论环保税专项支出的地方预算法治改进

侯 卓

摘 要: 在实施环境保护税法的过程中, 需要施以预算硬约束, 以确保支出特定。为此, 应当在财税法治这一综合视野下, 将环保税收与环境财政统合贯穿于法治逻辑的大框架内, 通过各级政府预算的合理安排将环保税收入用于环境专项治理, 提升和发挥地方人大的地位与作用, 强化预算审批过程的民主参与, 建立起环保税收支的绩效预算和参与式预算机制, 全面推进政府部门环境预算公开, 建立起连贯环保税收支全过程的财政监督机制和财政问责机制。

关键词: 排污费; 环境保护税; 专项支出; 预算法治

中图分类号: F812.422 **文献标识码:** A **文章编号:** 1671-0169(2019)01-0083-08

DOI:10.16493/j.cnki.42-1627/c.2019.01.008

公共财政的决策过程并非表现为单一的收入面或支出面, 而是财政收支政策的二元集中。在该财政过程中, 通常包括两方面的政治偏向, 一个是关于税率的选择或决定, 另一个是关于公共支出计划规模的选择或决定^{[1](P98)}。代表着法治性、民主性和公共性的现代化国家财政, 其制度运行当然脱离不了财政的收支维度。作为我国财税体制中的新设组成部分, 环保税将公共财政的收支过程与生态环境的治理任务相融合, 即在收入层面, 利用环保税的强大汲取能力来为环境治理募集一定需求数量的财政资金, 同时利用税收的成本内化功能, 达到矫正和惩治超标排污行为、激励和引导环保行为的目的; 在支出层面, 经过法定课税和合法征缴汇聚起来的环保税款, 承担着政府治理生态环境的财政支付价值。因而, 从政策设计角度上而言, “环境税有两个设计要点, 即税收征收方式的制度以及税收收入使用的制度设计”^{[2](P135)}, 涵盖了环保税的财政收支二维度。在环保税的支出方面, 归结为地方如何依法用税这一问题, 经过募集形成的地方环保税收入, 构成了政府财政收入的一大来源, 该部分税款是否应当沿用排污费的专款专用规则, 如何在预算民主、预算法治、预算调控和预算公开的理念下确保各级地方政府和部门的环保税支出行为契合民主性、规范性、有效性和公开性, 如何建构起地方环保税违法支出行为的财政监督机制和财政问责体制, 等等。本文围绕地方“依法使用环保税”这一突出主题展开讨论, 尤其重视考察省级政府在制定环保税地方规则时如何解决上述问题。

一、环保税时代一般预算管理的模式解析

(一) 排污费时期收入专款专用的预算特质

在过去的排污收费体制下, 我国有关该项费用收支准则的规定, 见之于《排污费征收使用管理

基金项目: 湖北省技术创新专项软科学研究项目“湖北省供给侧结构性改革的税法促进机制研究”(2018ADC065)

作者简介: 侯卓, 法学博士, 中南财经政法大学法学院副教授 (湖北 武汉 430073)

条例》第4条“排污费的征收、使用必须严格实行‘收支两条线’，征收的排污费一律上缴财政，环境保护执法所需经费列入本部门预算，由本级财政予以保障”，以及第5条“排污费应当全部专项用于污染防治，任何单位和个人不得截留、挤占或者挪作他用。任何单位和个人对截留、挤占或者挪用排污费的行为，都有权检举、控告和投诉。”可见我国的排污费制度实行收支分离和专款专用原则，一方面，排污费的征收和使用脱钩，所取得的收入由商业银行缴入国库后，再由国库部门按照1:9的比例分别上缴中央和地方国库^①，支出则由环境主管部门依照执法需要合理安排，但这只是对排污费收入行为与支出行为的互不干涉关系作出的规定，实际上排污费的支出安排还需要建立在其收入规模的基础之上，即体现“量入为出”原则，这在《排污费资金收缴使用管理办法》中也有所体现，其第3条规定“环境保护专项资金按照预算资金管理办法，坚持‘量入为出和专款专用’的原则”。另一方面，排污费支出应当符合专款专用要求，必须纳入财政预算，列入环境保护专项资金进行管理，主要用于重点污染源防治、区域性污染防治、污染防治新技术、新工艺的开发、示范和应用以及国务院规定的其他污染防治项目^②。

