

Case No. D10/22

Salaries Tax – appellant giving Notice of Appeal out of time – whether the Board should exercise discretion to extend time of appeal – whether ‘prevented by illness ... or other reasonable cause’ – sections 66, 68 and Part 1 of Schedule 5 to Inland Revenue Ordinance (Cap.112) (**‘IRO’**)[Decision in Chinese]

Panel: Chui Pak Ming Norman (chairman), Butt Yiu Yu and Lam Chun Wa.

Date of hearing: 21 April 2022.

Date of decision: 20 June 2022.

The appellant objected to the salaries tax assessment and additional assessment by the respondent. By a decision dated 29 April 2020 (**‘Determination’**), the Deputy Commissioner dismissed the appellant’s objection. On the same day, the respondent issued and sent a letter (**‘Letter’**) enclosing the Determination to the appellant’s correspondence address by registered post. The Letter set out the right of the appellant to appeal to the Board of Review (**‘Board’**), the appeal procedure and time limit, the contact and enquiry information of the Board and the relevant provisions of the IRO.

On 17 June 2020, the respondent received a letter from the appellant expressing her disagreement with the Determination. The respondent subsequently wrote to the appellant stating that she might give notice of appeal to the Board within one month after the transmission to him of the Determination if she disagreed with it, and emphasized that the appellant’s letter would not be deemed to be a notice of appeal in compliance with the regulations under IRO. On 17 December 2021, the appellant sent a ‘notice of appeal’ to the Board through email, enclosing the Determination (but without enclosing Appendix I of the Determination). According to the appellant, the reason she failed to give notice of appeal within the time limit specified under IRO was mainly due to her illness and other reasons.

Held:

1. Section 66(1) of IRO specified that the time limit for giving notice of appeal was within one month after transmission of the Determination (i.e. delivery at recipient’s address) and not after the same was personally received by the recipient. Under section 66(1A), the wordings ‘prevented by illness or absence from Hong Kong or other reasonable cause from giving notice of appeal in accordance with subsection (1)(a)’ were clear and restrictive in nature. The length of delay was not a material factor, and ‘prevented ... from’ connoted ‘inability’ rather than ‘unwillingness’, and required something more than a mere excuse. Unilateral mistake, carelessness, delay and ignorance by a taxpayer of her right of appeal were not reasonable cause for extension of appeal period (D2/04, IRBRD, vol 19, 76, D11/89, IRBRD,

(2022-23) VOLUME 37 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

vol 4, 230, D3/91, IRBRD, vol 5, 537, Chow Kwong Fai v Commissioner of Inland Revenue [2005] 4 HKLRD 687 and D9/79, IRBRD, vol 1, 354 considered).

2. The appellant lodged her appeal document to the respondent within one month after receiving the Determination. However, the appeal document did not constitute a valid notice. The earliest date the appellant giving notice of appeal to the Board was 17 December 2021. Therefore, the appellant had lodged her appeal more than 17 months out of time.
3. The Board expressed sympathy to the appellant's surgery and discovery of tumor. However, the appellant's giving of proper notice of appeal within one month from the transmission of the Determination in accordance with IRO was not prevented by her illness, and hence could not trigger the Board's discretion to extend the appeal period. The appellant's delay in giving notice of appeal and the required documents was due to her ignorance of the time limitation of appeal. Self-inflicted carelessness or ignorance did not constitute reasonable cause to extend appeal period.

Appeal dismissed.

Cases referred to:

Chow Kwong Fai v Commissioner of Inland Revenue [2005] 4 HKLRD 687
D11/89, IRBRD, Vol 4,230
D3/91, IRBRD, Vol 5, 537
D2/04, IRBRD, Vol 19, 76
D41/05, (2005-06) IRBRD, Vol 20, 590
D16/07,(2007-08) IRBRD, Vol 22, 454
D24/16, (2017/18) IRBRD, Vol 32, 319
D9/79, IRBRD, vol 1, 354

Appellant in person.

Chiu Ming Wai and Ho Chi Ho, for the Commissioner of Inland Revenue.

