



欧盟环境税规范制度及其对我国的镜鉴

摘要：由于《环境保护税法》出台较为匆忙，加之治理思路转变不够彻底，其在实施的过程中暴露出诸多不足。欧盟环境税规范制度设计上的完整全覆盖、对庇古税原理的深入理解、基本立法结合灵活的环境行动计划实施以及注重区域间发展水平差异等特征，均为我国未来完善环境保护税制度提供了优秀样本，值得有取舍地加以借鉴。

关键词：环境保护税 欧盟 规制功能 污染物排放

● 彭佳丽

为落实党的十八届三中全会提出的“推动环境保护费改税”和“落实税收法定原则”要求，全国人大常委会于2016年12月25日通过了《环境保护税法》，从立法层面完成了排污费制度到环境保护税制度的改革。这一改革对推进国家治理体系和治理能力现代化、建立健全生态环境保护体制机制、提高依法行政水平和深化财税体制改革均具有重大现实意义。^[1]

但匆忙出台的《环境保护税法》，延续了旧有的治理思路和制度，顽疾依旧存在。为此，本文将把目光投向在环境税制度上较为成熟和领先的欧盟。通过考察欧盟的环境税收相关法律文本及其制度运行、分析其主要特征和背后的理论缘由，为我国下一步完善环境保护税法律制度提供可能的路径参考。

一、欧盟环境政策的制度框架

关于欧盟现行环境政策制度框架，一般认为应当分为四个层级：基本立法、环境行动纲领、环境指令和成员国国内立法。^[2]下文将对其中的基本立法和环境行动纲领做简要梳理。

（一）欧盟环境政策的基本立法

有别于一些学者认为的这一层级的立法为“欧盟赖以建立的基本条约”，^[2]环境领域的基本立法应当为该领域欧盟层面框架性及总括性条约文件。欧盟在环境领域的基本立法主要有以下三部：1958年1月1日生效的《建立欧洲经济共同体条约》。该条约第100条赋予共同体以建立与维护共同市场为目标，协调成员国立法及实践；第235条则是欧共体就环境问题进行专门立法的基础——授权理事会在证明有必要在共同体一级采取措施时，在条约没有赋予其相应权力的情况下，经欧盟理事会一致同意即可采取立法措施权力。1987年7月1日生效的《欧洲单一法案》，该法案被认为是欧共体环境立法的转折点，其在第三部分新增以环境为标题的内容，为共同体活动直接进入环境领域提供明确法律基础，以条约形式确认了共同体环境政策的合法性。在1993年生效的《欧洲联盟条约》中，环境政策在欧盟的法律地位得到进一步加强，条约第一次在核心条文中明确将环境保护列为欧盟的宗旨和活动之一，并规定了欧盟环境政策的四大目标——维护、保护和改进环境

质量；保护人类健康；谨慎和合理地使用自然资源；在国际上促进应对区域或全球性环境问题的措施。^[3]

（二）欧盟环境行动计划的主要内容

“环境行动计划”是《欧盟环境法》的基本大纲，第一个环境行动计划始于1973年，至2020年已推进到第七个环境行动计划。每一个新的计划都会针对环境保护现状做出适当调整和回应。如第三个环境行动计划增加“环境政策于欧盟其他政策（经济和社会政策）综合考虑的原则”，第四个环境行动计划提出“关注单一市场对环境的影响，并将高标准环保要求纳入其他欧盟政策领域中”。^[4]

此外，欧盟还基于成员国环保水平差异分为“先进国”集团和“后进国”集团。“先进国”集团以德国、荷兰、丹麦、芬兰、瑞典、奥地利6国为代表，表现为“这些国家较为发达，能够在经济上支持严格的环境标准，同时国内有强大的环境保护组织和绿色政党”。“后进国”集团则为剩余21个成员国，这些国家又分为三类：第一类国家较为发达但国内立法相对被动、主要移植欧盟法规；第二类国家较为发达且在环境问题较为积极但认为严格环境标准会损害竞争力；第三类国家多为欧盟东扩后加入的国家，经济和环境保护相对落后。^[2]

由此，欧盟形成了以环境税收制度（含税收减免、返还等辅助性配套税收优惠措施）为主要引导手段、其他经济手段补充配套的立体生态型环境保护系统，实现了高水平环境保护及其与经济的协同发展。

