
“两步申报”背景下放行后验估作业适用海关追补税时效中止制度的研究

【内容提要】随着近年全国通关一体化及“两步申报”的通关模式改革，放行后验估成为海关税收征管工作中的重要一环。目前放行后验估作业不适用海关追补税时效中止制度，与通关模式改革和发展不相适应。本文对于放行后验估作业适用海关追补税时效中止制度的必要性进行了分析，并提出了可行建议。

【关键词】追补税时效 验估 税收征管 两步申报

随着全国通关一体化及“两步申报”改革的深化，对涉税货物的审核向事后倾斜。海关现行追补税时效中止制度不能完全适应上述发展和变化，须立足实践加以完善。本研究拟在海关全面深化业务改革的新形势下，就当前放行后验估作业适用海关追补税时效中止制度的必要性及可行性进行探讨，并提出对策建议。

一、海关现行追补税时效中止制度

(一) 海关追补税时效制度。

海关征税是一个具有独立性质的法律行为，受到《中华人民共和国海关法》（主席令〔2000〕35号，下称《海关法》）第五章“关税”和《中华人民共和国进出口关税条例》（下称《关

税条例》)的调整。《海关法》和《关税条例》建立了明确的追补税时效制度。追补税时效制度的设立初衷是督促海关履行其职责,并在不依法履责时承担相应的后果,以期稳定海关与纳税义务人的税收法律关系及相应的经济秩序。

《海关法》第六十二条规定,“进出口货物、进出境物品放行后,海关发现少征或者漏征税款,应当自缴纳税款或者货物、物品放行之日起一年内,向纳税义务人补征。因纳税义务人违反规定而造成的少征或者漏征,海关在三年以内可以追征。”《关税条例》第五十一条规定,“进出口货物放行后,海关发现少征或者漏征税款的,应当自缴纳税款或者货物放行之日起1年内,向纳税义务人补征税款。但因纳税义务人违反规定造成少征或者漏征税款的,海关可以自缴纳税款或者货物放行之日起3年内追征税款,并从缴纳税款或者货物放行之日起按日加收少征或者漏征税款万分之五的滞纳金。

(二) 海关追补税时效中止制度。

民法中,诉讼时效的中止是指在诉讼时效进行中,因发生一定的法定事由使权利人不能行使请求权,故暂时停止计算诉讼时效期间,待阻碍时效进行的法定事由消除后继续进行诉讼时效期间的计算。

在海关追补税时效制度中设立相应的时效中止,是基于税收之债理论和民法时效制度推导出的一般结论。如果海关非因主观原因而因客观阻碍无法开展税收核查,进而无法行使其税收权利,“未免失之不公,因此时效立法中有中止之设,以求衡平。”《海关总署关于发布第1号行政解释(试行)的决

