

■ Article ■

調査臨場拒否と帳簿等不提示による仕入税額控除の否認ーヒノックス事件

東京高裁令和2年8月26日判決（令和元年（行コ）第325号）

税資270号順号13441

香川大学法学部教授・税理士 青木 文

【事実の概要】

遊技場の経営等を目的とするX社（原告、控訴人、上告人）は、平成24年6月期、同25年6月期及び同26年6月期の本件各課税期間の消費税及び地方消費税（以下「消費税等」という。）について、それぞれ法定申告期限内に確定申告をした。

平成26年2月4日午前9時、東京国税局の本件調査の担当者（以下「東京局担当者」という。）が、国税通則法（平成27年法律第9号による改正前のもの。以下「通則法」という。）74条の9第1項に定める事前通知をすることなく、本件調査のためにX社の事務所（以下「事務センター」という。）に臨場したところ、X社の税務代理人であるA税理士は、事前通知をせずに調査を実施する理由を尋ね、その回答が得られないと見るや、事前通知をしない理由が説明できない調査は違法であるなどと述べ、調査に応じなかった。その後、約8か月間にわたる東京局担当者とX社の税務代理人（A税理士の他、複数人の弁護士（B弁護士ら）も加わっている。）による折衝の結果、同年10月10日に東京局担当者が事務センターに臨場して税務調査を行うことが決まった。しかし、同月1日付けでX社の本店所在地が千葉県茂原市から愛媛県今治市に移転し、税務署に異動届出書が提出されたことから、高松国税局において本件調査を行うこととなった。その後も、X社の税務代理人が高松国税局に対して税務調査への対応を拒み続けたことから、やむを得ず、高松国税局の本件調査の担当者（以下「高松局担当者」という。）は独自に調査を進めることとした。平成27年5月、高松局担当者が税務代理人に対して、高松局担当者による独自の調査が終了したので、その調査結果の説明を受けるかどうかについてX社の意思確認をするよう繰り返し依頼した。同年6月5日、税務代理人が高松局担当者に対して電話で、X社は今後訴訟になることを想定し、同月1日付けで本店を移転することになり、その登記手続が済むまでは、調査結果の説明をX社代表者が直接受けるかについても決められない状況である旨を述べた。高松局担当者は、同税務代理人に対し、同年5月25日に調査結果の説明をしたい旨連絡して以降、相当期間留保していたが、一向に連絡がない状況であり、これまでの調査対応等の経緯を踏まえると、調査結果の説明を聞く意思がないと認定する、したがって、調査終了の際の手続は終了し、今後は法令に基づき処理する旨を伝えた。

このように、X社は、本件調査担当者（東京局担当者、高松局担当者及び併任担当者）が平成26年2月に本件調査に着手してから翌年5月までの約1年3か月もの間にわたり、本件調査への対応を拒み続けた。その間、本件調査担当者は合

計7回にわたり事務センターに臨場したが、事前通知なく実施した初回の臨場を除けば、いずれも事前に実施日を予告する連絡票を送付しており、この各連絡票には、調査の目的が法人税及び消費税等の申告内容の確認であることや、調査の対象となる課税期間や提示すべき帳簿等が明確に示されていた。また、その間、本件調査担当者は、A税理士の他、B弁護士らとの間でも多数回にわたり電話で連絡を取り、調査への協力を促すとともに、X社代表者等との面談の日程調整を求めたが、A税理士及びB弁護士らとの面談が平成26年4月9日にB弁護士の事務所で1回実施されたのみで、X社代表者と直接に会うことは1回もできず、A税理士との面談も拒否され続け、B弁護士らと会うことすら、A税理士の強い意向により実施できなかった。

今治税務署長は、X社が本件調査において帳簿等の提示の求めに応じなかったことにより、消費税法（平成27年法律第9号による改正前のもの。以下「法」という。）30条7項の「事業者が当該課税期間の課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿及び請求書等を保存しない場合」に該当するため、同条1項の規定による仕入税額控除は認められないことを理由として、平成27年6月8日付けで、本件各課税期間の消費税等に係る更正処分及びこれらに伴う過少申告加算税の賦課決定処分（以下、これらを併せて「本件各処分」という。）をした。X社はこれを不服とし、本件各処分の取消しを求めて、異議申立て¹及び審査請求を経て、本件訴えを提起した。

原審（東京地裁令和元年11月21日判決税資269号－120順号13343）はX社の請求を棄却したため、X社が控訴したのが本判決である（控訴棄却）。なお、上告審（最高裁令和3年2月12日決定TAINS・Z888-2351）は、本件上告を棄却し、本件を上告審として受理しなかった。

ちなみに、X社はA税理士に対して損害賠償請求訴訟を提起しており、千葉地裁令和3年12月24日判決TAINS・Z999-0179²は、本判決によって負担することになった消費税等及び過少申告加算税に相当する38億2,539万3,900円の一部である3億円と弁護士費用2,000万円との合計3億2,000万円の支払い等に係るX社の請求を全面的に認容した。

