



特 集

プーチン大統領訪日後の日ロ経済関係

連載レポート

ロシアにおける税務紛争の概要(1)

松嶋 希会

はじめに

ロシアでは5年ほど前までは、税務調査は1年ほどに1回入る、ロシア税務当局の主張には根拠がないことが多いが税務当局内の審理において主張が改められることはない、しかし、裁判で争えば納税者が勝つ確率が高いと言われていた。しかし、近時、税務当局の徴税方針の転換や関連制度の変更により、税務紛争の様相が変わってきている。これに伴い、税務調査の対象にならないようにすること、裁判に行く前に紛争を終了させることが重要となっており、また、可能となってきた。日本人マネジメントには、税務当局の方針、税務紛争の傾向や概要を理解し、担当従業員や外部専門家に適切な時点で適切な指示を出すことが求められている。

本連載では3回にわたり、ロシア企業とロシア税務当局の税務紛争を取り上げる(一般個人、連結納税グループや投資上特別な地位を与えられる企業については割愛する)。第1回の本稿では、税務紛争の全体の流れや傾向、税務当局の徴税方針を、第2回では、税務紛争の発端となる税務調査、また、税務調査結果に同意できない場合の手續を概説する。最終の第3回のテーマは、税務訴訟を予定している。本連載において引用条文に法令名がない場合、2017年1月1日現在の1998年7月31日付連邦法第146-Φ3号ロシア連邦税法典第1部または2000年8月5日付連邦法第117-Φ3号ロシア連邦税法典第2部(以下、どちらも「税法」とする)である。

税務調査から税務紛争へ

企業は、法人税などの税金のほか、従業員のために年金基金や国家基金に社会保険料を定期的に申告し納めている。連邦租税局は、関税以外の租税を管轄するが、2017年1月1日以降は、社会保険料についても徴収・管理権限を有する¹⁾。税務調査は、税務当局が管轄する租税などに対し実施され、「机上調査」と「実地調査」の2種類がある(87条1項)。2012年には特別な移転価格税制調査が導入されたが(105.17条)、本連載では割愛する。

租税や社会保険料の申告書が提出されると、管轄税務署において「机上調査」という作業が行われる。机上調査は提出された申告書の情報を確認することを目的とする。調査期間は申告から3ヵ月以内と定められている(88条2項)。1日で終わることもある一方、提出書類に矛盾があったりVATの還付が請求されていると、さらなる調査が始まる。調査対象は申告された租税・保険料に限られる。机上調査の開始につき納税者に知らされることはなく、問題なく調査が終わった場合、その旨の結果が納税者に通知されることもない。

税務調査と聞いて思い浮かべるのは、税務調査官が事業所にやって来る「実地調査」ではないだろうか。実地調査は、税務当局の任意の判断により実施される。その目的は、納税額が正確に算定されているか、また、適時に納付されているかを確認することである(89条4項第1パラグラフ)。2017年以降、調査対象は関税以外の租税・社会保険料全てである。ただし、移

転価格税制は特別部署の管轄であり地域税務署に調査権限はないため、一般税務調査では対象とされない(関連者間取引の存在が特別部署に通知されることはありうる)²⁾。調査対象期間には、調査年度より前の3事業年度が含まれる(89条4項第2パラグラフ)。例えば、2017年度中に調査が実施されると、2017年度のほか、2016年度、2015年度および2014年度まで遡って調査することができる。

机上調査であれ実地調査であれ、調査結果に同意できない場合、上級税務当局に異議を申し立て、上級機関に再考してもらふことになる。上級機関の再考結果にも同意できない場合、より上級の税務当局に異議を申し立てるか、または、訴えを提起し裁判で争うこともできる。

税務訴訟の傾向

税務訴訟について、その件数は減っており、

納税者の勝訴率は落ちていると指摘されている³⁾。ただし、各関係者が示す数字は一致していない。「税務訴訟」の意味するところや訴訟当事者に一般個人が含まれているか否かなどが異なるためと考えられる。

