

대 법 원

제 1 부

판 결

사 건 2021두36196 관세등부과처분취소
원고, 상고인 ○○○ 주식회사
소송대리인 변호사 조성권 외 5인
피고, 피상고인 부산세관장
소송대리인 법무법인(유한) 엘케이비앤파트너스
담당변호사 민경원
원 심 판 결 부산고등법원 2021. 2. 5. 선고 2020누20613 판결
판 결 선 고 2024. 4. 16.

주 문

상고를 기각한다.

상고비용은 원고가 부담한다.

이 유

상고이유(상고이유서 제출기간이 지난 다음 제출된 상고이유보충서의 기재는 상고이유를 보충하는 범위에서)를 판단한다.

1. 사안의 개요

원심판결 이유와 기록에 의하면, 다음과 같은 사실을 알 수 있다.

가. 원고는 반도체 제조설비의 제조·판매업을 영위하는 일본국 법인 소외 회사의 국내 자회사로서, 소외 회사가 국내 반도체 제조회사(이하 '국내 고객사'라 한다)에 판매한 제조설비를 설치·조립하고 유지·보수하는 업무를 수행하였다.

나. 소외 회사와 국내 고객사가 체결한 제조설비 판매계약(이하 '이 사건 판매계약'이라 한다)은, 소외 회사가 제조설비를 국내 고객사의 사업장에 이전·설치하고 성능을 검수하는 작업(이하 '스타트업 서비스'라 한다)까지 마치면 국내 고객사가 판매대금을 지급하는 내용으로서, 판매대금의 90%는 국내 고객사가 제조설비를 직접 수입하여 수령한 때에, 나머지 10%는 최종 검수작업(사인오프)이 완료된 때에 각 지급하고, 무상보증기간(약 2년) 중 유지보수 서비스는 무상으로, 그 기간 도과 후 유지보수 서비스는 유상으로 각 제공하도록 정하고 있다.

다. 소외 회사는 위 스타트업 서비스 및 유지보수 서비스의 제공을 위해 원고와 서비스계약(이하 '이 사건 서비스계약'이라 한다)을 체결하였고, 이에 따라 원고는 소외 회사를 대신하여 다음과 같이 국내 고객사에 스타트업 서비스와 유지보수 서비스를 제공하였다.

1) 스타트업 서비스는 제조설비 수입 전에 해당 제조설비의 설치장소를 확정하는 레이아웃(Lay-out) 작업과 제조설비 수입 후 이를 조립·설치하는 셋업(Set-up) 작업 및 설치된 제조설비의 성능을 확인하는 사인오프(Sign-off) 작업으로 이루어진다. 원고는 제조설비 본체의 수입 전후로 위 각 작업에 필요한 부품(이하 '전후송품'이라 한다)을 소외 회사로부터 무상으로 수입한 후 스타트업 서비스 제공 시 국내 고객사에 이전·

설치하였다. 원고는 스타트업 서비스 제공 시에는 국내 고객사로부터 별도의 대가를 받지 않았고, 소외 회사로부터 이 사건 서비스계약에서 정한 수수료만을 받았다.

2) 반면, 원고는 무상보증기간 도과 후 유지보수 서비스 제공 시에도 전후송품과 동종·동질의 유상 A/S 물품(이하 '유상수입물품'이라 한다)을 사용하였는데, 유상수입물품은 소외 회사로부터 이전가격(Transfer Price, 다국적기업의 국외특수관계인간 거래가격을 의미한다)으로 수입하였고, 유지보수 서비스 제공 시 국내 고객사로부터 부품교체 및 용역에 대한 대가를 받았다.

라. 원고는 2009. 10. 12.부터 2014. 2. 8.까지 소외 회사로부터 2,771건의 전후송품(이하 '이 사건 물품'이라 한다)을 무상으로 수입하면서, 관세법 제31조에 따라 유상수입물품의 이전가격을 기준으로 이 사건 물품에 관한 관세 등을 신고·납부하였다. 한편, 국내 고객사는 같은 기간 소외 회사로부터 제조설비 본체를 직접 수입하면서, 관세법 제30조에 따라 이 사건 판매계약의 판매가격을 기준으로 관세 등을 신고·납부하였다.

