臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第七庭
114年度高上字第38號

上　訴　人　財政部關務署臺北關

代　表　人　黃漢銘
訴訟代理人　陳心蘋
　　黃艾雯
被 上訴 人　聯締國際有限公司

代　表　人　翟生森

上列當事人間虛報進口貨物事件，上訴人對於中華民國114年5月28日本院地方行政訴訟庭113年度地訴字第328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、事實概要：

被上訴人為報關業者，前於民國103年、106年間，曾兩度因虛報進口貨物名稱及重量，逃避管制，違反海關緝私條例第37條第3項之規定，經上訴人處分並先後於105年、107年間確定。緣被上訴人於109年12月3日以訴外人張○元（下稱張君）為納稅義務人之名義向上訴人報運進口快遞貨物1筆共3項（進口快遞貨物簡易申報單號碼：第CR/09/506/VF714號，主提單號碼：297-01142886，分提單號碼：10019503554），原申報第1項貨物（下稱系爭貨物）名稱為WAX MATERI

ALS 1PCE，重量0.273公斤，經上訴人查驗，系爭貨物實際為大麻膏，淨重570公克（毛重610公克），復依法務部調查局鑑定結果，系爭貨物含毒品危害防制條例第2級第24項毒品大麻成分，為行政院依懲治走私條例第2條第3項授權公告「管制物品管制品項及管制方式」第1點第3款之管制進出口物品。上訴人以110年4月13日北普遞字第1101018203號函（下稱110年4月13日函），請被上訴人於文到翌日起7日內提供個案委任書，惟被上訴人屆期未能補具，無法證明確受委託報關，依據行為時空運快遞貨物通關辦法（下稱通關辦法）第17條第4項規定，應由被上訴人負虛報責任，上訴人審認被上訴人有虛報進口貨物名稱及重量，逃避管制情事，且於5年內再犯海關緝私條例同一規定之行為達3次，遂依海關緝私條例第37條第3項及第36條第1項、第45條規定，並參酌緝私案件裁罰金額或倍數參考表所訂違章情節，處貨價2倍之罰鍰，再加重罰鍰1倍，而以112年9月15日112年第11204969號00處分書（下稱原處分），處系爭貨物貨價新臺幣（下同）178,410元4倍之罰鍰713,640元。被上訴人不服，循序申請復查及提起訴願，上訴人113年3月15日北普法字第1121053916號復查決定（下稱復查決定）未予變更，財政部113年8月15日台財法字第11313931750號訴願決定（下稱訴願決定）亦予駁回。被上訴人不服，向本院地方行政訴訟庭（下稱原審）提起行政訴訟，經原審以114年5月28日113年度地訴字第328號判決（下稱原判決）撤銷訴願決定、復查決定及原處分，上訴人不服而提起本件上訴。

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，均引用原判決所載。

三、原判決撤銷訴願決定及原處分（含復查決定），係以：

㈠依關稅法第6條規範，關稅納稅義務人為收貨人、提貨單或貨物持有人。而系爭貨物之收貨人為張君，或是該電話所有人馬○龍（下稱馬君），並非被上訴人，且本件並無提貨單之問題，亦無關稅法施行細則第3條第2款之提單持有人問

題。而報關行代替收貨人為其貨物報關之行為本身，是否屬於現行關稅法之持有貨物，依據關稅法第6條修正理由及討論歷程可知，現行關稅法之貨物持有人概念，是因為原本規範之代理人有權責不符之情而修正，在民法之概念下，除有國內運送契約存在，否則該一經手報關之行為，並無持有貨物之概念，也就是說，報關行並非運送人，僅為代替遞送文件通關，該行為難認為持有人，且回歸到立法過程可知，其修正為貨物持有人即是為避免僅有代理人地位之人被課予所謂之本人責任。如就此一方向觀之，可以得出關稅法第6條之持有人不包含代理人，也就是報關代理之概念。

