

Case No. D34/09

Penalty tax – Behind time to submit profits tax return – use of penalty tax – principles of the penalty on the non-compliance of time limit to submit tax returns – Commissioner has no power to adjust the assessed penalty tax – waste of resources of the Board and the Inland Revenue – sections 68(4), 68(8)(a), 68(9), 82A and 82B of the Inland Revenue Ordinance ('IRO'). [Decision in Chinese]

Panel: Kenneth Kwok Hing Wai SC (chairman), Edward Cheung Wing Yui and Ip Tak Keung.

Date of hearing: 21 August 2009.

Date of decision: 29 September 2009.

The appellant established a private company in Hong Kong to carry on the business of property management. The appellant was 17 days behind time to submit the profits tax return for the year of assessment 2002/03. The Commissioner issued a notice of penalty of \$3,000 to the appellant. The appellant submitted the profits tax returns for the years of assessments 2003/04, 2004/05 and 2005/06 within deadline. Later the appellant was 19 days behind time to submit the profits tax return for the year of assessment 2006/07. The Commissioner issued a notice of penalty of \$1,200 to the appellant. In the following year of assessment 2007/08 the appellant still did not submit the profits tax return on time. The delay was 31 days. The Commissioner issued penalty tax assessment to the appellant. The penalty was \$15,000. It amounted to 6.32% of the reduced amount of tax assessed. The appellant requested to reduce the penalty to \$7,500.

Held:

1. The Board considered that it was unfair to the law-abiding taxpayers to waste the limited resources of the Inland Revenue on the administration costs of the avoidable additional tax or amended tax assessment. The use of the penalty tax was to punish the taxpayer who breached the rules and to warn the taxpayer who had breached the rule and the other taxpayers against the breach.
2. The principles for the Board to deal with the penalty on failing to comply with the time limit to submit tax returns could be summarized as follows (it did not list out all the principles and it was not without any missing): (1) Negligence or recklessness did not provide any allowance to breach the rules; (2) Intention to evade tax was a serious crime and was an aggravating factor on penalty tax. Without an intention to evade tax was not a reasonable

excuse and was not a mitigating factor to reduce penalty. The reason was simple. The taxpayer should not have such an intention to evade tax; (3) Payment of tax was an irrelevant factor. Paying tax on time was another responsibility of the taxpayer; (4) The discovery of the breach by the Commissioner was not a mitigating factor to reduce penalty. Among the low penalty percentage cases, no actual financial loss suffered by Inland Revenue was not a factor to reduce penalty. The cause by the breach of the rules to reduce the tax assessment or to delay the receipt of tax payment was an aggravating factor on penalty; (5) The taxpayer had to prove his financial difficulties or his inability to pay the penalty and this proof should convince the Board to believe that it was the truth; (6) It was impractical to request a full exemption of penalty in breach of rules cases. It showed the taxpayer still had not regarded seriously the responsibility to submit detailed and correct tax information on time; (7) To give full cooperation with Inland Revenue was a mitigating factor; (8) To adopt effective measures to avoid further breach of rules was an important mitigating factor. On the contrary, shifting the responsibility incorrectly on to the Inland Revenue or to the others was an aggravating factor on penalty; (9) Repeatedly committing the breach was an aggravating factor on penalty. This was the basic sentencing principle; (10) Open breach of the rules would be punished severely; (11) If the Board considered the penalty was excessive, the penalty would be reduced; (12) If the Board considered the penalty was obviously insufficient, the penalty would be increased; (13) If the Board considered the appeal was frivolous, vexatious or abuse of appeal procedure, the Board could order the appellant to pay a sum as costs of the Board (D16/07, (2007-08) IRBRD, vol 22, 454 considered).

3. Section 82A stipulates that it was the decision of the Commissioner to decide whether or not to impose penalty tax and to assess the amount of the penalty tax. The Commissioner has the power not to impose penalty tax or to impose it leniently. If the taxpayer accepted the Commissioner's decision, the Board would not and could not intervene. If the taxpayer chose to exercise the right to appeal, the Board would have to perform its duty to affirm, reduce, increase or annul the assessment appealed against or the Board could remit the case with the opinion of the Board to the Commissioner (Considered Commissioner of Inland Revenue v Nina T H Wang [1993] 1 HKLR 7).
- 4 Inland Revenue Ordinance does not give the appellant the right to endlessly file its written submission, to repeatedly bargain or to harass the Inland Revenue. Once the penalty tax is assessed, the Commissioner has no power to adjust it. Paying the tax on time is a responsibility and it is irrelevant to the question whether or not the assessment of the penalty tax is excessive.
5. The Board did not consider 6.32% was excessive. The Board considered that the penalty should be more than 20%. However, having considered the

(2009-10) VOLUME 24 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

Commissioner has assessed the penalty as 6.32%, the Board considered the penalty should be increased to 20%. Under section 82B(3) and 68(8) of the IRO, the Board increased the penalty tax from \$15,000 to \$47,500.

