

수입신고 품목분류 착오와 관련된 비과세관행의 성립요건과 소멸시점에 관한 연구

-‘대법원 2011. 5. 13. 선고, 2008두18250 판결’을 중심으로-

박 정 수* · 김 영 순**

목 차

- | | |
|----------------------------|--------------------------------|
| I. 문제 제기 | 2. 비과세관행의 성립요건 |
| 1. 품목분류 오류로 인한 관세 경정처분의 문제 | IV. 성립된 비과세관행의 소멸시점 |
| 2. 논의 순서 | 1. 비과세관행의 소멸시점 판단의 실익 |
| II. 사실관계 및 판결요지 | 2. 유사 제도를 통한 관행의 소멸 검토 |
| 1. 사실관계 및 관계법령 | 3. 대상판결에서 비과세관행의 소멸시점 |
| 2. 판결요지 | 4. 성립된 비과세관행의 소멸시점에 관한 법리의 타당성 |
| III. 비과세관행의 성립 요건 | V. 평석 대상 판결의 의의 |
| 1. 관세법 제5조 제2항 | |

I. 문제 제기

1. 품목분류 오류로 인한 관세 경정처분의 문제

평석 대상 판결은 관세 행정 분야에서 빈번히 발생하는 품목분류¹⁾

* 변호사

** 인하대학교 법학전문대학원 조교수/변호사

1) 정재완, “관세당국과 무역업자간 마찰의 현황과 과제”, 중재 제310호(대한상사중재원, 2003), 42쪽. 모든 무역거래물품은 WCO(세계관세기구) 협약에 의해 HS 체제로 품목이 분류되는데, 그 분류결과에 따라 관세율이 결정되고 무역제한 여부도

오류²⁾와 사후적 관세 등 경정부과처분으로 인한 관세과세관청과 납세자 간의 분쟁을 쟁점사항으로 하고 있다. 납세자는 수입신고를 하고 난 후 수입한 물건을 판매하여 거래를 종결한 상황이다. 그런데 과세관청은 품목번호의 분류에 오류가 있으면 종전에 납부한 관세에 더하여 관세 등을 추가적으로 경정하여 부과처분을 한다. 이러한 상황이 벌어지면 납세자로서는 통관단계에서 예기하지 못했던 조세부담이 길게는 4·5년 뒤에 발생함에 따라 이를 당해 수입물품 또는 수출물품의 판매원가에 반영하는 것이 사실상 불가능하다. 따라서 납세자는 과세관청과 품목번호 분류 문제에 대하여 분쟁이 발생하게 되고, 부과 액수가 예상 외로 크면 법적인 구제 수단을 찾게 된다. 더구나 과거에 해 오던 대로 수입신고를 하여 왔고 과세관청도 이에 대하여 아무런 이의 제기 없이 장기간이 경과한 경우 갑자기 이제 와서 종전의 품목 번호가 잘못되었으니 과거의 수입분에 대해서도 관세 및 불성실가산세 등을 추가로 납부하라고 한다면 납세자의 입장에서는 수긍하기 어려울 것이다.³⁾

대부분의 납세자들이 관세전문가인 관세사에게 수수료를 지불하면서 수입신고를 위탁했음에도 불구하고, 과세관청은 수입신고를 불성실

달라질 수 있다. 품목분류는 물품의 성분, 가공정도, 가공방법, 주요특성, 주요용도, 주요기능 등 여러 요인에 따라 행해진다. 여기에서 마찰은 이러한 요인에 대한 견해 차이에서 주로 발생하고 있다.

- 2) 통관절차 중에서 품목분류는 관세평가와 함께 가장 난이도가 높고, 잘못 분류하는 경우 기업에게 리스크가 큰 업무이다. 혼합되거나 복합된 물품 또는 기술진보에 의한 신상품의 경우에는 대개 당해 물품의 본질 또는 용도와 관련해서 두 군데 이상의 4단위 호 또는 그 이상의 세분류와 관련해서 경합되는 경우가 자주 발생한다.
- 3) 제42조(가산세) ①세관장은 제38조의3 제1항 또는 제3항의 규정에 의하여 부족한 관세액을 징수하는 때에는 다음 각 호의 금액을 합한 금액을 가산세로 징수한다. 다만, 잠정가격신고를 기초로 납세신고를 하고 이에 해당하는 세액을 납부한 경우 등 대통령령이 정하는 경우에는 그러하지 아니하다.
 1. 당해 부족세액의 100분의 10 2. 다음의 산식을 적용하여 계산한 금액 당해 부족세액 $\times$ 당초 납부기한의 다음날부터 수정신고일 또는 납세고지일까지의 기간 $\times$ 금융기관의 정기에금에 대하여 적용하는 이자율을 감안하여 대통령령이 정하는 이자율

하게 하였으니 무조건 가산세를 납부하라고 하는데, 본 평석 대상 판결과 같이 과세관청인 세관당국 자신조차도 당해물품에 대한 품목번호가 어느 것인지 확신할 수 없어서 관세청, 재경부 또는 세계관세기구에게까지 질의를 해서 비로소 품목번호를 확정하는 경우, 이러한 경우까지 납세자에게 당초에 정확한 번호로 신고하지 않았으니 가산세까지 내라고 하는 것은 불만요인이 될 수밖에 없다.

2. 논의 순서

먼저 평석대상 판결의 사실관계 및 판결이유를 살펴보기로 한다(제Ⅱ장). 다음으로 품목번호 분류에 따른 과세행정이 비과세관행의 성립요건을 갖추었는지 검토할 필요가 있다. 이를 위해 관세행정 분야에서 나타난 판결을 중심으로 비과세관행의 성립요건을 검토하기로 한다(제Ⅲ장). 그 후 본 판결에서 처음으로 실시된 성립된 비과세관행의 소멸시점의 법리 구성에 대해 분석해 보기로 한다(제Ⅳ장). 마지막으로 평석대상 판결이 위 소멸시점에 대한 법리를 처음으로 실시한 점에서 의의를 갖고 있으므로 이러한 법리 실시가 품목분류 오류로 인한 관세분쟁 해결에 있어 어떠한 의미를 갖고 있는지 살펴보기로 한다(제Ⅴ장).

Ⅱ. 사실관계 및 판결요지

1. 사실관계 및 관계법령

1.1 사실관계

(1) 원고들은 1998년경부터 전자제품의 전원공급·제어 기능을 수행

하는 트랜지스터 모듈⁴⁾(이하 ‘이 사건 쟁점물품⁵⁾’이라 한다)를 수입하면서 이를 양허관세율 0%가 적용되는 관세율표⁶⁾상 품목번호⁷⁾ 8541호(다이오드·트랜지스터 및 이와 유사한 반도체 디바이스 등. 이하 ‘8541호’라 한다) 또는 8542호(전자집적회로와 초소형 조립회로. 이하 ‘8542호’라 한다)로 분류하여 수입신고⁸⁾를 하였다. 피고들을 비롯한

