

中國澳門特別行政區 中級法院合議庭裁判

卷宗編號：720/2022

(司法上訴卷宗)

日期：2024 年 1 月 18 日

司法上訴人：(A)

上訴所針對之實體：經濟財政司司長

一、概述

(A)(下稱“司法上訴人”)，不服經濟財政司司長(下稱“上訴所針對之實體”)駁回的必要訴願，向本中級法院提起司法上訴，並在起訴狀中點出以下結論：

“1. 財政局局長於 2021 年 10 月 21 日對司法上訴人的商號“(B)”(檔案編號: 198***)依職權結算 2016 年 1 月至 2020 年 4 月及 2020 年 11 月至 2021 年 3 月之旅遊稅。

2. 司法上訴人不同意上述財政局局長的依職權結算決定，並 2021 年 11 月 23 日就上述決定提出聲明異議。財政局局長於 2021 年 12 月 13 日對上述聲明異議作出決定，駁回該聲明異議。

3. 司法上訴人不服財政局局長對上述聲明異議作出的決定，於 2022 年 1 月 15 日對財政局局長向被訴實體提起必要訴願。及後，被訴實體於 2022 年 6 月 24 日對上述必要訴願作出批示，駁回司法上訴人就財政局局長依職權結算 2016 至 2019 年旅遊稅所提起之必要訴願。

4. 司法上訴人透過提交所得補充稅 B 組收益申報書所申報的 2016 年 1 月至 12 月之營業額為澳門幣 2,126,420.00 元，2017 年 1 月至 12 月之營業額為澳門幣 1,558,480.00 元，2018 年 1 月至 12 月之營業額為澳門幣 1,724,860.00 元，2019 年 1 月至 12 月之營業額為澳門幣 1,792,800.00 元。

5. 財政局局長於 2021 年 10 月 21 日對司法上訴人的商號“(B)”依職權結算於 2016 年 1 月至 12 月之營業額為澳門幣 2,253,119.19 元，2017 年 1 月至 12 月之營業額為澳門幣 3,002,145.51 元，2018 年 1 月至 12 月之營業額為澳門幣 2,527,452.24 元，2019 年 1 月至 12 月之營業額為澳門幣 2,679,753.83 元。

6. 經財政局司長依職權結算後，評定司法上訴人的商號“(B)”2016 至 2019 年的營業額差額分別為澳門幣 126,699.19 元(2016 年 1 月至 12 月)、澳門幣 1,443,665.51 元(2017 年 1 月至 12 月)、澳門幣 802,592.24 元(2018 年 1 月至 12 月)及澳門幣 886,953.83 元(2019 年 1 月至 12 月)。(見附件 1 之旅遊稅 M/7 繳納憑單副本)

7. 基於上述依職權結算，經財政局局長要求司法上訴人補充繳納旅遊稅澳門幣 6,335.00 元(2016 年 1 月至 12 月)、澳門幣 72,184.00 元(2017 年 1 月至 12 月)、澳門幣 40,130.00 元(2018 年 1 月至 12 月)及澳門幣 44,348.00 元(2019 年 1 月至 12 月)。(見附件 1 之旅遊稅 M/7 繳納憑單副本)

8. 由於本司法上訴不具有中止效力，司法上訴人已於 2022 年 9 月 21 日繳納上述旅遊稅及相關的補償性利息及遲延利息，金額合共為澳門幣 228,598.00 元(10,027.00+106,797.00+55,265.00+56,509.00)。(見附件 1 之旅遊稅 M/7 繳納憑單副本)

9. 但司法上訴人繳納上述旅遊稅及相關的補償性利息及遲延利息時聲明保留針對上述旅遊稅之結決定提起司法上訴的權利。(見附件 2)

10. 事實上，司法上訴人的商號“(B)”(檔案編號: 198**)於 2017 年至

2019 年期間的營業額與財政局局長依職權結算的金額存在甚大的差異。

11. 司法上訴人的商號“(B)”並沒有完善的會計賬目，透過於 2016 年至 2019 年期間的收入及支出明細表可反映此期間“(B)”的實際營業額。(見附件 3)

12. 在 2016 年至 2019 年期間，司法上訴人將商號“(B)”全部營業收入存入於相關的銀行賬戶內，包括由客戶直接存入、客戶支付現金後由司法上訴人的員工存入等。