【判旨】

控訴棄却

「事業者が、消費税法施行令50条1項の定めるとおり、法30条7項に規定する帳簿及び請求書等（帳簿等）を整理し、これらを所定の期間及び場所において、通則法74条の2第1項3号に基づく税務職員による検査に当たって適時にこれを提示することが可能なように態勢を整えて保存していなかった場合は、法30条7項にいう『事業者が当該課税期間の課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿及び請求書等を保存しない場合』に当たり、事業者が災害その他やむを得ない事情により当該保存をすることができなかったことを証明しない限り（同項ただし書）、

同条1項の規定は、当該保存がない課税仕入れに係る課税仕入れ等の税額については適用されないものと解すべきであり（本件各最高裁判決〔筆者注：最高裁平成16年12月16日判決民集58巻9号2458頁及び最高裁平成16年12月20日判決判時1889号42頁〕参照）、その理由は、…原判決…に記載のとおりである。」

「…法が採用する申告納税制度の趣旨及び仕組み並びに法30条7項の趣旨（…）に照らせば、上記のように解するのが相当であり、また、法令により帳簿書類の備付け、記録及び保存義務が課されていること並びに納税義務者が果すべき役割及び税務署長が果すべき役割（申告の審査、税務調査の実施等）は広く国民に知られ、法30条7項は、同項所定の場合には同条1項を適用しない旨、疑問の余地のない明確な文言で定めていることを踏まえれば、上記のような解釈は国民にとって不意打ちとなるような不当な拡張解釈とはいえず、租税法律主義に反するものともいえない。」

「…通則法74条の11第2項の定める調査結果の説明が主に納税者の利益のためのものであることからすれば、合理的な理由がある場合にまで例外を認めない絶対的な義務を定めたものということとはできず（同項の規定ぶりも『説明するものとする。』という表現を用いている。）、納税者がこの利益を得る機会を自ら放棄しているといえる場合や、納税者側の行為等を原因として調査結果の説明という手続の速やかな履行が妨げられるような場合にまで、課税庁にその履行を義務付けたものと解することはできない…。」

【解説】

1. 本件の争点

本件の主たる争点は、①本件が法30条7項にいう帳簿等を「保存しない場合」に当たるか（以下「争点①」という。）、②更正処分に理由提示違反その他の違法があるか、及び③過少申告がされたことについて通則法65条4項の「正当な理由」があるかの3つである。このうち、以下では、争点①、及び②のうち本件調査の終了に当たり本件調査担当者が調査結果の説明（通則法74の11②）を行わなかったことの違法性の有無（以下「争点②」という。）を中心に見ていくこととする。

2. 本件が法30条7項にいう帳簿等を「保存しない場合」に当たるか（争点①）

まず争点①について本判決は、平成16年12月の本件各最高裁判決の判示を踏襲し、「事業者が、…税務職員による検査に当たって適時にこれを提示することが可能なように態勢を整えて保存していなかった場合は、法30条7項にいう『事業者が当該課税期間の課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿及び請求書等を保存しない場合』に当たり、…同条1項の規定は、…適用されない」との判断枠組みを採り、本件調査の経過における事実関係を詳細に確認したうえで、X社は「帳簿等の検査に当たって適時にこれを提示することが可能なように態勢を整えて保存していたとはいえず」と認定した原審の判示を是認している。

もっとも、本件各最高裁判決と比べて、本件では、(1)仕入税額控除の否認による追徴税額が約38億円(加算税を含む。)と巨額であること、(2)税務代理人であるA税理士の主導により調査の臨場を拒み続けた結果、実地の調査が全く行われなかったこと(本件各処分は、高松国税局による独自調査に基づいてなされている。)の注目すべき2点の特徴がある。

このうち特に(1)について、本件では、実体的な仕入税額控除の否認を手続的な調査拒否に対する過酷な制裁として機能させているとの批判も強い³。そして、これに関連して、(本件各最高裁判決の一つである)最高裁平成16年12月20日判決に付された滝井繁男裁判官の反対意見における『『保存』にその通常の意味するところを超えて税務調査における提示をも含ませるような解釈』は「本来控除すべきものを控除しない結果を招来することになって、かえって消費税制度の本来の趣旨に反するものと考えるのである。」との見解が、「本件にまさに当てはまるのではないか」とする指摘⁴もある。

また、(2)については、争点②とも関連するので、次にとりあげる。

3. 本件調査手続の違法性(争点②)

争点②について本判決は、本件調査の終了に当たり、本件調査担当者が調査結果の説明(通則法74の11②)を行わなかったことは「本件各更正処分の違法事由とならないというべきである」とした原審の判断を是認している。

