

上訴案第 730/2025 號

日期：2026 年 6 月 25 日

主題： - 所得補充稅
- B 組納稅人
- 可課稅利潤的確定規則
- 確定應課稅利潤的間接方法
- 適用法律的錯誤

摘 要

1. 我們在適用法律的時候，永遠應該理解立法者是最正確的（《民法典》第八條第三款的規定），即使所規定的程序給履行者帶來麻煩也不應該認為立法者是“麻煩製造者”而不予以執行。
2. 根據《所得補充稅規章》第 18 條第 1 款和第 2 款的規定，B 組納稅人無須建立正規的會計制度，只需依第 2 款規定設立登記簿即可。
3. 推定法和指數法之間存在本質差異，最關鍵的一點是，立法者為 B 類納稅人設立了最低保障：推定法要求應稅利潤盡可能接近實際利潤，而指數法則要求總收入有效，或至少盡可能接近實際情況。
4. 《所得補充稅規章》第 19 條第 2 款規定了兩種確定 B 類納稅人可課稅利潤的方法——推定法（*método presuntivo*）和指數法（*método indiciário*）。選擇連接副詞「或」表示這兩種方法並存且可替代，稅務機關可自由選擇其中一種。這意味著第 2 款賦予財政局在兩種方法之間進行選擇的自由裁量權。
5. 稅務機關同時對同一案件採取了兩種方法——計算應課稅利潤的基礎是納稅公司作為 B 組納稅人申報的總收入，並適用其所在經濟部門的平均稅率——而陷入了《所得補充稅規章》第 19 條第 2 款和第 3 款的適用錯誤的瑕疵中。

6. 為了保持算術一致性，納稅機關應當將納稅公司的行業的平均收益率應用於已確定的同一行業投資的平均價值，而不是應用於納稅人申報的利潤。如果稅務機關將此要素作為確定應納稅所得額的標準，則無端假定所選指標（納稅人申報的任何利潤）與其實際所得之間存在該百分比的差額。

裁判書製作人

蔡武彬

上訴案第 730/2025 號

上訴人：財政局所得補充稅複評委員會 (Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos da Direcção dos Serviços de Finanças)
被上訴人：A 中國有限公司 (A China Limitada)

澳門特別行政區中級法院合議庭判決書

一、案情敘述

被上訴人 A 中國有限公司對被訴實體財政局所得補充稅複評委員會於 2023 年 12 月 7 日作出的決議向行政法院提出法上訴。

澳門特別行政區行政法院於 2025 年 5 月 21 日對上述司法訴訟作出裁定，裁定上訴人提出的司法上訴理由成立，並撤銷被上訴的行為。

財政局所得補充稅複評委員會不服判決，向本中級法院提起上訴，提出了載於卷宗第 119 頁至 139 頁的上訴理由 (結論部分)。¹

¹ 其葡文內容如下：

1. Vem o presente recurso interposto da douda sentença de fls. 102 e seguintes dos autos, que julgou procedente o recurso interposto pelo contribuinte e, consequentemente, anulou a deliberação da Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos que indeferiu a reclamação sobre a fixação da matéria colectável referente ao exercício de 2022, por violação dos artigos 19º e 41º do RICR.
2. Entendeu o Ministério Público que devia ser negado provimento ao recurso contencioso interposto pela ali recorrente, por o acto recorrido não padecer da ilegalidade invocada, pugnando pela improcedência do recurso contencioso e consequentemente pela manutenção do acto recorrido.
3. Afirma primeiramente a sentença recorrida a violação do disposto nos artigos 19º nº 3 e 41º do RICR uma vez que não foi tida em conta pela Administração a declaração que foi apresentada pelo contribuinte.
4. O entendimento de que “a Administração se pretender servir dos métodos indirectos, terá de cumprir o ónus de prova da verificação dos pressupostos vinculativos da sua actuação,

