

执行中船舶优先权与海关关税优先权的冲突与协调

尹忠烈 舒坚*

摘要：近年来随着人民法院执行工作力度加强，时常需要对海关监管货物进行处置，因其未办结海关手续，在处置变现时往往遇到阻碍，同时海关主张其对海关监管货物享有关税优先权。尤其对拟进口但尚未结清关税的船舶的拍卖，因其属于海关监管货物，处置变现时就会存在船舶优先权与关税优先权冲突的可能。在面临冲突时，如何更好的实现正义分配的需求，成为摆在法院执行工作面前的一道难题。船舶优先权作为一种特殊性质的担保物权，具有特殊法律属性，应根据船舶优先权产生的具体种类和基础，来探讨其与关税优先权冲突时的进路。

关键词：海关监管货物 关税优先权 船舶优先权 协调

一、提起海关监管船舶¹拍卖的困境

在一起执行案件中，申请执行人以被执行人拖欠其码头停泊费用，申请扣押拍卖处于海关监管状态下的船舶。法院扣押该船舶后将协助执行通知书送达海关，海关告知该船舶为“暂时进口货物”的贸易方式申报进口，但未缴纳税款，属于海关监管货物²，若要进行拍卖，法院应当先行责令当事人纳税并办结海关手续。在该船上工作的船员以拖欠工资为由申请进行债权登记

* 尹忠烈，广州海事法院法官；舒坚，广州海事法院法官助理。

¹根据《海商法》第3条第1款关于船舶的定义是指，海船和其他海上移动式装置，军事的、政府公务的船舶和20总吨以下的小型船艇除外，通说认为内河船不适用船舶优先权制度。下文中讨论的船舶均为《海商法》第3条第1款定义的船舶。

²《海关法》第100条第4款“海关监管货物，是指本法第二十三条所列的进出口货物，过境、转运、通运货物，特定减免税货物，以及暂时进出口货物、保税货物和其他尚未办结海关手续的进出境货物。”《海关法》第二十三条“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。”

并主张优先受偿。然而鉴于该船舶关税的纳税义务人³并非本案的被执行人，法院无法责令非本案当事人缴纳关税，申请人执行人表示不能先行垫付该船舶拖欠的进口关税，法院以该轮不具备拍卖条件为由，裁定对该轮解除扣押，撤销拍卖。

而后，申请执行人、海关、船员三方就该轮拍卖及案款分配达成执行预分配协议：海关允许拍卖该轮，拍卖款在扣除相关法院费用、扣押和拍卖成本后，优先拨付给申请执行人，由申请执行人向海关先行代缴海关关税，然后再由船员和申请人执行人按照裁判文书内容进行分配。该轮经二拍后成交，最终拍卖余款尚不能足额缴纳海关关税，如此一来，不仅申请执行人的权益无法得以实现，享有具有优先权的船员工资都无法保障。倘若该案并非以和解形式结案，对于作为被拍卖物的船舶，其上附着的未清缴关税以及拖欠的船员工资，二者孰更优先，便成为摆在海事法院执行工作中的一大难题。

在执行过程中，当海关关税与其他债权并存时，债务人的财产不足以清偿全部债务时，此时何种债权可以获得优先清偿的权利？根据《税收征管法》第 45 条第 1 款⁴，确定了“税收优先”的概念，税收优先权是指征税主体的税收请求与其他主体的债权共存于同一债务人，且债务人有不能足额清偿之虞时，征税主体可依法优先受偿的权利。⁵海关关税是一种特殊税种，其作为国家税收的重要组成部分，是否当然享有税收优先权？根据《税收征管法》第 90 条第 2 款关于“关税及海关代征税收的征收管理，需要按照法律、行政

³ 《海关法》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。”

⁴ 《税收征管法》第 45 条第 1 款：“税务机关征收税款，税收优先于无担保债权，法律另有规定的除外；纳税人欠缴的税款发生在纳税人以其财产设定抵押、质押或者纳税人的财产被留置之前的，税收应当先于抵押权、质权、留置权执行。”

