

(譯本)

前提錯誤
受羈束前提
自由裁量前提
機動車輛稅
稅款的依職權核定
舉證責任
實質真相原則
調查義務
香港雜誌
左軚車輛

摘要

一、有效的行政行為的前提，包括滿足以下要件：

— 行為前提之確定或選擇；以受約束及自由裁量方式指明前提；泛泛的觀念以及技術概念。

— 發生了構成行政行為前提之事實。

— 實際發生的事實應納入法律指明的或機關選擇的前提之中。

二、前提錯誤一般被視為前提的不合法，會導致違法瑕疵的產生，因為行政機關對前提之存在作出錯誤判斷。

三、如果行為的前提已經受羈束地被加以確定，則可能發生以下的錯誤形式：

— 前提錯誤，條件是行政機關所認為的其行為前提，與法律實際指明的前提互不相同；

— 事實前提錯誤，條件是行政機關將實際沒有發生的事實視作已經發生；

— 法律前提錯誤，條件是行政機關將已經發生的事實視作可納入合法確定的前提中，但這一法律或技術定性不可接受；

四、如果前提乃是經自由裁量而被選擇，則可能發生以下的錯誤：

— 事實前提錯誤（這違反法律），條件是行政機關將實際沒有發生的事實視作已經發生；

— 法律前提錯誤，條件是行政機關在選擇前提時，在受法律或技術概念羈束的情況下，以所選擇的概念對不得被如此定性的事實加以定性。

五、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，關於依職權核定可課稅金額的條款所許可的稅務當局的行為均不能視作自由裁量行為，因為對於作出行為者認為更適合顯示法律規定之公共利益的前提，法律沒有向稅務當局提供對這些前提進行審理及選擇的自由空間。

六、如行政當局通過其掌握的元素證實納稅人申報的價值低於市場價，那麼根據第 15 條 a 項以及實質真實原則，必須通過法定及適當的證據方法調查和證實納稅人是否正確申報及結算機動車輛稅。

七、稅務當局以單方面專門利用的、作為評估右軚車輛車價基礎的香港雜誌中所載資料反駁左軚車輛的申報價似乎並不適當。

2004 年 11 月 18 日合議庭裁判書

澳門特別行政區中級法院合議庭裁判

甲，其餘身份資料載於卷宗，對財政局局長 2002 年 6 月 10 日作出的批示提起撤銷性的司法上訴。該批示駁回其針對財稅廳廳長為著適用機動車輛稅的效力而核定 85 輛機動車輛的公開售價的行為向財政局局長提起的訴願。

法院裁定該上訴理由成立，並撤銷被申訴的行為。

財稅廳廳長不服該裁決，提起上訴，並綜合陳述如下：

（一）本上訴的標的是廢止第一審法院作出的裁決，通過分析舉證責任審議本案~~中~~因適用規範的錯誤理解而作出審判的所述稱的錯誤。

（二）行政當局為著徵稅的效力，可以核定有關機動車輛的售價有別於發售者的價格，因為書證並不限制行政當局審議實質真實的自由。

（三）本案的被上訴人提交了用於顯示車輛實際價值的形式上的文件，但事實上該些文件不可作為車輛的實際轉讓及真實價值的證據。因為對於該些內容，申駁人負有證明該些營運真實性的責任，但被上訴人並沒有予以證實。

（四）因此，上訴人著眼點放在港澳市場存在著 30%差額的協議，以市場的正常、一般及慣常價值的理念為基礎。

（五）所證實的是行政當局不會單純利用香港專業雜誌所載的價格來核定可課稅客體，只將之作為車輛轉讓的估算價值。

（六）稅務當局負有舉證責任查證核定徵稅客體的前提條件，但如果在卷宗中如有嚴謹及客觀的跡象，一如在本案中該些跡象體現出公開售價高於所申報之售價的很高可能時，則無須負上該責任。