-
- 4) 트랜지스터 모듈이라 함은, ① 둘 이상의 동일한 트랜지스터 및 주변회로(하나 이상의 집적회로와 다른 하위 구성요소로 구성됨)가 결합된 단일 패키지의 모듈, 혹은 ② 단일 트랜지스터 및 주변회로(단일 집적회로로 구성됨)가 결합된 단일 패키지의 모듈을 지칭한다.
- 5) Fairchild Power Switch, Low Dropout Regulator, Smart Power Module 등 세 가지 형태의 트랜지스터 모듈을 수입하였다. ① Fairchild Power Switch(FPS)는 모니터·TV·컴퓨터·냉장고·세탁기 등의 전원공급기에 사용되는 파워스위치이고, ② Low Dropout Regulator(LDO)는 모니터·TV·컴퓨터·냉장고·세탁기 등의 전원공급기에 사용되는 전압조정기이며, ③ Smart Power Module(SPM)은 세탁기·에어컨 등의 인버터(컨버터)에 장착되어 전동기의 동작이 최적으로 제어될 수 있도록 해주는 제품이다.
- 6) 이규철, “이 사건 물품이 ‘전기적 양의 측정 또는 검사용의 기기’로서 관세율표상 품목번호 9030.82-0000에 분류될 수 있는지의 여부(대법원 2006. 11. 9. 선고, 2005두4137 판결)”, 대법원판례해설 제65호(법원도서관, 2007), 38쪽; 우리 관세법상 세율은 원칙적으로 관세법 [별표]의 관세율표에 의하는데, 관세율표는 과세물건인 수입물품을 분류하기 위한 상품품목표와 그에 따른 각 품목마다의 관세율로 구성되어 있으며, 이와 같은 기본적인 품목분류하에 기본관세율보다 우선 적용될 수 있는 국제협약에 의한 특별관세율 등은 양허관세규정과 같이 별도로 제정되어 적용되고 있다.
- 7) 이 사건 쟁점 물품의 품목 번호가 원고들이 수입 신고한 8541호 또는 8542호에 해당되는지 아니면 8504호에 해당되는지에 대하여 원고와 피고 간에 쟁점사항이었으나, 제1심판결(인천지방법원 2007구합1020 판결)에서 8504호에 해당한다고 판시한 바 있다. 이후 원심(서울고등법원 2008. 9. 26. 선고, 2008누7726 판결)과 대법원판결에서 원고가 이에 대하여 항소이유와 상고이유로 삼고 있지 않으므로 이 사건 쟁점 물품의 품목 분류의 타당성에 대해서는 본 판례 평석의 대상에서 제외하기로 한다.
- 8) 원고들은 2003. 12. 1. 부터 2005. 7. 28. 까지 사이에 이 사건 쟁점 물품을 수입하면서, 총 수입건의 90% 이상을 양허관세율 0%인 구 관세법(2006. 12. 30. 법률 제 8136호로 개정되기 전의 것) 별표 관세율표 상의 품목번호 8541호 또는 8542호로

과세관청은 이러한 수입신고를 아무런 이의 없이 수리하여 왔으며, 1996년 6월 30일 이전의 수입면허제도 하에서 이 사건 쟁점물품을 8542호로 분류하여 수입면허⁹⁾를 하기도 하였다.

(2) 피고 인천세관장은 2004년 2월경 인천세관 부평출장소에 대한 감사시 이 사건 쟁점물품의 품목분류에 관하여 의문을 제기한 후, 2004년 4월 12일 관세청장에게 그 품목분류의 적정성에 관한 질의¹⁰⁾¹¹⁾를 하였다. 그리고 구미세관장은 2004년 3월 26일 서면으로 일부 원고들을 포함한 이 사건 쟁점물품의 수입업체들에게 이 사건 쟁점물품에 관한 자료제출을 요구하면서, 그 요구사유 항목 중에서 “이 사건 쟁점물품은 8542호로 분류할 수 없고 기본관세율 8%가 적용되는 관세율표상 품목 번호 8504호[변압기·정지형 변환기와 유도자. 이하 ‘8504호’라 한다]로 분류되어야 한다”는 점을 ‘검토사항’으로 제시하였고, 또한 이러한 ‘검토사항’에 대하여는 “수입업체가 스스로 검토한 후 수정신고할 수 있다”고 통지하였다. 그런데 구미세관장은 2004년 4월 7일에 “인천세관이 이 사건 쟁점물품에 관한 품목분류 결정절차를 진행하고 있으므로

수입신고하였다.

- 9) 관세법은 처음에는 부과지방식을 취하다가 1993. 12. 31. 개정된 법에서 신고납세방식으로 전환한 다음, 1995. 12. 6. 개정된 법에서 종래의 수입면허제도가 수입신고수리제도로 전환됨으로써 완전한 신고납세방식으로 바뀌었는데, 현재는 일부 수입물품에 대하여만 예외적으로 부과지방식을 적용하고 있다. 관세법 제38조는 납세의무자가 수입하는 모든 물품이 원칙적으로 신고납부의 대상이 되는 것으로 규정하고, 다만 예외적으로 법 제39조 소정의 사유가 있는 경우에만 신고납부의 대상에서 제외하여 세관장이 직접 부과·징수한다고 규정하고 있다.
- 10) 질의에 대하여 관세평가분류원장은 2004년 제6회 관세품목분류위원회에 상정하였으나 동 위원회에서 WCO(세계관세기구)에 품목분류 질의 후 그 회신에 따라 다시 상정하기로 결정하고, 2005. 2. 재정경제부를 거쳐 세계관세기구에 품목분류 질의하였다.
- 11) 원고 주식회사의 미국 본사는 2004. 9. 경 뉴욕세관에 이 사건 쟁점물품에 대한 품목분류 질의를 하여 2004. 9. 21. 뉴욕세관으로부터 이 사건 쟁점물품의 중요하고 유일한 기능이 트랜지스터 기능이므로 이 사건 쟁점물품은 8541호에 해당한다는 의견을 받았다.

요구한 자료를 제출할 필요가 없다”고 통지하였다.

(3) 그 후 세계관세기구(WCO)¹²⁾ 사무국이 2005년 6월 10일 “이 사건 쟁점물품은 8541호나 8542호가 아닌 8504호로 분류되는 것이 고려되어야 한다”는 의견을 제시하였고,¹³⁾ 관세청 관세품목분류위원회는 이를 받아들여 2005년 7월 28일 이 사건 쟁점물품을 8504호로 분류하는 결정을 하였다.¹⁴⁾

(4) 그러자 피고들은 원고들이 2003년 12월 1일 부터 2005년 7월 28일까지 수입신고한 이 사건 쟁점물품에 대하여 기본관세율 8%를 적용한 관세 등을 부과¹⁵⁾하였는데, 관세청장은 이 사건 쟁점물품에 관하여 성립하였던 비과세관행이 구미세관장의 위 자료제출 요구일인 2004년 3월 26일에 소멸하였다고 보아 그 전에 수입 신고된 이 사건 쟁점물품에

12) 현행 관세율표상의 상품품목 분류는 우리나라가 1988. 1. 1. 자로 세계관세기구(WCO, World Customs Organization)가 채택한 통일상품명 및 부호체계에 관한 국제협약(소위 HS 협약)에 가입함으로써 그 부속서인 국제통일상품명 및 코딩시스템(그 해설서가 ‘HS 관세율표해설’이다)에 의하여 품목이 분류되고 있는바, 이를 통칭하여 Harmonized System 약칭 HS 제도라고 부르고 있다. 따라서 우리나라의 관세율표상 품목분류는 위 ‘HS 관세율표해설’을 기준으로 이루어지고 있다. 품목분류제도에 관한 상세한 설명은 이규철, 앞의 논문, 38-42쪽 참조.

13) 세계관세기구 사무국에서 2005. 6. 10. “질의물품은 8541호 및 8542호에서 제외되며 8504호가 고려되어야 한다”는 의견(WCO Ref. 05NL0174-LFC, 2005. 6. 10)을 제시하였다. 세계관세기구 품목분류위원회는 2006. 10. 13. 제38차 회의에서 이 사건 쟁점물품은 8541호 또는 8542호로 분류할 수 없고 8504호에 해당한다고 결정하였으며, 미국측의 재심의 요청으로 2007. 8. 31. 개최된 제40차 회의에서도 이 사건 쟁점물품은 8504호에 해당한다고 결정하였다.

14) 관세품목분류위원회는 2005. 7. 28. 이 사건 쟁점 물품이 트랜지스터, 다이오드, IC저항, 써미스터 등이 결합된 모듈 형태의 제품이나 8541호에서는 광광성 반도체 디바이스에 대해서만 모듈 또는 패넬 여부를 불문한다고 특별히 규정하고 있으므로 8541호로 분류할 수 없고, 8504호로 분류하여야 한다고 결정하였다.

15) 이 사건 쟁점물품이 관세율표상의 품목번호 8541호 또는 8542호에 해당하지 않고 기본관세율 8%의 8504호에 해당한다는 이유로, 2005. 8. 18.부터 2005. 11. 26.까지 사이에 걸쳐 원고들에게 이 사건 쟁점물품의 수입에 대하여 각 관세, 부가가치세 및 가산세를 부과(경정·고지, 관세법 제38조 제5항)하였다.

대한 관세 등의 부과부분은 그 비과세관행에 저촉된다는 이유로 이를 취소하는 심사결정¹⁶⁾을 하였다(당초 부과처분 중 이와 같이 취소되고 남은 부분을 ‘이 사건 부과처분’이라 한다).

1.2 관계 법령

‘국세기본법’ 제18조 (세법해석의 기준, 소급과세의 금지)

③ 세법의 해석 또는 국세행정의 관행이 일반적으로 납세자에게 받아들여진 후에는 그 해석 또는 관행에 의한 행위 또는 계산은 정당한 것으로 보며, 새로운 해석 또는 관행에 의하여 소급하여 과세되지 아니한다.