13. 司法上訴人的商號“(B)”有三個銀行賬戶，包括(X)銀行的港幣存款賬戶 1XXXXX、(X)銀行的澳門幣存款賬戶 2XXXXX 及(Y)的澳門幣存款賬戶 0XXXXX，除此之外，司法上訴人的商號“(B)”銀行賬戶。(見附件 4 各銀行賬戶的存摺副本，倘法院有需要時可提交相關的正本或認證繕本)

14. 除了 2016 年 1 月至 2017 年 2 月期間的銀行賬戶數據遺失而無法提供外，上述銀行賬戶的存款存入記錄足以證明司法上訴人在 2017 年 3 月起至 2019 年 12 月的實際營業額。

15. 於 2017 年 3 月至 12 月期間，司法上訴人於(X)銀行的港幣存款賬戶 1XXXXX 的存款存入記錄為港幣 855,802.00 元，於(X)銀行的澳門幣存款賬戶 2XXXXX 的存款存入記錄為澳門幣 1,339,898.17 元，於(Y)的澳門幣存款賬戶 0XXXXX 的存款存入記錄為澳門幣 84,687.79 元，合共為澳門幣 2,306,062.02 元(855,802.00 x 1.03+1,339,898.17+84,687.79)。(見附件 5 各銀行賬戶 2017 年 3 月至 12 月存入記錄之列表)

16. 上述存款存入記錄當中，於 2017 年 12 月 21 日存入的澳門幣 600,000.00 元為政府批給的貸款金額，以及當銀行賬戶內的存款不足以用作日常開支及營運資金時，公司股東須存入款項作為“(B)”日常開支及營運資金(包括支付薪金、租金及購買設置等)，金額為澳門幣 147,582.02 元，上述金額並非“(B)”的營業所得，因此，於 2017 年 3 月至 12 月期間“(B)”的實際營業額為澳門幣 1,558,480.00 元(2,306,062.02-600,000.00-147,582.02)。

17. 於 2017 年 1 月至 12 月期間 “(B)” 的實際營業額與財政局局長依職權結算的營業額澳門幣 3,002,145.51 元存在澳門幣 1,443,665.51 元的差額 (3,002,145.51-1,558,480.00)。

18. 於 2018 年 1 月至 12 月期間，司法上訴人於(X)銀行的港幣存款賬戶 1XXXXX 的存款存入記錄為港幣 1,614,238.30 元，於(X)銀行的澳門幣存款賬戶 2XXXXX 的存款存入記錄為澳門幣 829,581.75 元，於(Y)的澳門幣存款賬戶 0XXXXX 的存款存入記錄為澳門幣 176,599.43 元，合共為澳門幣 2,668,846.63 元(1,614,238.30 x 1.03 + 829,581.75 + 176,599.43)。(見附件 6 各銀行賬戶 2018 年 1 月至 12 月存入記錄之列表。

19. 上述存款存入記錄當中有澳門幣 655,500.00 元為股東存入用作支付 “(B)” 的店舖租金，以及當銀行賬戶內的存款不足以用作日常開支及營運資金時，公司股東須存入款項作為 “(B)” 日常開支及營運資金(包括支付薪金、租金及購買設置等)，金額為澳門幣 288,486.63 元，上述金額並非 “(B)” 的營業所得，因此，於 2018 年 1 月至 12 月期間 “(B)” 的實際營業額為澳門幣 1,724,860.00 元。(2,668,846.63-655,500.00-288,486.63)

20. 於 2018 年 1 月至 12 月期間 “(B)” 的實際營業額與財政局局長依職權結算的營業額澳門幣 2,527,452.24 元存在澳門幣 802,592.24 元的差額 (2,527,452.24-1,724,860.00)。

21. 於 2019 年 1 月至 12 月期間，司法上訴人於(X)銀行的港幣存款賬戶 1XXXXX 的存款存入記錄為港幣 1,164,806.18 元，於(X)銀行的澳門幣存款賬戶 2XXXXX 的存款存入記錄為澳門幣 663,524.06 元，於(Y)的澳門幣存款賬戶 0XXXXX 的存款存入記錄為澳門幣 180,453.03 元，合共為澳門幣 2,043,727.46 元(1,164,806.18 x 1.03 + 663,524.06 + 180,453.03)。(見附件 7 各銀行賬戶 2019 年 1 月至 12 月存入記錄之列表)