（七）對於一如上述的情況，須要對轉讓的存在負上舉證責任，並須在卷宗中附具足夠證明力的書證。

（八）在裁判書對於被證實的事宜既沒有質疑被上訴人作出的售賣總數，也沒有查明形式上的文件中所載價格的商業付款的情況下，不能接受稅務當局須要負上更大的舉證責任。

（九）7 月 18 日第 35/94/M 號法令通過的《行政程序法典》第 87 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”。

（十）Lino Ribeiro 及 José Cândido do Pinho 在《行政程序法典》第 59 條的註釋中強調：“規則是誰陳述誰證明。該原則主要規範公共利益的崇高價值以及對行政當局貫徹的尊重。但並不是以此顯示須強加於利害關係人履行，而是力求為其合法性的觀點得出更適當及準確的實質解決方案提供可供利用的途徑”。（引文）

（十一）根據《行政程序法典》第 114 條第 1 款 a 及 b 項的規定，須強調的是推定行政行為合法性原則須以行為理由說明責任為範圍，當中要有依據指向附加結算徵稅行為的事實及法律前提的聲明。

被上訴人沒有回覆。

檢察院司法官出具了意見書，現轉錄如下的內容：

“甲就財稅廳廳長將 85 輛不同牌子和型號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，並對該訴願被駁回的決定提起上訴。該上訴被原審法院的裁判裁定理由成立，其相關結論是：駁回訴願的決定有事實前提上的錯誤，因為本案的上訴人沒有舉出他被要求舉出的證據，因為我們面對的是強制性的行為——“證實有關前提取決於對納稅人自動結算價格的更正：即有資料顯示所申報之機動車輛公開售價明顯低於實際價格”。事實是某一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，即使同意該等證據資料本身是足夠，但卻沒有

查究左軚車及右軚車的價格是否相同，也沒有確定香港及澳門的價格是否相同，這不符合《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。

對於終審法院就第 10/2000 號案件及第 4/2001 號案件（統一司法見解的上訴）的同類事宜所持的立場，我們不認為有不同的理解，因此，我們繼續認同在該方面一直保持的立場。

讓我們看看：

《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。”

根據我們的標準，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）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的市場售價，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，我們認為稅務當局似乎沒有有效擁有客觀、可信及有力的資料可資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毋庸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的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，且其會計帳目係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的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的專業刊物所載售價，且考慮到對這些刊物持有的自然保留，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，反而只收集了非直接、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的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。

因此，對於被引用的統一司法見解，完全沒有半點不依循。

為此，我們主張本上訴理由不成立。”

茲予審理。

助審法官的法定檢閱已完成。

以下是對作出決定屬重要被原審法院視為已證事實的事宜：

已證事實：

— 本案的上訴人從事新機動車輛的銷售，向財稅廳遞交 M/3 格式的申報表，當中顯示的資料包括文件第 67 頁至第 68 頁中所載的關於（文件中也提及的）不同型號的機動車輛的價格作為公開售價 — 在此視為轉錄。

— 財稅廳廳長向上訴人發出在此視為轉錄的附於卷宗作為文件 2 至 86 的通知書，根據《機動車輛稅規章》第 15 條第 1 款 c 項規定將該些機動車輛的公開售價以高於上訴人所申報的價格定價，當中指出“使用了適當的證據方法（香港市場的專業雜誌），並以刊登於 2001 年 8 月 6 日第 32 期《澳門特別行政區政府公報》第 2 組的第 4/2001 號案件的統一司法見解的 2001 年 8 月 6 日合議庭裁判的准許為依據。

— 上訴人不服依職權作出的定價，2002 年 5 月 10 日向財政局局長提起必要訴願 — 卷宗第 79 頁至第 87 頁的文件，在此視為轉錄。

— 訴願中提到卷宗第 28 頁至第 34 頁所載的第 221/NAJ/SM/02 號報告書。報告書的內容如下：

“（...）

甲向財政局局長提出申請（本局的收件日期為 2002 年 5 月 10 日），對澳門財稅廳廳長根據《機動車輛稅規章》第 15 條第 1 款 c 項規定作出的依職權結算提起“必要訴願”，並要求撤銷已實行的結算。

