(譯本)

機動車輛稅及其課徵對象
8月19日第20/96/M號法律核准的《機動車輛稅規章》及其第8條
第5款和第9條第1款
稅務當局創制的解釋性傳閱文件
機動車輛稅的依職權結算
行為的撤銷
違法瑕疵

摘要

一、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8條第5款及第9條第1款的規定，作為計算機動車輛稅款基礎之計稅價格的機動車輛公開售價，不包括收音及音響設備，儘管依據第8條第4款，該售價包括有關保養、維修和零件替換的金額（以及所有配件之價格）。

二、因此，在傳閱文件中訂定高於車輛公開售價10%（即澳門幣25,000元）的收音及音響設備之申報單價不予接受，且有關差價構成該車輛之計稅價格時，稅務當局不僅僅是在解釋《機動車輛稅規章》第8條第5款，而是在實質性變更機動車輛稅的徵稅對象。

三、基於該傳閱文件所載解釋作出《機動車輛稅規章》第15條第1款a項的機動車輛稅依職權結算，須因違法瑕疵撤銷，因其違反《機動車輛稅規章》第9條第1款及第8條第5款之規定。

2003年3月6日合議庭裁判書
第33/2000號案件
裁判書製作法官：陳廣勝

澳門特別行政區中級法院合議庭裁判

一、甲有限公司，資料載於卷宗，針對前澳門地區社會事務暨預算政務司在1999年11月19日第112/NAJ/MP/99號報告書上作出的1999年11月22日批示，向本中級法院提起司法上訴。該批示駁回了該公司當時針對1999年8月18日財稅廳廳長就1999年3月25日申駁書作出的決定所提起的訴願，而申駁書是針對1997年12月至1998年8月期間，該公司出售的32輛“Daihatsu”牌子之機動車輛稅作出的依職權結算行為提起。

為了希望上訴理由成立，隨後遞交的陳述結論如下：

“[...]

1. 本撤銷性司法上訴針對1999年11月22日社會事務暨預算政務司的批示提起；
2. 現被上訴之政務司的批示存有使它非有效及可撤銷的違法性；
3. 被上訴的行為存有違法瑕疵，欠缺職責的無權限瑕疵，同時存有無效性；
4. 該批示存有無效性，因透過簡單的傳閱文件就變更可科稅事宜徵稅對象明顯不可接納；
5. 該批示具備絕對無權限或因欠缺職責的無權限，因為財政司在發出傳閱文件時將其權限凌駕於對於有關事務有權限的機關之上時，作出一項不屬於該法人職權之行為。
6. 同樣存有違法瑕疵，因為被上訴批示明顯違反規範等級，同時違反合法原則、稅務法律不溯既往原則、公正及無私原則、平等原則、適度原則及善意原則；

7.違法瑕疵構成實質違法；違法的是有關行為實體本身，即表現出來的決定違法發生在行為的內容本身；

8.違反法律的瑕疵因此表現為行為內容或標的與可適用的法律規範之間的差異；

9.第 001/DIR/98 號傳閱文件是無效的，因此不可以產生任何效力，因它調整不屬於財政司司長權限範圍的事宜，從而違反《澳門特別行政區基本法》第 71 條（在發出傳閱文件時可適用的是《澳門組織章程》第 31 條第 1 款 h 項）；

10.因此，被上訴的行為存有違法瑕疵，因違反了規範等級、合法性原則、稅務法律無溯及力原則、公正無私原則、平等原則、適度原則及善意原則，違反了第 20/96/M 號法令第 8 條第 1 款、第 5 款及第 9 條第 1 款（經第 7/98/M 號法律修改），《民法典》第 11 條第 1 款、第 2 款以及《行政程序法典》第 3、5、7、8 條。

因此，[...]應當判本上訴理由成立，相應地宣告被上訴行為無效，具全部法律後果[...]”（參閱卷宗第 178 頁至第 180 頁內容原文）。

經傳喚被上訴實體，今天為澳門特別行政區經濟財政司司長根據 12 月 20 日第 1/1999 號法律，即澳門《回歸法》第 6 條之規定，該實體答辯並隨後遞交了反駁性陳述，結論如下：

“[...]”