‘관세법’ 제5조 (법 해석의 기준과 소급과세의 금지)

① 이 법의 해석 및 적용에 있어서는 과세의 형평과 당해 조항의 합목적성에 비추어 납세자의 재산권이 부당하게 침해되지 아니하도록 하여야 한다.

② 이 법의 해석이나 관세행정의 관행이 일반적으로 납세자에게 받아들여진 후에는 그 해석 또는 관행에 의한 행위 또는 계산은 정당한 것으로 보며, 새로운 해석 또는 관행에 의하여 소급하여 과세되지 아니한다.

2. 판결요지

2.1 1심판결의 요지(인천지방법원 2007구합1020 판결)

원고들은 이 사건 쟁점물품의 품목번호가 8541호 또는 8542호에 해당한다고 주장하고, 설사 8504호에 해당한다 하더라도 관세법 제5조 제2항 소급과세금지 규정에 위반한 위법한 관세 등 부과처분이라는

16) 관세청 관심 제2005-061호.

주장을 하며 취소소송을 제기하였다. 1심판결에서는 8504호에 해당한다고 판시한 후, 비과세관행의 성립을 인정하였으나 아래에서 보는 바와 같이 2004년 3월 26일 비과세관행이 소멸한다고 판시하여 원고들의 청구를 기각하였다.

1심 법원은 비과세관행에 의하여 보호될 수 있는 납세자의 신뢰는 그 과세물건에 대하여 확정적으로 비과세된다는 사실에 대한 신뢰만을 의미하는 것이지 비과세에 대한 과세관청의 견해가 변경될 가능성이 표명된 이후에 단지 종전 견해가 유지될 수 있을 것이라는 신뢰까지 포함하는 것으로 볼 수는 없다고 하였다. 그러면서 피고들이 2004년 3월 26일 구미세관장의 자료제출 요구를 통하여 이 사건 쟁점물품을 8504호로 분류하여 과세하겠다는(최소한 과세할 수 있다는) 의사를 밝힘으로써 이 사건 쟁점물품에 대한 종전의 과세관행을 수정할 의사를 대외적으로 명백히 표시하였으므로 그 시점에서 비과세관행은 소멸되었다고 보았다.¹⁷⁾

2.2 원심판결의 요지(서울고등법원 2008. 9. 26. 선고, 2008누7726 판결)

원심법원은 1심과 같이 비과세관행의 성립은 인정하였으나, 성립된 비과세 관행의 소멸시점에 대해서는 1심과 견해를 달리하여 관세품목 분류위원회가 이 사건 쟁점물품을 8504호로 분류하기로 결정한 시점인 2005년 7월 28일을 소멸시점으로 보아 원고들의 항소를 인용하고, 원판결을 취소하여 원고들의 청구를 인용하였다.

원심법원은 이유에서 소급과세 금지의 원칙은 합법성의 원칙을 희생

17) 구미세관장이 2004. 3. 26. 일부 원고들을 포함한 여러 업체의 세무대리인들에게 이 사건 쟁점물품이 8504호로 분류된다는 취지의 수정신고 안내 및 자료제출 요구를 하였으며, 위 자료제출 요구서에 “상기의 제품군은 ... 8542호로 볼 수 없고 8504호로 분류하여야 함”이라고 명시되어 있었다.

하여 납세자의 신뢰를 보호하는 것으로서, 비과세 관행의 성립요건과 비과세 관행의 소멸요건은 모두 납세자의 신뢰를 어디까지 보호할 것인가의 문제이므로 그 요건에 관한 해석에 있어서도 동일한 기준을 적용하는 것이 타당하다고 보았다. 이에 따라 이 사건 쟁점물품에 관한 비과세 관행의 소멸시점은 이 사건 쟁점물품에 대하여 종전의 비과세 관행을 수정하여 향후에는 과세를 하겠다는 과세관청의 전체적이고 확정된 의사가 대외적으로 표시된 시점이라고 해석하였다.

1심 법원이 인정한 자료제출 요구 행위 당시에는 이 사건 쟁점물품의 품목을 8542호로 변경하는 것에 관하여 과세관청 내부에서도 확정된 의사가 있다고 보기 어렵기 때문에 관세품목분류위원회가 2005년 7월 28일 이 사건 쟁점물품을 8504호로 분류하기로 결정한 이후에야 비로소 이 사건 쟁점물품에 대한 비과세 관행이 소멸하였다고 판단하였다.

2.3 대법원 판결의 요지

대법원은 비과세관행의 소멸시점에 관한 법리를 실시한 후 원심판결을 지지하여 피고의 상고를 기각하였다.

즉, 일단 성립한 비과세관행이 더 이상 유효하지 않다고 하기 위하여는 종전의 비과세관행을 시정하여 앞으로 당해 과세물건에 대하여 과세하겠다는 과세관청의 확정적인 의사가 표시되어야 하며, 그러한 의사표시는 반드시 전체 과세관청에 의하여 이루어지거나 처분 또는 결정과 같이 구체적인 행정작용을 통하여 이루어질 필요는 없지만, 적어도 공적 견해의 표명으로서 그로 인하여 납세자가 더 이상 종전의 비과세관행을 신뢰하는 것이 무리라고 여겨질 정도에 이르러야 한다고 보았다.

Ⅲ. 비과세관행의 성립 요건

1. 관세법 제5조 제2항

1.1 입법연혁

품목분류 오류로 인한 법적 분쟁상황에서 적용될 수 있는 규정이 관세법 제5조 제2항¹⁸⁾이다. 이 조항은 “이 법의 해석이나 관세행정의 관행이 일반적으로 납세자에게 받아들여진 후에는 그 해석 또는 관행에 의한 행위 또는 계산은 정당한 것으로 보며, 새로운 해석 또는 관행에 의하여 소급하여 과세되지 아니한다.”고 규정하고 있다. 이를 소급과세 금지원칙,¹⁹⁾ 조세관행존중의 원칙 또는 비과세관행이라고 부른다. 본 규정은 국세기본법 제18조 제3항과 동일한 규정인데, 1978년 12월 5일 법 제3109호로 관세법이 개정되면서 관세법 제2조의2 제2항에 비로소 신설되었다.

그러나 대법원은 위 조항이 신설되기 전에도 구 국세기본법 제18조 제2항 규정을 유추 적용하여 관세행정영역에 있어서도 비과세관행을 인정함으로써 국세와 관세간에 균형적 해결을 해오고 있었다.²⁰⁾

18) 구 관세법 제2조의2 제2항과 동일하다.

19) 이때의 소급과세금지의 원칙은 조세법률주의의 파생원칙으로 일컬어지는 조세법령 불소급의 원칙에 따른 소급과세금지의 원칙(국세기본법 제18조 제2항)과는 그 성격을 달리한다. 조세법령불소급의 원칙은 법률의 소급을 그 대상으로 함에 대하여 국세기본법 제18조 제3항, 관세법 제5조 제2항 소정의 소급과세금지의 원칙은 해석의 소급을 그 대상으로 한다.

20) 1979. 6. 26. 선고된 78누328 판결, 1979. 12. 26. 선고된 78누263 대법원 판결은 모두 1979. 1. 1. 이전의 관세부과처분의 경우에 있어서도 구 국세기본법 제18조 제2항 등 규정이 유추적용 됨을 전제로 하여 판시한 것이다.

1.2 입법취지

대법원 1983. 4. 12. 선고, 80누203 판결²¹⁾은 관세법 제5조 제2항과 동일한 규정인 국세기본법 제18조 제3항을 확인적 규정으로 보고 있다. 즉, “국가의 과세권은 법치국가의 원리에 따라 조세법률주의와 재산권 보장에 관한 헌법규정에 구속받는 것이며, 모든 세법은 이러한 헌법정신에 따라 국가의 자의적인 과세권 발동을 방지하고 국민의 경제활동에 관한 법적 안정성과 예측가능성을 보호하는 의미로 해석되어야 한다고 할 것인 바, 소급입법에 의한 과세나 세법의 소급적용이 금지되는 소이도 여기에 있다 할 것이고, 법적 안정성과 납세자의 신뢰를 보호하여야 한다는 헌법상 요청의 일단을 확인하고 있음에 불과하다고 할 것이다.”라고 판시하고 있다.