案件编号 D10/22

薪俸税 – 上诉人逾时提交上诉通知书 – 委员会应否行使酌情权延长上诉期限 – 是否「由于疾病 ... 或其他合理因由」 – 《税务条例》(第 112 章) 第 66 条, 第 68 条及附表 5 第 1 部 («**税例**»)

委员会: 徐伯鸣 (主席)、毕耀宇及林振华

聆讯日期: 2022年4月21日

裁决日期: 2022年6月20日

上诉人反对税务局向她作出的薪俸税评税及补加评税。税务局副局长于 2020年4月29日发出决定书(「**该决定书**」)裁定上诉人反对无效, 税务局并于同日将信函(「**该信件**」)连同该决定书以挂号方式寄往上诉人通讯地址。该信件列明上诉人可向税务上诉委员会(「**委员会**」)提出上诉、上诉程序和期限、委员会联络及查询方法及有关《税例》条文。

税务局于2020年6月17日收到上诉人信件, 表示不同意该决定书所作决定。税务局其后向上诉人发信指出如上诉人不接受该决定书决定, 可于该决定书送交的一个月内向委员会提出书面上诉, 并强调上诉人来信不会被视为根据《税例》规定发出的上诉通知。于2021年12月17日, 上诉人透过电邮向委员会发出「税务上诉通知书」并夹附该决定书(但未有把该决定书的附件一寄上)。上诉人要求逾期提交上诉通知的许可的理由, 主要是她的疾病及其他因由令她未能按照《税例》规定发出上诉通知。

裁决:

1. 《税例》第 66(1)条订明提出上诉的期限为书面决定书送交后 1 个月内 (即送达收件人地址), 并非指收件人亲自收妥。第 66(1A)条中可「由于疾病、不在香港或其他合理因由而未能按照第(1)(a)款规定发出上诉通知」批准逾期上诉的字眼是十分清晰和带有限制的。延迟日数长短不是问题重点, 而「未能」是指「没有能力办到」的意思, 有别于「能而不为」。要符合「未能」所需的要求或准则较一个仅仅的托辞或理由为高。纳税人单方面的错误或行使上诉权利的疏忽、延误或无知均不是获批准延期的合理因由 (参考: D2/04, IRBRD, vol 19, 76, D11/89, IRBRD, vol 4, 230, D3/91, IRBRD, vol 5, 537, Chow Kwong Fai v Commissioner of Inland Revenue [2005] 4 HKLRD 687 及 D9/79, IRBRD, vol 1, 354)。

2. 上诉人已于收到该决定书后的1个月内向答辩人发出该上诉状，然而该上诉状并不构成一份有效的通知。上诉人最早向委员会发出上诉通知书是2021年12月17日。因此，上诉人已逾时17个多月才提交上诉通知书。
3. 对于上诉人接受手术及发现肿瘤一事，委员会寄予同情及感到遗憾。然而，上诉人不是由于疾病而未能按照《税例》在收到该决定书后一个月内发出上诉通知，故此不可令委员会行使酌情权给予延长上诉期限。上诉人延误提交上诉通知书及所需文件只是由于妄顾上诉通知期限规定。上诉人自己招致的疏忽或无知，并不构成合理因由延长上诉期限。

上诉驳回。

参考案例：

Chow Kwong Fai v Commissioner of Inland Revenue [2005] 4 HKLRD 687
D11/89, IRBRD, vol 4, 230
D3/91, IRBRD, vol 5, 537
D2/04, IRBRD, vol 19, 76
D41/05, (2005-06) IRBRD, vol 20, 590
D16/07, (2007-08) IRBRD, vol 22, 454
D24/16, (2017/18) IRBRD, vol 32, 319
D9/79, IRBRD, vol 1, 354

上诉人亲自出席聆讯。

赵明慧及何志豪代表税务局局长出席聆讯。

决定书：

引言

1. 上诉人反对税务局向她作出的2013/14及2015/16课税年度薪俸税评税及2014/15课税年度薪俸税补加评税。上诉人声称在计算其应课税入息实额时，应获扣除某些支出及免税额。

2. 就着上诉人提出的反对，税务局副局长考虑过她所反对的理由及理据，和一切由上诉人呈交的文件和有关资料后，于2020年4月29日发出决定书(以下简称「该决定书」)，裁定上诉人的反对无效。