-
- isto é, demonstrar a insuficiência ou a inexactidão das declarações face aos elementos fundados que lhe permitem fixar a matéria colectável de modo divergente” faz, em nosso entender, uma incorrecta interpretação do previsto nos artigos 19º nº 2 e nº 3 e 41º do RICR.
5. É certo que o artigo 41º manda que a fixação do rendimento colectável tenha em conta as declarações dos contribuintes, mas logo acrescenta que podem ser “corrigidas com base em informações devidamente fundamentadas dos serviços de fiscalização ou de quaisquer outros elementos de que se disponha”, sendo que a fixação do rendimento colectável divergente do resultante da declaração do contribuinte deve ser fundamentada. (nº 2 do artigo).
 6. Lê-se na sentença recorrida que “o facto de se tratar de contribuinte do grupo B não legitima sem mais a fixação da matéria colectável mediante o uso dos métodos indirectos previstos no artigo 19º nº 2 e 3 do RICR, por forma a afastar-se inteiramente da declaração apresentada.”
 7. Sucede que não foi esse o método de actuação da administração tributária.
 8. Como é sabido, no Imposto Complementar de Rendimentos há contribuintes do grupo A, em que a matéria colectável é determinada através de prova directa pré-constituída, que é a contabilidade do contribuinte (nº 1 do artigo 19º do RICR); e do grupo B, em que a matéria colectável é determinada oficiosamente, através de provas indirectas, por via do método presuntivo e do método indiciário. (nºs 2 e 3 do artigo 19º do RICR).
 9. A cada um destes sistemas correspondem diferentes operações de quantificação do facto tributável: No grupo A o lucro real efectivo é determinado através da conta de resultados da empresa e no grupo B o lucro presumido pode ser determinado através de métodos presuntivos ou de métodos indiciários.
 10. Com efeito, estabelece o artigo 19º nº 2 do RICR que “o lucro tributável dos contribuintes do grupo B será determinado pela diferença entre os proveitos e custos obtidos por cada um dos contribuintes no ano anterior, quando deva presumir-se que aqueles são superiores a estes, ou por métodos indiciários”.
 11. Para determinar a matéria colectável há, pois, dois grandes métodos: a declaração do contribuinte e a determinação oficiosa da base de tributação. Neste último, lança-se mão de métodos indirectos, também chamados de indiciários, a partir dos quais se induz ou presume a matéria colectável.
 12. Assim sendo, logicamente, o valor das declarações de contribuinte é bem diferente em cada um dos sistemas: no primeiro, a declaração é, em princípio, determinante do próprio valor da matéria colectável, uma vez que serve directamente de base ao lançamento; no segundo, a declaração do sujeito passivo possui um alcance meramente indiciário da matéria colectável.
 13. Conforme se refere no RICR, “os serviços de fiscalização devem prestar informação sobre os elementos constantes das declarações e indicar, com devida fundamentação, a inexistência de lucros ou o lucro tributável que entenda ser fixado. (cfr. RICR artº 16, nºs 1 e 2). A existência desta informação não é uma formalidade essencial para afinação do lucro tributável, já que a declaração fiscal de rendimentos dos contribuintes do grupo B tem relevância meramente indiciária, podendo a Comissão de Fixação fazer uso de quaisquer outros meios com vista àquela fixação, como se indica no artigo 41º” (Rato Rainha, Impostos de Macau, 1998, 117).
 14. Ou seja, “o artº 41º do RICR delimita com grande abertura o poder de fixar a matéria colectável, pois não se diz qual o peso a atribuir às declarações dos contribuintes, as condições em que os elementos por ele fornecidos podem ser afastados, o tipo de informações que deverão ser fornecidas pelos serviços de fiscalização e a natureza dos elementos de que poderá eventualmente dispor a Comissão de Fixação.” (cfr. Ac. do TSI, proc. nº 328/2015)

-
15. O que ficou dito conclui-se que é o próprio legislador a permitir a tributação com base em indícios ou índices, renunciando assim à exigência da certeza como condição da produção do acto tributário e aceitando formas menos seguras de reconstituição do facto tributário.
 16. Ou seja, “para os contribuintes do grupo B a regra geral é a liberdade probatória, situando-se os métodos probatórios previstos na lei na mesma zona discricionária, não sendo impossibilidade do uso do método de avaliação administrativa presuntiva pressuposto legal da utilização do método indiciário.” (cfr. Ac. do TSI, proc. nº 261/2003)
 17. À luz do que ficou dito, parece-nos claro não ter a deliberação da Comissão de Revisão violado as disposições supracitadas, e concretamente que a Administração não logrou provar os pressupostos da sua atuação.
 18. A referida deliberação, no seu ponto 1, diz que para efeitos de fixação do rendimento colectável da Comissão de Fixação, foram utilizados os critérios constantes do “Manual de Fixação do Imposto Complementar de Rendimentos – Group B”, servindo de referência aos dados internos do Governo relativos aos lucros dos diversos sectores de actividade económica.
 19. Ora, os dados de “Taxa de juro média de lucro do sector de actividade” constantes do referido Manual de Fixação do ICR, servem para a administração fiscal, através da recolha de dados factuais sobre os elementos constitutivos desse sector de actividade económica fixarem o rendimento colectável dos contribuintes do grupo B do Imposto Complementar de Rendimentos.
 20. E no mesmo ponto da deliberação se diz que, considerando as dificuldades existentes no ambiente geral de exploração em 2022, tais como as rendas, a escassez de recursos humanos, o aumento dos salários, a inflação, o aumento dos preços dos produtos, etc., procedeu-se ao ajustamento adequado da “taxa de juro de rentabilidade média do sector” para o ano de 2022;
 21. No ponto 2 e 3 da deliberação mencionou-se claramente que o método adoptado para fixação de rendimento é o indiciário previsto no nº 2 do art.º 19º do RICR, e que, concretamente, o rendimento colectável é determinado pela aplicação da taxa de 4% correspondente à taxa média de rendimento do sector a que pertence a contribuinte.
 22. No método indiciário estabelece-se uma relação entre determinados índices e a matéria colectável, de tal forma que a partir deles se possa automaticamente determinar o montante da matéria colectável. Leva-se aqui em conta, não o rendimento real, mas sim o rendimento normal, isto é, aquele que devia ter sido obtido em face das condições conjunturais em que a actividade foi exercida.
 23. Pelo que a Comissão de Revisão, após analisar o conteúdo da reclamação da Recorrente, indeferiu o seu pedido, conforme explicitado no ponto 4 e 5 do acto anulado, com fundamento na falta de comprovação de que possui registos contabilísticos devidamente organizados, e de demonstração clara do tratamento contabilístico das operações, uma vez que o ónus de contraprova recais sobre o contribuinte que não concordou com a determinação de rendimentos pela Comissão de Fixação.
 24. “No plano tributário cabe ao contribuinte, não apenas sumprir as obrigações de prestação pecuniária ou em espécie que correspondam ao seu dever contributivo, mas também o dever de dar conhecimento à administração tributária de todas as situações e realidades de facto que lhe respeitem e devam ser enquadradas nas normas de incidência, bem como das fontes em que tais realidades assentem, já que, como é evidente, é o contribuinte que tem com elas contacto directo, enquanto que a Administração Fiscal só por formas indirectas, e nem sempre seguras, delas se apercebe e as pode qualificar e quantificar.” (Vítor Faveiro – O Estatuto do Contribuinte, 2022, 860)

