

(譯本)

財稅處處長對機動車輛可課稅額的依職權確定
稅務當局之權力
確定不同於納稅人申報價格的權力
構成稅收法律關係的法律框架
價格虛偽及虛偽協議之舉證責任
稅收程序中實質真相原則及調查原則
《機動車輛稅》課徵對象的基礎

摘要

一、《機動車輛稅規章》第 15 條准用的第 8 條第 6 款和第 9 條第 2 款都授權稅收部門確定與納稅人申報的不同價格的權力，儘管其中規定的行為具有不同的性質，並且在不同的時刻出現。第 9 條的規定是在車輛移轉之後實施，在此規定了申報的車輛售價低於實際價格、損害稅務當局的欺詐性虛偽情形。

二、稅務當局有正當性提出對其造成損失的虛偽行為，並根據“交易實際價格”結算稅金。在本案中，其依據是《機動車輛稅規章》第 15 條第 1 款的規定。虛偽協定和虛假交易之舉證責任不能不由當局承擔，但可訴諸法律規定的任何證據。

三、可以承認，納稅者提供的書證不能限制當局對實質真相進行認定和調查的自由，但書證之存在應該阻止直接求助於 001/DIR/98 號傳閱文件所含的常理法則。該傳閱文件依據市場正常、中等或常見價值，規定了車載音響設備價格所占比例（10%）或單一價值（澳門幣 25,000 元）。

四、就稅法中關於舉證責任的原則而言，從有組織簿記的強制性可得出下列指引：當義務主體的帳簿或簿記是按照商法或稅法編制時，可以推定有關資料和核算的可靠性。當然，出現明顯誤差、不真確或者沒有反應納稅者實際可課稅事宜之情形例外。

五、在稅法全面體現合法性原則以保護私人免受擅權之苦的情況下，答案不能不是使調查服從調查原則，使事實的評估服從實質真相原則。

六、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）。

七、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。

八、如果被上告實體能夠爭辯所呈交文件的虛假性，爭執文件中所載申報的真實性，懷疑已將音響設備安裝於車輛內的話，仍可採取其他調查措施，如對安裝在已移轉車輛上的音響設備進行檢查、驗證或評估，舉出充分證據證實文件中申報內容的不真確。

澳門特別行政區中級法院合議庭裁判

一、概述

本上訴是由澳門財稅處處長針對行政法院判決提起。該判決裁定甲有限公司針對 1999 年 8 月 18 日做出的批示提起之司法上訴勝訴。該批示以 226/RFM-IVM/99 號公函中作出通知，並因違反法律，特別是《機動車輛稅規章》第 9 條第 2 款的規定，而在 235/RFM-IVM/99 號公函中進行了修改。

甲有限公司，機動車輛稅稅號為 XXX。獲通知 1999 年 8 月 27 日財稅處處長做出的決定：決定維持經覆核之可科稅事宜的附加審定，（1998 年財政年度）稅收額定為澳門幣 255,370 元，即已納稅額與新稅額之間的差額，另加補償利息。該公司依據 8 月 19 日第 20/96/M 號法令通過的《機動車輛稅規章》第 49 條 b、c 項，及時提出了撤銷該決定的司法上訴。

通過此上訴要求撤銷上述決定，為此，作為其主張之事實依據提出被上訴行為沾有下列違法之處：

- 有越權的瑕疵；
- 違反法律無追溯力原則；
- 違反《機動車輛稅規章》第 19 條的規定；
- 無理由說明的形式上的瑕疵；
- 違反《機動車輛稅規章》第 8 條第 5 款和第 15 條的規定；
- 權力偏差。

作為答覆，被上訴實體 — 現上訴人，主張被申訴批示的合法性。

原審法院在作出的判決中裁定幾乎所有違法性都是不成立的，認為行政行為是有依據的；第 001/DIR/98 號傳閱文件不涉及任何越權的瑕疵；沒有違反無追溯力原則；沒有違反《機動車輛稅規章》第 8 條第 5 款和第 15 條的規定；也沒有權力偏差出現。

