臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第四庭
112年度訴更一字第27號
113年12月26日辯論終結

原告 婕航國際報關有限公司

代表人 方惟琮（董事）

訴訟代理人 黃碧芬 律師

複代理人 莊勝榮 律師

被告 財政部關務署臺北關

代表人 黃漢銘（關務長）

訴訟代理人 黃博翔

羅心好

邱映如

上列當事人間報關業設置管理辦法事件，原告不服財政部中華民國109年4月23日台財法字第10913908350號（案號：第10900027號）訴願決定，提起行政訴訟，經本院109年度訴字第570號判決駁回後，原告不服，提起上訴，經最高行政法院以111年度上字第101號判決廢棄，發回本院更為審理，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

第一審及發回前上訴審訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、程序事項：

本件被告之代表人原為方國賢，於訴訟進行中依序變更為趙台安、黃漢銘，茲據被告新任代表人具狀聲明承受訴訟（本院卷第151頁、第405頁），核無不合，應予准許。

二、事實概要：

01 原告為報關業者，於民國106年7月（處分書原誤載為8月）
02 至12月間以納稅義務人吳○○之名義，向被告報運進口快遞
03 貨物共265筆（進口快遞貨物簡易申報單號碼：第CV/06/78
04 3/E3370號等，詳如處分書附件清表所示，下稱系爭貨
05 物）。被告嗣以其於107年12月14日接獲財政部高雄國稅局
06 （下稱高雄國稅局）通報，吳○○疑遭冒名報關情事，以10
07 8年1月4日北普竹字第1081000419號函（下稱108年1月4日
08 函）請原告提供委任書及商業發票供核，惟原告僅提出委任
09 人為吳○○之個案委任書影本及報單號碼清單，另吳○○於
10 108年1月14日致被告之聲明書，表示未有進口事實或委任報
11 關業者進口貨物，乃審認原告涉有冒用進口人名義申報之違
12 章，依關稅法第84條第1項及報關業設置管理辦法（下稱管
13 理辦法）第39條第2項規定，以108年11月27日108年第10808
14 610號處分書（下稱原處分），按每筆報單裁處罰鍰新臺幣
15 （下同）1萬元，合計265萬元。原告不服，提起訴願經決定
16 駁回，提起行政訴訟，經本院109年度訴字第570號判決（下
17 稱前審判決）駁回後，原告不服，提起上訴，經最高行政法
18 院以111年度上字第101號判決（下稱發回判決）將前審判決
19 廢棄，發回本院更為審理。

20 三、原告之主張及聲明：

21 (一)原告並無冒用吳○○名義辦理進口報關，原處分認事用法均
22 有不當，且違背經驗法則、論理法則及證據法則：

23 1.委任書部分：

24 系爭貨物之貨主吳○○乃在中國廣州之臺商，委託中國之欣
25 建物流公司（下稱欣建公司）處理貨物運送來臺之通關及運
26 送作業，而欣建公司與原告配合多年，其接受吳○○委託運
27 送鞋子來臺業務，乃將吳○○已簽名之委任書及身分證影本
28 交給原告辦理通關手續，並找尋配合之送貨行運送貨物，此
29 為一條龍服務之特色，因為業主直接委託物流公司，物流公
30 司再找協力廠報關、送貨。因此，原告與吳○○之間，就貨
31 物進口報關事宜存在複委任關係。惟欣建公司未詳實告知，

01 致吳○○不知欣建公司係委託原告辦理貨物通關。又吳○○
02 在前審證稱個案委任書為其書寫，印章為其簽蓋，身分證影
03 本亦是她的，委任書所寫高雄市小港區之地址，與身分證地
04 址相同，所以其108年1月14日聲明書送貨地址為其戶籍地
05 址，若無委託運貨，焉可能運貨地址與身分證地址一致？若
06 不使用該委任書及身分證影本，如何報關？貨物如何來台？
07 苟無受其委託，原告何來報稅資料？至其他以吳○○名義進
08 口之公司，如九如、立捷、連鴻公司均無委任書，與本件有
09 委任書不同，不能相提並論。又原告為辦理貨物報關之公
10 司，苟無人委託辦理通關業務，冒用貨主名義辦理報關，並
11 無任何利益？若無人買鞋或委託報關，誰願意支付該鞋子之
12 價金？誰支付相關報關費用？若非受委託報關，原告豈會無
13 故幫吳○○辦理報關進口鞋子？根據吳○○之訪談紀錄，亦
14 承認委託欣建公司運貨來臺，且桃園地方檢察署（下稱桃園
15 地檢署）108年度偵字第15607號、第12579號及第11921號不
16 起訴處分，均認定原告之代表人無冒用吳○○名義進口貨
17 物，原處分遽認定原告冒用他人名義辦理報關，不符合論理
18 法則及經驗法則。

19 2.貨物部分：

20 欣建公司配合之送貨行先鋒、佳羿航空貨運承攬有限公司
21 （下稱佳羿公司）已沒有營業，而嘉里大榮物流股份有限公
22 司（下稱大榮貨運）收受貨物係以電子簽收，簽收紀錄僅保
23 存3個月，致查無收貨紀錄。吳○○雖供述其住宅有管理
24 員，無法回答有無簽收，則本件系爭貨物豈可一口咬定未收
25 到？況依欣建公司與原告之微信對話，可知系爭貨物已送達
26 吳○○位於高雄市小港區之地址，且若無法送達，貨運行會
27 向欣建公司反應，吳○○稱貨物很多寄到臺北縣市，其未收
28 到乃不實謊言。

