

doi:10.11835/j.issn.1008-5831.2016.05.016

欢迎按以下格式引用:李慧玲,尹华东.对超标超量排污加倍征收环境保护税的法律省思[J].重庆大学学报(社会科学版),2016(5):150-156.

Citation Format: LI Huiing, YIN Huadong. Legal reflection on the double environmental protection taxation of excessive pollutant emission standards and total pollutant emission[J]. Journal of Chongqing University(Social Science Edition), 2016(5):150-156.

对超标超量排污加倍征收 环境保护税的法律省思

李慧玲,尹华东

(湖南师范大学 法学院,湖南 长沙 410081)

摘要:2015年6月,国务院法制办公布的《中华人民共和国环境保护税法(征求意见稿)》,规定了对超标排放污染物和超总量控制指标排放污染物加倍征收环境保护税。但这种对超标、超量排污加倍征税模式不具有法律上的可税性:一是它混淆了法律义务与法律责任的概念,将违反环保法规定之义务所应承担的不良法律后果规定在税法的义务性条款中,与立法技术不符,不具有法律上的合理性;二是它违反税收公平原则,且导致环境保护税法与其他环境保护法律、行政处罚法律的相互矛盾和冲突,违反行政处罚法的“一事不再罚原则”,不具有法律上的合法性。我们应取消《环境保护税法(征求意见稿)》中对违法行为实行惩罚性征税的规定,代之以在环境保护单行法律中具体规定超标、超量排污的罚款处罚幅度,以使法律体系协调统一,真正实现公平、效率的财政税制目标。

关键词:环境保护税;违法行为;惩罚性征税;可税性

中图分类号:D922.68 **文献标志码:**A **文章编号:**1008-5831(2016)05-0150-07

一、问题的提出

近年来,以雾霾为代表的环境危机因素凸显,经济增长与环境保护关系的协调成为我们面临的主要问题。这一问题,单纯依靠行政手段无法解决,环境经济手段的使用成为学界探讨的主题,其中,环境税的开征便是首选。征税必须遵守税收法定原则,因而,环境税立法迫在眉睫^[1]。2015年6月,国务院法制办公布了《中华人民共和国环境保护税法(征求意见稿)》(以下简称《征求意见稿》)及其说明。该《征求意见稿》规定了以下两种情形均应按照税额标准的2倍计征环境保护税:一是污染物排放浓度值高于国家或者地方污染物排放标准的;二是污染物排放量高于排放总量控制指标的。而对上述两种情形兼而有之的,应按照税额标准的3倍计税。为表述上的简便,本文将这一征收模式简称为“对超标、超量排污加倍征收环境保护税模式”或“对超标、超量排污加倍征税模式”。《征求意见稿》的这一规定,虽不如环境保护税的征税范围、征税主体和税款归属等问题那样掀起热议,但也在学界产生分歧。一是对其性质的认定不同,二是对其褒贬不一。有学者认为这是税收加重征收的方式——加成,且对其大加赞赏,认为对于超标、超量排污实行加倍征税,是对《排污费征收使用管理条例》规定的只对超标排污加倍征收排污费的进一步完善和更严格的要求,其目的是通过必要的税收惩罚手段,减少污染物的排放^[2]。有的则认为这一设计属于税率中的一种类

修回日期:2016-07-23

基金项目:国家社会科学基金重大项目“生态文明法律制度建设研究”(14ZDC029);司法部重点项目“生态环境保护法律机制研究”(14SFB1009)

作者简介:李慧玲(1964-),女,长沙人,法学硕士,湖南师范大学法学院副教授,硕士研究生导师,主要从事环境与资源保护法学研究,Email:905896567@qq.com;尹华东(1986-),男,湖南邵阳人,湖南师范大学法学院硕士研究生,主要从事环境与资源保护法学研究。

型——全额累进税率,但这一全额累进税率的设计并不科学,因而建议将其适用的全额累进税率改为超额累进税率,且累进的程度也应适当缓和^[3]。尽管该观点是对《征求意见稿》第10条提出的不同呼声,但并未从根本上否定这一制度设计。

