

答 申 第 116 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項の規定に基づく重加算税賦課決定処分並びに同法第11条及び国税徴収法（昭和34年法律第147号）第47条第1項の規定に基づく差押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

本件更正処分 A税関B税関支署長（以下「B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

本件重加算税賦課決定処分

B支署長が行った法第8条第2項の規定に基づく関税の重加算税賦課決定処分

本件差押処分 A税関財務事務官（以下「本件徴収職員」という。）が行った法第11条及び国税徴収法（昭和34年法律第147号）第47条第1項の規定に基づく差押処分（審査請求人がD支店に対して有する普通預金払戻請求権の差押処分）

意見

本件更正処分、本件重加算税賦課決定処分及び本件差押処分（以下「本件各処分」という。）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、本件差押処分に対する審査請求は不適法であることから、これを却下することが相当であり、本件更正処分及び本件重加算税賦課決定処分に対する審査請求はこれを棄却することが相当である。

理由

第1 事案の概要

1 審査請求の経緯

- (1) 審査請求人は、主に国際宅配便を利用してバッグ及び衣類等を輸入し、「E」の屋号を使用してF市G区所在の店舗（以下「審査請求人店舗」という。）において、それらを販売する者である。
- (2) 平成27年2月から平成29年12月までの間、審査請求人は、欧州で買い付けて購入したバッグ及び衣類等（以下「本件貨物」という。）について、通関業者を介し、B支署長に輸入（納税）申告（以下「本件申告」という。）を行った。
- (3) A税関調査部統括調査官（以下「調査担当部門」という。）は、平成29年11月8日、電話で輸入事後調査の趣旨を説明の上、調査日時及び調査対象期間等を記載した「税関事後調査のご協力依頼について」と題した書面を頭紙とし、「輸入事後調査の実施について」及び「税関事後調査で準備していただく書類」をFAX送信した。
- (4) 調査担当部門は、平成29年12月6日及び同月7日、法第105条第1項第6号の規定に基づき、審査請求人店舗において、審査請求人に対し、輸入事後調査の目的を説明した上、審査請求人の業務内容及び本件申告に係る取引内容を聴取し、本件申告に係る関係書類の確認を行った。以降、平成30年7月上旬までの間、調査担当部門は、必要に応じて随時、審査請求人及び本件申告に係る通関業者その他関係者から、本件申告に係る関係書類の収集等を行った。
また、調査担当部門は、同年2月5日、同年5月24日及び同月30日、審査請求人に対しH庁舎に任意の出頭を求め、当該庁舎6階の会議室において、審査請求人から本件申告に係る詳細な内容について録取を行い、各日において「聴取書」と題する書面を徴した。（以下、上記（3）及び（4）の記載を一括して「本件調査」という。）
- (5) 本件調査の結果、調査担当部門は、本件申告について次の事実があると認めた。

- ① 審査請求人は、本件貨物の輸入に当たり、海外ブランドのメーカーや販

売業者と商談を行った後、輸出者との正式な商談において契約が成立すると、輸出者に発注を行っている。

- ② 審査請求人から発注を受けた輸出者は、本件貨物の数量、価格及び支払条件等が記載されたインボイス（以下「正規インボイス」という。）を審査請求人に送付し、発注に基づき本件貨物を製造し、当該正規インボイスとともに本件貨物を出荷している。
 - ③ 本件貨物の代金については、審査請求人が輸出者に対して、製造前に保証金として正規インボイス価格の一部、出荷前にその残金を支払うか、又は出荷前若しくは出荷後に正規インボイス価格の全額を支払っている。
 - ④ 審査請求人は、輸出者から送付された正規インボイスの数量を根拠のない数字に、また、単価や総額を低い金額に書き換えた通関用インボイス（以下「低価インボイス」という。）を作成している。
 - ⑤ 審査請求人は、通関業者に低価インボイスを送付し、貨物に添付された正規インボイスではなく、当該低価インボイスで輸入（納税）申告を行うように依頼している。
 - ⑥ 事情を知らない通関業者は、審査請求人の依頼どおりに低価インボイスに基づき輸入（納税）申告を行い、審査請求人は輸入許可を受けている。
- (6) 調査担当部門は、本件調査により、本件申告の課税標準に不足があり、関税、消費税及び地方消費税（以下「関税等」という。）の納付すべき額が不足していると認められたことから、平成30年11月中旬から令和元年7月中旬までの間、審査請求人に対し、修正申告が必要であること、その修正すべき関税等の額及び修正申告の方法等を含め、本件調査の結果を説明することに努めた。これに対し、審査請求人は、調査担当部門からの連絡を忌避する態度を示すようになった。

