

ロシアにおける税務紛争の概要(最終回)

松嶋 希会

税務訴訟の流れ

実地調査の結果出された税務当局の判断に合意できず、上級税務当局に異議を申し出たものの、判断が覆らなかった場合、裁判で税務当局の判断の取消しを求めることが考えられる。

2014年8月に裁判制度が改革され、現在、企業が税務当局を相手に裁判で争う場合、一般的には、下表の一番下の第一審から上にステップを踏んでいく。手続は、2002年7月24日付連邦法第95-Φ3号商事訴訟法が定めている（以下、

「訴訟法」とする）。企業の登記地がモスクワ市であれば、モスクワ市商事裁判所での第一審から始まる。表からは、5回も審理がありうるように思われるが、多くの訴訟は、第一審、控訴審、破毀審で終了する。第一審から破毀審まで、9～12ヶ月ほどかかる¹⁾。ただし、破毀審において、事件を差し戻して審理し直すという判断がされた場合、さらに時間がかかる。紛争額が200万ルーブル以上の場合、税務当局は争ってくる傾向にある²⁾。

企業が税務当局を相手に裁判で争う手順

一般的な商事訴訟			2015年前期の審理件数
法律審	監督審	最高裁判所(幹部会) 憲法の保障する権利・自由の侵害、不特定多数の人権、公の利益の侵害、法令解釈統一の侵害などを審理	0件 ¹⁾
	第二破毀審	最高裁判所(裁判協議部) 実体法・手続法の重大な法令違反を審理	229件 ²⁾
	破毀審	管区商事裁判所(10ヶ所)	44,590件 ³⁾
事実審	控訴審	控訴商事裁判所(21ヶ所)	133,879件 ⁴⁾
	第一審	連邦構成主体商事裁判所(各連邦構成主体に所在 ⁵⁾)	794,233件 ⁶⁾

1) A.B.カシャニン編集代表『最高商事裁判所後のロシア経済裁判』(国立研究大学経済高等学校現代法発展センター、2016年)、201頁。

2) 前掲、190頁。

3) 「2015年前期の管区商事裁判所活動報告」(ロシア語)、

<http://www.cdep.ru/userimages/sudebnaya_statistika/2015/AC3_1-2015.xls> (最終閲覧日:2017年2月10日)

4) 「2015年前期の控訴商事裁判所活動報告」(ロシア語)、

<http://www.cdep.ru/userimages/sudebnaya_statistika/2015/AC2_1-2015.xls> (最終閲覧日:2017年2月10日)

5) サントペテルブルグ市とレニングラード州は別の連邦構成主体だが、一つの商事裁判所が管轄する。ネnetz自治管区は、アルハンゲリスク州商事裁判所が管轄する。

6) 「2015年前期の連邦構成主体商事裁判所活動報告」(ロシア語)、

<http://www.cdep.ru/userimages/sudebnaya_statistika/2015/AC1_1-2015.xls> (最終閲覧日:2017年2月10日)

①第一審

第一審では、法律上、訴え受理から3ヶ月内に審理され判決に至る（訴訟法200条1項、6ヶ月まで延長が認められている）。通常1回の準備的審理の後に2回から4回法廷が開かれ、判決が出されるまで3～5ヶ月かかる³⁾。複雑な事件では1年以上に渡ることもある⁴⁾。モスクワ市商事裁判所やサンクトペテルブルグ市・レニングラード州商事裁判所には税務訴訟を専門とする裁判官がいるため、他の地域と比較し、訴訟は短くなる傾向がある⁵⁾。第一審判決は、判決日から1ヶ月経過後に発効する（訴訟法180条）。

②控訴審

第一審判決に同意できない場合、第一審判決日から1ヶ月内に控訴することができる（訴訟法259条1項）。控訴審では、控訴から2ヶ月内に審理され判決が出される（訴訟法267条1項、6ヶ月まで延長が認められている）。通常、1回法廷が開かれ、判決まで1～2ヶ月を要する⁶⁾。控訴審判決は、判決日に発効する（訴訟法271条5項）。

