

大阪地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 所得税更正処分取消等請求事件(甲事件)、平成●●年(〇〇)第●●号 裁決取消請求事件(乙事件)

国側当事者・国(泉佐野税務署長ほか)

平成29年8月24日却下・棄却・控訴

判 決

原告	AことB
同訴訟代理人弁護士	大塚 辰幸
被告	国
同代表者法務大臣	上川 陽子
甲事件処分行政庁	泉佐野税務署長 西出 均
乙事件裁決行政庁	国税不服審判所長 増田 稔
被告指定代理人	萩野 卓巳
同	長西 研太
同	足立 昌隆
甲事件被告指定代理人	寺田 曜一
同	高橋 祐介
乙事件被告指定代理人	三木 裕之
同	原田 久
同	井筒 宜徳

主 文

- 1 甲事件に係る訴えを却下する。
- 2 乙事件に係る原告の請求を棄却する。
- 3 訴訟費用は原告の負担とする。

事実及び理由

第1 請求

1 甲事件

泉佐野税務署長が、原告に対し、平成27年7月7日付けでした、平成24年分所得税の更正処分のうち、納付すべき税額109万5800円を超える部分及び重加算税賦課決定処分を取り消す。

2 乙事件

国税不服審判所長が、大裁(所)平27第33号事件について平成27年12月11日付けでした裁決を取り消す。

第2 事案の概要

1 事案の要旨

本件は、原告が平成24年分の所得税に係る更正処分（以下「本件更正処分」という。）及び重加算税の賦課決定処分（以下「本件賦課決定処分」といい、本件更正処分と合わせて「本件更正処分等」という。）を受けたため、本件更正処分等につき審査請求（大裁（所）平27第33号事件）をしたところ、同審査請求は法定の不服申立期間後にされた不適法なものであるとしてこれを却下する旨の裁決（以下「本件裁決」という。）を受けたことから、被告を相手に、本件更正処分のうち申告額を超える部分及び本件賦課決定処分の各取消しを求める（甲事件、以下「本件処分取消訴訟」という。）とともに、本件裁決の取消しを求めた（乙事件、以下「本件裁決取消訴訟」という。）事案である。

2 関係法令の定め

国税通則法（平成26年法律第69号による改正前のもの。以下「通則法」という。）では、以下のとおり定められている。

(1) 通則法115条1項ただし書各号に該当する場合を除き、国税に関する法律に基づく処分不服申立てをすることができるものの取消しを求める訴えは、審査請求をすることができる処分にあつては審査請求についての裁決を経た後でなければ、提起することができない（通則法115条1項柱書本文）。

(2) 国税に関する法律に基づく処分税務署長がしたものに不服がある者は、その処分をした税務署長に対する異議申立てをすることができる（通則法75条1項1号）。上記の異議申立てをすることができる者は、所得税法に規定する青色申告書に係る更正（その更正に係る国税を基礎として課される加算税の賦課決定を含む。）に不服があるときは、その選択により、異議申立てをしないうで、国税不服審判所長に対して審査請求をすることができる（同条4項1号）。

不服申立ては、処分があつたことを知った日（処分に係る通知を受けた場合には、その受けた日）の翌日から起算して2月以内にしなければならない（通則法77条1項）。ただし、天災その他上記期間内に不服申立てをしなかつたことについてやむを得ない理由があるときは、不服申立ては、その理由がやんだ日の翌日から起算して7日以内にすることができる（同条3項）。

(3) 国税に関する法律の規定に基づいて税務署長その他の行政機関の長又はその職員が発する書類は、郵便若しくは民間事業者による信書の送達に関する法律2条6項に規定する一般信書便事業者若しくは同条9項に規定する特定信書便事業者による同条2項に規定する信書便（以下「信書便」という。）による送達又は交付送達により、その送達を受けるべき者の住所又は居所（事務所及び事業所を含む。以下同じ。）に送達する（通則法12条1項本文）。交付送達は、当該行政機関の職員が、同条1項の規定により送達すべき場所において、その送達を受けるべき者に書類を交付して行う（通則法12条4項本文）。交付送達は、送達すべき場所において書類の送達を受けるべき者に出会わない場合には、通則法12条4項の規定による交付に代え、その使用人その他の従業者又は同居の者で書類の受領について相当のわきまえのあるものに書類を交付することができ、これらの者が送達すべき場所にいない場合又は正当な理由がなく書類の受領を拒んだ場合には、上記交付に代え、送達すべき場所に書類を差し置くこと（以下「差置送達」という。）ができる（通則法12条5項）。

