

最 高 行 政 法 院 判 決

109年度上字第1191號

上 訴 人 東方航空貨運承攬有限公司

代 表 人 楊國華

上 訴 人 世捷航空貨運承攬有限公司

代 表 人 楊弼涵

共 同

訴訟代理人 魏雯祈 律師

陳永來 律師

吳佳真 律師

被 上 訴 人 財政部關務署臺北關

代 表 人 陳世鋒

訴訟代理人 劉玉婷

葉岱原

許勝傑

上列當事人間關稅法事件，上訴人對於中華民國109年10月22日臺北高等行政法院109年度訴字第189號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、本件行政訴訟上訴後，被上訴人代表人由陳長庚變更為陳世鋒，茲由新任代表人於民國110年8月9日具狀向本院聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

二、緣上訴人東方航空貨運承攬有限公司（下稱東方公司）及世捷航空貨運承攬有限公司（下稱世捷公司）為報關業者，於105年11月間分別以如原判決附表1、2、3所示之CHEN LI CHU（陳麗珠）等人名義，向被上訴人報運進口快遞貨物合計418批〔原判決附表1（288批，原判決載為111批）、原判決附表2（111批，原判決載為19批）、原判決附表3（19批，

01 原判決載為288批），下稱系爭貨物〕。案經移送刑事調查
02 結果，查得系爭貨物為上訴人世捷公司之代表人及上訴人東
03 方公司之實際負責人楊弼涵所進口，審認上訴人涉有冒用進
04 口人名義報關情事，爰依報關業設置管理辦法第39條第2項
05 及關稅法第84條規定，先後於108年8月6日、8月8日、8月12
06 日、8月15日、8月19日、8月21日、8月23日、8月26日、8月
07 27日、8月30日、9月3日、11月4日，以如原判決附表1、2、
08 3所示案號之418份處分書（下稱原處分），各處罰鍰新臺幣
09 （下同）10,000元（418份合計4,180,000元）。上訴人不
10 服，先後提起訴願，經財政部以108年12月11日台財法字第1
11 0813936490號、同日台財法字第10813937810號及109年1月1
12 6日台財法字第10813947030號訴願決定（下合稱訴願決定）
13 駁回，遂提起行政訴訟，並聲明：訴願決定及原處分均撤
14 銷。經原審法院判決駁回後，乃提起本件上訴。

15 三、上訴人起訴之主張及被上訴人於原審之答辯，均引用原判決
16 所載。

17 四、原判決駁回上訴人之訴，其理由略謂：

18 (一)訴外人楊弼涵為址設臺北市○○區○○街000巷0號1樓上訴
19 人「世捷公司」之代表人、臺北市○○區○○路000號2樓上
20 訴人「東方公司」之實際負責人（代表人為楊國華），以從
21 事航空貨運承攬、進出口貨物報關、國際貿易為業。楊弼涵
22 與深圳御風貨運承攬公司不詳之人共同基於行使業務登載不
23 實準文書、行使偽造私文書及輸入私酒之犯意聯絡，分別於
24 105年11月至106年1月間，以航空貨運快遞方式，自國外輸
25 入「FOUR LOKO」酒，再由楊弼涵指示上訴人世捷公司、東
26 方公司之員工，向被上訴人申報輸入快遞貨物，並在進口快
27 遞貨物簡易申報單上，將如原判決附表所示之申報名義人作
28 為納稅義務人，且登載不實之貨物名稱、數量，繼而以電腦
29 連線之方式將該等不實簡易申報單之電磁紀錄，透過關貿網
30 路而傳輸至被上訴人電腦內，完成進口快遞貨物之申報而行
31 使。另在被上訴人要求提供納稅義務人之個案委任書時，由