控訴審では、第一審の事実認定を争うことはできるが（事実審）、原則、追加で証拠を提出することはできない（訴訟法268条）。したがって、第一審の段階で必要十分な証拠を全て出さなければならない。

③破毀審

控訴審判決に不服がある場合、控訴審判決発効日から2ヶ月内に破毀審に上訴できる（訴訟法271条6項、276条1項）。上訴から2ヶ月内に審理される（訴訟法285条1項、6ヶ月まで延長が認められている）。一般的には、法廷が開かれるのは1回で、破毀審全体は1～2ヶ月で終了する⁷⁾。破毀審判決も判決日に発効し（訴訟法289条5項）、通常、最終判決となる。

破毀審では、下級審による事実認定は争えず、下級審が認定した事実を前提として、法律の解

釈・適用が間違っていると主張して争う（法律審、訴訟法286条）。

④第二破毀審

第二破毀審は、2014年8月の裁判制度改革により追加された審級である。以前は、破毀審の上は、監督審であった。第二破毀審も法律の解釈・適用を審理するが（法律審）、実体法・手続法の重大な法令違反に限られる（訴訟法291.1条1項）。

第二破毀審では入口審査があり、まず、第二破毀審で審理すべき事案か否かが審査される（291.6条2項）。2015年前期では、12,175件につき入口審査が行われ、250件につき審理する決定が出された⁸⁾。「第二破毀審」の導入により見直し機会が増やされたとみえるが、導入目的は、監督審への申立て件数を減らすことである。

⑤監督審

監督審は、憲法の保障する権利・自由の侵害、不特定多数の人権・経済利益、公の利益の侵害、法令解釈統一の侵害など、非常に限られた問題を検討する審級である（訴訟法308.3条）。第二破毀審同様、監督審で審理するに値するか否かの入口審査があり、値すると認められた場合に限り審理が始まる（訴訟法308.4条2項）。第二破毀審が導入される前の2013年では、監督審の入口審査は21,378件、審理は464件であった⁹⁾。第二破毀審が導入された後の2015年では、1件に審理決定が出されたが、実際に審理された案件はなかった¹⁰⁾。

税務紛争における「バッドサプライヤー」問題

税務紛争に発展する争点は多岐に渡るが、その一つに「バッドサプライヤー」問題がある。「不誠実な納税者」「節税効果の不当な享受」を許さないとの税務当局・裁判所の姿勢は理解しやすいが、不誠実な納税者（バッドサプライヤー）から物品やサービスを購入している一般

企業も、不当に節税効果を楽しんでいると認定され税務リスクを負う恐れがある。積極的な節税対策を講じているわけではない企業も、注意が必要である。

①「バッドサプライヤー」

誠実性や節税効果の正当性について、税法は定義していないが、裁判所が重要な指針を示している(2006年10月12日付最高商事裁判所総会決議第53号「裁判所による節税効果享受の正当性の検証について」、以下、「2006年決議」という)。「節税効果の享受」とは、課税ベースの減額調整、相殺、優遇税制の利用、低税率の適用、納税金還付などにより、納付する税金が少なくなることである(2006年決議1項)。不当な享受とされるのは、オペレーションが、実際の経済目的に合致していない場合や、合理的な経済理由がない場合などとされる(2006年決議3項、4項)。例えば、時間、資産、人材を考慮すると契約履行の現実的可能性がない、経営陣、技術者、資産、生産設備、倉庫や運搬車両などが欠如し相応の経済活動を行う条件が揃っていないといった事情が挙げられている(2006年決議5項)。実際には取引がされていない空取引が疑われる事情といえる。取引直前に会社が設立された、取引が関連会社間で行われている、会社所在地外で事業をしている、仲介業者を利用しているといった事情は、これらのみで不当性の根拠にはならないが、上述のような他の事情と合わせて勘案して不当性の証明になりうるとしている(2006年決議6項)。

