

我国环境保护税实施困境及对策研究

陈煌¹, 王力^{*1,2}, 黄德生¹, 杨姝影¹

(1.生态环境部环境与经济政策研究中心, 北京 100029; 2.中国人民大学环境学院, 北京 100872)

【摘要】环境保护税是调节生态环境行为的一种经济刺激手段。研究并完善现有环境保护税的征收管理对于推进我国生态文明建设具有重要意义,是适应我国生态环境保护的紧迫性和高标准的必然要求。本文通过梳理现阶段环境保护税实施进展,分析当前环境保护税面临的现实困境并提出相应对策。研究表明:环境保护税与现阶段重点污染物减排的目标相一致,达到了减少污染物排放的税收目的。但在其实施过程中面临因应税污染物不全而引发税收争议、税额复核主动性不强、企业申报监管不力等现实困境,仍需进一步优化环境保护税税目设计,提高纳税数据的准确性。建议根据环境保护税阶段目标适时拓宽税目种类和应税数目,建立部际税收监管协调机制,避免企业与第三方监测机构利益关系,将企业纳税行为和第三方监测纳入企业环保信用管理,并建立对应的奖惩机制,同时建立数据准确、信息互通、动态更新、管理科学的涉税信息共享平台。

【关键词】环境保护税; 税收征收; 实施困境

中图分类号: X22

文献标识码: A

文章编号: 1673-288X(2021)04-0018-06

DOI: 10.19758/j.cnki.issn1673-288x.202104018

环境保护税是我国在污染排放环节从量计征的与环境污染直接相关的独立税种,也是将环境污染带来的外部成本转化为直接污染排放者内部成本的一种经济手段,对我国节能减排、绿色发展具有双向激励作用,对我国生态文明建设发展具有重要的战略意义。自1979年确立排污收费制度以来,排污收费对我国环境污染防治发挥了重要作用。然而,排污收费存在立法层级低、征收管理使用不规范、强制性与权威性差以及排污费异化为部门创收手段等问题^[1]。为了适应国内环境质量改善的迫切要求和国家税收制度清费改税的改革趋势,《中华人民共和国环境保护税法》(以下简称《环保税法》)被制定并颁布,于2018年1月1日实施。我国环境税费改革采取循序渐进的方式,当前环境保护税由排污收费平移而来,具有税费的双重属性,环境保护税的研究内容更为广泛和复杂。因此,基于环境保护税征收管理视角,分析现阶段环境保护税面临的现实困境,追溯其深层原因并提出相应的对策,具有重要的现实意义。

1 研究方法 with 数据来源

环境保护税起源于1920年阿瑟·塞西尔·庇古(Arthur Cecil Pigou)《福利经济学》(The Economics of Welfare)一书,是指依靠政府征税或补贴来解决活动中广泛存在的外部性问题,亦称为“庇古税”^[2]。1971年,保莫(Baumol)和欧姿(Oates)在继承庇古税收思想的基础上,提出了标准收费法^[3]。1983年,布雷萨(Bersers)对荷兰向排污企业征收环境保护税这一政策十几年来效果进行了回归分析,得出征税有利于改善环境的结论^[4]。随着环境保护税理论研究逐渐深入,欧洲部分国家开始征收一些具体的控制污染物排放的税种,如能源税、电能税和轻重油税等^[5],并在1972年,OECD(经济合作与发展组织, Organization for Economic Co-operation and Development)国家提出了著名的“污染者付费原则”^[6]。在国外,环境保护税的征收范围与我国环境保护税独立税种的征收范围不完全一致,一般是指对环境

基金项目: 国家社科基金项目“京津冀及周边地区大气污染联防联控成本效益分析与机制创新研究”(20BJY086); 能源基金会项目“能源相关的资源税、环境税和碳税综合研究”(G-1911-30676)