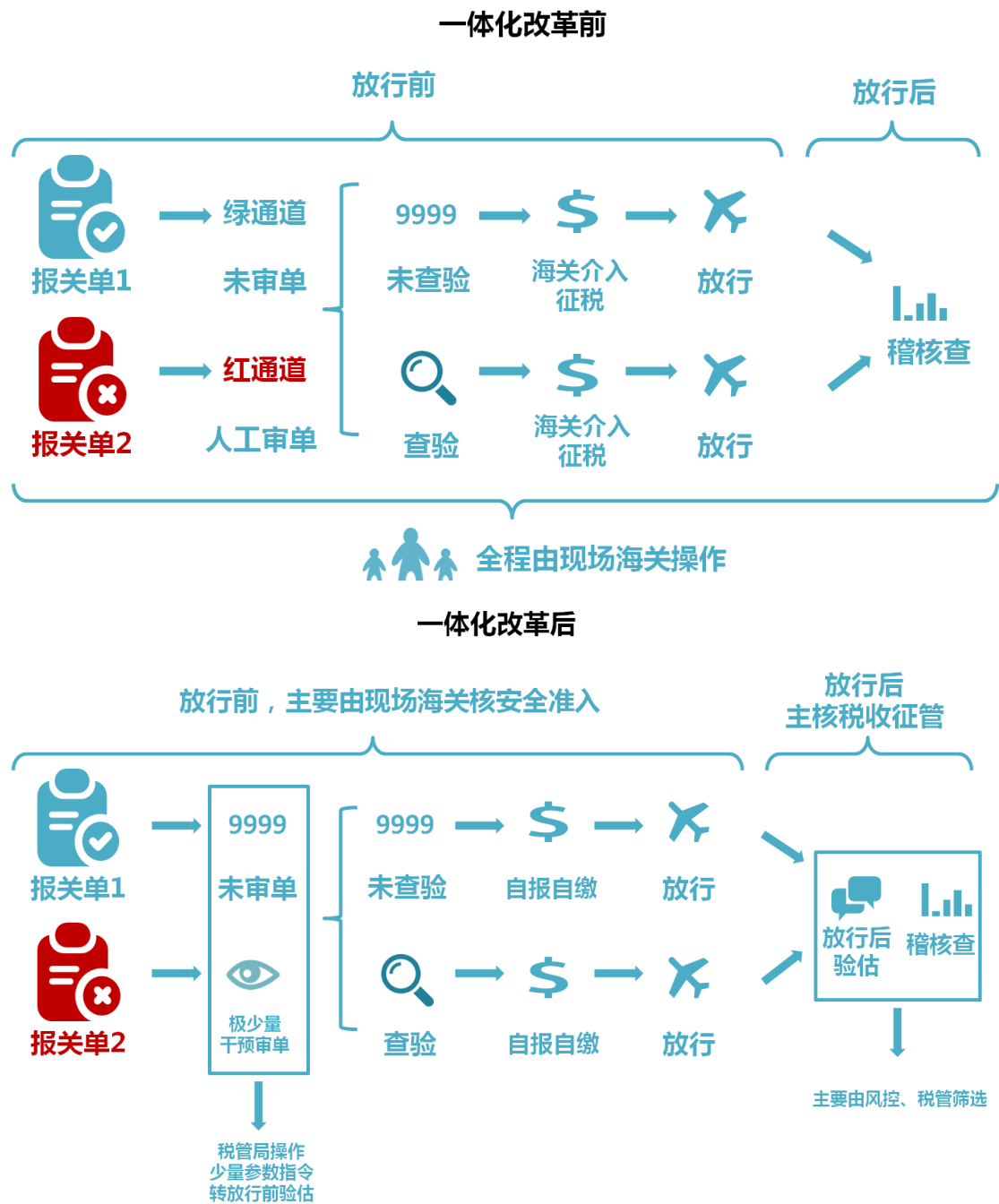
定》(署法发〔2012〕429号,下称“《1号解释》”)规定,海关对纳税义务人是否违反规定进行的调查、侦查和稽查期间,应当在追、补税期限予以扣除。其中,调查、侦查期间从立案之日起至作出生效处理决定之日止,稽查期间从《海关稽查通知书》送达之日起至作出稽查结论之日止。税收核查(包括保税中后期核查、减免税核查、价格核查、原产地核查等)期间不在追、补税期限扣除,但下列情况除外:一是税收核查进入稽查程序的,稽查期限应当予以扣除;二是涉及境外协助开展税收核查的期限应当在追、补税期限予以扣除,即从提请境外协助请求之日起至收到境外核查复函之日止。