但是，認定上訴理由成立，決定撤銷被上訴行為，因認為存在違反法律的瑕疵，違反了《機動車輛稅規章》第 9 條第 2 款之法律規定；理由是除去機動車輛稅和安裝在車內的兩套音響設備外，車輛移轉的實際價值高出向申報之公開售價，這點未獲證實。

針對這個決定提起本上訴。

澳門財稅處處長之陳述簡要如下：

只要義務主體通過 M/3 格式申報書中申報金額低於實際交易額，《機動車輛稅規章》第 9 條第 2 款准用的第 15 條第 1 款 a 項規定，就應透過財稅處依職權結算而適用。

確實證明，通過 M/3 格式申報書所載之公開售價明顯低於上訴實體查明的實價。

即使考慮到音響設備發票的價格 — 正如現被上訴實體所證實並與原審法官的見解相反，這一價格是申報價與買賣合同之間差價的唯一依據 — 合同價格仍然比申報價格高出許多。

目前的被上訴實體提交了為訴訟擬備的用以說明購買高品質音響設備的文件，以填補音響設備申報之公開售價與實際銷售價格之間空缺。

按照法律的規定，音響設備的有關發票應該附同 M/3 格式申報書，而不僅僅是在澳門財稅處處長依職權結算之申駁範疇內方附入。

因此，沒有適時地為稅務當局在稅款結清前表態提出可能性。

因此，很顯然，我們面對著一種虛偽（價格虛偽），與原審法官所認定的相反，這種虛偽是有文件證明的。

卷宗中附入了足以揭示價格虛偽存在的書證，特別是 33 輛車的買賣合同、申報之公開售價明顯低於實際價格的 M/3 格式申報書和購買音響材料的有關發票。

最後，還應該提到，儘管可以承認相關的發票，但這些發票也僅僅能證明音響材料的購買，

而不能證明在車輛上的安裝 — 這個證據應該由目前的被上訴實體提供，但它沒有做到。

並不是說稅務當局通過對車輛的檢查就可以輕而易舉地判定音響材料在車輛上安裝(或未安裝)，因為補充結算是在銷售之後依職權進行的 — 《機動車輛稅規章》第 9 條第 2 款對此有規定 — 因此以何種名義對產權已屬於第三者(與行政程序完全無關的第三者)的車輛進行檢查時總會引起爭議。

若稅務當局採取這種措施是強制性，那就是無合法依據之舉證責任的倒置。

總之，稅務當局利用所掌握的證據(直接證據)，確信有虛偽交易的存在，將舉出反證之責任移給未能舉證的納稅人。因購買收音和音響設備(現在已經不是指安裝在車輛內的)的文件可以涉及任何車輛，甚至是單獨銷售的了。

因此，財政局不得不求助於簡單的跡象性證據，也就是 001/DIR/98 號傳閱文件。

還應該指出的是，提供的直接證據證明了明顯的價格虛偽，對澳門特別行政區公庫造成了嚴重損失。

結論：請求廢除判決。

現在的被上訴者“甲有限公司”遞交**陳述書**，其內容及依據如下：

現被上訴人向澳門財政局提供了購置車輛和收音及音響設備的相關文件。

同樣，也向財政局提供了購買車輛和收音及音響設備的發票。

財政局僅接受了收音及音響設備的價格，即相當於向車輛公開售價的 10%，並將差價納入了機動車輛稅可徵稅範圍。

也就是說，財政局運用了 001/DIR/98 號傳閱文件第二點的規定，因為該文件第二點確定安裝在車輛內的音響設備的價格為 10%或澳門幣 25,000 元，而沒有接受現在的被上訴人按照該文件第三點的規定，向財政局提供的這些設備實際價格的證明文件。

