

卷宗編號： 554/2012

日期： 2012 年 10 月 11 日

關鍵詞： 說明理由之義務、呆賬備用金

摘要：

- 根據《行政程序法典》第 115 條第 1 款之規定，“說明理由應透過扼要闡述有關決定之事實依據及法律依據，以明示方式作出；說明理由亦得僅透過表示贊成先前所作之意見書、報告或建議之依據而作出，在此情況下，該意見書、報告或建議成為有關行為之組成部分”。
- 另一方面，《所得補充稅規章》第 41 條第 2 款亦規定“在決定另一可課稅收益而與納稅人申報的情事所引致的可課稅收益不相同時，應有根據”。
- 被訴行為是可課稅收益的複評(不是初評)，故在說明理由方面需要更為詳盡，亦應就不採納司法上訴人所提交的證據說明理由。
- 根據《行政程序法典》第 115 條第 2 款之規定，“採納含糊、矛盾或不充分之依據，而未能具體解釋作出該行為之理由，等同於無說明理由”。
- 根據《所得補充稅規章》第 21 條 h)項及第 25 條第 1 款 c)項之規定，納稅人可為呆賬設立備用金，而該備用金被立法者視為營業費用或損失，不計算在可課稅收益內。

裁判書制作人

何偉寧

行政、稅務及海關方面的司法上訴裁判書

卷宗編號: 554/2012
日期: 2012 年 10 月 11 日
上訴人: 澳門財政局所得補充稅複評委員會 (被訴實體)
被上訴人: A 有限公司 (司法上訴人)

*

一.概述

被訴實體澳門財政局所得補充稅複評委員會，詳細身份資料載於卷宗內，就行政法院於 2012 年 02 月 24 日撤銷其 2010 年 04 月 12 日所作之決議，向本院提出上訴，理由詳載於卷宗第 444 至 454 頁，有關內容在此視為完全轉錄¹。

¹ 被訴實體的上訴結論如下:

- I. Vem o presente recurso interposto da douta sentença de fls. 435 e seguintes dos autos, que julgou procedente o recurso interposto pelo contribuinte e, conseqüentemente, anulou a deliberação da Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos, tomada a 12 de Abril de 2010, que decidiu manter o rendimento colectável anteriormente fixado para o exercício de 2008 no montante de MOP\$1,342,625.00.
- II. Em bom rigor, a decisão ora impugnada erra em termos de interpretação da lei nomeadamente o disposto nos artigos 4.º n.º 3, artigo 19.º n.ºs 2 e 3 do RICR - e em especial o artigo 41.º do RICR porquanto o mesmo, necessariamente, tem de ser enquadrado com as regras aplicáveis ao Grupo de contribuinte em causa o que, manifestamente, não foi ponderado na douta Sentença.
- III. A decisão impugnada parte do errado pressuposto de idêntica valoração da declaração do contribuinte, independentemente do Grupo em que se insere, culminando com o entendimento, em jeito de interpretação do artigo 41.º do RICR, não ter o legislador efectuado qualquer distinção, só permitindo à Administração Fiscal afastar o declarado pelos contribuintes quando existam válidos motivos para considerar inexactas aquelas declarações. Assim ser, parece-nos, não distinguiria o legislador, em termos de exigência documental de suporte às declarações dos contribuintes e, em consequência, diferentes tipos de fixação da matéria colectável por referência a dois tipos de contribuintes.
- IV. O valor da declaração dos contribuintes diverge consoante o grupo a que pertencem, como afirma o

*

司法上訴人就上述之上訴作出答覆，有關內容載於卷宗第 456 至 461 頁，在此視為完全轉錄。

*

檢察院認為應判處被訴實體之上訴理由不成立，有關內容載於卷宗第 471 至 472 背頁，在此視為完全轉錄²。

Acórdão do TSI, proferido em 18/03/2004, no processo n.º 261/2003.

