

(譯本)

訂定機動車輛的公開售價 訂定機動車輛售價的舉證責任

摘要

一、根據《機動車輛稅規章》第 8 條第 6 款項規定，在高於納稅人所申報價格的出售價格情況下，財稅廳廳長可以使用在香港汽車雜誌刊載新車輛的公開售價確定機動車輛稅的徵稅客體價值。

二、即使行政當局僅擁有該些資料（香港雜誌），但該些資料本身並不具有足夠的證明力可以就申報書的可信性以及上訴人對新價格提出的、而沒有被稅務當局宣告無效的申訴事實有效指出究竟有什麼問題存在。

三、機動車輛價格的規定現時透過 2002 年 6 月 17 日新的第 5/2002 號法律（該法律核准新的《機動車輛稅規章》）第 13 條及第 14 條所指的“稅務價格”機制予以適當的規範，該制度對審議中的情況並不適用。

四、雖然有這些被陳述的事實及納稅人提供的資料，但行政當局應證明那些讓其同意適用於有關情況的前提條件，因為所述稱的是一輛不一樣的車輛，潛在運往的目的地是不一樣的市場，其價格有別於在澳門公報的價格，甚至如所陳述指出，該車輛直到當日是已停產的型號。

五、雖然在行政程序上並不衡量主觀或形式上的舉證責任，這意味著法官只可考慮各方利害關係人所舉出及證明的事實，但肯定的是存在客觀上的舉證責任，即陳述責任的適當分擔，此舉分攤了證據不足的風險，以使在程序上堅持某立場但缺乏對其事實之證明的一方不利。

六、雖然存在著推定行政行為的合法性原則，但也必須考慮行政當局行為的限制，必須對其作出決擇時的合法性以及行為理由說明的強制性在包括無私、平等、公正及適度方面定出準則，換句話說就是根據公正及合法性原則，對於利害關係人不利決定的事實前提，負有舉證責任。

七、原則上，行政當局尤其受到（主動和不利的）攻擊時，負有對證實其行為（有約束力的）合法前提的舉證責任；相反，當證實符合該些法定前提時，行政相對人須針對行為的非正當性提供足夠的證據。

八、稅務法體現合法性原則，以保護私人權利不受權力的任意裁決侵害，因此行政當局在該範疇內應按照調查原則審查課稅事實，並按照實質真實原則評價事實。自此刻開始，行政相對人指出新的客觀資料而預計稅務當局會表示該些指數是否也同樣適用於新的情況中。

2004 年 6 月 17 日合議庭裁判書

第 85/2004 號案件

裁判書製作法官：João A.G. Gil de Oliveira（趙約翰）

澳門特別行政區中級法院合議庭裁判

一、概述

甲有限公司適時對財政局局長 1999 年 9 月 27 日作出的批示提起**撤銷性司法上訴**。該批示駁回其針對財稅廳廳長把 Toyota Camry G1 機動車輛的公開售價以高於所申報價格定價的這一行為提起的訴願。

行政法院裁定該司法上訴勝訴，繼而撤銷被申訴的行為。

Carlos Fernando de Abreu Ávila，以財政局局長的身份對該裁決提起本司法上訴，為此，主要綜合陳述如下：

本上訴的提出是針對載於卷宗第 160 頁至第 172 頁行政法院的裁決而提起，該裁決裁定之前提起的司法上訴獲證實及勝訴，繼而撤銷被上訴的行為。

有關車輛新的計稅價格，比上訴人當時提出的較高，是根據 8 月 19 日第 20/96/M 號法律通過的、事實發生當日已生效的《機動車輛稅規章》第 8 條第 6 款之規定計算。

本卷宗中討論的是要知道澳門財稅廳廳長被容許作出依職權進行結算的自由裁量權可以達到的限度，該裁量權只要在有資料顯示出所申報之機動車輛公開售價明顯低於實際價格時，財稅廳廳長得另定出一高於所申報價格之公開售價。

終審法院在第 4/2001 號案件的統一司法見解的合議庭裁判中，把財稅廳廳長借助香港雜誌內所載的價格表的行為視為合法，並認為機動車輛價格的計算方法對於查清該等車輛的真實價格是適宜的。

只是在現被上訴的判決的判詞中，本案的解決方案不被終審法院的上述合議庭裁判內對所提問題的有關回應徹底解決。

當中提到：“在此提出的關鍵問題是涉及在司法訴訟中有待處理的舉證責任的層面，尤其關於有否證實稅務當局行為的法定前提存在。”