なお、調査担当部門は、本件申告の一部について、審査請求人が、課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽又は仮装し、その隠蔽又は仮装したところに基づき行ったおそれがあることから、重加算税を賦課することが相当か否かについて、A税関内の関係部署とともに検討を行った。

そして、調査担当部門は、B支署長に対し、本件申告については更正処分及び重加算税賦課決定処分を行うことが相当である旨の意見を付して、本件調査の結果を通報した。

- (7) 本件調査の結果について通報を受けたB支署長は、令和元年8月30日、本件申告の課税標準及び納付すべき税額には誤りがあるとして更正処分を行うとともに、審査請求人が正規インボイスにより輸入（納税）申告すべきであることを認識しているにも関わらず、関税等を免れる意図をもって当該正規インボイスを隠蔽し、自ら作成した低価インボイスで本件申告の、その一部を行ったことが認められるとして、重加算税賦課決定処分を行った。当該更正処分及び

重加算税賦課決定処分に係る通知書は、特定記録郵便によって、同月 31 日に請求人に到達した。

- (8) B支署長は、令和元年 10 月 1 日、上記(7)の更正処分及び重加算税賦課決定処分にに基づき納付すべきとされた関税等が納期限(同年 9 月 30 日)までに納付されなかったことから、審査請求人に対し、特定記録郵便によって、これら納付すべき関税等(以下「本件滞納関税等」という。)に係る督促状を送付した。当該督促状は、同年 10 月 2 日に請求人に到達した。
- (9) B支署長は、令和元年 10 月 3 日、関税法施行令(昭和 29 年政令第 150 号)第 92 条第 1 項ただし書の規定に基づき、A税関長(以下「処分庁」という。)に本件滞納関税等の徴収を引き継ぎ、処分庁は、同月 4 日、審査請求人に対し、特定記録郵便によって、関税徴収の引受書を送付した。当該引受書は、同月 5 日に請求人に到達した。
- (10) 処分庁は、令和元年 10 月 9 日、審査請求人に対し、特定記録郵便によって、本件滞納関税等に係る連絡期限を同月 15 日とする差押予告通知書を送付した。当該通知書は、同月 10 日に審査請求人に到達した。
- (11) 本件徴収職員は、令和元年 10 月 16 日、審査請求人が債務者D支店に対して有する普通預金 3,059,777 円の払戻請求権(以下「本件預金債権」という。)を差し押さえた(本件差押処分)。また、本件徴収職員は、同月 17 日、本件差押処分に係る差押調書謄本を審査請求人に交付するため、審査請求人店舗に赴いたところ不在であったことから、審査請求人に対し、特定記録郵便によって、本件差押処分に係る差押調書謄本を送付した。当該謄本は、同月 18 日に審査請求人に到達した。
- (12) 審査請求人は、令和元年 10 月 20 日付で、本件差押処分の取消しを求め、処分庁に対して、再調査の請求を提起した。また、令和元年 11 月 9 日付で、上記(7)の更正処分及び重加算税賦課決定処分についても取消しを求める旨の補正を行った。
- (13) 本件徴収職員は、令和元年 10 月 23 日、国税徴収法第 67 条第 1 項の規定に基づき、D支店から本件預金債権を取り立てた。
- (14) 処分庁は、令和元年 10 月 24 日、国税徴収法第 131 条の規定に基づき、本件預金債権に係る換価代金等の交付期日を同月 31 日とする配当計算書を作成し、審査請求人に対し、これを送付した。当該計算書は、同月 25 日に審査請求人に到達した。

また処分庁は、同月 31 日、本件預金債権に係る換価代金等の配当を完了し、その一部である 2,201,800 円を本件滞納関税等に充当した。そして、審査請求人に対し、残余金である 857,097 円を交付した。
- (15) 処分庁は、上記(12)の再調査の請求について、令和元年 12 月 24 日、上記(7)の更正処分及び重加算税賦課決定処分に係る請求については理由がないことから棄却し、本件差押処分に係る請求については訴えの利益が認められな

いことから却下する旨の決定を行った。

- (16) 令和2年1月13日、審査請求人は、上記(7)の更正処分及び重加算税賦課決定処分のうち、関税に関する部分並びに本件差押処分の取消しを求めて、本件審査請求を提起した。なお、当初は本件更正処分及び本件重加算税賦課決定処分に係る延滞税についても取消しを求めていたが、同月29日付で当該請求は取り下げる旨の補正を行った。

