

【法学研究】

农业面源污染财税法律治理的理论深化与工具拓补^{*}

欧阳天健

摘要:近年来,农业面源污染逐渐成为一个新的污染爆发点,其发展大有超过工业点源污染之势。对此,排污权交易等治理措施的效果不佳。财税治理以其经济性、综合性、规制性的特点,可有效化解农业面源污染顽疾。我国针对农业面源污染治理的财税法律政策,所选择的财税工具比较单一且有待深化。可将拓宽财税工具的选用范围,作为改革农业环境保护税制的突破口。地方政府捉襟见肘的财政状况以及农业领域税负增减的悖论,都是改革面临的障碍。应当破除路径依赖,在支出型财政工具的选用方面深化现有制度,在收入型财政工具方面搭建立体架构,形成精准对症的税收制度,原则上不对农业生产者个体课税,而对涉农工业生产给予差异化的税收待遇。

关键词:农业面源污染;财税治理;法律制度

中图分类号:D922.68

文献标识码:A

文章编号:1003-0751(2021)10-0056-07

一、问题的提出

伴随着社会治理现代化进程,“金山银山就是绿水青山”的理念日益深入人心,但无论是实务界还是理论界,对工业污染的重视程度远高于农业污染。现实中,农业污染尤其是农业面源污染问题非常严重,若不加以治理,放任其发展,后果将不堪设想。由于农业作为基础产业的战略地位,加上农业发展受人为因素和自然条件限制,使得农业面源污染防治困难重重。本文从财税治理的视角,结合我国相关法律制度及国外实践经验,探讨农业面源污染财税治理的法律制度构建。

相较于工业污染,农业污染一般很少进入公众视野。但实际上,农业污染尤其是农业面源污染问题不容小觑。以水体污染为例,人们有一种习惯性的认识:水体污染主要是由工业污染即点源污染造成的,农业也是污染的受害体。这种认识的产生,主要是因为大部分工业企业的废水和城市生活污水都有明确的排放点,容易被观测和监控,其排放量与环

境影响之间的关系比较容易探明,而农业污染大多以非点源污染即面源污染的形式出现,没有明确的排放点,“污染物以广域的、分散的、微量的形式进入地表及其地下水体”^①。面源污染与点源污染相比,所波及的时空范围更广,不确定性更大,污染物成分、污染过程更复杂。在20世纪末,美国环境保护局就指出,其国内被污染的70%的河流、49%的湖泊、27%的江口是农业面源污染造成的。^②但是,在广大发展中国家,相对于工业点源污染,农业面源污染防治一直未引起应有的重视。

在我国,第二次全国污染源普查结果显示,2017年水污染物排放量中,农业源污染物氨氮排放量为21.62万吨、总氮排放量为141.49万吨、总磷排放量为21.20万吨,所消耗的化学需氧量为1067.13万吨。这些数值虽较2007年第一次全国污染源普查结果中的相应数值有所下降,但依然表明农业污染是水体中总磷、总氮的主要来源。^③从我国东南地区的太湖、巢湖流域到西北干旱地区、西南地区的洱海流域等地,农业面源污染的危害极为广泛。究其原

收稿日期:2021-05-22

^{*} 基金项目:国家社会科学基金一般项目“农业面源污染防治法律制度创新研究”(19BFX194)。

作者简介:欧阳天健,男,华东政法大学经济法学院副研究员,上海市“超级博士后”激励计划资助人员,法学博士(上海200042)。

因,主要是我国农业发展方式整体上仍然比较粗放。我国农业生产中化肥的平均利用率不足 70%,未被充分吸收的化肥就成为农业面源污染的来源。^④农药的滥用也不容忽视。根据《中国统计年鉴(2019)》,近年来在国家政策调控下,农药使用量逐年减少,但 2019 年全国 139.17 万吨农药使用量依然超出有土地的实际需求量。化肥和农药的不合理使用造成农田生态系统破坏,其中的氮、磷和药物成分流失会导致地表水和地下水污染,加上农膜的滥用和低回收率,使我国农业面源污染形势十分严峻。这是《中共中央关于制定国民经济和社会发展的第十四个五年规划和二〇三五年远景目标的建议》提出“推进化肥农药减量化和土壤污染治理,加强白色污染治理”的主要原因之一。