-
25. Ou seja, enquanto que “em relação aos valores declarados pelos contribuintes do grupo A, é a administração fiscal que tem o ónus da prova de demonstrar que esses valores não estão correctos, enquanto os valores declarados pelos contribuintes do grupo B só têm relevância meramente indiciária, pelo que cabe ao contribuinte demonstrar quando reclama dos valores fixados pela comissão de fixação que estes não correspondem ao seu verdadeiro lucro tributável.” (Cfr. Determinação de Rendimentos Tributáveis no Sistema Fiscal de Macau – Administração, nº 46 vol. XII, 1994-4º, pg. 1117).
26. Ora é a própria recorrente na sua P.I. (artigos 5º) que admite não ter livros de contabilidade adequados e registos financeiros completos, nem apresentou, em sede de revisão da matéria colectável, elementos que pudessem mudar o sentido da decisão.
27. E assim, por causa de inexactidão da declaração apresentada pela Recorrente, a aplicação do método indiciário é o meio adequado para determinar o rendimento colectável, constando da deliberação anulada que o rendimento colectável foi determinado pela Comissão de Fixação, por aplicação da taxa média de rendimento do sector a que pertencem a contribuinte do “Manual da Fixação do Imposto Complementar de Rendimentos – Grupo B” que é de 4%.
28. Por outro lado, também não se pode concordar com a sentença recorrida, quando atribui à Administração tributária uma incorrecta aplicação dos métodos indiciários e, concretamente, do artigo 19º nº 3 do RICR.
29. Como se lê no nº 3 do artigo 19 do RICR “os métodos indiciários basear-se-ão em todos os elementos de que a administração fiscal disponha”, nomeando-se de seguida, a título exemplificativo, alguns elementos de que a administração se pode servir. No mesmo sentido estipula o nº 1 do artigo 41º do RICR que a fixação do rendimento colectável é feita “em face das declarações dos contribuintes, eventualmente corrigidas com base em informações devidamente fundamentadas dos serviços de fiscalização ou de quaisquer outros elementos de que se disponha.”
30. Mas como já se disse, a declaração fiscal de rendimento dos contribuintes do grupo B tem relevância meramente indiciária, podendo a Comissão de Fixação fazer uso de quaisquer outros meios com vista àquela fixação, uma vez que estamos perante contribuintes que são tributados com base nos lucros que presumivelmente obtiveram (nº 3 do artigo 4º do RICR), onde a administração escolhe indicadores com base nos quais se determina o valor que via ser tributado.
31. Há muitos anos que a Administração utiliza para a tributação dos contribuintes do grupo B, sem qualquer conflito ou controvérsia, o “Manual de Fixação do ICR”, o qual é actualizado anualmente, onde é considerado “na medida do possível, a situação real da economia local”, sendo utilizados, entre outros, como aí se lê, “os últimos dados estatísticos da Direcção dos Serviços de Estatística e Censos, tais como: a margem de lucro líquido da actividade, Índice de Preços ao Consumidor entre outros, bem como os dados fornecidos por terceiros.”
32. Conforme se constata da leitura do Manual para o Exercício de 2022, estão previstos critérios de fixação para várias actividades que devem ser entendidos como “directivas que procuram uniformizar o tratamento a dar à generalidade dos contribuintes do grupo B”.
33. Estas “Observações Gerais para a fixação da matéria colectável” estão desenvolvidas ao longo de 22 pontos, onde a Administração Tributária pretende, dentro do possível, fixar critérios objectivos e justos para os contribuintes do grupo B, os quais são depois desenvolvidos por actividades nos quadros seguintes.
34. Pelo exposto, não se pode a entidade recorrente conformar com a interpretação dada na sentença recorrida ao artigo 19º nº 3 do RICR, ao considerar que o método utilizado para a fixação da matéria coletável “não corresponde, no fim das contas, a qualquer tipo de elemento existente ao dispor da administração, ou que ela tenha recolhido junto das outras

