관세무역연구
제1권 제1호 2024. 3.
pp. 87~125.

논문투고일 2024. 02. 19.
심사완료일 2024. 03. 04.
게재확정일 2024. 03. 27.

국제법을 수용한 국내법 해석방안에 관한 연구

한상필*

목 차

Ⅰ. 문제의 제기
Ⅱ. 「WTO 관세평가협정」의 조약 여부 고찰
Ⅲ. 조약의 국내법적 효력 및 해석원칙에 관한 연구
Ⅳ. 「관세법」 관세평가 조문 해석 사례 적용 연구
Ⅴ. 결론
참고문헌

관세평가에 관한 실체적 규정을 담고 있는 「WTO 관세평가협정」을 수용한 국내법인 「관세법」 조문에 규정된 문언을 해석할 때 「WTO 관세평가협정」에 규정된 정의 조항과 「관세법」 정의 조항 중 어느 조항을 우선 적용하여 해석·적용하여야 하는지를 검토·연구하였다.

외교부의 발표자료 및 사법당국의 결정·판례를 통하여 「WTO 관세평가협정」의 국내법적 지위는 조약인 「WTO 설립협정」의 부속협정인 다자간무역협정으로서 「헌법」 제6조제1항에 의거 국내법과 동일한 효력을 가지고 있다. 또한 국내법과 조약인 국제법이 충돌하는 경우에는 '신법 우선의 원칙' 또는 '특별법 우선의 원칙'이 적용되는 바, 조약은 국제법으로서 국내법에 비하여 특별법적 우선 지위를 가지고 있음을 확인한 바 있으며, 해석에 있어 조약에 정의되지 않는 한 「조약에 관한 비엔나협약」에 따라야 하는 것을 도출할 수 있다.

대상판례에 조약의 지위를 가진 「WTO 관세평가협정」과 이를 수용한 국내법인 「관세법」을 해석하는데 있어서, 첫째 조약의 적용방식측면 고찰, 둘째 법률적용 우선원칙 고찰, 셋째 「조약법에 관한 비엔나협약」에 따른 해석방법 적용 고찰, 넷째 적용 대상판례 국내법 정의조항 고찰 등 4가지를 통하여 조약의 우선 적용 및 해석원칙을 도출할 수 있었다. 또한 대상판례가 국내법 정의 조항을 적용하여 설시한 부분에 대하여 조약의 우선적용을 통하여 관세당국의 일관성있는 해석원칙의 정당성을 확보할 수 있었다. 추가하여 「WTO 관세평가협정」과 국내법 해석을 위한 조화방안으로서 조약의 특별법 지위를 부여한 국내법령을 소개하고 이를 분명하게 하기 위한 개선방안도 제시하였다.

| **주제어** WTO 관세평가협정, 해석, 조약, 특별법 우선원칙

* 관세인재개발원 전문교수, E-Mail: cotas0809@hanmail.net

Ⅰ. 문제의 제기

사회가 있는 곳에 법이 있듯이, 국제사회에서도 주요 행위자인 국가나 국제기구 사이에 수없이 많은 약속이 존재한다. 이러한 국제적인 약속이 성실하게 지켜지도록 하기 위해서 문서화되고 국제법의 규율을 받게 되는, 이렇게 형성된 약속을 조약이라고 한다. 「조약법에 관한 비엔나협약」(Vienna Convention on the Law of Treaties)[1] 제2조제1항에서는 조약을 "단일의 문서에 둘 또는 그 이상의 관련문서에 구현되고 있는가에 관계없이, 또한 그 특정의 명칭에 관계없이, 서면형식으로 국가 간에 체결되며 또한 국제법에 의하여 규율되는 국제적 합의"('treaty' means an international agreement concluded between States in written form and governed by international law, whether embodied in a single instrument or in two or more related instruments and whatever its particular designation;)라고 규정하고 있다. 협약에서처럼 조약은 전통적으로 둘 이상의 국가 간의 합의라고 정의하고 있지만, 국제기구도 독립적인 국제법 주체로서 국가와 조약을 체결함은 물론, 국제기구 간에도 조약을 체결하고 있다. 따라서 조약의 체결 주체는 국가와 국제기구와 같은 국제법 주체라고 할 수 있다. 정리하면 조약은 ① 국제법 주체 간에 ② 권리·의무 관계를 창출하기 위하여 ③ 서면 형식으로 체결되며 ④ 국제법에 따라 규율되는 합의이다. 조약의 주요 유형을 정리하면 〈표 1〉과 같다.

〈표 1〉 조약의 주요 유형

구분	주요 내용
조약(Treaty)	가장 격식을 띠지는 정치적·외교적 기본 관계나 지위에 관한 실질적 합의를 기록 예) 한-러시아 기본관계에 관한 조약(1993)
규약(Covenant) 헌장(Charter) 규정(Statute)	주로 국제기구를 구성하거나 특정 제도를 규율하는 다자 간 국제합의에 가장 많이 사용 예) 국제연맹규약, 국제연합헌장, 국제사법재판소규정 등
협정(Agreement)	비정치적인 전문적·기술적 주제를 다루는 경우 예) 한-르완다 항공업무에 관한 협정(2023)

1) 국제법의 중요한 부분을 차지하는 조약이 어떻게 체결·적용·해석되어야 하는지에 관하여 국가 간 통일된 규칙이 있어야 한다는 인식에 따라, 1947년에 설립된 유엔 제6위원회 산하 국제법위원회(International Law Commission)에서 조약법의 성문화 작업이 구체화되었고, 그 노력의 결실로 1969년에 「조약법에 관한 비엔나협약」이 채택됨(1980.1.27. 발효)
* 외교부-외교정책-조약정보-다자조약, https://treatyweb.mofa.go.kr/legsTreatyDetailInqyWinCall.do 국회동의 1976.12.16., 우리나라 발효일 1980.1.27. 발효(조약 697)

구분	주요 내용
협약 (Convention)	- 특정분야나 기술적 사항에 관한 입법적 성격의 합의에 사용 예) 한-캄보디아 소득에 대한 조세의 이중과세 방지와 탈세예방을 위한 협약(2021) - 국제기구 주관하에 개최되는 국제회의 또는 외교회의에서 체결하는 다자조약에 사용 예) 외교관계에 관한 비엔나협약(1961)
의정서 (Protocol)	주로 기본적인 문서를 개정하거나 보충하는 성격의 조약에 사용 예) 한-미 자유무역협정을 개정하는 대한민국 정부와 미합중국 정부간의 의정서(2019), 만국우편연합헌장 제11 추가의정서(2022)
교환각서 (Exchange of Notes)	한 국가의 대표가 제안하는 각서를 보내면 상대편 국가의 대표가 그에 회답하는 각서를 보내는 방식으로 체결되며, 주로 기술적 성질의 사항에 사용 예) 한-이집트 통합기술교육 클러스터 마스터플랜 수립사업 교환각서(2015)

출처 : 알기쉬운 조약 및 기관간 약정 업무(외교부, 2023)

「헌법」 6조는 “이 헌법에 의해서 체결·공포된 조약과 일반적으로 승인된 국제법규는 국내법과 같은 효력을 가지고 있다.”라고 규정하고 있다. 사실 「헌법」 제6조제1항은 문언상으로 볼 때 여러 가지 해석이 가능하며, 이 같은 조항의 의미는 최종적으로 사법부의 실행을 통해 확정되어질 것이다. 즉, 「헌법」 제6조제1항의 구체적 의미는 문언에 반하지 않는 범위 내에서 국내적 실행을 통해 확립될 대상이다(정인섭, 2015).

이 논문은 관세평가에 관한 실체적 규정을 담고 있는 「GATT1994 제7조 이행에 관한 협정」(Agreement on Implementation of Article Ⅶ of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994, 이하 「WTO 관세평가협정」이라 한다)을 수용한 「관세법」 제30조 내지 제35조의 관세평가 조문의 문언을 해석할 때 「WTO 관세평가협정」에 규정된 정의 조항과 「관세법」 정의 조항 중 어느 조항을 우선 적용하여 해석하여야 하는지를 검토한다. ⅰ)무역거래사실을 확인하고, ⅱ)해석된 법령을 ⅲ)적용하는데 있어, 무역거래사실에 해석된 법령을 적용하는 부분에 관한 다툼은 존재할 수는 있으나, 조약을 수용한 법령을 해석하는 영역에 있어서 우선 적용하여야 하는 해석원칙이 무엇인가를 고찰하기 위하여 연구하는 계기가 되었다. 연구방법은 「WTO 관세평가협정」의 조약 여부 및 조약의 국내법적 효력에 관한 논문 등 문헌과 헌법재판소 결정례, 대법원 판례 등을 고찰하여 「WTO 관세평가협정」과 관세법령상 관세평가 규정에 우선적으로 적용·타당한 해석방법이 무엇인지를 제시하고자 한다.

Ⅱ. 「WTO 관세평가협정」의 조약 여부 고찰

1. 외교부 자료분석을 통한 조약 여부 검토

관세평가의 국제적인 표준의 필요성에 관한 최초의 공식 논의는 국제연맹 시절인 1920년대 말에 시작되었으며, 1945년 UN 창설을 계기로 논의가 본격화되고 1947.10.30. 제네바에서 GATT협정(GATT 1947)[2] 채택이라는 결실로 완성되었다. 즉 관세평가에 관한 국제규범인 제7조가 포함된 GATT협정이 제정됨으로써 관세평가에 관한 국제표준이 제정된 것이다. GATT협정 체약국이 자국의 관세평가 규정을 제7조의 기준에 부합하는 내용으로 정함으로써 적어도 GATT 협정 체약국 간에는 관세평가에 관하여 어느 정도 통일된 기준을 갖게 되었다. 그러나 GATT 제7조 자체는 집행력을 갖는 규범이 아니어서 이를 기준으로 한다 해도 각 국의 평가규정이 통일되지 않는 이상 평가제도가 무역장벽이 된다는 종래의 문제가 완전히 해결된 것은 아니었다. 따라서 GATT 제7조의 기준을 바탕으로 세계 모든 나라가 똑같이 적용할 수 있는 집행규범으로서의 국제표준의 필요성은 여전히 남게 되었다.

GATT 제7조의 기준에 부합하는 세계 최초의 관세평가에 관한 국제규범은 브뤼셀평가협약(BDV, Brussels Definition of Value)이다. 정식명칭은 「관세목적을 위한 물품의 평가에 관한 협약(Convention on the Valuation of Goods for Customs Purposes)[3]」(1953.7.28. 발효)으로, 유럽관세동맹(European Customs Union) 주도하에 1950년 브뤼셀에서 제정되었다. 이 협약은 이후 1981.1.1. 발효된 「GATT 제7조의 이행에 관한 협정[4]」(Agreement on Implementation of Article Ⅶ of the General Agreement on Tariffs and Trade, 이하 「GATT 관세평가협정(GATT Customs Valuation Agreement)」이라 한다)이 등장하기까지 관세평가에 관한 최초이자 유일한 국제규범이었으며, 종가세제하에서 CIF주의 과세가격 개념을 정립하였다. 브뤼셀평가협약은 우리나라를 비롯한 아시아·유럽·

---

2) 외교부-외교정책-조약정보-다자조약, https://treatyweb.mofa.go.kr/legsTreatyDetailInqyWinCall.do
관세와 무역에 관한 일반협정에의 대한민국 가입을 위한 의정서(Protocol for the Accession of Korea to the General Agreement on Tariffs and Trade)
국회동의 1967.3.10. 우리나라 발효일 1967.4.14.(조약 243)

3) 외교부-외교정책-조약정보-다자조약, https://treatyweb.mofa.go.kr/legsTreatyDetailInqyWinCall.do
국회동의 1968.4.16. 우리나라 발효일 1968.10.2.(조약 283)→1982.4.28. 외교부고시 제76호로 종료

4) 외교부-외교정책-조약정보-다자조약, https://treatyweb.mofa.go.kr/legsTreatyDetailInqyWinCall.do
국회동의 1980.12.5. 우리나라 발효일 1981.2.6.(조약 729)

아프리카 여러 국가의 평가규범으로 광범위하게 채택되었으며, 협약의 시행을 CCC[, 관세협력이사회, Customs Cooperation Organization, 실무명칭-WCO(World Customs Organization, 세계관세기구)]가 주관함에 따라 다수의 CCC 회원국이 이 협약의 체약국이 되거나 비록 체약국은 아니지만 협약 내용을 각국의 국내법에 도입하여 사실상 시행하였다. 그러나 미국, 캐나다 등 전통적으로 FOB주의를 채택해 온 국가는 수용하지 않았으며, 이로 인하여 브뤼셀평가협약에 의한 관세평가는 국제표준으로서의 실효성 측면에서는 여전히 의문의 여지를 남긴 결과가 되었다.

1973년부터 시작된 GATT의 제7차 다자간 무역협상인 도쿄라운드에서 브뤼셀평가협약을 대체할 새로운 평가협정 제정 추진이 구체화되기 시작하여 1979.4.12에 이른바 「GATT 관세평가협정」이 채택됨으로써 최종 타결을 보게 되었다. 「GATT 관세평가협정」은 그 정식명칭인 「GATT 제7조의 이행에 관한 협정(Agreement on Implementation of Article Ⅶ of the General Agreement on Tariffs and Trade」에서 알 수 있듯이 GATT 제7조 규정의 통일적 이행을 목표로 하는 브뤼셀평가협약의 경우와 다름이 없다. 「GATT 관세평가협정」이 본격적으로 시행됨에 따라 종래 브뤼셀평가협약 시대의 여러 문제점을 해소하고 협정의 제정목적을 어느 정도 달성한 것은 사실이나, 협정 가입 자체가 각 나라의 재량에 달려있어 모든 나라가 이 협정에 가입[5]한 것은 아니었으므로 여전히 국제표준으로서의 실효성은 충분하다고 할 수 없는 상황이었다.

「GATT 관세평가협정」이 관세평가의 국제적인 표준으로서 실효성을 확보하기 위하여 우루과이라운드(1986년~1994년)에서는 동 규정을 재검토하였고, 최종적으로 기존 협정의 구성방식과 일부 자구를 수정하여 새로운 협정을 체결하는 것으로 종결되었으며, 정식명칭은 「GATT1994 제7조 이행에 관한 협정(Agreement on Implementation of Article Ⅶ of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994)[6]」이나, 실무상 「WTO 관세평가협정」(WTO Customs Valuation Agreement)으로 불려진다. 이 협정은 그 명칭에서 알 수 있는 바와 같이 협정의 실체인 평가규칙(제1방법~제6방법)에서 종전의 「GATT 관세평가협정」과 동일하다. 그러나 「GATT 관세평가협정」이 독립된 개별협정인데 비해 「WTO 관세평가

5) 우루과이 라운드 타결 직전인 1994년도 현재 체약국은 35개(EC 포함)
6) 외교부-외교정책-조약정보-다자조약, https://treatyweb.mofa.go.kr/legsTreatyDetailInqyWinCall.do 세계무역기구 설립을 위한 마라케쉬협정(Agreement Establihsing The World Trade Organization) Annex1[국회동의 1994.12.16. 우리나라 발효일 1995.1.1.(조약 1265)]

협정」은 「WTO 설립협정」(Agreement Establishing the World Trade Organization)[7]의 부속협정이라는 점에서 협정으로서의 지위가 다르다고 할 수 있다. 이는 「GATT 관세평가협정」은 체약국에 한하여 이행의 책임을 지는데 반해 이 협정의 경우는 모든 WTO 회원국[8]이 자동적으로 이행의무를 진다는 뜻이 된다.