6. The Board considered the case had wasted resources of the Board and the Inland Revenue. It was unfair to law abiding taxpayers. The Board ordered the appellant to pay \$5,000 as costs to the Board. This sum of money should add on to the tax imposed on to the appellant.

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

Cases referred to:

D26/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 549
D17/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 301
D16/07, (2007-08) IRBRD, vol 22, 454
D15/09, (2009-10) IRBRD, vol 24, 461
Commissioner of Inland Revenue v Nina T H Wang [1993] 1 HKLR 7
China Map Limited v Commissioner of Inland Revenue, (2007-08) IRBRD, vol
22,
1215

Taxpayer represented by its managing director.
Liu Wan Mei Ling and Leung Kit Ying for the Commissioner of Inland Revenue.

案件編號 D34/09

補加稅 – 逾期提交課稅年度利得稅報稅表 – 補加稅罰款的主要作用 – 不依期提交報稅表罰款的原則 – 稅務局局長無權調整已評定的補加稅 – 浪費委員會及稅務局資源 – 《稅務條例》第68(4)、68(8)(a)、68(9)、82A及82B條

委員會：郭慶偉資深大律師（主席）、張永銳及葉德強

聆訊日期：2009年8月21日

裁決日期：2009年9月29日

上訴人在香港成立為私人有限公司，經營物業管理業務。上訴人逾期17天才提交2002/03課稅年度利得稅報稅表。稅務局局長向上訴人發出罰款額為3,000元的罰款通知書。上訴人在限期內提交2003/04、2004/05和2005/06課稅年度利得稅報稅表。之後上訴人逾期19天才提交2006/07課稅年度利得稅報稅表。稅務局局長向上訴人發出罰款額為1,200元的罰款通知書。就緊隨的2007/08課稅年度上訴人依然未有在限期內提交利得稅報稅表。延誤期為31天。稅務局局長向上訴人發出補加稅評稅。罰款15,000元，是所涉少徵收稅款的6.32%。上訴人要求將罰款減至7,500元。

裁決：

1. 委員會認為浪費稅務局有限資源用作原可避免的補加評稅或修正評稅增加稅務局行政費用，對奉公守法納稅人不公平。補加稅罰款的主要作用是懲罰違規納稅人及阻嚇違規納稅人和其他納稅人違規。
2. 委員會處理不依期提交報稅表罰款的原則可歸納如下(並非盡列所有原則而並無遺漏): (1) 疏忽/罔顧並非違規的許可; (2) 蓄意逃稅是嚴重罪行，亦是加重補加稅的因素。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; (3) 交稅不是有關因素。依時交稅是納稅人的另一責任; (4) 稅務局發現違規不是減輕罰款的因素。在低罰款百分比個案中稅務局沒有實際經濟損失不是減輕罰款的因素。違規而導致少或延遲徵收稅款是加重罰款的因素; (5) 經濟困難或不能負擔罰款須由納稅人證明並令委員會信納為實情; (6) 在違規個案要求完全寬免罰款是不切實際。顯示納稅人仍未正視依時提交詳盡及正確稅務資料的責任; (7) 與稅務局通力合作是寬減的因素; (8) 採取有效措施防止再違規是寬減的重要因素。反之將責任胡亂歸咎稅務局或他人是增加罰款的因素; (9) 再犯是加重罰款的因素。這是基

本量刑原則; (10) 公然違例的個案會受到嚴厲處罰; (11) 若委員會認為罰款過多, 罰款會被減少; (12) 若委員會認為罰款明顯地不足夠, 罰款會被增加; (13) 若委員會認為上訴屬於瑣屑無聊、無理纏擾、或濫用上訴程序, 委員會可能命令上訴人繳付一筆款項作為委員會的訟費(參考 D16/07, (2007-08) IRBRD, vol 22, 454)。

