

(譯 本)

案件編號：第 10/2003 號

案件類別：對行政訴訟的司法裁判的上訴

會議日期：2003 年 7 月 30 日

上訴人：經濟財政司司長

被上訴人：甲

主要法律問題：

- 機動車輛稅 (第 20/96/M 號法律)
- 計稅價格——公開售價
- 傳閱文件與法規的相符

摘 要：

稅務當局可以透過傳閱文件的形式確定一些標準認定徵收機動車輛稅中的某些情況不正常，並為此啟動調查甚至依職權進行結算的機制。

當稅務當局在徵收機動車輛稅方面決定規定一個高於納稅義務主體申報價格的新公開售價時，就不得單純以該等指引作為決定的理據，因為該等指引僅用於行政當局進行調查甚至依職權進行結算，而且導致對課稅對象作法律沒有規定的變更。

根據(已經被第 5/2002 號法律廢止的)第 20/96/M 號法律核准的“機動車輛稅規章”第 8 條規定，作為計算應交納的機動車輛稅之基礎的計稅價格，就是納稅義務主體申報的公開售價。

公開售價係指消費者應支付的價格，尤其包括有關保養、維修和零件更換的金額，以及所有配件的價格。

但是，公開售價不包括收音及音響設備。

對上述設備之價格的全部或任何部分，均不得徵收機動車輛稅。

對收音及音響設備價格中超過公開售價 10%或者澳門幣 25,000.00 元的部分徵收機動車輛稅，不僅完全不符合第 20/96/M 號法律核准的《機動車輛稅規章》第 9 條第 1 款及第 8 條第 4 款和第 5 款的條文，而且也完全不符合其精神。

根據上述規章第 15 條第 1 款 a)項的規定，如果出現未結算機動車輛稅的情況，或在結算中出現對澳門特別行政區造成損失的遺漏或錯誤，稅

務當局可以依職權進行結算。

只要所擁有的資料顯示申報的價格明顯低於實際售價，財稅廳廳長就可以規定一個高於申報價格的公開售價。

裁判書製作法官：朱 健

(譯 本)
澳 門 特 別 行 政 區 終 審 法 院 裁 判：

對行政訴訟的司法裁判的上訴
第 10/2003 號

上訴人：甲

被上訴人：乙

一、概述

甲針對原社會事務暨預算政務司於 1999 年 11 月 22 日作出的行為向中級法院提起司法上訴。

中級法院透過 2003 年 3 月 6 日在第 33/2000 號司法上訴案中作出的合議庭裁判裁定上訴理由成立，撤銷被上訴的行為。

經濟財政司司長不服該裁判，向本終審法院提起上訴，其理由陳述的結論如下：

“1. 本上訴的理據應由上訴法院而不是原審法院進行審查（《行政訴訟法典》第 152 條）。

2. 這是因為，除法律明確規定的情況外，法律逐項指明可以導致拒絕上訴的理據（見《民事訴訟法典》第 594 條）。這些理據是，對裁判不得提起上訴，因超越法定期間而上訴權失效，以及上訴人不具備上訴所必須的條件，這裏特別指的是上訴的正當性。

3. 財政局從來無意賦予相關傳閱文件以法規和革新性質。

4. 其意圖在於確定一個標準以防止不正常情況的出現，尤其是消除機動車輛稅方面出現的逃稅現象，處罰相關經濟業者，使其嚴格履行納稅義務。

5. 實際上，所規定的標準僅涉及沒有證明文件能向稅務當局保證其真實性的音響設備申報價格，因為已經明確指出，如果遞交安裝相關設備的適當證明文件，例如透過機動車輛出售方提供的發票或收據，該等價格可能會更高，總之，問題在於，如果沒有文件證據證明該等價格的真實性，稅務當局有權不予接受。

6. 一個不爭的事實是，即使沒有上述傳閱文件，我們也毫無疑問地認為，稅務當局絕對不能不考慮是否存在根據上述法律原則申報之價格的證據；而甲從未提供。

7. 根據以上所述，該裁判對相關法律規定作了過分狹義的解釋，該解釋是錯誤的，可能導致違反法律的瑕疵。”