排污费专款专用制度的设置反映了当时国家意图加强环境保护专项财政支持的决心，但在收费体制和软预算管理体制下，常常发生“财不抵用”和预算监管不力等问题，大大减损了排污收费制度的功能发挥。一方面，愈加恶化的生态环境治理面临排污费收入规模极为有限的现实制约，在专款专用原则下，无法在起初的预算编制过程中安排充足可用的财政资金。另一方面，中央也无法保证地方上既有的排污费实现专款专用，由于地方缺乏独立自主的税收立法权，与中央的税收收益分配也处于相对次位，承担着沉重繁多的事权，财权与事权不相对称的现实使得地方在进行预算安排时存在着利益选择，其往往根据地方政府官员的政绩考核体制以及各部门的利益分配机制进行。由于排污费时期环境保护尚未列入地方官员政绩考核指标之列，地方环境主管部门的地位也相对虚弱，导致排污费收入经常被地方用以弥补财力空缺，其专款专用原则经常因政治利益或官员利益而发生扭曲偏移。理论上讲，预算中虽一体编列收入和支出事项，但其作为控权手段，规制重心应当置于支出面，对收入的编列不过是起到预测的功用，从而明确支出的规模。排污费时代，预算控制的功能弱化：在收入维，因为排污费收入有限，且于环境治理经费中占比不高，使得预测其收入与安排支出项目之间的关联度较低；在支出维，可用排污费收入开支的预算项目较多，其中有不少项目同环境保护与治理关系不大，前述软预算约束的现实进一步弱化了支出特定的管控。

(二) 一般公共预算：环保税的预算管理范式

由排污费到环保税的税费转换过程，不仅体现了形式上的名称改变，更突出表现了排污征收制度的税法归位。经过制度优化而建构起来的环保税，其性质到底为一般税收还是具有特定目的之税收？若为后者，那么支出特定的要求是否违背税收的运行逻辑？若不违反，则又如何确保地方政府既能够利用环保税的收入调节功能，激励和规制排污主体的生产经营活动，又能够借助环保税的支出治理效应，事先减缓污染程度和事后恢复生态环境。总之，环保税的性质界定，关系到地方政府预算支出的行为范式，即到底纳入公共财政的一般预算进行管理，还是设立环境保护专项基金确保专款专用，抑或是像美国等采取“押金返还”等税收返还制度等。目前，基于我国《预算法》的相关规定，结合《环境保护税法》（以下简称《环保税法》）和《环境保护税实施条例》（以下简称《实施条例》）的规定，一般公共预算是对以税收为主体的财政收入，因而环保税被纳入一般预算管

^① 相关规定参见《排污费资金收缴使用管理办法》第10条：“商业银行应当在收到排污费的当日将排污费资金缴入国库。国库部门负责按1:9的比例，10%作为中央预算收入缴入中央国库，作为中央环境保护专项资金管理；90%作为地方预算收入，缴入地方国库，作为地方环境保护专项资金管理。”

^② 参见《排污费征收使用管理条例》第18条规定。

理当中，环保税被吸入一般预算的庞大资金池中，这意味着环境保护方面的预算支出既有可能获得更多的财政资金安排，也有可能因地方其他公共领域支出之相对重要性和紧迫性而被削减甚至挪用。