二、欧盟环境税规范制度及发展趋势

（一）具体规定

根据2018版《欧盟税收趋势报告》（以下简称《报告》）附件二“研究方法和解释性说明”中第四部分对环境税作出的专门解释，环境税按照欧洲委员会2013年版统计指南被定义为：以那些被证实对环境有确定负面影响的事物的物理单元（替代的或者物质的）为税基，并且被欧洲国家和地区核算系统（European System of National and Regional Accounts，缩写为ESA）列为征税对象的税种。该定义强调了征税的效果之一是它能够影响哪些有害于环境的行为的成本和产品的价格。该税“首先通过影响产品相关价格

和行为水平而达到保护环境的效果，这些价格和行为都是相关价格弹性的组成部分”。^[5] 环境税隶属于直接税目录下，属消费税的一种，但有时也会体现在资本存量（capital stock）税中。《报告》为与统计指南划分标准保持一致，将环境税分为三组，分别是：能源税、交通运输税（不含燃油）和污染类资源类结合税（category combining pollution and resource taxes）。其中：

能源税是对用于交通运输和固定目的的能源产品征收税种；交通运输税（不含燃油）是对使用或所有机动车征收税种，其他如飞机的交通运输部门及与之有关的服务，如包机、定期班机应缴纳的税和航空客运税收，在符合环境税的一般定义时，也包含在交通运输税当中；污染或资源税包含两组：污染税是测量或估计向大气或水中排放的污染物、治理土壤污染和噪音征收的有关税，资源税是关于提炼或使用自然资源的税种。

欧盟环境税一览

分组	征税对象	特殊
能源税	汽油、柴油、燃油、天然气、煤、 电力	二氧化碳税（从属于燃油税）
交通运输税	机动车、其他交通运输及相关服务	
污染类资源类结合税	污染税	大气、水、土壤、噪声
	资源税	提炼或使用自然资源 符合资源税定义的其他活动

此外，《重构对能源产品和电力征税的欧盟框架指令》第2条还对“能源产品”适用和不适用的情形特别做出明确规定。

（二）发展趋势

通过对2018年《报告》数据的分析，可以发现欧盟环境税发展呈现出如下趋势特征：

1. 环境税收占GDP比重自2012年以来变化较小。在经历2008年小幅下跌后，环境税收占GDP的比重逐渐上升，得益于能源税的增长，占比于2012年达到峰值。2016年时，环境税收占GDP比重为2.4%，此后保持平稳。但环境税在GDP的占比在各成员国之间存在较大差距，如占比最高的丹麦为4%、斯洛文尼亚为3.9%、希腊为3.8%，占比最低的卢森堡、斯洛伐克、冰岛和西班牙仅为1.8%。

2. 税收组成和强度在各成员国之间存在巨大差异。希腊、拉脱维亚、斯洛文尼亚和爱沙尼亚在环境税收收入和能源税收增长最大。

3. 交通运输燃油税占到能源税收收入的约四分之三。其中有六个成员国的交通运输燃油税占到了能源税收收入的九成，丹麦、意大利、荷兰、瑞典、芬兰占比最低（40%到60%）。能源税收收入最高的三个国家是斯洛文尼亚、拉脱维亚和希腊。

三、环境税规制功能在欧盟的具体体现及成因

学界一般认为，“环境税的功能在理论上可分为规制功能和收入功能两种”，^[6]在欧盟，环境税的规制功能尤为凸显。

（一）具体体现

1. 核心目标。1999年5月1日生效的《修正欧盟联盟条约、建立欧洲共同体的各项条约和若干有关文件的阿姆斯特丹条约》正式将环境与发展综合决策纳入欧盟基本立法中，要求将可持续发展作为欧盟的优先目标。2006年的《欧洲联盟基础条约》明确联盟环境政策应致力于实现下列目标：保持、保护和改善环境质量；保护人类健康；谨慎、合理使用自然资源；在国际层面推动应对地区或全球环境问题的措施，尤其是应对气候变化。第六个和第七个环境行动计划均明确了较为具体的环境保护领域及政策目标，欧盟环境指令则将这些目标具化为各种环保措施，要求成员国在指定期限内参照执行或转化为本国立法逐步实行。