要求廢止被上訴的裁判，維持被爭訟的批示。

被上訴人收到通知之後沒有提交陳述。

檢察院駐終審法院司法官出具以下意見書：

“經濟財政司司長不服中級法院的合議庭裁判，向終審法院提起上訴，指該裁判因為‘對相關法律規定作了過分狹義的解釋’而有違反法律的瑕疵。

所爭論的規定是《機動車輛稅規章》第 8 條第 5 款和第 9 條第 1 款。上述規章規定，‘根據上條規定而申報之公開售價為計算應交機動車輛稅款基礎之計稅價格’（第 9 條第 1 款），‘公開售價即消費者應支付之價格，

尤其包括有關保養、維修和零件更換之金額以及所有配件之價格’，但是，‘公開售價不包括收音及音響設備’（第 8 條第 4 款和第 5 款）。

當然，‘如資料顯示出所申報之公開價格明顯低於實際價格’（第 8 條第 6 款）的情況下，法律給予財稅處處長另定出一個高於所申報價格的公開售價的權利，在《機動車輛稅規章》第 15 條第 1 款各項規定的情況下，財稅處處長得以部門所備資料為基礎，依職權對稅款進行結算，其中包括‘納稅義務主體全部或部分未結算稅款，或在結算中出現對本地區造成損失的遺漏或錯誤’的情況（上述第 15 條第 1 款 a)項）。

但是，我們必須瞭解，稅務當局是否可以根據這種依職權結算的權力，對收音和音響設備申報價格的超過車輛的公開售價 10% 或者澳門幣 25,000.00 元的部分依職權進行結算，因為第 001/DIR/98 號傳閱文件規定，‘……收音和音響設備的單一申報價格超過公開售價的 10% 或者超過澳門幣 25,000.00 元且不為稅務當局所接受，則其差額納入其計稅價格’。

上訴人認為，這並非‘擴大徵稅客體，而是為了以對一個法律規定的解釋為依據打擊潛在的逃稅行為，雖然該規定的目的肯定不在於此’。

關於《民法典》第 8 條規定的法律解釋，Pires de Lima 和 Antunes Varela 在其《民法典》一書中寫道：

‘該條指出要從有關文本 得出立法思想，但這一事實絕不意味着解釋者不能或者不應該借助於其他相關要素，特別是法律精神(*mens legis*)。

將這一規定的總體思想作一個大致的概括，可以說，法律的確定性含義必定與立法者的真實意思相吻合，只要其真實意思透過法律文本、法規的敘述和法律的預備性文件明白無誤地表達出來。’

同樣可以肯定，根據《民法典》第 8 條第 2 款，‘解釋者僅得將在法律字面上有最起碼文字對應之含義，視為立法思想，即使該等文字表達不

盡完善亦然。’

因此，法律解釋首先必須以法律規定的文本為基礎。如果立法格式的文本使人對其真實的涵蓋範圍和意義產生疑問，那麼就必須求助於邏輯因素，其中包括：a)體系因素，必須考慮法律體系的統一性；b)歷史因素，即法規的先例，準備性文件以及所謂法律背景(*occasio legis*)；c)目的因素，即法律的社會原因，考慮法律存在的理由以及立法者在制定法律時所要達到的目的。

回到本個案。我們同意檢察院駐中級法院司法官提交的意見書中表達的看法，中級法院也同樣同意。該意見書指出，‘這一規定的含義清楚明白，即公開售價不包括收音和音響設備，絲毫沒有提及可供作出解釋的相關價值或價格。

也就是說，根據我們的標準，除了明確規定的含義之外，該法律規定不允許對其作出任何其他解讀。其中沒有任何內容允許像相關傳閱文件那樣以推斷做出解釋，對該法律允許的金額限度作量上的規定（公開售價的10%或者超過澳門幣 25,000.00 元）’。

當然，我們不想質疑稅務當局對防止和打擊逃稅的關心，這正是制定該傳閱文件的動機所在，恰恰相反，我們完全理解這種關心，不過，只有透過適當的方法才能成功。

人們知道，在澳門稅法領域實行稅務合法性原則，表現為成文法的絕對保留，這是因為，考慮到被上訴的行為實施的日期，只有立法機關——立法會——有保留的許可權對稅務制度的實質內容進行立法，包括徵稅客體、稅率和稅收優惠（見《澳門組織章程》第 31 條第 1 款 h)項），現在見《澳門特別行政區基本法》第 71 條第 3 款），但總督在該問題上經立

