

环境保护税如何实现立法宗旨

文 | 秦天宝 胡邵峰

环境保护税的立法宗旨：减少污染物排放

2016年8月29日,《环境保护税法(草案)》(以下简称《草案》)提请十二届全国人大常委会第二十二次会议进行了初次审议。比较本次公布的《草案》与2015年6月公布的《环境保护税法(征求意见稿)》(以下简称《征求意见稿》),在立法宗旨的问题上,我们可以发现有些改动。两稿都保留了“保护和改善环境”“推进生态文明建设”的表述,而将《征求意见稿》中的“促进节能减排”修改为“减少污染物排放”。如此明白地将立法宗旨在单行税法中表述出来,在我国的税收立法传统中,并不常见。在现有的三部经全国人大立法的单行实体税法(《个人所得税法》《企业所得税法》《车船税法》)中,都没有关于立法宗旨的规定,其他法律层级以下的单行税收条例中亦相当罕见。环境保护税法之所以如此开宗明义,正说明这个税种本身功能上的复合性。从环境法的角度来说,它是达成环境保护目的的一种经济手段,从税法的角度来说,它又是个典型的目的税。相对于《征求意见稿》中“促进节能减排”的立法表达,《草案》中“减少污染物排放”对立法宗旨的提炼更为精准。主要原因应该是“节能”的外延太广,已不是环境保护税的功能所能涵盖。

不过,值得注意的是,在环境保护的诸多政策组合中,环保税偏重于筹资和末端治理,其终极目的是要通过环保税这种经济手段,将污染行为的负外部性有效的内部化,从而减少污染。也就是说,它本身并不排斥税收传统的财政目的,甚至追求某种财政目的的实现。问题在于,在财政目的和环保目的的实现路径上,可能存在冲突。税务机关作为

国家的征税机关,其执法手段能否兼容环保目的,是个值得研究的问题。

历史上,我国尝试过固定资产投资方向调节税、筵席税(这两个税种都已停征)等目的税,但其调节的政策效果其实乏善可陈。不仅如此,目的税政策目标的多元性,往往也会在很大程度上减损其传统财政目的的实现。比如说,现行税种中的个人所得税,就有调节国民收入分配的目的。但这个目的是否实现以及在多大程度上实现,见仁见智。可以肯定的一点是,从这个税种的政策执行效果来看,几乎没有人认为它很好地达到了调节收入差距目的。甚至从它占国家税收收入总规模的比重来说,对其财政功能亦不乏消极评价。从《草案》关于立法宗旨的表述来看,它只是强调了环境保护税环保目的而不强调其筹资功能,其中应有深意。从理论上讲,任何税种的财政功能都是底色,是否在法条中明白表述并不重要。相反,每个单行税种都要重复强调其财政功能无疑是种立法技术上的冗余。但如果考虑到环境保护税税款的定向筹资和专款专用以及环境保护税在环保功能和财政功能上的价值序位,这个结论可能略显草率。个人所得税的调节目的在一定历史时期和财政目的在方向上完全可能高度一致。也就是说,税款收得越多,对国民收入的调节越有效。开征固定资产投资方向调节税的一个重要目的就是为了抑制楼堂馆所投资的过快过热,但在反哺国家财政的同时,对于这类基础设施的建设并非那么不能接受。环境保护税和这些税种在立法宗旨上最大的不同就在于它一定是个财政功能弱化的税种。因为环境保护税是根据纳税人的排污量课征的。如不考虑对偷逃税款的查补这些特殊情况,

在正常的征纳秩序下，收税越多，说明污染物排放越多，这只能意味着环境保护税立法宗旨的落空！也就是说，相对于环境保护税的财政功能，其环保功能在价值序列上更为优先。而通过对《草案》的品读，当前环境保护税的制度设计要实现立法的宗旨，应该是相当可疑的。

征税对象：不好把握

这个问题主要出现在大气和水污染物的排放上。

《草案》第九条规定：“每一排放口或者没有排放口的应税大气污染物，按照污染当量数从大到小排序，对前3项污染物征收环境保护税。

每一排放口的应税水污染物，区分重金属和其他污染物，按照污染当量数从大到小排序，对重金属污染物按照前5项征收环境保护税，对其他污染物按照前3项征收环境保护税。

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种类数，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。”

可以看出，作为征税对象的应税污染物（污染因子）在这个法条中是没有精确锁定的。对比各个单行实体税法或者条例，在明确界定征税范围和列举征税对象的情况下，只要发生或者存在课税事实，就要课税，以保证税法对各类课税对象在适用条件上的一致性。但环境保护税法颠覆了这个传统，只是根据“三因子法”“五因子法”对排放当量大的污染物进行课税，这实际上就会导致减少污染物排放的政策目标在执法过程中被削减，不在“三因子法”或者“五因子法”之列的污染物的减排效果其实得不到有效的保证。

当然，排污收费制度和环境保护税法如此规定有它不得已之处。从理论上讲，要按“三因子法”或者“五因子法”确定应税污染物，首先要将《草案》附表2所列所有污染因子进行检测，以判断应