I.12 月 18 日第 001/DIR/98 號傳閱文件不存有上訴人指出的瑕疵，尤其因以傳閱文件形式變更可科稅事宜之徵稅對象之不可按納性而引致的批示無效；在發出旨在凌駕於對該事項有權限之機關之上的傳閱文件時，因財政司無職權的無權限；以及因被上訴批示違反規範等級、合法原則、稅法無溯及力原則、公正及無私原則、平等原則、適度原則、善意原則的違法瑕疵，一切都不予接受。

II.因為，與上訴人辯稱的相反，無意製作具規範效力的法律規定，而是對《機動車輛稅規章》法律規範的職務性解釋手段，以資避免在該稅務領域範疇內。

III.認為這完全合法，並且被學說無爭議地接受。

IV.在與汽車銷售者協會的非正式接觸中，對於傳閱文件的內容及其追溯力均達成共識。

本上訴應被認為理由完全不成立，相應地應當維持社會事務暨預算政務司在 112/NAJ/MP/99 號報告書上作出的駁回上訴人所提出的訴願的批示。”（參閱卷宗第 171 頁至第 173 頁內容原文）。

駐本院之檢察院法官適時發出意見書，表示上訴理由成立。

法定檢閱已畢，應就本案司法上訴作出裁判。

二、為此效果，因與本案解決辦法有關，應當考慮卷宗及供調查之行政程序審查中得出的下列事實資料：

透過 1999 年 3 月 25 日致財稅處處長的信函（參閱供調查之行政程序第 12 頁至第 13 頁），甲有限公司請求依職權重新依法處理透過編號為 19990129 至 19990148 之 M/6 格式報表通知所指的 1997 年 12 月至 1998 年 8 月期間出售的 32 輛“Daihatsu”牌子機動車輛稅的依職權結算問題（根據 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）（供調查之行政程序第 14 頁至第 195 頁文件）。

基於 1998 年 12 月 18 日第 001/DIR/98 號傳閱文件，透過財稅處處長 1999 年 8 月 18 日在 1999 年 8 月 17 日 R88/NVT-IVM/99 號報告書上作出的批示，對此請求 — 申駁作出下述決定：甲有限公司尚須繳納未付稅款及應付利息澳門幣 42,458 元（供調查之行政程序第 2 頁至第 11 頁）。

針對 1999 年 8 月 18 日的這份批示，甲有限公司透過 1999 年 9 月 14 日簽署的信件向當時的澳門總督提起訴願，請求重新考慮有關事宜，並按現行法律解決問題（卷宗第 19 頁至第 21 頁）。

1999 年 11 月 22 日，時任社會事務暨預算政務司作於 1999 年 11 月 19 日第 112/NAJ/MP/99 號報告書上的批示駁回此項訴願，內容如下：

“1.同意。按照本報告書並依此為據，本人駁回本訴願。

2.著財政司通知訴願人企業。”（參閱卷宗第 12 頁）

肯定的是，在時任政務司最後決定以前，財政司法律輔助中心主任曾就 1999 年 11 月 19 日第 112/NAJ/MP/99 號報告書作出意見書並致財政司司長，內容如下：

“ 尊敬的司長閣下：

本人完全同意本意見書的內容，因為 12 月 18 日第 001/DIR/98 號傳閱文件僅具對《機動車輛稅規章》規範的解釋性質（收音及音響設備是否科稅）。這個立場被在澳門‘合法從業’的全部企業無爭議地接受，並且得到上訴人是會員的該部門之代表協會的同意。

