

관세조사기간 연장절차를 거치지 않은 채 사전통지된 조사종료일 이후에도 조사행위가 이루어진 경우 과세처분의 적법성(대법원 2025. 4. 24. 선고 2022두45647 판결)

1. 사실관계

가. 원고는 스웨덴에 있는 △△△(□□□, 모회사는 ◇◇◇로서 ‘☆☆☆’ 상표권자인 데, 이하 이들과 특수관계에 있는 회사들을 통칭하여 ‘☆☆☆ 그룹’이라 한다)가 자본금 100%를 투자하여 2009년경 설립한 회사이다.

나. 원고는 2009년경 스웨덴에 있는 특수관계사이자 ☆☆☆ 그룹의 영업본사인 소외 회사와 유통계약 내지 공급계약 등을 체결하였고, 그에 따라 ☆☆☆ 상표가 부착된 의류 등 물품을 수입하여 원고가 직영하는 국내 매장에서 독점으로 판매하였다.

다. 원고는 2013. 6. 3.부터 2015. 7. 30.까지 소외 회사에게 구매주문을 하고 ☆☆☆ 상표가 부착된 의류 등 물품(이하 ‘이 사건 물품’이라 한다)을 수입하면서, 방글라데시 등 제3국에서 소외 회사 등의 지시·결정에 따라 의류 등을 제조하는 위탁생산업체 명의의 상업송장에 기재된 가격으로 수입통관 절차를 마쳤다.

라. 피고는 2015. 7. 29.경 원고에게 ‘이 사건 물품 수입거래에 대한 과세가격 등 통관의 적정성 여부를 2015. 8. 10.부터 2015. 8. 28.까지 조사하겠다.’는 사전통지를 하였다. 피고는 사전통지한 조사기간이 지난 후에도 추가 자료 요청 등을 거친 다음 2017. 5. 19. 소외 회사가 원고에게 발행한 대금청구서(Invoice)에 기재된 미지급금액(이하 ‘이 사건 미지급금액’이라 한다)도 이 사건 물품의 거래가격에 포함되어야 한다는

조사결과를 통지하였다.

마. 피고는 2017. 11. 7. 원고에게 이 사건 물품의 수입신고분에 관하여 관세 및 부가가치세(각 가산세 포함) 합계 9,988,117,640원을 증액경정·고지하면서, 경정통지서를 전자적 방법으로 교부하였다.

바. 피고는 경정통지서 미교부 등을 원인으로 이 사건 소송 계속 중인 2020. 4. 20.경 위 처분 중 145,193,840원 부분을 직권취소하였다(이하 당초처분 중 직권취소 후 남은 부분을 통틀어 ‘이 사건 처분’이라 한다).

2. 쟁점

이 사건의 쟁점은 구 관세법 시행령 제139조의2 제2항의 조사기간 연장절차를 거치지 않은 채 사전통지된 조사기간 이후에도 관세조사가 계속된 경우 이에 따른 과세처분이 적법한지 여부이다.

3. 원심 판결의 요지(서울고등법원 2022. 5. 13. 선고 2020누59286 판결)

가. 원고의 주장

피고는 아무런 법적 근거 없이 당초 심사기간 만료일인 2015. 8. 28.이 지난 후인 2016. 1. 11.부터 다시 특수관계자 수입물품 과세가격에 관련한 각종 자료제출을 요구하기 시작하여 기업심사결과 통지서를 송부한 2017. 5. 19.까지 원고에게 조사기간 연장과 관련한 아무런 통지도 하지 않은 채 약 1년 4개월에 걸쳐 위법한 재조사를 실시하였다. 이는 관세조사권 남용금지 원칙에 위배되는 재조사에 해당하여 이에

기한 이 사건 처분은 위법하여 취소되어야 한다.

나. 구체적인 판단

(1) 관련 법리 등

구 관세법(2015. 12. 15. 법률 제13548호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제111조는 ‘세관공무원은 적정하고 공평한 과세를 실현하고 통관의 적법성을 보장하기 위하여 필요한 최소한의 범위에서 관세조사를 하여야 하며 다른 목적 등을 위하여 조사권을 남용하여서는 아니 된다(제1항). 세관공무원은 관세포탈 등의 혐의를 인정할 만한 명백한 자료가 있는 경우, 이미 조사받은 자의 거래상대방을 조사할 필요가 있는 경우, 그밖에 탈세혐의가 있는 자에 대한 일제조사 등 대통령령으로 정하는 경우를 제외하고는 해당 사안에 대하여 이미 조사받은 자를 다시 조사할 수 없다(제2항).’ 라고 관세조사권 남용금지 원칙을 규정하고 있다.

세관공무원의 조사행위가 구 관세법 제111조가 적용되는 ‘조사’에 해당하는지 여부는 조사의 목적과 실시 경위, 질문조사의 대상과 방법 및 내용, 조사를 통하여 획득한 자료, 조사행위의 규모와 기간 등을 종합적으로 고려하여 구체적 사안에서 개별적으로 판단하며, 납세자 등을 접촉하여 상당한 시일에 걸쳐 질문검사권을 행사하여 과세요건사실을 조사·확인하고 일정한 기간 과세에 필요한 직간접의 자료를 검사·조사하고 수집하는 일련의 행위를 한 경우에는 특별한 사정이 없는 한 재조사가 금지되는 ‘조사’로 보아야 한다(대법원 2020. 2. 13. 선고 2015두745 판결 참조).

(2) 인정 사실

앞서 든 증거들과 변론 전체의 취지를 종합하면 다음과 같은 사실이 인정된다.

① 피고는 구 관세법 제114조 제1항에 따라 조사 시작 7일 전인 2015. 7. 29. 원고에게 심사사유를 ‘2015년 3분기 정기 법인심사’, 실시 심사기간을 ‘2015. 8. 10.부터 2015. 8. 28.까지’, 심사범위를 ‘수입신고 가격, 품목분류, 외국환거래 등 통합심사’, 심사대상 기간을 ‘2013. 6. 1.부터 2015. 7. 31.까지’, 기업심사 표준 준비자료로 ‘과세가격 관련 자료(실제지급금액에 관한 구매계약서, 연도별 수입물품 가격리스트, 거래가격 결정에 관한 설명서, 로열티계약서, 수수료 지급내역 등), 특수관계거래 관련 자료(가격결정에 관한 내부 지침, 이전가격보고서, 원가분담약정서, 원고 등 분담액 조정명세서 등)’를 명시한 사전통지서를 송부하였다.

② 위와 같이 당초 피고의 원고에 대한 관세조사 기간은 2015. 8. 10.부터 2015. 8. 28.까지였으나, 원고는 위 조사 종료일에 가까운 2015. 8. 21.에 총계정원장(2013~2015) 및 제3국 생산자 표준계약서를, 2015. 8. 24.에 상표권사용계약서를, 2015. 8. 25.에 서비스제공계약서를, 그리고 관세조사 종료예정일 전날인 2015. 8. 27.에서야 비로소 이 사건에서 가장 중요한 ‘PMI 연도별 내역 자료’를 제출하였다.

③ 원고는 관세조사 종료예정일이 지난 2015. 9. 7.경 스스로 피고에게 F와 서비스계약을 체결한 D 그룹 내 다른 계열사로서 제3국 위탁생산자를 물색하는 관리업체인 J회사(이하 ‘J’라 한다)에 관한 설명자료, 상표권 사용료 등 송금 증빙자료를 이메일로 송부하였고, 2015. 9. 17.경 정상가격 산출방법 사전승인신청 보고서를 피고에게 제출하였다.

④ 피고는 PMI 과세가격 포함 여부 등에 대한 추가 사실관계 확인이 필요하다고 판단하여 정식으로 조사를 종료하지 못한 채, 원고에게 간헐적으로 총 8회에 걸쳐

자료요청 등을 하였다. 즉, 2015. 11. 30. 수입물품에 적용한 변경 전 이전가격 자료와 인보이스 등 자료 요청, 2016. 1. 11. 및 2016. 3. 25. 각 PMI 설명자료 요청·재요청, 2016. 10. 12. 및 2016. 12. 9. 각 거래가격 결정 방법에 관한 (보완) 자료 요청, 2017. 1. 6. PMI 관련 사실관계 확인, 2017. 1. 19. 변경 후 이전가격 자료 요청, 2017. 3. 27. PMI 관련 자료 요청 등을 차례로 하였다.

⑤ 피고는 실지 조사기간 종료 이후 누락된 자료 유무를 확인·검토하는 과정에서 원고가 기업심사 표준 준비자료 목록 중 수입물품에 적용한 이전가격 결정자료 및 발행된 계산서 등을 제출하지 아니한 것을 확인하여 2015. 11. 30. 원고에게 위 누락된 자료 제출을 요청하게 되었고, 이에 원고가 관련 자료 일부를 피고에게 제출하였다.

⑥ 피고는 그동안 원고가 제출한 자료를 검토·분석하는 과정에서 원고가 2015. 8. 27.에 제출한 PMI 연도별 내역 자료와 관련하여 원고에게 ‘PMI에 기재된 금액은 무엇을 의미하는지, PMI에 기재된 금액을 모두 수입물품 실제지급가격에 포함되는 것으로 볼 수 있는지’ 등에 관한 의견을 물어보았으나 명확한 설명을 듣지 못하게 되자, 2016. 1. 11. 부득이하게 PMI에 관한 연도별 상품 판매 상세데이터 및 PMI 계산근거 상세 자료를 요청하게 되었다. 그 당시 피고는 원고에게 PMI에 관한 설명 및 근거 자료를 요청하면서 조사기간이 경과한 사정을 고려하여 ‘원고가 자료 제출에 시간이 더 필요할 경우 그 제출예정일을 기재하면 된다는 점과 아울러 해당 자료 제출이 불가능하거나 해당 자료가 없다면 그에 관한 사유서나 확인서를 제출하면 된다.’는 내용도 고지하였다.

