

(譯本)

案件編號：第 4/2001 號

案件類別：稅務方面統一司法見解的司法上訴

會議日期：2001 年 7 月 4 日

上訴人：財政局局長

被上訴人：甲

主題：

機動車輛稅

依職權附加結算

徵稅客體價值

香港的公開售價

稅務程序

稅務程序中的證據

自由審查證據原則

汽車雜誌

摘要：

一、 根據《機動車輛稅規章》(RIVM)第 15 條第 1 款 c)項規定，在依照該規章第 8 條第 6 款定出高於納稅人所申報價格的出售價格情況下，財稅廳廳長在依職權進行附加結算時，可以使用在香港同型號機動車輛的公開售價確定機動車輛稅的徵稅客體價值。

二、 在稅務程序中，汽車雜誌刊載的新車輛公開售價表是一種證據，其使用遵循自由審查證據原則。在第一點所指的附加結算中確定徵稅客體價值時，可以毫無阻礙地使用該等公開售價表查明香港的售價。

裁判書製作法官：利 馬

## 澳門特別行政區終審法院 合議庭裁判

### 一、報告

財政局局長對中級法院於 2000 年 12 月 7 日在第 177/2000 號案件中作出的合議庭裁判，向終審法院提起統一司法見解上訴（該合議庭裁判駁回了對行政法院作出的撤銷該局長 1999 年 8 月 12 日批示的判決提起的司法上訴，而該局長的批示駁回了對財稅廳廳長的批示提起的訴願；為徵收機動車輛稅，財稅廳廳長的批示把 Toyota Crown Royal Saloon 牌汽車售價的計稅價格定為 309,000.00 澳門元，而之前甲申報的價格為 190,000.00 澳門元）。

他辯稱，對於同一法律問題，中級法院 2000 年 12 月 7 日的合議庭裁判與終審法院於 2000 年 7 月 26 日在第 10/2000 號案件中所作的合議庭裁判相對立。

透過本終審法院 2001 年 3 月 28 日所作的合議庭裁判，確認存在上述相對立情況，並決定該上訴程序繼續進行。

上訴人在陳述中總結如下：

A) 根據《機動車輛稅規章》第八條第六款賦予的權力，當資料顯示實際市場價格明顯高於納稅義務主體透過 M/3 格式申報表申報的價格時，法律允許財稅廳廳長依職權定出高於申報價格的計稅價格。

B) 法律沒有列出顯示該等差異的資料，但賦予稅務當局根據一般經驗規則，採用間接證據來確定其心證的權能。

C) 因此，考慮到相同型號汽車在香港特別行政區的公開售價，該汽車又從香港進口，須加上運至澳門特別行政區的運輸價格，故此在澳門的交易價格必然與香港的實際價格相近。

D) 考慮到《機動車輛稅規章》第八條第六款規定的證據種類，香港實行的公開售價是取自專業雜誌提供的資訊，而該等雜誌具有充分的可信性，這是因為，為了被視為實際市場價格的可靠傳播媒體，必須以客觀標準為依據。

E) 根據第八條第六款的規定依職權確定計稅價格後，進行結算階段的內在前提要件已經具備，即以法律規定的要素，尤其是《機動車輛稅規章》第十五條第一款，以香港的公開售價再加上有關運輸及保險費為基礎計算出計稅價格。

最後要求確定如下司法見解：如果所擁有的資料顯示納稅義務主體申

報的價格明顯低於實際價格，澳門財稅廳廳長在行使經 8 月 24 日第 7/98/M 號法律修改的 8 月 19 日第 20/96/M 號法律核準的《機動車輛稅規章》(RIVM) 規定的權力時，可以借助香港特別行政區汽車雜誌所載的相同型號車輛在該地區市場的售價，依職權確定高於申報價格的公開售價，因為這是證明該等反映市場價格的適當方法。

助理檢察長提出了以下意見：

在本案中，已裁定在中級法院於 2000 年 12 月 7 日，在第 177/2000 號上訴案中作出的合議庭裁判與終審法院於 2000 年 7 月 26 日，在第 10/2000 號上訴案中作出的合議庭裁判之間存在對立情況，并決定本上訴程序繼續進行。

問題在於，財稅廳廳長在依職權結算稅收并確定高於申報價格的公開價格時，是否可以借助於汽車雜誌提供的相同型號車輛在香港的公開售價。

根據第 20/96/M 號法律核準的《機動車輛稅規章》第一條的規定，機動車輛稅 (IVM) 的課徵對象是：車輛向消費者所作的移轉、供進口商自用的進口和參與交易活動的經濟從業人員將其撥為自用。

法律對上述每種情況規定了確定計稅價格的不同規則（上述《規章》

第九條、第十條和第十一條)。

在本案中，我們感興趣的是在機動車輛向消費者所作的移轉的情況中確定計稅價格的問題。

綜合《機動車輛稅規章》第八條和第九條的規定，作為計算應繳稅款的基礎的計稅價格為公開售價，即消費者所支付的價格。公開售價一般由納稅義務主體申報。如果雙方約定的售價高於預先申報的價格，機動車輛稅的計算則以實際移轉價格為基礎。

因此，為了確定作為計算機動車輛稅應繳稅額的基礎的計稅價格，決定性因素是實際移轉額，即購買者實際支付的價格。

眾所周知，稅收是一個地區的一項基本收入，因此行政當局必須打擊稅務欺詐和漏稅行為。

這樣就不難理解，為什麼法律賦予財稅廳廳長以下權能：“如資料顯示出所申報之公開售價明顯低於實際價格”（第八條第六款），就另定出一高於所申報價格的公開售價，因為重要的是實際價格，即實際支付價格。