總而言之，財政局所採取的這種行為不是由於沒有接受向其提供的文件(完全將其忽略了)，而是在直接和自行地執行該傳閱文件第二點的規定。

因此，財政局採取的行為不僅違反了《機動車輛稅規章》 — 機動車輛稅之納稅基礎 — 第 8 條第 5 款的規定，而且同樣觸犯了該傳閱第三點的規定。

第三點明確表示，在提供已安裝音響設備之適當文件，並分列價格的情況中，可以將機動車輛出售者提供的發票和收據視為購買該設備的適當文件。

正如本卷宗視為確鑿：這些文件是存在的，並已提交財政局。

如果財政局不接受所提交的文件，就必須爭辯文件是虛假的，爭執其中申報內容的真實性，並質疑音響設備在車輛內的安裝。

接受了提交的文件，但卻完全不關注其價格，這是不可以的。

如果打算排除所提交的文件，稅務當局必須採取調查措施，以毀滅這些文件，特別是要對音響設備或車輛進行檢查、查驗或評估。

如果沒有這樣做，提交的文件又適當的話，做出的行為就會存在違法缺陷，應予撤銷。

在這種意義上，可以得出的**結論**是，應該維持行政法院做出的判決，判被上訴實體提出的上訴不勝訴。

檢察官發出意見書，其陳述主要內容如下：

確實，即使考慮到所載明的音響設備價格，也可以證實合同價格仍然高於申報價格，也就是說，被上訴人提交的發票的音響設備購買價格，與扣除機動車輛稅後買賣合同和公開售價的價格之間的差額不完全相符。但是，正如判決所強調，確實，在這些價格中存在車輛出售者獲利的空間，這些利潤應該在所得補充稅中納稅。

因此，必須採取措施對上述內容進行核實。只是在隨後，在確為合理的情況下，將其納入可科稅事宜中。

同樣真實的是：即使完全承認有關購買收音及音響設備的文件(發票、收據)，但這本身並不表明這些材料已在車內安裝。

但是，在對此存疑時誰承擔舉證責任？

顯然，應由稅務當局承擔。

通過展示和附入購買上述材料的發票和收據，被上訴人提供了相應的適當文件。稅務當局應該決定證實此材料安裝在車內的憑據是否屬實。

如果不承認也不認為提供的文件是偽造的，又不爭執其中申報的真實性的話，當局應該採取必要的稽查措施，以核定安裝該材料的可信性。

另外，被上訴人不能以其他方式證實該等事實。難道在申報時實地展示車輛？還是出示照片？

上訴人提出的反駁理由並不確鑿。

最後，上訴人提出的對設備在車內安裝問題進行查驗會遇到困難令人奇怪，說不能對車輛的購買者進行這一查驗是沒有道理的。

總之，沒有證實扣除機動車輛稅後車輛實際售價和安裝在車輛內的設備價值高於公開售價，違背了《機動車輛稅規章》第 9 條第 2 款的規定，以此為依據主張撤銷上述行為。

因此，認為本上訴理由不成立。

*

及時收集了法定檢閱。

*

二、事實

下列事實已得到證實：

從 1997 年 4 月到 1998 年 8 月，目前的被上訴人進口了 33 輛“Subaru”牌機動車輛，並向財稅處提交了 M/7 格式的表格。表格中包括車輛的型號、引擎編號和進口價格。還提交了 M/3 表格，預先通報了每輛車輛的公開售價（見行政卷宗第 42 頁至第 67 頁文件）。

從 1997 年 5 月到 1998 年 9 月，目前的被上訴人每月都向財政司提交有關車輛銷售情況的 M/4 格式申報表，並繳納了這些車輛的稅金。稅金是根據公開售價計算的（見第 69 頁至第 153 頁文件）。

1998 年 11 月 5 日，澳門財政司向被上訴人送交了 13 份公函（從 160/DCI/SL/98 號到 172/DCI/SL/98 號），要求對方提交所涉及的 33 輛機動車輛的文件，主要包括：(1)購銷合同；(2)購買合同；(3)車輛購買文件（信用證、提單、供應商的發票和有關登記和出口報表）；(4)向供應商付款的證明文件；(5)收音及音響設備購買文件（卷宗第 65 頁至第 106 頁）。

1998 年 11 月 11 日，被上訴人向澳門財政司提交了所要求的文件（卷宗第 107 頁）。

澳門財政司通過 M/6 模式表格，向被上訴人寄出 21 份依職權結算通知（從 19990177 號到 19990197 號），繳納金額是財稅處處長依據 33 輛車輛的新價格計算的，因為，已透過“銷售合同”文件查實，每輛車輛的交易價格高於以前申報的公開售價。要求其繳納機動車輛稅的差額澳門幣 358,528 元，以及澳門幣 33,747 元的補償利息。（第 108 頁至第 182 頁之文件）。

