

# 论新形势下我国环境保护税 法律制度之构建

龚文龙

(四川师范大学 法学院, 成都 610066)

**摘要:**当前,我国经济社会发展面临着环境污染加剧、资源紧缺和生态恶化三重困境,由此导致我国资源承载力、环境承载力以及生态承载力面临着前所未有的巨大压力。与此同时,我国现行环境保护税制结构仍存在诸多不足之处,反映资源要素稀缺、供求关系、生态破坏程度的环境保护税法律制度尚未真正建立。构建我国特色的环境保护税法律制度,对转变经济发展方式、提高污染成本、限制排放,从而实现环境保护、生态文明建设以及健全现代国家治理制度,具有重要而深远的意义。

**关键词:**十八届三中全会;环境保护税;法律制度构建

**中图分类号:**DF432;DF46 **文献标志码:**A **文章编号:**1000-5315(2014)04-0022-05

当前,我国经济社会发展面临着环境污染加剧、资源紧缺和生态恶化三重困境,由此导致我国资源承载力、环境承载力以及生态承载力面临着前所未有的巨大压力。面对严峻的形势,我国制定和实施了大量有关环境保护的法律法规等规范性文件,但收效欠佳,拖欠环保税费、违规排放污染物的现象屡禁不止。如:2013年,“太原市共有427户企业拖欠排污费1191.9万元,同时还发现大部分餐饮业、汽车4S店未进行排污申报”<sup>[1]</sup>;同年11月,“陕西省榆林市要求长庆油田缴纳2009年7月至2012年3月期间在陕西榆林境内开采石油、天然气水土流失补偿费7.4亿元,以及1.1亿元的罚款,并且冻结了长庆油田23个银行账户”<sup>[2]</sup>。这些状况反映出我国现行环境保护税制结构仍存在诸多不足之处,反映出自然资源要素稀缺、环境供求关系、生态破坏程度的环境保护税法律制度尚未真正建立。对此,党的十八届三中全会通过的《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》(以下简称《决定》)指

出:“深化税收制度改革,完善地方税体系,逐步提高直接税比重。……加快资源税改革,推动环境保护费改税。”这对完善税收制度、建立环境保护税法法律制度指明了前进方向,有利于转变经济发展方式、提高污染成本、限制排放,从而实现环境保护、生态文明建设以及健全现代国家治理制度,具有重要而深远的意义。

## 一 环境保护税概念解析

环境保护税(Environmental Taxation),西方学者称之为生态税(Ecological Taxation)、绿色税(Green Tax),我国有学者简称为“环境税”。目前学界对“环境保护税”这一概念的释义莫衷一是,笔者将关于“环境保护税”、“环境税”、“生态税”、“绿色税”等相关定义归纳如下。

(1)环境保护税指“为实现一定生态保护目标而对一切开发、利用环境资源的单位和个人,按其对环境资源的开发、利用、污染及破坏程度进行征收的一种税收”<sup>[3]</sup>。

收稿日期:2014-03-12

作者简介:龚文龙(1965—),男,四川乐至人,四川师范大学法学院副教授,主要从事法经济学研究。

(2)环境保护税指“以环境保护为目的而采取的各种税收措施或征收的各种税”<sup>[4]112</sup>。

(3)环境保护税“包括排放污染物税,以及为了保护特定的环境资源而征收的税收,以及政府采取的一些与环境有关的经济措施的税收手段”<sup>[5]</sup>。

(4)环境保护税指“对开发、利用环境资源的单位和个人,根据其开发、利用环境资源的程度及其对环境污染的损害程度进行税款征收或减免的税收制度”<sup>[6]</sup>。

(5)环境保护税指“国家为了调控环境污染的区域范围、程度,而对那些给环境造成污染的主体征收的一种税种”<sup>[7]221</sup>。

学者之间由于研究视角不一,对环境保护税这一概念解析也不完全一致,从而导致目前学界未形成统一的环境保护税概念。对此,有学者提出,“在财税领域的引入并强化法学分析的维度和视角,对于财税政策和决策研究至关重要”<sup>[8]</sup>。环境保护税既是财税法学中“税制结构”下的一个经济学概念,同时又是税法中税收法律制度研究的主要内容之一。