作者简介: 陈煌,助理研究员,硕士,主要研究方向为环境经济政策

通讯作者: 王力,高级工程师,博士,主要研究方向为环境经济政策

有特定负面影响、为达到特定环境目标或与环境保护相关的税种的总称^[7-9],所以国外学者的研究主要围绕环境保护税体系设计或实施展开。

对于独立的环境保护税,国内学者的研究主要集中于税收设计^[10]、费改税的必要性^[11]、环境保护税影响分析与预测^[12-15]、环境保护税与其他政策之间的关系及协调性分析^[16-17]等。其中,一些学者开展了环境保护税实施的问题研究。欧阳天健^[18]将《环保税法》固体废物范围与《中华人民共和国固体废物污染环境防治法》进行了比较,发现现有《环保税法》固体废物二级税目存在界定模糊的问题,建议通过行政解释落实与细化税目,同时在税目中明确放射性废物、医疗废物的表述。程泉等^[19]对《环保税法》的具体条文进行了详细的分析,并指出了现有制度设计存在着内容少、界定模糊、税收要素不完善、征收稽查复杂、企业税收遵从成本高等问题。张晓华^[20]针对现有《环保税法》条款表述模糊的内容给实际征管带来的执行差异进行了总结并提出了解决措施。陈斌^[21]提出建立跨部门的绩效考核制度,有利于实现协同征管的整体目标。然而,现有的研究主要围绕《环保税法》条款设计带来的问题展开,鲜有对环境保护税实际征收面临的外部困境进行深入分析。本文以环境保护税这一独立税种为研究对象,通过分析当前环境保护税在实际征收管理中的外部困境,深入分析其背后的原因,并提出相应的对策,以期对未来环境保护税的完善提供参考指导。

根据研究需要,本文综合运用了文献分析、统计分析、实地调研等方法,通过文献、政府公开信息、调研等获取环境保护税相关研究成果和文献资料。文中数据主要通过对国家政策文件和学术文献资料进行分析、对政府相关部门和企业开展实地调研和专家访谈等方式收集整理获得,具体包括文献数据,环境保护税信息共享平台 2018 年纳税数据等相关资料和数据,研究人员 2019 年 5 月和 8 月分别赴河北、江苏、山东、北京、天津等地调研以及与当地税务部门和生态环境部门开展座谈获取的相关资料和数据。

2 环境保护税的实施进展

2018 年 1 月 1 日,环境保护税代替排污收

费,开始在全国范围内征收。2020 年,全国实际缴纳环境保护税 207 亿元,同比下降 6.4%。2018 年全国工业企业缴纳环境保护税 167.5 亿元,仅占企业营业利润的 0.2%,与上年排污费负担持平,未增加实体经济负担。在纳税污染物类别中,四类纳税污染物税额贡献由高到低分别是大气污染物、水污染物、噪声和固体废物,相比于 2015 年,除噪声纳税额及其占总税额的比例下降外,大气污染物、水污染物、固体废物纳税额及其占总税额的比例均呈上升趋势,详见图 1。相比于 2017 年同期缴纳排污费单位的申报排放量,2018 年上半年的主要水污染物化学需氧量和氨氮,以及主要大气污染物二氧化硫和氮氧化物的申报排放量均下降。2018 年前三季度,享受免税优惠的城乡污水处理厂等累计免税 27.3 亿元,占减免税总额的 40%。2018 年全国 338 个地级及以上城市空气质量优良天数同比上升 1.3 个百分点,全国地表水优良水质断面同比上升 3.1 个百分点,主要污染物排放量进一步下降。

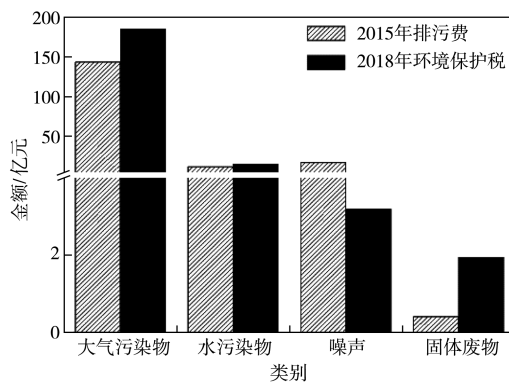


图 1 2015 年排污费和 2018 年环境保护税的税额比较

为了确保环境保护税的顺利平稳实施,《环保税法》的税目基本沿用排污收费的污染物种类和数量,超过一半的省区市的环境保护税平移了原排污费的征收标准。相比于《环保税法》的最低标准,20 个省区市的环境保护税税额标准高于《环保税法》的最低标准。其中,河北省和江苏省在省内不同区域确定了差异化的税额,内蒙古自治区、上海市、重庆市和云南省税额采取分年逐步提高到位方式。对于《环保税法》中的大气污染物和水污染物,全国除港澳台地区外的 31 个省区