二、“两步申报”背景下放行后验估作业适用海关追补税时效中止制度的必要性分析

(一) 全国通关一体化及“两步申报”模式下验估作业转变为货物放行后核查为主。

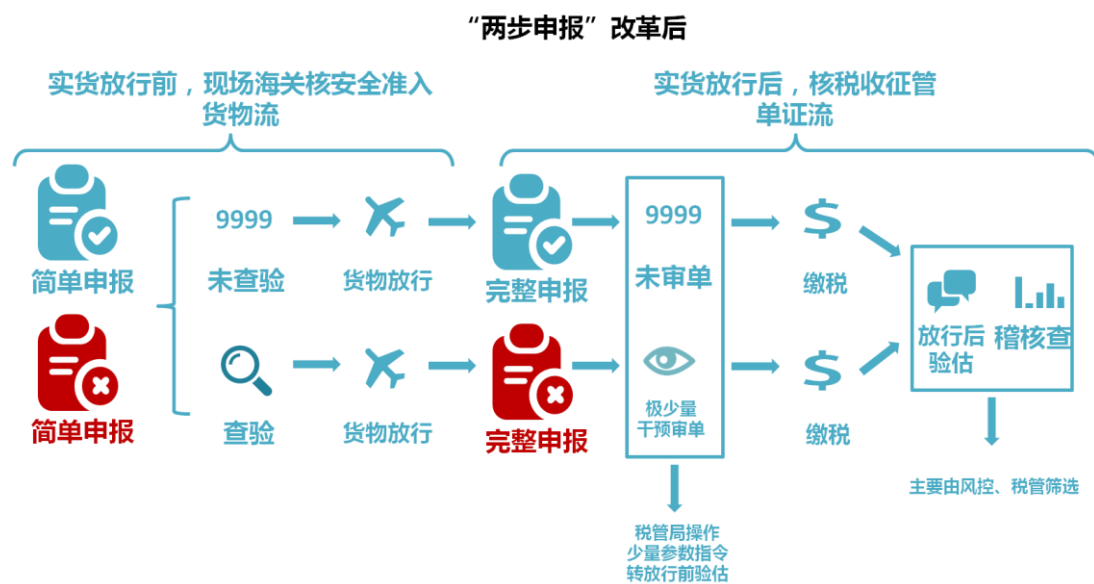
2017年5月17日,海关总署下发的《海关总署关于印发全国通关一体化改革“两中心三制度”实施方案的通知》(署改发〔2017〕95号)。全国通关一体化改革将当时接受申报、审单、查验、征税、放行的“串联式”作业流程,改为“一次申报、分步处置”货物通关方式,即基于舱单提前传输,通过风险防控中心、税收征管中心对舱单和报关单风险甄别和业务现场处置作业环节的前推后移,安全准入风险主要在口岸通关现场处置,税收风险主要在货物放行后处置的新型通关管理模式。由此可见,海关进出口通关“单证流”审核,由逐票报关单审定制,转变为以企业为单元,企业信

用管理与税收风险管理有机结合的模式。在全国通关一体化改革期间，验估作业在税收征管业务条线中起到重要的承上启下作用。



根据《深圳海关关于做好全国通关一体化改革有关事项的通知》（深关办〔2017〕177号），现场验估岗位分化成为放行前验估岗位及放行后验估岗位。税收征管作业主要在

货物放行后实施，验估作业以审单过程实时核查为主转变为以货物放行后核查为主。随着由事中向事后转变，由审核管理向信用管理转变的改革进程，海关总署进一步推出了“两步申报”通关模式。2019年3月15日，海关总署下发《海关总署关于印发〈海关全面深化业务改革 2020 框架方案〉的通知》（署综发〔2019〕59号），要求改革现行申报制度，实施“两步申报”。这种新型申报模式适应了国际贸易特点和安全便利需要，企业无需一次性提交全部申报信息及单证，第一步凭提单概要申报即可提货，第二步在规定时间内完成完整申报及税款缴纳工作。“两步申报”模式下的报关单，实行先结关后实施税费计征方式，真正实现了税收管理层面上的“单货分离”。“两步申报”验估转变为 100% 货物放行后的验估作业。



（二）放行后验估作业面临客观阻碍，导致部分报关单超出补税期限及关区间执法不统一。

目前，除少数涉及重大税收风险报关单进行事中审核，

近 99% 报关单由总署税管局通过放行后批量审核筛选排查税收风险，再根据需求下发验估指令进行税收风险核查。现场验估岗接收到指令后，启动验估作业。因货物已放行，企业在放行后验估环节配合度低，海关工作难度加大，普遍耗时长。而验估作业时间持续计算在追补税期限内，造成验估作业结束后部分报关单已超出追、补税期限。该问题在适用一年“补征”的指令报关单中尤其突出。

税管局调取报关单数据时，常以调取时间为基点，向前追溯一年或三年，导致在验估指令正式下发至现场海关时，即存在报关单数据已超过追、补税期限的可能性。还有部分报关单数据在下发时已临近追、补税期限，根据《1 号解释》，追、补税期限以开出税单时间为截止时间，之前还需完成联系企业、质疑磋商、出具验估结论、企业确认及联系现场海关做改单补税操作等复杂环节，故部分临期指令也无法在补税期限内完成。

