

碳税实施的法律保障机制研究^{*}

邓海峰

内容提要:全球气候变暖是制约当今世界实现可持续发展的重要瓶颈之一,利用税收的经济调控手段抑制非理性能源消费,已成为各国控制温室气体排放、提升大气环境质素的重要方式。发达国家的环保实践证明与碳排放交易相比,碳税具有执行程序简单、成本测算明确、调控力度灵活、制度绩效明显等优势,我国也将开征碳税纳入了议事日程。在我国现有的环境法律框架下,碳税制度的运行仍面临四大挑战:与现有税收的矛盾、与碳排放交易制度的冲突、税收征管组织架构的调整以及与国际贸易规则的协调。为了解决这些问题,必须构建碳税的法律保障制度。保障碳税的施行需整合碳税与排污收费制度,调整现有环境税收的税率;需与碳排放交易制度衔接使达标排放企业享受碳税减免;需构建碳税征收动态平衡管理体系和综合性数据库系统;并设计与国际贸易规则相契合的碳关税制度。

关键词:碳税实施 环境税 碳排放交易 绿色税收

邓海峰,清华大学法学院副教授。

一 引 言

作为应对气候变化的有益制度工具,碳税不仅得到了各国立法者的关注,更引发了国内外学者的热烈讨论,与其相关的理论和实证研究成果也如雨后春笋般不断涌现。这些成果覆盖了碳税开征的必要性与可行性、碳税征收的经济与环境影响预测以及碳税的制

^{*} 本文是教育部人文社会科学环境法重点研究基地重大项目“环境法中的权利类型研究”(批准号:12JJD820010)、“低碳社会发展环境法制保障研究”(批准号:13JJD820010)和清华大学自主科研计划两岸专项“两岸气候变化法律与政策比较研究”(批准号:2013Z02-3)的阶段性成果。清华大学法学院博士研究生汪安娜同学参加了课题资料的收集整理和研究方案的讨论完善,特此致谢!

度构成与征收方案等核心问题。^{〔1〕} 由此形成的主流观点更是认为碳税开征具有必然性,需要立法者加以把握的主要是开征的时机与强度问题。可见,基于国外的部分成功实践与国内学者较为深入的前期研究,我国学界对于开征碳税的态度较为积极,且充满强烈的理论自信。然而,国内目前对碳税征缴所涉问题的研究确如前述这般令人乐观吗?我们认为似不尽然。碳税制度的健康运行及社会正效应的充分发挥不仅需要对其自治性、科学性和有效性的分析与推演,更离不开对其运行环境和制度保障机制的推敲与构建。可是寻遍既有研究成果,极少有学者对后者进行深入地研究。这种状况必将阻滞碳税制度的有效施行。事实上,在我国目前的制度环境下,碳税制度的有效推行将不可避免地遭遇以下四方面的制度障碍与挑战。

首先需要协调的便是碳税与既有环境税种之间的关系。目前,我国整体税费体系复杂、税目庞杂,与环境保护相关的税费项目主要有排污费、燃油税、资源税等,但这类项目的环境保护专属性不强,环境效益不明显,并没有充分发挥抑制空气污染的效果。因而,引入以降低能耗、减少二氧化碳排放为目的的碳税制度无疑对实现温室气体排放目标具有重大意义。^{〔2〕} 然而,税收政策涉及国民经济发展的各方面,作为一项新的环境税种,碳税的设立必然会产生“牵一发而动全身”的效果,对现有的环境税费制度产生广泛影响。碳税与现有税费制度产生的矛盾如果不能得到有效化解则会引起整体税收的混乱,甚至会通过能源密集型企业的成本转嫁,抬升中国各优势产业的成本,降低中国经济的整体竞争力。为了将税收调整产生的经济和社会成本降到最低,必须将碳税与现有环境税费项目进行“一对一”的整合,继而逐步实现以“绿化”为导向的整体税制结构的优化升级。^{〔3〕}

其次需要平衡的是碳税与碳排放交易制度的衔接。2011年10月底,国家发改委下发了《关于开展碳排放权交易试点工作的通知》,批准北京、天津、上海、重庆、湖北、广东和深圳开展碳排放权交易试点工作。^{〔4〕} 自2013年6月18日深圳市率先开展碳排放权交易试点至今,上述七试点省市均相继上线运行了各自的交易系统,^{〔5〕} 这意味着碳排放权交易的网络已经在我国经济较发达的京津冀、长三角和珠三角地区实现了初步的系统性覆盖,这为建立全国性的区域与跨区域碳排放交易体系奠定了重要的制度与物质基础。

〔1〕 以“碳税”为关键词,在中国知网数据库中检索到2000余篇文献,其中关于碳税制度设计、效果分析和模型构建的文献约有240篇;研究碳税可行性的文章约有30余篇;关于碳关税的文献约有360多篇,多数研究欧盟征收航空器排放税相关问题;介绍国外碳税制度的论文约有160多篇,其中主要研究澳大利亚和欧盟的碳税政策;研究环境税收政策的文章有30余篇;介绍碳税立法的论文约有16篇;有约40篇文献对比研究碳税与碳排放交易制度。以“carbon tax”为关键词,在Westlaw数据库中检索到有效文献约100篇,主要研究了碳税的可行性、制度设计、与碳排放交易制度的比较及碳关税等问题。

〔2〕 Kathryn M. Merritt-Thrasher, Tracing the Steps of Norway's Carbon Footprint: Lessons from Norway and the European Union Concerning the Regulation of Carbon Emissions, 21 *Ind. Int'l & Comp. L. Rev.* 319, 325 (2011).

〔3〕 Janet E. Milne, Environmental Taxation in the United States: The Long View, 15 *Lewis & Clark L. Rev.* 417, 423 (2011).