在這種情況下，財稅廳廳長以部門所擁有的資料，尤其是以上季度所結算稅款的平均數或以根據第九條至第十一條規定所計算出的計稅價格

為基礎，依職權進行結算〔《機動車輛稅規章》第十五條第一款c)項〕。

一切均按照事實真相原則處理。

法律談到兩種資料：顯示申報價格明顯低於實際價格的資料（第八條第六款）和財稅廳廳長依職權進行結算所依據的行政當局掌握的資料（第十五條第一款）。

但是，兩者所指的完全可能是同樣資料。

法律沒有像《機動車輛稅規章》第十條第二款和第十五條第一款那樣

·  
例舉財稅廳廳長認為申報價格明顯低於實際價格所依據的顯示性資料。

那麼，就可以是任何能起顯示性作用的資料。

我們接受借助香港公開售價的可能性（即使是汽車雜誌刊載的亦然）。

我們同樣接受，香港的公開售價可以被視為依職權進行結算的基礎資料之一，這甚至是因為，在根據《機動車輛稅規章》第十條和第十一條的規定計算計稅價格時，法律明確指定香港的公開售價為應考慮的一個因

素。

這就是說，在確定一公開售價高於申報價格以及依職權結算時，財稅廳廳長可以借助於香港車輛的公開售價（但不僅限於此）。

確實，由於兩個地區有許多類似之處以及澳門本身的地理特點，澳門通過香港進口車輛，而澳門和香港的車輛市場具有相似性。

正如終審法院第 10/2000 號合議庭裁判（作為理據的裁判）所強調指出的，“實際上，香港實行的公開售價……可以作為依職權進行附加結算的參考資料之一。”

並且，“一般來說，汽車雜誌刊載的價格反映當地市場的價格。”

爭論的問題在於，財稅廳廳長是否可以僅僅根據香港的公開售價這一唯一資料來確定售價高於申報價格。

確實，法律只講到“資料顯示……”（第八條第六款），僅要求顯示，而不要求證明。

然而，行政當局僅掌握唯一的資料，即香港市場的車輛售價，那麼，該售價可以被認為是足以讓人相信申報價格明顯低於實際價格的跡像

嗎？尤其是當車輛已經售出，遞交了諸如買賣合同等證明實際成交價格的文件，而且行政當局也未提出該等文件為虛假文件（即屬於欺詐性虛假的情況）？

進行依職權結算的時刻並非無關緊要：如果依職權結算在售出之後，行政當局行為應更加嚴謹，應以更多的而不是唯一的顯示資料為依據。

確實，法律要求的資料必須具有一定的可信度和證明力，才能有效地質疑已遞交於本案的文件的價值。

《機動車輛稅規章》第十五條第一款要求財稅廳廳長在依職權進行結算時，應當“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。”

第九條規範車輛公開出售的情況，其中把兩種價格規定為確定計稅價格的標準：申報價格或實際移轉價格。

其第二款特別為已銷售完畢的情況作出規定：在這種情況下，重要的是實際移轉價格。除出現虛假文件的情形外，實際移轉價格完全可以通過買賣合同證明。

我們認為，對於公開出售的情況依職權進行結算，不妨採用第十條第



二款規定的資料（雖然該條規範的是進口自用和未申報價格的情況）：其他經濟參與人所申報的公開售價、香港或原產地的公開售價，以及稅務當局所擁有的其他資料。

像法律規定的任何其他資料一樣，香港的售價被立法者視為確定計稅價格及隨後依職權結算稅款所根據的資料之一，它并不比其他資料更為重要。

總之，依職權結算稅款時，財稅廳廳長必須盡量依據所掌握的各種資料，其中包括香港的車輛公開售價。

我們不相信，稅務當局掌握的唯一客觀資料，即香港的售價（儘管載於汽車雜誌），是足以質疑申報價格和令人相信申報價格確實低於實際價格，尤其是車輛已經售出，而且還有向稅務當局遞交的文件——買賣合同。

我們總不能說，由於稅務當局僅掌握一種對價格進行比較的資料，我們便必須接受這一資料已足夠和可信，然後根據這一資料確定一個高於申報價格的價值。

因此，財稅廳廳長必須綜合所掌握的各種資料，其中包括香港的公開售價。

也就是說，在綜合考慮稅務當局所掌握的其他資料的情況下，可以把香港的公開售價作為確定澳門的計稅價格和計算機動車輛稅稅額的參考資料和數據。

綜上所述，我們認為，應當裁定上訴理由部分成立，並確定如下司法見解：在依職權結算稅款時，只要同時考慮稅務當局掌握的其他資料，財稅廳廳長可以借助香港公開出售的車輛售價，包括汽車雜誌刊載的售價，來確定計稅價格。

## 二、事實

被上訴的合議庭裁判中被認定的事實如下：

- 1999年6月1日，甲向財稅廳遞交了M/3格式申報表，申報表載明“Toyota Crown Royal Saloon”牌汽車的公開售價為190,000.00澳門元；
- 澳門財稅廳於1999年6月2日向該車行發出公函（公函號：162/NIC/IVM/99），通知該公司，按公開售價309,000.00澳門元課稅；
- 被上訴方於1999年6月28日向財政局局長提起訴願；

— 上訴被 1999 年 8 月 12 日的批示駁回，該批示贊同法律輔助中心  
協調員的資訊意見；

— 其主要內容是：

“與上訴人的訴求相反，上述通知已適當地陳述了理據，只要讀一讀該通知就會看到，它清楚地闡明了其作者作出這一行為的理由，正如上述作者所說，其中包括適當的合理解釋（申明導致採取該決定的事實和法律前提要件）及其起因（或指出行政當局作出選擇所根據的理由）。

前提要件，或事實和法律狀況，決定作出某一行政行為的合法可能性，在本案中，前提要件源自以下事實狀況——99 年 6 月 1 日第 337 號 M/3 格式申報表所載的公開售價，而本財稅廳擁有的資料強烈顯示，申報的公開售價低於上訴人實施的實際價格，因此有理由以相鄰的香港特別行政區相同型號車輛的公開售價這一客觀標準為基礎，對其加以訂正。

此外，根據《機動車輛稅規章》第八條第六款，如果資料顯示出所申報之公開售價明顯低於實際價格，財稅廳廳長有權定出一高於所申報價格的公開售價，本案就屬這種情況。”（……）

“同樣，不能認為上訴方提出的未指明有關的定價標準的理由成立，

因為已經明確指出——參考相應的專業出版物所得的、且盡人皆知的香港的公開售價，而相鄰的香港特別行政區在這方面不採取任何核準價格的政策這一事實并不重要。”

