

付加価値税の軽減税率に対する 税負担中立性原則の適用の可否

片 山 直 子

はじめに

我が国における消費税をめぐる諸問題を検討する上で、消費税制度全体を貫く基本原則をどのように考えるべきかについての議論がなされている¹⁾。本稿は、イギリスにおけるサブ・ワン (Sub One) 事件に関する同国控訴院 (Court of Appeal) 判決を素材として、欧州連合 (European Union: EU) 加盟国が付加価値税制において採用する軽減税率がいかなる場面において、法の一般原則である税負担中立性原則 (principle of fiscal neutrality) や EU 法²⁾ に抵触する可能性があるのかについて、考察を試みるものである。

消費税の軽減税率については、我が国においても、消費税の逆進性を緩和するための方策の一つとして、その導入の是非、さらには導入するとした場合の具体的な制度設計をめぐって、詳細な検討がなされているところである。その際、食料品などの生活必需品に適用される軽減税率を採用している EU 加盟国における取組みがしばしば参照される。とりわけ、イギリス付加価値税の複数税率は、食料品についてゼロ税率を適用するなど、EU においても独特の展開を遂げている。EU における共通の付加価値税のシステム³⁾ を構築することを目的とする 2006 年 VAT 指令⁴⁾ においては、軽減税率は 5% 以上でなければならない⁵⁾ と定められているにもかかわらず、イギリスにおけるゼロ税率は、政治的に合意された例外として認められている⁶⁾。

このゼロ税率に対して、法の一般原則である税負担中立性原則を含む EU 法に優位性 (pri-

1) 西山由美「消費税における複数税率構造の問題点—欧州司法裁判所の最近の判例を素材として—」東海法学第 44 号 (2010 年) 84 頁、同「消費課税の基本原則—『中立原則』の意義—」税理 57 卷 3 号 (2014 年) 111 頁参照。

2) EU 法については、植田隆子・小川英治・柏倉康夫編『新 EU 論』(信山社、2014 年)、島野卓爾・岡村 堯・田中俊郎編著『EU 入門』(有斐閣、2000 年)、庄司克宏『新 EU 法基礎篇』(岩波書店、2013 年)、同『新 EU 法政策篇』(岩波書店、2014 年)、中西優美子『EU 法』(新世社、2012 年)、中村民雄・須網隆夫編著『EU 法基本判例集 (第 2 版)』(日本評論社、2010 年)、M. ヘルデーゲン著・中村匡志訳『EU 法』(ミネルヴァ書房、2013 年) 等が詳しく、大変参考になる。

3) EU の付加価値税の体系については、天野史子『欧州付加価値税ハンドブック』(中央経済社、2009 年)、西山・前掲注 (1)「消費税における複数税率構造の問題点—欧州司法裁判所の最近の判例を素材として—」(2010 年) (2)-(6) 頁等参照。

4) Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax. Hereinafter cited as the "VAT Directive of 2006."

5) Article 99 of the VAT Directive of 2006.

macy)があるのかどうかをめぐっては、イギリスの国内裁判所においても、また欧州司法裁判所 (Court of Justice of the European Union: CJEU) においても、長年にわたり、数多くの事件において争われてきた。

最近、衆目を集めているのが、サブ・ワン事件である。同事件では、大手サンドイッチ・チェーンのサブウェイ社のフランチャイズ加盟店である納税者が販売するホット・トースト・サンドイッチ (商品名「サブ」) およびミートボール (商品名「ミートボール・マリナラ」) に対して、イギリス課税庁 (Her Majesty's Revenue and Customs: HMRC) が標準税率を適用した。EU では、税負担中立性原則が、付加価値税を貫く一般原則として確立されているところ、納税者は、同原則違反を理由に、課税庁の処分は違法であり、自身が販売するこれらの商品は、食料品に該当し、ゼロ税率が適用されるべきであるとして、不服申立てを経て、国内裁判所に訴訟を提起した。2014年6月に、同事件について、控訴院判決⁷⁾が出たばかりである。

なお、控訴院は、本判決において、欧州司法裁判所への先決裁定を求める必要はないとしている。このことから本判決は、加盟国の国内裁判所が、EU法に関して一般的な管轄を有していることを示すものともいえる⁸⁾。

本争訟の過程において問題提起された諸論点は、欧州司法裁判所により判例法として形成されてきた税負担中立性原則の意義、国内法に対するEU法の優位性、イギリスのゼロ税率の正当性とEU指令における根拠、ゼロ税率の適用範囲を決定する国の裁量と税負担中立性原則との関係、イギリスにおいて、食料品の供給についてゼロ税率または標準税率のいずれを適用するか基準とされている「ケータリングの過程 (in the course of catering)」の判断に納税者の主観的事情を含めることが、EU指令への適合解釈義務に反するのではないか等、多岐にわたる。

我が国は、EUのような国際機構に属していないため、消費税制を取り巻く事情は異なるが、軽減税率を採用して豊富な経験を有するイギリスにおいて、現実に生じている紛争についての司法的解決のありかたを分析することによって、我が国における将来の制度設計に関して有益な示唆が得られよう。

以下では、サブ・ワン事件の概要、イギリス付加価値税制における軽減税率制度とその正当性の根拠、ゼロ税率適用の線引きについてのイギリスの裁量に対する税負担中立性原則による限界、標準税率を適用するかどうかを判断するテストとEU指令の適合解釈義務との関係を検

6) See Geoffrey Morse, *Sub One Ltd v HMRC: applying EU law principles to the zero-rating provisions of UK VAT law; the limits of discretion*, B.T.R. 2013, 1, 28-34 at 28.

7) See *Sub One Limited (t/a Subway) (In Liquidation) v The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* [2014] EWCA Civ 773 [hereinafter cited as "[2014] EWCA Civ 773"] .

8) 庄司・前掲注(2)『新EU法基礎篇』141頁によると、「国内裁判所は『EU法に関する一般的管轄を有する裁判所』であり、EU司法裁判所で直接訴訟の対象となる問題を除き、EU法上の問題はすべて国内裁判所で扱われる。国内裁判所の判決が司法裁判所への上訴に服する制度は存在しない。EU法の問題に関する国内裁判所の判決は最終的なものである。」

討し、税負担中立性原則による加盟国の裁量の限界について明らかにしたい。さらに、欧州司法裁判所と国内裁判所の密接な関係⁹⁾によって、EUにおける付加価値税制の調和がどの程度進んでいるのか、同税制の法的安定性がどのように確保されているのかについて、具体的な事例の研究をとおして考察する。

I サブ・ワン (Sub One) 事件の概要¹⁰⁾

本件における納税者は、サンドイッチ販売チェーン大手のサブウェイ (Subway) 社のフランチャイズ加盟店の一つである。納税者は、同店の商品のラインアップの一部として、トースト・サンドイッチ (商品名「サブ」) とミートボール (商品名「ミートボール・マリナラ」) を販売していた。課税庁 (HMRC) は、納税者によるこれらの商品の供給が、1994年付加価値税法 (Value Added Tax Act 1994) 付表 (Schedule) 8 パート (Part) II グループ (Group) 1 Notes 3(b)¹¹⁾ に該当するとして、食料品に課されるゼロ税率ではなく標準税率を適用して、付加価値税を課税した。

これに対して、納税者は、EUの一般原則 (general principle) である税負担中立性原則 (principle of fiscal neutrality) 違反を根拠に、第一段階不服審判所租税部 (First Tier Tribunal (Tax)) に審査請求を行った。課税庁が税負担中立性原則に違反し¹²⁾、付加価値税に関して、納税者に対して、他の競争相手と異なる取扱いをすることによって、公平な競争が阻害され、そのことが納税者の店舗の清算につながったと、納税者は主張した¹³⁾。納税者はその主張の根拠として、後述するピムブレット (Pimblett) 控訴院判決 (標準税率とゼロ税率の適用を区別するにあたって、納税者の主観を重視した判決) 以降、サブウェイ社の競争相手とその加盟店が供給したトースト・サンドイッチ及びその他の類似する商品の供給についてゼロ税率が適用された六つの事案を示した¹⁴⁾。納税者はさらに、国側の責任として、上記ピムブレット判決を見直すような立法をしなかったこと、課税庁が、ヨーロッパ法の適用を確実にせず、適切な指針を公表しなかったこと、等を挙げている¹⁵⁾。

審査請求を受けた第一段階不服審判所租税部及び上級審判所が納税者の主張を認めなかったことから、納税者が控訴院に訴えを提起した¹⁶⁾。

9) 鳥野・脚注 (2) 41 頁によると、「先決的判決訴訟制度により、欧州司法裁判所と国内裁判所は緊密に結ばれ、EU法の統一的な解釈及び適用が促進されることで事実上構成国共通の法が次第に形成され、同時にそのことはEU法秩序の法的安定性を確保することになった。」

10) Sub One 事件の概要と争訟の経緯については、See [2014] EWCA Civ 773 at para. 1-7.

