

《环境保护税法》中固体废物税目的法解释学省思

欧阳天健

摘要: 环境保护税立法是我国新一轮财税体制改革中的重要环节,通过考察可以发现,我国环境保护税的税目较为狭窄,尤其是在固体废物这一税目的制度设计上,尚有不少不足之处。之所以会出现这样的问题,很大程度上是由于法际的不协调所导致。在短时间内无法对相关法律进行大修的情况下,就需要解释学工具的介入,对“固体废物”、“危险废物”、“其他固体废物”等概念进行解释学分析,以做到法际融合。但目前实践中的解释体系存在行政中心主义的偏离。在未来的路径构建中,需遵守《环境保护税法》与《固废法》的共同宗旨,并秉持税法基本立场,在横向与纵向间合理配置解释权,以立法解释为税目新增的唯一解释学路径,明确行政解释的作用在于落实与细化税目。

关键词: 固体废物;环境保护税法;法解释学;扩围

中图分类号: D922.294.4 文献标识码: A 文章编号: 1671-0169(2019)06-0029-11

DOI:10.16493/j.cnki.42-1627/c.2019.06.003

一、引言

《环境保护税法》的制定与环境保护税的开征是新一轮财税体制改革的重要环节。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,利用环保税的强大汲取能力来为环境治理募集一定数量的财政资金,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^[1]。自开征以来,环境保护税平稳运行,是我国经济高质量发展的重要保障。但由于我国环境保护税是由原排污收费整体平移而来,在税目上并无明显变化,依然沿袭了排污收费时代大气污染物、水污染物、固体废物和噪声这四项税目。这四种污染物并不能涵盖现实社会中所有主要污染物的类型,即使在这四项税目之中,其内部的二级税目也不周延。旧费时代的狭窄税目,的确难膺“环境保护”这样庞大的命题。“绿水青山就是金山银山”,在环境保护攻坚战打响之际,笔者选取固体废物这一学界关注度较低,但又存在较多现实和理论问题的税目进行研究,力求运用法解释学思维让环境保护税更好地发挥其应有之职能。

二、固体废物的治理实践与立法缺憾

(一) 固体废物的环境危机与治理实践

固体废物是指人们在生产建设、日常生活和其他活动中产生的污染环境的固态、非固态废弃物

基金项目: 国家社会科学基金项目“环境保护税征收管理协作机制研究”(17BFX123); 华东政法大学 2019 年度科研项目“个人所得税一元化反避税规则研究”(19HZK010)

作者简介: 欧阳天健,法学博士,华东政法大学经济法学院副研究员(上海 200042)

质。相较于大气污染、水污染和噪声污染的管理，我国对固体废物的管理起步较晚且管理水平较低。一般来说，固体废物污染环境主要有三种途径，一是排入江河湖海，使有害物质溶出从而污染地面水，而且淤塞河道，影响景观和航运；二是地面堆置，使有害物质挥发逸出，污染大气，渗滤液污染地下水、地面水和土壤，并且占用大量土地；三是危险废物处置不当，也会造成土壤、大气及地下水的污染^{[2](P67)}。这些污染在全世界范围内都造成了很大的影响，尤其对发展中国家而言，大量“洋垃圾”的涌入，不仅对土壤、水体、大气等造成化学污染，其中的生活垃圾还造成严重的病原体污染，为固体污染的防治敲响警钟^[3]。

鉴于此，在国际法上，联合国环境规划署于1989年在瑞士巴塞尔召开了外交大会，大会通过了《控制危险废物越境转移及其处置巴塞尔公约》，该公约是国际社会第一个旨在控制和管理危险废物越境转移及其处置问题的纲领性文件。我国是该公约的缔约国之一，是国际固体废物治理的倡导者和深度参与者。在国内法上，全国人大于1996年颁布了《固体废物污染环境防治法》（以下简称《固废法》）及《医疗废物管理条例》等固体废物管理单行法，开展固体废物的申报登记，颁布了《危险废物名录》和《危险废物转移联单管理办法》，制定了危险废物处置的“十五规划”等，使固体废物管理逐步走上规范化、法治化的道路。同时，《固体废物污染环境防治法》还对固体废物处置过程中的排污收费（税）问题作出规定^①。税收是集经济、法律、行政于一体的综合治理模式，环境保护税通过物质利益机制，纠正纳税人的行为，以治理污染、保护和改善化解，它既是筹集收入的工具，更是调节纳税人行为、抑制污染排放、有效治理环境的工具。在环境保护费改税的过程中，秉持平稳过渡、适当授权和强化征管的基本原则，近乎平移地将原固体废物排放收费的规定上升为《环境保护税法》中的相关内容。由此形成了由《固体废物污染环境防治法》固体废物管理单行法与《环境保护税法》构成的立体治理结构。

（二）不同法域间固体废物概念的冲突概述

由于立法时间不一、立法参与者所处位置不同等原因，在上文所述的《环境保护税法》《固废法》、固体废物管理单行法三个维度中，关于固体废物所涵盖的范围并不一致（如表1所示），这也直接导致了《环境保护税法》中有关固体废物的二级税目在解释与应用中的困难。当然，从更宏观的层面来说，固体废物所面临的问题也反映了我国环境保护税法律体系与环境保护法律体系的协调一致性还有待加强。

