臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第五庭
114年度訴字第1105號
115年3月26日辯論終結

原　　告　祥雲報關有限公司

代　表　人　曹俊元（董事）

訴訟代理人　陳建宏　律師
複 代理 人　鄭旭閎　律師
被　　告　財政部關務署基隆關

代　表　人　張世棟（關務長）

訴訟代理人　張則慧
　　黃瀞玉
　　李妍槿

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114年5月23日台財法字第11413916530號（案號：第11400118號）訴願決定，提起行政訴訟，經本院地方行政訴訟庭114年9月15日114年度地訴第222號裁定移送前來，本院判決如下：

主　　文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、爭訟概要：

原告為報關業者，於民國111年1月至9月間以邱○○（下稱邱君）名義為納稅義務人，向被告報運進口海運快遞貨物138筆（下合稱系爭貨物，進口快遞貨物簡易申報單號碼：第00//00/000/00000號等，詳如附表所示，下合稱系爭報單）。嗣邱君以113年2月23日冒名報關聲明書（下稱113年2月23日

聲明書），證稱無購買系爭貨物，亦未授權他人使用其名義進口，被告遂以113年4月11日基普里字第1131010991號函(下稱113年4月11日函)，請原告於文到翌日起7日內，提供邱君簽署之委任書、商業發票等報關文件憑核，原告雖提供邱君之個案委任書及國民身分證（下稱身分證）影本，惟邱君於113年8月27日冒名案件說明（下稱113年8月27日說明），證稱該個案委任書記載內容及所蓋邱君印文皆非本人或授權他人所為，亦未提供身分證影像予原告等。另原告之代表人曹俊元於113年10月18日詢問筆錄證稱，本案係依據中國大陸集運商順心、亞騰、天馬提供之報機明細報關，未與邱君聯絡確認系爭貨物是否為其本人或授權他人進口，個案委任書亦係事後由大陸集運商通知邱君補寄，其無法查證該委任書之真偽；復無其他證據證明原告確受邱君委任報關；被告乃就原告之代表人曹俊元涉刑事偽造文書等部分，以113年10月30日基普里字第1131033185號刑事案件移送書（下稱113年10月30日刑事案件移送書），移請臺灣士林地方檢察署偵辦（嗣經該署檢察官於113年12月17日以113年度偵字第27134號不起訴處分書為不起訴處分，下稱檢察官不起訴處分書）；另就行政違章部分，審認原告就系爭貨物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(下稱報管辦法)第39條第2項規定之違章，復審酌原告111年辦理本案報關違規，於同一年度之違規行為前經被告裁處罰鍰金額合計新臺幣(下同)302,000元，惟其111年度之違規報單比率，低於同關區之總違規報單比率，尚非屬違規情節重大，遂依關稅法第84條第1項，參據海關依關稅法第84條第1項規定裁處停業或廢照認定原則(下稱裁處原則)第5點規定及其附表三裁處罰鍰基準，以113年12月27日113年第11301692號、第11301699號、第11301700號及第11301701號處分書，按每筆簡易申報單處罰鍰12,500元，共1,725,000元（下合稱原處分）。原告不服，提起訴願，經財政部以114年5月23日台財法字第11413916530號

（案號：第11400118號）訴願決定書決定訴願駁回（下稱訴願決定），原告仍不服，於是提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

㈠主張要旨：

1.原告遵循財政部關務署實施實名認證政策規定，快遞貨物簡易申報單經實名認證註冊者，報關業者不得再向納稅義務人索取紙本委任書及身分證影本，即已盡查核義務。況原告事後已將邱君之138份個案委任書正本及身分證正反面影本補送被告，已符合報管辦法及海運快遞貨物通關辦法(下稱海快辦法)相關規定，並無冒用邱君名義進口系爭貨物之行為，原處分之裁處違反法律保留原則、比例原則。

