

論空氣污染防治費之「核課期間」 ——以空氣污染防治費收費辦法第 17 條為中心^{*}

王逸帆[†]

摘要

在現行財政收入之體系中，特別公課是非稅公課之一種類型。其中，具有環境管制及保護之目的者，屬於環境特別公課。作為不同的公課類型，非稅特別公課與稅捐相比，二者之稽徵所依據之現行法規體系不同，其財源收入之預算監督機制也不同。是否應以特別公課而非稅捐之概念定性相關之環境公課，不無爭議。而對於目前實務上所課徵之環境公課，相關法律規範仍需進一步完善。

本文關注環境公課，以「空氣污染防治費」為例，聚焦「固定污染源空氣污染防治費」，檢視空氣污染防治法及收費辦法「追補繳」空污費之核課期間之實務做法及規範合理性，最後嘗試提出一些對於完善相關法律規範之期許。

^{*}111 學年度第 2 學期「稅法專題研究」課堂報告，授課教師：柯格鐘教授。

[†]國立臺灣大學法律學系研究所碩士班財稅法學組二年級，學號：R10A21126。

目錄

壹、前言

為防制空氣污染，維護生活環境及國民健康，以提高生活品質，立法院於 1975 年公布施行「空氣污染防制法」(下稱本法)，歷經多次修法，對各空氣污染源徵收「空氣污染防制費」。行政院環保署依法律授權，訂定有「空氣污染防制費收費辦法」(下稱收費辦法)，亦經多次修正。司法院大法官在釋字第 426 號解釋將「空氣污染防制費」定位為「特別公課」¹。解釋認為「空氣污染防制費」是一種特別公課，並肯認特別公課係對於課徵義務人之公法上金錢負擔，作為一財政工具之類型，與稅捐公課為不同之財政工具，並且強調空氣污染防制費係本於污染者付費原則，有行為制約功能。

暫時不論學者對於空污費性質之不同見解及對於廣徵特別公課現象為害財政體系之擔憂²，縱使經過多次修法，已消除了部分爭議，空氣污染防制費相關之法律規範體系依舊存在一些問題。本文聚焦於固定污染源空氣污染防制費之短漏費，分析空氣污染防制法及收費辦法「追補繳」空污費之核課期間之實務做法及規範合理性。

貳、空氣污染防制費

一、污染者付費原則（略）

（本節略，同上學期報告）

¹節錄該號解釋理由書：「憲法增修條文第九條（按：現移列第 10 條）第二項規定：「經濟及科學技術發展，應與環境及生態保護兼籌並顧」，係課國家以維護生活環境及自然生態之義務，防制空氣污染為上述義務中重要項目之一。空氣污染防制法之制定符合上開憲法意旨。依該法徵收之空氣污染防制費係本於污染者付費之原則，對具有造成空氣污染共同特性之污染源，徵收一定之費用，俾經由此種付費制度，達成行為制約之功能，減少空氣中污染之程度；並以徵收所得之金錢，在環保主管機關之下成立空氣污染防制基金，專供改善空氣品質、維護國民健康之用途。此項防制費既係國家為一定政策目標之需要，對於有特定關係之國民所課徵之公法上負擔，並限定其課徵所得之用途，在學理上稱為特別公課，乃現代工業先進國家常用之工具。特別公課與稅捐不同，稅捐係以支應國家普通或特別施政支出為目的，以一般國民為對象，課稅構成要件須由法律明確規定，凡合乎要件者，一律由稅捐稽徵機關徵收，並以之歸入公庫，其支出則按通常預算程序辦理；特別公課之性質雖與稅捐有異，惟特別公課既係對義務人課予繳納金錢之負擔，故其徵收目的、對象、用途應由法律予以規定，其由法律授權命令訂定者，如授權符合具體明確之標準，亦為憲法之所許。」

²參柯格鐘，特別公課之概念及爭議—以釋字第四二六號解釋所討論之空氣污染防制費為例，月旦法學雜誌，第 163 期，2008 年 11 月，頁 194-215。

二、 徵收對象

依據本法第 16 條第 1 項，各級主管機關得對排放空氣污染物之固定污染源及移動污染源徵收空氣污染防制費。依據第 1 款，對於固定污染源，徵收對象為污染源之所有人，其所有人非使用人或管理人者，向實際使用人或管理人徵收；其為營建工程者，向營建業主徵收；經中央主管機關指定公告之物質，得依該物質之銷售數量，向銷售者或進口者徵收。