2002 年 5 月 16 日納稅人要求附具文件用以證明左軚車輛的存在。

2002 年 5 月 24 日納稅人附具由民政總署發出的關於上述事實的證明書以及相關的授權書。

先決問題

申請的法律定性

對納稅人作出結算的通知書列明了針對已作出的行政行為提出申駁的各種法定途徑 — 據《機動車輛稅規章》第 47 條第 1 款及第 3 款的規定於郵寄日期起之十五日內向財稅廳廳長提出聲明異議，該聲明異議沒有中止效力。

但所看到的是與通知書所載相反，納稅人根據第 45 條第 2 款 b 項把其命名為“必要訴願”的行為送達予財政局局長，這是錯誤送達及不正確定性的行為。

考慮到財稅廳廳長依職權結算的權限 — 《機動車輛稅規章》第 15 條 — 規章特別規定在該權限範圍內作出的行為可以成為向作出行為者提出聲明異議的標的 — 《機動車輛稅規章》第 47 條第 1 款 — 關提出申駁途徑的特別規範載於第 45 條。

嚴格地說，納稅人應該根據《機動車輛稅規章》第 47 條第 1 款的規定於 15 日向作出行為者提出聲明異議，該聲明異議沒有中止效力。

然而，鑑於聲明異議沒有中止效力，應於 30 日的期限內作出決定 — 見第 46 條 b 項 — 針對聲明異議的決定可於兩個月的期限內向行政長官提起任意訴願 — 參見第 45 條第 2 款 c 項及第 48 條第 2 款，顯然第 49 條 a 項與第 45 條第 2 款 c 項之間存有矛盾，因為後者在任意訴願的範圍內保障對作出的行為提起司法上訴。

因此，除了更好的意見外，對提出的請求分析，一如已向納稅人通知般，應視為向作出行為

者提起聲明異議，且應由財政局局長對該異議作出終局裁決行為。

納稅人指出以下的內容作為請求撤銷已作出的依職權結算理由成立的依據：

a) 已作出的依職權結算以統一司法見解的第 4/2001 號案件的合議庭裁判為依據，該司法見解也不忘指出售價表須受自由審查證據原則的約束。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”，納稅人附具顧客訂購車輛時由賣方填寫的訂購表格，陳述稱當中已包括將由消費者支付的最後售價，並將之交予本局審議，按聲明異議人理解，應考慮申報價符合實際售價作為以資證明的元素，以及考慮當中載明買賣雙方議定的價格；

b) 還表示一些車輛是 1998 年製造的，其他車輛的製造年份已超過一年，這表明會以低於最近期型號車輛價格的售價銷售；

c) 還述稱其擁有的設施須要清理大量的存貨，這很容易可以從已作出結算的數目（125 輛）證明該事實，這導致成功從香港特別行政區的進口代理商取得特別的節扣優惠；

d) 還有的事實是左軚車輛會以較低的價格銷售，因為歐洲廠商以較低的價格出口。

e) 最後認為現被異議的實體所提供的理由說明既不完整也不正確，因為沒有告知納稅人所參考的是什麼雜誌以及相關日期。

審議

那麼，讓我們看看聲明異議人提出的論據是否成立。

法律對申報價格及實際價格作出區分，如稅務當局掌握容許其評估市場價格明顯高於納稅義務主體申報的價格的跡像時，那麼基於該事實賦予稅務當局不接納前者的權能。立法者沒有詳列上述的跡象元素，賦予財稅處處長就計稅事實內容的存在訴諸其它適當的證據方法形成其心證，以貫徹與非司法稅務程序相關連的實質真實原則及自由評價證據原則，規定了間接證據的利用——於納稅人的申報，稅務當局在利用跡象時可根據容許其就跡象事實方面得出一定結論的一般經驗法則，而有關結論是間接取得的，且跡象與證據標題有關。

