

대 법 원

제 2 부

판 결

사 건 2020두51341 개별소비세 부과처분 취소청구
원고, 피상고인 한국필립모리스 주식회사
소송대리인 법무법인 평안 외 7인
피고, 상고인 이천세무서장 외 1인
소송대리인 법무법인(유한) 동인 외 1인
원 심 판 결 수원고등법원 2020. 9. 23. 선고 2020누10643 판결
판 결 선 고 2023. 7. 13.

주 문

원심판결을 파기하고, 사건을 수원고등법원에 환송한다.

이 유

상고이유(상고이유서 제출기간이 지난 다음 제출된 상고이유보충서 기재는 상고이유를 보충하는 범위 내에서)를 판단한다.

1. 사안의 개요

원심판결 이유와 기록에 의하면 다음과 같은 사실을 알 수 있다.

가. 원고는 기획재정부장관으로부터 담배사업법에 의한 담배제조업의 허가를 받아 2012. 8. 2.부터 양산시 (주소 1 생략)에 있는 이 사건 제조공장에서 담배를 제조하였다.

나. 원고는 이 사건 제조공장에서 담배를 제조한 다음, 이를 운송·보관업무 등을 위탁한 주식회사 케이씨티시(이하 '케이씨티시'라 한다)를 통해 관세법에 따른 보세구역인 양산시 물금읍에 있는 양산물류센터로 옮기고, 그중 일부를 다시 광주시 도척면에 있는 서울물류센터(이를 합하여 '이 사건 각 물류센터'라 한다) 등으로 옮긴 뒤, 도매업자 등으로부터 주문을 받으면 배송하는 방식으로 판매하였다. 이 과정에서 원고는 이 사건 제조공장에서 이 사건 각 물류센터로 담배를 옮길 때에는 구 지방세법(2014. 12. 23. 법률 제12855호로 개정되기 전의 것) 제53조 등에 따라 미납세 반출대상 담배로 신고하였다가, 이 사건 각 물류센터에서 담배를 반출하는 시점에 담배소비세 및 지방교육세를 신고·납부하였다. 원고는 2014. 9. 2.까지 위 방식을 유지하였다.

다. 당초 담배는 개별소비세의 과세대상이 아니었는데 2014. 12. 23. 법률 제12846호로 개정된 개별소비세법(이하 '개정 후 개별소비세법'이라 한다)은 제1조 제2항 제6호를 신설하여 '제1종 궤련'에 대하여 20개비당 594원의 개별소비세를 부과하도록 정하였고(2014. 12. 23. 법률 제12855호로 개정된 지방세법은 '제1종 궤련'에 대한 담배소비세율도 인상하였다), 개정 법률은 2015. 1. 1. 시행되었다.

라. 원고는 개정 후 개별소비세법 등이 시행되기 전인 2014. 9. 3.부터 2014. 12. 31.까지 사이에 이 사건 제조공장에서 제조한 담배 104,634,000갑을 보세창고가 아니라 양산시 (주소 2 생략)에 있는 다른 창고인 이 사건 임시창고로 옮기면서 개정 전 지방세법에 따른 담배소비세 등만 신고·납부하였다. 원고는 위 담배 중 5,744,130갑을

2014. 12. 31. 이전에, 34,090,000갑을 2015. 1. 1. 이후에 이 사건 임시창고에서 이 사건 각 물류센터로 옮겼고(원고는 2015년 이후 일시불상경부터 서울물류센터를 대체하는 창고로 이천시 마장면에 있는 이천물류센터를 사용하였다), 보관 중 폐기된 7,258갑을 제외한 나머지 39,826,872갑(= 5,744,130갑 + 34,090,000갑 - 7,258갑, 이하 '이 사건 제1담배'라 한다)을 2015. 1. 1. 이후에 양산물류센터 또는 이천물류센터에서 반출하여 도매업자 등에게 배송하였다.