三、 固定污染源空氣污染防制費計算方式（略）

（本節略，同上學期報告）

四、 稽徵程序

依據收費辦法，空污費之徵收採取義務人自行申報繳納制³，其程序依序為申報、繳納、核課。

依據本法第 16 條第 1 項第 1 款所規範依其排放空氣污染物之種類及數量徵收之空氣污染防制費之義務人⁴依據收費辦法第 3 條負擔依其固定污染源每季排放空氣污染物種類、排放量及操作紀錄，按本法第 17 條第 2 項所公告之收費費率自行計算申報應繳納之費額之義務。義務人應於每年四月、七月、十月及次年一月底前，依中央主管機關規定之格式，填具空氣污染防制費申報書及繳款單，並將前季之空氣污染防制費，自行繳納至中央主管機關指定金融機構代收專戶後，以網路傳輸方式，向中央主管機關申報。但報經中央主管機關同意者，得以書面方式申報。

依據收費辦法第 9 條，中央主管機關執行空氣污染防制費查核作業，得通知該公私場所於十五日內提報計算固定污染源空氣污染物排放量之相關資料。依據收費辦法第 14 條，公私場所依法申報空氣污染防制費者，各級主管機關應審查核算並通知其審查結果。其結算不足者，加徵其差額，並限期於九十日內繳納，屆期未繳清者，逕依本法第 74 條規定辦理；溢繳者，充作其後應繳費額之一部分或依其申請退還溢繳之費用。另依據收費辦法第 17 條，中央主管機關得依據相關資料，重新核定其應繳之空氣

³李建良，空氣污染防制費之徵收、追繳與法律保留原則，台灣法學雜誌，第 262 期，2014 年 12 月，頁 64-65。

⁴本文稱空污費之各徵收對象為「義務人」。依空氣污染防制法第 16 條第 1 項第 1 款及收費辦法第 3 條第 1 項，（非營建工程或經中央主管機關指定公告之物質）固定污染源空氣污染防制費之徵收對象為固定污染源之所有人、實際使用人或管理人。

污染防制費。

叁、「追補」空污費之類型

短漏、報空污費，經主管機關審查核算後之「追補繳」，依據義務人之主觀可歸責性主要區分為兩種類型，適用不同條文，分別為現行收費辦法第 17 條與現行本法第 75 條（舊 101.09.06 收費辦法 18 至 19 條）。此區分之依據為法條文義以及立法理由。此兩種類型也有適用污染源類型的差異。

一、收費辦法第 17 條

收費辦法第 17 條與舊（101.09.06）收費辦法的 18 至 19 條，所適用之污染源類型為本法第 16 條第 1 項第 1 款，也就是固定污染源（含營建工程）。

收費辦法第 17 條最新修法（111.03.24）明文規定了對於短漏空污費著進行重新核定之追溯期間（見表??）。修正說明中表示，參考行政程序法第 131 條第 1 項規定之行政機關五年請求權，明定主管機關得以第 9 條第 1 項規定通知公私場所提報計算固定污染源空氣污染物排放量有關資料時間點之前一次申報季別，作為重新核定起始時間，往前追溯核定 5 年內應繳之空氣污染防制費。

二、以故意方式短、漏報者

本法第 75 條之立法，係提升舊空氣污染防制費收費辦法 (101.09.06) 第 18、19 條之法律規範位階而來，條文對照如表??。現行本法第 75 條所適用之污染源類型為本法第 16 條第 1 項，也就是包括了固定污染源及移動污染源。適用本法第 75 條第 1 項規定之義務人為「有偽造、變造或其他不正當方式短報或漏報與空氣污染防制費計算有關資料者」。111 年 3 月 24 日刪除前收費辦法第 18 條之修法理由為：「一、條次變更。二、本條文係規範公私場所蓄意以不實資料申報或虛偽記載、變造與空氣污染防制費相關資料者，主管機關得逕依 2 倍排放量或費率計算空氣污染防制費，爰於修正條文增列『以故意方式短報或漏報』之相關文字，『以排除非故意短報或漏報者』。……」可知該條文明定短報或漏報行為須故意者。

