

海关主动披露制度的完善、不足，及对企业的建议 ——简评《关于处理主动披露涉税违规行为有关事项的公告》

海关主动披露制度，设立的目的是为促进企业自律、优化营商环境，但相关法律法规均为原则性规定。海关总署于 2019 年 10 月 17 日颁布施行的《关于处理主动披露涉税违规行为有关事项的公告》（以下简称“《公告》”）对主动披露制度进行了完善。本文结合《公告》内容，对主动披露制度进行简要法律分析。

一、主动披露制度概述

2016 年 10 月 01 日起实施的《中华人民共和国海关稽查条例》（以下简称“《稽查条例》”）第 26 条首次对主动披露制度进行了规定：与进出口货物直接有关的企业、单位主动向海关报告其违反海关监管规定的行为，并接受海关处理的，应当从轻或者减轻行政处罚。

——仅规定了从轻或者减轻处罚。

此后，2016 年 11 月 01 日起实施的《〈中华人民共和国海关稽查条例〉实施办法》（以下简称“《实施办法》”）第 27 条规定，对主动披露的进出口企业、单位，违反海关监管规定的，海关应当从轻或者减轻行政处罚；违法行为轻微并及时纠正，没有造成危害后果的，不予行政处罚。对主动披露并补缴税款的进出口企业、单位，海关可以减免滞纳金。

——除从轻或者减轻处罚外，增加了不予处罚的规定。

二、主动披露制度执行过程中的问题

上述法律规定仅对主动披露制度做出了原则性规定，但对于主动披露的具体程序、海关具体从轻、减轻或不予处罚（从轻、减轻或不予处罚，以下简称“政策红利”）的执法标准等问题并没有明确规定，使实际操作中难以充分得到执行。主要表现在：

1. 企业不知如何披露：第一、对象不明。企业选择哪个海关进行披露，是企业所在地海关、原税款征收地海关、还是进出口海关，还是说可

税関自主開示制度の整備、改善点、及び企業へのアドバイス ——「税務違反行為を自主開示した場合の取扱いに関する公告」を簡潔に考察する

税関自主開示制度は、企業の自律性を促し、ビジネス環境を最適化することを目的として設けられたものだが、同制度に関する法令はいずれも原則的な規定であった。税関総署が 2019 年 10 月 17 日に公布し施行した「税務違反行為を自主開示した場合の取扱いに関する公告」（以下「『公告』」という）は、自主開示制度を整備した。本稿では、「公告」内容を踏まえながら、自主開示制度について、法的視点から簡潔に分析する。

一、自主開示制度の概略

2016 年 10 月 1 日に施行された「中華人民共和国税関査察条例」（以下「『査察条例』」という）の第 26 条は、自主開示制度について最初の規定を行った。つまり、輸出入貨物と直接に関係のある企業、組織が税関監督管理規定に違反した自身の行為を税関に自主的に報告し、税関の処理を受け入れる場合、軽きに従い行政処罰し、又は行政処罰を軽減するとしていた。

——このときは、軽きに従い処罰し、又は処罰を軽減することだけが定められた。

その後、2016 年 11 月 1 日に施行された「『中華人民共和国税関査察条例』実施弁法」（以下「『実施弁法』」という）第 27 条では、自主的に開示を行った輸出入企業、組織については、税関監督管理規定の違反であれば、軽きに従い行政処罰し、又は行政処罰を軽減しなければならず、違法行為が軽微であり、且つ適時に是正し、危害の影響をもたらしていない場合、行政処罰は行わない。自主的に開示し、且つ税金を追納した輸出入企業、組織に対し、税関は滞納金を減額し、又は免除することができる。

——軽きに従い処罰し、又は処罰を軽減するほか、処罰を行わないという規定が追加された。

二、自主開示制度の執行過程における問題

上述した法律規定は、自主開示制度について原則的な規定を行っているだけであり、自主開示の具体的な手順や、軽きに従い処罰し、処罰を軽減すること、処罰を行わないこと（以下、これらを「政策の恩恵」という）の法令執行基準等については、明確に定められているわけではなく、実際の運用上、十分に執行されるのは難しい。主には以下の点においてである。

