

01 最 高 行 政 法 院 判 決

02 114年度上字第310號

03 上 訴 人 捷航國際報關有限公司

04 代 表 人 方惟琮

05 訴訟代理人 莊勝榮 律師

06 被 上 訴 人 財政部關務署臺北關

07 代 表 人 黃漢銘

08 訴訟代理人 黃博翔

09 羅心妤

10 邱映如

11 上列當事人間報關業設置管理辦法事件，上訴人對於中華民國11
12 4年3月6日臺北高等行政法院112年度訴更一字第16號判決，提起
13 上訴，本院判決如下：

14 主 文

15 一、上訴駁回。

16 二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

17 理 由

18 一、爭訟概要：

19 上訴人為報關業者，於民國106年3月至10月間分別以納稅義
20 務人即訴外人余○○、黃○○（下合稱余、黃2人）之名
21 義，向被上訴人報運進口快遞貨物160筆及132筆，共計292
22 筆【下稱系爭貨物，詳臺北高等行政法院（下稱原審）112
23 年度訴更一字第16號判決（下稱原判決）附表一、二】。經
24 財政部北區國稅局○○稽徵所（下稱○○稽徵所）於107年9
25 月6日通報余、黃2人均表示未曾委託進口，疑遭冒名報關情
26 事。嗣被上訴人審認上訴人涉有冒用進口人名義報關之違
27 章，依裁處時（下同）關稅法第84條第1項、裁處時（下
28 同）報關業設置管理辦法（下稱管理辦法）第39條第2項規

01 定，分別以109年2月5日108年第10807541號（160筆部分）
02 及第10807540號（132筆部分）處分書（下合稱原處分），
03 按每筆簡易申報單各處新臺幣（下同）10,000元罰鍰，總計
04 2,920,000元。上訴人不服原處分，循序提起行政訴訟，並
05 聲明：訴願決定、原處分均撤銷。經原審109年度訴字第664
06 號判決（下稱前審判決）撤銷訴願決定及原處分。被上訴人
07 不服，提起上訴，經本院110年度上字第233號判決廢棄前審
08 判決，發回原審更為審理。嗣經原審更為審理後，以原判決
09 駁回上訴人之訴。上訴人仍未甘服，遂提起本件上訴。

10 二、上訴人起訴主張與被上訴人在原審之答辯及原判決理由，均
11 引用原判決之記載。

12 三、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴之結論，並無違誤，
13 茲就上訴意旨論述如下：

14 (一)關稅法第6條規定：「關稅納稅義務人為收貨人、提貨單或
15 貨物持有人。」第17條第1項規定：「進口報關時，應填送
16 貨物進口報單，並檢附發票、裝箱單及其他進口必須具備之
17 有關文件。」第22條第1項、第3項規定：「（第1項）貨物
18 應辦之報關、納稅等手續，得委託報關業者辦理；……（第
19 3項）報關業者……辦理報關業務及其他應遵行事項之辦
20 法，由財政部定之。」第27條第1項、第2項規定：「（第1
21 項）為加速通關，快遞貨物、郵包物品得於特定場所辦理通
22 關。（第2項）前項辦理快遞貨物通關場所之……貨物申
23 報、理貨、通關程序及其他應遵行事項之辦法，由財政部定
24 之。」第84條第1項規定：「報關業者違反第22條第3項所定
25 辦法中有關……辦理報關業務之規定者，海關得予以警告並
26 限期改正或處新臺幣6,000元以上30,000元以下罰
27 鍰……。」

28 (二)財政部依關稅法第22條第3項規定授權所訂定之管理辦法第1
29 2條規定：「（第1項）報關業受進出口人之委任辦理報關，
30 應檢具委任書；其受固定進出口人長期委任者，得先檢具委
31 任書，由海關登錄，經登錄後，得於報單或轉運申請書等單

