

答 申 第 115 号
令 和 3 年 7 月 8 日

財 務 大 臣
麻 生 太 郎 殿

関 税 等 不 服 審 査 会
会 長 佐 藤 英 明

答 申 書

令和3年5月13日付財関第368号をもって諮問のあった関税法（昭和29年法律第61号。以下「法」という。）第7条の16第1項の規定に基づく関税の更正処分及び同法第8条第2項の規定に基づく関税の加算税賦課決定処分に対する審査請求につき、当審査会の意見を次のとおり答申する。

なお、以下において使用する用語の意義は、下記のとおりである。

記

審査請求人 株式会社A（以下「審査請求人」という。）

本件各処分 B税関C税関支署長（以下「C支署長」という。）及びB税関D税関支署長（以下「D支署長」という。）が行った法第7条の16第1項の規定に基づく関税の更正処分及び同法第8条第2項の規定に基づく関税の過少申告加算税賦課決定処分（別紙に掲げる処分。）

意 見

本件各処分の取消しを求める審査請求（以下「本件審査請求」という。）については、本件各処分に係る貨物で、G S P 税率の適用を受けたもののうち、ヒールを使用していないものに係る処分に対する審査請求は、これを認めて処分の全部又は一部を取り消し、その余の処分に対する審査請求は、これを棄却するべきである。

理 由

第1 事案の概要

1 審査請求の経緯

- (1) 審査請求人は、E国、F国、G国等において靴の委託製造及び販売を行う法人であり、遅くとも平成24年以降、E国から関税定率法等の一部を改正する法律（平成28年法律第16号）による改正前の関税定率法（明治43年法律第54号。以下、単に「定率法」という。）別表（以下「関税率表」という。）第64類に分類される婦人用靴等（以下「輸入貨物」という。）を輸入するために、C支署長及びD支署長に対して、継続的に輸入（納税）申告（以下「輸入申告」という。）を行っていた。
- (2) 上記（1）の輸入申告に際して審査請求人は、「包括的な経済上の連携に関する日本国及び東南アジア諸国連合構成国の間の協定」（以下「EPA」という。）第16条1の規定に基づく関税の譲許の便益による税率（以下「EPA税率」という。）又は関税定率法等の一部を改正する法律（平成28年法律第16号）による改正前の関税暫定措置法（昭和35年法律第36号。以下、単に「暫定法」という。）第8条の2第3項の規定に基づき特別特惠受益国を原産地とする物品に課される関税率（以下「GSP税率」という。）の適用を受けるため、輸出国であるE国の権限ある政府当局（以下「E国当局」という。）が発給した原産地を証明した書類でEPA税率の適用に必要な書類（以下「締約国原産地証明書」という。）又はGSP税率の適用に必要な書類（以下「E国原産地証明書」という。）を提出し、EPA税率又はGSP税率の適用により輸入許可を受けていた。
- (3) 平成27年12月、B税関調査部統括調査官部門（以下「本件調査担当部門」という。）が、審査請求人が輸入した輸入貨物に係る納税申告が法、定率法等関係諸法令の規定に従って正しく行われているか否かを確認するため、立入調査を実施したところ、審査請求人から提出された輸入貨物に関する資料のうち、平成26年1月から平成27年10月までに輸入許可された輸入貨物に係るものと思われる「コスト分析表」と標記された資料に、靴の部分品（靴の原材料のうち、本底、かかと等の関税率表第64.06項に所属する段階まで加工されているものをいう。以下同じ。）の一部の「采购地」をG国とする記載があるものがあることを発見した。

「采购地」とはG国語で「仕入地」との意味があり、輸入貨物に、E国以外から仕入れた部分品が使用されていた場合、EPA附属書二に定める商品の名称及び分類についての統一システムに関する国際条約（昭和62年条約第14号）第1条(a)に定義される商品の名称及び分類についての統一システムの関税分類（以下、単に「関税分類」という。）第64類の品目別規則又は税関職員的身

分を示す証票等の書式に関する省令等の一部を改正する省令（平成 29 年財務省令第 1 号）による改正前の関税暫定措置法施行規則（昭和 44 年大蔵省令第 39 号。以下、単に「暫定法施行規則」という。）別表に定める関税率表第 64 類の原産品として資格を与えるための条件（いわゆる「実質加工基準」）を充足できておらず、E 国の原産品としての資格（以下「原産性」という。）に疑義が生じ、E P A 税率又は G S P 税率が適用できない可能性もあるため、本件調査担当部門はこの点について更に調査を進めることとした。

(4) 平成 28 年 3 月、本件調査担当部門は B 税関業務部原産地調査官を介し H 税関 I 部門に対して、E 国当局に対する、上記 (3) により原産性に疑義が生じた貨物（以下「疑義貨物」という。）に係る原産性の情報提供要請を依頼した。当該依頼を受けた I 部門は、財務省関税局原産地規則室等を介し、E 国当局に対し疑義貨物に係る原産性の情報提供要請を行った（E P A 附属書四第六規則 1 及び暫定法第 12 条の 2 第 1 項）。しかしながら、E 国当局から提供された資料からは、疑義貨物の原産性を裏付けるに足る十分な情報は得られなかったため、原産性に係る疑義を払拭することはできなかった。

(5) また、本件調査担当部門は審査請求人に対しても疑義貨物の原産性を証明する資料の提出を求めたが、審査請求人は、疑義貨物の原産性について説明及び資料の提出によって明らかにすることはできなかった。

(6) これを受けて、本件調査担当部門は、疑義貨物のうち、E P A 税率の適用を受けて輸入された貨物（以下「E P A 税率適用貨物」という。）及び G S P 税率の適用を受けて輸入された貨物であって当該貨物に係る成本分析表の靴の部分品の采购地に G 国と記載があったもの（以下「G S P 税率適用貨物」といい、E P A 税率適用貨物と合わせて、以下「本件貨物」という。）について、原産性が認められず、E P A 税率又は G S P 税率を適用できないと思料されたことから、それぞれ E P A 税率又は G S P 税率の適用を否認することとした。

平成 30 年 4 月 20 日に C 支署長及び D 支署長が、それぞれ審査請求人に対し、本件貨物について更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を行い、更正通知書及び加算税賦課決定通知書を送付した。

(7) 平成 30 年 7 月 13 日、審査請求人から、本件貨物についての更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を不服としそれらの取消しを求める再調査の請求が、B 税関長（以下「処分庁」という。）に提起された。

(8) 令和元年 6 月 25 日、処分庁は、「本件貨物には原産性が認められず、E P A 税率及び G S P 税率は適用できないことから、誤った税率を適用し輸入許可を受けたものであり、関税額等を更正されるべきものである。また、更正に係る関税等について過少申告加算税を賦課することも妥当といえる」旨を理由として、上記再調査の請求について棄却する決定を行った。

(9) 審査請求人は、本件貨物についての更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分のうち関税に係る部分（本件各処分）の取消しを求め、令和元年 7 月 19 日