- V. E distinguindo o legislador, distingue o aplicador da norma, o qual, no caso concreto, porque a matéria colectável dos contribuintes do Grupo B, principalmente aqueles que não possuem contabilidade devidamente organizada, não é determinada, naturalmente, pelo lucro real efectivo mas sim com base no lucro presumido, através de métodos presuntivos ou de métodos indiciários cfr. n.ºs 2 e 3, respectivamente, do artigo 19.º do RICR.
- VI. Na fundamentação dos actos tributários em geral a lei exige apenas uma fundamentação sucinta participando, nestas circunstâncias, das características comuns à fundamentação de um qualquer acto administrativo.
- VII. Do ponto de vista formal, as exigências postas à fundamentação são as de que, de uma forma clara, congruente e suficiente, exteriorize as razões de facto e de direito que subjazem à decisão administrativa. Ou, que não seja obscura, contraditória ou insuficiente (neste sentido, Vieira de Andrade, in "Conteúdo da Fundamentação Obrigatória", pág. 239).
- VIII. Devendo a fundamentação conter os elementos bastantes, capazes ou aptos a basear a decisão, "não será qualquer insuficiência que poderá equivaler à falta radical de fundamentação", susceptível de gerar a anulabilidade da decisão (ibidem, pág. 240).
- IX. Apesar de sucinta, o teor da fundamentação não autoriza, a nosso ver, a conclusão de não ter a Administração Fiscal reflectido sobre o conteúdo da reclamação apresentada pelo contribuinte - ao invés, antes sugere, a um destinatário normal ou razoável colocado na situação concreta, que, uma vez empreendida a referida reflexão, os fundamentos não se mostraram idóneos ou determinantes duma alteração ao conteúdo da decisão anteriormente tomada pela Comissão de Fixação.
- X. Constituindo a compreensibilidade das razões da decisão, o limite mínimo de uma fundamentação formalmente suficiente, no âmbito da discricionariedade administrativa, entende a ora recorrente que o conteúdo declarativo da fundamentação assumiu a densidade funcional mínima exigível pela dimensão formal do dever de fundamentação.

² 檢察院之意見如下:

- 1. Na douda sentença recorrida (fls.435 a 438 verso), a Mema. Juiz *a quo* refere nitidamente, e bem, que o n.º 2 do acto contenciosamente recorrido infringe o preceituado nos arts.2º e 3º conjugados

-
- com 19º do RICR, visto que «根據《所得補充稅章程》第 2 條及第 3 條配合第 19 條之規定，不論以何種方式作出核定，A 組或 B 組納稅人的可課稅利潤均以納稅人在有關稅務年度實際收取之收益（實質入帳之收益）作為計算基礎，而非指有權收取之收益。» (cfr. fls.437 dos autos)
2. A seguir, a Mema. Juiz *a quo* tomou ainda a posição de a Comissão de Revisão não ter observado o disposto nos n.º 2 e n.º 3 do art.19º, n.º 5 do art.40º e no art.41º do RICR, por não cumprir devidamente o dever de fundamentação. (vide. fls.438 dos autos)
 3. Sem prejuízo do respeito pela opinião diferente, entendemos que a douta sentença *in questio* não merece censura alguma, pelo que o recurso em apreço é improcedente.
 4. Note-se que a fls.5 do próprio aresto em crise, a Mema. Juiz *a quo* menciona: «A 組及 B 組納稅人的主要分別在於 A 組納稅人需提交經註冊之會計師或核數師核定的實際利潤課稅，而 B 組納稅人則根據估定或按指數方法核定之所得利潤課稅». O que torna manifestamente insubsistente a conclusão IIIª das Alegações (fls.444 a 454 dos autos).
 5. Ora, inculca-se que a Administração Fiscal é livre em adoptar um ou outro dos métodos referidos nos n.ºs 2 e 3 do artigo 19º do RICR, não estando o método indiciário dependente da impossibilidade de determinar a matéria colectável pelo método da avaliação administrativa. (Acórdão do TSI no Processo n.º 261/2003)
 6. Significa isto que à luz do art.19º n.º 2 do RICR, a adjunção «ou» implica que o legislador confere ao Fisco o poder discricionário de fazer escolha entre o método presuntivo e o indiciário, não fixando prioridade ou prevalência vinculativas do presuntivo sobre o indiciário.
 7. No entanto, o n.º 2 do art.19º do RICR não implica que a Administração Fiscal possa, de forma arbitrária, utilizá-los indistintamente. Neste aspecto, sufragamos a perspectiva propugnada na douta sentença do TA no seu Processo n.º 208/03-CF, e perfilhada pela Exma. Colecta no Pare-cer de fls.426 a 429 verso.
 8. Com efeito, o legislador proclama deliberadamente, no Preâmbulo da Lei n.º 21/78/M, o princípio da justiça e igualdade tributárias, e aclara que o sentido e alcance da orientação perfilhada apontam fundamentalmente para a tributação reais, recorrendo-se apenas aos rendimentos pre-sumidos nos casos em que não exista contabilidade organizada.
 9. Nestes termos, o rendimento presumido ou calculado mediante o método indiciário tem de aceder ao real e efectivo, desde que este possa ser alcançado por qualquer via. – Parece-nos certo que eis a *ratio* subjacente do o n.º 1 do art.41º do RICR.
 10. Não tentando apurar o rendimento real da ora recorrente, infringe o n.º 2 do art.19º do citado diploma legal o procedimento tributário de que resulta a deliberação objecto do recurso contencioso, pelo que esta seria anulável por vício de violação de lei.
 11. Os arts.10º e 18º do RICR impõem, a todos os contribuintes, quer do G-A ou do G-B, os deveres acessórios, ao incumprimento dos quais correspondem as sanções consagradas respectivamente nos arts.64º n.º 1 e 65º do mesmo diploma. E o n.º 2 do seu art.41º prevê o dever de fundamentação quando o rendimento colectável fixado pela Administração for divergente do declarado por contribuinte.
 12. Sob pena de degradar o legislador no *trouble-maker*, a Administração Fiscal deve ponderar e