2.被告僅以報管辦法第39條第2項為其裁量依據，未依行為時關稅法第84條第1項規定裁量，亦有裁量怠惰及違反比例原則之違法。

㈡聲明：

訴願決定及原處分均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

1.納稅義務人曾註冊實名認證，僅係其得選擇免申報身分證統一編號（下稱身分證號）及提供身分證影本資料予報關業者，而以線上回復確認方式取代傳統紙本個案委任書，非謂納稅義務人註冊實名認證即排除其他委任報關方式，甚或免除報關業者於辦理報關手續時應依法核對、保存委任書及提供查核義務。原告就系爭貨物未事先與邱君聯繫並取得其委任授權，邱君亦未以實名認證回復確認方式委任原告報關，原告仍應切實查核邱君是否授權委任報關，不因海關實施實名認證制度而解免其查證之義務。

2.關稅法第84條第1項及報管辦法第39條第2項，條文中之「警告並限期改正」與裁處罰鍰之文字間均以「或」字區隔，即「警告並限期改正」與罰鍰係屬擇一之法律效果，兩者間並無先決條件之關係，亦即並無須先予「警告並限期改正」

後，始可裁處罰鍰。又報管辦法第39條第2項係考量冒用他人名義報運貨物進口之違章行為，造成貨物流向無法追蹤查核，影響稅政資料之正確性，並使被冒用人名義遭濫用，應受責難程度較高，乃就此種違規行為態樣，在關稅法第84條第1項所定最高及最低之罰鍰額度區間內，明訂裁罰標準，所斟酌之裁量因素與行政罰法第18條第1項規定相合，且與關稅法第22條第3項授權財政部訂定報關業者辦理報關業務應遵行事項之意旨無違。況且，原告相同違章情節，迭經被告多次裁罰在案，仍未改善，原處分之裁處已審酌本案原告違章情節與程度，為適切之裁量，並無裁量瑕疵。

㈡聲明：

原告之訴駁回。

四、爭點：

㈠原告有無冒用進口人名義申報進口系爭貨物之違章行為，並具有主觀責任要件？

㈡原處分有無裁量怠惰之違法？

五、本院的判斷：

㈠前提事實：

上開爭訟概要欄所述之事實，除本件爭點外，為兩造所不爭執，並有系爭報單〈原處分卷1文件清表編號（下與原處分卷2、3之文件清表編號，均簡稱為「附件」）2〉、邱君113年2月23日聲明書、113年5月24日說明及113年10月24日電子郵件（原處分卷1附件3、4、5）、被告113年4月11日函及送達證書（原處分卷1附件6）、原告代表人曹俊元113年6月6日詢問筆錄及原告提出之報機明細（原處分卷1附件8）、原告提出之系爭貨物之個案委任書及邱君之身分證正反面影本（原處分卷1附件9）、被告113年10月30日刑事案件移送書（原處分卷2附件8）、檢察官不起訴處分書（本院卷第121-122頁）、原告111年度違反報管辦法第12條或第39條第2項規定處分紀錄（原處分卷1附件11）、海關依關稅法第84條第1項規定裁處停業或廢照認定原則五統計表（原處分卷1附

件12）、原處分及送達證書（原處分卷1附件14）、訴願決定及送達證書（原處分卷1附件16、訴願可閱卷末）可查，堪信為真。

㈡應適用的法令及法理的說明：

1.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項及第3項規定：「貨物應辦之報關、納稅等手續，得委託報關業者辦理；……」及「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項及第2項規定：「為加速通關，快遞貨物、郵包物品得於特定場所辦理通關。」及「前項辦理快遞貨物通關場所之……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。」裁處時（下同）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……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……。」準此，報關業者違反依關稅法第22條第3項授權所訂定的辦法中有關辦理報關業務之規定者，海關即得依法裁罰。

2.財政部依關稅法第22條第3項規定授權訂定之裁處時（下同）報管辦法第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……。」基此，報關業受進出口人之委任辦理報關，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，原則上應逐件檢具委任書，並負有保存並提供委任書證明其與申報的納稅義務人間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，海關即得依關稅法第84條第1項規定裁罰。

3. 觀察上述報管辦法第39條第2項前段規定「冒用進出口人名義申報」、「偽造、變造委任書」及「詐欺」等用語之文義可知，該條項所例示各種違反行政法上義務之行為態樣，均屬行為人對於構成違規之事實，「明知並有意使其發生」（確定故意）或「預見其發生，而其發生並不違背其本意（不確定故意）之「故意」行為，且依照一般人之社會通念，殊難想像行為人會因過失而「冒用他人名義」、「偽造、變造文書」及「詐欺他人」。因此，上述規定之裁罰客體，應限於故意違反行政法上義務之行為，而不包括過失行為。

