

案卷編號：10 / 2000

案卷類別：對行政、稅務及海關方面的司法裁判的上訴

會議日期：二零零零年七月二十六日

上訴人：經濟財政司司長

被上訴人：甲

主 題: 忽略審理

提出無效的正當性

機動車輛稅

依職權進行的結算

技術性自由裁量權

跡象證據

確定可課稅價值

司法審查

摘 要

法官應解決所有由訴訟當事人提交審理的問題，但如果對某一問題的決定因其它問題的解決而變得無必要，則法官不須處理這問題。

關於程序的無效原則上只能由相應的利害關係人提出。只有能從宣告一不符合法律的行為或不作為無效而得益的人才具有正當性提出該無效的問

題，並要求法院審理。

當澳門財稅廳廳長認為稅務責任人申報的汽車售價明顯低於市場上實際的公開售價時，可根據《機動車輛稅規章》第十五條第一款的規定，以稅務當局擁有的資料為依據，定出一個公開售價作為計算機動車輛稅的基礎。

“如資料顯示...”這一規範要求的是跡象證據。適用這個規範就是將未確定概念具體化的過程，是一個被限定行為，當中並不包含行使自由裁量權時作出的價值性判斷。

象證據不要求完全證明某一事實，而只是從一已知事實推斷出另一事實，是肯定多於否定的可能性。

依職權進行附加結算來定出應課稅價值就意味 澳門財稅廳廳長不採用稅務責任人申報的售價作為計稅基礎，而是根據法律規定的其它資料來結算。

一般來說，確定可課稅價值本身純粹是一個合法性問題，只有一個價值符合法律要求，稅務當局作出的相關行為是被限定的，當中不含有適時性或恰當性的價值性判斷。因此，在行政訴訟裏，法院可以從合法性的角度對有關行為進行司法審查。

製作裁判書法官: 朱 健

澳門特別行政區終審法院裁判

案卷類別：對行政、稅務及海關方面的司法裁判的上訴

案卷編號：10 / 2000

上訴人：經濟財政司司長

被上訴人：甲

一、概述

澳門特別行政區中級法院於二零零零年二月二十四日在第1163號案卷作出了判決，撤銷原社會事務暨預算政務司，於一九九九年一月十二日，在一任意訴願中，否決甲的申請、維持財政局澳門財稅廳廳長的依職權進行結算的決定。

隨後，經濟財政司司長向本法院提起上訴，要求撤銷中級法院的判決。

在理由陳述中提出的上訴理據主要有：

1) 首先，上訴人接受附加結算具有徵稅行為的性質。但不接受澳門財稅廳廳長的自由裁量權被限定成份限制，且該權力沒有被正確行使，特別是被判定運用明顯不合適的標準（援引一汽車雜誌上刊載的香港汽車售價）。

2) 財稅廳廳長不可能在該標準融入其它因素，例如其它代理商申報的售價。因為眾所周知，而且甲本身也明確承認，當時此公司是萬事得牌汽車在澳門唯一的代表，是該牌子汽車在本地區的入口商及獨家代理。

3) 既然這公司是萬事得在澳門唯一的獲授權代理商，考慮到兩地市場的類似，稅務當局只能援引香港的公開售價，來確定有關的兩個型號汽車的公開售價。

4) 明顯可見，按照《機動車輛稅規章》第十五條第一款a)項的規定，甲遞交的M/4號結算申報表中存在錯漏，從而給本地區造成明顯的損失，而且有關車輛的售價高於申報價這一事實是毋庸置疑的。

5) 該公司表達的意見不值得相信，特別是防盜裝置和香港及澳門的代理商提供的保用的單項價值從不造成該公司申報的公開售價與實際的及稅務當局接納的售價之間的懸殊差別。

該公司有關香港和澳門的市場的論點同樣是完全沒有根據的，特別是錯誤地提到經濟危機和消費的嚴重收縮對澳門的汽車代理商的影響比香港更為嚴重。

6) 從另一角度來看，我們認為全無需要諮詢其它稅務機關，因為眾所周知，現時全世界的汽車專門雜誌，正如在葡萄牙、香港或任何其它有出版這些專門雜誌的國家，都提供汽車價目表，列明公開售價及其部份，載有國家徵收稅項的準確金額。