과세관청이 과세할 수 있다는 것을 알면서도 어떤 공익상의 필요에 의하여 상당기간 과세하지 않은 사실상태가 계속되어 일반 납세자들이 같은 사안에 대하여는 앞으로도 과세되지 않을 것이라고 신뢰하기에 이른 경우, 현대와 같이 세법이 복잡하고 다양한 상황 아래서는 일반 납세자의 이와 같은 신뢰는 보호받을 필요가 있다.²²⁾²³⁾

21) 원고가 수입, 통관한 트럭 크레인에 관하여 피고가 과거 10년간 이를 관세 품목번호 8422-11, 서울 10퍼센트에 해당하는 물품으로 분류 취급하는 해석 또는 관세행정의 관행이 일반적으로 납세자에게 받아들여진 사실을 확정하고 추후 새로운 해석에 의해 위 물품을 품목번호 8703-20, 서울 30퍼센트에 해당하는 것으로 분류하여 서울 20퍼센트에 상당한 차액의 관세를 추징 부과한 사례.

22) 임순명, “세법관계에 있어서의 신의성실의 원칙”, 특별법연구 제4권(특별소송실무연구회, 1994), 23쪽.

23) 조세법률의 소급효금지과 관련하여서도 동일하게 어느 시점부터 기존 조세법률의 존속에 대한 납세의무자의 신뢰를 보호가치 있는 신뢰로서 보호하여 주어야 하는지에 대하여 논의되고 있다. 자세한 내용은 박종수, “조세법률의 소급효와 신뢰보호”, 세무학연구 제24권 제2호(한국세무학회, 2007), 77-79쪽. 위 논문에서는 법률은 공포의 절차를 거친다는 점, 신뢰행사행위(처분행위)의 필요성 등에 비추어 신뢰행사(처분행위)의 완결시점으로 본다.

다만, 신의성실원칙은 특정 납세자의 신뢰를 보호하기 위한 것인 반면 비과세관행은 국세행정 관행이 특정 납세자가 아닌 불특정 납세자들에게 일반적으로 받아들여진 경우에 한하여 적용되는 면에서 차이가 있다.²⁴⁾

1.3 적용효과

비과세관행이 성립한 경우 소급하여 과세할 수 없게 되고, 만일 이에 위반하여 소급하여 과세를 한다면 관세법 제5조 제2항에 위반한 부과처분으로서 취소사유에 해당한다. 다만, 장래를 향하여 새로운 해석 또는 관행에 따른 과세처분은 적법하다.

따라서 종전의 관행에 따른 납세자의 행위나 계산은 설사 적법하게 시정된 새로운 세법 해석이나 국세행정의 관행에 반한다 하더라도 적법하게 취급되는 것이다.

1.4 증명책임의 소재

우리나라와 일본의 다수 견해는 조세소송의 실질이 민사소송의 채무 부존재확인소송과 유사하다는 점에서 조세소송의 입증책임 역시 민사소송상 법률요건분류설에 의하는 것이 타당하다고 보고 있다. 따라서 과세처분의 근거인 조세채권의 성립에 관한 사실(권리근거사실 또는 권한행사규정)은 과세관청의 입증책임에 속하고, 조세채권의 성립을 저지하거나 소멸시키는 사실(권리장애사실, 권리소멸사실 또는 권한불

24) 평석 대상 판결에서 해당 세관장의 공적 견해 표명이 있고 이를 신뢰하여 원고들이 쟁점 물품에 관하여 8541호 또는 8542호로 수입신고한 것이 아니고, 쟁점물품에 대하여 장기간에 걸쳐 원고들에 의해 8541호 또는 8542호로 수입신고 되었음에도 사후에 관세경정처분이 부과된 사례이므로, 신의성실원칙위반이 쟁점이 되지 않고 비과세관행위반이 쟁점 사항이 되었다.

행사규정)은 납세자의 입증책임에 속한다고 한다.²⁵⁾

대법원도 법률요건분류설에 따라 비과세 관행 및 신의성실의 원칙이 과세 장애사유에 해당하므로 납세자인 원고에게 증명책임이 있다고 본다. 즉, “신의성실의 원칙이나 국세기본법 제18조 제3항 및 관세법 제5조 제2항이 정하는 소급과세금지의 원칙은 합법성의 원칙을 희생하여서라도 납세자의 신뢰를 보호함이 정의에 부합하는 것으로 인정되는 특별한 사정이 있을 경우에 한하여 적용된다고 할 것이고, 그러한 해석 또는 관행의 존재에 대한 입증책임은 그 주장자인 납세자에게 있다고 할 것이다.”라고 판시하고 있다.²⁶⁾

2. 비과세관행의 성립요건

비과세관행이 성립되었다고 인정되면 그 동안 부과된 과세처분은 소급과세금지원칙에 따라 위법한 처분이 되지만, 단순한 과세 누락에 불과하다면 과세처분은 적법한 처분이 된다. 새로운 품목분류에 의하여 관세를 사후적으로 부과하게 되면, 납세자인 원고들은 비과세관행의 성립을 주장하게 되고, 이에 대하여 과세관청은 비과세관행의 성립을 부정하고 단순한 과세 누락에 불과하다고 항변을 제기한다.

비과세관행이 어떠한 요건 하에 성립하는지 정리하여 분류하는 것은

25) 이준명, “조세소송에 있어서의 입증책임”, 재판자료 제115집(법원도서관, 2008), 240쪽.

26) 대법원 2006. 6. 29. 선고, 2005두2858 판결, 대법원 2003. 9. 5. 선고, 2002두4051 판결, 대법원 같은 날 선고, 2001두10837 판결, 대법원 2002. 10. 25. 선고, 2001두1253 판결 등 다수. 김준명, 앞의 논문, 262쪽; 과세장애사유이기 때문에 납세자인 원고에게 입증책임이 있는 것은 아니고 오히려 적법성 담보설의 입장에서 더욱 명확하게 설명되어 질 수 있고, 그 논거로서 과세관청으로서는 조세법률주의 및 법치행정의 원리에 따른 과세처분을 하였으므로 과세관청은 과세처분의 적법성과 관계없는 납세자의 신뢰에 대해서까지 입증책임을 부담할 근거는 없는 것이라는 점을 든다.

단순한 과세 누락과의 구별을 통해 해당 관세부과처분의 적법성 여부를 판단하는 중요한 구별기준을 마련하는 것이라고 할 수 있다.

대법원은 관세법 제5조 제2항에 규정된 비과세 관행이 성립하기 위한 요건으로서 “① 과세물건에 대하여 상당한 기간에 걸쳐 과세하지 아니한 객관적 사실이 존재 ②과세관청이 과세할 수 있음을 알면서도 특별한 사정 때문에 과세하지 아니한다는 의사표시 ③ 그러한 의사표시는 과세물건에 대한 비과세의 사실상태가 장기간에 걸쳐 지속된 경우 묵시적인 의향의 표시라고 볼 수 있는 정도이면 충분하다고 보고 있다.²⁷⁾ 이에 따라 관세법 관련 사건을 위주로 항목을 구분하여 살펴보면 아래와 같다.

2.1 상당한 기간 과세하지 아니한 객관적 사실의 존재

어느 정도의 비과세사실 상태가 경과하여야 상당한 기간에 해당하는지가 문제된다. 대법원도 기간이 5년 이상,²⁸⁾ 10년 이상²⁹⁾ 등은 상당한 기간이라고 하나, 1년 정도³⁰⁾는 부정하고 있어, 그 기간이 얼마 동안 몇 회이상 반복되어야 하는 지에 대하여는 명시적으로 언급한 바는 없다. 기간 판단이 쉽지 않지만, 구체적 사안에 따라서 동일 번호로 수입신고된 기간, 수입신고의 횟수 등을 고려하여 구체적으로 판단할 수 있을 것이다.

27) 대법원 1982. 11. 23. 선고, 81누21 판결; 대법원 2009. 12. 24. 선고, 2008두15350 판결 등 참조.

28) 대법원 1983. 12. 13. 선고, 83누149 판결.

29) 대법원 2011. 5. 13. 선고, 2008두18250 판결.