01 不詳之人冒用各該納稅義務人之名義，在個案委任書上，蓋
02 印偽造之納稅義務人印章，再由上訴人世捷公司、東方公司
03 不知情之員工持該等偽造之個案委任書向被上訴人承辦人員
04 行使。嗣經被上訴人關務人員察覺有異，經內政部警政署保
05 安警察第3總隊第1大隊於107年5月18日前往上訴人東方公司
06 執行搜索，並在該公司雲端硬碟內扣得楊弼涵為實際收件人
07 等資料，始查悉上情；因此審認楊弼涵涉犯刑事之行使偽造
08 私文書罪、行使業務上登載不實準文書罪、輸入私酒罪等，
09 為檢察官偵查起訴後，經臺灣桃園地方法院108年度訴字第6
10 25號刑事判決（下稱系爭刑事判決），判處有期徒刑3年6月
11 確定。依行政罰法第7條第2項規定，上訴人世捷公司代表
12 人、上訴人東方公司實際負責人楊弼涵既有冒用進口人名義
13 辦理報關違章行為之故意，上訴人亦應負有故意責任。被上
14 訴人依關稅法第84條、報關業設置管理辦法第39條第2項規
15 定，以原處分所為裁罰，於法並無不合。

16 (二)按行為時海關緝私條例第41條規定，係規範進出口貨物涉及
17 逃漏關稅，而其責任歸屬報關業者之情況，故本條適用當以
18 實際貨主存在，且原檢附之發票所載資料無誤；與本案有關
19 「冒用進口人名義辦理報關」之違章行為有異，是上訴人主
20 張應優先適用行為時海關緝私條例第41條規定論處，容有誤
21 會，不足採認。又被上訴人以上訴人冒用進口人名義辦理報
22 關，而依關稅法第84條第1項、報關業設置管理辦法第39條
23 第2項規定論處；至上訴人世捷公司代表人、上訴人東方公
24 司實際負責人楊弼涵另涉犯刑法行使偽造私文書罪、行使業
25 務上登載不實準文書罪及違反菸酒管理法之輸入私酒罪等
26 罪，經系爭刑事判決判處有期徒刑3年6月確定。是受刑事法
27 律處罰者為自然人（即楊弼涵），與受行政處罰者係法人
28 （即上訴人2公司）有異，本件並無行政罰法第26條第1項之
29 適用。

30 (三)系爭貨物均申報為X2報單類別（進口低價免稅快遞貨物），
31 以簡易方式申報方式通關。依空運快遞貨物通關辦法第12條

授權訂定之修正前快遞貨物簡易申報通關作業規定第5點，係以分號為單位，按每一分號申報一份簡易申報單（107年1月2日修正後空運快遞貨物簡易申報通關作業規定第3點亦同）。而快遞貨物為達運送便利之目的，雖允許將數件貨物併袋通關（同辦法第6條規定），惟仍應以不同分號提單作成數份簡易申報單向海關申報；且報關業者雖可同一時間將數份報單資料以電腦連線方式傳輸（空運快遞貨物通關辦法第11條規定參照），惟仍應分別製作簡易申報單後再行報關。可知關稅法及前揭相關辦法有關進口報關程序之規範義務，在於促使進口貨物之納稅義務人履行依法申報之義務，俾能確實掌握稅源資料，進而課徵稅捐，係屬行為罰，違反前揭規範義務者即應予處罰。上訴人分別向被上訴人申報418筆進口快遞貨物簡易申報單，每次申報均有誠實申報義務，其冒用個別納稅義務人名義向海關申報，即違反一次行政法上義務。被上訴人以上訴人多次冒用進口人名義報關情事，依行政罰法第25條規定，按每筆簡易申報單分別處罰，洵屬適法，亦無違反比例原則。

(四)按報關業設置管理辦法第39條第2項規定，核係考量進出口人冒用他人名義申報，其行為態樣頻繁，不但影響稅政資料的正確性，使貨物流向無法追蹤，並使被冒用人遭受追查所生權利之侵害，亦破壞行政機關所為處分之公信力，其違章惡性較大，故將該等行為類型化而為立法評價，將其罰鍰金額訂為10,000元以上30,000元以下，並未逾越授權範圍，與母法規定及立法意旨無違，自得適用。上訴人長期從事航空貨運承攬、進出口貨物報關、國際貿易等業，對於前揭相關法令自應瞭解並遵循，其等違反法令規定，具有故意責任，且違反本件違章行為共418件；被上訴人依上訴人前述違規態樣、情節輕重、漏稅金額、違章行為時間長短、所獲利益，依關稅法第22條第3項授權訂定之報關業設置管理辦法第39條第2項規定，就每一違章處罰鍰10,000元，為於法定