2 関係法令等の定め

(1) 課税物件

輸入貨物には、法及び関税定率法（明治43年法律第54号。以下「定率法」という。）その他関税に関する法律により、関税を課する。また、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（法第3条）。

(2) 課税標準

輸入貨物の関税の課税標準となる価格（課税価格）は、輸入貨物に係る輸入取引がされた時に、買手により売手に対し又は売手のために、当該輸入貨物につき現実に支払われた又は支払われるべき価格に、その含まれていない限度において、輸入港までの運賃等の額を加えた価格とする（定率法第4条第1項）。

(3) 納税申告

法第6条の2第1項第1号に規定する申告納税方式が適用される貨物を輸入しようとする者は、税関長に対し、当該貨物に係る関税の納付に関する申告をしなければならない（同法第7条第1項）。

(4) 修正申告

納税申告をした者は、その申告により納付すべき税額に不足額があるときは、法第7条の16第1項又は第3項の規定による更正があるまでは、その申告に係る課税標準又は納付すべき税額を修正する申告をすることができる（同法第7条の14第1項）。

(5) 更正処分

税関長は、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）。

(6) 加算税賦課決定処分

イ 過少申告加算税について

輸入貨物について納税申告があった場合において、修正申告又は更正がされたときは、当該納税義務者に対し、原則として過少申告加算税を課する（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る（同条第3項）。

ロ 重加算税について

過少申告加算税が課される場合において、納税義務者が課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し、その隠蔽し、又は仮装したところに基づき納税申告をしていたときは、当該納税義務者に対し、過少申告加算税に代えて、重加算税を課する（法第12条の4第1項）。

なお、ここでいう「事実を隠蔽する」とは、課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実について、これを故意に隠匿し又は故意に脱漏することをいい、また、「事実を仮装する」とは、所得・財産あるいは取引上の名義を装う等故意に事実を歪曲することをいうものと解するのが相当であり、すなわち、事実の隠蔽又は仮装について、納税義務者が認識していることを要するものである（和歌山地裁昭和50年6月23日判決 昭和45年（行ウ）第9号）。

(7) 関税等の徴収について

関税が納期限までに完納されない場合における当該関税の徴収については、国税徴収の例による（法第11条）。

イ 督促について

納税者がその国税を納期限までに完納しない場合には、税関長は、その納税者に対し、督促状によりその納付を督促しなければならない（国税通則法（昭和37年法律第66号）第37条第1項）。

ロ 財産の差押について

滞納者が督促を受け、その督促に係る国税をその督促状を発した日から起算して10日を経過した日までに完納しないときは、徴収職員は、滞納者の国税につきその財産を差し押さえなければならない（国税徴収法第47条第1項柱書及び第1号）。

(8) 輸入事後調査について

イ 税関職員は法（第11章（犯則事件の調査及び処分）を除く。）又は定率法その他関税に関する法律で政令で定めるものの規定により職務を執行するため必要があるときは、その必要と認められる範囲内において、輸入された貨物について、その輸入者、その輸入に係る通関業務を取り扱った通関業者その他の関係者に質問し、当該貨物若しくは当該貨物についての帳簿書類その他の物件を検査し、又は当該物件（その写しを含む。）の提示若しくは提出を求めることができる（法第105条第1項柱書及び第6号）。

ロ 国税通則法の規定（納税義務者に対する調査の事前通知等・事前通知を要しない場合・調査の終了の際の手續）を、税関長が、税関職員に輸入者に対し上記イの規定による質問、検査又は提示若しくは提出の要求を行わせる場

合について準用する（法第 105 条の 2）。

ハ 税関長は税関職員に納税義務者に対し実地の調査を行わせる場合には、あらかじめその旨及び調査を行う場所、目的等の事項を通知するものとする（国税通則法第 74 条の 9）。

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 2 年 3 月 16 日付反論書、同年 6 月 30 日付回答書及び同年 12 月 3 日付回答書において、概要以下のとおり主張している。