表1 不同法律法规中有关固体废物范围的界定

《环境保护税法》	《固体废物污染环境防治法》	固体废物管理单行法律法规
煤矸石	工业固体废物	一般性固体废物
尾矿	生活垃圾	危险废物
危险废物	危险废物	放射性废物 ^②
冶炼渣、粉煤灰、炉渣、其他固体废物（含半固态、液态废物）		医疗废物 ^③

《环境保护税法》不同于一般的单一财政目的性税法，它除了兼具筹集财政资金的目的外，更主要的是环境保护的职能。这一性质决定了其在现行税法中的独特地位^{[4](P19)}。这一职能通过环境保护税经济诱导性能的发挥而实现。在为实现这一目标的制度设计过程中，首要关注的是税目，如

^① 为与《环境保护税法》相协调，《固体废物污染环境防治法》（修订草案）已经公布，该草案第20条中将有关排污费的表述更改为环境保护税。

^② 参见《放射性废物安全管理条例》。

^③ 参见《医疗废物管理条例》。

果没有税目，征税就没有了目标，税法就失去了存在的意义。“税目体现了不同税种最基本的征税界限，决定了税种的名称和性质”^[5](P143)。税目不周延必然导致立法目的无法实现。而在原排污收费时代狭窄的税目下，其经济诱导功能较为有限，环境保护的功效必将大打折扣^[6]。具体到固体废物这一税目来说，其概念在法际之间的不协调性表现在如下几个方面。

1. 《环境保护税法》与《固废法》之间的不协调。相较于《固废法》，《环境保护税法》中的固体废物范围较为狭窄。根据《固废法》规定，固体废物可分为工业固体废物、生活垃圾、危险废物三个种类。在环境保护税法的税目税额表中，固体废物被分为“煤矸石；尾矿；危险废物；冶炼渣、粉煤灰、炉渣；其他固体废物”四类，二者并不对应。例如生活垃圾作为《固废法》中所明确的固体废物，就被《环境保护税法》排除在外。此外，如何理解《环境保护税法》中的“其他固体废物”也成为适用法律所要探讨的问题，此处就需要运用到法解释学途径了。但无论如何解释，首先要明确的是，《环境保护税法》中有关固体废物的范围界定肯定不能简单套用《固废法》中的有关规定，这是因为该法第56条及该法《修正草案》第20条已明确将征税范围的确定权授予《环境保护税法》。如果此时再反过头来参照《固体废物污染环境防治法》则会出现法条的“循环指引”现象。税法与环境保护法是两个不同的法域，各自有所要维护的利益与要追求的价值，简单的参照适用必将势必背离立法者的原意。那么如何弥合二者之间的差距以及对《环境保护税法》中出现的不确定概念进行解释就显得至关重要。

2. 环境法领域内部的不协调。其实不单单是《环境保护税法》中固体废物的范围界定不周延，这种不协调性在环境法领域内部也有表现。首先，《固废法》第2条将放射性废物的防治排除在外^①，放射性废物作为近年来日益常见且危害性极大的固体废物，立法者由于其形状的特殊性将其作为一类特殊的调整对象单独立法处理有一定的合理性，我国因此制定了《放射性污染防治法》《放射性废物安全管理条例》。但从法律调整对象的完整性来看，在《固废法》中对其做原则性规定也未尝不可。放射性废物在《固废法》中的缺位也成为《环境保护税法》未明确将放射性废物列为课税对象的重要原因。其次，医疗废物也并未在《固废法》中有独立的地位，同样也影响了《环境保护税法》的税目设计。其实在《环保税法实施条例》（征求意见稿）中，曾出现过医疗废物的“身影”，但在随后颁布的正式文本中，相关规定被删除^②。故在现有的执法口径中，医疗废物只能被纳入危险废物的二级税目之下课税，根据《医疗废物管理条例》，医疗废物在环境行政管理中与危险废物是“并列”而非“包含与被包含”关系，此时将其纳入危险废物之下课税，构成了税法上的“类推”，是有悖于税收法定原则的。

众所周知，放射性废物与医疗废物均有相当大的危害程度，不仅仅是对环境有污染，更对民众的身体健康产生严重威胁。以放射性废物为例，放射性废物的处理是世界各国都必须面对的棘手难题，我国目前针对放射性物质的处理措施是集中放置。这其实也是固体废物处理的常见方式，由于环境容量有限，处理者一般不考虑固体废物在环境中的自净，固体废物管理的原则是全过程管理，重点应该是尽量减少以至避免固体废物的产生和有害物质含量释放。就放射性物质中的高放物质而言，根据规划，我国将于2020年建成若干地下实验室予以永久存放^③。而对于中低放射性物质而言，由于存放地建设的缓慢，其无害化处理的效果并不尽如人意，我国目前已经建成并运行的两处

