

## 한국 관세법상 가산세에 관한 연구 - 행정형벌 병과와 중가산세 조항의 위헌 여부 등을 중심으로\*

박민규

인하대학교 국제통상학과 교수

## A Study on the Penalty Tax under the Korean Customs Act-Focusing on the Unconstitutionality of the Administrative Penalty Imposed together and Heavy Penalty Tax

Min-Gyu Park<sup>a</sup>

<sup>a</sup>Department of International Trade, Inha University, South Korea, South Korea

Received 06 June 2021, Revised 21 June 2021, Accepted 24 June 2021

### Abstract

This paper analyzes the penalty tax system under the Customs Act of Korea and examines whether the penalty tax provision violate the constitutional principle of proportionality when imposed on a person who does not made import declaration intentionally or travelers who has not been made an import declaration of their carry-on items. It examines the provisions that adopt a penalty tax as a means to secure the effectiveness of the customs law.

In relation to penalty tax, the case studies of the Supreme Court and Constitutional Court of Korea are analyzed by major issues such as the legal nature of the penalty tax, whether the penalty tax is unconstitutional, and the reasons for exemption from the penalty tax.

There is no reasonable basis for the high penalty tax imposed on travelers' carry-on items for which import declaration has not been made. It is necessary to unify the penalty tax imposed when an import declaration is not made and the penalty tax on traveler's carry-on items. It is necessary to establish a limit on penalty tax and to create new regulations to exempt or reduce penalty tax when punished by administrative punishment to avoid double jeopardy. It is necessary to effectively secure the effectiveness of the Customs Act by converting the penalty tax into civil penalty that does not presuppose the faithful and accurate performance of tax obligations by the taxpayer.

The government revised the penalty tax system in the Customs Act in 2019, but there are still many types of penalty tax and there are elements that are unconstitutional. It seems that the Korean government should lower the burden on the people by improving the system for the penalty tax system.

**Keywords:** Penalty Tax, Understatement, Intentional Unreported, Smuggling, Double jeopardy

**JEL Classifications:** H2 K4 N4

\* This work was supported by INHA UNIVERSITY Research Grant.(2021)

<sup>a</sup> First Author, E-mail: trade@inha.ac.kr

© 2021 The Korea Trade Research Institute. All rights reserved.

## I. 서론

### 1. 연구목적 및 필요성

한국 관세법에서는 관세법은 관세행정의 편의와 징세비용의 절감 및 세수 확보를 위하여 납세자에게 본래의 납세 의무 이외에 수입 신고 의무, 성실신고 의무 등 여러 가지의 의무를 부과하고 있다. 납세의무자의 성실한 납세 의무이행을 확보하기 위해 행정벌과 고액·상습 체납자의 공개, 가산세, 과징금 등 행정법 교과서에서 행정의 실효성을 확보하기 위한 수단으로 소개하고 있는 다양한 제도를 운용하고 있다.

관세행정의 실효성 확보를 가산세는 국세기본법, 관세법, 소득세법 등 개별 세법에서 도입하여 운영하고 있다. 그러나 관세법상 가산세는 국세기본법에서는 볼 수 없는 다양한 형태의 가산세가 있고, 가산세가 여러 조항에 분산되어 있어 납세의무자뿐만 아니라 현장 공무원도 이해하기 어렵다. 가산세는 조세의 형식으로 되어 있어 납세의무자에게 저항감을 주고, 예상할 수 없었던 가산세에 대한 조세 불복절차가 증가하게 하는 원인이 된다. 납세의무자로서는 가산세 제도를 모르고 있는 경우도 많아 과소신고·무신고의 경우 본세와 함께 가산세가 부과되어 납세의무자가 받아들이기 어려운 경우가 많다.

관세법상 가산세 가운데 과소신고·부정 신고·무신고·납부불성실가산세 등 납세 의무 대상이 되는 본세를 전제로 한 가산세도 있고, 본세와 관계없이 협력의무 위반을 대상으로 하는 가산세도 있다. 헌법재판소(Constitutional Court of Korea, CCK)에서는 가산세가 본세의 징수를 확보하기 위한 수단이라고 했다(CCK 2003hunba16). 행정질서벌 등 다른 수단을 통해 관세법상 의무이행을 확보할 수 있으며, 조세형식의 가산세보다는 행정질서벌 등을 활용하는 것이 바람직할 것으로 보인다. 한국 관세법은 가산세와 유사한 가산금 제도를 함께 운용하고 있었는데, 2019년 관세법 개정을 통하여 납세고지 후 납부 지연에 따른 가산금을 납부불성실가산세로 변경했다.

한국 관세법 제42조에 따라 가산세가 부과되는 행위는 대부분 매우 중한 행정형벌 부과 대상이다. 수입신고를 하지 않아 관세법에서 가장 중한 행정형벌에 해당하는 밀수입죄와 관세포탈죄가 적용되는 경우 40%의 가산세가 추가로 부과될 수 있다. 가산세와 행정형벌이 보호법익과 목적에서 차이가 있으므로 병과할 수 있다는 것이 일반적 견해이지만 이중 처벌이 될 수 있다. 특히 수입신고를 하지 않은 행위에 대하여 벌금형과 가산세가 함께 부과되면 같은 행위에 대하여 두 번의 금전적 제재를 가하게 되어 이중 처벌이 될 가능성이 매우 크고 헌법상의 비례의 원칙에 위반될 가능성도 크다. 헌법재판소는 조세의 형식으로 부과되는 금전적 제재인 가산세도 의무위반의 정도에 비례하여야 한다고 판시하고 있다(CCK 2012hunba28).

관세법에서는 본세를 전제로 하는 가산세의 경우 본세가 무효 또는 취소되면 가산세의 효력에 관한 규정이 없다. 본세 부과 처분이 무효가 된 경우 가산세를 부과할 수 없는데도, 일선 세관에서 가산세를 부과하고 불복절차인 심사와 심판청구에서 가산세 환급 청구를 기각하는 사례도 있다.

한국 많은 관세 불복사건에서 납부 지연 가산세와 신고 불성실 가산세 관련 이슈가 포함된다. 한국 관세 당국에서 가산세 제도 불비와 제도에 대한 이해 부족으로 인해 가산세 병과 빈도가 높고 이로 인해 많은 분쟁이 발생하고 있다.

본 연구에서는 한국 헌법재판소, 대법원(Supreme Court of Korea, SCK) 판례·조세행정심판 사례와 관세법상 가산세 규정을 살펴보고 행정형벌과 가산세를 동시에 부과할 때 이중 처벌 가능성, 부정한 신고의 경우 40%까지 가중하는 조항이 헌법상 비례의 원칙과 법익 균형 원칙에 위배되는지를 살펴본다. 그리고 본세 납부의 의무가 없는 협력의무 위반 가산세의 행정질서벌 전환, 관세법에 산재해 있는 가산세 제도의 통합 등 관세법상 가산세 제도 개선방안을 모색한다. 관세법상 가산세 제도 개선을 통하여 납세자들이 이해하기 쉽고 일선 공무원들이 집행하기 쉬운 제도 개선안을 제안하는 것을 목적으로 한다.

## 2. 가산세에 대한 선행연구와 판례

가산세에 관한 연구는 다양하게 진행되었다. 가산세의 법적 성격과 관련해서 학설과 판례를 정리하고 법적 성격을 분석한 연구가 있다(Kim Oung-Hee 2010). 이 연구는 가산세의 법적 성격을 헌법재판소 판례와 학설을 분석하여 정리하고 있으며, 가산세의 법적 성격 분석을 하고 있다. 가산세의 법적 성격, 한국·일본·미국의 가산세 규정을 비교하고, 법정 감면사유가 아닌 사유로 가산세를 감면할 수 있는 판례에 의해 확립된 '정당한 사유'에 관한 연구도 있다(Baek Je-Hum, 2009). 다만 이런 논문들이 오래전에 발표되어 그동안 변경된 제도를 반영하지 못하고 있고, 가산세 관련 이론과 판례들이 최근 상황을 반영하지 못하고 있는 단점이 있다.

선행연구 가운데 관세사무소 직원의 업무미숙에 의해 법정 신고사항이 누락되어 납세의무자가 가산세 처분을 부과받아 감사원에 제기되었던 심사청구의 심사 결정 사례에 관한 연구가 있다(Han Sang-Hyun, 2013). 다만 이 연구는 가산세의 법적 성격이나 가산세 제도 연구는 아니다. 가산세에 관한 연구는 아니지만 무신고수입 사례분석을 통한 밀수출입죄 적용 여부에 관한 제도 연구가 있다(Kang Heong-Jung and Shin Min-Ho, 2007). 신고 없이 수입하였을 때 밀수입죄와 관세포탈죄 가운데 어떤 형벌을 적용할 것인지에 관한 심층적인 연구를 했다. 국제 VMI의 관세법령 적용상의 문제점과 개선방안에 연구가 있다(Han Sang-Hyun and Kim Tae-In, 2007). 일본제도 연구를 통해 한국의 제도 개선 방안에 대해 제안을 하고 있다. 구매수수료 비과세 문제로 인한 분쟁에 관한 연구도 있다(Chung Jae-Wan, 2007). 구매수수료를 고의·과실로 누락한 경우 관세포탈죄가 될 수 있고, 가산세 부과 대상이 될 수 있다.