综上所述,笔者认为,应当以法学和经济学双重研究方法为基础,侧重税收法律体系的构建与完善,以税收立法目的、立法原则、权利义务关系为主要内容等法学基本范畴对环境保护税进行阐述。故,环境保护税是指为促进纳税人承担环境保护义务,实现环境保护和生态文明建设双重目标,国家根据一定法律程序,对自然资源的利用和保护征收的各种税种和税目的总称。环境保护税内容包括:其一,专门性的环境污染税,即国家为了限制污染,向污染者征收的一种专门税收,其用途限于环境治理;其二,资源税,即国家对自然资源的开发和利用者征收的一种专门税收,其目的是实现可持续发展;其三,其他与自然环境、环境保护相关的税种,如消费税、所得税、增值税等税种。

## 二 新形势下我国构建环境保护税法律制度的现实必要性分析

我国现行的环境治理手段主要包括行政手段和经济手段,无论是在理论层面还是实践现状,抑或从财政经济学和法学的视角来分析,这些治理手段不能满足当前全面深化改革、提升环境治理水平的总体要求。《决定》指出“财政是国家治理的基础和重要支柱”,同时明确“建设法治中国”与“加快财税体

制改革”并重。由此可见,新形势下构建环境保护税法律制度,具有重要的现实意义。

第一,深化财税体制改革是构建环境保护税法律制度的政治因素。《决定》指出,当前深化财税改革的主要任务是:“建立规范的现代增值税制度,进一步发挥消费税调节功能,加快资源税从价计征改革……开征环境保护税,加强和改进税收优惠政策设定,完善国税、地税征管体制。”可见开征环境保护税具备现实的紧迫性,是深化财税体制改革的主要任务之一。因此,要尽快将现行排污费等环境污染费改革为环境保护税,从而推进财税体制改革向前发展。

第二,转变经济增长方式是构建环境保护税法律制度的经济因素。党的十八大以来,“加快转变经济发展方式”成为社会、学界普遍关注的议题。转变经济增长方式的主要内容,即是由不可持续性发展转变为可持续性发展、由粗放型经济转变为集约型经济、由高碳经济型转变为低碳经济型、由忽略环境型转变为环境友好型经济增长。经济增长方式的转变与生态环境保护是辩证统一的,经济增长方式的转变更关注对生态环境的保护以及自然资源的可持续利用。构建环境保护税法律制度,积极发挥环境保护税的引导功能,有助于淘汰污染严重、资源浪费、经济效益低下的落后产业,有助于推动企业新能源、新材料、新工艺和节能技术的采用,有助于环保产业、绿色产业等新兴产业的发展壮大,从而加快推动经济增长方式的转变。

第三,建设法治中国、实现财税法治化是构建环境保护税法律制度的法律因素。当今,税收法定主义得到越来越多国家的最高法——宪法的认可,在其宪法文本中专门对税收法治进行了明确规定。如法国《第五共和国宪法》第三十四条第二款规定,“法律规定有关下列事项的准则……各种性质的赋税的征税基础、税率和征收方式”;《美国宪法》第一条第七款规定,“所有征税议案应首先由众议院提出;但参议院可以如同对待其他议案一样,提出修正案或对修正案表示赞同”;《新加坡共和国宪法》第四十三条第二款规定,“凡作出(不论直接或间接地)以下规定的法案或修正案……,(1)制定或增加任何税收,或者废除、削减或豁免任何现行税收者”;“马来西亚、斯里兰卡、印度尼西亚、约旦等国宪法均有类似规定”<sup>[9]</sup>。除此之外,多数法治国家

或者地区、若干发展中国家先后制定了专门的环境保护税法。财税法治化包含形式上的税收法定主义和实质上的税收法定主义,前者强调税收应当有法律依据,后者关注税收法律规范的合宪性、正义性等法律价值。故,从法律价值的角度看,通过实施环境保护税法,明确税收机关和纳税人之间的税收法律权利和义务,有助于协调法律主体之间的权利义务关系,从而为我国财税法治化奠定法治先例。

