臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第四庭
114年度簡上字第12號

上　訴　人　祥雲報關有限公司

代　表　人　曹俊元
訴訟代理人　蘇敏雄　律師
被 上訴 人　財政部關務署基隆關

代　表　人　張世棟
訴訟代理人　張則慧
　　黃瀞玉

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113年11月28日本院地方行政訴訟庭113年度稅簡字第47號行政訴訟判決，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。

事實及理由

一、緣上訴人為報關業者，於民國110年1月3日至同年10月9日間，以納稅義務人林雪晴（嗣改名為林千晞；下稱林君）名義，製作遞送如附表所示16筆進口快遞貨物簡易申報單（下合稱系爭報單），向被上訴人報運進口16批快遞貨物(下合稱系爭貨物），惟經林君於112年8月7日出具冒名報關聲明書，聲明其未購買及報運進口系爭貨物，亦未授權他人或委任上訴人以其名義報運進口系爭貨物等語；被上訴人乃限期請上訴人提出納稅義務人所簽署委任書、商業發票、據以報關的原始真實明細資料等資料，惟未據上訴人提出；經上訴人到案表示其僅受大陸集運商委託，即依該集運商提供資料，以林君名義報運進口系爭貨物，未受林君委託報關，未

取得林君個案委託書，亦未向林君確認是否授權委任，與林君無委任關係等語。被上訴人乃以112年12月12日112年第11202236號處分書（下稱原處分）認定上訴人未獲林君委任即以其名義遞送16筆系爭報單，報運進口16批系爭貨物，有「冒用進口人名義申報」之違章行為及過失，依報關業設置管理辦法（下稱管理辦法）第39條第2項及關稅法第84條第1項規定，就各筆簡易申報單分別處罰鍰新臺幣（下同）1萬元，共計16萬元。上訴人不服原處分，提起訴願經決定駁回，提起行政訴訟復經本院地方行政訴訟庭以113年度稅簡字第47號判決（下稱原判決）駁回，上訴人猶表不服，乃提起本件上訴。

二、上訴人起訴主張及訴之聲明、被上訴人於原審之答辯及聲明、原判決認定之事實及理由，均引用原判決書所載。

三、上訴意旨略以：上訴人主張管理辦法第39條第2項定之違章行為，應限於有偽造或變造委任書等相類不法行為及故意者，原判決未敘明不採之理由，有判決不備理由之違法；原判決認上訴人可自報關服務平台查詢納稅義務人是否委任，並非欠缺期待可能性，未考量實際報關及通關作業程序之時間密集性，縱進口人未回覆訊息，一旦貿然取消報關將造成海關現場堆積大批貨物，嚴重影響通關秩序；且原判決未考量辦理報關作業程序會同時接連登載資料，其行為有時間密集、行為緊接之特性，應屬違反同依行政法上義務之接續犯，有判決不備理由及適用法規不當之違法等語。

四、本院經核原判決並無違誤。茲就上訴意旨再予論述如下：

㈠關稅法第6條規定：「關稅納稅義務人為收貨人、提貨單或貨物持有人。」第17條第1項規定：「進口報關時，應填送貨物進口報單，並檢附發票、裝箱單及其他進口必須具備之有關文件。」第22條第1項、第3項規定：「（第1項）貨物應辦之報關、納稅等手續，得委託報關業者辦理；……（第3項）報關業者……辦理報關業務及其他應遵行事項之辦法，由財政部定之。」第27條第1項、第2項規定：「（第1

項）為加速通關，快遞貨物、郵包物品得於特定場所辦理通關。（第2項）前項辦理快遞貨物通關場所之設置條件、地點、快遞貨物之種類、業者資格、貨物態樣、貨物識別、貨物申報、理貨、通關程序及其他應遵行事項之辦法，由財政部定之。」行為時（107年5月9日修正公布後，111年5月11日修正公布前第84條第1項規定：「報關業者違反第22條第3項所定辦法中有關變更登記、證照之申請、換發或辦理報關業務之規定者，由海關……處新臺幣6千元以上3萬元以下罰鍰……。」（經依行政罰法第5條規定，比較裁罰依據之關稅法第84條之裁罰種類及額度，於111年5月11日修正前後並無改變，即無裁處前之法律較為有利之情形，本件即應適用裁處時之法律。）