행정법 교과서에는 가산세를 행정의 실효성 확보 수단으로 소개하고 있다. 가산세 관련 이론과 최신 판례를 비교적 상세하게 소개한 교과서도 있지만(Hong Jung-Sun, 2021), 오래된 판례를 인용하거나 간단하게 언급만을 한 교과서도 많다(Park Kyun-Sung, 2021; Kim Nam-Chul, 2019).

가산세 법적 특성 관련하여 대법원과 헌법재판소 판례가 다수 있다. 판례는 2000년 이전에는 가산세가 '행정벌 성질의 제재'라는 입장이었고, 그 이후의 대법원과 헌법재판소 판례는 가산세가 본세의 세목으로 되어 있어도 그 본질은 '행정적 제재'라는 것을 확인하고 있다. 본세는 납세능력에 따라 세액이 결정되지만, 행정제재인 가산세는 위반 정도에 따라 금액이 결정된다. 헌법재판소는 가산세가 신고납세제도의 실효성을 확보하기 위한 것이며, 납세의무의 확정·징수에 투입될 국가의 행정력을 절감하고 납세의무 위반을 미리 방지하는 기능을 가진다고 했다. 가산세의 법적 성질에 관하여는 다음 장에서 자세하게 살펴본다.

헌법재판소에서는 소득세법 등에서 규정하고 있는 10%의 납부불성실가산세는 비례의 원칙에 위반되지 않았지만, 미납기간의 장단과 미납세액의 다과를 고려하지 않은 지방세법상의 20% 납부불성실가산세는 위헌이고 했다. 그러나 헌법재판소는 과소신고 금액이 전체소득 금액에서 차지하는 비율을 산출세액에 곱하여 계산한 금액에 20%의 가산세 부과하는 것은 비례원칙에 위반되지 않는다고 했다.

헌법재판소는 가산세 세율의 높고 낮음이 아니라 가산세의 성격에 따라 세율이 신고 불성실 가산세의 경우 기간을 고려하고 납부 불성실 가산세일 때 금액이 어떻게 고려되는지 구체적으로 살펴 비례의 원칙에 위반되었는지 판단하고 있다. 헌법재판소는 과소신고 금액이 전체소득금액에서 차지하는 비율 즉 과소신고 비율을 고려한 20%의 납부불성실가산세는 합헌이고, 미납기간을 고려하지 않는 20%의 신고 불성실가산세는 위헌이라고 했다. 그리고 사전 증여 재산가액의 신고 의무 불이행과 관련하여 미달 신고 가산세를 부과하는 법률 조항은 납세의무자가 입게 되는 불이익이 추구하는 공익에 비하여 현저하게 크지 않아 비례의 원칙에 위배되지 않아 재산권을 침해하는 규정이 아니라고 했다.

헌법재판소는 상속세 납부불성실가산세는 자진 납부일이나 고지일까지의 미납부 세액에 대한 지연이자의 성격이며, 납세의무자의 성실하고 정확한 납세 의무 이행에 이바지함으로써

조세법의 실효성 확보와 조세형평의 실현이라는 중요한 공익 수행에 이바지하므로 비례의 원칙에 위배되지 않는다고 했다(CCK, 2016hunba268).

정부는 미납기간의 장단을 고려하지 않은 가산세는 위헌이라는 2003년 판결 이후 대부분의 가산세를 미납기간의 장단과 미납세액의 다과라는 두 가지 요소를 고려하여 금융기관의 이자율을 고려한 가산세율을 곱하여 산출된 가산세를 부과하도록 하고 있다. 관세법도 제42조 제1항에서 제3항까지 모두 미납기간의 장단과 미납세액의 다과라는 두 가지 요소 반영하고 있으며, 2003년 이후 가산세 법률 규정이 위헌 결정을 받은 사례는 없다.

## II. 가산세의 법적 성격 및 구분

### 1. 가산세의 법적 성격

#### 1) 가산세의 정의

“가산세”(加算稅)는 국세기본법 및 세법에서 규정하는 의무의 성실한 이행을 확보하기 위하여 세법에 따라 산출한 세액에 가산하여 징수하는 금액을 말한다(Framework Act on National Taxes(FANT) art. 2. para. 4). 국세기본법에서 가산세를 본세(세법에 따라 산출한 세액)에 가산하여 징수하는 금액이라고 정의하여 세금이 아니라는 것을 명시적으로 규정하고 있다. 가산세는 세법에서 정한 납세 의무, 신고 의무 등 의무를 위반한 자에게 부과한다. 관세는 국세기본법에서 정한 세금은 아니며, 관세법 정의 규정에는 가산세 정의가 없다.

한국법제연구원 법령번역센터 국세기본법 영문번역에서는 가산세를 ‘penalty tax’로 표현하고 있고 가산금은 ‘additional refund of national taxes’로 번역하고 있다. 그러나 가산금(additional refund of national taxes)을 한글로 다시 번역하면 국세 추가 환급금으로 전혀 다른 의미가 된다. 관세법 영문번역에서는 가산세는 ‘additional duties’, 가산금은 ‘surcharges’로 표현하고 있다. 선행연구에서도 가산세를 ‘additional duties’로 표현하고 있다

(Han Sang-Hyun, 2013). 본 연구에서는 가산세가 세금 형식의 행정적 제재라는 의미를 반영하여 ‘penalty tax’라는 용어를 사용한다. 미국에서는 세금을 신고하지 않거나(failure to file) 늦게 낼 때 부과하는 것을 ‘penalty’라는 용어를 사용하여, 세금이 아니라는 것을 명확히 하고 있다(26 USC 6721). 미국 국세청(Internal Revenue Service, IRS) 홈페이지(irs.gov)에서는 신고불성실, 납부 지연 금전 벌칙에 대하여 안내하고 있다. 영국은 납부지연의 경우 금전 벌칙(penalty)을 부과하고 있다(Finance Act 2021, art. 116-118). 영국의 납세 의무 해태에 따른 금전벌칙은 2~4%로 다른 나라들에 비해 비교적 낮다(Finance Act 2021, SCHEDULE 26 Penalties for failure to pay tax).

#### 2) 법적 성격

판례와 학계에서 가산세의 법적 성격에 대한 논의를 계속하고 있다. 과거에는 가산세가 행정벌 성격을 가진다는 것이 통설이었지만(Baek Je-Hum, 2009), 오늘날에는 가산세를 행정제재로 보고 있으며, 가산세가 조세인지에 대하여 주로 논의하고 있다. 국세기본법에서는 가산세를 국세로 규정(FANT art. 47)하고 있다. 조세가 아니라고 주장하는 학자들은 가산세의 성격에 대하여 행정질서벌(과태료), 조세법상의 특별 과벌, 세법상의 의무이행을 확보하기 위한 경제적 부담 등 다양하다(Kim, Oung-Hee 2010, 188). 조세는 국가 재정수요를 충당하기 위해 반대급부 없이 부담시키는 것이지만, 가산세는 행정의 실효성 확보를 위한 것이다. 조세는 납세의무자의 부담 능력에 따라 부과되는데, 가산세는 의무위반의 내용과 정도에 따라 부과되는 점에서 차이가 있다(Kim, Oung-Hee 2010, 191).

헌법재판소는 “가산세는 세금 형식 행정상의 제재”라고 했다(CCK, 2006). 헌법재판소는 가산세가 징수 절차의 편의 때문에 세법이 정하는 국세의 세목으로 하여 그 세법에 따라 산출한 세액에 가산하여 함께 징수하는 것일 뿐이고, 세법이 정하는 바에 따라 성립·확정되는 국세와는 본질에서 다르다고 했다(CCK,

2016hunba268).

대법원판결은 가산세가 행정제재라고 한 것이 많다. 최근 대법원은 가산세가 독립된 조세라고 판결한 예도 있지만(SCK, 2018), 판례 대부분이 가산세를 조세형식의 세법상 의무이행을 확보하기 위한 행정제재로 보고 있다.<sup>1)</sup> 국세기본법과 관세법상 본세 납부 의무를 전제로 하는 무신고·과소신고·부정 신고 가산세는 납세 의무의 이행을 확보하기 위한 제도이며, 납부불성실가산세는 납세의무자가 성실하게 세액을 납부 기한까지 내도록 유도하여 그 납부 의무의 이행을 확보함과 아울러 신고납부 기한까지 미납부한 금액에 대하여 금융 혜택을 받은 것으로 보아 그 납부 의무위반에 대하여 가하는 행정상의 제재이다(SCK, 2019).

