

東京地方裁判所 令和●●年(〇〇)第●●号 消費税更正処分等取消請求事件

国側当事者・国(新宿税務署長)

令和4年1月21日棄却・控訴

判 決

原告	株式会社A
同代表者代表取締役	甲
同訴訟代理人弁護士	山下 清兵衛 山下 功一郎 田代 浩誠 西潟 理深 山口 雅也
被告	国
同代表者法務大臣	古川 禎久
処分行政庁	新宿税務署長 井出 政紀
被告指定代理人	別紙1 指定代理人目録のとおり

主 文

- 1 原告の請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事実及び理由

第1 請求

- 1 新宿税務署長が、原告に対して、平成30年6月27日付けでした、平成26年9月1日から同年11月30日までの課税期間の消費税及び地方消費税についての更正処分のうち消費税の還付金の額に相当する税額2184万5819円及び地方消費税の還付金の額に相当する税額589万4903円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分、同年12月1日から平成27年2月28日までの課税期間の消費税及び地方消費税についての更正処分のうち消費税の還付金の額に相当する税額1982万4087円及び地方消費税の還付金の額に相当する税額534万9356円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分、同年3月1日から同年5月31日までの課税期間の消費税及び地方消費税についての更正処分のうち消費税の還付金の額に相当する税額2258万3018円及び地方消費税の還付金の額に相当する税額609万3830円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分、同年6月1日から同年8月31日までの課税期間の消費税及び地方消費税についての更正処分のうち消費税の還付金の額に相当する税額3369万3154円及び地方消費税の還付金の額に相当する税額909万1803円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分、同年9月1日から同年11月30日までの課税期間の消費税及び地方消費税についての更正

処分のうち消費税の還付金の額に相当する税額3590万0215円及び地方消費税の還付金の額に相当する税額968万7359円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分、同年12月1日から同月31日までの課税期間の消費税及び地方消費税についての更正処分のうち消費税の還付金の額に相当する税額1293万8688円及び地方消費税の還付金の額に相当する税額349万1392円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分、平成28年1月1日から同月31日までの課税期間の消費税及び地方消費税についての更正処分のうち消費税の還付金の額に相当する税額2188万5054円及び地方消費税の還付金の額に相当する税額590万5490円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分、同年2月1日から同月29日までの課税期間の消費税及び地方消費税についての更正処分のうち消費税の還付金の額に相当する税額1896万1308円及び地方消費税の還付金の額に相当する税額511万6543円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分、同年3月1日から同月31日までの課税期間の消費税及び地方消費税についての更正処分のうち消費税の還付金の額に相当する税額2866万7864円及び地方消費税の還付金の額に相当する税額773万5772円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分、同年4月1日から同月30日までの課税期間の消費税及び地方消費税についての更正処分のうち消費税の還付金の額に相当する税額3088万7098円及び地方消費税の還付金の額に相当する税額833万4613円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分、同年5月1日から同月31日までの課税期間の消費税及び地方消費税についての更正処分のうち消費税の還付金の額に相当する税額3471万5506円及び地方消費税の還付金の額に相当する税額936万7676円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分、同年6月1日から同月30日までの課税期間の消費税及び地方消費税についての更正処分のうち消費税の還付金の額に相当する税額3470万6960円及び地方消費税の還付金の額に相当する税額936万5370円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分、同年7月1日から同月31日までの課税期間の消費税及び地方消費税についての更正処分のうち消費税の還付金の額に相当する税額3448万8069円及び地方消費税の還付金の額に相当する税額930万6304円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分、同年8月1日から同月31日までの課税期間の消費税及び地方消費税についての更正処分のうち消費税の還付金の額に相当する税額3455万7790円及び地方消費税の還付金の額に相当する税額932万5117円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分、同年10月1日から同月31日までの課税期間の消費税及び地方消費税についての更正処分のうち消費税の還付金の額に相当する税額4106万9582円及び地方消費税の還付金の額に相当する税額1108万2268円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分、同年12月1日から同月31日までの課税期間の消費税及び地方消費税についての更正処分のうち消費税の還付金の額に相当する税額3157万1992円及び地方消費税の還付金の額に相当する税額851万9426円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分、平成29年1月1日から同月31日までの課税期間の消費税及び地方消費税についての更正処分のうち消費税の還付金の額に相当する税額1681万3441円及び地方消費税の還付金の額に相当する税額453万6960円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分、同年6月1日から同月30日までの課税期間の消費税及び地方消費税についての更正処分のうち消費税の還付金の額に相当する税額2437万2237円及び地方消費税の還付金の額に

相当する税額 657万6635円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分、並びに平成30年1月1日から同月31日までの課税期間の消費税及び地方消費税についての更正処分のうち消費税の還付金の額に相当する税額 2827万4599円及び地方消費税の還付金の額に相当する税額 762万9653円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分をいずれも取り消す。

- 2 新宿税務署長が、原告に対して、平成30年6月27日付けでした、平成28年9月1日から同月30日までの課税期間の消費税及び地方消費税についての更正処分のうち消費税の還付金の額に相当する税額 3545万3651円及び地方消費税の還付金の額に相当する税額 956万6858円を超える部分並びに過少申告加算税及び重加算税の各賦課決定処分、同年11月1日から同月30日までの課税期間の消費税及び地方消費税についての更正処分のうち消費税の還付金の額に相当する税額 4129万2941円及び地方消費税の還付金の額に相当する税額 1114万2539円を超える部分並びに過少申告加算税及び重加算税の各賦課決定処分、平成29年2月1日から同月28日までの課税期間の消費税及び地方消費税についての更正処分のうち消費税の還付金の額に相当する税額 1855万2950円及び地方消費税の還付金の額に相当する税額 500万6351円を超える部分並びに過少申告加算税及び重加算税の各賦課決定処分、同年3月1日から同月31日までの課税期間の消費税及び地方消費税についての更正処分のうち消費税の還付金の額に相当する税額 1566万6241円及び地方消費税の還付金の額に相当する税額 422万7398円を超える部分並びに過少申告加算税及び重加算税の各賦課決定処分、同年4月1日から同月30日までの課税期間の消費税及び地方消費税についての更正処分のうち消費税の還付金の額に相当する税額 1406万6532円及び地方消費税の還付金の額に相当する税額 379万5730円を超える部分並びに過少申告加算税及び重加算税の各賦課決定処分、同年5月1日から同月31日までの課税期間の消費税及び地方消費税についての更正処分のうち消費税の還付金の額に相当する税額 1889万2783円及び地方消費税の還付金の額に相当する税額 509万8052円を超える部分並びに過少申告加算税及び重加算税の各賦課決定処分、同年7月1日から同月31日までの課税期間の消費税及び地方消費税についての更正処分のうち消費税の還付金の額に相当する税額 3074万3778円及び地方消費税の還付金の額に相当する税額 829万5940円を超える部分並びに過少申告加算税及び重加算税の各賦課決定処分、同年8月1日から同月31日までの課税期間の消費税及び地方消費税についての更正処分のうち消費税の還付金の額に相当する税額 1606万2714円及び地方消費税の還付金の額に相当する税額 433万4383円を超える部分並びに過少申告加算税及び重加算税の各賦課決定処分、同年9月1日から同月30日までの課税期間の消費税及び地方消費税についての更正処分のうち消費税の還付金の額に相当する税額 2334万8295円及び地方消費税の還付金の額に相当する税額 630万0333円を超える部分並びに過少申告加算税及び重加算税の各賦課決定処分、同年10月1日から同月31日までの課税期間の消費税及び地方消費税についての更正処分のうち消費税の還付金の額に相当する税額 2923万5019円及び地方消費税の還付金の額に相当する税額 788万8814円を超える部分並びに過少申告加算税及び重加算税の各賦課決定処分、同年11月1日から同月30日までの課税期間の消費税及び地方消費税についての更正処分のうち消費税の還付金の額に相当する税額 3637万9545円及び地方消費税の還付金の額に相当する税額 981万6702円を超える部分

並びに過少申告加算税及び重加算税の各賦課決定処分、並びに同年12月1日から同月31日までの課税期間の消費税及び地方消費税についての更正処分のうち消費税の還付金の額に相当する税額4026万5967円及び地方消費税の還付金の額に相当する税額1086万5419円を超える部分並びに過少申告加算税及び重加算税の各賦課決定処分（重加算税の各賦課決定処分については、平成30年11月9日付けでされた再調査決定によりいずれも過少申告加算税相当額を超える部分が取り消された後のもの）をいずれも取り消す。

## 第2 事案の概要

本件は、消費税法8条6項（平成27年法律第9号による改正前のもの。以下同じ。）所定の許可を受けた輸出品販売場（以下「本件販売場」という。）を営む原告が、平成26年9月から平成30年1月までの各課税期間（平成26年9月から平成27年11月までは3か月ごとに、同年12月以降は1か月ごとにそれぞれ区分した期間である。以下「本件各課税期間」といい、平成26年9月から平成27年11月までの3か月ごとの各期間につき順に「平成26年11月課税期間」などといい、同年12月から平成30年1月までの1か月ごとの各期間につき順に「平成27年12月課税期間」などという。）に係る消費税及び地方消費税（以下「消費税等」という。）の確定申告をしたところ、新宿税務署長から、①別紙2の各表1の時計の販売（以下「本件各譲渡」という。）につき、非居住者から旅券等の写しの提出を受けておらず、消費税法8条1項（平成28年法律第15号による改正前のものを含む。）所定の「譲渡」に該当しないことから消費税を免除することができず、また、②別紙2の各表2の時計の買取り（以下「本件各仕入れ」という。）につき、消費税法30条7項（平成27年法律第9号による改正前のものを含む。）所定の「帳簿」が保存されていないことから同条1項（平成24年法律第68号による改正前のもの及び平成27年法律第9号による改正前のもの）所定の仕入税額控除ができないとして、本件各課税期間に係る消費税等の各更正処分（以下、本件各課税期間についてされた更正処分をそれぞれ「平成26年11月課税期間更正処分」などといい、併せて「本件各更正処分」という。）並びに過少申告加算税及び重加算税の各賦課決定処分を受けたため、本件各更正処分及び上記各賦課決定処分（ただし、重加算税の各賦課決定処分については、平成30年11月9日付けの再調査決定により過少申告加算税相当額を超える部分が取り消された後のもの。以下「本件各賦課決定処分」といい、本件各更正処分と併せて「本件各更正処分等」という。）の各取消しを求める事案である。

### 1 関係法令の定め

関係法令の定めは別紙3のとおりである（同別紙において定義した略語等は、本文においても用いることとする。なお、以下、同別紙に記載した消費税法及び消費税法施行令の各規定については、それらの改正の前後を問わず「消費税法」及び「施行令」ということがある。）。

### 2 前提事実（争いのない事実並びに証拠及び弁論の全趣旨により容易に認められる事実。以下、書証については、特に断らない限り枝番号を含む。）

#### （1）原告について

原告は、時計、貴金属製品及びアクセサリ小物類の輸出入、卸売り及び売買業等を目的とする株式会社である（乙3）。

#### （2）本件販売場に係る申請及び許可等

ア 原告は、平成21年3月14日付けで、新宿税務署長に対し、「販売場の所在地及び名称」を「新宿区●● Bビル」及び「C」とする輸出品販売場許可申請書を提出し、同

年7月9日付けで消費税法8条6項所定の輸出物品販売場の許可を受けた(乙4の1)。

イ 原告は、平成21年8月26日付けで、新宿税務署長に対し、「販売場の所在地及び名称」を「新宿区●●Dビル」及び「C」とする輸出物品販売場許可申請書を提出し、同年11月6日付けで消費税法8条6項所定の輸出物品販売場の許可を受けた(乙4の3)。

ウ 原告は、平成21年9月24日付けで、新宿税務署長に対し、前記アの販売場について、「廃止年月日」を「平成21年8月29日」とする輸出物品販売場廃止届出書を提出した(乙4の2)。

エ 原告は、平成25年12月4日付けで、新宿税務署長に対し、前記イの販売場について、「廃止年月日」を「平成25年11月30日」とする輸出物品販売場廃止届出書を提出した(乙4の4)。

オ 原告は、平成25年12月4日付けで、新宿税務署長に対し、「販売場の所在地及び名称」を「新宿区●●Eビル」及び「C」(本件販売場)とする輸出物品販売場許可申請書を提出し、同月6日付けで消費税法8条6項所定の輸出物品販売場の許可を受けた(乙4の5)。

### (3) 原告の時計の販売時における取扱い等

ア 原告においては、本件販売場において外国籍の者に対して時計を販売する際、「最終的に輸出となる物品の消費税免税購入についての購入者誓約書」と題する書面(以下「本件誓約書」といい、本件各譲渡に関して作成された本件誓約書を「本件各誓約書」、本件各誓約書の名義人を「本件各誓約書名義人」という。)が作成されていた。

本件誓約書には、「購入者氏名」、「生年月日」、「国籍」、「旅券等の種類」、「番号」、「在留資格」及び「購入年月日」等のほか、販売した商品の内容である「品名」、「数量」、「単価」及び「販売価額」を記載する各欄がある。

