DOI:10.13216/j.cnki.upcjess.2017.03.0008

环境保护税立法目的选择刍议

——兼论《环境保护税法》

褚睿刚

(厦门大学 法学院,福建 厦门 361005)

摘要:《环境保护税法》身处环境法和税法不同法价值的浸润和博弈涡旋,立法目的难以明辨。环境保护税本质上是一种税,内含税的财政收入的共性和区别于其他环境工具的特性;但环境保护税又不只是税,是兼具环境功能的特定目的税。在当前环境污染问题亟待改善的严峻背景下,环境保护税立法目的即便侧重于环境保护,落实可持续发展,也要协调财政目的,兼顾纳税人权利保护。否则,极可能丧失税的特性,沦为环境法的附庸,导致税制原则落空,制度设计出现偏差。

关键词:环境保护税;立法目的;环境保护;财政目的;纳税人权利保护

中图分类号:D922.22　**文献标识码:**A　**文章编号:**1673-5595(2017)03-0044-07

一、问题意向

近年来,中国环境污染问题严重,雾霾天气频发,环境安全警钟长鸣。为此,《中华人民共和国国民经济和社会发展第十二个五年规划纲要》明确提出了“积极推进环境税费改革,选择防治任务繁重、技术标准成熟的税目开征环境保护税,逐步扩大征收范围”的环境保护税(以下简称环境税)开征目标。2013 年,《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》再次论及“推动环境保护费改税”。为落实这些决定,《中华人民共和国环境保护税法》(以下简称《环境保护税法》)先后经历征求意见稿阶段、草案审议阶段,于 2016 年 12 月 25 日由第十二届全国人民代表大会常务委员会第二十五次会议通过。《环境保护税法》第 1 条秉承意见稿和草案的立法思路,开宗明义,确立了“为了保护和改善环境,减少污染物排放,推进生态文明建设”的立法目的。中国税法中开篇明晰立法目的是极为少见的,如《中华人民共和国企业所得税法》第 1 条和《中华人民共和国增值税暂行条例》第 1 条都仅对纳税主体作出限定,《中华人民共和国房产税暂行条例》第 1 条则是对征税范围进行说明。在《环境保护税法》中厘定立法目的,展现了中国税收立法的新思路。但同《中华人民共和国环境保护法》之立法目的相较,二者的表述极为相似,并未体现《环境保护税法》独特的目的或功能。更为关键的是,《环境保护税法》所设计的诸多具体制度,与其所确立的立法目的并不匹比,如法条中并未体现将环境税收入专用于环境保护,而若将其作为一般财政收入不仅会使环保功效大打折扣,更有以环保为借口增加国家财政收入之嫌。

从法哲学的视角来看,立法目的是主导法律形成的相关者准备依靠法律制度达到的实际目的和基本价值。[1]厘定立法目的,能够展现清晰的法价值,同时向社会传达明确的立法导向,具有极强的宣示作用。从目的的哲学视角看,目的不仅使行动的动机在意识中有指向地对象化,而且实际地规定着行动的方向,支配着整个行动的过程,又体现于行动终了时所达到的结果。[2]立法目的不仅是法价值的直观映像,同时也决定了法律的调整对象和具体制度设计,进而能够影响法律的执行和最终获得的社会效果。环境税立法目的不同,必然导致具体税制的千差万别。例如,如果将环境税的立法目的定位为筹集财政收入,那么首选原则应该是量能课税,由此则很容易得出环境税的征税范围越广越好、税率越

收稿日期: 2017-01-16

基金项目: 国家法治与法学理论研究项目(16SFB3042);国家社会科学基金后期资助项目(15FFX047)

作者简介: 褚睿刚(1990—),男,山东枣庄人,厦门大学法学院博士研究生,研究方向为财政税收法。

高越好等结论;但如果将立法目的定位在保护环境,则可能更多需要考虑污染者付费原则,征税范围就要考虑限缩,税率也要考虑调控和引导作用的发挥。因此,本文写作思路有二:一是立足中国国情尝试探究环境税应秉持何种立法目的,以期引导具体税制的构建;二是《环境保护税法》虽已通过,但仍有部分规定差强人意,文章简评《环境保护税法》中的部分税制,期待立法者在后续的实施条例中予以明确和改进。