「WTO 설립협정」은 WTO 설립에 관한 규정과 WTO협정 전반에 대한 총칙적인 내용을 규정하고 있는 설립협정 본문(16개 조항)과 부속서로서 WTO 전(全) 회원국에 적용되는 18개 다자간 무역협정(부속서 1,2,3)[9] 및 협정 수락국들에게만 적용되는 4개 복수국간 무역협정(부속서 4)으로 구성되어 있으며, 〈표 2〉와 같다. 동 협정에 부속된 GATT협정은 법적으로 서로 다른(legally distinct) GATT1947과 GATT1994[10]로 나누어진다. 「WTO 관세평가

---

7) 외교부 Website, https://treatyweb.mofa.go.kr/legsTreatyDetailInqyWinCall.do, 2024.1.30. 방문
상태 : 발효
분야 : 무역/통상/산업
조약명 : 세계무역기구설립을 위한 마라케쉬협정 (WTO)
채택일자 및 장소 : 1994년 04월 15일마라케쉬에서 작성
기탁처 : 관세및무역에관한일반협정 사무총장
발효일 : 1995년 01월 01일
국무회의심의 : 1994년 06월 20일 [26] 회
국회동의 : 완료 1994년 12월 16일(제170회 국회 제19차 본회의)
기탁일 : 1994년 12월30일
우리나라 발효일 : 1995년 01월 01일 (조약 1265)
관보게재일 : 1994년 12월 31일
수록문헌 : 다자조약집 제12권
부속서 : 아래는 동협정의 부속서로서 동일자로 우리나라에 대해 발효됨. 1994년 관세 및 무역에 관한 일반협정 (General Agreement on Tariffs and Trade, 1994) 농업에 관한 협정 (Agreement on Agriculture) 위생 및 식물위생 조치의 적용에 관한 협정 (Agreement on the Application of Sanitary and Phytosanitary Measures) 섬유 및 의류에 관한 협정 (Agreement on Textiles and Clothing) 무역에 관한 기술장벽에 관한 협정 (Agreement on Technical Barriers to Trade) 무역관련 투자조치에 관한 협정 (Agreement on Trade-Related Investment Measures) 1994년도 관세 및 무역에 관한 일반협정 제6조의 이행에 관한 협정 (Agreement on Implementation of Article VI of the General Agreement on Tariffs and Trade, 1994) 1994년도 관세 및 무역에 관한 일반협정 제7조의 이행에 관한 협정 (Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade, 1994) 선적선 검사에 관한 협정 (Agreement on Preshipment Inspection) 원산지 규정에 관한 협정 (Agreement on Rules of Origin) 수입허가 절차에 관한 협정 (Agreement on Import Licensing Procedures) 보조금 및 상계조치에 관한 협정 (Agreement on Subsidies and Countervailing Measures) 긴급수입 제한조치에 관한 협정 (Agreement on Safeguards) 서비스 무역에 관한 일반협정 (General Agreement on Trade in Services) 무역관련 지적재산권에 관한 협정 (Agreement on Trade-Related Aspects of Intellectual Property Rights) 분쟁해결규칙 및 절차에 관한 양해 (Understanding on Rules and Procedures Governing the Settlement of Disputes) 무역정책검토제도 (Trade Policy Review Mechanism)

8) WTO회원국은 1995년 말 115개국, 2023.12.31. 현재 164개국이다.

9) 현재는 2017.2 발효된 Agreement Trade Facilitation이 추가되어, 총 18개 다자간 협정이 있다.

협정」은 「WTO 설립협정」의 부속협정으로서, 외교부에 따르면 "동 협정의 부속서로서 1995.1.1.자로 우리나라에 발효(조약 1265)되었다"고 발표[11]하고 있다.

〈표 2〉「WTO 설립협정」 부속서의 구성

Annex 1

Annex 1A Multilateral Agreements on Trade in Goods
- **GATT 1994**
  - (a) **GATT 1947**
  - (b) The provisions of the legal instruments set forth below
    - (i) protocol and certifications relating to tariff concessions;
    - (ii) protocol of accession;
    - (iii) decisions on waivers granted under Article XXV of GATT 1947
    - (iv) other decisions of the CONTRACTING PARTIES to GATT 1947;
  - (c) The Understandings set forth below
    - (i) Other duties and charges (GATT Art. II : I(b)), Understanding
    - (ii) State trading enterprises (GATT Art. XVII), Understanding
    - (iii) Balance-of-payments, Understanding
    - (iv) Regional trade agreements (GATT Art. XXIV)
    - (v) Waivers of Obligations, Understanding
    - (vi) Concession withdrawal (GATT Art. XXVIII), Understanding
  - (d) Marrakesh Protocol to the GATT 1994
- Agreement on Agriculture
- Agreement on Sanitary and Phytosanitary Measures
- Agreement on Textiles and Clothing (terminated on 1.1 2005)
- Agreement on Technical Barriers to Trade
- Agreement on Trade-Related Investment Measures (TRIMs)
- Agreement on Anti-dumping (Article VI of GATT 1994)
- **Agreement on Customs valuation (Article VII of GATT 1994)**
- Agreement on Preshipment Inspection
- Agreement on Rules of Origin
- Agreement on Import Licensing
- Agreement on Subsidies and Countervailing Measures
- Agreement on Safeguards

Annex 1B General Agreement on Trade in Services (GATS)

Annex 1C Trade-Related Aspects of Intellectual Property Rights (TRIPS)

Annex 2 Dispute Settlement Understanding

Annex 3 Trade Policy Review Mechanism

Annex 4 Plurilateral Trade Agreements

Annex 4(a) Agreement on Trade in Civil Aircraft

Annex 4(b) Agreement on Government Procurement

Annex 4(c) International Dairy Agreement (terminated end 1997)

Annex 4(d) International Bovine Meat Agreement

출처 : WTO

10) WTO 출범과 함께 본래의 GATT(GATT1947)는 그동안의 개정사항을 묶어 GATT1994로 명칭을 바꾸어 WTO설립협정의 부속협정으로 수용되었다. 1994년도 GATT라고도 불리운다.

11) 주석 7) 참조

GATT1947은 1947.10.30. 성립된 원래의 GATT협정으로서 WTO 설립 이전에 개정(수정)된 규정이고, GATT1994는 GATT1947을 포함하여 WTO 설립 이전에 발효한 '관세양허와 관련한 의정서와 증명서'등 4개 법률문서의 규정, '기타의 관세 및 부담금에 관한 제2조 제1항(b)의 해석에 관한 양해'등 6개 양해(Understanding) 및 마라케시 의정서의 4개 부분으로 구성된다.

GATT1994를 구성하는 (GATT1947을 제외한) 4개 법률문서, 6개 양해 및 마라케시 의정서는 GATT1947을 새로이 해석하거나 보완 또는 변경하는 내용에 관한 체약국 간의 합의로서, 사실상 GATT1947 규정에 대한 개정의 효력을 가진다. 다시 말하면, GATT1994는 앞의 4개 법률문서, 6개 양해 및 마라케시 의정서와 이들에 의하여 개정된 내용을 제외하고 남은 (아직도 유효한 조문으로 구성된) GATT1947 규정의 집합이라고 할 수 있다. 따라서 GATT1947은 이들 4개 법률문서, 양해 등과 상충되지 않는 내용으로 해석되어야 한다. 한편, 관세평가에 대하여 정하는 제7조는 원래의 GATT 제7조이므로 GATT1947 규정의 일부이다. 그럼에도 이를 GATT1994 제7조라고 하는 것은 앞서 본대로 GATT1994를 구성하는 4개 법률문서, 양해 등에 의하여 수정된 내용의 GATT1947 제7조라는 의미이다. 따라서 형식상 현재로는 GATT1947 제7조는 관세평가의 유효한 법원이라고 할 수 없다. 다만, GATT1994를 구성하는 4개 법률문서, 양해 등은 관세평가와 직접적인 관련이 없으므로 GATT1994 제7조와 GATT1947 제7조간에 내용상 실질적인 차이는 없다.

GATT1994와 「WTO 관세평가협정」은 그 자체로 독립된 개별협정이 아니고 각각 「WTO 설립협정」의 부속협정인 점이 서로 같다. 외교부에서 발표[12]한 바와 같이 「WTO 설립협정」은 조약이므로 그 부속협정인 GATT1994 제7조와 「WTO 관세평가협정」도 조약의 지위를 부여받고 있다. 그런데 이 양자가 정하는 내용이 서로 다른 경우에 어느 쪽 규정이 우선하는지에 대하여 「WTO 설립협정」은 그 부속서 1A에 대한 일반주해에서 "GATT1994의 규정과 부속서 1A의 그 밖의 협정의 규정이 상충하는 경우에는 상충의 범위 내에서 그 밖의 협정 규정이 우선한다[13]"라고 하여 「WTO 관세평가협정」의 우선적 효력을

12) 주석 7) 참조

13) In the event of conflict between a provision of the GATT 1994 and a provision of another agreement in Annex 1A to the Agreement Establishing the WTO …, the provision of the other agreement shall prevail to the extent of the conflict. (general interpretative note to Annex 1A) 1994년도 관세및무역에관한일반협정의 규정과 세계무역기구설립을 위한협정(부속서 1가의 협정에서는 "세계무역기구협정"이라 한다)의 부속서 1가의 그 밖의 협정의 규정이 상충하는 경우 상충 범위내에서

정하고 있다. 따라서 적용 우선순위는 「WTO 관세평가협정」(GATT1994 제7조 이행에 관한 협정)-「GATT 관세평가협정」(GATT 제7조 이행에 관한 협정)[14] 순서로 적용하며, 「WTO 설립협정」과 다자간무역협정인 「WTO 관세평가협정」에 달리 규정되지 않는 한 GATT1947 틀 내에서 설립된 기구의 결정, 절차 및 통상적인 관행에 따르도록 규정하고 있다[15].

「GATT 관세평가협정」은 1981.1.1. 발효되었으나, 개도국에 대한 특례규정에 따라 5년간의 시행유보기간이 경과한 1986.1.1.부터 본격적으로 시행되기로 하였다. 그러나 우리나라는 1980.12.5. 국회의 동의를 얻어 1981.2.6. 발효(조약 729)되었으며, 1983.12.29. 관세법 개정안(법률 제3666호)[16]에 반영되어 1984.7.1.부터 시행되었다. 동 내용은 GATT체제가 1995.1.1. WTO라는 국제기구 신설로 이어져 「WTO 관세평가협정」으로 대체되었을 뿐 관세평가관련 실체규정은 현재의 관세법 규정과 동일하다.

그 밖의 협정 규정이 우선한다.

14) 과거 「GATT 제7조의 이행에 관한 협정의 의정서」는 WTO 관세평가협정 제3부속서에 의하여 조문의 구성방식만 바뀐 채 사실상 내용의 변경없이 수용되었다.
(한국국제경제법학회, 신국제경제법, 박영사, 2018년, p288)

15) WTO 설립협정 제16조 기타조항 Article XVI Miscellaneous Provisions
1. 이 협정 또는 다자간무역협정에 달리 규정되지 아니하는 한, 세계무역기구는 1947년도 GATT 체약국단 및 1947년도 GATT의 틀 내에서 설립된 기구의 결정,절차 및 통상적인 관행에 따른다.
1. Except as otherwise provided under this Agreement or the Multilateral Trade Agreements, the WTO shall be guided by the decisions, procedures and customary practices followed by the CONTRACTING PARTIES to GATT 1947 and the bodies established in the framework of GATT 1947. Page 18
2. 실행 가능한 범위내에서, 1947년도 GATT 사무국이 세계무역기구의 사무국이 되며 이 협정 제6조제2항에 따라 각료회의가 사무총장을 임명할 때까지 1947년도 GATT 사무총장이 세계무역기구 사무총장이 된다.
2. To the extent practicable, the Secretariat of GATT 1947 shall become the Secretariat of the WTO, and the Director-General to the CONTRACTING PARTIES to GATT 1947, until such time as the Ministerial Conference has appointed a Director-General in accordance with paragraph 2 of Article VI of this Agreement, shall serve as Director-General of the WTO.
3. 이 협정의 규정과 다자간무역협정의 규정이 상충하는 경우 상충의 범위내에서 이 협정의 규정이 우선한다.
3. In the event of a conflict between a provision of this Agreement and a provision of any of the Multilateral Trade Agreements, the provision of this Agreement shall prevail to the extent of the conflict.
4. 각 회원국은 자기나라의 법률, 규정 및 행정절차가 부속 협정에 규정된 자기나라의 의무에 합치될 것을 보장한다.
4. Each Member shall ensure the conformity of its laws, regulations and administrative procedures with its obligations as provided in the annexed Agreements.

16) (개정이유) 통상적인 거래가격을 기준으로 관세를 부과하던 것을 국제협정에 맞추어 실제로 지급한 가격을 기준으로 관세를 부과하도록 신평가제도를 도입함.

1947년 GATT 협정이후 관세평가제도 국제표준의 변천 과정 및 국내법 수용 내용을 정리하면 〈표 3〉과 같으며, 「WTO 관세평가협정」이 「WTO 설립협정」의 부속협정으로서 「헌법」 제6조제1항에 규정한 조약임은 분명하다.

〈표 3〉 관세평가제도 국제표준의 변천

구분		GATT협정 (제7조 관세목적의 평가) *Article Ⅶ Valuation for Customs Purpose	관세목적을 위한 물품 평가 협약 (Convention on the Valuation of Goods for Customs Purposes)	GATT제7조의 시행에 관한 협정 (Agreement on Implementation of Article Ⅶ of the General Agreement on Tariffs and Trade)	GATT1994 제7조 이행에 관한 협정 (Agreement on Implementation of Article Ⅶ of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994)
	약칭		브뤼셀평가협약 (BDV, Brussels Definition of Value)	GATT 관세평가협정 (GATT Customs Valuation Agreement)	WTO 관세평가협정(WTO Customs Valuation Agreement)
다자 조약	국회동의	1967. 3.10	1968. 4.16	1980.12. 5	1994.12.16
	우리나라 발효일	1967. 4.14	1968.10. 2	1981. 2. 6	1995. 1. 1
	조약번호	243	283	729	1265
	종료일		외무부고시 제76호 (1982.4.28.)		
관세법 수용				법률 제3666호 - 개정 : 1983.12.29. - 시행 : 1984.7.1.	

출처 : 연구자가 정리

「WTO 관세평가협정」은 총 4부 24조의 본문규정과 3개 부속서[부속서1(주해 Interpretative Note), 부속서2(관세평가기술위원회 Technical Committee on Customs Valuation), 부속서3(1981년 발효한 협정의정서, Protocol to the Agreement)]으로 구성되어 있다.

우리나라의 관세법령은 직접 「WTO 관세평가협정」에 포함된 관세평가 실체규정을 빠짐없이 수용하고 있는 것은 아니므로 특정의 구체적인 평가 사안을 처리함에 있어 협정에 근거하여 관련 국내법령의 규정을 해석하거나 협정규정을 직접 적용해야 하는 경우도 있을 수 있다. 이런 점에서 과세가격 결정에 관한 방법별 원칙과 기준, 용어의 정의 등 관세평가의 실체적 규정을 정하고 있는 본문의 제1부 '관세평가규칙(Rules on Customs Valuation)'과 부속서1인 주해 및 부속서3의 내용이 특히 중요하다(정정식, 2020).

