

第八章 资源税法和环境保护税法

通关指南

■ 学习目标

本章是 CPA 税法考试的次重点章，包含了资源税和环境保护税两个小税种。

资源税与增值税关联度较高，环境保护税较为独立，建议考生在学习的过程中结合增值税去学习资源税，环境保护税可单独学习。本章整体来看学习难度不大。

■ 考情分析

本章考试主要涉及选择题和计算问答题，近五年套卷平均分约 4 分，需要注意的是，本章资源税在 2017 年与 2022 年分别考查了计算问答题，环境保护税在 2022 年综合题中出现一小问，考试地位比较重要，两个小税种均可能独立考查计算问答题，考生需要全面掌握。

■ 教材变化

1. 调整“六税两费”优惠政策的适用主体。
2. 调整页岩气优惠政策的适用时效。

■ 考点概述



第一节 资源税法

■ 谈古论今

我国现行的资源税是由盐税和资源税两个税种合并形成的。

2020年9月1日前我国资源税法的基本规范依据是2011年9月30日国务院公布的《中华人民共和国资源税暂行条例》及2011年10月28日财政部、国家税务总局公布的《中华人民共和国资源税暂行条例实施细则》。

为了贯彻习近平生态文明思想、落实税收法定原则，2019年8月26日第十三届全国人民代表大会常务委员会第十二次会议通过了《中华人民共和国资源税法》（以下简称《资源税法》），并于2020年9月1日起施行。

资源税是对在我国领域和管辖的其他海域开发应税资源的单位和个人课征的一种税。

一、纳税义务人星级★★ | 难度：易 | 历年：计算

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开发应税资源的单位和个人，为资源税的纳税人。

(1) 中外合作开采陆上、海上石油资源的企业依法缴纳资源税。

(2) 2011年11月1日前已依法订立中外合作开采陆上、海上石油资源合同的，在该合同有效期内，继续依照国家有关规定缴纳矿区使用费，不缴纳资源税；合同期满后，依法缴纳资源税。

(3) 对在我国领域及管辖的其他海域开发应税资源的单位和个人征收资源税，而对进口应税资源产品的单位和个人不征资源税；

对出口应税产品也不退（免）已纳的资源税——进口不征，出口不退。

(4) 对开采或生产应税资源进行销售或自用于应当缴纳资源税情形的单位和个人，在出厂销售或自用时一次性征收，而对已税产品批发、零售的单位和个人不再征收资源税——一次性课征。

多选题 下列各项中，属于资源税纳税义务人的有（ ）。

- A. 进口盐的外贸企业
- B. 开采原煤销售的私营企业
- C. 生产盐销售的外商投资企业
- D. 中外合作开采石油销售的企业

【答案】BCD

二、税目与税率星级★★ | 难度：易 | 历年：多选、计算

（一）税目

资源税税目包括5大类，在5个税目下面又设有若干个子目。

《资源税法》所列的税目有164个，涵盖了所有已经发现的矿种和盐。

税目		征税对象	税率
能源矿产	原油（不包括人造石油）	原矿	6%
	天然气、页岩气、天然气水合物	原矿	6%
	煤（包括原煤和以未税原煤加工的洗选煤）	原矿或选矿	2%~10%

税目			征税对象	税率
	煤成（层）气		原矿	1%～2%
	铀、钍		原矿	4%
	油页岩、油砂、天然沥青、石煤		原矿或选矿	1%～4%
	地热		原矿	1%～20%或者每立方米 1～30 元
金属矿产	黑色金属		原矿或选矿	1%～9%
	有色金属	钨、钼、轻稀土、中重稀土	选矿	钨、钼、中重稀土：固定比例税率 轻稀土：幅度比例税率
		其他	原矿或选矿	幅度比例税率
非金属矿产	矿物类		原矿或选矿	石灰岩、其他粘土：幅度比例税率或 幅度定额税率 其他：幅度比例税率
	岩石类		原矿或选矿	砂石：幅度比例税率或幅度定额税率 其他：幅度比例税率
	宝玉石类		原矿或选矿	4%～20%
水气矿产	二氧化碳气、硫化氢气、氦气、 氢气		原矿	2%～5%
	矿泉水		原矿	1%～20%或者每立方米 1～30 元
盐	钠盐、钾盐、镁盐、锂盐		选矿	3%～15%
	天然卤水		原矿	3%～15%或者每吨（或者每立方 米） 1～10 元
	海盐		——	2%～5%

NO.1 多选题 下列项目中，属于资源税征税范围的有（ ）。(2021年)

- A. 海盐
- B. 天然卤水
- C. 地热
- D. 人造石油

【答案】ABC

【解析】选项D：资源税的征税范围包括原油，不包括人造石油。

NO.2 多选题 下列各项中，应征收资源税的有（ ）。

- A. 进口的天然气
- B. 专门开采的天然气
- C. 汽油

D. 与原油同时开采的天然气

【答案】BD

NO. 3 多选题 根据资源税的相关规定，下列各项中，属于能源矿产的有（ ）。

- A. 地热
B. 页岩气
C. 二氧化碳气
D. 有色金属

【答案】AB

纳税人以自采原矿（经过采矿过程采出后未进行选矿或者加工的矿石）直接销售，或者自用于应当缴纳资源税情形的，按照原矿计征资源税。

纳税人以自采原矿洗选加工为选矿产品（通过破碎、切割、洗选、筛分、磨矿、分级、提纯、脱水、干燥等过程形成的产品，包括富集的精矿和研磨成粉、粒级成型、切割成型的原矿加工品）销售，或者将选矿产品自用于应当缴纳资源税情形的，按照选矿产品计征资源税，在原矿移送环节不缴纳资源税。

对于无法区分原生岩石矿种的粒级成型砂石颗粒，按照砂石税目征收资源税。

（二）税率

资源税适用比例税率（从价定率征收）或定额税率（从量定额征收）。

（1）纳税人开采或生产不同税目应税产品的，应当分别核算不同税目应税产品的销售额、销售数量；未分别核算或不能准确提供不同税目应税产品的销售额或销售数量的，从高适用税率。

