

Thailand — Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines (WT/DS371)

(2011년 7월 15일 상소보고서 채택)

1. 사실관계

이 사건은 태국이 수입산 담배에 부과하는 관세 및 재정조치에 대해 필리핀이 태국의 조치는 관세평가협정 및 GATT 제3.2조, 제3.4조 및 제10조를 위반한다고 주장하며 태국을 제소한 사건이다.

필리핀은 태국 관세청이 2006년 8월 11일부터 2007년 9월 13일까지 통관된 담배의 거래가격을 사용하지 않고 구성가격을 사용한 것은 관세평가협정 제1.1조 및 제1.2(a)조를 위반하는 것이고, 태국관세청이 적용하고 있는 구성가격은 관세평가협정 제5조 및 제7조를 위반하는 것이라고 주장하였다. 또한 태국이 민감정보를 보호하도록 규정한 제10조와 최종 관세가격 결정에 대한 설명의무를 부과한 제16조를 위반하였다고 주장하였다.

또한 필리핀은 태국의 VAT 제도가 수입산 담배에 대해 동종 국산담배에 부과되는 VAT를 초과한 세금을 부과하도록 하고 있고, 국산담배 판매업자에게만 VAT 공제를 적용하고 있어 GATT 제3.2조 1문을 위반하고 있다고 주장하였다. 나아가 수입담배 판매업자들은 VAT 관련 행정요건(세금송장의 준비 및 송달, VAT 기록 보관, 감사대비)을 충족해야 하는 반면, 국산담배의 경우 VAT가 면제되어 이러한 행정요건을 부담하고 있지 아니하므로 이는 GATT 제3.4조 위반에 해당한다고 주장하였다.

나아가 필리핀은 태국이 담배의 VAT 결정 등과 관련한 법, 규정을 공표하고 있지 않아 제10.1조를 위반하고 있다고 주장하였다. 또한 태국정부 공무원이 정부가 소유하는 국내 유일의 담배제조업체인 태국담배공사(Thailand Tobacco Monopoly, TTM)의 이사를 겸직할 수 있도록 하는 것은 제10.3(a)조에 위반됨을 주장하였다. 또한 관세청 산하 상소위원회(BoA)의 심사과정이 비합리적으로 지연되고 있고 관세문제와 관련한 행정행위를 신속하게 검토할 수 있는 독립된 재판부나 절차가 부재한 점은 제10.3(a)조와 제10.3(b)조에 위반된다고 주장하였다.

아래에서는 GATT 협정 위반여부와 관련된 주요 쟁점을 중심으로 살펴보고자 한다.

2. 주요 쟁점별 이슈 및 판단기준

가. GATT 제3.2조 위반 여부

1) 담배에 대한 VAT

패널은 태국이 국산담배 재판매업자들에 대해서는 VAT 납부의무를 면제하고 수입담배 판매업자들에 대해서는 VAT를 과세한 것은 GATT 제3.2조 제1문을 위반하는 것이라고 판시하였다. 패널은 이와 관련하여 i) 수입 및 국내 제품이 동종물품(like product)인지, ii) 국내제품에 적용되는 기준을 초과하여(in excess of) 수입제품에 과세되었는지를 살펴보았다.

동종물품 분석과 관련하여 필리핀은 “모든(all)” 수입담배와 “모든(all)” 국산담배는 동종물품이며, 특히 같은 가격대에 있는 국내담배와 수입담배는 동종물품이라고 주장하였다. 패널은 제3.2조 1문의 동종성 요건을 판단함에 있어 반드시 “모든” 수입제품이 “모든” 국내제품과 동종일 것을 요구하지 않으며, 수입담배와 일부(some) 국내제품과 동종이어도 제3.2조 1문의 동종성 요건을 충족할 수 있다고 보았다. 패널은 이런 관점에서 제소국인 필리핀이 수입담배와 일부 국내담배가 동종물품임을 증명하고 있는지를 검토하였다. 패널은 제3.2조상의 동종성 분석은 i) 제품의 최종용도(product's end-uses), ii) 소비자의 기호 및 습관(consumers' tastes and habits), iii) 상품의 특성, 성질 및 품질(product's properties, nature and quality), iv) 관세분류(tariff classification)를 고려해야 한다고 언급하고 있다. 태국은 완전히 대체가능한 상품(perfectly substitutable products)만이 제3.2조상의 동종성 요건이 충족된다고 주장하였지만, 패널은 태국이 제시하고 있는 Korea – Alcoholic Beverages 사례가 동일한 상품(identical product)에 국한하고 있는 것을 확인하면서 태국의 주장은 제3.2조 1문상의 동종성 판단을 거의 불가능하게 만드는 것이라고 지적하였다.

