



저작자표시-비영리-변경금지 2.0 대한민국

이용자는 아래의 조건을 따르는 경우에 한하여 자유롭게

- 이 저작물을 복제, 배포, 전송, 전시, 공연 및 방송할 수 있습니다.

다음과 같은 조건을 따라야 합니다:



저작자표시. 귀하는 원저작자를 표시하여야 합니다.



비영리. 귀하는 이 저작물을 영리 목적으로 이용할 수 없습니다.



변경금지. 귀하는 이 저작물을 개작, 변형 또는 가공할 수 없습니다.

- 귀하는, 이 저작물의 재이용이나 배포의 경우, 이 저작물에 적용된 이용허락조건을 명확하게 나타내어야 합니다.
- 저작권자로부터 별도의 허가를 받으면 이러한 조건들은 적용되지 않습니다.

저작권법에 따른 이용자의 권리는 위의 내용에 의하여 영향을 받지 않습니다.

이것은 [이용허락규약\(Legal Code\)](#)을 이해하기 쉽게 요약한 것입니다.

[Disclaimer](#)

2019년 2월

박사학위 논문

WTO과세가격결정 원칙에 대한 관세법상 과세물건확정의 시기 적정성 연구

-수입유연탄 사례를 중심으로-

조선대학교 대학원

FTA비즈니스학과

황 화 종

WTO과세가격결정 원칙에 대한 관세법상 과세물건확정의 시기 적정성 연구

-수입유연탄 사례를 중심으로-

A Study on the Time Adequacy of Determining Taxation in the
Customs Law on the WTO Tax Price Determination Principle

-Focused on the Imported Bituminous Coal Case-

2019년 2월 25일

조선대학교 대학원

FTA비즈니스학과

황 화 중

WTO과세가격결정 원칙에 대한 관세법상 과세물건확정의 시기 적정성 연구

-수입유연탄 사례를 중심으로-

지도교수 전 의 천

이 논문을 무역학 박사학위신청 논문으로 제출함

2018년 10월

조선대학교 대학원

FTA비즈니스학과

황 화 중

황화종의 박사학위 논문을 인준함

위원장	조선대학교	교수	<u>김석민</u>	(인)
위원	조선대학교	교수	<u>정분도</u>	(인)
위원	조선대학교	교수	<u>한상옥</u>	(인)
위원	전남대학교	교수	<u>김길성</u>	(인)
위원	조선대학교	교수	<u>전의천</u>	(인)

2018년 12월

조선대학교 대학원

목 차

제1장 서론	1
제1절 연구배경 및 목적	1
1. 연구배경	1
2. 연구목적	2
제2절 연구방법 및 범위	3
1. 연구의 방법	3
2. 연구의 범위	5
제3절 선행연구 검토	7
제2장 관세평가 이론과 과세가격결정 원칙	12
제1절 평가규범 이론	12
1. 관세평가의 개념	12
2. 관세평가의 구성요소	13
3. 관세평가의 규범	17
4. 관세평가의 적용	21
제2절 과세가격결정 원칙	27
1. 과세가격결정 원칙의 개념	27
2. 거래가격(제1방법)의 의미	29
3. 거래가격(제1방법)을 기초로 한 과세가격 결정	30
4. 실제지급가격의 정의	31
5. 실제지급가격에 대한 국내·외 법령 해석 및 사례	36
6. 거래가격 채택 요건의 함의	43

제3절 과세물건 확정 시기	46
1. 관세법상 과세물건 확정시기	46
2. 과세물건 확정시기의 적용법령	50
3. 과세물건 확정시기의 적용법령 사례	52
제3장 수입 유연탄의 특성과 과세가격 결정 요소 ..	53
제1절 수입 유연탄의 무역환경과 일반적 특성	53
1. 수입 유연탄의 무역거래 현황	53
2. 수입 유연탄의 무역환경	57
3. 수입유연탄의 일반적 특성	59
4. 탄 중 분류와 특성	61
제2절 수입 유연탄의 과세가격 결정 요소	66
1. 발열량(Net Calorific Value)의 함의	66
2. 성분분석서(COA)의 함의	67
3. 수입 유연탄의 품질 검수절차	71
4. 시료채취 및 분석방법에 대한 함의	84
제4장 A사 신고가격 적정성 평가 사례 분석	85
제1절 수입 유연탄에 대한 통관적법성 분석	85
1. 사례분석 배경	85
2. 통관적법성 분석	86
제2절 신고가격에 대한 무역거래 조건 분석	90
1. 문제제기	90
2. 계약상의 거래조건 분석	91

3. 구매가격 결정에 대한 합의	95
4. 신고가격에 대한 법 적용 해석	96
제3절 A사의 과세가격 적정성 평가	100
1. 확정 가격신고에 대한 평가	100
2. 잠정가격신고에 대한 평가	106
3. 잠정신고에 대한 합의	112
제5장 결 론	114
【참고문헌】	117

< 표 목 차 >

<표 3- 1> 주요국 석탄 무역량	53
<표 3- 2> 한국의 유연탄 수입시장 국가별 점유율 현황	54
<표 3- 3> 유연탄 수출입 동향	54
<표 3- 4> 석탄의 품목별 수입동향(HS 6단위 기준)	55
<표 3- 5> 연도별 주요국 産 연평균 유연탄 가격 동향	56
<표 3- 6> 현물시장의 주요 국가産 연료 탄 발열량 기준표	56
<표 3- 7> 국가별 수입석탄의 국내가격 도입가능 가격 추이	57
<표 3- 8> 석탄 원자재 수입 추이	60
<표 3- 9> 탄화도에 따른 분류	61
<표 3-10> 화학적 특성에 따른 탄 중 분류	62
<표 3-11> 주요 국가별 탄질성분 현황	63
<표 3-12> 발전용 유연탄 개별소비세율	66
<표 3-13> 시료채취 및 조제방법	69
<표 3-14> ASTM방식에 따른 시료채취방법 분류표	73
<표 3-15> 분석기준 환산식	75
<표 3-16> 탄 중별 허용오차	78
<표 3-17> 성분별 허용오차	79
<표 3-18> 발열량 허용오차	80
<표 3-19> 황분 허용오차	81
<표 3-20> 회융점 측정 허용오차	82
<표 3-21> 원소별 허용오차	83
<표 4- 1> A사 손익계산서	87
<표 4- 2> A사 수출입 실적	88
<표 4- 3> A사 품목별 수입 실적	88
<표 4- 4> A사 계약 형태별 수송량	89
<표 4- 5> A사 성분분석서 불일치 내역	100

<그 립 목 차>

<그림 2-1> 수출하기 위한 판매	38
<그림 3-1> 제27류 석탄 관련 호의 분류체계	65
<그림 3-2> 성분분석 증명서(COA) 예시	68
<그림 3-3> 석탄의 품질 검수절차	71
<그림 3-4> 시료채취 작업과정	72
<그림 3-5> 석탄 시료분석결과 설명자료 내역	76
<그림 3-6> 예비건조 감량 산출식	77
<그림 3-7> 총 수분 산출식	78
<그림 3-8> 회용점 형태별 변화 모형	82
<그림 4-1> 수급계획 요약	86
<그림 4-2> 발열량, 유황분, 회분, 질소 산식	92
<그림 4-3> Guaranteed Specification Contract	93
<그림 4-4> 품질의 구성요소에 따른 가격조정	94
<그림 4-5> 중량 및 품질결정 내역	95
<그림 4-6> 법정 잠정가격 사유입력 항목	109

ABSTRACT

A Study on the Time Adequacy of Determining Taxation
in the Customs Law on the WTO Tax Price Determination Principle
-Focused on the Imported Bituminous Coal Case-

Hwang Hwa-Jong

Advisor : Prof. Jun Eui-Cheon, Ph.D.

Department of FTA Business

Graduate School of Chosun University

The internationally recognized method of shipping at the port of for the declared value of imported cargoes, ie whether the COA for samples analyzed by sampling and preparation of ASTM method at the port of shipment is valid at the port of destination and whether the national tax rate is subject to provisional notification There has been long controversy over the application and interpretation of power companies and customs authorities.

The purpose of this study is to investigate whether the declared price of imported coal is suitable for the assessment of tariffs in Article 16 and Article 30 of the Customs Act. And that it is more important than anything else.

The approach of this paper is based on the examination of imported coal in the bulk cargo exported and sold to Korea from January 2015 to May 2016.

Of the five domestic power generation companies, We examined appropriateness of the taxable prices by collecting, analyzing 122 reported contracts and documents related to importation.

One of the issues to be addressed in this paper is to establish the criteria for determining the taxable price of imported coal, and the other is whether the domestic tax rate is subject to provisional declaration.

First, the customary declared price of the power generation company is

related to the characteristics and quantities of goods at the time of import declaration arriving in Korea for the customs law Article 16(timing of determining the taxable object) and Article 4(taxation period) The customs declaration by the pre-shipment COA contrary to the principle of the customs law that the taxable object is determined based on the principle of the taxation of the coal.

Second, the tax rate from the declaration of provisional price is subject to the amendment declaration and amendment report irrespective of the definite price declaration. The tax rate except for the transportation tax expenses, It is fair to declare a fixed price immediately after import declaration because it can not be a provisional notification, and it is an extension of the law and it is recommended improve it because it is an error of applying the law.

Therefore, this study will minimize the tax resistance of importers by establishing the legal basis of the inspection guidelines appropriate to the principle of taxation pricing of imported bituminous coal, and it will be able to promote the consistent business policy of the taxation authorities. Furthermore, And that it is possible to realize the tax definition and enhance the stable financial income by improving the taxation quality by providing examination technique to the taxation dispute of the declared taxation price which has been harmonized so far.

제1장 서론

제1절 연구배경 및 목적

1. 연구배경

관세평가(Customs Valuation)는 관세 행정의 가장 중요한 부분의 하나로 관세 세액의 확정에 중추적인 과세가격을 결정하는 문제이다. 그러나 관세평가는 관련 전문가의 희소성 및 수출입 대상 기업의 간과로 인하여 관세심사(Customs Audit) 또는 조사(Customs Investigation)에 있어서 과세당국과 심사대상 기업 간 과세가격의 적정성에 대하여 끊임없는 논쟁의 이슈가 되어 왔다. 특히 수입유연탄의 과세가격 결정과 관련하여 석탄의 발열량에 따른 개별소비세 결정을 가지고 과세 논쟁이 있어 왔다.

이러한 수입 탄은 60년대 초부터 우리경제를 지탱하는 한 축으로서 역할을 수행하였으나 대체에너지 등장으로 점차 사양 산업으로 전락되었다. 그럼에도 불구하고 우리나라를 비롯하여 세계 각국은 석탄이 경제 발전에 중요함을 인식하고 수급안정에 주목하고 있는 것이다.

이러한 에너지 패러다임의 변화에도 불구하고 우리나라 발전용 수입 탄 원자재 수입은 우리나라 전체 에너지 원자재 수입의 13%를 차지하고 있다.¹⁾ 특히 16년 말 들어 장기계약에 따른 계절적 수요로 인한 원자재 값 변동이 꿈틀거리고 있기에 관련 부처 및 발전회사는 수입 탄의 수급조절을 위한 공동 대응 마련 등 물가 안정 대책에 기여하고 있음은 긍정적 요인이기는 하나 연료가격 불확실성으로 인한 신고가격의 왜곡으로 막대한 세액누락으로 이어져 국가 재정수입 손실을 초래할 개연성이 상존하고 있고 발전용 유연탄 수입 연료가격의 급등세로 기인한 향후 세계경제의 불확실성으로 인하여 각 국가의 연료수급에 대한 안정적 확보에 대한 과잉 대응이 신고가격의 왜곡으로 나타나고 세액누락으로 이어져 국가 재정수입 손실을 초래할 개연성이 커지고 있다.

이에, 본 논문은 이제껏 발전회사들이 관행처럼 수입신고한 신고가격에 대해

1) 산업통상자원부, 수출입동향, 보도자료, 2016.12.1.

위험성을 분석하고 검토를 통해 유연탄 수입물품에 대한 합리적인 과세가격 논리를 정립에 그 의미가 있다 할 것이다.

2. 연구목적

본 논문은 수입물품에 대한 우리나라의 발전회사가 수입탄 신고가격이 관세평가 목적상 관세법 제30조 제1항(과세가격 결정원칙)에 부합 여부를 검토·분석을 통하여 수입자와 과세당국 간 법해석과 적용의 합리적 공정성을 보장하고 수입탄의 과세가격 결정에 대한 심사기법을 제시하고자 함이다.

특히 다국적기업의 이전가격²⁾은 물론이고 특정 수입품목에 대한 기업들의 수입물품 대가 즉, 수출 자에게 지급되는 실제지급금액의 진실성에 대하여 과세당국의 합리적 의심은 납세자(수입자)로 하여금 관세평가 목적상 관세의 부과·징수에 있어 조세저항을 초래할 개연성이 상존하는 만큼 과세당국은 신의성실에 입각하여 법령의 재량적 한계를 벗어나지 않는 범위에서 공정하고 합목적성 있는 관련 법령 해석과 법 적용 기준의 필요함은 물론 아울러 보편타당하고 객관적인 회계자료에 근거한 통관적법성 및 과세가격 산출 등 공정한 심사기법을 마련하고자 하였다.

따라서 우리나라는 WTO회원국으로서 WTO 평가협정의 모든 규정을 준수할 의무가 있으며 평가협정은 국내법과 동일한 효력이 있고 협정과 국내규범이 상충하는 경우 WTO 평가협정이 우선적으로 적용하도록 규정하고 있기 때문에 협정 제1조에서 정의한 과세가격은 “거래가격(Transaction Value)”이라 설명하고 있어서 발전회사가 거래가격이라고 신고한 가격이 관세법 제16조, 즉, “과세물건 확정 시기”와 적정성여부를 판단하여 관세평가 규범의 적법한 해석에 대한 과세논리를 정립하고자 함이다.

2) 본·지사 간 거래와 같이 다국적기업 간에 재화 또는 용역을 제공할 때 설정되는 가격을 말하며 관련기업간의 거래가격으로서 독립당사자 간 거래보다 관세율 및 법인세율의 차이를 이용한 조세절약, 해외시장 진출, 외환유출, 이익송금의 통제, 환율이용 등 거래가격에 대한 조작가능성이 높기 때문에 과세당국에서는 그 조작가격에 대해서 거래가격을 부인하고 새로운 방법에 의한 정상가격 산정을 통해 가산세의 행정제재 조치 등을 이행토록 하고 있으며, 이를 통해 공정한 국제거래를 도모하고 조세회피의 방지로서 국가의 조세수입의 일실을 방지하는데 그 목적이 있음.

제2절 연구방법 및 범위

1. 연구의 방법

본 논문의 연구 방법으로는 기능분석 요소를 통해 당해 수입물품의 물리적 특성, 품질 및 업체의 범규준수도, 공급 물량의 시기, 공급요건 등 거래 유형에 대한 특성을 연구의 본질로 삼았으며 발전회사의 제조, 연구개발, 용역, 구매, 운송, 재무관리 등 사업목적 기능, 제조원가 및 수입가격 변동 등 시장의 불확실성에 따른 위험 등 수입물품에 수반되는 위험, 거래에 수반되는 책임, 위험, 기대편익 등이 거래당사자 간 배분되는 형태, 시장규모, 지리적 위치 등 경제여건, 그 밖에 당해 기업의 사업전략 등을 고려 당해 물품의 거래가격 산출의 적정성을 평가하고자 하였다.

특히 5개 발전회사의 수입물품과 관련한 운송관련 비용 정산의 상업적 관행에 대해 대상 업체 방문을 6회에 걸쳐 출장하여 세관에 제출된 수입자료 등 관련 자료를 수집하고 공급국의 수출 자와 수입자의 관계, 수출입의 규제사항, 발전회사의 수입형태, 물품의 품질, 계약조건을 단가 결정의 변수로 정하였다.

본 논문을 위한 조사방법은 운용부서의 실무담당자를 대상으로 질문조사법을 이용하여 경영조직, 해외공급처와의 거래관행, 거래사항 등을 질문하고 답변내용의 진실여부는 장부 서류 등에 의하여 확인절차를 진행하였다.

특히 수입물품의 가격결정에 과실 여부 등에 대하여 대상 업체 실무자 인터뷰를 통해 수입물품에 대한 샘플링제조 과정, 선적 전 COA³⁾ 성분분석 절차, 도착항 샘플링 채취방법 및 시험성적 방법, 클레임처리 방법, 해외공급자의 선적방법 및 입찰방식, 입찰 및 전용선박에 대한 해상운임 적용 가산방법 등을 통해 처분사용상의 제한 유무, 조건·사정의 영향 유무, 사후귀속이익 유무, 특수 관계여부, 가산요소의 누락여부 등을 찾고자 하였다.

한편 본 논문에 있어서는 GATT 1994 제7조의 이행에 관한 협정(Agreement on implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and

3) COA이라 함은 Certificate Of Analysis 약어로 국제 공인된 검정기관이 발행한 석탄의 품질에 대한 성분분석 증명서로 총 수분, 고유수분, 휘발분, 기타 회분, 황, 질소 등 공급할 석탄의 구성요소를 분석하여 동일 탄 종의 3종류 시료를 채취 및 축분을 조제한 샘플을 공급자에게 제출하는 시험성분성적서를 말함.

Trade 1994)⁴⁾ WTO관세평가협정(WTO Valuation Agreement)⁵⁾을 토대로 전체적으로 관세평가 서설을 중심으로 원칙적인 과세가격 결정방법을 설명하였으며 관세평가에 대한 이론의 법적 근거가 되는 WTO평가협정에 대한 WTO관세평가위원회와 WCO관세평가기술위원회의 ‘지침’ 및 ‘규정’에 근거 법 규정에 대한 체계적인 이해가 갈 수 있도록 평가협정 규정(Rules on Customs Valuation)⁶⁾과 부속서 I 의주해(Interpretative Notes)⁷⁾를 참고하여 ‘과세가격의 일반원칙’에 대한 이론적 설명을 서술하고자 했다.

특히 ‘지침’에서는 과세가격일반원칙과 관련된 WTO관세평가위원회(Committee on Customs Valuation)의 지침인 결정(Decision)⁸⁾, WTO관세평가기술위원회(Technical Committee on Valuation) 지침인 권고의견(Advisory Opinion)⁹⁾, 예해(Commentary)¹⁰⁾, 해설(Explanatory Notes)¹¹⁾, 사례연구(Case Study)¹²⁾ 및 연구(Study)¹³⁾를 통해 관세평가 목적상 과세가격일반원칙에 대한 과세당국의 과세논리에 어떻게 접목하여 과세의 적정성을 확보할 것인가에 대한 이론적 관세평가의 중요 지침을 제공하고자 하였다.

그러기 위해서 제1장에서는 수입 탄에 대한 발전회사들의 신고가격의 연구 배경, 연구 방법과 범위를 정하고 기존의 선행연구를 통해 선행연구와 무엇이 다르며 왜 연구해야만 하는지의 연구목적을 제시하였고 제2장에서는 수입 탄에 대한 평가규범과 과세가격을 구성하는 ‘신고가격의 일반적 이론’ 해석에 대한 우리나라의 판례와 국외 판례를 통해 관세법(이하 “법”이라 한다.)¹⁴⁾ 제16조(과세물건 환

4) 한국은 1981.1.6.가입, 1986년부터 시행, 관세평가의 최초의 규범이고 WTO관세평가협의의 기초임.
 5) GATT관세평가협정이 개도국을 중심으로 협정 외면으로 개도국참여 촉진을 목표로 1995 출범
 6) WTO의 GATT 제7조의 이행에 관한 협정 및 그 주해. 상품가치 평가에서 자의적이거나 임의적인 관세평가를 배제하고 공정하고 통일된 중립적인 체제를 제시하는 것을 목표로 하고 있음. 도쿄라운드(1973~1979년)에서 독립의 조약으로서 ‘관세와 무역에 관한 일반협정 제7조의 실시에 관한 협정’이 작성되었다.(1979.4.12 작성, 1980.1.1 발효) 이 협정은 일반적으로 관세평가협정이라고 부르며, 관세평가의 기준이 되는 과세가격을 원칙으로 수입화물의 거래가액(실제로 지불되는 가격)으로 하고 있다. 총4부 24조 본문과 3개 부속서(주해,관세평가기술위원회,개도국유보조항)로 구성되어 있음.
 7) 협정의 해석이나 집행에 따른 논란을 예방하기 위하여 협정본문의 운용원칙이나 용어 설명.
 8) 관세평가위원회 결정 6.1(1995.5.) 1994.4. 마라케시회의에서 채택.
 9) 관세평가기술위원회의 지침(구체적인 사안을 대상으로 협정 적용상의 문제점에 대한 해답 제공)
 10) 관세평가기술위원회의 지침(협정의 특정규정에 대한 해석의 지침)
 11) 관세평가기술위원회의 지침(협정조문과 관련된 통상적인 의문에 대한 관세평가기술위원회의 견해)
 12) 관세평가기술위원회의 지침(무역거래에서 발생한 구체적인 사안에 대하여 협정규정의 적용사례)
 13) 관세평가기술위원회의 지침(연구하도록 임무가 부여된 사안에 대한 심층적인 연구결과를 문서화)
 14) 법률 제14379호.

정의 시기)에 대한 수입 탄 신고가격의 법 적용에 대한 과세가격결정 원칙과 과세물건 확정 시기에 대한 이론을 제3장에서는 수입 탄에 대한 일반적 특성은 무엇이며 이러한 일반적인 특성이 글로벌 환경에서 어떻게 영향을 주고 받는지를 서술하였으며, 이러한 특성들이 수입 탄의 단가결정에 미치는 요소들은 무엇이며, 이러한 요소가 단가에 어떻게 영향을 주는가에 대한 상관관계를 규명하고자 하였고 제4장에서는 실제 A사의 심사 사례를 중심으로 신고가격에 대한 적정성에 대한 평가를 통해 이제껏 상관행화 하였던 수입 탄에 대한 합리적 유효성 검증 및 법적안정성을 모색할 수 있는 관세평가의 이론적 심사기법 모델을 제시하고자 하였다.

2. 연구의 범위

본 논문의 연구 범위는 관세청 보정심사대상 선별방법인 ‘보정심사대상 선별 및 운영에 관한 훈령’¹⁵⁾에 따라 심사대상 건을 분류하였으며 품목분류번호와 적용세율의 적정여부, 관세 및 내국세율(개별소비세) 적용요건 적정여부, 과세가격의 결정방법 및 과세가격 적정여부, 신고대상 건의 가산요소 및 공제요소의 누락여부, 과세환율 적용의 적정여부, 발전용인지 집단에너지용인지의 특정목적 사용유무, 할당관세 적용대상 유무, 그 밖에 보정심사와 관련된 사항을 세부기준으로 나누고 심사를 진행하였다. 심사 결과에 대하여 보정심사건과 동일한 세액오류가 있는 동종·유사규격의 다른 수입 통관된 물품에 대하여 보정심사를 확장하여 동일기간 수입한 동종 유사규격의 잠정가격 및 확정가격 신고가 이루어진 신고 건까지 포함하여 심사를 확장¹⁶⁾하였다.

2015년 1월부터 2016년 5월에 걸쳐 우리나라에 수출 판매된 벌크화물 중 유연탄 수입품목을 표본품목으로 정하였으며 국내 5개 발전회사 중 유연탄 수입의 다수를 차지하고 있는 OOOO발전주식회사(이하에서는 ‘A사’라 한다)를 표본대상으로 선정하였다. 표본의 대표성을 위해 세관에 확정가격신고 된 122건에 대해 수입신고 건별로 계약단계에서부터 해외 선적 및 국내 입항하여 세관에 신고하기까지의 일련의 통관절차에 대한 공급자와 수입자의 계약관계, 유연탄 수입을 위

15) 관세청훈령 제1732호(2015.6.8.) 「관세법」 제38조의2에 따른 보정심사제도의 효율적인 운영을 위해 심사대상 선별 및 운영에 관한 세부사항을 규정함을 목적으로 함.

16) 납세업무처리에 관한 훈령 제13조(확장심사)를 말함.

한 선사와의 계약관계를 설명하고 있는 각종 계약서 및 선적 전 유연탄의 성분분석(COA)에 의한 잠정신고가격과 선적 전에 샘플링한 동일 샘플을 입항 후 자체 분석한 성분분석서(COA)를 비교 분석하여 세관에 확정 신고한 데이터 값을 대사 비교를 통해 과세가격의 신고의 적정성 유무를 판단하여 협정과 법에서 말한 과세가격일반원칙에 부합되는 지를 검증하였다.

따라서 이러한 분석을 통하여 수입업체의 상관행으로 여겨 왔던 잠정신고가격의 법 적용의 오류를 검증하고 조세심판 및 대법원 법 적용의 주요 판례를 통해 과세가격에 어떤 영향을 미칠 수 있는지 즉, 과세가격의 적정성을 검토함으로써 발전회사들의 법규준수도를 제고할 수 있는 기회를 마련하고자 하였다.

제3절 선행연구 검토

관세평가 문헌과 관련하여 학위 및 학술지에 등재된 논문 대다수가 관세평가제도에 대한 문제점의 개선과 관련된 문헌들이다. 이러한 문헌연구자들의 기조는 대부분 평가제도의 이론적 태동과 법적용에 대한 제도적 관세행정의 미비점에 초점을 두고 있고 다국적기업의 이전가격과 관련한 논문이 대다수이다.

관세행정 개선과 관련하여 주요 논문을 살펴건데, ‘WTO 관세평가상의 주요 쟁점과 개선방안에 관한 연구’¹⁷⁾에서는 우리의 관세법 규정과 WTO협정의 해석상 차이점에 대해 “제30조 제2항 제3호의 관세 등의 세금 기타 공과금 표현을 관세 및 내국세”로 표현할 것을 권고하고 있고, ‘한국 관세평가제도의 개선 방안에 관한 연구’¹⁸⁾에서는 “불성실신고자에 대한 관세형벌이 미약하고 국내 규정이 협정과 상치되는 부분이 있다.”라고 주장하였다.

또한 ‘한국의 관세평가제도에 관한 고찰’¹⁹⁾에서는 관세행정의 제 기능을 달성하기 위해서는 “적정한 관세평가와 공평한 세액을 부과하여야 한다.”라고 주장하였고 ‘한국 관세제도의 문제점과 개선방안에 관한연구’²⁰⁾에서는 “관세당국의 과세권 남용 방지를 위한 입증책임을 강화하고 과세가격으로 인정한 거래가격의 범위를 관세청 고시로 개정”하여 법규시행의 효율성을 담보할 것을 주장하였다.

기타 이전가격과 관련한 문헌 중 ‘수입물품 과세가격결정에 관한 연구’²¹⁾에서 관세법 제33조의 평가방법과 국제조세조정에 관한 법상의 재판매가격 산출방법간의 과세원리의 차이점을 검토하고 문제점을 도출, 해결방안을 제시한 점은 큰 성과라고 본다. 그 밖에 ‘과세가격결정방법 사전심사제도(ACVA)에 관한연구’²²⁾, ‘특수관계자 간 거래가격에 대한 관세평가에 관한 연구’²³⁾ 등이 있는 바, 협정과 관

17) 조경호 (2002), “WTO 관세평가상의 주요 쟁점과 개선방안에 관한 연구”, 순천대학교 석사학위논문, pp. 1-69.
 18) 윤석기 (2001), “한국 관세평가제도의 개선 방안에 관한 연구”, 단국대학교 대학원 박사학위논문, pp. 1-219.
 19) 권영석 (1991), “한국의 관세평가제도에 관한 고찰”, 명지대학교 대학원 석사학위 논문, 1991. pp. 1-88.
 20) 김재홍 (2005) “한국 관세평가제도의 문제점과 개선방안에 관한 연구”, 부산대학교 대학원 석사학위논문, pp. 1-133.
 21) 김부희 (2009), “수입물품 과세가격결정에 관한 연구: 제4방법을 중심으로”, 건국대학교 대학원 석사학위논문, pp. 1-65.
 22) 송종훈 (2010) “과세가격결정방법 사전심사제도(ACVA)에 관한 연구; 수입 이전가격을 중심으로”, 제주대학교 대학원, 석사학위논문, pp. 1-87.
 23) 신민호 (2002), “특수관계자간 거래가격에 대한 관세평가에 관한 연구”, 건국대학교 대학원

세법에서 규정하고 있는 과세가격 결정의 원칙과 관련한 과세표준의 구성요소의 하나의 축인 ‘수입신고시점’과 관련하여 특정품목의 거래관행상에 대한 위법·부당성을 지적하는 본 연구와는 차이가 있다.

특히 벌크화물 중 수입 탄에 대한 선행연구는 그리 많지 않는데다 등재한 논문들도 발전용 수입 탄 가격에 대한 요인분석, 경제성, 구매 방식, 수입 탄의 세계개편, 환경에 미치는 영향, 수입 탄 시장변화에 따른 대응전략, 물리·화학적 특성 등의 논문이 대다수여서 수입업체가 신고한 수입 탄에 대한 거래가격이 적절한 가격인지, 또한 그러한 신고가격이 법 원칙에 부합 하는지를 고찰하는 본 논문 연구 논조와는 상당한 차이가 있다.

본 논문과 같은 특정 품목에 대한 최근의 논문을 살펴보면 ‘국제 유연탄 가격의 결정요인 분석’²⁴⁾에서는 글로벌 경기 침체로 유연탄 가격이 과거 대비 하락하였으나 국제 유연탄시장의 수요 및 공급에 의해 결정되는 유연탄 가격은 그 변동성이 커서 국제 유연탄 가격 결정 변수 분석 필요성을 주장하며 국제 유연탄 가격에 영향을 미치는 주요 요인으로 “호주 탄 수출량, 중국 수입물량, 유가, 미국 천연가스 가격, 미국 세일가스 생산량” 등의 요인들 간의 상관관계를 분석하여 “천연가스 가격과 국제 유연탄 가격과의 장·단기 인과관계가 존재” 함을 증명하고 있고 ‘유연탄 개별소비세 도입에 따른 국내 발전용 수입 유연탄의 경제성 및 수입 행태 분석’²⁵⁾에서는 발전용 유연탄의 품질별 세전 열량단가와 세후 열량단가에 대한 비교분석을 통해 유연탄의 품질별 경제성 평가를 시도하고 국내 5개 발전회사의 입고자료를 이용 개별소비세²⁶⁾ 도입 전·후의 유연탄 수입 행태의 변화 여부를 실증분석을 통해 “고열량 탄이 저열량탄 보다 가격이 높으나 내국세(개별소비세)를 적용하면 세후 열량단가 기준으로 저열량탄이 고열량 탄에 비해 오히려 더 비싸게 되는 가격왜곡 현상이 발생한다.”고 주장하고 수입 행태에 있어서도 “세제 시행 전·후 유연탄의 수입국과 수입물량에는 큰 변화는 없으나 세제 도입 이후 열량대별 품질이 전반적으로 상향되었으며 특정 열량대로 유연탄 구매가 집중되는 현상이 일어났다”고 주장하면서 이러한 현상은 “열량대가 다양

석사학위논문, pp. 1-150.

24) 광명문 (2015), “국제 유연탄 가격의 결정요인 분석_세일가스 확산을 중심으로”, 숭실대학교 대학원 석사학위논문, pp. 1-42.

25) 김상범·박창수 (2016), “유연탄 개별소비세 도입에 따른 국내 발전용 수입유연탄의 경제성 및 수입행태 분석”, 「산업경제연구」, 제29권 제2호, 한국산업경제학회, pp. 597-618.

26) 2014년 7월 개별소비세 도입.

한 유연탄의 특성이 고려되지 않고 세제가 종량기준으로 부과됨에 따라 나타난 결과”라고 맺고 있다. 한편, ‘전력산업 구조개편이 발전연료 선택에 미치는 영향 연구’²⁷⁾에서는 발전연료의 편중화 가능성 및 그 정도를 전망하면서 전력산업 구조개편에 따른 연료공급 관련 문제발생의 가능성을 최소화하도록 하는데 그 목적이 있다고 주장하며 “발전연료가 경쟁전력가격(MCP: “Market Clearing Price”)의 주요 결정요인이며 불확실성이 매우 높은 발전연료 가격을 시나리오 설정에 반영하여 연료가격의 변화가 연료선택에 어떠한 영향을 미치는가를 검토하였다.

그 밖에 ‘합리적 자원배분을 위한 유연탄 개별소비세 정책개선 방안 연구’²⁸⁾, ‘유연탄 시장구조변화 분석 및 대응전략’²⁹⁾, ‘국제 유연탄가격의 동태적 상관관계 분석’³⁰⁾ 등이 있다. 그 밖에 주요 논문으로는 ‘유연탄 가격예측 모형개발에 관한 연구’³¹⁾에서는 “유연탄의 가격은 기본적으로 수요와 공급에 의해 영향을 받으며 환율, 경제성장률과 같은 경제적 여건과 관련된 많은 요인들에 의해 좌우 된다”고 주장하고 시스템 아이내믹스 방법을 이용하여 유연탄 가격을 예측하는 모델을 개발, 변수들 간의 상호의존적 관계를 고려함으로써 실세계를 충분히 반영한 결과를 도출하고 유연탄의 가격을 결정하는 핵심 요인 8개를 분석하였다.

또한 ‘국내 유연탄의 발열량 추이 분석 및 탄소배출계수 개발’³²⁾에서는 국내 석탄발전소 및 철강업체에서 제공받은 5개년도(2010~2014년) 연료분석자료(입하량 및 발열량, 원소, 공업분석)를 이용하여 연료용, 원료용 유연탄의 발열량 기준을 제시하고 에너지원별 탄소함량 분석을 바탕으로 탄소 배출계수를 산출하였다. 논문은 “발열량은 탄소배출계수를 개발하는데 가장 중요한 인자로 이러한 발열량은 각종 에너지 통계와 효율분석의 기초 자료이며 탄 종별 단위 발열량이 다르기 때문에 이에 대한 열량 값을 수시로 조정하며 주기적 모니터링이 필요하다.” 라고

27) 이원우·노동석·조성한 (2004), “전력산업 구조개편이 발전연료 선택에 미치는 영향 연구”, 「기본연구보고서」, 04-05, 에너지경제연구원, pp. 1-188.
 28) 오정구·이진영 (2017), “합리적 자원배분을 위한 유연탄 개별소비세 정책개선 방안 연구”, 「에너지공학」, 제26권 제4호, 한국에너지학회, pp. 127-142.
 29) 이원우 (2011), “유연탄 시장구조변화 분석 및 대응전략”, 「기본연구보고서」, 11-16, 에너지경제연구원, pp. 1-137.
 30) 윤원철 (2006), “국제 유연탄 가격의 동태적 상관관계 분석”, 「경제연구」, 제27권 제2호, 한양대학교 경제연구소, pp. 113-128.
 31) 김영진·강희재 (2016), “유연탄 가격예측 모형개발에 관한 연구”, 「서비스연구」, 제6권 제4호, 서비스사이언스학회, pp. 75-85.
 32) 김민욱·조창상·전영재·양진혁·신호철·전의찬 (2016), “국내 유연탄의 발열량 추이 분석 (2010~2014) 및 탄소배출계수 개발”, 「한국기후변화학회지」, 제7권 제4호, 한국기후변화학회, pp. 513-520.

주장하였고, ‘최근 3년간 수입 유연탄 분석 및 연소열성능 해석을 활용한 석탄화력 발전소 탄 종 경제성 평가 연구’³³⁾에서는 열역학적 성능 분석을 기반으로 2010년~2012년까지 한국의 5개 발전회사에 의해 수입된 발열량 분석에서 “고발열량(HHV)은 4,000~6,500kcal/kg 범위로 대부분 역청 질 이었다.” 라고 밝히고 “낮은 등급의 석탄이 주로 수분, 수소 및 연도 가스에 의한 열 손실 증가로 인해 설비 효율성에 부정적인 영향을 미친다.” 라고 주장 한다.

특히 ‘석탄 가격과 해상운임에 대한 복합헤징의 효과 분석’³⁴⁾에서 “석탄가격과 해상운임의 복수 위험요소를 동시에 고려하는 복합헤징모형을 제시하면서 복수의 가격변동 위험이 존재하는 경우 헤징효율성 측면에서 분리헤징과 복합헤징의 비교우위를 실증적으로 분석하고 조달수익흐름의 표준편차를 보다 크게 감소시킬 수 있다.” 라는 주장을 펴고 있으나 위험요소를 석탄가격과 해상운임만을 가격변동 위험만을 고려한 점은 아쉬운 대목이라 할 수 있으며 본 연구자가 연구한 ‘수입유연탄 조·체선료 산정 연구’³⁵⁾와도 연구 논조가 확연히 다르다.

위와 같이 특정품목에 대한 논문 대다수가 발전 연료용, 기타 산업의 원료용 투입에 활용하기 위한 수입 유연탄 활용 목적에 따라 효율성, 구매전략 등 석탄의 경제성에 초점을 맞추고 있고 그에 따른 최적의 해법을 제시하고 있을 뿐이다.

한편 본 논문 연구와 관련한 최근의 항해용선계약 하에서의 연구논문을 살펴보면 최명국의 ‘선적지매매계약에서 체선료의 부담책임에 관한 연구’(2014)와 ‘FOB 계약에서 물품적합성조항의 유효성 문제에 관한 연구’(2013)가 있다.

‘선적지매매계약에서 체선료의 부담책임에 관한 연구’³⁶⁾에서는 편입조항³⁷⁾에 대해 CFR,CIF계약에서 매도인, FOB계약에서 매수인이 항해용선계약(Voyage Charter Party)을 체결함에 있어 CFR, CIF 매도인이 화물운송을 위한 용선계약을 체결 시 “용선계약을 체결하는 당사자는 화물의 적재와 양화와 관련된 용선계약 조건을 매매계약에 편입시키고 있다.” 라고 주장하며, 편입조항의 필요성을 역설

33) 박세현·박호영·고성호 (2013), “최근 3년간 수입유연탄 분석 및 연소열 성능 해석을 활용한 석탄 화력발전소 탄종 경제성 평가 연구”, 「한국연소학회지」, 제18권 제3호, 한국연소학회, pp. 44-53.

34) 윤원철 (2007), “석탄 가격과 해상운임에 대한 복합헤징의 효과 분석”, 「에너지경제연구」, 제6권 제2호, 에너지경제연구원, pp. 199-219.

35) 황화중 (2018), “수입유연탄에 대한 조·체선료 산정 연구”, 「관세학회지」, 제19권 제1호, 한국관세학회, pp. 127-144.

36) 최명국 (2014), “선적지매매계약에서 체선료의 부담책임에 관한 연구: 편입조항에 관한 영국관습을 중심으로”, 「무역상무연구」, 제62권, 한국무역상무학회, pp. 113-132.

37) 용선계약하의 매매계약서에 용선계약조건을 편입시키는 것을 말함.

하였다. 또한 그는 ‘FOB계약에서 물품적합성조항의 유효성 문제에 관한 연구’³⁸⁾에서는 “FOB계약에서 매매당사자들은 그들의 매매계약서를 통하여 물품매매법과 관습법에 따른 묵시조항들을 배제시키기 위해서는 충분하고도 명확한 물품적합성조항을 두어야 할 것”을 강조하고 있다. 결국 진술한 두 논문들은 용선계약에 따른 계약당사자 간의 항해용선과 관련한 통상적인 책임문제와 이를 해결하기 위한 매매계약상에 편입조항 삽입의 필요성을 강조하고 있을 뿐이어서 본 논문의 연구논조와 같이 과세당국에 신고한, 즉 수입신고 한 유연탄에 대한 통관적법성 유무 및 관세평가 목적상의 신고세액의 진실성 등 과세가격의 적정성 심사에 대한 논문과는 연구논조가 차별된다고 할 수 있다.

따라서 본 논문은 발전회사들의 수입 탄의 수입 증가로 인한 국내 수입 탄 수입단가 상승은 발전 단가 상승, 가격경쟁력 약화, 발전회사들의 경영악화로 이어지고 결국 국내 산업 전반에 미치게 되며, 이러한 경영악화를 타개하기 위한 하나의 방법으로 계약단가에 대한 과세당국 신고와 관련성이 깊다 할 것이다. 결국 과세당국에 수입신고한 가격이 과세가격의 적정성을 심히 왜곡시킬 개연성이 있는 것이다.

