

DOI:10.14026/j.cnki.0253-9705.2017.02.005

环境保护税与排污费之比较分析

Comparative Analysis on Environmental Protection Tax and Pollution Charges

摘要 除了“制度平移”原则之外,《环境保护税法》在很多方面都有所突破。本文从法律基础从分散到统一、课征依据从行政设定回归税收法定、制度设计从粗放到精致、税收征管上强调行政协作和法律体系的内在协调更为迫切五个方面,对环境保护税和排污费进行了比较,尝试扩宽观察的视角,全面认识《环境保护税法》出台的意义,并呼吁理论界和实务界为该法的施行做好理论准备、夯实实践基础。

关键词 环境保护税;排污费;税收法定;行政协作;法律体系

■文/秦天宝 胡邵峰

2016年12月25日,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了《环境保护税法》,该法将自2018年1月1日起施行。关于这项举措的意义,全国人大常委会财政经济委员在审议时认为,“制定环境保护税法、推动环境保护费改税,有利于从根本上解决现行排污费制度存在的执法刚性不足、行政干预较多、强制性和规范性较为缺乏等问题”。那么,环境保护税和排污费到底有何不同?它如何承担社会各界的期许?本文尝试从以下角度进行解读。

法律依据从分散到统一

在一般民众观念中,排污费制度是环境法中的一项独立制度,亦已形成单独的规制体系。1979年颁布的《环境保护法(试行)》提出要建立排污收费制度。1982年,我国发布《征收排污费暂行办法》,排污收费制度正式建立。2003年7月1日,《排污费征收使用管理条例》(以下简称《条例》)作为行政法规正式颁布实施。随后,原国家环保总局(后升格为环境保护部)等相关部门为保证《条例》更好地实施,相继出台了《排污费征收标准管理办法》《排污费资金收缴使用管理办法》等配套规章。从表面上看,排污收费制度的渊源在环境法这个法律部门中主要是由行政法规和行政规章搭建的一个独立制度安排,但实际情况远比这个简单的理解要复杂得多。一方面,关于排污收费,需要一系列的规范性文件配套,比如各地方政府对排污收费标准的调整;另一方面,排污收费其实有着法律层级的

法源,而且来源分散,并不统一。无论是《环境保护法》,还是各个单行污染防治法的文本,几乎都有关于排污收费的规定。值得注意的是,这种分散的立法安排,对排污收费制度的实施,并非毫无影响。比如对无专用贮存或处置设施和专用贮存或处置设施达不到环境保护标准(即无防渗漏、防扬散、防流失设施)排放的工业固体废物,根据《条例》是要征收排污费的,但《固体废物污染环境防治法》在2004年修订时就取消了这项收费,排污收费制度自然需要予以跟进。如果结合《环境保护法》和各个单行污染防治法有关排污收费的规定来考察,就会发现这种散落的立法规定极易带来执法上的困惑。

《环境保护法》第四十三条规定:“排放污染物的企业事业单位和其他生产经营者,应当按照国家有关规定缴纳排污费”。《条例》第二条规定:“直接向环境排放污染物的单位和个人工商户,应当依照本条例的规定缴纳排污费”。它们关于主体的表述就明显不一致,而且《环境保护法》没有强调“直接”向环境排污行为收费的前提。《海洋环境保护法》第十一条规定:“直接向海洋排放污染物的单位和个人,必须按照国家规定缴纳排污费。向海洋倾倒废弃物,必须按照国家规定缴纳倾倒费……”这里,没有将“生产经营”作为前提,而且对主体的表述则变成了“单位和个人”。另外,《环境噪声污染防治法》第十六条规定:“产生环境噪声污染的单位,应当采取措施进行治理,并按照国家规定缴纳超标标准排污费……”《固体废物污染环境防治

法》第五十六条规定：“以填埋方式处置危险废物不符合国务院环境保护行政主管部门规定的，应当缴纳危险废物排污费……”这两部法律文件，其实对个人或者个体工商户进行了除外处理。《大气污染防治法》则干脆回避了对缴费主体的直接规定，直接适用《条例》。