⑦ 이에 원고는 2016. 3. 10.경 피고에게 PMI 관련 자료 일부(연도별 상품 판매 및 임차료 데이터, 특수관계자가 발행한 PMI 계산에 관한 사업지원비 설명자료)를 제출

하였다. 그런데 그중 일부는 피고가 요청한 부분과 관련이 없는 것이어서 피고는 2016. 3. 25. 원고에게 PMI 관련 자료를 다시 한 번 제출할 것을 요청하였고, 원고는 2016. 4. 15.경 일부 자료(PMI 계산방법 설명자료)를 추가로 제출하였다.

⑧ 피고는 원고가 제출한 자료들을 심사하던 중, PMI에 기재된 가격을 수입물품 거래가격에서 제외한 채로 원고가 수입신고한 이 사건 물품의 거래가격은 통상적인 이윤 등이 충분히 반영된 것이 아니어서 이 사건 물품을 수령한 대가로 볼 수 없다고 판단하였고, 이에 피고는 2016. 10. 12. 원고에게 구 관세법 제30조 제3항 단서에 따라 의견 제출 기회를 부여하게 되었다.

⑨ 이에 원고는 2016. 11. 11. 피고에게 ‘F와의 거래는 용역거래로서 이에 대하여 결정된 이전가격 및 청구금액은 수입물품과 관련이 없다.’고 답변하는 한편, 일부 자료를 제출하였다. 그러나 피고는 원고가 제출한 자료만으로는 원고가 신고한 거래가격이 구 관세법 제30조 제2항, 제3항 제4호에 따른 ‘특수관계가 해당 물품의 가격에 영향을 미치지 않은 경우에 해당하지 않는다.’고 보아 신고 가격을 기준으로 과세가격을 결정하기 어렵다고 판단하였다. 이에 피고는 2016. 12. 9. 원고에게 추가 자료 제출을 통한 원고측 주장을 보완할 수 있는 기회를 부여하게 되었고, 원고는 2016. 12. 29.경 피고에게 관련 자료를 추가로 제출하는 한편, PMI 금액의 안분 계산이 불가능하다는 취지의 의견을 제시하였다.

⑩ 피고는 원고가 제출한 자료들을 종합적으로 최종 심사한 결론을 내리기에 앞서, PMI와 관련된 사실관계 확인 및 원고의 2016. 12. 29.자 답변의 확인을 위하여 2017. 1. 6. 원고에게 사실관계 확인 요청서를 송부하였고, 원고는 2017. 1. 11. 피고에게 관련 답변서를 제출하였다.

⑪ 피고는 2017. 1. 19. PMI 미지급금액이 용역거래와 관련된 것인지 여부를 확인할 만한 자료가 부족하다고 보아 원고 주장에 관한 사실관계 확인을 위한 용역계약서 등 관련 자료 제출을 다시 한번 요청하였고, 원고가 기업심사기간 중 이전가격을 변경하여 신청한 사실을 확인하여 이전가격 변경신청에 관한 자료들을 함께 요청하였다(그 당시 피고는 ‘해당 자료가 없는 경우에는 ‘자료 없음’ 이라고 표기하고 구체적인 증빙자료가 없는 경우에는 그에 관한 소명서 제출이 가능하다.’ 는 내용을 함께 고지하였다). 이에 원고는 2017. 1. 20. 관련 자료를 피고에게 제출하였다.

⑫ 피고는 2017. 3. 23. 원고에게 원고가 제출하지 않은 PMI 계산근거 자료, PMI 금액에 상응하는 수입신고번호 등을 요청하였으나, 원고는 2017. 4. 6. 피고에게 추가 자료 제출 없이 ‘PMI 금액과 수입신고번호를 매칭시키는 것이 실무적으로 많은 시간과 노력이 투입되므로, 해당 월에 수입된 수입신고번호에 해당 PMI 미지급금액을 안분하여 계산하는 것이 합리적인 방법이다.’ 는 취지의 의견을 제시하였다.

⑬ 이에 피고는 추가자료 제출이 곤란하다는 취지의 원고 의견을 수용하기로 하고, 그동안의 제출 자료 등을 종합·검토한 결과, ‘원고와 F 사이의 특수관계가 수입물품의 가격에 영향을 미치지 않는 경우에 해당하여 구 관세법 제30조 제1, 2항에 따른 거래가격을 기준으로 과세가격을 결정하되, 원고가 신고누락한 PMI 미지급금액도 이 사건 물품의 거래가격에 포함하여 과세가격을 결정하여야 한다.’ 는 취지의 결론을 도출하였고, 2017. 5. 19. 원고에게 위와 같은 결론을 반영한 과세전 경정통지 내역 등을 담은 기업심사결과통지서를 송부하였다.

(3) 관세조사의 위법 여부

(가) 위 인정 사실과 변론 전체의 취지를 종합하면 다음과 같은 사정이 인정된다.

① 피고가 구 관세법 시행령 제139조의2의 규정에 따라 정식으로 조사기간을 연장하는 절차를 밟지 않은 채, 원고에게 당초 고지한 조사 종료예정일인 2015. 8. 28.이 지난 후에도 관세조사를 사실상 계속 수행한 것은 절차상 정당하다고 평가할 수 없음은 원고가 지적하는 바와 같다. 그러나 그와 같은 관세조사가 납세자의 권리를 침해한 것으로 절차상 위법하다고 볼 것인지 여부는 조사의 목적과 경위, 방법 및 내용, 조사행위의 규모와 기간, 절차위반의 내용과 정도 및 회피가능성, 절차 조항이 보호하고자 하는 납세자의 권리나 법익의 성질 및 침해 정도 등을 전체적·종합적으로 고찰하여 개별 사안별로 구체적으로 판단하는 것이 타당하다.

② 납세의무자의 자료 제출 지연 또는 거부 등으로 조사를 정식으로 종료하지 못한 부득이한 사유가 인정되는 경우에 관련 법령에 따른 조사기간 연장절차를 정식으로 밟지 않은 채 사실상 조사를 계속 수행하였다고 하여 해당 관세조사가 무조건 절차상 위법하다고 평가하는 것은 조세정의와 형평에 심히 어긋나는 결과를 초래할 수 있다. 이와 같이 납세의무자가 조사연장의 원인을 제공한 경우로서 조사연장에 대한 납세의무자의 사실상 승낙 또는 묵시적 동의가 있을 뿐만 아니라, 해당 조사행위가 누락된 과세자료의 수집 또는 신고내용의 추가 확인을 위한 것에 불과하여 조사범위를 추가 확대하지 않았으며 그와 같은 조사연장으로 납세자의 권익을 중대하게 침해한다고 볼 사정이 없다면, 사실상 연장된 관세조사를 위법하다고 평가하기 어렵다.

③ 그런데 이 사건에서 피고의 관세조사가 사실상 연장된 것은 원고가 자료 제출을 지연 또는 거부하는 등 납세협력의무를 성실히 이행하지 않은 탓이 크다고 볼 여지가 충분하다. 다시 말하면, 2015. 8. 28. 이후 피고가 원고에게 요청하였던 자료는 대부분 원고가 누락한 자료이거나 사실관계 확인을 위하여 원고에게 그 주장 내지 의견을 소명할 수 있는 기회를 부여하기 위한 것으로 과세관청이 조사권을 남용하

여 납세자의 권리를 침해한 것이라고 보기 어렵다.

④ 특히, 이 사건에서 세관공무원의 조사행위는 누락된 과세자료의 수집 또는 신고 내용의 정확성을 검증하기 위한 것이거나 원고가 이미 제출한 자료에 대한 추가 설명을 요구한 것으로 목적의 정당성이 인정된다(구 관세법 제37조의4 제1항에 의하면 특수관계 있는 납세자의무자가 신고한 과세가격의 적정성을 심사하기 위하여 과세가 격결정자료 제출을 요구할 수 있다). 원고의 사무실 등 현장을 직접 방문하여 질문 조사권 등을 행사한 것도 아니어서 수단과 방법의 적정성도 인정되며, 원고의 직업의 자유나 재산권을 침해하지 않았고 원고의 영업수행에 중대한 지장도 초래하지 않아 침해의 최소성도 인정되는 경우라고 볼 수 있다. 결국 조사 종료예정일 이후 진행된 피고의 관세조사를 조사권의 남용으로 위법하다고 평가할 것은 아니다.

⑤ 피고가 정식으로 당초 조사를 종료하지 못하고 사실상 조사기간을 연장한 채 간헐적이거나 총 8회에 걸쳐 서면으로 자료 제출을 요청한 것일 뿐, 관세조사를 정식으로 종료하고 그에 관한 결과통지서를 송부한 후 재조사에 들어간 것이 아닌 이상, 피고의 관세조사가 구 관세법 제111조 제2항, 같은 법 시행령 제136조가 정한 중복조사금지 원칙에 위배된다고 볼 수도 없다. 또한 2017. 2. 3.자 기업심사 관련 문답서(을 제2호증)가 서울세관 사무실에서 세관공무원이 원고 측 회계팀 팀장과 물류팀 과장을 상대로 작성된 것이기는 하나, 원고의 2017. 1. 20.자 ‘자료제출 요구에 대한 답변서’(을 제28호증의 4) 기재내용(‘거래 관련 추가자료 제출 답변의 설명내용과 관련하여 추가로 확인되는 내용은 직접 방문하여 설명드릴 수 있도록 하겠다.’는 취지) 등에 비추어, 위와 같은 조사는 원고 측의 자유로운 의사결정에 따른 자발적 요청으로 임의 출석하여 이루어진 것일 뿐이고 달리 피고 측에서 소환통지를 하여 이루어진 강제조사라고 볼 사정은 없는바, 이를 두고 재조사금지 원칙에 위배된다거나 관세조사권을 남용한 것이라고 선불리 단정할 수는 없다.

⑥ 당초 조사 종료예정일 이후 진행된 피고의 관세조사는 원고측의 임의의 협력 내지 묵시적 동의를 전제로 진행된 것일 뿐일 뿐만 아니라, 피고의 사실상 강요나 회유 등 불법적인 수단이 동원되었거나 적법절차원칙의 실질적인 내용을 침해하는 경우에 해당한다고 볼 사정은 없다. 이 사건 처분 이후 조세심판청구 단계에 이르기까지 원고가 피고의 사실상 조사연장에 대하여 이의제기를 하였다는 사정도 없다.

