

Case No. D9/12

Salaries tax – appeal against additional tax – understatement of income – appellant asking for total exemption on additional tax – appellant filing notice of appeal 8 days out of time – appellant submitting required documents 28 days out of time – whether appeal out of time – whether the Board should exercise discretion to extend appeal period – whether appellant had reasonable cause or mitigating factors – sections 58, 66(1A), 68, 70, 70A, 80(2), 82(1), 82A and 82B of the Inland Revenue Ordinance (‘the IRO’). [Decision in Chinese]

Panel: Chow Wai Shun (chairman), Chan Lai Yee and Wendy O Chan.

Date of hearing: 19 December 2011.

Date of decision: 25 May 2012.

The Revenue served notice of assessment of additional tax by registered post at the Appellant’s correspondence address on 12 May 2011. The Appellant objected to the assessment, and served the notice of appeal to the Clerk to the Board of Review (‘the Clerk’) on 21 June 2011 (8 days after the statutory limit for submitting notice of appeal). Regarding the late submission of notice of appeal, the Appellant said: (a) he was out of Hong Kong between 12 May 2011 and 13 June 2011, during which he stayed in Hong Kong for 9 days; (b) he only received the notice of assessment of additional tax when he visited the Revenue for inquiry on 27 May 2011, and therefore the appeal period should only begin on that day (that is the last day for submitting notice of appeal should be 27 June 2011). However, the Appellant only completed submission of all requisite documents to the Clerk on 11 July 2011.

The Appellant was an executive director with annual salary over \$3 million. Previously, the Appellant had been notified by the Revenue for understatement of his salary (but was not penalized as a result thereof). Regarding the appeal against additional tax assessment, the Appellant requested total exemption. The Appellant further stated that he had made his own assessment before he received his employer’s return on his actual total salary; the understatement was not intentional, and was only made because his salary combinations were complicated; he thought that the final assessment by the Revenue would be based on his employer’s return and therefore he did not pay particular attention to his own assessment.

Held:

Appeal out of time

(2012-13) VOLUME 27 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

1. A valid notice of appeal filed in accordance with section 82B(1) of the IRO must be accompanied by all the requisite documents (i) to (iv). Failure to comply with the above was not a mere error, but would also render the notice of appeal ineffective. If the notice of appeal, together with all the requisite documents, were not served on the Clerk within the one-month period, the appeal would be deemed out of time. (D48/05, (2005-06) IRBRD, vol 20, 638, D16/07, (2007-08) IRBRD, vol 22, 454 and D24/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 482 considered)
2. According to the IRO, the Appellant must file an appeal within 1 month after he was served with the notice of assessment of additional tax (that is on or before 13 June 2011 (as 12 June fell on a Sunday)). However, the Clerk only received the notice of appeal on 21 June 2011, 8 days after the statutory time limit. Further, the said notice of appeal did not come with all the requisite documents stated in the IRO. Hence, the appeal was out of time and invalid.
3. Even the Appellant had reasonable evidence to prove that he received the notice of assessment on 27 May 2011 (that is when he visited the Revenue for inquiry) and hence the appeal period should begin on that day (that is the last day for filing notice of appeal should be 27 June 2011), the Appellant had not submitted all requisite documents as at 27 June 2011. Therefore, the notice of appeal dated 21 June 2011 remained invalid.

Extension of time for lodging appeal

4. A taxpayer must prove that there was reasonable cause which prevented him from filing an appeal within time limit. The term 'prevent' meant 'unable to', and a mere excuse would not suffice. Further, if a taxpayer was prevented by reasonable cause from filing notice of appeal within time limit, he had satisfied the requirement and would not be required to put a gloss on the word 'prevent' in its interpretation. Moreover, any unilateral mistake on the part of a taxpayer could not be properly described as a reasonable cause which prevented him from lodging the appeal within time. (D16/07, (2007-08) IRBRD, vol 22, 454, D24/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 482 and Chow Kwong Fai v Commissioner of Inland Revenue [2005] 4 HKLRD 687 considered)
5. The Appellant stayed in Hong Kong for 9 days (and 5 days if excluding the days of his arrival and departure) between 12 May 2011 and 13 June 2011. The number of days he stayed was few, but it was not reasonable excuse for the Appellant not to lodge the appeal within time limit. The Appellant had the time and ability to lodge an appeal during his stay in Hong Kong. Therefore, the Board refused to exercise its power to extend the time to allow appeal out of time.

Substantive appeal

6. According to authorities: (a) the total amount of income within a year of assessment was a matter within a taxpayer's knowledge, and it did not depend on the information provided on the Employer's Return of Remuneration and Pensions; (b) if a taxpayer's income was given through depositing into his bank account (including through Autopay), it was easy for the appellant to assess his annual income; (c) carelessness or recklessness was not an excuse for omission to state or understatement; (d) deliberate tax evasion was a serious crime. Unintentional tax evasion was not a reasonable excuse, nor was it a mitigating factor. The reason being that a taxpayer should not have the intention to evade tax is simple; (e) the Revenue did not have to warn a taxpayer before issuing notice under section 82A(4); (f) paying tax was not a relevant factor. Being punctual in paying tax was a taxpayer's duty; (g) the fact that the Revenue discovered the omission to state or understatement was not a mitigating factor. The fact that the Revenue did not suffer financial loss in low percentage penalty cases was not a mitigating factor. Omission to state or understatement resulting in reduction or delay in collecting tax was an aggravating factor; (h) impecuniosities or inability to afford penalty tax had to be proven with credible evidence to the satisfaction of the Board. It was unrealistic to ask for total exemption in cases of omission to state or understatement. This only showed that the taxpayer had not been serious about his responsibilities in providing detailed and correct tax information; (i) subsequent contravention was an aggravating factor. This was a basic principle in assessing penalty. (D24/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 482 and D26/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 547 considered)
7. The Appellant had a duty to master his income information. It was not an excuse for making wrong estimation and understatement for the Appellant to say that he was not clear about details of his own income. Unintentionally evading tax was not a reasonable excuse, nor was it a mitigating factor. (D24/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 482 and D26/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 547 considered)
8. The burden of proving that the assessment was excessive or incorrect lied on the Appellant. In the following situations, it would be difficult to reduce the additional tax assessed where the assessment was less than 15% of the tax undercharged: (1) the Appellant was working at middle or high management level; (2) the Appellant's annual income was not less than several hundred thousand dollars; (3) the Appellant had the ability and method or information to state the correct income; (4) the Appellant grossly misstated his income resulting in large discrepancy due to carelessness or recklessness; (5) the Appellant was not remorseful or at all; (6) the Appellant did not take any measure to prevent re-committing the same; (7) the Appellant disputed the

(2012-13) VOLUME 27 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

penalty as being unfair; (8) the Appellant required total exemption on additional tax.