なお、原告においては、外国籍の者に対して時計を販売する際、その者の旅券等の写しの提出を受けることはしておらず、本件各譲渡に際しても旅券等の写しの提出を受けていなかった。(乙11～15、弁論の全趣旨)

イ 原告においては、平成26年9月から平成30年1月までの間の売上げとして、本件販売場における別紙2の各表1記載の時計の販売(本件各譲渡)が計上されていたところ、本件各譲渡は、同一の日に購入するそれらの対価の合計額が100万円を超えるものであった(乙15、16、弁論の全趣旨)。

### (4) 原告の時計の買取り時における取扱い等

ア 原告においては、時計を買い取る際の注意点等を記載した「買取りマニュアル」(乙21)が作成されている。同マニュアルには、買取手続の手順、時計の真贋を確認する方法、買取金額の査定方法等のほか、買取申込者の本人確認方法として、「住所、氏名等の個人情報」を記載して頂き、身分証明書のコピーをもらう」と記載されているところ、原告においては、本件販売場における買取申込者からの時計の買取りに関し、本人確認書類である運転免許証等の写しを添付した「買取り承諾書」と題する書面(以下「本件承諾書」といい、本件各仕入れに関して作成された本件承諾書を「本件各承諾書」、本件各承諾書の名義人を「本件各承諾書名義人」という。)が作成されていた。

本件承諾書には、買取申込者が記載する項目として、「氏名」、「お電話番号」、「ご住所」、「生年月日」、「勤務先又は職業」及び「お客様サイン」の各欄、原告の従業員が記載する

項目として、「取引内容」、「お取引年月日」等の各欄がある。

なお、原告は、本件各課税期間において、本件各承諾書を消費税法30条9項2号所定の「請求書等」として保存し、本件各承諾書に基づき本件各仕入れに係る総勘定元帳を作成していた。(乙16)

イ 原告においては、平成27年8月から平成29年12月までの間の仕入れとして、別紙2の各表2記載の時計の買取り(本件各仕入れ)が計上されていた(乙16、弁論の全趣旨)。

#### (5) 本件訴え提起に至る経緯

ア 原告は、新宿税務署長に対し、別表1-1ないし31の各「確定申告」欄記載のとおり、本件各課税期間に係る消費税等の確定申告(以下、本件各課税期間につきそれぞれ提出された確定申告書を「平成26年11月課税期間確定申告書」などという。)をした。

イ 新宿税務署長は、平成30年6月27日付けで、原告に対し、本件各課税期間に係る消費税等につき、別表1-1ないし31の各「更正処分等」欄記載のとおり、本件各更正処分並びに過少申告加算税及び重加算税の各賦課決定処分をした。

ウ 原告は、平成30年8月11日付けで、前記イの各処分に不服があるとして、新宿税務署長に対し、別表1-1ないし31の各「再調査の請求」欄記載のとおり、再調査の請求をしたところ、同税務署長は、同年11月9日付けで、前記イの重加算税の各賦課決定処分については過少申告加算税相当額を超える部分を取り消すとともに、その余の再調査の請求をいずれも棄却する旨の決定をした。

エ 原告は、平成30年12月6日、本件各更正処分等に不服があるとして、国税不服審判所長に対し、別表1-1ないし31の各「審査請求」欄記載のとおり、審査請求をしたが、国税不服審判所長は、令和元年11月22日付けで、同審査請求をいずれも棄却する旨の裁決をした。

オ 原告は、令和2年5月28日、本件訴えを提起した。

#### 3 被告が主張する本件各更正処分等の根拠及び適法性

本件において被告が主張する本件各更正処分等の根拠及び適法性は、別紙4「本件各更正処分等の根拠及び適法性」に記載のとおりである(同別紙において定義した略語等は、本文においても用いることとする)。

### 第3 争点及びこれに対する当事者の主張

#### 1 本件各譲渡に係る消費税の免除の可否

(被告の主張)

##### (1) 消費税法8条1項による施行令18条2項1号への委任について

ア 租税法規の委任について

憲法30条及び84条が規定するいわゆる租税法律主義との関係上、租税については、納税義務者、課税標準及び税率等の課税要件並びに賦課徴収の手続を法律によって定めることが必要であると解されるが、租税法規は、複雑かつ多様な経済事象をその規律の対象とするものであり、課税の公平及び徴税の適正等の観点から技術的かつ細目的な定めを設ける必要があるとともに、上記のような経済事象の変動に即応した規律を行う必要があることを考慮すれば、課税要件等に係る技術的細目的事項まで全て法律によって定め、また、経済事象の変動に即応して法律を制定又は改廃することは實際上困難であり、憲法もこの

ような場合を予定して、課税要件等の定めを政令に委任することを許容しているものと解される。ただし、租税法律主義の趣旨からすれば、課税要件等の定めを一般的又は包括的に政令に委任することは許されず、課税要件等に係る基本的事項については法律において定めることを要し、政令に委任することが許されるのはその技術的細目的事項に限られると解され、ある規定が白紙的委任と評価されるのは、法律に課税要件等の基本的事項を規定せずに、課税要件等を政令に委任している場合に限られるというべきである。

イ 施行令18条2項1号への委任の有効性等について

(ア) 消費税法8条1項は、輸出物品販売場を経営する事業者が、非居住者に対し、政令で定める物品で輸出するため政令で定める方法により購入されるものの譲渡を行った場合には、当該物品の譲渡については、消費税を免除する旨規定しており、その文理上、非居住者が輸出するために購入する物品を譲渡対象とすることが消費税の免除に係る要件の一つであることは明らかである。

そして、消費税法8条1項が「政令で定める方法により」と規定し、同項の委任を受けた施行令18条2項1号が、「政令で定める方法」の一つとして、非居住者が、①その所持する旅券等を当該市中輸出物品販売場を経営する事業者に提示し、かつ、これに購入の事実を記載した書類の貼付けを受けるとともに、当該旅券等と当該書類との間に割印を受けること（同号イ）、②当該一般物品をその購入後において輸出する旨を誓約する書類を当該市中輸出物品販売場を経営する事業者に提出すること（同号ロ）、③その所持する旅券等の写しを当該市中輸出物品販売場を経営する事業者に提出すること（当該市中輸出物品販売場において同一の日に購入する当該一般物品に係る対価の額の合計額が100万円を超える場合に限る。）（同号ハ）という要件の全てを満たして一般物品の引渡しを受ける方法を規定しているのは、非居住者に対し、上記①ないし③の手続を履践することを求めることによって、非居住者が輸出するために購入する物品のみを免税対象とすることを担保するものである。

以上によれば、消費税法8条1項は、「輸出するため」に「購入されるものの譲渡」という課税要件等に係る基本的事項を定めた上で、輸出取引と同等の取引と認められる方法という消費税が免除されるための要件を満たすための技術的かつ細目的な手続について政令に委任しているものと解される。

(イ) また、国務大臣あるいは政府参考人は、国会において、輸出物品販売場の免税販売手続について、還付方式ではなく免税方式を採用する我が国においては、免税品の横流し等の不正が起こることも踏まえ、その時々技術の進歩に対応して効率的・効果的な方法が検討し続けられてきた旨を答弁しているほか、施行令18条2項1号が改正された平成26年度税制改正も、一定の不正防止措置を講じることを前提に、観光立国の推進や外国人旅行者の消費拡大による地域活性化の観点から行われたものであり、このような点に照らしても、消費税法8条1項は、経済事象の変動に即応して機動的に改正する必要性や課税の公平及び徴税の適正化等を図るために、輸出取引と同等の取引と認められる方法を満たすための手続について政令に委任したものと解するのが相当である。

(ウ) 以上のとおり、施行令18条2項1号の規定は、経済事象の変動に即応し、課税の公平及び徴税の適正化等を図るという観点から、非居住者が輸出するために購入する物品のみを免税対象とすることを担保するための手続を定めた規定であるところ、原告が特

に問題とする同号ハの規定は、購入者たる非居住者が国内で免税購入した一般物品を横流しすることを防止・牽制する観点から、同一店舗で1日に販売する一般物品の合計額が100万円を超える場合に限り、一般物品の購入者たる非居住者に対し、旅券等の写しを事業者に提出することを求めるものであり、非居住者が輸出するために購入する物品のみを免税対象とすることを担保するために定められた手続規定である。

したがって、施行令18条2項1号は、消費税法8条1項の一般的・白紙的委任に基づく規定ではなく、輸出取引と同等の取引と認められる方法という同項が定める消費税の免除に係る要件を満たすための技術的かつ細目的な手続について定めた規定であるから、同項の委任の範囲内の規定というべきである。

(2) 本件各譲渡に係る施行令18条2項1号ハ所定の旅券等の写しの提出について

原告は、本件各譲渡に関し、旅券等の写しの提出を一切受けておらず、施行令18条2項1号ハ所定の要件を満たしていないから、本件各譲渡に係る消費税は免除されない。

(3) 本件各譲渡に係る施行令18条2項1号イ所定の旅券等の提示について

本件各譲渡のうち、別紙2の各表1-②及び③に係るものについては、本件各誓約書上の取引年月日において、日本国内にいなかったか、中華人民共和国（以下「中国」という。）から来日した者を対象とする団体観光旅行（以下「訪日団体観光旅行」という。）に参加し、兵庫県、山梨県、沖縄県等に滞在しており、本件販売場を訪れることが不可能であったと認められる者（上記各表1-②）のほか、本件販売場を訪れたことがないとする者（乙、丙及び丁。以下、順に「乙」、「丙」、「丁」という。）や本件販売場における時計の購入を否定している者（戊。以下、上記3名と併せて「乙ら」という。）（上記各表1-③）を本件各誓約書名義人とする取引である。

そうすると、上記の本件各誓約書名義人は、真実の時計の購入者ではなく、原告は、当該本件各誓約書名義人に係る取引において、真実の購入者から旅券等の提示を受けておらず、当該旅券等に購入の事実を記載した書類を貼り付け、当該旅券等と当該書類との間に割印をしていなかったと認められ、これらの取引に関しては、施行令18条2項1号イの要件を満たしていないというべきである。

したがって、本件各譲渡のうち少なくとも上記各取引に係る消費税は免除されない。

(4) 本件各譲渡に係る本件各更正処分等の適正手続違反等について

ア 原告は、本件各譲渡に関して旅券等の写しの提出を受けなかったことは、単純な手続上の過誤にすぎず、かかる軽微な違反行為に対して、約8億4000万円もの更正処分をすることは比例原則に違反するほか、営業の自由に対する侵害であると主張する。

しかし、税務署長は、納税者のした申告内容に誤りがあった場合には、その金額の多寡にかかわらず、これを放置することが許されないのであって、租税法規に従い、その誤りを是正することは課税の公平を期する上で当然の措置であるところ、本件各譲渡につき、施行令18条2項1号ハ所定の要件を満たしておらず、それらの消費税が免除されない以上、本件各更正処分等をしたことが違憲又は違法とされるものではないし、そもそも施行令18条2項1号ハの規定に違反することが軽微な違反行為であるということもできない。

イ 原告は、施行令18条2項1号ハを新たに規定した平成26年度税制改正について、被告による周知等が十分ではなく、同号ハの要件を満たさないことを理由とする本件各更正処分等は不意打ち処分であるなどと主張するが、原告が主張する事情は単なる法の不知に



すぎないし、これを措くとしても、国税庁は、「輸出物品販売場制度の改正について（平成26年4月）」と題するパンフレット（乙38）を作成するとともに、同パンフレットの内容をホームページに掲載するなどして、同号ハを含めた改正内容を広く周知していた。

ウ 原告は、本件各更正処分等につき、課税当局が手続上の過誤を指摘しないまま、その課税金額を膨れ上がらせた上でした不意打ち処分であるなどと主張するが、前記アのとおり、税務署長が、納税者のした申告内容に誤りがあった場合に、租税法規に従い、その誤りを是正することは当然の措置であり、課税当局において課税金額が膨れ上がるまで放置していたという事実もない。

エ 原告は、本件各更正処分等につき、短期間で改正された施行令18条2項1号ハを改正直前に駆け込みで適用して行ったものであり、適正手続違反あるいは信義則違反であると主張するほか、訪日外国人によるインバウンド消費拡大を図るという国策と矛盾した制度による不意打ち処分であるなどと主張するが、本件各更正処分等は、本件各課税期間において有効な施行令18条2項1号を適用して行われたものであるし、同号ハは国内での物品の横流しを防止するなどの観点から定められたものであり、上記国策と矛盾するものでもない。

オ 原告は、平成30年度税制改正により施行令18条2項1号が改正されたのは、不正行為のリスクを輸出物品販売場側に一方的に負担させるという制度の歪さを是正するためであるなどと主張する。

しかし、平成30年度税制改正において、輸出物品販売場における免税販売手続が電子化されたのは、観光庁を中心として観光立国の実現を目指した様々な施策が実施され、訪日外国人旅行者数が数年で劇的に増加したこと、平成26年4月には5777店であった全国の輸出物品販売場の数が平成30年4月には4万4646店に増加したことのほか、外国人旅行者からの購入記録票の貼付け等に伴い旅券等が汚損するとの声や輸出物品販売場を経営する事業者からの免税販売手続を簡略化して欲しい旨の声を受け、観光庁等から免税販売手続の電子化要望等が提出されたことを契機とするものである。