开征环境保护税是落实中共中央《深化财税体制改革总体方案》的重要措施之一,也是中国新一轮税制改革锁定的六大税种税收制度改革跨越的关键一步。这一步对于建立“科学发展、社会公平、市场统一的税收制度体系”至关重要;同时,十二届全国人大四次会议已将《环境保护税法》列入“十三五”立法规划,且拟定于2016年出台,该法拟或成为中国《立法法》修订后贯彻税收法定原则制定的第一部法律,它的每一个条文应字斟句酌,每一个制度应科学设计。

笔者在仔细阅读《征求意见稿》及学界回应后发现,学界对其第10条的规定表现得相对沉静,而对其做出反应更多的是拥护的声音。然而,对超标、超量排污实行加倍征税是否属于税制要素加重征收中的加成?或税率中的全额累进税率?这一模式是否具有惩罚性?超标排放污染物和超总量控制指标排放污染物是否属于违法行为?如果属于违法行为,对违法行为实行惩罚性征税是否具有法律上的可税性,即法律上的合理性和法律上的合法性?这便是本文研究的主要问题。

二、超标、超量排污加倍征税不具有法律上的合理性

早在2000年,张守文先生就提出了“可税性理论”。即在开征一个税种时既要考虑经济上的可能性与可行性,又要考虑法律上的合理性与合法性,前者称为“经济上的可税性”;后者称为“法律上的可税性”^[4]。笔者认为“可税性理论”既可适用于一个税种的开征,也可适用于一个税种征收模式的选择。

对超标、超量排污实行加倍征税,这实质上是一种惩罚性征税,这一观点已得到了普遍认同。同时,超标、超量排污行为均为环境违法行为,这也是一个不争的事实,且已被中国立法所确认,如《环境保护法》第60条^①、《大气污染防治法》第99条^②和《水污染防治法》第74条^③等都已明确将超标、超量排污行为纳入承担行政责任的范围,甚至在《水污染防治法》中有不得超过国家或者地方规定的水污染物排放标准和重点水污染物排放总量控制指标排放水污染物的禁止性规定。其实,环境标准是具有法律性质的技术规范,早已被学者论证^[5];或者退一步说,虽然环境标准不是法的渊源,但其一旦被法律法规所援引,就具有法律上的约束力^[6]。违反环境标准的行为必然是违法行为。《征求意见稿》第10条规定的实质是对违法行为实行惩罚性征税。那么对违法行为实行惩罚性征税是否有其法律上的合理性呢?

(一)从历史进程看违法行为惩罚性征税与法的发展趋势相悖

一个制度的设计是否具有法律上的合理性,可从制度发展的历史进程窥其究竟。

当然,《征求意见稿》第10条规定对超标、超量排污加倍征收环境保护税并非其独创,也非其原创,但它是立法的倒退。因为《征求意见稿》中的环境保护税实为现行的排污费改税,即“排污税”或“污染物排放税”^[7]。因此,考察排污税收制度设计是否合理,应考察排污收费制度的发展进程。早在1984年,《水污染防治法》就规定:企、事业单位向水体排放污染物的,按照国家规定缴纳排污费;超过污染物排放标准排放污染物的,按照国家规定缴纳超标准排污费,并负责治理。中国早期的立法对水污染物征收排污费,就是按其是否超标而采取不同的收费标准。2003年7月1日实施的《排污费征收使用管理条例》(以下简称《条例》)根据污染物排放的环境对象或排放污染因子的不同,分别规定了以下征收模式:(1)向陆地水体排放污染物的,按照排放污染物的种类、数量征收排污费,向陆地水体排放污染物超过规定的排放标准的,按照排放污染物的种类、数量加倍征收排污费,即所谓“排污就收费,超标双倍收费”; (2)向大气、海洋排放污染物的,按照排放污染物的种类、数量征收排污费,即所谓“排污就收费模式”; (3)由于环境噪声是指超过国家规定的环境噪声排放标准并干扰他人正常生活的声音,所以,对环境噪声征收排污费,只有超标才征收。同年7月1日实施的《排污费征收标准管理办法》以下简称《办法》对此做了类似的规定。上述《条例》和《办法》均为