4. 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（包括故意及過失行為）更為嚴重，故其規定得依關稅法第84條第1項裁罰之額度，為1萬元以上3萬元以下，亦較關稅法第84條第1項所定罰鍰額度之下限6千元為高，即為考量其違章情節較為嚴重（包括責任條件），而以此授權命令訂定其罰鍰額度下限

為1萬元之裁量基準，並未逾越授權之目的、內容與範圍，且與比例原則尚無違背，本院得據以為判決之基礎。

5.財政部依關稅法第27條第2項規定授權訂定之行為時（下同）海快辦法，其中第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。」可知，進口快遞貨物之收貨人即納稅義務人得出具委任書，檢附發票、裝箱單及其他進口必須具備之有關文件，委任報關業者辦理報關手續。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困難，海快辦法於107年導入行動數位身分識別技術，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，辦理數位線上報關委任（立法理由參照）。民眾為辦理數位線上報關委任，應先透過實名認證系統完成以手機門號綁定個人身分證號或居留證號之程序，註冊完成後，後續報關業者報關時申報之收貨人姓名與手機門號經通關系統檢核為實名認證者，海關將透過實名認證系統推播報關資料予收貨人，收貨人收到推播通知，即可在實名認證系統檢視報關資料〔含報關日期、報單號碼、分提單號碼、申報金額（購買金額＋運費）及貨物品項與名稱等〕，如果無誤，即可以

實名認證系統線上確認取代原紙本報關委任作業，而不需要提供身分證號給物流業者，以保障個人資料安全；另外一方面，報關業者亦可省去取得及保存紙本委任書之人力及時間成本，針對已經註冊實名認證之貨件，僅需透過關貿網路股份有限公司(下稱關貿公司)之「電子商務通關服務平臺」（下稱電商通關平臺）即可查詢確認線上委任案件之納稅義務人回復結果。換言之，實名認證制度僅在傳統紙本委任授權外，提供另一辦理線上報關委任之管道，並未免除報關業者確認委任關係存在之義務，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之正確性，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之責任（最高行政法院114年度上字第213、233號判決意旨參照）。

㈢原告以邱君名義報運海運快遞進口系爭貨物共138筆，均未經實名認證系統回復申報相符，原告未查明確認委任關係是否存在，仍甘冒違章遭罰之風險，執意逕以邱君名義辦理系爭貨物之報關手續，致生冒用邱君名義報關進口之違章情事，構成報關業者具有預見該違章事實之發生，而其發生並不違背其本意之不確定故意：

1.原告為自106年5月1日經核准設立登記之報關業者（本院卷第9頁），經營報關業、航空貨運承攬、海運承攬運送業等業務，依其從業之知識及經驗，當知悉報關業者於申報貨物進口前，除得於海關實名認證系統上查詢申報之收貨人電話號碼是否已註冊實名認證外，申報貨物進口後，亦得於電商通關平臺查詢納稅義務人之委任回復情形（原處分卷3附件2），此亦為原告所不否認（本院卷第115頁）。而納稅義務人於電商通關平臺之委任回復情形，如顯示「申報相符」，即已完成線上報關委任，惟若顯示「申報不符」或「未回復」，則因尚未完成線上報關委任，報關業者即應查明進口人確有委任其報運進口貨物的意思，始得續行報關業務。然原告於111年1月至9月間以納稅義務人邱君名義，以系爭報