22. 上述存款存入記錄當中，其中澳門幣 250,927.46 元為當銀行賬戶內

的存款不足以用作日常開支及營運資金時，公司股東須存入款項作為“(B)”日常開支及營運資金(包括支付薪金、租金及購買設置等)，而並非“(B)”的營業所得，因此，於2019年1月至12月期間“(B)”的實際營業額為澳門幣1,792,800元(2,043,727.4-250,927.46)。

23. 於2019年1月至12月期間“(B)”的實際營業額與財政局局長依職權結算的營業額澳門幣2,679,753.83元至少存在澳門幣866,953.83元的差額。(2,679,753.83-1,792,800.00)

24. 因此，被訴實體維持財政局局長依職權結算所評定司法上訴人的商號“(B)”2016至2019年的營業額並不正確。

25. 位於澳門波爾圖街XX號地下及X樓X座的“(B)”(檔案編號: 198***)的店舖面積小，裝修殘舊，最多能同時容納10名顧客。(見附件8及9)

26. 及後，司法上訴人於“(B)”附近開設另外兩間分店，分別位於澳門波爾圖街XX號地下XX舖及澳門冼星海大馬路XX號地下X座，而此兩間分店的面積較大，裝修較新，一般而言，顧客會選擇到上述兩間分店進行消費，從而攤分了“(B)”的顧客數量及營業額。(見附件10及11)

27. 根據財政局的職業稅資料顯示，“(B)”自2016至2021年期間的本地僱員人數為13至28人；根據人力資源辦公室的批示，“(B)”自2016至2019年期間的外地僱員人數為20至32人。

28. 但上述僱員人數並不能反映“(B)”在2016至2019年期間的營業額。(見附件12)

29. 為著便於“(B)”三間分店的日常管理及營運，司法上訴人於2015年向人力資源辦公室及社會保障基金申請並獲批准將“(B)”三個不同場所(包括澳門波爾圖街XX號地下及X樓X座、澳門波爾圖街XXX號地下XX舖及澳門冼星海大馬路XX號地下X座)歸納到同一檔案(檔案編號: 198***)，由該檔案進行外地僱員及社會保障基金的相關申請。(見附件13及14)

30. 因此，“(B)”三間分店的全部僱員(包括本地及外地僱員)均登記於檔案編號為 198***的“(B)”的檔案，且司法上訴人經人力資源辦公室的批准，“(B)”的全部僱員(包括本地及外地僱員)均可以在上述三個場所(包括澳門波爾圖街 XX 號地下及 X 樓 X 座、澳門波爾圖街 XX 號地下 XX 舖及澳門冼星海大馬路 XX 號地下 X 座)工作。(見附件 12)

31. 而本地僱員當中，有部分僱員於司法上訴人位於澳門畢仕達大馬路 XX 號 XX 商業中心 X 樓 X 座的辦公室上班。

32. 基於“(B)”店鋪每日的營業時間為 24 小時，每名僱員每日工作 8 小時，需要輪班工作及享用假期，即使“(B)”三間分店的僱員人數最多的期間有 60 名，最多於同一時段同一店鋪上班的僱員不多於 7 名。

33. 因此司法上訴人會因應店鋪當時的情況，安排同一時段不多於 3 名僱員於位於澳門波爾圖街 XX 號地下及 X 樓 X 座的“(B)”(檔案編號: 198***)的分店上班。

34. 因此，即使“(B)”自 2016 至 2019 年期間的僱員人數最多的期間達至 60 名，但上述僱員人數並不能反映“(B)”在此期間的營業額，財政局局長用以作為依職權結算旅遊稅的其中一個標準並不正確。

35. 除了表示應有的尊重外，司法上訴人不能認同被上訴決定所持之理據。

36. 透過司法上訴人的商號“(B)”於 2016 年至 2019 年期間的收入及支出明細表可反映此期間“(B)”的實際營業額。

37. 透過司法上訴人的商號“(B)”的銀行賬戶於 2017 年 3 月至 2019 年 12 月期間的存款存入記錄反映“(B)”的實際營業額與財政局局長於 2021 年 10 月 21 日對“(B)”依職權結算旅遊稅所評定的營業額存在差異。

