



公司及并购法律评述
2018 年 1 月

上海
上海市银城中路 68 号
时代金融中心 19 和 16 楼
邮编：200120
电话：+86 21 3135 8666
传真：+86 21 3135 8600

Shanghai
19F&16F, ONE LUJIAZUI
68 Yin Cheng Road Middle
Shanghai 200120 P.R.China
Tel: +86 21 3135 8666
Fax: +86 21 3135 8600

北京
北京市建国门北大街 8 号
华润大厦 4 楼
邮编：100005
电话：+86 10 8519 2266
传真：+86 10 8519 2929

Beijing
4F, China Resources Building
8 Jianguomenbei Avenue
Beijing 100005 P.R.China
Tel: +86 10 8519 2266
Fax: +86 10 8519 2929

香港
香港中环花园道 3 号
中国工商银行大厦 15 楼
电话：+852 2969 5300
传真：+852 2997 3385

Hong Kong
15F, ICBC Tower
3 Garden Road, Central
Hong Kong
Tel: +852 2969 5300
Fax: +852 2997 3385

www.llinkslaw.com

master@llinkslaw.com

环境保护税法(绿色税法)摘要解读

作者：杨玉华 | 陈军 | 岳鹏

2018 年 1 月 1 日，被称为我国首部“绿色税法”的《中华人民共和国环境保护税法》(以下简称“《环境保护税法》”)以及《中华人民共和国环境保护税法实施条例》(以下简称“《实施条例》”)正式实施。环境保护税作为新开征的独立税种、《环境保护税法》作为新的单行税法走上历史舞台。自国务院法制办公室于 2015 年公开征求《中华人民共和国环境保护税法(征求意见稿)》意见开始，环境保护税及相关立法便广受关注。本文旨在结合实务经验对《环境保护税法》以及与之同步开始施行的《实施条例》进行摘要解读，并有针对性地拟上市企业和有再融资计划的上市公司做出适当提示。

一、环境保护税法的出台背景

2007 年，国务院在《关于印发节能减排综合性工作方案的通知》(国发[2007]15 号)中提出“研究开征环境税”，拉开了研讨制定环境保护税的序幕。2011 年 3 月 14 日第十一届全国人民代表大会第四次会议批准通过的《国民经济和社会发展第十二个五年规划纲要》亦提出：“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。”环境保护税被呼唤制定，一是加强环境保

.....
如您需要了解我们的出版物，
请与下列人员联系：

郭建良: (86 21) 3135 8756
Publication@llinkslaw.com

通力律师事务所
www.llinkslaw.com

免责声明：本出版物仅代表作者个人观点，不代表通力律师事务所的法律意见或建议。我们明示不对任何依赖本出版物的任何内容而采取或不采取行动所导致的后果承担责任。我们保留所有对本出版物的权利。

环境保护税法(绿色税法)摘要解读

护的需要，环境保护税出台后可以以税收为杠杆，发挥税收调控作用；二是加强环保执法的需要，环境保护税较排污费制度更具强制性，有利于加强执法力度；三是清费立税的需要，用严格的法律制度保护生态环境，落实税收法定原则，推动建立现代化税收法治体系。

在这样的背景和需求下，《环境保护税法》历经九年酝酿、两次审议及多次修改，最终于 2016 年 12 月 25 日在第十二届全国人大常委会第二十五次会议上表决通过，它的出台对丰富我国环境财税制度和促进绿色发展具有重要意义，也将对环保行业产生重要影响。

二、 环境保护税法的摘要解读

(一) 明确纳税主体：在中华人民共和国领域和中华人民共和国管辖的其他海域，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为纳税主体

在《环境保护税法》施行前，关于缴纳排污费主体的规定并不统一。《环境保护法》(1989, 已废止)曾将缴纳排污费主体规定为**超标**排放污染物的企业事业单位。2014 年 4 月 24 日发布的《环境保护法》(2014 修订, 以下简称“《环境保护法》(2014 修订)”)将缴纳排污费主体修订为排放污染物的企业事业单位和其他生产经营者。但国务院于 2003 年 1 月 2 日发布的《排污费征收使用管理条例》规定，直接向环境排放污染物的单位和个人工商户，应当缴纳排污费。而《海洋环境保护法》(2016 修订)又将缴纳排污费的主体规定为“直接向海洋排放污染物的单位和个人”。上述关于缴纳排污费主体的规定存在不完全统计的情况。

