

# 消費課税におけるインボイスの機能と課題

——EU域内の共通ルールと欧州司法裁判所判例を素材として——

西 山 由 美

- I 日本の消費税とインボイス
- II インボイスに関するEU域内の付加価値税共通ルール
- III インボイスに関する欧州司法裁判所の最近の重要判例
- IV 日本の「適格請求書」に関する検討事項

## I 日本の消費税とインボイス

日本の消費税制度は、インボイス制度に抛らない稀有な制度としてしばしば紹介される。<sup>(1)</sup> 正確に言えば、仕入税額控除の要件としてインボイス保存を求めない制度を日本が導入したのは、主として次の三つの理由による。第一に、日本の消費税は単一税率であるため、税率や税額を記載する必要がないこと、第二に、消費税が免除される小規模事業者（消費税法九条一項）がインボイスを発行できないとなれば、課税事業者の小規模事業者からの仕入れについて税

額控除ができないために、小規模事業者が事業者間取引から排除されること、第三に、小規模事業者からの仕入れについて税額控除が認められない場合、控除できない税額分が販売価格に上乘せされ、結果的に最終消費者の負担増につながる<sup>(2)</sup>ことである。

しかしながら、これらの理由は、必ずしも合理的なものではない。

第一の理由については、ニュージーランドやデンマークといった単一税率の国でも、消費課税導入の当初からインボイス制度が組み入れられている<sup>(3)</sup>。このことは、インボイスの機能がインボイス受領者の仕入税額控除だけの局面でなく、インボイス発行者の課税の局面でも重要であることをあらわしている。

第二の理由については、小規模事業者が発行できないのは仕入税額控除に必須の事項を記載したインボイスであり、それらの必須記載事項には課税事業者を識別する番号も含まれていることから、消費税の転嫁と仕入税額控除ができる課税事業者を識別する制度の是非の問題であつて、インボイス発行の可否の問題ではない<sup>(4)</sup>。

第三の理由については、控除できない仕入税額分を価格に上乘せすることは、非課税取引においても起こりうる。小規模事業者制度は人的非課税制度と考えられ、この問題は単にインボイス導入の問題にとどまらず、消費課税制度における人的非課税と物的非課税から生じる仕入税額控除遮断の問題であり、制度の根幹の問題として対処するべきものである。

消費税率は、二〇一九年一〇月に一〇%に引き上げられる予定であり、現時点では、税率引き上げ時の軽減税率<sup>(5)</sup>導入が検討されていることから、二〇二三年一〇月のインボイス（適格請求書）の導入があわせて検討されている。

この行程表に従えば、約七年をかけてインボイス導入の準備をすることになるが、いまなおインボイス導入に

は根強い反対も多い中で、すでにインボイスを導入している諸国の状況を考察することは重要であろう。とくに、一九七七年付加価値税指令（いわゆる「第六次指令」）を嚆矢として、インボイスを組み入れた付加価値税（消費税）の共通ルールを運用してきたEUの経験からは、消費課税制度においてインボイスがどのような機能を果たし、また、現場ではインボイスをめぐって具体的にどのような問題が生じているのかについて多くを学ぶことができる。なぜならば、日本の消費税は、一九八八年四月からの導入に際して、また、二〇一九年一〇月に予定されている税率一〇％への引き上げをめぐる議論に際して、常にEU域内の付加価値税制度を参考にしてきたからである。

本稿では、インボイスに関するEU域内の現行共通ルール（二〇〇六年付加価値税指令、以下「付加価値税指令」という）におけるインボイスに関連する規定を整理して検討する（本稿Ⅱ）。そして、インボイスをめぐる具体的な問題について、EUの司法機関である欧州司法裁判所の重要判決を検討する（本稿Ⅲ）。付加価値税指令は、加盟国に対して直接的効力はないが、加盟国は付加価値税指令に沿った国内立法を行うことが義務づけられる。そして国内裁判所で指令の解釈が問題となる場合には、いったん訴訟手続を停止し、欧州司法裁判所に付託してその解釈（先決裁定 preliminary ruling）を求める<sup>(9)</sup>。

## Ⅱ インボイスに関するEU域内の付加価値税共通ルール

### 1 仕入税額控除請求権とインボイス

EU域内の付加価値税共通ルール<sup>(10)</sup>におけるインボイスの前提となる仕入税額控除について、付加価値税指令一六八

条は、納税義務者の請求権としなければならないとし、同指令一七八条は、この請求権を行使する要件として、所定のインボイスの保存を定めている。

#### 付加価値税指令一六八条

物品・サービスが納税義務者(taxable person)の課税取引のために利用される限りにおいて、当該納税義務者は、当該取引を行った加盟国国内において、自らが納税義務を負う税額から以下の税額を控除する権利が与えられなければならない。

a 項 他の事業者により行われた又は行われるべき物品・サービスの供給について、当該加盟国で納付すべき又は納付した税額は

#### 付加価値税指令一七八条

控除権(input tax deduction)を行使するために、納税義務者は以下の要件を充足しなければならない。

a 項 一六八条a項による控除を行うため、物品・サービスの供給に関して、本指令二一九a条から二四〇条の規定に従ったインボイスを保存しなければならない。

右記両規定における「納税義務者」は、同指令九条一項において定義されている。

## 付加価値税指令九条一項

「納税義務者」とは、あらゆる場所であらゆる経済活動を独立して行う者をいい、その目的や成果を問わない。製造者、トレーダーまたはサービス提供者のあらゆる活動は、採掘作業、農作業および職業活動を含めて、「経済活動」とみなされる。

右記一七八条a項の「インボイス」の必須記載事項は、同指令二二六条に定める各事項をいう。<sup>(12)</sup>

## 付加価値税指令二二六条

本指令に別段の定めがないかぎり、付加価値税に関して二二〇条および二二一条によって発行されるインボイスにおいては、下記の項目のみが求められる。

- 1 発行日
- 2 インボイスを固有に識別できる、または複数の系統に基づく通し番号
- 3 納税義務者が物またはサービスの供給を行う際に、本指令二二四条<sup>(13)</sup>によって付番された課税事業者番号
- 4 顧客が物品・サービスを受領する際に、または本指令一三八条<sup>(14)</sup>に定める物品を受領する際に、本指令二二四条によって付番された課税事業者番号
- 5 納税義務者および顧客の氏名および住所
- 6 供給される物品の数量および名称、ならびに供給されるサービスの範囲と性質