（2）纳税人开采或者生产同一税目下适用不同税率应税产品的，应当分别核算不同税率应税产品的销售额或者销售数量；

未分别核算或者不能准确提供不同税率应税产品的销售额或者销售数量的，从高适用税率。

三、计税依据——销售额、销售数量★★★ | 难度：中 | 历年：单选、计算

各税目的征税对象包括原矿、选矿等，根据《资源税税目税率表》的规定，地热、石灰岩、其他粘土、砂石、矿泉水和天然卤水可采用从价计征或从量计征的方式，其他应税产品统一适用从价定率征收的方式。

计税依据	相关规定	
从价定率的 计税依据—— 销售额	销售额的 <u>基本规定</u>	<p>（1）销售额是指纳税人销售应税产品向购买方收取的全部价款，不包括增值税税款</p> <p>（2）运杂费用的扣减 计入销售额中的相关运杂费用，凡取得增值税发票或者其他合法有效凭据的，准予从销售额中扣除。 <u>相关运杂费用</u>是指应税产品从坑口或者洗选（加工）地到车站、码头或者购买方指定地点的运输费用、建设基金以及随运销产生的装卸、仓储、港杂费用</p>
	纳税人申报的应税产品 销售额明显偏低且无正	（1）按 <u>纳税人</u> 最近时期同类产品的平均销售价格确定

计税依据	相关规定		
	特殊情形下销售额的确定	当理由的, 或者有自用应税产品行为而无销售额的, 税务机关应按顺序确定其应税产品销售额	(2) 按其他纳税人最近时期同类产品的平均销售价格确定 (3) 按后续加工非应税产品销售价格, 减去后续加工环节的成本利润后确定 (4) 按应税产品组成计税价格确定: 组成计税价格 $\text{=成本} \times (1 + \text{成本利润率}) \div (1 - \text{资源税税率})$ (5) 按其他合理方法确定
		外购应税产品购进金额、购进数量的扣减	(1) 以外购原矿与自采原矿混合为原矿销售, 直接扣减外购原矿的购进金额或者购进数量 (2) 以外购选矿产品与自产选矿产品混合为选矿产品销售的, 直接扣减外购选矿产品的购进金额或者购进数量 (3) 以外购原矿与自采原矿混合洗选加工为选矿产品销售的: 准予扣减的外购应税产品购进金额 (数量) $\text{=外购原矿购进金额 (数量)} \times (\text{本地区原矿适用税率} \div \text{本地区选矿产品适用税率})$
从量定额的计税依据——销售数量	销售数量, 包括纳税人开采或者生产应税产品的实际销售数量和自用于应当缴纳资源税情形的应税产品数量		

纳税人核算并扣减当期外购应税产品购进金额、购进数量, 应当依据外购应税产品的增值税发票、海关进口增值税专用缴款书或者其他合法有效凭据。

纳税人自用应税产品应当缴纳资源税的情形, 包括纳税人以应税产品用于非货币性资产交换、捐赠、偿债、赞助、集资、投资、广告、样品、职工福利、利润分配或者连续生产非应税产品等。

🔑 通关密钥

辨易混 | 资源税、消费税、增值税自产 (采) 自用是否交税的对比

自产 (采) 应税产品的用途	资源税	消费税	增值税
连续生产非应税产品	√	√	×
连续生产应税产品	×	×	×
捐赠、偿债、利润分配等	√	√	√

NO. 1 单选题 某煤炭开采企业为增值税一般纳税人, 2021 年 6 月销售原煤向购买方收取全部价款 500 万元, 其中销售额 450 万元、从坑口到购买方指定地点的运输费用 40 万元、装卸费用 10 万元, 均已

取得合法有效凭证。另将外购原煤与自采原煤混合销售取得销售额 460 万元，外购原煤增值税专用发票注明金额 200 万元。上述价款均不含增值税，当地原煤资源税税率 8%。该企业当月应缴纳资源税（ ）万元。（2021 年）

- A. 57.6
- B. 72.8
- C. 76.8
- D. 56.8

【答案】D

【解析】（1）计入销售额中的相关运杂费用，凡取得增值税发票或者其他合法有效凭据的，准予从销售额中扣除。（2）纳税人以外购原矿与自采原矿混合为原矿销售，**直接扣减**外购原矿的购进金额。（3）该企业当月应缴纳资源税 = $(500 - 40 - 10) \times 8\% + (460 - 200) \times 8\% = 56.8$ （万元）。

NO. 2 单选题 下列各项中，属于资源税计税依据的是（ ）。

- A. 纳税人开采销售原油时的销售数量
- B. 纳税人开采销售天然气时向对方收取的增值税
- C. 纳税人开采销售铁矿石时收取的从坑口到车站的运杂费用（取得增值税发票）
- D. 纳税人开采销售海盐时向购买方收取的不含增值税销售额

【答案】D

【解析】选项 A：原油从价计征，以销售额为资源税的计税依据；选项 BD：天然气、海盐从价计征，计税销售额是指纳税人销售应税产品向购买方收取的全部价款，不包括增值税税款；选项 C：纳税人销售铁矿石时收取的符合条件的运杂费用可以从销售额中扣减。

NO. 3 单选题 根据资源税的相关规定，从量计征资源税的计税依据为（ ）。

- A. 开采数量
- B. 实际产量
- C. 计划产量
- D. 销售数量

【答案】D

四、应纳税额的计算★★★ | 难度：中 | 历年：单选、计算

计征方式	应纳税额的计算
从价定率	应纳税额 = 销售额 × 适用税率
从量定额	应纳税额 = 课税数量 × 单位税额

例 8-1 【添加】某油田 2022 年 10 月销售原油 20000 吨，开具增值税专用发票取得销售额 10000 万元、增值税额 1300 万元，按资源税法所附《资源税税目税率表》的规定，其适用税率为 6%。请计算该油田当月应缴纳的资源税。

