

海关实务思考题 (之二) 参考答案

吴兆涛 韩志敏

(一)《中华人民共和国进出口税则》所列的关税税率如何制定与运用?

答:按照《中华人民共和国进出口关税条例》第二条的规定,中华人民共和国准许进出口的货物,除国家另有规定的以外,应当由海关按照《中华人民共和国进出口税则》征收进口税或出口税。

海关税则是根据国家的关税政策,通过一定的立法程序制定和公布实施的应税或免税商品的系统分类表。中国《海关进出口税则》包含商品分类目录和税率表两部份。第一部分采用了《海关合作理事会商品分类目录》。该目录按照商品的自然属性、功能和用途,加工程度及生产行业等原则,把所有商品分为21类、99章、1011个税目,每项税目有一个四位数字编码,前两位数字表示章的顺序号,后两位数字表示该税目在本章内的位置。我国结合自己的经济发展水平和实际进出口商品的情况,在《海关合作理事会商品分类目录》的一些税目下加列子目(按一、二、三编号)和分目(按(一)、(二)、(三)编号)。例如,彩色电视机税则号列为85.15四(一)。第二部分的税率表采用进出口合一制,即在税率表中同时列出进口和出口两个税率,并采用最高、最低税率复式制,即在税率表中同时列出进口最低税率和进口普通税率。

中国《海关进出口税则》所列的现行税率是根据下列原则制订的:

1. 对国内不能生产或生产数量不足的国计民生必需品,订征低税或免税;
2. 对原料、材料,特别是受自然条件制约,国内生产短期内不能迅速发展的原料、材料,订征低税;
3. 对新型材料、新技术产品从低制定了税率;
4. 对国内不能生产或质量未过关的机械设备和仪器、仪表及其零件、部件,订征较低的税率,并使零件、部件的税率一般低于整机税率;
5. 为了鼓励出口,对于一般出口商品不征出口税,但对国内外差价大、在国际市场上容量有限而又竞争性强的商品,以及需要限制出口的极少数原料和半成品,征收适当的出口税。

根据这一原则,现行税则把进出口商品分成四大类,并规定了相应的税率。

1. 必需品类: 最低税率: 免税、3%、6%、9%、12%、15%
普通税率: 免税、8%、11%、14%、17%、20%
级差均为 3%
2. 需用品类: 最低税率: 20%、25%、30%、35%、40%
普通税率: 30%、35%、40%、45%、50%
级差均为 5%;
3. 非需用品类: 最低税率: 50%、60%、70%、80%
普通税率: 70%、80%、90%、100%
级差均为 10%

4. 限制品类: 最低税率: 100%、120%、150%

普通税率: 130%、150%、180%

级差分别为 20% 和 30%

进口税率共有 17 个税级,最低税率除免税外从 3% 到 150%;普通税率除免税外,从 8% 到 180%;出口税率仅一栏,从 10% 至 100%,共分为 8 个税级。进出口税率全部采用从价税。

《中华人民共和国进出口关税条例》对进口税中最低税率和普通税率的适用作了明确的规定:对来自与我国订有关税互惠条款的贸易条约或者协定的国家的进口货物,按最低税率征税;对来自与我国未订有关税互惠条款的贸易条约或协定的国家的进口货物,按照普通税率征税。到 1988 年底为止,已有 104 个国家和地区与我国签订了关税互惠条款的条约或协定,

(二) 海关对进出口货物的关税完税价格如何审定?

答:完税价格,又称海关价格,是海关依此对进出口货物稽征关税的一种价格。它是由海关根据《中华人民共和国进出口关税条例》和《中华人民共和国海关审定进出口货物完税价格办法》的有关规定加以审定的。

在海关实际工作中,对一般进出口货物和特殊进出口货物的完税价格的审定方法不尽相同。

1. 一般进口货物完税价格的审定

(1) 正常成交价格审定法。即以海关审定的正常成交价格为基础的到岸价格作为货物的完税价格。“正常成交价格”是指成交双方不具有特殊关系,并且应是该货物在公开市场上可以采购到的正常的价格。“到岸价格”则指货物的价格加上货物运抵中华人民共和国境内输入地点起卸前的包装费、运费、保险费和其它劳务等费用。运费、保险费的计算一般是:

① 海运进口货物计算至该货物运抵我国境内的卸货口岸,卸货口岸若为内河(江)口岸,则计算至内河(江)口岸;