機動車輛價格的問題現時透過 2002 年 6 月 17 日新的第 5/2002 號法律（該法律核准新的《機動車輛稅規章》）第 13 及第 14 條所指的“稅務價格”機制予以適當的規範。

絕對沒有文字表述某一左軚車輛在澳門或在香港會有低於右軚車輛的價格。

如確實是這樣的話，左軚車輛在澳門行駛可能會是一件司空見慣的事情，因為人們可以以較低價格購買較高檔次的車輛。

把要證明某一機動車輛與數以萬計的其他同一牌子同型號車輛有著相同的價格舉證責任歸咎於行政當局是否公平？或者是否更符合邏輯的做法是要求由納稅義務主體陳述能證明該些事實的相反一面？

即使認為行政當局負有“舉出反證的責任”，但也因為不存在舉證方式而可能產生如何把該證據作出證實的問題。

無論是從生產者，還是從其他的經濟業者中，均找不到可以對該事實作出反證的資料。

被質疑的裁判在舉證責任方面存有矛盾，一時提到欠缺證據的風險由行政當局承擔，一時提到舉證責任由上訴人及被上訴人兩者分擔。

既不能接納舉證責任由上訴人及被上訴人兩者分擔，也不能接納欠缺證據的風險由行政當局承擔，如被質疑的裁決所提到的內容那樣。

7 月 18 日第 35/94/M 號法令通過的澳門《行政程序法典》第 84 條規定：“利害關係人負證明其陳述之事實之責任，但不影響依據上條第一款之規定課予有權限機關之義務。”

在同一法典第 56 條的注釋中，Lino Ribeiro 和 Cândido Pinho 提到：“有關規則是誰陳述誰證明（參看上述第 84 條），這個原則就是對公共利益這一高度價值以及對行政機關追尋該等利益的尊重的確認。”

還提到：“並不是要由行政機關證明應由利害關係人證明的事實，而是行政機關通過其掌握的途徑，尋找從合法性觀點來看最為合適和準確的實質解決辦法。”

即使接納其仍繼續在辯護的與推斷行政行為合法性相反的理解，但在本案中絕不能接納行政當局必須對本案被上訴人沒有舉出證據提出反證。

不可以因此接納如現被上訴並被質疑的裁判般所指出的事實前提錯誤是成立的。

甲有限公司，身份資料詳載於卷宗，為本案的被上訴人，接獲作為本案上訴人的財政局局長提起上訴的陳述通知，現提出反駁陳述，其內容綜合如下：

本案的被上訴人認為不可指責在此爭論的裁判違反任何法律規範或法律原則，因此只評價了司法上訴狀中提出的眾瑕疵的其中一項瑕疵，該行政行為就是事實前提上的錯誤，其判斷理由

認為該錯誤在與舉證責任有關的問題中存在。

因為，在這裏沒有與上述統一司法見解的合議庭裁判相反的立場，該合議庭裁判集中審理是是否存在作為適當證據方法的香港雜誌刊登的售價表，從而依職權對車輛價格進行附加結算時核定徵稅客體之金額的事實。

被上訴的裁判並沒有對該些本身也被視為證據方法的售價表提出質疑，對關於分擔舉證責任的標準作出闡述，因為所涉及是一項（已被廢止但適用於本案的）法律，該法律以推算及估算為基礎核定徵稅客體，認為在該些情況中，財稅廳負有對訂定價格前提的舉證責任，上訴人（現在的被上訴人）則負有對超越相關定價的舉證責任。

然而，上訴人在其提起的司法上訴中作出陳述並證明載於香港雜誌內的相關車輛有著與本案所涉及車輛不一樣的特徵，在該些價格中已包含汽車稅，因此不可以作為被上訴實體所訂定價格的計算基礎，被上訴實體有責任陳述並證明有資料顯示上訴人（本案的被上訴人）所申報之公開售價明顯低於實際價格，並證明被訴諸引用的售價表並不是提及特徵不相同的車輛 — 因此商業售價較低 — 以及售價表內指出的價錢並不包含汽車稅。