11) 標準税率が適用される「ケータリングの過程」における「その場所」以外での消費のための熱い食品の提供。

12) See [2014] EWCA Civ 773 at para.4.

13) *Id.* at para. 5.

14) See [2012] UKUT 34 TCC at para. 69 and 70.

15) See [2014] EWCA Civ 773 at para. 23.

なお、このサブ・ワン事件は、軽減税率の適用をめぐる欧州司法裁判所の先決裁定があるマークス・アンド・スペンサー事件¹⁷⁾とは逆のケースである。マークス・アンド・スペンサー事件では、国内法に基づいて、原告が誤って課税されたのに対して、他の者は課税されなかった¹⁸⁾。これに対して本件では、ゼロ税率が誤って適用されたことにより棚ぼた的な儲けを手にした他の競争相手と同様に扱われる権利が、EU法に基づいて、納税者に認められるかが問題となった¹⁹⁾。

本件に関しては、納税者と類似の供給を行っていたサブウェイ・チェーンの加盟店の多くが、販売する商品について標準税率ではなくゼロ税率が適用されるべきであるとして、第一段階不服審判所租税部に対して同様の審査請求をしており、その数は1,200件にもものぼる。このため、第一段階審判所は2010年2月1日、第一段階審判所手続規則18条²⁰⁾に則り、本審査請求を、「先例的審査請求(lead appeal)」に指定した。そのため、他の加盟店は、自己の手続をそれ以降進めることはせず、本争訟手続の進展を見守ることになった²¹⁾。このように、本争訟は、納税者のみならず、類似する多数の審査請求事件についても還付が認められるかどうか等、以後の展開に大きな影響力を有するものであった²²⁾。

II イギリス付加価値税制における軽減税率とその正当性の根拠

サブ・ワン事件をめぐる諸問題を考察する前提として、イギリスの付加価値税制における軽減税率について簡潔に示しておこう²³⁾。

✓ 16) イギリスにおける租税争訟ルート(2009年4月1日以降)は、「①課税庁・HMRCの処分などに不満な納税者は、HMRCの内部審理〔異議申立〕制度を通じて紛争の解決をはかることができる。②また、直接、第一段階審判所租税部に対して処分等の審査請求を行うことができる。③さらに、第一段階審判所の裁決・decisionsに不満な場合には、争点によっては、上級審判所金融租税部に対して再審査請求ができる。④上級審判所の裁決・decisionsに不満な場合には、司法裁判所へ提訴できる。イングランドとウェールズでは控訴裁判所民事部・Civil Division of the Court of Appeal(略)へ提訴することになる。⑤控訴裁判所の判決・judgmentsに不満な納税者は、さらに、2009年10月以降は、連合王国最高裁判所・Supreme Court of the U.K.の新設に伴い、租税事案は、同裁判所へ上告することになる。」石村耕治「イギリスの租税審判所制度の抜本改革～第一段階審判所租税部と上級審判所金融租税部としての新たな船出」白鷗法学第16巻1号(通巻第33号)(2009年)90頁。

17) マークス・アンド・スペンサー事件については、西山・前掲注(1)「消費税における複数税率構造の問題点—欧州司法裁判所の最近の判例を素材として—」(6)–(9)頁が詳しい。

18) See [2014] EWCA Civ 773 at para.91.

19) *Id.* at para. 90.

20) Tribunal Procedure (First-Tier Tribunal) (Tax Chamber) Rules 2009. 複数の審査請求事案において、事実または法に関して共通または関連する事柄がある場合、特定の事案を先例的な事案として指定し、その他の関連する事案については審理等を延期する。See [2012] UKUT 34 TCC at para.1.

21) See [2014] EWCA Civ 773 at para.6.

22) *Id.* at para.7.

1 複数税率

イギリスの付加価値税制²⁴⁾においては複数税率が採用されており、標準税率(20%)、軽減税率(5%)及びゼロ(0%)税率がある。同国においては、人が消費する食料品²⁵⁾については、概ねゼロ税率が適用されているが、例外²⁶⁾もあり、「ケータリングの過程(in the course of catering)」²⁷⁾において供給された食料品には標準税率が適用される²⁸⁾。ケータリングについては、役務(services)の提供が重要な要素となる、というのが、その理由である²⁹⁾。

ゼロ税率とは、付加価値税の課税対象であるが、税率は0%ということである³⁰⁾。ゼロ税

-
- 23) 以下は、イギリス付加価値税制における軽減税率の概略を簡潔にまとめたものにすぎない。同制度の詳細については、拙稿「イギリスの付加価値税制における複数税率をめぐる課題—『ケータリング』の意義に関する議論を中心に—」*経済理論*371巻(2013年)65-90頁を参照されたい。但し、当時のNotice 709/1 (November 2011)は、2013年10月7日改訂されているので、本稿では現行版 *VAT Notice 709/1: catering and take-away food (Published 7 October 2013)* [hereinafter cited as "Notice"] によっている。同Noticeは、「その場所」及び「熱いテイクアウト食料品」の定義に関する2012年10月1日施行の法改正を反映したものである。See Notice at para. 1.1.
- 24) イギリス付加価値税法の仕組みについては、高正臣「実務家論攷 イギリス付加価値税法の仕組みと仕入税額控除」*税経通信*56巻15号(2001年)166-178頁、税理士法人トーマツ編『欧州主要国の税法(第2版)』(中央経済社、2008年)149-155頁等を参照。
- 25) Value Added Tax Act 1994 1994c.23 Schedule 8 Part II Group 1 Food General items Item No. 1. Notes (1)は、食料品には飲料が含まれると規定する。
- 26) Value Added Tax Act 1994 1994c.23 Schedule 8 Part II Group 1 Food Excepted items. アルコール、菓子、ポテトチップス、香辛スナック、ケータリングの過程において供給された食料品(熱いテイクアウトを含む)、アイスクリーム、ソフトドリンク、ミネラルウォーターには標準税率が適用される。http://www.hmrc.gov.uk/vat/forms-rates/rates/goods-services.htm.
- 27) 谷野陽氏の訳を参考にさせていただき、(例えば、谷野陽[訳]「付加価値税法第8章第30節ゼロ税率(イギリスの付加価値税と食料品関連産業)」のびゆく農業942号(2003年)8頁)、本稿をとおして、原文のin the course of cateringを「ケータリングの過程において」としている。イギリスの付加価値税制における食料品の取扱いについては、谷野陽「解題(イギリスの付加価値税と食料品関連産業)」のびゆく農業942号(2003年)2-7頁、谷野陽[訳]「付加価値税法第8章第30節ゼロ税率(イギリスの付加価値税と食料品関連産業)」のびゆく農業942号(2003年)8-10頁、谷野陽[訳]「食品の付加価値税に関する告示(イギリスの付加価値税と食料品関連産業)」のびゆく農業942号(2003年)11-46頁、谷野陽[訳]「ケータリングとテイクアウト食品に関する告示(イギリスの付加価値税と食料品関連産業)」のびゆく農業942号(2003年)47-58頁が大変参考になる。拙稿における用語の訳語の多くは、これらの谷野氏の訳出を参考にさせていただいている。
- 28) Value Added Tax Act 1994 1994c.23 Schedule 8 Part II Group 1 Food (a).
- 29) See Notice at para. 2.1.
- 30) 天野・前掲注(3)170頁によると、2006年11月26日付付加価値税の共通制度についての指令(Council Directive 2006/112/EC)第110条において、「各加盟国が1991年1月1日現在、前段階税の控除を認める非課税または第99条に定められた最低税率(5%)以下の軽減税率を認めていた場合には、それらの非課税を引き続き認めること、またはそれらの軽減税率を引き続き適用することを認めて」いる。「これは税率に係る経過規定であり、ここでの前段階税の控除をも認める非課税措置を一般的にゼロ税率と呼んで」いる。また、税理士法人トーマツ・前掲注(24)153頁によると、ゼロ%税率が適用される取引の場合、「その販売等に対してVATを課す必要はないが、販売の対象となる物品の購入費用に課されたVATは還付請求(控除)することができる。」

