

PDP

RIETI Policy Discussion Paper Series 15-P-013

【WTOパネル・上級委員会報告書解説⑭】
タイータバコ関税および内国税事件(フィリピン)(DS371)
—輸入製品の競争機会を減少させる国内規制に対するGATT規律の厳格化—

小場瀬 琢磨
専修大学



独立行政法人経済産業研究所
<http://www.rieti.go.jp/jp/>

【WTOパネル・上級委員会報告書解説⑭】
タイタバコ関税および内国税事件(フィリピン)(DS371)
—輸入製品の競争機会を減少させる国内規制に対するGATT規律の厳格化—*

小場瀬琢磨** (専修大学)

要 旨

本件はフィリピンからタイへのタバコの輸入をめぐる事件である。申立国フィリピンは、タイの関税評価、輸入タバコに対する差別的国内税、および輸入タバコに対する規制措置のWTO法適合性を問うた。本件の争点のひとつは、国産品と輸入品の税務処理の差異がGATT3条4項に違反するかという点であった。本件のパネル・上級委員会は、輸入製品に対して国内産品よりも「不利でない待遇」を与えるように命ずる3条4項の解釈に当たって、問題となる措置の「現実的効果(actual effect)」を考慮することまでは求められず、むしろ輸入製品の競争条件に対する「潜在的効果(potential effect)」に基づいて不利な待遇の成否を判断してよいと判示した(上級委員会報告書135段)。この判示は、「不利でない待遇」の文言について判例解釈を通じて内国民待遇原則の適用範囲を拡張したものと読んでよい。よいならば、輸入製品の競争条件に消極的影響を与える効果が(現実的であれ潜在的であれ)認められる規制措置は、輸入品に「不利な待遇」を与える違法な措置となる。また、原産国とは無関係の事由に基づく規制(原産地中立的規制)に対して本件の「不利な待遇」の成立基準を適用してよいならば、不利な待遇の成否は措置の貿易制限的效果に大きく依存することになる。本件パネル・上級委員会は、「不利な待遇」に関する検討の重点を輸入製品の競争条件の不利益変更という措置の性質の側面に傾斜させた。この判示は、ただしWTO加盟国に対して輸入国の国内市場における輸入製品の競争条件の平等保障を義務づけたものであって、規制緩和まで求めたものとはいえない。

キーワード: 内国民待遇原則、不利な待遇、輸入製品の競争条件の不利益変更

RIETI ポリシー・ディスカッション・ペーパーは、RIETI の研究に関連して作成され、政策をめぐる議論にタイムリーに貢献することを目的としています。論文に述べられている見解は執筆者個人の責任で発表するものであり、所属する組織及び(独)経済産業研究所としての見解を示すものではありません。

* 本稿は独立行政法人経済産業研究所「現代国際通商・投資システムの総合的研究(第II期)」プロジェクト(代表 川瀬剛志ファカルティフェロー)下の「WTO紛争判例研究研究会」の成果の一環である。

** 専修大学法学部准教授/e-mail: t_obase@isc.senshu-u.ac.jp

目次

I. はじめに	4
II. 事案の概要	5
A. 紛争の経緯	5
B. 対象措置と申立内容	6
III. パネル報告書	8
A. 主な先決的事項	8
B. 関税評価協定	8
1. 概要	9
2. 取引価格の不採用 — 関税評価協定 1.1 条および 1.2(a)条	9
3. 関税評価協定 16 条	10
4. 控除評価方式の適用	11
C. GATT3 条	11
1. GATT3 条 2 項 1 文	11
a. タバコに課せられる付加価値税	11
i. 同種の製品に関する分析	12
ii. 超過課税に関する分析	13
b. 国産タバコ再販売業者の付加価値税免除	16
i. 同種の製品に関する分析	17
ii. 超過課税に関する分析	17
2. GATT3 条 4 項	20
i. 同種の製品に関する分析	21
ii. 販売……に関するすべての法令及び要件	21
iii. 不利な待遇	21
D. GATT10 条	26
1. GATT10 条 1 項	26
2. GATT10 条 3 項 a 号	31
3. GATT10 条 3 項 b 号	36
IV. 上級委員会報告書	41
A. GATT3 条 2 項	41
B. GATT3 条 4 項	42
C. GATT20 条	45
D. GATT10 条	46
V. 本件勧告の実施	47

VI. 解説	47
A. 本件の位置づけ	47
B. 内国民待遇の規律の厳格化	48
1. 要件	48
2. 本件のパネル・上級委員会の立場	52
a. 競争条件の不利益変更の立証の容易化	52
b. 競争条件の不利益変更の法的評価を支える事実	54
3. EU 法との比較	56
C. GATT10 条	57
D. 関税評価協定の適用上の問題点	58
参考文献（脚注に引用したものに加えて）	59

1. はじめに

サプライチェーンの国際化は、東アジア地域においては ASEAN 自由貿易地域 (AFTA: ASEAN Free Trade Area) の域内関税引下げによって加速度的に進んだ¹。それは、原料を安価に調達できる国、製品を低コストに生産できる国、および消費国の間の輸出入活動を促進する。また法的にみれば、原材料調達から生産、物流、販売に至る一連の事業活動に複数国の法が適用されることを意味する。

こうした現象はあらたな貿易紛争の背景ともなる。サプライチェーンの国際化は、従来は国内企業が国内的サプライチェーンを通じて物品供給してきた国内市場に対して、外国企業が国際的なサプライチェーンを通じて新規参入することを促す。結果、国内企業と外国企業の間（また同時に国産品と輸入製品の間）競争を生じさせる。このような競争関係にある外国企業にとって輸入国の措置が不利に働く場合、その措置は少なくとも当該外国企業の目には保護主義的に映じるであろう。ここにサプライチェーンの国際化と WTO 法の交錯があるといえるが、これは分析枠組としては未熟である。複数国にまたがるサプライチェーンに及ぶ措置とひとことでいっても、その範囲は、関税から輸入規則、内国税、国内規制までの多種多様の措置にわたる。それらの WTO 法整合性を WTO の紛争解決手続において問うためには、なお個別の措置と各対象協定規定の関係を精査する必要がある。

タイタバコ関税および内国税事件（フィリピン）（DS371）は、WTO 紛争解決手続においておよそサプライチェーンの国際化がいかなる WTO 法上の問題を生じさせるかを実際に示した事例である²。本件においては、フィリピンにおいて生産したタバコをタイへ輸出販売するフィリップ・モリス社と、タイの国営企業のタイ・タバコ公社（TTM: Thai Tobacco Monopoly）の競争関係が、フィリピンとタイの WTO 紛争として発現した。そこで争われた措置は、通関手続における関税評価の決定、タバコの課税標準としての参照価格の決定、内国税制における輸入タバコと国産タバコの扱いの差異、輸入タバコに対する規制の透明性にまで及んだ。

解説（以下 VI.）では、本件における内国民待遇原則の解釈適用を中心に取り上げる。本件パネル・上級委員会は、GATT3 条 4 項を適用する際に、係争措置が輸入製品の競争条件に対して潜在的であっても不利益効果を及ぼしていれば、輸入製品に対する「不利な待遇」があるとした。この解釈適用は内国民待遇の規律の厳格化とあってよいか。また、本件の射程はどこまで及ぶか。以上の二点について整理検討を行う。

¹ ASEAN 自由貿易地域 (AFTA: ASEAN Free Trade Area) は、共通実効特惠関税 (CEPT: common effective preferential tariff) を導入し、2010 年に ASEAN 五か国 (インドネシア、マレーシア、フィリピン、シンガポール、タイ) の間での取引製品の 99%以上を非課税とした。さらに ASEAN は 2015 年までに ASEAN 経済共同体を設立することを目指している。

² 評釈としてすでに濱本正太郎「タイーフィリピン産たばこに対する税関・財政措置 (DS371)」、経済産業省『WTO パネル・上級委員会報告書に関する調査研究報告書 (2013 年度)』 <http://www.meti.go.jp/policy/trade_policy/wto/ds/panel/13-6.pdf>; Davey, W. J. and Maskus, K. E., 'Thailand – Cigarettes (Philippines): A More Serious Role for the "Less Favourable Treatment" Standard of Article III: 4' (2013) 12 *World Trade Review* 163-93.

II. 事案の概要

A. 紛争の経緯

かつてタイにおけるタバコ生産はタイ・タバコ公社 (Thai Tobacco Monopoly) が独占的に担っていた。しかし、ASEAN 自由貿易協定に基づく関税率引下げの結果、タイのタバコ輸入は増加した³。外国産 (とりわけフィリピン産) タバコはタイ市場においてシェアを伸ばした。タイ市場における国産タバコと外国産タバコの市場シェアは 78%と 22%である⁴。外国産タバコの 70%程度をフィリピン産が占めるまでに至った。

フィリップ・モリス・インターナショナル社 (Philip Morris International Inc.) はタバコの製造販売を行う米国デラウェア州の会社である。同社は、フィリピンからタイへのタバコの輸出とタイ国内における販売を行うため、両国にそれぞれ会社組織を設立した。フィリピンにおいては、タバコ製造とタイ市場向け輸出を担うフィリップ・モリス・フィリピン製造会社 (Philip Morris Philippines Manufacturing Inc.、以下「PM フィリピン社」) を、タイにおいては輸入と国内販売を担うフィリップ・モリス・タイランド支社 (The Thailand branch office of Philip Morris (Thailand) Limited、以下「PM タイ社」) を設立した。こうしてフィリップ・モリス社はフィリピンとタイの間に同社ブランドタバコの製造流通網を築いた。

本件は PM フィリピン社と PM タイ社の取引に端を発する。その争点はきわめて多岐にわたるが、およそ三つの争点群がある (さらに以下 II.B. 「対象措置と申立内容」参照)。

第一は、タイの関税評価が関税評価協定に整合的か否かである。PM タイ社は PM フィリピン社から購入したフィリップ・モリスブランドのタバコをタイに輸入した。輸入に当たって PM タイ社は、PM フィリピン社との取引価格を税関に申告して、両社間の取引価格を関税評価額として採用するようにタイ税関当局に求めた。当局は、しかし両社が特殊関係にあるという理由から取引価格を関税評価額として認めなかった。さらに PM タイ社に対して、関税債権の支払担保のための保証金を供託するように求めた。こうして関税評価の方法の関税評価協定整合性が問われた。

第二は、フィリピン産タバコの流通販売に関するタイ国内規制が内国民待遇原則 (GATT3 条) に違反するかどうかである。タイは各タバコ銘柄について最高小売価格 (MRSP: Maximum Retail Selling Price) を定め、この価格を内国税課税の際の課税標準とした。その価格が外国産タバコについては高く、国産タバコについては低く設定されたため、外国産タバコに課せられる内国税負担は等級品国産タバコよりも高くなった。またタイ・タバコ公社の製品と外国産タバコには付加価値税の徴税方法に違いがあった。そのため輸入タバ

³ Davey and Maskus, n. 2 above, 167.

⁴ WHO, 'Tobacco Control Economics. Country Profile: Thailand' (2011), at <<http://www.who.int/tobacco/economics/thailand.pdf>>.

コを販売する小売業者は付加価値税を納税するに当たって追加的な事務負担を負うことになった。こうした輸入産品と国産品の規制上の待遇の差異を GATT3 条に照らしてどう評価すべきかという点が争点となった。

第三は、タイの行政機関のさまざまな行為が GATT10 条に適合的かどうかである。すなわち、タイの法令規則の公表義務違反の有無、「一律の、合理的なおよび公平な方法 (uniform, reasonable and impartial manner)」により貿易規則を「実施 (administer)」すべき義務の違反の有無、および関税評価に関する不服審査制度における権利救済の実効性が問われた。

事件の経緯は以下の表の通りである。

年月日	進行
2008年2月7日	協議要請
2008年4月23日	フィリピンとタイの協議
2008年9月9日	フィリピンとタイの協議
2008年9月29日	フィリピンがパネル設置を要請
2008年11月17日	紛争解決機関がパネルを設置
2009年2月16日	パネリストの選任、議長 Roberto Carvalho de Azevedo (ブラジル)、 パネリスト Richard Gottlieb (カナダ)、同 Alvaro Hansen (ウルグアイ)
	第三国参加: オーストラリア、EU、インド、台湾、米国
2009年6月10日および12日	第一回実質会合
2009年11月4日から6日まで	第二回実質会合
2010年11月15日	パネル報告書発出
2011年2月22日	タイによる上訴
	第三国参加: オーストラリア、EU、台湾、中国、インド
2011年4月18日および19日	口頭弁論
2011年6月17日	上級委員会報告書発出
2011年7月15日	報告書採択
2012年10月15日	履行のための合理的期間満了

B. 対象措置と申立内容

フィリピンは、関税法と税法の運用に関して次の認定をパネルに求めた (para. 3.1)。

1. タイの関税法および税法の実施責任者がタイ・タバコ公社の職員であることは GATT10

条 3 項 a 号の違反に当たる。

2. 行政の決定の遅延とりわけ不服審査機関の決定の不当な遅延は GATT10 条 3 項 a 号および同 b 号に違反する。
3. 行政機関の決定に対する救済の不備は GATT10 条 3 項 b 号違反に当たる。すなわちタイの税関当局は、関税および内国税の税額の最終的決定までの間、これらの税の徴収を確保するための保証金の供託を命じたが、この決定に対する救済手段を定めていなかったことは GATT10 条 3 項 b 号に違反する。

フィリピンは、関税評価に関して以下の違反認定をパネルに求めた (para. 3.1)。

1. タイは、取引価格を関税評価の基礎として認めないとする規則を適用した。このことによって関税評価協定 1.1 条および 1.2 条に違反した。
2. タイは、PM タイ社の申告した取引価格を採用しなかった。このことによって関税評価協定 1.1 条および 1.2 条に違反した。
3. タイは取引価格を不採用としたが、その理由を告知しなかった。これは関税評価協定 1.2(a)条の違反に当たる。
4. タイは、関税評価の決定方法についての適切な説示を怠った。これは関税評価協定 16 条違反に当たる。
5. タイは関税評価協定 5 条を適用して許されないのに、同条を不当に適用した。また PM タイ社の行った取引の控除価格を評価するに当たって、控除すべき項目の控除を行わなかったし、さらに付加価値税および一定の取引の取引税の額を不正確に控除した。これは関税評価協定 7.1 条違反である。
6. タイは、関税評価協定 7 条に基づいて決定した関税評価および当該関税評価の決定方法を PM タイ社に書面により通知しなかった。これは関税評価協定 7.3 条に違反する。
7. タイが関税評価協定 5 条を適用することによって PM タイ社の取引の関税評価を行ったとしても、タイは当該取引の控除価格を不正確に算定しており、よって関税評価協定 5 条に違反する。
8. タイ税関当局は、PM タイ社の提出した関税評価に関する秘密情報をタイのメディアに公表した。このことは関税評価協定 10 条に違反する。

フィリピンは、タイの付加価値税制に関して以下の五点にわたる認定をパネルに求めた (para. 3.1)。

1. タイは、付加価値税の課税標準すなわち政府公定の最高小売価格を決定するに当たって、決定方法およびデータを公表しなかった。これによって GATT10 条 1 項に違反した。
2. タイは、輸入タバコ銘柄の最高小売価格を高水準に設定することによって、国産の同種の産品よりも高い税負担を輸入産品に課した。これは GATT3 条 2 項違反に当たる。
3. 国産タバコの付加価値税免除は GATT3 条 2 項違反に当たる。
4. 輸入タバコの再販売に課される行政的要件は国産タバコの場合と比べて負担が重い。このような要件を課したことは GATT3 条 4 項違反に当たる。

5. タイは付加価値税制を一律の、合理的なおよび公平な方法 (uniform, reasonable and impartial manner) で実施しなかった。このことによって GATT10 条 3 項 a 号に違反した。

フィリピンは、タイの物品税、保健税 (health tax) およびテレビ税 (television tax) に関して以下の三点にわたる認定をパネルに求めた (para. 3.1)。

1. タイは、タバコ付加価値税の課税標準の構成部分としての工場渡し価格 (government-fixed ex-factory price) の決定方法およびデータを公表しなかった。このことによって GATT10 条 1 項に違反した。
2. タイは、物品税、保健税およびテレビ税の租税債務の保証金返還を規律する法令規則を公表せず、このことによって GATT10 条 1 項に違反した。
3. タイは物品税、保健税およびテレビ税を一律の、合理的なおよび公平な方法 (uniform, reasonable and impartial manner) で実施 (administer) しなかった。このことによって GATT10 条 3 項 a 号に違反した。

III. パネル報告書

A. 主な先決的事項

パネルは付託事項には含まれない請求を特定した。フィリピンはタイの付加価値税制が GATT10 条 3 項 a 号に適合的に実施されていないとする認定をパネルに求めたが、この請求は付託事項には含まれない。紛争解決了解 6.2 条によれば、申立国のフィリピン側が「争う [被申立国の] 措置と違反を主張する対象協定規定とを平易に関連づける (plainly connect) 必要がある」(para. 7.16)。タイ・タバコ公社とタイ政府の組織的および人的関係によって、タイ税法・関税法の不公平なおよび不合理的な実施 (partial and unreasonable administration) がもたらされているとフィリピンは主張するが (para. 7.22)、当パネルの見解によれば、フィリピンは「いかに」もしくは「なぜ」タイが GATT10 条 3 項 a 号に違反したといえるのかという点について簡潔に説明していない (paras 7.23-7.24)。よって、タイの付加価値税制が GATT10 条 3 項 a 号に適合的に実施されていないとする請求は付託事項には含まれない。

関税評価協定における審査基準についてパネルは次のように判示した。関税評価協定 1.1 条および 1.2(a) 条に基づく主張を検討するに当たっては、パネルは、タイ税関当局の 1.2(a) 条に基づく決定が証拠事実によって支持されるかを審査する。PM タイ社と PM フィリピン社の関係が価格に影響したかどうかを、PM タイ社の提出した情報に基づいて、関税評価の決定の時点において事実の最初の審判人 (the first trier of facts) として審査するのではない (para. 7.101)。

B. 関税評価協定

1. 概要

パネルは、タイが関税評価協定 1.1 条および 1.2(a)条の各規定に違反したと認定した。なお関税評価協定の解釈適用に関する本件パネルの判断について両紛争当事国はともに上訴しなかった。

関税評価協定 14 条は、同協定附属書 I に含まれる解釈に関する注釈が関税評価協定の不可分の一部分を成すとする。よって関税評価協定の各規定は当該注釈と共に読んで解釈すべきである (paras 7.74-7.76)。

フィリピンが関税評価協定の違反を申立てたのは、フィリピンにおいて PM フィリピン社によって製造され、2006 年 8 月 11 日から 2007 年 9 月 13 日までの間に PM タイ社によってタイに輸入された Marlboro と L&M の二銘柄のタバコについての関税評価である (paras 7.77-7.78)。

2. 取引価格の不採用 — 関税評価協定 1.1 条および 1.2(a)条

PM タイ社と PM フィリピン社はともにフィリップ・モリス・インターナショナルの子会社である。PM タイ社と PM フィリピン社の両社が「特殊関係」にあることはフィリピンも認める (para. 7.78)。2006 年 8 月 4 日から 2008 年 3 月 27 日までの間、タイ税関当局は PM タイ社の申告価格による輸入を認めず、また PM タイ社に対して保証金の供託を求めた (paras 7.82-7.91)。

フィリピンは、関税評価協定 1.2(a)条の求める「販売に係る状況について検討」を行わず、またタイ税関当局が理由なしに申告価格を却下したと主張する (para. 7.134)。

タイは、PM タイ社と PM フィリピン社の関係が取引価格に影響を与えなかったことについて輸入者はタイ税関に十分な説明を怠ったと反論する (para. 7.134)。

パネルの判断: 関税評価協定 1.2(a)条の定めるとおり、売手と買手が特殊関係にあるという事実のみに基づいて、申告価格を棄却することは許されない。タイ税関当局は、関税評価協定 1.2(a)条の求める通りに、特殊関係にある業者間の販売に係る状況について検討を行わなければならなかった。当パネルは、タイがこの検討を行ったか、また検討の性質が関税評価協定 1.2(a)条の義務をみたすものであったかを審査する (para. 7.148)。

1.2 条の規定に関する注釈の 2 段および 3 段によれば、申告価格に疑いのある場合および必要な場合にのみ検討を行えばよい (para. 7.150)。特殊関係が影響を与えていると税関当局が思慮する場合、理由を告知することが求められる (paras 7.152-7.153)。