這是財政局一直捍衛的解釋，且審法院在上述的合議庭裁判中予以認同。

聲明異議人沒有質疑所採用的證據種類——車雜誌並接納其使用，擬透過呈交訂單，將之交予稅務當局審議從而改變其心證，述稱統一司法見解的合議庭裁判不忘指出新車的公開售價表須受證據自由評價原則約束。

一如我們所知，所提到的原則是以具權限實體的經驗法則及自由心證為基礎。經驗法則是普遍性內容的假設性界定或判斷，無須符合現在分析中的具體個案，以一般經驗為基礎，也無須符合以觀察為基礎的個別案件，但已生效者除外。自由心證作為尋求真實的一種方法，並不是一種無依據的斷言，而是符合理由和邏輯、不受外在形式時效限制的自由結論。上述合議庭裁判所闡述的內容擬肯定的是，具權限實體必須審議由納稅義務主體向其提交的證據，並以此為基礎貫徹實質真實義務，因此審議必須遵循客觀標準。

在分析提交的文件後，得到的結論是實質上有關文件不能證實該些車輛是按文件中所載的價格售賣。訂單及發票只不過是指出欲取得貨品及相關價格的文件。

一如聲明異議人很好地指出，行政當局以刊載於汽車雜誌中的公開售價表為依據形成心證——其揭示的是實際售價明顯高於申報售價——是需要受證據自由評價原則的約束，但難道就不意味著有關的訂單也須受到對實施稅務行為具權限機關的自由評價的約束，雖然納稅人以現在提供的資料去尋求實質真實。

因此，考慮到進口的車輛是供應本地市場，那就難以接受納稅人提交的證據視為足夠，也考慮到訂單並不能證明車輛確實是以單內所載的價格出售，因為根據一般的經驗法則，在香港的實際價格，在排除運往澳門的運輸費用的因素後與澳門的市場相似，實足以顯示所申報的價格並不是實際的價格，訂單並沒有足夠的證明力推翻以說明澳門財稅廳廳長行為的證明為依據的心證，“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”，基於此，在本案中聲明異議人所指出的理由不成立，因為所申報的價格明顯低於本地區的實際價格是很清楚的事實。

關於香港的專業雜誌所提到的是最近期製造型號的論據，聲明異議人認為，因為有關車輛是

早年製造，所以結算不可以以雜誌內所載的價格為基礎。顯然聲明異議人可能不知道甚至是有 2001 年以前的汽車雜誌的。同樣地，在相關的網站也可以以製造年份作搜尋。作出的結算是以相同型號、相同製造年份及相同特徵的車輛作參考。

車輛在歐洲的實際售價對本案不重要，因為售價的差別是以本地市場為基礎。

關於所指出的由被申駁實體提供的理由說明的不完整及不準確，事實是從聲明異議人的指稱中得知其已知悉行政行為的各項依據，因為上述合議庭裁判中所載的相同依據已在寄給納稅人的通知書中載明。再者，現附具交予局方分析從中已接納稅務當局的各項標準的文件。

然而，經考慮其要求的對證據的審查以及我們認為有關證據不足以改變已表明的心證後，在現階段我們須要對被指的理由說明欠缺清理，清理可以根據等同於使行政行為有效或行政行為追認的條文被接納 — 《行政程序法典》第 126 條 — 因要件被證實，即事實上的理由和法律上的理由維持，相同的依據支持了原始行為，在司法上訴限期內聲明的依據（《行政程序法典》第 126 條及第 130 條）係機關的權限 — 見《行政程序法典》第 126 條第 2 款、第 132 條及第 161 條的規定。為此，於本報告書中附具作為已作出的依職權結算行為基礎的有關雜誌副本以及相關的徵稅價值表。