销售原油应纳税额 = $10000 \times 6\% = 600$ （万元）。

例 8-2 【添加】某石化企业为增值税一般纳税人，2022 年 5 月发生以下业务：

（1）从国外某石油公司进口原油 50000 吨，支付不含税价款折合人民币 9000 万元，其中包含包装费及保险费折合人民币 10 万元。

（2）开采原油 10000 吨，并将开采的原油对外销售 6000 吨，取得不含税销售额 2340 万元，另外支付运输费用 7.02 万元。

(3) 用开采的原油 2000 吨加工生产汽油 1300 吨。

要求：计算该石化公司当月应纳资源税。

解析：

(1) 由于资源税仅对在中国境内开采或生产应税产品的单位和个人征收，因此业务 (1) 中该石化公司进口原油无须缴纳资源税。

(2) 业务 (2) 应缴纳的资源税=2340×6%=140.4 (万元)

(3) 每吨原油的不含税销售价格=2340÷6000=0.39 (万元)

业务 (3) 应缴纳的资源税=0.39×2000×6%=46.8 (万元)

(4) 该石化公司当月应纳资源税=140.4+46.8=187.2 (万元)。

例 8-3 【添加】某砂石开采企业 2021 年 3 月销售砂石 3000 立方米，资源税税率为 2 元/立方米。

请计算该企业当月应纳资源税税额。

销售砂石应纳税额=课税数量×单位税额=3000×2=6000 (元)。

NO. 1 单选题 某油田 2022 年 10 月共计开采原油 8000 吨，当月销售原油 6000 吨，取得销售收入 (不含增值税，下同) 18000000 元；支付从坑口到码头运输费用 20000 元 (包含在销售收入中并取得发票)。已知原油的资源税税率为 6%，则该油田 10 月应缴纳的资源税为 () 元。

- A. 954690.27
- B. 1078899
- C. 1080000
- D. 1078800

【答案】D

【解析】原油属于从价定率计算资源税的应税产品。该油田 10 月应缴纳的资源税=(18000000-20000)×6%=1078800 (元)。

NO. 2 单选题 某油气田开采企业 (一般纳税人) 2022 年 10 月销售天然气 90 万立方米，取得含增值税收入 1471500 元，已知天然气的资源税税率为 6%，该企业 2022 年 10 月销售天然气应缴纳的资源税为 () 元。(2016 年考题改编)

- A. 78132.74
- B. 83292.45
- C. 81000
- D. 88290

【答案】C

【解析】天然气的销售额为向购买方收取的全部价款，不包括增值税。应纳资源税=1471500÷(1+9%)×6%=81000 (元)。

NO. 3 单选题 某煤炭开采企业 2022 年 10 月将外购原煤 (增值税专用发票上注明的金额为 100 万元) 与自采原煤混合洗选加工为选煤销售，选煤不含增值税销售额为 450 万元。当地原煤税率为 3%，选煤税率为 2%。该企业当月应缴纳资源税 () 万元。

- A. 6
- B. 7
- C. 7.67
- D. 11.5

【答案】A

【解析】准予扣减的外购应税产品购进金额=外购原煤购进金额×(本地区原煤适用税率÷本地区选煤适用税率)=100×(3%÷2%)=150 (万元)，该企业当月应缴纳资源税=(450-150)×2%=6 (万元)。

五、免税、减税项目星级★★ | 难度：中 | 历年：单选、计算

减免税类型	具体情形
免征资源税	(1) 开采原油过程中用于加热的原油、天然气以及油田范围内运输原油过程中 <u>用于加热</u> 的原油、天然气 (2) 煤炭开采企业因 <u>安全生产</u> 需要抽采的煤层气
减征资源税	(1) 从低丰度油气田开采的原油、天然气，减征 <u>20%</u> 资源税 (2) 高含硫天然气、三次采油和从深水油气田开采的原油、天然气，减征 <u>30%</u> 资源税 (3) 从衰竭期矿山开采的矿产品，减征 30%资源税 (4) 稠油、高凝油减征 <u>40%</u> 资源税
可由省、自治区、直辖市决定的减税或者免税	(1) 纳税人开采或者生产应税产品过程中，因意外事故或者自然灾害等原因遭受重大损失的 (2) 纳税人开采 <u>共伴生矿、低品位矿、尾矿</u> 上述两项的免征或者减征的具体办法，由省、自治区、直辖市人民政府提出，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 (3) 自 2022 年 1 月 1 日至 2024 年 12 月 31 日，由省、自治区、直辖市人民政府根据本地区实际情况，以及宏观调控需要确定，对增值税小规模纳税人、小型微利企业和个体工商户可以在 <u>50%的税额幅度内</u> 减征资源税（ <u>调整</u> ）
其他减税、免税	(1) 对青藏铁路公司及其所属单位运营期间自采自用的砂、石等材料 <u>免征</u> 资源税 (2) 自 2018 年 4 月 1 日至 2023 年 12 月 31 日，对页岩气资源税减征 <u>30%</u> (3) 自 2014 年 12 月 1 日至 2023 年 8 月 31 日，对充填开采置换出来的煤炭，资源税减征 <u>50%</u>

纳税人享受资源税优惠政策，实行“自行判别、申报享受、有关资料留存备查”的办理方式，另有规定的除外。纳税人对资源税优惠事项留存材料的真实性和合法性承担法律责任。

纳税人开采或者生产同一应税产品，其中既有享受减免税政策的，又有不享受减免税政策的，按照免税、减税项目的产量占比等方法分别核算确定免税、减税项目的销售额或者销售数量。

纳税人开采或者生产同一应税产品同时符合两项或者两项以上减征资源税优惠政策的，除另有规定外，只能选择其中一项执行。

NO. 1 单选题 下列开采项目中，免征资源税的是（ ）。(2020 年)