3. 《稅務條例》第 82A 條規定是否徵收補加稅及其金額由局長決定。局長有權不徵收補加稅, 亦可從輕發落。假如納稅人接受局長的決定, 委員會不會亦無從干預。假如納稅人選擇行使上訴的權利, 委員會必須貫徹執行其職能 - 委員會“須確認、減少、增加或取消上訴所針對的評稅額, 亦可將該個案連同委員會對該個案的意見發回局長處理”(參考 Commissioner of Inland Revenue v Nina T H Wang [1993] 1 HKLR 7)。
4. 《稅務條例》並無賦予上訴人沒完沒了地提交書面申述、一而再地要求討價還價、或無理纏擾稅務局的權利。補加稅一經評定, 局長無權作出調整。依時交稅是一責任, 與衡量補加稅是否過高無關。
5. 委員會非但不認為 6.32% 屬過多, 委員會認為罰款應該超過 20%。但考慮到局長將罰款釐定為 6.32%, 委員會認為罰款應該增加到 20%。根據《稅務條例》第 82B(3) 條和第 68(8) 條, 委員會將補加稅的評稅額由 15,000 元增加至 47,500 元。
6. 委員會認為本案浪費委員會及稅局資源, 對奉公守法納稅人不公平。委員會命令上訴人繳付 5,000 元作為委員會的訟費, 該筆款項須加在徵收的稅款內一併追討。

上訴駁回及判處港幣 5,000 元的訟費命令。

參考案例：

D26/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 549
D17/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 301
D16/07, (2007-08) IRBRD, vol 22, 454
D15/09, (2009-10) IRBRD, vol 24, 461
Commissioner of Inland Revenue v Nina T H Wang [1993] 1 HKLR 7
China Map Limited v Commissioner of Inland Revenue, (2007-08) IRBRD, vol 22, 1215

上訴人由董事總經理代表出席聆訊。
廖尹美玲及梁潔瑩代表稅務局局長出席聆訊。

決定書：

引言

1. 上訴人逾期 17 天才提交 2002/03 課稅年度利得稅報稅表。稅務局局長(‘局長’)於 2003 年 10 月 30 日根據《稅務條例》(‘該條例’)(第 112 章)第 80(5)條向上訴人發出罰款通知書以罰款代替起訴及了結該條例第 80(2)條所訂的罪行。罰款額為 3,000 元。
2. 上訴人在限期內提交 2003/04、2004/05 和 2005/06 課稅年度利得稅報稅表。
3. 上訴人逾期 19 天才提交 2006/07 課稅年度利得稅報稅表。局長於 2007 年 11 月 12 日根據該條例第 80(5)條向上訴人發出罰款通知書以罰款代替起訴及了結該條例第 80(2)條所訂的罪行。罰款額為 1,200 元。
4. 就緊隨的課稅年度(即 2007/08 課稅年度)上訴人依然未有在限期內提交利得稅報稅表。延誤期為 31 天。局長根據該條例第 82A 條向上訴人發出補加稅評稅。罰款 15,000 元，是所涉稅款的 6.32%。
5. 上訴人向稅務上訴委員會(‘委員會’)提出上訴，要求將罰款減至 7,500 元。

事實的裁斷

6. 上訴人對《事實陳述書》內有關‘少徵收稅款’這點有爭議。委員會就這點在下文第 28 - 32 段作出決定。除此之外，上訴人同意《事實陳述書》之內容(詳情見下文第 7 - 27 段)。委員會裁斷該陳述書其餘的內容為事實。
7. 上訴人就稅務局根據該條例第 82A 條向上訴人作出的補加稅評稅提出上訴。該項評稅是基於上訴人未有遵照根據該條例第 51(1)條發出的通知書內的規定，在容許的時限內提交 2007/08 課稅年度利得稅報稅表(‘該報稅表’)。
8. 上訴人於 1971 年 10 月 1 日在香港成立為私人有限公司，經營物業管理業務。
9. 上訴人於每年度的 12 月 31 日結算帳目。
10. 2008 年 4 月 1 日，稅務局助理局長向上訴人發出該報稅表。根據該條例第 51(1)條的規定，上訴人須於 1 個月內遞交填妥的報稅表。根據適用於上訴人及其稅務代表的整批延期提交 2007/08 課稅年度報稅表計劃的安排，上訴人獲准延期至 2008 年 8 月 15 日提交該報稅表，其後再自動延展至 8 月 22 日(星期五)。

(2009-10) VOLUME 24 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

11. 因天文台於 2008 年 8 月 22 日及 23 日發出烈風或暴風信號，提交該報稅表的限期因而延展至 2008 年 8 月 25 日(星期一)。

12. 2008 年 9 月 5 日，由於上訴人未有提交該報稅表，評稅主任根據該條例第 59(3)條的規定，向上訴人作出 2007/08 課稅年度的利得稅估計評稅如下：