2. 主要原则。第一，预警原则（Precautionary Principle）：为保护环境，共同体在遇有严重或不可逆转的损害威胁时，可在缺乏充分科学确实证据的情况下，采取措施防止环境恶化；第二，防止及优先整治环境源的原则：环境保护措施应该从防止环境破坏发生时入手，治理环境损害应从源头抓起；第三，污染者付费原则：环境污染行为或者后果实施者应当承担污染防治、治理及纠正的相关费用，使环境污染成本内部化；第四，一体化要求原则：环保政策要系统融合到共同体其他各项政策中，制定经济政策时应考虑政策对环境的影响，并将环保要求纳入其中。^[3]

（二）成因分析

1. 消极因素方面。作为区域性国际组织，欧盟没有国家意义上完备的国家机构及强制力保障，更没有触及一线涉税主体和对象的“国家触角”——税务征收、稽查机关，其赖以运行的规则、机构和法律上的效力均通过国家协调议事机构和签订条约获取。换言之，这些国家出于一些共同的诉求和利益才寻求在欧盟框架下达成一定程度的共识，并为共同目标的实现让渡部分权力、承担相应义务。例如，欧盟一切环境政策都需转化为各成员国国内法，只有在规定期限内未转化为国内法的才会直接适用欧盟的规定；又比如，欧盟地区的任何与税收密切相关的活动，都通过各成员国有关机构、国民（含商主体及各类民间组织）进行，征税、纳税、稽查、交易。因此，与其说谈论环境税的收入功能于欧盟无意义，倒不如说欧盟本身属性就决定了其无法直接实现环境税的收入功能，而更擅长发挥（特别是区域层面、成员国之间的）规制功能。

2. 积极因素方面。第一，成员国间各自为政式的环境税征收事实上形成了“类关税”壁垒，严重阻碍各成员国间贸易往来；同时，国家间、跨区域的环境污染日趋严重，各成员国均无法单独解决这一问题，通过区域间协调议事机构进行谈判、规约和统一行动以实现污染减排和环境保护，成为欧盟区各国一致的迫切需要。第二，欧盟地区发展水平普遍较高，从民众到政府组织都有着较强的环保意识，众多环保组织亦活跃并有着很大的影响力。因此，区域内采用以税收为主要手段实现对生态环境高水平保护所需的物质基础和意识基础均已具备。第三，环境污染的主要介质为空气、水域、土壤，这些介质均具有不以人力为



量所能改变的自然流动和存在方式,必须通过相当大范围的统一规制方能实现环保目标,而这只能依托国家间区域性组织实现。否则,一国在提高环境保护的同时牺牲了本国竞争力,而邻国却依旧大肆污染排放,环境保护便遥遥无期。第四,愈来愈倚重税的规制功能、逐渐弱化其收入功能,也是现代税法发展的趋势。随着现代国家财政收入手段日趋多样,加之观念的转变——各国更加注重经济的发展和税源的涵养,更加倾向于通过税收实现一定的调控和引导功效,加之一般情形下税收必然伴随着财政收入,现代税法实践和理论研究均将如何更好发挥税法的规制作用放在更重要的位置上。

因此,欧盟环境税突出的规制功能看似与众不同,其实不过是现代环境税发展的浓缩和提纯,有其现实存在的必然性和合理性。

四、欧盟环境税规范制度对我国的启示

对照我国《环境保护税法》,欧盟环境税规范制度在上述几方面值得借鉴:

第一,从总体设计而言,欧盟环境税规范制度建立在其雄厚的经济实力和先进的环保理念之上,社会各方对环境税的征收接受度较高,因此欧盟环境税的集成度较高。欧盟环境税中除能源税、交通运输税外,还将污染物排放和资源使用合并为污染类资源类结合税,相对而言,我国的环境保护税法只能说是狭义上的环境税法,而对资源保护税另行立法。究其原因,是因为生态环境保护同自然资源的利用本身就密不可分,对自然资源合理使用的引导也会极大促进保护生态环境目标的实现,因此将二者结合调整有其合理性。但这种结合调整的方式,无论对于立法者和执法者,都提出了更高的要求——需要更加精细化的技术处理和整体效果的综合评估。我国目前正处于“费改税”的初级阶段,制度层面上尚未形成处理上述较为复杂的广义环境税法规制的经验和机制,因此在初期将环境税法同资源税法分别立法是务实的。

