

論空氣污染防制費及其「核課期間」^{*}

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範體系不同，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「空氣污染防制費」為例，聚焦「固定污染源空氣污染防制費」，梳理空氣污染防制法及收費辦法，檢視「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	1
貳、 空氣污染防制費	1
一、 法律原則	2
二、 空污費之債	4
三、 空污費之稽徵	7
參、 「追補繳」空污費之類型	8
一、 收費辦法第 17 條	8
二、 以故意方式短、漏報者	8
肆、 關於「核課期間」之實務案例	10
一、 案件背景	10
二、 時效爭議	10
伍、 本文見解	12
一、 時效起算時點	12
二、 時效中斷時點	13
三、 請求權時效的法律保留原則	13
陸、 小結	14

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。

暫且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。本文梳理空氣污染防制費之法體系，聚焦於固定污染源空氣污染防制費之短漏費情形，藉由實務案例，分析空氣污染防制法與收費辦法對於「追補繳」空污費之核課期間之規範合理性。

貳、空氣污染防制費

在展開探討實務案件之前，有必要厘清，在現行的法規範之下，空污費的法律性質、構成要件、應符合之原理原則，以及稽徵程序等重要觀念。

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。

一、 法律原則

（一） 法律保留原則

釋字第 426 號解釋，對於空污費之徵收，採取適用相對法律保留原則之見解，並且多數意見認為，依時空污法第 10 條之規定³，再參酌法律全部內容，其徵收目的、對象、場所及用途等項，尚難謂有欠具體明確，故未違反法律保留原則。然而，在釋字第 426 號解釋的部分不同意見書中，可以看到，戴東雄大法官認為時空污法第 10 條之規定尚有不明確之處，如費率之評定及徵收期限，應一併於授權母法中明定為當⁴。

另有釋字第 788 號解釋，在廢棄物清理法回收清除處理費案，針對相對法律保留原則做了更具體的闡述⁵。回收清除處理費同屬於國家為一定政策目標所需，對於有特定關係之人民所課徵之公法上金錢負擔。雖然解釋文仿照釋字第 593 號解釋（汽車燃料使用費案）之作法，未出現特別公課之用語，但依據定義，回收清除處理費亦屬於特別公課⁶。而在 788 號解釋之中，在相對法律保留原則之下，立法者授予中央主管機關一定決定空間之事項，應僅限於高度專業性、技術性之事項。

而反觀現行條文⁷，歷經數次修法，在第 16 條第 2 項，其授權範圍包括了「空氣污染防制費徵收方式、計算方式、申報、繳費流程、繳納期限、繳費金額不足之追補

³空氣污染防制法（中華民國 81 年 01 月 16 日）第 10 條第 1 項：「各級主管機關應依污染源排放空氣污染物之種類及排放量，徵收空氣污染防制費用。」，第 2 項：「前項污染源之類別及收費辦法，由中央主管機關會商有關機關定之。」

⁴節錄釋字第 426 號解釋之戴東雄大法官部分不同意見書：「反之，特別公課之金錢負擔並無憲法之直接明文，咸認其來自憲法第二十三條之法律保留原則之規定。準此以解，特別公課之合憲性較稅捐薄弱，但因其所受立法監督較稅捐不嚴，故為避免行政機關假課徵公課之名，而達增加財政收入之實，並防止財政憲法遭受破壞與架空，公課之徵收仍應有法律保留之正當性，以確保人民之財產權。有鑑於此，公課徵收之目的、用途、對象、費率評定之原則與期限等項，應以法律予以規定。其由法律授權命令訂定者，其授權應符合具體明確始可。多數意見認為空氣污染防制法第十條授權各級主管機關應依污染源排放空氣污染物之種類及排放量徵收空氣污染防制費，從該法整體所表現之關聯性判斷，尚難謂欠具體明確。依本席之見解，即使從整體所表現之關聯性觀察，尚有不明確之處，如費率之評定及徵收期限，應一併於授權母法中明定為當。」

⁵節錄釋字第 788 號解釋之解釋文與理由書：「廢棄物清理法第 16 條第 1 項中段所定之回收清除處理費，係國家對人民所課徵之金錢負擔，人民受憲法第 15 條保障之財產權因此受有限制。其課徵目的、對象、費率、用途，應以法律定之。考量其所追求之政策目標、不同材質廢棄物對環境之影響、回收、清除、處理之技術及成本等各項因素，涉及高度專業性及技術性，立法者就課徵之對象、費率，非不得授予中央主管機關一定之決定空間。故如由法律授權以命令訂定，且其授權符合具體明確之要求者，亦為憲法所許。」