1. 企業としては、どのように開示すべきなのかわからない。まず、対象が明確でない。企業はどこ税関に開示すべきなのか、それは、企業所在地にある税

以选择任一海关都行，并没有统一的尺度。第二、海关的部门冗杂，具体向哪个部门主动披露亦不明确。第三、企业通过什么渠道进行披露，是面呈或邮寄或电子窗口办理，也无明确规定。

2. 企业不知披露后的法律后果：无论是《稽查条例》、还是《实施办法》均只是原则性规定了政策红利，但具体哪些情况可以享受政策红利，没有具体规定，企业难以预估相关法律后果。
3. 企业不知是否会导致信用降级：如果企业信用被降级，变成失信企业，这意味着海关会对其进行施加极其严格的监管措施，会对进出口企业的经营造成重大影响。相较于从海关处获得政策红利（减少的罚款金额），进出口企业显然更关注是否会降低其海关信用评级。在2018年11月27日起实施的海关总署公告2018年第178号《关于实施〈中华人民共和国海关企业信用管理办法〉有关事项的公告》中，首次明确，企业主动披露且被海关处以警告或者50万元以下罚款的行为，不作为海关认定企业信用状况的记录。

三、《公告》对主动披露制度的完善

鉴于上述执行过程中的问题，海关总署颁布了《公告》，对主动披露制度进行了完善，主要有以下几方面：

1. 对不予处罚的情形进行了明确规定，即：（一）在涉税违规行为发生之日起三个月内向海关主动披露，主动消除危害后果的；（二）在涉税违规行为发生之日起三个月后向海关主动披露，漏缴、少缴税款占应缴纳税款比例10%以下，或者漏缴、少缴税款在人民币50万元以下，且主动消除危害后果的。

需要提请注意的是：

- 根据《公告》及《海关行政处罚实施条例》规定，涉税违规行为是指影响海关征收税款的违反海关监管规定行为。涉税违规行为通常包括：进口货物税号申报不实、进口货物低报价格、减免税设备移作他用、加工贸易保税料件短少等其他导致漏缴税款的行为。

関なのか、それとも、もとの税金徴収地の税関なのか、又は輸出入税関なのか、どこの税関でもよいのか、統一した基準がない。次に、税関の部門は煩雑であり、具体的にどの部門に対し、自主開示するのかもはっきりとしていない。そして、企業はどのルートを通じて開示を行うのか、手渡しか、郵送又は電子窓口で取り扱うのかなども明らかにされていない。

2. 企業は開示した後の法的影響が予測できない。「査察条例」も、「実施弁法」も、いずれも政策の恩恵について原則的に規定しているだけであり、具体的にどのような状況で政策の恩恵を受けることができるのか具体的に定められていないことから、企業としては、係る法的影響を予測することが難しい。
3. 企業は、信用格下げになるのかどうかが予測できない。もしも企業の信用が格下げされ、信用喪失企業となった場合、税関は同企業に対して極めて厳しい監督管理措置を講じ、輸出入企業の経営に重大な影響が生じことを意味している。輸出入企業であれば、税関から政策の恩恵（過料の減額）を受けることよりも、自身の税関信用が格下げされるかどうかに一層の関心を注ぐのは言うまでもない。2018年11月27日に施行されている税関総署公告2018年第178号『中華人民共和國税関企業信用管理弁法』実施の關係事項に関する公告』では、企業が自主的に開示し、且つ税関から警告又は50万元以下の過料に処される行為は、税関が企業の信用状況を認定する上での記録としないことを初めて明確にした。

三、「公告」による自主開示制度の整備

上述のような執行過程における問題に鑑み、税関総署は「公告」を公布することで、自主開示制度について、主にいくつかの方面からの整備を行った。

1. 処罰しない事由を明確に規定した。即ち、（一）税務違反行為が発生した日から3か月以内に税関に自主的に開示し、危害の影響を自主的に解消したとき。（二）税務違反行為が発生した日から3か月が経過してから、税関に自主的に開示し、納税漏れ、納税額不足分の納税額に占める割合が10%以下、又は納税漏れ、納税額不足分が50万人民币元以下であり、且つ危害の影響を自主的に解消した場合。