- 7 物品またはサービスの供給が行われた日、または本指令二〇条四号・五号に定める勘定の支払いがなされた日がインボイス発行日と異なる場合における当該支払日
- 7 a 本指令六六条 b 号により事前の支払いを受ける時点で付加価値税が課税適状となり、その時点で控除権が発生する場合に、「現金勘定」の記載
- 8 税率または非課税ごとの課税標準、税抜き単価、および値引きまたは払戻しの金額が単価に含まれていない場合には当該金額
- 9 適用税率
- 10 納付税額、ただし本指令によって別段の規定がある場合にはこれによる。
- 10 a 供給者でなく受領者がインボイスを発行する場合には、「仕入明細書」の記載
- 11 非課税の場合、本指令における適用条文、これに対応する国内法の適用条文、または物品・サービスの提供が非課税であることを示すその他の証拠文書
- 11 a 顧客が納付義務を負う場合、「リバース・チャージ」の記載
- 12 本指令一三八条一項・二項 a 号による新規の輸送手段の供給 (supply of a new means of transport)<sup>(15)</sup> の場合、本指令二条二項 b 号の分類の該当項目
- 13 旅行代理業に関するマージン・スキーム<sup>(16)</sup>を適用する場合には、「旅行代理にかかるマージン・スキーム」の記載
- 14 中古品、芸術品、収集品および骨董品に適用される特別措置の一つを適用する場合、「中古品、芸術品、収

## 集品および骨董品にかかるマージン・スキーム」の記載

- 15 付加価値税の納付義務者が本指令二〇四条に定める納税代理人 (tax representative) である場合、本指令二二四条により求められる当該納税代理人の課税事業者番号に加え、氏名および住所

インボイスの前提となる仕入税額控除に関する右記規定と日本の消費税法の関係規定を比較して特徴的なことは、主として次の二点に集約される。

第一に、日本の仕入税額控除に関する同法三〇条一項の規定（事業者が国内において行う課税仕入れ…については、課税標準額に対する消費税額から…課税仕入れに係る消費税額の合計額を控除する）からは、仕入税額控除が納税義務者の権利なのか、課税権者の義務なのか、納税額を算出するための計算要素なのか判断としない。これに対してEU域内の共通ルールでは、これを納税義務者の権利（請求権）として位置づけるとともに、このような法的地位の保証を加盟国に義務づけている。

第二に、納税義務者の定義について日本の消費税法では「事業者（個人事業者および法人）」（同法五条一項・二条一項四号）とし、所得税法や法人税法と連動したものになっているが、EU域内の共通ルールでは、その活動の目的や成否を問わず、あらゆる活動を行う者をいい、所得課税における事業者よりも広い概念をとっている。

### 2 付加価値税の納税義務の成立時期と仕入税額控除権の行使時期

消費税（付加価値税）のシステムは、課税事業者の売上局面での税額転嫁―課税権者からみれば課税―と、当該

事業者の仕入れ局面での税額控除により稼働する。EU域内の共通ルールにおいて、課税事業者の納税義務の成立時期については付加価値税指令六三条、仕入税額控除権の行使時期については同指令一六七条の定めによる。

### 付加価値税指令六三条

物品・サービスが供給された時点で、課税事実 (chargeable event)<sup>(17)</sup> は発生し、付加価値税は課税適状になる。

### 付加価値税指令一六七条

控除権は、控除対象の付加価値税が課税適状になった時点で発生する。

日本の消費税法における国内取引の納税義務の成立時期とEU域内の共通ルールにおけるそれとを比べると、日本の規定でも「課税資産の譲渡等」をした時<sup>(18)</sup> (国税通則法一五条二項七号) であることから、EU域内の共通ルールと変わることはない。

しかしながら、仕入税額控除請求権の行使時期についてEU域内の共通ルールでは、控除対象である仕入取引について、その仕入先事業者において当該取引の納税義務が成立した時点とする。すなわち、仕入先事業者において課税適状になった時点で、直ちに控除権が発生することになる。このような「即時の控除」(immediate deduction) と、課税事業者が仕入れて負担した税額は原則として全額控除されなければならないという「完全な控除」(full deduction) とを併せて、「完全かつ即時の控除」がEU域内共通ルールの仕入税額控除の大原則となっている。

これに対して日本の消費税法では、仕入税額控除をそもそも権利として位置づけていないために、請求権の行使時期に関する規定はない。確定申告に関する規定（消費税法四五条一項）において、事業者は課税期間中に国内で行った課税資産の譲渡等に係る課税標準の合計額（課税標準額<sup>(18)</sup>）に対する消費税額と、当該課税期間中に国内で行った課税仕入に係る支払対価の金額に一〇八分の六・三<sup>(19)</sup>を乗じた金額（同法三〇条一項）を記載することが定められているのみである。

### 3 税収確保のための規定

EU域内の共通ルールのもとでは、付加価値税指令九条の要件を充足する課税事業者は、同指令二二六条の必須記載事項を充足したインボイスによって直ちに仕入税額控除を請求することができる。これは、控除対象の取引が課税適状になっていることを要件にするもの（同指令一六七条、それが納税済みであることを要件としているわけではない。したがって、当該取引の売上げ側で納税されずに、仕入れ側で税額控除が行われるリスクがあることから、税収確保のために付加価値税指令二〇三条が定められている。