税污染物的有无；在此基础上，还要折算出所有污染因子的当量数，这样才能最终根据污染当量数的多少确定课税对象。这必然导致征纳成本的高企，成为环境保护税不可承受之重。

计税依据的判断：或然性推理

如果环境保护税以纳税人排放的应税污染物为征税对象，在计税依据的选择上，主要有三种不同的主张：

第一，以污染物的排放量作为计税依据。这是最有利于实现环境保护税立法宗旨的。纳税人在维持或增加产出的情况下，只要减少排污量，即可减轻环境保护税的税收负担。这样，不会妨碍纳税人自由选择防治污染的方法，纳税人可以自由选择最适合自己的治污方式，税收反而能够直接刺激纳税人或增加防治污染的设备，或改进生产工艺过程，以减少其废物排放。若对纳税人的销售收入或利润征税，就达不到这一效果。

第二，以纳税人的产量作为计税依据。污染物的排放量与市场产品或劳务总量之间存在着固定比例的正相关关系。纳税人要想减少污染物的排放量，必须首先降低其产品或劳务的产量。如果选择这种计税依据，纳税人只有降低其产量，才能减轻环境税负。可见，就整体的资源配置而言，这种计税依据选择可能导致效率损失以及阻碍生产的发展。事实上，这种方式对污染产品税还是有效率的，但并不合适对排污行为计量征税。

第三，以生产要素或消费品所包含的污染物数量作为计税依据。这可以说是对那些可能引起污染的投入物征税（例如，对含硫量高的燃料征税）。通过改变有害投入物的相对价格，这种税收会直接刺激纳税人在他们的投入物中寻找替代品，即少用那些污染性较大的品种，多用污染性小的品种。这种计税依据选择的前提条件是，生产要素或消费品中所含的污染物成分与污染物排放量之间存在着因果关系。但是，在现实经济生活中，这种关系常常有例外，而且这种选择没有考虑到纳税人治理

污染的能动性。谁使用了含有污染因素的原材料，谁就要照章纳税，而不管其最终造成多大程度的环境污染。显然，选择这种计税依据有失合理，也欠公平。

通过比较，我们可以在理论上得出这样的结论：只要在技术上能计量污染物的排放量，并且其所需要花费的成本符合比例原则，那么对计税依据最合适的选择应是污染物的排放数量。而且即使在特定的地方对于特定的污染物，可能无法在技术上通过仪器仪表进行计量而需要通过物料衡算的方法确定计税依据，理论上我们也可以认定它是以对投入物的测算而作出的对污染物数量的一种法律推定，依然支持以污染物的排放量作为计税依据的结论。

《草案》第七条规定：“应税污染物的计税依据，按照下列方法确定：（一）应税大气污染物按照污染物排放量折合的污染当量数确定；（二）应税水污染物按照污染物排放量折合的污染当量数确定；（三）应税固体废物按照固体废物的排放量确定；（四）应税噪声按照超过国家规定标准的分贝数确定。”从这一规定来看，在计税依据的确定上，它坚持了立法的宗旨，选择根据污染物的排放量来课税（当然，对于噪声这种能量流的污染，能否理解为一种“物”，可以讨论，但并不影响本文的立场，这里不做展开）。不过这只是实体税法上的应然，结合《草案》第十条进行实然层面的考察，结论就会完全不一样。

《草案》第十条规定：“应税大气污染物、水污染物、固体废物的排放量和噪声的分贝数，按照下列方法和顺序计算：（一）纳税人安装使用符合国家规定和监测规范的污染物自动监控仪器的，按照污染物自动监控数据计算；（二）纳税人未安装使用污染物自动监控仪器的，按照监测机构出具的符合国家有关规定和监测规范的监测数据计算；（三）因排放污染物种类多等原因不具备监测条件的，按照国务院环境保护主管部门规定的排污系数、物料衡算方法计算；（四）不能依照本条第一

项至第三项规定的方法计算的，按照设区的市级以上地方人民政府环境保护主管部门规定的抽样测算的方法核定计算。”

仔细研读就可以发现，从形式逻辑学关于推理方式的分类来说，根据这四种方式计算出来的排放量都是一种或然性的判断，而非必然性判断。或者说，它只意味着一种排污量上的可能性，与客观的排污量存在不同程度的出入，难以实现事实裁判者的充分“心证”。当然，四种方式形成的有关法律事实的判断和客观事实之间的出入是不一样的。第（四）项规定的抽样方式取决于样本的数量和质量；系数法和物料衡算方式要尽量接近客观真实，前提是生产要素或消费品中所含的污染物成分与污染物排放量之间存在着因果关系，而不是法条中规定的“因排放污染物种类多等原因不具备监测条件的”；监测机构出具的符合国家有关规定和监测规范的监测数据也有相当的偶然性，本质是基于程序正义进行的法律推定；自动监控数据其实是对不同时段污染物排放的情况的记录，虽然相对来说较为客观，但它也无法对纳税人应税污染物的排放量进行全面客观的反映，而且它的精确度受设备质量和人为操作因素的影响较大，所以在有些上了在线污染监控设备的地方，环境保护主管部门经常因为数据失真而不愿采信。尤其值得注意的是，在排污收费实践中运用最多的，恰恰是物料衡算法。