01 證上填載海關登錄字號，以替代逐件出具委任書。（第2
02 項）前項委任書應依海關規定之格式辦理，報關業應切實核
03 對其所載之內容，並自行妥為保存。於保存期間內，海關得
04 隨時要求其提示或查核。報關業不能提示或查無委任書或委
05 任書內容不實者，應依相關法令規定辦理。（第3項）第1項
06 委任書，得依電子簽章法規定，以電子文件方式為之；或線
07 上辦理委任以電子訊息方式傳輸。」第34條規定：「報關業
08 違反……第12條……規定者，海關得依關稅法第84條第1
09 項規定，視其情節輕重，予以警告並限期改正或處新臺幣6,
10 000元以上30,000元以下罰鍰；並得按次處罰；……。」第3
11 9條第2項規定：「報關業辦理報關有冒用進出口人名義申
12 報、偽造、變造委任書、詐欺或其他不法情事者，海關得依
13 關稅法第84條第1項規定，予以警告並限期改正或處新臺幣1
14 0,000元以上30,000元以下罰鍰……。」又財政部依關稅法
15 第27條第2項規定授權所訂定之裁處時（下同）空運快遞貨
16 物通關辦法（下稱空運快遞辦法）第17條第1項第1款、第4
17 項規定：「（第1項）進口快遞貨物之收貨人、提貨單或貨
18 物持有人及出口快遞貨物之輸出人，委託報關業者辦理報關
19 手續者，報關時應檢附委託書。但有下列情事之一者，不在
20 此限：一、以傳真文件代替委託書原本，傳真文件經受託人
21 認證者，免附委託書原本。……（第4項）進出口快遞貨物
22 涉有虛報情事，如報關業者無法證明其確受委託報關者，應
23 由報關業者負虛報責任。」準此可知，報關業者受進出口人
24 之委任辦理報關，除受固定進出口人長期委任者，經先檢具
25 委任書，由海關登錄者外，原則上應逐件檢具個案委任書，
26 並負有保存及提供委任書證明其與申報之納稅義務人間委任
27 關係存在的義務，以避免不肖報關業者或進口人虛捏人頭或
28 冒用他人名義申報；如有違反，海關即得依關稅法第84條第
29 1項規定裁罰。至於進口快遞貨物之收貨人如以傳真文件代
30 替委任書原本，則該傳真文件應經受任人認證，如經海關或
31 法院依職權調查結果，均無法證明報關業者確有受委任報

01 關，依空運快遞辦法第17條第4項規定，應由報關業者承擔
02 虛報責任。換言之，以傳真文件代替委任書原本，只是在傳
03 統紙本委任授權外，提供另一辦理報關委任之方式，並未免
04 除報關業者確認委任關係存在的義務，報關業者辦理報關事
05 宜時，仍應確實查核委任關係存在及申報內容的正確性，如
06 報關業者於報關時消極未為確認，事後經調查又無法證明其
07 確受委任報關，即應承擔後續貨物可能遭虛報之責任。再
08 者，管理辦法第12條第2項於112年5月26日雖修正為：「前
09 項委任書應依海關規定之格式辦理，報關業應切實核對其所
10 載之內容，並自行妥為保存。於保存期間內，海關得隨時要
11 求其提示或查核。報關業不能依海關指定期限提示或查無委
12 任書或委任書內容不實者，應依相關法令規定辦理。」其修
13 正理由則載以：「就海關要求報關業提示委任書，報關業遲
14 至海關指定期限屆滿後始予補提之案件，是否予以裁罰，實
15 務上有不同見解，致生爭議。為使文義明確，且報關業受委
16 任報關應切實取得委任書，確有加強管理必要，爰於第2項
17 明定應依海關指定期限提示委任書，以杜爭議。」由此可
18 知，管理辦法第12條第2項規定之修正，僅是明確規定報關
19 業者未依海關指定期限內提示或查無委任書或委任書內容不
20 實者，應依相關法令規定辦理而已，並非解免報關業者應逐
21 件檢具委任書以供海關得隨時要求其提示或查核之義務。是
22 以，上訴意旨主張：管理辦法第12條規定於112年5月26日已
23 刪除應逐件提出委任書之規定，且空運快遞辦法亦無逐件應
24 檢具委任書之法文，而系爭貨物既屬於空運快遞貨物，自應
25 優先適用空運快遞辦法，故原判決認定上訴人應就各筆貨物
26 逐件提出委任書，即有適用法規不當之違背法令云云，顯然
27 係就管理辦法第12條規定之修正意旨及其與空運快遞辦法間
28 之適用情形有所誤會，尚非可採。