38. 財政局局長以 2016 年至 2019 年期間“(B)”三間分店的僱員總人數作為依職權結算旅遊稅的其中一個標準並不正確。

39. 被訴實體維持財政局局長依職權結算所評定司法上訴人的商號“(B)”

2016 至 2019 年的營業額出現錯誤。

40. 因此，除了表示應有的尊重外，被訴實體因在事實認定上出現錯誤，違反了第 19/96/M 號法律通過的《旅遊稅規章》第 8 條第 1 款的規定，在依職權結算時錯誤認定司法上訴人的商號“(B)”於 2016 年至 2019 年期間的實際營業額，出現了法律適用的錯誤。

41. 基於此，被訴實體維持財政局局長於 2021 年 10 月 21 日對“(B)”2016 至 2019 年依職權結算之旅遊稅，存有事實認定的錯誤及法律適用的錯誤，根據《行政程序法典》第 124 條，被上訴決定屬可撤銷。

基於此，謹請尊敬的 法官閣下根據《行政訴訟法典》第 55 條第 1 款，要求經濟財政司司長提交行政卷宗之正本以及一切與司法上訴之事宜有關之其他文件以附入本司法上訴之卷宗。

同時，謹請尊敬的 法官閣下裁定本訴訟理由成立，作出以下判處：

撤銷經濟財政司司長於 2022 年 6 月 24 日駁回司法上訴人對財政局局長依職權結算商號“(B)”2016 年至 2019 年旅遊稅所提起之必要訴願的決定，並命令向司法上訴人返還已繳納的 2016 年至 2019 年旅遊稅及相關的補償性利息及遲延利息，金額合共為澳門幣 228,598.00 元。

最後，懇請尊敬的 法官閣下一如既往，作出公正裁決！”

*

上訴所針對之實體在答辯時則點出以下結論：

“1. 本司法上訴案所針對的是經濟財政司司長於 2022 年 6 月 24 日作出的批示，駁回司法上訴人對 2016 年至 2019 年旅遊稅的訴願請求。

2. 司法上訴人請求撤銷經濟財政司司長於 2022 年 6 月 24 日作出的批示，該批示駁回其對財政局局長依職權結算其商號“(B)”(場所位於澳門波爾圖街 XX 號地下及 X 樓 X 座，檔案編號: 198***) 2016 年至 2019 年旅遊稅所提起必要訴願的請求，並命令被上訴實體向其返還已繳納的 2016 年至 2019 年旅遊

稅及相關的補償性利息及遲延利息，金額合共為澳門幣 228,598.00 元。

3. 首先，就司法上訴人與起訴狀一併提交的銀行資料，被上訴實體認為不應接納作為審議本個案的證據，因為司法上訴人並沒有在行政程序中將相關資料提交予被上訴實體審議。該見解可參閱《行政訴訟法培訓教程》的中文譯版(原作者為簡德道，由法律及司法培訓中心出版，第 97 頁，相應的葡文版(第一版)頁數為第 119 頁)、終審法院於 2004 年 6 月 2 日在卷宗編號 17/2003 作出之裁判及中級法院於 2012 年 10 月 25 日在卷宗編號 23/2012 作出之裁判。

4. 即使不認同上述見解，司法上訴人提交的銀行資料亦不足以證明其所陳述事實，理由如下：首先，被上訴實體未能透過相關銀行資料確定存款的來源，究竟是營業收益或是股東存入的用作商號日常開支的款項。

5. 其次，司法上訴人所提供的銀行資料中沒有 2016 年 1 月至 2017 年 2 月的相關數據，而 2017 年 3 月的資料亦不完整，且其亦沒有完善的會計賬目，未能證明將商號“(B)”(檔案編號 198***)的營業額全部存入上指銀行賬戶。

6. 最後，司法上訴人提供的銀行賬戶的存款記錄與司法上訴人於 2021 年 8 月 18 日交予財政局的營業額明細表的內容亦不相符。

7. 因此，司法上訴人所提交的銀行資料，收入及支出明細表均不足以證明其總營業收益，亦不能以此認定財政局局長所作的依職權結算存在錯誤認定司法上訴人的商號於 2016 至 2019 年期間的實際營業額。