付審査請求書（以下「本件審査請求書」という。）を財務大臣に対して提出し、本件審査請求を提起した。

2 関係法令の規定等について

(1) 更正及び加算税の賦課決定

イ 関税の更正について

税関長は、輸入しようとする貨物に係る納税申告があった場合において、その申告に係る税額等の計算が関税に関する法律の規定に従っていなかったとき、その他当該税額等がその調査したところと異なるときは、その調査により、当該申告に係る税額等を更正する（法第7条の16第1項）。

ロ 過少申告加算税について

上記イの更正がされたときは、当該更正に基づき納付すべき関税額に対して過少申告加算税が課される（法第12条の2第1項）。

なお、更正前の税額の計算の基礎とされていなかったことについて正当な理由があると認められる事実がある場合には、納付すべき税額からその正当な理由があると認められる事実に基づく税額を控除して過少申告加算税を課すこととなる（法第12条の2第3項）。

(2) E P A税率について

イ E P A税率とは

輸入しようとする貨物には、法及び定率法その他関税に関する法律により、関税を課するが、条約中に関税について特別の規定があるときは、当該規定によることとされている（法第3条ただし書）。

E P A税率とは、E P Aの効力が生じている国（以下「締約国」という。）の原産品（以下「締約国原産品」という。）について、適用できる税率である。E P Aは我が国等について平成20年12月に、E国について平成21年12月に発効していることから、E国の原産品については、同協定に基づくE P A税率が適用される（E P A第16条1）。

ロ E P A税率適用の要件について

(イ) E P A税率は、上記イのとおり締約国原産品に対して適用されるものであり、関税分類第64類に所属する製品については、E P A第3章及びE P A附属書二に定められる以下のいずれかの原産地基準を充足したものでなければならない。

- ① 当該締約国において完全に得られ、又は生産される製品（E P A第24条(a)及び第25条）
- ② 品目別規則により、製品の原材料の一部に非原産材料が使用されている場合は、非原産材料として関税分類第64類に所属しないもののみを使用すること（E P A第24条(b)及び第26条）。
- ③ 一又は二以上の締約国の原産材料のみから当該締約国において完全

に生産される産品（EPA第24条(c)）

(ロ) また、上記(イ)に加え、EPA税率の適用を受けようとする者は、課税価格の総額が20万円以下である場合等を除き、輸入申告に際し、締約国原産地証明書（EPA附属書四第三規則1(a)）を提出しなければならない（法第68条及び関税定率法等の一部を改正する法律の施行に伴う関係政令の整備等に関する政令（平成28年政令第168号）による改正前の関税法施行令（昭和29年政令第150号。以下、単に「関税法施行令」という。）第61条第1項第2号イ(1)）。

ハ 締約国原産品であることの確認について

(イ) 税関長は、輸入申告された貨物について、EPAに基づき関税の譲許の便益を適用する場合において、当該貨物が締約国原産品であるかどうかを確認するために必要があるときは、EPAの規定に基づき、協定締約国の権限ある当局に対し、当該貨物について質問し、又は当該貨物が締約国原産品であることを明らかにする資料の提供を求めることができる（EPA附属書四第六規則1及び暫定法第12条の2第1項）。

(ロ) 税関長は、以下のいずれかに該当するときは、EPAの規定に基づき、当該譲許の便益を与えないことができる（EPA附属書四第八規則2及び暫定法第12条の2第5項）。

- ① 当該貨物が、当該譲許の便益の適用を受けるための要件を満たしていないとき。
- ② 当該貨物を輸入する者が当該譲許の便益の適用を受けるために必要な手続をとらないとき。
- ③ 上記(イ)の質問又は求めを受けた者が、質問に対する回答若しくは当該求めに対する資料の提供をしないとき、又は当該質問に対する回答若しくは当該求めに対し提供した資料が十分でないとき。

(3) GSP税率について

イ GSP税率とは

GSP税率とは、経済が開発の途上にある国であって、関税について特別の便益を受けることを希望するもののうち、国際連合総会の決議により後発開発途上国とされている国で特別の便益を与えることが適当であるものとして、関税定率法等の一部を改正する法律の施行に伴う関係政令の整備等に関する政令（平成28年政令第168号）による改正前の関税暫定措置法施行令（昭和35年政令第69号。以下、単に「暫定法施行令」という。）第25条第3項により財務大臣が指定した国（以下「特別特惠受益国」という。）を原産地とする物品について適用できる税率である（暫定法第8条の2第3項）。なお、E国は特別特惠受益国に指定されている。

ロ GSP税率適用の要件について

(イ) GSP税率は、上記イのとおり特別特惠受益国を原産地とする貨物に対

して適用できるものであり、関税率表第 64 類に分類される物品については、以下の①、②のいずれかの原産地基準を充足したものでなければならない

① 一の国において完全に生産された物品（暫定法施行令第 26 条第 1 項第 1 号及び暫定法施行規則第 8 条）

② 製造しようとする物品とは異なる関税率表の項（第 64.06 項を除く。）に属する物品からの製造（暫定法施行令第 26 条第 1 項第 2 号及び暫定法施行規則第 9 条）

（ロ）また、上記（イ）に加え、G S P 税率の適用を受けようとする者は、課税価格の総額が 20 万円以下である場合等を除き、輸入申告に際し、特別特惠受益国の原産品であることを証明した原産地証明書を提出しなければならない（法第 68 条並びに暫定法施行令第 27 条第 1 項及び第 4 項）。

ハ 締約国原産品であることの確認について

関税定率法等の一部を改正する法律（平成 30 年法律第 8 号）による改正後の関税暫定措置法第 8 条の 4 においては、上記（2）ハ（ロ）に述べた E P A の規定に基づく譲許の便益を与えないことができる場合と同様の規定が存在するものの、本件の輸入申告が行われた時点で適用されていた暫定法には、このような規定は存在していなかった。

（4）G S P 税率又は E P A 税率が適用されない場合の適用税率について

特惠受益国原産品とは認められず G S P 税率が適用できない場合又は締約国原産品と認められず E P A 税率が適用できない場合は、世界貿易機関を設立するマラケシュ協定（平成 6 年条約第 15 号）附属書一 A の 1994 年の関税及び貿易に関する一般協定のマラケシュ議定書に附属する譲許表の第 38 表の日本国の譲許表に定める税率（以下「協定税率」という。）を適用することとなる。

第 2 審査請求人の主張

審査請求人は、本件審査請求書、令和元年 10 月 24 日付反論書並びに令和 2 年 1 月 16 日付、同年 3 月 25 日付及び同年 5 月 13 日付回答書において、概要以下のとおり主張している。

1 本件貨物は、E 国政府から真正な原産地証明書の発給を受け、日本政府に輸入許可を受けたものであり、適法に G S P 税率又は E P A 税率の適用を受けて輸入されたものである。

2 成本分析表は、靴のサンプルを作成する際に、審査請求人がサンプル作成を外注していた G 国企業である J 社（以下「サンプル作成企業」という。）が、サンプルを製造する上で、単価の算出等に使用するために作成したものであり、成本分析表の「采购地」（仕入地）は、サンプルの材料の仕入地を記載して使用したものである。

