

インドにおける非対面型税務調査・不服申し立て および納税者権利憲章の概要

(2021年1月)

日本貿易振興機構(ジェトロ)

ニューデリー事務所

ビジネス展開・人材支援部　ビジネス展開支援課

報告書の利用についての注意・免責事項

本報告書は、日本貿易振興機構（ジェトロ）ニューデリー事務所が現地会計事務所 Grant Thornton India LLP に作成委託し、2020年12月に入手した情報に基づき作成したものであり、その後の法律改正などによって変わる場合があります。掲載した情報・コメントは作成委託先の判断によるものですが、一般的な情報・解釈がこのとおりであることを保証するものではありません。また、本報告書はあくまでも参考情報の提供を目的としており、法的助言を構成するものではなく、法的助言として依拠すべきものではありません。本報告書にてご提供する情報に基づいて行為をされる場合には、必ず個別の事案に沿った具体的な法的助言を別途お求めください。

ジェトロおよび Grant Thornton India LLP は、本報告書の記載内容に関して生じた直接的、間接的、派生的、特別の、付随的、あるいは懲罰的損害および利益の喪失については、それが契約、不法行為、無過失責任、あるいはその他の原因に基づき生じたか否かにかかわらず、一切の責任を負いません。これは、たとえジェトロおよび Grant Thornton India LLP が係る損害の可能性を知らされていても同様とします。

本報告書に係る問い合わせ先：

日本貿易振興機構（ジェトロ）
ビジネス展開・人材支援部 ビジネス展開支援課
E-mail：BDA@jetro.go.jp

ジェトロ・ニューデリー事務所
E-mail：IND@jetro.go.jp

JETRO

目次

1. はじめに
2. 非対面型税務調査:
 - 対象範囲
 - フレームワーク
 - 手続き
 - 不服申し立て
 - コミュニケーション・認証
 - 従来の税務調査との比較
3. 非対面型不服申し立て:
 - 対象範囲
 - フレームワーク
 - 手続き
 - 上訴および修正手続き
 - コミュニケーション・認証
4. 納税者権利憲章:
 - 目的
 - 所得税局による誓約
 - 納税者の義務
5. おわりに

インドにおける非対面型税務調査・不服申し立ておよび納税者権利憲章の概要

1. はじめに

2020年8月、モディ首相は「透明性のある税制へ-正直な納税者を尊重」を目的として以下の制度を導入した。

- 非対面型税務調査 (Faceless Assessment)
- 非対面型不服申し立て (Faceless Appeals)
- 納税者権利憲章

上記の制度の導入により、以下の恩恵が期待される。

- 税務調査における透明性の確保
- 納税者の信頼および自信を高めること
- 自主的なコンプライアンスの遵守
- 税務調査官による望ましくない対応の排除
- 管理資源の最適な活用
- 税務上の判断の統一

2. 非対面型税務調査

対象範囲

非対面型税務調査の対象範囲は以下のとおり。

- 定期的な税務調査 (Regular Assessment proceedings)
- 最善の判断による税務調査 (Best Judgement assessment proceedings)
- 関連者間の国際取引に関する移転価格調査官による独立企業間価格の決定
- 紛争解決手続き
- 再調査手続き (Reassessment proceedings)
- 誤りの修正、更正通知書の発行・修正、欠損金の通知
- 源泉税の減免証明書 (lower/ nil withholding certificate) の発行、納税者による源泉税のコンプライアンス違反、罰則手続き
- 納税・申告証明書 (tax clearance certificate) に関する手続き
- 裁判所への提訴
- 通知書の修正
- 関連当局および裁判所の判決に関する手続き
- 起訴および法令違反
- 登録許可
- 特定の事案における所得税局による権限の行使 (予定納付、納税延期、コンプライアンス違反の免除、延滞税の免除など)

- 源泉税 (tax collected at source : TCS) に関する手続きおよび TCS の減免証明書の発行
- 更正通知書の発行、追徴額の回収に関する事項、欠損金の通知
- 税務調査を実施するための申告書および情報の要求、税務調査開始前の質問、財務諸表監査の指示、資産・財産・投資価値の推定のための通知書の発行に関する手続き
- 情報の提示・収集、企業の台帳の検査に関する所得税局による権限の行使
- 所得税局による質問
- 所得税局に委譲された権限の行使、機能の提供、調査官の任命

しかしながら、2020年8月13日に直接税中央委員会より発表された通達では、以下の項目が非対面型税務調査の対象外となった。

- 重大な虚偽、大規模な租税回避に関する事案
- 国際税務（移転価格取引を除く）に関する事案

フレームワーク

本制度では、税務調査において特定の機能を担う以下の電子調査センター (e-assessment centres) を設置する。

- (i) 国家電子調査センター (National e-assessment centre : NeAC)
- (ii) 地域電子調査センター (Regional e-assessment centre : ReAC)