㈡本件系爭貨物雖屬於違禁品，但上訴人認定被上訴人違反海關緝私條例第37條第3項及第36條第1項規定，而處罰被上訴人之主體依據為關稅法第6條87貨物持有人，然如前所述，被上訴人並非貨物持有人，亦非貨物所有人，則本件被上訴人當不屬於關稅法第6條之課稅義務主體，即非海關緝私條例第36、37、45條之處罰主體，上訴人對於並非行為主體之被上訴人裁罰，其裁處顯屬違法，復查決定及訴願決定未予以指正，並遞予維持，亦屬不當。被上訴人聲明為有理由，就原處分、復查決定及訴願決定均應予以撤銷等情，資為論據。

四、上訴意旨略以：

㈠原判決以關稅法第6條所規範之納稅義務人，於修法後已刪除「代理人」，審認本案被上訴人為報關業者，僅為代理人，不屬關稅法第6條之課稅義務主體，即非海關緝私條例第36、37、45條之處罰主體一節，顯有認定事實未憑證據，判決不備理由及適用法規不當之違法：

1.按「報關業受進出口人之委任辦理報關，應檢具委任書：……」「進口快遞貨物之收貨人、提貨單或貨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手續者，報關時應檢附委託書……」「進出口快遞貨物涉有虛報情事，如報關業者無法證明其確受委託報關者，應由報關業

者負虛報責任。」分別為行為時報關業設置管理辦法第12條第1項及通關辦法第17條第1項、第4項所明定。次按「無代理權人，以他人之代理人名義所為之法律行為，對於善意之相對人，負損害賠償之責。」民法第110條第1項定有明文。

2.準此，報關業者受進口人委託辦理報關時，應先取具委任書並於報關時檢附之，倘經查獲涉有虛報情事時，報關業者就「確受委任報關」之事實負舉證責任，若無法證明確受委任報關，亦查無實際貨主，報關業者所為報關行為即屬無權代理之行為，即應由報關業者負違章責任。

3.申言之，報關業者倘可證明確受委託報關，此時，報關業者本身僅屬於代理人，即收貨人本人手足之延伸，該報關行為係直接對收貨人本人生效，僅有代理人地位之報關業者，因非關稅法第6條之課稅主體，無須承擔收貨人之責；然倘報關業者無法證明確受委任報關，當不得主張係為他人代理報關，依前揭規定，應自負虛報之責，尚非原判決所述，報關業者僅為代理人，不屬關稅法第6條之課稅義務主體。

4.復觀上開法規目的，係為防杜不法人士利用報關業者進口不法貨物，甚或報關業者自行虛捏收貨人頭，據以進口違禁物品之不法行為，以確保邊境通關安全，若報關業者於報關時消極未取得委任文件，事後尚無須證明係受何人委任報關，卻無庸對其虛報行為負責，則上開行政管制目的將無法實現而形同具文。

5.綜上，本案被上訴人以張君名義辦理報關，惟未能提出個案委任書及發票，經刑事偵查亦查無實際貨主，則被上訴人究受何人委任，其申報依據為何，且申報依據是否合法等節，原審均未予調查，逕認被上訴人僅為代理報關之人，顯有認定事實未憑證據及判決不備理由之違法；又原審無視被上訴人始終未取得委任授權，即逕虛報管制物品

進口，實已違反上開報關委任規定，亦有判決適用法規不當之違法。

㈡原判決審認本案被上訴人為報關業者，經手報關之行為，並無持有貨物之概念，核非關稅法第6條所規範之貨物持有人一節，顯有判決不備理由及適用法規不當之違法：

1.按「本辦法所稱空運快遞業者（以下簡稱快遞業者），指經營承攬及遞送航空貨物快遞業務之營利事業。……」「快遞業者受託運人之委託作戶對戶之運送進口快遞貨物，得以貨物持有人名義辦理報關，並依規定繳納稅費。」分別為行為時通關辦法第4條及第18條第1項所明定。