① 此处应当说明的是，在分类上放射性废物并不等同于危险废物，二者在《固废法》中是各自独立的法律概念。

② 《环保税法实施条例》（征求意见稿）第5条规定：“环境保护税法第三条所称固体废物，是指在工业生产活动中产生的固体废物和医疗、预防和保健等活动中产生的医疗废物，以及省、自治区、直辖市人民政府确定的其他固体废物……”

③ 参见环境保护部《核安全与放射性污染防治十三五规划及2025年远景目标》。

处置场所接收的废物并不多，如用来接收核电厂废物的“北龙处置场”从建成至今才接收废物 $1\ 267.16\ \text{m}^3$ ，而其规划贮存废物量则为两万立方米，从而可以看出我国核能发展已经积存的大量低、中放废物并没有得到及时的处置^[7]。医疗废物作为重要的污染源其实也是同理。一方面，放射性废物、医疗废物的存放与无害化保管需要大量的资金投入，且一旦发生泄露事故，其危害性及后续治理费用都将是不可估量的。从污染者付费的角度来看，完全应当将其明确纳入环境保护税的征收范围之列。另一方面，正所谓“举轻以明重”，对于煤矸石、尾矿等危害性远不如放射性废物的固体废物，尚且征收环境保护税，免除这些危险性更大的固体废物纳税义务，显然也不符合立法逻辑。当然，在此情形下，如果简单地将之归入“其他固体废物”中也是不妥的。我们看到“其他固体废物”的环境保护税征收标准较低，并不能与放射性物质、医疗废物的高污染性相匹配，如照此征税，显然与环境保护税的立法意图不符。

三、解释工具的运用吁求与运行偏离

（一）从概念包含到概念借用：解释学工具介入的现实吁求

法际的不协调，使得人们在理解适用《环境保护税法》时，对于“固体废物”这一概念的理解出现问题。从更深层次的角度来看，这实际上是税法运行过程中借用概念的理解与适用问题，不单单是固体废物，在其之下的“危险废物”究竟应如何界定，是否应当包含医疗废物、放射性废物？其他危险废物究竟包含哪些，是否会成为行政机关滥用解释权的源头？这些都值得进一步深入研究。故本部分将从“固体废物”、“危险废物”、“其他危险废物”这三个概念入手，分析因法际不协调所造成的适用困境以及解释学工具介入的必要性。

1. 固体废物。固体废物本身并非一个税法概念。在排污费时代，作为环境保护法律体系的一个子系统，《排污收费条例》中援用《固废法》中的固体废物概念，自无疑问。费改税后，固体废物一词在《环境保护税法》中就成了一个借用概念。税法不确定性是税法不完备性的同义语，越提升税收立法层级以完善立法，越增加税收遵从成本和外溢性，立法层级提升后，在具体涉税案件中，税收构成要件不会自动呈现，仍然存在着诸多的不确定性^[8]。环境保护费改税后，这一问题也就伴随着系统的分离凸显了出来。一般来说，税法中的概念来源有三，一是创造，二是继承，三是借用，其中借用概念的适用范围最广。对于这类借用概念而言，如何在税法语境下对其进行解释是关键问题，是完全按照其在本部门法中的原意进行解释，还是抛开其所属部门法的约束，完全按照税法的视角进行相对独立的解释，是目前税法中最富争议的问题，因为它既关系到法律秩序的安定，也关系到税法功能的实现^[9]。其实对于借用概念来说，超越其原有的含义，或在原有含义的基础之上有所发展是必然现象，尤其对于一些基础性概念而言，往往在新的法律体系中被赋予了完全不同的含义。法律的生命在于实践，法际之间的不协调使实践中参照适用的解释方法缺乏合法性依据，这给税法的理解适用带来了很大困难。那么如何处理好一个概念在新旧语境之下的概念界定，就涉及合理运用解释权，进而达到法际协调路径上来。

2. 危险废物。如何理解危险废物是《环境保护税法》适用过程中的一个难题。所谓危险废物，从概念上来说指的是“一定条件下会给人类健康或环境造成威胁的、被丢弃的有毒的或危险的物质”^{[10]（P9）}。那么危险废物究竟包含哪些，在税务机关的执法实践中，囿于专业知识所限，确乎是无法准确判定的。相比于煤矸石、尾矿等其他二级税目，“危险废物”这一概念更加开放，这是因为第一危险废物的性质复杂，在缺乏专业知识和特种设备的情况下难以对其进行准确把控；第二危险废物的量多面广，其排放现象分布于社会生活的各个方面；第三危险废物的表现形式较为隐蔽^[11]，基于此《固废法》第51条授权国家环境保护部门会同相关机关制定名录。据此，原环境保护部与

国家发改委制定了《危险废物名录》，但《危险废物名录》同样也是开放性的。在该名录之外，原环境保护部还制定有《危险废物鉴别技术规范》与《危险废物鉴别标准》作为名录的补充，根据技术规范和鉴别标准按一定周期对《危险废物名录》进行调整。这就意味着对于“危险废物”的范围界定权在实质上归属于环境行政部门（如图 1 所示）。当然，这种多层授权的概念解释体系的正当性基础，仍有待下文进一步探讨。

