、明示、清晰、連貫、充分（Lino Ribeiro, José Cândido de Pinho: Código do Procedimento Administrativo de Macau - Anotado e Comentado, pp.637 a 642）。性質上，說明理由係指能夠為行政機關之決定及證明性闡述或判斷提供依據的論述，具有形式上獨立的意義（舉例而言，見終審法院在第14/2002號上訴中之裁判）。

在我們看來，值得強調指出，行政法的理論與司法見解一以貫之、不厭其詳地斷言：第115條第2款所規定之“充分”是一個相對概念（conceito relativo），不要求行政機關窮盡行政行為的一切根據，其取決於行政行為的法定類型以及其置身其中的情勢與狀況，判斷標準在於令一個擁有正常理解能力及一般洞察力的相對人能夠明晰及理解行政當局作出某個行政行為的事實基礎與法律依據，且不得脫離或無視具體利害關係人的特定狀況和理解能力（見中級法院在第112/2005號上訴中之裁判，葡萄牙最高行政法院在第44302號上訴中之裁判）。

本案中，被訴批示採納之第037/DAIJ/2025號建議書提及（參見卷宗第25v頁）：(5)經分析訴願人的各項資料，可視為其名下商號有實質經營，按照所得補充稅申報收入的50% (\$2,741,000)作為成本支出，連同其職業稅M3/M4申報的人事費用(\$120,000)及租金支出(\$0)作計算，經重新計算，本案納稅人2021年度總營業結果為盈利超過六十萬元，按第33/2022號行政法規第六條第一款(六)項的規定，不可獲發商號經營者援助款項，須全額返還其已獲發的澳門元500,000元援助款項，但考慮經審理其聲明異議後本局向其要求還470,000元的援助款項，故建議仍按審理其聲明異議的結果，建議維持向其要求部份返還已獲發之2022年商號經營者援助款項澳門元470,000元之決定。

我們認為，值得指明兩點。其一，第037/DAIJ/2025號建議書對“按照所得補充稅申報收入的50% (\$2,741,000) 作為成本支出”之提及只不過是一筆帶過，它與被訴批示皆未解釋行政當局何以得出和採用“按照所得補充稅申報收入的50%作為成本支出”之準則，換言之，未解釋這一準則的由來和依據。其二，在我們看來，司法上訴人是透過第037/DAIJ/2025號建議書才第一次知悉這一準則，之前，其從未獲得告知這一準則。

鑑於上述兩點，我們傾向於認為：司法上訴人聲稱其不知悉“按照所得補充稅申報收入的50%作為成本支出”的根據所在是可信和可以理解的，被訴批示的理由說明欠缺充分，因此，司法上訴人提出此項訴訟理由成立。

\*

#### 4. 關於事實前提錯誤

司法上訴人提出：其已履行提交2019-2021年三個年度所得補充稅納稅申報的義務，被訴實體並未證實它違反第33/2022號行政法規第9條，反而將舉證責任倒置，要求它承擔舉證責任；被訴實體沒有以第33/2022號行政法規明文規定的標準去審查司法上訴人是否符合收取MOP\$500,000.00援助款項之資格，而是採用更加嚴格的標準；在未證明司法上訴人故意作出該行政法規第9條第1款所指行為之情況下，竟然要求其返還MOP\$470,000.00的差額；這些導致被訴行為存在事實前提錯誤，應予撤銷。

須知，第33/2022號行政法規中沒有這樣的規定——在法定期間內遞交的所得補充稅納稅申報，具有推定其內容準確性的效力。相反，該行政法規第10條第1款恰恰明文規定：財政局具職權核實援助款項受益人的資料及資格、處理援助款項的支付及返還，以及監察本行政法規的遵守情況。

誠然，根據《所得補充稅規章》第41條第1款，應按照納稅人申報之資料確定計稅依據。然則，同條第2款明文規定，財政局可以採用其他計稅依據。再者，司法上訴人屬於所得補充稅B組納稅人，該《規章》第19條第2款規定：B組納稅人的計稅依據，當估定其在上一一年度的收益超過費用時，將根據兩者間的差額核定，或根據表徵法核定。

第037/DAIJ/2025號建議書昭示，它清晰展示司法上訴人申報的收入和支出存疑，後者卻未能提供相關資料，導致財政局不可能確定司法上訴人之營業支出的具體金額。由此可見，被訴批示解釋了行政當局不採信司法上訴人之納稅申報的具體原因。我們要重申，財政局以“表徵法”確定司法上訴人之營業收益符合《所得補充稅規章》第19條第2款，無懈可擊。