サンプル作成等を経て、本件貨物のような量産品を製造する際には、審査請求人

において成本分析表にオーダー番号やスタイル番号、発注量を追記し、各原材料の単価を更新するが、仕入地については量産品の仕入地に係る記載に更新していない。そもそも単価以外の記載は重要視しておらず、信用できる記載ではない。

3 靴のサンプル作成時の、G国の部分品メーカーからの領収書等から、本件貨物のサンプルはG国産の靴の部分品を用いて生産されていると認められる。

4 量産品の靴の部分品については、本件貨物の生産者・輸出者であるE国所在のK社（以下「本件輸出者」という。）がE国で加工生産した旨を証明する書類を提出している。

また、サンプル以外の量産品に係る材料費及び加工費は全てE国の取引先に送金している。送金額は発注契約額ごとではないが、送金時期を勘案すれば、本件貨物に係る送金の資料と考えられる。

5 E国で靴を一から作ることはできず、サンプルはG国で生産する必要がある。輸送コスト及び製造時間の削減の観点から、サンプルについては原材料はG国等で仕入れ、組立て・製造までG国国内で完結する。

一方、量産設備はE国の工場にしかなく、サンプルをE国に送付して、靴の部分品の型からE国で製作していくが、G国やM国等から仕入れる原材料もある。ただし、靴の部分品についてG国から仕入れ、原産性が失われるようなことがないよう、本件輸出者にも伝えていた。量産する場合も、輸送コスト及び製造時間の削減の観点から、原材料は現地（E国）で仕入れる方が有利であり、サンプルと量産品とで原材料の仕入地を切り替える合理性がある。

6 E国当局の提供資料について、処分庁は本件貨物に係る資料と断定しているが、本件輸出者は審査請求人以外の日本、G国、ヨーロッパの取引先と取引をしているため、そのような断定はできない。

7 処分庁の事後調査や再調査の請求において、原産地証明書に代わる資料の提出依頼やヒアリングはなく、資料提出等の機会が十分でなかった。

第3 当審査会の判断

1 本件各処分の適法性について

(1) 本件貨物の原産性の有無に係る争点について

本件各処分は、本件貨物の原産性に疑義が生じ、EPA税率又はGSP税率の適用を否認したことに基づき、行われたものである。

上記第1の1(3)のとおり、本件貨物については、G国産の靴の部分品を使用して製造されたかどうかという点から、その原産性に疑義が生じたものであり、審理関係人（審査請求人及び処分庁）から、その他の点に基づく原産性の疑義について、特段の主張はされていない。上記第1の2(2)ロ(イ)及び(3)ロ(イ)のとおり、EPA税率及びGSP税率のいずれに係る原産地規則においても、本件貨物が、G国産の靴の部分品を使用して製造されたと認められれば原産性は認められない。したがって、本件貨物に原産性が認められるか否かは、本

件貨物がG国産の靴の部分品を使用して製造されたと認められるかどうかによることとなり、この点について審理関係人の間に争いはない。

(2) 関係者間の取引関係及び靴製造の流れについて

審査請求人が提出した令和2年1月16日付、同年3月25日付及び同年5月13日付回答書によれば、審査請求人（日本）、サンプル作成企業（G国）、本件輸出者（E国）の間に資本関係はなく、取引関係及び靴製造の流れについては以下のとおりと解される。

- イ 日本国内の顧客からの商品企画・注文を受け、審査請求人が商品のサンプル製造をサンプル作成企業に依頼
- ロ サンプル作成企業は基本的にG国国内で（状況によってL国、M国からも）仕入れた原材料からG国でサンプルを製造。その際、本件輸出者と価格交渉の上、コスト分析表を作成
- ハ サンプル作成企業から審査請求人に対し、サンプルとコスト分析表を送付
- ニ 審査請求人がコスト分析表を用い、サンプル作成企業を介して本件輸出者と量産品に関する価格交渉を行い、製造価格（本件輸出者への支払価格）を決定。コスト分析表の価格の記載を都度更新
- ホ 審査請求人がコスト分析表の製品価格に基づき日本国内の顧客と販売価格を交渉。審査請求人が取引の意思決定を行い、それに基づき、コスト分析表に発注番号、数量等が追記されるが、コスト分析表に記載の製造価格（製品価格及び各原材料の単価）は更新されない
- ヘ 審査請求人が、更新されたコスト分析表に基づき注文書を作成し、サンプル作成企業を介し、本件輸出者に発注（注文書のみ送付し、コスト分析表は送付しない）
- ト 本件輸出者が、E国国内及びG国、M国等から仕入れた原材料を用い、E国国内で量産品を製造。注文書（コスト分析表）の価格は審査請求人が購入する際の建値であり、実際の製造費との差額は本件輸出者の利益となる
- チ 本件輸出者から審査請求人へ量産品を送付（本件貨物等の輸入）

(3) 各提出資料の評価について

本件貨物の原産性の疑義の程度に関して、審理関係人から提出されている各資料の評価について検討する。

イ コスト分析表

(イ) コスト分析表に関する説明等について

「コスト」とはG国語で「コスト」の意味があり、コスト分析表は一般的には、原材料ごとのコストやコストの変動要因を分析することで、コスト低減や適切な経営判断を図る等の目的で作成される。本件のコスト分析表には、靴の原材料ごとの単価や仕入地等が記載されており、コスト分析の基礎資料となるものである。審査請求人は本件のコスト分析表について、サンプル作成企業が本件輸出者と交渉してサンプルについて作成したものであり、靴の企画・発

注を行う上で、靴の単価を原材料ごとに検討し、本件輸出者と価格交渉するために使用する資料と説明している。

以下、コスト分析表の記載事項に関しては、下記のとおり便宜、日本語で記述する。

- ・「订单号」：オーダー番号
- ・「型体」：スタイル番号（靴の型番）
- ・「订购量」：発注量
- ・「总计RMB」又は「总计USD」：単価
- ・「厂商」：メーカー
- ・「采购地」：仕入地

コスト分析表に記載のある原材料のうち、「大底（本底、靴底）」「中底」「跟（かかと）」等については、大底等と認識できる形状であれば、加工費をかけた上で既に汎用的な原材料ではなくなっているから、これらは靴の部分品（関税率表第 64.06 項の物品）と認められる。この点について審理関係人の間に争いはない。

審査請求人は、コスト分析表について、

- ・ 新規に靴を開発する際に、本件輸出者と交渉してサンプル作成企業が作成したもので、サンプルに係る部品単価や仕入地等を記載したものである。当初は靴のオーダー番号やスタイル番号、発注量等は記載されていない。
- ・ その後、審査請求人が本件輸出者との価格交渉、顧客との価格交渉を行った上で、本件輸出者が材料の調達、靴を量産して我が国に輸入する過程で、都度、オーダー番号やスタイル番号、発注量等を審査請求人が追記する。
- ・ 靴の原材料の単価や製品靴としての製造価格は、本件輸出者との交渉を経て確定する（顧客との価格交渉で販売価格が変動しても変わらない。）。靴のオーダー番号、スタイル番号、発注量等は、靴を量産して輸入する過程で更新するが、仕入地の記載はサンプル作成時のまま更新していない。本件貨物のサンプルについては、基本的にG国から仕入れた靴の部分品を用いて製造しているが、量産した本件貨物については、E国から仕入れた靴の部分品を用いて製造している。
- ・ コスト分析表に記載の価格は、審査請求人が購入する際の建値（上限価格）であり、実費がこれを下回れば工場側の利益となる。実費の方が上回る場合でも、工場側と再度の調整はしない。
- ・ コスト分析表の記載は、単価以外は重要視しておらず、信用できる記載ではない。

