

卷宗編號： 305/2018
日期： 2020 年 04 月 23 日
關鍵詞： 印花稅、結算日

摘要：

- 倘財政局就同一車位向司法上訴人徵收了一個是基於司法上訴人作為車位預約買受人而需根據印花稅規章第 51 條第 2 款和第 3 款 b)項的規定繳交的財產移轉印花稅，而另一個是基於第 15/2012 號法律修改之第 6/2011 號法律第 2 條 1 款規定因在 2 年內承諾移轉有關車位給他人的特別印花稅，這兩次印花稅的科稅標的並不相同，故不構成雙重徵收稅款。
- 第 6/2011 號法律第 2 條 1 款所指的結算之日是真正作出結算的日期，即載於相關印花稅繳納憑單(M/2)內的結算日期，而非利害關係人提交有關印花稅申報書(M/1)或應提交該申報書最後法定期限的日期。
- 第 6/2011 號法律的立法者明確選擇了以前次印花稅結算日為計算 2 年時間的起點。
- 倘司法上訴人於 2010 年已取得相關車位預約買受人的合同地位，但卻沒有適時申報及繳納有關的財產移轉印花稅，其應自行承擔相應的法律效果。

裁判書製作人
何偉寧

司法上訴裁判書

卷宗編號： 305/2018
日期： 2020 年 04 月 23 日
司法上訴人： A 及 B
被訴實體： 澳門經濟財政司司長

*

一. 概述

司法上訴人們 A 及 B，詳細身份資料載於卷宗內，不服澳門經濟財政司司長駁回其訴願，向本院提出上訴，理由詳載於卷宗第 2 至第 8 頁，有關內容在此視為完全轉錄¹。

¹ 司法上訴人們的上訴結論如下：

1. 根據澳門財政局發函編號 015/NAJ/DB/2018 公函中顯示，被司法上訴人於 12/02/2018 作出批示，同意建議，駁回本訴願，為此，上述決定即為本訴訟之標的(以下簡稱“被司法上訴之決定”)。
2. 被司法上訴之決定將財政局有關建議納入於決定當中，且已就有關事實事宜作出確認，即上述公函第 2 頁中“II Factos 第 1 條至第 3 條”；及適用之法律規定及決定，即第 3 頁及第 4 頁內容。
3. 此外，在本行政卷宗內，有著一份澳門財政局於 2017 年 4 月 11 日作出之批示，同意建議書編號 962/NIS/DOI/RFM/2017，當中為就著上述車位而作出之事實認定、法定適用及決定。
4. 由被司法上訴之決定中可見，駁回司法上訴人就著上述車位而提請之訴願，訴願標的為廢止或撤銷上述車位被要求繳納經第 15/2012 號法律修改之第 6/2011 號法律《關於移轉不動產的特別印花稅》第 2 條第 2 款及第 3 條第 1 項之規定即可課稅金額的 20%；及根據《印花稅規章》第 90 條第 1 款之規定，倘延遲繳納而生之補償性利息等。
5. 為此，我們必須先行檢視本訴訟標的中之事實事宜、與及第 15/2012 號法律及第 6/2011 號法律訂立時之澳門社會環境及立法精神。
6. 於本司法上訴所載資料可見，司法上訴人於 2010 年 3 月 26 日以合同地位轉讓方式向建築商購入上述車位，由此時開始一直自用，並沒有出租或空置；直至 2017 年 2 月份，司法上訴人將上述車位出售予別人；而出售之原因為第一司法上訴人因著年老有病需要求醫，故才將上述車位出售，並籌措醫治費用。
7. 在 2010 年之前後，澳門不動產市場已有頗大升幅，亦導致社會質疑有關本地、及外地人士短期炒賣不動產行為；故澳門特別行政區分別制訂第 6/2011 號法律、及第 15/2012 號法律，從而遏抑炒賣之風，以符合公共利益。
8. 於本訴訟中資料可見差不多整整七年期間，上述車位均沒有任何業權變動，且上述車位亦非空置，而是由司法上訴人所使用，並以此停泊營業車輛，故其並非上述法律、又或當時及現今社會中所指之“炒賣樓宇者”。
9. 故以上述第 6/2011 號法律、及第 15/2012 號法律之立法精神而言，根本不應適用於各司法上訴人之情況。這樣，被司法上訴之行為，違反了第 6/2011 號法律、及第 15/2012 號法律之規定及立法精神。