司法上訴人還主張，被訴實體未能證實其是故意作假，因此，被訴批示錯誤適用第33/2022號行政法規第9條第1款（它規定：作出虛假聲明、提供不正確或不實資料，

又或利用任何不法方式獲發放援助款項者，須取消其援助款項，並返還已收取的款項及承擔倘有的法律責任）。

依據第9條第1款之內容，可以斷然肯定：它規定之返還，不以“故意”為前提與構成要件；只要被訴實體能夠證明司法上訴人提供不準確資料這一客觀事實，即可以要求司法上訴人返還所收取之款項。由此可見，對“返還”而言，司法上訴人在主觀上是否存在故意無足輕重，真正重要的是司法上訴人的納稅申報是否確切？是否足以導致其承擔返還援助款項的法律責任。

基於此，司法上訴人所主張的事實前提錯誤不成立。

\*

#### 5. 關於受羈束之行政行為

司法上訴人稱：被訴實體在發放援助數年之後，突然要求它提交之前的營運成本紀錄，並以它提供的資料不足為由而要求它返還MOP\$470,000.00的差額，這明顯違反第33/2022號行政法規，因為它沒有賦予財政局去額外要求當事人提交證據以及界定哪些證據足以證明司法上訴人符合法規要件。

毋庸諱言，第33/2022號行政法規沒有明示規定當事人須提交所得補充稅申報表以外的證據。然則，不容置疑且一目了然的是，其第10條第1款賦予財政局兩項權限，其一是“核實”援助款項受益人的資料及資格”的權力，其二是“監察”本行政法規的遵守情況。這兩項權限必然包含一項內在固有的“工具性（instrumental）”權力——調查權，基於此，財政局有權限按照《行政程序法典》第88條的規定，要求援助款項受益人提供證據。

為防止濫用公帑，第33/2022號行政法規第9條訂立了“返還之債”的前提和限度，其第12條規定（著重號為我們所加）：一、不當支付或返還的款項須退回澳門特別行政區庫房。二、上款所指退回款項的時效期間，按照現行法律有關公共行政領域的部門及機構預算的一般規定處理。

第12條第2款援引的“一般規定”的載體是第6/2006號行政法規（公共財政管理制度），其第37條規定（著重號為我們所加）：一、強制退回已收取款項的時效期間為自收取有關款項之日起計的五年。二、上款所指的期間基於時效期間中斷或中止的一般原因而中斷或中止。

至此，我們得出的結論是：本案被訴批示不違反第33/2022號行政法規的精神理念與任何規範，司法上訴人提出的此項理據亦不成立。

\*

#### 6. 關於絕對不合理行使自由裁量權及違反善意原則

最後，司法上訴人聲稱：被訴批示與第33/2022號行政法規的初衷背道而馳，明顯違背自由裁量權的邊界，導致它出現“絕對不合理行使自由裁量權”及“明顯違反善意原則”瑕疵。

關於“返還之債”的前提，第33/2022號行政法規第9條規定（著重號為我們所加）：一、作出虛假聲明、提供不正確或不實資料，又或利用任何不法方式獲發放援助款項者，須取消其援助款項，並返還已收取的款項及承擔倘有的法律責任。二、如第五條第一款及第六條規定援助款項的受益人在本行政法規生效之日起六個月內：（一）不以合理理由解僱本地僱員，須按每名以此方式被解僱的本地僱員計算返還澳門元一萬五千元，返還金額以已發放援助款項金額為限；（二）結業，須返還獲發放的全部援助款項。三、……。

基於其行文，可以斷定：第9條第1款和第2款都是強行性規範，職是之故，它們賦予行政當局之權限是受拘束權力，而非自由裁量權，行使這些權限所做之行政行為自然是受拘束行為。

眾所周知，澳門法律秩序中的司法見解一貫指出（舉例而言，終審法院在第54/2011號、第79/2015號、第96/2018號、第54/2020號與第77/2021號程序中所作的合議庭裁判）：平等原則、適度原則、公正原則、善意原則——行政法的一般原則皆僅約束行政機關行使自由裁量權或享有判斷餘地時作出的行政行為，不約束受拘束行政行為，故此，在對受拘束行政行為提起之司法上訴中，主張被訴行政行為違反善意原則、平等原則、適度原則或公正原則的觀點不能成立。

據此，我們認為：本案被訴批示不可能出現“絕對不合理行使自由裁量權”及“明顯違反善意原則”瑕疵，司法上訴人的這一論斷同樣不成立。

\*\*\*

綜上所述，檢察院謹此建議法官閣下：宣判司法上訴人提出的訴訟理據僅僅部分成立，被訴批示存在理由說明不充分瑕疵，撤銷被訴批示。”

在上引意見書當中，檢察院助理檢察長已對司法上訴人主張的各項理據作出詳細及有力的分析，當中除了被訴行為是否在理由說明方面存在瑕疵的問題外，本院認同有關見解故在援引並採納意見書的相應部份為本判決的裁判理由下，裁定司法上訴人所提出的相關理據並不成立。