01 額度範圍而為之裁罰，核屬妥適，核無違反比例原則，難認
02 有何違法之處等語。

03 五、上訴意旨略謂：

04 (一)從文義解釋即可知悉，行為時海關緝私條例第41條係採例示
05 規定，足認該規定之立法意旨，乃是將報關業者於遞送報單
06 時「所有不實記載之態樣」皆涵括於該規定之適用範圍。從
07 而報關業者錯誤申報「納稅義務人」之行為，自亦涵括於行
08 為時海關緝私條例第41條第1項所訂「其他事項之不實記
09 載」內，則本件應有適用該規定之餘地，此亦可觀該規定嗣
10 後於107年5月9日修法刪除之理由記載：「……並考量報關
11 業者之管理，『關稅法』第10條第3項授權訂定之貨物通關
12 自動化實施辦法第11條、第12條第1項、第19條、第20條與
13 依同法第22條第3項授權訂定之報關業設置管理辦法第13條
14 第1項、第35條第1項已訂有相關規定，如有違反則分別依
15 『關稅法』第81條及第84條規定處罰，為避免重複規範，爰
16 刪除本條。」益證行為時海關緝私條例第41條與關稅法第84
17 條及其子法報關業設置管理辦法第39條第2項之規範目的，
18 乃皆係同為督促報關業者於向海關申報進口貨物時應如實申
19 報貨物相關資訊，以俾海關落實邊境管制、維持報關秩序之
20 行政管制目的，而屬重覆規範、重複處罰而生法規競合之情
21 形。原判決認定行為時海關緝私條例第41條與關稅法第84條
22 及其子法報關業設置管理辦法第39條第2項規範之違規態樣
23 有別，顯有違誤，而遽此逕予排除行為時海關緝私條例第41
24 條於本件之適用，顯有判決不適用法規之違法。

25 (二)上訴人在原處分之違規事實中，雖非系爭刑事判決之被告，
26 然上訴人申報進口之「FOUR LOKO酒」共3,811瓶全數，業經
27 刑事判決諭知沒收懲罰而剝奪上訴人對酒之所有權，故原處
28 分再施以行政裁罰，等同使同一人之同一違規行為同時受有
29 刑法沒收處罰跟行政裁罰之重複裁罰，顯有違反行政罰法第
30 26條規定，而過度侵害上訴人之財產權，並有違法治國家所
31 要求之法安定原則、信賴保護原則、比例原則、正當法律程

01 序原則等憲法誠命。然原判決對上訴人已受刑事沒收處罰乙
02 節完全未予審酌，亦未說明其不予審查之理由，有未依職權
03 調查證據及判決不備理由之違法。又原處分雖係以上訴人冒
04 用進口人名義報關施以裁罰，然楊弼涵依公司法第23條第1
05 項規定，必將因該裁罰而負擔賠償責任，是原處分之行政裁
06 罰對象核其實質，與系爭刑事判決二者均係針對同一人之同
07 一行為所為之處罰程序，實已對楊弼涵構成一事二罰之情
08 形，故應有行政罰法第26條刑事優先原則之適用。原判決僅
09 略以本件同一違規事實之刑事處罰與行政裁罰之形式上裁罰
10 對象不同，並未審酌其行政裁罰對象實質上乃皆係已受刑事
11 處罰之楊弼涵等情，已違反行政罰法第26條規定，亦就上訴
12 人主張負責人已受刑事裁罰後，再以同一事實對公司為行政
13 裁罰有違比例原則逕予摒棄不採，且未說明其心證之理由，
14 顯有判決不備理由之違誤。

