

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.

案件編號 D9/12

薪俸稅 – 補加稅評稅上訴 – 少報入息 – 上訴人要求將罰款全數寬免 – 上訴人逾期8天發出上訴通知書 – 上訴人逾期28天提交上訴所需文件 – 上訴是否逾期 – 委員會應否行使酌情權延長上訴期限 – 上訴人有否合理辯解或減輕罰款因素 – 《稅務條例》第58、66(1A)、68、70、70A、80(2)、82(1)、82A及82B條（下稱「《稅例》」）

委員會：周偉信（主席）、陳麗兒及陳韜

聆訊日期：2011年12月19日

裁決日期：2012年5月25日

稅務局在2011年5月12日將補加稅通知書以掛號方式送達上訴人的通訊地址。上訴人反對補加稅評稅，並於2011年6月21日（即於法定提交上訴通知書期限8天後）將上訴通知書送達委員會書記。對於逾期提交上訴通知書，上訴人稱：（一）他曾於2011年5月12日至6月13日離港。其間曾留港共9天。（二）他於2011年5月27日到訪稅務局查詢時才接獲補加稅通知書，所以上訴期限應由當天起計（即2011年6月27日才是提交上訴的最後限期）。然而，上訴人只在2011年7月11日才將最後一份所需文件送達委員會書記。

上訴人任職執行董事，年薪逾300萬。上訴人曾於較早前因少報薪俸收入而獲稅務局通知（但未有採取處罰）。就補加稅評稅上訴，上訴人要求將罰款全數寬免。上訴人稱：他在沒有收到僱主申報的實際收入總額前自己估算收入；他並非故意錯誤估算，只因工資成份複雜；他又認為最後評稅一定是按照僱主申報為準，故沒有特別認真。

裁決：

逾時上訴

1. 凡依據《稅例》第82B(1)條提交的有效上訴通知書，必須附上第(i)至(iv)點的全部所需文件。如不依條例規定提交，不僅是一個失誤，還會令該上訴通知書失效。如上訴通知書連同列明的所需文件，並非於一個月限期內送達委員會書記，該上訴即屬逾期。（參考 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天起計（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藉口。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時限內遞交上訴通知，他便符合規定而無須給「未能」一詞再加上註解。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於期限內提出上訴。上訴人是有時間，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資料。(b) 若納稅人入息是存入納稅人銀行戶口，包括自動轉帳，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

實際。顯示納稅人仍未正視提交詳盡及正確稅務資料的責任。(i) 再犯是加重罰款的因素。這是基本量刑原則。(參考 D24/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 482 及 D26/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 547)

7. 上訴人有責任掌握自己的入息資料。不清楚收入的細節並不是胡亂估算及少報入息的藉口。而無意逃稅既非合理辯解，亦不是減輕罰款的因素。(參考 D24/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 482 及 D26/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 547)
8. 證明上訴所針對的評稅過多或不正確的舉證責任，須由上訴人承擔。在以下情況，補加稅稅款不高於少徵收稅款 15% 難以獲得酌減：(1) 屬中或高層管理人員；(2) 每年總入息不低於數十萬；(3) 有能力及方法或資料填報正確總入息；(4) 由於疏忽，或不理會所提供的資料是否正確，提供有重大誤差的總入息；(5) 並無任何或真正悔意；(6) 並無採取任何措施阻止再犯；(7) 爭辯對納稅人處罰並不公平；(8) 要求將罰款全數寬免。
9. 上訴人屬於再犯，並以一時疏忽及不是故意等非合理辯解，以求開脫。委員會對上訴人是否真有悔意，及日後可有措施防止再犯等，不無疑慮。此外，補加稅額相比上訴人年薪不過九牛一毛，上訴人還要求全數寬免，難以成理。委員會認為向上訴人評定少徵收稅款的 16% 為補加稅稅額，絕非過高。(參考 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)

訟費

10. 上訴人再度違規在先，逾期上訴在後，而上訴人所提出的上訴理由，已屢遭委員會駁回，毫無勝算。所以，本個案屬瑣屑無聊，無理纏繞，濫用上訴程序，浪費委員會及稅務局有限的資源，故命令上訴人繳付訟費。(參考 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)