旨を主張している。

これに対して処分庁は、審査請求人が単価交渉のためにコスト分析表を作成

したとの主張や、コスト分析表に輸入申告時のインボイスに記載されたオーダー番号及びスタイル番号と同じ番号が記載されていることに鑑みれば、コスト分析表が量産品の加工、製造のための分析表であるとも判断できると主張する。

(ロ) コスト分析表の仕入地以外の記載の信憑性について

コスト分析表に記載されている本件貨物の靴のオーダー番号及びスタイル番号については、輸入申告時のインボイスや注文書と相当数が一致しており、信憑性があるものと考えられる（G S P 税率の適用を受けた輸入貨物については、コスト分析表に記載されているオーダー番号及びスタイル番号がインボイスと一致するものしか更正していない。）。

靴の発注量や単価についても、コスト分析表の記載はインボイスや注文書の記載と概ね一致しており、信憑性があるものと考えられる。

また、本件審査請求において、処分庁が事後調査時に審査請求人から取得したのものとして提出されているコスト分析表とは別に、審査請求後に審査請求人から提出されているコスト分析表もある。同じ輸入申告分について双方からコスト分析表が提出されている場合について、その大部分において双方のコスト分析表の記載は一致しているが、一部においては、靴としての単価が異なり、審査請求人が提出したコスト分析表の単価がインボイスや注文書の単価と一致しているほか、処分庁が提出したコスト分析表には靴の部分品の仕入地がG国との記載があるが、審査請求人が提出したコスト分析表には仕入地の記載がないという違いがある。これについて検討すると、靴としての単価は異なるものが一部存在するが、それ自体は「単価については（建値として）価格交渉等の過程を経て更新していく」旨の審査請求人の主張と整合的であり、そのことをもってこれらのコスト分析表の他の記載の信憑性がないとはいえない。そして、靴の部分品についての単価は両コスト分析表で一致しているから、争点となる靴の部分品の単価については、いずれのコスト分析表においても信憑性があるものと考えられる。

以上から、コスト分析表の記載のうち、靴のオーダー番号、スタイル番号、発注量及び単価並びに靴の部分品の単価については、信憑性があるものと認められ、これらの点については審査請求人からも特段の反論はない

(ハ) コスト分析表の仕入地の記載の信憑性について

一方で審査請求人は、コスト分析表の仕入地は信用できる記載でない旨を主張しており、以下この点について検討する。

A 審査請求人は、(1)「コスト分析表はサンプルについて記載したもので、サンプルの生産はG国国内で完結する」、(2)「コスト分析表の仕入地の記載は更新しない」、(3)「コスト分析表は価格交渉のための資料であり、仕入地については重要視していなかったため、信用できる記載ではない」旨を主張している。

しかし、(1)(2)の主張によればコスト分析表の仕入地は基本的にG国(まれにL国、M国)と記載されるはずであるが、大底等の靴の部分品も含めた各原材料の仕入地については、G国との記載とE国との記載とが混在しており、審査請求人の主張はこの事実と矛盾している。

また(2)(3)について、審査請求人が審査請求書とともに提出したコスト分析表や、処分庁が弁明書とともに提出したコスト分析表について見ると、同種の靴の同じ原材料について、仕入地の記載を修正していると認められる。審査請求人は長年GSP税率等を利用し、原産地規則も理解していると認められるところ、原産性を左右し関税額に影響する靴の部分品の仕入地に係る記載について、主張のように無関心であったとは認めがたい。審査請求人は、靴を量産するに当たって、コスト分析表に発注番号や発注量を追記し、単価を更新する旨を主張し、現に同じ輸入貨物について単価の記載が異なる(インボイス等の単価と整合的な価格に更新されている)コスト分析表も提出しているところ、仕入地のみ更新しないとする主張はそもそも不自然である。

これらの点について審査請求人に質問を行ったが説明はなされていない。

- B 審査請求人は、本件輸出者との交渉を経たサンプルの価格を量産品の建値として、コスト分析表に記載していると主張している。ここで建値とは上限価格の意味であり、実際の価格がサンプルの価格を下回った場合の差額は生産者(本件輸出者)側の利益となるとする。また、ゴム等の大元の原材料はG国でしか調達できず、それをE国に輸送して靴底等の部分品を製造すると、G国で部分品に加工する場合より輸送コスト分高くなるが、サンプルを1~2足作る場合より、量産する場合の方が安くなるため、通算すると、G国でサンプルを作る場合のコストの範囲内に、E国で量産する場合のコストが大体収まる旨を主張する。

しかし、輸入時のインボイスによれば、サンプルの靴は1足2ドル程度であるのに対し、量産品は1足数十ドル程度と大きく上回っており、量産品より低いサンプルの価格を量産品の建値とするという主張は不合理である。この点について審査請求人に質問を行ったが説明はなされていない。コスト分析表においては、靴の単価として数十ドル程度の単価が記載されており、コスト分析表には当初から量産品を念頭に置いた価格が記載されていたものと認められ、原材料の仕入地によって靴の価格も変わり得るから、コスト分析表の仕入地についても当初から量産品についての記載がなされているとみるのが相当である。

- C 審査請求人は、「サンプルはE国で作る能力がないため、G国国内で生産する。一方、量産設備はE国の工場にしかないため、G国やM国等から仕入れる原材料もあるが、量産品の製造はE国で行う。輸送コスト及び製

造時間の削減の観点から、原材料の仕入地をG国からE国に切り替える合理性がある」旨を主張している。

しかし、原材料の仕入地を変更すれば、通常その単価（場合によっては品質）も変わり、価格交渉した意味が失われるから、量産時に仕入地を変えるのであれば、そもそもサンプルについて、わざわざ原材料ごとに価格交渉する意味がないと考えられる。

審査請求人からは、単価が変わらなくとも仕入地を変更する特段の事情があることも示されていないから、量産時において、靴の原材料の仕入地をG国からE国に変更したと考えるべき事情は認められない。

したがって、コスト分析表の仕入地は当初から量産品についての記載がなされており、随時記載の更新もされていると窺われるから、コスト分析表は本件貨物に係る資料として、その仕入地の記載も含めて信憑性があるものと考えられる。

