

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第五庭

114年度簡上字第97號

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

李妍瑾

被上訴人 祥雲報關有限公司

代表人 曹俊元

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114年6月30日本院地方行政訴訟庭114年度稅簡字第7號行政訴訟判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決廢棄。

被上訴人在第一審之訴駁回。

第一審及上訴審訴訟費用均由被上訴人負擔。

理 由

一、被上訴人為報關業者，於民國110年9月至11月間以納稅義務人○○○（下稱楊君）名義，向上訴人報運進口海運快遞貨物13筆（詳處分書附表，見114年度稅簡字第7號卷第20頁，下稱系爭貨物），楊君於113年3月10日出具冒名報關聲明書，證稱無購買系爭貨物，未授權他人使用其名義進口。上訴人以113年4月15日基普里字第1131011230號函（下稱113年4月15日函），請被上訴人於文到翌日起7日內，提供楊君簽署之委任書、商業發票等報關文件憑核，被上訴人雖提出

楊君之個案委任書及國民身分證影本，惟楊君於113年5月31日冒名案件說明，該個案委任書記載內容及所蓋印文皆非本人或授權他人所為等。另被上訴人代表人於113年6月17日詢問筆錄，亦稱本件係依據中國大陸集運商提供之報機明細報關，未與楊君聯絡確認系爭貨物是否為其本人或授權他人進口，復無其他證據證明被上訴人確受委任報關。上訴人認被上訴人冒用進口人名義辦理報關，該當關稅法第22條第3項授權訂定之報關業設置管理辦法（下稱管理辦法）第39條第2項規定之違章，依關稅法第84條第1項規定，以000年0月00日000年第00000000號處分書（下稱原處分），按每筆簡易申報單處罰鍰新臺幣（下同）1萬元，共計13萬元。被上訴人不服，循序提起行政爭訟，經本院地方行政訴訟庭（下稱原審）以114年度稅簡字第7號判決訴願決定及原處分均撤銷（下稱原判決）。上訴人不服，提起上訴，聲明：(一)原判決廢棄。(二)被上訴人於第一審之訴駁回。

二、被上訴人起訴主張及訴之聲明、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、原審將訴願決定及原處分均撤銷，係以：

(一)管理辦法第39條第2項所稱之「冒用」，應指未經當事人授權或同意，私自使用他人身分，並以該身分從事特定行為或活動。於本件，應指被上訴人未經楊君同意以其身分進口系爭貨物。然由「冒用」之定義以觀，主觀上應僅有故意之要件，難謂有過失之主觀要件存在；至查證義務本身，並非「冒用」此一行為之構成要件，縱使被上訴人主、客觀上有未盡查證義務之情，亦無法就有未盡查證義務之行為及未查證之過失，進而推導出被上訴人有冒用之行為之故意及過失。

(二)管理辦法第12條第1項固規定，報關業受進出口人之委任辦理報關，應檢具委任書，然該委任書之來源，依同辦法第13條第1項之規定，可由進口人(在本件即為楊君)與出口人處取得，本件進口人已通知被上訴人，而被上訴人係透過出貨

人所知進口人為楊君(無論是否為楊君所委任)，且楊君業於財政部所建置並有相當檢核機制之實名認證系統(EZWAY)預先註冊，並經實名認證系統推播，海關通關就每件貨物又設有通關時間之要求，復考量海關倉儲費用等問題，實際上，被上訴人並無相當之時間可以聯絡楊君，以確認系爭貨物是否為楊君所進口；況被上訴人已由出貨人處取得相關資料(如報機資料)，則可認被上訴人在其得以做到的範圍內，業已盡其應盡之注意義務，即難認有過失未盡注意義務進而成立冒名之可能。

(三)從而，原處分認被上訴人有冒用進口人名義報關情事，依管理辦法第39條第2項及關稅法第84條第1項之規定，裁處罰鍰13萬元，於法有違，訴願決定予以維持，核屬違法，被上訴人訴請撤銷，為有理由等詞，為其判斷之基礎。