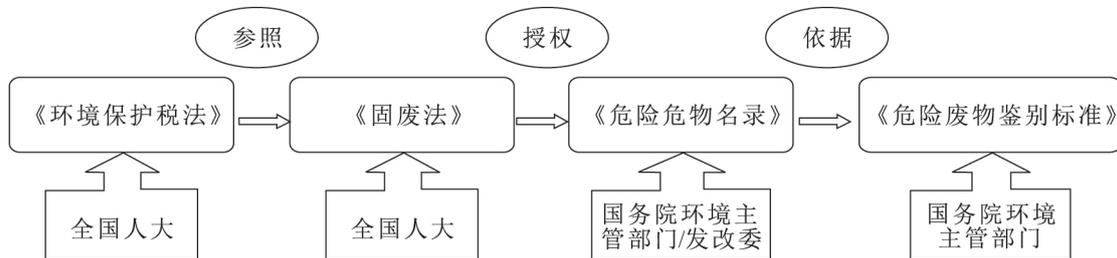


图 1 危险废物范围界定模式

3. 其他固体废物。根据“环境保护税税目税额表”，在固体废物之下，《环境保护税法》中增设“其他固体废物”这一税目，适用此类“兜底条款”则更需要运用解释学工具。从立法技术与制度正当性的层面来说，这种兜底条款的设置本身是无可厚非的。可以这么说，“兜底条款”正是税法稳定性与社会生活复杂多变性发生冲突的情况下，税法的国库利益与纳税人权利保障相互协调的一种重要途径，在客观上能够克服因立法者知识有限而造成的立法缺陷及重大遗漏，是有效提升税收法律规范张力的立法模式。当然，这就对法律解释提出了很高的要求。我们看到，《环境保护税法》中“兜底条款”并非孤立的存在，而只是以其所在法条列举的规定为前提，抽象或归纳出其税目，以最大限度地涵盖具有高度一致性和相当性的应税行为，因此在解释规则上所应当遵循的是最初起源于刑法的“同质性解释规则”^[12]，这一规则对解释主体和解释方法都做出了严格要求。但我们看到，《环境保护税法实施条例》第 2 条中则规定“环境保护税法所附《环境保护税税目税额表》所称其他固体废物的具体范围，依照环境保护税法第六条第二款规定的程序确定”，这实际上是将“其他固体废物”的界定权交给了各省、自治区、直辖市人民政府，可以说此规定是于法无据的，这一点笔者在下文中将详细阐述。

（二）立法解释到行政解释：解释权的中心偏移

1. 排污收费时代下的行政中心主义。按照系统理论，任何一个社会系统都必须保持相对的封闭性，而不能任由其他系统的逻辑取代自身逻辑而造成该系统崩坏，理想状态下，不同系统之间只会发生相互的“扰动”，而各个系统的功能依然必须保留^{[13](P462)}。环境保护税法律体系与环境保护法律体系的不封闭性使得二者相互影响，可以这么说，环境保护税法律系统是脱胎于环境保护法律体系而产生的。在原排污收费时代，排污费是作为环境保护法律系统下的一个子系统而存在的。根据原《排污收费条例》第 12 条第（三）款规定：“依照《固体废物污染环境防治法》的规定，没有建设工业固体废物贮存或者处置的设施、场所，或者工业固体废物贮存或者处置的设施、场所不符合环境保护标准的，按照排放污染物的种类、数量缴纳排污费。”根据这一规定，排污收费中有关固体废物的范围界定等均是完全按照《固废法》确定的，这与排污收费的行政属性是分不开的。正所谓“费代表权，税代表法”^[14]，排污收费作为一种行政体制之下的征收行为，将之纳入环境保护法律体系这一闭合系统之中是有必要的。

2. 费改税后解释权运行的法治性缺失。那么之所以要将排污收费改革为环境保护税，正是因为税收的本质属性是“法治性”，即征税过程是一个私人财产转变为公共财产的过程，建立在私人

财产权交易基础之上的公共权力，体现的是宪法层面的社会契约关系，并在此契约下形成征纳双方平等的权利义务关系，由此构成的税收法治体系。然而环境保护税法中固体废物税目的不周延则让这种“法治性”大打折扣。而这种不周延产生的原因，则是“费改税”过程中，环境保护税法律体系与环境保护法律体系二者之间的不协调所导致的。此处有一个问题，就是在环境保护税征收的过程中，以何为中心？从上文的分析不难看出，目前固体废物的税目认定标准实际上是一种“行政中心”主义。

