

DOI:10.14026/j.cnki.0253-9705.2017.02.008

《环境保护税法》征税范围之检视

Analysis on the Taxation Scope of Environmental Protection Tax law in China

摘要 我国的环境税改革必须处理好工业污染治理与消费污染治理、行政手段减排与市场手段减排之间的关系,并根据环境税的不同类型采取对应性的举措。《环境保护税法》是环境税改革这一系统工程的重要内容,其主要任务在于为我国目前尚缺失的排污税制度搭建起法律框架,因此,其定位于对既有排污费制度的平移,并排除二氧化碳等温室气体的适用,并无失当。在时机成熟时,可考虑增加对流动污染源、挥发性有机物等污染物的规范。

关键词 环境保护税; 环境保护税法; 征税范围; 排污费

■文/陈红彦

2016年12月25日,全国人大常委会第二十五次会议审议通过《中华人民共和国环境保护税法》(以下简称《环境保护税法》)。该法历经2015国务院法制办的“征求意见稿”,到2016年9月全国人大法工委的“草案”稿,日渐完善和成熟。不过,围绕该部立法的几个突出性争议一直未解,首当其冲的便是该部立法的征税范围问题。征税范围事关该部立法的对人管事管辖权,兹事体大,有所争论,在所难免。但进一步考察会发现,有关该部立法征税范围的争议,反映出当下我国在环境税改革的思路问题上缺乏共识。因此,尽管《环境保护税法》已尘埃落定,但依然有必要对该部立法的征税范围进行检视,并进而探讨我国环境税改革的基本思路问题。

围绕《环境保护税法》征税范围的主要争议

一是“名不副实”的问题。由于《环境保护税法》基本上是对之前排污费制度的平移,很多学者提出,“环境保护税”这个大帽子和“排污税”的实质内容之间,极不协调,名不副实。

二是二氧化碳是否应纳入《环境保护税法》的问题。有关该问题,时任财政部部长楼继伟解释认为该问题争议比较大,所以暂不纳入征收范围。对此,不少学者提出,二氧化碳作为最主要的温室气体,是导致全球变暖问题的最主要原因。鉴于当前应对气候变化已经成为全球治理中的重要议题,中国作为全球温室气体排放的第一大国,在此问题上不仅承受巨大的国际压力,同时也应更有作为,因此,有必要将二氧化碳纳入

《环境保护税》的征税范围,加强管理。

三是流动污染源是否应纳入《环境保护税法》的问题。流动污染源主要包括机动车、铁路机车、非道路移动机械、船舶和航空器等污染源。《环境保护税法》考虑到现行税制中已有车船税、消费税、车辆购置税等税种对机动车的生产和使用进行调节,其中车船税和消费税按排量征税,对促进节能减排发挥了积极作用,在当前推进结构性减税的大环境下,不宜再进一步增加使用成本,因此,对机动车、船舶和航空器等流动污染源排放的应税污染物免税。对此,学界提出诸多批评,认为移动污染源目前已经成为城市最主要的污染源之一,将其排除在外,缺乏正当性。

与征税范围问题相关的我国环境税改革思路之探讨

明确当前和今后一段时间我国环境治理的关键问题

环境税的主旨在于解决环境问题,促进环境保护,因此环境税的征税范围,必须紧扣我国当前和今后一段时间内环境治理的核心问题。改革开放以来,中国经济经历的是双重转型,既包括从计划经济体制转向市场经济体制的体制转型,也包括从传统农业社会转向工业社会的发展转型,两种转型将中国社会引入工业化和城镇化的发展之路。

当代的环境问题发端于西方,是工业化发展的副产品。发达国家的经济发展路径和环境治理路径表明,工业污染问题是工业化、城镇化高速

发展时期最主要的环境问题，减少工业污染问题是环境治理的核心。与此同时，发达国家的工业化之路，对于发展中国家具有很强的示范效应。即便认识到包括环境污染在内的西方发展路径的诸多短板，然而受制于自身的发展水平、科技创新能力等因素制约，发展中国家和经济转型国家能在多大程度上摆脱路径依赖，走出一条不同于西方发展模式的创新发展路径，有待观察。根据相关统计，目前，工业和电力是构成我国与能源相关二氧化碳排放的最主要部门，排放分别占到40.8%和38.6%，总计达到近80%。这说明，我国目前面临的主要环境问题，同样是工业污染问题，解决我国环境问题的关键同样在于减少工业污染。因此，我国从“十一五”规划开始，明确提出节能减排的工作目标和规划，其重点是减少工业排放。