마. 피고는 2014. 2. 17.부터 2014. 3. 7.까지 원고에 대한 관세조사를 실시한 후, '유상수입물품은 이 사건 물품과 거래 단계가 다르고, 그로 인한 가격차이를 조정할 자료도 없다'는 이유로 원고의 신고가격을 부인하고, 관세법 제35조 제2항에 따라 관세 등을 부과하겠다는 취지의 관세조사 결과를 원고에게 통지하였다.

바. 이에 원고는 과세전적부심사를 청구하였고, 그에 대한 관세청장의 결정에 따라 피고는 재조사를 거쳐 이 사건 물품 중 동종·동질물품의 국내판매가격이 확인된 물품은 국내판매가격에서 부대비용 7%를 공제한 가격을, 국내판매가격이 확인되지 않은 물품은 소외 회사의 해외표준판매가격을 이 사건 물품의 과세가격으로 결정하여, 2014.

10. 10.부터 2016. 3. 29.까지 원고에게 이 사건 물품에 관한 관세, 농어촌특별세, 부가가치세 합계 8,469,708,920원(각 가산세 포함, 이하 같다)을 경정·고지하였다(이하 '당초 경정처분'이라 한다).

사. 원고는 이에 불복하여 조세심판원에 심판청구를 하였고, 조세심판원은 2016. 12. 29. '소외 회사가 국내 고객사에 판매한 제조설비 및 이 사건 물품의 제조원가에 관한 자료를 제출받은 다음, 그 신고가격의 적정 여부 및 합리적인 과세가격 결정방법 등을 재조사하여 그 결과에 따라 과세표준 및 세액을 경정한다'는 내용의 재조사 결정(이하 '이 사건 재조사 결정'이라 한다)을 하였다.

아. 피고는 재조사를 거쳐 2018. 10. 25. 원고에게 "관세법 제35조 제2항에 따라 제조설비의 전체 거래가격을 제조설비 본체 및 이 사건 물품의 제조원가 비율로 안분하되, 안분계산 시 원고가 주장하는 Warranty(이하 '워런티'라 한다), 공통원가(이하 워런티와 함께 '워런티 등'이라 한다)는 제조원가에서 제외한다."라는 내용의 재조사 결과를 통보하고, 2018. 11. 8. 원고에 대하여 당초 경정처분을 원심판결 별지 목록 기재와 같이 관세 등 합계 4,073,462,130원으로 감액경정하였다(이하 '이 사건 감액경정처분'이라 하고, 이로써 당초 경정처분 중 감액되고 남은 부분을 '이 사건 부과처분'이라 한다).

자. 원고는 제1심에서는 이 사건 부과처분의 취소만을 구하다가, 원심에 이르러 이 사건 감액경정처분이 당초 경정처분과는 다른 별개의 새로운 과세처분에 해당한다고 주장하면서 그 취소를 구하는 주위적 청구를 추가하고 이 사건 부과처분의 취소 청구를 예비적 청구로 변경하였다.

2. 제6 상고이유에 관한 판단

가. 주위적 청구 각하 부분에 대한 주장에 관하여

1) 원심은, 이 사건 감액경정처분은 그 실질이 당초 경정처분의 일부 취소라는 점에서 독립된 과세처분이라고 볼 수 없다는 등 판시와 같은 이유로 항고소송의 대상이 되는 것은 이 사건 감액경정처분이 아니라 당초 경정처분 중 감액되고 남은 부분, 즉 이 사건 부과처분이라고 보아 이 사건 감액경정처분의 취소를 구하는 주위적 청구 부분이 부적법하다고 판단하였다.

2) 원심판결 이유를 관련 법리와 기록에 비추어 살펴보면, 원심의 이유 설시에 일부 적절하지 않은 부분이 있으나, 이 사건 감액경정처분이 독자적인 항고소송의 대상이 될 수 없다는 원심의 결론은 정당하고, 거기에 재조사 결정에 따른 후속처분으로서 이루어진 감액경정처분의 소송물 판단에 관한 법리를 오해하여 판결에 영향을 미친 잘못이 없다.