9. The Appellant was a second-offender, who tried to excuse himself by unreasonable causes such as omission and lack of intention. The Board was sceptical as to the Appellant's remorse and whether he had any measure to prevent re-offending in future. Further, the additional tax assessed was only a small amount comparing with the Appellant's income, and it was unreasonable for the Appellant to ask for total exemption. The Board was of the view that the additional tax, being assessed at 16% of the tax undercharged, was not excessive. (D24/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 482, D26/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 547 and D1/09, (2009-10) IRBRD, vol 24, 223 considered)

Costs

10. The Appellant was in breach of law, and further late in lodging his appeal. The grounds raised by the Appellant were also rejected by the Board and had no chance of success. The present case was therefore frivolous, vexatious and an abuse of process. It wasted the resources of the Board and the Revenue. The Appellant was ordered to pay costs. (D24/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 482, D26/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 547, D1/09, (2009-10) IRBRD, vol 24, 223 and D50/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 944 considered)

Appeal dismissed and costs order in the amount of \$5,000 imposed.

Cases referred to:

D48/05, (2005-06) IRBRD, vol 20, 638
D16/07, (2007-08) IRBRD, vol 22, 454
D24/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 482
Chow Kwong Fai v Commissioner of Inland Revenue [2005] 4 HKLRD 687
D26/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 547
D1/09, (2009-10) IRBRD, vol 24, 223
D50/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 944

Taxpayer in person.

Chan Kin Wing and Tang Wai Min for the Commissioner of Inland Revenue.

案件编号 D9/12

薪俸税 – 补加税评税上诉 – 少报入息 – 上诉人要求将罚款全数宽免 – 上诉人逾期8天发出上诉通知书 – 上诉人逾期28天提交上诉所需文件 – 上诉是否逾期 – 委员会应否行使酌情权延长上诉期限 – 上诉人有否合理辩解或减轻罚款因素 – 《税务条例》第58、66(1A)、68、70、70A、80(2)、82(1)、82A及82B条（下称「《税例》」）

委员会：周伟信（主席）、陈丽儿及陈韞

聆讯日期：2011年12月19日

裁决日期：2012年5月25日

税务局在2011年5月12日将补加税通知书以挂号方式送达上诉人的通讯地址。上诉人反对补加税评税，并于2011年6月21日（即于法定提交上诉通知书期限8天后）将上诉通知书送达委员会书记。对于逾期提交上诉通知书，上诉人称：（一）他曾于2011年5月12日至6月13日离港。其间曾留港共9天。（二）他于2011年5月27日到访税务局查询时才接获补加税通知书，所以上诉期限应由当天起计（即2011年6月27日才是提交上诉的最后限期）。然而，上诉人只在2011年7月11日才将最后一份所需文件送达委员会书记。

上诉人任职执行董事，年薪逾300万。上诉人曾于较早前因少报薪俸收入而获税务局通知（但未有采取处罚）。就补加税评税上诉，上诉人要求将罚款全数宽免。上诉人称：他在没有收到雇主申报的实际收入总额前自己估算收入；他并非故意错误估算，只因工资成份复杂；他又认为最后评税一定是按照雇主申报为准，故没有特别认真。

裁决：

逾时上诉

1. 凡依据《税例》第82B(1)条提交的有效上诉通知书，必须附上第(i)至(iv)点的全部所需文件。如不依条例规定提交，不仅是一个失误，还会令该上诉通知书失效。如上诉通知书连同列明的所需文件，并非于一个月限期内送达委员会书记，该上诉即属逾期。（参考 D48/05, (2005-06) IRBRD, vol 20, 638, D16/07, (2007-08) IRBRD, vol 22, 454, D24/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 482）

2. 根據《稅例》，上訴人須於補加稅通知書發給他後一個月內提出上訴（即 2011 年 6 月 13 日或之前（因 6 月 12 日為星期日））。然而，委員會書記於 2011 年 6 月 21 日才收到上訴人的上訴通知書，逾上數期限 8 天。而且，該上訴通知書未有附上《稅例》所列明的全部所需文件，故上訴人的上訴通知書屬逾期和無效。
3. 即使上訴人有合理理據證明他是於 2011 年 5 月 27 日（即他到訪稅務局查詢時獲面交該通知書的當日）才接獲補加稅通知書，所以上訴期限應由當日起計（即 2011 年 6 月 27 日才是提交上訴的最後限期）；然而，至 2011 年 6 月 27 日，上訴人仍未呈交所有法例要求的文件。故此，上訴人 6 月 21 日的上訴通知書仍屬無效。

延長上訴期限

4. 納稅人須證明他是有合理因由使他未能在法定限期前提出上訴。而「未能」一詞解作「不能做到」，所要求的並非只是一般借口。另外，假若有合理因由，而納稅人是由於該合理因由而沒有在規定期限內遞交上訴通知，他便符合規定而無須給「未能」一詞再加上批注。此外，納稅人單方面的錯誤不能被視為構成他未能在時限內提交上訴通知書的合理因由。（參考 D16/07, (2007-08) IRBRD, vol 22, 454, D24/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 482, Chow Kwong Fai v Commissioner of Inland Revenue [2005] 4 HKLRD 687）
5. 上訴人於 2011 年 5 月 12 日至 6 月 13 日期間，留港共 9 天（若剔除出入境日則共 5 天）。日數雖少，但委員會並不認為足以引致上訴人未能在期限內提出上訴。上訴人是有一定時間，亦有能力，在有限的留港時間內處理有關上訴事宜。故此，委員會拒絕行使延長上訴期限的權力。