四、上訴意旨略以：

(一)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；又原判決稱冒用係指被上訴人未經楊君同意以其身分進口貨物之情，主觀上僅有故意要件，然「未經同意」文義上尚難僅限以故意為之，除被上訴人明知本案進口人非楊君而故意冒名申報外，就被上訴人於應注意、能注意而未注意之情況下，未確認楊君是否確有進口貨物之意，而以其名義報運進口之行為，何以排除不罰，並無具體論述，僅有結論之提出，復就處罰要件增加法規所無之限制，曲解法律適用，構成判決不備理由之當然違背法令。

(二)原判決逕認本件上訴人主張被上訴人所違反之主觀構成要件，並非冒用，而是查證受進口人委任與否之主觀過失及主觀上並未確認貨物是否為楊君所進口，推導出該未確認之過失行為即屬於冒用之主觀構成要件該當，實係誤解管理辦法第39條第2項要求報關業者辦理報關時應受進口人委任之規範內容，構成判決適用法規不當之違法。

01 (三)管理辦法第12條及海運快遞貨物通關辦法（下稱海快貨物通
02 關辦法）第18條規定，報關業者應取得紙本委任書或線上委
03 任授權，又於未獲線上委任授權之情形下，則應主動聯繫進
04 口人，甚或於遞送貨物予收貨人時，一併向其收取委任書，
05 以取得確受委任報關之證明；倘報關業者未檢具委任授權文
06 件，亦無須查證委任關係是否存在，則有關報關委任之規範
07 目的將無法實現而形同具文，不利海關通關系統評估風險、
08 追蹤貨物來源及流向，查核逃漏稅捐及逃避管制等行政管制
09 目的。

10 (四)原判決逕認民眾註冊實名認證APP(下稱EZWAY)後，報關業
11 者即不用逐件提出委任書，顯係不諳實名認證通關及回復流
12 程，錯誤解釋海快貨物通關辦法第18條第2項規定之委任成
13 立要件，有判決適用法規不當之違法。

14 (五)被上訴人雖事後補具楊君委任書及身分證影本憑核，惟系爭
15 委任書非由被上訴人親自向楊君取得，而係被上訴人通知訴
16 外人大陸集運商後郵寄予被上訴人，且被上訴人之代表人於
17 上訴人113年6月17日詢問筆錄中自陳，本件所有之報關文件
18 均自大陸集運商取得，又個案委任書既屬報關文件之一部分，
19 如被上訴人取得該委任書之來源並非由楊君親自提供，
20 即如由境外出賣人或是第三人大陸集運商提供該個案委任書
21 之情形下，對於該個案委任書是否確為楊君所出具，以及該
22 個案委任內容為何，身為代理報關業者之被上訴人自有與楊
23 君確認之義務，又被上訴人之代表人於受詢問時所提供之信
24 封影像檔上所載之寄件人地址為屏東縣枋山溪，而該信封上
25 之寄件郵局卻為大園郵局，故對於非由被上訴人親自向進口
26 人取得之個案委任書，課予被上訴人較高之確認委任書真偽
27 之義務，應屬事理之當然，然本件被上訴人並未確認該委任
28 書是否確實由楊君所出具，此據被上訴人之代表人於上訴人
29 詢問時所自陳。復觀本案委任書之筆跡顯與楊君親自填寫簽
30 署之冒名報關聲明書、冒名案件說明有別，且楊君郵寄冒名
31 案件說明予上訴人之信封郵件號碼「00000000000000000000

01 0」顯示，楊君係於枋寮郵局交寄信件，楊君亦於行政調查
02 中否認曾簽署委任書或提供身分資料予被上訴人，並聲明非
03 本案實際貨主，難認被上訴人與楊君有實質委任關係。是
04 以，上開委任書之真實性已非無疑，惟原審未予審酌，有認
05 定事實違背經驗、論理法則及判決不備理由之違法。

