

国家税务总局税务干部进修学院郭勇平
本书由 环保税专家于佳曦博士
地税系统干部王瑞华

联袂推出

环境保护税实务政策解析 与纳税申报计算

郭勇平 于佳曦 王瑞华○编著

全面解读

结合《环境保护法》《环境保护税法》及其实施条例对专业名词术语、纳税人、征税对象、计税依据和应纳税额、税收减免、征收管理进行逐项解读

纳税申报

对大气污染物、水污染物、固体废物、噪声等类污染物的应纳税额计算、减征环保税的条件和标准、纳税申报表填报等细节作了诠释和举例计算，并附 100 个环保税疑难问题

相关法律

计算污染物排放量的排污系数和物料衡算方法，附有未纳入排污许可管理行业适用的排污系数、物料衡算方法及纳入排污许可管理的火电等 17 个行业污染物排放量计算方法（含排污系数、物料衡算方法）



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

国家税务总局税务干部进修学院郭勇平
本书由 环保税专家于佳曦博士 联袂推出
地税系统干部王瑞华

环境保护税实务政策解析 与纳税申报计算

郭勇平 于佳曦 王瑞华○编著



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

图书在版编目(CIP)数据

环境保护税实务政策解析与纳税申报计算/郭勇平,
于佳曦,王瑞华编著. —上海:立信会计出版社,2018.5
ISBN 978-7-5429-5422-0

I. ①环… II. ①郭… ②于… ③王… III. ①环
境税—税收政策—中国 ②环境税—税收管理—中国
IV. ①F812.424

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2018)第 061518 号

策划编辑 张巧玲
责任编辑 张巧玲
封面设计 南房间

环境保护税实务政策解析与纳税申报计算

出版发行	立信会计出版社	邮政编码	200235
地 址	上海市中山西路 2230 号	传 真	(021)64411325
电 话	(021)64411389	电子邮箱	lxaph@sh163.net
网 址	www.lixinaph.com	电 话	(021)64411071
网上书店	www.shlx.net		
经 销	各地新华书店		

印 刷	涿州市新华印刷有限公司	
开 本	787 毫米×1 092 毫米	1/16
印 张	29.5	
字 数	713 千字	
版 次	2018 年 5 月第 1 版	
印 次	2018 年 5 月第 1 次	
书 号	ISBN 978-7-5429-5422-0/F	
定 价	89.00 元	

如有印订差错,请与本社联系调换

出版说明

2018年4月是环保税首个征报期,本书根据申报数据采集后出版发行,由国家税务总局税务干部进修学院郭勇平、环保税专家于佳曦博士、地税系统干部王瑞华联袂推出。本书内容全面、通俗易懂、实操性强,可作为纳税人、税务干部培训指导教材。

本书具有如下特点:

1. 全面解读:结合《环境保护法》《环境保护税法》及其实施条例对专业名词术语、纳税人、征税对象、计税依据和应纳税额、税收减免、征收管理进行了逐项解读。

2. 纳税申报:对大气污染物、水污染物、固体废物、噪声等类污染物的应纳税额计算、减征环保税的条件和标准、纳税申报表填报等细节作了诠释和举例计算。

3. 相关法律:计算污染物排放量的排污系数和物料衡算方法:
①纳入排污许可管理的火电等17个行业污染物排放量计算方法(含排污系数、物料衡算方法);②未纳入排污许可管理行业适用的排污系数、物料衡算方法等。

2018年5月

目 录

第一章 环境保护税概述	1
第一节 费改税历史沿革	1
一、环境税概念	1
二、国际经验和借鉴	2
三、排污费制度发展及其改革历程	4
第二节 我国环境保护税立法	5
一、环境保护费改税的必要性和可行性	5
二、中央关于环境保护税立法的要求	6
三、环境保护费改税的路径选择	6
四、环境保护税立法遵循的基本原则	7
五、环境保护税立法的重要意义	7
六、环境保护税与相关制度比较	8
第三节 税法及实施条例总体概述	9
一、关于《环境保护税法》	9
二、关于《环境保护税法实施条例》	9
第四节 排污许可制度概述	9
一、排污许可制改革背景	10
二、排污许可管理思路	10
三、纳入排污许可的行业	11
第二章 环境保护税政策解析	12
第一节 相关概念释义	12
一、环境	12
二、生活垃圾	12
三、危险废物	12
四、贮存	12
五、处置	12
六、利用	13
七、环境噪声	13
八、环境噪声污染	13