관세법에서는 이사물품·여행자 휴대품의 무신고와 여행자의 반복적 무신고에 대한 가산제도 규정하고 있다. 여행자 휴대품은 세율계산을 쉽게 하려고 관세와 내국세를 포함한 간이세율이 적용되는 경우가 많아 여행자 휴대품은 관세와 내국세를 본세로 하고 있다. 이러한 가산세는 납세의무자(여행자)의 성실한 납세 의무 이행을 확보하기 위한 행정제재이다. 관세법에는 본세(관세) 납부 의무를 전제로 하지 않는 협력의무 위반에 대한 행정벌(과태료) 성격의 가산세를 규정하고 있다. 협력의무 위반을 이유로 하는 가산세는 가산세 한도가 5백만원으로 되어 있다는 특징이 있다.

종합하면 세법상의 무신고·과소신고·부정 신고 가산세는 행정의 실효성 확보를 위한 조세형식의 행정제재이며, 납부불성실가산세는 납부 기한까지 납부하지 아니한 세금에 대한 금융비용(이자)을 세금 형식으로 부과하는 행정제재, 신고 의무 불이행에 대한 가산세는 행정벌(과태료) 성격의 행정 처벌이다.

### 3) 행정벌과의 구분

행정법 교재에 따르면 조세 행정의 실효성 확보 수단을 행정 강제, 행정벌, 새로운 행정의 실효성 확보 수단으로 구분하고 있다(Hong Jung-Sun, 2021).<sup>2)</sup> 가산세는 가산금, 과징금, 부당이득금, 범칙금과 함께 새로운 행정의 실효성 확보 수단이다. 가산세는 행정의 실효성을 확보하기 위해 조세법에서 채택하고 있는 금전상의 제재이다. 가산세는 행정벌과 같이 제재를 통한 법의 실효성을 담보하고 의무이행을 확보한다. 그러나 가산세는 국세기본법, 관세법 등 세법에서 조세의 형식으로 제재를 하고, 납세의무자에게 심리적 부담을 줘서 위반을 사전 예방하거나 스스로 시정하도록 하는 점에서 행정벌과 다르다.

행정벌에는 행정형벌과 행정질서벌이 있는데 과거의 의무위반을 처벌한다는 점에서 장래의 의무이행을 확보하기 위한 금전상 제재 수단인 가산세와 구별된다.<sup>3)</sup> 행정질서벌은 과태료가 대표적이며, 형법총칙이 적용되지 않고 부과 주체가 행정기관이라는 점에서 가산세와 유사하다. 행정질서벌인 과태료는 고의·과실이 있어야 부과할 수 있지만(Act on Violation of Order art. 7), 가산세는 고의·과실이 없어도 부과할 수 있다. 행정질서벌의 경우 「질서행위위반행위규제법」이라는 일반법이 있으나 가

1) 국세기본법 제2조 제1호에서는 국가가 부과하는 조세에 대하여 열거하고 있다. 가산세는 국가가 부과하는 조세에 포함되어 있지 않다. 따라서 대법원은 가산세의 실질을 파악하지 않고, 명칭만을 보고 조세라는 용어를 사용하고 있어 적절하지 않은 것으로 보인다.

2) 행정 강제와 행정벌에 대한 자세한 내용은 본 연구의 범위를 벗어나므로 생략한다.  
3) 전통적인 행정법 영역에서는 행정벌과 가산세를 비교할 때 과거 의무위반에 대하여 부과되는 처벌인지 여부를 기준으로 구분하기도 한다(Hong Jung-Sun, 2021). 그러나 가산세는 장래 의무이행 확보를 담보하기 위한 제도이지만 과거의 납세 의무 불이행이라는 과거의 의무위반에 대하여 부과한다. 따라서 과거와 미래를 기준으로 행정벌과 가산세를 구분하는 실익은 없는 것으로 보인다. 그리고 행정벌은 처벌이고 가산세는 처벌이 아니라는 점에서 구분이 된다는 학자도 있다. 그러나 벌금, 과태료, 가산세는 의무 불이행에 대한 금전적 처벌이라는 점에서 차이가 없다. 헌법재판소는 과거의 조세 법규 위반 사실에 일정한 제재를 가함으로써 당해 조세 법규의 실효성을 담보하고 간접적으로 의무의 이행을 확보한다는 점에서 조세 형벌과 가산세 제도는 그 궁극적 목적과 기능에 공통점을 가지고, 제재형식이 다르다고 했다(CCK, 2004hunba26).

**Table 1.** Penalty Taxes subject of the Main Tax under the Customs Act

Reasons for Penalty Tax	Penalty Tax Amount
Understatement(Failure to File) Late Payment(Failure to Pay)	① 10/100 of the Insufficient Tax Amount ② Late Payment Penalty(㉠+㉡) <sup>5)</sup>
Unfair Understatement	① 40/100 of the Insufficient Tax Amount + ② Late Payment Penalty(㉠+㉡)
Unreported Import	① 20/100 of the Tax Amount(40/100 when punished or notified disposition for the crime of smuggling (art. 269)) ② Late Payment Penalty(㉠+㉡)

Source: Customs Law (2021).

산세에 적용되는 일반법은 없다.<sup>4)</sup>

행정형벌은 형법총칙이 적용되며, 행정질서 벌과 마찬가지로 고의·과실이 필요하지만, 가산세는 형법총칙이 적용되지 않아 고의·과실이 필요하지 않다(SCK, 2001du403). 가산세는 과세권의 행사 및 조세채권의 실현을 쉽게 하려고 납세자가 정당한 이유 없이 세법에 규정된 신고, 납세 등 각종 의무를 위반하면 법이 정하는 바에 따라 부과하는 행정상 제재로서, 원칙적으로 의무위반 사실의 발생이라는 가산세의 과세요건만 충족되면 부과할 수 있다.

행정형벌은 과거의 의무위반에 대하여 가해지는 제재이지만, 가산세는 의무의 성실한 이행을 확보하기 위한 행정제재(국세기본법)로 구분하기도 한다(Hong Jung-Sun, 2021, 398). 그러나 행정형벌도 의무의 성실한 이행을 확보하는 기능을 하며, 가산세도 과거의 의무위반에 대하여 가해지는 제재이다. 의무의 성실한 이행을 확보하기 위해서는 모든 행위자가 그 제재에 대해서 알고 있는 것을 전제로 한다. 그러나 조세심판원 사례나 판례를 살펴보면 가산세 부과 처분을 받는 자들은 대부분 행위 시에 가산세의 존재 여부를 모르고 있었던 것으로 추정된다. 따라서 과거와 미래를 기준으로 행정형벌과 가산세를 구별하는 것은 적절하지 않은 것으로 보인다.

행정형벌의 부과 주체는 사법기관이고 가산

세의 부과 주체는 행정기관(세관)이다. 그러나 부과 객체 또는 부과 대상은 납세의무자로 같다.

## 2. 가산세의 종류

### 1) 국세기본법상 가산세

국세기본법에서는 4개의 범조문에서 가산세를 규정하고 있다. 국세기본법에서는 본세의 납부 의무를 전제로 인정되는 무신고 가산세(법 제47조의2), 과소신고·초과 환급 신고 가산세(법 제47조의3), 납부 지연 가산세(법 제47조의4), 원천징수 등 납부 지연 가산세(법 제47조의5)를 규정하고 있다. 국세기본법에서는 모두 본세의 납부 의무를 전제로 한 가산세 제도를 규정하고 있다.

### 2) 관세법상 본세가 있는 가산세

관세법에서는 본세의 납부 의무를 전제로 인정되는 신고불성실가산세(법 제42조 제1항), 부당한 신고 불성실 가산세(일본에서는 중가산세라고 한다. 법 제42조 제2항), 무신고 가산세(법 제42조 제3항)와 납부 지연 가산세(법 제42조 제1항)를 규정하고 있다.

5) ㉠ 미납부 세액 또는 부족 세액(100만 원 이상일 경우) × 법정납부기한의 다음 날부터 납부일까지(최대 5년)의 기간(납부고지일부터 납부고지서에 따른 납부 기한까지의 기간은 제외한다) × 1일 10만분의 25의 율. ㉡ 법정납부기한까지 내야 할 세액 중 납부고지서에 따른 납부 기한까지 납부하지 아니한 세액 × 100분의 3(납부고지서에 따른 납부 기한까지 관세를

4) 관세를 제외한 가산세는 국세기본법에 정하고 있으며, 국세기본법이 가산세와 관련하여 사실상의 기본법 역할을 한다.

