

(譯本)

第 43/2015 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·競賣·私人拍賣

裁判日期：2019 年 7 月 30 日

法官：利馬(裁判書制作法官)、宋敏莉和岑浩輝

摘要：

一、《印花稅繳稅總表》第 5 條要求對“競賣產品，貨物及財產或動產或不動產之產權，按照競賣或判給之價格”徵稅，對此必須理解為：只有在按照相關法律制度，動產的移轉已隨競賣或判給而完成的情況下，方予以徵稅。

二、如根據私人拍賣行的交易條款，因競買得主放棄而未能在競賣之後就所拍賣的動產訂立買賣合同，那麼並未發生《印花稅繳稅總表》第 5 條所規定的應繳付稅項的事實。

(譯本)

裁判書制作法官

利馬

(譯本)

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 2013 年 10 月 17 日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撤銷依職權結算 4,144,805.00 澳門元財產競賣印花稅行為的請求的批示提起的訴願。

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：

— 在澳門，不存在專門規範透過拍賣進行的財產私人變賣制度的法例。

— 一般而言，由拍賣行擬定的規章確定拍賣規則。

(譯本)

— 本案也不例外，案卷中所涉及的拍賣是由拍賣目錄上註明的自身規章規範的。

— 根據《規章》第 19 條的規定，拍賣成交之後，立即按照最高出價訂立買賣合同，這清楚表明，競賣需要之後透過訂立買賣合同予以實現。

— 根據《規章》第 20 條的規定，在競賣之後訂立的買賣合同保留所有權，直到完全付清競投物的價金、拍賣行的佣金及其他費用為止。

— 根據該《規章》，競買得主有權選擇不按照所公布的條款買入相關物品，或是因為有關物品存有一項可納入《規章》第 23 條之規定的瑕疵—這種情況下，競買得主有權收回所支付的全部金額—或是單純因為競買得主反悔了—根據《規章》第 19 條的規定，這將導致競買得主喪失保證金。

— 競賣不代表相關物品的所有權發生移轉，因為在拍賣人落槌之後，還需要訂立買賣合同，而該合同受所有權保留條款的約束(參見拍賣規章第 20 條)。

— 即使競賣標誌著合同在那一刻成立，也還是要看到，與被上

(譯本)

訴裁判的見解相反，該合同不具轉移效力，因其受*所有權保留條款*的約束(《民法典》第 403 條第 1 款和拍賣《規章》第 20 條)。

一現被上訴裁判忽略了競賣行為的法律效力，將之視為一項單純的手續，因此，為著《民事訴訟法典》第 639 條及《行政訴訟法典》第 152 條的規定，被上訴裁判在實體法的適用方面存有法律錯誤，錯誤地解釋了《印花稅繳稅總表》第 5 條的規定。

一被上訴裁判在印花稅的適用方面，造成了明顯不公正且不合理的結果，要求上訴人作為中介人及拍賣會單純的組織者或發起人，就一項因競買得主失去興趣而未能成功完成的競賣，承擔超過四百萬澳門元的稅款，沒有任何經濟事實能夠合理解釋這一稅務負擔。

助理檢察長發表意見，認為上訴理由成立。

二、事實

被上訴裁判認定了以下事實：

(譯本)

a) 被上訴批示以及對上訴人所作通知的內容如下：

根據 1999 年 10 月 11 日第 57/99/M 號法令核准的《行政程序法典》第 68 條及續後條文的規定，關於 2013 年 8 月 30 日遞交的訴願，謹通知 台端有關經濟財政司司長於 2013 年 10 月 15 日作出的批示。該批示載於 9 月 26 日第 XXX/XXX/XX/13 號建議書內，內容如下：

“同意，批准維持原有決定，駁回有關訴願。”

b) 上述建議書是財政局局長 2013 年 10 月 7 日意見的標的，意見轉錄如下：

“經濟財政司司長閣下：

本人同意意見。呈請 閣下考慮本建議的法律意見，倘若同意，敬請批准維持原有決定，駁回納稅人提出的必要訴願。

c) 從上述建議書複製有關批示所依據的事實和法律理由如下：

「納稅人甲，因不服財政局局長於 2013 年 7 月 18 日對行政上聲明異議所作的駁回納稅人廢止依職權結算競賣印花稅行為的批示，故透過行政長官辦公室於 2013 年 8 月 30 日收到的聲明，針對該批示向行政長官提起必要訴願，所持依據及理由載於上述聲明中。