15 (三)報關業設置管理辦法第39條第2項及其母法關稅法第84條既
16 係規定得「『按次』處罰」，而非得「『按申報商品筆數』
17 處罰」，被上訴人自應就行為人之「申報次數」予以評價違
18 規行為數，否則即有逾越法規授權裁量範圍之違法。倘認被
19 上訴人得「『按申報商品筆數』處罰」，無異是准許被上訴
20 人得自行擴張解釋關稅法第84條第1項「得按『次』處罰」
21 規定，此不僅非受規範之人民所得預見而有悖法律明確性以
22 外，亦等同容許行政機關逾越母法，而透過擴張適用關稅法
23 第84條第1項規定來提高其裁罰裁量權限，顯不可採。是原
24 判決不以「簡易申報單號碼」及「主提單號碼」認定違規行
25 為數，反以最嚴厲之「分提單號碼」即以「申報商品筆數」
26 認定違規行為次數，顯將關稅法第84條第1項所訂之「得按
27 次處罰」，逕自擴張為「得按申報商品筆數處罰」，顯逾越
28 法規授權範圍，而有裁量濫用。原判決雖稱按「申報商品筆
29 數」處罰，乃係為「避免不肖報關業者刻意集中於同一主提
30 單冒名申報，以圖減輕裁罰金額，故每一報單冒名申報行為
31 均有獨立評價之必要」，惟此乃有無修法提高裁罰額度必要

之問題，自不得以行政機關自行擴張解釋關稅法第84條第1項之構成要件來達到提高立法者所定裁罰額度之目的。況原處分逕以上訴人「申報商品筆數」認定違規次數而分別裁罰，除已違關稅法第84條第1項「並得按次處罰」規定外，亦將使關稅法第84條第1項後段規定形同具文，使行為人只要1次申報3筆商品即構成「得停止6個月以下之報關業務或廢止報關業務證照」，顯有違該規定原意乃著重在給予人民有改過機會，非僅求節省行政作業人力，故明文要求取締機關給予違規行為人3次違規機會之立法目的，故原判決顯有錯誤解釋關稅法第84條第1項之違誤。

(四)實務上，快遞貨物有即時通關需求，傳輸系統均採取批次資料傳輸方式，且依行為時快遞貨物簡易申報通關作業規定第5點第2項、第3項前段規定，報關業者以空運提單「主號」或託運單「主號」為單位，將該主號下之「分號」，「合併申報於同一簡易申報單」乃為法之所許，從而各筆簡易申報單具有時間密集、行為緊接、空間同一之密接性，上訴人乃是在具有緊密性之時空地點，以一概括的行為將多件貨物交由同一航班同一流水編號之空運主提單予以托運並合併申報，不僅屬自然上之一行為，且所侵害之法益同一，亦可認上訴人是出於違反關稅法第84條第1項行政法上義務之單一意思，故應該當於一個違反關稅法第84條第1項行政法上義務之行為，應認為一行為而非數行為，故如予以裁罰，在法律上亦應評價為一行為；然被上訴人卻將「同一簡易申報單號碼」與「同一主提單號碼」之同日同時地申報商品，逕以「分提單號碼」即「申報商品筆數」逐筆裁罰，就上訴人「同一違規行為」割裂評價，實有重複裁罰及過度評價而有違比例原則之嫌。又觀上訴人之實際負責人楊弼涵就與本件同一違規事實之起訴書記載：「被告所犯7次行使偽造私文書罪嫌（附表編號1至7）、1次行使業務上登載不實準文書罪嫌（附表編號8）及2次輸入私酒罪嫌（附表編號9至10）犯意各別、行為互殊，請予以分論併罰。」乃是以上訴人公