**Table 2. Non-reporting of Moving Items and Traveler's Carry-on Items**

Reasons for Penalty Tax	Penalty Tax Amount
Failure to fulfill the conditions for re-export	An amount equivalent to 20/100 of the customs duty to be imposed on the relevant goods (to the extent not exceeding 5 million won)
Non-reporting of import/return within the deadline (30 days) for reporting stored goods, such as designated storage yards	An amount equivalent to 2/100 of the customs duty to be imposed on the relevant goods (to the extent not exceeding 5 million won)
Non-reporting on a monthly basis for electricity and oil	

Source: Customs Law (2021).

**Table 3. Penalty Taxes with Limit under the Customs Act**

Reasons for Penalty Tax	Penalty Tax Amount
Failure to fulfill the conditions for re-export	An amount equivalent to 20/100 of the customs duty to be imposed on the relevant goods (to the extent not exceeding 5 million won)
Non-reporting of import/return within the deadline (30 days) for reporting stored goods, such as designated storage yards	An amount equivalent to 2/100 of the customs duty to be imposed on the relevant goods (to the extent not exceeding 5 million won)
Non-reporting on a monthly basis for electricity and oil	

Source: Customs Law (2021).

관세법에서는 부족 세액 가산세와 납부 지연 가산세(기존 가산금)를 관세법 제42조 제1항에 규정하고 있다. 세관장은 납세의무자가 낸 세액이 부족하여 수정신고를 하는 경우와 세관장의 세액심사 결과 부족한 세액을 경정하는 경우 제42조 제1항에 의해 부족 세액의 100분의 10을 내며, 납세의무자가 납부 기한까지 관세액을 납부하지 아니하면 납부 지연 가산세를 부과한다. 수입신고를 하지 않으면 부족 세액의 100분의 20의 가산세 부과하고, 부당하게 과소신고를 하거나 고의로 수입신고를 하지 않아 처벌받으면 부족 세액의 100분의 40까지 가산세를 부과하고, 납부 기한까지 납부하지 않으면 납부 지연 가산세를 부과한다.

### 3) 이사물품·여행자 휴대품 무신고 가산세

관세법 제241조 제5항에서는 이사물품과 여행자(승무원)의 휴대품 무신고·반복적 무신고에 대한 가산세를 규정하고 있다. 여행자 휴대품 가운데 면세 대상이 아닌 미화 1천 불 이하의 물품은 20%의 합하여 간이세율이 적용된다. 간이세율은 관세와 내국세를 합하여 정하므로 여행자 휴대품에 대한 가산세가 부과되는 기준을 관세와 내국세로 하고 있다. 여행자의 무신고 가산세가 40%로 일반 물품에 대한 무신고 가산세(20%)보다 높다. 여행자가 입국일 기준 소급 2년 이내 2회 이상 휴대품 신고를 하지 않은 때의 가산세는 60%로 높아진다.

### 4) 협력의무 위반 가산세

관세법상의 가산세 중에는 다음 표와 같이

완납하지 아니한 경우)

**Table 4.** Cases on Justifiable Grounds for Exemption from Penalty Tax

Case Number	Reasonable Cause
SCK 88nu5280	Reasonable cause is recognized tax payer who trust the tax guidance of the tax office staff
SCK 91nu9848	Reasonable cause is not recognized to believe the taxable reply of the Commissioner of the National Tax Service as non-taxable
SCK 2000du3788	Reasonable cause is not recognized not knowing the laws
SCK 98du2379	Reasonable cause is not recognized misunderstood the calculation date of the resident tax payment period
SCK 2017du36885	Reasonable cause is recognized in case of conflicting views in the interpretation of tax law

Source: Korean Supreme Court Cases

본세 납부 의무와 무관하게 별도의 협력의무 위반에 대한 제재로서 부과되는 가산세가 있다. 재수출조건 위반(art. 97), 지정장치장 등 장치물품을 신고기한(30일) 이내 수입·반송 신고를 하지 않았을 때 부과하는 가산세(art. 241 para. 3)와 전기·유류 등을 1개월 단위 신고하지 않았을 때 부과하는 가산세(art. 241 para. 6)는 본세 납부 의무와는 관계가 없다. 납세 의무와 관계가 없어 본세인 관세 또는 내국세를 포함한 세액이 아닌 과세가격을 기준으로 가산세를 내도록 규정하고 있고 500만 원을 넘지 않는 범위에서 부과하도록 규정하고 있다.

가산세의 본래 목적은 납세 의무의 이행을 확보하기 위한 제도이다. 납세 의무와 관련이 없는 법률상의 의무이행은 가산세가 아닌 행정 형벌과 과태료 등 행정질서벌을 통해서도 달성할 수 있다. 관세법상 과태료 상한은 500만 원이므로, 납부 의무를 전제로 하지 않는 법률상 의무이행을 확보하기 위한 가산세는 과태료로 전환하는 것이 필요하다.

### 3. 가산세 감면

#### 1) 과소신고에 대한 법정 감면사유

관세법 제42조의2 제1항에서는 과소신고 가산세에 대한 법정 감면사유를 규정하고 있다. 그러나 가산세의 법정 감면사유는 무신고·부정 신고에 대한 가산세 감면은 규정하지 않고

있고, 감면사유를 열거하고 있어 그 자체가 제한적이다. 절차적인 측면에서 납세자의 신청을 요건(관세법 제42조의2 제2항)으로 하고 있어, 구체적·개별적인 사안에서 가산세 감면사유로서 작용하기에는 한계가 있다(Baek Je-Hum, 2009).

#### 2) 정당한 사유에 의한 가산세 감면

관세법 제42조의2 제3항에서는 천재지변 등 수입신고를 하지 아니하고 수입한 데에 정당한 사유가 있는 것으로 세관장이 인정하는 경우는 가산세를 부과하지 않도록 규정하고 있다. 천재지변 외에 어떠한 것이 가산세를 부과하지 아니할 수 있는 사유인지는 세관장의 재량으로 되어 있다.

대법원은 법정 감면사유가 없지만, 납세의무자가 그 의무를 알지 못한 것이 무리가 아니었다고 할 수 있어서 그를 정당시 할 수 있는 사정이 있을 때 또는 그 의무이행을 그 당사자에게 기대하는 것이 무리라고 하는 사정이 있을 때 등에는 정당한 사유가 있다고 판시하고 있다(SCK, 88nu5280). 대법원은 정당한 사유가 인정된 경우는 세무서 직원들의 행정지도에 따라 부가가치세를 징수하지 않은 경우, 세법 해석상 견해 대립이 있으면 가산세를 부과하지 않는 정당한 사유로 보고 있다. 법령의 부지는 정당한 사유에 해당하지 않는다(SCK, 95nu92).



**Table 5. Penalty Taxes and Criminal Penalty under the Customs Act**

Reasons for Penalty Tax	Criminal Penalty
Payment delay · Under reporting	Price Manipulation
Unfair under reporting	Evasion of Customs Tax
Unreported import	Smuggling

Source: Customs Law (2021).

### Ⅲ. 관세법상 가산세 제도의 문제점

#### 1. 행정형벌과 가산세의 병과

##### 1) 이중 처벌 문제

행정법 교과서에 따르면 같은 행위에 대하여 행정벌과 새로운 의무이행 확보 수단인 가산세는 병과할 수 있다(Hong Jung-Sun, 2021). 그러나 행정형벌과 가산세 제도는 법규 위반 사실에 일정한 제재를 가함으로써 당해 법규의 실효성을 담보하고 간접적으로 의무의 이행을 확보한다는 점에서 그 궁극적 목적과 기능에 공통점을 가진다(CCK, 2004hunba26). 따라서 조세 행정형벌과 가산세를 동시에 부과할 때 이중 처벌이 될 수 있다.

관세법 제42조 제3항에 의하면 과실로 수입 신고를 하지 않고 수입을 한 경우에는 20%의 가산세를 부과하고, 고의로 수입신고를 하지 않고 수입을 한 경우에는 40%의 가산세를 부과한다. 고의로 수입신고를 하지 않고 수입(밀수입)한 자는 관세법 제269조에 의하여 5년 이하의 징역 또는 관세액의 10배와 물품원가 중 높은 금액 이하에 상당하는 벌금을 부과할 수 있다. 고의로 수입신고를 하지 않고 수입을 하면 행정형벌을 받고 동시에 가산세도 부과받을 수 있다.

헌법재판소에서는 하나의 세법상의 의무위반 또는 의무 불이행이 조세법의 구성요건과 가산세의 징수요건을 경합적으로 충족할 수 있다는 것을 인정하고 있다. 그러나 이중 처벌에 해당하는지에 대해 검토는 하지 않고 있고, 과실로 납부하지 않아 가산세를 부과받은 것을

전제로 판결을 하고 있다(CCK, 2004hunba26).