なお、以下の点について注意しなければならない。

- 「公告」及び「税関行政处罚实施条例」の規定によれば、税務違反行為とは、税関による税金徴収に影響を与える、税関監督管理規定に違反する行為をいう。税務違反行為には通常、輸入貨物税則番号の不実申告、輸入貨物を事実より低い価格で申告すること、減免税設備の他用途への転用、加工貿易保税物資の数量不足、納税漏れを生じさせ得るその他行為が含まれる。

- 对于其他非“涉税”的违反海关监管行为，比如影响海关统计准确性、影响国家许可证件管理、影响海关统计和海关监管秩序、经营海关监管货物/保税货物无正当理由数量短缺、加工贸易单耗申报不实，以及违反国家禁止、限制进出口货物规定的违规行为（例如，走私行为）等，则不适用《公告》。

2. 明确企业要享受政策红利,要以三个月为节点,在涉税违规行为发生之日起三个月内主动披露的,漏缴、少缴税款没有数额限制;而三个月后主动披露的,漏缴、少缴税款须占应缴纳税款比例 10%以下,或者在人民币 50 万元以下。

需要提请注意的是:

《公告》没有对发生之日进行界定。由于各种形态的违规行为的构成要件不同,所以违规行为成立的认定标准也可能不同。法理上通说认为“违规行为发生之日”为违规行为成立之日,而非违规行为实施之日。但是,违反海关监管的违规行为,可能实施之日与成立之日是同一日。例如,从向海关申报之日起,企业就负有缴纳税款的法定义务,如发生漏缴、少缴税款,那么,从向海关申报之日(实施日)即为违规行为发生之日。

3. 细化主动披露的程序:在《实施办法》明确企业主动披露应向海关提交账簿、单证的基础上,《公告》进一步要求企业填制《主动披露报告表》。同时,《公告》对于受理披露的海关进行了明确规定,即,原税款征收地海关或企业所在地海关。
4. 明确立案调查期间不调整海关信用等级:《公告》与海关总署公告 2018 年第 178 号《关于实施<中华人民共和国海关企业信用管理办法>有关事项的公告》规定保持一致,重申了主动披露产生的警告或者 50 万元以下罚款的行政处罚,不会对海关信用认证标准中“企业守法”标准评分产生不利影响。

需要提请注意的是:

2018 年 11 月 27 日起实施的《中华人民共和国海关企业信用管理办法》曾规定,认证企业涉嫌违反海关监管规定被立案调查的,海关有权暂停适用相应管理措施。但《公告》明确,认证企业主动披露涉税违规行为的,海关立案调查期间不暂停对该企业适用相应管理措施。

- その他「税務」に係わらない、税関監督管理に違反する行為(例えば、税関統計の正確性に影響を及ぼす行為、国家許認可証書の管理に影響する行為、税関統計及び税関監督管理の秩序に影響する行為、取り扱う税関監督管理貨物/保税貨物が正当な理由なく数量不足すること、加工貿易単位あたり使用量の不実申告、及び国家による輸出入が禁止・制限される貨物に関する規定に違反する行為(例えば、密輸行為)等には「公告」は適用されない。

2. 企業が政策の恩恵を受けるには 3 か月が節目となり、税務違反行為が発生した日から 3 か月以内に自主的に開示する場合、納税漏れ、納税額の不足分について制限はないが、3 か月が経過した後での自主的に開示の場合、納税漏れ、納税額の不足分が納税額に占める割合は 10%以下であるか、又は 50 万元以下であることが明確になった。

なお、「公告」では、発生日の定義が定められていない。違反行為は各形態ごとに構成要件がそれぞれ異なるため、違反行為が成立する認定基準も異なる可能性がある。法理上の通説では、違反行為の実施日ではなく、「違反行為が発生した日」を違反行為の成立した日であると認識されている。但し、税関監督管理に違反する行為は、その実施日と成立日が同一日である可能性もある。例えば、税関に申告を行った日から、企業は税金を納付する法定義務を負い、もしも納税漏れ、納税額の不足が発生した場合、税関に申告を行った日(実施日)が違反行為が発生日となる。