01 司名義遞送報關申報單之次數，作為楊弼涵犯罪行為數之認
02 定依據；系爭刑事判決理由欄記載：「查被告於附表一編號
03 1至10所示之行使偽造私文書、行使業務上登載不實準文書
04 及輸入私酒犯行，其時間分別為105年11月2日、6日、9日、
05 10日、20日、24日、25日、同年12月18日、22日、106年1月
06 8日，其先後10次犯行，時間有所區隔且明確可分，且每次
07 行為樣態（是否行使偽造之個案委任書、是否行使業務上登
08 載不實進口快遞貨物簡易申報單、輸入私酒的數量）均有不
09 同，顯然各具獨立性，每次行為皆可獨立成罪，是依前揭說
10 明，被告上開所為犯意各別，行為互殊，應予分論併罰。」
11 皆是以行為人遞送簡易申報單之日期，作為楊弼涵犯罪行為
12 數之認定依據。再按司法院釋字第754號解釋及該解釋標的
13 即鈞院100年度5月份第2次庭長法官聯席會議決議，亦僅以
14 填具進口報單之「申報行為數」來認定違規行為數，而非以
15 「申報貨品筆數」來認定違規行為數。益證原處分遽以「分
16 提單號碼」即「申報商品筆數」認定上訴人之違規行為數而
17 逐筆裁罰，顯不合理。縱認上訴人之違規行為適用報關業設
18 置管理辦法第39條第2項及關稅法第84條第1項之裁罰規定
19 （上訴人否認之），亦應考量上訴人合併申報之單一行為決
20 意，及客觀上整體申報單、批次傳輸與即時通關之特性，依
21 不同日期、不同之主提單號碼而認定違規行為數，方屬適
22 法。從而上訴人東方公司於105年11月21日至同年11月26日
23 期間共288筆報單，計3個不同日期申報，分屬3份不同主提
24 單，在法律上應評價為3個違規行為，按被上訴人之裁罰標
25 準應處罰鍰30,000元；上訴人世捷公司於105年11月3日至11
26 月18日期間共130筆報單，計4個不同日期行申報行為，分屬
27 4份不同主提單，應評價為4個違規行為，裁罰40,000元，始
28 符充分評價，亦合於實務現況。然原判決就起訴書及系爭刑
29 事判決係以上訴人「申報日期」認定行為數，且司法實務上
30 亦係以「申報行為數」，而非以「申報商品筆數」等情絲毫
31 未予審酌，即遽為不利上訴人論斷，顯有速斷。上訴人「違

01 規行為數」之認定乃攸關本件裁罰處分是否得撤銷之重要爭
02 點，是原判決未詳加研求、調查，自有未依職權調查證據，
03 及判決不備理由之違背法令等語，為此請求廢棄原判決，並
04 撤銷訴願決定及原處分，或發回原審法院更為審理。

05 六、經核原判決駁回上訴人於第一審之訴之結果尚無違誤，茲予
06 補充論述如下：

07 (一)本件行為發生於105年11月3日至26日之間，原處分作成於10
08 8年8月間，其間本件所應適用之法令均有局部修正，依行政
09 罰法第5條規定：「行為後法律或自治條例有變更者，適用
10 裁處時之法律或自治條例。但裁處前之法律或自治條例有利
11 於受處罰者，適用最有利於受處罰者之規定。」而經比較裁
12 罰依據之關稅法第84條之裁罰種類及額度，於修正前後並無
13 改變，即無裁處前之法律較為有利之情形，本件即應適用裁
14 處時之法律，首予指明。又關稅法第22條第1項允許報關業
15 者受託辦理貨物之報關程序，為管理報關業者並確保其忠實
16 正確執行業務，同法第3條授權訂定「報關業設置管理辦
17 法」。另因應電子化時代，推行通關自動化政策，同法第10
18 條第3項授權訂定「貨物通關自動化實施辦法」，規定連線
19 或傳輸之登記、申請程序、管理、通關程序及其他應遵行事
20 項。又為實現同法第27條第1項分流快遞貨物及郵包加速通
21 關之便民政策，同條第2項授權訂定「空運快遞貨物通關辦
22 法」，規定快遞貨物通關場所之設置條件、地點、快遞貨物
23 之種類、業者資格、貨物態樣、貨物識別、貨物申報、理
24 貨、通關程序及其他應遵行事項；又為簡化快速通關程序，
25 分類快遞貨物之類別及流程，財政部關務署訂頒行政規則
26 「空運快遞貨物簡易申報通關作業規定」。茲將本件應適用
27 之法令列載如附件，其中「報關業設置管理辦法」除依母法
28 授權訂定報關業者之最低資本額、負責人、經理人與專責報
29 關人員應具備之資格、條件、職責、許可之申請程序、登記
30 與變更、證照之申請、換發、廢止、辦理報關業務及其他應
31 遵行事項外，於第四章罰責章規定違章之各種情狀及應科罰

