

排污费改环保税后到底有多“刚”？！

□ 武汉大学环境法研究所 秦天宝 湖南税务高等专科学校 胡邵峰

《中华人民共和国环境保护税法（草案）》是在党的十八届三中全会，以及修改后的立法法对落实税收法定原则作出明确要求和规定后，提请全国人大常委会审议的第一部税收法律草案。对于这部草案，财政经济委员认为，“制定环境保护税法、推动环境保护费改税，有利于从根本上解决现行排污费制度存在的执法刚性不足、行政干预较多、强制性和规范性较为缺乏等问题”。财政部楼继伟部长于2016年8月29日在第十二届全国人民代表大会常务委员会第二十二次会议上所作的《关于〈中华人民共和国环境保护税法（草案）〉的说明》中，对于立法的总体考虑，也明确指出，“排污费制度对于防治环境污染发挥了重要作用，但与税收制度相比，排污费制度存在执法刚性不足、地方政府和部门干预等问题，因此有必要进行环境保护费改税”。

可以看出，无论是财政经济委员会还是财政部的看法，都有一个既定的认识前提，就是在环境执法中，排污费的征收是缺乏刚性的，而解决刚性不足的举措就是变环境执法为税收执法。这当然是种非常普遍的看法，也符合现实实践。但对于问题形成的原因，我们是否把脉精准？拿出的方略是否正确？笔者认为，实有继续讨论的必要。

税收执法的刚性必然比环境执法强吗？

强调执法刚性，首先得厘清一个制度性的前提，就是在立法上要赋予执法部门足够强有力的手段。对税收执法刚性的推崇，很大程度上来自于《中华人民共和国税收征管法》，这让税收执法在法律层级有了执法依据。在这部法律的第三章税款征收中，直接赋予了税务部门税收保全和税收强制措施；第四章税务检查

设专章规定了税务机关的税务检查权；第五章法律责任中规定了大量有关税收违法行为的罚则。更值得一提的是，《中华人民共和国刑法》在分则第三章第六节专门规定了危害税收征管罪，使对各种涉税犯罪行为有了求刑的依据。相比之下，现行的《排污费征收使用管理条例》是以国务院令颁布施行的，上面并没规定诸如税收征管法的保全措施和强制措施，似乎刚性不足。

不过，追根溯源，我们会发现，排污费的征收其实不乏法律层级的依据，《中华人民共和国环境保护法》及单项污染防治法中其实都有规定。环境保护法第四十三条第一款就规定：排放污染物的企业事业单位和其他生产经营者，应当按照国家有关规定缴纳排污费。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。《中华人民共和国水污染

防治法》第二十四条第一款也规定：直接向水体排放污染物的企业事业单位和个体工商户，应当按照排放水污染物的种类、数量和排污费征收标准缴纳排污费。刑法在分则第三章第六节专门规定了危害税收征管罪，也在第六章第六节同样专门规定了破坏环境资源保护罪。

这里可以发现一个很有意思的立法现象：在环境法这个法律部门中，大量的法律文件是以法律形式颁布施行的，而在税法中，除税收征管法外，只有三个税种，即企业所得税法、个人所得税法、车船税法，在立法位阶上是属于法律层级的。相比之下，财税法要作为一个独立的法律部

门，立法上似乎欠账更多。即使从执法手段上看，环境执法也不惶多让。对于不缴或者少缴、欠缴排污费的，税务机关拥有的大多数执法手段在环境执法中并没有缺席，只是不能自力执行而已，需要申请人民法院强制执行。而排污收费制度中有的执法手段，在费改税之后，反而被取消了。比如《排污费征收使用管理条例》第二十一条规定：排污者未按规定缴纳排污费的，由县级以上地方人民政府环境保护行政主管部门依据职权责令限期缴纳；逾期不缴纳的，处应缴纳排污费数额1倍以上3倍以下的罚款，并报经有批准权的人民政府批准，责令停产停业整顿。这是一种釜底

抽薪的做法。考查现行所有税法，似乎还没有哪一条规定的执法手段比这一条更有刚性。但在这次审议的草案中，这一规定反而被取消了。

再看执行层面。我国并没有设立税务警察，执法中对偷逃税款的行为也没有诸如美国那样的没收财产制度。虽然我国的税务机关有自力执行权，但这种权力有严格的程序控制。特别是执法刚性，很大程度上取决执法意愿，但税务机关的这种意愿似乎并不坚定，实践中怠于执行、消极执法的现象并不鲜见。即使单纯从税和费这两种不同公共课征的形式来看，税比费刚恐怕也是见仁见智。这里我们可以重点关注一