#### 付加価値税指令二〇三条

インボイスに税額を記載した者により、付加価値税は納付されなければならない。

この規定により、インボイス発行者としてインボイスに氏名・名称が記載されている者は、その者が法的には納税

義務者でなかったとしても、納付責任を負うことになる。

### Ⅲ インボイスに関する欧州司法裁判所の最近の重要判例

EU加盟国の中で、付加価値税を最も早く導入したのがデンマーク（一九六七年）で、翌年にはフランスおよびドイツが導入し、一九七七年には付加価値税の域内協調をめざす指令（第六次指令）が出された。このように半世紀近い付加価値税の歴史の中で、付加価値税に関する欧州司法裁判所の判例は、公刊されているものだけでも七〇〇件を超<sup>(20)</sup>える。

本稿では、インボイスと仕入税額控除との関係について判示された「Lea Jorion 事件」、インボイスに関する重要判決とされている「Polski Tawertyn 事件」、「Truth 事件」および「Rusedespred 事件」の四判例について考察する。

#### 1 インボイスと仕入税額控除の関係―「Lea Jorion 事件」

仕入税額控除とインボイスの関係については、「Lea Jorion 事件」（欧州司法裁判所一九八八年七月一四日判決<sup>(21)</sup>）における法務官意見書（一九八八年五月三二日<sup>(22)</sup>）によくあらわれている。

「ルール通りに作成されたインボイスは、仕入税額控除権の入場券であるが、場合によっては事後に税務当局から誤りを指摘されることもある。インボイスがルール通りに作成されていないときには、取引は間違いなく行

われたこと、自分が負担した『仕入税額』について仕入先事業者が売上げにかかる消費税として計算していることを、納税者が証明することができる。しかしながら、インボイスが取引実体の観点からみて不完全なものである場合には、仕入税額控除請求権に関する不利益を負うのは当該納税者である。<sup>(23)</sup>」

この事件は、中古車ディーラーであるベルギー在住の「Joris」夫人が、仕入先（多くは、家用車の売却を希望する個人ユーザーと思われる）から受領したインボイスを用いて仕入税額控除を請求しようとしたところ、インボイスの記載不備などを理由に、税務当局がこれを認めなかったことについて、同夫人が国内裁判所に提訴したものである。ベルギーの国内法によれば、仕入税額控除の要件として、域内の共通ルール（当時は「第六次指令」が定めるインボイスの必須記載事項に加えて、「取引台帳の通し番号」の記載も必須事項としていたところ、同夫人のインボイスにはこの記載がなかったことにより、仕入税額控除が税務当局によって否認されたのである。<sup>(24)</sup>

この事件では、付加価値税の共通ルールに服する加盟国がその国内法で共通ルールにない仕入税額控除要件を付加することができるかという、EU法と国内法との関係が争点になっている。これについて欧州司法裁判所は、次のような判断を示した。

「第六次指令二二条八項は、『加盟国は適正な課税・徴収や脱税防止のために、「仕入税額控除に関して」追加の義務を課すことができる』としている。…しかしながら、第六次指令が定める記載事項以上の特段の記載事項を求めることは、付加価値税の適正な課税・徴収の確保および税務当局の許容される監視が認められる範囲に限

定されなければならない」<sup>(25)</sup>

右記の法務官意見と判決について、本稿ではEU法に関する問題には触れず、もっぱら日本の仕入税額控除とインボイスとの関係にあてはめて考えるときに、次のような点が重要であろう。

第一に、「インボイスは仕入税額控除請求権の入場券」という思考である。すなわち、「課税事業者からの課税仕入れが真実行われた」ということを仕入税額控除の実体要件とし、インボイスは、税務当局による事後の調査を留保したうえで、その保存が仕入税額控除の手續要件として位置づけられている。当該インボイスに疑義が生じた場合には、その課税仕入れが真実行されたかどうかについて、仕入税額控除を求める事業者側に立証責任が生じる。すなわち、インボイスの記載事項についての不備は、課税仕入れの実体の証明によって治癒されるということである。

第二に、インボイスの必須記載事項は、適正な課税・徴収や脱税の防止の目的上必要な限度にとどめられるべきで、商慣習を超えて過重な記載事項を義務づけるべきではないというものである。

## 2 インボイス受領者と仕入税額控除権者の関係 — 「Polski Tawertyn 事件」

前述の「Lea Jorion 事件」の法務官意見の「インボイスは仕入税額控除請求権の入場券」という考えを踏まえると、インボイスに記載されたインボイス受領者が真に仕入税額控除請求権者であるかが疑われる場合に、どのように考えるべきであろうか。

この問題が争われた、「Polski Tawertyn 事件」(欧州司法裁判所二〇一二年三月一日判決)<sup>(27)</sup>を検証する。

## 【事実】

二〇〇七年四月、ポーランド国内において個人ら（組合設立後は組合員）によって Polski Tawertyn 組合（以下「Polski 組合」という）が設立され、同年六月に登記を完了した。設立に携わった公証人より Polski 組合を名宛としたインボイスが発行された。

税務当局は、これらのインボイスのうち二通について仕入税額控除を否認した。一通は、組合設立準備としての現物出資のための不動産取得にかかるものであり、税務当局は、当該不動産の取得者を Polski 組合でなく、将来組合員となる予定の個人であると認定した。もう一通については、その日付が Polski 組合登記前であって、その日付時点では Polski 組合は存在していないと認定した。

Polski 組合は、これを不服として国内裁判所に提訴した。提訴を受けた国内裁判所は、以下の点の解釈につき、欧州司法裁判所に付託して先決裁定を求めた。

## 【付託事項】

- ① 組合設立後に組合員となる個人が組合の正式登記前に投資した費用について、付加価値税指令九条および一六八条<sup>(28)</sup>の規定により、組合設立のために行った課税取引で生じた費用にかかる仕入税額として、組合が控除権を行使することができるか。
- ② インボイスの名宛人は組合とは認められないという理由で、右記投資費用にかかる仕入税額の請求権は否認されるか。

## 【先決裁定】

まず、付託事項①について欧州司法裁判所は、現物出資は非課税取引であるから、個人（将来の組合員）について入税額控除請求権は発生しないことを確認したうえで、付加価値税指令九条および一六八条は、次のように解釈すべきであるとした。

