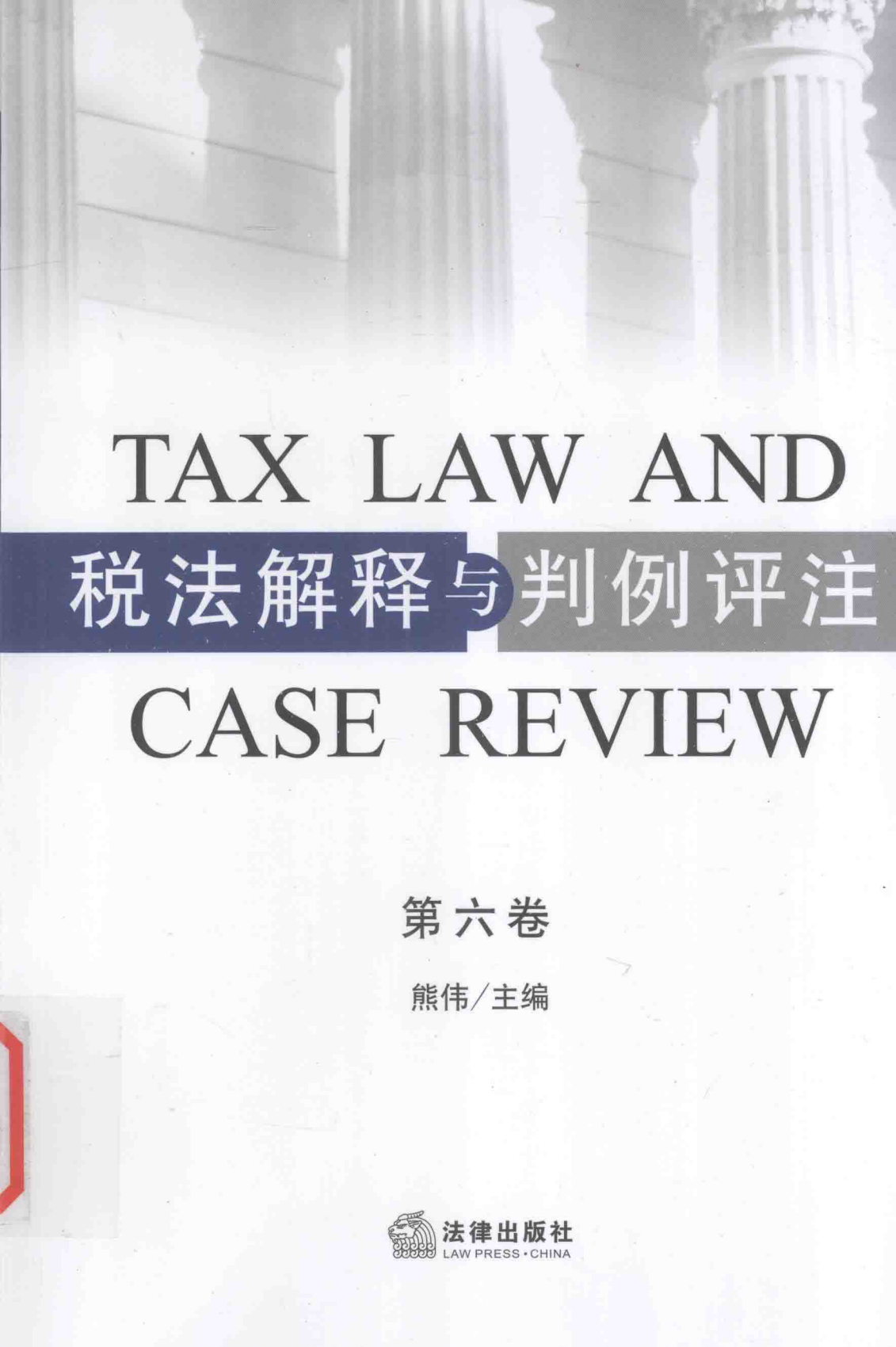




TAX LAW AND 税法解释与判例评注 CASE REVIEW

第六卷

熊伟/主编



法律出版社
LAW PRESS • CHINA

TAX LAW AND 税法解释与判例评注 CASE REVIEW

第六卷

熊伟/主编



法律出版社
LAW PRESS • CHINA

图书在版编目(CIP)数据

税法解释与判例评注. 第6卷/熊伟主编. —北京:
法律出版社, 2015. 12
ISBN 978-7-5118-8884-6

I. ①税… II. ①熊… III. ①税法—法律解释—中国
②税法—判例—中国 IV. ①D922.220.5

中国版本图书馆CIP数据核字(2015)第312683号

税法解释与判例评注(第六卷)