나. 부과제척기간 도과 주장에 관하여

1) 2년의 부과제척기간 적용 주장에 관하여

가) 구 관세법(2013. 8. 13. 법률 제12027호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제21조 제1항 본문은 관세부과의 제척기간을 원칙적으로 해당 관세를 부과할 수 있는 날부터 2년으로 정하되, 같은 항 단서에서 '부정한 방법으로 관세를 포탈하였거나 환급 또는 감면받은 경우'(제1호), '제27조 제1항을 위반하여 가격신고를 하지 아니하였거나 과세가격의 일부를 신고하지 아니하여 납부하여야 할 세액에 미치지 못한 경우'(제2호)에는 5년으로 정하고 있다. 구 관세법 제4조 제1항은 수입물품에 대하여 부과·징수하는 부가가치세, 농어촌특별세에 관하여 관세법을 우선하여 적용하도록 하고 있으므로, 수입물품에 대하여 부과되는 부가가치세, 농어촌특별세에도 위 제척기간이 적용된다.

나) 원심은, 구 관세법 제21조 제1항 단서 제2호 규정의 문언상 '수입물품 과세가격

의 일부를 신고하지 아니하여 (그 신고된 세액이) 납부하여야 할 세액에 미치지 못한 경우'에는 5년의 장기부과제척기간이 적용됨이 명백하고, 조세법률주의의 원칙상 위 규정을 문언과 달리 해석하여야 한다고 보기 어렵다는 등 판시와 같은 이유로 이 사건 물품에 대하여 구 관세법 제21조 제1항 단서 제2호에 따른 5년의 제척기간이 적용된다고 보고, 구 관세법 제21조 제1항 본문에 따른 2년의 제척기간이 적용된다는 원고의 주장을 배척하였다.

다) 원심판결 이유를 관련 규정과 법리에 비추어 살펴보면, 원심의 위와 같은 판단에 구 관세법 제21조 제1항 단서 제2호에 따른 부과제척기간의 해석에 관한 법리오해의 잘못이 없다.

2) 부과제척기간 도과 여부의 판단기준일에 대한 주장에 관하여

이 부분 상고이유 주장은, 이 사건 감액경정처분이 당초 경정처분과는 다른 별개의 새로운 처분이므로 당초 경정처분일이 아니라 이 사건 감액경정처분일을 기준으로 제척기간 도과 여부를 살펴야 한다는 전제에서, 이 사건 물품 중 일부는 이 사건 감액경정처분일인 2018. 11. 8.을 기준으로 5년의 제척기간은 물론 이 사건 재조사 결정 시로부터 기산되는 관세법 제21조 제2항 제1호 (가)목에 따른 1년의 특례제척기간까지 도과하였다는 취지이다.

그러나 앞서 본 바와 같이 이 사건 감액경정처분의 실질은 당초 경정처분의 일부 취소로서 당초 경정처분과는 다른 별개의 새로운 과세처분이라고 볼 수 없으므로, 다툼의 대상인 이 사건 부과처분의 제척기간 도과 여부도 당초 경정처분일을 기준으로 살펴야 한다. 이와 다른 전제에 선 이 부분 상고이유 주장은 더 나아가 살필 필요 없이 이유 없다.

3. 제1, 2 상고이유에 관한 판단

가. 관련 법리

1) 관세법은 수입물품의 과세가격 결정에 관하여 제30조 내지 제35조에서 여섯 가지 결정방법을 규정하면서, 원칙적으로 제30조에 따라 구매자가 실제로 지급하였거나 지급하여야 할 가격을 기초로 과세가격을 결정하고 제30조에 따른 방법으로 결정할 수 없는 경우에는 제31조 내지 제35조를 순차적으로 적용하여 결정하도록 규정하고 있다.

그중 관세법 제31조 제1항은 "제30조에 따른 방법으로 과세가격을 결정할 수 없는 경우에는 과세가격으로 인정된 사실이 있는 동종·동질물품의 거래가격으로서 다음 각 호의 요건을 갖춘 가격을 기초로 하여 과세가격을 결정한다."라고 규정하면서, 제1호에서 "과세가격을 결정하려는 해당 물품의 생산국에서 생산된 것으로서 해당 물품의 선적일에 선적되거나 해당 물품의 선적일을 전후하여 가격에 영향을 미치는 시장조건이나 상관행에 변동이 없는 기간 중에 선적되어 우리나라에 수입된 것일 것", 제2호에서 "거래 단계, 거래 수량, 운송 거리, 운송 형태 등이 해당 물품과 같아야 하며, 두 물품 간에 차이가 있는 경우에는 그에 따른 가격차이를 조정한 가격일 것"이라고 정하고 있다.