被上訴人 A 中國有限公司對上訴人提起的上訴作出了答覆，提出了以下的答覆理由：

1. 行政法院(下稱“原審法庭”)於 2025 年 5 月 21 日作出被上訴判決，裁定澳門財政局所得補充稅複評委員會於 2023 年 12 月 7 日作出關於司法上訴人 2022 年度所得補充稅之可課稅收益推持為澳門元 3,650,220.00 的決議違反《所得補充稅規章》第 19 條第 3 款及第 41 條之規定而應被廢止，上訴人不服被上訴判決，因而請求中級法院廢止被上訴判決。
2. 除卻對不同意見的應有尊重，被上訴人並不認同有關見解，並回覆如下：

一、關於上訴陳述書第 8 點至第 36 點

3. 上訴人於此部分主張是基於被上訴人所提交之申報書不準確，故稅務機關才會依照《所得補充稅 B 組評定準則》評定被上訴人之可課稅收益，而且被上訴人亦未能提供證據以推翻重估之可課稅收益。
4. 被上訴人明確表示不同意。
5. 綜觀由稅務機關《包括評稅委員會及上訴人》所作出的所得補充稅-收益評定通知書(M/5 格式)(見司法上訴狀之附件 7)及上訴人所作之決議(下稱“決議”，見司法上訴狀之附件 2)之內容，均沒有表示“因被上訴人所提交之申報書不準確，故稅務機關才會依照《所得補充稅 B 組評定準則》評定被上訴人之可課稅收益”，反而在決議中之內容顯示如下：

“1.本個案之可課稅收益，為評稅委員會按照“所得補充稅 B 組評稅

entidades públicas, ou que decorra da própria declaração do contribuinte.”

35. Antes pelo contrário, é precisamente dessa forma que são definidos os critérios para a fixação da matéria colectável constantes do Manual citado, tudo de acordo e no cumprimento do previsto no nº 3 do artigo 19º do RICR.

Termos em que se requer a V. Exa. que o presente recurso ser julgado procedente e consequentemente ser revogada a sentença do Tribunal Administrativo de 21 de Maio de 2025 mantendo-se o acto recorrido com todas as consequência legais.

手冊”之評稅準，該評稅手冊內之數據資料為參考政府內部有關行業利潤資料，而評定可課稅收益。如評稅手冊當中訂定之“行業平均盈利率”數據，為稅務當局透過收集有關經濟活動中該行業構成收益之有關事實資料，務求能客觀地評定所得補充稅 B 組稅人之可課稅收益。並考慮到 2022 年整體經營環境存在一定之困難，例如租金、人資緊絀導致薪金上升、通貨膨脹致物價上升等等總營成本上升，已作出 2022 年度“行業平均盈利率”之適當調整；

2.因此，本個案檔案編號之可課稅收益，為評說委員會按照“所得補充稅 B 組評稅手冊”納稅人所屬“行業平均盈利率”為 4%，以其年度收入總額計算而作出評定；

3.上述之評定完全遵照《所得補充稅規章》第 19 條第 2 款之規定，對所得補充稅 B 組納稅人可採用“指數方法”核定可課稅收益：”(底線為被上訴人所後加，詳見司法上訴狀之附件 2)

6. 首先，《所得補充稅規章》第 19 條第 2 款之規定為“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。”(粗體及底線為被上訴人所後加)，即稅務機關僅在納稅人滿足「當估定其在上一年度的收益超過費用時」此一前提條件下，方可適用《所得補充稅》第 19 條第 2 款之規定而自由選擇依哪一種方法針對納稅人進行評定。

7. 然而，被上訴人在其 2022 年度的所得補充稅-B 組收益申報虧損澳門幣 306,669.68(見司法上訴狀附件六之 2022 年度的所得補充稅-B 組收益申報書，當中顯示為 (-30666968) 是基於被上訴人申報時財政局櫃檯接待人員表示不需要寫小數點，被上訴人錯誤理解為不需要寫上小數點，而實際上上述數字是想表示為虧損澳門幣 306,669.68)，即無論如何，在被上訴人所申報的 2022 年度收益不超過費用，以及稅務機關未能按照《所得補充稅規章》第 41 條第 1 款之規定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 (詳見第二部分的陳述) 的前提下，稅務機關不能適用《所得補充稅規章》第 19 條第 2 款之規定而自行決定使用「推定法」或「指數方法」。

8. 故此，顯然地，上訴人的決議必然是違反了《所得補充稅規章》第 19 條第 2 款之規定而導致該決議應被廢止。

倘尊敬的法官 閣下不如此認為，被上訴人亦主張如下：

9. 另外，上訴人在上述決議中亦明確表示針對被上訴人之評定是以「指數方法」核定可課稅收益，而指數方法規定在《所得補充稅》第 19 條第 3 款，內容如下：

“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。”

