

环保税法：落实税收法定原则的制度逻辑

刘剑文 | 胡翔

2016年12月25日，第十二届全国人大常委会第二十五次会议通过了《中华人民共和国环境保护税法》，并将于2018年1月1日起正式施行。《环保税法》是新《立法法》对税收法定原则清晰、明确规定以后，全国人大常委会审议通过的首部单行税法，也是我国首部旨在推进生态文明建设的税种法。环保税在其法制安排上有多个亮点，其中尤具代表的，当属“税收法定原则”得到了有效贯彻。

税收法定原则是民主法治理念在税收领域的体现，按照传统观点，税收法定原则的内涵十分广泛，不仅涉及法律文本的形式存在，还涉及税收立法权归属、税法治理范式等具体问题。在肯定环保税落实税收法定原则的功效时，不可忽视的是《环保税法》的制定方式在一定程度上依旧属于经验立法的范式。深入探讨《环保税法》落实税收法定原则的制度逻辑，有助于保障其从“新法”走向“良法”，再从“良法”跨入“善治”。

费改税：税收法定原则的制度落实

在环保税设立以前，与之具有类似功能的当属排污费。我国的排污收费制度确立于1979年，其法律依据是同年

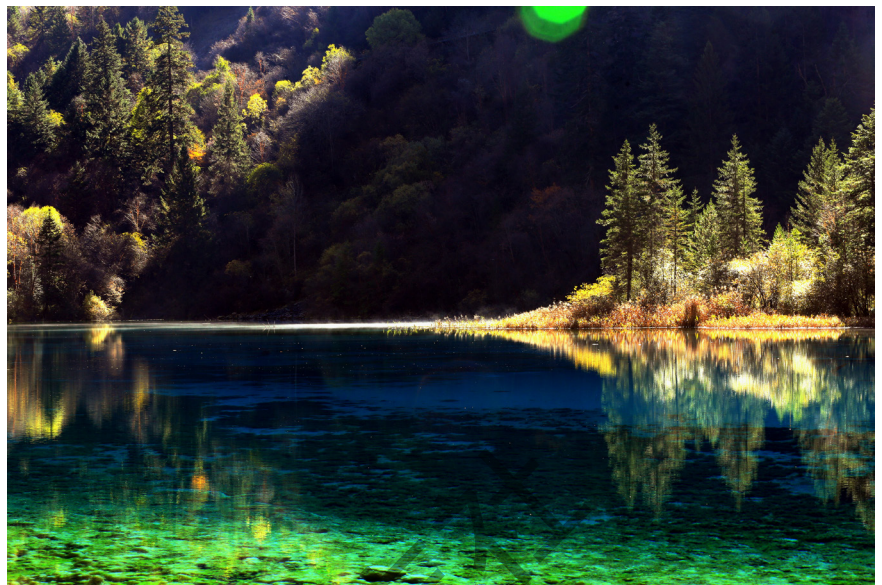
出台的《环境保护法(试行)》，2003年国务院发布的《排污费征收使用管理条例》进一步规定了排污费的征收、使用和管理。《环保税法》出台以后，排污费被废止，客观回应了十八届三中全会有关“推动环境保护费改税”的政策指引。引发关注的是，环保税的开征在很多观点看来，本质上是用“征税”替代了“收费”。笔者以为，虽然“费”转“税”在直观上只是换了文字表述，但其背后却完成了法律规范的位阶跃升，体现了税收法定原则在制度层面的落实。

首先，排污费改环保税是“无法”到“有法”的制度落实。从完整意义上理解税收法定，其初始阶段是形式法定，也即税收的基本制度只能通过法律制定。长期以来，排污费作为行政机关的一类行政性收费，并没有一项专门的法律进行规范和调整，而新的环保税在《环保税法》出台以前，我国是没有相关税种的，更毋庸提及具体的法律规范。因此，无论是源于排污费废止的视野观察，还是基于环保税开征的角度评析，《环保税法》为环保税费的征收提供了实体层面的制度供给，使环保税种在形式上完成了“无法”到“有法”的“法定”任务。

其次，排污费改环保税是税收立法权回归全国人大的制度落实。《排污费征收使用管理条例》作为排污费的征收依据，其规范层级属于国务院颁布的行政法规，于适用效力上低于法律。在社会主义税收法治建设的历程中，由于两次“授权立法”的客观因素，导致税收立法权长期被行政机关主导。这在一定程度上影响了税种设立或开征的正当性，并不利于税收法治建设。此次环保税的开征，从其草案的起草，直至最后的审议，均是通过全国人大常委会严格的立法程序，并广泛征求了群众意见，释放了全国人大回收税收立法权的信号，这在限制税收行政执法，促进税收司法方面，都能够产生促进作用。此外，在具体条文的规定上，《环保税法》第6条、第9条都明确了地方税收立法权的范围和行权机构，从而在权源上明晰了立法机关与行政机关的关系。