之種類，核均在母法即關稅法第84條之處罰種類及上下限範圍內，並無逾越；第39條第2項前段規定報關業辦理報關有冒用進出口人名義申報者，得依關稅法第84條第1項予以裁罰之金額，為1萬元以上3萬元以下，較關稅法第84條第1項所定罰鍰之下限6,000元為高，諒係考量冒用名義辦理通關較因過失申報不實為重，故以授權命令訂定下限為1萬元。綜合比較該第四章各條規定之違章型態及裁罰標準，寓有裁量基準之意義，尚於比例原則無違，基於行政自我拘束原則，被上訴人自應遵循。其他本件附表所示授權命令及行政規則之內容，均在實現母法之立法意旨，授權命令亦未逾越授權範圍，亦得予以適用。

(二)查上訴人世捷公司之負責人、東方公司實際負責人楊弼涵基於行使業務登載不實準文書、行使偽造私文書及輸入私酒之犯意聯絡，於105年11月間，冒用他人名義，以航空貨運快遞方式，自國外輸入「FOUR LOKO」酒，再由楊弼涵指示上訴人世捷公司、東方公司之員工，向被上訴人申報輸入快遞貨物，並在進口快遞貨物簡易申報單上，申報不實之納稅義務人、貨物名稱、數量，繼而以電腦連線之方式將該等不實簡易申報單之電磁紀錄，透過關貿網路而傳輸至被上訴人電腦系統內，完成進口快遞貨物之申報而行使之，經偵查起訴後為系爭刑事判決判處有期徒刑3年6月確定；被上訴人據以認定上訴人共辦理418筆進口快遞貨物報關手續，每一筆申報均係冒用他人名義辦理進口報關，符合報關業設置管理辦法第39條第2項之規定，而就每一筆申報之違章行為依關稅法第84條第1項予以裁處罰金1萬元（參原審卷□所附處分書），此為原審所認定之事實。原審審酌後，以上訴人世捷公司代表人、上訴人東方公司實際負責人楊弼涵有冒用他人名義辦理報關違章行為之故意，依行政罰法第7條第2項規定，上訴人亦應負有故意責任，因認被上訴人依關稅法第84條、報關業設置管理辦法第39條第2項規定，以原處分所為裁罰，於法並無不合。並就上訴人主張各節，分別論明行為

時海關緝私條例第41條之適用，係有實際貨主存在之情形，本件並無實際貨主，自無該條之適用；至楊弼涵另涉犯刑事罪責而經判處有期徒刑3年6月確定，與本件係就上訴人即公司法人追究其違章責任，乃對不同之人所為分別科處不同性質之處罰，並無行政罰法第26條第1項一行為之刑先行後原則之適用；又系爭貨物均申報為X2報單類別（進口低價免稅快遞貨物），以簡易方式申報方式通關，依法係以分號為單位，按每一分號申報一份簡易申報單，上訴人既分別向被上訴人申報418筆進口快遞貨物簡易申報單，每次申報均有誠實申報義務，其冒用個別納稅義務人名義向海關申報，即違反一次行政法上義務，被上訴人以上訴人多次冒用進口人名義報關情事，依行政罰法第25條規定，按每筆簡易申報單分別處罰，洵屬適法等語。經核原審所為法律之解釋及涵攝本件違章事實之論斷，均無違誤。

(三)本件上訴人指摘原判決為違背法令，不脫其於原審已為之主張，經核均難以成立，茲予補充說明如下：

1.關於上訴人指摘本件應適用行為時尚未刪除之海關緝私條例第41條為裁罰依據一節。查進口貨物之申報、通關，除貨主可以自行辦理外，依關稅法第22條第1項前段：「貨物應辦之報關、納稅等手續，得委託報關業者辦理」之規定，尚得委由報關業者辦理。在行為時海關緝私條例第37條第1項規定：「報運貨物進口而有下列情事之一者，得視情節輕重，處以所漏進口稅額二倍至五倍之罰鍰，或沒入或併沒入其貨物：一、虛報所運貨物之名稱、數量或重量。二、虛報所運貨物之品質、價值或規格。三、繳驗偽造、變造或不實之發票或憑證。四、其他違法行為。」同時同條例第41條規定：「（第1項）報關業者向海關遞送報單，對於貨物之重量、價值、數量、品質或其他事項，為不實記載者，處以所漏或沖退稅額二倍至五倍之罰鍰，並得停止其營業一個月至六個月；其情節重大者，並廢止其報關業務證照。（第2項）前項不實記載，如係由貨主