② 陆运进口货物计算至货物运抵关境的第一口岸为止。如价格中所包括的运费、保险费、杂费计算至内地口岸的,关境第一口岸至内地这一段运、保、杂费计算在内;

③ 空运进口货物计算至进入关境内的第一口岸,若成交价格为进入关境的第一口岸外的其它口岸,则计算至目的地口岸。

依照有关规定,进出口货物收发货人或代理人应负责向海关提供反映双方成交活动的一切真实文件资料,用以证明进出口货物的价格是正常成交价格,或者是其他公平价格。

(2) 相同货物的正常成交价格审定法。相同货物是指在所有方面都相同的货物,包括物理或化学的性质、质量和信誉,但是允许存在表面上的微小差别或包装的差别。

(3) 类似货物的正常成交价格审定法。类似货物是指那些虽不在所有方面均相同,但为同一国家或地区制造的具有类似特性、类似组成材料、并有同样的使用价值、在商业上可以替换的货物。

(4) 扣减法。以相同或类似进口货物在国内市场的批发价格,减去进口关税和进口环节其它税费及进口后的正常运输、储存、营业费用和利润作为货物的完税价格。

(5) 合理方法。按照上述方法仍不能获得货物的完税价格或者海关认为收、发货人所报的货价明显偏低时,由海关按照合理方法估定。合理方法指构成进口货物所必须支付的货物价格总和。

上述五种审定方法应按自然顺序采用。

2. 对特殊进口货物的完税价格的审定

(1) 出口加工货物。出境时已作申报而在海关规定期限内复进口的将以加工后的货物进境时的到岸价格与原出境货物或相同、类似货物在进境时的到岸价格之间的差额为完税价格。

如原出境货物在进境时的到岸价格无法获得,用原出境货物申报时的离岸价格替代。

如上述两种方法的到岸价格仍无法取得,则用原出口货物在境外加工时支付的工缴费加上运抵中国关境输入地点起卸前的包装费、运费、保险费和其它劳务费等一系列费用作为完税价格。

(2) 运往境外修理的机械器具、运输工具或其它货物,出境时已向海关报明,并在海关规定期限内复运进口的,以海关审定的正常修理费和料件费为完税价格。

(3) 租赁和租借方式进口的货物,以海关审定的货物的正常租金为完税价格。

如租赁进口货物是一次性支付租金,则以海关审定的该项进口货物的到岸价格作为完税价格。

(4) 供报刊使用而进口的广告印刷纸片,以及供电视台播放节目用的广告胶片、磁带等按其到岸价格为完税价格。

(5) 暂准进口的施工用机械、工程车辆,供安装使用的仪器和工具、电视或电影摄制机械以及盛装货物的容器(如集装箱)超过半年仍滞留在国内使用的,自第七个月起,按日征收进口关税,其完税价格按原货进口时的到岸价格确定。

(6) 国内单位留购的进口货样、展品和广告陈列品,以留购价格为完税价格;若买方留购货样、展品和广告陈列品后,除按留购价付款外直接或间接给卖方一定利益的,海关另行确定上述货物的完税价格。

(7) 减免税进口的机器设备、仪器仪表、运输工具等,在转让或出售而需补税时,其完税价格按上述货物当时的新旧程度折算。

3. 出口货物的完税价格的审定

出口货物以海关审定的货物售予境外的离岸价格,扣除出口税后作为完税价格。

4. 关税的计算公式

(1) 进口货物关税的计算公式:

$$\text{完税价格} \times \text{进口关税税率} = \text{进口关税税款}$$

完税价格的总值可以计算至元为止,元以下的四舍五入;进口关税税额计算至分为止,分以下四舍五入。税款总额在人民币 10 元以下的免征,亦即关税起征点为人民币 10 元。

进口货物关税的完税价格是采用以正常成交价格为基础的到岸价格。

以离岸价格(F、O、B)成交的进口货物,其完税价格的计算公式为

$$\text{完税价格} = \frac{\text{FOB} + \text{运费}}{1 - \text{保险费率}}$$

以离岸价格加运费(C&F)成交的进口货物,其完税价格的计算公式为:

$$\text{完税价格} = \frac{\text{C\&F}}{1 - \text{保险费率}}$$

以国内相同或类似货物的正常批发价格作价的进口货物,其完税价格的计算公式为:

$$\text{完税价格} = \frac{\text{国内批发价格}}{1 + \text{进口关税最低税率} + 20\%}$$

(2) 出口货物关税的计算公式:

$$\text{完税价格} \times \text{出口关税税率} = \text{出口关税税额}$$

以离岸价格成交的出口货物,其完税价格的计算公式为:

$$\text{完税价格} = \frac{\text{FOB}}{1 + \text{出口税率}}$$

以离岸价格加运费成交的出口货物，其完税价格的计算公式为：

$$\text{完税价格} = \frac{\text{C\&F} - \text{F}}{1 + \text{出口税率}}$$

以到岸价格成交的出口货物，其完税价格的计算公式为：

$$\text{完税价格} = \frac{\text{CIF} - \text{I} - \text{F}}{1 + \text{出口税率}}$$

(三) 海关如何实施关税减免？

答：关税减免是国家关税政策的重要部分。海关一般是根据国家政治、外交及经济发展的特别需要，在特殊条件下实施关税减免。

关税减免可分为法定减免、特定减免和临时减免三种。

1 法定减免

法定减免是指按照我国《海关法》、《进出口税则》规定而给予的关税减免。法定减免的主要范围：

(1) 明文规定可予免税的：①货物的关税额在人民币十元以下的；②无商业价值的广告品和货样；③国际组织、外国政府无偿赠送的物品；④进出境运输工具装载的途中必需的燃料、物料和饮食品；⑤因故退还的我国出口货物，由原发货人或者他们的代理人申报进境、并提供原出口单证，经海关审查核实，可以免征进口税。但是，已征收的出口税不予退还。

(2) 下列情况之一的进口货物，可以酌情减免税：①在境外运输途中或者在起卸时，遭受损坏或者损失的；②起卸后海关放行前，因不可抗力遭受损坏或者损失的；③海关查验时已经破漏、损坏或者腐烂，经证明不是保管不慎造成的。

(3) 中华人民共和国缔结或者参加的国际条约规定减免关税的货物、物品，海关按规定予以减免关税。

(4) 经海关核准暂时进境或者暂时出境并在六个月内复运出境或复运进境的货样、展览品、施工机械、工程车辆、供安装用的仪器和工具、电视或者电影摄影器械、盛装货物的容器以及剧团服装道具，在货物收发货人向海关缴纳相当于税款的保证金或提供担保后，准予暂时免纳关税。海关可以酌情延长上述规定六个月的期限。

2. 特定减免

特定减免是指国务院(或由其通过海关总署)在法定减免之外，根据经济发展等方面的需要，对某些情况的进出口货物特准给予减免税。特定减免的主要内容：

(1) 对中外合资、中外合作经营企业进口设备的优惠待遇。

按现行规定免征进口关税的有：合资企业在投资总额和追加资本额度内进口的机器设备、零部件和合资企业建厂(场)以及安装、加固机器设备所需材料；合营企业为生产出口产品从国外购进的原材料、辅料、元器件、零部件和包装物料；中外合作开发海洋石油进口直接用于勘探、开采作业的机器、设备、备件和材料；以及为制造开采作业用的机器、设备而需进口的零部件和材料；中外合作经营企业，属于能源开发、铁路、公路、港口基本建设项目的，以及工业、农业、林业、养殖业、深海渔业捕捞、科学研究、教育及医疗卫生行业的，其按照合同规定进口先进的国内不能供应的机器、设备以及建厂(场)和安装、加固机器设备所需材料。如客商举办独资企业与中外合资经营企业可享受同等税收优惠。

(2) 对沿海十四个开放城市和经济开放区的优惠待遇。

十四个沿海开放城市以及长江、珠江三角洲和闽南厦、漳、泉三角地区经济开放区的中外合资、合营企业以及外商独资企业除了享受上述对中外合资、合作及外商独资企业的相同优惠外,其进口自用、合理数量的交通工具和办公用品也免征关税。

(3) 对进料加工进出口货物的免税待遇。

对专为加工出口商品而进口的料、件,海关按实际加工复出口的数量,免征进口关税。免税进口料件包括在加工过程中所消耗的数量合理的化学物品。用于加工产品的料件未在加工过程中完全消耗掉又具有使用价值的副次品边角余料,海关视其使用价值大小的程度酌情减免税。

(4) 关于从国外引进技术设备的减免税待遇。

生产产品的工业企业、通信、港口、铁路、公路、机场等单位,经审批部门批准进口技术改造、生产、制造或研制新产品必需的、先进的、适用的而国内又不能生产供应的关键性仪器和设备减半征收关税。