30) 대법원 1989. 9. 12. 선고, 88누20 판결(특정형 승용자동차의 깔판으로 사용하도록 만들어진 것으로서 관세율표 세번 5802호로 분류함이 타당한 것인데, 불과 1년 남짓 되는 기간동안 8회에 걸쳐 부산지역의 세관에서만 관세율표 세번 4014호로 잘못 분류하였다가 관세중앙분석소의 분석결과에 따라 이를 시정한 것에 불과한 사례).

또한 관세관행이 불특정 다수인에게 수입신고시마다 계속적으로 적용되어서 그 해석 또는 관행이 대다수 납세자에게 일반적으로 아무런 이의 없이 정당한 것으로 받아들여져야만 관세행정상의 관행이 될 수 있는 것은 아니다. 예를 들어 원고 1인만이 장기간에 걸쳐 특정 물품을 수입신고한 경우에도 비과세관행이 성립하는 데는 문제가 없다.³¹⁾

2.2 과세관청의 과세요건사실의 인식

과세관청의 요건사실의 인식은 실제로 과세할 수 있음을 알아야 하는 것은 아니고 납세자의 입장에서 외관상 과세관청이 그 정을 알 수 있었던 것으로 볼 수 있으면 된다.³²⁾

비과세관행의 증명책임이 납세자에게 있는 바, 실제로 과세관청이 과세할 수 있음을 알고 있다는 점을 납세자에게 증명하도록 한다면, 이를 증명하기가 어렵다는 점을 고려한 것으로 보인다.

2.3 공적 견해의 표시로서 명시적 또는 묵시적 의사표시

일정기간의 비과세 사실에서 바로 공적인 비과세 의사의 표시를 도출하는 것은 단순한 과세누락과의 구별이 애매하여 조세법률주의에 위배될 여지가 많다.³³⁾ 단순한 과세누락은 묵시적 의사표시에 해당하

31) 대법원 1983. 12. 13. 선고, 83누149 판결(원고가 수입 통관한 제록스 복사기 및 그 부품에 관하여 1974년 부터 1980년 상반기까지는 이를 관세법 제7조에 의한 관세율표상 세번 8454, 8455에 해당하는 물품으로 분류 취급하는 해석 또는 관세행정의 관행이 일반적으로 납세자에게 받아들여진 사실을 인정하고 그 뒤의 새로운 해석에 의하여 위 물품을 세번 9010에 해당하는 것으로 분류하여 그 세율에 상당한 차액의 관세 및 부가가치세를 2년간 추징 부과한 사례).

32) 대법원 1982. 11. 23. 선고, 81누21 판결 참조. 임승순, 조세법(박영사, 2011), 70쪽.

33) 임승순, 위의 책, 70쪽.

지 않는다고 할 것이나, 문제는 장기간의 불과세를 공적 견해의 묵시적 표시로 볼 수 있는가이다.³⁴⁾ 과세관청으로서는 특별한 사정이 없는 한 과세할 수 있음을 알 수 있다고 보아야 하므로, 장기간의 불과세는 공적 견해의 묵시적 표시로 보게 될 여지는 충분하다.

이와 관련하여 대법원은, 보세운송 면허세가 그 부과 근거인 지방세법 시행령이 1973년 10월 제정되어 1979년 9월 20일 폐지될 때까지 한 건도 부과되지 않은 사안에서, 납세자의 권리보호와 과세관청에 대한 납세자의 신뢰보호를 근거로 비과세관행의 성립을 인정한 바 있다.³⁵⁾

그 후 비과세관행이 성립하기 위하여는 과세관청이 납세자에 대하여 과세를 하지 아니한다는 명시적인 언동이 요구되지 않는다고 판시한 후,³⁶⁾ “국세기본법 제18조 제2항에서 정한 일반적으로 납세자에게 받아들여진 국세행정의 관행이 있으려면 반드시 과세관청이 납세자에 대하여 불과세를 시사하는 명시적인 언동이 있어야만 하는 것은 아니고 묵시적인 언동 다시 말하면 비과세의 사실상태가 장기간에 걸쳐 계속되는 경우에 그것이 그 사항에 대하여 과세의 대상으로 삼지 아니하는 뜻의 과세관청의 묵시적인 의향표시로 볼 수 있는 경우 등에도 이를 인정할 수 있다.”라고 판시하여 오고 있다.³⁷⁾

34) 사법연수원, 조세법총론 I (사법연수원, 2011), 43쪽.

35) 임승순, 앞의 책, 70쪽.

36) 대법원 1984. 12. 26. 선고, 81누266 판결(피고가 항만시설 일시사용에 대한 면허세 부과 근거법령이 폐지될 때까지 근 4년간 원고에게 면허세를 한 건도 부과하지 아니하였다가 그 근거법령이 폐지된 지 2년 6개월이 지난 후에 원고에 대하여 지난 간 2년 동안의 면허세를 한꺼번에 소급하여 부과한 사례).

37) 대법원 1984. 12. 26. 선고, 81누266 판결; 대법원 2009. 12. 24. 선고, 2008두 15350 판결(사업소세 도입 이래 20년 이상 간호전문대학의 운영자가 경영하는 병원에 대하여 사업소세를 부과하지 않으면서, 장기간 인근 다른 과세관청의 유사 사례에 대한 사업소세 과세 시도를 보면서도 비과세조치를 계속 유지한 경우, 묵시적으로 사업소세 비과세의 의사를 표시한 것으로 볼 수 있으므로, 국세기본법 제18조 제3항에서 정한 ‘비과세관행’이 성립하였다고 볼 수 있다고 한 사례).

IV. 성립된 비과세관행의 소멸시점

1. 비과세관행의 소멸시점 판단의 실익

본 평석 대상 판결의 사건에서 2005년 7월 28일을 비과세관행의 소멸시점으로 보면 관세 등 부과처분이 소급과세에 해당하여 위법한 처분이 되나, 2004년 3월 26일을 소멸시점으로 보면 비과세관행이 소멸한 후 새로운 해석에 의한 관세부과처분이 되어 적법한 처분으로 된다.

비과세관행을 최대한 늦게 잡을수록 납세자 입장에서는 관세부과 액수가 감소되는 경제적 효과를 누릴 수가 있고, 반대로 소멸시점을 빨리 잡을수록 관세관청의 입장에서는 관세부과 액수가 증대되는 세수 확보의 효과를 누릴 수가 있다.

비과세관행의 소멸시점이 곧 소급과세가 불가능한 시점을 결정하게 되고 관세처분의 적법성 여부를 판단하는 기준으로 작용하게 되므로, 납세자와 관세관청 모두 그 소멸시점에 대해 자신에게 유리한 시점을 잡기 위해 분쟁이 발생하게 된다.

따라서 법원의 입장에서도 성립된 비과세관행의 소멸시점에 대해 명확한 판단 기준을 마련해서 관세관청과 납세자들이 소멸시점을 둘러싼 분쟁을 조기에 해결하면서, 과세로 인한 납세자의 경제적 불이익과 관세행정상 합법성의 원칙을 적절히 조화시킬 필요가 있다.

2. 유사 제도를 통한 관행의 소멸 검토

일정한 상태가 유지 되었다가 소멸되는 측면에서 볼 때 종전의 유사한 제도에서 나타난 소멸시점에 관한 법리를 살펴볼 필요성이 있다.

먼저 관습법의 경우 관행을 그 성립요소로 하고 있으므로 관습법의 성립과 소멸에 관한 법리를 검토하여 비과세관행의 소멸에 관한 법리

구성의 기초를 마련해 본다.

다음으로 소멸시효 중단에 관한 법리를 살펴본다. 소멸시효중단의 경우 종전의 사실 상태와 상용할 수 없는 상태가 발생한 시점을 그 중단 시점으로 삼고 있다는 점에서 법리 구성의 기초를 마련해 본다.

2.1 관습법의 성립과 소멸

성립된 비과세관행의 소멸은 일정한 관행이 존재하고 있다가 소멸하는 형태에 해당하므로, 법적확신을 얻은 관습법이 소멸하는 형태와 유사하다. 따라서 관습법의 성립과 그 소멸에 관한 법리 실시와 비교해 본다.