3. 税务局于2020年4月29日将日期为2020年4月29日的税务局信函(以下简称「该信件」)连同该决定书,以挂号邮件方式寄往上诉人向税务局提供的通讯地址。
4. 该信件列明上诉人可就税务局副局长的决定,根据香港法例第112章《税务条例》(以下简称《税例》)第66条向税务上诉委员会(以下简称「委员会」)提出上诉。该信件亦列出有关上诉的程序和期限;及委员会的地址、办公时间、电话、图文传真及电邮地址以便上诉人向委员会联络或查询。该信件也附上《税例》第66条及第68条和附表5第1部的条文。
5. 委员会书记处于2021年12月16日及17日收到上诉人两封电邮,其意是就上述评税提出上诉。由于上诉人未有把税务局副局长发出的决定书内的附件一寄上,所以委员会书记处向上诉人发出日期为2021年12月21日的信函,通知上诉人其上诉通知书并不完整,并请上诉人把有关文件寄予委员会办事处。
6. 由于上诉人未能根据《税例》第66(1)(a)条的条文在收到该决定书后一个月内向委员会递交上诉通知书及有关所需文件,答辩人认为上诉人应先得到委员会根据《税例》第66(1)(b)条的条文,给予上诉人延期呈交上诉通知的许可后,才可进行主体上诉。基于上述理由,本聆讯仅限于上诉人的逾期上诉的许可申请。

申请逾期上诉许可的有关事实

7. 以下为双方不争议的有关事实:
- (a) 税务局副局长就上诉人对2013/14及2015/16课税年度薪俸税评税及2014/15课税年度薪俸税补加评税所提出的反对于2020年4月29日发出该决定书,该决定书连同一封列明上诉人的上诉权利及有关上诉程序和期限等及日期为2020年4月29日的该信件,以挂号方式投寄往上诉人所提供的通讯地址。
 - (b) 香港邮政署于2021年12月20日向答辩人确证于2020年5月4日该信件及该决定书已被成功派递。
 - (c) 税务局于2020年6月17日收到上诉人发出日期为2020年5月29日的信件,上诉人表示不同意税务局副局长在该决定书所作出的决定。
 - (d) 税务局于2020年6月26日发信向上诉人指出税务局已于2020年4月29日发出该决定书,并请上诉人她参阅与该决定书同日发出的该信件,其载有有关向委员会提出上诉的程序和时限。如上诉人不接受该决定书的决定,上诉人可根据税例第66条的规定,于该决定书送交给她的一个月内向委员会提出书面上诉。税务局亦强

调上诉人于2020年5月29日的来信不会被视为根据税例第66条的规定所发出的上诉通知。

- (e) 于2020年9月30日税务局收到上诉人发出日期为2020年9月28日的来信，信中的内容(除日期及手写附加的一段外)跟发出日期为2020年5月29日的信件相同。
- (f) 于2020年10月8日税务局向上诉人发信指出税务局副局长已于2020年4月29日发出该决定书，并请她参阅与该决定书同日发出的信件列出的有关向委员会提出上诉的程序和时限。如上诉人不接受该决定书的决定，上诉人可根据《税例》第66条的规定，于该决定书送交给她的一个月内向委员会提出书面上诉。税务局亦强调上诉人2020年9月28日的来信不会被视为根据《税例》第66条的规定所发出的上诉通知。
- (g) 于2021年12月14日上诉人就2013/14及2015/16课税年度薪俸税评税及2014/15课税年度薪俸税补加评税向委员会发电邮，并夹附不完整的该决定书。
- (h) 于2021年12月16日上诉人透过电邮向委员会发出「税务上诉通知书」，并未有夹附完整的该决定书。
- (i) 于2021年12月17日上诉人透过电邮向委员会发出「税务上诉通知书」，并夹附完整的该决定书。
- (j) 于2021年12月17日委员会书记向上诉人发信表示已于2021年12月16日及17日收悉上诉人在2021年12月16日及17日以电邮方式发出的上诉通知书的电邮。
- (k) 根据入境事务处提供的资料，上诉人在2020年4月至10月期间没有离开香港的记录。

要求延期上诉的原因

8. 上诉人要求逾期提交上诉通知的许可的理由，主要是她的疾病及其他合理因由令到她未能按照《税例》第66条第(1)(a)款规定发出上诉通知。她依赖《税例》第66条第(1)(a)款所述的「疾病」及「其他合理因由」来申请延长发出上诉通知的期间。