江西景德镇瑶里

类特殊的国家公课，或者能窥管豹，这就是社保费。目前，全国大概有一半省份的社保费是由地税部门征收。通过对这些地方社保费征管情况的考察，可以发现一个很有意思的现象，社保费收入的增长普遍高于税收，纳税人或者说缴费者的缴费意愿也普遍高于纳税意愿。不少缴费人放着欠税不缴，却正常申报缴纳社保费，税务机关对此似乎并不在意，并没体现出多少展示执法刚性的意愿。甚至，对于这种所谓的刚性，税务部门自身也并不讲究，反而将主管的很多税种交给其他部门代征。比如营改增以后，地税部门将主管的随流转税附征的城建税、教育费附加甚至一些规费委托国税部门征收。此前，也有将车船税交保险公司和交管部门代征、零散税收交社区代征的做法。如果说，国地税之间的相互委托代征只是一种刚性的互换，那将税款征收委托非税务部门征收又说明了什么呢？

问题的本质：以柔克刚的经济手段

在排污费改环境保护税的观念上，我们很自然地将费和税这两种国家公共课征形式对立了起来，反而忽略了两之间共同的理论前提：庇古理论（又称庇古税）。

庇古理论由英国经济学家庇古 (Pigou) 最先提出，是指根据污染所造成的危害程度对排污者征

税，用税收来弥补排污者生产的私人成本和社会成本之间的差距，使两者相等。按照庇古的观点，导致市场配置资源失效的原因是经济当事人的私人成本与社会成本不相一致，从而私人的最优导致社会的非最优。因此，纠正负外部性的方案是政府通过征税或者补贴来矫正经济当事人的私人成本。只要政府采取措施使得私人成本和私人利益与相应的社会成本和社会利益相等，则资源配置就可以达到帕累托最优状态。这种纠正负外部性的方法也称为庇古税方案。严格来说，所谓的庇古税，从国家公共课征的角度来理解是一致的，但和我们观念中区别于费的税收其实是有出入的。它们都是防治污染的经济手段，而在防治污染的整体策略组合中，经济手段只是其中一种，而且恰恰是反刚性的一种手段。或者说，以国家公共课征的方式来防治污染，就是要通过这种方式以柔克刚。

所以，放在污染防治整个政策组合的框架下来讨论排污费，刚性并不是需要重点强调的。我们更应该重点关注的是：刚性不足不是排污收费制度本身的问题，而是整个环境法律部门在污染治理上的整体刚性不足。对于破坏环境的排污行为，刑法上设了专节规制，执法上环评可以进行事先控制，区域限批的力度更非税法可比。作为市场化经济手段的一种，我们是否也要强调排污权

交易的刚性呢？事实上，在其他的环境执法手段刚性无疑的前提下，排污费征收缺乏刚性是难以想象的。比如说，根据环境保护法第四十五条之规定：国家依照法律规定实行排污许可管理制度。实行排污许可管理的企事业单位和其他生产经营者应当按照排污许可证的要求排放污染物；未取得排污许可证的，不得排放污染物。如果排污许可制度得到全面的贯彻落实，排污费征收的刚性还有疑问吗？排污许可缺乏刚性，甚至在实践中缺位，我们能够将它从一种环境许可变更为一种税务许可事项吗？反过来，如果排污许可制度缺位或者执行不到位，片面实施排污费改环保税，对它的刚性我们又能够抱以多么积极的预期呢？

即使是单纯考察排污费和环境保护税这两种公课形式的征管力度，对后者寄予厚望可能也不太现实。税务机关是个征税部门，真正能够有效把握的行政职能是实现税收的财政目的。而对于环境保护税这样一种典型的目的税，其财政职能是弱化的。而几乎所有现行的征管手段，都是围绕着重如何对税款应收尽收来设计的。历史上出现过的目的税，如固定资产投资方向调节税、筵席税等，真正通过征税有效达成政策目的的几乎没有。更为关键的是，对于环境保护税来说，其计税依据的评价是需要专业技术含量的工作，而这种专业性的技术要求已

经明显溢出了税收执法人员传统的知识结构，税收执法队伍现行的执法能力显然难以满足。这明显会削弱税务部门在课征环保税时的执法力度。而为了环境保护税的开征对税务人员进行针对性的培训，或者进行技术、设备上的投入，不仅没有必要，而且会带来环境执法部门和税务机关间在同一事项上执法结论的冲突。相比之下，环境执法能够供给的策略组合则拥有足够的战略纵深。环保有一支专业的执法队伍，而且能够对排污行为进行事前、事中、事后控制。整个环境法律部门，更可以实现民事、行政、刑事手段的策略组合。这种策略组合上的丰富性，足以保障排污收费制度的刚性。

我们说排污费的征收缺乏刚性，其实是整个环境执法缺乏

刚性，这个问题的解决是很难通过排污费改税进行单兵突破的。相反，费改税的制度成本可能会极大地减损其政策实效，而且会带来一系列理论上的难题。比如说，草案第四章设专章安排了十个法条（第十四条到二十三条）来规定环境保护税的征收管理，但对于税务机关和环境保护主管部门间具体的分工协作机制交待得似是而非，语焉不详。草案第二十一条规定：依照本法第十条第四项的规定核定计算污染物排放量的，由税务机关会同环境保护主管部门核定污染物排放种类、数量和应纳税额。事实上，核定污染物排放种类、数量是环境保护行政主管部门的一项基础工作，是实施排污许可、限期治理、区域限批等执法手段的事实前提，税务机关的会同核定到底是为了