「当裁判所の判断は、次のとおりである。仕入れによって生じた税負担に関する付加価値税の中立原則によれば、事業を始めるための初期投資にかかる費用は経済活動とされなければならず、その財産が実際に利用されるまでは経済活動が行われていないとするのは、中立原則に反する。不動産が実際に利用される前に生じる投資費用と、利用に供されてから生じる費用との間の恣意的な差別は認められない。したがって、不動産の将来の利用に緊密に関連し、かつそれに必要な投資取引を行う者は、付加価値税指令における納税義務者とされなければならない。」<sup>(29)</sup>

このような基本的な考え方を示したうえで、これを本件事実にあてはめて、次のような判断を示した。

「本件の事実関係のもとでは、組合の登記および付加価値税登録前に、組合による将来の不動産利用に必要な投資を行ったのは組合員であり、当該組合員が納税義務者とされるべきであり、また、仕入税額控除権者も原則として彼らである。したがって、組合員による組合への現物出資が付加価値税について非課税であるという事実、また、本件組合員が本件取引について付加価値税を納付していない事実から、彼らに税額控除を認めないことで、

彼らの経済活動から生じた付加価値税の負担を彼らに負わせることになるとはいえないのである。<sup>30)</sup>」

次に付託事項②については、仕入税額控除が付加価値税制度の核心であり、原則として制限を受けることなく、直ちに実行されるべきものであるといたうえて、次のような基本的な考えを示した。

「仕入税額控除権の形式要件 (formal requirement) については、付加価値税指令一七八条 a 項より、インボイスの保存であることが明らかである。…指令二二六条によれば、インボイスには、その発行日、納税義務者とその顧客の氏名と住所の明記が義務づけられている。…これを踏まえたとうえて、納税義務者が実体要件 (substantive requirement) を充足している場合には、インボイスに関するいくつかの形式要件を充足していなかったとしても、仕入税額控除を認めることが中立原則の求めるものである。<sup>31)</sup>」

このような基本的な考え方を踏まえ、これを本件事実にあてはめ、次のような結論を示した。

「指令一六八条 a 項の実体要件を充足している限り、当該取引が真に課税取引として行われている限り、Polski 組合は不動産取得について生じた付加価値税について仕入税額控除権を行使できる。本件において Polski 組合に仕入税額控除が認められないのは、インボイスの日付時点では組合はまだ登記や課税事業者登録がなされておらず、したがってインボイスが組合員宛に作成されたと考えられるからである。…これは端的に、法的評価の問題

である」<sup>(32)</sup>

\*判決中の傍線は、筆者によるものである。

本件では、結論としてPolisz組合による請求権が認められなかったが、重要なのは、仕入税額控除の中立原則と、仕入税額控除が付加価値税制度の核心であって原則として制約を受けてはならないことを強調している点である。

付加価値税の「中立原則」とは、事業者が仕入段階で負担した税額が、完全かつ即時の仕入税額控除によって、当該事業者のコストにならないことをいう。<sup>(33)</sup> 制度の根幹である仕入税額控除に対する制約への抑制は、本稿で以下において取り扱う判例でもしばしば強調されるところである。

本件で、仕入税額控除を請求する事業者にとつての仕入れが、課税事業者による課税仕入れであることを「実体要件」とし、法定要件を充足したインボイスの保存を「手続要件」としていることにも注意が払われなければならない。インボイスに物品・サービスの受領者として記載されている者は、当該取引について負担した付加価値税について仕入税額控除請求権を得ることになるが、取引実体に対する税務当局の事後の調査によって、当該取引の実体からみて物品・サービスの真の受領者とみなされない場合には、当該受領者の仕入税額控除請求権は認められないことになる。

### 3 不適格事業者により発行されたインボイス―「Truth事件」

上述の「Polisz Tawertyn事件」は、インボイスの受領者の特定の問題であったが、インボイス発行者側に課税事業者適格を欠くことが事後に判明した場合に、インボイス受領者の仕入税額控除請求権の可否はどうなるのであろう

か。

この問題が争われた、「Troost 事件」(欧州司法裁判所二〇二二年九月六日判決<sup>34</sup>)を検証する。

### 【事実】

二〇〇七年、ハンガリーの建築業者である Troost 氏は、事業者(課税事業者)から建築を依頼され、その建築工事の一部を個人事業者 M 氏に委託した。Troost 氏と M 氏の契約上、M 氏には作業の報告と建設完了証明書の発行が義務づけられていた。M 氏は、八人から一四人の職人を使って作業を完成させ、作業完了証明書およびインボイス二〇通を Troost 氏に交付した。

Troost 氏は、このインボイスにより仕入税額控除請求権を行使したところ、税務当局からこれを否認された。その理由は、M 氏が二〇〇三年以降、被用者への給与などに関する申告納税を怠っていることから、二〇〇七年六月二〇日付けでその事業資格が取り消されており、この日以降、M 氏は課税事業者でなく、この日以降に発行されたインボイスによる仕入税額控除はできないというものであった。

この処分を不服とした Troost 氏は、訴訟を提起したが、第二審裁判所は、インボイスの発行者の課税事業者剝奪によって仕入税額控除請求権が制約されるかどうかの解釈が必要であるとして、欧州司法裁判所に付託し先決裁定を求めた。

### 【付託事項】

- ① インボイスを発行する事業者が、契約の履行またはインボイス発行前に事業者資格を剝奪された場合、インボイ

スの受領者は仕入税額控除権の行使はできないという法律解釈は、中立原則に反するか。

- ② インボイスを発行した事業者がその被用者についての申告をせずに（いわゆるブラック・エコノミー状態）、それを税務当局が把握することでインボイス受領者が仕入税額控除権を剥奪される場合、中立原則の観点からどのように考えられるべきか。

### 【先決裁定】

まず、付託事項①について欧州司法裁判所は、仕入税額控除制度がE.U法によって構築された付加価値税共通システムの根幹であり、原則としてなんらの制約なく、直ちに行使されるべきであることを確認したうえで、次のような判断を示した。