捏造所致，而非報關業者所知悉者，僅就貨主依第三十七條規定處罰。（第3項）第一項之不實記載等情事，如係報關業者與貨主之共同行為，應分別處罰。」從上開前後條文整體以觀，行為時海關緝私條例第41條規定意旨，係對報關業者有虛報進口貨物之行為，區別虛報情狀，分別科以貨主、報關業者各該依海關緝私條例第37條或第41條之罰責。準此可知，行為時海關緝私條例第41條歸責之規定，在報關業者受貨主委託報關而發生該條之違章情事時，始有適用。原審所持法律見解，並無違誤。至該條規定於107年刪除之理由為：「報關業者於報單上為不實記載，致有漏稅或溢沖退稅情事者，依本條規定係由報關業者負其責任，惟由海關代徵之內地稅部分（如貨物稅、加值型及非加值型營業稅等），其漏稅則係處罰納稅義務人（即貨主），二者未臻一致。為使關稅之漏稅或溢沖退稅，回歸依第三十七條及第四十三條規定處罰貨主，以使關稅及內地稅之裁罰對象一致，並考量報關業者之管理，關稅法第十條第三項授權訂定之貨物通關自動化實施辦法第十一條、第十二條第一項、第十九條、第二十條與依同法第二十二條第三項授權訂定之報關業設置管理辦法第十三條第一項、第三十五條第一項已訂有相關規定，如有違反則分別依關稅法第八十一條及第八十四條規定處罰，為避免重複規範，爰刪除本條。」簡而言之，即行為時海關緝私條例第41條所規定之違章態樣，乃業者違反當時有效之報關業設置管理辦法第13條第1項所規定：「報關業受委任辦理報關，應切實遵照關稅法、關稅法施行細則、出口貨物報關驗放辦法及其他關務法規之規定，詳實填報各項單證書據及辦理一切通關事宜。」之誡命，依同辦法第35條第1項：「報關業違反第十三條第一項、第二十五條、第三十條規定者，海關得依關稅法第八十四條規定，視其情節輕重，予以警告並限期改正或處新臺幣六千元以上三萬元以下罰鍰。」即依關稅法第84條第1項處罰，即

為已足，毋庸再有海關緝私條例第41條之處罰規定。而本件違章情事乃上訴人世捷公司之負責人、東方公司實際負責人楊弼涵冒用他人名義申報進口貨物，並無真正之貨主委託其進口，屬於行為時報關業設置管理辦法第39條第2項所規定「報關業辦理報關，如有冒用進出口人名義申報、偽造委任書、詐欺或其他不法情事者」，雖亦應依行為時關稅法第84條第1項裁處，惟違章態樣並不同於原海關緝私條例第41條所規定之類型。上訴意旨執海關緝私條例第41條之刪除理由，指其與關稅法第84條、報關業設置管理辦法第39條第2項之規範目的相同，而有競合關係，本件應依行為時尚未刪除之海關緝私條例第41條處罰，原判決有判決不適用法規之違誤云云，自難成立。

2.按行政秩序罰係針對行為人違反行政法上義務行為之制裁，有關違反行政法上義務行為個數之判斷，於國內學說相當歧異，並未形成明顯之共識。司法院釋字第754號解釋理由書闡述：「行為數之認定，須綜合考量法規範構成要件、保護法益及處罰目的等因素。」，基本上行政罰之前提，須符合處罰之構成要件，故應從處罰構成要件，判斷其保護之法益及處罰目的，再以調查證據認定之違章事實予以涵攝後，獲致裁處效果。查楊弼涵冒用他人名義進口系爭貨物辦理進口報關，其命上訴人之員工採用之報關方式為空運快遞貨物通關辦法第11條第2項第2款所規定之完稅價格2千元以下之進口低價完稅快遞貨物，即空運快遞貨物簡易申報通關作業規定第2點所指之X2類，依空運快遞貨物通關辦法第11條第1項規定，以電腦連線方式辦理申報。即上訴人每次以電腦連線辦理X2類空運快遞貨物，均有依貨物通關自動化實施辦法第11條規定依據原始真實發票、提單或其他有關資料文件，據實申報；於空運快遞貨物簡易申報，即應據實依空運快遞貨物簡易申報通關作業規定第3點填寫進口快遞貨物簡易申報單，其內容主要包括納稅義務人、提單主號、提單分號、寄件人、收