二、环境保护税明晰立法目的的证立

庞德认为,一直以来,人们认为法律的目的就是实施正义,这里的正义并非是指个人的正义或者制度正义,而是指通过法律秩序进而通过法学研究或者立法而达至的目的。[3] 每一部法律都被赋予了独特的“正义”,亦即立法目的。立法目的在法律中的重要性是不证自明的,明晰立法目的是法官、法学家和立法者工作中具有头等重要意义的部分。受立法技术水平的限制,在法律中明确立法目的的方式极为有限,绝大多数是通过设置立法目的条款实现的。

“立法目的条款是立法者开宗明义以‘为了’或‘为’为标识语,用规范化的语句专门用来表述整个法律文本之目的的特定法条形式,与立法目的是形式与内容的关系。”[4] 立法目的条款是立法目的在法律中的外在表现形式。依赖于立法目的条款的精准表述,立法目的得以从抽象的观念意识转变为具象的文字形式。税收是一种将私有财产公有化的国家暴力形式,政府有义务在税法中将收税缘由及税款用途告知纳税人。例如,新西兰在 1993 年推行“所得税法重写计划”,其中一项重要措施就是要求在所得税法案中阐明立法目的,并以此为基础构建法案的基本结构。新西兰的所得税法案经过长时间的演变而变得冗长复杂,重写所得税法并明确每一部法案的立法目的,无疑将使民众更易于理解和接受所得税法。

虽然明晰立法目的对于立法活动乃至其后的行政、司法都有着不小的积极作用,但在税法中精准地表述立法目的并非易事。新西兰明确所得税法立法目的的做法对税法的施行多有裨益,但在单行税法中不直接规定立法目的却是国际主流。例如,荷兰的《地下水税法》《自来水税法》等税法中均未设置立法目的,而是在第一节的总则中详尽介绍本法中的专有名词;加拿大不列颠哥伦比亚省的《碳税法》开篇同样也只对法条中的名词进行释义;英国的《气候变化税法》中也未明确立法目的,而是在第 1 条中规定应税产品的范围和征税主体。

立法目的之于不同的税收,亦具有不同的意义和作用。根据税收收入的目的是否特定,税可以分为一般目的税与特定目的税。一般目的税的税收用于满足一般财政需求,又称为普通税;特定目的税的税收用于满足特定经费,从而实现国家预设的特殊目的,也称之为特别税。相较于一般目的税,特定目的税存在明显的特殊性:一是目的特殊,即特定目的税的税收目的并非以财政筹措为主,而是倾向于达到一种特定的政策目标;二是税收用途特殊,特定目的税的税收收入通常不纳入一般公共预算,更多专款专用于特殊目的的实现。有鉴于此,对于特定目的税,国家更应向公众展现明确的政策导向,限定税款用途,在立法中设置立法目的条款,明晰税收目的,无疑是极为有效的方式之一。

环境保护税作为特定目的税,肩负着特定的历史使命和政策目标。[5] 在当前的本土语境下,开征环境税并非为满足一般财政目的,多是专款用于环境保护和污染治理,政策导向明显。在认定环境税的特定目的时也易受此种政策导向的影响,先入为主地认为其目的即为环境保护。笔者认为,从政策目的上区分,环境税可以分为财政型环境税和刺激型环境税:财政型环境税的主要目的是筹措财政资金,其又可以分为成本回收型环境税和收入型环境税;刺激型环境税是用于改变生产者和消费者的行为,环境保护的调控功能明显。① 时下国内环境污染问题严重,国家更加重视环境保护税的调控职能,将其定位为刺激型环境税,反而忽视了环境税的财政功能。

OECD 国家的环境税沿革历程实际上就是两种环境税交替融合的过程。19 世纪 60 年代到 70 年代推行的是收回成本型环境税,主要功能在于筹集财政资金并用于支付环境服务和削减措施的费用,如污水处理费用。19 世纪 80 年代和 90 年代则是刺激型和收入型环境税综合使用时期。[6] 近年,欧洲实行“绿色税收改革”,将环境功能与财政功能融合,试图用环境税改变人们行为的同时带来财政收入。这些税收可以用于减少财政赤字,或用于降低较高的所得税、非工资劳动税,将税负压力转向资源消耗和环境污染型企业,经济学将此称为环境税的“双重红利”。