在我国,农业面源污染造成的水体富营养化等问题虽经多年治理,但并未得到根本性解决。笔者认为,单纯依赖行政手段或市场手段进行治理,都难以取得最佳效果。在行政手段之外,充分运用财税治理工具,或许是遏制农业面源污染的有效措施。

二、农业面源污染财税治理的理论基础与实践现状

(一) 农业面源污染财税治理的理论基础

与市场手段、行政控制手段不同,财税治理内在的经济性、综合性、规制性特点使其成为诸多改革的有效切入点。从宏观层面讲,以财税治理为切入点,由点及面、由面及体地延展,有针对性地推动国家治理体系的综合性、系统性改造,能对各类结构性难题的破解起到事半功倍的效果。^⑤

1. 财税治理的经济性

生态环境问题从本质上讲是一个经济问题,其根源是经济性的。只有借助于经济性的手段,才能有效解决生态环境问题,而经济性恰是财税法的重要特征之一。在市场经济条件下,有些投资具有正外部性却无法通过价格、价值反映出来,市场主体因缺乏效益激励而不愿从事此种投资;反之,有些产业会产生大量的负外部性,产业经营者却无须承担治理负外部性的成本,由此导致市场失灵。例如,对于化肥、农药、农膜等涉农化学品的使用,单纯以行政手段要求农业生产者改变不合理的生产方式需耗费大量行政成本,过多使用行政手段还会造成市场扭曲。趋利避害是人的本能。财税是一种游走于市场手段与行政手段之间的治理工具,将其用于解决环

境污染问题的实质在于:通过经济手段,引导纳税人进行对社会有利的行为选择,既赋予其进行行为选择的自由,又通过制度设计引导其选择的行为符合环境治理的要求,最终实现弥补市场缺陷、节约交易成本、提升经济效率和生态效率的效果。^⑥

2. 财税治理的综合性

财税治理的综合性表现在两个方面。第一,财政手段和税收手段的综合运用能在最大限度上影响民众的行为选择。税收作为重要的生产成本,能有效组织行政相对人投入污染治理;同时,财政上的诱导机制能引导民众参与污染治理。“收税”与“用税”实际上是一个问题的两个方面:只有让纳税人在纳税时可以预见税款的去向,才能最大限度发挥税收手段的引导作用。第二,讨论财税问题时不能就财税论财税,而应该看到财税制度是政治、经济、社会等方面情况的综合反映。党的十八届三中全会通过的《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》提出:“财政是国家治理的基础和重要支柱,科学的财税体制是优化资源配置、维护市场统一、促进社会公平、实现国家长治久安的制度保障。”打赢环境污染治理攻坚战,尤其是遏制农业面源污染,财税治理当有所作为。

3. 财税治理的规制性

财税治理的规制性体现在,财税与法治是相伴而行的。正如有德国学者所说,经济公法是“凝固的经济政策”。^⑦随着税收法定原则日益受到重视,财税治理与财税法治几乎融为一体。一方面,财税法治化要求确保财税治理的稳定性与长期性,使法律文本中固化的财税制度能在最大限度上保护民众的信赖利益;另一方面,法治是财税治理之“度”的根本保障。财税治理的经济性与规制性是相辅相成的。失去强制性支撑的单纯的经济引导,将难以实施。财税法治能把积极的鼓励与保护和消极的限制与禁止相结合,审时度势,灵活规制,实现经济发展、社会治理和法治建设的有关目标。正如习近平总书记所强调的:“保护生态环境必须依靠制度、依靠法治。只有实行最严格的制度、最严密的法治,才能为生态文明建设提供可靠保障。”^⑧在社会治理中,“柔性约束”与“刚性约束”需共同发挥作用,方能实现环境保护的最终目标。^⑨

(二) 农业面源污染财税治理的实践状况

通过上文分析,不难看出,无论是从现实需求上

还是从理论逻辑上讲,财税手段都可作为化解农业面源污染治理困局的有效举措。其实,我国很多地方已有运用财税手段治理农业面源污染的实践,但治理的深度和广度都还不足,财税工具的选取较为单一,基本上集中于政府补贴、税收优惠等措施,后续监管也不到位。从财税法理论的角度看,财税工具的内涵是非常丰富的。财税工具的运用包括收入与支出两个层面,财税政策工具可相应地区分为收入型政策工具和支出型政策工具。前者包括税收调节、公债、政府性基金、行政事业性收费、彩票收入等,后者包括政府购买、后期赎买、财政补贴、政府贴息、财政担保、财政投资、财政拨款、税收优惠(税式支出)、财政转移支付、财政奖励等。这种收入与支出双向拓展的财税“工具库”,为财税法律制度发挥宏观调控功能奠定了基础。