2. 판례 등 사법부의 실행을 통해 본 조약 여부

헌법재판소 97헌바65(1998.11.16.) 결정에 의하면 "헌법 제6조 제1항은 '헌법에 의하여 체결·공포된 조약과 일반적으로 승인된 국제법규는 국내법과 같은 효력을 가진다'고 규정하여 적법하게 체결되어 공포된 조약은 국내법과 같은 효력을 가진다고 규정하고 있다. 마라케쉬협정(세계무역기구 설립을 위한 마라케쉬협정; WTO 설립협정)도 적법하게 체결되어 공포된 조약이므로 국내법과 같은 효력을 갖는 것이어서 그로 인하여 새로운 범죄를 구성하거나 범죄자에 대한 처벌이 가중된다고 하더라도 이것은 국내법에 의하여 형사처벌을 가중한 것과 같은 효력을 갖게 되는 것이다. 따라서 마라케쉬협정에 의하여 관세법위반자의 처벌이 가중된다고 하더라도 이를 들어 법률에 의하지 아니한 형사처벌이라거나 행위시의 법률에 의하지 아니한 형사처벌이라고 할 수 없으므로, 마라케쉬협정에 의하여 가중된 처벌을 하게 된 구 특가법 제6조 제2항 제1호나 농안법 제10조의3이 죄형법정주의에 어긋나거나 청구인의 기본적 인권과 신체의 자유를 침해하는 것이라고 할 수 없다."고 결정하고 있다. 따라서 「WTO 설립협정」이 적법하게 체결되어 공포된 조약이므로 부속협정인 「WTO 관세평가협정」도 조약임을 확인할 수 있다.

또한 대법원 2004추10(2005.9.9.) 판례에서도 WTO 설립협정이 조약임을 확인 확인할 수 있는데, 동 판례에 의하면 "GATT는 1994. 12. 16. 국회의 동의를 얻어 같은 달 23. 대통령의 비준을 거쳐 같은 달 30. 공포되고 1995. 1. 1. 시행된 조약인 WTO협정(조약 1265호)의 부속 협정(다자간 무역협정)이고, '정부조달에 관한 협정'(Agreement on Government Procurement, 이하 'AGP'라 한다)은 1994. 12. 16. 국회의 동의를 얻어 1997. 1. 3. 공포·시행된 조약(조약 1363호, 복수국가간 무역협정)으로서 각 헌법 제6조 제1항에 의하여 국내법령과 동일한 효력을 가지므로 지방자치단체가 제정한 조례가 GATT나 AGP에 위반되는 경우에는 그 효력이 없다고 할 것이다."고 판결하고 있다.

상기 헌법재판소의 결정 및 대법원 판례에서도 「WTO 설립협정」은 조약으로서 헌법 제6조제1항에 의한 조약임을 확인하고 있으며, 따라서 동 협정의 부속협정으로서 다자간협정(Multilateral Agreement)인 「WTO 관세평가협정」도 조약의 지위를 부여받고 있다고 할 것이다.

Ⅲ. 조약의 국내법적 효력 및 해석원칙에 관한 연구

1. 개 요

우리나라는 정부 수립 이래 다른 나라들과 경제·사회·문화·군사 등 다양한 분야에 걸쳐 조약을 체결해 왔다. 정부 수립 후 2023년 12월까지 우리나라가 체결·발효한 조약은 총 3,505건(양자 2,763건, 다자 742건)이며, 이 중 1960년 이전 13년간 발효된 조약은 102건(양자 66건, 다자 36건)에 불과한 반면 2011~2023년까지 13년간 발효된 조약은 758건(양자 630건, 다자 128건)으로 2000년대 들어 조약 체결 건수가 급격히 증가하는 추세를 보이고 있다. 특이한 점은 일반 국민의 생활과 관련된 조약의 체결 건수가 증가 추세에 있다는 점이다. 특히 자유무역협정(FTA), 이중과세방지협정, 사회보장협정, 투자보장협정, 형사사법 공조 및 범죄인인도조약 등은 경제·사회·사법 등 제반 분야에 있어 국민들의 이익을 증진하고 사법 분야 공조 강화에 상당한 기여를 할 것으로 기대된다(외교부, 2024).

〈표 4〉 정부 수립 이후 조약 체결 건수 추이(발효 기준)

(건수)

연도	48~60	61~70	71~80	81~90	91~00	01~10	11~23	소계
양자	66	229	329	329	531	649	630	2,763
다자	36	63	93	116	135	171	128	742
계	102	292	422	445	666	820	758	3,505

출처 : 외교부 조약과(2023.12.31. 기준)

2. 조약의 국내법적 효력 및 해석원칙에 관한 연구

조약과 국내법의 관계는 '국제법과 국내법의 관계'라는 주제하에 아주 오래전부터 학자들 사이에서 주요한 논쟁의 대상이 되어 왔다. 조약이란 「조약법에 관한 비엔나협약(Vienna Convention on the Law of Treaties)」 제2조제1항가목에서 "단일 문서에 또는 두 개 이상의 관련 문서에 구현되고 있는가에 관계없이 그리고 그 명칭이 어떠하든, 서면형식으로 국가 간에 체결되며 국제법에 따라 규율되는 국제 합의를 의미한다."고 규정하고 있다. 「헌법」 제6조제1항은 "헌법에 의하여 체결·공포된 조약[17]과 일반적으로 승인된 국제법규는

17) 헌법 제60조 ①국회는 상호원조 또는 안전보장에 관한 조약, 중요한 국제조직에 관한 조약, 우호통상항

국내법과 같은 효력[18]을 가진다"고 규정하고 있다. 조약의 국내법적 효력에 관해 헌법은 아무런 명시적인 언급도 하지 않으므로 해석을 통해 정해져야 할 사안이다(남복현, 2008). 「헌법」 제6조제1항의 구체적 의미 역시 문언에 반하지 않는 범위 내에서 국내적 실행을 통해 확립될 대상이다. 「헌법」 제6조제1항은 조약의 효력을 우리 국내법과 같이 인정하겠다는 '국제법 존중주의'를 천명한 조항으로, 그 자체로 국제법인 조약과 국내법을 상호 조화롭게 해석·제정하는 것이 바람직할 것이다(외교부, 2023). 조약의 국내법적 효력은 첫째, 조약이 국내 법원에서 직접 재판의 근거로 적용될 수 있는가? 둘째, 직접 적용되는 경우 조약은 국내법상 어떠한 위계에 속하는가?에 대하여 검토되어진다.

조약에 대한 국내법적 효력을 부여하는 방식은 국가마다 상이하며(외교부, 2023), 조약이 국내적으로 적용되는 방식은 크게 수용과 변형 2가지로 설명된다. 수용(incorporation)은 조약이 조약의 자격 그대로 국내적으로 직접 적용되는 방식이다. 이에 따르면 국내 법원은 조약을 근거로 재판을 할 수 있다. 이러한 입장을 취하는 국가를 흔히 일원론 국가라고 한다. 반면 변형(transformation)이란 조약이 직접 국내적으로 적용될 수 없고 같은 내용의 국내법으로 변형되어 국내법의 자격으로 적용되는 방식으로 이러한 입장의 국가를 통상 이원론 국가라고 부른다. 한국 사법부에서는 조약 내용이 수용이나 변형 또는 기타 어떠한 방법으로 적용되는가에 대하여 「헌법」 제6조제1항의 해석상 조약이 수용의 방식으로 국내적으로 직접 적용될 수 있다는데 이견이 없다(정인섭, 2015). 조약이 국내 법원에서 직접 재판의 근거가 될 수 있다는 점에 대해서는 학설상으로도 오래 전부터 별다른 이견이 없다.[19] 국내 사법부에서 국내법을 매개로 하지 않고 조약을 직접 근거로 판결을 내린 사례는 적지 않으며, 이를 정리하면 〈표 5〉와 같다.

해조약, 주권의 제약에 관한 조약, 강화조약, 국가나 국민에게 중대한 재정적 부담을 지우는 조약 또는 입법사항에 관한 조약의 체결·비준에 대한 동의권을 가진다.

18) 국내법과 같은 효력에 대하여 판례는 "국내법과 같은 효력(97헌바65, 1998.11.26. /2004헌마889, 2004.12.14.) /2010헌마111, 2010.10.28. /2006헌마788, 2011.8.30. /2010헌마606, 2014.5.29./대법89후1479, 1990.7.24), 법률과 같은 효력(대법 82다카1372, 1986.7.22. /대법2005다30184, 2006.4.28. /고법96나37321, 1998.8.27.), 법률적 효력(2012헌마166, 2013.11.28. /2002헌마611, 2003.4.24), 법률에 준하는 효력(2000헌바20, 2001.9.27.), 국내 법령과 동일한 효력(대법 2004추10, 2005.9.9.) 등 다양한 표현이 사용되고 있어 표현상의 차이가 있지만, 그 의미는 사실상 같은 것으로 보인다.

19) 정인섭, 조약의 국내법적 효력에 관한 국내 판례와 학설의 검토(2015.6.20.), p29

〈표 5〉 조약을 직접 근거로 판결을 내린 사례

판례번호	판결내용
대법 82다카1372 (1986.7.22.)	국제항공운송에 관한 법률관계에 대하여는 일반법인 민법에 대한 특별법으로서 우리정부도 가입한 1955년 헤이그에서 개정된 바르샤바협약(이하 개정된 바르샤바협약이라 한다, 조약 제259호, 1967.10.11)이 우선 적용되어야 한다.
고법 96나37321 (1998.8.27.) *확정	국제법의 국내적 적용에 관하여 우리 나라 헌법은 전문에서 "… 우리 대한민국은 … 밖으로는 항구적인 세계평화와 인류공영에 이바지함으로써 … " 라고 선언하고, 나아가 제6조 제1항에서는 "헌법에 의하여 체결·공포된 조약과 일반적으로 승인된 국제법규는 국내법과 같은 효력을 가진다."고 규정함으로써, 국제법을 우리 나라 국내법의 일부로 수용한다는 의사를 명백히 표명하고 있으므로, 우리 국민에 대하여 국내 법률인 민법과 국제법(조약)인 협약은 동등한 효력을 가지면서 함께 적용되는 것이고, 다만, 국내법과 국제법이 서로 충돌하는 경우에는 '신법우선의 원칙' 또는 '특별법우선의 원칙'에 따라 그 우열 여부를 가려내야 할 것인데, '1955년 헤이그에서 개정된 바르샤바협약'이 민법보다 신법임은 역수상 분명할 뿐만 아니라, 위 협약은 그 규율 대상을 국제항공운송 및 그 관련자에 한정하고 있어 민법에 대한 관계에 있어서 특별법이 되므로 민법에 우선하여 적용될 뿐만 아니라 바르샤바협약이나 헤이그의정서는 국제항공운송의 증대와 인적·물적 자원의 교류 증가로 인하여 발생하는 법률관계를 규율하기 위하여 사법(사법) 원칙을 통일해야 할 필요성에 따라 제정된 것으로서, '조약법에 관한 비엔나협약'의 규정에 의하더라도, 유효한 조약은 그 당사국을 구속하며 또한 당사국에 의하여 성실하게 이행되어야 하고(제26조[20]), 어느 당사국도 조약의 불이행에 대한 정당화의 방법으로 그 국내법 규정을 원용해서는 아니될 뿐만 아니라(제27조[21]), 조약은 당사국의 전체 영역에 관하여 당사국을 구속하는 것(제29조[22])이므로, 비록 항공기의 출발지인 미국이 바르샤바협약에만 가입하였다고 하더라도, 우리 법원이 내국인들에 대하여 우리 나라가 헌법에 따라 체결·공포한 조약인 협약을 그대로 적용함은 당연하고, 결국 민법과 서로 충돌하는 한도에서는 '1955년 헤이그에서 개정된 바르샤바협약'이 적용되어야 하므로, 1983. 9. 1. 구 소련령 사할린 앞바다에서 격추된 대한항공 007기의 운항에 있어서 승객인 사망자들의 운송에 관하여는 민법과 충돌하는 한도에서 특별법인 '1955년 헤이그에서 개정된 바르샤바협약'이 적용되고 승무원인 사망자들에 관하여는 일반법인 민법이 그대로 적용된다.
97헌바65 (1998.11.26.)	헌법 제6조 제1항은 "헌법에 의하여 체결·공포된 조약과 일반적으로 승인된 국제법규는 국내법과 같은 효력을 가진다"고 규정하여 적법하게 체결되어 공포된 조약은 국내법과 같은 효력을 가진다고 규정하고 있다. 마라케쉬협정도 적법하게 체결되어 공포된 조약이므로 국내법과 같은 효력을 갖는 것이어서 그로 인하여 새로운 범죄를 구성하거나 범죄자에 대한 처벌이 가중된다고 하더라도 이것은 국내법에 의하여 형사처벌을 가중한 것과 같은 효력을 갖게 되는 것이다. 따라서 마라케쉬협정에 의하여 관세법위반자의 처벌이 가중된다고 하더라도 이를 들어 법률에 의하지 아니한 형사처벌이라거나 행위시의 법률에 의하지 아니한 형사처벌이라고 할 수 없으므로, 마라케쉬협정에 의하여 가중된 처벌을 하게 된 구 특가법 제6조 제2항 제1호나 농안법 제10조의3이 죄형법정주의에 어긋나거나 청구인의 기본적 인권과 신체의 자유를 침해하는 것이라고 할 수 없다.
고법 2001나11385 (2001.7.24.) *확정	우리 나라가 "1929. 10. 12. 바르샤바에서 서명된 국제항공운송에 있어서의 일부 규칙의 통일에 관한 협약을 개정하기 위한 의정서"에 1967. 1. 28. 가입하고 1967. 10. 11. 조약 제259호로 이를 공포함으로써 "1929. 10. 12. 바르샤바에서 서명된 국제항공운송에 있어서의 일부 규칙의 통일에 관한 협약"에 가입한 효력이 발생하였고, 이에 따라 위 의정서에 의하여 개정된 내용대로 국내법과 동일한 효력을 가지게 되어 국제항송운송에 관한 법률관계에 대하여는 일반법인 민법에 대한 특별법으로 1955. 헤이그에서 개정된 바르샤바 협약이 우선 적용된다고 할 것인바
2000헌바20 (2001.9.27.)	가. 조약이 위헌법률심판의 대상이 되는지 여부 헌법재판소법 제68조 제2항은 심판대상을 "법률"로 규정하고 있으나, 여기서의 "법률"에는 "조약"이 포함된다고 볼 것이다. 헌법재판소는 국내법과 같은 효력을 가지는 조약이 헌법재판소의 위헌법률심판대상이 된다고 전제하여 그에 관한 본안판단을 한 바 있다(헌재 1999. 4. 29. 97헌가14, 판례집 11-1, 273 참조). 이 사건 조항은 각 국회의 동의를 얻어 체결된 것이므로 헌법 제6조 제1항에 따라 국내법적 효력을 가지며, 그 효력의 정도는 법률에 준하는 효력이라고 이해된다. 한편 이 사건 조항은 재판권 면제에 관한 것이므로 성질상 국내에 바로 적용될 수 있는 법규범으로서 위헌법률심판의 대상이 된다고 할 것이다.
대법 2002다32523 (2002.10.22.)	이 사건 화물의 운송은 개정된 바르샤바협약(1955년 헤이그에서 개정된 "국제항공운송에 있어서의 일부 규칙의 통일에 관한 협약")이 적용되는 국제항공운송이고 원고는 계약운송인이므로, 원고와 피고 사이의 이 사건 화물에 대한 운송계약에 관하여는 개정된 바르샤바협약이 적용된다고 판단한 것은 옳고, 거기에 상고이유의 주장과 같은 법리오해나 변론주의 위배 등의 잘못이 없다. 따라서 이 부분 상고이유는 받아들일 수 없다.