### 三、法理

#### 1. 需要了解：

- 1) 當財稅廳廳長根據《機動車輛稅規章》第八條第六款規定確定一高於申報價的售價來對機動車輛稅依職權進行結算時，該廳長是否可以根據《規章》第十五條第一款、第八條第六款和第十條第二款借助香港車輛的公開售價確定計稅價格；
- 2) 假設對上面的問題作出肯定回答，那麼，為了查清香港車輛的公開售價，是否可以借助汽車雜誌刊載的價格。

首先應研究一下稅收法律制度。

8月19日第20/96/M號法律建立了機動車輛稅，通過了有關《規章》（以下縮寫為RIVM，或簡稱為《規章》），并撤銷了對機動車輛課徵消費稅的法例。

上述《規章》經 8 月 24 日第 7/98/M 號法律修改。

機動車輛稅（以下縮寫為 IVM，或簡稱“稅”）的課徵對象是：

- 將新機動車輛向消費者所作的移轉；
- 供進口商自用的新機動車輛的進口；
- 參與新機動車輛交易活動的經濟從業員將新機動車輛撥作為自用（RIVM 第一條）。

納稅的義務主體主要有：

- 從事將新機動車輛出售予消費者的業務者，即使僅進行一次該等交易<sup>1</sup>；
- 進口新機動車輛以供自用者；
- 上述撥作自用者（第二條）。

如果課徵對象為將新機動車輛向消費者所作的移轉，那麼，在將車輛移轉予消費者的時刻便可要求納稅〔第三條第 a) 項〕。

現在我們來看一看確定徵稅客體的程序。

---

<sup>1</sup> 實際上，在經濟反應機制的作用下，承受納稅的最終還是車輛購買者的財產。

這個程序由納稅義務主體申報每一型號的機動車輛的公開售價開始。納稅義務主體在取得用於公開出售的機動車輛之日起二十日內，或在更改先前申報的價格之日起二十日內，且須於出售車輛前，透過 M/3 格式申報表向財稅廳申報公開售價（第八條第一款）。

公開售價即消費者支付的價格（第八條第四款）。

根據第八條規定而申報的公開售價為計算應繳稅款基礎的計稅價格（第九條第一款）。

如為進口自用車輛，計稅價格為進口商根據第八條的規定，先前向稅務當局申報的同型號車輛的公開售價（第十條第一款）。

在這種進口商進口自用的情況中，“如沒有申報公開售價，則計稅價格以下列者作為計算基礎：其他經濟參與人所申報之公開售價、香港或原產地之公開售價再加上有關運輸費及保險費、以及稅務當局所備有之其他資料”（第十條第二款）。

如屬於撥為自用的情況，計稅價格為將車輛作為自用的納稅義務主體根據第八條的規定所申報的公開售價；如無申報公開售價，則由稅務當局根據第十條第二款的規定計算計稅價格（第十一條）。

如為公開出售，稅額的結算<sup>2</sup>由出售者負責〔第十三條第一款 a) 項〕。

為此，出售者應於出售每一車輛時發出發票，並於作出應稅行為的翌月底前將 M/4 格式申報表遞交予財稅廳〔第十四條第一款 a) 和 b) 項〕。

這就是確定計稅價格和結算的正常程序。

但是，可以依職權進行附加結算，即由財稅廳廳長負責結算。

須進行附加結算的情況主要是因出現事實上或法律上的錯誤或任何遺漏，而給本特區造成損失時，對結算加以修正（第十七條第一款）。

《規章》第十五條第一款 c) 項所規定的就是這種附加結算的情況之一：

“一、在下列情況下，財稅廳廳長以部門所備資料，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) ...

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；

---

<sup>2</sup> 結算即按照徵稅客體適用的稅率確定納稅額的階段。

- d) ...
- e) ...
- 二、...
- 三、...”

第八條第六款所規定的情況如下：

“如資料顯示出所申報之公開售價明顯低於實際價格，財稅廳廳長得另定出一高於所申報價格之公開售價”。

2. 讓我們更仔細地研究一下第十五條第一款 c) 項規定的依職權附加結算制度，尤其是：

- 相關的前提要件；
- 確定徵稅客體的資料；
- 稅務當局擁有的證據。

前提要件：

在上述《機動車輛稅規章》第八條第六款中規定。

根據第八條規定而申報的公開售價為計算應繳稅款基礎的計稅價格



(第九條第一款)。

為此，出售者應向財稅廳申報每一型號車輛的公開售價（第八條第一款）。

但是，如果財稅廳廳長擁有資料顯示出售者申報的價格明顯低於實際價格，則可以確定一個高於申報價格的公開售價。

在被上訴的合議庭裁判中，納稅義務主體申報的價格為 190,000.00 澳門元。

根據香港同一型號車輛的價格確定的售價為 309,000.00 澳門元。

本法院 2000 年 7 月 26 日的合議庭裁判提到：“眾所周知，很少有澳門車價和香港車價出現巨大差別的現象”。

所謂跡像，或者“具有顯示作用的證明性事實，就是使人們得以借助所認識的並成為經驗準則的自然規律斷定其他一些事實是否曾經發生的事實<sup>3</sup>”。

如果像我們已經看到的，澳門與香港的汽車售價沒有重大差別，如果

---

<sup>3</sup> J. Castro Mendes: 《民事訴訟法中證據的概念》，Ática 出版社，里斯本，1961，第 182 頁。

像我們將看到的，在某些條件下不知道澳門的價格，可以利用香港的價格確定徵稅客體；那麼，當在澳門申報的價格與香港的售價有重大差別，那麼這顯然就是出售者申報的價格明顯低於實際價格的跡像了。

### 確定徵稅客體的資料

在第十五條第一款中規定：財稅廳廳長以部門所擁有的資料，尤其是以上季度所結算稅款的平均數額或根據第九條至第十一條規定所計算出的計稅價格為基礎，依職權進行結算。

也就是說，第九條、第十條和第十一條的規則對在每一條規定的情況下進行初始結算中確定徵稅客體均有效。

但是，如屬第十五條所指的附加結算，則第九條至第十一條的規則可用於各種情況。

被上訴的合議庭裁判認為第十條第二款的規則是針對其他情況的，這種解釋不成立。第十五條第一款明確規定，在附加結算的情況下，依職權進行結算時可以根據第九條至第十一條的規定計算計稅價格。