그리고 관세법 제35조 제1항은 "제30조부터 제34조까지에 규정된 방법으로 과세가격을 결정할 수 없을 때에는 대통령령으로 정하는 바에 따라 제30조부터 제34조까지에 규정된 원칙과 부합되는 합리적인 기준에 따라 과세가격을 결정한다."라고 규정하고 있고, 제2항은 "제1항에 따른 방법으로 과세가격을 결정할 수 없을 때에는 국제거래시세·산지조사가격을 조정한 가격을 적용하는 방법 등 거래의 실질 및 관행에 비추어 합리적으로 인정되는 방법에 따라 과세가격을 결정한다."라고 규정하고 있다.

2) 위 각 규정의 문언, 체계 및 취지 등을 종합하면, 과세관청이 어떠한 수입물품에 대하여 보충적 결정방법인 관세법 제35조 제2항에 따라 과세가격을 결정하여 관세를 부과하기 위해서는, 관세법 제30조부터 제35조 제1항까지 규정된 방법으로 해당 수입 물품의 과세가격을 결정할 수 없다는 점을 과세관청이 증명하여야 한다.

나아가 해당 수입물품에 대하여 동종·동질물품이 존재하더라도, 두 물품 간에 거래 단계 등 거래조건에 차이가 있고, 그에 따른 가격차이를 조정할 객관적이고 합리적인 자료가 없다면 관세법 제31조에 규정된 방법으로 과세가격을 결정할 수 없다고 봄이 상당하다. 여기에서 '거래 단계가 같다'는 것은 해당 수입물품 거래와 동종·동질물품 거래의 상업적 수준(Commercial Level)이 같다는 것을 의미하는데, 상업적 수준은 도매단계, 소매단계와 같이 물품이 최종소비자에게 도달할 때까지 거치는 과정 중 특정 단계를 가리키는 것으로서, 위 두 거래에서 제조자, 도매업자, 소매업자, 최종소비자 등과 같이 각 거래 당사자가 맡은 역할이 다르다면 거래 단계가 같다고 볼 수 없다.

나. 원심판결 이유와 기록을 통해 알 수 있는 다음과 같은 사정들에 의하면, 이 사건 물품과 유상수입물품은 그 거래 단계가 서로 다르고, 그로 인하여 발생한 가격차이를 조정할 객관적이고 합리적인 자료가 없다는 점이 충분히 증명되었다고 봄이 상당하다.

1) 이 사건 판매계약은 소외 회사가 국내 고객사에 제조설비 본체와 이 사건 물품을 판매하여 소유권을 이전하고 스타트업 서비스 등을 제공하는 대가로 국내 고객사로부터 대금을 지급받는 계약으로서, 그 판매 목적물에는 제조설비 본체뿐만 아니라 이 사건 물품도 포함된다. 이 사건 물품은 이 사건 판매계약의 이행으로 수입된 것이므로, 그 과세가격 결정 기준이 되는 거래는 소외 회사와 국내 고객사가 체결한 이 사건 판매계약이다.

2) 원고는 판매자인 소외 회사가 구매자인 국내 고객사에 대하여 부담하는 스타트업 서비스 등 계약상 의무의 이행을 보조하는 지위에 있을 뿐, 이 사건 판매계약의 독립한 거래 당사자가 아니다. 또한 원고가 소외 회사와 체결한 이 사건 서비스계약은 이 사건 판매계약의 이행을 위한 부수적 계약으로서 스타트업 서비스, 즉 이 사건 물품을 이전·설치하는 용역 등에 관한 거래일 뿐 이 사건 물품 자체에 관한 거래가 아니므로, 이 사건 서비스계약을 기준으로 이 사건 물품과 유상수입물품의 거래 단계가 같은지 여부를 판단할 수는 없다.

3) 이 사건 물품은 이 사건 판매계약에 따라 판매자(소외 회사)로부터 최종소비자인 국내 고객사에 바로 판매된 반면, 유상수입물품은 판매자(소외 회사)로부터 원고에게 판매되었다가 별도의 계약에 따라 국내 고객사에 재판매되었다.