市均未增加同一排放口征收环境保护税的应税污染物项目数。按照污染当量数从大到小排序,第一类水污染物按照前五项目征收环境保护税,其他类水污染物和大气污染物按照前三项征收环境保护税。2018年,实际缴纳税额排名前五位的大气污染物分别为氮氧化物、一般性粉尘、二氧化硫、烟尘和苯并(a)芘,与污染物对应的当量数排序一致;实际缴纳税额排名前五位的水污染物分别为化学需氧量(COD_{Cr})、悬浮物(SS)、石油类、氨氮和pH值,与污染物对应的当量数排序不一致,后者在前者的排序基础上,第2位和第4位分别为氨氮和大肠菌群数(超标),与现阶段重点监管污染物基本一致。

目前,各级生态环境主管部门与税务机关均已签订协作备忘录,建立了协作机制,税务机关已经依托金税三期系统开发了环境保护税网上申报管理模块,建立了基础税源数据库。税务机关和生态环境主管部门之间初步搭建了省级环境保护税涉税信息共享平台^[22]。

3 当前环境保护税实施面临的困境

3.1 应税税目不全引发纳税争议

税目是征税对象的具体化,决定税种的名称和性质^[23],是税收目标实现的根本因素^[18]。因沿用原排污收费时代狭窄的税目,现有《环保税法》存在税目不周延、应税税目的选择性纳税等问题,致使环境保护税的经济诱导功能较为有限,环境保护的功效不明显,并产生了一些次生问题。挥发性有机物不仅是一次污染源,而且是PM_{2.5}和臭氧的重要前体物,已鉴定的挥发性有机物因子多达300余种,但《环保税法》的应税污染物和当量值表只涉及其中的22种。2019年6月,某地区财政局和税务局聘请第三方税务师事务所对辖区内某火电厂2018年度、2019年一季度环境保护税的缴纳情况进行了税务评估。评估结果显示,该火电厂汞及其化合物污染当量数远高于烟尘,纳税人应当按照二氧化硫、氮氧化物、汞及其化合物计算申报环境保护税,需要补缴上千万元的税款。然而,《火电行业排污许可证申请与核发技术规范》明确了仅对各台发电锅炉、燃气轮机组排放的烟尘、二氧化硫、氮氧化物实施

排放总量管理,对汞及其化合物排放总量却没有限制。

从长期角度来看,根据立法目的,环境保护税必然对所有污染排放行为征税。然而,由于挥发性有机物种类多、排放量大、监测技术不成熟,不满足简单易行可测量的收税条件,《环保税法》没有完全沿用《挥发性有机物排污收费试点办法》(财税[2015]71号)对大气污染物按前三项征收的规定,导致现有《环保税法》对挥发性有机物排放行为调控不力^[24]。现有《环保税法》规定,应税污染物基本覆盖污染物排放企业的大气污染物和水污染物,但是其在每一排放口的应税项目数按照污染物污染当量数从大到小排序取前三项或前五项。目前,各省区市没有增加同一排放口应税污染物项目数。因此,环境保护税征收出现了企业的应税污染物与排放总量管理的污染物不对应的现象。

3.2 税额复核主动性不足

纳税申报数据资料复核是环境保护税征管流程中的法定环节。然而,在涉税信息共享平台建设和运行、共享数据的范围和质量、污染物计税争议处理、比对复核工作流程等方面,环境保护税的联合征收尚未形成可操作的分工协作指引,造成现阶段环境保护税管理衔接不畅,给具体操作带来不便^[22]。目前,生态环境部门的“三定方案”没有对其环境保护税的配合职责作出直接规定,有些生态环境部门负责环境保护税后续管理的部门和人员尚未明确,国家税务总局和生态环境部也暂未对复核工作的操作规范、文书范本、工作流程等作出统一规定。同时由于人员编制不足等原因,部分地方生态环境部门难以在法定期限内反馈复核意见。2018年前三季度,全国税务机关共向生态环境部门提请复核49994户次,占环境保护税申报总户次的6.6%。其中,得到有效反馈26747户次,仅占提交复核总数的53.5%。