沒有舉出該項證據並根據某一與本案不相關的售價表作出訂定價格的決定，所作出的行為沾染上訴人指出的瑕疵 — 事實前提上之錯誤 — 因此可被撤銷，基此，被上訴的裁判裁定沒有沾染任何瑕疵，原審法官對被適用的法律規範及行政法的法律原則作出了正確的解釋。

基此，認為應裁定財政局局長提起的上訴理由不成立，繼而應維持在此受爭議的裁決。

檢察院司法官出具了意見書，當中主張內容如下：

“*甲有限公司*就財稅廳廳長將型號為“*Toyota Camry GL*”的機動車輛的公開售價以高於所申報價格定價這一行為提起訴願並被駁回後，該車行提起上訴並被現在被上訴的裁判裁定理由成立。該裁判的結論是：駁回訴願的決定在事實前提上存有錯誤，因為上訴人在此沒有舉出證據 — 他是被要求的，因為我們面對的是強制性的行為 — “*證實存有取決於由納稅人自動結算價格的更正前提：即有資料顯示出所申報之機動車輛公開售價明顯低於實際價格*”。事實是該車輛在香港市場售價的證據是透過香港的報章或雜誌的廣告取得 — 即使同意該等的證據資料本身是足夠 — 但卻沒有查究在不涉及左軚車或右軚車以及確定香港及澳門的價格是否一樣的情況下，有關價格是否相同，不符合《機動車輛稅規章》第 8 條第 6 款的規定。

因為（我們）對該等雜誌中載有的售價對澳門這一特殊市場的影響存有自然的保留意見。而可以肯定的是，稅務當局在掌握具足夠證明力的要素後，應負責證明現上訴人作出之申報的不可信性，如未完整作出這一證明，則當局就可能在裁判所基於的事實前提方面犯有錯誤。

《機動車輛稅規章》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。*”

不論就法律規定的利益和目的而言，還是就裁判之事實前提而論，上述條款所許可的稅務當局的行為均不能被視作自由裁量，因為對於行為人認為更適合顯示法律規定之公共利益的前提，立法者沒有提供對這些前提進行審理及選擇的自由空間，而是（在以高於所申報之價格核定公開售價時）要求提供有跡象表明該價格低於售價的要素，以此制約之。

有關機動車輛在香港的售價，作為財稅廳廳長作出依職權定價之動機和理由的唯一事實，未受到任何人（包括上訴人本人）的質疑，而有關的價格完全是求諸專業刊物後被核定的。

因此可以得知，依職權進行之附加結算完全是基於專業雜誌中所載的香港市場售價，這些價格超越了上訴人指出的售價，同時亦推定由於附加的運輸費用，此類車輛在澳門的售價必然高於在香港的售價。

但在此等情形中，稅務當局似乎沒有客觀、可信及有力的資料可有效地對上訴人所提交的文件中的售價予以質疑。

這並不是說，有關文件中指出的售價應不容置疑地被視作是準確無誤的。事實是：稅務當局沒有對該文件予以絲毫質疑，即沒有宣稱任何可信的資料來有效顯示所申報的價格與（市場）售價的不符之處，因為正如所見，現被異議的結算所基於的只是香港專業出版物中的售價，我們認

為僅此情形不能作為跡象顯示該不符之處，也不應將之作為依職權結算時所注意的售價的依職權計算之基礎。

正如中級法院第 1163 號案件的 2000 年 2 月 24 日合議庭裁判所正確強調的，“*況且，當納稅人屬 A 組之納稅人，且其會計帳目是由在財政局註冊的會計師編制及審計的情況下，更要求依職權進行的附加結算至少基於同樣嚴謹的資料之上。*”

此外，經驗和正常判斷力的確要求我們對香港這些刊物所載售價在澳門特別行政區的可信性和可適用性採取嚴肅保留，正如賴健雄法官在前述終審法院第 4/2001 號案件的表決聲明中明示且範例性指出，作為這些保留，我們可以指出可能的“水貨車”的進口以及為減少庫存需要而大幅度減價的可能，尤其是在市場即將推出新款又或每年年底減價促銷時。