허위로 수입신고를 하면 관세법 제270조의 관세포탈죄, 제271조의 가격조작죄, 제276조에 따른 허위신고죄에 대하여 강력한 행정형벌의 대상이 된다. 관세법 제42조 제2항에서는 납세의무자가 부정한 방법으로 실제보다 낮게 신고를 한 경우 가산세 부과할 수 있도록 규정하고 있다. 관세법 제42조 제1항에서 제3항까지의 과소신고·부정 신고·무신고 가산세 부과대상행위는 모두 행정형벌 부과 대상이며, 실제로 관세 당국은 행정형벌과 가산세를 함께 부과하고 있다. 가산세는 세금 형태로 가하는 행정벌 성질(SCK, 74nu212, Park Kyun-Sung, 2021)을 가지고 있어, 행정형벌과 가산세를 병과하는 것은 하나의 행위에 대하여 이중 처벌이 될 수 있다(Hong Jung-Sun, 2021).

앞에서 살펴본 것과 같이 행정벌과 가산세를 다른 목적을 가진 제도로 구분하기도 하지만, 조세 영역에서 행정벌인 벌금과 과태료 그리고 새로운 의무이행 확보 수단인 가산세 모두 납세의무자에게 금전적인 부담을 초래한다는 공통점을 가진다. 하나의 행위에 대하여 벌금과 가산세가 동시에 부과된다면 이중 처벌이 될 수 있다. 신고하지 않고 가격이 10억 원이고 관세율이 10%인 물품을 수입한 자는 관세법 제269조 제2항에 따른 밀수입죄로 10억 원의 벌금(관세액의 10배와 물품원가 중 높은 금액)과 관세법 제42조 제3항 규정에 따라 4억 원(관세액의 100분의 40)의 가산세(밀수입죄로 처벌을 받지 않으면 2억 원의 가산세)가 부과될 수 있다. 10억 원은 벌금이고 4억 원은 가산세로 서로 다른 목적을 가진 것이지만 납세의무자는 14억 원의 벌금을 내는 것과 같은 부담을 진다.

무신고 수입 행위에 대하여 행정벌과 가산세를 부과하는 것은 죄형법정주의를 위반하는 결과를 초래한다.

조세법 처벌법과 국세기본법에서는 특정한 위반행위를 대상으로 국세포탈죄와 가산세를 규정하고 있지 않다. 관세법에서는 무수입신고죄, 관세포탈죄, 가격조작죄, 허위신고죄와 가산세가 명확하게 서로 연결되어 이중 처벌의 가능성이 크다.

제2장에서 살펴보았듯이 행정형벌과 가산세 모두 과거의 위반행위를 제재하고, 미래의 의무이행을 확보하는 기능이 있다. 헌법재판소에서 조세는 세법상의 의무위반에 대하여 조세의 형식으로 징수하고, 행정형벌은 세법상의 의무위반에 대하여 형벌 형식으로 과하는 제재여서 그 형식과 성질이 다를 뿐 모두 세법상의 의무위반에 대한 제재라고 했다(CCK, 2004hunba26). 따라서 하나의 위반행위에 대하여 행정형벌과 가산세를 함께 부과하지 않는 것이 바람직하다.

## 2) 비례원칙 위반 여부

의무위반에 대한 책임의 추궁에 있어서는 의무위반의 정도와 부과되는 제재 사이에 적절한 비례관계가 유지되어야 한다. 조세의 형식으로 부과되는 금전적 제재인 가산세 역시 의무위반의 정도에 비례하는 비율에 따라 산출되어야 하고, 그렇지 못한 경우에는 비례의 원칙에 어긋나서 재산권에 대한 침해가 된다(CCK, 2004hunba26).

관세법 제42조 제3항에서는 과실로 수입신고를 하지 않고 물건을 수입한 자에게 20%의 가산세를 부과할 수 있다. 헌법재판소는 20% 종합소득세 과소신고 가산세에 대하여 합헌을 결정(CCK, 2004hunba26)한 바 있어 과실로 수입신고를 하지 않은 것에 대한 가산세 부과는 큰 문제가 없는 것으로 보인다.

그러나, 관세를 포탈할 목적으로 고의로 수입신고를 하지 않고 물건을 수입하는 하나의 관세법상의 의무위반 또는 의무 불이행이 관세법의 구성요건과 가산세의 부과 요건을 경합적으로 충족하게 된다. 고의로 수입신고를 하지 않고 물건을 수입한 자는 관세법 제42조 제3항

의 가산세의 과세요건과 관세범인 밀수입죄와 관세포탈죄의 객관적 구성요건을 동시에 충족시킨다. 관세법에 대하여 관세형벌(밀수입죄) 또는 통고처분과 40%의 가산세를 함께 부과하는 것은 의무위반의 정도와 부과되는 제재 사이에 적절한 비례관계가 없어 있어 비례의 원칙에 위배될 수 있다.

### (1) 목적의 정당성, 방법의 적절성

고의로 수입신고를 하지 않은 자에 대하여 가산세를 부과하는 것은 신고납세제도를 채택하고 있는 관세법 체제에서 납세의무자의 성실한 신고를 독려하고, 수입신고를 할 때 수입요건 확인과 과세표준을 함께 신고하여 납세 의무 확정을 통하여 신고납세제도의 실효성을 확보함에 주안점이 있다. 물품 수입자에 의한 수입 신고제도는 납세 의무 확정을 위하여 투입될 국가 행정력을 절감하고 밀수입과 관세포탈죄 위반을 미리 방지하는 기능을 가지는 것으로서 입법목적은 정당하다. 이러한 입법목적을 달성하기 위하여 과실로 수입신고를 하지 않았을 때 20%의 가산세를 부과하는 것은 종합소득세 가산세 관련 헌법재판소 판례를 고려할 때 헌법을 위반하지 않은 것으로 보인다. 그러나, 고의로 수입신고를 하지 않은 때에 납세자가 납부하여야 할 세액의 40%에 상당한 금액을 추가하여 내도록 하는 제재 방법이 적절한지에 대한 검토는 필요하다.

### (2) 침해의 최소성, 법익의 균형성

관세법 제42조 제3항은 과실로 수입신고를 하지 않으면 20%, 고의로 수입신고를 하지 않았을 때는 40%의 가산세율을 적용하도록 하고 있다. 가산세율이 고의에 의한 미신고자에 대하여 지나치게 높은 것인지에 대한 문제가 제기될 수 있다. 가산세를 자체만을 고려하면 과실과 고의에 따른 납세의무자의 의무위반 정도에 비례하여 가산세를 부과하고 있으므로 의무위반의 정도와 제재 사이에 적절한 균형을 이루고 있다고 할 수 있다. 그리고 40%의 가산세율은 신고납세제도를 취하고 있는 관세법의 체계에 비추어 볼 때 고의로 수입신고 하지 않는

자를 규제하는데 적당한 수준으로 볼 수 있다. 그러나 고의로 수입신고를 하지 않았을 때는 관세법인 밀수입죄와 관세포탈죄의 구성요건을 모두 갖추어 벌금형이나 통고처분을 받게 된다. 하나의 수입신고를 하지 않은 위반행위에 대하여 형식과 성질이 다른 두 개의 처벌을 받게 된다. 관세법은 경제사범으로 분류되어 대부분 통고처분이 벌금형을 선고받는다. 관세법과 가산세 모두 금전적인 제재 방법으로 위반자에게 경제적인 손실을 초래한다.

세관장과 법원이 천재지변 등의 정당한 사유가 있다고 인정하면 가산세를 면제받을 수 있다. 그러나 제2장에서 살펴보았듯이 법원에 의하여 정당한 사유로 인정받아 가산세를 면제받는 경우가 매우 적다. 관세법 제42조의2에 의한 가산세의 감면은 관세법 제42조 제1항에만 해당하고, 고의로 수입신고를 하지 않은 관세법 제42조 제3항은 적용되지 않는다. 고의·과실로 수입신고를 하지 않았을 때는 가산세 감면 가능성이 없어 재산권 침해해 최소화하는 장치가 없다.

관세법상 가산세는 한도가 없어 관세율이 높은 물품에 대한 수입신고를 하지 않았을 때 관세법을 이유로 부과받는 벌금보다 많은 가산세를 부과받을 수 있다.

가산세와 벌금·통고처분의 병과 금지, 가산세 금액 한도 설정, 가산세 감면 규정 등에 의하여 가산세 부담을 덜 수 있는 제도적 장치가 없는 현실에서 고의로 수입신고를 하지 않은 자에 대하여 가산세율이 지나치게 높아 부당하다고 할 수 있다. 가산세의 부과는 납세의무자의 성실하고 정확한 수입신고를 독려하여 신고납세제도의 실효성 확보라는 공익을 실현하는 중요한 역할을 한다. 그러나, 납세의무자가 입게 되는 불이익은 공익목적에 침해한 한도보다 더 큰 책임을 부담하도록 하고 있어, 납세의무자가 입게 되는 불이익이 공익에 비하여 현저하게 크다고 볼 수도 있다.