⁶請參考許志雄大法官之釋字第 788 號解釋協同意見書。

⁷空氣污染防制法（中華民國 107 年 06 月 25 日）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，其徵收對象如下：一、固定污染源：依其排放空氣污染物之種類及數量，向污染源之所有人徵收，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。二、移動污染源：依其排放空氣污染物之種類及數量，向銷售者或使用者徵收，或依油燃料之種類成分與數量，向銷售者或進口者徵收。」，第 2 項：「空氣污染防制費徵收方式、計算方式、申報、繳費流程、繳納期限、繳費金額不足之追補繳、收費之污染物排放量計算方法及其他應遵行事項之辦法，由中央主管機關會商有關機關定之。」

繳、收費之污染物排放量計算方法及其他應遵行事項」，這些事項并非限於涉及高度專業性及技術性者。仔細分辨可以發現，經授權而訂定於收費辦法中之事項，例如說徵收期限，性質上屬於公法上請求權時效，攸關人民之基本權利而非屬於高度專業性及技術性之事項，也以收費辦法之形式被規範。針對這部分，本文後續章節將進行更詳細的論述。

總言之，本文認為，為符合法律保留原則，空氣污染防制法對於空污費之徵收，僅得就涉及高度專業性及技術性之事項授權予中央主管機關以收費辦法之形式規範，方符合法律保留原則，遵循憲法保障人民基本權利之意旨⁸。

（二） 污染者付費原則

空污費之課徵涉及對於人民財產權等基本權利之限制，除須受法律保留原則之拘束，亦應符合憲法第 7 條平等原則及第 23 條比例原則方屬合憲。釋字第 426 號解釋確認空污費之課徵是本於污染者付費原則。文本試著將「污染者付費原則」理解為憲法平等原則在環境公課之具體實現，對標作為稅法基本原理原則之「量能課稅原則」。

依據污染者付費原則，空污費之計費所應考量者應該是污染者之污染做造成的影響。鑒於要以污染程度計算出污染者應該負擔之消除污染、復育環境和損害賠償之具體費用是困難複雜的問題，目前所徵收之空污費在具體數額上與各類污染之防治及環境復育費用難以相等同。空污費之課徵僅能在一定程度上作為經濟誘因的管制手段而促使業者減少排放量⁹。

由此，「污染者付費原則」對於空污費之課徵，雖然難以體現在絕對的費用計算（因所徵收之費額不一定相當於污染防治及環境復育等費用），但仍然應該符合平等原則。具體而言，對於不同之污染者，其空污費之計算應該依照法律規定，以污染源、空氣污染之類型、排放量等依據而計算。如此計算得到之公課負擔義務才是在環境公課的概念中，依據事物之本質而對污染者進行合理的差別對待，符合法治國家平等原則之要求。

⁸請參考許志雄大法官之釋字第 788 號解釋協同意見書之末段：「附帶一言，聲請人之一認釋字第 426 號解釋就特別公課之層級化法律保留密度有予以補充解釋之必要，而聲請補充解釋。關於此部分，本號解釋雖敘明不予受理，但對照兩號解釋之解釋文第一段內容可知，其實質意涵已有微妙變化。

⁹戴奧辛空污費遭批太低，環署：減排是目的，見：<https://www.cna.com.tw/news/ahel/201807290090.aspx>。

二、 空污費之債

（一） 空污費為法定之債

空污費是行政機關基於環境管制之目的，向符合構成要件之人民所課徵之公法上之金錢給付。空污費之債產生公法上之金錢給付請求權。本文認為，其在本質上接近稅捐，應該有租稅法定主義的準用，且屬於法定之債。

在現行的財稅體系中，空污費之徵收，是以特別公課之名目。而依據本法與收費辦法之規定，空污費之徵收並不待行政處分之做成。具體而言，在移動污染源空污費，採取隨油徵收；在固定污染源空污費，採取義務人申報繳納核定制——義務人應以季度為期，自行申報繳納，而後待主管機關之核定。本文認為，空污費（在大法官解釋中）作為特別公課之定位，並不影響其與稅捐（指定用途稅）在本質上的趨近。空污費作為特別公課之定位，與稅捐僅是形式上的不同。也就是說，立法者以特別公課或稅捐的形式課徵空污費或空污稅，應該只是形式上的差異，不應該導致，若是空污費（非稅公課）則不是法定之債，或是空污稅（稅捐）則不是法定之債的差異。且若空污費之債非法定之債，則義務人之自行申報繳納難謂有其正當性。

