

ロシアにおける税務紛争の概要(2)

松嶋 希会

実地調査対象の選定

実地調査対象選択の指針は、2007年5月30日付連邦租税局令第MM-3-06/333@号「実地調査制度のコンセプトの承認について」(以下、「実地調査制度コンセプト」とする)に定められ¹⁾、納税者に自主的に確認するよう推奨されている。連邦租税局サイトにも掲載されている²⁾。例えば、以下のような事項が脱税スキームの兆候として、調査対象の選定において考慮される。

①同業事業者の平均的な税負担を下回っている。

税負担は、税務申告書記載の納税額と、国家統計局の情報(財務諸表)³⁾による売上額に基づき算定される。業種毎の平均的な税負担は、実地調査制度コンセプトに示され⁴⁾、連邦租税局サイトでも公開されている⁵⁾。例えば、2015年度の税負担は、全事業平均は9.7%、自動車・二輪車の販売・関連サービス・修理では2.8%、車両・設備の製造では6%とされている(個人所得税も考慮されているが、社会保険料や年金保険料は含まれていない)。

②財務諸表または税務申告において、2暦年以上、損失が認識されている。

③税務申告において、一定期間に多額の損金算入がされている。

④費用の増加率が、売上高の増加率を超えている。法人税申告における費用・売上高の増加率と、財務諸表における費用・売上高の増加率が一致していない。

⑤従業員一人当たりの平均賃金が、当該連邦構

成主体の同業事業者の平均賃金より低い。

⑥ビジネス上の相当な理由なく常に仲介業者を採用し、当該仲介業者との取引が財務基盤となっている。

⑦机上調査などにおいて、税務当局からの質問に答えない、提出を求められた書面を提出しない。

⑧管轄税務署が変更されるような住所変更を頻繁に行っている。

⑨採算性が、同業事業者の採算性より10%以上低い。

業種毎のコスト(売上原価、販売費、一般管理費)に対する営業利益の割合、および、総資産に対する税引前利益の割合は、実地調査制度コンセプトに挙げられており⁶⁾、連邦租税局サイトにも掲載されている⁷⁾。例えば、2015年度のそれぞれの割合は、全事業平均は9.3%、5.0%、自動車・二輪車の販売・関連サービス・修理では3.2%、9.5%、車両・設備の製造では6.1%、税引前損失を認識している。

⑩税務リスクが高い事業形態(不当に節税効果を享受している事業形態)を採用している。税務当局は、税務調査・税務訴訟の経験から、「税務リスクが高い事業形態」を例示し⁸⁾、連邦租税局サイトにも掲載している⁹⁾。例えば、法人の国家登記に会社に関する情報が存在しない、会社の所在地、倉庫、製造拠点や販売拠点などの所在地に関する情報がない、会社の代表者・代理人の権限を証明する書面が提示されない、といった点を挙げている。

上記のような兆候を有する企業は、不当に節税効果を享受しているとして、税務調査の対象となりやすい。積極的な節税策をとっていない企業であっても、客観的には上記の兆候を有することもありうるので注意が必要である。また、自社には上記兆候はないものの、ロシア企業から商品を購入したりサービスを受けたりする場合、当該ロシア企業が不当に節税効果を享受していないかを十分確認せず取引に入った場合、自社も税務リスクを負う恐れがある。サプライヤー選定におけるかかる注意義務については、本連載第3回で取り上げる。

実地調査の実施

調査の流れ 実地調査は、管轄税務署が実地調査実施決定を発して始まり、実地調査終了書を作成して終了する。調査実施決定日から調査終了書作成日までの期間は2ヶ月内でなければならないが、4ヶ月まで延長ができ、例外的に6ヶ月までの延長が認められている(89条6項、8項)。調査終了書は、調査最終日に納税者、代理人または納税代理人(以下、単に「納税者」とする)に交付される(89条15項)。調査終了書交付から2ヶ月内に税務調査結果に関する通告書(アクト)が作成され、通告書は5営業日以内に納税者に交付される(100条1項、5項)。

通告書には、法令違反の事実の有無、更正による追加納税額、当該追加納税額の延滞に対する利息相当額、また、法令違反が行政罰対象であればその旨が記載される(100条3項)。

調査手法 実地調査においては、資料提出や質問状での確認のほか、昨今、情報収集の有効な手段として、関係者インタビュー、事務所の検分、専門家意見の取得が増している¹⁰⁾。