率が適用される物品または役務の提供については、1994年付加価値税法（Value Added Tax Act 1994）付表（Schedule）8により規定される。同付表パートIIグループ1が、ゼロ税率が適用される食料品の供給について規定している³¹⁾。

人が消費するための食料品と飲料には、通常ゼロ税率が適用されるが、アルコール飲料、菓子、ケータリングの過程で供給された食料品（熱いテイクアウェイ食料品を含む）など、多くの食料品について標準税率が課されている³²⁾。

2 熱いテイクアウェイ食料品

テイクアウェイ食料品とは、その場所から離れたところでの消費のために販売されるものをいう³³⁾。このコンテキストにおける「熱い」とは、周囲の気温以上のことをいう³⁴⁾。熱いまま供給するために加熱された熱いテイクアウェイ食料品は、常に標準税率が適用される。冷たいテイクアウェイ食料品にはゼロ税率が適用される³⁵⁾。

新たに調理された（freshly cooked）食料品を、熱いうちに消費してもらうために販売する場合、標準税率が適用される。これに対して、新たに調理された食料品で、まだ熱い状態であったり、温かいものであっても、冷めていく過程にあるものには、標準税率は適用されない³⁶⁾。

このように、イギリスにおける一般的なアプローチは、食料品に対してゼロ税率を適用することである。しかし、食料品であっても、ケータリングの過程において提供されたものは例外とされている。たとえば、レストランで供給される食料品や、熱いテイクアウェイ食料品には標準税率が適用される。

本サブ・ワン事件において、上級審判所のアーノルド審判官が述べるように、人は食べなければならないが、レストランで食べなければならないことはないし、食料品を他人に調理してもらう必要もないから、この政策は明確であるようにも思える³⁷⁾。しかし、後述するように、イギリスの審判所および裁判所は、標準税率が適用されるテイクアウェイ食料品とゼロ税率が適用される食料品の供給とを区別するために、納税者の主観を考慮する判断基準を長きにわたり採用してきたため、多くの税務争訟が生じてきたのである。

31) 「1994年付加価値税法付表8パートIIグループ1－食料品」については、谷野・前掲注（27）「付加価値税法第8章第30節ゼロ税率」が大変参考になる。

32) Value Added Tax Act 1994 1994c.23 Schedule 8 Part II Group 1 Food General items. <http://www.hmrc.gov.uk/vat/forms-rates/rates/goods-services.htm>.

33) See Notice at para. 4.2.

34) Id. at para. 4.3.

35) Id. at para. 4.1.

36) Id. at para. 4.3 Test 1.

37) See [2014] EWCA Civ 773 at para. 3.

3 ゼロ税率の正当性と VAT 指令³⁸⁾における根拠

上記のように、イギリスでは食料品の供給については、ゼロ税率が適用されるが、そもそもこのゼロ税率の正当性の根拠は何か。付加価値税制における軽減税率は5%以上でなければならない(2006年 VAT 指令 99 条)とされているが、例外として、「明確に定義された社会的な理由のため、及び、最終消費者の利益のため(同 110 条)」に採用されたという経緯がある場合に限り、5%を下回る税率で課税することが認められている³⁹⁾。

したがって、イギリスのゼロ税率に関する規定は、2006年 VAT 指令により認められた例外である。同指令は、EU 全域において、付加価値税の統一的なシステムを設けることを目的とするものであるが、イギリスのゼロ税率は、政治的に合意された例外である。このゼロ税率の正当性は、同指令 110 条により維持されている⁴⁰⁾。

同指令 110 条によると、5%を下回る税率が認められるのは、1991年1月1日時点で存在したものに限られるから、イギリス議会は、現行のゼロ税率が適用される範囲を制限することはできても、拡大することはできない⁴¹⁾。

サブ・ワン事件の上級審判所も、ゼロ税率の正当性の根拠について、概ね以下のように述べている。

「1994年付加価値税法におけるゼロ税率規定は、1991年1月1日以前に存在していたものであり、一定の条件の下、VAT 指令 110 条により許容されている。社会的な理由に基づいて、いずれの供給にゼロ税率を適用するかは、基本的にイギリスの政治的な選択である。であるから、国内において食料品のどのタイプにゼロ税率を適用するかを決めるのはイギリスであること、イギリスはゼロ税率の適用範囲を1991年1月1日現在のものよりも縮小することはできるが、拡大することはできないことについては争いがない⁴²⁾。」

38) 庄司・前掲注(2)『新 EU 法基礎篇』198 頁および 209 頁によると、EU 指令は、EU 法の法源の第二次法(派生法)の一つである。同 211 頁によると、「『指令は達成すべき結果につき名宛人たるすべての加盟国を拘束するが、形式および手段についての権限は国内機関に委ねる』(TFEU288-3)」。さらに、植田・前掲注(2)34-35 頁によると、指令(命令)は、「結果のみを拘束し、それを達成するための手段と方法は構成国に任される。すべての構成国を拘束するわけではなく、指令は向けられた構成国のみを拘束する。指令のメリットは、地域の条件に応じ、また、構成国の法的システムに適合させることができることにある。構成国ではすでに法制定がなされている場合があり、指令の場合は、既存の国内法を活かすことができる。指令の国内法化は、既存の法律あるいは規則がない場合には、新たに法律制定することであるいは実施規則を定めることによって、法律や規則が存在する場合は、既存の法の一部を修正したりあるいはそれに追加することによってなされる。もし、既存の法で十分に指令の達成すべき結果が実現される場合は、さらなる措置はとらなくてもよい。他方、指令のデメリットは、構成国が国内法化の期限がきても国内法化を怠ったり、あるいは、国内法化はなされたものの不適切になされている場合があり、履行確保が難しい点にある。」

39) See [2014] EWCA Civ 773 at para. 2. 天野・前掲注(3)170 頁によると、2006年指令 110 条は、各加盟国が1991年1月1日現在、99条に定められた最低税率(5%)以下の軽減税率を認めていた場合には、それらの軽減税率を引き続き適用することを認めている。

40) See Morse, *supra* note 6, at 28.

41) *Id.* at 30.

