

インドー米国からの輸入に対する追加関税及び特別追加関税  
(パネル報告 WT/DS360/R、加盟国配布日 2008 年 6 月 9 日)  
(上級委員会報告 WT/DS332/AB/R、加盟国配布日 2008 年 10 月 30 日)  
(DSB 採択日 2008 年 11 月 17 日)

川瀬 剛志

## I. 事実概要

インドは、1962 年関税法 (Customs Act) 第 12 条および 1975 年関税定率法 (Custom Tariff Act) 第 2 条に従い、基本関税 (basic customs duty—BCD) を輸入に課している。基本関税は税関告示 (Custom Notification) によって免除されるが、同 11/2005 および 20/1997 により、パネル設置日現在で蒸留酒には従価税 150%、ワイン・ビールには従価税 100% の関税が賦課されている<sup>1</sup>。このうちワインの基本関税は、パネル設置後の 2007 年 7 月 3 日に 150% に引き上げられている。インドはこの基本関税に加えて以下の税を追加的に賦課している。

追加税 (Additional Duty—AD): 関税定率法第 3 条第 1 項に基づき、同種の産品がインド国内で製造される際に課される物品税 (excise tax) 相当の税金。国内で価額に対する従価税として課される場合は、輸入価額に対する従価税で計算する。アルコール飲料については、州毎に物品税率が異なるので、複数の州で製造されている産品については、中央政府が税率を特定する。もし同種の産品が国内生産されていない場合は、輸入品が属する産品の種類 (class or description) に課される税を課すが、更にその種類の産品に対して複数の税率がある場合、その中の最も高いものを適用する。これに基づき、税関告示 32/2003 によって、インドはビール・ワインは 3 段階、蒸留酒は 4 段階に、それぞれ価格帯別に逆進的に (高価格帯ほど低税率) AD を課している。申立国の米国は、このアルコール飲料に課される AD についてのみ争っている。

なお、この税関告示 32/2003 による課税は、パネル設置後の 2007 年 7 月 3 日に税関告示 82/2007 ですべての対象産品について免除された。

特別追加税 (Extra-Additional Duty) または「そのような追加税」 (Such Additional Duty—SUAD)<sup>2</sup>: 同種の産品がインド国内で販売、購入または輸送される際に課される中央売上税 (Central Sales Tax—CST)、付加価値税 (Value Added Tax—VAT)、地方税等を相殺する。関税定率法第 3 条第 5 項に基づくもので、同項は上限を輸入価格の 4% に限定している。もし同種の産品が国内で販売、購入または輸送されていない場合は、輸入品が属する産品の種類に課される税で、複数の税率がある場合は最も高いものを適用する。これに基づき、税関告示 19/2006 によって幅広い輸入品に従価 4% の SUAD が課されているが、米国はこの SUAD と基本関税の組み合わせが譲許税率を超えており、これらすべての産品につい

<sup>1</sup> 譲許税率を高く設定し、実行税率を低く抑えるインドの課税慣行に鑑みるに、おそらくは税関告示による税率は実行税率、他方で基本関税による税率は法定税率ないしは譲許税率であり、後者のほうが非常に高いものと思われる。

<sup>2</sup> 上級委員会は特別税、パネルは SUAD の呼称を、それぞれの報告書中で使用しているが、本稿では表記に一貫性を持たせるため、全編を通じて SUAD の略称を用いる。

てインドの措置につき争っている。よって、SUAD に関する米国の訴えは、AD に関する範囲よりはるかに広い。

なお、パネルの第1回会合において、税関告示 102/2007 によって、一定条件の下、事後的な還付による SUAD の免除が公布されたことが、インドにより報告された。

## II. 主張・請求の要約

米国は、AD、SUAD を GATT 第2条第1項(b)にある「通常の関税 (ordinary customs duties)」、あるいは予備的に「その他の租税又は課徴金 (other duties or charges)」であると見なし、以下の主張・請求を行った。〔¶¶7.26-7.29〕

AD: インドの譲許表に規定される以上の通常の関税にアルコール飲料の輸入を服させるものであり、それ自体で (as such) GATT 第2条第1項(b)に反する。また、インドの譲許表に規定されるよりも不利な待遇に服させる通常の関税であり、GATT 第2条第1項(a)に反する。アメリカによれば、AD の結果譲許税率の 48%~400% 超の課税となる。

SUAD: インドの譲許表に規定される以上の通常の関税にアルコール飲料およびその他の製品の輸入を服させるものであり、それ自体で GATT 第2条第1項(b)に反する。また、インドの譲許表に規定されるよりも不利な待遇に服させる通常の関税であり、GATT 第2条第1項(a)に反する。

なお米国は予備的に、AD、SUAD 双方をその他租税・課徴金と解しても、そもそもそのいずれもインドの譲許表に掲載されていないため、譲許表掲載の税率を超えると主張している。

対してインドは、米国が AD、SUAD を通常の関税ないしはその他租税・課徴金と見なすことは誤った理解であり、当該税制は各種内国税の代わりに徴収されるもので、関税とは区別されると主張する。また、AD が税関告示 82/2007 で撤廃されている点を指摘する。また、現存する SUAD は GATT 第2条第2項(a)という「内国税に相当する課徴金 (a charge equivalent to an internal tax)」であり、同第3条第2項に適合して賦課されると主張する。よってインドは、すべての米国の請求を棄却するようパネルに請求する。〔¶¶7.30-7.32〕

## III. 手続的概要

時系列的経緯: 以下の通り。

協議要請	07年3月6日
二国間協議	07年4月13日
パネル設置要請	07年5月24日
パネル設置	07年6月20日
パネル構成決定	07年7月3日

中間報告	08年2月5日
パネル報告書当事国配布	08年3月20日
パネル報告書加盟国配布	08年6月9日
上訴通知(米)	08年8月1日
上訴通知(印)	08年8月13日
上級委員会報告書配布	08年10月30日
DSB採択	08年11月17日

パネリスト: Luis Wasecha (瑞・議長)、Mateo Diego-Fernández (墨)、Bruce McRae (加)

上級委員会部会: Hilman (議長)、Sacerdoti、Zhang

第三国参加国: オーストラリア、チリ、EC、日本、ベトナム

#### IV. パネル報告書の概要

##### A. 先決判断

##### 1. パネル設置後の措置

##### (a) 税関告示 82/2007

##### (1) 当事国の主張

インド: 関税定率法上、中央政府には関税賦課に完全な裁量があり、また税関告示は単なる行政命令ではなく、委任立法である。よって、82/2007は実効的に32/2003に優先する。82/2007は付託事項にある措置の本質(essence)を変えない後続措置であり、米国のパネル設置要請も改正措置をカバーすることが意図されている。82/2007により32/2003によるAD徴収は停止された。82/2007を廃止すれば32/2003を復活させることはできるが、その可能性は措置が廃止されなかったことを意味しない。過去のパネルも条約は誠実に実施され、撤廃された措置の再導入はないことを前提とする。[¶¶ 7.35-7.38, 7.41-7.42, 7.46-7.49]

米国: 関税定率法第3条第2項の文言から依然として(法的には)ADは賦課され、32/2003は廃止されていない。82/2007はパネルの付託事項の範囲内ではなく、同税関告示はADをパネルの審理から逃れさせるものである。インドの言うように82/2007がADを廃止していれば、チリ・農産物価格帯上級委員会が言うところの措置の本質を変えるものである。税関告示の改廃の裁量を中央政府が有し、32/2003が復活する可能性があることは、moving targetを構成する。米国がパネル設置要請書に改正措置を含めたのは、その時点で存在した改正の見落としがあるかも知れないからで、存在しない措置を含めることは意図していない。[¶¶ 7.39-7.40, 7.43-7.45, 7.50-7.52]

##### (2) パネルの判断

本件固有の事情を先例と比較することは有用である。インドは32/2003に82/2007が実質的に優先すると述べるが、法的には前者は効力を有している。また、インド中央政府は税関告示の改廃を行う完全な裁量

を有する。よって、新たな告示によって実質的に 32/2003 を復活させることができる。これらに基づき、パネルは、32/2003 は廃止されたというより、82/2007 によって改正されたと理解する。これはチリ・農産物価格帯事件の状況と類似しており、以下に同上級委員会の判断を参照する。〔¶¶ 7.53-7.55〕

付託事項の広さ:チリ・農産物価格帯では、「いかなる改正(any amendment)」とパネル設置要請書にあったことから、申立国に改正後の措置改正後の措置も付託範囲に含める意図があることを認めた。本件の米国のパネル設置要請書にも類似の文言があるが、米国の意図は、パネル設置要請書起草時に既知でない税率改正が行われた場合、パネル設置時に現存するそのような改正も設置要請に含めることにある。本件設置要請書の文言は、米国による上記の解釈を客観的には排除しない。また、米国の意図ももつともである。チリ・農産物価格帯事件上級委員会の判断は、設置要請書中の問題の文言によってパネル設置時に現存する措置のみを対象とすることを米国が意図できないことは意味しない。申立国が付託事項内と意図しない措置について判断しないよう、パネルは注意しなければならない。よって、米国のパネル設置書は 82/2007 を範囲とするに十分ではない。〔¶¶ 7.56-7.60〕

82/2007 は旧措置の本質を変えたか:チリ・農産物価格帯事件の改正は、既に(黙示的に)改正前から存在していた新措置を既存の措置と組み合わせたものである。しかし本件では事情は異なる。まず、2本の税関告示の法的効果は、同じ産品に一方が課税、他方が免税と、全く逆である。第二に一方の告示による課税は高税率で関連産品の輸入に影響し、他方の告示の結果ADはアルコール飲料貿易に影響しなくなる。また、インドが通商相手国の懸念によりADを撤廃したと述べていることも、新措置が旧措置の本質を変えたとの理解を支持する。〔¶¶ 7.61-7.63〕

新措置に対する判断への当事国の申立:両国が改正措置の検討に同意したチリ・農産物価格帯事件と異なり、本件では 82/2007 に関するパネルの判断の可否について当事国は同意していない。〔¶ 7.64〕

紛争の明確な解決の確保に新措置に関する判断は必要か:パネルは旧措置を検討することが紛争の明確な解決に資すると思慮する。82/2007 は 32/2003 に優先するが、後者は廃止されていない。またインドは 82/2007 を改廃する完全な裁量が中央政府にあることを明言しており、国内法上旧措置下の状況は法的に容易かつ迅速に回復され得る。またインドは旧規則はWTO協定整合的であると主張しており、82/2007 はむしろ通商相手国の懸念への自主的な対応である。インドはAD再導入の意思はないと言明するが、WTO協定上再導入は妨げられないと主張しているものと思われる。この状況下においては、32/2003 の協定整合性について判断することは紛争の明確な解決に資するものであるが、他方で 82/2007 によって改正済みの措置について判断を下すことは、措置の本質が変更されているので、適切に紛争を解決しない。〔¶¶ 7.65-7.70〕

結論:上記に鑑みて、82/2007 により改正されたADにつき判断しない。〔¶¶ 7.71-7.72〕

## (b) 税関告示 102/2007

### (1) 当事国の主張

インド:102/2007 は二重課税防止のためのSUAD預託・還付の制度である。米国のパネル設置要請書には問題の措置の改正も含まれている。2本の税関告示は付託事項にある措置の本質を変えず、単に通商相手国の関心に対処したにすぎないので、moving target を構成しない。インドは条約義務の誠実実施の推

定の恩恵に浴するべきである。〔¶7.73, 7.77-7.79〕

米国: 82/2007 同様 102/2007 もパネル設置時には存在せず、付託事項外である。インドが SUAD の還付に付した条件は、当該制度を実質的に損なう。また、82/2007、102/2007 を考慮することは moving target を生ぜしめ、パネルの審査逃れのための措置改正を許さずとのチリ・農産物価格帯事件上級委員会の説示に反する。パネル設置要請書に改正措置を含めたのはその時点で存在した改正の見落としがあるかも知れないからで、存在しない措置を含めることは意図していない。2 本の告示の法的性質が曖昧であり、簡単に旧告示が復活する可能性に鑑み、これらを勘案することは紛争の明確な解決に資するものではない。インドの言うように 102/2007 に基づいて一定の条件下で SUAD の支払いを免ぜられるのであれば、措置の本質を変えるものである。〔¶7.74-7.76, 7.80-7.84〕

## (2) パネルの判断

102/2007 は、国内で輸入品が再販売されるときに既に納付した SUAD の還付請求制度であり、SUAD を補完、修正こそすれ、それに代わるものではない。102/2007 公布後も SUAD は依然存続しており、これはチリ・農産物価格帯事件の状況と類似しており、以下、同上級委員会の判断を参照する。また、SUAD の修正は AD の修正と多くの共通点があり、同様の説明は不要と思慮するので、以下の分析は¶7.53-7.72 と併せ読むものとする。〔¶7.53-7.55〕

付託事項の広さ: 米国のパネル設置要請書には改正措置への言及があるが、先に述べたように、この文言はパネル設置後の措置を範囲とするものと解釈しない。〔¶7.88-7.89〕

82/2007 は旧措置の本質を変えたか: 二重課税防止の還付制度は、再販売される国産品に比して同じく再販売される輸入品に対する不利な待遇を除去する点で、重大な変化である。また、新旧 2 本の税関告示の法的効果は、同じ産品に一方が課税、他方が免税と、全く逆である。また、実際的な効果も、旧告示は SUAD の課税、新告示は一定条件下でのその全額還付と、全く逆である。また、インドが通商相手国の懸念により 102/2007 を導入したと述べているが、SUAD が新告示公布後も本質的に同一であるなら、通商相手国には何も変わらないことになる。〔¶7.90-7.92〕

新措置に対する判断への当事国の申立: 本件では 102/2007 に関するパネルの判断の可否について当事国が同意していない点で、チリ・農産物価格帯事件と異なる。〔¶7.93〕

紛争の明確な解決の確保に新措置に関する判断は必要か: パネルは旧措置を検討することが紛争の明確な解決に資すると思慮する。インドは 102/2007 を改廃する完全な裁量が中央政府にあると明言しており、国内法上、旧措置下の状況は法的に容易かつ迅速に回復され得る。またインドは SUAD が WTO 協定整合的であると主張しており、102/2007 はむしろ通商相手国の懸念への自主的な対応である。インドは SUAD 再導入の意思はないと言明するが、WTO 協定上再導入は妨げられないと主張しているものと思われる。この状況下においては、SUAD の WTO 協定整合性について判断することは紛争の明確な解決に資するものであるが、他方で 102/2007 によって改正済みの措置について判断を下すことは、措置の本質が変更されているので、適切に紛争を解決しない。〔¶7.94-7.98〕

結論: 上記に鑑みて、102/2007 により改正された SUAD につき判断しない。〔¶7.99-7.100〕

## 2. 措置の羈束的ないしは裁量的性質

### (1) 当事国の主張

インド: 税関告示 32/2003、同 19/2006 は羈束的だが、インド関税法、関税定率法は、中央政府に關稅賦課および免稅の裁量を与えるに過ぎない。關稅定率法第 3 条第 1 項(AD の賦課)および同第 5 項(SUAD の賦課)の性質は羈束的(mandatory)であり、それ自体として紛争解決手続に付託できるという米国の理解は誤りである。〔¶¶7.102-7.103〕

米国: 關稅定率法第 3 条第 1 項・第 5 項、關稅法第 12 条は羈束的である。また、インドの主張は本件の帰結には無関係である。上記法令を含む様々なインド国内法に關係するが、基本關稅と共に AD、SUAD が課されることで、GATT 第 2 条第 1 項に違反する。インド自身も税関告示は羈束的だと認めている。〔¶7.104〕

### (2) パネルの判断

米国は AD・SUAD が様々なインド国内法を通じて徴収されると説明しているが、關稅定率法第 3 条第 1 項・第 5 項をそれ自体で協定違反であることの認定を請求していない。米国は關稅告示を通じて課された酒類への AD と SUAD についてのみ争っている。上級委員会によれば、「加盟国に帰せられるいかなる作為または不作為(any act or omission attributable to a WTO Member)」は紛争解決手続の目的において措置(measure)たり得、AD・SUAD はインド中央政府に帰される作為である。よって、米国による紛争付託の対象になる。32/2003 および 19/2006 が共に羈束的であることはインドも確認している。これら告示の適用が要求されている以上、その根拠となった法律が羈束的であるか否かは重要ではない。よって、パネルはこれらを検討しない。以上に鑑み、32/2003 および 19/2006 により実施される AD・SUAD は WTO 協定違反を認定する対象となる措置たり得る。〔¶¶7.105-7.110〕

## B. GATT 第 2 条第 1 項(b)違反

### 1. GATT 第 2 条第 1 項(b)と同第 2 項の關係

#### (1) 当事国の主張

米国: 「通常の關稅」とは、一般的で最も頻繁に發生する(common and occurring most regularly)關稅であり、措置の構造、意図、および適用によって決まる。名称や加盟国により公式に示された目的は決定的要素ではない。米国にとって「通常の關稅」は、ある產品に不可避免的に(as a matter of course)輸入時に輸入の事実によって課され、従価、従量、ないしはその組み合わせによって課される租稅である。また、WTO 協定は複数の「通常の關稅」が存在することを妨げない。GATT 第 2 条においても「關稅(customs duties)」は複数である。更に、「その他の租稅又は課徵金」は通常の關稅ではないが輸入によって課される租稅・課徵金であり、すべからず「通常の關稅」でない輸入によって課される課徵金は「その他の租稅又は課徵金」を構成する。本件では AD・SUAD が「通常の關稅」であると証明されれば、必然的に「内國稅に相當する課徵金」ではなくなる。GATT 第 2 条第 2 項柱書は「輸入に際して」賦課される稅について言及しているので、インドが AD・SUAD は内國稅相當課徵金であると主張することで、默示的にこれらが「輸入に際して」課されることを認めている。よって、これらが仮に通常の關稅でないとするれば、その他租稅・課徵金になる。内國稅相當課徵金

は、WTO 加盟国が許容するものとして合意した特別の種類であると考えられる。よって、AD・SUAD が譲許表に記載されていないとしても、それらは GATT 第 2 条第 2 項(a)により正当化される。〔¶¶ 7.116-7.120〕

インド: 通常関税は従価ないしは従量によって課されるが、上級委員会が説示するとおり、輸入に際して課される従量税がすべて「通常関税」になるわけではない。GATT 第 2 条第 2 項には、国境で従価・従量で課されるが、「通常関税」にもその他租税・課徴金にも該当しない別の租税の分類が規定される。上級委員会もこのような税の存在を認めている。米国は、AD・SUAD が「通常関税」であることを立証する義務を負う。〔¶¶ 7.117-7.124〕