패널은 우선 담배는 모두 종이, 담배와 첨가물의 혼합, 필터로 구성되어 있어 국내산 담배와 수입산 담배는 유사한 물리적 특성을 가지고 있다고 보았다. 나아가 두 담배 모두 흡연이라는 동일한 최종용도를 가지고 있다고 보았다. HS코드도 2402.20.90로 동일한 코드를 사용하고 있음을 언급하고 있다. 마지막으로 소비자의 기호 및 습관에 검토하였는데, 패널은 필리핀이 증거로 제출한 Taylor Nelson Sofres의 연구와 대체성 민감도 연구에 대하여 패널은 해당 연구들이 모든 관련 변수를 포함하고 있지 않아 결정적인 결론을 제시하지 않고 있지만, 최소한 말보로와 L&M 담배는 같은 가격대의 동종 국내 담배와 대체가능하다는 점을 보여준다고 보았다. 이에 따라 패널은 말보로 담배는 태국의 Krongthip FF Deluxe 및 Royal Standard FF Deluxe와 동종물품이고, L&M 담배는 태국의 Krongthip, Gold City FF 90, Falling Rain, Krongthip FF 90, Royal Standard FF

Regular, Samit FF 90, 및 Krongthip Lights 담배와 동종물품임을 확인하고 있다.

이어 수입산에 적용되는 VAT가 동종의 국내산 담배에 적용되는 VAT 수준을 초과하여 과세되는지를 검토하였다. 태국의 부가가치세는 Section 79/5 of the Revenue Code에 따라 $7\% * (MRSP - VAT)$ 또는 $7/107 * MRSP$ 로 결정되고 있었다. MRSP는 최대소매판매가(Maximum Retail Selling Price)를 의미하며 다음의 8개의 변수들로 구성된다; c.i.f. or ex factory price + [Customs duties (c.i.f. price*5%)]+ Excise tax ((c.i.f. price + customs duties)*400%)+ Health tax (excise tax*2%)+ Television tax (excise tax*1.5%)+ Local tax (currently 1.86 baht per pack)+ VAT+ Marketing costs.

VAT는 수입상 또는 국내생산업자가 새로운 브랜드를 도입할 때 제안하는 MRSP 또는 권장소비자 가격(Recommended Retail Selling Price, RRSPs 또는 RSPs)을 바탕으로 결정된다. 수입상과 국내생산업체는 MRSP를 구성하는 변수가 변경될 경우 MRSP 변경을 언제든지 요청할 수 있다. 일반적으로 국내 동종담배에는 정부가 과세표준으로 정하고 있는 RRSP가 적용되고 있는 반면, 수입산 담배에 대해서는 MRSP가 적용되었다. 제조국인 필리핀은 MRSP 구성요소에 관세를 포함하고 있어 국산보다 수입산에 높은 MRSP가 적용되고 이는 높은 VAT 부담으로 이어진다고 주장하였다. 필리핀은 또한 MRSP와 달리 RRSP는 고정된 마케팅 비용이 적용되지 않아 수입산과 국내산을 차별하고 있다고 주장하였다.

패널은 이러한 주장을 검토하기 위해 태국의 유일한 담배제조업자인 TTM과 말보로/L&M에 적용되는 VAT 과세가격에 마케팅 비용이 어떻게 반영되는지를 검토하였다. 필리핀은 TTM의 마케팅 비용 계산방식은 수입담배에 적용되는 일반적인 방법과는 다르다고 주장하였다. 패널은 말보로와 L&M의 경우 태국 재무부가 마케팅 비용을 산정함에 있어 TTM에 적용하는 일반적인 방법을 사용하지 않고, 올림방식을 적용하여 마케팅 비용을 부풀리고 있음을 확인하고 있다. 이에 따라 패널은 태국이 담배에 부과하고 있는 VAT는 동종의 국산담배에 비하여 수입담배에 초과 과세하고 있어 GATT 제3.2조 1문을 위반하였다고 판단하였다.