（三）综合利弊权衡：环保税的收支分离主义

我国以往的排污费名义为一种行政事业性收费，实际上具有税的特性，是一种“准目的税”^[3]。虽然排污费具有目的税的本质特征，但其征管程序仍按照行政收费来设计，排污费征收过程中表现出的标准偏低、范围有限、权力失范等缺陷，导致排污费所具有的税之特定目的发生位移，沦为地方政府汲取财政收入的行政手段，而非地方治理环境的经济政策工具。通常而言，支出层面上的税与费有着不同的指向，前者被留作政治而非行政管理费用，一般进入国库而不是指定为地方或部门所用，后者由部门机构收取，乃提供特别公共服务之合理对价，反映的是一对一的服务合同关系^[4](P150)。但与一般的行政规费不同，排污费被视为一种特别公课，它并非为了满足一般的国家财政需要，而是为了特定任务之财政需要，而对于特定群体的国民所课征的负担^[5](P83)。在我国，与之对应的概念是“政府性基金”，理论上应当纳入政府性基金预算管理体系，但排污费却被划入一般公共预算内的专项资金进行支出管理，由此混淆了财政专项资金与政府性基金，将排污费的制度性质与资金管理人为地割裂开来^[6]。与之对应的环保税，属于特定目的税范畴，其与一般目的税的不同之处在于：一般目的税用于满足政府一般性支出，开支通常都无需特定的限制，而特定目的税进入国库之后，则会用于特定项目的开支^[7](P25)。环保税的特定目的税属性决定了地方所取得的环境税收只能特定用于环境保护和污染治理，经过立法规范之后，不得随意改变环保税的支出用途。在我国，将环保税认定为特定目的税，既契合了环境费改税的改革初衷，实现由排污费的“准目的税”向环保税的“特定目的税”的本质转型，又能够继续贯行专款专用原则。因而，环保税的特定目的税性质决定了其还应是专款专用税，税收用途的特定性决定了政府使用税款必须满足专款专用的要求，而这一专款专用制度在集中资源保护环境，获取纳税主体的支持，接受公众有效监督等方面发挥着重要作用。

我国现行环保税由排污费改征而来，比较《环保税法》与《排污费征收使用管理条例》的制度要素，不难发现制度平移的意味浓厚。鉴于环保税与排污费二者在性质上存在差异，制度平移在法律和预算等层面都会面对若干质疑。就前者而言，制定《环保税法》因应了十八届三中全会以来“环境保护费改税”和“落实税收法定”的要求，但简单平移过去的制度安排，却未基于税费差异就相关制度作针对性安排，也缺乏配套制度跟进，难免“形式法定”之诟病。就后者而言，与排污费制度的收支一体主义不同，环保税制度表现为收支分离主义，即排污费收入与支出过程以契合专款专用为中心，不与其他收入和支出项目混合，而环保税则不同，其收入之获取体现特定目的，而支出则由于一般预算管理模式而无法体现专款专用性。在复式预算体制下，环保税因税之属性而归入一般公共预算管理，节能环保支出与其他外交、国防、公共安全、教育医疗、科技文化等支出项目混合在一起，由各级政府统一安排，但这种预算安排往往受到部门间利益争夺产生的不利影响。当前，环境保护部门在整个地方政府组织体中的政治位置相对靠后，环保预算支出规模、过程和效果常常受到地方财政实力和政策摇摆的掣肘，特别是在“建设财政”、“吃饭财政”的现有情境下，如何确保一般公共预算编制中“绿色财政”之实现尤为关键。也即，相比排污费时代的专款专用，环保税的一般公共预算管理模式，因能更具合理正当性地从其他收入项目调入资金、而保证环保预算支出的充足财力来源，故当下核心问题在于如何设计出规制和激励各级政府在进行预算编制时将环保支出摆在重要位置的预算约束机制。