⁵ 张守文：《财税法疏议》，北京大学出版 2005 年版，第 192 页。

法规的有关规定执行”的规定，于是在实践中海关征收关税并不直接适用《税收征管法》的规定。《海关法》第37条第3款关于“人民法院判决、裁定或者有关行政执法部门决定处理海关监管货物的，应当责令当事人办结海关手续”的规定，类似于在执行阶段事实上确定了海关关税的优先权。

2015年最高人民法院发布了《全国海事法院船舶扣押与拍卖十大典型案例》，就其中“五矿国际货运有限责任公司申请扣押‘海芝’轮案”的典型意义之一阐述为“境外船舶光租入境因拍卖转为国内船舶，进口环节国家税收应予优先拨付。”⁶该案例引发的问題，即法院根据《海商法》的特殊规定，在该案中将海关税款认定为共益费用是否妥当。海关税款内容上包括关税、海关代征的增值税、船舶吨税⁷等，上述税款从性质上来看应为国家税收的范畴，不同于为船舶拍卖、保存管理等，不宜认定为费用。⁸在不宜将海关关税视为拍卖船舶的共益费用时，如何平衡关税优先权与船舶优先权的冲突，不妨先从法律属性来识别二者的关系。

二、关税优先权定性分析

关税是特殊税收中的典型代表，有别于普通税收以增加财政收入为主要目的，关税主要被用于削弱进口产品竞争力、保护本国经济，兼具宣示主权和实现国家对外贸易政策的多重目标。

（一）体现为特定情形下公法债权优先受偿的属性

⁶ 2015年最高人民法院发布的《全国海事法院船舶扣押与拍卖十大典型案例》中认为“海芝”轮光租入境，属于海关监管船舶，因法院司法拍卖转为国内船舶时，依法缴纳相关国家税收（包括海关关税、代征增值税和光租税共计4762785.75元），且该笔费用应视为《中华人民共和国海商法》第二十四条规定的“为海事请求人的共同利益而支付的其他费用”优先拨付。本案在妥善分配处理多项债权的情况下，依法保护了国家税收收入，维护海关监管制度。

⁷ 《船舶吨税法》第6条第1款：“吨税由海关负责征收。海关征收吨税应当制发缴款凭证。”

⁸ 李露：《刍议企业破产中加工贸易船舶处置的法律争议与解决》，载《海关法评论》，2020年第1期。

就税收的性质而言，历史上主要有权力关系说和债务关系说两种。前者以奥特·马亚为代表，认为租税法律关系是以国家或地方公共团体作为优越权力主体与人民之间的关系，人民必须服从此种优越权力；后者以阿尔拜特·海扎尔为代表，认为租税债务不以行政权的介入为必要，其本质是一种公法上的债权债务关系。⁹由于权力关系说过于强调税收关系中双方地位的不平等，忽视纳税人及其债权人的正当权利，也不利于税收权利的真正实现及立法资源的节约，故未得到普遍认同。而将税收视为一种公法债权的观点逐渐为大陆法系国家的学者所广泛接受。基于维护公共利益的立法目的，法律赋予税收以优先受偿的性质而予以保障。基于税收为公法债权的认识，也就产生了其与私法债权之间在保护手段上得否准用以及在权利冲突时何者优先的问题。¹⁰当税收优先权涉及执行纳税人有关财产等问题时，则需要与私法中的某些制度相协调。尽管基于公共利益和公共需要，在法律上将优先权配置给了税收债权，但作为一般性的债权优先权制度，它既不能被过分强调，也不能缺乏保障，而是需要一系列与之相关联的健全立法，才能充分地发挥作用。¹¹

（二）海关税赋具有公示性与可知性

税捐之多寡，何时开征，何时查征，贷与信用者，难以查知，势必遭受不测之损害，影响交易之安全。¹²但与其增值税、资源税、所得税不同的是，由于未清缴关税的货物，处于海关监管之下，相关交易主体可以现场观察或