鑑於所擁有的用於懷疑上訴人提交之申報書的可信性的唯一要素是香港專業刊物所載售價，且考慮到對這些刊物持有的自然保留，（當中的一些保留甚至是由上訴人在本案中明確地提出的，那就是有關車輛屬於已停產的型號，為左軚車輛，有別於在香港及澳門平常售賣的車輛，其價格低於商業上的價值，還有在香港的專業刊物所載的價格已包括汽車稅及音響設備，因此不能成為澳門公開售價的基礎），應由稅務當局負責以所掌握的具足夠證明力的要素表明上訴人提交的申報書不可信並宣告無效，鑑於上訴人就香港廣告中的汽車售價與澳門的實際價格兩者之間的不一致作出了陳述。這似乎不難執行，為此對上訴人的帳目，尤其是發票和其他商業登記文件進行檢查就足以使真正的售價得以澄清。

但是，稅務當局非但沒有收集這些直接證據，反而僅收集了非直接、不充分的證據以期對上訴人提交的事實作出有效異議，從而造成了所作出的依職權定價最終乃是基於未證事實這一結果。

這就產生了事實前提錯誤的瑕疵，這一瑕疵未被被上訴實體（財政局局長）作出補正，該實體亦未命令採取其他補充措施來收集那些直接資料。

我們認為這一見解不會對終審法院在第 4/2001 號案件合議庭裁判中確定的統一司法見解產生任何不敬，因為很明顯，我們不質疑財稅廳廳長可以使用香港汽車雜誌所載的公開售價來核定機動車輛徵稅客體之稅金金額，並依據《機動車輛稅規章》第 8 條第 6 款之規定，以高於納稅人申報之價格核定公開售價。

我們不質疑稅務當局可以使用徵稅程序的這一證據，因為很明顯，**這一證據作為單純的私人文件，對其進行審理時必須受自由評價證據原則的制約。**

在本案中，我們認為在當局僅擁有該等資料的情況下，這些資料本身不具有足夠的證明力可資有效質疑上訴人提交的申報書的可信性。

為此，我們主張本上訴理由不成立。”

*

法定檢閱已畢。

二、事實

現把下列相關事實予以證實：

1999 年 7 月 27 日，上訴人甲有限公司向財政局提交了登記編號為 449 號的 M/3 格式表，聲明型號為“Toyota Camry GL”的一輛機動車輛的公開售價為澳門幣 10 萬元（參閱上訴狀文件 2）。

1999 年 8 月 3 日，澳門財稅廳廳長透過第 135/RFM/IVM/99 號公函通知上訴人，“鑑於存在強烈跡象顯示所申報的公開售價明顯低於實際售價”，將該機動車輛的公開售價定為澳門幣 135,535 元（參閱上訴狀文件 3）。

就依職權作出的這一定價，上訴人不服，於 1999 年 8 月 6 日向財政局局長提起的必要訴願——供調查之用的行政卷宗第 14 頁至第 15 頁的文件，在此視為轉錄。

該訴願提到供調查之用的行政卷宗第 9 頁至第 13 頁所載的第 049/NAJ/MP/99 號報告書。該報告書的內容如下：

“ (...)”

甲有限公司，納稅人編號第XXX號，住所位於XXX，以1999年8月6日來函編號為第22467號的聲請書，就澳門財稅廳廳長透過1999年8月2日第35/RFM/IVM/99號通知作出的、以高於所申報之公開售價方式對型號為Toyota Camry GL之汽車核定公開售價的行為向閣下提起訴願。

本訴願正確依據《機動車輛稅規章》第45條第2款b項之規定向閣下提起。

該訴願適時提起，貴局的收件日期為1999年8月6日，即在《機動車輛稅規章》第4條第1款規定之30日期間內。

該公司／現提起訴願人指稱財稅廳廳長作出的前述通知理由依據不足，不符合7月18日第35/94/M號法令通過的《行政程序法典》第106條及第107條的規定。

具體而言，在財稅廳長針對提起訴願人透過相關M/3表格在1999年7月27日申報的售價而確定另一個不同價格的動機方面，缺少對財稅廳所掌握之資料的詳細列舉。

有關的決定乃基於含糊不清、不充分及不清晰的理由之上，既無法使納稅人／現提起訴願人知悉財稅廳所掌握的資料，也無法使其知悉該決定所基於的強烈跡象，造成（提起訴願人）在事實上無法進行辯護。

（提起訴願人）同時還指稱財稅廳廳長用以支持其決定的標準意味著理由說明之闕如，這構成形式上的瑕疵並決定了行為無效。

就財稅廳廳長核定公開售價（即該等車輛在香港的售價）所使用的標準，現提起訴願人認為與納稅人的具體情形完全不符，這不僅是因為所指的是不同的車輛，而且還因為所指的是面對不同市場的車輛。同時亦未指明是如何取得這些公開售價的，因為在香港特別行政區並不存在由香港政府批准的一項售價政策或其他等同政策。

