

学校编码：10384

分类号_____密级_____

学号：200308070

UDC_____

厦 门 大 学

硕 士 学 位 论 文

海关法上进出口货物 收发货人概念之研究

**A Study on the Concept of Consignee and Consigner
of Cargoes Imported and Exported in the Customs Law**

郑宗亨

指导教师姓名：朱炎生 副教授

专业名称：民商法学

论文提交日期：2006年6月

论文答辩时间：2006年 月

学位授予日期：2006年 月

答辩委员会主席：_____

评 阅 人：_____

2006年6月

厦门大学学位论文原创性声明

兹提交的学位论文，是本人在导师指导下独立完成的研究成果。本人在论文写作中参考的其他个人或集体的研究成果，均在文中以明确方式标明。本人依法享有和承担由此论文产生的权利和责任。

声明人（签名）：

年 月 日

厦门大学学位论文著作权使用声明

本人完全了解厦门大学有关保留、使用学位论文的规定。厦门大学有权保留并向国家主管部门或其指定机构送交论文的纸质版和电子版，有权将学位论文用于非赢利目的的少量复制并允许论文进入学校图书馆被查阅，有权将学位论文的内容编入有关数据库进行检索，有权将学位论文的标题和摘要汇编出版。保密的学位论文在解密后适用本规定。

本学位论文属于

- 1、保密（ ），在 年解密后适用本授权书。
- 2、不保密（ ）

（请在以上相应括号内打“√”）

作者签名： 日期： 年 月 日

导师签名： 日期： 年 月 日

内 容 摘 要

依据我国《海关法》的规定，进出口货物的收发货人为关税的纳税义务人。而在海关执法实践中，由于实际执法主要依靠海关总署所制定之规章，但规章对进出口货物收发货人规定的内涵、外延又各有不同，从而导致实践对进出口货物收发货人的理解产生诸多争议，进而对关税纳税义务人的确定产生争议。本文将与实践为角度，以近年来颁布实施之法律、行政法规、海关总署规章为基础，结合实际案例，对与进出口货物收发货人有关的规定进行辨析，同时参照国外海关立法之规定，比较中外立法在此问题上的差异，以求厘清海关法上进出口货物收发货人概念的内涵与外延，从而为关税纳税义务人在实践中的确定及适用提供学理上之解释，并对与此相关之海关法律、行政法规及规章的完善提出相应建议。

本文除前言与结束语外，分为三章：

第一章 进出口货物收发货人含义比较。旨在通过分析进出口货物收发货人概念在相关法律、行政法规、海关总署规章中的不同表述，并研究国外的相关立法体例，提出进出口货物收发货人的确定标准。

第二章 海关法上进出口货物收发货人确定标准的实践价值。主要是结合进出口货物收发货人确定标准，对实践中存在的问题进行分析，并提出自己的见解。此包括四个方面：一般贸易情形下关税纳税义务人的认定、加工贸易制度下关税纳税义务人的认定、海关法上进出口货物收发货人与民法上物权权利人的关系、进出口货物申报主体及责任之承担。

第三章 对海关法上进出口货物收发货人立法的改进建议。在前两章分析的基础上，提出学理上的分析因不具备法律效力，实践中仍会引发争议，认为应对《海关法》作出相应的解释和修改，并提出了完善建议。

关 键 词：关税；收发货人；完善建议

Abstract

According to the customs law in China, consignee and consigner of cargoes imported and exported refer to tariff taxpayer. However, since the practice of executing the law is mainly depended on the regulations enacted by the general customs administration, which prescribe different definition and extension of consignee and consigner, controversy is always engendered in the explanation of consignee and consigner. Consequently, it brings arguments concerning the establishment of tariff taxpayer. In my paper, I will differentiate and analyze the pertinent regulations about consignee and consigner with the real cases, from the practical point of view and on the basic of enacted legislation, administrative regulations and the regulations done by the general customs administration. Moreover, in an attempt to make the intension and extension of the concept of consignee and consigner clear, I will refer to the customs laws abroad and make a comparison with that in China so that explanation in theory can be applied to the establishment and practice of tariff taxpayer. Accordingly, I will put forward my suggestion on the customs law and administrative regulations concerning the concept of consignee and consigner.