特殊関係にある業者間の取引において取引価格を関税価額とするかどうかを決定する際には、次の手順を経なければならない。i) 輸入業者が取引価格を申告する、ii) 取引価格の妥当性について税関当局が疑いを有している場合にのみ、販売に係る状況について検討を行い、iii) 輸入業者の提供する情報に照らして当該検討を進め、特殊関係が影響を与えたと

考える理由を通知し、iv) 輸入業者に対して反論のための合理的な機会を付与し、v)、税関当局が最終的な決定を行う、という手続である (para. 7.155)。

以上に手続的側面について述べたので、税関当局による検討の「実体的側面」に移る (paras 7.157-7.171)。「検討する (examine)」の辞書的意義を確認すると、税関当局が情報を注意深く考慮 (consider)、調査 (investigate) および審問 (inquire into) することが求められる。取引価格は通常の価格であるから、取引価格に異議をさしはさむ場合、おのずから税関の側に関連の状況 (relevant situation) の批判的考慮、審問および調査を行うことが要請される (paras 7.158-7.159)。輸入業者の側は、関税評価協定 1.2(a)条および 1.2(b)条に従って取引価格が採用されるべきことを示す情報を提供する義務を負う。加えて 1.2(a)条の注釈によれば、税関当局が販売に係る状況を検討するため、輸入業者に対して情報提出する機会を付与しなければならない (para. 7.160)。米国・小麦タンパク質 (US - Wheat Gluten) 事件 (para. 54) および米国・ラム肉 (US - Lambs) 事件の上級委員会報告書 (paras 53-55) は、国内行政機関の行う「調査 (examine)」という文言について、「調査を担当する行政機関は、積極的に関連情報を求めるべきであり」、よって、「適切な程度の活動」を伴うものと解した先例に当たる (paras 7.161-7.164)。取引の状況を適切に検討するためには、税関当局は、輸入業者提出情報をどのように評価したかを輸入業者に対して告知しなければならない (para. 7.164)。関税評価協定 1.2(a)条は、税関当局と輸入業者にそれぞれ義務を課している。すなわち、税関当局は、売手と買手の関係が価格に影響を与えなかったとする情報を輸入業者が提供する機会を与えなければならない。輸入業者は、税関当局が取引価格の採否を決定するために販売に係る状況を検討・評価できるように情報提供の義務を負う。そのような情報が提供された場合、税関当局は販売に係る状況を「検討 (examine)」しなければならない。この検討は、情報の積極的な (active)、批判的な (critical) 審査かつ考慮でなければならない (para. 7.171)。

PM タイ社とタイ税関当局の間のやり取りを追っていくと (両者の通信の経緯の詳細は para. 7.183 の対照表に図示されている)、結局のところタイ税関当局は関税評価協定 1.1 条および 1.2(a)条の求める行為をとらなかったと結論づけられる (paras 7.182-7.195)。タイの税関当局による申告価格の不採用の理由づけも不十分であるから、1.2(a)条違反が認められる (paras 7.198-7.223)。

3. 関税評価協定 16 条

パネルの判断: 千九百九十四年の関税及び貿易に関する一般協定第七条の実施に関する協定 16 条によれば、輸入者は、書面で要請する場合には、自己の輸入貨物の課税価額の決定方法についての説明を輸入国の税関当局から書面で受ける権利を有する。よって、タイ税関当局は関税評価の決定を書面によって説明する義務がある (paras 7.231-7.232)。この 16 条には透明性と適正手続の目的が内在する (paras 7.234-7.237)。本件では取引価格の不採用

と他の評価方式の採用理由について説明すべきである。とりわけ関税評価協定は評価方式を順に (in the sequential order) 採用すべきである。本件におけるタイ税関当局の説明の量と詳細度について検討すると (paras 7.239-7.240)、タイ税関当局は輸入貨物の関税価額について説明せず、16 条に違反したと結論づけられる (para. 7.266)。

4. 控除評価方式の適用

関税評価協定 5 条および 7 条は控除評価方式を定める。パネルは本件のタイが 7 条の評価方式を適用したと結論づけた (paras 7.287-7.289)。なお関税評価協定 5 条は特定の義務を含まないので、フィリピンの請求は成り立たない (paras 7.291-7.292)。関税評価協定 1 条に基づいて関税価額を決定できなかった場合、同協定 2 条および 3 条に基づいて、適正な関税評価の基礎を得るように、協議の手續を尽くさなければならない (paras 7.326-7.327)。タイ税関当局には輸入者と適切に協議すべき義務があった。この協議を通じて、輸入業者の求める控除に必要な情報を扱うべきである。しかしタイ税関当局はそうしなかった。結果、輸入品の関税価額の決定に当たって、販売促進費、地方税および輸送費を控除しないという決定に至った。このように協議手續を尽くさなかったことは関税評価協定 7.1 条違反に当たる (para. 7.332)。ただし、関税評価協定 7.1 条適合性の実体的側面については、最高卸売価格 (GAQ price) から販売促進費、地方税および輸送費を控除したかどうかについて証拠から判断できない (paras 7.333-7.386)。

C. GATT3 条

1. GATT3 条 2 項 1 文

a. タバコに課せられる付加価値税

GATT3 条 2 項 1 文違反が成立するためには、i) 輸入産品と国内産品が同種であること、ii) 輸入産品に対する課税が国内産品に対する課税に超過することのふたつの要件が満たされなければならない (para. 7.414)。

フィリピンによれば、タイの付加価値税制において、タバコの最高小売販売価格は同時に付加価値税の課税標準となる。タイは、この最高小売販売価格を輸入タバコについては国産タバコよりも高水準に設定した。これによって、輸入タバコに対しては国産タバコを超える付加価値税を課した。よって GATT3 条 2 項 1 文に違反した、と。

この請求に係争対象の措置は以下である (paras 7.416-7.421)。

— タイ歳入法の 79/5 条、81 条、82/7 条、88 条、88/2 条、88/5 条、88/6 条、89 条 4 項および 89/1 条、

- 1966年のタバコ法 23 条、
- 付加価値税率軽減に関する歳入法に基づく 2008 年の勅令 479 号、
- 付加価値税率軽減に関する歳入法に基づく 1991 年の勅令 239 号、
- 1999 年の歳入庁令 Por 85/2542 号、
- 間接税税務局長の発した最高小売販売価格に関する告示 (MRSP Notices)。

なお最高小売販売価格に関する告示に関しては、「Marlboro」と「L&M」の二銘柄のタバコに関する 2005 年 12 月 7 日、2006 年 9 月 18 日、2007 年 3 月 30 日および 2007 年 8 月 29 日の最高小売販売価格の告示 (MRSP Notices) についてフィリピンが違反認定を求めているので、パネルはこれらの措置について判断する。2008 年 8 月 19 日の告示および 2009 年 5 月の告示は本手続の対象としない (paras 7.418-7.421)。

i. 同種の製品に関する分析

フィリピンによれば、すべての輸入タバコとすべての国産タバコがすべての価格帯にわたって同種の製品に当たる。フィリピンは、さらに各価格帯におけるすべての輸入タバコと国産タバコが同種の製品に当たると予備的に主張する (para. 7.422)。

タイは、フィリピンがすべての輸入品と国産品のタバコが同種であると主張している以上、これらすべての製品についての同種性の認定が必要となると反論する。

パネルの判断: まず本件における同種の製品に関する分析において比較対象とすべき輸入産品と国内産品の範囲を特定する。3 条 2 項 1 文の文言によれば、「すべての」輸入産品が「すべての」国内産品と同種であるという認定は求められない (para. 7.427)。3 条 2 項 1 文の同種性に関する先例においては、特定の紛争において問題となった輸入産品が少なくとも一部の国内産品に対して「同種」である限りにおいて、輸入産品は国内産品と同種であると判断されてきた (Panel Report, *Indonesia – Autos*, para. 14.110)。よって、「すべての」輸入タバコと「すべての」国産タバコの同種性比較が求められるとはいえない (para. 7.428)。

一定価格帯の国産タバコと輸入タバコが同種か否かという点に関して、フィリピンは、同一価格帯のタバコはすべて同種の製品であるとする。すなわち、フィリップ・モリス社の L&M と Marlboro の両銘柄タバコが同一価格帯のタイ国産タバコと同種であるという。それを裏付ける証拠として、フィリピンは i) タバコ銘柄間の乗換率および需要の交差価格弾力性に関する ‘TNS Market Study’、ii) タバコ銘柄間の代替の弾力性に関する調査、iii) 需要の交差価格弾力性に関する専門家の意見を提出した (para. 7.429)。

タイは、輸入タバコと国産タバコが完全に代替可能である場合には同種の製品と認められるが、しかしフィリピンはそのような立証を行っていないと反論する (para. 7.431)。

パネルの判断: 同種性の判断対象となるのは、輸入タバコ二銘柄 (=Marlboro と L&M) と同一価格帯のタイ国産タバコであり、これらが GATT3 条 2 項 1 文にいう同種かどうかを分析する。すなわち、Marlboro が Krongthip FF Deluxe および Royal Standard FF Deluxe と同

種であるか否か、また L&M が Krongthip、Gold City FF 90、Falling Rain、Krongthip FF 90、Royal Standard FF Regular、Samit FF 90 および Krongthip Lights の各銘柄と同種であるかどうかを分析する (para. 7.432)。

上級委員会の先例によれば、GATT3 条 2 項 1 文にいう「同種の産品」は狭く、以下の要素を考慮に入れつつ、事件ごとに判断しなければならない。すなわち、i) 所与の市場における産品の最終用途、ii) 消費者の嗜好および習慣、iii) 産品の特性、性質および品質、iv) 関税分類の四要素である。国境税調整作業部会報告書において示されたこれら四基準に関する証拠を調べた後、各証拠を衡量した上で同種か否かの判断を総合的に下すべきである (paras 7.433, 7.437-7.438)。同種性は事件ごとに裁量的に判断せざるを得ない (para. 7.437)。そうした判断は、それぞれの事件の事実的状况を考慮した事件ごとの分析を伴うし、パネルは裁量的な決定を下さざるを得ないのである (para. 7.438)。

タバコの物理的性質および特徴に関してはどうか。輸入品と国産品を問わず、関連製品は、筒状にした紙に巻いたタバコとフィルターから成り、喫煙に供するものである。また内容本数や大きさを表示したパッケージに包装されている。喫煙という最終用途に関して共通点がある。さらにタイの関税分類において、「タバコ葉もしくはタバコ葉代替品による葉巻タバコ、両切り葉巻タバコ、小葉巻タバコ、紙巻タバコ、タバコ葉を含む紙巻タバコなど」が項目 2402.20.90 として挙げられている。さらにタイの税制において物品税、付加価値税、保健税、テレビ税といった同じ税に服し、また広告、流通販売および表示に関して同じ規制に服する。以上の検討の結果、i) 物理的性質および特徴、ii) 最終用途、iii) 関税分類、iv) タイの内国税および規制の四点に関して、Marlboro および L&M 銘柄の輸入タバコとタイ国産タバコは同種であるといえるが、同種性の判断には十分ではない。なお消費者の習慣および嗜好を考慮する必要があるからである (paras 7.441-7.442)。

消費者の習慣および嗜好に関して、フィリピンは、代替性および価格の弾力性に関する証拠、さらに代替の弾力性と需要の価格交差弾力性に関する経済的研究を提出した。これらは、すべての輸入タバコとすべての国産タバコの同種性を根拠づけるには不十分であるが、しかし少なくとも同一価格帯の輸入タバコと国産タバコが同種であるとは結論づけられる (paras 7.442-7.451)。

ii. 超過課税に関する分析

フィリピンは、輸入タバコの課税標準額が輸入タバコのそれよりも絶対的に高く設定されている点において超過課税があると主張した。さらに、輸入タバコの課税標準額は実勢小売価格よりも高く設定されているのに対して、国産タバコの課税標準額は実勢小売価格に等しい点で、輸入タバコの課税標準額が国産タバコよりも高く設定されており、よって輸入タバコに対する超過課税があると主張した (para. 7.452)。

(タイの最高小売価格制度について)

パネルは、まずタイのタバコ付加価値税の制度を紹介した。タバコの付加価値税率は、国産品か輸入品かを問わず、7%である (para. 7.457)。タバコの課税標準は歳入法 79/5 条に定められている (para. 7.459)。公定の最高小売価格から付加価値税を引いた上、この 100 分の 7 を乗じた額が付加価値税額である。すなわち、

$$\text{VAT} = 7/100 \times (\text{MRSP} - \text{VAT})$$

もしくは

$$7/107 \times \text{MRSP}$$

の計算式によって付加価値税額が求められる (para. 7.460)。

最高小売価格は

MRSP = 工場渡し価格もしくは cif 価格

+ [輸入品の場合は関税]

+ 物品税 (cif 価格 + 関税に 400% を乗じた額)

+ 健康税 (物品税に 2/100 を乗じた額)

+ テレビ税 (物品税に 1.5/100 を乗じた額)

+ 地方税 (タバコ 1 箱当り 1.86 バーツ)

+ 付加価値税

+ 流通販売費用 (Marketing costs)

の計算式によって求められる (para. 7.466)。

最高小売価格は、輸入業者もしくは国内タバコ製造者の提案する価格を基にして、物品税当局が決定する。当局は、過当価格から消費者を保護すること、および課税回避の防止のふたつの目的に適合的な提示価格を最高小売価格として決定する。提示価格の不採用や修正はありうる。タイは、タイ市場において最終消費者にタバコを販売することに関連した総販売費用および利潤が上記の最高小売価格の計算式における流通販売費用に当たるという (para. 7.473)。

(税額の絶対的な高低について)

パネルは、輸入タバコの課税標準額は輸入タバコのそれよりも絶対的に高く設定されている点において超過課税があるというフィリピンの主張を退けた (paras 7.476-7.482)。たしかに GATT3 条 2 項 1 文にいう超過課税は、輸入産品と国内産品の間にならずかであっても課税格差があれば成立する (para. 7.479)。しかし付加価値税額は産品の原価に応じて決まる。輸入産品の付加価値税額が高いのは、原価が高いからである。税額が絶対的に高いか低いかという基準によって、付加価値税が差別的であるとは結論づけられない (para. 7.482)。

(最高小売価格決定方法の全般の差別性)

パネルは、輸入タバコと国産タバコの最高小売価格算定の方法が異なる点で、超過課税があるというフィリピンの主張を認容した (paras 7.483-7.567)。

フィリピンによれば、輸入タバコの実勢小売価格と公定の最高小売価格 (= 課税標準) には乖離がある。タイの物品税当局は、輸入タバコの流通販売費用を実際の流通販売費用よりも高く見積もることによって、最高小売価格を高く設定し、こうして輸入タバコの税額を釣り上げた。よって超過課税がある (paras 7.483-7.484)。タイは、タバコの銘柄ごとに異なった最高小売価格を公定している。それに応じて付加価値税額が決まる。だから付加価値税率が国産タバコと輸入タバコに関して同率であったとしても課税格差は生じる (para. 7.486)。

タイによれば、フィリピンは一応の立証を行っていない。タイは最高小売価格を決定するに当たって、輸入タバコか国産タバコであるかを問わず、同じ方法を用いている。よってタイの税制は国内産品に保護を与えるようには適用されていない (para. 7.485)。最高小売価格の決定は輸入業者たる PM タイ社の提示価格を基にしている。最高小売価格における流通販売費用の要素を決定するに当たって物品税当局が独自に決定しているのではない。

パネルは、まず審査すべき点を次のように特定した。政府は課税標準を決定して許される。しかし国産品と輸入産品についてそれぞれ異なった課税標準の決定方法を用いることによって、輸入品の税負担をいっそう重くすることは、GATT3 条 2 項 1 文にいう差別的課税に当たるので、許されない (paras 7.494-7.495; アルゼンチン・皮革製品事件パネル報告書 11.183 段)。本件において審査すべき点は、タイの物品税当局が一般的に用いている流通販売費用の決定方法を逸脱した方法を輸入タバコに対して適用することによって、輸入タバコの税負担を重くしたかどうかである (paras 7.497, 7.525)。最高小売価格と推奨小売価格 (RRSP: Recommended Retail Selling Price) の差は国産タバコについては認められない一方、他方、輸入タバコについては認められる (para. 7.490)。

流通販売費用の決定方法はふたつある。ひとつは最高小売価格と既知の他の要素の合計額の差とする方法である。もうひとつは、タイにおいて消費者にタバコを販売するためにかかる費用を求める方法である (paras 7.499-7.503)。

フィリピンは、タイがタイ・タバコ公社の利益の一定割合を確保するように同公社産タバコ銘柄の最高小売価格を決定していると主張するが、この主張は証拠の裏付けを欠く (para. 7.508)。

(2005 年 12 月の最高小売価格の決定)

フィリピンは、タイが 2005 年 12 月 7 日の Marlboro および L&M の最高小売価格の決定によって、流通販売費用の部分に関して通常の決定方法を用いた場合よりも高い費用を算出し、結果、より高水準の最高小売価格を設定したと主張する。

タイは、PM タイ社による 2005 年 12 月の最高小売価格引下げの申請は十分な根拠がなかったとする。最高小売価格の決定の際の流通販売費用とは、販売費用および流通網に携わるすべての業者の利益を加えた額である。この算出に当たっては、製造者および輸入業者

の提供する情報、ならびに市場それ自体についての情報を用いる。これが最高小売価格の決定の際に流通販売費用を決定するための一般的方法である。

パネルの判断: 2005年12月7日に Marlboro および L&M の両銘柄についての最高小売価格改定の決定が行われた。これらの決定を判断の対象とする。Marlboro については以前の最高小売価格決定の際の流通販売費用を用いず、理由を示さないまま流通販売費用を決定した (para. 7.534)。税務当局は、地方税の課せられていないバンコクにおける Marlboro の流通販売費用に基づいて最高小売価格を決めた。さらに全国一律の最高小売価格を設定するために、地方税 (タバコ 1 箱当り 1.86 バーツ) を加算し、それに 1 バーツを加えている。このようにバンコクにおける流通販売費用しか考慮していない点、および加算理由の不明な 1 バーツが加えられている点をタイは説明できなかった (paras 7.545-7.546)。よって 2005年12月7日の Marlboro の最高小売価格改定の決定は、最高小売価格の決定の際に流通販売費用を決定するための一般的方法から逸脱した方法によって行われたといえる。したがって超過課税が認められる (para. 7.547)。L&M についても、地方税の課せられている地域と課せられていないバンコクに共通する全国一律の最高小売価格を設定する。その際に地方税 1.86 バーツを最高小売価格に含めた上、さらに 1 バーツを加えている。この算定方法は流通販売費用を決定するための一般的方法から逸脱しており、超過課税が認められる (para. 7.754)。

(2006年から2007年の期間における Marlboro と L&M の最高小売価格の決定)

パネルの判断: タイ税務当局の 2006年9月、2007年3月および2007年8月の最高小売価格の決定が恣意的であるか、または不当に高く設定されたか。この点をパネルは審査する (para. 7.561)。国産タバコに関しては、小売価格 (RSP: Retail Selling Price) と最高小売価格の乖離がないのに、輸入タバコに関しては乖離がある。タイの税関当局は、PM タイ社が申告した輸入タバコの cif 価格を採用しなかった。そのため cif 価格を基にした最高小売価格を算定できなくなるかにみえた。このことを避けるため、他の ASEAN 諸国、ASEAN+3 の諸国、ASEAN+3+タイの諸国という国々における価格を参照価格として用いることによって流通販売費用を算出した。この算定方法は、しかしタイがこれまで一般的に用いてきた方法から逸脱している。よって超過課税が認められる (paras 7.563-7.566)。

b. 国産タバコ再販売業者の付加価値税免除

国産タバコ再販売業者の付加価値税免除は GATT3 条 2 項 1 文に反するか。国産タバコの再販売を付加価値税の対象外とする措置は同種の国産タバコを超える付加価値税を輸入タバコに対して課すものであって、GATT3 条 2 項 1 文に反すると フィリピン は主張する (para. 7.568)。GATT3 条 2 項 1 文の違反が成立するための要件は、i) 国産品と輸入品が同種であること、ii) 問題となる措置が国産品を超過する税負担を輸入品に対して課していることである。この要件が満たされているかどうかを審査する (paras 7.568-7.644)。

パネルの整理した当該請求に係争対象の措置は以下である (para. 7.570)。

- タイ歳入法の 81 条および 82/7 条、
- 勅令 239 号 3 条 1 項、
- 歳入庁令 Por 85/2542 号、
- 関連措置の改正、実施措置その他の関連措置。

物品の販売には付加価値税が課せられる。輸入品の実売にも課せられる。

各販売業者の納税額は

納税額 = 仮受税 (購入者に対する販売による) - 仮払税 (再販売業者からの購入による)