마. 한편 원고는 이 사건 제조공장에서 제조한 후 구 지방세법상 미납세 반출대상 담배로 신고하고 이 사건 각 물류센터로 옮겨 보관하던 담배 191,133,000갑에 대하여, 2014. 9. 5.부터 2014. 12. 31.까지 사이에 실물을 이동하지 않았음에도 이 사건 각 물류센터에서 반출된 것처럼 전산시스템에 관리코드를 변경 입력한 다음, 개정 전 지방세법에 따른 담배소비세 등만 신고·납부하였다. 원고는 위 191,133,000갑 중 66,377,702갑(이하 '이 사건 제2담배'라 한다)을 2015. 1. 1. 이후에 양산물류센터 또는 이천물류센터에서 반출하여 도매업자 등에게 배송하였다.

바. 감사원은 2016년경 "원고가 담배에 대한 세금 및 부담금 등(이하 '담뱃세'라 한다)의 인상차액을 취할 목적으로 담배 실물의 반출 없이 허위의 반출량을 신고하고 담뱃세를 신고·납부하는 등으로 담뱃세 인상 전에 탈법적 재고를 축적한 후 2015. 1. 1. 이후에 인상된 담뱃세를 반영한 가격으로 위 재고를 판매하여 담뱃세 인상차액을 취하고 담뱃세 1,691억 원을 포탈하였다"는 감사결과를 국세청장 등 관계기관에 통보하였다. 서울지방국세청장은 원고에 대한 법인통합조사를 실시한 결과 원고가 이 사건 임시창고를 이용한 가장반출과 위 방법의 전산입력을 통한 허위반출을 통해 개별소비세를 탈루한 것으로 보고 피고들에게 과세자료를 통보하였다. 그에 따라 피고 금정세무

서장은 2016. 12. 9. 양산물류센터에서 최종 반출된 담배에 대하여, 피고 이천세무서장은 2016. 12. 1. 및 12. 9. 이천물류센터에서 최종 반출된 담배에 대하여 각각 원고에게 개별소비세(가산세 포함)를 부과하는 이 사건 처분을 하였다.

2. 제1, 2 상고이유에 관하여(이 사건 제1담배 부분)

가. 개정 후 개별소비세법의 부칙은 제1조에서 해당 법률의 시행일을 2015. 1. 1.로 정하고, 제2조에서 '이 법은 이 법 시행 이후 제조장에서 반출하거나 수입신고하는 경우부터 적용한다'고 규정하고 있다.

나. 원심은 그 판시와 같은 이유로 이 사건 제1담배는 2014. 12. 31. 이전에 제조장인 이 사건 제조공장에서 반출되었으므로 개정 후 개별소비세법에 따른 개별소비세를 부과할 수 없다고 판단하였다.

다. 원심판결 이유를 관련 규정과 법리 및 기록에 비추어 살펴보면, 이 사건 제1담배에 관한 원심의 판단 중 2014. 12. 31. 이전에 이 사건 임시창고에서 이 사건 각 물류센터로 옮긴 담배에 대하여 개정 후 개별소비세법에 따른 개별소비세를 부과할 수 없다고 본 부분은 정당하다. 그러나 이 사건 제1담배 중 2015. 1. 1. 이후에 이 사건 임시창고에서 이 사건 각 물류센터로 옮긴 담배(위 1의 라.항에서 본 바와 같은 34,090,000갑 중에서 '이 사건 임시창고에서 보관하던 중 폐기된 부분'을 제외한 것을 의미한다)에 대하여도 개정 후 개별소비세법에 따른 개별소비세를 부과할 수 없다고 본 부분은 수긍하기 어렵다.

1) 제조자는 제조장에서 담배를 반출할 때 담배소비세 등을 신고·납부하고, 납부한 담배소비세 등을 판매가격에 포함하여 판매함으로써 이를 회수하게 된다. 이 과정에서 제조자는 제조장 반출시점부터 판매시점까지 담배소비세 등에 대한 금융비용을

부담하게 되는데, 이러한 부담을 줄이기 위해 원고는 이 사건 제조공장에서 보세구역인 이 사건 각 물류센터로 담배를 옮길 때에는 구 지방세법상 미납세 반출대상 담배로 신고하였다가, 도매업자 등으로부터 주문을 받아 이 사건 각 물류센터에서 담배를 반출하는 시점에 담배소비세 등을 신고·납부하여 왔다. 그러나 원고는 담뱃세 인상을 앞두고 위와 같은 통상적인 유통구조와 달리 이 사건 제조공장에서 그 인근에 위치한 이 사건 임시창고로 이 사건 제1담배를 옮겼다.