3 前提事実（争いがないか、各項掲記の証拠及び弁論の全趣旨により容易に認められる事実）

(1) 当事者

原告は、Aの屋号でグラフィックデザイン業等を営む個人事業者である。

(2) 本件更正処分等に至る経緯等

- ア 原告は、平成25年3月8日、泉佐野税務署長に対し、平成24年分所得税に係る確定申告書及び所得税青色申告決算書（一般用）（以下「本件申告書等」という。）を提出した。本件申告書等において、事業所得金額は954万7134円、納付すべき税額は109万5800円とされていたところ、上記事業所得金額は過去の年分に比べて大幅に増加していた。また、本件申告書等においては、外注工賃8587万6682円が経費として記載されていた。（以上につき、甲1、2、弁論の全趣旨）
- イ 泉佐野税務署長は、平成25年9月6日、原告に対し、同月11日午前10時から、大阪府泉佐野市の原告の自宅兼事務所（以下「原告方」という。）において、原告に対する平成22年分から平成24年分の所得税に関する税務調査（以下「本件調査」という。）を実施する旨の事前通知をした。
- ウ 泉佐野税務署個人課税第●部門のC上席国税調査官（以下「C」という。）は、平成25年9月11日、原告方に臨場し、本件調査を実施したところ、原告は平成24年分の事業所得金額が過去の年分に比べて大幅に増加した理由について、D（以下「D」という。）から山林開発に係る環境アセスメント評価業務、森林の開発設計及び許認可申請業務（以下「本件評価業務等」という。）を請け負い、その請負報酬を事業所得の収入金額に含めたためである旨説明した。
- エ Cは、本件評価業務等に係る外注先2社に対し反面調査を実施した上、平成25年10月25日、原告に対し、両社から、原告との取引事実はなく、Cが原告から預かった領収書及び請求書等について作成したことはない旨の回答が得られたと告げて説明を求めたところ、原告は、Dとの取引は真実のものであり、請負報酬の支払も受けている旨回答した。
- オ Cは、平成25年12月19日、原告方に臨場し、本件調査を実施しようとしたが、同調査とは無関係の第三者（以下「第三者」という。）が同席していたことから、原告に対し、第三者の立会いは認められないことを説明したが、原告は第三者を退出させなかった。Cは、本件調査を実施することは不可能であると判断し、原告に対し、第三者の立会いなしで本件調査を受けるか否かについて、同月24日までに連絡するよう伝え、帰署した。同月24日、原告からC宛てに電話があり、原告が第三者に立会いをさせる旨述べたことから、Cは、原告に対し、第三者の立会いは認められないこと、本件調査に協力してもらいたいこと、どうしても第三者の同行を必要とするのであれば、第三者と共に泉佐野税務署に来署し、第三者を署内に待機させて署内の別室で本件調査を実施したいことを説明し、再考の上、平成26年1月6日に連絡するよう伝えた。
- カ 原告は、平成26年1月15日、第三者と共に泉佐野税務署に来署し、同署通路において、本件調査過程でCが原告に対し大声で怒鳴りつけたなどと非難した。C及び同署個人課税第●部門E統括国税調査官（以下「E」といい、Cと併せて「Eら」という。）は、原告及び第三者を相談ブースに案内し、原告に対し、第三者の退出を求めたが、原告はこれに応じなかった。
- キ Cが平成26年4月25日に原告に電話を架けて来署を求めたところ、原告及び第三者が同年5月9日に泉佐野税務署に来署したため、Eらは、原告及び第三者を面談室に案内

し、原告に対し、再三にわたり第三者の立会いは認められない旨説明したが、原告はこれに応じなかった。

ク Cは、平成26年12月12日、原告方を訪ねる途中に、外出途中の原告に出会ったため、原告に泉佐野税務署に来署するよう求めたが、原告は、来署すれば脅されるから行きたくないと言ったとともに、本件申告書等の記載に誤りはない旨述べた。

ケ 原告は、平成27年3月11日、平成26年分の確定申告のため、泉佐野税務署に来署した。Eは、原告に対し、改めて本件評価業務等に係る外注費の支払先について確認したところ、原告は、外注先には外注費を支払っている旨述べた。

コ Cは、平成27年6月23日、原告方を訪れ、インターホンを鳴らしたところ、原告が応答したことから、玄関のロックを解除するよう求めたが、原告は今は忙しいと述べ、インターホンを切った。その後、Cがインターホンを3回鳴らしたが、原告は応答しなかった。