29 (三)經查，上訴人為報關業者，於106年3月至10月間分別以納稅
30 義務人余、黃2人之名義，向被上訴人報運進口快遞系爭貨
31 物。嗣財政部北區國稅局於107年5月21日以余、黃2人用個

01 人名義大量進口貨物，涉嫌逃漏稅捐，函請○○稽徵所調
02 查，而余、黃2人於○○稽徵所調查時，均陳稱其等並不清
03 楚系爭貨物為何會以其等名義寄出等語，顯示余、黃2人疑
04 有遭冒用名義報關情事。其後，○○稽徵所函請上訴人提供
05 委任書、身分證影本及商業發票供核，惟上訴人就余、黃2
06 人所提出之個案委任書均為影本，且就余○○之個案委任
07 書，係在該影本併附本件其中149筆報單號碼清單，而報單
08 號碼一欄所載「如附件所示共149筆報單」等字樣則為事後
09 填寫等情，為原審依職權所確定之事實，核與卷證相符。

10 (四)原判決據此論明：上訴人所提出之委任書為個案委任，而非
11 屬長期委任經申請登錄有案者，自應逐件提出委任書，惟上
12 訴人並未逐件出具委任書，待被上訴人通知後始補提，而依
13 前開149筆報單號碼清單及所附黃○○個案委任書之清單以
14 觀，其上僅蓋有上訴人之騎縫章，難認余、黃2人知悉該清
15 單所運送及申報之內容，且其等2人前後多次均一致證稱係
16 遭冒用名義運送報關等語。衡情，上訴人如獲余、黃2人之
17 委任，則依法備置渠等2人之委任書應無困難。又證人余、
18 黃2人前所提供之個案委任書影本，至多僅能證明渠等曾委
19 託大陸地區之○○○○○○有限公司（下稱○○公司）運送
20 貨物進口至臺灣，尚不足以證明系爭貨物亦係受其等委託運
21 送，上訴人復未提出渠等簽收貨物及付款之資料，自無從依
22 此為上訴人有利之認定。而系爭貨物之稅費依現行制度需先
23 由快遞業者繳納完稅，貨物提領出倉後發給海關進口快遞貨
24 物稅款繳納證明，再由快遞業者持向納稅義務人收款，故縱
25 然系爭貨物之稅費已由上訴人代為繳納，亦無從作為上訴人
26 確受余、黃2人委任報關之有利證明。至上訴人固提供其與
27 ○○公司負責人即訴外人○○○於112年10月17日於微信之
28 對話紀錄截圖，並據此主張余、黃2人是為規避106年課徵之
29 反傾銷稅及相關稅捐，才以個人名義委託○○公司進口，渠
30 等之委託書是○○公司轉交等語，但此對話紀錄尚缺乏與系
31 爭貨物相關之證明文件可資佐證，自難採信。另上訴人所援