税務当局は、健康状態の関係でインタビューに適さない者や弁護士など法律上の守秘義務

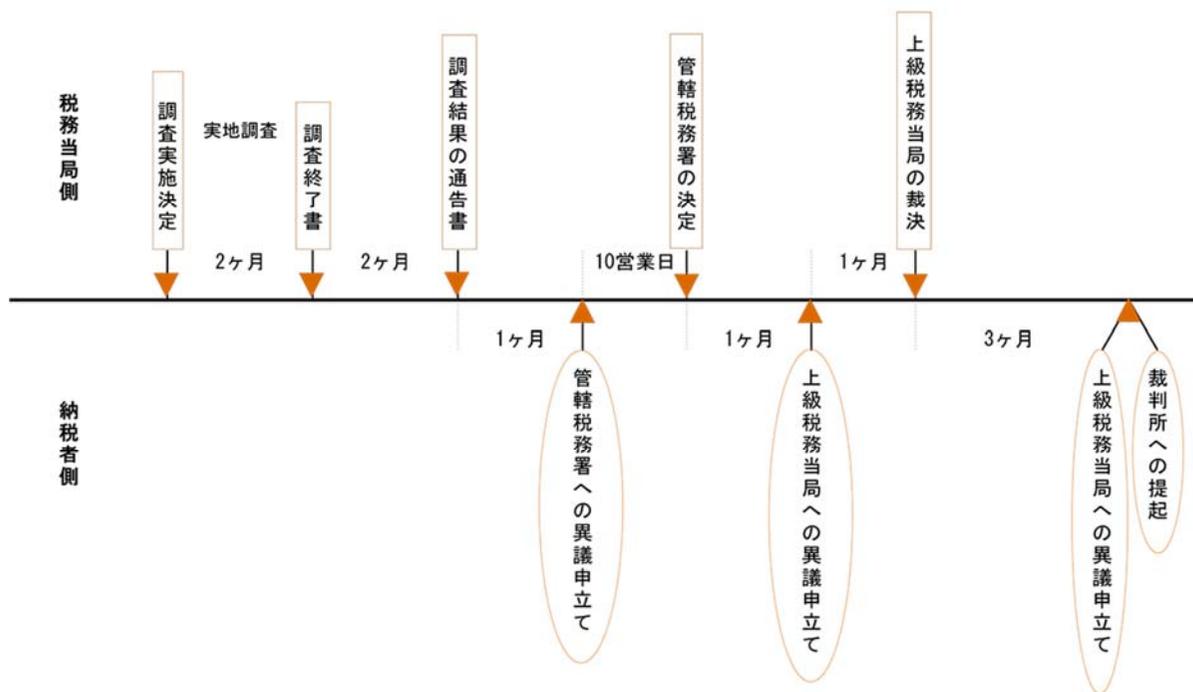
を負う者などを除き、関係事項を知っていると思われる人物を誰でもインタビューすることができる(90条)。過去の従業員、取引相手の従業員やロシア語を解さない外国人もインタビュー対象となる。インタビュー実施時期に制限はないが、当たりをつけるために調査初期段階に行われるか、判明した違反を再確認するために調査最終段階で行われることが多い¹¹⁾。税務当局との協議により、指定された者とは別の者のインタビューに変更してもらえらることもある(例えば、CEOの代わりにCFO、販売マネジャーの代わりに主任経理)¹²⁾。また、インタビュー対象者が、主任経理や弁護士などの同席を求めることがある。インタビューに対象者以外の者が同席することが許されるかは法律上規定がなく、実務でしばしば問題となるが、同席が認められることもある¹³⁾。誰を同席させることが有益か慎重に検討する必要がある。

異議申立ての手続

調査結果の通告書に対する異議申立て 通告書に記載されている事実や法令違反の指摘に同意できない場合、納税者は、通告書受領から1ヶ月内に管轄税務署に対し異議を申し立てる(100条6項)。

異議は管轄税務署の署長(副署長)が審理し、異議申立期限から10営業日の期間内に、税法違反に対する行政罰を科す決定、行政罰を科さない決定、または、追加調査を実施する決定が出される(101条1項、7項、1ヶ月までの延長が認められている)。行政罰を科す決定には、追加納税額および延滞利息額のほか、罰科金も定められる(101条8項)。行政罰を科さない決定にも、本税の更正を認める場合には追加納税額および延滞利息額が定められる。決定は、決定日から5営業日以内に納税者に交付され、交付から1ヶ月経過後に発効する(101条9項)。