06 (六)本件係進口貨物之申報，報關業者應向「進口貨物之申報義
07 務人」即進口貨物之收貨人取得委任書，並非向國外出貨方
08 取得，原判決認本件進口委任書可向出口人處取得，乃係對
09 報關委任法規所定主體及相關程序有所誤解，有判決適用法
10 規不當之違法。

11 (七)原判決認本件進口人已通知被上訴人，且被上訴人已透過出
12 貨人知悉本案進口人為楊君，然並未敘明被上訴人如何接獲
13 進口人通知、何時接獲通知，又係如何透過出貨人知悉進口
14 人等情，顯有認定事實未憑證據及判決不備理由之違法。

15 (八)關稅法第16條第1項規定，海關所設報關時限要求為貨物進
16 口之翌日起15日，倉儲費用則係由貨棧業者收取，實與海關
17 無涉，原判決以海關設有通關要求時間及倉儲費用為由，認
18 定被上訴人並無時間聯絡楊君確認，有認定事實未憑證據，
19 且違反經驗及論理法則之違法。

20 (九)參108年5月22日修正發布之海快貨物通關辦法第18條、第18
21 條之1修正草案條文對照表說明，已揭示海快貨物通關辦法
22 第18條第2項規定屬得於「貨物放行後」查核納稅義務人報
23 關委任文件之特別規定，被上訴人自不得以通關時限為由，
24 卸免其查證義務。被上訴人自110年9月至11月間以楊君名義
25 持續申報13筆簡易申報單，而所有報單均未獲線上委任確認
26 結果，即應主動聯繫進口人，甚或於遞送貨物予收貨人時，
27 一併向其收取委任書，以取得確受委任報關之證明，然直至
28 楊君於113年3月10日向上訴人陳稱遭冒名前，被上訴人未為
29 任何查證，原審卻未予調查審酌，逕採被上訴人主張，無視
30 被上訴人之消極不作為實已違反報關委任查核義務，亦有判
31 決不適用法規及適用不當之違法。

01 (十)被上訴人雖提出報機資料供核，惟「報機資料」多係業者為
02 方便電腦申報轉檔所自行製作之資料，並非進口人所提供，
03 亦非關稅法第17條第1項前段所稱「發票」、「裝箱單」或
04 同條項後段、同法施行細則第7條第1項各款所稱「其他進口
05 必須具備之有關文件」，自無法作為確受委任報關之證明，
06 原判決未調查是類報機資料之來源、內容或格式，亦未說明
07 該資料可採為報關委任依據之理由，逕認報機資料可作為已
08 盡注意義務之證明，有判決不備理由之違法等語。

09 五、本院得判斷之心證：

10 (一)關稅法第6條規定：「關稅納稅義務人為收貨人、提貨單或
11 貨物持有人。」第17條第1項規定：「進口報關時，應填送
12 貨物進口報單，並檢附發票、裝箱單及其他進口必須具備之
13 有關文件。」同法施行細則第7條第1項規定：「本法第17條
14 第1項所稱其他進口必須具備之有關文件，指下列各款文
15 件：一、依其他法令規定必須繳驗之輸入許可證、產地證明
16 文件。二、查驗估價所需之型錄、說明書、仿單或圖樣。
17 三、海關受其他機關委託或協助查核之有關證明文件。四、
18 其他經海關指定檢送之文件。」又關稅法第22條第1項及第3
19 項規定：「（第1項）貨物應辦之報關、納稅等手續，得委
20 託報關業者辦理；……（第3項）報關業者……辦理報關業
21 務及其他應遵行事項之辦法，由財政部定之。」第27條第1
22 項、第2項規定：「（第1項）為加速通關，快遞貨物、郵包
23 物品得於特定場所辦理通關。（第2項）前項辦理快遞貨物
24 通關場所之設置條件、地點、快遞貨物之種類、業者資格、
25 貨物態樣、貨物識別、貨物申報、理貨、通關程序及其他應
26 遵行事項之辦法，由財政部定之。」第84條第1項規定：「
27 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
28 之申請、換發或辦理報關業務之規定者，由海關……處新臺
29 幣6千元以上3萬元以下罰鍰……。」（經依行政罰法第5條
30 規定，比較裁罰依據之關稅法第84條之裁罰種類及額度，於
31 111年5月11日修正前後並無改變，即無裁處前之法律較為有