這樣，在進行附加結算的情況下確定徵稅客體時，財稅廳廳長可以使用：

- 上季度所結算稅款的平均數額（第十五條第一款主文）；
- 先前向稅務當局申報的同型號車輛的公開售價（第十條第一款，根據第十五條第一款主文）；
- 其他經濟參與人所申報的公開售價（第十條第二款，根據第十五條第一款主文）；
- 香港的公開售價再加上有關運輸及保險費（第十條第二款，根據第十五條第一款主文）；
- 原產地的公開售價再加上有關運輸及保險費（第十條第二款，根據第十五條第一款主文）；
- 稅務當局擁有的其他資料（第十條第二款，根據第十五條第一款主文）。

被上訴的合議庭裁判認為，僅在納稅人過去沒有申報的情況下才可使用香港的公開售價，這種看法不準確：第十五條第一款 c)項準許根據第八條第六款的規定使用該資料，定出一個高於納稅人申報價格的出售價格。

同樣，認為該標準必須與其他資料綜合使用，這也是不正確的；如果當局不擁有其他資料，可單獨使用該標準。

3. 使用上述資料，尤其是使用香港的車輛公開售價再加上有關運輸及

保險費這一資料，完全符合行政程序和稅務程序中實行的事實真相原則和調查原則。

正如 Alberto Xavier 所說<sup>4</sup>，“非司法稅務程序的中心目的在於調查課稅事實，以對其進行證明并確定其特點；這是適用法律方面推理的小前提。

但是，如何對各種事實進行調查和評價呢？

對於這一疑問，稅務法的回答非常明確。在稅務法完全體現合法性原則以保護私人權利不受權力的任意裁決侵害的情況下，解決辦法只能是按照調查原則進行審查，按照事實真相原則評價事實。”

因此，必須得出結論，即在《規章》第八條第六款規定的情況中，借助相同型號的汽車在香港的公開售價是正當的，除非利害關係人能夠表明在澳門實行不同的價格。

4. 現在要確定的是，可否借助汽車雜誌刊載的價格得到香港車輛的公開售價。

汽車雜誌刊載的新車公開售價表無疑是一種證據。

---

<sup>4</sup> Alberto Xavier: 《稅務行為的概念與性質》，Almedina 書店出版，科英布拉，1972，第 147 頁。

回到前面談及的問題。應強調稅務程序中涉及證據和訴訟客體的明顯的調查性質<sup>5</sup>。

根據主動性或調查性原則，“在安排、確定及領導為獲取和綜合作出決定所需要的重要資料而進行的取證活動中，行政當局擁有最廣泛的主動權”<sup>6</sup>。

據此，原則上不能禁止行政當局使用這種證據，這是因為，在取證措施方面，習慣於承認行政當局擁有自由裁量權，“即予財政當局自由選擇將要採取的措施、或採取措施的時機、或甚至是否採取措施的權力”<sup>7</sup>。

因為，根據 7 月 18 日第 35/94/M 號法令通過、在作出該稅務行為時有效的《行政程序法典》第八十三條第一款的規定<sup>8</sup>：

“如知悉某些事實有助於對程序作出公正及迅速之決定，則有權限之機關應設法調查所有此等事實；為調查該等事實，得使用法律容許之一切證據方法”。

##### 5. 原則上，并不妨礙使用汽車雜誌刊載的新機動車公開售價表來確定

---

<sup>5</sup> Alberto Xavier: 上著，第 148 頁。

<sup>6</sup> M. Esteves de Oliveira、P. Costa Gonçalves 和 J. Pacheco de Amorim: 《行政程序法典》，Almedina 書店出版，科英布拉，1997，第二版，第 414 頁。

<sup>7</sup> Alberto Xavier: 上著，第 382 和 383 頁。

<sup>8</sup> 行文與經十月十一日第 57/99/M 號法令核準的《行政程序法典》第八十六條第一款完全相同。

香港的售價，確定這一點之後，我們要考慮一下，是否應當審慎使用這種證據。

被上訴的合議庭裁判就認為，這是一種不大適當的證據，因為該等雜誌是私人出版物。

我們不同意這一評價。

首先，一般證據都來自私人，而法律并不因此認為它們不適當。

另一方面，在行政程序中遵循自由審查證據原則<sup>9</sup>。

眾所周知，汽車雜誌上刊載的新車輛的公開售價表是通過徵詢各種牌號的汽車轉銷商的意見制作的。

經驗表明，這些價格表一般來說是正確的，準確地反映公開售價。這毫不奇怪，否則，市場規律就會起作用，雜誌就不會有讀者，自然也就賣不出去了。

讓我們說得更清楚一些。該等價格表一般來說正確可信，不僅如此，甚至可以肯定，它比法院包括在刑事訴訟法領域每天大多數使用的人證等

---

<sup>9</sup> M. Esteves de Oliveira、P. Costa Gonçalves 和 J. Pacheco de Amorim: 上著，第 421 頁。

其他證據更加正確可信。

無論如何，接受稅務當局可以借助該等價格表確定徵稅客體，最好同時也使用其他資料加以佐證。利害關係人仍可以毫無阻礙地通過訴願程序或者司法爭訟程序，使用其他證據來表明那些價格表上某種型號汽車在香港的公開售價有誤。

可是，被上訴人從來沒有遞交過用以證明這一點的任何資料，甚至沒有提出過當局使用的價格并非香港的價格。

#### 四、決定

綜上所述：

A) 裁定本司法上訴勝訴，撤銷被上訴的合議庭裁判，從而駁回原司法爭訟。

B) 統一司法見解，確定以下理解：

“一、根據《機動車輛稅規章》(RIVM)第十五條第一款c)項的規定，在依照該規章第八條第六款定出高於納稅人所申報價格的出售價格的情況下，財稅廳廳長在依職權進行附加結算時，可以使用在香港

同型號機動車輛的公開售價確定機動車輛稅的徵稅客體價值。

二、在稅務程序中，汽車雜誌刊載的新車輛公開售價表是一種證據，其使用遵循自由審查證據原則。在第一點所指的附加結算中確定徵稅客體價值時，可以毫無阻礙地使用該等公開售價表查明香港的售價。”

