

第 8/2023 號案件

對行政司法裁判的上訴

上訴人：經濟財政司司長

被上訴人：甲和乙

裁判日期：2023 年 4 月 14 日

法官：宋敏莉(裁判書制作法官)、司徒民正和岑浩輝

主 題： — 特別印花稅

摘 要

1. 要對特別印花稅進行結算，必須同時符合以下前提：

- 客體的同一性：第 6/2011 號法律第 2 條第 1 款所指的取得和嗣後移轉的標的必須是同一項不動產或同一項不動產權利；

- 主體的同一性：作出須繳納特別印花稅的移轉行為之人是先前取得行為的行為主體，即同一人先後作出取得行為和後續的移轉行為；
以及

- 須繳納特別印花稅的移轉和對作為取得憑證的文件、文書或行為進行印花稅結算之間的時間少於兩年。

2. 如果不動產或其權利的取得人在第 6/2011 號法律生效後(就其取得行為)結算印花稅之日起兩年內將該不動產或其權利移轉給第三人，則須徵收特別印花稅。

裁判書制作法官

宋敏莉

澳門特別行政區終審法院裁判

一、概述

甲和乙(二人身份資料均詳見於卷宗)針對經濟財政司司長默示駁回他們針對財政局局長的批示提起的必要訴願的行為提起司法上訴，相關批示駁回了他們針對依職權結算特別印花稅及相關補償利息的行為提出的聲明異議。

透過在第 791/2021 號司法上訴案中作出的合議庭裁判，中級法院裁定上訴勝訴，撤銷了被上訴行為。

經濟財政司司長不服，向本終審法院提起上訴，並以下列結論結束其理由陳述：

1. 本上訴針對的是中級法院於 2022 年 9 月 8 日裁定兩名被上訴人提起的撤銷性司法上訴勝訴並繼而撤銷被上訴行為的合議庭裁判。

2. 在我們看來，被上訴裁判錯誤地解釋並適用了實體法，同時亦錯

誤地審理了事實事宜。

3. 原審法院的裁判依據是，預約轉讓 2013 年 11 月 24 日訂立的合同地位的合同及相關印花稅的結算對於決定向兩名司法上訴人於 2014 年 1 月 6 日訂立的買賣預約合同徵收特別印花稅來說“不具重要性”，因為第一份合同已經於 2013 年 11 月 25 日被解除。

4. 兩名被上訴人與丙於 2013 年 10 月 24 日訂立的金額為 680,000.000 港元的預約讓與合同地位的合同基於《印花稅規章》第 51 條的規定而應繳納印花稅，該筆稅款於 2013 年 10 月 25 日被繳付。

5. 兩名被上訴人與丁於 2014 年 1 月 6 日訂立了金額為 1,580,000.00 港元的預約買賣合同。

6. 在為打擊不動產投機而設立的特別印花稅方面，根據經第 15/2012 號法律修改的第 6/2011 號法律第 2 條第 1 款的規定，於第 6/2011 號法律生效後，就用作取得不動產或其權利的文件、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或其權利作出臨時或確定移轉，須繳納特別印花稅。

7. 根據第 6/2011 號法律第 4 條第 1 款和第 2 款的規定，某些事實

前提—文件、文書或行為—被賦予了法律效力，在稅務層面體現為可能通過上述手段而實現經濟效用。

8. 根據上述法律規定，這些憑證被視為應稅事實，作為獨立的應稅事實和特別印花稅的直接課稅標的。

9. 為徵稅的效力，在財產移轉行為中具重要性的是實現財產移轉的憑證，而不是所有權的移轉行為本身。

10. 就特別印花稅的移轉依據而言，第 6/2011 號法律第 4 條第 1 款和第 2 款(二)項、(五)項明確規定，在相應前提成立時預約買賣合同須繳納特別印花稅。

11. 就特別印花稅的客觀徵稅對象而言，結合規定該法律適用範圍的第 2 條第 1 款以及第 4 條第 1 款和第 2 款(二)項、(五)項的規定可以看到，兩名被上訴人於 2014 年 1 月 6 日與丁訂立的金額為 1,580,000.00 港元的預約合同滿足結算特別印花稅的前提。

12. 至於 2013 年 10 月 24 日訂立的預約合同於 2013 年 11 月 25 日被解除，根據《印花稅規章》第 52 條第 2 款的規定，納稅主體只有在能出示認定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