非対面型税務調査では、国家電子調査センター（以下、NeAC）は非対面型国家調査センター (National Faceless Assessment Centre : NFAC) に、地域電子調査センター（以下、ReAC）は非対面型地域調査センター (Regional Faceless Assessment Centre : RFAC) に名称変更された。しかし、本レポートでは、非対面型不服申立センター (NFAC) と区分するため、NeAC および ReAC を利用する。

NeAC の機能は以下のとおりである。

<p>1. 所得税局と納税者間のコミュニケーション・チャンネル</p>	<ul style="list-style-type: none"> • 所得税局と納税者のコミュニケーション・チャンネルの機能を果たし、NeAC は以下の通知書を納税者に発行する。 <ul style="list-style-type: none"> - 納税者の詳細を含む精密調査 (scrutiny assessment) の通知書 - 調査ユニット (後述) に要求された情報・書類・証拠を取得するために納税者あるいはその他の者への通知書・要求書 • 各ユニット (後述) の間のコミュニケーションの仲介 • 各ユニットから納税者に要求された全ての回答を受け取るための仲介
<p>2. 税務調査の支援</p>	<ul style="list-style-type: none"> • 自動割当システムを通じて ReAC 内の特定の調査ユニットに事案を割り当てる。 • 調査ユニットから受け取った質問・検証依頼を実施するために検証ユニット (後述) に依頼する。 • 調査ユニットにより依頼された専門的なアドバイスを専門ユニット (後述) に求める。
<p>3. 通知書 (assessment order) の発行</p>	<ul style="list-style-type: none"> • 調査ユニットに提出された通知書 (assessment order) の草稿を検討する。

	<ul style="list-style-type: none"> • 自動割当システムを通じてレビューユニットに通知書 (assessment order) のレビューを割り当てる。 • レビューユニットから調査ユニットに更正を提案する。 • 通知書(assessment order)の草稿にて更正が提案された場合、納税者に説明の機会を提供する。 • 罰則手続きを進めるために 税務調査に関する通知書(assessment order)を発行する。 • 税務調査の完了後、事案に関するすべての電子記録を管轄の調査官に提出する。
--	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

地域電子調査センター (ReAC) の機能

ReAC は以下の四つのユニットを持ち、税務調査を実施する。

担当ユニット	役割
調査ユニット (Assessment units)	税務調査における以下の機能を果たす。 <ul style="list-style-type: none"> • 所得税法において所得税額を決定するための重大な問題を特定。 • 特定された問題に関する情報・説明を求めたり、納税者あるいはその他の者により提出された資料を分析したりする。 • 通知書(assessment order)の草稿を作成し、NeAC に提出する。 • NeAC の指示に従い通知書(assessment order)の草稿を修正する。
検証ユニット (Verification units)	以下の点において調査ユニットによる税務調査の実施を補助する。 <ul style="list-style-type: none"> • 質問、クロスチェック、会計帳簿・立会人・証言記録の調査。
専門ユニット (Technical units)	調査ユニットに対して以下の専門的な知見を提供する。 <ul style="list-style-type: none"> • 法律・会計・不正・所得税・移転価格・バリュエーション・監査・データ分析・経営・その他の専門知識に関するアドバイスを行う。
レビューユニット (Review units)	調査ユニットから NeAC に提出された通知書(assessment order)の草稿を以下の点からレビューする。 <ul style="list-style-type: none"> • 関連する重要証拠が記録されているか • 通知書(assessment order)の草稿に関連する事実および法律が記載されているか • 通知書(assessment order)の草稿において加算あるいは損金否認に関する問題が記載されているか • 通知書(assessment order)の草稿にて過去の判例が考慮されているか • 計算上の修正