판례번호	판결내용
대법 2001다67164 (2004.7.22.)	국제항공운송에 관한 법률관계에 대하여는 일반법인 민법이나 상법에 대한 특별법으로서 국제항공운송에 있어서의일부규칙의통일에관한협약(개정된 바르샤바협약)이 우선 적용되는데,
대법 2004추10[23] (2005.9.9.)	GATT는 1994. 12. 16. 국회의 동의를 얻어 같은 달 23. 대통령의 비준을 거쳐 같은 달 30. 공포되고 1995. 1. 1. 시행된 조약인 WTO협정(조약 1265호)의 부속 협정(다자간 무역협정)이고, '정부조달에 관한 협정'(Agreement on Government Procurement, 이하 'AGP'라 한다)은 1994. 12. 16. 국회의 동의를 얻어 1997. 1. 3. 공포·시행된 조약(조약 1363호, 복수국가간 무역협정)으로서 각 헌법 제6조 제1항에 의하여 국내법령과 동일한 효력을 가지므로 지방자치단체가 제정한 조례가 GATT나 AGP에 위반되는 경우에는 그 효력이 없다고 할 것이다.
대법 2005다30184 (2006.4.28.)	국제항공운송에 관한 법률관계에 대하여는 1955년 헤이그에서 개정된 '국제항공운송에 있어서의 일부규칙의 통일에 관한 협약'(이하 '바르샤바 협약'이라고 한다)이 일반법인 민법이나 상법에 우선하여 적용된다
고법 2009누8016[24] (2010.2.12.) 〈대법2010두5950 (2012.1.27.)〉	㈎ 조세조약과 국내 세법의 관계 헌법 제6조 제1항은 "헌법에 의하여 체결·공포된 조약과 일반적으로 승인된 국제법규는 국내법과 같은 효력을 갖는다."고 규정하고 있으므로, 국회의 동의를 얻어 체결된 조세조약은 법률에 준하는 효력을 가지고, 나아가 조세조약에서 규율하고 있는 법률관계에 있어서는 당해 조약이 국내법의 특별법적인 지위에 있으므로 국내법보다 우선하여 적용된다. 한편, 조세조약은 체약국 사이의 과세권이 문제될 때 이를 조정함으로써 이중과세와 조세회피를 방지함을 목적으로 체결되는 것이므로, 원칙적으로 조세조약은 독자적인 과세권을 창설하는 것이 아니라 체약국의 세법에 의하여 이미 창설된 과세권을 배분하거나 제약하는 기능을 하는바, 과세권의 발생에 관한 사항은 일차적으로 각국의 세법에 의하여 규율되고, 조세조약이 국내 세법과 달리 정하는 사항에 대하여 조세조약이 최종적인 과세권의 소재를 정하게 되며, 조세조약을 적용함에 있어서는 조세조약에서 달리 정의하지 않은 용어는 문맥상 달리 해석하여야 하는 경우가 아닌 한 원칙적으로 그 국가의 과세권의 근거가 되는 국내 세법의 규정에 내포된 의미에 따라 해석하여야 할 것이다. ㈏ 조세법률주의와 조약 엄격해석의 원칙 헌법 제38조는 "모든 국민은 법률이 정하는 바에 의하여 납세의 의무를 진다."고 규정하고, 제59조는 "조세의 종목과 세율은 법률로 정한다."고 규정함으로써 조세법률주의의 원칙을 천명하고 있는바, 이러한 조세법률주의 원칙에 따라 과세요건이나 면세요건 등을 정함에 있어서 국민의 대표기관인 국회가 제정한 법률로써 규정하여야 하고, 그 법률의 집행에 있어서도 이를 엄격하게 해석·적용하여야 한다. 나아가 우리나라가 가입한 조약법에 관한 비엔나 협약 제26조, 제27조, 제31조는 "조약은 반드시 준수되어야 하고, 조약 불이행을 정당화하는 방법으로 국내법 규정을 원용해서는 안되며, 조약의 문구는 그 '통상적 의미'에 따라 성실하게 해석되어야 한다."고 규정하고 있으므로, 조세법률의 일종인 조세조약에 있어서도 행정편의적인 확장해석이나 유추해석은 허용되지 않는다고 할 것이다.
고법 2017누70931 (2018.8.29.)	1994년도 국제무역기구 설립을 위한 마라케쉬 협정(Marrakesh Agreement Establishing the World Trade Organization, WTO협정)은 1994.12.16. 국회의 비준 동의를 얻어 1994.12.31. 공포됨으로써 헌법 제6조 제1항에 의하여 국내법과 동일한 효력을 갖는 바, WTO협정의 일부로서 WTO 관세평가협약의 기초가 되는 관세 및 무역에 관한 일반협정(GATT) 제7조에 의하더라도 '관세목적의 평가'와 관련하여 '상품(product 또는 merchandise)'이라는 용어를 사용하고 있으므로, WTO 관세평가협약의 '물품(goods)' 역시 원칙적으로 '물리적 실체를 가진 물품'을 의미하는 것으로 해석할 수 있는 점,~

출처 : 연구자 발췌,정리(헌법재판소, 대법원 종합법률정보 Website)

20) 조약에 관한 비엔나협약 제26조(약속은 지켜져야 한다) 발효 중인 모든 조약은 당사자를 구속하며, 당사자에 의하여 신의에 쫓아 성실하게 이행되어야 한다.
21) 조약에 관한 비엔나협약 제27조(국내법과 조약의 준수) 당사자는 자신의 조약 불이행에 대한 정당화 근거로서 자신의 국내법 규정을 원용할 수 없다. 이 규칙은 제46조의 적용을 방해하지 않는다.
22) 조약에 관한 비엔나협약 제29조(조약의 영역적 적용범위) 다른 의사가 조약에 나타나거나 달리 증명되는 경우를 제외하고, 조약은 각 당사자의 전체 영역에서 그 당사자를 구속한다.
23) 같은 내용의 판결 내용 : 대법 2004추72(2008.12.24.)
24) 같은 내용의 판결 내용 : 고법2010누755(2010.10.28.)〈대법2010두25466, 2012.10.25.)〉, 고법2010누762(2011.2.17.), 지법2007구합43419(2009.5.29.)

상기 판례 및 결정례들을 통하여 「헌법」 제6조제1항에 의거 국회의 동의를 얻은 조약의 국내법적 효력에 관한 사법부의 실행을 분석·정리하면 〈표 6〉과 같다.

〈표 6〉 조약의 국내법적 효력 관련 사법당국의 판단 분석

구분	사법당국 판단	결정·판례
1	헌법이 조약보다 상위 규범이라는 점에 헌법재판소는 일관된 지지를 표하고 있음	2000헌바20(2001.9.27.)
2	조약은 국내적으로 직접 적용될 수 있으며, 사법부는 조약을 직접 근거로 판결을 내릴 수 있음	97헌바65(1998.11.26.) 고법96나37321(1998.8.27.)
3	국회 동의를 거친 조약이 국내법령과 동일한 효력(법률의 효력)을 지닌다는 점	2000헌바20(2001.9.27.) 대법2004추10(2005.9.9.) 고법 2017누70931(2018.8.29.)
4	국내법과 국제법이 서로 충돌하는 경우에는 '신법 우선의 원칙' 또는 '특별법우선의 원칙'이 적용되는 바, 조약은 국제법으로서 국내법에 비하여 특별법적 우선 지위를 가지고 있음	대법82다카1372(1986.7.22.) 고법96나37321(1998.8.27.) 고법2001나11385(2001.7.24.) 대법2002다32523(2002.12.22.) 대법2005다30184(2006.4.28.) 고법2009누8016(2010.2.12.)
5	해석에 있어 조약에 정의되지 않는 한 「조약법에 관한 비엔나협약」(제3절 조약의 해석[25])에 따르며, 행정편의적인 확장해석이나 유추해석은 적용되지 않음	고법2009누8016(2010.2.12.) *주석 32 고법2010누755(2010.10.28.) 고법2010누762(2011.2.17.) 지법2007구합43419(2009.5.29.)

출처 : 연구자가 정리

25) 제3절 조약의 해석
제31조(해석의 일반 규칙)
1. 조약은 조약문의 문맥에서 그리고 조약의 대상 및 목적에 비추어, 그 조약의 문언에 부여되는 통상적 의미에 따라 신의에 좇아 성실하게 해석되어야 한다.
2. 조약 해석의 목적상, 문맥은 조약의 전문 및 부속서를 포함한 조약문에 추가하여 다음으로 구성된다.
가. 조약 체결과 연계되어 모든 당사자 간에 이루어진 조약에 관한 합의
나. 조약 체결과 연계되어 하나 또는 그 이상의 당사자가 작성하고, 다른 당사자가 모두 그 조약에 관련된 문서로 수락한 문서
3. 문맥과 함께 다음이 고려된다.
가. 조약 해석 또는 조약 규정 적용에 관한 당사자 간 후속 합의
나. 조약 해석에 관한 당사자의 합의를 증명하는 그 조약 적용에 있어서의 후속 관행
다. 당사자 간의 관계에 적용될 수 있는 관련 국제법 규칙
4. 당사자가 특정 용어에 특별한 의미를 부여하기로 의도하였음이 증명되는 경우에는 그러한 의미가 부여된다.
제32조(해석의 보충수단)
제31조의 적용으로부터 나오는 의미를 확인하거나, 제31조에 따른 해석 시 다음과 같이 되는 경우 그 의미를 결정하기 위하여 조약의 준비작업 및 체결 시의 사정을 포함한 해석의 보충수단에 의존할 수 있다.
가. 의미가 모호해지거나 불명확하게 되는 경우, 또는
나. 명백히 부조리하거나 불합리한 결과를 초래하는 경우
제33조(둘 또는 그 이상의 언어로 정본인증된 조약의 해석)

3. 시사점

외교부 발표 및 사법당국의 실행을 통하여 분석한 연구결과에 따르면 「WTO 관세평가협정」이 「WTO 설립협정」의 부속협정인 조약으로서 「헌법」 제6조제1항에 의거 국내법과 동일한 효력을 갖는다는 점은 분명하며, 국내적으로 직접 적용될 수 있다는 것을 다양한 결정 및 판례에서도 그 내용을 통해 확인할 수 있다.

또한 국내법과 조약인 국제법이 충돌하는 경우에는 '신법 우선의 원칙' 또는 '특별법 우선의 원칙'이 적용되는 바, 조약은 국제법으로서 국내법에 비하여 특별법적 우선 지위를 가지고 있음을 확인할 수 있으며, 해석에 있어 조약에 정의되지 않는 한 「조약에 관한 비엔나협약」에 따라야 하는 것을 도출할 수 있다.

---

1. 조약의 정본이 둘 또는 그 이상의 언어로 인증되었을 경우, 차이가 있다면 특정 조약문이 우선함을 그 조약이 규정하고 있거나 당사자가 그렇게 합의하는 경우를 제외하고, 각 언어본의 조약문은 동등한 권위를 갖는다.
2. 정본인증된 조약문 상 언어 중 하나의 언어 이외의 언어로 된 조약본은 조약이 이를 정본으로 규정하고 있거나 당사자들이 그렇게 합의한 경우에만 정본으로 간주된다.
3. 조약의 용어는 각 정본에서 동일한 의미를 가진다고 추정된다.
4. 제1항에 따라 특정 조약문이 우선하는 경우를 제외하고, 정본의 비교에서 제31조 및 제32조의 적용으로 해소되지 않는 의미의 차이가 드러나는 경우, 조약의 대상 및 목적을 고려하여 각 조약문과 최대한 조화되는 의미를 채택한다.

Ⅳ. 「관세법」 관세평가 조문 해석 사례 적용 연구

1. 개요

「헌법」 제38조에 의거 “모든 국민은 법률이 정하는 바에 의하여 납세의 의무를 진다”고 규정하고, 동법 제59조는 “조세의 종목과 세율은 법률로 정한다”라고 규정함으로써 조세법률주의 원칙을 천명하고 있는 바, 관세법에는 4대 과세요건인 과세물건, 과세표준, 세율, 납세의무자를 조세법에 규정하고 있다. 이는 과세하기 위한 필요충분조건이며, 조세법에는 4가지를 반드시 규정하고 있다. 4대 과세요건에서 관세법 제15조 관세의 과세표준 중 가격 즉 과세가격 결정방법에 대하여는 관세법 제30조에서 제35조까지에 조약인 「WTO 관세평가협정」을 수용하여 결정방법을 규정하고 있다.

〈표 7〉 관세법에 규정된 4대 과세요건 관련규정

구분	관세법
과세물건	제14조(과세물건) 수입물품에는 관세를 부과한다. 제16조(과세물건 확정의 시기) 관세는 수입신고(입항전수입신고를 포함한다. 이하 이 조에서 같다)를 하는 때의 물품의 성질과 그 수량에 따라 관세를 부과한다.
과세표준 (종가세)	제15조(과세표준) 관세의 과세표준은 수입물품의 가격 또는 수량으로 한다. 제30조(과세가격 결정의 원칙) 수입물품의 과세가격은 우리나라에 수출하기 위하여 판매되는 물품에 대하여 구매자가 실제로 지급하였거나 지급하여야 할 가격에 다음 각 호의 금액을 더하여 조정한 거래가격으로 한다.
세율	제49조(세율의 종류) 제14조에 따라 수입물품에 부과되는 관세의 세율은 다음 각 호와 같다. 제50조(세율 적용의 우선순위)
납세의무자	제19조(납세의무자) 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 자는 관세의 납세의무자가 된다.

출처 : 연구자가 관세법 조문에서 발췌

〈표 5〉의 고법 2009누8016(2010.2.12.)에 의하면 “ ~과세권의 발생에 관한 사항은 일차적으로 각국의 세법에 의하여 규율되고, 조세조약이 국내 세법과 달리 정하는 사항에 대하여 조세조약이 최종적인 과세권의 소재를 정하게 되며, 조세조약을 적용함에 있어서는 조세조약에서 달리 정의하지 않은 용어는 문맥상 달리 해석하여야 하는 경우가 아닌 한 원칙적으로 그 국가의 과세권의 근거가 되는 국내 세법의 규정에 내포된 의미에 따라 해석하여야 할 것이다.”로 판결하고 있다.

동 판결을 관세평가 실체규정에 적용하여 보면 과세권의 발생에 관한 사항은 관세법에 규정되어 있으며, 과세표준 중 가격(종가세) 즉 과세가격 결정방법에 대하여는 「WTO 관세평가협정」을 수용하여 관세법 제30조에서 제35조까지(이하 '관세평가 실체규정'이라 한다)에 반영하여 규정하고 있다. 이 경우 국내법인 「관세법」의 관세평가 규정과 국제법인 조약으로서 「WTO 관세평가협정」과 해석 및 적용상 충돌시 어떻게 해석하여야 할 것인가를 II장 및 III장의 연구내용을 비교·검토하여 최근 대법원 판례[26][2020두51242, 2021.2.4.(서울고등법원 2019누53961, 2020.9.23.)](이하 '대상판례'라 한다)에 적용함으로써 동 대상판례의 해석적용 방법이 문제가 있음을 고찰한다.