の計算式によって求められる (para. 7.580)。

国産タバコの再販売業者は付加価値税の納税義務を免ぜられる (paras 7.585-7.586)。すなわち「政府の組織を成す製造者 [=タイ・タバコ公社] によって製造されたタバコの実売は、販売者がタバコ製造者以外の者であるときには」免除される (勅令 239 号 3 条 1 項)。歳入庁令 Por 85/2542 号も同旨の規定である。

国産タバコの付加価値税はタイ・タバコ公社が一括して納税する。ゆえに流通販売業者は付加価値税の納税義務を免れる。それに対して輸入タバコの付加価値税に関しては国産タバコのような一括納税制度はない。よって再販売の度に付加価値税の納税義務が生ずる。ただし付加価値税は物品の購入者に転嫁できる。再販売業者からの購入の際に支払った仮払税が物品販売の際に購入者から受け取った仮受税を上回るとき、還付申請書 (Por.Por.30) を提出することによって納税済みの付加価値税の還付を求めることができる (paras 7.587-7.592)。

i. 同種の産品に関する分析

パネルは本件で問題となっている Marlboro および L&M は同一価格帯のタイ国産タバコと同種であるとした (para. 7.597)。

ii. 超過課税に関する分析

(最終消費者の支払う付加価値税が問題か)

タイは、最終消費者の付加価値税負担が輸入タバコと国産タバコの両者に関して同一であるので、GATT3 条 2 項 1 文の違反はないという (paras 7.599-7.600)。

フィリピンは、最終消費者が常に付加価値税を負担するとは限らないこと、流通チェーン全体における物品課税が問題であること、および他国の採用する一括課税制度は税制の中立性を保っている点でタイの制度とは異なることを指摘して反論する (paras 7.601-7.603)。

パネルの判断: OECD の文書 (International VAT/GST Guidelines (February 2006)) の整理し

た付加価値税の一般的特徴 (paras 7.605-7.607) に照らしてみると、タイの付加価値税制は、国産タバコに対してのみ付加価値税免除を認める点で各国慣行から逸脱している (para. 7.608)。

3 条 2 項 1 文の目的についてパネルは次のように判示する (para. 7.609)。

3 条 2 項 1 文の目的は輸入産品と同種の国内産品との競争条件の平等性を確保することである。3 条 2 項 1 文に内在する、このもっとも重要な原則を尊重すべき義務は GATT 紛争において十分に明らかにされてきた。たとえば *US - Tobacco* 事件 GATT パネルは、当該紛争における関連措置が「内国税に関する輸入産品の差別的取扱いのリスクを伴う」という理由から 3 条 2 項 1 文違反を認定した。

したがって最終消費者の付加価値税負担だけが 3 条 2 項 1 文の適用上問題となるにすぎないというタイの主張には理由がない。最終消費者が付加価値税を負担することになるからといって、流通チェーンにおける輸入産品の超過課税が生じる可能性は消滅しない。またタイの付加価値税免除制度が典型的な付加価値税制度であるとはいえない (para. 7.760)。

課税が統一的に行われているというタイの主張にも理由がない。徴税方法が輸入産品に関する納税義務に影響する限りにおいて、3 条 2 項 1 文は適用される。カナダ・定期刊行物事件の上級委員会の判示もその根拠となる。「輸入産品および同種の国内産品との競争条件に間接的に影響を与える措置」が 3 条 2 項 1 文の適用範囲に含まれるとしたからである (para. 7.611)。

(国産タバコの再販売の付加価値税免除の 3 条 2 項 1 文整合性)

フィリピンによれば、国産タバコの再販売については付加価値税が免除されるのに、輸入タバコの再販売については認められていない。これは法上の 3 条 2 項 1 文違反に当たる (para. 7.613)。たしかに輸入タバコの再販売についても、再販売業者が還付申請書 (Por.Por.30) を提出することによって納税済み付加価値税の還付を請求できる。しかし国産タバコの場合には還付申請書をそもそも提出する必要がない。この点でやはり国産タバコと輸入タバコの税制上の扱いの相違がある (para. 7.614)。立法上の不利な扱いを私人の行為によって回復できること (すなわち還付申請書 (Por.Por.30) の提出によって過払税の還付を受けられること) は輸入タバコに対する不利な扱いという瑕疵を治癒しない (para. 7.615)。

タイによれば超過課税はない。本件の税制の下でのタイ・タバコ公社は付加価値税の全額を納税しているにすぎない。輸入タバコの再販売に当たっては還付申請書を提出することによって税負担を相殺することができるのだから、輸入タバコも国産タバコも結局は、最終消費者が税を負担することになる。その税率は一律だから差別には当たらない (paras 7.616-7.618)。

パネルの判断: 関連の法的措置が、明確に文言上、WTO 法上の違反行為を定めている場合、WTO 法上の義務に法において違反する措置が立証される。GATT3 条 2 項 1 文の適用上、インドネシア・国民車事件パネル（同報告書 14.113 段）が認めたように、輸入製品の超過課税をもたらすような原産地に基づく区別は、それ自体として GATT3 条 2 項 1 文と整合的ではない（para. 7.620）。本件のタイの関連措置について以上の先例を当てはめる。歳入法の 81 条および 82/7 条、勅令 239 号 3 条 1 項および歳入庁令 Por 85/2542 号は、文言上、タイ・タバコ公社の製造した国産タバコの再販売に関してのみ付加価値税の免除を認め、輸入タバコの再販売に関してのみ課税する。タイの措置は、一見して（on their face）、同種の国産タバコに課せられた付加価値税を超過する付加価値税を輸入製品に課するという帰結をもたらす（para. 7.623）。

還付申請の制度があるのだから超過課税はないというタイの反論は認められない（paras 7.624-7.637）。米国・タバコ事件 GATT パネルによれば、「輸入品に対する差別的待遇のリスク」の認められる内国税制は 3 条 2 項と整合的ではない（同事件報告書 97 段）。ゆえに超過課税の潜在的リスクに対しても 3 条 2 項 1 文の適用は及ぶ。本件パネルは米国・歳入法 221 条事件上級委員会報告書 261-265 段を引用する。そこで引用された上級委員会報告書はさらに米国・関税法 337 条事件 GATT パネル報告書 5.19 段を引用する。これらの先例を本件パネルは次のように総合する（para. 7.627）。

GATT3 条 4 項および TRIPS 協定の文脈における内国民待遇義務の一連の基準は、したがって GATT3 条 2 項に基づく内国民待遇義務にとっても同様に関連しうる。3 条 4 項の適用上、同種の国内産品よりも輸入製品に対して不利でない待遇を与えるべき義務の違反は、関連措置が輸入国たる加盟国の市場において輸入製品の競争条件に不利な影響を与えている場合に認定される。不利な待遇の単なる可能性があるだけで 3 条 4 項の違反を認定するのに十分であることを前提とするならば、「内国税」に関して輸入製品の差別的取り扱いの単なるリスクだけで 3 条 2 項 1 文違反を認定するのに十分であろう。

輸入タバコに適用される本件の制度が「輸入タバコの超過課税の潜在的なリスクすら生じさせないように」適用されているかどうかの問題である（para. 7.632）。

輸入タバコの再販売業者が還付申請書を提出できない場合や購入に関するインボイスが示せないか、あるいは不完全である場合がありうる。よって還付が自動的に行われるというタイの主張は根拠がない。韓国・牛肉事件の上級委員会によれば、WTO 法上の義務との整合性を審査する際に関連する点は、当該措置が私人の一定の行為の「法的な必要性（legal necessity）」を課しているかどうかである（同報告書 146 段）。本件のタイの措置は輸入タバコの販売に関して再販売業者に付加価値税を課す。この納税義務は一定の行政上の要件をみたさなければ免除されない。つまり自動的に免除されない。〔輸入タバコ再販売業者が

負っている] この潜在的な納税義務は、国産タバコの再販売は法上の付加価値税免除が与えられているので、国産タバコ再販売業者は負っていない。このことは超過課税に当たるし、また3条2項の法上の違反を構成する (para. 7.637)。

(付加価値税免除の正当化可否)

タイは、輸入タバコと国産タバコの税制上の扱いの差異が、徴税の確保および闇市場取引、密輸、詐欺的取引等の不正行為取締を確保する上で重要な役割を果たしているという (para. 7.639)。タイ・タバコ公社は政府の組織の一部であって、確実に納税すると期待できる (para. 7.640)。タイのタバコ市場においては密輸が大問題であり、こうした密輸タバコは付加価値税を不正に免れている。タイ・タバコ公社は公衆衛生の目的を監視する。

フィリピンによれば、輸入製品に対する差別的課税は GATT20 条に列挙された特定のな例外に基づいて正当化されなければならない。ところがタイは正当化に関する立証を行っていない。20 条に基づく主張もしていない。

パネルの判断: GATT20 条は、一定の公序例外 (国内法の遵守を確保するために必要な措置を含む) を対象とする。本件のタイは、しかし GATT20 条を援用して、タイ法に基づく付加価値税免除によって達成する政策目的の評価を求めている。よって GATT3 条 2 項 1 文違反の判断は変わらない (paras 7.642-7.644)。

2. GATT3 条 4 項

GATT3 条 4 項違反が認められるための要件は、i) 輸入製品と国内製品が同種の製品に当たること、ii) 問題となる措置が「販売、販売のための提供、購入、輸送、分配又は使用に関するすべての法令及び要件」であること、iii) 同種の国内製品に与えられる待遇よりも「不利な」待遇が輸入製品に対して与えられていることである (para. 7.647 referring to Appellate Body Report, *Korea – Various Measures on Beef*, para. 133)。

3 条 4 項違反の請求に係争対象の措置は以下である (para. 7.649)。

- タイ歳入法の 81 条および 82/7 条、
- 付加価値税の免除を規律する歳入法に基づく勅令 239 号、
- 歳入庁令 Por 85/2542 号、
- 関連措置の改正、実施措置その他の関連措置。

フィリピンによれば以上の措置は「それ自体として」GATT3 条 4 項違反に当たる (para. 7.650)。

パネルの整理した上記措置の概要は以下の通り (paras 7.651-7.658)。

付加価値税登録業者 (VAT registrants) は VAT 記録書式 (VAT Filing Form = VAT Form, Por.Por.30) を入手、記入、提出しなければならない。当該書式は毎月ごとに提出する必要がある。当該書式は還付申請書を兼ねる (para. 7.652)。

付加価値税登録業者は販売の都度に詳細な課税インボイスを準備して物品購入者に交付

しなければならない。その複写は5年間保管しなければならない (para. 7.653)。

付加価値税登録業者は課税記録を調べなければならない。それらは、物品購入時の支払税額の記録 (tax input record)、物品販売時の仮受税額の記録 (tax output record)、物品および原料の記録 (goods and raw materials record) である。これらの記録は5年間の保管義務がある (para. 7.654)。

付加価値税登録業者は監査手続に服する (para. 7.655)。

付加価値税登録業者はタイ歳入法 4 章の規定に違反する場合、制裁を科される。制裁として刑事罰、超過金 (surcharges)、付加価値税還付の不許可がある (para. 7.656)。

タイの法令による免除が与えられない限り、付加価値税の課せられる物品の販売業者は上記の規制に服する (para. 7.768)。

i. 同種の製品に関する分析

パネルは輸入タバコと国産タバコが同種の製品であると評価した。この評価に当たって、原産地を唯一の基準として区別した物品は GATT3 条 4 項にいう同種の製品に当たるという判例 (アルゼンチン・皮革製品事件パネル報告書 11.168 段、カナダ・小麦の輸出および輸入穀物の取扱いに関連する措置事件パネル報告書 6.164 段、中国・出版物等の貿易権および流通サービスに関する措置事件パネル報告書 7.1446 段) に依拠した (paras 7.661-7.662)。

ii. 販売……に関するすべての法令及び要件

パネルの判断: 輸入タバコに課せられる付加価値税の要件は「販売、販売のための提供、購入、輸送、分配又は使用に関するすべての法令及び要件」に当たるか。上級委員会によればここにいる「関する (affecting)」の文言は「効果を与える」ことを意味し、「広い適用範囲をもつことを示唆する」(米国・FSC (21.5 条・EC 申立) 事件上級委員会報告書 208-210 段)。この「関する (affecting)」の文言はそれ自体として義務を課すものではない (para. 7.608)。ドミニカ・タバコ事件のパネル (paras 7.170-7.171) は、輸入タバコの販売に課せられる課税スタンプがタバコの販売に関する (affecting) 措置だとした。以上の先例に照らしてみると、また本件のタイは反論を行っていないので、付加価値税に関連する行政的要件に関するタイの規制は輸入タバコの国内販売に関するものであり、GATT3 条 4 項の適用要件をみたす。

iii. 不利な待遇

(不利な待遇の有無を判断する上で検討すべき点)

GATT3 条 4 項にいう「不利な待遇 (less favourable treatment)」の要件について上級委員会は次のように解釈した (韓国・牛肉事件上級委員会報告書 137 段)。

輸入産品と同種の国内産品との形式的な待遇の差異は、したがって3条4項違反を立証する上で必要でも十分でもない。輸入産品が同種の国内産品よりも「不利に」扱われたか否かは、むしろ措置が関連市場において輸入産品に不利に競争条件を変更しているかを審査することによって評価すべきなのである。

輸入タバコが国産タバコよりも不利な待遇に服しているかどうかという点に答えるに当たっては、したがって以下の三点にわたる検討を要する (para. 7.667)。i) 問題のタイの規制が輸入タバコの再販売業者に対して追加的な行政的な負担を課しているか、ii) 主張されている追加的な負担がタイ市場における輸入タバコの競争条件に対して消極的影響を及ぼしているか、iii) 輸入タバコに対する不利益措置をタイがなお正当化できるか。

(輸入タバコの再販売業者に課された追加的な行政的要件)

フィリピンによれば、輸入タバコの再販売業者のみが付加価値税関連の行政的要件に服するのだから、不利な待遇があり、よってタイが3条4項に違反したといえる (para. 7.668)。

タイによれば、国産タバコと輸入タバコの卸売業者および小売業者は同等の待遇に服している。フィリピンは証拠によって主張を立証していない (para. 7.668)。

フィリピンによれば、付加価値税の還付申請書は輸入タバコの再販売業者のみが提出しなければならない、追加的な負担を課している (para. 7.669)。

タイによれば、国産タバコの販売業者も還付申請書を提出しなければならない、同等の待遇に服している (paras 7.670-7.671)。

フィリピンによれば、輸入タバコを販売する付加価値税登録業者は販売の度ごとに課税インボイスを処理しなければならない。国産タバコよりも輸入タバコに対して価格制度がより複雑であり、書類提出の負担が大きい (para. 7.672)。

タイによれば、国産タバコの販売業者は納品書のみを、輸入タバコの販売業者は納品書と課税インボイスの両方の書類を提出しなければならない。このような待遇の差異があるとはいえ、同等の待遇に服しているといえる (para. 7.673)。

フィリピンによれば、国産タバコの販売業者は所得税を免除されている。輸入タバコの再販売に当たって求められる税務上の報告書は、国産タバコの場合と比べていっそう事務負担が大きい。輸入タバコの再販売業者は監査に備えて帳簿を調べ、また仮受税と仮払税を記録する。しかし国産タバコの場合は、付加価値税が免除されているのでその必要はない (paras 7.674-7.675)。

タイによれば、国産タバコもまた収支報告の書類を提出しなければならない。このような待遇の差異があるとはいえ、同等の待遇に服しているといえる。売上に関する記録や書類はコンピューターによってほぼ自動的に作成されるのだから負担の差異はほとんどない (paras 7.676-7.677)。

フィリピンによれば、輸入タバコを再販売する付加価値税登録業者は監査に服するが、

国産タバコを再販売する付加価値税登録業者は服さない (para. 7.678)。

タイによれば、国産タバコか輸入タバコかを問わず、販売業者は監査に服する (para. 7.679)。

フィリピンによれば、国産タバコの販売業者は付加価値税を免除されているので、付加価値税に関する規則違反に対する制裁は、輸入タバコを再販売する付加価値税登録業者に対してのみ課せられる (para. 7.680)。

タイによれば、税法違反に対する制裁の差異が 3 条 4 項にいう超過課税を構成する理由が不明である。付加価値税関連の行政的要件の違反に対して課せられる制裁は、3 条 2 項にいう「内国税もしくは内国課徴金」には当たらない (paras 7.681-7.682)。

パネルの判断: 以上のタイの規制が追加的な行政上の負担を課しているか検討する (paras 7.683-7.722)。

(還付申請書について)

物品販売一般に関して還付申請書 (Form Por.Por.30) を提出する必要がある。輸入タバコの販売もそうである。しかし国産タバコの再販売業者は、付加価値税登録業者の登録をする必要がなく、よって還付申請書の提出の必要もない。その反面として、輸入タバコの再販売業者に対しては追加的な負担が課せられているといえる (paras 7.684-7.694)。国産タバコの再販売業者も還付申請書を提出して販売を報告する必要があるとタイは主張する (para. 7.698)。この点に関する歳入庁の裁定は複数あるが、証拠の全体を検討すると、フィリピンの主張するように国産タバコの販売を報告する義務は免除されている (paras 7.698-7.703)。よって還付申請書の提出義務に関しても、還付申請書による報告義務に関しても、国産タバコと輸入タバコの取扱いの差異が認められる (para. 7.704)。

(課税インボイスその他の記録保持の要件について)

フィリピンは追加的な負担が課せられているというが、立証していない (paras 7.705-7.707)。

(その他の記録保持の要件について)

国産タバコの再販売業者は販売の報告義務を免れており、よって所得税を免除されているとフィリピンは主張する。この主張に対してタイは反論していない (paras 7.708-7.709)。だから輸入タバコの再販売業者は追加的な行政的要件の負担に服していると判断する (para. 7.710)。

輸入タバコの再販売業者が提出すべき仮払税・仮受税報告書 (input/output tax reports) と、国産タバコの販売に関して提出の求められる収支報告要件とを対比すると、輸入タバコの販売にかかる報告の項目の方が多い。よって輸入タバコに対して追加的な行政的要件が課せられていると判断する (paras 7.711-7.713)。

さらに輸入タバコの再販売業者は「物品・原料報告書 (goods raw material reports)」を提出すべき義務を負う。この義務は国産タバコの再販売業者には課せられていない。よって輸入タバコに対して追加的な行政的要件に当たる (para. 7.714)。

以上の結論として、付加価値税に関連する追加的な行政的要件が輸入タバコの再販売業者に課せられているといえる (para. 7.715)。

(監査書類の準備と保管について)

監査のための書類を準備し、また保管することは一般的な義務である。よって輸入タバコに対する追加的な負担は認められない (paras 7.716-7.718)。

(付加価値税法規の制裁について)

国産タバコは付加価値税を免除されている。よって国産タバコの販売に関して付加価値税法規の違反は生じえない。それに対して輸入タバコは付加価値税を免除されていないから、輸入タバコの販売に関して付加価値税法規の違反は生じうる。この待遇の差異があることについてタイは争っていない (para. 7.719)。

(追加的な行政的要件の有無についての結論の要約)

以上を要約するに、還付申請書の提出義務、販売報告書の提出義務、付加価値税法規違反に対する制裁の三つの規制に関して輸入タバコに対する追加的な行政的要件が課されていると、パネルは結論づける (para. 7.722)。

(輸入タバコの競争条件に対する消極的影響)

パネルの判断: 輸入タバコに対する追加的な行政的要件がタイ市場における輸入タバコの競争条件に対して消極的影響を及ぼしているかどうかを検討する (para. 7.729)。

パネルはまず先例を参照する。

米国・FSC (21.5 条・EC 申立) 事件の上級委員会は次のように判示した。

ある措置が 1994 年 GATT3 条 4 項における輸入製品に対する不利な待遇を伴うものであるかどうかの判断は、「当該措置それ自体の特徴点」を綿密に検討することによって理由づけなければならない。この判断は単なる主張に基づくものであってはならず、係争措置および市場における当該措置の意義についての注意深い分析に基づいて理由づけなければならない。ただし加えて、かかる判断は係争措置の市場における現実的效果によって根拠づけることは求められない。

この判示の明らかにするところは、係争措置の市場における意義を評価するに当たって「輸入製品の競争条件に対する係争措置の潜在的効果」に依拠してよいということである (para. 7.730)。ここでパネルの参照した先例は、米国・関税法 337 条事件 GATT パネル 5.18 段、次に TRIPS 協定 3.1 条を解釈して「内在的に不利な (*inherently less favourable*) [強調原文]」待遇が違反を構成するとした米国・歳入法 211 条事件の上級委員会 (同事件報告書 265 段) である。またカナダ・小麦輸出に対する措置および輸入穀物に対する措置事件のパネル (同事件報告書 para. 6.190 and fn 281) は、GATT3 条 4 項には些事不採議の例外 (*de minimis exception*) は適用されないとした。