二、环保税专项支出管理的预算体制确立

基于上述论证,我们认为尽管目前将环保税的收支使用纳入了一般预算,但基于费改税的改革导向和环保税的制度属性,应当确立环保税支出的专款专用原则。为保证环保税的专款专用,环保税支出的具体形式到底是继续采用现行排污费的专项资金方式还是设计独立的环保基金,对于该问题学界争论较为激烈,大部分学者倾向于借鉴发达国家的环保基金^{[8](P228)}管理机制。在美国,联邦和州政府均有权根据需要建立环保基金,联邦政府层面主要有超级基金、联邦公路信托基金和国家水污染控制周转基金等,州政府层面设有油污损害基金和专门的低下油库泄露损害基金等。这些基金的资金构成大都来自于环境保护相关的税收收入,少量由财政拨款予以补足。同样在法国,环境税收入95%都是专款专用,几乎每一项环境税收入都设有对应的环保基金^{[9](P221-222)}。我国现行排污费采取财政专项资金管理方式,将排污费收支纳入一般公共预算进行编制和管理,中央和地方环境保护专项资金的申报、评审及预算下达分别以项目制运行。这种财政资金的专项化容易导致“项目治国”的弊病:一方面,“基层政府会通过改变自己预算支出结构的方式,一定程度上抵消上级部门的意图”;另一方面,“项目制运行所需的复杂申请和批复程序在很大程度上为不透明的政府行为套上了科学管理的外衣”^[10]。环保财政专项支出所存在的上述问题,对于费改税后环保税的专款专用支出模式提出了新的要求。

立足于地方的环保财政专项资金管理,应从以下几个方面进行突破:一是对省级各类环保专项资金进行有效整合,促成环保部门与财政部门的行政配合,确保环保财政专项资金管理的统一化和合作化;二是设立省级环境保护基金,让政府参与到环保投资当中,省级环保基金可采取分类设立的方式,有学者就提出可设立污染治理基金和生态保护基金两种^{[11](P224-225)},在现行费改税的模式下,环保税作为排污费的替代物,自应作为污染治理基金的收入来源,但随着后期环保税的内涵扩增,还应对环保税收入进行分解,分别支付给两类环保基金。环保基金的运转方式可采用公司化运营,稳定资金来源渠道,明确资金使用范围,确定资金使用方式^{[12](P426-427)},以期实现政府投入环境保护的财政支出发挥出最大治理效应。三是强化环保专项资金管理,防范项目申请制的漏洞。四是环保税的专款专用除了要对其支出模式固定化以外,还应从环保税收入的预算支出过程和结果产出方面加以法律规制。目前,我国的环保预算被纳入一般公共预算体系当中,节能环保支出作为33个一般公共预算支出科目之一,包含了15个具体支出类型,另外在政府性基金预算中还有可再生新能源电价附加收入安排的支出、废弃电器电子产品处理基金支出两类节能环保支出^[13]。在收入层面,排污费被认定为政府非税收入中的专项收入,除此之外,还存在污水处理费收入、可再生新能源电价附加收入、废弃电器电子产品处理基金收入等政府性基金收入。因此,节能环保支出既有体现专款专用的收入来源,也有一般公共预算收入作出的相应安排。费改税以后,原先的排污费非税收入升格为环保税税收收入,此时,不应按照一般税收的逻辑进行预算支出安排,而应立足于环保税的特定目的税属性,将全部的环保税收入用于节能环保支出,并反映到各级政府的预算文本之中;同时,节能环保支出过程和结果两方面应进行制度设计,包括预算过程的民主化、规范化、绩效性和公开性,以及预算支出的财政监督与问责机制建构等。

三、环保税专项预算管理中的地方人大建设

现代国家的财政治理不仅体现为征收层面的民主法定,更反映在支出层面的民主制约。环保税收入的专款专用要通过各级地方政府的预算编制得以形式示明,其后,在各级政府部门的严格预算