九、水污染物	13
十、固体废物	13
十一、污染当量与污染当量值	13
十二、产物系数与排污系数	14
十三、实测法	14
十四、物料衡算	14
第二节 环境保护税法的立法目的	14
第三节 纳税人	15
一、《环境保护税法》的空间效力	15
二、《环境保护税法》对纳税人的效力	15
三、对“直接排放”的理解	15
四、环境保护税是行为税	15
五、几类特殊情形纳税人	15
第四节 征税对象	18
一、应税污染物	18
二、特殊情形	19
三、案例	19
第五节 计税依据	19
一、确定计税依据的一般原则	20
二、确定计税依据的具体方法	21
第六节 税率和应纳税额的计算	24
一、环境保护税税目税额表	24
二、大气污染物、水污染物的税额确定	25
第七节 税收减免	27
一、免征情形	27
二、减征情形	29
第八节 纳税义务发生时间和征收地点	30
一、纳税义务发生时间	30
二、申报期限	30
三、申报资料	30
四、征收地点	30
第九节 附则	30
第十节 关于《海洋工程环境保护税申报征收办法》解读	31
一、《办法》出台背景和意义	31
二、《办法》的主要内容	31
三、《办法》的生效日期	32

第三章 环境保护税的计算及举例	33
第一节 污染物核算方法概述	33
一、大气污染物、水污染物、固体废物的排放量和噪声的分贝数的计算方法	33
二、计算环境保护税的基本概念	34
三、国控污染源排放口污染物排放量计算方法	35
第二节 大气污染物、水污染物环境保护税计算	38
一、基本计算方法	38
二、安装使用自动监控设备的环境保护税计算	39
三、由监测机构出具监测数据或自行监测	42
四、排污系数、物料衡算方法	44
五、抽样测算方法	51
六、pH 值、色度、大肠菌群数、余氯量污染物应纳税额的计算	52
第三节 固体废物环境保护税的计算	53
第四节 工业噪声环境保护税的计算	54
第五节 环境保护税减免税的计算	55
第四章 纳税表单填报及案例示范	58
第一节 环境保护税基础信息采集表	58
一、环境保护税基础信息采集表	59
二、大气、水污染物基础信息采集表	62
三、固体废物基础信息采集表	63
四、噪声基础信息采集表	65
五、产排污系数基础信息采集表	66
六、环保税基础信息采集表填表案例	68
第二节 环境保护税纳税申报表(A类)	73
一、环境保护税纳税申报表(A类)	73
二、环境保护税按月计算报表(大气污染物适用)	75
三、环境保护税按月计算报表(水污染物适用)	81
四、环境保护税按月计算报表(固体废物适用)	88
五、环境保护税按月计算报表(噪声适用)	88
六、环境保护税减免税明细计算报表	93
第三节 环境保护税纳税申报表(B类)	97
一、表单	98
二、填报说明	98
三、填报案例	100
第五章 环境保护税的征收管理	103