訴訟費用由被上訴人負擔，本院和中級法院之司法費均定為四個計算單位，行政法院司法費定為五個計算單位；訴訟代理費定為 40%。

二零零一年七月四日於澳門特別行政區

利馬（裁判書製作法官）— 岑浩輝 — 朱健 —  
賴健雄（連同表決落敗聲明）— 蔡武彬（連同表決聲明）

出席評議會檢察院司法官：宋敏莉



## 表決落敗聲明

本人於澳門特別行政區終審法院就 4/2001 號上訴卷宗的終局裁判的表決中落敗，本人對表決獲勝的理由不認同，是基於本人對問題有如下理解：

雖然本人曾認同並簽署本法院於二零零一年三月二十八日評議會表決通過本上訴的初端裁判書中所持的立場，但重新研究及分析當中所涉及的問題，本人決定改變原有的立場，認為本統一司法見解上訴的實質前提並不成立，故必須予以駁回（本人同意上述初端裁判中認為一九六一年《民事訴訟法典》為適用法律。根據這一法典第七百六十六條第三款的規定，初端裁判並不構成形式上的確定裁判，而僅具暫時性質，故在終局裁判中合議庭完全可以改變對問題的原有立場和理解）。

在保留對終局裁判中理解的應有尊重的前提下，本人分三點闡述所採不同的己見：

### 壹

根據適用本上訴的法律的規定，就同一法律問題且有關法律規範並不存在實質變更情況下，即使中級法院及終審法院曾先後以互相對立的解決辦法為基礎宣示兩個裁判，也不能就此提起統一司法見解的上訴（本人這一理解與本上訴的於二零零一年三月二十八日合議庭初端裁判中所持立場相反——見該裁判第十八頁即本卷宗第六十四頁背頁）。

就初端裁判為了結論中級法院裁判與終審法院裁判間得提起統一司法見解上訴所持的依據，本人認為八月二十九日第 112/91 號法律（即舊《司法組織綱要法》）第十五條第一款 a 項的文字表述僅可得出以下的法律解釋，（註：按初端裁判所理解，本上訴的適用法律為舊《司法組織綱要法》）：

- 只有在前高等法院兩個分庭間或同一分庭內出現以互相對立的解決辦法為基礎先後宣示的兩個裁判的情況時，方可就此對立情況提起統一司法見解的上訴。申言之，倘高等法院某一分庭的裁判與高等法院全會的裁判發生對立情況則不得以此為依據提起統一司法見解的上訴。

這是因為原《司法組織綱要法》第十五條第一款 a 項的立法精神正反映出構成屬大陸法系或日耳曼羅馬法系的澳門法制的其中一個原始純正的一般理念：不能就不同層級的法院宣示互相對立的裁判為依據提起統一司法見解的上訴，而僅可就最高級的法院先後宣示互相對立的裁判為依據進行統一司法見解。

在我們澳門法制所屬的大陸法系或日耳曼羅馬法系中，如就同一適用法律範圍內的同一法律問題，不論在同一案件或另案中，上級法院作出的裁判所持的解決辦法完全有可能（在同案中）與原審法院或（在另案中）與下級法院的裁判所載的解決辦法不同，甚至互相對立。這一理念僅反映事物的本質，一個在大陸法系中已知和不爭的事實。亦因此是本義的平常上訴的存在理由。毫無疑問，平常上訴的作用主要正是提供一種機制，讓上訴法院在審理上訴時，能就原審的或有審判錯誤加以修正。然而，基於法官獨立和自主審判原則，以及法官解釋法律自主原則，這一平常上訴機制絕不對原審法院或法官的形象及尊嚴構成任何影響。

因此，一般而言，本人重申統一司法見解的上訴僅應用於最高法院先後作出互相對立的裁判間的情況，以及在某些情況，亦可用作解決同一上

級法院或同級的不同法院不能再提起平常上訴的裁判之間的分歧，以便恢復因最高法院或某一特定法院就適用同一法律範圍內的同一法律問題先後作出自相矛盾的裁判而有損法院在訴訟主體，訴訟參與人甚至廣大公眾心目中的形象。因為他們畢竟會對同一法律竟然有不同解釋，從而導致完全相類的事實背景的不同個案可能出現不同的法律處理，而感到困惑及費解。若真的如此，法律平等原則就只是一個空談及神話（見 Alberto dos Reis, Código do Processo Civil Anotado, Vol. VI, Reimpressão, Coimbra, 1985, 第 234 頁）。

統一司法見解的裁判（即葡萄牙語中對各法院具有一般強制力的學說價值的 ‘assento’），作為一非常措施或最後手段（按部份學者理解，該等裁判的主文部份作用有如「司法機關」的立法或司法見解性的規範，全部法院均須遵從，不得違反。）其實際意義正如上文所述，確保同一上級法院不致自相矛盾而令人困惑及費解。此外，亦是一例外措施，例外者是指一般而言，大陸法系中法院在某一案件所作的裁判，對在別案中所要審理的問題僅具「勸服力學說價值」（而不具強制力學說價值），這一大陸法系本質固有的特點正是與普通法系（Common Law System）中獨有的「具約

東力司法先例原則」相反，理由是普通法系建基於與澳門法制所屬大陸法系完全有別的價值、觀念及基本原則之上。(關於統一司法見解的例外性質，見 Alberto dos Reis 同一著作第 239 頁)。

為更好地從一般理論角度探討上述兩大法系中司法見解及司法先例的價值和意義的課題，我們可參考葡萄牙科英布拉 Almedina 出版社於一九九四年出版由 Carlos Ferreira de Almeida 所著名為 *Introdução ao Direito Comparado* 一書第 48 至 51 頁，第 90 至 94 頁，以及 René David 的 *Les Grands Systèmes du Droit Contemporains (Droit Comparé)* (由巴西聖保羅(Livraria Martins Fonte) Editora, Lda 於一九八六年出版的葡萄牙語版第 120 頁)，當中一段現節錄如下：「(可中譯為)法院的司法見解並不受其先前所定的理解所約束……，如法官作出一裁判時採用其先前曾採納的理解，並不表示基於先前判決曾定出此一理解而取得的權威；事實上，先前判例不具強制力。因此，法官在隨後的裁判中完全可能改變之，且無須解釋為何改變之。改變先前理解的做法既不影響法制結構亦不影響其各項原則。只有當司法見解被法官視為優質時方能生存和繼續為法官所引用。……在原則的層面上，似乎法官不能變身成為立法者這點是重要的。這些理念