38) 최명국 (2013), “FOB계약에서 물품적합성조항의 유효성 문제 : The Mercini Lady 사건을 중심으로”, 「무역상무연구」, 제58권, 한국무역상무학회, pp. 35-58.

제2장 관세평가 이론과 과세가격결정 원칙

제1절 평가규범 이론

1. 관세평가의 개념

평가(評價)라고 하는 것은 어떤 물건의 가치를 다른 물건의 가치로 나타내는 것을 말하는데 물건(재화)의 매매를 내용으로 하는 모든 상업활동의 교환가치 즉, 상품평가(commercial valuation)가 전제되어 있다고 할 수 있다. 관세평가라고 할 때에는 수입하는 물품에 대하여 관세를 부과할 수 있도록 과세표준을 정하여야 하는데 물품의 교환가치와는 별개로 관세부과 목적의 평가가 또 필요한 것이다. 즉, 관세의 과세표준을 결정하는 평가가 관세평가(Customs valuation)라고 할 수 있다.

관세평가는 세관이 평가한다는 점에서 상품평가 또는 상업적 평가와 구별되며 수입물품에 대하여 구매자와 판매자간의 거래에 대하여 공정한 평가를 하기 위해서는 표준이 필요하며, 관세평가의 표준은 관세부과 대상인 물품의 과세표준으로서의 가격을 어떻게 정의하는가의 문제라고 할 수 있다.

관세평가에 있어서 가격의 정의는 거래 당사자가 누구인지 또는 거래의 조건이 어떤 것인지를 불문하고 모든 거래에 대하여 획일적으로 적용된다고 할 수 있다. 관세의 과세표준은 “수입물품의 가격 또는 수량”(관세법 제15조)이므로 관세를 부과하기 위해서는 수입물품의 가격 또는 수량을 결정(평가)하여야 한다.

따라서 관세부과 목적의 평가에는 수입물품의 가격은 물론이고 과세표준이 되는 수량을 정해야 하는 것이다. 일반적으로 관세평가하고 할 때는 과세표준인 ‘가격’³⁹⁾ 즉, 관세평가란 ‘수입물품에 부과할 관세의 과세가격을 결정하는 일’이라고 정의할 수 있다.

39) 관세법에서는 ‘과세가격’이라 하고 (제30조) 관세평가협정은 ‘customs value’라고 함.

2. 관세평가의 구성요소

수입물품에 부과할 관세의 과세가격 결정에 대한 대상 및 범위를 살펴보면 관세평가가 수입물품의 과세가격을 결정하는 것이므로 수출물품 등 수입물품이 아닌 물품의 과세가격 결정은 제외된다. 즉, 관세평가의 대상은 수입물품에 한정하고 있으며 ‘수입물품에는 관세를 부과한다’라고 한 관세법 제14조, ‘수입물품의 과세가격은…’ 이라고 한 관세법 제30조 제1항, WTO평가협정 제1조(“The customs value of imported goods shall be…”), GATT 1994 제7조(“The value of imported merchandise should be…” 등)의 규정을 통하여 확인된다고 할 수 있다.

관세평가의 범위를 보면 관세의 과세가격이므로 관세 이외의 수입물품에 부과되는 개별소비세 등 내국세의 과세표준은 ‘관세의 과세가격에다 관세를 더한 가격’이 정해지므로 내용상으로는 관세평가의 결과와 다름이 없기 때문에 내국세의 과세가격을 결정하는 것은 관세평가의 대상이 아닌 것이다. 또한 수입물품에 부과하는 관세의 과세표준이 가격인 종가세⁴⁰⁾의 경우에만 적용된다.

이러한 관세평가의 대상에 있어서 구체적인 구성요소를 살펴보면 각 국가마다 과세표준인 가격에 대한 정의가 다르기 때문에 가격을 어떻게 정하는가를 기준으로 하여 다음의 요소에 따라 구분하는 것이 일반적이다. 가격의 정의를 구성하는 일반적인 요소로 첫째 ‘시장(장소)’이다. 평가대상인 가격이 국내시장 가격인지 또는 국제시장 가격인지 여부이다. 국제 무역거래에 있어서 국제시장의 가격을 표준으로 하는 평가체계에서는 수출자와 수입자간의 송품장가격(invoice price)을 기초로 과세가격을 결정한다. 장소문제로 수입물품이 생산 장소에서 수입국 시장으로 이동하기까지 여러 형태의 비용이 발생되어 누적되는 만큼 그 격은 증가하게 된다.

따라서 생산 장소에서 멀어질수록, 또 수입국 시장에 가까울수록 과세가격은 높아진다는 것이다. 평가 요소로서의 장소(place)란 수입물품의 과세가격을 결정하는 특정의 지리적 위치를 말하고 있는 것이다. 수입물품이 생산 장소로부터 수입국 시장까지의 이동에 따르는 비용이 주로 운임, 보험료 및 기타의 운송관련 비용인 점에서 평가 요소로서의 장소문제는 결국 국제운송에 소요되는 비용을 과세가격에 포함하는지 여부의 문제로 귀결될 수 있다.

40) 종가세(ad valorem duty)란 물품의 가격을 과세표준으로 하는 간접세를 말하며 이에 비해 물품의 수량을 과세표준으로 하는 간접세는 종량세(specific duty)라 한다. 종가세액은 과세가격에다 관세율을 곱한 가격이고 종량세액은 수량에다 단위세액을 곱한 가격을 말함.

둘째는 ‘운송’으로서 수출국에서 수입국까지의 운임 및 운송관련비용이 포함된 가격인지 여부이다. 국제운송비용, 즉 수출항부터 수입항까지의 운임 및 운송관련비용을 과세가격에 포함하는 평가체계를 CIF체계, 포함하지 않는 경우를 FOB체계라 한다. CIF체계는 FOB 송장가격에 국제운송비용을 가산하여 과세가격을 결정하고 우리나라는 CIF체계를 규정하고 있다.

셋째는 ‘가격의 개념’으로 정의된 가격이 특정 평가체계가 정의하는 과세가격의 개념이 관념적(notional)인지 또는 실증적(positive)인지 여부의 문제이다. 관념적 개념의 가격이란 평가대상 물품이 특정 조건 예를 들면 상호 독립된 구매자와 판매자간의 거래에서 물품이 판매되기에 마땅한 가격(price at which goods would be sold)을 과세표준으로 한다는 개념으로 이 때의 가격은 실제로 얼마에 판매되는지 여부와 관계없이 그 물품이 판매되는 가격은 마땅히 그 가격이어야 한다는 의미로 이론적이고 당위적인 가격이라고 할 수 있다. 현실적으로 이 가격은 특정 시점 예를 들면 수입신고시점에서의 해당 물품의 국제시세를 뜻한다. 실제로 판매되지 않은 물품의 경우에도 그 물품의 국제시세를 “만약 팔렸다면 이 가격으로 팔렸을 것이다”라고 하는 가격으로 포착하는 것이므로 과세가격의 정의는 하나로 충분하다.⁴¹⁾

그러므로 판매시기, 장소, 거래수준, 거래수량 등의 조건이 같고 수입된 물품이 같으면 가격(value)도 같다. 이와 반면 실증적 개념의 가격에 있어 과세표준은 실제로 판매되는 가격(price at which goods are sold) 즉 무역거래에서 거래 당사자간에 합의한 가격을 기초로 결정된다는 가격 개념으로 실제로 판매되는 가격이므로 무역시장에서 판매되지 않은 수입물품은 이 같은 가격이 없다고 할 것이다.

수입물품의 과세가격을 어떤 물품의 가격을 기초로 정하는가의 문제이다. 무역조건이 ‘어떤 물품의 가격을 기초로 과세가격을 정하는가에 대해서 GATT1947 제7조는 ‘Actual value’ should be the price at which ... such or like merchandise is sold ...’라고 하여 관세부과대상인 당해 상품은 물론 그것과 유사한 상품의 가격을 기초로 한다고 설명하고 있고 WTO협정에서도 동종·동질물품(identical goods)이나 유사물품(similar goods)로 정의하면서 수입국에서 생산된 물품의 가격을 과세가격의 기초로 사용할 수 없도록 규정하고 있다.

넷째, ‘시간’으로서 물품이 수입국에 도착했을 때 어느 시점을 기준으로 과세가

41) 브뤼셀평가협약은 과세가격을 정상가격(normal price)으로 한 가지로 정의함.

격을 정하느냐이다. 수입물품이 수입국에 운송되어 구매자에게 인도되기까지 그 가격(value)은 변할 수 있는 것이다.

따라서 그 물품의 어느 시점의 가격(value)을 과세가격으로 할 것인지를 미리 정해두면 과세가격에 가격의 변화를 정확히 반영할 수 있을 것이다. 이러한 기준 시점은 수출시점(time of exportation)과 수입시점(time of importation)으로 대별되고, 전자는 다시 수출국내 판매일, 선적준비완료일, 선적일 등으로, 후자는 수입항도착일, 수입신고일 등으로 세분된다 할 것이다.

다섯째, 평가요소로서 수량을 들 수 있는데 거래 수량에 따라 가격이 다를 수 있기 때문이다. 수량과 관련한 평가 상의 고려는 다음 두 가지를 들 수 있다. 먼저 같은 물품이 거래수량이 거래된 단위가격과 소량거래의 단위가격이 같을 경우에 후자의 가격을 조정할 것인지 여부의 문제이다. 이론상으로는 후자의 단위가격이 전자의 그것보다 높은 것이 합리적 상 관행에 부합할 수 있을 것이다.

여섯째, ‘수량할인(quantity discount)’의 문제이다. 일반적으로 판매자는 재고비용 절감 등 대량 판매의 이익을 기대하고 일정 수량 이상의 구매에 대하여 가격할인의 혜택을 부여한다. 수량할인에 관련된 평가문제는 수입물품에 대하여 이 같은 할인혜택이 주어진 경우, 할인된 가격이 제한 없이 과세가격의 기초로 인정될 수 있을지 여부라고 할 수 있다.

GATT평가협정 시행 전의 다수국가가 같은 수량에 대한 할인이 모든 구매자에게 차별 없이 제공되는 경우에 한하여 인정하는 평가체계를 유지하였던 것으로 보인다.

일곱째, 거래수준(transaction level) 문제로 수입물품이 생산자로부터 판매상, 도매상, 소매상을 거쳐 수입국의 최종 소비자에게 도달하기까지 거래단계를 거칠 때마다 가격은 인상되는 효과가 있다.

따라서 같은 물품이라도 각각의 거래수준 또는 거래단계에 따라 가격이 다를 것으로 짐작할 수 있을 것이다. 이와 같은 관점에서 볼 때 특정 거래수준(거래단계)을 평가기준으로 정하고 실제 구매가 그 다음의 어느 단계의 거래수준에 해당하는 경우에는 실제 지불가격을 인상하는 등으로 조정한 가격을 과세가격의 기초로 삼는 평가체계이다. WTO관세평가협정의 과세가격결정원칙 즉, 거래가격 결정에는 거래수준이라는 기준은 없다.

다만 구매자와 판매자가 상호 특수관계인 거래에서의 물품 가격에 대하여 제1 방법 적용 여부와 관련하여 비교가격(test value)을 적용하거나 제2 또는 제3방

법⁴²⁾으로 과세가격을 결정하기 위해서는 평가대상 물품과 동종·동질(유사)물품이 서로 “동일한 상업적 수준(same commercial level)” 이거나 서로 다른 상업적 수준인 경우에는 그에 따른 가격 상의 차이를 조정해야 한다.

마지막 그 밖의 평가요소로는 ‘경쟁조건(competitive conditions)’을 들 수 있는데 무역에 참여하는 거래 당사자가 거래를 위한 의사결정에 있어 상호 간에 어느 정도의 독립성을 유지하는가를 말하고 있다. 특정 거래의 송품장 가격(invoice price)은 양 거래 당사자 간 경쟁 정도에 따라 거래대상 물품의 대가를 전부 반영할 수도 있고 일부만 반영할 수도 있다.

평가요소로서의 경쟁조건에 관련된 문제는 다음 두 가지로 첫째, 구매자와 판매자 상호간의 특수관계(relationship) 문제이다. 관세의 과세가격인 “실질가격(actual value)”에 대하여 “물품이 완전 경쟁조건 하에서 통상적인 무역경로를 통하여 판매된 가격이어야 한다.(the price at which … merchandise is sold … in

the ordinary course of trade under fully competitive conditions.)”⁴³⁾라고 규정한 GATT 등장 이래 모든 평가체계가 경쟁조건을 중요한 평가요소의 하나로 채용하였다. 브뤼셀평가협약에서는 “상호 독립된 구매자와 판매자 간의 공개시장 가격(a price in the open market between buyer and seller independent of each other)”라고 하였다. 둘째는 선택적으로 제공된 할인(discount)의 문제로 수출자가 독점 대리인(exclusive agent)인 수입자에게 부여한 할인이 반영된 가격을 인정할 것인가의 문제로서 대부분의 브뤼셀평가협약 체약국이 이를 인정하지 않는데 비해 미국 등 일부 국가는 인정하는 등 이 문제에 관하여는 나라마다 서로 다른 관행을 유지하였다.

현행 WTO평가에서는 특수관계자 간의 이전가격에 대한 경쟁조건은 여전히 평가요소의 하나인데 반해 독점 대리인에게 부여된 ‘선택적 할인’에 대하여는 이를 배제하지 않고 있다. 따라서 이 경우에는 수입물품의 과세가격을 결정하는 다른 방법이 더 필요하게 된다.

현행 WTO관세평가협정이 과세가격결정방법으로 해당 수입물품의 거래가격(transaction value)을 과세가격으로 하는 이른바 제1방법 외에도 제2방법부터 제6방법까지 과세가격 결정 방법을 두고 있는 이유도 여기에 있다고 하겠다.

42) 현행 WTO관세평가협정이 정하는 7가지 과세가격결정 방법을 지칭하는 실무상의 용어임.

43) GATT1947 Article VII 2(b).

3. 관세평가의 규범

가. 국내 규범

(1) 관세법

관세법 제15조에서는 “관세의 과세표준은 수입물품의 가격 또는 수량으로 한다.”라고 정하고 있는 것은 관세평가라는 업무분야의 근거이자 출발점이라고 할 수 있고 같은 법 제16조에서는 “관세는 수입신고(입항전 수입신고를 포함한다. 이하 이 조에서 같다)를 하는 때의 물품의 성질과 그 수량에 따라 부과한다.”라고 하는 ‘과세물건 확정 시기’에 대해 규정하고 있다.

또한 가격신고절차 등을 규정하고 있는 제27조(가격신고), 제28조(잠정가격의 신고 등), 제29조(가격조사 보고 등), 제36조(과세가격 결정방법 등의 통보) 및 제37조(과세가격 결정방법의 사전심사), 제37조의2(관세의 과세가격과 국세의 정상가격 산출방법의 사전조정), 제37조의3(관세의 부과 등을 위한 정보제공)을 관세평가에 관한 절차규정이라고 한다면 과세가격결정의 원칙 및 방법에 관하여 정하고 있는 제30조(과세가격 결정의 원칙), 제31조(동종·동질물품의 거래가격을 기초로 한 과세가격의 결정), 제32조(유사물품의 거래가격을 기초로 한 과세가격의 결정), 제33조(국내판매가격을 기초로 한 과세가격의 결정), 제34조(산정가격을 기초로 한 과세가격의 결정), 제35조(합리적 기준에 따른 과세가격의 결정)는 관세평가의 실제규정이라 할 수 있다.

(2) 관세법시행령

「관세법시행령」⁴⁴⁾ 제15조(가격신고) 내지 제31조의3(사전조정의 절차 등)에는 관세법의 위임을 받아 용어에 관한 개념정의, 절차 등에 관한 세부사항을 정하고 있으며, 보세공장에서 반입된 물품 중 내·외국물품을 혼용하여 생산된 제품에 대하여는 제204조(외국물품과 내국물품의 혼용에 관한 승인) 제4항⁴⁵⁾에서 과세표준

44) 대통령령 제27472호.

45) 외국물품과 내국물품을 혼용한 때에는 그로써 생긴 제품 중에서 그 원료 또는 재료중 외국물품의 가격이 차지하는 비율에 상응하는 분을 외국으로부터 우리나라에 도착된 물품으로 본다.

의 범위를 따로 정하고 있다.

(3) 관세법시행규칙 등

주로 평가업무의 집행절차를 정하고 있는 규정으로 「관세법시행규칙」⁴⁶⁾ 및 관세청의 「수입물품과세가격결정에관한고시」⁴⁷⁾ 등 소위 행정규칙이 있다.

이들 규정이 행정규칙이라고는 해도 부분적으로는 실체규정이라고 할 만한 내용이 포함되어 있어 그 범위 내에서는 상위 규정인 관세법 등과 다른없는 실질적인 법원으로서의 기능을 한다고 볼 수 있다.

이 들 규정에 포함된 실체규정으로서의 「수입통관사무처리에 관한 고시」⁴⁸⁾ 제23조(분석의뢰)에서는 ① 수입과장은 신고물품이 물리적 화학적 실험에 의하여 그 내용을 확인하여야 하는 등 전문적인 지식과 기술을 요하는 경우에는 세관분석실에 분석의뢰하거나 해당물품에 관한 전문가의 의견을 처리할 수 있고 ② 분석대상 시료는 담당직원이 직접 채취하고 봉인한 후 제출하도록 하여 시료의 임의교체와 분실 등이 일어나지 않도록 해야 하며 다만, 위험물 등 전문가의 취급이 필요한 시료는 담당직원이 채취과정에 입회하는 방법으로 담당직원의 직접채취를 대신할 수 있도록 규정하고 있다. ③ 제1항에 따른 분석의뢰시에는 분석의뢰 사실을 통관시스템에 입력하며 ④ 분석은 신고 수리 후 분석을 원칙으로 하는데 관세채권의 확보가 곤란할 것으로 예상되는 경우, 물품의 특성상 수입제한품목일 가능성이 있는 경우, 사전세액심사 대상물품으로서 세액심사를 위하여 분석이 필요한 경우 등은 신고 수리 전에 분석할 수 있도록 하고 있으며 ⑤ 신고 수리전 분석물품의 분석결과에 대한 처리는 수입담당부서에서 신고수리 후 분석물품의 분석결과에 대한 처리는 「납세업무처리에관한훈령」⁴⁹⁾에 따라 심사부서에서 처리하고 ⑥ 제1항에 따른 분석의뢰 등에 관한 사항은 관세청장이 따로 정하는 바에 따른다고 규정하고 있다.

46) 기획재정부령 제00588호(제00685호, 2018.07.19. 개정).

47) 관세청고시 제2015-50호(제2018-12호, 2018.05.01. 개정).

48) 관세청고시 제2017-84호(2017.12.29. 개정).

49) 관세청훈령 제1867호(2017.06.01. 개정).

나. 국제 규범

(1) GATT1994 제7조⁵⁰⁾

GATT1994 제7조는 관세평가에 관한 최초의 국제 규범이자 현행 WTO관세평가협정의 토대로 각 체약국이 관세평가에 관한 국내법을 제정할 때 준수할 원칙을 정한 것으로 WTO관세평가협정 해석의 근거가 된다는 점에서 중요한 법원이라 할 수 있다. 예를 들면 제2항 (b)에서 “ the price at which … such or like merchandise is sold or offered for sale in the ordinary course of trade under fully competitive conditions, (당해 또는 동종 상품이 완전 경쟁조건 아래의 통상적인 무역경로에서 판매되거나 판매하기 위하여 제시되는 가격)”이라고 정한 ‘실질가격(actual value)’의 정의는 현행 WTO관세평가협정의 거래가격채택요건에 관한 규정의 취지를 해석하는 기준의 하나가 된다고 할 것이다.

GATT1994와 WTO관세평가협정은 그 자체로 독립된 개별협정이 아니고 각각 WTO설립협정(Agreement Establishing the World Trade Organization)의 부속협정인 점이 서로 같다. WTO설립협정이 국내법과 같은 효력을 가지는 헌법에 의하여 체결·공포된 조약(헌법 제6조)인 이상 그 부속협정인 GATT1994 제7조와 WTO관세평가협정의 효력 또한 국내법과 다르지 않다. 규정이 서로 상충되는 경우 상충의 범위 내에서 그 밖의 협정 규정이 우선한다.⁵¹⁾ 라고 하여 WTO관세평가협정의 효력을 우선적으로 인정하고 있다.

(2) WTO 관세평가협정

WTO관세평가협정은 총4부 24조의 본문규정과 3개 부속서⁵²⁾로 구성되어 있다. 이 협정은 관세평가에 관한 우리 국내법규는 직접 이 협정에 기초하고 있는 바, 국내법령이 협정에 포함된 실체규정을 빠짐없이 수용하고 있는 것은 아니므로 특정의 구체적인 평가 사안을 처리함에 있어 협정에 의지하여 관련 국내법령의 규

50) 1994년도 관세 및 무역에 관한 일반협정 제7조의 이행에 관한협정(Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994), 약칭 WTO 평가협정을 말함.

51) WTO설립협정 부속서 1A에 대한 일반주해.

52) 주해(Interpretative Note), 관세평가기술위원회(Technical Committee on Customs Valuation) 및 1981년에 발효한 협정의정서(Protocol to the Agreement)로 구성되어 있음.

정을 해석하거나 협정규정을 직접 적용해야 하는 경우도 있을 수 있다. 이런 점에서 과세가격결정에 관한 방법별 원칙과 기준, 용어의 정의 등 관세평가의 실제적 규정을 정하고 있는 본문의 제1부 ‘관세평가규칙(Rules on Customs Valuation)’과 주해 및 제3 부속서 등이 중요하다.

(3) WTO 결정(Decisions)

협정의 이행에 관련되는 WTO 결정은 각료회의 결정(Ministerial Decision)과 관세평가위원회(Committee on Customs Valuation)⁵³⁾의 결정이 있는 바, 각료회의 결정은 「세관당국이 신고가격의 진실성이나 정확성을 의심할 사유가 있는 경우에 관한 결정」과 「최저과세기준가격과 독점대리인, 독점판매권자 및 독점영업권자에 의한 수입에 관한 결정」⁵⁴⁾ 두 가지이다. 그 중 전자의 경우는 법제30조 제40항 및 제5항에 이를 수용하고 있다. 후자의 경우에는 개발도상국에 대한 특례이므로 우리나라와는 직접적인 관계가 없다.

관세평가위원회에서 채택된 협정의 해석에 관한 결정은 그 효력에 있어 협정자체의 규정과 다르지 않다. 예를 들면 이자비용을 과세가격에 포함하지 않도록 한 「관세 과세가격 결정에서의 이자비용의 처리에 관한 결정」(Decision 3.1)과 같이 우리나라 법에 수용한 경우는 당연히 국내법규로서의 효력을 가진다. 기타 결정의 경우에도 협정의 해석에 관한 결정이란 곧 협정의 특정 규정에 대한 유권해석의 의미를 갖는 것으로 비록 그 자체가 협정의 일부는 아니지만 협정의 해석을 통하여 각 회원국을 기속함으로써 간접적으로 협정 자체의 규정과 다르지 않은 효력을 갖게 된다.

(4) 관세평가기술위원회 지침

WCO 관세평가기술위원회는 주로 협정의 일상적인 운영에 관한 기술적인 문제와 관련하여 여러 형태의 지침을 채택하고 있다. 구체적인 사안을 대상으로 협정

53) 관세평가위원회는 관세평가기술위원회(Technical Committee on Customs Valuation)와 더불어 WTO관세평가협정 운영체제의 중심이라 할 수 있으며 관세평가위원회는 WTO 산하 협정의 운영에 관한 정책 및 제도적인 사안을, 관세평가기술위원회는 WCO산하로 협정의 해석에 대한 구체적이고 기술적인 사항을 다룬다.

54) 관세평가위원회 결정 7.1(1995.5.) 개발도상국에 대한 협정 중 일부의 이행 유예 기준을 정함.

적용상의 문제점에 대한 해답을 제공하는 권고의견(Advisory), 협정의 특정 규정에 대한 해석의 지침을 제공하는 예해(Commentary), 협정조문과 관련된 통상적인 의문에 대한 관세평가기술위원회의 견해인 해설(Explanatory Note), 무역거래에서 발생한 구체적인 사안에 대하여 협정 규정의 적용 사례를 보여주는 사례연구(Case Study), 관세평가기술위원회에서 연구토록 임무가 부여된 사안에 대한 심층적인 연구결과를 문서화 하는 연구(Study) 등 5가지 형태의 지침으로 구체화되어 있다.

관세평가기술위원회 지침은 글자 그대로 ‘지침’에 불과한 것이므로 우리 관세평가업무와 관련하여 직접적인 구속력을 가진다고는 볼 수 없다. 즉 특정의 사안에 대하여 세관에서 관세평가기술위원회의 관련 지침에 배치되는 내용으로 결정 또는 처분을 한다 하더라도 이를 협정위반이라고 할 수 없다.⁵⁵⁾

그러나 현실에 있어서는 이들 지침을 전혀 실효성이 없다고 배척만 할 수 없는 상당한 이유가 있는 바, 예컨대, 특정 지침과 일치하지 않는 처분으로 인하여 피해를 보았다고 주장하는 상대국(수출국) 정부가 WTO에 제소하고 이어 일련의 WTO협정상 절차⁵⁶⁾가 진행 된다면 문제의 우리나라의 결정은 협정에 부합되지 않음을 이유로 패소할 가능성이 높다고 보아야 하며, 이러한 이유로 관세평가기술위원회의 지침은 단순한 지침에 그치지 않고 사실상의 법적효력을 갖는다고 볼 수 있다. 이것은 “... 협정의 해석과 운용상의 통일...”을 기한다는 관세평가기술위원회의 설립 취지와도 부합하는 것으로 우리나라를 포함한 다수 회원국이 이들 지침을 국내법령으로 수용하고 있는 것도 같은 맥락으로 이해할 수 있다.

4. 평가규범의 적용

가. 적용의 범위

관세법 제30조 내지 제35조 또는 협정 Article 1 내지 Article 8⁵⁷⁾이정하는 수입물품의 과세가격 결정방법을 총칭하여 관세평가규칙(Customs Valuation Rules)이라고 한다. 모든 규칙이 그렇듯이 관세평가규칙 또한 적절한 집행기준과 제도

55) 관세국경관리연수원 (2017), 「관세평가」, p. 28.

56) 특정 회원국의 상대회원국은 WTO에 제소하고 협의·패널·상소와 같은 분쟁해결절차를 밟음.

57) Article 1~Article 8(Rules on customs valuation ; 관세평가 규칙)을 말함.

적 장치가 뒷받침되지 않고는 원활한 운영을 기대할 수 없을 것이다.

협정은 각 국이 과세환율의 공표(Article 9), 과세정보의 비밀취급(Article 10), 납세의무자의 불복청구권 보장(Article 11), 과세가격결정 전 물품반출 허용(Article 12) 등을 제도적으로 보장하도록 정하고 있고 우리나라는 관세법령의 큰 틀 안에서 이를 수용하고 있다. 또한 관세부과와 관련하여 운용 중인 여러 제도 중 특히 석탄의 관세평가규칙의 집행과 직접 관련되는 제도에 대하여 관세법령의 규정 중심으로 살펴보고자 한다.

나. 가격신고

수입물품에 대하여는 수입신고와 별도로 관세의 납세의무자가 그 물품의 가격에 대한 신고, 즉 가격신고를 하여야 한다.⁵⁸⁾ 수입신고와 달리 가격신고를 “관세의 납세의무자”가 해야 하는 것은 해당 수입의 바탕이 되는 거래의 내용을 가장 잘 아는 자가 물품 소유권자인 납세의무자이기 때문이다. 또한 납세신고와 달리 관세를 세관장이 부과·징수하는 물품에 대하여도 가격신고를 하게하고 있다.

가격신고는 원칙적으로⁵⁹⁾ 수입신고를 하는 때에 해당 물품의 수입관련 거래에 관한 사항과 과세가격산출내용에 관한 사항을 기재한 가격신고서⁶⁰⁾를 전자문서로 제출하는 방법으로 한다. 가격신고를 하는 때에는 「관세법 시행령」(이하 “영”) 제15조 제5항에서는 송품장, 계약서, 각종 비용의 금액 및 산출근거를 나타내는 증빙자료, 기타 가격신고의 내용을 입증하는 데에 필요한 자료 등의 과세자료를 제출하게 하고 있는 바, 이는 현재의 가격신고서를 전자문서로 제출하므로 이들 과세자료는 “세관장이 사실 확인을 위하여 필요하다고 인정”⁶¹⁾하여 요구하는 경우에만 제출하게 된다.

또한 가격신고는 “과세가격을 결정하기가 곤란하지 아니하다고 인정하여 기획재정부령으로 정하는 물품”에 대하여는 생략할 수 있게 하고 있고(법 제27조 제3항) 가격신고를 생략할 수 있는 물품 9 가지를 규정하고 있는 바, 그 내용을 보면 ① 정부 또는 지방자치단체가 수입하는 물품 ② 정부조달물품 ③ 「공공기관

58) 관세법 제27조 제1항 본문.

59) “통관의 능률을 높이기 위해 필요하다고 인정되는 경우” 물품의 수입신고 전에 가격신고를 할 수 있는 예외를 정하고 있다(법 제27조 제1항 단서).

60) 관세청 「수입물품 과세가격 결정에 관한 고시」 별지 3호 및 4호 서식을 말함.

61) 관세청 「수입물품 과세가격 결정에 관한 고시」 제45조 제1항 단서.

의 운영에 관한 법률」 제4조에 따른 공공기관이 수입하는 물품 ④ 관세 및 내국세 등이 부과되지 아니하는 물품 ⑤ 방위산업용 기계와 그 부분품 및 원재료로 수입하는 물품, 다만 수입확인 또는 수입추천을 받은 물품에 한한다. ⑥ 수출용 원재료 ⑦ 「특정연구기관 육성법」의 규정에 의한 특정연구기관이 수입하는 물품 ⑧ 과세가격이 미화 1만 불 이하인 물품으로 관세청장이 정하는 물품 ⑨ 그 밖에 과세가격의 결정에 문제가 없다고 관세청장이 인정하는 물품이다.

그러나 위 9 가지 물품이라도 가격신고를 생략할 수 없는 경우를 규칙으로 정하고 있는데(규칙 제2조 제2항) 그 내용을 보면 ① 거래가격을 결정함에 있어 실제지급가격에 가산할 금액이 있는 경우 ② 세관장이 관세를 부과·징수하는 경우 ③ 잠정가격신고 물품 ④ 수입신고수리전 세액신사대상 물품(관세 감면, 분할납부의 적정성 심사의 경우는 제외)을 들 수 있다.

또한 관세청장이 고시⁶²⁾하는 물품으로 ‘수입관련 거래에 관한 사항’을 기재한 서류와 ‘과세가격산출내용에 관한 사항’을 기재한 서류로 구성되는 가격신고서류 중 일부 또는 전부를 제출하지 않을 수 있도록 하고 있는데 그 내용을 살펴보면 위 ①와 같은 물품을 같은 조건으로 반복적으로 수입하는 경우 ② 평가 제1방법으로 과세가격을 결정하는 경우 수입항까지의 운임 및 보험료 외에 별도의 가산요소가 없는 경우 ③ 그 밖에 과세가격결정에 곤란이 없다고 인정하여 관세청장이 정하는 경우를 들 수 있다.

앞서 전술 하였듯이 법과 영은 각각 가격신고 생략과 가격신고서류제출의 생략을 구분하여 정하고 있다. 과거 종이 서류로 작성하여 제출하던 때에는 이 같은 구분이 의미가 있으나 전자문서제출로 가격신고를 하는 지금은 가격신고 생략과 가격신고서류제출 생략을 구분할 실익이 없다고 하겠다.

영 제15조 제2항 제6호는 가격신고 서류의 일부 또는 전부를 제출하지 않을 수 있는 물품을, 규칙 제2조 제1항 제8호, 제9호는 가격신고를 생략할 수 있는 물품을 각각 관세청장이 정할 수 있도록 위임하고 있으나 이 위임을 받은 관세청의 「수입물품 과세가격 결정에 관한 고시」(이하 “고시”라 한다) 제46조 제1항에서는 가격신고생략과 서류제출 생략을 구분하지 않고 가격신고서 제출을 생략할 수 있는 물품을 정하고 있는 점은 이 같은 사정을 반영하는 것으로 볼 수 있다.

그 내용을 보면 ① 과세가격이 미화 1만 불 이하인 물품⁶³⁾ ② 가격에 따라 세

62) 영 제15조 제2항.

63) 개별소비세, 주세, 교통·에너지·환경세가 부과되는 물품, 분할 신고한 물품 제외.

율이 달라지는 물품을 제외한 종량세적용물품을 규정하고 있으나 이 두 가지의 경우라도 가격신고서제출을 생략할 수 없는 경우를 고시 제46조 제2항에서 규정하고 있는 바, ① 과세가격이 제2~제6방법으로 결정되는 경우 ② 거래가격을 결정함에 있어 간접지급 금액⁶⁴⁾이 있는 경우 ③ 사용·처분상의 제한에 따른 할인 또는 조건·사정의 영향에 따른 할인이 있는 경우에는 생략할 수 없다.

한편 영 제15조 제2항에서는 제1호에서 “같은 물품을 같은 조건으로 반복적으로 수입하는 경우”에는 이른바 ‘포괄가격신고(영 제15조 제3항)’를 할 수 있도록 규정을 두고 있는데 포괄가격신고는 “동일한 판매자와 구매자간에 동일한 물품을 동일한 조건으로 반복하여 수입” 하는 경우에 1년 이내의 기간 중에 수입하는 물품을 포괄하여 신고 할 수 있도록 한 것은 신고의 비효율을 피하고자 하는 취지로 볼 수 있다.

영 제15조가 “같은 물품을 같은 조건으로 반복적으로 수입하는 경우”를 요건으로 정하는데 비해 고시는 “동일한 판매자와 구매자간에”라는 조건이 더 있다. 따라서 고시에 따르면 “같은 물품을 같은 조건으로 반복적으로 수입하는 경우”라도 서로 다른 여러 판매자로부터 구매한 물품을 하나의 포괄가격신고서에 의하여 신고할 수 없다고 해석된다.

나아가 위 요건을 충족하는 경우에도 관세를 세관장이 부과·징수하는 물품, 잠정가격신고 물품 및 수입신고수리 전 세액심사대상 물품에 대하여는 포괄가격신고를 할 수 없다.(제1항 단서) 포괄가격신고를 하고자 하는 자는 수입신고 전에 제1방법과 제2~제6방법의 두 가지로 구분된 포괄가격신고서식을 작성하여 계약서, 송품장 등의 과세자료와 함께 통관예정지 세관장에게 제출하고 동시에 포괄가격신고서를 전자문서로도 제출하게 하고 있다.(제2, 3항)

다. 잠정가격 신고

납세의무자는 가격신고를 할 때 신고하여야 할 가격이 확정되지 아니한 경우로서 대통령령으로 정하는 경우에는 잠정가격으로 가격신고를 할 수 있다.(법 제28

64) 법 제30조 제2항, 영 제20조 제6항(판매자의 요청으로 수입물품의 대가 중 전부 또는 일부를 제3자에게 지급한 금액, 거래조건으로 구매자가 판매자 또는 제3자가 수행하여야 하는 하자보증을 대신하고 그에 해당하는 금액을 할인 받거나 하자보증비 중 전부 또는 일부를 별도 지급한 금액, 거래조건으로 구매자가 지급하는 외국훈련비 또는 외국교육비, 판매자가 부담하는 금융비용을 구매자가 지급하는 경우 그 금액을 말함.

조). 영 제16조 제1항에서 “대통령령으로 정하는 경우”라 함은 ① 거래관행상 거래성립부터 일정기간이 지난 후에 가격이 정하여지는 곡물·광석 기타 이와 비슷한 일차산품의 가격이 수입신고일 현재 미정인 경우 ② 실제지급가격에 가산할 금액이 수입신고일 이후에 정해지는 경우 ③ ACVA⁶⁵⁾ 심사를 신청한 경우 ④ 계약내용 및 거래특성상 잠정가격신고가 불가피하다고 세관장이 인정하는 경우를 말하고 있다.

여기서 제 ④항의 “계약내용 및 거래특성상 잠정가격신고가 불가피하다고 세관장이 인정하는 경우”라 함은 고시 제49조 제1항에서 다음과 같이 설명하고 있다.

① 제4방법⁶⁶⁾에 따라 과세가격을 결정하기 위한 이윤 및 일반경비 산출 등에 장시간 소요되는 경우 ② 턴키방식⁶⁷⁾으로 계약된 플랜트 등 물품의 최초 발주가 행해진 시기보다 상당기간이 지나 인도가 완료되는 경우 ③ 수입 이전에 거래 당사자 간의 계약에 의해 최종 거래가격 산출 공식이 확정되어야 하고 최종 거래가격은 수입이후 발생하는 사실에 따라 확정되어야 하며 수입이후 발생하는 사실은 거래 당사자가 통제할 수 없는 변수에 기초하여야 한다는 세 가지 요건을 충족하는 경우 세관장이 잠정가격으로 가격신고를 하는 것이 불가피하다고 세관장이 인정하는 경우를 명시하고 있다.

또한 세관장이 잠정가격으로 신고한 사유가 위 3 가지 사유에 해당하는지에 대한 판단이 곤란한 경우에는 관세청장에게 질의하여 처리하도록 하고 있으며(고시 제49조 제2항) 잠정가격을 기초로 신고 납부한 세액과 확정가격에 의한 세액과의 차액을 징수하거나 환급하는 때에는 수정신고 및 경정, 과오납환급 등 절차를 준용하도록 하고 있고 잠정가격과 확정가격 간 차액에서 비롯된 세액을 징수하는 경우에는 가산세를 부과하지 않는다.(법 제42조 제1항 단서)

65) 특수 관계자 간 과세가격 결정방법 사전심사로 특수 관계자 간에 거래된 수입물품의 과세가격을 납세자의 신청에 따라 관세당국과 납세의무자의 상호합의를 통해 사전에 결정하여 주는 제도로 납세자는 납세권익 보호, 과세당국은 심사행정력 절감이라는 실익이 있음 관세법 제37조 제1항 제3호에 근거.

66) 국내 판매가격에서 국내에서 발생된 부가가치에 해당하는 금액을 공제하는 방식(역산방법).

67) 플랜트 수출이나 해외 건설공사 등에서 수주방식 중 하나로, 키(열쇠)만 돌리면 설비나 공장을 가동시킬 수 있는 상태로 인도한다는 데서 유래했으며 ‘일괄수주계약’이라고도 한다.

라. 납세심사

물품을 수입하는 납세의무자는 수입신고할 때에 세관장에게 관세의 납부에 관한 신고, 즉 납세신고를 하여야 하고(법 제38조 제1항) 납세신고를 받은 세관장은 신고한 세액에 대하여 심사하여야 하는데 세액에 대한 심사란 곧 신고된 세액의 정확성에 대한 심사이므로 심사의 실질적 내용은 적용된 관세율과 과세표준이 정확한지 여부라고 할 수 있을 것이다.

과세표준이 정확한지 여부는 해당 수입물품의 평가결과에 좌우된다. 즉, 납세의무자가 관세평가를 통하여 스스로 결정한 과세가격을 기초로 산출한 세액에 대하여 세관당국은 세액심사과정에서 납세의무자의 평가결과가 바른지 여부를 검증하는 것으로 볼 수 있다.

납세신고된 세액에 대하여는 원칙적으로 수입신고가 수리된 후에 심사하되, 신고한 세액에 대하여 관세채권을 확보하기가 곤란하거나 수입신고를 수리한 후 세액심사를 하는 것이 적당하지 아니하다고 인정하여 기획재정부령으로 정하는 물품의 경우에는 수입신고를 수리하기 전에 이를 심사한다(제2항). 실무상 수입신고 수리 전 심사를 '사전세액심사', 수입신고 수리 후 심사를 '사후세액심사'로 구분한다.