被訴實體就上述上訴作出答覆，有關內容載於卷宗第 33 至 43 頁，在此視為完全轉錄。

檢察院認為應判處上訴理由不成立，有關內容載於卷宗第 51 至 52 背頁，在此視為完全轉錄²。

10. 然而，被司法上訴之行為沒有這樣認為，故被司法上訴之行為，因著錯誤適用第 6/2011 號法律、及第 15/2012 號法律之規定及立法精神，從而存在《行政程序法典》第 124 條規定之違法性瑕疵，及存在《行政訴訟法典》第 21 條第 1 款 d)項規定之司法上訴依據；故應由法院宣告被撤銷。
11. 另一方面；於上述財政局於 2017 年 4 月 11 日作出之批示，同意建議書編號 962/NIS/DOI/RFM/2017 中，顯示計算司法上訴人預約買賣時應予繳納稅項之計算日期為“27/04/2010”；即司法上訴人預約買入上述車位而應繳納稅項之日期為 2010 年 4 月 27 日之前；而司法上訴人出售上述車位之日期為 2017 年 2 月份。
12. 根據第 15/2012 號法律修改之第 6/2011 號法律《關於移轉不動產的特別印花稅》第 2 條規定下，司法上訴人在預約買入、至出售的兩個日期之間已起逾上述法律所規定之兩年。
13. 假設，上述兩個日之起始日及終結日應為所表述之“結算之日”，則因著司法上訴人之預約買入時沒有繳納稅項，故直至其於 2017 年 3 月份才開始被計算起始日；
14. 但在上述財政局於 2017 年 4 月 11 日作出之批示，同意建議書編號 962/NIS/DOI/RFM/2017 中第 3 頁第 4 點可見，上述車位發展商於 08/05/2013 向該局遞交 M/1 及 M/2 表格，故該局認為 08/05/2013 年起計五年內仍存結算印花稅之權利。
15. 就著 2010 年 4 月 27 日、及 2013 年 5 月 8 日這兩個應予繳納稅款、及結算稅款之日期，不論司法上訴人、又或被司法上訴人均沒有異議，且司法上訴人已就著上述日期及事宜之稅款亦已繳納、及澳門財政局亦已收取。
16. 故於本訴訟而言，第 15/2012 號法律修改之第 6/2011 號法律《關於不動產的特別印花稅》第 2 條規定之“結算之日”最遲應自 2013 年 5 月 8 日開始起計算。否則，財政局根本無理據視有關預約買入行為延遲繳付稅項之期間並未起逾《印花稅規章》第 102 條第 1 款規定之五年失效期間，且要求司法上訴人繳納該行為稅項及延遲利息。
17. 這種情況並不應是第 15/2012 號法律修改之第 6/2011 號法律《關於移轉不動產的特別印花稅》第 2 條之規定，亦不符合上述兩條法律之立法精神，也不能符合《印花稅規章》之規定及立法精神。
18. 故被司法上訴人應因著上述之事實事宜、及法律規定之下，決定不對各司法上訴人著令收取上述法律規定之特別印花稅。
19. 然而，被司法上訴人沒有這樣認為；故被司法上訴之行為，因著錯誤適用第 15/2012 號法律修改之第 6/2011 號法律《關於移轉不動產的特別印花稅》第 2 條之規定、及立法精神；與及《印花稅規章》之規定及立法精神，從而存在《行政程序法典》第 124 條規定之違法性瑕疵，及存在《行政訴訟法典》第 21 條第 1 款 d)項規定之司法上訴依據；故應由法院宣告被撤銷。
20. 最後，各司法上訴人在此向法院聲請審查一切可依職權審理之法定瑕疵，並一如既往作出公正裁判。

² 檢察院之意見如下：

Na petição, os recorrentes solicitaram a anulação do despacho proferido pelo Exmo. Sr. Secretário para a Economia e Finanças, invocando a violação do disposto no art.2º da Lei n.º6/2011 na redacção dada pela Lei n.º15/2012 e do espírito legislativo destas Leis traduzido em combater a especulação imobiliária, e ainda uma duplicação da tributação.

