

可持续发展与环境法治

环境保护税收入用途的法治之辩^{*}刘佳奇^{**}

内容摘要:《环境保护税法》中隐含了环境保护税收入纳入一般公共预算统筹使用的立法态度。但税收收入统筹使用既难以保证环境保护税实现“污染者负担”的社会矫正功能,又无法为我国“清费立税”后环保资金的筹措提供法治保障。应通过原则性条款、义务性条款、禁止性条款的递进式立法安排,明确环境保护税收入专用于提高环境质量。以此化解统筹使用给制度实施可能带来的实质合法性危机,并在不违背预算法治的前提下减少税费改革的阻力。

关键词:环境保护税 《环境保护税法》 税收收入专用 合法性

DOI:10.13415/j.cnki.fxpl.2018.01.015

一、问题的提出:环境保护税收入纳入一般公共预算统筹使用

党的十八届三中全会、四中全会分别提出了“推动环境保护费改税”、“用严格的法律制度保护生态环境”的总体要求。为了落实执政党治国理政的新方略,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》。这是中国生态文明建设和税收法治进程中的一个重要时刻,我国由此诞生了一个新的税种——环境保护税。对于是否应当开征环境保护税,无论是决策者与立法者,还是理论界与实务界,均有着较为广泛的肯定性共识。笔者同样对通过立法开征环境保护税,及其在生态文明建设中发挥的重要作用十分期待。但问题在于,全社会对于环境保护税和《环境保护税法》越是给予厚望,就越包含着一种隐忧——中国环境保护税的制度设计能否在生态文明建设中真正发挥如期待般的作用?《环境保护税法》的制定与未来的实施之间是否会存在较大差距?

众所周知,税收不仅是政府获得财政收入的最重要来源之一,更是现代国家不可或缺的经济调节手段之一。其对一国经济社会发展所发挥的调节作用,概而言之包括两个方面:一是税收征收活动本身对经济社会发展的调节作用,如个人所得税的征收就有助于调节社会贫富差距;二是税收收入的使用对经济社会发展的调节作用,如将税收收入优先使用在国家确定的重点领域就有助于社会资源的优化配置。环境保护税作为我国的一个新税种,其在经济社会发展特别是生态文明建设中所发挥的作用,亦应当包括上述两方面的内容:一方面,通过立法开征环境保护税本身是对纳税人课以一种负担,会直接影响纳税人的生产经营活动及其排污行为。正如李克强总理所指出的那样——开征环境保护税对于“促进企业强化环保具有重要作用”。^①另一方面,环境保护税作为一个税种,假设实现100%征收率,其收入据计算约为456.55亿元。^②如此大规模的资金如果使用得当,同样能在经济社会发展特别是推进生态文明建设中释放税收制度红利,产生积极的调节作用。

然而,现实的情况是,根据《环境保护税法》第十四条第三款的规定:“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

* 本文系2015年国家社会科学基金重大项目“长江流域立法研究”(项目编号:15ZDB177)的阶段性研究成果。

** 辽宁大学法学院副教授。

① 国务院《关于〈中华人民共和国环境保护税法(草案)〉的说明》,2016年8月29日。

② 参见李荣:《全国人大首审环保税法护航绿色发展》,载《中国能源报》2016年9月5日第19版。

额入库”。据此,开征环境保护税获得财政收入的作用已经在立法中得到充分体现。那么,接下来需要考量的是,如何科学合理地使用环境保护税的收入,进而使之对经济社会发展起到有效的调节作用。然而,《环境保护税法》对于这一点却没有作出明确的规定,从表面上看似乎并未有所关注。但如果将立法的“留白”置于既有的预算法律体系中就不难作出判断——《环境保护税法》对这一问题的“留白”实质上暗含着一种立法态度。根据《预算法》第27条的规定:“一般公共预算收入包括各项税收收入、行政事业性收费收入、国有资源(资产)有偿使用收入、转移性收入和其他收入”。显然,环境保护税的收入属于税收收入的一种,依法必须纳入一般公共预算之中。加之,《环境保护税法》没有就如何使用环境保护税收入的问题作出特别规定,而结合《预算法》第37条的一般性规定:“各级一般公共预算支出的编制,应当统筹兼顾”。这就意味着,《环境保护税法》中暗含的立法态度是环境保护税的收入纳入一般公共预算统筹使用。一旦这种暗含的立法态度落地实施,关于环境保护税和《环境保护税法》的前述担忧甚至可以说是合法性危机或将出现。