這樣，首先，

事實

1. 2012 年 12 月 28 日，上訴人舉辦了名為“澳門中信 2012 秋季拍賣”的拍賣會。2012 年 12 月 31 日，《華僑報》報道了此次拍賣，

(譯本)

稱拍賣中的第 8 號、第 169 號、第 146 號及第 231 號拍品的最高出價分別為 60,000,000.00 澳門元、38,000,000.00 澳門元、26,000,000.00 澳門元及 680,000,000.00 澳門元。並報道稱乙（拼音由我們自行添加）的畫作中約有三分之二被出售。

2. 2013 年 1 月 1 日，《澳門日報》也報道了上述拍賣會，提到第 8 號拍品被人以 60,000,000.00 澳門元的價格購買，以及乙的畫作中約有三分之二被出售。

3. 結合報章的報道，本局對外稽查中心的稽查員於 2013 年 1 月 4 日前往上訴人住址，以獲取上述拍賣會的詳細資訊。

4. 此後，上訴人向本局對外稽查中心提供了一本顯示了所有拍品的競賣冊，以及印花稅繳納憑單的副本。根據第 2013-XX-XXXXXX-X 號 M/B 格式繳納憑單，上訴人於 2013 年 1 月 7 日結算並支付了 4,005.00 澳門元的印花稅。

5. 根據《印花稅繳稅總表》第 5 條的規定，所繳納的印花稅是按申報競賣價格的 5‰計算的，也就是按照如下公式：800,949.00¹ 澳門元 $\times$ 5‰ = 4,005.00 澳門元。

6. 2013 年 1 月 16 日，上訴人透過第 2013-XX-XXXXXX-X 號 M/B 格式繳納憑單，繳納了 782.00 澳門元的競賣印花稅。所繳納的稅款

¹ 競賣的拍品價格分別為：第 11 號(172,500.00 港元)、第 14 號(11,500.00 港元)、第 15 號(7,300.00 港元)、第 22 號(21,850.00 港元)、第 33 號(34,500.00 港元)、第 66 號(36,800.00 港元)、第 94 號(51,750.00 港元)、第 130 號(34,500.00 港元)、第 133 號(9,200.00 港元)、第 272 號(230,000.00 港元)、第 348 號(138,000.00 港元)、第 399 號(11,500.00 港元)、第 400 號(3,450.00 港元)、第 401 號(9,200.00 港元)、第 464 號(5,750.00 港元)，合共價值 777,620.00 港元(777,620.00 港元 $\times$ 1.03 = 800,949.00 澳門元)。

佔第 34 號拍品、第 38 號拍品及第 447 號拍品²總申報價值，即 151,800.00 港元的 5%。

7. 根據上訴人遞交的文件(附卷第 12 頁)，第 8 號、第 293 號、第 146 號、第 169 號及第 231 號拍品分別以 58,650,000.00 港元、437,000.00 港元、26,800,000.00 港元、38,000,000.00 港元及 680,000,000.00 港元的價格被競買，然而相關交易因不同原因而落空，例如產品瑕疵、未在拍賣結束後的規定期限內支付價金，以及最高出價低於拍賣底價。

8. 根據上訴人代表所述，按照競賣的一般習慣，出價人有 15 天的期限決定是否購買競買物品，如買受人反悔，則其支付的 10,000.00 澳門元的保證金將歸出賣人所有。僅在支付價金後，方認為相關交易已作出。由於當時僅部分買受人支付了價金，所以只對部分競買物品結算了印花稅，未能結算第 8 號、第 293 號、第 146 號、第 169 號及第 231 號拍品，價值共計 828,003,610.00 澳門元(803,887,000.00 港元 $\times$ 1.03)。

9. 鑒於上訴人未能完全及適時履行結算印花稅的義務，2013 年 5 月 6 日，財政局代局長於 2013 年 4 月 24 日的第 XXXX/XXX/XXX/XXX/2013 號報告上作出批示，批准就相關差額依職權結算印花稅，亦即，要求繳納 4,140,018.00 澳門元(828,003,610.00 澳門元 $\times$ 5%)的印花稅。

10. 同時，部分及逾期履行繳納印花稅的義務構成可按《印花稅

² 根據上訴人提供的資訊，第 34 號、第 38 號及第 447 號拍品分別以 46,000.00 港元、48,300.00 港元及 57,500.00 港元拍出。