My paper is divided into three chapters, besides the introduction and conclusion.

The first chapter is about the comparison of the meaning of consignee and consigner. I will put forward a standard of the extension of consignee and consigner through the research of the pertinent legislation abroad and the different description of the concept in the pertinent laws, administrative regulations and the regulations done by the general customs administration.

The second chapter is about the practical significance of a clear standard of the extension of consignee and consigner in the customs law. Through the standard of the extension of consignee and consigner and the analysis of the problems in practice, I will put forward my opinion, including the affirmance of tariff taxpayer in the usual trade situation, the relationship between consignee and consigner and real right obligee in the civil law, the confirmation of tariff obligor in the processing business system, and the confirmation and assumption

of the subject of return and responsibilities of cargoes imported and exported.

The third chapter is about my suggestion on the legislation of consignee and consigner in the customs law. On the basic of the two chapters above, I will bring forward my suggestion on the amendment of the concept of consignee and consigner, since the analysis of theory cannot be equal to legal effect and it would engender controversy in practice.

Key words: tariff; consignee and consigner; suggestion

厦门大学博硕士论文摘要库

前 言	1
第一章 进出口货物收发货人含义之比较	3
第一节 现行海关法律、行政法规、部门规章关于进出口货物收发货人 (纳税义务人)之相关规定	3
一、课税要素明确原则与进出口货物收发货人概念	3
二、海关现行法律、行政法规、部门规章关于进出口货物收发货人之 相关规定	4
三、现行相关规定之分析	7
第二节 国外关于关税纳税义务人之规定	9
一、国外立法例之相关规定	9
二、国外立法相关规定之模式分析	12
第三节 对我国进出口货物收发货人立法之检讨及进出口货物 收发货人之确定标准	12
一、我国进出口货物收发货人立法之检讨	12
二、我国海关法上进出口货物收发货人之确定标准	13
第二章 海关法上进出口货物收发货人确定标准之 实践价值	16
第一节 一般贸易情形下关税纳税义务人之认定	16
一、货物一般贸易进出口之实务情形	16
二、实务中关税纳税义务人认定之争议	17
三、对实务中关税纳税义务人认定争议之分析	18
四、小结	19
第二节 加工贸易制度下关税纳税义务人之认定	19
一、现行加工贸易制度之实务情况	20
二、加工贸易制度下关税纳税义务人之现行认定及其检讨	20
三、小结	22

第三节 海关法上进出口货物收发货人与民法上物权权利人之间的关系	23
一、海关法上进出口货物收发货人与民法上物权权利人关系之 实务争议.....	23
二、实务争议之原因分析.....	24
三、对海关法上进出口货物收发货人与民法上物权权利人关系之 再认识.....	26
第四节 进出口货物之申报主体及责任之承担	27
一、对申报主体法律责任承担之不同见解.....	27
二、实务争议之原因分析.....	28
三、小结.....	29
第三章 对海关法上进出口货物收发货人立法之改进建议	30
结 束 语	32
参考文献	33

