

# 《环境保护税法》的实施及成效评价研究

杜莉<sup>1</sup> 孙茹峰<sup>2</sup>

(1. 吉林大学绿色金融与碳中和创新实验室, 长春 130012; 2. 吉林大学东北亚学院, 长春 130012)

**摘要:**《中华人民共和国环境保护税法》(简称《环境保护税法》)对推进建设生态文明国家及“碳中和”承诺的实现发挥着重要作用。《环境保护税法》希望利用法律和税收双重杠杆调控经济行为,收到立法精神和宗旨的预期。同时预期目标的实现需要保证税务机关和环境保护部门之间建立起有效的信息分享等协同工作机制;需要考量法律、税收调控手段与市场调控机制在环保治理过程中的有效性并适当取舍;需要在微观经济发展与其成本承担能力之间寻求适当的平衡关系;需要保证地方政府在有差别的承担责任前提下做到无过度的地方保护行为发生;进一步,我国仍需要在条件成熟时将机动车,尤其是私家车的温室气体排放纳入税收调控的范畴,并借鉴世界各国垃圾税制度模式来思考我国垃圾税的制度考量。以上关系的协调和取舍是保证《环境保护税法》得以实现其立法宗旨的重要因素。

**关键词:**《环境保护税法》;生态文明;垃圾税制度;可持续发展

**中图分类号:**D922.29 **文献标识码:**A

环境保护税是指政府秉持着“多排多征、少排少征、不排不征”的原则,对环境相关的特定税基所征收的具有强制性、无偿性和一般性的税收收入。广义层面的环境保护税涉及保护自然环境与推动生态文明建设,是以“生态税”的方式减少污染并促进环境改善。狭义层面针对污染产品和环境破坏行为征税。该税种基于外部性、公共物品及污染者付费原则等理论,超越了传统税种关注劳动和投资等增值活动的概念框架,通过对污染排放和生态损害征税,不仅体现了环境作为资产的价值,也确保了环境保护者得到合理补偿和激励。纳税是每个公民应尽的义务,而环境保护税作为税收的一种,可以有效实现人口急剧增长与环境资源短缺背景下的经济可持续发展。2016年12月25日第十二届全国人民代表大会常务委员会第二十五次会议通过《中华人民共和国环境保护税

法》(简称《环境保护税法》),2018年1月1日正式实施。在此背景下,分析《环境保护税法》实施及成效评价对实现中国绿色高质量发展及“双碳”承诺目标具有重要的现实意义指导。

## 一、《环境保护税法》的实施层面、效果及政策现状

现有关于环境保护税的研究主要围绕其实施、实施效果及政策完善层面的探讨。就环境税收实施层面问题。Wu 和 Tal(2018)指出,对全方位的污染活动实行有效税收是中国为缓解环境挑战而做出的不懈努力中的关键一环。<sup>[1]</sup>新法规扩大了从“良好活动税收”向“不良活动税收”的过渡,污染者付费原则嵌入中国目前的环境收费体系中,纳入更广泛的企业和个人决策。Schlegelmilch 等(2016)评估了包括中国、越南及泰国等在内的五个特定发展中国

**基金项目:**吉林大学碳达峰碳中和专项“绿色金融资源配置与我国碳达峰目标实现”(2022ST01)

**作者简介:**杜莉(1959—),女,辽宁盘锦人,吉林大学绿色金融与碳中和创新实验室主任,吉林大学经济学院、中国国有经济研究中心教授、博士生导师,主要研究方向:碳金融与绿色金融;孙茹峰(1995—),河南新乡人,吉林大学东北亚学院博士研究生,主要研究方向:环境经济学。

家经验,将其特质经验与其他发展中国家的环境相联系,为发展中国家的决策者进行环境税制改革提出了相应建议。<sup>[2]</sup> Karrydas 和 Zhang (2019) 基于内生增长理论,对环境税收改革影响的理论和实证研究发现,伴随着低碳政策而来的可能是对长期经济增长的促进。以总福利衡量的效率而言,降低资本税来重新分配额外的碳税收入是最佳选择。<sup>[3]</sup> 李虹和熊振兴 (2017) 通过建立自然生态空间占用的量化评估及价值计算方法,设计出了一套以生态赤字价值补偿为核心的环境税提案,进一步利用 CGE 模型考察了实施环境税制和下调个人所得税与企业所得税的政策影响。<sup>[4]</sup> 崔亚飞 (2017) 指出,环境保护税的征管效率和激励效应决定着其正式开征后的实施效果和能否达到政策目标。<sup>[5]</sup> 陈斌和邓力平 (2018) 把环境保护税的征管机制置于税收征管现代化的全新背景中探讨,明确了该机制建立与完善的途径,指出该机制是环境保护税实施过程得以平稳高效的基本保障。<sup>[6]</sup> 刘晔和周志波 (2015) 认为我国环境税改革应注重对“双重红利”假说的研究与预测,注重对我国现实市场结构的研究,并充分考察我国现实市场中不完全竞争因素的独特性及其对环境税效应的影响。<sup>[7]</sup>