裁判所が発表した、税務当局と法人・個人事業者間の税務訴訟の統計は表1のとおりである。2010年から2013年までの期間については、税務調査結果などの決定や税務署職員の作為・不作為を争う裁判は減少し、納税者の勝訴率は低下している(しかし、税務当局による徴収訴訟については異なる)。

連邦租税局は、2014年と2015年の税務訴訟件数の比較では、32%減少したと発表している⁴⁾。2015年と2016年の第1四半期の比較では、表2のとおり、訴訟件数は4分の1に減少しているが、争訟総額に大きな差はない。一件あたりの額が高くなっていると考えられる。

表1 税務機関と法人・個人事業者間の税法適用に関する訴訟件数

	2010年	2011年	2012年	2013年
第一審	92,438	98,313	104,035	94,976
税務当局の決定取消、職員の作為取消などの請求 (納税者勝訴率)	31,514 (64.0%)	26,358 (62.8%)	24,554 (61.8%)	19,276 (57.0%)
税務当局に対する還付・過払金返還請求 (納税者勝訴率)	1,923 (66.9%)	1,571 (58.9%)	1,582 (50.7%)	1,109 (42.1%)
税務当局による徴税請求 (税務当局勝訴率)	58,366 (62.2%)	69,795 (41.9%)	77,332 (33.7%)	74,168 (38.4%)
第二審 (判決が取消・変更された件数)	17,611 (2,780)	14,645 (2,330)	13,062 (2,134)	11,355 (1,703)
第三審 (判決が取消・変更された件数)	12,793 (1,673)	10,074 (1,237)	8,224 (1,161)	7,110 (948)

(出所)最高商事裁判所発表資料⁵⁾。

表2 2015年および2016年の第1四半期の比較

	2015年第1四半期	2016年第1四半期
税務訴訟件数	12,000件	3,000件
訴訟で争われた額	623億ルーブル	609億ルーブル
訴訟で争われた額に対する税務当局勝訴の額の割合 (対法人・個人事業者の訴訟の場合)	80% (79.7%)	79% (78.6%)

(出所)連邦租税局法務部長の説明⁶⁾。

税務訴訟減少の背景

税務訴訟減少の理由は、以下のように分析されている。

①税務調査の減少

実地調査の97%で更正・課税の処分が出され、税務訴訟の多くが税務調査から始まっているが⁷⁾、その税務調査数が減少している。税務調査が過去3事業年度に遡って調査できることから、以前は、3年ほどに一度税務調査が入ると言われていたが、税務当局がかかる全体的な監督を放棄し、リスクに着目したアプローチに転換したことによる⁸⁾。税務リスク（徴税可能性）があると思しき企業に対してのみ税務調査を実施し、調査一件あたりで徴収できる額を増やすという、徴税の効率化を図るものである⁹⁾。リスク分析に基づく調査対象納税者の選定は2008年10月に導入され¹⁰⁾、2016年には税務署職員の教育プログラムにも追加されている¹¹⁾。

連邦租税局副局長は、税務調査は毎年15%は減っているとし、税務調査方針を以下のように説明する¹²⁾。小規模なビジネスに対しては税務調査は行わない。中規模以上ビジネスについては、満遍なく調査するのではなく、税務リスク（徴税可能性）の見当を付けて調査を実施する。例えば、調査産業を絞り、2015年は宝飾品業界やITディストリビューター、2016年はアルコール産業や製薬業に注力している。同一業界の会社の納税額を比較検討し、疑わしい会社を選定する。

②訴訟前審理手続（不服申立前置主義）の導入

税務当局の判断などに不服がある場合、訴えを提起する前に、一度は税務当局に異議を申し立てなければならない。税務当局における訴訟前審理手続は、2009年に税務調査結果に対する不服について義務化され、2014年に全ての税務当局の判断や職員の作為・不作為に対する不服

に拡大された（138条2項）。2009年の導入当初、上級税務当局は身内の下級税務当局が出した判断を見直すことに消極的であったが、現在、訴訟前審理手続において争いが解決される事例が増えている¹³⁾。

③税務当局の訴訟方針の変更

税務当局が訴訟準備を強化し、十分な理論構成・証拠がある事案のみ裁判で争うこととしている¹⁴⁾。訴訟前審理手続において終了する紛争が増えている一因であるが、訴訟が納税者にとっては容易ではなくなってきている。納税者勝訴率が低下しているのもこのためと考えられる。

