

对《环境保护税法(征求意见稿)》 的评析及完善建议

王赞杰^{1,2}

【摘要】 2015年6月国务院法制办发布的《中华人民共和国环境保护税法(征求意见稿)》对环境保护税的构成要素进行了全面规定,表明了政府治理环境污染的决心和信心。本文首先对该征求意见稿的特点与不足进行评析,认为环境保护税内涵外延不足、公平目标不足、收入归属不清、征收范围偏窄。然后在此基础上提出完善该征求意见稿的几点建议:渐进逐步地扩大环境保护税的征税范围,公平合理地划分环境保护税的收入归属,适时适度地转变环境保护税的计征方法,完整明了地确定环境保护税的立法目的。

【关键词】 环境保护税法; 排污费改税; 税收法定; 税制要素

【中图分类号】 F812.42

【文献标识码】 A

【文章编号】 1004-0994(2016)12-0109-4

随着我国经济的不断增长,能源资源浪费和生态环境污染愈发严重,环境保护逐渐得到重视。2015年10月29日,十八届五中全会通过的《中共中央关于制定国民经济和社会发展的第十三个五年规划的建议》中提出:生态环境总体改善,生产方式和生活方式绿色、低碳上升,主要污染物排放总量大幅减少。

如何利用经济手段调节生产方式和生活方式来大幅减少污染物的排放总量,从而减少能源资源浪费,总体改善生态环境,实现生产、生活方式的绿色低碳化,对于该问题的解决已经刻不容缓。而通过开征环境保护税降低污染物排放水平无论是在理论上还是实践中都已经取得了广泛的认同,因此,在我国开征环境保护税迫在眉睫。

根据我国税收法定主义原则,开征环境保护税应该立法先行,首先要颁布环境保护税法。早在2007年我国相关部门就已经提出了开征环境保护税的构想,其后便进入反复论证阶段。直到2015年6月,国务院终于颁布了《中华人民共和国环境保护税法(征求意见稿)》(下文简称《征求意见稿》),环境保护税由此正式进入了立法征求意见阶段。虽然《征求意见稿》对未来环境保护税的构成要素进行了规定,体现了环境保护税能源资源节约和生态环境保护的目的,但是仍然存在不足与完善的空间。

本文以此为出发点,对《征求意见稿》进行解读,结合笔者对环境保护税的理解总结出《征求意见稿》存在的一些不足,并提出了相应的完善建议。

一、对《征求意见稿》的评析

政府为了保护和改善生态环境,促进社会节能减排,推进生态文明建设,制定了《征求意见稿》。笔者在对《征求意见稿》进行解读的过程中发现此次环境保护税立法具有以下几个特点:

1. 清楚明了的征税目的。税收开征的目的主要是筹集税收收入,作为一个即将开征的新税种,环境保护税也可以筹集税收收入。但是《征求意见稿》中很清楚地指出,开征环境保护税的目的并不是为了取得税收收入,而是“促进形成节约能源资源、保护生态环境的产业结构、发展方式和消费模式,加快转变经济发展方式”。

由此可以看出,开征环境保护税的最终目的是实现能源资源节约和生态环境保护,而达到这一最终目的的途径是通过开征环境保护税来调整产业结构、发展方式和消费模式,从而转变经济发展方式。也就是说,环境保护税的开征不是为了筹集收入,而是为了通过调节微观经济主体的行为来保护环境。甚至环境保护税这一税种的名称就是为了突出环境保护税的行为目的以及税收收入使用途径,即环境保护税的目的就是保护生态环境,而征收的环境保护税收入必须专款专用于环境的保护与治理。之所以这样命名,也是为了使社会公众明晰征收环境保护税的目的及效果,从而减少环境保护税开征的社会阻力。如果根据有的学者提出的以课税对象将其命名为“污染排放税”,则不仅缩小了环境保护税的调节范围,而且也不能有效突出环境保护税的目的与结果。

【基金项目】 陕西省教育厅科学研究项目(项目编号:15JK2135)