經考慮這些事實及法律，本人認為應駁回本訴願。並建議，若閣下同意，應呈交社會事務暨預算政務司考慮。

呈上級考慮”（卷宗第 12 頁至第 13 頁內容原文）。

財政司司長透過該日作出的下述內容的批示，同意了該意見書：

“ 尊敬的社會事務暨預算政務司閣下：

本人謹呈交本意見書供閣下考慮，本人認為應當按照意見書中所指的事實及法律依據駁回訴願人的主張。”（參閱卷宗第 13 頁內容原文）

1999 年 11 月 19 日第 112/NAJ/MP/99 號報告書載明：

“ 前述公司的本訴願對象是財政司司長按 001/DIR/98 號傳閱文件就支付機動車輛稅差額發出的通知。

還指出，自 1997 年財政司負責徵收以來，上訴人一直遵守第 20/96/M 號法令第 8 條第 1 款的規定，適當申報公開售價。根據第 5 款，該價格不包括收音及音響設備。

上訴人以前沒有收到財政司的任何通知質疑其申報的公開售價。

一直遵守納稅義務，適時遞交有關申報書並辦理結稅事宜，這些稅款一向被財政司接收及接受。

還指出，在收到 1998 年 12 月 18 日第 001/DIR/98 號傳閱文件後，立即遵守財政司司長的決定，在 M/3 格式申報書內開始記載低於公開售價 10% 之收音及音響設備。

因此不理解財政司現在怎麼可以要求支付發出該傳閱文件之前的、1997 年及 1998 年各月份遞交的申報書所載的收音及音響設備差價，應記住 1998 年底才付印該傳閱文件。

還述稱，如果 8 月 19 日第 20/96/M 號法律只是被 8 月 24 日第 7/98/M 號法律變更，而 1998 年 12 月 18 日第 001/DIR/98 號傳閱文件只在 1999 年 1 月份才通知上訴人，行政當局怎麼可以要求追溯性地適用之？！

還在辯護中提出，其適當登記的會計中記錄了關於收音及音響設備免稅之差價，這構成一項收入，載於補充稅年度申報表，因此稅務當局在該範疇內已經科稅。

上訴人發問，稅務當局是否有權在沒有法律依據的情況下收取其認為應收的稅款？

上訴中最後闡述了其營業活動及經營 30 年中申報的銷售額，稱在超過一萬輛汽車的交易中，一直遵守現行法例及期限納稅。還指出，水貨進口商已經影響到其“Daihatsu”牌子獨家代理人條件加之影響全局的本地區經濟困境，因此很難面對上訴人認為已經適時結清的意外納稅。

上述公司／現上訴人提出的理由闡述後，現在應當按照有關法律規範審查其主張，因此：

機動車輛稅法律制度最初由 8 月 19 日第 20/96/M 號法律規範，隨後作出 12 月 30 日第 103/GM/96 號批示，核准《機動車輛稅規章》所指的豁免特別標誌。1997 年 2 月 11 日及 11 月 11 日對於第 4 條第 2 款 i 項，第 15 條 c 項及第 31 條 b 項葡文本所載的不準確之處，分別作了兩次更正。

8 月 24 日第 7/98/M 號法律修訂了該法規，原因是部分立法者要求全文重新公佈該法律，並具當時所作的修訂。這些修訂中一個突出的條文（具體地說第 6 條 — 標題為**生效**），明確指出本法對《機動車輛稅規章》第 4 條第 2 款 i 項的修訂，自 8 月 19 日第 20/96/M 號法律生效之日起產生效力。

該條文的追溯力僅限於旅行社及旅遊社業務之客運或宣告為具旅遊用途之企業車輛移轉之免稅，但以滿足實際需要為限。

第 7/98/M 號法律核准後四個月，財政司司長作出一份傳閱文件，具體日期為 12 月 18 日，該傳閱文件規定所申報的超過該汽車之公開結價 10%，即澳門幣 25,000 元的收音及音響設備之單價，行政當局不予接受，有關差價構成其可科稅金額。這項措施的原因是未作應有的申報或申報不準確而產生若干明顯違反《機動車輛稅規章》之異常情況：此舉是為了同類經濟業者嚴格遵守稅務義務，以杜絕該範疇內之避稅狀況。