2) 그런데 원심판결 이유와 기록에 의하여 알 수 있는 다음과 같은 사정에 비추어 보면, 이 사건 임시창고는 담배 공급의 편의를 위한 통상적인 물류센터로서의 역할과 기능을 수행하였다고 보기 어렵고, 담뱃세의 인상차액을 취하기 위하여 담뱃세가 인상되기 전에 이 사건 제조공장에서 담배를 반출하기 위해 일시적인 방편으로 마련된 장소에 불과하다고 봄이 상당하다.

가) 원고와 케이씨티시가 체결한 물류 서비스 계약은 '최종 배송지로 배송하기 전까지 완제품 담배를 보관하는 모든 창고는 원고의 특별한 요청이 없는 한 반드시 관세법상 보세구역이어야 하고, 케이씨티시는 본 계약기간 동안 이를 유지하여야 한다'고 정하고 있다. 케이씨티시는 담뱃세 인상을 앞두고 원고의 요청에 따라 담배를 보관할 장소로 2014. 9. 3.부터 2015. 2. 28.까지 관세법상 보세구역이 아닌 이 사건 임시창고를 확보하여 이용하였는데, 원고가 케이씨티시에 관세법상 보세구역이 아닌 일반창고를 단기간 임차하도록 요청한 것은 이때가 유일하다.

나) 기획재정부장관은 「물가안정에 관한 법률」 제7조 등에 따라 '담배사업법에 의한 제조업자 등이 고시 시행일부터 담뱃값을 인상한 날까지 담배를 반출함에 있어 매월 반출량이 2014. 1. 1.부터 2014. 8. 31.까지의 월 평균 반출량의 104%를 초과하는

것' 등을 매점매석행위로 지정하여 금지하는 내용의 「담배 매점매석행위에 관한 고시」를 2014. 9. 12.부터 시행하였다. 그러나 원고는 위 고시가 시행되기 직전인 2014. 9. 3.부터 9. 6.까지 담배 56,221,000갑을 이 사건 제조공장에서 이 사건 임시창고로 옮겼고, 이는 원고가 2015년에 이 사건 제조공장에서 반출한 전체 담배 수량의 약 9.2%에 근접하는 양이다. 반면, 개정 후 개별소비세법 등이 시행된 2015. 1. 1. 이후에 이 사건 제조공장에서 이 사건 임시창고로 옮긴 담배는 없다.

다) 이 사건 임시창고에는 양산물류센터와 같은 인적·물적 설비가 갖추어져 있지 않았기 때문에, 원고는 전산시스템상 이 사건 임시창고와 양산물류센터의 재고를 함께 관리하면서 도매업자 등으로부터 주문을 받으면 이 사건 임시창고의 재고를 양산물류센터로 이동하여 분류·포장한 후 도매업자 등에게 배송하였다.

라) 원고가 담뱃값 인상 전의 수요 증가에 대비하기 위하여 이 사건 임시창고로 담배를 반출하였다면, 그 대부분이 2014. 12. 31. 이전에 판매되었어야 한다. 그러나 이 사건 임시창고로 옮긴 담배의 상당수는 개정 후 개별소비세법 등이 시행된 2015. 1. 1. 이후에 판매되었고, 이로 인하여 원고의 2014년 말 납세재고(약 1억 928만 갑)는 2013년 말 납세재고(약 465만 갑) 대비 약 23.5배나 증가하였다. 이러한 사정에다 원고가 이 사건 임시창고로 담배를 옮길 당시 이 사건 제조공장의 적재공간이 충분하였던 것으로 보이는 점, 담배소비세 등에 대한 금융비용을 고려하면 담배 완제품을 이 사건 제조공장에서 보관하거나 이 사건 각 물류센터로 미납세반출하는 것이 경제적으로 합리적인 행위로 보이는 점 등을 더하여 보면, 원고가 이 사건 임시창고로 담배를 옮긴 데에 담뱃세의 인상차액을 취하려는 것 외에 다른 합리적인 이유가 있다고 보기 어렵다.

