

协作视角下税收征管制度改革 ——以环境保护税为例

吕凌燕, 曹勐菲

摘要:《税收征收管理法》修订是落实税收程序法定的核心环节, 环境保护税征收管理跨部门新型协作模式对我国税收征收管理制度现代化改革提出新的要求。亚当·斯密的劳动分工理论系统阐释了分工提高生产率的内在逻辑, 协作则是协调分工后各项活动的关系并保障任务的完成。协作不仅是实现我国环境保护税高效征管的基础, 更是推进税收征管制度改革、实现税收征管效率提升的关键。以《税收征收管理法》修订为契机, 立足环境保护税协作征管中的问题, 加强协作理论对税收征管制度的指导, 厘清税种法与征管法在制度建设中的定位, 推进符合协作管理需要的税收征管制度的优化改革。

关键词: 协作理论; 税收征管法; 环境保护税; 制度体系

中图分类号: F812.424 **文献标识码:** A **文章编号:** 1671-0169(2019)06-0040-11

DOI:10.16493/j.cnki.42-1627/c.2019.06.004

一、问题的提出

随着我国经济的快速发展, 经济活动更加复杂, 经济主体也更加多元化, 税收征管难度不断提高, 传统单纯依靠税务征管部门独立完成综合税收任务的征管方式已难以适应税收管理现代化发展的需要, 协作征管成为税收管理目标高效实现的重要保障。协作是指为实现预期的生产活动目标, 不同主体之间的协调与配合^{[1](P24)}。税收征管协作分为国际协作^①和国内协作^②两种类型, 国际与国内两种税收协作基于税权基础与法律依据的不同, 协作的形式也有较大差异。国际协作主要依据国际税收双边或多边协定, 以跨地区或国家的税务管理部门的合作为主要形式; 国内协作则主要依据国内税收实体法、程序法及相关行政法律规定, 以国内跨部门协作为主要形式^[2]。国内税收征管协作包括任务不分主次的流程合作与区分辅助主体配合主要责任主体开展工作两种情形; 前一种情形也称之为税收征管合作, 后一种情形通常表述为税收征管协助。2018 年我国通过税收征管体制改革实现国地税部门合并后, 承担税收征管职责的主要机构是国家税务局和海关, 国内税收征管协作

基金项目: 国家社会科学基金项目“环境保护税征收管理协作机制研究”(17BFX123)

作者简介: 吕凌燕, 中国地质大学(武汉)公共管理学院副教授(湖北 武汉 430074); 曹勐菲, 中国地质大学(武汉)公共管理学院硕士研究生

① 国际协作也称之为跨国协作征管, 指两个或两个以上的主权国家(或税收管辖区)依据签署的税收协定在税收征管过程中通过情报交换、税款追缴和文书送达等形式进行相互协助活动, 跨国协作征管的税种涵盖除海关关税以外的所有税种。

② 国内协作, 也称为部门协作征管, 是整体政府理论在税收征管领域的直接适用, 指税务部门在实施税收征收管理过程中, 其他部门围绕税收征缴提供必要的支持与帮助, 旨在通过各部门的专业化分工促进税收征管效率的提高。

主要是税务征管部门以外的组织或个人在税收征管过程中与税务部门开展合作或提供协助。环境保护税(以下简称“环保税”)即是生态环境保护部门与国家税务部门跨部门深度交叉协作征管的典型税种。环保税的协作征管不仅对我国现行《环境保护税法》的征管制度提出具体的实施要求,也对我国现行《税收征收管理法》制度的全面系统性改革提出挑战。立足我国环保税协作征管现状,推动税收一般程序法与具体税种程序制度的完善,不仅对我国费税改革的征管制度具有积极参考意义,也将进一步加快我国税收征管制度的现代化改革进程。

当前,我国围绕税收征管协作的法律制度零散地分布在税收征管法、税种法及行政法的相关条款中,其内容多以解决税务部门涉税信息不对称而要求其他部门实施信息协助为主,如《税收征收管理法》第15条第2款与第17条第3款规定工商管理部门、银行及金融机构进行信息协作^①。随着税收征管的综合化发展,简单的税务信息交互已经不能满足现代化征管协作的需要。同时,此类条款抽象概括的法律表述形式在实践中往往因缺乏详细的实施要求及完备的配套措施而难以实现高效协作的目标。《环境保护税法》为应对新的征管协作需要设置了专门的协作条款:第14条^②将跨部门分工协作机制引入环境保护税征管;第15条^③进一步明确环保部门与税务部门征管协作的方式。《环境保护税法实施条例》第12条、第13条、第14条^④则对征管部门的职责进一步细化。遗憾的是,无论是《环境保护税法》还是《环境保护税法实施条例》,都未涉及税收征管协作的具体程序及协作双方的权利与义务,《税收征收管理法》也没有对跨部门税收征管协作进行统领性规范。因环保税的协作征管缺乏具体的法定程序规范指引和法定义务规制,实践中还是遵循传统的税收征管理念,主要靠行政性指令自上而下,由各不同层级的税务部门与生态环境部门签署《环境保护税征管协作机制备忘录》^⑤等部门规范性文件推动跨部门协作,协作形式目前还主要以书面的签章信息文件交互为主,协作效率有待提高。