8. 被上訴實體駁回司法上訴人在必要訴願中提出的請求，維持財政局局長所作的依職權結算的決定，並不存在司法上訴人所指的存在事實認定錯誤的瑕疵。

9. 除此以外，司法上訴人在起訴狀第 30 條至 32 條中聲稱，位於澳門波爾圖街 XX 號地下及 X 樓 X 座的“(B)”(檔案編號 198***)的店鋪面積小，裝修殘舊，最多能同時容納 10 名顧客，且司法上訴人在上指商號附近開設另外兩間面積較大，裝修較新的分店，分攤了本案商號的顧客數量及營業額。

10. 司法上訴人認為僱員人數並不能反映“(B)”在此期間的營業額，財政局局長用以作為依職權結算旅遊稅的其中一個標準並不正確。

11. 除了表示應有的尊重外，被上訴實體並不認同司法上訴人所提出的理據，理由如下：

財政局經分析司法上訴人遞交的稅務申報書的內容後，尤其，申報租金與合同租金不一致，在所得補充稅中申報的僱員與職業稅中申報的僱員人數不相符，2017 至 2018 年度，2020 至 2021 年度在未包括其他成本費用的情況下，僅商號實際租金加上僱員薪酬已超過其所遞交的所得補充稅 M/1 申報書中所指的費用及成本，對司法上訴人所申報的營業額的真確性存疑。

12. 另外，財政局參考備有的澳氹區及同行業之兩間商號於 01/2016 至 04/2020 及 01/11/2020 至 25/03/2021 期間之職業稅僱員人均旅遊稅 M/7 營業額，按照商號之職業稅僱員人數計算同一期間之平均應課稅營業額，與旅遊稅 M/7 營業額作比較，發現本案商號同期間之旅遊稅 M/7 營業額明顯偏低。

13. 因此，財政局局長根據《旅遊稅規章》第 8 條第 1 款，第 2 款及第 11 條之規定，在認為司法上訴人存在部分沒有結算稅款，遺漏或錯誤而導致本地區損失的情況下，按備有的資料，尤其是會計紀錄及其他文件，實際額容量、使用率、設施之座落地點及所實行之價格，對本案商號之旅遊稅進行依職權結算，不存在法律適用錯誤的情況。

14. 司法上訴人於 2016 年開設了分店，而該分店更於 2018 年增加店鋪，但要指出的是“(B)”(檔案編號: 198**)於 2013 年開業，已積累了一定客源和口碑，亦具有一定的競爭力，且根據司法上訴人遞交的稅務申報書，本案商號在 2018 年及 2019 年的營業額亦有所提升，可見分店的開設不單單提升了自身的營業額，同時亦提升了本案商號的營業額，故分攤本案商號的顧客數量及營業額並不一定是開設分店的必然結果。

15. 本案商號持有經營按摩院的牌照，僱員人數在 2016 年至 2019 年間

均有所上升，增加僱員數目必定會對營業額產生正面影響，否則，司法上訴人亦不會增加僱員數目。

16. 正如司法上訴人在其必要訴願中所述，“……人手不足導致 Y 鋪營業額不如往年。所以場所編號 198***收入下跌。”營業額受僱員人數的直接影響。

17. 因此，財政局局長以商號在特定期間的僱員人數作為確定旅遊稅營業額的其中一個要素，並沒有違反法律規定。

18. 綜上所述，被上訴實體駁回司法上訴人在必要訴願中提出的請求，並不存在司法上訴人所指的事實認定錯誤和法律適用錯誤的瑕疵。

19. 本上訴所針對的行為並沒有違反適用之法律原則或法律規定，亦不構成《行政訟訴法典》第 21 條所指的其他司法上訴依據。

請求法官 閣下裁定本司法上訴的理由不成立，維持經濟財政司司長於 2022 年 6 月 24 日所作的批示。”