4 「ケータリングの過程における食料品の供給に標準税率を課す」というイギリス国内法の規定がEU法に違反するか

サブ・ワン事件において、納税者は、概ね次のように述べて、自身が供給したのは物品としての食料品であって、サービスとしての食料品ではない、国内法はEU法に違反しており、上級審判所も判断を誤った、と主張した。「ケータリングの過程における供給に該当しない限り、食品の供給にはゼロ税率を適用する旨の規定は、不明確な分類であり、明らかに誤っている。なぜなら、EU法における供給とは、物品の供給であって、サービスの供給ではないからである。本件においては、サービスの要素はない⁴³⁾。」

この点について、控訴院は、概ね以下のように述べて、納税者の主張を斥けた。

「イギリス法は、VAT指令110条に基づく国家の裁量の範囲内で、この分野におけるゼロ税率の定義を採用したに過ぎない。イギリスは、ケータリングの過程で供給された食料品に標準税率を適用すると決定する権限を有していた。欧州司法裁判所には、これと異なる主張をする権限はない⁴⁴⁾。イギリス法における定義に関しては、当該供給がケータリングの過程でなされている限りは、物品又はサービスのいずれであるかは問題とならない⁴⁵⁾。」

上記の控訴院の判決文からは、付加価値税に関する国内法の制定にあたっては、加盟国の裁量が相当認められているようにも読めるが、以下で検討するように、実際には、とりわけ税負担中立性原則に適合するかぎりでは裁量が認められるという制約がある。

Ⅲ 税負担中立性原則 (principle of financial neutrality)⁴⁶⁾

本件では、そもそも、2006年VAT指令において最低税率とされている5%を下回るゼロ税率が、税負担中立性原則に違反するのではないかと、さらには、当該食料品が、標準税率が適用される「ケータリングの過程における供給」に該当するかを判断する際に、供給者の主観を重視することが同原則に違反するのではないかと問題となった。これらの論点を検討する前提として、税負担中立性原則の意義について確認しなければならない。

✓ 42) See [2012] UKUT 34 TCC at para. 77.

43) See [2014] EWCA Civ 773 at para. 96.

44) *Id.* at para. 97.

45) *Id.* at para. 98.

46) principle of fiscal neutrality については、いくつかの訳出がありうるが、本稿においては、西山由美教授の「税負担中立性原則」という訳出を使わせていただいている。西山由美「EU付加価値税の現状と課題—マリーズ・レビューを踏まえて—」財務省財務総合政策研究所「フィナンシャル・レビュー」通巻第102号(2011年)156頁、西山・前掲注(1)「消費税における複数税率構造の問題点—欧州司法裁判所の最近の判例を素材として—」95頁等を参照。

1 意義

税負担中立性原則は、EU法の第一次法ともいえるような重要性を有する法の一般原則（general principle of law）⁴⁷⁾の一つであり、サブ・ワン事件の控訴院判決でも、そのように取り扱われている⁴⁸⁾。欧州司法裁判所は、先決裁定によって判例法を形成してきたといわれるが⁴⁹⁾、税負担中立性原則も判例法上発展してきたものであることについては、同裁判所のランク（Rank）事件判決からもうかがうことができる⁵⁰⁾。税負担中立性原則は、付加価値税の共通システムにかかわる「基本原則（fundamental principle）」⁵¹⁾であり、VAT指令のリサイタル（recital）（7）⁵²⁾においても定められている⁵³⁾。

西山由美教授によると、欧州司法裁判所は、以下の二つの局面で税負担中立性原則を展開してきた。第一は、仕入れに際して課税事業者によって負担されている税額は、完全に排除されなければならないという要請である。第二は、同種の物品やサービスの取引、ないしそれを行う事業者は、課税上等しく扱われなければならないという競争上の公平の要請である⁵⁴⁾。

47) 庄司・前掲注(2)『新EU法基礎篇』198頁によると、不文形式の法の一般原則および判例法は、EU法の法源に含まれる主要なものの中のの一つである。「EU司法裁判所の判例法において発展させられた法の一般原則、EU司法裁判所により確立され、EU法秩序の基礎をなすEU法の直接効果および優越性の原則」などは、EU法の法源のうち第一次法（primary law）に含まれる。また、同201頁によると、EUにおける法の一般原則の機能の一つに、「解釈の補助に使用され、EU法およびEU法の範囲内にある国内法は法の一般原則に照らして解釈される。……EU法の範囲内にある国内法が法の一般原則に反する場合は、国内裁判所において適用排除される。」さらに、中西・前掲注(2)29頁によると、法の一般原則は、条約ではないが、EU基礎条約等の第一次法（primary sources）に分類することも可能であり、「E（E）C条約（現EU運営条約）及びEU条約には欠缺があり、EU法の欠缺を埋めるためにEU（EC）諸条約自体、構成国国内法あるいは国際法の中から一般原則が導かれてきた。EU司法裁判所は、このような法の一般原則を用いることで行政手続及び法治国家的保障を行い、他方で、基本権の保護を行ってきた。」

48) See [2014] EWCA Civ 773 at para 20, 65, 67 and 68.

49) 鳥野・前掲注(2)41頁によると、「これまで欧州司法裁判所が下した判決のなかでより重要なものは、多くは先決的判決訴訟手続により示された判決であるといえる。例えば、EU法の特徴として捉えられる『直接適用性の原則』『EU法の優位性の原則』を確立し、さらに充実・発展させ、独自のEU法秩序を確固たるものとし、EUの超国家性を法的に定着させたのはまさにこの先決的判決訴訟制度であったのである。」また庄司・前掲注(2)『新EU法基礎篇』138頁によると、「司法裁判所の判例法は、主として先決付託手続を通じて形成されている。」

50) See Joined Cases C-259/10 and C-260/10. *Rank Group plc v Revenue and Customs Commissioners* [2012] STC 23 [hereinafter cited as “Rank [2012] STC 23”] at para. 32.

51) See Case C-255/02 *Halifax plc v Customs and Excise Commissioners* [2006] ECR I-1609 at para. 92. 同パラグラフでは、“the neutrality of VAT, which is a fundamental principle of the common system of VAT”と判示されている。

52) “The common system of VAT should, even if rates and exemptions are not fully harmonized, result in neutrality in competition（下線は筆者による）、such that within the territory of each Member State similar goods and services bear the same tax burden, whatever the length of the production and distribution chain.”

53) See [2012] UKUT 34 TCC at para. 11.

54) 西山・前掲注(1)「消費課税の基本原則—『中立原則』の意義—」115頁。

2 同原則違反かどうかを判断する具体的な基準（「第二の競争上の公平」に関して）

サブ・ワン事件では、上記の第二の競争上の公平の要請と軽減税率との関係が問題となった。

イギリス控訴院判決は、ランク（Rank）事件に関する欧州司法裁判所判決における税負担中立性原則に関する判旨を引用しつつ、競争上の公平の具体的内容について、概ね以下のように示している⁵⁵⁾。

「判例法によると、税負担中立性原則（principle of fiscal neutrality）は、互いに競争状態にある類似の物品またはサービスに対して、付加価値税に関して異なる取扱いをすることを排除するものである⁵⁶⁾。同原則のその特徴によると、二つのサービスの供給の類似する性格により、それらのサービスが競争状態となる⁵⁷⁾。問題となっている二つの供給が、顧客の視点から同一であるか、または類似しており、顧客の同じニーズを満たしていれば、税負担中立性原則に違反する（下線は筆者による）。税負担中立性原則の違反が成立するために、二つのサービスの供給の間に競争が実際に存在するという独立の、または追加的な条件は不要である⁵⁸⁾。このような考え方は、競争の歪みの存在に関しても有効である。同じニーズに応える同一または類似の供給が二つあり、これらが付加価値税に関して異なる取扱いを受けている場合、一般的なルールとして、競争の歪みが生じる⁵⁹⁾。税負担中立性原則は、顧客の観点から、同一または類似し、顧客の同じニーズに応える別個のサービスの供給について、付加価値税に関する取扱いに違いがあれば、税負担中立性原則の違反があると立証するのに十分である、と解釈されなければならない。税負担中立性原則違反が成立するために、両サービスの間に競争が存在することも必要ないし、そのような異なる取扱いの結果、競争に歪みが生ずる必要もない（下線は筆者による）⁶⁰⁾。」

また、サブ・ワン事件の控訴審判決は、加盟国が課税の免除を決定するにあたって有する裁

55) See [2014] EWCA Civ 773 at para. 70.