通過 1999 年 4 月 12 日遞交的信函，被上訴人對依職權結算提出了申駁，依據是“申報的公開售價與扣除機動車輛稅後的實際交易價格之間的差額僅僅是在所涉及車輛中安裝的音響設備的價值，因為公開售價不包括這些音響設備的價格”。（見行政卷宗第 20 頁文件，譯文見卷宗第 306 頁）。

聲請中附具購買車輛和購買音響設備的發票（見意見書第 21 頁至第 41 頁）。

通過繕立於 R92/NIC-IVM/99 號報告書上，並通過 7 月 12 日第 178/RFM/IVM/99 號公函送交被上訴人的財稅處處長 1999 年 7 月 9 日作出的批示，申駁被駁回，依據是：安裝在車輛內的音響設備價值“沒有在所提交文件中明確表示，也沒有在各份購買合同中分列這些設備的單價，因此差額應該被認作可科稅金額”。（見行政卷宗第 17 頁至第 19 頁，譯文見卷宗第 308 頁及第 309 頁）。

1999 年 8 月 17 日，財政司機動車輛稅中心發出 R169/NVT-IVM/99 號報告書，重新對這一申駁進行了分析，並提出如下建議：“根據 1998 年 12 月 18 日頒發的 001/DIR/98 號傳閱文件對零件、配件以及在機動車輛中安裝的收音及音響設備可接受價格的第二點規定，稅務當局不接受

每輛車輛中價格超出了公開售價 10%，也就是高於澳門幣 25,000 元的音響設備的價格，其差額應該被計作可徵稅金額。根據財政司司長 1999 年 6 月在 160DTJ/QF/9 號報告中所作的同意批示，上述傳閱文件只是該司內部指南，因此其追溯效果不會影響合法性。因此，根據車行提供的買賣合同、進口許可、提單和支付憑證的影印本，在售出之車輛中安裝的設備的申報價高於 001/DIR/98 號傳閱文件規定的限定價格。顯然，作為收音及音響設備的最高價格（其計算應該在附件中分列），稅務當局僅接受相當於公開售價 10% 的價格。鑑於已於 7 月 12 日，通過 178/RFM-IVM/99 號公函向該車行告知對先前申駁做出的決定，我建議：

— 撤銷 R92/NIC-IVM/99 號報告書和 178/RFM-IVM/99 號公函中所涉及的對上述申駁所做決定；

— 依據上面提到的傳閱文件，撤銷通過 M/6 格式通知甲有限公司的機動車輛稅結算；

— 甲有限公司應該支付沒有撤銷的稅金，總額為澳門幣 276,656 元（其中包括該稅和補償性利息）—（見行政卷宗第 9 頁至第 10 頁及卷宗第 313 頁）。

1999 年 8 月 18 日，財稅處處長在此報告書批復如下：“已閱。同意提議。”（見行政卷宗第 10 頁文件）。

通過 8 月 19 日 226/RFM-VIM/99 號公函，向目前的被上訴人告知上述批示（見行政卷宗第 5 頁譯本及第 310 頁至第 312 頁文件）。

通過 8 月 27 日第 235/RFM-IVM/99 號公函，向被上訴人告知下述內容：“鑑於計算上的錯誤，現在對應納稅額進行修改。因此，未被撤銷的應納稅額為澳門幣 255,370 元（其中包括相應的稅金和補償利息）”—（見行政卷宗第 2 頁文件）。

卷宗第 225 頁至第 230 頁所載的 001/DIR/98 號傳閱文件的內容視為轉錄。

三、依據

（一）正如上述，為劃定待審事宜的界限，應該注意到，在機動車輛稅範疇內，甲有限公司被通知了澳門財稅處處長 1999 年 8 月 27 日作出的決定：繼續維持 1998 年財政年度附加稅收的決定，但做了修改，總額為澳門幣 255,370 元，相當於已付稅金與新結算金額之差，另加上補償利息。對此，依據 8 月 19 日 20/96/M 號法律核准的《機動車輛稅規章》第 49 條 b 及 c 項提起撤銷性司法上訴。