29 3.金流部分：

30 依吳○○之中華郵政股份有限公司（下稱中華郵政公司）帳
31 戶於系爭期間資料顯示其每月提款平均10次，提存款次數相

01 當多，表示其有以個人名義從事買賣。從吳○○與欣建公司
02 在微信（WeChat）之對話顯示，其確實在該段期間委託欣建
03 公司進口鞋子，並有支付對價費用，且貨運行已將系爭貨物
04 運送給吳○○領取。若貨物未到，吳○○焉可能付費？待物
05 流運送到貨始付費，此乃行業通則。又原告與欣建公司負責
06 人李文強之對話紀錄，李文強稱「有出貨給吳○○」、「沒
07 必要向客人說哪家報關行申報」、「客人如果沒收到貨，早
08 都跳腳了，貨沒到客人怎會付錢」，吳○○在被告問卷中亦
09 坦承106年有外國公司向其收取運費，包括報關費、遞送費
10 用、代繳進口稅費，乃至原告之另案（本院109年度訴字第6
11 64號事件），證人均證稱交費用給欣建公司。海關進口快遞
12 貨物稅費繳納證明之納稅義務人及身分證號碼均為吳○○，
13 若無受託，原告又何需幫吳○○繳稅21,645元？系爭貨物均
14 經被告抽驗，才課繳進口貨物稅，若無進口且經過檢驗，如
15 何課稅？原告負責人曾到現場協同海關檢驗，確實有108年1
16 月14日聲明書所附之商品品名。況且，原告幫客戶辦理通關
17 手續，每公斤收費8元，扣除倉租、海關規費、海關加班費
18 等，每公斤僅賺8角至1元，焉可能無故冒用他人名義進口貨
19 物，原告將向何人收費？吳○○證稱於系爭期間沒有委託欣
20 建公司運貨，乃為規避逃漏稅捐之說詞，證詞前後矛盾，亦
21 與事實不符。

22 4. 證人吳○○之供述不實：

23 吳○○謊稱106年8月換工作，106年7月至12月未從大陸進口
24 系爭貨物，且對於託運物品、收貨地點之供述前後不一，顯
25 係為規避營利事業所得稅、營業稅等稅捐責任，並不實在。
26 其次，吳○○稱「欣建公司收到款項才會幫我去大陸廠商付
27 款收貨，報關進口」、「我只繳了費用，貨物就運回來了」，
28 顯見係貨到才付費，而非事先付款給欣建公司，因為
29 在一條龍服務下，空運、倉儲、報關、稅捐及陸運相當繁雜
30 之程序，無法全部計算正確之金額，貨物進口稅也非每筆需
31 繳納，且與欣建公司李文強及原告之微信對話不吻合，李文

01 強稱「他們的貨當時全部送到了，送了貨才能收費，如果沒
02 有送貨，他們怎會付錢？他們也不欠我們的運費」。吳○○
03 復稱「台灣陸運費用由司機告訴我應給付多少錢」，惟又稱
04 「我透過微信跟欣建公司聯絡，費用包括一切費用」，實
05 則，貨運行為欣建公司之合作廠商，欣建公司提供之一條龍
06 服務包括臺灣陸運在內，因此係欣建公司付款給貨運行，而
07 非業主付款給貨運司機，足證吳○○所述違反交易常規，且
08 供述前後矛盾。再者，吳○○證人稱106年5月16日、5月22
09 日、5月25日、6月9日四次匯款包括運費及貨款，但從中國
10 大陸進口貨物，尚有報關費及倉儲費，豈只運費及貨款，其
11 供述違反經驗法則，乃明顯偽證，被告為吳○○圓謊，等同
12 配合逃漏稅捐。

13 (二)原處分違反單一行為造成單一法益侵害，僅能為單一處罰之
14 原則：

15 本件雖有報關進口265筆貨物，但納稅義務人吳○○均屬同
16 一人，被告以報關之貨物筆數認定原告有265個違章行為，
17 其認定數行為違反一個行為之事實，且快遞通關業者必須同
18 時為航空貨運承攬業者，故快遞通關業者在貨物通關時之作
19 為，須視為單一行為，原處分就各筆貨物逐筆裁罰1萬元，
20 總計裁處265萬元，違背單一行為造成單一法益侵害，僅能
21 為單一處罰之法規範原則。

22 (三)原處分有裁量錯誤、裁量怠惰之瑕疵：

23 被告未依關稅法第84條第1項規定，先予原告警告並限期改
24 正之輕微處分，逕依管理辦法第39條第2項規定選擇較重之
25 處罰，上開規定牴觸關稅法第84條第1項規定，被告行使裁
26 量權方式錯誤，已發生裁量錯誤、裁量怠惰之瑕疵。退步言
27 之，縱認本件裁罰有據，惟本件有委任書，且桃園地檢署不
28 起訴處分已認定原告無冒用他人名義進口貨物之情形，無偽
29 造文書罪之情形，依行政罰法第5條規定，裁罰適用於最有
30 利於受處罰者之規定，被告亦應依關稅法第84條第3項規定

01 為裁處方屬洽當，且管理辦法規定之罰鍰與母法有違，原處
02 分於法無據。

03 (四)聲明：訴願決定及原處分均撤銷。

04 四、被告之答辯及聲明：

05 (一)原告未受吳○○委託辦理報關且未盡法定審查義務，率以其
06 名義報關，成立冒名報關之違章：

07 1.委任書部分：

08 吳○○自始堅稱本案個案委任書上日期非其填寫，原告於準
09 備程序中亦坦承本案委任書係欣建公司交付予原告，且日期
10 為被告要求原告提供後，原告事後自行填載等情，益證委任
11 書並非取自吳○○本人，足證吳○○於該段期間並未委任原
12 告辦理報關，原告疏未於報關前查證委任關係，無視影本空
13 白委任書有遭重複印製利用之可能性，率爾填寫委任書上日
14 期並以吳○○名義報關，尚難以委任書證明本案進口期間吳
15 ○○與原告間存在委任或複委任關係。又本案進口筆數高達
16 265筆，然僅有一份個案委任書，既非長期委任書，即無法
17 涵蓋106年7月至12月間進口事實。本案既無吳○○欲長期委
18 任原告報關之意思表示，若僅憑一份個案委任書即能代表往
19 後皆具有委任關係，實難達到確認納稅義務人之行政管制目
20 的。至原告稱實務上無法逐筆取得委任書，係無視法規課予
21 報關業者逐筆確認委任關係存在之義務，顯為卸責之詞，並
22 不可採。