〔4〕 庄会晓、王雅洁:《碳交易市场初现外冷内热中国七试点密集推进》, http://www.tanpaifang.com/tanjiaoyi/2013/0419/19590_2.html, 访问时间:2014年7月7日。

〔5〕 目前,我国碳排放权交易的七个试点地区均已启动碳排放权的交易实践。其中,深圳市碳排放权交易启动于2013年6月18日;上海市碳排放权交易启动于2013年11月26日;北京市碳排放权交易启动于2013年11月28日;广东省碳排放权交易启动于2013年12月19日;天津市碳排放权交易启动于2013年12月26日;湖北省碳排放权交易启动于2014年4月2日;重庆市碳排放权交易启动于2014年6月19日。

鉴于我国已经开始筹备建立全国性的碳排放交易市场,^[6]碳税开征必然面临着如何与碳排放交易制度相衔接的问题。碳排放交易制度与碳税具有相同的环保目标,即抑制含碳污染物排放、减缓温室效应。理论研究和实证数据均证实碳税和碳排放交易并非绝然的对立关系,关键取决于如何确保制度设计的适配性与前瞻性。一方面,由于碳排放交易以设置与企业排放源直接对接的减排配额为前提,因此在已确立碳排放交易体系的省市自然会遇到来自企业方面的较大阻力,这种点源化的适法冲突凸显了碳税侧重面源管理的优越性。另一方面,碳税或碳排放交易又各有优劣,两者的衔接模式决定了它们的优势与劣势可能显现的不同效应。最优组合能够有效弥补各自的制度缺陷,实现最佳的节能减排效果;次优或者劣势组合可能使碳税的运行环境更加复杂、混乱,从而对整个节能减排政策的稳定性和有效性产生负面影响。

再次需要建立成本可控而实效显著的税收征管体制。就我国目前的行政管理权限及税收征管实践而言,未来可能涉及到碳税征收的部门有环境保护部、财政部与国家税务总局、国家发展和改革委员会等机构。其中环境保护部是环境保护事务管理的主责机关;财政部及国家税务总局是税收规划、涉税法律规范起草与税收征收的主责机关;而国家发展和改革委员会是国民经济和社会发展的宏观调控机关,其职能既涉及国民收入与税负水平的总体规划与平衡,又涉及到环境保护与节能减排政策措施的制定与宏观管理。然而时至今日,对于碳税的方案制定与征管体制应由上述哪个或者哪几个机构来组织实施,它们各自又应负责碳税运行的哪个环节,这些部门之间应该如何协作等关涉碳税实施成败的核心问题都还没有成熟的答案。事实上,碳税开征主要涉及到税收方案的制定,二氧化碳排放的监测和计量,碳税的征缴、管理和使用,以及违法处罚四项工作。碳税制度区别于常见的经济性税收制度,它具有强烈的环境保护目的,因此单纯依靠既有税收征缴体制实施碳税是不科学的,与碳税相关的各部门之间的责权分配模式对碳税政策的执行效应有决定性影响,而这需要对既有的税收征管体制作出有效的制度突破。

最后需要确保碳税政策与国际贸易规则相契合。碳关税作为国内碳税政策的辅助措施,主要目的是抑制外国对我国的“碳泄漏”,本质上仍属于国内税收,只是该项税收政策的施行不仅受到国内法律的约束,还需要满足国际贸易规则的要求。在理论层面,碳关税在 WTO 框架下的合法性存在较大争议,有学者认为碳关税违反了国民待遇原则、最惠国待遇原则,实际上是一种贸易保护措施;^[7]也有学者认为碳关税符合《关税及贸易总协定》第 20 条(b)、(g)款的规定。^[8] 在实践层面,2009 年 6 月底,美国国会通过《清洁能源与安全法案》(*American Clean Energy and Security Act*),第一次提出了“碳关税”相关条款,决定从 2020 年起开始实施“碳关税”,对进口的排放密集型产品,如铝、钢铁、水泥和一些

[6] 国家发展和改革委员会已经研究启动全国的碳交易市场的建设,包括确定碳排放交易的边界和范围,制定出相关的管理细则,研究制定合理的分配方案和市场调节机制,完善国家的碳交易注册登记系统,计划 3 年左右时间建立碳排放交易市场。资料来源于中国碳排放交易网:《碳排放交易试点全面上线市场机制增强自主减排推动力》,http://www.tanpaifang.com/tanjiaoyi/2014/0623/34063.html,访问时间:2014 年 7 月 7 日。

[7] 俞海山、郑凌燕:《碳关税的合规性及合理性分析》,《财贸经济》2011 年第 12 期,第 101 页。

[8] 马翠萍、刘小和:《GATT 第 20 条争端案例下的碳关税征收合法性分析》,《国际贸易问题》2012 年第 3 期;梁咏:《WTO 框架下碳关税可能引致的贸易争端与解决》,《法学》2010 年第 7 期。

化工产品,征收特别的二氧化碳排放关税。我国的排放密集型工业品出口量位居世界首位。根据世界银行此前发布的研究报告,如果美国碳关税全面实施,“中国制造”可能将面对平均26%的关税,出口量因此可能下滑21%。^[9]在国内碳税政策施行之后,我国在国际贸易中的这种被动地位有可能得以改变,但这种改变必须具备两项前提条件:一是碳关税法律规定的合法性证成;二是碳关税制度的设计有效可行。如果不能使碳关税设计有效地配套国内的碳税施行,在发达国家碳关税即将推行的复杂背景下,我国国内经济活动的稳定性和国际贸易的竞争力可能面临重创。

二 碳税法律保障机制的类型与功能

碳税的法律保障机制是以整合碳税与现有环境税费、协调碳税与碳排放交易制度的不同功能为手段,以实现碳税环境、经济与社会效应最优化为目标的一系列协调机制和保障措施的总称。碳税制度的执行过程是一个完整的链条,主要包括碳税设立、碳税征收和效果评估三个环节,在经济全球化的背景下,国内碳税政策的实行还需与国际贸易规则相符合,因此完整的碳税实施法律保障机制应该涵盖碳税设立的法律保障机制、碳税运行的法律保障机制、碳税效果的法律保障机制和碳关税法律制度四个部分。

(一) 碳税设立法律保障机制的内涵与功能

碳税设立的法律保障机制是指为将碳税引入现有的环境税费制度中,在碳税设计之时,对现有的环境税费及其征收环节进行适度调整,以避免重复课征或遗漏征收,进而为碳税的运行创造有利税收环境的制度措施。秉承税收法定原则,我国现行的环境税收均有明确的法律依据,因此碳税的征收不仅需要在税负水平上与既有环境税相协调,还需要在法律根据上与之相衔接。