二、环境保护税收入纳入一般公共预算统筹使用存在合法性危机

毫无疑问,税收是一种传统的高权行政活动形式,因而通过法律控制政府与税收相关的权力就成为行政法治的必要内容之一。由于法律的确切性对于一自由社会得以有效且顺利的运行来讲,具有不可估量的重要意义,^③所以政府与税收相关的权力无疑必须获得法律的确切性授权,这也是对其进行合法性判断的应有之意。但是,传统意义上的行政法治仅从法律解释论的角度严格划分法律解释与立法政策,视法律的政策评价为禁忌,要求对行政的解释仅忠于实定法,对行政的功能和目的的追求基本上是漠视的。“行政是立法的传送带”就是对这种合法性判断标准的最好诠释之一。受此影响,对行政活动形式的合法性判断往往是“始于法律的确切性,也止于法律的确切性”。其结果,却是实践中时常出现行政活动形式的主体、程序等在形式上都“合法”,但活动过程本身却违背社会公益或者擅自追求政府利益、部门利益,行政结果本身仍然违法或仍令相对人不满意的情况。在开征环境保护税之前,我国在环保税费领域长期沿用的排污收费制度就是一典型例证:一方面,各级环保部门依据《排污费征收使用管理条例》及相关配套实体、程序性法律规范行使排污收费权。这显然已经在形式上具备了法律的确切性,达到了传统意义上行政活动形式合法性的判断标准和要求。另一方面,对于排污收费这种行政活动形式的诟病也从未停止——理论上排污收费的法律性质不清、法律依据不足,实践中排污收费“名为收支两条线、实为环保部门多收多得”等等。诸如此类问题的不断出现不禁让人反思——对于行政活动单纯进行形式合法性判断的传统合法性评价标准本身是否妥当。

实际上,在遭受“二战”期间纳粹统治的痛苦经历后,人类社会特别是西方国家就开始对行政法治的形式合法性判断标准进行反思,人类开始不再狂热的单纯追求形式意义上的法律。特别是随着现代社会的发展,政府已经不再是“夜警”国家时代公民的“守夜人”,其必须以各种方式积极地参与到市民社会中去,这已经成了时代的要求。^④政府的行政领域不限于防范入侵、维护安全,还增加了维护公共利益、提供公共产品的职能。在这一潮流中,政府权力行使的合法性来源已不仅仅是单纯的“依法律行政”,政府的权力行使是否得到社会大多数成员的理解和支持,也将影响政府的合法性及其政策法律实施的有效性。^⑤有鉴于此,在现代公共行政过程中,对行政活动形式的判断已不能固守所谓的形式合法化框架,而需要有一种开放、反思的态度。^⑥作为对传统形式合法性反思的结果,现代行政法治理论就主张将法律的政策性评价纳入到行政法学中去。^⑦即行政主体在行政过程中,必须依据和遵守法律的规定,并考虑立法过程中立法的精神和宗旨。^⑧换言之,现代公共行政过程中对行政活动的合法性要求应包含两层含义:一是传统意义上的形式合法,即应

^③ 参见[美]弗里德里希·冯·哈耶克:《自由秩序原理》(上),邓正来译,生活·读书·新知三联书店1997年版,第264页。

^④ 参见[日]大须贺明:《生存权论》,林浩译,法律出版社2000年版,第51页。

^⑤ 参见张慧君、景维民:《从经济转型到国家治理模式重构——转型深化与完善市场经济体制的新议题》,载《天津社会科学》2010年第2期。

^⑥ 参见沈岿:《因开放、反思而合法——探索中国公法变迁的规范性基础》,载《中国社会科学》2004年第4期。

^⑦ 参见鲁鹏宇:《日本行政法学理论构造的变革——以行政过程论为观察视角》,载《当代法学》2006年第4期。

^⑧ 参见江利红:《行政过程论研究——行政法学理论的变革与重构》,中国政法大学出版社2012年版,第296页。

当依据法律明确限定行政活动的主体、权限、程序等；二是具备实质合法性，即公共行政过程还必须充分实现立法的功能和目的，而非只考虑对政府利益、部门利益的追求或维护。如果据此“双重合法性”标准，环境保护税收入纳入一般公共预算统筹使用虽然已经满足了形式合法性，但却存在明显的实质合法性危机。具体而言：

（一）征收环境保护税的功能是对环境污染的社会矫正，统筹使用难以保障功能合法性

从世界范围看，环境保护税是一个相对广义的概念，其大致包括以下三种具体类型：（1）对污染物或污染行为征收的污染税；（2）对生态破坏行为征收的税，如森林砍伐税；（3）为环境保护筹集资金的税，如美国的环境税、意大利的废物垃圾处置税等。^⑨我国《环境保护税法》第二条规定：“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”。第三条规定：“本法所称应税污染物，是指本法所附《环境保护税税目税额表》、《应税污染物和当量值表》规定的大气污染物、水污染物、固体废物和噪声”。可见，我国通过《环境保护税法》所设立的环境保护税，实质上是广义环境保护税中的排污征税或污染税，即对排污行为或污染物课征的税种。那么，为什么要对排污行为或污染物征税，这显然是我国环境保护税制度设计中必须首先明确的本源性问题。

