

神戸地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 消費税決定処分取消等請求事件(本件取消訴訟)、
平成●●年(〇〇)第●●号 損害賠償請求事件(本件国賠訴訟)

国側当事者・国(加古川税務署長)

平成25年3月29日棄却・確定

判 決

原告	甲
同訴訟代理人弁護士	豊福 一
被告	国
同代表者法務大臣	谷垣 禎一
処分行政庁	加古川税務署長
同指定代理人	松島 太
同	松本 淳
同	吉田 崇
同	春名 貴秀
同	田井地 かすみ
同	村田 義久爾
同	川本 祐子

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 請求の趣旨

1 本件取消訴訟

加古川税務署長が平成22年1月29日付で原告に対してした平成17年から平成20年まで各年1月1日から12月31日までの各課税期間の消費税及び地方消費税の各決定処分並びに無申告加算税の各賦課決定処分を取り消す。

2 本件国賠訴訟

被告は、原告に対し、10万円及びこれに対する平成24年4月3日から支払済みまで年5分の割合による金員を支払え。

第2 事案の概要

- 1 本件は、(ア)加古川税務署長が原告に対して平成22年1月29日に行った平成17年から平成20年まで各年1月1日から同年12月31日までの各課税期間(以下「本件各課税期間」という。)の消費税及び地方消費税(以下「消費税等」という。)の各決定処分並びに無申告加算税の各賦課決定処分(以下「本件決定処分」という。)について、①主的に、質問検査権の限界を超える違法な調査手続に基づいて行われた違法がある、②予備的に、原告は帳簿及び請求書等

(3) 所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国政府とアメリカ合衆国政府との間の条約（以下「日米租税条約」という。）の定め

ア 日米租税条約7条1項は、一方の締約国の企業（一方の締約国の居住者が営む企業をいう。同条約3条1項(h)）の利得に対しては、その企業が他方の締約国内にある恒久的施設を通じて当該他方の締約国内において事業を行わない限り、当該一方の締約国においてのみ租税（日本国については、所得税及び法人税をいう。同条約2条1項(a)）を課することができ、一方の締約国の企業が他方の締約国内にある恒久的施設を通じて当該他方の締約国内において事業を行う場合には、その企業の利得のうち当該恒久的施設に帰せられる部分に対してのみ、当該他方の締約国において租税を課することができると規定する。

イ 日米租税条約5条は、1項において、恒久的施設とは、事業を行う一定の場所であって企業がその事業の全部又は一部を行っている場所をいうと規定する。

3 前提事実（当事者間に争いのない事実か、後掲の証拠又は弁論の全趣旨によって容易に認められる事実のほか、当裁判所に顕著な事実。以下、単に書証を摘示する場合は本件取消訴訟において提出された書証を指す。）

(1) 原告は、平成14年ころ、Aという屋号で、インターネット上にホームページ（以下「本件ホームページ」という。）を開設し、自動車用品の販売事業（以下「本件販売事業」という。）を営む者である。（争いなし）

原告は、本件販売事業に関し、兵庫県高砂市●●所在のアパート（以下「本件アパート」という。）のB号室（以下、「本件アパートB号室」といい、同室に設置された電話の電話番号を「本件電話番号」といい、同室のドア下部の郵便受けを「本件郵便受け」という。）を賃借していたほか、平成18年12月1日から本件倉庫（なお、本件倉庫に設置されたFAXの電話番号を以下「本件FAX番号」という。）を賃借し、本件倉庫において、原告が輸入した自動車用品の在庫を保管等していた。（乙4、5、弁論の全趣旨）

(2) 原告は、平成16年10月23日、日本を出国するとともに、アメリカ合衆国（以下「アメリカ」という。）での居住を開始し、同年11月19日、本件販売事業を廃止した旨の届出及び戊税理士（以下「戊税理士」という。）を納税管理人として選任する旨の届出を提出した。（争いなし）

(3) 原告は、アメリカに居住していた本件各課税期間中、本件販売事業を行っていた。（争いなし）

(4) 原告は、本件各課税期間について、消費税等の確定申告を行っていない。（争いなし）

(5) 加古川税務署長は、平成22年1月29日、別紙のとおり、本件決定処分を行った。（争いなし）

(6) 原告は、同年3月30日、加古川税務署長に対し、本件決定処分に対し、異議申立てをしたが、同署長は、同年5月25日、異議申立てをいずれも棄却する旨の決定をした。（弁論の全趣旨）

(7) 原告は、同年6月28日、本件決定処分を不服として、大阪国税不服審判所長に対し、審査請求を行ったが、同審査請求は、平成23年6月27日、棄却された。（甲1）

(8) 原告は、同年12月22日、本件取消訴訟を提起した。（当裁判所に顕著）

(9) 原告は、平成24年3月27日、本件国賠訴訟を提起した。本件国賠訴訟の口頭弁論は、同年4月26日の口頭弁論期日において、本件取消訴訟の口頭弁論に併合された。（当裁判所

に顕著)

(10) なお、原告は平成17年分ないし平成21年分の所得税の確定申告を行っていなかったところ、加古川税務署長は、平成22年6月30日、原告に対し、所得税に係る決定処分を行った(乙26、弁論の全趣旨)。

4 本件における争点

- (1) 本件各行為に係る損害賠償請求権の成否(争点1)
- (2) 本件行為①に係る損害賠償請求権について、消滅時効の成否(争点2)
- (3) 質問検査権の行使に本件決定処分を取り消すべき違法があるか(争点3)
- (4) 仕入れ税額控除の可否(争点4)

5 争点1に対する当事者の主張

【原告の主張】

(1) 消費税法62条及び所得税法234条に基づく質問検査権の行使は、必要性和相当性を満たしたものでなければならないと解される。

(2) 本件行為①が違法であること

本件調査官らは、平成20年12月19日、事前の通知なく、本件倉庫にいた従業員に対し、専ら所得税に関する税務調査に赴いたとのみ伝えて、本件倉庫に無断で侵入し、長時間にわたり、写真撮影を行った(本件行為①)。

ア 原告は、本件調査官らの指示に従うとともに、自主的に本件倉庫の所在地を伝えるなど、税務調査に協力していた。また、原告は、丙専門官に対し、平成20年12月1日、税理士法人C(以下「本件税理士法人」という。)との間で税務代理契約をするまで調査を待つてほしいと伝え、丙専門官はこれを了承していたところ、アメリカに居住していた原告と本件税理士法人とのやり取りは、全て電話かメールによらざるを得ず、契約書の郵送だけでも往復2週間かかるのであるから、本件税理士法人から丙専門官への電話連絡が同月19日になったのはやむを得なかった。したがって、本件調査官らが事前通知なく無断で本件倉庫に侵入する必要性はなかった。

イ 税務署員による質問検査権の行使は、任意調査の一種であるから、その行使に際しては相手方の明示ないし黙示の承諾を要するところ、質問検査権行使の相手方が、納税義務者本人ではなく、納税義務者本人の業務に従事する家族、従業員等である場合には、その者に対する質問検査権の行使が納税義務者本人の不承諾を回避する手段、目的でなされることのないよう特別の配慮をすることが望ましく、したがって、納税義務者本人の事前の承諾が得られない場合における納税義務者本人の業務に従事する家族、従業員等による黙示の承諾の有無については、その具体的状況を勘案した上で、慎重に判断する必要がある。