因国家层面税收协作征管法律制度的相对匮乏,在现实工作需求的推动下全国各地地方围绕税收征管协作开展了多种形式的制度探索。2014年青岛颁布并实施了我国第一部税收征管协作的地方法规——《青岛市税收征收协助条例》^⑥;部分省市在其地方制度中对税收征管协作也进行了专章规范,如2010年颁布实施的《山东省地方税收保障条例》^⑦第四部分的第17条至第22条是专门针

^① 《中华人民共和国税收征收管理法》第15条第2款:“工商行政管理机关应当将办理登记注册、核发营业执照的情况,定期向税务机关通报。”第17条第3款:“税务机关依法查询从事生产、经营的纳税人开立账户的情况时,有关银行和其他金融机构应当予以协助。”

^② 《中华人民共和国环境保护法》第14条:“县级以上地方人民政府应当建立税务机关、环境保护主管部门和其他相关单位分工协作工作机制,加强环境保护税征收管理,保障税款及时足额入库。”

^③ 《中华人民共和国环境保护法》第15条:“环境保护主管部门和税务机关应当建立涉税信息共享平台和工作配合机制。”

^④ 《中华人民共和国环境保护法实施条例》第12条:“税务机关依法履行环境保护税纳税申报受理、涉税信息比对、组织税款入库等职责。环境保护主管部门依法负责应税污染物监测管理,制定和完善污染物监测规范。”第13条:“县级以上地方人民政府应当加强对环境保护税征收管理工作的领导,及时协调、解决环境保护税征收管理工作中的重大问题。”第14条:“国务院税务、环境保护主管部门制定涉税信息共享平台技术标准以及数据采集、存储、传输、查询和使用规范。”

^⑤ 2017年国家税务总局、环境保护部围绕环境保护税征收管理工作签署了《环境保护税征管协作机制备忘录》(简称备忘录),随后各省、市、县各层级的税务部门和环保部门都通过签署《备忘录》的形式推进环境保护税的征管。

^⑥ 《青岛市税收征收协助条例》是2013年12月27日青岛市第十五届人民代表大会常务委员会第十六次会议通过,2014年3月1日正式实施。该条例是全国首部税收征收协助的地方性法规。

^⑦ 《山东省地方税收保障条例》是2010年3月31日山东省第十一届人民代表大会常务委员会第十六次会议通过,2010年5月1日正式实施。

对税收征管协作的条款，2014年颁布实施的《西安市税收保障条例》^①第三章的第12条至第18条也是对税收征管协作进行规范的专门条款；还有部分省市在其税收保障条例中对税收征管协作也作了有针对性的规定。地方法规虽对税收征管协作中的现实问题予以了一定的回应，但无论是独立的协作征管法规还是专章亦或是具体的条款规定，大多以涉税信息交互为主，多数地方条款通过列举式立法模式，针对实践中的具体协作问题进行制度引导。从总体上看，地方协作制度要么过于宏观，要么又过于关注细节，立法模式与制度体系不仅欠缺国家法律的统领，也缺乏系统的理论指导。

随着我国税费制度改革的不断深入，跨部门系统协作已成为税收征管发展的重要趋势，《税收征收管理法》作为我国税收征管的基础核心法律，应对现实问题予以系统的回应。然而现阶段我国税收征管法与税种程序法对跨部门税收征管协作，还未建立起完善的法律规范引导模式，实践中的客观需要与法律滞后之间的矛盾日益凸显，在《税收征收管理法》修订之际，围绕环境保护税协作征管已显现的问题，从协作理论出发探索完善税收征管制度的路径显得尤为必要。

二、税收征管协作制度的理论基础

分工协作是社会高效运行的必然要求，分工可更有效地利用专业能力解决专业问题，而协作则有利于减少资源耗散，提高政府整体运行效能^{[3](P212)}，这一以经济学为基础的分工协作理论在公共管理领域就体现在整体政府这一新型的治理理念中。

（一）整体政府理论视域下的分工与协作

1. 整体政府理论。19世纪多数西方国家的政府组织架构都是基于特定的管理目标进行特定部门的设立，这一模式决定了在这样的组织状态下只能解决特定具体的问题，后虽历经新管理理论改革，但机构间的功能仍保持着高度的分离，工作人员的工作方式和思维模式仍受到部门主义影响，碎片化的治理与公共服务的困境日趋明显。20世纪90年代中后期，英国学者佩里·希克斯对政府组织中存在的碎片化现象进行专门研究，指出当时的政府在构建管理部门时过分依赖分工，过度的分工使得各个职能部门都在极力追求部门效益最大化，忽略了为公众提供公共服务才是政府的根本职能。佩里·希克斯在其著作《整体政府》中提出，应当利用协同政府的形式解决社会和经济发展的中的问题，通过制度的改革实现不同部门机构之间的沟通和协作^②。在佩里·希克斯这一思想的指导下，西方各国开始新的政府组织改革运动，改革的主要内容就是建立整体政府^③，这一轮新的政府组织改革自英国开始，随后澳大利亚、新西兰、美国和加拿大等国也都对本国的政府组织部门进行了改革。当前，在整体政府思想指导下，西方大部分国家的政府部门已经实现了从结构化、分权化、单一化到具有协同性及合作性的“整体政府”的转变。