(二) コスト分析表の作成者及び使用方法について

実際のコスト分析表の名義（タイトル）はサンプル作成企業名となっており、審査請求人は、「コスト分析表は当初はサンプル作成企業が（サンプルについて本件輸出者と価格調整の上）作成するもので、（量産品について本件輸出者等と価格調整の上）仕入地以外の記載を都度更新していくが、審査請求人が自らの責任で更新・記載を行っているわけではない」旨を説明している。

しかし、量産品のオーダー番号や数量は発注時に審査請求人が意思決定して追記するものであり、審査請求人は最終的なコスト分析表の作成に関与している。また、製造単価も審査請求人、サンプル作成企業、本件輸出者の三者間で交渉の上決定される事項であり、コスト分析表の単価、仕入地、メーカーの記載を審査請求人も確認しているものと考えられる。

また、コスト分析表の使用方法について、原価計算に用いるという通常の用途以外にも、審査請求人は、コスト分析表に記載された各原材料の価格を基準として、（サンプル作成企業を介し）本件輸出者と価格交渉を行いつつコスト分析表を更新し、審査請求人が取引の意思決定をして、更新されたコスト分析表に基づき発注書を作成する旨を述べていることから、本件のコスト分析表は、審査請求人から本件輸出者に対する量産品についての発注書乃至仕様書に類する書類として取引上使用されているものと認められる。

審査請求人は「審査請求人から本件輸出者への発注は、基本的には製品の建値を伝えるだけで、各原材料の仕入地は本件輸出者に任せていたが、量産品の製造にはG国産の靴の部分品を使用しないよう本件輸出者に伝えていた」旨を主張していると解される。

上記（ハ）Aのとおり、少なくとも一部のコスト分析表については仕入地の記載が更新されていると窺われ、一方で更新されなかったコスト分析表に係る発注についても審査請求人は当該仕入地の記載を確認しているはずで

あるから、仕入地の記載が「G国」のまま更新されなかった原材料については、G国から調達することについて審査請求人も反対していないと考えられる。上記（ハ）Cのとおり、仕入地を変更すべき事情も認められないから、本件輸出者はコスト分析表に記載されたとおり、当該原材料をG国から調達したとも考えられる。

（ホ）小括

以上から、コスト分析表は、実質的には審査請求人が作成に関与していると考えられ、本件輸出者との間で量産品についての発注書乃至仕様書に類する書類として用いられており、本件貨物に係る資料として、相当程度の信憑性があるものと認められる。

ロ 締約国原産地証明書及びE国原産地証明書

締約国原産地証明書及びE国原産地証明書は、第三者証明制度に基づき、輸出者が輸出国の発給当局であるE国政府に対し、貨物の原産性を疎明して発給を受けたものである。

処分庁は、締約国原産地証明書及びE国原産地証明書以外の資料から、本件貨物には原産性がないと判断し、本件各処分を行ったものであり、締約国原産地証明書及びE国原産地証明書自体の真正性には疑義を呈していない。

締約国原産地証明書又はE国原産地証明書は、法第68条及び関税法施行令第61条第1項第2号イ(1)又は暫定法施行令第27条第1項の規定に基づき、優遇税率の適用を受けるために原産性を明らかにする資料として、輸入申告に際し、輸入者が税関長に提出するものであるが、当該提出によって輸入貨物が原産品と確定するわけではない。EPA税率又はGSP税率はあくまで原産品に対して適用される税率であり（EPA第16条1及び暫定法第8条の2第3項）、実際に締約国原産地証明書又はE国原産地証明書が提出されていても、輸入通関審査又は事後調査の過程で原産性に疑義があれば、EPA税率又はGSP税率の適用を否定される事例も数多く存在する。

ハ E国当局の回答

上記第1の1（4）のとおり、平成28年3月、I部門が財務省関税局 原産地規則室等を介してE国当局に対し、EPA及び暫定法の規定に基づき、本件貨物のE国原産地証明書及び締約国原産地証明書の番号を指定して、その原産性の情報提供要請を行ったところ、同年6月に回答を得た。E国当局の回答レターの頭紙には、「本件貨物に関する原産地証明書は適格(eligible)」である旨の記述があった。しかし、その添付資料であるG国からE国に輸入した際のインボイスの一部に、輸入貨物にG国産の靴の部分品（ヒール及び中底）が含まれる旨の記述があり、当該記述は「原産地証明書は適格」であるとの記述と矛盾するものであった。

令和元年10月、I部門がE国当局を訪問した際、E国当局の回答について、その添付書類にG国産のヒール及び中底の使用を示すものが含まれているこ

とを指摘し、改めて認識を確認したところ、E国当局から、「平成 28 年の回答は無効であり、本件貨物はG S P税率及びE P A税率に係る原産性を有しないという日本税関の決定に同意する」旨の見解が表明された。また、当該見解を示した文書がE国当局から送付された。

審査請求人はE国当局から提供された資料が本件貨物に係るものか断定できないと主張するが、E国当局への情報提供依頼は本件貨物に係る原産地証明書番号を指定して行われており、E国当局から提供された資料は、本件輸出者が当該原産地証明書を取得するに当たり本件貨物の原産性を疎明する資料としてE国当局に提出した資料であるから、本件貨物に係る資料と認められる。

さらに、E国当局はI部門との面会において、本件貨物はE国の原産性を有しない旨の見解を示しているが、本件貨物に係る原産地証明書発給当時の審査について、どの程度検証されたかは明らかでないことから、当該見解のみに基づいて原産性を判断することは適当ではないと考えられる。

ニ その他の提出資料

上記イからハマまでに掲げる資料以外に審理関係人から提出されている資料については、下記のとおり、本件貨物の原産性に対する証明力を認め難い。

(イ) 製造工程資料

処分庁が提出した輸入申告関係書類に含まれるもので、輸出者が靴の各原材料について、その仕入地・加工地を記載した資料である。一部は審査請求人からも提出されている。

当該資料には「OUT SOLE」（靴底）等について、「E国で製造した」旨の記載があるが、本件輸出者が自らその旨を述べているに過ぎず、製造期間や製造数量、発注番号等について具体的な記載がないため、本件貨物の原産性について証明力を有するとは認め難い。

(ロ) E国企業から輸出者宛の部分品のインボイス

審査請求人が提出した資料で、N社から本件輸出者へのインボイスであり、「Heel」（かかと）、「Sole」（靴底）といった靴の部分品を示す品名のほか、Style N°（型番）として「O」「P」といった番号が記載されており、当該番号の一部は本件貨物のコスト分析表にも記載がある。

しかしながら、(i)当該資料はE国で靴の部分品を購入した際のインボイスであり、靴の部分品の原産性については記載がないこと、(ii)当該資料とコスト分析表とで、靴の部分品の単価が合わないこと、(iii)当該資料に記載のあるE国で購入された靴の部分品が本件貨物に使用されたかどうか、紐付けが何らなされていない（コスト分析表の記載では靴の部分品の仕入地がG国のものもE国のものも両方あり、E国国内で仕入れた靴の部分品があるからといって、本件貨物の原産性に疑義がないとはいえない）ことから、当該資料をもって、本件貨物に使用された靴の部分品がE国の原産品であ