- A. 开采稠油
- B. 开采页岩气
- C. 煤炭开采企业因为安全生产需要抽采煤层气
- D. 从衰竭期矿山开采矿产品

【答案】C

【解析】选项 A：稠油、高凝油减征 40%资源税；选项 B：页岩气减征 30%资源税；选项 D：从衰竭期矿山开采的矿产品，减征 30%资源税。

NO. 2 单选题 下列关于资源税减征优惠的说法中，正确的是（ ）。(2018 年)

- A. 高凝油减征 30%资源税
B. 页岩气资源税减征 30%
C. 三次采油资源税减征 20%
D. 从深水油气田开采的原油资源税减征 40%

【答案】B

【解析】选项 A：高凝油资源税减征 40%。选项 C：三次采油资源税减征 30%。选项 D：从深水油气田开采的原油资源税减征 30%。

六、征收管理星级★ | 难度：易 | 历年：无

1. 纳税义务发生时间

情形	纳税义务发生时间
销售应税产品	收讫销售款或者取得索取销售款凭据的当天
自产（采）自用应税产品	<u>移送</u> 应税产品的当天

2. 纳税期限

资源税按月或者按季申报缴纳；不能按固定期限计算缴纳的，可以按次申报缴纳。

纳税人按月或者按季申报缴纳的，应当自月度或者季度终了之日起 **15 日内**，向税务机关办理纳税申报并缴纳税款；按次申报缴纳的，应当自纳税义务发生之日起 15 日内，向税务机关办理纳税申报并缴纳税款。

3. 纳税地点

纳税人应当向矿产品开采地或者海盐的生产地税务机关申报缴纳资源税。

七、水资源税改革试点实施办法星级★★ | 难度：易 | 历年：单选

试点区域：河北、北京、天津、陕西、内蒙古、河南、山东、四川、山西、宁夏。

改革方案：由征收水资源费改为征收水资源税。

（一）纳税义务人

除规定情形外，水资源税的纳税人为直接取用地表水、地下水的单位和个人，包括直接从江、河、湖泊（含水库）和地下取用水资源的单位和个人。

下列情形，不缴纳水资源税：

- （1）农村集体经济组织及其成员从本集体经济组织的水塘、水库中取用水的。
- （2）家庭生活和零星散养、圈养畜禽饮用等少量取用水的。
- （3）水利工程管理单位为配置或者调度水资源取水的。
- （4）为保障矿井等地下工程施工安全和生产安全必须进行临时应急取用（排）水的。
- （5）为消除对公共安全或者公共利益的危害临时应急取水的。
- （6）为农业抗旱和维护生态与环境必须临时应急取水的。

NO. 1 单选题 根据水资源税试点实施办法的规定，下列用水中，应征收水资源税的是（ ）。(2022

年)

- A. 农业抗旱临时应急用水

- B. 特种行业直接从海洋取用水
C. 家庭生活少量取用水
D. 工业生产直接从水库取用水

【答案】D

【解析】选项 B：水资源税的纳税人为直接取用地表水、地下水的单位和个人，包括直接从江、河、湖泊（含水库）和地下取用水资源的单位和个人，不包括直接从海洋取用水。选项 AC：属于规定的不缴纳水资源税的情形。

 添加

试点省份水资源税最低平均税额表

单位：元/立方米

省（区、市）	地表水最低平均税额	地下水最低平均税额
北京	1.6	4
天津	0.8	4
山西	0.5	2
内蒙古	0.5	2
山东	0.4	1.5
河南	0.4	1.5
四川	0.1	0.2
陕西	0.3	0.7
宁夏	0.3	0.7

（二）税率——定额税率

按不同取水性质实行差别税额。

- （1）地下水税额＞地表水税额；
- （2）超采区地下水税额＞非超采区地下水税额；
- （3）严重超采地区的地下水税额＞非超采地区地下水税额；（大幅高于）

（4）对超计划或超定额用水加征 1~3 倍，对特种行业从高征税，对超过规定限额的农业生产取用水、农村生活集中式饮水工程取用水从低征税。

NO. 2 多选题 根据水资源税试点实施办法的相关规定，以下关于水资源税税率的说法中，正确的有（ ）。

- A. 按不同取水性质实行差别税额
- B. 地下水税额要高于地表水
- C. 超采区地下水税额要高于非超采区
- D. 严重超采地区的地下水税额要大幅高于非超采地区

【答案】ABCD

(三) 应纳税额的计算

情形	计税依据	应纳税额
一般取用水	<u>实际取用水量</u>	实际取用水量×适用税额
采矿和工程建设疏干排水	实际取用水量 (按照排水量确定)	
水力发电和火力发电贯流式 (不含循环式) 冷却取用水	实际发电量	实际发电量×适用税额

单选题 水力发电和火力发电贯流式(不含循环式)冷却取用水的水资源税计税依据是()。

- A. 实际发电量
- B. 实际取用水量
- C. 以实际发电量换算的实际取用水量
- D. 各省根据实际情况确定

【答案】A

(四) 税收减免

下列情形, 予以免征或者减征水资源税:

- (1) 规定限额内的农业生产取用水, 免征水资源税。
- (2) 取用污水处理再生水, 免征水资源税。
- (3) 除接入城镇公共供水管网以外, 军队、武警部队通过其他方式取用水的, 免征水资源税。
- (4) 抽水蓄能发电取用水, 免征水资源税。
- (5) 采油排水经分离净化后在封闭管道回注的, 免征水资源税。
- (6) 财政部、国家税务总局规定的其他免征或者减征水资源税情形。

多选题 根据规定, 下列各项中, 免征水资源税的有()。

- A. 规定限额内的农业生产取用水
- B. 取用污水处理再生水
- C. 家庭生活饮用少量取用水的
- D. 采油排水经分离净化后在封闭管道回注的

【答案】ABD

【解析】选项 C: 不征收水资源税。

(五) 征收管理

项目	相关规定
征管模式	税务征管、水利核量、自主申报、信息共享
纳税义务发生时间	<u>纳税人取用水资源的当日</u>
纳税期限	(1) 除农业生产取用水外, 水资源税按季或者按月征收 (2) 对超过规定限额的农业生产取用水水资源税可按年征收