本文並不是說所有的非稅公課都是法定之債，而是依據關於空污費的立法、特性、徵收模式等因素具體考慮，而認為空污費這一種非稅公課，應該在性質上和稅捐一樣屬於法定之債，這樣才能確保法體系的一致性。

（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。其免徵對象，則依據收費辦法第 21 條之規定。

（三） 固定污染源空氣污染防制費計算方式

空氣污染防制費收費辦法（以下簡稱收費辦法）第 3 條第 4 項規定，公私場所固定污染源排放之個別空氣污染物種類排放量任一季超過一公噸者，應即依第一項規定

申報、繳費。另依收費辦法第 4 條，公私場所依第 3 條規定申報空氣污染防制費且其固定污染源排放二種以上空氣污染物者，應按其個別排放量計算費額，計算公式為¹⁰：

$$\begin{aligned}\text{空氣污染防制費費額} &= \sum \text{個別空氣污染物費額} \\ &= \sum \text{個別空氣污染物排放量} \times \text{收費費率}.\end{aligned}$$

1. 排放量

空污費費額之計算，以空氣污染物之排放量¹¹作為費基，猶如所得稅之稅基。其計算依據，由收費辦法第 10 條規範。第 10 條第 1 項各款所條列之各計算依據順序如下：

1. 符合中央主管機關規定之固定污染源空氣污染物連續自動監測設施之監測資料。
2. 經中央主管機關認可之揮發性有機物自廠係數。
3. 符合中央主管機關規定之空氣污染物檢測方法之檢測結果，或中央主管機關指定公告之空氣污染物排放係數、控制效率、質量平衡計量方式。
4. 其他經中央主管機關認可之排放係數或替代計算方式。

依據污染者付費，空污費原則上應以實際之污染物排放量作為計費依據。然而許多污染物，例如**揮發性有機物**（VOCs），其排放量，沒辦法用儀器直接測量，即難以精確得知排放量，僅可依據原物料之使用量等參數通過推估計算得到。因此第 10 條第 1 項除了監測資料之外還有序列舉了其他的排放量計量依據。第 10 條第 2 項即對於公私場所申報固定污染源 VOCs 排放量者有特別規範，應以上述自廠係數、中央主管機關指定公告之空氣污染物排放係數、控制效率、質量平衡計量方式或其他經中央主管機關認可之排放係數或替代計算方式計算排放量。依據收費辦法第 10 條及相應關於計算方式之公告¹²，本文整理排放量之計算方式如下¹³：

¹⁰需注意空污費費額之實際計費方式并非如收費辦法第 4 條以「×」符號所簡寫之關係，而是需要依據前述公告之收費費率及計算方式具體計算。為行文之便利，本文仍使用簡寫公式如上，先予說明。

¹¹空氣污染物排放量之重要性，不僅在於作為空污費費額之計算依據。匯整空氣污染物之排放量，建立完備的排放清單（排放清單），是空氣污染管制的重要措施，也是環工、大氣、公衛等學科研究的重要實證基礎。

¹²環署空字第 1020024943 號公告，公私場所固定污染源空氣污染物排放量計算方法規定，見：<https://oaout.epa.gov.tw/law/LawContent.aspx?id=GL006365>；環署空字第 0990019223A 號公告，採用質量平衡計算空氣污染物排放量之固定污染源計量方式規定，見：<https://oaout.epa.gov.tw/law/LawContent.aspx?id=GL005237>。

¹³注意，符號「×」在此僅表示大致運算關係而非實際計算公式，例如，控制效率 η 應以 $(1 - \eta)$ 的形式出現在實際計算公式中。

$$\left. \begin{array}{l} \text{總體依據連續監測設施之監測資料推估} \\ \\ \text{「活動端」：} \\ \text{活動強度（操作量）} \\ \left\{ \begin{array}{l} \text{原物料使用量} \\ \text{燃料使用量} \\ \text{產品產量} \\ \vdots \end{array} \right. \\ \\ \text{「排放端」：} \\ \left\{ \begin{array}{l} \text{VOCs 自廠係數（含控制效率）} \\ \text{經檢測之單位活動強度排放量} \\ \text{公告排放係數} \times \text{控制效率} \\ \text{質量平衡計算方式} \end{array} \right. \end{array} \right\} \times = \begin{array}{l} \text{污染物排放量} \\ \text{（費基）} \end{array}$$