여기에서 기획재정부령으로 정하는 사전세액심사 대상물품으로 다섯 가지를 들고 있는데 ① 관세 또는 내국세를 감면받고자 하는 물품 ② 관세를 분할납부하고자 하는 물품 ③ 관세를 체납자가 신고하는 물품(체납액이 10만원 미만이거나 체납기간 7일 이내에 수입신고하는 경우 제외) ④ 관세청장이 정하는 불성실신고인이 신고하는 물품 ⑤ 물품의 가격변동이 큰 물품 기타 수입신고수리 후에 세액을 심사하는 것이 적합하지 아니하다고 인정하여 관세청장이 정하는 물품이다.

여기에서 주의할 점은 ① 및 ②의 경우에는 수입신고수리 전에 감면 또는 분할납부의 적정 여부에 대하여만 심사하고 과세가격 및 세율 등에 대하여는 수입신고수리 후에 심사를 한다는 점이다.(제2항)

납세심사를 납세의무자가 스스로 결정하여 납부한 세액의 정확성을 검증하는 과정으로 본다면 이는 세관당국이 수행하는 것이 원칙일 것이나 그 예외로 납세신고한 세액을 납세의무자가 자체적으로 심사하는 이른바 자율심사가 있다. 세관장은 납세실적과 수입규모 등을 고려하여 관세청장이 정하는 요건을 갖춘 자의 신청을 받아 자율심사를 하게 할 수 있고 해당 납세의무자는 자율심사 한 결과를

세관장에게 제출하여야 한다.(법 제38조 제3항) 이와 같은 자율심사의 방법과 절차에 대하여 대통령령은 다음과 같이 정하고 있다.(영 제32조의2)

세관장은 자율심사를 하는 납세의무자, 즉 자율심사업체에 관세청장이 정한 수출입업무의 처리방법 및 체계 등에 관한 자료를 제공하여야 하고 자율심사업체는 세관장이 제공한 자료에 따라 자율심사를 하고 그 결과 및 조치내용을 세관장에게 제출하여야 하며, 자율심사 결과를 제출하기에 앞서 납부세액의 과부족분에 대하여는 보정신청, 수정신고 또는 경정청구를 하며 과다환급금이 발생한 경우에는 세관장에게 통지해야 한다.

세관장은 제출된 결과를 평가하여 자율심사업체에 통지하되, 자율심사가 부적절하게 이루어진 것으로 판단되는 경우에는 추가적으로 필요한 자료의 제출을 요청하거나 방문하여 심사한 후에 통지할 수 있다.

또한 세관장은 추가 자료의 요청 또는 방문심사 결과에 따라 당해 자율심사업체로 하여금 자율심사를 적절하게 할 수 있도록 보완사항을 고지하고 개선방법 및 일정 등에 대한 의견을 제출하게 하는 등 자율심사의 유지에 필요한 조치를 할 수 있다.

한편 자율심사업체가 자율심사의 요건을 갖추지 못하게 되는 경우 및 자율심사를 하지 아니할 의사를 표시한 경우, 자율심사 결과의 제출 등 자율심사의 유지를 위하여 필요한 의무 등을 이행하지 아니하는 등의 경우에는 자율심사의 승인을 취소할 수 있다.

제2절 과세가격결정 원칙

1. 과세가격결정 원칙의 개념

관세평가협정 관세평가규칙(RULES ON CUSTOMS VALUATION) 제1조(Article 1)에서는 “1. The customs value of imported goods shall be the transaction value, that is the price actually paid or payable for the goods when sold for export to the country of importation adjusted in accordance with the provision of Article 8, provided; (1. 수입품의 과세가격은 거래가격, 즉 수입국에 수출판매 되는 물품에 대하여 실제로 지급했거나 지급할 가격을 제8조

의 규정에 따라 조정한 가격이며 다음 조건을 충족하여야 한다.”라고 규정하고 있고 제8조(Article 8), 1항에서는 “1. In determining the customs value under the provisions of Article 1, there shall be added to the price actually paid or payable for the imported goods;(1. 제1조의 규정에 따라 관세가격을 결정함에 있어서 수입물품에 대하여 실제 지급했거나 지급할 가격에 아래의 금액이 부가된다.)”라고 제1평가방법 배제 사유를 규정하고 있다.

관세법 제30조(과세가격결정의 원칙)에서도 “수입물품의 과세가격은 해당 물품의 거래가격으로 결정하는 것을 원칙으로 하고 있고 이것이 불가능할 때에는 보충적인 5가지 다른 방법을 적용하여 과세가격을 결정한다.”라고 명시하고 있다.

현행 체계상 평가방법은 6가지 방법이 있다. 제1방법은 해당 물품의 거래가격을 기초로 과세가격을 결정하는 방법으로 현실적으로 대부분의 수입물품이 이 방법에 의하여 평가된다.

따라서 제1방법은 관세평가의 대원칙이라고 할 수 있다. 제2방법과 제3방법은 각각 동종동질인 물품의 거래가격과 유사물품의 거래가격을 기초로 과세가격을 결정하며, 제4방법은 해당 물품, 동종동질물품 또는 유사물품의 수입 후의 판매가격에서 수입 이후에 발생한 비용을 공제하여 과세가격을 역산하는 방법이다.

제5방법은 해당 물품의 생산원가 등 제비용을 합산하는 방법이고 제6방법은 앞의 5가지 방법을 적용할 수 없을 때 최종적으로 사용하는 방법이다. 이들 6가지 방법은 각기 우선순위에 따라 순차적으로 적용하는 것으로 선순위 평가방법을 적용할 수 없는 경우에 한하여 후순위 방법이 적용된다.

평가협정 부속서 1. 주해 총설(ANEX I. INTERPRETATIVE NOTES)의 Sequential Application of Valuation Methods)(평가방법의 적용순위) 1항부터 4항까지에 평가방법의 적용 순위를 두고 있는데 1항에서도 “1. Article 1 through 7, define how the customs value of imported goods is to be determined under the provision of this Agreement. The primary methods for customs valuation is defined in Article 1 and imported goods are to be valued in accordance with the provisions of this Article whenever the conditions prescribed therein are fulfilled.(1.제1조부터 제7조까지는 수입품의 관세가격이 이 협정의 규정에 따라 어떻게 결정될 것인지를 규정하고 있다. 관세평가를 위한 1차적인 방법은 제1조에 규정되어 있으며, 이 규정된 조건이 충족되는 때에는 언제나 이 조 규정에 따라 수입품이 평가된다.)”라고 규정된 것도 같은 의미의 규정이라고 할 수 있다.

예컨대, 제2방법과 제4방법이 모두 가능한 경우 제4방법이 제2방법보다 더 간편하게 평가될 수 있다고 해도 반드시 제2방법을 먼저 적용해야 한다는 것이다. 다만, 납세의무자의 요청이 있는 경우에는 제4방법과 제5방법의 적용순서는 바꿀 수 있다. 이 경우, 납세의무자의 요청에도 불구하고 제5방법으로 과세가격을 결정할 수 없는 경우에는 원래 순서로 돌아가 제4방법으로 과세가격을 결정하여야 한다. 제4방법으로도 과세가격을 결정할 수 없는 경우에는 제6방법을 적용하게 됨은 물론이다.

관세평가 방법 중 원칙적이고 기본적인 과세가격 결정방법인 제1평가방법은 당해 물품의 거래가격을 기초로 하여 과세가격을 결정하는 방법이라 할 수 있는데 여기서 거래가격이라 함은 수입국에 수출 판매되는 물품에 대하여 구매자가 판매자 또는 판매자를 위하여 실제로 지급하였거나 지급하여야 할 금액⁶⁸⁾, 수입항까지의 운임·보험료 등의 가산요소를 가산 조정한 가격을 말하며 처분·사용상의 제한 등에 의해 거래가격이 왜곡되는 경우⁶⁹⁾가 아닌 한, 과세가격으로 결정하는 방법이다.

여기서 간과해서는 아니 될 것은 거래가격 적용 배제 요건이다. 제1방법 적용이 원칙임을 이유로 동 방법상에서의 구체적인 과세 요소에 대한 선행 검토가 무의미할 수 있음을 의미한다. 예를 들면, 제1평가방법에 의하여 과세가격을 신고했다 하더라도 사후 심사 등을 통하여 제1평가방법이 배제되는 경우 부족세액 기타 가산세 등의 문제로 수입자에게 더 큰 위험 부담이 될 수 있다는 점이다.

2. 거래가격(제1방법)의 의의

협정은 “...the basis for valuation of goods for customs purposes should, to the greatest extent possible, be the transaction value of the goods being valued.(관세평가의 기초는 최대한 평가대상물품의 거래가격이어야 한다)”고 하여 거래가격을 기초로 하는 평가방법 즉, 제1방법을 최대한 적용할 것을 선언하고 있다.⁷⁰⁾

68) 간접 지급액 및 국내 발생 부가가치 등의 공제요소에 대한 조정한 금액을 말함.

69) 거래가격 적용 배제 사유로 우리나라에 수출하기 위하여 판매되는 물품 부인, 법정 가산요소의 객관적이고 수량화 할 수 있는 자료 부재, 처분 또는 사용상의 제한, 금액으로 계산할 수 없는 조건 또는 사정에의 영향, 적절히 조정할 수 없는 사후귀속이익, 특수 관계의 영향, 합리적 의심에 대한 입증 불이행을 말함.

관세평가 제도를 국제협정으로 정하고자 한 것은 각 국의 평가 제도를 통일하여 관세평가에 내재된 무역장벽의 효과를 최소화하고자 함이다. 무역상품을 국제적으로 통일된 기준과 방법으로 평가하여 관세를 부과함으로써 무역거래의 예측가능성과 확실성을 제고하여 국제무역의 발전에 도움이 되게 하자는 취지이다. 평가대상 물품의 거래가격을 기초로 평가하는 제1방법⁷¹⁾은 바로 이 같은 국제무역의 대상인 교역물품을 평가하는데 그 목적이 있는 것이다.

따라서 평가 제1방법은 단순히 여러 방법 중 우선순위가 가장 높은 방법으로 협정이 목적으로 하는 관세평가의 대원칙이라고 하는 이유가 여기에 있는 것이다. 그러나 현실에 있어서는 모든 수입물품이 다 국제거래의 대상이라고는 할 수 없다. 예컨대, 무상 기증물품, 임차물품 등 교역대상이 아닌 물품의 경우에는 애초에 거래가격 자체가 있을 수 없으므로 거래가격을 기초로 하는 평가원칙을 적용할 여지가 없는 것이며 이런 물품에 대하여도 관세를 부과하기 위해서는 별도의 평가방법이 있어야 한다. ⁷²⁾

3. 거래가격(제1방법)을 기초로 한 과세가격 결정

수입물품의 과세가격에 대하여 협정은 “The customs value of imported goods shall be the transaction value, that is the price actually paid or payable for the goods when sold for export to the country of importation adjusted in accordance with the provisions of Article 8”⁷³⁾ … 규정하고 있고 관세법은 “수입물품의 과세가격은 우리나라에 수출하기 위하여 판매되는 물품에 대하여 구매자가 실제로 지급하였거나 지급하여야 할 가격에 ①수수료·중개료 ②용기비용, 포장소요비용 ③생산지원 물품 및 용역의 가격 또는 인하차액 ④권리사용료 ⑤사후귀속이익 ⑥운임·보험료·운송관련 비용 금액을 가산하여 조정한 거래가격으

70) 평가협정 일반서설(General Introductory Commentary)은 조문번호가 부여된 본문 규정은 아니나 내포된 협정 제정의 취지와 목적, 기본방향 등은 본문규정을 해석하는 기준 또는 지침이 된다.

71) 당해 물품의 거래가격을 기초로 하여 과세가격을 결정하는 방법으로서 가장 기본적이고 원칙적인 방법임.

72) 시행령 제17조(무상 수입, 위탁수입, 수출자책임으로 국내 판매수입, 별개의 독립된 법적사업체가 아닌 지점 등에 수입, 임대차 수입, 무상임차, 수출자부담으로 국내에서 폐기하기 위해 수입).

73) Article 1.1.

로 한다.⁷⁴⁾라고 하여 과세가격은 거래가격이라는 원칙과 거래가격은 해당 물품에 대하여 실제로 지급하였거나 지급하여야 할 가격에 구매자가 물품대금과 별도로 지급하는 수수료 등 이른바 가산비용을 더한 것임을 밝히고 있다.

수입물품의 과세가격은 관세평가가 수입물품의 과세가격을 결정하는 것이므로 수출물품 등 수입물품이 아닌 물품의 가격 결정은 제외하고 있는 바, “수입물품에는 관세를 부과한다.”⁷⁵⁾라고 함은 관세법 제30조 제1항 또는 WTO관세평가협정 제1조의 “The customs value of imported goods shall be…” 나 GATT 1994 제7조 “The value...of imported merchandise should be…” 등의 규정을 통하여 확인 되므로 관세는 과세가격이므로 관세 외에 수입물품에 부과되는 내국세의 과세가격을 결정하는 것은 관세평가의 대상이 아닌 것이다.

따라서 수입물품에 부과하는 관세의 과세표준이 가격인 종가세⁷⁶⁾의 경우만 적용된다. 가격의 개념이 실증적인 경우의 과세표준은 실제로 판매되는 가격(price at which goods are sold), 즉 무역시장에서 거래 당사자 간에 합의와 같아야 하는 것은 아니기 때문에 실제로 판매되는 가격이므로 현행 WTO관세평가협정이 과세가격 결정방법으로 해당 수입물품의 거래가액(transaction value)을 과세가격으로 하는 제1방법부터 제6방법까지 있는 이유이다.

4. 실제지급가격의 정의

가. 개 요

과세가격결정 원칙인 이른바 ‘제1방법’으로 결정한 과세가격은 평가대상 물품에 대하여 구매자가 ‘실제로 지급하였거나 지급할 가격’에 수수료 등 여섯 가지 가산요소를 더하여 조정한 거래가격이다. 이때의 ‘실제로 지급하였거나 지급할 가격(Price actually paid or payable)’이란 구매자가 판매자에게 이미 지급하였거나 향후 지급할 그 수입물품의 가격으로서 거래가격의 기초가 되는 가격을 말하는데 이것은 ‘우리나라에 수출하기 위하여 판매되는 물품’의 실제지급가격이라는 뜻이다. 즉, 구매자가 지급하는 해당 수입물품의 가격이면 모두 실제지급가격이라고

74) 관세법 제30조 제1항.

75) 관세법 제14조.

76) 물품의 가격을 과세표준으로 하는 간접세로 종가세액=과세가격×관세율로 산출된다.

할 수 없고, 그 가격이 지급되는 물품이 ‘우리나라에 수출하기 위하여 판매되는 물품’인 경우에만 거래가격의 기초로서의 실제지급가격이 된다는 의미이다.

이러한 실제지급가격은 일반적으로 송품장, 신용장 등의 무역서류에 나타나는 해당 수입물품의 가격과 같다. 즉, 구매자가 직접 판매자에게 지급하는 물품의 대가이다. 그러나 만약 송품장 등에 표시된 가격에 상당하는 금액 외에 다른 형식이나 명목으로 지급하는 해당 물품의 대가가 더 있다면 이 금액도 포함된 총금액이 실제지급가격이다. 실제지급가격에는 아직 지급되지는 않았지만 앞으로 지급할 가격도 포함된다.

그러므로 ‘실제로’라는 말이 ‘실제로 지급된 가격’ 즉, 구매자가 대금을 지불함으로써 계약을 이행한 경우의 가격만을 지칭하는 것이 아니라 브뤼셀평가협약의 ‘정상가격(Normal Price)⁷⁷⁾과 같은 관념적인 가격이 아닌 실제 국제무역에서 거래된 가격 즉, 실증적인 가격을 말한다.

수입물품의 가격이 일반적인 시장가격 또는 생산원가보다 낮은 경우에는 그 가격을 실제지급가격으로 볼 수 있을지 의문이 생길 수 있는데 과세가격을 관념적 개념으로 파악한 브뤼셀평가체계와 달리 현행 평가체계는 실증적 가격을 기초로 과세가격을 결정하므로 당해 거래에서 거래당사자가 합의한 가격 말고 별도로 기준이라고 할 가격이 따로 있지 않다.

따라서 단순히 가격이 동종·동질물품보다 낮다거나 원가에 미치지 못한다는 이유만으로는 실제지급가격이 아니라고 할 수 없다. 같은 이유로 덤핑가격이나 수출보조금(장려금)이 주어진 가격도 부인되지 않는다.

한편으로는 제작에 장기간이 소요되는 플랜트 등과 같이 물품 또는 거래의 속성상 불가피한 사유로 판매 시점에 물품의 가격을 금액으로 확정할 수 없는 경우가 있는데 이런 경우에 구매자와 판매자는 일반적으로 판매시점에 가격의 금액을 정하는 대신 물품매매계약서에 향후 일정한 시점에 가격을 확정하기로 한다는 뜻과 가격을 금액으로 산정할 수 있는 내용으로 하는 가격조정조항(Price Review Clause)⁷⁸⁾을 추가하게 된다.

77) 한국은 1968.10.2. 가입, GATT7조의 기준에 부합하는 세계 최초의 관세평가 국제규범으로 정식명칭은 ‘Convention on the Valuation of Goods for Customs Purposes’로 유럽관세동맹 주도하에 1950년 브뤼셀에서 제정한 ‘BDV가격정의 평가’는 ‘정상가격’이라 하고 공개시장에서 상호 독립한 구매자와 판매자간에 판매의 대가로서 지불되는 가격을 정의 하였다.

78) 수입국에 수출하기 위하여 판매하는 때에 그 가격을 정할 수 없어 임시로 잠정가격으로 정하고 대신 계약서에는 그 사유가 해소되는 때에 가격을 확정하기 위한 기초가 되는 가격결정공식(formula)을 합의하는 내용을 말함.

또한 통관 등 무역절차를 진행하는데 필요한 물품가격은 예를 들면 종전 거래의 가격 등을 잠정적으로 정하게 된다. 이 경우, 금액을 확정하는 시점이 그 물품이 우리나라에 수입된 이후인 경우에는 신고된 가격은 잠정가격일 뿐이고 양 당사자가 합의한 공식에 따라 최종적으로 확정된 금액의 가격이 그 물품의 실제지급가격이 된다.

그러므로 실제지급가격이란 평가대상인 해당 수입물품의 가격을 말하고 가격이란 곧 ‘그 물품’의 대가를 화폐가치로 표시한 것이므로 비록 구매자가 판매자에게 지급하는 것이라 할지라도 배당금 등과 같이 해당 수입물품과 관련되지 않는 지급은 제외하며 구매자가 해당 수입물품의 거래조건(Condition of sale)을 이행하기 위하여 지급한 금액은 실제지급가격의 일부가 된다고 할 것이다.

나. 우리나라에 수출하기 위하여 판매되는 물품의 실제지급가격

전술한 바와 같이 관세법 제30조 제1항 및 협정 Article 1에서 과세가격결정 원칙은제1방법으로서 실제지급가격의 의미를 설명하였다.

따라서 거래가격을 구성하는 실제지급가격은 구매자가 지급한 수입물품의 대가인 가격이지만 해서는 충분하지 않고 “우리나라에 수출하기 위하여 판매되는 물품”의 가격 또는 “물품이 수입국에 수출하기 위하여 판매되는 때(When sold for export to the country of importation)”에 정해진 가격(협정)이어야 함을 보여준다.

그러므로 거래가격의 기초인 실제지급가격에 대하여 협정은 “물품이 수입국에 수출하기 위하여 판매되는 때”에, 관세법은 “우리나라에 수출하기 위하여 판매되는 물품에 대하여” 실제로 지급하였거나 지급할 가격이라고 하여 두 규정이 서로 표현을 달리 하고 있다. 이 차이는 실제지급가격이 무역계약을 통하여 구매자와 판매자가 합의한 가격이라는 내용을 전자는 실제지급가격이 정해지는 시점을 말하고 있고 후자는 물품에 초점을 두어 규정한 결과라고 볼 수 있다.

따라서 제시된 실제지급가격이 ‘우리나라에 수출하기 위하여 판매되는 물품’에 대한 것인지 여부에 대한 판단이 선행되어야 한다. 일반적으로 세 가지 문제와 관련된다.

첫째, 신고 된 가격이 하나인 경우, 그 가격이 거래가격의 기초가 될 수 있는 실제지급가격인지 여부이다. 이 경우 해당 수입물품이 국제무역에서 판매된(Sold) 것인지, 판매된 물품이면 그 판매가 우리나라에 수출하기 위한 판매에 해당하는

지 여부에 따라 판매된 물품이 아니거나 설령 판매된 경우라도 그 판매가 우리나라에 수출하기 위한 판매가 아니면 그 가격을 실제지급가격으로 하는 거래가격은 과세가격으로 할 수 없다.

둘째, 해당 물품이 국제무역시장에서 여러 단계의 판매를 거쳐 수입된 경우, 어느 판매가격을 거래가격의 기초인 실제지급가격으로 볼 수 있는지의 여부이다. 이 문제의 경우 어느 판매를 우리나라에 수출하기 위한 판매로 볼 것인지의 문제의 본질로 최종판매, 즉 물품이 우리나라에 반입되기 직전의 판매가 우리나라에 수출하기 위한 판매이다.⁷⁹⁾라고 규정하고 있음에 따라 실제지급가격은 그 최종 판매에서 지급된 물품의 가격이라고 할 수 있다.

마지막으로, 계약변경에 따른 가격변경을 어디까지 인정할 수 있을지의 문제이다. 당사자가 합의하여 거래대상 물품의 가격을 변경하는 데에 아무런 제한은 없다. 다만 실제지급가격은 수입물품의 가격을 말하고 있기 때문에 가격이 변경된다는 것은 과세가격의 기초인 실제지급가격이 변경된다는 의미이다.

그러나 거래가 종료된 이후에 과거를 소급하여 일어난 거래 당사자 간의 가격변경을 좇아 실제지급가격도 소급하여 변경할 수는 없는 일이므로 결국 인정 가능한 가격변경은 일정한 범위에 한정될 수밖에 없다. 가격변경이 인정되는 범위는 해당물품이 우리나라에 도착하는 시점까지이다. 즉, 우리나라에 도착하기 전까지는 그 변경된 가격이 실제지급가격이 되지만 그 물품이 우리나라에 도착하면 우리나라로의 수출은 이미 완성되었으므로 그 판매는 ‘우리나라로 수출하기 위한’ 판매가 될 수 없다고 할 것이고 따라서 물품이 우리나라에 도착한 이후에 변경된 가격은 거래가격의 기초인 실제지급가격이 될 수 없는 것이다.

다. 판매의 개념

거래가격을 과세가격으로 하는 제1방법을 적용하기 위해서는 해당 수입물품이 국제무역시장에서 거래된 물품이어야 한다. 관세법은 ‘우리나라에 수출하기 위하여 판매되는’ 또는 협정의 ‘수입국에 수출하기 위하여 판매된(sold for export to the country importation)’ 등에서의 ‘판매’나 ‘sold’는 바로 해당 수입물품이 ‘거래된’ 물품임을 의미한다고 할 것이다.

79) WCO 관세평가기술위원회 예해 22.1.

평가대상 수입물품이 판매되었는지 여부는 그 물품에 대하여 제1방법으로 과세 가격을 결정하는 선결조건이라고 할 수 있음에도 법이나 협정은 ‘판매’에 대한 정의 규정을 따로 두고 있지 않다. 이 같이 법 등 관련 규정에서 따로 그 의미내용을 특정하지 않고 있는 이상 판매는 국제무역시장에서 일반적으로 통용되는 ‘물품의 소유권과 대가의 교환’이라는 의미로 해석하는 것으로 충분하다.

판매와 관련하여 WCO관세평가기술위원회는 ‘판매’를 “ … the term “sale” in the widest sense, to be determined only under the provisions of Article 1 and 8 read together⁸⁰⁾(제1조와 제8조를 함께 읽어야만 정해지는 가장 넓은 의미)”로 해석·적용할 것을 권고하고 있다. 여기서 제1조와 8조를 함께 읽는다는 것은 협정 Article 8(가산요소) 중 특히 생산지원(assist)을 가산하여 거래가격을 결정하는 경우에 적용될 ‘판매’의 개념과 관련된다.

이와 관련 협정은 “ … the basis for valuation of goods for customs purposes should, to the greatest extent possible, be the transaction value of the goods being valued: …(최대한 거래가격을 과세가격으로 하여야 한다. 라고 함은 판매를 최 광의로 해석하여 적용하도록 한 취지라 할 수 있다.

한편 영 제17조 및 관세평가기술위원회 권고의견 1.1에서는 판매된 것으로 볼 수 없는 것으로 다음 사례와 같이 일곱 가지를 예시하고 있다.

① 무환 탁송품(free consignment)로 불리는 sample, 선물 등 무상으로 수입하는 물품 ② 수입절차를 거친 후 경매 등이 끝나야 비로소 판매가 실현되므로 수입시점에서는 소유권은 여전히 수출 자에게 남아 있어 아직 판매된 것이 아닌 위탁판매 수입물품 ③ 수출자의 대리인 등 중개인이 수입한 후 수출자의 계산과 책임으로 판매될 예정인 물품 ④ 수입자와 수출 자가 동일 법인이므로 판매가 일어나지 않는 별개의 독립된 법적 사업체가 아닌 지점 등에서 수입하는 물품 ⑤ 임대차계약에 따라 수입하는 물품 ⑥ 무상으로 임차하는 수입물품 ⑦ 산업쓰레기 등 수출자의 부담으로 국내에서 폐기하기 위하여 수입하는 물품이 그 것이다.

80) WCO 관세평가기술위원회 권고의견 1.1(b).

5. 실제지급가격에 대한 국내·외 법령 해석 및 사례

가. 실제지급가격에 대한 국내·외 법령

관세평가와 관련하여 실제지급금액에 대한 국내·외의 법령은 크게 관세법과 협정에서 찾아 볼 수 있을 것이다. 아래와 같이 법에서는 ‘우리나라에 수출하기 위하여’라고 했고 협정은 ‘수입국에 수출하기 위하여’라는 표현을 사용함으로써 결국 같은 맥락이라고 할 수 있다. 다만 주체가 수출국인지 수입국인지의 차이가 있을 뿐이다. 또한 법이나 협정은 ‘실제지급 가격’을 규정하면서 관념적인 가격이 아닌 실증적인 가격이라고 명확하게 명시하고 있다.

관세법 제30조 제1항

“수입물품의 과세가격은 우리나라에 수출하기 위하여 판매되는 물품에 대하여 구매자가 실제로 지급 하였거나 지급하여야 할 가격에 ...을 더하여 조정한 거래 가격으로 한다.

협정 Article 1

“ The customs value of imported goods shall be the transaction value, that is the price actually paid or payable for the goods when sold for export to the country of importation adjusted ...)”

“수입물품의 과세가격은 거래가격, 즉 그 물품이 수입국에 수출하기 위하여 판매되는 때에 실제로 지급하였거나 지급할 가격으로서 ... 조정된 것이다”

나. 제1방법 적용 사례

법과 협정에서 규정하고 있는 실제지급금액이 무슨 의미인지를 평가 목적상 거래가격(제1방법)을 적용하여 과세가격을 산출하는 사례를 들어 보겠다.

- ① 우리나라의 판매상 C는 N국의 소형가전 제조업체 M의 우리나라 지점 (branch)인 B와 전기면도기 1,000개를 구입하기로 계약 체결하였다.
- ② B는 M(본사)에게 동 물품을 주문하였다.
- ③ B는 무역서류(B/L, invoice)상의 화주, 대금 지급자, 수입신고서상의 납세의 무자이다.

위 사례에서 무역서류(B/L, invoice)에 나타난 외형상의 거래 당사자는 M과 B이지만 이들은 각각 본점과 지점의 관계이므로 양자 간에는 판매가 일어나지 않는다.

따라서 수입물품은 이들 간에 판매된 것이 아니므로 B가 신고한 송품장가격을 기초로 제1방법을 적용할 수 없다. 반면에 C의 거래 상대방으로서의 B는 M의 지점이므로 M과 법적으로 동일체라 할 수 있을 것이다.

그러므로 C와 B간의 계약은 곧 C와 M 간의 계약과 같다고 할 수 있다. 따라서 이들 양자 간의 계약금액을 기초로 제1방법으로 과세가격을 산출할 수 있을 것이다.

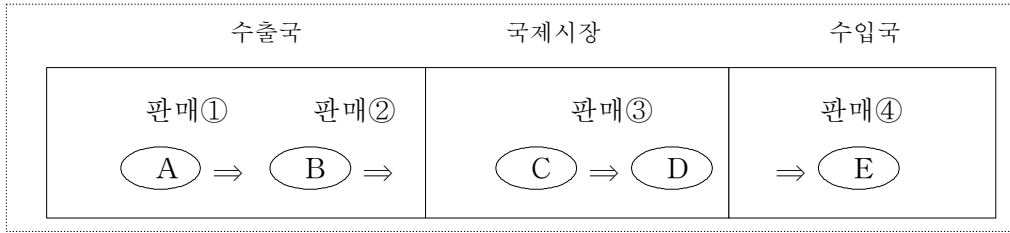
(1) 수출하기 위한 판매

“우리나라에 수출하기 위한 판매”라 함은 우리나라에 수입된 어떤 물품을 판매자가 특히 우리나라에 수출할 목적으로 판매하였다는 의미이다. 이 때 제1방법을 적용하기 위해서는 그 수출을 목적으로 한 판매가 과연 있었는지 또는 우리나라에 수입되기 전에 다수의 판매가 있었다면 그 중 어느 판매가 그 수출을 목적으로 한 것인지가 확인되어야 한다는 뜻이다.

이와 같이 확인이 필요한 이유는 특정 수입물품의 과세가격의 기초가 되는 실제지급가격은 구매자가 “우리나라에 수출하기 위하여 판매되는 물품에 대하여” 지급한 것이기 때문이다.

따라서 특정 수입물품이 우리나라에 수출되기까지 수차례 판매가 있었다면 그 판매들 중 특히 ‘우리나라에 수출하기 위한 판매’에서의 가격이 바로 실제지급가격이 되는 것이라 할 수 있다. 아래 <그림 2-1>와 같이 판매 ③이 우리나라에 수출하기 위한 판매이고 그 때의 판매자는 판매 ②의 구매자이고 구매자는 판매 ④의 판매자가 된다.

<그림 2-1> 수출하기 위한 판매



여기서 ‘수출’은 어떤 물품이 우리나라에 수입되게 한 원인이 되는 수출이므로 법의 “내국물품을 외국으로 반출하는 것”이라는 관세법 제2조의 정의와 무관하다. 따라서 수출이란 수출국에서 수입국으로의 물품의 물리적 이동 즉, 물품의 국제이전(International Transfer)을 뜻하는 것이다.

(2) 거래 장소 등

물품이 판매되는 장소 즉, 거래가 성립되는 장소는 수출국인 경우가 일반적이다. 그러나 현실의 거래에서는 구매자와 수입자가 일치하지 않거나 판매가 수입국에서 빈번이 일어난다. 이와 같은 경우 ‘우리나라에 수출하기 위하여 판매된 물품’으로 보아 제1평가방법을 적용하는데 아무런 문제가 없다는 사례이다.⁸¹⁾

다. 간접지급 금액

법과 협정이 정의하는 ‘간접지급액’에 대한 실제지급가격에 대해 법 제30조 제2항에서는 “해당 수입물품의 대가로서 구매자가 판매자에게 지급하였거나 지급할 총 금액을 말하며 구매자가 해당 수입물품의 대가와 판매자의 채무를 상계하는 금액, 구매자가 판매자의 채무를 변제하는 금액, 그 밖의 간접적인 지급액을 포함한다”라고 규정 하고 있다.

협정 제1조의 주해(Note to Article 1, Price Actually Paid or Payable, 1)에서는 “The total payment made or to be made by the buyer to or for the benefit of the seller for imported goods”(구매자가 해당 수입물품에 대하여 판매자에게,

81) WCO 평가기술위원회 권고의견 14.1.

또는 판매자의 이익을 위하여 행하였거나 행하여야 할 지급의 총금액)이라 하였으며 협정부속서 III(Annex III,7)에서는 “All payment actually made or to be made as a condition of sale of the imported goods, by the buyer to the seller, or by the buyer to a third party to satisfy an obligation of the seller”(구매자가 해당 수입물품의 거래조건으로 판매자에게, 또는 판매자의 의무를 이행하기 위하여 제3자에게 실제로 행하였거나 행하여야 할 모든 지급)이라고 해설하고 있다.

이것은 실제지급가격에 대하여 법이 정하는 “해당 수입물품의 대가”로 구매자가 지급하는 “총금액”은 협정 부속서의 정의에 따르면 “해당 수입물품의 거래조건(as a condition of sale of the imported goods)” 지급하는 금액이다.

따라서 실제지급가격에는 해당 수입물품의 거래조건으로 구매자가 지급하는 일체의 금액이 포함된다 할 것이다. 실제지급가격에는 일반적인 대가지급 형식, 즉 송품장 등 무역서류에 기재된 가격에 해당하는 금액을 판매자에게 직접 지급하는 경우는 물론이고 판매자가 아닌 자에게 지급하거나, 물품의 대가가 아닌 다른 명목으로 지급하는 금액, 즉 간접지급도 포함된다.

실제지급가격에 대한 협정 제1조 주해와 협정 부속서의 정의 중 “판매자의 이익을 위하여(for the benefit of the seller)”, “판매자의 의무를 이행하기 위하여 제3자에게(to a third party to satisfy an obligation of the seller)”라는 표현은 실제지급가격에 포함된 간접지급을 지칭하고 있다. 한편 관세법은 보다 더 구체적으로 “구매자가 판매자의 채무를 변제하는 금액, 그 밖의 간접적인 지급액을 포함한다.”라고 하여 간접지급액이 실제지급가격의 일부임을 명시하고 있고 “그 밖의 간접적인 지급액”에 대하여는 아래와 같이 규정하고 있다.⁸²⁾

① 판매자의 요청에 의하여 수입물품의 대가 중 전부 또는 일부를 제3자에게 지급하는 경우 그 지급금액

② 구매자가 해당 수입물품의 거래조건으로 판매자 또는 제3자가 수행하여야 하는 하자보증을 대신하고 그에 해당하는 금액을 할인 받았거나 전부 또는 일부를 별도로 지급하는 경우 해당금액

③ 수입물품의 거래조건으로 구매자가 지급하는 외국훈련비 또는 외국교육비

④ 기타 일반적으로 판매자가 부담하는 금융비용 등을 구매자가 지급하는 경우 그 지급금액이 그 것이다.

82) 관세법 시행령 제20조 제6항.

라. 가격조정 조항

(1) 의 의

가격조정이라 함은 넓게는 구매자와 판매자가 물품의 가격(금액)을 판매시점 이후의 상황에 따라 확정하기로 합의한 경우로서 가격확정 방법이나 시기는 양자가 임의로 정하는 바에 따르도록 한 경우의 약정이 모두 포함된다 할 것이고 협의로는 그 약정에 따라 확정된 가격이 거래가격의 기초인 실제지급가격(Price actually paid or payable)⁸³⁾으로 인정될 수 있는 약정, 즉 관세평가의 원리상 WCO 관세평가기술위원회(Commentary 4.1의 내용과 부합되는 경우의 약정을 말한다)고 할 수 있다.

국제무역에서 구매자와 판매자가 불가피한 사유로 물품을 “수입국에 수출하기 위하여 판매하는 때에” 그 가격을 정할 수 없어 임시로 잠정가격으로 정하고 대신 계약서에는 그 사유가 해소되는 때에 가격을 확정하기 위한 기초가 되는 가격 결정공식(formula)을 합의하는 내용의 조항(clause) 즉, ‘가격조정조항(Price Review Clause)’을 따로 둘 수 있다. 여기서 ‘가격을 정한다.’라 함은 그 가격의 ‘금액’을 수치로 정한다는 뜻이다. 이와 같이 금액으로 확정된 가격 대신 가격조정조항에 대한 합의에 의하여 판매된 물품이 수입되는 경위 가격신고 시점에 아직 공식에 의한 금액이 확정되지 않은 경우 세관에 신고한 잠정가격은 그 물품에 대하여 구매자가 “실제로 지급하였거나 지급할 가격”이 아니므로 과세가격 결정은 확정가격이 정해질 때까지 보류될 수 있는 것이다.

(2) 가격조정 조항의 합의

가격조정조항의 관세평가 상의 취급에 관한 유일한 공식 지침은 WCO 관세평가기술위원회의 예해(Commentary)4.1이다. 이 지침은 구매자와 판매자가 계약을 체결하는 상황에서 가격조정조항으로 물품의 가격을 같음할 수밖에 없는 상황을 예시하고 있다.

- ① Plant, 자본재 등 단위물품의 주문 시점부터 생산완료 시점까지 장기간 소요

83) 협정 Article 13.

되는 경우로 이 경우는 투입되는 생산요소의 가격이나 생산 소요 비용을 미리 알기 어려우므로 향후 생산원가 계산이 가능한 시점에 확정가격을 산출할 수 있는 가격결정공식에 대한 합의로 계약을 체결할 수 있을 것이다.

② 전체 주문 물량의 생산 또는 수입에 장기간이 소요되는 경우로 이는 전체 물량을 생산하여 인도하기까지 소요되는 기간 동안 생산원가가 변동될 수 있다. 이러한 경우 선적 단위로 계약을 갱신 또는 변경하는 번거로움을 피하기 위하여 미리 가격결정공식을 정해두고 매 선적분마다 소요된 생산원가 등을 대입하여 확정가격을 산출하는 것이다.

③ 수입 후의 검사 또는 분석 결과에 따라 가격을 확정하도록 한 경우가 있는데 예를 들면 수입 철광석의 가격을 물품인도 시점에 샘플분석을 통하여 확인된 철분의 함유비율에 따라 결정하는 경우 등과 같다고 볼 수 있다.

앞의 세 가지 예시가 공통적으로 보여주는 것은 계약 시점에는 알 수가 없는 장래에 발생할 사실에 따라 가격이 결정된다는 점이다. 계약 성립 이후에 착수하는 생산 공정에서의 생산요소의 투입 또는 구성요소의 함유량비율을 확인하기 위하여 계약 이후에 실시하는 샘플 분석 등이 그러하다.

또한 미래의 사실에 따라 정해지는 물품의 생산원가는 거래 당사자의 능력이나 의지로 좌우할 수 없기 때문에 계약물품 생산에 투입될 생산요소, 예를 들면 원자재의 가격은 그 원자재 시장에서 결정되고 인건비는 노동시장에서 결정 되듯이 그 제품에 포함되는 구성요소의 함유비율은 분석을 해보지 않고는 알 수가 없는 것이다.

(3) 가격조정 조항의 요건

관세평가에서 가격조정조항을 인정한다는 것은 곧 확정가격이 결정되기까지는 해당 수입물품에 대한 관세부과처분을 유예한다는 것이므로 가격조정조항을 무제한으로 인정하게 되면 세관당국의 관세 부과권 행사가 제약을 받게 되며 한편으로는 해당 수입물품의 법적 지위도 불확정 상태가 장기간 지속되는 결과를 초래할 수 있다.

따라서 가격조정조항이 유효한 것으로 인정되기 위해서는 단순히 구매자와 판매자가 그 같이 합의하였다는 것으로는 충분하지 않고 그 합의에 따른 확정가격이 해당 수입물품의 거래가격의 기초가 될 수 있는 가격이라고 인정될 만한 요건

을 갖추어야 한다.

먼저 가격조정조항은 평가대상 물품이 수입되기 전에 확정된 것이어야 한다. 이것은 거래 물품의 가격을 금액으로 확정하는 대신 그 금액을 산출할 수 있는 공식을 정한 것이라고 할 수 있다.

따라서 거래 물품의 가격과 다름없이 가격조정조항, 구체적으로는 가격결정공식도 그 물품이 ‘우리나라에 수출하기 위하여 판매’되는 때에 확정되어야 한다. 구매자와 판매자 간의 합의로 가격은 언제나 변경될 수 있는 것이기는 하나, 제1방법의 거래가격의 기초가 될 수 있는 것은 해당 물품이 수입되기 전까지 변경된 가격이어야 한다. 가격의 금액을 갈음하는 가격결정공식 또한 변경되더라도 물품이 수입된 이후에 변경된 경우에는 그 공식에 의하여 산출된 가격은 거래가격의 기초로 삼을 수 없기 때문이다. 따라서 가격조정조항은 물품이 수입되기 전에 확정된 것이어야 한다.