ったと認めることはできない。

(ハ) G国の部分品メーカーからの領収書等

審査請求人が提出した資料で、G国の部分品メーカーと思料されるQ社等からサンプル作成企業への靴の原材料の請求書又は領収書である。当該資料に記載の数量は、数個から数十個まで程度で、本件貨物に比して少量であり、サンプル作成に係る資料であると窺われる。また、当該資料には、「大底」(靴底)といった靴の部分品を示す品名や、型体(型番)として「P」といった本件貨物の成本分析表にも記載のある番号が記載されている。

審査請求人は、成本分析表がサンプル製造に係るものであることを証明するための資料として提出した旨を主張するが、当該請求書又は領収書の証明力を認めるとしても、当該資料は、サンプルに相当する数量の靴の部分品を、サンプル作成企業がG国国内から調達したことを示すに過ぎず、それをもって、本件貨物を製造する場合のような量産時には、かえって靴の部分品をE国から調達したとは認められず、本件貨物の原産性を証明する資料とは認められない。

(ニ) G国の部分品メーカーの証明書

審査請求人が提出した資料で、審査請求人は、G国の部分品メーカーと思料されるQ社等が「サンプル製造のための材料のみを提供し、量産品のための材料を提供したことがないことを証明する」旨の資料であると主張している。

しかしながら、G国の部分品メーカー自身が「サンプル材料のみを提供したことを証明する」と記述しているだけで、提供した材料の種類や数量等、それを裏付けるような客観的な記載は何もない。また、審査請求人が審査請求書とともに提出した資料のうち、Q社からJ社宛の「請求明細」(請求書明細)には、「EVA半叉跟」(かかとの部分品)の注欄に「有大货」(日本語で「量産品がある」を意味する。)と記載があるから、Q社は量産品の靴の部分品も生産していたと思料され、当該証明書の信憑性にも疑義がある。

したがって、当該証明書は、本件貨物に使用された靴の部分品がE国の原産品であったと証する証明力を有するとは認め難い。

(ホ) 輸出者等の加工証明

審査請求人が提出した資料で、本件輸出者、R社及びS社が、大底、中底(靴の部分品)及び楦頭(靴型)について、E国で生産されたことを確認した旨が記載されている。なお、このうち楦頭(靴型)の生産地については、本件貨物の原産性には影響しない。

しかしながら、当該資料には「E国で生産されたことを確認した」旨が記載されているだけで、具体的な生産状況や生産設備等、客観的な記載が何もない。R社及びS社については、審査請求人も取引関係にないため(存在確認も含め)具体的な説明はなされておらず、その他は、輸出者自身が証明す

ると述べているだけである。また、当該資料に審査請求人が本件貨物の発注番号を追記しているが、当該番号の成本分析表と比較しても、靴の部分品の単価が一致するものはなく、数量も一致しないものが多いことから、当該資料が本件貨物に係る資料であるかどうかの確認もできない。

したがって、当該資料は、本件貨物に使用された靴の部分品がE国の原産品であったと証する証明力を有するとは認め難い。

(へ) 送金資料について

審査請求人が提出した資料で、審査請求人は、本件貨物の材料費及び加工費について、本件輸出者（在E国）のG国人幹部社員に送金した際の資料であり、本件貨物の材料購入や製造がE国で行われたことを示す資料であると主張している。

しかし、当該資料は書類上「靴材料の購入費用」「靴資材の購入費用」と記載があるだけで、本件貨物に係る送金資料か確認することができない。また、記載金額も本件貨物の購入額の一部にとどまるし、本件貨物はG国等の原材料も用いてE国で製造すると説明されているところ、材料費や加工費についてE国に送金した事実があるからと言って、G国産の靴の部分品を使用していないことの証明にはならない。

(4) E P A税率適用貨物に係る税率適用について

イ E P A税率に係る原産性の否認規定について

E P A附属書四第八規則2において、「E P A（附属書四第六規則）の規定に基づき、原産品であるか否かについての確認のための手続が実施された場合であって、輸出国の原産地証明書の発給当局から提供された情報が、当該産品が当該輸出国の原産品であることを証明するために十分でないときは、輸入国の税関当局は、産品が輸出国の原産品でないと決定し、関税上の特惠待遇を与えないことができる」旨が規定されている。

また、これを受けて暫定法第12条の2第5項でも、各経済連携協定に対する一般的な規定として、「協定締約国の原産地証明書の発給当局に対して、協定締約国から輸出される貨物が締約国原産品であることを明らかにする資料の提供を求めた場合であって、協定締約国が当該求めに対し提供した資料が十分でないときは、税関長は、経済連携協定の規定に基づき関税の譲許の便益を受けようとする貨物について、当該経済連携協定の規定に基づき、当該譲許の便益を与えないことができる」旨が規定されている。

本件のE P A税率適用貨物については、輸出国の原産地証明書の発給当局であるE国当局に対し、原産性について情報提供要請が行われているから、当該要請に対する回答を踏まえても、「原産性が十分でない」又は「原産性がない」と言えば、処分庁は、E P A税率に係る原産性を否認できることとなる。

上記否認規定を踏まえて原産性の否認の可否について検討すると、まず、審査請求人は、輸入申告時に真正な締約国原産地証明書を提出している。法第68

条及び関税法施行令第 61 条第 1 項の規定により、E P A 税率の適用を受けようとする者は、税関長に対し締約国原産地証明書¹の提出が求められ、税関実務上も、通常、締約国原産地証明書が提出されれば、一旦原産性があるものとして通関される。

しかし、E P A 附属書四第八規則 2 及び暫定法第 12 条の 2 第 5 項の規定に基づき、E 国当局に対して原産性に係る情報提供要請を行い、かつ、当該要請に対する回答を踏まえても、原産性の証明が十分でないときは、税関長は、E P A 税率の適用を否認することができる。

本件についてみると、上記(3)ロ及びハのとおり、E 国当局からの回答は「本件貨物に関する原産地証明書は適格」とのことであったが、その添付書類には G 国産の靴の部分品(ヒール及び中底)を輸入した事実が記載されたものが含まれていることから、当該回答は、本件貨物の原産性を証明するのに十分でない²と判断することが妥当である。

ロ E P A 税率適用貨物に係るコスト分析表について

E P A 税率適用貨物のうち約 85%はコスト分析表の提出があり、そのうち仕入地の記載状況について見ると、コスト分析表に靴の部分品の仕入地として「G 国」と記載があるものが約 61%で、E 国と記載があるものは存在しない。また、「仕入地として G 国と記載があるもの」について、我が国へ輸入する際のインボイスとコスト分析表とで、靴のスタイル番号及びオーダー番号が一致しているものは約 38%である。