环境税实施效果的问题。Filipović 和 Golusin (2015) 分析了环境税对环境保护的影响,并得出对于经济和税收增长缓慢的国家,环境税收效应更强,但可再生能源生产技术发展更快;在通过可再生能源使用来保持自然能源资源水平的国家,环境税的作用更为突出;生态税收鼓励能够减轻污染和增加新技术、新工作的需求。<sup>[8]</sup> 刘海英和安小甜 (2018) 实证分析了环境税对经济增长及环境污染的双重影响,并将其作为调节变量纳入环境库兹涅茨曲线模型中,发现对于各类工业污染物排放,普遍呈现倒“U”形曲线关系。从而得出环境税的提升能有效减少工业废水排放量,但对遏制工业废气排放和固体废物处置效果有限的结论。<sup>[9]</sup> 刘宇等 (2017) 的实证研究结论认为,如果短期减排目标紧迫,可以考虑同时对 SO<sub>2</sub> 和 NO<sub>x</sub> 征税。但如果注重经济和环境的长期可持续发展,仅对 SO<sub>2</sub> 征税最为合适。<sup>[10]</sup> 刘晔和张训 (2018) 通过实证分析得出二氧化硫排污费

征收标准的上调可以有力削减工业领域二氧化硫的排放量,进而肯定了排污收费政策在控制污染物排放方面取得的显著成效。<sup>[11]</sup> 赵忠龙 (2017) 表示环境税能使污染负外部效应得到内部化的解决方案,从而实现一定程度的社会收益。我国完善环境税收的价值功能和法制保障,既需要考虑我国自身的产业结构调整,又要适应国际贸易竞争格局。<sup>[12]</sup> 俞敏 (2016) 认为,环境税作为一种市场驱动的激励手段,关键在于借助政策设计调整商品与服务价格,实现外部效应内部化,促使经济主体做出环境保护导向的决策。以环境税制调整的方式将税收收入用于减轻对资本与劳动的不当税收负担,是推动绿色经济增长的有效策略。<sup>[13]</sup>

环境税的政策完善问题。Miceikiene 等 (2018) 在对欧盟环境立法中的市场手段及 EEA 成员国环境税的实施情况进行总结的基础上,提出了对在政策目标、技术创新和人口发生变化背景下长期税收转移计划潜力的思考。<sup>[14]</sup> 张晓华 (2018) 认为,《环境保护税法》在制度认识及实务操作上仍有亟需明确的问题,如与其他环境相关法律制度的关系、城乡污水集中处理场所超标缴税问题、自动监测数据的误差及固体废物重复征税与计算标准的确定等。针对这些问题,提出建议出台细化征收政策,便于纳税人计算缴纳税款。<sup>[15]</sup> 张星强 (2017) 的研究指出了环境保护部门征收排污费存在的主要问题、环境保护征管可能存在的问题,并就此提出了加强环境保护税征管的若干建议。<sup>[16]</sup> 郑海东和徐梅 (2017) 认为,环境保护税是以原来的排污费制度为基础制定的,其与现行排污费制度和税收制度均有比较大的差异。他对环境保护税的纳税人、征税范围、税率、计税依据、注意事项进行了深入分析,并确定了应纳税额的计算方法,最后通过案例解析了现行排污费与环境保护费的计算差异。<sup>[17]</sup> 廖乾 (2017) 根据对发达国家环境税制度的发展状况及取得的成效分析,对比我国目前环境税征收体系,分析其中存在的主要问题并提出完善我国环境税制度的相关政策建议。<sup>[18]</sup>

通过梳理现有文献可以发现,现有研究或者单一从《环境保护税法》本身的执行机制考虑该项税收本身的立法效应,或者单一地关注其环境保护效

应。多维地关注和研究该项税法涉及的社会治理主体之间的协同,包括该项税法在内的调控机制的协同、宏观治理与微观发展的协同等明显不足。而我国已于 2016 年签署《巴黎协定》,并承诺我国的排放力争在 2030 年达到峰值,为此,我国采取颁布和实施《环境保护税法》、启动全国统一的碳排放权交易体系等一系列措施落实承诺,承担大国责任。这些措施的实施对于推进我国建设生态文明国家、建设美丽中国、保护和改善环境、减少污染物排放无疑将发挥重要作用。研究该税法,我们认为要实现预期目标,需要考虑如何保证税务机关和环境保护部门之间工作机制的有效性?如何评估法律、税收调控手段与市场机制在环境保护过程中的有效性?如何考量微观经济发展与其成本承担能力之间的平衡关系?如何在保证地方政府有差别地承担责任与无过度保护地方规避履行税法规定的义务寻求平衡点?这些问题都是确保《环境保护税法》实施收到预期成效必须研究并给予明确回答的题中应有之义。