10. 誠如中級法院第 261/2003 號案件的合議庭裁判書中所述“在指數法中，法律列舉認為對此任務特別適宜的某些指數（例如利潤的平均邊際，平均收益率及技術係數，它們可單獨或合併使用——第 19 條第 3 款）。在此狀況中，稅務當局從中選擇特定指數或外在跡象，自動地推導出計稅依據，但不審議納稅人的具體情況。在這個方法中，在特定指數與計稅依據之間確定了一種關係，從而據以自動地確定計稅依據的金額。這裏考慮的不是實際所得，而是“通常所得”即按照從業條件應當取得的收益。因此，它是指對此類企業在通常條件下取得的企業利潤而課稅，而不論是否真的具備該等利潤”²（底線為後加）；

11. 亦即，在指數法中，稅務當局選擇特定的指數或外部跡象，從而自動推導出可課稅資料，但不審議納稅人的具體情況。

12. 然而，根據司法上訴狀之附件 7 的收益評定書通知所示，澳門財政局在評定被上訴人 2022 年度的可課稅利潤時，不時使用“納稅人申

² 請參閱中級法院 2004 年 3 月 18 日第 261/2003 號案件的合議庭裁判書。

報收益”的推定法，不時使用“參考政府內部有關行業利潤資料”來確定的指數法，這一操作是完全違反了《所得補充稅規章》第 19 條第 2 款及第 3 款的規定。

13. 現時稅務機關及上訴人是以被上訴人所申報的收益乘以一定的百分比而得出可課稅收益，此等操作是不正確地使用指數法，更不合法地混合使用推定法及指數法，這是不符合《所得補充稅規章》第 19 條第 2 款及第 3 款的規定，因此，上訴人在決議中維持司法上訴人的可課稅收益為澳門元 3,650,220.00 的決定必然是違反了《所得補充稅規章》第 19 條第 2 款及第 3 款的規定，導致其存在可撤銷的瑕疵。
14. 同時，決議中第 5 點亦指“惟申駁書無法證明其會計制度完善，亦無法清楚顯示有關會計帳目之處理，故此，理由欠缺充分實質依據。”（見司法上訴狀之附件 2）
15. 必然指出的是，被上訴人作為 B 組的納稅人，確實沒有合規的會計簿冊及完善的財務記錄，但根據《所得補充稅規章》第 19 條之規定，B 組納稅人根本不需要具適當會計原則而騙製的營業結算或損益賬所示的盈餘。
16. 再者，不論是《所得補充稅規章》之規定，抑或是所得補充稅-收益評定通知書（M/5 格式）（見司法上訴狀之附件 7）中，均沒有要求申報的前提是具備完善之會計制度。
17. 而且，被上訴人亦於接獲決議之通知後，隨即提起聲明異議期間向上訴人提交(i)公司 2022 年度利潤表；(ii)公司 2022 年度利潤表附註；(iii)公司 2022 年度合同；及(iv)公司 2022 年度銀行資金往來賬項（見司法上訴狀之附件十二），上述文件已具實質依據以推翻稅務機關所估算的可課稅收益。
18. 無論如何，誠如被上訴人在司法上訴狀中的陳述以及相關的附件所顯示（在此視為完全轉錄），被上訴人於 2022 年度的可課稅收益是遠低於財政局所認定的數目，僅僅為澳門元 340,940.78。同時，又基於第 19/2022 號法律《2023 年財政年度預算案》第 24 條之規定，

“[...]，須課徵所得補充稅的二零二二年財政年度收益的豁免限額訂定為\$600,000.00(澳門元陸拾萬元); [...]” ，因此，被上訴人於 2022 年度之收益根本不應被課程。

二、關於上訴陳述書第 37 點至第 45 點

19. 上訴人在此部分主張稅務機關可以按照《所得補充稅規章》第 41 條第 1 款另行確定可課稅收益，亦指《所得補充稅 B 組評定準則》已沿用多年且從未出現過任何衝突及爭議。
20. 被上訴人不認同上述的見解，《所得補充稅規章》第 41 條第 1 款確實賦予稅務機關可以修改有關申報書，但修改之前提是“基於監察機關已適當說明理由之資料或所具備其他材料”，而不應被忽略的是同一條文第 2 款之規定，“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。”，無論如何，稅務機關在沒有給予任何說明理由之資料或任何根據的情況下，不採納被上訴人在 2022 年度所得補充稅-B 組收益申報書中的費用及成本，僅採用被上訴人之申報書中銷售收入及/或勞務收益的部分，繼而徑直對本案中被上訴人的可課稅收益以混合形式（推定法及指數法併用）重新評定可課稅收益。
21. 被上訴人沒有否定稅務機關可以重新評定可課稅收益的權能，只是稅務機關以及上訴人均沒有指出為何不採納被上訴人在申報書中的費用及成本部分。
22. 另外，儘管上訴人主張《所得補充稅 B 組評定準則》已沿用多年且從未出現過任何衝突及爭議，但是沿用多年及沒有出現過任何爭議並不代表這個操作是符合法律規定的。
23. 必須指出的是，這個《所得補充稅 B 組評定準則》顯然是稅務機關的內部指引，絕不會凌駕於法律之上。
24. 再者，綜觀《所得補充稅 B 組評定準則》(2022 年度)(載於卷宗第 68 頁至第 91 頁) 之內容，相信上訴人對被上訴人所適用的行業應為相關文件第 20 頁的「出入口業行業代號：61.09.20」，備註部分為：“評定數據基礎：按上年度或其他年度卷宗所載數據”，即稅務