①《环境保护法》第60条规定:“企业事业单位和其他生产经营者超过污染物排放标准或者超过重点污染物排放总量控制指标排放污染物的,县级以上人民政府环境保护主管部门可以责令其采取限制生产、停产整治等措施;情节严重的,报经有批准权的人民政府批准,责令停业、关闭。”

②《大气污染防治法》第99条规定:“违反本法规定,有下列行为之一的,由县级以上人民政府环境保护主管部门责令改正或者限制生产、停产整治,并处10万元以上100万元以下的罚款;情节严重的,报经有批准权的人民政府批准,责令停业、关闭:(一)未依法取得排污许可证排放大气污染物的;(二)超过大气污染物排放标准或者超过重点大气污染物排放总量控制指标排放大气污染物的;(三)通过逃避监管的方式排放大气污染物的。”

③《水污染防治法》第74条规定:“违反本法规定,排放水污染物超过国家或者地方规定的水污染物排放标准,或者超过重点水污染物排放总量控制指标的,由县级以上人民政府环境保护主管部门按照权限责令限期治理,处应缴纳排污费数额2倍以上5倍以下的罚款。”

中国现行立法,但对排放水污染物和大气污染物及环境噪声规定了截然不同的收费模式。2014年9月1日,国家发展改革委、财政部、环境保护部三部委联合发布的《关于调整排污费征收标准等有关问题的通知》(以下简称《通知》)就明确要求超标或超量排放污染物的,按照各省(区、市)规定的征收标准加1倍征收排污费;同时存在上述两种情形的,加2倍征收排污费。其后,北京、天津等地也相继按此通知的要求征收排污费。当然,上述《通知》的规定只适用于向水体和大气排放污染物两种情形。

从《征求意见稿》的规定看,环境保护税其实质是对中国现行排污收费“费改税”的改良,即将原排污收费改为排污征税,同时增加了对超总量控制指标加倍征税、对既超浓度标准又超总量控制指标实行3倍征税。由此可见,《征求意见稿》的规定远比《条例》的规定严苛,是对2014年三部委联合发布的《通知》的照搬。

然而,不可忽视的事实是:2008年修订实施的比《条例》《办法》效力层次更高的《水污染防治法》却一改旧法中的“排污收费、超标双倍收费”的做法,而代之以“排污收费、超标处罚”。这一修改,一直被人们认为是该法修订的一大亮点,是对排污者违反《水污染防治法》第9条规定的法定义务的衍生规定,是违反法律强制性义务所应承担的必然法律后果。该法采用的超标排污罚款模式是该法的理性选择,是排污收费制度的合理演进。

从实质上看,三部委的《通知》与《水污染防治法》的规定相悖,其效力层次的高低显而易见。当然,不能说最新近法律的相关规定就一定是合理的规定,因为法律也会与时俱进而被修改,任何一部法律、一个条款的修改,特别是涉及一个重要制度的修改,都会有其充分的理由。但仔细考察《征求意见稿》的立法说明和学术界的相关研究成果,却未见有一个具有说服力的理由对该条修改进行支撑。

(二)从法理的角度看违法行为的惩罚性征税缺乏合理性

就法理而言,对违法行为实行惩罚性征税缺乏其合理性。主要表现在以下两方面。

其一,对超标、超量排污行为实行惩罚性征税混淆了法律义务与法律责任这两个概念。法律义务是法律规定的法律关系主体应当为一定行为或不为一定行为的要求;而法律责任则是法律关系主体不履行法律义务而应承担的不良法律后果。纳税人义务中最主要的义务是税法规定的缴纳税款的义务。就环境保护税而言,就是排污者应当根据其排放的污染物的种类和数量,按照其法定税率缴纳一定数额的税款。税务机关在征税时,排污者是否超标或超量,是否取得了排污许可证排放污染物,即排放污染物的行为是否符合环保法的规定,这不是征税机关所应当考虑的因素。征税机关在征税时也无需去判断其排放污染物的行为是环境合法行为还是环境违法行为,并据此做出决定是实行一般征税还是实行惩罚性征税。税收法律责任,则是违反税法规定的义务所应承担的不良法律后果,它一般规定在《税收征收管理法》中,且是在法律责任一章中予以规定。而环境法律责任,是指行为人违反环境保护法律、法规规定或造成人身、财产损害或社会公共利益损害而应承担的不良法律后果。违反税法义务的责任在税收法律中予以规定,而违反环保法义务的责任则应规定在环保法的法律责任中,不能将违反环保法规定的义务所应承担的法律责任规定在税法中,更不应规定在税法的税收义务条款中。《征求意见稿》的第10条正是将对违反环保法规定的义务所应承担的不良后果规定在税法的义务性条款中。这种做法在中国的税收立法中不曾出现,也与立法技术根本不符。