〈표 8〉 WTO 관세평가협정과 관세법 관세평가 조문 비교표

WTO 관세평가협정		관세법
제1부 관세평가규칙	제1조	제30조(과세가격 결정의 원칙)
	제2조	제31조(동종·동질물품의 거래가격을 기초로 한 과세가격의 결정)
	제3조	제32조(유사물품의 거래가격을 기초로 한 과세가격의 결정)
	제4조	제33조 단서
	제5조	제33조(국내판매가격을 기초로 한 과세가격의 결정)
	제6조	제34조(산정가격을 기초로 한 과세가격의 결정)
	제7조	제35조(합리적 기준에 따른 과세가격의 결정)
	제8조	제30조 제1항

출처 : 연구자가 정리

2. 적용 대상판례에 대한 조약의 국내법적 효력 적용 연구

1) 적용 대상판례

적용 대상판례는 판매자(수출자)가 구매자(수입자)가 정하여지지 않은 상태에서 우리나라 보세구역에 장치한 물품을 국내 구매자에게 판매한 형태(Bonded Warehouse Transaction, BWT조건, 보세창고도 조건)의 거래에 대하여, 동 거래에서의 판매가 「WTO 관세평가협정」 제1조 '수입국으로 수출하기 위하여 판매된 때의 그 물품에 대하여[27]' 및 이를 수용한 「관세법」 제30조 제1항의 '우리나라에 수출하기 위하여 판매되는 물품에 대하여'에 해당하는지에 대한 쟁점을 다루고 있는 대법 2020두51242(2021.2.4.)에 대하여 고찰

26) 상고심절차에 관한 특례법 제4조(심리 불속행)에 해당하여 이유 없으므로, 동 법 제5조(판결의 특례)에 의거 상고를 기각한 건으로 고등법원의 판결을 분석 내용으로 함.

27) for the goods when sold for export to the country of importation

하고자 한다. 동 대법원 판례는 심리 불속행으로 종결되었으므로 일단 원심 판결의 내용을 수긍한 것으로 보고 원심 판결(고법 2019누53961,2020.9.23.)[28]의 내용을 중심으로 검토한다.

라. 판단

1) 관세법 제30조에 따른 과세가격 결정 방법의 적용 가부

가) 관련 법리

(1) 관세법 제30조 제1항 본문은 우리나라에 수출하기 위하여 판매되는 물품에 대하여 구매자가 실제로 지급하였거나 지급하여야 할 가격에 구매자가 부담하는 수수료와 중개료(다만, 구매수수료는 제외한다) 등의 금액을 더하여 조정한 거래가격을 수입물품의 과세가격으로 정하는 방법(제1방법)을 가장 원칙적이고 우선 적용되어야 할 것으로 규정하고 있는데, 관세법 시행령 제17조 제3호는 "수출자의 책임으로 국내에서 판매하기 위하여 수입하는 물품"은 관세법 제30조 제1항 본문의 "우리나라에 수출하기 위하여 판매되는 물품(이하 '수출판매 물품'이라 한다)"에서 제외하고 있다.

(2) 한편 헌법에 의하여 체결·공포된 조약인 「관세와 무역에 관한 일반협정」(General Agreement on Tariffs and Trade, GATT, 조약 제243호)(위 규정은 WTO체제로 대체 편입된 'GATT 1994'의 해당 내용과 동일하다.) 제7조 제2항 (a) 및 (b)는 '수입상품의 관세상 가액은 관세가 부과되는 수입상품 또는 동종상품의 실제가액에 따라야 하며, 실제가액이라 함은 수입국의 법령에서 정한 시간과 장소에서 동 상품 또는 동종의 상품이 통상적인 상거래에 있어서 완전한 경쟁적 조건하에서 판매되거나 판매를 위하여 제공된 가격을 말한다'라고 규정하고 있고, 우리나라가 1994.12.30. 가입한 세계무역기구(WTO) 협정에 속하는 「1994년도 관세 및 무역에 관한 일반협정 제7조 이행에 관한 협정」(이하 'WTO 관세평가협정'이라 한다) 제1조 제1항은 수입물품의 과세가격은 '거래가격', 즉 수입국에 수출 판매되는 상품에 대하여 실제로 지불하였거나 지불할 가격을 우선적인 기준으로 정하고 있다.

(3) 과세가격 결정 방법을 규정한 관세법 제30조 내지 제35조는 WTO 관세평가협정 제1조 내지 제8조를 국내법으로 수용한 것으로, 관세법 제30조 및 관세법 시행령 제17조를 해석함에 있어서는 WTO 관세평가협정의 해석기준으로서 WCO(World Customs Organization) 관세평가기술위원회가 제시하는 권고의견(이하 '이 사건 권고의견'이라 한다)이 하나의 참고자료가 될 수 있다. 그런데 이 사건 권고의견은 1.1.Ⅲ에서 '물품을 구매하지 않고 수입 후 물품을 판매하는 중개인이 수입하는 물품' 규정에서 '공급자와 고객 간에(때로는 대리인과 고객 간에 명목상) 이미 체결된 판매계약에 따른 공급을 위한 대행수입은 WTO 관세평가협정 제1조에 따른 평가의 기초로 사용될 수 있는 거래를 구성한다는 점에 유의하여야 한다.'라고 설명하고 있고, 14.1에서 '수입국으로 수출하기 위하여 판매된 표현의 의미' 규정에서는 '수출판매에 해당하기 위해 그 판매가 특정 수출국에서 발생할 필요는 없으나, 물품의 실제적인 국제간 이동을 수반(involving an actual international transfer of goods)하는 거래만이 거래가격에 의한 평가방법으로서 사용될 수 있다.'라고 설명하고 있다.

- - - (중략) - - -

나) 판단

(1) '수입'의 의미

먼저, 피고는 관세법 시행령 제17조 제3호에서 정한 "수출자의 책임으로 국내에서 판매하기 위해 수입하는 물품"의 '수입하는 물품'은 국내(보세구역 포함)에 반입되었는지를 기준으로 판단하여야 하므로, 보세구역에 반입된 상태의 물품도 포함된다는 취지로 주장하는 반면, 원고는 이를 넘어서 보세구역으로부터 반입되어야 비로소 '수입하는 물품'이 된다는 취지로 주장하여, 관세법 시행령 제17조 제3호의 적용범위에 관한 다툼이 있으므로, 위 시행령 조항에 규정된 '수입'의 의미에 관하여 본다. 살피건대, 위와 같은 관세법과 조약 및 관계 법령의 취지 등을 종합하여 알 수 있는 다음과 같은 사정들에 비추어 보면, 이 사건과 같이 해당 물품이 보세구역을 경유하는 경우 관세법 시행령 제17조 제3호에서 정한 '수입하는 물품'은 보세구역으로부터 반입된 단계의 물품을 의미하고, 피고의 주장과 같이 단지 보세구역에 반입된 단계의 물품은 포함되지 않는다고 봄이 타당하다.

28) 원심 판결은 원고 승소 판결을 선고하였다.

① 관세법 제2조 제1호는 '수입'에 관하여 '외국물품을 우리나라에 반입(보세구역을 경유하는 것은 보세구역으로부터 반입하는 것을 말한다)하거나 우리나라에서 소비 또는 사용하는 것'을 의미한다는 취지로 규정하고 있는 바, 여기서 '반입'이란 물품이 사실상 관세법에 의한 구속에서 해제되어 내국물품이 되거나 자유유통 상태에 들어가는 것을 말한다. 관세법은 제2조 제5호 (가)목에서 우리나라에 있는 물품으로서 외국물품이 아닌 것을 '내국물품'으로 규정하면서, '외국물품'에 대해서는 같은 조 제4호 (가)목에서 외국으로부터 우리나라에 도착한 물품으로서 제241조 제1항에 따른 수입의 신고(이하 '수입신고'라 한다)가 수리되기 전의 것이라고 규정하고 있다. 따라서 외국으로부터 우리나라에 도착하여 보세구역에서 수입신고 절차를 거치는 물품은 수입신고 수리시에 사실상 관세법에 의한 구속에서 해제되어 내국물품이 되므로 수입신고 수리시에 보세구역으로부터 반입되어 수입이 이루어진 것이라고 보아야 한다(대법원 2019. 9. 9 선고 2019도6588 판결 참조). 그런데 관세법 시행령은 관세법에서 위임된 사항과 그 시행에 필요한 사항을 규정함을 목적으로 하고 있으므로(제1조), "수출자의 책임으로 국내에 판매하기 위해 수입하는 물품"을 관세법 제30조 제1항 본문의 '수출판매 물품'에서 제외하여 실제 거래가격에 따라 과세할 수 없도록 규정한 관세법 시행령 제17조 제3호 또한 관세법에 의하여 해석함이 타당하다. 따라서 이 사건 물품이 대한민국 내의 보세구역 내에 반입되었다고 하더라도 통관절차를 거쳐 수입신고가 수리되기 전까지는 '수입하는 물품'이라고 볼 수 없고, 수입자인 원고의 수입신고가 수리되어 보세구역으로부터 반입됨으로써 비로소 수출자나 그 대리인이 아닌 원고에 의해 수입된 물품이 된다고 할 것인 바, 보세구역에 반입되어 보관되는 상태에 있을 동안의 이 사건 물품을 관세법 시행령 제17조 제3호에서 규정한 '수입하는 물품'에 해당한다고 볼 수는 없다.

② 관세법은 제7장 제3절에서 '특허보세구역'에 관하여 규정하면서, 제183조 제1항에서 '보세창고는 외국물품이나 통관을 하려는 물품을 장치한다'라고 규정하여, 보세구역에 장치된 물품을 외국물품 등으로 정하고 있다. 나아가 관세법 제188조는 보세공장의 제품과세에 관하여 '외국물품이나 외국물품과 내국물품을 원료로 하거나 재료로 하여 작업을 하는 경우 그로써 생긴 물품은 외국으로부터 우리나라에 도착한 물품으로 본다'라고 규정하여 '외국으로부터 우리나라에 도착한 물품'을 '수입된 물품'과 구분하여 별도로 규정하고 있다. 이와 같은 관세법 전체의 체계에 비추어 보면, 보세구역에 보관된 물품은 보세구역으로부터 반입되지 않는 한, '수입된 물품'이 아닌 단지 '외국으로부터 우리나라에 도착된 물품'에 해당한다고 봄이 타당하다.

③ 피고는 이에 관하여 관세법 제2조 제1호에서 규정한 '수입'의 의미는 외국물품이 내국물품의 법적 지위를 획득하기 위한 일련의 절차를 규정하기 위하여 사용되는 개념인 반면, '수입국으로 수출하기 위하여 판매된 물품'에 관하여 '물품의 실제적인 국제간 이동을 수반하는 거래'라는 취지로 규정한 이 사건 권고의견에서의 '수입'의 의미는 관세법 제30조에 규정한 가격의 판정 기준으로 사용되는 개념이므로, 관세법 제30조 및 동법 시행령 제17조 제3호에서의 '수입'의 의미는 WTO 관세평가협정에 따라 해석되어야 한다는 취지로 주장한다. 그러나 법률에 사용된 문언의 의미는 해당 법률에 정의규정이 있다면 그에 따라야 하므로(대법원 2018.6.15. 선고 2018도2615 판결 등 참조), 특별한 이유 없이 하나의 법률 및 시행령에서 같은 문언의 의미를 달리 해석할 수는 없다. 나아가 앞서 본 '수입' 및 '외국물품'에 관하여 정의한 관세법 규정 및 관세 법령 전체의 취지에 비추어 볼 때, '수입'의 의미가 <u>내국물품에 관한 법적 지위를 취득하는 단계와 가격의 판정 기준 단계로 구분되어 달리 해석된다고 보기도 어렵다.</u> 따라서 피고의 주장은 이유 없다.

④ 피고는 '이 사건 권고의견' 14.1이 '수입'을 '어떤 물품을 관세영역으로 가져오는 행위'로 정의하면서, 물품의 실제적인 국제간 이동을 수반하는 거래가 있고, 수입자가 검토 중에 있는 판매가 수출할 목적으로 발생하였다는 것을 입증할 수 있다면 "수입국으로 수출하기 위하여 판매된" 것이 된다는 취지로 설명하고 있으므로, 국제간 이동을 수반하지 않는 보세구역으로부터의 반입을 수입으로 볼 수는 없다는 취지로 주장한다. 그러나 자유무역지역의 지정 및 운영에 관한 법률 제2조 제7호("관세영역"이란 자유무역지역 외의 국내지역을 말한다)는 그 법에서 사용하는 용어 중 '관세영역'에 대하여 국내의 자유무역지역은 제외된다는 취지로 정의하고 있기도 한바, 이러한 <u>입법례 등에 비추어 보면, '관세영역'이 어느 경우에나 반드시 보세구역을 포함한 국내 전(全)영역을 의미한다고 단정하기 어렵다.</u> 또한 이와 같은 관세영역의 정의에 비추어 보면, '물품의 실제적인 국제간 이동을 수반하는 거래' 또한 관세의 부과 대상인지, 수입통관을 거쳤는지, 거래 전반을 통해 물품의 국제적인 이동이 이루어졌는지와 해당 거래에 이르게 된 경위나 해당 거래의 전체적인 과정 등과 무관하게, 오로지 국경선만을 기준으로 엄격히 판단하여야 한다고 보기도 어렵다. 따라서 피고의 위 주장도 이유 없다.

(2) 이 사건 물품이 수출판매 물품에서 제외되는지

- - - (중략) - - -

(3) 소결론

결국 이 사건 물품은 관세법 시행령 제17조 제3호에서 정한 "수출자의 책임으로 국내에 판매하기 위해 수입하는 물품"에 해당하지 않고, 관세법 제30조 제1항 본문의 '수입물품' 및 '수출판매 물품'에 해당한다고 봄이 타당하다. 따라서 이 사건 물품의 과세가격은 관세법 제30조에 따라 이 사건 물품의 실제 거래가격으로 결정되어야 하는 바, 이와 다른 전제에서 이루어진 이 사건 처분은 위법하다.

- - - (이하생략) - - -

상기 판례는 관세법 시행령 제17조를 먼저 검토(①,②)하고, 이후에 관세법 제30조제1항을 설시하고 있으나, 본 연구에서는 관세법 제30조제1항의 조문만을 검토한다. 관세법 제30조제1항에 대하여 피고인인 세관의 적용 조문과 납세의무자인 원고의 적용 조문 그리고 이를 판단한 사법당국의 인용 판단을 적용한 조문을 중심으로 정리하면 〈표 9〉와 같다. 세관은 「WTO 관세평가협정」과 WCO 관세평가기술위원회의 지침인 권고의견 14.1[29]을 적용하여 주장하고, 원고 및 사법당국은 관세법 제2조 제1호(수입) 및 제4호(내국물품), 제5호(외국물품)과 「자유무역지역의 지정 및 운영에 관한 법률」 제2조의 정의 조항과 관련 판례를 적용하여 판단하고 있다.

29) WCO 권고의견 14.1 **"수입국으로 수출하기 위하여 판매된" 표현의 의미**
(1986.3.8. 제9차 회의에서 채택, 1986.3.7. 제11차 회의에서 6개 예시 추가)
1. 협정 제1조의 "수입국으로 수출하기 위하여 판매된(sold for export to the country of importation)"이란 표현은 어떻게 해석되어야 하는가?
2. 관세평가기술위원회는 다음과 같은 의견을 표명하였다.
관세협력이사회의 국제관세용어사전에서 수입이라는 용어는 "어떤 물품을 관세영역으로 가져오는 행위"로, 수출이라는 용어는 "어떤 물품을 관세영역 밖으로 가져가는 행위"로 정의하고 있다. 그러므로 평가를 위하여 물품이 제시되었다는 사실은 그 자체로 해당 물품의 수입이 있었다는 것을 입증하는 것이고 이것은 다시 해당 물품의 수출이 있었다는 것이다. 그러므로 단 하나 남은 요건은 그와 관련된 거래인지 확인하는 것이다.
이러한 관점에서 판매가 특정 수출국에서 발생할 필요는 없다. 수입자가 검토 중에 있는 직접적인 영향을 미치는 판매(the immediate sale under consideration)가 수입국으로 물품을 수출할 목적으로 발생하였다는 것을 입증할 수 있다면 제1조가 적용될 수 있다. 이것은 물품의 실제적인 국제간 이동을 수반(involving an actual international transfer of goods)하는 거래만이 거래가격 방법으로 물품을 평가하는데 사용될 수 있다는 것을 의미한다.