2) 국내산 담배 재판매업자에 대한 VAT면제

필리핀은 태국이 Revenue Code 제81조 및 제82/7조, Royal Decree No. 239 제3(1)조, Order of Revenue Department No. Por. 85/2542에 따라 국산담배 재판매에 대해 VAT를

면제하고 있고 이는 수입담배에 대한 초과과세로 이어져 GATT 제3.2조 1문을 위반하고 있다고 주장하였다.

패널은 앞서 말보로와 L&M 담배와 동일 가격대에 있는 태국산 담배 간에 동종성이 있음을 확인하였으므로 말보로와 L&M 담배와 동일한 가격대에 있는 태국산 담배와 비교하여 수입산에 대해 초과과세되었는지를 검토하였다. 태국은 제3.2조 1문의 적용범위는 최종소비자 수준에서 적용되는 VAT에만 적용되며, 유통과정에서 다양한 사업자들에게 균일하게 부과되는 세금은 포함되지 않는다고 주장하였다. 패널은 VAT는 상품의 최종가격에 포함되는 소비세로 궁극적으로는 최종 소비자가 지불하게 되므로 재판매업자에게 부과되는 VAT는 최종소비자에게 전가될 수 있는 가능성이 높고 따라서 중간 사업자들에게 부과되는 VAT도 제3.2조 1문의 적용을 받는다고 판단하였다.

필리핀은 태국에서 담배를 제조하는 업체는 정부기관인 TTM 하나인데 다양한 법과 규정을 통해 국산담배 재판매시 VAT를 면제하고 있는 것은 제3.2조 1문의 법률상 위반(de jure violation)임을 주장하였고, 태국은 필리핀이 태국의 VAT 시스템을 잘못 이해하고 있으며, 수입담배 재판매자에게 부과되는 VAT는 이러한 세금이 납부되기 전에 세액공제로 자동적으로 무력화되기 때문에 초과과세는 없다고 주장하였다. 패널은 제3.2조 1문의 법률상 위반여부는 *Indonesia – Autos* 사건의 패널이 언급하고 있는 바와 같이 원산지를 기반으로 내국세 구분이 이루어진다면 그 자체로 GATT 제3.2조 위반이 됨을 확인하고 있다. 태국은, 이 사건의 경우 태국 Revenue Code 제81조 및 제82/7조와 Order of Revenue Department No. Por. 85/2542에서 VAT 면제가 정부조직인 담배제조업자가 생산한 담배에 대해서만 적용됨을 명시하고 있어 결국 VAT는 수입산 담배에만 부과되도록 되어 있고, 따라서 수입담배에 초과과세가 이루어지고 있다고 보았다. 이와 관련하여 패널은, 수입담배 재판매자에 대해 PorPor 30 제출을 통해 자동적으로 그리고 동시에 VAT 세액공제가 이루어진다는 태국의 주장을 검토하였다. 패널은 수입품에 초과과세를 하지 않을 의무는 초과과세의 잠재적 위험(potential risk)에 대해서까지 확장될 수 있다고 언급하고, 수입담배 판매업자에 대한 세액공제는 추가적인 절차를 통해 이루어지고 있으므로 태국의 주장처럼 자동적으로 수입담배 재판매자에게 세액공제가 이루어지고 있는 것은 아니라고 보았다. 이러한 분석을 이를 바탕으로 패널은 국내산 담배 재판매업자에서 적용되고 있는 VAT 공제는 GATT 제3.2조 1문을 위반하고 있다고 결론지었다.

상소심에서 태국은 재판매업자에게 주고 있는 VAT 면제는 제3.2조상의 재정조치가 아니라 제3.4조의 적용을 받는 행정요건이고, 설사 해당 조치가 제3.2조의 규율을 받는 사안

이라고 하더라도 세금 양식 작성이라는 요건을 충족하고 입증가능하고 합법적인 매매에 대해서만 세금공제를 가능하게 하도록 하고 있어 제3.2조 위반이 아니라고 주장하였다.