基於此，得出以下的結論：

a) 根據第 20020736 至第 20020861 號通知書，聲明異議人針對澳門財稅廳廳長依職權作出的結算行為提出的理據不成立，《機動車輛稅規章》第 8 條第 6 款規定跡象證據的使用，是透過香港的實際價格及主流汽車雜誌所公佈的價格比較，而刊登於 2001 年 8 月 6 日第 32 期《澳門特別行政區政府公報》第二組的澳門特別行政區終審法院的 2001 年 7 月 4 日合議庭裁判已對此予以闡明。

b) 上述合議庭裁判的解釋成為澳門特別行政區的強制性司法見解。因此，在依照該規章第 15 條第 1 款 c 項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。因此，利用汽車雜誌所載的價格作為查清該價值的適當證據方法，基於在稅務程序中的自由審查證據原則，聲明異議人提交的訂單並沒有足夠的證明力推翻稅務當局所形成的心證，行政行為的理由說明不充足是不成立的，此外，從那日起已補正指出作為實施結算基礎的汽車雜誌的不足。

c) 因此，在機動車輛稅範疇內依職權結算的各個批示應予維持，否決本聲明異議理由成立，繼而應由上訴人承擔根據上述 M/6 格式的表格作出及通知的結算總和金額。

還通知聲明異議人，根據《機動車輛稅規章》第 45 條第 2 款 c 項、第 48 條第 2 款及第 50 條的規定，針對本行政行為，可於本通知之日起計兩個月的期限內向行政長官提起任意訴願或於本通知之日起計 45 日的期限內向行政法院提起司法上訴。

(...)

法律輔助中心協調員在該報告書中發表意見，現轉錄如下：

“ (...)

本人同意本意見書的內容。意見書指出所使用的非司法途徑並不是向閣下提出的必要訴願，而是向作出行為者（澳門財稅廳廳長）提出的聲明異議，現向閣下提出如下建議：

1. 將案卷交予澳門財稅廳，如澳門財稅廳廳長同意則駁回申請，並以本意見書的事實資料和法律資料作為日後批示的基礎。

2. 之後，通知書應由法律輔助中心撰寫，當中連同作為附加結算基礎的專業雜誌的副本，從而清理聲明異議中被指欠缺理由說明的爭辯。

(...)

2002 年 6 月 10 日，澳門財稅廳廳長簽署了現被申訴的批示，其內容如下：

“本人同意在本報告書上發表的意見，因此駁回聲請人提出的聲明異議，並維持已作出的附加結算。”

茲予審理。

本上訴的標的是行政法院的裁決，該裁決基於事實前提和法律前提上錯誤的理據撤銷財稅廳廳長被提起司法上訴的決定。

我們知道，前提構成行為有效的要件，作出行政行為正正是指：行使合法權力或權限所取決的狀況、事實及法律條件。

有效的行政行為的前提，包括滿足以下要件：

- 行為前提之確定或選擇；以受羈束及自由裁量方式指明前提；泛泛的觀念以及技術概念。
- 發生了構成行政行為前提之事實。
- 實際發生的事實應納入法律指明的或機關選擇的前提之中。¹

前提不合法導致違法瑕疵，學說及司法見解一般稱這一不法性為前提錯誤，因為從規則上講，不法性是由於行政機關對前提之存在作出錯誤判斷而引發的。

一般而言，因前提不合法而發生違法的情況如下：²

a) 如果行為的前提已經受約束地被加以確定，則可能發生：

1. 前提錯誤，條件是行政機關所認為的其行為前提，與法律實際指明的前提互不相同（例如：對甲加以處分的原因是缺勤，而該處分的法定前提卻是違令）；

2. 事實前提錯誤，條件是行政機關將實際沒有發生的事實視作已經發生（例如：對甲加以處分的原因是缺勤，但實際上甲並未缺勤）；

3. 法律前提錯誤，條件是行政機關將已經發生的事實視作可納入合法確定的前提中，但這一法律或技術定性不可接受（例如：對甲加以處分的原因是缺勤且其作出的合理說明不充分，而實際上甲提交的醫生證明應被定性為具有法律要求的充分合理說明）。

b) 如果前提乃是經自由裁量而被選擇，則可能發生：

1. 事實前提錯誤（這違反法律），條件是行政機關將實際沒有發生的事實視作已經發生；

2. 法律前提錯誤，條件是行政機關在選擇前提時，在受法律或技術概念約束的情況下，以所選擇的概念對不得被如此定性的事實加以定性。

在上述（事實及法律）前提錯誤的種類中，學說及司法見解一直認為，前提錯誤只是在自由裁量活動中方具重要性。³

本中級法院也在多份合議庭裁判中載明，事實前提之錯誤，在受約束的行為中，導致單純的違法。但如屬自由裁量的行為，（該錯誤）才具獨立性。換言之，該錯誤只在具此名稱的自由裁量活動中才屬重要。否則，它則作為行政行為受約束時刻的排他性瑕疵而導致違法。⁴

