

공시송달에 의한 과세처분의 문제점과 개선방안

-공시송달 무효 판결 및 국세기본법 제11조 등의 위헌성에 관하여-

Problems and Potential Improvements of Tax

Disposition by Public Notice

-On the Unconstitutionality of Article 11 of the Basic Act for National Taxes and the Invalidation Decision of Service by Public Notice-

윤 형 준*

Yoon, Hyung Joon

목 차

- | | |
|--------------------|-------------------|
| I. 서론 | IV. 세법상 공시송달 개선방안 |
| II. 공시송달의 법적 구조 | V. 결론 |
| III. 세법상 공시송달의 문제점 | |

공시송달 제도는 당사자의 행방을 알 수 없어, 소송서류나 처분의 송달이 불가능하여 소송의 지연 혹은 적체를 방지하기 위함을 목적으로 한다. 그런데 공시송달 방법에 의한 판결이나 처분의 경우에는 당사자가 책임질 수 없는 사유로 송달이 있었음을 알지 못하여 불변기간을 지키지 못하여, 재판이나 처분에 대하여 불복을 할 수 없다. 그러한 문제점을 해결하기 위하여, 민사소송법은 공시송달에 기한 판결 선고가 이루어진 경우에는 추완항소를 할 수 있도록 규정하였고 형사소송법은 공시송달에 의한 판결이 이루어진 경우에는 재심청구와 상소권회복절차를 규정하여 당사자가 법원에 의한 재판을 받을 수 있도록 하고 있다. 그러나 세법은 과세처분의 공시송달의 경우에는 공시송달 효력 발생 이후 90일 이내에 심사 혹은 심판을 제기하지 않으면 그 불변기간이 도과한다고 규정하고 있어, 당사자가 책임

<https://doi.org/10.35148/ilsilr.2020.47.129>

투고일: 2020. 8. 24. / 심사외퇴일: 2020. 9. 23. / 게재확정일: 2020. 10. 14.

* 법무법인 게이트 구성원 변호사, 건국대학교 법학전문대학원 전문박사과정 수료

Attorney at Law, Partner at Gate Law Firm, Completed Konkuk University Law School Professional Doctorate Program

질 수 없는 사유로 송달이 있었음을 알지 못한 과세의무자에게는 심사, 심판뿐만 아니라 법원에 의한 재판받을 기회조차 허락되지 않는다. 공시송달에 의한 판결조차 법원에 의하여 재판받을 기회를 보장하고 있는데 과세관청의 공시송달 처분에 대하여는 법원에 의하여 재판받을 기회를 보장하지 않고 있는 것이다.

대법원은 공시송달에 의한 과세처분의 경우, 공시송달의 적법성에 대한 입증책임은 과세관청에게 있다고 하고, 공시송달 규정을 엄격히 한정 해석하고 있다. 과세관청이 행정편의를 위하여 남용할 수 없도록 하고, 공시송달로 인한 과세의무자의 억울한 피해를 막으려 노력하고 있는 것으로 보인다. 세법에서 조세전치주의를 규정된 것은 행정 인력의 낭비를 막기 위한 목적도 존재하는데, 법원의 판례 취지에 따라 과세 관청은 과거의 공시송달 서류를 보관하여야 하고, 담당공무원이 오래전 송달 서류를 찾아 법원에 제출하여야 하는 등 행정 인력의 낭비가 오히려 심화된다.

위와 같은 문제와 더불어 과세의무자는 결국 과세처분 사유의 위법성에 대하여는 불복할 수가 없고, 그저 과세관청이 공시송달을 함에 있어서 과실이 존재하였기만을 바라는 수밖에 없는 불합리함이 존재한다. 위법한 과세처분일지라도 공시송달에 의한 경우에는 공시송달의 위법함을 다룰 수 있지, 처분의 구체적인 사유의 위법을 다룰 수는 없어 결국 과세 사유에 대한 위법 판단이 이루어지지 않는다.

과세처분은 일반 행정처분과 달리, 국가와 납세의무자 간의 채권·채무에 불과하고 추완항소나 상소권회복이 이루어져 법원에 의한 재판이 이루어진다 할지라도 제삼자에게 피해가 발생할 가능성은 거의 존재하지 않는다. 현재의 과세처분은, 공시송달에 의한 민사판결과 형사판결에 대한 추완을 인정하고 있음에도 과세관청의 공시송달 처분에 있어서는 추완을 인정하고 있지 않다는 점에서, 과세관청의 처분에 대하여 과중한 확정력을 부여하고 있는 것으로 헌법상 재판청구권을 침해하는 것이다.