實體上訴

6. 根據案例：(a) 納稅人在課稅年度的總入息是納稅人本身所知悉，並不取決於僱主填報的薪酬及退休金報稅表所提供的數據。(b) 若納稅人入息是存入納稅人銀行戶口，包括自動轉賬，納稅人填報總入息是輕而易舉的事。(c) 疏忽或罔顧並非漏報或少報的許可。(d) 蓄意逃稅是嚴重罪行。無意逃稅並非合理辯解，亦不是減輕罰款的因素。理由很簡單，納稅人根本不應有逃稅的意圖。(e) 稅務局無須在發出第 82A(4) 條通知書前警告納稅人。(f) 交稅不是有關因素。依時交稅是納稅人的責任。(g) 稅局發現漏報或少報不是減輕罰款的因素。在低罰款百分比個案中稅務局沒有經濟損失不是減輕罰款的因素。漏報或少報而導致少或延遲徵收稅款是加重罰款的因素。(h) 經濟困難或不能負擔罰款須由上訴人證明並令委員會信納為實情。在漏報或少報個案要求零罰款是不切

实际。显示纳税人仍未正视提交详尽及正确税务数据的责任。(i) 再犯是加重罚款的因素。这是基本量刑原则（参考 D24/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 482 及 D26/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 547）

7. 上诉人有责任掌握自己的入息资料。不清楚收入的细节并不是胡乱估算及少报入息的借口。而无意逃税既非合理辩解，亦不是减轻罚款的因素。（参考 D24/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 482 及 D26/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 547）
8. 证明上诉所针对的评税过多或不正确的举证责任，须由上诉人承担。在以下情况，补加税税款不高于少征收税款 15% 难以获得酌减：(1) 属中或高层管理人员；(2) 每年总入息不低于数十万；(3) 有能力及方法或数据填报正确总入息；(4) 由于疏忽，或不理会所提供的数据是否正确，提供有重大误差的总入息；(5) 并无任何或真正悔意；(6) 并无采取任何措施阻止再犯；(7) 争辩对纳税人处罚并不公平；(8) 要求将罚款全数宽免。
9. 上诉人属于再犯，并以一时疏忽及不是故意等非合理辩解，以求开脱。委员会对上诉人是否真有悔意，及日后可有措施防止再犯等，不无疑虑。此外，补加税额相比上诉人年薪不过九牛一毛，上诉人还要求全数宽免，难以成理。委员会认为向上诉人评定少征收税款的16%为补加税税额，绝非过高。（参考 D24/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 482, D26/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 547 及 D1/09, (2009-10) IRBRD, vol 24, 223）

讼费

10. 上诉人再度违规在先，逾期上诉在后，而上诉人所提出的上诉理由，已屡遭委员会驳回，毫无胜算。所以，本个案属琐屑无聊，无理缠绕，滥用上诉程序，浪费委员会及税务局有限的资源，故命令上诉人缴付讼费。（参考 D24/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 482, D26/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 547, D1/09, (2009-10) IRBRD, vol 24, 223, D50/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 944）

上诉驳回及判处港币5,000元的讼费命令。

参考案例：

D48/05, (2005-06) IRBRD, vol 20, 638
D16/07, (2007-08) IRBRD, vol 22, 454
D24/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 482

Chow Kwong Fai v Commissioner of Inland Revenue [2005] 4 HKLRD 687
D26/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 547
D1/09, (2009-10) IRBRD, vol 24, 223
D50/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 944

纳税人亲自出席聆讯。

周建荣及邓伟勉代表税务局局长出席聆讯。

决定书：

1. 上诉人提出上诉，要求取消税务局副局长根据《税务条例》第 82A(1)条，向他作出 2009/10 课税年度补加税评税 12,800 元。
2. 双方于聆讯前已就本个案的有关事实达成共识，载列于已呈堂的事实陈述书内。

逾时上诉

3. 根据事实陈述书、委员会书记办事处的纪录、双方于聆讯前提交的所有文件数据，与及上诉人对本委员会提问的回复，本委员会裁定与本个案是否属逾时上诉的有关事实如下：

- (1) 基于上诉人无合理辩解，就 2009/10 课税年度提交不正确的个别人士报税表，税务局副局长于 2011 年 5 月 11 日向上上诉人发出上述的补加税通知书。
- (2) 该补加税通知书内列明，若上诉人打算就该项评税提出上诉，必须根据《税务条例》第 82B 条，于补加税通知书发给他后一个月内，以书面通知委员会书记，而上诉通知书必须附有以下文件，否则不获受理：
 - (a) 补加税通知书副本一份；
 - (b) 对评税提出上诉的理由陈述书一份；
 - (c) 如接获根据第 82A(4)条的规定发出有关拟评定补加税的通知书，该通知书的副本一份；及
 - (d) 根据第 82A(4)条作出的任何书面申述的副本一份。