面对如此丰富的“工具库”,相关立法的选择显得过于单一。这一点,从我国《农业法》第 37 条的表述就可以看出。该条规定,“国家建立和完善农业支持保护体系,采取财政投入、税收优惠、金融支持等措施”,“扶持农民和农业生产经营组织发展农业生产,提高农民的收入水平”。此处就将财税工具的选择范围局限于财政投入和税收优惠,而对支撑财政补贴、税收优惠的转移支付、政府性基金等收入型财政工具没有明确规定,会导致制度设计与实践运行脱节。在具体的农业面源污染治理相关法律规范方面,所选取的财税工具也非常有限。如《清洁生产促进法》仅运用财政补贴对排污行为进行调控^⑩;《畜禽规模养殖污染防治条例》仅就财政补贴和税收优惠作了原则性规定^⑪。

立法上明确的农业面源污染治理财税工具,其运用也远未到位。以近年来各地大力推广的测土配方施肥为例,这本是减少化肥用量、治理农业面源污染的重要手段,国家为此投入了大量资金,但财政补贴多用于采样测试、田间试验、示范展示、配方制定、施肥指导、数据库建立、地力评价、技术培训、组织管理等环节^⑫,并没有覆盖化肥的实际使用者——农民,导致农民使用配方肥的动力不足。这种财政补贴不精准、税收优惠被滥用的情况亟待改变。

三、农业面源污染财税治理中的障碍预判

将来如果运用财税手段进行农业面源污染治理,既要拓展财税工具的选择面,又要深化现有财税

工具的运用。我国现阶段站在新的历史起点上,改革处于深水区,经济的结构性转型发展经受着历史性考验。^⑬在这样的大环境下,用财税工具治理农业面源污染面临诸多障碍,具体表现在以下四个方面。

(一) 农业税负增减悖论

提及环境保护,“环境税”是一个绕不开的话题。需要说明的是,环境税并不单指“环境保护税”这一具体税种,而是指我国现行税收体系中可以发挥环境保护功能的诸多税种,如消费税、资源税甚至增值税。因此,对农业面源污染进行课税并非就某一个税种进行改造即可,而是要进行税收体系的结构性变革,这就大大提升了课税的难度。在我国,涉农工业生产和农业生产的环境税收负担要低于工业领域(见图 1)。我国《环境保护税法》第 12 条将规模化养殖以外的农业生产排污行为纳入免税范围,使得农业生产排污几乎不存在税收成本。这种情形不单单出现在我国,其他很多国家亦然。比如,意大利、日本、荷兰等国家均对涉农能源产品免征消费税、机动车税等,以减轻农业生产的税收负担。^⑭

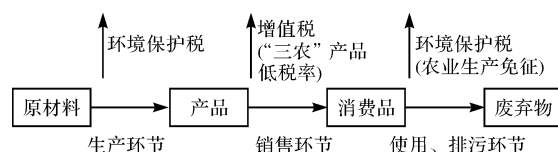


图 1 我国工农业各主要环节的环境税负情况

从税法理论上讲,之所以对农业生产领域减免环境税负,主要是出于量能课税的考量。量能课税原则的基本要求是,税收不得超出纳税人的负担能力,并且不能损及民众的基本生存权。这些要求虽然主要针对所得税领域,但在环境税领域亦是同理。正如有学者所说,“环境保护之公共利益需要,固然可以限量课税原则,但不能因此剥夺基本生存的生活所需”,“基于量能课税原则要求,应有保障最低限度生存之税收优惠措施”。^⑮农业是国之根基,但在现代社会,农业尤其是基本粮食生产的附加值较低、利润微薄,如此薄弱的税基,其承担税负的能力较小。一些发达国家的农场主能够有效联合起来,对市场甚至对政府的农业政策产生重要影响,因而具有较强的“市场势力”。^⑯与发达国家的农场制农业不同,我国尚未全面形成规模化农业生产,农民多是分散的个体,农民之间缺乏经济联系,谈不上有效组织起来影响农产品市场价格。由于农民在市场上的弱势地位,如果对其在农业生产过程中的排污