力的確定判決書的情況下，才能免於繳納印花稅。

13. 用第 661/2021 號案合議庭裁判的話來說就是，“只有當徵稅前提的滿足一般而言是基於一項自由意志的行為時，意思才具有重要性。前提一旦滿足，就不可避免地產生納稅義務，納稅人的意思對於該義務的內容和有效性來說並不重要，更不要說相關法律行為的事後放棄了”。

14. 綜上所述，結論只能是稅務機關的決定在依職權結算特別印花稅方面嚴格遵守了應適用的法律，因為符合事實和法律前提。

15. 被上訴法院作出了有別於此的裁決，因而錯誤地解釋及適用了應適用的實體法律，即《印花稅規章》第 51 條第 1 款、第 2 款、第 3 款 b 項和第 52 條，以及經第 15/2012 號法律修改的第 6/2011 號法律第 2 條第 1 款及第 2 款和第 4 條第 1 款及第 2 款(二)項、(五)項，並且錯誤地審理了事實事宜。

甲和乙作出答辯，認為應裁定司法裁判的上訴敗訴並確認被上訴裁判。

檢察院司法官發表意見，認為本司法裁判的上訴理由不成立。

二、事實

以下對於案件的良好裁決具有重要性的事實獲得認定：

1. 透過 2007 年 12 月 7 日的合同地位讓與合同，兩被上訴人取得了獨立單位預約買受人的合同地位。

2. 透過於 2013 年 10 月 24 日訂立的合同，兩被上訴人承諾將其 2007 年 12 月 7 日的預約合同中的獨立單位預約買受人地位讓與一名第三人，相關印花稅於 2013 年 10 月 25 日結算並由受讓人支付。

3. 2013 年 11 月 25 日，雙方達成了不簽訂本約合同的協議，兩被上訴人向預約買受人/受讓人支付了相當於已付定金之雙倍金額的款項。

4. 2014 年 1 月 6 日，兩被上訴人與丁就該停車位訂立了新的預約合同，前者為移轉人，後者為取得人。

5. 為結算印花稅之目的，於 2014 年 1 月 14 日向稅務當局遞交了編號為 2014/08/XXXXXX/X 的 M/1 格式申報書，金額為 17,088.00 澳門元的應繳稅款由丁透過編號為 2014-08-XXXXXX-X-X 的支付憑單於 2014 年 1 月 21 日繳付。

三、法律

上訴實體認為，被上訴法院錯誤地解釋和適用了應適用的實體法律，即《印花稅規章》第 51 條第 1 款、第 2 款和第 3 款 b 項及第 52 條，以及經第 15/2012 號法律修改的第 6/2011 號法律第 2 條第 1 款和第 2 款、第 4 條第 1 款和第 2 款(二)項及(五)項，並且錯誤地審理了事實事宜。

我們來看。

在本案中，被質疑的是特別印花稅的結算。

根據已確定事實，兩被上訴人在通過 2007 年 12 月 7 日的合同地位讓與合同取得案卷中所載明之不動產的預約買受人地位之後，通過於

2013年10月24日簽訂的合同承諾將他們的合同地位讓與一名第三人，且受讓人也已於2013年10月25日繳納了印花稅；但由於雙方協議不訂立本約合同，故此兩被上訴人於2014年1月6日與丁就該不動產訂立了新的預約合同。

財政局決定對以2014年1月6日的文件(即兩名被上訴人為移轉人，丁為取得人的預約合同)作為憑證的移轉行為依職權結算特別印花稅(案卷第25頁)。

由此可見，本案中所討論的僅僅是與特別印花稅有關的事宜，而非第17/88/M號法律(《印花稅規章》)所規範的印花稅。

在被上訴裁判中看不到被上訴法院對《印花稅規章》第51條第1款、第2款和第3款b項及第52條，以及第6/2011號法律第4條第1款和第2款(二)項及(五)項的規定作出了解釋和適用。

眾所周知，特別印花稅是由第6/2011號法律設立，該法律後來被第15/2012號法律修改。

經第15/2012號法律修改的第6/2011號法律第1條明確規定，該

法律“設立因移轉位於澳門特別行政區的已建成、興建中或正在規劃興建中的居住、商業、寫字樓或機動車輛停泊用途的不動產(下稱‘不動產’)或其權利而須繳納的特別印花稅，以打擊該等不動產的投機行為”。