また、実際の改正内容をみても、平成30年度税制改正により、非居住者は、一般物品を購入する場合、輸出物品販売場を経営する事業者の旅券等を提示するとともに、当該旅券等に記載された情報を提供し、事業者は、当該旅券等に記載された情報及び当該非居住者の購入の事実を記録した電磁的記録（以下「購入記録情報」という。）を、電子情報処理組織を使用して遅滞なく国税庁長官に提供し、購入記録情報の保存は原則電磁的記録によることとされており、これに伴って、購入記録情報とほぼ同様の情報の保存を求めるなどしていた施行令18条2項1号などの規定を改正したにすぎない。

したがって、平成30年度税制改正は、不正行為のリスクを店舗側に一方的に負担させることの制度の歪さを是正するために行われたものではない。

カ そのほか、原告は、本件各更正処分等が一罰百戒の見せしめを目的とした処分であるなどとも主張するが、原告の憶測にすぎない。

#### （5）消費税法8条2項ただし書の「やむを得ない事情」の有無

ア 原告は、前記（4）の事情をもって、旅券等の写しを保存しなかったことにつき、消費税法8条2項ただし書所定の「やむを得ない事情」があるなどと主張するが、同項ただし書所定の「災害その他やむを得ない事情」は、天災又は火災その他の人為的災害で自己の

責任によらないものに起因する災害又はこれに準ずるものをいうと解され、原告が主張する事情は、法の不知という自己の責めに帰すべき主観的な事情にすぎないから、上記「やむを得ない事情」には当たらない。

イ また、原告は、来店客がなりすましかどうかを確認することは、不正行為が発生した場合のリスクを店舗側に負担させるもので不当であるほか、本件各譲渡につき本件各誓約書を徴収していることも踏まえると、旅券等の提示を受けなかったこと（施行令18条2項1号イ）につき、消費税法8条2項ただし書所定の「やむを得ない事情」があるなどと主張する。

しかし、前記アの「やむを得ない事情」の意義に照らせば、原告が主張する上記事情はこれに当たらない。

(原告の主張)

(1) 本件各譲渡に係る施行令18条2項1号ハの要件該当性等について

ア 憲法84条はいわゆる租税法律主義を定めているところ、同条では、租税の種類のほか、納税義務者、課税物件、課税標準、税率等の課税要件のみならず、租税確定手続並びに租税の納付及び徴収手続をも法律において規定すべき事項とし、かつ法律が明確に規定することを要求している。

かかる租税法律主義の下では、手続要件に関する定めを「政令の定める方法による」などとする規定は一般的・白紙的委任というべきであり、かかる規定に基づき下位法令で一定の書類の添付等の加重要件を定めることは、課税要件法定主義に反し許されない。

イ 施行令18条2項1号ハは、消費税法8条1項の規定による委任を受けたものであるところ、同項は「政令で定める方法により購入されるものの譲渡」などと定め、施行令18条2項柱書きは、消費税法8条1項に規定する政令で定める方法は、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める方法とするとし、同項1号は、その方法として同号イないしハに掲げる要件の全てを満たして当該一般物品の引渡しを受ける方法と定めている。

しかし、施行令18条2項1号ハの「その所持する旅券等の写し(旅券にあつては当該旅券の番号並びに当該一般物品を購入する非居住者の氏名、生年月日、性別及び国籍が印字された部分の写しをいう。）」を当該市中輸出物品販売場を営む事業者に提出すること」を加重要件と解釈すると、同号ハを消費税法8条1項による一般的・白紙的委任を受けて定められたものと解さざるを得ないこととなり、施行令18条2項1号ハを消費税法8条1項の施行のために必要な技術的・細目的規定であると解釈するためには、施行令18条2項1号ハについては、旅券等そのものでなくとも、消費税法8条1項の趣旨及び目的を達成するためのものとして、旅券等の写しと実質的に同等のものがあれば足りると解するほかないことになる。そして、店舗側に旅券等の写しの保存が要求される趣旨は、旅券等が実在することを店舗側にも担保させる点にあることに照らせば、上記旅券等の写しと実質的に同等のものとは、旅券等が実在することを証明できる書類と解するのが相当である。

ウ 原告は、本件各譲渡に関する全ての購入者から本件各誓約書を取り付け、保管しているところ、本件誓約書には、旅券の番号、氏名、生年月日及び国籍を記入することになっており、旅券等に係る情報と比較して不足するのは性別のみである。しかも、本件誓約書には在留資格と上陸年月日も記載され、その作成に当たっては、店員の面前での購入者の署

名行為が要求されるなど旅券等の写しの提出よりも強い不正行為の抑止効果がある。また、原告は、全ての購入者に売上伝票への署名もさせているほか、防犯カメラにより撮影された画像も数か月間保存していたものである。

以上のとおり、原告においては、旅券等の写しと同等又はそれ以上に旅券等の実在を証明するに資する書類である本件各誓約書の提出を要求し、保管していたのであり、消費税法8条1項の趣旨目的を遵守していたのであるから、施行令18条2項1号ハに違反するものではない。

(2) 本件各譲渡に係る施行令18条2項1号イの要件該当性等について

ア (ア) 本件各譲渡に係る購入者において消費税の免除を受けるためには、旅券等に購入記録票を貼付し、割印を受けなければならないのであり、そのためには必ず購入者において旅券等を提示しなければならないのであって、原告が本件各譲渡に係る取引の全てにおいて本件各誓約書を保存していることに照らしても、別紙2の各表1-②及び③の各取引を含めた全てにつき「旅券等の提示」を受けていることは明らかである。

(イ) なお、別紙2の各表1-②の各取引のうち、被告が、訪日団体観光旅行に参加し、日本国内の別の場所に滞在していたことから本件販売場を訪れることが不可能である者による購入であることを理由とする取引については、その根拠となったと思われる「中国国民訪日団体旅行取扱団体帰国報告書」添付の「バス手配書」は、中国側の旅行会社が便宜的に作成したものにすぎず、各旅行者がこの「バス手配書」のとおり行動した根拠とはならない。また、被告が提出する旅行の行程表は一見して不自然であるものが多く、旅行行程表も順守されていない可能性が高いほか、現に指定旅行会社（訪日団体観光旅行を取り扱おうとする日本の旅行会社で観光庁から指定を受けた会社をいう。以下同じ。）のほとんどが失踪者を出すなど観光庁から取扱い停止等の処分を受けている。なお、別紙2の各表1-②の各取引のうち、日本国内にいなかったとされる者に係る取引については、その不正の手口は原告の知るところではないが、郵送等で旅券等を存在させることは可能であるし、購入者は免税の恩恵を欲する取引が存在する以上、免税に必要となる旅券等の提示を行っているはずである。

また、本件販売場を訪れたことはないとしている者あるいは本件販売場での時計の購入を否定している者に係る取引（別紙2の各表1-③）については、乙らに対する調査は本人に対する直接の聞き取り調査ではなく、日本側の旅行会社の添乗員に電話させた内容を聞き取ったものにすぎないことのほか、乙らは、いずれも中国側の旅行会社の添乗員であり、自らも複数回にわたって購入者となっていることなどからすれば、ルートを外れたツアー実施の首謀者又は取りまとめ役である可能性が高く、虚偽供述の強い動機があるのであって、乙らの供述は信用することができない。

(ウ) したがって、本件各譲渡のうち、別紙2の各表1-②及び③の各取引については、施行令18条2項1号イ所定の旅券等の提示を受けているというべきである。

イ 施行令18条2項1号イ所定の旅券等の提示については、前記(1)で述べたところと同様の理由により、「旅券等」と実質的に同等の物の提示があれば、「旅券等」の提示そのものがなくとも許容されると解すべきである。そして、施行令18条2項1号イ及びロからうかがわれる消費税法8条1項の趣旨・目的の本質をなすものは、「旅券等に記載された情報」の提供及び保存であるから、この旅券等に記載された情報の提供及び保存がされ

ていれば同項の趣旨・目的が遵守されていることになる」と解されるところ、氏名、国籍及びパスポート番号が記載されている本件各誓約書を作成させることによって、上記のような要請は遵守されているといえることができる。

(3) 本件各譲渡に係る本件各更正処分等の適正手続違反等について

ア 施行令18条2項1号ハに基づき旅券等の提出を受けなかったことは、仮にこれが違反行為に当たるとしても、極めて単純な手続上の過誤にすぎず、かかる単純かつ形式的な違反行為に対し、約8億4000万円もの更正処分を行うことはあまりに過大な処分であるから、本件各譲渡に係る本件各更正処分等は、比例原則に違反し、かつ、原告の営業の自由を侵害するものである。

イ 施行令18条2項1号ハを設けた政令は、平成26年4月1日に施行され、同年10月1日以後に行われる課税資産の譲渡等について適用することとされたが、その内容に関しては、「平成26年度税制改正の大綱」(甲17)や「平成26年度税制改正の解説」(甲18)にわずかに記載があるのみであり、財務省あるいは国税庁として十分な周知を行っていなかった。

したがって、原告代表者としては、旅券等の写しが必要となることを知る術が全くなかったものであり、本件各譲渡に当たり、原告代表者自身において旅券等の写しを取ることはなく、また、従業員に対し提示された旅券等の写しを取るよう指導していなかったことにつき斟酌されるべき事情があり、このような事情を無視した本件各譲渡に係る本件各更正処分等は不意打ち処分(適正手続違反、信義則違反)であって、違法である。

ウ 原告の消費税の課税期間は3か月又は1か月であったところ、課税当局としては、本件各課税期間において、施行令18条2項1号ハに基づき新たに旅券等の写しの提出が必要となり、その提出がないことにつき注意喚起ができたにもかかわらず、原告に対するかかる注意喚起を一度も行わなかった。そして、課税当局は、原告における単純な手続上の過誤が積み重なり、その課税金額が膨れ上がることを放置し、膨大な金額になって初めて本件各譲渡に係る本件各更正処分等を行ったものであり、かかる本件各更正処分等は不意打ち処分(適正手続違反、信義則違反)であって、違法である。

エ 施行令18条2項1号はわずか4年で改正されるに至っているところ、かかる短命であった制度のために、溜めに溜めた上でかつ駆け込む形で約8億4000万円もの本件各譲渡に係る本件各更正処分が行われたものであって、このような本件各更正処分は、正義に適うものではなく、適正手続及び信義則に違反するものであるから違法である。

オ 我が国の政府は、訪日外国人に対する免税販売を推進する一方、購入者による不正行為を容易とするいわゆる免税方式を採用する制度を放置し、不正行為が発生した場合のリスクを事実上の無過失責任として店舗側に負担させていた。平成30年度税制改正において、外国人旅行者向け消費税免税制度について、免税販売手続の電子化の見直しを行うこととされたのは、上記のような矛盾が認識されていたことによるものと推測されるところ、本件各譲渡に係る本件各更正処分等は、かかる矛盾により生じた結果であり、原告に対する不意打ち処分(信義則違反)であって、違法である。

カ そのほか、東京国税局職員は、本件各更正処分等に関する情報を報道機関の記者に漏えいしたことが強く疑われることなどからすれば、本件各譲渡に係る本件各更正処分等は、一罰百戒の見せしめを目的とした処分といえ、適正手続に違反するほか、平等原則にも違

反する違法な処分である。

キ 以上のとおり、本件各譲渡に係る本件各更正処分等は違法であり、取り消されるべきものであるが、それにとどまらず無効とされるべきものである。

(4) 消費税法8条2項ただし書の「やむを得ない事情」の有無

ア 前記(3)のとおり、旅券等の写しを保存するという行為は単純な手続にすぎず、そのような単純な手続の過誤から巨額の納税義務が生ずることは予測不可能であること、国税庁等による周知活動がなかったこと、本件各課税期間において課税当局からの指摘が何らなかったこと、施行令18条2項1号ハはわずか4年で改正されていること、免税方式を採用するなど不正行為が容易な制度であるにもかかわらず、不正行為のリスクを店舗側が負担する歪な制度設計となっていること、原告と同様に旅券等の写しの保存を失念した他の店舗があるにもかかわらず、原告のみが狙い撃ちにされていることなどに鑑みれば、旅券等の写しの保存に関して、原告には「やむを得ない事情」があるというべきである。

イ また、原告は、本件各譲渡に関して本件各誓約書を徴取していることなどに照らせば、旅券等の提示の要件との関係においても「やむを得ない事情」があるというべきである。

2 本件各仕入れに係る仕入税額控除の可否

(被告の主張)

(1) 消費税法30条7項所定の帳簿及び請求書等の保存の有無

ア 消費税法30条7項は、事業者が課税仕入れに係る帳簿及び請求書等を保存しない場合には、当該保存がない課税仕入れに係る仕入税額控除を適用しない旨規定しており、事業者が同条1項により仕入税額控除を受けるためには、課税仕入れが行われ、かつ、当該課税仕入れの事実を証明するための帳簿及び請求書等を保存していることが必要となる。