环境税通常具有双重属性:一是作为将外部不经济内部化的政策手段;二是将维持管理社会共同资本所必需的财力需求,公正地分配给造成环境污染的各个经济单位,从而具备财源调配的性质。时至今日,财政型环境税与刺激型环境税泾渭逐渐模

糊:财政型环境税可能也具有刺激作用,能发挥环境保护的功效;刺激型环境税同样也具有筹集财政资金的作用。税收的意图也会随着时间的推移而改变。因此,中国虽然是以节能减排、促进环境保护为由开征环境税,但不可想当然地将其“特定目的”单一地定位为环境保护,也要将环境税的财政目的纳入考量范畴,在时代背景和本土语境下给予客观的分析。

英国法学家边沁认为:“如果政府在重要时刻不屑把其动机告知国民,那么就是说它宣布它选择对一切事情都诉诸强制力,就等于说它根本不考虑其臣民的意见。”[7]加之《环境保护法》兼具对特定目的税的特定说理,因此,更应明示其“特定目的”究竟为何。立法目的条款能够将立法目的清晰、完整地展现在公众面前,既可以明确环境税的运行范围,明晰“进口”缘由,又可以规范环境税金的管理支出,约束“出口”方向,在环境税领域实现对税权的规范控制。

三、立法目的的应然表达:以“环境”与“税”为分析基点

环境保护税,顾名思义,可以分拆为“环境保护”和“税”两个架构。对环境税立法目的的探讨也应体现在两个层面:首先环境税是一种“税”,是国家为了实现公共职能而凭借其政治权力依法强制、无偿地取得财政收入的一种活动或手段,其具有税的共性和区别于其他政策工具的特性;再者,从更深层面的“环境保护”来看,环境税是一种具有环境保护功能的税,即“为了达到特定的环境目标而引入的税收,或者虽最初的引入并非基于环境原因,但对环境目标有着一定的影响,可以为了环境原因而增加、修改或减少的税收”[8]。

(一)作为“税”的立法目的

税收乃庶政之母,在财政收入中占据绝对重要的地位。众所周知,传统的税收最基础的职能是组织财政收入。环境税作为税的一种,如果偏离了财政目的的轨道,而纯粹作为寓禁于征的手段或者一种惩罚性或禁止性手段(如环境费、罚金、环境补偿金等),则将与税收的宗旨背道而驰,环境税也将名存实亡。因此,保证国家财政收入是环境税立法目的的应有之义。

财政收入并非税收的唯一目标,更不是最终目的。税作为一种国家政策被推行,其筹集的资金最终用于提供公共服务。政府通过环境税提供的公共服务或政策目标是节能减排、保护生态、为纳税人提供宜居的生存环境。如二氧化硫税的政策目标是减少二氧化硫的排放;中国此次开征环境税是建立在费改税的基础上,其政策目标是减少大气污染、水污染、噪音污染。与一般单行税不同,环境税是税,其财政收入功能深嵌骨髓,不可磨灭,但环境税又不只是税,是具有环境保护功能的特定目的税,其财政目的极可能被有意弱化,让位于政策目标。

税收的政策目标可以成为税收的主要目的,但也不能完全否定财政收入作为税收的附带目的。任何税收都具有作为税自身所拥有的本质属性,都将以财政收入为主要目的或附随目的。即使出于突出政策目标的考虑,将环境保护定位为环境税的主要目的,同样需要财政资金的支持,也应以财政目的为附随目的。如果无法在财政上提供稳定支持,国家在提供环境保护的公共服务时必然会受到极大掣肘,环保功效也将大打折扣。

税收将公民私有财产转化为国家财产,税法是管理私有财产权与国家征税权的直接对立关系之法。北野弘久认为,从现代税法体现的人权意识出发,税法不单是税务机关行使征税权的依据,即“征税之法”,更是保障纳税者基本权利、旨在对抗征税权滥用的“权利之法”。从税法的“纳税人权利保护之法”角度出发,税法应给予纳税人足够的保护以限制国家权力的恣意妄为。环境税立法目的中即便将财政收入摆在次要地位,也不能放松对纳税人权利的保护。环境保护目的占据主体地位,看似弱化了财政目的,但污染治理、生态改善却需要充足的财政资金支持,从这个角度出发,无论是环境保护还是财政收入,都是立法者在公权内部的一种权衡,缺乏对私权的关注。以此观之,环境税立法目的中仍须体现以纳税人权利对国家财权进行必要限制的立法导向。