我国启动全面税制改革迄今已有19年的时间,这期间已经逐步推进了包括资源税、消费税、增值税在内的多项单税种,但是这些税种绝大多数并非以环境保护作为直接目的。^[10]这与世界范围内出现的税收体系绿色化的改革趋势相去甚远。随着养路费向燃油税转型,耕地占用税、排污费等税费体制的出台,我国税收体系逐步走向绿色化的趋势已日见端倪,但由于税率水平过低和其他因素的干扰,这些带有一定环保制度预期的税收没能有效弥补相关行为的外部不经济性缺陷,环境效益并不明显。而碳税的开征则恰好为我国环境税收的绿色化改革提供了契机,为建立具备自洽性的环境税费体系提供了可能。

将碳税与现有环境税费体系完美融合的本质是环境税收法律制度本身的自我重构和自我完善,也即环境税费法律体系的自洽性问题。理论上所讲的自洽性是带有主观性的自我协商、自我控制、自我允准和自我认同,是概念、观点、假设、结论之间的内在一致性。简单地说,一种理论体系是否具有自洽性,重点是看该理论体系能否根据社会进步的要求与人的发展需要不断实现自我建构和自我完善。自洽性体现了理论体系自我反省、自我

[9] 黄应来、黄颖川:《欧盟或将征碳关税“中国制造”首当其冲》,《南方日报》2010年1月15日A09版。

[10] 李文、樊丽明:《中国工业化进程中的税制绿化》,《税务研究》2006年第3期,第6页。

超越的内在根据,其“内在紧张”的运动关系构成了理论体系的主要生长机制。^[11] 具体到环境税费法律领域,其制度的自治性指的便是各种环境税收以及这些税收的征收对象、征收范围、征收过程和征收效果能否满足环境保护事业的要求和中国生态文明社会建构的需要。由于我国此前的环境税费法律体系主要以燃油税、车船税和消费税中的相关环境税目为其制度载体,并未包含碳税这一适合生态规律与经济规律的新类型,因此促成碳税与其他环境税费的相互协调便成为以自治性建设为核心内容的碳税设立制度的重要功能。事实上,经济学的分析表明,整合入碳税之后的环境税收体系可以在产品价格中更好地体现环境成本,进而引导建立可持续发展的生产和消费体系,改变稀缺资源的价格,从而降低资源的消耗速度,为生态文明的践行提供内生性的资源和动力。

(二) 碳税运行法律保障机制的内涵与功能

碳税运行法律保障制度是“看得见的手”和“看不见的手”的相互配合。人类生产生活负外部性对大气带来的污染是导致气候变暖的原因之一。^[12] 一般而言,解决环境负外部性的方式主要有三种:政府命令控制、市场调节和企业自我调节,^[13] 在应对具体的负外部性时这三种工具通常相互结合、共同作用。依据庇古税和科斯定理,降低二氧化碳排放的手段分别是实施碳税和碳排放交易制度。碳税虽然依赖市场作用,但在本质上是一种经济性的政府控制措施,具有行政强制性,而碳排放交易则更自然地体现了市场经济的调节作用,交易行为须依据等价交换的市场规律运行。因此,将碳税与碳排放交易制度相协调在本质上是政府管制与市场调节有效结合的必然要求。无论是碳税还是碳排放交易,二者的主要作用对象均包括大型能源企业,因此调动企业的主观能动性可以更好地实现节能减排任务。碳税与碳排放交易制度结合的实质是将三种有效解决经济负外部性手段的有机统一。

20 世纪 70 年代,西方政治哲学的中心概念主要围绕着正义和权利展开。到了 80 年代,学界更多探讨的是共同体和成员资格。而进入上世纪 90 年代之后,政治理论家们开始重点关注公民的行为和身份,包括他们的责任、忠诚和角色。例如威尔·金里卡(Will Kimlick)便在当时提出,现代民主制的健康和稳定不仅依赖于基本制度的正义,而且依赖于民主制下公民的素质和态度——譬如他们在自己的经济需求上以及影响他们健康和环境的其他个人选择上表现自我约束和实施个人责任的愿望。^[14] 以对公民资格的上述理论拓展为基础,1999 年德国英戈尔斯塔特市建立了企业公民中心(The Center of Corporate Citizenship)。这些前沿性的研究实践及其与德国经济周刊等新闻媒体的合作大大促进了德国商业协会“自由和责任”理念的形成,并逐渐将这一理念融入了“企业公民”的内涵之中。^[15] 企业自我调节手段的运用体现了国家对企业“公民资格”的尊重。在每个国家中,

[11] 张国启:《论中国特色社会主义意识形态自治性建设的科学内涵及逻辑向度》,《湖北社会科学》2011 年第 1 期,第 8 页。

[12] The Intergovernmental Panel on Climate Change (IPCC): The Fifth Assessment Report (AR5) (2014), <http://www.ipcc.ch/activities/activities.shtml>, 访问时间:2014 年 7 月 6 日。

[13] see Coase. Ronald, The Problem of Social Cost, 3 *Journal of Law and Economics*. 1 - 44 (1960).

[14] [加]威尔·金里卡:《当代政治哲学》,刘莘译,上海译文出版社 2011 年版,第 298 - 300 页。

[15] Peter Koslowski (et. al.), *Corporate Citizenship and the New Governance: The Political Role of Corporations*, Dordrecht: Springer, 2011, p. 21.