估計應評稅利潤	<u>830,000 元</u>
應繳稅款	<u>120,250 元</u>

13. 上訴人沒有就上述評稅提出反對。

14. 2008 年 9 月 25 日，核數師/會計師代上訴人提交該報稅表連同經審核的財務報表和應評稅利潤計算表。

15. 上訴人在報稅表上申報應評稅利潤為 1,500,035 元。截至 2007 年 12 月 31 日為止年度的核數師報告書於 2008 年 9 月 22 日由該核數師簽署，而董事報告書則於同日由上訴人的董事簽署。

16. 2008 年 10 月 8 日，評稅主任對上訴人作出以下 2007/08 課稅年度利得稅補加評稅如下：

報稅表所申報的利潤	1,500,035 元
減：經評定利潤	830,000 元
補加應評稅利潤	<u>670,035 元</u>
補加應繳稅款	<u>117,256 元</u>

17. 上訴人沒有就上述補加評稅提出反對。

18. 2009 年 2 月 12 日，局長根據該條例第 82A(4)條向上訴人發出擬評定補加稅通知書(‘該通知書’)。該通知書指出，上訴人未在指定限期前遞交報稅表，若稅務局未曾發現此違規行為，會導致少徵收稅款¹ 237,506 元。該通知書說明，若上訴人對上述違規行為未能提出合理辯解，局長可按該條例向上訴人徵收罰款(即「補加稅」)，最高罰款額為上述稅款的三倍。該通知書上亦說明，上訴人有權向局長提交書面申述，列明上訴人的解釋。局長會考慮上訴人的解釋以決定是否徵收罰款及其金額。

19. 2009 年 2 月 23 日，上訴人就該通知書提交書面申述。

¹ 上訴人認為‘少徵收稅款’應該改為‘將會少徵收稅款’。

(2009-10) VOLUME 24 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

20. 2009年3月23日，局長經考慮上訴人的書面申述後，向上訴人發出評定及繳納補加稅通知書，通知上訴人根據該條例第82A條評定的補加稅款額為15,000元，詳情如下：

利得稅報稅表發出日期	經延長的到期日	經審核的財務報表簽署日期	提交日期	延誤期	少徵收的稅款 ²	補加稅罰款	補加稅款佔少徵收稅款的百分比
1-4-2008	25-8-2008	22-9-2008	25-9-2008	31天	237,506元	15,000元	6.32%

21. 上訴人於2009年4月8日去信稅務局，要求稅務局考慮信中所載的其他理由，把罰款減至7,500元。

22. 評稅主任於2009年4月16日發信通知上訴人，稅務局在評定補加稅時，已顧及上訴人所提出的申述，並加以考慮。評稅主任並再次告知上訴人上訴的程序。

23. 高級評稅主任接獲上訴人的來電要求後，於2009年4月22日發信通知上訴人，表示不能應允上訴人於2009年4月8日提出的要求。

24. 2009年4月22日，上訴人就局長根據該條例第82A條向上訴人作出的補加稅評稅向稅務上訴委員會提出上訴。

25. 上訴人沒有就上述有關2007/08課稅年度利得稅相同的事實受到根據該條例第80(2)或第82(1)條提出的檢控。

26. 上訴人於2002/03課稅年度及2006/07課稅年度亦有遲交利得稅報稅表的記錄，詳情如下：

課稅年度	發出日期	提交報稅表限期	提交日期	延誤期	應評稅溢利/(虧損)元	少徵收的稅款元 ³
2002/03	1-4-2003	1-9-2003	18-9-2003	17天	(54,624)	無
2006/07	3-4-2007	15-8-2007	3-9-2007	19天	669,515	66,981

27. 就上述兩項違規，稅務局分別於2003年10月30日及2007年11月12日，向上訴人根據該條例第80(5)條發出罰款通知書以代替起訴。2002/03課稅年度及2006/07課稅年度分別罰款3,000元和1,200元。

² 上訴人認為‘少徵收稅款’應該改為‘將會少徵收稅款’。

³ 上訴人認為‘少徵收稅款’應該改為‘將會少徵收稅款’。

有關‘少徵收稅款’的裁斷

28. 該條例第 82A(1)條規定：

‘任何人無合理辯解而 ... (d) 不遵照根據第 51(1) ... 條發給他的通知書內的規定辦理 ... 如沒有就相同的事實受到根據第 80(2) 或 82(1) 條提出的檢控，則該人有法律責任根據本條被評定補加稅，款額以不超出以下稅額的三倍為限 ... (ii) 因該人不遵照根據第 51(1) ... 條發出的通知書內的規定辦理 ... 而被少徵收的稅款，或假若該等不曾遵辦事項沒有被發現則會少徵收的稅款。’