其次，我們認為這些私人雜誌提供了一項公共服務，即向一般的汽車購

買者提供載有可信及真實訊息的價目表，如果不真實的話，便要冒不能在市場生存的危險。相信它們的編輯制度必定會以此為目標。

除此之外，這些價目表所提供的訊息一定是以客觀標準，例如以汽車的技術特徵，來作為基礎，從而得出相應的公開售價。在編制這些價目表時不會攙入諸如某型號汽車的線條美觀或其性能表現等任何主觀標準。

該公司透過遞交兩份文件（第48號和第49號文件），追認了稅務當局採用的公開售價，按照該公司所說，那些文件是香港代理商提供的兩份價目表，它們確認了這些公開售價。

7) 由於要附加運輸費用，同一牌子同一型號的汽車在澳門的售價本來就比香港高，這點是沒有爭議的。

8) 澳門財稅廳廳長只是完全按照《機動車輛稅規章》第八條第六款的規定，根據得到的清晰顯示納稅人申報的公開售價明顯低於實際價格的資料及訊息，定出一個高於申報價的公開售價。

從而總結出財稅廳廳長採用的以鄰近的香港地區的實際售價作為參考價這一標準完全正確，它包含在稅務當局在這方面享有的技術性自由裁量 (discrecionalidade técnica) 範圍。

9) 我們認為中級法院法官當時應該根據因通過新的《民事訴訟法典》的第 55/99/M 號法令第二條的規定仍然適用的、一九六一年頒佈的《民事訴訟法典》第六百六十條第一款的規定，審理該公司提出的轉移權力 (desvio de poder) 問題。

根據上述規定，法院應該解決所有由當事人提交審理的問題，除了因為其它問題的解決而令到其處理變得無必要 (prejudicado) 的問題。

由於原審法院沒有審理被提出的轉移權力問題，所以有關判決是有缺陷的。

根據一九六一年頒佈的《民事訴訟法典》第六百六十八條第一款d)項的規定，原審判決為無效 (nulo)。

被上訴人在反駁性陳述中要求駁回上訴，維持原判。主要理據如下：

1) 《機動車輛稅規章》第十五條第一款以及第八條第六款賦予澳門財稅廳廳長的權力不是一個絕對的自由裁量權，因為在此權力的限制方面法律是毫不含糊的：該權力必須是以令稅務當局相信申報價是明顯低於實際售價的具體資料為基礎。

這些資料不是隨便的一個，而必須是嚴格的、客觀的和可信的。

在本案爭論的依職權進行的附加結算中，澳門財稅廳廳長所採用的標準是不能被接受的，因為完全缺乏嚴謹性和客觀性，而且非常怠惰和主觀。採用上述標準時，澳門財稅廳廳長明顯超越了法律給予的不接受納稅人申報的公開售價的受限制的權力。

2) 澳門財稅廳廳長認為不能採用其它的資料，例如其它代理商申報的售價，因為甲是萬事得在澳門唯一的代理。這並不構成問題，因為原審判決只是順帶及舉例式地提及這一點，而且是明確地與《機動車輛稅規章》第十條第二款的規定有關（自用的進口汽車）。此處正是用於將本上訴的個案和那些法律允許援引香港售價的情況作此較（儘管如此也只是作為補充性和剩餘性的標準）。

3) 被上訴人從來沒有質疑汽車雜誌的優點。被上訴人清楚客觀地斷言：與法律在確定稅項方面的詳細規定相反，一本香港汽車雜誌在任何情況下都不能作為確定稅項的基礎 – 更不能是唯一的基礎，就如澳門財稅廳所說的是稅務當局擁有的唯一的客觀資料。