56) Rank [2012] STC 23 at para. 32では、かかる判例法の蓄積として、European Commission v France (Finland intervening) (Case C-481/98) [2001] STC 919, [2001] ECR I-3369, para 22; Kingscrest Associates Ltd v Customs and Excise Comrs (case C-498/03) [2005] STC 1547, [2005] ECR I-4427, paras 41 and 54; Marks and Spencer plc v Revenue and Customs Comrs (Case C-309/06) [2008] STC 1408, [2008] ECR I-2283, para 47, and European Commission v Netherlands (Case C-41/09) (3 March 2011, unreported), para. 66) を挙げている。

57) See Rank [2012] STC 23 at para. 33.

58) *Id.* at para. 34. この点について、European Commission v Germany (Case C-109/02) [2006] STC 1587, [2003] ECR I-12691, paras 22 and 23, and Finanzamt Gladbeck v Linneweber; Finanzamt Herne-West v Akritidis (Joined cases C-453/02 and C-462/02) [2008] STC 1069, [2005] ECR I-1131, paras 19 to 21, 24, 25 and 28) が参照判例として挙げられている。

59) See Rank [2012] STC 23 at para. 35. 同パラグラフでは、競争の歪みについて、European Commission v France (Case C-404/99) [2001] ECR I-2667, paras 46 and 47, and JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust plc v Revenue and Customs Comrs (Case C-363/05) [2008] STC 1180, [2007] ECR I-5517, paras 47 to 51) が挙げられている。

60) See Rank [2012] STC 23 at para. 36.

量と税負担中立性原則との関係について、ランク事件に関する欧州司法裁判所判決を概ね以下のように引用している。

「加盟国が同規定に基づいて権限を行使し、免除の条件と制限を設定し、取引に付加価値税を課税するかどうかを決定する際には、加盟国は、付加価値税の共通システムに固有の税負担中立性原則を尊重しなければならない⁶¹⁾。この原則は、類似の物品とサービスの供給に対して、付加価値税に関して異なる取扱いをすることを排除するものである⁶²⁾。二つのサービスの供給が判例法に照らして類似しているかどうかを判断するためには、典型的な顧客の視点（下線は筆者による）が考慮されなければならない⁶³⁾。二つのサービスの供給は、両者が類似の特徴を有し、顧客の視点から同じニーズに込えているとき、類似しているといえる。それら二つの供給の使い道が類似しているかどうか、両者の間の違いが、いずれのサービスを利用するかどうかについて、平均的な顧客による決定（下線は筆者による）に大きな影響がないかどうかというテストである⁶⁴⁾。」

このように、控訴院は、加盟国が課税または免除について権限を行使する際には、税負担中立性原則を尊重し、類似の物品とサービスの供給に対して、付加価値税に関して異なる取扱いをしてはならない、供給が類似しているかどうかを判断する基準は、典型的な顧客の視点に立つて、二つの供給が同じニーズに込えているかどうかである、と述べた。

3 ゼロ税率適用の線引きについてのイギリスの裁量に対する税負担中立性原則による限界

サブ・ワン事件では、イギリスが、VAT 指令 110 条に基づく国家の裁量の範囲内で、付加価値税のゼロ税率を採用しているとしても、税率の適用についての線引き方法が税負担中立性原則に違反しているのではないかが問題となった。

この点について、納税者は、110 条は、免除については、共同体法に合致するものでなければならないから、ゼロ税率もヨーロッパ法の原則（とりわけ、税負担中立性原則）に則ったものでなければならない、このことは、欧州司法裁判所の諸判決⁶⁵⁾によっても支持されるとした。供給が、顧客の視点から同一または類似であり、顧客の同一のニーズに込えているのにもかか

61) *Id.* at para. 41. 同パラグラフでは、参照判例として *Fischer v Finanzamt Donaueschingen* (Case C-283/95) [1998] STC 708, [1998] ECR I-3369, para. 27, and *Finanzamt Gladbeck v Linneweber; Finanzamt Herne-West v Akritidis* (joined cases C-453/02 and C-462/02) [2008] STC 1069, [2005] ECR I-1131, para. 24) が挙げられている。

62) *See Rank* [2012] STC 23 at para. 42.

63) *Id.* at para. 43.

64) *Id.* at para. 44. 同パラグラフでは、参照判例として *European Commission v France* (Finland intervening) (Case C-481/98) [2001] STC 919, [2001] ECR I-3369, para. 27, and, by analogy, *FG Roders BV v Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen, Amsterdam* (Joined cases C-367/93 to C-377/93 [1995] ECR I-2229, para 27, and *European Commission v France* (Case C-302/00) [2002] ECR I-2055, para 23) が挙げられている。

65) *See Commission v France* at para. 21-22, *Marks & Spencer II* at para. 33 -36 and *Rank* [2012] STC 23 at para. 55-57.

ならず、一方ではゼロ税率を課し、他方では標準税率を課すというのは、税負担中立性原則に違反していると述べた⁶⁶⁾。

これに対して、課税庁 (HMRC) は、「ゼロ税率が適用される供給と標準税率が適用される供給を判断するのはイギリスであり、イギリスは国内の社会政策に従って、その判断を行う。さらに、税負担中立性原則に則って、イギリスの線引きに関する判断に異議を申立てることはできない⁶⁷⁾。」と主張した。

これに対して、控訴院は、概ね以下のように、本件についての上級審判所の判断を引用し、税率適用の線引きについては、税負担中立性原則による限界があるとした⁶⁸⁾。

「課税庁の主張を、ゼロ税率と標準税率が適用される供給の境界を決定するのはイギリスである、というスタート地点の範囲で認める。また、ランク事件についての欧州司法裁判所は、税負担中立性原則によって、イギリスの裁量を奪うことはできないと判断している、という点にも同意する。しかし、このことは、イギリスが、客観的に類似する供給の間で線を引くことができるというわけではない。むしろ、110条は、免除が、共同体法 (Community law) に則って行われなければならないということを明確にしている。Commission v France⁶⁹⁾ と マークス・アンド・スペンサー事件の判決において、免除制度を維持することは、税負担中立性原則に適合する限りにおいて認められることが明らかにされている⁷⁰⁾。」

このように、控訴院は、ゼロ税率と標準税率のいずれを適用するかについての線引きの判断は、イギリスの裁量の枠内にあるが、その裁量は無制限ではなく、共同体法に則って、税制中立性原則に適合する限りにおいて認められる、という制約があることを明らかにした。

なお、本件における税負担中立性原則の違反の有無について、控訴院は次に述べるように、客観的なテストによれば、両商品には標準税率が適用されることになり問題はない、と述べた⁷¹⁾。

IV 食料品の供給に標準税率を適用するかどうかを判断するテストのありかた

1 従来の主観的テスト (subjective test) に対する批判

イギリスの付加価値税法によると、食料品の供給が「ケータリングの過程において (in the

66) See [2012] UKUT 34 TCC at para. 78.

67) *Id.* at para. 79.

68) See [2014] EWCA Civ 773 at para. 60.

69) See Case C-481/98 *Commission v France* [2001] ECR I-3369, at para. 21. 原文では、軽減税率が許容される条件を、permissible only in so far as they are consistent with the principle of fiscal neutrality inherent in the common system of VAT と判示している。

70) See [2012] UKUT 34 TCC at para. 80.