サ 泉佐野税務署長は、平成27年7月7日付けで、原告が平成24年分の確定申告の際に申告した外注費のうち8507万7000円（以下「本件外注費」という。）については事業所得の計算上必要経費として認められないことなどから事業所得の金額は9467万8688円になること、及び合計所得金額が3000万円を超えることから租税特別措置法41条1項の規定により、住宅借入金等特別控除額を所得税から控除することができないことを理由に、新たに納付すべき所得税額を3344万6200円とする本件更正処分を行うとともに、本件外注費に係る領収書及び請求書は内容虚偽の実態のないものであるなどとして、1170万0500円の重加算税を課す旨の本件賦課決定処分をした（甲3）。

（3）訴訟提起に至る経緯

ア 原告は、平成27年8月11日、本件更正処分により新たに納付すべきとされた税及び重加算税に関する督促状（以下「本件督促状」という。）の送達を受けた（弁論の全趣旨）。

イ 原告は、平成27年9月16日、保有個人情報開示請求により、本件更正処分等に係る決議書（以下「本件決議書」という。）の開示を受けた（甲3、弁論の全趣旨）。

ウ 原告は、平成27年9月25日、国税不服審判所長に対し、本件更正処分等について審査請求（以下「本件審査請求」という。）をしたが、国税不服審判所長は、同年12月11日、同審査請求は法定の不服申立期間後にされた不適法なものであるとして、これを却下する旨の本件裁決をした（甲5、乙3）。

エ 原告は、平成28年4月21日、本件処分取消訴訟を提起し、さらに、同年6月9日、追加的併合により、本件裁決取消訴訟を追加した（顕著な事実）。

4 争点

被告は、本件更正処分等に係る通知書（以下「本件通知書」という。）を平成27年7月7日に原告方に差置送達しており、本件審査請求は不服申立期間経過後にされたものと主張し、本件処分取消訴訟の却下を求めており、前提として上記差置送達の有効性が争点となっている。したがって、本件更正処分等の適法性（本件処分取消訴訟の本案の争点）を除く本件の主たる争点は、次のとおりである。

（1）差置送達の有効性

（2）本件更正処分等の不服申立前置の有無（本件処分取消訴訟の本案前の争点）

(3) 本件裁決の適法性 (本件裁決取消訴訟の本案の争点)

5 争点に関する当事者の主張

(1) 争点 (1) (差置送達の有効性) について

(被告の主張)

ア 差置送達をすることとした判断には合理性があること

通則法12条1項は、国税に関する法律の規定に基づいて税務署長等が発する書類について、郵便による送達と交付送達(差置送達を含む。)を認めているが、両者間に優先順位があるわけではなく、どの方法を選択するかは、税務署長等の裁量に任されているというべきである。そして、同条5項2号に定める差置送達は、交付送達の一態様であり、同号所定の要件がある場合に、送達すべき者に書類を交付することに代えて、送達すべき場所に書類を差し置く方法による送達を認めたにすぎないから、差置送達をもって、やむを得ない場合にのみ認められる例外的送達方法と解することはできない。

本件通知書についても、Eらは、これまで原告が本件調査を忌避し続けてきたことを考慮し、郵送では本件更正処分等の通知書であると察知した原告が、その受取りを拒否する可能性があったことから、交付送達が確実であると判断して、交付送達をすることとし、原告が不在であった場合には、差置送達することに決したのであって、その判断は合理的なものである。

イ Eらは、平成27年7月7日、原告に対し、本件通知書を差置送達したこと

(ア) 泉佐野税務署長は、平成27年7月6日に、同月7日付けで本件更正処分等をする旨の決裁をして、本件通知書を原告に交付送達(原告不在の場合には差置送達)することを決め、泉佐野税務署長がEに対し、EがCに対し、同日に原告方に出張する各旅行命令をそれぞれ発した。

そして、Eらは、同日、上記各旅行命令に従って原告方に出張するため、総務課職員である安全運転管理者から原告方に官用車で出張する旨の承認を受け、また、Eは、Cに対し、行政文書である本件通知書を持ち出すことを許可した。

Eらは、同日午前11時28分頃、官用車を使用して原告方マンションを訪れ、1階エントランスホールでインターホンを4回鳴らしたが、原告の応答がなかったことから、原告が不在であると判断し、同日午前11時30分頃、本件通知書を原告方マンション1階エントランスホール原告方用郵便受け(以下「本件郵便受け」という。)に投函して、差置送達をした。