在本上訴個案中，有無數的因素會導致所謂香港的實際售價完全不適用

於澳門。

儘管被上訴人已詳細分析了有關型號汽車的那些在香港具有的特徵但沒有提供給澳門的消費者，實際上原審判決並沒有採用這觀點作為它的理據。

4) 上訴人提到的兩個價目表（附於原司法上訴起訴狀的第48號和第49號文件）是用來證明香港代理商提供的技術特徵和被上訴人所提供的之間的差別。

這個差別很大程度上解釋了兩個市場之間價格的突顯的差異。再加上其它的因素，令香港的售價不能適用於澳門。

5) 就違反法律的瑕疵這部份的決定使原上訴人勝訴，並根據請求撤銷了依職權進行的附加結算，這樣便沒有必要審理轉移權力瑕疵。原因顯而易見：無論中級法院對這一瑕疵作出怎樣的決定，最後的判決都是一樣的。

據此，中級法院審議了第一個提出的問題後，便沒有必要審理這一瑕疵（一九六一年頒佈的《民事訴訟法典》第六百六十條第二款和現行的《民事訴訟法典》第五百六十三條第二款）。

助理檢察長提出了下述意見：

1) 正如法律明確規定，因為解決了其它問題而令到對某一問題的決定變得沒有必要，沒有審理這一問題不會形成一九六一年頒佈的《民事訴訟法典》第六百六十八條第一款d)項規定的無效。就這問題法院的判決歷來是一致的。

在本上訴的具體個案中，中級法院認為在上訴所針對的批示裏存在違反法律瑕疵並導致該批示被撤銷，對轉移權力瑕疵的審查和決定已變得沒有必要，因為無論怎樣決定這個問題，被上訴的批示必定會被撤銷，所以並不存

在上訴人提出的由忽略審理引起的無效。

2) 我們同意駐中級法院的檢察院代表的見解，即稅務當局根據第 20/96/M 號法律第八條第六款規定所作出的行為不是自由裁量的，而是像原審判決中所指的包含限定成份，因為法律要求擁有可據以定出另一個（高於申報價的）價格的跡象性資料。

眾所周知，“違反法律瑕疵只會出現在行政行為中的限定成份，在行使自由裁量權時是不會出現的。”（Mário Esteves de Oliveira, 《行政法》第一卷）。也就是說，在被限定的活動中是有可能出現違反法律瑕疵。

3) 雖然沒有像針對在第 20/96/M 號法律第十條第二款和第十五條第一款規定的情況舉例說明那樣，指出可顯示申報售價和實際售價的差異且稅務當局據以定出高於申報價的售價的資料，我們相信立法者並無意圖說可用任何資料來定出實際售價。事實上，法律要求客觀、可信、並能有效地質疑就本案所提交的文件中所載的價值的資料。我們認為，應該注意尤其是面對存於本案的文件 – 買賣合同 – 以及具有組織好的和由在財政局註冊的核數師審查的賬目的A組納稅人，稅務當局擁有的唯一客觀的資料，即刊登在 “Auto-Magazine” 雜誌的價目表，並不足以推翻被上訴公司申報的售價，也不能令人相信這些售價確實低於實際售價。

不能說因為稅務當局只擁有唯一的用於比較售價的資料，就接受這是足夠和可信的、據以定出高於申報價的售價的資料。

另一方面，認為申報售價低於實際售價是一回事，而找到可信的、具證明力的資料和定出另一較高售價則是另一回事。

這樣，我們認為應該判定在原被上訴機關的行為中出現違反法律瑕疵，這必然導致撤銷該行為。

由此總結出應維持中級法院的判決，判處上訴人敗訴。

經助審法官檢閱。

二、理據

（一）原審判決中認為經證明的事實

上訴人（指甲）從事入口萬事得牌汽車並在澳門公開發售。

在一九九八年售賣了十四輛汽車，當中十二輛是 323 1.3L 4DR SDN 型號，兩輛是 MPV 5DR WAGON 型號。

在一九九八年上半年向財稅廳遞交了M/3號申報表。

隨後又遞交了M/4號結算申報表。

根據用M/3號表格所作的申報，萬事得 323 1.3L 4DR SDN 型號汽車的公開售價分別是澳門幣61,572元（一九九八年二月）；46,439元（一九九八年四月）；56,818元（一九九八年六月）；46,439元（一九九八年六月）和36,050元（一九九八年七月）。