*

司法上訴人及上訴所針對之實體分別作出了非強制性陳述，並重申各自立場。

本法院對此案有管轄權，且訴訟形式恰當。

雙方當事人享有當事人能力、訴訟能力、正當性及訴之利益。

不存在可妨礙審理案件實體問題的延訴抗辯或無效之情況。

二、理由說明

根據本卷宗及行政卷宗所載的資料，本院認定以下對審理本司法上訴案屬重要的事實：

司法上訴人透過提交所得補充稅 B 組收益申報書所申報的 2016 年 1 月至 12 月之營業額為澳門幣 2,126,420.00 元，2017 年 1 月至 12 月之營業額為澳門幣 1,558,480.00 元，2018 年 1 月至 12

月之營業額為澳門幣 1,724,860.00 元，2019 年 1 月至 12 月之營業額為澳門幣 1,792,800.00 元。

經分析及比對司法上訴人的商號“(B)”(檔案編號為 198***)的稅務資料，基於對司法上訴人所申報的營業額的真確性存疑及由其所申報的營業額明顯低於其他同區和同行業的商號，故財政局局長於 2021 年 10 月 25 日透過批示同意根據《旅遊稅規章》第 8 條第 1 和 2 款及第 11 條的規定，對司法上訴人名下商號“(B)”(檔案編號 198***)進行依職權結算並加徵相關補償性利息。

財政局局長於 2021 年 10 月 21 日對司法上訴人的商號“(B)”依職權結算於 2016 年 1 月至 12 月之營業額為澳門幣 2,253,119.19 元，2017 年 1 月至 12 月之營業額為澳門幣 3,002,145.51 元，2018 年 1 月至 12 月之營業額為澳門幣 2,527,452.24 元，2019 年 1 月至 12 月之營業額為澳門幣 2,679,753.83 元。

經財政局局長依職權結算後，評定司法上訴人的商號“(B)”2016 至 2019 年的營業額差額分別為澳門幣 126,699.19 元(2016 年 1 月至 12 月)、澳門幣 1,443,665.51 元(2017 年 1 月至 12 月)、澳門幣 802,592.24 元(2018 年 1 月至 12 月)及澳門幣 886,953.83 元(2019 年 1 月至 12 月)。(見附件 1 之旅遊稅 M/7 繳納憑單副本)

基於上述依職權結算，經財政局局長要求司法上訴人補充繳納旅遊稅澳門幣 6,335.00 元(2016 年 1 月至 12 月)、澳門幣 72,184.00 元(2017 年 1 月至 12 月)、澳門幣 40,130.00 元(2018 年 1 月至 12 月)及澳門幣 44,348.00 元(2019 年 1 月至 12 月)。(見附件 1 之旅遊稅 M/7 繳納憑單副本)

司法上訴人於 2021 年 11 月 23 日就上述依職權結算旅遊稅的

行為提起聲明異議。

財政局局長於 2021 年 12 月 13 日駁回司法上訴人的聲明異議。

司法上訴人於 2022 年 1 月 18 日就聲明異議的決定向財政局局長提起必要訴願。

及後，被訴實體於 2022 年 6 月 24 日對上述必要訴願作出批示，內容如下：

“1. 接納商號“(B)”(檔案編號: 198***)就本局依職權結算 2020 年 1 月至 2021 年 3 月旅遊稅所提起之必要訴願，註銷旅遊稅 M/6 通知書編號 2021/15/900138/0 及 2021/15/900139/8，以及旅遊稅 M/7 繳納憑單編號 2021-15-901892-4 及 2021-15-901891-6，因考慮新冠肺炎疫情對服務行業的重大影響；

2. 駁回上述商號就本局依職權結算 2016 至 2019 年旅遊稅所提起之必要訴願，因貴公司缺乏具體及客觀證據以證明上述期間的實際營業額，以推翻本局按照《旅遊稅規章》第 8 條第 1 款規定作出依職權結算的決定。”

由於本司法上訴不具有中止效力，司法上訴人已於 2022 年 9 月 21 日繳納上述旅遊稅及相關的補償性利息及遲延利息，金額合共為澳門幣 228,598.00 元(10,027.00 + 106,797.00 + 55,265.00 + 56,509.00)。(見附件 1 之旅遊稅 M/7 繳納憑單副本)

但司法上訴人繳納上述旅遊稅及相關的補償性利息及遲延利息時聲明保留針對上述旅遊稅之結決定提起司法上訴的權利。(見附件 2)