(二)之于“环境”的立法目的

环境法的“环境”思维对环境税立法目的的影响是不容忽视的,在税的基础上融合环境因素才构成完整的环境税。换言之,环境法的本质是国家为了治理环境问题而建立的制度规范。环境法治理环境的方式由“命令—控制”逐渐向“污染预防与风险控制”转变。“命令—控制”为重心的“末端治理”模式强调污染物达标排放或废物无害化处理,治理重点偏重在污染结果产生后的“善后性处理”上,明显欠缺经济性和战略性。“污染预防与风险控制”运行下的“全过程控制”能够贯穿污染行为的全过程,更大限度地降低污染对环境造成的损害。环境税调控手段十分契合“全过程控制”理念,“从摇篮到坟墓”把控污染行为,如生产阶段的能源税、生产过程中的排污税、成品后的污染产品税。相较于税法的

财政关心,环境法更多地赋予了环境税环境保护的立法目的。

“千百年来,发展问题始终是人类执着追求的一个最基本、最崇高、最普遍的目标。”[9] 如同财政目的需要纳税人权利的制衡一般,环境税在追求环境目的的同时,也会受到经济发展需求的制约,若税率过高、惩罚措施过于严苛,则可能超出污染企业的可承受范围,导致企业严重亏损、倒闭,进而影响经济发展。为解决环境保护与经济发展的矛盾,可持续发展理念应运而生。环境税作为“全过程控制”的一种有效手段,尝试在经济社会发展与生态问题之间找到一个平衡点,其既是经济增长压力与生态保护动力的联动途径,又是这两种力量的妥协方式。良好的生态环境为人类生产、生活提供便利,促进经济的发展;反过来,环境保护又要求经济资金回馈自然,用于生态保护的投入。环境税正是在这一要求的基础上为两种力量搭建联动桥梁,促使国家将征收的税款作为环境保护的资金,用于治理污染、恢复生态。当然,经济发展对环境的破坏是可以累积甚至是不可逆的,如资源的消耗、物种的灭绝、湿地的消失。此时,政府必须采取有效措施迫使经济发展向环境改善转变。由此,在环境法语境下,环境税不应停留在浅层的环境保护上,还应涵盖“促进经济社会可持续发展”的综合生态目的。

(三)“环境保护”“税”的目的束

当“税”与“环境保护”尝试结合成环境税这一政策工具时,不同立法观念的冲突是难以避免的。环境税身处环境法和税法不同法价值的浸润和博弈涡旋,“一枝独秀”的立法目的实难立足,更可能成为一个复合的目的束。环境税立法目的束中至少吸纳环境保护和财政收入两大立法目的,立法中要妥善处理二者之间的关系。环境税作为特定目的税,若过度关注财政目的而忽视环境目的,则将无法实现其独特的法价值,并使其最终褪变为政府敛财工具;若过于强调环境目的而忽视财政目的,则其极可能丧失税收特性,而沦为环境法的附庸。然而,《环境保护税法》仅关注环境保护目的,忽视了税收的基本职能,缺乏对税制基本理论的贯彻。

当然,我们也应当注意,在某一层面上,环境目的与财政目的是呈现正相关的。举个极端的例子,在特定的时期,如环境税开征之初,环境税税率越高,财政收入就会越多,相应达到的环境保护效果也就越好。因此,无论是环境目的还是财政目的,都需要一定的监督和制限,保证手段与目的之间符合比例原则,保障纳税人的基本权益。财政目的下的环境税必须坚持纳税人权利保护,如坚持公平课征原则,保证税收负担平等地在纳税人之间分配;环境保护目的则是基于政策的衡量,但也应该将经济和社会的发展因素纳入政策考虑,体现可持续发展理念。