*

二.事實

原審法院已審理查明之事實：

1. 於 2009 年 03 月 30 日，司法上訴人針對 2008 年度之收益，以 B 組納稅人方式向財政局作出申報，聲明收益為澳門幣 37,123,000.00 元，支出為澳門幣 38,465,625.00 元，故虧損為澳門幣 1,342,625.00 元（見附卷第 3 頁，有關內容在此視為完全轉錄）。
2. 於 2009 年 05 月 07 日，財政局評稅委員會根據司法上訴人聲明之收益，按盈利率百分之叁對司法上訴人作出所得補充稅之結算，評定司法上訴人 2008 年度所得補充稅 B 組可課稅收益為澳門幣 1,113,700.00 元(見附卷第 2 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。
3. 於 2009 年 06 月 30 日，財政局向司法上訴人發出所得補充稅-收益評定通知書 M/5 格式，通知司法上訴人 2008 年度所得補

analisar adequadamente a Declaração M/1 e as escritas de qualquer contribuinte do G-A ou do G-B, não os podendo tratar como se fossem lixos.

13. E, quando não aceitar o rendimento colectável indicado pelo contribuinte na Declaração M/1, a Administração Fiscal tem de fundamentar a sua decisão, em conformidade com o art.115º do CPA, e de modo a permitir um destinatário normal cognoscer o itinerário decisor.
14. No caso *sub judice*, acontece efectivamente que «然而，被訴實體在沒有任何理由說明下沒有考慮上訴人之聲明及其提交之書證，亦不要求上訴人補交任何資料以協助查證上訴人有關年度申報之收入及支出，亦沒有解釋為何決議維持評稅委員會根據上訴人聲明之收入採用的指數方法核定其課稅收益。»
15. Nisto reside obviamente a falta de fundamentação da deliberação contenciosamente impugnada, pelo que, segundo nos parece, não merece censura a dita sentença recorrida que anulou aquela deliberação por tal vício de forma.
16. Por todo o exposto, propendemos pela improcedência do presente recurso jurisdicional.

充稅 B 組可課稅收益核定為澳門幣 1,113,700.00 元(見附卷第 13 頁至第 15 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。

4. 於 2009 年 08 月 14 日，司法上訴人向財政局補充稅複評委員會提交所得補充稅申駁書，指出已保存詳細收支記錄及單據，且 2008 年度之應收工程款項仍未收取，並提交資產負債表及其他書證(見附卷第 22 頁至第 109 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。
5. 於 2010 年 04 月 12 日，財政局複評委員會作出決議，指出可課稅收益為根據納稅人所屬行業平均利潤的盈利率百分之叁，以年度銷貨總額 \$ 37,123,000 而評定；同時不接納司法上訴人應收賬款仍未收之申駁理由，決定維持司法上訴人 2008 年度的可課稅收益為澳門幣 1,113,700 元(見附卷第 21 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。
6. 於 2010 年 04 月 27 日，財政局透過編號 049/DAIJ/CRA/10 公函，將上述決議通知司法上訴人(見附卷第 20 頁至第 21 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。
7. 同日，財政局透過信函通知司法上訴人需於指定期間內前往財稅廳繳納稅款，否則將作欠款處理；及需繳納因駁回申駁而訂定之手續費(見附卷第 16 頁至第 17 頁，有關內容在此視為完全轉錄)。
8. 於 2010 年 06 月 15 日，司法上訴人針對複評委員會之上述決議向行政法院提起司法上訴。

*

三.理由陳述

原審判決內容摘要如下：

“ ...