熊伟主编

责任编辑 汤子君
装帧设计 李瞻

© 法律出版社·中国

开本 720毫米×960毫米 1/16

版本 2016年1月第1版

出版 法律出版社

总发行 中国法律图书有限公司

印刷 固安华明印业有限公司

印张 17.5 字数 281千

印次 2016年1月第1次印刷

编辑统筹 学术·对外出版分社

经销 新华书店

责任印制 陶松

法律出版社/北京市丰台区莲花池西里7号(100073)

电子邮件/info@lawpress.com.cn

网址/www.lawpress.com.cn

销售热线/010-63939792/9779

咨询电话/010-63939796

中国法律图书有限公司/北京市丰台区莲花池西里7号(100073)

全国各地中法图分、子公司电话:

第一法律书店/010-63939781/9782

重庆公司/023-65382816/2908

北京分公司/010-62534456

西安分公司/029-85388843

上海公司/021-62071010/1636

深圳公司/0755-83072995

书号:ISBN 978-7-5118-8884-6

定价:52.00元

(如有缺页或倒装,中国法律图书有限公司负责退换)

卷首语

作为理论界和实务界相互交流的重要平台,《税法解释与判例评注》一直深受广大学者和实务界人士的喜爱,发挥着通连理论与实践的重要作用,在大家共同的呵护下,不断谋求创新与突破,以飨读者。第六卷是武汉大学税法研究中心与上海海华永泰律师事务所的合作成果。在承继前五卷风格的基础上,本卷聚焦于关税及其他相关税种的研究,但其不拘泥于税种本身的讨论,而是在关注整体理论的同时,对其适用中的各个问题逐一破解,上至国际贸易涉税问题的解决,下到“海外代购”“个人携带物品入境”等生活化问题的关注,意在保持视角的新颖,实现研究思路的创新,开拓新的研究模式。与此同时,这种对生活化问题关注,体现了税法应用科学的秉性,有利于税法理念的传播与应用。

随着经济一体化地不断发展,“跨境贸易”“海外代购”和“个人跨境购物”等现象日益增多,而由于关税及其他相关税种的国际性、复杂性和政策性突出,并囿于研究力量的有限,一直是税法研究的空白,造成该领域制度供给严重不足,形成了日益增长的法治需求与当前理论和制度严重不足之间的矛盾。然而,关税及其他相关税种不仅仅关系着国家主权的维护和国际贸易的发展,更与人们的生活息息相关,“海外代购”“海外扫货”和跨境购物日益成为人们购物行为中一个重要部分,亟待学界和实务界提供良方良策,增加制度供给。在理论研究和具体适用上,关税之债到底有着怎样原理,如何对其进行制度建构,税法的一些基本原则如何应用到关税及其他相关税种的适用中,这一领域的一些制度如何与税法其他制度实现有效的对接与融合,涉及关税及其他相关税种的行政、刑事如何处理,如何维护涉案当事人的权益,海外代购、个人携带物品入境如何纳税等,这些都是我们必须正面回应、积极解决的问题。

本卷共收录18篇论文,试图从理论探索和具体应用上填补空白,理论阐释、文件解读、案例分析三种研究方法齐头并进,为关税及其他相关税种进一步的研究和应用奠定基础,完善整个税法体系。在内容上,本卷不仅注重于外国先进制度的引鉴,更着眼于本土问题的发掘,既有先进理念又有本土特色,让外国先进制度在中国特定的经济社会环境下落地生根,真正解决当前我国面临的问题。在关注走私犯罪案等案件,解决“商品归类”“海关审价”“海关估价”“不可罚税号申报行为”“包机销售”“进境物品进口税”“公务机的监管与征税”“特许权使用费的

海关稽查”等具体问题的同时,注重发掘其背后深层的法理,既为从技术层面解决具体问题提供了方式、方法,也为更高层次的理论构建奠定了坚实基础。进言之,对这一领域典型的刑事案件进行了鞭辟入里的分析,从纳税人及其他涉案人员的角度出发,分析案件,并将相应案件的理由说明以及相应的辩护词、判决书等附在案例的后面,还原案件的本身,让读者有一种身临其境的感觉。另外,对该领域重要的文件进行深度的解读与评析,也为更好地适用及完善关税政策提供思路。