纳税人权利保护是对财政目的的必要约束,可持续发展理念是对环境目的的有效限制,二者之间也存在一定的内在联系。可持续发展是一种环境、经济、社会的协调持续发展,落到实处依然强调的是“发展”。在环境税法语境下,是污染企业(纳税人)的一种持续发展,在对污染企业征税以达到生态保护目的的同时,不过多压缩企业的生存空间,以保障企业的持续发展,即保护企业的生存权。而纳税人的生存权也是纳税人权利保护的重要内容之一。换言之,可持续发展既是对环境的有效制限,又是纳税人权利保护在环境保护层面的客观映像。

四、立法目的的选择:理论推演与条款设计

“环境政策工具是国家为了实现环境目标而采取的方法、手段或措施,它是社会经济发展到一定阶段的产物,且因时因势而变。”[10] 环境税作为一种重要的环境政策工具在选择立法目的并在其指导下进行制度设计时,更应结合时下中国具体国情。

(一)环境税立法的本土环境

从中国当前的税制结构及环境税改革的国情出发,财政目的与环境目的的地位应有区分。中国环境税制改革的主要思路是排污费改税的制度平移,也就是说环境税制度已经有较为成熟的排污费制度基础,同时现有税制已经得到一定程度的“绿化”,甚至存在资源税、消费税等带有明显环境税特征的税种。就目前来看,独立的环境税改革方兴未艾,传统的税种又存在“绿化不足”的问题,整个税制体系环境保护理念严重缺失。传统税种虽然起到一定的环境保护作用,但立法者并非是基于环境保护本位进行制度设计的,环保效果不甚理想。例如,消费税虽对鞭炮、汽油、一次性筷子等直接或间接造成环境污染的产品征税,并给予环保产品税收优惠,但其调控目的在于调节产品结构,引导消费方向,因此仍存在征税范围过窄、税率偏低、税率设置层次不明显等问题;再如,增值税中虽然有不少鼓励废旧物资回收、污染处理等优惠措施②,但也存在鼓励污染产品使用的规定③。因此,独立的环境税开征,更应树立明确统一、以环境保护为本位的环境税理念,基于此种考虑,《环境保护税法》中更应强调环保目的。

税收在财政收入中占据绝对重要位置,国家财政实况无疑会左右环境税立法目的的选择。但中国财政收入呈现逐年递增趋势,2013 年公共财政收入

几欲突破 13 万亿。近年来,财政收入虽然增速逐渐放缓,但在总体上表现出平衡态势,并未出现严重的财政赤字问题,也就是说并非处在瑞典、丹麦等欧洲国家开征环境税时的政府财政严重赤字时期,故无需依赖环境税收弥补财政空白。因此,作为特定目的税,政策调控目标的实现才是环境税立法当下主要的考量基准。

纳税人通过上缴税款以私人财力供养国家生存,其有充足的理由要求国家对自己的权益给予足够的保护。“私人部门缴纳的税收在财政收入中的比重越高,中国向税收国家的转型就越彻底,国家对社会的依赖就越大,民主化的社会要求就越强烈。”[11]中国纳税人的地位正从“纳税义务人”的义务本位观向“纳税权利人”的权利本位观转变,纳税人地位得到提升,纳税人权利保护逐渐得到重视。纵观国外立法经验,为保护纳税人权利,或专门制定纳税人权利法案、纳税人权利宪章,或在税收基本法中对纳税人权利保护加以规定。中国并未制定税收基本法和纳税者权利法案,对纳税人权利的保护仅能通过征管程序法和分税种立法。《中华人民共和国税收征收管理法》(以下简称《税收征管法》)在第 1 条中明确规定要“保护纳税人的合法权益”,这体现了对纳税人权利的保护。在纳税人权利时代下,环境税立法理应与《税收征管法》对接,有意识地向纳税人权利保护倾斜。