此次，《环境保护税法》对纳税主体作出了明确，根据《环境保护税法》及《实施条例》的相关规定，我们总结环境保护税的纳税主体为：

1. 在中华人民共和国领域和中华人民共和国管辖的其他海域**直接**向环境排放(向依法设立的污水集中处理、生活垃圾集中处理场所排放应税污染物以及在符合国家和地方环境保护标准的设施、场所贮存或者处置固体废物，不属于直接向环境排放污染物)应税污染物的企业事业单位和其他生产经营者；及
2. **超过**国家和地方规定的**排放标准**向环境排放应税污染物的依法设立的城乡污水集中处理场所(指为社会公众提供生活污水处理服务的场所，不包括为工业园区、开发区等工业聚集区域内的企业事业单位和其他生产经营者提供污水处理服务的场所，以及企业事业单位和其他生产经营者自建

环境保护税法(绿色税法)摘要解读

自用的污水处理场所)和生活垃圾集中处理场所; 及

3. 达到省级人民政府确定的规模标准并且有污染物排放口的畜禽养殖场。

(二) “费改税”：依照规定征收环境保护税，不再征收排污费

此次,《环境保护税法》出台后明确规定:“自本法施行之日起,依照本法规定征收环境保护税,不再征收排污费”,正式将“费改税”以立法形式明确。以应税大气污染物和水污染物为例,我们对比了环境保护税和排污费的相关规定,对两者之间的主要差异列示如下:

	环境保护税	排污费
征收标准	设定征收幅度,包括上下限	仅设定下限,未设定上限
减免情形	两档减排税收减免; 减少了排污者因不可抗力遭受重大经济损失时可以申请减半缴纳排污费或申请免缴排污费的规定	一档减排税收减免
应税污染物项目数	每一排放口或者没有排放口的应税大气污染物,按照污染当量数从大到小排序,对前3项污染物征收环境保护税;每一排放口的应税水污染物,按照《应税污染物和当量值表》,区分第一类水污染物和其他类水污染物,按照污染当量数从大到小排序,对第一类水污染物按照前5项征收环境保护税,对其他类水污染物按照前3项征收环境保护税。地方可以根据需要增加同一排放口征收应税污染物项目数	对每一排放口征收废气排污费的污染物种类数以污染当量数从多到少的顺序,最多不超过3项;每一污水排放口,对五项主要重金属污染物(铅、汞、铬、镉、类金属砷)均须征收排污费;其他污染物按照污染当量数从多到少排序,对最多不超过3项污染物征收排污费。

根据《环境保护税法》的规定,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要求,在《环境保护税税目税额表》规定的税额幅度内提出应税大气污染物和水污染物的具体适用税额的确定和调整,报同级人民代表大会常务委员会决定,并报全国人民代表大会常务委员会和国务院备案。为此,我们理解,在“税费平移”原则下,受各地区情况差异

环境保护税法(绿色税法)摘要解读

的影响,在法律允许的范围内,各地的调整差异也会出现。我们也进一步对比了部分地区的情况,对各地已经通过的环境保护税税额主要内容列示如下:

地区	适用标准
北京	均适用 上限 征收,即应税大气污染物环境保护税适用税额为每污染当量 12 元,应税水污染物环境保护税适用税额为每污染当量 14 元 ¹
上海	不同污染物适用 自最低税额起 的不同税额:应税大气污染物最高税额为 7.6 元/污染当量,最低税额为 1.2 元/污染当量;于 2019 年 1 月 1 日起均调高,调高后应税大气污染物最高税额为 8.55 元/污染当量;应税水污染物税额最高税额为 5 元/污染当量,最低税额为 1.4 元/污染当量。 ²
河北	主要污染物税额标准分为三档,其他污染物执行统一标准。应税大气主要污染物最高税额为 9.6 元/当量(北京相邻的地区、雄安新区及相邻的地区适用),最低税额为 4.8 元/当量;应税水主要污染物最高税额为 11.2 元/当量(北京相邻的地区、雄安新区及相邻的地区适用),最低税额为 5.6 元/当量。大气和水的其他污染物分别统一执行 4.8 元/当量和 5.6 元/当量。 ³
江苏	应税大气污染物环境保护税适用税额最高税额为每污染当量 8.4 元(南京市适用),最低税额为每污染当量 4.8 元(徐州等 8 个城市适用),应税水污染物环境保护税适用税额为每污染当量 8.4 元(南京市适用),最低税额为每污染当量 5.6 元(徐州等 8 个城市适用) ⁴

经上述比对,可以看出,《环境保护税法》秉承“税费平移”原则,制定了很多衔接性规定,并以现行排污费收费标准为基础设置环境保护税的税额标准。但值得注意的是,从立法目的而言,环境保护税立法是为保护和改善环境,减少污染物排放,推进生态文明建设为目的而制定,“税费平移”原则是作为“费改税”过度衔接时期的主要适用原则,以上海地区的税额标准逐年提高为例,我们认为,在达到平稳过度后,为了实现上述立法目的,各地仍有可能采取提高税额、增加应税污染物项目数等方式提高占用环境资源多的高污染企业的成本。因此,“费改税”后对于存在污染的企业,产生的污染排放越多,所应缴纳的环境保护税越高。

(三) 两档减排税收减免: 排污浓度值低于排放标准 30%的, 减按 75%征税; 排污浓度值低于排放标准 50%的, 减按 50%征税

现行排污费制度只规定了一档减排税收减免,即对排放浓度值低于国家或地方规定的污染物排放限值 50%以上的, 减半征收排污费。此次《环境保护税法》根据不同减排幅度在此基础上增加一档税收减

环境保护税法(绿色税法)摘要解读

免的规定，即“纳税人排放应税大气污染物或者水污染物的浓度值低于国家和地方规定的污染物排放标准百分之 30%的，减按百分之 75%征收环境保护税”。这意味着一些原来减排未能达到 50%而享受排污费减免的企业可以有机会享受环保税的减免。降低企业负担，无疑将提高企业减排的积极性。

上述规定，进一步体现《环境保护税法》从税收杠杆入手，激励企业有效减排。从长远发展来看，企业加大治理污染的投入，减少污染物排放，虽然短期内可能会增加企业成本，但是从长期看，这些成本可以在未来被分摊，为企业节约的环境保护税成本不容小觑。此外，《排污费征收使用管理条例》规定，排污者因不可抗力遭受重大经济损失的，可以申请减半缴纳排污费或者免缴排污费，在《环境保护税法》中并未延续此类规定。

(四) 税收征管：税务机关负责环境保护税的征收管理，环境保护主管部门负责对污染物的监测管理

根据《实施条例》的规定，税务机关履行环境保护税纳税申报受理、涉税信息比对、组织税款入库等职责，环境保护主管部门依法负责应税污染物监测管理，制定和完善污染物监测规范。两个部门之间将协同配合，完成环境保护税的征缴工作。

值得注意的是，根据《环境保护税法》的规定，纳税人申报的污染物排放数据与环境保护主管部门交送的相关数据不一致的，按照环境保护主管部门交送的数据确定应税污染物的计税依据。因此，在纳税人申报数据与环境保护主管部门提供的数据不一致的情况下，环境保护主管部门的数据将优于纳税人申请数据被税务机关直接采信。但在《环境保护税法》及《实施条例》中，均未对如纳税人对环境保护主管部门提供的数据有异议的情况下如何进行救济作出相应规定。企业未来可能会面临在发生对计税数据争议的情况下，只能通过税务争议处理方式进行救济。