第二,从立法实践而言,学界普遍认为《环境保护税法》过于保守,仅仅是其前身排污费征收制度稍作修改的简单平移。^[7]例如,基于《环境保护税法》第一条规定,现行环境税法的核心宗旨还是“减少污染物排放”。欧盟值得借鉴的地方在于,其环境税征收体系设计较好地实现了庇古税理论所主张的“外部性内部化”征税功能,即通过影响产品相关价格和行为水平达到保护环境的效果,因而能够更显著地体现出环境税的规制功能,实现通过税收影响人们的经济行为(成本)、引导市场发展环保经济的目标。

第三,对比征税范围,可以明显看到我国环境保护税的税目明显少于欧盟。先不论欧盟较为激进的碳税征收,即便是一般的传统环境税目在我国也尚未覆盖到。例如,在《环境保护税法》第四条中就规定,依法设立的、符合标准的污水和生活垃圾处理及固体废物因不属于“直接向环境排放污染物”而无需缴纳环境保护税;第十二条规定,农业生产(不含规模化养殖)、流动污染源、依法设立的城乡

污水集中处理场所及生活垃圾集中处理场所等符合标准的暂予免征环境税。这就导致同样对环境产生了不利影响,一些行业的企业需要负担税收成本,而另一些则不需要,产生行业“利差”。从税法原理上看将有违税收公平和量能课税原则;从市场角度讲这种“有选择”地征收环境保护税会人为造成经济投机行为和税收洼地。凡此种种都违背了环境保护税征收的初衷,导致《环境保护税法》的实施效果大打折扣。为此,学者建议将污水和垃圾处理场增补进纳税主体范畴,扩大挥发性有机物排放、噪声税目,适时增加碳税税目。^[7]

第四,欧盟较好地处理了征税中的地区发展差异问题。欧盟环境税规范制度“基本宗旨+灵活计划”的方式,充分考虑到了成员国间的差异,兼顾了环境保护同经济发展,符合《巴黎协定》“共同但有区别的责任原则”。我国幅员辽阔,由于历史、地理等原因,各地也存在经济发展状况差别较大的情形。此外,学界也一直主张在环境保护税征收法律制度的整体设计上,征税、用税权力应当同生态环境保护工作等相关事权相称,赋予地方更大的自主权。有鉴于此,可考虑在环境保护税法体系中,基本宗旨由法律层面述明,规范细节的灵活性由掌握事权的地方政府结合本地生态环境特征、现状及规划具体细化,对经济发达地区和欠发达地区的环保目标、手段和重点有所区分。但区分对待也易产生地方“壁垒”和地方间竞争,在经济发展水平差异、税负差异及资本的流动三个因素的作用下,《环境保护税法》的实施效果将受到巨大的影响,弱化或扰乱环境税法调整的效果,对此应当密切关注。

参考文献:

- [1] 中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定[EB/OL]. http://www.gov.cn/jrzq/2013-11/15/content_2528179.htm.
- [2] 张平华. 欧盟环境政策实施体系研究[J]. 国际合作与交流, 2002(1): 44-45+48.
- [3] 中华人民共和国驻欧盟使团经济商务参赞处介绍[EB/OL]. <http://eu.mofcom.gov.cn/article/ddfg/k/201601/20160101230187.shtml>.
- [4] 高颖楠, 李丽平. 欧盟在当前中国同等发展阶段时的环境保护经验[J]. 环境与可持续发展, 2017(4): 147-151.
- [5] 《Taxation Trends in the European Union》(2018 edition)[EB/OL]. https://ec.europa.eu/taxation_customs/news/taxation-trends-report-2018_en.
- [6] 何锦前. 论环境税法的功能定位——基于对“零税收论”对反思[J]. 现代法学, 2016(4): 97-109.
- [7] 何锦前. 生态文明视域下的环境税收法制省思——从平移路径到并行路径[J]. 法学研究, 2020(3): 93-100.

作者单位: 首都经济贸易大学法学院财税法研究中心