## 2. 여행자 휴대품 가산세 종과

### 1) 비례원칙 위반 여부

관세법 제241조 제5항에서는 여행자(승무원)의 휴대품 무신고와 반복적(입국일 기준 소급 2년 이내 2회 이상)으로 수입신고를 하지 않은 때의 가산세를 규정하고 있다. 여행자의 휴대품 가산세 제도의 문제점은 무신고와 반복적 무신고에 대하여만 가산세를 부과하고 과소신고(관세법 제42조 제1항)와 부당한 과소신고(관세법 제42조 제2항)의 경우에는 가산세를 규정하고 있지 않다. 그리고 여행자 휴대품 인정 금액과 가산세 한도가 없으며, 여행자의 반복적인 무신고의 가산 세율(60%)이 관세법 제42조 제2항의 부당한 과소신고의 세율(40%)보다 매우 높다는 문제점이 있다. 여행자 휴대품의 반복적 무신고에 높은 가산 세율이 헌법상의 과잉금지원칙과 비례의 원칙에 위반되는지를 검토할 필요가 있다.

비례원칙에 위반 여부를 판단하려면 위반의 정도와 제재의 수준을 비교해야 한다(CCK, 2004hunba26). 일반물품을 수입신고 하지 않은 경우와 여행자 휴대품을 신고하지 않은 경우를 비교할 때 위반의 정도를 판단하기 어렵다. 일반 물품은 반복적으로 수입신고를 하지 않았을 때 가산세를 가중하여 부과하지 않는다. 여행자 휴대품은 여행자가 통상적으로 몸에 착용하거나 휴대할 필요성이 있다고 인정되는 물품으로 일반 수입 물품보다 과세가격이 낮다. 금피나 고가의 물품은 여행자 휴대품이 아니므로 관세법 제269조의 밀수입죄나 제270조의 관세포탈죄로 처벌하고 제42조 제3항에 의한 가산세를 부과해야 한다. 해외여행이 자유로워지고 빈번하게 해외여행을 하는 경우가 증가하여 여행자가 휴대품을 반복하여 신고하지 않을 가능성이 있지만, 소수의 위반자를 제재하기 위해 높은 특별히 가산세를 유지할 필요성은 없는 것으로 보인다.

여행자가 반복해서 휴대품 수입신고를 하지 않은 것은 고의를 인정되어 밀수입죄와 관세포탈죄로 처벌할 수 있음에도, 관세법에서는 형사처벌 대신 높은 세율의 가산세를 채택하고

있다. 전과자 양산 방지와 절차의 신속성이라는 합목적성은 인정할 수 있지만, 높은 세율을 채택하고 있는 수단이 위반 정도에 비례하지 않는 문제점이 있다.

여행자 휴대품 가산세 중과 규정의 또 다른 문제점은 미신고 금액에 따른 가산세 조정 규정이 없다는 것이다. 1백만 원 상당의 휴대품을 신고하지 않은 여행자나 가격이 1억 원인 물품을 신고하지 않은 여행자 모두 같은 가산 세율을 적용받는다. 과세가격에 비례하여 가산세를 차등 적용하는 방식을 도입하지 않으면 헌법상 평등의 원칙을 위반할 가능성도 있다.

입법론적으로 여행자 휴대품과 이사물품 관련된 관세법 제241조 제5항의 가산세도 관세법 제42조의 가산세에 포함해 가산세 제도를 통일하여 가산세를 적용하고, 여행자 휴대품의 과소신고와 부당한 신고의 경우에도 가산세를 부과하는 것이 바람직할 것으로 보인다. 이 경우 간이세율이 적용되는 여행자 휴대품은 간이세율을 기준으로 가산세를 부과하면 되고, 반복적인 무신고는 부당한 신고와 같이 취급하면 될 것으로 보인다.

여행자 휴대품에 대한 가산세를 일반 가산세와 통합하기 어려우면 과태료로 전환하는 것도 고려해야 할 것으로 보인다. 과태료는 법에서 최고 한도가 정해진다. 여행자 휴대품은 인정 범위는 면세 한도 6백 불과 별도로 인정하는 주류와 농산물을 포함할 수 있는 1천~1천5불 내외로 하고 반복적인 무신고의 경우 위반 횟수에 따라 과태료를 증가하면 될 것으로 보인다. 휴대품 인정 금액을 넘는 경우 관세법 제42조 제3항에 따라 가산세를 부과하면 될 것으로 보인다.

## 2) 가산세 기준 검토(내국세 포함 필요 여부)

관세법 제42조의 가산세에는 산정에서 내국세는 포함하지 않는다. 그러나 여행자의 휴대품 수입신고 의무를 위반하면 부과하는 가산세에는 내국세가 포함되어 있다. 여행자가 휴대 수입하는 물품으로 1인당 과세 대상 물품 가격의 합산총액이 미화 1천 불 이하인 물품은 20%

의 간이세율을 적용하기 때문으로 보인다. 관세법 시행령 제96조 제2항 라목에서는 단일한 간이세율의 적용이 과세형평을 현저히 저해할 우려가 있는 여행자 휴대품은 간이세율을 적용할 수 없도록 하고 있다. 따라서 수입신고를 하지 않아 가산세 부과 대상인 여행자 휴대품은 과세형평을 저해하지 않은 과세가격 1천 불 이하인 물품이다. 과세형평을 현저히 저해할 우려가 없는 물품 가격 1천 불 이하의 여행자 휴대품을 수입신고 하지 않았을 때 40%의 가산세를 부과하며, 반복적(입국일 기준 소급 2년 이내 2회 이상) 수입신고를 하지 않으면 60%의 가산세를 부과한다. 여행자의 가산세 부과기준이 되는 본세는 관세와 내국세를 포함하므로 20%의 간이세율이 된다.

물품 가격 1천 불(환율은 달러당 1천 2백 원으로 가정)일 때 세액은 2백 4십만 원이며, 가산세는 9십 6만 원이다. 반복적으로 수입신고를 하지 않은 여행자의 경우 가산세가 1백 4십 4만 원이 된다. 여행자 휴대품의 물품 가격이 2천 불일 때는 간이세율이 아닌 일반세율이 적용되고, 수입신고를 하지 않을 때 가산세율도 20%이므로 납부세액은 낮아질 가능성이 크다. 반복적으로 수입신고를 하지 않은 여행자는 고의로 수입신고를 하지 않은 것이 인정되고, 예외 규정이 없으므로 밀수죄와 관세포탈죄로 처벌해야 한다. 결국 수입신고를 하지 않은 간이세율을 적용받는 여행자와 일반 수입자가 다르게 취급되어 헌법상의 평등 원칙에 위반된다.

입법론적으로 관세법 제241조 제5항 본문 '납부할 세액' 다음의 괄호 부분을 '간이세율 적용 물품은 간이세율을 적용한 세액을 말한다'라는 표현을 하는 것이 바람직할 것으로 보인다. 관세법 제241조 제5항에서 내국세를 포함한 이윤가 여행자와 이사물품을 수입하는 자가 최종 소비자이기 때문에 내국세를 포함하여 납부할 세액을 결정하고 그 세액을 기준으로 가산세를 부과하려는 의도라면, 관세법 제42조의 가산세도 내국세를 포함해서 부과하는 것이 타당할 것으로 보인다. 일반 수입 물품과 여행자 휴대품·이사물품을 차별할 근거가 없기 때문이다. 여행자 휴대 물품 세액이 소액일 가능성이 크

지만, 일반 수입 물품 세액이 여행자 휴대품보다 반드시 높지는 않다.

### 3. 본세의 무효·취소에 따른 가산세 효력

#### 1) 가산세 부과 기준(본세)

관세법상의 가산세는 제2장에서 살펴보았듯이 관세만을 본세로 하는 것과 관세와 내국세를 합한 것을 본세로 하는 것 그리고 본세가 없는 협력의무 위반에 대한 제재로서의 가산세도 있다. 관세법상 관세가 본세인 가산세는 과소신고·납부 불성실 가산세(제42조 제1항)·부정 신고(제42조 제2항)·무신고(제42조 제3항) 가산세이며 관세와 내국세가 본세인 제241조의 여행자와 이사화물 관련 가산세가 있다.

#### 2) 본세의 무효 또는 부과 취소에 따른 가산세의 효력

본세의 세액이 유효하게 확정된 것을 전제로 납세의무자가 법정기한까지 과세표준과 세액을 신고하거나 납부하지 않은 것을 요건으로 하는 무신고·과소신고·납부불성실가산세 등은 신고·납부할 본세의 납부 의무가 인정되지 않는 경우 부과할 수 없다. 관세법 제42조에서는 본세의 납부 의무가 인정되지 않는 경우 가산세 부과 처분의 효력에 관한 내용이 없다.