第一节 环境保护税法及实施条例的征管规定	103
一、征管模式及职责分工	103
二、纳税人识别	105
三、数据传递和比对	105
四、环保复核	106
五、环境违法处罚信息处理	107
第二节 环境保护税征收管理工作的相关要求	108
一、征管原则	108
二、征管任务	108
第三节 环境保护税的核定征收管理	111
 第六章 环境保护税热点问答	 117
 附录一 中华人民共和国环境保护税法	 144
附录二 中华人民共和国环境保护税法实施条例	150
附录三 国务院关于环境保护税收入归属问题的通知	152
附录四 国家税务总局 国家海洋局关于发布《海洋工程环境保护税申报征收办法》 的公告	153
附录五 国家税务总局关于发布《环境保护税纳税申报表》的公告	154
附录六 关于发布计算污染物排放量的排污系数和物料衡算方法的公告	155
附件 1 纳入排污许可管理的火电等 17 个行业污染物实际排放量计算方法 (含排污系数、物料衡算方法)(试行)	155
(一) 污染物实际排放量核算方法 火电行业	155
(二) 污染物实际排放量核算方法 造纸行业	162
(三) 污染物实际排放量核算方法 钢铁工业	181
(四) 污染物实际排放量核算方法 水泥工业	203
(五) 污染物实际排放量核算方法 石化工业	208
(六) 污染物实际排放量核算方法 炼焦化学工业	254
(七) 污染物实际排放量核算方法 电镀工业	260
(八) 污染物实际排放量核算方法 玻璃工业——平板玻璃	265
(九) 污染物实际排放量核算方法 制药工业——原料药制造	270
(十) 污染物实际排放量核算方法 制革及毛皮加工工业——制革工业	275
(十一) 污染物实际排放量核算方法 农副食品加工工业——制糖工业	310
(十二) 污染物实际排放量核算方法 纺织印染工业	317
(十三) 污染物实际排放量核算方法 农药制造工业	335
(十四) 污染物实际排放量核算方法 有色金属工业——铅锌冶炼	349
(十五) 污染物实际排放量核算方法 有色金属工业——铝冶炼	354

(十六) 污染物实际排放量核算方法 有色金属工业——铜冶炼	359
(十七) 污染物实际排放量核算方法 化肥工业——氮肥	365
附件 2 未纳入排污许可管理行业适用的排污系数、物料衡算方法(试行)	370
(1) 煤炭开采和洗选业	371
(2) 天然原油和天然气开采业	377
(3) 与石油和天然气开采有关的服务活动	381
(4) 铁矿采选业	382
(5) 其他黑色金属矿采选业	386
(6) 铜矿采选业	389
(7) 铅锌矿采选业	391
(8) 镍钴矿采选业	391
(9) 锡矿采选业	392
(10) 锑矿采选业	393
(11) 铝矿采选业	394
(12) 金矿采选业	394
(13) 钨钼矿采选业	395
(14) 稀土金属矿采选业	396
(15) 化学矿采选业	397
(16) 石墨滑石矿采选业	398
(17) 谷物磨制行业	399
(18) 饲料加工行业	399
(19) 水产品冷冻加工行业	400
(20) 鱼糜制品及水产品干腌制加工行业	401
(21) 水产饲料的制造行业	403
(22) 鱼油提取及制品的制造行业	404
(23) 其他水产品加工行业	404
(24) 蔬菜、水果和坚果加工行业	405
(25) 豆制品加工行业	409
(26) 蛋品加工行业	411
(27) 糕点、面包制造行业	412
(28) 饼干及其他焙烤食品制造行业	413
(29) 糖果、巧克力制造行业	414
(30) 蜜饯制作行业	415
(31) 米、面制品制造行业	415
(32) 速冻食品制造行业	416
(33) 方便面及其他方便食品制造行业	417
(34) 肉、禽类罐头制造业	418

(35) 水产品罐头制造业	419
(36) 蔬菜、水果罐头制造业	420
(37) 冷冻饮品及食用冰制造行业	420
(38) 盐加工业	422
(39) 碳酸饮料制造业	422
(40) 果菜汁及果菜汁饮料制造业	422
(41) 含乳饮料和植物蛋白饮料制造业	424
(42) 固体饮料制造业	426
(43) 茶饮料制造业	426
(44) 棉化纤针织品及编织品制造业	426
(45) 毛针织品及编织品制造业	428
(46) 服装行业	429
(47) 锯材加工业	429
(48) 中药饮片加工业	431
(49) 石灰和石膏制品制造业	431
(50) 水泥制品制造业(含混凝土结构构件、其他水泥制品业)	431
(51) 石棉水泥制品制造业	432
(52) 轻质建筑材料制品制造业	432
(53) 金属结构制造业	433
(54) 金属集装箱制造业	433
(55) 金属丝绳及其制品制造业	434
(56) 通用设备制造业和专用设备制造业	434
(57) 电动机制造业	453
(58) 变压器、整流器和电感器制造业	453
(59) 电力电容器制造业	454
(60) 配电开关控制设备制造业	455
(61) 电线电缆制造业	455
(62) 家用冰箱制造业	456
(63) 家用空调器制造业	457
(64) 燃气生产与供应行业	457
(65) 自来水的生产和供应行业	459
(66) 其他水的处理、利用与分配行业	460
附录七 财政部 税务总局 生态环境部关于环境保护税有关问题的通知	461

