

进料加工货物串换和内销的涉税法律风险

产品名称	进料加工货物串换和内销的涉税法律风险
公司名称	深圳市浩通天成国际物流有限公司- 保税仓储报关部
价格	.00/个
规格参数	
公司地址	深圳市坪山区龙田街道南布社区兰金十一路10号 成城发工业园
联系电话	15818752481 15818752481

产品详情

保税仓储，出口退运保税维修，进出口清关，保税区转场一日游

一、案例引入

2007年3月23日，中欧公司（本案原告）在合肥海关办理了编号为C33107120047的加工贸易手册，备案进口料件为PVC生产用氯乙烯2800吨，备案出口成品为初级形状的纯聚氯乙烯2641.509吨，备案加工企业为安徽嘉泰公司。2007年3月至5月，中欧公司分4次在该手册项下进口保税料件氯乙烯2800吨。2007年7月18日，合肥海关执法人员到安徽嘉泰公司进行加工贸易核查，发现中欧公司在该手册项下进口的保税料件未运到安徽嘉泰公司进行加工。合肥海关经调查查明，中欧公司在该手册项下进口保税料件后，分别租用常州市新华石油化工储运有限公司保税罐和南荣石油化工（江阴）有限公司仓库进行储存。其中，新华公司储存2295.148吨，南荣公司储存504.852吨。储存在新华公司保税罐中的氯乙烯被中欧公司陆续提走，截至2007年7月26日，该保税罐中仅库存氯乙烯24.918吨，其余2270.23吨被中欧公司与一般贸易项下进口的氯乙烯混同一起在北京、南通等地销售，涉案保税货物价值为13650930.63元。合肥海关另查明，2007年3月30日至4月30日，中欧公司分10次在C33107120047号加工贸易手册项下共出口聚氯乙烯1896.6吨。该1896.6吨聚氯乙烯系中欧公司用一般贸易方式进口的氯乙烯在安徽嘉泰公司生产，并非用其在C33107120047号加工贸易手册项下进口的保税料件氯乙烯所生产。

2008年2月25日，合肥海关对中欧公司予以立案查处。同年9月9日，向其送达行政处罚告知单。2008年10月23日，应中欧公司申请组织了听证。2008年11月24日，合肥海关作出合关缉违字（2008）11号行政处罚决定。认定中欧公司未经海关许可擅自在国内销售保税料件氯乙烯2270.23吨，该行为已构成擅自转让海关监管货物的违反海关监管规定行为，决定对中欧公司科处罚款120万元。中欧公司不服，向海关总署申请行政复议。2009年3月19日，海关总署作出复字（2009）0001号行政复议决定，维持合肥海关作出的合关缉违字（2008）11号行政处罚决定。中欧公司不服，向法院提起行政诉讼。

二、争议焦点及各方观点

本案的争议焦点是替换保税料件在国内销售如何定性以及海关罚款是否适当。

中欧公司诉称，其在加工贸易手册项下进口保税料件后，遇加工企业春节停产尚未开工，信用证到了承诺付款期限，加上不断增加的高额仓储费、上押的税款保证金，给其造成巨大的资金压力；原告进口的保税料件氯乙烯的特性决定了其仓储不可能实现每单单独存放，造成事实上料件混同，原告先用此前以一般贸易方式进口的相同料件，经相同加工企业生产的相同品质、相同规格、相同型号的成品，替代加工贸易手册项下成品出口，然后对串换下来的保税料件进行了销售。合肥海关认定原告“以一般贸易项下进口氯乙烯在嘉泰公司生产的成品聚氯乙烯顶替保税成品出口”，继而又认定原告“未经海关许可擅自在国内销售保税料件氯乙烯2270.23吨，该行为已构成《中华人民共和国海关法》第八十六条（十）项规定的擅自转让海关监管货物的违反海关监管规定行为”，前后认定相互矛盾。前者系擅自调换保税货物，属于违反海关监管的程序性违规行为，对此认定原告不持异议；后者系擅自转让保税货物，属于逃避海关监管，偷逃应纳税款的实质性违规行为，即走私行为，对此认定原告不能认同。原告是为了出口急需，用相同来源、相同品质、相同规格的材料互相调换，调换后才销售，主观目的不是为了销售牟利，也不存在偷逃应纳税款的主观恶意，不属于走私行为。原告擅自调换保税货物的行为，违法情节轻微，对社会危害性较小，依法应当减轻或者免除处罚，合肥海关对原告罚款120万元，处罚畸重。

海关辩称，中欧公司的行为不属于“料件串换”。根据海关总署（2005）第9号公告的规定，“料件串换”必须是因加工出口产品急需，且于料件与料件之间。中欧公司C33107120047号加工贸易手册项下出口的1896.6吨成品，在该手册办理备案登记手续之前即已加工完毕，其在该手册项下进口的保税料件并未运往备案加工企业，故其没有串换的条件，也不存在料件与料件之间的串换行为。中欧公司违反法律规定用其他成品顶替保税料件加工的成品出口，继而又将调换下来的保税料件在国内销售，如果仅将其行为定性为擅自调换保税料件，则无法涵盖其擅自销售保税料件的违法事实，其并未将中欧公司的行为定性为走私。根据《中华人民共和国海关行政处罚实施条例》第十八条第（一）项的规定，擅自将海关监管货物转让的，处货物价值5%以上30%以下罚款。被上诉人对中欧公司罚款120万元，在法定的处罚幅度内量罚较轻，已经考虑了其转让海关监管货物行为发生原因的合理部分，与其违法事实、情节相适应，处罚适当。