上訴駁回及判處港幣5,000元的訟費命令。

參考案例：

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

納稅人親自出席聆訊。

周建榮及鄧偉勉代表稅務局局長出席聆訊。

決定書：

1. 上訴人提出上訴，要求取消稅務局副局長根據《稅務條例》第 82A(1)條，向他作出 2009/10 課稅年度補加稅評稅 12,800 元。
2. 雙方於聆訊前已就本個案的有關事實達成共識，載列於已呈堂的事實陳述書內。

逾時上訴

3. 根據事實陳述書、委員會書記辦事處的紀錄、雙方於聆訊前提交的所有文件資料，與及上訴人對本委員會提問的回覆，本委員會裁定與本個案是否屬逾時上訴的有關事實如下：

- (1) 基於上訴人無合理辯解，就 2009/10 課稅年度提交不正確的個別人士報稅表，稅務局副局長於 2011 年 5 月 11 日向上訴人發出上述的補加稅通知書。
- (2) 該補加稅通知書內列明，若上訴人打算就該項評稅提出上訴，必須根據《稅務條例》第 82B 條，於補加稅通知書發給他後一個月內，以書面通知委員會書記，而上訴通知書必須附有以下文件，否則不獲受理：
 - (a) 補加稅通知書副本一份；
 - (b) 對評稅提出上訴的理由陳述書一份；
 - (c) 如接獲根據第 82A(4)條的規定發出有關擬評定補加稅的通知書，該通知書的副本一份；及
 - (d) 根據第 82A(4)條作出的任何書面申述的副本一份。

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

- (3) 補加稅通知書亦列明，如委員會信納上訴人因患病、不在香港，或其他合理的理由，而未能在指定日期前提出上訴，委員會可考慮延長提出上訴通知的期限。
- (4) 上訴人沒有就上文第 3(1)段的相同的事實，受到根據《稅務條例》第 80(2)或第 82(1)條的檢控。
- (5) 該補加稅通知書是以掛號方式郵寄往上訴人的通訊地址，郵政署的紀錄顯示，補加稅通知書已於 2011 年 5 月 12 日送達及獲簽署確認收妥。經本委員會查問，上訴人回覆是其太太代為簽收。
- (6) 上訴人於 2011 年 5 月 27 日到稅務局辦理稅務事宜，領取 2010/11 及 2011/12 課稅年度的薪俸稅評稅通知書，同時獲發並簽署收妥該補加稅通知書的複本。
- (7) 上訴人於 2011 年 6 月 19 日向委員會書記發出通知書，就該項補加稅評稅提出上訴。
- (8) 委員會書記於 2011 年 6 月 22 日發信告知上訴人，指出其提交的上訴通知書並不完整，須於上訴期限內補送第 3(2)(c)段及第 3(2)(d)段提述的兩份文件。
- (9) 委員會書記辦事處於 2011 年 6 月 28 日，收到上訴人於委員會書記的信件上示覆，首先補回第 3(2)(d)段所提述的文件，並表示已向稅務局要求另一份文件的副本。
- (10) 委員會書記於 2011 年 6 月 29 日發信告知上訴人，提示上訴人須於上訴期限內補送尚欠的文件。
- (11) 委員會書記辦事處於 2011 年 7 月 11 日收悉第 3(2)(c)段提述的文件。
- (12) 上訴人曾於 2011 年 5 月 12 日至 6 月 13 日離港。根據入境事務處的紀錄，上訴人在該段時間內留港共 9 天，而他在 2011 年 5 月 12 日至 7 月 11 日內，留港共 22 天。

4. 《稅務條例》第 82B(1)條規定：

凡任何人根據第82A條被評定補加稅，他可—

- (a) 在評稅通知書發給他後 1 個月內；或
- (b) 在委員會根據第(1A)款容許的較長限期內，親自或由其獲授權代表

向委員會發出上訴通知；但該通知須以書面向該委員會書記提交，並附有以下資料，否則不獲受理—

- (i) 評稅通知書副本一份；
- (ii) 就該項評稅提出上訴的理由的陳述；
- (iii) 根據第 82A(4)條發出的擬評定補加稅通知書（如有發出）的副本一份；及
- (iv) 根據第 82A(4)條作出的任何書面申述的副本一份。