機關在評稅時，亦應考慮被上訴人上年度或其他年度卷宗所載數據，被上訴人 2019 年至 2021 年度的所得補充稅-收益評定結果（見司法上訴狀之附件十五之收益評定通知書）如下：

年份	評稅基礎	評定收益
2019	按納稅人申報虧損而評定收益為零(RICR 第十九條二及三款)	0.00
2020	納稅人申報之收益(RICR 第十九條二及三款)	495,000.00
2021	行業平均收益(RICR 第十九條二及三款)	66,000.00

25. 而針對被上訴人 2022 年度的評稅，稅務機關不但沒有參閱被上訴人過去年度的數據，甚至完全沒有適用以往針對被上訴人的評稅基礎，反而是另行以一個新的評稅基礎“註(1)³申報收益乘以 4%(RICR 第十九條二及三條) ”（見司法上訴狀之附件七第 2 頁）。
26. 無論如何，在被上訴人自 2019 年至 2021 年度的所得補充稅-B 組收益申報書的計稅前的損益分別為 -29,624.08、494,950.00 及 -153,916.71（見司法上訴狀之附件 14），以及決議中亦提及“2022 年整體經營環境存在一定之困難，例如租金，人資緊絀導致薪金上升、通貨膨脹導致物價上升等等令經營成本上升”之前提下，上訴人依然在未有作出調查及指出從任何其他公共實體所獲得的資訊，繼而認定被上訴人的可課稅收益為澳門元 3,650,220.00，此等收益足足為 2021 年度的二十四倍有多，這是不符合常理的。
27. 可見，原審法庭裁定上訴違反了《所得補充稅規章》（第 19 條第 2 款及第 3 款的規定，導致該決議應被廢止的裁決是準確解釋及應用了上述法律所訂定的規則，於法律上應予獲得支持。
28. 綜上所述，被上訴人認為上訴人提出的全部上訴理由皆不成立，請求法庭駁回上訴人提起的上訴。

³ 註(1)參考政府內部有關行業利潤資料和納稅人申報收益，而評定的可課稅收益。

綜上所述，並在法律所賦予更廣泛的權利下，現懇請尊敬的法官 閣下駁回上訴人之上訴，並維持原審法庭的裁決。

駐本院助理檢察長對上訴人提出了法律意見書，認為上訴實體的上訴理由不能成立。

卷宗上呈後，各助審法官已對卷宗進行檢閱。

現對案件進行審理。

二、事實：

根據載於卷宗之證據，本院認為以下事實屬重要並視為獲得證實：

- A Recorrente A CHINA LIMITADA (A 中國有限公司) é uma sociedade comercial constituída na RAEM, que tem por objecto “進口油氣田儀器儀表及技術服務”, sendo contribuinte inscrita nº 82***** (conforme o doc. junto a fls. 10 a 11v dos autos).
- A Recorrente não possui a contabilidade devidamente organizada.
- Foi adoptado pela Administração tributária o Critério para Fixação da Matéria Colectável do Imposto Complementar – Grupo B para o exercício 2022, em que se prevê como critério geral “805.4 Aplicação de uma taxa de rentabilidade sobre os proveitos declarados”, à luz do qual “o rendimento colectável foi fixado com referência a dados intragovernamentais relativos ao lucro do sector de actividade e aos proveitos declarados pelo contribuinte” (conforme o docj. Junto a fls. 69 a 91 dos autos).
- Trata-se do contribuinte que exerce comércio importador e exportador, determina-se no dito critério o seguinte:
“1. Base para a Fixação:

Valor das vendas / Prestações de serviço declaradas, o rendimento fixado no ano anterior ou outro

2. Coeficiente de Fixação:

2.1. Rendimento médio anual\$66,000

2.2. Rendimento do ano anterior

2.3 Valor das vendas/

Prestações de serviço declaradas... 4% Nota 1

2.4 Outro rendimento determinado pela Comissão de Fixação."

Nota 1: Para as atividades que menos afetadas pela epidemia do novo tipo de coronavírus, sendo assim, neste ano continuamos a adotar as margens do lucro líquido do exercício anterior.

(conforme o doc. junto a fls. 84 dos autos).