(2012-13) VOLUME 27 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

- (3) 补加税通知书亦列明，如委员会信纳上诉人因患病、不在香港，或其他合理的理由，而未能在指定日期前提出上诉，委员会可考虑延长提出上诉通知的期限。
- (4) 上诉人没有就上文第 3(1)段的相同的事实，受到根据《税务条例》第 80(2)或第 82(1)条的检控。
- (5) 该补加税通知书是以挂号方式邮寄往上诉人的通讯地址，邮政署的纪录显示，补加税通知书已于 2011 年 5 月 12 日送达及获签署确认收妥。经本委员会查问，上诉人回复是其太太代为签收。
- (6) 上诉人于 2011 年 5 月 27 日到税务局办理税务事宜，领取 2010/11 及 2011/12 课税年度的薪俸税评税通知书，同时获发并签署收妥该补加税通知书的复本。
- (7) 上诉人于 2011 年 6 月 19 日向委员会书记发出通知书，就该项补加税评税提出上诉。
- (8) 委员会书记于 2011 年 6 月 22 日发信告知上诉人，指出其提交的上诉通知书并不完整，须于上诉期限内补送第 3(2)(c)段及第 3(2)(d)段提述的两份文件。
- (9) 委员会书记办事处于 2011 年 6 月 28 日，收到上诉人于委员会书记的信件上示覆，首先补回第 3(2)(d)段所提述的文件，并表示已向税务局要求另一份文件的副本。
- (10) 委员会书记于 2011 年 6 月 29 日发信告知上诉人，提示上诉人须于上诉期限内补送尚欠的文件。
- (11) 委员会书记办事处于 2011 年 7 月 11 日收悉第 3(2)(c)段提述的文件。
- (12) 上诉人曾于 2011 年 5 月 12 日至 6 月 13 日离港 根据入境事务处的纪录，上诉人在该段时间内留港共 9 天，而他在 2011 年 5 月 12 日至 7 月 11 日内，留港共 22 天。

4. 《税务条例》第 82B(1)条规定：

凡任何人根据第82A条被评定补加税，他可—

- (a) 在评税通知书发给他后 1 个月内；或
- (b) 在委员会根据第(1A)款容许的较长限期内，亲自或由其获授权代表

向委员会发出上诉通知；但该通知须以书面向该委员会书记提交，并附有以下资料，否则不获受理—

- (i) 评税通知书副本一份；
- (ii) 就该项评税提出上诉的理由的陈述；
- (iii) 根据第 82A(4) 条发出的拟评定补加税通知书（如有发出）的副本一份；及
- (iv) 根据第 82A(4) 条作出的任何书面申述的副本一份。

5. 《税务条例》第 82B(1A) 条规定：

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依照第(1)(a)款发出上诉通知，可将根据第(1)款发出上诉通知的限期延长一段委员会认为适当的时间……

6. 《税务条例》第 58 条订明：

- (2) 每份凭借本条例发出的通知书，可面交送达有关的人，或送交或以邮递方式寄往该人的最后为人所知的通讯地址、居住地址、营业地点、受雇工作地点……
- (4) 在证明是以邮递方式送达通知书时，只须证明装载有关通知书的信件已妥为注明地址及投寄，即已足够。

7. 委员会案例 D48/05, (2005-06) IRBRD, vol 20, 638 中，委员会认为凡依据第 82B(1) 条提交的有效上诉通知书，必须附上第(i)至(iv)点的全部所需文件，未有依条例规定提交，不仅是一个失误，还会令该上诉通知书失效。判词原文如下：

‘23. on the true construction of section 82B(1), a valid notice of appeal under the section must be accompanied by all the requisite documents (i) to (iv). A failure to comply with the section is not a mere irregularity but would render a notice of appeal ineffective.’

8. 委员会案例 D16/07, (2007-08) IRBRD, vol 22, 454 中，委员会于决定书第 11 段裁定，如上诉通知书连同列明的所需文件，并非于一个月限期内送达委员会书记，该上诉即属逾期。委员会个案 D24/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 482 中，委员会于决定书第 10 段亦认同有关判决。

9. 有关补加税通知书于 2011 年 5 月 11 日发出，于同日以挂号方式寄往上诉人于税务局纪录内的通讯地址。根据邮政署的派递纪录，该通知书于 2011 年 5 月 12 日送达该通讯地址，并获签署确认收妥。根据《税务条例》第 58(2)及 58(4)条，虽然上诉人表示并非其本人签署，该通知书已发给他。

10. 根据《税务条例》第 82B(1)(a)条，上诉人须于补加税通知书发给他后 1 个月内提出上诉，即 2011 年 6 月 12 日或之前，由于该日为星期日，故此上诉期限顺延至 2011 年 6 月 13 日。

11. 然而，委员会书记于 2011 年 6 月 21 日才收到上诉人的上诉通知书，已逾上诉期限 8 天。而且，该上诉通知书未有附上第 82B(1)条列明的全部所需文件，根据上文提述的委员会案例，上诉人 6 月 21 日的上诉通知书属逾期和无效的。

12. 即若上诉人有合理理据证明，他是于 2011 年 5 月 27 日，即他到访税务局查询时获面交该通知书的当天，才接获补加税通知书，所以上诉期限应由当天起计，而 2011 年 6 月 27 日才是提出上诉的最后限期；然而，至 2011 年 6 月 27 日，上诉人仍未呈交所有法例要求的文件。根据上文提述的委员会案例，上诉人 6 月 21 日的上诉通知书仍属无效的。

13. 上诉人虽曾在陈词中提及没有收到根据第 82A(4)条发出的拟评定补加税通知书，之后补交的，据税务局局长代表的意见，应该是应上诉人要求的补发文件。然而，上诉人若没有收到拟评定补加税通知书，又何以作出书面申述解释和回应呢？根据双方同意的事实（详见下文实体上诉部份），上诉人理应已曾收到该份文件，只因其他原因并未备有该文件。

14. 另一份所需文件，即根据第 82A(4)条作出的任何书面申述的副本，上诉人亦是经委员会书记通知遗漏，于 2011 年 6 月 28 日才送交委员会书记，即使以较后的上诉期限，即 2011 年 6 月 27 日计，同样是超逾了 1 个月的限期。

15. 上诉人于 2011 年 7 月 11 日将最后一份所需文件送达委员会书记，相比上文第 10 段提述的上诉期限逾期 28 天，比上文第 12 段提述的较后期限，亦逾期 14 天。即使剔除最后一份文件不计，仍是逾期。