## 二、税收立法精神、环境保护与税收的一致性及其协调机制

《环境保护税法》明确立法精神为保护和改善环境,减少污染物排放,推进生态文明建设。为实现该立法精神,在税法实施中应建立环境保护部门和税务机关的协同工作机制。《环境保护税法》第十四条提出,《中华人民共和国税收征收管理法》及其相关规定,由税务机关负责对其进行征税;环境保护部门应当按照本法及相关的环境保护法规对污染物实施监测。该条款主要规定了环境保护税的征收管理由税务机关负责,同时环境保护部门负责对污染物监管。旨在确保环境保护税的有效征收和环境污染的准确监测,从而共同推动环境保护工作。第十五条规定,环境保护部门应联合多部门建立数据共享平台,完善协作机制,定期将排污许可证发放情况、排污数据、环境违法行为查处情况及相关企业受到的环境保护处罚等信息报送至税务机关。相应地,环境保护部门可以定期收到环境保护税的有关资料,如申报、入库、减免、欠缴、风险怀疑等,这需要

税务机关能够精准及时地报送环境保护涉税信息。这样的规定旨在加强环境保护税征收管理,确保税款及时足额入库,同时有助于环境保护部门更好地了解企业的排污情况,以便更有效进行环境监管。第二十条规定,由环境保护部门提供的有关信息,由税务机关对其进行经济对比。如果税务机关发现有异常情况,或者没有在规定的时间内完成纳税申报,可以申请环境保护部门对其进行复核,向税务机关出具的复核意见不应晚于收到税务机关数据资料之日起十五日。税务机关应对纳税人应纳税额进行调整,并与环境保护部门保持一致,该条款明确了税务机关在环境保护税征收过程中,需要与环境保护部门进行数据比对和复核,确保纳税数据的准确性和合法性。同时也规定了环境保护部门在接到税务机关的复核请求后,需要在规定时间内出具复核意见,以便税务机关及时调整纳税人的应纳税额。该规定有助于加强税务机关和环境保护部门之间相互配合,共同推进环境保护税的征收工作。

因此,实现立法宗旨、真正发挥《环境保护税法》的效能,税务机关和环境保护部门必须在如下几个领域建立畅通的交流和工作机制,一是建立信息互通体系。确保税务机关与环境保护部门工作衔接顺畅,实现税收征管流程的顺畅、涉税信息共享机制的完善,有利于解决我国不同部门对税收信息了解不充分问题,税收征管成本控制难题。因此,税务机关和环境保护等相关部门都是环境保护税征收管理的法律主体,在实际工作中,纳税申报受理,涉税信息比对,组织税款入库等征管工作的具体实施还是以税务机关为主、环境保护部门为辅,严重降低了环境保护部门的积极性。因此,税务机关和环境保护部门需要尽快完善其信息管理系统,环境保护税涉及的申报、入库、减免、欠缴、风险等涉税信息,排污单位排污许可、污染物排放数据、环境违法行为和受行政处罚等环境保护部门的行政处罚情况,应保证各部门信息对称,进而保证环境保护问题的涉税工作顺利完成。

二是信息交换机制。信息交换机制在环境保护税征收管理过程中扮演着至关重要的角色。税务机关和环境保护部门之间的有效信息交换是确保双方

执法行为一致、减少执法偏离、防止行政歧义和纠纷的关键环节。为此,构建完善的信息交换机制是实现纳税申报相关信息及时性、准确性与全面性交流特点的基础。具体而言,税务机关和环境保护部门应就环境保护税征收管理中的重点、难点问题讨论建立定期会商机制,定期召开联席会议,不仅有助于税务机关与环境保护部门双方及时了解工作进展情况及存在问题,也能够为其提供问题解决思路。同时,税务机关和环境保护部门应共同建设信息共享平台,利用现代信息技术手段来实现纳税申报、污染物排放、环境违法等信息的实时共享。现代化信息技术手段保证了数据的准确性和安全性,也加速了双方获取信息的及时性。此外,在信息共享过程中,双方应通过制定严格协议来明确信息交换的范围、方式、频率和保密要求。借助大数据等新型技术手段来强化安全加密和网络连接,确保信息在传输和存储过程中的安全性和保密性。不仅保护纳税人的隐私权益,也能防止信息泄露和滥用。

三是牵制制约机制。在税收征管过程中,普通税种与个别税种的系统协作是不可或缺的,它贯穿于整个税收征管流程。特别是环境保护税的征收管理,更加强调跨部门间的协作。然而,我国《税收征收管理法》在协作征管的规范上存在基础性缺陷,导致《环境保护税法》在寻求一般征管规则指导时遭遇困境。在实际操作中,税务机关与环境保护部门之间的责任边界并不清晰,导致在税收征管出现问题时,双方可能互相推诿,缺乏明确的责任承担机制。税务机关和环境保护部门在税收征收过程中产生的异议,应以环境保护部门“复核”为准。如果环境保护部门的职工存在违法复核、核定和税务检查等行为,则要追究相关法律责任。如果没有尽到关于涉税信息的提交和保密义务,或者是有意泄漏涉税资料,从而损害了纳税人的权益,或者是提供了不实的涉税资料,阻碍了税务机关和责任人员的处理,情节特别严重的,要报告当地人民政府和有关单位,对相关单位和人员进行刑事处罚。