⁹季伟胜、刘帆：《关于税收优先权》，载《税务研究》2002年第3期。

¹⁰郭明瑞、仲相、司艳丽：《优先权制度研究》，北京大学出版社2004年7月版，第88页。

¹¹陈醒：《对税收优先权制度的思考》，载《辽宁经济》，2011年第5期。

¹²王泽鉴：《民法学说与判例研究》，北京大学出版社2015年版，第1537页。

公开查询等方式获查证，具有一定的公示性。这与质权的公示方法（占有）相似，既然质权所采用的以占有为核心的公示方法足以保证利益相关者的交易安全，那么关税债权的存在也不会对债权人的交易决策产生负面效果。

相较海关监管的易于查证，其他债权明显缺乏有效的公示手段。通过观察我国《企业破产法》对清偿顺序的分配，我们可以发现，具有较高公示性的担保权利，被赋予了“别除权”¹³，而劳动债权、普通税收债权等不具备可知性的债权则被安排在其后的清偿顺位。因此，基于公示性与可知性的视角，赋予关税债权以较高清偿顺位符合其内在逻辑。

（三）事实优先：关税债权的保护思路

根据我国《海关法》第37条第3款之规定，人民法院在处理海关监管货物之前，须责令当事人办结海关手续。全国人大法工委编的《中华人民共和国海关法释义》对该条释义为：“对于海关监管货物，只有在办结海关手续，比如交纳关税，办理有关进出口许可证件后，才能依照人民法院判决、裁定或有关行政部门的决定进行处理。所以，本条要求人民法院或有关行政执法部门应当责令当事人办结海关手续”。同时，又根据《海关法》第60条第3款规定¹⁴，进出口物品在纳税义务人缴纳税款后才予放行。即海关放行是以缴清税款为前提，也即在当事人无法交清关税的情况下，不能排除海关的监管，等于事实上赋予了关税债权优先于抵押担保债权的权利。这种事实优先并不依托于对海关监管货物上附着其他权利的否定，而是通过将清

¹³ 《破产法》第109条：“对破产人的特定财产享有担保权的权利人，对该特定财产享有优先受偿的权利。”

¹⁴ 《海关法》第60条第3款：“进出境物品的纳税义务人，应当在物品放行前缴纳税款。”

缴关税设定为被监管货物得以自由流通的前提条件来达成的。¹⁵

三、船舶优先权的价值属性

（一）船舶优先权的历史背景

船舶优先权是海商法领域一项特有的法律制度，在海运业发展中起着重要的作用，其历史起源非常悠久。关于船舶优先权历史渊源大体有两种：其一是船舶优先权起源于罗马法和大陆法，其二是船舶优先权起源于现代英国海事管辖权的发展，即英国法下的船舶优先权与海事法院管辖权的确立和对物诉讼制度的建立有密切关系。英国对于船舶优先权制度的构建起源早，在1851年的“The Bold Buccleugh”一案中，“Maritime Lien”的具体含义、被公开全面的阐述出来，即“以罗马法（the Civil Law）有关规则为其起源，船舶优先权是指通过法律程序行使的一种物上权利主张或特权。”¹⁶

尽管船舶优先权制度已被许多海运国家的法律采用或确认，但时至今日大多数海运国家的立法以及有关国际公约均没有给它一个明确的定义。¹⁷有法官就曾说过“给船舶优先权下一个定义远比认识它来得困难。”¹⁸

我国海商法上的船舶优先权制度，对应的是英美法系中的“Maritime Lien”和大陆法系中“Privilège Maritime”这一概念。英美法系国家的 Maritime Lien 主要指的是海商法中特有的在海上财产上设定的法定非移转占有型担保。在《德国商法典》中称其为船舶债权人的“法定质权”，《法国商法》则称其为“特权”，英国将其称为“海事留置权”。关于船舶

¹⁵韩世听：《论破产程序中关税优先权的清偿顺位》，载《国际经济法学刊》，2020年第4期。

¹⁶ William Tetley, Maritime Liens and Claims[M]. First Edition, Business Law Communication Ltd., 1985, para39.