다음은 가격조정조항에 포함된 가격결정공식은 거래 당사자 중 누구도 좌우할 수 없는 장래의 사건에 의존하여 가격을 확정하는 것이어야 한다. 앞서 전술한 바와 같이 상거래에서 판매자가 물품의 대가를 정하지 않고 판매 즉, 물품의 소유권을 이전하는 것은 통상적인 상 관행으로 볼 수 없다. 대금 회수를 보장하는 제도적 장치나 국제운송에 따른 보험과 운임 등 대부분의 무역 절차가 가격을 매개로 이루어지기 때문이다.

일반적으로 매매계약이 성립하였다는 것은 곧 대상 물품이 특정됨과 동시에 가격도 정해졌음을 의미한다. 다만, 그럼에도 불구하고 현실적으로 판매자나 구매자의 의지나 능력으로는 계약 성립 전에 가격을 먼저 정하기가 곤란한 특별한 상황 또는 불가피한 사정이 있을 수 있다.

결국 가격조정조항을 정할 수밖에 없는 특별한 상황이란 계약체결 당시에는 구매자와 판매자 그 누구도 좌우할 수 없는 미래의 사실이 실현되지 않고는 거래대상 물품의 가격을 금액으로 확정할 수 없는 상황이라고 할 수 있다.

따라서 가격조정조항에 포함된 가격결정공식은 가격조정조항을 정할 수밖에 없는 불가피한 사정이 해소된 후에 구체화되는 변수를 대입하여 가격을 확정하는 구조의 것이어야 한다. 특히 본 논고의 사실이 되는 A사의 유연탄 거래와 관련하여 후술하겠지만 앞서 전술한 WCO 관세평가기술위원회의 예해(Commentary)4.1의 제 ③항에서 보듯 계약 후 어느 시점에 분석을 통하여 확인되는 정광의 함유비율에 따라 확정하기로 한 철광석의 가격결정공식은 다음과 같은 것이어야 한다.

‘가격(Price)= 철광석 구매량 × 철분함유율 × 철분의 단위가격’이다.

여기서 ‘철분함유율’은 계약 당시에는 알 수 없는 미래의 사실에 해당하므로 향후의 분석결과에 따라 결정된다고 할 수 있으며 ‘철분의 단위가격’은 반드시 계약시에 합의된 것이어야 한다.

6. 거래가격 채택 요건의 함의

우리나라에 수출하기 위하여 판매되는 물품에 대하여 구매자가 실제로 지급하였거나 지급하여야 할 가격에 일정한 비용을 가산하여 조정한 거래가격이라 할지라도 아래와 같이 ‘거래가격 채택요건’⁸⁴⁾ 네 가지를 갖추지 않으면 거래가격을 배제할 수 있다.

① 해당 물품의 처분 또는 사용에 제한이 없을 것 ② 해당 물품에 대한 거래의 성립 또는 가격의 결정이 금액으로 계산할 수 없는 조건 또는 사정에 의하여 영향을 받지 않았을 것 ③ 수입 후의 전매·처분·사용상에 따른 수익의 일부가 판매자에게 귀속되지 아니할 것 ④ 구매자와 판매자간의 특수 관계가 해당 물품의 가격에 영향을 미치지 않았을 것이라는 조건이다.

거래가격을 과세가격으로 채택하지 못한다는 것은 그 거래가격이 과세가격이 되기에 흠결이 있다는 것인데 보통 거래가격을 구성하는 요소인 실제지급가격과 가산비용을 들 수 있다. 가산비용은 객관적이고 수량화할 수 있는 자료에 근거한 금액이어야만 실제지급가격에 가산할 수 있고 그렇지 못한 경우 거래가격으로 할 수 없다. ⁸⁵⁾

따라서 가산비용의 문제가 아닌 어떤 이유로 거래가격이 요건을 갖추지 못하여 과세가격이 될 수 없다고 한다면 그 원인은 실제지급가격에 문제가 있다고 보아야 한다.

위 네 가지 요건 중 ①의 ‘제한’의 경우 물품의 소유권을 양도 받은 구매자가 그 물품의 사용·처분을 자유로이 할 수 없다는 것은 곧 그 소유권이 완전하지 않다는 것이고 결국 사용·처분상의 제한이 문제가 되는 것은 그로 인하여 수입 물품의 가격이 영향을 받을 수 있기 때문이다. 시행령 제21조의 “기타 해당 물품의 가격에 실질적으로 영향을 미치는 제한”, 협정의 “restrictions which …

84) 법 제30조 제3항, 협정 Article 1.1.

85) 법 제30조 제1항 단서, 협정 Article 8.4.

substantially affect the value of the goods” (Article 1, 1.(a) (iii)) 등의 규정에서 이 점을 말해주고 있다. 한편 외견상 처분·사용상의 제한이 있다고 해도 그 제한이 과세가격으로 채택하는데 문제가 없다면 법으로 허용하고 있는데 시행령 제22조 제1항, 협정 Article 1.1.(a)에서는 ① 우리나라의 법령이나 처분에 의한 제한 ② 전매지역의 제한 ③ 기타 수입가격에 실질적으로 영향을 미치지 않는 제한을 들고 있다. ①의 예로는 수입주류를 미성년자에게 재판매 할 수 없는 경우가 있겠고 ②의 예로는 한국시장에서 독점판매권자인 구매자에 대해 해당 물품을 제3국에 재판매할 수 없도록 하는 경우가 그 예라 하겠다. 그러나 ③의 ‘실질적으로 영향을 미치지 않는 제한’인지 여부는 쉽지 않다. WCO 관세평가기술위원회는 당해 업계의 통상적인 관행이 아닌 것(… a restriction which could have a substantial effect on the value of the imported goods is one that is not usual in the trade concerned.)라고 하면서 구매자가 자선의 목적으로만 사용할 것을 조건으로 명목상의 가격만 받고 기계를 판매하는 사례를 들고 있다.

또한 판매자가 모든 구매자에게 수입 후 가정방문의 방식으로만 재판매할 것을 요구하는 제한을 예시하고 있다.⁸⁶⁾ 다시 말해서 구매자가 판매자로부터 이전받는 해당 물품의 가치는 그 제한의 정도에 상당하는 만큼이 감소된 것이고 따라서 양자가 합의한 가격은 그 같은 감소로 인하여 왜곡된 가치를 반영한다는 것이다. ②의 ‘조건·사정’의 경우는 구매자가 이행할 조건에 해당하는 행위를 판매자가 이행하였다면 그 비용이 물품 가격에 전가되었을 것이나 이를 구매자가 부담하는 조건으로 해당 비용에 상당하는 금액은 가격에 반영되지 않았다고 볼 수 있다. 이 경우 만약 구매자가 조건을 이행하는데 소요된 비용을 금액으로 계산할 수 있다면 그 금액을 간접지급으로 하여 실제지급금액으로 할 수 있을 것이다.

이 같은 조건 또는 사정의 예로 시행령 제22조 제2항에서는 ① 해당 물품의 가격이 특정수량의 다른 물품을 사는 조건으로 결정되는 경우 ② 해당 물품의 가격이 구매자가 판매자에게 파는 다른 물품의 가격에 따라 결정되는 경우 ③ 판매자가 반제품을 구매자에게 공급하고 그 완제품의 일정수량을 받는 경우를 들고 있다. 결국 어떤 조건·사정이 국제무역상 또는 해당 물품 관련 산업계에서 이미 확립된 일반적 관행에 속하는 것이 아니고 특정한 판매자·구매자간 또는 특정한 거래에서만 나타난 것이어서 그로 인하여 거래가격이 거래의 실체를 반영할 수

86) WCO 평가기술위원회 예해 12.1.

없는 경우에만 문제가 된다고 할 것이다. 제③의 ‘사후귀속이익’의 경우 해당 물품의 가격은 구매자와 판매자가 향후 해당 물품 수입 후 실현되는 수익 중 일부가 판매자에게 귀속될 것을 전제로 합의한 가격이다.

여기서 수익이라 함은 해당 수입물품을 직접 대상으로 하는 판매대금, 임대료, 사용료 등을 말하고 현물출자에 의한 주식배당금은 포함하지 않는다. 따라서 그 가격은 해당 물품의 가치를 제대로 반영하지 못하는 결함 있는 가격이라는 점은 제①, 제②의 경우와 다르지 않다.

따라서 이 경우에도 해당 물품의 전매 등의 결과로 실현된 수익 중에서 판매자에게 귀속되는 몫의 금액이 확정되면 이를 가산비용으로 더해서 해당 물품의 가치를 제대로 반영하는 거래가격을 산출할 수 있을 것이고 그 금액을 확정할 수 없으면 그 가격은 결함 있는 가격이라고 해야 할 것이다. 제④의 경우 구매자와 판매자가 특수 관계에 있다는 것 자체가 문제가 아니라 그 특수 관계가 해당 물품의 가격에 영향을 미친 경우에 그 거래가격을 과세가격으로 할 수 없다는 것이다.

결국 거래가격 채택요건을 갖추지 못한다는 것은 해당 거래가격의 기초가 되는 실제지급가격에 결함이 있기 때문이라고 전술하였다. 실제지급가격에 결함이 있다는 것은 해당 물품의 가격이 할인된 가격이라는 것을 뜻한다.

이러한 할인은 GATT1947 제7조 주해규정 제2항에서는 “비정상적 할인(abnormal discount)”으로 명시하면서 실제지급가격은 구매자가 지급한 것이므로 ‘할인’에 상당하는 금액, 즉 할인금액이 실제지급가격의 일부가 될 수 없다고 해석하고 있다.

따라서 ‘제한’ 또는 ‘특수 관계 영향’에 따른 할인이 반영된 가격은 거래가격을 결정할 수 없기 때문에 제1방법을 배제하고 제2방법 이하의 방법으로 평가해야 할 것이고 이와 반면 ‘금액으로 계산한 조건·사정’과 ‘금액이 확정된 사후귀속이익’은 해당 물품의 가격에 가산하여 거래가격을 결정할 수 있을 것이다.

제3절 과세물건 확정 시기

1. 관세법상 과세물건 확정시기

가. 과세물건 확정시기의 의의

과세물건의 수입물품이 외국에서 선적되어 수입신고가 수리될 때까지 오랜 시일이 걸릴 수 있어, 그 동안 물품의 성질과 수량은 물론, 납세의무자, 세율에 변화가 일어날 수 있다. 따라서 어느 시점에서의 물품의 성질과 수량에 따라 과세할 것인지 과세물건의 확정시기가 문제가 될 수 있다. 이러한 과세물건 확정시기에 관한 법적 용어는 당해 물품에 대한 과세가격을 산출하기 위해서 매우 중요하다.

평가협정에서는 일반적으로 ‘수입한 때’라고 구체적인 시점을 규정하고 있지만 우리나라 관세법에서는 원칙적인 확정시기 외에 예외적인 확정시기로 11가지를 제시하면서 수입신고에 의하지 아니하거나 본질적으로 수입신고를 할 수 없는 수입에 대하여 ‘특정사실이 발생한 때’라고 명확히 규정하고 있으며 그 밖에 행정규칙, 조세심판 결정에서 그 근거를 찾을 수 있을 것이다.

나. 관세법 제16조(과세물건 확정 시기) 해석

우리나라로 수입되는 외국물품에 대한 수입신고물품은 수입신고 시에 과세물건이 확정이 된다. 관세법 제16조(과세물건 확정 시기)에서 관세는 수입신고(입항 전 수입신고를 포함한다. 이하 이 조에서 같다)를 하는 때의 물품의 성질과 그 수량에 따라 부과함을 규정하고 있는데 이러한 수입신고 시를 원칙적인 확정시기라고 한다. 다만, 예외적 확정시기로 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 물품에 대하여는 각 해당 호에 규정된 때의 물품의 성질과 그 수량에 따라 관세를 부과한다고 규정하고 있다.

1.87) 외국물품인 선용품 또는 기용품과 외국무역선 또는 외국무역기 안에서 관

87) 관세법 제143조 제4항(선용품 및 기용품의 하역 등).

매할 물품이 외국으로부터 우리나라에 도착한 외국물품을 외국무역선 또는 외국 무역기에 하역하거나 환적하려면 세관장의 허가를 받아야 하며, 하역 또는 환적 허가의 내용대로 하역허가나 환적하여야 함에도 하역 또는 환적허가의 내용대로 운송수단에 적재되지 아니한 경우에는 세관장이 지정한 기간 내에 그 물품이 다시 보세구역에 반입된 경우, 재해나 그 밖의 부득이한 사유로 멸실된 경우, 미리 세관장의 승인을 받고 폐기한 경우를 제외하고는 허가를 받은 자로부터 즉시 그 관세를 징수하게 하고 있는 바, 이 때의 과세물건 확정시기는 하역을 허가받은 때이다.

2.88) 보세구역에 장치된 물품은 그 현상을 유지하기 위하여 필요한 보수작업과 그 성질을 변하지 아니하게 하는 범위에서 포장을 바꾸거나 구분·분할·합병을 하거나 그 밖의 비슷한 보수작업을 할 수 있다. 이 경우 보세구역에서의 보수작업이 곤란하다고 세관장이 인정할 때에는 기간과 장소를 지정받아 보세구역 밖에서 보수작업을 할 수 있는데 보세구역 밖에서 보수작업을 하는 물품이 기간내 미반입 시 과세물건 확정시기는 수입자, 납세의무자 등 당해 수입물품과 관련된 자가 세관장에게 보수작업 신청 시 보수작업승인을 받은 때 확정된다.

3.89) 수입물품이 부패·손상되거나 그 밖의 사유로 보세구역에 장치된 물품이 폐기하려는 자는 세관장의 승인을 받아야 하는데 보세구역에 장치된 외국물품이 멸실되거나 폐기되었을 때에는 재해나 그 밖의 부득이한 사유로 멸실된 때와 미리 세관장의 승인을 받아 폐기한 때를 제외하고는 그 운영인이나 보관인으로부터 즉시 관세를 징수하고 있는 바, 이 때의 멸실되거나 폐기된 때 과세물건 확정시기는 결정된다 할 수 있다.

4.90) 가공무역이나 국내산업의 진흥을 위하여 필요한 경우에는 세관장은 대통령령⁹¹⁾으로 정하는 바에 따라 기간, 장소, 물품 등을 정하여 해당 보세공장 외에서 외국물품을 원료 또는 재료로 하거나 외국물품과 내국물품을 원료 또는 재료로 하여 제조·가공하거나 그 밖에 이와 비슷한 작업을 할 수 있도록 허가할 수 있고 허가를 받은 보세작업에 사용될 물품을 관세청장이 정하는 바에 따라 공장 외 작업장에 직접 반입하게 할 수도 있다. 또한 세관장은 보세작업상 필요하다고 인정될 때에는 대통령령⁹²⁾으로 정하는 바에 따라 기간, 장소, 물품 등을 정하여

88) 관세법 제158조 제5항(보수작업).
 89) 관세법 제160조 제2항(장치물품의 폐기).
 90) 관세법 제187조 제6항9보세공장의 작업허가.
 91) 관세법시행령 제203조(보세공장의 작업허가신청).

보세건설장의 보세작업⁹³⁾을 허가할 수 있도록 하고 있으며, 또한 종합보세구역에서 종합보세기능의 수행에 필요한 시설 및 장비 등을 유지하고 종합보세기능⁹⁴⁾을 수행하려는 자는 그 기능을 정하여 세관장에게 종합보세사업장의 설치·운영에 관한 신고 및 종합보세구역에 물품을 반입하거나 반출하려는 자는 세관장에게 신고할 수 있도록 하고 있으며, 종합보세구역에 장치된 물품에 대하여 보수작업을 하거나 종합보세구역 밖에서 보세작업을 하려는 자는 대통령령⁹⁵⁾으로 정하는 바에 따라 세관장에게 신고하도록 하고 있는 바, 이 때의 보세공장의 작업, 보세건설장의 작업, 종합보세구역의 작업물품이 기간내 미반입 시 과세물건 확정시기는 보세공장, 보세건설장의 작업 또는 종합보세구역의 작업의 허가를 받거나 신고한 때 확정된다고 할 수 있다.

5.⁹⁶⁾ 보세운송을 하려는 자는 외국무역선 또는 외국무역기에의 효율적인 하역을 위하여 필요하거나 세관장의 물품의 감시 등을 위하여 필요하다고 인정하여 관세청장이 따로 정하는 경우를 제외하고는 세관장에게 보세운송의 신고 또는 승인을 받아 운송해야 하는데 보세운송하는 외국물품이 지정된 기간 내에 목적지도착하지 아니한 경우 해당 물품이 재해나 그 밖의 부득이한 사유로 망실되었거나 미리 세관장의 승인을 받아 그 물품을 폐기하였을 때를 제외하고 즉시 그 관세를 징수하게 하고 있는 바, 보세운송기간 경과 시의 과세물건 확정의 시기는 보세운송을 신고하거나 승인을 받은 때라고 할 수 있다.

6.⁹⁷⁾ 외국물품의 소비나 사용이 선용품·기용품 또는 차량용품을 운송수단안에서 그 용도에 따라 소비하거나 사용하는 경우, 선용품·기용품 또는 차량용품을 관세청장이 정하는 지정보세구역에서 출국심사를 마치거나 우리나라에 입국하지 아니하고 우리나라를 경유하여 제3국으로 출발하려는 자에게 제공하여 그 용도에 따라 소비하거나 사용하는 경우, 여행자가 휴대품을 운송수단 또는 관세통로에서 소비하거나 사용하는 경우 및 관세법에서 인정하는 바에 따라 소비하거나 사용하는 경우 등 수입으로 보지 아니하는 소비 또는 사용을 제외하고 수입신고 수리 전에 소비·사용한 외국물품의 과세물건 확정시기는 소비하거나 사용한 때이다.

92) 관세법시행령 제212조(보세건설장의 보세작업의 허가신청).

93) 관세법 제195조 제2항(보세건설장의 작업허가).

94) 관세법 제202조 제3항(설비의 유지의무 등).

95) 관세법시행령 제217조(설비유지의무 등).

96) 관세법 제217조(보세운송기간 경과 시의 징수).

97) 관세법 제239조(수입으로 보지 아니하는 소비 또는 사용).

7.98) 수입하려는 물품을 수입신고 전에 운송수단, 관세통로, 하역통로 또는 관세법에 따른 장치 장소로부터 관세 등의 체납이 없고 최근 3년 동안 수출입실적이 있는 제조업자 또는 외국인투자자가 수입하는 시설재 또는 원부자재, 기타 관세 등의 체납우려가 없는 경우로서 관세청장이 정하는 물품을 즉시 반출하려는 자는 납부하여야 하는 관세에 상당하는 담보를 제공 하고 세관장에게 즉시 반출신고를 하여야 하는데 이 때의 수입신고전 즉시 반출신고 물품에 대한 과세물건 확정시기는 반출 신고한 때이다.

8.99) 법령에 따라 수출입이 제한되거나 금지물품, 세관장의 확인이 필요한 물품, 판매를 목적으로 반입하는 물품 또는 대가를 지급하였거나 지급하여야 할 물품, 가공무역을 위해 해외에 무상으로 수출입하는 물품 및 그 물품의 원부자재, 그 밖에 수출입신고가 필요하다고 인정되는 관세청장이 정하는 물품으로서 세관장이 우편물에 대하여 수출·수입 또는 반송을 할 수 없다고 결정하였을 때 통관우체국장은 그 우편물을 발송 또는 수취인에게 내줄 수 없으며 해당 우편물의 수취인이나 발송인은 수출·수입 또는 반송신고를 하여야 하는데 이 때의 우편으로 수입되는 물품에 대한 과세물건 확정시기는 통관우체국에 도착한 때이다.

9. 그 밖에 과세물건 확정시기로 예외적 확정시기의 ‘특정사실이 발생한 때’를 짚어보면 ‘도난물품이나 분실물품’인 경우, ‘매각되는 물품’, ‘수입신고를 하지 아니하고 수입된 물품’ 등의 과세물건 확정시기는 ‘도난되거나 분실된 때’, ‘매각된 때’, ‘수입된 때’가 과세물건 확정시기라고 할 수 있다.

다만, 과세물건 확정 시기와 관련해 간과해서는 아니 될 것은 ‘보세공장의 원료과세 물품의 과세물건 확정시기’라고 할 수 있는데 보세공장 운영인은 보세공장에 반입된 물품을 그 사용 전에 세관장에게 ‘사용신고’¹⁰⁰⁾를 하도록 규정하고 있다. 이것은 보세공장에서 제조된 물품을 수입(국내로 반출 즉 내국 물품화)하는 경우 세관장에게 사용신고 전에 미리 세관장에게 해당 물품의 원료인 외국물품에 대한 과세의 적용을 신청하게 하여 당해 물품이 내국물품과 혼용을 방지하고 객관적인 세액을 산출하기 위해서이다. 이러한 보세공장 ‘사용신고’는 관세법 제16조(과세물건 확정 시기)에도 불구하고 ‘사용신고를 하는 때’¹⁰¹⁾의 그 원료의 성질 및 수량에 의하여 관세를 부과한다.

98) 관세법 제253조 제1항(수입신고전의 물품 반출).

99) 관세법 제258조 제2항(우편물통관에 대한 결정).

100) 관세법 제186조(사용신고 등).

101) 관세법 제189조(원료과세).

2. 과세물건 확정시기의 적용법령

가. 관세법상 적용법령 의의

관세법 제16조(과세물건 확정시기의 시기)에서는 앞서 설명한 바와 같이 각 호의 어느 하나에 해당하는 물품은 그 사실이 발생한 날, 보세건설장에 반입된 외국물품인 경우에는 사용 전 수입신고가 수리된 날을 제외하고는 관세는 수입신고 당시의 법령에 따라 부과된다고 규정하고 있다.

외국물품이 수입된 경우 수입계약에서부터 수입신고 및 수리 또는 물품을 반출할 때까지 여러 과정의 절차를 거치는 동안에 관세율을 비롯한 법령이 변경될 수 있는 것이다.

따라서 이러한 적용법령이 과세물건 확정시기와 관련하여 변경이 있을 경우에는 과세가격을 결정하기 위해 어느 시점을 기준으로 관련 법령을 적용하는지가 중요한 문제라고 할 수 있다.

나. 관세법 제17조(적용법령) 해석

수입 물품에 대한 과세물건 적용법령은 과세물건이 확정될 수 있는 날에 적용할 수 있는 법령을 말하는데 관세는 수입신고 당시의 법령에 따라 부과된다고 규정하고 있다. 이 문제는 수입계약에서부터 수입신고 및 수리 또는 물품을 반출할 때까지 여러 과정의 절차를 거치는 동안에 관세율을 비롯한 법령이 변경될 수 있기 때문에 과세당국은 관세 등을 부과하기 위해 과세물건이 확정될 수 있는 날에 적용될 법령과 과세표준 및 관세율을 확정하여 납세의무자에게 과세 및 부과·징수할 수 있는 법적 근거가 되는 것이다.

또한 적용법령은 특정 사실이 발생한 날에 대한 법령을 적용함으로써 납부의무와 관련하여 이미 성립된 관세채권의 구체적인 내용을 확정하는 공법상 형성권 즉 관세를 부과하고 결정 등의 행정처분을 할 수 있는 ‘관세의 부과권’과 나아가 부과권의 행사에 의하여 확정된 구체적인 납세의무에 대하여 그 이행을 청구하고 강제할 수 있는 권리로서의 청구권의 일종인 ‘관세징수권’이라는 국가의 의무가 발생한다고 하겠다.

특히 특정한 권리에 관하여 법률이 미리 정하여 놓은 존속기간으로서 그 동안에 권리가 행사되지 않으면 그 권리가 소멸하게 되는 제척기간의 기산일¹⁰²⁾에 결정적인 영향을 미치고 있는데 관세법시행령에는 제척기간의 기산일 즉, 관세를 부과할 수 있는 날은 ‘수입신고한 날의 다음날’이라고 규정하고 예외적인 과세물건의 확정시기에 대한 적용법령으로 다섯 가지를 예시하고 있다.

① 과세물건 확정시기의 예외적인 경우에 해당하는 때에는 그 사실이 발생한 날의 다음 날, ② 의무불이행 등의 사유로 감면된 관세를 징수하는 경우에는 그 사유가 발생한 날의 다음 날, ③ 보세건설장 반입물품의 경우는 건설공사완료보고일과 특허기간만료일 중 먼저 도래한 날의 다음 날, ④ 과다환급 또는 부정환급 등의 사유로 관세를 징수하는 경우에는 환급한 날의 다음 날, ⑤ 잠정가격을 신고한 후 확정된 가격을 신고한 경우에는 확정된 가격을 신고한 날의 다음 날을 말하고 있으며, 또한 관세징수권 등의 소멸시효 기산일 여섯 가지를 예시하고 있는데 ① 신고납부하는 관세의 경우 수입신고수리일부터 15일이 경과한 날의 다음 날, ② 보정신청과 함께 납부하는 관세의 경우는 보정신청일의 다음날의 다음 날, ③ 수정신고와 함께 납부하는 관세의 경우는 수정신고일의 다음날의 다음 날, ④ 부과고지하는 관세의 경우는 납세고지를 받은 날부터 15일이 경과한 날의 다음 날, ⑤ 수입신고전 즉시반출신고하고 반출한 물품의 경우는 수입신고한 날부터 15일이 경과한 날의 다음 날, ⑥ 기타 납세 고지하여 부과하는 관세에 있어서는 납부기한을 정한 때에는 그 납부 기한의 만료된 날의 다음 날이 그것이다.

따라서 이러한 과세물건이 확정될 수 있는 날에 적용될 법령은 과세요건을 구성할 수 있게 하고 조세채권의 성립으로 국가는 조세를 징수할 수 있으며 납세의 무자는 조세를 납부할 의무를 지우게 하는 과세요건을 구성하는 4대 요소¹⁰³⁾ 중 하나인 ‘과세물건’을 확정하는 중요한 요소라고 할 수 있다.

102) 관세법 시행령 제16조(제척기간의 기산일).

103) 일반적으로 갖추어야 할 4대 요건은 과세물건, 과세표준, 관세율, 납세의무자를 말함.

3. 과세물건 확정시기의 적용법령 사례104)

[외국수리선박의 과세물건 확정시기]

외국수리선박의 과세물건 확정시기는 법 제16조 제11호의 규정에 의거 외국에서 선박을 수리하였거나 수리에 필요한 물품을 구입한 때를 수입된 때로 보아야 하나, 과세기술상 당해 선박이 외국에 있어 신고납부 또는 부과고지가 곤란하므로 과세물건 확정시기 및 환율적용시점을 다음과 같이 한다.

1. 당해 선박이 우리나라에 최초로 입항하여 수입신고를 하는 경우에는 수입신고를 할 때
2. 당해 선박이 우리나라에 최초로 입항하였으나 수입신고를 하지 않은 경우에는 입항한 때

104) 관세법 통칙 16-0...1 : 외국수리선박의 과세물건 확정시기.

제3장 수입 유연탄의 특성과 과세가격 결정 요소

제1절 수입 유연탄의 무역환경과 일반적 특성

1. 수입 유연탄의 무역거래 현황

우리나라는 국가산업에 많은 광물자원을 필요로 하고 있는 실정이나 광물자원의 공급은 극히 일부만을 국내생산으로 충당하고 대부분은 해외 수입에 의존하고 있는 것이 현실이다. 우리나라 석탄수요는 <표 3-1>에서 2016년 기준 연간 1억 3천 4백만 톤으로 세계 석탄 수입량 중 10.1%를 차지하고 있으며 2014년 이후 증가추세에 있다.¹⁰⁵⁾

<표 3-1> 주요국 석탄 무역량

(단위: 백만 톤, %)

수입량(주요 수입국)					수출량(주요 수출국)				
국별	2014	2015	2016	증감 (16/15)	국별	2014	2015	2016P	증감 (16/15)
중 국	291.6	204.1	255.6	25.2	호 주	375.0	392.3	389.3	-0.8
인 도	237.6	215.6	200.1	-7.2	인 니	409.2	366.7	369.9	0.9
일 본	188.1	189.6	189.4	-0.1	러시아	155.5	152.2	171.1	10.2
한 국	131.0	133.9	134.5	0.4	콜롬비아	81.2	77.8	83.3	7.1
대 만	65.8	64.8	65.6	1.2	남아공	69.0	75.5	76.5	1.3
네덜란드	47.3	57.1	55.5	-2.8	미 국	88.2	67.1	54.7	-18.5
독 일	53.8	54.5	53.6	-1.7	네덜란드	31.3	36.6	40.6	10.9
터 키	29.8	34.0	36.2	6.5	캐나다	34.5	30.5	30.3	-0.7
기타	367.0	357.9	140.8	-39.3	기 타	125.4	106.4	117.8	10.7
전 세계	1,412.5	1,311.5	1,331.3	1.5	전 세계	1,369.3	1,308.1	1,333.5	1.9

주 : P은 잠재 예상치 포함.

자료 : 에너지정보원, IEA(2017), Coal Information

105) 양의석·신보람·김아름·김비아 (2018), “세계 석탄 수급 현황과 구조변화 요인”, 「세계 에너지시장 인사이트」, 제18-24호, 에너지경제연구원, pp. 3-23.

한편 한국의 유연탄 수입시장에 있어서 국가별 점유율은 <표 3-2>와 같이 2014년부터 2017년 4년 동안 호주와 인도네시아가 금액 기준 US\$ 319억 2천 7백만 달러를 수출하여 우리나라 유연탄 점유율 60%를 점유하고 있다.

특이한 점은 2013년까지 캐나다가 러시아 보다 점유율이 앞섰으나 2014년 이후 러시아가 점유율에서 5.9% 앞서 있음을 보여주는데 이는 세계 기후변화 협정에 대한 실천의 결과라고 보여 진다.

<표 3-2> 한국의 유연탄 수입시장 국가별 점유율 현황

(단위: 백만 달러, 백만 톤, %)

순위	국가명	2014년~2017년		
		수입액	중량	점유율
1	호주	22,837	232,601	46.8
2	인도네시아	9,090	154,029	18.1
3	러시아	8,919	101,768	17.7
4	캐나다	5,783	48,557	11.8
5	미국	2,452	18,729	5.6
총 계		53,256	596,670	100

자료: 한국무역협회(KITA) 무역통계.

또한 우리나라 유연탄 수출입 현황은 아래 <표 3-3>에서와 같이 수입이 대부분으로 중량을 보면 2014년 이후 지속적으로 증가 추세를 보이고 있고 유연탄 수출은 2014년 이후 소폭 상승하다 2017년은 큰 폭으로 상승하였는데 이는 정부의 신재생에너지 등 에너지 다변화 정책에 기인하는 것으로 풀이 된다.

<표 3-3> 유연탄 수출입 동향

(단위: 백만 불, 백만 톤)

구분		2017년	2016년	2015년	2014년
수입	중량	131,464	118,468	119,321	117,873
	금액	13,480	8,167	8,674	10,722
수출	중량	70,177	12	24	7
	금액	2,947	0	3	0

자료: 한국무역협회(KITA) 무역통계.

세부적으로 살펴보면 무연탄 수출입은 미미한 가운데 2015년 이후 증가하다 2016년에는 감소 이후 대폭 상승하는 추세이다. 이것은 수출입 거래의 감소폭의 확대는 글로벌 경기침체에 따른 유가 변동성 폭과 미국 주도의 기후변화 정책기조가 작용했기 때문이라고 해석되며¹⁰⁶⁾ 그 밖의 석탄 이하 품목도 2015년 이후 수출입이 이어지고 있으며, 또한 석탄을 HS 6단위 기준 품목별로 수입동향을 살펴보면 <표 3-4>와 같이 2017년 기준 우리나라 전체 석탄 수입량은 1억 4천 8백만 톤으로 전년 대비 10.2% 증가하였다.

무연탄의 경우는 2014년 이후 지속적으로 감소 하다가 2017년에 와서 2016년 대비 18.6%가 증가하였고 유연탄도 2014년 이후 지속적인 감소세를 이어가다 2017년에는 전년 대비 65%가 상승하였다. 이는 국제유가 시세와 연동된 국제 석탄 단가의 하락에 그 요인을 찾아 볼 수 있을 것이다.

<표 3-4> 석탄의 품목별 수입동향(HS 6단위 기준)

(단위: US\$/천, 천 톤)

구분	'14년		'15년		'16년		'17년	
	금액	중량	금액	중량	금액	중량	금액	중량
무연탄 (2701.11)	920	8,293	812	8,938	759	9,423	933	7,003
유연탄 (2701.12)	10,722	117,873	8,674	119,321	8,167	118,468	13,480	131,464
기타석탄 (2701.19)	343	4,865	372	6,823	299	6,569	647	9,768
합계	11,985	131,031	9,858	135,082	9,225	134,460	15,060	148,235

주 : 석탄으로 제조한 연탄, 조개탄 제외.

자료 : 관세청 전자통관시스템 무역통계.

이러한 석탄의 소비량 증가에 따라 국제적 유연탄 가격에도 변화가 있었다. <표 3-5>에서 살펴 보건데 국제 유연탄 값이 천정부지로 치솟던 '14년을 고비로 기후변화 협약 등 미국을 중심으로 환경규제에 대한 국제적 여론에 힘입어 화석연료 감축으로 인한 유연탄 가격이 내림세를 보이고 있다.

106) 조영태·박종문·백지현 (2015), “주요 에너지 수출입 동향”, 「수출입동향분석」, 제104호, 한국관세무역개발원, p. 23.

즉, 우리나라가 주로 수입하고 있는 호주 및 러시아, 인도네시아 석탄은 高효율탄으로 인정받고 있는 호주 및 러시아産 3년 평균가격은 US\$64.41, 低효율탄인 인도네시아産 3년 평균 가격은 US\$58.52로 나타내고 있다.

<표 3-5> 연도별 주요국 産 연평균 유연탄 가격 동향

(단위: US\$/mt)

구분	한국	일본	중국	인니	호주, 러시아	ARA	남아공
2014년	80.83	83.81	90.85	65.49	70.61	75.24	72.27
2015년	59.47	63.03	71.59	53.69	57.59	56.50	56.93
2016년	68.10	70.96	77.49	56.39	65.03	58.62	63.46
3년 평균	69.47	72.60	79.98	58.52	64.41	63.45	64.22

자료 : 대한석탄공사 자료실, [(Coal Trader International(Platts), 2016년].

이러한 각국의 연료 탄은 인도조건 및 선적항 샘플 성분분석에 따라 공급자와 수입자의 공급계약에 의거 단가 계약에 거의 절대적인 영향을 미치게 됨으로 각국 석탄의 발열량은 그 만큼 중요한 성분요소라고 할 수 있겠다. 그럼에도 불구하고 현물시장의 주요 국가가 생산한 연료 탄의 발열량은 탄 중 및 공인방식에 따라 아래 <표 3-6>¹⁰⁷⁾와 같이 차이가 나고 있다.

<표 3-6> 현물시장의 주요 국가産 연료 탄 발열량¹⁰⁸⁾ 기준표

(단위: kcal/kg)

구분	한국 (CIF,NAR)	일본 (CIF,NAR)	중국 (FOB,GAR)	인니 (FOB,GAR)	호주,러시아 (FOB,GAR)	ARA (CIF,GAR)	남아공 (FOB,NAR)
발열량 (kcal/kg)	6,080	6,080	6,200	5,900	6,300	6,000	6,000

자료 : 대한석탄공사 자료실, [유연탄 가격동향, Coal Trader International(Platts), 2016년].

특히 우리나라 수입 유연탄의 대부분을 차지하고 있는 호주 및 러시아, 인니가 생산한 연료 탄의 발열량을 보면 호주 및 러시아산 유연탄의 발열량(총발열량)은 6,300kcal/kg 이고 인도네시아 산 유연탄 평균 총 발열량은 5,900kcal/kg이다.

107) 대한석탄공사 (2016), ‘유연탄가격동향’, (출처:International Coal Report(2014년), Coal Trader Inter-national Reput(Pltts)(2015년~2016년), 자료실, 사업개발팀.

108) NAR은 순 발열량, GAR은 총 발열량을 뜻함.

2. 수입 유연탄의 무역환경

석탄의 수입단가 결정은 국제적 수요 및 공급에 의해 유연탄 가격은 결정된다. 또한 유연탄시장 그 자체가 변동성이 크기 때문에 가격 결정에 많은 변수들이 수반된다. 최근 특히 <표 3-7>과 같이 우리나라에 가장 많이 수입해 온 호주 탄의 경우 2012년 이후 반입량은 지속적으로 증가하고 있는 반면 톤당 단가는 지속적으로 감소추세에 있고 상대적으로 저 열량인 인도네시아 탄 수입량은 2012년 이후 수입량과 톤당 단가가 감소하고 있다.

<표 3-7> 국가별 수입석탄의 국내가격 도입가능 가격 추이

(단위: US\$/톤, 천 톤)

품목명	2015년		2014년		2013년		2012년	
	중량	단가	중량	단가	중량	단가	중량	단가
호주	55,794	77.72	50,528	99.47	46,224	111.84	42,012	139.25
인니	28,837	52.72	33,200	66.37	35,809	71.80	36,703	85.62
캐나다	9,333	91.25	12,221	108.96	12,883	123.17	11,685	161.63
중국	1,552	99.08	1,606	119.64	1,422	126.62	1,297	169.95
기타	23,805	76.14	20,318	96.92	19,883	106.43	22,948	135.93

자료 : 관세청 전자통관정보시스템(UNI-PASS).

이러한 현상은 최근 우리나라 발전용 유연탄의 70% 이상을 공급하고 있는 호주, 인도네시아의 선적항, 광산 등에서 기상이변, 재해, 파업 등으로 유연탄 공급이 일시적으로 중단되는 경우가 빈번하게 발생하고 있고,¹⁰⁹⁾ 중국 석탄생산 감축 정책과 미국 대형 석탄회사들의 파산, 주요 석탄 수출국의 공급량 축소 등으로 국제가격이 상승국면이 없지 않으나 국제석탄가격의 급등으로 원자재비용 부담이 늘어난 중국 석탄화학업체들이 가동을 중단하거나 설비투자를 연기하는 사례가 발생한 것이 가격상승 요인으로 작용으로 해석된다.

이처럼 글로벌 석탄 환경이 국내 도입가능 가격 즉 수입가격에 영향을 주고 있고, 이에 따라 발전회사들은 에너지 수급상황과 맞물려 경영전략에 영향을 받는

109) 서울경제 (2016.9.19.), “한국중부발전, 러시아에서 안정적으로 유연탄공급 받는다.”

환경에서 석탄의 국제거래 시세에 민감할 수밖에 없는 것이다.

최근의 가격결정에 영향을 미치고 있는 대외적인 환경변수를 말하자면 호주산 탄 수출량, 중국 수입물량, 유가, 미국 천연가스 가격, 미국 셰일가스 생산량 등의 요인들 간의 인과관계계가 한 몫을 하고 있고¹¹⁰⁾ 또한 그 이외도 환율, 경제성장과 같은 경제적 여건과 관련된 많은 요인들에 의해 결정된다.¹¹¹⁾

특히, 국제유가 시세와 연동된 석탄은 글로벌 경제에 영향을 미치게 되고 여기에 주요 유가와 관련 글로벌 주요 산유국의 증산량, 각국의 기후환경 등의 정책기조에 따라 수입단가 결정이 좌우된다 할 것이다. 이외에도 또 하나의 중요한 변수는 유연탄의 발열량이다. 석탄 가격의 절대적 요인이라 할 수 있는 발열량은 탄소배출계수를 개발하는데 가장 중요한 인자로 이러한 발열량은 각종 에너지 통계와 효율분석의 기초 자료로 사용되기도 한다.¹¹²⁾이외에도 석탄가격을 결정하는 요인으로는 수출국의 국내환경, 운송조건, 선적항내 선적 전 샘플조건에 따라 좌우될 것이다.

대내적 환경으로는 전력산업 구조개편에 따른 연료공급 관련 발전연료가 경쟁 전력가격(MCP, Market Clearing Price)이 중요 결정요인이기 때문에 발전회사들은 연료가격의 변화가 연료선택에 중요한 수입요인으로 작용하고 있다.¹¹³⁾ 한편, 국내 발전사의 입장에서 보면 각 수출국의 탄 종별 단위 발열량이 달라 수입 유연탄의 단가 및 내국세(개별소비세)와 밀접한 관련이 있기 때문에 각 발전회사들은 유연탄 개별소비세 도입에 따른 국내 발전용 수입 유연탄의 경제성 및 수입행태 즉, 각 발전회사의 경영전략에 따라 도입량을 결정하고 있는 것이다.