法會應有的批准後進行立法的情況除外（見 Hermínio Rato Rainha,《稅法筆記》，第 76 頁及後續數頁）。

徵稅客體主要包括三種性質不同的成分：計稅依據、納稅人和產生稅收的事實。

既然《機動車輛稅規章》明確規定，在計算機動車輛稅時，計稅價格就是所申報的公開售價，而申報的公開售價不包括收音和音響設備，於是，這一部分的價格被排除在外，所以，難以接受稅務當局的做法，他們透過一個內部傳閱文件對於收音和音響設備價格中超過行政當局規定的界限的部分依職權結算稅款，從根本上說，這表示對收音和音響設備的申報價格課稅，而這又等於對計稅依據下的新定義，對機動車輛稅的征稅客體作了實質性變更。

總之，應維持中級法院的合議庭裁判，裁定上訴理由不成立。”
助審法官檢閱已畢。

二、依據

2.1 中級法院認定以下事實：

“在 1999 年 3 月 25 日致財稅處處長的信（見調查卷宗第 12 頁至 13 頁）中，甲請求該處長依法重新處理（按照 8 月 19 日第 20/96/M 號法律第 1 條第 2 款核准的《機動車輛稅規章》第 15 條第 1 款 a)項作出的）對其公司在 1997 至 1998 年期間售出的 32 輛某品牌汽車依職權結算稅款的問題，透過 M/6 式表格作出的相關的通知編號為 19990129 至 19990148（見調查卷宗第 14 頁至 195 頁的文件）。

對該請求——聲明異議，主要是根據 1998 年 12 月 18 日第 001/DIR/98

號傳閱文件，透過 Chefe da Repartição de Finanças 的 1999 年 8 月 18 日在 1999 年 8 月 17 日第 R88/NVT-IVM/99 號傳閱文件上作出的批示作出決定的，這一批示認為，甲還應繳納未支付的款項及利息澳門幣 42,458.00 元（見調查卷宗第 2 頁至 11 頁）。

甲透過 1999 年 9 月 14 日的信函，針對 1999 年 8 月 18 日的這一批示向當時的澳門總督提起訴願，請求重新考慮並按照現行法律解決該問題（見卷宗第 19 頁至 21 頁）。

上述訴願最後被當時的社會事務暨預算政務司於 1999 年 11 月 22 日在 1999 年 11 月 19 日第 112/NAJ/MP/99 號報告上所作的批示駁回，該批示的內容如下：

- “1. 同意。根據本報告的理據駁回該訴願。
2. 由財政司司長通知提起訴願的企業”（見卷宗第 12 頁）。

可以肯定，在當時的政務司作出最後決定之前，財政司法律輔助中心主任曾就上述 1999 年 11 月 19 日第 112/NAJ/MP/99 號報告向該司司長提供意見書，意見書內容如下：

“司長閣下：

本人完全同意本報告的內容，因為 12 月 18 日第 001/DIR/98 號傳閱文件對相關《機動車輛稅規章》的規定具有單純的解釋性質（對收音機音響設備是否徵稅），而且，這一立場被所有“在澳門依法經營”的企業普遍接受，這些企業有其行會協議，而上訴人是該行會會員。

考慮到該等事實及法律，本人裁定駁回該訴願，並建議，如果閣下同意，應呈交社會事務暨預算政務司考慮。

呈上級考慮”（見卷宗第 12 頁和第 13 頁，原文如此）。

財政司司長於同一天透過批示表示同意上述意見書，該批示內容如

下：

“社會事務暨預算政務司閣下：

呈請閣下對本意見書作適當考慮，本人認為，根據這裏提及的事實和法律方面的理據，應駁回訴願人的訴求”（見卷宗第 13 頁，原文如此）。

上述 1999 年 11 月 19 日第 112/NAJ/MP/99 號報告中有以下內容：

“上述公司提起的本訴願針對的是財政司司長根據第 001/DIR/98 號傳閱文件作出的繳納機動車輛稅差額的通知。

還指出，自 1997 年財政司負責徵稅以來，上訴人一直遵守第 20/96/M 號法令第 8 條第 1 款的規定，對公開售價作了應有的申報。根據第 5 款的規定，該價格中不包括收音和音響設備。