这种立法格局，会在实践中给理解和执行带来不少麻烦。受国情所制，这种局面在环境法体系内部也已经存在多年。《环境保护税法》并没有牵就这种现状，而是在其第二条明确“在中华人民共和国领域和中华人民共和国管辖的其他海域，直接向环境排放应税污染物的企业事业单位和其他生产经营者为环境保护税的纳税人，应当依照本法规定缴纳环境保护税”。这一规定，对原排污收费制度中的上述不同表述进行了跨越实际的统一。可以预见，它不仅可以消除理解上的分歧，也会对执法产生积极作用。

课征依据从行政设定回归税收法定

虽然对排污行为收费可以从《环境保护税法》《海洋环境保护税法》和各个单行污染防治法中找到依据，但立法机关主导的法律层级的文件并没有实现对排污收费制度的完整供给。作为行政法规的《条例》实现了对排污收费的基本制度规制，同时在其第十一条规定：“国务院价格主管部门、财政部门、环境保护行政主管部门和经济贸易主管部门，根据污染治理产业化发展的需要、污染防治的要求和经济、技术条件以及排污者的承受能力，制定国家排污费征收标准。国家排污费征收标准中未作规定的，省、自治区、直辖市人民政府可以制定地方排污费征收标准，并报国务院价格主管部门、财政部门、环境保护行政主管部门和经济贸易主管部门备案……”可见，国务院和各级地方政府的行政法规、规章才是排污收费制度的主要渊源。这种做法基于特定的历史条件是可以理解的，不过事易时移，现在的国家治理讲求“良法善治”，作为一种国家公共课征，无论是“费”还是“税”，其征收与否及如何征收完全交给政府并不可取。

《环境保护税法》是在党的十八届三中全会和修改《立法法》对落实税收法定原则提出明确

要求和作出明确规定之后，提请全国人大常委会审议通过的第一部税收法律，解决了原排污收费制度立法层级过低的问题。《环境保护税法》制定过程中遵循的原则之一就是排污费制度向环境保护税制度进行“制度平移”。在笔者看来，从内容这个角度去考察，大体如此；但如果预判政策效果，应该还不止与此，环境保护税更是制度上的全面升级。比如该法第六条规定：“……应税大气污染物和水污染物的具体适用税额的确定和调整，由省、自治区、直辖市人民政府统筹考虑本地区环境承载能力、污染物排放现状和经济社会生态发展目标要求，在本法所附《环境保护税税目税额表》规定的税额幅度内提出，报同级人民代表大会常务委员会决定，并报全国人民代表大会常务委员会和国务院备案”，第九条对应税大气污染物规定：“……省、自治区、直辖市人民政府根据本地区污染物减排的特殊需要，可以增加同一排放口征收环境保护税的应税污染物项目数，报同级人民代表大会常务委员会决定，并报全国人民代表大会常务委员会和国务院备案”，第十二条在规定暂予免征环境保护税的情形时也强调“……前款第五项免税规定，由国务院报全国人民代表大会常务委员会备案”。可见，除了《环境保护税法》是全国人大常委会通过的法律以外，其中对于实体税法要素的调整，亦已经从政府全面收归立法机关，至少在形式上实现了从行政立法到税收法定的回归。相比于排污收费制度，这种转变值得肯定。

制度设计从粗放到精致

排污收费制度的设计整体上是比较粗放的，虽然解决了有法可依的问题，但离“良法善治”的要求还有不少距离。《环境保护税法》从内容上看，其制度安排更加细致。

《环境保护税法》制定过程中虽然因追求从费到税的制度平稳转移，所以衔接性规定较多；但另一方面，其规定让立法调整的广度和深度更加科学。一是对于应税水污染物分为第一类（主要是重金属）和其他类，从法律上确认了征税对象的“八因子法”。这在执法效果上应该会强于排污费，加大水污染物排放者的公课负担。二是

