

第 13/2015 號案

對行政司法裁判的上訴

上訴人：甲

被上訴人：經濟財政司司長

主題：印花稅·不動產買賣的廢止或解除

裁判日期：2019 年 7 月 10 日

法官：利馬(裁判書制作法官)、宋敏莉和岑浩輝

摘要：

雙方當事人透過協議廢止或解除不動產買賣，不會引致已繳付的印花稅被退還，即使導致解除的原因是相關轉移行為的無效亦然。

裁判書制作法官

利馬

## 澳門特別行政區終審法院

### 合議庭裁判

#### 一、概述

甲(下文亦稱上訴人)針對經濟財政司司長於2009年2月17日作出的批示提起撤銷性司法上訴，該批示駁回了針對財政局局長不批准免除附加結算印花稅請求的批示所提起的訴願。

中級法院裁定司法上訴敗訴。

甲不服，向終審法院提起司法裁判的上訴，並在其上訴理由陳述中提出如下問題：

一 在不動產的買賣公證書被雙方當事人廢止後，應返還就相關不動產買賣所支付的印花稅。

助理檢察長發表意見，認為上訴理由成立。

## 二、事實

被上訴合議庭裁判認定了以下事實：

2008年3月27日，上訴人向財政局遞交了M/1格式申報表，聲明以300,000.00澳門元的總價確定轉讓位於[地址(1)]的房地產，其中買方為上訴人，賣方為乙所代表的丙、丁、戊和己，相關買賣以同日訂立的買賣公證書作為憑證。

被轉讓的房地產是一幅以長期租借方式批出的土地，雙方立約人訂立上述買賣公證書時，該土地尚未被利用，亦未取得批准轉讓的預先許可。

2008年4月8日，上訴人作為義務主體，支付了3%的印花稅，金額為9,450.00澳門元。

經估價，上述不動產的當時價值被訂為4,268,000.00澳門元，在附加結算印花稅後得出，應支付的金額為124,992.00澳門元。

之後，由於出現未利用土地的情況，這筆轉讓交易的雙方當事人在2008年5月5日廢止了上述公證書。

2008 年 8 月 15 日，上訴人請求免除財政局所定出的附加結算印花稅，稱 2008 年 3 月 27 日所訂立的上述不動產之轉讓的買賣公證書已於 2008 年 5 月 5 日被廢止。

透過財政局代局長 2008 年 8 月 20 日的批示，上訴人的請求被駁回。

上訴人對駁回決定不服，於 2008 年 9 月 10 日向財政局局長提出聲明異議，但被財政局局長透過 2008 年 11 月 21 日的批示駁回。

上訴人對該決定依然不服，遂向經濟財政司司長提起訴願，經濟財政司司長透過 2009 年 2 月 17 日的批示駁回上訴人所提起的訴願。

### 三、法律

#### 1. 要審理的問題

要審理上訴人前面提出的問題。

## 2. 已作出的法律行為及其廢止

在 2008 年 3 月 27 日透過公證書簽訂不動產買賣合同的雙方當事人，透過 2008 年 5 月 5 日的公證書所作的宣告廢止上述買賣公證書的法律行為的內容並不是很清晰，因為雙方當事人並未指出是基於何種正當理由作出此項廢止。

事實上，2008 年 5 月 5 日的公證書的立約雙方並未宣告終止之前的法律行為，僅僅是廢止了上述買賣的憑證。但從這裡可以看出，儘管文字表達不盡完善，但雙方當事人的意思是廢止買賣，也就是解除這項買賣<sup>1</sup>。

因此，不能說該廢止或解除是以買賣的無效為依據。也就是說，不論導致雙方當事人訂立第二份公證書的原因是什麼—可能是因為第一項行為存在瑕疵，可以肯定的是，第二項行為並非承認或宣告任何無效，而是單純地廢止前一項行為。

另一方面，一如 LUÍS CARVALHO FERNANDES<sup>2</sup>所說，“廢止僅對將來產生效果(*ex nunc*)，不具追溯效力(*ex tunc*)。即使雙方合意作出的廢止被賦予追溯效力，也只能在當事人之間優先產生追溯效力，不能針對第三人。不過在這種情況下，廢止的效力與解除的效

---

<sup>1</sup> LUÍS CARVALHO FERNANDES 著：《*Teoria Geral do Direito Civil*》，天主教大學出版社，第三版，2001 年，第二卷，第 451 頁。

<sup>2</sup> LUÍS CARVALHO FERNANDES 著：《*Teoria...*》，第 452 頁。

力幾乎無異”。而本案中甚至沒有涉及此問題，因為雙方當事人並未聲明相關廢止或解除具有任何追溯效力。

因此，不能像上訴人那樣斷言，由於上述移轉是無效的，所以不存在任何形式上或實質上的移轉。要注意，廢止或解除跟宣告無效不是一回事。

這樣，買賣在被解除之前是存在的，但解除不具追溯效力，因為沒人宣告相關轉讓因欠缺長期租借批給實體的許可或其他原因而屬無效。

與此同時，上訴人提出，2008年5月5日的公證書所廢止的只是繕立了無效轉移行為的文書，而不是無效的買賣行為，根據《行政程序法典》第128條第1款a項的規定，無效行為是不可廢止的。