整体政府是一个较为抽象的概念，与之相近的表述有“协同政府”、“全面政府”、“跨部门协作”、“网络化治理”等，不同的表述都蕴含同一核心观点：建立整体政府的本质是为社会公众提供

^① 《西安市税收保障条例》于2014年6月25日西安市第十五届人民代表大会常务委员会第十六次会议审议通过，2014年10月1日正式实施。

^② 佩里·希克斯在《迈向整体性治理：新改革议程》一书中将“整体性治理”定义为“政府机构组织间在充分沟通与合作下，彼此的政策目标能够连续一致，创造相互强化的效果，达到合作无间的目标的治理行动”。整体性治理的最终目标是取得公共利益和责任，是为了“能为我们的社会提供更低成本和更优质的社会效果以及更有效的服务”。参见 Perri Six, *Holistic Government*. London: Demos, 1997.

^③ 整体政府是指一种通过横向和纵向协调的思想与行动以实现预期利益的政府治理模式。参见 Pollitt, Christopher. *Joined-up government: A survey*. *Political Studies Review*, 2003, 1 (1): 34-49.

更好的公共服务, 实现这一目标的关键在于要对政府不同但是相互联系的机构功能进行整合, 而不同形式的合作、协调及协作则是达成这一目标的必要手段。不同部门之间的协作正是构建整体性政府的主要特征, 因为要实现公共政策目标, 部门之间相互分离会与政府的整体公共服务目标背道而驰, 但设立一个新的“超级部门”又不切实际, 最具可操作性的方案就是以既定服务目标为中心, 在不变更部门边界的前提下进行跨部门协作^[4]。

2. 分工协作理论。人类社会存在的地方就有生产和生活, 所以必定会存在分工^{[5](P319-320)}。分工作为一种系统的理论最早出现在古希腊哲学家柏拉图的《理想国》一书中, 书中阐释了个体的差异性决定需借助分工才能满足维持生存的各种需求, 并认为人类的专业化分工将极大推动社会福利的增进。18世纪70年代, 亚当·斯密创作的《国民财富的性质和原因研究》对分工理论进行了系统的解析: 社会分工最主要的作用是提高劳动生产率, 促进技术进步, 而社会范围内的生产率的提高和技术进步会反向推动社会与经济的发展, 经济的发展则会进一步扩大市场, 在越来越大的市场下, 分工也会越来越精细, 分工的程度也会进一步加深。19世纪40年代, 马克思创作的《1844年经济学哲学手稿》以古典经济学的分工为出发点, 全面深入论述了分工理论的具体内容, 提出商品经济的出现和发展以及市场经济的形成, 其内在推动力就是不断发展的社会分工。分工的优势在实践中不断得以检验: 首先, 分工进一步促进术精于专, 提高了各专业团体的专注度, 使社会生产活动更加专业化, 从而推动专业技术水平的提高, 各生产部分的专业化又进一步推动整体运行效率的提高; 其次, 在分工状态下, 不同的角色负责不同的环节, 各个角色的目标更加明确, 其责任权力界限也更加清晰, 任务的可控性也随之提高; 最后, 分工使得拥有各种不同优势的任务承担者有相对集中的能力释放, 实现优势互补, 从而突破个体瓶颈, 分工使得人类社会能力得以集中体现。

凡事总有两面性, 如果社会活动过度关注分工即会产生负面影响, 在现代社会运行中过度的分工和专业细化使整个关联群体局限于细节, 从而忽视了整体和全局的关键要素, 反而对整体目标的实现产生不利影响。在整体政府管理领域其弊端更为突出: 各个部门仅局限于自己的管理职能或行政效能, 从本位主义出发形成的执行惯性使整体优势大打折扣。为实现整体政府目标的执行最优, 需要我们将各个环节有效联结起来, 通过协作管理来消除分工所带来的消极影响。

马克思的《资本论》对协作进行了深入细致的解析: 在某一生产过程中, 有计划的协作是分工体现优越性的前提, 某项工作的完成既要劳动者分工完成不同的环节, 也要对这些不同的环节实施协调, 在这一协调过程中, 不但要发挥分工的优越性, 也要利用协作来平衡劳动的差异性, 从而提高工作效率。协作是根据一定的计划, 以协同劳动的方式出现在一个或几个相互关联的生产活动中, 通过协调使各生产环节的分工优势得以充分发挥, 进而实现工作效率的优化。一方面, 通过协作可实现生产资料的节约, 使生产成本得到一定的控制; 在生产资料有限的情况下, 不同生产环节在分工劳动过程中可能存在重复和过度消耗问题, 通过协调各分工环节, 可对生产资料进行重复或高效利用, 从而降低资源损耗率, 节约生产资料, 降低生产成本。另一方面, 在制定了有效协作计划的前提下, 不同的工作环节可以同时进行, 从而更快地完成工作目标。马克思在《资本论》中将其表述为“结合劳动的效果”, 并指出协作不仅仅是将不同的劳动有效地结合在一个生产流程中, 更关键的是创造出“集体力”这种更高效的生产力。