01 利之情形，本件即應適用裁處時之法律。）。是以，報關業
02 者違反依關稅法第22條第3項授權所訂定的辦法中有關辦理
03 報關業務的規定者，海關即得依法裁罰(最高行政法院114年
04 度上字第213號判決意旨參照)。

05 (二)報關業者受進出口人的委任辦理報關，原則上應逐件檢具個
06 案委任書，並負有保存並提供委任書證明其與申報的納稅義
07 務人間委任關係存在的義務，如報關業者於報關時消極未為
08 確認，事後經調查又無法證明其確受委任報關，即應承擔後
09 續貨物可能遭虛報的責任：

10 1.財政部依關稅法第22條第3項規定授權訂定之管理辦法，其
11 中第12條第1項及第2項規定：「（第1項）報關業受進出口
12 人之委任辦理報關，應檢具委任書；其受固定進出口人長期
13 委任者，得先檢具委任書，由海關登錄，經登錄後，得於報
14 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
15 具委任書。（第2項）前項委任書應依海關規定之格式辦
16 理，報關業應切實核對其所載之內容，並自行妥為保存。於
17 保存期間內，海關得隨時要求其提示或查核。報關業不能依
18 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
19 相關法令規定辦理。」第13條第1項規定：「報關業受委任
20 辦理報關時，應依據進出口人提供之發票、提單或其他有關
21 資料文件，依規定正確申報貨名、稅則號別或其他應行申報
22 事項，製作進出口報單或其他報關文件，其『電腦申報資
23 料』與『報關有關文件』之內容必須一致。……」第34條規
24 定：「報關業違反……第12條……者，由海關依關稅法第84
25 條第1項規定，……處新臺幣6千元以上3萬元以下罰
26 鍰……。」第39條第2項規定：「……報關業辦理報關有冒
27 用進出口人名義申報、偽造、變造委任書、詐欺或其他不法
28 情事者，海關得依關稅法第84條第1項規定，……處新臺幣1
29 萬元以上3萬元以下罰鍰……。」可知，管理辦法第12條第1
30 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
31 （例如空運、海運快遞簡易通關完成）後，於必要時有提供

01 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
02 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；
03 如有違反，即依關稅法第84條第1項予以裁罰。另同辦法第3
04 9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
05 報、偽造、變造委任書、詐欺或其他不法情事者，其情節已
06 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
07 情節為重，所規定得依關稅法第84條第1項予以裁罰之金
08 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
09 鍰之下限6,000元為高，即係考量其違章情節較為嚴重，而
10 以此授權命令訂定下限為1萬元。綜合比較該第四章各條規
11 定之違章型態及裁罰標準，寓有裁量基準之意義，尚與比例
12 原則無違，基於行政自我拘束原則，上訴人自應遵循。

13 2.又財政部依關稅法第27條第2項規定授權訂定之行為時（112
14 年2月2日修正前）海快貨物通關辦法，其中第18條規定：

15 「（第1項）進口海運快遞貨物之收貨人、提貨單或貨物持
16 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
17 手續者，報關時應檢附委任書原本。但有下列情事之一，不
18 在此限：一、以傳真文件代替委任書原本，且傳真文件經受
19 任人簽認者。二、以書面或線上方式辦理長期委任者。（第
20 2項）前項但書以外進口海運快遞貨物以簡易申報單辦理
21 者，得經報關業者具結，於貨物放行後取得納稅義務人之委
22 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
23 確認或以自然人憑證登入確認方式，辦理線上報關委任。