본세의 무효 또는 부과 취소에 가산세의 효력에 대하여 여러 조세 행정심판(심사와 심판) 사례가 있다. 세관에서는 본세가 면세처분을 받은 경우에도 가산세를 환급하지 않는 경우가 많았다. 전지분유 사례에서 수입자는 협정관세를 적용받을 수 없는 원산지증명서를 제출하여 관세를 감면받았으나, 관세 당국은 검증과정에서 원산지증명서가 다른 것을 발견하여 협정세율 적용을 배제하고 관세와 가산세를 부과했다. 수입자는 가산세 부과 처분을 받은 1개월 후 과세 관청에 수정된 원산지증명서를 제출하면서 협정관세율의 사후적용을 신청하였고, 관세 당국으로부터 관세를 환급받았다. 그러나 세관에서는 환급 규정이 없다는 이유로 가산세

를 환급하지 않았다. 수입자는 처분에 불복하여 관세청에 심사청구를 하였으나, 기각 결정을 받았다.

서울행정법원에서는 관세 당국이 수입품의 원산지 또는 협정관세 적용의 적정 여부 등을 확인하는 과정에서 납세자는 해당 상품이 원산지 상품이라는 것을 증명하는 추가 정보를 제출할 수 있고, 이를 통하여 협정관세(0%)의 적용 대상으로 판단된 수입 물품에 대해서는 관세 납부 의무가 없다고 가산세 부과 처분을 취소했다.

대법원은 본세를 전제로 하는 가산세는 본세와는 독립적이며, 가산세 납부 의무를 이행하지 않은 데 정당한 사유가 있으면 본세 납부 의무가 있더라도 가산세는 부과하지 않는다. 대법원은 가산세 부과 근거가 되는 법률 규정에서 본세의 세액이 유효하게 확정된 것을 전제로 납세의무자가 법정기한까지 과세표준과 세액을 제대로 신고하거나 납부하지 않은 것을 요건으로 하는 무신고·과소신고·납부불성실 가산세 등은 신고·납부할 본세의 납부 의무가 인정되지 않을 때 이를 따로 부과할 수 없다고 했다(SCK, 2013du27128). 본세인 관세의 부과 처분이 무효이거나 취소되면 가산세를 따로 부과할 수 없다(SCK, 2016du53180). 본세의 납세 의무가 아예 성립하지 아니한 경우에는 가산세를 부과·징수할 수 없고, 이러한 범리는 불복기간 등의 경과로 본세의 납세 의무를 다할 수 없게 되었다고 하더라도 마찬가지이다(SCK, 2013du27128).

제3장에서 가산세는 세금의 형식을 하고 있지만 납세 의무의 실효성을 확보하기 위한 행정제재라고 것을 확인했다. 본세와 가산세의 관계와 관련된 관례를 종합하면 본세 납세 의무를 전제로 하는 가산세는 본세가 무세(0%)인 협정관세 적용 대상으로 판단되어 본세 납세 의무가 없다면 가산세는 본세에 종속되어 가산세 납세 의무가 없다. 그러나 본세의 납세 의무가 유효하게 성립하면 가산세는 본세로부터 독립적이다. 따라서 본세 감세 사유가 인정되어도 가산세가 감세 대상에 포함되는 것은 아니며, 가산세 납부 의무를 이행하지 않은 데 정당한 사유가 있으면 본세 납부의무가 있더라도

가산세는 부과하지 않을 수 있다.

#### IV. 관세법상 가산세 제도 개선을 위한 정책제언

##### 1. 무수입신고 가산세 규정 통합

관세법 제42조 제3항과 제241조 제5항은 무신고 가산세에 관하여 규정하고 있다. 가산세 대상 물품은 각각 일반 물품과 여행자 휴대품이다. 과실로 수입신고를 하지 않았을 때 가산세율이 20%와 40%이며, 고의로 수입신고를 하지 않았을 때의 가산세율은 40%와 60%이다. 가산세 기준에 되는 본세는 일반물품이 관세이고 여행자 휴대품은 관세와 내국세이다. 여행자 휴대품을 일반 물품과 다르게 취급해야 할 이유가 없다. 가격이 낮은 여행자 휴대품에 대하여 높은 가산세를 부과해야 할 합리적인 이유가 없다. 여행자가 휴대품을 수입신고 하지 않은 것이 일반 물품 수입신고를 하지 않은 것에 비해 비난 가능성이 크거나 국가 재정에 더 큰 영향을 미치는 것도 아니다. 해외여행이 확대됨에 따라 휴대품을 신고하지 않는 여행자가 증가할 수 있지만, 그것이 가산세를 2배 높게 부과해야 할 합리적인 이유는 될 수 없다. 여행자 휴대품 무신고에 대하여 헌법상의 비례원칙과 평등의 원칙에 위배될 정도로 높은 가산세를 부과하는 것은 합리적인 정책 수단이 아니다. 높은 가산세보다 지속적인 홍보를 통한 자율적인 신고 유도와 유인책을 통해 여행자 휴대품에 대해 신고를 하도록 하는 것이 바람직하다.

##### 2. 본세 납부 의무를 전제로 하지 않는 가산세의 행정질서별 전환

헌법재판소는 입법목적은 달성하기 위하여 의무위반자에게 미납세액의 일정 비율에 상당한 금액을 추가하여 내도록 하는 가산세를 통한 제재 방법은 적절하다고 결정했다. 헌법재판소가 판단한 가산세는 본세(미납세액)를 전

제로 하는 가산세였다. 2019년 개정 전 관세법에서는 가산세와 가산금을 혼용했고, 본세를 전제로 하는 가산세와 협력의무 위반에 대한 가산세에 대한 명확한 개념 정의나 다른 의무 이행 확보 수단과 구분 없이 가산세를 운영했다.

관세법에서는 본세 납부 의무를 전제로 하지 않는 법률상의 협력의무 이행을 확보하기 위해 부과하는 가산세가 있다. 관세법 제97조, 제241조 제3항과 제6항의 경우 신고 의무위반에 대한 처벌로서의 가산세이다. 이러한 가산세는 한도를 5백만 원으로 정하고 있어 다른 가산세와 구분된다. 이러한 가산세는 국세기본법의 가산세 정의와 헌법재판소 판례에서 계속 강조하는 가산세의 목적에 부합하지 않으므로 과태료로 전환하는 것이 필요할 것으로 보인다. 헌법재판소는 가산세가 ‘납세의무자의 성실하고 정확한 납세 의무 이행에 이바지함으로써 조세법의 실효성 확보와 조세형평의 실현이라는 중요한 공익목적을 수행하는 것’이라고 했다(CCK, 2016hunba268). 납세 의무 이행이 전제되지 않은 가산세는 의무이행을 더 효과적으로 확보할 수 있는 수단으로 변경할 필요가 있다.

관세법 제277조 제3항에서는 유통 이력을 신고하지 아니하거나 거짓으로 신고한 자, 유통 이력 장부 기록 자료를 보관하지 아니한 자, 관세청장이 정하는 장소에 반입하지 아니하고 수출의 신고를 한 자 등 법에서 정한 신고 의무를 이행하지 않은 자에 대하여 500만 원 이하의 과태료를 부과하도록 규정하고 있다. 법제97조, 제241조 제3항 및 제6항의 가산세는 관세법 제277조 제3항과 유사한 신고 의무위반에 대하여 부과하고 있고 가산세 금액도 과태료 액수와 같으므로 과태료로 전환하는 것이 적절할 것으로 보인다.

##### 3. 가산세 한도설정

입법론적으로 밀수입죄 등으로 벌금형에 처하면 가산세를 감면하거나 국세기본법과 같이 가산세의 최대한도를 설정하는 것이 바람직할 것으로 보인다. 국세기본법 제49조에서는 가산세의 한도를 중소기업은 5천만 원, 대기업은 1

억 원으로 한도를 정하고 있다. 관세법 제42조의2에서는 가산세의 감면에 관하여 규정하고 있다. 그러나 감면 대상은 관세법 제42조 제1항의 수정신고나 직권 경정에 해당하는 경우이다. 관세법 제42조 제2항과 제3항에 따른 가산세에 대해서는 감면이 되지 않는다. 관세법에서도 이중 처벌의 가능성을 없게 하려면 국제기본법처럼 가산세 한도를 설정하는 것이 필요하다. 한도 금액은 국제기본법과 비슷한 수준으로 하면 될 것으로 보인다.