税務調査の流れは以下のとおり。

1. 税務調査の事案を選択するために NeAC は事前通知書を発行する。
2. 納税者は NeAC から事前通知書を受領後 15 日以内に回答しなければならない。
3. NeAC は自動割当システムを通じて特定の調査ユニットに事案を割り当てる。
4. 事案が割り当てられた後、調査ユニットは NeAC に以下の点を依頼する。
 - 追加情報・資料・証拠を取得すること
 - 検証ユニットによる質問あるいは検証を実施すること
 - 専門ユニットに専門的な知見を求めること
5. 必要に応じて NeAC は次の者とのコミュニケーションを行う。
 - 納税者あるいはその他の者（情報・書類・証拠の取得のため）
 - 検証ユニット（質問・検証を実施するため）
 - 専門ユニット（専門的なアドバイスを求めるため）
6. 検証ユニットあるいは専門ユニットから受領したレポートを NeAC は調査ユニットに提出する。
7. 納税者が事前通知に対して回答をしなかった場合、NeAC は調査ユニットに通知し、最善の判断による税務調査（Best Judgment Assessment）を実施する。
8. 調査ユニットは全ての資料を考慮した後に納税者の申告内容を認めるか、あるいは更正するかを判断し、通知書(assessment order)の草稿を NeAC に提出する。通知書(assessment order)には罰則の詳細も記載される（もし対象となる場合）。
9. 直接税中央委員会（The Central Board of Direct Taxes : CBDT）に規定されたリスク管理戦略に従い、NeAC は通知書(assessment order)の草稿を調査し、以下の手続きを実施する。
 - 通知書(assessment order)の草稿に従い税務調査を完了させ、通知書(assessment order)のコピーを、更正内容を記載した書面（追加納税額・還付額を記載）と共に納税者に送付する。
 - 納税額・還付額の更正が提案される場合、情報提示に関する通知書（Show cause notice）を送付し、納税者に説明の機会を提供する。
 - 通知書(assessment order)の草稿をレビューするためにレビューユニットを任命する。
10. レビューユニットは通知書(assessment order)の草稿をレビューし、以下の事項を決定する。
 - 通知書(assessment order)の内容に同意し、NeAC に伝える。あるいは、
 - 通知書の修正を NeAC に提案する。
11. レビューユニットから連絡を受け取った後に、NeAC は以下の手続きを実施する。
 - 税務調査を完了させ、通知書(assessment order)のコピーを送付し、罰則手続きを進める。あるいは、
 - 差異が生じた場合、納税者に説明の機会を提供する。
12. レビューユニットが差異を指摘した場合、NeAC は上記とは別の調査ユニットに修正を依頼する。
13. 新しく任命された調査ユニットはレビューユニットの修正提案を考慮し、通知書(assessment order)の草稿を NeAC に送付する。
14. NeAC は通知書(assessment order)の草稿を受領後に、以下の手続きを実施する。
 - 税務調査を完了させ、通知書(assessment order)のコピーを納税者に送付し、罰則手続きを進める。あるいは、
 - 差異が生じた場合、納税者に説明の機会を提供する。
 - 仮に納税者が回答しなかった場合、NeAC は以下の手続きを実施する。

- a. 納税者が紛争解決パネル(Dispute Resolution Panel : DRP)に不服申し立てをする権利をもち、かつ納税者に不利な修正内容が提案される場合、NeAC は通知書(assessment order)の草稿をその納税者に送付する。あるいは、
 - b. その他の場合、税務調査を完了し、通知書(assessment order)のコピーを納税者に送付し、罰則手続きを進める。
15. 仮に納税者が通知書(assessment order)に回答した場合、NeAC はその回答を調査ユニットに送付する。納税者からの回答を考慮した後にもし修正がある場合、修正通知書の草稿を NeAC に送付する。
16. NeAC は所定の手続きを経て、税務調査を完了し、通知書(assessment order)のコピーを納税者に送付し、罰則手続きを進める（もし対象となる場合）。
17. 通知書(assessment order)の草稿における差異が納税者に否定され、紛争解決パネル(DRP)に不服申し立てが行われた場合、追加の手続きを実施する。その場合、紛争解決パネルの指示に基づき、調査ユニットは通知書(assessment order)の草稿を作成し、NeACに提出する。
18. NeAC は所定の手続きに従い、税務調査を完了し、通知書(assessment order)のコピーを納税者に送付し、罰則手続きを進める（もし対象となる場合）。
19. 税務調査の完了後、NeAC は当該事案に関するすべての電子記録を管轄の調査官に提出する。NeAC は、直接税中央委員会の事前承認を得るという条件で、税務調査のいかなる段階でも管轄の調査官に事案を移すことができる。

不服申し立て

非対面型税務調査では、税務調査あるいは罰則に関する通知書に対して、管轄の所得税局のコミッショナー (the jurisdictional Commissioner of Income Tax Appeals) に不服申し立てを行うことができる。不服申し立ての手続きは、「3. 非対面型不服申し立て」にて説明する。