71) See [2014] EWCA Civ 773 at para. 73.

course of catering)」なされた場合、サービスの供給として取り扱われ、標準税率が適用される。控訴院は1987年、ピムブレット (Pimblett) 事件について、食料品の供給が「ケータリングの過程において」なされたかどうかを判断する際に、供給者の主観的状况を考慮すべきであるとして、標準税率を適用した。同判決は、売主の目的のみについて主観的なテストがなされなければならない、すなわち納税者の目的が、当該商品が周囲の大気を上回る温度での消費を可能ならしめることにあったかどうか、納税者が当該商品を加熱した目的が、熱い状態での消費を可能ならしめることにあったかどうか問われなければならない、と判示した⁷²⁾。納税者の目的についての証拠としては、納税者の店舗に、商品を保温するための大規模な加熱キャビネットが備え付けてあったことを挙げて、納税者が商品を加熱した目的は、商品が熱い状態で消費されることを可能ならしめるというものではなかった、という主張は受け入れられない、とした⁷³⁾。

この判決が先例⁷⁴⁾となり、審判所 (本サブ・ワン事件を審理した第一段階不服審判所租税部を含む) により、その後生じた軽減税率をめぐる諸事案において、食料品の加熱過程における供給者の主観的事情についての証拠が確認されてきた⁷⁵⁾。

本サブ・ワン事件においても、第一段階不服審判所租税部は、トースト・サブとミートボールの供給をするにあたっての納税者の主たる目的が、周囲の大気を上回る温度で消費されることを可能ならしめるものであったか、という主観的なテストを採用し⁷⁶⁾、事実認定の結果、トースト・サンドイッチ「サブ」を加熱するにあたっての納税者の主たる目的は、熱い状態で消費ができるようにすることであった、さらに、「ミートボール・マリナラ」を加熱するにあたっての納税者の主たる目的は、周囲の大気の温度を上回る温度での消費を可能ならしめるものであった、と認定した。そのため、同審判所は、いずれの商品も3 (b) の「熱い食料品」の定義を満たすとしている⁷⁷⁾。

本件において、納税者は、この判断方法により、類似の商品にゼロ税率が適用されているのに対して、納税者自身の商品には標準税率が適用される結果となった、と主張する⁷⁸⁾。納税者はまた、裁判所と審判所が、長きにわたり、EU法に違反して、この主観的なテストを適用してきた、と批判している⁷⁹⁾。さらに、ピムブレット判決以降、EU法の誤った解釈および誤った適用の状態を悪化させてきた税務行政についても、課税庁に責任があるとしている⁸⁰⁾。

72) See [2010] UKFTT 487 (TC) at para. 117. John Pimblett and Sons Ltd v CCE [1988] STC 358 [hereinafter cited as "[1988] STC 358"] at 361 and 362.

73) See [2010] UKFTT 487 (TC) at para. 120. [1988] STC 358 at 362.

74) See [2010] UKFTT 487 (TC) at para. 115.

75) See [2014] EWCA Civ 773 at para.10.

76) See [2010] UKFTT 487 (TC) at para. 4.

77) See [2014] EWCA Civ 773 at para.15. [2010] UKFTT 487 (TC) at para.182, 188-190.

78) See [2014] EWCA Civ 773 at para.10.

79) *Id.* at para.31.

この主観的なテストについては、本サブ・ワン事件の上級審判所も、概ね以下のように批判している。「テイクアウトの限界を判断する基準として、ピムブレット判決が、Note (3) (b) について主観的なテストを適用すべきである、と述べて以降、ヨーロッパ法に照らして国内法を適切に再検討しようとの試みはなされてこなかった⁸¹⁾、1995年の欧州司法裁判所によるBLP判決⁸²⁾の後、ピムブレット判決が「客観的評価 (objective assessment) の原則」に違反していること、そして、2001年の欧州司法裁判所の Commission v France 判決の後、ピムブレット判決が税負担中立性の原則に違反していると議論することは可能であった。しかし、ピムブレット判決は、本サブ・ワン事件で注目されるに至ったにすぎず、先例としての意味を失っていたかどうかはわからない⁸³⁾。」

本サブ・ワン事件の控訴院判決も、国側の一連の対応について、概ね次のように批判している。「ピムブレット事件の控訴院判決の結果、EU法の実施および適用について誤りがあった、この主観的テストが1985年以来、審判所で適用され続け、本件についても、2010年に、第一段階審判所で適用された。判例の発展により、コンプライアンス違反の可能性があるということについては、すでにはっきりしていたにもかかわらず、2012年までは、政府及び立法府のいずれも、同法を明確にしようとはしなかった⁸⁴⁾。」

2 EU指令の適合解釈義務と客観的テスト (objective test)

中西優美子教授によると、欧州司法裁判所は、EU指令の実効性を確保する手段の一つとして、「適合解釈の義務」⁸⁵⁾を提示してきた。欧州司法裁判所は、マーリーシング (Marleasing) 事件⁸⁶⁾をはじめとする判例において、この適合解釈を国内裁判所に要請したといわれる⁸⁷⁾。

したがって、本サブ・ワン事件においても、そもそも、国内法である付表8の文言を、VAT指令に適合するように解釈しなければならないのが、問題となった。

この点について、上級審判所は、欧州司法裁判所の上記マーリーシング原則を根拠に、共同体法は、付表8の文言の解釈に関するすべての問題に適用されるとして、食料品を加熱した目

✓ 80) *Id.* at para.74.

81) *Id.* at para.21.

82) See C-4/94 BLP Group plc v Commissioners of Customs and Excise [1995] ECR I-1001 at para. 24. CJEU は、納税者の意図を決定するための調査義務を課税庁に対して負わせることは、法的な確実性を確保し、当該取引の客観的な性格を勘案して課税を促進するという VAT の目的に逆行するとしている。これが、VAT 事案における一般的な原則であるということについては、共通の認識がある。See [2012] UKUT 34 TCC at para. 15.

83) See [2012] UKUT 34 TCC at para 105. [2014] EWCA Civ 773 at para.25.

84) See [2014] EWCA Civ 773 at para.74.

85) 植田・前掲注 (2) 62 頁によると、まず、指令をはじめとする第二次法は、「EU 条約および EU 運営条約などの第一次法に適合する形で解釈されなければならない。」さらに、中西・前掲注 (2) 153 頁によると、「適合解釈の義務とは、……国内裁判所が国内法を指令の文言及び目的に適合するように解釈しなければならないという義務である。」

的について、客観的テスト (objective test) を採用した。さらに、同審判所は、加盟国の誠実協力義務 (EU 条約 4 条 3 項)⁸⁶⁾ とマーリーシング原則を根拠に、ピムブレット判決は誤りであり、同審判所は、ピムブレット判決で示された主観的テストから離れる義務を負っている、と述べた⁸⁹⁾。

控訴院も概ね以下のように述べて、客観的テストを採用した上級審判所を支持している。

供給者の主観的な意図を重視する先例の「ピムブレット判決の立場からすれば、供給者の意図について主観的なテストをするところであろう。しかし、EU 条約 (TEU) は、加盟国 (国内裁判所を含む) に対して、ヨーロッパ法の優位性 (primacy of European law)⁹⁰⁾ を尊重し、国内法 (及び先例となる諸判決) を、EU 法と抵触するような形で適用してはならない、とする。さらに、国内法、とりわけ指令を実施するための法は、指令が意図する結果を達成するように解釈されなければならない (マーリーシング原則を参照)⁹¹⁾。」

✓ 86) Marleasing 事件の詳細については、中西・前掲注 (2) 154-155 頁参照。同 155 頁によると、欧州司法裁判所は、「国内法を適用する際、国内裁判所は問題となっている規定が指令の前またはあとで採択されたことにかかわらず指令によって追求されている結果を達成し、EEC 条約 189 条 3 項を遵守するために、指令の文言と目的に照らしてできる限り解釈するように要請される」と述べた。中村・前掲注 (2) 62-63 頁によると、マーリーシング事件の「意義は、国内裁判所には、構成国のあらゆる国内法をできる限り EC 指令に適合解釈する義務があることを再確認した点にある。これは、本件裁定では、国内法が指令以前または以後に制定されてもつねに適合解釈されるべしと明言している点 (裁定 8 段)、また適合解釈の対象とされた国内法が、とくに指令を実施するための法令ではなく、一般法として従来より存在していた国内法 (スペイン民法) だった点に注目すると導くことができる。つまり、適合解釈義務の対象となる構成国の国内法は、指令を実施するために制定された国内法に限定されず、制定時期を問わず、およそ内容が EC 指令に関係するあらゆる国内法である。」

✓ 87) 中西・前掲注 (2) 153 頁参照。

88) 上級審判所裁決パラグラフ 74 では、TFEU (EU 機能条約, Treaty on the Functioning of the European Union) とされているが、これは TEU (EU 条約, Treaty on European Union) のことではないかと思われる。なお、控訴院判決のパラグラフ 41 及び 53 では、Article 4 (3) of the TEU と示されている。

89) See Morse, *supra* note 6, at 30. [2012] UKUT 34 TCC at para. 17 and 74.