正是在日耳曼羅馬法系國家所追求者」。

此外，鑑於一般而言，民事訴訟法<sup>1</sup>是其他部門的訴訟法的補充適用法律甚至典範法律，因此為進一步強化上述結論，這裏引述適用於本上訴的一九六一年《民事訴訟法典》第七百六十三條第一款的如下規定：

「如在同一法律範圍內，最高法院就同一法律基本問題作出兩個以相互對立的解決方法為據的裁判時，則針對最後作出的裁判得向全會提起上訴。」

此外，同一法典第七百六十四條亦規定如下：

「如同一中級法院或兩中級法院之間曾作出互相對立的裁判，亦得向最高法院全會提起上訴。．．．．．」

由此看來，根據適用本上訴的舊《司法組織綱要法》及一九六一年《民事訴訟法典》的規定，以下的論點是站不住腳的：「雖然法律的文字（上述綱要法第十五條第一款 a 項）僅列出作為上訴依據的裁判為澳門前高等法院同一分庭或另一分庭的裁判，但基於更大理由亦可以是高等法院全會的裁判，理由是與全會裁判相對立的分庭裁判較之分庭的裁判與同一分庭

或另一分庭的裁判相對立更須要統一。」(見初端裁判)

原因是這一論點除了導致對舊《司法組織綱要法》第十五條第一款 a 項的條文作出擴張解釋外，更甚者是從澳門法制的結構性基本原則角度看，違反了該條文在其生效時的法律精神。

就這樣，這種擴張解釋實屬不當，這促使本人不能再認同初端裁判第 14 及 15 頁所持的主張：「根據 110/99/M 號法令第五條第二款的規定，就中級法院宣示與終審法院裁判相對立解決方法的裁判應可提起統一司法見解的上訴」。本人所持理由卻是上述 110/99/M 號法令第五條第二款的「等同規定」(註：規定澳門前高等法院的裁判等同澳門特別行政區終審法院的裁判)只是用作解決澳門《行政訴訟法典》第一百六十一條的適用問題(關於就以互相對立的裁判作為依據的上訴的前提)，但該《行政訴訟法典》在初端裁判中已被正確理解為不適用本上訴！

誠然，近年澳門的成文法就我們的法制傳統作出了一些改變，包括將統一司法見解上訴的適用範圍伸延至不同層級法院裁判之間出現的互相對立的情況(例如：《行政訴訟法典》第一百六十一條第一款 b 項及第二

款；經十二月二十日第 9/1999 號法律修改的《刑事訴訟法典》第四百一十九條第二款）。

儘管如此，本人須申明，在上文所持的觀點是以上述改變前的訴訟法為據。而一如初端裁判就適用訴訟法律問題所闡述的理由，本上訴的適用法律正是上述改變前的訴訟法！（見初端裁判第 10 頁及隨後數頁）。

## 貳

儘管暫時離開以上的考慮，本人認為另一上訴實質前提亦不成立：被上訴的裁判（中級法院於二零零零年十二月七日在第 177/2000 號卷宗中作出的裁判）與上訴依據裁判（終審法院於二零零零年七月二十六日在第 10/2000 號卷宗中作出的裁判）所宣示互相對立解決辦法並無針對同一法律問題。

究其原因，被上訴裁判與上訴依據裁判各自涉及的具體個案均有著一個共通的問題，其核心在於回答一疑問：

稅務當局通過及僅通過引用刊登於香港汽車雜誌內的汽車售價表，而再沒連同其他證據材料的情況下，能否成功質疑有關車行通過 M/3 表格



申報且有相關證據材料（例如與消費者簽訂買賣合同及發票副本等）證明的售價？

如上述問題答案是肯定的，則稅務當局得作出對納稅主體不利的車價裁定。如答案是否定，則必須作出對車行有利的決定。

就以上描述的情況，明顯地已可作出以下首個結論：

在被上訴裁判和上訴依據裁判中所涉及的兩個具體個案，均屬事實事宜的審理問題，其審理結果必然地取決於裁判者的自由心證。根據自由心證原則，裁判者完全可能在其中一個案中（如在終審法院作出的上訴依據裁判般）裁定刊登於香港汽車雜誌的汽車售價的證明力優於有關車行的申報價格及提交證據材料的證明力，而在另一個案中（如中級法院的被上訴裁判般）裁定來自汽車雜誌汽車售價的證明力不足以否定有關車行所申報的價格及提供證明文件的證明力。

因此如上述問題最終僅為法官自由形成其內心確信的問題，則在我們奉行自由心證原則的證據制度中，如何可能統一法官的各自在決定事實問題所形成的內心確信？

基於事物本質而言，就同一法律問題先後出現不同甚至互相對立理解時，完全能通過上訴將這些不同的理解統一，但如法院在審理事實問題時有不同的內心確信時，則肯定絕不能將之統一。

單憑這點，本人相信足以展示我們所面對的是一個事實問題：

最後，本人有責任在此強調，被上訴的中級法院裁判，如對之作適當的解釋，並沒有說不能運用在香港汽車的售價，而僅是指出如使用這一證據手段時，稅務當局必須先定出應遵的要件及準則以便能嚴謹地查明鄰埠所沿用的售價。

這一強調再一次清楚說明如下：就使用香港汽車雜誌刊載的汽車售價表作為根據自由心證原則由澳門稅務當局依職權定出汽車售價這一問題上，根本不存在互相對立的兩個裁判（因為不論在中級法院的被上訴裁判還是在終審法院的上訴依據裁判均結論可以使用這種證據材料）。這個不存在互相對立裁判的理解雖然與助理檢察長在本上訴卷宗所發表的書面意見恰恰相反，但有趣地卻與在二零零一年六月二十七日終審法院評議會上出席的檢察官所持的立場一致。他認為兩涉及的裁判之間不存在互相對