24 （第3項）第1項應檢附之委任書，報關業者得向海關申請免
25 逐案檢附，自行編號裝訂成冊，供海關隨時查核。（第4
26 項）海運快遞貨物涉有虛報情事，報關業者無法證明受委任
27 報關者，應負虛報責任。」

28 3.基於上述規定可知，報關業者受進出口人的委任辦理報關，
29 除受固定進出口人長期委任者，經先檢具委任書，由海關登
30 錄者外，原則上應逐件檢具個案委任書，並負有保存及提供
31 委任書證明其與申報的納稅義務人間委任關係存在的義務，

01 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
02 報；如有違反，海關即得依關稅法第84條第1項規定裁罰。
03 從而，進口快遞貨物的收貨人即納稅義務人得出具委任書，
04 檢附發票等有關文件，委任報關業者辦理報關手續。而且為
05 防範冒名申報快遞貨物進口，並兼顧快遞貨物收貨人個資保
06 護，以及解決快遞報關業者取得快遞貨物收貨人個資的困
07 難，海快貨物通關辦法於107年導入行動數位身分識別技
08 術，定明以進口簡易申報單申報收貨人得透過實名認證行動
09 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
10 數位線上報關委任（立法理由參照）。民眾為辦理數位線上
11 報關委任，應先透過實名認證系統完成以手機門號綁定個人
12 身分證號或居留證號的程序，註冊完成後，後續報關業者報
13 關時申報的收貨人姓名與手機門號經通關系統檢核為實名認
14 證者，海關將透過實名認證系統推播報關資料予收貨人，收
15 貨人收到推播通知，即可在實名認證系統檢視報關資料〔含
16 報關日期、報單號碼、分提單號碼、申報金額（購買金額
17 +運費）及貨物品項與名稱等〕，如果無誤，便可以實名認
18 證系統線上確認取代原紙本報關委任作業，而不需要提供身
19 分證號碼給物流業者，以保障個人資料安全；另外一方面，
20 報關業者也可省去取得及保存紙本委任書的人力及時間成
21 本，針對已經註冊實名認證的貨件，僅需透過關貿網路股份
22 有限公司之「電子商務通關服務平臺」即可查詢確認線上委
23 任案件的納稅義務人回復結果。換句話說，實名認證制度只
24 是在傳統紙本委任授權外，提供另一辦理線上報關委任的管
25 道，並未免除報關業者確認委任關係存在的義務，報關業者
26 辦理報關事宜時，仍應確實查核委任關係存在及申報內容的
27 正確性，如報關業者於報關時消極未為確認，事後又無法證
28 明其確受委託報關，即應承擔後續系爭貨物可能遭冒名申報
29 的責任（最高行政法院114年度上字第213號判決意旨參照；
30 另外同可參照最高行政法院114年度上字第233號判決意旨參

01 照，上開二判決雖針對空運快遞貨物通關辦法，但大意與本
02 案相同)。

03 (三)管理辦法第39條第2項前段規定，對於報關業「冒用」進出
04 口人名義報關的裁罰，應以故意行為為限。觀察上述管理辦
05 法第39條第2項前段規定「冒用進出口人名義申報」、「偽
06 造、變造委任書」及「詐欺」等用語的文義可知，該條項所
07 例示各種違反行政法上義務的行為態樣，均屬行為人對於構
08 成違規的事實，「明知並有意使其發生」（確定故意）或
09 「預見其發生，而其發生並不違背其本意（不確定故意）的
10 「故意」行為，且依照一般人的社會通念，殊難想像行為人
11 會因過失而「冒用他人名義」、「偽造、變造文書」及「詐
12 欺他人」。因此，上述規定的裁罰客體，應限於故意違反行
13 政法上義務的行為，而不包括過失行為(最高行政法院114年
14 度上字第213號判決意旨參照)。