23 2.貨物部分：

24 吳○○於調查及程序中即主張其未收到貨物，亦非本案實際
25 貨主，自無從向業者反映未收到貨物，完全符合一般買賣交
26 易常情，原告一再爭執吳○○已繳完費用且未向業者反映等
27 情，未提出繳納費用之金流紀錄及簽收單據等客觀證明，實
28 毫無理由。吳○○委任書所載高雄市小港區地址係身分證背
29 面所載戶籍地，又吳○○前稱與欣建公司確實於106年5、6
30 月間有業務往來，並請欣建公司寄送至高雄市三民區之地
31 址，惟於7月開始便已終止合作，雙方既曾有合作關係，欣

01 建公司知曉吳○○地址符合現行交易習慣及常情，並非意謂
02 吳○○與欣建公司具長期委任關係，亦不能表示吳○○為本
03 案實際貨主。原告以此推論吳○○有委任報關且為本案實際
04 貨主，卻未能提出系爭貨物派送資料及簽收證明，所訴尚難
05 憑採。至系爭貨物由原告報運進口後，是否於國內另有實際
06 貨主，並不影響原告係以吳○○名義報關進口，而成立本件
07 冒名違章事實。另訪談紀錄所載內容：「網站賣家：阿里巴
08 巴，貨品內容：飾品、髮飾，繳費：網路代付」，係吳○○
09 陳述其最後一次上網購物之日期及物品，與其主張於106年7
10 月後即無再與欣建公司合作進口貨物、並非系爭貨物實際貨
11 主等語並無相歧。

12 3. 金流部分：

13 依吳○○之中華郵政公司儲金帳戶金流紀錄，查得其曾多次
14 跨行轉帳至0061232765063207號帳戶，分別於106年5月16日
15 跨行轉出10,015元、同年5月22日跨行轉出27,015元、同年
16 月24日辦理約定轉帳，再分別於同年月25日及同年6月9日分
17 別以網路跨行方式各轉帳10,012元，前開事證除符合交易常
18 情，亦與原告手寫筆記上記載及其陳述相互吻合，足認吳○
19 ○之證詞及手寫筆記之真實性，應堪採信。吳○○於106年
20 間與前開帳戶之金融交易紀錄，僅有上開4筆交易，被告曾
21 函詢財團法人金融聯合徵信中心、中華郵政公司、財政部高
22 雄國稅局及中央銀行外匯局，查無該期間吳○○外匯支出紀
23 錄，另被告曾函請吳○○提供相關金流資料，惟其表示因事
24 隔久遠，除自己所記錄之帳冊外，已無留存相關資料，足證
25 吳○○於106年7月以後並無委任欣建公司辦理進口相關事
26 宜。又吳○○所述支付給欣建公司之費用包含進口一切費
27 用，臺灣運費（境內運費）係另外給付予臺灣貨運司機，實
28 屬合理，原告之主張並無憑據，況吳○○106年5、6月間與
29 欣建公司往來之交易模式，亦不能證明原告於同年7至12月
30 確受吳○○委任報關。原告雖主張吳○○係於中國大陸匯
31 款，且當時習慣地下通匯，吳○○在中國大陸有戶頭，以避

01 免匯率損失等情，然並未提供具體事證，以實其說，難認為
02 有理由。前開金融紀錄中「代收貨款」之記載，業經中華郵
03 政公司113年7月4日儲字第1130041264號函復，並經吳○○
04 否認與本案相關，亦確實查無前揭記載與本案相關之連結，
05 核與本案違章事實認定無涉。至空運快遞貨物通關辦法第20
06 條規定，快遞貨物應繳稅費得由快遞業者先以預繳稅費保證
07 金帳戶線上扣繳後，快遞業者再持海關進口快遞貨物稅款繳
08 納證明向納稅義務人收取，經被告調閱該案報關資料，該預
09 繳稅費帳號核與原告帳號一致，有本案報關資料及預納稅費
10 帳號查詢紀錄可憑，惟原告陳稱本件代繳稅費係向欣建公司
11 收取，無法證明最終稅費係由吳○○支付，被告亦查無吳○
12 ○向大陸地區匯款之紀錄，原告據此主張確受委任報關，實
13 無足採。原告復未能提出其他相關事證證明吳○○確有匯款
14 或其確為實際貨主之事實，難認原告確受吳○○委任報關。
15 (二)被告將違章認定為數行為，就每一違章行為予以裁處，無違
16 比例原則：

17 違反行政法上義務之行為究為「一行為」或「數行為」，並
18 非單以自然行為之外觀觀察，應視個案具體情節，就各該行
19 政法規之立法意旨、違規行為侵害之法益、社會通念或專業
20 倫理等因素綜合考量後作成判斷。空運快遞貨物簡易申報通
21 關作業規定第3點，快遞貨物進出口簡易申報單應使用「進
22 (出)口快遞貨物簡易申報單」以電腦連線方式向海關申
23 報，並以空運提單「分號」或託運單「分號」為單位，每一
24 「分號」申報一份「簡易申報單」。是以，報關業者雖可於
25 同一時間將數份報單資料以電腦方式傳輸，惟仍應依分號分
26 別製作簡易申報單後再行報關，並視其申報之分提單筆數被
27 評價為數個行為。又報關業者應確實受合法委任並切實核對
28 受任內容，向海關誠實申報，此為海關落實邊境並確保國課
29 之必要前提，為提供進出口人良好通關環境、維持報關順暢
30 之行政管制目的，每筆報單納稅義務人身分之表明，除用以
31 追查進口貨物流向、查核逃漏稅捐及逃避管制外，並為海關

01 通關系統評估風險高低之重要指標，是以，每一報單冒名申
02 報行為均有獨立評價之必要（最高行政法院109年度判字第2
03 34號判決意旨參照）。因此，行為數之法律涵攝非屬裁量事
04 項，被告本應就每一違章行為予以裁處，並不違反比例原
05 則，亦未有過苛情事。原告冒用吳○○名義，向被告進口快
06 遞貨物共計265筆，被告按每筆簡易申報單各裁處1萬元之罰
07 鍰，共計265萬元，洵屬適法。