その後、Eらは、泉佐野税務署に帰署し、総務課職員から官用車で原告方に出張したことの確認を受け、Eが泉佐野税務署長から、CがEから、それぞれ旅行事績について、官用車で出張した旨の確認を受けた。

さらに、Cは、Eから、本件通知書を原告方に持ち出した後泉佐野税務署へ持ち帰っていない旨の確認を受け、またEの指示により、本件通知書を差置送達した事実を記録するため、送達記録書(乙1、以下「本件送達記録書」という。)を作成した。

(イ) 以上のとおり、本件通知書が差置送達された経緯について、何ら不自然、不合理な点はない。また、Eらが、旅行命令に基づき、原告方に出張し、本件通知書を泉佐野税務署から持ち出し、これを差置送達して帰署したことについては、これを裏付ける証拠が存在し、Eらがあえて虚偽の報告等を行うべき理由も全く存しないのであるから、本件

通知書が差置送達されたことは明らかである。

(ウ) 原告は、名宛人が知らなくとも送達の効果が生ずる差置送達の場合には、名宛人保護のために慎重な取扱いを求めている民事訴訟法上の付郵便送達に関する規定に鑑み、差置送達が第三者の立会いの下でされるなど万全を期して行われたこと及び差置送達の真実性を裏付ける客観的資料があることを要する旨主張する。

しかし、上記アのとおり、そもそも通則法12条1項は、差置送達をやむを得ない場合にのみ認められる例外的送達方法としているものではない。

また、法令上、差置送達に当たって、第三者の立会いを求めなければならない旨定められた規定はなく、大阪国税局から各税務署に対し、差置送達時に第三者に立会いを要請するよう指示した文書等も存在しないことからすると、Eらが本件通知書を差置送達するに当たって第三者の立会いを求めなかったとしても、差置送達の効力が否定されるほど不自然であるとはいえない。かえって、納税者にとって、税務署職員が更正通知書等の文書を差し置くこと自体、第三者に知られたくない事柄といえるから、税務署職員が差置送達をするに当たって第三者の立会いを求めることは想定されていないというべきである。

また、写真撮影についても同様に、差置送達の際に行わなければならない旨定められた法令はなく、大阪国税局からの指示もない。税務調査の際の写真撮影に苦情例が発生していたことからすると、私有地内にある本件郵便受けの写真撮影の実施は慎重であるべきと考え、複数名の職員で差置送達の実態を確認し、その旨を本件送達記録書に確実に記録することで足りるとしたEの判断には合理性がある。

(エ) 原告は、他の入居者の郵便受けへの入れ間違いや何者かによる抜き取りの可能性を指摘するが、本件郵便受けには、原告方の郵便受けであることが分かる表札が設けられていて、Eらは、この表札及び原告方の部屋番号を確認した上で、本件通知書を本件郵便受けに投函したのであるから、他の入居者の郵便受けに入れ間違えた可能性は皆無であって、原告の上記主張は具体的根拠のない憶測を述べるにすぎない。

また、原告は、Cが原告方を訪ねる度に投函していた連絡箋を受領していたと認められるところ、Cが本件通知書の送達の際に限って、他の入居者の郵便受けに入れ間違えるなど通常考えられず、これまで投函されていた連絡箋と同様に本件通知書についても原告が受領したことが合理的に推認される。

(オ) したがって、Eらが、平成27年7月7日、本件郵便受けに本件通知書を投函することにより、有効に差置送達したことが認められる。

(原告の主張)

ア 差置送達をすることとした判断は合理性を欠くこと

被告は、本件通知書を郵便により送達した場合、原告が受取りを拒否するおそれがあったことから交付送達(原告が不在である場合には差置送達)による旨判断したと主張するが、原告がそれ以前から泉佐野税務署を差出人とする簡易書留を受領していたことからすると、本件通知書を郵送したとしても、原告が受取りを拒否する可能性があったとはいえず、差置送達でなければ原告に送達できないと判断する理由はない。

イ 原告が、平成27年7月7日に本件通知書の差置送達を受けた事実はないこと

(ア) 被告は、本件通知書について、平成27年7月7日に、本件郵便受けに投函すること

により、原告に対し差置送達したと主張するが、原告が本件通知書を受領した事実はない。

原告がわざわざ保有個人情報開示手続によって本件決議書の写しを取得し（甲3）、また、郵送されてきた本件裁決に係る裁決書（甲5）を受領していることからすると、原告において、本件通知書が差置送達されていれば受領を拒否することはなく、受領しながらこれを否定する虚偽の主張をする理由はない。