본질적인 해결을 위해서는 국제기본법 시행령 제2조에 “기한연장” 사유에 “당사자가 책임질 수 없는 사유로 송달이 있었음을 알지 못한 경우”를 추가하는 것이 가장 합리적인 해결방법이다. 민사소송법과 형사소송법상의 추완항소, 상소권회복 규정과도 공시송달의 추완에 있어서 통일적으로 규정할 필요성이 존재하고, 법원의 판결보다 과세관청의 처분이 더 중하게 보호받고 있는 점을 개선할 필요성이 있다.

[주제어] 공시송달, 국제기본법 제11조, 추완항소, 상소권회복, 재판을 받을 권리, 송달의 적법성

I. 서론

경제활동의 세계화가 급속도로 진전되고 기업 활동이 국경을 넘어 행하여지고, 예전과 달리 주소를 특정하여 경제활동을 하지 않는 인구가 늘어나면서 법원이나 행정청이 서류를 송달하는 데 어려움이 늘고 있다. 그러한 이유로 갈수록 교부송달이 어려워져, 보충송달, 야간 특별송달이 늘고 있으며 공시송달의 경우에도 그 수가 급증하고 있다.

공시송달은 소송에 있어서 피고 혹은 피고인에 대한 소송서류의 송달불능 또는 고의에 의한 소송의 지연, 또는 미해결사건 혹은 행정의 적체를 방지하기 위함을 목적으로 하여, 소송경제의 효율성과 신속성 등을 그 목적으로 한다. 공시송달은 소송경제의 효율성, 신속성을 목적으로 한 제도이므로 관계인이 교부송달, 보충송달 등의 방법보다 그 방어권 행사가 어려운 점이 있는데 이를 방지하기 위하여 민사소송법, 형사소송법은 공시송달에 기한 판결의 경우에도 다시 불복을 할 수 있도록 규정하고 있다.

그런데 행정절차법, 국세기본법, 관세법 등은 소송절차가 아닌 “처분”에 대하여도 공시송달의 방법에 의하여 송달할 수 있도록 규정하고 있는데, 공시송달에 기한 과세처분의 경우에 그 불복에 대한 요건이 법원의 공시송달 판결을 다투는 것보다도 어렵게 규정하고 있는 결과, 공시송달 발효 이후 90일 이내에 다투지 못하면 공시송달에 의한 처분의 경우 법원의 재판조치 받지 못하게 되어, 처분의 상대방의 방어권 보호 역시 문제되고 있다. 이에 대하여 국세기본법, 관세법상의 처분 등 행정상의 처분의 성격에 대하여 알아보고 세법상 공시송달의 문제점과 그 해결방안을 알아보도록 한다.

II. 공시송달의 법적 구조

1. 공시송달의 의의

송달이란 일반적으로 재판절차 혹은 행정절차에서 관계인에게 법이 정한 방식으로 서류를 보내는 것을 말한다. 일반적인 통지가 상당한 방법에 의하면 족한 것과 달리, 법에서 정한 방식으로 하지 않으면 적법하지 않게 된다. 즉 법이 정한 송달기관이, 법에서 정한 수송달자(受送達者)에게 법이 정한 장소에서 법이 정한 방법으로 이루어져야 한다.

송달의 방법으로는 원칙적으로 송달받을 사람에게 직접 서류의 등본 또는 부분을 송달하는 교부 송달을 하여야 하고, 송달할 장소에서 송달받을 사람을 만나지 못한 때에는 그 사무원, 피용자(被傭者) 또는 동거인에게 서류를 교부할 수 있는데, 이를 보충송달이라고 한다. 추가로 송달받을 사람이 정당한 사유 없이 송달받기를 거부하는 경우에는 송달할 장소에 서류를 놓는 방법으로 유치송달을 할 수 있다.

위와 같은 교부송달, 보충송달, 유치송달 모두를 할 수 없는 경우에는 각 법률의 규정에 따라 공시송달을 한다. 공시송달이라 함은 당사자의 행방을 알기 어려워 송달장소의

불명으로 통상의 송달방법에 따라서는 송달을 할 수 없게 되었을 때 하는 송달이다. 공시송달의 경우에 송달받을 사람이 송달의 내용을 현실적으로 안다는 것은 불가능에 가깝기 때문에, 신중히 재판장의 명령으로 하여야 하며, 다른 송달방법(교부·보충·유치)에 의하는 것이 불가능한 때에 한다는 보충적인 송달 방법이다(공시송달의 보충성).