¹⁷司玉琢：《海商法》，法律出版社2018年版，第42页。

¹⁸ D.R.Thomas, Maritime liens, London Stevens & Sons. 1980, p.11.

优先权的名称，我国在引进之初便存在分歧，有学者认为可以直接将其翻译为“海上留置权”，还有学者认为该权利的翻译首先要突出其优先性，故应称为“优先权”、“优先受偿权”等。在无法达成共识的情况下，人们只好参照其在国际公约中的法文对应概念，并将其译为“船舶优先权”。¹⁹

（二）国际公约关于船舶优先权制度考察

基于此，纵观各国立法，船舶优先权也几乎为所有海运国家所接受。在英美法系国家，《英国商船法》等国内法规中就有关于船舶优先权的规定；《1910 年联邦船舶优先权法》就是美国通过的第一个关于船舶优先权的法规，该法规对船舶优先权进行了专门的规定。在大陆法系国家，《德国商法典》中也明确规定了，“海上优先权人不仅可以对船舶享有法定质权，而且可以就该海上优先权对船舶所有人所有的船舶强制执行。”如前所述，船舶优先权制度在世界范围内的规定并不一致，甚至还充满争议，因此为了达成国际立法的统一，国际社会也陆续出台了有关公约力图统一船舶优先权制度，20 世纪初，国际海事委员会就着手对船舶优先权进行制定国际公约行动。分别是 1926 年统一海事抵押权和留置权某些规定的公约（以下简称“1926 年公约”）、1967 年统一关于海上留置权和抵押权某些规定的国际公约（以下简称“1967 年公约”）、1993 年船舶优先权和抵押权国际公约（以下简称“1993 年公约”）。从 1926 年公约到 1967 年公约，再至 1993 年公约，对于船舶优先权所具备的倾向逐渐显露出来。例如《1926 年公约》第 2 条，“The following give rise to maritime liens on a vessel, on the freight for the voyage during which the claims giving rise to the liens arises,

¹⁹孙新强：《我国法律移植中的败笔--优先权》，载《中国法学》，2011 年第 1 期，第 155 页。

and on The accessories of the vessel and freight accrued since the commencement of the voyage: …”（下列各项请求，可以对船舶、对引起船舶优先权的请求的航次所收运费，以及对自航次开始以来船舶和运费的附属权利，产生船舶优先权：……）。《1967 年公约》第 4 条，“The following claims shall be secured by maritime liens on the vessel: …”（下列请求得以通过对船舶行使优先权而得到保证：……）。《1993 年公约》第 4 条，“Each of the following claims against the owner, demise charterer, manager or operator of the vessel shall be secured by a maritime lien on the vessel:…”（对船舶所有人、光船承租人、船舶管理人的下述各项索赔可通过对船舶的优先权得到担保：……）。以上可见，国际公约逐渐明晰船舶优先权是一种具有担保性质的权利，但是船舶优先权起源于习惯法，在各国法典化的过程中，都根据本国的具体情形对习惯法予以取舍，因此，为了争取更多的国家加入拟定的国际条约，条约的措辞并没有过于直接地指出船舶优先权的性质。换句话说，关于船舶优先权的公约的制定，完全不是在理论指导下或者说依照任何理论或者体系的框架建立的，而仅仅是各个国家不断妥协的结果。²⁰在英美法系中，船舶优先权是一种施加于特定海上财产上的“物上负担”，而在中国法项下则视为一种法定“担保物权”。²¹