第一章 环境保护税概述

环境保护税在我国是一个全新的税种,征收环境保护税的主要目的是为了保护和改善环境,减少污染物排放,推进生态文明建设。党的十九大报告提出,坚持人与自然和谐共生。建设生态文明是中华民族永续发展的千年大计。

第一节 费改税历史沿革

一、环境税概念

(一) 含义

广义的环境税是“对排放污染物的纳税人征收的税收,以及对环境保护或防止污染的纳税人实施的税收减免,是与节约资源和保护环境有关税收的总称。”^①

因此,环境税是一类有减少污染排放、保护环境目的的税种统称。其作用主要是通过增加排污者的排污成本,使污染的外部成本内部化,从而促使厂商减少污染,达到保护环境的目的,使社会资源由高污染行业转向绿色产业和高效能产业。

一般来说,国外对具体税种的命名很少直接称“环境税”或“环境保护税”,而往往根据具体征税对象来命名,比如,大气污染税、二氧化硫税、废水税、垃圾税、噪声税、温室气体排放税等。

(二) 环境税的理论起源和实践

环境税的思想最早是 20 世纪 20 年代英国现代经济学家、福利经济学的创始人庇古(Pigou)在他的外部性理论中提出。20 世纪 60 年代,由于工业化的迅猛发展,许多国家发生了一系列重大环境污染事件,人类面临着日益严重的、累积性的环境污染问题,使生存和发展都受到了严重威胁。加强环境保护,以税收强制手段控制全球环境退化度问题,已成为世界经济可持续发展研究的核心问题。20 世纪 80 年代,随着全球宏观税收比例的提高及税收宏观调控的区域一体化发展,国际贸易中关税壁垒和绿色壁垒的宏观税收调控作用的突现,世界各国已逐步开始探讨有关生态环境保护的“绿色环境税收”问题,于是顺应世界潮流的绿色环境税收应运而生。

1. 外部性理论

征收环境税的理论根源可以从“福利经济学之父”庇古的外部性理论谈起。他认为:

^① 引自《国际税收词典》。

市场经济运行中,因为自然环境提供的服务不能由市场进行交易,所以,市场机制无法对经济运行主体在生产和消费过程中可能产生的副产品——环境污染和生态破坏起到作用。这种以危害自然为表现形式的外部性成本发生在市场之外,庇古称之为“负的外部性”。经济活动的外部性产生了但没有反映社会成本和未来成本,价格也不能真正反映使用环境资源的社会边际成本。为了克服这种“负的外部性”所导致的边际私人成本和边际社会成本之间的差异,政府应当实行干预措施,从而把污染者的外部性成本内在化,迫使其面临真实的私人成本和收益,以达到控制其污染量,实现资源优化配置的目的。

2. 污染者负担原则

1972年,经济合作与发展组织(OECD)提出污染者必须承担消减污染措施的费用,“污染者负担原则”。这种措施由公共机构决定,并能保持环境处于一种“可接受状态”。1974年,OECD又提出无补贴原则,“污染者负担原则”作为一个总原则,要求污染者承担采用污染控制措施的费用,即污染者应承担采取污染控制和治理的全部费用,污染环境、浪费资源的生产和产品必然成本要高,体现出市场经济的竞争公平性。