2.準此，空運快遞業者應具備航空貨運承攬業許可證，且實務上空運快遞業者為提供客戶一站式服務，多數亦兼具報關業務證照，是以，空運快遞業者受國外委託承攬遞送快遞貨物，全程負責該貨物之艙單及報單申報、貨棧理貨、陪同開驗、提領出倉等通關程序，並將貨物送交實際收貨人。申言之，空運快遞業者對於其承攬及遞送之貨物具有實際支配管領能力，基此，上揭法規亦明定快遞業者得以自己為「貨物持有人」名義辦理通關，可證空運快遞業者於貨物通關流程中即為關稅法第6條規定之貨物持有人。

3.查本件被上訴人同時具備承攬業及報關業身分，並向上訴人登記為空運快遞業者，復自承其為本案主提單收貨人，由其簽發分提單，益證被上訴人全程支配系爭貨物之通關申報等行為，自非單純報關業者。原判決無視被上訴人對案貨具有支配管領能力，逕認被上訴人僅為單純報關代理人，顯係對通關法規及實務有所誤解，核有判決不備理由及適用法規不當之違法。

㈢況且，依上揭通關辦法規定，被上訴人於系爭貨物通關階段為貨物持有人，且因未能證明確受委任通關，自應負本件虛報之責，向為例來司法實務如最高行政法院113年度上字第3

6號、101年度判字第1133號判決、本院112年度訴字第257號、111年度簡上字第102號判決等所肯認。

㈣綜上所述，原判決實有違誤，倘予以維持，將架空委任報關制度，使進口貨物之風險管理及溯源之管制目的無法落實，影響邊境通關安全等語。並聲明：①原判決廢棄。②被上訴人於第一審之訴駁回。

五、本院之判斷：

㈠查被上訴人以張君為納稅義務人名義向上訴人報運進口之系爭貨物，經上訴人查驗系爭貨物實際為大麻膏，法務部調查局復鑑定系爭貨物含毒品大麻成分，為管制進出口物品。經上訴人以110年4月13日函限期請被上訴人提供個案委任書，惟屆期未能補具，上訴人遂認被上訴人有虛報進口貨物名稱及重量，逃避管制情事，且於5年內再犯海關緝私條例同一規定之行為達3次，而依海關緝私條例第37條第3項及第36條第1項、第45條等規定，以原處分裁處罰鍰713,640元等情，為原判決依法確定之事實，核有進口快遞貨物簡易申報單、法務部調查局鑑定書、上訴人110年4月13日函暨附件清表、原處分、復查決定、訴願決定、廠商違規紀錄查詢及各該送達證書等附卷可稽（原處分卷一第1、3、5至7、21至23、27至35、47至59、113至122頁），應可採為裁判基礎。

㈡被上訴人該當海關緝私條例第37條第1項第1款、第3項及第36條第1項所定虛報貨物進口之處罰要件：

1.按海關緝私條例第4條規定：「本條例稱報運貨物進口、出口，謂依關稅法及有關法令規定，向海關申報貨物，經由通商口岸進口或出口。」第36條第1項規定：「私運貨物進口、出口或經營私運貨物者，處貨價3倍以下之罰鍰。」第37條第1項第1款及第3項規定：「（第1項）報運貨物進口而有下列情事之一者，得視情節輕重，處所漏進口稅額5倍以下之罰鍰，或沒入或併沒入其貨物：一、虛報所運貨物之名稱、數量或重量。……（第3項）有前2項情事之一而涉及逃避管制者，依前條第1項及第3項規定處