项目	相关规定
	(3) 不能按固定期限计算纳税的, 可以按次申报纳税
缴款期限	纳税人应当自纳税期满或者纳税义务发生之日起 15 日内申报纳税
纳税地点	(1) 水资源税由生产经营所在地的主管税务机关征收管理 (2) 跨省(区、市)调度的水资源, 由 <u>调入区域</u> 所在地的税务机关征收水资源税 (3) 在试点省份内取用水, 其纳税地点需要调整的, 由省级财政、税务部门决定

多选题 下列关于水资源税征收管理的说法中, 正确的有()。

- A. 水资源税采取“税务征管、水利核量、自主申报、信息共享”的征管模式
- B. 水资源税的纳税义务发生时间为纳税人取用水资源的当日
- C. 除农业生产取用水外, 水资源税按季或者按月征收
- D. 纳税人应当自纳税期满或者纳税义务发生之日起 15 日内申报纳税

【答案】ABCD

第二节 环境保护税法

■ 谈古论今

环境保护税是由英国经济学家庇古最先提出的, 他的观点已经为西方发达国家普遍接受。欧美各国的环保政策逐渐减少直接干预手段的运用, 越来越多地采用生态税、绿色环保税等多种特指税种来维护生态环境, 针对污水、废气、噪音和废弃物等突出的“显性污染”进行强制征税。

中国目前的环境保护税是环境保护收费的平移, 主要是针对法人主体征税, 征税税目还比较有限。

党的十八届三中、四中全会提出“推动环境保护费改税”“用严格的法律制度保护生态环境”。总体考虑有:

1. 按照“税负平移”的原则进行环境保护费改税。1979 年颁布的《中华人民共和国环境保护法(试行)》确立了排污费制度, 现行环境保护税法延续了这一制度。2003 年国务院公布的《排污费征收使用管理条例》对排污费征收、使用的管理作了规定。

排污费制度对于防治环境污染发挥了重要作用, 但与税收制度相比, 排污费制度存在执法刚性不足、地方政府和部门干预等问题, 因此有必要进行环境保护费改税。为实现排污费制度向环境保护税制度的平稳转移, 草案根据现行排污费项目设置税目, 将排污费的缴纳人作为环境保护税的纳税人, 将应税污染物排放量作为计税依据, 将现行排污费收费标准作为环境保护税的税额下限。

2. 突出解决重点问题。各方面争议比较大的二氧化碳征收环境保护税问题, 暂不纳入征收范围。

2016 年 12 月 25 日, 十二届全国人大常委会第二十五次会议表决通过了《环境保护税法》, 于 2018 年 1 月 1 日起开始实施。

这是贯彻“落实税收法定原则”要求后, 全国人大常委会审议通过的第一部单行税法, 也是我国第一部专门体现“绿色税制”单行税法。

《环境保护税法》的总体思路是由“费”改“税”，即按照“税负平移”原则，实现排污费制度向环保税制度的平稳转移。

法律将“保护和改善环境，减少污染物排放，推进生态文明建设”写入立法宗旨，明确“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”为纳税人，确定大气污染物、水污染物、固体废物和噪声为应税污染物。

环境保护税是对在我国领域及管辖的其他海域，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的一种税。

环境保护税具有以下基本特点：

(1) 属于调节型税种。环保税的首要功能是减少污染排放，而非增加财政收入。

(2) 其渊源是排污收费制度。十八届三中全会明确要求“推动环境保护费改税”，环境保护税基本平移了原排污费的制度框架，排污费同时停征。

(3) 属于综合型环境税。环保税的征税范围包括大气污染物、水污染物、固体废物和噪声四大类。

(4) 属于直接排放税。如果企业事业单位和其他生产经营者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，不属于直接排放，不征收环境保护税。

(5) 对大气污染物、水污染物规定了幅度定额税率。

(6) 采用税务、生态环境主管部门紧密配合的征收方式。

(7) 收入纳入一般预算收入，全部划归地方。

环境保护税（简称“环保税”）是对在我国领域及管辖的其他海域，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的一种税。

一、纳税义务人星级★★ | 难度：易 | 历年：单选

1. 纳税义务人是在我国领域和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。

2. 应税污染物是指环保税法所规定的大气污染物、水污染物、固体废物和噪声。

有下列情形之一的，不属于直接向环境排放污染物，不缴纳相应污染物的环境保护税：

(1) 企业事业单位和其他生产经营者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的；

(2) 企业事业单位和其他生产经营者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的；

(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，应当依法缴纳环境保护税，但依法对畜禽养殖废弃物进行综合利用和无害化处理的。

通关密钥

辨易混 | 环保税纳税人

环保税的纳税人不包括家庭和其他个人。

单选题 下列情形中，属于直接向环境排放污染物从而应缴纳环境保护税的是（ ）。(2018年)

A. 企业在符合国家和地方环境保护标准的场所处置固体废物的

- B. 事业单位向依法设立的生活垃圾集中处理场所排放应税污染物的
C. 企业向依法设立的污水集中处理场所排放应税污染物的
D. 依法设立的城乡污水集中处理场所超过国家和地方规定的排放标准排放应税污染物的

【答案】D

【解析】选项 D：依法设立的城乡污水集中处理、生活垃圾集中处理场所排放相应应税污染物，不超过国家和地方规定的排放标准的，暂予免征环保税；超过国家和地方规定的排放标准的，应当征税。