㈡關稅法施行細則第7條第1項規定：「本法第17條第1項所稱其他進口必須具備之有關文件，指下列各款文件：一、依其他法令規定必須繳驗之輸入許可證、產地證明文件。二、查驗估價所需之型錄、說明書、仿單或圖樣。三、海關受其他機關委託或協助查核之有關證明文件。四、其他經海關指定檢送之文件。」

㈢財政部依關稅法第22條第3項規定授權訂定之報關業設置管理辦法，該辦法第12條規定：「（第1項）報關業受進出口人之委任辦理報關，應檢具委任書；其受固定進出口人長期委任者，得先檢具委任書，由海關登錄，經登錄後，得於報單或轉運申請書等單證上填載海關登錄字號，以替代逐件出具委任書。（第2項）前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載之內容，並自行妥為保存。於保存期間內，海關得隨時要求其提示或查核。報關業不能依海關指定期限提示或查無委任書或委任書內容不實者，應依相關法令規定辦理。（第3項）第1項委任書得依電子簽章法規定，以電子文件方式為之；或線上辦理委任以電子訊息方式傳輸。」第13條第1項規定：「報關業受委任辦理報關時，應依據進出口人提供之發票、提單或其他有關資料文

件，依規定正確申報貨名、稅則號別或其他應行申報事項，製作進出口報單或其他報關文件，其『電腦申報資料』與『報關有關文件』之內容必須一致。……」第34條規定：「報關業違反……第12條……者，由海關依關稅法第84條第1項規定，……處新臺幣6千元以上3萬元以下罰鍰……。」第39條第2項規定：「……報關業辦理報關有冒用進出口人名義申報、偽造、變造委任書、詐欺或其他不法情事者，海關得依關稅法第84條第1項規定，……處新臺幣1萬元以上3萬元以下罰鍰……。」可知，報關業設置管理辦法第12條第1項及第2項規範目的在課予報關業者在報關程序中或結束（例如空運快遞簡易通關完成）後，於必要時有提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，以避免不肖報關業者或進口人虛捏人頭或冒用他人名義申報；如有違反，即依關稅法第84條第1項予以裁罰。另同辦法第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、偽造、變造委任書、詐欺或其他不法情事者，其情節已較前述已獲委任授權而單純未履行填寫、保存委任書之違章情節為重，所規定得依關稅法第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，即係考量其違章情節較為嚴重，而以此授權命令訂定下限為1萬元。

㈣行為時海運快遞貨物通關辦法第18條規定：「（第1項）進口海運快遞貨物之收貨人、提貨單或貨物持有人及出口海運快遞貨物之輸出人，委任報關業者辦理報關手續者，報關時應檢附委任書原本。但有下列情事之一，不在此限：一、以傳真文件代替委任書原本，且傳真文件經受任人簽認者。二、以書面或線上方式辦理長期委任者。（第2項）前項但書以外進口海運快遞貨物以簡易申報單辦理者，得經報關業者具結，於貨物放行後取得納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，辦理線上報關委任。（第3項）第1項應

檢附之委任書，報關業者得向海關申請免逐案檢附，自行編號裝訂成冊，供海關隨時查核。（第4項）海運快遞貨物涉有虛報情事，報關業者無法證明受委任報關者，應負虛報責任。」