④税法解釈の統一

2014年8月の裁判制度改革により、裁判所の法解釈の統一が促進され争いの余地が狭くなってきている¹⁵⁾。また、税務当局が、積極的に自身の見解や税務当局勝訴の裁判結果を示しており、納税者が事前に税務リスク回避に動いている¹⁶⁾。

以上の税務訴訟減少の背景をみるに、企業にとっては、第1に、税務当局見解および裁判結果に基づく税務リスク分析・管理を日頃から行うことの重要性が増していると言える。税務調査に入られる可能性を下げることに繋がる。仮に紛争に発展してしまった場合は、裁判を待たず、税務当局との交渉・協議に力を入れることが賢明な策となっている。当然ながら、交渉・協議も、日頃からの税務リスク分析・管理があって可能となる。

今回は、調査対象納税者の選定、実地調査の概要、訴訟前審理手続を取り上げる。

【注】

- 1) 2016年7月3日付連邦法第250-Φ3号および第243-Φ3号。
- 2) OOO PricewaterhouseCoopers Legal, ed., Field tax audits - a step by step approach, Moscow: OOO PricewaterhouseCoopers Legal, 2016, p.9.
- 3) Maxim Yuzvak, “Trends in the Supreme Court of Russia Case Practice of 2014 (Tax Dispute)”, Law: Journal of the Higher School of Economics, Issue 2, 2015, p.138.
- 4) 「連邦租税局が2015年訴訟前税務紛争・税務訴訟の結果を発表」2016年2月29日付連邦租税局サイト(ロシア語)、
<https://www.nalog.ru/rn77/apply_fts/pretrial/5959261/> (最終閲覧日: 2016年12月30日)
- 5) 「商事裁判所が2010年から2013年に審理した税務機関が当事者である事件に関する統計」(ロシア語)、
<http://arbitr.ru/_upimg/8C2581A839BEFC1A529FFEEA886CC8CB_13.pdf> (最終閲覧日: 2016年12月30日)
- 6) オレク・オフチャール「税務訴訟の傾向」2016年7月18日付税法ニュースサイト(ロシア語)、<http://taxpravo.ru/analitika/statya-380341-tendentsii_v> (最終閲覧日: 2016年12月30日)
- 7) Yana Proskurina and Maria Mikhaylova, “Chapter 25 RUSSIA”, in Simon Whitehead, ed., The Tax Dispute and Litigation Review - Edition 4, London: Law Business Research Ltd, 2016, I Introduction, II Commencing dispute
- 8) 「実地税務調査の制度コンセプト」連邦租税局サイト(ロシア語)、
<https://www.nalog.ru/rn77/taxation/reference_work/conception_vnp/> (最終閲覧日: 2016年12月30日)
- 9) エル・エフストラトヴァ「国家監督におけるリスク分析アプローチ」『通信サービス: 会計・税務』6号(ロシア語)、2016年、「税務行政におけるリスク分析アプローチ」の章。
- 10) 2008年10月14日付連邦租税局令第MM-3-2/467@号
- 11) 2016年5月18日付連邦租税局令第MMB-7-4/327@号
- 12) セルゲイ・アラケロフ「今月のインタビュー」『法律』2016年10月号(ロシア語)、2016年、7頁。
- 13) アラケロフ「今月のインタビュー」7頁、Y. Proskurina and M. Mikhaylova, op. cit., II Commencing disputes.
- 14) アラケロフ「今月のインタビュー」7頁、M. Yuzvak, op. cit., P.138.
- 15) オフチャール「税務訴訟の傾向」。
- 16) アラケロフ「今月のインタビュー」7頁。

【執筆者紹介】

松嶋 希会(まつしま きえ): 2001年東京弁護士会登録。2006~2007年、ウズベキスタンにおいて日本ODA法整備支援事業に従事。2010年からPwC Russiaにおいてモスクワを拠点にロシアやカザフスタン等のCIS諸国の日系ビジネスを支援。