5. 《稅務條例》第 82B(1A)條規定：

如委員會信納上訴人是由於疾病、不在香港或其他合理因由而未能依照第(1)(a)款發出上訴通知，可將根據第(1)款發出上訴通知的限期延長一段委員會認為適當的時間。

6. 《稅務條例》第 58 條訂明：

- (2) 每份憑藉本條例發出的通知書，可面交送達有關的人，或送交或以郵遞方式寄往該人的最後為人所知的通訊地址、居住地址、營業地點、受僱工作地點
- (4) 在證明是以郵遞方式送達通知書時，只須證明裝載有關通知書的信件已妥為註明地址及投寄，即已足夠。

7. 委員會案例 D48/05, (2005-06) IRBRD, vol 20, 638 中，委員會認為凡依據第 82B(1)條提交的有效上訴通知書，必須附上第(i)至(iv)點的全部所需文件，未有依條例規定提交，不僅是一個失誤，還會令該上訴通知書失效。判詞原文如下：

‘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. 委員會案例 D16/07, (2007-08) IRBRD, vol 22, 454 中，委員會於決定書第 11 段裁定，如上訴通知書連同列明的所需文件，並非於一個月限期內送達委員會書記，該上訴即屬逾期。委員會個案 D24/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 482 中，委員會於決定書第 10 段亦認同有關判決。

9. 有關補加稅通知書於 2011 年 5 月 11 日發出，於同日以掛號方式寄往上訴人於稅務局紀錄內的通訊地址。根據郵政署的派遞紀錄，該通知書於 2011 年 5 月 12 日送達該通訊地址，並獲簽署確認收妥。根據《稅務條例》第 58(2)及 58(4)條，雖然上訴人表示並非其本人簽署，該通知書已發給他。

10. 根據《稅務條例》第 82B(1)(a)條，上訴人須於補加稅通知書發給他後 1 個月內提出上訴，即 2011 年 6 月 12 日或之前，由於該日為星期日，故此上訴期限順延至 2011 年 6 月 13 日。

11. 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，已逾上訴期限 8 天。而且，該上訴通知書未有附上第 82B(1)條列明的全部所需文件，根據上文提述的委員會案例，上訴人 6 月 21 日的上訴通知書屬逾期和無效的。

12. 即若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天，才接獲補加稅通知書，所以上訴期限應由當天起計，而 2011 年 6 月 27 日才是提出上訴的最後限期；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。根據上文提述的委員會案例，上訴人 6 月 21 日的上訴通知書仍屬無效的。

13. 上訴人雖曾在陳詞中提及沒有收到根據第 82A(4)條發出的擬評定補加稅通知書，之後補交的，據稅務局局長代表的意見，應該是應上訴人要求的補發文件。然而，上訴人若沒有收到擬評定補加稅通知書，又何以作出書面申述解釋和回應呢？根據雙方同意的事實（詳見下文實體上訴部份），上訴人理應已曾收到該份文件，只因其他原因並未備有該文件。

14. 另一份所需文件，即根據第 82A(4)條作出的任何書面申述的副本，上訴人亦是經委員會書記通知遺漏，於 2011 年 6 月 28 日才送交委員會書記，即使以較後的上訴期限，即 2011 年 6 月 27 日計，同樣是超逾了 1 個月的限期。

15. 上訴人於 2011 年 7 月 11 日將最後一份所需文件送達委員會書記，相比上文第 10 段提述的上訴期限逾期 28 天，比上文第 12 段提述的較後期限，亦逾期 14 天。即使剔除最後一份文件不計，仍是逾期。

本委員會應否延長本個案的上訴期限？

16. 《稅務條例》第 82B(1A)條已清楚明確地賦予委員會在何等情況下延長上訴期限的權力。委員會個案 D16/07 亦裁定委員會有權延長遞交所需附上文件的期限，至於是否延長該期限，委員會須按個別個案的情況另作考慮，委員會個案 D24/08 亦確認有關裁決。