(二)理论推演:“一体两翼”立法目的体系的建构

本文的基础立场是,财政目的与环境目的并无绝对的界限,二者应同样受到重视。环境税改革初期是国家经济飞速发展的时期,同时也是环境问题最突出的节点。此时,为满足一般财政需求和环境治理的财政需要,环境税的财政筹措冲动占据主位。当然,环境税收入会更多地用于改善环境,如建立环境保护基金、用于新技术的开发投入和环保补贴等。随着税制绿化的推进,环境得到改善,环境税收表现出累退效应,提供的财政收入减少,相应地,国家对环境的投入渐多,此时的环境目的为主要目的,财政目的为附随目的。环境税收的累退性也正是诸多学者认为环境税欠缺财政功能的主要原因之一。但域外的事实证明,环境税的累退周期性过长,在环境税开征初期及开征后的几十年内,其财政收入功能依然十分重要。在 1980 年至 2001 年,欧盟的环境税收入从 550 亿欧元增加到 2 380 亿欧元,2004 年瑞典的能源税收总量超过 635. 24 亿克朗,占该国全部税收收入的 10% 和国内生产总值的 2. 5% 。

当然,“同样受到重视”并不等同于“受到同样重视”,环境保护与财政两个目的在中国当前多方因素的冲突博弈下,依然应有所侧重。现代社会对环境税的期待更多是通过经济手段的杠杆调节作用实现对人们消费行为的“全过程控制”,但中国当前的环境已受到不小的破坏,为抑制污染恶化,“末端治理”仍发挥着不小的作用。这也是绝大多数学者主张环境税的税款应专款专用的重要原因。在环境税开征初期,税款多专用于环境治理,环境税的财政目的明显。即便如是考虑,财政目的仍难以占据主体地位。中国目前税收收入充足,无财政赤字危机,无需寅钱卯用。加之对环境税可接受性的考虑,环境保护依然是环境税的主要功能。从财政收入的最终用途来看,环境税收依然会汇入环境保护的长流中。财政目的为间接手段,环境保护和污染治理才是最终目的,财政服务于环境保护。

无论是环境保护还是财政收入,都是从公权实现的角度出发,缺乏对私权维护的关注。在纳税人权利时代下,纳税人权利保护之花应绽放在环境税立法目的束中。依据实体法律规范与程序法律规范的不同,纳税人的权利可以分为实体性权利和程序性权利。程序性权利是必不可少的,任何实体性权利的实现都需要程序提供保障。《环境保护税法》为实体法,且程序性权利多存在于权利行使的过程中,多由下设的具体条文体现。为体现对环境税财政目的的监督,主要从纳税人的实体性权利入手为宜。最应在环境税立法目的中体现的纳税人权利是税收支出监督权。税收支出监督权是纳税人对于税收收入支出用途、支出规模、支出方式等方面行使监督的权利。[12]税法中往往忽略税收支出监督权,仅对税收的“进口”做出多方规定,对税收的“出口”言之甚少。环境税既然被定义为特定目的税,就应该在立法目的中对税收的用途予以说明,以实现对财政目的的有效规制。

综上,在环境税立法目的束中,环境保护居于主体地位,是环境税法的价值所在;财政税收目的位居侧翼,在财政资金上驰援环境目的;纳税人权利保护是对财政目的的必要监督,保障环境目的的实现,为另一侧翼。三方相互驰援,共同构成环境税“一体两翼”的立法目的体系。

(三)“一体两翼”的条文设计:简评《环境保护税法》立法目的条款

《环境保护税法》中的立法目的条款表述为:“为了保护和改善环境,减少污染物排放,推进生态文明建设,制定本法。”《环境保护税法》是通过税收

方式实现“保护和改善环境”的途径,因此其立法目的必须与《环境保护法》的立法目的对接。随着可持续发展思想的演进,可持续发展已经成为环境法理论中的重要思想和原则。“保护和改善环境”以及“推动生态文明建设”体现了与《环境保护法》立法目的的对接,但此次《环境保护税法》的立法目的并未对可持续发展作相关表述,欠缺与《环境保护法》深层次的对接。中国的排污费制度已有三十多年历史,制度设计及运行较为成熟。基于此,国家将环境保护税的主体架构建立在排污收费制度的基础之上。纵然“费改税”成功,但环境税仅仅规制部分排污行为,并未纳入其他污染行为,如资源开采、二氧化碳的排放等,环境税仍“名不副实”。“减少污染物排放”仅仅体现了与排污费的对接,不能最大限度地涵盖环境污染行为,无法辐射传统税种,同时将环境税立法局限于排污税,限制了未来其他环境税的引入。该条款最大的问题是将立法目的过多地集中在对环境目的的表述上,对财政目的只字未提,也未体现对纳税人权利的保护。