〈표 9〉 고법 2019누53961 판례에 나타난 당사자 주장 및 판단 분석

구분	피고	원고	사법당국	
			적용 법령 및 인용 판례	판단
수입 정의	- WTO 관세평가협정 제1조 - WCO 권고의견 14.1 "수입국으로 수출하기 위하여 판매된 표현의 의미	관세법 제2조제1호 및 제4호, 제5호	- 관세법 제2조 - 대법 2019도6588 (2019.9.9.) - 대법 2018도2615 (2018.6.15.)	- 법률에 사용된 문언의 의미는 해당 법률에 정의 규정이 있으면 그에 따라야 한다. - '수입'의 의미가 내국물품에 관한 법적 지위를 취득하는 단계와 가격의 판정 기준 단계로 구분되어 달리 해석된다도 보기도 어렵다.
관세영역 정의			자유무역지역의 지정 및 운영에 관한 법률 제2조제7호	- 입법례 등에 비추어보면, '관세영역'이 어느 경우에나 반드시 보세구역을 포함한 국내 전(全)영역을 의미한다고 단정하기 어렵다. - 국경선만을 기준으로 엄격히 판단하여야 한다고 보기도 어렵다.

출처 : 연구자가 정리

따라서 관세법에 규정하고 있는 조문의 의미를 파악함에 있어 어떤 조항은 관세법상 정의 규정에 따라, 또 다른 조항은 「WTO 관세평가협정」에 따라 그 의미를 해석해야 한다는 논리가 성립할 수 있는가? 즉, 「WTO 관세평가협정」을 국내법령으로 수용한 관세법령의 해석에 있어서 무엇을 우선 규정으로 할 것인가? 이에 대한 답변을 구하고자 고찰하는 것이 본 연구의 목적이다.

2) 대상판례에 대한 조약의 국내법적 효력 적용 방안 검토

대상판례에 대하여 상기에서 설명한 제Ⅲ장의 내용을 근거로 하여 조약의 국내법적 효력을 적용함에 있어, 첫째 조약의 적용방식측면 고찰, 둘째 법률적용 우선원칙 고찰, 셋째 「조약법에 관한 비엔나협약」에 따른 해석방법 적용 고찰을 살펴본 후에 마지막으로 이를 대상판례에 설시된 국내법 정의 조항의 적용상 문제점은 없는지를 검토하고자 한다.

가. 조약의 적용방식측면 고찰

조약이 국내적으로 작용되는 방식은 크게 수용과 변형 2가지이며, 우리나라의 경우에는 「헌법」 제6조제1항의 해석상 조약이 수용의 방식으로 국내적으로 직접 적용된다는 것은 앞서 설명한 바와 같다. 따라서 관세법에 「WTO 관세평가협정」 제1조에서 제8조의 관세평가 실체규정을 수용하지 않았다면, 과세가격의 결정방법은 「WTO 관세평가협정」을 조약의 자격 그대로 국내적으로 직접 적용하는데 문제가 없으며, 국내 법원은 조약을 근거로 하여 재판을 할 수도 있다.

또한 「WTO 설립협정」의 부속서인 GATT1994에 포함된 GATT1947 제7조제1항에 의하면 "체약국들은 이 조 다음 각 항에 명시된 평가의 일반원칙의 타당성을 인정하며, 가격에 기초하거나 어떠한 방식으로든 가격에 의하여 규율되는 수입 및 수출에 대한 관세, 그 밖의 과징금 또는 제한조치의 대상이 되는 모든 상품에 대하여 동 원칙을 시행할 것을 약속한다. 또한 **체약국은 다른 체약국의 요청이 있는 경우 관세목적의 가격에 관련된 자신의 어떠한 법률 및 규정의 운영도 동 원칙에 비추어 검토한다.** 체약국단은 개별 체약국에 이 조의 규정에 따라 취한 조치에 관한 보고서를 요청할 수 있다.[30]"고 규정하고 있다.

따라서 현행 「관세법」 관세평가 실체규정은 법률 제3666호로 개정(1983.12.29.) 신설되어 1984.7.1.부터 시행하여 오고 있으며, 「WTO 관세평가협정」은 조약 1265로 1995.1.1.부터 시행하여 오고 있다. 따라서 관세법의 관세평가 실체규정에 대한 해석과 관련하여 「헌법」 제6조제1항에 의하여 국내법과 같은 효력을 지닌 조약인 「WTO 관세평가협정」을 우선하여 해석·적용되어야 한다.

나. 법률적용 우선원칙 고찰

국제법 규범이 국내법질서로 수용됨에 따라 국제법규범은 국내법체계상 위상을 설정받게 된다. 그에 따라 규범 상호간의 충돌문제는 피할 수 없는 과제로 등장한다(남복현, 2008). 「헌법」 제6조 제1항에는 구체적으로 국내법으로 수용된 국제법과 조약들이 법의 상하관계 안에서 어느정도 효력을 가지고 있는지를 명시하지 않고 있다.

조약이 바로 국내법 질서의 일부를 형성하는 체계에서는 조약과 국내법 간에 내용상 충돌이 있을 수 있는데, 우리나라의 경우 이러한 충돌은 법 적용의 일반원칙인 상위법 우선원칙과 특별법 우선 원칙, 신법 우선 원칙의 적용에 의하여 해결된다고 보는 것이 일반적이다(도경옥, 2014). 이러한 원칙 중 상위법 우선의 원칙을 제외한 나머지 원칙은 규범 상호간의 대등한 위상을 전제로 한다. 〈표 5〉의 82다카1372(1986.7.22.)등 여러 판례는 물론, 고

---

30) 1. The contracting parties recognize the validity of the general principles of valuation set forth in the following paragraphs of this Article, and they undertake to give effect to such principles, in respect of all products subject to duties or other charges or restrictions on importation and exportation based upon or regulated in any manner by value. **Moreover, they shall, upon a request by another contracting party review the operation of any of their laws or regulations relating to value for customs purposes in the light of these principles.** The CONTRACTING PARTIES may request from contracting parties reports on steps taken by them in pursuance of the provisions of this Article.

법2006토1[31](2006.7.27.)는 이를 뒷받침하고 있다.

이에 첫째, 상위법 우선의 원칙은 법에도 일정한 단계가 존재하기에 하위법은 상위법에 위배될 수 없다는것을 그 주요 내용으로 한다. 즉 한 나라의 법체계는 근본법으로는 헌법이 있으며, 헌법의 규정 및 위임으로 의회가 제정하는 법률이 있고 그 다음이 법률을 집행하기 위해서 행정부나 대통령 및 행정부가 제정하는 명령이 있고, 그 밑으로 지방의회가 정하는 조례 그리고 지방자치단체장이 제정하는 규칙이 있다. 즉 헌법 〉 법률 〉 명령〉 조례 〉 규칙의 순서로 적용되므로 만약 어떤 국제법이나 조약이 국회에서 정한 법률과 같은 효력을 지닌다면 이는 하위인 기타 법령보다는 우선시되지만 헌법과 충돌시에는 상위법인 헌법이 우선시 된다는 것이다. 그리고 둘째, 후법(신법) 우선의 원칙은 특정한 법률이 개정되거나 그 내용이 바뀐다면 이전에 적용되는 구법이 아니라 새롭게 개정된 신법이 적용되는 것인데, 그 전제는 신법과 구법이 동일한 형태의 법률일 때 가능하다. 셋째, 특별법 우선의 원칙은 일반법은 그 법의 적용이 모든 사항과 사람에게 그 영향을 미치지만 특별법은 일반법과는 다르게 적용 영역이 한정되어서 적용되는데, 특수한 사정이 발생시는 특별법이 우선적으로 적용된다는 원칙이다.

상위법 우선원칙은 별론으로 하고, 「WTO 관세평가협정」과 국내법과의 관계에서 있어서 후법(신법) 우선의 원칙과 특별법 우선의 원칙을 적용하여 고찰해본다. 국회 동의를 받은 조약은 법률의 지위를 가지므로 설사 국내법률을 정비하지 않더라도 조약이 특별법 또는 후법의 자격으로 우선 적용될 수 있다(정인섭, 2015). 〈표 5〉의 고법96나37321(1998.8.27.)에 따르면 "우리 국민에 대하여 국내 법률인 민법과 국제법(조약)인 협약은 동등한 효력을 가지면서 함께 적용되는 것이고, 다만, 국내법과 국제법이 서로 충돌하는 경우에는 '신법우선의 원칙' 또는 '특별법우선의 원칙'에 따라 그 우열 여부를 가려내야 할 것인데,"라고 설시하고 있다. 조약이 특별법에 해당하는 기준을 택함으로써 조약을 우선시키는 것이 국제법 존중주의에 부합한다는 견해도 있다(양건, 2007).

이에 대하여 신법 우선의 원칙을 먼저 살펴본다. 1981.1.1. 「GATT 제7조 이행에 관한 협정」(「GATT 관세평가협정」)이 발효되고 우리나라는 1981.1.6. 동 협정에 가입하였으며,

31) "대한민국과 베트남사회주의공화국 사이에 2003. 9. 15. 체결하여 2005. 4. 19. 발효된 '대한민국과 베트남사회주의공화국 간의 범죄인인도조약'은 국회의 비준을 거친 조약으로서 법률과 동일한 효력을 가지는 것이고, 따라서 대한민국이 베트남사회주의공화국에 대하여 범죄인을 인도할 의무가 있는지 여부를 판단함에 있어서는 신법 우선의 원칙, 특별법 우선의 원칙 등 법률해석의 일반원칙에 의하여 위 인도조약이 범죄인인도법에 우선하여 적용되어야 한다."

개도국에 관한 특례규정에 따라 5년간의 시행유보기간이 경과한 1986년부터 본격적으로 시행하게 되어 있었으나, 1983.12.29. 관세법 개정시 개정안(법률 제3666호)에 반영되어 1984.7.1.부터 본격적으로 시행되었다. 이후 1995.1.1. WTO가 설립되어 「GATT 제7조 이행에 관한 협정」은 「GATT1994 제7조 이행에 관한 협정」(「WTO 관세평가협정」)으로 개정되었고, 「WTO 관세평가협정」은 현재의 「관세법」보다 후법으로서 후법우선의 원칙에 의하여서도 「WTO 관세평가협정」이 국내법인 「관세법」보다 우선하여 적용되어야 한다.

「WTO 관세평가협정」은 조약으로서 관세법에 규정된 내용에 비추어 특별법적 지위를 가지고 있으므로 특별법 우선원칙이 적용된다. 국내 사법부에서 국내법을 매개로 하지 않고 조약을 직접 근거로 판결을 내린 〈표 5〉의 대법원 2005다30184(2006.4.28.) 의 "국제항공운송에 관한 법률관계에 대하여는 1955년 헤이그에서 개정된 '국제항공운송에 있어서의 일부규칙의 통일에 관한 협약'이 일반법인 민법이나 상법에 우선하여 적용된다."의 판결[32]과 고법 2009누8016(2010.2.12.)[33]의 "헌법 제6조 제1항은 '헌법에 의하여 체결·공포된 조약과 일반적으로 승인된 국제법규는 국내법과 같은 효력을 갖는다.'고 규정하고 있으므로, 국회의 동의를 얻어 체결된 조세조약은 법률에 준하는 효력을 가지고, 나아가 조세조약에서 규율하고 있는 법률관계에 있어서는 당해 조약이 국내법의 특별법적인 지위에 있으므로 국내법보다 우선하여 적용된다."을 보면 특별법 우선원칙을 적용한 것으로 보인다. 따라서 「WTO 관세평가협정」은 「관세법」 제30조에서 제35조까지 규정된 관세평가규정과 상충될 때에는 「WTO 관세평가협정」이 특별법적인 지위에서 우선 적용되어야 한다.

다. 「조약법에 관한 비엔나협약」에 따른 해석방법 적용 고찰

대상판례에 따르면 "과세가격 결정 방법을 규정한 관세법 제30조 내지 제35조는 WTO 관세평가협정 제1조 내지 제8조를 국내법으로 수용한 것으로, 관세법 제30조 및 관세법 시행령 제17조를 해석함에 있어서는 WTO 관세평가협정의 해석기준으로서 WCO(World Customs Organization) 관세평가기술위원회가 제시하는 권고의견(이하 '이 사건 권고의견'이라 한다)이 하나의 참고자료가 될 수 있다.[34]"고 설시하고 있다. 「WTO 관세평가협정」

32) 현재는 2011년 상법 개정으로 "항공운송"에 관한 국내법률이 제정되어 있다.
33) 같은 판결 내용 : 대법82다카1372(1986.7.22.), 고법96나37321(1998.8.27.), 고법2001나11385(2001.7.24.), 대법2002다32523(2002.12.22.)
34) 같은 판결 내용 : 고법 2015누20312(2015.7.3.)〈대법 2015두49320(2017.4.7.) 확정〉
"과세가격 결정방법을 규정한 관세법 제30조 내지 제35조는 우리나라가 가입한 세계무역기구(World

제18조(기구)에 의하면 세계무역기구(WTO) 사무국에 관세평가위원회(Committee on Customs Valuation)를, 관세협력이사회(CCC, Customs Cooperation Council, 실무명칭 -WCO, World Customs Organization 세계관세기구)의 주도로 관세평가기술위원회를 설치하도록 규정[35]하고 있으며, 동 협정 부속서 II는 관세평가기술위원회의 역할 및 임무[36]

Trade Organization, 이하 'WTO'라 한다)의 관세평가협정 제1조 내지 제8조를, 관세법 시행령 제17조는 WTO 관세평가협정 권고의견 1.1을 그대로 국내법에 수용한 것이다. 따라서 관세법 제30조 내지 제35조, 관세법 시행령 제17조를 해석함에 있어서는 WTO가 WTO 관세평가협정의 해석기준으로 제시한 WTO 관세평가협정 권고의견이 하나의 기준이 될 수 있다고 봄이 상당하다."

35) PART II ADMINISTRATION, CONSULTATIONS AND DISPUTE SETTLEMENT
Article 18 Institutions
1. There is hereby established a Committee on Customs Valuation (referred to in this Agreement as "the Committee") composed of representatives from each of the Members.
1. 이 협정에 따라 각 회원국 대표로 구성되는 관세평가위원회(이 협정에서는 "위원회"라 한다)가 설치된다.
2. There shall be established a Technical Committee on Customs Valuation(referred to in this Agreement as "Technical Committee") under the auspices of the Customs co-operation Council(referred to in this Agreement as "the CCC"), which shall carry out the responsibilities described in Annex II to this Agreement and shall operate in accordance with the rules of procedure contained therein.
2. 관세협력이사회(이 협정에서는 "CCC"라 한다)의 주도로 관세평가기술위원회(이 협정에서는 "기술위원회"라 한다)를 설치한다. 기술위원회는 이 협정 부속서 II에 규정된 의무를 수행하고 부속서 II에 포함된 절차규정에 따라 운영된다.