本件において、原告は、平成20年12月19日、本件調査官らに対し、電話で、終始、写真撮影を止めて本件倉庫から退去するように強く求めていたのであって、原告が明示又は黙示の承諾を与えていない。

また、本件調査官らに対応した女性従業員は、本件調査官らから専ら所得税に関する税務調査に赴いた旨伝えられた後、原告に本件調査官らが調査に訪れたことを伝え、具体的な指示を仰ぐべく、電話で連絡している間、本件調査官らを本件倉庫に招き入れる言動を一切しなかったにもかかわらず、本件調査官らが本件倉庫に無断で侵入し、写真撮影を始めたのであって、明示又は黙示の承諾を与えたことはない。

以上のように、本件調査官らによる本件倉庫内への臨場及び写真撮影は、原告及び女性従業員の承諾を得ずになされたものであり、任意調査の限界を超え、相当性を逸脱しているというべきである。

ウ したがって、本件行為①は、必要性も相当性も欠く違法なものである。

(3) 本件行為②が違法であること

乙調査官は、平成21年8月31日、丁に対し、電話で、原告が廃業届を提出したにもかかわらず事業を継続していること、原告には日本国において納税義務があること、原告が日本国において納税していないこと及び原告が帳簿書類等の提示依頼に応じていないことを伝えた(本件行為②)。

ア 原告は、本件調査官らの調査に対して誠実に対応していたものであり、あえて本件販売事業と無関係な丁に連絡を取る必要はなかった。

原告が、同月21日までに本件各課税期間に係る帳簿書類等を提示するよう求めるとともに、提示がない場合は消費税について仕入税額控除が認められないこと等を記載した、同月11日付質問書(乙14の1、以下「本件質問書1」という。)や、回答期限を同年9月2日とする同年8月24日付質問書(乙16の1、以下「本件質問書2」という。)に回答しなかったのは、原告が丙専門官に対して納税義務の有無を先に回答するように求めており、丙専門官も持ち帰って検討する旨回答していたからである。

イ 税務情報の漏えいは、それ自体、質問検査権の行使として到底相当なものとはいえない。また、原告が本件販売事業に関する税務情報の漏えいについて明示又は黙示の承諾をしたこともない。

ウ したがって、本件行為②は、必要性も相当性も欠く違法なものである。

(4) 本件行為③が違法であること

原告は、加古川税務署長に対し、平成21年12月2日、本件質問状2通を送付し、本件調査官らによる違法な税務調査に対する謝罪及び本件倉庫を所得税法上の恒久的施設とする根拠の開示を求めるとともに、これらに加古川税務署長が応じるのであれば税務調査に応じることを明らかにしていたにもかかわらず、加古川税務署長がこれを故意に破棄したことによって、再度同じ内容を被告に要請せざるを得なくなるとともに、極めて不利な課税処分を受けることとなった。したがって、本件行為③は違法である。

【被告の主張】

(1) 国家賠償法1条1項にいう「違法」とは、権利ないし法益の侵害があることを前提として、国又は地方公共団体の公権力の行使に当たる公務員が個別の国民に対して負担する職務上の法的義務に違背することをいい、公務員が職務上通常尽くすべき注意義務を尽くすことなく、漫然と当該行為をしたと認め得るような事情がある場合に限り、違法の評価を受けるというべきである。

そして、税務職員に認められた質問検査権は、当該調査の目的、調査すべき事項、申請・申告の体裁・内容、帳簿等の記入保存状況、相手方の事業の形態等諸般の具体的事情に鑑み、客観的な必要性があると判断される場合に行使し得るものであり、その質問検査権の範囲、程度、時期、場所などの法令上特段の定めのない実施細目については、質問検査の必要があり、かつ、これと相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な限度にとどまる限り、権限のある税務職員の合理的な選択に委ねたものと解されている。

このように、国税に関する調査の過程における税務職員の行動等は当該職員の合理的な裁量に委ねられていることに照らせば、税務職員による税務調査については、当該調査の必要性、調査の内容、当該調査によって侵害された相手方の私的利益の内容・程度等諸般の事情を考慮して、社会通念上相当と認められる範囲を超える場合に限り、職務上の法的義務に違反するとして、国家賠償法上違法になると解すべきである。

(2) 本件行為①が違法であるとの原告の主張について

ア 質問検査権の行使に際し、本件当時、事前通知を義務付ける規定はなく、証拠が隠滅されるなど、調査の効果を上げられない場合も考えられるから、税務職員が事前通知を行うかどうかはその合理的裁量に委ねられていると解するのが相当である。

本件において、丙専門官は、平成20年11月14日、原告に対し、本件倉庫における税務調査をしたいと述べていた。また、丙専門官が同年12月16日ころ、本件FAX番号に電話をかけ、応対した女性従業員に対して原告と連絡を取りたい旨取次ぎを依頼したが、原告から連絡がなかったため、結果的に事前に通知ができなかったにすぎない。丙専門官は、同月19日、本件税理士法人の担当者から電話を受けたが、担当税理士すら決まっていない状況であったため、本件倉庫の税務調査への立会いを求めることは困難であり、原告に対して直接電話して了解を得る方が確実であると判断して本件倉庫に臨場したものであり、このような判断が税務職員の合理的裁量を逸脱又は濫用したものとはいえない。

イ また、本件調査官らが女性従業員に対し専ら所得税に関する税務調査に赴いたとのみ伝えたとはいえない。本件調査官らは、本件郵便受けに投かんした連絡せん(乙2)の記載や原告との電話の中で、一連の調査が所得税及び消費税等に関する税務調査であることを繰り返し告げており、裁量権の逸脱又は濫用があったとはいえない。

ウ さらに、本件倉庫に入室することにつき、本件調査官らに應對した女性従業員の黙示の承諾があった。このことは、同従業員が、本件調査官らから原告と連絡を取ってほしいと依頼された際、本件調査官らに対して本件倉庫の外で待機するよう告げなかったこと、本件調査官らが本件倉庫に入室後も退去を求めなかったこと、原告に電話がつながると、その場にいた丙専門官と電話を替わったことからすれば、明らかである。

エ 原告が丙専門官に対し写真撮影の中止を求めた事実はない。

原告は、本件倉庫の調査を求められていたにもかかわらず、乙調査官に連絡しないなど不誠実な態度をとっていたところ、本件倉庫が恒久的施設といえるかどうか、消費税等の免税事業者となる課税売上高を超える規模の取引を行っているかどうか等を確認し、臨場した際のありのままの状況を保存する必要があったこと、本件倉庫内はかなり広く、ありのまま記録するにもメモのみで対応するのは困難であったこと、原告が税務調査に非協力的であったため、この機会を逃すと本件倉庫内の調査が難しくなると考えられたことから、本件倉庫内の写真撮影の必要性は高かった。