90) primacy を「優越性」とする訳出もあるが、本稿では、「優位性」という訳出を使わせていただいている。加藤紘捷「イギリスの議会主権と議会制定法の階層化について—EU 法の優位性とイギリスにおけるコンローの発展—」日本法学第 77 巻第 2 号 (2011 年) 47 頁によると、イギリスは EC に加盟する前年、72 年ヨーロッパ共同体法 (European Community Act: ECA) を制定した。「イギリスにとり、EU 法は基本的にこの 72 年 ECA に変型されてイギリス国内法の一部になった。これがイギリス憲法上の論理である。」また、庄司・前掲注 (2) 「新 EU 法基礎篇」228-229 頁によると、「EU 法の国内法に対する優越性を規定する基本条約規定は存在しない。……リスボン条約を採択した政府間会議の最終議定書に」附属された「優越性に関する宣言第 17 号」には、「EU 基本条約およびそれに基づく EU 立法等が『加盟国の法』に対して優越することを確認している。また優越性が不文原則のままであっても EU 司法裁判所の判例法に何ら変更をきたさないとする EU 理事会法務部見解が同宣言に附属されている。……基本条約規定のみならず、それに基づいて制定された派生法 (規則、指令、決定など) であっても、いかなる国内法すなわち加盟国憲法に対してさえ優越するとされている。」なお、EU 法の優位の意味に関するドイツの学説については、中西・前掲注 (2) 231 頁を参照。

91) See [2014] EWCA Civ 773 at para.41.

このように、イギリスの上級審判所及び裁判所は、EU指令の適合解釈の義務を根拠に、同国付加価値税法 Note (3) (b) (i) の文言は、客観的なテストを要求していると解釈しなければならず、ゼロ税率と標準税率の適用を区別する「ケータリングの過程において」という判断に納税者の主観的状况を含める従来の基準を変更し、客観的な基準を採用した。

V Note (3) (b) (i) の文言を税負担中立性原則に反しないよう 客観的に解釈することの可否

EU指令の適合解釈の義務を根拠に Note (3) (b) (i) に客観的なテストが求められているとしても、そもそも同文言を税負担中立性原則に反しないように解釈することが可能なかが、さらに問題となった。

1 納税者の主張

この点について、納税者は同文言を税負担中立性原則に反しないよう解釈することは不可能であるとし、そもそも Note (3) (b) (i) は適用されるべきではなく⁹²⁾、納税者の供給にはゼロ税率が適用されるべきである⁹³⁾、よしんば Note (3) (b) (i) が客観的なテストを要求していると解釈できるとしても、それでも税負担中立性の原則には適合しない、同原則は、消費者の視点から同一または類似の供給の間で、異なる取扱いをすることを禁じている、消費者は、いかなる目的で当該食料品が加熱されているかについては、関心がない、消費者は熱いか冷たいかについては関心があるかもしれないが、それは異なる問題である、と主張した。納税者はさらに、Note (3) (b) (i) により、熱い状態での消費を可能ならしめるために加熱された熱い食料品と、その他の目的（例えば、調理のため、または出来立てであることを見せるため、または、食品安全のための必要事項を満たすため）により加熱された熱い食料品とを区別することは、税負担中立性の原則に反すると主張した⁹⁴⁾。

2 課税庁の主張

これに対して、課税庁は、同文言を税負担中立性原則に反しないように解釈することは可能であり、納税者の供給に標準税率が適用されるのは当然である⁹⁵⁾、マリーシング原則の適

92) 庄司・前掲注(2)『新EU法基礎篇』224-225頁によると、EU法の優越性により、「国内法がEU法に抵触する場合、国内法秩序における当該国内法の地位にかかわらず、またEU法が第一次法か第二次法にかかわらず常にEU法が国内法に優先することを意味する。そのため、……国内裁判所は国内法がEU法と抵触せず適合するように解釈適用しなければならない。」さらに「適合解釈が不可能な場合には国内裁判所（および行政機関等）はEU法に抵触する国内法を適用排除しなければならない。」

93) See [2012] UKUT 34 TCC at para. 75.

94) *Id.* at para. 82.

95) *Id.* at para. 75.

用があったとしても、税負担中立性原則を尊重して、Note (3) (b) (i) を客観的に解釈することは可能である。ピムブレット判決とその後の裁判例の主な問題は、主観的な意図をテストすることによって、判決が、納税者の意図についての証拠次第となってしまう、一貫性のない判断が続いてしまったということである、とした⁹⁶⁾。

3 審判所及び裁判所の判断

上記の両当事者の主張を受け、上級審判所は、概ね以下のように述べた。

「Note (3) (b) (i) を税負担中立性原則に違反しないように解釈することは可能である。まず、Note (3) (b) (i) は、完全に客観的なテストを課していると解釈されなければならない、供給者の主観的な意図は重要ではない。このことにより、客観的に同じ供給が、供給者の主観的な意図の違いのみによって、異なる取扱いを受けないことが確保される。審判所は、不自然な区別をしてはならない⁹⁷⁾。」

上級審判所は、本件について認定された事実について、上記のテストを適用して、概ね以下のように述べた。

「第一段階審判所は、Note (3) (b) (i) について、誤ったテストを適用した。本件の主たる事実に正しいテストを適用すると、次のようになる⁹⁸⁾。本件のトースト・サブは、注文を受けてからトーストされるものであり、納税者は、ターボ・シェフという特殊なスピード・オープンを使っていた。この特殊オープンは約 500 度で加熱するもので、パンと詰め物を、周囲を相当上回る温度で加熱しており、供給されたときは、周囲を上回る温度で提供されていた。トースト・サブは、出来立てのものとして宣伝されていた⁹⁹⁾。客観的に評価しても、トースト・サブが周囲を上回る温度での消費を可能ならしめる目的で加熱されていたことは明確である。供給者の主観的な意図は重要ではない。顧客の大多数は、事前にトーストされて冷めてしまったものではなく、温かいトースト・サブのほうがおいしいと思ってそれを望んでいた¹⁰⁰⁾。」

上級審判所は、ミートボール・マリナラについても、納税者が加熱後に、二重鍋に移して 63 度以上が維持され、その温度で販売されたこと等を重視し、当該ミートボール・マリナラが周囲を上回る温度で消費されることを可能ならしめる目的で加熱された、と判断した¹⁰¹⁾。

上級審判所は、「第一段階審判所は誤ったテストを適用したが、それでも、トースト・サブとミートボール・マリナラには標準税率が適用されるとした結論は正しかった」と述べた¹⁰²⁾。

96) *Id.* at para. 81.

97) *Id.* at para. 83.

98) *Id.* at para. 85.

99) *Id.* at para. 87.

100) *Id.* at para. 88.

101) *Id.* at para. 89 and 90.

102) *Id.* at para. 91.