單向被告報運海運快遞進口系爭貨物共138筆，均未經實名認證系統回復申報相符（原處分卷1附件19），且經邱君以113年2月23日聲明書（原處分卷1附件3），證稱未進口系爭貨物、無委任原告進口，亦未以其國民身分證影像、手機門號0900000000及電子郵件00000000@000.COM註冊實名認證EZ Way易利委APP(下稱EZ Way)；經被告以113年4月11日函（原處分卷1附件6）請原告提出邱君簽署之個案委任書、商業發票等報關文件憑核，原告雖提供邱君之個案委任書及身分證影本（原處分卷1附件9），惟邱君以113年8月27日說明（原處分卷1附件4），證稱未親自或授權他人簽署、寄送個案委任書及身分證影像予原告，該個案委任書記載內容及所蓋邱君印文皆非本人或授權他人所為，原告亦未曾與其聯絡等（原處分卷1附件5），復查無其他證據證明原告確受邱君委任報關，足見原告自111年1月至9月間，以邱君名義向被告報運進口系爭貨物共138筆，均未於系爭貨物進口前直接向進口名義人邱君取得委任授權及相關報關文件，雖然收貨人之電話號碼已註冊實名認證，但該實名認證之帳號卻從未曾於線上確認委任結果，顯屬未完成線上委任授權之貨件，原告亦未於系爭貨物進口後，再於電商通關平臺查詢確認納稅義務人邱君的委任回復情形，以確認委任關係是否存在，或主動以收貨人電話號碼聯繫進口名義人，查明其確有受委任報關，甚或於遞送貨物予收貨人時，一併向其收取委任書，以取得確受委任報關之證明，卻甘冒違章遭罰之風險，仍執意逕憑大陸集貨商提供之報機明細，以邱君名義辦理系爭貨物之報關手續，致生冒用邱君名義報關進口之違章情事，依其情形即構成報關業者具有預見該違章事實之發生，而其發生並不違背其本意之不確定故意。從而，被告以原告該當報管辦法第39條第2項規定，作成原處分依法裁罰，即屬於法有據。

2.原告雖主張其已依海關推動實施實名認證規定，確認收貨人邱君之電話號碼已註冊實名認證，始辦理本案報關業務，即

已盡查核義務；況其事後已將邱君138份委任書正本及身分證正反面影本補送被告，符合報管辦法及海快辦法相關規定，並無冒用邱君名義進口系爭貨物之行為，原處分之裁處違反法律保留原則、比例原則等語。惟：

⑴依關稅法第16條第1項、第2項及第23條第1項規定，進出口貨物之通關程序，採取事前向海關申報查驗制，由進口貨物之納稅義務人或出口貨物之輸出人(下合稱進出口人)於規定之期限內，向海關申報辦理貨物通關，並由海關施以進出口貨物查驗或免驗，同法第22條第1項復規定，貨物應辦之報關、納稅等手續，得委託報關業者辦理。本於上開規範意旨，為利海關正確辨識進出口貨物通關所生稅捐或費用歸屬主體、邊境管制風險及追蹤進出口貨物流向等行政目的，對進出口人非親自辦理而委由報關業代辦報關案件，財政部依關稅法第22條第3項授權訂定之報管辦法第12條第1項前段規定：「報關業受進出口人之委任辦理報關，應檢具委任書……。」準此，當進出口人透過報關業代理報關時，為利海關確認進出口貨物之歸屬主體並遂行相關行政管制，報管辦法規範報關業係在確受進出口人委任之基礎下，應向海關提示進出口人出具之委任書，以證明與進出口人間存在委任關係，俾利海關正確辨識通關貨物之歸屬主體，此由同條第2項規定報關業者「應切實核對委任書所載之內容」，要求報關業提出委任書，應以切實確認與進出口人存在委任關係為前提，亦可證之。是報關業受進出口人委任辦理報關，除受長期委任，得先檢具委任書，由海關登錄者(同條第1項後段規定)外，報關業者向海關辦理報關手續，應立於進出口人委任授權之基礎，並逐件提出委任書，以此證明與其所代理之進出口人間存在委任關係。基此，在報管辦法第12條第1項前段規定所揭事先委任報關制度意義下，報關業者辦理進出口貨物之申報前，未向報單所載進出口人確認委任關係存在，即以該他人名義充為進出口人辦理報關手續而事後遭其否認報運貨物進出口者，已涉有冒用他人名義辦理進出口

報關情事，實質上嚴重影響海關對進出口貨物歸屬主體之正確辨認，有礙前揭關務行政目的之達成，較諸報單所載進出口人未否認為報單貨物之歸屬主體，僅報關業未能依海關指定期限提示應保存之委任書，構成報管辦法第34條違章之情節有別，自應依同辦法第39條第2項規定論罰。