36) ANNEX II Technical Committee on Customs Valuation 부속서 II 관세평가 기술위원회
1. In accordance with Article 18 of this Agreement, the Technical Committee shall be established under the auspices of the CCC with a view to ensuring, at the technical level, uniformity in interpretation and application of this Agreement.
1. 이 협정 제18조의 규정에 따라, 기술적 차원에서 이 협정의 해석 및 적용의 통일성을 확보하기 위한 목적으로 관세협력이사회(CCC) 주도로 기술위원회를 설치한다.
2. The responsibilities of the Technical Committee shall include the following :
2. 기술위원회의 임무는 다음 사항을 포함한다.
(a) to examine specific technical problems arising in the day-to-day administration of the customs valuation systems of Members and to give advisory opinions on appropriate solutions based upon the facts presented;
(a) 회원국 관세평가 제도의 일상적인 운영에 있어서 제기되는 구체적인 기술상의 문제점을 검토하고 제시된 사실에 근거한 적절한 해결방안에 대한 권고의견 제공,
(b) to study, as requested, valuation laws, procedures and practices as they relate to this Agreement and to prepare reports on the results of such studies;
(b) 요청이 있는 경우, 이 협정과 관련이 있는 평가법령, 절차 및 관행을 연구하고 그러한 연구결과에 대한 보고서 작성
© to prepare and circulate annual reports on the technical aspects of the operation and status of this Agreement;
© 이 협정의 운영 및 지위에 대한 기술적 측면에 관한 연례보고서 작성 및 배포,
(d) to furnish such information and advice on any matters concerning the valuation of imported goods for customs purposes as may be requested by any Member or the Committee. Such information and advice may take the form of advisory opinions, commentaries or explanatory notes;

등에 대하여 상세하게 규정하고 있다. 동 협정 제14조는 “이 협정 부속서 Ⅰ의 주해는 이 협정을 구성하는 불가분의 일부를 구성하며 이 협정의 해당 조항은 각각의 주해와 연관하여 해석되고 적용되어야 한다. 부속서 Ⅱ와 Ⅲ도 이 협정의 불가분의 일부를 구성한다[37].”고 규정하여 부속서도 협정과 동일한 법적지위를 가지고 있다.

WTO 관세평가위원회가 채택한 ‘결정(Decision)’은 회원국이 국내법으로 수용화하여 법령화하지 않는 한 법적 구속력이 없다. 그러나 대법 98두1512(1998.9.4.)에 따르면 “관세와무역에관한일반협정 제7조 제2항 (a), (b), 관세와무역에관한일반협정제7조의시행에관한협약 제1조 제1항, 제8조 제1항, 제15조 제2항 (b), 1984. 9. 24. 제10차 GATT 관세평가위원회 결정사항 4.1 ‘데이터 처리장치를 위한 소프트웨어 전달매체에 대한 평가’ 제1항, 제2항, 제3항, 구 관세법(1993. 12. 31. 법률 제4674호로 개정되기 전의 것) 제9조의3 제1항, 제9조의4 제1항, 구 관세법시행령(1993. 12. 31. 대통령령 제14044호로 개정되기 전의 것) 제3조의5 제2항, 제3조의6 제1항, 제2항(현행 제3조의8 제1항, 제2항), 1993. 12. 31. 개정된 시행령 제3조의3 제3항, 소프트웨어개발촉진법 제2조 제2호, 컴퓨터프로그램보호법 제8조, 제16조 제1항, 제2항 등의 관계 법령에 비추어 보면,”이라고 설시하고 있어, 대법원이 명시적으로 WTO ‘결정’을 관계법령이라고 밝힌 것은 WTO ‘결정’을 재판규범으로 인정한 것이다.

(d) 수입물품에 대한 관세목적 상의 평가에 관한 모든 문제에 대하여 회원국 또는 위원회가 요청하는 정보와 조언의 제공, 이러한 정보와 권고는 권고의견, 예해 또는 해설의 형태를 취할 수 있다.
(e) to facilitate, as requested, technical assistance to Members with a view to furthering the international acceptance of this Agreement;
(e) 요청이 있을 경우, 이 협정의 국제적인 수용을 보다 증진할 목적으로 회원국들에 대한 기술지원 촉진
(f) to carry out an examination of a matter referred to it by a panel under Article 19 of this Agreement; and
(f) 이 협정 제19조의 규정에 따라 패널에서 회부된 사안에 대한 조사의 수행
(g) to exercise such other responsibilities as the Committee may assign to it.
(g) 위원회가 부여하는 기타 임무의 수행

37) Article 14. The notes at Annex I to this Agreement form an integral part of this Agreement and the Articles of this Agreement are to be read and applied in conjunction with their respective notes. Annexes Ⅱ and Ⅲ also form an integral part of this Agreement.

WCO 관세평가기술위원회의 기술문서[권고의견(Advisory Opinions), 예해(Commentaries), 해설(Explanatory Notes), 사례연구(Case Studies), 연구(Studies)]들도 국제법을 구성하지 않는다. 평가협정 부속서 I 에 포함된 평가협정 주해와는 달리 관세평가기술위원회의 어떠한 결정이 회원국의 국내법에 구체화되지 않는 한 회원국내에서 법적 효력을 갖는다는 것을 암시하는 어떤 내용도 「WTO 관세평가협정」에는 없다. 즉, 관세평가기술위원회의 기술문서들은 회원국이 국내법적으로 수용하여 법령화하지 않는 한 법적 구속력이 없다는 것이다. 그렇지만 관세평가기술위원회의 기술문서들은 평가협정의 해석과 적용의 통일성을 확보하기 위한 목적으로 제공된다는 점에서 평가협정의 해석 및 적용에 있어 매우 중요한 지침이 되고 있다[38]. 참고로 관세평가 운영에 관한 고시에서는 권고의견이나 예해 등을 수용하여 규정한 조항이 있는데, 이러한 조항들은 (관세법령의 위임을 받아 규정한 사항이 아닌 한) 대외적 구속력(법규성)이 인정되지 않는다.

다만, 관세평가 고시의 법규성 여부와 관련해서는 관세평가 고시 규정 중에서 상위 법령(관세법령)에서 위임받은 사항을 규율하는 조항의 경우에는 해당 관세법령과 결합하여 대외적으로 구속력 있는 법령보충적 행정규칙에 해당한다(박영기, 2021).(대법 90누5054, 91누10763)

그러나 WCO 관세평가기술위원회의 각 지침들은 「WTO 관세평가협정」에 규정된 관세평가제도의 운영에 있어서 제기되는 문제점들에 대하여 동 협정 부속서Ⅱ제1항(주석 36 참조)의 내용처럼 해석 및 적용의 통일성을 확보하기 위한 목적으로 검토한 것이므로, 관세법상 관세평가 실체규정을 해석하고 적용하는데 있어 「WTO 관세평가협정」 본문의 의미가 모호한 경우에는 「조약법에 관한 비엔나협약」 제32조에 의거 해석의 보충수단으로서 우선 적용되어야 할 것이다.

라. 적용 대상판례 국내법 정의조항 고찰

상기에서 설명한 가,나,다의 내용을 종합적으로 대상판례에 적용하여 검토하여 본다. 법을 해석·적용하는데 있어서 대법원은 일관되게 “법률에 사용된 문언의 의미는 해당 법률에 정의규정이 있다면 그에 따를 것이나, 그렇지 않은 경우라도 문언의 통상적인 의미를 살피는 외에 그것이 해당 법률에서 어떠한 의미로 어떻게 사용되고 있는지 체계적, 논리적으로

38) 주석 36) 참조

파악하여야 한다."[대법 2018도2615 (2018.6.15.)][39]고 판결하고 있다.

그러나 쟁점사항에 대하여 조약(또는 조약을 수용한 국내법령도 포함)을 해석·적용하는 과정에서 〈표 5〉의 고법 2009누8016(2010.2.12.)[대법 2020두5950 (2012.1.27.) 확정]에 따르면 "조세조약을 적용함에 있어서는 조세조약에서 달리 정의하지 않은 용어는 문맥상 달리 해석하여야 하는 경우가 아닌 한 원칙적으로 그 국가의 과세권의 근거가 되는 국내세법의 규정에 내포된 의미에 따라 해석하여야 할 것이다. ~ 나아가 우리나라가 가입한 조약법에 관한 비엔나 협약 제26조, 제27조, 제31조는 조약은 반드시 준수되어야 하고, 조약불이행을 정당화하는 방법으로 국내법 규정을 원용해서는 안되며, 조약의 문구는 그 '통상적 의미'에 따라 성실하게 해석되어야 한다.고 규정하고 있으므로, 조세법률의 일종인 조세조약에 있어서도 행정편의적인 확장해석이나 유추해석은 허용되지 않는다고 할 것이다."고 판결하고 있다.

따라서 조약에 조문의 해석을 위한 정의규정이 있다면 당연히 그에 따라야 하며, 「조약법에 관한 비엔나협약」 제3절[40]에 의한 해석원칙을 존중하여야 할 것이다. 동법 제31조(해석의 일반규칙)의 의거 '통상적 의미에 따라 신의에 좇아 성실하게 해석되어야' 하며, 동법 제32조에 의거 '의미가 모호해지거나 불명확하게 되는 경우(또는 명백히 부조리하거나 불합리한 결과를 초래하는 경우)에는 조약의 준비작업 및 체결 시의 사정을 포함한 해석의 보충수단에 의존'할 수 있으며, 동법 제33조에 의거 '조약의 용어는 각 정본에서 동일한 의미를 가진다고 추정되며, 조약의 대상 및 목적을 고려하여 최대한 조화되는 의미를 채택하여야' 한다.

또한 WTO 설립협정 제16조(기타 조항)제1항은 "이 협정 또는 다자간무역협정에 달리 규정되지 아니하는 한, 세계무역기구는 1947년도 GATT 체약국단 및 1947년도 GATT의 틀 내에서 설립된 기구의 결정, 절차 및 통상적인 관행에 따른다."고 규정하고, 제3항은 "이 협정의 규정과 다자간무역협정의 규정이 상충하는 경우 상충의 범위내에서 이 협정의 규정이 우선한다."고 규정하고 있다.

그러므로 관세법령의 관세평가 실체규정을 해석함에 있어서 조약인 「WTO 관세평가협정」을 적용함에 있어, 「WTO 설립협정」의 부속협정인 「WTO 관세평가협정」의 해석에 영

39) 같은 내용 판결 : 대법 2013도841(2016.8.24.)
40) 주석 25) 참조

향을 주는 정의 조항이 있다면 이를 먼저 적용하고, 추가적으로 「WTO 설립협정」 전반에 영향을 주는 해석 및 정의조항이 있다면 이를 적용하며, 마지막으로 GATT1947에 규정된 틀 내에서 규정된 내용을 적용할 수 있을 것이다.

대상판례에 대하여 분석해보면, 판매자(수출자)의 책임으로 우리나라 보세창고에 보관된 물품(보세창고도거래조건, BWT, Bonded Warehouse Transaction)에 대하여 구매자(수입자)를 찾아 물품을 판매하는 경우가 ① 관세법 제30조제1항의 '우리나라에 수출하기 위하여 판매되는 물품에 대하여'에 해당하는지, ② 동법 시행령 제17조제3호의 '수출자의 책임으로 국내에서 판매하기 위하여 수입하는 물품'에 해당하는지 여부가 쟁점이라고 할 수 있다. 후자(②)의 경우는 관세법 제30조의 '우리나라에 수출하기 위하여 판매되는 물품에 대하여'에 해당하지 않는 예시적 사례[41]일 뿐으로 관세법 제30조제1항의 규정을 검토해본다.

관세법 시행령의 상위법인 관세법 규정인 전자(①)에 해당된다면 거래가격을 과세가격으로 인정할 수 있지만(다만, 관세법 제30조에 규정된 여러 조건이 부합되는 경우로 전제), 전자(①)에 해당되지 않는다면 거래가격을 과세가격으로 결정할 수 없다. 관세법 제30조제1항의 "우리나라에 수출하기 위하여 판매된 물품에 대하여"는 「WTO 관세평가협정」 제1조의 "물품이 수입국으로 수출하기 위하여 판매된 때의 그 물품에 대하여(for the goods when sold for export to the country of importation)"를 수용한 것이다.

첫째, 「관세법」 제30조제1항의 '수출'과 「WTO 관세평가협정」 제1조의 '수출'의 개념은 같으며, 관세법 제2조 정의 조항을 적용할 수 없다. 왜냐하면 우리나라에서 수출되는 물품이 아닌 우리나라로 수출되는 물품이기 때문이다.

둘째, 「관세법」 제30조제1항의 '우리나라'와 「WTO 관세평가협정」 제1조의 '수입국'의 개념은 같으며, 「관세법」 제2조 정의 조항에 '수입국'의 정의는 규정되어 있지 않다. 조약우선 원칙에 의하여(가. 조약의 우선 적용 고찰 참조) '수입국'에 대한 정의는 「WTO 관세평가협정」 제15조제1항(b)호의 "'수입국'은 수입국 또는 수입 관세영역을 말한다.('country of importation' means country or customs territory of importation)"라는 정의 규정이 적용되어야 한다.

---

41) 관세법 시행령 제17조는 WCO 관세평가기술위원회 지침인 권고의견 1.1(협정에서의 "판매"의 개념)의 내용을 수용한 것으로서, 동 내용에 의하면 '이 권고의견에 따라 준비된 목록은 다음과 같다. 목록은 다음에 한정되지 않으며 경험을 고려하여 추가될 것이다.(The list prepared pursuant to this opinion is appended. It is not exhaustive and will be added to in the light of experience.)'라고 하여 7개 사례를 예시적으로 제시하고 있다.

따라서 대상판례는 두가지 측면에서 잘못 적용하고 있다.

첫째, '수입국'의 정의에 대하여 「관세법」 제2조의 '수입'의 정의를 적용하고 있으며, 더 나아가 "'수입'의 의미가 내국물품에 대한 법적지위를 취득하는 단계와 가격의 판정 기준 단계로 구분되어 달리 해석된다고 보기도 어렵다."고 설시하고 있다. 이는 「관세법」의 관세평가 실체규정 보다 조약의 지위를 가진 「WTO 관세평가협정」의 규정을 우선 적용하여야 하는 이유를 간과한 것이다.

둘째, WCO 관세평가기술위원회 권고의견 14.1이 "'수입'을 '어떤 물품을 관세영역으로 가져오는 행위'"로 정의한 것에 대하여 "관세영역의 정의를 「자유무역지역의 지정 및 운영에 관한 법률」 제2조제7호('관세영역'이란 자유무역지역 외의 국내지역을 말한다)는 그 법에서 사용하는 용어 중 '관세영역'에 대하여 국내의 자유무역지역은 제외된다는 취지로 정의하고 있기도 한 바, 이러한 입법례 등에 비추어 보면, '관세영역'이 어느 경우에나 반드시 보세구역을 포함한 국내 전(全)영역을 의미한다고 단정하기 어렵다.~오로지 국경선만을 기준으로 엄격히 판단하여야 한다고 보기도 어렵다."라고 설시하고 있다. 이는 「WTO 설립협정」의 부속협정인 GATT(1947) 제24조에 규정된 "관세영역(customs territory)[42]"의 정의

42) GATT 1947 제24조

영문	국문
GATT: Article XXIV	GATT 제24조
Territorial Application — Frontier Traffic — Customs Unions and Free-trade Areas	적용영역, 국경무역, 관세동맹 및 자유무역 지역
1. The provisions of this Agreement shall apply to the metropolitan customs territories of the contracting parties and to any other customs territories in respect of which this Agreement has been accepted under Article XXVI or is being applied under Article XXXIII or pursuant to the Protocol of Provisional Application. Each such customs territory shall, exclusively for the purposes of the territorial application of this Agreement, be treated as though it were a contracting party; *Provided* that the provisions of this paragraph shall not be construed to create any rights or obligations as between two or more customs territories in respect of which this Agreement has been accepted under Article XXVI or is being applied under Article XXXIII or pursuant to the Protocol of Provisional Application by a single contracting party.	1. 본 협정의 규정은 체약국의 본토 관세영역에, 그리고 제26조에 따라 본 협정이 수락되었거나 제33조 또는 잠정적 적용에 관한 의정서에 따라 본 협정이 적용되고 있는 기타의 관세용역에 적용된다. 이러한 관세영역은, 오직 본 협정의 영역적 적용의 목적을 위하여서만, 각기 1개의 체약국으로 취급한다. 다만, 본항의 규정은 단일체약국이 제26조에 의하여 본 협정을 수락하였거나 제33조 또는 잠정적 적용에 관한 의정서에 따라 본 협정을 적용하고 있는 2개이상의 관세영역간에 어떠한 권리 또는 의무를 발생시키는 것으로 해석되어서는 아니된다.
2. **For the purposes of this Agreement a customs territory shall be understood to mean any territory with respect to which separate tariffs or other regulations of commerce are maintained for a substantial part of the trade of such territory with other territories.**	2. 본 협정의 목적을 위하여 **관세영역은 해당영역과 기타 영역간의 무역의 실질적인 부분에 대하여 독립관세 또는 기타 통상규칙을 유지하고 있는 영역**이라고 양해한다.