3. 自主開示の手順が詳細化された。企業による自主開示では、帳簿、ドキュメントを税関に提出しなければならないという「実施弁法」の規定をもとに、「公告」では「自主開示基準表」の記入も企業に求めている。また「公告」では、開示を受理する税関についても、もとの税金徴収地の税関又は企業所在地にある税関であると明確に定めている。
4. 立件調査を行う期間中は、税関信用等级を調整しないことを明確にした。「公告」は税関総署公告 2018 年第 178 号「『中華人民共和国税関企業信用管理弁法』実施の関連事項に関する公告」の規定と整合性が保たれており、自主開示により生じる警告又は 50 万元以下の過料に処する行政処罰は、税関信用認証基準における「企業の法令遵守」基準の採点において不利な影響が生じることはないことについて改めて言及した。

なお、2018 年 11 月 27 日に施行された「中華人民共和国税関企業信用管理弁法」では、認証企業が税関監督管理規定に違反する嫌疑で立件調査された場合、税関は係る管理措置の適用を一時的に中止することができることと定めているが、「公告」では、認証企業が税務違反行為を自主的に開示した場合、税関による立件調査期間中は、当該企業に対して適用される管理措置を中止することはない、としている。

四、《公告》的不明之处

尽管《公告》对主动披露制度进行了完善，但仍有以下事项需要提请注意：

1. 企业完成主动披露手续的标志不明确：目前，没有关于海关受理企业主动披露的办事指南，因此，是否企业向海关进行了报告即完成了主动披露手续，还是需要获得海关受理（例如，获得海关出具的受理文件）才算完成手续，目前尚无明确规定。由于企业完成主动披露手续的标志，直接关乎三个月时间节点的确立，因此，较为重要。从保护企业自身利益的角度，建议企业保留好向海关进行报告的证据。
2. 对于存在连续或继续状态的违规行为能否享受政策红利：从相关海关行政处罚案例来看，为了便于追溯以往的违规行为，海关可能会将某些涉税违规行为认定为存在连续或继续状态的，由此可能导致涉税违规行为的发生之日会是很早以前的某个时点，这将导致存在连续或继续状态的违规行为很可能难以享受政策红利。以申报不实行为为例，可能不仅仅涉及一个报关单，而是长久以来的一贯做法。仅就一个报关单而言，其可能享受政策红利，但如果被认定为是存在连续或继续状态的违规行为，则将难以享受政策红利。

五、对企业主动披露的建议

为了充分享受政策红利，我们建议企业：

1. 建立定期复核机制：基于《公告》鼓励尽早披露的理念，企业可建立定期的企业内部海关事务全面审核制度，争取尽早（尽量在三个月内）能够完成复核，发现可能存在的问题。
2. 建立风险评估机制，包括：
 - 评估主动披露的有效性。通过评估，确认是否存在海关已掌握企业的违规线索或已被通知稽查等可能导致不被认定为主动披露的情形。
 - 评估披露行为是否完整和真实。如果企业未如实披露有关情况，存在虚假、主观故意情形的，则不但不会被视为主动披露，

四、「公告」では明らかにされていない箇所

「公告」では自主開示制度を整備しているが、以下の事項にも注意を払う必要がある。

1. 企業による自主開示手続き完了のマイルストーンが明確ではない。現時点では、税関が企業による自主開示を受理する際の取扱ガイドラインがまだないため、企業が税関に報告さえすれば自主開示手続きが完了したことになるのか、それとも税関に受理してもらわないと（例えば、税関から発行される受理証明書を取得するなど）手続きが完了したことにならないのか、現時点ではまだ明確な規定がない。企業が自主開示手続きを完了したことを示すマイルストーンは、3 か月という期間の節目の確定に直接関わってくることから、とても重要である。企業自らの利益を守るという視点から見れば、税関に報告を行ったことの証拠をしっかりと保管しておくのがよい。
2. 連続し又は継続状態にある違反行為は、政策の恩恵を受けられるのか。税関による行政処罰判例から見た場合、過去の違反行為をりやすくするために、税関は一部の税務違反行為を連続し又は継続した状態が存在すると認定することが考えられる。よって、税務違反行為の発生日は、かなり前のある時点となり、連続し又は継続した状態にある違反行為がある場合、政策の恩恵を受けられない可能性が高い。不実な申告行為を例にとると、1 通の通関書類だけに関わるものではなく、長期にわたる一貫した手法となっている可能性がある。1 通の通関書類だけであるならば、政策の恩恵を受けられるかもしれないが、連続し又は継続した状態の存在する違反行為であると認定されてしまうと、政策の恩恵を受けるのは難しい。