15 (四)原判決固將訴願決定及原處分均撤銷，先認為管理辦法第39
16 條第2項所稱之「冒用」之定義以觀，主觀上應僅有故意之
17 要件，難謂有過失之主觀要件存在，但查證義務本身，並非
18 「冒用」此一行為之構成要件，縱使被上訴人主、客觀上有
19 未盡查證義務之情，亦無法就有未盡查證義務之行為及未查
20 證之過失，進而推導出被上訴人有冒用之行為之故意及過
21 失；況被上訴人已由出貨人處取得相關資料（如報機資
22 料），則可認被上訴人在其得以做到的範圍內，業已盡其應
23 盡之注意義務，即難認有過失未盡注意義務進而成立冒名之
24 可能云云，固非無見。然而，經查：

25 1. 被上訴人為報關業者，於110年9月至11月間以納稅義務人楊
26 君名義，向上訴人報運進口系爭貨物，楊君於113年3月10日
27 出具冒名報關聲明書，證稱無購買系爭貨物，未授權他人使
28 用其名義進口。經上訴人以4月15日函請被上訴人提供楊君
29 簽署之委任書、商業發票等報關文件憑核，被上訴人雖提出
30 楊君之個案委任書及國民身分證影本，惟楊君於113年5月31
31 日冒名案件說明，該個案委任書記載內容及所蓋印文皆非本

人或授權他人所為，更未註冊實名認證系統（EZWAY）；另被上訴人代表人於113年6月17日詢問筆錄，亦稱本件係依據中國大陸集運商提供之報機明細報關，未與楊君聯絡確認系爭貨物是否為其本人或授權他人進口，復無其他證據證明被上訴人確受委任報關等情，為原審依照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。

2. 管理辦法第39條第2項前段規定，對於報關業「冒用」進出口人名義報關的裁罰，應以故意行為為限而不包括過失行為。又依照行為時（112年2月2日修正前）海快貨物通關辦法，其中第18條規定可知，報關業者受進出口人的委任辦理報關，除受固定進出口人長期委任者，經先檢具委任書，由海關登錄者外，原則上應逐件檢具個案委任書，並負有保存及提供委任書證明其與申報的納稅義務人間委任關係存在的義務，以避免不肖報關業者或進口人虛捏人頭或冒用他人名義申報；如有違反，海關即得依關稅法第84條第1項規定裁罰。又進口快遞貨物的收貨人即納稅義務人得出具委任書，檢附發票等有關文件，委任報關業者辦理報關手續。而且為防範冒名申報快遞貨物進口，並兼顧快遞貨物收貨人個資保護，以及解決快遞報關業者取得快遞貨物收貨人個資的困難。另外，實名認證制度只是在傳統紙本委任授權外，提供另一辦理線上報關委任的管道，並未免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宜時，仍應確實查核委任關係存在及申報內容的正確性，如報關業者於報關時消極未為確認，事後又無法證明其確受委託報關，即應承擔後續系爭貨物可能遭冒名申報的責任。從而，原審誤認為上開關稅法等條文可及於過失冒用行為（並進而探討），已有違誤。

3. 另被上訴人為專業報關業者，對於實名認證線上報關委任制度相關法規及通關流程當知之甚詳，本應確受進口人委任，始得為其辦理報關事宜。由於基於上述原審之認定，被上訴人以楊君名義報運海運快遞進口系爭貨物共13筆，既未依法