최근 유연탄의 발열량이 LNG의 절반 수준에 불과하다는 이유로 세율 또한 맞춰 올해 kg 당 36원으로 인상 여파에 힘입어 과세 수위가 높아지고 이에 따른 유연탄 세금의 인상이 석탄 화력발전 전력도매가격 상승으로 이어지고 전기요금 인상효과로 국민의 사회적 비용이 늘어날 전망이다¹¹⁴⁾ 정부는 에너지세제 개편

110) 광명문 (2015), “국제 유연탄 가격의 결정요인 분석_셰일가스 확산을 중심으로”, 숭실대학교 대학원 석사학위논문, p. 39.

111) 김영진·강희재 (2016), “유연탄 가격예측 모형개발에 관한 연구”, 「서비스연구」, 제6권 제4호, 서비스사이언스학회, pp. 75-85.

112) 김민욱·조창상·전영재·양진혁·신호철·전의찬 (2016), “국내 유연탄의 발열량 추이 분석(2010~2014) 및 탄소배출계수 개발”, 「한국기후변화학회지」, 제7권 제4호, 한국기후변화학회, pp. 513-520.

113) 이원우·노동식·조성한 (2004), “전력산업 구조개편이 발전연료 선택에 미치는 영향 연구”, 「기본연구보고서」, 04-05, 에너지경제연구원, pp. 1-188.

114) 조세일보 뉴스 (2018.5.8.), “과세형평 논란 ‘유연탄·LNG’...상대가격 조정된다.”

시나리오를 발표하였다. 그 내용을 보면 발전용 유연탄에 대한 기본세율을 24원/kg으로 하고 18원/kg의 탄력세율을 적용한다는 에너지 개편 내용이 장기적으로 전력화 현상을 둔화시기에는 미흡한 수준이라는 견해가 지배적이다.¹¹⁵⁾

3. 수입유연탄의 일반적 특성

최근 미국 대선 결과의 에너지에 대한 정책 변화 기조는 미 국익 우선주의 표방 아래 그 동안 시행오고 있는 신·재생에너지 정책에 대한 미국 환경보호청(EPA)¹¹⁶⁾ 규제를 비판하고 에너지기업을 발전시켜 일자리를 창출하겠다고 공언한 바에 따라 향후 파리 기후협정¹¹⁷⁾ 철회 및 유엔 기후변화 프로그램에 대한 미국의 분담금 지원 중단 등 일련의 화석연료에 대한 규제 완화 정책으로 에너지 패러다임 변화가 감지되고 있다.

또한 우리의 對중국 수출 의존도가 큰 만큼 미 대선의 세계 각국에 대한 과급 효과는 세계 경제를 뒤흔들게 했다. 특히 중국의 對미 수출 감소는 각 국의 원자재 가격 상승 및 환율 변동으로 세계 금융시장을 요동치게 하였으며, FTA로 상징되는 자유무역의 기조를 버리고 이처럼 기존의 상식을 뒤엎는 뉴노멀시대(New Nomal)¹¹⁸⁾ 그 중심에 빈약한 내수시장의 우리나라가 있는 것이다. 이처럼 대외적인 불확실성의 증대는 에너지 수급 안정에 부정적으로 작용할 가능성이 클 것으로 예상되어 이에 대한 에너지 수급 다변화 정책이 요구된다.

이러한 세계적 에너지 패러다임 변화 속에서 우리나라 발전용 유연탄 원자재 수입은 <표 3-8>에서 보듯 2016년 11월 현재 10억 6천2백만 달러로 전년 대비 68.8%의 폭발적인 수입 증가율을 나타내고 있다. 이는 중국이 석탄 공급 과잉을

115) 박광수·조성진 (2014), “에너지 세계개편의 전력시장 영향 및 민감도 분석”, 「정책 이슈페이퍼」, 14-04, 에너지경제연구원, pp. 1-33.

116) United States Environmental Protection Agency : 미국 내의 환경오염과 공해 방지에 관한 여러 가지 대책을 통일하고, 환경 대책을 통합적으로 추진하기 위하여 1970년에 설치한 정부기관이며, 환경 보전에 관한 행정기관임. EPA는 대기, 물, 소음, 폐기물, 유해물질, 방사성물질의 6개 분야에 관하여 공해 방지의 임무를 가지며, 대기청정법(clean air act), 유해물질규제법(toxic substances control act) 등의 법률에 의한 다양한 권한이 주어져 있음(해양과학용어사전, 2005.10.7.).

117) 2015년 12월 12일 2020년 이후 새로운 기후체제 출범을 위한 합의문이 도출되면서 196개 선진국과 개발도상국 모두 온실가스 감축을 통한 전 세계적인 기후변화 대응에 대한 협약을 체결.

118) 시대 변화에 따라 새롭게 부상하는 표준으로 저성장, 저소비, 고실업률, 고위험, 규제강화, 미 경제역할 축소 등 글로벌 경제 위기 이후 새로운 경제 질서를 특징짓는 현상.

해소하기 위해 광산 조업일수를 기존 330일에서 276일로 단축하는 등 감산정책을 시행함에 따라 생산량이 감소하여 국제 석탄 가격이 급격한 상승세를 지속하는 요인으로 풀이된다.¹¹⁹⁾ 이러한 유연탄 수입은 우리나라 전체 에너지 원자재 수입의 13%를 차지하고 있는 것이다.

<표 3-8> 석탄 원자재 수입 추이

(백만 달러, %)

구 분	'14	'15	'15.11	'16.10	'16.11	증감율(%)	
						전년 비	전월 비
석탄	11,995	9,867	629	776	1,062	68.8	36.8
합계 (원유,가스 등)	173,116	101,608	7,205	7,071	8,196	13.8	15.9

자료 : 산업통상자원부(2016.11 수출입 동향), 2016.12.1, 보도자료.

특히 2016년 말 들어 장기계약에 따른 계절적 수요로 인한 원자재 값 변동이 꿈틀거리고 있기에 관련 부처 및 발전회사는 유연탄 수급조절을 위한 공동 대응 마련 등 물가안정 대책에 기여하고 있음은 긍정적 요인이기는 하나 연료가격 불확실성으로 인한 신고가격의 왜곡으로 막대한 세액누락으로 이어져 국가 재정수입 손실을 초래할 개연성이 상존하고 있다.

특히 발전용 유연탄 수입 연료가격의 급등세로 기인한 향후 세계경제의 불확실성으로 인하여 각 국가의 연료수급에 대한 안정적 확보에 대한 과잉 대응이 신고가격의 왜곡으로 나타나 막대한 세액누락으로 이어져 국가 재정수입 손실을 초래할 개연성이 커지고 있는 것이다.

또한 생활수준이 향상됨에 따라 에너지 효율성, 환경문제로 인하여 대체에너지를 찾게 되고 연구하게 되었지만 우리나라 현실은 석탄 부존량이 세계의 0.015%에 불과한 한정된 자원이나 석탄 소비량은 전 세계의 2.1% 수준으로 세계 7위, 석탄 수입량은 세계 3위의 석탄 의존국가¹²⁰⁾이기 때문에 화석에너지로서 그 중요함은 더 말할 나위가 없는 것이다.

119) 석주현 (2017), “중국의 석탄산업 구조조정에 따른 석탄 수출국 영향”, 「세계 에너지시장 인사이트」, 제17-6호, 에너지경제연구원, p. 6.

120) <표 3-9> ‘탄화도에 따른 분류’, <표 3-10> ‘화학적 특성에 따른 탄 종 분류’ 참조.

4. 탄 종 분류와 특성

석탄은 일반적으로 석탄은 장기간 물리적, 화학적, 생물학적 작용을 받아 변질되어 생성된 흑색 또는 흑갈색의 가연성 물질로 알려져 있고 탄소 함유 중량기준으로 50% 이상, 용량기준으로 70%이상 되어야 석탄이라고 인정하고 있고¹²¹⁾ 주로 탄소가 주성분이지만 그 밖에 산소, 수소, 질소, 황, 기타 무기물도 포함하며 탄소함유율 및 수분감소의 탄화정도에 따라 갈탄, 아역청탄, 역청탄, 무연탄으로, 연소상태에 따라 크게 유연탄과 무연탄으로 에너지 원료를 용도에 따라 난방 또는 취사용의 직접연료용, 발전용, 시멘트용으로 대별 하고 있다. 이러한 국제적 공인된 분류방법에 의거 화학적·공업적 분류방법에 따라 탄화도, 탄소, 휘발분, 발열량, 각 국가의 탄질성분 계수 등 구성요소에 따라 석탄의 분류체계로 구분되며, 분류체계 상 수입 계약단가도 다르다.

가. 탄화도

석탄은 탄화도 및 화학적 특성에 따라 다양하게 구분되며 세부 분류 기준은 나라마다 산업용도와 관련된 화학적 특성에 따라 조금씩 다르며, 탄화도에 따라 토탄(Peat), 갈탄(Lignite),아역청탄(Sub-bituminouscoal),역청탄(Bituminouscoal), 무연탄(Anthracite)으로 나누어지며, 석탄 연료를 국제적으로 인정 하고 있는 독일식의 탄화도에 따라 무수무회 기준¹²²⁾ 으로 분류하면 <표 3-9>와 같다.

<표 3-9> 탄화도에 따른 분류

(분석기준 : 무수무회기준)

구분	고정탄소(%)	휘발분(%)	연료비 (F.C/V.M)	ASTM발열량 (kcal/kg)
갈 탄	50 이하	50 이상	1 이하	4,611 이하
아역청탄	50 ~ 65.7	36 ~ 50	1 ~ 1.8	1,600 ~ 6,389
역 청 탄	65.7 ~ 87.5	14 ~ 35	1.8 ~ 7	5,833 이상
무 연 탄	87.5 이상	3 ~ 13	7 이상	-

자료 : 한국표준협회(KS EISO 11760).

121) (사)한국석탄산업발전연구원 (2014), 「석탄이란」, p. 3.

122) 입하 탄 시료에서 수분과 연소 잔류성분인 회분을 제거한 가연성분 만을 기준으로 하는 분석한 것.

나. 화학적 특성

미국기준의 ASTM¹²³⁾ 방식에 의한 화학적 특성에 따른 탄 종별 분류는 아래 <표 3-10>과 같다.

<표 3-10> 화학적 특성에 따른 탄 종 분류

구분 탄 종		공업분석(Dry, Ash Free)		발열량 (Moi, Ash Free)	비고
		고정탄소(%)	휘발분(%)		
무연탄	Meta-Anthracite	98 이상	2 이하	-	비점결성
	Anthracite	92 ~ 98	2 ~ 8	-	
	Semi-Anthracite	86 ~ 92	8 ~ 14	-	
역청탄	Low Vol. Bituminous	78 ~ 86	14 ~ 22	-	점결성
	Med Vol. Bituminous	69 ~ 78	22 ~ 31	-	
	High Vol. Bit. A	69 이하	31 이상	7,778 이상	
	High Vol. Bit. B	-	-	7,222 ~ 7,778	
	High Vol. Bit. C	-	-	6,389 ~ 7,222 5,833 ~ 6,389	
아역청탄	Subbituminous A	-	-	5,833 ~ 6,389	비점결성
	Subbituminous B	-	-	5,728 ~ 6,389	
	Subbituminous C	-	-	4,611 ~ 5,278	
갈탄	Lignite A	-	-	3,500 ~ 4,611	비점결성
	Lignite B	-	-	3,500 이하	

자료 : ASTM D388-84 (미국기준).

우리나라의 분류는 보통 ‘역청탄과 그 밖의 석탄’으로 구분¹²⁴⁾하며, 구분 방법은 공업분석 방법에 의한 고정탄소 및 휘발분 함유에 따른 발열량이다. 역청탄의 경우 탄소, 휘발분 및 발열량에 따라 다섯 개의 탄 종으로 분류되고 그에 따른 범위에 따라 단가가 결정된다.

아역청탄은 비점결성이 있는 유연탄의 일종으로 탄질이 역청탄보다 못하며 갈

123) American Society for Testing and Materials : 미국시험재료학회로 1898년에 설립된 세계 최대 규모의 국제표준개발 기관으로 국제공인검증방식을 표준화하는 기관임.

124) HS 관세율표 구분을 말함.

탄보다는 상위의 탄이다. 최근 갈탄 수입은 우리나라 연료 수급에 있어서 거의 전무한 실정이다. 특히 석탄이 함유하고 있는 탄화도 및 화학적 특성의 구성 성분에 따라 탄 종을 구분하고 있으나 <표 3-11>와 같이 국제적으로 공인된 주요국의 석탄 분포 지역에 따라 그 탄질성분이 차이가 있기 때문에 국가마다 탄질 성분 계수가 다르며, 이에 따른 수입계약 단가에도 영향을 미치고 있는 것이다.

예를 들면 같은 탄 종이 역청탄이라고 할지라도 통상 국제적으로 미국산과 캐나다산은 발열량 계수가 높고 인도네시아산은 낮다고 할 수 있다. 그러나 이러한 역청탄 분류도 각 국이 보유한 탄 종, 즉 탄광지역에 따라 차이가 나고 있기 때문에 어느 국가 탄이 더 좋은 고열량탄 이라고 단언 할 수는 없는 것이다.

<표 3-11> 주요 국가별 탄질성분 현황

국명	발열량	유황(%)	고정탄소(%)	휘발분(%)	수분(%)	회분(%)
호주						
역청탄	5,492 ~ 7,880	0.3 ~ 0.8	39 ~ 84	20 ~ 45	1 ~ 19	2.5 ~ 31
아역청탄	3,224 ~ 4,943	0.2 ~ 0.5	35 ~ 49	21 ~ 27	15 ~ 26	6 ~ 19
갈탄	2,125 ~ 3,152	0.3 ~ 0.6	45 ~ 49	45 ~ 47	48 ~ 66	1 ~ 4
인도네시아(인니)						
역청탄	6,257 ~ 7,999	0.3 ~ 1.0	42 ~ 82	10 ~ 42.5	5 ~ 18	3 ~ 15
아역청탄	5,182 ~ 5,851	0.1 ~ 0.9	38.9 ~ 43.2	38.1 ~ 50	23.4 ~ 28.0	1 ~ 4
갈탄	4,780 ~	0.15	34	36	35	2
미국						
역청탄	6,577 ~ 8,338	0.41 ~ 4.29	-	-	-	5.319 ~ 3.26
아역청탄	4,843 ~ 6,553	0.21 ~ 0.80	-	-	-	3.40 ~ 24.11
갈탄	3,185 ~ 4,174	0.50 ~ 1.00	-	-	-	7.10 ~ 26.56
캐나다						
역청탄-E.C	7,164 ~ 8,119	1 ~ 8	77 ~ 86	31 ~ 40	3 ~ 9	3 ~ 20
역청탄-WC	8,836 ~ 8,597	0.2 ~ 0.8	77 ~ 91	19 ~ 37	3 ~ 10	7 ~ 20
아역청탄	2,866 ~ 6,925	0.2 ~ 0.6	39 ~ 52	39 ~ 52	13 ~ 26	9 ~ 24
갈탄	2,866 ~ 4,060	0.3 ~ 0.8	51 ~ 55	45 ~ 49	31 ~ 33	10 ~ 26

자료 : (사)한국석탄산업발전연구원 자료실.

다. HS¹²⁵⁾별 관세율표상 분류

관세법 별표 관세율표상 연료를 분류하면 세 가지로 분류된다. 광물성연료(제27류)이고 식물성 연료, 합성연료로 분류한다. 식물성 연료에는 뿔나무, 목탄 등(제44류)과 목타르, 목피치(제3807호)로 분류하며 합성연료에는 고체알콜, 헥사민, 메타연료(제3606호)에 분류 하고 있다. 여기서 중요한 것은 광물성 연료로 석탄제품의 공정별로 분류하는 것을 의미하고 있는데 석탄계 연료의 분류에는 다시 석탄의 탄화정도에 따라 석탄, 갈탄, 토탄역청탄, 무연탄으로 구분하며 이러한 석탄의 주성분은 탄소이고 그 밖에 수소, 산소, 질소, 황 등이 포함하고 있으며 석탄의 건류물 및 석탄의 증류 물에 따라 코크스와 석탄가스, 타르, 증류잔류물로 대별하고 있다.

석탄¹²⁶⁾은 “제2701호에 분류하는데 이 호에서는 분쇄 또는 응결(연탄, 마젝탄 등) 여부를 불문하고 각종 형태의 석탄과 무연탄을 분류한다. 또한 무연화시켜 탄화된 연탄과 이와 유사하게 제조된 연료를 분류한다. 갈탄은 제2702호에 분류되는데 이는 석탄과 토탄의 중간 위치에 있는 연료로서 탈수·분쇄 또는 응결된 여부를 불문하고 이 호에서는 갈탄의 일종인 흑옥(제2530호)을 제외하고 있고 토탄이라 함은 제2703호에 분류되는 식물성 물질이 부분 탄화하여 형성된 것으로 일반적으로 가볍고 섬유질로 이 호에는 연료용으로 사용되는 건조 또는 응결토탄, 안정제, 토지개량 또는 기타 목적에 사용되는 분쇄 토탄과 토탄 찌꺼기 등이 포함된다.”라고 규정하고 있다.

한편, 석탄의 건류물 및 증류 물에 따라 분류해 본다면 석탄·갈탄·토탄을 건류하거나 증류하여 방향족 탄화수소와 방향족 화합물을 얻게 되는데 건류 물에는 코크스와 반성코크스(제2704호) 석탄가스(제2705호)로 분류한다. 여기서 코크스와 반성코크스라 함은 석탄·갈탄 또는 토탄을 공기와 차단하여 증류하여 얻은 고형 잔유물로 코크스 노(爐)에서 여러 질의 역청탄에서 얻어지며 반성코크스는 저온에서 증류하여 얻어진다. 석탄가스는 공기를 차단하여 석탄을 증류하여 얻으며 복합 혼합물로 빛 또는 열을 내는데 사용된다. 증류 물로는 대표적인 것이 타르

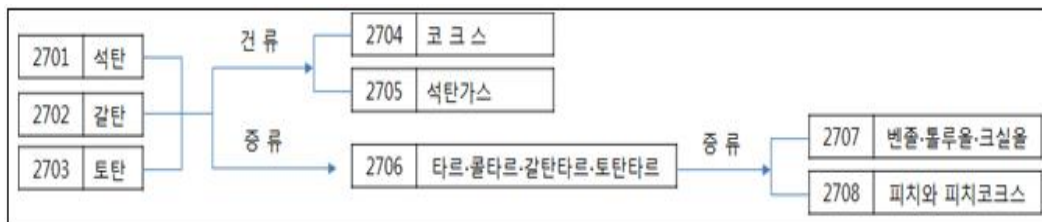
125) 국제통일상품분류제도이라 함은(The International Convention on the Harmonized Commodity Description and Coding System and its Annex) ‘통일상품명 및 부호체계에 관한 국제협약과 그 부속서’의 약칭을 말함.

126) HS 관세율표 해설서(제27류).

(제2706호)인데 방향족과 지방족성분의 복합혼합물이며 콜타르의 고온 증류물(제2707호)등은 콜타르를 고온으로 증류하여 얻는 벤젠, 톨루엔, 크실렌 등이 분류된다.

증류 잔류물(제2708호)에는 피치라는 것이 있는데 이 것 또한 광물성 타르를 고온으로 증류한 잔유물로 전극제조, 도로포장용 타르, 방수용 혼합물 등에 사용된다. 한편 관세율 표는 HS 6단위의 분류체계에 따라 품목코드와 품명으로 이루어진 품목분류표와 세율로 구성되며 제27류의 석탄관련 제품 분류체계는 아래 <그림 3-1>과 같다.

<그림 3-1> 제27류 석탄 관련 호의 분류체계



자료 : 관세국경관리연수원 (2015), 「품목분류」 교재.

따라서 무연탄과 유연탄의 분류는 제27류 「소호주1」¹²⁷⁾ ‘용어의 정의’에서 소호 제2701.11호는 “무연탄”이라 함은 “건조하고 광물질이 없는 상태에서 휘발성물질의 함유량이 전 중량의 100분의 14 이하인 석탄을 말한다.” 라고 명시하고 있고 유연탄 또한 같은 제27류 「소호주2」 ‘용어의 정의’에서 소호 제2701.12호에서 “유연탄”이라 함은 “건조하고 광물질이 없는 상태에서 휘발성 물질의 함유량이 전 중량의 100분의 14를 초과하고 물을 함유하며 광물질이 없는 상태에서 발열량이 1 킬로 그램당 5,833 킬로칼로리(kcal/kg)이상인 석탄을 말한다.” 라고 정의하고 있다.¹²⁸⁾ 발전회사들의 수입하는 탄 종은 바로 무연탄과 유연탄이다.

127) 호(號)(4단위)를 5단위 또는 6단위로 세분한 것으로서 HS는 6단위 분류체계이다. HS는 총 5,205개의 소호로 구성되어 있으며 소호에만 적용되는 ‘주(註)’가 설정되어 있다. 이는 부·류의 후보보다 우선 적용되며 법적 구속력을 지닌다.

128) 김철수 (2016), 「2016 HS품목별 수출입통관편람(통권)」, 한국관세무역개발원, p. 501.

제2절 수입 유연탄의 과세가격 결정 요소

1. 발열량(Net Calorific Value)의 함의

전술한 바와 같이 유연탄의 거래가격은 보통 국제 석탄매매 시장 즉, 국제 거래가격을 기준으로 결정된다. 좀 더 세부적으로 들여다보면 석탄 구매가격 결정을 함에 있어서 발전회사들이 석탄 공급국의 탄 종별 ‘발열량(Net Calorific Value)’ 검토에 주목하는 것은 연료 수급에 대한 정부의 다변화 정책의 일환이라 할 것이다. 정부는 값비싼 수입 에너지원료 뿐만 아니라 값싼 연료 등을 수입하여 계절적 에너지 수급에 대처하고 안정적인 에너지 수급이라는 정책적 목적을 위한 수급계획을 할 것이고 각 발전회사들은 주어진 환경에서 영업이익을 최대한 창출해야만 하는 양날의 칼을 쥔 셈이다.

사정이 이렇다보니 최근의 러시아산 수입석탄과 관련 국제적으로 UN안보리 대북제재 일환 북한산으로 의심 받고 있는 경우도 러시아산이 상대적으로 저렴하기 때문에 수입요인을 불러온 것이다.

살펴 보건데 ‘15년 기준 석탄 수입은 1억3천만 톤, 금액으로는 98억불 상당액의 엄청난 석탄이 수입되는 과정에서 톤당 단가와 연동되는 운송비용은 발전회사들의 실질적 영업이익에 막대한 장애 요인으로 작용하고 있다. 뿐만 아니라 <표 3-12>와 같이 발열량에 따라 세관당국에 신고하는 관세 및 내국세중(개별소비세) 따라 경영실적에 지대한 영향을 미치고 있기 때문이기도 하다.

<표 3-12> 발전용 유연탄 개별소비세율

구분	‘17.1.1 이전	‘17.1.1 이후
순 발열량 5,500kcal/kg 이상	27원/kg	33원/kg
순 발열량 5,500kcal/kg 미만	24원/kg	30원/kg
순 발열량 5,000kcal/kg 이상		
순 발열량 5,000kcal/kg 미만	21원/kg	27원/kg

자료 : 관세청 심사정책과(개별소비세법 제1조 개정: 시행일 ‘17.4.1).

이러한 석탄 수입에 대한 단가결정은 구매 계약단계에서부터 최종 소비지까지 일련의 막대한 비용이 지출되기 때문에 과세가격을 구성하는 수입단가는 가장 중요한 요소인 것이다. 즉 선적항에서 석탄의 검수절차, 탄 종에 따른 품질이 어떻게 수입단가에 영향을 주고 있는지 살펴볼 필요가 있는 것이다.

따라서 석탄의 검수 및 품질에 대한 결정은 발전회사들의 경영평가와 밀접한 관계에 있는 반면 과세당국은 수입석탄에 대한 통관의 적법성에 합리적 의심을 갖게 하는 요인이기도 하다.

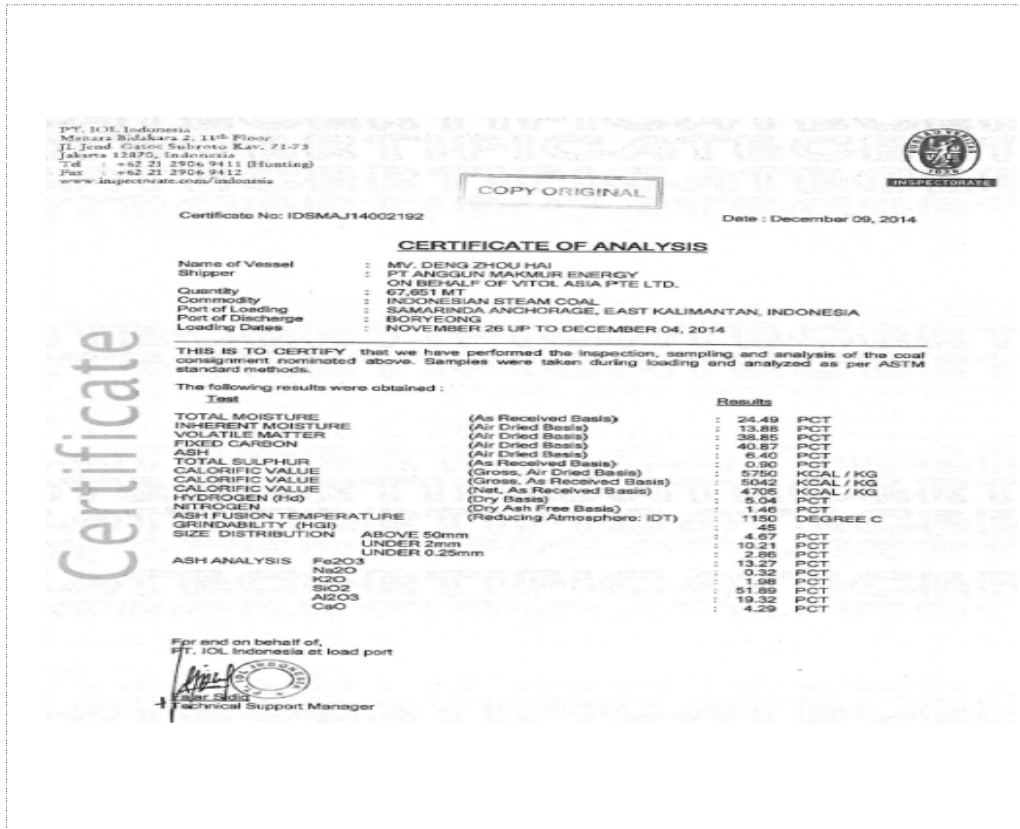
2. 성분분석서(COA)의 합의

앞서 진술한 바와 같이 수입하는 석탄가격, 즉 단가결정은 발전회사들의 주된 관심사항이라고 설명하였다. 이러한 단가결정의 중요한 변수가 석탄의 품질인 공급국의 탄 종에 따른 발열량에 좌우한다는 것이다. 다시 말해서 수입하는 석탄의 구매가격 결정은 공급계약에 의거 순 발열량(Net Calorific Value)과 Quality에 대한 가격조정(Adjustment of Price for Quality)에 따라 구매가격이 결정된다. 즉 석탄의 구매가격은 계약단가에 가격조정(Price Adjustment)을 통하여 결정하고 있는 것이다.

이러한 계약단가를 결정하기 위해서는 석탄 공급국의 탄 종(광산별 별칭)의 품목 분류 결정 요소인(유연탄, 무연탄, 그 밖의 석탄) 휘발분 함유량(Volatile Matter)의 발열량에 따라 정해지며 이러한 발열량은 구매단가의 중요한 구성요소로서 과세 가격 일부분으로 개별소비세에 영향을 미치고 있기 때문이다.

따라서 <그림 3-2>과 같은 성분분석서(COA)는 석탄의 품질을 인증하고 있기 때문에 곧 단가를 결정하는 보증서이며 공급물품의 송장가격이라 해도 과언이 아닌 것이다.

<그림 3-2> 성분분석 증명서(COA) 예시



자료 : A사 확정가격신고 증빙자료.

이러한 성분분석서 보증은 통상 선적항에서 발행되어 지는데 선적항 성분분석서는 수출국, 즉 공급국의 수출업체가 국제적으로 공인된 제3의 검정 전문기관 (Surveyer) 중에서 최저가 입찰에 따른 지명 또는 경쟁 입찰을 통해 검정기관을 선정하게 된다. 선정된 검정기관은 공급하는 선적물량에 대해 아래 <표 3-13>와 같이 국제적 공인된 ASTM 시료채취¹²⁹⁾ 및 조제 방법으로 시료를 조제한다.

129) 국제적으로 공인된 AUTO SAMPLER를 통한 시료 채취 방법으로 MECHANICAL SAMPLING 방식, 컨베이어벨트를 통해 이송중인 석탄이 벨트로부터 수직 하향되어 낙하하는 지점에서 AUTO SAMPLER를 통하여 전체 면에서 시료채취 하는 방법으로 조제분쇄기 (Crusher)나 분리기(Divider) 등과 같이 기계를 이용하여 시료를 조제하는 방법임. ASTM의 원칙적인 방법으로 Mechanical sampling 방식(국제적으로 공인된 Auto sampler를 이용한 시료채취 및 Crusher, Divider 등의 기계를 통한 시료조제 방식)을 채택하고 있고 Manual sampling 방식 : Auto sampler 및 시료제조 기구가 없어 사람이 삽, 절구 등을 이용하여 시료채취 및 시료를 조제하는 방식으로 중부를 제외한 4개 발전회사 채택(국제 공인 인증 없음. 자체 참고용 보관) 한편 중부는 국제표준기본법 제23조 KS Q ISO/IEC

<표 3-13> 시료채취 및 조제방법

구분	상세구분	Mechanical Sampling	Manual Sampling
시료 채취	사용기구	Auto sampler 사용	사람이 직접 채취
	적용기준	ASTM D2234 & D7430	ASTM D2234
	채취시료 수	116회	116회, 적재상태 시 : 50회
시료 조제	사용기구	Crusher MD5, slot-type divider	삽, 절구 등
	조제방법	① Crusher MD5로 분쇄	① 삽에 의한 원추 사분법 축분
		② 분리기 RD350으로 20kg씩 분리	② 1시간동안 건조
		③ 균질화 (혼합) 작업	③ 절구로 10mm로 분쇄, 축분
		④ slot-type divider로 분리	④ 자연건조 후 60mesh이하 분쇄
		⑤ 목적에 딸 추가분쇄, 건조	⑤ 목적에 따라 추가분쇄, 건조

자료 : A사 시료조제 방법 발췌.

발전회사들은 국제적 공인된 시료채취 방법인 ASTM 방법으로 전체 석탄을 대표할 수 있을 정도의 시료채취에 대한 객관성을 확보하는 것이 중요함을 역설한다. 수동방식(Mechanical Sampling) 즉, 사람에 의한 채취 방식은 매번 채취 작업이 달라질 수 있기에 객관성을 확보할 수 없다고 주장하며 Auto sampler를 통한 시료 채취 방법이 수동에 의한 채취방법의 임의성을 배제할 수 있고 항상 동일한 프로세스를 통한 객관적인 Sampling의 원칙임을 강조한다. 그러나 발전회사를 대표하는 공기업발전협의회는 항구에 Auto sampler가 설치되어 있지 않은 경우 등 예외적인 경우에 한하여 공급자와 수입자 간에 사전합의(공급계약)에 따라 수동채취 방식이 가능하다고 주장한다.

이러한 시료 채취방법을 구체적으로 설명하면 국제적으로 공인된 검정기관은 선적항에서 품질이 동일한 대표시료(Sample) 3종류 Sample¹³⁰⁾을 조제하고 국제 공인검정 분석기관이 Analysis Sample에 대한 시험분석한 성분분석서를 작성하여 수출자(공급자)에게 제출하고 나면 수출자(공급자)는 물품선적 시 선적서류와

17025 인정 요건에 의거 국제공인시험기관(한국인정기구_KOLAS)으로 인정(2006.12.21.).

130) umpire sample : 선적항에서 ASTM 기준에 부합하기 위해서 시료채취 및 3종류 시료를 조제 ①Analysis Sample(국제공인검정분석기관분석),② Buyer Sample(발전회사송부용),③ Umpire Sample(분쟁 시 중재를 위한 제3의 국제공인검정기관 송부용 90일 보관)하고 공급자는 Buyer Sample을 밀봉상태로 선적 시 구매자에게 송부하고 있음.

함께 Analysis Sample에 대한 성분분석서를 동일 탄 종 및 동일한 방법으로 시료채취 방법 및 시료를 축분·조제한 수입자에게 송부용인 Buyer Sample을 밀봉하여 도착지 수입자에게 송부하게 되며, 수입자는 송부한 Buyer Sample과 수입탄을 도착 항구에서 자체 ASTM 시료채취 방법(중부발전 만 2006년부터 공인)으로 분석한 분석 값과 대조를 통하여 허용오차 범위 값이면 선적항 성분분석서를 수용하고 수용범위를 벗어난 경우 umpire sample을 제3의 국제공인검정기관에 송부하거나 공급자와 협상을 통해 물품대금에서 할인 등을 통하여 정산절차를 하게 된다. 이러한 일련의 절차에도 성분분석에 이의가 있는 당사들은 국제상사의 중재 결정을 거치게 된다. 결국 발전회사는 선적항 성분분석서를 검증하고자 도착된 수입 입하 탄에 대해 발전회사 스스로 국제공인 시료채취 및 분석방법(ASTM)으로 분석하여 그 결과 값, 즉 시험 데이터 값과 선적항에 분석하여 송부된 분석증명서의 데이터 값을 대사하여 허용오차를 초과할 경우 공급자가 송부한 Buyer Sample을 분석하거나 클레임을 제기하고자 UmpireSample(분쟁 시 중재를 위한 제3의 국제공인검정기관 송부용 90일 보관)을 제3의 국제공인 검정기관에 의뢰하거나 또는 중재재판의 판정절차를 진행하게 된다.

따라서 A사¹³¹⁾의 경우 모든 입하 탄(도착된 석탄)에 대해 국제 공인된 ASTM D2234 기준¹³²⁾에 따른 시료채취 방법으로 분석하고 있는 만큼 발전회사의 분석 시스템은 국제표준기본법 제23조 KS Q ISO/IEC 17025¹³³⁾ 인정 요건에 의거 국제공인시험기관¹³⁴⁾으로 인정받아 자체 분석한 쟁점물품의 결과 값은 국제적 공신력 있다고 할 수 있다.

131) 중부발전을 제외한 타사의 경우는 국제적으로 공인된 방법인 ASTM시료채취 방법으로 시료채취를 하고 있는지 확인 안 됨.

132) 석탄의 품질결정을 위한 시료채취 및 분석에 대한 국제공인 검정방법의 하나의 형식임.

133) 국제표준화기구에 의해 제정된 시험소 또는 교정기관의 능력에 관한 일반 요구사항(General requirements for the competence of testing and calibration laboratories)의 국제표준규격으로 ISO 9001:1994를 기초로 하여 시험소/교정기관에 대한 고유의 요구사항을 부가한 규격이며 시험소/교정기관의 능력을 인정기관이 인정할 때에 기준으로서 사용.

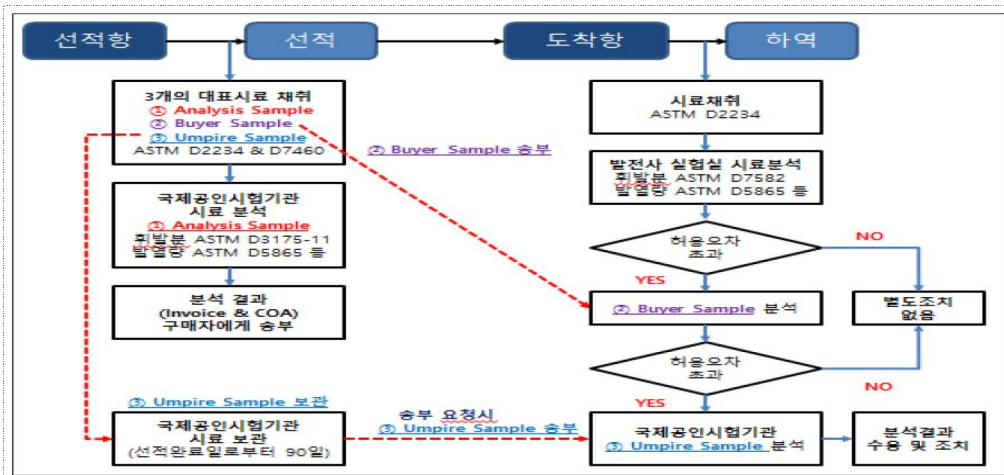
134) 한국인정기구: KOLAS라고 함(2006.12.21.).

3. 수입 유연탄의 품질 검수절차

가. ASTM방식의 시료채취 및 분석방법

발전회사들은 도착항에서 해외에서 수입된 수입 탄(입하 탄)을 계약에 의해 공급되고 해외 선적항에서 성분 분석한 품질이 동일품질 유무를 확인하기 위해 자체 운전지침서에 의거 샘플 채취와 성분분석을 하게 되는데 품질에 대한 검수절차는 <그림 3-3>와 같이 진행한다.

<그림 3-3> 석탄의 품질 검수절차



자료 : 한국발전공기업협력본부 참고자료.







수입 탄의 품질 검수절차는 선적항에서 먼저 국제적으로 공인된 시료채취방법 (ASTM) 기준에 부합되는 오토샘플러를 이용하여 116회 채취 원칙)으로 채취된 시료를 석탄의 분석목적에 따라 분쇄, 건조 및 축분하는 ‘시료조제’ 과정을 거치게 된다. 이 후 시료분석절차에 따라 선적항에서 대표시료 3개를 조제하게 되는데 ① 선적분 분석을 위한 시료(analysis sample)는 국제공인분석기관에서 분석하여 ‘COA’를 작성하고 ② 구매자를 위한 시료(buyer sample)는 구매자인 각 발전사 송부용이며 ③ 중재를 위한 시료(umpire sample)은 제3의 공인기관에서 해당 석탄분의 선적완료일로부터 90일 동안 증거의 보관용으로 조제를 한다. 이 후 발

전회사가 도착항에서 도착한 입하 탄에 대해 임의로 채취한 시료를 업체의 분석 화학 팀에 의뢰하고 분석 결과, 발열량이나 휘발분 함유량 등의 구성요소가 허용 오차를 초과하면 선적항에서 송부된 ①항의 샘플을 분석하고 그 결과를 기초로 검수 적합여부를 최종 판정한다. 이 때 구매자의 임의 채취시료가 아닌 선적항의 ①항의 샘플시료에 기초로 하여 검수 적합 여부를 판정한다. 이와 반면 선적항의 ①항 샘플을 분석하여 그 결과가 허용오차를 초과할 경우에는 제3의 독립된 공인 기관(국제 분석기관)에 보관 중인 선적항의 ③항의 샘플을 의뢰하여 그 결과에 따라 석탄의 최종적인 가격 및 품질이 결정된다.

이와 같이 발전회사들이 도착항에서 샘플 채취와 성분분석을 하는 이유는 선적항에서의 국제공인 검정기관의 ASTM방식의 채취 및 분석방법 즉, 일명 Mechanical Sampling 방식¹³⁵⁾과 비교하기 위함이다. 이에 따라 수입자는 관행적으로 선적항에서 국제적인 제3의 분석기관에 의한 선적항 Sample를 기초로 한 분석 결과서¹³⁶⁾에 따라 중량과 품질을 세관당국에 잠정신고하고 탄대 및 체선료 등 공급업체와 선사, 선사와 수입자 간 정산이 이루어지면 최종적 확정 신고를 세관에 신고하고 있는 것이다.