作为国内知名的海关法实务专家,上海海华永泰律师事务所的徐珊珊律师应邀担任本卷副主编,她在选题策划、稿源组织、作者联络以及出版支持方面作出了重要贡献。本卷刊录的部分文稿和素材,就来自她所领导的海关法团队。不言而喻,研究机构与实务单位合作进行案例评注,这也是本卷尝试创新的一种模式。实际效果如何,有待广大读者评判,作为主编,我在此不加妄断。我最后想要表达的是,感谢各位作者百忙之中赐稿和参与讨论,感谢法律出版社学术分社孙东育社长以及汤子君编辑的辛勤工作。正是大家共同的努力,才让本卷书稿如此充满活力。上海市海华永泰律师事务所陈映川律师、武汉大学法学院博士生顾德瑞负责文稿编辑,承担了大量的具体工作,在此一并致谢!

熊 伟

武汉大学税法研究中心

2015年10月31日

目录

Contents

卷首语/1

1. 欧盟关税之债的基本原理与制度研究
——基于《联盟海关法典》的审视 刘奇超 王 珉 乔 羽/1
2. 论我国商品归类司法审查体系的完善
——以美国法为借鉴 陈映川/21
3. 关联交易海关审价的法律审思 马 鑫/35
4. 实质课税原则在海关审价中的运用 马巍巍/44
5. 《海关估价与转让定价指南》的解读与评析 段从军 张学斌/52
6. 美国海关“关联交易估价”的启发与借鉴 刘达芳/61
7. 试论海关物品估价方法的完善 林典立/75
8. “不可罚”税号申报行为初论 晏山嵘/94

9. “物品”和“货物”之争

——评“跨境电子商务”监管新政

张 豪/109

10. 进境物品进口税问题研究

王 毅 刘嘉旻/118

11. 特许权使用费的海关稽查研究

陈宇琛 卢佑铭 王 宇/130

12. “包机销售”公务机的监管与征税问题研究

路 遥/142

13. 论私运、虚报货物进出口裁罚案件之主观归责要件

——兼论台湾地区“最高行政法院”2011年8月第二次庭长法官

联席会议决议

· 林石猛 苏伟哲/148

14. 走私犯罪之“明知”须审慎推定

徐珊珊/178

15. 如实申报还是正确申报:一起走私普通货物罪案例

潘 佳/187

附1:S市人民检察院第×分院起诉书

/188

附2:辩护意见(一审)

/189

附3:补充辩护意见(一审)

/196

附4:S市中级人民法院刑事判决书

/202

附5:二审辩护意见

/213

附6:S市高级人民法院刑事裁定书

/223

16. 海关不法取证与证据排除法则

——以台湾地区“最高行政法院”2014年判字第407号判决

为讨论中心

苏伟哲 林石猛/229

17. 从WTO汽车零部件措施案看海关应诉与执法

徐珊珊/243

18. 从某漏税案罚款預告书检视美国海关行政罚款制度

李新宇/252

欧盟关税之债的基本原理与制度研究^{*}

——基于《联盟海关法典》的审视

刘奇超^{**} 王珉^{***} 乔羽^{****}

【目次】

一、引言

二、欧盟海关法典中海关债制度的立法演进及其原理分析

三、欧盟关税之债的变动问题

四、关税之债的保障

五、欧盟海关债制度对中国的启示

一、引言

作为税法发展史上的学术焦点问题——税收法律关系的性质是“权力关系”还是“债务关系”的争论,已经持续了近一个世纪。权力关系说的代表人物德国著名行政学家奥托·梅耶(Otto Mayer),其认为税收法律关系是国民对国家课税权的服从关系,纳税义务须经过“查定处分”这一行政行为才能创设,即行政机关的查定处分是纳税义务的创设行为,而不单单是纳税义务内容的确定行为,整个税收法律关系就是以课税处分为中心的权力服从关系,税法不过是特别行政法。而债务关系说的代表人物德国学者阿尔伯特·亨泽尔(Albert Hensel),则认为税收法律关系是国家对纳税人请求履行税收债务(一种金钱给付)的关系,纳税义务只需满足税法规定的课税要件即可成立,而并