29. 補加稅的最高款額有兩個替代準則。其中一個是三倍‘假若該等不曾遵辦事項沒有被發現則會少徵收的稅款’。假若稅務局沒有發現上訴人沒有提交該報稅表，評稅主任不會作出評稅，少徵收稅款是必然的事。

30. 此外，上文第18段的內容是‘若稅務局未曾發現此違規行為，會導致少徵收稅款 237,506 元’。上訴人不顧‘若稅務局未曾發現此違規行為’的前提，堅持瑣屑無聊的爭議，浪費稅務局和委員會的資源和時間。

31. 委員會斷定評稅主任的措詞正確。

32. 至於上文的第20段和第26段，委員會同樣斷定‘少徵收稅款’的字眼正確。

上訴理由

33. 上訴人在日期為 2009 年 4 月 22 日的上訴通知書提出以下的上訴理由(原文照錄)：

- ‘1. On 12/2/2009 a letter was received from Inland Revenue Department hereinafter called “I.R.D.” concerning of an intention to assess additional tax given under section 82A(4) Appendix No. 1
2. I.R.D. according to their information, we have failed to file tax return by the due date and the Law allows I.R.D. to impose on penalty (known as additional tax). The due date was 15/8/2008 the delay was about 40 days.
3. We then made a reply 23/2/2009 to I.R.D. gave our explanations and hope to meet I.R.D’s favourable consideration. Appendix 2
4. On 23/3/2009 we received a reply from I.R.D. who assessed an additional tax by way of penalty of \$15,000.00 payable on or before 23/4/2009. Appendix 3.

(2009-10) VOLUME 24 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

5. We contacted I.R.D. by telephone and one [Ms A] [telephone number omitted here] who claimed she is in charge of this case. We orally told her that we considered the penalty is too heavy and would submit additional ground for reconsideration.
6. On 8/4/2009, we sent a letter to I.R. D. giving additional grounds and hope I.R.D. would accept our explanation to support our request for remission. Appendix 4.
7. On 16/4/2009 a letter was received from I.R.D. in reply our letter 8/4/2009. (Appendix 5)
8. On 20/4/2009 our Director [name omitted here] called up [Ms A] by telephone making enquiry of the possibility of reducing the penalty to \$7,500.00 as requested.
9. The reply given by [Ms A] was that once the demand note is issued. The amount of penalty cannot be amended.
10. Our [name omitted here] requested to contact a senior assessor for clarification, and [Ms A] informed our [name omitted here] that she had to bring the case to the attention of her senior colleague.
11. On or about 11:30a.m. 21/4/2009 our [name omitted here] called [Ms A] by appointment with the senior assessor and was able contacted by one [Mr B] and the conversation was ended up in 30 minutes with no conclusion but confirmed that once the demand note is issued the decision of the penalty cannot be changed. If that was the case. The Commissioner of I.R.D. had already made the decision on or before the date of the demand note i.e. 23/3/2009 and not after the submission of our additional ground. This is unfair to Taxpayer.
12. From the above we verily believe The Commissioner of I.R.D. had not pay attention to the additional grounds as stated on our letter 8/4/2009 (Appendix 4)
13. There was no creation from us on late assessment of Profit Tax and Provisional Profit Tax and the same was duly paid as demanded in beginning of January 2009.
14. From the above, we are of the view the penalty is too heavy, as the late submission of our return was beyond our control.

15. Our submission to the Board of Review is not for objection to a penalty raised by the Commissioner I.R.D. However, we consider the penalty is too heavy and therefore apply for a remission to \$7,500.00'

有關條例

34. 該條例第 51(1)條規定：

‘評稅主任可以書面向任何人發出通知，規定該人在該通知書內註明的合理時間內，提交稅務委員會就第 II、III、IV、XA、XB 及 XC 部所指的... 利得稅... 而指明的任何報稅表。’

35. 該條例第 59(1)條規定：

‘任何人如是評稅主任認為根據本條例應課稅的人，則須由評稅主任作出評稅，該項評稅須在第 51(1)條規定該人須提交一份報稅表的通知書內所限定的時間屆滿後盡快作出...’