上訴人此前沒有收到過財政司對其申報之公開售價提出質疑的通知。

一直履行其納稅義務，按時呈交相關申報並進行相關稅款的結算，而該等稅款一直為財稅處所收取和認可。

另外還說，收到上述 1998 年 12 月 18 日第 001/DIR/98 號傳閱文件之後，立即執行財政司司長的決定，開始在 M/3 式申報表上填寫收音和音響設備價格中超過公開售價 10% 的部分的金額。

因此不能理解，財政司現在怎能來要求在上述傳閱文件發出之前的 1997 和 1998 年各個月份呈交的申報中申報收音和音響設備之差額，應當記得，該傳閱文件是 1998 年末才付印的。

同樣，還指出，既然 8 月 19 日第 20/96/M 號法律只被 8 月 24 日第 7/98/M 號法律修改，既然 1998 年 12 月 18 日第 001/DIR/98 號傳閱文件到 1999 年 1 月才被上訴人知悉，行政當局怎能要求對其追溯適用呢？！

在其辯護中還提出，收音和音響設備的豁免的差額，已經在統計登記中合法登記，這是一筆收入，已寫入相關補充稅年度申報，所以，在這方

面，稅務當局已經徵稅。

上訴人自問，莫非稅務當局有權在沒有法律依據的情況下隨心所欲地課稅嗎？

上訴人最後陳述了其業務活動以及從業 30 年來申報的出售量，稱其機動車交易量達一萬多輛，但從未違反納稅義務，一直遵守期限和法規。另外還說，有的進口商同行質疑其某品牌獨家代理地位，加之本地區經濟狀況不佳，波及所有人，因此難以繳納突如其來的稅收，上訴人認為稅款已經及時結算。

上述公司即現上訴人闡述了其提出的理由，現在應當根據相關法律規定審查其訴求了。請看：

機動車輛稅法律制度最初是由 8 月 19 日第 20/96/M 號法律規範的，此後的 12 月 30 日第 103/GM/96 號批示核准了《機動車輛稅規章》中豁免特別表格，並且分別於 1997 年 2 月 11 日和 1997 年 11 月 11 日對第 4 條第 2 款 i) 項和第 15 條 c) 項以及第 31 條 b) 項的葡萄牙文文本的不準確之處作了更正。

該法規於 8 月 24 日經第 7/98/M 號法律進行修改，導致立法者把修改後的該法律重新全文公佈。修改中的一個突出的規定，即標題為“生效”的第 6 條，明確指出，該法律對《機動車輛稅規章》第 4 條第 2 款 i) 項所作的修改自 8 月 19 日第 20/96/M 號法律生效之日起生效。

這一規定的追溯力僅限於在有充分理由的情況下旅行社業務中客運專用或者申報用於公益項目的機動車輛轉移稅的豁免。

第 7/98/M 號法律核准後 4 個月，具體地說在 12 月 18 日，財政司司長作出了一個傳閱文件，該文件確定，如果所申報的收音和音響設備的單一價格超過機動車輛公開售價的 10% 或超過澳門幣 25,000.00 元，且稅

務當局不予認可，其差額計入該機動車輛的計稅價格。導致採取這一措施的原因是，由於沒有作出應有的申報或者申報不準確而產生了明顯違反《機動車輛稅規章》的不正常情況，此舉是為了使相關經濟業者嚴格履行納稅義務，以杜絕該領域中逃稅的現象。