조항을 간과한 것이다. 동 내용에 의하면 “관세영역”은 ‘해당영역과 기타 영역간의 무역의 실질적인 부분에 대하여 독립관세 또는 기타 통상규칙을 유지하고 있는 영역’이라고 규정하고 있다. 관세영역은 자유무역지역은 물론 보세구역을 포함한 국내 전(全)영역을 의미하고 있는 것이다. 그렇다면, 수출자의 책임으로 우리나라에 도착한 이후 보세구역에 장치한 물품에 대하여 국내 구매자를 찾아 판매계약이 이루어진 거래는 ‘우리나라에 수출하기 위하여 판매되는 물품’이 아닌 ‘국내거래’로 판단하는 관세당국의 결정은 결론적으로 정당하다고 할 수 있다.

3. WTO 관세평가협정과 국내법 해석을 위한 조화방안 연구 제시

「WTO 관세평가협정」과 「관세법」을 적용하여 관세평가를 하는 실체적인 측면에서 조약의 우선 적용을 명확하게 하기 위하여 다음과 같은 법개정안도 검토할 수 있을 것이다. 국내법에는 “조약에 달리 규정되어 있으면 그 조약 내용을 우선한다”는 조항이 포함된 경우가 적지 않으며, 이를 정리하면 〈표 10〉과 같다.

〈표 10〉 조약 우선 국내법령

법	조문
FTA특례법	제3조(다른 법률과의 관계) ① 이 법은 「관세법」에 우선하여 적용한다. 다만, 이 법에서 정하지 아니한 사항에 대해서는 「관세법」에서 정하는 바에 따른다. ② 이 법 또는 「관세법」이 협정과 상충되는 경우에는 협정을 우선하여 적용한다.
선박안전법	제5조(국제협약과의 관계) 국제항해에 취항하는 선박의 감항성 및 인명의 안전과 관련하여 국제적으로 발효된 국제협약의 안전기준과 이 법의 규정내용이 다른 때에는 해당국제협약의 효력을 우선한다. 다만, 이 법의 규정내용이 국제협약의 안전기준보다 강화된 기준을 포함하는 때에는 그러하지 아니하다.
국제민사사법공조법	제3조(조약등과의 관계) 이 법에 정한 사법공조절차에 관하여 조약 기타 이에 준하는 국제법규에 다른 규정이 있는 경우에는 그 규정에 따른다.

영문	국문
3. The provisions of this Agreement shall not be construed to prevent:	3. 본 협정의 규정은 다음 각 호에 규정된 사항을 저해하는 것으로 해석되어서는 아니된다 :
(*a*) Advantages accorded by any contracting party to adjacent countries in order to facilitate frontier traffic;	(a) 체약국이 국경무역을 용이하게 하기 위하여 인접국에 부여하는 이익 ;
(*b*) Advantages accorded to the trade with the Free Territory of Trieste by countries contiguous to that territory, provided that such advantages are not in conflict with the Treaties of Peace arising out of the Second World War.	(b) 트리에스트 자유영역의 인접국이 동 영역과의 무역에 부여하는 이익. 다만, 이 이익이 제2차 세계대전의 결과 체결된 평화조약에 저촉되어서는 아니된다.

출처: 외교부 Website https://treatyweb.mofa.go.kr/legsTreatyDetailInqyWinCall.do 2024.1.15. 방문
(외교정책-조약 국제법-조약정보-다자조약)

법	조문
국제수형자 이송법	제3조(조약과의 관계) 국제수형자이송은 대한민국과 외국간에 조약이 체결되어 있는 경우에 한하여 이 법과 그 조약이 정하는 바에 따라 실시한다. 이 경우 조약에 이 법과 다른 규정이 있는 때에는 그 조약의 규정에 의한다.
국제조세조정에 관한 법률	제2조(정의) ① 이 법에서 사용하는 용어의 뜻은 다음과 같다. ② 제1항과 이 법의 다른 규정에서 특별히 정하지 아니한 용어에 관하여는「조세특례제한법」제2조제1항에 따른 용어의 예와 같은 법 제3조제1항제1호부터 제12호까지, 제18호 및 제19호에 규정된 법률에 따른 용어의 예에 따른다. 제5조(세법과 조세조약의 관계) 조세조약에서 정의하지 아니한 용어 및 문구에 대해서는「국세기본법」 제2조제2호에 따른 세법에서 정의하거나 사용하는 의미에 따라 조세조약을 해석·적용한다.
조세특례 제한법	제3조(조세특례의 제한) ①이 법,「국세기본법」및 조약과 다음 각 호의 법률에 따르지 아니하고는 조세특례를 정할 수 없다. ② 이 법,「국세기본법」및 조약과 제1항 각 호의 법률에 따라 감면되는 조세의 범위에는 해당 법률이나 조약에 특별한 규정이 있는 경우를 제외하고는 가산세와 양도소득세는 포함되지 아니한다.
외국인 투자촉진법	제7장 보칙 제30조(다른 법률 및 국제조약과의 관계) ⑨ 이 법은 대한민국이 체결·공포한 국제조약의 내용을 수정하거나 제한하는 것으로 해석되지 아니한다.
중재법	제2조(적용 범위) ② 이 법은 중재절차를 인정하지 아니하거나 이 법의 중재절차와는 다른 절차에 따라 중재에 부칠 수 있도록 정한 법률과 대한민국에서 발효(發效) 중인 조약에 대하여는 영향을 미치지 아니한다.
공공차관의 도입 및 관리에 관한 법률	제20조(국제조약과의 관계) 이 법은 대한민국이 체결·공포한 국제조약에 규정된 내용을 수정하거나 제한하는 것으로 해석되지 아니한다.
범죄인인도법	제3조의2(인도조약과의 관계) 범죄인 인도에 관하여 인도조약에 이 법과 다른 규정이 있는 경우에는 그 규정에 따른다.

출처 : 연구자가 정리

상기 〈표 10〉의 조항들은 국내법률에 대한 조약의 특별법적 지위를 명백히 하고 있다. 이는 조약과 다른 내용의 국내법률이 후법으로 제정되더라도 한국의 국제법 위반을 방지하는 기능을 하게 된다. 그런데 특별법 우선의 원칙은 양자가 동등한 법원이라는 점이 전제되어야 한다. 양자가 상하관계라면 특별법 우선이 적용될 여지가 없다. 결국 조약과 법률의 내용이 서로 다르면 조약이 우선한다는 조항이 다수 존재한다는 사실은 한국의 법체계상 조약과 대등한 관계임을 표시하고 있다[43].

「WTO 관세평가협정」은 관세평가 실체규정에 관한 한 국내법인「관세법」의 특별법적 지위를 가지고 있음은 결정 및 판례를 통하여서도 명확하나, 이를 분명하게 해석하고 적용하기 위하여 〈표 10〉과 같은 개정안도 필요할 수 있다 할 것이다.

43) 이상철, 조약의 국내법적 효력, 법제연구 제16호(1999년), pp189-190

V. 결 론

조약에 국내법적 효력을 부여하는 이유는 대한민국의 국제법적 의무를 원활히 이행하기 위해서이다. 오늘 날의 한국이 단시간 내에 경제적 도약을 이룰 수 있었던 원동력은 활발한 대외교류였다. 지정학적으로 강대국에 둘러싸인 대한민국은 안정적인 국제관계의 유지와 국제법을 중시하는 대외정책을 전개할 필요가 누구보다도 크다. 유럽에서도 대한민국과 유사한 지정학적 상황이 유사한 네덜란드나 룩셈부르크 같은 국가는 유독 조약의 중요성을 강조하며 국내적으로 헌법 이상의 효력도 인정한다. 이들은 역사적 체험을 통해 대외적 준수가 국가발전에 얼마나 중요한가를 익히 알고 있기 때문이다. 이는 국가 운영의 모든 면에 있어서 대외 의존도가 높은 대한민국에게도 좋은 시사점을 제공한다. 즉 한국은 통상적인 국가보다 국제법의 활용과 의존에 더욱 유의해야 하며, 국제법의 국내법적 효력을 더욱 중요시해야 한다. 범세계적으로도 국제교류가 활발해지면 해질수록 국제법에 대한 존중이 강화되는 추세이다(정인섭, 2012).

관세평가에 관한 실체적 규정을 담고 있는 「WTO 관세평가협정」을 수용한 국내법인 「관세법」 조문에 규정된 문언을 해석할 때 「WTO 관세평가협정」에 규정된 정의 조항과 「관세법」 정의 조항 중 어느 조항을 우선 적용하여 해석·적용하여야 하는지를 검토·연구하였다.

외교부의 발표자료 및 사법당국의 결정·판례를 통하여「WTO 관세평가협정」의 국내법적 지위는 조약인 「WTO 설립협정」의 부속협정인 다자간무역협정으로서 「헌법」 제6조제1항에 의거 국내법과 동일한 효력을 가지고 있다. 또한 국내법과 조약인 국제법이 충돌하는 경우에는 '신법 우선의 원칙' 또는 '특별법 우선의 원칙'이 적용되는 바, 조약은 국제법으로서 국내법에 비하여 특별법적 우선 지위를 가지고 있음을 확인한 바 있으며, 해석에 있어 조약에 정의되지 않는 한 「조약에 관한 비엔나협약」에 따라야 하는 것을 도출할 수 있었다.

이를 대상판례에 적용함으로써 조약의 지위를 가진 「WTO 관세평가협정」과 이를 수용한 국내법인 「관세법」을 해석하는데 있어서, 첫째 조약의 적용방식측면 고찰, 둘째 법률적용 우선원칙 고찰, 셋째 「조약법에 관한 비엔나협약」에 따른 해석방법 적용 고찰, 넷째 판례적용 국내법 정의조항 고찰 등 4가지를 통하여 조약의 우선 적용 및 해석원칙을 도출할 수 있었다. 또한 대상판례가 국내법 정의 조항을 적용하여 설시한 부분에 대하여 조약의 우선 적용을 통하여 관세당국의 일관성있는 해석원칙의 정당성을 확보할 수 있었다. 추가하여

「WTO 관세평가협정」과 국내법 해석을 위한 조화방안으로서 조약에 특별법 지위를 부여한 국내법령을 소개하고 이를 분명하게 하기 위한 개선방안도 제시하였다.

결론적으로 「WTO 관세평가협정」이 헌법에서 보장하고 있는 국내법과 동일한 조약으로서, 국제사회에서 공동체를 구성하는 국가들의 기본적인 권리와 의무에 합치하기 위해서는 「WTO 설립협정」 및 「WTO 관세평가협정」에서 규정하고 있는 정의조항과 여러 형태의 협의절차를 통하여 도출된 해석조항, 사법절차를 통하여 확립된 법률 우선원칙의 관행을 일관성을 가지고 적용하는 것이 필요할 것이다.

참고문헌

관세평가분류원. (2021). 「WTO 관세평가협정」. 세인북스.
관세청. (2023). 「관세법령집」. 한국관세무역개발원
권현호. (2014). 국제통상조약의 국내적 효력에 관한 연구. *법학연구*, 55(3), 209-234.
김대순. (2005). 「국제법론」. 삼영사.
남복현. (2008). 헌법 제6조 제1항의 구체적 의미. *한양법학*, 23, 191-228.
도경옥. (2014). 입법 조치를 통한 조약의 이행. *국제법학회논총, 59(2), 35-63.*
박영기. (2021). 「관세평가법」. 삼일인포마인.
심인혜. (2015). 조약의 발전적 해석. 서울대학교 대학원 박사학위논문.
양 건. (2007). 「헌법강의Ⅰ」. 법문사.
외교부. (2023). 「알기쉬운 조약 및 기관간 약정업무」.
이상철. (1999). 조약의 국내법적 효력. *법제연구*, 16.
이진우·박언경. (2018). WTO반덤핑판정 제2조 제2항 제2호의 해석과 적용. *국제경제법연구*, 16(3), 39-74.
정인섭. (2012). 「생활 속의 국제법 읽기」. 일조각.
정인섭. (2015). 조약의 국내법적 효력에 관한 한국 판례와 학설의 검토. *서울국제법연구*, 22(1), 27-63.
정정식. (2020). 「관세평가」. 관세인재개발원.
주진열. (2009). 한국 대법원의 WTO협정 직접효력 부인, *서울국제법연구*, 16(1), 223-235.
주진열. (2005). GATT/WTO 협정에 위반된 지방자치단체 조례안의 효력. *서울국제법연구*, 12(2), 21-48.
대법원. https://glaw.scourt.go.kr/wsjo/intesrch/sjo022.do
외교부. https://treatyweb.mofa.go.kr/legsTreatyDetailInqyWinCall.do
조세심판원. https://www.tt.go.kr/mUser/dem/searchDemList.do
헌법재판소. https://isearch.ccourt.go.kr/search.do?category=00

ABSTRACT

A study on the interpretation of domestic law that accepts international law

Sang-Pil Han

When interpreting the legal text prescribed in the provisions of the「Customs Act」, a domestic law that has accepted the「WTO Customs Valuation Agreement」containing substantive provisions on customs valuation, the study reviewed and studied which of the provisions should be interpreted and applied first in the definition provisions prescribed in the「WTO Customs Valuation Agreement」and the definition provisions of the「Customs Act」.

Through the announcements of the Ministry of Foreign Affairs and the decisions and precedents of the judicial authorities, the domestic legal status of the「WTO Customs Valuation Agreement」is a multilateral trade agreement that is a subsidiary agreement of the「WTO Establishment Agreement」, which is a treaty, and is subject to domestic law pursuant to Article 6, Paragraph 1 of the「Constitution」. It has the same effect as. In addition, in case of conflict between domestic law and international law, which is a treaty, the 'principle of priority of new law' or 'principle of priority of special law' is applied, and it has been confirmed that treaties, as international law, have a special legal priority status over domestic law, and are subject to interpretation. Therefore, it can be derived that the「Vienna Convention on the Law of Treaties」must be followed unless it is defined in the treaty.

In interpreting the「WTO Customs Valuation Agreement」, which has the status of a treaty in the target case precedents, and the「Customs Act」, a domestic law that accepted it, that was possible to derive the principles of preferential application and interpretation of the treaty through four factors, first, a consideration of the application method of the treaty, second, a consideration of the priority principles of legal application, and third, a review of the application of the interpretation method according to the「Vienna Convention on the Law of Treaties」, and fourthly, a review of definitions of domestic law in the applicable target case precedents. The legitimacy of the consistent interpretation principle of the Customs Authorities was secured through preferential application of the treaty to the parts established by applying the domestic law definition provisions in the target case law. In addition, as a harmonization

plan for the interpretation of the 「WTO Customs Valuation Agreement」 and domestic law, domestic laws granting the treaty special law status were introduced and improvement measures to clarify this were also presented.

| **Keywords** WTO Customs Valuation Agreement, interpretation, treaty, principle of priority of special law