1 本件調査における調査担当部門の職員の違法行為について

- (1) 輸入事後調査を行う旨の協力依頼通知について、故意に縮小した書類を F A X 送信し、再送にも応じず、審査請求人が当該 F A X の本件調査前に修正申告ができる旨の記載を読むことができなかったことから、修正申告を行う機会を逸した。本件調査前に修正申告することができれば、過少申告加算税で済んだ（重加算税の適用はなかった）
- (2) 本件調査の結果や法律的根拠を十分に説明しなかった
- (3) 審査請求人を恫喝、恐喝し、印鑑を書類に捺印させた
- (4) 意図的に本件調査を店舗の営業時間後まで長引かせ、営業妨害をした
- (5) 本件調査に協力しているのに強制調査を暗示した
- (6) (更正処分の) 原因が審査請求人の法律の不知であるにも関わらず、悪質だからという曖昧な理由で重加算税を要求する発言、行為があった
- (7) 証拠なしに適当な金額をふっかけ、今回は税金を少し負けるからと修正申告を促した
- (8) 職員が無断で家に張り込み（処分庁からの）手紙を受領できなかった結果、差押処分に至った

2 本件各処分について

本件各処分は 1 のとおり、違法な調査手続きに基づいて行われ、法律的根拠も説明せずに行われた処分であることから取消されるべきである。

第 3 当審査会の判断

1 本件各処分の適法性について

(1) 本件差押処分について

上記第 1 の 1 (13) 及び(14)のとおり、本件差押処分によって差し押さえられた本件預金債権の取立て及び配当は完了している。

このような場合における財産の差押処分に係る取消しの審査請求の利益につき、判例によれば、「債権差押処分は、処分としての目的を達し、その法的効果は消滅するに至るものと解され、(中略) 本件差押処分の取消しによって回復すべき法律上の利益は存在しないものと言わざるを得ず、よって、本件訴えのうち、本件差押処分の取消しを求める部分は、訴えの利益を欠き、不適法である」(東

京高裁平成31年3月27日判決 平成30年(行コ)第304号、第317号)とされるところ、本件差押処分についても、その取消しを求める審査請求の利益は認められない。したがって、本件差押処分の取消しを求める請求は不適法である。

(2) 本件申告に係る事実認定

本件申告について、次の事実が認められる。

- イ 審査請求人は、本件貨物の輸入にあたって、輸出者と品質、数量、価格及び納期等の交渉を行い、輸出者に発注を行っている。
- ロ 審査請求人から発注を受けた輸出者は、発注に基づき本件貨物を製造し、本件貨物の数量、価格及び支払条件等が記載された正規インボイスとともに本件貨物を出荷している。
- ハ 審査請求人は、輸出者から送付された正規インボイスの価格に基づき、本件貨物の代金を輸出者に支払っている。
- ニ 審査請求人は、輸出者から送付された正規インボイスの単価又は数量を根拠のない数字に、また、単価や総額を低い金額に書き換えた低価インボイスを作成している。
- ホ 審査請求人は、通関業者に対し、当該低価インボイスを送付し、本件貨物に添付された正規インボイスを当該低価インボイスに差し替えて本件申告を行うように依頼している。
- ヘ 通関業者は、審査請求人の依頼どおりに当該低価インボイスに基づき本件申告を行い、審査請求人は輸入許可を受けている。

審査請求人は、令和2年3月16日付反論書において、上記ニないしへの、審査請求人において低価インボイスを作成し、当該低価インボイスと正規インボイスを差し替えて、通関業者に輸入申告を依頼した上で許可を受けていた旨を否認しているが、平成30年2月5日、同年5月24日及び同月30日付の各聴取書によれば、上記の旨を自認して各聴取書に署名押印している。

(3) 本件更正処分について

- イ 上記(2)のとおり、審査請求人は輸出者と品質、数量、価格及び納期等の交渉を行って本件貨物を購入しており、審査請求人と輸出者との間の売買により本件貨物が輸入されることとなったことから、当該売買においては、審査請求人が買手であり輸出者は売手であると認められる。この場合、上記第1の2(2)のとおり、本件貨物の課税価格は、定率法第4条第1項の規定により計算するところ、審査請求人が正規インボイスに基づいて輸出者に支払った金額が、同項にいう「現実に支払われた又は支払われるべき価格」に該当することとなる。
- ロ 上記(2)のとおり、本件調査の結果、低価インボイスに記載された金額について、審査請求人が正規インボイスに基づいて輸出者に支払った金額に比して不足額が認められたことから、当該不足額は、「現実に支払われた又は支払われるべき価格」の一部を構成し、本件貨物の課税価格に算入さ