立的情況，並指出被上訴裁判完全沒有抵觸本統一司法見解上訴的終局裁判擬統一的見解。

### 參

即使具備本人認為不成立的兩項實質前提(就中級法院裁判與終審法院裁判之間的對立可提起統一司法見解上訴;本統一司法見解上訴中涉及的兩裁判就法律問題存在分歧)(本人強調這一假設並不表示本人改變上文所持的理解，而僅作為一純學術性的探討)，也不能如本上訴的終局裁判中以如此肯定的語調作出下列的結論：

「經驗表明，這些價格表一般來說是正確的，準確地反映公開售價。這毫不奇怪，否則，市場規律就會起作用，雜誌就不會有讀者，自然也就賣不出去了。

讓我們說得更清楚一些。該等價格表一般來說正確可信，不僅如此，甚至可以肯定，它比法院包括在刑事訴訟法領域每天大多數使用的人證等其他證據更加正確可信。」

否則可能墮進審理證據的明顯錯誤，更甚者，這一結論竟然指出「甚至可

以肯定，它比法院包括在刑事訴訟法領域每天大多數使用的人證等其他證據更加正確可信」，似乎存在把證據的證明力設高低等級的意圖，如是者，雖然上述裁判一直主張適用自由心證原則，但此舉卻明顯違反自由心證原則。

事實上，本人認為載於香港的汽車雜誌中的汽車售價表並非在任何情況下均能成為一適當跡象以顯示在澳門的汽車實際售價，理由如下：

大前提是我們切勿忘記根據《機動車輛稅規章》第八條第四款的規定，我們正處理的是消費者在澳門購置汽車實際所付的售價。

香港汽車雜誌中所載的售價極其量只能反映出由某一牌子汽車在香港代理商或專門入口商在香港市場所定的售價。

一如我們所認知，在澳門市場除了有銷售由代理商或專門入口商入口的新車，同一時間亦有為數不少的非代理商或非專門入口商自行入口全新的汽車，在這些一般俗稱為「水貨車」的車輛當中為數不少是原先生產銷往中國大陸或其他市場的左軚車。這一現實情況的明顯程度足以令包括稅務當局在內的人士不能視之不存在。

另一方面，由於種種原因，例如汽車生產商視乎不同市場對其產品加入不同的裝備，非代理商或非專門入口商無須承擔在本地市場的廣告及宣傳產品的開支等，上述俗稱「水貨車」的車輛的售價往往實質性低於經代理商入口的俗稱「行貨車」的售價，這點相信亦是明顯的。

正因如此，近年頗多消費者選擇購買這類「水貨車」，甘願接受在為右軚車而設的澳門道路系統因駕駛左軚車而帶來的種種不便，甚至在預見不能獲得有關汽車生產商在澳門通過代理商提供的原廠技術支援、保養服務和原廠零件供應等困難，仍樂於選擇價格較便宜的「水貨車」。

經代理商正式入口的車輛與同一型號但由非代理商入口的「水貨車」之間存在的實質售價差距似乎是唯一可解釋以上所描述的現象。

稅務當局亦不能漠視這一如此普遍的現象，尤其是當收到由非代理商填寫的 M/3 申報表格時（有趣地，中級法院作出被上訴裁判的卷宗所涉及的車輛是一部左軚的豐田大皇冠房車，而申報者單憑其名字已明顯知道不是豐田汽車在澳門的代理）。

此外，我們亦不能忽略即使是由專營代理商入口的新車，澳門的經驗

告訴我們專營商官方的定價也有大幅度的減價的可能，尤其是當汽車生產商公開宣告短期內旗下某一型號推出新款(此舉必然導致原來正在銷售的最後一代型號售價下調)，又或每年年底前為達理想的營運業績，某些汽車代理商亦選擇割價促銷倉內存貨。

通過以上非本上訴涉及的兩個裁判中的具體事實，而是以抽象的方式概括幾乎人所共知的明顯事實為理由，我們不難作出以下結論：根據澳門市場的經驗和一般規律，載於香港的汽車雜誌中的資料並非在任何情況皆構成安全、可信任及正確無誤的跡象以顯示在澳門市場上實際沿用的汽車售價。另一方面，亦不可能預先對各種可用證據的證明力設定高低等級，此乃基於自由心證原則(或自由評價證據原則)和現行實體法的一般證據制度，一切關於審查證據的問題均須在每一具體個案中，經考慮圍繞個案一切具體情節，以上述原則及制度為準繩而對事實問題作裁判。

不可忘記我們澳門法律在這問題上不是沿用法定證據制度。

總括而言，基於以上三大理由，首兩者為主，第三者為補足，本人認為單憑首兩大理由之一足以導致駁回上訴的結果。

二零零一年七月四日，於澳門特別行政區

法官

賴健雄

## 表決聲明

本人持以下不同見解：

上訴人請求終審法院統一司法見解，以解決中級法院於二〇〇〇年十二月七日所作的合議庭裁判與終審法院於二〇〇〇年七月二十六日所作的合議庭裁判之間在適用同一法律制度下就相同的法律問題——“如果所擁有的資料顯示納稅義務主體申報的計稅價格明顯低於實際價格，澳門財稅廳廳長在行使 8 月 24 日第 7/98/M 號法律修改的 8 月 19 日第 20/96/M 號法律核準的《機動車輛稅規章》規定的權力時，是否可以借助香港特別行政區汽車雜誌所載的相同型號車輛在該地區市場的售價，作為證明該價格反映市場價格的適當手段，依職權確定高於申報價格的公開售價”——所產生的矛盾。

而本擴大合議庭作出了以下的統一司法見解：“根據《機動車輛稅規章》(RIVM)第十五條第一款 c)項的規定，在依照該規章第八條第六款定出高於納稅人所申報價格的出售價格的情況下，財稅廳廳長在依職權進行附加結算時，可以使用香港該型號機動車輛的公開售價確定機動車輛稅的徵稅客體價值”。



眾所周知，《機動車輛稅規章》第第 15 條第 1 款 c)項適用於不同於第 8 條第 6 款所適用的情況，即使它仍轉致於第 8 條第 6 款的所規定的內容。

但是，上述第 15 條第 1 款 c)項適用於稅的“結算階段”(liquidação)，而第 8 條適用於“報(課)稅”或決定課稅價格階段(lançamento)。

雖然在理論上，不少學者認為，在稅法中，“結算”的概念一直有兩種稍為不同的定義：一種是廣義上的，結算包括報(課)稅的所有行政活動及狹義上的結算，並且，越來越趨向於將結算定義為廣義上的，即指報(課)稅及決定稅額的所有征納稅行為<sup>10</sup>，但是，在《規章》中我們仍可見兩個階段的不同規定。

上述的第 8 條包括於第三章中，規定了決定計稅價格的活動，而第 15 條包括於第四章，規定了結算稅額的活動，尤其是包括上述統一司法見解所指的“依職權附加結算”。

第 8 條第 6 款規定：“如資料顯示出所申報之公開售價明顯低於實

---

<sup>10</sup> Prof. Dr. João Ruiz de Almeida Garrett, Apondamentos de Direito Fiscal, Faculdade de direito da Universidade de Macau, elaborado pelo José Hermínio Paulo Rato Rainha, p. 64.