归根结底,责任是责任、义务是义务、权利是权利,不可彼此混淆^[8]。

其二,从税收的功能看,对超标、超量排污行为实行惩罚性征税超出了税收应有的功能。众所周知,税收具有三大基本功能:财政功能即筹资功能、调节功能和监督功能。其中,财政功能是其最基本的功能。环境保护税具有所有税收最基本的功能,即筹集财政资金功能;同时,它又具有其调节功能——通过征税这种经济刺激手段,调节排污者的行为,减少污染物的排放以保护环境,这是环境保护税最主要、最核心的功能。这种功能的发挥,一方面可以通过激励措施实现。如《征求意见稿》所规定的纳税人排放大气污染物和水污染物低于浓度标准50%以上,且未超过总量控制指标的,可以决定在一定期限内减半征收环境保护税。另一方面,它又可以通过约束机制来完成,如按照排放污染物的种类,以污染当量数作为计税依据来计算应纳税额,少排少征,多排多征,甚至不限制计税的污染物种类,而按照实际排放污染物的种类一一征收。《征求意见稿》规定按照污染当量数从大到小排序只对前3项或5项污染物种类征税有失公平。环境保护税具有的上述两个功能,是环境保护税“双重红利”的体现。但应该注意的是,环境保护税是一种矫正性税种,或者说是一种刺激型税种,而不是以筹集环境保护资金为主要目的的收入型税种,其主要的功能定位是通过税收手段刺激排污者减少污染物的排放以保护环境,而非突出其筹资功能^[9]。事实上,这一税种一旦开征,在依法征税的背景下其税收将具有累退效应。《征求意见稿》对超标、超量排污行为实行加倍征税,除考虑加

大违法成本之外,是否有筹集更多财政资金之目的?如果掺杂有该种因素,这与《征求意见稿》意义上的环境保护税的功能定位不协调。而监督职能,是指征税主体在向纳税义务人征税的过程中,及时掌握、监督纳税义务人的生产经营活动,保证各项税收政策的落实。从法理上看,任何一种税种的设置和税制要素的设计绝不具有惩罚违法行为之功能,也就是说,我们不可能为了惩罚一种违法行为而去设置一个税种,也不能为了惩罚违法行为而在税制中设计惩罚性规定。然而,《征求意见稿》却将惩罚功能寓于法律规定的税收法律义务之中。

(三)从实证的角度看违法行为惩罚性征税缺乏合理性

首先,从中国现行税法的规定看,无论是税收程序法——《税收征收管理法》,还是三部税收实体法律和十几部税收实体行政法规,都不曾规定对违法行为或违法收入实行惩罚性征税。这些立法或许会有调节性措施。如《车船税法》出于环境保护之目的,选择从量计征,即按排量的大小设置不同的税额,排量越大,税额越高。诚然,为发挥税收的调节功能,中国有对合法收入加重征收的规定,如在个人所得税中,对一次性收入畸高的,实行加成征收,但对违法行为加重征税的情形绝无仅有。正如刘剑文教授曾在接受记者采访时所说:加倍征收环保税惩罚力度之大,是现行税法里从来没有过的^[10]·④。

其次,从中国行政事业性收费规定看,也无对违法行为实行惩罚性收费之条款。财政部公布的2016年《全国性及中央部门和单位行政事业性收费目录清单》所列的99种行政事业性收费及其政策依据都未规定违法行为的惩罚性收费。