罰。」第45條規定：「追徵或處罰之處分確定後，5年內再犯本條例同一規定之行為者，其罰鍰得加重2分之1，犯3次以上者，得加重1倍。」次按關稅法第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；其向海關遞送之報單，應經專責報關人員審核簽證。……（第3項）報關業者之最低資本額、負責人、經理人與專責報關人員應具備之資格、條件、職責、許可之申請程序、登記與變更、證照之申請、換發、廢止、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。」財政部依關稅法第27條第2項授權訂定之行為時通關辦法第17條第1項、第4項規定：「（第1項）進口快遞貨物之收貨人、提貨單或貨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手續者，報關時應檢附委任書。……（第4項）進出口快遞貨物涉有虛報情事，如報關業者無法證明其確受委託報關者，應由報關業者負虛報責任。」又依關稅法第22條第3項授權訂定之行為時報關業設置管理辦法第12條第1項前段及第2項規定：「（第1項）報關業受進出口人之委任辦理報關，應檢具委任書……。（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。」

2.由上開規定可知，進口貨物係採自行申報及海關查驗制度，為確保進口稅捐核課暨貨物查驗之正確性，貨物進口人報運進口貨物，負有據實報明所運貨物名稱、品質、數量、重量之誠實申報義務，如原申報內容與實際進口貨物現狀不符，即違反誠實申報之作為義務，構成海關緝私條例第37條第1項第1款所稱「虛報」。在貨物進口人委託報關業者辦理報關之情形，報關業者係受私法上委託而參與報運行為，應取具委任書，並切實核對其上所載委託人確有其人及委託內容具體明確，俾供報關之查驗；且報關業者負有提出業經其查對之委任書，向海關誠實申報之義務，若經查獲涉有虛報情事，復無法證明確受委託報關，即應由報關業者以貨物持有人（依關稅法第6條規定，貨物持有人為關稅納稅義務人）身分負虛報責任。通關辦法第17條第4項規定，無非就報關業者以受任人身分報運進口快遞貨物而涉及虛報，且報關業者無法證明確係受人委託而報關之情形，闡明報關業者就涉案貨物既為實際執行申報之人，應為其虛報行為自行擔負海關緝私條例第37條第1項第1款、第3項轉據第36條第1項等規定之責任，並非以法規命令對於報關業者創設法律所無之罰則，且該規定為落實邊境管制、確保關稅徵收及維持報關秩序等行政管制目的所必須，並未牴觸母法意旨（最高行政法院113年度上字第36號判決意旨參照）。

3.經查：

⑴系爭貨物係由被上訴人以進口人（納稅義務人）張君名義申報進口，申報單就系爭貨物之描述為「貨物名稱：「WAX MATERIALS」、「淨重：0.273（公斤）」，嗣經上訴人將系爭貨物（毛重610公克）送法務部調查局進行鑑定，結果為「送驗黏稠液體檢品（指系爭貨物）1瓶，經檢驗含第二級第24項毒品大麻成分」，有進口快遞貨物簡易申報單、上訴人109年12月4日北遞移字第10990102164號函、法務部調查局109年12月23日調科壹字

第10923213880號鑑定書卷內可稽（原處分卷一第1、3頁，訴願卷一第53、54頁），系爭貨品於進口時有虛報貨物之名稱、重量等情，要屬事實。

⑵法務部調查局桃園市調查處（下稱桃園市調處）依據前揭進口快遞貨物簡易申報單所載張君地址、電話進行調查，該收件地址並無張君設籍，收件電話則為馬君申登；再經臺灣桃園地方檢察署（下稱桃園地檢署）檢察官傳訊馬君後，以其堅詞否認申報進口系爭貨物，且查系爭貨物所載收件人張君及收件地址均與馬君無任何關聯，被上訴人與張君聯繫亦無實質進度等情，認馬君犯罪嫌疑不足而為不起訴處分，此亦有桃園市調處110年4月28日園緝字第11057543990號函（原處分卷二第1至3頁）、桃園地檢署110年度偵字第35116號檢察官不起訴處分書（訴願卷一第56至58頁）在卷可參。