二、国际经验和借鉴

目前 OECD 国家的环境税较为成熟和完善,是最早依据“污染者负担原则”进行补偿成本形式的收费。其环境税体系主要包括排污税、产品税、能源税、碳税等税种。

(一) 国际经验

1. 税率——重视调节行为

在 OECD 国家,环境税税率的设计一般会体现公平和效率原则,充分发挥其经济杠杆的调节作用。各个国家在制定环境税税率时会充分重视其对企业 and 消费者的刺激作用,运用行业差别税率和产品差别税率。例如,芬兰的电税设置为两档,工业和温室种植业采用较低的税率,家庭和服务业采用较高的税率。瑞典的硫税也同样是根据同一燃料的含硫量而设置差别税率,含硫量越高税率越高,以此来鼓励低硫燃料的使用。此外,在结合统一性和灵活性的基础上,OECD 国家经常采用加征与减免手段,即对那些重要的敏感性自然资源以及危害大的污染物加征部分税款,对环保新产品、新技术开发以及综合利用和资源回收利用等环境“幼稚”产业,通过税收减免进行扶持。

2. 税基——易测量且稳定

从经济效率考虑,税基应当同排放紧密相关。OECD 国家在综合考虑环境效益、征收管理成本等多方面后,往往采用间接计税的方法征税。通常情况下,针对 SO_2 污染多采用硫税,即根据化石燃料中的硫含量进行课税而非基于 SO_2 排放量;而针对 NO_x 污染均开征 NO_x 税或费,即依据实际或测算的 NO_x 排放量进行课税或收费。在环境税的实践中,丹麦、瑞典和挪威针对 SO_2 污染选择化石燃料的硫含量作为税基设置了硫税,挪威和瑞典根据 NO_x 的性质将实际监测或估算的 NO_x 排放量作为税基设置了 NO_x 税。

3. 征管——降低成本

按照排放量征税,必须考虑排放监测的问题。即便是按照燃料含量征税,对于采取了排放削减手段的企业,如烟气脱硫,也必须考虑脱硫设施运行情况或脱硫量的监测与

核查。征管环节对排放的监测与核查所要求的专业技术性及其带来的高成本是环境税有别于其他税种的一个特点,必须要在有效监测核查与成本之间进行权衡。

4. 税收的豁免

豁免手段一方面用于调控税收的影响,各国根据自己的产业特点确定豁免范围;另一方面给企业减少排放提供激励。例如,对于安装了烟气脱硫的企业,企业已经按照燃料的硫含量缴纳税款后,针对其采取脱硫措施而减少的 SO_2 排放量会给予税款减免。脱硫量要有记录和核查,保证企业申报的脱硫量的真实性。

5. 税收的使用——体现“收入中性”

OECD 国家对于环境税的使用形式一般分为两种:一种是专款专用。即环境税的收入主要用于对污染者的生产补贴,补偿其污染消减成本和资助一些大型的环境工程或清洁生产计划等。另一种是纳入一般财政预算使用,体现“收入中性”。即政府在一定程度上将税基由劳动所得转向环境污染,纳税人不会因为环境税的调整而增加额外负担。如环境税的收入用于降低个人所得税收入,税收返还用于降低雇主应缴纳的社会保障金,税收返还同时降低企业和雇员的其他税收负担。

(二) 借鉴

借鉴 OECD 成员国的成功经验,根据整体税负中性、税费改革同步的原则,合理设计。

1. 按照税负平移原则进行环境保护费改税

自确立排污收费制度近 40 年来,排污费制度对于防止环境污染发挥了重要作用,但也存在执法刚性不足,地方政府和部门干预过多等缺点。而税收具有的强制性、无偿性、固定性的特点能解决排污费征收过程中存在的问题,这也与发达国家环境保护方面的税收大部分经历过费改税的改革路径一致。

2. 按照“污染者负担原则”科学确定纳税人和税额标准

“污染者负担原则”是发达国家在环境保护税立法上的一个重要原则。我国环境保护税法按照现行排污费项目设置税目,将直接向环境排放应税污染物的企业事业单位和其他生产经营者作为纳税人,也体现了这一原则。同时,还授权各省、自治区、直辖市人民政府统筹考虑本地区环境承载能力、污染物排放现状和经济社会生态发展目标等因素后,经法定程序确定和调整对大气污染物和水污染物的具体适用税额。