08 (三)原處分並無裁量瑕疵：

09 原告長期從事航空貨運承攬、進出口貨物報關、國際貿易
10 業，對於進出口報關相關法令自應瞭解並遵循，其違反法令
11 規定，且本件違章行為共265件，情節重大；被告依原告違
12 規態樣、情節輕重、違章行為時間長短、所獲利益，依關稅
13 法第84條第1項及第22條第3項授權訂定之管理辦法第39條第
14 2項規定，就每一違章處罰鍰1萬元，為於法定額度範圍而為
15 之裁罰，核屬妥適，無違比例原則。至原告空言主張被告等
16 同配合吳○○逃漏稅捐，核係針對行政機關具體事件之不實
17 指摘。準此，被告作成裁量並無與法規授權目的不合，或出
18 於與授權意旨無關之其他因素考量，而有違反不當聯結禁止
19 原則、比例原則或平等原則等「裁量濫用」之情。

20 (四)聲明：駁回原告之訴。

21 五、上開事實概要欄所述之事實經過，除下列爭執事項外，其餘
22 為兩造所不爭執，並有：原處分（前審卷第19頁）、訴願決
23 定（前審卷第21至27頁）、吳○○筆錄回覆及聲明書（原處
24 分卷2-1附件3、附件4）、被告108年1月4日函（原處分卷1
25 附件2）、原告提供微信對話紀錄截圖（本院卷第103至108
26 頁）、中華郵政公司113年3月14日儲字第1130018650號函、
27 113年7月4日儲字第1130041264號函（本院卷第183頁、第26
28 7頁）、原告提供之吳○○個案委任書、身分證影本、吳○
29 ○與欣建公司對話紀錄、原告與欣建公司對話紀錄（前審卷
30 第29頁、第31頁、第33至41頁）、海關進口快遞貨物稅費繳
31 納證明（前審卷第43至194頁），及桃園地檢署不起訴處分

01 書（前審卷第233至238頁）等文件可參，自堪認為真正。是
02 是本件爭執事項厥為：（一）被告認定原告於106年7月至12月間冒
03 用進口人名義報運進口系爭貨物進口之不法情事，有無違
04 誤？（二）原處分就原告之違章行為論以數行為，按每筆簡易申
05 報單分別裁罰，有無裁量瑕疵之違法？有無違反比例原則？

06 六、本院之判斷：

07 （一）本件應適用之法令：

08 1.本件行為發生於106年7月至12月間，原處分作成於108年11
09 月27日，迄本件行政救濟期間所應適用之法令均有局部修
10 正，依行政罰法第5條規定：「行為後法律或自治條例有變
11 更者，適用裁處時之法律或自治條例。但裁處前之法律或自
12 治條例有利於受處罰者，適用最有利於受處罰者之規定。」
13 而經比較裁罰依據之關稅法第84條之裁罰種類及額度，於修
14 正前後並無改變，即無裁處前之法律較為有利之情形，另參
15 酌前揭條文立法說明所揭示「從新從輕原則之法理在於當國
16 家價值秩序有改變時，原則上自應依據新的價值作為衡量標
17 準」之意旨，本件即應適用裁處時之法律（即現行法），先
18 予敘明。按關稅法第22條第1項、第3項規定：「（第1項）
19 貨物應辦之報關、納稅等手續，得委託報關業者辦理。……
20 （第3項）報關業者之最低資本額、負責人、經理人與專責
21 報關人員應具備之資格、條件、職責、許可之申請程序、登
22 記與變更、證照之申請、換發、廢止、辦理報關業務及其他
23 應遵行事項之辦法，由財政部定之。」第27條第1項及第2項
24 規定：「（第1項）為加速通關，快遞貨物、郵包物品得於
25 特定場所辦理通關。（第2項）前項辦理快遞貨物通關場所
26 之設置條件、地點、快遞貨物之種類、業者資格、貨物態
27 樣、貨物識別、貨物申報、理貨、通關程序及其他應遵行事
28 項之辦法，由財政部定之。」第84條第1項規定：「報關業
29 者違反第22條第3項所定辦法中有關變更登記、證照之申
30 請、換發或辦理報關業務之規定者，由海關予以警告或處新
31 臺幣6千元以上3萬元以下罰鍰，並得命其限期改正；屆期未

01 改正者，按次處罰；處罰3次仍未完成改正或違規情節重大
02 者，得停止6個月以下之報關業務或廢止報關業務證照。」
03 又財政部依關稅法第22條第3項授權所訂之管理辦法第12條
04 第1項及第2項規定：「（第1項）報關業受進出口人之委任
05 辦理報關，應檢具委任書；其受固定進出口人長期委任者，
06 得先檢具委任書，由海關登錄，經登錄後，得於報單或轉運
07 申請書等單證上填載海關登錄字號，以替代逐件出具委任
08 書。（第2項）前項委任書應依海關規定之格式辦理，報關
09 業應切實核對其所載之內容，並自行妥為保存。於保存期間
10 內，海關得隨時要求其提示或查核。報關業不能依海關指定
11 期限提示或查無委任書或委任書內容不實者，應依相關法令
12 規定辦理。」第39條第2項規定：「報關業辦理報關有冒用
13 進出口人名義申報、偽造、變造委任書、詐欺或其他不法情
14 事者，由海關依關稅法第84條第1項規定，予以警告或處新
15 臺幣1萬元以上3萬元以下罰鍰，並得命其限期改正；屆期未
16 改正者，按次處罰；處罰3次仍未完成改正或違規情節重大
17 者，得停止6個月以下之報關業務或廢止其報關業務證
18 照。」再財政部據關稅法第27條第2項授權訂定之空運快遞
19 貨物通關辦法第17條規定：「（第1項）進口快遞貨物之收
20 貨人、提貨單或貨物持有人及出口快遞貨物之輸出人，委任
21 報關業者辦理報關手續者，報關時應檢附委任書原本。但有
22 下列情事之一，不在此限：一、以傳真文件代替委任書原
23 本，且傳真文件經受任人簽認者。二、以書面或線上方式辦
24 理長期委任者。（第2項）前項但書以外進口快遞貨物以簡
25 易申報單辦理者，得經報關業者具結，於貨物放行後取得納
26 稅義務人之委任文件，或經納稅義務人以實名認證行動通訊
27 門號裝置回復確認或以自然人憑證登入確認方式，辦理線上
28 報關委任。（第3項）第一項應檢附之委任書，報關業者得
29 向海關申請免逐案檢附，由其自行編號裝訂成冊，妥善保管
30 6個月，以供海關隨時查核。（第4項）報運進出口快遞貨物
31 涉有虛報或其他違反海關緝私條例情事，如報關業者無法證