## (2) パネルの判断

総論: 問題は、輸入に際して課されるその他租税・課徴金が「通常関税」以外のすべての租税を含むか、それとも当該分類はあくまでも「通常関税」以外のすべての租税の部分集合(subset)と解すべきか、である。その他租税・課徴金を解釈する直近の文脈は GATT 第 2 条第 1 項(b)第 1 文である。第 1 文、第 2 文を併せ読むと、同じパラグラフ内で、共に各文に特定する税が一定水準を越えないことを規定する点で共通しており、このことは双方の税が同種であるのでそれらの引上げを制約していると理解できる。通常関税は輸入にのみ差別的に課され、譲許の価値を維持するために GATT 第 2 条第 1 項(b)第 1 文はこれを拘束する。第 2 文は、同じく輸入にのみ課され、関税と同種であるその他租税・課徴金によって関税譲許が潜脱されるのを防ぐ。よってパネルは、輸入品に課されるが、通常関税とは異なる種類の課徴金について、これを規律に服せしめる理由の有無を検討する。〔¶¶ 7.125-7.131〕

「その他のすべての種類の租税又は課徴金」の文脈として第 2 条第 2 項(a)~(c)の 3 つの課徴金(内国税相当課徴金、AD・CVD、手数料)を見ると、「通常関税」とは異なっていずれも輸入にのみ不利であったり差別的であったりはしない。まず内国税相当課徴金については、(a)が内国税は GATT 第 3 条第 2 項に適合していることを要求している。次に AD・CVD は一定の輸入にのみ課されるが、輸入に対して差別的で不利であると解することは誤りである。GATT 第 6 条の基本的発想は不公正貿易慣行の帰結から国内産業を保護することであり、協定適合的な AD・CVD は輸入を国産品に対し不利に扱うというよりも、輸入に対する国産品の不利を防止する。最後に手数料はやはり輸入にのみ課されるが、対価として受ける役務もまた輸入固有のものなので、役務の費用に相当であればこれも輸入に対して差別的で不利ではない。このように GATT 第 2 条第 2 項の課徴金は、通常関税およびそれと同種のその他租税・課徴金とは、輸入に対して不利・差別的でない点で異なっている。これらの賦課は譲許の価値を減じるものではないので、先の GATT 第 2 条第 1 項(b)の目的に照らして、同第 2 文の規律にこれら第 2 項の課徴金を服せしめる理由がない。〔¶¶ 7.132-7.137〕

また、第 1 項(b)によれば、GATT1947 の「日付の日に課せられているものをこえる」その他租税・課徴金の賦課は禁止されている。仮に内国税相当の課徴金がこれに含まれるとすれば、旧 GATT 締約国は、後日に妥当な財政上の理由で内国税を上げる際に、これを諦めるか、あるいは国産品に不利を承知で国産品にのみ高い内国税を課すかのジレンマに陥る。このような原則の遵守を 1947 年当時の GATT 締約国が行うとは思われない。また、第 1 項(b)第 2 文ではその他租税・課徴金は GATT1947 の「日付の日に課せられているもの」または「その日にその輸入領域において有効である法令により・・・直接にかつ義務的に要求されてい

るもの」に限られるが、第2項の課徴金は「随時(at any time)」課することができる。この違いは、「通常の関税」と同種のその他租税・課徴金を拘束する理由があるが、それ以外の「通常の関税」と異なる課徴金にはそのような理由がなく、導入・増減が自由であるとのパネルの見解とも適合する。〔¶7.138-7.140〕

結論として、GATT第2条第1項(b)第2文の「その他のすべての種類の租税又は課徴金」は「通常の関税」と同種で、かつ輸入に対して差別的・不利な租税・課徴金のみを含み、その結果、同第2項の課徴金はこの範囲に含まれない。この解釈は、生活水準向上等を目指して関税の実質的軽減を目的とするGATT前文にも反しない。また、これまでの1955年の検討会期作業部会報告書や1980年の加除式加盟国譲許表の事務局長による序言などGATT・WTOの公式の報告書・決定にも沿っている。また、チリ農産物価格帯事件上級委員会も、本パネルと同様、GATT第2条第2項の課徴金は同第1項(b)第2文のその他租税・課徴金に該当しないと説示している。〔¶7.141-7.147〕

パネルは、第2項は第1項(b)第2文の義務の例外であるとは解釈していないので、前者は后者への違反の正当化事由にはならない。「この条のいかなる規定も…妨げるものではない」とあるが、常にこれが例外を導くものではなく、この文言に導かれる条文に規定される措置が他の箇所の実体的義務によって妨げられないことの明確化や確認でもあり得る。また、パネルの解釈の結果、米国が主張するように「通常の関税」でなくばすべてその他租税・課徴金に該当するとする解釈は、誤りとなる。〔¶7.148-7.149〕

本件固有の議論: 本件当事国間にはAD・SUADがGATT第2条第1項(b)に該当し、同(a)の規律に服するか否かにつき争いがある。前述のとおり米国によれば、「通常の関税」とは、ある產品に不可避免的に輸入時に輸入によって課され、従価、従量、ないしはその組み合わせによって課される租税である。しかし、その他租税・課徴金にもこの定義は該当するので、米国による定義の要素は「通常の関税」とその他租税・課徴金の区別に資さない。また、米国の「通常の関税」の定義とGATT第2条第2項(a)の内国税相当課徴金の定義を比較すると、課金である点で税も課徴金であり、共に輸入の時点で徴収され得る。更に、内国税相当課徴金も同様に不可避免的に輸入に際して徴収されるので、これも米国の云う「通常の関税」と同様である。よって、米国の「通常の関税」の定義では、「通常の関税」と輸入時に課される内国税相当課徴金を区別できない。先の分析と整合的に考えれば、米国の定義を充たし、かつ輸入のみ差別的・不利な課徴金が「通常の関税」となる。〔¶7.150-7.156〕

本件当事国間では、もっぱら問題の税制のGATT第2条第2項(a)該当性が問題になっている。この状況において、米国はAD・SUADが同項の範囲外であると証明できなければ、これらが「通常の関税」とであると証明できない。本件で問題の措置が第2条第2項(a)の範囲外であるか否かの一応の証明は、米国の責任である。本件で米国は問題の税制が輸入にのみ差別的・不利な課徴金であるかどうかの一般的なテストを援用していない場合、第2条第2項(a)に該当しないことの一応の証明を行っていないことになる。問題の税制について被申立国の方が申立国よりも精通し、より容易にパネルに関連情報を提供できる事実によっては、証明責任は転嫁されない。また、米国・通関手数料事件GATTパネルは、ある政府の行動がGATT第2条第2項(c)に規定される役務であるか否かを認定するため、役務を提供する被申立国に一次的な証明責任を課した。同パネルは同項を越えて第2項全体に関する説示を試みたものではないので、本件においてはこれに言及しない。更に米国は、ある税制がGATT第2条第1項(b)第2文に該当すると申立国が主張し、被申立国が同第2項の(a)~(c)いずれかの該当性を主張した場合、申立国が同第2項非該当性まで含めて

証明責任を負うと論じており、同国は少なくとも一定の場合には申立国が証明責任を負うことを受け入れている。〔¶7.157-7.164〕

## 2. GATT 第 2 条第 1 項(a)

### (a) 総論

GATT 第 2 条第 1 項(a)は、その文言から、輸入品が国境において課税され、他方で同種の国産品が内国税に服する状況に関係する。また、国境税は内国税に「相当する (equivalent to)」ものでなければならない。他方、同項の文言には連邦国家の地方政府による内国税に「相当する」国境税を、中央政府が徴収する場合も含まれる。更に、同項は内国税が GATT 第 3 条第 2 項に合致して課される状況を想定している。この時、内国税相当性と GATT 第 3 条第 2 項適合性は区別された概念である。〔¶7.167-7.172〕

### (b) 「相当する」

#### (1) 当事国の主張

米国:「内国税に相当する課徴金」とは、この文脈では、同種の国産品に課される内国税に対応し、これと効力、税額または価値において等しい、あるいは効果および機能において実質的に同一の輸入に際して課される課徴金を意味する。「相当する」か否かの決定において、税額は国境課徴金・内国税の対応関係を決定するために検討される他の要因を予断しない。「相当する」は税制の質的側面に焦点を当て、他方で GATT 第 3 条第 2 項適合性は同種の国産品を越えて課税されているか否かの問題であるから、量的側面に焦点を当てている。〔¶7.173-7.175〕

インド: GATT 第 2 条第 2 項(a)の相当性要件は、国境において輸入品に課される正味の財政的負担が、同種の国産品に課される内国税のそれと等しいことを意味する。また、「相当する」は、GATT 第 3 条第 2 項の「越えて (in excess of)」と対比しなくてはならない。後者は最小限の税額差も許さないと制限的に解釈されるが、前者は輸入品と国産品の正味の財政的負担のみの同等性の要求に留まる。〔¶7.176-7.178〕

#### (2) パネルの判断

辞書的語義において相当性 (equivalence) は同等性 (equality) とは異なり、一部の点で同等であれば、その他の点で同等である必要はない。よって、相当性はより低い程度の共通・一致を示唆する。この解釈は、輸入品と国産品が異なる取引段階で課税されるので全く同一の税に服するわけではないことから、第 2 項(a)にも適合する。したがって、国境課徴金とどの点において同等であるべきかが問題となる。辞書的定義のうち「相当する」を「権力、地位、権威、あるいは優位性において同等である、または価値、意義、意味において同等である」と解する定義は、この文脈では意味を成さない。また、「同様の効力を有する」ないしは「額において同等」と解することも、同種の国産品に課される内国税相当の国境課徴金は GATT 第 3 条第 2 項に適合する税を意味することになり、GATT 第 2 条第 2 項(a)の相当性と GATT 第 3 条第 2 項適合性のそれぞれに意味を与えない。よって、条約解釈の実効性原則に反する。〔¶7.179-7.185〕

残された解釈、つまり相当性を「同様の機能を有する (having the same function)」あるいは「対応する (corresponding)」と解する解釈は、当該文脈に適合する。税負担の差は国境課徴金と内国税が同様の機能

を有しない、ないしは互いに対応関係にないことを必ずしも意味しないので、相当性と GATT 第 3 条第 2 条適合性の双方に別個の意味を与える。また、起草史からもこの解釈は支持される。【¶7.186-7.188】

GATT 第 2 条第 2 項(a)の文脈で「同様の機能を有する・対応する」とは、内国税が国産品について果たすのと同じ機能を、国境課徴金が同種の輸入品について果たすことを意味する。同様の機能を果たしているか否かは、関係加盟国の同一の関税・租税制度の中で検討されなくてはならない。この機能とは、租税をある特定産品に輸入・国産の別なく産品として(*qua product*)課税することである。国境課徴金が輸入品に対して、内国税が国産品に課するよりも重い税負担を課すことは、両税制が相当であるとの認定を排除しない。このような税制も含め、広い範囲の租税に「相当する」機能を認めることは、前述の相当性と GATT 第 3 条第 2 項適合性の峻別にも整合する。国境課徴金が内国税に相当するが、当該内国税は GATT 第 3 条第 2 項に不適合に適用されるということがあり得る。この解釈は GATT 前文の関税引下げの目的にも矛盾しない。米国によれば、この解釈によらず、「相当する」を「額において同等」と解さなければ譲許が無効化されると懸念されるが、国境課徴金が内国税に「相当する」と認定されれば GATT 第 3 条第 2 項の規律に服するので、パネルはこれに同意しない。また、国境課徴金が内国税に相当するか否かの判断は、かなり個別の事実・状況に依存する。【¶7.189-7.195】

最後に、相当性がないとされた判断された場合の帰結については、相当性は GATT 第 2 条第 2 項(a)の必要条件である。しかし、相当性が認められなくとも、第 2 条第 2 項の他の例外に該当するかも知れないので、これらへの適合性を検討し、それもない場合に同項の範囲外となる。【¶7.196-7.198】

### (c) 「次条 2 の規定に合致して」(GATT 第 3 条第 2 項適合性)

#### (1) 当事国の主張

米国:「相当する」は税制の質的側面に、GATT 第 3 条第 2 項適合性は量的側面に焦点を当てている。特に国境課徴金は同種の国産品に課される内国税を越えて課税されてはならない。GATT 第 2 条第 2 項(a)適合性のためには、相当性および GATT 第 3 条第 2 項適合性を重疊的に充足しなければならない。【¶7.200-7.201】

インド:GATT 第 2 条第 2 項(a)においては、より緩やかな相当性要件を充たせば、GATT 第 3 条第 2 項適合性は充足したものと解される。【¶7.202】

#### (2) パネルの判断

第一に、パネルは相当性と GATT 第 3 条第 2 項適合性を同一視しないことに再び留意する。双方に異なる意味を与えることが理に適う。第二に、相当性要件適合性は直ちに問題の措置の GATT 第 3 条第 2 項適合性の認定をもたらさない。税負担格差の存在は、同種の産品に関する場合、第 3 条第 2 項適合性とは矛盾するが、相当性とは矛盾しないからである。インドは米国・スーパーファンド税事件パネル報告の相当性に関する議論を援用するが、同パネルの説示は本件とは異なる条文と状況に関する議論である。【¶7.203-7.205】

次に、同種の産品に課される内国税相当の課徴金は、GATT 第 2 条第 2 項(a)により、同第 3 条第 2 項の範囲内にある。GATT 第 2 条第 2 項(a)によれば、ある産品に対する内国税と比較される課徴金は、必然的に

同種の産品に課される国境課徴金になる。〔¶7.206-7.207〕

また、GATT 第 3 条第 2 項適合性認定の成否の帰結についても検討を要する。国境課徴金を GATT 第 3 条第 2 項の範囲にもたらし、第 2 条第 1 項の範囲外に至らしめるのは、当該課徴金が内国税に相当する事実であり、仮に当該内国税が GATT 第 3 条第 2 項に適合しなければ、輸入国は同項への違反を問われるだけである。GATT 第 3 条第 2 項不適合で内国税に相当する国境課徴金は、依然として GATT 第 2 条第 1 項の域外である。よって、相当性と GATT 第 3 条第 2 項適合性の双方が充足されて初めて当該国境課徴金が第 2 条第 2 項柱書に従い「課することを妨げ」られないと解するのは、正確ではない。第 2 条第 2 項(a)が第 3 条第 2 項に言及するのは、国境課徴金を GATT 第 2 条第 1 項の域外とする新たな要件を課すのではなく、第 2 条第 2 項(a)と第 3 条第 2 項の規律を結びつけることを目的としているからである。この点に関する起草者意思は不明である。文脈として、第 2 条第 2 項(b)が AD・CVD の GATT 第 6 条適合性をこれらを第 2 条第 1 項の域外とする必要条件としていないことも、この解釈は適合する。また、同種の産品に対する内国税に相当する国境課徴金は、GATT 第 3 条第 2 項に不適合でも GATT 第 2 条第 1 項の域外となるが、第 3 条第 2 項に服するので関税譲許を損なわず、GATT の趣旨・目的にも適合している。第 2 条第 2 項(a)において国境課徴金の内国税相当性の検討を行った後、パネルは GATT 第 3 条第 2 項適合性の審理に進まない。別途 GATT 第 3 条第 2 項に関する主張・請求を行なうかは、申立国次第である。〔¶7.208-7.215〕

### 3. 追加税(AD)の GATT 第 2 条第 1 項(b)適合性

#### (1) 当事国の主張

米国: アルコール飲料への AD は、輸入において従価・従量ベースで不可避免的に課されることから、通常の間税である。また、AD はこれらの点でインドの基本間税と変わらない。共に「税関の間税」である等インド国内法上の扱いを見ても両者は同様である。インドによれば両者の差異は AD は同種の産品への内国税を相殺する点にあるが、AD が通常の間税かどうかは当事国が言明した制度の趣旨・目的ではなく、構造、意図および効果に基づいて検討すべきである。また、GATT 第 2 条第 1 項(b)は通常の間税をひとつに限定していないので、AD が基本間税と別に課されている事実は前者が通常の間税でないことは意味しない。AD は通常の間税ではないとしても、その他租税・課徴金に該当する。「その他(other)」の文言は、輸入において輸入に関連して課され、通常の間税でない租税・課徴金をすべて包摂する。AD は輸入についてまたは輸入に関連して課せられている。〔¶7.217-222〕

AD は、アルコール飲料に対して基本間税と併用される場合、インドの当該産品の譲許税率(従価 150%)を 48%~400%ポイント超え、仮に AD がその他租税・課徴金だとしても、譲許表にその記載はないので、GATT 第 2 条第 1 項(b)に反する。〔¶7.223〕

米国は、AD について GATT 第 2 条第 1 項違反の一応の証明を行ったので、AD は内国税相当課徴金たり得ない。また、仮に AD がその他租税・課徴金であったとしても、インドはこれが内国税相当であることを証明していない。更に州毎に酒税税率は異なり、AD はその最高税率相当なので一部の州税より高く、GATT 第 3 条第 2 項に適合しない。EC の第三国参加意見書がこれを実証している。〔¶7.224-7.229〕

インド: 基本間税は輸入品のみ課され、別個の内国税に代わって課される AD とは区別される。基本間税は間税法、AD は間税定率法と、根拠規定も異なる。それぞれの規定に他方に対する言及があるが、このこ

とはそれぞれの別個の課徴金としての性格を変えない。AD の狙いがかもつぱら内国税の相殺にあることは、インド最高裁によっても確認されている。〔¶¶7.230-7.233〕

AD と基本関税は共に国境で輸入に際して課され、従量ベースで示されているが、上級委員会によればこのことは当該租税が通常の間税であることを必ずしも意味しない。米国はその「通常の間税」と考えられるものの定義に基づいて立論しているが、AD が通常の間税であることの一応の証明を怠ったことになる。また、AD は輸入の時点で(at the time of)課されているが、輸入について(on)、あるいは関連して(in connection with)課されていないので、その他租税・課徴金ではない。課税は同種のアアルコール飲料の内国税課税の帰結である。〔¶¶7.234-7.236〕

相当性については、酒税課税権は地方にあり、中央政府が単一税率を決定できないため、中央政府が異なる州税の平均を取ることで AD を課している。AD は個別の州税と一致しないが、同種の国産品に課される正味の金銭的負担の合理的近似値となることを確保している。関税定率法第3条第1項注釈は複数の税率の中で最高税率を課すよう中央政府に義務づけるとする米国の主張は誤りである。〔¶¶7.237-7.238〕

## (2) パネルの整理

当事国は AD の法的性格付けにつき意見を異にしており、パネルは米国の請求を検討するにあたり、AD が GATT 第2条第1項(b)の範囲内にあることを得心しなければならぬ。米国は AD は通常の間税であり、予備的にその他租税・課徴金であると主張している。米国の予備的主張は別個の追加的証拠に基づくものではなく、「その他」の文言に鑑み、AD が通常の間税でなくば必然的に輸入について課されるその他租税・課徴金であると論じる。よって、AD が通常の間税であることを提出された証拠によって証明できなければ、予備的主張の立証にも成功しないことになる。〔¶¶7.240-7.243〕