- Em 23/3/2023, a Recorrente apresentou a Declaração do Imposto Complementar de Rendimento – Grupo B (M/1), relativamente ao ano de 2022, em que consignou que sofreu, como resultado do exercício, o prejuízo no valor de MOP306,669.68 (o valor de 30666968 constante da declaração corresponde ao lapso manifesto do autor, que aqui se rectifica desde já), decorrente da diferença entre os valores declarados de “Vendas e/ou prestações de serviços” – MOP91,255,494.00 e de “Despesas e custos”- MOP121,922,462.00 (conforme consta de fls. 265 do processo administrativo).
- Em 20/6/2023, a Comissão de Fixação fixou o rendimento colectável relativamente ao exercício de 2022, no valor de MOP 3,650,220.00, e em 286/2023 com base no rendimento fixados, o Director dos Serviços de Finanças liquidou o imposto no valor de MOP 366,028.00 (conforme consta de fls. 250 e 266 do processo administrativo).

- Seguidamente, foi efectuada a notificação da Recorrente, da fixação de rendimento por carta subscrita em 3/7/2023, e constava do verso dessa carta de notificação a “decomposição do rendimento colectável”, donde resultava que o montante do rendimento colectável foi fixado na aplicação da taxa de rentabilidade de 4% sobre os proveitos declarados, ao abrigo do disposto do artigo 19º, nº 2 e 3 do RICR (conforme consta de fls. 249 e v do processo administrativo).
- Em 20/7/2023, a Recorrente deduziu a reclamação do acto de fixação junto da Entidade Recorrida (conforme consta de fls. 243 a 246 do processo administrativo).
- Em 7/12/2023 a Entidade Recorrida decidiu negar provimento à reclamação apresentada, por deliberação tomada com o seguinte teor:

“決議

納稅人名稱：A 中國有限公司

納稅人編號：82*****

營業年度：2022

檔案編號：26****

經分析上述納稅人之申報，複評委員會議決如下：

1. 本個案之可課稅收益，為評稅委員會按照“所得補充稅 B 組評稅手冊”之評稅準則，該評稅手冊內之數據資料為參考政府內部有關行業利潤資料，而評定可課稅收益。如評稅手冊當中訂定之“行業平均盈利率”數據，為稅務當局透過收集有關經濟活動中該行業構成收益之有關事實資料，務求能客觀地評定所得補充稅 B 組納稅人之可課稅收益。並考慮到2022 年整體經營環境存在一定之困難，例如租金、人資緊絀導致薪金上升、通貨膨脹導致物價上升等等等令經營成本上升，已作出2022 年度“行業平均盈利率”之適當調整；

2. 因此，本個案檔案編號之可課稅收益，為評稅委員會按照“所得補充稅 B 組評稅手冊”納稅人所屬“行業平均盈利率”為 4%，以其年度收入總額計算而作出評定；

3. 上述之評定完全遵照《所得補充稅規章》第十九條第二款規定，對所得補充稅 B 組納稅人可採用“指數方法”核定可課稅收益；

4. 納稅人當然可對於有關評定收益，以高於其本身經營行業之金額或數值為由，向本委員會提出異議，惟納稅人需舉反證推翻；

5. 惟申駁書無法證明其會計制度完善，亦無法清楚顯示有關會計帳目之處理。故此，理由欠缺充分實質依據。

因此，本委員會議決不接受本申駁請求，維持 2022 年度之可課稅收益為澳門元 3,650,220.00 元。

根據《所得補充稅規章》第四十七條，本委員會亦決議對稅款澳門元 366,028.00 元，訂定百分之零點四作為稅額之提增。

按照《行政程序法典》第六十八條及續後數條規定，茲通知就複評委員會之決議，得提起撤銷性司法上訴——《所得補充稅規章》第八十條第二款。

上述所指之上訴是向澳門特別行政區行政法院提起——同一法規第八十二條。

上述之提起期間為自通知日起計四十五天——八月十二日第 15/96/M 號法律第七條。

對於本決議，仍得根據《所得補充稅規章》第七十六條規定向複評委員會提起聲明異議，而根據同一規章第七十七條規定，提起期間為十五天。”

(conforme consta de fls. 256v do processo administrativo).

- Notificada da deliberação supra, em 27/2/2024 a Recorrente interpôs o presente recurso contencioso fiscal.

三、法律適用：

本程序需要審理由所得補充稅複評委員會對行政法院作出的撤銷其行為的判決的上訴，該上訴集中在於不認同原審法院基於作出撤銷行為決定的三項理由。

我們認為上訴理由明顯不能成立。不然，我們看看。

我們知道，根據《所得補充稅規章》第 10 條和第 18 條第 2 款和第 4 款的規定，B 組納稅人通常負有每年提交 M/1 所得補充稅申報表以及在接下來的五個曆年內歸檔及妥善保存購、銷登記冊和提供服務記錄簿的法定義務。未能履行上述三項義務中的任何一項，均將受到《所得補充稅規章》第 64 條第 1 款、第 65 條第 2 款 a 項和第 66 條規定的罰款。

原則上，在採用間接方法確定應課稅利潤且 B 組納稅人已提交一千份等登記簿的申報表的情況下，稅務機關應考慮並分析 M/1 申報表及上述義務。那麼，原審法官所作出的“如果稅務機關在確定應課稅收入時，無需對相關具體假設進行核實，便可自行決定採用間接方法，那麼該義務的法律效力將難以理解”的立場是合理的（參見卷宗第 107 頁）。