在起訴狀中，上訴人針對財政局複評委員會於 2010 年 4 月 12 日作出維持上訴人 2008 年度可課稅收益為澳門幣 1,113,700 元之決議，向本院提起司法上訴，主張被訴實體沒有說明適用所屬行業平均利潤的盈利率百分之叁的評稅準則，缺乏查明上訴人有關年度真實支出及收益之情況下適用上述評稅準則，從而違反《行政程序法典》第 114 條規定之說明理由義務及違反《所得補充稅規章》第 2 條、第 3 條、第 4 條第 3 款、第 19 條第 2 款及第 3 款、第 20 條、第 21 條及第 41 條之規定。

以下為轉載自被訴決議之部份內容：

“

1. 可課稅收益為根據納稅人所屬行業平均利潤的盈利率百分之叁，以年度申報銷貨總額\$37,123,000(澳門幣叁仟柒佰壹拾貳萬零叁仟元正)而評定。
2. 由納稅人申駁程序所補交的“應收賬款仍未收取”的單據及所陳述的理由。基於權責發生制原則的分析，應收賬款實現與否，並不影響當年度確認的預收工程款或損益。此外，若認可納稅人收現不確性的依據，無異於讓稅務部門替企業承擔風險，從而影響由其提供而估定的可課稅收益。
3. 上述評定為符合《所得補充稅章程》第十九條第二款的法律依據。

... ..”

澳門現行之所得補充稅制度主要由九月九日第 21/78/M 號法律頒布之《所得補充稅規章》規範，該法律第 2 條及第 3 條規定如下：

“第二條

(課稅對象)

所得補充稅係以自然人或法人，不論其居所或住所在何處，在本地區取得由第三條

所規定的總收益為課徵對象。

第三條

(總收益)

一、個人的總收益係指下列收益總和減除有關負擔後的所得額：

a) 工商業活動的收益；

b) (被第 12/2003 號法律第五條第二款廢止)

二、團體的總收益係指按照本章程的規定計算工商業活動全年經營所得的純利。

三、倘屬商業公司及以商業形式組成的民事公司時，其總收益將減除派給股東或股份持有人與課稅年度有關的利潤或股息。

四、本條一款及二款所指的總收益不包括房屋的收益。”

由此可見，屬課稅對象的總收益系指全年經營所得的純利(lucro líquido)。

本案中，上訴人於 2008 年度以 B 組納稅人之方式對其收益作出申報。

《所得補充稅規章》針對 A 組及 B 組納稅人有以下之規定：

“第四條

(實際收益及估定收益)

一、受課征所得補充稅的個人或團體分為兩組，即 A 組及 B 組。(經七月二日第 6/83/M 號法律第一條修改)

二、下列納稅人為 A 組並將根據其適當編製並經按照現行法律規定在財政司註冊的會計師或核數師簽名及核對的會計而核定的實際利潤課稅：(經七月二日第 6/83/M 號法律第一條修改)

a)

三、不在上款任何一項之列的個人或團體概為 B 組並將根據估定其所得利潤課稅。(經七月二日第 6/83/M 號法律第一條修改)

四、加入不同組別的先決條件必須在有關收益年度的年首確定。(經六月四日第 4/90/M 號法律第三條修改)

... ..

第十九條

(可課稅利潤)

一、A 組納稅人，其可課稅利潤係指根據適當會計原則而編製的營業結算或損益賬所示的盈餘，即是有關課稅的上一營業年度任何來源的收益或利潤減除同年度的費用或損失後所得的數額，無論前者及後者將按照本章程第二十條至第三十五條的規定，予以倘有的更正。

二、B 組納稅人的可課稅利潤，當估定其在上一年度的收益超過費用時，將根據兩者間的差額核定，或根據指數方法核定。(經六月四日第 4/90/M 號法律第三條修改)

三、指數方法將以稅務行政的所有要素為基礎，特別是在：

- a) 有關出售及服務的提供，或購入及供應及第三者的服務的總利潤或純利潤的平均幅度；
- b) 投資本金的收益的平均稅；
- c) 原料的消耗或使用，或其他直接成本的技術係數；
- d) 向稅務行政方面所聲明的要素及資料，包括有關其他稅項者以及與納稅人有關連的企業或人士/機構方面所取得者。