3) 개별소비세의 성격, 개정 후 개별소비세법 부칙 제2조를 비롯한 개정 후 개별 소비세법의 입법취지 등에 비추어 볼 때, 이처럼 제조자가 담뱃세의 인상차액을 얻기 위하여 담뱃세가 인상되기 전에 통상적인 행위 또는 거래 형태에서 벗어나서 제조장에서 일시적인 방편으로 마련된 장소로 담배를 옮긴 것에 불과하다면, 이를 제조장에서 반출한 것으로 볼 수 없다. 따라서 원고가 이 사건 제1담배를 이 사건 제조공장에서 이 사건 임시창고로 옮긴 때가 아니라, 이 사건 임시창고에서 이 사건 각 물류센터로 옮긴 때 비로소 제조장에서 반출한 것으로 보아야 하므로, 이 사건 제1담배 중 개정 후 개별소비세법이 시행된 2015. 1. 1. 이후에 이 사건 임시창고에서 옮겨짐으로써 제조장에서 반출된 담배에 대하여는 개정 후 개별소비세법을 적용하여 개별소비세를 부과할 수 있다.

라. 그런데도 원심은 판시와 같은 이유만으로 이 사건 처분 중 위 부분 담배에 대하여 개정 후 개별소비세법을 적용하여 개별소비세를 부과한 부분이 위법하다고 판단하였다. 원심의 이러한 판단에는 이 사건 임시창고의 경제적 실질에 관한 법리 등을 오해하여 판결에 영향을 미친 잘못이 있다. 이를 지적하는 피고들의 상고이유 주장은 위 인정범위 내에서 이유 있다.

3. 제3 상고이유에 관하여(이 사건 제2담배 부분)

가. 원심은 그 판시와 같은 이유로, ① 개별소비세법이 2014. 12. 23. 개정되어 담배가 개별소비세 과세대상에 포함되면서 담배에 관한 미납세반출 규정이 신설되었으므로, 개정 후 개별소비세법이 시행되기 전에 이 사건 제조공장에서 반출된 이 사건 제2담배에는 개정 후 개별소비세법상 미납세반출 규정이 적용되지 않고, ② 설령 이 사건 제2담배에 위 미납세반출 규정이 적용된다고 보더라도 위 규정은 징수 유보 규정에 해

당하므로, 이 사건 제2담배에 대하여 개정 후 개별소비세법에 따라 개별소비세를 부과할 수 없다고 판단하였다.

나. 그러나 원심의 이 부분 판단은 수긍하기 어렵다.

1) 개정 후 개별소비세법 제4조 제1호는 물품에 대한 개별소비세의 납세의무 성립시기를 '과세물품을 제조장에서 반출할 때 또는 수입신고할 때'로 규정하고 있다(개정 전 개별소비세법 제4조 제1호도 마찬가지이다). 개정 후 개별소비세법 부칙 제1조가 시행일을 2015. 1. 1.로 정하고, 제2조가 '이 법 시행 후 담배를 제조장에서 반출하거나 수입신고하는 경우부터 적용한다'고 규정하는 것은 물품에 대한 개별소비세의 납세의무 성립시기에 관한 위 규정(제4조 제1호)과 일치한다. 위 각 규정의 문언과 체계 및 입법취지 등에 비추어 보면, 부칙 제2조는 개정 후 개별소비세법의 적용대상을 명확히 하기 위하여 일반적 적용례를 규정한 것이지, 개별소비세의 납세의무 성립시기에 관한 일반원리를 배제하기 위하여 특례규정을 둔 것이라고까지 해석할 수는 없다. 따라서 부칙 제1조 및 제2조는 '2015. 1. 1. 이후에 개별소비세의 납세의무가 성립하는 담배에 대하여 개정 후 개별소비세법을 적용한다'는 의미로 해석해야 한다.