分工决定协作, 也是协作的基石, 协作则是分工目标实现的保障。马克思的系统论指出: 社会是一个有机体, 各个部分间紧密联系。因此, 构成系统论的分工和协作也是相辅相成的, 割裂其中的任何一个方面, 整个社会都将无法正常运行。因此, 在系统论的指导下分工与协作通常结合在一起以分工协作称之。现代协作系统理论是美国管理学家、社会系统学派创始人切斯特·巴纳德在研究组织问题时提出的理论。切斯特·巴纳德认为, 任何一个组织都是一个协作整体, 虽然它是由个人组成, 但只有通过他人的协作才能发挥更高效的价值。协作整体有三个要素: 首先是意愿, 它

意味着自我克制，用物质刺激和精神鼓励的方法可以获取；其次是相同的目标，协作的意向以拥有一致的目标为前提，目标的实现则以协作意愿为基础；再次是信息联系，其作用在于沟通意愿与目标这两个要素的联系，使它们成为一个动态发展的过程^[2]。

在经济和科技相互交融的时代，只有在合理分工范围内实行密切的协作，以协作为基础进行恰当的分工，才能实现经济与社会的平稳运行。分工协作不仅在经济与社会生产领域广泛应用，其基本思想也深刻影响着以提高政府效能为目标的整体政府理论，在公共管理部门分工背景下系统的协作是实现整体政府治理理念的重要保障。

（二）协作系统理论是我国税收征收管理现代化的基础

我国当前 18 个税种中仅关税与船舶吨税由海关负责征管，其余 16 个税种由国家税务局负责征管。随着税费改革的不断深入，差异化的税费对征管模式和系统化征管程序的要求也将不断提高，传统主要依靠税务部门独立完成税费征收管理工作的模式已不能适应新形势下多元复杂的税收征管要求。由排污费“费税平移”的环保税即是税务部门不能独立完成征管的典型税种，环保税由排污费到环保税的税费转换过程，不仅体现了形式上的名称改变，更突出表现了排污征收制度的税法归位^[6]。改革前的排污费由环境保护部门征管，该部门基于其环境专业化检测基础和监督管理环节设置对于排污费的征管基本可实现程序化独立征缴。费改税后的环境保护税征收部门变更为税务部门，但税务部门因不具有对环保税征税对象水、大气、固体污染物与噪声等进行数据检测的技术，故不可能开展具体的税源管理工作，而税源管理正是税收管理这一税务部门专业的核心^[7]。在专业部门分工的政府管理体制下，税务部门是税收征管的专业化机构，而环保税的税源监管职责则主要由环境保护部门承担，税务部门须与环境保护部门有效合作才能实现环境保护税的有效征管。故此，环保税正式将我国税收征管跨部门系统协作提上议事日程，《环境保护税法》也首次在税种程序法中提出建立税收征管的“分工协作工作机制”。

随着我国税源管理专业化程度不断提高，税收征收管理的跨部门交叉合作已不可避免。整体政府理论倡导整体性的政府管理、横向纵向协作的管理和多方主体的协作与参与^[8]，在我国部门职责分工明确的基础上，如何构建以税务征管部门为核心的税收征管协作机制是当前税收管理现代化的主要命题。

三、税收征管协作制度建构中的问题

（一）缺乏系统的理论支撑

税收征管协作制度的科学化构建需要系统的理论进行指导，协作系统作为整体化政府的基础在平衡专业化分工与政府整体职能发挥领域具有重要的理论指引作用，跨部门协同发挥管理职能是实现我国税收征管协作的重要方式，因此协作系统理论的科学性指引对构建协作制度并实现税收征管效率优化同样具有基础意义。依据科学分工要求可将税收征管环节进行精细化分类，使不同业务部门处理专项业务；在部门职责边界清晰的前提下根据协作任务明确协作准则与流程，在完善制度保障的基础上实现工作程序的高效协作。税收征管高效协作目标的实现，不仅需要对接管业务环节进行科学细分，更需要系统的税收协作征管制度体系对协作的程序、协作的权利、义务与责任进行系统规范和保障。

我国学界虽然已经尝试应用协作原理解析税收征管问题，但在理论上仍然缺乏对税收征管协作的系统阐释，将系统的协作理论应用于税收征管领域，以完善我国税收征管协作制度，是当前应面对的基础性任务。

(二) 税种法与征管法的立法定位不清晰

在一个科学完整的法律体系中,实体法与程序法应当相互依存、协调一致。税法体系亦是如此,作为内容的税收实体法必然要与作为形式的税收程序法相互配合,才能形成良好科学的税收法律体系^{[9](P23)}。但在现实法律制度设置过程中,实体法和程序法却常常难以精确地区分职责定位。对于实体和程序要素何者应为税收法定的确定要素,学界并未形成共识,仍有两种不同的意见:一种是既要明确实体要素,也要将程序要素作为立法保留事项予以明示;另一种则仅明示实体要素,基本不涉及程序要素^[10]。世界各国对于税收实体与程序制度的设置主要有三种立法模式:一者如英国将实体与程序清晰区分,将具有征管性质的法律都收纳在税收征管理法中;另一者如德国和澳大利亚,程序内容在实体法与程序法中分别设置,在单行实体法中规定特别程序规则,一般原则性程序制度在专门的程序法中进行规定;再者就是多数国家将前者两种立法模式结合,实体与程序制度混合立法的模式^[11]。从我国目前颁布实施的税种法与税收征管法的制度体系及内容来看,我国采用的即是第三种立法模式,税种法中既包括实体要素,也包括程序要素,既包括税收征管的一般性程序要素也包括特别程序要素。此模式的优点显而易见,税收法律体系中既有专门的程序法律制度,又有以实体法为主的税种法制度,形式上制度体系规整;税种法既突出体现了税种实体要素又满足了税种程序内容差异化的需要,内容上税收要素齐备。其弊端就在于该模式在追求形式与内容完备的表象下,模糊了税种法与程序法应有的制度定位,特别是程序规则在税种法与税收征管理法之间分工不清问题尤为突出:对于一般性程序规则,税种法与程序法都有体现而又都不系统,特殊性规则都有涉及而又不深入。