(五) 法律责任：依照《中华人民共和国税收征收管理法》、《中华人民共和国环境保护法》和有关法律法规的规定追究法律责任

《环境保护税法》并未单独设立法律责任章节，根据第 23 条的规定：“纳税人和税务机关、环境保护主管部门及其工作人员违反本法规定的，依照《中华人民共和国税收征收管理法》、《中华人民共和国环境保护法》和有关法律法规的规定追究法律责任”。因此，根据纳税人具体违法行为性质的不同，将分别或同时适用《环境保护法》(2014 修订)以及《中华人民共和国税收征收管理法》(以下简称“《税收征收管理法》”)的相应法律责任条款。

环境保护税法(绿色税法)摘要解读

需特别提示的是，如纳税人因与税务机关就环境保护税发生纳税争议，可以采取的权利救济途径也应适用《税收征收管理法》的相关规定。根据《税收征收管理法》第 88 条的规定：“纳税人、扣缴义务人、纳税担保人同税务机关在纳税上发生争议时，必须先依照税务机关的纳税决定缴纳或者解缴税款及滞纳金或者提供相应的担保，然后可以依法申请行政复议；对行政复议决定不服的，可以依法向人民法院起诉。当事人对税务机关的处罚决定、强制执行措施或者税收保全措施不服的，可以依法申请行政复议，也可以依法向人民法院起诉。当事人对税务机关的处罚决定逾期不申请行政复议也不向人民法院起诉、又不履行的，作出处罚决定的税务机关可以采取本法第四十条规定的强制执行措施，或者申请人民法院强制执行。”即纳税争议发生后，适用复议前置程序，且申请复议之前必须先依照税务机关决定缴纳或者解缴税款及滞纳金或者提供相应的担保，然后才可以依法申请行政复议。税务争议中的纳税前置程序，无疑可能会增加企业解决纳税争议的前期成本。

三、 建议关注事项

(一) 关注环境保护税征收对企业经营成本的影响

“费改税”后，部分地方在遵循“税费平移”原则的情况下所确定的环境保护税税额与此前确定的排污费标准并未改变，加之环境保护税新增一档税收减免，可能使得原本无法享受排污费减免的企业可以享受环保税减免，因此，对于部分企业而言可能并未立即产生税收成本增加的问题。但是，在环境保护税制度实施后，我们认为仍存在如下造成企业成本增加的可能性因素：

1. 环境保护税纳税金额的增加：税务机关在国家强化环境保护政策下，可能会加大环境保护税征管力度。并且，《环境保护税法》规定，省、自治区、直辖市人民政府根据本地区污染物减排的特殊需要，可以增加同一排放口征收环境保护税的应税污染物项目数，报同级人民代表大会常务委员会决定，并报全国人民代表大会常务委员会和国务院备案。尽管我们目前尚未看到有地方增加一个排污口的应税污染物项目数，但相对于原排污费制度规定的只包括三种污染物和五种主要重金属污染物而言，不排除未来有地区会增加应税污染物项目数，如此也会导致环境保护税的增加，增加排污企业的成本。
2. 采购污染物自动监测设备增加企业支出：根据《环境保护法》(2014 修订)的规定，重点排污单位应当按照国家有关规定和监测规范安装使用监测设备，保证监测设备正常运行，保存原始监测记录。以及根据《环境保护税法》的规定，纳税人安装使用符合国家规定和监测规范的污染物自动监测设备的，按照污染物自动监测数据计算，若未安装自动监测设备的，则根据其他方法测

环境保护税法(绿色税法)摘要解读

算。重点排污企业必须安装使用监测设备,其他企业也可以安装自动监测设备,以便可以使用该数据作为排放量基数进而计算企业应缴纳的环保税。采购监测设备将导致企业成本增加。

3. 原环保设备的更换或升级改造支出:实际上,《环境保护法》(2014 修订)及其相关配套规定自 2015 年 1 月 1 日开始实施以来,相关企业(尤其是重污染行业企业)很可能已经产生对原有环保设备进行更换或升级改造的支出。随着《环境保护税法》的落地,我们认为可能会有更多的企业面临对原环保设备的更新,这些无疑将会导致企业成本的增加。