空氣污染防制法第 75 條第 1 項對於義務人以故意方式短報或漏報者，規定應由各

修正條文 (111.3.24)	修正前條文 (101.09.06)	說明
公私場所依第三條規定應申報空氣污染防制費，有下列情形之一，中央主管機關得逕依其固定污染源產品產量、原（物）料使用量、燃料使用量、檢測結果、連續自動監測設施原始數據或其他有關資料， 自依第九條第一項規定通知公私場所提報時間之前一次申報季別起 ，計算追溯五年內其固定污染源空氣污染物排放量， 重新 核定其應繳之空氣污染防制費： (略)	公私場所依第三條規定應申報空氣污染防制費，有下列情形之一，中央主管機關得逕依其固定污染源產品產量、原（物）料使用量、燃料使用量、檢測結果或其他有關資料，計算其固定污染源空氣污染物排放量，核定其應繳納之空氣污染防制費： (略)	一、第一項各款內容未修正，第一項序文修正說明如下： (一) 配合第九條第一項第五款增訂連續自動監測設施查核所需資料之規定，修正重新核定應繳費額之連續自動監測設施監測數據之文字內容。 (二) 為明確重新核定之追溯期限，參考行政程序法第一百三十一條第一項規定之行政機關五年請求權作法，明定主管機關得以第九條第一項規定通知公私場所提報計算固定污染源空氣污染物排放量有關資料時間點之前一次申報季別，作為重新核定起始時間，往前追溯核定五年內應繳之空氣污染防制費；另倘主管機關因公私場所提報資料不全，須多次通知業者補件者，仍以第一次通知時間點為準。 二、第二項未修正。

表 1: 空氣污染防制費收費辦法第 17 條修正條文對照

主管機關以倍數計算其「應繳費額」⁵。第 75 條第 2 項規定了 5 年的追溯期間，然并未如現行收費辦法一樣明確規定期間之起算時點。

⁵ 本文暫不討論其詳細計算方式及法律爭議

肆、實務案例

本文針對關於「追補繳」空污費之案件：信鼎案⁶、台塑案⁷、宏全案⁸、沛鑫案⁹、三櫻案¹⁰等進行整理（見表??），發現實務上一重要爭議在於「追補繳」之請求權時效。本文以最新的「三櫻案」¹¹為例。

一、案件背景

原告三櫻公司為固定污染源之所有人，為本法第 16 條第 1 項第 1 款之義務人，申報繳納空污費。被告臺中市政府環保局於民國 107 年 9 月 26 日進廠查核，發現原告對於各類原物料有短報或漏報空氣污染防制費情事。被告機關乃依空氣污染防制法第 75 條、空氣污染防制費收費辦法第 14 條第 1 項等規定，計算並追溯 5 年內（即自 102 年第 3 季至 107 年第 2 季）之應繳費額，以 108 年 9 月 3 日中市環空字第 1080099382 號函（下稱前處分）命原告應補繳新臺幣（下同）227,903,501 元。原告不服，提起訴願，前經臺中市政府以 109 年 3 月 2 日府授法訴字第 1080247201 號作成「原處分撤銷，由被告機關於收受決定書之次日起 30 日內另為適法之處分」訴願決定（下稱前訴願決定）在案。嗣被告機關重新查核後，以 109 年 6 月 22 日中市環空字第 1090067952 號函命（下稱原處分）原告應補繳 102 年第 3 季至 107 年第 2 季止之固定污染源空氣污染防制費共計 163,282,519 元，原告不服，提起訴願，經訴願決定駁回，原告仍不服，遂提起本件行政訴訟。

二、時效爭議

（一）原告主張

本案原告對於原處分關於時效的主張：原處分追繳原告 104 年 6 月 22 日前之空污費，其請求權已罹於 5 年消滅時效，應屬無據。

⁶臺北高等行政法院 107 年度訴更一字第 14 號判決

⁷最高行政法院 109 年度判字第 54 號判決

⁸最高行政法院 109 年度上字第 1125 號判決

⁹最高行政法院 111 年度上字第 393 號裁定

¹⁰臺中高等行政法院 110 年度訴字第 21 號判決

¹¹收費辦法第 17 條修法之前。

收費辦法第 17 條修法之前，關於時效之規定應適用行政程序法第 131 條以下之規定。第 131 條第 1 項第 1 分句規定，公法上之請求權，於請求權人為行政機關時，除法律另有規定外，因五年間不行使而消滅。第 131 條第 2 項規定時效因行政機關為實現該權利所作成之行政處分而中斷。第 132 條規定，行政處分因撤銷、廢止或其他事由而溯及既往失效時，自該處分失效時起，已中斷之時效視為不中斷。