而萬事得 5DR WAGON 型號汽車的公開售價是澳門幣98,900元（一九九八年六月）。

財稅廳廳長沒有接受申報的售價，並依職權作了修改。

從附加結算得出的總額達澳門幣195,234元。

依職權作出修改的解釋如下：

“事實上，對任何一個普通市民來說，如果不是全部，至少絕大部份在澳門出售的機動車輛來自香港這一事實是毋庸置疑的。

即使屬於最基本的架構，任何市場的規律都表明，因為澳門沒有深水

港，需要將運費加入汽車售價中，所以這些汽車到達澳門後，它們的價格自然高於香港，令本地市場以至消費者承受更高昂的售價。

廣泛蔓延的亞洲經濟危機也影響到本地市場，但「沒有令到本地的汽車代理商嘗試扭曲市場上的通常售價來獲取不當的經濟利益。」

一九九九年一月十二日，社會事務暨預算政務司駁回針對此批示的必要訴願，維持上訴所針對的行為。

（二）須審理問題

- － 忽略審理
- － 依職權進行的結算

1. 上訴人認為，原審法院沒有審理當時的上訴人甲所提出的轉移權力瑕疵，使原審判決出現缺陷。根據一九六一年頒佈的《民事訴訟法典》第六百六十八條第一款d)項的規定，該判決為無效 (nulo)。

為審議此問題，首先須確定適用法律。

第 110/99/M 號法令第九條第三款規定，在由這法令核準的《行政訴訟法典》生效當日（即一九九九年十二月二十日）仍待決的訴訟程序，繼續受被這法令廢止的法規所規範，直至使有關程序終結的裁判確定為止。本案是在該法典生效之前即一九九九年四月六日提起的，所以按照上述規定，由七月十六日第 267/85 號法令核準的《行政法院訴訟法》繼續適用於本案。《行政法院訴訟法》第一條規定，民事訴訟法律經過適當配合後補充適用於在行政法院進行的訴訟。因此，經適當配合後的《民事訴訟法典》是行政訴訟的補充法律。

對於甲在原司法上訴中，對被質疑的原社會事務暨預算政務司的行為所提出的違反法律和轉移權力兩個瑕疵，原審法院認為，這兩個瑕疵均可導致撤銷被質疑行為，使其不能再重現，給予當事人的保障是一致的，所以按照上訴人指定的瑕疵的次序來審理，即首先審查違反法律瑕疵。

上訴人提出的與忽略審理有聯系的問題並非由他在原審階段提出的，而是對方即當時的上訴人作為其中一個上訴理據提出的。一九六一年頒佈的《民事訴訟法典》第二百零三條第一款規定，原則上無效只能由相應的利害關係人提出。只有能從宣告一不符合法律的行為或不作為無效而得益的人才具有正當性提出該無效的問題，並要求法院審理。

現上訴人提出了可導致判決無效的忽略審理。但他必須是因為沒有審理轉移權力瑕疵而受到損害，才有正當性提出這問題。但事實正好相反，因為原審判決中已判定在被質疑的行為存在違反法律瑕疵，並導致該行為被撤銷，那麼即使是繼續審理原上訴人提出的轉移權力瑕疵，無論結果是判定存在還是不存在這一瑕疵，都不會改變判決中撤銷該行為的決定。所以，單在有沒有審理轉移權力瑕疵這問題上，上訴人沒有受到損害，因而也就沒有正當性提出忽略審理這問題。

按照現行《民事訴訟法典》第一百四十九條第一款的規定亦可得出同樣的結論。

另一方面，一九六一年頒佈的《民事訴訟法典》第六百六十八條第一款d)項已很明確規定，除了其它情況之外，只有當法官沒有審理應處理的問題時，才會令有關判決無效。事實上法律很清楚地規定法官在判決中應審理哪些問題。同一法典的第六百六十條第二款規定，法官應解決所有由訴訟當事

人提交審理的問題，但如果對某一問題的決定因其它問題的解決而變得無必要，則法官不須處理這問題。這一規定使法官無須理會那些在審理過程中對判決結果變得毫無影響的問題。

此外，根據《行政法院訴訟法》第五十七條第一款關於審理瑕疵次序的規定，當判定存在某一瑕疵並已導致宣告被質疑的行為無效，便無須繼續審理其它被提出的瑕疵，因為這已是針對被質疑的行為的最嚴重後果，而上訴人的合法權益亦得到最完整的保障。