*

Para todos os devidos efeitos, importa realçar que o 1º recorrente foi sujeito de duas transmissões:

*

promitente-adquirente do imóvel a que alude o contrato-promessa de compra e venda outorgado em 26/03/2010, e promitente-vendedor desse imóvel de acordo com o contrato-promessa de compra e venda datado de 22/02/2017 (docs. de fls.26 a 27 e 24 a 25 do P.A.).

Ora, os recorrentes – casal – são sujeitos passivos do imposto de selo da primeira transmissão (art.53º, n.º1, do Regulamento do Imposto de Selo na redacção republicada pelo Despacho do Chefe do Executivo n.º218/2001), e no P.A. há documentos que constataam, sem margem para dúvida, que na realidade, eles pagaram espontaneamente o imposto de selo incidente nessa transmissão e os correspondentes juros compensatórios em 27/04/2017.

Pois bem, a questão colocada pelos recorrentes consiste em saber se o contrato-promessa de compra e venda celebrado em 22/02/2017 devia ser fonte do imposto de selo especial criado pela Lei n.º6/2011? e se eles deviam ser o respectivo sujeito passivo do mesmo imposto?

*

Note-se que a primeira transmissão é titulada por contrato-promessa de compra e venda de 26/03/2010, em 14/06/2011 ocorreu a entrada em vigor da Lei n.º6/2011 (art.18º desta Lei). O que evidencia iniludivelmente que essa primeira transmissão tem lugar antes da apontada entrada em vigor.

Porém, sucede que até à sobredita entrada em vigor, os recorrentes nunca pagaram o imposto de selo incidente na primeira transmissão, com efeito, o pagamento ocorreu em 27/04/2017 data que fica muito posterior à entrada em vigor da Lei n.º6/2011 e também à da Lei n.º15/2012.

Bem, importa ter presente que a segunda transmissão titulada pelo contrato-promessa de compra e venda de 22/02/2017 acontece na vigência destas duas Leis, e antes do dito pagamento ocorrido em 27/04/2017, sem mínima dúvida de não se verificar o prazo de dois anos consagrado no n.º1 do art.2º da Lei n.º6/2011 na redacção dada pela Lei n.º15/2012.

Todos estes factos levam-nos a extrair que à segunda transmissão se aplica o n.º2 deste art.2º que dispõe peremptoriamente: Após a entrada em vigor da presente lei, a transmissão temporária ou definitiva dos bens ou direitos referidos no número anterior, ocorrida sem que tenha sido pago o imposto do selo incidente sobre o documento, papel ou acto a que se refere o mesmo número, está sempre sujeita ao imposto do selo especial calculado com base na taxa prevista na alínea 1) do artigo seguinte. (sublinha nossa)

Nestes termos, inclinamos a concluir que o contrato-promessa de compra e venda de 22/02/2017 é fonte do imposto de selo especial e os recorrentes são sujeito passivo desse imposto, portanto não se verifica a arrogada violação do disposto no art.2º da Lei n.º6/2011 na redacção introduzida pela Lei n.º15/2012 ou do espírito legislativo destas Leis.

*

À luz da definição consignada na alínea *d*) do art.169º do Código das Execuções Fiscais, a “Duplicação da colecta” consiste na situação em que estando paga por inteiro uma contribuição ou imposto, se exige, da mesma ou de diferente pessoa, uma outra de igual natureza, referente ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo.

Por seu turno, a dupla tributação “pressupõe a identidade do facto objectivo sobre o qual incide a *pluralidade de normas jurídicas*, identidade essa que «não se verifica quando diversas são as fontes dos rendimentos tributados em cédulas diferentes.»” (Alfredo José de Sousa, José da Silva Paixão: Código de Processo tributário Comentado e Anotado, Almedina 2ª ed. 1994, p.580)

Em conformidade, e considerando que as duas transmissões acima aludidas mostram irrefutavelmente a inexistência da identidade do facto objectivo ou da repetição da colecta – o imposto de selo se distingue substancial e axiologicamente do imposto de selo especial. Daí decorre que não há *in casu* a duplicação da colecta ou dupla tributação (雙重徵收稅款).