ここで問題となった調査終了手続については、①申告内容等に誤りがなく是認する場合と②申告内容等に誤りがある場合で、根拠規定が異なる。すなわち、まず①の場合、税務署長等は、納税義務者に対して、「その時点において更正決定等をすべきと認められない」旨を書面により通知するものとされている(通則法74の11①)。また、②の場合、調査担当職員は、納税義務者に対して、その調査結果の内容(更正決定等をすべきと認めた額及びその理由を含む。)を説明するものとされている(通則法74の11②)。この①の手続は、その対象が「実地の調査」に限定されている(実地の調査をしていない場合には、通知不要)。一方②の手続は、そのような限定はない(実地の調査であるか否かにかかわらず説明が必要)。このように両手続を相対的に見れば、実地の調査に限定せず全ての調査に求めている②の手続(調査結果の説明)を国税通則法が重視していることが窺えるとの指摘⁵がある。

また、①の手続及びその際の修正申告等の勧奨と「その勧奨に納税義務者が応じて修正申告書等を提出したときには、不服申立てをすることはできないが更正の請求をすることはできる」旨を記載した書面の交付(通則法74の11③)並びに②の手続については、納税義務者の同意がある場合には、その納税義務者への通知等に代えて、その税務代理人に対して行うことができることとされているのだが(通則法74の11⑤)、これも「実地の調査」に対象が限定されているのである。これを反対解釈すれば、実地の調査以外の調査の場合には、納税義務者への①や②の手続等については、税務代理人に対して行うのではなく、納税義務者本

人に対して行わなければならないということになるので、「本件において、調査結果の説明がなされず、また、本件調査担当者と納税義務者本人が一度も接触できていない事実は、看過すべきではない」との指摘⁶もある。

4. その他の論点

本件において巨額の仕入税額控除が否認されてしまった最大の原因は、A税理士が約1年3か月もの間にわたり実地の調査を拒み続けたことにあった。このような調査拒否に対しては、本来は、質問検査拒否妨害等罪（通則法128②）や提示・提出要求不応諾罪（通則法128③）といった罰則が用意されている。しかし本件では、そういった罰則を適用せずに、帳簿等の保存が確認できなかった仕入税額控除の全額を否認し、巨額の負担を納税者に求める結果となってしまった。こうした罰則は現状では機能不全に陥ってしまっているといえるが⁷、一方で、最近の税制改正では、調査拒否に対して、必要経費不算入・損金不算入の措置（簿外経費に限る。）⁸や加算税の加重措置⁹といった形で制裁が強化されていることには留意しておく必要がある。

また、令和5年10月から施行される適格請求書保存方式（いわゆるインボイス方式）の下においても、本件で問題となった法30条7項は維持されるので（帳簿方式は継続）、本件各最高裁判決や本判決における争点①の射程は、引き続き消費税法上の論点であるということになる¹⁰。

なお、本件においてX社は本店所在地を異動することにより調査忌避を行っていたが、このような調査忌避行為への対応として、令和3年度税制改正において、納税地の異動があった場合の質問検査権の行使主体が整備されている（現行通則法74の2⑤）。

【検討課題】

- (1) 本件で、独自調査を行った国税局が審理を担当した「異議申立て」（現在は「再調査の請求」）の審理において、帳簿等の保存を確認すべきでなかったか？
- (2) インボイス方式の下において、相手方でインボイスの存在が確認できたとしても、調査拒否等によって帳簿等の提示がなされないと、仕入税額控除は否認されるのか？

以上

¹ 原処分庁は今治税務署長であるが、この異議申立ては、通則法75条2項1号に基づき、調査を担当した職員が属する高松国税局長に対してなされている。

² 評釈として、青木丈・税務QA245号（2022）82頁、品川芳宣・TKC税研情報31巻6号（2022）110頁参照。

³ 同旨の評釈として、山下清兵衛・租税訴訟14号（2021）36頁、長島弘・同346

頁、三木義一・月刊税務事例 53 巻 7 号 (2021) 28 頁、阿部泰隆・同 35 頁、同・月刊税務事例 53 巻 8 号 (2021) 20 頁、増田英敏・ジュリスト 1562 号 (2021) 134 頁、青木丈・税務 QA239 号 (2022) 52 頁参照。

⁴ 増田・前掲注 3) 137 頁。

⁵ 青木・前掲注 3) 56 頁。

⁶ 青木・前掲注 3) 56 頁。

⁷ 青木丈「法 128 条 罰則(3)～質問検査拒否妨害等罪等」日本弁護士連合会日弁連税制委員会編『国税通則法コンメンタール 税務調査手続編』(日本法令、2023) 515～519 頁参照。

⁸ 令和 4 年度税制改正において、所得税及び法人税の税務調査において、証拠書類を提示せずに簿外経費を主張する納税者などへの対応策として、必要経費・損金の不算入措置が講じられている(所法 45③、法法 55③)。

⁹ 令和 4 年度税制改正において、帳簿の不提示等に対する過少申告加算税・無申告加算税の加重措置が講じられている(改正通則法 65④、66④。令和 6 年 1 月 1 日以後に法定申告期限等が到来する国税について適用)。

¹⁰ 増田・前掲注 3) 135 頁参照。