先例においては、広範囲の措置が輸入製品に対して追加的な障壁 (*additional hurdle*) を課しており、よって市場において輸入製品の競争条件を変更するため、3 条 4 項に違反すると判定されてきた。米国・歳入法 211 条事件において、上級委員会は、あらゆる種類の「制限

(同事件報告書 264 段)」もしくは「障害 (同事件報告書 268 段)」が輸入製品の競争条件を変更するものとした (米国・1916 年法 (EC 申立) 事件パネル報告書 6.76 段、米国・関税法 337 条 GATT パネル報告書 5.10 段)。人に対する損害賠償請求、罰金および自由刑もまた、輸入製品に対する不利な待遇を構成することがある (米国・タバコ事件 GATT パネル報告書)。さらに米国・関税法 337 条事件 GATT パネル報告書も競争条件の不利益変更が不利な待遇を構成することの先例である (para. 7.732)。

(先例の当てはめ)

「タイ法における付加価値税関連の諸要件はタイ市場における輸入タバコの競争条件を潜在的に変更する」。この「立場は先例における判断に根拠がある」(para. 7.733)。

「還付申請書 (Por.Por.30)、その他の報告要件、および付加価値税法違反の制裁は、それぞれの要件を個別にみた場合にはタイ市場における輸入タバコの競争条件に対して消極的影響を与えるものとは判断できないかもしれないが、当該諸要件のすべての重なり合い (the accumulation of all those requirements) は潜在的に競争条件に消極的影響を与える (can ... potentially affect)。このことによって、当パネルの見解によれば、3 条 4 項にいう不利な待遇が国産タバコとの関係における輸入タバコに対してもたらされた」(para. 7.734)。

タイのタバコ市場占有率の 96%は上位 5 銘柄によって占められている。その内の二つが輸入タバコである。タイ・タバコ公社は 78%の市場占有率を有し、残り 22%を輸入タバコが分け合っている。フィリピンの提出した数量経済的証拠の示唆するところによれば、輸入タバコと国産タバコの間には一定の価格の弾力性および乗換行動様式 (switching pattern) がある。当パネルの見解によれば、この証拠は、輸入製品に対してのみ課された追加的行政的要件が、わずかではあれ、タイ市場における輸入タバコの競争上の地位に対して潜在に消極的影響を与えたことをも示唆する (para. 7.735)。

追加的行政的要件は、たとえばタバコ販売業者の商業的決定に影響を与える。というのは、そうした要件が業者の営業費用と連動するからである。よって輸入タバコの競争条件の不利益変更をもたらす (para. 7.736)。

タイは、輸入タバコに対する課税総負担が国産タバコよりも低いので不利な待遇は与えていないというが、この主張は認容できない。当パネルは、輸入タバコの現実的税負担 (actual tax burden) が不利な待遇の有無に関連するとは考えない。当パネルは、付加価値税の形式において課された課税負担に関連づけられた行政的諸要件 (*the administrative requirements associated with the fiscal burden imposed in the form of VAT*) という 3 条 4 項の請求の趣旨に関して、「措置それ自体の基本的意義 (fundamental thrust of the measure itself)」を検討しなければならない (para. 7.737)。

(結論)

タイは、輸入タバコの再販売業者に対してのみ課される付加価値税関連の行政的諸要件によって、輸入タバコを同種の国産タバコよりも不利な待遇に服せしめることにより、GATT 3 条 4 項に違反した。

D. GATT10 条

1. GATT10 条 1 項

(フィリピンの三点の請求)

フィリピンは以下の三点を主張する。i) タイが最高小売価格 (MRSP) の決定方法を公表しなかったこと、ii) タイ・タバコ公社製のタバコの工場渡し価格を決定する方法を公表しなかったこと、iii) 健康税、物品税およびテレビ税の租税債務の保証金の返還を規律する法令規則を公表しなかったこと。以上によって GATT10 条 1 項に違反した、と (para. 7.759)。

(GATT10 条 1 項の規律内容)

GATT10 条 1 項の規律は次のふたつの要素から成る。すなわち、i) 「WTO 加盟国が実施する一般に適用される法令、司法上の判決及び行政上の決定で、製品の関税上の分類若しくは評価に関するもの」の存在、および ii) 「諸政府及び貿易業者が知ることができるような方法により、直ちに公表しなければならない」ことである (paras 7.760-7.761)。

(最高小売価格 (MRSP) の決定方法は「一般に適用される法令、司法上の判決及び行政上の決定」に当たるか)

米国・下着類事件の上級委員会によれば、「一般に適用される (of general application)」とは、「不特定多数の経済的活動主体に対して影響を与える」という意味である。日本・フィルム事件のパネルによれば「個別の事件における行政決定であっても、将来の事件において適用される原則もしくは基準を確立もしくは改定する場合は、GATT10 条 1 項にいう一般に適用される措置に当たる。最高小売価格の決定方法は「タイにおいて販売されるすべてのタバコに関する、すべての最高小売価格の決定および改定に対して将来にわたって一般的に適用がある」。よって「一般に適用される法令、司法上の判決及び行政上の決定」に当たる (para. 7.773)。

関連事項に関してタイの「書かれた法」が存在しないが、タイが最高小売価格の決定方法についての法規則を本件パネル手続において初めて詳細に説明した事実を総合すると、やはり最高小売価格の決定は GATT10 条 1 項にいう「一般に適用される法令、司法上の判決及び行政上の決定」に当たる (paras 7.774-7.779)。

(公表義務)

タイが最高小売価格の決定方法を公表しなかったことについて争いはない。

タイは、しかし個別の最高小売価格の決定において最高小売価格を構成する八要素について説示しており、よって公表義務の違反はないという。そうした要素には以下が数えられる。すなわち i) cif 価格もしくは工場出荷価格、ii) 輸入タバコについては関税、iii) 物品税、iv) 健康税、v) テレビ税、vi) 地方税、vii) 消費税、viii) 流通販売費用である (paras 7.784-7.785, 7.788)。

パネルはタイの主張を退けた。たしかにタイは最高小売価格の構成要素を数え上げているが、そうしたからといって GATT10 条 1 項に基づく義務をみたしたことにはならない。というのは「貿易業者が GATT10 条 1 項にいう一般的方法に関する詳細な規則について知りうるようにしなければならない」からである。つまり、輸入業者が最高小売価格の決定方法について知りうるようにすべきである。また輸入業者の提出情報についてどのように判断が下されたかという点について輸入業者が知悉することは重要である。タイ税務当局は流通販売費用に関して輸入業者の提出情報を用いなかったが、この費用について税務当局がどのように決定したかを輸入業者に対して示すべきである (para. 7.789)。PM タイ社が 2007 年以降に最高小売価格の改定を求めた際、タイ税務当局はこれに応じてきた。だからといって、しかし特定の原則と方法によって評価が行われたことにはならない。PM タイ社は繰り返し最高小売価格の改定のために情報提供したが、タイ税務当局の実際に採用した方法についてわずかに知り得たにすぎなかった (para. 7.790)。

パネルの結論: タイが最高小売価格の一般的決定方法を公表することを怠り、また他の政府および貿易業者が当該方法について知りうるようにすることを怠ったことは GATT10 条 1 項違反に当たる。

(最高小売価格の算定に用いるデータは GATT10 条 1 項にいう「一般に適用される法令、司法上の判決及び行政上の決定」に当たるか)

フィリピンは、ドミニカ・タバコ事件パネルの推論に依拠しつつ、輸入および国産のタバコ銘柄の最高小売価格の決定に用いたデータは、一般に適用される法令、司法上の判決及び行政上の決定と共に公表すべきだと主張する (para. 7.792)。同事件パネルは、GATT10 条 1 項に基づいて、ある輸入タバコの平均価格の調査結果を公表するように求めた。同事件パネルは、また当該調査結果が輸入タバコの課税標準を決定するために用いられており、それが決定に不可欠であると述べた。同事件パネルによれば、輸入タバコの課税標準の決定は、10 条 1 項にいう一般に適用される行政上の決定に当たるし、また課税標準の決定にとって不可欠のすべての要素もまた公表しなければならないとした (para. 7.793)。フィリピンは、ドミニカ・タバコ事件と本件の事実の類似性に着目し、最高小売価格の算定のためにタイ税務当局の用いたデータは、最高小売価格の決定の不可欠の要素を構成すると主張する。また最高小売価格の決定は特定のデータの組み合わせに強く左右されるので、課税標準の行政上の決定の不可欠の一部として公表されなければならないという (paras 7.792-7.796)。

タイは、ドミニカ・タバコ事件パネルのいう不可欠要素の理論によって、最高小売価格の決定に必要なデータを公表すべき義務が導き出されるかどうかという点を争う (para. 7.797)。まず、ドミニカ・タバコ事件パネルの求めたのは流通販売費用の調査結果および方法であって、その基礎となっているデータではない (para. 7.798)。加えて、GATT10 条 1 項の目的は、輸入業者が自らの商業的行動を適合させられるように、法令その他を公表の対象とすることにある。10 条 1 項は、その他の要素の公表までをも求めるものではない (para.

7.799)。さらに、本件において問題とされているデータは会社に特有のものであるから 10 条 1 項の適用はない (para. 7.800)。

パネルの判断: 最高小売価格の算出に用いられたデータが GATT10 条 1 項にいう一般に適用される規則に当たるか否かという点を検討する。フィリピンはデータが最高小売価格の決定にとって不可欠の要素を成すという理由を挙げ、データの公表が 10 条 1 項によって求められているとする。しかし最高小売価格の決定に必要なデータ、すなわち cif 価格、関税、内国税および流通販売費用は、すべての会社に一般的に当てはまるものではなく、本質的に各会社に特有のものである。そのような性質のものであるから、最高小売価格のこれらの要素に関するデータは一般的かつ将来的に適用される規則とはみなしえない (paras 7.803-7.806)。もっとも当パネルはドミニカ・タバコ事件パネルの不可欠要素のテストを引き継ぐ。しかし、当該事件と本件の事実は区別すべきである。ドミニカ・タバコ事件においてドミニカ中央銀行の行った価格調査は公表された情報に基づくものであった。同国の税法は中央銀行が課税決定のために価格調査を行う権限を認めていた。本件ではどうか。タイは Marlboro ブランドのタバコの価格調査を近隣国において実施した。これは一社特有のデータの調査である。また Marlboro と L&M の両ブランドのタバコの最高小売価格を決定する際の流通販売費用を確定するための調査であって、すべてのタバコの最高販売価格の算定に用いられる流通販売費用一般を決定するものではなかった (paras 7.807-7.808)。

パネルの結論: 最高小売価格の決定のために用いられたデータは、GATT10 条 1 項にいう一般に適用される行政上の決定には当たらない (para. 7.809)。なお、フィリピンは国産タバコの最高小売価格の決定に必要なデータを公表すべきだと主張していたが、そうした情報は、タイによれば、公表されているか、あるいは公知の情報源から知りうるものである (para. 7.810)。

(個々のタバコ銘柄の最高小売価格の算定に用いたデータの公表は GATT10 条 1 項にいう「秘密の情報」の開示に当たるか)

パネルはこの点について判断しなかった (paras 7.817-7.819)。

(工場渡し価格の決定方法および決定に用いるデータについて)

フィリピンによれば、工場渡し価格 (=最高小売価格の構成要素のひとつ) を決定するための方法および決定のために用いるデータは公表すべきである。こうした方法およびデータは工場渡し価格決定の不可欠の要素であり、GATT10 条 1 項にいう「租税その他の課徴金」に関する「法令」もしくは「行政上の決定」に当たる (paras 7.820, 7.822-7.823)。EC-Poultry 事件の上級委員会 (para. 113) によれば、ある行政上の決定が「将来の事件において適用される原則もしくは基準」を定め、「不特定多数の経済活動主体に対して影響を与える」こととなる場合、当該決定は「一般的に適用される」ものであるといえる (para. 7.822)。工場渡し価格は一般的かつ将来的に国産タバコの課税標準となる。また国産タバコの最高小売価格の決定の基礎となる。こうして「不特定多数の経済活動主体に対して影響を与える」から GATT10 条 1 項に基づく公表義務がある (para. 7.823)。

タイは、工場渡し価格が会社の私的決定であって、GATT10 条 1 項にいう行政機関の決定に当たらないとして争う。第一に、工場渡し価格はタイ・タバコ公社という特定会社の私的な判断である。EC・鶏肉事件の上級委員会 (para. 110) は、特定の会社に対する (company-specific) 措置は GATT10 条 1 項にいう「一般的に適用される」措置には当たらないとした。第二に、工場渡し価格を決定するのはタイの行政当局ではなく、タイ・タバコ公社である。だから決定主体の点からみても、工場渡し価格は「行政上の」決定とは無関係である (para. 7.824)。

パネルは、まず工場渡し価格 (ex-factory price) の通常の意義を確認した。インコタームズに関する国際商業会議所の手引き (ICC Guide to Incoterms) によれば、「工場渡し (ex works) とは、売主が、売主の施設またはその他の指定場所 (工場、製造所、倉庫など) で物品を買主の処分へ委ねた時、すなわち輸出通関および輸送積荷を行わないまま、引き渡しの義務を果たすことを意味する」 (para. 7.825)。このように解した工場渡し価格は、個々の会社の内部的意思決定の結果である。よって政府が工場渡し価格の決定に関与したことの証拠が示されない限り、工場渡し価格は個別会社の商業上の決定であり、GATT10 条 1 項にいう一般に適用される行政上の決定には当たらない (para. 7.826)。タイにおいてタイ・タバコ公社は唯一の国内タバコ製造業者である。同公社製タバコの最高小売価格は工場渡し価格に基づいて決定される。たしかにタイ・タバコ公社は国営企業であるが、このことそれ自体は、タイ政府が同公社製タバコの工場渡し価格を決定していることの証拠とはならない (para. 7.827)。フィリピンは工場渡し価格の決定がタイのタバコ市場における事業者に対して広く影響を及ぼすことを指摘し、よって「不特定多数の経済活動主体に影響を与える」一般的に適用される措置に当たるといふ。しかし工場渡し価格とタイ国内市場における事業者とに与える影響との関係を明らかにしていない (para. 7.828)。

パネルの結論: 工場渡し価格は GATT10 条 1 項にいう一般的に適用される行政上の決定には当たらない。

(健康税、物品税およびテレビ税の租税債務の保証金の返還を規律する法令規則の公表)

タイは、健康税、物品税およびテレビ税の租税債務の保証金の返還を規律する法令規則を公表せず、よって GATT10 条 1 項に違反したとフィリピンは主張する。この主張について、パネルは、まず保証金の返還に関する一般的に適用される法令規則の存否を、次いでかかる法令規則の公表義務の懈怠の有無の順に審査する。

(保証金の返還に関する一般的に適用される措置の存否)

フィリピンは、保証金の返還に関する一般的に適用される措置がタイに存在するとみる。タイ税関当局は保証金の返還請求を処理するための当局内慣行を有している。それにしたがって保証金の返還が行われるのだから、当該慣行は、GATT10 条 1 項にいう一般的に適用される法令規則に当たる (para. 7.833)。輸入業者が保証金の返還請求権を行使しようとする際に従うべき基本的手続は公表すべきだったのに、タイは公表しなかった。すでに関税の返還に関しては、i) 返還請求を行うべき税関事務所、ii) 返還請求人に関する個人特定文書、

iii) 代理権、iv) 提出すべき文書、v) 税関当局の回答形式、vi) 返還請求人に返還金が送金される方法についての法令規則が公表されている (para. 7.834)。

タイは、フィリピン側が関連法規則の存在を立証した上で、その公表を怠ったことをさらに立証しなければならないと反論する (paras 7.836-7.838)。保証金の返還は関税法における関税債務の終局的決定に関する規定が定める。よって、関税以外の税の保証金の返還のみを処理するための法令規則は格別必要ではない (para. 7.836)。GATT10 条 1 項の義務が生ずるためには、一般的に適用される法令規則が存在しなければならないが、10 条 1 項は特定の法を制定すべき義務を WTO 加盟国に課すものではない。さらにフィリピンは立証を行っていない。すなわち、日本・フィルム事件パネル (para. 10.388) は「個別事項における非公表の行政的決定であって、将来の事件に適用される原則を確立もしくは改定するものの存在を明確に示す」べきだという基準を示した。この基準をみたす立証をフィリピンはすべきだったのに、していない (para. 7.837)。保証金の返還は当局内慣行に従って裁量的に行われており、GATT10 条 1 項にいうような法令規則が存在しないのだから、当該規定は本件に適用がない (paras 7.838-7.839)。

パネルの判断: 当パネルは WTO の紛争解決手続における立証責任に関する米国・ウールシャツおよびブラウス事件の上級委員会の判示 (p. 335) を想起する。「申立国であるか被申立国であるかを問わず、ある事実を主張する当事国は、当該事実に関する証拠を提出する責任を負う。当該当事国が、主張事実は相当であるという推定を生じさせるのに十分な証拠を提出する場合、立証責任は他方当事国の側に転換され、その他方当事国は、推定を覆すのに十分な証拠を提出しない場合には敗訴する。」この準則を本件に当てはめると、特定の請求を行う当事国であるフィリピンが、タイにおいて保証金返還に一般に課される非公表の法令規則もしくは手続の存在を立証しなければならないことになる (para. 7.842)。

フィリピンもタイも保証金の返還請求権の存在自体については争っていない (para. 7.843)。

しかし保証金の返還に関する手続法規則の存否については当事国間に争いがある。タイは存在しないとする。フィリピンは、PM タイ社に対する過去の保証金返還の例を指摘するが、その際に行われた手続を説明できなかった。よって手続法の存在を立証しなかった。手続法規則については GATT10 条 1 項にいう「一般に適用される措置」がフィリピンの主張する通りには示されなかったため、これ以上は審査しない (paras 7.844-7.845)。保証金の返還請求権については、タイが公表義務をみたしたかどうかをさらに審査する。

(保証金の返還を規律する法令規則の公表)

フィリピンは、タイが関税債務の保証金の返還請求の明確な権利を定めて公表すべきだったのにしなかったと主張する。関税法の関連規定は保証金の返還を規律する一般的規則を含むものではないし、輸入業者に対して保証金返還を規律する規則を適切に知らせる規定ともいえず、保証金の返還が行われなかった例がある (paras 7.850-7.851)。

タイは、関税法の関連規定 (112bis および 112quater) が関税債務の保証金の返還請求権を一般的に定めていると反論する。タイは保証金の返還請求権の存在を明らかにする評価

通知書 (notices of assessment) を公表していると述べる。(para. 7.852)。

パネルの判断: ここではタイが GATT10 条 1 項に従って保証金返還請求権に関する一般的規則を公表したか否かを審査する。タイは関税法および評価通知書によって貿易業者および他国政府に対して権利の存在について十分な指示を与えたという。それに対してフィリピンは保証金返還請求の明確な権利をタイ法が定めていないという (paras 7.855-7.856)。タイ関税法の関連規定 (paras 7.856-7.857) は、関税債務の履行を担保するために保証を命じることがあること、保証金返還の場合には法定の金利を支払うことを定めるにとどまる (para. 7.858)。タイは評価通知書によって保証金の返還請求権の存在を明らかにするというが、当該通知書は単に正負の金額を示すのみである。この書類は返還請求権の対象税と返還金額を明示するものではない。よって GATT10 条 1 項の要求する公表義務をみたすのに十分であるとはいえない (paras 7.859-7.860)。

パネルの結論: 保証金の返還請求権に関する一般的規則は GATT10 条 1 項の義務をみたすような方法では公表されていない。

2. GATT10 条 3 項 a 号

(GATT10 条 3 項 a 号に基づく請求の概観)

申立国フィリピンの提起した GATT10 条 3 項 a 号に基づく請求は四つある (para. 7.862)。

第一に、タイは、同国政府上級職員をタイ・タバコ公社の役員に任命したことによって、関税法令および内国税法令を「合理的な」および「公平な」方法で実施すべき義務を課す GATT10 条 3 項 a 号に違反した。

第二に、不服審査機関の決定過程に不当な遅延があり、これは GATT10 条 3 項 a 号にいう関税法令の「非合理的な」実施に当たる。

第三に、輸入タバコの課税標準 (最高小売価格) の決定は「一律でない」、「非合理的な」および「公平でない」方法で実施された。

第四に、輸入タバコに対する物品税、健康税、物品税およびテレビ税の課税決定が「一律でない」、「非合理的な」および「公平でない」方法で実施された。

(GATT10 条 3 項 a 号に基づく義務の性質および範囲)