規章》第 77 條及第 78 條處罰的行政違法行為。

11. 透過 2013 年 5 月 8 日的第 XXXX/XXX/XXX/XXX/2013 號公函，上訴人接到依職權結算欠繳稅款差額的通知。

12. 上訴人於 2013 年 5 月 23 日向財政局提出聲明異議，以缺少將展開出價定性為可課稅行為或事實的法律及實質前提為由，請求廢止依職權結算的行政行為。

13. 2013 年 7 月 12 日，財政局印花稅中心編制第 XXXX/XXX/XXX/XXX/2013 號報告，財政局局長於 2013 年 7 月 18 日在此報告上作出批示，駁回聲明異議。透過 2013 年 7 月 26 日的第 XXXX/XXX/XXX/XXX/2013 號公函，現上訴人接到該決定的通知。

14. 上訴人依然不服本局的決定，根據 8 月 3 日第 12/2003 號法律第 2 條第 3 款的規定提起本訴願。

必要訴願

I) 程序前提

透過 2013 年 7 月 26 日的第 XXXX/XXX/XXX/XXX/2013 號公函，上訴人接到關於財政局局長 7 月 18 日在 7 月 12 日的第 XXXX/XXX/XXX/XXX/2013 號報告上作出的批示的通知，該批示駁回了上訴人於 2013 年 5 月 22 日提出的聲明異議，是現被質疑的行政行為。

就財政局局長對行政上聲明異議所作出的決定，可根據第 12/2003 號法律第 2 條第 3 款的規定提出必要訴願。

該訴願是在 8 月 12 日第 15/96/M 號法律第 6 條 a 項以及《行政程序法典》第 155 條第 1 款所規定的 30 日期限內提出的，因此屬適時提出。

II) 理據及請求

作為本訴願的理據－透過本訴願，請求撤銷依職權結算的課稅，理由是出價人沒有購買競投物，而且上訴人無法接受僅以報紙刊登的新聞為依據便依職權結算印花稅的事實－上訴人提出如下內容：

a) 現被質疑的決定在事實前提和法律前提方面出現錯誤，因此存有違反法律的瑕疵。

b) 上訴人作為拍賣行，“等同於拍賣的主持人，因此只能就已實現且已收到交易金額的交易徵收印花稅”。

c) 在 2012 年 12 月 28 日舉行的“秋季拍賣會”上，有 473 件藝術品或古董被拍賣，但僅有 15 位出價人在競買之後實現了交易，因此上訴人繳納了部分稅款，金額為 4,787.00 澳門元。

d) 上訴人稱已經“履行其註銷交易憑證文件上的印花稅票或同等憑單的義務，確保了由購買者負責繳納的相關稅款的徵收”。

e) 第 231 號、第 146 號、第 169 號和第 8 號拍品的出價分別達到了 680,000,000.00 港元、26,800,000.00 港元、38,000,000.00 港元和 58,065,000.00 港元，但由於買受人提出其欲購買的物品存有瑕疵、資金短缺、欲購買的物品欠缺原創性等理由，意圖使買賣落空，所

以上述拍品的交易未能實現。

f) 綜上所述，上訴人無法履行就或有的商品交易徵收印花稅的義務；“如上訴人沒有收到上述財物的交易金額，則無法徵收相關印花稅”。

g) 另一方面，上訴人稱“稅務行政當局基於報紙刊登的新聞，對未能從原所有人移轉至第三方出價人的財物，依職權結算印花稅，存有權力偏差的情況”。

h) 因此，財政局進行依職權結算時所採取的標準不嚴格也不客觀。

i) 上述財物仍然歸相關所有人所有，因為移轉未能實現，有關財物可以再次拍賣。如果這些財物最終被移轉，那麼將徵收印花稅。如維持被上訴批示對未移轉的財物徵稅的決定，則稅務行政當局的財產中將出現不當得利(參見《民法典》第 467 條及續後數條)，這會導致依職權結算被撤銷。

j) 因此，應當廢止財政局局長於 2013 年 7 月 18 日在第 XXXX/XXX/XXX/XXX/2013 號報告上作出的批示，作出批准聲明異議的批示，並命令撤銷聲明異議所針對的課稅行為。

法律問題

本案例中提出的爭議在於稅務行政當局作出的課稅行為是否符合規定徵稅對象的規範中的所有法定前提，也就是《印花稅繳稅總表》第 5 條，更準確地說，競賣之後移轉的實現是否構成產生繳納印花

稅的稅務義務的前提之一。

法律審理

上訴人稱，財政局局長作出的行為違反了《印花稅繳稅總表》第5條的規定，因為在2012年12月28日舉行的拍賣會上提出最高價之後，所實現的交易並未達到804,816,420.00港元的總額，因此，不應繳納4,140,018.00澳門元的稅款差額(804,816,420.00港元 $\times$ 1.03 $\times$ 0.5% - 4,787.00澳門元)。