01 明其確受委任報關，且亦無法證明確有實際貨主者，應由報
02 關業者負違章責任。」準此，報關業受進出口人之委任辦理
03 報關，除受固定進出口人長期委任者，經先檢具委任書，由
04 海關登錄者外，原則上應逐件出具委任書，並負有保存並提
05 供委任書證明其與申報之納稅義務人委任關係存在之義務。
06 其目的在課予報關業者在報關程序中或結束（例如空運快遞
07 簡易通關完成）後，於必要時有提供委任書證明其與申報之
08 納稅義務人委任關係存在之義務，以避免不肖報關業者或進
09 口人虛捏人頭或冒用他人名義申報。如有違反管理辦法第12
10 條規定者，即依關稅法第84條第1項予以裁罰（同辦法第34
11 條規定參照）。另同辦法第39條第2項前段規定，報關業辦
12 理報關有冒用進出口人名義申報、偽造、變造委任書、詐欺
13 或其他不法情事者，其情節已較前述已獲委任授權而單純未
14 履行填寫、保存委任書之違章情節為重，所規定得依關稅法
15 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
16 關稅法第84條第1項所定罰鍰之下限6,000元為高，即係考量
17 其違章情節較為嚴重，而以此授權命令訂定下限為1萬元。
18 是綜合比較管理辦法第四章各條規定之違章型態及裁罰標
19 準，寓有裁量基準之意義，尚於比例原則無違，基於行政自
20 我拘束原則，被告自應遵循。且前揭授權命令之內容，均在
21 實現母法之立法意旨，亦未逾越授權範圍，均得予以適用。

22 2.次按行政罰法第7條第1項規定：「違反行政法上義務之行為
23 非出於故意或過失者，不予處罰。」第25條規定：「數行為
24 違反同一或不同行政法上義務之規定者，分別處罰之。」行
25 政罰制度上設計「行為個數」概念之主要目的，在以此作為
26 法律效果之依據，即依行為個數決定為一個處罰或數個處
27 罰；所謂一行為，包括「自然一行為」與「法律上一行為」
28 ；所謂數行為，則指同一行為人多次違反同一行政法上
29 義務規定，或違反數個不同行政法上義務規定，其行為不構
30 成「自然一行為」或「法律上一行為」者而言。是以，違反
31 行政法上義務之行為究為「一行為」或「數行為」，並非單

01 以自然行為之外觀觀察，應視個案具體情節，就各該行政法
02 規之立法意旨、違規行為侵害之法益、社會通念或專業倫理
03 等因素綜合考量後作成判斷。關於進口貨物通關，海關係採
04 取風險管理機制，以「實名貨主」與「進口貨物種類」相結
05 合後，呈現之「人貨資訊組合」為據，建立篩選審查機制，
06 進行違規進口貨物之風險控管；一筆單一簡易申報單之提
07 出，對海關而言，即有一次對應審查職務義務之形成。報關
08 業者每次未依規定取得納稅義務人出具之委任書即行申報之
09 行政違章行為，即會破壞海關正確審查該進口貨物合法性之
10 審查機制，而具可責性，因此構成單一違章行為（最高行政
11 法院109年度判字第234號判決意旨參照）。

12 3. 又接受發回或發交之高等行政法院，應以最高行政法院所為
13 廢棄理由之法律上判斷為其判決基礎，行政訴訟法第260條
14 第3項定有明文。本件為最高行政法院發回更審之案件，本
15 院在此個案中，自應受最高行政法院發回判決所表示個案法
16 律意見之拘束，並依其提示之法律意見，據為解釋法律之指
17 針。本件發回意旨略以：證人吳○○若於106年7月至12月間
18 確有進口系爭貨物，則其即為該等進口貨物之納稅義務人，
19 須負擔關稅等稅捐債務，核具利害關係，有關其陳述內容之
20 可信度，在無其他證據相佐之情形下，是否得予逕行採信，
21 尚非無疑。且原告於前審即主張若吳○○未委託欣建公司運
22 送貨物至臺灣，欣建公司何需複委託原告報關？若吳○○未
23 委託欣建公司運送貨物至臺灣，而欣建公司未委託原告報
24 關，原告何需自掏腰包為吳○○繳納貨物稅？該稅捐係原告
25 墊付後向欣建公司請領，欣建公司再向業者請領，此符合交
26 易常規，何以該貨物稅無法證明吳○○有進口上開貨物？原
27 告為報關業者，並非販賣鞋子等為業，以吳○○名義進口鞋
28 子何用？若吳○○未進口貨物，欣建公司何必委託原告報
29 關？作為欣建公司下游之原告何必詢問吳○○運貨來臺之真
30 假？凡此種種均推敲證明吳○○確有委託欣建公司進口貨物
31 等語，並提出原告業繳納106年間海關進口快遞貨物稅費之

繳納證明（見前審卷第43頁至第193頁），聲稱：若由原告預先代繳，雖無法證明確受吳○○委託報關，然在一條龍服務之現實運作下，吳○○支付運費、報關費及稅捐等給欣建公司，原告報關費及先行代繳之稅捐則向欣建公司收取，衡諸系爭貨物均屬鞋子，欣建公司及原告實無隨意冒用吳○○名義進口，而自行吸收費用之理。從而，系爭貨物既已完成進口報關，則原告究有無受吳○○委任辦理系爭貨物之進口，顯有向居中之欣建公司調查究係何人匯款予該公司，所使用之匯款戶名及所留收貨人資料。況依原告於前審所提供之與欣建公司及負責人李文強之對話紀錄（見前審卷第313頁至第319頁），可知欣建公司似仍保留當時與吳○○之對話紀錄或報關相關資料，非不得透過調查欣建公司，資以釐清原告與吳○○間之系爭委任關係存否之事實。是原告於起訴時及109年12月2日準備程序聲請傳喚欣建公司負責人李文強之待證事實尚非前審判決所謂：欣建公司為中國之物流公司，受臺灣業主委託，找報關行及貨運行幫業主送貨至臺灣，即所謂一條龍服務，系爭貨物即係欣建公司委請原告辦理報關業務等兩造並無爭議之事項而已（見前審判決第8頁第14行至第19行）。核就此攸關原告是否涉有本件違章責任之事證，猶待調查釐清。