また、撮影は、あくまで陳列棚等の設備の状況や陳列棚に置かれた商品を対象としており、プライバシーに関する物を撮影したものではないこと、原告や女性従業員から撮影の中止を求められることはなかったこと、原告から退出を求められ、撮影開始から約3分後には撮影を中止して本件倉庫を退出したことなどからすると、原告の私的利益に対する侵害の程度は重大とはいえず、写真撮影行為が、質問調査の必要性和原告の私的利益との衡量において、社会通念上相当な程度を逸脱しているとはいえないから、本件倉庫内を写真撮影したことは

違法ではない。

(3) 本件行為②が違法であるとの原告の主張について

乙調査官は、平成21年8月31日の電話において、原告の国内における最後の納税地（以下「本件出国前納税地」という。）において本件質問書1及び2を受領した丁に対し、アメリカにいる原告に対し本件質問書1及び2を送付したこと、丁の住所地が本件出国前納税地であったため、今後も本件出国前納税地を書類等の送付先とすることを説明したにすぎず、原告の主張するような情報を告げた事実はない。

また、本件調査官らが、本件出国前納税地に宛てて本件質問書1及び2を送付したのは、原告と連絡を取ろうと試みたにもかかわらず、原告から一切連絡がなかったためである。すなわち、原告から伝えられていた原告のアメリカの住所地に本件質問書1及び2を送付したが、実際に原告が同住所地に居住しているかどうか不明であったこと、女性従業員に連絡したにもかかわらず原告から連絡がなかったこと、本件出国前納税地には丁が居住していることから、やむを得ず本件出国前納税地にも本件質問書1及び2を送付したものである。これに加え、本件質問書1及び2の内容も、飽くまで帳簿書類等の提示を求めるものにすぎないことからすると、このような行為は、質問調査の必要性和原告の私的利益との衡量において社会通念上相当な程度を逸脱しているとはいえず、裁量権の逸脱又は濫用は認められない。

(4) 本件行為③が違法であるとの原告の主張について

加古川税務署長が本件質問状2通を故意に破棄したのではなく、過失により紛失したにすぎない。

加古川税務署長は、本件質問状2通について、行政機関の職員が取得した行政文書として適切に保存する職務上の法的義務を負っていたものであるが、この義務は個別の国民に対して負担する義務に該当しないから、本件質問状2通を紛失したことが国家賠償法上違法に当たることではない。

また、税務職員が納税者の要望や質問に回答しなければならない旨規定した法令はないから、加古川税務署長は、原告の要望や質問に対して回答すべき職務上の法的義務を負わず、本件質問状に回答しなかったことも国家賠償法上違法になることはない。

さらに、本件質問状を紛失したことと、原告が帳簿書類等を提示せず、そのために自己に不利益な処分がされたこととの間には、因果関係がない。

6 争点2に対する当事者の主張

【被告の主張】

仮に本件行為①について国家賠償法1条1項に基づく損害賠償請求権が認められるとしても、原告によれば、本件倉庫内の様子は、本件倉庫に設置されたカメラによりインターネットを経由してリアルタイムで見ることができたというのであるから、原告は、本件行為①が行われた平成20年12月19日に、損害及び加害者を知ったといえる。また、原告は、平成21年1月23日に行われた本件倉庫及び本件アパートB号室における税務調査の際、D弁護士（以下「D弁護士」という。）と共に、本件調査官らに対し、本件行為①について抗議しており、遅くとも同日には、損害及び加害者を知っていたというべきである。

したがって、本件国賠訴訟が提起された平成24年3月27日には、時効期間である3年が経過していた。

被告は、同年7月5日の口頭弁論期日（被告の第2準備書面陳述）において、本件行為①に係

る損害賠償請求権について、消滅時効を援用するとの意思表示をした。

【原告の主張】

本件各行為は、いずれも本件決定処分という不法行為を構成する一連のものであるから、消滅時効は本件決定処分の時から進行する。したがって、本件各行為は、いずれも消滅時効にかかっていない。

7 争点3に対する当事者の主張

【原告の主張】

争点1に対する当事者の主張【原告の主張】に記載のとおり、本件行為①及び②は違法であるから、本件決定処分は取り消されるべきである。

【被告の主張】

(1) 調査手続の単なる瑕疵は、原則として、決定に影響を及ぼさないものと解すべきであり、調査手続が刑罰法規に触れ、公序良俗に反し又は社会通念上相当の限度を超えて濫用にわたるなどの重大な違法を帯び、何らの調査なしに決定処分をしたに等しいものとの評価を受ける場合に限り、その処分に取り消原因があるものと解すべきである。

(2) 本件行為①及び②が違法であるとの原告の主張に対する反論は、前記争点1に対する当事者の主張【被告の主張】に記載のとおりである。

また、仮に本件行為①が違法であるとしても、本件倉庫という比較的プライバシーの程度が低い場所において、陳列棚に置かれた商品等の写真を撮影したという程度であるから、原告の権利侵害の程度が大きいとはいえず、社会通念上重大な違法を帯び、何らの調査なしに決定処分をしたに等しいものとの評価を受けるほど調査手続に重大な瑕疵があったとまではいえず、調査手続の瑕疵が、本件決定処分に影響を及ぼすものとはいえない。

8 争点4に対する当事者の主張

【原告の主張】

仕入税額控除の不適用要件を定めた消費税法30条7項にいう「保存」とは、文言どおり、事業者が帳簿書類等を所持、保管していたことをいう。本件において、原告は、アメリカの事務所において本件各課税期間における帳簿書類等を適切に保管していたのであるから、同項にいう「帳簿又は請求書等を保存しない場合」に該当せず、仕入税額控除が行われるべきであった。

また、原告は、平成21年9月1日、乙調査官から、所得税に係る決定処分が同月中に行われること、消費税等に係る決定処分は所得税に係る決定処分の後に行われることを聞いた上で、①所得税に関する課税根拠が説明されなければ所得税に係る帳簿書類等を開示しないこと、②消費税については納税の意思があるため、所得税に係る決定処分が先にされるのであれば、その後に消費税等に係る帳簿書類等を開示することを乙調査官に伝え、乙調査官もこれを了解していたにもかかわらず、何の連絡もなく本件決定処分がされたのであるから、原告が帳簿書類等を提示できなかったことには、「やむを得ない事情があった」（消費税法30条7項ただし書）といえる。

【被告の主張】

事業者は、その帳簿書類等を整理し、税務職員による検査に当たって適時にこれらを提示することが可能なように態勢を整えて保存すべきであり、このとおり保存していなかった場合には、消費税法30条7項にいう「帳簿又は請求書等を保存しない場合」に該当する。本件において、原告は、乙調査官から帳簿書類等の提示を求められ、これに応じ難い理由は格別なかったにもか

かわらず、帳簿書類等を提示しなかったのであるから、同項にいう「帳簿又は請求書等を保存しない場合」に該当する。

また、原告は、乙調査官に対し、所得税の決定処分後に提示すると述べたにすぎず、実際に、乙調査官らの面前に帳簿書類等を提示した事実はないから、適時にこれらを提示することが可能なように態勢を整えていたとはいえない。

第3 当裁判所の判断

1 前記前提事実に加え、後掲の証拠及び弁論の全趣旨によれば、以下の事実が認められる。(なお、以下の(1)から(5)までの事実をそれぞれ「認定事実(1)」等ということがある。)