□ 借鉴与参考

2. 循序渐进的征税策略。根据环境保护税的定义可知,凡是不利于环境保护的行为与产品都应该属于环境保护税的征税范围。《征求意见稿》中对环境保护税征税范围的规定是应税污染物,即“大气污染物、水污染物、固体废物、建筑施工噪声和工业噪声以及其他污染物”。由此可以看出,环境保护税的征税范围只包含了污染排放物,而从国际上已经开征了环境保护税的国家来看,环境保护税的征税范围除了污染排放物,还包括机动车辆税以及污染产品税等。很显然,《征求意见稿》中关于环境保护税的征税范围只包括了当前污染最严重、民众最关心的污染排放物,这也体现出开征环境保护税应该遵循循序渐进的思路,如果一开始便对所有的污染行为、污染产品以及污染排放都征税,不仅操作难度大,而且会加重企业的生产成本与民众的生活成本,这势必增加环境保护税的开征难度。

3. 简便易行的征税步骤。为尽量减少环境保护税开征的阻力与压力,《征求意见稿》中对环境保护税公布的征收标准、征税对象及超标排放加倍征收的相关规定,都与现行排污费征收管理制度基本一致,这也是很多学者将其视为排污费征收管理办法平移的原因。之所以这么规定,主要还是由于排污费征收制度已经实施数十年,征收管理相对成熟,这样平移不仅可以减小开征环境保护税的操作成本,而且更加简便易行。

另外,《征求意见稿》中对应纳税额的计算实行从量计征方式,“应税大气污染物的应纳税额为污染当量数乘以具体适用税额;应税水污染物的应纳税额为污染当量数乘以具体适用税额;应税固体废物的应纳税额为固体废物排放量乘以具体适用税额;应税建筑施工噪声的应纳税额为施工单位承建的建筑面积乘以具体适用税额;工业噪声的应纳税额为超过国家规定标准的分贝数对应的具体适用税额。”与从价计征相比较,从量计征尽管无法反映出价格因素,但确实简便易行。

4. 有奖有罚的征税措施。环境保护税之所以能够减少污染物排放,主要是通过环境保护税调节污染排放者的行为。如果排放污染物,就要缴纳环境保护税,排放的污染物越多,承担的税负成本就越重;如果不排放污染物,或者在污染物排放之前采取措施对污染进行治理,就可以少缴纳或者不缴纳环境保护税,甚至可能获得政府的额外补贴,承担的税负成本就较轻。这样“一奖一罚”,就能够有效地调节纳税人的排污行为,最终减少污染物的排放。

《征求意见稿》中对污染物排放既有加倍征收的规定,“污染物排放浓度值高于国家或者地方规定的污染物排放标准的,或者污染物排放量高于规定的排放总量指标的,按照当地适用税额标准的2倍计征;污染物排放浓度值高于国家或者地方规定的污染物排放标准,同时污染物排放量高于规定的排放总量指标的,按照当地适用税额标准的3倍计征”,

也有减免税的规定,“纳税人排放应税大气污染物和水污染物的浓度值低于国家或者地方规定污染物排放标准50%以上,且未超过污染物排放总量控制指标的,省、自治区、直辖市人民政府可以决定在一定期限内减半征收环境保护税”。这样的规定体现了政府通过开征环境保护税节约资源和保护环境过程中“有奖有罚”、“奖罚结合”的意图。

二、《征求意见稿》存在的不足

《征求意见稿》对环境保护税构成要素的规定体现了节约能源资源和保护生态环境的目的,但仍然存在不足,主要表现在以下几个方面:

1. 环境保护税的内涵外延不足。现有对环境保护税的分析,一般都是从广义和狭义两个层面进行的,也就是广义的环境税和狭义的环境税。《征求意见稿》中涉及的环境保护税无疑属于狭义的环境税,也就是将环境保护税作为一个独立的税种对待,而这与最终要建立的环境税制其实是存在一定偏差的。环境税从广义的角度来看,应该是与货物劳务税、所得税并列的税类,而不是一个单独的税种。因为要真正达到能源资源节约和生态环境保护的目标,仅依靠一个单独的税种似乎比较困难,所以需要现行税制进行整体绿化,提高绿色税种收入在税收收入中所占的比例,最终建立货物劳务税、所得税与环境税三足鼎立的税制体系。因此,《征求意见稿》中对环境保护税的规定内涵、外延不足。