司法上訴人不同意經濟財政司司長駁回其餘期間的訴願請求的決定，於本年 10 月 10 日針對上指決定向中級法院提起本司法上訴。

*

檢察院助理檢察長就本司法上訴發表以下寶貴意見：

“司法上訴人請求撤銷「經濟財政司司長」在第 0087/NVT/DOI/RFM/2022 號建議書上所作的批示(見 P.A.第 208 頁)·認為這一批示存在事實認定錯誤和錯誤適用《旅遊稅規章》第 8 條第 1 款。

*

逐頁閱讀 P.A.的資料·我們得出兩個結論：其一·司法上訴人確切獲得了聽證的機會·而且它相繼提起了聲明異議與必要訴願；其二·在整個行政程序中·它從未(向財政局)提交卷宗第 14-109 頁的資料。

在尊重不同見解的前提下·我們認同中級法院的司法見解(參見中級法院在第 261/2003 號程序中之合議庭裁判): *Estando em causa a anulação de um acto praticado em dada conjuntura temporal, em regra, a apreciação do mesmo e aferição da sua legalidade têm de ser apreciadas à luz dessa conjuntura, a não ser que se lhe aponte um vício existente e observável àquela data, não se podendo impor um comportamento a partir de dados que a entidade administrativa não dispunha, por falta de fornecimento dos mesmos por parte do contribuinte.*

再者·尤其值得牢記簡德道大法官的精闢理論(José Cândido de Pinho: *Manual de Formação de Direito Processual Administrativo Contencioso, CFJJ, 2013, pp. 119 a 120*) : *Não deve ser possível fazer no recurso contencioso a prova de factos a respeito dos quais o recorrente tenha podido fazer prova no procedimento Administrativo, não obstante o poder inquisitivo da Administração. ... O TUI e TSI já defenderam que a prova feita no procedimento disciplinar num dado sentido, com base em elementos para ele carreados, conquanto o recorrente tivesse pedido fazer prova noutro sentido, é definitiva. Isto é, não pode ser feita no recurso*

contencioso a prova de factos – para o efeito do vício do erro sobre os pressupostos de facto, v.g. – se o recorrente teve a possibilidade de em concreto a fazer no procedimento Administrativo (Ac. TUI de 2/06/2004, Proc. n.º 17/2003; TSI de 25/01/2012, Proc. n.º 23/2012). O acolhimento desta posição também decorre, para além dos argumentos vazados nos referidos arestos, da circunstância de vigorar no procedimento administrativo o princípio da verdade material, que, como corolário, implica que o órgão ou agente devem adequar a sua análise e respectiva decisão aos factos provados no contexto do procedimento.

須知，上文引述的觀點其實是澳門司法見解的共識。據此，我們傾向於認為：由於司法上訴人在行政程序中能夠提交但從未提交給財政局，所以，卷宗第 14-109 頁的文件不得成為論證“事實認定錯誤”或“事實前提錯誤”的證據，從而，不得成為質疑被訴行政行為合法性的證據。

有鑑於此，儘管充分司法上訴人的立場以及任何不同見解，我們不能不冒昧認為司法上訴人未能證明它所主張的事實認定錯誤或事實前提錯誤，故此，它的這項論點不成立。

*

此外，有必要指出：縱使假設卷宗第 14-109 頁的文件得成為證據，它們的證明力也根本不足以證實被訴行政行為存在所謂的事實認定錯誤或事實前提錯誤，原因在於：首先，上述文件作為銀行賬戶存款記錄與司法上訴人於 2021 年 8 月 18 日交予財政局的「營業額明細表」不相符；第二，司法上訴人所提供的銀行資料中沒有 2016 年 1 月至 2017 年 2 月相關數據，且 2017 年 3 月的資料亦不完整，又由於它沒有完善的會計賬目，因此，未能證明它將商號“(B)”（檔案編號 198***）的全部營業額存入上指銀行賬戶。質言之，司法上訴人所提供的這些銀行賬戶存款記錄不能充分顯示哪些款項屬營業收益？哪些屬股東存入