當時的上訴人（目前的被上訴人）要求撤銷上述決定。為此，作出自己主張的依據而提出被上訴行為沾有下列違法瑕疵：

- 越權瑕疵；
- 違反法律無追溯力原則；
- 違反《機動車輛稅規章》第 19 條的規定；
- 無理由說明之形式上的瑕疵；
- 違反《機動車輛稅規章》第 8 條第 5 款和第 15 條的規定；
- 權力偏差。

行政法院作出判決，裁定對該行為指責的各種違法性不成立，但違反法律之瑕疵例外，認為該行為違犯了《機動車輛稅規章》第 9 條第 2 款的規定，因未能證實扣除機動車輛稅、在車內安裝的收音及音響設備實際價格後，車輛實際售價高於申報的公開售價。

因此，針對行政法院所做判決提出上訴 — 該判決裁定針對澳門財稅處處長 1999 年 8 月 18 日所作的批示提出的司法上訴勝訴，因行政法院認為這一行為具有違反法律，特別是《機動車輛稅規章》第 9 條第 2 款的瑕疵。該批示通過 226/RFM-IVM/99 號公函告知，並由 235/RFM-IVM/99 號公函所載內容進行了修訂。

因此，本院僅審理這個問題。

*

本上訴標的 — 第一審法院在審議因錯誤理解適用規範而造成所謂審判錯誤中所作出的判決，應予維持或廢止 — 轉而審議下列問題：

- 稅務當局的行為；

- 構成稅法關係的法律框架；
- 確定納稅人申報差價的權力；
- 虛偽的價格和虛偽協議的舉證責任；
- 納稅程序中實質真相原則和調查原則；
- 機動車輛稅的課徵對象依據；
- 取得差價證據和實際價格證據的具體措施。

(二)實際上,所涉及的是調查稅務當局是否能夠在機動車輛出售價格與出售者申報的價格存在差異的情況下,為納稅效果而確定汽車售價。

事實上,在買賣合同上的車輛銷售價格與以 M/3 格式向公眾宣佈的銷售價格存在差額的情況下,財務當局最初認為差額是可科稅金額。隨後,通過被申訴之批示,當局承認部分差額出自安裝在車輛內的音響設備的價格,遂通過適用第 001/DIR/98 號傳閱文件,以公開售價之 10%為基礎定出差價。

目前的上訴人(財稅處長)開始陳述說,他確實已表明,在以 M/3 格式表格中申報的公開售價比上訴人實體查實的實際價格低得多。即使考慮到音響設備發票顯示的價格,合同的實際價格仍然比申報價高許多。

還要提到,從策略上說,大部分音響設備的價格在澳門幣 24,000 元以上,澳門幣 25,000 元以下。後者是第 001/DIR/98 號傳閱文件規定的價格限度,可以免除機動車輛稅。而且為訴訟而擬備的高品質音響購買說明文件,旨在填補申報的公開售價與實際售價之間的差額,其中大部分車為“Vivio”型工具車。

還陳述說,按照法律的規定,上述發票應該附同 M/3 格式的申報單而非僅僅針對財稅處處長進行依職權結算之申駁範圍內方附入。否則,財政局在結算稅款之前沒有機會就此表態。

(三)我們來看一下具體劃定稅收法律關係的法律框架：

8 月 19 日第 20/96/M 號法律核准的《機動車輛稅規章》第 8 條規定：

“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十日內,或在更改先前申報之價格日起之十日內,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、銷售企業必須在出售地點及陳列地點之顯眼處,張貼車輛之公開售價表及相應的機動車輛稅額表。

三、除前款所指之表外,亦應在第一車輛附近之顯眼處,標明有關之公開售價及機動車輛稅額。

四、公開售價即消費者應支付之價格,尤其包括有關保養、維修及零件更換之金額(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、如資料顯示出所申報之公開售價明顯低於實際價格,財稅處處長得另定出一高於所申報價格之公開售價。”