該法律的第 2 條確立了法律的適用範圍，其內容如下：

“第二條

適用範圍

一、於本法律生效後，就用作取得不動產或其權利的文件、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或其權利作出臨時或確定移轉，須繳納特別印花稅。

二、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，對有關不動產或其權利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。

三、如屬按照財政預算案就第一款所指文件、文書或行為可豁免徵收印花稅的情況，於本法律生效後獲財政局發出豁免印花稅的證明，且在獲發證明之日起兩年內對有關不動產或其權利作出臨時或確定移轉，須繳納特別印花稅。”

“作為移轉或承諾移轉不動產的所有權或用益物權，以及作為移轉

或承諾移轉該等不動產的事實使用權及收益權的一切憑證文件、文書或行為，均視為不動產或其權利的移轉依據”，“買賣預約合同、優先權約定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”和“任何形式的合同地位的讓與”須繳納特別印花稅 [第 4 條第 1 款和第 2 款(二)項及(五)項]。

根據第 5 條的規定，“特別印花稅的納稅主體為不動產或其權利的移轉人”。

首先要強調，眾所周知的是，第 6/2011 號法律的宗旨主要在於打擊炒賣住宅單位的短期投機行為，徵收特別印花稅是“減少短期投機行為，確保不動產市場穩定發展和降低不動產市場出現危機的可能性”的其中一項重要舉措。根據該法律的規定，“針對短期內移轉住宅單位額外徵收特別印花稅”。¹

考慮到對商鋪、寫字樓及車位的炒賣投機行為呈現上升趨勢，影響民生及正常的商業營運，“為打擊炒賣該等不動產的過度投機行為”，澳門特區政府建議修改第 6/2011 號法律，將其適用範圍擴展至商鋪、寫字樓及車位的移轉。因此，第 15/2012 號法律規定，“在法律生效後，就取得商鋪、寫字樓或車位結算印花稅後兩年內將該等不動產移轉，須繳

¹ 見第 6/2011 號法律和第 15/2012 號法律之法案的理由陳述，載於立法會網頁及《澳門特區立法會會刊》2011 年 6 月 7 日第 IV-46 期，第 17 頁。

納特別印花稅”。²

這樣，根據第 6/2011 號法律對其適用範圍所作的明確界定，若就用作取得不動產或其權利的文件、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或其權利作出移轉，則須繳納特別印花稅(下劃線由我們添加)。

兩年期間自就取得不動產或其權利結算印花稅之日起開始計算。

至於印花稅，則由第 17/88/M 號法律(《印花稅規章》)規範，該法律就財產的移轉規定，對於為稅務效力係作為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的依據之任何文件、文書及行為，應繳納印花稅，而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；印花稅的納稅主體為財產或權利的取得人 — 《印花稅規章》第 51 條和第 53 條。

有鑒於此，對不動產或其權利的移轉須徵收印花稅，該稅款由財產或權利的取得人支付；若該取得人在第 6/2011 號法律生效後就相關取得行為結算印花稅之日起兩年內將其所取得的不動產或其權利移轉，則尚須支付該法律所規定的特別印花稅，因為根據該法第 5 條的規定，

² 見第 15/2012 號法律之法案的理由陳述，載於立法會網頁。

特別印花稅的納稅主體是不動產或其權利的移轉人。

正如檢察院司法官所指出的那樣，通過對第 6/2011 號法律內的規範作出文義解釋、體系解釋和目的解釋可知，要對特別印花稅進行結算，必須同時符合以下前提：

— 該法律第 2 條第 1 款所指的取得和嗣後移轉的標的必須是同一項不動產或同一項不動產權利，換言之，特別印花稅要求客體的同一年性；

— 作出須繳納特別印花稅的移轉行為之人是先前取得行為的行為主體，即特別印花稅要求主體的同一年性 — 同一人先後作出取得行為和後續的移轉行為；以及

— 須繳納特別印花稅的移轉和對作為取得憑證的文件、文書或行為進行印花稅結算之間的時間少於兩年。

我們認為這是符合第 6/2011 號法律的立法意圖的解釋，即打擊本地不動產市場中的投機行為，要求不動產或其權利的取得人繳納(普通)印花稅，若是在第 6/2011 號法律生效期間就作為此項取得之憑證的文件、文書或行為結算印花稅之日起兩年內移轉該不動產或其權利，則尚須作為移轉人繳納特別印花稅。