(經六月四日第 4/90/M 號法律第三條修改)”

A 組及 B 組納稅人的主要分別在於 A 組納稅人須提交經註冊之會計師或核數師核定的實際利潤課稅，而 B 組納稅人則根據估定或按指數方法核定之所得利潤課稅。然而，根據《所得補充稅規章》第 2 條及第 3 條配合第 19 條之規定，不論以何種方式作出核定，A 組或 B 組納稅人的可課稅利潤均以納稅人在有關稅務年度實際收取之收益(實質入帳之收益)作為計算基礎，而非指有權收取之收益。

因此，本院認為，被訴實體在被訴決議第 2) 點中指出之理由並不成立，違反《所得補充稅規章》之上述規定。

此外，《所得補充稅規章》第 40 條第 5 款及第 41 條有如下規定：

“第四十條

(帳目之查核)

.....

五、倘未能透過查賬方法核定有關條文所指的可課稅收益，又或有理由懷疑賬目的結果與事實不符時，對於有關納稅人將依據估定利潤予以課稅。(經七月二日第 6/83/M 號法律第一條修改)

第四十一條

(可課稅收益之確定)

一、在不影響第十九條至第三十五條及第三十六條第三款之規定下，根據納稅人申報之資料確定可課稅收益，但得基於監察機關已適當說明理由之資料或所具備其他材料而修改有關申報書。(經三月二日第 15/85/M 號法令第一條修改)

二、在決定另一可課稅收益而與納稅人申報的情事所引致的可課稅收益不相同時，應有根據。”

從上述的法律規定，結合同一規章第 64 條至第 68 條針對不予申報或申報資料不正確之處罰規定，可見不論針對 A 組或 B 組納稅人，立法者在訂定納稅人承擔如實申報義務之同時，稅務當局亦有義務查清一切用以協助核定納稅人可課稅收益之資料，以評定納稅人聲明之真實性及準確性，僅當存在合理理由及證據之情況下才可採納有別於納稅人根據其提供的資料作出的申報，且必需說明相關依據。

稅務當局之上述義務亦與稅務行政力求的公正、平等、真實收益事實等原則相符。

另一方面，雖然立法者因應 A 組及 B 組納稅人不同的申報方式而採取不同的評定方法，針對 A 組納稅人，根據《所得補充稅規章》第 40 條第 5 款的規定，“倘未能透過查

賬方法核定有關條文所指的可課稅收益，又或有理由懷疑賬目的結果與事實不符時，對於有關納稅人將依據估定利潤予以課稅”；而針對 B 組納稅人，根據同一規章第 19 條第 2 款及第 3 款的規定，“B 組納稅人的可課稅利潤，當估定其在上一年度的收益超過費用時，將根據兩者間的差額核定，或根據指數方法核定”，不論稅務當局針對不同組別的納稅人選擇法定的任何一種方式作出核定，在上指約束稅務行政活動之基本原則下，以及根據《所得補充稅規章》第 19 條第 2 款、第 40 條第 5 款及第 41 條的規定，本院認為，稅務當局亦必需對其決定說明理由，即使在本澳的司法見解方面，一直認為《所得補充稅規章》第 19 條第 2 款之規定賦予稅務當局的屬“技術裁量權”(discricionariedade técnica)(見中級法院卷宗編號：86/2003(11 月 20 日)及卷宗編號：301/2004(12 月 9 日))，亦不免除稅務當局承擔說明理由之義務。

本文中，財政局評稅委員會根據上訴人聲明 2008 年度之收益澳門幣 37,123,000 元，於 2009 年 5 月 7 日對上訴人作出所得補充稅之結算，評定上訴人 2008 年度所得補充稅 B 組可課稅收益為澳門幣 1,113,700.00 元，沒有針對否定上訴人之申報資料(支出及虧損)及以納稅人所屬行業平均利潤的盈利率百分之叁作為收益之計算標準作出任何說明；其後上訴人在稅務申駁中提及已保存詳細收支記錄及單據，以證明其於 2008 年經營期間支出高於收入，然而，被訴實體在沒有任何理由說明下沒有考慮上訴人之聲明及其提交之書證，亦不要求上訴人補交任何資料以協助查證上訴人有關年度申報之收入及支出，亦沒有解釋為何決議維持評稅委員會根據上訴人聲明之收入採用的指數方法核定其課稅收益。