(나) 위와 같은 사정에 비추어 보면, 피고가 관세조사권을 남용한 절차적 위법사유가 있다고 볼 수 없는바, 이와 전제가 다른 원고의 위 주장은 이유 없다.

4. 대상 판결의 요지

가. 제1상고이유에 관한 판단

1) 구 관세법(2017. 12. 19. 법률 제15218호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제111조 제1항은 “세관공무원은 적정하고 공평한 과세를 실현하고 통관의 적법성을 보장하기 위하여 필요한 최소한의 범위에서 관세조사를 하여야 하며 다른 목적 등을 위하여 조사권을 남용하여서는 아니 된다.” 라고 규정하고 있다.

구 관세법 시행령(2020. 2. 11. 대통령령 제30399호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제139조의2 제1항은 관세조사의 조사기간은 조사대상자의 수출입 규모, 조사 인원·방법·범위 및 난이도 등을 종합적으로 고려하여 최소한이 되도록 하되, 방문하여 조사하는 경우에 그 조사기간은 20일 이내로 한다고 규정하면서, 제2항에서 조사대상자가 장부·서류 등을 은닉하거나 그 제출을 지연 또는 거부하는 등 조사를 기피하는 행위가 명백한 경우(제1호) 또는 이에 준하는 사유로 사실관계의 확인이나 증거 확보 등을 위하여 조사기간을 연장할 필요가 있는 등(제4호) 각 호의 사유가 있는 경우에는 이를 연

장할 수 있다고 규정하고 있다.

2) 원심은, 원고가 당초 고지된 조사종료일 직전 또는 조사기간이 도과한 후에야 소외 회사가 원고에게 발행한 대금청구서 및 이와 관련된 자료를 제출함으로써 피고 소속 세관공무원이 조사종료일 이후에도 여러 차례 원고에게 자료 등을 요청하게 된 점, 조사종료일 이후에 실시된 조사행위는 누락된 과세자료의 수집 또는 신고내용의 정확성을 검증하기 위한 것이거나 원고가 이미 제출한 자료에 대한 추가 설명을 요구한 것에 불과하고, 세관공무원이 원고의 사무실 등 현장을 직접 방문하여 질문조사권 등을 행사한 것은 아닌 점, 그 과정에서 강요, 회유 등 불법적인 수단이 동원되었다고 볼 수 없고, 원고도 위 조사행위에 임의로 협력하는 등 묵시적으로 동의한 점 등 판시와 같은 사정들을 종합하여, 피고 소속 세관공무원이 당초 고지된 조사종료일 이후에도 일련의 조사행위를 한 것이 세무조사권을 남용한 것이거나 관세법령상 납세자의 절차적 권리를 중대하게 침해하여 위법하다고 볼 수 없다고 판단하였다.

3) 원심판결 이유를 앞서 본 관세법령의 문언, 체계 및 입법취지 등과 기록에 비추어 보면, 이러한 원심의 판단은 정당하고 거기에 상고이유 주장과 같이 관세조사권의 남용금지 및 납세자의 절차적 권리 침해 등에 관한 법리를 오해한 잘못이 없다.

나. 제2상고이유에 관한 판단

1) 구 관세법 제111조 제2항에 따르면, 세관공무원은 예외적인 경우를 제외하고는 해당 사안에 대하여 이미 조사를 받은 자에 대하여 재조사를 할 수 없다. 이때 세관공무원의 조사행위가 구 관세법 제111조가 적용되는 ‘조사’에 해당하는지 여부는 조사의 목적과 실시 경위, 질문조사의 대상과 방법 및 내용, 조사를 통하여 획득한 자료, 조사행위의 규모와 기간 등을 종합적으로 고려하여 구체적 사안에서 개별적으로 판단하며,

납세자 등을 접촉하여 상당한 시일에 걸쳐 질문검사권을 행사하여 과세요건사실을 조사·확인하고 일정한 기간 과세에 필요한 직접·간접의 자료를 검사·조사하고 수집하는 일련의 행위를 한 경우에는 특별한 사정이 없는 한 재조사가 금지되는 ‘조사’로 보아야 한다(대법원 2020. 2. 13. 선고 2015두745 판결 등 참조).

2) 원심은, 피고 소속 세관공무원이 당초 고지된 조사종료일 이후에도 계속하여 조사를 실시하게 된 경위와 그 목적, 실시한 조사행위의 구체적 내용과 방법, 조사를 통하여 추가로 획득한 자료의 성격, 원고에게 조사결과가 통지된 시점 등 판시와 같은 사실들을 종합하여, 피고 소속 세관공무원이 당초 고지된 조사종료일 이후에도 실시한 일련의 조사행위는 기존 조사행위의 연장일 뿐이라고 보아 이 사건 처분이 구 관세법 제111조 제2항에서 정한 재조사금지 원칙에 반하여 위법하다는 원고의 주장을 배척하였다.

3) 원심판결 이유를 관련 규정과 법리 및 기록에 비추어 보면, 이러한 원심의 판단은 정당하고 거기에 상고이유 주장과 같이 구 관세법 제111조의 재조사금지 원칙에 관한 법리를 오해한 잘못이 없다.

5. 대상 판결에 대하여

가. 재조사 금지에 관한 관세법과 국세기본법의 관련 규정

아래에서 보는 바와 같이 조사권의 남용금지와 재조사 금지에 관한 관세법과 국세기본법의 관련 규정 내용은 거의 동일하다.

(1) 관세법(2025. 3. 14. 법률 제20773호로 개정된 것)

제111조(관세조사권 남용 금지)

- ① 세관공무원은 적정하고 공평한 과세를 실현하고 통관의 적법성을 보장하기 위하여 필요한 최소한의 범위에서 관세조사를 하여야 하며 다른 목적 등을 위하여 조사권을 남용하여서는 아니 된다.
- ② 세관공무원은 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우를 제외하고는 해당 사안에 대하여 이미 조사받은 자를 다시 조사할 수 없다.
 1. 관세탈루 등의 혐의를 인정할 만한 명백한 자료가 있는 경우
 2. 이미 조사받은 자의 거래상대방을 조사할 필요가 있는 경우
 3. 제118조 제4항 제2호 후단 또는 제128조 제1항 제3호 후단(제132조 제4항 본문에서 준용하는 경우를 포함한다)에 따른 재조사 결정에 따라 재조사를 하는 경우(결정서 주문에 기재된 범위의 재조사에 한정한다)
 4. 납세자가 세관공무원에게 직무와 관련하여 금품을 제공하거나 금품제공을 알선한 경우
 5. 그 밖에 제1호부터 제4호까지와 유사한 경우로서 대통령령으로 정하는 경우

(2) 국세기본법(2025. 3. 14. 법률 제20774호로 개정된 것)

제81조의4(세무조사권 남용 금지)

- ① 세무공무원은 적정하고 공평한 과세를 실현하기 위하여 필요한 최소한의 범위에서 세무조사(「조세범 처벌절차법」에 따른 조세범칙조사를 포함한다. 이하 이 조에서 같다)를 하여야 하며, 다른 목적 등을 위하여 조사권을 남용해서는 아니 된다.
- ② 세무공무원은 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우가 아니면 같은 세목 및 같은 과세기간에 대하여 재조사를 할 수 없다.
 1. 조세탈루의 혐의를 인정할 만한 명백한 자료가 있는 경우
 2. 거래상대방에 대한 조사가 필요한 경우

3. 2개 이상의 과세기간과 관련하여 잘못이 있는 경우
4. 제65조 제1항 제3호 단서(제66조 제6항과 제80조의2에서 준용하는 경우를 포함한다) 또는 제81조의15 제5항 제2호 단서에 따른 재조사 결정에 따라 조사를 하는 경우(결정서 주문에 기재된 범위의 조사에 한정한다)
5. 납세자가 세무공무원에게 직무와 관련하여 금품을 제공하거나 금품제공을 알선한 경우
6. 제81조의11 제3항에 따른 부분조사를 실시한 후 해당 조사에 포함되지 아니한 부분에 대하여 조사하는 경우
7. 그 밖에 제1호부터 제6호까지와 유사한 경우로서 대통령령으로 정하는 경우

나. 재조사 금지에 관한 관세법 제111조와 국세기본법 제81조의4가 적용되는 ‘조사’에 해당하는지 여부의 판단기준

대법원은 세관공무원의 조사행위가 재조사 금지에 관한 구 관세법 제111조가 적용되는 ‘조사’에 해당하는지 여부와 관련하여, ‘구 관세법(2011. 12. 31. 법률 제11121호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제111조에 의하면, 세관공무원은 예외적인 경우를 제외하고는 해당 사안에 대하여 이미 조사를 받은 자에 대하여 재조사를 할 수 없다. 나아가 금지되는 재조사에 기하여 과세처분을 하는 것은 단순히 당초 과세처분의 오류를 정정하는 경우에 불과하다는 등의 특별한 사정이 없는 한 그 자체로 위법하고, 이는 과세관청이 그러한 재조사로 얻은 과세자료를 과세처분의 근거로 삼지 않았다거나 이를 배제하고서도 동일한 과세처분이 가능한 경우라고 하여 달리 볼 것은 아니다. 이때 세관공무원의 조사행위가 구 관세법 제111조가 적용되는 ‘조사’에 해당하는지 여부는 조사의 목적과 실시경위, 질문조사의 대상과 방법 및 내용, 조사를 통하여 획득한 자료, 조사행위의 규모와 기간 등을 종합적으로 고려하여 구체적 사안에서 개별적으로 판단하며, 납세자 등을 접촉하여 상당한 시일에 걸쳐 질문검사권을 행사하여 과세요건

사실을 조사·확인하고 일정한 기간 과세에 필요한 직접·간접의 자료를 검사·조사하고 수집하는 일련의 행위를 한 경우에는 특별한 사정이 없는 한 재조사가 금지되는 ‘조사’로 보아야 한다.’ 라고 판시하였다(대법원 2020. 2. 13. 선고 2015두745 판결).