要确保《环境保护税法》的实施效果,税务机关和环境保护部门必须积极行动,建立完善的协同机制。协同机制的核心在于明确各自的责任边界,确

保各自职能的充分发挥,避免在税收征管与环境保护监管过程中产生责任模糊或相互推诿的情况。税务机关应严格按照《环境保护税法》的规定,对纳税人进行税收征管,确保税收的完整性和合规性;同时,环境保护部门则应承担起对污染排放的监测、管理和处罚等职责,确保环境保护工作的有效实施。这种协同机制不仅是确保法律实施的基础,也是推动我国经济可持续发展的重要保障。通过税收手段引导企业减少污染排放、提高资源利用效率,不仅能够促进生态环境的改善,还能够推动经济结构的优化和转型升级。

### 三、法律、税收调控手段与市场机制调节的取舍

《环境保护税法》是利用法律手段通过税收杠杆对环境实施治理的手段,是实现生态文明建设的途径之一。其特点是强制性、普适性的有机结合,所有纳税人必须按该税法的规定履行纳税义务。该税法作为宏观调控手段,属于法律和行政手段的范畴。我国已经启动的全国统一碳排放权交易市场,是利用市场机制治理环境的重要途径,属宏观经济调控手段。《环境保护税法》的颁布实施,使我国法律、行政和经济调控手段一并形成对环境治理的调控体系,有利于发挥环境治理的组合拳优势。

《环境保护税法》实施后,对于同一企业事业单位和其他生产经营者,可能面临多重来自环境治理的成本。这些成本包括:为增加污染物自动检测设备和迭代升级污染排放设施的需求,所增加的采购、安装、维护及更新等一系列成本;排放污染物必须按照《环境保护税法》的规定缴纳的税收;按照“税负平移”的原则,环境保护税的适用税额需通过“平移”排污费标准而来,因此要获得污染物的排放权而在排放权交易市场购买排放权支付的成本;在对污染物进行监测、治理污染源、开展环境保护教育宣传等过程所带来的人力成本投入等。当多重手段多管齐下的条件下,我们应该对法律、行政手段与市场机制对环境治理的有效性孰高孰低进行评估,应该对微观经济发展与成本约束的平衡关系进行评估。

历史上,澳大利亚曾经实施过作为环境税之一的碳税与碳交易市场并行的过程。2011年7月10

日,澳大利亚政府宣布开始对碳排放征税,当年 11 月 8 日,澳大利亚议会通过了征收碳税的法案,使得碳税成为正式的法律。尽管该项税法对碳排放征税的同时给予家庭用户和商家一定的补偿,如拨款 92 亿澳元支持就业和工业;拨款 150 亿澳元用于补偿家庭额外开支。由于微观经济主体因此要承担的成本过高,因此新上台的陆克文政府很快就宣布废除碳税征收法案。直到目前,澳大利亚都没有再次启动碳税法案。但是碳排放权等环境治理的市场机制——碳排放权交易体系却一直单一地发挥着调控作用。澳大利亚的碳排放权交易体系发展过程大致可以分为三个阶段。首先,1998 年以来,澳大利亚政府便开始积极致力于碳排放权交易体系的理论研究、制度设计和筹建、议会审议等方面的工作,并在 2008 年首次提出《碳污染减排机制》(CPRS)法案,以期能够顺利实现碳排放权交易体系减排增效、改善环境的目的,因金融危机和政治因素等原因未能实现。直至 2011 年底,澳大利亚通过了《清洁能源法案 2011》,以固定碳价计划(CPM)代替碳污染减排机制(CPRS),该法案的通过标志着澳大利亚在应对气候变化方面迈出了重要一步,为环境与经济改革的历史性进程奠定了坚实基础。从生产者角度来看,由于碳定价机制导致煤炭和铝业等能源密集型产业成本增加,企业利润降低,为保持正常生产经营状态,企业很难有盈余现金和精力去改善生产结构、提高技术水平,因此环境效益并不明显;从消费者角度来看,利益最大化前提下企业会将履约成本转嫁到消费者身上,导致电价和其他商品价格上涨,给家庭和企业带来了经济压力,降低居民生活质量,不利于经济长期稳定发展。此外,还受工党、保守党等党派执政观点不同的影响,因此,2014 年澳大利亚宣布通过了《清洁能源法案(碳税废除)2014》,废除了《清洁能源法案 2011》,自此,澳大利亚改为实施浮动碳价机制。与固定碳价制度不同的是,浮动碳价机制的碳价不由政府制定,而由市场决定。2015 年,在《清洁能源法案(碳税废除)2014》及浮动碳价机制的广泛运行下,澳大利亚 ETS 正式建立,成为继欧盟和新西兰之后第三个引入 ETS 的发达国家。总之,碳排放权交易体系的建立过程既要尊重市场

前提,以法律基础为基石,通过独立监管机构为市场运行提供保障;又要注重吸取历史发展经验,审慎处理碳排放权定价制度和配额总量问题,避免因经济利益受损而影响交易体系的正常运行。即便如此,为了减轻企业、消费者的负担,澳大利亚排放权交易体系仍然安排了一系列财政补偿计划。