尽管工业排放是我国目前以及相当长的一段时间内最主要的污染排放源，但总体来看，随着产业结构的转型升级、经济发展速度的回落、能源结构的优化以及不断强化的环保意识，工业污染源的排放问题在我国是可控和可预见的。考虑到工业生产与碳排放之间的正相关关系，我国确立到2030年左右达到碳排放峰值的国家承诺，从侧面表明我国对工业污染源排放可控性的基本判断。

然而，与对工业污染的高度重视相比，我国对消费类污染的重视程度还远远不够。发达国家的发展路径和污染治理路径反复表明，一国发展到工业化后期，工业污染将不再构成最主要的污染排放源，消费类污染将可能反超。在美欧等发达经济体，如果将电力、热力相关的间接排放计入终端消费部门，则建筑排放和交通排放将与工业排放一起，各自占据1/3的排放份额。同时，从美欧等发达经济体的自身差异来看，由于消费模式、消费习惯的不同，美国、加拿大的人均能源消费是欧洲、日本的近两倍。这些结论对于我国这样一个正处于城镇化高峰期的人口大国，具有警醒性的提示作用。尽管目前我国建筑类排放和交通类排放尚不构成最主要的排放源，2010年各自约占15.5%和9.5%，然而，随着城镇化的快速推进，生活类能耗与交通运输类消耗都将以年均超3.5%的增速持续上升。因此，在对工业污染持续

关注的同时，我们必须对消费类污染树立起高度的危机意识，并采取实效性的干预手段。

明确“税”在环境保护中的地位 and 定位

解决环境问题在相当长的一段时间主要依靠行政规制手段，这是一种以政府为核心的强制性的行政手段。尽管具有执行力强等诸多优势，但也存在决策易失误、缺乏效率等诸多局限性。西方学者也因此认为，环境问题的产生主要源于两个基本原因：一是政策失效；二是市场失效。为此，通过“污染者付费”原则，将污染成本内化到产品或者服务的价格之中，建立有效的市场手段，成为晚近世界各国广泛推行的一种治污机制。目前，环境保护领域的市场手段主要有两种，一种是基于固定价格的税收手段，另一种是基于污染物排放数量控制的排污交易手段。

这样看来，税收仅仅是治理环境污染的市场手段之一，而不是全部；即便是市场手段本身，也仅仅是治理环境污染的机制之一，也不是全部。由于我国一度严格实行的计划经济体制高度依赖行政手段，当前，我们在推进以市场作为资源配置决定性作用为核心的经济体制改革进程中，又有些矫枉过正，“唯市场论”甚嚣尘上；在我们加大市场化手段调节和调控市场行为时，“税收万能论”不绝于耳。这些显然都有失偏颇。从比较借鉴的角度来看，我们考察美国等发达国家环境治理经验时可以发现，各种手段相互配合和促进，才能真正有效的促进环境治理。

在美国，对SO₂的治理很大程度上依靠的是排污权交易制度。事实上，排污交易制度正是发端于美国，而制度设计的初衷也正是为了推动电力企业SO₂减排并促进其技术革新。据统计，从1996—2006年，美国电力行业在发电量增长37%的情况下，SO₂排放总量下降了40%，主要污染物排放量大幅削减，美国中西部和东北部大部分地区湿硫酸盐沉降较1990年水平下降了25%~40%。美国的大气污染排污交易也被公认为是迄今为止最广泛和最成功的排污权交易实践。

同样是在美国，行政手段的规范作用不容小觑，即便是在今天，依然成为最重要的一种促进环保的手段。在美国总统奥巴马的第二任期，他通过《清洁电力计划》大幅提高电力企业的能效