本委员会应否延长本个案的上诉期限？

16. 《税务条例》第 82B(1A)条已清楚明确地赋予委员会在何等情况下延长上诉期限的权力。委员会个案 D16/07 亦裁定委员会有权延长递交所需附上文件的期限，至于是否延长该期限，委员会须按个别个案的情况另作考虑，委员会个案 D24/08 亦确认有关裁决。

17. 由于第 82B(1A)与第 66(1A)两条条文的遣词造句极为类同，阐释后者的案例，亦适用于前者及本个案。

18. 在上诉庭案例 Chow Kwong Fai v Commissioner of Inland Revenue [2005] 4 HKLRD 687 中，纳税人逾期 3 个月才提出上诉，声称是误解了有效上诉的规限，以为须亲自拟备事实陈述书，并连同上诉理由一并递交。上诉庭驳回上诉人的上诉。

19. 上诉庭副庭长胡国兴法官指出，纳税人须证明他是有合理因由使他未能于法定限期前提出上诉。而「未能」一词解作「不能做到」，所要求的并非只是一般借口。相关判词原文如下：

‘20. *In my opinion, while a liberal interpretation must be given to the word “prevented”..., it should be best understood to bear the meaning of the term “未能” in the Chinese language version of the subsection. ... The term means “unable to”. The choice of this meaning not only has the advantage of reconciling the version in the two languages, if any reconciliation is needed, but also provides a less stringent test than the word “prevent”. On the other hand, “unable to” imposes a higher threshold than a mere excuse and would appear to give proper effect to the rigour of time limit imposed by a taxation statute...*’

20. 另上诉庭张泽佑法官亦指出，假若有合理因由，而纳税人是由于该合理因由而没有在规定时间内递交上诉通知，他便符合规定而无须给「未能」一词再加上批注。相关判词原文如下：

‘46. *If there is a reasonable cause and because of that reason an appellant does not file the notice of appeal within time, then he has satisfied the requirement... It is not necessary to put a gloss on the word “prevent” in its interpretation. If an appellant does not file the notice of appeal within time because of that reasonable cause, then it must be the reasonable cause which has “prevented” him from complying with the time requirement.*’

21. 张法官亦指出，纳税人的误解是其单方面的错误，这等错误不能被视为构成他未能在时限内提交上诉通知书的合理因由。相关判词原文如下：

‘45. *... Any misunderstanding on the part of the appellant... must be a unilateral mistake on his part. Such a mistake cannot be properly described as a reasonable cause which prevented him from lodging the notice of appeal within time.*’

22. 上诉人未有书面上提出任何因由引致他未能于限期内递交上诉通知书及第 82B(1)条列明的所需文件。他的口头陈词却提及，在有关期间他因须在内地工作，于周末才回港，信件由其妻子代收转交；他亦提及因任职岗位需受国内证监会规管，

离开国内超过 3 天需要申报批准。

23. 入境事务处的纪录，与上诉人有关回港时间的陈述大致相符。据有关纪录，上诉人在下列期间进出香港：

抵港日期	抵港时间	离港日期	离港时间
06-05-2011	21:07	11-05-2011	14:05
13-05-2011	15:34	16-05-2011	08:35
26-05-2011	15:47	30-05-2011	08:35
18-06-2011	14:32	20-06-2011	08:36
24-06-2011	20:21	26-06-2011	18:13
01-07-2011	13:49	04-07-2011	08:28
08-07-2011	14:34	10-07-2011	13:22

24. 上述纪录显示，上诉人于 2011 年 5 月 12 日至 6 月 13 日期间，留港共 9 天，若剔除出入境日，则共 5 天。日数虽然是少，但本委员会不认为足以引致上诉人未能于期限内提出上诉。

25. 上诉人职至执行董事，年薪逾 300 万，属高层人员，理应有能力了解补加税通知书内容，与及有关上诉和期限的条文和提示，若他有任何疑问，亦可向税务局或委员会书记查询。另外，上诉人在其书面上诉理由中（详见下文实体上诉部份），因担心忘记依时填交报税表，故往往在未接到雇主提供有关他的入息资料前已作申报，反映上诉人对限期应有注意，更何况他能于 5 月 27 日造访税务局，所以本委员会认为他是有时间，亦有能力，在有限的留港时间内，处理有关补加税上诉事宜，所以裁定上诉人并不是因为不在香港以致未能在限期内提出上诉。

26. 即若有关上诉期限应由 2011 年 5 月 27 日，即上诉人亲自签收补加税通知书当日开始，他要待委员会书记提醒，才逐一补回欠交的文件，而有关最后一份提交的文件，委员会书记在 7 月 11 日才收到。无论是甚么原因令上诉人并未备有该文件（另参上文第 13 段），惟按其能力，应可及早向税务局提出补发。有关延误，乃属他个人疏忽或错误所致。

27. 基于上文的分析，本委员会裁定上诉人上诉通知逾时无效，另不信纳上诉人具有任何条例指明的其他合理原因，引致他未能依期提出上诉，故此，本委员会决定拒绝行使条例赋予延长上诉期限的权力。

28. 即使本委员会就逾期上诉的裁决有误，本委员会将基于下文有关实体上诉的分析，同样会驳回上诉人的上诉。

实体上诉

有关事实

(2012-13) VOLUME 27 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

29. 根据上述事实陈述书、委员会书记办事处的纪录、双方于聆讯前提交的所有文件数据，与及上诉人对本委员会提问的回复，本委员会裁定与本个案实体上诉的有关事实如下：

- (1) 上诉人在 2008/09 课税年度的报税表内，曾少报来自 A 公司的薪俸收入 173,000 元。高级评税主任于 2010 年 1 月 5 日发信通知上诉人，对于他在 2008/09 课税年度报税表内，就收入作出不正确申报一事，税务局不打算采取处罚行动，但他必须确保日后所递交的报税表正确无误。
- (2) 税务局于 2010 年 5 月 3 日以电子方式向上诉人发出 2009/10 课税年度的报税表，并附上个别人士报税表指南的链接，供上诉人参阅。该指南清楚说明如何填写报税表内薪俸税部份，有关第 9 部声明书亦有清楚说明，填写不正确数据可招致重罚。
- (3) 上诉人于 2010 年 5 月 13 日以电子报税方式，递交了填妥的 2009/10 课税年度报税表，申报入息资料如下：