36. 該條例第 59(2)條規定：

‘凡任何人已按照第 51 條的規定提交報稅表，則評稅主任—

(a) 可接納該報稅表並據此作出評稅；或

(b) 如不接納該報稅表，則可評估該人的應課稅款額並據此作出評稅。’

37. 該條例第 59(3)條規定：

‘任何人如未提交報稅表而評稅主任認為該人是應課稅的，則評稅主任可評估該人的應課稅款額並據此作出評稅，但該項評稅並不影響該人因不曾送交或忽略送交報稅表而須受罰的法律責任。’

38. 該條例第 66(3)條規定：

‘除非獲得委員會的同意並遵照委員會所決定的條款進行，否則上訴人不得在其上訴的聆訊中，倚賴其按照第(1)款發出的上訴理由陳述書所載理由以外的任何其他理由。’

39. 該條例第 68(4)條規定：

‘證明上訴所針對的評稅額過多或不正確的舉證責任，須由上訴人承擔。’

40. 該條例第 68(8)(a)條規定：

‘委員會在聆訊上訴後，須確認、減少、增加或取消上訴所針對的評稅額，亦可將該個案連同委員會對該個案的意見發回局長處理。’

41. 該條例第 68(9)條規定：

‘凡委員會根據第(8)款不減少或不取消該評稅額，則可命令上訴人繳付一筆不超過附表 5 第 I 部指明的款額的款項，作為委員會的訟費，該筆款項須加在徵收的稅款內一併追討。’

5,000 元是附表 5 第 I 部指明的款額的上限。

42. 該條例第 71(5)條規定：

‘在有任何拖欠稅款的情況下，局長可酌情發出命令，將一筆或多筆總數不超過拖欠稅款總額 5% 的款項，加在拖欠稅款上一併追討。’

43. 該條例第 71(5A)條規定：

‘在任何稅款被當作為拖欠稅款的日期(不論該日期是在 1984 年 8 月 1 日之前或之後)起計的 6 個月屆滿時，如以下兩款項的總和中有任何款額尚未繳付—

(a) 被當作為拖欠的該筆稅款；及

(b) 根據第(5)款加在該筆拖欠稅款上的款項，

則局長可發出命令，將一筆或多筆總數不超過上述未繳付款項總額 10% 的款項，加在該筆未繳付款項上一併追討。’

44. 該條例第 80(2)條規定：

‘任何人無合理辯解而 ... (d) 不遵照根據第 51(1) ... 條發給他的通知書內的規定辦理 ... 即屬犯罪：可處第 3 級罰款，以及相等於以下少徵收的稅款三倍的罰款，少徵收的稅款指 ... 因該人不遵照根據第 51(1) ... 條發出的通知書內的規定辦理 ... 而被少徵收的稅款，或假若該等不曾遵辦事項沒有被發現則會少徵收的稅款。’

45. 該條例第 80(5)條規定：

‘局長可就本條所訂的任何罪行而准以罰款代替起訴，及可在根據本條提起的法律程序作出判決前擱置該法律程序或以罰款了結。’

46. 上文第 28 段已引述該條例第 82A(1)條的規定。

47. 該條例第 82A(4)條規定：

‘局長或副局長(視屬何情況而定)在作出補加稅評稅前，須—

(a) 安排發出通知予他打算作出補加稅評稅的人，該通知書須—

(i) 告知該人其 ... 被指稱為不遵照根據第 51(1) ... 條發給他的通知書內的規定辦理... 而該等事正是局長或副局長擬根據第(1)款就其作出補加稅評稅者；

(ii) 包括一項陳述，述明該人有權利就打算對其作出的補加稅評稅而向局長或副局長提交書面申述；

(iii) 指明該人有意根據第(ii)節提交的申述須送抵局長或副局長的日期，而該日期不得早於該通知書送達日期起計的 21 天；

(b) 顧及他可能根據(a)段接獲的由他打算向其評定補加稅的人所提出的申述或他人代該人所提出的申述，並加以考慮。’

48. 該條例第的 82B(2)條規定：

‘在反對補加稅評稅的上訴中，上訴人可爭辯—

(a) 他無須負上繳付補加稅的法律責任；

(b) 對其評定的補加稅額超出其根據第 82A 條有法律責任繳付的款額；

(c) 對其評定的補加稅額雖沒有超出其根據第 82A 條有法律責任繳付的款額，但在有關情況下仍屬過多。’

49. 該條例第 82B(3)條規定：

‘第 66(2)及(3)、68、69 及 70 條在其適用範圍內對於為反對補加稅而提出的上訴有效，猶如該等上訴是為反對補加稅以外的其他評稅而提出的一樣。’