한편, 재조사 금지에 관한 국세기본법 제81조의4 제2항에서의 세무조사에 대하여 대법원은, ‘세무공무원의 조사행위가 실질적으로 납세자 등으로 하여금 질문에 대답하고 검사를 수인하도록 함으로써 납세자의 영업의 자유 등에 영향을 미치는 경우에는 국세청 훈령인 구 조사사무처리규정에서 정한 ‘현지확인’의 절차에 따른 것이라고 하더라도 그것은 재조사가 금지되는 ‘세무조사’에 해당한다고 보아야 한다. 그러나 과세자료의 수집 또는 신고내용의 정확성 검증 등을 위한 과세관청의 모든 조사행위가 재조사가 금지되는 세무조사에 해당한다고 볼 경우에는 과세관청으로서의 단순한 사실관계의 확인만으로 충분한 사안에서 언제나 정식의 세무조사에 착수할 수밖에 없고 납세자 등으로서도 불필요하게 정식의 세무조사에 응하여야 하므로, 납세자 등이 대답하거나 수인할 의무가 없고 납세자의 영업의 자유 등을 침해하거나 세무조사권이 남용될 염려가 없는 조사행위까지 재조사가 금지되는 ‘세무조사’에 해당한다고 볼 것은 아니다. 그리고 세무공무원의 조사행위가 재조사가 금지되는 ‘세무조사’에 해당하는지 여부는 조사의 목적과 실시경위, 질문조사의 대상과 방법 및 내용, 조사를 통하여 획득한 자료, 조사행위의 규모와 기간 등을 종합적으로 고려하여 구체적 사안에서 개별적으로 판단할 수밖에 없을 것인데, 세무공무원의 조사행위가 사업장의 현황 확인, 기장여부의 단순 확인, 특정한 매출사실의 확인, 행정민원서류의 발급을 통한 확인, 납세자 등이 자발적으로 제출한 자료의 수령 등과 같이 단순한 사실관계의 확인이나 통상적으로 이에 수반되는 간단한 질문조사에 그치는 것이어서 납세자 등으로서도 손쉽게 응답할 수 있을 것으로 기대되거나 납세자의 영업의 자유 등에도 큰 영향이 없는 경우에는 원칙적으로 재조사가 금지되는 ‘세무조사’로 보기 어렵지만, 그 조사행위가 실질적으로 과세표준과 세액을 결정 또는 경정하기 위한 것으로서 납세자 등의 사무실·사업

장·공장 또는 주소지 등에서 납세자 등을 직접 접촉하여 상당한 시일에 걸쳐 질문하거나 일정한 기간 동안의 장부·서류·물건 등을 검사·조사하는 경우에는 특별한 사정이 없는 한 재조사가 금지되는 ‘세무조사’로 보아야 할 것’이라고 하여 국세청 훈령인 조사사무처리규정에 따른 ‘현지확인’도 사안에 따라 재조사가 금지되는 세무조사에 해당된다.’라고 판시하였다(대법원 2017. 3. 16. 선고 2014두8360 판결).

위에서 본 바와 같이 대법원은 관세법과 국세기본법상 재조사가 금지되는 조사에 해당하는지 여부에 관한 판단기준에 있어서 아무런 차이가 없다. 즉, 대법원의 판례에 따르면, 세관공무원의 조사행위가 구 관세법 제111조가 적용되는 ‘조사’에 해당하는지 여부는 조사의 목적과 실시경위, 질문조사의 대상과 방법 및 내용, 조사를 통하여 획득한 자료, 조사행위의 규모와 기간 등을 종합적으로 고려하여 구체적 사안에서 개별적으로 판단하여야 한다는 것이고(대법원 2020. 2. 13. 선고 2015두745 판결), 세무공무원의 조사행위가 국세기본법 제81조의4 제2항에서의 재조사가 금지되는 ‘세무조사’에 해당하는지 여부는 조사의 목적과 실시경위, 질문조사의 대상과 방법 및 내용, 조사를 통하여 획득한 자료, 조사행위의 규모와 기간 등을 종합적으로 고려하여 구체적 사안에서 개별적으로 판단하여야 한다는 것이다(대법원 2017. 3. 16. 선고 2014두8360 판결).

결국 관세법과 국세기본법상 재조사가 금지되는 조사는 공무원의 조사행위가 실질적으로 납세자로 하여금 조사공무원의 질문에 대답하고 검사를 수인할 의무를 부여하여 납세자의 영업의 자유 등에 영향을 미치는 경우라는 점에서 관세법상 관세조사와 국세기본법상 세무조사 사이에 아무런 차이가 없다. 이런 점과 위 가.항에서 본 바와 같이 재조사 금지에 관한 관세법과 국세기본법의 관련규정 내용의 거의 동일하다는 점에서 아래 다.항 이하에서 보는 국세기본법상 세무조사에 관한 판례의 법리는 관세법상 조사에 대해서도 동일하게 적용된다고 할 것이다(대법원 2020. 2. 13. 선고 2015두745 판

결).

다. 세무조사 관련 최근 판례의 동향

아래에서 보는 바와 같이 최근 대법원은 과세관청이 세무조사를 실시함에 있어서는 세무조사대상자의 선정부터 세무조사 진행과정(중복조사 여부) 및 세무조사를 종료한 후 세무조사결과통지를 할 때까지 법령에서 정한 모든 절차를 엄격하게 준수할 것을 요구하는 취지의 판결을 계속해 오고 있고, 재조사는 엄격한 요건하에 매우 예외적으로 인정하고 있다.

(1) 세무조사대상자 선정과 관련한 대법원 판결

대법원은, ① ‘구 국세기본법 제81조의5가 정한 세무조사대상 선정사유가 없음에도 세무조사대상으로 선정하여 과세자료를 수집하고 그에 기하여 과세처분을 하는 것은 적법절차의 원칙을 어기고 구 국세기본법 제81조의5와 제81조의3 제1항을 위반한 것으로서 특별한 사정이 없는 한 과세처분은 위법하다.’ 고 판결하였다(대법원 2014. 6. 26. 선고 2012두911 판결). 또한 대법원은, ② ‘국세기본법은 제81조의4 제1항에서 “세무공무원은 적정하고 공평한 과세를 실현하기 위하여 필요한 최소한의 범위에서 세무조사를 하여야 하며, 다른 목적 등을 위하여 조사권을 남용해서는 아니 된다.” 라고 규정하고 있다(이하 ‘이 사건 조항’ 이라고 한다). 이 사건 조항은 세무조사의 적법 요건으로 객관적 필요성, 최소성, 권한 남용의 금지 등을 규정하고 있는데, 이는 법치국가 원리를 조세절차법의 영역에서도 관철하기 위한 것으로서 그 자체로서 구체적인 법규적 효력을 가진다. 따라서 세무조사가 과세자료의 수집 또는 신고내용의 정확성 검증이라는 그 본연의 목적이 아니라 부정한 목적을 위하여 행하여진 것이라면 이는 세무조사에 중대한 위법사유가 있는 경우에 해당하고 이러한 세무조사에 의하여 수집된 과

세자료를 기초로 한 과세처분 역시 위법하다고 보아야 한다.’ 라고 판시(대법원 2016. 12. 15. 선고 2016두47659 판결)함으로써 세무공무원이 사적 분쟁해결방편으로 세무조사를 실시한 경우 그러한 부정한 목적을 위하여 행하여진 세무조사에 따른 과세처분도 위법하다는 입장이다.

한편, ③ 대법원 2024. 3. 12. 선고 2021두32088 판결은 증여세와 같은 부과과세방식의 세목의 경우, 구 국세기본법 제81조의6 제4항에 따른 세무조사의 상대방이 되려면 개별 세법에서 정한 질문·조사권 행사의 상대방에 해당하여야 하는지 여부와 관련하여, ‘헌법 제12조 제1항에서 규정하고 있는 적법절차의 원칙은 형사소송절차에 국한되지 아니하고 모든 국가작용 전반에 대하여 적용된다(헌법재판소 1992. 12. 24. 선고 92헌가8 결정, 헌법재판소 1998. 5. 28. 선고 96헌바4 결정 등 참조). 세무조사는 국가의 과세권을 실현하기 위한 행정조사의 일종으로서 과세자료의 수집 또는 신고내용의 정확성 검증 등을 위하여 필요불가결하며, 종국적으로는 조세의 탈루를 막고 납세자의 성실한 신고를 담보하는 중요한 기능을 수행한다. 이러한 세무공무원의 세무조사권의 행사에서도 적법절차의 원칙은 마땅히 준수되어야 한다(대법원 2014. 6. 26. 선고 2012두911 판결 참조). 그런데 개별 세법상 질문·조사권이 규정되어 있는 이외에 국세기본법은 세무조사와 관련한 별다른 규정을 두지 아니하였다가, 1996. 12. 30. 법률 제5189호로 개정되면서 납세자의 권익 향상과 세정의 선진화를 위하여 ‘납세자의 권리’에 관한 제7장의2를 신설하여 재조사의 금지 규정(제81조의3)과 납세자의 성실성 추정 등 규정(제81조의5)을 처음으로 도입하였다. 나아가 2002. 12. 18. 법률 제6782호로 개정된 국세기본법은 세무조사의 공정성과 객관성을 확보하고, 세무조사가 과세목적 이외에 다른 목적으로 이용되거나 자의적인 세무조사권 발동으로 오·남용된다는 시비를 차단하고자 제81조의3 제1항에서 “세무공무원은 적정하고 공평한 과세의 실현을 위하여 필요한 최소한의 범위 안에서 세무조사를 행하여야 하며, 다른 목적 등을 위하여 조사권을 남용하여서는 아니된다.” 는 규정을 신설하는 한편, 제81조의5 제2항에서 일정한 사

유가 있는 경우에 우선적으로 세무조사대상으로 선정할 수 있도록 함과 아울러, 제81조의5 제4항에서 과세관청의 조사결정에 의하여 과세표준과 세액이 확정되는 세목의 경우에는 과세표준과 세액을 결정하기 위한 세무조사를 할 수 있도록 하는 등의 규정을 마련하였다. 이후 2006. 12. 30. 법률 제8139호로 개정된 국세기본법에서 종전의 제81조의3이 제81조의4로 이동하고 제81조의5가 제81조의6으로 이동하는 등의 변화를 거쳐 앞서 본 구 국세기본법 제81조의6 제3항 및 제4항의 규정에 이르게 되었다. 이와 같이 세무조사대상의 선정 등에 관한 구 국세기본법 제81조의6이 도입된 배경과 취지, 구 국세기본법 제81조의6이 포함된 제7장의2에 관한 구 국세기본법과 개별 세법의 관계 등을 종합하여 보면, 증여세와 같은 부과과세방식의 세목의 경우에는 구 국세기본법 제81조의6 제3항 각 호에서 정한 세무조사대상 선정사유가 존재하지 아니하더라도 같은 조 제4항에 의하여 세무조사대상으로 선정하는 것이 가능하기는 하나, 그와 같은 세무조사의 상대방이 되려면 앞서 본 구 상속세법 제84조와 같은 개별 세법에서 정한 질문·조사권 행사의 상대방에는 해당하여야 할 것이다. 나아가 관련 규정의 문언 및 체계 등에 비추어 보면, 구 상속세법 제84조 제1호에서 정한 ‘납세의무자’는 객관적으로 보아 상속세 또는 증여세의 과세요건이 충족되어 납세의무가 성립한 사람을 말하고, ‘납세의무가 있다고 인정되는 자’는 위와 같은 ‘납세의무자’에 해당한다고 합리적으로 추정되는 사람을 말한다.’라고 판시하였다.