17. 由於第 82B(1A)與第 66(1A)兩條條文的遣詞造句極為類同，闡釋後者的案例，亦適用於前者及本個案。

18. 在上訴庭案例 Chow Kwong Fai v Commissioner of Inland Revenue [2005] 4 HKLRD 687 中，納稅人逾期 3 個月才提出上訴，聲稱是誤解了有效上訴的規限，以為須親自擬備事實陳述書，並連同上訴理由一併遞交。上訴庭駁回上訴人的上訴。

19. 上訴庭副庭長胡國興法官指出，納稅人須證明他是有合理因由使他未能於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藉口。相關判詞原文如下：

‘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. 另上訴庭張澤祐法官亦指出，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時限內遞交上訴通知，他便符合規定而無須給「未能」一詞再加上註解。相關判詞原文如下：

‘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. 張法官亦指出，納稅人的誤解是其單方面的錯誤，這等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。相關判詞原文如下：

‘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. 上訴人未有書面上提出任何因由引致他未能於限期內遞交上訴通知書及第 82B(1)條列明的所需文件。他的口頭陳詞卻提及，在有關期間他因須在國內工作，於週末才回港，信件由其妻子代收轉交；他亦提及因任職崗位需受國內證監會規管，

離開國內超過3天需要申報批准。

23. 入境事務處的紀錄，與上訴人有關回港時間的陳述大致相符。據有關紀錄，上訴人在下列期間進出香港：

抵港日期	抵港時間	離港日期	離港時間
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. 上述紀錄顯示，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。日數雖然是少，但本委員會不認為足以引致上訴人未能於期限內提出上訴。

25. 上訴人職至執行董事，年薪逾300萬，屬高層人員，理應有能力了解補加稅通知書內容，與及有關上訴和期限的條文和提示，若他有任何疑問，亦可向稅務局或委員會書記查詢。另外，上訴人在其書面上訴理由中（詳見下文實體上訴部份），因擔心忘記依時填交報稅表，故往往在未接到僱主提供有關他的入息資料前已作申報，反映上訴人對限期應有注意，更何況他能於5月27日造訪稅務局，所以本委員會認為他是有時間，亦有能力，在有限的留港時間內，處理有關補加稅上訴事宜，所以裁定上訴人並不是因為不在香港以致未能在限期內提出上訴。

26. 即若有關上訴期限應由2011年5月27日，即上訴人親自簽收補加稅通知書當日開始，他要待委員會書記提醒，才逐一補回欠交的文件，而有關最後一份提交的文件，委員會書記在7月11日才收到。無論是甚麼原因令上訴人並未備有該文件（另參上文第13段），惟按其能力，應可及早向稅務局提出補發。有關延誤，乃屬他個人疏忽或錯誤所致。

27. 基於上文的分析，本委員會裁定上訴人上訴通知逾時無效，另不信納上訴人具有任何條例指明的其他合理原因，引致他未能依期提出上訴，故此，本委員會決定拒絕行使條例賦予延長上訴期限的權力。

28. 即使本委員會就逾期上訴的裁決有誤，本委員會將基於下文有關實體上訴的分析，同樣會駁回上訴人的上訴。

實體上訴

有關事實

29. 根據上述事實陳述書、委員會書記辦事處的紀錄、雙方於聆訊前提交的所有文件資料，與及上訴人對本委員會提問的回覆，本委員會裁定與本個案實體上訴的有關事實如下：

- (1) 上訴人在 2008/09 課稅年度的報稅表內，曾少報來自 A 公司的薪俸收入 173,000 元。高級評稅主任於 2010 年 1 月 5 日發信通知上訴人，對於他在 2008/09 課稅年度報稅表內，就收入作出不正確申報一事，稅務局不打算採取處罰行動，但他必須確保日後所遞交的報稅表正確無誤。
- (2) 稅務局於 2010 年 5 月 3 日以電子方式向上訴人發出 2009/10 課稅年度的報稅表，並附上個別人士報稅表指南的連結，供上訴人參閱。該指南清楚說明如何填寫報稅表內薪俸稅部份，有關第 9 部聲明書亦有清楚說明，填寫不正確資料可招致重罰。
- (3) 上訴人於 2010 年 5 月 13 日以電子報稅方式，遞交了填妥的 2009/10 課稅年度報稅表，申報入息資料如下：