⑶上訴人於110年4月13日以北普遞字第1101018203號函（原處分卷一第5至7頁），依行為時報關業設置管理辦法第12條、通關辦法第17條規定，限期請被上訴人提供系爭貨物之委任書、商業發票及相關文件，被上訴人雖以110年5月20日聯服字第1100520001號函提出系爭貨物之快達通國際快遞運單、非正式發票等（原處分卷一第11至15頁），然並未提出張君之委任書。

⑷再審諸被上訴人既為專業報關業者，對於受委任報關應檢具委任書等相關法令規定當知之甚詳，且其曾因相同違章行為經上訴人裁處在案，理應提高警覺採取相應注意防免措施，以免日後重蹈覆轍，卻未善盡注意義務，疏未取得委任書等文件，致無法證明其確受委託報關，對於虛報系爭貨物進口，即有過失。故上訴人依據通關辦法第17條第4項規定，認應由報關業者即被上訴人擔負海關緝私條例第37條第1項第1款、第3項轉據第36條第1項等規定之責任，自屬有據。

㈢上訴人核定系爭貨物之完稅價格，尚屬適法：

1.按海關緝私條例第5條規定：「依本條例所處罰鍰以貨價為準者，進口貨物按完稅價格計算，出口貨物按離岸價格計算。」又關稅法第29條第1項規定：「從價課徵關稅之進口貨物，其完稅價格以該進口貨物之交易價格作為計算根據。」第31條第1項規定：「進口貨物之完稅價格，未能依第29條規定核定者，海關得按該貨物出口時或出口前、後銷售至中華民國之同樣貨物之交易價格核定之。核定時，應就交易型態、數量及運費等影響價格之因素作合理調整。」第32條第1項規定：「進口貨物之完稅價格，未能依第29條及前條規定核定者，海關得按該貨物出口時或出口前、後銷售至中華民國之類似貨物之交易價格核定之。核定時，應就交易型態、數量及運費等影響價格之因素作合理調整。」第33條第1項規定：「進口貨物之完稅價格，未能依第29條、第31條及前條規定核定者，海關得按國內銷售價格核定之。」第34條第1項規定：「進口貨物之完稅價格，未能依第29條、第31條、第32條及前條規定核定者，海關得按計算價格核定之。」第35條規定：「進口貨物之完稅價格，未能依第29條、第31條、第32條、第33條及前條規定核定者，海關得依據查得之資料，以合理方法核定之。」關稅法施行細則第19條第1項規定：「本法第35條所稱合理方法，指參酌本法第29條至第34條所定核估完稅價格之原則，採用之核估方法。」可知依海關緝私條例所處罰鍰以貨價為準者，進口貨物按完稅價格計算，自應適用關稅法相關規定以決定完稅價格。而作為海關從價課徵關稅之進口貨物，其核定完稅價格所應依據之價格，依序為進口貨物之交易價格（關稅法第29條第1項）、同樣貨物之交易價格（關稅法第31條第1項）、類似貨物之交易價格（關稅法第32條第1項）、國內銷售價格（關稅法第33條第1項）、計算價格（關稅法第34條第1項）及合理價格（關稅法第35條）。從而，關稅法第29條所定交易價格僅係核定進口貨物完稅價格時，應最優

先適用之標準，大麻等毒品危害防制條例所列毒品，為依法律規定不得進口或禁止輸入之貨物，雖因無法合法買賣致無市場交易價格可憑以依關稅法第29條核定完稅價格，惟海關就此等進口貨物所涉虛報而逃避管制之違法情事，仍得循序採用關稅法第31條至第35條所定方法為完稅價格之核定，作為依海關緝私條例第5條、第37條第3項轉據第36條第1項等規定裁處罰鍰之依據。又關稅法施行細則第19條第1項規定意旨，係指海關依據所查得之資料，以合理方法核定完稅價格時，應儘可能以貼近買賣雙方實際交易價格為依歸。