执行下得以实质落实，最后，还要对预算权的行使施以监管，确保专款专用规则下的过程规范和结果有效。追根溯源，衡量各级政府落实环保税收入专款专用原则的最为直观标准便是各级政府预算编制的明确性和规范化程度。预算国家的构筑主要围绕“统一”和“监督”而展开^[14]，经过2014年预算法的修改，政府预算统一的目标已基本实现^①，建立于明确性基础之上的统一预算编制造就了一个透明公开的政府，由此，政府的收支权力都被限制于其编制的预算之中。基于一个负责任的政府的角度，发挥人大在预算过程中的预算监督作用就尤为必要，特别是地方人大建设。

当前，我国的人大预算监督仍处于形式化阶段，未能摆脱预算监督权悬空的困境^{[15](P179)}。这导致政府预算更多体现部门管理者意志而非全体公众意志，也因此衍生出许多权力滥用等问题。在我国，人大有“橡皮图章”之称，地方人大对政府预算和决算偏向形式上的监督，一方面，地方人大自身能力不足，缺乏了解预算的专业人士，在较短的会议期内很难准确找出政府预算中的错误，民主表决缺乏充分知情这一前提；另一方面，地方人大的权力受到诸多限制，预算法中并无规定人大有预算的修正权和否决权，使得我国呈现出人大预算监督的疲软特性。

自新预算法实施以来，一些省级地方人大常委会进行了一些有益尝试，并取得了一些成效，具体表现在^[16]：（1）审查监督内容不断丰富。主要体现在将“四本预算”全部纳入审查监督范围，因地制宜完善全口径预算体系，推动部门预算决算审查监督全覆盖。（2）审查监督制度逐步健全。这主要反映在加强预算审查监督立法工作，加强预算审查监督配套制度建设等方面。（3）审查监督程序日益规范。这集中体现为在预算编制阶段提前介入和开展预算“三阶段”审查。（4）审查监督力量逐步加强。这表现为建立预算决算审查监督专家库，成立预算审查监督代表联络员队伍，实行预算审查监督第三方协作。（5）审查监督形式不断完善。这反映在积极推动预算执行在线监督，加强对政府支出预算和政策的审查监督，委托第三方实施专项资金绩效评价等方面。

基于前述现状，一方面要赋予省级地方人大有效行使监督的预算否决权和修正权，实际上，例如湖北省武汉市已有过人大否决政府预算的先例^②，但法律规范中的权力空置使得这种预算否决现象极为罕见，为此，有必要从《预算法》的高度赋予各级人大以预算修正权和否决权^③，根据政府预算安排的偏离程度恰当行使预算修正权或否决权。省内各级地方人大应重点审查环保税收入预算支出安排的妥当性，确保该部分税款专项用于地方环境治理。在预算审批环节，针对政府预算草案中明显违背环保税专款专用原则的情形，地方人大代表可对政府预算中关于环保税款的支出计划提出质疑，由预算编制部门负责人进行解释，在证实预算编制确有违法时，可由地方人大及其常委会根据预算草案的错误程度，依法行使预算调整权或预算否决权。另一方面，人大预算监督不应只限于事前审批环节，而是贯穿于整个预算全过程，包括事中预算调整和事后绩效监督等环节^④，在事

^① 2014年《预算法》修改的一大亮点就是将政府的全部收入和支出都纳入预算之中，并分为一般公共预算、政府性基金预算、国有资本经营预算、社会保险基金预算四类，实现了政府预算的统一编制。

^② 2003年1月武汉市十一届人大一次会议上，当时的武汉市计划预算审查委员会在审查基本建设专项资金中的“市旅游咨询投诉中心”项目时认为，项目明显以建办公楼为主，与中央经济工作会议精神不符，全票通过了对该项目予以调整的审查报告。参见张献勇：《略论代表机关的预算否决》，载《人大研究》2009年第7期。

^③ 之所以主张从《预算法》的高度进行规定，是因为我国已有一些地方性法规对于预算修正权进行了规范，如2001年5月1日起实施的《广东省预算审批监督条例》就有此规定，“大会主席团、人民代表大会常务委员会、人民代表大会各专门委员会、人民代表大会代表十人以上联名，均可以书面提出预算草案修正案”，但许多地方性规定仅仅停留在文字上，鲜见付诸实施，人大预算修正权在我国仍是个新鲜事物。参见魏陆：《人大预算修正权困境研究》，载《社会科学》2014年第12期。