在本案中，所涉及的是一個駁回上訴人針對財稅廳廳長的行為提起訴願的決定，該行為是將85輛不同牌子和型號的機動車輛的公開售價以高於所申報價格定價。

雖然終審法院在確定機動車輛可徵稅價值的事宜上統一了以下的見解，但也不能直接解決本案所涉及的問題：

“— 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。

— 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。”

因此，還需要審議下列問題：

- 行政當局為了徵稅的效力而確定機動車輛的公開售價的行為是否屬於自由裁量權；及
- 誰人負起機動車輛稅附加結算的舉證責任。

¹ Mário Esteves de Oliveira：《Direito Administrativo》，第1卷，里斯本，1980年，第443頁至第448頁。

² Mário Esteves de Oliveira：《Direito Administrativo》，第1卷，里斯本，1980年，第565頁至第566頁。

³ J. Cândido de Pinho：《Manual Elementar de Direito Administrativo》，司法官培訓中心，1996年，第109頁。

⁴ 參閱第1176號案件的2000年1月27日及第205/2000號案件的2001年5月17日合議庭裁判。

那麼讓我們看看。

可以適用（8月19日的第20/96/M號法律通過並經8月24日的第7/98/M號法律修改的）《機動車輛稅規章》（雖然被6月17日的第5/2002號法律廢止，但這法律對本案不適用）。

《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之日起之二十日內，或在更改先前申報之價格之日起之二十日內，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

“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。”

另一方面，第15條作出如下的規定：

“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。”

顯然，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，該些條款所許可的稅務當局的行為均不能視作自由裁量行為，因為對於作出行為者認為更適合顯示法律規定之公共利益的前提，法律沒有向其提供對這些前提進行審理及選擇的自由空間，但其受制約於提供有跡象表明該價格低於實際售價的要素，從而核定高於所申報之價格的公開售價。

如不是這樣，讓我們看看。

《機動車輛稅規章》闡述了三種事實前提，其發生必須依賴相關的稅務義務及相應的核定可課稅金額規則：

（1）向消費者所作之移轉（第1條第1款a項），可課稅金額以預先通知財政局之公開售價核定（第9條）

（2）進口商進口自用，有關價格的確定係以：先前的申報價（第1條第1款b項），如沒有，則以：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10條）。

（3）參與新機動車輛交易活動之經濟從業員將新機動車輛撥作為自用（第1條第1款c項）所指作為自用之情況，計稅價格為將車輛作為自用之納稅義務主體根據第8條之規定所申報之公

開售價（第 11 條）。

在結算階段，法律把自動結算（第 13 條第 1 款 a 項）和行政結算加以區分（第 13 條第 1 款 b 項規定的兩種情況以及第 15 條所探視的三種情況）

一如所見，第 15 條詳細列明行政結算的情況，那就是：

- 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特區造成損失之遺漏或錯誤；
- b) 未在法定期間內遞交定期申報表；
- c) 定出高於所申報之出售價格。

在本案中，在第一階段 — 自動結算，現被上訴的上訴人透過 M/3 格式的表格向財政局申報 85 輛車輛的公開售價，在完成出售后，透過 M/4 格式的表格繳納相關稅款；在第二階段 — 行政結算，稅務當局不同意納稅人申報的公開售價，以香港的實際售價為基礎去確定該售價並進行相關結算。