(1) 平成20年12月19日における本件倉庫での調査に至る経緯

ア 本件各課税期間中における本件販売事業

原告は、アメリカに居住していた本件各課税期間中、自動車用品の販売事業を行っており、商品の保管と発送を日本で行っていた。(原告本人、乙10)

イ 調査の端緒等

(ア) 本件調査官ら及びE上席国税調査官(以下「E調査官」という。)は、平成20年、本件ホームページから、原告が本件販売事業を国内で継続していることがわかれたため、原告に対して、所得税及び消費税等について税務調査を行うこととし、具体的には、所得税については、原告が日本国内に恒久的施設を有するか、消費税等については、国内において資産の譲渡等が行われたか否か、原告が消費税等の免税事業者となる課税売上高を超える規模の取引を行ったか否か等について、調査することとした。(丙証言、乙証言)

(イ) 本件調査官ら及びE調査官は、原告がアメリカでの居住を開始する以前に申告をしていた際、事業所を本件アパートB号室としていたこと、平成16年11月19日に提出された戊税理士を納税管理人として選任する旨の届出書に事業所として本件アパートB号室が記載されていたこと、本件ホームページに本件アパートの所在地が記載されていたことから、本件アパートに臨場することとした。(乙3、15、26、丙証言)

ウ 本件アパートへの臨場

(ア) 平成20年10月8日、本件調査官ら及びE調査官は、本件アパートB号室を訪問したが応答はなく、本件電話番号に数回電話を掛けたが留守番電話に切り替わってしまったため、同日における3回目の臨場の際、同月10日午前10時に再度訪問する旨等を記載した連絡せん(乙2)を本件郵便受けに投かんした。本件調査官らは、同日における4回目の臨場の際、3回目の臨場まで本件アパート前の駐車場のB号室用の駐車区画(以下「本件駐車区画」という。)に駐車されていた登録番号 〇〇〇 のF(以下「本件車両」という。)が駐車されていないことを確認した。(乙25、26、丙証言、乙証言)

(イ) 同月9日、乙調査官及びE調査官は、本件アパートB号室を2度訪問したが、応答はなく、本件郵便受けに2日分の新聞が差し込まれており、本件駐車区画に本件車両が駐車されているのを確認したが、同日における2回目の臨場の際、上記(ア)の連絡せん及び2日分の新聞がなくなっており、本件駐車区画に本件車両が駐車されていないことを確認した。(乙26)

(ウ) 同月10日、本件調査官ら及びE調査官は、本件アパートB号室を2回訪問したが、応答はなかったため、早急に乙調査官らに連絡するよう求め、加古川税務署等の連絡先を記載した連絡せん(乙7)を本件郵便受けに投かんした。(乙25、26、丙証言、乙証言)

言)

(エ) 同年11月10日、乙調査官は、東京入国管理局に原告の出入国状況を照会したところ、原告が同年10月8日から同月10日までの間、国内に滞在していたことが判明した。

(乙8)

エ 本件倉庫の認知

(ア) 同月12日、乙調査官が本件FAX番号に電話をしたところ、Aの女性従業員に電話がつながったため、原告と連絡を取りたいと伝えたところ、同日、原告から電話があった。原告は、同月13日、再度乙調査官に電話をかけたところ、国際税務について丙専門官に連絡を取る事となった。(甲12、乙25、乙26、丙証言、原告本人)

(イ) 同月14日、原告は、本件FAX番号に電話をした丙専門官に対し、出国する前に、加古川税務署の署員から、出国後の事業拠点が恒久的施設に当たらないとの回答を得ていたこと、本件倉庫にパートの従業員が毎日勤務しており、原告から毎日業務連絡をしていることや、アメリカにおける原告の住所及び本件倉庫の住所等を伝えた。(乙25、丙証言、原告本人)

本件倉庫の存在を初めて知った丙専門官は、原告に対し、本件倉庫が恒久的施設に該当する可能性があることを指摘するとともに、本件倉庫での調査を希望すると、原告は、本件倉庫に税務署が来れば従業員が驚くだろうと述べるにとどまり、調査を拒否する旨の発言はなかった。(甲3、乙25、丙証言)

また、丙専門官は、原告に対し、国内で税務調査に対応できる税務代理人の選任を依頼し、戊税理士以外の税理士を選任するのであれば国際税務に明るい税理士が望ましいとして、本件税理士法人等複数の会計事務所の名前を伝えた。(甲12、乙25、丙証言、原告本人)

オ 本件倉庫の認知後、平成20年12月19日午前までの状況

(ア) 同年11月14日、原告は、本件税理士法人の担当者に電子メールで現状を説明し、同月19日、本件税理士法人に費用の見積もりを取った。(甲3、4、12)

(イ) 同年12月1日、原告は、丙専門官に対し、本件税理士法人G事務所(以下「本件税理士法人G」という。)との間で、国際税務に関する顧問契約を締結するため、調査を少し待つてほしいと伝えたところ、丙専門官は、これを了承するとともに、なぜ本件税理士法人H事務所(以下「本件税理士法人H」という。)に委任しないのかと述べた。(甲12、13の6、乙25、丙証言)

また、同日、丙専門官が、原告に対し、原告が加古川税務署長に対し出国後の事業拠点が恒久的施設に該当するかどうかを質問した「お伺い書」と題する書面(甲2、以下「本件伺書」という。)をFAXで送付するよう求め、原告は、同月2日、本件伺書をFAXで送付した。(甲12、乙25、丙証言)

(ウ) 同月4日、原告は、本件税理士法人Gに対し、顧問契約の当事者を本件税理士法人Hに変更するよう依頼して、その承諾を得た。また、同月8日、原告は、本件税理士法人Hに対し、顧問契約に関する契約書原本を原告のアメリカの住所地まで送付するよう依頼した。(甲5、12)

同月12日、本件税理士法人Hは、上記契約書原本を原告のアメリカの住所地に発送した。(甲7の1、12)

(エ) 同月中旬頃、本件調査官らは、同月1日から2週間以上が経過しても本件税理士法人から何らの連絡がないこと、国際宅急便業者に対する反面調査の結果、原告がA以外の屋号を用いて商品を輸入して本件倉庫に搬入していることが判明したため、速やかに本件倉庫の現状を把握する必要があったこと、翌年1月になれば確定申告の準備事務等で忙しくなること、本件調査官らのスケジュールを調整した結果、年内では同月19日しか本件倉庫に臨場できる日がなかったことから、同日に本件倉庫に臨場することにした。(乙25、乙26、丙証言、乙証言)

(オ) 同月15日又は16日、丙専門官は、本件FAX番号に電話をかけ、電話に出た女性従業員に対し、原告と連絡を取りたいと伝えた(甲7の3、12、乙25、丙証言)。

女性従業員から連絡を受けた原告は、本件税理士法人の担当者に対し、丙専門官に連絡をするよう求めたが、この担当者が同月18日までに丙専門官に連絡することはなかった。(甲7の3、12、原告本人)

同月17日、原告は上記(ウ)の契約書原本に署名して、これを本件税理士法人Hに発送し、同月19日、本件税理士法人Hに到着した。(甲7の3、8、12)(なお、原告は、平成21年1月6日、本件税理士法人Hとの顧問契約を解除している。甲12)