(イ) そもそも、本件通知書を差置送達でなければ原告に送達できないと判断する理由はなかったのに、差置送達による旨判断したのであれば、名宛人保護のために慎重な取扱いを求めている民事訴訟法上の付郵便送達に関する規定に鑑み、差置送達が第三者の立会いのもとにされるなど万全を期して行われたこと及び差置送達の真実性を裏付ける客観的資料があることを要する。

Eらは、平成27年7月7日、時間的な余裕があったにもかかわらず、原告方のインターホンを鳴らしてからわずか2分後に差置送達をして、すぐに帰署したというのであって、その際、住民や常駐している管理人の立会い等を何ら求めておらず、また投函の際に写真撮影もしていない。そのため、被告の主張は、住民等の立会いや画像といった客観的な裏付けを欠いている。

また、被告は、本件通知書を差置送達したことを裏付ける資料として本件送達記録書等を掲げているが、それらはいずれも行政職員だけで完結している内部文書にすぎず、現に官公庁で実体のない出張や証拠品の紛失が起こっていることなどからすると、それらを信用するにはより慎重であるべきである。

(ウ) また、被告の主張によると、Eらが本件通知書を投函した場所は、原告方の玄関扉の郵便受けではなく、マンションのエントランスホールの郵便受けというのであるから、他の居住者の郵便受けへの入れ間違いもあり得るし、誰でも立ち入ることが可能であるため、何者かによる抜き取りもあり得ないことではない。

(エ) したがって、本件通知書の差置送達の実実は疑わしいというほかなく、平成27年7月7日に原告が本件更正処分等を知ったとの被告の主張は否定されるべきである。

(2) 争点(2)(本件更正処分等の不服申立前置の有無)について

(被告の主張)

ア 不服申立前置の要件を満たすためには、適法な審査請求に対する裁決を経る必要があること

国税に関する法律に基づく処分は、大量かつ反復してされるものであり、審査請求によって行政の早期かつ統一的解決を図る必要があることから、通則法115条1項は、不服申立前置主義を採用している。そして、前置が要求される審査請求は適法なものでなければならないから、不服申立期間経過後にされた審査請求が不適法な請求として却下された場合には、同却下裁決が違法でない以上、訴訟をもってしても審査の対象たる原処分の当否を争うことは許されない。

原告は、審査請求が不適法であるとして却下されたとしても、審査請求したことには変わりがないから、不服申立前置を満たしている旨主張するが、そのように解すると、原決定後数年を経過した後においても審査請求をし、さらに訴えをもって原決定の当否までも争い得ることになり、審査請求について期間を限った法律の趣旨は全く没却されること

となって、その不合理であることは極めて明白である。

したがって、審査請求は適法なものであることを要し、その旨争う原告の主張は理由がない。

イ 本件審査請求は不服申立期間経過後にされた違法なものであって、不服申立前置を満たさないこと

本件では上記（１）（被告の主張）のとおり、原告は、平成２７年７月７日に本件通知書の送達を受けたところ、不服申立期間経過後の同年９月２５日に本件審査請求を行っていることから、本件審査請求は違法である。そうすると、不服申立前置を満たしておらず、本件処分取消訴訟は訴訟要件を欠くため、不適法である。

（原告の主張）

ア 裁決が不適法却下であったとしても不服申立前置主義に反しないこと

通則法では、原処分庁に対する異議申立て及び国税不服審判所に対する審査請求という二段階の不服申立前置主義を採用しているが、原告のように所得税法に規定する青色申告者である場合には、同法７５条４項１号の規定により、例外的に異議申立てをせず、直接国税不服審判所に対して審査請求することを認めている。また、同法１１５条１項１号では、審査請求がされた日の翌日から起算して３か月を経過しても決定又は裁決がない場合には訴訟提起を認めていることからすると、行政機関に対し再考・審理の機会を与えると、行政機関が実際に再考・審理したかやいかなる裁決をしたかを問題とせず、行政機関に対し再考・審理の機会が与えられていれば足りると解すべきである。

そうすると、原告は国税不服審判所に対し審査請求をしているのであって、行政機関に対して再考・審理の機会を与えたことには変わりがないのであるから、本件審査請求に対する裁決が不適法却下であったとしても、不服申立前置主義に反しない。