れるべきものとなる。そして、当該不足額を課税価格に算入して課税標準を計算したところ、本件申告に係る課税標準と異なることが確認された。

ハ 以上のとおり、本件申告の課税標準及び納付すべき税額には誤りがあり、本件調査において調査したところと異なると認められることから、本件更正処分は適法である。

ニ なお、本件更正処分により確定した税額については争いがない。

(4) 本件重加算税賦課決定処分について

イ 上記(2)のとおり、審査請求人は正規インボイスにより輸入(納税)申告すべきであることを認識しているにもかかわらず、関税等を免れる意図をもって正規インボイスを隠蔽し、審査請求人自身が作成した低価インボイスで本件申告の、その一部を行ったと認められる。

ロ このような行為は、関税等の課税標準又は納付すべき税額の計算の基礎となるべき事実である正規単価又は数量を隠蔽し、又は仮装し、その隠蔽し、又は仮装したところに基づき、過少申告となる本件申告の、その一部を行ったと認められることから、本件重加算税賦課決定処分は適法である。

ハ なお、本件重加算税賦課決定処分において決定した税額については、争いがない。

2 審査請求人のその他の主張について

(1) 審査請求人は、調査担当部門による本件調査の結果や法律的根拠の説明が不十分であったと主張するが、本件更正処分及び重加算税賦課決定処分の通知書にはその理由が附記されている。また、調査担当部門が本件調査の最終結果の通知を行うに際し、審査請求人は対応を忌避する態度を示したが、調査担当部門は、不足申告額、不足納税額及び重加算税賦課の理由を含めた本件調査の結果を審査請求人に通知する機会を幾度となく設けようとした事実が認められる。

(2) 審査請求人は、本件調査やその後の結果説明の過程において、調査担当部門の職員が、審査請求人に対し恫喝する、審査請求人を恐喝する、意図的に調査を延長する又は強制調査を暗示するという不法行為を行ったと主張しているが、そのことを裏付ける証拠は何ら提出されていない。

また、審査請求人は、調査担当部門の職員が故意に縮小した書類(輸入事後調査を行う旨の協力依頼通知)をFAX送信したとも主張し、当該書類の写真及び写しを提出しており、当該写しをみると縮小されているのはFAX送信された書類の2枚目以降である。当該写しでは、上端に記載されている送信者情報も2枚目以降では小さく印字されているが、仮に調査担当部門が2枚目以降を意図的に縮小して送信したのであれば、書面の文章は縮小されるものの、送信者情報は通常の大きさで印字されて送信先に排出されるはずであるところ、当該写しでは、書面の内容及び送信者情報が同様に縮小されたサイズで印字されており、2枚目以降も通常 of 文字のサイズで送信されたことを窺わせるものである。よって、上記書類の写真及び写しからは、調査担当部門の職員が故意に縮小した書

類をFAX送信したものとは認められず、他にそのことを裏付ける証拠もない。また、処分庁によれば、FAX送信後に審査請求人に対し、当該FAXの内容に言及しつつ、事後調査及び修正申告に係る一般的な説明を行ったが、その際、審査請求人から再送の依頼もなかったとされているし、審査請求人は、その後の本件調査に問題なく対応していると認められることから、本件調査の事前通知の目的は達せられており、違法性は認められない。

(3) 審査請求人は、処分庁のFAX（輸入事後調査を行う旨の協力依頼通知）の字が読めれば、この時点で修正申告することができ、過少申告加算税で済んだ（重加算税の適用はなかった）旨を主張していると解される。

しかし、修正申告は、申告者自らが納付すべき税額に不足があると考えられる場合に、更正があるまでの間、行うことができるものであり、税関長に、申告者が修正申告を行う機会を与えるための特段の措置を講じるべき義務はない。

さらに、当該FAX送信後、調査担当部門の職員が審査請求人店舗に臨場し、本件調査が進展しても、審査請求人は本件調査に問題なく対応しているが、本件更正処分に至るまで、本件申告に係る修正申告書を提出していない。

また、上記1（4）のとおり、正規単価の仮装隠蔽行為が認められるから、更正前の税額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は認められない。

したがって、重加算税の賦課を免除すべき事由は存在せず、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、本件差押処分に対する審査請求は不適法であるから、行政不服審査法（平成26年法律第68号）第45条第1項の規定により、却下されることが相当である。

また、本件更正処分及び本件重加算税賦課決定処分に対する審査請求は、同処分を違法又は不当と判断する理由がないから、同条第2項の規定により、棄却されることが相当である。