（提起訴願人）還指出，對自用車輛的進口，《機動車輛稅規章》允許財稅廳廳長求諸在香港的公開售價（參閱第10條第2款），但僅在進口者本人或其他經濟行為人無申報公開售價時才被接受，而本案並非這一情形。

提起訴願人認為，財稅廳廳長在本案中錯誤適用了一個與本案毫無關聯的規範。

提起訴願人不理解通知最後一段的內容，因為財稅廳廳長不得在不允許納稅人作出辯護的情況下，對公開售價予以仲裁性的核定並違反《行政程序法典》第3條、第4條、第5條及第6條的規定。

提起訴願人最後指稱，正如Lino Ribeiro及Cândido de Pinto在《Código de Procedimento Administrativo de Macau, Anotado e Comentado》中指出，這構成一項法律錯誤（適用上的錯誤），其後果是行為可被撤銷。

在關注了現提起訴願人關於事實和法律上的長篇大論後，我們認為財稅廳廳長作出的行為應予維持，因為提起訴願人的理由不應被閣下接受。

首先，與提起訴願人所期望的相反，向提起訴願人作出通知的修正售價是依據《機動車輛稅規章》第8條第6款作出的，因為財稅廳廳長的決定與第10條第2款的規定無關，因此該廳長不犯有任何導致行為可被撤銷的法律錯誤。

與提起訴願人所期待的相反，有關的通知具恰當理由說明，因為通讀該通知後，可以發現它明確列舉了導致其行為人做出該行為的理由。正如前述行為人所稱，該行為本身包括了恰當的理由說明（即決定所基於的事實和法律前提之宣告）及理由闡述（即對行政當局作出如此選擇的理由的指明）。

在本案中，決定做出某一行政行為之合法可能性的這些前提（或者說事實及法律狀況）產生於下列事實情形之中：以該等車輛在香港特別行政區的公開售價這一客觀標準為基礎，1999年6月1日第337號M/3格式中申報的公開售價證明了有關的修正（屬合理）— 經比對財稅廳掌握的資料，有強烈跡象顯示提起訴願人所申報的售價明顯低於實際售價。

此外，依據《機動車輛稅規章》第8條第6款之規定，如資料顯示所申報之公開售價明顯低於實際價格，財稅處處長得有權利另定出一高於所申報價格之公開售價，本案的情況即是如此。

通知包含了理由列舉，即促使行政機關做出行政行為（或採取立場— 在本案中該立場具有

單純的通告效力)以對汽車銷售企業進行保障的理由,亦即機動車輛稅的課徵依據財稅廳廳長合理認定的標準為之。同時允許有關企業/現提起訴願人在提交 M/4 表格時可以對有關售價進行修改並在那時提出有效的公開售價。

提起訴願人指稱沒有指明定價的相關標準,但其理由同樣不能成立,因為該標準依據有關的專業雜誌,已經明示指出了在香港的公開售價且為眾人所知,在這方面香港特別行政區沒有採取任何價格批准政策這一事實並不重要。

前述通知的結尾部分未見到財稅廳廳長作出的任何任意性行為,因為所使用的措詞是清楚的,它不僅給予了提起訴願人在提交 M/4 表格時對公開售價予以嗣後變更的可能性,從而不違反《行政程序法典》第3條、第4條、第5條及第6條的任何基本原則,而且有關的規章本身亦賦予其進行行政或司法爭執的其他方式。

綜上所述,茲建議閣下維持財稅廳廳長作出的行為,並依據本意見書所載之事實及法律理由駁回本訴願。

(...)"