즉, 도착항에서 <그림 3-4>에서 설명하고 있는 방법과 같이 시료를 채취하고 분석한 결과 검정치를 공급자가 선적항에서 분석한 성분분석서와 대사를 통해 충

<그림 3-4> 시료채취 작업과정

시료채취 방식구분	채취방식	작업 과정	
Mechanical Sampling (Classification I-B-1)	샘플러를 이용한 시료채취	1) 컨베이어벨트에서 석탄이송	2) 낙하점 전체면에서 석탄 채취
			
Manual Sampling	컨베이어벨트에서 삽 이용하여 시료채취	1) 컨베이어벨트에서 석탄 이송	2) 낙하점 가장자리에서 석탄 채취
			
	적재된 상태에서 시료채취	1) 적재된 석탄 표면에서 석탄채취	2) 석탄 채취작업
			

자료 : 한국발전공기업협력본부 참고자료.

135) 국제적으로 공인된 Auto Sampler를 이용하여 시료를 채취하고 Crusher, Divider 등의 기계를 통하여 시료를 조제하는 방식을 말함.

136) 선적항 COA를 말함.

족한 휘발분 함유량, 발열량 등 성분분석 값의 허용오차 가부에 따라 수출자에 대한 클레임 제기 등 세관에 확정가격을 신고하기 위해서이다. 결국 이러한 도착된 수입 탄의 품질검수 절차는 과세당국에 신고 납부할 세액¹³⁷⁾과 깊은 관련이 있기 때문이다.

한편, 발전회사들은 이 방법에도 국제적으로 공인된 원칙과 예외가 <표 3-14>에서와 같이 시료채취방법이 여러 방법으로 분류하고 있으나 석탄업계는 Classification I-B-1방식¹³⁸⁾이 국제적으로 공인된 ASTM 방식이라고 주장하고 있다.

<표 3-14> ASTM방식에 따른 시료채취방법 분류표

구분	분류	채취 방법 명	작업방식	적정성
원 칙	mechanical sampling (type-1)	classificationI-A-1	이송중인 컨베이어벨트를 정지시킨 뒤, 전체 단면에서 채취	실제작업불가능
		classificationI-B-1	컨베이어벨트로부터 낙하하는 지점의 전체 면에서 채취	높음
classificationI-C-1		컨베이어벨트로부터 낙하하는 지점의 가운데에서 채취	↕	
classificationI-D-1		적재된 상태의 석탄표면에서 채취		
예 외	manual sampling(type II)	사람에 의한 채취	낮음	

자료 : 한국발전공기업협력본부 참고자료.

그 이유는 시료채취의 경우 채취 방식에 따라 석탄의 구성요소 즉 휘발분 등이 달라서 내국세 결정과 관련이 있기 때문에 국제분쟁의 소지가 있다는 것이다. 그러나 이러한 발전회사의 일련의 검수절차는 과세물건 확정시기와 세액과 깊은 관련이 있기 때문에 발전회사들은 국제적으로 공인된 ASTM 검정방식의 결과 값만 인정해야 된다는 입장이다. A사를 제외하고는 대다수 발전회사들은 ASTM 검정방식에 대한 기술도입 비용 과다 및 설비 여건 불비 등 여러 가지 경영상의 이유를 들어 ASTM 검정방식을 도입하지 못하고 있는 실정이다.

또한 A사의 운전지침서 5.01³⁹⁾에 “입하 탄 및 소비 탄 분석 시 본 지침서를 기

137) 내국세 등의 개별소세를 말함.

138) 오토 샘플러를 이용한 시료채취 방식으로 컨베이어벨트로부터 낙하하는 지점의 전체면적에서 석탄을 채취하는 일종의 ASTM 방식 중의 하나임.

139) 수입석탄에 대한 시료채취 및 조제방법, 발열량 및 원소측정방법 등 발전에 필요한 원칙 등을 국제기준에 맞게 규정하고 운영하기 위한 매뉴얼을 말함.

준으로 한다.”라고 하면서 “입하 탄은 하역완료 후 검수결과를 20일 이내 작성, SAP에 입력해야 한다.”, “입하 탄 심판분석시료의 보관은 하역완료일로부터 90일이며 소비 탄은 75일간 일정량의 시료를 보존하여야 한다.”라고 명시하고 있으며 또한 지침서 7.0의 기록 관리에는 “본 절차와 관련되어 발생하는 기록은 SAP 화학분석관리, 입하연료 및 석회석분석 관리에 기록 보존됨에 의하여 유지·관리한다.”라고 지침은 규정하고 있다.

따라서 A사의 경우 2006년 12월 21일 국제공인시험기관인증을 처음 받아 활용하고 있고 A사의 운전지침서는 발전용 석탄분석절차와 방법을 정함으로써 석탄 분석 신뢰도를 향상하여 적정 탄 중 선정의 기초자료 활용 및 발전설비의 효율적인 성능관리를 위한 중요한 운전지침서로서 1999년 제정 이래 다섯 차례 개정이 있었다.

주요 개정사항을 살펴보면 2004년의 2차 개정에서는 ASTM 분석기준을 적용하였고 2007년 제4차 개정에는 SAP¹⁴⁰⁾ 적용에 따른 ASTM, KS E¹⁴¹⁾ 개정부분을 반영하였으며 2013년 제5차 개정에는 계측기 및 분석항목 추가에 따른 석탄시료채취설비 신규설치부분 및 분석항목을 추가 하였다.

나. 지침서 용어 정의

지침서 용어의 정의¹⁴²⁾를 살펴보면 ① 로트(Lot)란 “당사자 간의 계약에 의해 품위를 결정하려고 하는 석탄류의 단위량”을 설명하고 있고, ② 인크리먼트(Increment)라 함은 “LOT에서 시료채취기에 의하여 1회의 동작으로 채취한 석탄량”을, ③ 총시료(Gross Sample)라 함은 “1 LOT에서 채취한 단위시료를 모은 것”을, ④ 축분(Reduction and Division)이라 함은 “총 시료, 단위시료 등으로부터 시료조제 방법에 따라 순차적으로 양을 줄여 분석용 또는 측정용 시료를 만드는 것”을, ⑤ 인수식(as Received Basis)이라 함은 “총 수분을 포함시킨 도착 탄 시료의 분석기준”을, ⑥ 기건 식(Air-Dry Basis)이라 함은 “Air Dry Oven에서 시험실 온도보다 10℃~15℃ 높게 유지하여 시간당 약 0.1%까지 건조한 시료에 대한 기준”¹⁴³⁾을, ⑦ 건식(Dry Basis)이라 함은 “107±3℃에서 1시간 동안 가열, 건

140) System Analysis and Program: 석탄 분석프로그램으로 입하 탄 분석 자료 입력 시스템.

141) ‘KS E ISO 1170’ 뜻으로 석탄분석기준 환산방식을 규정하고 있음.

142) A사의 운전지침서 3.0(용어의 정의)에서 인용.

조하여 총 수분을 제거시킨 시료의 분석기준”을, ⑧ 무수무회기준(Dry-Mineral Matter Free Basis)이라 함은 “석탄류의 분류, 평가 등에 사용되며 수분과 연소 잔류성분인 회분을 제외한 가연성분만의 분석기준”을, ⑨ 총수분(Total Moisture)이라 함은 “인수식 석탄시료를 107±3℃에서 항량이 될 때까지 가열, 건조하여 감량한 량”을, ⑩ 표면수분(Surface Moisture)이라 함은 “총수분과 고유수분의 차이를 뜻”하며 ⑪ 고유수분(Inherent Moisture, Residual Moisture)이라 함은 “기건식 시료를 107±3℃에서 감량이 될 때까지 가열 건조하여 감량한 수분량”을 정의하고 있다. 이에 따른 환산 식은 <표 3-15>와 같다.

<표 3-15> 분석기준 환산식¹⁴⁴⁾

구 분	인수식 (as Received)	기건식 (as Air Dried)	건 식 (Dry)	무수무회 (Dry Ash free)	무수무광 (Dry mineral free)
인수식	-	$\frac{100-M_{ad}}{100-M_{ar}}$	$\frac{100}{100-M_{ar}}$	$\frac{100}{100-(M_{ar}+A_{ar})}$	$\frac{100}{100-(M_{ar}+MM_{ar})}$
기건식	$\frac{100-M_{ar}}{100-M_{ad}}$	-	$\frac{100}{100-M_{ad}}$	$\frac{100}{100-(M_{ad}+A_{ad})}$	$\frac{100}{100-(M_{ad}+MM_{ad})}$
건 식	$\frac{100-M_{ar}}{100}$	$\frac{100-M_{ad}}{100}$	-	$\frac{100}{100-A_d}$	$\frac{100}{100-MM_d}$
무 수 회	$\frac{100-(M_{ar}+A_{ar})}{100}$	$\frac{100-(M_{ad}+A_{ad})}{100}$	$\frac{100-A_d}{100}$	-	$\frac{100-A_d}{100-MM_d}$
무 수 광	$\frac{100-(M_{ar}+MM_{ar})}{100}$	$\frac{100-(M_{ad}+MM_{ad})}{100}$	$\frac{100-MM_d}{100}$	$\frac{100-MM_d}{100-A_d}$	-

자료 : A사 운전지침서 자료 인용.

다. 시료채취 및 분석절차

(1) 시료채취 및 제조

전문화된 바와 같이 발전회사는 ASTM 검정방식이 아닌 도착항 시료채취 및 조제·분석 작업은 계약내용과 관계없는 임의의 추가절차에 불과하다고 주장하면서 <그림 3-5>와 같이 도착항에서 수입석탄을 분석하게 되면 분석 값 오차가 발생

143) 단, 시료는 최종적으로 시험실의 온습도와 같아야하며, 건조 시 40℃를 초과해서는 안 됨.
 144) KS E ISO 1170, ASTM D 3180-12 방식을 기준으로 하며 M은 수분%을, A는 Ash%을, MM은 Mineral Matter%을, ar는 인수식을, ad는 기건 식을, d는 건식을 표시함.

하게 되는데 ① 60~80%는 시료채취 작업에서 ② 16%는 시료조제 작업에서 ③ 나머지 4%는 실험실에서의 시료 분석 작업과정에서 오차가 발생하고 있기 때문에 선적항에서의 ASTM 검정방식으로 분석결과를 도출해야 된다는 주장이다. 그러나 이러한 주장은 관세법령을 무시한 발전회사들의 공급사와 선사 및 수입자간의 복잡한 이해관계에 기인한 편의적 해석이라는 주장은 제2편 제2장에서 후술하겠다.

<그림 3- 5> 석탄 시료분석결과 설명자료 내역

4.9 COAL SAMPLING AND REPORTING OF LABORATORY RESULTS

The three primary steps involved in analyzing coal properties are coal sampling, sample preparation, and laboratory analysis of prepared samples. The heterogeneity of coal properties makes it very difficult to sample coal. Yet, if the sample is not representative of the shipment, the results of the laboratory analysis will not be representative.

About 60% to 80% of the variance in analyzing the ash content of a coal is due to sampling, while the variance of the laboratory analysis accounts for < 4% of the total (Aresco and Orning 1965). The importance of obtaining a representative sample is obvious.

자료 : 한국발전공기업협력본부 자료 발췌.

우선 시료채취 방법¹⁴⁵⁾은 자동 시료채취 장치를 이용하여 인크리먼트 개수 및 무게를 측정한다. 기계적 선탄의 경우 사이즈별(16mm, 50mm, 150mm) 인크리먼트 최소 개수는 각각 15개이며 원탄의 경우에는 인크리먼트 최소 개수는 각각 35개로 하고 있다. 이를 위해 자동 시료채취 장치를 기동하는 방법은 ① Belt Conveyor 작동 ② Sampler 선택 ③ 기동 시작 ④ Sampler 시료채취 ⑤ Crusher 및 Mixer 가동 ⑥ 혼합 탄 Can으로 배출 순으로 한다.

시료의 조제방법은 시료가 분쇄기 및 축분장치의 사용에 지장이 있을 정도로 젖어 있을 경우 실내온도 보다 10~15℃보다 높게 최대 40℃를 넘지 않는 실내 건조 장치에서 건조한 다음 분쇄, 축분하는 예비 건조를 하는데 여기서 시료의 축분 방법은 시료를 이 분기에 균일하게 낙하시킨 후 이등분하여, 그 한쪽을 임의로 선택하여 시료로 사용하고 있다. 시료별 조제방법은 기건 시료를 4 Mesh

145) ASTM d2234/d 2 2 3 4 m-10 방식임.

이하로 한번 분쇄하고 16~30 Mesh가 되도록 분쇄하여 체가 거름한 것을 시료로 하는 H.G.I 측정용 시료조제 방법과 60 Mesh 이하 기건 시료를 활용하여 발열량, 황분, 공업분석, 원소분석, 조제방법, 60 Mesh 이하로 분쇄한 시료를 회화하여 200 Mesh로 될 때까지 미분하고 다시 가열하여 완전히 회화시킨 것을 시료로 한 회용점, 회성분방식이 있다.

(2) 총 수분 분석

총 수분 측정 방법¹⁴⁶⁾은 예비건조 수분을 측정하는 방법으로 ① 단위시료 또는 총시료 전량을 건조 접시 상에 평평히 펴서 무게를 평량하여 실내에서 자연건조한다. ② 시료의 무게 감소가 1시간당 0.1%미만이 되면 건조를 중지하고 건조된 시료를 0.1g까지 무게를 측정, 감량 백분율을 <그림 3-6>와 같이 계산한다.

<그림 3- 6> 예비건조 감량 산출식

$$\text{예비건조 감량, A(\%)} = \frac{(\text{건조 전 무게} - \text{건조 후 무게})}{\text{건조 전 무게}} \times 100$$

자료 : A사 운전지침서 자료 인용.

③ 측정을 끝낸 시료를 8Mesh로 분쇄하고 신속히 이분기로 축분하여 500g의 (시료 깊이 25mm 미만) 시료 2개를 만든다. ④ 시료 축분 후 공기건조오븐을 이용하여 2차 예비건조후 무게를 측정, 감량 백분율을 계산한다.(1시간당 0.1% 미만까지 감량) ⑤ 측정을 끝낸 시료를 60Mesh로 분쇄하여 약 50g의 시료 2개를 만든 후 공업 분석기 또는 건조오븐으로 열 건조 시험을 실시한다. ⑥ 예비건조와 열 건조 시험결과를 이용하여 아래 <그림 3-7>와 같은 식으로 총 수분을 산출한다.

146) 운전지침서 6.3.

<그림 3- 7> 총 수분 산출식

$$M_1 = [R(100-A_1)/100] + A_1$$

$$M = [M_1(100-A)/100] + A$$

- M : 총 수분 (%)
- M₁ : 시료 축분 후 수분 (%)
- A : 1차 예비건조 감량 (%)
- A₁ : 2차 예비건조 감량 (%)
- R : 열 건조 감량 (%)

자료 : A사 운전지침서 자료 인용.

이러한 일련의 분석절차를 거친 측정값은 <표 3-16>와 같이 허용오차 이내에 들어야 하고 최대한 객관성과 신뢰성을 확보하기 위해 허용범위에 포함 될 때까지 반복 측정한다.

<표 3-16> 탄 중별 허용오차

구 분	범 위(%)	반복허용치 (Repeatability Limit)	재현허용치 (Reproducibility Limit)	비 고
역청 탄	1.6 ~ 7.9	0.14	0.62	표면수분 제외
아역청 탄/ 갈 탄	12.4 ~ 31.2	0.42	0.70	

자료 : A사 운전지침서 자료.

(3) 수입 탄의 공업분석

(가) 분석개요

이 방법은 분석 전에 질소, 산소 가스를 공급(40psig로 Setting)한 후 계측기 전원 ON, System Check 실시하는 방법으로 기기를 이용하여 회분, 휘발분, 고유 수분을 측정 후 고정탄소를 산식에 의해 산출하는 방법으로 수분은 107℃에서 함량이 될 때까지 가열, 건조하였을 때의 무게감량을, 휘발 분은 950℃에서 7분간 가열 건류하였을 때의 무게감량을, 회분은 750℃에서 함량이 될 때까지 가열하여 연소하였을 때의 무게감량을, 고정탄소는 100 - (수분 + 휘발분 + 회분) 산식의

로 산출하며, 분석절차는 ① 측정하고자 하는 Sample보다 1개 더 많은 빈 도가니를 넣고 ② [Crucibles]¹⁴⁷⁾ 활성 창에 분석할 샘플의 정보를 입력하며 ③ IDCord 입력 후 [Analyze] 버튼을 눌러 분석을 시작한다. ④ 분석이 끝나면 용광로(Furnace) 내의 도가니 제거 후 O₂, N₂ 밸브를 닫고 전원을 차단한다. 이 방법 또한 허용오차 범위 내에서 반복 측정하는데 고유수분, 휘발분 및 회분의 허용오차 범위는 <표 3-17>와 같다.

<표 3-17> 성분별 허용오차

기준: 건식 (wt. %)

구 분	범위(%)	반복허용치 (Repeatability Limit)	재현허용치 (Reproducibility Limit)
고유수분	1.29~21.66	0.21	0.69
휘 발 분	22.38~36.41	0.36	1.32
	39.5~46.42	0.84	1.83
회 분	2.93~16.73	0.19	0.31

자료 : A사 운전지침서 자료.

(나) 발열량 측정

발열량 측정 방법¹⁴⁸⁾은 열량계 조작준비를 통하여 ① 1번 Calorimeter Operation을 선택 후 미리 테스트(약 2분)를 실시한 후 ② 시료 캡슐에 시료 0.8~1.2g을 소수점 이하 넷째자리까지 측량한 후 Bomb Head의 캡슐홀더에 시료를 올려놓는다. ③ 점화선(면실, 약 10cm)을 Bomb Head측 Heating Wire에 연결한 후 시료와 최대한 접촉 후 Bomb Head를 Bomb에 결합(시계방향)시킨 후 열량계 뚜껑을 닫고 발열량계 Controller 조작방법에 따라 발열량 분석을 시작한다. ④ 측정 후 서서히 Bomb내의 가스를 방출하고 잔류탄소나 매연분의 유무를 검사하는데 만일 이러한 것이 있을 때는 다시 측정해야 하며 발열량 허용오차는 <표 3-18>와 같다.

147) 공업분석을 위한 화학분석기로 “Crucible 20”라고 함.

148) 운전지침서 6.5를 말함.

<표 3-18> 발열량 허용오차

구 분	범위(cal/g)	반복허용치 (Repeatability Limit)	재현허용치 (Reproducibility Limit)
역청 탄	6,277 ~ 8,166	36	61
아역청 탄/갈 탄	5,221 ~ 6,611	46	91

자료 : A사 운전지침서 자료.

열량계에서는 발생열의 일부가 장치 자체에 흡수되는데 장치의 열용량에 상당하는 물의 양을 수당량이라고 하며, 수당량의 측정은 이 흡수되는 열을 보정해주는 데 목적이 있다. 수당량(Calibration) 측정 순서는 다음과 같이 순차적으로 진행하며 열량계의 Bomb 및 Bomb의 부품이 변경하였을 때, 압축 산소의 용기를 바꿨을 때 및 분기 1회 이상 정기적으로 수행 시에는 수당량을 다시 측정하여 적용한다.

① 처음부터 발열량이 알려져 있는 안식향산(Benzoic Acid : 6,318 cal/g)을 사용한다. ② 안식향산은 70 - 80℃에서 2시간 이상 건조하거나 테시케이터 중에서 48시간 이상 건조하여 사용한다. ③ 국제열량 표준 안식향산 0.9~1.3g을 정제로 평량하여 Main Menu 1번을 누른 후 Sub Menu 중 1번 Operating Mode를 Determination에서 Standardization로 변경 후 일반시료 측정방법과 동일하게 측정한다. ④ 이 측정을 5회 실행하게 되고 Calorimeter가 수당량을 자동으로 계산한 후 교정된 수당량 값을 저장하게 된다.

(다) 황분 분석

석탄의 황분 분석원리는 시료를 1,350℃에서 연소하여 생성된 SO₂를 적외선 분광법(Infrared Spectrometry)¹⁴⁹⁾에 의해 석탄의 황분을 측정하게 된다. 분석절차는 우선 ① 시료 도가니를 저울에 올려놓고 Tare를 눌러 영점을 맞추고 프로그램에 입력한다. ② 시료를 도가니에 고르게 퍼놓은 후 저울 위에 도가니를 올려놓고 시료를 0.25~0.30mg의 범위로 담아 무게를 측정하고 Balance를 눌러 시료

149) IR spectroscopy (2014), 약기. 적외영역(2~4μm)의 빛 흡수에서 분자의 진동수를 알아내는 분광법. 분자 내에 카르보닐기나 인산기와 같은 비교적 독립된 원자만이 있으며, 특징적인 흡수율을 나타냄으로 물질의 동정이나 구조결정에 사용한다.

의 무게를 프로그램에 입력한다. ③ 샘플 ID 입력, Loader의 “Add” 클릭, 저울로부터 도가니를 들어 Loader 위에 둔다. ④ Run의 체크박스를 클릭하여 분석 시작하고 분석을 마친 후 Furnace(F2)를 눌러 도가니를 제거하면 분석절차는 종료되며 황분 성분의 허용오차는 아래 <표 3-19>와 같다.

<표 3-19> 황분 허용오차

구 분	범 위 (%)	반복허용치 (Repeatability Limit)	재현허용치 (Reproducibility Limit)	비 고
시료크기 (250 μ m)	0.28~5.61	$I=0.02+0.03x$	$I=0.02+0.09x$	x = 두개 분석 값의 평균치, 건식기준

자료 : A사 운전지침서 자료.

(라) 회분 분석

회용점 측정의 분석원리는 석탄 회를 삼각추(Cone)로 만든 후 산화성 또는 환원성 분위기에서 석탄회가 녹거나 흐르는 온도를 측정하는 것을 말하는데 이 방법은 경험적 방법으로 실험조건과 요구사항을 엄격히 준수하여 다른 실험실에서도 동일한 결과가 나타날 수 있도록 해야 한다. 측정방법은 ① 시료 약 0.3g을 시계접시에 넣고 물 또는 10% Dextrin 수용액을 조금씩 가해 반죽해서 시험추형의 가운데에 단단히 압입 성형한다. ② 압입 성형된 시료를 상온에 말리어(기건) 약간 젖은 상태에서 얇은 칼로 형에서 떼어낸 후 변형 및 이물질의 혼입을 피해서 건조, 고화시킨다. ③ 제작한 시험추 중에서 모양이 바른 것을 택하여 시료를 부착한 지지대 위에 수직으로 세운다. ④ 시험 추에 붙이는 지지대를 점검창 쪽에서 내열관 속으로 장입하고 시험 추를 급열하지 않도록 천천히 균열대 중앙부까지 푸셔를 가만히 압입한다. ⑤ 시험추가 규정된 위치에 달하면 5 $^{\circ}$ C/min의 가열 속도로써 승온을 개시하고 시험추의 상태를 처음은 10 $^{\circ}$ C마다, 연화점에 가까이가면 5 $^{\circ}$ C마다 관측하며 허용오차는 <표 3-20>와 같이 허용범위 내에 들 때까지 반복하여 시행하며 형태변화에 따른 회용점 온도는 4단계로 구분하여 측정 한다.

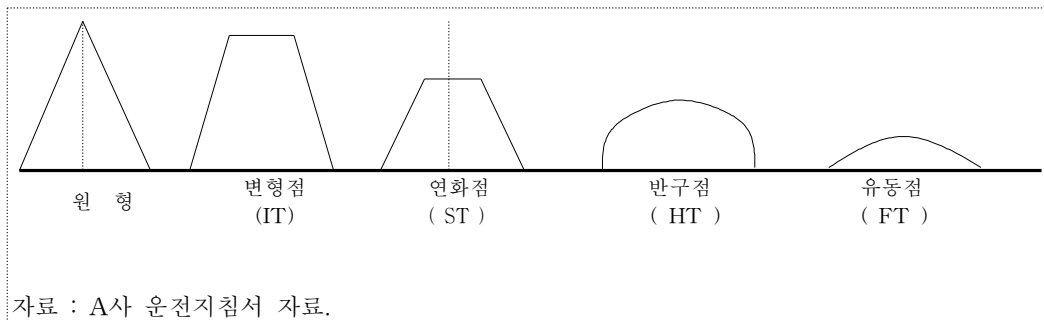
<표 3-20> 회용점 측정 허용오차

구 분	반복허용치 (Repeatability Limit)	재현허용치 (Reproducibility Limit)	
		환원성 분위기	산화성 분위기
IT	30℃	70℃	55℃
ST	30℃	55℃	55℃
HT	30℃	55℃	55℃
FT	30℃	85℃	55℃

자료 : A사 운전지침서 자료.

① 최초 변형점(IT)은 삼각추(Cone)의 정점이 처음으로 녹아 변형이 일어나는 온도를 말하고 ② 연화점(ST)은 삼각추의 정점이 녹아 흘러내려 밑면의 폭과 높이가 같아지는 온도를 말하며 ③ 반구점(HT)은 삼각추가 녹아 흘러내려 밑면의 폭의 1/2 높이로 반구형을 형성하는 온도를, ④ 유동점(FT)은 삼각추가 완전히 녹아 흘러서 높이가 1.6mm이하로 되는 온도를 말한다. 형태별 모형은 <그림 3-8>와 같다.

<그림 3- 8> 회용점 형태별 변화 모형



(마) 원소 분석

이 방법은 기기를 이용하여 석탄 중 수소, 질소, 탄소 값을 분석하는 방법으로, 탄소(C), 수소(H)는 950℃에서 생성된 CO₂, H₂O를 적외선 분광법(Infrared Spectrometry)에 의해 측정한다. 질소(N)는 950℃에서 생성된 NO_x를 환원 관에

통과시켜 N2로 환원시킨 후 열전도검출기(TC Cell)로 측정한다. 이를 위해 먼저 시료를 준비해야 하는데 저울 위에 Sample Cup Holder를 올려놓고 샘플컵 위에 Foil을 올려놓는다. 저울의 “Tare”버튼을 눌러 영점을 맞추고 나서 시료를 약 0.3g을 Foil 안에 넣어 무게를 측정한 뒤 Foil을 비틀어 꼬아 타원형으로 만든다. 분석절차는 먼저 Blank 분석(15회 이상)을 하기 위해 각각의 Blank 실시결과가 소수점 둘째자리까지 안정화될 때 까지 Blank시험을 한다.

또한 메뉴의 [Configuration]의 “Blank”를 선택하여 System Blank값을 계산한 다음 표준시료(Standard Coal) 분석(약 4회)을 위해 분석결과를 선택한 뒤 메뉴의 “Configuration”의 “Drift”를 선택, 준비한 시료의 ID와 Mass를 입력 후 준비한 시료를 원소분석기 Auto loader에 넣고 분석을 시작한다.

마지막으로 분석종료 후 Furnace, Combustion 온도를 100~200℃ 정도로 하향시킨 후 모든 가스밸브를 잠근다. 여기서 표준시료(Standard Coal) 분석을 위해 주의해야 할 점은 ① (30~80)mg 범위 표준시료 6개 이상을 취하여 무게를 입력하고 분석을 실시하며 ② 분석결과를 선택한 뒤 메뉴의 “Configuration”의 “STANDARD”를 선택 한다. ③ 직선상에서 벗어나는 값이 있는지 확인하고 오차 값이 큰 경우 해당 무게를 재측정하거나 배제시킨다는 것이다. 이 후 검량선 작성이 완료되면 중간(50~60)mg에 해당하는 표준시료를 취하여 분석한 뒤 허용오차 (편차, 반복성, 재현성 등)이내 인지 확인한다. 원소별 분석도 <표 3-21>와 같이 허용오차 범위 내에 여야 한다.

<표 3-21> 원소별 허용오차

구 분	반복허용치 (Repeatability Limit)	재현허용치 (Reproducibility Limit)	비 고
탄 소	0.45	1.00	건식기준
수 소	0.10	0.25	
질 소	0.05	0.15	

자료 : A사 운전지침서 자료.

4. 시료채취 및 분석방법에 대한 합의

전술한 바와 같이 제2~제3장(150)에서 A사를 비롯한 발전회사들은 수입되어온 유연탄(입하 탄)을 대상으로 계약된 품질을 확인하고자 도착항에서 국제적으로 공인된 분석기법(ASTM)을 사용하여 공급자(수출자)가 송부한 샘플에 대한 자체 ‘운전지침서 매뉴얼’에 따라 검증해 왔음을 담당 샘플링 기술자 및 담당자의 인터뷰 결과 확인하였다.

이와 같이 발전회사는 선적항에서 국제적으로 공인된 검정회사(Surveyer)가 국제적 공인 분석기법(ASTM)을 이용하여 분석한 샘플시료를 수입자인 발전회사에 선적서류 등과 동봉하여 송부해오면 수입자 즉 발전회사들은 도착항 시료채취 분석결과와 국제 공인검정기관(선적항)의 분석치(데이터)와의 차이가 심판분석 기준 합의서에 명시된 허용오차 기준을 초과 하게 되면 ‘선적항 buyer sample’을 운전지침서 매뉴얼 방식대로 선적항 buyer sample 분석 결과 값과 선적항 분석결과 값의 차이가 항목별 허용오차 기준을 초과 하는 경우 ‘선적항 umpire sample’ 분석을 공급자에게 요청하여 그 결과에 따라 해당 석탄의 가격 및 품질을 최종 결정하여 확정 신고를 하는 방법으로 세관장에게 수입신고를 하고 있음을 확인하였다.

따라서 A사를 비롯한 발전회사들은 위와 같은 공인된 ASTM시험분석 방법에 의거 운전지침서 매뉴얼에 따라 시료를 채취하고 공업적 또는 화학적 분석을 통하여 그 데이터 값에 대하여 향후 문제가 될 클레임 등에 대비하기 위해 전산 ERP시스템 및 SAP 자료에 저장 하고 있음에도 도착항에서 자체 검증한 데이터 값은 참고용일 뿐이므로 그 데이터 값에 대해 과세당국이 과세가격을 산정하는 것은 잘못이라고 주장하고 있는 것이다.

150) ASTM방식의 시료채취 및 분석방법을 말함.

제4장 A사 신고가격 적정성 평가 사례 분석

제1절 수입 유연탄에 대한 통관적법성 분석

1. 사례분석 배경

연구 대상 업체 A사는 전력산업 구조개편으로 2001년 4월 2일부터 한국전력공사의 발전부문에서 분리되어 변동비반영시장(CBP)¹⁵¹⁾ 도입 등 국내 발전사들은 경쟁체제를 도입하게 되었다.

현재 A사의 유연탄은 해외에서 직접 구매하고 있고 그 외 다른 연료는 국내 관계사를 통해 구매를 하고 있으며 전국에 ○○화력(복합) 등 6개의 발전소 시설에 8,434MW의 설비용량을 갖추고 있으며 현재 건설 중인 발전설비를 갖추면 1만MW가 넘는 설비용량으로 판매 전력기준 한국△△원자력(24.9%), 한국◇◇발전(11.4%)에 이어 9.3%의 시장을 점유하고 있다.

최근 국내 5개 발전회사는 개별소비세가 부과되는 유연탄에 대한 정보 분석 결과, 발열량에 따른 내국세 신고 오류가 C세관 등에서 적발되었고 관세심사 결과 비정상 할인금액 신고누락, 품목분류 오류, 선적 및 하역항 운송관련 비용이 누락되어 부족세액을 추징한 사례들이 있었다.

특히 국제 석탄업계의 공개경쟁 입찰을 통한 최저가 낙찰제 시행에 따른 물품 대금 단가 변동의 위험요소는 미미하다 할 수 있으나 잠정신고 요인에 따라 확정 신고 시 단가변동에 크게 영향을 주는 것은 유연탄 시험성분성적서(Certificate Of Sampling And Analysis, 이하 “COA”라고 한다.)라는 점에 착안하여 유연탄 무역거래에 대한 단계별 안전성 여부에 대해 해당 부서별 T/F팀을 편성, 입항단계에서부터 세관에 신고하기 까지 단계별 위험요소에 대한 보정 및 확장심사를 위해 업체방문¹⁵²⁾을 통해 전반적인 위험성 분석을 하게 되었다.

151) Cost-Based Pool: 전력시장에 참여한 발전기들의 변동비를 기준 시장가격을 결정하는 발전시장으로 실제 소요된 비용으로 가격을 결정하는 방식임.

152) 현지심사라 함.

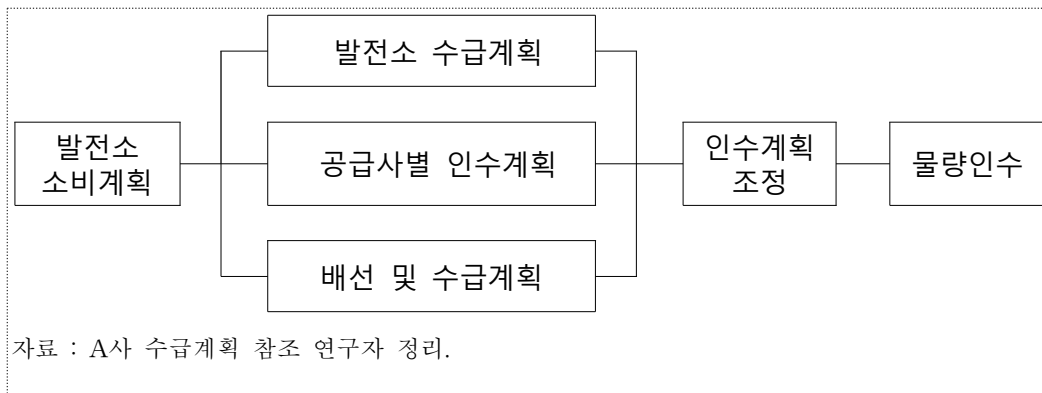
2. 통관적법성 분석

가. 수급계획 분석

심사 대상 업체 A사의 유연탄 수급계획을 살펴보면 은 수립시기별로 크게 연간계획과 분기계획으로 구분하여 <그림 4- 1>와 같이 수급계획이 이루어지고 있으며 이외에도 이듬해 예산편성 기준에 따라 당해 연도 9월말 까지 수립하는 잠정계획, 당해 연도 11월말 까지의 소비계획, 당해 연도 12월 말까지의 인수, 배선 계획, 연도 개시 후 1개월 이내에 발전계획 확정 후 시행하는 확정계획 등 분기 개시 1개월 전에 항차별로 작성한다.

계획 수립방법은 발전계획을 기준으로 연간 연료 소요량을 산출하고 장기공급 계약량을 기준으로 1일 사용량 및 연간 소요량을 산출 후 장기 공급계약에 의거 국가별, 공급자별로 배정하게 된다. 이 때 당해 연도 발전계획 확정 후 위와 같은 방법으로 연간계획을 조정하게 되는데 매 분기 개시 1개월 전에 분기계획을 작성과 동시에 공급자 및 선사와 협의하여 결정하게 된다.

<그림 4- 1> 수급계획 요약



나. 구매절차 분석

심사 대상 업체 A사의 구매조달 방법은 장기계약과 현물시장 직접구매로 구분하고 장기계약의 경우 구매물량의 70~90%를 호주 등에서 직접 구매하고 있다. 이와 반면 구매물량의 10~30%에 해당하는 현물시장 구매(SPOT)는 경쟁 입찰을 통해 시기별로 필요한 물량을 구매하고 있다. 장기물량에서의 위험성은 공급제 의서와 반대청약(수정가격 제시)을 통하여 공급제의 가격을 수락하는 구매계약을 체결하는 과정에서 단가변동이 되었음을 확인하였다.

한편 현물시장 구매(SPOT)는 입찰공고를 통해 협상대상자를 선정하고 수정 제시가격을 평가 한 후 낙찰자 선정 및 계약보증금 설정과 계약을 체결하게 된다. 이 때 국제 석탄가격의 변화에 힘입어 제시된 톤당 단가가 변동되었음을 자료제 출에 의해 확인하였다.

다. 회계자료 분석

한편 A사에 대한 손익계산서를 살펴 건데 <표 4-1>에서 보듯 글로벌 경제 침체 및 환경규제 정책, 나아가 유연탄 시장의 수급불균형으로 매출액은 '13년 이후 부터 현저한 감소세로 이어지고 있으나 매출 총이익 및 당기순이익은 오히려 증가하고 있는 것은 전술한 바와 같이 석탄 단가 변동에 기인하고 있기 때문이다.

<표 4-1> A사 손익계산서

(단위 : 억 원)

구분	2016년 1분기	2015년	2014년	2013년
매출액	11,324	39,274	50,416	57,022
매출원가	8,577	35,478	48,048	55,380
매출총이익	2,747	3,795	2,368	1,641
영업이익	2,594	3,916	1,162	996
당기순이익	2,028	2,262	1,163	564

자료 : 관세청 전자통관시스템 자료.

라. 수출입 분석

<표 4-2>에서는 A사의 수출입 규모를 나타내고 있는데 2015년 기준 미화 12억불로 수입은 금액기준 2012년 이후 감소세를 보이고 있고 수출은 무역 거래상 미미하다고 볼 수 있다. 또한 <표 4-3>에서의 품목별 수입에서도 건조하고 광물질이 없는 상태에서 휘발성 물질의 함유량의 전 중량이 100분의 14를 초과하고 발열량이 kg당 5,833kcal/kg 이상인 유연탄(2701.12-9090) 계열이 전체 수입액의 69%를 차지하고 있고 휘발성 물질이 100분의 14 이하인 무연탄(2711.11-0000)은 2015년 이후 점차 수입은 줄어들고 있다.

<표 4-2> A사 수출입 실적

(단위 : 건수, 백만 불)

구분		2016년1분기	2015년	2014년	2013년	2012년
수입	건수	73	330	481	241	189
	금액	346	1,212	1,202	1,258	1,359
수출	건수	2	2	6	7	3
	금액	24	1	13	70	24

자료 : 관세청 전자통관시스템 자료.

<표 4- 3> A사 품목별 수입 실적

(단위 : 건, 백만 불)

HS부호	품목명	2016년1분기		2015년		2014년		2013년		2012년	
		건	금액	건	금액	건	금액	건	금액	건	금액
2701.12-9090	유연탄	32	158	83	539	105	832	153	1,194	136	1,286
2701.19-0000	그 밖의 석탄	26	93	72	303	51	283	2	18	9	41
2711.11-0000	무연탄	4	74	11	258	1	36	-	-	-	-
8411.99-9000	가스터빈	3	1	42	93	12	6	13	37	16	25
4401.31-0000	목재 펠릿	-	-	102	10	286	34	52	4	-	-

자료 : 관세청 전자통관시스템 자료.

마. 운송계약 분석

A사의 운송계약 형태는 <표 4-4>와 같이 장기용선계약(Longterm Contract of Affreightment, COA)¹⁵³⁾을 위주로 하되 현물시장용선(Spot Market Contract)¹⁵⁴⁾계약을 병행하고 있다. 전용선은 일정한 항로상에 대량으로 운송되는 특정한 화물을 위해 화물의 운송조건, 항만조건에 적합하게 설계된 선박을 말한다.

전용선 계약은 항해용선계약의 변형으로 선주는 특정선박을 확보하여 일정기간 용선자의 계약화물만 전담하여 운송하고 운임은 선주의 자본비, 선비 등 제비용의 원가기준으로 결정한다. 이 계약은 화물운송의 장기 안전성을 확보할 수 있으며 운임이 원가기준이므로 해운시황에 관계없이 운용할 수 있다. 특히 특정 선박이 지명되지 않고 운임이 원가기준이 아닌 A사의 경우처럼 경쟁 입찰에 의해 결정될 경우 통상 물량운송계약¹⁵⁵⁾이라고 한다.

A사의 운송계약에서 문제가 되는 것은 항해용선계약조건의 하역비부담조건, 운임항비, 조·체선료를 누가 부담하느냐에 따라 단가결정이 달라진다는 점이다.

<표 4-4> A사 계약 형태별 수송량

(2016.2분기 기준)

구분	전/장기용선	현물용선	CFR	계
물량(천, 톤)	4,982	657	271	5,910
비율(%)	84.3	11.1	4.6	100

자료 : A사의 제출자료.

153) 항해용선(Voyage Charter)의 한 종류로 수개의 항차에 걸쳐 물품운송을 의뢰하는 화주(용선자)와 선박회사 간 보통 5년~10년 장기 체결하는 운송계약으로 운임은 '톤당 얼마'로 계약된다.