(5) 关于技贸结合的进口货物的关税优惠。

为开展技贸结合需进口的机电产品的成套散件,其进口关税不按整机税率而减按零、部件税率征税;对于零、部件在税则中未单列税率的,减按整机税率的2/3计征。

(6) 关于对外加工装配业务的关税优惠。

为加工装配进口的料、物全部加工成成品出口,海关免征关税。履行加工装配合同后,因改进生产工艺和改善经营管理而剩余的料件或增产的产品,经审批机关核准定为内销时,海关审核情况属实,其价值在进口料件总价值2%以内,且在人民币三千元以下的,可免领许可证和免征关税。

3. 临时减免及其审批程序

临时减免又称特案减免,即根据特定情况需要一次性专案审批的关税减免。

临时减免的审批程序是先由货主及其代理人以书面形式连带必备的证明和资料向海关申请。接受申请的海关转报海关总署,由海关总署或者海关总署会同财政部按照国务院的规定审查批准。中央或地方的其它部门无权自行审批。

(四) 海关如何实施“原产地暂行规定”?

答:为了贯彻实施《中华人民共和国进出口关税条例》中有关两种税率运用的规定,切实执行最惠国待遇的制度,正确确定进口货物的原产地,中国制定了《关于进口货物原产地的暂行规定》。

中国参照国际上的习惯做法,确定了“货物原产国”的定义;对于完全在一个国家内生产或制造的进口货物,生产或制造国即为该货物的原产国。所称“完全在一个国家内生产或制造的进口货物”是指:

1. 该国领土或领海内开采的矿产品;
2. 该国领土上收获或采集的植物产品;
3. 该国领土上出生或由该国饲养的活动物及从其所得产品;
4. 该国领土上狩猎或捕捞所得的产品;
5. 从该国的船只上卸下的海洋捕捞物,以及由该国船只在海上取得的其它产品;
6. 该国加工船加工以上第5项所列物品所得到的产品;
7. 在该国收集的只适用于作再加工制造的废碎料和废归物品;

8. 在该国完全使用上述 1~7 项所列产品加工成的制成品。

海关对经过几个国家加工、制造的进口货物，以最后一个对货物进行经济上可以视为实质性加工的国家作为有关货物的原产国。所称“实质性加工”是指产品加工后，在《海关进出口税则》中四位数税号一级的税则归类已经有了改变；或者加工增值部分所占新产品总值比例已超过 30% 及其以上的。这一增值 30% 的比例是参考若干国家的规定从低规定的。

海关对石油产品以购自国为原产国。机器、仪器、器材或车辆所用零件、部件、配件、备件及工具，如与主体同时进口，而且数量合理，其原产地按主件的原产地予以确定，如分别进口，应按其各自的原产地确定。

进口货物的原产地，由海关予以确定，申报人可向海关交验有关外国发证机关发放的原产地证书。海关将依照确定的原产国别对进口货物按最低税率或普通税率征收关税。对于伪报或伪造进口货物原产地的行为，海关将按规定进行处罚。

（五）如何解决关税的纳税争议？

答：按照《中华人民共和国进出口关税条例》的规定，进出口货物的收发货人或者他们的代理人，应当在海关填发税款缴纳证次日起七日内（星期日和节假日除外），向指定银行缴纳税款。逾期不缴的，除依法追缴外，由海关自到期之日起至缴清税款之日止，按日征收欠缴税款额 1% 的滞纳金。

纳税义务人对货物在《海关进出口税则》上的归类，完税价格的审定及税率的适用等方面有异议时，应先按海关核定的税额缴纳税款，然后自海关填发税款缴纳证之日起三十日内，向海关书面申请复议。逾期申诉的，海关可以不予受理。

有关海关自收到复议申请之日起十五日内作出复议决定。纳税义务人对复议决定不服的，可以自接到复议决定书之日起十五日内向海关总署申请复议。

海关总署接到纳税义务人的复议申请后，将在三十日内作出复议决定，并制成决定书交海关送达申诉人；无法送达的，予以公告。

纳税义务人对海关总署的复议决定仍然不服的，可以自收到复议决定书之日起十五日内向人民法院起诉。

因海关误征、多纳的税款，进出口货物的收发货人或者他们的代理人，可以自缴纳税款之日起一年内，连同纳税收据向海关申请退税，逾期不予办理。进出口货物完税后，如发现少征或者漏征税款，海关自缴纳税款或者货物放行之日起一年内，向收发货人或者他们的代理人补征。因收发货人或者他们的代理人违反规定而造成少征或漏征之税，海关在三年内可追征。