在計費的依據之中，關於污染之產生活動者，稱為活動強度，本文亦稱「活動端」之資料，包含原物料使用量、燃料使用量、產品產量或其他經中央主管機關認可之操作量（收費辦法第 10 條第 4 項）。這一類的參數相對來說比較容易有具體的資料可備查核。而在計費依據中，與污染排放、控制相關之參數包括排放係數、控制效率等等，本文稱「排放端」。從技術層面上來說，這些參數較難精確地描述實際的排放，儘得通過適用各種主管機關所認可或公告之計算方式，盡量合理地推估。除了技術上的困難，誤差也可能歸因於人為因素。設想一種較極端之情形：揮發性有機化合物（VOCs）污染源申請建置且適用經主管機關核定之自廠係數，卻在實際進行生產運營時并未啟用污染控制設備，或者偶爾關停之。暫不論其對於空污管制之違反而生秩序罰之問題，鑒於 VOCs 難以準確監測之特性，此時，其所適用之計算方式與實際排放情形顯不相當，卻難以及時受到查核改正。收費辦法第 11 至第 13 條也規範了關於在「排放端」適用各推估計算方式與查核實際情形顯不相符時之重新核算方式。

2. 收費費率

以上所稱之收費費率，為空氣污染防制法第 17 條第 2、3 項規定授權予主管機關訂定並公告者¹⁴，考慮固定污染源所處之防制區級別、排放之污染物種類、排放量之級別、季別等因素，且訂有優惠係數、減量係數，作為計費之依據。

¹⁴環署空字第 1070050299 號公告，依公私場所固定污染源排放空氣污染物之種類及排放量徵收空氣污染防制費之收費費率，見：
<https://oaout.epa.gov.tw/Law/LawContent.aspx?id=GL005189>。

三、 空污費之稽徵

(一) 稽徵程序

依據本法第 21 條及收費辦法第 3 條第 1 項，空污費之徵收採取義務人自行申報繳納制¹⁵，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¹⁶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，加徵滯納金、利息、處以罰鍰等；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污染防制費。

(二) 核課期間

本文認為核課期間（核定期間）為請求權時效期間。由於空污費之債權債務關係，主管機關（行政機關）對於義務人有公法上財產請求權，有消滅時效之適用。本文認為，如同稅捐，空污費之債權於法律所規範之構成要件滿足時即抽象地成立。而主管機關依據本法、收費辦法，在執行查核之後通知審查結果，或重新核定義務人之應納費額（以命追補繳之行政處分），屬於對於空污費之債權債務關係之確認以及請求權之行使。

¹⁵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。

¹⁶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。

叁、「追補繳」空污費之類型

所謂空污費之「追補繳」，發生在義務人所申報繳納之費額，與經過主管機關查核而得其應繳納之費額相比不足，或義務人未依規定進行申報之時。短、漏報空污費之情形，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）。本文主要依據法條文義以及立法理由作此區分，而兩種類型也有所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1）。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2）。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 (111.03.24)	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」¹⁷。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。

¹⁷ 本文暫不討論其詳細計算方式及法律爭議

肆、關於「核課期間」之實務案例

爲了具體化「追補繳」空污費相關規範之問題，本文針對關於「追補繳」空污費之案件：信鼎案¹⁸、台塑案¹⁹、宏全案²⁰、沛鑫案²¹、三櫻案²²等進行整理（見表3），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」²³爲例。

一、案件背景

原告三櫻公司爲固定污染源（非營建工程）之所有人，爲本法第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，遂向臺中高等行政法院提起本件行政訴訟。

二、時效爭議

本案重要爭點之一即關於空污費之公法上請求權時效。具體而言，時效之起算時點、中斷時點等因素極大程度地影響了義務人在實體上的權利義務。

¹⁸臺北高等行政法院107年度訴更一字第14號判決

¹⁹最高行政法院109年度判字第54號判決

²⁰最高行政法院109年度上字第1125號判決

²¹最高行政法院111年度上字第393號裁定

²²臺中高等行政法院110年度訴字第21號判決

²³收費辦法第17條修法（111.03.24）之前。

（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。

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。

被告之抗辯理由，本質上是關於空污費核課處分之性質及法律效果。被告認為，核課處分之作成才使得空污費之請求權發生，也就是報告認為該核課處分屬於形成處分，而非確認處分。