154) 해운 시황의 수급 상황 및 용선자의 의도에 따라 계약을 체결하여 운항하는 것을 말함.

155) 물량운송계약: COA(Contract of Affreightment)계약이라 함.

제2절 신고가격에 대한 무역거래 조건 분석

1. 문제제기

과세가격에 지대한 영향을 주는 유연탄에 대한 품질결정에 있어서 수입물품은 우리나라에 도착하여 수입신고 시점에 품질을 분석한 COA의 결과에 따라 세관에 가격신고를 제출함으로써 비로소 법 제16조(과세물건의 확정시기) 따라 과세물건이 확정되고 납세신고를 통하여 비로소 통관절차가 종료 된다고 할 수 있다. 그럼에도 불구하고 발전회사들은 공급국의 선적항에서 수입될 물품의 샘플에 대한 COA를 포함한 채선료 등 가산요소가 공급자 및 선사와 정산이 완료되지 않는 이유로 잠정가격 신고를 하고 가산요소가 정산이 되면 세관에 확정가격을 신고하고 있다.

여기서 관세평가 목적상 크게 두 가지의 관점에서 커다란 법 적용의 흠결을 발견할 수 있는데 첫째는 발전회사들이 신고하는 공급국에서 발행한 선적 전 COA가 법 제16조의 ‘과세물건의 확정시기’와 관련 법적효력에 부합하고 있느냐 라는 것이 그 하나이고 두 번째는 이러한 가격신고를 함에 있어 발전회사들이 잠정신고 항목 사유 중 ‘세율’이 잠정신고 사유인가 라는 문제이다.

또한 이러한 신고 관행이 ‘관세평가의 일반원칙’에 있어서 ‘상거래 관행의 존중’과 관련하여 ‘가격조정약관(Price Review Clauses)’ 이 있는 경우 어떻게 평가할 것인가라는 문제로 연결되고 있는 것이다.

따라서 유연탄 수입과 관련 유연탄 국제거래의 특성과 품질에 따른 신고가격의 해부 등 전반적인 통관절차에 대한 관세평가 목적상 법의 이론적 해석을 통하여 법적 불비로 인한 수입업자와 관세당국, 나아가 공급국과의 국제분쟁을 사전에 차단하고 원활한 무역거래를 위한 과세논리를 정립함으로써 과세가격의 적정성 심사에 법적인 토대 마련이 하루 빨리 선행되어야 할 필요가 있는 것이다.

2. 계약상의 거래조건 분석

가. 거래형태 조건

A사 및 발전회사들의 거래형태를 보면 발전소 연간 소비계획에 따라 석탄의 안정적 확보를 위해 공개경쟁 입찰에 따른 장기계약계획은 구매물량의 70~90%를, 현물계약계획¹⁵⁶⁾은 구매물량의 10~30%을 호주, 인도네시아 등 주요 석탄 부존 국으로부터 수입물품을 수입하고 있다.

A사의 경우 해외공급자와 유연탄 공급계약에 따라 국제적으로 공인된 제3의 검정기관이 공급국의 선적항에서 채증한 서류(성분분석서, 원산지확인서 등)를 근거로 수입신고¹⁵⁷⁾하며, 운송거리가 근거리에 있는 러시아 경우 성분분석결과¹⁵⁸⁾를 발행하기도 이전에 본선의 도착(선적 후 2일)으로 견본송장¹⁵⁹⁾에 따라 잠정가격¹⁶⁰⁾으로 신고하고 있다.

이처럼 A사를 비롯한 발전회사들은 공급국 선적항에서의 국제공인 검정기관의 ASTM 채취 및 분석절차 방법, 충족한 휘발분 함유량, 발열량 등 수입 탄의 성분요소가 변동하지 않음을 이유로 세관에 잠정신고가격을 관례적으로 시행하여 왔으며 아울러 수입 후 용선계약에 의한 해상운임, 체선료 등 미 정산된 운임 및 운송관련비용 등을 공급자, 선사, 수입자간에 정산이 완료되면 세관에 최종 확정 신고¹⁶¹⁾를 하고 있다.

156) SPOT계약이라고 함.

157) 잠정가격신고를 말함.

158) B/L 발행 후 3일까지 기한을 말함.

159) Pro-forma Invoice이라 하며 계약 순 발열량 기준단가 등이 기재되어 있음.

160) 잠정가격이라 함은 거래관행이나 계약의 특성상 당해 물품의 가격 또는 거래가격에 가산·조정할 금액이 수입신고 시에 확정되지 아니한 경우 잠정가격으로 신고하고 사후에 정산할 수 있도록 하는 제도로 국내 항 도착 후 선적항 성분 분석서에 대한 검증, 대사에 필요한 샘플링 분석 값을 얻기 위한 충분한 시간을 확보하기 위해 잠정가격으로 신고하고 있음.

161) 확정 신고라 함은 잠정신고로부터 2년의 범위 내에서 차액이 있는 경우 징수 또는 환급하고 부족한 경우 수정 신고하여 납부하거나 환급할 세액을 확정하여 신고하는 것을 말함.

나. (아)역청 탄 수급계약 조건

A사의 수급계약을 살펴보면 석탄물량은 기본물량(M/T)의 ±10%이내, 10% 초과 시 10%로 인정하고 있고 석탄의 품질은 각 품질항목은 ASTM기준을 따르도록 하고 있으며 석탄 기본단가는 순 발열량(NAR)기준 Ton당 US\$ FOB로 정하고 있다. 즉 품질(발열량, 유황분, 회분, 질소)에 따른 단가조정이 규정되어 있는 것이다.

발열량(NAR) 값에 대한 단가조정은 분석값(Y)과 기준열량(보증열량)이 ±50 kcal 이상 차이 발생 시 조정¹⁶²⁾되도록 하고 있으며 이에 대한 산식은 <그림 4-2>와 같다.

<그림 4-2> 발열량, 유황분, 회분, 질소 산식

- 발열량(NAR) : 분석값(Y)이 기준치와 비교 ±50kcal/kg 초과 미만 시

$$Bonus = FOBT \times \frac{Y - \text{기준열량}}{\text{기준열량}} \times 0.9$$

$$Penalty = FOBT \times \frac{\text{기준열량} - Y}{\text{기준열량}} \times 1.1$$

- 유황분 : 분석값(Y)이 기준치 초과 시 감액한다.

$$Penalty = FOBT \times 3\% \times \frac{Y - \text{기준치}}{0.1\%}$$

- 회 분 : 분석값(Y)이 기준치 초과 시 감액한다.

$$Penalty = FOBT \times 3\% \times \frac{Y - \text{기준치}}{1.0\%}$$

- 질 소 : 분석값(Y)이 기준치 초과 시 감액한다.

$$Penalty = FOBT \times 3\% \times \frac{Y - \text{기준치}}{0.6\%}$$

자료 : A사 (아)역청 탄 수급계약서 발열량, 유황분 등 산식 발체.

162) 공급자와 수입자가 별도협의(분석 값 차이에 따른 <그림 4-3> 매매계약 보증사양서) 처리.

다. 구매가격 결정 조건

A사 및 발전회사들은 수입 탄 구매가격 결정과 관련 쟁점사안에 대해 과세당국과 법리논쟁이 지속되어 왔다. 석탄을 수입하는 발전회사들은 전술한 바와 같이 공급계약서에 의거 순 발열량(Net Calorific Value)과 Quality에 대한 가격조정(Adjustment of Price for Quality)에 따라 구매가격을 결정하고 있고, 또한 <그림 4-4>와 같이 ‘선적 COA 순 발열량 값(Y)’이 <그림 4-3>의 ‘ADDENDUM No.11’의 ‘매매계약 보증사양서’ 인수 시 순 발열량(Net Calorific Value, As received basis) 값과 비교하여 $\pm 50\text{kcal/kg}$ 미만의 경우 FOB가격에 산식가격을 곱하여 산출된 가격에 가격조정비율 10%(1.1)를 공제하고 초과한 경우 그 반대로 산출된 가격에 가격조정비율 90%(0.9)를 가산하여 톤당 단가를 산정하고 있다.¹⁶³⁾

<그림 4-3> Guaranteed Specification Contract

ADDENDUM No.11			
BITUMINOUS COAL SALE AND PURCHASE CONTRACT			
1. Quantity			
The quantity shall be 280,000 mt (2 x 140,000 mt) with +/-10% shipping tolerance to be delivered in December, 2012 and January, 2013.			
2. Quality			
Item	Unit	Limit of Range	Seller's Guaranteed Quality
Total Moisture (As received basis)	%WT	Max. 22	18.5
Volatile Matter (Air dried basis)	%WT	22 - 36	30
Fixed Carbon (Air dried basis)	%WT	Max. 60	52.5
Ash (Air dried basis)	%WT	Max. 10	8
Total Sulphur (as received basis)	%WT	Max. 1.0	0.65
Grindability (HGI)		Min. 45	53
Hydrogen (Hd) (Dry basis)	%WT	-	4.5
Gross Calorific Value (Air dried basis)	Kcal/Kg	-	6,400
Gross Calorific Value(As received basis)	Kcal/Kg	Min. 5,500	5,760
Net Calorific Value(As received basis)*1	Kcal/Kg	Min. 5,300	5,500
Nitrogen (Dry ash free basis)	%WT	Max. 2.4	2.2
Ash Fusion Temperature IDT (Reducing Atmosphere)	°C	Min. 1,100	1,150
Ash Analysis			
Fe2O3	%WT	Max. 16	13
Na2O	%WT	Max. 2	1.1
K2O	%WT	Max. 3	0.7
Size Distribution			
Above 50 mm	%	Max. 5	5
Under 2 mm	%	Max. 40	30
Under 0.25 mm	%	Max. 17	17

자료 : A사의 공급계약서 사본(보증사양 계약) 발췌.

163) A사의 운전지침서 8.02(“황”), 8.03(“회분”)을 말함.

<그림 4- 4> 품질의 구성요소에 따른 가격조정

Adjustment of the Price for Quality

8.01 The price of Article 7 shall be adjusted by increase and/or decrease pursuant to Section 8.02 thru 8.07 so that the price per ton payable by the Buyer to the Seller for each shipment shall be determined.

8.02 Net Calorific Value (as received basis)
 There shall be no adjustment so long as the certified net calorific value(NCV) of Coal is not less than (Guaranteed Specification for NCV-50) kcal/kg and not more than (Guaranteed Specification for NCV+50) kcal/kg.

8.07 Volatile Matter

(Amount of reduction) =

$$1\% \text{ of the FOBT price} \times \frac{\text{Guaranteed Specification for Volatile Matter} - Y}{1.0\%}$$

In the above formula, "Y" shall refer to the certified Volatile Matter(Air Dried Basis) as determined under Article 4.

If above "Y" is more than 24%, this penalty clause shall not be applied.

자료 : A사의 공급계약서(품질의 구성요소에 따른 가격조정) 사본 발췌.

라. 중량 및 품질결정 조건

수입 탄에 대한 공급계약서의 수량 및 품질 결정방법은 <그림 4-5>에서와 같이 통상적인 공급인 경우에는 선적항에서 국제적인 제3의 분석기관에 의하여 대표시료가 채취 되고 조제된 선적항 샘플을 기초로 한 분석결과서¹⁶⁴⁾에 따라 중량과 품질이 결정되며, 신규공급자이거나 신뢰도가 낮은 공급자인 경우 최초 거래시 한시적으로 선적항에서 중량 또는 품질이 결정되거나 도착항에서 국제적으로 공인된 제3의 분석기관에 의하여 대표시료가 채취 되고 조제되어 일명 도착항 샘플을 기초로 한 분석결과서¹⁶⁵⁾에 따라 품질을 결정되는 경우도 있다. 이 모든 결정방법은 통상 공급자와 수입자간에 물품공급계약서에 의거 수량 및 품질은 결정된다.

164) 선적항 성분 분석서(COA)를 말함.

165) 도착항 성분 분석서(COA)를 말함.

<그림 4-5> 중량 및 품질결정 내역

Determination of Quantity and Quality

4.01 The determination of the quantity and quality of Coal at the loading port shall be final.
 The certificates of determination of quantity and quality should be issued by an international independent inspection agency which will be selected by mutual agreement between the parties hereto. The costs required for the determination of the quantity and quality certification thereof shall be borne by the Seller.

자료 : A사의 공급계약서(4.01) 사본 발췌.

3. 구매가격 결정에 대한 합의

발전회사들의 구매가격 결정은 전술한 바와 같이 수입 탄 중의 선적 전 COA의 순 발열량 기준에 따라 결정된다고 제2장에서 전술하였다. 즉 수입 탄의 구매가격은 계약단가(발열량)에 가격조정(Price Adjustment)을 하여 결정되고 있다. 이러한 계약단가를 결정하기 위해 주목해야 할 점은 석탄 공급국의 탄 중(광산별 별칭)의 품목분류 결정 요소인(유연탄, 무연탄, 그 밖의 석탄) 휘발분 함유량(Volatile Matter)의 발열량에 따라 정해지며 이러한 발열량은 구매단가의 중요한 구성요소로서 과세가격 일부분으로서 개별소비세 등 내국세에 영향을 미친다는 점을 전술하였다.

또한 가격조정은 계약에 의거 정해진 순 발열량 값을 기준으로 선적항 또는 도착항에서 제3의 국제공인 검정기관에 의해 검정한 초과나 부족 값을 계약에 의한 조정 산술식에 의해 조정하고 있는 것이다.

결국 A사의 확정 신고가격을 살펴 건데 선적항에서 분석한 성분데이터에 기초로 잠정신고가격을 최대 4년의 범위 내에서 세관장에게 연장신고 하였고 확정 가격신고 시에는 잠정신고 한 휘발분 함유량, 발열량 등 유연탄의 요소적 변동 없이 그대로 세관에 확정 신고로 이어진 건수가 대부분이라는 점과 조사 기간 동안 A사의 잠정신고 294건 중 특정 공급국¹⁶⁶⁾에서 수입 잠정신고 한 12%가 휘발분

166) 조사결과 인도네시아 산이 122건(42%) 중 14건(12%)이 선적항 COA와 도착 후 A사가 대사·검증하기 위해 측정된 COA 값 차이를 보임.

함유량, 발열량에 대한 공급국 선적항 분석서(COA)와 A사가 국내 도착 후 검증·대사한 분석보고서 측정값과 차이가 있음을 A사의 SAP자료에 저장되어 있는 것을 확인하였다.

또한 발전회사들은 가격신고는 잠정가격으로 하고 수입신고 후 발열량 등이 확정되면 확정 가격신고를 하고 있어서 발열량에 따른 품목분류 및 개별소비세 신고오류가 상존하고 있는 것도 사실이다. 특히 대기업·AEO공인업체¹⁶⁷⁾는 기업이미지 및 관세행정 업무 처리 간소화에 편승하여 수정¹⁶⁸⁾, 보정¹⁶⁹⁾ 등의 방법을 활용하는 비중이 높아 수입통관 시 물품의 상태 등에 대한 세부적 통관절차를 확인하지 않는 점을 이용하여 통관적법성 8대 요소¹⁷⁰⁾ 위반 사례가 빈번하게 발생하고 있는 것도 사실이다.

따라서 과세당국은 보정심사, 확장심사, 기업심사(기획심사 및 법인심사 포함) 등을 통하여 누락세액을 추정하게 되며, 이와 반면 수입업체는 불합리한 추징을 이유로 과세전적부심사¹⁷¹⁾, 조세심판, 소송 등 조세저항을 불러 오고 있는 것이다.

4. 신고가격에 대한 법 적용 해석

과세가격 결정과 관세의 부과·징수 등을 위해서 관세법 제14조에는 “수입물품에는 관세를 부과한다.” 관세법 제15조에는 “관세의 과세표준은 수입물품의 가격 또는 수량으로 한다.” 관세법 제16조에는 “관세는 수입신고(입항 전 수입신고를 포함한다)를 하는 때의 물품의 성질과 그 수량에 따라 부과한다.” 라고 하는 관세

167) AEO공인업체라 함은 Authorized Economic Operator 약어로 법규준수, 내부통제시스템, 재무건전성, 안전관리 공인기준에 따라 적정성 여부를 심사하여 공인한 우수업체로 ‘종합인증우수업체’라고 하며, 2001년 미국 9.11테러 이후 ‘수출입공급망(Supply Chain Security)’의 중요성이 부각됨에 따라 세계관세기구(WCO)에서 ‘무역의 안전과 원활화에 관한 국제규범(WCO Safe Frame Work)’을 수립하여 현재 170여개 국가가 제도 이행의향서를 제출하였음.

168) 수정이라 함은 신고 납부한 세액이 부족한 경우 보정기간이 지난날부터 부과제척기간이 끝나기 전까지 수정하여 신고한 것을 말함.

169) 보정이라 함은 납세의무자가 신고 납부한 세액이 부족하다는 것을 알게 되거나 세액산출의 기초가 되는 과세가격 또는 품목분류 등에 오류가 있는 것을 알게 되었을 때 신고납부한 날로부터 6월 이내 보정 신청한 것을 말함.

170) 통관적법성 8대 요소라고 함은 1.세액, 2.품목분류, 3.통관요건, 4.외환, 5.감면, 6.환급, 7.원산지, 8.지재권을 말함.

171) 과세전적부심사라 함은 납세의무자가 과세전 사전통지를 받았을 때 그 통지를 받은 날부터 30일 이내 통지내용이 적법한지에 대한 심사를 세관장에게 청구할 수 있는 제도를 말함.

평가의 대원칙을 명시하고 있다.

또한 법에서는 수입물품의 가격을 기초로 결정된 관세를 종가관세(ad valorem duty)라 하며 종가관세를 부과하기 위한 목적의 물품가격을 관세의 과세가격(Customs Value)이라 하며, 관세의 과세가격은 관세 외에도 수입물품에 부과되는 내국세 또한 과세가격의 기초가 되는 물론이다. 유연탄 특성상 유연탄은 종가관세로 규정하고 있지만 수량에 따라 부과되는 종량관세¹⁷²⁾에 더 가깝다고 할 수 있다.

관세의 관세율은 법 제49조 내지 제89조 규정에 근거하여 결정하며 이러한 관세의 세액은 관세의 과세표준(Customs duty basis)에 관세율(Customs duty rate)을 곱하여 산출하며 종량관세의 경우 수량에 따른 관세의 과세표준에 단위세액을 곱하여 산출 한다. 이러한 관세의 과세표준에 대해 WTO협정관세에서는 종량세 및 종가세를 선택적으로 적용할 수 있도록 규정하고 있다.

관세평가규칙의 집행과 운영을 위해서는 전술한 바와 같이 관세법 제27조 제1항에서 ‘가격신고’는 수입물품과 관련 수입신고와 별도로 관세의 납세의무자가 그 물품의 가격에 대한 신고, 즉 가격신고를 하여야 한다고 규정하고 납세신고와 달리 관세를 세관장이 부과·징수하는 물품에 대하여도 가격신고를 하여야 한다고 규정하면서 현재의 사후심사제도 하에서 일부 사전심사대상 물품을 제외하고는 통관의 능률을 이유로 가격신고를 수입신고전에 미리 할 수 있도록 하는 제도 이외에는 가격신고는 원칙적으로 수입신고를 하는 때에 해당 물품의 수입관련 거래에 관한 사항과 과세가격산출내용에 관한 사항을 기재한 가격신고서를 세관장에게 신고하도록 하고 있다.

관세법 시행규칙(이하 “규칙”이라 함) 제2조 제1항에서는 “과세가격을 결정하기가 곤란하지 아니하다고 인정하여 기획재정부령으로 정하는 물품”에 대한 가격신고 생략할 수 있는 물품을 제외하고는 모든 수입물품에 가격신고를 전자문서로 제출 하도록 규정하고 있는 것이다.

오늘날에는 가격신고 생략과 가격신고서제출 생략을 구분할 실 이익은 없다 할 것이다. 영 제15조 제2항 제6호는 가격신고 서류의 일부 또는 전부를 제출하지 않을 수 있는 물품을, 규칙 제2조 제1항의 제8호·제9호에서는 가격신고를 생략

172) 물량에 따라 세율을 결정하는 제도로 미국, 일본 등은 자국의 농업보호, 섬유, 신발 등 경쟁력이 취약한 산업을 보호하기 위해 활용하고 있으며, 우리 법에는 영화용 필름과 비디오 테이프를 종량세 품목으로 규정하고 있음.

할 수 있는 물품을 각각 관세청장이 정할 수 있도록 위임하고 있으나 ‘수입물품 과세가격 결정에 관한 고시(이하 “고시”)’ 제46조 제1항에는 가격신고생략과 서류 제출 생략을 구분하지 않고 가격신고서 제출을 생략할 수 있는 물품을 정하고 있는 점은 이 같은 사정을 반영한 것으로 볼 수 있다.

한편 본 논문의 쟁점사항 중 하나는 ‘잠정가격신고’에 대한 것으로 관세법 제28조에서는 “납세의무자는 가격신고를 할 때 신고하여야 할 가격이 확정되지 아니한 경우로서 대통령령으로 정하는 경우에는 잠정가격으로 가격신고를 할 수 있다”라고 규정하면서 시행령 제16조 제1항에서 “대통령령으로 정하는 경우” 네 가지를 규정하고 있다. ① 거래관행상 거래성립부터 일정기간이 지난 후에 가격이 정하여지는 곡물·광석 기타 이와 비슷한 일차산품의 가격이 수입신고일 현재 미정인 경우 ② 실제지급가격에 가산할 금액이 수입신고일 이후에 정해지는 경우 ③ 사전심사를 신청한 경우 ④ 계약내용·거래특성상 잠정가격신고가 불가피하다고 세관장이 인정한 경우를 들고 있다.

여기서 제④항의 경우 고시 제49조 제1항에서는 세 가지 사유를 설명하고 있는 바, 유연탄 거래와 관련하여 “그 밖에 잠정가격으로 가격신고를 하는 것이 불가피하다고 세관장이 인정할 수 있는 경우로서 다음 세 가지 요건을 모두 충족해야 세관장이 인정한다고 명시하고 있다. ① 수입 이전에 거래 당사자 간의 계약에 의해 최종 거래가격 산출 공식이 확정되어 있어야 하며 ② 최종거래가격은 수입 이후에 발생하는 사실에 따라 확정되어야 하며 ③ 수입이후 발생하는 사실은 거래 당사자가 통제할 수 없는 변수에 기초하여야 한다는 것을 규정하고 있다.

또한 세관장은 잠정가격으로 신고한 사유가 위 세 가지에 해당하는지 판단이 곤란한 경우에는 관세청장에게 질의하여 처리하도록 하고 있고(고시 제49조 제2항) 또한 법 제42조 제1항 단서에는 잠정가격을 기초로 신고 납부한 세액과 확정가격에 의한 세액과의 차액을 징수하거나 환급하는 때에는 수정신고 및 경정, 과오납환급 등 절차를 준용하고 잠정가격과 확정가격 간 차액에서 비롯된 세액을 징수하는 경우에는 가산세를 부과하지 않는다고 명시하고 있다.

한편 평가협정 서문에서는 ‘상거래 관행의 존중’에 대한 관세평가와 관련 “상업적 관행(Commercial Practice)과 일치하는 단순하고 공평한 기준을 기초로 하여야 한다고” 설명하고 있다. 여기서 상업적 관행은 비용, 경쟁업체 영향, 수입자 영업형태 등을 말한다. 이것은 관세평가에 있어서 수입자가 상업상 추구하는 중요한 요소들을 고려해야 한다는 것을 의미한다 할 것이다. 이러한 상업적 관행이

가격조정약관이 있는 관세평가에 있어서 어떻게 합리적으로 적용될 것인가라는 현실문제가 닥칠 수 있다.

이에 대해 평가협정¹⁷³⁾은 “상거래 관행으로 어떤 계약에는 가격이 단지 잠정적으로 고정되고 최종 가격결정은 계약조항에 합의되어 있는 특정요인에 따르는 경우가 있다”라고 설명하면서 세 가지 예시를 들고 있는 바, 유연탄 수입 거래관행과 일치하는 제4항에는 “물품가격이 잠정적으로 책정되지만 판매계약 조항에 따라 최종정산이 인도 시에 재차 행해지게 된다. 라고 하면서 ‘식물성 기름의 산도, 광석의 금속함유량, 양모의 청결정도’를 예시하고 있다.

이것은 협정 제1조에 정의하고 있는 수입물품의 거래가격은 당해 물품의 대가로 실제 지급하였거나 지급할 가격에 기초하고 있고 제1조 ‘주해’에서 실제 지급하였거나 지급할 가격은 대가로 구매자가 판매자에게 지급하였거나 지급할 총금액이라 정의되어 있으므로 조정약관이 있는 계약 하에서의 수입물품의 거래가격은 계약상의 규정에 일치하게 지급하였거나 지급할 최종금액에 기초하여 결정되어야 하는 것을 의미 한다.

또한 수입물품의 대가로 실제 지급할 가격은 계약상 구체화된 데이터에 기초하여 결정될 수 있는 한 본 해설에서 언급되고 있는 형태의 가격조정약관은 거래가격을 결정할 수 없는 조건이나 고려사항에 해당된다고 간주되어서는 아니 될 것이다.¹⁷⁴⁾

현실적인 문제¹⁷⁵⁾로서 가격조정약관이 수입 시에 이미 효력을 발생시킨 경우라면 실제 지급하였거나 지급할 금액을 알 수 있으므로 별 문제는 없을 것이다. 그러나 가격조정약관이 동일한 물품을 수입한 이후 효력을 발생하게 되는 변수와 결부되어 있는 경우에는 상황이 달라진다고 할 수 있다. 그러나 협정에서 가능한 평가대상물품의 거래가격을 과세가격 결정기초로 삼아야 할 것이라고 권고하고 있고 제13조에는 비록 수입시점에서 지급할 금액을 확정하지 못하는 경우라도 최종과세가격결정을 연결시킬 수 있는 가능성을 규정하고 있으므로 가격조정약관은 그것 자체로서 협정 제1조에 근거하는 평가를 배제할 수 있는 사유가 되지 않는다 할 것이다.

173) 평가협정 예해 4.1(commentary 4.1).

174) 협정 제1조 제1항(나)호를 말함.

175) 김태주·김준호 (2015), 「관세사를 위한 관세평가 강의 I」, 도서출판 ONE, p. 30.

제3절 A사의 과세가격 적정성 평가

1. 확정 가격신고에 대한 평가

가. 신고가격 사실관계

A사는 도착항에 하역된 석탄은 구성요소(발열량, 유황, 회분, 휘발분) 성분 값 허용오차 범위미달 등 이의제기(인수거절)를 위해 수입지에 송부된 동일 샘플 분석결과 값은 SAP(전사적 자원관리)을 통한 기록·보존됨을 착안하여 분석데이터176)중 A사가 수입신고(잠정신고, 294건) 중 도착항에서 A사가 자체 측정 분석한 발열량 성분분석 값을 SAP 자료에 저장·보관 관리 되고 있는 ‘도착항 성분 분석서’를 A사로 하여금 임의 제출케 하여 대사 확인한 결과 아래 <표 4-5>와 같이 14건의 발열량 신고 불일치를 확인 하였다.

<표 4-5> A사 성분분석서 불일치 내역

연번	수입신고번호	신고일자	신고(선적)발열량	분석(발전소) 발열량	공급자
1	4****-15-950535M	2015.10.13	4,998 kcal/kg	5,183 kcal/kg	○○○ MAN
2	4****-15-950703M	2015.11.10	4,998 kcal/kg	5,033 kcal/kg	
3	4****-15-950763M	2015.11.25	4,998 kcal/kg	5,008 kcal/kg	
4	4****-15-950820M	2015.12.15	4,998 kcal/kg	5,028 kcal/kg	
5	4****-16-950036M	2016.01.11	4,998 kcal/kg	5,056 kcal/kg	
6	4****-16-951116M	2016.03.22	4,998 kcal/kg	5,084 kcal/kg	
7	4****-16-951242M	2016.04.14	4,998 kcal/kg	5,020 kcal/kg	
8	4****-16-951259M	2016.04.19	4,998 kcal/kg	5,002 kcal/kg	
9	4****-16-951304M	2016.05.04	4,998 kcal/kg	5,034 kcal/kg	
10	4****-16-951327M	2016.05.13	4,996 kcal/kg	5,173 kcal/kg	
11	4****-16-552111 M	2016.08.17	4,998 kcal/kg	5,173 kcal/kg	
12	4****-15-950821M	2015.12.15	4,992 kcal/kg	5,062 kcal/kg	△△CORE
13	4****-16-951130M	2016.03.08	4,976 kcal/kg	5,001 kcal/kg	
14	4****-16-951293M	2016.04.28	4,988 kcal/kg	5,123 kcal/kg	

자료 : A사에 대한 수입신고 내역 자료.

176) A사가 2015.1~2016.8까지 수입한 항차별 입항기준 유연탄 분석데이터를 말함.

A사를 비롯한 발전회사는 품질에 따른 가격 조정¹⁷⁷⁾을 보면 ‘순 발열량(NCV)’에 따라 판매자 NCV 제시사양 ± 50 kcal/kg 보다 적지 않거나 크지 않다면 금액 조정은 없으며 선적항 COA 순 발열량 기준으로 톤당 가격은 계산된 금액만큼 증가 또는 감소하여 단가를 산정하고 있다. 위와 같이 불일치된 도착항 성분분석서는 발전용 유연탄 개별소비세율에서 전술¹⁷⁸⁾한 바와 같이 순 발열량 값이 5,000kcal/kg, 5,500kcal/kg 기준 이상과 미만에 따라 개별소비세율 적용 따라 세액이 달라지고 있는 것이다.

나. 성분분석서(COA)에 대한 쟁점

A사를 비롯한 국내 발전회사들은 국제공인 검증방식(ASTM)에 의한 시설 등 여건 불비로 공인된 검증방법으로 시료 채취·제조 분석절차를 못하고 있는 점을 들어 도착지(수입신고 시) 시험성적분석서(COA)는 단지 참고용으로 주장 하였다. 특히 석탄업계의 상거래 관행상 선적지에서 국제적으로 공인된 검증기관이 국제적으로 공인된 검증방식에 의한 방법으로 분석한 성분분석서를 인증하고 있기 때문이고 운송도중 탄질의 구성성분이 변하지 않기 때문에 선적지 COA를 가지고 판단해야 한다는 입장이다.

이에, 세관당국은 A사와 공급국의 수출업자 간 ‘공급계약서’에서는 “공급되는 유연탄의 품질은 계약당시 제시되는 동일한 품질로 공급하여야 하며, 이를 확인 및 품질 미달 시 이의제기(국제 분쟁 심판청구)를 위해 발전소 운전지침서에 따라 ASTM 기준 성분분석 실시 및 그 결과 값(데이터 값)을 발전회사가 자체 저장·관리¹⁷⁹⁾를 하여야 한다.” 라고 운전지침서에 명시하고 있으며 자체 분석한 COA값 즉, SAP 자료 값과 선적 전 COA 값을 비교 대사하여 ± 50 Kcal/kg 허용 오차 범위 내에 있는 경우는 선적 전 COA 값을 인정하여 선적 전 성분분석에 따른 단가 및 이에 따른 개별소비세율을 확정하여 잠정신고 내지는 확정 신고를 하고 있는 상황이라는 사실이 확인하였다.

따라서 관세법 제16조 과세물건 확정의 시기와 정면 배치되기 때문에 유연탄

177) 품질에 따른 가격조정 요소에는 1. 순 발열량(인수식), 2. 유황분(인수식), 3. Ash(기건 식), 4. 질소 산석을 말함.

178) 제3장 제2절 수입유연탄 과세가격 결정 요소 <표 3-12> 발전용 유연탄 개별소비세율을 말함.

179) SAP(전사적 자원관리) 자료를 말함.

품질은 도착항에 수입신고시점의 품질로 결정되고 세관에 신고 되어야 한다는 입장이다.

다. 확정 신고가격에 대한 법리 판단

(1) 수입신고 시점의 판단

관세법 제14조에는 “수입물품에는 관세를 부과한다.”, 같은 법 제15조에는 “관세의 과세표준은 수입물품의 가격 또는 수량으로 한다.” 같은 법 제16에는 “관세는 수입신고(입항전수입신고를 포함한다)를 하는 때의 물품의 성질과 그 수량에 따라 부과한다.” 라고 하는 관세평가의 대원칙을 명시 하고 있고 개별소비세법 제4조(과세시기)에서는 “개별소비세는 과세물품을 제조장에서 반출할 때 또는 수입신고를 할 때”를 말하고 있다. 또한 관세법 제27조 제1항에서 ‘가격신고’는 수입물품과 관련 수입신고와 별도로 관세의 납세의무자가 그 물품의 가격에 대한 신고, 즉 가격신고를 하여야 한다고 규정하고 있고 이러한 가격신고는 원칙적으로 수입신고를 하는 때에 해당 물품의 수입관련 거래에 관한 사항과 과세가격산출내용에 관한 사항을 기재한 가격신고서를 세관장에게 신고하도록 하고 있기 때문에 발전회사들은 선적항에서 국제적인 제3의 분석기관에 의한 ‘선적항 Sample’를 기초로 한 분석 결과서(선적항 COA)’에 따라 중량과 품질을 세관당국에 잠정신고 하고 탄대 및 체선료 등 부대비용이 정산되면 최종적으로 확정 신고를 하고 있다.

살피 건데 A사를 비롯한 발전회사들의 유연탄 단가결정의 주요한 변수로서의 수량 및 품질결정은 공급계약의 95%이상은 선적항에서 국제적으로 공인된 분석기관에 의하여 대표시료가 채취되고 조제를 통해 선적항 샘플을 기초로 한 분석 결과서(선적항 COA)에 따라 중량과 품질이 최종 결정되고 있고 이에 따라 석탄의 구매가격 결정은 선적지에서 분석한 성분분석서(COA)의 ① 순 발열량, ② 품질에 대한 가격조정에 따라 최종 구매가격이 결정되고 있는 점은 관세법 제16조의 과세가격 평가원칙에 정면으로 배치된다고 할 수 있다.

특히 A사의 지침서 5.0에 “입하 탄 및 소비 탄 분석 시 본 지침서를 기준으로 한다.”라고 하면서 “입하 탄은 하역완료 후 검수결과를 20일 이내 작성하여 SAP에 입력해야 한다.”, “입하 탄 심판분석시료의 보관은 하역완료일로부터 90일이며

소비 탄은 75일간 일정량의 시료를 보존하여야 한다.”라고 명시하고 있으며 또한 7.0의 기록 관리에는 “본 절차와 관련되어 발생하는 기록은 SAP 화학분석관리, 입하연료 및 석회석분석 관리에 기록 보존됨에 의하여 유지·관리한다.”라고 지침은 규정하고 있는 만큼 A사 및 발전회사가 주장하는 도착항에서 국제적으로 공인된 시료조제 및 채취방법(ASTM) 아닌 방법은 성분분석의 임의성을 들어 공인 받지 못한 방법이기 때문에 인정할 수 없다고 주장하고 있는 것은 논리상 자기모순이다.

한편 A사의 경우 모든 입하 탄(도착된 석탄)에 대해 국제 공인된 ASTM D2234 기준에 따른 시료채취 방법으로 분석하는 발전회사의 분석시스템은 한국 인정기구의 국제공인시험기관¹⁸⁰⁾으로서 인증 받아 입하 탄에 대한 시험분석을 해 오고 있기 때문에 자체 분석한 쟁점물품의 결과 값은 국제적 공신력이 있다고 할 수 있을 것이다.

결국 발전회사는 선적항 성분분석서를 검증하고자 도착된 수입 입하 탄에 대해 발전회사 스스로 국제공인 시료채취 및 분석방법(ASRTM)으로 분석하여 그 결과 값, 즉 시험 데이터 값과 선적항에 분석하여 송부된 분석증명서의 데이터 값을 대사하여 허용오차를 초과할 경우 공급자가 송부한 Buyer Sample을 분석하거나 클레임을 제기하고자 UmpireSample¹⁸¹⁾을 제3의 국제공인 검정기관에 의뢰하거나 또는 중재재판의 판정절차를 진행하고 있음에도 도착항의 COA는 단지 참고용이라고 주장하는 것은 설득력이 없어 보인다.

또한 A사의 이러한 주장은 평가 목적상 협정과 관세법에서 규정하고 있는 ‘과세가격일반원칙’에 반하는 것으로 잠정가격과 확정가격으로 세관에 신고하는 거래가격으로서 ‘실제지급가격(제1방법 평가)’에 대해 과세당국의 합리적 의심을 가지게 될 수밖에 없고, 법 적용 해석의 모순이라 할 수 있을 것이다. 설령 선적 전 성분분석 값을 인정한다 하더라도 발전회사가 해외 공급업체에 물품 대금으로 지불한 금액을 거래가격 즉, 실제지급금액(지급하여야 할 총 금액) 배제사유가 되어 제2방법 이하의 방법으로 평가할 수밖에 없는 것이며, 실제 국내 발전회사들은 한 번도 성분분석에 따른 클레임 제기에 의거 제3의 국제중재기관에 의뢰 판정을 받은 적이 없는 점은 발전회사들의 수입물품 통관처리의 편의성¹⁸²⁾ 이라고 볼 수

180) 국제표준기본법 제23조 KS Q ISO/IEC 17025, 인증요건 충족으로 한국인정기구(KOLAS)로서 인증 받음.(2006.12.21.)

181) 클레임 제기 등 분쟁 시 중재를 위한 제3의 국제공인검정기관 송부용 샘플로 발전회사들은 90일 보관하도록 하고 있음.

밖에 없다 할 것이다.

결국 관세법 제16조(과세물건 확정의 시기), 개별소비세법 제4조(과세시기)에 의거 국내 도착(입항)하여 수입신고 및 사업장 반출 할 때의 물품의 성질과 수량에 기초하여 과세물건이 확정된다는 관세법 및 개별소비세법의 대원칙에 반하는 선적 전 COA를 과세당국에 거래가격이라고 신고하는 일련의 절차는 입법취지를 흔드는 거래관행이라 할 수 있으며, 발전회사가 선적항 COA를 기초로 단가를 결정하여 과세당국에 가격 신고함은 관세법 제16조의 과세가격의 일반원칙에 배치된다 할 수 있다.

따라서 관세법 제16조의 ‘과세물품 확정의 시기’는 수입신고(입항 전 수입신고를 포함한다. 이하 이 조에서 같다)를 하는 때의 물품의 성질과 그 수량에 따라 부과되며, 개별소비세법 제4조(과세시기)에서도 ‘수입신고 또는 반출할 때의 금액 또는 수량’으로 규정함에 따라 도착항에서 입하 탄에 대한 발열량 분석에 따라 확정 신고가격을 과세가격으로 결정되어야 하며 이러한 확정 가격에 대해 과세당국의 과세과격 산정 행위는 지극히 정당하고 법적 안정성을 보장하고 있는 것이라 판단된다.

(2) 업계의 상관행 판단

평가협정 서문에서는 ‘상거래 관행의 존중’에 대한 관세평가와 관련 “상업적 관행(Commercial Practice)과 일치하는 단순하고 공평한 기준을 기초로 하여야 한다고” 설명하고 있다. 이에 대해 평가협정은 “상거래 관행으로 어떤 계약에는 가격이 단지 잠정적으로 고정되고 최종 가격결정은 계약조항에 합의되어 있는 특정 요인에 따르는 경우가 있다.” 라고, “물품가격이 잠정적으로 책정되지만 판매계약 조항에 따라 최종정산이 인도 시에 재차 행해지게 된다.”라고 규정하고 있다.

수입물품의 대가로 실제 지급할 가격은 계약상 구체화된 데이터에 기초하여 결정될 수 있어야 한다고 명시한 점을 볼 때, A사를 비롯한 발전회사들은 선적항에서 국제적인 제3의 검정기관에 의한 ‘선적항 Sample를 기초로 한 분석 결과서(선적항 COA)’에 따라 중량과 품질을 세관당국에 잠정신고하고 탄대 및 체선료 등이 정산되면 최종적으로 확정 신고하는 관행, 즉 ‘상관행’이라고 주장하고 있다.

182) 순 발열량 데이터 값에 따라 세관의 개별소비세 부과 및 공급자와의 분쟁 부담 때문임.