②取引相手選定における注意義務

注目すべきは、一般企業がバッドサプライヤーと取引に入った場合の一般企業側の税務リスクである。サプライヤーが税法違反を犯していること自体は、一般企業が不当に節税効果を楽しんでいる証拠にはならないとする一方で、サプライヤー選定にあたり、当該サプライヤーの税法違反の有無を相当の注意をもって調べ

ていなかったことを税務当局が証明した場合、一般企業側に節税効果享受の不当性が認定される(2006年決議10項)。一般企業に取引相手選定にあたっての注意義務を課しているが、どこまでどのように確認すれば注意義務を果たしたと認められるのか、注意義務の内容は、2006年決議には具体的には述べられていない。

財務省や連邦租税局は、取引相手候補の情報を収集し「不誠実な納税者」と取引に入らないよう、繰り返し注意喚起をしている。例えば、候補企業から、定款、登記証明書、税務登録証明書、ライセンス証明書や代表者権限を証明する書面の写し、税法上・その他行政法上、責任を負っていないことを証明する情報を取得することを推奨している(2010年2月11日付連邦租税局意見書第3-7-07/84号)。選定の際、連邦租税局が要注意会社の兆候とする事項(国家登記されていない、会社の所在地・製造拠点・販売拠点など拠点の情報がないなど)¹¹⁾や、2006年決議が指摘する事情を調査すること、連邦租税局サイトで提供されているデータベースを利用し情報を収集すること(ブラックリスト住所に登記をしていないか、登記住所に所在しない法人としてブラックリストに入っていないかなどを調べる)も推奨している(2016年6月24日付連邦租税局意見書第EJ-19-15/104号)。税務紛争対応としては、これらを調査したことを証明できる書面を備えておく必要がある。

③税務リスク

バッドサプライヤーとの取引につき一般企業側にも節税効果享受の不当性が認定されると、一般企業においてバッドサプライヤーに払った取引代金は損金処理が否定され、取引にかかるVATの控除も否定されることになる。損金処理を否定された額の20%相当額の法人税を追加で払い(284条1項)、さらに、追加納税額に対する延滞利息が発生する(75条)。遅

延利息は、日にロシア中央銀行が定める主要政策金利の300分の1相当率で発生する（75条4項）。2017年2月10日現在の主要政策金利は10%である。2017年10月1日以降の納税については、30日までは主要利率の300分の1相当率であるが、30日を越えると150分の1相当率が適用される。また、追加納税額の20%相当額の罰金（意図的な脱税が認定されると40%相当額）を課せられる可能性もある（122条）。

財務省や連邦租税局が発した意見書（レター）に従い納税額を算定したものの、最終的には追加納税が課されることがある。当局の意見書は、当該局の意見に過ぎず法的効果がないため、追加納税を争うことはできないが、遅延利息および罰金は免除される（75条8項、111条1項3号）。免除の根拠となる意見書は、財務省・連邦租税局が、当該納税者による個別照会の回答として発した意見書か、不特定多数の者に宛てた意見書で正式に登録され公開されている意見書に限られる。

【注】

- 1) OOO PricewaterhouseCoopers Legal, ed., Tax disputes in Russia - Court stage (Part 2), Moscow: OOO PricewaterhouseCoopers Legal, 2016, p.16.
- 2) Ibid., p.27.
- 3) 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, III The courts and tribunals.
- 4) Ibid.
- 5) OOO PricewaterhouseCoopers Legal, op. cit., p.25.
- 6) Y. Proskurina and M. Mikhaylova, op. cit., III The courts and tribunals.
- 7) Ibid.
- 8) カシャニン編集代表『最高商事裁判所後のロシア経済裁判』、190頁。
- 9) 前掲。
- 10) 前掲、201頁。
- 11) 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」。

【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。