法院认为，中欧公司在C33107120047号加工贸易手册项下进口的保税料件，至2007年7月26日尚未经海关核销，未办结解除监管手续，仍属于海关监管货物。其未经海关许可即在国内转让，违反了海关法第三十七条的规定。中欧公司擅自在境内销售的涉案货物系正常报关进口，已接受海关监管。其转让之前，已在C33107120047号加工贸易手册项下出口用一般贸易方式进口的相同料件生产的成品1896.6吨，且未申请退税。故合肥海关未认定其故意逃避海关监管、偷逃应纳税款，因而未将其行为定性为走私，而是定性为违反海关监管规定，擅自转让海关监管货物，合肥海关对中欧公司违法行为性质的认定并无不当。合肥海关对其科处罚款120万元，罚款数额在涉案货物价值的10%以下，属于法定幅度内的较轻处罚，并未显失公正。

三、案件启示及涉税风险管理建议

我国传统国家贸易多采用一般贸易和加工贸易的形式，长久以来，加工贸易是带动出口乃至经济增长的重要动力，我国加工贸易采用保税加工。所谓的保税，是指经海关批准的境内企业所进口的货物，在海关监督下在境内指定的场所储存、加工、装配，并暂缓缴纳各种进口税费的海关监管制度。从加工贸易形式上分为进料加工和来料加工两种形式，如本案中所涉即是进料加工。因保税货物并未终完税，虽然进境被放行，但并不脱离海关的监管，在国内的储存、物流、加工、装配、结转等一直到终复运出境或

完税，都在海关的监管下。对于从事加工贸易的进出口企业来说，建议做好涉税风险管理：

（1）严格按照法律规定接受海关监管

《中华人民共和国海关法》第二十三条规定：“进口货物自进境起到办结海关手续止，出口货物自向海关申报起到出境止，过境、转运和通运货物自进境起到出境止，应当接受海关监管。”第三十七条规定：“海关监管货物，未经海关许可，不得开拆、提取、交付、发运、调换、改装、抵押、质押、留置、转让、更换标记、移作他用或者进行其他处置”。

因加工贸易涉及保税，加工贸易货物自报关入境至出口离境，全程都在海关监管之下。此处所指的货物不仅仅指料件，加工贸易项下的进口料件、加工成品、加工过程中产生的边角料、残次品、副产品等都在海关的监管范围之内，直至终出口或完税。企业应严格遵守《中华人民共和国海关法》、《中华人民共和国海关加工贸易货物监管办法》规定，接受海关依法监管。

（2）专料专用，不允许随意串换

本案发生于2007年，依据当时有效的《关于海关加工贸易监管中有关问题的公告》（海关总署公告2005年第9号）第三条规定，经营企业因加工出口产品急需，申请本企业内部进行料件串换的，需提交书面申请并符合下列条件：（1）保税料件和保税料件之间以及保税料件和进口非保税料件之间的串换，必须符合合同品种、同规格、同数量的条件。（2）保税料件和国产料件（不含深加工结转料件）之间的串换必须符合合同品种、同规格、同数量、关税税率为零，且商品不涉及进出口许可证件管理的条件。（3）经海关批准，经营企业因保税料件与非保税料件之间发生串换，串换下来同等数量的保税料件，由企业自行处置。中欧公司料件混同的行为并不符合上述关于料件串换的条件，终受到海关的行政处罚。根据目前施行的《中华人民共和国海关加工贸易货物监管办法》，加工贸易货物应当专料专用。经海关核准，经营企业可以在保税料件之间、保税料件与非保税料件之间进行串换，但是被串换的料件应当属于同一企业，并且应当遵循同品种、同规格、同数量、不牟利的原则。来料加工保税进口料件不得串换。

（3）切勿擅自内销偷逃税款触碰走私犯罪红线

《中华人民共和国海关行政处罚实施条例》第二条规定，依法不追究刑事责任的走私行为和违反海关监管规定的行为，以及法律、行政法规规定由海关实施行政处罚的行为的处理，适用本实施条例。该条例中对走私行为及其处罚和违反海关监管规定的行为及其处罚有明确的规定。

《刑法》第154条规定，下列走私行为，依照本法第一百五十三条的规定定罪处罚（走私普通货物、物品罪）：未经海关许可并且未补缴应缴税额，擅自将批准进口的来料加工、来件装配、补偿贸易的原材料、零件、制成品、设备等保税货物，在境内销售牟利的；未经海关许可并且未补缴应缴税额，擅自将特定减税、免税进口的货物、物品，在境内销售牟利的。

加工贸易保税进口料件或者成品内销的，海关对保税进口料件依法征收税款并且加征缓税利息。企业应明确不追究刑事责任的走私行为、违反海关监管规定的行为以及追究刑事责任的走私行为各自的法律后果以及判断标准，谨防触碰走私犯罪红线。