雇主名称	受雇职位	期间	款额 (元)
A 公司	Executive Director	01-04-2009 – 31-03-2010	<u>2,730,000</u>
		总额	<u>2,730,000</u>

- (4) 上诉人在报税表内声明，其所填报数据均属真确，并无遗漏。
- (5) A 公司于 2010 年 5 月 31 日提交 2009/10 课税年度雇主填报的薪酬及退休金报税表，申报上诉人在 2009 年 4 月 1 日至 2010 年 3 月 31 日期间的入息如下：

入息	款额 (元)
薪金/工资	1,069,000
花红	1,935,000
其他津贴	<u>258,900</u>
总额：	<u>3,263,200</u>

- (6) 评税主任于 2010 年 8 月 4 日向上诉人发出 2009/10 课税年度的薪俸税评税通知书，评税如下：

	款额 (元)
入息	3,263,200
减：基本免税额	<u>108,000</u>
应课税入息实额	<u>3,155,200</u>

(2012-13) VOLUME 27 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

	款额 (元)
应缴税款	<u>483,480</u>

(注：应缴税款已扣除财政预算案公布的税务宽减上限6,000元)

评税主任附注：本局根据雇主所提供的资料评定上诉人的入息。

- (7) 上诉人并没有就上述评税提出反对。
- (8) 税务局副局长根据《税务条例》第 82A(4)条于 2010 年 12 月 10 日向上诉人发出通知书，通知上诉人：
- (a) 他拟就上诉人于 2009/10 课税年度报税表内，少报得自 A 公司的入息 533,200 元，评定补加税；
- (b) 假若该报税表被接纳为正确，则会导致少收的税款为 79,980 元；及
- (c) 上诉人有权就拟作出补加税评税一事提交书面申述。
- (9) 上诉人于 2010 年 12 月 13 日向税务局副局长作出书面申述，解释少报入息的原因。评税主任于 2011 年 1 月 11 日发信要求上诉人提出进一步资料，上诉人于 2011 年 2 月 15 日作出回复。
- (10) 税务局副局长不接纳上诉人理由为合理辩解，经考虑高级评税主任于 2010 年 1 月 5 日发出的信件（另参上文第 29(1)段），于 2011 年 5 月 11 日根据《税务条例》第 82A 条，向上上诉人发出补加税通知书，征收上文第 1 段提述的补加税，款额相等于少征收税款的 16%，并在其上加上附注，说明补加税是根据税务局罚款政策声明 F 部列明薪俸税个案罚款比率的五年内第二次违例级别计算，并已就相关因素作出宽减调整。
- (11) 评税主任于 2011 年 8 月 18 日要求 A 公司提交上诉人在 2009 年 4 月至 2010 年 3 月期间，收取入息的计算基准及相关资料，A 公司透过其代表 B 律师事务所，于 2011 年 9 月 15 日向评税主任作出回复。
- (12) 另外，C 银行在 2010 年 10 月 18 日提供了 2009 年 3 月至 2010 年 4 月期间，向上上诉人发出的银行月结单副本，显示在 2009 年 4 月 1 日至 2010 年 3 月 31 日期间，由 A 公司存入的现金薪酬总数，为 3,202,599.51 元。与上文第 29(5)段提述的雇主报税表列明的入息总额 3,263,200 元，相差约 60,600 元，包括非现金股值

48,600 元及强积金供款 12,000 元。

上诉理由及上诉人陈词

30. 上诉人在上诉理由陈述书中提出的上诉理由、其之前就有关事宜与税务局来函书中的声称，与及在聆讯时的陈词，总结其理据如下：

- (1) 上诉人因为经常出差不在港，工作非常繁忙，担心过期申报，虽然曾向雇主索取有关资料，但未有及时获得回复，又要出差在外数星期，信件收发非常混乱，所以在没有收到雇主申报的实际收入总额前，估算自己的收入，先行报税。
- (2) 上诉人并非故意错误估算，只是因年内职位有调动，每月工资亦有变动，雇主亦撤回房屋津贴；另外据他所知，其收入是整年计的，而且有大部份是短期内不可变现的股票，所以他也不太清楚收入中多少是股票，多少是现金。
- (3) 上诉人称他的银行户口没有存折，每月的月结单上只有月底总数，没有每项收入和支出，所以没有经常查核户口纪录，而且每月薪金外，又有花红，部份又以股票或债券代替现金，所以只能作出估算。
- (4) 上诉人习惯性地觉得，最后评税一定是按照雇主申报的总额，所以在个人报税方面没有特别认真，当时也没有认识到错误报税的后果。

31. 此外，上诉人表示他一直奉公守法，及时和正确地缴纳税款，之前包括在中、美、港等地，从未被罚款或受行政处罚。是次不正确申报收入是一时疏忽，并已全数交付有关补加税，在意图和实际上都没有少缴纳税款，同时亦已深刻了解报税的重要性，并会警示自己。上诉人亦声称，诚信对他的职业十分重要，而他的职位性质，须每年评核审阅，行政处分和罚款等都需要申报，或会对他构成影响。他期望能继续为香港作出贡献，透过融资上市，为香港创造产业，所以期望能获得消补加税。

案情分析

32. 《税务条例》第 82A(1)条规定：

「任何人无合理辩解而—

- (a) 漏报或少报本条例规定其须代其本人或任何其他人士申报的资料，以致其提交的报税表申报不确...