(二)本院依前揭發回意旨重為調查，原處分之事實認定核無違誤：

1.經查，原告為報關業者，於106年7月至12月間以納稅義務人吳○○之名義，向被告報運進口快遞貨物共265筆即系爭貨物。被告嗣以其於107年12月14日接獲高雄國稅局通報，吳○○疑遭冒名報關情事，以108年1月4日函請原告提供委任書及商業發票供核，惟原告僅提出委任人為吳○○之個案委任書影本及報單號碼清單，另吳○○於108年1月14日致被告之聲明書，表示未有前揭進口事實或委任報關業者進口貨物，乃審認原告涉有冒用進口人名義申報之違章，依關稅法第84條第1項及管理辦法第39條第2項規定，以108年11月27

01 日原處分按每筆報單裁處罰鍰1萬元，合計265萬元。原告提
02 起行政救濟，固以前揭情詞主張於106年7月至12月間並無冒
03 用吳○○名義報運進口系爭貨物，並援引吳○○與欣建公司
04 對話紀錄、原告與欣建公司對話紀錄及海關進口快遞貨物稅
05 費繳納證明等為憑，惟觀諸證人吳○○於本院前審準備程序
06 到庭結證稱：上開個案委任書委任人部分是伊寫的，印章也
07 是伊蓋的，但受任人部分不是伊寫的；伊在106年5月傳送該
08 個案委任書及身分證影本給欣建公司，嗣於106年5月至6月9
09 日之間曾委託該公司運送鞋子或內衣等貨物，共有4次，是
10 大陸的鞋業公司康嬌公司推薦伊說貨物可以由欣建公司幫忙
11 收貨並運回臺灣，欣建公司告知伊貨物是秤重算費用，伊繳
12 費用給欣建公司後，就會報關回來，不用再繳另外的費用，
13 至於繳給欣建公司的費用是否包含空運、陸運、報關費用及
14 稅捐，伊不清楚。伊是請欣建公司寄貨物至伊住的地方，一
15 個地址是在高雄市鳥松區，另一個地址是在○○市○○區○
16 ○路000巷00號00樓。伊在106年8月就換工作，所以沒有再
17 從大陸進口貨物，系爭265筆貨物都不是伊進口的，伊亦未
18 收到該265筆貨物等語（參見前審卷第324、325頁），足見
19 原告就系爭貨物是否係欣建公司受吳○○之委託運送進口，
20 及原告與吳○○之間就系爭貨物進口報關事宜是否存在複委
21 任關係等節，與證人吳○○各執一詞，然原告嗣於本院審理
22 中亦自承：因為欣建公司負責人李文強於 WeChat 有提到因
23 為公司電腦設備和手機更換過，且臺灣業主為減少匯差可能
24 在大陸也有開立帳戶，所以對帳上是有困難。欣建公司是以
25 別人的名義轉帳給原告，不是以欣建公司名義轉帳，所以很
26 難證明是欣建公司匯款；欣建公司委託先鋒貨運行、佳羿公
27 司運送，但該2家公司均已無再營業；海關事後才要求要補
28 委任書，但原告事前就會先拿到委任書才敢報關，個案委任
29 書是欣建公司交付給原告，該日期就是海關於偵查機關接獲
30 告訴後才要求原告提供時，原告才填載。欣建公司只提供1
31 張個案委任書，逐筆取得實務上沒有辦法運作等語（本院卷

01 第116至117頁），可知有關原告所主張欣建公司受託運送系
02 爭貨物進口乙事，均無金流或物流紀錄可供證明，至其所提
03 供個案委任書影本至多僅能證明吳○○曾委託欣建公司運送
04 貨物進口臺灣，而尚不足以證明系爭貨物亦係受其委託運
05 送，自無從依此為原告有利之認定。

06 2.此外，觀諸原告於本院前審固提供與欣建公司之對話紀錄載
07 稱：「（原告：那收件地址麻煩提供給我）○○市○○區○
08 ○路000巷00號00樓……0000000000……查看一下這個地址
09 是不是店鋪的，我也是查了很久，找到以前的硬盤備份的資
10 料上看到的。2年前的了……」（見前審卷第39頁）；與欣
11 建公司負責人李文強之對話紀錄載稱：「（原告：李董關於
12 您2017年間，委託我臺灣幫您申報進口報關的客人名叫吳○
13 ○……這些人您有印象嗎？）有印象呀，他們都有出貨呀，
14 怎麼了呢」「（原告：臺灣海關找他們問話問有沒有委託我
15 清關，也不知海關怎麼問話的，您的客人全部否認有進口貨
16 物一事。……）客人跟我談的就是把貨交到他們手上就好，
17 至於我們怎麼處理報關派送客人是不用知道的，客人只管收
18 到貨，我們也沒有必要跟客人說找哪家報關行申報。……如
19 果沒有收到貨，客人早都跳腳了，貨沒到客人怎麼會付我錢
20 來付您的清關費及代付稅金呢」「（原告：……我想跟法官
21 請求傳喚您，您可以來臺灣幫我作證嗎？……客人當初是跟
22 貴（公）司欣建接洽的我想他們對您公司一定有印象。）可
23 以呀……如果有需要，我一定盡量配合，或以其他方法作
24 證。也可以提供更多的和客人的溝通對話截圖。」等語（見
25 前審卷第313頁至第319頁），惟嗣經本院依其聲請傳喚證人
26 李文強到庭作證，因證人李文強經合法通知未如期出庭，原
27 告遂以大陸政策未明，無法無限期等待為由，而捨棄傳喚在
28 案（本院卷第115頁），此並有本院送達證書在卷可按（本
29 院卷第127至135頁），另經其再次透過通訊軟體向李文強確
30 認是否留有系爭貨物相關之交易證明文件，據李文強答稱略
31 以：「之前都有提供了很多的資料證據了呀。這些官司都過