协作征管已成为保障我国税收征管工作高效开展的重要方式,普通税种的信息协作及特别税种的系统协作贯穿于整个税收征管程序,跨部门协作已不是特殊的征管规则,而是普遍适用于整个税收征管程序的基本内容。目前,税收征管协作虽在行政法规中略有涉及,地方制度也或专项立法或独立为章规范协作,但统领我国税收征管程序规范的税收征收管理法却未能用专条对征管协作进行清晰界定,其相关条款虽有涉及但也未对征管协作进行基础性的原则规范。作为单行税种法的《环境保护税法》因其征管的系统协作需要,而在其征管章节^①围绕协作征管不仅对环保部门进行了宏观协作要求,也对协作方式进行了特别规范,但因《税收征收管理法》未对征管协作进行统领性规范导致基础协作规则的缺失,使得《环境保护税法》在对协作部门提出具体协作规范时^②显得法据单薄,立法定位模糊。

(三) 税收征收管理法与税种法制度联动失效

从我国当前税收征管制度现状来看,《税收征收管理法》欠缺对协作征管的基础通则性规范;《环境保护税法》对本不由其负责的协作原则提出要求,对其应当予以规定的协作的方式与内容有所体现但显得过于概略,对实施协作的环节、程序及协作部门的权责利等核心内容也都未提及;地方法规对税收协作征管虽积极实施制度探索,但因缺乏系统的上位法指导,协作内容的有效性受到局限。当前协作征管制度联动失效主要表现在以下几个方面:

1. 《税收征收管理法》协作制度缺位。《税收征收管理法》是统领我国税收程序制度的基础性法律规范。《税收征收管理法》自1993年实施以来,历经三次修订和调整,虽已建立相对科学系统的税收征管体系,但对于协作制度的规范明显缺位。随着我国税收征管协作实践的不断深入,《税

^① 《环境保护税法》第四章征收管理。

^② 《环境保护税法》第14条第2款:“环境保护主管部门依照本法和有关环境保护法律法规的规定负责对污染物的监测管理;第14条第3款。县级以上地方人民政府应当建立税务机关、环境保护主管部门和其他相关单位分工协作工作机制,加强环境保护税征收管理,保障税款及时足额入库。”

收征收管理法》应立足新时期税收征管协作效率化的发展,对征管协作进行系统制度回应。

首先,从制度结构上看,《税收征收管理法》第5条第3款^①虽提及税务部门依法执行公务时相关部门应协作,但对协作的权利与义务并未涉及,表述简略,难以在结构上形成独立的协作内容体系。《海关法》第12条^②虽也涉及征管协作,但是其设立是为了应对具体情形下的特殊协作需要。2013年《税收征收管理法(征求意见稿)》为细化征管程序建议将“涉税信息共享机制”设立专章^③,内容上对征管信息协作进行了列举式规范,虽然这一意见未被采纳且税务征管协作也并非仅停留在信息协作层面,但这一制度结构设计对于协作制度的构建具有积极的启发意义。

其次,从制度内容上看,《税收征收管理法》欠缺对协作部门权益保障的规定。税收征管的主要职责主体是税务部门,税务部门可通过列支征管成本的形式平衡其征管义务的成本付出,但相关协作部门在实施协作过程中是为履行法定基本职责义务,还是应税务部门请求或要求实施协助的附属行为则并不清晰,如果协作部门只是提供信息交互则可附顺实施,但如果需要对税收征管实施系统深度协作,这些协作活动可能会超出其部门基本工作流程,需要增加工作环节,也会给协作部门带来新的工作职责内容,由此产生的人力和物力等协作成本、协作风险及衍生责任等制度应当予以系统的回应。税收征管法中对于协作责任、义务与权力的规范缺失使得税务部门在要求协作时虽有法可依,但难以对协作的程度和责任进行要求,难以为协作问题的解决提供系统的法律支持。

2. 税种法协作征管内容错位。当前国家层面围绕税收征管协作的主要法律规定由税种法承担,税种法除对本应税收征管法承担的协作原则进行规范外,还要对协作的部门及内容等提出具体要求,但却忽略了对协作程序及协作部门具体协作职责的规范。如《环境保护税法》第14条和第15条,虽提出环保税征管应建立分工协作机制并提出构建协作信息平台,但应在税种法中体现的协作责任和程序等具体内容却未进行明确规定。具体而言主要存在有以下几方面问题:

首先,义务规则的效力较弱。法律规则依据内容属性的不同可分为三种类型:授权性规则、义务性规则和权义复合性规则。法律对义务性规则进行表述时通常使用“应当”、“应该”、“必须”等法律术语;规定不作为义务性规则时常使用“不得”、“禁止”、“严禁”等术语,或在描述行为模式后加上不利的法律后果^{[12](P136-138)}。《环境保护税法》第14条第3款^④和第15条第1款^⑤中用“应当建立”来表示协作部门的履行义务,在定义义务性规则的第15条第2款^⑥虽对环保部门的协作义务进行了明确规范,但却没有对环保部门违反这一义务规则进行否定性规定,削弱了其义务性规则的实施效力。

其次,协作规则的可执行度较低。法律规则的可执行力与制度形式密切相关,从学理上讲规范性规则的可执行力较强,标准性规则的可执行力则相对较弱。因为规范性规则的内容较为明确和具

① 《税收征收管理法》第5条第3款规定:“各有关部门和单位应当支持、协助税务机关依法执行公务。”

② 《海关法》第12条第2款规定:“海关执行职务受到暴力抗拒时,执行有关任务的公安机关和人民武装警察部队应当予以协助。”

③ 2013年《税收征收管理法(征求意见稿)》采取专章规定对“涉税信息”进行规定:“为信息获取来源及相应法律责任提供了明确依据。其中,明确了人民银行、银保监会、证监会等金融部门涉税信息提供的义务,公安部在协助查询时身份信息的提供义务等,并针对较为薄弱的网络交易税收管理,增加了电子商务平台经营者的涉税信息提供义务,以强化网络交易监管。针对纳税人,增加了交易相对方的涉税信息提供义务,规定纳税人支付影视、建筑等服务费用的金额达到规定数额的,应当按照规定向税务机关提供相关支付信息,以加强对税收高风险行业的监管。”

④ 《环境保护税法》第14条第三款:“县级以上地方人民政府应当建立税务机关、环境保护主管部门和其他相关单位分工协作工作机制,加强环境保护税征收管理,保障税款及时足额入库。”

⑤ 《环境保护税法》第15条第一款:“环境保护主管部门和税务机关应当建立涉税信息共享平台和工作配合机制。”

⑥ 《环境保护税法》第15条第二款:“环境保护主管部门应当将排污单位的排污许可、污染物排放数据、环境违法和受行政处罚情况等环境保护相关信息,定期交送税务机关。”

体, 通常可以直接在实践中予以应用, 而标准性规则一则在内容上具有伸缩性, 不如规范性规则具体和严谨, 二则标准性规则往往须经解释才能在实践中应用。《环境保护税法》第 15 条第 1 款中提出建立协作机制, 工作配合并非为明确具体可直接适用的规则, 具有较大的伸缩性, 属需要解释才能适用的标准性规则, 但是目前《环境保护税法》及实施细则, 都未对如何建立工作配合机制做出具体详细的安排, 具体机制的相关解释主要通过不同层级的部门文件予以体现, 使得该法条的可执行性较弱。

再次, 缺少协作责任的规定。因环保税征税对象要素的特殊性需要税务部门与环保部门系统深度协作, 而两个部门在行政架构中相互独立并没直接隶属关系, 实践中仅仅依靠《环境保护税法》两条五款^①的原则性义务规范推进跨部门系统的税收征管协作存在较多的现实困难。同时, 其他相关法律也未对税收征管协作权利、义务和责任条款进行细化, 征管协作行为是基本法定职责还是请求回应的附属义务并不清晰。协作部门从本部门职责和利益出发, 往往并不十分关注税收征管效果, 协作的主动性较低, 实践中出现走过场、疲于应付的现象, 协作意愿不强。特别是当协作义务与本部门利益产生冲突时, 协作部门会消极淡化对待协作义务, 协作效果大打折扣。推动税收征管协作部门积极主动实施协作, 也不能单纯依靠法律责任约束, 还需《税收征收管理法》对协作权益进行保障和激励。

《税收征收管理法》与税种法对于协作规范的不足使协作部门难以依法对协作行为做出清晰的职责定位, 同时协作的具体程序也无章可循, 不仅使协作征管部门在工作中陷入进退维谷, 也使税收征管的效率和效果难以达到预期目标^[13]。

四、税收征管协作制度的建构路径

税收征管协作制度的建构, 可从环境保护税协作征管制度的现实问题出发, 在协作系统理论的指导下确定税收征管协作制度的基础框架和规则, 而后明确税收征收管理法与税种法在协作制度建构中的立法定位, 最后对协作条款与内容进行完善。

(一) 深化理论: 加强协作理论的系统指导

尽管分工协作理论由来已久, 但整体政府的部门协作理论在我国的发展则相对缓慢, 特别是税收征管领域对于整体政府视角下的部门协作的研究与应用尚处起步阶段。在现行部门分工清晰的行政管理体制下, 推动跨部门联合履职困难重重, 综合性问题的解决对专业化的部门分工模式提出挑战。以跨部门协作为核心的整体政府理论主张在保持部门专业性、不改变部门职责边界的前提下, 通过改善部门间的协调模式在发挥各部门的专业优势基础上实施职能环节的联合从而共同实现公共政策目标。根据协作系统理论, 目标、意愿与信息联系是影响协作实现的三个核心要素, 在税收征管协作领域, 政府统一的财税目标是各部门开展协作的基础, 信息共享平台是实现部门协作的有效路径, 而不同职责分工的部门是否具有协作税务部门的意愿则是决定税收征管协作效率的关键。税收征管协作制度的建构在协作理论的指导下, 主要围绕“目标”、“意愿”、“信息”三要素进行体系化的制度设置。