这样问题就来了。根据这种或然性的推理形式计算出来的排污量课征环境保护税，可能会大于、等于和小于纳税人的实际排污量。有资料显示，通过物料衡算法计算出来的排污量超过实际排污量1000倍并不令人意外。这就直接影响以税收手段解决排污行为负外部性的效果，“减少污染物排放”的立法宗旨就可能被稀释甚至架空。如此看来，现行排污收费制度中存在着的奇葩“议费程序”就可以理解了。

修法建议

对于征税对象的不确定性问题，解决的思路当

然是将它确定化。我国排污收费制度的实践，其实已经给出了答案。它往往是根据区域治理目标来直接确定缴费的污染因子，这个做法完全应该被吸纳到草案中去。现行草案的规定，明显不符合实际。

费改税中制度平移如果是一种现象描述还可以理解，但作为遂行的改革思路在笔者看来是消极的。从费到税要体现国家治理水平的提高，收费过程中的经验教训要总结提炼，并以此来优化环境保护税制。当然，区域治理目标针对的是区域环境的污染治理，并不见得能够解决所有情况下课税对象的选择问题。比如理发美发行业，它所排放的污染物种类往往比较一致，但又与环境区域治理目标中确定的污染物种类存在出入。对于这类情况，则可以由地方政府确定分行业的课税对象，交地方人大批准。

另外，笔者也考虑在制度整体平移之外，能否为个别平移留有余地。这里想提醒一点的是：虽然《排污费征收使用管理条例》规定了大气污染物、水污染物、固体废物、噪声四类污染物种类，但它的收费依据其实散落在各相对应的污染防治法中。甚至它也并没有涵盖所有的污染物收费项目，比如放射性废物防治法中规定的处置费，海洋污染防治法中规定的倾倒费等。在当时的历史条件下，部分污染物排放的集成收费能够成为现实的政策选择，现在进行费改税，在集成的基础上分散课税的思路并不一定要出局。比如单独或者分步开征噪声税、固体废物税，或者在大气污染物和水污染物中将需要重点监控的污染因子拿出来先行课税，比如对二氧化硫开征硫税。这在世界各国的立法中并不鲜见。这种做法至少有一个好处，如果单独开征硫税，那么根据立法宗旨中减少二氧化硫这种特定污染物排放的目的在逻辑上还真可以统一了。

至于计税依据的认定，我们要把握住问题的本质。其实，无论是排污收费制度还是环境保护税草案对排污量进行或然性推定，都是一种制度上的不得已。现行的技术条件要么无法进行精确计算，

要么成本过高。面对这种情况，法理上的应对策略就是放弃实体正义的斤斤计较，而求之于程序正义。同时考虑到环境污染的现实性和紧迫性，也实在有必要通过程序的正义缓解实体正义上的尴尬。

税法上讲究以“经济上可把握的负担能力”来说明可税性问题，这里的“可把握”也可以延伸到计税依据的判断上。实际情况是，依据现有的技术条件和经济条件，我们根本无法把握一个纳税人全面客观的排污量，但某一特定时空的排污量却是可以把握的。所以，任何一个特定时空的排污量都可以成为环境保护税的计税依据。在同时存在多个监测数据时或者数值选项时，以平均值计算真实的排污量其实是难以把握的，但选最高值是可以把握的。这当然有损实质公平。所以要补充一个止损机制，就是通过举证责任倒置，并提高证明标准，让纳税人在证据上以更高的“质”和更多的“量”来证明其实际排污量小于按最高值计算的排污量。对于排污行为，纳税人距离证据更近，而且行政执法是以效率为导向，这符合举证责任分配的一般原理。这样一来，就可以敦促纳税人提高对自身排污行为的监控水平，提高排污申报质量，从而最终减少污染物排放的立法宗旨。即使纳税人由于消极举证或者举证不能承担比实际排污量更高的税负，被迫放弃污染事业的经营，减少污染物排放的立法宗旨还是实现了。这说到底是一个价值权衡的问题。环境权的保障涉及人类的生存权、健康权、发展权，而且存在一个代际公平的问题，如何取舍，早已不是一个问题了。事实上，取最高值的做法是有实践基础的。对于PM_{2.5}的监测，就有国家根据一天内的最高值进行环境执法。

不过，这个问题的解决根本上不取决于税务部门，也无法通过《草案》单兵突进，环境执法领域需要当仁不让地积极跟进。只是这已经涉及征管机制的问题了，限于篇幅，这里就不展开了。^[H]

（秦天宝系武汉大学环境法研究所所长，教授、博导；胡邵峰系湖南税务高等专科学校讲师）