鉴于此,我们认为,第一,环境税和为环境治理设立的市场交易机制不宜并行,特别是在我国尚处于社会主义发展初级阶段的情况下,我们需要兼顾微观经济发展和环境治理成本承担的平衡,例如地方发展目标存在的权衡替代关系会弱化以生态环境保护为主的可持续发展目标,地方政府应制定合理的经济增长目标与环境保护法规,明确企业与个人在环境保护层面责任与义务的同时,给予一定的激励与支持。这是因为:一方面,我国作为发展中国家,在追求经济快速增长的同时,也面临着环境保护的紧迫任务。这一阶段微观经济发展与环境治理成本承担之间需要达到一种微妙的平衡。环境税作为一种经济激励手段,通过提高污染成本引导企业减少污染排放,但其效果往往受到市场价格机制、企业承受能力等多种因素的影响。另一方面,环境治理市场交易机制,如碳排放权交易等,虽然能够通过市场机制实现环境资源的优化配置,但其运行需要完善的市场环境和严格的监管体系。在地方发展目标与生态环境保护目标之间存在权衡替代关系的背景下,地方政府在制定经济增长目标和环境保护法规时,需要充分考虑两者之间的平衡。

第二,建立环境保护市场机制,通过市场力量推动环境保护产业的发展和环境保护行动的落实。政府可以通过建立排污权交易、环境保护税等制度,引导企业和个人更加注重环境保护,同时也可以吸引更多的社会资本进入环境保护产业。通过建立排污权交易制度,政府为企业设定了明确的排放限制,并允许企业在市场上买卖排放权。这一制度不仅为企业提供了灵活的减排途径,还通过市场价格机制反映了环境资源的稀缺性,从而激励企业减少污染排放,提高资源利用效率。例如,在欧洲的碳排放权交易市场中,企业通过购买或出售碳排放权,实现了减排成本的最小化,推动了低碳经济的发展。此外,政府还可以通过环境保护税制度来引导企业和个人改

变行为模式。环境保护税通过对污染行为和资源消耗征税,增加了企业和个人的环境保护成本,从而促使他们采取更加环境保护的生产和生活方式。这种税收制度不仅能够筹集资金用于环境保护项目,还能够通过经济激励促进环境保护技术的研发和应用。

第三,优化调整地方政府的目标绩效考核和问责机制,避免出现因“以邻为壑”的锦标式竞赛而降低关注地方产业与可持续实际发展潜力。首先,需要构建一个多元化、综合化的考核指标体系。这一体系不应仅仅局限于经济增长速度,而应包括环境保护、资源利用效率、社会公平等多个方面。例如,可以将环境保护指标纳入地方政府的绩效考核体系,并对环境污染严重的地区进行问责。其次,需要强化问责机制,确保考核结果的落实。对于未完成环境保护等关键指标的地方政府,应依法依规进行问责,追究相关责任人的责任。以浙江省“绿水青山就是金山银山”的理念为例。浙江省政府通过优化调整目标绩效考核和问责机制,将生态环境保护纳入地方政府绩效考核体系,并严格执行问责制度。这一举措不仅推动了浙江省生态环境的持续改善,还促进了地方产业的绿色转型和可持续发展。这一成功案例为其他地方政府提供了有益的借鉴和启示。

#### 四、地方有差别地承担责任与避免地方过度保护

在国际社会关于气候谈判过程中,中国一直坚持发达国家和发展中国家应该有差别地承担全球气候治理责任,体现公平原则。为了一以贯之地体现有差别地承担社会责任的原则,中国新实施执行的《环境保护税法》在几个方面都有特别规定。

由于中国幅员辽阔,气候和地势多样性决定了不同省(市、自治区)的经济发展模式具有其独特的地域风格,因此,对全国实行统一的税额定价制度是不合理的。对此,《环境保护税法》在考虑到地区差异性的基础上,有远见地制定了《环境保护税税目税额表》,使得不同地区可以根据自身发展情况,参照该表自行制定税额。地方政府在选择具体适用税额时,有较大的主动权,选择的结果在地区间也会产生较大的差异。以应税水污染物的计税税额为例,

其每污染当量的税额为 1.4 元至 14 元,最高与最低相差 10 倍;大气污染物的计税税额也如此,其每污染当量的税额为 1.2 元至 12 元,高低相差也是 10 倍。2018 年《环境保护税法》颁布初期,较多严重污染区域的税收都已经达到了规定的标准。

北京市作为中国的首都,面临着严峻的大气污染和水污染问题。为了改善环境质量,北京市在环境保护税方面采取了较为严格的措施。如北京市规定了大气污染物和水污染物的税收上限分别是 12 元与 14 元,高标准的税收政策对企业产生了显著的约束和激励效应。对于污染排放超标的企业来说,高额的税收成本迫使其不得不投入更多的资源用于环境保护技术的研发和应用,以减少污染物排放。同时,对于已经达到或超过环境保护标准的企业而言,税收减免政策则成为一种奖励,鼓励其继续保持良好的环境保护表现。与北京市相比,云南省在环境保护税方面的标准相对较低。云南省在 2019 年 1 月开始,实施的大气污染物为 2.8 元,水污染物为 3.5 元。对于云南省来说,其较低的环境保护税标准可能与当地的经济发展水平和环境容量有关。云南省地处高原地区,生态环境相对脆弱,因此在制定税收政策时需要考虑到经济发展和环境保护的平衡。较低的税收标准可能在一定程度上减轻了企业的负担,但同时也可能降低了企业在环境保护方面的投入和积极性。