GATT10 条 3 項 a 号の違反を立証しようとする申立国は、被申立国が GATT10 条 1 項に列挙された種類の法令規則を「一律でない (non-uniform)」、「公平でない (partial)」あるいは「非合理的な (unreasonable)」方法で実施していることを示さなければならない (para. 7.866)。

GATT10 条 3 項 a 号は、一律性、公平性および合理性のそれぞれ独立した義務を課す。つまり、一律性、公平性および合理性のいずれかひとつの義務を怠ると当該規定の違反が成立する (para. 7.867)。

GATT10 条 3 項 a 号は、貿易規則の実施における透明性 (transparency) および手続的公正

性 (procedural fairness) に関する一定の最低基準を定めた。本件における GATT10 条 3 項 a 号に基づく申立を審査するに当たっては、透明性の原則、手続的公正性の原則および適正手続の原則に留意する。これらの原則は GATT10 条 3 項 a 号に内在する (para. 7.868)。

GATT10 条 3 項 a 号の適用範囲はどうか。GATT10 条 3 項 a 号は GATT10 条 1 項の適用範囲に含まれる法令規則等の「実施 (administration)」 に対して適用される (EC・バナナ事件上級委員会報告書 200 段、EC・鶏肉事件上級委員会報告書 115 段、アルゼンチン・皮革製品事件 11.73 段による確立判例)。ただし、それらの法令規則等それ自体に対して適用されるのではない。加えて EC・通関事件の上級委員会 (para. 200) が述べたように、GATT10 条 3 項 a 号は、貿易規則の適用および実施を規律する法的措置 (legal instruments that regulate the application or implementation of such laws and regulations) に対しても適用される。換言すれば、アルゼンチン・皮革製品事件パネル (para. 11.70) の判示するように、GATT10 条 3 項 a 号の適切な適用範囲を画定する基準は、問題の措置の本質が行政的な性質のものか、あるいは他の GATT 規定によって扱うべき実体的な事項なのか、である (para. 7.869)。

GATT10 条 3 項 a 号の「実施 (administer)」という文言は「行政過程 (administrative processes)」をも含む (para. 7.870)。行政過程による違反の主張を根拠づけるためには、申立国が、行政過程の特徴を述べるだけでは足りない。行政過程のかかる特徴が、いかに、またなぜ貿易規則の一律性、公平性および合理性のいずれかを欠いた方法による実施を必然的に (necessarily) もたらすのかを立証しなければならない (paras 7.871-7.872)。GATT10 条 3 項 a 号に基づく請求は、確実な証拠によって支持されなければならない。当パネルが GATT10 条 3 項に基づく申立国の主張を検討するに当たっては、手続的公正性に対する貿易業者の基本的権利と、自国法令規則を実施する WTO 加盟国政府の主権的権利の間においてバランスの取れた判断を行わなければならない (para. 7.874)。

(タイ政府上級職員のタイ・タバコ公社の役員への任命)

当パネルのここでの検討は、まずタイ政府の実施行為すなわちタイ政府上級職員のタイ・タバコ公社役員への任命が GATT10 条 3 項 a 号にいう「実施」の範囲に含まれるか否か、次に当該行為がタイの関税および租税に関する法令規則の非合理的なもしくは公平でない実施をもたらすか否かの順に進める (paras 7.876-7.877)。

(問題の任命行為が GATT10 条 3 項 a 号にいう「実施」行為に当たるか)

フィリピンによれば、タイは、タイ・タバコ公社役員でもある政府職員に対してタバコ製品に関する決定権を与えた。また、かかる兼職者に対してタイ・タバコ公社の競合会社のビジネス秘密情報に対するアクセスを与えた。これらの実施行為は GATT10 条 3 項 a 号に違反する。租税および関税に関する決定において兼職者が重要な役割を果たしたものが多くある。兼職者の任務はタイ・タバコ公社に対して便宜を図ることである。こうした兼職者の任命は、関税および租税の措置の運用に対して影響を与えている (para. 7.878)。

タイによれば、フィリピンはタイ・タバコ公社役員が行政の決定過程に直接的に関与した証拠を提出していない。税関職員の役割を果たす兼職者がいかなる権限を与えられてい

たかという点が重要であって、単なる兼職者の任命だけでは GATT10 条 3 項 a 号にいう「実施」があるとはいえない。

パネルの判断: GATT10 条 3 項は法令規則の「実施」を規律する。その「実施」という文言には、行政過程が含まれる (para. 7.885)。兼職者の任命は、タイの関税および租税に関する法令規則の適用に当たらないものの、兼職者がタイの関税法および租税法の適用や実施に十分に関与する限りにおいて、行政過程というより広い射程の概念には含めて相当である (para. 7.886)。フィリピンの主張する通り、最高小売価格の決定、輸入タバコの申告取引価格の不採用および関税課税処分に対する不服申立処理の遅延は兼職者の在職中に発生した。

パネルの結論: 兼職者はタイの関税法令規則の適用および実施の過程に十分に関与しており、タイ政府が同国政府上級職員をタイ・タバコ公社の役員として任命したことは GATT10 条 3 項 a 号にいう「実施」の範囲に含まれる (para. 7.889)。

(関税・租税法令規則の実施方法は公平か)

フィリピンは、タイ政府職員がタイ・タバコ公社の役員として二重の役割を果たしていたことを問題とする。兼職者は、タイ・タバコ公社の競業者に関する行政過程に決定権を帯びて関与していた。結果、GATT10 条 3 項 a 号にいう公平な実施義務が行われなかった。兼職者は市場参加者から秘密情報を収集しうる地位にあった。つまり兼職者の地位および権限のゆえに、タイの関連法令の実施が不公平であるといえる (para. 7.890)。タイは兼職者による不適切な情報利用に対して規律を設けていない。タイの公務員法および刑法の制裁はタイ・タバコ公社には適用されない。むしろ同公社の役員は自社の利益を最大化するように求められている (para. 7.891)。関税法および租税法の重要な側面に関して決定手続の透明性が低く、行政官の決定に対して一般的に監視が不十分である (para. 7.892)。

タイは、兼職者の任命によって GATT10 条 3 項 a 号に違反したことの立証はなされていないと反論する。アルゼンチン・皮革製品事件パネルの公平性に関する基準 (para. 11.99) を本件に適用すれば、潜在的に利益相反する役職に同一人物がついているからといって、法の実施が公平でないという結論は導き出せない。この点に関してさらに検討を進める際には、当該人物に与えられた権限を問題にする必要がある (para. 7.894)。フィリピンは兼職者が関税および租税の事項に関する決定に関与していたというが、それは立証されていない。タイは偏った決定に対しても、秘密情報をタイ・タバコ公社役員が不適切に使用することに対しても規律を設けている (para. 7.895)。タイの公務員法は公務員の規律違反行為に対して厳しい制裁を科している。刑法もまた同様である。公務員の守秘義務は政令が定めている。公務員に課せられる規律がタイ・タバコ公社の役員には課せられないとフィリピンは指摘するが、そうした実行はない (para. 7.896)。

パネルの判断: 問題の行政過程の特徴 (= タイ政府上級職員とタイ・タバコ公社の役員の兼職者の任命) が公平性を欠いた法令実施を必然的に (necessarily) もたらすかという点を当パネルは検討する (para. 7.898)。

「不偏の (impartial)」という語の辞書的意義は、「形容詞。 1 他方の側よりも一方当事者あるいは一方の側を有利にしない (not favouring one party or side more than other)、偏った見方に捉われない (unprejudiced)、不偏 (unbiased)、公平 (fair)」である。「公平でない (partial)」の辞書的意義は、「A 形容詞。 I 1 a もともとある理由から一方の当事者を他方当事者よりも、あるいは問題の一面を他の一面よりも利する性質を帯びていること (Inclined beforehand to favour one party in a cause, or one side of a question, more than the other)、偏見を帯びた (prejudiced)、偏った (biased)。対義語は不偏の (impartial)」である (para. 7.899)。

GATT10 条 3 項 a 号の公平性の要件が適用された唯一の先例はアルゼンチン・皮革製品事件である。同事件において問題とされた行政過程の特徴は、競合する商業的利益を有する民間人が通関の過程に関与する点であった。同事件のパネルは、民間人に認められた権限、とりわけ秘密情報へのアクセスが公平性要件の充足を検討する際に問題だとした。ただし秘密情報の不適切な利用を防止する措置によって違法性を除去しうることも認めた (para. 7.900)。

本件のタイ政府の上級職員はいかなる権限を与えられていたか。当該職員は、財務省において租税および関税の所管部局において上級職を占めていた。つまり租税および関税に関する決定に関与する権限を有していた。また輸入タバコの取引業者の秘密情報に接する地位にあった。こうした要素は、タイ・タバコ公社の役員としての地位と関連づけると、法令規則の公平でない実施をもたらすといえそうである (paras 7.901-7.902)。さらにフィリピンは兼職者の行政過程への関与や秘密情報の漏えいの事例を挙げる (para. 7.903)。

フィリピンの提出する証拠によって公平でない実施を認定しうる理論的可能性はあるが、しかしフィリピンの指摘する決定が必然的に兼職者の行動あるいはタイ関税法および租税法の実施における権限と関連づけられるという確信を当パネルは抱かない。タイ・タバコ公社の役員として行動する政府職員の存在そのもののゆえに問題の決定が行われたということが示されない場合、当パネルは、兼職職員の任命が必然的に関税法および租税法の公平でない実施をもたらすとは認定できない (para. 7.904)。 兼職者にタイ・タバコ公社の利益を最大化する金銭的誘因があったとはいえる。しかし法令規則の公平でない実施を必然的にもたらすことは本件において示されていない (para. 7.905)。

タイは不公平な実施を防止するための措置をとらなかったとフィリピンは指摘するが、タイの公務員法および刑法はそうした倫理的規律を課している (paras 7.906-7.908)。

パネルの結論: フィリピンは、タイ政府上級職員をタイ・タバコ公社役員として任命することが必然的に関税法もしくは租税法の公平性を欠く実施を帰結するということを立証できなかった (paras 7.909-7.910)。

(合理的な実施)

フィリピンによれば、タイ政府上級職員とタイ・タバコ公社役員の兼職は非合理的な実施に当たる。なぜなら、こうした兼職者はタイ・タバコ公社の競争者の秘密情報を集めら

れる地位に立つからである。アルゼンチン・皮革製品事件では国内産業の代表者が通関に携わることによってビジネス上の秘密情報に接しうようになった。この先例においては、秘密情報を開示する可能性があるがゆえに通関過程が合理的ではないとされた(para. 7.911)。タイ政府上級職員がマスメディアに対して輸入タバコの輸入価格を漏洩したことが過去にある(paras 7.912-7.913)。

タイによれば、タイの法令によって兼職者の任命は許容されており、またタイの正当な行政的目的を促進するがゆえに、そうした任命は GATT10 条 3 項 a 号にいう非合理的な実施には当たらない(paras 7.914-7.917)。

パネルの判断: まずパネルは「合理的(reasonable)」の辞書的語義を確認する。すなわち「理性に従って(in accordance with reason)」、「非合理的あるいは無意味ではない(not irrational or absurd)」、「比例的な(proportionate)」、「賢明な(sensible)」、「理性の限界内にとどまり、ありうるもしくは適当であるよりも著しく過不足ない(within the limits of reason, not greatly less or more than might be thought likely or appropriate)」である。また先例のアルゼンチン・皮革製品事件パネル報告書を参照しつつ、合理性の要件は情報の流れに関連すること、また実施の特徴が「秘密ビジネス情報の開示の可能性を内在的に含む」場合、そのような実施は非合理的であるとする判断を確認した(para. 7.919)。GATT10 条 3 項は適用の方法(manner of application)についての規定である点で GATT20 条柱書と共通点がある。これらの規定は互いに告知知らせあう関係にある(paras 7.920-7.921)。

タイ・タバコ公社役員を兼職するタイ税関当局職員は、タイの関税および内国税に関する決定を下す地位にあり、また競業者のビジネス秘密情報にも接することもできる。よって、その任命行為は、特定の理由がない場合には「不適当な(inappropriate)」実施、あるいは「賢明でない(not sensible)」実施に当たる(para. 7.922)。

タイは兼職者の任命が正当な行政上の目的を促進するものであるという。すなわちタイは、タバコの輸入およびタバコ関連税の徴収を行う国営企業の管理に関する当該職員の専門的能力の活用、タイ・タバコ公社の法令遵守の確保、ならびにタイの公衆衛生政策という目的を挙げる。主権国家は自らが適当と考えるように政府を組織し、管理し、また自国の法令規則を実施する裁量と権限を有する(paras 7.923-7.924)。パネルは、タイ政府が兼職役員を任命した特定の必要を改めて推量しうる立場にない(para. 7.924)。WTO 加盟国政府の達成しようとする目的をどの行政的手段によってもっともよく達しうるかを案出することはパネルの任務ではない(para. 7.925)。

フィリピンは秘密情報の開示と兼職役員の任命との関係を立証しなかった。問題の職員はタイの公務員法および刑法の規律を受ける。結論として、タイによる兼職職員の任命制の特徴は、必然的にタイの関税法令規則の非合理的な実施をもたらすことをフィリピンは証明できなかった(paras 7.926-7.929)。

パネルの結論: 兼職者任命の理由を前提とし、また兼職制の弊害を防ぐ規律と関連づけて考慮すると、兼職制の特徴は、必然的にタイの関税および租税の法令規則の非合理的な実

施をもたらすことをフィリピンは証明しなかった (para. 7.929)。

(不服審査の遅延は合理的な方法による実施か)

タイ税関当局の関税評価に関する決定は関税評価小委員会を通じて不服審査機関 (Board of Appeals) に不服申立てできる。不服審査機関は、さらに租税裁判所に上訴できる。フィリピンは、PM タイ社の不服申立について不当な処理の遅延があり、この遅延が GATT10 条 3 項 a 号の非合理的な実施に当たると主張する。

パネルの判断: 関税評価の決定についての審査はタイの貿易規則の実施に当たる。この実施行為は GATT10 条 3 項 a 号の適用対象である (paras 7.932-7.933)。本件では 6 年から 7 年の期間が審査にかかっている (para. 7.935、なお事実の時系列的整理は para. 7.952 にある)。合理性は問題の行政行為の特徴を基にして、その目的、原因あるいは背景理由に照らして判定する (para. 7.951)。タイは遅延の理由を様々述べるが、説得力がない。結論として、不服審査過程の遅延はタイの関税法令の「不合理な」実施に当たる (paras 7.955-7.969)。

(健康税、物品税およびテレビ税の課税)

パネルの判断: 健康税、物品税およびテレビ税の課税についてフィリピンは GATT10 条 3 項 a 号の違反をいうが、この主張は実体的問題である。よって、貿易規則の「実施」を規律する GATT10 条 3 項 a 号の適用はない (paras 7.982-7.988)。

3. GATT10 条 3 項 b 号

(関税評価の決定に対する不服審査制と GATT10 条 3 項 b 号)

フィリピンによれば、不服審査機関 (Board of Appeals) への不服申立てについて遅延がある。こうした遅延は、関税事項に関する行政上の措置をすみやかに審査し、及び是正するように求める GATT10 条 3 項 b 号に違反する。

(GATT10 条 3 項 b 号の解釈)

パネルの判断: 申立国は、被申立国が関税事項に関する行政上の措置をすみやかに審査し、及び是正するため、司法裁判所、調停裁判所若しくは行政裁判所又はそれらの訴訟手続を維持していないこと、又はできる限りすみやかに設定していないことを立証しなければならない (para. 7.991)。争いがあるのは、タイの不服審査機関 (Board of Appeals) が独立の裁判所に当たるか、また同機関の審査に要した期間をどう評価するかである (para. 7.992)。

まず GATT10 条 3 項 b 号の義務の性質について述べる。「維持する (maintain)」という文言の辞書的意義は、「3. 他動詞。(事柄の状態、状態、活動などについて) 継続することの原因となる (cause to continue (a state of affairs, a condition, an activity, etc.))、生命力もしくは実効性を保つ (keep vigorous, effective)、害されないように保つ (keep ... unimpaired)、損傷もしくは劣化から保護する (guard from loss or deterioration)」である。したがって「維持する」の辞書的意義により、GATT10 条 3 項 b 号は、WTO 加盟国に対して所定の目的のために独立した裁判所もしくは手続を存続する、もしくは実行的に保つことを義務づけて

いると解する (para. 7.994)。「設定する (institute)」の辞書的意義は「他動詞。2. 設ける (set up)、設立する (establish)、創設 (found)、使用もしくは利用できるようにする (bring into use or practice)」である。よって GATT10 条 3 項 b 号は、1994 年 GATT の効力発生時点において独立の審査裁判所もしくは手続を有していない加盟国に対して、関税の事項に関する行政行為をすみやかに審査するためのかかる審査制度をすみやかに設立するように命じている (para. 7.996)。当パネルの見解では、WTO 加盟国の裁判所が実際にすみやかな審査を行っているかどうかは GATT10 条 3 項 a 号の適用範囲に含まれる問題である。すなわち貿易規則の「実施 (administer)」の問題である。とはいえ、すみやかな審査が行われているかという点は、WTO 加盟国の国内裁判所の制度的欠陥と結び付けられる限りにおいて GATT10 条 3 項 b 号違反の証拠となりうる (para. 7.997)。

(不服審査機関は GATT10 条 3 項 b 号にいう独立の裁判所か)

パネルの判断: GATT10 条 3 項 b 号にいう「独立の」裁判所の意義について紛争当事国間に争いがある。EC・通関措置事件のパネル (para. 7.520) は、「その決定が審査を受けるような行政機関の統制もしくは影響から自由であり、その決定が審査を受けることになる行政機関の干渉から組織的および実質的な自由を有して行為すること」と解した (para. 7.1002)。不服申立機関は、タイ関税法に基づいて設立され、関税に関する事項についての不服申立を受理する権能を有する。しかし関税庁の職員が長を務め、構成員の一部が関税庁によって任命される。税関当局の職員との人的関係、機関の構成、タイ関税庁による統制から判断して、独立性を具えた裁判所とはいえない (paras 7.1003-7.1006)。

(租税裁判所による「迅速な」審査)

パネルの判断: 当パネルは、不服審査機関が独立の裁判所とはいえず、よって租税裁判所が税関の決定を審査する第一審裁判所に当たると判断した。そこで租税裁判所による関税価額の決定の審査が GATT10 条 3 項 b 号にいう「すみやかな」審査といえるかという点を検討する。「すみやかな (prompt)」の語は、「形容詞。2 行動、言動などについて、準備のできた、すばやい。遅滞なくなされる、実行される」の意である。当パネルの理解によれば、GATT10 条 3 項 b 号は、貿易業者に対する行政の行為のもたらす不利益をすみやかに是正しうる制度を WTO 加盟国が維持することを目指した規定である (para. 7.1011)。タイ税関による関税関連の決定に対して輸入業者が救済を求めようとする場合、まず不服審査機関に対する申立てを行わなければならない (para. 7.1012)。WTO 加盟国は、裁判所への提訴に先立って、まず行政機関に不服申立を行うように求める制度を設けてよい。そうした制度それ自体は GATT10 条 3 項 b 号に違反するものではない。しかし本件において PM タイ社の不服申立を不服申立機関が審査した事前手続は、すみやかな審査を明らかに妨げるものであった。またタイの審査制度は、全体として、また事実の状況に照らしてみた場合、関税事項に関する審査が制度的に行われているとはいえず、また遅延が生ずる頻度と期間を考慮すると、タイはすみやかな審査を行う独立の裁判所を維持設定しているとはいえない (paras 7.1011-7.1015)。

(保証の決定に対する不服審査と GATT10 条 3 項 b 号)

フィリピンは、タイがタイ税関の保証の命令に対する迅速な審査のための裁判所を設けず、よって GATT10 条 3 項 b 号に違反したと主張する (para. 7.1016)。

タイは、保証の命令が関税事項に関する行政上の措置には当たらないこと、また当たるとしてもタイ租税裁判所に対する迅速な上訴が認められているので、GATT10 条 3 項 b 号の違反は成立しないと反論する (para. 7.1016)。

パネルの判断: ここでの争点は、第一に、保証を課す決定が GATT10 条 3 項 b 号にいう「関税事項に関する行政上の措置」に当たるか否か、第二に、当たる場合は、タイ税関の課した保証金額の審査もしくは訂正のための裁判所を設立・維持したかどうかである (para. 7.1018)。