### (a) 通常の間税ないしはその他租税・課徴金

米国の定義によれば、GATT 第2条第1項(b)の通常の間税は、輸入の時点で、不可避的に、輸入について若しくは関連して課され、従量的・従価的である。AD は名の通り租税であり、輸入されるアルコール飲料に課される従量税である。また、インド法・同最高裁判決によれば、AD は無条件で課されるわけではなく、国産アルコール飲料が物品税を課されるかぎりにおいて AD も徴収される。パネル設置時点ではこの条件は成就していたので、AD 対象となるアルコール飲料については AD が不可避的に課されていたと言える。また、第2条第1項(b)および同第2項において問題になるのは、何が租税支払いの責任を引き起こすかである。同種の国産アルコール飲料への課税を条件として、AD において課税をもたらすのは輸入である。よって、AD は「輸入について」課される。結論として、AD が通常の間税ないしはその他の租税・課徴金たりうるという米国の主張に同意する。〔¶¶7.244-7.249〕。

他方、これらの特徴は、AD は GATT 第2条第2項(a)に規定される輸入時に課される内国税相当の課徴金であるとのインドの見解とも整合的である。基本関税、AD、SUAD をインド法上「税関の租税(duty of customs)」と称していることは、必ずしもこれらが GATT 第2条第1項(b)の通常の間税であることを意味しない。また、GATT 第2条第2項(a)は同柱書と併せ読めば内国税自体ではなく相当する課徴金に言及しているので、「税関の租税」たる AD もこれに該当し得る。GATT 第2条第2項(a)下の課徴金が、通常の間税ないしは

その他租税・課徴金と同じ形態を取ってはならない理由もない。更に、内国税相当課徴金が国境課徴金である以上、ADが税関によって徴収されても、当該措置は内国税相当課徴金たり得る。〔¶¶7.249-7.251〕。

米国は基本関税とADの免税の法的根拠は共に関税法第25条であると主張するが、AD免税の根拠は関税定率法第3条第8項である。仮に米国のこの主張が正しいとしても、単に異なる「税関の租税」について共通の免税権限が存在するだけで、このことから論理的に「税関の租税」（基本関税、AD、SUAD）が共通の性質と目的を有するとは考えられない。米国は、基本関税とADは「税関の租税」として同じく関税法第12条第1項の下で徴収および税率が決まると主張するが、インド最高裁も認めるように、基本関税は関税法第12条第1項に基づいて課税され、ADは関税定率法第3条第1項の下で課税される。よって、課税根拠法令の考慮は、SUADと基本関税を共に通常の関税と見る米国の見解を裏付けない。また、ADは価額の従価ベースで計算されるが、これは内国税でも一般的である。ADの税収は基本関税同様、すべて州に分配されるのではなく中央政府・各州間で分配されるが、GATT第2条第2項(a)は税収の分配について規律しない。また、同項(a)下の内国税相当課徴金は、税収配分と無関係に輸入品と国産品の競争条件平準化の目的を果たせる。よって、この点も重要ではない。〔¶¶7.252-7.257〕。

以上のように、米国が示す定義を充たすことは、ADが通常の関税であることを十分に立証しない。米国はADと通常の関税の同質性を更に証明する必要がある。〔¶¶7.258-7.259〕

#### (b) 内国税相当性

米国は、アルコール飲料に対するADが州レベルの同種の産品への内国税に相当しないと証明できなければ、当該税制が通常の関税ないしはその他租税・課徴金であることを立証できないことになる。〔¶¶7.260-7.261〕

最初に、税関告示32/2003の個別の特徴、構造、および意図について検討する。32/2003によれば、各州で生産される同種のアルコール飲料に目下のところ課税されるか、あるいは輸入品が分類される種類のアルコール飲料に目下のところ課される物品税を考慮して(“having regard”)、中央政府がADの税率を決定する。32/2003の文言からは、ADと州アルコール物品税の間には関係が認められる。米国は、関税定率法第3条第1項但書の物品税は内国税を指すが、これらがGATT第3条第2項の意味での内国税を構成するかは確答しなかった。32/2003および関税定率法第3条第1項に言及される州税が国産アルコール飲料に課されているものと思われるが、証拠が十分でない状況に鑑み、ひとまず州物品税がGATT第2条第2項(a)が想定する内国税と仮定して議論を進める。ADと内国税の課税対象産品の同種性については当事国間で争点となっていないので、双方は同種と仮定して相当性の分析を進める。32/2003はADに関連する内国税を明示していないが、そのような明示はGATT第2条第2項(a)に要求されていない。いずれにせよ、32/2003および関税定率法第3条第1項但書より、関連する内国税はその時点でアルコールに徴収される各州の州物品税であると特定できる。〔¶¶7.262-7.265〕

米国は、32/2003はAD税率がどのように州物品税を考慮するのか明確にしていなと指摘する。しかし、この点はGATT第2条第2項(a)に要求されておらず、その説明がないこと自体をもってADが州物品税に相当しないとはいえない。32/2003の税率と州物品税の税率が相当か否かについては、両当事国が実際の州税について具体的な証拠を殆ど提示していないが、州税は州毎に率と体系が異なることは明らかである。

インドの説明によれば、関税定率法第3条第1項但書は、各州物品税の如何にかかわらず、中央政府に税額計算方法の裁量を認めている。AD と州物品税において課税形態と税率体系が異なるとしても、両者が相当しないとは言えない。GATT 第2条第2項(a)は、むしろ両者が特定産品に産品として課税する同様の機能を有することを求めている。また、インドは率が異なる諸州の物品税の平均によって AD 税率を決定し、ある州の物品税を AD が越えることがありうると説明している。このことは、¶¶7.192-7.193 に前述したように、AD と州税が産品としてアルコール飲料に課税する同様の機能を果たさないことを意味しない。[¶¶7.266-7.274]

以上の検討から、32/2003 の個別の特徴や構造は、AD は州物品税に相当するとのインドの主張を裏付けるか、少なくともそれと矛盾しない。[¶7.276]

32/2003 の意図に着目すると、関税定率法第3条第1項但書にある「諸州において生産される同種のアルコール飲料に目下のところ課される物品税を考慮して (having regard to the excise duty for the time being leviable on a like alcoholic liquor produced or manufactured in different States)」の一節は、AD の目的は州税を相殺することにあるとのインドの見解と符合する。インドの説明は、AD 税率を決定する際に中央政府が州税を参照する理由につき、自然かつもつともである。また、インド最高裁も当該規定の目的を同様に理解している。AD が州物品税を相殺することを意図するなら、AD はインドに輸入されるアルコール飲料に、輸入アルコール飲料としてではなく、アルコール飲料として課税するとの推論を裏付ける。[¶¶7.277-7.281]

先に述べたように GATT 第2条第2項(a)の相当性分析は、前述のように文脈に大きく依存する。法的文脈としてインド税制を見ると、憲法上、州政府は国外で製造されたアルコール飲料に物品税の賦課ないしは相殺課税を行うことはできない。これを前提とすれば、インド関税・租税制度が何らかの代替的課税制度を規定することは不合理でない。憲法上アルコール飲料物品税の課税権は州に留保され、中央政府もインド産品にのみ物品税を課することができる。他方、中央政府は税関の租税を賦課する権限を有し、これには AD も含まれるので、輸入品に対する州物品税の相殺にこれを利用したいと考えることは当然である。他の基本関税、SUAD と異なって、AD のみがこの物品税相殺の目的を果たす。AD は基本関税とは異なる法的根拠、および、輸入アルコール飲料に輸入品としてではなく、アルコール飲料として課税するという異なる機能を有する。憲法上、州はアルコール飲料の輸送に納付金 (fee) を賦課することもできるが、当事国が殆どこの点を論じておらず、これが州物品税を相殺しうるか否かは明らかではない。また、納付金がそのように利用可能でも、インド国外で製造されたアルコール飲料については、もっぱら輸入にのみ課される税関の租税により州物品税を相殺することが、より自然であろう。以上のことから、AD は州物品税を輸入アルコール飲料について相殺することを目的とするというインドの説明は、同国の関税・租税の枠組みと整合的である。要するに中央政府が AD によってのみ州物品税を相殺できる。[¶¶7.283-7.290]

事実上の文脈として、パネル設置時点で全州がアルコール飲料物品税を課していたか否かについては、米国はこの課税権限を各州が行使していなかったことを立証していない。また、インド憲法および関連法規が実際に実施されていたか否かについても、反対の証拠がないので、各州はこれらの法規に従って輸入アルコール飲料には課税していなかったと推定しなければならない。よって、法的・事実上の文脈は、アルコール飲料に対する AD が州物品税に相当しないことを示していない。[¶¶7.291-7.293]

以上のアルコール飲料に対する AD の分析から、(a) 税関告示 32/2003 は、アルコール飲料に対する AD が同種のアルコール飲料に対する州物品税に相当するとのインドの説明と不適合ではない、(b) パネル設

置時点で州が物品税を徴収していない証拠はない、および(c) 一般的な法的枠組にもかかわらず各州が輸入アルコール飲料に物品税を課している証拠はない、との結論に至った。よって、米国は AD の GATT 第 2 条第 2 項(a)非該当性の証明を怠った。【¶¶ 7.294-7.295】

#### (c) 結論

前述のように、本件固有の事情の下では、米国は AD が内国税相当でないことを証明できなければ、AD が通常の関税ないしはその他租税・課徴金であることを立証できない。米国が提起した要素に適合するだけでは AD が通常の関税ないしはその他租税・課徴金であることを立証するには十分でなかったため、米国は AD の GATT 第 2 条第 1 項(b)該当性の証明を怠り、よって同項違反の立証を怠った。【¶¶ 7.297-7.299】

### 4. 特別追加税(SUAD)の GATT 第 2 条第 1 項(b)適合性

#### (1) 当事国の主張

米国:SUAD は、輸入において従価・従量ベースで不可避免的に課されることから、通常の関税である。また、SUAD はこれらの点でインドの基本関税と変わらない。共に「税関の租税」である等インド国内法上の扱いを見ても両者は同様である。インドによれば両者の差異は SUAD は同種の産品への内国税を相殺する点にあるが、SUAD が通常の関税かどうかは当事国が言明した制度の趣旨・目的ではなく、構造、意図および効果に基づいて検討すべきである。また、GATT 第 2 条第 1 項(b)は通常の関税をひとつに限定していないので、SUAD が基本関税と別に課されている事実は前者が通常の関税でないことは意味しない。SUAD は通常の関税ではないとしても、その他租税・課徴金に該当する。SUAD は輸入についてまたは輸入に関連して課せられている。【¶¶ 7.301-7.306】

SUAD が基本関税と共に併用される場合、インドは各産品とも譲許税率上限近くまで関税を課しており、いかなる場合も譲許税率を越えるので、GATT 第 2 条第 1 項(b)に反する。仮に SUAD がその他租税・課徴金だとしても、譲許表にその記載はない。【¶ 7.307】

米国は、SUAD について GATT 第 2 条第 1 項違反の一応の証明を行ったので、SUAD は内国税相当課徴金たり得ない。また、仮に SUAD がその他租税・課徴金であったとしても、インドはこれが内国税相当であることを証明していない。インドは SUAD が CST、VAT、その他地方税を相殺すると論じるが、地方税についてはその存在の証拠も提示していない。VAT は構造、意図および効果において SUAD に相当しない。州レベルの VAT については、通常 4 段階に分かれており、また同種の産品への税率は州毎に異なるので、税率が一律の SUAD と同等ではない。また、VAT について存在する控除については、相当する制度は SUAD にはない。CST も VAT と同様の理由で SUAD に相当しない。同種の国産品に課される VAT・CST の額も輸入に課される SUAD の額に相当しない。関税定率法第 3 条第 5 項に言明された目的は、SUAD は内国税相当の課徴金であるとのインドの主張を十分に裏付けない。【¶¶ 7.308-7.314】

加えて、インドは SUAD が場合によっては内国税を越えることがあり得ることを自認し、SUAD は GATT 第 3 条第 2 項に適合して適用されていない。また、インド国内で販売される輸入品は CST・VAT に服し、SUAD は還付されない一方、同種の国産品は SUAD に服さないため、やはり SUAD は GATT 第 3 条第 2 項に適合して課されていない。最後に、そもそも CST・VAT は、同種の産品に課される SUAD と税率が異なる。【¶¶

7.315-7.317]

インド：基本関税は輸入品のみ課され、別個の内国税に代わって課される SUAD とは区別される。基本関税は関税法、SUAD は関税定率法と、根拠規定も異なる。それぞれの規定に他方に対する言及があるが、このことはそれぞれの別個の課徴金としての性格を変えない。SUAD の意図はもっぱら内国税の相殺にあることは、関税定率法第 3 条第 5 項に明らかにされている。【¶7.319-7.322】

SUAD と基本関税は共に国境で輸入に際して課され、従量ベースで示されているが、上級委員会によれば、このことは当該租税が通常関税であることを必ずしも意味しない。米国はその「通常関税」と考えられるものの定義に基づいて立論しているが、AD が通常関税であることの一応の証明を怠ったことになる。また、SUAD は輸入の時点で(at the time of)課されているが、輸入について(on)、あるいは関連して(in connection with)課されていないので、その他租税・課徴金ではない。課税は同種の国産品の内国税課税の帰結である。【¶7.323-7.325】

相当性については、ある国産品へ VAT の控除に対応して同種の輸入品も SUAD を控除され、税率も国産品と同種の輸入品で対応している。また VAT の税率が多様なため、輸入品への SUAD は同種の国産品に課される最も低い税率に連動している。この点は、物品の州際移動に課される CTD についても同様である。その他地方税についても、これら州の権限で課される税を相殺する最低限の税率が課されている。4% の SUAD はこれら内国税について同種の国産品との税負担を均衡化するもので、国産品の税負担を「越えて(in excess of)」いるとは言えない。また、CTD、VAT の減免は、同種の輸入品について SUAD の減免に帰結し、国産品・輸入品の税負担の全体的な均衡は確保されている。【¶7.326-7.330】

## (2) パネルの整理

SUAD に関する米国の主張は AD と同じなので、パネルの分析枠組も AD の検討の枠組と異ならない。SUAD・AD は共通点が多く、したがって争点も同じないしは類似である。よって、SUAD の検討で繰り返す必要のない考察もあり、SUAD の分析は AD の分析と併せ読まねばならない。また、必要に応じて AD の分析をパネルも参照する。【¶7.331】

米国は SUAD が通常関税であり、予備的にその他租税・課徴金であると主張している。米国の予備的主張は別個の追加的証拠に基づくものではなく、「その他」の文言に鑑み、AD が通常関税でなくば必然的に輸入について課されるその他租税・課徴金であると論じる。よって、AD が通常関税であることを提出された証拠に基づいて証明できなければ、予備的主張の立証にも成功しないことになる。当事国は SUAD の法的性格付けにつき意見を異にしており、パネルは米国の請求を検討するにあたり、SUAD が GATT 第 2 条第 1 項(b)の範囲内にあるか否かを検討しなければならない。【¶7.332-7.333】

### (a) 通常関税ないしはその他租税・課徴金

SUAD は名の通り租税であり、輸入品に課される従量税である。また、インド法によれば、SUAD は無条件で課されるわけではなく、国産アルコール飲料が物品税を課されるかぎりにおいて SUAD も徴収される。パネル設置時点ではこの条件は成就していたので、SUAD の課税対象となるアルコール飲料について SUAD は不可避免的に課されていたと言える。また、同種の国産品への課税を条件として、SUAD について／税をも

たらずのは輸入である。よって、SUADは「輸入について」課される。結論として、SUADが通常の関税ないしはその他の租税・課徴金たり得るとする米国の主張に同意する。〔¶¶7.335-7.338〕

他方、これらの特徴は、SUADはGATT第2条第2項(a)に規定される輸入時に課される内国税相当の課徴金であるとのインドの見解とも整合的である。基本関税、AD、SUADをインド法上「税関の租税(duty of customs)」と称していること、SUADが税関で徴収されている事実も、SUADがGATT第2条第2項(a)に云う課徴金であることと矛盾しない。関税法第25条がSUADの免税権限を規定していても、SUADが基本関税同様に通常の関税とは言えないことはADの分析において先に示した。米国は、基本関税とSUADは「税関の租税」として同じく関税法第12条第1項の下で徴収されると主張するが、SUAD徴収の根拠は関税定率法第3条第5項である。先のADに関する分析に照らして、課税根拠法令に鑑みてSUADと基本関税を共に通常の関税と見る米国の見解には同意できない。また、SUADは価額の従価ベースで計算されるが、これは内国税でも一般的である。SUADの税収は中央政府・各州間で分配されるが、ADに関する分析で述べたようにこの点は重要ではない。〔¶¶7.338-7.343〕

以上のように、米国が示す定義を充たすことでは、SUADが通常の関税であることを十分に立証しない。米国はSUADと通常の関税の同質性を更に証明する必要がある。〔¶¶7.344-7.345〕

#### (b) 内国税相当性

米国は、輸入品に対するSUADが州レベルの同種の産品への内国税に相当しないと証明できなければ、当該税制が通常の関税ないしはその他租税・課徴金であることを立証できないことになる。〔¶¶7.346-7.347〕

最初に、従価税4%のSUADの賦課を命じる税関告示19/2006の個別の特徴、構造、および意図について検討する。19/2006によれば、インド国内での同種の産品の販売・購入について徴収される売上税、付加価値税、地方税等を考慮して(“having regard”)、中央政府がSUADの税率を決定する。19/2006の文言からは、SUADと売上税、VAT等の間には関係が認められる。米国は、関税定率法第3条第5項の様々な租税・課徴金は内国税を指すが、これらがGATT第3条第2項の意味での内国税を構成するかについては確答しなかった。19/2006に言及される物品の売買に課される租税が国産品について課されているものと思われるが、同関税告示に言及される商品の移動に関する租税については情報が十分でない。かかる状況に鑑み、ひとまず国産品に課される内国税がGATT第2条第2項(a)の想定する内国税であると仮定して議論を進める。SUADと内国税の課税対象産品の同種性については当事国間で争点となっていないので、双方は同種と仮定して相当性の分析を進める。〔¶¶7.348-7.350〕

19/2006はSUADに関連する内国税を明示していないが、そのような明示はGATT第2条第2項(a)によって要求されていない。いずれにせよ、19/2006より、同告示の「地方税その他の租税」とは産品の販売、購入、輸送にかかる税であると特定できる。具体的には、特定産品に関する州レベルの売上税、連邦のCST、州レベルのVAT、その他の地方税を含む。〔¶¶7.351-7.356〕