01 貨人、貨物名稱、總毛重、總淨重、貨物名稱、數量、完
02 稅價格等項（參見第3點所附附件1）。查進口空運貨物簡
03 易申報通關之法制設計，無非在於簡政便民，惟仍無卸報
04 運人之誠實申報義務，為維持制度之順利運作以促良法美
05 意之實現，凡以簡易申報方式通關者，每次均應依法履行
06 其義務。本件上訴人既共辦理418次簡易申報，各次均有
07 上開義務，乃每次均冒用他人名義不實申報，破壞關務秩
08 序，致被上訴人有無法正確及時掌握進口貨物之資訊，而
09 有脫漏稅賦及私貨之危險，自己各次該當違章裁罰要件。
10 本件原判決論斷「按每筆簡易申報單分別處罰，洵屬適
11 法」等語（見原判決第12頁第23行），綜合原審之整體論
12 述意旨，乃指按簡易申報之次數予以分論併罰，自無違
13 誤。上訴人指原審以按申報商品筆數認定行為數，有不當
14 擴張關稅法第84條第1項之適用云云，乃屬無據。又指報
15 關業者以空運提單「主號」或託運單「主號」為單位，將
16 該主號下之「分號」，「合併申報於同一簡易申報單」乃
17 為法之所許，本件上訴人乃是在具有緊密性之時空地點，
18 以一概括的行為將多件貨物交由同一航班同一流水編號之
19 空運主提單予以托運，並合併申報，應認定該當於一個違
20 反關稅法第84條第1項行政法上義務之行為云云。按稽之
21 空運實務，主提單乃航空公司或其代理商所填發；分提單
22 則為航空貨運承攬業者所發出，區別貨物主體歸屬及報關
23 作業之用，各分提單表彰不同之貨物及承攬關係，現行空
24 運快遞貨物簡易申報通關作業規定第3點第3款雖允許「同
25 一主提單或主託運單項下數分提單或分託運單之同類別
26 『簡易申報單』，得以同一報單號碼合併申報」，此係便
27 利承攬業者集貨方便之措施，並未改變分提單之性質，故
28 縱有數分提單合併申報之情形，仍無礙其為數個申報行為
29 之本質，其不實申報之行為自亦應屬數行為。從而本件既
30 有418筆簡易申報，即屬418次之冒用他人名義申報進口，
31 應認有418次違章行為，並不受刑事判決認定行為數之拘

01 束。上訴意旨指摘原判決認定本件違章行為數為418次為
02 理由不備、適用法規不當云云，均難成立。

03 3.有關本件自然人楊弼涵之受刑事處刑，與上訴人為法人應
04 受違章科責，無行政罰法第26條第1項之適用，已經原審
05 駁斥上訴人之主張甚明。乃上訴意旨以系爭刑事判決諭知
06 沒收通關貨物酒品之從刑，及楊弼涵將依公司法第23條第
07 1項對上訴人負損害賠償責任，故本件仍有重複處罰之違
08 誤云云，乃不分責任屬性及其科責目的，混淆法規體系之謬
09 誤，顯然無可採取。

10 (四)綜上，原審認定原處分及訴願決定為合法，駁回上訴人之
11 訴，所為之認事用法並無違誤。上訴意旨俱不可採已如上
12 述，乃指摘原判決違背法令，求予廢棄，即無理由，應予駁
13 回。

14 據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第
15 98條第1項前段、第104條、民事訴訟法第85條第1項前段，判決
16 如主文。

17 中 華 民 國 111 年 7 月 28 日

18 最高行政法院第二庭

19 審判長法官 帥 嘉 寶

20 法官 鄭 小 康

21 法官 林 玫 君

22 法官 洪 慕 芳

23 法官 李 玉 卿

24 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

25 中 華 民 國 111 年 7 月 28 日

26 書記官 高 玉 潔