2. 环境保护税的公平目标不足。税收的两个基本原则就是效率和公平,各个税种的开征尽管侧重有所不同,但对效率和公平都应该兼顾。而《征求意见稿》中环境保护税的相关规定公平性不足,这主要表现为从量定额计征方式导致在临界点处有失公平。《征求意见稿》中规定:“污染物排放浓度值高于国家或者地方规定的污染物排放标准的,或者污染物排放量高于规定的排放总量指标的,按照当地适用税额标准的2倍计征;污染物排放浓度值高于国家或者地方规定的污染物排放标准,同时污染物排放量高于规定的排放总量指标的,按照当地适用税额标准的3倍计征。”在规定的污染物排放标准临界值处,会出现应纳环境税额的巨幅跳跃,极有可能出现两个纳税人排放污染物都在临界值附近并相差无几,但所缴纳的环境保护税却相差两倍或三倍的情况。

3. 环境保护税的收入归属不清。《征求意见稿》中对环境保护税采用“企业申报、税务征收、环保协同、信息共享”的征管模式,税务机关和环保部门协调配合。“纳税人应当向应税污染物排放地的主管税务机关申报缴纳环境保护税”,“环境保护主管部门应当根据税务部门的征管工作需求,及时将排污单位名录及排污资料信息、排污单位污染物排放监测数据信息、审核确认信息和排污许可信息、排污单位环境违法和受行政处罚情况等信息,送达主管税务机关”。这样的规定可以发挥税务部门和环保部门各自的优势,以最低的成本征收环境保护税。

但是《征求意见稿》对环境保护税的归属以及使用情况并未进行规定,开征以后的环境保护税到底属于中央税、地方税还是中央地方共享税,没有在《征求意见稿》中得以体现。另外,对环境保护税的专款专用性质也没有在《征求意见稿》中明确。收入归属不清可能造成征收过程中中央政府和地方政府之间的利益冲突和相互博弈,使用方向不明则可能导致环境保护税开征受阻,误导民众以为政府是为了筹集财政收入而开征新税种。

4. 环境保护税的征收范围偏窄。《征求意见稿》中规定环境保护税的征税范围是“大气污染物、水污染物、固体废物、建筑施工噪声和工业噪声以及其他污染物”,由此可以看出,环境保护税征税范围偏窄。

首先,环境保护税仅仅对污染排放物征税,没有包括机动车辆税以及污染产品税,这本身只属于发达国家已经开征的环境保护税中的一个税目而已。

其次,即使在污染排放物中,也只规定了大气污染物、水污染物、固定废弃物和噪声污染,对现在普遍存在的其他污染如雾霾等,并没有进行特殊规定。

最后,征税范围仅仅局限在排放污染物的企事业单位和其他生产经营者,“农业生产(不包括规模化养殖)排放的应税污染物”以及“机动车、铁路机车、非道路移动机械、船舶和航空器等流动污染源排放的应税污染物”都不需要缴纳环境保护税。考虑到不增加农业生产成本,我国对农业生产排放的污染物免税,但是在当前农业生产污染日益严重的形势下,这样的规定对环境保护是不利的。而机动车等交通工具的尾气排放已经成为我国当前大气污染尤其是雾霾形成的主要原因,对其免税势必不利于对环境污染物的控制。

三、《征求意见稿》的完善建议

《征求意见稿》中对环境保护税构成要素的规定整体上体现了政府节约能源资源和保护生态环境的意图,但仍然存在上文提到的不足。本文针对这些不足,提出《征求意见稿》需要完善的地方。

1. 渐进逐步地扩大环境保护税的征税范围。《征求意见稿》对环境保护税构成要素的规定基本是排污费征收管理办法的平移,尤其是征税范围,基本与排污费征收对象相同,对相关污染物具体项目进行列举。环境保护税适用的应税污染物是指大气污染物、水污染物、固体废物、建筑施工噪声和工业噪声以及其他污染物,其税目税额依照本法所附《环境保护税目税额表》执行。