因此，這確實是《機動車輛稅規章》第 8 條第 6 款項規定的一個行為，是一個獨立的法律行為、有別於稅款的結算行為，換句話說是單純的行政課稅或結算的行為，用以取代 M/3 格式的申報表格中關於車輛售價的不正確。

為了避免稅務欺詐的風險，法律規定以車輛售價的行政當局核定代替納稅人的申報。

另一方面，也是正確的是，車輛公開售價的行政核定只有在出售車輛之前才具意義。法律就是規定在該階段可以改正該內容的行政行為。

誠然，規定該權力的規範載於第 8 條，其標題為“公開售價之預先通知”。納稅人在取得用於公開出售之每一型號機動車輛日後之 20 日內（或在更改先前申報之價格日後之 20 日內），透過 M/3 格式表格向財政局申報公開售價並連同相關的機動車輛稅對每一車輛核定價格。

如當局根據掌握的資料證實納稅人申報的價格低於市場的實際價格時，則應該立刻予以改正，並把事實通知納稅人，讓他有可能在出售前或出售后以核定價格把車輛出售。

當在出售前有更正的情況，自動申報及自動結算的稅款會變成行政當局課稅及結算的稅款，因此這就是《機動車輛稅規章》第 15 條 c 項的原因。

如在售賣後又如何？是否也有“改正”徵稅價值的可能嗎？第 15 條 a 項規定依職權結算不但發生在完全或部份欠缺自動結算的情況中，而且也發生在遺漏或錯誤而對澳門特別行政區造成損害的情況中。按照該規範稅務機關根據實質真實的原則有必要調查和證實納稅人的機動車輛稅是否正確地申報和結算。

稅務當局因此受該些法定前提約束：調查以掌握所需資料的權利和義務。

因為價格這一刻沒有預先的行政確定，而車輛已經轉讓，作為機動車輛稅計算基礎的可課稅價值將由第 9 條第 2 款規定，由第 15 條條文明確準用。

“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。”

因此，車輛移轉是納稅事實，也是納稅要求的重要時刻（第 3 條），那個擬要達至的真實及實際的徵稅客體必須是“實際移轉額”。

第 9 條第 2 款的法律精神與第 8 條第 6 款一致：均為打擊稅務欺詐及逃稅。為了打擊取得成效，在機動車輛稅方面，賦予行政當局確定車輛移轉的真實價值的所有必要手段。只不過是第 8 條第 6 款所規範的是車輛移轉前的時刻，而第 9 條第 2 款只有當車輛已作了移轉時才具意義。

“基於價格虛偽（《民法典》第 233 條），稅務當局有義務及正當性指出車輛出售無效，繼而得以“移轉的真正價格”作為參考作稅款結算。

但須透過法律容許的所有手段，對虛偽的合意及隱藏行為負上舉證責任。

本文中，在必要訴願進行期間，本案現被上訴的原上訴人提交了有關車輛（尤其是左軚車輛）真實價格的訂單及發票等比較性的元素。

肯定的是在自我申報或自動結算的初始階段，稅務申報人須負上公開售價的舉證責任，但到了行政結算階段時，其目的是對車輛可課稅價值的附加核定，因為掌握了能顯示所申報之售價明顯低於實際價格的所需元素 — 跡象反證。

《民法典》第 335 條規定：

“一、創設權利之事實，由主張權利之人負責證明。

二、就他人所主張之權利存有阻礙、變更或消滅權利之事實，由主張權利所針對之人負責證明。

三、如有疑問，有關事實應視為創設權利之事實。”

第 336 條規定：

“一、在消極確認之訴中，由被告負責證明有關創設其所主張權利之事實。

二、如屬原告應自獲悉某一事實日起一定期間內提起之訴訟，則由被告負責證明該期間已屆滿，但法律另有特別規定者除外。

三、如原告所主張之權利受停止條件或始期約束，則由原告負責證明停止條件已成就或期限已屆至；有關之權利受解除條件或終期約束時，則由被告負責證明解除條件已成就或期限已屆至。”