(保証を課す決定と GATT10 条 3 項 b 号)

フィリピンによれば、保証を命じる決定はそれ自体として行政上の決定であり、GATT10 条 3 項 b 号の適用がある。コロンビア・入港規制措置事件パネル報告書 (para. 7.88) も、保証の決定と関税の課税の決定はそれぞれ別の行為であるとした。保証に関する決定は、最終的な関税の課税に至る中間段階において行われるが、しかし輸入業者に対して実質的な負担を課しており、最終的な課税処分とは別個にみるのが相当である。GATT10 条 3 項 b 号の適用は最終的な決定にのみ限られるとは規定していない (paras 7.1019-7.1021)。

タイは、保証の決定が最終的な決定に至るまでの中間的な性格を持つので、GATT10 条 3 項 b 号にいう行政上の措置には当たらないという。関税評価協定 11.1 条は最終的な決定に対して審査手続を設けるように義務づけているにすぎない。

パネルの判断: 「措置 (action)」の辞書的意義は「行動もしくは作為の過程もしくは条件、またはあることをなされたものとする、行為」である。「行政的 (administrative)」の辞書的意味は「事柄の管理に関連すること、執行に関する」である。「行政上の措置 (administrative action)」は、したがって広い範囲の行為および法を適用する過程を含むように思われる (para. 7.1026)。このように解した行政上の措置の範囲は広い。よって最終的な決定だけに限られないように思われる。関税事項は関税評価をも含む (para. 7.1027)。GATT20 条 g 号には「関する (relating to ...)」の文言が含まれる。その解釈によれば、合理的な関連性があること、手段と目的の関係が緊密かつ現実的であることをいう (para. 7.1028)。EC・通関事件パネル (para. 7.536) および上級委員会 (para. 302) は、適正手続の目的が GATT10 条に内在すると判示した。その判示は、GATT10 条 3 項 b 号の趣旨目的が、関税事項に関する国内行政機関の幅広い行為を含めることにあるという見方を支えるものである。よって最終的な決定だけが GATT10 条 3 項 b 号の適用範囲に含まれるという見方は採用できない (paras 7.1029-7.1032)。EC・通関事件事件のパネルは貿易業者に対して直接かつ即時の影響を与える措置について審査を求めることが可能であるべきだとした。また 10 条 3 項 b 号の文言には「最終的」という文言がない。よってそのように解釈する (paras 7.1032-7.1036)。

次に保証に関する決定は、GATT10 条 3 項 b 号にいう「関税事項に関する行政上の措置」

に当たるか否かを検討する (para. 7.1037)。関税評価に関連した「保証」の概念は関税評価協定 13 条に言及されている。すなわち「輸入貨物の課税価額の決定過程において、その決定を遅らせる必要が生じた場合には、輸入貨物の輸入者は、必要に応じ、保証人による保証、保証金又は他の適当な保証手段の形態で、輸入貨物に対して課することのできる関税の最高額を担保するために十分な保証を提供することを条件として、輸入貨物を税関から引き取ることができる。このような場合について、各加盟国は、自国の法令において定める。」

関税評価の関連において課せられる保証の性質はどうか。最終的な関税評価額の決定を遅らせることが必要になったときに、輸入業者が輸入品の通関をひとまず終わることを可能とする。また保証は最終的な関税債務を担保するものである (paras 7.1039-7.1040)。10 条 3 項 b 号にいう「関税事項に関する行政上の措置」という文言は、輸入物品の評価をはじめとして関税事項と合理的な関係のある幅広い行政上の措置を含むものである。保証の決定は関税事項と合理的な関係にあるといえる (para. 7.1042)。10 条 3 項 b 号の趣旨目的に照らすと、「行政上の措置」は、輸出入業者に対して即時の不利な影響を与えるような国内行政機関の行為にわたっていると解すべきである。本件の保証もまたそのような影響を与えるものといえる (paras 7.1042-7.1043)。

タイは、保証の決定のような中間的決定に対する不服申立を認めるべきではない政策的な強い理由があるとし、また保証の決定に対する不服申立の権利を輸入業者に与えることは、最終的決定を保留して輸入業者が通関を受ける権利を損なうという。当パネルの見解によれば、しかしそのような帰結は生じない (paras 7.1044-7.1045)。

タイの解釈によれば、関税評価協定 11.1 条（「各加盟国は、自国の法令において、輸入者又は関税を納付すべき他の者が、不利益を受けることなく輸入貨物の課税価額の決定について不服申立てをする権利を定める。」）は、GATT10 条 3 項 b 号の特別規定に当たる。関税評価協定 11.1 条は保証に関して不服申立てをする権利を定めるように求めている (para. 7.1046)。

当パネルはタイの主張を認めない。これらの規定は同一対象について定めたものではない。関税評価協定 11.2 条によれば「各加盟国は、自国の法令において、司法機関に対し不利益を受けることなく不服申立てをする権利を定める。もっとも、不利益を受けることなく行う第一次的な不服申立ては、関税当局内の機関又は独立の機関に対してすることを定めることができる」。よって、関税評価に関して司法機関に対する不服申立てを行う権利を保障する。その一方で GATT10 条 3 項 b 号は、輸入業者に対して直ちに悪影響を及ぼす行政上の措置であって関税事項に関するものについて広く審査と是正を求める権利を定める。関税評価協定 11.2 条と GATT10 条 3 項 b 号の両規定による義務は同時にみたされることがある。とはいえ、特別法と一般法の関係にあるとはいえない。GATT10 条 3 項 b 号の規定が関税事項に関して幅広く不服審査請求権を輸入業者に対して認めたと解しないならば、この規定は存在理由を失うであろう (paras 7.1047-7.1049)。カナダ・定期刊行物事件上級委員

会 (DSR 1997: I, 464) は GATT と GATS の関係について、またインドネシア・国民車事件パネルは GATT と SCM 協定の関係について、一般法と特別法の関係にあるとは判断しなかった (para. 7.1050)。WTO 協定附属書 1A に関する解釈のための一般的注釈によれば、「[GATT] の規定と [WTO 協定] 附属書一 A のその他の協定の規定とが抵触する場合には、抵触する限りにおいて、当該その他の協定の規定が優先する。」当パネルの解釈によれば、GATT10 条 3 項 b 号と関税評価協定 11.1 条の両規定間には抵触はないし、タイも抵触の存在を主張していない (para. 7.1051)。

パネルの結論: タイは関税評価協定 11.1 条が GATT10 条 3 項 b 号の特別法としてより詳細な義務を定めているから、GATT10 条 3 項 b 号の規定は本件に適用がないと主張したが、この主張は認容できない。

(タイは保証の決定の迅速な審査と是正のための裁判所を維持したか)

フィリピンによれば、タイは、保証に関する決定の迅速な審査のための独立した裁判所をタイが維持していない。最高行政裁判所の 2007 年の決定は、第一審行政裁判所が PM タイ社の保証に関する訴えを受理する権限を有しないと判断した。最高裁判所の 1989 年および 1991 年の決定は、関税額の最終的な決定が下されるまでは当局の権限に配慮して保証の決定に対する訴えは受理しないとした (paras 7.1056-7.1057)。関税評価通知書 (notices of assessment) のみが裁判所による審査の対象となるが、しかし保証の決定について争うことができない (para. 7.1059)。またタイの当局は PM タイ社に対して裁判所に不服審査を求める権利の告知を行っていない (para. 7.1060)。

タイは、同国検事長の鑑定意見を示して裁判所への出訴が可能であるとする。

パネルの判断: 税関による保証に関する決定に対してタイの行政裁判所は管轄権を有しない。このことについて当事国間に争いはない。ここでは次のふたつの点について検討する。第一は、タイが保証に関する決定について審査する裁判所を維持 (maintain) していたかどうかである。第二は、もし維持していたとしても、審査および是正が迅速 (prompt) かどうかである (para. 7.1071)。フィリピンの主張は、関税の評価通知とは別個に、保証に関する決定に対して裁判所に不服申し立てを行う権利が認められていないという点に向けられている。つまり最終的な関税評価通知を待つのはじめて裁判所への出訴が認められるというタイの制度を問題としている。タイは、しかし保証に関する決定に対して租税裁判所への出訴が認められると反論する (para. 7.1074)。

タイは租税裁判所への出訴が可能であるとする証拠を挙げるが、フィリピンの挙げた 1991 年のタイ最高裁判所の決定によれば、評価通知書が交付されてはじめて保証に関する決定を争うことができるようになる (para. 7.1081)。またタイは、法人税の違法な還付に対して直ちに裁判所への出訴が可能であるとした上で、保証に関する決定も同様に争えるというが、しかし証拠からそうであると結論づけられない (para. 7.1082)。当パネルは、評価通知書の交付前に、保証に関する決定について裁判所に提訴することができるか否かを証拠から判断できない。よって GATT10 条 3 項 b 号にいう「迅速」な審査を行うべき義務が

みたされているか否かを検討する (para. 7.1083)。

「迅速な (prompt)」の辞書的意義は「形容詞。2 行動や発話について、準備された、素早い、遅滞なくなされ、遂行されるなど (Of action, speech, etc.: ready, quick; done, performed, etc., without delay)」である。GATT10 条 3 項 b 号の文脈においては、「関税事項に関する行政上の措置の迅速な審査 (review) および是正 (correction) のための」国内的審査制度を維持する義務を WTO 加盟国が負う。この文脈において考察すれば、したがって「迅速な」という文言は、行的上の措置の審査と是正にかかっている (para. 7.1085)。

当パネルの認定によれば、保証は、状況によるものの、輸入業者に対して著しい金銭的負担をもたらすものである。PM タイ社は、最終的な関税評価額の決定に先立ってタイ税関の決定した保証金額があまりに高すぎた結果、保証金を支払えなかったことがある。輸入業者が通関品を受け取れるかどうかは保証制の影響を直ちに被る。このことを前提とすると、GATT10 条 3 項 b 号は、WTO 加盟国の不服審査制度によって当該行政上の措置が迅速に審査・是正されることを可能とするものとして解釈すべきである。当パネルの見解によれば、迅速性は、関連する特定の行政上の措置の性質に応じて判断すべきである (para. 7.1086)。輸入業者が保証の決定に対する不服審査を求める場合、保証金額の引下げの請求が認められれば、輸入貨物を引き取ることができる。反対に、評価通知書が交付されるまで保証の決定に関する不服審査を求められないならば、輸入業者は、過度に高額な保証金のゆえに輸入貨物を引き取れない状況に置かれることになる。このことは、当パネルの見解によれば、迅速な審査のための独立の裁判所を維持すべき義務に違反する (para. 7.1087)。

IV. 上級委員会報告書

A. GATT3 条 2 項

(タイの上訴内容)

付加価値税の免除措置は行政的な性質を有しているのだから、この措置に適用されるのは GATT3 条 4 項である。本件パネルは、しかし税制措置と捉えて GATT3 条 2 項を適用した (paras 12-15, 105)。

輸入タバコと国産タバコの税率は同率であり差別はない (paras 16-17, 105)。

GATT3 条 2 項 1 文が適用されとしても、タバコの付加価値税は一定の手続をとることによって還付されるから、販売業者に課されるのは手続をとる負担にすぎない。これを差別としたパネルの判断は誤りである (paras 18, 105)。

タバコの販売に関して記録義務および報告義務を課するのは超過課税には当たらない (paras 19, 105)。

(上級委員会の判断)

「内国の課税及び規則に関する内国民待遇」と題する GATT3 条は、加盟国が内国税およ

び内国規制を国内生産に保護を与えるように適用することを禁止する義務を定めている。3条のさまざまな定めには、したがって加盟国が国内市場における国内産品との関係において輸入産品に対して競争条件の平等を与えることを確保するはたらきがある (para. 110)。

(内国税か行政措置か)

タイの上訴は次の二つの争点を提起している。つまり、タイの措置が3条2項1文の適用範囲に含まれるかどうか、また含まれる場合には、タイの措置にしたがって輸入産品に適用される税もしくは課徴金が同種の国内産品に適用される税もしくは課徴金を「超えて」いるかどうかである (para. 112)。

タイの付加価値税免除措置が行政的要件に当たるというタイの見解は受け入れられない。当該措置が税負担とは無関係だとするタイの主張も受け入れられない。

タイの措置は、輸入タバコの再販売業者が納税義務を免れるための法定の要件をみたさない場合、そのような輸入タバコ再販売業者に付加価値税を課すものである。したがって、かかる要件をみたすか否かは輸入タバコに課せられる税額に直接に影響する。その一方で、国産タバコの販売に関して再販売業者は付加価値税納税義務を負うことはまったくない。したがってタイの措置は国産・輸入の両タバコに課せられる税に影響するといえる。それゆえ問題の措置は、GATT3条2項1文に服する税制措置であって、3条4項に服する行政的要件ではない (para. 114)。

輸入タバコの再販売業者のみが仮受税金を相殺することを怠るときには付加価値税納税義務を負う (para. 116)。輸入タバコの再販売業者が付加価値税納税義務の免除を受けられるからといって、タイ法に基づいて輸入タバコが国産タバコを超過する内国税を課される以上、GATT3条2項違反の認定は覆らない (para. 117)。

B. GATT3条4項

(タイの上訴内容)

本件パネルの判断 (para. 7.738) によれば「タイは、輸入タバコの再販売業者に対してのみ課される付加価値税関連の行政的要件によって、輸入タバコを同種の国産タバコよりも不利な待遇に服せしめることにより、GATT3条4項に違反した」。この判断をタイは上訴した。パネルの「不利でない待遇」についての分析はGATT3条4項違反の認定を根拠づけるには不十分であるとタイは主張する (paras 121-122)。なお、ここでの「行政的要件」とは、輸入タバコの再販売業者に課せられる (i) 税額免除申請書式 (form Por.Por.30) に関する要件、(ii) 報告義務および記録義務、ならびに (iii) 制裁 (penalties and other sanctions) をいう。

(上級委員会の判断)

(GATT3条4項の解釈)

GATT3条4項は3条の広い枠組の一部を成す。その3条の枠組は、国内産品との関係に

において輸入産品に対して競争条件の平等を保障するものである。3条1項は3条全般に通ずる一般原則を定める。すなわち国内措置は国内生産に保護を与えるように適用すべきでないという一般原則である。この一般原則は3条4項の義務内容を告げ知らせている。すなわち、3条4項の文脈においては、輸入産品の不利な待遇があるときは、国内生産の保護があるということを告げ知らせる (para. 126)。

GATT3条4項は三つの要素から成る。すなわち、(i) 輸入産品と国内産品が「同種の産品」に当たること、(ii) 問題となる措置が国内販売、販売のための提供、購入、輸送、分配もしくは問題となる産品の使用に関する法令、規則もしくは要件に当たること、(iii) 輸入産品に与えられる待遇が同種の国内産品に与えられる待遇よりも不利であることである。タイの上訴は、第三の要素すなわち GATT3条4項の不利でない待遇の基準に向けたものである。

GATT3条4項の「不利でない待遇」の文言については上級委員会の解釈例がある。韓国・牛肉事件の上級委員会によれば、輸入産品が不利に扱われたかどうかを分析するに当たっては、問題の措置が「輸入産品に消極的影響を与えつつ関連市場における競争の条件を変更している」かどうかを確知する必要がある。上級委員会はまた次のようにも述べた。「輸入産品と同種の国内産品の間形式的な待遇の差異は …… GATT3条4項違反を立証する上で必要でないし、また十分でもない」と。したがって、輸入産品と同種の国内産品の間規制上の区別を設けているという単なる事実は、それ自体としては GATT3条4項にいう不利な待遇が輸入産品に与えられているかどうかに決定的ではない。むしろ、規制の差異が輸入産品に消極的影響を与えつつ競争の条件を歪曲しているかどうかに関連事項なのである。そうである場合に GATT3条4項にいう「不利な待遇」が成立する (para. 128)。

輸入産品に対する不利な待遇の存否を分析する際は、『措置それ自体の基本的意義および効果 (fundamental thrust and effect of the measure itself)』についての注意深い検討を通じて根拠づけられた」注意深い審査を要する。この分析は、関連 WTO 加盟国の国内市場における問題の措置の現実的効果に関する経験的証拠によって根拠づけられることは要しない。ただし、現実的効果に関する証拠を考慮に入れることは全く妨げられない (para. 129)。

競争条件の平等性に対して係争措置のもたらす帰結は、なによりもまず、当該措置の意図、構造および期待される運用からうかがい知ることができるものである。たとえば、ある WTO 加盟国の法制度が単一の規制制度を輸入産品と同種の国内産品に適用していながら、輸入産品にのみ追加的要件を課しているとすれば、その追加的要件の存在は、輸入産品が不利に扱われていることの強い徴表 (a significant indication) となりうる。輸入産品が不利に扱われているかどうかの審査は、しかし「単にそうだというだけ」では足りない。問題となる措置の詳細な検討は、通例、GATT3条4項に基づく不利な待遇の認定を適切に根拠づけるために、競争の条件に対する当該措置の帰結についてさらに深く認識することを要求する (para. 130)。

(上記の解釈および先例の当てはめ)

上訴に当たりタイは次のように主張する。パネルの認定は「〔輸入製品と国内製品の待遇の〕相違が費用に影響しうる (could affect) し、輸入タバコの競争上の地位に消極的影響を与える仕方で潜在的に影響しうる (could potentially affect) という「理論的可能性」に基づいており、パネルは不利な待遇の基準を正しく適用しなかった、と (para. 132)。

問題の規制上の「差異」は、輸入タバコの再販売業者が追加的行政的要件に従わなければならないのに対して、国産タバコの再販売業者がかかる要件を免れるという事実にある。輸入タバコに対してのみ適用される要件が問題である。輸入タバコの再販売業者が一定の行政的要件に服するのに対して、同種の国産タバコの再販売業者は服さない。この事実それ自体は輸入タバコが不利な待遇を与えられていることの強い徴表 (a significant indication that imported cigarettes are accorded less favourable treatment) を示す (para. 133)。

「不利でない待遇」の分析に当たっては、競争条件に対する不利な影響が現実化する可能性の程度についての評価によって根拠づけるべきではない。むしろ、GATT3 条 4 項に基づく分析は、問題の措置の意図 (design)、構造 (structure) および期待される運用 (expected operation) を含んだ措置の注意深い検討によって始めるべきである。かかる検討が、市場における措置の現実的効果に関する証拠に照らした問題の措置の評価を伴うことは十分にあるが、しかし必要とはされない。いずれにせよ、個々の事件において、問題の措置と、輸入製品と同種の国内製品の間競争条件に対する不利な影響との間に真正な関係がなければならぬ (para. 134)。

措置が不利な待遇をもたらしているか否かを検討する際には、「市場における措置の現実的効果によって根拠づけられることは求められない」 (para. 135)。

パネルは、とりわけ市場に関する経済的証拠を考慮した。そうすることによって追加的行政的要件が、輸入タバコの再販売業者に対して同種の国産タバコの再販売業者の負わないう一定の費用を負わせていると結論づけた。このパネルの推論は合理的である。パネルは事実に関する基礎づけなしに不利な待遇があるとしたのではない。輸入タバコにのみ課される追加的な行政的要件があるという事実それ自体が、輸入タバコに不利に競争条件を変更していることの強い徴表である (paras 137-138)。

(証拠 Exhibit PHL-289 の扱いについて)

(タイの上訴内容)

タイは、パネルが証拠 (Exhibit PHL-289) を採用したことによって DSU11 条に違反するという。フィリピンが手続中に遅れて提出した証拠、すなわち証拠 (Exhibit PHL-289) を受

理しかつそれに依拠した点においてパネルは誤ったとタイは主張する。結果、紛争解決了解 11 条、タイの適正手続の権利、およびパネル作業手続 15 段の違反・侵害があった。この証拠はフィリピンが第二回実質会合の後に提出したものであり、この証拠についてタイが反論する機会が与えられなかったので、DSU11 条の適正手続保障が侵害されたというのがタイの上訴の趣旨である。

(上級委員会の判断)

適正手続の保障の侵害はない。タイは反論の機会を求めることができた。当該証拠によって新たな争点が提起されたわけではない。また当該証拠が唯一の証拠というわけでもない (paras 158-161)。

C. GATT20 条

(タイの上訴内容)

GATT20 条 d 号は、GATT 適合的な措置の遵守を確保するために行う GATT 不適合的な措置が正当化できるとする規定である。ところが本件パネルは、GATT 違反の措置を認定したパネル報告書の箇所を示しつつ、当該違反措置は GATT20 条 d 号に基づいて正当化できないと判示した (Panel Report, para. 7.758)。こうしてタイの防御に関して適切な法的分析を怠った (paras 164-167)。結果、タイが付加価値税法の遵守を確保するために必要な追加的行政的要件を正当化する機会を奪った (paras 122, 172)。