我国《海商法》第 21 条规定：船舶优先权是“指海事请求权人依照本法第 22 条²²的规定，向船舶所有人、光船承租人、船舶经营人提出海事请求，

²⁰李东、李天生：《船舶优先权源流考》，载《中国海商法研究》，2013 年第 1 期，第 11 至 21 页。

²¹张丽英：《船舶优先权法律性质若干学说析》，载《比较法研究》，2004 年第 4 期，第 127 至 133 页。

²²《海商法》第 22 条：“下列各项海事请求具有船舶优先权：（一）船长、船员和在船上工作的其他在编人员根据劳动法律、行政法规或者劳动合同所产生的工资、其他劳动报酬、船员遣返费用和社会保险费用的给付请求；（二）在船舶营运中发生的人身伤亡的赔偿请求；（三）船舶吨税、引航费、港务费和其他港口规费的缴付请求；（四）海难救助

对产生该海事请求的船舶具有优先受偿的权利。”该条文虽被学界认为是对船舶优先权的概念进行了界定，然而，它并没有揭示出船舶优先权与海事请求之间担保与被担保的关系，模糊了对船舶优先权性质的认定。我国《海商法》中并没有对船舶优先权的性质做出明确规定，但在体系编排上，别出心裁的将船舶优先权与船舶抵押权、船舶留置权等船舶物权置于《海商法》的同一章节，足已看出：立法者在某种程度上将船舶优先权视为担保物权的主观意图。当然，也有一些学者指出，从《海商法》第21条、第27条规定中也可以看出：“船舶优先权既区别于海事请求权又从属于海事请求权，这一点恰好符合担保物权的特征。”²³

（三）我国船舶优先权的价值属性

1. 基于保护弱势群体的目的。“1967年公约”、“1993年公约”以及世界绝大多数国家都将船员工资优先权设置为船舶优先权之首，我国亦是如此，这是为了更好地保障船员的利益。一方面，船员是航运业不可或缺的群体，其享有的权利与船舶所有人相比处于弱势地位。另一方面，船员的劳动起着维系着船舶的价值，工资是船员家庭生活赖以维持的基础，赋予船员工资优先权是对船员生活的一种保障。维护船员工资利益具有重大的社会稳定意义，所以法律应将其置于船舶优先权的保障之下。正如 Gray 法官在 John G. Stevens 一案中所指出的那样，海员对工资的请求权是“神圣的留置权，只要船舶还有一块钢板，船员就有权对抗任何其他人，有权取得作为其工资

的救助款项的给付请求；（五）船舶在营运中因侵权行为产生的财产赔偿请求。载运2000吨以上的散装货油的船舶，持有有效的证书，证明已经进行油污损害民事责任保险或者具有相应的财务保证的，对其造成的油污损害的赔偿请求，不属于前款第（五）项规定的范围。”

²³傅廷中、王文军：《论船舶优先权的物上代位性》，载《中国海商法年刊》，2007年第1期，86页。

担保的变卖价款”。²⁴

2. 保障国家利益原则。航运业的发展依托于国家建设的港口、码头等，而海商法将船舶在航运过程中缴纳的船舶吨税、港务费、引航费和港口规费列入船舶优先权所担保的海事请求中，是船舶利用国家港航设备之代价，赋予其优先权，有利于国家加强此类设施的建设与维护，有力地保障船舶航行安全和促进航运事业的有序发展。

3. 基于维护公平的目的。船舶优先权犹如幽灵一样附着在船上，如不对其期限进行必要限制，则对在船舶所有人等主体而言可能是不能中断的恶梦，为此船舶优先权设置了行使期限，²⁵该期限不论海事请求权人是否知晓该海事请求权已经产生，属于除斥期间，不能中止或中断。同时在《海商法》规定了海事赔偿责任限制，该制度主要是将船舶所有人在营运过程中所造成的人身、财产等损失的赔偿责任限制在一定限额内，该制度有利于维护航运事业稳定发展，保障船舶所有人的利益。受于责任限制制度约束，具有优先权的海事请求权主体，将会因为类型的不同而产生不易获得清偿之顾虑。有一些不属于海事赔偿责任限制制度所规定的限制性债权，如港口规费的缴付请求、海难救助款项的给付请求，就这些请求，请求人依然可以对当事船舶主张船舶优先权，申请法院扣押船舶，并对拍卖船舶所得价款享有优先受偿权。基于此，通过将特定海事请求列入船舶优先权担保范围内优先受偿和行使期限的限制，能更好地平衡各方的利益冲突，以符合公平原则的要求。