鉴于环境污染问题具有公共性，其不可能完全通过市场来解决，这使得人们把目光投向政府，期待通过政府的“有形之手”提供良好的环境公共产品和服务。因此，在工业革命以后相当长的一段时期内，人类的活动即使是破坏了自然，但只要是不侵害到他人的具体利益就可放任自流，^⑩其结果通常是“企业排污、政府埋单”。但面对政府不断追加的环境保护公共财政投入，以及随之增加的纳税人的负担，污染治理与控制费用的合理负担问题引起了政府和社会公众的广泛关注。由于政府用于污染治理和控制的公共投入来自于全体纳税人贡献的税收，而政府使用全体纳税人的税收用于污染者个体造成的污染治理和控制显然有悖于社会公平。又因为环境污染是污染者在追求私利的生产经营活动中产生的“副产品”，由国家使用公共资金用于污染治理和控制，不仅无助于阻止污染环境的行为，反而会纵容污染者的污染行为及其污染成本的社会转嫁。^⑪故而，“污染者负担”就逐渐成为环境污染治理及其相关立法中被广为接受的一项基本原则。例如，《欧洲联盟条约》第130条R款就规定，“环境政策所依据的原则是：预防原则，采取预防行动原则、环境的破坏应首先从根本上得到纠正原则和污染者承担责任原则”。质言之，该原则的提出，是为在环境污染治理领域矫正社会不公、实现社会正义提供一项基本遵循。根据1975年经合组织理事会《关于环境事项成本分摊和公共机构行动的建议》，落实污染者负担原则的最适当手段就是建立环境税（费）制度，使污染者为环境污染预防、控制和治理等方面公共政策的实施提供资金保障。其中，通过征税的方式解决外部性问题，以达到资源最优配置的设想，是由英国经济学家庇古最先提出的。他认为，应根据环境污染所造成的损害对污染者征税，以税收弥补个别成本与社会成本之间的差距。^⑫从经济学的角度看，这种税是为环境污染而支付的一种价格，它将破坏生态环境者的行为所产生的对环境破坏的私人边际成本矫正为社会边际成本，从而消除负的外部效应带来的效率损失。^⑬

由上可知，无论是排污征税还是收费，其制度设计本质上均是落实“污染者负担”原则的具体路径，其功能均应在于矫正污染治理成本分配的社会不公，使“企业赚钱污染环境、政府出资治理环境”这种“负外部性内部化”。^⑭对于这一点，我国《排污费征收使用管理条例》第五条也早有规定：“排污费应当全部专项用于环境污染防治，任何单位和个人不得截留、挤占或者挪作他用。”而根据《关于〈中华人民共和国环境保护税法（草案）〉的说明》公布的数据，我国2015年征收排污费173亿元，缴费户数28万户。这说明，排污费收入的

⑨ 参见韩霖：《关于开征环境保护税的构想》，载《税务研究》1999年第4期。

⑩ 参见[日]山村恒年：《自然的权利》，信山社1996年版，第30—31页。转引自陈泉生：《论可持续发展立法倾向》，载《福建政法管理干部学院学报》2001年第4期。

⑪ 参见柯坚：《论污染者负担原则的嬗变》，载《法学评论》2010年第6期。

⑫ 参见张传明、马杰：《开征环境保护税是保护环境的明智选择》，载《税务研究》2000年第6期。

⑬ 参见代荣杰：《我国环境保护税税收制度的设计》，载《财经问题研究》2009年第12期。

⑭ 参见吕忠梅主编：《环境法导论》（第三版），北京大学出版社2015年版，第58页。

专用,是保障排污费本质功能实现的关键性制度设计和制度表征。对于这一点,甚至连该草案说明都不持怀疑态度——“排污费制度对于防治环境污染发挥了重要作用。”而相比排污收费,以税收的强制性、规范性、政策诱导性,形成税收模式的污染者负担,本应更容易保障环境保护税的足额征收进和方便对“市场失灵”现象进行矫正。^⑮但是,如果环境保护税的收入按照《环境保护税法》暗含的立法态度纳入预算统筹使用,那么由污染者缴纳的税款是否以及在多大程度上用于环境污染负外部性的社会矫正将难以评价。特别是,在我国区域间经济社会发展水平差距较大,在政府财政收入趋紧但支出事项繁多、债务形势严峻的现实情况下,该项资金被挪用的风险会逐步加大。^⑯倘若环境保护税的收入被“统筹他用”,那么开征环境保护税对环境污染实现社会矫正的本质功能或将彻底落空。

(二)征收环境保护税的目的是保障环保资金投入,统筹使用难以达成目的合法性

必须看到,在我国开征环境保护税存在一个基本前提,即“清排污费立环境保护税”。这主要是基于如下考虑:理论上,行政收费主要包括两种具体类型——规费和使用费。其中,规费是政府部门为公民提供某种特定服务或实施行政管理所收取的手续费和工本费;而使用费是对政府所提供的特定公共设施的使用者收取的费用。显然,我国长期以来征收的排污费不属于规费范畴,也不完全符合使用费的范畴。^⑰其实质是一种“准税收”,即由环保部门凭借国家赋予的行政权力征收,具有强制性。^⑱根据《关于〈中华人民共和国环境保护税法(草案)〉的说明》的数据,2003年至2015年全国累计征收排污费2115.99亿元,缴纳排污费的企业事业单位和个体工商户累计500多万户。诚然,这种状态的存在具有一定的历史合理性,但与市场经济条件下全面推进依法治国的新要求相比,已明显不符合税收法治的基本要求。^⑲尽管如此,结合前述《排污费征收使用管理条例》中有关排污费收入专用的立法规定还是可以看出,该制度保障环保资金投入的目的仍然是清晰的。亦即,我国排污收费制度所收取的排污费,是环保资金投入的重要组成部分。在这种背景下,为了结束这种不符合税收法治的状态,破解目前我国排污收费制度在执行中确实存在的征收监管难题,才可以说我国开征环境保护税具有“清费立税”的重要作用:一方面,这是中国税收法治水平提升的重要表现;另一方面,将排污收费制度升级为环境保护税制度,就可以凭借税收的强制性和权威性,不良人为因素就会减少,地方保护和人为拖欠现象也可以同时避免,环境污染治理资金就可以足额征收。^⑳倘若,环境保护税的收入纳入一般公共预算统筹使用。那么,“清费立税”就仅能实现依法征税的形式合法性,保障征收到的足额税款真正投入环境保护领域的目的如何实现则无从谈起。