(上級委員会の判断)

タイの指摘する通り、パネル報告書における相互参照には誤りがある (paras 169-171)。よって上級委員会が分析を完遂する。

GATT20 条は GATT 上の義務に対する限定的かつ条件付きの例外を定める。そのひとつが GATT20 条 d 号である。GATT20 条 d 号は、GATT の条規に違反すると認定された措置を WTO 加盟国が正当化するための根拠となりうる。その要件として、WTO 加盟国は当該措置が「[GATT] の規定に反しない法令……の遵守を確保するために必要」であることを立証しなければならない。さらに当該措置の適用が GATT20 条柱書の諸要件に適合的であることもまた要件である。つまり、GATT20 条に基づく防禦を持ち出すためには、違反の認定を受けた被申立国は、とりわけ GATT に「不適合ではない法令規則 (laws or regulations which are not inconsistent)」を特定する必要があり、加えてかかる「法令規則」の遵守を確保するために GATT 不適合と判断された措置が「必要」であることを立証しなければならない (para. 177)。

タイはしかし立証していない。タイは、正しく違反措置を正当化しようとせず、より一般的な措置を正当化しようとした。遵守を確保しようとする GATT 違反ではない措置を特定しなかった。必要性と柱書の要件の充足も立証しなかった (para. 179)。よって、タイが GATT20 条 d 号に基づく正当化のために一応の立証をしなかったという結論は覆らない

(para. 180)。

D. GATT10 条

(タイの上訴内容)

パネルの認定によれば、タイは、租税債務の保証の決定についての独立した審査裁判所もしくは手続を設けるべきだったのに、設けなかった。このことによって GATT10 条 3 項 b 号に違反した。この認定をタイは上訴する。

タイは、最終的な関税課税額の決定に先立って輸入物品の通関を終えるために預託すべき保証を課したことが GATT10 条 3 項 b 号にいう「関税事項に関する行政上の措置」に当たるか否かを争う。当たるとしても、関税額の終局的決定に基づいて保証に関する決定に対して不服申立てが可能だから、GATT10 条 3 項 b 号の課している訴訟手続の維持の義務には違反しないと主張する (para. 184)。

(上級委員会の判断)

タイの保証の決定は「関税事項に関する行政上の措置」に当たるかを検討するに当たり、まず上級委員会は文言の辞書的意義を確認した (paras 192-194)。

次に「関税事項に関する行政上の措置」の文脈における意義を検討した。すなわち「関税事項に関する行政上の措置」の文言を GATT10 条 3 項 b 号の全体に照らして、また関税評価協定 11.1 条を文脈として読み、WTO 加盟国の共通意思は GATT10 条 3 項 b 号の義務の範囲を「特定の種類の関税関連の行政上の措置」に限定することではないとした (paras 195-196)。

GATT10 条 3 項 b 号に反映された GATT の基本的な趣旨目的は、関税事項に関する適正手続を確保することにある (para. 202)。次に「すみやかに審査し、及び是正する」の文言は司法審査の制度と独立性具備を WTO 加盟国に求めた規定であると解釈できる (paras 203-205)。

以上のように解釈した GATT10 条 3 項 b 号を本件の事実に当てはめる。

まず本件における「関税事項に関する行政上の措置」の存否については肯定する (paras 206-216)。保証の決定を下しているのはタイの税関当局である。これは行政機関の決定に当たる (para. 209)。保証制度の目的に照らせば、保証の決定はそれ自体終局的といえる (paras 210-212)。保証と引き換えに通関を認めるという要件はまさに行政的である (para. 215)。

次に「すみやかに審査し、及び是正する」の要件をタイ法制はみたしていない (paras 217-222)。GATT10 条 3 項に反映された適正手続の目的が示唆するように、この要件は迅速かつ実効的な救済を求める (para. 220)。本件のタイの保証の決定は、関税額の終局的決定が下され、かつ不服審査機関が審査を終えるまで、審査されない。この制度は速やかな審査と是正の要件をみたすものとはいえない (paras 221-222)。

V. 本件勧告の実施

2011年7月15日に両紛争当事国はDSU21.3(b)条に基づいて相互に合意した合理的履行期間を紛争解決機関に通報した。すなわち2012年10月15日までとした。タイは2012年4月10日にDSU21.6条に基づく最初の履行状況報告書を提出した。第二次の報告書は2012年5月11日。タイは関税の保証金に関する運用についての関税規則に基づいて独立した審査手続を設けた(2012年6月13日から)。付加価値税に関する報告義務制度を改正するための勅令によって税務当局は従来の実行を改めた⁵。

VI. 解説

A. 本件の位置づけ

本件は、タイ・タバコ公社とフィリップ・モリス社の間のタイ市場におけるタバコの販売競争を反映した事件である。一方のタイ・タバコ公社はタイの国営企業であり、タイ国内において原料供給、製造、販売を統合したサプライチェーンを確立している。他方のフィリップ・モリス社はフィリピンから国際的サプライチェーンを通じてタイ市場にタバコ(Marlboro および L&M) を供給する。タイ市場における両社の関係は、旧来からの国内的な物品供給販売機構と、輸入物品供給販売機構の競合関係と見てよい。こうした競合関係に対して輸入国法制はいかなる保護主義的影響を及ぼしうるか。本件では、原産地からの産品輸入に当たってタイ税関当局の行った関税評価の関税評価協定整合性、国産タバコと輸入タバコの再販売段階における内国税の課税、輸入タバコの課税標準の決定、国内規制、貿易規則の GATT10 条適合的運用が問われた。このようにサプライチェーンの国際化に伴う WTO 法上の問題点を先例よりもいっそう広範かつ具体的に示した点に本件の全般的意義がある。

本件は輸入国タイにおける国営企業の存在を前提とした事件といえるか。本件において WTO 法整合性が直接的に争われた措置は、タイの関税評価およびタイ内国税制におけるフィリピン産タバコの扱いであった。つまり本件は、国営企業の制度の WTO 法整合性が争われた事件ではない。またフィリピンは、タイ・タバコ公社が GATT17 条の国家貿易企業に当たるとは主張しなかった。しかし本件で GATT3 条に違反するとされた措置は、タイ・タバコ公社による過去のタバコ専売制を前提とした内国税制であった。ここでタイ・タバコ公社がタイ国内に流通するタバコを一手に製造販売する状況を考える。この状況においては、たしかに同公社が付加価値税を一括納税する制度は付加価値税の徴税率を高めることに寄与する。この制度は、しかしタイ・タバコ公社製タバコと輸入タバコがタイ国内に流通する状況の下では、かえって輸入産品差別をもたらす。つまりタイ・タバコ公社製

⁵ WT/DS371/15/Add.2.

のタバコについては販売に当たって付加価値税納税と納税手続を免除する一方、輸入タバコについては免除しないことは、輸入産品に対する差別を生じさせてしまうからである。この輸入品差別がまさに問題となった点で、本件は、国営企業の存在を前提とした制度が生み出した事件であるといえる⁶。

本件のより個別的な意義は、本件のパネル・上級委員会が内国民待遇原則の解釈適用を厳格化させた点にある。すなわち GATT3 条 4 項は WTO 加盟国が輸入産品に対して「不利でない待遇」を与えるように求めているが、この「不利でない待遇」について本件のパネル・上級委員会は厳格な解釈を行った⁷。本解説ではこの点に着目して、いかなる点に関して厳格化をいえるかを整理する。さらに、この関連で内国民待遇原則の規律厳格化が輸入国の規制緩和をも要求するものといえるか否かを検討する。次いで関税評価協定の解釈適用の問題点を整理する。

B. 内国民待遇の規律の厳格化

1. 要件

本件は GATT3 条 4 項における差別観の転換を示す事件のひとつである。

まず GATT3 条 4 項の適用要件を整理しよう。

いずれかの締約国の領域の産品で他の締約国の領域に輸入されるものは、その国内における販売、販売のための提供、購入、輸送、分配又は使用に関するすべての法令及び要件に関し、国内原産の同種の産品に許与される待遇より不利でない待遇を許与される。この項の規定は、輸送手段の経済的運用にのみ基き産品の国籍には基いていない差別的国内輸送料金の適用を妨げるものではない。

本件パネルも示したように GATT3 条 4 項の適用要件は、i) 輸入産品と国内産品が同種の産品に当たること⁸、ii) 問題となる措置が「販売、販売のための提供、購入、輸送、分配又は使用に関するすべての法令及び要件」であること、iii) 同種の国内産品に与えられる待遇

⁶ なお、パネルは認容しなかったものの、申立国フィリピンはタイ・タバコ公社の役員とタイ税関の上級職員の兼職制が GATT10 条 3 項 a 号に違反する税制の不公平な実施に当たると主張した。このような兼職制は、タイ・タバコ公社が税制、保健、公衆衛生の各政策にまたがる複合的目的の実現手段としての国営企業であるという背景から生じている。タイにおける国営企業の発展史は吉田美喜夫「タイの国営企業と労使関係法」『立命館法学』1996 年 5 号（通号 249 号）に詳しい。

⁷ Appellate Body Report, *Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines*, WT/DS371/AB/R, paras 124-140.

⁸ 本件においては、タイ国産タバコとフィリップ・モリス社製のフィリピン産タバコが GATT3 条 2 項 1 文にいう同種の産品に当たるか否かが争われた。パネルは同一価格帯のタバコ製品同士が同種の産品に当たると判断した。3 条 4 項の適用に当たって同種性は争われなかった。

よりも「不利な」待遇が輸入産品に対して与えられていることである⁹。

これら三要件のふたつ目に含まれる、販売、販売のための提供、購入、輸送、分配又は使用に「関する (affecting)」という文言は、3条4項の適用対象の措置の種類を画するようにはみえるが、それ自体としてなんらかの義務をWTO加盟国に課すものではない¹⁰。するとGATT3条4項の規律の厳格度を左右する実体的な要件は残るふたつの要件である。EC・アスベスト事件の上級委員会は、GATT3条4項における同種の産品の概念は、少なくともGATT3条2項1文の同種の範囲よりは広く解釈すべきだとしたが¹¹、同種の産品概念がしかし産品間の競争関係を言い表す概念である¹²以上、法解釈によって拡張させることには限界がある。

結局、GATT3条4項の規律の厳格度を大きく左右しうるのは、輸入産品に対して「不利な」待遇が与えられているという要件である。この「不利な待遇」の文言については本件以前の上級委員会の解釈例がある。韓国・牛肉事件の上級委員会は判例を要約的に示している。やや長くなるが判示を引用する¹³。

本件パネルは、過去のGATT事件およびWTO事件を回顧して、「不利でない待遇」の文言の分析を始めた。3条4項における「不利でない待遇」は、法令規則および要件の適用に関して同種の国内産品と「機会の実際上の平等 (effective equality of opportunities)」を輸入産品に対して付与することをWTO加盟国に義務づけている、と本件パネルは解釈した。

(.....)

本件パネルは、産品の「原産国もしくは原産地に関する基準にもっぱら依拠するあらゆる規制上の区分」は3条4項に整合的ではないと判示した。上級委員会は、3条4項によって求められるのは、しかし措置が同種の国内産品に与えられる待遇よりも「不利でない」待遇を輸入産品に対して与えることにすぎないことであると指摘する。同種の国内産品に対して与えられるのとは異なる待遇を輸入産品に対して与える措置は、当該措置の与える待遇が「不利でない」限りにおいて3条4項に非整合的ではない。「不利でない待遇」を与えるということは、上級委員会が過去に判示した通り、同種の国内産品よりも輸入産品に対して不利でない競争条件 (conditions of competition) を与えることを意味する。日本・酒税事件において上級

⁹ Para. 7.647 referring to Appellate Body Report, *Korea – Various Measures on Beef*, para. 133.

¹⁰ Panel Report, *Thailand – Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines*, WT/DS371/R, para. 7.664 referring to Appellate Body Report, *US – FSC (Article 21.5 – EC)*, paras 208-210.

¹¹ Appellate Body Report, *EC – Asbestos*, WT/DS135/AB/R, para. 99. 同種の産品についての近年のWTO判例の分析は石川義道「フィリピン—蒸留酒に対する課税 (DS396, 403) —開発途上国における酒税制度と内国民待遇原則」(経済産業研究所ポリシー・ディスカッションペーパー15-P-007, 2015年5月)、60-69頁。

¹² Appellate Body Report, *EC – Asbestos*, WT/DS135/AB/R, para. 99.

¹³ Appellate Body Report, *Korea – Measures Affecting Imports of Fresh, Chilled, and Frozen Beef*, WT/DS161/AB/R, WT/DS169/AB/R, paras 134-137.

委員会は3条の法的規準を次のように説示した。

3条の広範な、かつ基本的な趣旨は、内国税および規制措置の適用における保護主義の抑止である。3条の趣旨は、より特定的には、「国内措置が『国内生産に保護を与えるように輸入産品又は国内産品に適用されないこと』を確保するにある。この目的のために3条は、WTO加盟国に対して国内産品との関係における輸入産品に対して競争条件の平等（equality of competitive conditions）を保障するように義務づけている。〔関税及び貿易に関する一般〕協定の起草者の意図は、輸入産品を、それがいったん通関手続を通過すると、同種の国内産品と同様に扱うべきだという点にある。もしそうでないならば間接的な保護が与えられる可能性が生じうる。

輸入産品と同種の国内産品間の競争条件の平等（conditions of competition）に焦点を当てるこの解釈は、形式的に異なった待遇を輸入産品に与える措置がそれ自体として、つまり必然的に3条4項に違反するわけではないことを示唆する。このことは米国・337条事件において説得的に示された。同事件においてパネルは、輸入産品と国内産品についてそれぞれ形式的に異なる米国の特許権執行措置が3条4項違反かどうかを判断しなければならなかった。同パネルは次のように判示した。

一方において、締約国は、異なった形式的法的要件を適用することが輸入産品に対していっそう有利な待遇を与える場合、そうした異なった形式的法的要件を適用してよい。他方において、形式的に同一の法的規定の適用が実際には輸入産品に対して不利な待遇を与え、よって輸入産品に対して与えられる待遇が実際に不利でないことを確保するために異なった法的規定を輸入産品に対して適用せざるを得ない場合があることを次のことは認めざるを得ない。この理由によって、337条に基づいて輸入産品が国内原産の産品に適用されるのとは異なる法的規定に服するという事実だけでは、それ自体としては3条4項違反と判断するには決定的ではないのである。

輸入産品と同種の国内産品間の形式的な待遇の差異は、したがって3条4項違反を立証する上で必要でも十分でもない。輸入産品が同種の国内産品よりも「不利に」扱われたか否かは、むしろ措置が関連市場において輸入産品に不利に競争条件を変更しているかを審査することによって評価すべきなのである。

韓国・牛肉事件の上級委員会は米国・関税法 337 条事件 GATT パネル報告書（1989 年）および日本・酒税事件上級委員会報告書（1996 年）を繰り返し参照する。これらを貫く判例法は次のように要約できる。

まず、GATT3 条 4 項は WTO 加盟国に対して国内産品との関係における輸入産品に対して競争条件の平等（equality of competitive conditions）を保障するように義務づけた規定であるという解釈¹⁴を確立判例は採る。つまり「不利でない待遇」とは、輸入産品に対して輸入国市場において競争条件の平等を保障することである。また「不利でない待遇」という文言は、法令規則および要件の適用に関して同種の国内産品と「機会の実際上の平等（effective equality of opportunities）」を輸入産品に対して付与するという重要な役割を担っているので、この文言の解釈が重要性を帯びることもわかる。

次に、輸入産品に対する国内産品とは異なった待遇は、それ自体としては 3 条 4 項違反の認定には十分ではなく、さらに「不利な待遇」の有無、すなわち問題の措置が輸入国市場における輸入産品の競争条件を不利に変更しているか否かを審査しなければならないことも確立判例といえる¹⁵。不利な待遇とは、輸入産品に対して国内産品とは形式的に異なる待遇を与えることそれ自体なのではない。「不利な待遇」の本質は、むしろ国内産品と輸入産品の相異なる待遇により、輸入国市場における輸入産品の競争条件を国内産品との関係において不利に変更することにある¹⁶。

¹⁴ See also GATT Panel Report, *Italian Agricultural Machinery*, L/833, para. 11; Appellate Body Report, *EC – Asbestos*, WT/DS135/AB/R, para. 100.

¹⁵ GATT Panel Report, *US – Section 337 Tariff Act*, L/6439, para. 5.11:

当パネルは、当パネルに提出された問題に関する限り、〔GATT〕3 条 4 項の掲げる「不利でない」待遇の要件には条件がつけられていないことに留意した。これらの文言は、一般協定および GATT の枠組において交渉された後の諸協定を通じて、輸入産品の待遇の平等という基本的原則の表明として見られるものであって、最恵国待遇基準においては輸入産品と他の諸国の産品との間の待遇の平等原則、3 条の内国民待遇基準においては輸入産品と国内産品との待遇の平等原則がそれぞれ表明されている。〔GATT3 条〕4 項における「不利でない待遇」という文言は、国内における販売、販売のための提供、購入、輸送、分配又は使用に関する法令規則および要件に関し、輸入産品への機会の実際上の平等（effective equality of opportunities）を要求するものである。このことは明らかに最低限の許容基準を基礎として課している。一方で、締約国は、輸入産品に対してより有利な待遇を与えるならば、輸入産品に対して異なった形式の法的要件を適用してよい。他方で、形式的に同一の法規の適用が実際には輸入産品に対して不利な待遇を与えることになり、よって締約国が、輸入産品に与えられる待遇が実際に不利でないことを確保するために、輸入産品に対して異なる法規を適用しなければならなくなるという場合がありうるということも認められなければならない。以上の理由から、輸入産品が 337 条に基づいて国内原産の産品に適用される法規とは異なった法規に服するという単なる事実のみでは、GATT3 条 4 項不適合の立証において決定的ではない。かかる場合には、適用法規における国内原産品と輸入産品との相違が輸入産品に対して不利な待遇を与えているかいないかが審査されなければならないのである。待遇の平等を保障するという基本的目的に鑑みて、かかる差異があるにもかかわらず 3 条の不利でない待遇の基準がみたされていることを立証するのは異なった待遇を行う締約国の側である。

¹⁶ GATS17 条 3 項は競争条件の不利益変更が「不利な待遇」の本質であることの傍証を提供する。

加盟国が他の加盟国のサービス又はサービス提供者に対して与える形式的に同一の（[f]ormally identical）又は形式的に異なる待遇（formally different treatment）により競争条件が当該他の加盟国の同種のサー

本件のパネル¹⁷も上級委員会¹⁸も共に韓国・牛肉事件の上級委員会報告書 137 段を参照する。こうして輸入製品の不利な待遇の有無は「措置が関連市場において輸入製品に不利に競争条件を変更しているかを審査することによって評価すべき」だとする判例を踏襲する。また本件も韓国・牛肉事件も共に、国内流通販売機構における輸入製品に対する差別待遇に関する事件である。以上の点で、本件のパネル・上級委員会はなにも新しい判例上の解釈を加えていないようにみえる。

だからといって GATT3 条 4 項の内国民待遇の規律に厳格化が起こっていないということにはならない。バーラ (R. Bhala) は不利でない待遇の検討は次のような性質のものだという。「およそ 3 条 4 項の事件において、待遇が『不利でない』かという点は、つまり競争条件が変更を被っていないかという点は、本来的に事実集約的な検討 (a fact-intensive inquiry) である¹⁹」。したがって、競争条件の不利益変更の立証を容易にすること、あるいは競争条件の不利益変更という法的評価を支える事実を広く捉えることによっても、GATT3 条 4 項の内国民待遇の規律厳格化という帰結は生じうる。これらのふたつの面に関して本件パネル・上級委員会は内国民待遇の規律を厳格化させているか。この点を検討する。

2. 本件のパネル・上級委員会の立場

a. 競争条件の不利益変更の立証の容易化

本件のパネル・上級委員会は、問題となる国内規制措置が輸入製品の競争条件に潜在的に消極的影響を与えるならば、GATT3 条 4 項にいう不利な待遇が成立するとした。潜在的な消極的影響で足りるとした点において競争条件の不利益変更の立証の容易化をいえる²⁰。

関連する判示部分を見ると、さらに指摘できる点がある。

本件パネルによれば、輸入タバコの販売に関しては付加価値税の還付申請書 (Por.Por.30) の提出義務と毎月の販売実績の報告義務が課されている。さらに付加価値税法違反の制裁も課される。これらの各要件を個別にみた場合、「タイ市場における輸入タバコの競争条件に対して消極的影響を与えるものとは判断できないかもしれないが、当該諸要件すべての重なり合い (the accumulation of all those requirements) は潜在的に競争条件に消極的影響を与えうる (can ... potentially affect)。このことは、当パネルの見解によれば、3 条 4 項にい

ビス又はサービス提供者と比較して当該加盟国のサービス又はサービス提供者にとって有利となる (modifies the conditions of competition in favour of ...) 場合には、当該待遇は、当該加盟国のサービス又はサービス提供者に与える待遇よりも不利であると認める。

¹⁷ Para. 7.666.