01 了這麼久了，當時的員工基本上都已經離職了，公司的電腦
02 設備和手機也更換過。目前是提供不了更多的資料了。」等
03 語，此有原告提供與李文強於112年10月17日微信對話紀錄
04 截圖附卷可稽（本院卷第103至108頁），由此足徵原告提供
05 前開有關與欣建公司或李文強間之對話紀錄，尚乏與系爭貨
06 物相關之證明文件可資佐證，故其所指稱吳○○於106年7月
07 以後仍有委託欣建公司送貨，欣建公司再找原告報關進口貨
08 物，並無冒用吳○○之名義云云，本院自難遽予採信。

09 3.再者，依卷附吳○○以「阿泰」名義與欣建公司人員透過
10 「WeChat」軟體通訊之內容顯示，吳○○係在106年5月3
11 日、15日與欣建公司聯絡，表示其經「康嬌介紹」，想請問
12 鞋子「空運怎麼算」、「你們是可以上門取貨的嗎」、「我
13 在阿里巴巴訂貨，是你們可以幫忙代付還是存到我的支付寶
14 帳號裡」、「可以幫忙代付嗎？」、「因為我沒有實名認
15 證，好像不能付款」、「我去設定轉帳，這樣才不會都只能
16 轉3萬」、「那這樣……我可以先匯款給你，傳轉帳單子給
17 你後，你再報匯率來給我。這樣可以嗎」等委託運送貨物之
18 計費、收件及轉帳付款等相關問題（參見前審卷第33至37
19 頁），可見吳○○曾因為支付欣建公司委託運送貨物之相關
20 費用，而至金融機構設定約定轉帳之帳戶，是本院依職權向
21 中華郵政公司調取吳○○名下所有帳戶、106年間之交易明
22 細、約定轉帳帳戶帳號與約定轉帳帳戶間往來交易紀錄等資
23 料，據其以113年3月14日儲字第1130018650號函隨函檢附前
24 開資料後（本院卷第183頁），另經傳訊證人吳○○證稱：
25 付款紀錄伊沒有留存，只有自己手寫何時付款、付款金額的
26 筆記。伊是透過阿里巴巴或直接向大陸廠商叫貨，大陸廠商
27 推薦欣建公司，由於伊沒有那邊的付款方式，所以就請委託
28 行幫忙付款給大陸廠商再幫忙把貨寄回來，原證5對話中的
29 代付是伊請欣建公司代為支付給大陸廠商的貨款。伊只有委
30 託欣建公司運送女鞋、內衣，除此之外沒有其他貨物。自10
31 6年5月起至6月9日間共4次，運送之地址為○○市○○區、

01 ○○市○○區○○路000巷00號00樓，不包含○○市○○區
02 ○○街00號之戶籍址。4次匯款包含運費及貨款，匯款後就
03 等收貨，匯款的金額都是新臺幣計價，伊用剩下的金額去
04 扣，如果第1次叫貨給付的貨款金額沒有用完就留到下次叫
05 貨時扣。106年7月至12月間就沒有繼續從事進口貨物的買
06 賣，後來改做女裝是向臺灣進貨，沒有向大陸進貨。印象中
07 伊106年7月沒有與大陸任何一家公司叫貨，也沒有委託欣建
08 公司送貨，因為伊都沒有付錢怎麼請他們送貨等語明確（本
09 院卷第255至260頁）。足見證人吳○○歷次證述始終堅詞否
10 認於106年7月起至12月間曾委託原告或欣建公司辦理系爭貨
11 物進口報關之事宜，且前後證詞內容一致，復得依其保留之
12 付款紀錄具體明確指述與欣建公司間之交易、匯款歷程，堪
13 認應具相當之可信性。

14 4.第查，就證人吳○○之證詞再與本院依職權調得之前開帳戶
15 資料內容及卷附對話紀錄對照以觀，顯示吳○○於106年5月
16 3日、15日與欣建公司透過「WeChat」軟體通訊聯絡未久，
17 確曾於同年月24日向中華郵政公司申請約定轉帳帳戶「0061
18 232765063207號」（下稱系爭約定轉帳帳戶），且先後於10
19 6年5月16日跨行轉出10,015元、106年5月22日跨行轉出27,0
20 15元、106年5月25日網路跨行轉出10,012元，及於106年6月
21 9日網路跨行轉出10,012元均匯至系爭約定轉帳帳戶，而系
22 爭約定轉帳帳戶即係供其轉帳予欣建公司所使用，此並經本
23 院當庭與證人吳○○確認無誤（參本院卷第257頁），足徵
24 證人吳○○於欣建公司「一條龍服務」之運作下，為支付運
25 費、報關費及稅捐等費用給欣建公司而先後匯款至系爭約定
26 轉帳帳戶，再由原告向欣建公司收取報關費及先行代繳之稅
27 捐，且吳○○與系爭約定轉帳帳戶間僅有自106年5月16日起
28 迄同年6月9日間之前揭4筆交易紀錄，除此之外別無其他交
29 易，與其證述於106年5月至同年6月9日之間曾委託欣建公司
30 運送鞋子或內衣等貨物，但僅此4次，於106年7月後便未再
31 委託欣建公司送貨等情互核一致；反觀原告雖援引與李文強

01 間對話紀錄，主張系爭265筆貨物均係欣建公司受吳○○於1
02 06年7月至12月間之委託報運進口，然其運送之地址不僅與
03 先前不同，亦與原告之戶籍址未全然一致（將「明義街」誤
04 載為「名義街」），且始終未能提供系爭委任關係存在之相
05 關紀錄或委託證明，是認應以證人吳○○之證詞為可採。至
06 原告另指稱吳○○之中華郵政公司帳戶於系爭期間資料顯示
07 其每月提款平均10次，提存款次數相當多，表示其有以個人
08 名義從事買賣云云，然此業經證人吳○○於本院準備程序中
09 證述此為他人給付給伊商品之貨款，並否認與本案系爭貨物
10 有何關連（本院卷第258至260頁），況縱認原告主張屬實，
11 亦不能排除係證人從事其他交易買賣所得，自無從據此推認
12 系爭委任關係存在。