ハ 原産性の疑義の程度について

まず、上記(3)イより、コスト分析表の記載には本件貨物について相当程度の信憑性があるものと認められ、E P A 税率適用貨物の約 52%については、コスト分析表の仕入地に G 国と記載があり、逆に E 国と記載があるものはない。また、審査請求人が本件貨物の輸入期間に当たる平成 26 年 1 月から平成 27 年 10 月までに我が国に輸入した靴全体(約 28 万足)について見ると、コスト分析表が提出されているのは約 62%である。そのうちに占める割合として、靴の部分品の仕入地として G 国と記載があるものが約 50%、E 国と記載があるものが約 5%であり、仕入地の記載がないもの及び靴の部分品について記載がないものが合わせて約 45%である。したがって、審査請求人が本件輸出者から輸入する靴については、G 国産の靴の部分品を使用して製造されたものが大部分を占めると窺われる。

これらを総合して考えると、特段の反証がなければ、コスト分析表に仕入地の記載がないもの及びコスト分析表自体ないものも含め、E P A 税率適用貨物の原産性には相当程度の疑義がある。

ニ E P A 税率適用貨物に係る税率適用について

E P A 税率適用貨物については、上記イ及びハのとおり、E 国当局に対して実施した原産性に係る情報提供要請に対する回答を踏まえても、原産性の証明

が十分されたとはいえず、原産性に相当程度の疑義がある。従って、C支署長及びD支署長は、EPA附属書四第八規則2及び暫定法第12条の2第5項の規定に基づき、EPA税率の適用を否認することができるものと認められる。

(5) GSP税率適用貨物に係る税率適用について

イ GSP制度について

特惠関税制度は、開発途上国（受益国）から輸入される物品に対し、通常の関税率より低い税率を適用することにより、当該受益国の輸出と輸出所得の増大を図り、その国の工業化と経済の発展を促進しようとするものであり、特別特惠受益国から輸入される物品に対してはGSP税率として無税を適用することとしている。

GSP税率は、暫定法で時限的に規定していること、暫定法第8条の2第3項で「第二条（暫定税率）…の規定にかかわらず、無税とする」旨が規定されていること等から、基本税率や暫定税率の特例としての税率である。GSP税率が設定されている物品は、途上国支援と国内産業保護のバランスを確保するため、一部の物品がその対象から除かれており、また、原産品と認められるためには、材料に非原産材料が含まれている場合、一定の加工等の要件を満たす必要がある。GSP税率は、これらの要件を満たすものに対して特例として適用される税率である。

個々の輸入申告における原産性の確認は、暫定法施行令第27条第1項において、GSP税率の適用を受けて貨物を輸入しようとする者は、当該貨物が特惠受益国原産品であることを証明した原産地証明書を税関長に提出しなければならない旨規定されている。

ロ GSP税率に係る原産性の否認規定について

関税定率法等の一部を改正する法律（平成30年法律第8号）により、(4)イのEPA税率と同様の否認規定として暫定法第8条の4第5項が設けられたが、本件貨物の輸入申告当時、GSP税率に係る否認規定は法令に設けられていなかった。

ハ 否認規定がない場合における原産性の考え方について

本件貨物の輸入申告時には、GSP税率に係る否認規定が設けられていなかったところ、明示の否認規定が設けられていない場合において、どのような場合に原産性を否認すべきかについて検討する必要がある。

GSP制度においては、上記イのとおり、原則として、輸入申告時に税関に提出される原産地証明書により貨物の原産性を確認するが、法令上、特別特惠受益国を原産地とする物品のみが適用対象であり（暫定法第8条の2及び暫定法施行令第26条から第31条まで）、原産性の要件について言えば、原産性があることが認められる物品に対して適用されるものである。従って、輸入貨物が原産性の要件を満たさない場合には、原産地証明書が提出されていたとしても、GSP税率は適用されないと考えられる。

ニ 取引の実態を踏まえた原産性の検証について

原産性の検証を行うに当たっては、原産性の要件に関わる部分品の使用といった事実の存否について、入手された書面等の記載という「形式的」な要素のみならず、取引関係等の実態面を含む証拠資料を総合的に考慮した上で判断する必要があると考えられる。

G S P 税率適用貨物について検討すると、コスト分析表の靴の部分品の仕入地が「G 国」である旨の記載だけではなく、本件輸出者が靴の部分品（ヒール又は中底）をG 国からE 国に輸入した事実といった取引の実態面も含めて原産性を判断すべきである。

ホ G S P 税率適用貨物に係るコスト分析表について

審査請求人が、本件貨物の輸入期間に当たる平成 26 年 1 月から平成 27 年 10 月までに我が国に輸入した靴のうちコスト分析表が提出されているのは約 62% である。

このうち、G S P 税率の適用を受けて輸入された貨物については、コスト分析表が提出されているのは約 59% であり、そのうちに占める割合として、靴の部分品の仕入地としてG 国と記載があるものが約 47%、E 国と記載があるものが約 6% であり、仕入地の記載がないもの及び靴の部分品について記載がないものが合わせて約 47% である。

G S P 税率の適用を受けて輸入された貨物については、我が国へ輸入する際のインボイスに記載のある靴のオーダー番号及びスタイル番号がコスト分析表と一致し、当該コスト分析表に靴の部分品の仕入地としてG 国と記載のあるもののみ、本件の更正対象とされている。

ヘ 原産性の疑義について

上記（3）及び（5）ハ乃至ホを踏まえて、原産性の疑義について検討する。

まず審査請求人は、輸入申告時に真正なE 国原産地証明書を提出しており、一旦は原産性があるものとして通関される。しかし、通関後の税関の事後調査によって原産性がないことが明らかになった場合においてまで、原産地証明書の提出により原産性があるとみなされる旨の規定は法令上なく、暫定法第 8 条の 2 第 3 項に「…特別特恵受益国…を原産地とする別表第五に掲げる物品以外のもの…に課する関税の率は、…無税とする」と規定されていることから、特別特恵受益国を原産地とすると認められない物品については、G S P 税率は適用されない。

本件についてみると、G S P 税率適用貨物は、コスト分析表の靴の部分品の仕入地にG 国と記載があり、コスト分析表と輸入時のインボイスでオーダー番号及びスタイル番号がすべて一致している。

上記（3）イのとおり、コスト分析表の記載は、審査請求人の主張と異なり、靴の部分品の仕入地についても相当程度の信憑性があるものと認められ、靴の原産性には疑義がある。

ト 原産性の要件を満たさないと認められる貨物の特定について

G S P税率適用貨物は、上記（５）へのおり、その原産性には疑義があるが、上記ニの考え方を踏まえ、以下、原産性の要件を満たさないと認められる貨物について個別に検討する。

（イ）ヒールを使用した靴

E国当局の提供資料から、輸出者がG国からE国に「ヒール」を輸入した事実を確認することができ、ヒールを使用した靴については、審査請求人が「ヒールを使用した靴」として特定した資料から当該靴のスタイル番号と成本分析表及び輸入時のインボイスのスタイル番号を結びつけることで、対象貨物を特定することが可能であり、取引の実態面を踏まえても、これらの貨物について、G国産のヒールを使用したものと認められることから、これらの貨物について原産性の要件を満たさないと認められる。

（ロ）中底を使用した靴

E国当局の提供資料から、輸出者がG国からE国に輸入した「中底」は、本件貨物のいずれかに使用されたことは推測されるものの、E国当局の提供資料と原産地証明書番号が結びついておらず、どの原産地証明書に係る貨物に使用されているかは判断できないことから、具体的な貨物を特定することは困難であるため、原産性の要件を満たさないと認められない。