以实际工作为例，2020 年 2 月 24 日，某税管局向深圳海关下发数据时间段为 2019 年全年的某商品专项验估指令，涉及 822 票报关单，1069 项商品项，涉及税款 1.09 亿元。该批指令下发时 49 项商品项将在 15 个自然日内超期，验估作业结束时约 1800 万元税款超出补税期限。

放行后验估不适用追、补税中止制度还会影响全国执法统一性。全国通关一体化后，总署税管局根据商品和行业分类，统一开展商品税收风险筛查和分析研判，直属海关负责商品验估，以加强海关执法一致性，防范执法、管理和廉政风险。实践中，不同验估岗遇到的情况各异。受制于企业配合程度不一，

不可避免地存在各关区税收核查时间不一致,进而导致相同验估结论对于不同企业追补税时段不一致的情况。在一定程度上,与全国通关一体化设计初衷背离,弱化了全国通关一体化的实施效果。

例如税管局针对某商品同时向 A、B 直属海关下达放行后验估指令, A 海关由于验估人员配置较少或其他客观原因,验估周期比 B 海关稍长,在现行追补税时效不中止的情况下,可能导致 A 地报关单更多地超过追补税时限,导致全国范围内执法统一性降低。

此外,由于税管局下达放行后验估的反馈期限通常为一个月,到期前还可以申请延期,一般总期限不超过 3 个月,这意味着验估经办关员在不违反规定的情况下,存在较大的时效自由裁量权,效率寻租风险较高,不利于海关作业风险防控。

放行后验估作业适用海关追补税时效中止制度,从税收风险管理角度,可避免因企业配合度等因素影响验估效率,防止国家税款产生不必要的流失;从海关治理体系角度,可以规范征管作业流程,统一税收风险处置,规制自由裁量权,推进税收执法规范统一,防范执法、管理和廉政风险。因此,将放行后验估作业纳入海关追补税时效中止的情形是必要的,也是现实的。

三、放行后验估作业适用追补税时效中止制度的可行性分析

从海关稽查作业适用追补税时效中止制度的法理分析,海关放行后验估作业也是海关启动追补税的前提条件之一,

具有完整的程序规范，与海关稽查作业具有诸多相似之处。一是货物状态相似，此两种海关作业涉及的进出口货物皆为放行后状态，对通关时效没有影响，故企业配合程度都没有放行前相关业务高。二是作业目的存在相似处，《〈中华人民共和国海关稽查条例〉实施办法》中规定，稽查针对的进出口活动包括但不限于“进出口关税和其他税、费的缴纳”，放行后验估作业同样针对进出口报关单的税收征管工作。三是指令下发方式相似，稽查指令是由风险及税管部门经过批量复核及风险分析工作后，统一下发至现场稽查部门执行的，现场稽查部门可以提炼总结风险点，对稽查指令提出建议，而放行后验估指令同样由税管部门下发至现场验估部门，验估部门可总结风险信息，提出参数指令建议。四是验核方法存在相似处，《中华人民共和国海关稽查条例》规定，海关进行稽查时，可以行使的职权包括但不限于“查阅、复制被稽查人的帐簿、单证等有关资料”、“询问被稽查人的法定代表人、主要负责人员和其他有关人员与进出口活动有关的情况和问题”，这与放行后验估作业的验核方法类似。五是作业时长都较长，极易受追补征期限的影响，深圳海关实际稽查作业中对稽查指令的反馈时限要求为 90 天，允许延期，而放行后验估作业首次下发反馈时限为 1 个月，同样允许延期，实际操作中，延期指令数量较多。

另一方面，放行后验估作业与海关稽查作业也存在差异点，主要体现为稽查作业的内涵范围及监管力度大于放行后验估作业。一是从定义上看，验估作业是为确定商品归类、完税价格、原产地等税收征管要素而实施的验核进出口货物单证资料

或报验状态，对税收征管要素风险进行评估、处置的行为，而稽查作业是指对与进出口货物直接有关的企业、单位的会计账簿、会计凭证、报关单证以及其他有关资料和有关进出口货物进行核查，监督其进出口活动的真实性和合法性。由此可见稽查作业的目的、对象及验核资料等方面的涵盖面既包含验估作业又大于验估作业。二是从作业方式和职权上看，验估作业仅验核进出口报关单及其相关贸易单证，而稽查作业多实地走访企业，验核包括报关单、贸易单证在内的多种资料，甚至可以进入被稽查人的生产经营场所、货物存放场所，检查与进出口活动有关的生产经营情况和货物经，经批准后可查询被稽查人在商业银行或者其他金融机构的存款账户。三是从审批层级上看，稽查作业审批层级多于验估作业，验估作业需二级审批，稽查作业则需三级审批，径行稽查需要四级审批。