在环境税“一体两翼”的立法目的构思下,中国《环境保护税法》的立法目的条款分为上策、中策、下策。上策以保护环境为主,协调和兼顾财政收入、纳税人权利保护,即“为保护和改善环境,促进社会节能减排,扩大和稳定环境保护的资金来源,保护纳税人的合法权益,推动生态文明建设,促进经济社会可持续发展,制定本法”。中策仅涵盖环境保护和财政目的,即“为保护和改善环境,促进社会节能减排,扩大和稳定环境保护的资金来源,推动生态文明建设,促进经济社会可持续发展,制定本法。”下策则仅着眼于环境保护,即“为保护和改善环境,促进社会节能减排,推动生态文明建设,促进经济社会可持续发展,制定本法”。

五、余论:立法目的指引下的环境保护税税制设计

(一)地方税还是中央税?

环境税收的归属应以环境保护目的的实现为首要划分标准,同时兼顾财政目的。判断环境税收是归属于中央还是地方,实际上就是确定环境事权和财权如何分配的问题。中国《环境保护法》第 6 条第 2 款规定:“地方各级人民政府应当对本行政区域的环境质量负责。”第 8 条规定:“各级人民政府应当加大保护和改善环境、防治污染和其他公害的财政投入,提高财政资金的使用效益。”换言之,环境污染治理的事权在地方。但自分税制改革后,中国地方政府的事权与财权越来越不匹配,表现为事权大于财权。地方政府财政匮乏,对环境保护投入不足,环境问题愈发严重。从这个角度出发,环境税应属地方税或收入主要归于地方。环境污染问题大部分属于地方性问题,但也有不少是跨区域性的,且一旦覆盖范围过大,环境污染程度就更为严重,如水域污染、大气污染。治理跨区域环境问题的事权应主要交由中央政府,或者由中央出面协调、多个地方共同参与治理。基于此种考量,环境税应属中央和地方共享税。

综合以上两种思路,笔者认为环境税应当按照 2∶8 的比例,由中央和地方共享。大头归地方,以提高地方环境税执行和治理环境的积极性,减少环境税开征阻力;小头归中央,有助于中央发挥在环境保护和治理方面的宏观调控职能。同时,中央划分的收入过少可以督促其对地方治理环境的转移支付和财政补贴,变相提高环境治理的财政投入。

(二)征税范围、税率

虽然立法目的条款力争覆盖所有的污染行为,征税范围涵盖的环境税种越广,环境保护效果越好、财政收入越充足,但征税范围的确定应综合环境税改革的时机、国家经济发展等具体国情,兼虑立法目的。鉴于排污费改税已有成熟制度的平移,此次环境税的征税范围还应扩大到污染产品税。污染排放税和污染产品税本就是污染税法律制度下的两个税种,纳入污染产品税可以使当前的环境税改革思路更为完备。当下中国的消费税把与环境有关的税目纳入进来,如烟、鞭炮和焰火、成品油、一次性筷子等,如果引入环境产品税,征税范围会与消费税存在一定的重叠。污染产品税可以在消费税的制度基础上,将消费税涉及环境保护的税目移转到污染产品税中,同时纳入如化肥、农药、电池及其他一次性使用物等税目。以上税目的税率相对较高,开征污染产品税也可以增加环境税收入。另外,如有需要,自然资源税也可纳入征税范围。中国自然资源税费本身分类复杂且种类繁多,既存在水资源费、耕地开垦费等诸多自然资源规费,还存在资源税、耕地占用税、城镇土地使用税等自然资源税。自然资源税可以参照排污费改税经验,将部分规费改税,并纳入其他资源类税种。

中国当前税制下发挥环境功能的税种的税率普遍偏低,并未真正体现“污染者付费”之目的。同时,环境税税率如何确定也直接关系到环境税对纳税人排污行为的调控力度。税率要体现污染程度的差别,能够将污染者的生产成本的负外部性内部化。因此,环境税应将原有税率进行适当提升,并广泛采