3. 按照便利征管原则合理确定税基

环境保护税将排污费的缴纳人作为环保税的纳税人,以排放的应税污染物为征税对象。其计税依据也有别于其他税种,专业性强,征收管理较为复杂,单靠税务机关是无法做到的,需要税务机关和环保部门的通力配合。按照便利征管原则,税法在数据共享、信息移交、协同征收等方面明确了环保、税务部门各自的职责,以便于形成合力进行征收管理。

4. 按照减少污染物排放原则科学设计税收减免

各国结合自身的产业特点和对企业减少污染物排放量进行税收减免是通常做法。我国环境保护税法结合我国实际对农业生产,对机动车、船舶和航空器等流动污染源,对依法设立的城镇污水集中处理、生活垃圾集中处理场所,对纳税人符合综合利用的固定废物等五种情形规定了免税政策。

5. 按照事权和财权匹配原则确定收入级次

地方政府承担主要污染治理的责任,而环境保护税的收入规模并不大,如继续延续现行的排污费政策,即实行中央和地方1:9分成,将不利于调动地方政府的积极性。因此应将环保税收全部作为地方收入为宜,并且需要明确省、市、县三级的分配原则,发挥各级地方人民政府在推进生态文明建设中的积极作用。

三、排污费制度发展及其改革历程

(一) 我国排污费制度发展

1. 产生期

1) 第一阶段(1978—1981年)

1979年9月,江苏省苏州市开始在15个企业开展征收排污费的试点工作。10月,云南省在螳螂川流域试行排污收费制度。12月,河北省全省从1980年1月起实施排污收费制度,是我国首个在全省范围试行排污收费制度的省。

1980年年初,浙江杭州市、山东济宁市和淄博市开始征收排污费试点工作。3月,山西省开始征收排污费试点。7月,辽宁省开始征收排污费试点。

截止到1981年年底,除西藏、青海外,均开始征收排污费的试点工作。

2) 第二阶段(1982—1987年)

1982年2月5日,国务院发布了《征收排污费暂行办法》,7月1日起在全国执行,标志着排污收费制度在我国的正式建立。《征收排污费暂行办法》对征收排污费的目的、对象、收费标准、收费政策、排污费管理及使用等内容作了详细规定。

1984年,第六届全国人大常委会通过《中华人民共和国水污染防治法》,该法第十五条规定:“企业事业单位向水体排放污染物的,按照国家规定缴纳排污费,超过国家或地方规定的污染物排放标准的,按照国家规定缴纳超标排污费,并负责治理。”

这一规定,使我国排污收费制度从超标收费向超标收费与排污收费相结合。

3) 第三阶段(1988—1993年)

1988年,以国务院颁布的10号令《污染源治理专项基金有偿使用暂行办法》和1991年第二次全国排污收费工作会议为标志,排污收费制度在内涵和外延上得到全面的挖掘和拓展,初步建立了环境监理执法队伍。

1991年6月24日,国家环境保护局、国家物价局、财政部发布了《关于调整超标污水和统一超标噪声排污费征收标准的通知》,使我国的污水超标排污费收费标准略有提高,同时,统一了噪声超标排污收费标准。

2. 成长期(1994—2002年)

1994年6月,世界银行环境技术援助项目《中国排污收费制度设计及其实施研究》正式启动,经过3年多的工作,1997年11月完成。其主要成果是建立了我国的总量收费理论体系和实施方案。

1998年5月26日,国家环保总局、国家发展计划委员会、财政部联合发文《关于在杭州等三城市实行总量排污费收费试点的通知》规定,从1998年7月1日起,杭州市、郑州市、吉林市开始进行总量收费的试点工作,标志着我国已经初步建立了总量收费制度。

3. 成熟期(2003—2017 年)