排污收费制度的设计整体上是比较粗放的，虽然解决了有法可依的问题，但离“良法善治”的要求还有不少距离。

《环境保护税法》在现行排污收费标准规定的下限基础上,增设了上限,即不超过最低标准的10倍。各省可以在上述幅度内选择大气污染物和水污染物的具体适用税额。在原排污收费制度下,对大气污染物、水污染物征收排污费的标准分别是不低于1.2元和1.4元;同时,鼓励地方上调收费标准,但没有规定上限。实践中,有7个地方已经提高了收费标准。比如,北京调整后的收费标准是最低标准的8~9倍。这种做法既考虑了地方的需求,又体现了税收法定原则。第三点尤其值得注意,即增加了企业减排的税收减免档次。现行排污费制度只规定了一档减排减免,即:排污者排放大气污染物或者水污染物的浓度值低于规定标准百分之五十的,减半征收排污费。为鼓励企业减少污染物排放,参考实践中一些地方的做法,《环境保护税法》第十三条在承接原有收费减免措施的同时,增设了一档减排税收减免,即:“纳税人排放应税大气污染物或者水污染物的浓度值低于规定标准百分之三十的,减按百分之七十五征收环境保护税”。

可见,《环境保护税法》的设计,暗含了一种多目标系统的思维,在加大力度化解和扭转污染行为“负外部性”的同时,也尽量在立法的规范性和科学性上做足功课。

税收征管上强调行政协作

《环境保护税法》一个最明显的特点是对税收征管的强调。整个法律文本28条,对于税收征管,不仅单列为一章,而且规定了11个法条,数量上超过于任何一章,几乎赶上了规定实体内容的前三章的法条数(前三章总计13条)。这些内容不仅有别于排污收费制度,在我国现行单行税法中目前也仅此一例。这是因为排污费改环境保护税,需要改变的不仅是主管征收部门,还要从行政协作的角度切入,提高国家整体的治理能力。

《环境保护税法》第十四条规定:“环境保护税由税务机关依照《中华人民共和国税收征收管理法》和本法的有关规定征收管理。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。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”。第十五条进一步规定:“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。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。税务机关应当将纳税人的纳税申报、税款入库、减免税额、欠缴税款以及风险疑点等环境保护税涉税信息,定期交送环境保护主管部门”。前者强调“分工协作”,后者强调“工作配合”,这是考虑到环境保护税的征收管理专业性较强,环境保护行政主管部门是评价环境污染的国家主管机关,税务机关计税依据的评价不仅依赖、更需要尊重环境保护行政主管部门关于排污量的执法结论。值得注意的是,在传统税收征管中,其实已经充分注意到部门协作的意义。《税收征管法》第五条就明确规定:“……地方各级人民政府应当依法加强对本行政区域内税收征收管理工作的领导或者协调,支持税务机关依法执行职务,依照法定税率计算税额,依法征收税款。各有关部门和单位应当支持、协助税务机关依法执行职务”。不过,这种对于“各有关部门和单位”的“支持、协助”义务,并不具备完整的法的规范结构,《税收征管法》的罚则中没有任何关于不履行这种“支持、协助义务”的规定。这个问题也可以换一个角度来理解,“各有关部门和单位”的“支持、协助”义务在传统征管中其实并不是必要条件,而只是充分条件。

但环境保护税的协作需求不一样。环境保护行政主管部门对排污量的核定是税务机关评价计税依据的前提,所以《环境保护税法》第二十一条规定“依照本法第十条第四项的规定核定计算污染物排放量的,由税务机关会同环境保护主管部门核定污染物排放种类、数量和应纳税额”。这其实已经将环境保护行政主管部门对排污量的核定纳入了税务部门的征管程序,成为不可或缺的执法存在,从而形成环境保护行政主管部门进行实质评价,税务机关进行形式审查的二元征管模式。这种模式当然会带来一些问题,比如因为