2.次按第2級毒品大麻係違禁品，無法依一般通關程序申報並合法買賣貨物，國內即無可能存在有經合法報關程序進口之大麻及所謂市場交易價格。系爭貨物係以夾藏方式，逃避管制非法走私方式進口之貨物，並非正規國際貿易交易標的，亦無可能查得真實交易價格，無從依關稅法第29條至第34條規定，核定完稅價格。又毒品之買賣價格會因買賣雙方往來關係、交易數量、品質純度及當時政府查緝情形等因素而變動。查：

⑴上訴人循序依關稅法第35條規定，參酌刑事警察局歷來每半年提供予關務署轉送之毒品交易價格統計表所列價格資料，核估完稅價格，應屬客觀合理標準，且係選擇最能貼近實額之方法為之（最高行政法院108年度判字第529號判決意旨參照）。蓋該統計表之數據係彙整全國各警察機關查獲毒品買賣案件之平均價格或毒品案件犯罪嫌疑人供述內容統計而得，此亦符合WTO關稅估價協定第7條規定：「1.進口貨物之完稅價格如不能依第1條至第6條之規定核定時，則應採用符合本協定與GATT（即關稅及貿易總協定）1994年第7條之原則及一般條款規定之合理方法，並依據輸入國可取得之資料核定其完稅價格。……」第7條註釋：「……2.依第7條規定採用之估價方法，應以第1條至第6條規定之方法為基礎，

在符合第7條之宗旨與規定，及在合理範圍內，予以彈性適用各該估價方法。3.所稱在合理範圍內彈性適用之範例如下：……(b)類似貨物：有關類似貨物必須與進口貨物同時或相近日期輸出之規定，得為彈性之解釋；……。」意旨。

⑵系爭貨物係於109年12月3日查獲，上訴人參酌內政部警政署刑事警察局108年9月18日刑毒緝字第1080087114號函檢送之同年8月份毒品交易價格調查統計表（原處分卷二第39、40頁），以大麻之走私或工廠價格每公克313元核估系爭貨物完稅價格為178,410元（淨重570公克×313元/公克＝178,410元）。查上訴人考量系爭貨物為大麻膏，係大麻萃取物，其價格應高於大麻，但因前述內政部警政署刑事警察局歷次統計表，均查無大麻膏之價格資料，故參採上述統計表中所載最低價格即大麻之走私或工廠價格，而為最有利於進口人之價格認定。本院核被上訴人採用其查得與系爭貨物報關日期相距約1年之類似貨物平均最低交易價格為據，核定系爭貨物之完稅價格，已參酌關稅法第32條規定按類似貨物交易價格估價之原則，並合於前引WTO關稅估價協定第7條註釋，復非出於任意認定或臆測，可認係依查得資料，參酌關稅法第29條至第34條規定之核估原則，本於合理方法所為，符合同法第35條規定。被上訴人於原審主張完稅價格係指合法進口貨物之交易價格，不能以走私進口之違禁品在國內之黑市價格作為計算依據云云，並不足採。

㈣上訴人就裁罰金額之裁量於法亦屬無違：

1.按海關緝私條例第45條規定：「追徵或處罰之處分確定後，5年內再犯本條例同一規定之行為者，其罰鍰得加重2分之1；犯3次以上者，得加重1倍。」又財政部為使各關對海關緝私案件之裁罰有一客觀之標準可資參考，於107年5月18日訂定緝私案件裁罰金額或倍數參考表；明定緝

私案件除符合海關緝私條例或行政罰法所定加重、減輕或免予處罰規定者，適用海關緝私條例或行政罰法相關規定外，其裁罰之金額或倍數應參照該參考表辦理（緝私案件裁罰金額或倍數參考表使用須知第1條至第3條規定參照）。該表就違反海關緝私條例第37條第3項及第36條第1項均規定：「有本條違章行為且涉及下列物品者：一、毒品危害防制條例所列毒品及其製劑、罌粟種子、古柯種子及大麻種子，或槍械、子彈、事業用爆炸物……處貨價2倍之罰鍰……」。