例如，其中“其他固体废物”的范围界定被授权给了省级人民政府，而危险废物之内涵则又授权环境保护部门通过发布名录的方式予以明确。这实际上赋予了行政机关环境保护税税目的解释权甚至制定权。虽然“环境善治是环境共治的结果”^[15]，且“环境保护税如何进行有效征管对于税务机关来说是一种全新的挑战，需要环保机关予以支持和配合”^{[16](P304)}，但环境保护机关的支持与配合并不等同于规则制定权的让渡，如何搭建起二者之间联通的桥梁就显得尤为关键。在我国的法律谱系中，环境保护部门自然有权利在其职权范围内发布相关的名录与制定相关鉴别技术规范^①，但环境保护部门的规章能否径直成为环境保护税税目确定的依据、在何种程度上可以成为依据必须要在立法层面予以明确。这是《立法法》中“税收基本制度法定”所必然要求的。此外，这种“互相参照”的立法模式还要在立法技术上加以改进，否则将给纳税人正确理解、适用法律造成困惑。“正是由于法的一个重要功能是指引主体的行为，所以法才是规范性的。”^{[17](P169)}法律制度明确，为社会公众提供可靠的指引，并通过这种指引才能使法所确定的社会秩序和法所固化的社会关系获得可靠的制度性保证^{[18](P160)}，防止因抵牾而产生漏洞，确保税基不受侵蚀。

又如，在“其他危险废物”的授权性解释问题上，《环境保护税法实施条例》第2条的规定更是于法无据。《环境保护税法》第6条第二款实际上仅授权省级人民政府就“税大气污染物和水污染物”具体适用税额的确定和调整制定地方性法规，而并未就固体污染物的地方立法权问题作出任何授权。《实施条例》的这一授权无疑是一种“扩张性解释”，有违税收法定。从解释论的角度来看，税法解释应当“立法归立法，实施归实施”，属于立法本身或“条文本身需要进一步明确界限或做补充规定”的问题，由立法部门解释，属于法律实施或法律“具体应用”的问题，由实施部门解释^{[19](P113)}。更甚的是，《环境保护税法》第6条第2款所授权的，是地方政府就“大气污染物和水污染物”的“税额”在《环境保护税法》规定的幅度内进行调整，并未涉及固体废物的二级税目调整。根据《立法法》规定，税收基本制度是严格的法律保留事项，此处的税收基本制度理应包括“纳税人、征税对象（税目）、计税依据、税率等税收要素”^[20]。因此，《实施条例》中的这一授权是没有上位法基础的。其实从实践层面来看，税目的选定还不同于税率的调整，《环境保护税法》对部分税目的税率框定范围，让各地政府在该范围中确定具体税率，是调整“幅度”问题，是税率的“确定权”下放给地方，而税率的制定权依然在全国人大。而将固体废物的解释权下放则不然，其他固体废物的范围确定，是税目设置上的“有无”问题，二者性质截然不同。需看到的是，由于固体污染物的范围界定过于专业，实际上各地在制定环境保护税的地方性法规时，也均对这一问题采取了回避态度，目前并无一个省区市就“其他固体废物”的范围进行细化，在实践中基本将《固废法》中列示的，但未被《环境保护税法》所明确的固体废物笼统的纳入“其他固体废物”的范畴进行课税。

^① 参见1981年《全国人民代表大会常务委员会关于加强法律解释工作的决议》第3条：“不属于审判和检察工作中的其他法律、法令如何具体应用的问题，由国务院及主管部门进行解释。”

四、法际整合视角下的解释学路径建设

如上文所述，在环境保护费改税的过程中，平移了原排污收费时代的制度规则。固体废物等一系列概念就面临着重新解释的问题，如何在环境保护法律体系与税法体系中间建立起通顺的桥梁将是本部分研究的重点

（一）宗旨：合力保护而非撕裂抵牾

“倘若立法目的交叉重叠，容易引发法律冲突和重复课税，既破坏法律体系的完整性，减损法律的效力与权威，又危及税负公平，侵犯纳税人的财产权利。”^[21]在这一点上，《环境保护税法》与《固废法》的立法宗旨可谓是一致的，其核心均在于保护环境，减少污染物排放（如表2所示）。因此在“固体废物”等概念的解释上，也应遵循此立法目的，否则将会造成南辕北辙的效果。从《环境保护税法》中对固体废物等概念的借用来看，税法作为对民事行为评价的“事后法”，在立法中已然体现出了对前置法域的尊重，因此在《环境保护税法》颁布后的概念解释过程中，更需要深度推动其与《固废法》的融合，只有这样才能在最大程度上增加民众的税法遵从度，做到行政管理法律与税法对环境的合力保护，而非相互抵牾消解制度的有效性。进一步而言，严格遵循立法目的，在此目的之下进行解释工作是明确税目范围并将之合理化的重要保障，在当代民主社会中，任何一项法律制度都只有具备了真正的合理性，才能够为社会所承认和接受。在税收法律制度之中，征税对象作为判断一部税法实质合理性的重要测度标准显得尤为关键。合理的确定税目，就是设计税收法律制度的关键问题和首要内容^{[22](P139)}。当然，对于环境保护税这类具有很强调节职能的税收而言，在税目的确定上还要考虑到税收公平、效率等因素，以及税收对经济、社会发展的影响等因素，在立法目的的统摄下进行科学合理的解释。

表2 《环境保护税法》与《固废法》的立法宗旨对比

《环境保护税法》立法宗旨	《固废法》立法宗旨
第一条 为了保护和改善环境，减少污染物排放，推进生态文明建设，制定本法。	第一条 为了防治固体废物污染环境，保障人体健康，维护生态安全，促进经济社会可持续发展，制定本法。