イ 本件審査請求は不服申立期間内にされており、適法な不服申立前置があること

仮に適法な不服申立前置が必要であったとしても、本件では上記（１）（原告の主張）のとおり、原告は、平成２７年７月７日に本件通知書の送達を受けておらず、本件更正処分等を知ったのは本件督促状を受領した同年８月１１日又は本件決議書の情報開示を受けた同年９月１６日であって、その後２か月以内に本件審査請求を行っており、通則法７７条の不服申立期間を遵守している。それにもかかわらず、国税不服審判所長は、不服申立期間を経過しているとの誤った判断の下に、本件審査請求を却下したものであり、行政機関には再考・審理の機会が与えられていたのであるから、不服申立前置を満たしていると解すべきである（最高裁判所昭和３６年７月２１日第二小法廷判決・民集１５巻７号１９６６頁参照）。

したがって、本件処分取消訴訟は、何ら訴訟要件を欠くものではない。

（３）争点（３）（本件裁決の適法性）について

（被告の主張）

上記（１）、（２）各（被告の主張）のとおり、本件審査請求は不服申立期間経過後にされた不適法なものであり、これを却下した本件裁決は適法である。

（原告の主張）

上記（１）、（２）各（原告の主張）のとおり、原告は不服申立期間内に本件審査請求をし

ており、これを却下した本件裁決は違法である。

第3 当裁判所の判断

1 争点（１）（差置送達の有効性）について

（１）認定事実

前記前提事実に加え、証拠（乙1、4～6、証人E）及び弁論の全趣旨によれば、以下の事実が認められる。

ア Eらは、前記前提事実（２）ウのとおり、Cにおいて平成25年9月11日に原告方に臨場して以降、本件調査を行っていたが、原告は、同オからキまでのとおり、同年12月19日以降、本件調査への第三者の立会いを求め、Eらから第三者の立会いは認められない旨説明されると、本件調査に応じなくなった。

イ Cは、平成26年5月12日から平成27年1月末までの間に150回程度、原告方に電話をかけたが原告が電話に出ることはなかった。また、Cは、平成26年5月19日から同年12月4日までの間に27回にわたり、原告方を訪ねたが、Cが原告方のインターホンを鳴らしても原告が応答することはなかった。Cは、原告方を訪れた際には、本件郵便受けにC宛てに電話連絡をするよう記載した連絡箋を投函していたほか、平成26年5月31日及び同年6月6日には、原告方に簡易書留で上記同様の連絡箋を郵送し、原告はこれらを受領したものの、Cに連絡することはなかった。

ウ Cは、平成26年12月12日、原告方を訪ねる途中に、原告に出会ったため、原告に泉佐野税務署に来署するよう求めたが、原告は、来署すれば脅されるから行きたくないと言ふるとともに、本件申告書等の記載に誤りはない旨述べた。

エ 原告は、平成27年3月11日、平成26年分の確定申告のため、泉佐野税務署に来署した。Eは、原告に対し、改めて本件評価業務等に係る外注費の支払先について確認したところ、原告は、外注先には外注費を支払っている旨述べた。

オ Cは、平成27年6月23日、原告方を訪れ、インターホンを鳴らしたところ、原告が応答したことから、玄関のロックを解除するよう求めたが、原告は今は忙しいと述べ、インターホンを切った。その後、Cがインターホンを3回鳴らしたが、原告は応答しなかったため、Cは、同月24日までにC宛てに連絡するよう記載した連絡箋を本件郵便受けに投函した。

カ Cは、平成27年6月24日、同月29日及び同年7月2日にも、原告方を訪れ、インターホンを鳴らしたが、いずれも原告の応答がなかったことから、C宛てに連絡するよう求めるとともに、連絡がない場合等には更正処分を行う場合があることを記載した連絡箋を本件郵便受けに投函した。

キ 泉佐野税務署長は、平成27年7月6日、同月7日付けで本件更正処分等をする旨の決裁をした。また、原告が上記のとおり本件調査を忌避している上、上記カの各連絡箋には更正処分をする場合がある旨の記載もしていたことから、郵送では受取りを拒否される可能性があるものと判断し、Eらが本件通知書を原告方に持参し、交付送達することとした。