厦门大学博硕士论文摘要库

CONTENTS

Introduction	1
Chapter 1 The Comparison of the Meaning of Consignee and Consigner.....	3
Subchapter 1 Analysis of the Pertinent Regulations about Consignee and Consigner (Tariff Taxpayer) in the Existing Customs Law, Administrative Regulations and Customs Regulations....	3
Section 1 The Principle of Affirmative Tax Elements and the Concept of Consignee and Consigner.....	3
Section 2 Pertinent Regulations about Consignee and Consigner in the Existing Customs Law, Administrative Regulations and Customs Regulations	4
Section 3 Analysis of the Existing Pertinent Regulations.....	7
Subchapter 2 Research of the Definitions of Tariff Taxpayer in the Laws abroad.....	9
Section 1 Pertinent Regulations of Foreign Nations	9
Section 2 The Analysis of the Pertinent Regulations Mode of Foreign Nations	12
Subchapter 3 The Review of the Legislation and the Exact Standard of Consignee and Consigner in China.....	12
Section 1 The Review of the Legislation of Consignee and Consigner in China	12
Section 2 The Exact Standard of Consignee and Consigner in the Customs Law in China.....	13
Chapter 2 The Practical Significance of a Clear Standard of	

the

Extension of Consignee and Consigner in the Customs Law	16
Subchapter 1 The Affirmance of Tariff Taxpayer in the Usual Trade Situation	16
Section 1 The Practical Situation of Cargoes Imported and Exported	16
Section 2 Controversy on the Establishment of Tariff Taxpayer in Practice	17
Section 3 Analysis of Controversy on the Establishment of Tariff Taxpayer in Practice.....	18
Section 4 Conclusion.....	19
Subchapter 2 The Confirmation of Tariff Taxpayer in the Processing Business System	19
Section 1 The Practical Situation of the Existing Processing Business System.....	20
Section 2 Review of the Laws and Regulations Related to Tariff Taxpayer in the Processing Business System.....	20
Section 3 Conclusion.....	22
Subchapter 3 The Relationship between Consignee and Consigner and Real Right Obligee in the Civil Law	23
Section 1 The Practical Controversy on the Relationship between Consignee and Consigner and Real Right Obligee in the Civil Law	23
Section 2 The Analysis and Legal Review of the Pratical Reason of	

CONTENTS

Cognitive Dissonance	24
Section 3 The Recognition of the Relationship between Consignee and Consigner and Obligee in the Civil Law	26
Subchapter 4 The Confirmation and Assumption of the Subject of Return and Responsibilities of Cargoes Imported and Exported	27
Section 1 Different Opinions on the Legal Liability of the Subject of Return	27
Section 2 Analysis and Review of the Reasons of Controversy in Practice	28
Section 3 Conclusion	29
Chapter 3 Suggestion on the Amendment of the Legislation of Consignee and Consigner in the Customs Law	30
Conclusion	32
Bibliography	33

前 言

纳税义务人地位之确定，在税法上具有重要意义，不仅可确立税收债务¹之归属者，亦可确立随后税法上责任之承担者。在关税法上，²依我国 2000 年《海关法》第 54 条规定，进出口货物的收发货人为关税的纳税义务人。³若仅从字面表述理解，法条之规定简单明了，似乎纳税义务人之确定并非难事。但是，《海关法》以“进口货物的收货人”及“出口货物的发货人”作为纳税义务人，此二者依附于国际贸易，与国际货物买卖合同密切相关，本源上为民事法律概念。而此种民事法律概念与《海关法》所述“进出口货物的收发货人”概念之内涵与外延是否相同，无论理论上或实践中皆有不同之观点。而在海关实践中，由于实际执法主要依靠海关总署所制定之规章，⁴但规章对“进出口货物收发货人”概念之内涵、外延之确定又各有不同，从而导致实践对海关法上进出口货物收发货人之理解产生诸多争议，进而对何为关税债务之债务人亦有众多争议。

¹ 税之法律关系，为权力关系亦或为债务关系，向有争论，日本金子宏先生认为，“税的法律关系的最基本的最中心的关系是在于债务关系上”。见[日]金子宏. 日本税法[M]. 战宪斌, 郑林根等译, 北京: 法律出版社, 2004. 21. 现今税法对税收这一公法上之义务，借用民法学说，称之为“债务”，已为通说。学者认为，“税收实体上法律关系与私法上的债务具有共通的性质，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，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”。见杨小强. 税法总论[M]. 长沙: 湖南人民出版社, 2002. 11. 另外，基于上述通说之见解，下文对关税债务、关税纳税义务等概念不作具体区分，而在同一意义上使用，对关税债务之债务人、关税纳税义务人等概念亦是如此，特此说明。