僱主名稱	受僱職位	期間	款額 (元)
A 公司	Executive Director	01-04-2009 – 31-03-2010	<u>2,730,000</u>
		總額	<u>2,730,000</u>

- (4) 上訴人在報稅表內聲明，其所填報資料均屬真確，並無遺漏。
- (5) A 公司於 2010 年 5 月 31 日提交 2009/10 課稅年度僱主填報的薪酬及退休金報稅表，申報上訴人在 2009 年 4 月 1 日至 2010 年 3 月 31 日期間的入息如下：

入息	款額 (元)
薪金／工資	1,069,000
花紅	1,935,000
其他津貼	<u>258,900</u>
總額：	<u>3,263,200</u>

- (6) 評稅主任於 2010 年 8 月 4 日向上訴人發出 2009/10 課稅年度的薪俸稅評稅通知書，評稅如下：

	款額 (元)
入息	3,263,200
減：基本免稅額	<u>108,000</u>
應課稅入息實額	<u>3,155,200</u>

	款額 (元)
應繳稅款	<u>483,480</u>

(註：應繳稅款已扣除財政預算案公佈的稅務寬減上限6,000元)

評稅主任附註：本局根據僱主所提供的資料評定上訴人的入息。

- (7) 上訴人並沒有就上述評稅提出反對。
- (8) 稅務局副局長根據《稅務條例》第 82A(4)條於 2010 年 12 月 10 日向
上訴人發出通知書，通知上訴人：
- (a) 他擬就上訴人於 2009/10 課稅年度報稅表內，少報得自 A 公司的入息 533,200 元，評定補加稅；
- (b) 假若該報稅表被接納為正確，則會導致少收的稅款為 79,980 元；及
- (c) 上訴人有權就擬作出補加稅評稅一事提交書面申述。
- (9) 上訴人於 2010 年 12 月 13 日向稅務局副局長作出書面申述，解釋少報入息的原因。評稅主任於 2011 年 1 月 11 日發信要求上訴人提出進一步資料，上訴人於 2011 年 2 月 15 日作出回覆。
- (10) 稅務局副局長不接納上訴人理由為合理辯解，經考慮高級評稅主任於 2010 年 1 月 5 日發出的信件（另參上文第 29(1)段），於 2011 年 5 月 11 日根據《稅務條例》第 82A 條，向上訴人發出補加稅通知書，徵收上文第 1 段提述的補加稅，款額相等於少徵收稅款的 16%，並在其上加上附註，說明補加稅是根據稅務局罰款政策聲明 F 部列明薪俸稅個案罰款比率的五年內第二次違例級別計算，並已就相關因素作出寬減調整。
- (11) 評稅主任於 2011 年 8 月 18 日要求 A 公司提交上訴人在 2009 年 4 月至 2010 年 3 月期間，收取入息的計算基準及相關資料，A 公司透過其代表 B 律師事務所，於 2011 年 9 月 15 日向評稅主任作出回覆。
- (12) 另外，C 銀行在 2010 年 10 月 18 日提供了 2009 年 3 月至 2010 年 4 月期間，向上訴人發出的銀行月結單副本，顯示在 2009 年 4 月 1 日至 2010 年 3 月 31 日期間，由 A 公司存入的現金薪酬總數，為 3,202,599.51 元。與上文第 29(5)段提述的僱主報稅表列明的入息總額 3,263,200 元，相差約 60,600 元，包括非現金股值

48,600 元及強積金供款 12,000 元。

上訴理由及上訴人陳詞

30. 上訴人在上訴理由陳述書中提出的上訴理由、其之前就有關事宜與稅務局來函書函中的聲稱，與及在聆訊時的陳詞，總結其理據如下：

- (1) 上訴人因為經常出差不在港，工作非常繁忙，擔心過期申報，雖然曾向僱主索取有關資料，但未有及時獲得回覆，又要出差在外數星期，信件收發非常混亂，所以在沒有收到僱主申報的實際收入總額前，估算自己的收入，先行報稅。
- (2) 上訴人並非故意錯誤估算，只是因年內職位有調動，每月工資亦有變動，僱主亦撤回房屋津貼；另外據他所知，其收入是整年計的，而且有大部份是短期內不可變現的股票，所以他也不太清楚收入中多少是股票，多少是現金。
- (3) 上訴人稱他的銀行戶口沒有存摺，每月的月結單上只有月底總數，沒有每項收入和支出，所以沒有經常查核戶口紀錄，而且每月薪金外，又有花紅，部份又以股票或債券代替現金，所以只能作出估算。
- (4) 上訴人習慣性地覺得，最後評稅一定是按照僱主申報的總額，所以在個人報稅方面沒有特別認真，當時也沒有認識到錯誤報稅的後果。