的用作日常開支的款項？

第 0595/NVT/DOI/RFM/2021 號建議書、第 0689/NVT/DOI/RFM/2021 號建議書和 P.A. 包含的其他文件不容置疑地昭示：(B) (檔案編號 198***) 的僱員總人數僅僅是財政局局長依職權結算 (司法上訴人應繳納) 之旅遊稅的參照之一，不是唯一。除此之外，財政局的參考資料還包括：其一，司法上訴人申報的租金與合同租金不一致，在所得補充稅中申報的僱員人數與職業稅中申報的僱員不相符，2017 至 2018 年度，2020 至 2021 年度在未包括其他成本費用的情況下，僅商號實際租金加上僱員薪酬已超過其所遞交的所得補充稅 M/1 申報書中所指的費用及成本。其二，財政局參考備有的澳氹區及同行業之兩間商號於 01/2016 至 04/2020 及 01/11/2020 至 25/03/2021 期間之職業稅僱員人均旅遊稅 M/7 營業額，按照商號之職業稅僱員人數計算同一期間之平均應課稅營業額，與旅遊稅 M/7 營業額作比較，發現本案商號同期間之旅遊稅 M/7 營業額明顯偏低。

另一方面，經濟財政司司長在答辯狀第 14 點與第 14 點“結論”中還作了分析：14. 司法上訴人於 2016 年開設了分店，而該分店更於 2018 年增加店舖，但要指出的是“(B)”(檔案編號：198***)於 2013 年開業，已積累了一定客源和口碑，亦具有一定的競爭力，且根據司法上訴人遞交的稅務申報書，本案商號在 2018 年及 2019 年的營業額亦有所提升，可見分店的開設不單單提升了自身的營業額，同時亦提升了商號的營業額，故分攤本案商號的顧客數量及營業額並不一定是開設分店的必然結果。15. 本案商號持有經營按摩院的牌照，僱員人數在 2016 年至 2019 年間均有所上升，增加僱員數目必定會對營業額產生正面影響，否則，司法上訴人亦不會增加僱員數目。在我們看來，這些分析符合合理性、常識和一般經驗法則，足以自圓其說，值得採信。

第 19/96/M 號法律通過、第 11/2022 號法律修改之《旅遊稅規章》第 8 條第 1 款規定 (著重號為我們所加)：財政局局長在下列情況根據該部門所備有

之資料，尤其是會計紀錄及其他文件、實際額容量、使用率、設施之座落地點及所實行之價格，依職權結算有關稅項：a) 納稅主體全部或部分沒有結算稅款、遺漏或錯誤而導致本地區損失；b) 在有關法定期限內，沒有定期提交上條第二款所指申報表；c) 沒有根據上條第四款規定作出更正。我們在上文的引述和闡釋表明，財政局局長之依職權結算符合第 8 條第 1 款規定的前提。

至此，儘管尊重不同理解，我們得出的膚淺結論在於：穩妥起見，縱使卷宗第 14-109 頁的文件被接納為證據，它也不足以證實本案被訴批示存在司法上訴人所主張的事實認定錯誤或事實前提錯誤，有鑑於此，財政局局長之依職權結算以及被訴批示不違反上述第 8 條第 1 款的規定。

綜上所述，謹此建議法官閣下：宣判司法上訴人敗訴，駁回其全部訴求。”

終審法院第 21/2004 號合議庭裁判中表示：“...在撤銷性司法上訴中檢察院司法官不是當事人。因此，沒有法律規定妨礙法官以認同檢察院文本內容來說明裁判理由...”。

檢察院助理檢察長已就司法上訴人在本上訴中提出的所有問題發表了詳盡及精闢的意見，而本院合議庭完全認同有關內容，當中提供了解決本司法上訴的所有理據。基於此，本院採納檢察院意見書內的依據來駁回是次司法上訴。

總的來說，司法上訴人本身不具備完善的會計賬目，即使採納卷宗第 14 至 109 頁的文件為證據，亦不足以證明司法上訴人之年度賬目內的營業收益僅限於銀行賬戶的存款記錄。

基於以上所述，得駁回司法上訴。

三、決定

綜上所述，本院合議庭裁定駁回司法上訴人(A)針對經濟財政司
司長提起的司法上訴，並維持被質疑的行政行為。

上訴人需支付 8 個計算單位的司法費。

登錄及作出通知。

澳門特別行政區，2024 年 1 月 18 日

裁判書製作人

唐曉峰

第一助審法官

李宏信

第二助審法官

馮文莊

助理檢察長

米萬英