Por todo o expandido acima, propendemos pela *improcedência* do presente recurso contencioso.

二. 訴訟前提

本院對此案有管轄權。

本案訴訟形式恰當及有效。

訴訟雙方具有當事人能力及正當性。

不存在待解決之無效、抗辯或其他先決問題。

*

三. 事實

根據卷宗及行政卷宗的資料，本院認定以下事實：

1. 司法上訴人於 2010 年 03 月 26 日以合同地位轉讓方式取得原預約買受人的合同地位，承諾購買澳門 XXXXXXXA1-XX 號車位。
2. 司法上訴人沒有適時就上述預約購買合同的合同地位轉移向澳門財政局申報財產移轉印花稅。
3. 上述印花稅僅於 2017 年 04 月 27 日獲得結算，而司法上訴人於同日繳納了有關稅款(見附卷第 6 頁)。
4. 於 2017 年 02 月 22 日，司法上訴人將其預約買受人的合同地位轉售給他人。
5. 澳門財政局根據第 15/2012 號法律修改之第 6/2011 號法律第 2 條第 1 款的規定，依職權對司法上訴人作出特別印花稅結算。
6. 司法上訴人不服有關結算決定，向澳門經濟財政司司長提起必要訴願。
7. 澳門財政局人員於 2018 年 01 月 16 日繕寫了第 002/NAJ/DB/18 號建議書，內容如下：

“...

I. Do Recurso Hierárquico Necessário

Nos termos que constam do requerimento dirigido ao Senhor Secretário para a Economia e Finanças, que deu entrada na DSF no dia 30 de Junho de 2017,

vem o Sr. A recorrer hierarquicamente do despacho do Sr. Director dos Serviços de Finanças, de 06 de Junho de 2017, exarado na Proposta n.º 2056/NIS/DOI/RFM/2017, que indeferiu a sua reclamação quanto à cobrança do imposto de selo especial.

II. Factos

1. No dia 26 de Março de 2010 o Sr. A um lugar de estacionamento com o n.º A1-XX no Edifício XXXX, não tendo pago o imposto do selo devido.

2. Em Fevereiro de 2017 vendeu o mesmo lugar de estacionamento, tendo sido notificado pela DSF para pagamento do imposto de selo em falta e juros compensatórios, bem como para pagamento do imposto do selo especial a que estava sujeita a venda efectuada.

3. O reclamante pagou no dia 27 de Abril de 2017 o imposto do selo e juros em falta, no montante de MOP11,834.00, mas não se conformando com a sujeição da venda efectuada a imposto do selo especial vem apresentar recurso hierárquico necessário onde alega, por um lado, que não conhecia bem a lei fiscal pelo que não procedeu na altura ao pagamento do imposto do selo e por outro lado, que não é especulador e que vendeu o imóvel sete anos depois de o ter adquirido, quando a lei fala num prazo de dois anos para a venda estar sujeita a imposto do selo especial.

III. Direito

4. 關於辯稱不認識稅法和不動產買賣的程序，這個論點不獲考慮，因為根據《民法典》第五條規定，“任何人對法律之不知或錯誤解釋，不構成其不遵守法律之合理理由，且不免除其承受法律所規定之制裁。”對於第二個論點，同樣顯示了不認識法律，因為根據第 6/2011 號法律第二條第一款規定，“於本法律生效後，就用作取得不動產.....的文件、文書或行為結算印花稅，且在結算之日起兩年內對該等不動產.....作出臨時或確

定移轉，須繳納特別印花稅。”然而，第二款又指出：“於本法律生效後，在未就上款所指文件、文書或行為繳納印花稅的情況下，對有關不動產……作出臨時或確定移轉，須繳納按下條(一)項所指的稅率計算的特別印花稅。”