米国は、19/2006はSUADの4%の税率につきどのように関連する内国税を考慮するのか明確にしていないうと指摘するが、それ自体をもってSUADがこれら内国税に相当しないとは言えない。19/2006は関税定率法第3条第5項の授權に基づくが、後者は中央政府に上限を4%として税率を決定する裁量を与えている。インドによれば4%は州VATの最低基本税率に対応している。特則によって州毎・一部品目毎にVATの税

率は異なり、また一部の州には減免の裁量があるが、各州とも VAT の最低税率は4%である。また、連邦にも SUAD を減免する裁量があり、インドによれば、VAT の課税対象物品については、最低の VAT に SUAD が対応している。特に VAT が免除されている製品の SUAD は 20/2006 によりゼロ税率となり、特別の VAT 税率 (1%) に服する品目の SUAD も 1% である。国産品には加えてその他地方税等が課される場合でも、VAT が 1% ないしゼロであれば SUAD も同様である。CST は、製品の原産地の VAT 税率と対応して同率になる。VAT 以外の州売上税については、証拠・情報が十分ではない。その他地方税については、前述のとおり、VAT、CST、その他売上税に服する製品に課され、SUAD を越える税負担に内国税を引き上げるが、SUAD はあくまで VAT に対応する (VAT 0% 品目は SUAD も 0%)。インド国内で輸入品が再販される場合は VAT、CST、その他の地方税を課されるが、SUAD の還付ないしは再販時の VAT 等への充当の制度はない。この点につき、最初の州内取引で支払った VAT は同じ製品の州内再販時の VAT に充当される。インドによれば、同様の VAT 等に対する充当は SUAD については認められない。〔¶¶ 7.357-7.368〕

州毎に異なる VAT、その他地方税については個別具体的情報に乏しいが、SUAD がこれらを上回る場合があることは手持ちの情報から明白である。これらは、(i) 地方重要品目に対する VAT 免税 (※対応する SUAD 免税はなし)、(ii) 卸売業者間の州際取引 (※ VAT よりも売上 3% のほうが低ければそちらが適用され、よって VAT に連動する SUAD を下回る)、および (iii) VAT に服した製品が州内で再販される場合 (※国産品は最初の州内取引で支払った VAT 等を州内再販の際の VAT 等の支払いに充当できるが、SUAD については充当が認められず、再販時に改めて VAT 等を課税される)、である。このことは、¶¶ 7.192-7.193 に前述したように、SUAD と VAT はか関連する内国税が製品として課税する同様の機能を果たさないことを意味しない。SUAD はどの州に輸入されたかにかかわらず賦課されるが、仮に関連する内国税が課されない州に輸入された場合、SUAD の内国税相当性の問題が生じる。しかし本件ではこのような状況を示す証拠はない。以上の検討から、19/2006 の個別の特徴や構造は、SUAD は関連内国税に相当するとのインドの主張を裏付けるか、少なくともそれと矛盾しない。〔¶¶ 7.369-7.371〕

19/2006 の意図に着目すると、関税定率法第 3 条第 5 項但書に、政府が公共の利益に適合すると思慮する場合、「売上税、付加価値税、地方税あるいはその他目下のところインドで課される課徴金を相殺する追加税 (such additional duty as would counter-balance the sales tax, value added tax, local tax or any other charges for the time being leviable [...] in India)」を課することができる。この一節は、SUAD が VAT 等内国税を相殺するために課されるとするインドの見解と符合する。関連内国税が同種の国産品に課される場合のみ SUAD が輸入品に課されるなら、SUAD はインドに輸入される製品に、輸入品としてではなく、製品それ自体として課税するとの推論を裏付ける。4% を上限とする SUAD は時にそれを上回る内国税のすべてを相殺できないが、この事実は SUAD が内国税と異なる機能を目的としていることを意味しない。〔¶¶ 7.372-7.377〕

とはいえ SUAD の意図は内国税相当性の判断にとって決定的ではなく、先に説明したように、関連する文脈で検討する必要がある。法的文脈としてインド税制を見ると、憲法上、州には輸入産品に VAT・売上税を課す権限はないので、インドに物品が輸入される際の最初の国際売買取引には VAT・売上税は課されない。更に州は州際通商にも課税できない。これらを前提とすれば、インド関税・租税制度が何らかの代替的課税制度を規定することは不合理でない。中央政府は州際取引への課税権を CST によって行使するが、輸入の過程で起こる売買については課税できない。他方、中央政府は税関の租税を賦課する権限を有し、これ

には SUAD も含まれるので、輸入品に対する VAT および売上税の相殺にこれを利用したいと考えることは当然である。他の基本関税、AD と異なって、SUAD のみがこの内国税相殺の目的を達成する。SUAD は基本関税とは異なる法的根拠に基づくものであり、また輸入産品に輸入品としてではなくむしろ産品として課税するという異なる機能を有する。販売、購入、輸送に関するその他の地方税については、これらを輸入の過程で生じる販売または購入に課すことは、憲法上許されない。よって、中央政府が輸入品に対するその他地方税の相殺に SUAD を利用したいと考えることは当然である。以上のことから、SUAD は VAT、CST、その他地方税を輸入品について相殺することを目的とするというインドの説明は、同国の関税・租税の枠組みと整合的である。要するに中央政府が SUAD によってのみ VAT 等を相殺できる。〔¶¶ 7.378-7.384〕

事実上の文脈として、パネル設置時点で全州が関連する内国税を課していたかどうかについては、CST については徴収が義務づけられており、またすべての州が VAT ないしは売上税を課している点を当事国は争っていない。その他証拠を勘案し、パネル設置日現在で、SUAD の対象となる産品に関連内国税を課していない(例えば、VAT 外の品目および地方重要品目がある)州があるとの推定を許す理由は見出せない。よって、SUAD 対象産品から関連内国税を徴収してない州の存在を示す証拠はない。また、インド憲法および関連法規が実際に実施されていたかどうかについても、反対の証拠がないので、各州はこれらの法規に従って SUAD 対象産品には関連内国税を課税していたと推定しなければならない。よって、法的・事実上の文脈は、輸入品に対する SUAD が関連内国税に相当しないことを示していない。〔¶¶ 7.385-7.388〕

以上の SUAD の分析から、(a) 税関告示 19/2006 は、SUAD が同種の国産品に対する同告示で言及される内国税に相当するとのインドの説明と不適合ではない、(b) パネル設置時点で各州が同告示で言及される内国税を徴収していない証拠はない、および(c)一般的な法的枠組みにもかかわらず各州が輸入品に対して関連の内国税を課している証拠はない、との結論に至った。よって、米国は SUAD の GATT 第 2 条第 2 項(a) 非該当性の証明を怠った。〔¶¶ 7.389-7.390〕

### (c) 結論

前述のように、本件固有の事情の下では、米国は SUAD が内国税相当でないことを証明できなければ、SUAD が通常の間税ないしはその他租税・課徴金であることを立証できない。米国が提起した要素に適合するだけでは SUAD が通常の間税ないしはその他租税・課徴金であることを立証するには十分でなかったもので、SUAD が内国税相当でないことを証明できなければ、米国は AD の GATT 第 2 条第 1 項(b) 該当性の証明を怠り、よって同項違反の立証を怠った。〔¶¶ 7.392-7.394〕

## C. GATT 第 2 条第 1 項(a)違反

### (1) 当事国の主張

米国: アルコール飲料に対する AD および SUAD それ自体は、譲許表に定めるより不利な待遇を輸入品に与えており、GATT 第 2 条第 1 項(a)に反する。〔¶¶ 7.395-7.397〕。

インド: SUAD は GATT 第 2 条の通常の間税でもその他租税・課徴金ではなく、内国税に代わって課されるものであるから、間税は譲許表の範囲内である。アルコール飲料に対する AD は税関告示 82/2007 でゼロとなっている。〔¶¶ 7.398-7.399〕

## (2) パネルの判断

GATT 第2条第1項(a)違反は付随的請求 (consequential claim) である。米国は同(b)違反の立証により同(a)違反が導かれると論じるが、同意する。アルゼンチン・繊維製品事件上級委員会によれば、第2条第1項(b)に反する譲許表を越えた関税の賦課は、同(a)の下で不利な待遇を構成する。本件では前提となる(b)違反が立証されなかったため、インドの(a)違反も立証されない。〔¶¶7.400-7.401〕

## D. 米国による GATT 第3条第2項への言及

米国のパネル設置要請書は、GATT 第3条第2項および同第4項下の予備的請求 (alternative claim) を含む。しかし米国の意見書においては、第2項には言及したが、明示にも黙示にも第4項への言及がない。よって、第4項の請求は取下げられたことに疑いはない。他方、米国が AD・SUAD が第2項に反すると論じ、また当パネルが当該措置は内国税に相当すると認定したことに鑑み、第2項下の請求を検討することが妥当である。〔¶¶7.401-7.405〕

米国の第1回意見書の法的主張の要約には第3条第2項に関する請求が認められるが、法的主張の本論には同項に関する個別独立の議論はなく、また序論、結語においても、同項違反の認定がパネルに対して請求されていない。第2回意見書では、第2条第2項(a)に関する議論において、AD・SUAD は関連内国税を超えて輸入品に課税されている場合があり、同第3条第2項に反すると述べている箇所があるが、米国が第3条第2項に関する別個の請求を行なっていることの根拠たり得ない。これは AD・SUAD の第2条第2項(a)該当性の議論の一部であり、この特定の文脈からパネルが自発的に (*proprio motu*) 上記の一節を抜きだし、第3条第2項下の請求について判示する根拠とするのは妥当でない。〔¶¶7.406-7.412〕

米国の2度の口頭陳述でも AD・SUAD の第3条第2項に整合的でない賦課について言及しており、インドは第2回目の口頭陳述で AD については一部これを認めている。しかしながら、これも AD・SUAD の第2条第2項(a)該当性の議論の一部であり、第3条第2項に関する個別独立の分析ではない。2回のパネル会合の最終陳述 (concluding remarks) でも、米国はもっぱら第2条下の請求およびインドの反論との関連でのみ GATT 第3条の問題を論じており、個別独立の請求は行なっていない。〔¶¶7.413-7.414〕

以上のことから、第1回意見書の要約における記述のみでは、米国は GATT 第3条第2項下の請求を個別に行なうものとは理解できない。仮にこれを米国の予備的請求を行う意思として解しても、米国はそれに関する認定をパネルに求めていない。ある請求に関しては明示的に判断を求め、その他の請求についてはそうでない場合、当事国が判断を求めなかった請求についてパネルが判示することは妥当ではない。よって、GATT 第3条に関する請求については、パネルによる判断の必要性も正当な理由も認められない。いずれにしても、第1回意見書の要約における記述では、問題の措置の第3条第2項違反について米国の証明責任は果たせない。〔¶¶7.415-7.417〕

以上のことから、GATT 第3条第2項下の米国の予備的請求については判断しない。〔¶7.418〕

## E. 結論と勧告

以上の理由により、AD、SUAD は GATT 第2条第1項(a)あるいは(a)に反することを米国は立証できなかった

たものと認める。よって、パネルはいかなる勧告も行なわないが、本件の事情に鑑み、若干の結語を述べる。インドはパネル設置後に新告示で AD・SUAD に変更を加えているが、パネルの結論は新告示を撤廃し、パネル設置時点の状況に復することは WTO 整合的であることを意味しない。同様に、新告示の発効は AD・SUAD を協定整合的にすることを示唆したわけではない。〔¶¶8.1-8.2〕

## V. 上級委員会報告書の概要

### A. 米国の訴えの範囲

#### (1) 当事国の主張

米国: インド関税法第 12 条、関税定率法第 3 条第 1 項および同第 3 条第 5 項それ自体につき米国は争わなかった、よって、AD、SUAD はそれぞれ税関告示 32/2003 および同 19/2006 で課される範囲に限られるとするパネルの判断は誤りである。〔¶ 138〕

インド: 関税法、関税定率法の条文について米国が申立てを行なわなかったとのパネルの認定は正しい。いずれにせよ、これらの条文は中央政府に AD、SUAD 課税の裁量を与えるのみで、税率は規定しない。〔¶ 139〕

#### (2) 上級委員会の判断

米国のパネル設置要請書、意見書、およびパネルの質問への回答書には、これらの条文への言及が認められる。米国は主張の裏付けにパネル報告書¶7.106を引くが、パネルは単に米国が関税法・関税定率法の関連条文についてアルコール飲料に対する AD および SUAD とは別個に (in isolation with) 異議を申立てていないと結論付けたに過ぎない。パネルは、米国がこれら関税法・関税定率法を含む多数のインド国内法を包摂するものとして AD、SUAD を説明していると認めている。また、これらの条文を含めて、税関告示 32/2003 および同 19/2006 の法令上の根拠を注意深く検討している。したがって、米国の主張には同意できない。〔¶¶140-145〕

### B. GATT 第 2 条第 1 項(b)および第 2 項(a)

GATT 第 2 条第 2 項柱書は「この条」として第 2 条全体に言及し、第 1 項(b)と第 2 項(a)が相関関係にあることを示す。後者に適合する措置は前者に違反しない。よって、両者は緊密に関係しており、共に解釈されなくてはならない。〔¶¶152-153〕

#### 1. GATT 第 2 条第 1 項(b)および第 2 項(a)の解釈

##### (a) 第 2 条第 1 項(b)の範囲

###### (1) 当事国の主張

米国: GATT 第 2 条第 1 項(b)は「本質的に輸入品を差別する (inherently discriminate against imports)」租税・課徴金のみをその範囲とするというパネルの認定は誤りである。〔¶ 147〕

インド: パネル判断を支持する。[¶ 148]

## (2) 上級委員会の判断

パネルは、直近の文脈である第2条第1項(b)の第1文、第2文の書き振りの並列性(parallelism)が、これらの規律に服する通常の関税とその他租税・課徴金が「同類(of the same kind)」であると示唆すると説示するが、同意しない。第1文と第2文は輸入に「際し/ついて(on)」の課税について規定するが、第2文のみ独自に輸入に「関連して(in connection with)」いる租税・課徴金にも言及している。また、第2文は「すべての種類の(all... of any kind)」租税・課徴金に言及しており、通常の関税と同種でない租税・課徴金があり得ることを示唆する。[¶¶ 156-157]

また、第2条第1項(a)下の租税・課徴金は本質的に輸入品にのみ差別的であるとするパネルの判断には、文言その他の根拠がない。同項は租税・課徴金賦課の特段の理由を示していない。パネルは典型的には国産品保護のためにその他租税・課徴金が適用されるとするが、これは国内生産がない場合には該当せず、その他租税・課徴金は多様な理由で課される。また、「すべての種類の(all... of any kind)」租税・課徴金が範囲なので、本質的に輸入に差別的でないものも含まれる。また、パネルの説示は関税の賦課を不公正ないしは害をなす(unfair or prejudicial)ものであることを示唆する点を懸念する。関税は協定上正当であり、数量制限よりも望ましい政策手段である。[¶¶ 158-159]

更に、GATT第2条第2項(b)および(c)を、GATT第2条第2項の範囲にある租税・課徴金を本質的に輸入に差別的でないことの文脈上の裏付けとすることも支持できない。ダンピング防止税・相殺関税、役務の対価のいずれも、国内には相当する課税は存在しない。また、1980年GATT事務局長提案は、締約国の関税譲許の統合・公表等のための加除式譲許表の提案に際して示されたもので、GATT第2条第1項(b)、第2項(a)の関係の解釈への関連は限定的である。1955年の検討会期作業部会報告書についても、両条文の関係は作業部会の中心的議題ではない。チリ・農産物価格帯事件上級委員会の説示も第2条第1項(b)も、パネルの解釈を支持しない。[¶¶ 160-163]

以上のことから、GATT第2条第1項(b)は輸入品に差別的な租税・課徴金を、同第2項(b)は差別的ではない租税・課徴金をそれぞれ範囲とするとしたパネルの解釈は、誤りである。[¶ 164]

## (b) GATT第2条第2項(a)

### (1) 当事国の主張

米国: パネルは、第2項(a)の相当性を不正確に定義し、課徴金の効果(effect)、額(amount)を無視した。また、同項のGATT第3条第2項適合性要件を無視し、内国税に相当する課徴金については第3条第2項下の請求によって争われるとした認定は誤りである。かかる解釈は第2条第2項(a)における第3条第2項への言及を無意味化し、条約解釈の慣習的規則に反する。パネルは第3条第2項への言及は相互参照ないしは注意喚起であるとするが、国境課徴金は第3条第2項に服さない(同項の対象は内国税のみ)、パネルの解釈は誤りである。更に、第2条第2項(a)における第3条第2項適合性要件充足の判断に、米国が別途第3条第2項下の請求を行なうことを求めた点は、誤りである。[¶¶ 147, 177]

インド: パネル判断を支持する。[¶¶ 148, 178]

## (2) 上級委員会の判断

相当性: 相当性の解釈にあたり、米国が指摘するようにパネルはひとつの属性にのみ注目したわけではない。また、パネルは相当性の解釈で、いかに課徴金・内国税を運用・適用するかという意味での「機能(function)」を無視したと米国は論じるが、同意しない。むしろパネルは、国境課徴金・内国税が、ある產品に(輸入か国産かでなく)その特性に従って課税されるにあたり、比肩し得る機能・役割を果たすかを問うことを示した。【¶¶ 167-168】

米国は、相当性の解釈において、同様の効果を有する、ないしは額において等しい、という解釈をパネルが斥けたと主張する。パネルは、米国が示す解釈は、GATT 第 2 条第 2 項(a)の「次条 2 の規定に合致して」に意味を与えなくなると論じる。上級委員会は、相当性と同第 3 条第 2 項適合性は別個に解するのではなく、相互に意味を与え、調和的に解釈されなくてはならないと思慮する。パネルの解釈によれば、第 3 条第 2 項適合性はもっぱら「内国税(internal tax)」の語にのみかかるが、適合性の有無は必ず内国税と国境課徴金の比較によって決まるので、この解釈に同意できない。また、内国税と国境課徴金の量的比較を要しないとなれば、内国税より著しく高い国境課徴金も相当と見なされ、第 2 条第 2 項(a)の妥当な解釈と適合しない。【¶¶ 169-171】

「次条 2 の規定に合致して」に意味・効果を与えるには、第 2 条第 2 項の構造に照らして、課徴金と内国税の相当性の評価に意味を与えるようにこれを解する必要がある。同項の第 3 条第 2 項適合性への言及は、相当性要件が量的比較を要する効果・額の要素を含むことを示唆する。1947 年 GATT 準備委員会の起草委員会も相当性の意味について価額(value)の考慮に言及している。パネルはこの点に言及しながらも、本件の文脈に無関係としてこれを斥けているが、第 2 条第 2 項の相当性の解釈のために価額の関連性を排除できる理由がない。よって、相当性は質的・量的評価の双方を求めており、過度に相当性を狭いものとしたパネルは誤りを犯した。【¶¶ 172-175】