正如前文所谈到的,总体上看,《征求意见稿》中对环境保护税征税范围的规定偏窄,且采用列举法详细列举污染排放物的税目本身就可能产生遗漏,例如污染物中没有将放射性污染、农药污染、森林草原污染归入其中。从长期来看,还应该将污染产品划入环境保护税的征税范围,例如塑料薄膜、一次性用品、含磷洗衣粉、锂电池等,这些污染性产品在

使用的过程中都会对生态环境产生不可忽视的污染。而机动车辆等交通工具在使用过程中产生的尾气以及造成的交通拥堵在将来也应该列为环境保护税的征税范围,当前肆虐全国的雾霾很大程度上就是由于小汽车等交通工具的尾气排放所导致的。

《征求意见稿》中偏窄的征税范围主要是从开征的技术难度以及对环境的污染程度进行考量的,但这样的规定可能会使环境保护的效果达不到民众所期待的目标,因此可以逐步渐进地扩大环境保护税的征税范围。

综上,在对《征求意见稿》进行修改时,可以先将污染排放物全部纳入环境保护税的征税范围,然后逐步采用预告的方式将污染产品以及污染行为纳入征税范围。

2. 公平合理地划分环境保护税的收入归属。我国对环境保护税收入归属的划分到目前为止都没有取得学术界的共识,环境保护税到底应该属于中央税还是地方税,抑或是中央地方共享税,归根结底是考虑财权在中央政府与地方政府之间的划分问题,而财权的划分又取决于环境保护事权责任的划分。

环境本身属于公共物品,环境保护这一公共物品的提供事权应该由政府完成,至于应该由哪一级政府提供,则取决于环境保护这一公共物品提供出来以后受益范围的大小。如果环境污染治理的受益范围涵盖全国,那么环境污染治理事权就应该属于中央政府;如果环境污染治理的受益范围仅仅局限于当地,那么环境污染治理事权就应该属于地方政府。

而就目前实际环境污染情况看,大部分环境污染都属于地方性的(例如固体废物污染、噪声污染),因此环境污染治理的事权应该属于地方政府,地方政府治理环境污染所需的资金就需要由环境保护税来解决,那么就on应该将环境保护税收入界定为地方税。而有的环境污染具有区域性,甚至可能覆盖全国,比如水污染、大气污染,这样的事权如果界定给地方政府,就需要地方政府之间协调配合,交易成本自然就会增加,应该交由中央政府,或者由中央政府负责协调,与地方政府联合治理,所以环境保护税应该界定为中央税或者中央地方共享税。

自从分税制改革以来,我国地方政府事权和财权越来越不匹配,随着地方环境污染愈发严重,地方政府治理环境污染面临的资金不足问题也随之愈发严峻。与其将环境保护税界定为中央税或者中央地方共享税,然后由中央政府将收入进行转移支付,不如直接将环境保护税界定为地方税。即使面对具有外溢性的大气污染与水污染,也可以由中央政府协调各地方政府共同治理,并不影响环境保护税属于地方政府的界定。另外,将环境保护税界定为地方税也符合将现行排污费征收管理办法进行平移的安排,因为排污费收入本身就属于地方政府,将环境保护税界定为地方税可以减少部门之间的利益冲突。

□ 借鉴与参考

最后还需要指出的是,环境保护税收入的使用必须是专款专用,必须将环境保护税收入用于环境污染的防控和治理,因为这既能够减小开征环境保护税的阻力,也是开征环境保护税的初衷。

综上,在对《征求意见稿》进行完善时,必须对环境保护税的收入归属和使用方向做出说明,即环境保护税收入应该归属当地政府,专款专用于环境污染的防控和治理。

3. 适时适度地转变环境保护税的计征方法。《征求意见稿》中环境保护税的征税范围主要是大气污染物、水污染物、固体废物和噪声污染,在计算环境保护税应纳税额时采用从量定额计征的办法,由各种污染物的排放数量或者污染当量数乘以适用税额。从量计征的方便之处是应纳税额的计算简便易行,但是实行过程中也存在一个难点,那就是污染物排放数量的确定是比较困难的,需要较高级的专业仪器和技术。尤其是我国当前主要由自动监测和人工监测获得数据,排污企业在监测机构监测时,会刻意通过减产、减排措施来达到降低污染物排放数据的目的,如何保证监测数据的真实有效就是一个较大的挑战。