（二）立场：以税法建制原则为基石的解释路径

在明确了概念解释的宗旨后，我们依然要看到，虽然立法目的一致，但不同法域间的立场是不尽相同的。在环境保护税法中，进行解释仍需秉持税法学的立场。一般来说，解释方法有四种：文义解释、历史解释、体系解释与目的解释。此处“固体废物”是专有名词，文义解释难以发挥作用。环境保护税法作为新一轮财税体制改革的产物，也恐难以进行历史解释。目的解释前已述及，即要坚持立法目的的约束，笔者在本部分着重讨论体系解释的问题。新一轮财税体制改革的重要关节之一在于改变以往税收立法零散化、碎片化的态势，着力打造税法的体系化。体系化就要求对法律规范做整体理解，从各个法律条款的解释中提炼出普遍性的概念、原则或思考框架，并通过通过对法律规范的内在关联性把握，来获得对于法律问题的统一性认识。“统一”与“秩序”是法学体系化思维的基本特征^{[23](P5)}。这就要求在环境税法中，对固体废物的解释应当考虑到税法体系的安定与秩序。税法体系化最典型的表现便是税法的建制原则。税法建制原则有三，分别是税收法定原则、实质课税原则与税收效率原则。税收法定原则主要对概念解释的主体和程序提出了要求，这在本文下一部分将予以详述，本部分笔者将主要就实质课税——这一价值原则进行讨论。

实质课税原则的内涵要以课税事实为依据，“所谓实质课税，指的是在事实层面应按诸事实，

认定与税捐之发生有关之构成要件之事实”^{[24](P186)}。尤其是对于环境保护税这种非财政性税法而言，“更多时候是在宪法的指引下，基于政策衡量，或对相同情况作不同处理，或对不同情况作相同处理”^[25]，也就是突破了表面的形式正义，更加探求深层次的实质正义。根据《环境保护税法》第2条的规定，环境保护税所依据的课税事实是“直接向环境排放应税污染物”。医疗废物、放射性物质作为典型的污染物，应当被纳入“应税”行列。这一原则或能成为将固体废物的范围解释至医疗废物、放射性废物的正当性依据。进一步来说，税收作为一种换来公共产品、公共服务的对价，如何确定纳税人究竟应承担何种程度的税收，则应当按纳税人从公共服务中获得的利益大小来负担政府的税收，受益大者多交税、受益少者少交税。正所谓“实现纳税人之间的税收公平必须改变‘就税收论税收’的做法，必须把税收负担的分配与纳税人从公共产品消费中得到的效用和满足程度联系起来进行考察”^[26]。在环境保护税上，公共服务受益大小就体现为不同种类的固体废物的处理成本高低。从这一原理来看，排放煤矸石、尾矿等固体废物者要缴纳环境保护税，排放医疗废物、放射性废物这些环境污染性更强废物的单位或个人更应该缴纳环境保护税，且不得按低于上述固体废物的标准按“其他固体废物”课税。

（三）主体：解释权的横纵向配置

解释权配置长期以来是税法学研究中的重点、难点。在对固体废物的概念解释上不仅要探讨纵向配置问题，更重要的是要研究横向配置问题。目前，如上文所述，《实施条例》将固体废物的解释权交各省级人民政府的做法是有违税收法定原则的。《环境保护税法》中，固体废物的范围是不周延的，尤其是对于“其他固体废物”来说，这种表述方式可以起到“兜底条款”的作用。在其余固体废物造成较为严重环境影响时，“应当在一定范围内容许经济政策或社会政策的介入”^{[27](P313)}，此时这一兜底条款便可以起到“补漏”的作用，这一税目设定本身无可厚非。那么由谁来对“其他固体废物”的范围作出界定就显得尤为重要了。

虽然环境保护为中央与地方共同事权^①，但政策制定是关涉“全国一盘棋”，应当是共同事权中的中央事权，应当归中央掌握。这是因为，地方政府作为特殊的“经济人”，不仅不具有全局考虑的积极性，相反为了地方利益有可能人为设置税收洼地，导致医疗垃圾等固体废物的大量流入。其实，国际固体废物越境转移与规制的法律实践就是一个典型的事例。由于固体废物处理成本高，且有一定回收价值，一些个体甚至地方政府愿意以牺牲环境为代价收购固体废物。在这种固体废物越境转移的状态下，对出口者而言是具有巨额利益、日趋繁荣的贸易；对进口这而言不仅会产生较大经济利益，而且短时间内刺激经济增长、促进就业^{[28](P24)}。在现实中也的确有些地方政府基于地方经济利益考量，充当固体废物违规处置“保护伞”，出现了山西“三维集团案”等一系列恶劣案件。在目前我国经济面临较大下行压力，部分地方政府财政收入增幅缓慢的背景之下，为防止地方滥用规则制定权，还是应当将这一权力集中于中央层面。