^{*} 本文系财政部“关税立法国际比较研究”项目阶段性成果。

^{**} 上海市浦东新区国家(地方)税务局干部。

^{***} 上海海关学院法律系讲师,法学博士。

^{****} 中国政法大学法律硕士学院研究生。

非依行政机关的课税处分来创设,这一观点在1919年的《德国税收通则》中已得到充分体现并以此为契机而提出。^[1]且无论两种观点的争论如何激烈,谁主沉浮,仅从国别、关税同盟或海关同盟^[2]关于海关法典立法规定的发展历史来看,欧盟于1992年在全球首次将“海关债”(Customs Debt)制度^[3]写入海关法典;且该项立法制度经历了《欧洲共同体海关法典》《现代化海关法典》《联盟海关法典》的演进发展,逐渐趋于精细、完善。作为国际贸易中的重要内容和税法发展中的特别问题,海关债制度的原理如何界定、如何理解?海关债的变动如何适用?海关债的保障如何实现?厘清这些问题,将对我国关税立法起到重要的参考价值。

二、欧盟海关法典中海关债制度的立法演进及其原理分析

(一) 欧盟海关法典中海关债制度的立法演进

人们长期以来对海关以及海关法的基本共识是——“海关本身是一个很古老的财政机制,也是最古老的收钱方式”。^[4]海关是国家的行政机构;海关法是典型的公法,属于行政法的范畴。国家对海关法和关税制度的制定权是国家主权的体现,是国家保护本国政治经济文化的第一道藩篱。在奉行自由贸易的时期,当时的关税和海关手续并没有成为市场全球化的主要矛盾。^[5]19世纪二三十年代,随着资本主义各国工业经济的迅猛发展,各国之间的贸易往来也与日俱增,一些主要资本主义国家的口岸出现了进出口货物通关的

[1] 施正文:《税收债法论》,中国政法大学出版社2008年版,第1页。

[2] 当前研究对于“海关同盟”和“关税同盟”两词是混用的,但实际上两者存在明显区别。“关税同盟”是关税制度一体化与协调化的地域,而“海关同盟”是海关制度一体化与协调化的地域。因此,海关同盟与关税同盟是一个包含与被包含的关系。目前欧盟海关法所统一实施的国家/地区就是典型的海关同盟;而2010年开始运作的俄白哈关税同盟,如果能够持续发展,也将演化为一个新的海关同盟。

[3] 海关债制度,从狭义角度上讲实际就是我国的海关担保制度/海关事务担保制度,其立法内涵实为“关税之债”。为了衔接《欧洲共同体海关法典》《现代化海关法典》《联盟海关法典》关于“海关债”的制度规定,本文使用的海关债或关税之债,实为同一制度。

[4] [日]朝仓弘教:《世界海关和关税史》,吕博、安丽、张韧译,中国海关出版社2006年版,第1页。

[5] 朱秋沅:《国际海关法研究》,法律出版社2011年版,第3~5页。

“瓶颈”现象,通关的迟缓已影响了国际贸易和国内经济的发展。为了破除阻碍资本全球化难以绕行、不能避免、横亘于边界上的直接障碍,当时的法国等欧洲国家在民法典担保制度的基础上创制了海关担保放行制度,即对进口货物应收货人的要求,在海关查验以后、征税以前,在当事人提供了担保后可以先予放行。^[1] 随后,该项制度的生命力逐渐在欧洲显现。

翻看欧洲联盟在其半个世纪一体化进程中的历史缩影,关税同盟(Tariff Union)当之无愧地扮演着推动欧洲历史发展的核心角色。从1957年《罗马条约》的成功缔结,到1968年关税同盟的建成,再到1979年关贸总协定(东京回合)结束后共同体关税制度的立法转向,均为海关债制度的出台奠定了立法基础与可能。1992~1993年间,欧盟委员会完成了当时被誉为“有史以来在共同体立法领域最具深远意义的法律整合”,^[2]其立法整合清晰地记录于当时的《欧洲共同体海关法典》(1992年8月颁布)及其实施细则之中。^[3]《欧洲共同体海关法典》第1章第4款第9项提出了“海关债”(Customs debt)担保的概念,即指某人履行依照共同体现行规定对某一具体货物应征的进口关税(进口环节海关债)或出口关税(出口环节海关债)的义务。该项制度的确立,开启了海关法公法私法化的先河。《欧洲共同体海关法典》第7编详细论述了“海关债”的担保、发生、追偿、消灭、关税退还及减免等事项。税收债务关系说的提出和“海关债”制度在欧盟海关法典上的引入,对于引领国际海关法律制度变革,具有重大意义。一方面,它有助于从根本上理顺征纳关系,在“国库主义”和纳税人权利之间寻找平衡;有助于夯实欧盟单一市场基础,保障“货物、人员、资本、服务”四大自由的流通。另一方面,海关债制度的引入,也是对

[1] 陈晖主编:《比较海关法》,中国海关出版社2011年版,第37、401页。

[2] Ben J. M. Terra, Peter J. Wattel: *European Tax Law* (sixth edition), Wolters Kluwer Law & Business, 2012. p. 255.