由上述结果可知,首先,各省政府将依据当地主要发展需要,在税率范围上作出较大选择。即使一些中西部省份没有足够的资源,为了满足本地的发展需求、满足企业和市场的需求,也会主动降低税收。地方政府的有差别行为不仅会打破区域平等,导致不同区域企业的生产成本存在巨大差异,形成了对当地企业的间接保护,阻碍市场的正常竞争,同时也损害了社会和经济的稳定。出于地方政府间的模仿行为,原先处于环境保护税率较高的地区,出于其自身的经济利益,很有可能会将其迁移到中西部地区,从而导致了污染的迁移,即所谓的“先发展,后治理”,这与当前国家所提倡的绿色发展思想相悖。显然,当地方保护主义至上,地方政府可能选择最低税额,从众选择的结果将会弱化《环境保护税

法》的功效。

其次,《环境保护税法》能否有效发挥其设计的激励约束功效,还依赖一个重要的税收设计前提。根据该法规,在其关于税收优惠的条文中明确指出,如果纳税人的应税大气或水污染物排放量,相比国家和地方设定的排放标准降低了 30%,那么他们的税将按照 75% 的标准进行征收。同样地,如果污染物排放量降低达到 50%,则税将仅按 50% 的标准征收。可见,在国家既定的排污浓度值规定标准确定的前提下,地方确定的排污浓度值规定标准水平就很重要了,如果地方政府从众性地确定不高于国家规定的标准,则该税减免的激励效应将停留在国家确定的一般水平上,不会有更高的激励效应。以某省为例,该省在制定地方排污浓度值规定标准时,充分考虑了本地区的环境容量、产业结构和技术水平等因素,制定了比国家标准更为严格的排污浓度值标准。这一举措使得在该省的企业需要投入更多的资源来降低污染物排放,以满足更高的环境保护要求。但同时,由于税收减免政策的存在,这些企业在达到更严格的排放标准后,可以享受到相应的税收减免优惠,从而在一定程度上减轻了企业的环境保护成本负担。这一案例充分说明了地方政府在排污浓度值规定标准制定中的关键作用。通过制定更为严格的排污浓度值标准,并结合税收减免政策,可以有效地激发企业在环境保护方面的积极性,促进环境保护技术的创新和应用,从而实现经济发展和环境保护的双赢。

最后,鉴于政府在环境保护法规的构建上占据核心,甚至主导了立法过程,导致政府同时作为参与者和决策者,可能使纳税人的正当权益无法得到妥善保障。由于政府与纳税人之间存在环境保护的利益冲突,政府在立法过程中可能会倾向于维护自身的利益,而忽视了那些由不可预见因素或经济压力引发的真实困难。将纳税人排除在整个立法过程之外的做法,不仅剥夺了他们参与决策、表达意见的权利,还可能加剧他们对政府的误解和不信任感。一旦纳税人感到自己的利益被忽视或被损害,他们就可能产生不满情绪,进而对政府的安排表现出不配合甚至抵触行为。这种情况不仅会增加税收执行

的难度,降低行政效率,还可能导致政府权威的受损,进一步阻碍环境保护立法的正常推进和实施。此外,地方人民代表大会常务委员会往往缺乏环境保护税领域的研究专家或是纳税人代表,这就限制了他们对地方政府提议的政策方案做出恰当评估的能力,从而影响了他们在监督环节的作用。这种情况违背了《环境保护税法》的初衷,该法旨在激发纳税人对绿色生态的重视,进而鼓励他们采用环境保护技术。《环境保护税法》的目标是促进和谐、减少冲突,而不是加剧矛盾,它应确保国家与纳税人、中央与地方及纳税人与税务机构之间的合作共赢。

### 五、纳税范围与税收效应的拓展

《环境保护税法》的征收范围包括大气污染物、水污染物、固体废物和噪声等应税污染物。具体来说,该法规定对在我国领域及我国管辖的其他海域,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征收环境保护税。应税污染物包括大气污染物、水污染物、固体废物和噪声等,具体按照《环境保护税目税额表》《应税污染物和当量值表》的规定执行。相比于之前的排污费没有很大的改动,而是“费改税”的平行转移。