再次，排污费改环保税是依据社会现实作出的法定选择。形式层面的税收法定也可认为是税收法律化的理论提炼。税收法律化也是税收法定原则最为基本的要求之一。应当看到，税收法律化需要一个循序渐进的过程，要求短时间内将所有税种都制定法律并不现实。

更为理性的选择是分清轻重缓急,将条件相对成熟、社会关注度较高的税种先行立法。当下,由于环境的污染和不断恶化已成为制约社会经济可持续发展的重要因素,我们需要一部有效的法律对环境污染进行治理。长期适用的排污费满足了条件相对成熟、社会关注度高等要件,符合税种立法轻重缓急之“重”与“急”,在这个背景下清费改税、制定《环保税法》也可视为现阶段落实税收法定原则的突破口。需要厘清的是,并不是仅有排污费符合这样清费立税的条件,立法是一个向前推进的过程,诸如社会保障税、教育税等税种的“费”改“税”问题,同样也十分具备现实意义。



抓环保：税收法定原则的功能拓展

传统意义上的税收法定原则,强调廓清税收立法权的配置和归属,并由此理顺立法机关与行政机关的关系。应当看到,本属的积极效应在《环保税法》的制定过程以及内容安排上都得到了体现。值得圈点的是,环保税似乎脱离了税收作为财政收入组织方式的“轨道”,强调“保护和改善环境,促进社会节能减排,推进生态文明建设”。这就意味着《环保税法》对税收法定原则的落实并没有局限于法律制定,同时也在强调税制改革所能创造的社会功效。这种社会功效至少包含以下三个方面:

其一,《环保税法》为环境保护营造了稳定、安全、合理的税法环境。社会主义市场经济建设以来,环境污染呈现出日渐严重的趋势。相关市场主体片面追求经济利益,极易忽视利益攫取背后可能造成的其他社会问题,例如环境污染。另一方面,在环境保护和污染治理方面,因污染的地域差异和规费征收的随意性,相关部门并未针对污染问题进行有效和规范的处置。环保税作为“税”,具备税收的强制性,而《环保税法》作为“法”,又能代表相当一部分的

民意。客观上看,《环保税法》的出台能够为各类行为主体作出具体行为决策时提供稳定的合理预期和行为指引,而这种预期和指引所依赖的正是税收法定原则所倡导的税法环境。

其二,《环保税法》旨在形成良性、互动、和谐的法治运行方式。就执法的内部性而言,在具体操作环节上,排污费改环保税后,其征收部门也由环保部门改为税务部门,与此同时,又无法脱离环保部门的配合,因此《环保税法》还促成了环境保护税征管分工的协作机制。另外,就执法的外部性而言,在处理各类污染行为时,鉴于税法的刚性,有关部门能够更好、更快、更有效地依据《环保税法》进行处置,从而倒逼污染行为主体节制甚至消除污染行为。外部性和内部性的考量,满足税收法定原则对纳税人和国家之间、执法部门之间法律关系的预设,有利于在环境保护、生态治理等范畴中保障法治运行方式的激活与调适。

其三,《环保税法》的通过意味着税收立法的社会治理功能得到认可。环保税作为一类特定目的税,既然已经通过法定形式确立下来,无论是人大还是

政府都不得改变此税种的开征目的。这就为社会治理添加了一种常规性治理手段。应当注意,环保税只是特定目的税的一种,特定税种的开征一般都具备促进经济稳定、协调、发展或者与之相关的目的,而税收法定是为这种以促进经济的稳定、协调和发展为目的的治理手段提供法律依据。总的看来,《环保税法》的出台作为国家通过税收立法进行社会治理的缩影,一方面反应出国家治理手段的多样化,另一方面也呼应了十八届三中全会所提出的“财政是国家治理的基础和重要支柱,科学的财税体制是优化资源配置、促进社会公平、实现国家长治久安的制度保障”的政治呼声。

望未来：税收法定原则的深入贯彻

依照《环保税法》第28条的规定,新法距其实际施行还有近一年的时间。从前文论述中,可以推知《环保税法》在制定程序和具体内容方面基本达到了落实税收法定原则的预期。但《环保税法》究竟是不是一部良法,或者说这部旨在加强环境保护的新税法能在多大程度上完成其既定任务,都需要通过实践进行检验。笔者以为,虽然《环保税法》完成

了从程序到内容上的形式法定，但是其从“有法”过渡到“良法”，以及促成最后的“善治”，尚且“任重道远”。需要我们进一步整理出新法的上升空间，这同时也是税收法定原则引发示范效应的关键因素。主要包含以下几个方面：