被告對於原告 102 年第 3、4 季、第 103 年第 1、2、3 季各季空污費之請求權分別自 102 年 10 月 1 日、103 年 1 月 1 日、4 月 1 日、7 月 1 日、10 月 1 日起算，末日分別為 107 年 9 月 30 日、107 年 12 月 31 日、108 年 3 月 31 日、6 月 30 日、9 月 30 日，

被告雖曾作成前處分，命原告補繳空污費 227,903,501 元，惟該處分既經訴願決定撤銷，依行政程序法第 132 條規定，時效視為不中斷。依此，原處分僅能就 109 年 6 月 22 日前之 5 年內空污費重新核算並命原告補繳，即 104 年 6 月 22 日前之請求權已罹於 5 年消滅時效。

（二） 被告抗辯

被告抗辯為原處分未罹於時效。被告主張，本件空污費之公法上請求權，在原處分核算作成前尚未發生，公法上消滅時效無從起算，故原處分並無罹於時效問題，原告主張顯無理由。

（三） 法院見解

法院認為，本件被告對原告所為固定污染源空氣污染防制費之補繳請求權除 102 年第 3 季外，未罹於消滅時效。其理由大致如下：

依空氣污染防制法第 75 條第 2 項、101 年 9 月 6 日修正公布之收費辦法第 19 條第 1 項之規定，主管機關得追溯「5 年內」應繳空氣污染防制費之金額，並自起徵日起計算追溯應繳金額。次按「公法上之請求權，於請求權人為行政機關時，除法律另有規定外，因 5 年間不行使而消滅；於請求權人為人民時，除法律另有規定外，因 10 年間不行使而消滅。公法上請求權，因時效完成而當然消滅。前項時效，因行政機關為實現該權利所作成之行政處分而中斷。」行政程序法第 131 條定有明文；而空污費之徵收或追繳均為特別公課，屬公法上之請求權，應有上開 5 年請求權時效規定之適用，且上開修正前收費辦法第 19 條第 1 項規定以故意方式或其他不正當方法逃漏空氣污染防制費者，其追溯繳納空污費之期間為 5 年，性質上即與公法上請求權時效期間相同。

又「消滅時效，自請求權可行使時起算。」為民法第 128 條所明定。所謂請求權「可行使」時，係指請求權人行使其請求權，客觀上無法律上之障礙而言，要與請求權人主觀上何時知悉其可行使無關（最高行政法院 107 年判字第 37 號判決意旨可參）；應認被告所得追溯請求原告補繳未逾 5 年之空氣污染防制費，係自其客觀上無法律上之障礙而得行使請求權時起。查被告於 107 年 9 月 26 日對原告稽查時，已就巡查目的-空污費催補繳或查核，就檢測報告、會計資料、物料清冊、操作數量等進行查核作業，並經原告代表即承辦員陳子源簽名在卷可稽（卷外放，被告 110 年 12 月 7 日陳報狀所附資料內容第 45-46 頁），應認被告業將其行使追溯繳納空污費之請求權通知原告在案，至於確切之補繳金額則待調查後再確認，故自該時即 107 年 9 月 26 日稽查起即屬已行使補繳空氣污染防制費請求權。

法院認為，每年 4、7、10 月及次年 1 月底前申報及繳納空氣污染防制費之時點開始計算時效。行政程序法第 131 條第 3 項、第 132 條、第 133 條，考量時效中斷與重行起算，被告命補繳 102 年第 4 季至 107 年第 2 季之空氣污染防制費之部分合法。

伍、 本文見解

本文對於空氣污染防制費之核課期間之規範有以下見解：

一、 請求權時效的法律保留原則

依大法官釋字 723 號解釋，時效制度須受法律保留原則之限制，以現行收費辦法第 17 所定之時效中斷不合法。

二、 時效起算時點

特別公課之公法上債權債務關係依法律規定而產生，時效起算時點應自其客觀上無法律上之障礙而得行使請求權時起。本文認為應該類似稅捐稽徵法第 22 條規定，即已在規定期間內申報繳納者，自申報日起算；未在規定期間內申報繳納者，自規定申報期間屆滿之翌日起算。此時點即屬可合理期待主管機關得為追繳時。也就是說，核課期間應為自每年 4、7、10 月及次年 1 月底前申報及繳納空氣污染防制費之時點或申報繳納期間屆滿之翌日開始計算。