（三） 法院見解

臺中高等行政法院認為，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。其理由大致為：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，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。

法院針對時效之見解可總結為兩部分：第一，法院認為時效之起算應為申報期間屆滿之翌日，即每年 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；第二，主管機關之查核屬於時效中斷之事由。因此，依據行政程序法第 131 條第 3 項、第 132 條、第 133 條，考量時效中斷與重行起算，法院認為被告命補繳 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

承接對於上述實務案例之分析，本文對於現行法制關於空氣污染防制費之核課期間之規範有以下見解：

一、 時效起算時點

本文大致認同上述法院關於請求權時效起算時點之見解，認為時效之起算應自其客觀上無法律上之障礙而得行使請求權時起。具體而言，時效之起算應類似稅捐稽徵法第 22 條規定，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。此時點即屬客觀上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。

二、 時效中斷時點

本文不認同法院見解之部分為，法院稱稽查時點屬已行使補繳空氣污染防制費請求權。本文不認為主管機關之查核屬於時效中斷之事由。依據行政程序法第131條第3項規定，公法上請求權時效因行政機關為實現該權利所作成之行政處分而中斷。蓋主管機關依收費辦法第9條之規定行使職權進行實地查核，此非屬於主管機關為實現空污費之債權的行政處分的作成。雖然實地查核是主管機關關於空污費之徵收而進行職權之履行，即便查核作業之執行需要命義務人提報相關資料而構成行政處分，但查核之執行僅為資料之搜集，雖有助於主管機關對於義務人應納空污費之計算，卻並不涉及具體數額之確定，難謂屬於行政程序法第131條第3項規定之時效中斷事由。總言之，本文認為查核非請求權之行使。請求權時效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（命補繳之處分，而非查核）而時效中斷。

三、 請求權時效的法律保留原則

現行收費辦法第17條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。此次修法，本質上，與上述臺中高等行政法院之見解相同，即認為主管機關查核之執行（命提報相關資料）屬於行政機關為實現該權利所作成之行政處分，構成行政程序法第131條第3項之時效中斷事由。而如此規範，實質上延長了核課期間，不利於義務人之實體法上的權利。然而多次的局部修法導致本法與收費辦法的規範不一致。例如，現行第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。

本文認為現行收費辦法第17條所定之時效不合法。依大法官釋字723號解釋，時效制度須受絕對法律保留原則之限制。而在在相對法律保留原則之下，立法者授予中央主管機關一定決定空間之事項，應僅限於高度專業性、技術性之事項。核課期間，攸關人民之基本權利而非屬於高度專業性及技術性之事項，若以收費辦法之形式被規範，且不利於人民之基本權利，則與法律保留原則有違。總言之，本文認為，為符合法律保留原則，空氣污染防制法對於空污費之徵收，僅得就涉及高度專業性及技術性

之事項授權予中央主管機關以收費辦法之形式規範，方符合法律保留原則，遵循憲法保障人民基本權利之意旨。而收費辦法第 17 條，以查核作為時效中斷之事由不合法。

陸、 小結

承接以上對於實務案例與現行規範不足之處之分析，本文認為，長期來看，應將空污費改以指定用途稅之形式課徵。費改稅的過程需要涉及對於現行財稅制度的全面檢討，有助於健全財政法治。考慮到空污費作為環境公課，是環境管制的一環，其構成要件事實與法律之適用需要環境主管機關之專業知識。然而，為遵循法律保留原則，立法者儘得將涉及高度專業性、技術性之事項授權予中央主管機關以行政命令之形式加以規範。

改以指定用途稅之形式課徵空污稅，即可適用稅捐稽徵法關於稅捐債權之消滅時效期間，包括核課期間與徵收期間。核課期間及期間起算之規定，並采時效不完成制度，不適用行政程序法第 131 第 3 項至 134 條有關時效中斷之規定。具體而言，空污稅為義務人自行申報繳納之稅捐，適用稅捐稽徵法第 22 條第 1 及第 2 款之核課期間之起算時點，且適用稅捐稽徵法第 22 條有關徵收期間之規定。

此外，碳費、碳稅制度正在研議之中。若能首先將空污費改以指定用途稅之形式課徵，則在一定程度上能幫助後續有效建立碳稅制度，有助整體財稅體系的完善。

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