그 동안 발전회사들은 이러한 상관행을 통하여 세관당국에 가격신고, 납세신고, 확정 신고를 해왔으며, 관세당국에 의한 공적인 견해표시 또한 없었던 점 등 암묵적인 상관행으로 인정하여 오고 있던 점을 강조하며 선적 전 COA는 유효하다고 주장하면서 관세청 ‘수입통관사무처리에관한고시’ 제23조(분석의뢰)의거 ‘석탄의 수입통관 시 분석의뢰 가능한 분석대상 시료에 대한 질의’에서 “선적항의 대표 시료인 구매자를 위한 시료(Buyer Sample)를 분석의뢰 하는지 여부에 대한 유권해석 가부를 결정해 달라는 ‘석탄의 과세가격 결정에 대한 질의’¹⁸³⁾에 대해 관세청 통관당국은 “판매자와 구매자가 선적항의 석탄샘플에 대한 분석결과서(선적항 COA)에 기초하여 수입물품의 가격을 결정하도록 합의” 했다면 “동 계약서를 기초로 계산된 금액이 지급되는 경우 해당 금액이 관세법 제30조 제3항의 거래가격 배제요건에 해당되지 않는다면 동 가격을 기초로 과세가격을 결정할 수 있다.”¹⁸⁴⁾라고 관세평가분류원이 판단하였다면 관세평가와 통관은 별개의 문제라는 이유로 발전회사에 손을 들어 주었다.

일선 세관의 심사부서에서는 수입 탄과 관련한 발전회사들의 상관행에 대해 석탄업계를 비롯한 발전회사, 연구기관, 관세사 등 이해관계자들의 의견수렴을 통한 일명 ‘문제해결과정’을 거쳐 심사행정의 일관성을 제고해 달라며 수차 건의하였다.

이에 본 논문은 발전회사들의 ‘상업적 관행’에 대해 관세청의 공적견해가 표명되었음에도 불구하고 발전회사들의 신고가격은 과세가격 일반원칙이라는 대원칙에 부합하지 않는 점, 수입물품의 대가로 실제 지급할 가격이 계약상 구체화된 데이터에 기초하여 결정될 수 있다고 명시한 점, 관세평가분류원의 판단은 법적 효력이 없는 공적견해가 아닌 참고 사항인 점, 과세가격 결정의 원칙에 반하는 관세법 제16조의 ‘과세물건의 확정시기’ 규정에 부합하지 못한 점 등의 이유를 들어 발전회사가 주장하는 선적 전 COA는 법적 안정성을 해칠 우려가 농후하기 때문에 재심의를 주장한 바 있다. 다만, 과세가격 결정의 원칙과 관련하여 ‘과세물건의 확정 시기’에 대한 외에 규정이 명시되고 ‘수입하기 전 구체적인 가격결정공식을 포함한 가격조정조항’과의 합리성을 고려하고 법적 안정성을 벗어나지 않는 범위 내에서 예외를 규정함이 옳다고 본다.

183) 한국발전공기업협력본부-175(‘16.9.2.).

184) ‘석탄의 과세가격 결정에 대한 질의’에 대한 회신(2016.8.11.).

2. 잠정가격신고에 대한 평가

가. 잠정가격신고에 대한 ‘세율’ 이론

잠정신고는 관세법 제28조, 동법 시행령 제16조(잠정가격의 신고 등) 및 동법 시행규칙 제3조(잠정가격신고 대상물품)에 규정하고 있다. 잠정신고를 하기 위해서는 공급계약조건(가격조정약관)이 적용될 수 있는 상황으로 계약시점에는 거래 당사자 누구도 알 수 없는 장래의 발생 사실에 따라 가격을 확정하는 것이므로 이러한 장래의 사실이 실현될 경우 수입물품의 실제지급가격이 결정될 수 있도록 그 내용이 구체적 이여야 한다고 예시¹⁸⁵⁾하고 있기 때문에 가격 구성요소 중 거래 당사자의 의지나 능력을 벗어난 장래의 사실에 좌우되는 특별한 사정이 있는 경우 잠정가격을 정하고 실현되는 때 확정하는 가격결정공식을 정하고 있는 것이다.

관세법 시행규칙(이하 “규칙”이라 함) 제2조 제1항에서 “과세가격을 결정하기가 곤란하지 아니하다고 인정하여 기획재정부령으로 정하는 물품”에 대한 가격신고를 생략할 수 있는 물품을 제외하고는 모든 수입물품에 가격신고를 전자문서로 제출 하도록 규정하고 있고 같은 법 제28조에서는 “납세의무자는 가격신고를 할 때 신고하여야 할 가격이 확정되지 아니한 경우로서 대통령령으로 정하는 경우에는 잠정가격으로 가격신고를 할 수 있다”라고 규정하고 있다.

또한 같은 법 시행령 제16조 제1항에서의 “대통령령으로 정하는 경우”라고 함은 다음과 같이 규정하고 있는데 ① 거래관행상 거래성립부터 일정기간이 지난 후에 가격이 정하여지는 곡물·광석 기타 이와 비슷한 일차산품의 가격이 수입신고일 현재 미정인 경우 ② 실제지급가격에 가산할 금액이 수입신고일 이후에 정해지는 경우 ③ 사전심사를 신청한 경우 ④ 계약내용·거래특성상 잠정가격신고가 불가피하다고 세관장이 인정한 경우를 들고 있다. 유연탄 거래와 관련하여 “그 밖에 잠정가격으로 가격신고를 하는 것이 불가피하다고 세관장이 인정할 수 있는 경우로서 다음 세 가지 요건을 모두 충족해야 세관장이 인정한다고 명시하고 있다.

① 수입 이전에 거래 당사자 간의 계약에 의해 최종 거래가격 산출 공식이 확정되어 있어야 하며, ② 최종거래가격은 수입 이후에 발생하는 사실에 따라 확정

185) WCO 예해 4.1(잠정신고).

되어야 하며, ③ 수입 이후 발생하는 사실은 거래 당사자가 통제할 수 없는 변수에 기초하여야 한다는 것을 규정하고 있다. 과세가격결정에 관한 고시 제49조 제1항 제3호 가목에도 잠정가격으로 가격신고를 하는 것이 불가피하다고 세관장이 인정하는 경우에도 ‘수입 이전에 거래 당사자 간의 계약에 의해 최종 거래가격 산출 공식이 확정되어 있어야 하고 최종 거래가격은 수입이후 발생하는 사실에 따라 확정되어야 한다.’ 라고 규정하고 있는 점으로 비추어 볼 때 잠정신고 대상으로서 ‘세율’은 잠정신고와는 무관하다고 할 수 있을 것이다.

나. 잠정신고에 대한 사실관계

유연탄은 중량세 물품으로 공급업체와 수입자 간 계약조건에 의거 선적 전에 톤당 단가가 확정된다고 할 수 있다. 다만, 체선료 등 운임 정산이 확정되지 않아 잠정가격 대상이기는 하나 개별소비세 세율은 단가와 관련 없이 발열량에 따라 그 세율 적용에 변동이 있기 때문에 단가와 세율은 별개의 사안이라 할 수 있는데 발전회사는 ① 유연탄 시험 성분분석서 미발행, ② 국제시장가격 Index(분기별 평균단가) 연동 계약, ③전용선 원가 미정산, ④ 체선료 등 운임(운송관련비용) 미정산 등을 이유로 잠정신고를 하고 있다.

계약단가를 결정하기 위해서는 석탄 공급국의 탄 중(광산별 별칭)의 품목분류 결정 요소인(유연탄, 무연탄, 그 밖의 석탄) 휘발분 함유량(Volatile Matter)의 발열량에 따라 정해지며 이러한 발열량은 구매단가의 중요한 구성요소로서 과세가격 일부분으로 개별소비세에 영향을 미치고 있기 때문에 수입자는 선적항에서 국제적인 제3의 분석기관에 의한 ‘선적항 Sample를 기초로 한 분석 결과서(선적항 COA)’에 따라 중량과 품질을 세관당국에 잠정신고하고 탄대 및 체선료 등이 정산되면 최종적으로 확정 신고를 하고 있다. 이 때 세율이 잠정신고 대상인가에 대한 의문이 생길 수 있다.

다. 잠정신고에 대한 ‘개별소비세 세율’ 법리 판단

전술한 바와 같이 수입 탄 세율에 대한 규정은 개별소비세법 제4조(과세시기)에서 “개별소비세는 반출, 수입신고, 입장, 유통음식행위 또는 영업행위를 할 때

에 그 행위 당시의 법령에 따라 부과하며 물품에 대한 개별소비세는 과세물품을 제조장에서 반출할 때 또는 수입신고할 때”라고 명시 하고 있다.

살피건대 수입 탄의 개별소비세율은 이미 선적지 발열량에 따라 결정되는 만큼 가격조정약관에 따른 당사자 누구도 알 수 없는 장래 발생할 수 있는 사실도 아니며 특별한 사정이 있는 것도 아니어서 잠정신고 대상이 될 수 없음을 명시하고 있다.

특히 발전회사들이 잠정가격으로 신고하는 사유로 네 가지를 들고 있다. ① 선적 완료 후 입항 전까지 수입 탄 시험 성분분석서 미 발행으로 수입 탄 가격이 확정되지 아니한 경우 ② 수입 탄 구매조건이 국제시장가격 Index(분기별 평균단가) 연동 계약으로 입항 전 까지 유연탄 가격이 확정되지 아니한 경우 ③ 전용선 원가 미 정산으로 수송운임이 확정되지 아니한 경우 ④ 선적항(하역항)에서 발생한 체선료 등 운임¹⁸⁶⁾ 미 정산이다.

‘세율’이 잠정가격신고 대상인지 아닌 지에 대한 해석이 다르기는 하지만 대다수 의견은 세율은 잠정신고 대상이 아니라는 주장이 법 적용상 관점에서 더욱 설득력이 있다고 본다. 물론 소수 의견이기는 하나 ‘수입 탄 특성상 확정할 수 없는 여러 가지 사유에 대해 잠정신고 할 수 밖에 없을 것이다.

다만 세율은 잠정신고 대상 유무를 떠나 잠정가격이 정해지면 자동으로 세율은 정해지고 있는 만큼 광의로 해석하여 세율 또한 잠정신고 대상이라 할 수 있다.’라는 의견이 있는데 아직까지 수입 탄 개별소비세와 관련한 세율에 대한 관세청 유권해석을 내 놓지 못한 것도 사실이다. 그렇다면 세율이 잠정가격신고 대상이 아니라는 이유를 살펴보자.

첫째, 발전회사의 잠정가격신고 대상 중 ‘세율’은 발전회사의 잠정신고 사유(전술한 4가지)에도 부합하지 않으며 관세법 시행령에서 정하고 있는 거래관행상 거래가 성립된 때부터 일정기간이 지난 후에 가격이 정하여지는 물품이 아니라는 점이다.

둘째, 관세청의 과세가격결정에 관한 고시 제49조 제1항 제3호 가목에도 잠정가격으로 가격신고를 하는 것이 불가피하다고 세관장이 인정하는 경우에도 ‘수입 이전에 거래 당사자 간의 계약에 의해 최종 거래가격 산출 공식이 확정되어 있어야 하고 최종 거래가격은 수입 이후 발생하는 사실에 따라 확정되어야 한다.’고 규

186) 운임 및 기타 운송관련비용을 말함.

정하고 있는 점으로 보아 이미 세율은 선적 전에 이미 확정되었으며 수입이후 동사는 자체분석 자료에 의거 보정 또는 수정신고 사실을 세관에 신고했어야 하는 점이다.

셋째, 잠정가격으로 신고한 경우라도 잠정가격 신고 시 확정되어 있는 실제지급 금액의 일부를 누락한 경우 가산세 부과대상이 되며, 실제지급금액이 미확정인 물품도 잠정가격신고의 법적인 요건을 갖추지 못한 물품은 그 확정가격이 신고가격보다 높은 경우 가산세 부과대상이 되고 있는 점이다.

그러므로 잠정가격신고는 거래 당사자 간의 계약에 근거 신고 당시 미확정된 잠정가격에 대한 신고를 의미하는 것으로 세율은 잠정가격신고 시부터 이미 확정된 사실에 불과하여 잠정가격신고 대상이 될 수 없는 것이다. 또한 설명 잠정가격신고 대상이 된다 할지라도 <그림 4-6>에서와 같이 A사가 신고한 잠정가격신고 시 관세법에서 정한 어떠한 신고¹⁸⁷⁾도 세관장에게 제출한 사실이 없으므로 잠정가격신고를 했다고 할 수는 없는 것이다.

<그림 4-6> 법정 잠정가격 사유입력 항목

- 수수료
- 중개료
- 용기비용
- 포장노동비
- 포장자재비
- 생산지원비용
- 관리사용료
- 사후귀속이익
- 보험료
- 운임
- 운송관련비용
- 실제지급금액
- 원유, 곡물, 광석 등 1차산품으로서 수입신고일 현재 가격이 정해지지 않은 경우
- 특수관계자간 거래가격 결정방법 사전심사(ACVA) 신청 승인업체인 경우
- 국내판매가격에 기초로 한 과세가격 결정(제4방법)으로 가격결정에 장시간 소요되는 경우
- 전기방식 불연트 등 물품의 최초 발주 이후 상당기간 후 인도 완료되는 경우
- 기타 한대 및 운임보험료등 미확정

* 기타는 수입 이전에 최종가격 산출공식이 확정되고, 산출공식은 수입이후 발생 변수에 근거하며, 그 변수는 거래당사자가 통제할 수 없는 경우에 한함(수입물품 과세가격 결정에 관한 고시 제49호(소)항3로 함.)

출처: A사가 제출한 잠정신고 내역 자료.

위에서와 같이 A사가 제출한 잠정신고 등 수입신고 시 무역서류 등을 검토한 결과, A사는 판매자의 순 발열량 제시사양에 일치하며 품질에 따른 가격조정이

187) 법에서 정하고 있는 항목 중 A사가 신고한 잠정가격신고 사유서에 세율 항목은 없음.

발생하지 않아서 선적항 성분분석서에 나타난 순 발열량 기준으로 톤당 가격을 결정하였고 상업송장(Final Invoice)이 발행 되었으며 물품대금 지급 또한 수입 결제금액으로 송금되어 실제지급금액이 확정되었음에도 불구하고 관세법 시행규칙 제3조(잠정가격신고 대상물품) 조항을 근거로 무조건 잠정가격신고를 관행처럼 신고하고 있음을 확인하였다.

그러므로 잠정가격신고 시부터 잘못 신고한 세율은 확정 가격신고와 관계없이 보정, 수정신고 대상이 된다고 할 수 있으며 가산세 부과대상이라고 할 수 있다. 결국 발전회사들은 확정된 세율을 제외한 잠정신고 대상 즉, 미정산한 가산요소에 대해서만 잠정신고 후 확정 신고함이 정당하며 이미 확정된 세율을 확정 신고 기간까지 잠정대상으로 보는 것은 잠정신고를 확대해석한 것이며 법 적용의 오류라 할 것이다.

한편 법적인 관점에서 살펴 건태 전술한 바와 같이 A사가 제출한 관세청 전자통관시스템 잠정가격신고 법정사유 대상 입력에 세율 항목은 없다. 다시 말해서 ‘관세청 전자통관시스템’의 ‘잠정가격신고 법정사유 대상 입력’ 항목에 ‘세율’은 잠정신고 대상 항목에서 제외하고 있고 나아가 무역거래 실무상 실제 발전회사들은 선적지 또는 도착지 성분분석서(COA)의 발열량에 따라 세율은 이미 확정되기 때문에 잠정신고 대상이 아니라 할 수 있는 것이다.

특히 가격신고서를 제출하지 아니하거나 가격신고서의 해당 잠정가격신고 항목에 대하여 기재하지 아니한 가격신고서를 제출한 경우에는 잠정가격신고의 성립요건을 갖추었다고 볼 수 없기에 추후 확정시에 부족 관세를 징수하는 경우 가산세를 징수하는 것이 원칙임을 관세청은 해석하고 있다.¹⁸⁸⁾ 또한 같은 해설서에서도 잠정가격을 신고할 때에 가격신고와 무관한 세율을 잘못 신고하거나 제출한 가격자료가 사실과 다름이 판명되는 경우에는 가산세를 부과한다고 명시하고 있다.

결국 A사가 수입신고 시 제출한 무역서류 등을 확인한 결과, 판매자의 순 발열량 제시사양에 일치하여 품질에 따른 가격조정이 발생하지 않는 건으로 선적항 성분분석서 순 발열량 기준으로 톤당 가격으로 지급하기 위한 상업송장(Final Invoice)이 발행되었고 외국환 지급 또한 수입 결제금액으로 송금되어 실제지급금액 확정되었음에도 불구하고 무조건 잠정가격신고(확정 신고기한 2년)를 관행처럼 세관에 신고하고 있음이 확인되었다.

188) 이종익·최천식·박병목 (2016), 「관세법 해설(2016)」, 세경사, p. 125.

따라서 관세평가 목적상 잠정신고 요건이 수입 탄 특성상 전체적인 잠정신고 요건에는 부합하나 ‘세율’과는 관련이 없음에도 불구하고 잠정신고로부터 확정 신고까지 세율을 포함한 가격구성요소를 구성하는 과세가격이 장기간 유보되고 있는 것은 법의 취지에 반한다는 사실이다.

또한 잠정가격신고는 거래 당사자 간의 계약에 근거 신고 당시 확정되지 않는 잠정가격에 대한 신고를 의미하는 것으로 세율은 잠정가격신고 시부터 이미 확정된 사실에 불과하여 잠정가격신고 대상이 될 수 없고 설령 잠정가격신고 대상이 된다고 할지라도 발전회사가 잠정신고 한 사실을 살피 건데, 발전회사는 잠정가격신고 시 법에서 정한 어떠한 신고서도 세관장에게 제출한 사실이 없으므로 잠정가격신고를 했다고 할 수도 없다 할 것이다.

라. 잠정가격신고 적용 사례

또한 액화천연가스 수입관련 결정문(189)에서도 쟁점물품이 선적지에서 도착지까지의 운송도중 자연적으로 기화가 발생하여 도착지에서 필연적으로 선적물량이 감소하게 되는 점, 쟁점물품의 입항 전 수입신고 시점에는 선박이 해상에 있어 실제중량을 측정하는 것이 어려운 점, 등에 비추어 쟁점물품의 개별소비세 등은 입항 전 수입신고 수리 후 검량업체가 측정한 실제 반입수량을 기준으로 과세하는 것이 타당하다는 사례가 있다.

또한 ‘가산세 부과에 관한 심사청구’에서도 청구인(○○회사)이 잠정가격으로 수입신고하면서 관세법시행령 제16조 제2항에서 정한 법정 신고사항(‘잠정가격 신고번호’)란에 입력해야 할 잠정가격 신고사항)을 누락 신고하여 처분청(세관)이 잠정가격신고의 성립요건을 갖추지 못했다는 사유로 가산세를 부과·고지한 것은 관세법 제28조에서 규정한 잠정가격이 아닌 같은 법 제27조에서 규정한 확정가격으로 수입신고를 한 것으로 보아야 한다(190) 청구인의 심사청구를 기각한 사례(191)가 있다.

189) 조심 2014관 0265(‘14.10.16).

190) 2011년도 관세법 제27조(확정가격 신고), 제28조(잠정가격 신고).

191) 2011년도 감사원 심사청구(감심-29호, ‘11.2.17).

3. 잠정신고에 대한 합의

전술한 바와 같이 유연탄의 품질 및 검수 결정은 구매가격 결정의 중요한 요소로서 탄질의 휘발분에 따른 발열량에 따라 단가가 결정되고 있는 만큼 선적항에서 국제적으로 공인된 선적 전 COA 분석 값을 세관에 잠정신고 하고 확정 신고로 이어지는 관행은 과세가격 산출을 위한 관세법 제16조의 과세물건 확정시기의 과세표준 결정에 근본적 법 적용 오류로 확인되었다.

그러므로 과세물품은 수입신고(입항 전 수입신고를 포함한다. 이하 이 조에서 같다)를 하는 때의 물품의 성질과 그 수량에 따라 부과되며, 개별소비세법 제4조(과세시기)에 의거 수입신고를 할 때의 금액 또는 수량으로 확정하는 규정함에 따라 선적 전 COA분석 값이 아닌 도착항에서 분석한 COA 값에 따라 잠정가격 신고 내지 확정가격을 신고함이 정당하다 판단되며, 잠정신고가격 대상과 관련하여 발전회사의 수입 탄에 대한 ‘세율’은 ① 잠정신고 대상이 아니며, ② 잠정신고 사유도 아니고, ③ 세관장에 신고도 아니 하고 있는 점으로 보아 수입신고 할 때 선적지 또는 도착지에서 분석한 성분분석(COA) 데이터 값 즉, 순 발열량 값에 따라 ‘세율’은 확정된다 할 것이다.

확정된 세율을 제외한 잠정신고 대상 즉, 미 정산된 가산요소에 대해서만 잠정 신고하고 세율은 잠정신고 대상이 아니기 때문에 확정가격을 신고하는 것이 정당하며 이미 확정된 세율을 확정 신고 기간(연장 포함 최대 4년)까지 잠정대상으로 보는 것은 잠정신고를 확대해석한 것이며 법 적용의 오류라 할 것이다.

그러므로 세율은 발열량 값에 따라 세율차이가 발생함에 따라 잠정신고 시 확정된다 할 수 있으며 잠정가격신고 시부터 잘못된 세율은 확정가격신고와 관계없이 보정, 수정신고 대상이 되며, 가산세 부과 대상이 된 다고 할 수 있을 것이다.

따라서 수입 탄 거래 특성상 공급계약 및 수송조건에 따라 체선료 등 미 정산을 이유로 단가결정과 관련하여 거래가격을 확정할 수 없기 때문에 잠정가격으로 신고할 수밖에 없어 보이나 발전회사들이 주장한 것처럼 수입 탄은 계약조건에 의거 선적 전에 수입하려는 수입 탄의 발열량, 휘발분 등에 따라 톤당 단가가 확정된다고 할 수 있고 이 때 개별소비세 세율도 단가와 관계없이 발열량의 확정에 따라 그 세율은 자동적으로 확정된다 할 것이다. 즉, 단가와 세율은 별개의 사안이라 할 수 있으며 마땅히 세율은 잠정신고 대상이 될 수 없는 것이다. 그럼에도

불구하고 발전회사들은 단가뿐만 아니라 서울까지 잠정신고 대상으로 보고 과세 당국에 신고하고 있는 것은 잘못된 관행이라 할 것이다.

제5장 결 론

발전회사들의 수입 유연탄 검수 및 가격·품질 결정에 관한 사실관계에서 수입 유연탄의 구매가격은 ‘발열량(Net Calorific Value)’, ‘품질에 대한 가격조정(Adjustment of Price for Quality)’에 따라 최종 구매가격이 결정되고 신고가격 신고는 수입 유연탄의 공급계약에 의거 통상적인 공급자는 선적항에서 국제적인 제3의 분석기관에 의한 ‘선적항 Sample를 기초로 한 분석 결과서(선적항 COA)’에 따라 중량과 품질을 잠정신고하고 물품대금 및 체선료 등 운임관련 비용이 정산되면 최종 확정가격을 세관에 신고하고 있음을 전술하였다.

발전회사들은 탄질의 성분 즉, 휘발분 함유량, 발열량 등 품질을 결정하는 요소들이 선적 시부터 도착까지 변동하지 않는다는 이유로 선적항에서의 국제적으로 공인된 검정 방식인 ASTM 방식으로 채취되고 조제된 시료만이 객관적인 공인 기준을 충족할 수 있으며 이러한 시료를 조제하고 채취하여 분석한 성분분석서(COA)는 국제적 석탄업계 상관행이라 주장함으로써 법 제16조(과세물건 확정시기)규정에 따른 개별소비세율(발열량 기준) 차이 및 관세의 과세가격 산출에 상반된 법 적용의 오류라고 주장하는 세관당국과의 쟁점 사안을 놓고 평행선을 달려 온 것이다.

이에, 본 논문을 전개하면서 발전회사의 신고가격에 대한 관세의 관세평가와 관련 두 가지 관점에서 지적하고자 한다. 그 하나는 수입 유연탄의 가격·품질 결정에 관한 과세물품 확정시기 입법화로 과세품질 정상화가 선결되어야 한다는 것이다.

발전회사의 석탄에 대한 수량 및 품질결정은 선적항 샘플 COA를 최종 자료로 신고함은 관세법 제16조에 위반이라는 점이다. 발전회사들은 A사를 제외하고는 도착항에서 막대한 비용 때문에 ASTM에 의한 검증 분석시설을 갖추지 못하여 석탄업계 관행이라는 이유로 합리화함으로써 선적항에서 공인된 검정방법으로 시료를 채취·조제 분석한 COA를 과세가격 기초로 삼아 세관에 신고하고 있었으며, 도착지(수입신고 시)에서 시행하는 샘플 채취 및 조제하여 분석한 COA는 단지 참고용으로 주장하고 있다. 나아가 관세청은 관세평가와 통관은 별개의 문제라는 이유로 ‘석탄의 과세가격 결정에 대한 질의’에 대하여 “동 계약서를 기초로 계산된 금액이 지급되는 경우 해당 금액이 관세법 제30조 제3항¹⁹²⁾의 거래가격

배제요건에 해당되지 않는다면 동 가격을 기초로 과세가격을 결정할 수 있다.”
 라고 ‘조건’을 붙였지만 발전회사들의 주장에 손을 들어 준 모양새이다. 그러나 A
 사가 제출한 공급계약서에서는 ‘공급되는 유연탄의 품질은 계약당시 제시되는 품
 질로 공급하여야 하며 이를 확인 및 품질 미달 시 이의제기(심판청구)를 위해 발
 전소 운전지침서에 따라 ASTM 기준 성분분석을 실시하고 그 결과 값을 저장·
 관리(SAP) 한다.’ 되고 있고 ‘선적 전 COA 값과 도착지 COA 값을 비교 대사하
 여 $\pm 50\text{Kcal/kg}$ 허용오차 범위 내는 선적 전 COA 값을 인정 한다.’ 라고 규정하
 면서 운영되어 온 점 등을 비추어 볼 때 석탄검수 및 가격·품질 결정에 관한 사
 실관계는 공기업발전회사의 주장과는 달리 발전회사들의 자체 도착항 성분분석에
 대한 효력은 대외적 공신력이 있다고 하겠다.

따라서 법 제16조(과세물건 확정의 시기), 개별소비세법 제4조(과세시기)에 의
 거 국내 도착(입항)하여 수입신고 할 때의 물품의 성질과 수량에 기초하여 과세
 물건이 확정된다는 법의 대원칙에 반하는 선적 전 COA에 의한 가격신고는 법
 적용의 상반된 거래관행이라 할 수 있을 것이다.

다음은 내국세(개별소비세)율이 잠정신고 대상 유무인지 명확히 규정해야 된다는
 점으로 발전회사는 유연탄 시험 성분분석서 미 발행, 국제시장가격 Index(분
 기별 평균단가) 연동 계약, 전용선 원가 미 정산, 체선료 등 운임(운송관련비용)
 미 정산을 이유로 잠정신고 하고 있는데 수입 유연탄은 종량세 물품으로 계약조
 건에 의거 선적 전에 톤당 단가가 이미 확정된다고 할 수 있다. 다만, 체선료 등
 운임 정산이 확정되지 않아 잠정가격 대상이기는 하나 개별소비세 세율은 단가와
 관련 없이 발열량에 따라 그 세율이 변동되기 때문에 단가와 세율은 별개의 사안
 이라 할 수 있다.

또한 수입신고 시 가격신고서의 잠정가격신고 사유 입력 항목에도 ‘세율’이란
 항목은 없으며, 선적지 또는 도착지 성분분석서(COA)의 발열량에 따라 세율은
 이미 확정되기 때문에 잠정신고 대상이 아니라는 사실이다. 수입 유연탄의 개별
 소비세율은 이미 선적지 발열량에 따라 결정되는 만큼 가격조정약관에 따른 당사
 자 누구도 알 수 없는 장래 발생할 수 있는 사실도 아니며 특별한 사정이 있는

192) 거래가격 배제요건이라 함은 1. 해당 물품의 처분 또는 사용에 제한이 있는 경우, 2. 해당
 물품에 대한 거래의 성립 또는 가격의 결정이 금액으로 계산할 수 없는 조건 또는 사정
 에 따라 영향을 받은 경우, 3. 해당 물품을 수입한 후에 전매·처분 또는 사용하여 생긴 수
 익의 일부가 판매자에게 직·간접적으로 귀속되는 경우, 4. 구매자와 판매자 간에 특수 관
 계가 있어 그 특수 관계가 해당 물품의 가격에 영향을 미친 경우를 말함.(2016.8.11.회신).

것도 아니어서 잠정신고 대상이 될 수 없는 것이다. 또한 잠정가격신고는 거래 당사자 간의 계약에 의해 신고당시 미확정된 잠정가격에 대한 신고를 의미하는 것으로 세율은 잠정가격신고 이전의 선적 시부터 이미 확정된 사실에 불과하여 잠정가격신고 대상이 될 수 없고 설령 잠정가격신고 대상이 된다 할지라도 발전회사는 잠정가격신고 시 법에서 정한 어떠한 신고서도 세관장에게 제출한 사실이 없으므로 잠정가격신고를 했다고 할 수도 없는 것이다.

그러므로 세율은 세관에 수입신고 할 때 선적지 또는 도착지에서 분석한 성분 분석(COA) 데이터 값 즉, 순 발열량에 따라 세율은 확정된다 할 것이므로 확정된 세율을 제외한 잠정신고 대상 즉, 미 정산된 가산요소에 대해서만 잠정신고 후 확정 신고함이 정당하며 이미 확정된 세율을 확정가격신고 기간까지 잠정대상으로 보는 것은 잠정신고를 확대해석한 것이며 법 적용의 오류라 할 것이다.

따라서 본 논문은 협정과 관세법에서 규정하고 있는 ‘관세평가의 일반원칙’과 ‘과세물건의 확정시기’와 관련하여 발전회사들이 상관행처럼 수입신고한 ‘수입신고 시점’ 및 ‘신고가격’이 협정과 관세법에서 규정한 ‘과세가격 평가의 일반원칙’ 부합하는 지 등 적정성 여부를 판정하고자 하였다. 법 규정과 협정의 해석 및 사례들을 분석·검토를 통해 발전회사들의 상관행적 신고가격에 대한 위험성을 지적함으로써 과세당국의 합리적 의심을 해소하고 수입 유연탄에 대한 과세 품질제고를 통해 수입업체들의 과세부담으로부터 공정하고 객관성 있는 과세의 적정성을 확보할 수 있는 기회가 되었으면 한다.

【참고문헌】

1. 국내문헌

【논문자료】

- 곽명문 (2015), “국제 유연탄 가격의 결정요인 분석_세일가스 확산을 중심으로”, 숭실대학교 대학원 석사학위논문, pp. 1-42.
- 권영석 (1991), “한국의 관세평가제도에 관한 고찰”, 명지대학교 대학원 석사학위논문, 1991. pp. 1-88.
- 김민욱·조창상·전영재·양진혁·신호철·전의찬 (2016), “국내 유연탄의 발열량 추이 분석(2010~2014) 및 탄소배출계수 개발”, 「한국기후변화학회지」, 제7권 제4호, 한국기후변화학회, pp. 513-520.
- 김부희 (2009), “수입물품 과세가격결정에 관한 연구: 제4방법을 중심으로”, 건국대학교 대학원 석사학위논문, pp. 1-65.
- 김상범·박창수 (2016), “유연탄 개별소비세 도입에 따른 국내 발전용 수입유연탄의 경제성 및 수입행태 분석”, 「산업경제연구」, 제29권 제2호, 한국산업경제학회, pp. 597-618.
- 김영진·강희재 (2016), “유연탄 가격예측 모형개발에 관한 연구”, 「서비스연구」, 제6권 제4호, 서비스사이언스학회, pp. 75-85.
- 김재홍 (2005) “한국 관세평가제도의 문제점과 개선방안에 관한 연구”, 부산대학교 대학원 석사학위논문, pp. 1-133.
- 박광수·조성진 (2014.), “에너지 세계개편의 전력시장 영향 및 민감도 분석”, 「정책 이슈 페이퍼」, 14-04, 에너지경제연구원, pp. 1-33.
- 박세현·박호영·고성호 (2013), “최근 3년간 수입유연탄 분석 및 연소열 성능 해석을 활용한 석탄 화력발전소 탄종 경제성 평가 연구”, 「한국연소학회지」, 제18권 제3호, 한국연소학회, pp. 44-53.
- 석주현 (2017), “중국의 석탄산업 구조조정에 따른 석탄 수출국 영향”, 「세계 에너지시장 인사이트」, 제17-6호, 에너지경제연구원, pp. 1-11.

- 송중훈 (2010) “과세가격결정방법 사전심사제도(ACVA)에 관한 연구; 수입 이전 가격을 중심으로”, 제주대학교 대학원, 석사학위논문, pp. 1-87.
- 신민호 (2002), “특수관계자간 거래가격에 대한 관세평가에 관한 연구”, 건국대학교 대학원 석사학위논문, pp. 1-150.
- 양의석·신보람·김아름·김비아 (2018), “세계 석탄 수급 현황과 구조변화 요인”, 「세계 에너지시장 인사이트」, 제18-24호, 에너지경제연구원, pp. 3-23.
- 오정구·이진영 (2017), “합리적 자원배분을 위한 유연탄 개별소비세 정책개선 방안 연구”, 「에너지공학」, 제26권 제4호, 한국에너지학회, pp. 127-142.
- 윤석기 (2001), “한국 관세평가제도의 개선 방안에 관한 연구”, 단국대학교 대학원 박사학위논문, pp. 1-219.
- 윤원철 (2006), “국제 유연탄 가격의 동태적 상관관계 분석”, 「경제연구」, 제27권 제2호, 한양대학교 경제연구소, pp. 113-128.
- 윤원철 (2007), “석탄 가격과 해상운임에 대한 복합해징의 효과 분석”, 「에너지경제연구」, 제6권 제2호, 에너지경제연구원, pp. 199-219.
- 이원우 (2011), “유연탄 시장구조변화 분석 및 대응전략”, 「기본연구보고서」, 11-16, 에너지경제연구원, pp. 1-137.
- 이원우·노동석·조성한 (2004), “전력산업 구조개편이 발전연료 선택에 미치는 영향 연구”, 「기본연구보고서」, 04-05, 에너지경제연구원, pp. 1-188.
- 조경호 (2002), “WTO 관세평가상의 주요 쟁점과 개선방안에 관한 연구”, 순천대학교 석사학위논문, pp. 1-69.
- 조영태·박종문·백지현 (2015), “주요 에너지 수출입 동향”, 「수출입동향분석」, 제104호, 한국관세무역개발원, pp. 1-31.
- 최명국 (2013), “FOB계약에서 물품적합성조항의 유효성 문제 : The Mercini Lady 사건을 중심으로”, 「무역상무연구」, 제58권, 한국무역상무학회, pp. 35-58.
- 최명국 (2014), “선적지매매계약에서 체선료의 부담책임에 관한 연구: 편입조항에 관한 영국관습을 중심으로”, 「무역상무연구」, 제62권, 한국무역상무학회, pp. 113-132.
- 황화중 (2018), “수입유연탄에 대한 조·체선료 산정 연구”, 「관세학회지」, 제19권 제1호, 한국관세학회, pp. 127-144.

【도서, 법령 및 기타자료】

- 관세국경관리연수원 (2015), 「품목분류」, 협동문고.
- 관세국경관리연수원 (2017), 「관세평가」, 협동문고.
- 관세청 (1979), 「Trade Agreement Act」, 해설서.
- 관세청 (2015), 「보정심사대상 선별 및 운영에 관한 훈령」, 관세청훈령, 제1732호.
- 관세청 (2016), “A사 공급계약서 사본”, ○○세관.
- 관세청 (2016), “A사 위험성 정보 분석”, ○○세관.
- 관세청 (2016), “개별소비세법 개정에 따른 발전용 유연탄 개별소비세율 조정”, 법인심사과.
- 관세청 (2017), “A사 수출입 통계”, 관세청전자통관시스템, ○○세관.
- 관세청 (2017), 「납세업무처리에 관한 훈령」, 관세청훈령, 제1867호.
- 관세청 (2017), 「수입통관사무처리에 관한 고시」, 관세청고시, 제2017-84호.
- 관세청 (2018), 「수입물품과세가격결정에 관한 고시」, 관세청고시, 제2018-12호.
- 관세평가분류원 (2014), 「관세평가업무관련 규정집」, 범신사.
- 국가법령정보센터 (2017), 「관세법, 법률 제15218호」, 관세청.
- 국가법령정보센터 (2017), 「국제조세조정에 관한 법률, 제15215호」. 국세청.
- 국가법령정보센터 (2018), 「개별소비세법, 법률 제1517호」, 기획재정부.
- 국가법령정보센터 (2018), 「관세법시행규칙, 기획재정부령 제685호」, 관세청.
- 국가법령정보센터 (2018), 「관세법시행령, 대통령령 제28864호」, 관세청.
- 김철수 (2016), 「2016 HS품목별 수출입통관편람(통권)」, 한국관세무역개발원.
- 이종익·최천식·박병목 (2016), 「관세법 해설(2016)」, 세경사.
- 조세심판원 (2014), “액화천연가스 수입관련 결정문”, 조심2014관0265.
- 한국○○발전(주) (2013), “운전지침서(발전용 석탄분석)”, 내부자료.
- 한국관세무역개발원 (2016), 「2016년 HS품목별 수출입통관편람」.
- 한국관세무역개발원 (2016), 「2016년 통일상품명 및 부호체계에 관한 국제협약과 그 부속서」.
- 한국무역통계진흥원 (2016), “HS 및 통계부호 조회”.
- 한국무역통계진흥원 (2016), 「무역통계분석 산업별 동향분석 보고서」.
- 한국무역협회 (2016), 「무역통계」, 한국무역협회 홈페이지 “통계”.
- 한국발전공기업협력본부 (2016), “석탄 시료분석 결과”, 참고자료.

- 한국발전공기업협력본부 (2016), “석탄의 품질 검수절차”, 참고자료.
- 한국발전공기업협력본부 (2016), “시료채취방법 및 작업과정”, 참고자료.
- 한국발전공기업협력본부 (2016), ASTM(American Society for Testing and Materials). “ASTM 시료채취 기법”, 2016.
- 한국표준협회 (2016), “석탄의 탄화도에 따른 분류”, 자료(KS, EISO.11760).

2. 외국문헌

- WCO (2017), “*Decision 6.1 ‘Cases where Customs administrations have reasons to doubts the truth or accuracy of the declared value,’ p.204*”, “*7.1 ‘Minimum values and imports by sole agents sole distributors and sole concessionaires,’ P.208*”, 「Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994」 . WTO Committee on Customs Valuation, p. 204.
- WCO (2017), “*Explanatory Note 1.1, Time element in relation to Article 1, 2 and 3 of the Agreement Article 1*”, 2 October 1981, 「Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994」 , p. 684.
- WCO (2017), “*Advisory 1.1, The concept of ‘Sale’ in the Agreement., p.260, 1981, 14.1, Meaning of the expression Sold for export to the country of importation*”, 1985, 「Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994」 . WCO Technical Committee on Customs Valuation, p. 372.
- WCO (2017), “*Advisory Opinions 1.1(b), The concept of Sale in the Agreement’t(Adopted, 2nd Session, 2 October 1981*”, 14.1, “*Meaning of the expression Sold for export to the country of importation*”, WCO Technical Committee on Customs Valuation, p. 260.
- WTO (2017), “*4.1 Price review clauses*”, General Introductory Commentary 1982, 「Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994」 , WTO Committee on Customs

Valuation, p. 464.

WTO (2017), “*Part I, Rules on Customs Valuation*”, Article 1:13, 1995,
「Agreement on Implementation of Article VII of the General
Agreement on Tariffs and Trade 1994」, WTO Committee Rules on
Customs Valuation, p. 65.

WTO (2017), “*Anex I, General note, Sequential Application of Valuation
Methods*”, Interpretative Notes, 「Agreement on Implementation of
Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994」,
WTO Committee on Customs Valuation, p. 95.