由此可见，稽查作业与验估作业同作为放行后海关执法手段存在诸多相似处，但稽查作业涵盖范围大于验估，作业方式多于验估，海关职权强于验估，威慑力高于验估，稽查作业有更多手段可对抗前文所述的企业不配合、执法不统一及廉政风险等问题。相比之下，放行后验估作业更需要时效中止制度来保障。

综上所述，放行后验估作业适用时效中止的实质含义与海关稽查作业的法理是相符不悖的。将放行后验估作业与立案侦查、调查及稽查一并作为海关追补税时效的中止事由之一，可以避免海关放行后验估作业、立案侦查、调查及稽查时间与追补税时限重叠，进而陷入追补税时效过期无法征税，验估、侦

查、调查或者稽查结论无法执行的法律尴尬境地，同时也可以防控验估业务多方面风险，保障业务平稳有效运行。

四、完善海关追补税时效中止制度的几点建议

基于上述分析，将放行后验估作业列为海关追补税时效中止情形是必要和现实的。为此，建议：

（一）从立法层面完善海关追补税时效中止制度。

建议在未来立法中，设计周密的追补税时效中止事由，完善海关追补税时效中止制度。一是建议后续建议在《海关法》、《关税条例》修订时增设追补税时效中止制度相关条目；二是参考《1号解释》关于海关对纳税义务人是否违反规定进行的调查、侦查和稽查期间在追、补税期限予以扣除的相关规定，以行政解释等方式将放行后验估作业列为海关追补税时效中止情形；三是对《海关验估作业操作规程（试行）》等相关法规、规章做相应的调整和修订。

（二）从制度设计上平衡行政法律关系双方的权利和义务。

一是界定放行后验估作业起止时间节点。 锁定放行后验估作业起止时间节点是确定追补税时效中止的关键环节。鉴于现行法规尚未明确放行后验估作业启动的判别标准，现结合实际工作，提出以下两种界定方式：一种方式是以税管局下达验估指令时间为作业启动时间，以作出验估结论之日为截止时间。此种界定方式有利于保障全国执法统一性；另一种方式是增加验估岗位制发《事后验估告知书》职权，验估期间界定为从《海关验估通知书》送达之日起至作出验估结论之日止。此种界定方式海关更好地履行了告知义务，保障了行政相对人的权

利。

二对因非客观原因产生的中止情形进行制约。从敦促海关积极履行职责、提高放行后验估效率、保护纳税义务人的角度，对因非客观原因产生的中止情形进行必要的时限制约。《海关验估作业操作规程（试行）》中规定，“事后验估指令首次反馈时限为 1 个月。如确需延期，验估岗关员应通过作业系统向税管局申请并说明原因，税管局应在 2 个工作日内审核并办理，原则上延期申请不得超过两次，每次延期期限不超过 1 个月，累积验估时间不超过 3 个月。3 个月仍无法完成的，验估岗关员应向税管局及直属海关验估职能管理部门反馈验估进度并说明原因。”结合以上文件规定，建议对验估追补税时效中止情形设定 3 个月的时限制约。

【参考资料】

1. 《海关总署关于发布第 1 号行政解释(试行)的决定》(署法发〔2012〕429 号)
2. 《海关总署关于印发〈海关全面深化业务改革 2020 框架方案〉的通知》(署综发〔2019〕59 号)
3. 《总署关税司关于印发《税收风险参数管理办法（试行）》《税收征管局税收风险研判、处置管理办法（试行）》《海关验估作业操作规程（试行）》的通知》(税管函〔2019〕117 号)
4. 《中华人民共和国海关稽查条例》实施办法(海关总署令第 230 号)

(两种打开方式，二选一即可)

★ 电脑打开：评价此文章，请打开该网站：

<https://www.wjx.cn/jq/92220635.aspx>

★ 手机打开：评价此文章，请扫描该二维码：