再次,考察美国的有关税收立法,不难看出:他们也已认识到对违法行为或不正当行为实行惩罚性征税的非公正性,从而予以矫正。美国绩效决定薪资法案取代惩罚性税收法案一例就足以说明。2009年,当美国保险业巨头美国国际集团(AIG)面临破产之时,美国政府为避免该公司破产而加剧金融危机,共向该公司提供了1800多亿美元的救助资金。然而,该公司却不顾其巨额亏损,也不顾其巨额亏损造成的原因主要是其本身的原因这一事实,而以“履行合约”为由,向其金融产品部门员工发放1.65亿美元的留任奖金。同年3月19日,针对这一不当行为,美国众议院通过了一项征税法案,即凡是已接受50亿美元以上政府援助资金的公司管理人员,且其家庭年收入(包括奖金)高于25万美元的,对超出部分缴纳90%的所得税附加税。该惩罚性征税法案一经公布,便引起了法律界人士的质疑,他们纷纷认为该法案有失公正,且有违宪之嫌。两周之后,法律界的呼声得到了美国众议院的认可,众议院再度通过一项法案——绩效决定薪资案,取代了该惩罚性税收法案^[10]。

税收不应具有惩罚性,除在美国的税收立法中得以体现外,也早已被美国的司法判例所确认。在美国,私自拥有和储藏危险药品的行为是违法行为。然而,1987年10月1日,蒙大纳州颁布实施了一部《危险药品税法》,规定对“拥有和储藏危险药品的行为”征税;同时要求征税行为只有在美国联邦或者任一州罚款或者没收制裁执行以后才能实施。这显然是对违法行为进行制裁后再行征税。众所周知,美国是一个信奉判例法的国家,而其后的判例对此予以了修正。在1994年“蒙大纳州税务局诉克斯大农场案”中,美国联邦最高法院认为,蒙大纳州的《危险药品税法》实质上是对犯罪人的一种罚款,违反了禁止对同一违法行为进行连续性惩罚的宪法原则,是无效的^[11]。

中外税收立法及司法实践表明:对违法行为实行惩罚性征税不可取,即使它在某一时期会被法律认可,而终究也会被法律所淘汰。

三、超标、超量排污加倍征税不具有法律上的合法性

考察一项制度是否具有法律上的合法性,应从以下两方面考察:一是是否合乎法律原则,二是是否符合法律规范。就征税的合法性而言,即是指是否符合税法原则和符合税收法律规范。

(一)超标、超量排污加倍征税违背税法原则

人们普遍认为,税法的原则有:税收法定原则、税收公平原则和税收效率原则,有的也将税收社会政策原则和实质课税原则纳入其中^[12]。而今,税收公平原则在税法原则中的地位日趋重要,有学者认为,当今世界在税法原则的体系建构上发生着从税收法定到税收公平的演变^[13]。《环境保护税法》的制定,是在中国《立法法》修订后落实税收法定原则的重要举措。它一方面去其原有的强制性、法定性并不浓厚的排污收费,而代之以兼具强制性、法定性和无偿性特征的环境保护税;另一方面,它又摒弃中国传统的税收立法多以国务院制定的且以《暂行条例》形式出现的行政法规形式,而代之以由全国人大常委会制定的法律形式,