第四,生态文明建设是构建环境保护税法法律制度的社会因素。税收政策作为财政政策的有机组成部分,可以通过开征环境保护税这一路径来推动我国生态文明建设。其一,改革现行财税制度是生态文明建设的内在要求,主要包括改革消费税、资源税、车船使用税、城市维护建设税等与环境相关的税种。此外,可以开征必要的环境保护税新税种,如能源税、大气污染税(主要是碳税和二氧化氯税)、水污染税、垃圾税等。其二,通过开征环境保护税,让环境污染者履行其保护环境的法定义务,自行承担污染成本,并通过完善税收优惠政策,调动行为人的环保积极性,从而为我国生态文明建设奠定良好的外部环境。同时,开征环境保护税能够筹集大量税收收入以用于生态环境建设,以实现环境保护和生态文明建设的双重目标。

### 三 我国环境保护税费制度的现状及困境

#### 1. 我国环境保护税费制度的现状及不足

第一,现行税收体系中未规定专门的环境保护税种,由此导致我国环境保护税收体系缺乏明确性和规范性。国家通过开征环境保护税,目的是将其作为环境保护、自然资源可持续利用的有效财税手段。相比环境直接管制措施,环境保护税具备公平、高效、方便、简洁的优势,为当今世界绝大多数法治国家所采用。我国目前并未开征独立的环境保护税,与环境保护相关的税收政策主要体现于其他税目中,未能建立较为完善的专门以促进生态保护为目标的各税种要素相互配合与协调发展的环境保护税收制度。

第二,与自然环境、环境保护相关的税种在制度设计上缺陷重重。(1)目前我国环保相关产品的消费税税率普遍较低,未能发挥对消费行为的调节作用。一些属于限制消费、对生态环境危害较大的稀缺资源,其税目税率却不高,如汽油、柴油消费税税率过低,甚至一些产品未纳入消费税的征税范围。

(2)增值税中与环境保护相关的税目减免计算方法过于繁多,在税收征管监督不力的情况下,多重减免方式易导致税收流失。(3)《企业所得税法》第二十七条第二款第三项、第三十三条、第三十四条对企业所给予的一些税收优惠政策虽然有明确规定,但是我国企业所得税所规定的取得税收优惠政策的条件异常苛刻、优惠期限过短、优惠形式单一,且大多限于对排放的废物利用采取直接减免等优惠形式,而对绿色产业设备的投资抵免、加速折旧或免税政策难以落实。除此之外,资源税存在一定缺陷,对此有学者认为,消费税在税收功能定位上体现出“单一征收范围过窄、计税依据不合理”等瑕疵<sup>[10]</sup>。

第三,我国目前排污收费制度已不符合社会变迁之需要,存在诸多弊病。其一,排污收费制度立法价值存在错误的利益导向,使得一些污染企业和个人认为,只要交纳相应排污费后,就可以无所顾忌地排放未经处理过的废物。其二,排污收费制度的立法依据为《排污费征收使用管理条例》,该规范性文件仅为国务院的行政法规,立法层次低且排污收费体系极不规范,这降低了税收对环境污染的控制力度,也难以对其进行有效的监督。其三,排污费征收范围过于狭窄。缴费主体仅限于企业,使得大量的非企业排污主体被排除在外。在收费项目上,《排污费征收使用管理条例》规定的收费项目仅包括污水、废气、超标噪声、固体废物和危险废物等5类113项污染源收费,而未将国际通行的危险废物、生活垃圾、生活废水以及流动污染源纳入收费范围,且未将间接污染纳入排污收费制度之中。其四,违法法律责任与违法收益不匹配。根据《排污费征收使用管理条例》第二十一条之规定,对环境污染违法行为一概处以罚款1至3倍,但在现实执法中,由于行政执法自由裁量权过大,极易导致处罚不公。即使相对于3倍的环境污染处罚,企业的违法所得收益仍远远高于其处罚,造成大量企业在经济利益的驱动下宁可认罚也不愿采取切实措施以治理污染。最后,排污费征管难度大。由于排污费征收立法层次低以及征收手段缺乏强制执行力,导致大量排污企业存在拖欠排污费的现象。

#### 2. 构建我国环境保护税法律制度的困境

首先,深化财税体制改革难度大,尤其体现在新税种的确立上。笔者认为,构建环境保护税体系必须着眼于当前深化财税体制改革这一新形势之下。



简言之,开征环境保护税,即将对生态环境、自然资源的利用和保护造成负面影响的一切生产经营行为均纳入其征收范围。故此次改革,尤其是环境保护税这一新税种的设立,涉及领域广泛,对国民经济的发展影响巨大,制度设计难度大,环境保护任务艰巨。