消費税法30条8項1号及び同条9項2号は、同条7項の帳簿及び請求書等に記載すべき内容として、課税仕入れに係る取引の内容のみならず、その相手方の氏名又は名称を規定しているところ、同条1項が仕入税額控除を認めているのは、取引段階で課税されることにより税負担が累積することを防止するためであり、また、同条7項が仕入税額控除の要件として課税仕入れに係る帳簿及び請求書等の保存を要求しているのは、仕入税額控除をするには課税仕入れに係る適正かつ正確な消費税額を把握する必要があることを理由とするものであり、これらのことからすれば、同条8項及び9項所定の記載は真実の記載であることが当然に要求されているといえる。

したがって、仕入税額控除の要件とされる保存すべき帳簿及び請求書等には、課税仕入れの年月日、課税仕入れに係る資産又は役務の内容及び支払対価の額とともに、真実の仕入先の氏名又は名称を記載することが要求されているというべきであり、事業者が帳簿及び請求書等に真実の仕入先の氏名や名称を記載していない場合には、消費税法30条7項が保存を要求している帳簿及び請求書等を保存しているとはいえず、同条1項の仕入税額控除は認められないというべきである。

イ (ア) 本件各仕入れのうち別紙2の各表2-①については、その「仕入先名」欄記載の者(平成28年11月6日の乙を除く。以下「Fら」という。)は、いずれも知人等に連れられて本件販売場に行き、本件各承諾書に自身の名前や住所等を記載した上で身分証明書を提示したにとどまり、自身が時計を売却した事実はないし、乙は本件販売場に行ったこともない。

(イ) また、本件各仕入れのうち別紙2の各表2-②については、その「仕入先名」欄記載の者（平成29年11月15日の「G」（以下「G」という。）を除く。）は、訪日団体観光旅行に参加するために中国から来日した者であるが、これらの各旅行客からの仕入れについては、本件各承諾書上の取引年月日において、①既に旅行を終えて日本から出国している者と、②日本国内を巡るツアーに参加し、北海道、山梨県、京都府及び沖縄県等に滞在していた者に区分される。そして、上記①の者は、本件各承諾書上の取引年月日に日本にいない以上、本件販売場を訪れることはできず、上記②の者についても、ツアーの旅程の経路に加えて、日本滞在中における自由行動が認められていないことからすれば、本件各承諾書上の取引年月日に本件販売場を訪れることは不可能であった。

そのほか、Gは、原告に対して時計を売却したとされる平成29年11月14日に日本国内にいなかったのであるから、本件販売場を訪れることができない。

(ウ) したがって、本件各承諾書には、いずれも真実の氏名又は名称が記載されていないと認められ、本件各承諾書に基づき作成された本件各仕入れに係る総勘定元帳にも真実の仕入先の氏名又は名称が記載されていないことになるから、原告は、消費税法30条7項に規定する帳簿及び請求書等を保存していたとはいえない。

ウ 以上のとおり、本件各仕入れについて、消費税法30条1項の仕入税額控除は認められない。

## (2) 消費税法30条7項ただし書所定の「やむを得ない事情」の有無

ア 原告は、本件各仕入れについて、買取申込者の身分証明書の提示を受けるとともに、原告の面前で本件各承諾書に署名させ、十分な注意義務を果たしていたのであるから、原告には、本件各承諾書に記載された仕入先が真実の仕入先であると信じたことにつき相当な理由又はやむを得ない事情があるなどと主張する。

イ しかし、消費税法30条7項ただし書所定の「災害その他のやむを得ない事情」については、天災又は火災その他の人為的災害で自己の責任によらないものに起因する災害又はこれに準ずるものをいうと解するのが相当であるところ、原告が主張する前記アの事情はこれに該当しない。

上記の点を措くとしても、原告の元従業員であるH（以下「H」という。）は、時計を実際に売却した人物と異なる者が、本件承諾書上の売主であったため違和感を覚えていた旨を供述し、同じく原告の元従業員であるI（以下「I」という。）は、バイヤーが時計を売却しているにもかかわらず、バイヤーと異なる人物に身分証明書を提示させていることがあった旨を供述しているほか、上記の各取引において、Hは原告の代表者と話し合ったものの、原告代表者は取引を停止するといった指導をしなかったことからすれば、原告は、本件各承諾書に氏名等を記載して身分証明書を提示した者が真実の仕入先ではないと十分認識し得る状況であったというべきである。

また、Fら以外の者の氏名が記載されていた本件各承諾書に係る本件各仕入れについては、身分証明書が全て顔写真付きの旅券であることからすれば、原告において、実際に本件販売場に来店して時計の買取りを申し込んだ者と旅券の顔写真とを照合すれば、当該買取りを申し込んだ者が旅券の所持者本人ではないことは容易に確認できたものである。

したがって、原告が主張する仕入先が真実の仕入先であると信じたことにつき相当な理

由又はやむを得ない事情など認められない。

(原告の主張)

(1) 消費税法30条7項所定の帳簿及び請求書等の保存の有無

ア 仕入税額控除は、消費税の制度の骨格をなすものであって、消費税額を算定する上での実体法上の課税要件にも匹敵する本質的な要素であり、消費税法30条7項の規定も課税要件を定めているといっても過言ではないのであるから、課税仕入れに係る税額もまた確実に控除されるという制度の理念に即して解釈されなければならない。そして、消費税法が仕入税額控除につき帳簿等によらなければならないとの限定を設けたのは、飽くまで消費税を円滑かつ適正に転嫁するために確実な証拠である帳簿等によるべきであるという証明上の便宜あるいは仕入税額の立証責任を転換するものにすぎず、同項の文言に、その通常意味するところを超えて税務調査を含ませるような解釈をしなければならない理由を見出すことはできないのであって、仕入れの事実を納税者が十分な証拠をもって証明すれば、当該納税者に対して、仕入税額控除を認めるべきである。

以上に照らせば、課税仕入れの事実が立証されれば仕入税額控除をしなければならないのであって、消費税法30条8項の「氏名」に「真実性」などという明文にない要件を加重することは租税法律主義に反する。

イ 前記アの点を措くとしても、以下の点に照らせば、被告の主張は事実認定として誤っている。

(ア) まず、別紙2の各表2-①の本件各仕入れに関して、知人等に連れられて本件販売場に行ったにとどまるなどと述べている者によるとされる取引については、これらの者の供述を無批判に信用したものであるが、不正行為を行った者には当然に虚偽供述を行う強い動機があるほか、本件販売場を訪れたことがないと述べる乙の供述が信用できないことは前記1(原告の主張)(2)ア(イ)と同様である。

(イ) また、別件2の各表2-②の本件各仕入れのうち、訪日団体観光旅行に参加し、日本国内の別の場所に滞在していたことから本件販売場を訪れることが不可能である者によるとされる取引については、「中国国民訪日団体旅行取扱団体帰国報告書」添付の「バス手配書」が被告の主張を根拠付けるものとならないことのほか、被告が提出する旅行の行程表は一見して不自然であるものが多いことなども、前記1(原告の主張)(2)ア(イ)と同様である。

別紙2の各表2-②の本件各仕入れのうち、日本国内にいなかった者によるとされる取引について、不正の手口は原告の知るところではないが、原告は、全ての取引において真正な身分証明書の提示を受け、その写しを保存している。

(ウ) そのほか、原告を退職したH及びIの供述についても、課税当局に迎合した供述を行う危険が大きい者による供述であるため信用することはできない。

(2) 消費税法30条7項ただし書所定の「やむを得ない事情」の有無

仮に、本件各仕入れにつき消費税法30条7項所定の帳簿及び請求書等を保存しない場合に当たるとされたとしても、以下のとおり、原告には帳簿及び請求書等を保存できなかったことについて「やむを得ない事情」(同項ただし書)がある。

ア 消費税法30条7項ただし書所定の「やむを得ない事情」については、消費税の法的性質が付加価値税であることに照らせば、その意義を過度に限定して解釈することは許され

ず、事業者において帳簿に記載した仕入先の氏名が真実であると信じるについて相当な理由がある場合には、結果として真実でない氏名が記載されるに至ったとしても、「やむを得ない事情」があると解するべきである。

イ 本件各仕入れに関して、買取申込者のなりすまし行為が存在していたとしても、買取申込者として名義を用いられた者が実在の人物で、かつ、これらの者の身分を証明する真正の証明書が提示されていることのほか、原告は、真正の証明書の写しの提出を受けた上で、本件販売場において、面前で本件各承諾書に署名させているのであり、とりわけなりすましのメリットが希薄な買取取引においては、原告が十分な注意義務を尽くしたとしてもなりすまし行為は知り得ないものである。

したがって、本件各仕入れについては、原告には帳簿及び請求書等を保存できなかったことについて、消費税法30条7項ただし書所定の「やむを得ない事情」があるというべきである。

#### 第4 当裁判所の判断

##### 1 本件各譲渡に係る消費税の免除の可否

###### (1) 施行令18条2項1号所定の要件の充足性

ア 憲法は、国民がその総意を反映する租税立法に基づいて納税の義務を負い、新たに租税を課し又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とすることとし（同法30条、84条）、いわゆる租税法律主義を定めていることに鑑みれば、納税義務者、課税標準等の課税要件はもとより、租税の賦課、納付、徴収等の手続についても、全て法律により規定することが必要と解される（最高裁昭和30年3月23日大法廷判決・民集9巻3号336頁、最高裁昭和37年2月21日大法廷判決・刑集16巻2号107頁参照）。

他方、租税法規は、複雑かつ多様な経済事象をその規律の対象とするものであり、課税の公平及び徴税の適正等の観点から専門的、技術的かつ細目的な規定を設ける必要があるとともに、上記のような経済事象の変動に即応する必要があるところ、このような租税法規の性格に照らせば、課税要件等の細部を全て法律において規定することは困難であって、憲法も、課税要件等の規定について、一定範囲において政令に委任することも許容しているものと解される。しかしながら、このように、課税要件等の規定について政令に委任すること自体は許されるとしても、憲法が定める租税法律主義の趣旨からすれば、課税要件の具体的内容の定めを包括的に委任するようないわゆる一般的白紙的委任は許されないと解され、課税要件等に係る基本的事項については法律において定めることを要し、政令その他の下位法令に委任することが許されるのはその技術的細目的事項に限られるものというべきである。

イ (ア) 消費税法8条1項は、輸出物品販売場を経営する事業者が、非居住者に対し、政令で定める物品で輸出するため政令で定める方法により購入されるものの譲渡を行った場合には、当該物品の譲渡については、消費税を免除する旨を規定し、非居住者が輸出するために購入した物品について、一定の要件の下で消費税を免除することとしているが、その趣旨は、輸出物品販売場で物品を購入した非居住者が最終的に輸出することを前提とした譲渡については、その実質が輸出取引と何ら変わるところがないため、輸出取引と同様に消費税を免除しようとしたことにある（消費税法7条参照）。



消費税法8条1項による委任を受けた施行令18条2項1号が、上記「政令で定める方法」の一つとして、非居住者が、①その所持する旅券等を当該市中輸出物品販売場を経営する事業者に提示し、かつ、これに購入の事実を記載した書類の貼付けを受けるとともに、当該旅券等と当該書類との間に割印を受けること（同号イ）、②当該一般物品を購入後において輸出する旨を誓約する書類を当該市中輸出物品販売場を経営する事業者に提出すること（同号ロ）、③その所持する旅券等の写しを当該市中輸出物品販売場を経営する事業者に提出すること（当該市中輸出物品販売場において同一の日に購入する当該一般物品に係る対価の額の合計額が100万円を超える場合に限る。）（同号ハ）という要件の全てを満たして一般物品の引渡しを受ける方法とする旨を規定するのは、非居住者が輸出するために購入する物品のみが消費税の免除の対象となることを担保するためであり、同号ハも含めて、購入者である非居住者が消費税の免除を受けて購入した一般物品を国内で横流しすることを防止・牽制することを目的とする規定である。そして、輸出物品販売場での非居住者による物品の購入につき、輸出取引と実質が変わらない取引というための購入方法に関しては、消費税の免除を受けようとする非居住者側の利便性を図る一方で、国内での商品の横流し等の不正を防止するという点も考慮しなければならないが、かつ、国内あるいは国際事情や技術の変化等にも対応させながら適切な内容を決定する必要がある専門的技術的な事項というべきである。

(イ) 以上に照らせば、消費税法8条1項は、輸出するために購入される物品の譲渡であるという消費税を免除するための要件の基本的事項を定めた上で、輸出取引と同等と認めるに足りる方法としての手続事項を施行令18条2項1号が定めているものであって、同号は、同号ハも含めて上記基本的事項を前提とした技術的かつ細目的な事項を規定したものというべきである。

ウ 原告は、施行令18条2項1号ハについて、これを消費税の免除を受けるための要件とする場合には、消費税法8条1項を一般的・白紙的委任をする規定と解さざるを得ないなどと主張する。

しかし、前記イに説示したとおり、消費税法8条1項は、輸出物品販売場での非居住者による物品の購入を輸出取引と実質が変わらないものというための購入方法という基本的事項を定め、その購入方法に関して個別具体的に政令にその内容を委任しているものと解されるのであって、その手続的な内容については各種諸要素を考慮した上で決定されるべき技術的細目的な事項にとどまるものというべきである。そして、消費税法8条1項が上記のとおり基本的事項を定めて、個別具体的に政令に委任していると解される以上、その委任を受けた施行令において、その範囲内において一定の手続的な要件を定めることが委任立法として一切許容されないと解しなければならない理由は見当たらない。