逐件取得個案委任書，又未查明確認委任關係是否存在，仍甘冒違章遭罰的風險，執意逕以楊君名義辦理系爭貨物的報關手續，致生冒用楊君名義報關進口的違章情事。參酌被上訴人之代表人曹俊元於113年6月17日筆錄所自承（原處分卷1文件清表編號9），被上訴人明知大陸地區集貨業者僅提供系爭貨物之報關明細，其未直接向進口人取得委任授權及相關報關文件，仍應確實查核委任關係存在及申報內容的正確性，如報關業者於報關時消極未為確認，事後又無法證明其確受委託報關，即應承擔後續系爭貨物可能遭冒名申報的責任；故而，被上訴人於系爭期間以楊君名義向上訴人報運進口系爭貨物共13筆，該實名認證之帳號卻未曾獲線上委任確認結果（原處分卷1文件清表編號15），顯屬未完成線上委任授權之案件，被上訴人卻疏於詳查，仍甘冒違章遭罰之風險，逕以楊君名義辦理系爭貨物之報關手續，揆諸前開判決見解，被上訴人構成報關業者具有預見該違章事實的發生，而其發生不違背其本意的不確定故意。原判決認管理辦法第39條第2項規定之冒用行為，以故意、過失為其主觀責任要件，並認被上訴人已由出貨人處取得相關類似收據之資料（如報機資料），且楊君既經註冊於財政部建置之實名認證系統，又於系爭貨物進口時經該系統推播，即難謂有過失未盡查證注意義務進而成立冒名之可能，自有適用法規不當及理由不備之違法。

(五)管理辦法第39條第2項規定，得依關稅法第84條第1項裁處罰鍰的最低額度為1萬元，並未違反比例原則；而報關業者每次未依規定取得納稅義務人出具的委任書即行申報的行政違章行為，即應構成一個違章行為：

1.由於報關業辦理報關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，其情節較其他已獲委任授權而單純未履行填寫、保存委任書的違章情節（包括故意及過失行為）更為嚴重。管理辦法第39條第2項規定得依關稅法第84條第1項裁處罰鍰的最低額1萬元，自然也較關稅法第84條

01 第1項所定罰鍰的最低額6千元為高，就是考量其違章情節較
02 為嚴重（包括責任條件），而以此授權命令訂定其罰鍰最低
03 額為1萬元的裁量基準，並未逾越授權的目的、內容與範
04 圍，且與比例原則尚無違背，本院得據以為判決的基礎。

05 2.行政罰法第25條規定：「數行為違反同一或不同行政法上義
06 務之規定者，分別處罰之。」行政罰制度上設計「行為個
07 數」概念的主要目的，在以此作為賦予法律效果的依據，也
08 就是依行為個數決定應裁處一個處罰或數個處罰；所謂一行
09 為，包括「自然的一行為」與「法律上一行為」；所謂數行
10 為，是指同一行為人多次違反同一行政法上義務的規定，或
11 違反數個不同行政法上義務的規定，其行為不構成「自然一
12 行為」或「法律上一行為」的情形而言。因此，違反行政法
13 上義務的行為，究竟是「一行為」或「數行為」，並非單以
14 自然行為的外觀觀察，而應視個案具體情節，就各該行政法
15 規的構成要件、違規行為侵害的法益及處罰目的等因素，綜
16 合考量後作成判斷（司法院釋字第754號解釋理由書參
17 照）。關於進口貨物通關，海關是採取風險管理機制，以
18 「實名貨主」與「進口貨物種類」相結合後，呈現的「人貨
19 資訊組合」為依據，建立篩選審查機制，進行違規進口貨物
20 的風險控管。一筆單一申報單的提出，對海關而言，即有一
21 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
22 有所不同。報關業者每次未依規定取得納稅義務人出具的個
23 案委任書即行申報的行政違章行為，就會破壞海關正確審查
24 該進口貨物合法性的審查機制，而具可責性，即應構成一個
25 違章行為。而且報關業者多筆製作完成的報關單，即使是
26 「一次多筆」向海關遞送申報，或以電腦連線方式為一次性
27 申報，在法律評價上，仍應視其申報或分提單的筆數評價為
28 多個違章行為，為最高行政法院109年度判字第234號判決先
29 例所表示的確定見解，迄今未曾變更。