㈤行政罰法第7條規定：「（第1項）違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。（第2項）法人、設有代表人或管理人之非法人團體、中央或地方機關或其他組織違反行政法上義務者，其代表人、管理人、其他有代表權之人或實際行為之職員、受僱人或從業人員之故意、過失，推定為該等組織之故意、過失。」準此，違反行政法上義務之行為，除法律別有規定外，不問行為人係出於故意或過失，均應處罰。又此所稱過失，係指人民對違反行政法義務的事實，按其情節應注意，並能注意，而不注意，致其發生；或預見其發生而確信其不發生者而言。前述關稅法第84條第1項與報關業設置管理辦法第39條第2項之規定，其就應予處罰之報關業辦理報關有冒用進出口人名義申報之行為，並無以故意為限始為處罰之明文，自有行政罰法第7條第1項規定之適用；亦即不限於故意冒用進出口人名義申報之行為，其因過失而冒用進出口人名義申報，亦在處罰之列。

㈥由上可知，報關業受進出口人委任辦理報關時，除受固定進出口人長期委任，且經檢具委任書由海關登錄者，得以填載海關登錄字號，替代逐件出具委任書外，應逐件檢具報關委任書，且應保存委任書，供海關隨時查核，確認其與納稅義務人間是否存在委任關係(最高行政法院110年度上字第233號判決意旨參照)。進口快遞貨物之收貨人即納稅義務人得出具委託書，檢附發票、裝箱單及其他進口必須具備之有關文件，委託報關業者辦理報關手續，報關業受委任以簡易申報單辦理報關時，雖得以線上方式辦理報關委任，惟仍須經納稅義務人以實名認證行動通訊門號裝置回復，或以自然人憑證登入確認，始得免除負有保存並提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。報關業者辦理報關如

因故意或過失，有故意或過失冒用進出口人名義申報之情事，海關得依關稅法第84條第1項及報關業設置管理辦法第39條第2項規定，處1萬元以上3萬元以下罰鍰。

㈦經查，上訴人為報關業者，於110年1月3日至同年10月9日，以納稅義務人林雪晴名義，製作遞送系爭報單，向被上訴人報運進口系爭貨物，惟經林君於112年8月7日出具冒名報關聲明書，聲明其未購買及報運進口系爭貨物，亦未授權他人或委任上訴人以其名義報運進口系爭貨物等語；被上訴人乃限期請上訴人提出納稅義務人所簽署委任書、商業發票、據以報關之原始真實明細資料等資料，惟未據上訴人提出；經上訴人到案表示其僅受大陸集運商委託，即依該集運商提供資料，以林君名義報運進口系爭貨物，未受林君委託報關，未取得林君個案委託書，亦未向林君確認是否授權委任，與林君無委任關係等語。茲上訴人未獲林君委任即以其名義遞送16筆系爭報單，報運進口16批系爭貨物，有「冒用進口人名義申報」之違章行為及過失，為原審依職權調查證據認定之事實，核與卷內資料相符，自得為本件判決之基礎。原判決據以論明：報關業者於辦理貨物通關時，未取得報關委任書，復未查證確認納稅義務人是否確有委任其報運進口貨物意思，即在未受納稅義務人委任報關情形下，率以納稅義務人名義辦理報關，致生冒用他人名義申報之違章情形，即已構成管理辦法第39條第2項規定「冒用進出口人名義申報」之違章行為，且該規定並無須出於故意始得處罰之規定，具有過失亦得處罰，上訴人應注意其以納稅義務人名義辦理報關時，應查證確認該人是否確有委任其報運進口貨物意思，不得在未受該人委任情形下，率以該人名義報運進口系爭貨物，致生冒用他人名義申報之違章情形；其竟未注意前情，仍有前開違章行為；復無相關證據，足認其有不能注意狀況；則上訴人就前開違章行為之發生，自有應注意、能注意、不注意之過失等語（原判決第9頁第9-29行）；堪認原判決已就管理辦法第39條第2項規定「冒用進出口人名義」

之違章行為，認定為不以故意為必要，過失亦應予處罰。上訴意旨仍指摘原判決未說明，何以不採冒用進出口人名義與偽造、變造委任書及其他不法情事並列，其不法內涵需同樣有積極冒名，始應受罰云云，無非係就原審已指駁論斷者，泛稱為未予指駁論斷，並續執其主觀見解，就原審所為論斷或指駁不採者，仍執陳詞爭議，原判決並無上訴意旨所稱不備理由之違法。