从解释权的横向配置来看，如何在立法与行政之间、税务与环境行政机关之间合理配置解释权以消弭法际冲突是当下应着力解决的问题。的确，无论如何融合，税法与环境法都是独立的法律部门，“在环境问题的撞击下，税法不断被绿化是毋庸置疑的，但不论绿化到何种程度，税法也不可能完全背离财政收入功能，沦为环境法的附庸”^{[29](P321)}。但二者互相影响，合力推动环保事业毕竟是不容否认的事实。首先应明确，立法解释的任务在于新设税目，而行政解释的作用则在于对落实、细化税目，不能以行政解释的方式新增税目。毕竟税法作为对前置民事行为评价的“事后法”，

^① 参见《国务院关于推进中央与地方财政事权和支出责任划分改革的指导意见》（国发〔2016〕49号）：“环境保护与治理等体现中央战略意图、跨省（区、市）且具有地域管理信息优势的基本公共服务确定为中央与地方共同财政事权。”

完全由税法的立法者确定税目是不现实的。立法专业化是近年来世界范围立法的发展趋势，税收立法更是如此。立法者在立法时无法穷尽所有课税对象的现象并不鲜见。社会物质生活是在不断变化之中的，出于立法稳定性的考量，也不宜频繁修改税法，因此无论是从效率的角度还是从立法专业化的角度来看，赋予行政机关一定的税目确定权是有必要的，且此处的行政机关应明确为国务院环境保护主管部门。也就是说涉及具体税目明确的解释工作应当以国务院环境保护主管部门主导为宜，涉及具体征管技术等问题可授权国务院税收主管部门进行解释，但在形式上，应以两部门联合发文作为载体，以确保执行顺畅。

（四）规则：适度超越与合理借鉴

在解释规则上，首先不能超越纳税人对固体废物一般概念的认知。正如拉德布鲁赫所言，“法教义学所处理的是法秩序而不是法生活，是法规范而不是法事实”^{[30](P113)}。过分超越前置法域的概念解释，将有损纳税人的信赖利益，降低税法遵从度，从而撕裂二者所共同秉持的环境保护宗旨，有损法秩序。正如有学者提出的，通过扩张解释的方式将碳排放包含在“应税污染物”的范畴之中以实现环境保护税的扩围，就显然突破了民众关于“污染物”的一般认知，显属不妥。正所谓“在设计税法文本时，如果一些法律术语或其他的专业术语有一个专门的意思或在税法之外的其他法律中有既定的含义，那么它们的采用能使法律表达的更为精确和简短。但概念借用不能以牺牲准确为代价”^{[31](P81)}。结合法律自身的特性有所超越还是必要的。

在明确了解释规则和解释主体后，要明确如何解释的问题。首先，立法者应当将医疗废物与放射性废物明确为环境保护税的课税对象，这一点可以通过全国人大的立法解释完成。从落实税收法定与维护法律严肃性的角度来看，不宜在行政法规层面新增二级税目，也不宜借用《环境保护税法》第6条第2款的授权规定让省级人民政府确定。其次，税收效率原则的一个要求在于制度设计的效率性，即不能将制度设计得过于复杂以至于纳税人无法遵从。现在税收立法专业化已经让税收法律规范变得越来越庞大，因此借用其他法域中有关固体废物范畴的界定并非不可，但首先要在《环境保护税法》中有明确授权。以危险废物这一二级税目举例，可在《环境保护税法》后的税目中注明危险废物的范畴根据《危险废物名录》确定。这种“指示性”条款的确定无疑将在环境保护税法与环保法之间、立法与行政之间起到桥梁作用。其实早在《环境保护税法》的起草过程中，就已经明确了“企业申报、税务主导、环保协作、政府协调”的征管模式。作为一种较为特殊的税种，其征管专业化程度是其他税种所不能比拟的。构建一个由税务机关、环保部门、地方政府、其他单位共同参与、分工协作、各负其责、发挥优势的多部门协同征管集成体，是环境保护税的内在要求和本质属性。在这种征管模式下“环保部门是协作者，主要负责依法制定和完善污染物监测规范，加强应税污染物的监测管理，为税务机关核定税基提供监测数据”^[32]。因此，在立法中赋予其一定的税目解释权是完全符合《环境保护税法》的立法宗旨的。同时，为防止环境行政机关在解释上出现“越权”行为，或与税务行政机关的执法口径发生冲突，还应建立相应的争议解决机制。加强涉税审判的专业化已是新时期司法体制改革的重点之一，同时可利用司法机关现有的司法解释与指导性案例制度，赋予司法机关一定的解释权限。当然，这种解释权并不意味着经常性的让司法介入税法规制的制定，而是保留一种冲突发生时，第三方力量介入均衡调和的可能。

五、结 语

从上文分析我们不难看出，在《环境保护税法》中，立法者是在确定“固体废物”这一税目后，以解释学方法明确其下的二级税目，而非通过明确二级税目进而归纳出固体废物的概念。这就对解释工具的运用提出了很高的要求，无论是解释主体还是解释方法都必须围绕税收法定的大背