財政局局長於 1999 年 9 月 27 日簽發以下被申訴的批示:

“同意本意見書的內容。根據本意見書內所載的事實和法律依據駁回該訴願。著令通知。”

三、理由說明

被提出的和須要審議的問題如下:

- 為稅務效力核定機動車輛公開售價的自由裁量權;
- 訂定機動車輛售價的舉證責任。

*

(一)被上訴的行為是財政局局長作出的批示,該批示駁回上訴人針對財稅廳廳長把 Toyota Camry GL 機動車輛的公開售價以高於所申報價格定價這一行為提起的訴願。

上訴人辯稱,有關車輛新的計稅價格,比上訴人當時提出的較高,是根據 8 月 19 日第 20/96/M 號法律通過的、事實發生當日已生效的《機動車輛稅規章》第 8 條第 6 款之規定計算,同時表示財稅廳廳長對申報價格訂定另一價格的自由裁量權是按照《機動車輛稅規章》第 10 條第 2 款賦予的權能認可,尋求其他經濟業者申報的公開售價,香港或來源地的實際公開售價,尤其借助香港的各種汽車專業雜誌內所載的售價表。該程序被第 4/2001 號的 2001 年 7 月 4 日的統一司法見解的合議庭裁判認可,該裁判對該事宜定出司法見解。

並認為原審法官偏離了誰有責任證明車輛價格的問題,聲請人提出了以下集中成為本上訴標的問題:

該責任究竟是由行政當局還是由納稅義務主體承擔?

上訴人認為舉證責任是屬於稅務關係的納稅義務主體,因為所涉及的是一輛左軚車輛,絕對沒有文字表述因為該原因而可以使到該些車輛有低於慣常在此售賣的價格。如確實是這樣的話,左軚車輛在澳門行駛可能會是一件司空見慣的事情,因為人們可以以較低價格購買較高檔次的車輛。

另一方面,僅基於該車輛的取得者在沒有提出證實的情況下提出涉及的車輛因為是左軚車輛而其價格會較低的陳述,行政當局既不可以也沒有方法對每個個案核實某一車輛的價格低於市場的實際價格。

此外,還提到被質疑的裁決在舉證責任方面存有矛盾,一時提到欠缺證據的風險由行政當局承擔,一時提到舉證責任由上訴人及被上訴人兩者分擔。

(二)我們同意被上訴裁判的明確理解,根據該理解本案的解決方案不被終審法院的上述(第 4/2001 號案的 2001 年 7 月 4 日的)合議庭裁判內所提問題的有關回應徹底解決。

事實上,如決定的內容提到,並不涉及“根據《機動車輛稅規章》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。”以及“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。”

該部分內容所有法院都應該遵守，但本上訴所提到的並不涉及借助該等證據方法以訂定機動車輛的價值。沒有質疑根據《機動車輛稅規章》第 8 條第 6 款項規定，在高於納稅人所申報價格的出售價格情況下，財稅廳廳長可以使用在香港汽車雜誌刊載新車輛的公開售價確定機動車輛稅的徵稅客體價值。

這裡提出的問題是該文件的價值及受證據自由評價原則約束下對文件的審議，以及該方法是否可以擊倒納稅人的主張。

在本案中，我們認為即使行政當局僅擁有該等資料（香港雜誌），但該些資料本身並不具有足夠的證明力可以就申報書的可信性以及上訴人對新價格提出的、而沒有被稅務當局宣告無效的申訴事實有效指出究竟有什麼問題存在。

（三）讓我們看看訂定具體稅務法律關係的法律框架：

根據 8 月 19 日第 20/96/M 號法律（已被 6 月 17 日第 5/2002 號法律第 5 條 — 廢止性規定 — 廢止，該法律對本案不適用）通過的、事實發生當日已生效的《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、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、除上款所指之表外，亦應在每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、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：

— 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 格式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。

— 申報的收音及音響設備單一價格高於車輛公開售價 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；

— 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；

— 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) 由於納稅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。

機動車輛價格的規定現時透過 2002 年 6 月 17 日新的第 5/2002 號法律（該法律核准新的《機動車輛稅規章》）第 13 及第 14 條所指的“稅務價格”機制予以適當的規範，該制度對審議中的情況並不適用。

（四）在審議的個案中，納稅義務主體因被要求對取得車輛的價格作申報，為該效力提交了載有有關車款價格的文件，當中以加上擬繳付的稅務價值，對此行政當局認為須修正該金額，因為證實該金額不符合其市場價格。

所涉及的是一輛左軚車輛，因此有別於在澳門及香港平常售賣的（右軚）車輛，本案的被上诉人認為其價格必然低於平常地在此行駛的車輛。車輛是不一樣的，其目的地是運往有別於文件中提到車輛的市場，而該文件獲稅務當局贊同從而訂定上述的價格。