Relativamente ao desconhecimento da lei fiscal e dos procedimentos de compra e venda de imóveis alegadas, não pode tal argumento ser tido em conta uma vez que, nos termos do artigo 5º do Código Civil, “a ignorância ou má interpretação da lei não justifica a falta do seu cumprimento nem isenta as pessoas das sanções nela estabelecidas.” Já relativamente ao segundo argumento, demonstra igualmente desconhecimento da lei, uma vez que, nos termos do n.º 1 do artigo 2.º da Lei n.º 6/2011, “a transmissão temporária ou definitiva de bens imóveis (...) no prazo de dois anos a contar da data da liquidação, que tem lugar após a entrada em vigor da presente lei, do imposto do selo incidente sobre o documento, papel ou acto que titulou a respectiva aquisição, está sujeita a imposto do selo especial.” Mas acrescenta o n.º 2 que “após a entrada em vigor da presente lei, a transmissão (...) temporária ou definitiva dos bens ou direitos referidos no número anterior, ocorrida sem que tenha sido pago o imposto do selo incidente sobre o documento, papel ou acto a que se refere o mesmo número, está sempre sujeita ao imposto do selo especial calculado com base na taxa prevista na alínea 1) do artigo anterior.”

5. 為此，聲明異議人要求豁免繳納印花稅的申請欠缺法律依據，應被駁回。

Pelo que carece de base legal o pedido de isenção do pagamento do imposto do selo formulado pelo reclamante, devendo ser indeferido...”。

8. 澳門經濟財政司司長於 2018 年 02 月 12 日在上述建議書內作

出以下批示：

“同意建議，駁回本訴願。”

*

四. 理由陳述

司法上訴人認為被訴行為存有雙重徵收稅款、錯誤計算結算日期及違反第 15/2012 號法律修改之第 6/2011 號法律的立法精神，故應予以撤銷。

現就有關問題作出審理。

就存有雙重徵收稅款方面，有關指控是明顯不成立的。

雖然財政局就同一車位向司法上訴人徵收了兩次印花稅，但這兩次印花稅的科稅標的並不相同：一個是基於司法上訴人作為車位預約買受人而需根據印花稅規章第 51 條第 2 款和第 3 款 b) 項的規定繳交的財產移轉印花稅；另一個是基於第 15/2012 號法律修改之第 6/2011 號法律第 2 條 1 款規定因在 2 年內承諾移轉有關車位給他人的特別印花稅。

基於此，向其所徵收的特別印花稅並不構成雙重徵收稅款。

至於錯誤計算結算日期方面，需指出的是第 6/2011 號法律第 2 條 1 款所指的結算之日是真正作出結算的日期，即載於相關印花稅繳納憑單(M/2)內的結算日期，而非利害關係人提交有關印花稅申報書(M/1)或應提交該申報書最後法定期限的日期。

因此，被訴行為並不存在錯誤計算結算日的瑕疵。

最後，就違反第 15/2012 號法律修改之第 6/2011 號法律的立法精神方面，相關的指控同樣不成立。

第 6/2011 號法律的立法者明確選擇了以前次印花稅結算日為計算 2 年時間的起點，而沒有選擇相關財產移轉文件的日期應是考慮到印花稅結算日較為客觀存在，不會因當事人的主觀意願而可事後隨意改變造假。

雖然司法上訴人於 2010 年已取得相關車位預約買受人的合同地位，然而卻沒有適時申報及繳納相關的財產移轉印花稅，直接導致該稅項於 2017 年 04 月 27 日才作出結算及獲繳納。

在此情況下，應自行承擔相應的法律效果。

司法上訴人解釋出售車位預約買受人合同地位是為了獲取金錢治病，而非炒賣，然而從其提交的醫生證明中發現司法上訴人所患的只是都市人常見的高血壓，並非什麼特別的病痛，故本法庭認為相關解釋過於牽強，不予以接納。

*

五. 決定

綜上所述，裁判本司法上訴不成立，維持被訴行為。

*

訴訟費用由司法上訴人們承擔，司法費定為每人 4UC。

作出適當通知及採取適當措施。

*

2020 年 04 月 23 日

何偉寧

簡德道

唐曉峰

米萬英