(2012-13) VOLUME 27 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

如没有就相同的事实受到根据第80(2)或82(1)条提出的检控，则该人有法律责任根据本条被评定补加税，款额以不超过以下税额的三倍为限—

- i. 因报税表的申报不确、不正确的陈述或资料而少征收的税款，或假若该报税表、陈述或数据被接受为正确则会少征收的税款...」

33. 《税务条例》第 82B(2)条订明：

「在反对补加税评税的上诉中，上诉人可争辩—

- (a) 他无须负上缴付补加税的法律责任；
- (b) 对其评定的补加税额超出根据第 82A 条有法律责任缴付的款额；
- (c) 对其评定的补加税额虽没有超出其根据第 82A 条有法律责任缴付的款额，但在有关情况下仍属过多。」

34. 《税务条例》第 82B(3)条订明：

「第...68...及70条在其适用范围内对于为反对补加税而提出的上诉有效，犹如该等上诉是为反对补加税以外的其他评税而提出的一样。」

35. 《税务条例》第 68(4)条订明：

「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。」

36. 《税务条例》第 70 条订明：

「凡在本部所限定的时间内，并无任何有效的反对或上诉就某项评税所评定的应评税入息额...提出...，则为本条例的所有目的，就上述应评税入息额...而作出...的评税，须是最终及决定性的评税...」

37. 上诉人没有就税务局根据其雇主报税表提供的入息总额评税提出反对，亦未有据《税务条例》第 70A 条提出更正评税申请，根据《税务条例》第 70 条，有关评税已经是最终及决定性的评税。因此，就《税务条例》第 82A(1)条而言，上诉人少报收入，无可推诿。少报金额 533,200 元（即雇主填报入息总额 3,263,200 元与及上诉人呈报收入 2,730,000 元的差额），相等于总入息额的 16.34%，假若上诉人的报税表获接纳为正确，会导致少收税款 79,980 元，相等于应缴税款的 16.54%。

上诉人有否合理辩解?

38. 委员会案例 D24/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 482 及 D26/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 547, 已充份强调了纳税人依时提交详尽而正确的税务数据的重要性, 在此不再赘述。委员会在这两个案中, 亦引述过往多个案例确立的原则。兹将本委员会认为与本个案适用的原则, 胪列如下:

- (1) 纳税人在一课税年度的总入息是纳税人本身所知悉, 并不取决于雇主填报的薪酬及退休金报税表所提供的数据。
- (2) 若纳税人入息是存入纳税人银行账户, 包括自动转账, 纳税人填报总入息是轻而易举的事。
- (3) 疏忽或罔顾并非漏报或少报的许可。
- (4) 蓄意逃税是严重罪行。无意逃税并非合理辩解, 亦不是减轻罚款的因素。理由很简单, 纳税人根本不应有逃税的意图。
- (5) 税务局无须在发出第 82A(4)条通知书前警告纳税人。
- (6) 交税不是有关因素。依时交税是纳税人的责任。
- (7) 税局发现漏报或少报不是减轻罚款的因素。在低罚款百分比个案中税务局没有经济损失不是减轻罚款的因素。漏报或少报而导致少或延迟收税款是加重罚款的因素。
- (8) 经济困难或不能负担罚款须由上诉人证明并令委员会信纳为实情。
- (9) 在漏报或少报个案要求零罚款是不切实际。显示纳税人仍未正视提交详尽及正确税务数据的责任。
- (10) 再犯是加重罚款的因素。这是基本量刑原则。

39. 委员会认为, 上诉人有责任掌握好自己的入息资料。他的入息是透过银行账户转账方式收取, 填报正确入息应是轻而易举。上诉人虽曾声称他收到的银行月结单只列有月底总数, 没有详列逐项收支, 但没有出示任何月结单左证; 相反, 税务局局长代表呈堂, 由同一所银行按税务局要求出具的月结单中, 却有各项收支明细。即使上诉人收到的银行月结单一如其声称, 但为履行正确填报税务数据的纳税人责任, 亦并非没有方法从银行方面得到有关入息资料的。

40. 上诉人亦声称, 他的入息中大部分是短期内不可变现的股票, 惟根据其雇主提供的入息资料, 上诉人在相关课税年度内所得非现金股值 48,600 元, 占入息

总额 3,263,200 元，实不足 2%。即若上诉人的收入中确有很大比例是股票，他亦有责任确定有关股票的价值、数量等数据，以申报正确的入息数额。不清楚收入的细节并不是胡乱估算及少报入息的借口。

41. 上诉人认为最后评税一定是按雇主申报的入息数额为准，以致在个人报税方面没有特别认真，这是他的误解，绝非一项合理辩解。根据委员会案例 D24/08 及 D26/08，税务局每年须处理数以百万计的报税表，低税率的税制能有效运作，取决于纳税人依时提交详尽和正确的税务数据，若纳税人辩称税务局大可依照雇主提供的数据作出正确评税，是推卸责任，并会浪费税务局的有限资源，作出原可避免的审查，相对对于奉公守法和负责任的纳税人，并不公平。

42. 《税务条例》第 82A(1)条并不需要在纳税人具有逃税的意图或蓄意少报入息数据的情况下才可引用，只要纳税人无合理辩解而已提交不正确的报税表，税务局局长或副局长可依法评定补加税。另按上述案例，无意逃税并非合理辩解，亦不是减轻罚款的因素。上诉人未有逃税意图之说，对他在本上诉案而言，没有丝毫帮助。一时的疏忽，亦非少报的许可。

43. 上诉人称他已按时缴纳了正确的税款，并承诺今后会非常认真小心地对待报税问题。上诉人面对缺失，许诺改善，虽是可喜，但交税和认真小心地报税，都是纳税人的基本责任，不能视作是次填报不正确报税表的合理辩解。

44. 总结以上的分析，上诉人的上诉理由均不是合理辩解。

补加税评税额是否过多或不足?