² 依据《中华人民共和国税收征收管理法》第 90 条第 2 款之规定，“关税及海关代征税收的征收管理，依照法律、行政法规的有关规定执行”。故本文所称关税，除狭义理解之“海关关税税收”外，在概念外延上亦包含了海关代征之进口环节增值税、进口环节消费税等税种。

³ 《海关法》第 54 条规定，“进口货物的收货人、出口货物的发货人、进出口物品的所有人，是关税的纳税义务人”。其中，所谓“进出境物品”，主要系指往返于境内外旅客所携带之物品或通过国际邮递渠道进出关境之物品。由于该类物品一般不依附于国际民商事贸易，故不属本文讨论范围。另外，依目前之法律规定与实践，关税主要产生于一般贸易项下之货物进口环节，仅在特殊之情况下，如资源性矿产、纺织品等个别货物方征收出口关税，故本文所称“进出口货物之收发货人”，主要系指“进口货物之收货人”，事实上，实践中对“进出口货物收发货人”之理解争议，亦集中于一般贸易项下之进口环节，特此说明。

⁴ 目前海关执法所依据的法律法规呈极端的金字塔结构。法律为《海关法》，行政法规则有《海关统计条例》、《世界博览会标志保护条例》、《海关行政处罚实施条例》、《进出口货物原产地条例》、《保障措施条例》、《反补贴条例》、《反倾销条例》、《知识产权海关保护条例》、《进出口关税条例》、《导弹及相关物项和技术出口管制条例》、《生物两用品及相关设备和技术出口管制条例》、《军品出口管理条例》、《货物进出口管理条例》、《核出口管制条例》、《稽查条例》、《技术进出口管理条例》、《奥林匹克标志保护条例》等 17 个条例。而作为海关日常工作所遵循之依据，主要为海关总署所颁布之规章、总署或总署内设司局或总署与其他部委联合制发的具有普遍约束力的文件，据《海关总署政策法规司关于对规范性文件目录汇总结果征求意见的通知》（政法传[2004]74 号文）的统计，这一层级的文件有 9797 个，数量极为庞大，这也是造成执法中各种法律概念界限模糊的立法上的原因之一。此外，在法律得以实际执行的最前端，即所谓的“业务科室”，操作上最为直接的依据乃是各直属海关贯彻实施海关总署规章的各个文件，此一层级规定的数量无法作确切之统计。

本文将以实践为角度，以近年来颁布实施之法律、行政法规、海关总署规章为基础，结合实际案例，对与“进出口货物收发货人”有关的规定进行辨析；同时，参照国外海关立法之规定，比较中外立法在此问题上之差异，以求厘清海关法上进出口货物收发货人概念之内涵与外延，为关税债务之债务人，即纳税义务人在实践中之确定及适用提供学理上之解释，并对与此相关之海关法律、行政法规及规章之完善提出相应建议。

厦门大学博硕士论文摘要库

第一章 进出口货物收发货人含义之比较

依税收法定主义⁵之要求，在纳税义务人须依法律规定之同时，该课税要素亦须明确，即规定必须尽量确切而不出现歧义，不能混乱不清，立法上尽量少用不确定概念。⁶于关税法中，所谓明确者，笔者认为应包含内涵及外延明白确定之意思，即法条不仅须用语清晰，更须有确定所指。否则，若理解不同，在纳税义务人之具体化上产生差异，税收法定主义将难以实现。因而，评析海关法上“进出口货物收发货人”之含义，乃首要之务。

第一节 现行海关法律、行政法规、部门规章关于 进出口货物收发货人（纳税义务人）之相关规定

一、课税要素明确原则与进出口货物收发货人概念

所谓课税要素明确者，要求尽量回避使用那些不确定的概念，包括抽象的、多义的概念。⁷而进出口货物收发货人，究其根源乃是民事法律上之概念，常见于国际货物运输关系之中。⁸