第 9 條規定：

“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、如雙方約定之售價高於預先通知財政司之價格,機動車輛稅之計算則以實際移轉額為基礎,但不影響對具體情況可適用之罰則。”

而第 15 條則規定：

“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；
- b)未在法定期間內遞交第十四條第一款 b 項所指之定期申報表；
- 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)根據上條第八款規定,欠缺對票據作出更正；
- e)處於第七條第六款規定的情況。

二、依職權結算稅後，應以掛號信向納稅義務主體發出 M/6 格式之通知，要求其在三十日內繳交所欠之稅款及附加部分。

三、如納稅義務主體在上款所指之期間內遞交欠交之申報表，或更正已遞交之申報表，則根據第一款規定進行之結算不產生效力。”

重要的是還應考慮適用於本案的第 001/DIR/98 號傳閱文件，它訂明下述規則：

一 根據《機動車輛稅規章》第 8 條第 4 款的規定，該規章第 8 條第 1 款所涉及的 M/3 表格應包括所有部件的分列價格以及維修、保養和零件更換的金額及全部配件之價格。

一 申報的收音及音響機單價高於車輛公開售價 10%，或高於澳門幣 25,000 元時，稅務當局不予接受，差額納入車輛計稅金額；

一 如果提供證實安裝收音及音響設備的相應文件，並且單列其價格的話，那麼上一點涉及的數額可以破例高出。機動車輛出售人購買上述設備的發票和收據可以被認作適當文件，不管是從第三家企業購買的還是直接進口的；

一 為了便於核實《機動車輛稅規章》第 14 條規定的 M/4 格式表格包括的因素，稅務當局可以要求規章所包括的汽車行為的企業以同樣格式的表格提供所涉及的車輛的買賣合同，電單車出售例外。

作為對這些“行政管理措施”或“內部規定”的解釋，援引了如下內容：1) 由於義務主體提交的機動車輛稅申報單存在缺陷或不準確，不正常的情況是存在的；2) 標明的收音及音響設備價格非常明顯地高於市場價值；3) 對澳門（目前為澳門特別行政區）和依法納稅人造成損失；4) 遵守監察行動的客觀標準；5) 預防逃稅現象的需要。

（四）上訴方同意被上訴判決中，關於《機動車輛稅規章》第 15 條准用實施第 9 條第 2 款而不是第 8 條第 6 款時採納的稅收程序規範的整體性。可以認為，這兩項規定賦予了稅收部門確定與納稅人申報的不同的價格，儘管其中規定的行為性質不同，並且是在不同的時間出現的。

因此，制度差異的擴大無關緊要，重要的只是要注意到，儘管第 9 條第 2 款的基礎或依據與第 8 條第 6 款相同，即與詐騙和逃稅行為做鬥爭，但第 9 條要在隨後執行，在車輛交付之後執行。在此規定了欺詐性虛偽狀況，也就是說，申報的銷售價格低於實際價格、損害稅務當局的情形。

（五）關於虛偽價格和虛偽協定的舉證責任。

上訴人解釋說，面臨著一項虛偽（價格虛偽）的狀況，與原審法官斷言的相反，認為文件已經表明，訴訟中附入的書證足以揭示這種虛偽的存在，特別是 33 輛車輛的買賣合同，M/3 格式（申報價明顯低於實際價格）和音響設備購買發票。

毫無疑問，稅務當局有正當性提出對其造成損失的虛偽行為，並根據“交易實際價格”結算稅金。一 在本案件中，其依據是《機動車輛稅規章》第 15 條第 1 款 a 項的規定。虛偽協定和虛假交易之舉證責任不能不由當局承擔，但可訴諸法律規定的任何證據。