45. 《税务条例》第 68(8)条订明：

「委员会在聆讯上诉后，须确认、减少、增加或取消上诉所针对的评税额，亦可将该个案连同委员会对该个案的意见发回局长处理。」

46. 上文第 35 段已提述《税务条例》第 68(4)条，就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；而第 34 段亦已提述《税务条例》第 82B(3)条，订明第 68 条在其适用范围内对于为反对补加税而提出的上诉有效。

47. 上诉人没有争辩补加税评税额是否过多，只要求全数宽免。

48. 《税务条例》第 82A(1)条下可征收的补加税税额，最高是少征收税款的三倍。本个案少征收税款为 79,980 元，评定补加税 12,800 元，相当于少征收税款的 16%。

49. 在案例 D24/08 及 D26/08 中，委员会亦引用过往个案，认为在补加税税款不高于少征收税款 15% 的个案及于以下情况，纳税人难以获得委员会同情而获酌

減：

- (1) 属中或高层管理人员；
- (2) 每年总入息不低于数十万；
- (3) 有能力及方法或数据填报正确总入息；
- (4) 由于疏忽，或不理会所提供的数据是否正确，提供有重大误差的总入息；
- (5) 并无任何或真正悔意；
- (6) 并无采取任何措施阻止再犯；
- (7) 争辩对纳税人处罚并不公平；
- (8) 要求将罚款全数宽免。

50. 两个案例亦提及再犯是加重罚款的因素，并指出这是基本量刑原则。其中在个案 D26/08 中，上诉人在三年内两度违规，虽然委员会没有把副局长厘定的 14.85% 罚款提高，但表明在考虑有关情况下，不认为 30% 的罚款属于过多。

51. 在委员会案例 D1/09, (2009-10) IRBRD, vol 24, 223 中，纳税人连续两年大幅短报入息，其上诉理由包括：

- (1) 重申是由于不小心，并非故意；
- (2) 部分入息是根据季度业绩而厘定的花红，他的职位、工作环境及分红机制多次更改，令他忽视细节而少报入息；
- (3) 雇主呈报了正确入息，税务局没有损失，他亦已经依期全数交税；
- (4) 他入息大减，罚款是大负担；
- (5) 要求全数宽免罚款。

委员会曾认真考虑将罚款增加至约30%，但考虑到案中纳税人没有试图将责任归咎于税局、雇主或其他人，决定维持由副局长评定，少征收税款的19.82%作为补加税的税额。

52. 这个案属再犯，税务局在上诉人填报有关的不正确报税表前只约4个月，才刚提醒上诉人须确保日后所递交的报税表正确无误，但上诉人却再次少报收入。若属初犯，补加税或会低于15%，则本个案将符合上文第49段提述的情况，按有关案例，上诉人将难以获得本委员会的同情。

53. 然而，基于本个案的案情，本委员会亦难以同情上诉人。上诉人身为执行董事，年薪超过300万，正是位居高薪要职，理应有能力及数据，履行纳税人的责任，填报正确的入息款额，却初犯经税务局提醒后未几，再犯相同错失，并以一时疏忽及不是故意等非合理辩解，以求开脱，虽然一再强调日后会多加留意，但从上诉人在聆讯开始，文件杂乱无章，好像从没有看过，初段多番就一些简单的事实问题，吞吞吐吐，表示记忆模糊，又要求致电妻子查询，却不早早把妻子列为证人，并出席作供，令委员会对他是否有备而来，真有悔意，及日后可有举措防止再犯等等，不无疑虑。此外，补加税额12,800元，相比他的年薪，不过是九牛一毛，上诉人还要求全数宽免，难以言之成理。再比对D26/08及D1/09两个案，案情十分相近，本委员会认同税务局局长代表陈词，认为向上诉人评定少征收税款的16%为补加税额，绝非过高。另本个案亦跟随上述两个案，不调高补加税款。

讼费

54. 《税务条例》第68(9)条订明：

「凡委员会根据第(8)款不减少或不取消该评税额，则可命令上诉人缴付一笔不超过附表5第I部指明的款额的款项，作为委员会的讼费，该笔款项须加在征收的税款内一并追讨。」

附表5第I部指明的最高款额为5,000元。

55. 上文已提述《税务条例》第82B(3)条，订明第68条在其适用范围内对于为反对补加税而提出的上诉有效。

56. 委员会案例D24/08及D26/08引述过往案例确立的原则中，包括若委员会认为上诉属于琐屑无聊，无理缠扰，或滥用上诉程序，委员会可能命令上诉人缴付讼费。

57. 在税务局局长代表提述的六个委员会案例中，较近期的D50/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 944 和 D1/09，都有有关讼费的判令。

58. 当被问及对讼费命令有何陈词时，上诉人的回答令人匪夷所思，他说若讼费可换来补加税全数宽免，他将乐意支付。

59. 本个案上诉人再度违规在先，逾期上诉在后，若理会税务局局长代表提交的法律典据，便知道其所提出的上诉理由，已屡遭委员会驳回，毫无胜算。所以

本个案属琐屑无聊，无理缠扰，滥用上诉程序，浪费委员会及税务局有限的资源。故此，本委员会经考虑案情及案例后，决定跟随较近期案例的取向，行使《税务条例》第 68(9)条赋予的权力，命令上诉人缴付法例规定的最高款额，即 5,000 元，作为委员会的讼费，该笔款项依法须加在征收的补加税税款内。

总结

60. 经详细考虑所有文件和双方的陈词，与及基于上文的分析，本委员会认为：

- (1) 按《税务条例》第 66(1)(a)条规定，上诉人逾期上诉。
- (2) 本委员会不能信纳上诉人是由于《税务条例》第 66(1A)条所示的原因，令他未能依期发出上诉通知，所以拒绝行使《税务条例》第 66(1)(b)赋予的权力，延长上诉期限。
- (3) 即若本委员会就上述任何一点的决定不正确，本委员会认为上诉人没有合理辩解而少报其入息总额，按《税务条例》第 82A(1)(a)(i)条，仍有法律责任被评定补加税。
- (4) 税务局副局长在本个案中的评定的补加税并非过高，但亦不会调高有关税额，只确认上文第 1 段提述的补加税税额 12,800 元。
- (5) 本个案属可判讼费令类别，所以根据《税务条例》第 68(9)条判处 5,000 元的讼费命令。