公民身份的规定与国家本身的法律规定是一致的。许多社会已经从一种绝大多数人被看作统治对象的状态发展为另一种状态:在这种状态下,权利和义务变得同等重要,公民的权利已逐渐变得普遍化了。^[16] 公民资格一方面密切地相关于自由主义的个人权利和资格的理念;另一方面又内在地相关于社群主义的共同体成员资格和忠诚纽带的理念。^[17] 传统观念中,企业只是一个经济主体,通过运用市场竞争规则和商业战略实现利益最优。随着全球化的发展,在更加多元的商业环境中,企业尤其是跨国公司慢慢意识到社会责任的重要性,于是“企业公民”的概念应运而生并不断被充实。^[18] 企业主动承担道德性的社会责任体现了企业公民的社会性,即企业的基本职责和行为限制均由社会规定,这种道德层面的限制往往会以法律条文的形式表现出来,从而赋予企业明确的法律义务和责任。^[19] 现代社会中,国家对企业公民资格的认可程度越来越高,不仅强调企业履行对社会的义务和责任,同时也注重赋予企业公民对等的身份权利。

确保在发展经济的同时不得对人们赖以生存的生态环境造成污染和破坏是现代企业公民应负的社会责任。碳税作为一种税负形式,是国家对企业,尤其是大型的能源密集型企业课以的义务和责任。我国开征碳税,对经济社会整体,包括企业、消费、投资、GDP等都会产生较大的震动,特别是在以立法形式确立碳税制度后,企业就必须严格按照法律要求依法纳税,其开征会给企业带来一定的经济负担,同时对企业的竞争力产生较大的负面影响。企业承担碳减排的义务即在履行其作为“企业公民”对社会承担的环境责任。不论是通过上缴碳税还是加入碳排放交易体系,都是履行义务的行为表现。区别在于企业是通过自主性的选择实现其对社会作出的承诺还是居于被动的义务主体地位,亦步亦趋地接受法律的强制性要求。事实上,出于碳税与碳排放交易制度的功能差异,赋予企业更多地节能减排选择手段与实践路径,只会增强企业履约的意愿而不是相反。在经济学上,碳税的制度优势在于减排成本确定,但其劣势在于环境效益不确定;而碳排放交易的制度效果则是环境效益确定而减排成本不确定,二者的功能各有侧重,在不同的企业环境中发生的效果也不一样。瑞士的碳税和碳交易实践证明允许企业自主选择碳税或者碳交易能够极大地激发企业节能减排的积极性和创造性,企业会根据自身的资金、技术和排放需求,选择上缴碳税或者加入碳排放交易体系,以最终达到法律、政府或行业协会等自治组织核定的节能减排目标。上述经验为我国构建碳税与碳排放交易制度的选择机制提供了积极的参考信号。据此,笔者认为我国应通过碳税运行的法律保障制度赋予企业在一定条件下享有自主选择参加碳排放交易或者缴纳碳税的权利。这既体现了国家对企业公民身份的认可和对私主体行为自主性的尊重,又实现了政府干预、市场调节和企业调节三种工具的优化组合。

[16] [美]戴维·米勒等:《布莱克维尔政治学百科全书》(修订版),邓正来译,中国政法大学出版社2002年版,第121页。

[17] [加]威尔·金里卡著:《当代政治哲学》,刘莘译,上海译文出版社2011年版,第298-300页。

[18] Peter Koslowski (et. al.), *Corporate Citizenship and the New Governance: The Political Role of Corporations*, Dordrecht: Springer, 2011, p. 21.

[19] [美]理查德·T.德·乔治著:《经济伦理学》(第五版),李布译,北京大学出版社2002年版,第20页。

(三) 碳税效果法律保障机制的内涵及其功能

碳税效果法律保障机制即构建碳税征缴与动态平衡制度,是为了确保碳税征收管理的合理有序、保证税收收入合理使用而构建的技术性措施、行政管理体制、减免优惠措施以及奖惩激励等措施的集合,是对碳税设立和运行机制的深化与拓展。

构建专业化的税收管理机构、明确不同管理部门的责任和分工是发挥碳税运行正效益的组织保障。20 世纪 80 年代,新兴古典经济学家阿林·杨格(Allyn Abbott Young)提出分工和专业化是效益递增实现的机制,分工和专业化程度一直伴随着经济增长的全过程。他的主要思想后来被概括为“杨格定理”(Young Theorem)。^[20] 税收管理机关依据国家法律法规,对税收参与国民收入分配的全过程进行计划、决策、组织、协调和监督,以保证税收作用得以发挥,因此专业化的税收管理机关是税收顺利开展的组织保障。^[21] 碳税作为一种新型的税收形式,必然也需要建立这种科学且高效率的运行管理体系。因而构建专业化的税收管理机构、明确不同管理部门的责任和分工成为提高碳税运行效率的制度保障和内在要求。

构建碳税的激励机制旨在降低碳税的累退效应,保持企业的竞争力。碳税运行会加重整个社会的经济负担,产生一定的制度运行成本,要降低这些负面影响就应在实施碳税的同时,寻求社会整体税负水平的稳定。根据国外经验,实行碳税的国家都会采取相应的激励措施,通过税收优惠、税收返还、税收抵免等制度,以合法的形式将碳税收入分配到有助于提升整个国民经济生态化发展水平的若干环节中,从而保证碳税实行对社会产生正效益,克服其负面效果。

确立碳税违法处罚制度体现了碳税法律保障制度对正义价值的追求。这里所说的价值追求不同于经济学和伦理学中的“税收正义”。它们眼中的“税收正义”多聚焦于对税收本身是“善”还是“恶”的评价。而碳税实施法律保障制度的价值追求则侧重于使守法者的利益得以维护,使失序者的行为受到追究。碳税适用于碳排放行为的所有主体,缴纳碳税是每个行为主体的法律义务,任何个体的偷税、漏税或者逃税行为都会对其他社会成员的利益产生危害。因此需要建立欠税、偷税和漏税处罚系统,使违法者的社会成本加倍内化于其自身,从而实现碳税制度对正义价值的追求。

(四) 碳关税法律制度及其功能

关于碳关税的概念,目前学术界主要有三种观点:一是直接针对产品或服务征收的关税;二是通过边境调节税的手段对产品或服务的进口环节征税;三是强制要求从总量排放与交易体系或排放交易体系下购买排放额度。^[22] 其中,第二种观点是以进口国国内有相应国内税为前提在边境采取的调整措施,因此,在我国探讨开征碳税的背景下,碳关税在本质上是一种边境税收调整措施。而其对我国国际贸易的保障功能则体现在如下四方面:^[23]