㈧原判決復論明：上訴人本應在能合法執行報關業務的前提下，評估其承接報關業務所獲報酬及所支成本，在能注意遵守行政法上義務的前提下，依其人力決定承接貨量，或依承接貨量決定所需人力，自不得以其人力有限或貨量龐大作為其無從注意遵守義務的理由；上訴人雖主張其無林君資料，無從確認進口名義人身分真偽及授權與否等語，惟上訴人本應在能合法執行報關業務的前提下，評估是否承接報關業務，倘於採取線上委任報關作業過程中，因納稅義務人未就系爭報單點選回覆確認，致無法確認就該筆進口貨物是否已成立委任關係，欲改循傳統紙本委任報關作業，復因無納稅義務人資料，致無法聯絡確認委任關係或獲取授權時，仍得於考量可能衍生的違法責任後，決定是否續行報關業務（原判決第11頁第22行至第12頁第2行）。是以，原判決已經論明，報關業者執行報關業務之前提，為合法執行報關業務，是若報關業者於評估人力、時程等因素後，明知可能衍生違法責任而仍決意續行報關業務，自應負其違章責任，人力有限、貨量龐大或通關報關之實際時間均無從據為其不遵守義務之理由，並無上訴意旨指稱原判決未考量實際報關及通關作業程序之時間密接性，構成不備理由之違法。

㈨上訴意旨復主張本案報關行為屬違反同依行政法上義務之接續犯，指摘原判決有法規適用不當情事乙節：

1.按「數行為違反同一或不同行政法上義務之規定者，分別處罰之。」行政罰法第25條定有明文。次按司法院釋字第754號解釋亦指明：「最高行政法院100年度5月份第2次庭長法

官聯席會議有關：『……進口人填具進口報單時，需分別填載進口稅、貨物稅及營業稅相關事項，向海關遞交，始完成進口稅、貨物稅及營業稅之申報，故實質上為3個申報行為，而非一行為。如未據實申報，致逃漏進口稅、貨物稅及營業稅，合於海關緝私條例第37條第1項第4款、貨物稅條例第32條第10款暨營業稅法第51條第7款規定者，應併合處罰，不生一行為不二罰之問題』之決議，與法治國一行為不二罰之原則並無牴觸。」等語。足見，實質上為數個申報行為者，即非一行為，應併合處罰，不生一行為不二罰之問題。我國現行法制中，除行政違章行為之想像競合類型外，並無其他以「一違章行為論」之牽連違章行為類型或連續違章行為類型之承認。

2.關於進口貨物通關，海關係採取風險管理機制，以「實名貨主」與「進口貨物種類」相結合後，呈現之「人貨資訊組合」為據，建立篩選審查機制，進行違規進口貨物之風險控管；一筆單一簡易申報單之提出，對海關而言，即有一次對應審查職務義務之形成。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性之審查機制，而具可責性，應評價為獨立之違章行為；上訴人冒用林君名義製作遞送16筆簡易申報單，向被上訴人報運進口系爭貨物，即違反16次誠實申報義務，應評價為16個違章行為，而分別處罰之。經核，原判決認定本件違章行為數為16個，所持見解與前揭規定及說明相符，並無違誤。上訴意旨執其歧異法律見解，指摘原判決適用法規不當云云，應非可採。

㈩綜上所述，上訴人之主張經核均無可採，原判決將訴願決定及原處分予以維持，駁回上訴人於原審之訴，並無違誤。上訴論旨仍執前詞指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

五、據上論結，本件上訴為無理由。

中　　華　　民　　國　　114　　年　　8　　月　　26　　日

審判長法　官　陳心弘

法　官　鄭凱文

法　官　林妙黛

上為正本係照原本作成。

不得上訴。

中　　華　　民　　國　　114　　年　　8　　月　　26　　日

書記官　李建德