상소기구는 태국의 조치는 수입담배 재판매업자들이 VAT 면제 목적상 필요한 요건을 충족하지 못한 경우 VAT 적용을 받도록 하고 있어 요건충족 여부는 수입담배에 부과되는 세금의 정도에 직접적인 영향을 미친다고 언급하고 있다. 반면, 이러한 VAT에서 완전히 면제되는 국산담배의 경우 재판매업자에서 VAT 부담을 전혀 지우고 있지 않는 것임을 지적하고 있다. 따라서 상소기구는 태국의 조치가 수입담배와 국산담배에 적용되는 개별적 세금의무에 영향을 미친다는 패널의 판정에 동의하면서 태국의 주장을 받아들이지 않고 있다. 나아가 태국의 차별적인 과세는 수입담배 판매업자만 VAT 의무를 부담하는 경우가 발생할 수 있다는 점에 있는 것이지 행정요건 그 자체의 문제는 아님을 언급하고, 이에 따라 제3.2조를 적용하여 태국이 국내담배에 부과하는 내국세를 초과하여 수입담배에 내국세를 부과하였다는 패널의 결정을 지지하였다.

나. GATT 제3.4조 위반 여부

1) 패널심

필리핀은 태국의 국산담배 재판매업자에게 VAT 면제를 해주는 조치는 GATT 제3.4조에 위반된다고 주장하였다. 패널은 이를 판단하기 위하여 i) 동종성 테스트, ii) 조치가 수입 국내에서 판매, 판매를 위한 제공, 구입, 운송, 유통 또는 사용에 영향을 미치는 법과 규정에 해당하는지, iii) 불리한 대우가 있었는지를 검토하였다.

첫째, 동종성 여부의 경우 제3.2조 1문에서 동종성을 판단하였고, 제3.4조상의 동종상품의 범위는 제3.2조에서 의미하는 동종상품보다 넓으므로 동종성은 충족한다고 보았다.

둘째, “영향을 미치는”(affecting) 이라는 용어는 광범위한 적용범위를 가지고 있음을 확인하면서 VAT 관련 행정요건은 GATT 제3.4조에서 말하는 수입담배의 국내판매에 영향을 미치는 조치라고 판단하였다.

셋째, 불리한 대우 여부를 판단하기 위해 i) 수입담배 재판매업자에게 추가적인 행정부담을 지우고 있는지, ii) 이러한 부담이 수입담배의 경쟁에 부정적인 영향을 미치는지를 검토하였다. 패널은 VAT 양식인 Por.Por 30은 담배 재판매업자를 포함하여 모든 VAT 등록자들이 제출할 것이 명시되어 있지만, 국내산 담배만 판매하는 사업을 할 경우 이러한

양식을 제출할 필요도 없고 VAT 등록을 할 의무도 없다는 점을 지적하였다. 따라서 국내 담배 재판매업자에게만 VAT를 면제하는 조치는 이와 관련된 추가적인 행정부담도 덜어 주는 조치라고 보았다. 또한 국산 담배를 판매하는 VAT 등록자라고 하더라도 Por.Por 30 양식을 작성함에 있어 일부 항목에 대해서는 작성하지 않도록 하고 있어 이러한 점도 국산담배 재판매업자의 행정부담을 경감시키는 것으로 보았다. 결론적으로 패널은 태국이 Por.Por 30 양식의 작성과 제출에 있어, 수입담배 재판매자에게 추가적인 행정상의 부담을 지우고 있다고 보았다. 이어 패널은 수입담배 재판매업자들에게 세금 및 제품, 원자재 관련 기록의 작성 및 관리를 요구할 뿐만 아니라 회계와 감사를 목적으로 국내담배 재판매업자보다 더 많은 양의 정보를 기록하고 유지할 것을 요구하고 있음을 확인하고 있다. 나아가 VAT 관련 행정요건을 충족하지 못할 경우 수입담배 판매업자들만 잠재적으로 다양한 벌금과 제재를 받도록 되어 있어 이러한 점도 추가적인 행정부담으로 판단하였다.