不仅如此,环境保护税收入的统筹使用还可能会刺激政府借“严格征税”之机,不当增加财政收入。正如马克思所言——“税收是喂养政府的娘奶”,作为现代国家最重要的收入来源,税收天然具有的财政功能无须避讳。一旦,环境保护税收入同其他一般税收收入一样不加区分地统筹使用,有可能使政府片面地、单纯地视环境保护税为财政收入的“新增长点”。特别是在经济下行压力较大、政府财政收入吃紧的当下,这种欲望或将愈发强烈。一旦征收环境保护税沦为以增加政府财政收入为主要目的,将是十分危险的。因为征税与之前的收费相比,行政主体对相对人的强制力度更大;征税权一旦失控,其对纳税人权益的不利影响相较收费更甚。而从理论上讲,无论是收费还是征税,其制度设计的目的都不是简单地要求污染者不加辨认地承担一切环境污染治理的费用。例如,日本《环境基本法》第37条就规定:“为防止公害或者自然环境保全上的妨害……,国家和地方公共团体应当采取必要的措施,使导致必须实施该事业的企业在实施该事业的必要限度

^⑮ 参见张曼、屠梅曾:《当前中国引入环境保护税问题的分析》,载《中国环境管理》2003年第4期。

^⑯ 参见肖京:《我国环境税收立法的若干基本问题探析》,载《中州学刊》2015年第8期。

^⑰ 同前注^⑮,韩霖文。

^⑱ 参见胡子昂:《我国环境保护税、费制度的现状及完善对策》,载《特区经济》2007年第8期。

^⑲ 我国的排污收费制度诞生于计划经济时代,当时国家、企业、社会、公民等多元主体不分。因此,收费仅是在国家这一高度集中的主体内部筹措环境污染治理资金的一种方式。因而,基本不存在市场经济条件下对多元主体之间在税收法律关系中权利(力)义务的合法配置问题。而在当今的市场经济条件下,国家、企业、社会、公民等多元主体已经分化,国家凭借强力向企业无偿征税就必须获得权力机关立法的明确授权。否则,征税权的行使就可能不当侵害相对人的合法权益。因此可以说,从前的排污费在新的时代条件下,实质上是一种无税收之名、有税收之实的“准税收”,其合法性自然是存疑甚至缺失的。

^⑳ 同前注^⑮,张曼、屠梅曾文。

内,适当且公平地负担实施该事业所需的全部或者部分费用”。^① 财政部前部长楼继伟在谈及环境保护税改革时也表示,环境保护税主要是把现在的收费改成税,不能都指望环境保护税来解决类似大气污染、雾霾等等这样的问题。^② 事实上,《环境保护税法》也是根据现行排污费项目设置税目,将排污费的缴纳人作为环境保护税的纳税人,将应税污染物排放量作为计税依据,将现行排污费收费标准作为环境保护税的税额下限。^③ 质言之,其“税负平移”的立法设计,目的绝非过度增加纳税人的负担,而是充分发挥环境保护税的调节作用——“保护和改善环境,减少污染物排放,推进生态文明建设”。^④ 但面对我国严峻的环境污染现实,环境保护税收入的统筹使用有可能使征税不当倾向税收的财政功能,难防某些地方政府打着“加强环保”的旗号提高税率或税负以取得更多财政收入。甚至为了更多的“创收”,难以避免会出现以“污”谋利,该关闭的不关闭,该全收的不全收“放水养鱼”,事前不制止,事中不采取措施,“秋后忙收钱”。^⑤ 果真如此,不仅破坏了这一新税种最基本的社会可接受性,对环境污染的治理更是极为不利,严重背离我国开征环境保护税的立法目的。

三、环境保护税收入专用的合法性证成

诚然,从世界范围内的实践经验来看,各国对环境保护税收入的使用并没有一定之规,选择专款专用和纳入一般预算使用的两种情况都有。^⑥ 况且,《推进财政资金统筹使用方案》(国发[2015]35号)中也明确提出:“新出台的税收收入或非税收收入政策,一般不得规定以收定支、专款专用”。即便如此,也并不妨碍环境保护税收入的专用相较统筹使用更适宜成为当下中国环保税费改革后的支出方式,相较统筹使用具有更高的合法性程度。理由如下:

(一)环境保护税收入专用不违背形式合法性

根据我国《预算法》第4条的规定:“政府的全部收入和支出都应当纳入预算”。《排污费征收使用管理条例》第18条也规定:“排污费必须纳入财政预算,列入环境保护专项资金进行管理”。可见,即便是“寿终正寝”的排污收费制度,也需要根据预算法治的基本要求,将所收取的排污费纳入财政预算后再实现专款专用。而根据《预算法》第6条第1款的规定:“一般公共预算是对以税收为主体的财政收入,安排用于保障和改善民生、推动经济社会发展、维护国家安全、维持国家机构正常运转等方面的收支预算”。这说明,环境保护税的收入也应依法纳入一般公共预算,然后再进行支出使用。但是,即便环境保护税收入必须纳入一般公共预算,也并不意味着其收入就必然要不加区分地统筹使用。因为,根据《预算法》第27条第2款的规定:“一般公共预算支出按照其功能分类,包括一般公共服务支出,外交、公共安全、国防支出,农业、环境保护支出,教育、科技、文化、卫生、体育支出,社会保障及就业支出和其他支出。”这就是说,环境保护支出依法属于一般公共预算支出的范畴之内,环境保护税的收入有依法经一般公共预算向环境保护这一特定领域进行专门分配的可行性和基本的形式合法性支持。

更何况,《预算法》第37条第3款还规定:“各级一般公共预算支出的编制,应当统筹兼顾,在保证基本公共服务合理需要的前提下,优先安排国家确定的重点支出”。质言之,作为税收收入主要构成的一般公共预算虽然是以统筹兼顾为前提,但在此基础上也要突出重点。早在2006年召开的第六次全国环保大会上,时任国务院总理的温家宝同志就已经强调:“要进一步增加环保投入,把环境保护投入作为公共财政支出的重点,保证环保投入增长幅度高于经济增长速度”。^⑦ 根据财政部公布的最新数据显示,2015年我国各项重点

^① 参见汪劲译:《日本环境基本法》,载《外国法译评》1995年第4期。

^② 参见王映:《环境保护税立法改革倒计时》,载《法人》2015年第4期。

^③ 同前注①。

^④ 参见《环境保护税法》第一条。在我国的环境立法中,法律条文的第一条通常是对该法立法目的最直接的宣示和表述。

^⑤ 参见罗瑞明:《排污费本该用于治污》,载《甘肃日报》2014年9月10日第03版。

^⑥ 参见苏明等:《推进环境保护税立法的若干看法与政策建议》,载《财政研究》2016年第1期。

^⑦ 参见温家宝:《全面落实科学发展观 加快建设环境友好型社会》,载《人民日报》2006年4月24日第02版。

支出得到较好保障。其中,节能环保支出 4814 亿元,增长 26.2%。^⑳ 财政部在《关于 2015 年中央和地方预算执行情况与 2016 年中央和地方预算草案的报告》中,也将继续“加大大气污染治理力度。推进实施水污染防治行动计划”等生态环保方面列入 2016 年财政收入的“主要支出政策”。上述情况共同表明,环境保护领域的支出事实上已经是我国财政预算中给予优先安排的重点领域,税收收入事实上已经持续、重点向环保领域使用。但是,在当前财政收入增长速度明显放缓的情况下,这种事实上的认同能否持续得以维系,仍有赖于法治为之保驾护航。一方面,这种法治保障需要表现为原则性的法律规定,例如《环境保护法》第八条规定:“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”。另一方面,更需要通过法治形成并保障稳定、持续的环保投入渠道。如果能够明确环境保护税的收入专用于一般公共预算支出中的环境保护支出,再凭借税收具有的强制性与固定性,就可以依法形成并保障一条稳定、持续的环保投入渠道。这不仅不会对我国预算法治造成负面冲击,反而是对《预算法》“统筹兼顾、突出重点”这一基本原则的遵循乃至彰显。

(二)环境保护税收入专用更有助于实现制度的实质合法性

1.更有助于实现制度的功能合法性。前文已述,如果对环境保护税收入实施预算统筹使用,难以对污染者因环境治理而承担的社会矫正成本进行衡量,对于环境治理领域实现社会公平明显不利。相比之下,税收收入专用相较统筹使用是对“污染者负担”这种社会矫正功能更为明显的立法安排。例如,德国《废水纳税法》(1998)第九条规定:“谁排放废水(排放者),谁就负有纳税义务”。这首先是排污征税制度实现“污染者负担”功能的一种具体化立法表达。在此基础上,该法第十三条又规定:“废水纳税的收入,应用于保持和改善水域资源的措施”。^㉑ 不仅如此,虽然在环境行政法律关系中,排污者是环境监管主体的监管对象;但在税收法律关系中,排污者在负有缴纳环境保护税义务的同时也享有纳税人应有的权利。特别是纳税人为社会公共需要支付了费用和代价,因此他们有权知道、并决定这些钱花在哪些方面、比例如何、效益如何、如何监督使用等问题。^㉒ 所以,从保障纳税人合法权益的角度讲,税收收入专用不仅是向污染者直接发出要求负担社会矫正成本的信号,也是向纳税人直接传达了保证其所纳税款“取之于排污、用之于治污”的明确制度预期。