^④ 新预算法对此规定为，“经本级人民代表大会批准的预算，非经法定程序，不得调整”，各级人大“对上一年预算执行和落实本级人民代表大会预算决议的情况作出评价”。

中预算调整阶段,应当严格限制政府部门预算调整权的实施,特别需要严格规范不同预算科目、预算级次或者项目间的预算资金的调剂。为防范地方政府在预算执行过程中采取跨越式预算调剂的方法改变环保税的特定支出目的,造成节能环保支出规模的缩减,对于省内各地方关于环保科目的预算调剂应当得到各地方人大的批准决定,例如《湖北省人民代表大会常务委员会关于加强省级预算审查监督的决定》中有所回应,“调减省级预算安排的农业、水利、教育、科技、社会保障、环保预算资金的,须经省人民代表大会常务委员会审查和批准。”在事后续效监督阶段,应对环保税的支出绩效进行监督,确保环保税用到实处、发挥出应有的环境治理效应。

除了地方人大的权力设置以外,其组织能力建设仍然十分必要。具体而言,应从以下几个方面着力。(1)加强地方人大预算工作委员会与财政、税务、环保、审计等政府部门的沟通联络机制,打破环保税的征收缴纳、预算安排、具体开支和绩效评价等环节之间的行政隔阂和信息不对称,促成人大对政府分工管理环保税收支信息的更加全面了解,以更好发挥地方人大组织对政府权力的全方位监督。例如,2013年,湖北省人大常委会预算工作委员会分别与省财政厅、省审计厅、省国税局、省地税局签署了《关于建立沟通协调工作机制的若干规定》,建立了人大与财税审计部门的沟通协调工作机制。借鉴于此,针对环境治理问题的突出性和严峻性,有必要在环保税实施后,扩展该机制的政府参与部门范围,将环保管理部门、环境监测机构等加入其中,以此增强地方人大对本地区环保税收支和环境治理成效等信息的精准认识,推动人大与政府部门间信息共享、沟通协调和工作配合的常态化和规范化。(2)增强地方人大预算工作委员会成员的专业知识,形成组织成员知识结构的复合化。不仅要吸纳专家学者参与人大预算监督咨询,更应从地方人大自身的组织人才建设上下功夫,实现预算工作委员会由官僚机构向专业机构转轨,具体组成人员可由财政部门、税务部门、审计部门等行政官员、专家学者、人大代表等组成,在对某一问题进行预算审查和监督时,例如环保税的预算收支,还应当让环保部门参与进来。

四、环保税专项支出的地方预算改进建议

在环保税支出的政府预算阶段,应当体现出民主、规范、绩效和公开等现代公共预算品质,通过提升预算民主,拓宽公众参与环保税预算过程的权利路径,严格规范政府部门预算支出行为,确保每一笔环保税的支出都遵循预算法治理念,建立以结果为导向的绩效预算机制,根据预算执行效果的反馈情况,科学评价和监管预算部门的支出正当性,推动各级地方环保部门预算公开化,打造公开透明的责任政府与阳光财政。由排污费向环保税转换之后,地方应当重点突出环保税收支过程的预算法治原则,从构筑民主、规范、绩效和公开的地方预算制度出发,培育省内地方民众参与预算收支过程,监督政府环境治理权力行使的民主精神和权利意识,完善各地方环保部门执行预算的实体准则和程序规则,对于违反环保税支出规定的不法行为加以法律追责或政治问责,建立环保税支出的绩效考核机制,将支出效果与环境治理成效相对接,推进各级环保部门主动、及时且全面地公开环保预算,让民众知悉政府收取和支出环保税的基本信息,在保障公民知情权的基础上发挥社会监督力量。