行为开征环境税,则这种税负很难转嫁出去,只能由农民负担。^{①7}这显然不符合国家提出的“确保农民负担继续控制在较低水平”^{①8}的要求。

(二) 涉农工业生产的税负转嫁困惑

鉴于对农民开征环境税存在理论与实践上的障碍,有学者提出针对易造成环境污染的化肥、农药、农膜等涉农化学品的生产者进行课税。^{①9}从理论上讲,这种设想的确可以使涉农工业生产者在经济利益的驱动下,为减少或避免损失而自觉实施环境成本较低的生产行为。问题在于,税收并非一个闭合的系统,化肥、农药、农膜等产品生产者主要负担的税收是增值税与企业所得税,这两个税种作为间接税都有很强的转嫁可能性。税收作为此类农业消费品的成本,与价格之间有明显的正相关关系。在增值税立法之初,有关政策就为减轻农民负担而将化肥、农药、农膜等涉农化学品的增值税率设置为13%的低税率,此后又调整为11%、9%;对于纳税人批发、零售有机肥,农民专业合作社向本社成员销售农膜、农药等,还免征增值税。^{②0}这些制度设计的目的就在于最大限度减轻农民负担,防止农业上游行业的税负转嫁到农民头上。然而,涉农化学品确实是造成农业面源污染的源头产品,对污染环节课税与给农民减负之间由此产生悖论。需要指出的是,对化肥、农机、农膜等涉农工业产品予以低税率待遇,并非国际通例。一般来说,按照税制设计的基本原则,低税率的适用对象是少数需要特殊照顾的行业,此处的“照顾”主要是基于量能课税考量。世界各国普遍对应税能力较弱的农产品给予低税率待遇,即在农业生产的下游环节降低税负,间接增加农民收入,而不是选择对农业生产的上游行业征税。比如,在增值税立法较早、相关制度较为完善的欧盟成员国,享受增值税低税率的一般是与日常生活和医疗教育有关的领域,尚无对农业上游行业征税的增值税立法例。我国在深化改革中,处理好涉农工业生产的税负转嫁问题尤为重要。

(三) 涉农财政补贴的利益固化

就农业面源污染治理而言,不只税收优惠方面存在投入不精准的问题,财政上也面临同样的障碍。农业补贴是世界各国扶持农业发展的通例,WTO规则中也对农业补贴予以特殊安排。在我国,长期以来农业补贴以价格补贴的方式运行,主要针对农产品购销环节及农用生产资料如化肥、农药、农膜等的

使用环节,而这些产品恰恰是农业面源污染的最主要来源。在补贴政策的引导下,这些产品源源不断地流入农村。此类补贴在一定程度上扶持了农业发展,也加剧了农业面源污染。^{②1}由于农业补贴大多采取暗补的方式,即补贴资金不直接以财政拨付,而是通过流通渠道发挥效能,受益的一般是农业生产资料的生产者,这些生产者出于对补贴的依赖,甚至会形成利益集团。这是将来农业环境税制改革中一个亟待突破的障碍。

(四) 地方财政困难

环境保护具有公共产品的属性。从事权划分的角度看,根据《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》,环境保护是中央和地方共同事权,但对于不涉及跨区域、跨流域的环境保护事项,依然以地方负责为主。遵循“以财行政”理念,在事权与支出责任相匹配的原则下,这部分支出责任应当由地方政府承担或主要承担。在财源及相关财政权限方面,与中央政府相比,地方政府所受制约较多,其财源基础在很大程度上弱于中央政府的财源基础。^{②2}尤其在我国的现阶段的财政体系下,伴随着“营改增”完成、地方融资平台清理等一系列改革举措,地方政府缺乏主体税种和主要财政收入来源,其支出能力堪忧,而中央政府在化解这一困境上对地方政府的财政支持力度不大。目前,我国并未设立用于农业面源污染防治的专项资金,甚至在一般公共预算的环境建设支出科目中也没有农业面源污染防治项目。其实,对于涉农公共事务,让中央政府在一定比例上分担支出责任,这并非没有先例。如在农业保险领域,中央与地方就依据保险项目的不同、区域的不同而拥有差异化的分享比例。^{②3}在缺乏“财政基本法”的背景下,我国如何就央地之间的财政补贴比例进行合理划分以避免相互推诿与利益博弈的现象,是亟待解决的问题。