五、企業による自主開示についてのアドバイス

政策の恩恵を十分に受けることができるよう、筆者からのアドバイスは以下の通りである。

1. 定期的に再点検する体制を構築すること。「公告」の早期開示を奨励する理念に基づき、企業は、定期的な企業内部での税関業務全面点検制度を構築し、早期に（なるべく 3 か月以内に）再点検を完了させ、存在し得る問題を見つけられるようにするとよい。
2. リスク評価体制を構築すること。それには以下のものが含まれる。
 - 自主開示の有効性を評価すること。評価を通じて、企業の違反行為に関する情報が税関に把握されていたり、又はすでに査察等に通知されるといった自主開示と認定されなくなる状況が存在していないかどうかを確認する。
 - 開示行為が完全で真実であるかどうかを評価すること。もしも企業が係る状況を事実通りに報告しておらず、虚偽、主観上の故意がある

还有可能导致缉私部门介入的严重后果。因此，建议企业慎重对待披露，保证披露事项的完整性和真实性。

- 评估拟主动披露的违规行为的性质。譬如，是否属于无法享受政策红利的“非涉税”违规行为、或者是否可能被认定为是存在连续或继续状态的违规行为等。

另外，需要提请注意的是，对存在连续或继续状态的违规行为进行主动披露本身，就可能给企业带来风险，即，企业不仅最终可能难以达到享受政策红利的目的，相反主动向海关提供违法线索反而增加了企业被处罚的风险，此时，企业可能面临主动披露所增加的被处罚风险与主动披露可能享受政策红利之间的权衡问题。当然，如果企业有严格的合规以及内部纠错追责要求，那么，选择主动披露是不需要纠结的。

结语

《公告》对主动披露制度的细化完善，对进出口企业、单位而言是一项政策红利，为充分享受该政策红利，建议企业认真研究相关法律法规，做好相应的合规工作。

（里兆律师事务所 2019 年 11 月 19 日编写）

状况存在する場合、自主開示としてみなされなくなるだけではなく、密輸取締部門の介入といった深刻な事態になってしまうおそれがある。そのため、開示においては慎重に取り扱い、開示事項の完全性と真実性が保証されるようにしておく必要がある。

- 自主的に開示しようとしている違反行為の性質を評価すること。例えば、政策の恩恵を受けられない「税務」に係わらない違反行為に該当しないかどうか、又は連続し又は継続した状態の存在する違反行為であると認定される恐れがないかどうか等である。

なお、連続し又は継続した状態の存在する違反行為を自主的に開示する自体、企業にリスクをもたらす恐れがある。つまり、企業が最終的に政策の恩恵を受けるという目的を達成することが難しいどころか、反対に、違法行為の情報を税関に自主的に提供することで、かえって企業が処罰されるリスクを高めてしまいかねない。このとき、企業は自主的に開示することで高まる処罰されるリスクと、自主的な開示により受けられる可能性のある政策の恩恵とを天秤にかけ判断するという問題に直面する。もっとも、企業において厳格なコンプライアンス制度及び社内の是正責任追及規則があるならば、ためらうことなく自主的に開示することを選ぶであろう。

終わりに

「公告」により自主開示制度が詳細化し整備されたことは、輸出入企業、組織にとっては、政策の恩恵であり、当該政策の恩恵を十分に受けられるよう、企業は係る法律法規を真剣に研究し、コンプライアンス作業を徹底するのが望ましい。

（里兆法律事務所が 2019 年 11 月 19 日付で作成）