2) 개별소비세법은 2014. 12. 23. 개정되기 전부터 미납세반출 제도를 두고 있었고, 제14조 제4항은 반입장소를 제조장으로, 반입자를 납세의무자인 제조자로 본다고 규정하고 있다. 이러한 미납세반출 제도는 특정한 과세물품에 대하여 개별소비세의 부담이 유보된 상태로 반출하는 것을 허용하는 과세유보조치로서, 개별소비세가 최종소비자를 담세자로 예정하여 과세되는 조세인 점을 감안하여 과세물품의 단순한 보관장소의 변경이나 제조공정상 필요에 의한 반출 등의 경우에는 개별소비세의 부담이 유보된 상태로 반출을 허용함으로써 반출과세 원칙에 따른 문제점을 보완하려는 데 취지가

있다(대법원 2015. 12. 23. 선고 2013두16074 판결 참조). 위와 같은 규정의 문언과 입법취지 등에 비추어 보면, 미납세반출한 과세물품의 경우에는 개별소비세법 제14조 제4항에 따라 반입장소가 제조장으로 의제되므로 과세물품을 미납세반출한 때가 아니라 그 과세물품을 반입장소에서 다시 반출하는 때 납세의무가 성립한다고 보아야 한다. 나아가 미납세반출 제도의 취지가 반출과세 원칙에 따른 문제점을 보완하기 위하여 조세부담이 유보된 상태로 반출을 허용하는 데 있는 이상, 구 지방세법 제53조에 따른 미납세반출의 경우라 하여 달리 볼 것은 아니다.

3) 이 사건 제2담배는 구 지방세법 제53조에 따라 미납세반출되었는데, 미납세반출은 반입장소에서 과세물품을 반출하는 시점까지 과세물품에 관한 부과권과 징수권을 포함한 조세채권 일체의 행사를 유예하는 제도에 해당하므로, 반입장소에서 반출하는 시점에 시행되는 법률에 따라 납세의무의 성립 여부와 범위가 정해진다고 보아야 한다. 원고가 미납세반출한 이 사건 제2담배를 반입장소인 이 사건 각 물류센터에서 다른 장소로 현실적으로 반출하지 않은 이상 반출된 것처럼 전산시스템에 입력을 하였다 하여 그 무렵에 납세의무가 성립하였다고 볼 수는 없다.

4) 결국 이 사건 제2담배는 2015. 1. 1. 이후에 제조장으로 의제되는 반입장소인 이 사건 각 물류센터에서 반출되었으므로, 그 반출시점에 시행되는 개정 후 개별소비세법에 따라 개별소비세를 부과할 수 있다고 보아야 한다.

다. 그런데도 원심은 판시와 같은 이유만으로 이 사건 처분 중 이 사건 제2담배에 대하여 개정 후 개별소비세법에 따라 개별소비세를 부과한 부분이 위법하다고 판단하였다. 원심의 이러한 판단에는 미납세반출에 관한 법리를 오해하여 판결에 영향을 미친 잘못이 있다. 이를 지적하는 피고들의 상고이유 주장은 이유 있다.

4. 파기의 범위

위와 같은 이유로 원심판결 중 '이 사건 제1담배 중 2015. 1. 1. 이후에 이 사건 임시창고에서 반출된 담배' 및 이 사건 제2담배에 관한 부분을 파기하여야 하는데, 환송 후 원심에서 위 파기의 취지를 반영하여 다시 정당세액을 계산할 필요가 있으므로, 원심판결을 전부 파기하여야 한다.

5. 결론

그러므로 원심판결을 파기하고, 사건을 다시 심리·판단하도록 원심법원에 환송하기로 하여, 관여 대법관의 일치된 의견으로 주문과 같이 판결한다.

| | | |
|-----|-----|-----|
| 재판장 | 대법관 | 천대엽 |
| | 대법관 | 조재연 |
| 주 심 | 대법관 | 민유숙 |
| | 대법관 | 이동원 |