首先是法定义务与法律责任的区分。《宪法》第56条规定：“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务。”《环保税法》实施以后，“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，应当依照该法规定缴纳环境保护税。”因此，环保税开征意味着污染行为的主体因其污染行为会产生纳税义务，其缴纳环保税的行为并不是接受处罚的方式，而是污染行为主体依法完成其法定义务。纳税义务法定是税收法定原则的重要方面，规定污染行为主体依法履行纳税义务即是义务法定的反映。需要注意的是，税收法定原则同样注重保护纳税人的合法权益，这里的纳税人是一个广义的概念，不当仅指缴纳环保税款的纳税人。污染行为主体因其污染行为所产生的纳税义务并不能豁免其为全体纳税人造成污染后果的治理责任。换言之，征收环境保护税不能免除纳税人防治污染、赔偿污染损害的责任和法律、法规规定的其他责任，应将环境保护税与合法排污权相区别开，防止一些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将环保税定义为合法污染的对价。

其次是执法机构的职能协调。虽然《环保税法》构建了环境保护税征管分工的协作机制。但收费机制与征税体制是完全不同的财政收入制度，税收法定之“法”如需有效运行，还需起草相应的税法实施条例，细化具体政策和征管措施。从基层组织架构情况看，税务部门多年前已实行省以下垂直管理，环境监测检查执法省以下垂直管理试点工作也已相继启动，如何做好完善税务与环保

工作配合机制、调试征税信息系统、对接纳税人资料、建立健全信息交换平台等税收征管准备工作，都是环境税法迈向“良法”“善治”的关键。此外，新法出台还需要加强政策宣传解读、纳税辅导和业务培训，确保各税收主体能够理解《环保税法》的立法宗旨，更好地维护法律实施。

再次是环保税收收入的定性与分配。目前，《环保税法》并未明确环保税属于中央税还是地方税，或者是央地共享税，但是根据地方在环保事务管理上的直接性来看，环保税划归地方税将有利于提升地方行政机构的执法力度。此外，根据《环保税法》第28条的规定，环保税将作为一类税收收入归入财政收入，改变了排污费“专款专用”的特性。“原由排污费安排的支出纳入财政预算安排”以后，地方政府会不会将环保税视为地域性的“创收工具”而征收“过头税”还无法知晓，如何通过有效的法治安排来稳固环保税的环保价值，同样也是环保税进一步落实税收法定原则的重要方面。

最后是要处理好落实税收法定原则与落实其他税法原则的关系。以税收公平原则为例，由于各地区情况不同，环保税额上浮和应税污染项目的规定，将来可能会有很大差异，这一方面会导致甚至加剧污染企业向税率低的地区流动，另一方面也不利于税收横向的公平。如何平衡各地环保税的税率、税额，合理有效配置地方的税收立法权，减少地区之间的差异就显得尤为重要了。再以量能课税原则为例，有的企业可能存在污染严重但经营状况不佳的情形，按照量能课税原则，税负能力较弱的企业应当少交，甚至免交税金，但是，《环保税法》对税负轻重的界定标准均以污染程度为中心。那么此一类税负能力较弱、污染严重的企业就面临破产的风险，即便把责任整体归结为污染企业

的污染行为，地方政府对自身利益的追求也应当积极引导污染企业进行转型升级。故此，《环保税法》的实施还需要重视维护税法原则的有机体系。

结语

税收法定原则在《环保税法》乃至其他税法上的落实，并不是一个纯粹总结归纳似的探讨，而是一个动态的评价过程。它贯穿在税法制定、税法实施乃至税法争讼等多个环节，同时也反应在税治程度、税治效果、税治意识等多个方面。作为落实税收法定原则的示范，开征环境保护税，增强了环保税费收入的刚性，加大了环境保护的执法力度，不仅能更好地体现税收在保护环境方面发挥的作用，更重要的是为环境治理建立了制度框架，凭借这种制度框架，能让环境治理走向法治，而不是偏向“人治”。

任何税收政策和制度都是与一定的税收理念和追求的目标分不开的。在国家治理现代化转型的历史语境下，落实税收法定原则的过程，其实就是法治理念在税收领域的彰显过程。从一个侧面看，这也就是现代财税法回归其应有定位的过程。税收法定原则是税法上的基本原则，它源自对税法基本精神，甚至是法律基本精神的思考，这种基本原则的内涵无一不反应出法治理念的核心要义。令人欣喜的是，此次《环保税法》的出台，清晰地反应出了税收法定原则得以落实的脉络，本文也进一步探析了未来深化贯彻税收法定原则的制度逻辑。

一部良法所能创造的法治效果是令人瞩目的，良法所遵循的立法理念又能为其他法律提供有利借鉴。税收法定原则是税收立法的智识基础，对我们追求实质意义上的税收法治，保障社会公共利益具有重要的推动作用。□

（作者单位：北京大学）

责任编辑 张蕊