看不出如何能夠在廢止一份文件的同時不廢止該文件上所載的行為，也看不出倘若雙方當事人沒有就最初行為採取行動的任何意向，那麼相關廢止行為還有什麼法律上的利益。

因此，應認為雙方當事人的意向是廢止之前的法律行為。

### 3. 已支付印花稅的退還

《印花稅規章》的第 51 條及第 52 條規定如下：

#### 第五十一條

1. 對於為稅務效力係作為下列移轉的依據之任何文件、文書及行為，應繳納印花稅：

a) 以有償或無償方式作出的、涉及不動產的臨時或確定的生前移轉；

b) 以無償方式作出的、金額超過澳門幣 50,000 元的、涉及其他根據適用法例須作登記的財產、權利或事實的臨時或確定的生時移轉。

2. 賴以移轉對財產的事實上使用及收益權之一切文件、文書或行為，為稅務效力，視為財產移轉之依據。

3. 為適用上款的規定，對下列行為，須繳納印花稅：

a) 買賣合同，交換，公開拍賣之成交，根據協議、法院裁判或行政決定而作的判給，又或用益權、使用權及居住權、地役權或地上權的設定；

b) 買賣預約合同或其他即使屬合規範、有效及產生效力但仍不能移轉所有權或其他用益物權的文件、文書或行為；

c) 將用益權、使用權及居住權，又或地役權讓與財產所有人，以及由土地所有人取得地上權；

d) 取得改善物，以及因添附而取得不動產；

e) 在執行中贖回不動產；

f) 將不動產判給債權人、將不動產直接交付債權人作為代物清償或方便受償的代物清償，又或將不動產交付有義務支付債權人的第三人；

g) 透過一次性支付而消除地租、減輕或增加地租(即使係因徵收地租遇困難而引致者)，以及將支付地租的財產返還出租人；

h) 合同地位的讓與，不論其形式為何；

i) 股東以不動產或不動產物權出資，以繳付公司資本，以及在公司清算時，將該等不動產或不動產物權判給股東；

j) 股東以不動產或不動產物權出資，以繳付合夥資本，而其他股東對該等不動產取得共有權或其他權利；在相同狀況下，讓與公司出資或股，又或接納新股東；

l) 合作社社員以不動產或不動產物權出資，以繳付合作社的資本，以及在合作社清算時，將該等財產判給合作社社員；

m) 因 i 及 j 項所指公司及合夥的分立、該等公司與公司之合併，又或該等公司與合夥之合併，而產生的不動產移轉；

n) 按土地法的規定以長期租借或租賃方式作出的批給，又或該

批給之移轉；

o) 以使用屬澳門特別行政區私產的不動產或從該不動產中取得收益為目的而由特區作出的批給之轉批或頂讓；又或以經營工商業企業為目的而由特區作出的批給之轉批或頂讓，不論是否已開始經營者；

p) 按《民法典》第二百五十八條第三款的規定未經利害關係人同意不可廢止的、賦予受權人財產處分權的授權書或複委任書；

q) 賴以移轉對一項財產或權利的事實上使用及收益權的其他文件、文書或行為。

4. 以上款 b)項所指文件為依據作出的移轉，只要沒有更改買賣雙方、標的，以及維持移轉價值，納稅主體在訂立確定合同時無須繳納印花稅。

5. 推定上款 p 項所指的授權書或複委任書中的受任人或複受任人知悉有關情況，但可藉完全反證推翻此推定。

6. 如就第三款 p 項所指的、訂明可訂立雙方代理行為的授權書或複委任書已繳納印花稅，則受任人或複受任人在訂立有關法律行為時無須繳納印花稅。

7. 第三款 a 項所指判給及公開拍賣的成交，以及第三款 h 項所指合同地位的讓與，如其標的為根據特別法規定，經過一定期間後應予轉賣的不動產，則對有關判給、公開拍賣的成交，又或合同地

位的讓與，不課徵印花稅。

## 第五十二條

1. 即使文件、文書或行為屬非有效、不產生效力或不法，仍應繳納印花稅，但作出繳納並不補正有關文件、文書或行為的非有效、不產生效力或不法之屬性。

2. 如納稅主體能出示確認作為有關移轉憑證的文件、文書或行為屬非有效或不產生效力的確定判決書，則無須繳納印花稅；如已繳納者，有權要求返還。

3. 如應返還的金額不足澳門幣 500 元，則無須返還。

在本案中，因以有償方式作出不動產的生前移轉而應繳納印花稅。

不具追溯效力地廢止或解除轉移法律行為，不會使被廢止或被解除的法律行為成為非有效、不生效力或不法，因此，沒有返還已徵收稅款的理由。

若要獲得退稅，利害關係人須根據第 52 條第 2 款的規定請求並取得有關移轉屬非有效的司法確認，但其並未這樣做。

因此，上訴理由不成立。

#### 四、決定

綜上所述，合議庭裁定上訴敗訴。

訴訟費用由上訴人承擔。

2019年7月10日，於澳門。

法官：利馬（裁判書制作法官）— 宋敏莉 — 岑浩輝

出席評議會的檢察院司法官：蘇崇德