因此，上訴人提出宣告原審判決因忽略審理而無效的請求不成立。

2. 原審法院認為，《機動車輛稅規章》第八條第六款和第十五條第一款賦予澳門財稅廳廳長的權力不是單純的自由裁量權，當中包含被限定成份，由此法院可審查有關行為中是否存在明顯錯誤或採用了明顯不合適或不能被接受的標準。

對於被質疑的原社會事務暨預算政務司的行為，原審法院認為稅務當局只參考香港的實際售價，是採用了明顯不合適的標準，而有關售價亦應以相對嚴格的方式取得，而不是只從一私人雜誌的價目表得出。面對一個A組納稅人，似乎更應該起碼引用如他的會計制度那樣嚴格的標準。

機動車輛稅由第 20/96/M 號法律設立，並受該法律通過的《機動車輛稅規章》規範。第 7/98/M 號法律對上述法規的部份條文作了修改。

《機動車輛稅規章》第一條第一款a)項規定了其中一徵稅對象是：“於本地區將新機動車輛向消費者所作之移轉，而該行為係由義務主體以其身份作出。”。該規章訂明移轉是指“以相應於行使所有權之方式將...車輛以任何方式

或任何性質轉讓、取得或轉移其擁有權。”。也就是說，凡稅務責任人在澳門將新的機動車輛轉讓給消費者，即會被徵稅。

用來計算應繳稅款的基礎是稅務責任人向財政局申報的公開售價。公開售價是消費者應支付的價格，當中包括保養、維修和更換零件等保證的費用以及所有除收音及音響設備之外的配件的價格（《機動車輛稅規章》第八條和第九條）。

原則上，澳門財稅廳廳長是根據稅務責任人申報的公開售價來計算應繳稅款。但《機動車輛稅規章》第八條第六款規定：“如資料顯示出所申報之公開售價明顯低於實際售價，財稅處處長（現澳門財稅廳廳長）得另定出一高於所申報價格之公開售價。”。根據這一規範，當有資料顯示稅務責任人向財政局申報的公開售價明顯低於實際售價時，澳門財稅廳廳長可依職權定出一個高於申報價格的公開售價，作為計算應繳機動車輛稅的基礎。

《機動車輛稅規章》第十五條第一款對這種依職權進行結算作了具體規定：

“一、在下列情況下，財稅處處長以部門所備資料，尤其是以最近季度所結算稅款之平均數額或以根據第九條至第十一條規定所計算出之計稅價格為基礎，依職權進行結算：

a) 納稅義務主體全部或部份未結算稅，或在結算中出現對本地區造成損失之遺漏或錯誤；

b) ...

c) 根據第八條第六款之規定定出高於所申報之出售價格；

d) ...

e) ...”

從上述規範可看出，法律對澳門財稅廳廳長依職權進行結算的材料根據

有比較明確具體的規定，即部門本身擁有的資料，並舉例說明可以參考上一季度結算出的有關稅款的平均值，及根據《機動車輛稅規章》第九條至第十一條規定而得出的計算稅款的價格。

《機動車輛稅規章》第九條至第十一條分別規定了公開出售、進口自用和作為自用三種情況的應課稅價格的計算方法。根據這三個條文的規定，在沒有申報的公開售價時，應課稅的價格根據下列資料計算得出：其它經濟個體申報的公開售價、在香港或汽車原產地的公開售價再加上相應的運輸和保險的費用、稅務當局擁有的其它資料。

綜上所述，當澳門財稅廳廳長認為稅務責任人申報的汽車售價明顯低於市場上實際的公開售價時，可根據稅務當局擁有的資料定出一個公開售價作為計算機動車輛稅的基礎，這些資料可以是：

- 上一季度結算出的有關稅款的平均值；
- 其它經濟個體申報的公開售價；
- 在香港或汽車原產地的公開售價再加上相應的運輸和保險的費用；
- 稅務當局擁有的其它資料。