依時提交詳盡及正確稅務資料⁴和委員會處理違規罰款的原則

⁴ 參閱D26/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 549 第 34-47 段和D17/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 301。

50. 根據《基本法》第 106 及 108 條，香港特別行政區（‘特區’）保持財政獨立，實行獨立的稅收制度。

51. 《基本法》第 107 及 108 條規定，特區：

- (1) 參照原在香港實行的低稅政策⁵，自行立法規定稅種、稅率、稅收寬免和其他稅務事項。
- (2) 財政預算以量入為出為原則，力求收支平衡，避免赤字，並與本地生產總值的增長率相適應。

52. 直接稅是特區收入重要來源。特區稅基狹窄，稅率低，但社會對庫房的需求日益增加。

53. 不依例以書面通知局長表示納稅人須就某課稅年度而課稅或逾期提交報稅表：

- (1) 假若沒有被發現會導致少徵收稅款，或
- (2) 可能導致延遲稅收。

54. 稅務局每年處理數以百萬計的報稅表。特區的狹窄稅基，低稅率的稅制有效運作取決於納稅人依時提交詳盡及正確稅務資料。

55. 稅務局可以審查納稅人是否在規定時間內提交報稅表。評稅主任亦可以根據該條例第 59(3)條規定作出估計評稅，待收到納稅人提交報稅表再作出補加評稅或修正估計評稅。委員會認為浪費稅務局有限資源用作原可避免的補加評稅或修正評稅增加稅務局行政費用，對奉公守法納稅人不公平。

56. 補加稅罰款的主要作用是：

- (1) 懲罰違規納稅人，及
- (2) 阻嚇違規納稅人和其他納稅人違規。

57. 委員會處理不依期提交報稅表罰款的原則⁶可歸納如下（並非盡列所有原則而並無遺漏）：

- (1) 疏忽/罔顧並非違規的許可。

⁵ 稅率由最低 10% - 最高 17.5%，該條例附表 1 和附表 8。

⁶ 例如 D16/07, (2007-08) IRBRD, vol 22, 454 第 125-129 段。

- (2) 蓄意逃稅是嚴重罪行，亦是加重補加稅的因素。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。
- (3) 交稅不是有關因素。依時交稅是納稅人的另一責任。
- (4) 稅務局發現違規不是減輕罰款的因素。在低罰款百分比個案中稅務局沒有實際經濟損失不是減輕罰款的因素。違規而導致少或延遲徵收稅款是加重罰款的因素。
- (5) 經濟困難或不能負擔罰款須由納稅人證明並令委員會信納為實情。
- (6) 在違規個案要求完全寬免罰款是不切實際。顯示納稅人仍未正視依時提交詳盡及正確稅務資料的責任。
- (7) 與稅務局通力合作是寬減的因素。
- (8) 採取有效措施防止再違規是寬減的重要因素。反之將責任胡亂歸咎稅務局或他人是增加罰款的因素。
- (9) 再犯是加重罰款的因素。這是基本量刑原則。
- (10) 公然違例的個案會受到嚴厲處罰。
- (11) 若委員會認為罰款過多，罰款會被減少。
- (12) 若委員會認為罰款明顯地不足夠，罰款會被增加。
- (13) 若委員會認為上訴屬於瑣屑無聊、無理纏擾、或濫用上訴程序，委員會可能命令上訴人繳付一筆款項作為委員會的訟費。

58. D15/09, (2009-10) IRBRD, vol 24, 461 是一宗再次違規個案。委員會表示不認為 10% - 20% 罰款過高。

增加補加稅

59. 該條例第 82A 條規定是否徵收補加稅及其金額由局長決定。局長有權不徵收補加稅，亦可從輕發落。

60. 假如納稅人接受局長的決定，委員會不會亦無從干預。

61. 假如納稅人選擇行使上訴的權利，委員會必須貫徹執行其職能⁷ – 委員會‘須確認、減少、增加或取消上訴所針對的評稅額，亦可將該個案連同委員會對該個案的意見發回局長處理’⁸。

個案的實況

62. 該條例第 82A(4)條規定局長須要給上訴人不少於 21 天時間提交書面申述。

63. 局長已依例向上訴人發出第 82A(4)條通知書⁹，上訴人在 2009 年 2 月 23 日提交書面申述¹⁰，局長亦在考慮上訴人的書面申述後才於 2009 年 3 月 23 日評定補加稅¹¹。

64. 該條例並無賦予上訴人沒完沒了地提交書面申述、一而再地要求討價還價、或無理纏擾稅務局的權利。補加稅一經評定，局長無權作出調整。上訴理由第 1-12 點不成立。