(2) 세무조사 진행과정(중복조사 여부)과 관련한 대법원 판결

대법원은, ① ‘중복조사가 허용되는 구 국세기본법 시행령 제63조의2 제2호 전단에 정한 ‘각종 과세자료의 처리를 위한 재조사’에서의 ‘각종 과세자료’란 세무조사권을 남용하거나 자의적으로 행사할 우려가 없는 과세관청 외의 기관이 직무상 목적을 위하여 작성하거나 취득하여 과세관청에 제공한 자료로서 국세의 부과·징수와 납세의 관리에 필요한 자료를 의미하고, 이러한 자료에는 과세관청이 종전 세무조사에서 작성

하거나 취득한 과세자료는 포함되지 아니한다.’ 고 판시하였고(대법원 2015. 5. 28. 선고 2014두43257 판결), ② 구 국세기본법(2002. 12. 18. 법률 제6782호로 개정되기 전의 것) 제81조의3에서 재조사가 예외적으로 허용되는 경우의 하나로 규정하고 있는 ‘조세탈루의 혐의를 인정할 만한 명백한 자료가 있는 경우’ 라 함은 조세의 탈루사실이 확인될 상당한 정도의 개연성이 객관성과 합리성이 뒷받침되는 자료에 의하여 인정되는 경우로 엄격히 제한되어야 하고, 따라서 객관성과 합리성이 뒷받침되지 않는 한 탈세제보가 구체적이라는 사정만으로는 여기에 해당한다고 보기 어려우며(대법원 2012. 11. 29. 선고 2010두19294 판결, 대법원 2010. 12. 23. 선고 2008두10461 판결), ③ 이러한 자료에는 종전 세무조사에서 이미 조사된 자료는 포함되지 않는다고 판시하였고(대법원 2011. 1. 27. 선고 2010두6083 판결), ④ 지방국세청이 甲 주식회사에 대하여 세무조사를 실시한 결과 甲 회사의 주주명부가 허위로 조작된 것이 아니라고 보았고, 이에 따라 과세관청이 甲 회사의 대주주 겸 회장 乙의 아들 丙 등에 대한 주식의 증여에 대하여 부과제척기간이 경과하였다는 이유로 증여세를 부과하지 않았는데, 그 후 지방국세청이 감사원의 ‘감사결과 처분요구’ 에 따라 甲 회사에 대하여 세무조사를 재차 실시한 결과 위 주주명부가 허위로 작성된 것이라고 보았고, 이에 과세관청이 丙 등에게 증여세(가산세 포함) 부과처분을 한 사안에서, 후속 세무조사는 종전 세무조사 후에 이루어진 별개의 증여 사실에 대한 세무조사라고 할 수 없고, ‘감사결과 처분요구’ 는 구 국세기본법 시행령 제63조의2 제2호에서 재조사 허용사유의 하나로 규정하고 있는 ‘각종 과세자료의 처리를 위한 재조사’ 에서의 ‘각종 과세자료’ 에 해당한다고 볼 수 없다.’ 고 판시하였다(대법원 2018. 6. 19. 선고 2016두1240 판결). 위 2016두1240 판결은 새로운 진술이나 자료를 기초로 한 것이 아니라, 과세관청이 종전 세무조사에서 이미 작성하거나 취득한 자료를 토대로 하면서도 사실관계 인정 여부에 대한 판단 등만을 달리하여 이루어진 감사원의 감사결과 처분요구는 구 국세기본법 시행령 제63조의2 제2호에서 재조사 허용사유의 하나로 규정하고 있는 ‘각종 과세자료’ 에 해당한다고 볼 수는 없다는 점을 확인해 준 데에 의미가 있다. 다만, 위 2016두1240 판결 사

안의 경우 원심의 판단과 같이 2008년 세무조사는 2006년경 소외 3, 소외 2 명의로 되어 있던 이 사건 주식에 관한 증여행위가 있었는지에 관한 것이고, 2011년 세무조사는 2008. 7. 9. 이 사건 주식의 명의를 소외 3, 소외 2에서 원고들 명의로 변경한 것이 별도의 증여행위에 해당하는지에 관한 것으로서 각 세무조사가 대상기간과 조사대상행위를 달리하는 것이므로 중복조사에 해당되지 않는다고 판단할 여지가 충분히 있다.

또한 대법원은, ⑤ ‘세무공무원이 어느 세목의 특정 과세기간에 대하여 모든 항목에 걸쳐 세무조사를 한 경우는 물론 그 과세기간의 특정 항목에 대하여만 세무조사를 한 경우에도 다시 그 세목의 같은 과세기간에 대하여 세무조사를 하는 것은 구 국세기본법 제81조의4 제2항에서 금지하는 재조사에 해당하고, 세무공무원이 당초 세무조사를 한 특정 항목을 제외한 다른 항목에 대하여만 다시 세무조사를 함으로써 세무조사의 내용이 중첩되지 아니하였다고 하여 달리 볼 것은 아니며, 다만, 당초의 세무조사가 다른 세목이나 다른 과세기간에 대한 세무조사 도중에 해당 세목이나 과세기간에도 동일한 잘못이나 세금탈루 혐의가 있다고 인정되어 관련 항목에 대하여 세무조사 범위가 확대됨에 따라 부분적으로만 이루어진 경우와 같이 당초 세무조사 당시 모든 항목에 걸쳐 세무조사를 하는 것이 무리였다는 등의 특별한 사정이 있는 경우에는 당초 세무조사를 한 항목을 제외한 나머지 항목에 대하여 향후 다시 세무조사를 하는 것은 구 국세기본법 제81조의4 제2항에서 금지하는 재조사에 해당하지 아니한다고 볼 것’ 이라고 판시하였다(대법원 2015. 2. 26. 선고 2014두12062 판결, 대법원 2015. 9. 10. 선고 2013두6206 판결).

대법원은 위와 같은 입장에서, ⑥ ‘업무무관 가지급금 등 채권의 회수지연이 있을 경우 그것은 해당 사업연도 인정이자 익금산입 대상 및 차입금 지급이자 손금불산입 대상이 되고 그러한 잘못은 채권의 회수지연이 계속되는 한 다른 사업연도에도 영향을 미치므로 이를 시정하는 기회에 다른 사업연도의 잘못도 함께 시정할 필요가 있는 점,

각 사업연도마다 같은 종류의 잘못이 반복되는 경우에는 그 조사대상이 한정될 뿐만 아니라 조사내용도 단순명료한 경우가 대부분이어서 조사에 따른 납세자의 부담은 크지 아니한 반면 이러한 사유가 있다고 하여 과세관청에 대하여 다른 사업연도 전반에 관한 조사로 확대하기를 기대하기는 어려운 점 등에 비추어 보면, 서울지방국세청장이 제1차 세무조사 당시 원고의 소외 회사들에 대한 구상금채권 등의 회수지연이 업무무관 가지급금에 해당한다고 보아 그에 국한하여 2002 사업연도에 관한 조사를 하였다가 제1차 세무조사 당시 조사한 항목을 제외한 나머지 항목에 대하여 제2차 세무조사를 하는 것은, 당초 세무조사 당시 다른 과세기간의 모든 항목에 걸쳐 세무조사를 하는 것이 무리였다는 등의 특별한 사정이 있는 경우에 해당하여 구 국세기본법 제81조의4 제2항에서 금지하는 재조사에 해당하지 아니한다고 할 것' 이라고 판시하였다(대법원 2015. 3. 26. 선고 2012두14224 판결).

중복조사와 관련한 위와 같은 판결들로 인하여 과세관청의 정당한 과세권 행사가 지나치게 제한을 받게 된다는 비판이 제기되었다. 이에 2017. 12. 19. 법률 제15220호로 개정된 국세기본법 제81조의4 제2항 제6호에 “제81조의11 제3항에 따른 부분조사를 실시한 후 해당 조사에 포함되지 아니한 부분에 대하여 조사하는 경우”를 예외적으로 허용되는 중복조사로 신설하였고, 2018. 1. 1. 이후 개시하는 세무조사부터 적용하도록 하였다. 따라서 2018. 1. 1. 이후부터는 국세기본법 제81조의11 제3항에 따른 부분조사 이후 그 부분을 제외한 나머지 부분에 대해서는 중복조사가 가능하게 되었다.