在国家层面,环境保护税的协调机构尚未建立,推进环境保护税复核不存在利益补偿机制,且绩效难以量化并明确区分。现行环境保护税综合监管体系要求生态环境部门在非核心职能上“做加法”,但并未增加人员编制与预算,使其复核的动力和意愿不足。对于具体执行征税的工作人员

而言,由于个体信息加工能力有限和组织分工的日趋精细,税务部门在信息获取和信息理解上具有无法弥合的技术局限,而生态环境部门人员对企业污染排放具有信息优势,但参与机制的缺陷限制了其信息优势的发挥。部门间的信息交流障碍更是强化了部门间壁垒和信息阻塞^[25]。因此,环境保护税纳税复核出现税务部门能力不足、生态环境部门参与不够的问题。

3.3 监测结果认定缺乏监督

根据《环保税法》规定,环境保护税应税污染物计算有四种方法,按照优先级排序分别是自动监测、手工监测、排污系数法或物料衡算、抽样测算,其中手工监测包括第三方监测和企业自行监测。调研发现,作为一项地方性税收,各地环境保护税普遍采取“第三方监测、企业申报、税务受理、环保审核、税务征收”的聚力协作征管模式。2018年,全国共有 26.7×10^4 户环境保护税纳税户,目前被纳入全国重点排污单位自动监测体系的共有 1.98×10^4 户重点排污单位,仅为总纳税户数的7.43%。从实际情况来看,如济南市1291户环境保护税纳税户中,只有154户企业使用自动监测设备计算数据,占比仅为11.93%。大部分企业选择自行申报,税务部门没有专业人员与设备进行监测核实,所征缴的入库税款无法真实反映企业排污现状^[26]。此外,调研发现,鲜有第三方环境监测机构严格按照国家要求进行合规的污染物监测和科学的数据管理,导致企业申报的应税污染物当量数很难达到可测量、可报告、可核查的数据要求。据统计,某市监测的合规率几乎为零,数据有效率约为40%。

按照数据优先级排序,同时受污染物自动监测技术、企业资金等制约,第三方监测具有节省监测成本、数据获取方便快捷、“可操作性”强等优势,所以大多数纳税户会采用第三方监测数据作为纳税依据。然而,企业纳税数据中所使用的第三方监测数据系由企业付费第三方监测而获取。作为“经济人”,第三方环境监测机构具有利己属性,参与环境监测活动的根本目标之一是追求利润的最大化,这就意味着如果缺乏完善的环境监测数据质量外在约束机制,当其在参与环境监测活动中面临自身经济利益与社会公众利益的冲突

时,其可能只从经济角度考虑开展业务,而忽视监测数据质量,导致监测公正性和规范性的缺失^[27]。此外,环境保护税数据传输依旧未能实现高效的自动化,税务部门、生态环境部门、纳税企业三个主体间的涉税信息传输和共享机制并未完全建立,环境保护税纳税信息鉴定任重道远。

4 化解环境保护税困境的对策

4.1 拓宽应税税目种类和数量

拓展税目是排污收费到环境保护税转变的重要特征之一,也是确保税收发挥最大化环境效应的必经之路。基于拓宽税目采取循序渐进方式,环境保护税的完善应该服务于“保护和改善环境,减少污染物排放,推进生态文明建设”总目标,分别设定阶段目标及实施路径,按照统筹规划、全面设计、稳步推进的思路,通过实现阶段目标的方式来逐步拓展应税污染物的种类和数量。在现阶段,建议将排放量大、对人体危害性强、减排紧迫性强、技术标准成熟、征管可行性强的相关污染物尽可能纳入税目,完善污染物排放量计算排序规则,适当增加应税税目的数量。结合第二次全国污染源普查情况,尽快修订应税污染物及其当量值,如挥发性有机物、总氮、多氯联苯、二甲基酰胺、非甲烷总烃、二噁英等。