用差别税率,这样,不仅能够更好地发挥激励效果,更优质地实现环境保护目的,同时也能提高财政收入。

另外,中国的环境税制改革还要考虑企业的承受能力,因为短期内环境税负过高无疑会加重企业的税收负担,严重威胁企业生存。虽然,时下的《环境保护税法》贯彻排污费改税,环保税负与之前的排污费基本持平,税负并未明显增加,但是,随着环境状况的恶化,不排除日后开征其他环境税的可能。同时,考虑到国内的税负水平,中小企业依然承担着不小的税负压力。因此,环境税的"双重红利"应受到重点关注。通俗来说,环境税的"双重红利"可在维持企业税负总体水平不变的前提下,将其他税负转移到环境税负上。一方面,增加"绿色红利",通过征收环境税改善环境;另一方面,增加"效率红利",通过减少其他税种的税负,例如减少劳务税、给予积极研发创新的企业一定的所得税优惠等,促进就业、企业创新。

注释:

① 笔者的分类方式采用的是二分法,分别以财政目的和环境保护目的为归纳基准。而王金南、葛察忠等采用的是三分法,分为成本回收型环境税、刺激型环境税、收入型环境税,划分虽然更加细致,但难以辨别出不同环境税政策目的的根本区别。参见王金南、葛察忠等《环境税收政策及其实施战略》,中国环境科学出版社,2006 年版,第 128-129 页。

② 如 2004 年 1 月 29 日财政部、国税总局发布的《关于部分资源综合利用产品增值税政策的补充通知》中对燃煤电厂烟气脱硫副产品实行增值税即征即退的政策。

③ 如《中华人民共和国增值税暂行条例》第 2 条中对农膜、农药、化肥实行税收优惠,导致农田"白色污染"和生态平衡失调。

参考文献:

[1] 王曦,陈维春. 浅论环境基本法的立法目的[J]. 华东政法大学学报,2004(5):28.

[2] 夏甄陶. 关于目的的哲学[M]. 上海:上海人民出版社,1982:221.

[3] 王婧. 庞德:通过法律的社会控制[M]. 哈尔滨:黑龙江大学出版社,2010:110.

[4] 刘风景. 立法目的条款之法理基础及表述技术[J]. 法商研究,2013(3):48-50.

[5] 邓保生. 环境税开征立法问题研究[M]. 北京:中国税务出版社,2014:61.

[6] 欧洲环境局. 环境税的实施和效果[M]. 刘亚明,译. 北京:中国环境科学出版社,2000:4-6.

[7] 吉米·边沁. 立法理论[M]. 李贵方,等译. 北京:中国人民公安大学出版社,2004:523.

[8] Christina K Harper. Climate Change and Tax Policy[J]. Boston College International and Comparative Law Review,2007(1):64.

[9] 杨朝飞. 环境保护与环境文化[M]. 北京:中国政法大学出版社,1994:37.

[10] 熊伟. 环境财政、法制创新与生态文明建设[J]. 法学论坛,2014(4):63.

[11] 马骏. 中国财政国家转型:走向税收国家?[J]. 吉林大学社会科学学报,2011(1):10.

[12] 黎江虹. 中国纳税人权利研究[M]. 北京:中国检察出版社,2014:182.

责任编辑:袁付娜

Study on the Legislative Purpose of Environmental Protection Tax ——Discussion on *Environmental Protection Tax Law*

CHU Ruigang

(*School of Law*, *Xiamen University*, *Xiamen*, *Fujian* 361005, *China*)

Abstract: *Environmental Protection Tax Law* is under the influence of both environmental law values and tax law values and its legislative purpose is difficult to define. Environmental tax is essentially a tax, which has the common characteristics of tax revenues and its special characteristics different from other environmental tools. Environmental tax is not just a tax. It is a specific purpose tax with environmental functions. In the current context with urgent environmental pollution problems, although environmental tax legislation targets at environmental protection and the implementation of sustainable development, it also takes into account the coordination of financial purposes and the protection of taxpayers' rights. Otherwise, it is likely to lose the characteristics of the tax, and become the vassal of environmental law, resulting in tax system principles fall and institutional design bias.

Key words: environmental protection tax; legislative purpose; environmental protection; financial purpose; taxpayer rights protection