一方面，我們注意到了納稅人隨同提供的資料遞交的旨在表明購買音響設備實際價格的私人文件。實際上，同申駁書一起，還附上了號碼為 8003、8005、8010、8011、8012、8013 和 8017 的發票。這些發票載於有關汽車的 194 頁至第 207 頁文件（或意見書第 21 頁至第 41 頁文件）中，是[公司(1)]為向目前的被上訴人出售 59 輛“Subaru”牌子車輛（33 輛為“Vivio”型，12 輛為“Legacy”型，10 輛為“Impreza Sedan”型，4 輛為“Forester”型）。正如在上訴判決書中所指出的，在上述每張發票中，都附有另外一張同樣號碼的有關銷售其他收音機設備（33 部為“Vivio Car Stereo”型，4 部為“Sepeakers”型，價格為港幣 12,000 元的天線，10 部為“Legacy Car Stereo”型，每部港幣 27,000 元，10 部為“Impreza Car Stereo”型，每部價格為港幣 24,000 元，2 部為“Legacy Car Stereo”型，價格為每部港幣 39,800 元，4 部為“Forester Car Stereo”型，每部價格為港幣 3 萬元）的發票。

儘管存在這些文件，但現在的上訴人還是引用第 001/DIR/98 號傳閱文件，以市場普通、平均後常見價格為依據，確定安裝在車輛內的音響設備價格所占比例（10%）或價值（澳門幣 25,000 元）。

因此，證實稅務當局不是在缺乏資料或沒有向其提供確定車輛銷售實際價格的必要資料，甚

至由於沒有接受向其提供的文件情況下，而靠上述傳閱文件確定上述內容的。稅務當局乾脆忽略這些文件，直接及自動適用該傳閱文件第 2 款所載規則。

目前的上訴人採納的態度是：在證實價格 10% 的限度已被超過的情況下，認為超過部分應該被納入公開售價，所以應該課徵機動車輛稅，因此，違背了實質真相的原則，該原則要求對可科稅事實，即是車輛交易的實際價格作出確切判斷。

可以承認，納稅者提供的書證不能限制當局對實質真相進行認定和調查的自由，但書證之存在應該阻止直接求助於 001/DIR/98 號傳閱文件所含的常理法則。只有在對所提交文件中申報內容的真實性和可靠性有很大疑問，並且其他證據不能澄清疑問的情況下，才能求助這種規定。因此，如果當局不接受所提供的文件，本來應該爭辯此等文件的適當性，爭執文件中的申報內容，並質疑音響設備在車輛中的安裝，如同上訴陳述中那樣，本可也應該確認這一事實。

實際上，稅務當局有權證實車輛內安裝的音響設備的虛偽協定的存在，不應該直接實施上述傳閱文件中的規定。該規定適用範圍局限於不存在證實音響設備購買文件的特殊情況。

事實上，在我們的民事訴訟程序中，補充適用於稅收上的司法爭訟中對司法裁判提起的上訴（根據《行政法院訴訟法》第 102 條的規定 — 適用於上訴所針對的裁判作出時的規定）。但正如稅務上的司法爭訟中普遍所見，處分原則不完全有效，因為在陳述之事實之證據中，還要調查原則進行補充。¹

不能不提到的是，就稅法中關於舉證責任的原則而言，從有組織簿記的強制性可得出下列指引：當義務主體的賬簿或簿記是按照商法或稅法編制時，可以推定有關資料和核算的可靠性。當然，出現明顯誤差、不真確或者沒有反應納稅者實際可課稅事宜之情形例外。²

也不能夠說在行政決定的司法上訴中舉證責任屬於納稅者（在這一訴訟中，納稅者沒有履行向當局提供所要求的資料，而資料對確定應計稅收是必要的³，而在本案件中，仍提供了這些資料。

（六）應該補充的是，當局作出行為時關注避免逃稅問題無可質疑，事實是，沒有遵守實質真相原則和調查原則，而這些原則已被澳門法院司法見解宣佈為行政程序和稅收程序中應實行的原則⁴。其中引述了下列學說“非司法稅收程序的中心目的是對可徵稅事實進行調查，以對其進行證明和定性；此乃適用法律之演繹推理的小前提。

但如何對事實作調查和評估呢？

稅法對這個問題的回答是非常明確的。在稅法全面體現合法性原則以保護私人免受擅權之苦的情況下答案不能不是使調查服從調查原則，使事實的評估服從實質真相原則”⁵。

（七）恰恰是由於採納了出現了違反法律的瑕疵的前述行為，因為這一行為違反了機動車輛稅徵收範圍的基礎。

採取的行為同樣違反了上述傳閱文件第 3 點的規定。第 3 點明確排除了提交有關安裝收音及音響設備並列明價格的適當文件之情形。機動車輛出售者提交的有關設備的購買發票和收據可以被認作適當文件，此文件已交付澳門財政局。