景、大环境进行制度设计。当然,从更长远的角度来看,对固体废物税目的进一步完善或许还要仰赖未来的修法方可完成。总的来说,环境保护税是我国财税体制改革过程中的重要环节,其中的固体废物税目虽不甚为学界重视,但固体废物的现实污染影响较大,且其中所反映的问题很多都是在环境保护税的其他税目,甚至环境保护税以外的其他税种中存在的。笔者在本文中以法解释学的思路进行探究,力图环境保护税收体系的法治化建设助以臂力。

参考文献

- [1] 侯卓.论环保税专项支出的地方预算法治改进[J].中国地质大学学报(社会科学版),2019(1).
- [2] 国家环境保护总局污染控制司.固体废物管理与法规——各国废物管理体制与实践[M].北京:化学工业出版社,2004.
- [3] 张赫华.固体废物污染对环境的危害及其防治研究[J].环境与发展,2017(7).
- [4] 陈少英.中国财税法的生态化——以路径依赖为切入点[M].北京:法律出版社,2016.
- [5] 杨志强.税收法治通论[M].北京:中国税务出版社,2014.
- [6] 叶金育,褚睿刚.环境税立法目的:从形式诉求到实质要义[J].法律科学,2017(1).
- [7] 吴浩.放射性废物处置——核能可持续发展的关键[J].核安全,2013(12).
- [8] 滕祥志.税法行政解释的中国实践与法律规制[J].北方法学,2017(6).
- [9] 叶金育.耕地占用税的语义内涵与教义进阶[J].南京工业大学学报(社会科学版),2018(4).
- [10][美]约翰·斯普兰克林,[美]格雷戈里·韦伯.危险废物和有毒物质法精要[M].凌欣,译.天津:南开大学出版社,2016.
- [11]陈银合.危险废物管理存在的问题及对策探讨[J].污染防治技术,2018(4).
- [12]刘宪权.操纵证券、期货市场罪“兜底条款”解释规则的建构与应用[J].中外法学,2013(6).
- [13][德]尼可拉斯·卢曼.社会中的法[M].李君韬,译.台北:台湾五南图书出版股份有限公司,2009.
- [14]陈少英.环境排污费改税的立法选择——基于税收本质观的重新思考[J].华东理工大学学报(社会科学版),2016(1).
- [15]侯卓,黄家强.财政自主与环境善治:环境税法实施中的法域协调[J].中国人口·资源与环境,2019(2).
- [16]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.
- [17][英]拉兹.法律体系的概念[M].吴玉章,译.北京:中国法制出版社,2003.
- [18]周旺生.法理学[M].北京:北京大学出版社,2007.
- [19]孙健波.税法解释研究——以利益平衡为中心[M].北京:法律出版社,2007.
- [20]刘剑文.落实税收法定原则的现实路径[J].政法论坛,2015(3).
- [21]刘继虎,罗之凡.我国环境保护税法的体系化思考[J].湖南行政学院学报,2017(5).
- [22]王鸿貌.税法学的立场与理论[M].北京:中国税务出版社,2008.
- [23]张翔.宪法释义学——原理·技术·实践[M].北京:法律出版社,2013.
- [24]黄茂荣.法学方法与现代税法[M].北京:北京大学出版社,2011.
- [25]叶金育.环境税量益课税原则的诠释、证立与运行[J].法学,2019(3).
- [26]李森,刘亚林.税收公平原则新论[J].税务研究,2016(1).
- [27]朱一飞.税收调控权研究[M].北京:法律出版社,2012.
- [28]陈维春.危险废物越境转移法律制度研究[M].北京:中国政法大学出版社,2013.
- [29]叶金育.税法整体化研究:一个法际整合的视角[M].北京:北京大学出版社,2016.
- [30][德]拉德布鲁赫.法哲学[M].王朴,译.北京:法律出版社,2005.
- [31][美]V.图若尼.税法的起草与设计(第一卷)[M].国家税务总局政策法规司,译.北京:中国税务出版社,2004.
- [32]陈斌,邓力平.环境保护税征管机制:新时代税收征管现代化的视角[J].税务研究,2018(2).

Reflections on Interpretation of “Solid Waste” in Environmental Protection Tax Law

OUYANG Tian-jian

Abstract: The legislation of environmental protection tax is an important link in the new reform of fiscal and taxation system in China. The investigation shows that the tax items of environmental protection tax in China are relatively narrow, especially in the system design of solid waste, which is caused by, to a large extent, the inconsistency of the law. If the relevant laws cannot be overhauled in a short time, the intervention of the hermeneutic tools are necessary to analyze the concepts of “solid waste”, “hazardous waste” and “other solid waste” in order to achieve legal integration. However, there is a deviation of administrative centralism in the interpretation system in practice. In the future path construction, we should abide by the common purpose of the Environmental Protection Tax Law and the Solid Abolition Law, uphold the basic position of tax law, rationally allocate the right of interpretation horizontally and vertically, take legislative interpretation as the only new path of interpretation for tax items, and clarify that the role of administrative interpretation is to implement and refine tax items.

Key words: solid waste; environmental protection tax law; jurisprudencia; expanding scope

(责任编辑 周振新)