한편, 대법원은, ⑦ ‘세무공무원의 조사행위가 실질적으로 납세자 등으로 하여금 질문에 대답하고 검사를 수인하도록 함으로써 납세자의 영업의 자유 등에 영향을 미치는 경우에는 국세청 훈령인 구 조사사무처리규정에서 정한 ‘현지확인’의 절차에 따른 것이라고 하더라도 그것은 재조사가 금지되는 ‘세무조사’에 해당한다고 보아야 한다. 그러나 과세자료의 수집 또는 신고내용의 정확성 검증 등을 위한 과세관청의 모든

조사행위가 재조사가 금지되는 세무조사에 해당한다고 볼 경우에는 과세관청으로서는 단순한 사실관계의 확인만으로 충분한 사안에서 언제나 정식의 세무조사에 착수할 수밖에 없고 납세자 등으로서도 불필요하게 정식의 세무조사에 응하여야 하므로, 납세자 등이 대답하거나 수인할 의무가 없고 납세자의 영업의 자유 등을 침해하거나 세무조사권이 남용될 염려가 없는 조사행위까지 재조사가 금지되는 ‘세무조사’에 해당한다고 볼 것은 아니다. 그리고 세무공무원의 조사행위가 재조사가 금지되는 ‘세무조사’에 해당하는지 여부는 조사의 목적과 실시경위, 질문조사의 대상과 방법 및 내용, 조사를 통하여 획득한 자료, 조사행위의 규모와 기간 등을 종합적으로 고려하여 구체적 사안에서 개별적으로 판단할 수밖에 없을 것인데, 세무공무원의 조사행위가 사업장의 현황 확인, 기장 여부의 단순 확인, 특정한 매출사실의 확인, 행정민원서류의 발급을 통한 확인, 납세자 등이 자발적으로 제출한 자료의 수령 등과 같이 단순한 사실관계의 확인이나 통상적으로 이에 수반되는 간단한 질문조사에 그치는 것이어서 납세자 등으로서도 손쉽게 응답할 수 있을 것으로 기대되거나 납세자의 영업의 자유 등에도 큰 영향이 없는 경우에는 원칙적으로 재조사가 금지되는 ‘세무조사’로 보기 어렵지만, 그 조사행위가 실질적으로 과세표준과 세액을 결정 또는 경정하기 위한 것으로서 납세자 등의 사무실·사업장·공장 또는 주소지 등에서 납세자 등을 직접 접촉하여 상당한 시일에 걸쳐 질문하거나 일정한 기간 동안의 장부·서류·물건 등을 검사·조사하는 경우에는 특별한 사정이 없는 한 재조사가 금지되는 ‘세무조사’로 보아야 할 것’이라고 하여 국세청 훈령인 조사사무처리규정에 따른 ‘현지확인’도 사안에 따라 재조사가 금지되는 세무조사에 해당된다고 판시하였다(대법원 2017. 3. 16. 선고 2014두8360 판결).

위 대법원 2014두8360 판결은 그동안 구 조사사무처리규정에 근거하여 ‘현지확인’의 형식으로 광범위하게 이루어져 온 국세청의 조사실무에 큰 타격을 주었고, 국세청의 세무조사에 많은 변화를 가져온 계기가 되었다.

또한 대법원은 위 대법원 2014두8360 판결의 취지에 따라, ⑧ ‘피고 법인세과 신고 담당 공무원은 중부지방국세청장의 피고에 대한 정기종합감사 과정에서 원고의 법인세 신고내용이 복잡하다는 이유로 원고에게 감사담당 공무원 앞에서 이를 대신 설명하여 달라고 요청한 점, 이에 원고 회계팀장과 세무자문 회계사는 피고 담당공무원을 대신 하여 감사담당 공무원에게 당초 법인세 신고 당시에 원고가 제출한 자료를 중심으로 약 30분 내지 1시간 동안 그 계산근거 등에 대하여 단순한 설명을 진행한 점 등에 비추어 보면, 원고가 피고의 요청에 따라 위와 같이 설명하였다는 사정만으로는 그것이 재조사가 금지되는 세무조사에 해당하여 그 이후에 실시된 원고에 대한 2007 내지 2011 사업연도 법인세 통합조사가 재조사로서 위법하다고 보기 어렵다.’는 취지로 판시하였다(대법원 2017. 4. 13. 선고 2016두64043 판결). 즉, 세무조사의 경위와 내용 등을 종합하여 금지되는 세무조사에 해당되는지 여부를 판단하라는 것이 대법원의 입장이다.

⑨ 대법원은, 2003 내지 2007 사업연도 법인세 항목에 대한 제1차 세무조사 이후 특정 임원에게 지급된 성과상여금과 관련하여 2006, 2007 사업연도에 대한 부분조사를 포함한 2010 사업연도까지의 2차 세무조사를 한 사안에서, ‘구 국세기본법 제81조의4 제2항 제3호에서 정한 재조사의 예외적인 허용사유인 ‘2개 이상의 사업연도와 관련하여 잘못이 있는 경우’란 하나의 원인으로 인하여 2개 이상의 사업연도에 걸쳐 과세표준 및 세액의 산정에 관한 오류 또는 누락이 발생한 경우를 의미한다고 해석함이 타당하다. 따라서 다른 사업연도에 발견된 것과 같은 종류의 잘못이 해당 사업연도에도 단순히 되풀이되는 때에는 이러한 재조사의 예외적인 허용사유에 해당한다고 볼 수 없다. 그런데 완결적인 하나의 행위가 원인이 되어 같은 잘못이 2개 이상의 사업연도에 걸쳐 자동적으로 반복되는 경우는 물론, 하나의 행위가 그 자체로 완결적이지는 아니하더라도 그로 인해 과세표준 및 세액의 산정에 관한 오류 또는 누락의 원인이 되는 원칙이 결정되고, 이후에 2개 이상의 사업연도에 걸쳐 그 내용이 구체화되는 후속조치가 이루

어질 때에는, 이러한 후속조치는 그 행위 당시부터 예정된 것이므로 마찬가지로 하나의 행위가 원인이 된 것으로서 이에 해당한다고 볼 수 있다. 그리고 위법한 세무조사를 금지하고 세무조사권의 남용을 방지하고자 하는 구 국세기본법 제81조의4의 규정 취지에 비추어 보면, 재조사의 예외적인 허용사유는 재조사 개시 당시에 구비되어야 할 것이므로, 과세관청이 하나의 원인으로 인하여 2개 이상의 사업연도에 걸쳐 과세표준 및 세액의 산정에 관한 오류 또는 누락이 발생한 경우임을 뒷받침할 만한 구체적인 자료에 의하여 재조사를 개시한 경우에 비로소 구 국세기본법 제81조의4 제2항 제3호에 따른 적법한 재조사에 해당한다고 할 것이다.’ 라고 전제한 다음, ‘원고가 2006 내지 2010 각 사업연도에 이 사건 성과상여금을 지급한 것은 원고의 창업주이자 이사회 의장의 지위에 있었던 신00에게 매년 임대수입의 10% 이내에서 상여금을 지급하기로 한 2005. 11. 8.자 이사회결의에 기초한 것이고, 이러한 이사회결의는 그 내용 및 전후 경과에 비추어 보면 별다른 지급기준도 없이 실질적으로 잉여금 처분을 위한 분배금을 매년 신00에게 지급하면서도 명목상으로만 손금산입대상이 되는 상여금의 형식을 갖추기로 한 것으로 볼 수 있으며, 비록 신00에게 지급될 구체적인 성과상여금의 액수 등은 해당 사업연도별로 개최되었던 주주총회와 이사회 등에서 확정되었다고 하더라도 이는 신00와 관련단체가 원고 지분의 98% 이상을 차지하고 있는 상황 등을 감안할 때 앞서 2005. 11. 8.자 이사회결의에서 성과상여금을 지급하기로 결정한 후 그 당시 예정한 바대로 각 사업연도별로 후속절차로서 이루어진 것으로서 그와 함께 이 사건 성과상여금의 지급원인이 되었다고 봄이 상당하므로, 이러한 사정에 근거하여 이루어진 재조사는 구 국세기본법 제81조의4 제2항 제3호에서 예외적으로 허용하고 있는 재조사에 해당한다고 볼 여지가 있다.’ 고 판시하였다(대법원 2017. 4. 27. 선고 2014두6562 판결).

⑩ 대법원은, 갑이 을 주식회사의 주식을 취득하여 병에게 명의신탁하였고 이후 병이 위 주식을 갑의 동생 정 등에게 이전하였는데, 지방국세청장이 을 회사의 주식변동에

대한 세무조사를 하여 병에 대한 명의신탁 사실을 확인한 후 정 등에 대해서만 증여 또는 명의신탁에 따른 증여세가 과세되고 병에게는 과세처분이 이루어지지 아니하였는데, 그로부터 9년이 지나 과세관청이 위 주식변동조사의 보고서 등을 근거로 병에 대하여 증여세 조사를 실시한 후 증여세 부과처분을 한 사안에서, ‘주식변동조사 과정에서 세무공무원들이 을 회사의 명의상 주주인 병을 상대로 주식의 양수 및 인수 경위에 관하여 질문조사를 실시하고 그 밖의 자료를 수집함으로써 과세요건이 되는 명의신탁에 관하여 조사·확인하고 과세에 필요한 직접·간접의 자료를 수집하는 일련의 행위를 하는 등 명의신탁 사실 및 이에 따른 병의 증여세에 대하여 구 국세기본법(2013. 1. 1. 법률 제11604호로 개정되기 전의 것) 제81조의4 제1항에서 정한 세무조사가 이루어졌고, 그로부터 9년이 지나 명의신탁에 대하여 이루어진 증여세 조사도 위와 같은 세무조사에 해당한다면 이는 같은 조 제2항에서 금지하는 재조사로서 위법하다.’고 판시하였다(대법원 2017. 12. 13 선고 2015두3805 판결).

⑪ 이어서 대법원은, ‘구 국세기본법 제81조의4 제2항에 따라 금지되는 재조사에 기하여 과세처분을 하는 것은 단순히 당초 과세처분의 오류를 경정하는 경우에 불과하다는 등의 특별한 사정이 없는 한 그 자체로 위법하고, 이는 과세관청이 그러한 재조사로 얻은 과세자료를 과세처분의 근거로 삼지 않았거나 이를 배제하고서도 동일한 과세처분이 가능한 경우라고 하여 달리 볼 것은 아니다.’라고 판시하였다(대법원 2017. 12. 13 선고 2016두55421 판결).