⑵又依海快辦法第18條規定，報關業者受進出口人委任辦理報關時，除以經受任人(報關業)簽認之傳真文件替代委任書原本(同條第1項但書第1款)、經辦理長期委任(同條第1項但書第2款)或於進口快遞貨物簡易申報單案件得經報關業具結於貨物放行後取得納稅義務人委任文件(同條第2項規定前段)外，為解決紙本報關委任文件所衍生對民眾個資保護不足問題，並增進快遞貨物通關時效，提供民眾更加便捷與安全之通關服務，於107年7月12日修正發布海快辦法第18條第2項(現為第2項後段)，對進口快遞貨物簡易申報單案件，增訂進口快遞貨物委任報關實名認證制度，規定得以經納稅義務人實名認證之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，辦理數位線上報關委任。是故，在快遞貨物納稅義務人行動通訊門號裝置不僅須已經註冊實名認證程序(手機門號綁定個人身分證號或居留證號)，尚須經報關業者於辦理線上委任報關時，快遞貨物納稅義務人已完成以實名認證之行動通訊門號裝置「回復確認」之要件下，始免提出紙本委任書，是實名認證制度僅係在傳統紙本委任書授權外，提供另一辦理線上報關委任管道。進口快遞貨物以簡易申報單辦理，若未符海快辦法第18條第2項規定得辦理線上報關委任要件，報關業者辦理報關仍應依報管辦法第12條第1項前段及第2項規定，核對委任書之內容正確性，確認報單所載納稅義務人有委任其報運進口快遞貨物，並逐件提出委任書，如未先行確認是否存在委任關係而逕行申報，事後遭其否認報運貨物進口，致生冒用該他人名義充為納稅義務人辦理報關情事，自應按報管辦法第39條第2項規定處罰。

⑶原告為專業報關業者，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。依關貿公司提供「邱○○」註冊EZ Way資料所示，該帳號於110年12月6日註冊，本案遭冒名報運進口138筆系爭貨物確認狀態均為「報關行已申報，用戶未確認」（原處分卷1附件19）。惟原告未經邱君委任(邱君未於EZ Way回復確認)即辦理報關，其依此模式獲利之同時，即存有相當之風險，是原告應對所報關貨物及進口人有相當之警覺，則為降低風險，其或於報關前可基於與大陸集貨商為納稅義務人辦理進口報關事宜之契約，要求大陸集貨商交付納稅義務人辦理報關所需之一切文件，並與納稅義務人聯繫查證委任關係存在，或在無法及時取具委任書原本之情況下，亦可先請納稅義務人提供委任書之傳真本，或由原告具結貨物放行後取得納稅義務人委任文件，以憑辦理報關事宜，事後再依海關要求補具委任書原本供核，甚或選擇不續行辦理報關業務，避免因涉及違章而受罰，而原告既選擇「不查證即逕予報關」，自應承擔所生之違法後果。

⑷原告雖於事後將邱君138份委任書正本及身分證正反面影本補送被告，然原告之代表人曹俊元於113年10月18日詢問筆錄證稱，其補具邱君個案委任書及身分證影本係事後由大陸集運商通知客戶提供，該委任書之受任人欄位為原告自行填寫，並未與邱君聯絡、確認個案委任書之真實性，亦未查證系爭貨物是否為邱君進口等語（原處分卷1附件8），已難認原告所提委任書難認係邱君親簽文件；況自原告所提供邱君之身分證影本形式上觀之，其所載邱君之父、母為「白○○」、「高○○」，與邱君之姓氏均不相同，顯悖於我國姓名制度一般常情；被告復請邱君協助確認有無簽署上開個案委任書予原告報運進口，邱君以113年8月27日說明（原處分卷1附件4）及以113年10月24日電子郵件（原處分卷1附件5）明確否認進口系爭貨物，亦未親自或授權他人簽署及寄送個案委任書予原告，且其曾換發身分證，原告提出之身分