[3] 欧洲共同体海关法典[Council Regulation (EEC) No. 2913/92 of 12 October 1992 establishing the Community Customs Code],其最后一次修订截至2013年10月10日;《欧盟海关法实施细则》[Commission Regulation (EEC) No. 2454/93 of 2 July 1993 laying down provisions for the implementation of Council Regulation (EEC) No. 2913/92 establishing the Community Customs Code],简称CCIP,其内容共分5部分913条,其最后一次修订截至2015年3月14日。载 http://eur-lex.europa.eu/search.html?displayProfile=allRelAllConsDocProfile&qid=1414905919134&type=named&CC_1_CODED=02&namebrowse-by:legislation-in-force&CC_2_CODED=0210&page=2,访问日期:2015年8月16日。

《京都公约》总附约第5章“海关担保制度”的积极回应;它表明除关税法另有规定外,可直接借用私法上债法的规范结构,为关税法上漏洞的补充提供了一条便捷之路,有助于体系化地说明及掌握理解关税法的重要特殊领域,为通关制度的简化、关税征管制度的精细化提供了新的思路。

进入21世纪以来,国际海关法的基本发展趋势愈发明显:关税问题和海关边境管理问题逐渐弱化,以全球化为主导的贸易安全与便利化问题日益凸显。为适应国际贸易全球化,打击商业瞒骗,营造国际供应链中商品流通安全与稳定的贸易安全,欧盟于2008年4月出台了《现代化海关法典》。该部法典的基本逻辑价值在于:一是回应了《里斯本条约》关于落实海关同盟系欧盟共同商业政策的专属权能,及其辅助性原则和相称性原则的约束遵循;二是进一步落实早前提出的电子海关建设目标;三是通过修订立法,再造通关监管、关税征管等海关制度流程,着力提升欧盟海关在大数据时代下的国际竞争力。在海关债制度方面,《现代化海关法典》较前部法典作出了两项重要变革:一方面,通过简化法律制度和通关流程,在税收不追溯、税收减免与返还等方面让利于纳税人;另一方面,对“海关债”制度规定的客体范围作了扩大解释。但由于经济、政治、法律等综合因素的影响,《现代化海关法典》最终未能生效。

出于对进一步强化欧洲单一市场建设,应对海关传统职能、国际贸易方式及电子技术发展变化形式的外部诉求,以及经《里斯本条约》修订的《欧洲联盟基础条约》第290条(授权法令)和第291条(实施法令)在法律语境上统一的内部要求的充分考量,欧盟委员会于2012年2月20日提议用《联盟海关法典》“重构”(recast)《现代化海关法典》,并于2016年5月1日正式生效。2015年7月28日,欧盟委员会决定采纳一项关于创建一个更简单、更现代、更综合的欧盟海关体系的法令,用以支持、解决跨境贸易和多边海关合作问题。该项法令囊括了一系列的海关活动,如进口货物关税及其费用的简化手续、欧盟内经济经营者法律平等适用问题、建立共同数据库、改善海关风险管理制度等。^[1]新法令在一定程度上助推着“海关债”立法朝向“制度形式主义”发展;通过“海关债”制度的整体架构,通过通关过程的合理安排,通过征管过程

[1] Commission Modernises EU Customs Procedures, 载 [http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5445_en.htm? locale=en](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5445_en.htm?locale=en), 访问日期:2015年8月21日。

中的合理处置来塑造一个符合国际海关法精神的关税法治,以期在整体上能够回应多方利益者对于公平、效率的现实诉求。总体来说,《联盟海关法典》关于“海关债”的基本表述延续了《现代化海关法典》规定,但对海关债的债务人范围给予了拓展,如第79条(3)(b)规定,任何意识到或有理由意识其负有海关立法下履行义务的代表人或未履行义务的人,可能成为海关债的债务人;同时进一步完善了总担保(comprehensive guarantee)制度,如总担保制度可能被授权准许其减少担保额或放弃担保等。