2.1.1 여성종중원지위확인판결에서 나타난 성립된 관습법의 소멸시점

법원이 관습법을 통제하는 방법으로는 여러 가지를 생각할 수 있는데, 우선 관습법으로서의 요건을 갖추지 못하였다고 하여 그 효력을 부정하는 방법이 있다. 다른 방법은 관습법의 성립요건 가운데 일반인의 법적 확신이 이제는 소멸되어 더 이상 관습법으로서의 효력을 인정할 수 없다고 하거나, 관습법 자체에 변화가 있어서 새로운 내용의 관습법으로 바뀌었다고 하는 방법이다. 그리고 세 번째는 관습법이 헌법과 같은 상위의 법규범에 어긋나므로 효력이 없다고 하는 방법이다.³⁸⁾

여성종중원의 지위를 인정하는 대법원 전원합의체 판결³⁹⁾에서 법원

38) 윤진수, “변화하는 사회와 종중에 관한 관습”, 사법 창간호(사법연구지원재단, 2007), 1쪽.

39) 대법원 2005. 7. 21. 선고, 2002다1178 전원합의체 판결(종중의 구성원의 자격을 성년 남자만으로 제한하는 종래의 관습법의 효력을 부정하고, 공동선조와 성과 본을 같이 하는 후손은 성별의 구별 없이 여성이라도 성년이 되면 당연히 그 구성원이 된다고 보는 것이 조리에 합당하다고 판시하여, 종중의 구성원은 성년 남자에 제한된다고 보던 종래의 판례들을 변경하였다).

은 두 번째의 방법인 관습법의 소멸 법리를 통하여 관습법을 통제하는 방법을 취하였다. 다수의견 중 중요 이유 부분을 살펴보면 아래와 같다.

“관습법이란 사회의 거듭된 관행으로 생성한 사회생활규범이 사회의 법적 확신과 인식에 의하여 법적 규범으로 승인·강행되기에 이른 것을 말하는데, 사회생활규범이 관습법으로 승인되었다고 하더라도 사회 구성원들이 그러한 관행의 법적 구속력에 대하여 확신을 갖지 않게 되었다거나, 사회를 지배하는 기본적 이념이나 사회질서의 변화로 인하여 그러한 관습법을 적용하여야 할 시점에 있어서의 전체 법질서에 부합하지 않게 되었다면 그러한 관습법은 법적 규범으로서의 효력이 부정될 수밖에 없다고 한다. 그런데 종원의 자격을 성년 남자로만 제한하고 여성에게는 종원의 자격을 부여하지 않는 종래의 관습에 대하여 우리 사회 구성원들이 가지고 있던 법적 확신은 그것이 현재 소멸되었다고 단정할 수는 없으나 상당 부분 흔들리거나 약화되어 있고 여성은 종중의 구성원이 될 수 없다는 종래의 관습은, 공동선조의 분묘수호와 봉제사 등 종중의 활동에 참여할 기회를 출생에서 비롯되는 성별만에 의하여 생래적으로 부여하거나 원천적으로 박탈하는 것으로서, 변화된 우리의 전체 법질서에 부합하지 아니하여 정당성과 합리성이 있다고 할 수 없으므로 종중 구성원의 자격을 성년 남자만으로 제한하는 종래의 관습법은 이제 더 이상 법적 효력을 가질 수 없게 되었다는 것이다.”(밀줄:필자)

대법원은 세 번째 방법에 의하여 관습법을 통제하는 방식을 취하고 있다. 첫 번째 방법은 종중의 구성원에 대한 관습은 이미 장구한 역사를 가졌고 판례도 여러 차례 그 효력을 인정한 바 있으므로 문제로 삼을 수는 없었다. 또한 두 번째 방법은 검토하였으나 이를 결정적인 판단 근거로 삼지는 않았고, 다만 세 번째 방법에 대한 부가적인 논거로 삼았을 뿐이다. 그러나 관습법이 소멸을 인정할 수 있는 경우를 일반론으로 제시하고 있으므로 검토할 가치가 있다고 본다.

위 판시 사항 중 관습법 소멸의 부분을 살펴보면, 법원은 사회 구성원들이 관행의 법적 구속력에 대해 확신을 갖지 않게 되면 관습법의 소멸을 인정할 수 있다는 입장을 취하고 있다. 다만 이 사건에서는 종원의 자격을 남자에 한정하는 관습에 대한 확신이 상당 부분 흔들리거나 약화되어 있고 이러한 현상은 시간이 지날수록 더 심화될 것으로 보인다고 판시하고 있다.

2.1.2. 신행정수도의 건설을 위한 특별조치법 위헌확인 결정에서 나타난 관습법의 소멸시점

헌법재판소는 2004. 10. 21. 자, 2004헌마554 결정에서 관습법의 성립에서 요구되는 일반적 성립 요건을 다음과 같이 판시한 바 있다.

“첫째, 어떠한 관행 내지 관례가 존재하고, 둘째, 그 관행은 국민이 그 존재를 인식하고 사라지지 않을 관행이라고 인정할 만큼 충분한 기간 동안 반복내지 계속되어야 하며(반복·계속성), 셋째, 관행은 지속성을 가져야 하는 것으로서 그 중간에 반대되는 관행이 이루어져서는 아니 되고(항상성), 넷째, 관행은 여러 가지 해석이 가능할 정도로 모호한 것이 아닌 명확한 내용을 가진 것이어야 한다(명료성).”

위 헌법재판소 결정에 나타난 성립 요건 판시 중 평석 대상 판결과 관련하여 주목해야 할 부분은 “관행은 지속성을 가져야 하는 것으로서 그 중간에 반대되는 관행이 이루어져서는 아니 되고(항상성)”이다. 관행이 지속되는 중간에 반대되는 즉, 종전의 관행과 다른 관행으로서 양립할 수 없는 관행이 이루어지게 되면 관행의 항상성이 유지되지 못해 관행이 소멸되게 된다는 점을 판시하고 있다.

2.2. 소멸시효의 중단사유에 의한 시효진행의 중단

시효중단이 인정되는 근거로서는 권리자의 권리행사로 말미암아 권리불행사의 상태가 없게 되었다는 점, 또는 의무자 측에서 의무를 승인 하였으면 그 시효제도의 이익을 부여하여 보호할 필요가 없다는 점을 들 수 있다.⁴⁰⁾

한편 법이 정하는 일정한 사유가 발생하면 그 때까지 진행된 시효기간을 무(無)로 돌리고 시효기간이 전혀 진행하지 않았던 것으로 만드는 것이 시효중단제도이다. ‘민법’ 제168조는 소멸시효 중단사유로 청구, 압류 또는 가압류·가처분, 승인을 열거하고 있다. 앞의 두 가지는 권리자가 자기의 권리를 주장하는 것이고, 후자는 의무자가 상대방의 권리를 인정하는 것이다.

일단 시효가 중단된 후에, 중단사유가 종료된 때로부터 새로이 시효기간이 진행되며, 그때부터 계산하여 다시 시효기간이 만료되지 않으면 시효는 완성되지 않는다. 대법원 1979. 7. 10. 선고, 79다569 판결은 “원래 시효는 법률이 권리 위에 잠자는 자의 보호를 거부하고 사회생활상 영속되는 사실 상태를 존중하여 여기에 일정한 법적 효과를 부여하는 제도이므로 어떤 사실상의 상태가 계속 중 그 사실상의 상태와 상응할 수 없는 사정이 발생할 때는 그 사실상의 상태를 존중할 이유를 잃게 된다고 할 것이니 이미 진행한 시효기간의 효력을 상실케 하는 것이

40) 윤진수, “소멸시효”, 민법학의 회고와 전망: 민법전시행삼십주년기념논문집(한국사법행정학회, 1993), 96-97쪽에서는 전통적인 시각과는 다른 관점에서 권리자의 장기간 권리불행사로 인하여 그 권리자가 더 이상 권리를 행사하지 않을 것으로 믿게 된 채무자(취득시효의 경우에는 사실상의 권한행사자) 및 그와 거래관계를 맺게 된 제3자가 가지게 된 신뢰를 보호할 필요가 있다는 점(신뢰의 보호)을 입증곤란의 구제와 더불어 시효제도의 존재의의로 설명한다. 시효제도의 존재의의가 신뢰의 보호에 있다면 시효의 중단은 이러한 중전의 신뢰를 더 이상 보호할 필요가 없게 만드는 사유를 규정한 것으로 바라보게 되고, 소멸시효의 중단 시점은 신뢰가 상실되는 시점이 된다.