1. 以构建参与式预算机制为中介疏通公众参与环境治理的通道。在环保税的实施阶段,围绕环保税的税收征管议题,形成多方主体的良性互动关系已普遍流行,例如国外很多政府都设立了诸如“绿色税收改革委员会”之类的机构,积极促成政府公共机构和私人主体之间的经常性对话和磋商^{[17](P302)}。但这种侧重收入层面的征管协作机制,更多体现以政府税权为中心,未能凸显更强烈的民主韵味。在强调收支一体下的纳税人权利保护这一宪制民主课题下,如何在环保税收入的预算支出阶段,让民众更好地参与其中,建立起参与式预算下的财政民主机制,尤为关键。

2. 以预算法治为基石构筑环保税预算支出过程的行为规范。“规范预算是较为隐秘的现代预算品性表达，却是现代预算制度构建的基石要素。”^[18] 预算治理现代化的首要之义便是推进预算法治化，新《预算法》的立法宗旨便体现于此。因此，保证环保税的专款专用原则，还需在预算法治框架内进行，具体应从预算控权和公共利益至上的观念革新，预算规范、全面、透明的原则厘定，技术、责任、程序等机制再造三方面破局^[19]。

3. 以绩效预算为核心建立环保税预算支出结果的有效保障。20世纪80年代后，澳大利亚、英国和美国等国家推行了一项“结果导向型的绩效预算改革”。在这场预算改革中，最为显著的特点就是以结果为导向、以绩效评价为关键、以分权为激励、以监督和责任为约束^[20]。我国现行《预算法》第12条所列的几项预算原则中就有“讲求绩效”，且在预算的各个阶段都要求保证预算结果的绩效产出。为此，在强调落实环保税支出过程的专款专用原则的同时，也要注意确保支出的结果有效，规范性与有效性在现代政府预算中发挥着二重奏功能^[21]。对此，2018年9月中共中央、国务院印发《关于全面实施预算绩效管理的意见》，明确了“构建全方位预算绩效管理格局”的目标任务，这对于我国环保税的预算治理起到了最高指导意义。因此，针对环境税部分的预算管理，应当在确立专项支出本位的基础上，着重强调环境税支出的效益评价，该评价标准离不开客观上的环境保护技术标准，更离不开主观上的社会公意评价标准。此外，应当厘清绩效预算之前提要义为规范预算之实现，只有符合环保税法收入准则和预算法支出准则的绩效预算管理行为方是正当且有效的。

4. 以预算公开为依托开拓环保税预算权力行为的公众监督。2014年《预算法》修订的一大亮点，就是实现了预算公开的制度化、法治化和规范化，第14条规定对于经人大机关批准的预算、预算调整、决算、预算执行情况的报告及报表，政府负有公开义务，民众拥有公共财政知情权。因此，在环保税实施以后，地方应严格依照预算法的规定，确保各级环保部门主动和及时公开地方环保税支出相关的预算信息，以供社会监督，对于不依法公开的政府部门，应根据预算法律法规的相关规定给予相关责任单位和人员以法律追责或政治问责。

五、结 语

历经费改税以后，环保税之确立不仅意味着原有排污收费体制的收入转变，更由于税费之间的性质差异产生支出层面的变化。在环境税列入一般预算管理体制后，由于和其他税收发生收入混合，与其他事权发生支出混合，环境税的特定目的税性质无法在预算支出层面得以充分展现，为此，有必要确立起环境税的专项支出原则，保障该项支出全部运用于环境保护事务，不足部分可从其他政府财政收入中进行增加，以保障地方环境保护预算资金的充沛可用。此外，地方环保税专项支出的预算管理有必要纳入法治化轨道，通过加强地方人大建设，进而提高地方人大监督预算的权力刚性，进而以民主、规范、绩效、公开为价值取向，使地方环保税的预算过程合法化、合理化和有效化。