(カ) 平成20年12月19日午前、丙専門官は、本件税理士法人の担当者から電話を受け、原告と顧問契約を締結したこと、担当税理士が決まり次第連絡することを聞いたが、税務代理権限を証する書面が提出されておらず、数時間後に予定していた本件倉庫における税務調査への立会いを求めることは困難であること、本件倉庫への臨場後、原告に直接連絡して、本件倉庫内での調査に対する許可を得ようと判断したことから、予定通り、同日午後本件倉庫における調査を実施することとし、また、同担当者には、同日午後本件倉庫における調査を行うことを伝えなかった。(甲7の3、丙証言、乙証言)

(2) 平成20年12月19日における本件倉庫での調査

ア 本件調査官らは、同日午後、本件倉庫に臨場し、女性従業員に対し、ドアの外で身分証明書及び質問検査章を提示しながら身分及び氏名を告げた上、原告の所得税及び消費税等についての税務調査のため臨場したことを伝え、原告への電話連絡を依頼した。これに対し、女性従業員は、入室を拒否するような言動を見せることなく、本件倉庫内の電話機の方へ歩き出したことから、本件調査官らは、原告が電話に出た場合に原告と会話するため、「失礼します。」と言って、女性従業員の後について入口から1メートルほど本件倉庫内に入り、原告と連絡が取れるのを待った。(乙25、26、丙証言、乙証言)

イ 女性従業員が原告に電話をかけたところ、原告が電話に出たことから、女性従業員は、丙専門官に歩み寄り受話器を差し出したため、丙専門官は入口ドア付近で受話器を受け取り、原告に対し、本件倉庫の利用状況の把握に協力してほしいと要請した。これに対し、原告は、税務調査に応じるつもりはない、不法侵入に当たるなどと怒鳴り、本件倉庫からの退去を強く要求し、丙専門官は、本件倉庫内における調査に応じてくれるよう説得を重ねた。(甲12、乙25、丙証言)

ウ 他方、乙調査官は、丙専門官が原告と通話している間、原告から本件倉庫内における調査について承諾が得られていないことを認識しながら、女性従業員に対し、「ちょっと見せてもらいますね。」と断って、本件倉庫内の状況を目視により確認するとともに、デジタルカメラで本件倉庫内のスチール棚の設置状況、各種商品の保管状況及び事業用機材等の状況を

- 約3分間撮影した。この間、原告は、上記イのとおり、丙専門官に対し、本件倉庫から退去するよう繰り返し伝えていたが、丙専門官は、乙調査官による写真撮影に気付きながら、これを制止しなかった。また、この間、本件調査官らは、原告及び女性従業員から、写真撮影を中止するよう求められることはなかったが、写真撮影について原告及び女性従業員に対して明示の承諾を求めることもなかった。(乙23の1~20、25、26、丙証言、乙証言)
- エ 本件倉庫の延床面積は117.59㎡と広く、本件倉庫内にはスチール棚が数多く設置され、多数の商品が置かれていたほか、フォークリフトや写真撮影機材を含む事業用機材が置かれていた。(乙5、23の1~20、26、乙証言)
- オ 丙専門官は、繰り返し本件倉庫内における調査に協力するよう原告を説得したが、原告がこれに応じなかったため、乙調査官に本件倉庫から出るよう指示するとともに、自らも受話器を持って本件倉庫を出た。乙調査官は、本件倉庫内の様子を十分に写真撮影することができていないと考えていたものの、丙専門官から本件倉庫外へ出るよう指示されたため、写真撮影を中止し、本件倉庫を出た。(乙25、26、丙証言、乙証言)

(3) 平成20年12月19日以降における帳簿書類等の提示要求

- ア 平成21年1月14日、乙調査官は、原告に対し、同月23日に行われることとなった本件倉庫における税務調査の際に、帳簿書類等を提示できるよう準備することを依頼した。(乙26)

同日、D弁護士立会いの下、本件倉庫及び本件アパートB号室において税務調査が行われた際、原告は、本件調査官らに対し、本件調査官らが無断で倉庫に立ち入り、許可なく写真撮影をしたとして、平成20年12月19日に行われた本件倉庫における写真撮影等に抗議し、また、D弁護士は、本件調査官らに対し、本件倉庫が恒久的施設に該当しない旨記載した上申書(乙10)を渡した。丙専門官は、原告に対し、本件倉庫が恒久的施設に該当するか否かについては調査結果を検討した上で後日連絡すること、所得税はともかく、消費税等の納税義務はあることを説明して、帳簿書類等の提示を求めたが、原告は検討すると述べるにとどまり、帳簿書類等を提示しなかった。(甲12、乙10、25、26、丙証言、乙証言、原告本人)。

- イ 平成21年4月22日、本件調査官らは、本件倉庫を訪問し、女性従業員に対し、本件調査官らに連絡するよう原告に伝えてほしい旨依頼するとともに、連絡せん(乙13)を交付して、原告に渡すよう依頼したが、原告から連絡が来ることはなかった。(乙25、26、丙証言、乙証言)

- ウ 同年8月11日、乙調査官は、原告に対し、同月21日までに本件各課税期間に係る帳簿書類等を提示するよう求めるとともに、提示がない場合は消費税について仕入税額控除が認められないこと等を記載した本件質問書1を原告のアメリカの住所地及び本件出国前納税地に発送した(乙14の1~4、乙26、乙証言)。

同月24日、乙調査官は、同月21日を経過しても原告から連絡がなかったことから、本件質問書1が原告の元に届いていない可能性を考慮し、再度質問書を送付することとして、回答期限を同年9月2日とする本件質問書2を、原告のアメリカの住所地及び本件出国前納税地に発送した(乙16の1~4、乙26、乙証言)。

(4) 平成21年8月31日における丁との会話

同日、丁は、乙調査官に電話を掛け、本件質問書1を受領した後直ちに、原告に対して乙調

査官へ連絡するよう記載した電子メールに本件質問書1を添付して送信したこと、その後に本件質問書2が送られてきたため、原告が乙調査官へ連絡をしていないことを知り、戊税理士に相談し、原告に連絡をとってもらったことなどを話した。これに対し、乙調査官は、本件質問書1及び2は念のため本件出国前納税地にも発送したものであること、今後も本件出国前納税地が書類の送付先となることを説明した。(乙18、26、乙証言)

(5) 平成21年8月31日以降における帳簿書類等の提示要求

ア 同年9月1日、乙調査官は、原告から電話を受けた際、本件倉庫が恒久的施設に該当し、原告には所得税の納税義務があること、原告から所得税及び消費税等の申告がなければ加古川税務署長が所得税及び消費税等について決定処分等を行う見込みであることを説明し、重ねて、帳簿書類等の提示を求めた。これに対し、原告は、消費税等については申告の必要があると思っていると述べたが、帳簿書類等の提示については所得税の決定処分を待って検討すると述べた。(甲12、乙19、26、乙証言、原告本人)

イ 同年11月9日、乙調査官他2名は、加古川税務署において、原告から所得税及び消費税等に関する税務代理権限を与えられた戊税理士と面談した際、戊税理士に対し、改めて帳簿書類等の提示を求めたが、戊税理士は、原告が決定処分を待って対応するとの意向を有しており、決定処分が行われない限り、原告が帳簿書類等を提示することはない旨述べた。(乙26、乙証言)