本院僅作出以下補充。

第33/2022號行政法規的設立目的，屬疫情期間為該法規所涵蓋之僱員、自由職業者及商號經營者所提供之援助機制。

為免發放前之審批程序過於耽誤，並使符合資格者能盡早得到援助，渡過難關，第33/2022號行政法規第六條第一款第六項及第七項均規定，就商號經營者的個案，行政當局是先以所得補充稅收益申報書的相關申報數據為依據。具體而言，就前一項規定，行政當局以所得補充稅收益申報書中所申報的營業結果總和為依據，以判別商號經營者在2021年度有否盈利，又或即使有盈利，相關盈利金額是否不超過六十萬澳門

元；而就後一項規定，行政當局同樣以所得補充稅收益申報書中所申報數據為依據，以計算商號經營者在2019、2020及2021年三個年度的費用或損失的平均值為多少。

然而，所得補充稅收益申報書中所申報數值不必然與事實相符，而申報內容(包括開支、費用、收入、利潤的具體金額大小)的虛假、不正確、不實或不準確可以是由於各種各樣的原因所引致，不必然是因為事先預估後來可能出現的任何援助計劃。

第33/2022號行政法規第9條第1款規定：“作出虛假聲明、提供不正確或不實資料，又或利用任何不法方式獲發放援助款項者，須取消其援助款項，並返還已收取的款項及承擔倘有的法律責任。”

同一法規第10條亦規定：“一、財政局具職權核實援助款項受益人的資料及資格、處理援助款項的支付及返還，以及監察本行政法規的遵守情況。二、財政局在執行援助款項計劃時，可要求其他公共部門提供協助，而有關公共部門亦可委託本地機構及實體提供協助。”

以上分析足以支持，行政當局得在先發放有關款項後，再行對商號經營者是否確實符合資格進行審核，並在得出否定結論時，要求有關人士返還其不當收取的援助款項。

至於理由說明的瑕疵，被訴決定所採納的第037/DAIJ/2025號建議書第二部份(個案分析)的第5點(5)項中指出：“可視為其名下商號有實質經營，按照所得補充稅申報收入的50%(\$2,741,000)作為成本支出，連同其職業稅M3/M4申報的人事費用(\$120,000)及租金支出(\$0)作計算，經重新計算，本案納

稅人2021年度總營業結果為盈利超過六十萬元，按第33/2022號行政法規第六條一款(六)項的規定，不可獲發商號經營者援助款項，須全額返還其已獲發的澳門元500,000元援助款項，但考慮經審理其聲明異議後本局向其要求返還470,000元的援助款項，故建議仍按審理其聲明異議的結果，建議維持向其要求部份返還已獲發之2022年商號經營者援助款項澳門元470,000元之決定。”。(見本卷宗第25背頁)

司法上訴人質疑，被訴實體從來沒有解釋其得出司法上訴人在該年度的成本支出為申報收入的50%的原因何在，並認為被訴行政行為欠缺清晰、合乎邏輯及完整的理由說明，且有關內容前後矛盾。在欠缺理由說明的情況下，有關行政行為應被撤銷。

第037/DAIJ/2025號意見書在其正文明確記載：“由於訴願人於是次訴願階段並沒有提供新的證據文件，經再次分析初審時及聲明異議階段訴願人所提供之資料，並根據經濟財政司司長8/4/2025批示同意的第069/DAIJ/2025號建議書第5點之標準對其訴願進行複核”(見本卷宗第25背頁)。在其結論部份，也再一次指出“(……)經按第069/DAIJ/2025號建議書的標準重新計算(……)。”(見本卷宗第26頁)

以上提及的第069/DAIJ/2025號意見書(其副本見本卷宗第51至54頁)第3點記載了行政當局計算商號經營者開支的標準。第069/DAIJ/2025號意見書所定標準是否正確、合理，以及行政當局在就被訴決定作通知時，是否應一併將該意見書的副本通知私人，與行政當局是否已在行政行為中根據《行政程序法典》第115條說明其決定理由，屬兩項不同的問題。但從第037/DAIJ/2025號意見書上引內容可見，被訴決定已透過援引第069/DAIJ/2025號意見書，說明了相關的決定依據。

基於此，司法上訴人指被訴行為欠缺理由說明的理據，並不成立。

\*\*\*

## 五、 決定

綜上所述，本院合議庭裁定司法上訴人上訴理由不成立，並維持被訴決定。

本上訴的訴訟費用由司法上訴人承擔，司法費定為6個計算單位。

依法登錄本裁判並作出通知。

\*\*\*

澳門特別行政區，2026年9月24日

---

盛銳敏

(裁判書製作人)

---

Jerónimo Alberto Gonçalves Santos

Foi-me traduzido o Acórdão

(第一助審法官)

---

張婉媚

(第二助審法官)

Fui presente

鄧澳華

(檢察院主任檢察官)