이른바, 시효중단이다.”라고 판시하여 시효중단제도의 의의를 밝히고 있다. 즉, 사실상의 상태가 계속되는 점에서 관행이 성립·계속되는 것이고, 후에 그 사실상태와 상용할 수 없는 사정이 발생하면 종전의 상태를 더 이상 존중할 이유가 없기 때문에 관행이 소멸한다는 것이다.

2.3. 검토

위 대법원 판결과 헌법재판소 결정에서 나타난 법리를 종합하면 다음과 같은 관행 소멸의 법리를 구성할 수 있다. 관행의 변화에 따라 반대되는 종전의 관행과 상용할 수 없는 새로운 사정이 나타나고 이로 인해 종전에 성립된 관행을 더 이상 신뢰하지 못하게 되면 종전의 관행을 존중할 이유가 상실되어 성립된 관행이 소멸한다는 법리이다.

3. 대상판결에서 비과세관행의 소멸시점

평석대상 판결의 사건에서 제1심법원, 원심법원, 대법원은 종전 비과세관행에 대한 원고의 신뢰가 어느 시점에서 보호할 필요성이 상실되었는가라는 신뢰보호의 관점에서 비과세관행의 소멸시점 법리를 구성하려고 시도하고 있다.

대법원은 “일단 성립한 비과세관행이 더 이상 유효하지 아니하다고 하기 위해서는 종전의 비과세관행을 시정하여 앞으로 당해 과세물건에 대하여 과세하겠다는 과세관청의 확정적인 의사가 표시되어야 하며, 그러한 의사표시는 반드시 전체 과세관청에 의하여 이루어지거나 처분 또는 결정과 같이 구체적인 행정작용을 통하여 이루어질 필요는 없지만, 적어도 공적 견해의 표명으로서 그로 인하여 납세자가 더 이상 종전의 비과세관행을 신뢰하는 것이 무리라고 여겨질 정도에 이르러야 한다.”고 판시하여 비과세관행의 소멸시점에 대한 법리를 처음으로 실시하였

다. 아래에서는 비과세관행의 소멸시점에 대한 대법원의 법리를 자세히 분석해 보기로 한다.

3.1 종전의 비과세관행을 시정하려는 의사표시

과세처분이 위법하게 되는 것은 납세자의 신뢰보호를 위해 비과세관행을 인정했기 때문이다. 과세처분 자체에 다른 실체상 또는 절차상의 하자가 있기 때문은 아니다. 따라서 종전의 비과세관행에 대해 시정하려는 의사를 표시하여 종전의 비과세관행을 시정한다면 적법하게 관세를 부과할 수 있게 되는 것이다.

이는 비과세관행을 시정한 후 앞으로 과세를 하겠다는 것이므로, 소급효가 아닌 장래효(미래효)를 의미한다. 장래에만 효력을 미치는 과세처분을 한다면 소급효금지원칙에 반하지 않는다. 대법원도 일관되게 “과세관청이 과거의 언동을 시정하여 장래에 향하여 처분하는 것이 신의성실의 원칙이나 소급과세금지의 원칙에 위배되지 않는다.”고 판시하여 오고 있다.⁴¹⁾

이 사건에서 쟁점 물건에 대한 품목번호를 8541호 또는 8542호로 분류하는 것이 종전의 관행이었다면, 이러한 종전의 관행에 대해 품목번호를 8504호로 분류하여 관세를 부과하겠다는 것은 종전의 관행을 시정한 것이라 할 수 있다. 따라서 과세관청은 종전의 관행과 상용할 수 없는 관행을 표시하여야 할 것이고, 이러한 반대되는 관행의 표시는 종전의 관행을 시정하여 더 이상 종전의 관행을 인정하지 않겠다는 의사이어야 한다.

41) 대법원 1993. 2. 12. 선고, 92누5478 판결; 대법원 1993. 5. 27. 선고, 92누15154 판결; 대법원 1996. 12. 10. 선고, 96누11761 판결; 대법원 1997. 12. 9. 선고, 96누8284 판결; 대법원 1998. 5. 29. 선고, 96누8789 판결; 대법원 1998. 6. 26. 선고, 96누12634 판결 등.

3.2 공적견해의 표명으로서 과세관청의 확정적인 의사표시

확정적인 의사표시일 것을 요한다 할 것이므로 단순히 비과세관행에 대하여 과세할 수 있다는 가능성을 보이는 행위만으로는 종전의 비과세관행이 시정되었다고 할 수 없을 것이다. 이 사건에서 구미세관장의 자료제출 요구행위는 쟁점물품에 대한 과세신고가 적정한지를 심사하기 위한 것에 불과하고 나중에 자료제출 요구가 철회된 점 등에 비추어 보면 비과세관행을 시정하여 확정적으로 과세하겠다는 의사표시로 볼 수는 없다.

그리고 확정적인 의사표시라고 하여 처분 또는 결정과 같은 구체적인 행정작용을 통해 이루어질 필요는 없다고 판시하고 있으므로 과세관청의 비과세관행 시정의 의사표시가 관세 부과처분과 같은 구체적인 행정작용에 해당하지 않는다고 하더라도 비과세관행을 소멸시킬 수 있게 된다. 과세관청의 내부적인 의사결정이더라도 비과세관행을 시정할 수 있으므로 비과세관행의 소멸시점이 앞당겨 지게 된다.

비과세관행의 시정과 과세부과를 하겠다는 의사를 표시할 수 있는 과세관청의 범위에 대해서 반드시 전체 과세관청일 필요는 없다. 비록 일부 과세관청이더라도 종전의 관행을 시정하여 반대되는 관행으로 보이는 의사표시를 하였다면 비과세관행은 시정되었다고 할 것이다.

이 사건에서 관세품목분류위원회는 품목분류의 적용기준, 특정물품에 적용될 품목분류의 사전심사 또는 변경, 기타 동 업무에 관하여 관세청장이 부의하는 사항을 심의하기 위하여 관세청에 두는 심의기구이다. 세관의 심사담당공무원이 품목분류를 바로 할 수 없는 경우에는 분석 등 추가적인 품목분류 결정과정을 거치게 된다. 분석이 필요한 경우에는 세관분석소나 중앙관세분석소장에게 분석을 의뢰하고, 더 나아가 본부세관이나 관세평가분류원에 설치된 품목분류협의회에 상정을 한다. 이때 관세청에 설치된 품목분류위원회에서도 결정하지 못하는 경우에는 재정경제부를 거쳐 세계관세기구에까지 질의하여 유권해석을 받아 품목

분류를 하게 된다. 이러한 절차 구조에서 본다면 관세청 내부에서 품목 분류의 최종적인 유권 해석은 품목분류위원회에서 이루어진다고 볼 수 있다.

따라서 이 위원회는 비록 구체적인 행정행위를 할 수 있는 과세관청은 아니지만 품목 분류에 대하여 내부적으로 확정적인 의사표시를 할 수 있는 행정기관에 해당한다.⁴²⁾

3.3 납세자의 신뢰가 무리라고 여겨질 정도에 이를 것

대법원은 “제18조 제3항 규정에서의 ‘일반적으로 납세자에게 받아들여진 세법의 해석 또는 국세행정의 관행’이란 비록 잘못된 해석 또는 관행이라도 특정납세자가 아닌 불특정한 일반납세자에게 정당한 것으로 이의 없이 받아들여져 납세자가 그와 같은 해석 또는 관행을 신뢰하는 것이 무리가 아니라고 인정될 정도에 이른 것을 말한다.”고 판시하여 오고 있는 바,⁴³⁾ 만일 비과세관행을 시정하는 과세관청의 확정적인 공적 견해 표명의 의사표시가 있다면 납세자의 종전의 비과세관행에 대한 신뢰는 소멸하는 것이고, 납세자의 입장에서는 더 이상 비과세관행이 있어 이를 신뢰하였다고 주장하는 것이 무리라고 여겨질 정도에 이르게 된다.

비과세관행을 존중하는 근거는 종전의 비과세관행에 대한 납세자의 신뢰 보호에 있으므로 과세 관청의 공적 견해의 표명을 통해 납세자의 신뢰가 깨어지게 된다면 더 이상 비과세관행에 대한 신뢰가 남아 있지 않게 된다. 신뢰보호원칙에 따라 비과세관행에 대한 신뢰는 보호되어야

42) 관세법 제85조 제2항은 다음 각 호의 사항을 심의하기 위하여 관세청에 관세품목분류위원회(이하 이 조에서 “위원회”라 한다)를 두도록 하고 있다.