2 事実認定についての補足説明

(1) 原告は、上記認定事実(2)アに関して、本件調査官らが女性従業員に対し専ら所得税に関する税務調査に赴いたと伝えたとも主張するが、原告が同従業員からの聴取結果をまとめた文書(甲9)にも原告主張に沿う記述がなく、他にこれを認めるに足る証拠はない。

(2) 原告は、上記認定事実(2)ウに関して、丙専門官に対し、電話で、本件倉庫内における写真撮影を中止するよう求めたと主張し、その根拠として、①女性従業員が、電話を丙専門官に取り次ぐ前に、原告に対し、本件調査官らが本件倉庫内で写真撮影をしていると伝えたこと、②原告が丙専門官と電話で話していた際、インターネットを通じて、本件倉庫内に設置した監視カメラの映像を確認していたことを挙げる(原告本人)。

しかしながら、本件倉庫内において最初に撮影された写真には、丙専門官に電話を取り次いだ女性従業員が撮影されていること(乙23の1ないし20、乙証言、原告本人)、乙調査官が写真撮影を開始したのは、原告と丙専門官が会話を始めた後であること(認定事実(2)ウ)からすれば、同従業員が丙専門官に電話を取り次ぐ以前に乙調査官が写真撮影を開始していたことを前提とする上記①の事実は認められない。また、上記②についてみると、原告自身が、インターネットを通じて確認した本件倉庫内に設置した監視カメラの映像によっても、本件調査官らが本件倉庫内において写真撮影している様子を観察した記憶がないことを自認している(原告本人)。

したがって、原告が、丙専門官に対し、電話で、本件倉庫内における写真撮影を中止するよう求めたという主張は採用できない。

(3) 原告は、上記認定事実(4)に関して、乙調査官が丁に対して、①原告が廃業届を提出したにもかかわらず事業を継続していること、②原告には日本国において納税義務があること、③原告が日本国において納税していないこと、④原告が帳簿書類等の提示依頼に応じていないことを伝えたとも主張する。

しかしながら、原告自身、上記①の事実のほか、乙調査官が何を話したかに関して、丁から聞いた内容について記憶がはっきりしないことを認めており（原告本人）、乙調査官が丁に対し、上記②ないし④の事実を伝えたと認めることはできない。

乙調査官が、丁に対し、上記①の事実を伝えただかどうかについてみると、原告は、丁から、乙調査官が上記①の事実を丁に述べた旨を伝え聞いたと述べ、これに沿う証拠（甲10の5枚目）を提出するところ、被告提出の電話聴取書（乙18）、丁に対して上記①の事実を伝える必要性の乏しさに照らすと、上記証拠をもって乙調査官が丁に対し上記①の事実を伝えたと認めることはできず、他にこれを認めるに足りる証拠はないといわざるを得ない。

(4) 原告は、上記認定事実(5)アに関して、平成21年9月1日、乙調査官から、所得税に係る決定処分が同月中に行われること、消費税等に係る決定処分は所得税に係る決定処分の後に行われることを聞いたと主張し、これに沿う供述をする。（甲11、12、原告本人）

しかしながら、同日の時点において、所得税に係る決定処分の時期が加古川税務署内で決定していたとは認められないから、乙調査官がその時期について断言することは通常考え難く、同年11月9日においても戊税理士からの所得税に係る決定処分の有無についても乙調査官らから回答を得られなかったこと（原告本人）に照らしても、原告の上記供述は採用できない。

3 争点1について

(1) 国家賠償法上の違法及び質問検査権について

ア 国家賠償法1条1項にいう「違法」とは、権利ないし法益の侵害があることを前提として、国又は地方公共団体の公権力の行使に当たる公務員が個別の国民に対して負担する職務上の法的義務に違背することをいい（最高裁昭和60年11月21日第一小法廷判決・民集39巻7号1512頁、最高裁平成17年9月14日大法廷判決・民集59巻7号2087頁）、公務員が職務上通常尽くすべき注意義務を尽くすことなく、漫然と当該行為をしたと認め得るような事情がある場合に限り、違法の評価を受けるというべきである（最高裁平成5年3月11日第一小法廷判決・民集47巻4号2863頁参照）。

イ 消費税法62条及び所得税法234条は、消費税等及び所得税について調査の権限を有する税務職員において、当該調査の目的、調査すべき事項、申請、申告の体裁内容、帳簿書類等の記入保存状況、相手方の事業の形態等諸般の具体的事実にかんがみ、客観的な必要性があると判断される場合には、職権調査の一方法として同条各号規定の者に対し質問し、又はその事業に関する帳簿書類等の検査を行う権限を認めた趣旨であって、この場合の質問検査の範囲、程度、時期、場所等実定法上特段の定めのない実施の細目については、質問検査の必要性と相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な限度にとどまるかぎり、権限ある税務職員の合理的な選択に委ねられているものと解される（最高裁昭和48年7月10日第三小法廷決定・刑集27巻7号1205頁、最高裁昭和58年7月14日第一小法廷・訟務月報30巻1号151頁参照）。したがって、税務職員において、実定法上の定めのない質問検査の実施の細目について合理的裁量の範囲を逸脱又は濫用したと認められる場合には、質問検査権の行使について国家賠償法上違法の評価を受けるものというべきである。

もっとも、質問検査権は、その行使に対し、相手方が刑罰の制裁の下で応答を間接的に強制されるものの、国税調査官らがそれを超えて直接的物理的にこれを強制し得ないという意味において、任意調査の一種であるから、その行使に際しては、相手方の明示又は黙示の承諾を要すると解される（最高裁昭和63年12月20日第三小法廷判決・集民155号47

7頁参照)。したがって、相手方の明示又は黙示の承諾がない質問検査権の行使は、特段の事情のない限り、国家賠償法上違法の評価を受けるものというべきである。

(2) 本件行為①について

ア 本件倉庫への入室について

本件調査官らは、本件倉庫のドアの前で、女性従業員に対し、身分証明書及び質問検査章を提示しながら身分及び氏名を告げた上で、原告の所得税及び消費税等について税務調査を行うため臨場したことを告げ、原告への電話連絡を依頼したところ、女性従業員は本件調査官らの入室を拒否するような言動を見せることなく、本件倉庫内の電話機の方へ歩き出した（認定事実(2)ア）のであるから、本件調査官らが、原告と電話で話をするために、本件倉庫へ入室し、入口から1メートル入った程度の場所で待機する程度の行為については、その行為態様や女性従業員の対応に照らして、本件倉庫の管理について原告から授權を受けていたと考えられる女性従業員による黙示の承諾があったとみることができ、これを違法ということとはできない。

イ 事前通知をしなかったことについて

税務職員が質問検査を行う場合、実施の日時場所の事前通知を義務づける規定が本件当時においてはなく、これらの事項は、質問検査を行う上で法律上一律の要件とされているものではない（前掲最高裁昭和48年決定参照）。