需要指出的是,《环境保护税法》将原来对建设项目超限排污收费的规定从环境保护税中剔除,显然违背了环境保护税的本意。由于《危险废物分类管理办法》中对有害废物进行了具体的处理,因此,在对有害废物的征税方面,并未将有害废物纳入环境保护税范畴。如果按照法定标准来征税,那么就会产生一个问题:在实际工作中,能否精确地估算出污染当量。《环境保护税法》为关键的污染物建立了一个监控机构,这样环境保护部门就可以进行监控了。同时,国家也积极推动未设置自动监控装置的企业,将其委托给第三方开展监控工作。这就产生了一个问题,那就是《环境保护税法》并没有在征收环境保护税的过程中,明确规定能否按照上述的数据来计算污染当量,如果不能计算出污染当量,将会面临什么样的法律责任。考虑上述范围,本文主要从机动车与垃圾税提出关于《环境保护税法》的进一步思考。

一方面,《环境保护税法》规定,机动车、铁路机车、非道路移动机械、船舶和航空器等流动污染源排放应税污染物在该税的减免范围内。我们认为,对车船等流动污染源的排放是否纳税应在分类的基础上,首先将私家车纳入征税范围,在购置和年检环节征收,调控大排量汽车消费减少碳排放。我国为了解决环境污染问题,在一些领域采取的是行政性限购、限行等手段,而忽略了税收和成本预算约束的力量。据公安部统计,截至 2022 年底,中国机动车保有量达到 4.17 亿辆,汽车保有量为 3.19 亿辆。而美国汽车保有量为 2.83 亿辆,中国已然超过美国成为全球汽车保有量最大的国家。从汽车用途结构来看,2022 年中国乘用车销量为 2356 万辆,占汽车总销量的 87.7%,且增速为 10%,如表 1 所示。汽车的大量使用是大气污染的一个重要源头,应采取包括税收在内的相应调控手段,通过增加消费成本减少其消费意愿,引领其向低大气排放的消费取向行进。

表 1 中国汽车市场历年销售量增长

年份	乘用车	商用车	汽车	乘用车增速	商用车增速	汽车增速
2010 年	1376	430	1806	33%	30%	32%
2011 年	1447	403	1851	5%	-6%	2%
2012 年	1550	381	1931	7%	-5%	4%
2013 年	1793	406	2198	16%	6%	14%
2014 年	1970	379	2349	10%	-7%	7%
2015 年	2115	345	2460	7%	-9%	5%
2016 年	2438	365	2803	15%	6%	14%
2017 年	2472	416	2888	1.40%	14%	3.00%
2018 年	2371	437	2808	-4.10%	5%	-2.80%
2019 年	2144	432	2577	-8.10%	-1%	-8.20%
2020 年	2018	513	2531	-6%	19%	-2%
2021 年	2148	479	2627	6%	-7%	4%
2022 年	2356	330	2686	10%	-31%	2%

数据来源:《2011—2012 年公路水路运输行业发展统计公报》及《2013—2023 年交通运输行业发展统计公报》

另一方面,就《环境保护税法》而言,它针对个人的征税项目相对有限,对于日常生活中产生的污

染源,特别是个人行为对环境的直接冲击,关注程度不足。在我们探讨和完善我国垃圾税体系前,借鉴其他国家实施垃圾税的实践经验或许是有益的。

荷兰的垃圾税制度是一个值得借鉴的范例。其主要目标是通过此机制为政府筹措资金,专用于垃圾的搜集与处理工作,而被征税的对象则是每一个产生垃圾的家庭。这一大特色在于激励市民参与到废物管理中来,使他们能更透彻理解政府对垃圾从产生到处理的全程管理,从而认识到垃圾分类的重要性。通过这种方式,政府和国民在垃圾处理问题上达成了共识。而在日本,政府采取了一种更为细致的方法。他们创建了一个垃圾回收日程表,明确了居民在不同时间段需投放的不同类别垃圾。这个日程表不仅覆盖了垃圾分类的要求,还详细列出了回收的时间点和操作步骤,使得居民能更加简便明了地遵循垃圾分类的规定。在中国,讨论垃圾税问题,不仅仅是关于是否开征,更为关键的是政府需要依据各地独特的地域特征、文化习惯及发展水平等因素制定税收程序。这要求我们必须充分调研实际情况,以形成既科学又公正的税收策略。在美国,他们采取了“使用者付费”的原则,即根据居民丢弃垃圾的量来收费。这种收费模式具有强制性,并严格按照相关法律执行。此外,德国、意大利、芬兰和法国也建立了相关的垃圾收费制度模式,虽然具体细节各不相同,但它们的核心目标都是推动居民积极参与垃圾分类和回收工作。如表 2 所示。

表 2 各国垃圾税制度模式特征

国家	垃圾税制度模式
德国	对每个无法回收的容器,征税 30 芬尼
意大利	直接对塑料袋生产厂商实行“课税法”,规定每只塑料袋付 8 美分的税
芬兰	芬兰海关管理局负责收集和监管垃圾税,可以回收利用的垃圾不征税,需要掩埋的垃圾税率为 30 欧元/吨。2007 年此项税收收入达到了 5700 万欧元
法国	提高最终进入垃圾填埋中心的生活垃圾 TGAP 费用;创建垃圾焚烧单元,按照垃圾焚烧设备的环境保护等级征税;降低铁路或者水路运输垃圾的相关税费,加强对纸质印刷废品制造者的税费征收力度,设立有关垃圾税条款