ク Cは、Eと共に、平成27年7月7日午前11時28分頃、官用車を使用して原告方を訪れ、マンション1階エントランスホールで原告方のインターホンを三、四回鳴らしたが、原告の応答がなかったことから原告が不在であると判断し、同日午前11時30分頃、本件通知書を本件郵便受けに投函し、本件通知書を原告に差置送達した。

(2) 事実認定の補足説明

上記認定事実に対し、原告は、住民等の立会いや画像といった客観的な裏付けを欠くなどとして、本件通知書の差置送達の実実は疑わしいと主張する。しかしながら、本件送達記録書（乙1）には上記認定のとおり送達した旨の記載があるほか、旅行命令簿（乙4別添資料18）には、同月6日、泉佐野税務署長がEに対し、EがCに対し、旅行期間を同月7日、用務先を●●、用務を個人課税用務とした旅行命令をそれぞれ発した旨の記載があること、自動車等使用承認書兼運転日誌（乙4別添資料19）には、使用年月日を同日、行先を●●、使用目的を個人課税用務、運転者C及び同乗者Eとして、官用車の使用を承認した旨の記載があり、使用後確認欄記載の走行距離は前日に確認された走行距離数よりも増えていること、行政文書等持ち出し整理票（個人課税部門用）（乙4別添資料21）には、用途欄に原告名、担当者氏名欄にCの名前が記載してあり、文書名を「平成24 所得税の更正及び加算税の賦課決定通知書」「平成22. 23 更正決定等をすべきと認められない旨の通知書」、用務先を居宅、持ち出し日を7月7日として、それらの文書の持ち出しを許可した旨の記載及び持ち出した後それらの文書を持ち帰っていない旨の記載があることが認められ、平成27年7月7日に本件通知書を本件郵便受けに投函して差置送達した旨のEの証言及びその陳述書の内容は、これらの各証拠と整合するものということができる。原告は、本件送達記録書等の各文書は行政内部の資料にすぎず、信用性は慎重に判断すべきである旨主張するが、上記各文書は、いずれも泉佐野税務署における業務の過程で定型的に作成される文書であってその信用性は高いものといえるし、その記載内容をみても特段不自然な点は認められず、その信用性に疑義を生じさせるような事情は何ら見当たらない。また、仮に本件通知書の送達をしていなかった場合、その後の徴税手続等において、容易にその旨発覚すべきことが当然に予測できるにもかかわらず、Eらを含む泉佐野税務署職員らが、殊更に内容虚偽の文書を作成し、積極的に本件通知書の送達の実事を偽装するとは到底考えられない。

原告は、差置送達は例外的送達方法であるとした上で、差置送達の実事を立証するには、第三者の証言や写真といった差置送達の真実性を裏付ける客観的資料を要するなど主張するが、通則法は、差置送達を例外的な送達手段に位置付けているとはいえず、原告の主張はその前提を欠いているものといわざるを得ない。またEの証言等によれば、差置送達に当たり、第三者による立会いや写真撮影をしなければならない旨定めた規定はないというのであって、第三者の証言や写真を欠いているからといって、Eの供述の信用性が否定されることにはならない。

さらに、原告は、Cが本件通知書を他の居住者の郵便受けに入れ間違えた可能性や何者かが本件通知書を本件郵便受けから抜き取った可能性を指摘するが、本件郵便受けには原告方であることを示す表示があったこと（乙6、証人E）に加え、本件通知書の性質や原告の本件調査への態度等に鑑みれば、Eらはこれを投函するに当たり特に慎重を期したと考えられ、これらの事情からすると、Cが他の居住者の郵便受けに入れ間違えたとは考え難く、現に、Cが本件通知書を他の居住者の郵便受けに入れ間違えたことをうかがわせる事情も見当たらない。また、差置送達された後に何者かがこれを抜き取った場合に、そのことによって直ちに送達の効力が否定されるとは解し難い上、何者かが本件通知書を抜き取った可能性を指摘する原告の主張自体、その抽象的なおそれを指摘するにとどまるものであり、本件において、そのような可能性をうかがわせる事情は何ら見当たらない。

以上に加え、上記認定事実のとおり、泉佐野税務署長は、原告が平成26年5月頃以降、本件調査に協力しない態度を明らかにしていたほか、Cが事前に投函した連絡箋により更正処分をする場合がある旨予告していたことから、郵送で本件通知書を送付したのではその受取りを拒否される可能性があるものと判断し、本件通知書の送達方法として交付送達を選択したというのであり、その判断に何ら不自然・不合理な点はないといえることができる。