(二) 欧盟海关债制度的原理分析

在私法上,债的担保是指对于已成立的债权债务关系所提供的确保债权实现的保障。就其性质与功能言,债的担保系一种不必通过强制执行即可使债权人利益得到满足的制度,是为确保纳税人的权利,尤其是请求权之得依债之本旨实现和不受侵害,而设定的各种债法或物权法之权利。^[1] 现代私法理论认为,债是指特定当事人间可以请求一定给付的法律关系。基于税收法定主义和税收债务关系说理论,当有可归属于某特定人之法律事实符合税法所规定的纳税义务发生的构成要件时,该特定人即依税法规定负有现实的纳税义务,亦即该特定人负有对于课税权人(国家或地方政府)给予一定数额税收的义务,而课税权人对于该特定人(纳税人)亦有请求其为特定财产上给付的权利。这种纳税义务关系的特征,与私法上债权债务的特性相符合,即它们均于具备法定给付义务的构成要件时立即发生给付义务,均属于财产法性质,均为特定当事人之间的财产转移,并强调法律关系的相对性,因而与私法上的法定之债相类似。正是由于这些共通的属性,税法学者多借用私法上债务观念,把这种纳税义务直接规定为税收债务或金钱债务,并认为税收实体法上所规范的纳税义务关系性质为债权债务关系,为“公法上的债务关系”之一种。^[2]

由此,关税之债的概念逐渐清晰。税收之债,即指作为税收债权人的国家或地方政府得请求作为税收债务人的纳税人履行缴纳税款这一金钱给付的法律关系。税收之债在性质上属于公法之债,是一种以税收债权债务为内容的公法上的法律关系。在这一公法上的债权债务关系中,国家或地方政府是债

[1] 施正文:《税法要论》,中国税务出版社2007年版,第352页。

[2] 施正文:《税收债法论》,中国政法大学出版社2008年版,第6~7页。

权人,享有请求相对方履行给付税收的权利;纳税人是债务人,负有向相对方缴纳税收的义务。但在海关债的解读上,应该明确一条核心主线——以公法为主,私法为辅;适当衔接公法规范。确切地说,在关税制度中确立税收债务关系并不意味着可以不受任何限制地直接移用私法上债的制度,否则,不仅将使税法沦为民法的附庸,而且对国家课税权的形式和纳税人权利的保护都可能产生不利影响。税收之债具有公法性和私法性的双重属性,公法性要求我们必须坚持税收法定原则,在移用民法上债的制度时需要有关税的明文规定。同时,要考虑关税之债的大量性、重复性,考量征管时的征收成本和方便纳税人。^{〔1〕}

从立法原理角度来看,则会发现文章引言中的两种观点“权力关系”和“债务关系”对问题分析的角度是不同的,前者侧重于税收的征纳程序,后者则侧重于强调纳税人对国家负有的税收债务。实际上,从法技术角度看税收实定法,税收法律关系的内容有程序的部分与实体的部分所构成。程序的部分是指程序义务关系(税收义务关系),即为实现税收债务关系的请求权为目的所成立的各项权利和义务,它属于行政法性质,是为了配合或确保税收债权的实现,而由附随的非财产权性质的税法上权利与义务所构成的法律关系;实体的部分是指税收债务关系,是指以税收债权为内容的一切金钱给付请求权,它属于财产法性质的请求权。^{〔2〕}按照传统观念,单独将税收法律关系视为单一的权力关系或债务关系的“一元论”观点,已显不妥。因此,甄别关税(海关债)实体法律关系的重心应为公法上的债权债务关系,关税(海关债)程序法律关系则应主要以国家行政权力为基础,体现权力关系的性质。

从法律适用角度来看,欧盟的海关债制度同我国海关法中规定的海关担保制度或海关事务担保,在原理、功效上等同。我国规定的海关事务担保,指的是与海关管理有关的当事人在向海关申请从事特定的经营业务或者办理特定的海关手续时,由其本人或海关认定的第三人以向海关提交现金、实物或者

〔1〕 施正文:《税收债法论》,中国政法大学出版社2008年版,第4~8页。

〔2〕 参见陈清秀:《税法总论》,元照出版公司2014年版,第275~276页;杨小强:《税收债务关系及其变动研究》,载刘剑文主编:《财税法论丛》(第1卷),法律出版社2002年版,第162页。