【税務調査から税務紛争までの大まかな流れ】



税務署の処分決定に対する異議申立て 決定を受けいれることができない場合、納税者は、上級税務当局に処分決定の審査を求めて異議を申し立てることができる。この時点で、裁判所に訴えることは認められない(138条2項)。

処分決定が発効する前に(処分決定受領から1ヶ月以内に)異議を申し立てると、処分決定の執行はとめられる(138条1項第3パラグラフ、139.1条、101条9項、101.2条1項)。上級税務当局は、異議申立てから1ヶ月内に、審査結果に基づき裁決を出す(140条6項、1ヶ月の延長が認められている)。通常、審査には1ヶ月半から2ヶ月を要し、審査は税務当局内のみで行われ、納税者が直接関与することはない¹⁴⁾。

処分決定が発効すると決定は執行され追加納税などは徴収されるが、発効後であっても、納税者は、税務当局の決定全般や職員の作為・不作為に対して異議を申し立てる場合の一般的な手続に従い異議を申し立てることができる。申立期限は処分決定日から1年内である

(138条1項第2パラグラフ、139条2項第2パラグラフ)。

上級税務当局の裁決に対する異議申立て 上級税務当局で審査された結果出された裁決に異議がある場合、納税者は、裁決日から3ヶ月内に連邦租税局管轄地域部に対し異議を申し立てるか(139条2項第3パラグラフ)、権利侵害を知ってから(一般的には裁決書受領から)3ヶ月内に裁判所に税務当局の決定の取消しを求めて提訴することができる(138条2項、142条)。どちらの方法を選択するか、戦略を練る必要がある。実務上、連邦租税局に異議を申し立てつつ、裁判に訴える例もある¹⁵⁾。

以前と比較すると、裁判に行く前に紛争が解決される事例が増えてはいるものの、税務当局の正式な処分が出てから結論を覆すことは依然容易ではない。早い段階から、通告書が出される前も含めて、税務当局に対し反論する、非

公式ではあるが協議を申し入れるなど、早期に対応することが推奨される。

【注】

- 1) 2007年5月30日付連邦租税局令第MM-3-06/333@号添付第2号書面「実地調査の調査対象納税者を選定する際に税務当局が用いる一般的な基準」
- 2) 「実地税務調査制度のコンセプト」ロシア連邦租税局サイトに掲載（ロシア語）、
<https://www.nalog.ru/rn77/taxation/reference_work/conception_vnp/3781110/>（最終閲覧日：2017年1月15日）
- 3) 事業体は、国家統計局に財務諸表を提出する義務がある（2011年12月6日付連邦法第402-Φ3号「会計について」18条）。
- 4) 前掲連邦租税局令添付第3号書面「事業別の税負担率」
- 5) 前掲連邦租税局サイトに掲載（ロシア語）、
<https://www.nalog.ru/rn77/taxation/reference_work/conception_vnp/3781089/>（最終閲覧日：2017年1月15日）
- 6) 前掲連邦租税局令添付第4号書面「事業別の商品・労働・サービスの採算性率、および、事業別の資産採算性率」
- 7) 前掲連邦租税局サイトに掲載（ロシア語）、
<https://www.nalog.ru/rn77/taxation/reference_work/conception_vnp/3781088/>（最終閲覧日：2017年1月15日）
- 8) 前掲連邦租税局令添付書面「税務リスクが高い事業形態」
- 9) 前掲連邦租税局サイトに掲載（ロシア語）、
<https://www.nalog.ru/rn77/taxation/reference_work/conception_vnp/5680984/>（最終閲覧日：2017年1月15日）
- 10) OOO PricewaterhouseCoopers Legal, ed., Field tax audits – a step by step approach, Moscow: OOO PricewaterhouseCoopers Legal, 2016, p.18.

- 11) OOO PricewaterhouseCoopers Legal, ed., The Tax Audit Interview: what you need to know, Moscow: OOO PricewaterhouseCoopers Legal, 2016, p.7.
- 12) Ibid., p.13.
- 13) Ibid.
- 14) OOO PricewaterhouseCoopers Legal, ed., Tax disputes in Russia – Pre-trial stage (Part1), Moscow: OOO PricewaterhouseCoopers Legal, 2016, p.17.
- 15) Ibid., p.19.

【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。