31. 此外，上訴人表示他一直奉公守法，及時和正確地繳納稅款，之前包括在中、美、港等地，從未被罰款或受行政處罰。是次不正確申報收入是一時疏忽，並已全數交付有關補加稅，在意圖和實際上都沒有少繳納稅款，同時亦已深刻了解報稅的重要性，並會警示自己。上訴人亦聲稱，誠信對他的職業十分重要，而他的職位性質，須每年評核審閱，行政處分和罰款等都需要申報，或會對他構成影響。他期望能繼續為香港作出貢獻，透過融資上市，為香港創造產業，所以期望能獲取消補加稅。

案情分析

32. 《稅務條例》第 82A(1)條規定：

「任何人無合理辯解而—

- (a) 漏報或少報本條例規定其須代其本人或任何其他人士申報的資料，以致其提交的報稅表申報不確...

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

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，款額以不超過以下稅額的三倍為限—

- i. 因報稅表的申報不確、不正確的陳述或資料而少徵收的稅款，或假若該報稅表、陳述或資料被接受為正確則會少徵收的稅款...」

33. 《稅務條例》第 82B(2)條訂明：

「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。」

34. 《稅務條例》第 82B(3)條訂明：

「第...68...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。」

35. 《稅務條例》第 68(4)條訂明：

「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。」

36. 《稅務條例》第 70 條訂明：

「凡在本部所限定的時間內，並無任何有效的反對或上訴就某項評稅所評定的應評稅入息額...提出...，則為本條例的所有目的，就上述應評稅入息額...而作出...的評稅，須是最終及決定性的評稅...」

37. 上訴人沒有就稅務局根據其僱主報稅表提供的入息總額評稅提出反對，亦未有據《稅務條例》第 70A 條提出更正評稅申請，根據《稅務條例》第 70 條，有關評稅已經是最終及決定性的評稅。因此，就《稅務條例》第 82A(1)條而言，上訴人少報收入，無可推諉。少報金額 533,200 元（即僱主填報入息總額 3,263,200 元與及上訴人呈報收入 2,730,000 元的差額），相等於總入息總額的 16.34%，假若上訴人的報稅表獲接納為正確，會導致少收稅款 79,980 元，相等於應繳稅款的 16.54%。

上訴人有否合理辯解?

38. 委員會案例 D24/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 482 及 D26/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 547, 已充份強調了納稅人依時提交詳盡而正確的稅務資料的重要性, 在此不再贅述。委員會在這兩個案中, 亦引述過往多個案例確立的原則。茲將本委員會認為與本個案適用的原則, 臚列如下:

- (1) 納稅人在一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資料。
- (2) 若納稅人入息是存入納稅人銀行戶口, 包括自動轉帳, 納稅人填報總入息是輕而易舉的事。
- (3) 疏忽或罔顧並非漏報或少報的許可。
- (4) 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。
- (5) 稅務局無須在發出第 82A(4)條通知書前警告納稅人。
- (6) 交稅不是有關因素。依時交稅是納稅人的責任。
- (7) 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收稅款是加重罰款的因素。
- (8) 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。
- (9) 在漏報或少報個案要求零罰款是不切實際。顯示納稅人仍未正視提交詳盡及正確稅務資料的責任。
- (10) 再犯是加重罰款的因素。這是基本量刑原則。

39. 委員會認為, 上訴人有責任掌握好自己的入息資料。他的入息是透過銀行戶口轉帳方式收取, 填報正確入息應是輕而易舉。上訴人雖曾聲稱他收到的銀行月結單只列有月底總數, 沒有詳列逐項收支, 但沒有出示任何月結單佐證; 相反, 稅務局局長代表呈堂, 由同一所銀行按稅務局要求出具的月結單中, 卻有各項收支明細。即使上訴人收到的銀行月結單一如其聲稱, 但為履行正確填報稅務資料的納稅人責任, 亦並非沒有方法從銀行方面得到有關入息資料的。