¹⁸ Para. 128.

¹⁹ Bhala, R., *Modern GATT Law: A Treatise on the Law and Political Economy of the General Agreement on Tariffs and Trade and Other World Trade Organisation Agreements* (2nd edn 2013) 368.

²⁰ 川瀬剛志「WTO 協定における無差別原則の明確化と変容—近時の判例法の展開とその加盟国規制裁量に対する示唆」(経済産業研究所: RIETI Discussion Paper Series 15-J-004) 12 頁。川瀬論文 6-13 頁は本件以降の後続判例を含む「不利な待遇」基準の運用についての優れた概観を提示する。

う不利な待遇を国産タバコよりも輸入タバコに対して与えるよう導くものである²¹。」ここでの不利な待遇の認定は、輸入タバコの販売にのみ課せられる要件のひとつひとつを個別に評価するのではなく、それらを重ね合わせた上で輸入製品に対する潜在的な競争条件の不利益変更を評価するという方法によっている。つまり、個々の規制要件と競争条件の不利益変更との関係は厳密には問われず、輸入製品に不利な規制を積み上げることによって違反認定を得られる可能性が高められている。この点でも競争条件の不利益変更の立証の容易化をいえる。

潜在的効果で足りるとする上記パネル判示に対して、タイは厳格すぎるとして上訴した。上級委員会は、「不利でない待遇」の分析に当たってパネルよりも「注意深い検討」を要求したものの、次のようにパネルの解釈を支持した²²。

「不利でない待遇」の分析に当たっては、競争条件に対する不利な影響が現実化する可能性の程度についての評価によって根拠づけるべきではない。むしろ、GATT3 条 4 項に基づく分析は、問題の措置の意図 (design)、構造 (structure) および期待される運用 (expected operation) を含んだ措置の注意深い精査によって始めるべきである。かかる検討が、市場における措置の現実的效果に関する証拠に照らした問題の措置の評価を伴うことは十分にあるが、しかし必要とはされない。いずれにせよ、個々の事件において、問題の措置と、輸入製品と同種の国内産品との競争条件に対する不利な影響との間に真正な関係がなければならない。

本件の上級委員会は、GATT3 条 4 項にいう不利な待遇が成立するためには「問題の措置と、輸入製品と同種の国内産品との競争条件に対する不利な影響との間に真正な関係」があることが決定的だとする。その反面として、市場における措置の現実的效果は、不利な待遇が成立するためには求められない。また輸入製品の競争条件に対する不利な影響が現実化する可能性の大小は、不利な待遇の成立を必ずしも左右しない。輸入製品と同種の国内産品との競争の条件に対して不利な影響を与えるという措置の性質が重要である。

このように「不利な待遇」の有無は措置の性質の評価であるとする見方は、本件のパネルと上級委員会の両者が共有する。ただし上級委員会はパネルの立場に対して一定の留保をしている点には注意が必要である。上級委員会は、問題の措置の意図 (design)、構造 (structure) および期待される運用 (expected operation) を含んだ措置の注意深い精査を行った上で²³、問題の措置と、輸入製品と同種の国内産品の競争条件に対する不利な影響との間に真正な関係があることを要求した。またパネルが輸入製品の競争条件に対する措置の潜在的効果で足りるとした判断を上級委員会は覆さなかったが、ただし「潜在的効果」は

²¹ Para. 7.734.

²² Para. 134.

²³ See also para. 130.

「疎隔的、非実体的なあるいは理論的な可能性 (remote, unsubstantial or theoretical possibility)」とは異なるとも述べている²⁴。

b. 競争条件の不利益変更の法的評価を支える事実

本件のパネル・上級委員会は、競争条件の不利益変更という法的評価を支える事実を広く捉えることによって、内国民待遇の規律を厳格化させたか。「不利な待遇」＝「国内生産に保護主義的であること」を立証するためには、「輸入製品のグループ全体が、国内製品の全体よりも不利な待遇であることを立証しなければならない……とされ、その立証方法は二つあると考えられている²⁵」。すなわち「第一に、焼酎事件で適用されたような、措置の構造や体系から客観的にそれを立証する、いわゆる『保護主義的適用テスト』²⁶」であり、「第二に、『効果』だけに着目し、輸入製品に対する不均衡で偏った効果……の立証が求められるという、『差別的効果テスト』²⁷」である。

では、本件のパネル・上級委員会はこれらのいずれを採用しているか。上級委員会は「GATT3 条 4 項に基づく分析は、問題の措置の意図 (design)、構造 (structure) および期待される運用 (expected operation) を含んだ措置の注意深い精査によって始めるべきである²⁸」と判示した。これによって「保護主義的適用テスト」を採用したようにみえる。そうして始めた精査の結果、「個々の事件において、問題の措置と、輸入製品と同種の国内製品との競争条件に対する不利な影響との間に真正な関係」があることが「不利な待遇」の成立にとって決定的だとしているので、やはり「差別的効果テスト」をも併せて採用している。要するに、措置の性質と効果の両面が説得的に結び付けられて、輸入製品の競争条件の不利益変更があるとすることによって十分な立証となる。このような立証を要求している点で、本件の上級委員会は、競争条件の不利益変更という法的評価を支える事実を広く考慮するように求めているが、これによって内国民待遇の規律を厳格化させたとは断定しがたい。

ただし、輸入製品に対する「不利な待遇」を根拠づける事実として、本件パネルは、輸入製品販売業者に対する規制の影響に依拠した。すなわち、輸入タバコ販売業者に課せられる追加的行政的要件が業者の営業費用 (operating cost) と連動することによって、タバコ販売業者の商業的決定 (business decision) に影響を与え、輸入タバコの競争条件の不利益変更をもたらすと結論づけた²⁹。つまり輸入製品の販売に追加的業務や費用支出を迫ること、あるいは輸入製品販売の営業費用を増大させることによって、輸入製品販売の商業的動機

²⁴ Para. 135.

²⁵ 内記香子『WTO 法と国内規制措置』（日本評論社、2008 年）93 頁。

²⁶ 内記、同上書 93 頁。

²⁷ 内記、同上書 93 頁。

²⁸ Para. 134.

²⁹ Para. 7.736.

を減殺させることを問題とした。しかも、こうした消極的影響は数量経済的な証拠の包括的な検討によらずに認定した。輸入産品取引業者に対する規制が内国民待遇原則違反に当たるという点は目新しくないが、輸入産品販売の商業的動機の減殺という措置の性質が認められれば不利な待遇が成立するとした点で厳格化をいえる³⁰。

以上の検討を要するに、本件のパネル・上級委員会が措置の性質と効果に依拠して「不利な待遇」の成否を検討している点では内国民待遇の規律を厳格化させているとはいえない。しかし、輸入産品の競争条件に対する措置の効果が、たとえ潜在的であっても認められれば「不利な待遇」が成立するとした点で、検討の重点は、むしろ輸入産品の競争条件の不利益変更という措置の性質に傾斜しているといえる。

競争条件の不利益変更という措置の性質に着目することの反面として、措置の目的や規制の意図はどのように扱うべきか。この点を考える際に参照すべき先例としてドミニカ・タバコ事件の上級委員会報告書がある。同事件の上級委員会は次のように判示した³¹。

ドミニカ共和国市場において国産タバコの売上高が輸入タバコの売上高よりも多いので、輸入タバコの預託要件の一単位当たり費用が国産品よりも高くなるという理由から、預託要件が輸入タバコに対して「不利な待遇」を与えているというホンジュラスの主張は認容できない。韓国・牛肉に関する措置事件において上級委員会が判示した通り、措置が関連市場において輸入産品に不利に競争条件を変更する場合、輸入産品は同種の産品よりも不利に扱われることになる。しかしながら、所与の輸入産品に対する措置に起因する不利益効果の存在は、本件における輸入業者の市場占有率のような産品が外国原産であることとは無関係の要因もしくは状況によって説明される場合、必ずしも当該措置が輸入産品に対して不利な待遇を与えていることを意味しない。このような特定の場合、輸入タバコの預託要件の単位当たり費用が一定期間にわたって一部の国産タバコよりも高かったという事実を示すだけでは、上級委員会の見解においては、1994年 GATT3 条 4 項における「不利な待遇」を立証するのに十分ではない。まさに、ホンジュラスの指摘する預託要件の単位当たり費用の差異は、二名の国産製造業者よりもホンジュラス産タバコの輸入業者の市場占有率が低かったという事実によって説明される。……

ここでの議論は、まず問題の措置が規制上の区別を行っていることから出発する。その区別は、しかし産品の原産国に基づくものではなく、むしろ他の客観的事実によって説明されうると評価する。この評価に基づいて不利な待遇がないと結論づける。これは制度論理準拠型の審査である。つまり国内制度の論理を前提として、副次的に輸入産品に対する不利益が生じている場合、かかる不利益は GATT3 条 4 項という不利な待遇には当たらない

³⁰ Davey and Maskus, n.2 above, 168.

³¹ Appellate Body Report, *Dominican Republic – Measures Affecting the Importation and Internal Sale of Cigarettes*, WT/DS302/AB/R, para. 96.

と評価する。本件の上級委員会の議論の筋道も、措置が規制上の区別を行っていることから出発する。しかし区別を説明しうる客観的事実にはまったく着目しなかった。むしろ原産国に基づく製品の異なる扱いは、競争条件の不利益変更（＝不利な待遇）の強い徴表（a significant indication）であると評価している³²。このように本件の判断は措置の効果に依拠したものであり、制度論理準拠型の審査とは対比される。ドミニカ・タバコ事件判例の射程が制限されたか否かは、本件にいう強い徴表がいかなる場合に覆されるかについての将来の判例にかかっている。

3. EU 法との比較

本件のパネル・上級委員会が内国民待遇の規律を厳格化させているとすれば、その射程はどうだろうか。GATT3 条 4 項の内国民待遇原則は、あくまで差別を禁止するものにとどまるか、あるいは輸入国の規制緩和までも要求する射程をもつように発展していくだろうか。この点に関して比較参照対象となりうるのが EU における「輸入数量制限と同等の効果を有する措置」の禁止の射程論である。

ダッソンヴィル事件（1974 年）の欧州司法裁判所は、EU 運営条約 34 条の「輸入数量制限と同等の効果を有する措置」の概念を次のように解釈した³³。

直接的であれ間接的であれ（directly or indirectly）、現実的であれ潜在的であれ（actually or potentially）、[EU] 域内通商を阻害する可能性のある（capable of hindering intra-[EU] trade）、構成国により制定されたすべての通商規制は、数量制限と同等の効果を有する措置とみなされなければならない。

この解釈の規範的前提にあるのは域内市場（EU 運営条約 26 条 2 項）である。その域内市場においては、EU 構成国の産品は他の EU 構成国への自由な移動を保障される（＝商品自由移動原則）。この規範的前提が成り立つので、EU 構成国間通商を間接的あるいは潜在的に妨げる性質のある輸入国規制は、たとえ差別的でなくとも禁止されなければならないといえる³⁴。しかも EU 域内では規制の相互承認原則が妥当する。すなわち各国の製品規制の違いそのものが商品自由移動の制限と評価されるので、ある国で適法に製造され流通におかれた製品は他の国でも原則として流通を認められる³⁵。このように輸入数量制限と同等

³² Para. 133.

³³ Case 8/74 *Dassonville* [1974] ECR 837, para. 5.

³⁴ Oliver, P. in Oliver, P. (ed.), *Oliver on Free Movement of Goods in the European Union* (5th edn 2010) 93: 「この定義は後続のほとんどすべての事件において繰り返されている。」ただし、ケック事件の欧州司法裁判所は、無差別的な販売態様規制をダッソンヴィル先決裁定にいう数量制限と同等の効果を有する措置から除いた。Joined Cases C-267/91 and C-268/91 *Keck* [1993] ECR I-6097, para. 16. 同裁定の解説は中村民雄・須網隆夫編著『EU 法基本判例集（2 版）』（日本評論社、2010 年）190-195 頁。

³⁵ Case 120/78 *Rewe Zentral AG v. Bundesmonopol für Branntwein* [1979] ECR 649, para. 8.

の効果を有する措置の概念を広く規定した結果、輸入国の製品規制を行う権限が制限を受けるという帰結が生じている。

それに対して内国民待遇原則は、i) 輸入国市場「内」において、輸入産品に対して同種の国内産品と平等の競争条件を保障することを WTO 加盟国に義務づける³⁶。ii) 比較対象とする産品の「間」(=同種の産品間) の関係を前提として、この関係において適用される³⁷。iii) 同原則は、WTO 加盟国が輸入産品に対して同種の国内産品と平等の競争条件を保障すべきなのに、保障していない場合に適用される。

このように対置すると商品自由移動原則と内国民待遇原則の相違点は主権国家が規制権限をどの範囲で適法に保持しうるかという重要な問題と関わりがあることがわかる。すなわち、内国民待遇原則は輸入国の市場内における競争条件の平等保障を要求するものであるから、輸入品差別を伴わない限り、輸入国規制は適法に行える。それに対して市場間における競争の制限を禁止するのが商品自由移動原則であり、同原則の下では原産国規制にしたがって適法に製造流通に置かれた製品の輸入制限は認められなくなる。

本件のパネル・上級委員会が判示したように、輸入産品の競争条件に対して潜在的に不利益効果を及ぼす措置が GATT3 条 4 項にいう「不利な待遇」を構成するという解釈は一見したところ欧州司法裁判所のダッソンヴィル先決裁定に似ているが、しかし明確に区別すべきである。なぜか。内国民待遇原則の下では、あくまでも同種の産品が特定されることが前提となり、輸入品と国内産品との関係性において競争条件の不利益変更が問われるのであって、そのような産品間との関係性を前提とせず輸入制限自体を禁止することとは異なるからである。加えて、上記の区別は輸入国の適法な規制の範囲を左右する点で重要である。本件においても、国内産品と輸入産品に対する規制の相違が輸入産品の競争条件に対して及ぼす(潜在的な)効果が問題とされたのであって、規制そのものが輸入制限的かどうかは問われていない。たしかに輸入産品と国内産品の間の実質的な差異がない場合(たとえば遺伝子組換え食品とそうでない食品)は直ちに規制が不利な待遇を輸入産品に対してもたらすかどうかという点が問題となりうるが、これは特異な事実を前提とした場合である。

C. GATT10 条

GATT10 条 3 項 a 号によれば、WTO 加盟国は、貿易規則を一律の公平かつ合理的な方法で実施しなければならない。GATT10 条は「適正手続」の保障を輸出入業者に対して与える

³⁶ 石川義道「国境調整措置と WTO 協定 - 米国の地球温暖化対策法案の検討」有村俊秀、蓬田守弘、川瀬剛志編『地球温暖化対策と国際貿易 - 排出量取引と国境調整措置をめぐる経済学・法学的分析』(東京大学出版会、2012 年) 231 頁は市場間における競争と市場内における競争の区別を正しく強調する。

³⁷ Marceau, G. and Trachtman, J. P., 'Responding to National Concerns' in Bethlehem, D. et al. (eds), *Oxford Handbook of International Trade Law* (2009) 209, 212.

規定とされる³⁸。本件パネルによれば、GATT10条3項a号は「貿易規則の実施における透明性 (transparency) および手続的公正性 (procedural fairness) に関する一定の最低基準を定めた」規定であり、審査に当たって「透明性の原則、手続的公正性の原則および適正手続の原則に留意する」と述べた³⁹。10条3項a号は、「一律の」、「公平」および「合理的な」実施の義務はそれぞれ独立した三つの義務を課している。また抽象的な文言による規律である点で広い適用範囲をもつようにみえる。

しかし本件は、少なくとも国営企業の人事に関して10条3項a号違反の立証のハードルを著しく上げた。申立国フィリピンはタイ税関当局の上級職員がタイ・タバコ公社の役員を兼職することが、タイの関税および内国税の「不公平な」実施をもたらすと主張した。パネルは、「タイ・タバコ公社の役員として行動する政府職員の存在そのもののゆえに」公平性を欠いた法令実施が必然的に行われたことが示されない限り、10条3項a号違反は成立しないとした⁴⁰。加えてタイの公務員法および刑法が不公平な法令実施に対する倫理的規律に当たると評価した⁴¹。この判断を前提とすると、国営企業に対する国の人事権行使をGATT10条に基づいて争うことは困難であろう。

D. 関税評価協定の適用上の問題点

本件においては関税評価協定が適用された。関税評価協定が紛争解決事件において適用された例は少ない⁴²。同協定の解釈適用上の問題点と今後の運用の方向性について簡単に指摘したい⁴³。

なぜ本件のタイはPMタイ社のいう取引価格を適用しなかったのか。いくつかの理由がありうる。第一は、関税の脱税防止の可能性である。PMフィリピン社とPMタイ社の間のタバコ取引価格が不自然に低く設定され、それが取引価格として申告されているとしよう。その取引価格をそのまま関税評価額とすると、徴収関税額は低く押し下げられることになる。第二は、ダンピングに対する対抗措置の可能性である。フィリピン産タバコが不当に低い価格でタイに輸出されているとタイが考える場合、通常価格に引上げた関税評価を加えた上、関税を課した可能性がある。第三に、フィリピンにおけるPMフィリピン社の納税額を少なくするために、PMフィリピン社製のタバコ製品をPMタイ社に低い価格で販売するという操作に対して、タイの税関当局が関税評価によって取引価格を是正したという可能性もありうる。

³⁸ Panel Report, *EC – Customs Matters*, WT/DS315/R, para. 7.107.

³⁹ Para. 7.868

⁴⁰ Para. 7.904.

⁴¹ Paras 7.906-7.908.

⁴² Panel Report, *Colombia – Ports of Entry*, WT/DS366/R, para. 7.182.

⁴³ 本稿では扱い得なかったこれらの問題を扱った文献として、Marsilla, S. I., ‘Towards Customs Valuation Compliance through Corporate Income Tax’ (2011) 5 *World Customs Journal* 73-87; Ping, L. and Silberstein, C., ‘Transfer Pricing, Customs Duties and VAT Rules: Can We Bridge the Gap?’ (2007) 1 *World Commerce Review* 36-8; Farrell, J. E., *The Interface of International Trade Law and Taxation* (2013).

以上のように関税評価制度は関税の脱税防止、ダンピング輸出に対する対抗措置、および移転価格税制の考慮に基づいて運用される可能性があることがわかった。よって同協定の解釈適用上の問題点として関税評価制度と他の制度との関係をどのように整理するかという点が挙げられる。本件において示されたように、関税評価をめぐる紛争は第一次的に輸出入業者と税関当局の間で生じており、第二次的に WTO 加盟国間の紛争として現れるにすぎない。こうした紛争当事者の布置は今後も変わりなく、よって関税評価協定の運用は輸出入業者と税関当局の間での国内的不服申立制度を通じてなされていく方向性に変化はないだろう。

参考文献（脚注に引用したものに加えて）

- Davey, W., 'Non-Discrimination in the World Trade Organization: The Rules and Exceptions' (2012) 354 *Recueil des Cours* 183.
- Diebold, N., 'Standards of Non-discrimination in International Economic Law' (2011) 60 *ICLQ* 831.
- Ehring, L., "'De Facto' Discrimination in World Trade Law, National and Most-Favoured-Nation Treatment – or Equal Treatment?' (2002) 36 *JWT* 921.
- Jackson, J. H., *World Trade and the Law of GATT* (1969).
- Melloni, M., *The Principle of National Treatment in the GATT: A Survey of the Jurisprudence, Practice and Policy* (2005).
- Ortino, F., 'WTO Jurisprudence on De Jure and De Facto Discrimination' in Ortino, F. and Petersmann, P. (eds), *The WTO Dispute Settlement System 1995-2003* (2004) 217.
- Ortino, F., *Basic Legal Instruments for the Liberalisation of Trade: A Comparative Analysis of EC and WTO Law* (2004).
- Trebilcock, M., Howse, R. and Eliason, A., *The Regulation of International Trade* (4th edn 2013).
- Verhoosel, G., *National Treatment and WTO Dispute Settlement: Adjudicating the Barriers of Regulatory Autonomy* (2002).