参考文献

- [1] [美]詹姆斯·M·布坎南. 民主财政论——财政制度和个人的选择[M]. 穆怀朋, 译. 北京: 商务印书馆, 1993.
- [2] [日]Kazukiyo Ueta. 日本环境税方面的一些重要议题[A]. 葛察忠, 王金南, 高树婷. 环境税收与公共财政[M]. 北京: 中国环境科学出版社, 2006.
- [3] 任丽璇. 排污费的法律性质之辩[J]. 中南林业科技大学学报(社会科学版), 2015(2).
- [4] [瑞典]托马斯·思德纳. 环境与自然资源管理的政策工具[M]. 张蔚文, 黄祖辉, 译. 上海: 三联书店、上海人

民出版社,2005.

- [5] 陈清秀. 税法总论[M]. 台北:台湾元照出版公司,2012.
- [6] 熊伟. 专款专用的政府性基金及其预算特质[J]. 交大法学,2012(1).
- [7] 刘剑文,熊伟. 税法基础理论[M]. 北京:北京大学出版社,2004.
- [8] Henri, S. COSCA: A complementary system for compensation of accidental pollution damage[A]. Wetterstein Peter ed. *Harm to the Environment: The Right to Compensation and Assessment of Damages*[M]. New York: Oxford University Press Inc.,1997.
- [9] 李传轩. 中国环境税法律制度之构建研究[M]. 北京:法律出版社,2011.
- [10] 周飞舟. 财政资金的专项化及其问题——兼论“项目治国”[J]. 社会,2012(1).
- [11] 李传轩. 中国环境税法律制度之构建研究[M]. 北京:法律出版社,2011.
- [12] 逯元堂,吴舜泽,朱建华. 中央财政环境保护专项资金优化设计探讨[M]. 中国人口·资源与环境,2010(3).
- [13] 财政部. 2017年政府收支分类科目[M]. 北京:中国财政经济出版社,2016.
- [14] 王绍光. 从税收国家到预算国家[J]. 读书,2007(10).
- [15] 魏陆. 完善我国人大预算监督制度研究:把政府关在公共预算“笼子”里[M]. 北京:经济科学出版社,2014.
- [16] 湖北省人大常委会预算工作委员会. 不断推进全口径预算审查监督工作[EB/OL]. <http://www.hppc.gov.cn/2016/1107/19467.html>,2017-09-05.
- [17] 张怡,等. 衡平税法研究[M]. 北京:中国人民大学出版社,2012.
- [18] 胡明. 预算治理现代化转型的困境及其破解之道[J]. 法商研究,2016(6).
- [19] 刘剑文. 预算法治的三维建构:观念、原则和机制——兼评新《预算法》的突破[J]. 法学杂志,2015(4).
- [20] 孟庆瑜. 绩效预算法律问题研究[J]. 现代法学,2013(1).
- [21] 黎江虹. 规范性和有效性:政府预算中的二重奏[J]. 武汉大学学报(哲学社会科学版),2015(3).

On the Improvement of Local Budget Rule of Environmental Protection Tax Expenditure

HOU Zhuo

Abstract: In the process of implementing the environmental protection tax at the provincial level, it is necessary to impose a budgetary constraint on the tax expenditure to ensure the specific environmental protection tax characteristics of the expenditure. To this end, under the comprehensive vision of fiscal and taxation, we should integrate environmental taxation and environmental finance into the framework of the rule of law logic. Through the rational arrangement of government budgets at all levels, environmental tax revenues should be used for environmental special governance, and promote the status and role of the local National People's Congress, strengthen the democratic participation in the budget approval process, establish a performance budget and participatory budget mechanism for environmental protection taxation, promote the disclosure of government departments' environmental budgets, and establish a financial supervision mechanism and financial accountability mechanism throughout the environmental taxation support process.

Key words: sewage charges; environmental protection tax; special expenditure; budget rule of law

(责任编辑 周振新)