增加执法刚性还是为了减损执法效率？又如草案第十九条第二款规定：纳税人应当依法如实办理纳税申报，对申报的真实性和完整性承担责任。而对于不如实申报的，不仅税收征管法规定要进行处罚，环境保护法也可以处罚。那么，当排污者就同一事项分别向环境保护行政主管部门和税务机关进行申报时，就可能面临着来自不同执法部门依据不同法律文件进行了不同处罚。而这种处罚，完全是立法上的重复设计。这当然很有刚性，但这种刚性是否符合良法善治呢？

费改税能解决什么问题？——不仅要良法，更要善治！

如果我们认真考察一下税务机关这些年来在执法上的举措，就会发现在税收征管过程中，他



湖北鄂州洋澜湖

们强调得更多的不是执法的刚性，而是服务。在不同政府职能部门公课征收的横向比较上，税务部门真正令人印象深刻的也不是刚性，而是规范。实践中，税务机关并没有频繁运用税收保全和税收强制措施，反而通过种种手段在提高纳税人的纳税遵从度上做文章。这正说明财税法作为提高国家治理水平的一种手段的内在价值。欲借排污费改环境保护税，实现刚性征收，说明我国行政管理理念还没有完成从管理到服务的转变，亦难实现环境保护税的立法目的。

排污费实践中，费率偏低和征管乏力是最引起共识的问题。前者事实上已经在排污收费制度的框架下得到了解决，至少已经证明不必求诸费改税。后者能否通过费改税解决，则要仔细研判。实践中，税务机关并不是对所有的税种都征管得力。除了前面提到的固定资产投资方向调节税、筵席税以外，个人所得税、个人房屋出租的房产税等税种的征管上都存在不少的问题。前面两个税种的调节目的并没有达到，后面两个税种则无论是传统的财政功能还是调节功能都难说实现。笔者的观点是，排污公课无论是作为费还是税，都有其利弊，不可一概而论。我们在批判排污费征管不力时，是立足于环境保护工作整体偏弱的现实。不过应该看到，这个局面正在整体改观。

无论是“史上最严厉的环保法”出台，还是天价环境赔偿案得判，都在一点点执着地改变着这个局面，原来试图交由环境保护税解决的排污费率过底的问题，在环境法的框架内也逐渐得到了解决。而且根据草案来看，排污费改环境保护税后，环境执法资源并没有得到彻底解放，对于税务机关来说，则需要释放一定的执法资源来关照环境保护税。如果不能达到理想的政策目的，这肯定会成为制度之累。不过，借助税务机关征税的规范性，倒是可以解决排污收费制度中的一些问题。比如，有些地方的环境保护行政主管部门因排污费和罚款的不同预算级次，刻意将排污费改为罚款，来增加本部门收入，这种做法在排污费改税后，由于税务部门的介入，环境保护行政主管部门的操作余地肯定会被极大地压缩。

因此，在排污费改环境保护税的问题上，笔者大胆设想：就像现在有些省份地税部门征收的社保费一样，能否在技术上将环境保护税处理成一个税务部门只征不管的税种。不少地方的社保费由人社部门核定，税务机关只是履行一个单纯的征收职能。这样一来，一方面可以充分利用税务机关征管机制的弹性，不至于牵扯税务机关太多的执法资源；另一方面，也可以避免环境保护行政主管部门与税务机关协作过

程中可能出现的矛盾。这个想法甚至可以更进一步，在排污费改环境保护税后，可以根据环境行政主管部门和税务机关执法能力建设的情况，让税务机关将该税种委托环境保护行政主管部门代征。

一部法律的生命力除了它本身技术上的先进性以外，最为关键的就是看它和现实的结合度。无论是立法还是执法、司法，环境法和税法都在成长，任何制度设计都要为这种成长的进程留有余地。事实上，对污水和废气这类典型排污行为课税，在世界范围内并非普遍实践，主要存在于欧洲尤其是北欧极少数的国家，绝大多数国家的这类排污行为还是由环境保护部门收费的，以诸如环境保护税、环境税等名目征收税款，更多的是污染产品税，而这类税收，在我国消费税、资源税中其实早已而且一直存在。至于委托代征，实践中就更为普遍了。理论上，并没有什么税种是不能委托代征的，仅将环境保护税除外反而显得不正常。值得一提的是，排污费改环境保护税后，再由税务机关委托环境保护行政主管部门代征，并非一种制度冗余，而是不同部门间执法资源的优化组合。环境保护行政主管部门可以充分发挥其在排污量核定上的专业优势，税务机关税款征收上的规范化也可以让这项政策进一步真正落到实处。