GATT 第 3 条第 2 項適合性: パネルは第 2 条第 2 項(a)該当性の判断において、GATT 第 3 条第 2 項適合性は必要条件でなく、追加的要件と解すべきでないと述べているので、第 2 条第 2 項(a)の文脈で第 3 条第 2 項適合性の判断を放棄している。前述のように第 3 条第 2 項適合性要件は相当性要件と併せ読まれ、意味を与え合うものである。国境課徴金が対応する内国税を越えているかどうかは、当該課徴金が第 2 条第 2 項(a)により正当化されるか否かの分析の不可分の一部をなす。パネルの説示とは逆に、第 3 条第 2 項適合性を争う場合、申立国は別個に第 3 条第 2 項下の請求を行なう必要もない。以上のことから、パネルが GATT 第 3 条第 2 項適合性が第 2 条 2 項(a)適用の必要条件ではないと説示したことは、誤りである。【¶¶ 179-181】

## 3. 結論

パネルによる GATT 第 2 条第 1 項(b)および同第 2 項(a)の誤った解釈により、AD および SUAD の協定適合性について結論に至ることができない。よって、米国は問題の措置の協定不適合性を立証できなかったとするパネル報告書パラ 7.299、7.394、7.401、および 8.1 の認定を破棄する。問題の措置の第 2 条第 1 項(b)および同第 2 項(a)適合性については後述する。【¶ 182】

## C. 証明責任

### (1) 当事国の主張

米国:問題の措置の GATT 第 2 条 2 項(a)非該当性の一応の証明責任を、申立国が負うとしたパネルの説示は、誤りである。同項は積極的抗弁ではなく、申立国にも証明責任はあるが、仮に同項に規定される措置であるので第 2 条第 1 項(b)に反しないと被申立国が主張するのであれば、まず被申立国が自己の主張の裏付けを行わなくてはならない。[¶183]

インド:第 2 条 2 項(a)は例外であって積極的抗弁でないとする米国の主張は根拠がない。パネルは米国に発生する証明責任を適切に判断している。[¶184]

### (2) 上級委員会の判断

過去の上級委員会の説示によれば、証明責任の配分について DSU には明示されていないが、一般的に受容された法的原則によれば、申立人・被申立人を問わず、特定の請求の認容ないしは防御の成立を主張する者に証明責任がある。また、一応の違反の証明に要求される主張と証拠の性質・範囲は措置、関連条文、事案毎に必然的に変わる。また、協定違反の一応の違反の証明責任は申立国にあるとの原則は、紛争において申立てられた個々の事実については、証明責任の所在に関する問題を解決しない。被申立国であっても、防御において援用する事実の証明責任を負う。[¶¶185-187]

米国は意見書において第 2 条第 2 項(b)に言及せず、同第 1 項(b)違反のみを主張した。米国によれば、後者の援用はインドによる。すべての第 2 条第 1 項(b)下での申立において要求されるわけではないが、本件紛争事実からは第 2 条第 2 項(a)の適用可能性は明らかであり、また同項と第 2 条第 1 項(b)は緊密な相関関係にある規定として併せ読まれるとの上記の結論に照らせば、米国は AD および SUAD の第 2 条第 1 項(b)違反の立証に、同第 2 項(a)非該当性の立証を要する。いずれにせよインドも第 1 回意見書で第 2 条第 2 項(a)を援用しており、その主張を支持する議論と証拠の提示を求められる。この場合、申立国は追加的な議論・証拠を要求されることがあるが、本件ではインドの反論の後に、米国は AD・SUAD の第 2 条第 2 項(a)の下での正当化の可否について追加的な議論を行っている。[¶¶188-191]

米国は、パネルの証明責任配分に従えば、常に第 2 条第 1 項(b)違反を申し立てる国が措置の同第 2 項非該当性を示さなければならなくなると主張するが、そうではない。しかし措置の性質や当事国の議論によって問題の措置が第 2 条第 2 項(a)に適合することが証明される結果、同第 1 項(b)違反に帰結しないかも知れない合理的理由があれば、申立国は第 2 項(a)不適合を立証する責任を負う。申立国による第 2 条第 2 項(a)不適合の立証は不当な負担であると思われる。第 2 条第 2 項(a)不適合の説明は、措置の実体的内容および国境課徴金・内国税の関係の認識可能性 (identifiable) いかんで変わるが、本件では両国に第 2 条第 2 項(a)・同第 1 項(b)双方について証明責任がある。また、当事国にはパネルへの協力義務があり、本件の国境課徴金・内国税は相当性が明確でないため、これらに関するパネルの要請に対応することは両当事者に特に重要である。[¶¶192-194]

パネルが両当事国に第 2 条第 2 項(a) (不)適合性の立証を求めたことに鑑み、米国に AD・SUAD が同項によって正当化されないことを疎明する責任があると判断したことは誤りではない。ただし、パネルは誤った第 2 条の解釈に依拠しており、米国の証明責任の成否について適切な結論に至ることはできなかった。[¶195]

## D. DSU 第 11 条(審査基準)

### (1) 当事国の主張

米国: パネルは DSU 第 11 条下の問題の客観的な評価を怠った。AD と相当の州税を想定して、両者が相当でないことの証明を米国に求めた。パネル・米国は AD が相殺する物品税の特定をインドに依頼したが、インドはこれを怠った。SUAD についてもインドはこれに相当する内国税の情報提供を怠ったが、パネルは相当する内国税の存在を仮定し、米国に相当性の有無の立証を求めた。また、SUAD について、CST、州 VAT 等は輸入品にも適用されている事実をパネルは無視した。〔¶¶ 197-199〕

インド: パネルによる DSU 第 11 条違反を構成するような証拠の故意の歪曲・無視は証明されておらず、米国の請求は退けられるべきである。〔¶ 200〕

### (2) 上級委員会の判断

パネルの解釈の誤りにより、米国は AD・SUAD の協定不適合を立証できなかったとするパネルの認定をパラ 182 で既に破棄した。この状況下で、DSU 第 11 条に関する米国の請求についての判断は差し控える。〔¶ 202〕

## E. 追加税 (AD) ・特別追加税 (SUAD) の GATT 第 2 条第 1 項(b)および第 2 項(a)適合性

第 2 条第 1 項(b)および同第 2 項(a)に関するパネルの認定を破棄したので、米国の要請に従い、問題の措置の WTO 協定適合性について分析を完遂する。上級委員会は、パネルの事実認定およびパネルの記録にある争いのない事実が十分な基礎を与える時に分析を完遂できる。また、法律審としての性格から (DSU 第 17 条第 6 項)、パネルが検討しなかった請求について上級委員会は分析を完遂できない。検討された条文と密接に関係し論理的連続性の一部を構成する場合にのみ、パネルが検討しなかった条文につき分析を完遂できる。本件では、AD・SUAD が内国税である点、国産品・輸入品は同種である点、および AD・SUAD が基本関税と共に適用される場合にインドの譲許税率を超えることがある点につき、争いはない。インドは措置が内国税相当であり、第 2 条第 2 項(a)で正当化されると論じている。よって上級委員会の責務は、i) アルコール飲料に対する AD と州物品税の関係、および ii) SUAD と州販売税、VAT、その他地方税の関係を、我々の第 2 条第 2 項(a)の解釈に照らして検討することである。〔¶¶ 203-206〕

### 1. アルコール飲料に対する州物品税

AD に相当する内国税は州の物品税である。GATT 第 2 条第 2 項(a)の相当性は国境課徴金・内国税の量的比較を要しないとのパネルの結論に、上級委員会は同意しなかった。正しい解釈に基づき、上級委員会は、パネルの認定が AD と州物品税の額の格差を示唆した点が、AD・SUAD の第 2 条第 2 項(a)下での正当化の検討に関連し、また重要であると思慮する。しかし、各州で実際に徴収された物品税、そのような税の形態と税率体系、あるいは AD 対象品目に対して物品税非課税の州の有無等について、情報・証拠がない。当事国は具体的な情報の提供を怠ったが、パネルは、32/2003 による税率は各州物品税の平均の結果であ

り、同種の国産品に課される正味の金銭的負担の合理的な代表値 (reasonable representation) となることを中央政府は確保することを試みるとのインドの説明に留意している。また、パネルによれば、インドの説明により、一部の州において一部の価格帯につき、AD が州物品税を上回る可能性がある。以上に照らせば、同種の国産アルコール飲料に課される物品税を超えて輸入アルコール飲料に課税するかぎり、AD は GATT 第 2 条第 2 項(a)で正当化できないことになろう (“would not be justified... insofar as...”)。したがって、アルコール飲料に対するインドの譲許表に定める税率を超える課税に帰結するかぎり、同第 1 項(b)に反する。〔¶ 211-214〕

## 2. 販売税、VAT、地方税、その他租税

パネルは、SUAD 対象産品に各州が関連内国税を課していないこと、また、関連内国税が輸入の過程で課されていることを示す証拠はないと認定する。しかし、SUAD を課された産品が再販売において VAT 等の内国税を課されていることを認定している。また、この場合に SUAD の還付、あるいは VAT 等の控除がないことにパネルは留意している。したがって、SUAD の控除なしに同税と VAT 等を課されるかぎり、そのような輸入産品は同種の国産品に対する内国税を超えて課税されることになる。また、SUAD は関税定率法第 3 条第 5 項で 4% を上限としているが、他方で一部例外品目に対するゼロ税率・1% 税率の適用がある。証拠および主張の分析に基づき、パネルは、州がゼロ税率を課す地方重要品目例外、および登録卸業者間の州際取引については、SUAD は同種の国産品に課される内国税よりも高い税率で課されることがあり得ると認定した。以上に照らせば、同種の国産品に課される関連内国税を超えて輸入品に課税するかぎり、SUAD は GATT 第 2 条第 2 項(a)で正当化できないことになろう (“would not be justified... insofar as...”)。したがって、インドの譲許表に定める税率を超える輸入品に対する課税に帰結するかぎり、SUAD は同第 1 項(b)に反する。〔¶ 217-221〕

## F. インドのその他上訴(パネルの結語)

### (1) 当事国の主張

インド: パネル報告書パラ 8.2 において、パネルが「結語 (concluding remarks)」を提示したことは法的な誤りである。DSU 第 19 条に基づき、パネルは措置の協定不整合が認定された場合のみ勧告・提案を行える。パネルは AD・SUAD の協定違反を認定しておらず、租税賦課の継続は対象協定下の当事国の権利であるので、パネルの結語は DSU 第 19 条第 2 項に反して加盟国の権利・義務を追加し、減じている。また、DSU 第 11 条の「その他の認定 (such other findings)」にも該当しない。よって、パネルによる結語の提示は DSU 第 3 条第 2 項、第 11 条、および第 19 条に反するものと認め、パネル報告書パラ 8.2 から該当部分を削除することを、上級委員会に対して請求する。〔¶ 224〕

米国: パネルの結語は結論の明確化であって、DSU 第 19 条の勧告ではない。DSU に反して加盟国の権利・義務を追加し、減ずるものではない。〔¶ 225〕

### (2) 上級委員会の判断

結語が法的認定または DSU 第 19 条第 1 文の意味での勧告、あるいは同第 2 文の実施のための勧告に

当たるとのインドの主張に、同意しない。パネルはいかなる勧告も行っていないことを明らかにしているので、「履行の勧告」を行う理由がない。また、結語で触れた税関告示(82/2007、102/2007)は付託事項外であるから、AD・SUAD の協定整合性への影響は評価されていない。結語は新税関告示の協定整合性に関する認定や結論等ではなく、許容範囲内の結論の説明である。よって結語は DSU に反しない。〔¶¶ 185-187〕

## G. 認定および結論

- (a) パネルが米国の申立の範囲を税関告示 32/2003 のみを介して課される AD、および税関告示 19/2006 のみを介して課される SUAD に限定したという米国の主張は、棄却する。
- (b) パネルの GATT 第 2 条第 1 項(b)および同第 2 項(a)の解釈につき、
  - (i) 本質的に輸入に対して差別的な租税・課徴金のみが第 1 項(b)の範囲内であるとした解釈は誤りであると認定する。
  - (ii) 第 2 項(a)の「相当する」は国境課徴金と内国税の機能に関する質的比較のみを要求し、量的衡量を排除した解釈は誤りであると認定する。
  - (iii) 第 3 条第 2 項適合性を第 2 条第 2 項(a)適用の必要条件としなかった解釈は誤りであると認定する。
  - (iv) 米国の AD・SUAD の第 2 条第 1 項(a)および同(b)への違反を立証できなかったとする認定を破棄する。
- (c) 本件の事情に鑑み、米国は AD・SUAD が第 2 条第 2 項(a)で正当化できないとの主張・証拠を提起することを求められ、インドは当該税制の同項による正当化の主張・証拠の提示を求められる。
- (d) DSU 第 11 条に関する米国の請求に追加的判断を行うことは差し控える。
- (e) 輸入アルコール飲料に対して、同種の国産品に課される物品税を超えて課税するかぎり、AD は GATT 第 2 条第 2 項(a)で正当化できず、その結果、輸入アルコール飲料に対するインドの譲許表に定める税率を超える課税に帰結するかぎり、同第 1 項(b)に反するものと思慮する。
- (f) 輸入品に対して、同種の国産品に課される関連内国税を超えて課税するかぎり、SUAD は GATT 第 2 条第 2 項(a)で正当化できず、その結果、輸入品に対するインドの譲許表に定める税率を超える課税に帰結するかぎり、同第 1 項(b)に反するものと思慮する。
- (g) パネル報告書パラ 8.2 の結語は DSU に反しないと認定する。

パネルの認定および上記に鑑み、上級委員会は DSU 第 19 条に従った勧告をなんら行わない。〔¶¶ 231-232〕

## VI. 解説

### A. 手続的論点

#### 1. パネル設置後の措置の改変

本件ではインドが AD、SUAD の根拠となる税関告示をパネル設置後に改変し、税率を実質的にゼロ化した。米国はこの対応に満足せず、改正以前の AD、SUAD を課していた 2 本の税関告示の協定整合性を引

き続き争ったが、インドは新告示による改正後の AD、SUAD を検討対象となる措置とすべきであると主張した。こうしたいわゆる“moving target”の問題(措置の微細な改変による悪意の付託事項逃れ)については既に多くの事案で取り上げられてきたが、本件パネルは先例としてチリ・農産物価格帯上級委員会の説示<sup>3</sup>を踏襲し、パネル設置要請書が新措置を補足できる文言を含み、新措置が旧措置の本質(essense)を変更しないかぎり、新措置をパネルの付託事項内にあるものと理解した(¶¶7.61-7.62)。

ただし本件では、このチリ・農産物価格帯事件とは事実関係が異なる点に留意しなければならない。同事件では、チリの措置変更は単に元来の可変課徴金制度にチリのWTO譲許表に準じた上限を加えただけで、一定の農産物にかかる課徴金が海外価格に連動して変動するという措置の本質に変更はなかった。他方本件では、パネルが指摘するように、旧措置は課税、新措置はその免除と、全く逆の規律内容を規定しているため、後者は正に前者の本質を変えたと認めざるを得ない(¶7.63)。加えて、AD、SUADの根拠となる税関告示自体は依然として法的に効力を失ったことが確認されず、インド中央政府の裁量によって課税が比較的容易に再開される可能性があった(¶7.66)。このような事実関係において、パネルは法的整合性が疑われる旧告示のみを付託事項とすることにより、紛争解決手続の目的たる紛争の「明確な解決(positive solution)」(DSU第3条第7項)の確保に鑑みて適切に先例の説示を本件に当てはめたと評価できる。

## 2. GATT 第2条第2項(a)の法的性質と証明責任

パネルは第2条第2項(a)の文言を例外(積極的抗弁)とは解釈せず、むしろ同第1項(b)の規律の範囲外となる租税・課徴金を規律している一次的規範と考えている。したがって、問題の措置の第2項(a)非該当性、すなわち第2条第1項(b)の規律に服することは、申立国の責任で立証すべきことが求められる(¶¶7.148-7.149)。

上級委員会は基本的にパネルの判断を誤りとはしていないが、数点留意すべき相違点がある。第一に、上級委員会は第2項(a)不適合性にかかる証明責任が申立国にあるとは、一般論としては言えないと説示している。ただし、上級委員会は証明責任の範囲が措置、関連条文、事案毎に変わることを強調している。このため、個別事案の事実関係や当事国が提示する主張・証拠次第では第2項(a)適合性ゆえに問題の措置が第1項(b)違反とならない可能性がある場合、申立国に第2項(a)不適合性立証の責任が生じることになる(¶¶189-190)。第二に、第一点目の結果として、上級委員会は、パネルが第2項(a)の例外としての性格を否定した解釈については、支持も不支持も表明していない。ただし、仮にパネルの説示のとおり第2項(a)を一次的規範として譲許拘束の義務の範囲を画定する条項として捉えているのであれば、上級委員会は同項への不適合について常に申立国が一応の証明を行う責任があると判示したであろう<sup>4</sup>。よって、第2項(a)を一次的規範と解するパネルの解釈は黙示的に退けられたものと理解できる。

上級委員会がこのように第2項(a)の例外的性質の有無、および証明責任の所在についてもケースバイケースとして、共に確定的な判断を避けた理由はいくつか推察される。

<sup>3</sup> Appellate Body Report, *Chile—Price Band System and Safeguard Measures Relating to Certain Agricultural Products*, ¶¶135-139, WT/DS207/AB/R (Sept. 23, 2002).

<sup>4</sup> 過去の例では、補助金協定第3条第1項(a)の輸出補助金禁止規律に対して、同第27条第2項(a)は途上国に対する前者の適用除外規律であると理解し、後者への非該当性を申立国が証明しなければ、輸出補助金禁止規定の適用はないと判示した。Appellate Body Report, *Brazil—Export Financing Programme for Aircraft*, ¶¶134-141, WT/DS46/AB/R (Aug. 2, 1999).