对此,我们建议企业关注并为可能发生的环保成本增加做好充分准备,就拟上市企业而言,尤其要考虑成本增加对公司净利润水平的影响,以及是否会因此影响公司申请首次公开发行股票的相关资格条件。

此外,企业还可通过节能减排争取税收减免或政府补助。根据《环境保护税法》第 24 条明确规定,“各级政府应对纳税人用于污染物自动监测设备的投资予以资金和政策支持”,我们建议企业关注政府上述扶持政策的制定和实施情况,在条件具备情况下,可以积极争取政府资金和政策的支持。

(二) 关注排污许可制度

根据《中华人民共和国水污染防治法》(2017 修订)(以下简称“《水污染防治法》”)的规定,排污单位必须持证排污,按照排污许可证的要求排污。《实施条例》同时规定,从两个以上排放口排放应税污染物的,对每一排放口排放的应税污染物分别计算征收环境保护税;纳税人持有排污许可证的,其污染物排放口按照排污许可证载明的污染物排放口确定。因此,尽管《环境保护税法》实施后,排污费制度废止,但排污许可制度仍有效实施,排污企业仍然需要依法取得排污许可、持证排污。并且,根据《实施条例》的上述规定,排污许可证上载明的排污口将作为确定环境保护税应税污染物计算的依据。拟上市企业尤其需要关注排污许可等资质许可文件是否已依法办理取得,以免影响上市申报进度。

(三) 关注环境保护税缴纳的合规性

近几年,从“史上最严”《环境保护法》(2014 修订)的发布实施,到《水污染防治法》(2017 修订)于 2018 年 1 月 1 日施行,再到《环境保护税法》及《实施条例》于 2018 年 1 月 1 日的施行,排污费制度被环境保护税制度取代,税收单行法取代排污费的行政法规,无一不是在提示企业关注环保问题、重视环保合法合规问题。在历史上,部分地区存在为了招商引资减免排污费的情况,部分情况下环境保护

环境保护税法(绿色税法)摘要解读

部门考虑多方面因素对排污费金额进行调整、减免处理，导致部分企业存在侥幸心理，认为可以通过多种途径处理环保违规问题。但《环境保护税法》出台后，环境保护税的征缴已经提升至法律层面，税务机关和环境保护部门协同征管，不可能再出现违法调整、处理的情况。对于企业而言，如果仍抱有侥幸心理，将面临重大的违法违规风险。

在惩罚手段和力度方面，排污费是行政性收费，处罚手段主要是行政处罚。《排污费征收使用管理条例》规定，排污者以欺骗手段骗取批准减缴、免缴或者缓缴排污费的，主管部门有权处所骗取批准减缴、免缴或者缓缴排污费数额 1 倍以上 3 倍以下的罚款。而当排污收费上升到环保税收的层面时，依据我国有关税收法律制度，如果认定企业偷税，税务机关将追缴企业不缴或者少缴的税款和滞纳金，并处相应税款 50% 以上 5 倍以下罚款，构成犯罪的，还将被追究刑事责任。实践中，追缴欠税比追缴欠费的管制力度更强、法律后果更重，企业的改正成本更高。

此外，环保、税收等方面的合规性历来是拟上市企业或已上市企业申请首次公开发行或再融资时的核查重点之一。鉴于环境保护税刚刚施行，相关拟上市或已上市企业尤其是涉及重污染行业的相关企业需要尽快熟悉环境保护税的计税依据、征收方式、税收减免条件、申报缴纳等相关具体事宜，避免因政策、征缴流程不熟悉等原因出现环境保护税征缴方面的不合规事宜甚至遭受重大行政处罚。

(四) 关注环境信息公开

《环境保护法》通过专章提出要全面加强信息公开与公众参与，其中第 55 条、第 62 条规定了重点排污单位强制公开环境信息相关要求和责任。环境保护部继 2015 年 1 月 1 日施行《企业事业单位环境信息公开办法》后，2017 年 8 月 18 日再次发布《企业事业单位环境信息公开办法(征求意见稿)》，拟进一步修改该办法。我们注意到，在该征求意见稿中，主要增加了国务院环境保护行政主管部门建立统一的企业事业单位环境信息公开平台，集中发布重点排污单位的环境信息，同时对重点排污单位公开环境信息设定时限。由此可见，环境信息的全面公开将指日可待。