上诉人的供词

9. 以下是上诉人在宣誓下向委员会作出的供词概要：

- (a) 上诉人2018年中接受了甲状腺手术。之后她要每半年到医院抽血检查。最近医生发现了她的乳房肿瘤有扩大，她下一个覆诊日期是2022年5月30日，到玛丽医院糖尿病中心内分泌科见专科医生。
- (b) 她的肿瘤病是与家族遗传有关。
- (c) 在于2020年5月初左右收到该信件及该决定书。她于是起草了上诉状其日期为2020年5月29日(以下简称「该上诉状」)。
- (d) 虽然上诉状的抬头人(或收执人)是税务局副局长，但她也将该上诉状寄给委员会。她预备了2个信封，一个是给税务局，另一个是给委员会。除了将该上诉状放进信封内，她也将该决定书的副本也分别放进2个信封内。在每个信封她亲自贴上\$2邮票。由于该时她有病及身体虚弱，所以她要求她的妈妈在该天将该2封信放进邮筒里投寄。
- (e) 她的工作是行业A从业员，她持有证监发出的牌照B使她能作为职位C。虽然她要每半年做一次体检及抽血检查，她一直在行业A工作，直至2021年2月左右。在2021年2月她被她的朋友申请破产。破产令约在2021年6月发出。基于她的破产令，她未能获得证监发出牌照B以至她不能在行业A工作。

处理延长上诉的申请

10. 上诉人于2020年5月4日收到该决定书，如上诉人提出上诉，她须于2020年6月4日或以前向委员会提交上诉通知书及《税例》第66条所定的文件。答辩人在2020年6月17日收到该上诉状，但不含其它文件。委员会书记处(以下简称「书记处」)于2021年12月16及17日才收到该上诉状及相关文件。

11. 从表面上来看，上诉人未能符合《税例》第66条的规定，在税务局送交该决定书予上诉人后的一个月内提交上诉通知书及该条例规定的文件予委员会，所以委员会先要处理上诉人的延期递交上诉通知书期限的申请。

12. 委员会对于延期申请作出的任何决定，不服的一方可向高等法院对委员会的决定，寻求司法复核及纠正委员会的决定。直至委员会作出延长上诉期限的决定成为终局决定，委员会才会根据该终局决定来处理本上诉，(如适用)到时才会考虑上诉人的实体上诉理由及案情。故此，此次聆讯只是限于延期的申请，不会涉及主体上诉的事实和相关法律和法规。

《税例》内适用的有关条款

13. 《税例》第66条规定：

「(1) 任何人(下称上诉人)如已对任何评税作出有效的反对，但局长在考虑该项反对时没有与该人达成协议，则其人可—

(a) 在局长的书面决定连同决定理由及事实陈述书根据第64(4)条送交其本人后1个月内；或

(b) 在税务上诉委员会根据第(1A)款容许的更长期限内，

亲自或由其获授权代表向委员会发出上诉通知，该通知除非是以书面向委员会书记发出，并附有局长的决定书副本连同决定理由与事实陈述书副本及一份上诉理由陈述书，否则不获受理。」

「(1A) 如委员会信纳上诉人是由于疾病、不在香港或其他合理因由而未能按照第(1)(a)款规定发出上诉通知，可将根据第(1)款发出上诉通知的时间延长至委员会认为适当的期限。」

14. 《税例》第68(4)条规定：

「证明上诉所针对的评税额过多或不正确的举证责任，须由上诉人承担。」

15. 委员会认为延期申请的举证责任在上诉方。

有关申请延期的案例

16. 答辩人呈交了下列案例给委员会参考：

法庭案例

(1) Chow Kwong Fai v Commissioner of Inland Revenue [2005] 4 HKLRD 687

税务上诉委员会案例

(2) D11/89, IRBRD, vol 4, 230

(3) D3/91, IRBRD, vol 5, 537

(4) D2/04, IRBRD, vol 19, 76

- (5) D41/05, (2005-06) IRBRD, vol 20, 590
- (6) D16/07, (2007-08) IRBRD, vol 22, 454
- (7) D24/16, (2017/18) IRBRD, vol 32, 319
- (8) D9/79, IRBRD, vol 1, 354