第一に、そもそも上訴国(米国)自身が第2項(a)を積極的抗弁とは位置づけていないことを明言し、被申立国による証明責任の一方的な負担を求めている。米国の主張は、被申立国に同項の援用と適合性の第一次的な主張・立証を行う責任があることを明確化するもので、それを受けて逆に申立国にも第2項(a)不適合性を立証する責任があることを自認する(¶183)。

第二に、本件では両当事国が AD・SUAD の第2項(a)適合性ないしは不適合性に関する主張・立証を一応尽くしており、更にパネルが誤った解釈のもとに米国の証明責任の成否について判断を下していることから(¶¶191, 195)、上級委員会は第2項(a)の法的性質およびそれに基づく一般的な証明責任配分について判断する必要がなかった。

第三に、既にいくつかの評釈で指摘されているところであるが、第2項(a)に内国税の GATT 第3条第2項適合性要件が含まれる点である。仮に国境における問題の課金<sup>5</sup>が内国税であり、これが第3条第2項に反すると主張する場合、申立国はその一応の証明に責任を負う。しかしながら、仮に第2条第2項(a)を積極的抗弁と解した場合、同項中の内国税の第3条第2項適合性要件にかかる証明も被申立国に委ねられることで、実質的に第3条に関する証明責任の転換が起きる結果になる。したがって、第3条における本来の証明責任との整合性を保つためには、第2条第2項(a)を例外として位置づけることが妥当ではなくなる<sup>6</sup>。しかし他方で、仮にこれを一次的規範として位置づけてしまえば、輸入国に国境における任意の課金が存在する場合には、これが第2条第2項(a)に該当しないことを示すことが常に申立国に義務づけられることになり、関税譲許の安定性を損なう結果になる<sup>7</sup>。

かかる状況に鑑みるに、上級委員会が第2項(a)の法的性質を明確にせず、またそこから導かれるような同項の下での証明責任の一般原則を定立することなく、各当事国自らが提示する事実・法的主張について裏付けの責任を負うという一般原則(¶187)に基づきケースバイケースの判断を行ったことは、やむを得ない判断であった。

通常、WTO 紛争解決手続における証明責任配分は、民事訴訟法上の法律要件分類説に近い証明責任配分を原則とし、協定違反認定については申立国が請求原因事実に相当する立証を求められ、また逆に例外規定については権利障害にかかる抗弁事実に相当する立証を被申立国が求められる<sup>8</sup>。この場合、被申立国の問題の措置は協定適合の推定を受け、申立国の証明が一定の水準(つまり *prima facie*)に達する時、この推定を覆すことができ、また申立国は証明責任を解除される(DSU 第3条第8項)。これに対して本件の GATT 第2条第2項適合性に関する証明は、協定違反ではなく問題の措置の属性(内国税相当の国境課徴金か、それ以外の何らかの課金か)に関するものである。上級委員会の説示は、後者の場合には通常の協定違反における証明責任配分とは異なり、任意の国境の課金はアプリアリに通常の関税・その他租税・課徴金、内国税相当課徴金のいずれかにあたるとは推定せず、両当事国に証明責任を配分することで双方それぞれに主張・証拠を提示させ、その優越性の高い方の主張に従って措置の属性を決定するよう

<sup>5</sup> 解説中「国境における課金」の表現は、内国税・内国税相当の国境課徴金、関税、その他租税・課徴金の法的性格付けに中立に、国境で行われる何らかの課金を一般的に意味するものとする。

<sup>6</sup> WorldTradeLaw.net Dispute Settlement Commentary (DSC) for *India—Additional Duties (AB)*, 13, available at <http://www.worldtradelaw.net/dsc/dscpage.htm>; Posting of Tomer Broude to International Economic Law and Policy Blog, <http://worldtradelaw.typepad.com/ielpblog/2008/06/india-additiona.html> (June. 51, 2008, 3:37).

<sup>7</sup> DSC for *India—Additional Duties (AB)*, *supra* note 6, at 12.

<sup>8</sup> 伊藤眞『民事訴訟法』329-30頁(第3版補訂版、2005)。

試みたものと理解できる。このような証拠評価はいわゆる「証拠の優越」と言われるものだが、例えば ICJ の先例にも、長期にわたり同一領域について複数の請求が対立する紛争 (claims *longi temporis type*) には、同様に双方に法的根拠と事実の提示を求める証明責任配分が認められる。もともと、この原則は原告・被告のないう合意提訴を前提としている<sup>9</sup>。その意味で、本件に対するその示唆は限られているが、違反の有無ではなく、対象の属性を決定に関する点では、本件で問題となる証明もこの領土紛争の証明と共通している。

なお上級委員会は、被申立国による第 2 条第 2 項(a)の抗弁 (defense) の主張・立証があった場合、申立国にその反駁の最終的責任 (ultimate burden) があると米国が述べている点に注意を喚起している。そのかぎりでは、双方の主張・立証について優越の判断がなし得なかった場合には、少なくとも本件事実を前提に、申立国に証明責任を負わせているようにも思われる。(¶191)

他方、第 2 項(a)を譲許拘束の義務の範囲を画定する一次的規範と理解するパネルの解釈については、その適否について議論を残す結果となった。まずパネルは、第 2 条第 2 項柱書の書き出し(「この条のいかなる規定も…妨げるものではない(Nothing in this Article shall prevent…)」)を、GATT 第 20 条柱書のそれ(「この協定の規定は…妨げるものと解してはならない([N]othing in this Agreement shall be construed to prevent…)」)と比較する。その上で、この文言が常に後者のように例外を導く証左となるわけではなく、協定内の他箇所の実体的義務が一定の措置を妨げないことの確認等を「規定するのに用いられうる(may provide to serve…)」と述べている(¶7.148)。しかしながら、両者が同様の導入に導かれるにもかかわらず、なぜ片や例外として解釈され、片や一次的規範として解釈されるのか、その理由をパネルは必ずしも明確に示していない。

同様の解釈問題は、昨今のアルゼンチン経済危機に伴う一連の投資紛争仲裁の文脈において、投資協定の安全保障条項についても見られるが、こうした安保条項もパネルが着目した第 2 項(a)柱書に類似した定型的な文言を具有しているものが多い<sup>10</sup>。一部の判例はこの文言ゆえにこれらを一次的規範として解釈するが、なぜそのような解釈をこの定型的文言から導くことが可能かについては、本件パネル同様明らかにするものではない。また、このことは同様の条文に関する ICJ の解釈慣行とも適合しない<sup>11</sup>。これらの一連の判断は、GATT 第 2 条第 2 項の法的性質を決定する際に本件パネルが取った解釈論につき、パネルが依拠する文言上の根拠が脆弱であることを示す証左と言える。

パネルの議論から離れて、第 2 条第 2 項(a)の文言、文脈を検討すると、同項を適用除外の一次的規範と理解したパネルの判断は妥当と評価できる。第 2 条第 2 項に規定される国境課徴金は、第 1 項(b)に規定される「通常の間税」とは相互排他的な関係に立つ。まず(a)の内国税相当課徴金は、GATT においては通常の間税とは区別して観念され、別途第 3 条 2 項に服する。よって、国境における任意の課金が、第 2 条第 1 項(b)の「通常の間税」であるが、同時に第 2 項(a)にも該当するので、譲許税率を越えても違法性ないしは責任が阻却される、という法律構成は取れない。したがって、そもそも第 2 項(a)は第 1 項(b)の例外たり得ない。

<sup>9</sup> 杉原高嶺『国際司法裁判制度』221-22 頁 (1996)、GERALD FITZMAURICE, II THE LAW AND PROCEDURE OF THE INTERNATIONAL COURT OF JUSTICE 576 (1986) を参照。

<sup>10</sup> 例えばこれらの事件では米国・アルゼンチン投資条約第 11 条の解釈・適用が争われている。投資協定の安全保障条項の類型については、OECD, INTERNATIONAL INVESTMENT PERSPECTIVES: FREEDOM OF INVESTMENT IN A CHANGING WORLD 113-34 (2007 ed.) を参照。

<sup>11</sup> 以上の点につき、川瀬剛志「投資協定における経済的セーフガードとしての緊急避難—アルゼンチン経済危機にみる限界とその示唆—」31-33 頁 (〔独〕経済産業研究所、RIETI Discussion Paper Series 09-J-003、2009) を参照のこと。

また、同じ関係は少なくとも「通常の」関税と「通常ではない」関税たる AD 税、相殺関税、そして「通常の」関税外で徴収される役務相当課徴金にも当てはまるので<sup>12</sup>、同じく第 2 項(b)、(c)も第 1 項(b)の「通常の関税」に関する規律の例外たり得ない。

また、「その他租税・課徴金」との関係でも、第 2 条第 2 項は同 1 項(b)第 2 文の適用除外と解せる。文脈として 1994 年の GATT 第 2 条第 1 項(b)解釈了解によると、マラケシュ協定署名時(1994 年 4 月 15 日)現在のその他租税・課徴金を譲許表に記載して、これを拘束することを義務づけられる。このことは、その他租税・課徴金は同日現在に存在し、譲許表に記載しないかぎり維持できない性質のものであることを意味している。これに対して、GATT 第 2 条第 2 項の(a)から(c)に挙げられる国境課徴金等は、GATT 上の権利として他の独立した実体規定に基づき自律的に賦課することを保障されており、この点で本質的にその他租税・課徴金と異なる。したがって、本来はこのその他租税・課徴金の範疇に含まれるものが第 2 条第 2 項で例外化されていると解するより、その他租税・課徴金と第 2 条第 2 項国境課徴金は異質なものであり、そもそも第 1 項(b)の規律は及ばないと解するほうが、それぞれの国境課徴金としての性質に鑑みて妥当である。

さらに、上記に指摘した証明責任配分の観点からも、一括して第 2 条第 2 項を一次的規範とする解釈は妥当であると評価できる。同(a)については既に述べたが、GATT 第 6 条に言及する第 2 条第 2 項(b)についても同様である。すなわち、通常であれば AD 協定・SCM 協定によって解釈される同条(AD 協定 18.1 条、SCM 協定 32.1 条)に対する被申立国の違反を申立国が立証することが求められるので、この証明責任を転換させないためには第 2 条第 2 項(b)は一次的規範でなくてはならない。他方、同(c)は GATT の他の条文のいずれにも言及していない。しかしながら、米国・通関手数料事件 GATT パネル報告書によれば、同(c)の「提供された役務の費用に相応する手数料その他の課徴金」とは、GATT 第 8 条第 1 項(a)の「提供された役務の概算の費用」に限定される「輸入若しくは輸出について又はそれらに関連して課するすべての手数料及び課徴金」の部分集合である<sup>13</sup>。この解釈に基づけば、第 2 条第 2 項(c)を例外として解釈した場合には、第 8 条第 1 項(a)違反に関して証明責任の転換が発生する。

なお、第 2 条第 2 項(c)については、米国・通関手数料事件パネルは、判断に要する「情報の質 (the quality of the information)」に鑑みて、手数料を課する被申立国に当該手数料の第 2 条第 2 項(c)該当性について「一応の十分な説明 (a prima facie satisfactory explanation)」を要求し、その上で申立国にはその説明の妥当性を問う追加的な情報の提供を要求している<sup>14</sup>。しかしながら、この証明責任配分は、第 2 条第 2 項(c)を積極的抗弁と解釈するかぎりにおいては妥当であるが、同事件では同項適合性のみならず第 8 条第 1 項(a)

<sup>12</sup> 「通常 (ordinary)」の意味については、チリ・農産物価格帯パネルによれば、英語正文は、ありふれた、あるいは日常的に発生するなど、頻度 (frequency) の問題として実証的視点 (empirical perspective) から税を規定するのに対して、仏語・西語正文の相当する文言はむしろ狭義 (narrow sense) の関税を指し、規範的視点 (normative perspective) から税を規定する。Panel Report, *Chile—Price Band System and Safeguard Measures Relating to Certain Agricultural Products*, ¶ 7.51, WT/DS207/R (May 3, 2002)。上級委員会は、パネルがいかにして複数の正文の意味を斟酌してチリの変課徴金を通常の関税にあたらないとの認定に至ったかについて明確でないことから、この点の判断を破棄したが、この概念定義そのものは否定していない。Chile—Price Band System Appellate Body Report, *supra* note 3, ¶ 271。この定義に基づけば、常態的に課される関税に対して、相当する内国税の存在、ダンピング・補助金支出の事実や役務発生に課税が依存する第 2 項の国境課徴金は、「通常」ではない。また、社会通念上関税として一般的に観念されるいわゆる輸入関税が「狭義」であるなら、これらの国境課徴金まで関税概念に含むとすれば、それは「広義」になる。

<sup>13</sup> すなわち、双方の課徴金・手数料は基本的に同じ種類のものだが、第 8 条第 1 項(a)は「すべての」役務対価の課徴金・手数料を含むのに対して、第 2 条第 2 項(a)は譲許品目について課される役務対価の課徴金・手数料に限定される。Panel Report, *United States—Customs User Fee*, L/6264 (Feb. 2, 1988), GATT B.I.S.D. (35th Supp.), at 245, ¶¶ 69-76 (1989)。

<sup>14</sup> *Id.* ¶ 98。

違反の文脈と一括してこの配分が行われている。実体的義務である後者に対する違反は申立国によって立証されるべきものであることに鑑みれば、同パネルの判断の妥当性には疑問が残る。このためか、本件パネルも同 GATT パネルの証明責任配分の先例的価値を、基本的に限定的に捉えている(¶7.163)。

## B. 実体的論点

### 1. その他租税・課徴金の範囲

パネルは、第 1 項(b)における第 1 文、第 2 文の書き振りの類似性を手がかりとして、内国税と異なりもっぱら輸入にのみ課される関税の性質に注目し、同項におけるその他租税・課徴金も同様に輸入に対して差別的な性質を有するものに限定されると説示した。しかし上級委員会はこの解釈には文言・文脈に手がかりがないとして、上記のようにこれを破棄している。その理由を上級委員会は次のように説明する。

第一に、第 1 項(b)第 2 文は輸入に「ついて(on—第 1 文では「際し」と訳す)」課される租税・課徴金だけではなく、第 1 文にはない輸入に「関連して(in connection with)」課される租税・課徴金にも言及している。後続の中国・自動車部品関連措置事件パネルの説示によれば、“on”は「厳密な時間的含意(a strict and precise temporal connotation)」を有し、「輸入に際し(on their importation)」課されると規定される税であれば、正に「他加盟国の領域に進入するその時点で(at the moment it enters the territory of another Member)」課されなくてはならない<sup>15</sup>。この点につき、同パネルは第 2 文に固有の「関連して」は、「ついて」よりも遥かに時間的な幅を許す表現であることは、語義・文脈から明白であることを指摘する<sup>16</sup>。この結果、本件パネルが依拠する第 1 文・第 2 文の書き振りの類似性は否定される(¶157)。

第二に、第 2 文は「すべての種類(all...of any kind)」の租税・課徴金に言及している。つまり、輸入に際して差別的であるという属性の有無にかんにかかわらず、輸入について、あるいは関連して課される租税・課徴金であれば、すべて第 1 項(b)第 2 文の規律対象となることが示唆される(¶159)。

パネルはこの問題を、その他租税・課徴金は通常関税以外のすべての租税・課徴金と解すべきか、あるいはそれら関税以外の租税・課徴金の部分集合(subset)と解すべきか、と設定したが(¶7.127)、上級委員会は基本的に前者を選択したと言える。すなわち、上級委員会の解釈は、パネルがそれら租税・課徴金に課した輸入への差別性という属性を外すことによって、第 1 項(b)の規律に服する租税・課徴金の範囲を最大限広く取るものである。ただし、第 2 項を第 1 項の規律の適用除外の一次的規範として観念したパネルの解釈が明示的に否定されていない事実を鑑みて正確に言えば、通常関税以外のすべての租税・課徴金から少なくとも第 2 項の国境課徴金を除いたものと定義できる<sup>17</sup>。

かかる解釈は、関税譲許の価値を損なわないという GATT の趣旨・目的に鑑みて、妥当であろう。たしか

<sup>15</sup> Panel Report, *China—Measures Affecting Imports of Automobile Parts*, ¶¶ 7.156-7.166, 7.184, WT/DS339/R, WT/DS340/R, WT/DS342/R (July 18, 2008). なお、上級委員会ではパネルによる通常関税・内国税の区分に解する解釈そのものが正面から争われなかったが(この解釈の関連では、パネルが HS 分類を文脈としなかった点の是非のみが問われたが、中国の請求は認められなかった)、上級委員会は、内国税の解釈および内国税と通常関税を区分する基準の理解について、パネルに誤りはなかったと結論づけている。Appellate Body Report, *China—Measures Affecting Imports of Automobile Parts*, ¶ 181, WT/DS339/AB/R, WT/DS340/AB/R, WT/DS342/AB/R (Dec. 15, 2008).

<sup>16</sup> *China—Automobile Parts* Panel Report, *supra* note 15, ¶¶ 7.177-7.178.

<sup>17</sup> 逆に、第 2 項(a)を積極的抗弁である例外と規定すれば、第 2 項の国境課徴金も形式的には第 1 項(b)のその他租税・課徴金の範囲にあり、事後的に第 2 項(a)の援用で救済されると解される。

に、関税以外の租税・課徴金について、輸入に対して差別的ではないが、第2項(b)を含めていずれの適用除外・例外にも該当しないが、しかしなお譲許の価値を損なう租税・課徴金は、観念しがたいとしても<sup>18</sup>、全く存在しないことをアプリアリには証明できない。その意味においては、その他租税・課徴金の範囲を狭め、譲許拘束の義務に潜脱の途を開くパネルの解釈には首肯しかねる。

パネルが論じるように、輸入に対して差別的ではない国境課徴金は GATT 第3条第2項の規律に服さしめることで譲許の無効化を防ぐことはできるが(¶7.214)、この議論はあくまでも輸入品・国産品双方に課される国境における課金はすべて自動的に内国税に分類できることを前提にしている。実際のところ、国境税か内国税かを含め、ある税の属性を決定することが時に容易でないことは、本件や先に触れた中国・自動車部品関連措置事件が示すとおりである。

## 2. 国境課徴金の内国税相当性の概念

パネルは、相当性要件と第3条第2項適合性要件が併存しており、仮に前者に額の同一性を読み込んだ場合、後者を無意味化し、条約解釈の実効原則に反すると説示している(¶7.185)。これに対して上級委員会は、双方の要件が意味を与え合い、併せ読まれるように解釈した結果、国境課徴金・内国税の税額の同等性は相当性要件に関する検討の不可分の一部であると説示した(¶¶170-172)。第3条第2項第1文において内国税は同種の国産品に課されるものを「越えて(in excess of)」輸入品に課されてはならず、このことは僅少な差でも許されないことは、既に先例として確立している<sup>19</sup>。このため、相当性要件の下でも、国境課徴金・内国税の税額の同等性は厳密に求められることになる。

同様の解釈、すなわち複数の要件について相互に意味を与えあうとの理由において個々の意味や適用範囲を明確にしない手法は、例えば GATT 第20条柱書について米国・ガソリン精製基準事件上級委員会が取ったものと同様である<sup>20</sup>。本件上級委員会は、この解釈を第2条第2項の「構造と文脈に照らして(in the light of the structure and context)」取っていると説明するが(¶172)、それ以上の理由を示さないので、いかなる構造・文脈がこれを可能ならしめるのかは明確にされていない<sup>21</sup>。

この点について上級委員会の議論を精査すると、まず第2条第2項(a)は課徴金ではなくもっぱら内国税に GATT 第3条第2項適合性を求めているとしたパネルの解釈は誤りであると述べている(¶172)。要するに

<sup>18</sup> GATT 時代からの加盟国の認識としては、パネル同様に輸入に対して差別的な税のみが含まれ、典型的には支払移転課徴金、輸入預託金、印紙税等を想定していたものとされる。RAJ BHALA, MODERN GATT LAW: A TREATISE ON THE GENERAL AGREEMENT ON TARIFFS AND TRADE 283-84 (2005).