したがって、原告の上記主張は採用することができない。

エ 以上のとおり、施行令18条2項1号は、消費税法8条1項による委任を受けて定められた有効なものであるところ、前記前提事実(3)のとおり、本件各譲渡については、原告はそれらの購入者から旅券等の提出を受けておらず、かつ、同一の日に購入するそれらの対価の額の合計額が100万円を超えていることが認められ、施行令18条2項1号ハの要件を満たしていないことが認められる。

(2) 本件各譲渡に係る本件各更正処分等の適正手続違反等

ア 原告は、施行令18条2項1号ハに基づき旅券等の提出を受けなかったことは極めて単純な手続上の違反行為にすぎず、本件各譲渡に係る本件各更正処分等はあまりに過重であるなどと主張する。

しかし、本件各更正処分等は租税法規の内容に従って行われたものであるほか、そもそも施行令18条2項1号ハは、前記(1)イのとおり、消費税の適正な徴収を図るべく、国内での商品の横流し等の不正を防止するという観点から設けられたものであり、同号ハの違反を軽微なものであると評価すること自体が適当ではない。

したがって、原告の上記主張は採用することができない。

イ 原告は、施行令18条2項1号ハに関して、財務省あるいは国税庁として十分な周知を行っていなかったものであり、本件各更正処分等は不意打ち処分であるなどと主張する。

しかし、証拠(乙38)及び弁論の全趣旨によれば、国税庁は「輸出物品販売場制度の改正について(平成26年4月)」と題するパンフレットを作成するとともに、同パンフレットの内容をホームページに掲載するなどして同号ハを含めた改正内容を周知していたものであるし、輸出物品販売場を営む者としては、当該税制改正については当然に関心を払うべきものであって、それを認識していなかったとしても、単なる法の不知にすぎないというべきであり、本件各譲渡に係る本件各更正処分等が不意打ちであるなどと評価することはできない。

したがって、原告の上記主張は採用することができない。

ウ 原告は、課税庁において、施行令18条2項1号ハに係る旅券等の写しの提出がないことにつき注意喚起をせず、原告の課税金額が膨大なものとなって初めて本件各譲渡に係る本件各更正処分等を行ったものであって、かかる本件各更正処分等は不意打ち処分であるなどと主張する。

しかし、課税庁が原告の課税金額が膨れ上がるまで漫然と放置していたことを裏付ける的確な証拠はないし、そもそも課税庁が原告に対して注意喚起をしなければならない法的義務を認める根拠もない。

したがって、原告の上記主張は採用することができない。

エ 原告は、短期間しか存在しなかった制度のために駆け込む形で行われた本件各譲渡に係る本件各更正処分等は、適正手続及び信義則に違反するものであるなどと主張する。

しかし、本件各更正処分等は、本件各課税期間において有効な施行令18条2項1号を適用して行われたものであり、上記原告の主張をもって違法とすべき理由は見当たらない。

したがって、原告の上記主張は採用することができない。

オ 原告は、我が国の政府において、訪日外国人に対する免税販売を推進する一方、購入者による不正行為を容易とするいわゆる免税方式を採用する制度を放置し、不正行為が発生した場合のリスクを店舗側に負担させるという矛盾を背景として本件各更正処分等が行われたものであって、本件各更正処分等は不意打ち処分であるなどと主張する。

しかし、上記原告の主張は、免税販売を推進するという要請と物品の横流しを防止するという要請をいかに調整するかという問題にすぎず、それを矛盾と評価することは適当ではないし、そもそも本件各更正処分等は原告において施行令18条2項1号ハに係る旅券等の写しの提出を求めていなかったということに起因するものであって、原告が主張する

ような矛盾の結果から生じたものであるともいえない。

したがって、原告の上記主張は採用することができない。

カ 原告は、本件各譲渡に係る本件各更正処分等は、一罰百戒の見せしめを目的とした処分であるなどと主張するが、本件各更正処分等につき原告が主張するように不当な目的の下に行われたことを裏付ける的確な証拠はない。

したがって、原告の上記主張は採用することができない。

キ その他原告が主張する点をもってしても、本件各譲渡に係る本件各更正処分等を適正手続に違反するなど認めるに足りる事情は見当たらない。

### (3) 消費税法8条2項ただし書の「やむを得ない事情」の有無

ア 原告は、前記(2)の各主張に係る事情や本件各誓約書を提出させていることをもって、旅券等の写しの保存に関して、「やむを得ない事情」(消費税法8条2項ただし書)がある旨を主張する。

イ しかし、原告は、そもそも本件各譲渡に関し、旅券等の写しの提出を一切受けていないのであるから、これを保存しなかったことについての「やむを得ない事情」を論じる前提を欠くというべきである。仮に、この点を措くとしても、消費税法8条2項ただし書所定の「災害その他やむを得ない事情」は、天災又は火災その他の人為的災害で自己の責任によらないものに起因する災害又はこれに準ずるものをいうと解され、原告が主張する事情は、法の不知という自己の責めに帰すべき主観的な事情にすぎないから、上記「やむを得ない事情」には当たらない。

ウ したがって、原告の上記主張は採用することができない。

### (4) 小括

以上のとおりであり、その他原告が主張する点を踏まえても、本件各譲渡に関しては施行令18条2項1号ハ所定の要件を満たしていないのであって、その余の争点を判断するまでもなく、本件各譲渡に関して、消費税法8条1項に基づきそれらの消費税を免除することはできないというべきである。

## 2 本件各仕入れに係る仕入税額控除の可否

### (1) 認定事実

ア 本件販売場における時計の買取りについて

(ア) 本件販売場における時計の買取りの一般的な手順は概ね以下のとおりである(乙14の2)。

a 原告の従業員が、本件販売場に買取申込者が持参した時計を査定し、査定金額を買取申込者に伝える。

b 買取申込者が査定金額で売却する旨を決定した場合、原告の従業員において、本件承諾書に時計の種類及び査定金額を記載する。

c 原告の従業員は、買取申込者に対し、本件承諾書への氏名等の記載のほか、身分証明書の提示を求める。

d 買取申込者が本件承諾書に氏名等を記載するなどした後、時計と金銭の受渡しを行う。

(イ) 本件販売場における時計の買取りの一般的な手順は前記(ア)のとおりであるが、本件販売場においては、買取申込者が同行者を連れて来店し、買取申込者ではなく当該同行

者が本件承諾書に記載するなどして時計の買取りが行われることも度々あった（乙14の2、乙34）。

イ 本件各仕入れ

原告においては、平成27年8月から平成29年12月までの間に、別紙2の各表2記載の時計の買取り（本件各仕入れ）がその仕入れとして計上されているところ、うち平成27年8月から平成28年11月までの仕入れ（別紙2の各表2-①）に係る本件各承諾書名義人であるFらは、いずれも知人等に連れられて本件販売場に行き、本件承諾書に自身の氏名及び住所等を記載し、自身の身分証明書を提示したが、時計を売却した事実はなく、原告から金銭を受領した事実もない旨述べ、乙は本件販売場に行ったことがない旨述べている（乙6、7、22～32）。また、うち平成29年1月から同年12月までの仕入れ（別紙2の各表2-②）に係る本件各承諾書名義人は、訪日団体観光旅行に参加するために中国から来日した者（後記（サ）dのGを除く。）であり、それらの旅行の日程等は以下のとおりである。

（ア）平成29年1月について

本件各承諾書上、平成29年1月26日及び同月27日に時計を売却したとされる◎◎（旅券番号●●）は、同月26日に中部国際空港から出国していた（乙16の別添19）。

（イ）平成29年2月について

a 本件各承諾書上、平成29年2月2日に時計を売却したとされる◎◎（旅券番号●●）並びに同月3日に時計を売却したとされる◎◎（旅券番号●●）及び◎◎（旅券番号●●）に係る旅行日程は、同月1日が千葉市内のホテルに宿泊する、翌2日が富士山等を観光した後に長野県諏訪市内のホテルに宿泊する、翌3日が愛知県にある熱田神宮等を観光した後に同県蒲郡市内のホテルに宿泊するなどというものであった（乙16の別添20）。

b 本件各承諾書上、平成29年2月10日及び同月11日に時計を売却したとされる◎◎（旅券番号●●）並びに同月10日に時計を売却したとされる◎◎（旅券番号●●）に係る旅行日程は、同月9日が東京都豊島区内のホテルに宿泊する、翌10日が浅草寺及び秋葉原を観光した後にバスで富士山へ移動して昼食を取った上で愛知県蒲郡市内のホテルに宿泊する、翌11日が清水寺及び心齋橋等を観光して大阪市内のホテルに宿泊するなどというものであった（乙16の別添20）。

c 本件各承諾書上、平成29年2月19日に時計を売却したとされる◎◎（旅券番号●●）、◎◎（旅券番号●●）及び◎◎（旅券番号●●）に係る旅行日程は、同月18日が沖縄県中頭郡内のホテルに宿泊する、翌19日午後0時までに那覇空港に到着して出国するなどというものであった（乙16の別添20）。

d 本件各承諾書上、平成29年2月23日及び同月24日に時計を売却したとされる◎◎（旅券番号●●）、同日及び同月25日に時計を売却したとされる◎◎（旅券番号●●）並びに同月24日及び同月25日に時計を売却したとされる◎◎（旅券番号●●）に係る旅行日程は、同月22日に静岡県浜松市内のホテルに宿泊する、翌23日に清水寺及び心齋橋等を観光した後に大阪市北区内のホテルに宿泊する、翌24日に神戸ハーバーランド等を観光した後に前日と同じホテルに宿泊する、翌

25日に大阪府泉佐野市内のアウトレットモールに立ち寄った後に関西国際空港から出国するなどというものであった(乙16の別添20)。

(ウ) 平成29年3月について

本件各承諾書上、平成29年3月22日に時計を売却したとされる◎◎(旅券番号●●)、◎◎(旅券番号●●)及び◎◎(旅券番号●●)並びに同月24日に時計を売却したとされる◎◎(旅券番号●●)に係る旅行日程は、同月21日から同月23日まで大阪市内のホテルに宿泊するほか、同月22日に大阪府にある天保山等を観光し、同月24日に奈良公園等を観光した後に関西国際空港から出国するなどというものであった(乙16の別添21)。

(エ) 平成29年4月について

a 本件各承諾書上、平成29年4月5日に時計を売却したとされる◎◎(旅券番号●●)及び◎◎(旅券番号●●)並びに同月6日に時計を売却したとされる◎◎(旅券番号●●)に係る旅行日程は、同月4日が山梨県南都留郡内のホテルに宿泊する、翌5日が富士山等を観光した後愛知県常滑市内のホテルに宿泊する、翌6日が金閣寺及び心齋橋等を観光した後に大阪府泉佐野市内のホテルに宿泊するなどというものであった(乙16の別添22)。

b 本件各承諾書上、平成29年4月11日に時計を売却したとされる◎◎(旅券番号●●)に係る旅行日程は、同月10日が東京都台東区内のホテルに宿泊する、翌11日が同ホテルでの朝食後に午後1時発の航空便で成田国際空港から出国するなどというものであった(乙16の別添22)。

c 本件各承諾書及び原告の総勘定元帳上、平成29年4月15日に時計を売却したとされる◎◎(旅券番号●●)は、同月14日に成田国際空港から出国していた(乙16の別添22)。

d 本件各承諾書上、平成29年4月17日に時計を売却したとされる◎◎(旅券番号●●)及び◎◎(旅券番号●●)、同月18日に時計を売却したとされる◎◎(旅券番号●●)及び◎◎(旅券番号●●)並びに同月20日に時計を売却したとされる◎◎(旅券番号●●)に係る旅行日程は、同月16日が和歌山市内のホテルに宿泊する、翌17日が京都府内にある八坂神社等を観光した後に愛知県豊橋市内のホテルに宿泊する、翌18日が富士山等を観光した後に静岡県熱海市内のホテルに宿泊する、翌19日が皇居や銀座等を観光した後に千葉市内のホテルに宿泊する、翌20日が午前10時10分発の航空便で成田国際空港から出国するなどというものであった(乙16の別添22)。

(オ) 平成29年5月について

a 本件各承諾書上、平成29年5月5日に時計を売却したとされる◎◎(旅券番号●●)に係る旅行日程は、同月4日が大阪市内のホテルに宿泊する、翌5日が清水寺等を観光した後に愛知県蒲郡市内のホテルに宿泊するなどというものであった(乙16の別添23)。

b 本件各承諾書上、平成29年5月18日に時計を売却したとされる◎◎(旅券番号●●)、◎◎(旅券番号●●)、◎◎(旅券番号●●)及び◎◎(旅券番号●●)並びに同月21日に時計を売却したとされる◎◎(旅券番号●●)及び◎◎(旅券