「上诉通知的期限」的案例

17. 《税例》第66(1)(a)条订明提出上诉的期限为在税务局局长的书面决定书送交纳税人后1个月内。在委员会个案D2/04一案中，委员会裁定，《税例》第66(1)条中的「送交其本人后1个月内」的法律释义，是指送交程序完成后起计的1个月。「送交决定书的过程已经完成」是指决定书已被送达收件人的地址，并非指收件人亲自收妥。

18. 《税例》第66(1A)条内就批准逾期上诉的字眼是「由于疾病、不在香港或其他合理因而未能按照第(1)(a)款规定发出上诉通知」。在委员会个案D11/89，委员会指出有关条文的字眼是十分清晰和带有限制的，纳税人须符合严格的准则才能证明第66(1A)条适用。

19. 在委员会个案D3/91，该委员会认为延迟的日数的长或短，不是问题的重点，因为如法例对期限有规定，纳税人就要遵守。即使纳税人只是延误1天才提交上诉通知书，该委员会亦不纳为一个合理理由来行使酌情权去延长上诉的期限。

《税例》第66(1A)条中「未能按照第(1)(a)款规定发出上诉通知」的「未能」案例

20. 在Chow Kwong Fai v Commissioner of Inland Revenue一案中，纳税人逾期3个月才提出上诉。纳税人声称误解了有效上诉的规定，以为他须亲自拟备事实陈述书，并连同上诉理由一并递交，否则委员会不会接纳他的上诉。上诉法庭基于以下的裁决，驳回纳税人的上诉：

(a) 《税例》第66(1A)条英文版的「prevented」一字，最适宜以该条文的中文版「未能」一词的含义去理解。「未能」一词是指「没有能力办到」的意思，虽然没有「prevented」一字的严苛解释，但是要符合「未能」一词所需的要求或准则，仍然较一个仅仅的托辞或理由的要求或准则为高。

(b) 纳税人单方面的错误，并非构成延长上诉期限的「合理因而」。

21. 委员会在委员会个案D9/79中指出，「未能」一词是有别于「能而不为」，即一名纳税人在可以发出上诉通知书的情况下而不提交上诉通知书就不能被视为

「未能」。一名纳税人对行使上诉权利的疏忽、延误或无知，均不是获批准延期的合理理由。

讨论及分析

22. 上诉人不争议税务局于2020年4月29日以挂号邮件方式向上诉人给予的通讯地址寄出该决定书及该信件。上诉人亦不争议该决定书及该信件于2020年5月4日收到。

23. 从2020年5月4日的上诉期限起计至2021年12月17日上诉人提交了完整的上诉通知书为止，上诉人延迟了大约17个多月才向委员会提交上诉通知书。

24. 根据《税例》第66(1A)条，如上诉人是由于疾病、不在香港或其他合理理由而未能按照《税例》第66(1)(a)款规定发出上诉通知，委员会可行使酌情权延长上诉期限。

25. 根据上诉人的证供，上诉人于2020年5月29日已向答辩人寄出该上诉书，她同时也将另外一份的该上诉书寄给委员会。除了该上诉书外，她还将该决定书的副本放进信封，她也在信封上亲手贴上港币2元邮票才委托她的妈妈将该2封信放进邮筒投寄。

26. 答辩人在2020年6月17日收到该上诉书，但不含该决定书的副本。在2020年3月起至9月期间，香港受到新冠疫情影响以至很多公共服务受到延误。举例说，答辩人于2020年4月29日向上诉人发出该决定书，该决定书要在6天之后(即5月4日)才送达上诉人。为了避免任何送递邮件延误的疑问，委员会同意上诉人已于收到该决定书后的1个月内向答辩人发出该上诉书。

27. 话虽如此，委员会仍然要研究该上诉书是否一份根据《税例》第66(1)(b)款规定的有效上诉通知书及上诉人有否将一份有效的上诉通知，送达委员会。

28. 在收到该上诉书后，答辩人于2020年6月26日发信向上诉人指出税务局已于2020年4月29日发出该决定书，并请上诉人参阅与该决定书同日发出的该信件，其载有有关向委员会提出上诉的程序和时限。在信中答辩人请上诉人参照该信件的第三及第四段，其列出有关上诉的程序和时限。