為了達到這個目的，稅務當局向經濟業者廣泛宣傳該傳閱文件。自 1999 年 1 月中旬起，他們轉而相應地遞交新的 M/3 格式及 M/4 式申報書。

應當強調，雖然上述傳閱文件任何一點都沒有提到追溯力，但從稅務當局從機動車銷售者協會非正式接觸中得出的這個見解占主導地位。

上訴人公司是該協會的會員，不僅沒有接受該協會所持的見解，還透過提起本上訴質疑之，這著實令人感到奇怪。

如果接受該公司／現上訴人代表的見解，該傳閱文件完全可以擁有追溯力。因為正如上訴人的代表性協會適當承認，該程序不僅使上訴人而且使其他同類實體受益。

因此，按照上文所述，本人建議閣下，如上級同意，由社會事務暨預算政務司使用 4 月 16 日第 101/96/M 號訓令第 1 款 f 項的澳督的轉授權，基於上訴人的代表性協會已明確接受贊同 1998 年 12 月 18 日第 001/DIR/98 號傳閱文件決定的新規則，應當在待決案件中追溯性適用，駁回上訴人公司的主張，透過《機動車輛稅規章》第 15 條規定的依職權結算的途徑，由稅務當局按照本案查明的情況重新審查之”；（參閱卷宗第 13 頁至第 17 頁原文）。

三、從法律上分析，解決本案司法上訴標的關鍵恰好在於當時適用於澳門《機動車輛稅規章》具體案件的下列文本規範，該《規章》由當時創設機動車輛稅的 8 月 19 日第 20/96/M 號法律第 1 條第 2 款核准：

“ 第 9 條

（計稅價格—公開出售）

- 一、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。
- 二、（...）。”（底線為我們所加）。

“ 第 8 條

（公開售價之預先通知）

一、納稅義務主體必須在取得用於公開出售之每一型號機動車輛日起之二十日內，或在更改先前申報之價格日起之二十日內，且須於出售車輛前透過 M/3 格式向財稅處申報公開售價。

二、（...）。

三、（...）。

四、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）。

五、公開售價不包括收音及音響設備。

六、（...）”（底線為我們所加）。

“第 15 條

（依職權結算）

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 9 條至第 11 條規定所計算出之計算價格為基礎，依職權進行結算：

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

二、（...）

三、（...）”

因此，面對著上文羅列的事實資料，我們認為，顯然，檢察院司法官在本卷宗發出的意見書中所作出的分析顯然是公正的，內容如下：

“[...]

甲有限公司針對澳門政府社會事務暨預算政務司的行為提起撤銷性司法上訴，該批示駁回其提起的並表現於 1999 年 11 月 22 日批示中的司法上訴，該批示決定依照《機動車輛稅規章》第 15 條第 1 款 a 項依職權結算機動車輛稅。指責它存有無效，原因是以傳閱文件形式變更可科稅事宜徵收對象是不可接納的；在財政司發出旨在凌駕於有權限機關之上的傳閱文件時，存有財政司無職權之無權限；因被上訴批示違反規範等級原則、合法原則，稅法不溯既往原則、公正、無私原則、平等原則、適度原則及善意原則等違法瑕疵。

我們看看。

按《機動車輛稅》第 15 條第 1 款 a 項，有關依職權結算稅務出自下列事實：財政司透過遞交的文件，發現申報的有關車輛之公開售價不包含收音及音響設備在銷售發票與購買發票所載金額之差價。

該決定基於財政司司長 1998 年 12 月 18 日第 001/DIR/98 號傳閱文件，該傳閱文件決定 ‘...如申報的收音及音響設備價格高於車輛公開售價 10%，即澳門幣 25,000 元，稅務當局不予接受，有關差價構成可科稅金額’。

按照 8 月 19 日第 20/96/M 號法律第 9 條第 1 款（《機動車輛稅法律制度》），[...], “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。”而該條（第 8 條）第 5 款明確規定，公開售價中 “... 不包括收音及音響設備”。