根據6月27日第17/88/M號法律所核准並經多次修改的《印花稅規章》第1條的規定，“所有在本規章附件『繳稅總表』內提及的文件及行為均需繳納印花稅”(著重格式由我們自行添加)。此外，《印花稅規章》第2條提到，“不論在結算或繳納之範疇內或在從事印花稅徵稅範圍之各種行為上，澳門特別行政區均擁有徵收印花稅的權利”。

根據Herculano Madeira Curvelo和José Cardoso dos Santos的闡述，印花稅的“徵稅範圍為表中列出的事實、文件及物品，根據這些資料的種類、特徵及範圍，所作行為的性質及價值，以及它們的目的或用途來確定印花稅金額”³。

印花稅尤其針對經濟行為，構成收入或財富之顯示的活動須繳納印花稅，毫無疑問，競賣是應徵收印花稅的經濟行為之一。

雖然找不到“競賣”這個表述的法定定義，但通過整份《印花

³ Herculano Madeira Curvelo和José Cardoso dos Santos合著：《Imposto de Selo, Notas e Comentários ao Regulamento e à Tabela》，Reis dos Livros，1987年。

稅規章》及其組成部分總表之系統性解釋，不難界定被上訴實體所應用的第 5 條的適用範圍。

《印花稅規章》分別在第 51 條第 3 款 a 項和總表第 5 條中提及“競賣”。

競賣作為移轉行為的徵稅客體受《印花稅規章》第 51 條規範。然而，不論以有償或無償方式作出的不動產移轉，及以無償方式作出的、金額超過澳門幣五萬元及須作出登記的動產移轉，是根據《印花稅規章》第 51 條第 1 款 a 項、b 項及第 54 條第 2 款納稅。

可是，於 2012 年 12 月 28 日舉行的拍賣會所競賣的藝術品及古董是不須作登記的動產，因此不須按上述條款所指的財產移轉納稅。

關於《印花稅繳稅總表》第 5 條的規定，立法者所使用的“競賣”一詞並不一定與《印花稅規章》第 51 條第 3 款 a 項中的表述一致。換言之，《印花稅繳稅總表》並不一定包含旨在落實《印花稅規章》中的一般規定的專門規則。以《印花稅繳稅總表》第 1 條所規定的須作登記之動產租賃為例，《印花稅規章》內容完全沒有提及租賃，因此可以得出結論：《印花稅繳稅總表》中提到的行為及文件不一定由《印花稅規章》作出規定及規範，所以《印花稅繳稅總表》中使用的概念可能與《印花稅規章》中規定的概念無關。這樣一來，《印花稅繳稅總表》第 5 條中的“競賣”可能與《印花稅規章》第 51 條第 3 款 a 項所規定的屬於轉移行為的“競賣”有所不同。

按照 Herculano Madeira Curvelo 和 José Cardoso dos Santos 的闡述，“這個詞(競賣)在行政法例中不具有訴訟法上狹窄的含義，也就

(譯本)

是在公開拍賣中通過出價競投、拍賣或甩賣取得或購買。而是一般被用來指稱公共工程及供應的判給程序，將這兩個詞(競賣)及(判給)同時使用……”⁴。

這樣便清楚看到，《印花稅繳稅總表》第5條所規定的應稅事實是作出經濟活動本身，即為了銷售產品而以公開且被拍賣人接納的方式提出最高叫價的特別程序，競賣物品所有權發生移轉的時刻並不具有決定性。

《印花稅繳稅總表》第5條規定：“競賣產品，貨物及財產或動產或不動產之產權，按照競賣或判給之價格”的5%(千分之五)徵稅。

閱讀上述規定後可以得出，其中既包括私人拍賣中的競賣行為，也包括執行政序中作出的競賣行為，而立法者沒有區分這兩者，使用了與《印花稅規章》第51條第3款a項中不同的立法技巧。第51條第3款a項所指的是“根據協議、法院裁判或行政決定而作的判給”，而《印花稅繳稅總表》第5條僅用了“競賣或判給”這個表述。

綜上所述，只要上訴人舉辦拍賣會，當中利害關係人不論以口頭或書面形式出價競投，及拍賣人以落槌或相關形式接納最高叫價，就足以符合《印花稅繳稅總表》第5條的應稅事實。所以因未支付價金及隨後不能移轉所有權之所謂交易未能實現並不影響徵稅。