「控除制度は、事業者がその経済活動において負担した、または負担すべき付加価値税の税負担を除去するものである。したがって付加価値税の共通システムは、すべての経済活動について、その目的や結果を問わず、当該経済活動が課税対象であるかぎり、その課税中立性を確保しているのである。控除権の適用要件（material condition）に関して、一六八条a項により、控除権にかかる物品・サービスは、課税事業者によって、その者の課税対象となる売上げのために利用されるものでなければならぬ。これを本件にあてはめれば、本件サービスは、Troithの課税売上げのために、Troith氏によって利用されている」<sup>35</sup>

また、付加価値税共通システムにおける「納税義務者」の定義を次のように解釈した。

「付加価値税指令九条一項によれば、あらゆる場所で、あらゆる経済活動を、その目的や結果を問わず経済活動を行う者が『納税義務者』である。同条二項によれば、製造者、トレーダー、採掘、農作業、専門家活動を含むサービス提供者などのあらゆる活動が『経済活動』である。したがって、『納税義務者』の定義は、実質的に判断されるという意味で広い。他方で、納税義務者の地位を九条一項が当局の許可や認可にかからしめていないのは明らかである。<sup>(36)</sup>」

そして納税義務者と課税事業者識別制度との関係については、次のように解釈した。

「付加価値税指令二二三条一項は、すべての納税義務者に対してその活動の開始・変更・取りやめに際しての申告を義務づけている。しかしながら、付加価値税を円滑に機能させるための申告の重要性にかかわらず、同指令二二三条が付加価値税指令第一編「識別制度」の第二章に位置づけられていることから、同九条一項のいう納税義務者の地位について追加的要件を課すことができるとは考えられない。…また、同指令二二六条が必須記載項目とするすべての情報、とくにインボイス作成者の課税事業者識別についての情報すべてがインボイスに記載されている場合、サービス・プロバイダーが課税事業者登録をしていない納税義務者であったとしても、インボイス受領者は控除権が認められるのである。<sup>(37)</sup>」

付託事項②について同裁判所は、先例に<sup>(38)</sup>拠り、脱税や租税回避が疑われる場合には仕入税額控除の制約があるとし

たうえで、本件については次のように判断した。

「税務当局が客観的な証拠に基づき、仕入税額控除を請求する事業者がインボイス発行者または一連の取引にかかわる他の事業者の脱税行為を知っていたか知るべきであったことを証明しない限り、税務当局がその納税者に仕入税額控除を否認することはできない。したがって、付加価値税指令の解釈として、取引が当該発行者の脱税行為にかかるもので、当該発行者が被用者に関する申告を行っていないことを理由に、税務当局が納税義務者の仕入税額控除権を剥奪することはできない。税務当局が仕入税額控除を認めないときには、客観的証拠により、仕入税額控除にかかる取引がインボイス発行者または一連の取引に介在している別の事業者による脱税にかかわっていることを当該納税義務者が知っていたか、または知るべきであったことを証明しなければならぬ。」<sup>(39)</sup>

\*判決中の傍線は、筆者によるものである。

本判決で注目すべきは、以下の点である。

第一に、付加価値税制度における事業者概念を付加価値税指令九条の「あらゆる場所で、あらゆる経済活動を、その目的や結果を問わず経済活動を行う者」という定義から、許可、認可、課税事業者登録の有無にかかわらず、広くとらえられるとしている点である。

第二に、「納税義務者」の定義は付加価値税指令九条によるもので、課税事業者番号の重要性は強調しつつ、この

識別番号制度の付加価値税指令の中での位置からいって、納税義務者の定義に追加要件を課すものではないとする。したがって、課税取引が行われ、インボイスが課税事業者としての事業者によって発行されている限り、原則、その受領者の仕入税額控除請求権は確保される。

第三に、インボイス発行者の課税事業者適格が問われる場合、これはとくに脱税スキームからんだ一連の取引が行われることが想定されるが、インボイスの受領者が発行者の不適合性について知っていたか、または知るべきであったということについては、税務当局が立証責任を負うことになる。

#### 4 仕入税額控除が否認されたときの課税の調整―「Rusedespred 事件」

課税事業者間で課税取引が行われ、インボイスが発行される場合、インボイス発行者側には納税義務が、インボイス受領者側には仕入税額控除請求権が発生するが、後者の仕入税額控除請求権が事後になって非課税取引であったことを理由に否認された場合に、インボイス発行側の税額還付は自動的に認められるものであろうか。

この問題が争われた、「Rusedespred 事件」(欧州司法裁判所二〇一三年四月二一日判決)<sup>(10)</sup>を検証する。

#### 【事実】

二〇〇九年八月、ブルガリア法人の Rusedespred 社は、E 社との建物の売却・改修取引につきインボイスを発行した。その後に Rusedespred 社は、当該建物の売却が非課税取引であると考え、建物の売却以外の取引にかかる付加価値税の計算をし、これに基づいて付加価値税の申告を行った。他方 E 社は、Rusedespred 社から送付された右記インボ

イスを用い、そこに記載された税額について仕入税額控除の請求を行った。

翌年、E社は課税当局の税務調査を受け、Rusedespred社との非課税にかかる取引についての仕入税額控除を認めない旨の通知をされ、二〇一一年四月、この通知にしたがった処分が最終決定された。同年五月、この処分に合わせてRusedespred社は、インボイスに間違った税額を誤記した税額分の還付を求めた。しかしながら税務当局は、二〇〇九年八月に発行されたインボイスに記載された税額は、同インボイスに税額を記載した者であるRusedespred社によって納付されなければならないことを理由に、還付に応じなかったため、同社はこれを不服として国内裁判所に提訴した。

提訴を受けた国内裁判所は、以下の点の解釈につき、欧州司法裁判所に付託して先決裁定を求めた。

#### 【付託事項】

① インボイス記載の取引が非課税であって、（非課税を理由に当該インボイスによる仕入税額控除がなされないこと）税収ロスの危険が除去されており、かつ国内法によるインボイス修正をなしえない場合に、納税者は中立原則にもとづき、インボイスに誤って記載された税額の還付を求めることができるか。