承上述法律規定之分析，可見被訴決議明顯違反《所得補充稅規章》第 19 條第 2 款及第 3 款、第 40 條第 5 款及第 41 條的規定，沒有遵守律規定之說明理由義務。

基於此，本院認為，被訴決議因違反九月九日第 21/78/M 號法律頒布之《所得補充稅規章》第 2 條、第 3 條、第 4 條、第 19 條第 2 款及第 3 款以及 40 條第 5 款及第 41 條的規定，根據十月十一日第 57/99/M 號法令頒布之《行政程序法典》第 124 條及十二月十三日第 110/99/M 號法令頒布之《行政訴訟法典》第 21 條第 1 款 d) 項之規定，應予以撤銷。

*

綜合所述，判處上訴人的訴訟理由成立，撤銷財政局所得補充稅複評委員會於 2010 年 4 月 12 日之決議。

無須支付訴訟費用，因被訴實體獲得主體豁免。

將本判決登記及作出適當通知。...”

*

被訴實體認為，原審判決錯誤適用法律，沒有考慮到立法者為 A 組和 B 組所得補充稅納稅人製定了不同的可課稅收益評定方式。另一方面，亦認為有關判決錯誤認定被訴行為存在“沒有說明理由”的瑕疵。

根據《行政程序法典》第 115 條第 1 款之規定，“說明理由應透過扼要闡述有關決定之事實依據及法律依據，以明示方式作出；說明理由亦得僅透過表示贊成先前所作之意見書、報告或建議之依據而作出，在此情況下，該意見書、報告或建議成為有關行為之組成部分”。

另一方面，《所得補充稅規章》第 41 條第 2 款亦規定“在決定另一可課稅收益而與納稅人申報的情事所引致的可課稅收益不相同時，應有根據”。

表面看來，被訴行為似乎已遵守了說明理由的義務，因為任何一名普通人均可清楚明白司法上訴人的可課稅收益是“根據納稅人所屬行業平均利潤的盈利率百分之叁，以年度申報銷貨總額\$37,123,000(澳門幣叁仟柒佰壹拾貳萬零叁仟元正)而評定”；而其就上述收益評定的申駁不被接納理由在於“基於權責發生制原則的分析，應收賬款實現與否，並不影響當年度確認的預收工程款或損益。此外，若認可納稅人收現不確性的依據，無異於讓稅務部門替企業承擔風險，從而影響由其提供而估定的可課稅收益”。

在尊重不同見解下，我們認為上述理由之說明是不足的。

首先，不要忘記被訴行為是可課稅收益的複評(不是初評)，故在說

明理由方面需要更為詳盡，不能簡單指出“可課稅收益為根據納稅人所屬行業平均利潤的盈利率百分之叁，以年度申報銷貨總額\$37,123,000(澳門幣叁仟柒佰壹拾貳萬零叁仟元正)而評定”，需具體說明上述盈利率百分之叁是根據甚麼資料或準則而定出的。

另一方面，亦應就不採納司法上訴人所提交的證據說明理由。

根據《行政程序法典》第 115 條第 2 款之規定，“採納含糊、矛盾或不充分之依據，而未能具體解釋作出該行為之理由，等同於無說明理由”。

最後，被訴行為不採納司法上訴人提出應收賬款不應計算在可課稅收益中的決定依據同樣也是不正確的。

根據《所得補充稅規章》第 21 條 h)項及第 25 條第 1 款 c)項之規定，納稅人可為呆賬設立備用金，而該備用金被立法者視為營業費用或損失，不計算在可課稅收益內。

再者，也不存在所謂“稅務部門替企業承擔風險，從而影響由其提供而估定的可課稅收益”的情況，因為倘司法上訴人成功收回有關賬款，其有義務在相應的年度內入賬申報，而稅務當局可在該年度徵收該等賬款的所得補充稅。

即使有關納稅人收款後不依法入賬申報，稅務當局也可從支付實體所呈的稅務報表中發現該等支付，從而對司法上訴人作出徵收。

從上可見，原審判決的決定是正確的，應予以維持。

*

四.決定

綜上所述，判處上訴理由不成立，維持原審判決。

*

不需任何訴訟費用，因被訴實體享有主體豁免。

作出適當通知及採取適當措施。

*

Presente

Vítor coelho

2012年10月11日

何偉寧

José Cândido de Pinho

賴健雄