⁴ Herculano Madeira Curvelo 和 José Cardoso dos Santos 合著：《Imposto de Selo, Notas e Comentários ao Regulamento e à Tabela》，Reis dos Livros，1987年，第279頁。

眾所周知，不管是通過私人拍賣，還是通過以公開拍賣方式進行的司法變賣，競賣都包含一系列複合行為，關於它們的法律性質，司法見解和學術見解均有分歧。根據私法自治原則，出賣人、拍賣人及買受人這些當事人可以自由訂定遊戲規則，而這些規則微小的變動都可能影響每項行為的法律定性，進而影響相關法律效力。

因此，在沒有規範遊戲(拍賣)的法定規則的情況下，很難確定所有權的轉移時刻和所有權的產生時刻。毫無疑問，各方當事人可以訂立將所有權保留至完全付清價金為止的條款，並決定作出相關給付的方式、時間和金額，這些取決於當事人的私法自治，對此，稅務行政當局不應干預。

所有利害關係人都參與並將最高叫價更透明地展示給公眾的是出價競投階段，印花稅應針對的是這個階段，原因是，一方面，落槌是將投標人的法律行為意思和拍賣人的法律行為意思結合的決定性時刻，另一方面，該法律行為意思的解釋加強了對逃稅的打擊。

在沒有法定規則的情況下，應訴諸活動組織公司所制定的規則。根據載於拍賣目錄的《拍賣規章》第19條的規定，“競買人應對自己在任何價位的應價負責，一經拍賣師落槌或以其他公開表示買定的方式確認後，即不得反悔並當場簽署成交確認書……”。可以看到，最高叫價行為和落槌，也就是當事人達成訂立法律行為之合意的時刻，被上訴人賦予了法律意義。根據《拍賣規章》第20條的規定，買賣合同是在這一時刻訂立的，並附有所有權保留條款。

透過標書方式進行的司法變賣或其他方式的非司法變賣，都須

按《印花稅繳稅總表》第 5 條的競賣印花稅而繳納，在接納最高出價的標書後，投標人於十五日內將其應支付之價金寄存(《民事訴訟法典》第 792 條)。根據《民事訴訟法典》第 795 條第 1 款，僅在證實投標人已完全支付有關價金及履行移轉財產時固有之稅務上之債務後，方將財產判給(移轉所有權)及交付投標人(著重格式由我們自行添加)。換言之，所有權的移轉並非構成總表第 5 條所規定的競賣應稅事實。

關於分別以 680,000,000.00 港元和 58,065,000.00 港元被競投的第 231 號和第 8 號拍品，上訴人稱，買受人提出其欲購買的物品存有瑕疵且欠缺原創性，意在使交易落空。根據拍賣《規章》第 17 條的規定，出價人在拍賣之前有權檢查所有拍品，獲取相關資訊，以清楚了解物品狀況，包括瑕疵。對欲購買拍品提出報價者，視為接受該拍品的現有狀況(包括瑕疵)。根據該條款，上訴人接受上述理由，令真正有效的法律行為落空是不合理的。

同樣，資金不足是不履行透過拍賣特別程序所形成的合同的義務，並不會影響合同的有效性，稅務義務在達成合意時便產生了，一方當事人表達了其以某價格購買的意願，而另一方表達了接受的意願。

另外，《印花稅繳稅總表》第 5 條規定由拍賣的組織者承擔稅務義務，對稅務機關來說，拍賣人才是法律主體，根據雙方約定的不同，該稅項可能轉移或不轉移至事實納稅義務主體，之所以如此，是因為有時承擔納稅所造成的經濟開銷的人與在法律上可被要求繳

納稅款的人不同。

關於依職權結算，稅務機關並沒有將報紙上刊登的新聞用於完全證明某項事實，相反，是將這些新聞作為跡象證據，由此引發了財政局對外稽查中心的調查。例如，報紙所報道的第 8 號拍品的競賣價格為 60,000,000.00 港元，而稅務機關接受了上訴人所遞交文件中寫明的競賣價格，即 58,650,000.00 港元。

綜上所述，行政當局在對價值 4,140,018.00 澳門元的競賣經濟行為依職權結算應繳印花稅時，所作的無非是適用法律。

由此我們看到，就作為經濟交易的涉案競賣而言，稅收義務的前提既然成立—根據《稅法》規定，應就此事實徵收印花稅，不存在阻礙相關結算的法律依據。在結算上訴人應繳印花稅的法律前提方面，不存在錯誤，相關行政行為不存在引致其被撤銷的瑕疵。