标准；通过发动机和机动车经济型标准，大幅提高车企的油耗标准；通过家电及设备标准计划大幅提高家电设备的节能标准等行政措施，强势推动节能减排。

因此，回归到环境污染的有效治理路径上，我们显然既要重视强制性行政规范的约束，也应加强市场手段的引导；既要完善税制使其不断“绿”化，也应大胆探索其他行之有效的价格手段。

明确不同税种之间的协调配合关系

环境税自20世纪80年代开始进入西方各国政府的视野之中，历经三十多年的发展，现在已经成为一个重要的税收门类。尽管如此，在环境税的诸多基础理论问题上，甚至在环境税的概念问题上，尚缺乏广泛共识。欧盟统计局认为，环境税是“以被证明确定会对环境产生负面影响的物理单位为税基的税”。而OECD（经济合作与发展组织）则认为，环境税是指“被引入的目的就是为了达到特定的环境目标，并且被明确界定为‘环境税’的税，或者即便不是为环境原因而引入，但却因为环境目标的影响，其内容被修改、增减的税”。而各国所进行的环境税改革实践也存在诸多差异。比如，北欧国家进行了整体性的税制结构的调整，将税收负担从所得税转移至环境税。北欧各国也是最早引入碳税等环境税的国家。还有许多国家的环境税改革主要强调对现行税收的调整，比如英国就采用了提高交通燃料税率的方法。

也正因为环境税存在上述争议，欧盟统计局在对环境税进行统计时，采用了相当宽泛的标准，包括了能源税、交通税、污染税与资源税。能源税是对用于运输以及静止目的（stationary purpose）使用的能源产品，如汽油、柴油、天然气、煤、电力等的征税，碳税属于能源税的一种；交通税是对拥有和使用机动运输工具的人进行征税；污染税则是对可测量、可估算的向大气以及水中的排放（碳税除外）进行征税，为处理固体废物与噪音进行的征税；资源税是对开发使用自然资源的征税。

因此，环境税改革的核心在于税收制度的“绿”化。它需要国家在环境可持续发展理念支配下，对现有税收体制进行改革，或增加、减少

或调整。由于环境问题的复杂性，环境税改革也不可能是单一和单调的，它需要的是相关税种之间的配合和协调，而绝不是一项大而全的超级工程。

《环境保护税法》在我国环境税改革中的应有定位

《环境保护税法》定位于对“排污费”制度的平移，并无不当

目前，我国学者对排污“费”改“税”的必要性存在着共识，而主要的争议在于，《环境保护税法》仅仅完成排污的“费”改“税”是否恰当。本文认为，《环境保护税法》定位于排污税，避免了与其他环境税改革的相互矛盾和重复交叉，从而整体上有利于推进我国的环境税改革。

总体而言，我国的环境税改革已具备一定的税制基础。即便根据环境税发展最为完善的欧洲标准，我们依然可以说已经大体为环境税改革搭建起了框架。在能源税方面，目前我国已经对成品油，包括汽油和柴油，征收消费税；在交通税方面，我国的车船税制度正是对车辆、船舶等运输工具有人的征税；而从2011年开始提速的资源税改革，也正在将越来越多的稀缺性资源纳入征税范围。从税制基础和法律框架的角度看，我国目前最缺乏的就是尚未构建起污染税的法律制度平台。

因此，我国环境税改革的正确思路应是围绕和坚持上述四个方向，有步骤、分重点逐步推进。具体而言，能源税方面，应依托消费税的改革，增加对煤炭、天然气和电力的征税，同时优化征税环节；交通税方面，应进一步完善现行车船税的计税依据和征税标准，更鲜明地体现出环境保护的价值取向；污染税方面，重点是要将排污费修改为排污税，搭建起排污税的法律框架，以更具强制性的税收手段确保污染者付费；资源税方面，应将环境保护明确为立法目标，在现有税制基础之上，进一步扩大征税范围，优化计征方式。这四个方向的改革虽有联系，但更多表现为相互独立，各有空间，并不适宜交叉进行。因此，《环境保护税法》实现了对排污行为的“费”改“税”，完成了污染税改革的核心任务。尽管这一定位与《环境保护税法》的立法名