換言之，如果不動產或其權利的取得人在第 6/2011 號法律生效後(就其取得行為)結算印花稅之日起兩年內將該不動產或其權利移轉給第三人，則須徵收特別印花稅。

本案中，以 2014 年 1 月 6 日的預約合同為憑證的不動產權利移轉行為被徵收了特別印花稅，原因是上訴實體認為該合同的訂立發生在自兩名被上訴人與第三人於 2013 年 10 月 24 日訂立合同及被結算相應印花稅起開始計算的兩年之內，所以“滿足結算特別印花稅的前提”，上述事實“對於就 2014 年 1 月 6 日的預約買賣合同徵收特別印花稅而言具重要性”。

儘管對不同意見給予高度尊重，但按照以上我們對法律規定所作的解釋，我們認為這種觀點並不正確。

兩名被上訴人確實於 2013 年 10 月 24 日訂立了一份預約合同，承諾將他們於 2007 年 12 月 7 日取得的不動產預約買受人地位讓與他人，且受讓人也繳納了於 2013 年 10 月 25 日結算的印花稅。

但現在討論的不是印花稅的繳納，也不是於 2013 年 10 月 25 日進

行的印花稅結算，這些在我們看來對於解決本案的問題並不重要。

實際上，不論上訴實體就 2013 年 10 月 24 日訂立之合同的解除的有效性及其根據《印花稅規章》第 52 條第 1 款的規定對印花稅所產生的效果的論述是否正確，2013 年 10 月 25 日的結算都不能夠具有上訴實體所主張的重要性，因為此次結算所針對的並不是兩名被上訴人於 2007 年 12 月 7 日取得不動產權利的憑證性文件。

再次強調，若取得人在第 6/2011 號法律生效後(就其取得行為)結算印花稅之日起兩年內移轉不動產或其權利，則向其徵收特別印花稅，在此情況下，該名人士不僅要繳納(普通)印花稅，尚須繳納特別印花稅。

本案中，兩名被上訴人通過 2007 年 12 月 7 日的合同取得了不動產預約買受人的地位。

上訴實體並沒有提出對此次取得行為進行的印花稅結算是發生在第 6/2011 號法律生效之後。

因此，透過 2014 年 1 月 6 日的合同進行的移轉並不在第 6/2011 號法律的適用範圍之內，不能根據該法第 2 條第 1 款的規定對其徵收特別印花稅。

上訴實體還援引了第 6/2011 號法律第 2 條第 2 款的規定，其內容如下：

“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，對有關不動產或其權利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。”

將此項規定與該法第 5 條結合可以看到，如果移轉人尚未就先前取得行為的文件、文書或行為繳納印花稅，則須就發生在該法生效之後的移轉行為“繳納特別印花稅”。

據此規定，發生在該法生效之後的尚未依法繳納印花稅的不動產或其權利的移轉行為須繳納 20% 的特別印花稅，“無論在取得行為和移轉行為之間經過多長時間”。³

本案中涉及的並不是這種情況，因為上訴實體根本沒有提出兩名被上訴人尚未繳納因取得不動產權利而產生的印花稅⁴，所以不符合適用第 6/2011 號法律第 2 條第 2 款規定的前提。

³ 見第 6/2011 號法律草案的理由陳述和第 15/2012 號法律草案的理由陳述，均載於立法會網頁。

⁴ 相反，案卷第 130 頁和第 131 頁載有兩名被上訴人遞交的文件，顯示於 2008 年 1 月繳納了因取得案卷中所載明之不動產權利而產生的印花稅。

總而言之，我們認為被上訴法院沒有錯誤地解釋及適用法律，也沒有錯誤地審理案卷中已查明的事實事宜。

應裁定上訴敗訴。

四、決定

綜上所述，合議庭裁定本司法裁判的上訴敗訴。

無需繳納訴訟費用，因上訴實體享有豁免。

宋敏莉

司徒民正

岑浩輝

2023年4月14日

出席評議會的檢察院司法官：米萬英