行政當局進行依職權結算時，以上訴人所申報的競賣價格作為計算基礎，不存在所謂的稅務機構因基於報紙刊登的新聞進行結算而存有權力偏差的情況。

結論：

1. 不接納上訴人就申訴財政局局長於 2013 年 7 月 18 日駁回廢止依職權結算競賣印花稅等行為所提出的依據，因為《印花稅繳稅總表》第 5 條所指的應稅事實是把競賣行為作為一個獨立經濟行為看待，而不是實際移轉競投物的所有權。

2. 雖然找不到《競賣》這表述的法定定義，但通過整份印花稅

規章及其組成部份總表之系統性解釋，不難界定被上訴實體所應用的第 5 條的適用範圍。

3. 競賣作為移轉行為的徵稅客體受《印花稅繳稅規章》第 51 條所規範。然而，不論以有償或無償方式作出的不動產移轉，及以無償方式作出的、金額超過澳門幣伍萬元及須作出登記的動產移轉，是根據《印花稅繳稅規章》第 51 條第 1 款 a 項、b 項及第 54 條第 2 款納稅。可是，於 2012 年 12 月 28 日舉行的拍賣會所競賣的藝術品及古董是不須作登記的動產，因此不須按第 51 條所指的財產移轉納稅。

4. 事實上，《印花稅繳稅總表》第 5 條的應稅事實是舉辦一個經濟活動，透過公開形式提出最高叫價及其被拍賣人接納的一個特別程序而出售競投物，但不取決於移轉競投物所有權的時刻。

5. 只要上訴人舉辦拍賣會，當中利害關係人不論以口述或書面形式出價競投，及拍賣人以落槌或相關形式接納最高叫價，就足以符合《印花稅繳稅總表》第 5 條的應稅事實。

6. 透過標書方式進行的司法變賣或其他方式的非司法變賣，都須按《印花稅繳稅總表》第 5 條的競賣印花稅而納稅，在接納最高出價的標書後，投標人於十五日內將其應支付之價金寄存(《民事訴訟法典》第 792 條)。根據同法典第 795 條第 1 款，僅在證實投標人已完全支付有關價金及履行移轉財產時固有之稅務上之債務後，方將財產判給(移轉所有權)及交付投標人。換言之，所有權的移轉並非構成總表第 5 條所規範的應稅事實，所以因未支付價金及隨後不能

(譯本)

移轉所有權之所謂交易未能實現並不影響徵稅。

7. 再者，根據《印花稅繳稅總表》第5條，由誰舉辦拍賣會來承擔稅務責任，對於稅務行政當局而言，法律上的納稅義務主體為拍賣人，可按當事人的協議決定是否將稅款推向事實納稅義務主體。很多時，支付稅款的經濟損失往往有別於法律上可要求者所承擔。

8. 至於依職權結算，稅務行政當局並未採納報章上的新聞作完全證明一項事實，相反，將其看作跡象證據而展開由財政局外部稽查中心進行的稽查。例如，報章報導的8號競投物之競投價格為港幣六千萬元，但稅務行政當局接納上訴人所提文的文件所述的港幣五千八百六十五萬元。

9. 綜上所述，上訴人的理據不足以支持撤銷依職權結算的競賣印花稅等要求。

呈上級決定」

另通知台端，根據經第9/2004號法律修改的第9/1999號法律第36條(八)項第(2)段及8月12日第15/96/M號法律第7條，得在本通知書日起計兩個月內向澳門特別行政區中級法院提起司法上訴。

d) 該批示所基於的事實如下：

2012年12月28日，上訴人舉行了名為“澳門甲2012秋季拍賣”的拍賣會。

2012年12月31日，《華僑報》報道了此次拍賣，稱拍賣中的第

(譯本)

8 號、第 169 號、第 146 號及第 231 號拍品的最高出價分別為 60,000,000.00 澳門元、38,000,000.00 澳門元、26,000,000.00 澳門元、及 680,000,000.00 澳門元。