番号●●)に係る旅行日程は、同月17日が和歌山市内のホテルに宿泊する、翌18日が富士山等を観光した後に愛知県豊橋市内のホテルに宿泊する、同月20日が千葉県成田市内のホテルへ宿泊する、翌21日が同ホテルから成田国際空港へ向かい出国するなどというものであった(乙16の別添23)。

- c 本件各承諾書上、平成29年5月22日に時計を売却したとされる◎◎(旅券番号●●)、同月23日に時計を売却したとされる◎◎(旅券番号●●)及び同月24日に時計を売却したとされる◎◎(旅券番号●●)に係る旅行日程は、同月21日が大阪市内のホテルに宿泊する、翌22日が岐阜県にある白川郷等を観光した後に同県高山市内のホテルに宿泊する、翌23日が富士山等を観光した後に山梨県南都留郡内のホテルに宿泊する、翌24日が奈良公園等を観光した後に関西国際空港から出国するなどというものであった(乙16の別添23)。
- d 本件各承諾書上、平成29年5月25日に時計を売却したとされる◎◎(旅券番号●●)に係る旅行日程は、同月24日が愛知県常滑市内のホテルに宿泊する、翌25日が富士山等を観光した後に山梨県笛吹市内のホテルに宿泊するなどというものであった(乙16の別添23)。
- e 本件各承諾書上、平成29年5月28日及び同月29日に時計を売却したとされる◎◎(旅券番号●●)、同月28日に時計を売却したとされる◎◎(旅券番号●●)、同月29日及び同月30日に時計を売却したとされる◎◎(旅券番号●●)及び同月29日に時計を売却したとされる◎◎(旅券番号●●)に係る旅行日程は、同月27日から同月30日まで大阪市内のホテルに宿泊するほか、同月28日が清水寺等、翌29日が東大寺等、翌30日が宇治等をそれぞれ観光するなどというものであった(乙16の別添23)。

(カ) 平成29年6月について

- a 本件各承諾書上、平成29年6月6日に時計を売却したとされる◎◎(旅券番号●●)及び◎◎(旅券番号●●)に係る旅行日程は、同月5日が愛知県豊橋市内のホテルに宿泊する、翌6日が金閣寺及び心齋橋等を観光した後に大阪府泉南郡内のホテルに宿泊するなどというものであった(乙16の別添24)。
- b 本件各承諾書上、平成29年6月6日に時計を売却したとされる◎◎(旅券番号●●)並びに同月7日に時計を売却したとされる◎◎(旅券番号●●)、◎◎(旅券番号●●)及び◎◎(旅券番号●●)に係る旅行日程は、同月5日が岐阜県高山市内のホテルに宿泊する、翌6日が富士山等を観光した後に山梨県南都留郡内のホテルに宿泊する、翌7日が奈良公園等を観光した後に関西国際空港から出国するなどというものであった(乙16の別添24)。
- c 本件各承諾書及び原告の総勘定元帳上、平成29年6月10日に時計を売却したとされる◎◎(旅券番号●●)及び◎◎(旅券番号●●)、同月11日に時計を売却したとされる◎◎(旅券番号●●)、◎◎(旅券番号●●)及び◎◎(旅券番号●●)、同月12日に時計を売却したとされる◎◎(旅券番号●●)並びに同月13日に時計を売却したとされる◎◎(旅券番号●●)の旅行日程は、同月9日が山梨県南都留郡内のホテルに宿泊する、翌10日が富士山等を観光した後に岐阜市内のホテルに宿泊する、翌11日が金閣寺及び心齋橋等を観光した後に愛知県碧南市

内のホテルに宿泊する、翌12日に中部国際空港から出国するなどというものであった(乙16の別添24)。

- d 本件各承諾書上、平成29年6月14日に時計を売却したとされる◎◎(旅券番号●●)、◎◎(旅券番号●●)及び◎◎(旅券番号●●)、同月16日に時計を売却したとされる◎◎(旅券番号●●)、◎◎(旅券番号●●)、◎◎(旅券番号●●)及び◎◎(旅券番号●●)並びに同月17日に時計を売却したとされる◎◎(旅券番号●●)に係る旅行日程は、同月13日が大阪市内のホテルに宿泊する、翌14日が清水寺等を観光した後に前日と同じホテルに宿泊する、翌15日が岐阜県高山市内のホテルに宿泊する、翌16日が富士山等を観光した後に山梨県南都留郡内のホテルに宿泊する、翌17日が奈良公園等を観光した後に関西国際空港から出国するなどというものであった(乙16の別添24)。
- e 本件各承諾書上、平成29年6月17日に時計を売却したとされる◎◎(旅券番号●●)、同月18日に時計を売却したとされる◎◎(旅券番号●●)、◎◎(旅券番号●●)及び◎◎(旅券番号●●)並びに同月19日に時計を売却したとされる◎◎(旅券番号●●)及び◎◎(旅券番号●●)に係る旅行日程は、同月16日が山梨県南都留郡内のホテルに宿泊する、翌17日が富士山等を観光した後に愛知県常滑市内のホテルに宿泊する、翌18日が金閣寺及び心齋橋等を観光した後に前日と同じホテルに宿泊する、翌19日が朝食後に午前10時30分発の航空便で中部国際空港から出国するなどというものであった(乙16の別添24)。
- f 本件各承諾書上、平成29年6月22日に時計を売却したとされる◎◎(旅券番号●●)、◎◎(旅券番号●●)、◎◎(旅券番号●●)及び◎◎(旅券番号●●)に係る旅行日程は、同月21日が静岡県浜松市内のホテルに宿泊する、翌22日が富士山等を観光した後に山梨県南都留郡内のホテルに宿泊するなどいうものであった(乙16の別添24)。
- g 本件各承諾書上、平成29年6月24日に時計を売却したとされる◎◎(旅券番号●●)及び◎◎(旅券番号●●)並びに同月25日に時計を売却したとされる◎◎(旅券番号●●)、◎◎(旅券番号●●)及び◎◎(旅券番号●●)の旅行日程は、同月23日が岐阜県高山市内のホテルに宿泊する、翌24日が富士山等を観光した後に山梨県南都留郡内のホテルに宿泊する、翌25日が東大寺等を観光した後に関西国際空港から出国するなどというものであった(乙16の別添24)。

(キ)平成29年7月について

- a 本件各承諾書上、平成29年7月5日に時計を売却したとされる◎◎(旅券番号●●)及び◎◎(旅券番号●●)並びに同月8日に時計を売却したとされる◎◎(旅券番号●●)に係る旅行日程は、同月4日が山梨県南都留郡内のホテルに宿泊する、翌5日が富士山等を観光した後に岐阜県羽島市内のホテルに宿泊する、同月7日が関西国際空港から出国するなどというものであった(乙16の別添25)。
- b 本件各承諾書上、平成29年7月9日に時計を売却したとされる◎◎(旅券番号●●)、◎◎(旅券番号●●)及び◎◎(旅券番号●●)に係る旅行日程は、同月8日が愛知県常滑市内のホテルに宿泊する、翌9日が諏訪湖等を観光した後に静岡県駿東郡内のホテルに宿泊するなどというものであった(乙16の別添25)。

- c 本件各承諾書上、平成29年7月19日に時計を売却したとされる◎◎（旅券番号●●）、◎◎（旅券番号●●）、◎◎（旅券番号●●）、◎◎（旅券番号●●）及び◎◎（旅券番号●●）に係る旅行日程は、同月18日が京都市内のホテルに宿泊する、翌19日が金閣寺等を観光した後に静岡県御前崎市内のホテルに宿泊するなどというものであった（乙16の別添25）。
- d 本件各承諾書上、平成29年7月21日に時計を売却したとされる◎◎（旅券番号●●）、同月22日に時計を売却したとされる◎◎（旅券番号●●）及び◎◎（旅券番号●●）並びに同月23日に時計を売却したとされる◎◎（旅券番号●●）及び◎◎（旅券番号●●）に係る旅行日程は、同月20日から同月23日まで大阪市内のホテルに宿泊するほか、同月21日が清水寺等を観光する、翌22日が東大寺等を観光する、翌23日が宇治等を観光するなどというものであった（乙16の別添25）。
- e 本件各承諾書上、平成29年7月25日に時計を売却したとされる◎◎（旅券番号●●）及び◎◎（旅券番号●●）並びに同月26日に時計を売却したとされる◎◎（旅券番号●●）、◎◎（旅券番号●●）及び◎◎（旅券番号●●）に係る旅行日程は、同月24日が愛知県常滑市内のホテルに宿泊する、翌25日が金閣寺及び心齋橋等を観光した後に大阪府泉佐野市内のホテルに宿泊する、翌26日が関西国際空港から出国するなどというものであった（乙16の別添25）。

(ク) 平成29年8月について

- a 本件各承諾書上、平成29年8月1日に時計を売却したとされる◎◎（旅券番号●●）、◎◎（旅券番号●●）、◎◎（旅券番号●●）及び◎◎（旅券番号●●）に係る旅行日程は、同年7月31日が横浜市内のホテルに宿泊する、翌8月1日が鎌倉及び三重県桑名市内のアウトレットモールを観光するなどというものであった（乙16の別添26）。
- b 本件各承諾書上、平成29年8月2日に時計を売却したとされる◎◎（旅券番号●●）及び◎◎（旅券番号●●）に係る旅行日程は、同月1日が那覇市内のホテルに宿泊する、翌2日が沖縄県内を観光した後に前日と同じホテルに宿泊するなどというものであった（乙16の別添26）。
- c 本件各承諾書上、平成29年8月7日に時計を売却したとされる◎◎（旅券番号●●）及び◎◎（旅券番号●●）、同月8日に時計を売却したとされる◎◎（旅券番号●●）並びに同月10日に時計を売却したとされる◎◎（旅券番号●●）に係る旅行日程は、同月6日が愛知県蒲郡市内のホテルに宿泊する、翌7日が清水寺等を観光した後に山梨県南都留郡内のホテルに宿泊する、翌8日が富士山等を観光した後に千葉県富里市内のホテルに宿泊する、同月10日が同市内のホテルから成田国際空港に移動して出国するなどというものであった（乙16の別添26）。
- d 本件各承諾書上、平成29年8月8日に時計を売却したとされる◎◎（旅券番号●●）並びに同月11日に時計を売却したとされる◎◎（旅券番号●●）、◎◎（旅券番号●●）及び◎◎（旅券番号●●）に係る旅行日程は、同月7日が愛知県碧南市内のホテルに宿泊する、翌8日が富士山等を観光した後に山梨県南都留郡内のホテルに宿泊する、同月10日が愛知県碧南市内のホテルに宿泊する、同月11



日が心齋橋等を観光した後に関西国際空港から出国するなどというものであった（乙16の別添26）。

(ケ) 平成29年9月について

- a 本件各承諾書上、平成29年9月1日に時計を売却したとされる◎◎（旅券番号●●）に係る旅行日程は、同年8月31日が大阪府泉佐野市内のホテルに宿泊する、翌9月1日が午後0時55分発の航空便で関西国際空港から出国するなどというものであった（乙16の別添27）。
- b 本件各承諾書上、平成29年9月4日に時計を売却したとされる◎◎（旅券番号●●）に係る旅行日程は、同月3日が静岡県沼津市内のホテルに宿泊する、翌4日が富士山等を観光した後に愛知県蒲郡市内のホテルに宿泊するなどというものであった（乙16の別添27）。
- c 本件各承諾書上、平成29年9月7日に時計を売却したとされる◎◎（旅券番号●●）に係る旅行日程は、同月6日が東京都千代田区内のホテルに宿泊する、同月7日が鶴岡八幡宮及び三重県桑名市内のアウトレットモール等を観光した後に中部国際空港から出国するなどというものであった（乙16の別添27）。
- d 本件各承諾書上、平成29年9月8日に時計を売却したとされる◎◎（旅券番号●●）、◎◎（旅券番号●●）、◎◎（旅券番号●●）及び◎◎（旅券番号●●）に係る旅行日程は、同月3日から同月7日までの沖縄旅行に参加するというものであり、同人らは同日に那覇空港から出国していた（乙16の別添27）。
- e 本件各承諾書上、平成29年9月10日に時計を売却したとされる◎◎（旅券番号●●）及び◎◎（旅券番号●●）、同月11日に時計を売却したとされる◎◎（旅券番号●●）並びに同月12日に時計を売却したとされる◎◎（旅券番号●●）に係る旅行日程は、同月9日が静岡県駿東郡内のホテルに宿泊する、翌10日が富士山等を観光した後に岐阜県羽島市内のホテルに宿泊する、翌11日が金閣寺及び心齋橋等を観光した後に大阪府泉佐野市内のホテルに宿泊する、翌12日が関西国際空港から出国するなどというものであった（乙16の別添27）。
- f 本件各承諾書及び原告の総勘定元帳上、平成29年9月13日に時計を売却したとされる◎◎（旅券番号●●）及び同月15日に時計を売却したとされる◎◎（旅券番号●●）に係る旅行日程は、同月12日が山梨県南都留郡内のホテルに宿泊する、翌13日が富士山等を観光した後に岐阜県羽島市内のホテルに宿泊する、翌14日が金閣寺及び心齋橋等を観光した後に大阪府泉佐野市内のホテルに宿泊する、翌15日が関西国際空港から出国するなどというものであった（乙16の別添27）。
- g 本件各承諾書上、平成29年9月16日に時計を売却したとされる◎◎（旅券番号●●）、◎◎（旅券番号●●）及び◎◎（旅券番号●●）、同月17日に時計を売却したとされる◎◎（旅券番号●●）並びに同月18日に時計を売却したとされる◎◎（旅券番号●●）及び◎◎（旅券番号●●）に係る旅行日程は、同月15日が山梨県南都留郡内のホテルに宿泊する、翌16日が富士山等を観光した後に愛知県常滑市内のホテルに宿泊する、翌17日が金閣寺及び心齋橋等を観光した後に岐阜県羽島市内のホテルに宿泊する、翌18日が午前10時30分発の航空便で中部国