在国际货物运输中，所谓收发货人，情况较为复杂。对于进口货物，按一般情形，运输单据上的收货人（Consignee）是货物的进口人。然对海运提单，是否有特定之收货人，则可以根据需要有各种不同做法。⁹在记名提单（Straight B/L）中，提单正面收货人一栏中即载明特定的人或公司；在指示提单（Order B/L）中，提单正面收货人一栏内则载明“由某人指示”或“指示”字样；¹⁰而在不记名提单（Bearer B/L）中，则不载明具体的收货人或由某人指示，通常只注明

⁵ 税收法定主义之内容，具体有四项，即课税要素法定主义、课税要素明确主义、合法性及程序保障。可参见[日]金子宏.日本税法[M].战宪斌,郑林根等译,北京:法律出版社,2004.59-63.

⁶ 杨小强.税法总论[M].长沙:湖南人民出版社,2002.107.

⁷ 同本页注①，第61页。

⁸ 同时，因涉及国际贸易，海关法上之进出口货物收发货人与国际货物买卖合同之双方当事人有较多联系，如合同之双方往往有进口或出口货物之权利义务。具体分析详见本文第二章第一节之论述。

⁹ 司玉琢，主编.海商法详论[M].大连:大连海事大学出版社,1995.144.

¹⁰ 前者称为记名指示，通常是载明由托运人指示或银行指示，如有时信用证开证行为控制自己的风险，就要求运输单据上的抬头为开证行；后者称为不记名指示，视为由托运人指示。有时，发货人在采用某种贸易术语时，例如《2000年国际贸易术语解释通则》中D组（到达）贸易条件，发货人就可能指定自己为货物的收货人。

“持有人”或“交与持有人”。对出口货物而言，发货人（Consignor）¹¹是与承运人签订运输合同的人，根据《2000年国际贸易术语解释通则》的解释，在采用“FCA”、“FOB”等贸易术语成交时，出口国海关的报关纳税手续应当由卖方（即出口人）负责办理，而运输合同一般由境外的买方负责与承运人签订，因此，运输单据上的发货人此时一般是境外的买方。由上可见，国际货物运输关系所附单据中之“收发货人”，在法律上为接受或发送被托运货物之人，其所谓“收发”之方向，乃主要是针对承运人而言，即承运人应向此人交付货物或依其指示。而《海关法》第54条规定之“进出口货物收发货人”，乃指货物的进口人或出口人。¹²此两不同法律关系中之“进出口货物收发货人”，在外延上虽偶有重合，但内涵并不一致，并非同一概念，二者于关税法上不能简单等同。

可见，进出口货物收发货人之概念本身，实为一涉及不同法律部门之多义性概念，在概念外延上呈犬牙交错之状。故此，依《海关法》第54条之规定，以进出口货物收发货人为关税之纳税义务人，于表述上甚为简明，亦属具体而非抽象，然海关法作为边缘性法律部门，其实施虽涉及民事权利义务，若将根植于民事关系之收发货人概念直接移用于税法当中，则需依税法之独特性而以法律之解释性规定对概念作特定之明确，以确定所指。但《海关法》于条文中却无相应之解释，忽视此概念本身所具有之多义性，继而容易引起概念理解上之混乱，引发关税债务人确定实践中之困惑。此实与课税要素明确之要求不尽一致。

二、海关现行法律、行政法规、部门规章关于进出口货物收发货人之相关规定

课税要素明确原则对不确定概念的排除，于理论上区分两种情形：其一，为概念内容过于抽象乃至很不明确，造成即使通过解释也很难厘清意义，甚至会因而招来行政权力之滥用。其二，为以中间目的乃至经验概念为内容之不确定概念，其可依据法之宗旨、目的分析明确其具体含义。¹³对前者，课税要素明确原则绝

¹¹ 一些运输单据上称为托运人（Shipper），在邮运单据上则称为邮寄人（Sender）。

¹² 海关总署海关法修改工作小组. 中华人民共和国海关法释义[Z]. 北京: 中华人民共和国海关总署教材编审委员会, 2000. 71.