事實上，發現車價的 10% 的限度被超過後，財政局採取的態度是，認為超出部分應該被列入公開售價，因此應納機動車輛稅。

“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）。”正如該合議庭裁判書所寫道⁶“在傳閱文件中訂定高於車輛公開售價 10%（即

¹ A. Varela、J. Miguel Belez 及 Sampaio e Nora：《Manual de Process Civil》，第 1 版，第 433 頁。

² 最高行政法院第 1483/02 號案件的 2002 年 11 月 20 日合議庭裁判，見 <http://www.dgsi.pt>，儘管此處所指的 CPT 第 78 條的規定在澳門不生效。

³ 最高行政法院第 21065 號案件的 1997 年 6 月 18 日合議庭裁判，<http://www.dgsi.pt>。

⁴ 終審法院第 4/2001 號案件的 2001 年 7 月 4 日合議庭裁判。

⁵ 該裁判中引用之 Alberto Xavier：《Conceito e Natureza do Acto Tributário》，1972 年，第 147 頁。

⁶ 中級法院第 33/2000 號案件的 2003 年 3 月 6 日合議庭裁判。

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。”

(八) 關於差價之證據和實際價格之證據

在陳述之闡發中，上訴人還對所提到的發票所申報的價格的真實性提出了疑問。他說，通過求助其他證據方法沒有排除這些疑問。儘管(根據被列入卷宗的歷次公函證實)向納稅方索要，但他從未向稅務當局提供，而且申報價格與實際價格間或一直存在分歧，也就是說，被上訴方提供的發票所證實的設備購買價不能完全符合公開售價與扣除機動車輛稅後買賣合同申報價之間的差額。

還提到如接受了全部發票，這些發票僅表明音響設備的購買，而不證明設備已在車輛中安裝 — 這種證據應由目前的被上訴人提供，而沒有提供。

稅務當局利用所擁有的證據方法，確信虛偽交易是存在的，舉證義務由企業承擔。而該企業則提供了有關收音和音響設備的文件。這些文件可以涉及任何車輛，甚至單獨銷售的車輛。因此，採取了執行上述傳閱文件的做法，因為文件(直接證據)不能獲得使人們得出其他任何結論的結果。

現在，關於述稱之差價，正如上訴所針對的裁決所指出，不能不指出，面向消費者的最終價格不能不包括車輛銷售者的利潤，這解釋了上訴人繼續用作虛偽交易證據的差價的存在。

正如裁決所說：

“同樣真實的是：未證明購買的設備被實際安裝在納稅的車輛中；但這些設備是同車輛一起購買的，所涉及型號也符合也是事實。

因此，如果可以向被上訴人質問提交文件的虛假性，駁斥其中申報內容的真實性並懷疑文件所指設備已在車內安裝，那麼可採取其他證明措施，如對銷售車輛中安裝的音響設備進行檢查、查核或評估，以充分證明文件包括的申報內容的不準確之處。如果對發票涉及內容的不真實性或不恰當之處不能做出相當充足的判別，被上訴人不能訴諸傳閱文件規定的跡象證據。”

另外，關於稅務當局負責的有關音響設備安裝的舉證責任，我們不能不在此轉錄檢察官為此作出的審慎考慮：“儘管在出售之後，進行了依職權附加結算，但不能看出這一檢查不能向車輛的獲得者進行，因此，做出下述論斷是無關宏旨和有爭議的：這是“與行政程序完全無關的第三者”：這個純粹的確認完全屬於稅務當局之稽查工作，屬於為發現真相和澄清事實而與當局合作的個人義務。毫無疑問，這一活動絲毫無損其權利和正當利益”。

在這種情況下，不需要贅論，只需裁定所提上訴理由不成立。

四、決定

鑑於上述原因，合議庭裁判上訴不成立，維持上訴所針對的裁決。

由於上訴人的身份，免收訴訟費用。

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