② 中立原則と公平な取扱いを旨とする付加価値税共通ルールにおいて、事業者が非課税取引についてインボイス中に誤って税額を記載してこれを納付し、その顧客側では同じ取引についてインボイスの誤った記載を理由に仕入税額控除権が否認されている場合に、税務当局は付加価値税指令二〇三条（本稿Ⅲ-3）を根拠にインボイス作成側の事業者の還付を拒否することができるか。

#### 【先決裁定】

欧州司法裁判所は、付託事項①および②について、付加価値税指令二〇三条を次のように解釈した。

「付加価値税指令二〇三条によれば、インボイスに税額を記載した者は、当該税額について納税義務を負う。…同条がインボイス記載の税額について納税義務を課しているのは、付加価値税指令一六七条以下に規定する仕入税額控除が行われることによる税収ロスの危険を除去するためである」<sup>(41)</sup>

「インボイスに誤って記載された付加価値税の還付について、インボイス発行者側の調整の規定は付加価値税指令に定められていない。このような場合にインボイスに間違って記載されている税額の調整を定めるのは、原則、各加盟国である。付加価値税の中立を確保するために、各加盟国はその国内法により、インボイス発行者が善意である場合には、間違ってインボイスに記載された税額が調整できる要件を定めなければならない」<sup>(42)</sup>

「しかしながら、インボイス発行者が妥当な期限内に税収ロスの危険性を完全に除去しているときには、間違っ  
てインボイスに記載された税額の調整について国内法の要件が定められていなかったとしても中立原則に従い、  
当該インボイス発行者が善意である場合には調整されうる。調整の可否が、税務当局の裁量にかかるものであ  
ってはならない」<sup>(43)</sup>

判決は、インボイス記載の税額の調整と脱税の可能性にも言及している。

「加盟国は、適正な課税と徴収、脱税の防止のための措置をとることができる。…それでもなお、それらの目

的を達するのに必要な限度を超える措置が講じられてはならず、EU法によって構築される付加価値税の共通システムの基本原則である付加価値税の中立原則を毀損するような方法で当該措置が使われてはならない。<sup>(44)</sup>」

以上の考え方を踏まえ、これを本件にあてはめた結果、次のような結論を導いている。

「適用される国内法に鑑みれば、税務当局がインボイス受領者のインボイス記載の税額についての仕入税額控除権を否認したとしても、Rusedepred社が当該インボイスの訂正ができないことになっている。しかも、付託を行った裁判所での審理によれば、税務当局はインボイス受領者の仕入税額控除権を否認していて、税収ロスの危険が完全に除去されているのである。このような状況のもとでは、インボイスに誤って記載された税額の調整をインボイスの訂正の要件にかからしめていることは、税収ロスの危険除去に関する付加価値税指令二〇三条の目的を踰越したものと<sup>(45)</sup>いえる。」

本判決でも強調されているのは、付加価値税が課税事業者のコストになってはならないという意味での「付加価値税の共通システムの基本原則である中立原則」である。これは、適正な課税と仕入税額控除によって達成されるものであり、課税権者である国の観点からみれば、課税が確保されているうえで仕入税額控除が可能という意味で、税収中立の問題ともなる。

故意ではないインボイスの誤記は不可避であり、とくに非課税規定や複数税率についての判断の誤りが起こりやす

い。あるひとつの課税取引について、「課税」と「仕入税額控除」が表裏一体である以上、インボイスが交付された後に、一方が取り消された場合の他方の調整のルールが必要になる。<sup>(46)</sup> とくに、その両者が同時に行われるわけではないことから、タイミングがずれることを想定したルールでなければならない。

この問題に立法で対処しているのがドイツ売上税法であり、事業者が法律で定められた税額よりも多い金額をインボイスに区分表示した場合（軽減税率適用項目なのに標準税率で計算した税額を記載した場合、あるいは非課税項目なのに課税売上げとして税額を記載した場合など）、表示された税額での納税義務を負う（同法一四e条一項）。これは、インボイスの受領者側が誤記されたインボイスによって、すでに仕入税額控除を請求している可能性があるためである。<sup>(47)</sup>

本判決では、インボイス受領者側による仕入税額控除請求権行使の可能性が除去されて税収ロスの危険がない場合に、その調整についての国内法規定の存否にかかわらず、インボイス発行側の課税も調整されることは中立原則からの帰結であり、税務当局の裁量の問題ではないことを明示した。

しかしながら、インボイスによって仕入税額控除を請求することができるという意味で、インボイスに金券としての価値があるために、悪意のインボイス発行者による意図的なインボイスのねつ造、すなわち納税義務がまったくなくともかわらず、税額を区分表示してインボイス受領者に仕入税額控除をさせるといふこともありえよう。<sup>(48)</sup>

この問題に対しては、インボイス発行者の申告納税を確認してからインボイス受領者の仕入税額控除を認めるといふ対策もありうるが、たとえばドイツなどでは、リバース・チャージ方式を導入している。すなわち、インボイス発行者が当初からインボイス記載の税額について納付するつもりがなかったものと諸般の状況から判断され、かつ、インボイス受領者がこれを知っていたか、または通常の注意を払っていたならば知りえた場合には、当該インボイス受

領者に納付責任を転嫁するといふものである（売上税法二五d条一項）。

#### IV 日本の「適格請求書」に関する検討事項

日本でも二〇二三年からインボイス（適格請求書）制度を導入することが検討されていることから、今後、具体的な作業が進められることになる。その際、半世紀にわたってインボイス制度を運用してきたEU域内の共通ルールや判例を参考に、次の事柄に留意して制度設計をする必要がある。

第一に、インボイスの前提となる仕入税額控除の消費課税制度における位置づけを明確にすることである。仕入税額控除の重要性は認識されていても、EU域内の共通ルールの考え方、すなわち、これを請求権とすることを国に義務づけ、「仕入で負担した税額が事業者のコストになってはならない」という中立原則にもとづいて、その制限を原則禁止とするところまでには至っていない。EU域内の付加価値税指令は、その存在意義からいって、基本原則を明確にしておかなければならない面があるとはいえ、日本の消費税法のもとでは、仕入税額控除が納税義務者の権利なのか、課税権者の義務なのか、そのいずれでもないのか、まったく明らかではない。仕入税額控除の位置づけによってインボイスの在り方も左右されることを認識する必要がある。