01 引之臺灣桃園地方檢察署（下稱桃園地檢署）108年度偵字
02 第15607號、第12579號及第11921號不起訴處分書，僅係認
03 定尚無充分證據證明上訴人之負責人方惟琮確實知悉余、黃
04 2人係遭冒名，難以遽認其有偽造文書之犯意，而不構成刑
05 法第216條、第210條、第215條之罪名，此與本件余、黃2人
06 是否遭上訴人冒名報運系爭貨物進口，及上訴人就本件違章
07 行為是否具備主觀可責性等爭點無涉，亦無從執為對上訴人
08 有利之論據。準此，上訴人未循長期委任之程序取得委任
09 書，亦未於受○○公司委託辦理系爭貨物進口報關事宜時，
10 要求逐件出具委任書，即逕以余、黃2人名義申報進口系爭
11 貨物，致生管理辦法第34條所定違反同法第12條應檢具委任
12 書，及第39條第2項所定冒用余、黃2人名義報關進口之違章
13 等情事，經核並無違反經驗法則、論理法則、證據法則，復
14 無判決理由不備之情事。管理辦法第39條第2項前段規定
15 「冒用進出口人名義申報」、「偽造、變造委任書」及「詐
16 欺」等用語之文義可知，該條項所例示各種違反行政法上義
17 務之行為態樣，均屬行為人對於構成違規之事實，「明知並
18 有意使其發生」（確定故意）或「預見其發生，而其發生並
19 不違背其本意（不確定故意）之「故意」行為，且依照一般
20 人的社會通念，殊難想像行為人會因過失而「冒用他人名
21 義」、「偽造、變造文書」及「詐欺他人」。因此，上述規
22 定之裁罰客體，應限於故意違反行政法上義務的行為，而不
23 包括過失行為。而上訴人身為報關業者，於申報系爭貨物進
24 口前，明知應依前述管理辦法及空運快遞辦法規定取得余、
25 黃2人就各筆貨物逐件提出之個案委任書，如有長期委任需
26 求，則應要求余、黃2人出具長期委任書供其向海關登錄，
27 始得免逐件出具個案委任書之義務。惟基於原審所認定之上
28 述事實可知，上訴人自106年3月至10月間，以余、黃2人名
29 義向被上訴人報運進口系爭貨物共292筆，均未於系爭貨物
30 進口前向進口名義人余、黃2人逐件取得委任授權及相關報
31 關文件，且未向余、黃2人進行確認其確有受委任報關等認

01 證程序，甚或於每次遞送貨物予收貨人時，一併向其收取個
02 案委任書，以取得確受委任報關的證明，且經被上訴人及原
03 審依職權調查結果，均無法證明上訴人確有受余、黃2人委
04 任報關。上訴人在上述情境下，甘冒違章遭罰之風險，仍執
05 意逕以余、黃2人名義辦理系爭貨物之報關手續，致生冒用
06 余、黃2人名義報關進口之違章情事，依其情形即構成上訴
07 人具有預見該違章事實之發生，而其發生並不違背其本意之
08 不確定故意。原審基於相同的事實，據以認定上訴人僅構成
09 過失冒用余、黃2人名義報關的涵攝結果，雖有違反經驗法
10 則及論理法則之違誤，惟因其駁回上訴人之訴的結論並無二
11 致，仍應予維持。上訴意旨仍執陳詞主張：上訴人所提出之
12 委任書為余、黃2人之筆跡，且上訴人均為其等申報貨物
13 稅，何來偽造、變造、詐欺等不法情事。況且，桃園地檢署
14 已認定上訴人並無冒用進口名義人之名義進口貨物，並就上
15 訴人之負責人涉嫌偽造文書罪部分為不起訴處分，由此足認
16 上訴人並無冒用他人進口貨物之動機與犯意；再者，余、黃
17 2人與○○公司既均有肯認相同委任人僅須填載1張委任書即
18 可，則被上訴人課予僅承辦報關之上訴人應取得委任書、查
19 證委任書之真偽，並須證明委託人即為實際收貨人，顯然無
20 期待可能性，但原審就此未適用無期待可能性原則，顯有判
21 決理由不備及適用法則不當之違誤云云，無非係其個人之主
22 觀見解，就原審認定事實、證據取捨之職權行使事項為指
23 摘，並無可採。

24 (五)揆諸前揭管理辦法第39條第2項及關稅法第84條第1項規定之
25 文義可知，管理辦法第39條第2項所稱之「冒用進出口人名
26 義申報、偽造、變造委任書、詐欺或其他不法情事」，相較
27 於關稅法第84條第1項規定之其他違章情事，顯然情節較為
28 嚴重，故管理辦法第39條第2項規定得依關稅法第84條第1項
29 裁罰之額度，為10,000元以上30,000元以下，亦較關稅法第
30 84條第1項所定罰鍰額度之下限6,000元為高，此即是考量其
31 違章情節較為嚴重（包括責任條件），而以此授權命令訂定