¹³ [日]. 金子宏. 日本税法[M]. 战宪斌, 郑林根等译. 北京: 法律出版社, 2004. 62. 金子宏先生认为, 对第二类不确定概念之明确, 即某一具体情况是否属于立法上之某一概念, 乃是法律解释问题, 是服从法院审查之问题。但笔者认为, 基于当前中国之立法体制, 对于法律尤其是行政法律上有争议之概念, 其裁决主要依赖于各行政机关之规定, 此类规定本身即为立法, 而非单纯之解释。且此类规定由于更为接近执法实践, 对行政管理相对人的影响最为直接, 亦为最大。

对排除之；而对后者，税法理论则认为若确有必要且为合理，可由立法赋予行政机关相对的自由裁量权，以解决概念之确定问题。¹⁴据此，《海关法》第 54 条规定之“进出口货物收发货人”，虽为“无确定所指”之不确定概念，但仍可通过前后条文及相关行政法规、规章，以明确关税债务债务人之确定范围。据笔者统计，海关现行法律、行政法规、部门规章关于进出口货物收发货人，即纳税义务人、关税债务债务人之相关规定，常见者有如下之条文：¹⁵

其一，《海关法》第 9 条，“进出口货物，除另有规定的外，可以由进出口货物收发货人自行办理报关纳税手续，也可以由进出口货物收发货人委托海关准予注册登记的报关企业办理报关纳税手续”；第 10 条，“报关企业接受进出口货物收发货人的委托，以委托人的名义办理报关手续的，应当向海关提交由委托人签署的授权委托书，遵守本法对委托人的各项规定。报关企业接受进出口货物收发货人的委托，以自己的名义办理报关手续的，应当承担与收发货人相同的法律责任”；第 54 条，“进口货物的收货人、出口货物的发货人、进出境物品的所有人，是关税的纳税义务人”。

其二，《中华人民共和国进出口关税条例》（国务院令 392 号）第 5 条，“进口货物的收货人、出口货物的发货人、进出境物品的所有人，是关税的纳税义务人”。

其三，《中华人民共和国海关行政处罚实施条例》（国务院令 420 号）第 16 条，“进出口货物收发货人未按照规定向报关企业提供所委托报关事项的真实情况，致使发生本实施条例第十五条¹⁶规定情形的，对委托人依照本实施条例第十五条的规定予以处罚”；第 17 条，“报关企业、报关人员对委托人所提供情况的真实性未进行合理审查，或者因工作疏忽致使发生本实施条例第十五条规定情形的，可以对报关企业处货物价值 10% 以下罚款，暂停其 6 个月以内从事报关业务或者执业；情节严重的，撤销其报关注册登记、取消其报关从业资格”。

其四，《中华人民共和国海关稽查条例》（国务院令 209 号）第 3 条，“海

¹⁴ 对此类区分，我国在立法上并无明确之规定。但依《立法法》第 56 条、第 71 条之规定，国务院及其各部委、直属机构，有权制定行政法规、行政规章，以执行相对应之法律或行政法规。实践中，受“立法宜粗不宜细”思想的影响，上位法亦往往较为粗糙，继而需要下位法的补充和细化。

¹⁵ 海关监管及关税之征收，与纳税义务人关系密切，故关于收发货人之规定往往贯穿于相关规定之始终。因而，本文所列法律、行政法规及海关规章之条文，主要为各部条文关于纳税义务人之一般性规定。另外，排列顺序以法律层级高低、公布时间先后为标准。

¹⁶ 《中华人民共和国海关行政处罚实施条例》第 15 条为对企业申报不实行为的处罚。

Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to etd@xmu.edu.cn for delivery details.

厦门大学博硕士论文摘要库