40. 上訴人亦聲稱, 他的入息中大部分是短期內不可變現的股票, 惟根據其僱主提供的入息資料, 上訴人在相關課稅年度內所得非現金股值 48,600 元, 佔入息

總額 3,263,200 元，實不足 2%。即若上訴人的收入中確有很大比例是股票，他亦有責任確定有關股票的價值、數量等資料，以申報正確的入息數額。不清楚收入的細節並不是胡亂估算及少報入息的藉口。

41. 上訴人認為最後評稅一定是按僱主申報的入息數額為準，以致在個人報稅方面沒有特別認真，這是他的誤解，絕非一項合理辯解。根據委員會案例 D24/08 及 D26/08，稅務局每年須處理數以百萬計的報稅表，低稅率的稅制能有效運作，取決於納稅人依時提交詳盡和正確的稅務資料，若納稅人辯稱稅務局大可依照僱主提供的資料作出正確評稅，是推卸責任，並會浪費稅務局的有限資源，作出原可避免的審查，相對對於奉公守法和負責任的納稅人，並不公平。

42. 《稅務條例》第 82A(1)條並不需要在納稅人具有逃稅的意圖或蓄意少報入息資料的情況下才可引用，只要納稅人無合理辯解而已提交不正確的報稅表，稅務局局長或副局長可依法評定補加稅。另按上述案例，無意逃稅並非合理辯解，亦不是減輕罰款的因素。上訴人未有逃稅意圖之說，對他在本上訴案而言，沒有絲毫助益。一時的疏忽，亦非少報的許可。

43. 上訴人稱他已按時繳納了正確的稅款，並承諾今後會非常認真小心地對待報稅問題。上訴人面對缺失，許諾改善，雖是可喜，但交稅和認真小心地報稅，都是納稅人的基本責任，不能視作是次填報不正確報稅表的合理辯解。

44. 總結以上的分析，上訴人的上訴理由均不是合理辯解。

補加稅評稅額是否過多或不足?

45. 《稅務條例》第 68(8)條訂明：

「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。」

46. 上文第 35 段已提述《稅務條例》第 68(4)條，就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；而第 34 段亦已提述《稅務條例》第 82B(3)條，訂明第 68 條在其適用範圍內對於為反對補加稅而提出的上訴有效。

47. 上訴人沒有爭辯補加稅評稅額是否過多，只要求全數寬免。

48. 《稅務條例》第 82A(1)條下可徵收的補加稅稅額，最高是少徵收稅款的三倍。本個案少徵收稅款為 79,980 元，評定補加稅 12,800 元，相當於少徵收稅款的 16%。

49. 在案例 D24/08 及 D26/08 中，委員會亦引用過往個案，認為在補加稅稅款不高於少徵收稅款 15%的個案及於以下情況，納稅人難以獲得委員會同情而獲酌

減：

- (1) 屬中或高層管理人員；
- (2) 每年總入息不低於數十萬；
- (3) 有能力及方法或資料填報正確總入息；
- (4) 由於疏忽，或不理會所提供的資料是否正確，提供有重大誤差的總入息；
- (5) 並無任何或真正悔意；
- (6) 並無採取任何措施阻止再犯；
- (7) 爭辯對納稅人處罰並不公平；
- (8) 要求將罰款全數寬免。

50. 兩個案例亦提及再犯是加重罰款的因素，並指出這是基本量刑原則。其中在個案 D26/08 中，上訴人在三年內兩度違規，雖然委員會沒有把副局長釐定的 14.85% 罰款提高，但表明在考慮有關情況下，不認為 30% 的罰款屬於過多。

51. 在委員會案例 D1/09, (2009-10) IRBRD, vol 24, 223 中，納稅人連續兩年大幅短報入息，其上訴理由包括：

- (1) 重申是由於不小心，並非故意；
- (2) 部分入息是根據季度業績而釐定的花紅，他的職位、工作環境及分紅機制多次更改，令他忽視細節而少報入息；
- (3) 僱主呈報了正確入息，稅務局沒有損失，他亦已經依期全數交稅；
- (4) 他入息大減，罰款是大負擔；
- (5) 要求全數寬免罰款。