四、农业面源污染财税法律治理的路径设计

(一) 构建多方位立体式财政支持体系

1. 现有制度中支出型财政工具的深化

在农业面源污染治理过程中,财政工具的可选择余地是比较大的,其中最直接的方式是财政补贴。具体来说,一方面,要推广农业减量补贴,将补贴对象逐步从企业向农户个人转移,打破利益固化的藩篱。相较于环保监测在我国农村地区的低普及度,

农技人员的驻村普及度逐渐攀升。目前,我国大力推广农技人员“村村有”项目,待农技人员普及率达到一定高度后,可要求农户根据当地农技站的指导,合理使用农药、农膜等涉农化学品,对使用害虫天敌、生物农药及理化诱控、授粉昆虫、高效低毒低残留农药等绿色产品的农户及农膜回收利用达标的农户,给予一定比例的补贴。北京市推行绿控产品补贴政策,在农村开展“蔬菜种植中农药限量补贴”,就是很好的实践。^{②4}需要注意的是,后续追踪检测是确保补贴落到实处的一项重要工作。目前,我国在农业补贴后续监督考核上实行地区责任制,即“对未按时完成治理目标,考核情况较差的地区,将通报批评并取消申报资格、停止资金安排或追缴已拨付资金”^{②5}。以地区为责任单位,在一定意义上是一种变相的“连坐”制度,对积极实施绿色生产的农户是不公平的。笔者认为,应将责任主体逐步缩小至乡镇、村、生产小组甚至农户个人。另一方面,对于达到环保标准,生产绿色化肥、农药、农膜的生产企业,可适当予以补贴和贴息。目前,我国对高新技术企业和小微企业的企业所得税给予相应的优惠,但高新技术企业与绿色涉农生产企业之间并不能一概画等号,而且有些绿色涉农生产企业是以合伙等形式设立的,在企业架构形式上无法享受此类税收优惠。对于这部分游离于税收优惠之外的绿色涉农生产企业,可给予适当的财政补贴与贴息。

2. 收入型财政工具的立体架构搭建

对农业面源污染治理进行财政补贴的资金从哪里来呢?这涉及收入型财政工具的运用,而这恰是现行制度的盲区。我国地方财政困难已非一日,很多地方政府难以单独承担此项支出责任。此外,农业面源污染所损害的流域并不限于某一特定地区,根据《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》的精神,涉及流域污染防治的事权应当是中央与地方共同事权,因而有必要让中央政府承担此项支出的部分责任。在承担比例上,由于我国尚未制定“财政基本法”,为防止权力寻租,出现“跑部钱进”^{②6}的乱象,应当尽量以高层级法律规范的形式将承担比例固化,并且所固定的比例不宜经常变动。考虑到地区间政府财政能力有差异,可以参照农业再保险的补贴模式,对各地采取不同的补贴比例。

就中央政府承担的补贴责任而言,主要是完善

转移支付制度,以转移支付的方式将补贴资金落实到位。为确保资金专款专用,此处的转移支付应当是专项转移支付。虽然从发挥地方积极性的角度,中央政府应当鼓励一般性转移支付,但对农业环境保护这种不具有较高经济附加值的项目,还是应从严管理补贴资金。从专项转移支付的性质看,该种支付的目的是激励下级政府开展某项特殊项目或活动。^{②7}有学者通过实证研究得出:一般性转移支付不限制资金使用目的,故在增加农业支出方面的效果非常微弱;而专项转移支付限制资金使用目的,其效果明显更好。^{②8}

对于应由地方政府承担的补贴责任,最主要的资金来源应当是一般公共预算。具体来说,对于环境保护税等归属于地方财政的税收或税收分成,应当从中抽取固定的比例,作为治理农业面源污染的专项资金。当然,要确保转移支付资金和税收收入的专款专用,还应在预算上予以严格控制,改变以往专项转移支付资金由部门分配的情况,让人大对补贴资金进行预算管理,加强资金使用部门的内外部审计,相关行政部门对资金使用仅起具体执行作用。为弥补一般公共预算资金的不足,还可以采取一些补充措施。比如,以商业性融资的方式引入民间资本,向国际组织申请环境保护专项低息无息贷款,甚至可以考虑将彩票运营与民政、体育部门剥离,清除有关行政制约因素,通过发行绿色彩票的方式筹措资金。^{②9}将这些方式作为一般公共预算资金的补充时,必须强调的是,以一般公共预算为主的模式不能变,这是地方政府履行环境保护职能的基本体现。