上訴人強調參考香港汽車公開售價來定出應課稅售價屬於技術性自由裁量 (*discrecionariedade técnica*) 範疇，不受被限定成份 (*elementos vinculados*) 限制。而原審法院及被上訴人則都認為，《機動車輛稅規章》第八條第六款和第十五條第一款賦予澳門財稅廳廳長的權力並非單純的自由裁量權，當中包含被限定成份。

嚴格來說，上述兩個條文所規限的權力屬於附加結算的兩個步驟。第八條第六款規定的是依職權進行附加結算的其中一個前提，第十五條第一款則指明具體進行附加結算時可參考的資料及數據。

技術性自由裁量權是行政當局根據技術性標準作出的價值性判斷，它常表現在法律用其它科學（如物理、醫學、工程學、社會學等）的非常專門的技術概念來規限行政活動的前提。

上述兩個步驟並不包含技術性自由裁量權，因為當中沒有要求引用其它科學的專門技術知識，或需要作專門的技術研究。

在審理依職權進行附加結算這問題時，首先應檢查《機動車輛稅規章》第八條第六款所指的、澳門財稅廳廳長據以定出一高於申報價的公開售價的條件是否獲滿足。這規範要求的是稅務當局須擁有顯示申報價明顯低於實際售價的資料，即需要擁有作為跡象證據的、能顯示有關情況的資料。

《機動車輛稅規章》第八條第六款規定：“如資料顯示出所申報之公開售價明顯低於實際售價，財稅處處長得...”。由於在本上訴中沒有提出申報價明顯低於實際售價的問題，所以現集中研究這規範的前段“如資料顯示...”。此處法律要求的是顯示而非證明，即屬於跡象證據範疇。適用這個規範就是將未確定概念具體化的過程，當中並不包含行使自由裁量權時作出的價值性判斷。因為未確定概念的解釋和適用就是尋找它在法律上的真正含義，行政當局沒有選擇某種解釋的自由，而是尋找唯一正確的解釋，這是一個被法律限定的、其合法性可受法院司法審查的行為。

從附於本案的行政程序卷宗可知，澳門財稅廳廳長參考了公佈在一汽車雜誌上同款汽車的香港售價，並作了相應的數據分析：將售價減去音響價格及香港稅項，從而得出香港的淨車價，以及被上訴人分別於一九九八年二月、五月和六月在澳門日報刊登的汽車銷售廣告。根據以上資料澳門財稅廳廳長認為被上訴人申報的售價明顯低於實際售價。由於澳門和香港汽車市場的相似，香港同款汽車的售價與澳門的差別不大。跡象證據不要求完全證明

某一事實，而只是從一已知事實推斷出另一事實，是肯定多於否定的可能性。因此，這些資料完全足夠作為跡象證據，來顯示澳門車價和香港車價之間的關係，從而作出比較。

澳門財稅廳廳長作出應該依職權進行附加結算的決定沒有違反《機動車輛稅規章》第八條第六款的規定。有關前提成立，便可按照該規章第十五條第一款的規定具體進行結算。

依職權進行附加結算來定出應課稅價值就意味着澳門財稅廳廳長不採用稅務責任人申報的售價作為計稅基礎，而是根據法律規定的其它資料來結算。如前所述，這些資料是稅務當局擁有的資料，當中可以包括上一季度結算出的有關稅款的平均值；其它經濟個體申報的公開售價；或在香港或汽車原產地的公開售價再加上相應的運輸和保險的費用。

正如上提《機動車輛稅規章》第八條第六款規定的權力一樣，澳門財稅廳廳長在進行附加結算時，不需要運用到其它科學的專門知識。在具體作出結算時，不會有法律上毫無差別的多個可能的答案。一般來說，確定可課稅價值本身純粹是一個合法性問題，只有一個價值符合法律要求，稅務當局作出的相關行為是被限定的，當中不含有適時性 (*oportunidade*) 或恰當性 (*conveniência*) 的價值性判斷。因此，在行政訴訟裏，法院可以從合法性的角度對有關行為進行司法審查。