13 5.末以，原告身為報關業者，於申報系爭貨物進口前，依前述
14 相關法令規定，本應先向欣建公司或吳○○確認個案委任書
15 之真實性，並要求取得吳○○就各筆貨物逐一提出之委任
16 書，如有長期委任需求，則應要求吳○○出具長期委任書供
17 其向海關登錄，始得免逐件出具委任書，且此等行為義務不
18 論依行為時或現行管理辦法及空運快遞貨物通關辦法均無修
19 正變動，原告於本院言詞辯論時陳稱：上開二法令規定已取
20 消逐件提出委任書之規定云云，容有誤會。原告未循長期委
21 任之程序取得委任書，亦未於受欣建公司委託辦理系爭貨物
22 進口報關事宜時，依前述規定，要求逐件出具委任書，即逕
23 以吳○○名義申報進口系爭貨物，對於因而發生冒用他人名
24 義報關之違章情事，自有應注意、能注意而未注意之過失，
25 是被告認定原告係因過失而冒用他人名義報運進口系爭貨
26 物，因而依關稅法第84條第1項及管理辦法第39條第2項規
27 定，以原處分對原告按每筆報單裁處罰鍰1萬元，合計265萬
28 元，於法並無不合。至原告所援引桃園地檢署108年度偵字
29 第15607號、第12579號及第11921號不起訴處分所認定之事
30 實（前審卷第233至238頁），僅係認定尚無充分證據足證原
31 告負責人方惟琮確實知悉吳○○等人係遭冒名，難以遽認其

01 有偽造文書之犯意，而不構成刑法第216條、第210條、第21
02 5條之罪名，此與吳○○是否遭原告冒名報運系爭貨物進
03 口，及原告就本件違章行為是否具備主觀可責性等爭點均屬
04 無涉，亦無從執為對原告有利之論據，併此敘明。

05 (三)原處分就原告之違章行為論以數行為分別裁罰，核無裁量瑕
06 疵等違法：

- 07 1.被告查得原告冒用吳○○名義進口快遞貨物共計265筆，揆
08 諸前揭最高行政法院之判決意旨，可知一筆單一簡易申報單
09 之提出，對海關而言，即有一次對應審查職務義務之形成。
10 報關業者每次未依規定取得納稅義務人出具之委任書即行申
11 報之行政違章行為，即會破壞海關正確審查該進口貨物合法
12 性之審查機制，而具可責性，因此構成單一違章行為。被告
13 因此將系爭265筆進口快遞貨物簡易申報單之申報認定為265
14 次之違章行為，並就每一違章行為分別予以裁處，核與最高
15 行政法院前揭判決意旨相符，原告主張本件違章行為屬單一
16 行為造成單一法益侵害，僅能為單一處罰云云，難認可採。
- 17 2.原告固以前揭情詞另主張原處分有裁量錯誤及裁量怠惰之違
18 法瑕疵等語，惟依關稅法第84條第1項及第22條第3項授權訂
19 定之管理辦法第39條第2項規定，對於報關業辦理報關有冒
20 用進出口人名義申報者，除裁處罰鍰外，固授與海關得視情
21 況對報關業者予以警告之權力，然並非不論個案案況，均應
22 先對業者施予警告後始得裁罰，是被告答辯稱：原告長期從
23 事航空貨運承攬、進出口貨物報關、國際貿易業，對於進出
24 口報關相關法令自應瞭解並遵循，其違反法令規定，且本件
25 違章行為共265件，情節重大，是依原告違規態樣、情節輕
26 重、違章行為時間長短、所獲利益，依法就每一違章處罰鍰
27 1萬元之裁罰等語，核其罰鍰裁處既係適用前揭經法律授權
28 訂定之管理辦法所定裁罰標準，且已審酌前揭原違反行政法
29 上義務行為應受責難程度及所生影響等行政罰法第18條第1
30 項所定因素，復未逾法定裁量範圍，亦無與法律授權目的相
31 違或出於不相關動機之裁量濫用，且無消極不行使裁量權之

01 裁量怠惰情事，自難認原處分有何裁量瑕疵，或違反比例原
02 則之情事。至關稅法第84條第3項規定裁罰之主體及違章行
03 為分別為「專責報關人員」、「違反第22條第3項所定辦法
04 中有關專責報關人員職責之規定者」，核與本件之案例事實
05 無涉，於本件顯無適用之餘地，原告主張：本件裁罰應適用
06 於最有利於受處罰者之規定，被告應依關稅法第84條第3項
07 規定為裁處方屬洽當，管理辦法規定之罰鍰與母法有違云
08 云，僅能認屬其一己主觀之法律見解，要無可採。

09 七、綜上所述，原告所訴各節，均無可採。被告以原告自106年7
10 月起至同年12月間冒用進口人名義報運進口系爭貨物共計26
11 5筆，依關稅法第84條第1項及管理辦法第39條第2項規定，
12 按每筆簡易申報單分別處罰鍰1萬元，共計265萬元，於法並
13 無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合，原告猶執前詞訴請
14 撤銷原處分及訴願決定，為無理由，應予駁回。

15 八、本件事證已臻明確，兩造之其餘攻擊防禦及陳述，經本院詳
16 加審究，或與本件之爭執無涉，或對本件判決之結果不生影
17 響，爰不逐一論述，附此指明。

18 據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第1項
19 前段，判決如主文。

20 中 華 民 國 114 年 2 月 6 日

21 審判長法官 陳心弘

22 法官 畢乃俊

23 法官 鄭凱文

24 一、上為正本係照原本作成。

25 二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院高等行政訴訟庭
26 提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內
27 補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，
28 應於判決送達後20日內補提上訴理由書（均須按他造人數附
29 繕本）。

30 三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，
31 逕以裁定駁回。

01 四、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書（行政訴訟
 02 法第49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不
 03 委任律師為訴訟代理人（同條第3項、第4項）。

得不委任律師為 訴訟代理人之情形	所需要件
(一)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1. 上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2. 稅務行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
(二)非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1. 上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4. 上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。	

05 中 華 民 國 114 年 2 月 6 日
 06 書記官 高郁婷