1. 제1항의 규정에 의한 품목분류의 적용기준 2. 제86조의 규정에 의한 특정물품에 적용될 품목분류의 사전심사 3. 제87조의 규정에 의한 특정물품에 적용될 품목분류의 변경 4. 기타 품목분류에 관하여 관세청장이 부의하는 사항

43) 대법원 1992. 9. 8. 선고, 91누13670 판결, 대법원 2006. 6. 29. 선고, 2005두2858 판결 등.

하지만 이러한 신뢰를 보호할 만한 가치가 유지되는 상태가 지속되어야 할 것이고, 이러한 신뢰에 대한 보호가치가 상실되는 경우에는 신뢰의 대상이 더 이상 존재하지 않게 된다.

4. 성립된 비과세관행의 소멸시점에 관한 법리의 타당성

앞에서 관습법의 소멸과 소멸시효의 중단제도를 살펴보면서 관행의 변화에 따라 종전의 관행과 상용할 수 없는 새로운 사정의 관행이 나타나고 이로 인해 종전에 성립된 관행을 더 이상 신뢰하지 못하게 되면 종전의 관행을 존중할 이유가 상실되어 성립된 관행이 소멸한다는 법리를 도출하였다.

비과세관행의 소멸에 있어서도 이와 유사한 법리가 적용될 수 있다. 즉, 앞으로 당해 과세물건에 대하여 과세하겠다는 과세관청의 확정적인 의사가 표시되어야 하며, 그러한 의사표시는 적어도 공적 견해의 표명으로서 그로 인하여 납세자가 더 이상 종전의 비과세관행을 신뢰하는 것이 무리라고 여겨질 정도에 이르러야 한다는 것이다. 관행이 소멸하는 시점을 판단하자면, 종전의 관행이 있고, 이와 상용할 수 없는 새로운 사정의 출현, 이에 따른 종전 관행에 대한 신뢰 상실의 나타나야 한다.

대법원의 법리 설시를 살펴보면, 일정한 요건에 따라 종전의 비과세관행이 성립하고 있다가, 과세관청이 과세하겠다는 종전의 비과세관행과 상용할 수 없는 의사를 확정적으로 표시할 때 종전의 관행에 대한 신뢰를 상실시키고 있다.

민법상 관행의 소멸시점 법리와 세법상 성립된 비과세관행의 소멸시점 법리를 하나로 연결지을 수 있는 점은 양자가 모두 일정한 신뢰를 바탕으로 성립되었고, 이러한 신뢰가 상실되면 그 시점에서 소멸된다는 것이다. 즉, 양자를 관통하는 근본적 사고는 신뢰는 보호되어야 하고, 그 신뢰를 더 이상 존중할 이유가 없는 시점에 신뢰가 상실된다는 것이다.

V. 평석 대상 판결의 의의

평석 대상 판결에서 대법원은 처음으로 비과세관행의 소멸시점에 대하여 구체적인 내용으로 법리를 설시하였고, 이러한 측면에서 대상 판결은 국세행정 및 관세행정 분야에서 비과세관행의 소멸시점과 관련된 사건의 해결기준을 마련하였다는 점에서 의의를 찾을 수 있다.

품목번호 분류오류와 관련하여 비과세관행의 성립을 주장하여 법적인 구제 수단을 찾고자 하는 납세자들은 비과세관행에 위반되는 소급적 관세 등의 경정처분에 대하여 어느 시점까지 비과세관행의 성립을 주장하여 다룰 수 있는지를 판단할 수 있는 기준이 마련되었다. 즉, 쟁점이 되는 물품에 대한 품목분류위원회의 새로운 품목 번호 분류가 종전의 비과세관행을 시정하는 공적 견해의 표명이 되므로, 이 시점이 기준이 된다.

과세관청의 경우 행정청 내부적으로 품목 분류에 관한 유권해석 기관은 품목분류위원회라 할 것이므로, 일부 관세 관청이 기존에 신고된 품목 번호에 대하여 의문을 표시한다고 하더라도 확정적인 공적 견해의 표명이라고 인정되지 않을 것이다. 일선 과세관청들은 내부적인 품목분류위원회의 최종적인 판단을 받고 난 후 신속하게 관련 무역업자들에게 새로운 품목 번호에 대한 분류가 있었음을 알려주어 품목 번호 분류에 관하여 발생할 수 있는 관세마찰을 최소화 할 수 있다.

(투고일 2012년 8월 31일, 심사(의뢰)일 2012년 9월 14일, 게재확정일 2012년 10월 12일)

주제어 : 비과세관행, 신뢰보호, 신의성실원칙, 관세율표, 관세품목분류위원회

참고문헌

1. 단행본

- 임승순, 조세법, 박영사, 2011.
사법연수원, 조세법총론 I, 2011.
金子 宏, 租稅法, 弘文堂, 2010.

2. 논문

- 강상욱, “조세소송에 있어서의 신의성실의 원칙”, 재판자료 제115집, 법원도서관, 2008, 7-31쪽.
- 김민훈, “세법상 신뢰보호원칙에 관한 판례분석-비과세관행을 중심으로-”, 공법학연구 제7권 제1호, 한국비교공법학회, 2006, 549-570쪽.
- 박중수, “조세법률의 소급효와 신뢰보호”, 세무학연구 제24권 제2호, 한국세무학회, 2007, 65-102쪽.
- 신한동, “관세행정에서 소급과세금지원칙의 적용에 관한 연구”, 관세학회지 제4권 제2호, 한국관세학회, 2003. 8, 47쪽-67쪽.
- 유경희, “비과세의 관행이 이루어졌다고 인정한 사례”, 대법원판례해설 제1권, 법원도서관, 1987, 319-326쪽.
- 유수현, “관세행정에서 신의성실원칙의 적용에 관한 연구”, 한국조세연구포럼, 조세연구 1, 2001. 8, 205-240쪽.
- 윤진수, “변화하는 사회와 종중에 관한 관습”, 사법 창간호, 사법연구지원재단, 2007, 4-36쪽.
- _____, “소멸시효”, 민법학의 회고와 전망 : 민법전시행삼십주년기념논문집, 한국사법행정학회, 1993, 92-125쪽.

- 이규철, “이 사건 물품이 ‘전기적 양의 측정 또는 검사용의 기기’로서 관세율표상 품목번호 9030.82-0000에 분류될 수 있는지의 여부 (2006. 11. 9. 선고, 2005두4137 판결)”, 대법원판례해설 제65호, 법원도서관, 2007, 29-62쪽.
- 이준명, “조세소송에 있어서의 입증책임”, 재판자료 제115집, 법원도서관, 2008, 235-304쪽.
- 임순명, “세법관계에 있어서의 신의성실의 원칙”, 특별법연구 제4권, 특별소송실무연구회, 1994, 10-29쪽.
- 정재완, “관세당국과 무역업자간 마찰의 현황과 과제”, 중재 제310호, 대한상사 중재원, 2003, 39-48쪽.
- 최병조, “로마법상의 관습과 관습법-고전 법률가들의 사례를 중심으로-”, 법학 제47권 제2호, 서울대학교 법학연구소, 2006, 1-50쪽.

[Abstract]

A Study on the Principle of Prohibition of Retroactive Taxation about Tariff Tax Table

Jung-Su Park* · Young-Soon Kim**

Once a certain interpretation of Customs Act or customs practice has been generally accepted by the duty payers, conducts or calculation in accordance therewith shall be considered as legitimate, and retroactive taxation by new interpretation or practice shall be prohibited(Customs Act Article 5-2). This principle is called Prohibition of Retroactive Taxation. In other words, if customs practice to tax free is accepted, the administrative officer shall not impose a customs tax. Generally there are many studies and court's decision on this topic. The rates of the customs duty shall be in the annexed tariff tax table. Therefore tariff tax table is very important to customs tax. But it is not easy to determine which number it is in tariff tax table. And whenever the number in tariff tax table is changed, the taxpayer's belief is threatened. But it is rare that when the customs practice to tax free is subject to lapse. The Supreme court made a decision that it is subject to lapse, when the administrative officer go on record about imposing a customs tax and the taxpayer don't believe the customs practice more. It is important to study this case, because it will give a precedent for the similar case.

Key Words : prohibition of retroactive taxation, protection of trust, tariff tax table, customs act, the rate of tariff tax

* lawyer

** Assistant Professor(Inha University Law school) / lawyer