29. 在收到2020年6月26日的来信后，上诉人于2020年9月28日向答辩人提交另外一份日期为2020年9月28日及内容与该上诉书相同的上诉书(但日期及手写附加的一段文字除外)。

30. 手写的一段文字为「因疫情及本人开刀，所以不能来香港上诉，而且已破产，这封信已提交于2020年5月29日，今再提交一次。」

(2022-23) VOLUME 37 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

31. 从她手写的文字，上诉人只提及重交该上诉书，她完全没有提及已提交该决定书的副本或其他文件。故此委员会不信纳上诉人于2020年5月29日向答辩人提交该上诉书时有夹附该决定书的副本或其他文件。因此，纯粹为了讨论而假定上诉人亦将该上诉书寄往委员会，该上诉书并不构成一份有效的通知。
32. 上述的分析只是限于上诉人向答辩人提交上诉通知书及法定文件的责任。至于送交上诉通知予委员会的情况，委员会在以下段落会讨论。
33. 虽然在作供时上诉人向委员会陈述她已将该上诉书连同该决定书于2020年5月29日寄予委员会，但根据书记处的纪录，在2021年12月以前，书记处从未收到该上诉书及该决定书的副本或其他的法定文件。
34. 在2021年12月16日书记处向上诉人发出电邮，回应她于2021年12月14日向书记处发出的电邮。在书记处的电邮内，书记处明确指出上诉人在她先前的电邮未有表明她有意根据《税例》第66(1)条向委员会发上诉通知，同时在电邮内夹的该决定书副本有她所书写的内容模糊不清，及页数并不完整(欠缺了第十页及其后页数)，亦未有附上该决定书内附件一的副本，并未完全符合上述税务条例的要求，因此有关上诉个案尚未成立。
35. 在收到12月16日的电邮后，上诉人于同一天及于17日向委员会发出的电邮夹附《税例》第66(2)条所定的上诉通知书及相关文件，但仍欠缺该决定书的附件一的副本。
36. 在收到上诉人提交的上诉文件后，书记处于2021年12月21日向上诉人发信指出，由于她未把税务局副局长发出的决定书内的附件一寄上，因此她的上诉通知书并不完整。
37. 委员会注意到在2021年12月16日及17日上诉人寄至书记处的电邮中，纵使书记处提及她没有提交法例所定的上诉文件，她从未与书记处提及她于2020年5月29日已提交了上诉通知和相关文件予书记处。
38. 再者，该上诉书的抬头人是答辩人，不是委员会。
39. 故此委员会不信纳上诉人已于2020年5月29日向委员会发出一份有效的上诉通知书及相关文件。
40. 姑且不谈上诉人于2021年12月提交的上诉通知书有效与否，委员会认为上诉人最早向委员会发出上诉通知书是2021年12月17日。因此，上诉人已逾时17个多月才提交上诉通知书。
41. 对于上诉人于2018年接受了甲状腺手术及其后发现肿瘤一事，委员会寄予同情及感到遗憾。在2018年中至2021年2月期间，上诉人一直有工作。虽然在該

段期间上诉人患有肿瘤一事，她仍能于2020年5月29日发出该上诉书(纵使委员会认为该上诉书是一份无效的上诉通知书)，也可正常上班工作。这样可以看出上诉人不是由于疾病而未能按照《税例》第66(1)(a)条规定，即在收到该决定书后的一个月内，发出上诉通知。故此，上诉人的疾病，并不可以令到委员会行使酌情权给予延长上诉的期限。

42. 委员会已小心及详细考虑所有的证供及以往委员会及法庭所裁定的原则，委员会认为上诉人延误提交上诉通知书及所需的文件予委员会，只是上诉人妄顾上诉通知期限的规定而已。委员会认为她自己招致的疏忽或无知，并不构成一个合理的因由，可以令委员会行使酌情权给予延长上诉的期限。

43. 基于以上的分析，及考虑过上诉人所提出的证物，本案所有有关文件、供词及陈词后，委员会未能找到任何理据和基础，去运用酌情权延长有关呈交上诉通知的期限。委员会认为上诉人并非由于疾病、不在香港或其他合理因由而未能在规定的时限内向委员会提出上诉。因此委员会裁定上诉人上诉通知逾时无效，及拒绝行使延长上诉期限的酌情权。