(二) 构建精准对症的税收制度

构建农业面源污染治理的税收制度,从宏观层面看,需打造“高效、经济、可持续、兼具灵活与稳定,并对创新有激励”^{③0}的税制。对此,结合现有相关制度,笔者建议从以下两个方面着手。

1. 以对农业生产者的排污行为课税为例外

在讨论对农户排污行为课税时,需要先分析一个理论问题——污染者付费原则是否完全适用于农业领域?解答这一问题,实际上是对前文所述农业生产领域税负增减悖论的突破性回应。从环境保护的一般逻辑的角度看,农业面源污染有很强的负外部性,这种负外部性的产生是由农民在生产过程中自主选择的生产模式决定的。农业生产者往往不考虑外部成本的存在,本应由其承担的外部成本会转

移到农业生态环境领域。农业面源污染治理就是对农业生产的外部成本进行内部化,从这一角度看,污染者付费就是向农户征税以筹集农业污染治理资金。但是,不能将此理论生搬硬套于实践中。我国农业受地理条件等因素制约,本身附加值就低,如果再要求农业生产者承担相应的税费,就可能威胁到农业安全。长期以来,我国存在工农业商品价格“剪刀差”的问题,“过去的半个多世纪的岁月里,中国的乡村承担了太多、透支了太多”^①。现在我国已进入工业化中期阶段,工业有义务也有能力反哺农业,这在农业面源污染治理领域表现为由国家承担治理责任,而不应将治理资金由农民承担。从税法原理来看,量能课税是税法的三大建制原则之一,其效力高于针对各税种的具体原则,后者的落实不应违背量能课税原则。此外,基于税收分层理论,从水资源税的改革趋势来看,农业生产应税被纳入资源税的征税范围已是大势所趋^②,农户所缴纳的资源税可以看作一种基础性的污染治理补偿金^③,更高层次的治理费用则不被量能课税原则容许。

对农业生产者的排污行为课税必须遵循量能课税原则,这并不意味着“一刀切”式地取消此类行为的税收负担,而是要依据农业生产者负担能力的不同,予以区别对待。我国《环境保护税法》对规模化养殖以外的农业生产免除纳税义务,就体现了这一点。不过,笔者认为,规模化种植的污染排放不容忽视。在规模化种植过程中,农膜被大量使用,其在土壤中不易降解,即使降解后也会产生诸多有害物质,不仅污染土壤还污染水源,造成“立体式污染”的后果。此外,规模化种植者的负税能力较强。有统计数据显示,规模化种植相较于分散种植,每年每亩平均经营成本可下降 227 元,粮食产量会增加 30%。^④因此,环境保护税对规模化种植业进行扩围是很有必要的,也有其正当性基础。

2. 对涉农工业生产实行差异化税收待遇

从前文图 1 可以看出,涉农工业生产实际上是农业面源污染物产生的中枢环节。我国涉农工业企业一方面生产潜在污染产品,另一方面享受涉农税收优惠,由此带来较高的利润水平。^⑤面对有限的环境财政补贴与环境保护行政指令,这些企业缺乏改革动力。这些企业在生产过程中会排放大量的废气、废水。以江苏省农药生产企业为例,生态环境部门抽检发现仅有 22% 的企业采用 RTO 焚烧炉、