²⁴转引自姜春杰：《论船舶优先权项目及位序的立法比较》，载中州大学学报，2003年第1期。

²⁵《海商法》第29条：“船舶优先权，除本法第二十六条规定的外，因下列原因之一而消灭：（一）具有船舶优先权的海事请求，自优先权产生之日起满一年不行使；（二）船舶经法院强制出售；（三）船舶灭失。前款第（一）项的一年期限，不得中止或者中断。”

四、反思 船舶优先权与关税优先权冲突的缘起

（一）税收征管机构与司法处分机关在执行中的协调配合不足的冲突

从执行实践来看，涉税冲突问题是税收征管权与司法处分权之间存在冲突、割裂，也反映了税收征管机构与司法处分机关在执行中的协调配合不足。税收征管机关严格以先税后证设置关卡²⁶或者缴清关税才放行的限制，实际上是将税收征管义务强加到了民事强制执行机关身上，而民事执行一方面需更多地关注债权实现的公平程度，另一方面又对衡定税收债权与民事债权的优先或劣后地位缺乏独立、自主的裁量权，无论是司法处分中权属登记机构先税后证设置关卡，还是税务机关要求从拍卖款项中优先拨付税款等，实际上都体现了税收征管部门与司法处分机关即民事强制执行部门缺乏协调配合机制的运作机制。

（二）立法考量上的冲突

在涉船舶优先权的民事执行程序 and 关税征收程序中，船舶优先权与关税优先权哪种权利更加优先，没有明确的法律依据。在海关或法院对债务人财产利益分配时，任何一种权利优先于其他权利的解释或认定，都可能会使其他优先权人产生不同意见。债权优先顺序的确定，实际上是关税债权作为公法之债与船舶优先权作为私法之债的效力冲突，本质就是“公与私”利益的碰撞。无论是公法债权优先，还是私法债权优先，在法理上都有一定道理，

²⁶ 1993年发布的《土地增值税暂行条例》第十二条规定土地增值税完税后才能办理权属变更登记，1997年发布的《契税暂行条例》第十一条规定契税完税后才能办理权属变更登记，《国家税务总局关于进一步加强房地产税收管理的通知》（国税发〔2005〕82号）强调以契税的“先税后证”为把手，全面掌控税源信息，契税征收机关要会同房地产管理部门，严格执行“先税后证”的有关规定，把住房地产税收税源控管的关键环节，全面掌握、及时传递有关信息。《国家税务总局 财政部 建设部关于加强房地产税收管理的通知》（国税发〔2005〕89号）和《国家税务总局 财政部 国土资源部关于进一步加强土地税收管理工作的通知》（国税发〔2008〕14号）中再次重申了契税和土地增值税的“先税后证”政策。程国琴《从扩张走向限缩：收税优先权在民事执行程序中的实现路径》和上海市黄埔人民法院课题组《民事强制执行程序中涉税冲突问题研究》等对先税后证进行了评析，均认为税款归税款，证件归证件。

公法债权优先是基于保障国库原则，而私法债权优先则是基于私法主体利益保护原则。正如我国《海商法》对具体的五项海事请求权给予特殊的保护，可受有船舶优先权的担保，遵循“物权优于债权”等规则，进行特别保护。