二、税目与税率星级★★ | 难度：易 | 历年：单选、多选、综合

（一）税目

环境保护税税目包括大气污染物、水污染物、固体废物和噪声四大类。

税目		计税单位	税额
大气污染物		每污染当量	1.2 元至 12 元
水污染物			1.4 元至 14 元
固体废物	煤矸石	每吨	5 元
	尾矿		15 元
	危险废物		1000 元
	粉煤灰、炉渣等		25 元
噪声	工业噪声	超标 1～3 分贝	每月 350 元
		超标 4～6 分贝	每月 700 元
		超标 7～9 分贝	每月 1400 元
		超标 10～12 分贝	每月 2800 元
		超标 13～15 分贝	每月 5600 元
		超标 16 分贝以上	每月 11200 元

🔑 通关密钥

辨易混 | 环保税税目

环保税的税目不包括：二氧化碳、建筑噪声、生活噪声、交通噪声。

NO. 1 多选题 下列排放物中，属于环境保护税征税范围的有（ ）。(2022 年)

- A. 一氧化碳
B. 烟尘
C. 甲醛
D. 二氧化碳

【答案】ABC

【解析】选项 D：环境保护税的征税范围不包括温室气体二氧化碳。

NO. 2 单选题 下列各种噪声中，属于环境保护税征税范围的是（ ）。(2020 年)

- A. 建筑噪声
- B. 工业噪声
- C. 生活噪声
- D. 交通噪声

【答案】B

NO. 3 多选题 下列排放物中，属于环境保护税征税范围的有（ ）。(2020 年)

- A. 尾矿
- B. 建筑噪声
- C. 危险废物
- D. 二氧化碳

【答案】AC

NO. 4 多选题 下列污染物中，属于环境保护税征收范围的有（ ）。(2018 年)

- A. 建筑噪声
- B. 二氧化硫
- C. 煤矸石
- D. 氮氧化物

【答案】BCD

(二) 税率——定额税率

应税污染物	税率的具体规定
大气污染物、 水污染物	<u>幅度定额税率</u> 具体适用税额的确定和调整由省、自治区、直辖市人民政府在规定的税额幅度内提出，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
固体废物、噪声	固定定额税率

三、计税依据星级★★★ | 难度：中 | 历年：单选、多选

(一) 计税依据确定的基本方法

1. 应税大气污染物、水污染物按照污染物排放量折合的污染当量数确定计税依据。

污染当量数=该污染物的排放量÷该污染物的污染当量值

(1) 征收环境保护税的污染物项目数的确定

项目	税务处理	
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 <u>前三项</u> 污染物征收	
每一排放口的应税水污染物	第一类水污染物	按照污染当量数从大到小排序，对 <u>前五项</u> 污染物征收
	其他类水污染物	按照污染当量数从大到小排序，

项目	税务处理
	对 <u>前三项</u> 污染物征收

(2) 纳税人有下列情形之一的, 以其当期应税大气污染物、水污染物的产生量作为污染物的排放量:

- ①未依法安装使用污染物自动监测设备或者未将污染物自动监测设备与生态环境主管部门的监控设备联网;
- ②损毁或者擅自移动、改变污染物自动监测设备;
- ③篡改、伪造污染物监测数据;
- ④通过暗管、渗井、渗坑、灌注或者稀释排放以及不正常运行防治污染设施等方式违法排放应税污染物;
- ⑤进行虚假纳税申报。

2. 应税固体废物按照固体废物的排放量确定计税依据。

固体废物的排放量

= 当期固体废物的产生量 - 当期固体废物的综合利用量 - 当期固体废物的贮存量 - 当期固体废物的处置量

纳税人有下列情形之一的, 以其当期应税固体废物的产生量作为固体废物的排放量:

- (1) 非法倾倒应税固体废物;
- (2) 进行虚假纳税申报。

3. 应税噪声按照超过国家规定标准的分贝数确定计税依据。

超过国家规定标准的分贝数是指实际产生的工业噪声与国家规定的工业噪声排放标准限值之间的差值。

- (1) 一个单位边界上有多处噪声超标, 根据最高一处超标声级计算应纳税额;
当沿边界长度超过 100 米有两处以上噪声超标, 按照两个单位计算应纳税额。
- (2) 一个单位有不同地点作业场所的, 应当分别计算应纳税额, 合并计征。
- (3) 昼、夜均超标的环境噪声, 昼、夜分别计算应纳税额, 累计计征。
- (4) 声源一个月内超标不足 15 天的, 减半计算应纳税额。

(二) 应税大气污染物、水污染物、固体废物的排放量和噪声分贝数的确定方法

按照下列方法和顺序计算:

- (1) 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;
- (2) 纳税人未安装使用污染物自动监测设备的, 按照监测机构出具的符合国家有关规定和监测规范的监测数据计算;
- (3) 因排放污染物种类多等原因不具备监测条件的, 按照国务院生态环境主管部门规定的排污系数、物料衡算方法计算;
- (4) 不能按照上述规定的方法计算的, 按照省、自治区、直辖市人民政府生态环境主管部门规定的抽样测算的方法核定计算。

排污单位	排放量计算方法
属于排污许可管理的 排污单位	①适用生态环境部发布的排污许可证申请与核发技术规范中规定的排（产）污系数、物料衡算方法计算应税污染物排放量 ②排污许可证申请与核发技术规范未规定相关排（产）污系数的，适用生态环境部发布的排放源统计调查制度规定的排（产）污系数方法计算应税污染物排放量
不属于排污许可管理的 排污单位	适用生态环境部发布的排放源统计调查制度规定的排（产）污系数方法计算应税污染物排放量

NO. 1 单选题 下列应税污染物中，在确定计税依据时只对超过规定标准的部分征收环境保护税的是（ ）。(2019 年)

- A. 固体废物
- B. 大气污染物
- C. 工业噪声
- D. 水污染物

【答案】C

【解析】应税噪声按照超过国家规定标准的分贝数确定计税依据。

NO. 2 多选题 下列应税污染物中，按照污染物排放量折合的污染当量数作为环境保护税计税依据的有（ ）。(2019 年)