(二) 完善机制: 实施税收征管协作机制建设

高效的分工与协作离不开完善的协作制度与系统协作机制的保障。完善的法律制度是税收征管协作的基础, 税务部门 and 协作部门只有依据明确的法律权利与义务才能建立互相交融高效的协作模式, 从而使每个专业部门的工作不仅仅局限于部门利益, 而是以为社会公众提供优质的公共服务为

^① 《环境保护税法》第 14 条第二款、第三款与第 15 条第 1—3 款。

统一目标。系统的沟通机制是实现高效协作的平台，分工明确的各个部门的高效协作有赖于税收征管程序协作对接环节科学合理化的设计与安排，在大数据信息化背景下，分工明确的多元协作部门工作环节的对接应依托便捷的信息化工作交流平台，实现纳税征管信息快速无界互通^[14]，从而提高信息传达效率、降低沟通行政成本，实现新形势下税收征管协作的高效运行。

就环保税的征管程序而言，首先是分工，税务部门负责面向纳税人接收税务信息的申报并进行初步信息审核，环保部门负责对环保税源信息进行最终审核及监督管理；其次是协作，税务部门将初步审核后的纳税人税务信息报送环保部门，环保部门根据精细的污染监控网络和管理系统对相关数据进行审核；最后是沟通协作机制，税务部门与环保部门税务协作中管理环节的对接与信息的传送需要依托有效的沟通协作载体，税务部门与环保部门应共同推动协作沟通平台的构建，平台的有效运行需要协作部门的共同参与和维护。

（三）改革法制：推进税收征管协作制度优化

要实现税收协作征管制度体系的科学建构，首先应当明确税收征收管理法与税种法二者在制度体系建构中的立法定位，立法定位决定了不同法律的级次与立法内容。立足我国当前的税收制度模式，税收征管协作的通则性规范及基本协作权利、义务等内容应在《税收征收管理法》这一基础性的税收程序法中予以体现，在差异化的税种法中则应对具体的税收协作部门及协作方式、内容、程序等协作环节予以明确。

1. 《税收征收管理法》的修订建议。《税收征收管理法》作为规范我国税收程序的基础性制度，应当立足征管程序基本权利义务的确定。税收征管协作属税收程序法范畴，其基础原则性的规范应在《税收征收管理法》中予以体现。在保持《税收征收管理法》现行法律条款不作大幅度修订的情况下，建议将《税收征收管理法》第5条中第三款“各有关部门和单位应当支持、协助税务机关依法执行职务”独立单列为第一章的一条新法。围绕协作机制、权益与纠纷协调增加三条新内容。第一条，协作机制：建立系统的协作平台交互机制；一方面，税务部门根据工作需要可向相关部门和单位通过协作平台提出正式协作要求，协作事项、时间、程序等通过正式函件形式送达；另一方面，协作单位根据要求通过系统平台对协作事项予以回应；同时，协作中对于人员调配和相关重要事务管理应该根据协作的具体情况由两个部门依据协作机制达成一致。第二条，协作权益：协作部门与单位的权益保障；在税收协作征管中协作方以税务工作需要为导向进行协作，属于本职工作范畴的管理成本由协作单位承担，超出基本工作范畴为实施协作所产生的额外管理成本应由税务机关确认后列入税收征管成本。第三条，纠纷协调：协作征管中纠纷的解决；如作为协作方的环保部门或其他部门无故不予配合拒绝协作的，税务部门可向被请求协作单位的本级政府或上级单位请求协调，如果其上级单位亦不予以配合，则可以向两个部门的共同上级机关进行汇报，做出决定^[15]。

2. 税种法协作条款的优化。在《税收征收管理法》对税收征管协作进行相对完善系统性规定的基础上，单行税种法应在其程序法的征管部分对该税种涉及征管协作的对象、内容、形式、程序等相关内容进行具体规定。我国税种法往往是实体要素和程序要素的集合，因此在涉及协作征管的税种法应在区别一般性协作与特殊协作的基础上再进一步对协作内容做出安排。

环保税的征管协作较一般税种而言，协作对象更具体、协作程序更系统、协作内容也更为复杂，因此该税种法协作条款的完善具有一定的代表性。依据当前环保税协作征管存在的具体问题，建议《环境保护税法》进行如下几方面的优化：首先，明确环保部门的协作义务，增强规则效力。在环境保护税征管中，因征税对象核查的特殊性，使得环保部门的协作不可或缺，因此，法律对协作单位的强制性法定义务要求就显得尤为重要。税务与环保彼此独立的两个部门的具体职责和运行目标并不一致，因此很难要求协作部门自觉履行协作义务，因此两部门之间的协作不能仅靠原则性提议，更要依据法定义务的规制。为保障税收征管目标的实现，应通过明确的法律条文将具体协作