《海关法》关于关税优先权保护是基于的维护国家的主权和利益、加强海关监管等立法考量，导致在不同法律程序中关税债权与船舶优先权担保的海事请求权的受偿顺序存在矛盾。

（三）国家利益与私人利益的冲突

关税征管程序是海关为实现其行政职能而启动的，民事执行程序是案件当事人为实现民事权利而申请启动的。启动主体差异，直接导致了关税债权与私法债权在利益分配上的不同。因为民事执行程序注重公平价值的实现，其主要使命是实现私法债权的相对公平清偿，实现对私法主体民事权利的保护。一般情况下，在由法院主导的民事执行程序中，税务机关不应凭借行政职权再参与对债务人财产利益的分配，否则会导致税收债权与私法债权的激烈冲突，影响这两种程序的正常运行。在税收征管程序中，国家利益与个人利益的冲突只是体现在税款的多少及其程序权利的保障方面，而在民事执行程序中，需要面对的是在分配债务人有限的财产利益时，谁的债权能够首先得到满足的问题，税收债权与其他私法债权的冲突更为直接。税收债权如何清偿，在先后顺序以及清偿比例上都有可能与其他私法债权发生更为直接的冲突。公权与私权并非尖锐对立的关系，公权来自于私权的让渡，并为私权保护提供坚强后盾²⁷，因此，对于税收优先权适用规则的判断应基于公私法

²⁷ 汪习根主编：《发展、人权与法治研究—法治国家、法治政府与法治社会一体化建设研究》，武汉大学出版社 2014 年版，第 268 页。

融合理论，在公法债权与私法债权竞合时应适用私法规则，以保障私法权利为本位，以此来达到妥善处理国家利益与私人利益的冲突。在具体案件的处理过程中，不能因关税代表公共利益而要求优先受偿，更不能把关税优先权以公共利益的名义凌驾于私法债权之上，因为公共利益的合法性理由不是建立在公法之上的，而是要对由公法与私法共同构成的法律体系的价值趋向进行全面考量。

五、进路 竞合时的顺位确定与协调机制

海关在征收关税的时候，不仅享有税收的一般优先权，还拥有核定关税债权的权利，更有实现关税债权的强制执行权，从这个角度上说关税征收实际上享有前置执行权。海关对纳税主体本应在征管程序中应该征收完毕，结果到执行程序中仍在追征所欠关税，是乎有暴露出税务机关怠于行使法定职责的“漏洞”嫌疑。根据物权优先于债权的一般规定，具有担保物权的特征船舶优先权，在与作为特殊债权的关税优先权发生竞合，应从船舶优先权的历史、价值属性、种类等考量来确定优先于关税进行受偿。

（一）确立船员工资和人身伤亡请求权优先于关税机制

1. 保障人权，实现法的价值的需要

关于关税优先权与船员工资、人身损害赔偿请求权何者优先的问题，我国现行法律法规没有明确规定。²⁸最高人民法院《全国法院破产审判工作会议纪要》（法〔2018〕53号）第28条，²⁹明确了人身损害赔偿债权优先于财

²⁸ 《民法典》第187条关于民事责任优先原则的规定，适用的前提是指民事主体的同一性行为而产生的责任，而关税、船员工资等产生的基础不一样，故不能适用该规定。

²⁹ 《全国法院破产审判工作会议纪要》（法〔2018〕53号）第28条：“破产债权的清偿原则和顺序。对于法律没有明确规定清偿顺序的债权，人民法院可以按照人身损害赔偿债权优先于财产性债权、私法债权优

产性债权的原则，该原则是对生命权、健康权的保障，排除税收优先权具有极强的正当性。关税作为一种特殊税种，属于财产性债权，出于保障生命、健康、身体受到侵犯的被侵权人的权利，当税收优先权与人身损害赔偿发生冲突时，应当优先保障人身损害赔偿权的实现。³⁰该理念与《民事强制执行法（草案）》（2021年4月讨论稿）第242条第1项精神契合，将维持债权人基本生活、医疗所必须的工资、劳动报酬、医疗费用等债权作为清偿执行费用和共益债务后第一顺序支付的债权。确立船员工资和人身伤亡请求权优先于关税清偿，这是人文关怀和以人为本理念的考虑，正是船员的劳动使得船舶能得以进口方式入境、保全了船舶本身的价值，为关税等其他债权的受偿创造了条件。该条船舶的进口关税债权得不到实现，不会对保护本国经济、主权、外贸易政策等产生重大影响，但不履行船员工资等优先保护，可能会使船员及家庭陷入极大的困境。船员工资、人身损害赔偿请求权优先于关税债权，可以更好的体现人道和正义，这也是法所追求的价值所在。