01 其罰鍰最低額為10,000元之裁量基準，並未逾越授權的目的、內容與範圍，且與比例原則尚無違背。上訴意旨主張：
02 關稅法第84條第1項規定之罰鍰為6,000元以上、30,000元以下，惟其子法即管理辦法第39條第2項規定之罰鍰最低額度
03 卻為10,000元，顯然已經牴觸母法之規定，是原處分援引罰
04 鍰額度較高之管理辦法第39條第2項作為裁罰依據，其方式
05 洵有錯誤，且有裁量怠惰之瑕疵，原判決未予糾正，核有適
06 用法規不當之違背法令等語，即非可取。
07
08

09 (六)上訴人雖另稱：快遞通關業者必須同時為航空貨運承攬業
10 者，故快遞通關業者在貨物通關時之行為，應視為單一行
11 為，原判決以上訴人未就每一簡易申報單提出委任書，即構
12 成單一違章行為，洵有適用法規不當之違法。又關稅法第84
13 條第1項及管理辦法第39條第2項規定均有警告並限期改正之
14 輕微處分，惟被上訴人於裁處罰鍰前未先施予警告，即逕予
15 裁處罰鍰，且未考量上訴人僅獲淨利3,504元，卻裁處罰鍰
16 2,920,000元，所得利益與處罰相差800多倍，乃絞殺性處
17 罰，顯然違反比例原則，並侵害人民財產權，有違憲之虞，
18 原判決逕認原處分並無違誤，亦有適用法規不當之違背法令
19 云云。然查：

20 1.行政罰法第25條規定：「數行為違反同一或不同行政法上義
21 務之規定者，分別處罰之。」行政罰制度上設計「行為個
22 數」概念之主要目的，在以此作為賦予法律效果之依據，亦
23 即，依行為個數決定應裁處一個處罰或數個處罰。所謂一行
24 為，包括「自然的一行為」與「法律上一行為」；所謂數行
25 為，是指同一行為人多次違反同一行政法上義務的規定，或
26 違反數個不同行政法上義務的規定，其行為不構成「自然一
27 行為」或「法律上一行為」的情形而言。因此，違反行政法
28 上義務之行為，究竟是「一行為」或「數行為」，並非單以
29 自然行為的外觀觀察，而應視個案具體情節，就各該行政法
30 規的構成要件、違規行為侵害的法益及處罰目的等因素，綜
31 合考量後作成判斷（司法院釋字第754號解釋理由書參

01 照)。而關於進口貨物通關，海關是採取風險管理機制，以
02 「實名貨主」與「進口貨物種類」相結合後，呈現的「人貨
03 資訊組合」為依據，建立篩選審查機制，進行違規進口貨物
04 的風險控管。一筆單一申報單的提出，對海關而言，即有一
05 次對應審查職務義務的形成，而且不因海關採取篩選機制而
06 有所不同。報關業者每次未依規定取得納稅義務人出具之個
07 案委任書即行申報的行政違章行為，即會破壞海關正確審查
08 該進口貨物合法性的審查機制，而具可責性，即應構成一個
09 違章行為。而且報關業者多筆製作完成的報關單，即使是
10 「一次多筆」向海關遞送申報，或以電腦連線方式為一次性
11 申報，在法律評價上，仍應視其申報或分提單的筆數評價為
12 多個違章行為。