[20] [美]阿林·杨格:《报酬递增与经济进步》,贾根良译,《经济社会体制比较》1996 年第 2 期,第 57 页。

[21] 钱弘道著:《经济分析法学》,法律出版社 2005 年版,第 28 页。

[22] 邢丽著:《碳税的国际协调》,中国财政经济出版社 2010 年版,第 169 页。

[23] 参见魏圣香:《碳关税条款研究:基本理论、立法模式与应对之策》,《甘肃政法学院学报》2011 年第 11 期,第 93 页。

第一,就产业发展而言,对不采取二氧化碳减排的国家进口到我国的产品征二氧化碳税,可以实现对该国产品碳泄漏成本的内部化,进而保护我国同类产品及相关产业的竞争力。第二,就国际贸易而言,它是应对外国碳关税的必要手段。一方面,我国在国内对相关产品征收碳税后,依据“禁止双重征税”的原则,该产品出口到其他采取碳关税措施的国家时可避免被再次征收碳税;另一方面,对国内的产品征收碳税,否定了他国征收碳关税的基础。例如,美国《清洁能源法案》规定的“边境碳调整”的对象是没有采取减排措施国家的出口产品。碳税本质上属于减排措施的一种,碳税制度实施后,我国出口到美国的产品便剥离于被征收碳关税之列,从而有效地保护了我国产品的出口竞争力。第三,就外交谈判而言,制定碳税政策促使我国在国际温室气体减排中处于积极主动的地位,有助于为我国参与国际规则制定创造更多的话语权。为在2015年《联合国气候变化框架公约》成员国巴黎缔约方大会上达成具有约束力的后京都时代全球减排新机制,各发达国家目前正在全力对以中国为主要成员的金砖五国及77国集团施加强大的减排压力,而碳关税制度的国内法化将有助于疏解我国的压力并为未来的量化减排责任预设必要的自主性控制尺度。第四,就环境保护而言,碳关税能够弥补外国能源密集型产品在我国消费过程中排放的温室气体的治理成本,抑制外国的碳泄漏,保护我国的大气环境。

三 碳税法律保障制度构造

(一) 碳税设立的法律保障设计

1. 与排污费的整合

开征碳税可以弥补排污收费制度的不足,有效减少温室气体的排放。西方各国普遍开征的环境税主要有:空气污染税、水污染税、固体废弃物税、噪音税、垃圾税和注册税。其中,空气污染税就包括二氧化碳税、二氧化硫税、碳氢化合物税,而我国排污费的作用、目的和国外环境税相似。有学者认为我国排污费改税在理论上可行但实际操作困难,我国现行的“纳税人自主申报、税务机关重点稽查”的税收征管模式,无法适应排污费改税的需要,因为排污企业容易为逃避税收而瞒报、少报污染物排放量,而税务机关事后稽查又很难取得可靠的凭据(如废气已经飘散、污水已经流走等),反而可能导致大量税收漏洞的形成。^[24]但实际上排污费的问题远比排污税多。排污收费强制力弱、固定性差,容易产生“议价收费”、“人情收费”的情况。^[25]因此,尽管“费改税”存在一定的困难,但费改税可以强化税收的刚性并明确经济活动的成本预期,企业的社会效益和环境效益反而都会提高。

在理论上,为避免重复征税,我国开征碳税后需要将排污费中针对含碳废气征收的污染费剥离出来,亦即将排污费中的“空气污染费”改为“空气污染税”,归入到碳税中。但在实践中,由于包括二氧化碳和氮氧化物在内的空气污染物多属于混合污染物,所以前述

[24] 厉征:《排污费改税:还不是时候》,《中国税务报》2005年8月31日第1版。

[25] 李慧玲:《我国环境税收体系的重构》,《法商研究》2003年3月,第51页。

的“剥离”手段在技术上很难实现。因此我们建议废止空气污染费制度,对向大气排放废气的企业征收包括二氧化碳税在内的空气污染税,以提升“费改税”尝试的实际效果。

2. 替代燃油税

整合碳税与燃油税的前提是考察两个税种的征收目的和效果是否重合。碳税的征收主要为了减少二氧化碳等温室气体的排放,保护大气环境;燃油税最初是替代养路费开征的,目的是节省化石能源、减少环境污染,因此二者在税收目的上有一定的重合。但它们也有三个明显的区别:一是碳税可以同时作用于煤炭、石油等能源开采阶段和终端消费阶段,而燃油税只作用于末端的燃油消费环节;二是碳税作用于存在碳提取行为的所有领域,而燃油税仅针对交通运输领域的燃料使用;三是碳税税款可应用于政府行政管理的多个领域,而燃油税的用途则仅限于建设、保养或者管理高速公路、水路和航空运输。^[26] 在北欧国家的税法实践中,瑞典对铁路运输及其他陆地运输使用的天然气征收碳税,对个人运输设备的燃料和润滑油征收碳税;丹麦对铁路运输及其他陆地运输使用的汽油征税;丹麦、芬兰、挪威对个人运输设备的燃料和润滑油征收碳税;大部分北欧国家对柴油都征收碳税;荷兰对航空运输业征收碳税。^[27] 北欧国家针对交通领域征收的碳税其实质与我国的燃油税类似,据此,我们认为碳税可以替代燃油税在交通运输领域发挥更明显的碳减排效应。

3. 与其他相关税收的协调

1994 年税制改革以来,我国逐步形成了以流转税和所得税“双税并重”的税收体系,设立了 23 个新税种,其中增值税、消费税、资源税、车船税等都与能源生产消费有直接或间接关联。为避免对长周期投资行为的打击,碳税的引入一般都避免直接与所得税发生关联,而多是通过调整包括增值税在内的流转税、资源税和车船税的税率来实现税收中立和抑制减排的效果。^[28] 同理,由于对消费税或者增值税的微小提高便会对社会的整体消费行为和投资行为产生消极影响,因此以附加税的方式间接实现碳税的引入不仅更易被纳税主体接受,还可以通过税收优惠、税收返还和税收抵免等优惠措施缓解税收调整给经济活动带来的消极影响。^[29]

第一,碳税与流转税的协调。流转税,主要包括增值税和消费税。增值税的目的是促进清洁能源的使用,最大限度的减少环境污染,因此可以将碳税附加在与化石能源相关的增值税税目中,包括煤气、石油液化气、天然气、居民用煤制品、原油。^[30] 同时,应将消费税中对成品油的税收适当调低,如汽油、柴油、润滑油、溶剂油、石脑油、航空煤油、燃料油,将碳税作为成品油的附加税开征。最后,应当新设煤炭消费税,和其他成品油一样,将碳税作为其附加税进行征收。以附加税形式开征的碳税税率通常很低,且可通过降低流转税税率的方式来保障社会总体税负水平的稳定。

[26] Michael Waggoner, Why and How to Tax Carbon, 20 *Colo. J. Int'l Envtl. L. & Pol'y* 1, 10 (2008).