⑫ 대법원은, 세관공무원이 어느 수입물품의 과세가격에 대하여 조사한 경우에 다시 동일한 수입물품의 과세가격에 대하여 조사를 하는 것은 금지되는 재조사에 해당되는지 여부가 쟁점이 된 사안에서, ‘구 관세법(2011. 12. 31. 법률 제11121호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제111조에 의하면, 세관공무원은 예외적인 경우를 제외하고는 해당 사안에 대하여 이미 조사를 받은 자에 대하여 재조사를 할 수 없다. 나아가 금지되

는 재조사에 기하여 과세처분을 하는 것은 단순히 당초 과세처분의 오류를 경정하는 경우에 불과하다는 등의 특별한 사정이 없는 한 그 자체로 위법하고, 이는 과세관청이 그러한 재조사로 얻은 과세자료를 과세처분의 근거로 삼지 않았다거나 이를 배제하고서도 동일한 과세처분이 가능한 경우라고 하여 달리 볼 것은 아니다. 이때 세관공무원의 조사행위가 구 관세법 제111조가 적용되는 ‘조사’에 해당하는지 여부는 조사의 목적과 실시경위, 질문조사의 대상과 방법 및 내용, 조사를 통하여 획득한 자료, 조사행위의 규모와 기간 등을 종합적으로 고려하여 구체적 사안에서 개별적으로 판단하며, 납세자 등을 접촉하여 상당한 시일에 걸쳐 질문검사권을 행사하여 과세요건사실을 조사·확인하고 일정한 기간 과세에 필요한 직접·간접의 자료를 검사·조사하고 수집하는 일련의 행위를 한 경우에는 특별한 사정이 없는 한 재조사가 금지되는 ‘조사’로 보아야 한다. 한편, 세관공무원이 어느 수입물품의 과세가격에 대하여 조사한 경우에 다시 동일한 수입물품의 과세가격에 대하여 조사를 하는 것은 특별한 사정이 없는 한 구 관세법 제111조에서 금지하는 재조사에 해당하고, 세관공무원이 동일한 사안에 대하여 당초 조사한 과세가격 결정방법이 아닌 다른 과세가격 결정방법을 조사하였다고 하여 달리 볼 것은 아니다.’라고 판시하여 관세법상 재조사 금지와 관련하여서도 내국세와 동일한 기준을 적용한다는 점을 밝혔다(대법원 2020. 2. 13. 선고 2015두745 판결). 위 대법원 2015두745 판결은 관세법 제111조의 적용에 있어서도 국세기본법 제81조의4와 동일한 법리가 적용된다는 점을 밝힌 최초의 판결이라는 점에서 의미가 크다.

⑬ 대법원은, 국세기본법상 재조사의 예외적인 허용사유인 ‘2개 이상의 과세기간과 관련하여 잘못이 있는 경우’의 의미가 쟁점이 된 사안에서, ‘구 국세기본법 제81조의4 제2항 제3호에서 정한 재조사의 예외적인 허용사유인 ‘2개 이상의 과세기간과 관련하여 잘못이 있는 경우’란 하나의 원인으로 2개 이상의 과세기간에 걸쳐 과세표준 및 세액의 산정에 관한 오류 또는 누락이 발생한 경우를 의미한다. 따라서 다른 과세기간에 발견된 것과 같은 종류의 잘못이 해당 사업연도에도 단순히 되풀이되는 때에는

이러한 재조사의 예외적인 허용사유에 해당한다고 볼 수 없다. 그런데 완결적인 하나의 행위가 원인이 되어 같은 잘못이 2개 이상의 과세기간에 걸쳐 자동적으로 반복되는 경우는 물론, 하나의 행위가 그 자체로 완결적이지는 않더라도 그로 인해 과세표준 및 세액의 산정에 관한 오류 또는 누락의 원인이 되는 원칙이 결정되고, 이후에 2개 이상의 과세기간에 걸쳐 그 내용이 구체화되는 후속조치가 이루어질 때에는, 이러한 후속조치는 그 행위 당시부터 예정된 것이므로 마찬가지로 하나의 행위가 원인이 된 것으로서 이에 해당한다고 볼 수 있다. 그리고 재조사의 예외적인 허용사유는 재조사 개시당시에 구비되어야 할 것이므로, 과세관청이 하나의 원인으로 2개 이상의 과세기간에 걸쳐 과세표준 및 세액의 산정에 관한 오류 또는 누락이 발생한 경우임을 뒷받침할 만한 구체적인 자료에 의하여 재조사를 개시한 경우에 비로소 적법한 재조사에 해당한다(대법원 2017. 4. 27. 선고 2014두6562 판결 참조).’ 라고 판시하였다(대법원 2020. 4. 9. 선고 2017두50492 판결).

위 대법원 2017두50492 판결은, ㉠ 원고와 디씨OO이 2007 내지 2012 사업연도에 폐석회처리공사 비용을 지출한 것은 이 사건 협약에 기초한 것인데, 이 사건 협약에 따라 폐석회처리공사 예상비용이 복구손실충당금으로 설정되고 복구손실충당부채로 회계처리되었으나, 복구손실충당부채는 원래 자산의 취득가액에 포함될 수 없는 것이고, 실제로 폐석회처리공사 비용이 매 사업연도에 모두 동일한 방식으로 손금 처리되었다는 점들에 비추어, 원고는 이 사건 협약 무렵 이미 폐석회처리공사 비용을 손금 처리하기로 예정하였던 것으로 보이는 점, ㉡ 이 사건 협약과 당초부터 원고가 폐석회처리공사 비용을 손금 처리하기로 예정하였던 것은 그에 따른 후속조치, 즉 복구손실충당금의 설정 및 매 사업연도 폐석회처리공사 비용 지출과 함께 하나의 행위가 되어 부당 손금 처리의 원인이 되었다고 볼 수 있는 점, ㉢ 서울지방국세청장은 2009년 세무조사 이후 이루어진 이 사건 협약 관련 유수지 매립 1단계 공사 완료를 인지하고, 인천공장 부지에 대한 감정평가서 등 폐석회처리공사 비용이 토지의 자본적 지출에 해당한다고 볼

만한 구체적인 자료를 확보하여 2013년 세무조사 중 2007 사업연도에 대한 조사를 개시하였다고 보이는 점을 이유로, 2013년 세무조사 중 2007 사업연도 법인세에 관한 부분은 구 국세기본법 제81조의4 제2항 제3호에서 정한 재조사의 예외적인 허용사유인 ‘2개 이상의 과세기간과 관련하여 잘못이 있는 경우’에 해당하므로 적법한 세무조사라고 봄이 타당하다고 판단하였다.

(3) 세무조사 종결과 관련한 대법원 판결

국세기본법 제81조의15 및 같은 법 시행령 제63조의14는 사전구제절차로서 세무조사결과 통지 및 과세예고 통지에 대한 과세전적부심사 제도를 규정하고 있다.

① 대법원은, 감사원의 감사결과 처분지시나 시정요구에 따라 과세처분을 하는 경우에는 과세예고통지를 하지 아니하고 과세처분을 한다는 국세청 훈령에 따라 과세예고 통지를 하지 아니한 채 과세처분을 한 사안에서, ‘위 사전구제절차가 가지는 기능과 이를 통해 권리구제가 가능한 범위, 이러한 제도가 도입된 경위와 취지, 납세자의 절차적 권리 침해를 효율적으로 방지하기 위한 통제방법 등을 종합적으로 고려하여 보면, 국세기본법 및 구 국세기본법 시행령이 과세예고 통지의 대상으로 삼고 있지 않다거나 과세전적부심사를 거치지 않고 곧바로 과세처분을 할 수 있는 예외사유로 정하고 있는 등의 특별한 사정이 없는 한, 과세관청이 과세처분에 앞서 필수적으로 행하여야 할 과세예고 통지를 하지 아니함으로써 납세자에게 과세전적부심사의 기회를 부여하지 아니한 채 과세처분을 하였다면, 이는 납세자의 절차적 권리를 침해한 것으로서 과세처분의 효력을 부정하는 방법으로 통제할 수밖에 없는 중대한 절차적 하자가 존재하는 경우에 해당하므로, 그 과세처분은 위법하다’라고 판시하였다(대법원 2016. 4. 15. 선고 2015두52326 판결).

위 대법원 2015두52326 판결이 선고된 이후인 2017. 2. 7. 대통령령 제27833호로 개정된 국세기본법 시행령 제63조의14 제2항 제3호는 “3. 납세고지하려는 세액이 1백만원 이상인 과세예고 통지. 다만, 「감사원법」 제33조에 따른 시정요구에 따라 세무서장 또는 지방국세청장이 과세처분하는 경우로서 시정요구 전에 과세처분 대상자가 감사원의 지적사항에 대한 소명안내를 받은 경우는 제외한다” 라고 규정하였다. 따라서 이제는 감사원법에 의한 시정요구에 따라 과세처분을 하는 경우에도 그 시정요구 전에 소명안내를 받은 경우에는 과세전적부심사청구를 할 수 없게 되었다.

또한 ② 대법원은, 과세전적부심사를 청구할 수 있는 기간이 경과하지 아니하여 납세자가 과세전적부심사 청구를 하기도 전에 소득금액변동통지 및 과세처분을 한 사안에서, ‘국세기본법 및 국세기본법 시행령이 과세전적부심사를 거치지 않고 곧바로 과세처분을 할 수 있거나 과세전적부심사에 대한 결정이 있기 전이라도 과세처분을 할 수 있는 예외사유로 정하고 있다는 등의 특별한 사정이 없는 한, 과세예고 통지 후 과세전적부심사 청구나 그에 대한 결정이 있기도 전에 과세처분을 하는 것은 원칙적으로 과세전적부심사 이후에 이루어져야 하는 과세처분을 그보다 앞서 함으로써 과세전적부심사 제도 자체를 형해화시킬 뿐만 아니라 과세전적부심사 결정과 과세처분 사이의 관계 및 그 불복절차를 불분명하게 할 우려가 있으므로, 그와 같은 과세처분은 납세자의 절차적 권리를 침해하는 것으로서 그 절차상 하자가 중대하고도 명백하여 무효라고 할 것’ 이라고 판시하였고(대법원 2016. 12. 27. 선고 2016두49228 판결), 그 이후 동일한 취지로 판시하고 있다(대법원 2020. 4. 9. 선고 2018두57490 판결, 대법원 2020. 10. 29. 선고 2017두51174 판결, 대법원 2023. 11. 2. 선고 2021두37748 판결, 대법원 2023. 12. 7. 선고 2022두45968 판결).