そうすると、平成27年7月7日に本件郵便受けに本件通知書を投函した旨述べるEの証言及び陳述書(乙4)の内容は、信用することができ、上記(1)のとおり的事实を認定することができる。

(3) 本件通知書の差置送達の有効性

ア 前記関係法令の定めに記載のとおり、通則法12条1項は、国税に関する法律の規定に基づいて税務署長等が発する書類は、郵便若しくは信書便による送達又は交付送達により、その送達を受けるべき者の住所又は居所(事務所及び事業所を含む。)に送達すると規定し、同条4項は、交付送達について、当該行政機関の職員が同条1項の規定により送達すべき場所において、その送達を受けるべき者に書類を交付して行うとしているが、同条5項2号では、書類の送達を受けるべき者及びその使用人その他の従業者又はその同居の者で書類の受領について相当のわきまのあるもの(以下「受送達者等」という。)が送達すべき場所にいない場合には、同条4項の規定による交付に代え、送達すべき場所に書類を差し置くことにより、交付送達を行うことができると規定している。

これらの規定によれば、通則法は、郵便又は信書便による送達を交付送達に優先させているものとはいえず、同法12条1項に規定する送達方法のうちいずれを選択するかは、税務署長等の判断に委ねているものと解される。そして、通則法が、交付送達の一態様として差置送達を位置付け、同条5項2号所定の要件を満たす場合には適法にこれを行い得ると定めていることからすると、差置送達をやむを得ない場合にのみ認められる例外的な送達方法と解することはできない。

イ そうであるところ、上記認定事実のとおり、泉佐野税務署長は、原告が本件調査を忌避していたこと等に鑑み、郵送で本件通知書を送付したのではその受取りを拒否される可能性があるものと判断し、本件通知書の送達方法として交付送達を選択したというのであるから、その判断に何ら不合理な点はない。

そして、上記認定事実のとおり、Eらは、Cがマンション1階エントランスホールで原告方のインターホンを三、四回鳴らしたが、原告の応答がなかったことから原告が不在であると判断したというのであるから、その判断に不合理な点はなく、通則法12条5項2号の定める差置送達の要件を満たしているといえることができる。

ウ 以上により、Cが平成27年7月7日午前11時30分頃に本件通知書を原告に有効に差置送達した事実が認められる。

2 争点(2)(本件更正処分等の不服申立前置の有無)について

(1) 不服申立期間の遵守の有無について

通則法77条1項の「処分に係る通知を受けた場合には、その受けた日」とは、処分に係る通知を社会通念上了解し得ると認められる客観的状态が生じた日をいい、必ずしもその時に、相手方が現実に処分の内容を了知したことを要しないものと解される。

そして、上記1(3)のとおり、本件通知書は平成27年7月7日に原告に対し有効に差

置送達されたのであるから、同年9月25日に原告がした本件審査請求は、同年7月7日の翌日から起算して2月の審査請求期間を経過した後にされたものというほかない。そして、本件において、原告は審査請求期間の徒過についてのやむを得ない理由の主張立証をせず、これを認めるに足りる証拠もないから、本件審査請求は不適法というべきである。

- (2) 本件更正処分等の取消しを求める訴えは、通則法115条1項ただし書各号に該当する場合を除き、審査請求についての裁決を経た後でなければ、提起することができないところ、上記裁決を経たというためには、当該審査請求が適法にされていることが必要であり（最高裁判所昭和30年1月28日第二小法廷判決・民集9巻1号60頁参照）、審査請求が不適法であったとしても不服申立前置主義と反しない旨の原告の主張は採用できない。

本件審査請求は、上記(1)のとおり、審査請求期間を徒過してされた不適法なものであるから、これを却下した本件裁決を経たとしても、審査請求についての裁決を経たと認めることはできない。したがって、本件処分取消訴訟は不服申立前置を欠き、不適法なものといわざるを得ない。

3 争点(3)(本件裁決の適法性)について

上記2のとおり、本件審査請求は不服申立期間を徒過した不適法なものであり、これを却下した本件裁決は適法である。

第4 結論

以上により、甲事件に係る訴えは不適法であるからこれを却下し、乙事件に係る原告の請求は理由がないからこれを棄却することとし、訴訟費用の負担について行政事件訴訟法7条、民事訴訟法61条を適用して、主文のとおり判決する。

大阪地方裁判所第7民事部

裁判長裁判官 山田 明

裁判官 森田 亮

裁判官 湯川 舞子