保证函等财产、权利,保证在一定期限内履行其承诺义务的法律行为。^[1]因此,明确海关事务担保以私法为基础兼具公法属性,不仅确定了该项制度的性质,而且为进一步构建以设立担保为起点,以扩大担保适用情形,丰富担保形式,完善担保法律关系主体权利义务为主要内容,以解决担保争议为终点的更为完善的海关事务担保制度提供了路径与方向。^[2]应当指出的是,税收担保毕竟属于公法上的法律制度,与私法担保确有重大差异,应按税收法定原则的要求,在税法上对税收担保的特殊性作出特别规定,在适用上予以优先适用。对关税法和其他公法没有特别规定的,可准用(参照)私法担保的规定,但应限于与私法之债担保相通之处才可以适用。否则,就会造成对纳税人权利的侵害。

三、欧盟关税之债的变动问题

(一)关税之债的发生

1. 税收之债发生的条件

债务关系说表明:税收法律关系是根据纳税人和征税机关之间围绕着税收要件的事实,就具体的确认行为而展开的关系,征税机关的核定行为是一种税收之债的确认关系而非创设。在法定税收构成要件事实实现时,税收之债即告成立,不因其后有无课税处分而受影响,也不因税收缴纳期间是否已经到期而受影响。征税机关的核定税基或税额的课税处分,只可能对纳税期限产生影响。^[3]

《联盟海关法典》第77条(1)、第81条(1)规定,对进口或出口海关债的产生做了规定。进口海关债产生的条件通常为:应当支付进口关税的非联盟进口关税应税货物,在置于办理或依据最终用途判定其放行进入自由流通环节的海关制度(customs procedures)之下时;应当支付进口关税的非联盟货物,在置于办理部分免征进口关税的暂准进口环节海关制度之下时;在海关申报受理之时。出口海关债产生的条件通常为:将货物置于应缴纳出

[1] 卞耀武:《中华人民共和国海关法释义》,法律出版社2001年版,第115页。

[2] 石少侠、车震震:《论海关事务担保法律性质的认定及其意义》,载《当代法学》2013年第1期。

[3] 施正文:《税收债法论》,中国政法大学出版社2008年版,第140~141页。

口关税的海关出口制度之下时;将货物置于应缴纳出口关税的海关出境加工程序之下时;在接受海关申报之时。按照债的原理,给付则为债的标的,包括作为和不作为。因不作为(不合规)而产生进口或出口海关债,规定于《联盟海关法典》第79条(1)、第82条(1)。因不合规而产生进口海关债的情形,通常有三种:(a)违反关于将非欧盟货物带入欧盟关境内、脱离海关监管,或者在其境内此类货物的移动、加工、仓储、临时仓储、暂准进口或处置等有关海关立法中规定的任何义务;(b)违反与欧盟境内货物最终用途有关的海关立法中规定的任何义务;(c)违反关于将非欧盟货物置于某项海关制度下或者由于货物的最终用途对进口货物准予减免税的条件。因不合规而产生出口海关债的情形,则通常有两种:(a)违反海关立法规定的关于货物出口的任何义务;(b)违反允许货物运出欧盟关境并全部或部分免征出口关税的条件。

2. 关税之债发生的时间

从理论上说,税收之债成立的当时即为税收债务的发生时间,似乎没有必要在立法上再直接规定。但由于各种具体的税收之债的构成要件是不同的,它们对税收征管的要求也是不同的,所以,在实现分税立法模式的国家,税收之债的成立时间往往由各种税法加以具体规定。同时,税收债务的发生不应以时间为要件,相反,时间只是税收债务发生所内含的一个因素和表征。所以,税收债务的发生时间并不是一个单独的构成要件,而是从时间角度对税收客体的补充规定,也可以说是确定税基的时间维度。与其说是税收债务的发生时间,不如说是确定税基的时间。因此,应当更多地从事实层面而不是法律效果层面进行理解。^[1] 坚持以税收要件实现时作为税收之债发生的条件和判断税收债务成立时间的标准,乃是法律和理论上的一般要求。但从税收征纳的实践需要出发,乃是法律和理论上的一般要求。但从税收征纳的实践需要出发,各税在确定其税收之债发生时间时,往往需要综合考虑税基的确定、征纳技术和征纳效率等因素。^[2]