이어 패널은 VAT 양식의 작성과 제출, 세금 등 다양한 기록유지요건, 감사를 위한 서류의 준비와 유지, 벌금 및 기타 제재와 같이 VAT와 관련된 조치들에 따른 추가적인 행정요건들로 인하여 태국시장에서 수입담배의 경쟁에 부정적인 영향을 미치는지를 검토하였다. 패널은 태국의 행정요건들은 태국 시장 내 수입담배의 경쟁 기회를 잠재적으로 변경시킬 수 있는 가능성이 있다고 보았다. 결론적으로 패널은 행정요건과 관련하여 수입담배에 불리한 대우가 존재한다고 보아 GATT 제3.4조 위반임에 해당한다고 판정하였다.

패널은 VAT와 관련한 행정요건이 GATT 제20(d)조로 정당화될 수 있는지를 검토하였다. 패널은 해당 조항을 원용하는 국가가 VAT 관련법은 GATT 협정에 합치하고, 이행을 확보하기 위해 필요한 조치라는 점을 보여주어야 하지만 태국이 이러한 점을 입증하지 못하여 태국의 VAT 관련법들은 GATT 제20(d)조로 정당화될 수 없다고 결론지었다.

2) 상소심

상소심에서 태국은 패널이 불리한 대우 기준을 잘못 적용하였다고 주장하였다. 특히 패널이 조치상의 차이가 비용에 영향을 미치고 수입담배의 경쟁상황에 잠재적으로 불리한 영향을 미칠 수 있다(*differences could affect costs and could potentially affect the competitive position of imported cigarettes in a negative manner*)고 판단함으로써 이론적 가능성에 근거한 부적절한 기준을 적용하였다고 주장하였다. 또한 수입담배에 부과되고 있는 행정요건은 아주 미미한(*very minor*) 차이에 불과하며, 태국정부는 수입상품에게 '불리한 대우(*less favourable*)'를 주지 않는 한 수입상품에 이런 행정요건을 적용할 수 있는 권리를 가지고 있음을 주장하였다.

상소기구는 US – FSC(Article 21.5 – EC) 사례를 언급하면서 불리한 대우가 단순히 실질적 효과(actual effects)에만 근거할 필요는 없고, 경쟁관계에 영향을 미치는 잠재적 효과(potential effects)도 고려할 수 있음을 확인하고 있다. 또한 상소기구는 패널이 필리핀이 제출한 연구를 검토하여 수입담배와 국산담배간의 가격민감도 정도와 전환패턴을 검토하였음을 확인하면서 추가적인 행정요건은 수입산 담배의 경쟁관계에 부정적인 영향을 미친다는 점을 확인하고 있음을 언급하고 있다. 결론적으로 상소기구는 태국의 주장을 받아들이지 않고, 패널의 결론을 지지하고 있다.

나아가 태국은 GATT 제20(d)조 정당화될 수 없다고 판단한 패널의 결론에 대해서도 상소하였다. 태국은 패널이 Section VII.F.6(b)(ii)를 상호참조(cross-reference)하면서 추가적인 행정요건이 GATT 제3.4조 위반이라 판단한 후에, 이러한 행정요건은 법률준수를 확보하기 위해 필요한 것으로 정당화할 수 없다고 판단하고 있는바 이는 순환논법(circular reasoning)을 적용한 것으로 잘못된 판단이라고 주장하고 있다. 태국은 패널의 이러한 치명적인 실수(fundamental error)로 인해 태국의 제20(d)조 방어 권리가 박탈되었음을 주장하였다. 상소기구는 태국의 주장대로 패널이 순환논리를 취한 것은 잘못된 접근이라는 점을 인정하고 있다.