2013 年 1 月 1 日，《澳門日報》也報道了上述拍賣，提到第 8 號拍品被人以 60,000,000.00 澳門元的價格購入。

結合報章的報道，財政局對外稽查中心的稽查員於 2013 年 1 月 4 日前往上訴人住址，以獲取上述拍賣的詳細資訊。

上訴人向對外稽查中心提供了顯示了所有拍品的競賣冊，以及印花稅繳納憑單的副本。

根據第 2013-XX-XXXXXX-XX 號 M/B 格式繳納憑單，上訴人於 2013 年 1 月 7 日，就第 11 號、第 14 號、第 15 號、第 22 號、第 33 號、第 66 號、第 94 號、第 130 號、第 133 號、第 272 號、第 348 號、第 399 號、第 400 號、第 401 號及第 464 號拍品的競賣，結算並支付了 4,005.00 澳門元的印花稅，上述拍品的競賣價格分別為 172,500.00 港元、11,500.00 港元、7,300.00 港元、21,850.00 港元、34,500.00 港元、36,800.00 港元、51,750.00 港元、34,500.00 港元、9,200.00 港元、230,00.00 港元、138,000.00 港元、11,500.00 港元、3,450.00 港元、9,200.00 港元及 5,750.00 港元，總計 777,620.00 港元 (777,620.00 港元 $\times$ 1.03 = 800,949.00 澳門元)。

根據《印花稅繳稅總表》第 5 條的規定，稅務機關就所申報的競賣價格按 5‰ 的稅率計算了印花稅，也就是按照如下公式：800,949.00 澳門元 $\times$ 5‰ = 4,005.00 澳門元。

(譯本)

2013 年 1 月 16 日，透過第 2013-XX-XXXXXX-X 號 M/B 格式繳納憑單，就第 34 號、第 38 號及第 447 號拍品的競賣，支付了 782.00 澳門元的印花稅，占所申報總價 151,800.00 港元的 5‰。

根據上訴人遞交的文件(附卷第 12 頁)，第 8 號、第 293 號、第 146 號、第 169 號及第 231 號拍品分別以 58,650,000.00 港元、437,000.00 港元、26,800,000.00 港元、38,000,000.00 港元及 680,000,000.00 港元的價格被競買，然而相關交易因不同原因而落空，例如產品瑕疵、未在拍賣結束後的規定期限內支付價金，以及最高出價低於拍賣底價。

根據上訴人代表所述(附卷第 24 頁)，按照競賣的一般習慣，出價人有 15 天的期限決定是否購買競買物品，如買受人反悔，則其支付的 10,000.00 澳門元的保證金將歸出賣人所有。僅在支付價金後，方認為相關交易已作出。由於當時僅部分買受人支付了價金，所以只對部分競買物品結算了印花稅，未能結算第 8 號、第 293 號、第 146 號、第 169 號及第 231 號拍品，價值共計 828,003,610.00 澳門元 (803,887,000.00 港元×1.03)。

鑒於上訴人未能完全及適時履行結算印花稅的義務，2013 年 5 月 6 日，財政局代局長於 2013 年 4 月 24 日的第 1217/NIS/DOI/RFM/2013 號報告上作出批示，批准就相關差額依職權結算印花稅，亦即，要求繳納 4,140,018.00 澳門元(828,003,610.00 澳門元×5‰)的印花稅。

透過 2013 年 5 月 8 日的第 XXXX/XXX/XXX/XXX/2013 號公函，

(譯本)

就依職權結算欠繳稅款差額一事向上訴人作出通知。

上訴人不服進行依職權結算的決定，於 2013 年 5 月 23 日向財政局提出聲明異議，以缺少將透過競投作出的買賣定性為可徵稅行為或事實的法律及實質前提為由，請求撤銷依職權結算行為。

2013 年 7 月 12 日，財政局對外稽查中心編制第 XXXX/XXX/XXX/XXX/2013 號報告，財政局局長於 2013 年 7 月 18 日在此報告上作出批示，駁回聲明異議。透過 2013 年 7 月 26 日第 XXXX/XXX/XXX/XXX/2013 號公函將該決定通知現上訴人。

上訴人依然不服財政局的決定，提起必要訴願，但其訴願被現被質疑的批示駁回。

三、法律

1. 要審理的問題

要審理上訴人提出的問題。

2. 在私人拍賣中競賣動產的印花稅

(譯本)

要知道在拍賣行舉行的私人拍賣中，如因競買得主放棄而未能完成出售，那麼是否應為動產的競賣繳納印花稅。

我們來看。

根據《印花稅規章》第一條的規定，“所有在本規章附件「繳稅總表」內提及的文件及行為均需繳納印花稅。該繳稅總表是本規章的一部份”。

《印花稅規章》第 51 條及第 52 條規定：

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。

(譯本)

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退還出租人；

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；

(譯本)

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 258 條第 3 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。

(譯本)

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。

而《印花稅繳稅總表》第 5 條規定：

(譯本)