際空港から出国するなどというものであった（乙16の別添27）。

h 本件各承諾書上、平成29年9月19日に時計を売却したとされる◎◎（旅券番号●●）に係る旅行日程は、同月18日が愛知県豊川市内のホテルに宿泊する、翌19日が大阪城公園等を観光した後に関西国際空港から出国するなどというものであった（乙16の別添27）。

i 本件各承諾書上、平成29年9月28日に時計を売却したとされる◎◎（旅券番号●●）、◎◎（旅券番号●●）及び◎◎（旅券番号●●）並びに同月29日に時計を売却したとされる◎◎（旅券番号●●）、◎◎（旅券番号●●）及び◎◎（旅券番号●●）に係る旅行日程は、同月27日が愛知県蒲郡市内のホテルに宿泊する、翌28日が金閣寺及び大阪城公園等を観光した後に大阪府泉大津市内のホテルに宿泊する、翌29日が関西国際空港から出国するなどというものであった（乙16の別添27）。

(コ) 平成29年10月について

a 本件各承諾書上、平成29年10月1日に時計を売却したとされる◎◎（旅券番号●●）並びに同月2日に時計を売却したとされる◎◎（旅券番号●●）及び◎◎（旅券番号●●）に係る旅行日程は、同年9月30日が岐阜県高山市内のホテルに宿泊する、翌10月1日が富士山等を観光した後に山梨県南都留郡内のホテルに宿泊する、翌2日が奈良公園等を観光した後に関西国際空港から出国するなどというものであった（乙16の別添28）。

b 本件各承諾書上、平成29年10月1日に時計を売却したとされる◎◎（旅券番号●●）に係る旅行日程は、同年9月30日が岐阜県高山市内のホテルに宿泊する、翌10月1日が富士山等を観光した後に山梨県南都留郡内のホテルに宿泊するなどというものであった（乙16の別添28）。

c 本件各承諾書上、平成29年10月4日に時計を売却したとされる◎◎（旅券番号●●）、◎◎（旅券番号●●）及び◎◎（旅券番号●●）に係る旅行日程は、同月3日が愛知県常滑市内のホテルに宿泊する、翌4日が富士山等を観光した後に山梨県笛吹市内のホテルに宿泊するなどというものであった（乙16の別添28）。

d 本件各承諾書上、平成29年10月8日に時計を売却したとされる◎◎（旅券番号●●）及び◎◎（旅券番号●●）並びに同月11日に時計を売却したとされる◎◎（旅券番号●●）に係る旅行日程は、同月7日が静岡県浜松市内のホテルに宿泊する、翌8日が富士山等を観光した後に山梨県南都留郡内のホテルに宿泊する、同月10日が愛知県碧南市内のホテルに宿泊する、翌11日が心齋橋等を観光した後に関西国際空港から出国するなどというものであった（乙16の別添28）。

e 本件各承諾書上、平成29年10月13日に時計を売却したとされる◎◎（旅券番号●●）、◎◎（旅券番号●●）及び◎◎（旅券番号●●）並びに同月14日に時計を売却したとされる◎◎（旅券番号●●）に係る旅行日程は、同月13日が東京から出発して伊豆の踊子号に乗車するなどした後に静岡県伊東市内のホテルに宿泊する、翌14日が浜名湖及び熱田神宮等を観光した後に愛知県豊田市内のホテルに宿泊するなどというものであった（乙16の別添28）。

f 本件各承諾書上、平成29年10月16日に時計を売却したとされる◎◎（旅券

番号●●)及び◎◎(旅券番号●●)に係る旅行日程は、同月15日が名古屋市内のホテルに宿泊する、翌16日が富士山等を観光した後に山梨県笛吹市内のホテルに宿泊するなどというものであった(乙16の別添28)。

g 本件各承諾書上、平成29年10月17日に時計を売却したとされる◎◎(旅券番号●●)、◎◎(旅券番号●●)及び◎◎(旅券番号●●)、同月18日に時計を売却したとされる◎◎(旅券番号●●)並びに同月19日に時計を売却したとされる◎◎(旅券番号●●)に係る旅行日程は、同月16日が岐阜県下呂市内のホテルに宿泊する、翌17日が恵那峡及び熱田神宮等を観光した後に岐阜市内のホテルに宿泊する、翌18日が清水寺及び心齋橋等を観光した後に大阪府守口市内のホテルに宿泊する、翌19日が神戸ハーバーランド等を観光した後に前日と同じホテルに宿泊するなどというものであった(乙16の別添28)。

h 本件各承諾書及び原告の総勘定元帳上、平成29年10月24日に時計を売却したとされる◎◎(旅券番号●●)、◎◎(旅券番号●●)、◎◎(旅券番号●●)及び◎◎(●●)に係る旅行日程は、同月23日が岐阜県羽島市内のホテルに宿泊する、翌24日が白川郷等を観光した後に山梨県南都留郡内のホテルに宿泊するなどというものであった(乙16の別添28)。

i 本件各承諾書上、平成29年10月27日に時計を売却したとされる◎◎(旅券番号●●)及び◎◎(旅券番号●●)、同月28日に時計を売却したとされる◎◎(旅券番号●●)並びに同月29日に時計を売却したとされる◎◎(旅券番号●●)及び◎◎(旅券番号●●)に係る旅行日程は、同月26日が北海道虻田郡ニセコ町のホテルに宿泊する、翌27日が大通公園等を観光した後に札幌市内のホテルに宿泊する、翌28日が小樽運河等を観光した後に前日と同じホテルに宿泊する、翌29日が支笏湖を観光した後に新千歳空港から出国するなどというものであった(乙16の別添28)。

(サ) 平成29年11月について

a 本件各承諾書上、平成29年11月6日に時計を売却したとされる◎◎(旅券番号●●)及び◎◎(旅券番号●●)に係る旅行日程は、同月5日が愛知県常滑市内のホテルに宿泊する、翌6日が富士山等を観光した後に山梨県南都留郡内のホテルに宿泊するなどというものであった(乙16の別添29)。

b 本件各承諾書上、平成29年11月10日に時計を売却したとされる◎◎(旅券番号●●)及び◎◎(旅券番号●●)に係る旅行日程は、同月9日が愛知県蒲郡市内のホテルに宿泊する、翌10日が清水寺等を観光した後に山梨県南都留郡内のホテルに宿泊するなどというものであった(乙16の別添29)。

c 本件各承諾書上、平成29年11月10日に時計を売却したとされる◎◎(旅券番号●●)及び同月11日に時計を売却したとされる◎◎(旅券番号●●)に係る旅行日程は、同月9日が神戸市内のホテルに宿泊する、翌10日が清水寺等を観光した後に愛知県豊川市内のホテルに宿泊する、翌11日が富士山等を観光した後に神奈川県伊勢原市内のホテルに宿泊するなどというものであった(乙16の別添29)。

d 本件各承諾書上、平成29年11月14日に時計を売却したとされるG(旅券番

号●●)は、同年7月13日に日本から出国して以来、日本に入国していない(乙16の別添29、乙33)。

- e 本件各承諾書上、平成29年1月16日に時計を売却したとされる◎◎(旅券番号●●)及び◎◎(旅券番号●●)に係る旅行日程は、同日午前8時50分発の航空便で成田国際空港から出国するなどというものであった(乙16の別添29)。
- f 本件各承諾書上、平成29年1月17日に時計を売却したとされる◎◎(旅券番号●●)に係る旅行日程は、同月16日が岐阜県羽島市内のホテルに宿泊する、翌17日が白川郷等を観光した後に山梨県南都留郡内のホテルに宿泊するなどというものであった(乙16の別添29)。
- g 本件各承諾書上、平成29年1月21日に時計を売却したとされる◎◎(旅券番号●●)に係る旅行日程は、同月20日が岐阜県大垣市内のホテルに宿泊する、翌21日が白川郷等を観光した後に山梨県笛吹市内のホテルに宿泊するなどというものであった(乙16の別添29)。
- h 本件各承諾書上、平成29年1月23日に時計を売却したとされる◎◎(旅券番号●●)及び◎◎(旅券番号●●)に係る旅行日程は、同月22日が静岡県御前崎市内のホテルに宿泊する、翌23日が富士山等を観光した後に東京都八王子市内のホテルに宿泊するなどというものであった(乙16の別添29)。
- i 本件各承諾書上、平成29年1月26日に時計を売却したとされる◎◎(旅券番号●●)に係る旅行日程は、同日午前10時発の航空便で東京国際空港から出国するなどというものであった(乙16の別添29)。
- j 本件各承諾書上、平成29年1月28日に時計を売却したとされる◎◎(旅券番号●●)及び◎◎(旅券番号●●)は、同月27日午後9時10分発の航空便で中部国際空港から出国していた(乙16の別添29)。
- k 本件各承諾書上、平成29年1月29日に時計を売却したとされる◎◎(旅券番号●●)に係る旅行日程は、同月28日が札幌市内のホテルに宿泊する、翌29日が大通公園等を観光した後に新千歳空港から出国するなどというものであった(乙16の別添29)。

(シ)平成29年12月について

- a 本件各承諾書上、平成29年12月2日に時計を売却したとされる◎◎(旅券番号●●)及び同月3日に時計を売却したとされる◎◎(旅券番号●●)に係る旅行日程は、同月1日が愛知県常滑市内のホテルに宿泊する、翌2日が心齋橋等を観光した後に関西国際空港から出国するなどというものであった(乙16の別添30)。
- b 本件各承諾書上、平成29年12月4日に時計を売却したとされる◎◎(旅券番号●●)に係る旅行日程は、同月3日が愛知県岡崎市内のホテルに宿泊する、翌4日が八坂神社等を観光した後に同県常滑市内のホテルに宿泊するなどというものであった(乙16の別添30)。
- c 本件各承諾書上、平成29年12月6日に時計を売却したとされる◎◎(旅券番号●●)、◎◎(旅券番号●●)及び◎◎(旅券番号●●)、同日及び同月7日に時計を売却したとされる◎◎(旅券番号●●)並びに同日に時計を売却したとされる◎◎(旅券番号●●)に係る旅行日程は、同月5日が札幌市内のホテルに宿泊する、

翌6日が登別地獄谷等又は白い恋人パーク等を観光した後に前日と同じホテルに宿泊する、翌7日が北広島（北海道中部）のアウトレットモールを観光した後に新千歳空港から出国するなどというものであった（乙16の別添30）。

- d 本件各承諾書上、平成29年12月10日に時計を売却したとされる◎◎（旅券番号●●）及び◎◎（旅券番号●●）に係る旅行日程は、同月9日が山梨県南都留郡内のホテルに宿泊する、翌10日が富士山等を観光した後に愛知県蒲郡市内のホテルに宿泊するなどというものであった（乙16の別添30）。
- e 本件各承諾書上、平成29年12月14日に時計を売却したとされる◎◎（旅券番号●●）及び◎◎（旅券番号●●）に係る旅行日程は、同月13日が愛知県豊田市内のホテルに宿泊する、翌14日が奈良公園等を観光した後に関西国際空港から出国するなどというものであった（乙16の別添30）。
- f 本件各承諾書上、平成29年12月15日に時計を売却したとされる◎◎（旅券番号●●）は、同月14日に成田国際空港から出国していた（乙16の別添30）。
- g 本件各承諾書上、平成29年12月19日に時計を売却したとされる◎◎（旅券番号●●）、◎◎（旅券番号●●）、◎◎（旅券番号●●）、◎◎（旅券番号●●）及び◎◎（旅券番号●●）に係る旅行日程は、同月18日が岐阜県羽島市内のホテルに宿泊する、翌19日が白川郷等を観光した後に長野県北佐久郡内のホテルに宿泊するなどというものであった（乙16の別添30）。
- h 本件各承諾書上、平成29年12月21日に時計を売却したとされる◎◎（旅券番号●●）、◎◎（旅券番号●●）及び◎◎（旅券番号●●）、同月22日に時計を売却したとされる◎◎（旅券番号●●）並びに同月23日に時計を売却したとされる◎◎（旅券番号●●）に係る旅行日程は、同月20日が大阪市内のホテルに宿泊する、翌21日が午前11時55分発の航空便で関西国際空港から出国するなどというものであった（乙16の別添30）。
- i 本件各承諾書上、平成29年12月25日に時計を売却したとされる◎◎（旅券番号●●）、◎◎（旅券番号●●）及び◎◎（旅券番号●●）に係る旅行日程は、同月24日が山梨県南都留郡内のホテルに宿泊する、翌25日が富士山等を観光した後に愛知県碧南市内のホテルに宿泊するなどというものであった（乙16の別添30）。
- j 本件各承諾書上、平成29年12月26日に時計を売却したとされる◎◎（旅券番号●●）、◎◎（旅券番号●●）及び◎◎（旅券番号●●）に係る旅行日程は、同月25日が岐阜県羽島市内のホテルに宿泊する、翌26日が白川郷等を観光した後に長野県北佐久郡内のホテルに宿泊するなどというものであった（乙16の別添30）。