라. 과세전적부심사 결정의 기속력 인정 여부

과세전적부심사 결정이 기속력을 갖는지 여부가 실무상 문제되는데, 과세전적부심사에
는 국세기본법 제80조 제1항이 준용되지 않고, 이에 법원도 그 채택 결정이 과세관청
에 대해 사실상 기속력을 가짐은 별론으로 하고, 법적 기속력은 인정하지 않고 있다.
대법원 2010. 5. 13.자 2010두2555 심리불속행 상고기각 판결의 원심인 서울고등법원
2009. 12. 17. 선고 2006누16214 판결은 ‘과세전적부심사청구의 결정은 과세처분 이전
단계에서의 과세관청의 행위로서 법적 구속력이 없다.’고 판단하였고, 대법원 2009. 1.
30. 선고 2006두14049 판결의 원심인 서울고등법원 2006. 7. 21. 선고 2005누20179 판결
도 과세전적부심사청구 결정에 법적 구속력이 없다고 판단하였다. 대법원 2009. 2. 26.
자 2008두23207 심리불속행 상고기각 판결의 원심인 서울고등법원 2008. 12. 11. 선고
2008누18696 판결은 납세자의 과세전적부심사청구가 채택되어 비과세결정이 이루어진
후에 감사원으로부터 위 비과세결정에 대한 시정을 요구받고 이루어진 과세처분은 기
속력에 반하는 처분이 아니라고 판단하였다.

그러나 과세전적부심사 청구의 결정에 대해 기속력을 인정하지 아니하는 것은 과세전
적부심사청구제도가 납세자의 사전적 권리보호제도로 도입된 제도라는 입법취지를 부
정하는 것이고, 채택 결정을 받은 납세자를 일반적인 부과제척기간(5년) 동안 불안정한
위치에 놓이게 함으로써 법적 안정성을 저해하는 것이며, 채택 결정을 한 과세관청에
대한 납세자의 신뢰를 깨뜨린다는 점, 이에 더하여 대법원은 과세전적부심사 청구절차
에 위반하여 이루어진 과세처분을 취소 대상이 아닌 당연무효의 처분으로 판단함으로
써 과세전적부심사제도를 헌법상 적법절차 원칙과 관련한 중요한 납세자보호제도로 보
고 있다는 점 등을 고려하면, 과세전적부심사결정에 기속력을 인정하는 것으로 관련
규정을 개정할 필요가 있다.¹⁾

1) 임재혁, 앞의 논문, 33-37면 ; 이종교, 앞의 논문, 297-298면에서는 감사원의 감사결과에 따른 시정요구에 의하여 과세처분을
하는 경우, 납세자가 과세전적부심사 과정에서 허위자료를 제출한 경우, 과세관청이 과세전적부심사결정 이후 과세처분을 정
당화할 만한 새로운 증거자료를 발견한 경우 등을 제외하고는 과세전적부심사결정의 기속력을 법령에 명문화할 필요가 있다
고 하고 있다.

마. 관련 문제

대법원이 위에서 본 바와 같은 세무조사의 절차적 위법을 이유로 과세처분을 취소한 이후에 남는 과제는 과세관청이 그러한 절차적 위법을 시정하여 재처분을 할 수 있는지 하는 것이다. 예를 들면, 과세예고통지를 하지 아니하여 과세전적부심사청구의 기회를 박탈한 채 이루어진 위법한 과세처분이라는 이유로 과세처분이 취소된 이후에 과세관청이 특례제척기간 내(국세기본법 제26조의2 제2항)에 다시 과세예고통지를 하고 과세전적부심사 절차를 거쳐 과세처분을 한다거나 또는 금지된 중복세무조사에 따른 위법한 과세처분이라는 이유로 과세처분이 취소된 이후에 재조사 없이 이미 확보한 자료를 근거로 과세처분을 하는 경우 그 과세처분은 적법한 처분이 되는지의 문제이다.

일반적으로 납세고지서의 필요적 기재사항을 누락하는 것과 같은 절차적 위법을 이유로 과세처분이 취소된 경우 과세관청은 납세고지서의 누락사항을 보완하여 기재한 납세고지서로 다시 고지하는 등의 절차를 거쳐 적법하게 새로운 처분을 할 수 있다(대법원 2010. 6. 24. 선고 2007두16493 판결 등). 위법한 중복조사나 세무조사선정절차상의 위법을 이유로 과세처분이 취소된 경우에는 국세기본법상 중복조사가 허용되지 아니하므로 과세관청이 다시 세무조사를 할 수 없고, 따라서 이러한 경우에는 과세관청이 새로운 과세처분을 할 수 없다고 할 것이다. 그런데, 과세예고 통지를 하지 아니하였다거나 과세예고 통지를 하였으나 과세전적부심사청구 기회를 박탈하고 과세처분을 하여 과세처분이 취소된 경우 다시 적법한 절차를 거쳐 과세처분을 하는 것이 가능한지는 문제이다. 위 대법원 2016두49228 판결 등과 같이 그 하자가 중대하고 명백하여 과세처분이 당연무효라고 하는 경우까지 언제든지 다시 처분을 할 수 있다고 한다면, 과세관청은 세법이 정한 절차를 무시하고 처분을 한 다음, 그것도 납세자가 불복하는 경우에 한하여 위법하다는 이유로 과세처분이 취소된다고 하더라도 다시 세법이 정한 절차를 거쳐 동일한 내용의 처분을 할 수 있다는 결론이 되는데, 이는 세법이 보장한 납세

자의 권리를 형해화하는 결과가 된다(납세자가 불복하지 않으면 과세관청이 세법을 무시하고 위법한 처분을 하더라도 아무런 문제가 발생하지 않을 것이다). 따라서 세법이 보장한 납세자의 권리를 침해하였다는 이유로 처분이 취소된 경우에는 특례제척기간을 적용할 수 없고, 새로운 처분을 할 수 없다고 하는 것이 타당하다.

바. 대상 판결의 의의

대상 판결은 재조사 금지에 관한 관세법 제111조의 ‘조사’ 의미와 그에 해당하는지 여부의 판단기준에 관한 종전의 법리(대법원 2020. 2. 13. 선고 2015두745 판결)를 다시 한번 확인해 준 데에 의미가 있다.

대상 판결은 원고가 당초 고지된 조사종료일 직전 또는 조사기간이 도과한 후에야 조사의 주요 쟁점과 관련된 자료를 제출함으로써 세관공무원이 조사종료일 이후에도 여러 차례 원고에게 자료 등을 요청하게 된 점, 조사종료일 이후에 실시된 조사행위는 누락된 과세자료의 수집 또는 신고내용의 정확성을 검증하기 위한 것이거나 원고가 이미 제출한 자료에 대한 추가 설명을 요구한 것에 불과하고, 세관공무원이 원고의 사무실 등 현장을 직접 방문하여 질문조사권 등을 행사한 것은 아닌 점, 그 과정에서 강요, 회유 등 불법적인 수단이 동원되었다고 볼 수 없고, 원고도 위 조사행위에 임의로 협력하는 등 묵시적으로 동의한 점 등 세관공무원이 당초 고지된 조사종료일 이후에도 계속하여 조사를 실시하게 된 경위와 그 목적, 실시한 조사행위의 구체적 내용과 방법, 조사를 통하여 추가로 획득한 자료의 성격, 원고에게 조사결과가 통지된 시점 등을 종합하여, 세관공무원이 당초 고지된 조사종료일 이후에도 실시한 일련의 조사행위는 기존 조사행위의 연장일 뿐이고 그러한 조사행위를 한 것이 세무조사권을 남용한 것이거나 관세법령상 납세자의 절차적 권리를 중대하게 침해하여 위법하다고 볼 수 없으므로 그에 따른 처분이 적법하다고 하였다.

이러한 대상 판결의 결론이 타당한지 의문이다. 구 관세법 시행령 제139조의2 제1항은 관세조사의 조사기간은 조사대상자의 수출입 규모, 조사 인원·방법·범위 및 난이도 등을 종합적으로 고려하여 최소한이 되도록 하되, 방문하여 조사하는 경우에 그 조사기간은 20일 이내로 한다고 규정하면서, 제2항에서 조사대상자가 장부·서류 등을 은닉하거나 그 제출을 지연 또는 거부하는 등 조사를 기피하는 행위가 명백한 경우(제1호) 또는 이에 준하는 사유로 사실관계의 확인이나 증거 확보 등을 위하여 조사기간을 연장할 필요가 있는 경우(제4호)에는 조사기간을 연장할 수 있다고 규정하고 있다. 대상 판결 사안의 경우 당초 납세자에게 사전통지된 조사기간이 2015. 8. 10.부터 2015. 8. 28.까지인데, 그 조사기간에 납세자가 조사에 필요한 주요 서류들을 지연 제출하거나 제출하지 아니하였고, 이에 세관공무원은 그 조사기간 종료 이후 구 관세법 시행령 제139조의2 제2항의 연장절차를 거치지 아니한 채 2017. 4. 6.까지 약 1년 8개월이라는 장기간에 걸쳐 납세자에게 자료 요청과 질문 등을 한 사안이라는 점에서 구 관세법 시행령 제139조의2 제2항 제1호 또는 제4호에 해당하는 것으로 볼 수 있고, 따라서 세관공무원은 마땅히 관세법령에 따른 연장절차를 거쳤어야 한다. 이와 같이 명확하게 조사기간 연장사유가 있음에도 불구하고 구 관세법 시행령 제139조의2 제2항의 조사기간 연장절차를 거치지 아니한 채 사전통지된 조사기간 이후 약 1년 8개월이라는 장기간 동안 계속된 조사에 따른 과세처분이 적법하다고 본 대상 판결은 의문이다.