况且,我国开征环境保护税的基础是“费改税”,税收收入专用也是我国“费改税”后环境污染治理的现实需求。开征环境保护税虽然在法治意义上比排污收费更加进步,但二者在社会矫正功能上无疑是一种替代并强化的关系。详言之,征税过程是对收费过程的功能替代和法治强化,而税收收入的使用则是对排污费收入使用的功能替代和法治强化。其中,征税过程的功能替代与法治强化,可以凭借《环境保护税法》中既有规定与税收征收的一般性法律规定配合适用加以实现;而税收收入使用所欲达成的功能替代与法治强化,其基础和前提就在于继续保持收入专用这一基本功能定位。亦即,只有环境保护税收入专用而非统筹使用,才能保持与原有制度的延续性,充分实现“费改税”后对排污费这种“准税收”收入专用的功能替代和法治强化。

2.更有助于实现制度的目的合法性。依税法理论,税收按照用途不同可分为普通税(又称一般税)和目的税(又称特别税),凡是用于满足一般财政需要的税收即普通税,凡是用于满足特定经费需要的税收即目的税。^㉓ 其中,目的税的税种虽然存在较少,但税种设置的目的指向明确、调节功能明显。例如,日本的地方道路税就是专用于道路修建费支出的一种目的税。从世界范围的经验看,开征环境保护税(具体为排污征税)也应定位为目的税,其是政府有效治理环境污染、促进企业主动治理污染、减少污染物排放,从而保护和改善环境的重要手段之一。^㉔ 例如,在欧共体国家向石油征收能源税的情况下,阿拉伯产油国就认为,如果为了保护环境而只对石油课征能源税是不公平的。欧共体国家打着减少二氧化碳排放的旗号,实际上是为了增加政府收益,平衡预算赤字。因此,阿拉伯产油国建议世界各开征环境保护税,这些款项可专门用于环境保

^⑳ 参见李丽辉:《2015 年各项重点支出得到较好保障》,载《人民日报》2016 年 1 月 30 日第 01 版。

^㉑ 赵国清主编:《外国环境法选编》(下册),中国政法大学出版社 2000 年版,第 833、836 页。

^㉒ 参见张冬云:《论纳税人的知情权》,载《财税法论丛》(第 7 卷),法律出版社 2005 年版,第 255 页。

^㉓ 参见张守文:《税法》,法律出版社 2011 年版,第 14 页。

^㉔ 参见贺震:《环境保护税立法应解决好三大问题》,载《中国环境监察》2016 年第 10 期。

护。^③ 排除其中的政治、经济等因素,我们仍可看出环境保护税的目的不是为了给政府财政开源,环境保护税收入专用更符合该税种具有的目税性质。

不仅如此,环境保护税所具有的财政能力相比一般税种而言也明显弱化。这主要表现在,随着调控作用的发挥和污染物排放的减少,中长期的环保税收入会出现逐步降低的趋势。加之,在税收中性这一基本原则下,开征环保税的同时还会通过减免、优惠、抵扣、返还等手段减少纳税人的税负,从而保持总体宏观税负的稳定性。因此,环境保护税不会在环境保护税收体系的收入规模上带来实质性的贡献,^④不能承担促进财政收入增长的责任,政府也不应该将其作为基本财源。^⑤ 正基于此,世界上很多国家对环境保护税的收入都实行专款专用,即要求环境保护税的收入专门用于环保领域。例如,法国《环境法典》(1998)规定对生活垃圾和类似固体废弃物存储设施的经营者征税。同时,该法典第 514.45 条还规定,税收款纳入固体废弃物管理现代化资金。此项资金为单列项,被专门用于废弃物处理领域。^⑥ 前文已述,我国在设计环境保护税这一新税种时,是按照“税负平移”的原则实施“费改税”,税率水平相对较低、税收收入相对较少,其重点并不在于凭借税收手段简单增加政府财政收入。加之,我国环境保护与治理的任务却比较繁重,专款专用显然更加有利于保障环保资金投入,^⑦有利于保障环保资金的稳定性。有了充足的资金作为保障,“保护和改善环境,减少污染物排放,推进生态文明建设”就有了更为坚实的物质基础,这无疑更加契合《环境保护税法》对环境保护税制度的目的定位,也更加契合我国设计环境保护税制度的现实需求。

(三)环境保护税收入专用更有利于减小税费改革的阻力

为达成环境保护“费改税”的法治改革目标,《环境保护税法》第 14 条第 1、2 款规定:“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”。据此可知,我国环境保护税的征管采取了“税务部门征收、环保部门协同”的新模式。这种模式从理论上讲是科学合理的:一方面,税务部门依法征税是我国宪法、法律的基本要求,《环境保护税法》所设定的征管模式无疑是对税收法治的具体遵循。另一方面,税务部门毕竟不是全知全能,尤其是对环境保护税这种专业技术性较强的新税种,其对核定计算污染物排放量、污染物排放种类、数量和应纳税额等税收征管过程中的重要事项,囿于自身专业性不足难以独立完成。在此情况下,环保部门可以充分凭借其在环保领域的专业性及其在排污收费中积累的征费经验,为税务部门顺利完成税收征管提供必要的执法协助。但问题在于,这种较为理想的环境保护税征管新模式,是在变革环保部门“自收自管”的排污费征管旧模式的基础上形成的。从环保部门的角度看,其地位从排污收费权的行使主体,“降”为排污征税权的协助主体。加之,在从前的排污费征收环节中,地方政府往往采取收费“返还”的方式,提高环保部门征费的积极性;在资金使用环节中,只要资金拨付到环保部门,至于环保部门用来做什么,是用于环境整治还是用来发“人头费”,再无下文。^⑧“费改税”之后,原本属于环保部门的权力“旁落”,环保部门在征管过程中又负责审核纳税人申报排污情况的重要环节并承担相关责任,会认为是“工作多、责任大、好处少”。^⑨ 这将导致税费改革过程中存在潜在的阻力——环保部门可能对环境保护税征管的协助职责缺乏甚至丧失积极性。