4.2 建立跨部门有效合作机制

建立环境保护税的部际协调和沟通机制,尽早确定环境保护税部门协作牵头部门,建议与复核职责所在部门一致。建议生态环境部和国家税务总局发文明确负责复核工作的部门、人员以及复核工作的流程、文书等,有效发挥生态环境主管部门的信息优势,进一步厘清征税主体与配合主体的责任,并准确识别与测量税收绩效。将环境保护税复核事项纳入生态环境部门考核。同时,建议制定方向性的复核工作指导文件,鼓励各省区市和计划单列市税务机关和生态环境部门根据复核文件的有关精神,结合地方实际制定相应的复核办法。精细梳理征税工作单元,实现每个工作环节标准化和规范化。

4.3 完善第三方监测监管

第三方环境监测机构的市场化是环境监测走向市场化的具体表现,而为第三方环境监测质量

提升提供好的外部环境是亟待解决的问题。严格限制第三方监测机构垄断介入,严格落实驻厂责任,按照国家规范定期调试和校准设备,及时处理排放数据异常问题。通过税收优惠等手段激励企业及时更新污染治理设备并保障设备正常运行。进一步强化生态环境部门对企业和第三方环境监测机构的监管责任,严禁企业偷排漏排、篡改数据的行为,并推动排放数据传输的科学化和规范化。一方面,避开环境监测机构与企业之间的直接利益关系,即在监测服务与付费的双向主体中引入第三方,断开服务和付费之间的利益连接。另一方面,构建企业、第三方环境监测机构环境监测数据的质量激励机制,尽快出台环保信用管理条例,将企业纳税行为和第三方监测纳入企业环保信用管理,并结合相应的激励与惩戒措施引导企业、第三方环境监测机构保证监测数据质量。

4.4 完善涉税信息共享平台

鼓励有条件的企业向科研单位和环保机构公开除商业机密以外的生产—排放—成本相关的污染成本数据,为不同城市制定行业税收激励政策提供数据支撑。加强涉税环境管理专业人才培养,建立企业排污许可、污染物排放、环境违法、受行政处罚情况与纳税人纳税申报、减免税额、欠缴税款等涉税信息的联动机制,提高环境保护税征收的准确性和行政效率。根据行业发展趋势和特征,建立税率动态更新机制,不断激励企业污染排放控制技术创新和污染排放管理升级。在现有涉税信息共享平台基础上,建立“政府主导、税务主管、部门配合、公众参与”的常态化运作机制,完善信息保密制度和绩效考核制度,侧重于数据采集模板的确定,专注于界面友好和操作简单的设计,定期输出环境保护税简报,通过信息化手段解决技术壁垒、数据问题和效率问题,助力深入打好污染防治攻坚战。

5 结论

环境保护税与现阶段重点污染物减排的目标相一致,达到了减少污染物排放的税收目的。然而,在实际实施过程中,环境保护税面临着应税污染物不全带来的次生问题、税额复核主动性不强、企业申报数据监管不力等现实困境。因此,本文

提出如下建议:设定环境保护税阶段目标,适时拓宽税目种类和应税数目,建立部级税收监管协调机制,避开企业与第三方监测机构利益关系,将企业纳税行为和第三方监测纳入企业环保信用管理,并建立对应的奖励和惩戒机制,鼓励企业污染排放成本数据公开,加强涉税信息共享平台与相关数据互联互通、动态更新和常态化运作。

参考文献:

- [1] 刘志坚.环境保护税创制:功能主义和规范主义之辩:以超标排污行为可税性问题为中心[J].甘肃政法学院学报,2018(05):56-63.
- [2] 阿瑟·塞西尔·庇古.福利经济学[M].北京:华夏出版社,2013.
- [3] BAUMOL W J, OATES W E. The Use of Standards and Prices for Protection of the Environment[J]. Swedish Journal of Economics, 1971, 73(01):42-54.
- [4] 李文浩, 卢贤光.开征环境保护税的可行性研究[J].财经理论与实践,1998(05):57-59.
- [5] 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.
- [6] 樊慧霞.对我国可持续发展战略下“税制绿化”的构想[J].经济论坛,2008(08):93-95.
- [7] European Commission. Manual: Statistics on Environmental Taxes[R]. Belgium: European Commission, 1996.
- [8] HARPER C K. Climate Change and Tax Policy[J]. Beintl & Comperv, 2007, 30(02):411-460.
- [9] 国家统计局.中国环境统计年鉴 1996[R].北京:国家统计局,1996.
- [10] 龙凤.环境保护税基本要素及实施要求解读[J].冶金财会,2018,37(04):4-10.
- [11] 周颖.费改税视角下的环保税改革研究:以武汉市为例[D].武汉:华中科技大学,2019.
- [12] BOVENBERG A L, VAN DER PLOEG F. Green policies and public finance in a small open economy[J]. The Scandinavian Journal of Economics, 1994, 96(03):343-363.
- [13] 龙凤, 杨琦佳, 葛察忠, 等.环境保护税对企业经济负担的影响分析[J].环境保护,2018,46(Z1):82-85.
- [14] 李惠娟, 徐雯雯, 张玉.环境保护税及其对经济影响的研究:以江苏省为例[J].中国环境管理干部学院学报,2018,28(06):1-4.
- [15] 卢洪友, 刘啟明, 徐欣欣, 等.环境保护税能实现“减污”和“增长”么:基于中国排污费征收标准变迁视角[J].中国人口·资源与环境,2019,29(06):130-137.
- [16] 石莹菲.环境保护税与环境保护相关税的协调与征管研究:

- 以资源型经济转型为视角[J].时代金融,2019(08):226-228.
- [17] 马梦晓.中国排污权交易和环保税协调运用机制研究[D].北京:中国财政科学研究院,2019.
- [18] 欧阳天健.《环境保护税法》中固体废物税目的法解释学省思[J].中国地质大学学报(社会科学版),2019,19(06):29-39.
- [19] 程泉,郑军,裴潇.我国环境保护税实施现状及问题分析[J].财政监督,2019(12):78-83.
- [20] 张晓华.环境保护税开征后急需明确的几个问题[J].财会月刊,2018(11):133-137.
- [21] 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(02):28-33.
- [22] 陈阵.环境保护税征管中存在的问题及对策研究[J].税务研究,2019(06):115-117.
- [23] 杨志强.税收法治通论[M].北京:中国税务出版社,2014.
- [24] 任雅娟,杨琦佳.我国开征环境保护税的难点分析[J].生态经济,2015,31(07):140-143.
- [25] 颜克高,高森.利益冲突与技术限制:地方社会组织跨部门合作监管失灵的解释[J].中国行政管理,2019(07):107-114.
- [26] 崔静.环境保护税和水资源税实施中存在的问题及建议[J].中国税务,2019(06):62-63.
- [27] 闻欣,王合生,杨丽莉,等.对社会第三方检测机构参与环境监测活动管理模式思考[J].环境监测管理与技术,2014,26(03):1-4.

Dilemma and countermeasures on environmental tax in China

CHEN Huang¹, WANG Li^{*1,2}, HUANG Desheng¹, YAND Shuying¹

(1. Policy Research Center for Environment and Economy, Ministry of Ecology and Environment, Beijing 100029, China;

2. School of Environment, Renmin University of China, Beijing 100872, China)

Abstract: Environmental tax is an economic stimulus means to regulate ecological and environmental behavior. Studying and revising the implementation of environmental tax is of great significance to promote the construction of ecological civilization in China, which is an inevitable requirement to adapt to the urgency and high standard of ecological and environmental protection in China. This paper, on the basis of literature review and field research, summarizes the current situation of environmental tax levying, analyzes the dilemma in the implementation of environmental tax and puts forward corresponding countermeasures. Further efforts is in great need to optimize tax item design and improve data accuracy. The results showed that: the environmental tax is consistent with the target of reducing emissions of key pollutants at this stage, and has achieved the target of reducing pollutant emissions. The implementation of environmental tax is faced with such practical difficulties as tax disputes caused by incomplete taxable pollutants, poor enthusiasm for tax reviewing, and weak supervision of enterprise declaration. Some corresponding recommendations are proposed, including adding the category and number of tax items, establishing a cross-departmental cooperation mechanism, supervising third-party monitoring agencies and data quality.

Keywords: environmental tax; levy tax; implementation dilemma