[27] 参见杨金田、葛察忠等编:《环境税的新发展——中国与 OECD 比较》,中国环境科学出版社 2000 年版。

[28] Michael Waggoner, Why and How to Tax Carbon, 20 *Colo. J. Int'l Envtl. L. & Pol'y* 1, 10 (2008), p. 2.

[29] Richard J. Pierce, The Past, Present, and Future of Energy Regulation, 31 *Utah Envtl. L. Rev.* 291, 300 (2011).

[30] 甘功仁:《我国增值税法的改革》,《法学家》2004 年第 5 期,第 31 页。

第二,碳税与资源税的协调。资源税的应税产品包括原油、天然气、煤炭、矿产和盐等。资源税中与污染相关的税目主要集中在矿产品、能源产品的开采环节,但就减少污染而言,在资源开采环节征收资源税的效果显然没有在消费环节征收消费税的效果明显。由于碳税的重点主要聚焦于消费环节,因此碳税的引入在增强税收调节目的的同时不会对资源税产生明显的影响。

第三,碳税与车船税的协调。由于以节能为目的课征车船税会与燃油税冲突,因此我国目前开征的车船税主要以调节社会财富分配和公共资源使用空间为目的。由于碳税与车船税的征收效果和作用形式不同,碳税无法替代车船税的前述作用,因此车船税仍应该保留,至于其节能减排的效用可以通过开征机动车碳税来填补。

4. 新征机动车碳税

机动车碳税不仅不会重复征收,反而是对燃料碳税的有益补充。消费者对于环境效应的考虑具有盲目性和短视性,在购买机动车时,更多地只考虑机动车的价格、款式,而较少关注车用燃料的品种及其消耗量,因而有必要在机动车购置时设置一项碳税,用以培育低碳消费的观念。机动车碳税通过价格信号和低碳信号引导企业生产节能环保车型,促进机动车市场结构的优化。这种效果是其他环境税无法实现的。事实上我国部分实行机动车辆限购的地区已经开始实行具有地方特色的优惠措施。如北京市对购买符合国家排放标准的电动车免于摇号并享受购车补贴的规定便具有碳税抵免的性质。在技术层面,开征机动车碳税后,应将消费税中的小汽车、摩托车使用税废止或者调减,以配合碳税的实施。

综上所述,碳税与现有环境税的整合应该坚持以下原则:首先,保持社会税负水平稳定,避免整体经济活动产生较大波动。其次,碳税具有附加税和独立税两种形态。在经过一段过渡期后,可通过将二氧化碳税固定化的形式实现碳税由附加税向独立税的转化。最后,碳税制度设计应体现较高的灵活性。通过对税率、作用领域和作用对象的动态调整,确保碳税生态效益的持续性。

(二) 碳税运行的法律保障路径

1. 碳税与碳排放交易的比较

国内多数学者倾向于将碳税与碳排放交易制度综合应用于节能减排的行动,前文已谈及碳排放交易与碳税制度各有优劣,因此在探寻将两者综合适用时,首先明晰其各自的特点尤为必要。从目前国内外学者的分析来看,与碳税相比,碳排放交易还存在诸多缺陷。

在理论上,碳排放交易具有政治复杂性和模糊性。在碳排放交易体系中,必须要解决两个问题:一是碳补贴应该拍卖还是赠送以及碳补贴所有者的资格;二是碳减排的成本是否有限制,是否有安全保障规定。碳补贴问题对于普通居民来说很遥远,他们与企业 and 政府之间的谈判没有直接利害关系。普通民众会支持非拍卖性的补贴,因为他们误以为出售补贴可以降低能源成本。预算和政策优先中心主任罗伯特·格林斯认为:如果碳补贴白送的话,那么能源价格就不会上涨的观点是错误的,排放限额限制的是从化石燃料中得来的能源数量。无论碳排放补贴是出售还是赠送,市场力量都会提高燃料化石能源的价

格以确保能源需求小于或等于供给。价格的上涨是暴利的源泉,公司在免费获得能源补贴的同时仍然有推高价格以谋求更高利润的动机。企业主很清楚地知道能源补贴的分配方式将会影响他们的利益底线。而碳税将企业寻租的可能性最小化,没有了碳排放许可中大量潜在的利益空间,企业获得他们喜欢但缺乏竞争性的能源资源的动力就减弱了。碳排放交易体系,不够公开、透明,为政府的政治妥协和利益倾斜所产生的赢家和输家提供了最好的掩护。^[31]事实上部分国外学者对欧盟碳排放交易机制在第一阶段所实行的由成员国免费向其境内企业发放碳减排配额所提出的诸如低效率、寻租频发等质疑也印证了罗伯特·格林斯的上述判断。

在实践中,碳排放交易的运行效果好坏参半而且碳排放权的转让也要受制于其权利客体性质及技术条件的限制。^[32]以美国在各州、各地区实行的碳排放交易为例,如果联邦针对州政府或地区政府同意的碳排放征收碳税,那么碳排放交易许可证的价值就会随着碳税的征收而降低。各州认为碳税不应该将需要获得政府许可的那些排放行为纳入进来,这就相当于当碳税面向所有的排放行为征收的时候,所有的税收收入都会反馈给许可证的持有者。这就会给予许可证持有者创造巨大的暴利,导致效率流失。在我国,以各地试点的二氧化硫排污交易制度为参照,由于排污权的市场条件不完善、排污分配的模式和交易制度的规范都存在问题,这影响了排污权交易制度对减少污染气体排放所产生的作用。可以预见,在相同的市场条件下,碳排放交易制度会遇到和二氧化硫交易类似的问题,碳排放交易的实践前景尚不清晰。