目前,中国对垃圾处理费用的征收主要依据的是政府的普通指导性文件,其法律效力相对较低。尽管如此,它仍是解决城市生活垃圾的主要途径,主要应用于垃圾的收集和处理工作。但这种方式在约束公众正确投放垃圾的行为上效果有限。现有的垃圾处理费无法完全满足政府在垃圾处理上的开支需求,实际上难以有效规范垃圾处理行为,也无助于推动绿色和可持续发展模式。因此,建立垃圾税制度对于我国经济的可持续发展具有决定性的意义。这一制度不仅有助于规范公民的垃圾投放行为,还能政府筹集资金,促进垃圾处理和资源回收等方面的可持续发展。在实施垃圾税制度的过程中,政府应加强宣传教育,增强公民的环境保护意识和参与度。通过加强与社区、企事业单位等各方面的合作,形成共建共治共享的良好局面。此外,完善相关法律法规和配套政策也是必不可少的,以确保垃圾税制度的顺利实施和可持续发展目标的实现。

## 六、结语

《环境保护税法》希望利用法律和税收双重杠杆调控经济行为,收到立法精神和宗旨的预期。为实现预期目标,环境保护治理需综合考量法律规制、税收引导与市场调节。法律可以奠定治理基础,提供制度框架;税收作为经济杠杆可引导企业和个人行为;市场调控机制虽能有效配置资源,但需审慎运用,避免市场失灵。三者相辅相成,共同推动环境保护目标的实现及经济可持续发展。为实现预期目标,应在考虑微观经济发展与其成本承担能力时,保持二者之间的平衡。发展过快可能导致成本激增,超过承担极限;发展过慢则可能制约成本投入与技术创新。寻求平衡需综合考虑市场供需、资源配置及技术革新等多方面因素,以确保经济发展的可持续性。为实现预期目标,地方政府在差别化承担责任时应秉承公平、透明的原则,通过公开决策过程和结果、接受社会监督,以确保责任的公正分配。同时,要避免过度保护,需建立科学的评估机制,客观判断何时何地承担何种责任,防止对特定对象给予不合理支持。此外,保持政策的连续性和稳定性,需要通过法律法规来固化责任划分和承

担方式,为地方政府的长期治理奠定基础。

## 参考文献

- [1] Wu J, Tal A. From Pollution Charge to Environmental Protection Tax: a Comparative Analysis of The Potential and Limitations of China's New Environmental Policy Initiative [J]. *Journal of Comparative Policy Analysis: Research and Practice*, 2018, 20 (2): 223-236.
- [2] Schlegelmilch K, Cottrell J, Runkel M, et al. Environmental Tax Reform in Development, Emerging and Transition Economies [M]. *Studies*, 2016: 83-104.
- [3] Karydas C, Zhang L. Green Tax Reform, Endogenous Innovation and the Growth Dividend [J]. *Journal of Environmental Economics and Management*, 2019, 97(9): 158-181.
- [4] 李虹,熊振兴.生态占用、绿色发展与环境税改革[J].*经济研究*,2017,52(7):124-138.
- [5] 崔亚飞,吴琼,祁丹.环境保护税的征管效率与激励效应预估[J].*税务研究*,2017,(9):54-57.
- [6] 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):28-33.
- [7] 刘晔,周志波.不完全竞争市场结构下环境税效应研究述评[J].*中国人口·资源与环境*,2015,25(2):121-128.
- [8] Filipović S, Golušin M. Environmental Taxation Policy in the EU-New Methodology Approach [J]. *Journal of Cleaner Production*, 2015, 88(4): 308-317.
- [9] 刘海英,安小甜.环境税的工业污染减排效应——基于环境库兹涅茨曲线(EKC)检验的视角[J].*山东大学学报(哲学社会科学版)*,2018,(3):29-38.
- [10] 刘宇,胡晓虹,王宇,等.成本收益视角下环境税种的最优选择[J].*宏观经济研究*,2017,(5):80-90+142.

[11]刘晔,张训常.环境保护税的减排效应及区域差异性分析——基于我国排污费调整的实证研究[J].税务研究,2018,(2):41-47.

[12]赵忠龙.环境税收的产业功能与规制效应分析[J].暨南学报(哲学社会科学版),2017,39(1):96-105+131-132.

[13]俞敏.环境税改革:经济学机理、欧盟的实践及启示[J].北方法学,2016,10(1):73-83.

[14] Miceikiene A, Čiulevičienė V, Rauluskeviciene J, et al. Assessment of the Effect of Environmental Taxes on Environmental Protection [J].

Ekonomickýčasopis, 2018, 66(3): 286-308.

[15]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.

[16]张星强.环境保护税征管问题的思考[J].经济研究参考,2017,(23):43-46.

[17]郑海东,徐梅.环境保护税的税收要素解析及完善建议[J].财会月刊,2017,(32):81-84.

[18]廖乾.环境税制度的国际经验及其对我国的启示[J].财会月刊,2017,(9):71-77.

(责任编辑 陆晓宇)