控訴院も、法を客観的に判断すれば、第一段階審判所の認定した事実に照らして、両商品に標準税率が適用されることに問題はない、と述べた¹⁰³⁾。

VI 適法だが不公平な課税であるとして、還付金を請求する権利の有無

本件では、納税者とその他の競争相手との間で、異なる取扱いをすることが、税負担中立性原則に違反しないか、誤ってゼロ税率を適用された他の納税者と同じように取り扱ってほしいと主張する権利を、EU法に基づいて、納税者が有するののかも争われた。この点で、本件は、前述のマークス・アンド・スペンサー事件とは、逆の状況である。マークス・アンド・スペンサー事件では、納税者が誤って課税されたのに対して、他の者は課税されなかった¹⁰⁴⁾。なお、我が国においても、例えばスコッチライト事件（大阪高裁昭和44年9月30日判決 高民集22巻5号682頁）で、法律に適合しているが不公平な課税が違法とされることがありうるかが問題となった¹⁰⁵⁾。

サブ・ワン事件について、控訴院はまず、概ね以下のように述べて、納税者によるトースト・サンドイッチ及びミートボールの供給に、ゼロ税率ではなく標準税率が適用されたことには、何ら問題はないとした。

「争点となっている商品への付加価値税の取扱いについて、第一段階不服審判所租税部が認定した事実を、客観的な法の解釈によりテストすると、トースト・サンドイッチとミートボール・マリナラの双方は、明らかに標準税率が適用されるべきものである。納税者の競争相手にゼロ税率が適用されたことは、納税者にとって著しく不運なことであった¹⁰⁶⁾。」

その上で、控訴院は、誤ってゼロ税率が適用された競争相手との平等な取扱いを求めている納税者による還付請求については、ランク事件判決を引用して、概ね以下のように述べて、認めなかった。

「判例法をみても、法の誤った適用により、棚ぼた的な利益を手にした他の納税者と同様に扱ってもらう権利は、EU法上、存在しない¹⁰⁷⁾。平等な取扱いの原則（principle of equal treatment）は、正当性の原則（principle of legality）と調和されなければならない。自己の主張を裏付けるために、第三者の違法な行為に依存してはならない¹⁰⁸⁾。したがって納税者は、他の供

103) See [2014] EWCA Civ 773 at para. 73.

104) *Id.* at para. 91.

105) 宇賀克也教授は、同判決の解説において、「租税法主義という基本原則を否定してまで租税負担の公平を図ることは慎重でなければならない」と述べておられる。水野忠恒他編『租税判例百選（第5版）』（有斐閣、2011年）24頁参照。

106) See [2014] EWCA Civ 773 at para. 73.

107) *Id.* at para. 90.

108) See Rank [2012] STC 23 at para. 62.

給に対する取扱いが、関連する国内法を遵守していない場合、自己の供給が同様に取り扱われることを要求することはできない¹⁰⁹⁾。課税庁が誤って、類似のサービスを、付加価値税が免除される供給と取り扱ってしまった場合、税負担中立性原則の違反を根拠に、納税者は、あるサービスの供給に関して納付した付加価値税の還付を求めることはできない¹¹⁰⁾。」

Ⅶ 先決裁定手続の要否

本サブ・ワン事件では、欧州司法裁判所の先決裁定手続の要否も争点となった。しかし、控訴院は、EU法及び判例法について幅広く議論することができたとし、本上訴について判断するために、欧州司法裁判所に問い合わせをする必要はないとして、先決裁定手続¹¹¹⁾は不要であるとした¹¹²⁾。

Ⅷ おわりに

税負担中立性原則は、EU法の第一次法ともいえるような重要性を有する法の一般原則の一つであり、EUにおいて付加価値税を貫く基本原則である。本検討により、同原則に基づく「競争上の公平の要請」について蓄積されてきた欧州司法裁判所の判例の具体的な内容が明らかになった。すなわち、顧客の観点から同一または類似し、顧客の同じニーズに応えるサービスの供給について、付加価値税に関して異なる取扱いがあれば、税負担中立性原則の違反があると立証するのに十分であること、税負担中立性原則違反が成立するために、当該サービスの間に競争が存在する必要はないし、そのような異なる取扱いの結果、競争に歪みが生ずる必要もない、のである（Ⅲ 2 参照）。

また、EU指令により、付加価値税のゼロ税率設定について、加盟国に広い裁量が与えられているとしても、加盟国がその裁量を行使する際には、税負担中立性原則を尊重し、類似の物

109) *Id.* at para. 63.

110) *Id.* at para. 64.

111) ヘルデーゲン・前掲 (2) 156 頁脚注 (12) によると、EUにおける先決裁定手続は、「各国の国内裁判所における具体的事案の裁判にあたってEU法令の解釈に不明な点がある場合には、当該国内裁判所が欧州司法裁判所に照会し（これを「先決裁定の付託」という）、欧州司法裁判所がこれに回答する（これを「先決裁定」という）。そして、この先決裁定に基づいて当該国内裁判所は具体的事案を裁判するのである。」さらに、庄司・前掲注 (2) 『新EU法基礎篇』141 頁によると、「国内裁判所は『EU法に関する一般の管轄を有する裁判所』であり、EU司法裁判所で直接訴訟の対象となる問題を除き、EU法上の問題はすべて国内裁判所で扱われる。国内裁判所の判決が司法裁判所への上訴に服する制度は存在しない。EU法の問題に関する国内裁判所の判決は最終的なものである。」また、植田・前掲注 (2) 58 頁によると、「国内裁判所が下級審であれば、同裁判所は先決裁定をEU司法裁判所に求めることは任意である。」

112) *See* [2014] EWCA Civ 773 at para. 93.

品とサービスの供給に対して、付加価値税に関して異なる取扱いをしてはならない、供給が類似しているかどうかを判断する基準は、典型的な顧客の視点に立って、二つの供給が同じニーズに答えているかどうかである、とされていることも明らかになった。

我が国における消費税制を貫く一般原則について議論するにあたっては、EUにおけるこれらの判例法理を参考にすることが有益であろう。

次に、ゼロ税率と標準税率の適用についてのイギリスにおける線引きの方法と税負担中立性原則との関係についてであるが、控訴院は、この線引きの判断について相当の裁量がイギリスにあることを認めつつも、それは無制限ではなく、税負担中立性原則の制約を受けること、さらに客観的に類似している供給の間で線を引くことはできない、ことを明らかにした。

続いて、同じくEUの判例法理であるEU指令の解釈適合義務（マリーシング原則）を根拠に、上級審判所も控訴院も、食料品の供給について標準税率の適用があるかどうかのテストとして従来から用いられてきた主観的テストを放擲し、客観的テストによらなければならない、とした。

以上のことから、イギリスにおける付加価値税制においては、具体的な制度設計に関する国の裁量も、国内審判所や裁判所による解釈も、欧州司法裁判所の判例等の拘束力により、EU法への適合が高いレベルで進んでいることがわかる。

イギリスにおいては晩近、EU離脱（イギリスのEUからの離脱は、Brexitとも呼ばれる）の是非をめぐる論戦が交わされており、近い将来にはこの点に関する国民投票が実施される可能性もある。しかし、本稿で検討してきたように、欧州司法裁判所と国内裁判所の緊密な関係により、付加価値税制一つとっても、EU法と国内法の解釈と適用の統一化が著しい。万一イギリスがEUから離脱するということになれば、付加価値税制の法的安定性に対する影響は計り知れない。イギリスの動向が、EUの付加価値税制にいかなるインパクトを与えることになるのかについて、今後も注視していかなければならない。

さらに、本件では、法律に適合しているが不公平な課税が、違法とされることがありうるかも問題となった。この点について控訴院は、平等な取扱いの原則も、正当性の原則と調和させなければならない、EU法において、納税者には、法の誤った適用により棚ぼた的な利益を手にした他の納税者と同様の取扱いを求める権利はない、と述べている。

The Application of the Principle of Fiscal Neutrality to the VAT Reduced Rates System

Naoko KATAYAMA

Abstract

Amid recent discussions on the possible introduction of reduced rates to Japan's Consumption Tax Law in the near future, this paper focuses on the nature of the general principle of fiscal neutrality and its primacy over the reduced rates system by a thorough study on the zero rate in the UK's VAT system. Through detailed analysis of the recent Sub One decision by the Court of Appeal, the paper aims to observe the meaning and the extent of the primacy of the principle over the reduced rates system.