30 3.進口海運貨物簡易申報通關的制度目的，無非在於簡政便
31 民，但不因此而解除報運人應依法據實申報的義務。而且依

現行空運實務，主提單是航空公司或其代理商所填發，分提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關作業之用，各分提單表彰不同的貨物及承攬關係，現行海運快遞貨物通關作業規定第3點第4款雖允許「同一主提單或主託運單項下數分提單或分託運單之同類別『簡易申報單』，得以同一報單號碼合併申報」，這是便利承攬業者集貨方便的措施，並未改變分提單的性質，故縱有數分提單合併申報的情形，仍無礙其為數個申報行為的本質，其不實申報的行為亦應屬數行為（最高行政法院109年度上字第1191號判決意旨參照；另外同可參照最高行政法院114年度上字第213號判決意旨參照，該判決乃針對空運快遞貨物通關作業規定，但大意相同）。

4.經查，被上訴人自110年9月至11月間，以楊君名義向上訴人報運進口系爭貨物共13筆，從未於系爭貨物進口前向進口名義人楊君逐案取得委任書，且從未向楊君確認其確有受委任報關，仍甘冒違章遭罰的風險，執意逕以楊君名義辦理系爭貨物的報關手續，核有冒用楊君名義報關進口13筆系爭貨物的不確定故意，已如前述，且依原處分附表顯示，該13筆貨物的報單號碼及分提單號碼均不相同，依上開規定及說明，被上訴人冒用楊君名義報關13次，既違反13次行政法上義務，破壞關務秩序，致上訴人有無法正確及時掌握進口貨物的資訊，而有脫漏稅賦及私貨的危險，各次均已符合違章構成要件，而應成立13個違章行為。從而，上訴人以被上訴人符合管理辦法第39條第2項規定，而依關稅法第84條第1項規定，以原處分按每筆申報單裁處罰鍰1萬元，共13萬元，於法並無違背。

5.管理辦法第39條第2項，對於報關業辦理報關有冒用進出口人名義申報者，除裁處罰鍰外，也授與海關得對情節輕微的報關業者施予警告的裁量權限，並非不論個案情節輕重，一律應先對業者施予警告後才可以裁處罰鍰。此外，違反行政法上義務所得的利益，僅為行政罰法第18條第1項所定裁處

01 罰鍰所應審酌的因素之一，而且對違反行政法上義務的行為
02 人裁處罰鍰，與對獲有所得者課徵所得稅之間，有本質上的
03 差異，裁處罰鍰的額度本不以違章行為人所得利益為限，更
04 沒有絞殺性處罰之可言。是本件被上訴人長期從事報關業，
05 對於進出口報關相關法令自應瞭解並遵循，其違反法令規
06 定，且被上訴人於3個月間就冒用楊君名義報關共13次，上
07 訴人依被上訴人違規態樣、情節輕重、違章行為時間長短、
08 所獲利益，依法就每一違章裁處罰鍰1萬元，已依管理辦法
09 第39條第2項所定的裁罰基準，審酌被上訴人違反行政法上
10 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項
11 所定因素，又未超過法定裁量範圍，也沒有與法律授權目的
12 相違或出於不相關動機等裁量濫用，或消極不行使裁量權的
13 裁量怠惰等情事，自難認原處分有何裁量瑕疵或違反比例原
14 則等情，於法並無違誤。

15 (六)綜上，原判決將原處分及訴願決定均撤銷，既有如上所述之
16 違背法令之處，且已影響判決結論，上訴人求為廢棄改判，
17 為有理由，又本件依原判決所確定之事實，已可為裁判，應
18 由本院廢棄原判決，自為判決駁回被上訴人在第一審之訴。

19 七、據上論結，本件上訴為有理由。

20 中 華 民 國 115 年 1 月 7 日

21 審判長法官 洪慕芳

22 法官 孫萍萍

23 法官 周泰德

24 上為正本係照原本作成。

25 不得上訴。

26 中 華 民 國 115 年 1 月 7 日

27 書記官 黃靖雅