- A. 噪声
- B. 大气污染物
- C. 固体废物
- D. 水污染物

【答案】BD

四、应纳税额的计算星级★★★ | 难度：中 | 历年：无

(一) 大气污染物应纳税额的计算

应税大气污染物的应纳税额=污染当量数×适用税额

通关密钥

举例子 | 大气污染物应纳税额的计算

甲公司 2022 年 12 月向大气直接排放二氧化硫 80 千克、氟化物 100 千克、一氧化碳 200 千克、氯化氢 100 千克，假设当地大气污染物每污染当量税额为 1.2 元。该公司只有一个排放口。二氧化硫的污染当量值为 0.95 千克，氟化物的污染当量值为 0.87 千克，一氧化碳的污染当量值为 16.7 千克，氯化氢的污染当量值为 10.75 千克。计算甲公司应纳的环境保护税。

应税大气污染物的污染当量数，以该污染物的排放量除以该污染物的污染当量值计算：

二氧化硫污染当量数=80÷0.95=84.21

氟化物污染当量数=100÷0.87=114.94

一氧化碳污染当量数=200÷16.7=11.98

氯化氢污染当量数=100÷10.75=9.30

按污染当量数排序：

氟化物污染当量数（114.94）>二氧化硫污染当量数（84.21）>一氧化碳污染当量数（11.98）>氯化氢污染当量数（9.30）。

该公司只有一个排放口，按照污染当量数从大到小排序，对前三项污染物征收环境保护税，则征收环境保护税的前三项污染物为：氟化物、二氧化硫、一氧化碳。

应纳税额=（114.94+84.21+11.98）×1.2=253.36（元）。

（二）水污染物应纳税额的计算

1. 适用监测数据法的水污染物应纳税额的计算。

适用监测数据法的水污染物（包括第一类水污染物和第二类水污染物）的应纳税额为污染当量数乘以具体适用税额。

计算公式为：水污染物的应纳税额=污染当量数×适用税额

例 8-6 【添加】甲化工厂是环境保护税纳税人，该厂仅有 1 个污水排放口且直接向河流排放污水，已安装使用符合国家标准和监测规范的污染物自动监测设备。检测数据显示，该排放口 2021 年 2 月共排放污水 6 万吨（折合 6 万立方米），应税污染物为六价铬，浓度为 0.5 毫克/升。请计算该化工厂 2 月应缴纳的环境保护税（该厂所在省的水污染物税率为 2.8 元/污染当量，六价铬的污染当量值为 0.02 千克，1 吨=1000 升）。

计算过程如下：

（1）计算污染当量数：

$$\begin{aligned} \text{六价铬污染当量数} &= \text{排放总量} \times \text{浓度值} \div \text{当量值} \\ &= 60000 \times 1000 \times 0.5 \div 1000 \div 1000 \div 0.02 \\ &= 60000000 \times 0.5 \div 1000000 \div 0.02 \\ &= 1500 \end{aligned}$$

（2）应纳税额=1500×2.8=4200（元）

2. 适用抽样测算法的水污染物应纳税额的计算。

适用抽样测算法的情形，纳税人按照环境保护税法所附《禽畜养殖业、小型企业和第三产业水污染物污染当量值》表所规定的当量值计算污染当量数。

排放主体	应纳税额的计算
规模化禽畜养殖业	应纳税额=污染当量数×适用税额 污染当量数=月均存栏量÷污染当量值
小型企业和第三产业	应纳税额=污水排放量（吨）÷污染当量值（吨）×适用税额
医院	①应纳税额=医院床位数÷污染当量值×适用税额 ②应纳税额=污水排放量÷污染当量值×适用税额

例 8-7 【添加】某养殖场，2021 年 2 月养牛存栏量为 500 头，污染当量值为 0.1 头，假设当地水污染物适用税额为每污染当量 2.8 元，当月应纳环境保护税税额计算如下：

水污染物当量数=500÷0.1=5000

应纳税额=5000×2.8=14000（元）。

例 8-8 【添加】某餐饮公司，通过安装水流量计测得 2021 年 2 月排放污水量为 60 吨，污染当量值为 0.5 吨。假设当地水污染物适用税额为每污染当量 2.8 元，当月应纳环境保护税税额计算如下：

水污染物当量数=60÷0.5=120

应纳税额=120×2.8=336（元）。

例 8-9 【添加】某县医院，床位 56 张，每月按时消毒，无法计量月污水排放量，污染当量值为 0.14 床，假设当地水污染物适用税额为每污染当量 2.8 元，当月应纳环境保护税税额计算如下：

水污染物当量数=56÷0.14=400

应纳税额=400×2.8=1120（元）。

（三）固体废物应纳税额的计算

固体废物的应纳税额=（当期固体废物的产生量-当期固体废物的综合利用量-当期固体废物的贮存量-当期固体废物的处置量）×适用税额

例 8-10 【添加】假设某企业 2021 年 3 月产生尾矿 1000 吨，其中综合利用的尾矿 300 吨（符合国家相关规定），在符合国家和地方环境保护标准的设施贮存 300 吨。请计算该企业当月尾矿应缴纳的环境保护税。

环境保护税应纳税额=（1000-300-300）×15=6000（元）。

（四）噪声应纳税额的计算

应税噪声的应纳税额为超过国家规定标准的分贝数对应的具体适用税额。

例 8-11 【添加】假设某工业企业只有一个生产场所，只在昼间生产，边界处声环境功能区类型为 1 类，生产时产生噪声为 60 分贝，《工业企业厂界环境噪声排放标准》规定 1 类功能区昼间的噪声排放限值为 55 分贝，当月超标天数为 18 天。请计算该企业当月噪声污染应缴纳的环境保护税。

【答案】超标分贝数=60-55=5（分贝）

根据《环境保护税税目税额表》，该企业当月噪声污染应缴纳环境保护税 700 元。

五、税收减免星级★★ | 难度：易 | 历年：单选

（一）暂免征税项目

下列情形，暂予免征环境保护税：

- （1）农业生产（不包括规模化养殖）排放应税污染物的；
- （2）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的；
- （3）依法设立的城乡污水集中处理、生活垃圾集中处理场所排放相应应税污染物，不超过国家和地方规定的排放标准的；