2003 年 2 月 28 日,国家计委、财政部、环境保护总局、国家经贸委发布了《排污费征收标准管理办法》发布了我国的总量收费标准,替代了原有的污水处理费、污水超标排污费、废气超标排污费、SO₂ 排污费,超标噪声排污费等收费标准,自 2003 年 7 月 1 日起实施。2003 年还颁布了《关于排污费征收核定有关工作的通知(环发〔2003〕64 号)》《排污费资金收缴使用管理办法》《关于减免及缓缴排污费有关问题的通知》。按照 2014 年 9 月发展改革委、财政部和环保部发布《关于调整排污费征收标准等有关问题的通知》(发改价格〔2014〕2008 号)要求,2015 年 6 月底前要将废气中的二氧化硫和氮氧化物排污费征收标准调整至不低于每污染当量 1.2 元,将污水中的化学需氧量、氨氮和五项主要重金属(铅、汞、铬、镉、类金属砷)污染物排污费征收标准调整至不低于每污染当量 1.4 元。在每一污水排放口,对五项主要重金属污染物均须征收排污费,其他污染物按照污染当量数从多到少顺序,对最多不超过 3 项污染物征收排污费。

全国 31 个省、自治区、直辖市已于 2015 年 6 月底前,将大气和水污染物的排污费标准分别调整至不低于每污染当量 1.2 元和 1.4 元,即在 2003 年基础上上调 1 倍。

(二) 排污费制度实施成效及弊端

排污收费政策是污染者负担原则在污染防治领域的具体化。在 30 多年的运行中,排污收费制度为环境保护方面的投资提供了部分资金,2003 年至 2016 年,全国累计征收排污费 2 321.68 亿元,2016 年征收额为 205.68 亿元,增强了污染治理能力;同时,环保监测技术逐步成熟,环保系统建设日益完善。

但是,排污费制度在运行中无法避免收费制度本身存在的缺陷,其中最突出的两点在于:一是排污费不具备税收特有的强制性、无偿性和固定性特征,导致排污费在征收上容易出现缺乏刚性、协商收费、人情收费、易受地方政府干涉等问题;二是排污费征收和使用的主体都是环保部门,收费养人、管理使用不严格等问题也一直存在。

第二节 我国环境保护税立法

一、环境保护费改税的必要性和可行性

党中央、国务院高度重视生态环境保护工作。近年来,中央大力推进大气、水、土壤污染防治,持续加大生态环境保护力度,我国生态环境质量有所改善。但总体上看,我国环境保护仍滞后于经济社会发展,生态环境恶化趋势尚未得到根本扭转,部分地区环境污染问题较为突出,严重影响了正常生产生活和社会可持续发展。党的十八届三中、四中全会文件中明确提出,“推动环境保护费改税”“用严格的法律制度保护生态环境”。十九大进一步明确提出,“坚持节约资源和保护环境的基本国策”。因此,实行环境保护费改税,是贯彻落实党中央、国务院决策部署的重要举措。税收作为国家治理体系和治理能力的重要体现,在宏观调控中发挥了越来越重要的作用。在绿色税收体系建设方面,初步构建了从资源的开采环节(资源税、耕地占用税),原料使用和产品生产环节(增值

税、企业所得税)、消费和财产保有环节(消费税、车船税、车辆购置税)等环节的税收调整机制,但在污染排放环节尚没有独立的税种来规制。

二、中央关于环境保护税立法的要求

(1) 第十一届全国人民代表大会第四次会议通过的《中华人民共和国国民经济和社会发展第十二个五年规划纲要》“推进环保收费制度改革”中提出“积极推进环境税费改革,选择防治任务繁重、技术标准成熟的税目开征环境保护税,逐步扩大征收范围”。

(2) 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》第五部分“深化财税体制改革”中提出“推动环境保护费改税”。

(3) 李克强总理 2014 年、2015 年连续两年在《政府工作报告》中要求做好环境保护税相关立法工作。《中央全面深化改革领导小组 2015 年工作要点》提出“制定出台环境保护税法”。国务院 2015 年立法工作计划将制定环境保护税法列为“全面深化改革和全面依法治国急需的项目”。国务院 2016 年立法工作计划将“提请审议环境保护税法草案”列为“力争年内完成的项目”。

三、环境保护费改税的路径选择

借鉴 OECD 成员国的成功经验,根据整体税负中性、税费改革同步的原则,合理设计。

1. 按照税负平移原则进行环境保护费改税

自确立排污收费制度近 40 年来,排污费制度对于防止环境污染发挥了重要作用,但也存在执法刚性不足,地方政府和部门干预过多等缺点。而税收具有的强制性、无偿性、固定性的特点能解决排污费征收过程中存在的问题,这也与发达国家环境保护方面的税收大部分经历过费改税的改革路径一致。