コミュニケーション・認証

- 非対面型税務調査に関するすべてのコミュニケーションは、NeAC を通じて電子的な方法で実施される。
- 電子的な方法には、以下が含まれる。
 - 電子メール
 - 電子申告ポータルへの書類のアップロード
 - 携帯アプリ
 - リアルタイムアラート等
- NeAC および納税者が電子記録に電子署名をする。
- 登録された納税者のメールアドレスに認証されたコピーを送付し、納税者とのコミュニケーションを行う。
- 登録アカウントを通じて納税者は回答を提出する。
- NeAC は回答提出に関する受領書を送付する。
- 非対面型税務調査の運営を促進するために、以下の機能が導入される。
 - 携帯アプリ：携帯電話用に開発された所得税局のアプリケーション・ソフトウェア。
 - リアルタイムアラート：所得税局からのコミュニケーションを納税者に通知するためにアラートを送付する（例えば、登録された携帯電話番号への SMS、携帯アプリのアップデート、登録されたメールアドレスへの送付など）。

- 登録されたメールアドレス：登録されたメールアドレスに所得税局からコミュニケーションを送付。所得税局は以下に記載のメールアドレスを利用できる。
 - 電子申告ポータル
 - 前年度の所得税の申告書
 - PAN のデータベース
 - 国民識別番号当局 (Unique Identification Authority of India : UIDAI)
 - 企業省 (Ministry of Corporate Affairs) の公式 WEB サイト
- 登録された携帯電話番号：電子申告ポータルに表示される携帯電話番号
- 納税者はヒアリングを NeAC に依頼することができる。ヒアリングの実施が許可された場合、ヒアリングはビデオ会議システムを利用して実施される。

従来の税務調査との比較

従来の税務調査手続き	非対面型の税務調査手続き
一人の調査官がすべての税務調査手続きを実施。その調査官がヒアリング、提出書類の調査、通知書の発行に責任をもつ。	国家税務調査センターが納税者と各ユニット（調査ユニット、検証ユニット、専門ユニット、レビューユニット）とのコミュニケーションを仲介する。また、各ユニットが個々の役割をもち、その役割に応じた責務を果たす。
従来の税務調査では、納税者に説明の機会を与えることなく調査担当官は、通知書に加算・損金否認の内容を記載していた。	Show Cause Notice が納税者に発行された場合、納税者は通知書(assessment order)の草稿に記載された加算額あるいは損金否認に対して説明する機会を得られる。これにより、所得税局による理不尽な加算あるいは損金否認を減らすことができる。

3. 非対面型不服申し立て

非対面型税務調査（Faceless appeal）制度にて電子調査センターが設置されたように、直接税中央委員会は非対面型不服申し立ての効果的な実施のためにフレームワークを構築した。

対象範囲

非対面型不服申し立ての範囲

- コミッショナー（不服申立担当）への不服申し立て
- 特定の事案にて源泉税を控除する義務を履行しない者による不服申し立て

フレームワーク

非対面型国家不服申立センター（NFAC）	以下の者の間のすべてのコミュニケーションを仲介する。 <ul style="list-style-type: none">• 不服申立者・納税者• 調査官• 不服申立ユニット
非対面型地域不服申立センター（RFAC）	不服申立手続きの実施を補助する。
不服申立ユニット	NFACにより割り当てられた更正通知書をレビューし、以下の機能を果たす。 <ul style="list-style-type: none">• 不服申し立ての追加的な根拠を認める。• 追加質問を行う。• NeAC・調査官に追加の質問を指示する。• 不服申し立てで容認された根拠に関する情報あるいは説明を求める。• 納税者にヒアリングの機会を与える。• 納税者により提出された資料を分析する。• 通知書の草稿をレビューする。

手続き

不服申し立ての割当

- 自動割当システムを通じて NFAC は不服申し立ての事案を不服申立ユニットに割り当てる。
- もし遅延に関する正当な理由があれば不服申し立ての期限が切れた場合でも不服申立ユニットは申請を認める。
- NFAC は不服申し立ての棄却を納税者に通知する。

不服申し立ての手順

不服申し立てが受理された場合、不服申立ユニットはNFACに以下を依頼する。

- 追加情報・書類・証拠を納税者から取得すること。
- 不服申し立ての根拠あるいは納税者から提出された情報・書類・証拠に関するレポートをNeAC・調査官から取得すること。
- 追加質問を行い、レポートを提出するようにNeAC・調査官に指示すること。
- NFACは納税者に通知書を送付する、あるいは情報・書類・証拠・レポートの提出をNeAC・調査官に指示すること。