13 2.進口空運貨物簡易申報通關之制度目的，無非在於簡政便
14 民，但不因此而解除報運人應依法據實申報的義務。而且依
15 現行空運實務，主提單是航空公司或其代理商所填發，分提
16 單則為航空貨運承攬業者所發出，以區別貨物主體歸屬及報
17 關作業之用，各分提單表彰不同的貨物及承攬關係，現行空
18 運快遞貨物簡易申報通關作業規定第3點第3款雖允許「同一
19 主提單或主託運單項下數分提單或分託運單之同類別『簡易
20 申報單』，得以同一報單號碼合併申報」，惟此僅係便利承
21 攬業者集貨方便之措施，並未改變分提單之性質，故縱有數
22 分提單合併申報的情形，仍無礙其為數個申報行為的本質，
23 其不實申報的行為亦應屬數行為。上訴人自106年3月至10月
24 間，以余、黃2人名義向被上訴人報運進口系爭貨物共292
25 筆，從未於系爭貨物進口前向進口名義人余、黃2人逐件取
26 得委任書，亦未向余、黃2人確認其確有受委任報關，仍甘
27 冒違章裁罰之風險，執意以余、黃2人名義辦理系爭貨物之
28 報關手續，核有冒用余、黃2人名義報關進口292筆系爭貨物
29 之不確定故意，已如前述，且依原處分所附報關單清表顯
30 示，該292筆貨物的報關單及分提單號碼均不相同，且292次
31 報關橫跨的時間長達8個月，依前揭說明，上訴人冒用余、

01 黃2人名義報關292次，既違反292次行政法上義務，破壞關
02 務秩序，致被上訴人有無法正確及時掌握進口貨物之資訊，
03 而有脫漏稅賦及私貨的危險，各次均已符合違章構成要件，
04 而應成立292個違章行為。從而，被上訴人以上訴人符合管
05 理辦法第39條第2項規定，而依關稅法第84條第1項規定，以
06 原處分按每筆簡易申報單裁處罰鍰10,000元，共2,920,000
07 元，於法並無違誤。

08 3.關稅法第84條第1項及依該法第22條第3項授權所訂定之管理
09 辦法第39條第2項，對於報關業辦理報關有冒用進出口人名
10 義申報者，除裁處罰鍰外，亦授與海關得對情節輕微之報關
11 業者施予警告的裁量權限，並非不論個案情節輕重，一律應
12 先對業者施予警告後才可以裁處罰鍰。此外，違反行政法上
13 義務所得之利益，僅為行政罰法第18條第1項所定裁處罰鍰
14 所應審酌的因素之一，而且對違反行政法上義務的行為人裁
15 處罰鍰，與對獲有所得者課徵所得稅之間，有本質上的差
16 異，裁處罰鍰的額度本不以違章行為人所得利益為限，更沒
17 有絞殺性處罰之可言。因此，原判決以被上訴人稱：上訴人
18 長期從事航空貨運承攬、進出口貨物報關、國際貿易業，對
19 於進出口報關相關法令自應瞭解並遵循，其違反法令規定，
20 且上訴人於8個月間就冒用余、黃2人之名義報關共292次，
21 情節重大，是依上訴人違規態樣、情節輕重、違章行為時間
22 長短、所獲利益，依法就每一違章裁處罰鍰10,000元等語，
23 是依管理辦法第39條第2項所定的裁罰基準，且已審酌上訴
24 人違反行政法上義務行為應受責難程度及所生影響等行政罰
25 法第18條第1項所定因素，又未超過法定裁量範圍，也沒有
26 與法律授權目的相違背或出於不相關動機等裁量濫用，或消
27 極不行使裁量權的裁量怠惰等情事，自難認原處分有何裁量
28 瑕疵或違反比例原則等情，於法亦無不合。從而，上訴人主
29 張原判決關於行為數及裁處罰鍰2,920,000元有無違反比例
30 原則保障之論斷，洵有適用法規不當之違背法令情事等語，
31 不足採取。

01 四、綜上所述，原判決駁回上訴人在原審之訴，核無違誤。上訴
02 意旨指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁
03 回。

04 五、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1
05 項、第98條第1項前段，判決如主文。

06 中 華 民 國 114 年 12 月 17 日

07 最高行政法院第一庭

08 審判長法官 胡 方 新

09 法官 張 國 勳

10 法官 林 欣 蓉

11 法官 林 麗 真

12 法官 林 秀 圓

13 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

14 中 華 民 國 114 年 12 月 17 日

15 書記官 蕭 君 卉