2. 弥补关税在船舶优先权中保护不足的需要

船舶吨税是船舶优先权的内容之一，由海关进行代征收，在《海商法》中关于船员工资、人身伤亡赔偿金请求权的顺位要高于船舶吨税。船舶吨税和关税本质上均为一种税收，本着同一情形同一处理原则，因此可以确定船舶关税应该后于工资等船舶优先权受偿，³¹这样能弥补关税在船舶优先权制

先于公法债权、补偿性债权优先于惩罚性债权的原则合理确定清偿顺序。因债务人侵权行为造成的人身损害赔偿，可以参照企业破产法第一百一十三条第一款第一项规定的顺序清偿，但其中涉及的惩罚性赔偿除外。破产财产依照企业破产法第一百一十三条规定的顺序清偿后仍有剩余的，可依次用于清偿破产受理前产生的民事惩罚性赔偿金、行政罚款、刑事罚金等惩罚性债权。”

³⁰杨立新：《论侵权请求权的优先权保障》，载《法学家》，2010年第2期，第95—102页。

³¹陈晖、邵铁民主编：《海关法理论与实践》，立信会计出版社，2008年3月，第65页。

度中的保护缺失，可以和船舶吨税一致的保护位阶，从而减少法律冲突。

（二）建立协调配合机制

从海关职能看，除了关税税款的征收，还包含了诸多贸易监管的职能。以船舶进口为例，须要向海关提交的文件可能包括：买卖合同、商业发票、进口清单、船舶规范性参数材料、原产地税费情况等。海关在征收税款时除了审核前述材料外还需要其他的监管要素一并进行审核，因此海关税款仅是办结海关手续的一个环节。如果拟进口的船舶属性为限制和禁止范围，即使交纳了税款，也无法实际进口。为了保障法院依法审判及支持海关依法行政，应对海关监管货物和进境的境外运输工作的审理与执行，法院应与海关建立协调配合机制，³²将征询海关能否办结海关手续作为法院处置海关监管船舶的前提，实践中也有法院在处置海关监管货物时³³，海关允许采取“先拍卖，后纳税”的处置方式。

同时在现行法律框架内，有必要从税收征管机构参与民事执行程序的提起、运作和分配程序上的协调、沟通及配合予以深入探讨并确立相应的机制，从而将包含关税在内的税收优先权纳入到民事执行程序对债权实现的合法保障之中。

结语

短期内可由最高院与海关总署联合制定规范性文件，对执行中涉及未缴纳海关关税的海关监管货物或进口交通工具的处置问题进行统一安排，在省级人民法院和海关分署之间建立协作机制，加强海关与法院的执行信息交换

³² 部分高级人民法院就与海关机构签订了合作协议，如广东省高级人民法院与海关总署广东分署签了《关于人民法院处理海关监管货物和进境的境外运输工作有关事项的通知》，初步建立起了沟通协调机制。

³³ 参见广东省深圳市中级人民法院（2017）粤03执复169号执行裁定书。

机制，在维护民事主体私法债权的同时防止关税流失。

享有船舶优先权担保的海事请求权与海关关税的冲突本质上是私法之债与公法之债的冲突，需要在二者之间寻找平衡才能圆满解决。建议在修改《海商法》时，将 22 条第 4 款规定为“船舶关税、吨税、引航费、港务费和其他港口规费的缴付请求”，以期能实现船舶优先权与关税优先权的协调。