（4）纳税人综合利用的固体废物，符合国家和地方环境保护标准的；

（5）国务院批准免税的其他情形。

（二）减征税额项目

（1）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 30% 的，减按 75%征收环境保护税；

（2）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 50%

的，减按 50%征收环境保护税。

【添加】2. (本小题 5 分。) 2022 年 3 月，某大型工业企业直接排放大气污染物 1000 万立方米，其中二氧化硫 120 毫克/立方米。当地大气污染物每污染当量税额 1.2 元，二氧化硫污染当量值(千克)为 0.95。(其他相关资料：二氧化硫为该企业排放口的前三项污染物，不考虑该企业排放的其他废气，当地规定的二氧化硫排放标准为 200 毫克/立方米，1 克=1000 毫克)

要求：根据上述资料，按照下列序号回答问题，如有计算需计算出合计数。

- (1) 计算该企业当月排放二氧化硫的污染当量数。
- (2) 计算该企业当月排放二氧化硫应缴纳的环境保护税。
- (3) 回答该企业环境保护税的纳税义务发生时间和纳税地点。

【答案】(1) 二氧化硫排放量=10000000×120÷1000÷1000=1200 (千克) (0.5 分)

二氧化硫污染当量数=1200÷0.95=1263.16 (0.5 分)

(2) 二氧化硫的环境保护税=1263.16×1.2=1515.79 (元) (1 分)

二氧化硫浓度值低于标准浓度值的 30%：(200-120)÷200=40%，可减按 75%征收环境保护税。(0.5 分)

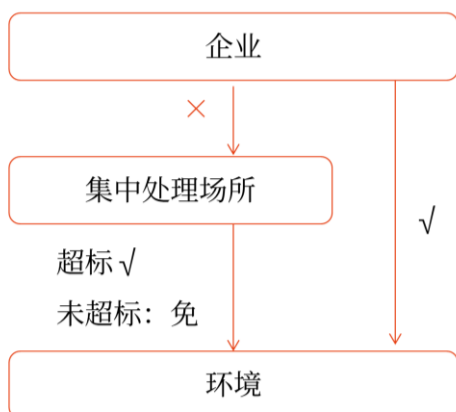
该企业当月应缴纳环境保护税=1515.79×75%=1136.84 (元) (0.5 分)

(3) 该企业环境保护税的纳税义务发生时间为纳税人排放应税污染物的当日。(1 分)

该企业环境保护税的纳税地点为应税污染物排放地的税务机关。(1 分)

通关密钥

聚焦点 | 环境保护税的征免规定



NO.1 单选题 下列排放的应税污染物中，暂免征收环境保护税的是 ()。(2021 年)

- A. 规模化养殖场排放的应税污染物
- B. 医院排放的应税污染物
- C. 船舶排放的应税污染物
- D. 污水处理厂超标排放的应税污染物

【答案】C

【解析】选项 A：农业生产（不包括规模化养殖）排放应税污染物的，暂予免征环境保护税。选项 B：没有免税的规定，照章缴纳环境保护税。选项 D：依法设立的城乡污水集中处理、生活垃圾集中处理场所排放相应应税污染物，不超过国家和地方规定的排放标准的，暂免征收环境保护税；超过规定标准的，照章缴纳环境保护税。

NO.2 多选题 下列选项中，暂免征收环境保护税的有 ()。

- A. 规模化养殖排放应税污染物

- B. 船舶和航空器等流动污染源排放应税污染物
- C. 学校直接向环境排放污水
- D. 纳税人综合利用的固体废物，符合国家和地方环境保护标准

【答案】BD

六、征收管理星级★★ | 难度：易 | 历年：单选

（一）征管方式

税务征管、企业申报、环保监测、信息共享、协作共治。

（二）复核

税务机关发现纳税人的纳税申报数据资料异常或者纳税人未按照规定期限办理纳税申报的，可以提请生态环境主管部门进行复核，生态环境主管部门应当自收到税务机关的数据资料之日起 15 日内向税务机关出具复核意见。

税务机关应当按照生态环境主管部门复核的数据资料调整纳税人的应纳税额。

纳税人的纳税申报数据资料异常，包括但不限于下列情形：

- （1）纳税人当期申报的应税污染物排放量与上一年同期相比明显偏低，且无正当理由；
- （2）纳税人单位产品污染物排放量与同类型纳税人相比明显偏低，且无正当理由。

（三）纳税时间

纳税义务发生时间：纳税人排放应税污染物的当日。

纳税期限：按月计算，按季申报缴纳。不能按固定期限计算缴纳的，可以按次申报缴纳。

纳税人按季申报缴纳的，应当自季度终了之日起 15 日内办理纳税申报并缴纳税款。

纳税人按次申报缴纳的，应当自纳税义务发生之日起 15 日内办理纳税申报并缴纳税款。

（四）纳税地点

纳税人应向应税污染物排放地的税务机关申报缴纳环境保护税。

单选题 下列关于环境保护税征收管理的表述中，正确的是（ ）。(2022 年)

- A. 环境保护税按月计算，按季申报缴纳
- B. 纳税人应当向税务登记地的税务机关申报缴纳
- C. 纳税义务发生时间为排放应税污染物的次日
- D. 税务机关按规定对污染物监测管理

【答案】A

【解析】选项 B：纳税人应当向应税污染物排放地的税务机关申报缴纳环境保护税。选项 C：环境保护税纳税义务发生时间为纳税人排放应税污染物的当日。选项 D：环境保护税采用“税务征管、企业申报、环保监测、信息共享、协作共治”的征管方式，税务机关负责征收管理，生态环境主管部门负责对污染物监测管理，征收高度依赖税务、生态环境主管部门的配合与协作。



坚持/就是/胜利/