在本案中，收入確定通知 M/5（參見案件卷宗第 47v 頁）包含以下備註：對申報收入適用 4% 的盈利率（RICR，第 19 條第 2 和 3 款），而複評委員會也批准“本部分檔案之可課稅收益，為評稅委員會按照《所得補充稅 B 組評稅手冊》因此納稅人所屬「行業平均盈利率」為 4%，進行年度收入計算並作出評定”（參見卷宗第 15 背頁）。

這明顯顯示，評稅委員會和複評委員會不但無視 A 中國有限公司 M/1 聲明中列出的“費用和成本”，而且還無視該公司在提交該聲明和異議時提交的文件（《行政程序》第 246 頁文件）——這產生了雙重無視。

我們知道，我們在適用法律的時候，永遠應該理解立法者是最正確的（《民法典》第八條第三款的規定），即使所規定的程序給履行者帶來麻煩也不應該認為立法者是“麻煩製造者”而不予以執行。

既然納稅公司依法履行了法定的程序，而稅務機構卻沒有依法定義務履行審查權力，卻提出令人費解的辯護理由：“惟申辯書無法證明其會計制度完善，亦無法清楚顯示有關會計帳目之處理。故此，理由欠缺充分實質依據”。

我們認為，根據《所得補充稅規章》第 18 條第 1 款和第 2 款的規定，

B 組納稅人無須建立正規的會計制度，只需依第 2 款規定設立登記簿即可。然而，稅務機關應基於合作與誠信的原則，在面對“惟申駁書無法證明其會計制度完善，亦無法清楚顯示有關會計帳目之處理”的情事時，啟動調查或要求納稅人作出澄清。

基於此，我們完全同意原審法官的觀點：“缺乏正規的會計制度本身並不構成申報無效的理由”，即便我們深知稅務機關每天工作量巨大。

關於可課稅利潤的確定規則，經第 4/90/M 號法律修訂的《所得補充稅規章》第 19 條第 2 款規定：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。

司法見解⁴已一致認同，上述的《所得補充稅規章》第 19 條第 2 款規定了兩種確定 B 類納稅人可課稅利潤的方法——推定法（*método presuntivo*）和指數法（*método indiciário*）。選擇連接副詞「或」表示這兩種方法並存且可替代，稅務機關可自由選擇其中一種。這意味著第 2 款賦予財政局在兩種方法之間進行選擇的自由裁量權。

既然如此，必須強調的是，首先，自由裁量權是有限制的，並不構成對合法性原則的例外⁵，因此，自由裁量權的行使不能是任意的。其次，根據稅務法理論，我們認同推定法和指數法之間存在本質差異⁶，最關鍵的一點是，立法者為 B 類納稅人設立了最低保障：推定法要求應稅利潤盡可能接近實際利潤，而指數法則要求總收入有效，或至少盡可能接近實際情況。

在本案中，原審法官在其被上訴判決中認定稅務機關不符合法律規定地同時對同一案件採取了兩種方法——計算應課稅利潤的基礎是 A 中國有限公司作為 B 組納稅人申報的總收入，並適用其所在經濟部門的平均稅率——而陷入了《所得補充稅規章》第 19 條第 2 款和第 3 款的適用錯誤的瑕疵中。

很顯然，上述第 19 條第 3 款 b) 項所規定的「投資資本的平均報酬率」

⁴ 例如，中級法院在第 261/2003 號案件中的判決。

⁵ 參見終審法院在第 29/2000 號案件中的判決。

⁶ 參見 Vítor António Duarte Faveiro：《葡萄牙稅法基本概念》，第二卷，科英布拉，1986 年，第 497 至 501 頁；Alfredo José de Sousa、José da Silva Paixão：《稅務程序法典——註釋與評論》，科英布拉，第二版第 163-165 頁。

無論在經濟學或法學的意義來看，均符合「投資資本」的概念與「利潤」的概念截然不同的常識。因此，我們也完全讚同原審法官的論點：為了保持算術一致性，應當將該行業的平均收益率應用於已確定的同一行業投資的平均價值 (...)，而不是應用於納稅人申報的利潤。如果稅務機關將此要素作為確定應納稅所得額的標準，則無端假定所選指標 (納稅人申報的任何利潤) 與其實際所得之間存在 4% 的差比。

基於此，無需更多的闡述，上訴實體的上訴理由不能成立，應該予以駁回。

四、決定：

綜上所述，本院合議庭裁定上訴人上訴理由不成立，予以駁回。

無需確定本程序的訴訟費用的支付。

依法登錄本裁判並作出通知。

澳門特別行政區，2026 年 6 月 25 日

蔡武彬 (裁判書製作人)

馮文莊 (第一助審法官)

盛銳敏 (第二助審法官)

Fui presente

Álvaro António Mangas Abreu Dantas
(Delegado Coordenador)