2% 的企业采用低温等离子排污法,剩余大部分企业仍然采用效能低下的活性炭吸附法,所产生的废气尤其是挥发性有机废气污染尚未从根本上得到有效控制。^⑥另外,这些企业多数不注重改进工艺,存在严重的生产路径依赖。近年来,《国家禁用和限用农药目录》《食品安全国家标准食品中农药最大残留限量》《种植业生产使用低毒低残留农药主要品种名录》等针对高毒、高风险农药管理的规范性文件出台,引导低毒、高效、低残留农药投放市场,但由于行政处罚力度小、认定标准不严格,仍然有大量不符合现代环保标准的农药产品投入市场。鉴于此,有必要通过税收手段对涉农工业生产进行绿色化引导。考虑到价格的传导效能,不宜骤然加重这些企业的税收负担。笔者建议,可根据这些企业的环保资质,对其分情况实施税收优惠。例如,对于生产含甲拌磷、甲基异柳磷等 32 类可能导致较严重的环境污染的限制使用农药目录类产品的农药生产企业^⑦,不宜依据有关规定按 9% 给予其低税率待遇,而应按 11% 的普通税率征税。这在我国目前的农药分类管理模式下是完全可以做到的。随着国税地税合并以及生态环境部门与税务部门税收征管协助机制的建立,创建精细化的农业环境税收法律制度与征管机制是大势所趋。

五、结语

农业面源污染并非一朝一夕形成的,其治理也是一个长期、复杂的过程。财税手段可作为一种有效的农业面源污染治理工具,却长期被忽视。应当借助于国家财税体制改革的东风,发挥此种手段应有的作用。同时,应当清楚地看到,“财税万能主义”是不可取的。财税工具在农业面源污染治理中发挥的核心作用是引导,如果没有相应的科技创新与技术改良,财税引导便会无的放矢。同样的道理,如果没有行政力量作支撑,没有法治体系作保障,财税引导将沦为纸上谈兵。

注释

①这是 20 世纪 70 年代美国《清洁水法》修正案中对面源污染的定义。See Lee S.L., Non-point Source Pollution, Fisheries, 1979, No.2. ②2017 National Emissions Inventory (NEI) Plan, <https://www.epa.gov/air-emissions-inventories/2017-national-emissions-inventory-nei-plan>. ③《第二次全国污染源普查公报》,生态环境部网站, http://www.mee.gov.cn/home/ztbd/rdzl/wrypc/zlxz/202006/t20200616_

784745.html, 2020 年 6 月 16 日。④Bai Xiuguang, etc. Spatial Analysis of Factors Affecting Fertilizer Use Efficiency in China: an Empirical Study Based on Geographical Weighted Regression Model, *Environmental Science and Pollution Research*, 2021, No.13.⑤参见刘剑文:《强国之道: 财税法治的破与立》, 社会科学文献出版社, 2014 年, 第 5 页。⑥参见陈少英:《生态税法论》, 北京大学出版社, 2008 年, 第 67 页。⑦参见[德]乌茨·施利斯基:《经济法》, 喻文光译, 法律出版社, 2006 年, 第 115 页。⑧中共中央文献研究室编:《习近平关于全面深化改革论述摘编》, 中央文献出版社, 2014 年, 第 104 页。⑨参见陈海嵩:《中国环境法治中的政党、国家与社会》, 《法学研究》2018 年第 3 期。⑩我国《清洁生产促进法》第 31 条规定:“对从事清洁生产研究、示范和培训, 实施国家清洁生产重点技术改造项目和本法第二十八条规定的自愿节约资源、削减污染物排放量协议中载明的技术改造项目, 由县级以上人民政府给予资金支持。”⑪我国《畜禽规模养殖污染防治条例》第 26—35 条规定, 对养殖场改造、防治设施、沼气建设等, 通过财政补贴、税收优惠, 给予畜禽养殖者支持, 鼓励进行环境保护工作, 发展可持续农业。⑫补贴环节参见《全国测土配方施肥补贴项目实施指导意见》(农办财[2010]47 号)。⑬参见贾康主编:《中国税改路线图——大趋势、国际经验与制度设计》, 立信会计出版社, 2015 年, 第 37 页。⑭OECE. *Taxation, Innovation and the Environment*, OECD Press, 2018, p.44.⑮陈清秀:《税法总论》, 元照出版公司, 2014 年, 第 89 页。⑯Crina Viju, William A.Kerr. Agriculture in the Canada-EU Economic and Trade Agreement, *International Journal*, 2011, No.3.⑰参见马国贤等:《后农业税时代的“三农”问题及涉农税收研究》, 上海财经大学出版社, 2007 年, 第 67 页。⑱《国务院办公厅关于进一步做好减轻农民负担工作的意见》(国办发[2012]22 号)。⑲参见李慧玲:《环境税费法律制度研究》, 法律出版社, 2007 年, 第 318 页。⑳参见《财政部 国家税务总局关于有机肥产品免征增值税的通知》(财税[2008]56 号)、《财政部 国家税务总局关于农民专业合作社有关税收政策的通知》(财税[2008]81 号)、《财政部 国家税务总局关于化肥恢复征收增值税政策的补充通知》(财税[2015]97 号)等文件。㉑参见陈少英:《中国税法的生态