為了達到這些目的，稅務當局在經濟業者當中廣泛宣傳上述傳閱文件，於是，從 1999 年 1 月中旬起，經濟業者開始據此遞交新的 M/3 和 M/4 式申報表。

應當強調指出，雖然上述傳閱文件隻字未提追溯效力，但是，在稅務當局和機動車輛入口商會的非正式接觸中產生的看法占了主導地位。

令人詫異的是，提起上訴的公司作為該商會會員，卻不支持其商會的主張，並且透過提起本上訴對該主張提出質疑。

該公司即上訴人之代理人承認這種主張，絲毫不妨礙其具有追溯效力，這是因為，上訴人參加的商會應當承認，該等做法不僅有利於上訴人，而且其他同類實體也從中受惠。

據此，綜上所述，我們向閣下建議，如果上級同意，由社會事務暨預算政務司使用澳門總督轉授的 4 月 16 日第 101/96/M 號訓令第 1 條 f) 項賦予的許可權駁回上訴公司的訴求，依據是，代表上訴人的相關商會明確承認並同意上述主張，即 1998 年 12 月 18 日第 001/DIR/98 號傳閱文件決定的新規則追溯適用於未決案件，那麼該等案件應當根據具體案件的情況，由稅務當局透過《機動車輛稅規章》第 15 條規定的依職權進行結算加以重新審查。（見卷宗第 13 頁至 17 頁，原文如此）。 ”

2.2 先前問題：有條件受理上訴

上訴人首先質疑的是卷宗第 213 頁所載的中級法院本案裁判書製作

法官就其向終審法院提起的上訴申請作出的決定，即有條件受理，認為有條件受理該上訴是不正確的，因為上訴理據應由上訴法院而不是原審法院審查。

但是，正如上訴人所承認的，“……以上所作的考慮僅出於謹慎，並非放棄，因為我們的上訴畢竟未遭到拒絕……”

確實，上訴人並未對有條件受理上訴的批示提起上訴，而該上訴在提交理由陳述以後由中級法院的該案裁判書製作法官受理。

在理由陳述和結論中提出的有條件受理上訴的問題，與其中提到的依據不相關聯，也不意味着與本上訴中提出的訴求相符，因此不屬本上訴的標的。所以，對於這一被上訴人稱為先前的問題，我們不予考慮。

2.3 適用的法律制度

在本案中討論的是，稅務當局在 1999 年 8 月要求被上訴人繳納機動車輛稅的差額的行為是否合法。被上訴的行為是上訴人在 1999 年 11 月作出的。

關於當時實行的機動車輛稅的問題，那時是經第 20/96/M 號法律核准的《機動車輛稅規章》。雖然該法律被核准新《機動車輛稅規章》的第 5/2002 號法律所廢止，但新法律生效是在 2002 年 7 月，因此，本案仍適用被廢止的法律。

2.4 傳閱文件中所確定規則的合法性

中級法院根據《機動車輛稅規章》第 9 條第 1 款和第 8 條第 5 款的規定，以有違反法律的瑕疵為由撤銷了被質疑的行為。

現上訴人，即司法上訴中被上訴的實體，以被上訴的法院對 8 月 19

日第 20/96/M 號法律核准的《機動車輛稅規章》第 8 條第 5 款和第 9 條第 1 款作了錯誤的解釋亦即過分狹義、可導致產生違反法律的瑕疵作為上訴的理據，並且反對中級法院的看法，即，稅務當局發出的第 001/DIR/98 號傳閱文件並非簡單地解釋相關法律規定，而是對機動車輛稅的徵稅客體作了實質性修改。

上訴人強調，相關傳閱文件不具法規或革新作用，只不過是為避免不正常情況的發生特別是為杜絕逃稅確定一個標準而發出的內部指示。

1998 年 12 月 18 日第 001/DIR/98 號傳閱文件確定的規則對審理本案具有根本意義，是被質疑行為作出決定的依據。該等規則的追溯適用則已是次要問題，因為這一問題以該傳閱文件中上述規則的合法性為前提。關於該傳閱文件法律性質的討論也同樣如此，因為現在才涉及到其內容成為被上訴行為的理據的問題。

發出上述傳閱文件，是為了糾正汽車行業某些企業違反《機動車輛稅規章》，在遞交的申報書中出現錯誤和不準確導致發生的不正常情況，以預防逃稅。該文件規定，“如果收音及音響設備的單一價格超過機動車輛公開售價的 10% 或者澳門幣 25,000.00 元，不為稅務當局所接受，其差額納入該機動車輛的計稅價格。”

根據這一規則，在收音及音響設備的價格高於公開售價的 10% 或者澳門幣 25,000.00 元的情況下，差價將自動納入機動車輛稅的計稅價格。

關於機動車輛的計稅價格，《機動車輛稅規章》第 9 條第 1 款規定：

“1. 根據上條規定而申報之公開售價為計算應繳機動車輛稅款基礎

之計稅價格。”