第二に、「インボイス（適格請求書）の保存」を仕入税額控除の要件とする場合に、それを厳格な実体要件とするか、手続要件とするかを明確にする必要がある。前者においては、軽微な誤記は別として、インボイスが法定の形式を充足していなければ仕入税額控除は否認されるのに対して、後者においては、当該インボイスにかかる取引実体の考慮

によって、インボイスの不備が治癒される可能性を残す。日本では、帳簿記載の不備による仕入税額控除の否認を認める判例もあり<sup>(50)</sup>、法定記載事項の厳守を重視する傾向がみられる。

第三に、日本の消費税法における「事業者」概念の見直しの必要性である。消費税率の引き上げに伴い、課税事業者以外からの仕入れについては仕入税額控除ができなくなることが想定されるため、「事業者」概念の確定は重要である。違法な取引を行う者、あるいは反復継続して販売行為を行う者（趣味の域を超えて中古車や骨董品を売買する者など）の事業者適格についても、法律で明確にしておくべきである。この意味では、付加価値税指令九条一項の規定は有用であろう。

第四に、インボイスの訂正手続についての規定も、軽微な訂正から、インボイス受領者が仕入税額控除を行ってしまつた後の訂正も含めて、詳細なものが必要となる。日本の消費税の計算は、今後とも帳簿記載の課税期間中の課税標準額（課税期間中の課税資産の譲渡等の対価の額の合計額）と仕入れにかかる消費税の合計額によって行われることになると思われるので、インボイスが納税額や控除額算定の最重要手段にはならないとはいえず、取引実体を正確かつ詳細に記す手段として機能することから、その訂正手続に加え、訂正がなされたときの受領者の仕入税額控除と発行者の納税義務との調整ルールも不可欠である。

第五に、インボイス（適格請求書）の記載事項は、EU域内の共通ルールにおける必須記載事項（付加価値税指令二二六条）を参考にして設定されることになる<sup>(51)</sup>。しかしながら、必須記載項目は商取引で通常求められる範囲にとどめ、租税回避や脱税を想定した必要以上の項目を必須とすべきではない。また、事業者の事務負担軽減の観点から、金額に応じて必須記載事項をしぼった簡易インボイス（simplified invoice、付加価値税指令二二〇a条参照）や、複数

の取引を一括して記載できるインボイス (summary invoice、同指令二三三条参照) の検討も重要である。

- (1) たつえば、Alan Schenk et al., ed. *Value Added Tax: A Comprehensive Approach* (2ed, 2015), pp. 54ff.
- (2) 森信茂樹『抜本的税制改革と消費税』(大蔵財務協会、二〇〇七) 一八二頁。
- (3) デンマークは、現EU加盟国の中でも最も早く(一九六七年七月)付加価値税を導入した。新聞についてゼロ税率を適用しているが、これは最終消費者への逆進効果の考慮によるものではなく、国民の知る権利を考慮したものであるため、実質的にはEU加盟国で唯一の単一税率国(二〇一六年九月一日現在の税率は二五%)と考えてよい。ニュージーランドは、一九八六年五月に物品・サービス税(GST)を導入した。事業者間の土地取引や金融取引など例外的なゼロ税率適用項目があるが、これらは非課税取引から生じる仕入税額控除の遮断を回避するためのものであり、最終消費者への逆進効果を考慮したのではなく、導入から現在に至るまで一貫して単一税率を維持している(二〇一六年九月一日現在の税率は一五%)。
- (4) 実際、EU域内の付加価値税制度のもとでは、小規模事業者は必須記載項目の「区分表示された税額」さえ記載しなければ、インボイスの発行は可能である。もとより小規模事業者は、やはり必須記載項目である「課税事業者番号」を有していないため、小規模事業者が発行するインボイスをもって仕入税額控除を請求することはできない。
- (5) 消費課税における複数税率の問題点につき、拙稿「税率」の構造(Ⅰ)―食料品に対する軽減税率」税理五六卷六号(二〇一三)一六一頁以下および「税率」の構造(Ⅱ)―軽減税率に関するドイツの鑑定書」税理五六卷八号(二〇一三)六九頁以下。
- (6) たとえば、二〇一六年九月八日付の東京商工会議所「平成二九年度税制改正に関する意見」一二頁では、インボイス導入は「五〇〇万者を超える免税事業者(筆者注:小規模事業者をいう)が取引から排除されるおそれがある。…軽減税率制度の導入後、十分な期間を設け、廃止を含め、慎重に検討すべきである」としている。
- (7) Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006. これは、一八七七年の付加価値税指令(いわゆる「第六次付加価値税指令」)を全面的に整理・改定したものである。EU加盟国は、この指令の定める枠組みの中で、それぞれの国内法によって付加価値税の課税・徴収に関する規定を設けることになる。
- (8) 本稿におけるインボイスをめぐる欧州司法裁判所判例の選定にあたっては、付加価値税に関する最近の重要判例をリス

トとともに解説して、Ernst & Young, Rechtsprechungsreport zur Umsatzsteuer, Praxisrelevante Entscheidung des EuGH im Zeitraum 01.01.2011-31.12.2015 und zurzeit abhängige Verfahren, Der Betriebs (März 2016), 1ff. に拠った。

(9) このような仕組みにより、EU域内の各制度の近接がはかられる。庄司克宏『新EU法・基礎篇』（岩波書店、二〇一三）一四四―一四九頁において欧州司法裁判所の先決付託手続が詳説されている。なお同書では、preliminary rulingを「先決判決」と訳しているが、本稿ではrulingとjudgementの違いをあらわすために「先決裁定」の訳語を用いる。