（ハ）ヒール及び中底を使用していない靴

成本分析表の仕入地に「G国」と記載があるものの、E国当局の提供資料、その他の資料から、ヒール及び中底以外の靴の部分品を輸出者がG国からE国に輸入していた事実は確認できないため、原産性の要件を満たさないと認められない。

（６）本件各処分 of 適法性について

本件各処分のうち、更正処分については、上記（４）のおり、E P A税率適用貨物については、C支署長及びD支署長は、E P A附属書四第八規則２及び暫定法第12条の2第5項の規定に基づき、E P A税率の適用を否認することができるものと認められる。従って、同貨物については、協定税率を適用すべきところ、誤った税率を適用し輸入許可を受けたものであるから、上記第1の2（1）イのおり、関税額を更正することとなる。

また、上記（５）のおり、G S P税率適用貨物のうちヒールを使用したものはE国原産品とは認められず、G S P税率は適用できないことから、協定税率を適用すべきところ、誤った税率を適用し輸入許可を受けたものであるから、上記第1の2（1）イのおり、関税額を更正することとなる。

他方、G S P税率適用貨物のうちヒールを使用していないものについては、E国原産品と認められ、G S P税率を適用すべきであることから、当該貨物に係る更正処分は適法とは認められない。

また、過少申告加算税については、上記第1の2（1）ロのおり、更正前の

税額の計算の基礎とされていなかったことについて正当な理由があると認められる事実がある場合には、当該事実に基づく税額を控除して過少申告加算税を課すこととなる。

過少申告加算税については、最高裁判所平成 18 年 4 月 20 日判決（平成 17 年（行ヒ）第 9 号）において、「過少申告加算税は、過少申告による納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対し課されるものであり、これによって、当初から適法に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置であり、主観的責任の追及という意味での制裁的な要素は重加算税に比して少ないものである。」「過少申告加算税の上記の趣旨に照らせば、同項にいう「正当な理由があると認められる」場合とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、上記のような過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解するのが相当である。」と判示されている。

本件貨物の原産性については、本来的には、輸入（納税）申告を行い税額を確定させる審査請求人自身が把握すべきものである。また、審査請求人は、靴の国外生産、輸入、販売を業としており、靴の部分品の仕入地についてG国との記載があるコスト分析表を所持していたのであるから、当該靴の部分品の原産地について確認しなかった点で、審査請求人に落ち度がないとはいえない。そうすると、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があるとは認められないから、本件貨物のうち、上記更正がなされるべき貨物については、過少申告加算税が賦課されるべきである。

したがって、本件貨物に対して、事後調査の結果、EPA税率及びGSP税率の適用を否認したことに基づきなされた本件各処分は、その一部（EPA税率適用貨物及びGSP税率適用貨物のうちヒールを使用したものに係る処分）については適法であるが、それ以外については適法とは認められない。

2 審査請求人のその他の主張について

- (1) 審査請求人は、処分庁の事後調査時に調査担当職員から「資料の提出が遅延すると重加算税の対象になる」との恫喝に近い態度、言動があったと主張するが、客観的な資料は提出されておらず、そのような事実は認められないから、審査請求人の主張には理由がない。
- (2) 審査請求人は、「処分庁の事後調査や再調査の請求において、原産地証明書に代わる資料の提出依頼やヒアリングはなく、資料提出等の機会が十分でなかった」旨を主張する。

しかし、事後調査期間中である平成 29 年 9 月 12 日に、処分庁の調査担当職員が審査請求人に対し、E国当局の提供資料を踏まえても本件貨物の原産性に疑義があることを伝えた上で資料の提出を促しているし、再調査の請求提起後の平成

30年10月22日に、処分庁の不服申立て担当職員が請求人に対し、自らの主張を理由づける証拠の提出を促しており、審査請求人の主張には理由がない。

第4 結論

以上のとおり、本件審査請求のうち、EPA税率適用貨物及びGSP税率適用貨物のうちヒールを使用した貨物に対する部分には理由がない。また、GSP税率適用貨物のうちヒールを使用していない貨物については、G国を仕入地とする部分品が本件貨物に使用されていることは明確でなく、審査請求人には貨物の原産性があることを主張すべき理由がある。

よって、本件各処分のうち別紙(1)及び(6)に掲げる処分に対する審査請求には理由がないから、行政不服審査法（平成26年法律第68号）第45条第2項の規定により、いずれも棄却されることが相当である。また、同法第46条第1項の規定により、本件各処分のうち別紙(4)、(9)、(10)、及び(12)乃至(15)に掲げる処分はいずれもその全部を取り消し、別紙(2)、(3)、(5)、(7)、(8)、(11)及び(16)に掲げる処分はいずれもその一部を取り消すことが相当である。

審査請求に係る本件各処分

- (1) C支署長による関税及び消費税並びに地方消費税にかかる更正
平成30年4月20日付 更正第○号
- (2) C支署長による関税及び消費税並びに地方消費税にかかる更正
平成30年4月20日付 更正第○号
- (3) C支署長による関税及び消費税並びに地方消費税にかかる更正
平成30年4月20日付 更正第○号
- (4) D支署長による関税及び消費税並びに地方消費税にかかる更正
平成30年4月20日付 更正第○号
- (5) D支署長による関税及び消費税並びに地方消費税にかかる更正
平成30年4月20日付 更正第○号
- (6) C支署長による関税にかかる加算税賦課決定
平成30年4月20日付 過少申告加算税賦課決定第○号
- (7) C支署長による関税にかかる加算税賦課決定
平成30年4月20日付 過少申告加算税賦課決定第○号
- (8) C支署長による関税及び消費税並びに地方消費税にかかる加算税賦課決定
平成30年4月20日付 過少申告加算税賦課決定第○号
- (9) C支署長による関税及び消費税並びに地方消費税にかかる加算税賦課決定
平成30年4月20日付 過少申告加算税賦課決定第○号
- (10) C支署長による関税にかかる加算税賦課決定
平成30年4月20日付 過少申告加算税賦課決定第○号
- (11) C支署長による関税及び消費税並びに地方消費税にかかる加算税賦課決定
平成30年4月20日付 過少申告加算税賦課決定第○号
- (12) C支署長による関税及び消費税並びに地方消費税にかかる加算税賦課決定
平成30年4月20日付 過少申告加算税賦課決定第○号
- (13) D支署長による関税及び消費税並びに地方消費税にかかる加算税賦課決定
平成30年4月20日付 過少申告加算税賦課決定第○号
- (14) D支署長による関税にかかる加算税賦課決定
平成30年4月20日付 過少申告加算税賦課決定第○号
- (15) D支署長による関税にかかる加算税賦課決定
平成30年4月20日付 過少申告加算税賦課決定第○号
- (16) D支署長による関税及び消費税並びに地方消費税にかかる加算税賦課決定
平成30年4月20日付 過少申告加算税賦課決定第○号