#### ウ 事実認定の補足説明

原告は、買取申込者ではなく当該同行者が本件承諾書に記載するなどして時計の買取りが行われることもあったなどとするHやIの各供述については、課税当局に迎合した供述を行う危険が大きいため信用することができないなどと主張する。

しかし、知人に連れられて本件販売場に行ったと供述する者のうち、Fの質問応答記録書（乙22）においては、知人から依頼されたため一回的なアルバイトとして本件販売場

に訪れたことを裏付ける内容のラインのやり取りがされていること、J及びKの質問応答記録書（乙29、30）においては、同一の人物が知人としてそれぞれ挙げられていることに照らせば、上記の者らの供述はいずれも自身を買取申込者ではないという点において十分に信用することができ、本件販売場においては実際を買取申込者ではない別の人物が時計の売却に関わる取引は現に存在していたことが認められる。そして、HやIの上記各供述については、かかる事実と整合するものであって十分に信用でき、原告が主張する上記のような抽象的な危険をもってその信用性が否定されるものとはいえない。

したがって、原告の上記主張は採用することができない。

(2) 消費税法30条7項所定の帳簿及び請求書等の保存の有無

ア 帳簿及び請求書等の保存の意義

(ア) 消費税法30条7項は、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は、当該保存がない課税仕入れ等の税額については、同条1項を適用しない旨を規定し、上記の帳簿及び請求書等を保存しない場合にはいわゆる仕入税額控除がされないこととされている。

このように消費税法30条7項が課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿又は請求書等の保存を義務付けているのは、いわゆる申告納税制度の下において、納税義務者の申告が事実に基づいて適正に行われているか否かにつき、必要に応じて税務職員（国税庁、国税局又は税務署の職員をいう。以下同じ。）が確認できるようにするためであり（国税通則法74条の2第1項3号、127条参照）、その帳簿又は請求書等が税務職員による検査の対象となり得ることを前提にしているものである。したがって、消費税法30条7項は、事業者が、国内において行った課税仕入れに関し、同条8項1号所定の事項が記載されている帳簿を保存している場合又は同条9項2号所定の書類で同号所定の事項が記載されている請求書等を保存している場合において、税務職員がそのいずれかを検査することにより課税仕入れの事実を調査することが可能であるときに限り、同条1項を適用することができることを明らかにするものであると解される。

その反面、事業者が上記帳簿又は請求書等を保存していない場合には消費税法30条1項が適用されないことになるが、このような法的不利益が特に定められたのは、資産の譲渡等が連鎖的に行われる中で、広く、かつ、薄く資産の譲渡等に課税するという消費税により適正な税収を確保するには、上記帳簿又は請求書等という確実な資料を保存させることが必要不可欠であると判断されたためであると考えられる。（最高裁判平成16年12月16日第一小法廷判決・民集58巻9号2458頁参照）

以上のとおり、消費税法30条7項は、税務職員が帳簿や請求書等の検査により課税仕入れの調査を行うことを可能とし、その適正な税収を確保するために、課税仕入れに係る帳簿及び請求書等の保存を義務付けているのであって、かかる趣旨に照らせば、同項において保存が要求される同条8項及び9項所定の帳簿あるいは請求書等については、それらの記載が真実であることを要するものと解される。すなわち、仕入税額控除の要件として保存が要求される上記帳簿あるいは請求書等においては、課税仕入れの年月日、課税仕入れに係る資産又は役務の提供の内容及び支払対価の額、さらには仕入先の氏名又は名称の記載が真実であることを要し、それらの各記載が真実ではない場合には仕入税額控除が認められないことになるかと解される。

(イ) これに対し、原告は、消費税法30条7項が仕入税額控除の前提として帳簿等の保存を求めたのは、飽くまで消費税を円滑かつ適正に転嫁するためのものとして確実な証拠である帳簿等によるべきであるという証明上の便宜などによるものにすぎず、同項の「保存」という文言に税務調査をも含ませるような解釈をすべき理由は見当たらないなどと主張する。

しかし、消費税法30条7項の「保存」の意義に関しては、申告納税制度の趣旨や仕組み、税務職員による質問検査権（国税通則法74条の2第1項3号。なお、平成23年法律第114号による改正前においては同改正前の消費税法62条に規定されていた。）などと切り離して解釈することは適当ではなく、これらの点を踏まえると前記（ア）のとおり解するのが相当である。

したがって、原告の上記主張は採用することができない。

イ あてはめ

(ア) 別紙2の各表2-①の本件各仕入れについて

a 本件各仕入れのうち、別紙2の各表2-①の仕入れについて、Fらは、いずれも知人等に連れられて本件販売場に行き、本件承諾書に自身の氏名及び住所等を記載し、自身の身分証明書を提示したが、時計を売却した事実はなく、原告から金銭を受領した事実もない旨述べ、乙は本件販売場に行ったことがない旨述べている。

そして、証拠（乙6、7、22～32）及び弁論の全趣旨によれば、Fら及び乙は、学生、アルバイトあるいは会社員であった者であることが認められるところ、Fらが関わった時計の売却に係る金額は、上記のような者が自身の所有物として売却する金額を大きく超えていることに加え、前記認定事実ア（イ）のとおり、本件販売場においては、買取申込者が同行者を連れて来店し、買取申込者ではなく当該同行者が本件承諾書に記載するなどして時計の買取りが行われることがあったことも踏まえると、Fらが本件各仕入れに係る時計を売却したことがないなどとする点は十分に信用することができるものである。

したがって、上記各取引の実際の買取申込者は本件各承諾書名義人とは異なる者であったと認めるのが相当である。

b これに対し、原告は、Fらに係る質問応答記録書につき当該記録書を作成した調査職員による露骨な誘導等が見られるなどとして信用できないと主張するが、少なくとも前記（1）ウに説示したとおり、Fがやり取りしたラインにおいては、上記のとおり他人の手伝いをしているだけであることをうかがわせる内容のやり取りがされているなど一定の裏付けとなる証拠もある以上、原告が主張する上記抽象的な事情をもってFらの質問応答記録書の内容の信用性が否定されるものとはいえない。

なお、原告は、高級時計はいわゆる金融商品であり、高額な商品の取引が短期間で多数回行われることも珍しいことではない旨も主張するが、本件各仕入れに係る取引を行うためには、その売却した高額な時計を多数購入することが前提となり、そのための多額の購入資金が必要になるところ、Fらがそのような資金力を有していたことをうかがわせる的確な証拠は見当たらず、原告が主張するとおり、いわゆる金融商品の取引と同様に高級時計の取引が行われている事実が存在するとしても、前記aの判断を左右するものではない。

(イ) 別紙2の各表2-②の本件各仕入れについて

a 本件各仕入れに係る各取引日より前に日本から出国していた者について

前記認定事実によれば、本件各仕入れのうち、同イ（ア）、同（エ）c、同（ケ）d、同（サ）d及びj並びに同（シ）fの各仕入れに関しては、本件各承諾書に記載された各取引日において、本件各承諾書名義人はいずれも日本から出国していたことが認められる。

そうすると、上記各仕入れに関しては、本件各承諾書名義人が上記各取引日において本件販売場で時計を売却することはできず、本件各承諾書名義人とは別の者が時計を売却したものと認めるのが相当である。

b 本件各仕入れに係る取引日に日本に在留していた者について（同各取引日に日本から出国した者を含む。）

(a) 本件各仕入れのうち前記aの者以外の本件各承諾書名義人からの仕入れについて、前記認定事実イによれば、当該本件各承諾書名義人は、いずれも訪日団体観光旅行に参加して日本に入国した者であり、当該訪日団体観光旅行の各日程に照らせば、本件各仕入れ日において、当該本件各承諾書名義人が本件販売場を訪れて時計を売却することは困難であったことがうかがわれるところ、上記各訪日団体観光旅行の実施状況が上記各日程と大きく異なるようなものであったことを認めるに足りる的確な証拠はない。

そして、本件販売場においては、実際の買取申込者ではない者を名義人とする時計の仕入れが行われていたことのほか（前記認定事実ア（イ））、訪日団体観光旅行に参加した本件各承諾書名義人が実際の仕入先ではない事例も少なからず存在していること（前記a）なども併せ鑑みると、本件各仕入れのうちの上記各仕入れに関しても、本件各承諾書名義人とは別の者が時計を売却したものと認めるのが相当である。

(b) これに対し、原告は、前記（a）の本件各承諾書名義人に係る訪日団体観光旅行につき、それらの旅行日程には不自然な部分が多いことから当該旅行日程のとおり実施されていない可能性が高く、現に上記の訪日団体観光旅行に関与した指定旅行会社のほとんどが失踪者を出すなど観光庁から取扱停止等の処分を受けているなどと主張するが、上記各訪日団体観光旅行が当該旅行日程と大きく異なる内容で実施されたことを認めるに足りる的確な証拠がないことは前記（a）に説示したとおりである。

なお、この点を措いたとしても、本件各仕入れに係る高額な時計を保有し得るに足りる十分な資力を有する者であれば、わざわざ上記のような不正とも評価し得る訪日団体観光旅行に参加し、あるいはその旅行日程を遵守しない行動をしてまで、日本に入国して時計を売却する必要はなく、仮に、上記各訪日団体観光旅行が予定した旅行日程と実施状況が大きく異なるような不正なものであるとすれば、そのこと自体が本件各承諾書名義人と実際に時計を売却した者とが異なることを一定程度うかがわせる事情にもなり得るといふべきであり、いずれにしても本件各承諾書名義人とは別の者が時計を売却したと認めるのが相当である。



#### ウ 小括

したがって、本件各承諾書記載の各仕入先については真実と異なる仕入先が記載されているものであり、本件各仕入れについては、帳簿及び請求書等を保存しない場合（消費税法30条7項）に当たるといふべきである。

#### (3) 消費税法30条7項ただし書所定の「やむを得ない事情」の有無

ア 原告は、本件各承諾書名義人が真実の買取申込者か否かについて十分な注意義務を尽くしていたなどとして消費税法30条7項ただし書所定の「やむを得ない事情」があるなどと主張する。

イ しかし、消費税法30条7項ただし書所定の「災害その他のやむを得ない事情」については、天災又は火災その他の人為的災害で自己の責任によらないものに起因する災害又はこれに準ずるものをいうと解するのが相当であるところ、原告が主張する前記アの事情はこれに該当しないし、そもそも、前記認定事実ア（イ）のとおり、本件販売場においては実際の買取申込者ではない者を名義人とする時計の仕入れが行われており、原告の従業員もそれを認識していたと認められるのであって、いずれにしても原告が主張するような注意義務が尽くされていたと認めることもできないのであるから、上記「やむを得ない事情」があるとは認められない。

ウ したがって、原告の上記主張は採用することができない。

#### (4) 小括

以上によれば、その他原告が主張する点を踏まえても、本件各仕入れに関して消費税法30条1項所定の仕入税額控除を認めることはできない。

### 3 本件各更正処分等の根拠及び適法性

(1) 以上を前提にすると、原告の本件各課税期間における納付すべき消費税額及び地方消費税の譲渡割額は、別紙4「本件各更正処分等の根拠及び適法性」の「1 本件各更正処分の根拠」に記載のとおりであり、これらの金額は本件各更正処分により納付すべき消費税額及び地方消費税の譲渡割額と同額であるから、本件各更正処分はいずれも適法である。

(2) 前記(1)のとおり、本件各更正処分はいずれも適法であるところ、本件各更正処分により原告が新たに納付すべき消費税等の税額について、その基礎となった事実につき、原告がこれを計算の基礎としなかったことに通則法65条4項に規定する正当な理由があるとは認められず、本件各更正処分にに基づき納付すべき税額については、通則法65条1項の規定により過少申告加算税が課されることになる。

そして、原告に課される上記過少申告加算税の額は、別紙4「本件各更正処分等の根拠及び適法性」の「3 本件各賦課決定処分の根拠」に記載のとおりであり、これらの金額は、本件各賦課決定処分における過少申告加算税の額あるいは過少申告加算税相当額と同額である。

したがって、本件各賦課決定処分はいずれも適法である。

### 4 結論

以上によれば、原告の請求はいずれも理由がないからこれらを棄却することとし、主文のとおり判決する。

裁判長裁判官 鎌野 真敬  
裁判官 中畑 啓輔  
裁判官 池田 好英

(別紙1)

指定代理人目録

江 原 謙 一    今 西 貴 洋    若 狭 圭 悟    岡 村 秀 直  
新 良 昌 也    山 城 愛 弓

以 上

5