化——以路径依赖为切入点》, 法律出版社, 2015 年, 第 60 页。㉒参见[日]山田太门:《财政学的本质》, 宋健敏译, 上海财经大学出版社, 2020 年, 第 16 页。㉓参见肖卫东等:《公共财政补贴农业保险: 国际经验与中国实践》, 《中国农村经济》2013 年第 7 期。㉔具体参见北京市农业农村局与北京市财政局于 2019 年 6 月联合印发的《北京市推广应用绿色防控产品工作方案(试行)》。㉕《关于实行“以奖促治”加快解决突出的农村环境问题的实施方案》(国办发[2009]11 号)第 3 条第 3 项。㉖“跑部钱进”是一种戏称, 指地方政府利用各种关系网与中央政府有关部委进行“沟通”, 以达到为地方拉项目、争取拨款的目的。㉗Robin Bordway, Anwar Shah. *Intergovernmental Fiscal Transfers: Principles and Practice*, The World Bank, 2005, p.96. ㉘参见杨良松:《转移支付对地方财政农业支出的影响》, 《经济评论》2016 年第 5 期。㉙参见陈洪平:《彩票与税收——基于辽宁省彩票发行中心税收争议案的探讨》, 载熊伟主编:《税法解释与判例评注》(第 9 卷), 法律出版社, 2018 年, 第 209 页。㉚Renan-Ulrich Goetz, Yolanda Martínez. Non-point Source Pollution and Two-part Instruments, *Environment Economic Policy Study*, 2013, No.15.㉛童大煊:《中国城市的死与生》, 东方出版社, 2014 年, 第 90 页。㉜我国已开始水资源税征收试点工作, 对农业生产用水不再一律免征, 而是对超出限额部分从低税率征收。参见 2016 年财政部、国家税务总局、水利部联合印发的《水资源税改革试点暂行办法》第 11 条。㉝Larry Karp. Non-point Source Pollution Taxes and Excessive Tax Burden, *Environmental and Resource Economics*, 2005, No.2.㉞参见桂华、刘洋:《我国粮食作物规模化种植及其路径选择》, 《南京农业大学学报》(社会科学版)2017 年第 1 期。㉟以江苏省的农药生产企业为例, 2018 年第一季度产值同比增长 11.7%、利润同比增长 42.7%、销售额同比增长 16.3%, 如此高的利润增长率在其他行业是罕见的。参见余露:《江苏省主要农药生产企业一季度利润劲增 40%以上》, 《农药市场信息》2018 年第 14 期。㊱参见吴贤斌等:《江苏省农药生产企业废气污染防治存在问题及对策建议》, 《环境科技》2017 年第 2 期。㊲参见《限制使用农药名录》(原农业部 2017 年第 2567 号公告)。

责任编辑:邓 林

Theoretical Deepening and Tool Extension of Fiscal and Tax Legal Governance of Agricultural Non-point Source Pollution

Ouyang Tianjian

Abstract: In recent years, agricultural non-point source pollution has gradually become a new pollution outbreak point, and its development is likely to exceed the trend of industrial point source pollution. In this regard, emission trading and other governance measures are not effective. The fiscal and tax governance, with its economic, comprehensive and regulatory characteristics, can effectively solve the persistent problems of agricultural non-point source pollution. China's fiscal and tax laws and policies for the governance of agricultural non-point source pollution are relatively simple and need to be deepened. We can expand the scope of fiscal and tax tools as a breakthrough in the reform of agricultural environmental protection tax system. The strained financial situation of local governments and the paradox of increasing and decreasing tax burden in agriculture are the obstacles to reform. We should get rid of path dependence, deepen the existing system in the selection of expenditure-based fiscal instruments, build a three-dimensional structure in the selection of revenue-based fiscal instruments, and develop a precise and targeted tax system, which in principle does not tax individual agricultural producers but gives differentiated tax treatment to industrial production related to agriculture.

Key Words: agriculture non-point source pollution; fiscal and tax law governance; legal system