《联盟海关法典》第79条(2)、第82条(2)对因不合规而产生的进口货出口的海关债的时间作了规定。因不合规而产生的进口海关债的时间,通常有

[1] 刘剑文、熊伟:《税法基础理论》,北京大学出版社2004年版,第205页。

[2] 施正文:《税收债法论》,中国政法大学出版社2008年版,第142页。

两种:(a)未能履行义务而产生海关债的义务未履行或停止履行之时;(b)属于货物因被置于某项海关制度下而产生的条件或者货物按最终用途被准予减免关税的条件未能实际满足的,在其报关被接受之时。因不合规而产生的出口海关债的时间,则通常有三种:(a)货物未经报关被实际运出欧盟关境之时;(b)货物到达允许被运出欧盟海关并全部或部分免征出口关税的地点以外的目的地之时;(c)如海关当局无法确定上述(b)点的时间,则为提供证据证明货物满足免税条件的时限届满之时。

3. 关税之债的债务人与发生地

关税之债的债务人与发生地,是税收之债构成要件中的两个重要因素。前者牵涉税收主体的概念。纳税主体在此意指纳税人 (taxpayer, 税收债务人),是指在税收法律关系中负担税收债务的一方当事人,即税收主体乃税法的权利主体,是税收客体以及其所连接的税收债务所归属的人。后者涉及税收程序要件。作为程序要件的纳税地点是任何税收实际征纳的基本条件,特别是对关税征管存在属地管辖的这种特殊情形。

《联盟海关法典》第 77 条(2)、第 81 条(2)规定,进口或出口海关债的债务人通常具有四种情形(见下表 1):

表 1 进口或出口的海关债的债务人规定的一般情形

类型情形	进口海关债的债务人	出口海关债的债务人
1	申报人	
2	间接代表情况下的报关委托人	
3	提供填制报关单所需信息,且依据该信息申报导致法定应征进口关税的全部或部分无法计征的人	若海关申报是在导致全部或部分法定应征出口税未征收的信息的基础上填写的,则提交申报所需信息的人
4	知道或应当(ought)有理由知道上述所提供报关单填制信息为虚假信息的人	知道或应该(should)有理由知道上述所提交的信息为虚假信息的人

同样,《联盟海关法典》第 79 条(3)、第 82 条(3)分别对因不合规而产生进口或出口的海关债的债务人作了详细规定(见下表 2):

表 2 因不合规而产生进口或出口的海关债的债务人

类型情形	因不合规而产生进口海关债的债务人	因不合规而产生出口海关债的债务人
1	任何被要求履行有关海关法规定义务的人	
2	明知或按理应当知道海关立法下的义务未履行并且作为履行义务人代表的任何人,或者参与了导致其未履行义务的行为的任何人	明知或按理应当知道有关义务未履行并且作为代表履行义务人承担义务的任何人
3	获得或持有货物并明知或按理应当知道获得或收到货物时海关立法的义务未能履行的人	参与了导致其义务未履行的行为,并且明知或按理应当知道应予提交的报关未予提交的任何人
4	被要求遵守有关将货物置于某海关制度下,或将货物已置于该海关制度的申报,或者货物按最终用途被准予减免税等条件的任何未履行义务人	被要求遵守货物被允许全部或部分免于征收出口关税运出欧盟关境的条件的任何人
5	海关制度有关的报关已提起,并且与将货物置于某海关制度的条件有关的海关立法要求的信息已提交给海关当局,而这导致全部或部分进口关税未能计征,报关提供信息并且明知或按理应当知道此信息虚假的人	

对于进口或出口海关债的发生地点,《联盟海关法典》第 87 条规定:“海关债的发生地点为进口或出口海关债的产生、进口涉及非原产货物海关债的产生条件下,海关申报或复出口申报的提出地点。”^[1] 总体来看,海关债的发生地点应当为海关债事件的发生地。如果无法确定该地点,则由海关当局依职权决定该批货物的海关债的发生地。如果某海关制度下的货物尚未卸下或临时仓储非正常结束,并且海关债的发生地点无法在指定期限内确定,则海关债的发生地点应当是货物被置于有关制度之下的地点或者货物在该制度或临时仓储下被运入

[1] 《联盟海关法典》第 87 条删除了原规定于《现代化海关法典》第 55 条第 1 项的部分内容,即规定海关债产生的地点还涉及“在简化申报程序下的补充申报提交的地点”[or where the supplementary declaration referred to in Article 110(3) is to be lodged]。