这种改革阻力,可以通过实现环境保护税收入专用的方法加以消弭。诚然,环保部门热衷于排污费的征收,其中不免包含充实执法经费等部门利益需求。但是,这种需求可以在我国财税体制改革、生态文明体制改革持续推进的过程中,通过逐步优化环保部门的权力配置、对其执法能力建设提供充分保障等方式加以彻底解决。而环保部门热衷于排污费征收还有更深层次的原因,那就是排污费是环境污染治理的重要经费来源。且根据《环境保护法》第 10 条规定:“国务院环境保护主管部门,对全国环境保护工作实施统一监督管

^③ 参见韩莉:《阿拉伯产油国建议:开征环境保护税取代能源税》,载《涉外税务》1994年第2期。

^④ 参见吴健、陈青:《环境保护税:中国税制绿色化的新进程》,载《环境保护》2017年第Z1期。

^⑤ 参见张蕊:《环保税来了 污染会走吗?》,载《中国财政》2015年第20期。

^⑥ 同前注^④,赵国清书,第714—715页。

^⑦ 参见张海星:《开征环境税的经济分析与制度选择》,载《税务研究》2014年第6期。

^⑧ 参见胡印斌:《莫让“排污费”变成交钱排污》,载《光明日报》2013年4月17日第02版。

^⑨ 同前注^⑤,张蕊文。

理;县级以上地方人民政府环境保护主管部门,对本行政区域环境保护工作实施统一监督管理”。各级环保部门作为我国环境保护领域的统一监管部门,其对环保负有直接的、不可推卸的责任。而环保事务需要大量、持续、稳定的资金投入早已是广泛共识、普遍规律,一旦环保资金投入没有保障,环保部门很可能陷入“巧妇难为无米之炊”的尴尬境地,其依法履责恐难以充分实现。质言之,对于环保部门而言,增加部门经费充其量只是暂时的“蝇头小利”,保障环保资金的投入进而避免失职失责才是其“更大的利益”。如果将“费改税”之后的环境保护税收入继续专用于环保领域,将使得环保资金投入更有保障,客观上满足了环保部门“更大的利益”。“利益”得到了满足,自然会调动环保部门在环境保护税征管中协助税务部门的积极性,有利于其在税费改革中与税务部门形成征管合力,从而保障环境保护税征管过程良性、高效运行。

四、结语:环境保护税收入专用的立法安排

综上所述,《环境保护税法》对环境保护税收入用途的立法“留白”,暗示了统筹使用环境保护税收入的立法态度,将使得此新税种自诞生之日就存在实质合法性危机。但是,这种立法“留白”的状态,也给确定并实现环境保护税收入专用预留了一定的立法空间与可能。期冀在未来的《环境保护税法》修改,以及配套法规、规章的制定过程中,尽快充分利用此预留空间对环境保护税收入专用递进式地进行以下三个方面的立法安排:

(一) 设立原则性条款,明确环境保护税收入纳入一般公共预算专门使用的基本遵循

首先,环境保护税收入专用必须以符合预算法治为前提。鉴于我国《预算法》对预算种类已经作出明确规定,即包括一般公共预算、政府性基金预算、国有资本经营预算、社会保险基金预算。其中,税收是一般公共预算的主体,因此环境保护税的收入必须纳入一般公共预算之中。亦即,环境保护税收入的使用应当继续沿用排污费使用“收支两条线”的基本思路,将其依法先纳入财政预算后进行分配。

其次,环境保护税的收入不应局限于环境污染的治理。从贯彻“污染者负担”原则的角度讲,环境保护税的收入理应专用于环境污染的治理。但是,我国正面临环境质量差、生态受损严重、风险隐患高,环境承载力已经达到或接近上限的现实。单纯进行环境污染的被动、事后治理,已不足以全面应对我国严峻的生态环境问题。^④ 为实现绿色发展,着力改善生态环境,《中共中央关于制定国民经济和社会发展第十三个五年规划的建议》已经明确提出“以提高环境质量为核心”的环境治理新目标。提高环境质量无疑是环境污染治理的“升级版”和“加强版”,是更加切合我国实际国情的环境治理目标。再从立法技术的角度看,未来环境保护税征税范围有可能继续扩大,环境保护税收入专用于提高环境质量相比专用于环境污染治理,其所涵摄的内容更加丰富,可以为征税范围增加后继续实现收入专用预留必要的立法空间。因此,环境保护税收入的专用不应局限于环境污染的治理,而应专用于提高环境质量。