<sup>19</sup> Appellate Body Report, *Japan—Taxes on Alcoholic Beverages*, WT/DS8/AB/R, WT/DS10/AB/R, WT/DS11/AB/R, WTO D.S.R. (1996:D), at 97, 115.

<sup>20</sup> Appellate Body Report, *United States—Standards for Reformulated and Conventional Gasoline*, WT/DS2/AB/R (Apr. 29, 1996), WTO D.S.R. (1996: D), at 3, 23.

<sup>21</sup> 上級委員会がこのような解釈が可能な構造・文脈を他と識別して観念していることは、EC・ホルモン投与牛肉事件の説示から明らかである。同事件パネルは、上記のガソリン事件上級委員会の説示を援用し、SPS 協定第5条第5項の3つの要素（「異なる状況」、「恣意的又は不当な区別」、「国際貿易に対する差別又は偽装した制限」）について同じく相互に意味を与え合うように解釈すること、しかしその一方でそれらに効果を与えるにはここでは個別に単独で適用されるべきことを説示した。これに対して上級委員会は、後者の点には明示的に同意したが、前者につきパネルが「無頓着に(casually)」GATT 第20条柱書の解釈を SPS 協定第5条第5項の解釈に持ち込んだことを、両条文の「構造的差異(structural differences)」を理由に批判した。Appellate Body Report, *EC—Measures Concerning Meat and Meat Products (Hormones)*, ¶¶236-239, WT/DS26/AB/R, WT/DS48/AB/R (Jan. 16, 1998). SPS 協定第5条第5項の3要素が相互に意味を与え合う点については明示的に言及していないが、その根拠となるガソリン事件上級委員会の説示への言及を批判したことは、上級委員会が SPS 協定第5条第5項の構造・文脈はこの解釈手法に適さないと考えていることを伺わせる。

上級委員会は、第3条第2項適合性要件は内国税のみならず課徴金にもかかると解している。第2条第2項(a)の構造を検討すると、上級委員会が誤りであると断じたパネルの解釈は、文言にむしろ忠実である。しかしながら、問題の国境課徴金が内国税に税率・税額において相当していなければ、そもそも内国税自体のGATT第3条第2項適合性も確保されないの、双方の要件は結局のところ不可分である。したがって、両者をパネルのように別個の要件と解するよりも一連の要件として扱うほうが妥当であったと考えられ、よって上級委員会はパネルの解釈を否定したものと理解できる。

もともと、パネルあるいは上級委員会のいずれの解釈を取るにせよ、最終的には特定の措置の法的評価に影響はない。まずパネルの解釈に従えば、相当性要件の下で機能を中心とした内国税・国境課徴金の質的相当性が認定され、別途第3条第2項について申立国の請求があれば、そこで課税額の同等性について結論が示される。他方、上級委員会の解釈によれば、相当性要件の下で質的相当性・課税額の同等性共に認定が行われる。次に内国税の第3条第2項適合性要件を判断するが、必要な認定はすべて相当性要件の下で済んでしまっているので、その結論を確認するに過ぎない。よって、同一の措置であれば、どちらの解釈に従って第2条第2項(a)を適用しても、結論は同じことになる。両者の決定的な違いは、第3条第2項適合性の判断に関して別個の請求を要するか、あるいは第2条2項(a)に関する請求の一部とするかに集約される。(¶¶ 179-181)

### 3. GATT第2条第2項(a)と第3条注釈の関係

#### (1) 問題 —対象となる国境における課金は同一か—

本件では当事国がもっぱら第2条第2項(a)適用の可否を争点としたため、具体的に争われていないが、本件パネル・上級委員会の議論は、第2条第2項(a)適用の前提問題として、同項と第3条注釈(附属書I「第3条について」)の関係整理の問題を孕んでいる。すなわち、そもそも本件のAD・SUADが第2条第2項(a)に該当するか、それとも第3条注釈の適用を受けるべきかについて当事国に争いがあれば、パネルはまずこの点を判断し、それぞれの条文の適用を受ける国境における課金の範囲を明確にすることを余儀なくされた筈である。両者に内容の重複があることは一見して明白であるが、微妙な文言の差ゆえに、その関係整理には困難が生じることが、本件に関連してWorldTradeLaw.Net掲載の評釈でも懸念されている<sup>22</sup>。本稿ではこの懸念から一步踏み出して、予備的に両者の関係を考察する。

検討にあたり、まず両条項は以下のように関連の課徴金を定義することを確認しておきたい。

第2条2項(a):「同種の国内産品について、又は当該輸入産品の全部若しくは一部がそれから製造され若しくは生産されている物品について次条2の規定に合致して課せられる内国税に相当する課徴金」で、「輸入に際して…随時」課せられる。

第3条注釈:「内国税その他の内国税課徴金…で、輸入産品について同種の国内産品と同様に適用され、かつ、輸入の時に又は輸入の地点において徴収され…るもの」。

両項は内容の重複を伺わせるにもかかわらず、実際はそれぞれが国境税を扱う第2条、内国税を扱う第3

<sup>22</sup> DSC for India—Additional Duties (AB), *supra* note 6, at 11.

条の一部であるので、必然的にそれらの機能も異なる。WorldTradeLaw.Net コメントリーによれば、第2項(a)の役割は一定の条件下で国境における課金が第2条違反を構成しないことの明確化であり、第3条注釈の役割はそれらを第3条の範囲に引き入れるものと整理される<sup>23</sup>。換言すれば、第2条第2項(a)は、譲許品目につき、譲許表より不利な待遇の供与を禁じる同第1項の原則の適用範囲外(ないしは例外)となる国境課徴金を定める。他方で第3条注釈は、譲許の如何にかかわらずすべての産品について、第3条の規律に服する内国税・内国課徴金の範囲を定義する規定である。

このような機能の違いの一方で、対象となる租税・課徴金の範囲は必ずしも明確でない。この点については、実質的には両者は同一の課徴金に言及しているのか(とすれば、両条文は同じことをそれぞれ国境課徴金・内国税の側から規定しているに過ぎないのか)、あるいはそうでないのか(それぞれの条文が異なる種類の国境における内国税相当の課金について第3条の規律を及ぼそうとしているのか)、それぞれの場合に異なる法的帰結をもたらすのかについて、慎重な検討を要する。

以上の議論を踏まえ、双方の条文に服する国境における課金を敢えて区分する解釈(峻別説)と、同一と見る解釈(同一説)が可能である。以下に順にそれぞれの根拠を示し、また、それぞれの解釈に立った両条文の適用を検討する。

## (2) 峻別説

まず峻別説は、次のように文言に親和性のある解釈といえる。両条文の文言を精査すると、厳密には第2条第2項(a)は「内国税に相当する課徴金」について規定し、ちょうど本件で問題となったように、内国税とは別スキームであるが内容・税額において内国税に相当し、国境で徴収される課徴金を指す。これに対して第3条注釈(ひいては第3条第2項)は「内国税その他の内国課徴金」そのものの輸入の時点・地点における徴収について規定する。この文言の差を率直に解釈すれば、両者の対象となる国境における課金はそもそも別個のものとして観念されることになる。

更に両条項の文言を更に詳しく検討すると、この内国税相当課徴金および内国税の国境における徴収について、それぞれの属性を示す文言が含まれており、特に課税・徴収に関する文言が異なっている。第2条第2項(a)の課徴金は輸入に際して「課すること(imposing)」を妨げられず、第3条注釈の内国税・内国課徴金は「輸入産品について…適用され(applies to an imported product)」輸入の時点・地点において「徴収され…(collected)」ものである。先例によれば、この課税と徴収は厳密に区別される概念であり、前者は金員の支払い義務が法的に発生すること(liability to pay money laid on a person / obligation to pay such a charge accrues)を指す<sup>24</sup>。この「課する」の解釈を踏まえれば、「徴収」は単なる物理的な金員の納付・収集を指すものと理解される。更に、第2条第2項(a)の課徴金は「輸入に際して…随時(at any time on the importation…)」課せられ、第3条注釈の内国税は「輸入の時に又は輸入の地点において(at the time or point of importation)」徴収される。表現は若干異なるものの、共に時間的には正に輸入の事実が発生する前後の非常に狭い時期を指しており、この点に実質的に差異はない。しかし前者の課徴金はその時点で課せられなくてはならず、後者は同じ

<sup>23</sup> *Id.* at 13.

<sup>24</sup> *China—Automobile Parts* Appellate Body Report, *supra* note 15, ¶ 162; *China—Automobile Parts* Panel Report, *supra* note 15, ¶¶ 7.132-7.133; Panel Report, *Argentina—Measures Affecting the Export of Bovine Hides and the Import of Finished Leather*, ¶ 11.143, WT/DS155/R (Dec. 19, 2000).

時点で徴収されなくてはならない点で、両者は異なっている<sup>25</sup>。

これらを要約すれば、まず第2条2項(a)の課徴金は、輸入に際して納付義務が発生するものを指すことに疑いはない。他方、第3条注釈においては「適用」は後の輸入の時点・地点での「徴収」と区別され、「課する」と同様に課税義務の発生と理解できる<sup>26</sup>。よって、第2条2項(a)の課徴金は輸入時に納税義務の確定のみが行われる国境における課金を意味するのに対して、第3条注釈の国境における内国税は輸入時・輸入地点で物理的な金員の徴収・納付まで行なわれる課金を指すことになる。

このような文言の違いの理由を付度するに、まず第3条の課税は、適用・徴収共に国内であれば、そもそもこの注釈の適用によらずして、明らかに第3条の内国税になる。第2条に服する国境措置との棲み分けが微妙な事例は、すべて内国税の適用は国内的要因で行われるにもかかわらず徴収のみが国境で行なわれる場合であり、このときも第3条の規律に(その帰結として第2条ではなく)当該徴税が服することを明記したものである。これに対して、第2条第2項(a)の国境課徴金は、適用からして国境でしか行われぬ課金を想定しているので、ことさら徴収のタイミングに触れる必要はなかった。このように両者を対比するに、やはり両者が想定する国境における課金は異なるものであると解すべきであろう。

このように峻別説を採用する場合、両項の適用の手順は表1のように整理できる<sup>27</sup>。

表1

3条注該当性	税額と譲許税率の関係	適用条文	適合・該当性	国境における課金の法的属性
有		3条2項	適合	協定整合的な内国税の国境における徴収
			不適合	協定不整合的な内国税の国境における徴収
無	1) (課徴金額 + 実行税額) > 譲許税額 2) 譲許表記載のないその他租税・課徴金	2条2項(a)	該当	協定整合的な内国税相当の国境課徴金
			非該当	2条1項(b)違反の関税ないしはその他租税・課徴金 <i>or else</i>
	1) (課徴金額 + 実行税額) ≤ 譲許税額 2) 非譲許			協定整合的な関税ないしはその他租税・課徴金 <i>or else</i>

峻別説においては、まず、法的属性を予断されない任意の国境における課金が内国税の国境における

<sup>25</sup> この他に、双方ともに同種の国産品に課される点は同じだが、第2項(a)にのみ「当該輸入製品の全部若しくは一部がそれから製造され若しくは生産されている物品」という文言が賦課されている点で、第3条注釈と異なる。これは、要するに投入財に対する課税を意味しており、例えば装飾品について完成品それ自体ではなく、使用されている貴金属について課税するような場合を指す。これは課税対象となる投入財どうしが同種であれば、第2項(a)のように明記せずとも同種の産品に対する課税の中に読み込むことは可能である。最近の例でも、例えばメキシコ・清涼飲料税事件では、パネルは当該税制が最終製品としての飲料のみならず、原料となる甘味料に対して間接的に課税しているものと見なした例がある。Panel Report, *Mexico—Tax Measures on Soft Drinks and Other Beverages*, ¶¶ 8.28-8.58, WT/DS308/R (Oct. 7, 2005)。よって、この一節の有無は、第2条第2項(a)と第3条注釈に差異を生まない。

<sup>26</sup> “impose”の語は、例えばI SHORTER OXFORD ENGLISH DICTIONARY 1331-32 (5th ed. 2002)によれば“put, apply or bestow authoritatively”、あるいは“Lay or inflict (a tax …)”と定義され、この文脈で“apply”と同義であることが伺われる。また、Merriam-Webster’s Dictionary (<http://www.merriam-webster.com/>)では、“to establish or apply by authority <impose a tax> <impose new restrictions> <impose penalties>”と定義され、このことがより明確に示されている。

<sup>27</sup> 本文では第3条から先に適用したが、第2条(a)から先に適用してもよい。

適用か、あるいは内国税相当の課徴金を、その属性に従って決定し、第2条第2項(a)ないしは第3条注釈のいずれに服するかを決定する。ここではまず第3条注釈適合性の有無の判断によって、当該課徴金が内国税の国境での徴収に該当するか否かを検討する。当該国境における課金が第3条注釈に該当すれば、後は第3条第2項適合性が問題になり、協定上正当な内国税かどうかの評価の対象となる。逆に、例えば、当該国境における課金が本件で問題となったSUADのように内国税と制度的に別建ての課徴金である場合、同注釈に該当しない。

後者の場合、当該国境における課金の位置づけは第2条に服する国境措置ということになるので、今度は当該産品への譲許の有無が関係する。この時、輸入品が非譲許品目であるか、譲許品目でも問題の国境における課金と関税または譲許表にあるその他租税・課徴金(いずれも実行ベース)を合算しても譲許税額の範囲内である場合、国境における課金の賦課はそもそも第2条の義務は問題にならない。よって、おそらくは協定整合的な通常の関税あるいはその他租税・課徴金と見なされる<sup>28</sup>。

他方、輸入品が譲許品目であり、1) 当該国境における課金が、関税または譲許表に記載されるいずれかのその他租税・課徴金(いずれも実行ベース)と合算してそれぞれいずれかの譲許税額を越える場合、または2) 当該課金が通常の関税とは明らかに区別されるその他租税・課徴金であり、さらにその記載が譲許表にない場合、第2条第1項(b)違反が疑われる(関税なら第1文、その他租税・課徴金なら第2文)。したがって、同第2項(a)への該当性を検討する。同項適合性があれば内国税相当課徴金として第3条第2項適合性があるものと認定され、なければおそらくは関税ないしはその他租税・課徴金に分類され<sup>29</sup>、譲許表との照合によって第2条第1項適合性が判断される。

### (3) 同一説

前節に述べたように文言解釈の点から峻別説が説得力に富む議論であることは疑いない。しかしながら他方で、内国税の国境における徴収形態の多様性に鑑みれば、内国税相当の国境課徴金と内国税の国境徴収をそれぞれ明確に定義し、実際に具体的な制度の中で両者を区別することは困難である。

また、両者共に内国税相当の課金を国境において行うという同一の機能を果たすにもかかわらず、そもそも質的にどのような差異が見出せるかも明確ではない。例えばGATT第3条第2項を見ても、輸入品に課される内国税徴収の形態は、例えばひとつの法令で国産品・輸入品に同じように課税・徴収しても、また、別建ての法令を準備して国境で徴税しても、それ自体は全く同項適合性に影響しない。第3条第2項の文言は課税方式・形態の同一性を問うておらず、それらが異なる場合には、むしろ実際の税負担(actual tax burdens)が同種の国産品のそれを「越えて(in excess of)」輸入品に課されることに帰結するか否かが問題となる<sup>30</sup>。

<sup>28</sup> 上級委員会によれば、第2条第2項が同第1項(b)に該当しない国境課徴金を、網羅的ではなく、例示的に列挙している可能性が示唆される。*Chile—Price Band System Appellate Body Report, supra note 3, ¶ 276.* すなわち上級委員会は、第2条第2項に該当せず、なおかつ通常の関税でもその他租税・課徴金でもない国境課徴金の存在を観念していることになる。その前提で論じるのであれば、本文中の議論のようにある国境における課金に第2条第2項該当性がなくても、その事実のみをもって直ちにそれが関税ないしはその他租税・課徴金と分類されることは論理的に不可能である。そのように分類するには、当該課徴金の第2項適合性を否認した後、さらに関税ないしはその他租税・課徴金に該当することを改めて示す必要がある(本件パネル¶ 7.159)。なお、表1および2の「or else」はこの留保を表している。

<sup>29</sup> 前注の留保はここでも該当する。

<sup>30</sup> *Argentina—Bovine Hides Panel Report, supra note 24, ¶ 11.183.*

その意味において、実務的には、双方の条文の対象となる国境における課金を同一と見る解釈も説得力を有する。このため、GATT1947下の先例を見ても、EEC・タンパク質動物飼料事件パネルは第2条第2項(a)と第3条注釈の文言の差異を問題とせず、両条文の規定する課徴金と内国税は同一の範囲を有すると起草者により理解されていたと述べている<sup>31</sup>。

この同一説を採用する場合、両項の適用の手順は表2のように整理できる。

表2

譲許の有無	税額と譲許税率の関係	適用条文	該当性	国境における課金の法的属性
輸入品が譲許品目	1) (課徴金額+実行税額) > 譲許税額 2) 譲許表記載のないその他租税・課徴金	2条2項(a)	該当	協定整合的な内国税相当の国境課徴金
			非該当	2条1項違反の関税ないしはその他租税・課徴金 <i>or else?</i> / 3条2項違反の内国税
輸入品が非譲許品目	(課徴金額+実行税額) ≤ 譲許税額	3条注釈	該当	内国税・課徴金として3条2項の適用を受ける
			非該当	協定整合的な関税ないしはその他租税・課徴金 <i>or else?</i>

第3条注釈と第2条第2項(a)の「内国税」と「課徴金」の文言の差に特に意味を与えない(つまり両条文は基本的に同じ範囲の国境における課金に適用される)解釈を取った場合、同一の国境における課金に対して双方の条文の適用があることになる。しかし、関税譲許義務が無関係である状況、つまり輸入品が非譲許品目であるか、譲許品目でも課される国境における課金が関税または譲許表にあるその他租税・課徴金(いずれも実行ベース)と合算しても譲許税率の範囲内である場合、そもそも第2条の義務は問題にならない。この場合は、第2条第2項(a)が同第1項の義務からの適用除外という機能を斟酌すれば、第2項(a)の適用はなく、直ちに第3条注釈適合性のみが判断される。国境における当該課金が同注釈に該当すれば、次に内国税として第3条第2項の規律に服する。また、該当しない場合(例えば対応する内国税が存在しない)は、原則として当該課徴金は協定整合的な関税ないしはその他租税・課徴金となる<sup>32</sup>。ただし手数料名目である場合、第8条の規律に服する可能性は残る。

他方、輸入品が譲許品目で、1) 課される任意の国境における課金が、関税または譲許表に記載されるいずれかのその他租税・課徴金(いずれも実行ベース)と合算してそれぞれいずれかの譲許税率越える場合、または2) 当該国境における課金が通常関税とは明らかに区別されるその他租税・課徴金であり、さらにその記載が譲許表にない場合、第2条第1項(b)違反が疑われる(関税なら第1文、その他租税課徴金なら第2文)。したがって、今度は同第2項(a)への該当性を検討する必要がある。同項適合性があれば、内国税相当課徴金として第3条第2項適合性があるものと認定される。他方、なければ当該国境における課金の法的性質は改めて検討しなくてはならない。第2条第2項は同(a)ないし(c)に該当する国境における課金に第2

<sup>31</sup> DSC for India—Additional Duties (AB), *supra* note 6, at 13 (citing Panel Report, EEC—Measures on Animal Feed Proteins, L/4599 (Mar. 14, 1978), GATT B.I.S.D. (25th Supp.), at 49, ¶ 4.16(c) (1979)).