證反面資料與其身分證資料亦不一致（原處分卷2附件5），其也不認識原告所述之收件人(實際貨主)「張○○」、「楊○○」及收貨地址等情；再經本院依原告之聲請調取系爭貨物進口時，系爭報單所載收貨人行動電話門號即EZ Way實名認證電話號碼0900000000，以及原告所述實際貨主「張○○」所使用0900000000之電話號碼申用人結果，前者為某公司申用之一般卡門號，而該公司已於111年11月24日解散；後者則為某外籍人士申用之預付卡門號（本院卷第132頁、卷末證物袋），均非邱君或原告所述之實際貨主「張○○」、「楊○○」。故倘若原告曾透過關貿公司之電商通關平臺，查核線上委任確認結果或積極主動聯繫系爭貨物之進口人，即可得知有因冒名情事而無法取得委任之高度疑慮，然其除未積極確認實名認證回復情形，亦消極未確認委任關係存否，持續以邱君名義辦理系爭貨物之報關手續，事後邱君聲明未進口系爭貨物，並否認委任原告報關，亦無法提供其他證據證明確受委任報關，復查無具體事證可認定系爭貨物確係由邱君進口，致生冒用進口人名義辦理報關之違章，原告核有預見該違章事實的發生，而其發生並不違背其本意的不確定故意，自該當報管辦法第39條第2項規定之違章，而應依關稅法第84條第1項規定論罰。是原告前開主張，均不可採，原告另聲請邱君到庭作證，以證明其是否曾將身分證或個人資料交付他人使用，而有他人為其進口系爭貨物之不確定故意，核與本件爭點無涉，本院認無再調查之必要。

㈣原處分核無裁量怠惰之違法：

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務之規定者，分別處罰之。」行政罰制度上設計「行為個數」概念的主要目的，在以此作為賦予法律效果的依據，也就是依行為個數決定應裁處一個處罰或數個處罰；所謂一行為，包括「自然的一行為」與「法律上一行為」；所謂數行為，是指同一行為人多次違反同一行政法上義務的規定，或違反數個不同行政法上義務的規定，其行為不構成「自然一

行為」或「法律上一行為」的情形而言。因此，違反行政法上義務的行為，究竟是「一行為」或「數行為」，並非單以自然行為的外觀觀察，而應視個案具體情節，就各該行政法規的構成要件、違規行為侵害的法益及處罰目的等因素，綜合考量後作成判斷（司法院釋字第754號解釋理由書參照）。關於進口貨物通關，海關是採取風險管理機制，以「實名貨主」與「進口貨物種類」相結合後，呈現的「人貨資訊組合」為依據，建立篩選審查機制，進行違規進口貨物的風險控管。一筆單一申報單的提出，對海關而言，即有一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案委任書即行申報之行政違章行為，就會破壞海關正確審查該進口貨物合法性的審查機制，而具可責性，即應構成一個違章行為。而且報關業者多筆製作完成的報關單，即使是「一次多筆」向海關遞送申報，或以電腦連線方式為一次性申報，在法律評價上，仍應視其申報或分提單的筆數評價為多個違章行為（最高行政法院109年度判字第234號判決意旨參照）。

2.進口海運貨物簡易申報通關之制度目的，無非在於簡政便民，但不因此而解除報運人應依法據實申報之義務。且依現行海運實務，主提單是海運公司或其代理商所填發，分提單則為海運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」，然此為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）。