65. 依時交稅是另一責任，與衡量補加稅是否過高無關。上訴理由第 13 點不成立。

66. 委員會非但不認為 6.32%屬過多，委員會認為罰款應該超過 20%¹²。但考慮到局長將罰款釐定為 6.32%，委員會認為罰款應該增加到 20%。理由如下：

- (1) 上訴人的 2007/08 課稅年度的評稅基期在 2007 年 12 月 31 日結束。上訴人聲稱財務報表在 2008 年 8 月 6 日交給核數師，逾期提交該報稅表不在它控制範圍。上訴人沒有證據證明提交未經審計的財務報表需時 7 個月。搬遷不能解釋長達 7 個月的延擱。委員會認為上訴人無意盡一切應盡努力依時提交該報稅表。不合理的延擱超越半個財政年度才將財務報表交給核數師。核數師由上訴人自行選擇和委任，上訴人必須負責核數師的任何(包括因搬遷的)延誤，如有的話。‘不在它控制範圍’是無稽之談。
- (2) 上訴人在局長評定補加稅後沒完沒了地提交書面申述並一而再地要求討價還價的權利。浪費稅務局人力資源，亦浪費奉公守法納稅人金錢。

⁷ Commissioner of Inland Revenue v Nina T H Wang [1993] 1 HKLR 7, 第 23 頁Fuad 副庭長。

⁸ 該條例第 68(8)(a)條。

⁹ 上文第 18 段。

¹⁰ 上文第 19 段。

¹¹ 上文第 20 段。

¹² 參閱上文第 58 段。

- (3) 上訴人歸咎稅務局/核數師沒有通知上訴人 2008 年 8 月 25 日是提交該報稅表的限期。委員會認為這是一個荒謬的上訴理由。該報稅表在 2008 年 4 月 1 日向上訴人發出，明文規定上訴人須於 1 個月內遞交填妥的報稅表¹³。假如沒有人通知上訴人有關延展限期，提交限期是 5 月初。上訴人早已逾期。上訴人承認該報稅表直接發給上訴人。上訴人對該報稅表不屑一顧，將它交給核數師。罔顧法定責任並非寬減罰款的因素。將責任胡亂歸咎他人是增加罰款的因素。
- (4) 上訴人指稱自從 2008 年初開始將職員數目減到最低。委員會不信納這指稱。上訴人所提交的僱主填報的薪酬及退休金報稅表顯示：

	2006/07 (元)	2007/08 (元)	2008/09 (元)
總數:	<u>360,480</u>	<u>1,078,051</u>	<u>1,304,468</u>
人數:	<u>2</u>	<u>12</u>	<u>10</u>

- (5) 該條例第 71(5)條和第 71(5A)條有關拖欠稅款總額加上 5% 或 10% 的款項屬補償性質。第 82A 條罰款有懲罰及阻嚇作用。兩者不能相提並論。該條例亦有截然不同的準則，前者 5% 或 10%，後者 3 倍所涉稅款額。
- (6) 上訴人在 2002/03 課稅年度和 2006/07 課稅年度延誤提交報稅表而被罰款。局長接受 3,000 元和 1,200 元低罰款額已經給予上訴人兩次機會。但上訴人沒有好好珍惜，屢犯不改。竭盡所能胡亂歸咎他人。毫無悔意。委員會並不察覺到上訴人有任何意圖以後會盡一切應盡努力依時提交報稅表。

67. 上訴理由第 14-15 點不成立。

68. 上訴人不可倚賴在上訴理由沒有提及(亦沒有作出根據第 66(3)條的申請及獲得委員會許可)的上訴理由¹⁴。

結論

69. 考慮有關情況，委員會非但不認為 6.32% 屬過多，委員會認為罰款應該超過 20%。但考慮到局長將罰款釐定為 6.32%，委員會認為罰款應該增加到 20%。

案件處置

¹³ 上文第 10 段。

¹⁴ China Map Limited v Commissioner of Inland Revenue, (2007-08) IRBRD, vol 22, 1215 第 9-11 段。

(2009-10) VOLUME 24 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

70. 根據該條例第 82B(3)條和第 68(8)條，委員會將補加稅的評稅額由 15,000 元增加至 47,500 元。

71. 委員會認為本案浪費委員會及稅局資源，對奉公守法納稅人不公平。委員會命令上訴人繳付 5,000 元作為委員會的訟費，該筆款項須加在徵收的稅款內一併追討。