2. 按照“污染者负担原则”科学确定纳税人和税额标准

“污染者负担原则”是发达国家在环境保护税立法上的一个重要原则。我国环境保护税法按照现行排污费项目设置税目,将直接向环境排放应税污染物的企业事业单位和其他生产经营者作为纳税人也体现了这一原则。同时,还授权各省、自治区、直辖市人民政府统筹考虑本地区环境承载能力、污染物排放现状和经济社会生态发展目标等因素后,经法定程序确定和调整对大气污染物和水污染物的具体适用税额。

3. 按照便利征管原则合理确定税基

环境保护税将排污费的缴纳人作为环保税的纳税人,以排放的应税污染物为征税对象。其计税依据也有别于其他税种,专业性强,征收管理较为复杂,单靠税务机关是无法做到的,需要税务机关和环保部门的通力配合。按照便利征管原则,税法在数据共享、信息移交、协同征收等方面明确了环保、税务部门各自的职责,以便于形成合力进行征收管理。

4. 按照减少污染物排放原则科学设计税收减免

各国结合自身的产业特点和对企业减少污染物排放量进行税收减免是通常做法。我国环境保护税法结合我国实际对农业生产,对机动车、船舶和航空器等流动污染源,对

依法设立的城镇污水集中处理、生活垃圾集中处理场所,对纳税人符合综合利用的固体废物等五种情形规定了免税政策。

5. 按照事权和财权匹配原则确定收入级次

地方政府承担主要污染治理的责任,而环境保护税的收入规模并不大,如继续延续现行的排污费政策,即实行中央和地方1:9分成,将不利于调动地方政府的积极性。因此应将环保税收全部作为地方收入为宜,并且需要明确省、市、县三级的分配原则,发挥各级地方人民政府在推进生态文明建设中的积极作用。

四、环境保护税立法遵循的基本原则

1. 重在调控

征收环境保护税,首要目的不是取得财政收入,而是使污染者和破坏生态者承担必要的污染治理与环境损害修复成本,引导企业生产经营行为,减轻环境污染和生态破坏。

2. 正税清费

按照中央正税清费精神,对排污费等针对环境保护的相关收费逐步进行清理、整合和规范,推进环境税费改革,规范政府与纳税人的收入分配关系。

3. 循序渐进

按照统筹规划、全面设计、稳步推进的思路,将污染物全部纳入环境保护税的征收范围,先选择防治任务繁重,技术标准成熟的税目开征,再逐步扩大征税范围。对二氧化碳税目,暂不纳入征收范围。今后再根据我国应对气候变化的需要和国际气候谈判的形势择机开征,并与主体税种减税相配合,不增加宏观税负。

4. 合理负担

兼顾发挥调节功能和纳税人实际承受能力,综合考虑现行排污收费标准、污染治理成本和环境损害修复成本之间的关系,合理确定环境保护税的税负水平。

5. 有利征管

科学设计环境保护税的征管方式,力求高效便民,加强环保部门和财税部门配合,堵塞征管漏洞,降低税收征纳成本。

五、环境保护税立法的重要意义

税收是促进生态环境保护的重要经济手段。“推动环境保护费改税”“用严格的法律制度保护生态环境”是党的十八届三中全会提出的一项重要任务,也是落实税收法定原则的一项基本要求。我国现行税收政策在促进生态环境保护方面发挥了积极重要作用,但仍不能满足我国加大环境保护力度、改善生态环境的迫切要求。开征环境保护税,具有十分重要的意义。

一是有利于解决排污费制度存在的执法刚性不足、地方政府干预等问题。

二是有利于提高纳税人环保意识和遵从度,强化企业治污减排的责任。

三是有利于构建促进经济结构调整、发展方式转变的绿色税制体系,强化税收调控作用,形成有效的约束机制,提高全社会环境保护意识,推进生态文明建设和绿色发展。

四是通过“清费立税”,有利于规范政府分配秩序,优化财政收入结构,强化预算约束。