其次,环境保护税税制设计及征收难度大,尤其表现为环境保护税税率设计与社会变迁的契合。目前,学者在讨论环境保护税税率设计时,多从一般均衡模型这一理论层面设计次优环境保护税率。但是,我们看到环境保护税在实际征收中还应当根据我国国情,如社会经济发展水平、税收征管现代化水平、污染物排放量、排污者利润与实际负担能力、环境治理成本等外部因素。故,笔者认为,通过科学合理的环境保护税税率设计来实现环境保护税税制的优化,在确保环境保护收入、实现环境保护目标的基础上,最大限度地减低对社会经济发展的负面影响。

最后,我国缺乏环境保护资金管理、使用方面的先进经验。当前,我国税法理论研究多停留在税收征管机制的完善,以求实现税收征管的现代化、信息化和规范化,较少关注国外对税收款项的市场化运作。世界多数国家和地区对环境保护资金管理多采取基金方式,其做法是环境保护税由税务部门统一开征,再纳入生态基金或专用基金,并全部用于环境保护与生态建设方面的开支。

#### 四 新形势下我国环境保护税法律制度之构建

首先,提高环境法治化水平。将环境保护税与生态建设纳入法治范畴已成为当今世界各国的共识。《决定》在“加快生态文明制度建设”中明确指出,“建设生态文明,必须建立系统完整的生态文明制度体系,……完善环境治理和生态修复制度,用制度保护生态环境”。由此可见,加快环境治理法治建设,提高环境法治化水平,是构建环境保护税的逻辑前提和制度保障。1979年9月,我国颁布了建国以来第一部综合性的环境保护基本法——《中华人民共和国环境保护法(试行)》,随后,我国先后颁布了《海洋环境保护法》、《大气污染防治法》、《固体废物污染环境防治法》、《环境噪声污染防治法》、《草原法》、《渔业法》、《森林法》、《矿产资源法》等30余部有关环境、资源、能源与清洁生产等方面的法律,对控制污染排放和环境保护起到了积极作用。面临日益严峻的环境污染问题,当前迫切需要将环

境保护税与生态建设纳入环境法治之中。笔者认为,应从以下方面加强环境保护税法治建设。其一,加强立法,制定《环境保护税法》,以构建独立、统一的环境保护税收法律体系。《环境保护税法》应当包含以下内容:环境保护税税收法律关系、环境保护税法的基本原则、纳税人、征税对象、税率、计税依据、纳税环节、纳税期限、纳税地点、环境保护税优惠政策、法律责任等内容。其中,《环境保护税法》应当分别确立自然资源税法律制度、二氧化碳税法律制度、二氧化硫税法律制度、垃圾税法律制度、生态补偿税法律制度等其他税法律制度。其二,修改与环境保护相关的法律法规,形成相互协调的环境保护法律体系。笔者认为,主要修改《环境保护法》、《水污染防治法》、《大气污染防治法》、《噪声污染防治法》等环境保护和自然资源等规范性文件。其三,废除与环境法治化不符的相关法律法规,主要有《排污费征收标准管理办法》、《排污费征收使用管理条例》和《排污费资金收缴使用管理办法》等以费代税的规范性文件。

其次,加快改进我国现行税制中与环境保护相关的税种。(1)改进消费税,发挥其对消费行为的调节作用,提高消费税的环境保护力度。一是适当提高生态环境危害较大的稀缺资源的税目税率,如提高汽油、柴油消费税税率;二是适时扩大消费税的征收范围,把高污染、高能耗的消费品纳入征税范围,以充分发挥其保护环境的作用;三是改进消费税计税方式,采用与大多数发达国家的“价外税”形式,以加强我国市民的税收法律意识。(2)改进资源税,提高自然资源的利用率,以实现环境治理和可持续发展的有机统一。目前资源税的征收范围可以扩大到与自然资源使用与保护息息相关的非矿藏资源,同时提高不可再生资源的单位税额,从而增加资源税税负。(3)简化《企业所得税法》中税收优惠政策,如简化税收优惠政策的条件、扩大优惠期限、增加优惠形式,从而推动企业淘汰污染严重、资源浪费、经济效益低下的落后产业,进一步促进环保产业、绿色产业等新兴产业的发展壮大。