— 競賣產品，貨物及財產或動產或不動產之產權，按照競賣或判給之價格。	千分 之五	印花稅票 或憑單
— 以印花稅票方式繳稅時，應把印花稅票膠貼在有關卷宗上，並由競投之主持註銷或由准許贖回或取消競賣之人士註銷。 — 當有關競賣是由任何當局，澳門特別行政區之機構，包括法人機構、市政機關、公共企業、公益法人及行政公益法人舉辦時，繳納印花稅之方式可以憑單為之，並應在競投之日，贖回或取消之日起計第一個工作天完稅。 — 在競賽，贖回或取消之文件內應註有已完納之印花稅金額。		

被上訴裁判使用了執行情序中以公開拍賣方式進行的司法變賣的規則，稱這些規則仍然生效。

問題在於，按照從 1999 年開始生效的新《民事訴訟法典》的規定，執行情序中的司法變賣不再以公開拍賣的方式進行。

另一方面，即使與以公開拍賣方式進行的司法變賣相關的規定仍然生效——這並非本案情況——對本案也不適用，因為本案中是由拍賣行舉行的私人拍賣，而不是任何司法變賣。

不過，即使執行情序中動產的司法變賣是以在拍賣行變賣的方

(譯本)

式進行的，根據《民事訴訟法典》第 800 條第 3 款的規定，“變賣”也應“由拍賣行之人員按慣用規則進行”，而不是按照任何之前所適用的 1961 年的法典中關於以公開拍賣競買方式進行的司法變賣的規則進行。

總而言之，與被上訴裁判的見解相反，執行程序中司法變賣的規定在這裏完全不適用(況且也已經廢止了)，因為我們現在處於私法領域，該領域內首先適用的是雙方當事人的協商條款。

但是，就算是在司法執行程序中，如果即使對買受人財產進行假扣押亦未能收取司法變賣的價金，那麼法官得以簡要方式裁定變賣不產生效力，以便將有關財產再行變賣(《民事訴訟法典》第 793 條)，而買受人僅須支付有關之差價及所引致之開支，無須繳納稅項(《民事訴訟法典》第 793 條第 2 款的規定及第 795 條第 1 款)。

在排除對私人拍賣行在非執行程序中進行的動產競賣適用 1961 年《民事訴訟法典》中以公開拍賣方式進行的司法變賣的規定的觀點之後，現在要來探究的是應適用哪些規則。

應適用的只能是拍賣行內部規章中所定的規則，即私人在參與相關拍賣時便已經接受了的那些規則。

(譯本)

要再次指出的是，即使執行程序中動產的司法變賣是以在拍賣行變賣的方式進行的，根據《民事訴訟法典》第 800 條第 3 款的規定，“變賣”也應“由拍賣行之人員按慣用規則進行”。

從案卷(調查卷宗)中所載之拍賣行交易條款第 19 條中可以看到，買賣合同在競投之後訂立，由此得出，競賣是單純的準備行為，不會使合同完成訂立。

另外，在私人拍賣中，競賣僅構成買賣的單純準備行為，這是國際拍賣行的慣例。

譬如，Cabral Moncada Leilões 拍賣行的交易條款規定：

“第 12 條—物品的擁有權僅在以現金、保付支票或銀行轉賬的方式向 Cabral Moncada Leilões 全數支付出售金額之後，方轉移至買受人。如支付係透過非保付支票作出，則僅在支票兌現之後方認為已全數支付出售金額，即使買受人已占有物品亦然。

在擁有權按照上段規定轉移之前，物品歸出賣人所有。”

又如，

“ PALÁCIO DO CORREIO VELHO — LEILÕES E

(譯本)

ANTIGUIDADES, S.A. 交易條款”

“第 8 條

(拍品所有權之移轉)

被拍賣物品的所有權在全數付清應付金額之後，方轉移至買方。”

這樣，對於《印花稅繳稅總表》第 5 條中對“競賣產品，貨物及財產或動產或不動產之產權，按照競賣或判給之價格”予以徵稅的要求，只能作出如下理解：只有在按照相關法律制度，動產的移轉已隨競賣或判給而完成的情況下，方予以徵稅。

由於在本案中，因競買得主放棄而未能在競賣之後就所拍賣的動產訂立買賣合同，所以並未發生《印花稅繳稅總表》第 5 條所規定的應繳付稅項的事實。

因此，上訴理由成立。

四、決定

(譯本)

綜上所述，合議庭裁定上訴勝訴，廢止被上訴裁判，並撤銷被上訴行為。

無須承擔訴訟費用。

2019 年 7 月 30 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