而从价计征只需要按照能源资源中间产品消耗中产生的污染数量进行换算,用“能源资源中间产品的价值乘以适用税率”即可。从价计征不需要对污染物的排放数量进行监测,只需要对使用的能源资源中间产品的价值进行核定,避免了核定污染物排放量带来的技术难度,从而降低了环境保护税的征收成本。所以,未来的环境保护税应该采用从价计征的方法。

此外,一旦未来的环境保护税征税范围扩大到污染产品,采用从量计征就更不可行。当前对污染物排放量采用从量计征的方式可以作为一种过渡方式,或者现在就可以针对不同的污染物采用不同的计征方式。例如固体废弃物的监测较容易,就可以采用从量计征;而大气污染与水污染排放物的监测较困难,就可以采用从价计征。

综上,在对《征求意见稿》中应纳税额进行计算时,可以适时适度地变从量计征为从价计征。

4. 完整明了地确定环境保护税的立法目的。《征求意见稿》中环境保护税的立法目的是“保护和改善环境,促进社会节能减排,推进生态文明建设”,这样的规定直接明确了开征环境保护税的目的就是保护生态环境。众所周知的是,开征环境保护税是通过增加排污企业的排污成本来达到限制、减少排污企业的污染排放行为的。随着企业生产成本的上升,企业市场竞争力就会下降,这不仅会减小企业的生存空间,

而且长此以往会影响国家的经济增长,而企业如果通过提高商品售价的方式进行税负转嫁又可能导致通货膨胀,这也正是我国一直没有开征环境保护税的顾虑所在。

因此,我国并不是为了保护生态环境而置经济增长等其他经济社会目标于不顾,而是再不能“只要金山银山而不要绿水青山”,也不能“为了绿水青山而不要金山银山”。也就是说,开征环境保护税在节约能源资源和保护生态环境的同时,还需要兼顾经济增长,最终实现经济增长和环境保护之间的协调。

基于以上分析,开征环境保护税的目的,不仅仅是要保护生态环境,也应该考虑经济增长,最终实现经济增长和环境保护之间的协调。

这一立法目的确立以后,就可以明确环境保护税的广义内涵,因为狭义的环境保护税在协调经济增长和环境保护之间的关系时可能效果不佳,而从广义的角度看,将绿色环境保护理念融入现行税制的方方面面,最终建立完整的环境税制,就应将环境税的范围扩大到现行税制的其他税种,例如消费税、资源税等,这样能更好地在保护生态环境的同时考虑经济增长。

这样做的技术难度比较大,而且也不是短期之内就能做到的,因为这涉及税种之间甚至税类之间的协调重组。但从长期来看,这又是必须经历的步骤,毕竟建立完善的环境税制而不是一个独立的环境保护税种,才是生态环境保护在税收制度中的体现和要求。

四、结束语

综上所述,随着我国环境污染愈发严重,开征环境保护税是大势所趋,《征求意见稿》的出台也正式标志着我国环境保护税进入了立法阶段。我们在肯定环境保护税立法出台意义的同时,更应该看到其存在的不足并不断地完善,只有这样,才能为以后环境保护税法的正式出台提供中肯的意见。

主要参考文献:

涂正革,谌仁俊. 排污权交易机制在中国能否实现波特效应?[J]. 经济研究,2015(7).

宋丽颖,王琰. 完善我国环境保护税法的思考[J]. 税务研究,2015(9).

李梦娟. 完善《环境保护税法(征求意见稿)》的几点建议[J]. 税务研究,2015(9).

作者单位:1.西安交通大学经济与金融学院,西安710061;
2.西安外事学院商学院,西安710077