另外，該規章第 8 條第 4 款和第 5 款規定：

“4. 公開售價即消費者應支付之價格，尤其包括有關保養、維修和零件更換之金額（以及所有配件之價格）。

5. 公開售價不包括收音及音響設備。”

從以上抄錄的規定可以清楚地看到，就徵收機動車輛稅而言，收音及音響設備的價格不是公開售價的組成部分，因此不構成機動車輛稅的徵稅客體。

將第 001//DIR/98 號傳閱文件的內容與這些法律規定作一個比較就可以明顯看出，該文件確定的規則與法律規定不符。

行政當局有全權下達指示或方針以指導在其職能範圍內開展的活動，在對法律規定作解釋性澄清的形式方面如此，在決定對某些情況採取的程序方面亦然。

在本個案中，相關傳閱文件中的上述規則，完全可以成為稅務當局認定機動車輛稅徵收中某些情況不正常並啟動調查甚至依職權結算機制的標準。

但是，如果稅務當局要確定一個高於稅務責任人申報的價格的新公開售價，就不得以該等規則作為其決定的理據了，因為該等規則沒有法律支持。

實際上，將收音及音響設備價格中超過公開售價 10% 或者澳門幣 25,000.00 元的部分以機動車輛稅徵收，既完全不符合《機動車輛稅規章》第 9 條第 1 款及第 8 條第 4 款和第 5 款的條文，也完全不符合其精神。上述第 8 條第 5 款不容置疑地指出，收音及音響設備的價格不納入公開售

價，因此，對上述設備之價格的全部或任何部分，均不得徵收機動車輛稅。

當然，根據《民法典》第 8 條第 1 款的規定，“法律解釋不應僅限於法律之字面含義，尚應尤其考慮有關法制之整體性、制定法律時之情況及適用法律時之特定狀況，從有關文本得出立法思想。”

但是，不能看不到其第 2 款的規定：“解釋者僅得將在法律字面上有最起碼文字對應之含義，視為立法思想，即使該等文字表達不盡完善亦然。”

上訴人對《機動車輛稅規章》第 9 條第 1 款和第 8 條第 5 款的理解，與相關傳閱文件中所作的表述一樣，從這些法律規定的字面上找不到起碼的支持。決不允許稅務當局超越法律規定的界限，單單為了其行使職能的方便而對徵稅客體方面的規定作出解釋。

不可否認，在公開售價和收音及音響設備價格的申報中可能存在錯報或漏報的情況，甚至還可能存在利用把該等設備排除在公開售價之外的機會把一部分實際售價作為音響設備的價格申報，以逃避對實際售價的那一部分徵稅。

對於稅務當局旨在糾正不正常情況和打擊逃稅的行動，從未提出質疑，只不過這應當像依職權結算的機制一樣，按照法律程序進行。

確實，根據上述規章第 15 條第 1 款 a) 項的規定，如果出現未結算機動車輛稅的情況，或在結算中出現對澳門特別行政區造成損失的遺漏或錯誤，稅務當局可以依職權進行結算。

具體地說，根據《機動車輛稅規章》第 8 條第 6 款的規定，只要所擁

有的資料顯示申報的價格明顯低於實際售價，財稅廳廳長就可以規定一個高於申報價格的公開售價。

這樣，就依法規定了稅務當局在處理不正常情況甚至逃稅時應當遵守的程序。不是沒有法律基礎的權宜判斷，而是法律，才能作為當局作出決定的理據。

在本案中，被質疑的行為僅僅以沒有法律依據的傳閱文件確定的規則為理據，違反了《機動車輛稅規章》第 9 條第 1 款及第 8 條第 4 款和第 5 款的規定。被上訴的合議庭裁判以有違反法律的瑕疵撤銷了該行為，是正確的。

本上訴的依據不成立。

三、決定

綜上所述，裁定上訴理由不成立。

因上訴人獲法定豁免訴訟費用，故不予科處。

法官：朱健

Viriato Manuel Pinheiro de Lima（利馬）

岑浩輝

出席評議會的檢察院司法官：宋敏莉

2003 年 7 月 30 日。