以“税负平移”或者“制度平移”来理解排污费改环境保护税并不全面,《环境保护税法》的实际影响应该更为深远。

环境保护行政主管部门的原因导致税款的少征、错征或者少报、错报,在纳税人、税务机关和环境保护行政主管部门之间该如何归责?这类问题,《环境保护税法》并没有回答。不过,在笔者看来,这正是《环境保护税法》带来的机遇和挑战。随着现代社会的发展,需要国家公权介入的领域越来越多,国家事务也越来越强调部门协作、综合治理。这在税收征管领域已有范例,比如现行《车船税法》在计税依据和税率的设计上就考虑到了发动机汽缸容量(排气量),这显然溢出了税务机关及其执法人员的有效认知范围,它们可以也只能根据质量监督部门认定结果课征税款。同样的情况在城镇土地使用税、房产税等税种的征管过程也不同程度地存在。可见,问题不见得是新问题,也不见得没有解决的途径,只是理论研究和立法对此缺乏足够的关注而已。对于《环境保护税法》,可以以此为契机,用足政策的窗口期,以问题为导向,加强相关领域的研究,在制定细则时进行制度补缺。

法律体系的内在协调性更为迫切

在排污收费制度下,本身就存在一个在环境法律部门内部进行协调的问题。在排污费改税以后,这个问题并不能说已经完全解决。关于这一点,前文已有讨论,这里不再赘述。这里要强调的是在《环境保护税法》施行后,这种内部协调的需求就不再局限在环境法内部,而是面临一个不同部门法之间跨界进行协调的新局面。比如说,《环境保护税法》第二十二条规定:“纳税人从事海洋工程向中华人民共和国管辖海域排放应税大气污染物、水污染物或者固体废物,申报缴纳环境保护税的具体办法,由国务院税务主管部门会同国务院海洋主管部门规定”,这其实就是对跨界行政立法的规定,以避免部门立法各自为政的冲突。该法第二十三条规定:“纳税人和税务机关、环境保护主管部门及其工作人员违反本法规定的,依照《中华人民共和国税收征收管理法》《中华人民共和国环境保护法》和有关法律法规的规定追究法律责任”。问题是这些法律文件之间是可能存在冲突的。比如说,对于排污量的不申报和虚假申报,环境法和税法都规定

了罚则,那么排污者或者纳税人就可能因为自己的同一个行为因为不同法律文件的规定而面临两次以上的处罚。虽然从理论上讲,因为不同法律依据而实施的处罚是否有违“一事不二罚”的原则或许可以讨论,但必须注意的是,这种“二罚”境遇的出现,不是因为排污者违法行为本身出现的新的调整事由,而完全是排污费改税这种“制度平移”所致,从整个法律体系的内在协调来看,很难视若无睹。除了这类积极冲突外,也可能存在消极冲突。无论是《税收征收管理法》还是《环境保护法》或者其他“有关法律法规”,都是基于单一主管机关制定的,其归责原则不可能考虑到不同主管机关之间的归属和分担。比如《环境保护税法》第二章有关计税依据和应纳税额的规定,很多对税务机关而言很难说是现实的执法依据,但对于环境保护行政主管部门来说却必须在执法中奉为圭臬。那么对于计税依据评价失误或者税款计算错误,责任到底该由哪个部门承担,目前应该并没有任何一部法律文件能够明确。

综上所述,以“税负平移”或者“制度平移”来理解排污费改环境保护税并不全面,《环境保护税法》的实际影响应该更为深远。因此,环境保护税也需要更为充分的理论准备和实践基础。所以,自2016年12月25日通过,到2018年1月1日施行,这不止一年的实施准备期对于理论界和实务部门来说,并不能消极守望,而是意味着更多的辛劳和汗水。^{①B}

主要参考文献

- [1]陈清秀. 税法总论[M]. 台北:元照出版公司, 2012.
- [2]陈少英. 生态税法[M]. 北京:北京大学出版社, 2008.
- [3]丹尼尔·H·科尔. 污染与财产权——环境保护的所有权制度比较研究[M]. 严厚福, 王社坤, 译. 北京:北京大学出版社, 2006.
- [4]刘剑文, 熊伟. 税法基础理论[M]. 北京:北京大学出版社, 2008.
- [5]汪劲. 环境法学[M]. 北京:北京大学出版社, 2006.
- [6]朱谦. 环境法基本原理——以污染防治法律为中心[M]. 北京:知识产权出版社, 2009.

(秦天宝系武汉大学环境法研究所所长、教授、博士生导师; 胡邵峰, 湖南高等税务专科学校)