3.關稅法第84條第1項及依該法第22條第3項授權所訂定之報管辦法第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，亦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。又裁處原則第4點第1項規定：「報關業者辦理報關違規，於同一年度之違規行為前經海關裁處罰鍰金額合計達新臺幣30萬元者，屬情節重大，海關得停止6個月以下之報關業務（附表二）；合計達新臺幣100萬元者，得廢止報關業務證照。」第5點規定：「（第1項）報關業者以簡易申報單辦理進口快遞貨物報關而有前點第1項規定情事，符合下列各款情形之一者，得認非屬情節重大，不適用前點規定裁處：㈠111年度之違規報單比率，低於同關區之總違規報單比率。㈡112年度及以後年度之違規案件，其同一年度之違規報單比率，低於同關區之總違規報單比率，且同一年度之完成預先委任報單比率，高於同關區之總完成預先委任報單比率。（第2項）前項第1款及第2款所稱違規報單比率，指報關業者違規簡易申報單數量於進口快遞貨物簡易申報單總數量之占比；第2款所稱完成預先委任報單比率，指報關業者完成預先委任簡易申報單數量於進口快遞貨物經實名認證簡易申報單總數量之占比。（第3項）第1項各款比率之計算區間，以同一年度1月1日計至海關最近查獲之違規（以下簡稱本次違規）行為日止；如本次違規非屬該年度最後一次違規者，以同一年度1月1日計至最後一次違規行為日止。（第4項）海關依第1項規定審認非屬違規情節重大案件，應依附表三所列罰鍰基準裁處。」其附表三規定，同一年度辦理報關違規行為經海關裁處罰鍰金額之合計達30萬元之違反報管辦法第39條第2項規定案件，每件裁處12,500元罰鍰。經核裁處原則乃主管機關財政部，為使海關對報關業者依關稅法第84條第1項規定裁處停止報關業務或廢止報關業務證照有一客觀標準可資參考，就報關業者辦理報關違反報管辦法第12條或第39條第2

項規定之違規，依報運進口物品種類及於最近1年內次數、同一年度之違規行為前經海關裁處罰鍰金額合計及違規報單比率等，區分為違規情節重大，得停止6個月以下之報關業務或廢止報關業務證照，及得認非屬情節重大，應依其附表三所列罰鍰基準裁處之標準。核此裁罰標準，業已審酌行為人應受責難程度及造成損害結果等因素，未牴觸行政罰法第18條第1項規定，亦未逾越法律授權目的及範圍，得為海關所援用。

4.原告自111年1月至9月間，以邱君名義向被告報運進口系爭貨物共138筆，從未於系爭貨物進口前向進口名義人邱君逐案取得委任書，且從未向邱確認其確有受委任報關，仍甘冒違章遭罰之風險，執意逕以邱君名義辦理系爭貨物之報關手續，核有冒用邱君名義報關進口138筆系爭貨物之不確定故意，前已認定。且依系爭報單顯示，系爭貨物之報關單及分提單號碼均不相同，是以，原告每次申報均有誠實申報義務，每筆冒用個別納稅義務人名義向海關所為之申報，即屬違反1次行政法上義務，依前揭規定，應按每筆簡易申報單分別處罰之。本件原告於111年1月至9月間冒用邱君名義報運進口海運快遞貨物138筆，即違反誠實申報義務達138次，已影響稅政資料之正確性、造成貨物流向無法追蹤查核，且原告111年辦理本件報關違規，於同一年度之違規行為前經被告裁處罰鍰金額合計302,000元，惟其111年度之違規報單比率，低於同關區之總違規報單比率，尚非屬違規情節重大，被告審酌前開情事，於依關稅法第84條第1項及報管辦法第39條第2項所定裁罰額度範圍內，參據裁處原則第5點規定及其附表三裁處罰鍰基準，按每筆簡易申報單分別裁處罰鍰12,500元，共1,725,000元，經核是依報關業設置管理辦法第39條第2項所定之裁罰基準，且已審酌原告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法第18條第1項所定因素，又未超過法定裁量範圍，亦無與法律授權目的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

裁量怠惰等情事，係已考量原告之違章情節與程度而為適切之裁罰，並未違法比例原則，亦無原告指摘原處分有裁量怠惰之違法。

㈤綜上所述，原告所訴原處分違法之各項主張，均無足採，原處分認事用法並無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合，原告訴請撤銷訴願決定及原處分，為無理由，應予駁回。

六、本件判決基礎已經明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述之必要，一併說明。

七、結論：原告之訴無理由。

中　　華　　民　　國　　115　　年　　3　　月　　31　　日

審判長法　官　洪慕芳

法　官　郭銘禮

法　官　孫萍萍

一、上為正本係照原本作成。

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提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（均須按他造人數附繕本）。

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，逕以裁定駁回。

四、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書（行政訴訟法第49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不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
㈠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。
㈡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㈠、㈡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㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　115　　年　　3　　月　　31　　日

書記官　林劭威