④参见环境保护部政策法规司,环境保护部环境规划院《关于〈环境保护税法(征求意见稿)〉的报道和评论》(第一辑)第32页。

这无疑是中国法制进步的体现。但其《征求意见稿》中设计的超标、超量排污加倍征税模式却违反了税收公平原则,这又是立法的倒退。

税收公平应包括四方面的内容:分税公平、定税公平、征税公平和用税公平^[14]。显然,超标、超量排污加倍征税表现出定税不公平。定税不公平是指在税制要素设计上的不公平,表现为或征税范围的不公平,或税率设计的不公平,或计征方法的不公平,或税收优惠的不公平。超标、超量排污加倍征税在计征方法和税率设计上不公平。首先,超标、超量排污加倍征税不是加成。加成,是中国税收特别措施中的一种重课措施,至今它仅在中国个人所得税中适用。加成征收是指对课税对象在依据税率计算应纳税额的基础上,对税额再加征一定成数的税款。加征一成就是在原税率(税额)上加征10%,加征二成就是在原税率(税额)上加征20%,以此类推。加成征收不会导致税额激增,相对温和,是量能课税,符合税收公平原则。但超标、超量排污加倍征税,它是对超标或超总量排污量全部实行2倍或3倍征税,这是对计税依据的加倍征税,而非按应纳税额加成征收,因此它不属于加成征收,其结果必然导致税额激增,与量能课税背道而驰。加之超标或超总量排污均属于环境违法行为,必将导致承担罚款的行政责任。这明显导致排污者承担的经济负担加大,有失公平。

其次,超标、超量排污加倍征税也非科学合理的累进税率。在理论上,累进税率分为两类:全额累进税率和超额累进税率。全额累进税率计算简便,但纳税人负担相差悬殊,特别是处于两税率临界点的,税负极端不合理。超标或超量排污加倍征税属于全额累进税率。适用全额累进税率对于污染物排放标准或排放总量指标临界的排放量税负将会存在较大差异^[15]。例如如果总量指标定为1000吨,那么1000吨与1001吨所缴的税额将相差1倍,这显然有失公平。也正因为如此,目前在各国税收实践中已经很少使用这种税率,中国现行税收立法中,也无一个税种适用全额累进税率。但《征求意见稿》却采用了早已被淘汰了的全额累进税率,对超标、超量排污者不公平。

税收公平应是一种合乎比例原则的公平,它不能超过税收的界限,即遵循适当性原则和禁止过度原则^[16]。如果超过了界限,会导致同类排污者之间的税负不公平,即超标、超量排污者与达标、按量排污者之间的不公平。因为超标与达标、超量与按量仅一步之遥、毫厘之差,但他们却在应承担的税负上有2倍甚至3倍之距,真可谓因毫厘之差导致天壤之别。

分配正义不仅是收入分配的基本原则,也是财税法的核心价值^[17]。一项税收制度的设计偏离了财税法的核心价值,不得不说是其一大败笔。

(二)超标、超量排污加倍征税会导致现行法律的矛盾和冲突

首先,对违法行为实行惩罚性征税会导致现行环境保护法律之间的矛盾和冲突,或使某些法律成为一纸空文。

考察中国排污收费制度的发展历程不难看出,中国对水污染物的排污收费已由原来的“排污收费,超标双倍收费”的做法改为“排污收费,超标处罚”^⑤。《水污染防治法》的这一规定既是对原《水污染防治法》的修订,也是对《条例》的“排污收费、超标双倍收费”制度设计的否定,这是中国现行《水污染防治法》的一大亮点,也是中国立法的进步。因为该法已注意到不按收费对象的合法性与否实行不同的收费标准,而代之以对违法排污行为进行罚款等行政处罚。

《环境保护法》的第59条也规定:企、事业单位和其他生产经营者违法排放污染物,受到罚款处罚,被责令改正,拒不改正的,依法作出处罚决定的行政机关可以自责令改正之日的次日起,按照原处罚数额按日连续处罚。与《环境保护法》同步实施的《环境保护主管部门实施按日连续处罚办法》也将超标、超量排污行为列入按日连续处罚的8种情形之中。

2015年9月公布的《大气污染防治法》第99条也明确规定对超标、超量排放大气污染物的,其罚款额度可达10万元以上100万元以下。同时,该法第123条也将超标、超量排放污染物受到罚款处罚,被责令改正,拒不改正的情形纳入按日连续处罚的范畴。

按照上述相关立法及《征求意见稿》的规定,对于既超标又超量排放大气污染物的行为,其所承担的经济制裁除可能承担高达100万元的罚款外,还将缴纳环境保护税的3倍税款,如第一次罚款为顶格罚款100万元,以100万元罚款为基数,再按上不封顶的按日连续处罚计算,其惩罚性更是难以想象。诚然,这种法律

^⑤《水污染防治法》第24条规定:“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。”

制度设计大幅度地加大了违法成本,无疑对超标、超量排污者有极大的威慑力,但也难免有矫枉过正之嫌,且会导致纳税主体经济负担过重而难以承受,从而导致制度难以落地实施。显然,罚款、按日连续处罚、超标超量排污惩罚性计税三种制度并行,其实施难度较大。

既然三种制度并行存在障碍,可否做如下设想,其设想的结果又会如何?