与对工业污染的高度重视相比，我国对消费类污染的重视程度还远远不够。

尽管现有的车船税、消费税等税种在绿色消费观的税收引导方面确有功效，但规范力度相当有限。

称之间确实存在“头大身小”的问题，但相较于立法内容的科学性而言，“名不副实”的问题显然是次要的。

《环境保护税法》排除对二氧化碳等温室气体的征税，并无不当

总体来看，我国引入碳税制度的时机并不成熟。目前，我国在运用市场机制促进温室气体减排问题上，已经选择了碳排放交易制度，并将于2017年在全国范围内统一推进。考虑到国民经济的实际承受能力，在已经选择碳交易制度的前提下，我国不应在短期内再推动碳税制度。即便引入，也不宜与污染税改革混为一谈。二氧化碳本身并非污染物。碳税所要解决的全球变暖的问题，并不归因于二氧化碳本身，而是根源于人类社会自工业革命以来无节制大规模地使用化石能源从而导致二氧化碳浓度不断攀升，破坏了大气自身的循环系统。因此，将二氧化碳纳入污染税是不适宜的。同时，碳税与污染税在纳税主体、计税依据、税收优惠等立法体例方面存在诸多差异，这就意味着，如果《环境保护税法》涵盖碳税制度，将会与主体税制设计产生矛盾，并进而导致整体立法逻辑的混乱。

从碳税实施的国际经验来看，它往往属于能源税改革的范畴，因为两者本质上都是对煤、石油、天然气、电力等化石能源及其产品征税。比如，芬兰的碳税制度就是按照6/4的碳含量/能源含量对化石能源进行征税，从而将传统的能源税制度与碳税制度有机地结合起来。

《环境保护税法》的征税范围今后可进一步科学化

比如流动污染源的污染问题。流动污染源大都属于消费类污染，这类污染问题在我国日益严重，但却未得到足够的重视。我国正处于城镇化的高速发展期，消费模式和消费习惯正在加速形成。考虑到消费模式和习惯的强大惯性，一旦形成，改变起来难上加难，因此，必须从现在开始，加强对消费行为的税收引导，而加大对流动污染源的控制是其应有之意。尽管现有的车船税、消费税等税种在绿色消费观的税收引导方面确有功效，但规范力度相当有限。而将于2017年开展的全国碳排放交易制度，没有涵盖流动污染

源。换句话说，流动污染源所承受的总体税费负担，并不足以对这一潜在的不增长的污染源构成有力的约束。因此，《环境保护税法》应适时引入对其的规范。

再如“挥发性有机物”的污染问题。挥发性有机物早已成为我国日益严重的大气污染源。历经多方努力，2015年6月，财政部、国家发改委和环保部三部委下发《挥发性有机物排污收费试点办法》，加强了对这类污染物的控制和约束。经过一年半的试点，挥发性有机物未能借此次《环境保护税法》的契机，被整体性地推开。挥发性有机物容易生成PM_{2.5}，导致光化学烟雾，加重灰霾，有些成份直接危害人体健康。考虑到其巨大的危害，建议今后时机适当中，将其纳入环境保护税当中。

《环境保护税法》是我国环境税改革的重要一环。只要遵循科学的改革思路，并沿着正确的轨道有序推进，包括环境保护税在内的我国环境税改革，必将大大促进我国环境治理能力的改善 and 环境保护水平的提升。HB

主要参考文献

- [1]王文革. 环境资源法[M]. 北京: 北京大学出版社, 2009.
- [2]张守文. 税法原理[M]. 北京: 北京大学出版社, 1999.
- [3]冯建中. 欧盟能源战略走向低碳经济[M]. 北京: 时事出版社, 2010.
- [4]国家发展和改革委员会能源研究所课题组. 中国2020年低碳发展之路[M]. 北京: 商务印书馆, 2010.
- [5]司言武. 环境税经济效应研究[M]. 北京: 光明日报出版社, 2009.
- [6]E. 库拉. 环境经济学思想史[M]. 谢扬举, 译. 上海: 上海人民出版社, 2007.

(作者系华南理工大学法学院教授, 广东省法学会财税法学研究会秘书长)