委員會曾認真考慮將罰款增加至約30%，但考慮到案中納稅人沒有試圖將責任歸咎於稅局、僱主或其他人，決定維持由副局長評定，少徵收稅款的19.82%作為補加稅的稅額。

52. 這個案屬再犯，稅務局在上訴人填報有關的不正確報稅表前只約 4 個月，才剛提醒上訴人須確保日後所遞交的報稅表正確無誤，但上訴人卻再次少報收入。若屬初犯，補加稅或會低於 15%，則本個案將符合上文第 49 段提述的情況，按有關案例，上訴人將難以獲得本委員會的同情。

53. 然而，基於本個案的案情，本委員會亦難以同情上訴人。上訴人身為執行董事，年薪超過 300 萬，正是位居高薪要職，理應有能力及資料，履行納稅人的責任，填報正確的入息款額，卻初犯經稅務局提醒後未幾，再犯相同錯失，並以一時疏忽及不是故意等非合理辯解，以求開脫，雖然一再強調日後會多加留意，但從上訴人在聆訊開始，文件雜亂無章，好像從沒有看過，初段多番就一些簡單的事實問題，吞吞吐吐，表示記憶模糊，又要求致電妻子查詢，卻不早早把妻子列為證人，並出席作供，令委員會對他是否有備而來，真有悔意，及日後可有舉措防止再犯等等，不無疑慮。此外，補加稅額 12,800 元，相比他的年薪，不過是九牛一毛，上訴人還要求全數寬免，難以言之成理。再比對 D26/08 及 D1/09 兩個案，案情十分相近，本委員會認同稅務局局長代表陳詞，認為向上訴人評定少徵收稅款的 16% 為補加稅額，絕非過高。另本個案亦跟隨上述兩個案，不調高補加稅款。

訟費

54. 《稅務條例》第 68(9)條訂明：

「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。」

附表5第I部指明的最高款額為5,000元。

55. 上文已提述《稅務條例》第 82B(3)條，訂明第 68 條在其適用範圍內對於為反對補加稅而提出的上訴有效。

56. 委員會案例 D24/08 及 D26/08 引述過往案例確立的原則中，包括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訟費。

57. 在稅務局局長代表提述的六個委員會案例中，較近期的 D50/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 944 和 D1/09，都有有關訟費的判令。

58. 當被問及對訟費命令有何陳詞時，上訴人的回答令人匪夷所思，他說若訟費可換來補加稅全數寬免，他將樂意支付。

59. 本個案上訴人再度違規在先，逾期上訴在後，若理會稅務局局長代表提交的法律典據，便知道其所提出的上訴理由，已屢遭委員會駁回，毫無勝算。所以

本個案屬瑣屑無聊，無理纏擾，濫用上訴程序，浪費委員會及稅務局有限的資源。故此，本委員會經考慮案情及案例後，決定跟隨較近期案例的取向，行使《稅務條例》第 68(9)條賦予的權力，命令上訴人繳付法例規定的最高款額，即 5,000 元，作為委員會的訟費，該筆款項依法須加在徵收的補加稅稅款內。

總結

60. 經詳細考慮所有文件和雙方的陳詞，與及基於上文的分析，本委員會認為：

- (1) 按《稅務條例》第 66(1)(a)條規定，上訴人逾期上訴。
- (2) 本委員會不能信納上訴人是由於《稅務條例》第 66(1A)條所示的原因，令他未能依期發出上訴通知，所以拒絕行使《稅務條例》第 66(1)(b)賦予的權力，延長上訴期限。
- (3) 即若本委員會就上述任何一點的決定不正確，本委員會認為上訴人沒有合理辯解而少報其入息總額，按《稅務條例》第 82A(1)(a)(i)條，仍有法律責任被評定補加稅。
- (4) 稅務局副局長在本個案中的評定的補加稅並非過高，但亦不會調高有關稅額，只確認上文第 1 段提述的補加稅稅額 12,800 元。
- (5) 本個案屬可判訟費令類別，所以根據《稅務條例》第 68(9)條判處 5,000 元的訟費命令。