与碳排放交易相比,碳税制度更简单、明确、有效,具有更大的灵活性,^[33]但是碳税对市场经济的完善程度有较高的要求。在我国现实条件下,盲目开征碳税并用碳税替代碳排放交易制度,显然也是冒进和不科学的。碳税的开征需要循序渐进,最为理想的方式确实是因地制宜地将两者结合起来,共同发挥节能减排的作用,以更好的实现减少二氧化碳排放的环境效益。^[34]

2. 碳税与碳排放交易融合的制度路径

国外关于将碳税与碳排放交易进行衔接适用有两种模式可供借鉴。

一是瑞士模式。瑞士在国内先后引入了碳税制度和碳排放交易制度,并且出台了相关的法案允许企业在缴碳税抑或加入碳排放交易体系两者之间进行自主选择。^[35]瑞士模式的特征是在碳排放交易的减排效果不明显时开始征收碳税,但如果企业签署减排协议,则可以避免被征收碳税;碳税和碳交易制度是同时运行的,但不同时作用于一个共同的企业或者能源领域。采取瑞士模式的国家还有荷兰。例如,荷兰的能源税并不对煤碳和天然气用户开征,因为碳排放交易体系已经将煤碳和天然气领域的排放企业纳入其中,

[31] Alex Rice Kerr, Why We Need A Carbon Tax, 34-FALL *Environ. L. & Pol'y J.* 69, 90 (2010).

[32] 参见邓海峰:《排污权转让法律问题研究》,《清华法学》2011年第2期,第110-111页。

[33] Roberta F. Mann, Federal, State, and Local Tax Policies For Climate Change: Coordination or Cross-purpose?, 15 *Lewis & Clark L. Rev.* 369, 391 (2011).

[34] Ann E. Carlson, Designing Effective Climate Policy: Cap-and-Trade and Complementary Policies, 49 *Harv. J. on Legis.* 207, 214 (2012).

[35] 赵剑英:《瑞士采取措施进一步降低二氧化碳排放》,《经济日报》2007年7月13日第7版。

这两种能源的使用者已经对碳排放支付了对价。^[36]

二是英国模式。碳税和碳交易制度同时存在,但是并不排除在共同领域同时作用的可能性。英国政府出台了应对气候变化的一揽子方案,同时施行碳税制度和碳排放交易制度,但是允许企业签订气候变化协议,依据该协议,能源密集型企业只要达到一定能效或减排目标,即可获得减免80%气候变化税的优惠。^[37] 瑞典也采取这种方式,但是为了避免对企业竞争力产生过大的影响,规定了被纳入排放权交易体系企业的碳税减免规则。澳大利亚在2011年11月通过的碳税法案中明确提出了针对特定的500家能源企业开征碳税,这一模式将碳税的作用领域限制在国内的大型能源密集型行业,同时表明在2012-2015年将逐步的完善碳排放交易体系。^[38]

上述两种模式都致力于节能减排的目标,但是政策执行方式却存在很大差别。瑞士模式的优点在于开征碳税对企业产生的压力可控,因为企业有自主选择适用何种机制的权利,因而自愿减排的效果很明显,但是这种模式的缺点在于排除了碳税和碳排放交易制度互补适用的可能性,反而容易受到碳税或碳交易制度单方面缺陷的影响。比如碳税单独作用难以克服碳税累退效应的负面影响,而碳排放交易制度的单独作用则面临着排放权初始分配领域存在利益输送与寻租空间等突出问题。由于现实国情的制约,我国在短时期之内很难建立起真正以大气环境容量为基准的碳排放交易制度,因此为发挥这两种制度的协同效应,建议采用互不排斥的英国模式来处理我国碳税与碳交易制度的衔接问题。对上缴碳税且已加入碳排放交易体系的企业,可以适当的降低碳税或者给予同等标准的碳税优惠。值得注意的是,很多碳价格机制的基础都很狭窄,确保碳税开征具有广泛的税收基础和较低的操作成本尤为重要。

(三) 碳税效果法律保障的框架

开征碳税涉及到碳排放监测计量、碳税宏观政策制定与调整、碳税与碳排放交易的动态协调、碳税征缴与处罚等多项工作,较一般税种的征收与监管复杂得多。因此,需要建立一套综合性的行政管理机制与之配套。在此方面,欧洲国家挪威、丹麦、瑞典、荷兰和比利时等国建立绿色税收改革委员会(Green Tax Reform Commission)的实践值得借鉴。如荷兰的绿色税收委员会(Green Tax Commission)建立于1995年3月,由包括环境、会计与法律专家、政府官员、大型企业管理者以及国会议员组成。委员会建立之初就明确其职能具有综合性的特点,既包括评估和制定促进环境保护与可持续发展的所有税收政策的权力,同时还有可以调整现有税收结构并协调税收与相关政府管制工具的关系。^[39]

[36] Ministry of Economic Affairs, Agriculture and Innovation of the Netherlands, Energy Report(2011), <http://www.government.nl/files/documents-and-publications/reports/2011/11/01/energy-report-2011/energierrapport2011-170x240-engels.pdf>, 访问时间:2014年7月6日。

[37] Ministry of Energy & Climate Change of the UK, Green Taxes, Reliefs and Schemes for Businesses, <https://www.gov.uk/green-taxes-and-reliefs/climate-change-levy>, 访问时间:2014年7月6日。

[38] 徐沉潮:《澳大利亚对低碳经济的艰难选择》,《经济》2011年第9期,第48-49页。

[39] 2004年,Jean-Philippe Barde在“GREEN TAX REFORMS IN OECD COUNTRIES: AN OVER-VIEW”一文中归纳总结了比利时、丹麦、意大利、日本、荷兰、挪威、瑞典七国绿色税收改革委员会的设立及工作情况。他时任经济合作与发展组织环境委员会国家政策分会(National Policies Division of OECD Environment Directorate)的会长。www.eclac.org/dmaah/noticias/discursos/8/11708/jp_barde.pdf, 访问时间:2014年7月6日。