際價格，財稅處處長得另定出一高於申報價格之公開售價”。(橫線為筆者所加)

而第 15 條第 1 款規定：“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：

.....

c. 根據第八條第六款之規定定出高於所申報之出售價格。

.....” (橫線為筆者所加)

根據案卷中的事實記載，可以看到：

- “1999 年 6 月 1 日，甲向財稅廳遞交了 M/3 格式申報表，申報表載明 “Toyota Crown Royal Saloon” 牌汽車的公開售價為 190,000.00 澳門元；
- 澳門財稅廳於 1999 年 6 月 2 日向該車行發出公函（公函號：162/NIC/IVM/99），通知該公司，按公開售價 309,000.00 澳門元課稅；
- 被上訴方於 1999 年 6 月 28 日向財政局局長提起訴願。”

我們要解決的問題正是決定計稅價格的問題，即報（納）稅階段所要解決的“旨在識別出可以劃分征稅範圍的客觀資料的行政行為”的問題。這僅涉及第 8 條的適用問題。

如果將本上訴置於適用第 15 條第 1 款第 c 項——依職權結算——或適用第 14 條第 8 款——依職權附加結算，那麼就似乎與上訴的標的不相符。

其實，第 15 條第 1 款 c 項的適用取決於依第 8 條第 6 款而計稅價格的確定，前者亦只不過是依稅率計出稅的總數。

我們正是要解決這個決定性的問題。

通常地，報（課）稅的行政活動既可由稅務機構主動作出，亦可由納稅人的報稅行為的作出而開始。<sup>11</sup>

納稅人報稅乃一依法主動申報應納稅交易或價值的行為，必須始終介入稅務機構的控制，以保證征（納）稅活動能正常地進行以及體現稅收的公正尺度。

正因如此，法律賦予財稅廳廳長在認為納稅人所申報的計稅價格

---

<sup>11</sup> 上引第 55 頁。

明顯過低時，確定另一計稅價格的權力（第 8 條第 6 款）。

這裡，應區分兩種不同的東西：一是用以表明申報價格明顯低於實際價格的資料，另一是用以確定另一較高的計稅公開售價或實際價格的資料。

就兩者的形體上來說，完全可能是指同一種東西。但是，從其被採用的意義上或者對其所要求的標準上來說，是不一樣的，也不可能是一樣的。

對於第一種來說，僅要求一些表證即可，如本案中，由財稅廳廳長依其自由心證而作出決定。這一點正體現了法律賦於行政機關的自由裁量權的精神。

對於第二種，則不同了。由於對計算稅率和稅額的決定作用，法律允許他依第 8 條第 6 款確定一個公開售價。所謂公開售價即是第 8 條第 4 款所規定的，“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）”。

這一點上，本人同意尊敬的助理檢察長的意見：“我們總不能說，由於稅務當局僅掌握一種對價格進行比較的資料，我們便必須接受這一

資料已足夠和可信，然後根據這一資料確定一個高於申報價格的價值。

因此，財稅廳廳長必須綜合所掌握的各種資料，其中包括香港的公開售價”。

我們同意，在香港的公開售價，即使僅載於汽車雜誌上，足以令財稅廳廳長質疑申報的計稅價格，但是，這並不表示同一價格可以，甚至必須，被廳長閣下當作計稅價格。

關鍵的問題在於確定一個“公正稅收”<sup>12</sup>的尺度，而確定這個尺度必須通過客觀事實標準才能完成。

納稅人乃憑其在進口車輛交易中實際支付的價格為基礎而納稅，法律亦是如此要求依買賣的實際價格確定計稅價格。

但是，如果稅務機構在質疑具體交易的證明文件的真實性之前，僅憑汽車雜誌刊登的價格而確定另一計稅價格，就似乎有失公平了。

因為，確定計稅價格的尺度標準不能仍停留在質疑申報價格明顯過低時所採用的標準，而必須採用符合事實真相的計稅標準。

統一司法見解的上訴並非僅限於對具體事實的審議，而更重要的應

---

<sup>12</sup> 杜雅棣：《澳門稅制》稅務——一項經濟研究，2000年6月，p. 22.

該是確立一個有普遍拘束力的標準。

一份刊物，無論它多麼可信，亦只不過是一般的資料，對於確定市場中具體的買賣的價格的價值只能有參考作用，而不能具有取代的作用。何況不少生產商為了保護其企業的聲譽，一般不輕易將價格定得等於市場價格，而是有保留的餘地。人們很清楚，在與代理商討價還價後，實際買賣價格將會是另外更低的一個。

當然，這不意味著它不可信，而是表明兩種不同的價格，不能輕易等同。汽車雜誌的信息無法時刻反映具體的買賣，而我們就是要考慮對這具體的買賣的征稅價格作一客觀的定價。那麼，非考慮其他相關的事實，就無法實現真正的“稅收公正”。

而在確定計稅價格時將舉證責任推給納稅人就更不應該了。

因此，本合議庭應確定包含這樣意思的統一司法見解：“財稅廳廳長在依《機動車輛稅規章》第8條第6款確定高於納稅人所申報的出售價格時，得使用香港的同型號車輛的公開售價，即使刊登於汽車雜誌上，只要綜合分析其它具體的客觀資料”。

二零零一年七月四日，於澳門特別行政區

蔡武彬