眾所周知，雖然有左軚車輛在澳門行駛，但當購買人在這裡購買該些車輛時，購買人有可能將之再轉往其他在交通上靠右行駛的地方。這樣做可能是因為在澳門購買和在該車輛的最終目的地購買存有差價。

因此我們探視納稅人提交的資料、由他申報的價格以及稅務當局訂定的價格，均以該車輛在香港的公開售價為基礎。

我們甚至察覺，被上訴人通過對不同的售價及不同的雜誌作比較，從澳門報章上抽出一份文件附入卷宗，該文件刊載並宣傳出售與卷宗所載車輛相同特徵的一輛車輛的最後價格為澳門幣 140,000 元，這價格已包括澳門幣 100,000 元公開售價、澳門幣 30,000 元的 30% 車輛稅項、澳門幣 10,000 元的音響設備（參見第 19 頁及上訴狀第 7 頁第 18 條）。

雖然有這些資料，但行政當局沒有作任何補充以反駁提出的理由，就是因為是不一樣的車輛，潛在運往的目的地是不一樣的市場，其價格有別於在澳門公報的價格，甚至如所陳述指出，該車輛直到當日已是已停產的型號（參見上訴狀第 9 頁第 25 條）。

（五）被上訴的裁判，與所主張的相反，很好地提出問題，把問題集中到舉證責任的層面上。

澳門法院一直持有的立場¹是：雖然在行政程序上並不衡量*主觀*或*形式*²上的舉證責任，這意味着法官只可考慮各方利害關係人所舉出及證明的事實，但肯定的是存在*客觀*上的舉證責任，即陳述責任的適當分擔，此舉分攤了證據不足的風險，以使在程序上堅持某立場但缺乏對其事實之證明的一方不利。雖然存在著推定行政行為的合法性原則，但也必須考慮行政當局行為的限制，必須對其作出決擇時的合法性以及行為理由說明的強制性在包括無私、平等、公正及適度方面定出準則，換句話說就是根據公正及合法性原則，對於利害關係人不利決定的事實前提，負有舉證責任。

在這框架下，即使是撤銷之訴的範疇，舉證責任由陳述事實的一方負責³，認為“行政當局尤其受到（主動和不利的）攻擊時，負有對證實其行為（有約束力的）合法前提的舉證責任；相

¹ 中級法院第 18/2002 號案件的 2003 年 3 月 20 日及其他合議庭裁判。

² Vieira de Carvalho：《A Justiça Administrativa, Lições》，1999 年，第 268 頁。

³ Marcello Caetano：《Manual de Dto. Adm.》，第 2 卷，1972 年，第 1351 頁。

反，當證實符合該些法定前提時，行政相對人須針對行為的非正當性提供足夠的證據⁴。”

正如終審法院的見解⁵，不能要求上訴人負責證明創設其撤銷性訴求的事實（例如，證明不具備實施行為的法定前提要件），因此要由行政當局本身證明其提出的抗辯——這實際上指僅提出“行政行為合法性的推定”，使證明被爭執的行為違法的（主觀）舉證責任由私人承擔。

與此相反，為了建立作為規定分配舉證責任範例的法規框架，一般應當考慮行政當局必須遵守合法性原則和法律原則，至少在不利行為方面應履行提供法律依據的責任。

換句話說，似乎在原則上行政當局尤其受到（主動和不利的）攻擊時，負有對證實其行為（有約束力的）合法前提的舉證責任；相反，當證實符合該些法定前提時，行政相對人須針對行為的非正當性提供足夠的證據。

此外，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，還要以調查原則進行補充。⁶

（六）在該前景中，一如所見，有關內容提到本案的上訴人指出，與香港售價表為基礎的車輛定價不同，有關車輛屬於已停產的型號，為左軚車輛，有別於在香港及澳門平常售賣的（右軚）車輛，其價格低於商業上的價值，還有在香港的雜誌所載的價格已包括汽車稅及音響設備，因此不能成為不包含汽車稅的澳門公開售價的基礎。

甚至提交了一份文件，當中載明有關機動車輛在澳門市場（據稱，已包含稅項）的標準售價為澳門幣 14 萬元。

然而，面對該情況，稅務當局還是沉默不言，沒有對該些事實提出爭執，在認同所作決定時什麼也沒有做過，也沒有提出能削弱該陳述書份量的任何具證明力的資料。

除了提出被上訴人負有證明義務，須根據上述舉證責任分擔規則證明有關左軚車輛與其右軚的型號在澳門和香港的市場有著相同的商業價格，此外更有責任證明香港廣告所指的價格並未包括稅款。