因此：

顯然按此等規範的內涵及外延，財政司發出了上文提及的傳閱文件，在其看來以便 “...確定允許避免發生異常狀況的標準，尤其終止逃稅...”。此外，“該傳閱文件只具有《機動車輛稅規章》規範之解釋性質”。

我們完全理解作為有關傳閱文件產生基礎的原則及關注事項，它顯然與面對著所指的收音及音響設備確切之量不準確的內容，故認為需要透過視為對法律規範只屬解釋性的手段避免逃稅。

但我們認為並不完全如此。

有關規範清楚、明確地表示了公開售價不包括收音及音響器材，根本未提及有關金額或價格這些可以得出解釋性事宜的事宜。

這就是：在我們看來，該規範**不允許**沒有明確規定的其他解讀。其中所含者無一准許尤其像有關傳閱文件那樣規定規範容許限度之準確量化（公開售價之 10%，即澳門幣 25,000 元）之解釋。

我們相信，我們不面臨著為確定規範的真實內容的職務性解釋標準，而是面對著該規範**內容及可適用性之真正擴大**。

按照我們的標準，該傳閱文件並不限於按照法律規定的目標對有關事宜予以確定及量化，而是將法律的適用擴大到規定以外，在本案中，就是對可科稅事宜**新的定義**。確實，該傳閱文件變更了一種稅的徵稅對象[...]

正如上訴人正確強調，有關傳閱文件作為行政性命令或指示的書面表現形式，只能約束等級上及紀律上的從屬部門，不具有規範價值及創新價值。

由此，我們認為，有關行為在按照《機動車輛稅規章》第 15 條第 1 款 a 項並且以該傳閱文件中引用的學說為依據，決定依職權結算時，違反該法規第 9 條及第 8 條第 5 款等規範，從而導致其被撤銷。

我們據此主張本上訴理由成立”；（參閱卷宗第 137 頁至第 140 頁內容原文）。

我們不能不贊同檢察院意見書的這種審慎考量因其貼切性而作為本司法上訴案的解決辦法。

我們認為，**概括而言**：

— 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 8 條第 5 款及第 9 條第 1 款的規定，作為計算機動車輛稅款基礎之計稅價格的機動車輛公開售價，不包括收音及音響設備，儘管依據第 8 條第 4 款，該售價包括有關保養、維修和零件替換的金額（以及所有配件之價格）。

— 因此，在傳閱文件中訂定高於車輛公開售價 10%（即澳門幣 25,000 元）的收音及音響設備之申報單價不予接受，且有關差價構成該車輛之計稅價格時，稅務當局不僅僅是在解釋《機動車輛稅規章》第 8 條第 5 款，而是在實質性變更機動車輛稅的徵稅對象。

— 因此，因是基於傳閱文件所載的解釋，當時依據《機動車輛稅規章》第 15 條第 1 款 a 項作出，並在前社會預算暨政務司 1999 年 11 月 22 日批示（現已向本中級法院提起司法上訴）中實質維持的納稅人／現上訴人機動車輛稅依職權結算，應予撤銷，因其存有違反《機動車輛稅規章》第 9 條第 1 款及第 8 條第 5 款規定的違法瑕疵。

無須贅述，應當撤銷被上訴的批示，因該批示存有違法瑕疵，茲重申，因該批示在法律不允許的條件下，實質性變更有關稅種徵收對象，（在這方面，請看前《澳門組織章程》第 31 條的規定 — 鑑於被上訴行為作出的日期，該條文適用於本案 — 中將當時澳門的立法權排他性地授予立法會，除非立法會就有關稅務制度、確定徵稅對象及每種稅率基本要素的事宜向時任澳門總督作出立法許可之部分。

四、綜上所述，合議庭裁判上訴理由成立，撤銷被上訴行為。

由於被上訴實體的主體豁免，免繳訴訟費用。

陳廣勝（裁判書製作法官） — João A. G. Gil de Oliveira（趙約翰） — 賴健雄