2.查本件違章行為所涉系爭貨物係大麻膏，屬毒品危害防治條例所列毒品，業如前述；又被上訴人於109年12月3日本件違規行為前5年內，曾因涉犯海關緝私條例第37條第3項轉據同條例第36條第1項、第3項規定，經上訴人以103年第10303619號、106年第10607175號處分書處分，嗣先後於105年7月15日、107年6月25日處分確定，有廠商違規紀錄查詢--確定案件清表卷內可參（原處分卷一第113頁），故上訴人依上開海關緝私條例第45條及緝私案件裁罰金額或倍數參考表規定，按系爭貨物貨價178,410元，處4倍之罰鍰計713,640元，已審酌被上訴人主觀具過失、毒品數量非少、違規紀錄等情狀，尚難認有何裁量違誤。

3.被上訴人於原審雖爭執海關緝私條例第45條之加重處罰規定，係針對同一進口人累次違規而為，其係代不同之進口人受過而承擔不應承擔之責任，加重處罰自有未合云云。然在進出口快遞貨物涉有虛報情事，報關業者無法證明其確受委託報關者，即應由報關業者以貨物持有人身分負虛報責任以負虛報責任，前已敘明，報關業者既為實際執行申報之人，乃為其虛報行為自行擔負海關緝私條例第37條第1項第1款、第3項轉據第36條第1項等規定之責任。被上訴人主張係代不同進口人受過，並無再犯同一規定行為云云，仍非可採。

㈤原判決論述持有之概念內涵與外延，參酌關稅法於63年修正第6條之立法理由，以報關行僅受託報關而屬代理人，對於貨物之持有、占有無任何法律關係，非關稅法第6條之課稅義務主體，亦非海關緝私條例第36、37、45條之處罰主體等情，再據為認定原處分對不屬於行為主體之被上訴人處罰，裁處顯屬違法，撤銷原處分、復查決定及訴願決定，雖非無據。然依關稅法第27條第2項授權訂定之通關辦法第17條第4項規定，係就報關業者以受任人身分報運進口快遞貨物而涉及虛報，且報關業者無法證明確係受人委託而報關之情形，闡明報關業者就涉案貨物既為實際執行申報之人，應為其虛報行為自行擔負海關緝私條例第37條第1項第1款、第3項轉據第36條第1項等規定之責任，並非以法規命令對於報關業者創設法律所無之罰則，且該規定為落實邊境管制、確保關稅徵收及維持報關秩序等行政管制目的所必須，並未牴觸母法意旨，已據最高行政法院、本院高等行政訴訟庭許多案例反覆闡明。通關辦法第17條第4項既無牴觸母法而生違反法律保留、法律優位原則疑義，自屬有效規範而應為適用法令之行政機關與法院所遵行，此亦為依法行政、依法審判原則的必然理解。原判決既未說明通關辦法有何不應適用之理由，乃循法律解釋方式，逕認報關行非海關緝私條例第45條處罰主體，自有不適用法規及適用不當之違背法令。

六、綜上，原判決有前述不適用法規及適用不當之違背法令事由，其違法並影響判決結論，上訴意旨指摘原判決違法，求予廢棄，即有理由。又因本件被上訴人違規事實及應受裁量之事實，已據原處分記載明確，是上訴人所為原處分並無違誤，被上訴人之主張，並不可採，依原審確認之事實，本院已可自為判決，爰將原判決廢棄，並駁回被上訴人在第一審之訴。

據上論結，本件上訴為有理由，爰判決如主文。

中　　華　　民　　國　　115　　年　　9　　月　　4　　日

審判長法　官　吳坤芳

法　官　劉正偉

法　官　黃子潍

上為正本係照原本作成。

不得上訴。

中　　華　　民　　國　　115　　年　　9　　月　　4　　日

書記官　李承翰