本件において、丙専門官は、本件倉庫の存在を知るや、原告に対してその調査を希望していたこと、本件調査官らが、原告から平成20年12月1日に本件税理士法人との間で税務代理契約を締結する予定であるとの連絡を受けて以来、同月16日に改めて原告からの連絡を要請したにもかかわらず、同月18日までの間、原告及び本件税理士法人から何ら連絡がなかったこと、同月19日午前中に本件税理士法人から連絡があったものの、担当税理士が決まっておらず、税務代理権限を証する書面も提出されていなかったため、本件税理士法人の担当税理士に数時間後の立会いを求めるのも困難であったこと、同日でなければ本件倉庫における調査が困難であったことなどの事情を考慮すれば、本件調査官らが事前の通知なく本件倉庫に臨場したことが、税務職員の合理的裁量の範囲を逸脱又は濫用したと認めることはできない。

ウ 本件倉庫内における写真撮影について

本件調査官らは、原告に対し、本件倉庫内で写真撮影することについて、明示の承諾を求めたことはない（認定事実(2)ウ）。また、原告は、本件倉庫内に立ち入った丙専門官に対し、電話で、一貫して税務調査に応じるつもりがないことを伝え、本件倉庫への立入り自体を非難していたこと（認定事実(2)ウ）からすれば、本件倉庫への立入りを前提とせざるを得ない本件倉庫内における写真撮影についても拒否していたことが明らかであるから、黙示の承諾を与えていたとみることもできない。

そもそも、本件調査官らが、平成20年12月19日午前中に本件税理士法人から連絡を受けたにもかかわらず、同日午後における本件倉庫における税務調査の予定を知らせず、これを実施することとしたのは、本件倉庫において原告と直接連絡を取り、本件倉庫内における調査に対する原告の承諾を得るためでもあった（認定事実(1)オ(カ)）。

したがって、本件調査官らは、丙専門官が原告から本件倉庫から退去するよう強く求められた時点で、速やかに本件倉庫から退去した上で、なお本件倉庫内における写真撮影を行う

のであれば、本件倉庫への再入室及び写真撮影について明示の承諾を得てから本件倉庫内における写真撮影を行うべきであったとみられる。それにもかかわらず、丙専門官においては、原告が本件倉庫からの退去を求めていることを認識しながら、乙調査官による本件倉庫内における写真撮影を制止せず、乙調査官においては、丙専門官が原告から本件倉庫内における調査について承諾を得られていないことを認識しながら、本件倉庫内における写真撮影を行ったのであるから（認定事実(2)ウ）、本件倉庫内における写真撮影は国家賠償法上違法であるとの評価を免れない。

(3) 本件行為②について

前記2(3)に記載のとおり、乙調査官が、平成21年8月31日、丁に対し、前記2(3)の①～④の事実を伝えたとは認められないから、本件行為②が違法であるとの原告の主張は、採用することができない。

(4) 本件行為③について

原告は、加古川税務署長が、本件倉庫が恒久的施設であることの説明を求める本件質問状2通を故意に破棄し、これによって、極めて不利な課税処分を受けることとなったと主張する。

しかしながら、加古川税務署長が本件質問状2通を故意に破棄したと認めるに足りる証拠はない。また、加古川税務署長は、本件質問状2通について、行政機関の職員が取得した行政文書として適切に保存する職務上の法的義務を負っていたものの、この義務は個別の国民に対して負担する義務ではないから、本件質問状2通を紛失したことが国家賠償法上違法ということとはできない。

したがって、本件行為③が違法であるとの原告の主張は採用できない。

4 争点2について

原告は、平成21年1月23日、D弁護士と共に、本件調査官らに対し、本件調査官らが本件倉庫内に無断で立ち入り、許可なく写真撮影を行ったとして、平成20年12月19日に行われた本件倉庫における調査に抗議したこと（認定事実(3)ア）からすれば、遅くとも同日には損害及び加害者を知っていたと認められる。そして、原告が同日から3年以上が経過した平成24年3月27日に本件国賠訴訟を提起したところ、被告は、本件行為①に係る損害賠償請求権について消滅時効を援用したから（裁判所に顕著）、同損害賠償請求権は時効により消滅した。

原告は、本件各行為がいずれも本件決定処分という不法行為を構成する一連の行為であるとして、消滅時効が本件決定処分の時から進行すると主張するが、本件各行為及び本件決定処分は、行為態様がいずれも異なる上、時的に近接しているわけでもないから、別個の社会的事実といわざるを得ず、本件行為①に係る損害賠償請求権の消滅時効が本件決定処分の時点から進行するという原告の主張は採用できない。

5 争点3について

(1) 質問検査権の行使における違法が処分の取消原因となる場合について

税務調査の手続は、租税の公平、確実な賦課徴収のため課税庁が課税要件の内容をなす具体的事実の存否を調査する手段として認められた手続であって、この調査により課税標準の存在が認められる限り課税庁としては課税処分をしなければならないのであり、また、決定処分の取消訴訟においては客観的な課税標準の有無について完全な審査がされるのであるから、調査手続の単なる瑕疵は決定処分に影響を及ぼさないものと解すべきであり、調査の手続が刑罰法規に触れ、公序良俗に反し又は社会通念上相当の限度を超えて濫用にわたる等重大な違法を帯

び、何らの調査なしに決定処分をしたに等しいものとの評価を受ける場合に限り、その処分に取消原因があるものと解するのが相当である。

(2) 本件行為①について

ア 本件調査官らによる本件倉庫内における写真撮影が原告の承諾を得ない違法なものであったことは、前述のとおりである。

イ しかしながら他方で、原告が、本件倉庫に本件FAX番号を設置するとともに、本件倉庫に従業員を従事させ、毎日業務連絡をしていたこと（認定事実(1)エ(イ))からすれば、本件倉庫が恒久的施設に当たることが疑われる反面、原告が、本件販売事業の国内における事業拠点が恒久的施設に当たらないとの回答を加古川税務署から得ていると主張していたのである（認定事実(1)エ(イ))から、本件倉庫が恒久的施設に当たるかどうかを判断するための資料を的確に収集する必要が高かったと認められる。また、本件倉庫内は延床面積117.59㎡と広く、スチール棚や商品が多数置かれていたほか、フォークリフトや写真撮影機材を含む事業用機材が置かれていた（認定事実(2)エ）ため、メモのみによって、本件倉庫内のスチール棚の設置状況、各種商品の保管状況及び事業用機材等の状況等を的確に記録するのは容易でなかったと認められる。さらに、上記のような本件倉庫のFAX設置、従業員の従事、商品の保管等からすれば、原告が国内において資産の譲渡等を行っていたことが疑われるところ、真に国内において資産の譲渡等が行われたか否か、原告が消費税等の免税事業者となる課税売上高を超える規模の取引を行ったか否か等について、調査を尽くす必要は高かったと認められる。