同理,我国开征碳税也将涉及环境保护部、财政部与国家税务总局、国家发展和改革委员会等多个机构职能的协调与整合。因此我们建议比照欧洲国家开征碳税的实践,分设宏观、中观与微观三个层次落实碳税实施的管制平台。在宏观层面,建立一个类似于欧洲绿色税收委员会的高级别碳税征管委员会,由相关政府部门的主要官员、大型企业管理者、非政府组织与公众代表及专家学者共同组成,以综合指导并监督碳税的计量、征收、奖励和处罚等宏观政策与法律环节的工作。在中观层面,可以将碳税实施所涉及的碳排放监测计量、碳税宏观政策制定与调整、碳税与碳排放交易的动态协调、碳税征缴与处罚等工作分别授权由环境保护部、国家发展和改革委员会、财政部与国家税务总局具体执行,以形成各部门依各自专长分工负责的管理格局。在微观层面,需要建立一个包括上述各部门、涵盖各项工作且具有实时动态分析功能的综合性数据库系统,作为碳税征缴与动态调整的技术基础和碳税实践状况的发布平台。建立在实时监测基础之上的这一平台,将使我国税收征管机关真正具备对碳税缴交主体的动态监管能力。以此为据,监管机关可针对不同类型纳税主体的实际情况动态调整税收优惠、税收返还和税收抵免等激励类政策的实施力度并强化对违法排放与欠税行为的跨地域、跨部门、跨层级监管力度,提高税收执法的透明度。^[40] 在条件成熟时,可以借鉴美国环保署“碳排放量披露制度”的做法,将该平台所掌握的排放源缴交碳税或参与碳排放交易的状况向公众披露,^[41]以构建更广泛的碳税实施监督基础。^[42]

(四)碳税与国际贸易规则的协调

虽然学界对碳关税合法性的研究存在重大分歧,但是大部分学者并不否认,经过科学的设计,碳关税能够符合 WTO 贸易规则的相关要求。

碳关税属于国内碳税的组成部分,是环境税的一种。^[43]因此,碳税立法需符合 WTO 中有关环境问题,亦即《关税及贸易总协定》第 2 条第 2 款的规定。该条款要求“不得阻止任何缔约方对任何产品的进口随时征收下列关税或费用:(a)对于同类国内产品或对于制造或生产进口产品的全部或部分的产品所征收的、与第 3 条第 2 款的规定相一致且等于一国内税的费用……。”据此,碳关税的设计必须保证:(1)对进口产品征收与同类国内产品相等的税收;(2)使国内外相同产品的税负相等;(3)在边境征收,从而符合《关税及贸易总协定》第 3 条第 2 款的规定。^[44]

WTO 规则允许针对最终产品征收关税(产品税),并且只允许对融入最终产品的投入征收过程税。如果碳关税针对的是产品生产过程中排放的二氧化碳量则不符合 WTO 可征税的范围,例如美国在《清洁能源与安全法案》中的规定就违反了 WTO 的规则。^[45]因此,我国碳关税的设计应该回避以产品生产过程中排放的二氧化碳量为基准征收的方

[40] Gilbert E. Metcalf, Paying for Greenhouse Gas Reductions: What role for fairness? 15 *Lewis & Clark L. Rev.* 393, *Business Law Forum Taxation and the Environment*, 403(2011).

[41] Kevin M. Stack and Michael P. Vandenberg, *The One Percent Problem*, 111 *Colum. L. Rev.* 1385, 1421(2011).

[42] 丛中笑:《税收国家及其法治构造》,《法学家》2009 年第 5 期,第 96 页。

[43] 参见王惠:《环境税立法刍议》,《法学家》2002 年第 3 期,第 65 页。

[44] 梁咏:《WTO 框架下碳关税可能引致的贸易争端与解决》,《法学》2010 年第 7 期,第 78 页。

[45] 梁咏:《WTO 框架下碳关税可能引致的贸易争端与解决》,《法学》2010 年第 7 期,第 78 - 79 页。

式,而应以产品的含碳量或者在消费中可能排放的二氧化碳量为征税依据,进而实现由不符合 WTO 规则的“过程税”到符合 WTO 规则的“产品税”的转变。以此为基础的碳关税便应当被认定为符合《关税及贸易总协定》第 20 条环境例外条款的规定,因而是合法的。

此外,由 WTO 争端的相关案例可知,碳关税可以被视为对《关税及贸易总协定》第 20 条的引言及环境例外条款的适用。^[46] 因此,我国在碳关税的立法技术上要重点考虑三个因素:一是碳关税的目的应旨在保护可用尽的自然资源;二是碳税对国内和进口产品均应施加限制;三是不基于产品进口国不同而给予不同的待遇。

四 结 语

碳税制度的有效运行有赖于作用于碳税设立、运行和产出三个环节的碳税法律保障机制的先行确立。而作为碳税重要表现形式的碳关税的施行还与国际贸易活动密不可分,必须与 WTO 规则巧妙衔接方能作用于法律实践。可见,碳税法律保障机制的构建是一项长期而复杂的工程,需要在我国环境税改革的总体实践中不断斟酌和深化。因此笔者希冀本文的一孔之见能诱发学界对这一问题的关注与深入思考,从而为实现碳税制度设计的最优化略尽绵力。

[**Abstract**] Carbon taxation has been proved by the environmental protection practices of developed countries to be an effective tool for reducing greenhouse effect and, as such has already been placed on the official agenda of the Chinese government. Under the current Chinese system of environmental law, the enforcement of carbon tax in China is mainly faced with the following four challenges: contradictions with the existing taxes items, conflicts with the carbon trade system, adjustment of carbon tax collection and administrative structure, and coordination with international trade rules. In order to meet those challenges, China must build a legal system of safeguarding carbon taxation. The main tasks of this system include: firstly, to adjust the existing system of environment tax rates and pollution discharge fees; secondly, to link up with carbon trade system and adopt tax reduction policy for enterprises that have achieved reduction goals, thirdly, to establish a dynamic balance administrative system and a comprehensive database system for carbon taxation, and fourthly, to design a carbon tariff system compatible with international trade rules.

(责任编辑:姚 佳)

[46] GATT 第 20 条(g)项规定:“在遵守关于此类措施的实施不在情形相同的国家之间构成任意的或不合理歧视的手段或构成对国际贸易的变相限制的要求前提下,本协定的任何规定不得解释为阻止任何缔约方采取或实施以下措施……(g)与保护可用尽的自然资源有关的措施,如此举措始于限制国内生产与消费一同实施。”