原審法院認為，稅務當局只參考香港汽車的實際售價是明顯不合適的。而上訴人則認為，澳門財稅廳廳長以香港汽車售價來作為計算稅款基礎完全合理。

本上訴案與兩款萬事得牌汽車有關。正如被上訴人亦承認，甲是萬事得牌汽車在澳門的唯一代理，因此在澳門沒有可能有其它代理商可提供公開售

價作參考，從而有必要援引外地的汽車銷售價格作參考。毫無疑問，香港是最合適的參考市場，因為澳門的汽車幾乎全部經香港入口，兩地消費標準相差無幾，私人汽車的消費對象相似，兩地車價差別不大。眾所周知，除了稅項的差別之外，很少有澳門車價和香港車價出現巨大差別的現象。所以在評估一輛汽車的市場實際售價時，同款汽車的香港售價完全可以作為在澳門計算機動車輛稅的參考數據。另外，本上訴中有關車輛的銷售時間是在一九九八年二月至七月，沒有證據顯示當時由於金融風暴的影響，澳門汽車售價的跌幅大為高於香港。

事實上，根據《機動車輛稅規章》第十五條第一款和第十條第二款的規定，香港的汽車公開售價在加上相應的運輸和保險費用之後，可以作為依職權進行附加結算的其中一個參考數據。至於兩地汽車的一般配件的差別相對於整個車價來說其影響很少，不致於令到香港的汽車公開售價變得毫無參考價值。還應注意的是，由於要加上運輸的費用，市場需求又比香港少得多，因此澳門的汽車售價一般比香港高。但澳門財稅廳廳長並沒有因為這個因素而定出一個比作為參考數據的香港公開售價為高的實際售價。

原審判決及被上訴人均認為一份汽車雜誌不能作為計算稅款的基礎。如前所述，根據附於本案的行政程序卷宗，澳門財稅廳廳長援引了多份資料，當中包括載於汽車雜誌的兩份不同時間的價目表。汽車月 中的汽車價目表一般都能反影當地市場價格。事實上，被上訴人遞交的有限公司汽車價目表（附於被上訴人提交的原起訴狀的第四十八及四十九號文件，載於本案卷第一百五十九及一百六十頁）中，有關的兩個型號汽車的價格與澳門財稅廳廳長所附的汽車雜誌資料上載的價格完全相同。由此印證了汽車雜誌的價目表起碼能在一定程度上反影市場價格。

被上訴人強調本身是A組納稅人，須按法律規定組織好帳目並由在財政

局註冊的核數師審查，又認為澳門財稅廳廳長完全忽視被上訴人附於其原起訴狀的完整的銷售文件。就此問題應首先看到，嚴格的帳目管理是法律對商業活動的要求。其次，被上訴人混淆了申報價與澳門財稅廳廳長依職權進行附加結算所得出的作為計稅基礎的實際售價。事實上，澳門財稅廳廳長沒有對申報的文件本身提出疑問。但澳門財稅廳廳長不是只能依照申報價來計算應繳稅款，關鍵是當他認為申報售價明顯低於市場上的實際售價時，為保證公平和政府的稅收，可以運用《機動車輛稅規章》第十五條賦予的權力，定出應作為計稅基礎的實際售價，而不是單純地接受申報售價作為計算稅款的基礎，兩個價格的數值必然不同，所定出的實際售價當然也不會直接從被上訴人遞交的申報文件中得出。

由此可見，澳門財稅廳廳長依職權進行的機動車輛稅附加結算亦沒有違反《機動車輛稅規章》第十五條第一款的規定。

在原司法上訴所針對的行為並沒有出現違反法律瑕疵。因此，上訴人的請求成立。

三、決定

綜上所述，現本法院裁定上訴人勝訴，撤銷中級法院判決。如無其它問題影響，隨後中級法院應審理原司法上訴中另一上訴理據。

被上訴人須繳付六個計算單位的司法費及其餘的訴訟費用。

上訴人因獲法定豁免訴訟費用，故本上訴案不予科處。

法官：朱健 (裁判書制作人)

Viriato Manuel Pinheiro de Lima (利馬)

岑浩輝

出席評議會

檢察院司法官：宋敏莉

二零零零年七月二十六日。