認定事実(1)ウの各事実に照らせば、原告が平成20年10月9日に本件アパートB号室に立ち寄り、連絡せんを見たことが推認されるにもかかわらず、原告から何らの連絡が得られなかったのであるから、原告が本件調査官らによる税務調査に非協力的であったとみられてもやむを得ないというべきである。また、原告は、同年11月14日以降、丙専門官の示唆を受けて、本件税理士法人Hとの間で顧問契約を締結する作業を進めるとともに、丙専門官の求めに応じて本件伺書をFAXで送付するなどしていた（認定事実(1)エ(イ)、オ(ア)(イ)(ウ)(カ))ものの、本件調査官らからすれば、原告から同年12月1日に本件税理士法人との間で顧問契約を締結する予定であるとの連絡を受けて以来、同月16日に改めて原告からの連絡を要請したにもかかわらず、同月18日までの間、原告及び本件税理士法人から何ら連絡がなかったのであるし、同月19日に本件税理士法人から連絡を受けたものの、担当税理士が決まっておらず、税務代理権限を証する書面も提出されていなかったこと、国際宅急便業者に対する反面調査の結果、原告がA以外の屋号を用いて商品を輸入し本件倉庫に搬入していることが確認でき、速やかに本件倉庫の現状をありのまま把握する必要があったこと、翌年1月になれば確定申告の準備事務等で忙しくなること、本件調査官らのスケジュールを調整した結果、平成20年内には、12月19日しか本件倉庫に臨場できる日がなかったこと（認定事実(1)オ(エ))などに照らせば、同月19日に本件倉庫における調査を行うこととした判断にも一定の合理性が認められ、撮影の了解を得るために後日調査することにしなかったこともやむを得ないとみられる。

これらの諸事情に加えて、丙専門官は、従前、本件倉庫での調査を希望しており、その際、原告が本件倉庫での調査に反対する姿勢に出なかったこと（認定事実(1)エ(イ))、写真撮影は、スチール棚等の設置状況やスチール棚に置かれた商品を対象とするものであって（認定

事実(2)ウ)、個人の生活状況等をことさら明らかにするようなものではないこと、乙調査官は、十分に写真撮影の目的を達成することができなかつたにもかかわらず、原告の求めに応じて写真撮影を中止し、本件倉庫外へ出たこと(認定事実(2)オ)にも照らせば、本件倉庫内における写真撮影が、税務調査の必要性和原告の私的利益との衡量において、公序良俗に反し又は社会通念上相当の限度を超えて濫用にあつたとはいえず、重大な違法を帯び、何らの調査なしに決定処分されたに等しいとまで評価することはできない。

(3) 本件行為②に違法があるとの原告の主張を採用できないことは、前述のとおりである。

(4) よつて、本件における質問検査権の行使に、本件決定処分を取り消すべき違法があるという原告の主張は採用できない。

6 争点4について

(1) 消費税法が採る申告納税制度の趣旨及び仕組み並びに消費税法30条7項の趣旨に照らせば、事業者が、同条1項の適用を受けるには、消費税法施行令50条1項の定めるとおり、消費税法30条7項に規定する帳簿及び請求書等を整理し、所定の日及び場所において、税務職員による検査に当たつて適時にこれらを提示することが可能なように態勢を整えて保存することを要するのであり、事業者がこれらを行つていなかつた場合には、消費税法30条7項にいう「帳簿又は請求書等を保存しない場合」に該当し、同条1項の規定は適用されないものというべきである(最高裁平成16年12月16日第一小法廷判決・民集58巻9号2458頁参照)。

本件では、認定事実(3)及び同(5)のとおり、原告及び原告から所得税及び消費税等に関する税務代理権限を与えられた戊税理士は、複数回にあつて、帳簿書類等の提示を求められたにもかかわらず、これに応じなかつたのであるから、原告は税務職員による検査に当たつて適時にこれら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つたというべきであり、「帳簿又は請求書等を保存しない場合」にあつた。

(2) 原告は、所得税の納税根拠に疑義があつたため、所得税の納税根拠が明らかにされるか、又は所得税に係る決定処分が行われた後であれば、いつでも帳簿書類等を提示する用意があることを伝えており、乙調査官もそのことを了解していたと主張し、これに沿う供述をする(原告本人)。

乙調査官が原告に対し、平成21年9月1日に所得税に係る決定処分が同月中に行われ、その後消費税等に係る決定処分が行われる旨述べたことを認めるに足りる証拠がないことは前記2(4)のとおりであるし、また、乙調査官は、同日に原告と電話をした後である同年11月9日にも、原告から税務代理権限を与えられた戊税理士に対し、帳簿書類等の提示を求めたことからすれば、加古川税務署長が、原告に対して、所得税に係る決定処分がされるまで帳簿書類等の提示を猶予していたとは認められない。

原告が乙調査官に対し、所得税に係る決定処分が行われた後であればいつでも帳簿書類等を提示する用意がある旨伝えていたとしても、加古川税務署長が原告の要望に沿つて所得税に係る決定処分を先行させなければならない根拠はないから、本件において「やむを得ない事情」(消費税法30条7項ただし書)があるとはいえない。

(3) したがつて、本件各課税期間の消費税等について、仕入税額控除をすべきであつたということとはできない。

7 結論

以上のとおりであるから、本件行為①に係る損害賠償請求権は時効により消滅し、また、本件行為②及び③に係る損害賠償請求権は発生したと認められない以上、原告の被告に対する損害賠償請求は理由がない。

また、質問検査権の限界を超える調査手続の違法、なされるべき仕入税額控除がされなかった違法を理由とする本件決定処分取消請求も理由がない。

よって、原告の請求はいずれも理由がないから棄却することとし、主文のとおり判決する。

神戸地方裁判所第2民事部

裁判長裁判官 梅村 明剛

裁判官 植田 智彦

裁判官 和田山 弘剛

本件決定処分

1	平成17年1月1日から同年12月31日までの課税期間	
(1)	消費税の課税標準額	1億2081万8000円
(2)	課税標準額に対する消費税額	483万2720円
(3)	控除対象仕入税額	0円
(4)	納付すべき消費税額	483万2700円
(5)	地方消費税の課税標準となる消費税額	483万2700円
(6)	納付すべき譲渡割額	120万8100円
(7)	消費税等の合計税額	604万0800円
(8)	無申告加算税額	90万6000円
2	平成18年1月1日から同年12月31日までの課税期間	
(1)	消費税の課税標準額	1億1069万4000円
(2)	課税標準額に対する消費税額	442万7760円
(3)	控除対象仕入税額	0円
(4)	納付すべき消費税額	442万7700円
(5)	地方消費税の課税標準となる消費税額	442万7700円
(6)	納付すべき譲渡割額	110万6900円
(7)	消費税等の合計税額	553万4600円
(8)	無申告加算税額	108万1000円
3	平成19年1月1日から同年12月31日までの課税期間	
(1)	消費税の課税標準額	1億0384万4000円
(2)	課税標準額に対する消費税額	415万3760円
(3)	控除対象仕入税額	0円
(4)	納付すべき消費税額	415万3700円
(5)	地方消費税の課税標準となる消費税額	415万3700円
(6)	納付すべき譲渡割額	103万8400円
(7)	消費税等の合計税額	519万2100円
(8)	無申告加算税額	101万3000円
4	平成20年1月1日から同年12月31日までの課税期間	
(1)	消費税の課税標準額	8730万4000円
(2)	課税標準額に対する消費税額	349万2160円
(3)	控除対象仕入税額	0円
(4)	納付すべき消費税額	349万2100円
(5)	地方消費税の課税標準となる消費税額	349万2100円
(6)	納付すべき譲渡割額	87万3000円
(7)	消費税等の合計税額	436万5100円
(8)	無申告加算税額	84万7000円