#### 4. 기타 가산세 제도 개선 필요 사항

##### 1) 가산세 영문번역 통일

가산세에 대한 한국법제연구원 등 공식 영어 표현도 'penalty tax'로 통일하는 것이 필요하다. 국제기본법, 부가가치세법 등 대부분의 세법에서 가산세를 'penalty tax'로 번역하고 있다. 관세법에서는 'additional tax'로 영역하고 있다. 영국과 미국은 납부지연, 신고불성실의 경우 금전 벌칙(penalty)을 부과하고 있으며, 금전 벌칙(penalty) 다음에 세금(tax)이라는 용어를 사용하지 않고 있다. 미국 세법(26 USC 6721)에서 신고불성실의 경우 금전 벌칙을 부과하고 있으며, IRS 홈페이지(irs.gov)에서는 무신고의 경우 금전 벌칙(penalty)을 부과한다는 것을 공지하고 있다. 영국 재정법에서는 납부지연과 무신고의 등의 경우 미납 일수에 비례하여 2~4%의 금전 벌칙을 부과하고 있다.

##### 2) 가산세 조문 분리

관세법상의 가산세는 모든 가산세를 하나의 조문에 규정하고 있어 복잡하고, 적용하는 것이 어렵다. 관세법에서는 납부불성실가산세와 납부 지연 가산세 등 부과하는 내용이 다른 두 개의 가산세를 하나의 항에 규정하고 있으며, 부당한 과소신고와 수입신고를 아니 할 때 부과하는 가산세도 제42조에서 규정하고 있다. 본세를 전제로 하는 3개의 가산세를 별도로 분리하는 것이 바람직하지만, 조문이 너무 많아

지므로 기존의 가산금에 해당하는 납부 지연 가산세는 별도의 조문의 분리하는 것이 타당할 것으로 보인다.

##### 3) 본세 취소에 따른 가산세 환급 규정 신설

제42조에 항을 신설하여 본세 납부 의무가 인정되지 않는 경우 본세를 근거로 부과한 가산세를 취소하고 환급할 수 있는 규정을 신설하여 납세의무자가 재관을 통해 환급받는 불편을 해소할 필요가 있다.

### V. 요약 및 한계

본 연구는 관세법상의 가산세 관련 규정과 헌법재판소와 대법원 판례를 위주로 연구를 진행했다. 헌법재판소는 여러 세법상의 20%의 신고불성실가산세는 법률이 추구하는 공익이 납세자가 입게 되는 불이익보다 커서 비례원칙에 위배되지 않는다고 판시하고 있다. 그러나 관세법에 대하여 관세형벌 또는 통고처분과 40%의 가산세를 함께 부과하는 것은 의무위반의 정도와 부과되는 제재 사이에 적정한 비례관계가 없어 있어 비례의 원칙에 위배될 수 있다. 여행자가 과실로 휴대품을 수입신고 하지 않았을 때 40%의 가산세는 다소 높지만, 일반적으로 여행자 휴대품의 물품 가격이 높지 않아 용인할 수 있다. 그러나 헌법재판소 사례들은 행정형벌과 40%의 가산세가 동시에 부과되는 경우와 행정형벌과 60%의 가산세가 함께 부과될 수 있는 여행자 휴대품 관련 조항과는 다른 것으로 보인다.

수입신고를 하지 않은 여행자 휴대품에 대하여 형사처벌 대신 높은 세율의 가산세를 부과하는 것은 전과자 양산 방지와 절차의 신속성이라는 합목적성은 인정할 수 있지만, 과도하게 높은 세율을 채택하고 있어 수단이 위반 정도에 비례하지 않는 문제점이 있다. 그리고 여행자 휴대품 가산세 중과를 할 때 미신고 금액에 따른 가산세 조정 규정을 도입하여, 과세가격에 비례하여 가산세를 차등 적용하는 방식은

도입하여 헌법상 평등의 원칙을 준수할 필요성이 있다.

관세법에서는 본세 납부 의무를 전제로 하지 않는 단순한 신고 의무를 이행하지 않은 때에도 가산세를 부과하고 있다. 이러한 가산세는 납세를 위한 신고 의무가 아니고, 다른 가산세와는 달리 감면 가능성도 없어 납세의무자의 재산권 침해를 최소화하는 장치가 없다. 다른 신고 의무와 형평성을 고려하여 본세 납부 의무가 없는 가산세는 과태료로 전환해야 할 것으로 보인다.

제3장에서 관세법 제42조 제3항과 관세법 제

241조 제5항의 여행자 휴대품에 대한 가산세 부과 조항이 헌법을 위반하였는지를 살펴보았지만, 실제 사례가 아닌 상황을 가정하여 설명하여서 위반 상황과 병과 상황이 과도하게 설정된 면도 있다. 조항별로 가산세 실제 부과 자료를 활용하여 행정형벌과 가산세를 병과하고 있는지에 대해 파악을 해 보아야 할 것으로 보인다. 그리고 헌법재판소와 대법원에서 가산세 제도의 존재 이유로 보는 관세법상의 의무이행 확보에 실제 기여하고 있는지에 대한 실증적인 연구가 부족하다. 후속 연구에서 실증적인 자료를 활용한 연구를 기대한다.

## References

- Baek Je-Hum (2006), "Reasons for exemption from penalty tax and interpretation of tax law : Focusing on precedents, comparison and analysis in the United States and Japan", Supreme Court Special Litigation Practice Study Group, *Special Law Study* 8, 33-69.
- Han Sang-Hyun (2013), "A case study on the propriety of additional tax about the mistake of import clearance declaration by customs broker's assistants", *Journal of International Trade & Commerce*, 9(3), 1-23.
- Hong, Jung-Sun (2021), *New Administrative Law*(20<sup>th</sup> ed.), Seoul: Bak Young Sa, 436.
- Kang Heong-Jung and Shin Min-Ho (2007), "A Legal Study on the Application of Smuggling based on the Customs Act through the Analysis of Import Cases without declaration", *Korea Trade Review*, 32(4), 267-287.
- Kim, Nam-Chul (2019), *Administrative Law*(5<sup>th</sup> ed.), Seoul: Bak Young Sa, 494.
- Kim, Oung-Hee (2010), "Legal Nature and Legislative Limit of the Additional Tax System", *Korean Journal of Taxation Research*, 27(4), 185-226.
- Han Sang-Hyun and Kim Tae-In (2007), "The Legal Problem and Improvements for Applications of International VMI in Korea", *Korea Trade Review*, 32(6), 45-64.
- Chung Jae-Wan (2007), "Study on Customs Valuation of Buying Commissions Paid by Importers", *Korea Trade Review*, 32(2), 287-309.
- Park, Kyun-Sung (2021), *Administrative Law*(18<sup>th</sup> ed.), Seoul: Bak Young Sa, 423.
- National Law Information Center <https://www.law.go.kr/LSW/main.html>
- US Internal Revenue Service <https://www.irs.gov/about-irs>
- Korean Supreme Court Decision, 85nu229 February 24, 1987.
- Korean Supreme Court Decision, 88nu5280 October 10, 1990.
- Korean Supreme Court Decision, 91nu9848 April 28, 1992.
- Korean Supreme Court Decision, 95nu92 November 7, 1995.



- Korean Supreme Court Decision, 98du2379 March 09, 1999.
- Korean Supreme Court Decision, 2000du3788 November 13, 2001.
- Korean Supreme Court Decision, 2001du403 September 05, 2003.
- Constitutional Court of Korea Decision, 2003Hun-Ba16 September 25, 2003.
- Constitutional Court of Korea Decision, 2004Hun-Ba26 February 24, 2005.
- Constitutional Court of Korea Decision, 2005Hun-Ba54, April 4, 2006.
- Constitutional Court of Korea Decision, 2003Hun-Ba79 April 27, 2006.
- Korean Supreme Court Decision, 2010du12347 October 18, 2012.
- Constitutional Court of Korea Decision, 2011Hun-Ga27 August 29, 2013.
- Constitutional Court of Korea Decision, 2012Hun-Ba28 May 29, 2014.
- Constitutional Court of Korea Decision, 2012Hun-Ba355 February 26, 2015.
- Korean Supreme Court Decision, 2013du27128, April 24, 2014.
- Korean Supreme Court Decision, 2016du53180, November 29, 2018.
- Korean Supreme Court Decision, 2017du36885 July 11, 2017.
- Korean Supreme Court Decision, 2018du34848, May 16, 2019.
- Seoul High Court Decision, 2008nu25090, February 4, 2009.
- US House of Representatives (2021), *US CODE Title 26 - Internal Revenue Code*. Available from <https://uscode.house.gov/view.xhtml?req=granuleid:USC-prelim-title26-section6721&num=0&edition=prelim>(accessed June 21, 2021)
- US Internal Revenue Service (2021), *Penalties*. Available from <https://www.irs.gov/payments/penalties> (accessed June 21, 2021)