部门的协作义务进行强制性规定。其次,通过可操作性较强的法律表述形式明确环保部门协作事务的内容与程序,以提高协作的执行力。目前《环境保护税法》第15条中的规定具有一定的伸缩性,属于须解释才能适用的标准性规则,在实际操作中可执行力较弱。为提高其可执行性,应在《环境保护税法》中明确规定税务机关应在何种情况下以何种方式向环保部门提出协作要求,环保部门在收到协作要求后应当回复的程序,对于税务部门的协作要求是否可以拒绝,如果拒绝,拒绝的法定理由与程序等内容。最后,补充不履行协作义务法律责任的规定。在税收协作征管过程中,协作部门如无正当理由不按照法律规定履行协作义务,由此产生的法律责任应由相关部门及主要责任人承担。具体到环保税的征管,如果环保部门无正当理由拒绝协作,可依据相关的行政法规进行追责;如果因为环保部门的消极协作致使税收征管不能实现或者造成重大损失的情况下,在司法程序中,人民法院应将生态环境部门列为被告,依照《行政诉讼法》相关规定进行处理^[16];造成严重不利后果的,税务部门应当就此向共同上级机关进行申诉,并要求其对协作部门进行相关责任的追究。

五、结 语

环境保护税法的实施不仅是我国绿色税制改革的一大进步,也是我国实施税收征管跨部门系统协作的重要探索。在我国税收征管对象多元化、税源管理复杂化的发展背景下,依据整体政府公共财政目标的要求,税务部门与其他职能部门系统协作共同实现税收高效征管已成为我国税收征收管理制度现代化发展的重要任务。以环保税为代表的新型协作征管模式在实践中仍面临诸多困境,《环境保护税法》与《税收征收管理法》对税收征管协作的制度规划还有待进一步完善。依据协作系统理论,目标、意愿、信息是实现跨部门协作的核心要素,税收协作制度构建应当以整体政府财政目标为指引,立足协作各方权益积极实施多层协作机制与平台建设,最后通过《税收征收管理法》与单行税种法的制度联动共同推动税收协作征管目标的高效实现。

参考文献

- [1] 何盛明. 财经大辞典(上)[M]. 北京:中国财政经济出版社,1990.
- [2] 江苏省国际税收研究会. 国际税收征管协作中的问题和对策[J]. 国际税收,2017(1).
- [3] [美]罗伯特·阿格拉诺夫. 协作性公共管理:地方政府新战略[M]. 北京:北京大学出版社,2007.
- [4] 王军霞. 整体政府的知识协作研究——基于中国的实践[J]. 北京航空航天大学学报(社会科学版),2010(5).
- [5] 马克思恩格斯全集(第32卷)[M]. 北京:人民出版社,1998.
- [6] 侯卓. 论环保税专项支出的地方预算法治改进[J]. 中国地质大学学报(社会科学版),2019(1).
- [7] 王子豪. 论基于分工协作理论的现代税收专业化管理[J]. 税务研究,2012(11).
- [8] 黄莉培. 整体政府理论对我国环境治理的启示[J]. 中国青年政治学院学报,2012(5).
- [9] 刘剑文,熊伟. 财政税收法[M]. 北京:法律出版社,2017.
- [10] 叶金育. 税收构成要件理论的反思与再造[J]. 法学研究,2018(6).
- [11] 涂京骞,涂龙力. 修改《税收征管法》的指导思想及需要商榷的几个问题[J]. 涉外税务,2009(9).
- [12] 张文显. 法理学[M]. 北京:高等教育出版社,2011.
- [13] 高萍. 环境保护税实施情况分析及其完善建议[J]. 税务研究,2019(1).
- [14] 王鲁宁,巫晓慧,王乾. 环境保护税征管“协作共治”的思考[J]. 国际税收,2018(12).
- [15] 金国坤. 行政协作法律机制研究[J]. 河北法学,2008(1).
- [16] 敖玉芳,李刚. 我国税务行政救济制度的完善建议——兼评《税收征收管理法修订草案(征求意见稿)》有关规则[J]. 税务与经济,2017(4).

Reform of Tax Collection and Management System from the Perspective of Cooperation

— Taking Environmental Protection Tax as an Example

LÜ Ling-yan, CAO Meng-fei

Abstract: The revision of the Tax Collection Management Law is the core in the implementation of the tax statutory procedures, and the new cooperative mode of collection management in Environmental Protection Tax has put forward a new requirement for the modernization reform of the taxation system of China. Adam Smith' s theory of division of labor explains the internal logic of labor division, which can increase the social productivity, while collaborative management will coordinate the relationship of various activities after division of labor and ensure the efficient completion of labor task. The theory of division and cooperation is not only the basis for the efficient collection and management of Environmental protection Tax, but also the key to promote the reform of the system in taxation, which will improve the efficiency of tax collection and management. Hence, taking the revision of the Law on the administration of tax collection as an opportunity, aiming at the problems in the cooperative collection and management of Environmental Protection Tax, strengthening the construction of cooperative theory, we can clarify the orientation of tax law and collection law in system construction, and promote the reform of tax cooperative collection and management system which adapts to the needs of cooperation.

Key words: collaborative theory; tax collection and management law; environmental protection tax; institutional system

(责任编辑 周振新)