我们理解，环境信息的公开维护了公民、法人和其他组织依法享有获取环境信息的权利，促进企业事业单位如实向社会公开环境信息，推动公众参与和监督环境保护，同时也对企业关注自身环境合法合规，树立企业良好社会形象提出要求。企业环境信息的公开，使得企业排污情况受到社会监督，同时也促使企业环境保护税缴纳事项同时受到社会监督。为此，我们建议在环境保护税制度下，企业更应关注和重视环境信息公开。

环境保护税法(绿色税法)摘要解读

就上市公司而言，证券交易所的相关规范性文件也对环境信息公开有明确要求。例如，上海证券交易所《上市公司环境信息披露指引》明确规定上市公司在发生可能对股票及衍生品种交易价格产生较大影响的环境保护相关的重大事件时，应履行披露义务；对于被列入环保部门的污染严重企业名单的上市公司，应当在环保部门公布名单后两日内披露包括公司污染物的名称、排放方式、排放浓度和总量、超标、超总量情况等信息。深圳证券交易所《上市公司社会责任指引》在第五章及第七章分别对企业环保及相关信息披露也提出相关要求。

综上，我们希望通过《环境保护税法》及《实施条例》的摘要解读能够对新法的梳理有所帮助，也期望未来能够在对环境保护税制度有了更深理解后再进行深入探讨。

环境保护税法(绿色税法)摘要解读

如需进一步信息, 请联系:

作 者	
杨玉华 电话: (86 10) 8519 1606 yuhua.yang@llinkslaw.com	陈 军 电话: (86 21) 3135 8759 baker.chen@llinkslaw.com
上海	
俞卫锋 电话: (86 21) 3135 8686 david.yu@llinkslaw.com	刘贇春 电话: (86 21) 3135 8678 bernie.liu@llinkslaw.com
余 铭 电话: (86 21) 3135 8770 selenashe@llinkslaw.com	娄斐弘 电话: (86 21) 3135 8783 nicholas.lou@llinkslaw.com
钱大立 电话: (86 21) 3135 8676 dali.qian@llinkslaw.com	孔焕志 电话: (86 21) 3135 8777 kenneth.kong@llinkslaw.com
吴 炜 电话: (86 21) 6043 3711 david.wu@llinkslaw.com	潘永建 电话: (86 21) 3135 8701 david.pan@llinkslaw.com
姜 琳 电话: (86 21) 6043 3710 elyn.jiang@llinkslaw.com	
北京	
俞卫锋 电话: (86 10) 8519 2266 david.yu@llinkslaw.com	刘贇春 电话: (86 10) 8519 2266 bernie.liu@llinkslaw.com
杨玉华 电话: (86 10) 8519 1606 yuhua.yang@llinkslaw.com	
香港(与张慧雯律师事务所有限法律责任合伙联营)	
俞卫锋 电话: (86 21) 3135 8686 david.yu@llinkslaw.com	吕 红 电话: (86 21) 3135 8776 sandra.lu@llinkslaw.com

© 通力律师事务所 2018

环境保护税法(绿色税法)摘要解读

¹ 请参见《关于北京市应税大气污染物和水污染物环境保护税适用税额的决定》(2017 年 12 月 1 日北京市第十四届人民代表大会常务委员会第四十二次会议通过)。

² 请参见上海市财政局、上海市地方税务局、上海市环境保护局《关于本市应税大气污染物和水污染物环境保护税适用税额标准等有关问题的通知》。

³ 请参见河北省财政厅、河北省地方税务局《关于我省环境保护税应税大气污染物和水污染物适用税额标准的通知》。

⁴ 请参见江苏省人民代表大会常务委员会《关于大气污染物和水污染物环境保护税适用税额的决定》(2017 年 12 月 2 日江苏省第十二届人民代表大会常务委员会第三十三次会议通过)。