三、 時效中斷時點

查核非請求權之行使。時效中斷，應依據行政程序法第 131 條，因行政機關為實現該權利所作成之行政處分（而非查核）而時效中斷。

陸、 小結

一、 本文假設特別公課為法定之債

特別公課與稅捐的區別，主要在於群體公益性、群集有責性。

理由：在管制手段的角度，採取課徵空污費或以課徵（指定用途）稅的選擇，應該只是立法上的選擇，不應該

空氣污染防制法 (107.08.01)	空氣污染防制費收費辦法 (101.09.06)
<p>第 75 條</p> <p>公私場所依第十六條第一項繳納空氣污染防制費，有偽造、變造或其他不正當方式短報或漏報與空氣污染防制費計算有關資料者，各級主管機關應依下列規定辦理：</p> <p>一、移動污染源：中央主管機關得逕依移動污染源空氣污染防制費收費率之二倍計算其應繳費額。</p> <p>二、營建工程：直轄市、縣（市）主管機關得逕依查驗結果或相關資料，以營建工程空氣污染防制費收費率之二倍計算其應繳費額。</p> <p>三、營建工程以外固定污染源：中央主管機關得逕依排放係數或質量平衡核算該污染源排放量之二倍計算其應繳費額。</p> <p>公私場所以前項之方式逃漏空氣污染防制費者，各級主管機關除依前條計算及徵收逃漏之空氣污染防制費外，並追溯五年內之應繳費額。但應徵收空氣污染防制費之空氣污染物起徵未滿五年者，自起徵日起計算追溯應繳費額。</p> <p>前項追溯應繳費額，應自各級主管機關通知限期繳納截止日之次日或逃漏空氣污染防制費發生日起，至繳納之日止，依繳納當日郵政儲金一年期定期存款固定利率按日加計利息。</p>	<p>第 18 條</p> <p>公私場所依本法第十六條第一項第一款繳納空氣污染防制費之固定污染源，有偽造、變造或以故意方式短報或漏報與空氣污染防制費計算有關資料者，各級主管機關得依下列規定辦理：</p> <p>一、中央主管機關得逕依排放係數核算該污染源排放量之二倍計算空氣污染防制費。</p> <p>二、其為營建工程者，直轄市、縣（市）主管機關得逕依查驗結果或相關資料以營建工程空氣污染防制費收費率之二倍計算其應繳費額。</p> <p>第 19 條</p> <p>公私場所以前條之方式或其他不正當方法逃漏空氣污染防制費者，中央主管機關得重新計算追溯五年內之應繳金額。應徵收空氣污染防制費之空氣污染物起徵未滿五年者，則自起徵日起計算追溯應繳金額。</p> <p>前項追溯應繳金額，應自主管機關通知限期繳納截止日之次日或逃漏空氣污染防制費發生日起，至繳納之日止，依繳納當日郵政儲金一年期定期存款固定利率按日加計利息。</p>

表 2: 空氣污染防制法及空氣污染防制費收費辦法相關條文對照

	查核時點	追補處分	處分作成時點	追補費期間
信鼎案	100 年 4 月 24 日	原處分	103 年 10 月 28 日	095 年 Q2-100 年 Q2
台塑案	101 年 1 月、3 月	原處分一	105 年 5 月 7 日	099 年 Q4 (麥寮三廠)
		原處分二	105 年 5 月 20 日	099 年 Q3-Q4 (麥寮一廠)
		原處分三	105 年 6 月 6 日	100 年 Q1-Q4 (麥寮一廠)
		原處分四	105 年 6 月 6 日	100 年 Q1-Q4 (麥寮三廠)
宏全案	107 年 9 月	原處分	108 年 5 月 2 日	102 年 Q3-107 年 Q2
沛鑫案	107 年 9 月 19 日	前處分	108 年 5 月 2 日	102 年 Q3-107 年 Q2
		原處分	110 年 3 月 2 日	103 年 Q2-107 年 Q2
三櫻案	107 年 9 月 26 日	前處分	108 年 9 月 3 日	102 年 Q3-107 年 Q2
		原處分	109 年 6 月 22 日	102 年 Q3-107 年 Q2

表 3: 案例整理