最后,环境保护税的收入不应该也不可能是环保资金的唯一来源。开征环境保护税且收入专用,固然有利于保障环保资金的筹措和投入。但是,环境保护是全社会的共同事业,单纯依靠政府的财政投入既无法满足巨大且持续增加的资金需求,也不利于充分调动全社会参与环保、投入环保的积极性。况且,环境保护税的收入是有限的,仅仅依靠环境保护税为环境治理进行投入是不现实的。^⑤ 例如,《湖北省湖泊保护条例》第54条第2款就规定:“鼓励社会力量投资或者以其他方式投入湖泊保护”。因此,在环境保护税收入专用的基础上,立法中还应特别强调环保投入的多元化,明确各级人民政府应当建立多元化的资金投入和保障机制,加大对提高环境质量的投入,避免过分和不当突出环境保护税收入专用的功能。

(二) 设立义务性条款,明确环境保护税收入专用的具体内容

原则性条款的设立,为环境保护税收入专用确定了基本指引。但是,正如排污费征收后通过财政返还用于环保部门的“人头费”、“补贴”、“福利开支”等支出一样,环境保护税的收入虽然纳入一般公共预算之中,但仍不能排除其被主要用于环保部门行政事务性支出的可能性。如此一来,期待通过“清费立税”使“污染者负担”切实纳入法治轨道的制度功能和目的或将同样落空。因此,有必要在设立原则性条款的基础上进一步设

^④ 参见陈吉宁:《加大环境治理力度》,载《经济日报》2015年11月30日第03版。

^⑤ 参见陈斌、邓力平:《对我国环境保护税立法的五点认识》,载《税务研究》2016年第9期。

定义务性条款,以明确环境保护税收入必须确实用于提高环境本身的质量,而非充作环保部门的工作经费、执法经费等。具体而言,就是在设立原则性条款的基础上,在立法中进一步设立义务性条款以明确环境保护税的收入应当主要用于下列事项:(1)区域、流域污染防治与生态修复;(2)城乡环境综合治理;(3)重点污染源防治;(4)保护和改善环境的工艺技术和设备、产品的开发、示范和应用;(5)设立污染治理专项资金或环保基金;(6)其他提高环境质量的事项。

(三)设立禁止性条款,明确环境保护税收入专用的制度底线

义务性条款是对环境保护税收入专用作出的正向确定性指引,但正向指引如果没有获得必要的制度保障,仍然有被僭越的可能。亦即,环境保护税收入有可能被截留、挤占或者挪用至其他非提高环境质量的领域。从既有的法律制度体系看,对于这种截留、挤占或者挪用税款的行为,无论是《预算法》还是《刑法》都设定了必要的法律责任条款,即“否定性评价”。^④但是,要为环境保护税收入专用提供完备的法治保障,在“正向指引”与“否定性评价”之间还存在一定的立法空白地带,即对于环境保护税收入专用而言,其不可触碰的“底线”在哪里?这条底线,既是保障正向指引实施的“最低限度”,又是课以否定性评价的“必要前提”。显然,这条底线就是确保环境保护税的税款不被挪作他用。而从法律规范性质的角度看,这条底线适宜通过禁止性条款的设定加以立法表达,以明示其“不得”僭越的法律效力。同时,这条不得触碰的“底线”不能孤立地存在,还需要得到财政、审计等配套措施的保驾护航。具体而言,就在原则性条款、义务性条款的基础上,再进一步明确规定任何单位和个人不得截留、挤占或者挪用环境保护税税款。同时,还应配合规定县级以上人民政府财政部门应当加强对环境保护税税款使用的管理和监督。审计机关应当加强对环境保护税税款使用和管理的审计监督。

Abstract: "Environmental Protection Tax Law" has been published. According to the law, the environmental protection tax revenue will be used into overall planning by the general budget. But, it is difficult to make the system achieve the social correction function of Pollutor Pays Principle and it is also difficult to protect the financing of environmental protection after the tax reform. In order to resolve the legitimacy crisis, follow the budget rule of law and eliminate the potential risks in the new mode of environmental protection tax collection and management, we should clear the nature of the environmental protection tax and earmark the revenue. Specifically, the legislation should be established the principle clause, the obligatory clause and the prohibitive clause.

Key Words: Environmental Protection Tax; Environmental Protection Tax Law; Earmarking of Revenue; Legitimacy

(责任编辑:柯 坚)

^④ 例如,《预算法》第93条规定:“各级政府及有关部门、单位有下列行为之一的,责令改正,对负有直接责任的主管人员和其他直接责任人员依法给予降级、撤职、开除的处分:……(三)截留、占用、挪用或者拖欠应当上缴国库的预算收入的;……。”再如,《刑法》第384条规定:“国家工作人员利用职务上的便利,挪用公款归个人使用,进行非法活动的,或者挪用公款数额较大、进行营利活动的,或者挪用公款数额较大、超过三个月未还的,是挪用公款罪,处五年以下有期徒刑或者拘役;情节严重的,处五年以上有期徒刑。挪用公款数额巨大不退还的,处十年以上有期徒刑或者无期徒刑。”