设想一:对超标、超量排污行为实施惩罚性征税,但取消罚款处罚,当然不存在按日连续处罚。即在《环境保护税法》中规定对超标、超量排污行为实行惩罚性计税,但在单行法中规定罚款,因而不会导致处罚过重。但这种做法会导致如下问题:一是环境行政违法行为不承担最主要的环境行政责任,违反行政处罚中的过罚相当原则;二是用加倍征税来代替罚款,有将违法行为合法化之嫌,也与法理相悖;三是与《水污染防治法》和刚刚修订出台的《大气污染防治法》的相关规定相冲突;四是无法适用新《环境保护法》规定的按日连续处罚规定而导致与其他违法排污适用按日连续计罚规定不协调。

设想二:既对超标、超量排污行为实施惩罚性征税,又对其实行罚款处罚,但不实施按日连续处罚。采用这一模式能在一定程度上缓解排污者负担过重的问题,但同样会带来设想一中所提及的第三、第四种的矛盾和冲突。且按日计罚制度作为中国新《环境保护法》确认的一项新的制度已经过了无数专家学者的论证且被人们称颂。

上述分析表明:在对超标、超量排污行为实行惩罚性征税的前提下,会导致《大气污染防治法》和《水污染防治法》等污染防治的单行法的实施或修订处于两难境地:如实施或规定罚款处罚,则有多罚、重法之嫌;如不实施或规定罚款处罚,则与刚刚施行的《大气污染防治法》并处罚款的法律规定相违背,且无法适用按日连续计罚,与《环境保护法》这一史上最严环保法规定按日连续处罚制度的初衷相悖。

其次,对超标、超量排污行为实行惩罚性征税在实质上违反了《行政处罚法》的“一事不再罚”原则。新修订的《行政处罚法》仍然保留了原第24条的规定,即“对当事人的同一个违法行为,不得给予两次以上罚款的行政处罚”。尽管加倍征税不是罚款,但却具有与罚款一样的经济制裁效果。而超标、超量排污行为,其行为本身具有行政违法性,理应受到行政处罚。事实上,中国《水污染防治法》《大气污染防治法》已将该行为定性为环境行政违法行为,并规定了包括罚款在内的行政处罚。因此,对超标、超量排污行为加倍征税无疑是对一事不再罚原则的违背。

推进环保税立法重在“协调”二字,这种协调不仅包括各方诉求的协调、征管责任的协调,也应包括与相关法律法规的协调^[18]。因此,作为中国首部独立型环境税的立法,应与《环境保护法》这一环境保护领域里起统领作用的基础性法律和《水污染防治法》《大气污染防治法》等单行法以及《行政处罚法》等法相协调。

四、结语

《征求意见稿》中对超标、超量排污实行加倍征税的规定,混淆了法律义务与法律责任的概念,将违反环保法规定之义务所应承担的不良法律后果规定在税法的义务性条款中,与法理相悖,同时,这一税制设计又违反税收公平原则,违反行政处罚法的一事不再罚原则,且导致环境保护税收法律与环境保护其他法律、行政处罚法律的诸多矛盾和冲突。因此,这一制度设计既不具有法律上的合理性,也不具有法律上的合法性,实不可取。但超标、超量排污行为是典型的环境违法行为,且会对环境造成严重污染,导致环境质量下降,因而我们要选择合理的法律路径予以规制。