(10) 本稿の付加価値税指令の各条文は、筆者の和訳による。

(11) この独立性は、雇用契約または労働条件・報酬・雇用人の義務に関する労使関係に関するその他の法的取決めによって被用者として雇用人に拘束されていないことをいう（同指令一〇条）。

(12) 日本の現行消費税法のもとで、インボイスに類似するのが請求書であるが（同法三〇条七項・九項一号）、その必須記載事項と付加価値税指令二六条の必須記載事項と比較すると、日本で必須となっていないものは、税率と本体価格とは区分して表示された税額（現行法のもとでは単一税率であることが主な理由）、課税事業者番号（現行法のもとでは課税事業者届出制度がないため）および帳簿の作成者および受領者の住所である。

(13) 付加価値税指令二一四条は、加盟国に課税事業者番号制度の導入を義務づける規定である。

(14) 付加価値税指令一三八条は、域内での物品の供給 (Intra-Community transaction) の非課税に関する規定である。

(15) 新車、新規の船舶・航空機などは、一定の要件のもとで仕向地国課税が行われる。

(16) 付加価値税納付額計算の特例のひとつで、販売価格から仕入価格を控除した金額に税率を乗じる。課税事業者でない個人からの仕入れが多い業種（中古品や骨董品販売など）に適用される。

(17) 「課税事実」とは、その事実によって付加価値税の課税要件が充足されるものをいう（同指令六二条一項）。

(18) 日本の消費税法のもとでは、納税義務は課税売上げごとに成立するが（国税通則法一五五二項七号）、申告納税は各課税売上げを課税標準とするのではなく、課税期間中の課税売上げの合計金額を基礎にして（これを「課税標準額」と称する）、課税売上げにかかる消費税が計算される。

(19) 二〇一六年九月一日現在の日本の消費税率八％は、国税六・三％、地方消費税一・七％である。二〇一九年一月一日より税率一〇％への引き上げが予定されているが、国税七・八％、地方消費税二・二％である。

- (20) 一九七〇年から二〇一四年までに欧州司法裁判所に付託された事件のリストについては、Fabiola Annacandia ed., *EU VAT Compass 2005/2016* (2015), pp. 241–269 に於ける。
- (21) C-123/87.
- (22) 法務官 Sir Gordon Slynn に於ける意見書。European Court Reports, pp. 4517 (1988). この法務官意見書の重要性を指摘している Ben Terraj/Julie Kajus, *A Guide to the European VAT* (vol. 1, 2015), p. 1397.
- (23) 法務官意見書 (注(22)) p. 4534.
- (24) 取引台帳への不記載のほか、架空の住所や付加価値税番号の記載や、同一氏名の人物の署名が異なっているといたった不備も認められている。
- (25) 判決文 (注(21)) paragraphs 15 & 17.
- (26) EU域内の共通ルールでは、課税事業者でない事業者 (小規模事業者または個人) からの仕入れについては仕入税額控除が認められないことから、仕入先事業者が当該仕入れを課税売上げとしていることが必要である。
- (27) C-280/10.
- (28) これらの規定については、本稿 III-1 参照。
- (29) Paragraphs 29–30.
- (30) Paragraphs 31–32.
- (31) Paragraphs 41 & 43.
- (32) Paragraphs 44–45.
- (33) 付加価値税 (消費税) の中立原則は、近接する国家間で消費税率が異なることによる競争中立性 (competitive neutrality) の問題、業種によって税額転嫁や仕入税額控除に伴う不利益が生じることによる競争障害に対する中立性 (fiscal neutrality) など種々の局面があるが、ここでいう中立原則とは、消費課税の根源的な中立性、すなわち「消費税が事業者にとってコストになってはならない」という意味での中立性である。中立原則につき、拙稿「消費課税の基本原則—『中立原則』の意義」税理五七巻三号 (二〇一四) 一一一頁以下。
- (34) C-324/11.

- (35) Paragraphs 26–28.
- (36) Paragraph 30.
- (37) Paragraph 31–32.
- (38) 「Peter David 事件」(欧州司法裁判所二〇一二年六月二二日判決、C-142/11)
- (39) Paragraph 38–39.
- (40) C-138/12.
- (41) Paragraphs 21 & 23.
- (42) Paragraphs 25–26.
- (43) Paragraph 27.
- (44) Paragraph 28–29.
- (45) Paragraphs 32–35.
- (46) 日本の消費税法のもとでの請求書等の不備と修正について、拙稿「消費税法における要件事実論の意義」伊藤滋夫／岩崎政明『租税訴訟における要件事実論の展開』(青林書院、二〇一六)三九九―四〇一頁。
- (47) 逆に、誤って少ない税額をインボイスに区分表示する場合には、明文規定はない。この場合、法律に適合した課税が行われるべきであるという考えに基づき、インボイス記載の税額でなく、法定の税率によつて納税額が計算される。
- (48) このような手口を利用した脱税スキーム(いわゆる「カルセル・スキーム」)が、単一市場の完成後に蔓延している。この脱税スキームは、インボイス制度と域内自由移動の原則を悪用したものである。当初、この脱税スキームには小型で高価な物品(携帯電話など)が利用されていたが、最近では二酸化炭素の排出権取引が利用されている。
- (49) ドイツ売上税法では、「納税義務 (Steuerpflicht)」ではなく「納付責任 (Haftung der Steuer)」としている。
- (50) 帳簿の仮名記載に関する東京地判平成九年八月二八日判決(行集四八巻七二八号六〇〇頁)参照。同判決は、控訴審および上告審ともに第一審判決を支持し、納税者敗訴で確定している。
- (51) EU域内の付加価値税を「伝統的消費税」とすれば、これの発展形ともいえる「現代的消費税」とされるニュージーランドの物品・サービス税においても、インボイスの必須記載事項はEU域内の共通ルールのそれに拠っている。ニュージーラ

ンドのインボイス記載事項につき、拙稿「消費税の税率構造とインボイス―伝統的消費税と現代的消費税からの示唆」税理  
五九巻五号（二〇一六）七頁。

※本研究は日本学術振興会の科研費（26380048）の助成を得た。

（明治学院大学経済学部教授）