<sup>32</sup> 注(28)の留保はここでも該当する。

条の義務を適用しないと述べているだけであって、これに該当しない課金の法的性質について何ら予断しない。よって、後続の中国・自動車部品関連措置事件で示された基準<sup>33</sup>に従って問題の課金の属性を検討し、国境措置ということになればおそらくは関税ないしはその他租税・課徴金に分類され<sup>34</sup>、譲許表との照合によって第2条第1項適合性が判断される。また、かかる検討の結果、課金が内国税としての性質を帯びるものであれば(例えば、本件のAD、SUADのように、税率は国境と国内で違うが、第2条第2項(a)の相当性要件を質的に充足するような場合)、既に第2条第2項(a)の適用において第3条第2項適合性が否定されているので、内国民待遇原則違反の内国税と見なされる。

この結果、国境における課金は、その形態のいかんを問わず、単に内国税率および譲許税率を共に超えれば第2条措置に分類されて同第1項違反を問われる。逆に内国税率以下であれば(譲許税率以下であるかどうかは問わない)、第3条第2項措置であると分類される。このような適用における第2項(a)と第3条注釈の機能の違いは、(1)に述べたように単純に同じ措置に関して前者が第2条の義務からの適用除外、後者が国境における課金への第3条の適用という分担だけではない。輸入製品の譲許の有無および国境における課金後の税率いかにによって、ある国境における課金を国境税・内国税いずれに割り振るかの法的根拠は異なるものと解せる。また、このように解すれば、単純に双方が同じ範囲の国境における課金に対して同様の規律を課し、条約解釈の実効原則に反して双方の規定を重疊的なものとして解されることはない。

#### (4) パネル・上級委員会の立場

この点は本件において争点となっていないため、当然のことながらパネル・上級委員会のスタンスは明確にされていない。しかしながら、上級委員会は、問題の措置が、第2条第2項(a)が適用される「課徴金」であるか、第3条注釈にある「内国税その他の内国課徴金」であるかは、その属性や個別事案の状況に照らして判断されるべきであると述べている(¶153 n. 304)。このかぎりでは、峻別説を前提としていることを示唆する。

この点は、後続の中国・自動車部品関連措置事件においてより明確にされており、上級委員会は、第2条第1項b第1文と第3条第2項の関係を、前述の本件判断を引用しながら、第2条第2項(a)と第3条注釈の関係と同様に捉えている<sup>35</sup>。前者の関係においてはそれぞれの規律の対象となる税の範囲は絶対的に排他的である。つまり、第3条第2項に服する内国税は輸入品に同種の国産品を越えて課されることを許されないのに対し、第2条第1項(b)の税、特に関税は輸入品にのみ課せられる税であるから、両者の特性は矛盾する。したがって、同じ税は同時に双方の規定に服することはない。この峻別と第2条第2項(a)課徴金と第3条注釈内国税の区別を同一視していることは、ここでも上級委員会が峻別説を前提に議論していることを伺わせる。

他方、本件上級委員会は、本件で問題となっている内国税相当の国境課徴金(内国税の国境における徴収ではない)に第3条第2項を適用する可能性を示唆した(¶180)。峻別説においては、第2条第2項(a)の国境課徴金は、同項の文言から、機能において内国税と関連しているがあくまで独立した国境税であることが想定されている。上記のように国境税一般と内国税との排他的関係を前提にすれば、本質的に第2条措置として観念した内国税相当国境課徴金が内国税自体に関する規定である第3条の規律に服すると

<sup>33</sup> *China—Automobile Parts* Appellate Body Report, *supra* note 15, ¶¶ 172-179.

<sup>34</sup> 注(28)の留保はここでも該当する。

<sup>35</sup> *China—Automobile Parts* Appellate Body Report, *supra* note 15, ¶ 171 n.233.

の解釈は、この前提に適合しない。本件上級委員会の説示は、第2条第2項(a)あるいは第3条注釈に適合する国境における課金はすべて第3条第2項の範囲内にある内国税の一部と認識し、ことさらに内国税の国境徴収か、あるいは内国税相当の国境課徴金を峻別しないものとも理解できる。特に上記 VI.A.2. で説明したように、上級委員会は、文言に忠実に第3条第2項適合性要件を内国税にのみ係るとしたパネルの解釈を敢えて破棄し、第2条第2項(a)の国境課徴金に第3条第2項の規律が及ぶと自判した。このことに鑑みれば、上級委員会には同一説を示唆しているとも理解できる。

#### 4. 本件措置に対するに関する上級委員会の意見表明

最後に、標記の点につき、本件上級委員会は極めて興味深いアプローチを採っていることについて付言したい。上級委員会は、パネルによるGATT第2条の解釈の誤りを指摘した後、パネルの事実認定および当事国に争いのない事実を基礎に、措置の同条適合性について分析の完遂を試みた。結論として上級委員会は、対応関係にある内国税の同種の国産品に対する課税を越えてAD・SUADが輸入品に課税される「かぎり(insofar as...)」、GATT第2条に適合しない「であろう(would...)」と述べている(¶¶ 214, 221)。一見すると、上級委員会の説示は、利用可能な証拠により当該税制の協定違反を認定しているようにも理解できる。しかし、注意深くパネルの説示の展開を追うと、パネルは当事国が十分な証拠を提示していない事実を指摘し(しかし証拠不十分・判断不能は宣言しない)、その上で部分的には客観的な証拠ではなくインドの自認によって、AD・SUADの協定不整合の可能性を認定する(¶¶ 212-214, 218-221)。そして結論として導かれる協定違反の可能性も、上記のように仮定法で説示されている。

この説示の意味は、結論部分でより鮮明にされる。通常上級委員会は、結論部分において、自己の法的結論を「認定する(finds...)」すると宣言する。しかし本件結論の関連部分においては、「認定する」のではなく、あくまで「思慮する(considers...)」のみである。その結果、上級委員会は本件では何らの勧告も行なわない、すなわち上記のインドの措置の協定違反を示唆する説示にもかかわらず、その是正を命じないと結んでいる(¶¶ 231(e), 231(f), 232)。

##### (1) 意見表明の法的根拠および法的地位

上記に指摘した結論部分と勧告を行わなかった事実から、上級委員会は、本件で利用可能な証拠だけではAD・SUADに「法それ自体(law as such)」の違反を問うに不十分と考えたか、あるいは実際に内国税がAD・SUADを超えている具体的事実が提示されないかぎり、両税制のGATT第2条違反の認定はムートであると考えたことが伺われる。上級委員会は、法律審としてパネルの事実認定ならびにパネルの記録にある当事国間で争いのない事実のみに基づき分析を完遂することができ<sup>36</sup>、かかる事実が十分でない場合、完遂の不能を宣言せざるを得ない。しかるに、本件では事実の不足を認識しているにもかかわらず、問題の措置に関する一定の法的評価を含む説示を行うことは、一般に司法最少主義(judicial minimalism)的に行動する上級委員会としては極めて稀である。

このような説示は、被申立国のインドの立場からすれば、不十分な事実認定を基礎に問題の措置の協定

<sup>36</sup> Appellate Body Report, *European Communities—Measures Affecting Asbestos and Asbestos-Containing Products*, ¶¶ 78-83, WT/DS135/AB/R (Mar. 12, 2001).

違反が認定されたに等しく、同国は DSB における本件報告書採択においてこれを法的根拠を欠く「勧告的意見 (advisory opinion)」として批判している<sup>37</sup>。勧告的意見については、例えば ICJ においても明示的な授權と手続が規定されているが (ICJ 規程第 4 章)、同様の根拠を DSU に見いだすことはできない。よって、この意見表明は一定の法的評価を含む言辞ではあるものの、確定的な法的結論を提示していない点では、単なる傍論 (*obiter dictum*) である。また結論部分も、勧告が伴わない以上、法的効果を有するものではない。あくまで履行段階において被申立国を拘束するのは、パネル・上級委員会の勧告を通じた DSB の裁定・勧告であることは、DSU 第 21 条の各項から明白である。

たしかに本件では米国は十分な事実の立証を怠ったが、特に AD についてパネル・上級委員会が揃って明確に指弾するとおり、インドによる州物品税および AD 算出方法に関する情報提供についての非協力的態度が事実の解明を妨げた一面がある (上級委 ¶ 213 n.409、パネル ¶ 7.270 fn.309)。上級委員会はこの点を斟酌して、利用可能な事実が確定的な協定違反の認定を行うには十分ではないとしても、問題の措置が違反の高い蓋然性を有すると心証を敢えて表明し、措置を爾後も協定適合的に運用すべきことを勧奨することで、実質的な米国の権利救済を図ろうとしたとも理解できる<sup>38</sup>。

さらに本件では、インドが AD・SUAD を法的には廃止することなく、税関告示 32/2003 および同 102/2007 によってその適用のみを実質的に停止している事実にも留意しなければならない。仮にこれらの告示を新告示によって廃止することで停止している課税を再開した場合、上級委員会が指摘する輸入品に対する AD・SUAD の同種の国産品に対する課税を超えた賦課が現実のものとなる。よって、インドに対してその場合に行われるであろう法的認定を予備的に示し、課税再開の自重を求めたものとも理解できる。このことは、税関告示 32/2003 および同 102/2007 による課税停止後の AD・SUAD の法的効力が不明確であるところ、課税停止前の AD・SUAD 自体を審理の対象とすることにより、パネルが紛争の明確な解決 (DSU 第 3 条第 7 項) を図ろうとした判断 (¶¶ 7.65-70) とも符合する。

いずれにしても、上記の事情は本件固有のものであり、今後このような意見表明が一般化するものとは思われない。ただし、上級委員会も委員に第三世代を迎え、前世代の委員よりも能動的な紛争解決機能を発揮せんとする姿勢の顕在化として見れば、極めて興味深い。

## (2) 上級委員会には事実が欠缺していたか

もっとも、上級委員会は果たして分析を完遂し、認定 (findings) に至る証拠を欠いていたかといえ、この点に疑問なしとはしない。

まず、上述のように、AD・SUAD が第 2 条第 2 項(a)に該当しないとして、これが第 2 条措置か第 3 条措置かについては議論の余地が残る。本件ではパネル・上級委員会はあくまで当事国がそのように主張に沿って AD・SUAD を国境措置として扱ったのであり、パネル・上級委員会自らがこれらの措置の法的性質を自判していない。その意味では、本件判断において、AD・SUAD が最終的に第 2 条第 1 項(b)該当の国境措置で

<sup>37</sup> Dispute Settlement Body: Minutes of Meeting Held in the Centre William Rappard on 17 November 2008, ¶ 63, WT/DSB/M/259 (Feb. 6, 2009).

<sup>38</sup> もっとも、本件上級委員会は GATT 第 2 条第 1 項(b)違反の立証を米国が怠ったとするパネルの認定を覆し、事実の不足によって確定的な判断に至らなかった。したがって、米国は既判力によって同一措置を再度パネルに付託することは遮断されないで、米国には救済の途が閉ざされたわけではない。

あることは、確定していない。この自判の欠如が、上級委員会が認定を回避した理由のひとつであることが伺える。

しかし、AD・SUADを国境措置とすることには、当事国はもとより、パネルもこれに同意していると上級委員会は認めている(¶153 n. 304)。よって、問題の措置の第2条第1項該当性については、当事者によって争いがなかったものとしてこれを前提とすることに、特段の問題を見出せない。

次に、本件で求められる「法それ自体」の違反の認定は、行政府に対して羈束的に協定違反の行為を義務づける法令について可能となることは確立した一般原則である。本件措置については、「法それ自体」として紛争解決手続に付託できる羈束的な措置であることを、パネルが認定している(¶7.108)。更に、インドが自認したAD・SUADが相当する内国税を超える可能性については、自認によらずともインド法の関連条文の検討から明らかである。少なくともSUADについては、パネルは「手持ちの情報(the information we have)」からも上記の可能性は明白であると述べ、事実認定は必ずしもインドの自認にのみ依拠したわけではない(¶7.369)。また、上級委員会もこの点を証拠に基づくパネル自身の認定として認めている(¶220, “Based on its analysis of the arguments and evidence before it, the Panel found that ...”)<sup>39</sup>。これらを考え合わせると、上級委員会が報告書¶220に指摘した限定的な状況においては、同種の国産品に課する内国税を、輸入品に課するAD・SUADが不可避免的に上回るという本件措置の「構造」が明らかになる。更に輸入品・国産品の同種性についても、パネルによれば当事国間に争いのないところである(¶¶7.264, 7.350)。

SUADが相当する内国税を上回るか否かは可変的な事情(州の例外品目の選択、卸の売上額、州内再販の有無)に左右されるが、ひとたびその事情が発生すれば、不可避免的に同種の国産品への課税を「越えて」輸入品に課税されることになり、中央政府にこの協定違反の課税を回避する裁量はない。従前の第3条第2項下の事例では、酒税関連の事案に代表されるように、輸入品に対して常に同種の国産品を上回る課税を行なう税制が問題となり、本件のAD・SUADのように、状況によって輸入品により多くの課税が行なわれる内国税は前例がない。その第3条第2項適合性を評価する場合、第3条の目的は輸入品・国産品間の「平等な競争関係の期待(expectations ... of the equal competitive relationship)」を保障することにあること<sup>40</sup>に留意しなければならない。本件措置の差別は、輸入品と国産品に異なる税制が適用される結果生じる法律上の差別であり、正に製品の外国原産に由来する差別である。よって、部分的・偶発的であるにせよ、輸入品のみが輸入品であることを理由として不利に扱われる制度は、この法益を損なうものである。更に、第3条第4項に関する説示ではあるが、同様に平等な競争関係の期待を第3条の制度目的とすることから、米国・関税法337条事件GATTパネル報告は、内国規則は輸入品の不利な取り扱いに帰結する可能性がないことを確保しなければならないことを説示した<sup>41</sup>。これらに照らし、少なくとも差別の可能性が明確に認められる

<sup>39</sup> この点はADについては事情が全く異なる。パネルは、「インドの陳述に意見を述べる(comment upon India's statement)」として、「インドが説明するように(As explained by India)」ADによる輸入品への課税が一部の州による一部価格帯の同種の国産品の課税を上回る可能性があるが、これを「インドが自認するとしても(If...India explicitly acknowledged)」ADと州物品税は同一の機能を有すると論じている(¶7.274)。すなわち、これらの事実認定については、パネル自身の証拠に基づく認定ではなく、すべてインドの説明に依拠する形を取る。上級委員会も、この点について「パネルはインドの説明に留意した(the Panel notes India's statement ...)」と評しており、やはりパネル自身の認定ではないと理解している(¶213)。ADについては、各州の物品税率とAD算出のための平均方法に関する情報は的確な事実認定に重要であるが、インドが非協力的であったことから、パネル・上級委員会は十分な情報を持ち得なかった(上級委¶213 n. 409、パネル¶7.270 n. 309)。

<sup>40</sup> *Japan—Alcoholic Beverages Appellate Body Report, supra note 19, at 111, 115.*

<sup>41</sup> *GATT Panel Report, United States—Section 337 of the Tariff Act of 1930, L/6439, (Jan. 16, 1989), GATT B.I.S.D (36th Supp.)*

SUADについては、上級委員会は第3条第2項違反を認定し、是正を勧告すべきであった。

### C. その後の展開

本件報告書は2008年11月17日のDSB会合において採択された<sup>42</sup>。上記のとおりDSBによる勧告は行われなかったため、インドに履行義務は生じない。

なお、本件上訴手続中の2008年9月25日に、ECはインドのマハラシュトラ、ゴア、タミル・ナードゥの各州のアルコール課税および販売規制について、より個別具体的な措置を多数提起しつつ、これらがGATT第3条および補助金協定第3条に反する旨を主張し、インドに協議要請を行なった<sup>43</sup>。更に、同年12月17日には、カルナータカ州の措置を追加している<sup>44</sup>。これらの措置と本件の対象となった措置の重複は明らかになっていないが、少なくとも州物品税の免除が含まれている。本件には、後日米国、オーストラリアがDSU第4条第11項に基づく協議参加を申し入れている<sup>45</sup>。2009年2月末現在では、パネル設置に至っていない。

---

at 345, ¶¶ 5.13-5.14 (1990).

<sup>42</sup> DSB Minutes on Nov. 17, 2008, *supra* note 37, ¶ 72.

<sup>43</sup> Request for Consultations by the European Communities, *India—Certain Taxes and Other Measures on Imported Wines and Spirits*, WT/DS380/1, G/L/855, G/SCM/D79/1 (Sept. 25, 2008).

<sup>44</sup> Request for Consultations by the European Communities, Addendum, *India—Certain Taxes and Other Measures on Imported Wines and Spirits*, WT/DS380/1/Add.1, G/L/855/Add.1, G/SCM/D79/1/Add.1 (Dec. 17, 2008).

<sup>45</sup> Request for Joint Consultations by the United States, *India—Certain Taxes and Other Measures on Imported Wines and Spirits*, WT/DS380/4 (Jan. 5, 2009); Request for Joint Consultations by the United States, *India—Certain Taxes and Other Measures on Imported Wines and Spirits*, WT/DS380/3 (Oct. 8, 2008); Request for Joint Consultations by Australia, *India—Certain Taxes and Other Measures on Imported Wines and Spirits*, WT/DS380/2 (Oct. 6, 2008).