开征环境保护税,核心的目的不是为了增加税,而是为了更好地建立一个机制,鼓励企业少排放污染物,多排多付税,少排少付税^[19]。《征求意见稿》不是一部万能的法律,不能仅仅依赖这一部法律以达到鼓励企业少排污染物的目的。因此,除了在《征求意见稿》中规定按照污染物排放量折合的污染当量数确定环境保护税额外,在《水污染防治法》和《大气污染防治法》等环境保护的单行法中规定超标、超量排污者承担包括罚款在内的环境行政责任,不失为一种理性选择。这一“排污征税、超标超量处罚”模式,是对《水污染防治法》中“排污收费、超标处罚”的继承和发展,它既能实现鼓励企业少排污染物以保护环境之目标,又能避免超标、超量加倍征税所带来的有悖法理、有违法律之窘境。笔者期待:《征求意见稿》这部“十三五”立法规划的开篇之作能为实现公平、效率的财政税制目标,建设蓝天、碧水、净土的美丽中国提供切实可行的法律保障。

参考文献:

- [1] 贾康. 环境税立法迫在眉睫[J]. 人民论坛, 2015(10): 63.
- [2] 苏明. 环境保护税法制度设计实现重大突破[N]. 中国财经报, 2015-07-11(1).
- [3] 施正文, 叶莉娜. 环境保护税法(征求意见稿)若干重要立法问题探讨[J]. 环境保护, 2015(16): 26-30.

- [4]张守文.论税法上的“可税性”[J].法学家,2000(5):12-19.
- [5]金瑞林.环境与资源保护法学[M].北京:北京大学出版社,2006:172.
- [6]施志源.环境标准的法律属性与制度构成——对新《环境保护法》相关规定的解读与展开[J].重庆大学学报(社会科学版),2016(1):159-163.
- [7]李慧玲.环境税立法若干问题研究——兼评《中华人民共和国环境保护税法》(征求意见稿)[J].时代法学,2015(6):12-19.
- [8]张世秋.环境税:箭在弦上、尚需有的放矢——环境税若干问题讨论[J].环境保护,2015(16):31-35.
- [9]樊慧霞.环境保护税立法还需准确定位[J].中国财政,2015(21):32-33.
- [10]李华胜.美国立新法强迫高管“吐”巨奖[N].中国税务报,2009-04-15(5).
- [11]翟继光.论税法的道德性——税法不能承受之重[J].西南政法大学学报,2008(1):76-79.
- [12]刘剑文.财税法——原理、案例与材料[M].北京:北京大学出版社,2013:166-173.
- [13]侯作前.从税收法定到税收公平:税法原则的演变[J].社会科学,2008(9):112.
- [14]林晓.税收公平的四种体现与重塑我国的税收公平体制[J].税务研究,2002(4):6-9.
- [15]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):64-67.
- [16]刘剑文.财税法——原理、案例与材料[M].北京:北京大学出版社,2013:170.
- [17]刘剑文.收入分配改革与财税法制创新[J].中国法学,2011(5):44-56.
- [18]刘金科.推进环保税立法重在协调二字[N].中国税务报,2015-07-29(10).
- [19]陈吉宁.环境保护税法正在起草[EB/OL].[2016-03-21].<http://news.163.com/16/0311/11/BHSGJGFN00014JB5.html>.

Legal reflection on the double environmental protection taxation of excessive pollutant emission standards and total pollutant emission

LI Huiing, YIN Huadong

(School of Law, Hunan Normal University, Changsha 410081, P. R. China)

Abstract: In June 2015, the Legislative Affairs Office of the State Council P. R. China has released the Environmental Protection Tax Law (Draft), which sets out the provision of double taxation on excessive pollutant emission standards and total pollutant emission. This mode of double taxation on excessive pollutant emission standards and total pollutant emission is of no taxability. On the one hand, it confuses the concept of legal obligation and legal responsibility, including the adverse legal consequences of breaching the obligations under the provisions of environmental law one should bear in the compulsory provisions of tax law, which is inconsistent with the basic legislative technique, therefore it has no legal rationality; on the other hand, it violates the equality principle in the tax law and leads to the contradictions and conflicts between environmental protection tax law and other environmental protection laws, administrative punishment laws, thus it also has no legality. We should implement provisions of punitive tax against violations in the Draft, instead of providing specific provisions in the environmental protection law on the range of fine penalty on pollutants discharged exceeding the standard and the control index of total quantity, to achieve the harmony and unification of the legal system, and realize the objective of fair and efficient fiscal tax system.

Key words: environmental protection tax; violations; punitive taxation; taxability

(责任编辑 胡志平)