納税者あるいはNeAC・調査官による回答

NFACにより指定された期限内に

- 納税者は通知書への回答をNFACに提出する。
- NeAC・調査官はレポートをNFACに提出する。

NFACは不服申立ユニットに納税者からの回答あるいはNeAC・調査官によるレポートを送付する。

不服申し立ての追加的な根拠あるいは追加的な証拠

- 納税者は不服申し立ての追加的な根拠および証拠をNFACに提出することができる。
- 不服申立ユニットは納税者により提出された資料を調査し、NeAC・調査官から入手した関連レポートを取得した後、納税者による提出書類を容認あるいは否認する。
- NFACは追加的な根拠あるいは証拠の容認あるいは否認について納税者に通知する。

不服申し立ての完了

- **不服申立ユニットによる通知書の草稿**
不服申立ユニットは関連資料と共に納税者の回答を調査し、通知書の草稿を作成し、NFACに提出する。
- **通知書の草稿のレビューを指示（もし必要であれば）**
NFACは別の不服申立ユニットに通知書の草稿のレビューを割り当てる。
- **通知書の草稿のレビュー**
任命された不服申立ユニットは通知書の草稿をレビューする。レビュー後、不服申立ユニットは通知書の草稿に同意するか、あるいは修正を提案する。
 - 不服申立ユニットが通知書の草稿に同意した場合にNFACは通知書の作成を完了させる。
 - もし通知書の草稿に対して修正が提案された場合、NFACは別の不服申立ユニットに通知書のレビューを割り当てる。新たに任命された不服申立ユニットは、提案内容を考慮した後に規定された手続きに従い、修正版の通知書の草稿を作成する。
- **通知書の発行**
NFACは通知書を完成させ、次の者とコミュニケーションをとる。
 - (i) 納税者
 - (ii) プリンシパル・チーフ・コミッショナー (Principal Chief Commissioner)

(iii) NeAC・調査官

NFAC は罰則手続きを実施する（必要な場合）。

上訴および修正手続き

- 非対面型不服申立制度では、NFAC による通知書に対して管轄の所得税審判所（the jurisdictional Income Tax Appellate Tribunal : ITAT）に上訴することができる。
- ITAT あるいは高等裁判所、最高裁判所が NFAC の決定を退け、NFAC に差し戻す場合、上記で記載した制度に基づき再度、通知書が発行される。

修正手続き

明らかな誤りを修正する場合、NFAC は発行された通知書を書面で修正してもよい。次の者が、誤りの修正を申請できる。

- 納税者
- 不服申立ユニット
- NeAC・調査官

コミュニケーション・認証

- 非対面型不服申し立てに関するコミュニケーションおよび認証手続きは、非対面型税務調査と同じである。

4. 納税者権利憲章

目的

納税者権利憲章 (the Taxpayers charter) の目的は以下のとおり。

- 相互の信頼関係を築き、奨励すること
- 納税者と所得税局の間の説明責任を向上させること
- 納税者による義務の履行、法令遵守を確実にすること
- 所得税局の義務を成文化することにより、納税者権利の支持を保証すること

納税者権利憲章では、所得税局の 14 の誓約 (Commitments) および納税者の六つの義務を規定している。

所得税局の誓約

納税者に対する所得税局の誓約は以下のとおり。

- i. 公正かつ礼儀正しく、合理的に扱うこと
- ii. 正直者として納税者を扱うこと
- iii. 不服申し立ておよびレビューのためのメカニズムを提供すること
- iv. 網羅的かつ正確な情報を提供すること
- v. 時宜にかなった決定をすること
- vi. 正確な税金を徴収すること
- vii. 納税者のプライバシーを尊重すること
- viii. 機密性を保持すること
- ix. 説明責任を果たすこと
- x. 代理人の選択を可能にすること
- xi. 苦情を申し立てるためのメカニズムを提供すること
- xii. 公正な制度を提供すること
- xiii. サービス水準を公開し、定期的に報告すること
- xiv. コンプライアンス費用を削減すること

納税者の義務

- a. 正直かつ法令に準拠すること
- b. 通知すること
- c. 正確な記録を保持すること
- d. 代理人の実施事項を把握すること
- e. 期限内に対応すること
- f. 期限内に支払うこと

5. おわりに

本レポートでは、非対面型税務調査・不服申し立て、納税者権利憲章を取り上げた。これまで理不尽な税務調査、長期にわたる税務訴訟、調査官からの賄賂の要求に悩まされた日系企業は少なくないと思われる。非対面型税務調査では、各ユニットの専門官が各機能を担うことにより、調査官の能力に依存することなく、税務調査が実施される。その結果、画一的で合理的な税務調査の実施、計算ミスの軽減により、税務調査の質が高まるはずである。また、納税者に説明の機会を提供することにより、調査官による一方的な更正通知書の発行を減らすことができる。新しい税務調査・不服申立制度の導入により、日系企業の税務紛争に対する負担を軽減することが望まれる。