이에 따라 상소기구는 태국의 제20(d)조 정당화 주장을 다시 판단하고 있다. 상소기구는 해당 조항으로 조치가 정당화되기 위해서는 i) 조치가 WTO에 합치하는 법률이나 규정의 준수를 확보하기 위한 조치이어야 하고, ii) 조치가 이러한 법률이나 규정의 준수를 확보하기 위해 필요하여야 하며, iii) 두문의 요건들을 충족해야 함을 확인하고 있다. 상소기구는 첫째, 태국이 수입담배와 국산담배간의 차별적 대우를 정당화할 이유를 설명하는 대신 VAT 부담과 관련한 행정요건을 정당화하고 있으며, 둘째, 태국이 조치의 준수가 요구되는 “법률이나 규정”이 무엇인지에 대해 정확히 밝히지 못하고 있으며, 셋째, 필요성 요건을 입증하지 못하였고, 넷째, 두문요건에 충족여부도 입증하지 못하고 있음을 확인하고, 이를 바탕으로 태국의 제20조 (d)호 주장을 받아들이지 않았다.

다. GATT 제10조 위반 여부

1) 제10.1항

제소국인 필리핀은 태국의 MRSP 결정과 관련된 모든 요소들은 제10.1조에서 언급되고 있는 일반적으로 적용되는 법, 규정, 판결, 결정에 포함되므로, 해당 요소들은 모두 공표

되어야 하는데 태국은 이를 공표하지 않았으므로 제10.1조에 합치하지 않는다고 주장하였다. 패널은 제10.1조는 MRSP 결정방법과 관련한 모든 요소들이 공표될 것을 요구하고 있지 않으며, MRSP 결정관련 일반적인 방법론(general methodology)이 공표된다면 제10.1조상의 의무에 합치한다고 보았다. 태국은 MRSP를 구성하는 8개의 요건을 공개하고 있으므로 제10.1조 위반을 구성하지 아니한다고 주장하였으나, 패널은 이러한 MRSP를 구성하는 구체적인 요건을 공개하는 것 외에도 수입업자들이 이러한 구체적인 정보를 숙지할 수 있도록 (acquainted with) 하여야 하며, 이를 위해 수입업자들이 제공하는 정보가 어떻게 처리되는지 또한 마케팅 비용 계산시 수입업자가 제공한 정보를 활용하지 않을 경우 태국 재무부가 이를 어떻게 처리하는지를 알려줄 필요가 있음을 지적하고 있다. 이를 바탕으로 패널은 태국이 MRSP 결정시 사용되는 일반적인 방법론을 제10.1조에 합치하게 공표하지 않았다고 결론짓고 있다.

2) 제10.3항

필리핀은 태국이 TTM 이사로 정부 공무원을 임명하는 것은 편파적이고(partial) 비합리적인(unreasonable) 행정이 이루어지게 되어 제10.3(a)조에서 언급하고 있는 공정하고 합리적인 방법으로 법, 규정, 판결, 결정 등을 운영하여야 할 의무를 위반한 것이라고 주장하였다. 패널은 필리핀이 제시하고 있는 공무원 이사 임명의 네 가지 문제점, 즉 정부공무원이 수입담배 및 국산담배에 관한 태국 관세법과 관련한 결정을 내릴 권한을 보유하고 있다는 점, TTM의 직접적 경쟁자인 PM 태국의 기밀정보에 접근할 수 있다는 점, TTM 이익을 극대화하기 위한 재정적 인센티브가 주어지고 있는 점, 담배관련 관세 및 세금 결정을 내림에 있어 공무원으로서의 자격을 부적절하게 사용하는 것을 방지할 안전장치가 없다는 점을 검토하고, 이러한 점들만으로 TTM의 이사로 임명된 정부 공무원이 태국 관세 및 재정규칙을 공정하지 못하거나 합리적이지 않게 운영하는 것이라고 볼 수는 없다고 판단하였다.

한편 필리핀은 관세관련 상소를 다루고 있는 관세청 산하 상소위원회(BoA)의 심사가 비합리적으로 지연되고 있어 GATT 제10.3(a)조와 합치하지 아니한다고 주장하였다. 패널은 BoA 심사 과정 전반에 걸쳐 전반적인 지연이 발생하고 있으며, 이러한 지연은 상황의 성격에 비추어볼 때 적절하지 않음을 확인하고, 이로 인해 태국조세법원의 심사도 신속히 이루어지지 못하고 있다고 언급했다. 이를 바탕으로 패널은 상소위원회의 심사 지연은 GATT 제10.3(a)조 및 GATT 제10.3(b)조상의 의무를 위반하는 것이라고 판단하였다.

작성자: 법무법인(유) 세종 국제통상법센터