我們不可以忘記最初的價格首先由本案的被上訴人甲有限公司提出，該價格之後由行政當局更改，但行政相對人提出不受爭執的具體資料表示不接受該被更改的價格。

作為本案上訴人的當局應提出（被要求提出的）證據，以證實有取決於更正由納稅人自動清算的價格的前提存在：即有資料顯示出所申報之機動車輛公開售價明顯低於實際價格。

一如被上訴決定所提及，該車輛在香港市場售價的證據是透過香港的報章或雜誌的廣告取得——即使同意該等的證據資料本身是足夠——但卻沒有查究在不涉及左軚車或右軚車以及確定香港及澳門的價格是否一樣的情況下，有關價格是否相同，不符合 8 月 19 日第 20/96/M 號法律通過的《機動車輛稅規章》第 8 條第 6 款之規定。

事實上，並不知道稅務當局使用什麼資料可以得出結論認為申報價格確實是低於實際價格。一件事是須要顯示存在這些能指出不一致的指標性資料；另一件事是對不一致作出結論，在可以合法借助該些雜誌的基礎上訂定價格，但是做出了矛盾的行為，所顯示出的是其被應用到實際情況中。這就是要做的事情，否則推定行政行為合法性的原則就會意味着把舉證責任顛倒，事實是越來越加深對實施該推斷的質疑，不但事實前提是如此，而且還違反了本身法律前提的主流司法見解。⁷

（七）並不可以說，在司法上訴程序中，僅基於稅務當局從不憂心於要求提供任何附加資料的原因，納稅人不履行向行政當局提供任何被要求提供對核定可課稅收益或者是必須的元素的責任⁸，在對行政決定提起的司法上訴中，舉證責任由納稅人承擔。

行政當局以已作出行為的方式行事，問題並不涉及行政當局因擔心避免逃稅而定立準則，而

⁴ Vieira da Carvalho：上引書，第 269 頁。

⁵ 第 12/2002 號案件的 2002 年 11 月 27 日合議庭裁判。

⁶ A. Varela、J. Miguel Belez 及 Sampaio e Nora：《Manual de Process Civil》，第 1 版次，第 433 頁。

⁷ Rui Machete：《Algumas notas sobre a chamada presunção de legalidade》，載於《Estudos em Homenagem a Soares Martinez》，第 1 卷，第 727 頁。

⁸ 最高行政法院第 21065 號案的 1997 年 6 月 18 日合議庭裁判，載於 <http://www.dgsi.pt>。

事實是其沒有遵守實質真實原則及調查原則，該些原則被澳門法院的司法見解⁹奉為在行政及稅務程序中應該實行的原則，當中提到相關的見解：“非司法稅務程序的中心目的在於調查課稅事實，以對其進行證明並確定其特點；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。”¹⁰自此刻開始，行政相對人指出新的客觀資料而預計稅務當局會表示該些指數是否也同樣適用於新的情況中。

不得不提，從稅務法律的各項原則規定就有關舉證責任方面具組織性書面文件的強制性中抽出以下的指引並不構成抵觸，該指引是如納稅義務主體的帳目或書面文件根據商法或稅法顯示出具組織性時，有關資料及計算被推斷為真實，當然有錯誤或不準確的情況或不能反映納稅人的實際稅務客體的情況則除外。¹¹

確實是因為作出了上述方式的行為，因此，基於所指的理由我們得出的結論是被上訴的行為有事實前提的錯誤，被上訴的決定不應受到非議。

基此，無需更多的闡述，餘下只是作出現上訴理由不成立的裁決。

四、決定

基於所述理由，本合議庭裁定本司法上訴理由不成立。

因上訴人之主體豁免，故無需繳付訴訟費用。

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

⁹ 終審法院第 4/2001 號案件的 2001 年 7 月 4 日合議庭裁判。

¹⁰ Alberto Xavier：《Conceito e Natureza do Acto Tributário》，1972 年，第 147 頁，載於上引裁判內。

¹¹ 最高行政法院第 1483/02 號案件的 2002 年 11 月 20 日合議庭裁判，載於 <http://www.dgsi.pt>，但當中提及的《稅務訴訟法典》第 78 條的規定並不在澳門生效。