4) 이 사건 물품의 가격은 소외 회사가 거래 상대방인 국내 고객사와의 협상을 통해 결정되는 반면, 유상수입물품의 가격인 이전가격은 소외 회사가 국외특수관계인인 원고와의 거래를 위해 기업 내부에서 정책적으로 결정한 것에 불과하다. 이러한 가격 결정의 구조 등에 비추어 보면, 거래 단계 등 거래조건의 차이로 인하여 이 사건 물품과 유상수입물품의 가격차이가 발생한다고 볼 수밖에 없는데, 그 가격차이를 조정할 수 있는 객관적이고 합리적인 자료도 확인되지 않는다.

다. 원심판결 이유를 관련 법리와 기록에 비추어 살펴보면, 원심의 이유 설시에 일부 적절하지 않은 부분이 있으나, 관세법 제31조에 규정된 방법으로 이 사건 물품의 과세가격을 결정할 수 없다고 본 결론은 정당하다. 이러한 원심의 판단에 관세법 제31조 제1항 제2호의 거래 단계의 해석 등에 관한 법리오해의 잘못이 없다.

4. 제4 상고이유에 관한 판단

원심은 판시와 같은 이유로, 피고가 소외 회사가 판매한 제조설비의 전체 거래가격을 제조설비 본체와 이 사건 물품의 제조원가 비율대로 안분하여 이 사건 물품의 과세가격을 결정한 것은 관세법 제35조 제2항에 따른 거래의 실질 및 관행에 비추어 합리적으로 인정되는 방법에 해당하고, 원고가 주장하는 워런티 등은 그 성격 등에 비추어 안분계산 시 제조원가에 산입될 수 없다고 판단하였다.

원심판결 이유를 관련 법리와 기록에 비추어 살펴보면, 이러한 원심의 판단에 관세법 제35조 제2항에 따른 과세가격 결정방법에 관한 법리오해의 잘못이 없다.

5. 제5 상고이유에 관한 판단

원고의 이 부분 상고이유 주장은, 피고가 이 사건 물품의 과세가격을 결정하기 위하여 적용한 계산식의 분자에서 워런티 등이 제외되지 않았음에도, 원심이 이와 달리 판단하였다는 취지이다. 그러나 이는 결국 사실심인 원심의 전권사항에 속하는 증거의 취사선택이나 사실인정을 탓하는 것에 불과하여 적법한 상고이유로 보기 어렵다. 나아가 기록에 비추어 살펴보더라도 원심의 판단에 논리와 경험의 법칙을 위반하여 자유심증주의의 한계를 벗어나 사실을 인정하거나 필요한 심리를 다하지 않은 잘못이 없다.

6. 제3 상고이유에 관한 판단

원심은, 피고가 2004년 관세조사 당시 원고에게 이 사건 물품과 같은 물품에 대하여 유상수입물품의 이전가격을 기준으로 과세가격을 신고하여도 무방하다는 공적인 견해를 표명하였다고 볼 수 없다는 등 판시와 같은 이유로, 이 사건 부과처분에 관하여 신뢰보호의 원칙이 적용되지 않는다고 판단하였다.

원심판결 이유를 관련 법리와 기록에 비추어 살펴보면, 이러한 원심의 판단에 신뢰보호원칙의 해석에 관한 법리오해의 잘못이 없다.

7. 제7 상고이유에 관한 판단

원심은 판시와 같은 이유로, 원고에게 이 사건 물품과 관련하여 신고·납부한 세액의 부족에 관하여 그 의무해태를 탓할 수 없는 정당한 사유가 있다고 보기 어렵다고 판단하였다.

원심판결 이유를 관련 법리와 기록에 비추어 살펴보면, 원심의 이유 설시에 일부 적절하지 않은 부분이 있으나, 가산세를 면할 정당한 사유가 있다는 원고의 주장을 배척한 결론은 정당하고, 거기에 가산세 면제의 정당한 사유에 관한 법리오해의 잘못이 없다.

8. 결론

상고를 기각하고, 상고비용은 패소자가 부담하도록 하여, 관여 대법관의 일치된 의견으로 주문과 같이 판결한다.

재판장 대법관 노태악

 대법관 오경미

주 심 대법관 서경환