再次,开征独立的环境保护税。我国现行的排污费制度,已远远不符合当前国际环境法治化的要求,在世界主要发达国家和地区均开征独立环境保护税的国际形势下,开征独立环境保护税是完善我国环境保护制度的必然趋势。具体而言,我国独立

的环境保护税包含以下几个方面。(1)环境保护税税制要素设计。一是征税对象及税目。目前世界主要国家的环境保护税征收范围为大气污染、废水、固体废物、垃圾、噪声等5大类。我国现行排污费制度征费范围为污水、废气、固体废物、危险废物、噪声等5类。故应将部分排污费直接改制为排污税,同时开征二氧化硫税和二氧化碳税,适时、适度地将居民生活废水废物纳入征税范围。二是纳税义务人。污染排放税由污染行为者承担,其中主要以企业为主。污染产品税、二氧化硫税和二氧化碳税以使用该污染产品者承担。三是税基。污染排放税和碳税依据实际排放量计税,污染产品税依据税目从价计征。四是税率。环境保护税税率既要体现其对环境的污染程度,又要对于同一类产品依据环境友好程度区别设计税率。按照税收财政学普遍共识,环境保护税率的最低水平应当维持污染行为所导致的环境治理的边际成本。五是税收优惠政策。对采用先进技术或技术改造有效减少污染物排放的企业,给予适当的税收优惠;对居民垃圾税实行“阶梯价格”,即对居民生活垃圾实行分类计量收取和超定额累进制。(2)税收征管。我国《环境保护法》第十六条规定,“地方各级人民政府,应当对本辖区的环

境质量负责,采取措施改善环境质量”,可见,防治环境污染的主要责任在于地方各级人民政府。笔者认为,为兼顾效率与规范,环境保护税统一由国税局征管,再按一定合理比例返还地方各级人民政府。

最后,加强我国环境保护税收法律体系的配套制度与机制建设。(1)改革创新环境保护税收征管体制。鉴于环境保护税的专业性和综合性,笔者认为,可由地方各级环保部门为税务部门提供技术支持。各级环保部门负责定期监测污染源,为税务部门提供各种计税资料,再由税务部门计算征税款。在环境保护税征管主体方面,笔者认为,国家税务总局设立环境保护税收司,各级国税局设立环境保护税收科(室),负责本地的环境保护税征收与监管工作,并负责与本级环境保护部门协调工作。(2)加强业务培训,建立一支高素质的环境保护税收队伍。环境保护税收制度的组织实施,是一项事关国家环境保护与生态文明建设的系统工程,其工作量大、工作难度大,涉及环境评价、污染排放的测量等专业性工作,这对税收人员的工作能力提出了更高要求。因此,应积极加强业务培训,既注重税收知识的培训,还应当加强环境知识技能的培训,以满足环境保护税收征收工作的需要。

#### 参考文献:

- [1] 427户企业拖欠排污费 1191.9万元[EB/OL]. <http://news.sxrb.com/tyxw/1717751.html> 2013-01-31.
- [2] 中石油被催缴 8.5 亿 陕西榆林开巨额罚单引质疑[EB/OL]. [http://finance.cnr.cn/txcj/201311/t20131117\\_514156186.html](http://finance.cnr.cn/txcj/201311/t20131117_514156186.html) 2013-11-17.
- [3] 成桂芳,成功.对我国环境保护税收研究的几点思考[J].盐城工学院学报,2006,(1).
- [4] 龚辉文.促进可持续发展的税收政策研究[M].北京:中国税务出版社,2005.
- [5] 计金标.欧盟的生态税收[J].中国税务,1997,(5).
- [6] 王惠忠.开征环境保护税的设想[J].财政研究,1995,(2).
- [7] 李慧玲.环境保护税费法律制度研究[M].北京:中国法制出版社,2007.
- [8] 杜丽娟,高培勇.财税领域引入法学分析对财税改革至关重要[EB/OL]. [http://www.cb.com.cn/opinion/2013\\_1128/1024970.html](http://www.cb.com.cn/opinion/2013_1128/1024970.html) 2013-11-28.
- [9] 李明.OECD 的税收制度改革评析[J].经济与管理研究,2003,(5).
- [10] 乐小芳.我国环境保护税收政策现状及改革目标[J].深圳大学学报(人文社会科学版),2009,(4).

[责任编辑:苏雪梅]