第 337 條規定了舉證責任倒置的規則：

“一、如存在法律上之推定、舉證責任之免除或解除，或存在具上述意義之有效約定，則以上各條規則中之責任倒置；在一般情況下，法律每有此倒置責任之規定時亦然。

二、因對方之過錯使負舉證責任之人不能提出證據時，舉證責任亦倒置，但訴訟法對違令或虛假聲明所特別規定適用之制裁仍予適用。”

本案的被上訴人提供的文件載明被上訴人把已出售車輛的相關型號的發票及訂單附具於卷宗，當中具體載明型號、號碼、引擎編號、外部顏色、訂單號碼、車架號碼以及出售價格，尤其有“VE”（左軚）的描述。

雖然有這些元素，但行政當局絕不能進一步反對被提出的原因，因為所指的是不同的車輛，潛在運往目的地及價格不一樣的市場。

雖然是私人的文件，但根據《民法典》第 370 條第 1 款產生證明力的效力。

“一、按以上各條規定經認定作成人之私文書，對其作成人所作之意思表示有完全證明力，但不影響對文書虛假之爭辯及證明。

二、……。

三、……。”

在本案中，即使行政當局單方面專門擁有該些香港雜誌所載的資料，但我們認為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。所涉及的是左軚車輛，有別於在澳門及香港平常售賣的（右軚）車輛，其價格應該低於平常地在此行駛的車輛，主要是基於其行走是否便利。

因此，我們認為，附加結算的申報價格與行政當局單方面掌握、作為評估右軚車輛車價的香港雜誌中所載的資料兩者之間存有矛盾的說法似乎並不適當。

另一方面，如屬於可課稅價值由行政當局核定的情況，稅務當局有義務以必要的元素揭示欺詐性虛偽的情況：證明車輛以低於真實的價格作瞞騙出售而令稅務機關受損。

然而，所發生的是，面對被上訴人陳述的事實，作為本案上訴人的稅務當局不但沒有提出（被要求提出的）證據，以證實有對由納稅人自動結算的價格更正所依賴的前提存在：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，既沒有對該些事實提出爭執，也甚至沒有去證明有關的左軚車輛與其右軚型號在澳門和香港的市場是否有著相同的商業價格。

一如一直理解般，構成決定的事實基礎所必需的措施的缺失必然對有關決定造成影響。這種影響不僅發生在（有關措施）是強制性的情況中（違反合法性原則），而且同樣發生在以下情況中，事實的實質性沒有得到證實，或在此基礎上，由於行政當局本可以或本應該搜集的證據的不充分，從而導致由利害關係人陳述的重要事實的欠缺（事實前提錯誤）。⁵

換言之，預審中的這種不充分“可稱之為預審缺陷的原因，而缺陷導致決定的無效性錯誤，

⁵ 參看葡萄牙最高行政法院 1988 年 11 月 18 日的合議庭裁判。

這一錯誤不僅出自法定措施的遺漏或疏忽，還出自調查中沒有適當考慮利害關係人帶入的利益或者程序的決定所必需的事實。”⁶

事實上，並不可以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。一如第 85/2004 號案件的 2004 年 6 月 17 日合議庭裁判所確認：“一件事是須要顯示存在這些能指出不一致的跡象性元素；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

在上引的合議庭裁判的相同情況中，確定了以下的結論：

“— 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的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。

— 即使行政當局單方面專門擁有該些資料（香港的雜誌），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。

— 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，該車輛直到當日已是已停產的型號。

— 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。

— 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，對於不利決定的事實前提，利害關係人負有舉證責任。

— 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。

— 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。”

對本上訴作出決定，我們認為除了該理解外，再沒有其它解決辦法，因此被上訴理由不成立。經上述考慮後，現予以作出決定。

綜上所述，中級法院合議庭裁定否定本司法上訴理由成立。

無須繳付訴訟費用，因上訴主體獲得豁免。

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

⁶ Mário Esteves de Oliveira、Pedro Costa Gonçalves 及 J. Pacheco de Amorim：《Código de Procedimento Administrativo, Comentado》，第 1 卷，第 489 頁至第 490 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。