2. 법률의 공시송달 요건

민사소송법상의 제194조 제1항은 각 당사자의 주소 또는 근무장소를 알 수 없는 경우에는 공시송달할 수 있도록 규정하였고, 제195조와 제196조는 공시송달의 방법과 그 효력을 규정하였는데, 민사소송법 제196조에 따르면 공시송달은 그 실시한 날로부터 2주가 지나야 효력이 발생한다고 규정하였다.

형사소송법 제63조는 피고인의 주거, 사무소와 현재지를 알 수 없는 때에는 공시송달을 할 수 있도록 규정하고 제64조에는 그 방식에 관하여 규정하고 형사소송법에 규정되어 있는 경우에는 민사소송법의 공시송달 규정을 준용하도록 하였다. 행정절차법은 공시송달이라는 용어를 사용하고 있지 않으나, 행정절차법 제14조 제4항은 송달받을 자의 주소 등을 통상적인 방법으로 확인할 수 없고, 송달이 불가능한 경우에는 관보, 공보, 계시판, 일간신문 중 하나 이상에 공고하고 인터넷에도 공고하게 하여, 용어를 사용하고 있지 않을 뿐 공시송달의 방법에 따른 송달을 규정하고 있다.

세법은 행정절차법과 별도로 송달 절차를 규정하고 있는데, 세법상 서류의 송달은 국세기본법 등 세법에 따라 그 방법과 절차 및 효력이 규율되고, 민사소송법 중 송달에 관한 규정은 준용되지 않는다.¹⁾ 국세기본법은 제11조에 공시송달을 규정하고, 주소 또는 영업소가 국외에 있고 송달하기 곤란한 경우, 불분명한 경우 등의 경우에 공시송달을 하고, 그 공고일로부터 14일이 지나면 송달의 효력이 발생하도록 한다. 국세징수사무처리규정에 따르면, 납세고지서를 등기우편으로 송달하고 고지서가 반송되면 등기우편으로 재송달하며, 고지서가 2차 반송되면 교부송달하는 것을 원칙으로 하고 있다. 지방세기본법은 제33조에 공시송달을 규정하여, 주소 또는 영업소가 국외에 있고 송달하기 곤란한 경우, 불분명한 경우 등의 경우에 공시송달을 하고, 그 공고일로부터 14일이 지나면 송달의 효력이 발생하도록 하였다. 관세법은 국세기본법과 지방세기본법과 달리 공시송달이라는 용어를 사용하지 않으나, 제11조 제2항에 납세의무자의 주소, 거소, 영업소

1) 대법원 2010. 5. 13. 선고 2009두3460 판결.

또는 사무소가 모두 분명하지 아니하여 관세의 납세고지서를 송달할 수 없을 때에는 납세고지 사항을 공시할 수 있도록 하고 있다.

앞서 설명한 바와 같이 각 법률상 공시송달의 요건은 주소가 불분명할 때 공시송달을 할 수 있도록 하고 있으나, 구체적으로는 그 차이가 있어 법률상 공시송달의 요건이 동일하다고는 할 수 없다. 공시송달에 의한 판결 혹은 처분의 경우에는 당사자가 방어권 행사를 할 수 없었기 때문에 각 법률은 일정한 요건을 갖춘 경우에 그 불복을 허용하고 있다.

3. 각 법률의 공시송달 불복 규정

민사소송법 제194조는 민사소송상의 공시송달에 대하여 규정하고 있다. 그런데 민사소송법 제173조는 당사자가 책임질 수 없는 사유로 말미암아 불변기간을 지킬 수 없었던 경우에는 그 사유가 없어진 날부터 2주 이내에 게을리 한 소송행위를 보완할 수 있다고 하여 소송행위의 추후보완을 규정하고 있다.

대법원은 소장 부분과 판결정본 등이 공시송달의 방법에 의하여 송달되었다면 특별한 사정이 없는 한 피고는 과실 없이 그 판결의 송달을 알지 못한 것²⁾이라고 보아 민사소송법 제173조의 소송행위의 추완을 인정하고, 이에 따라 공시송달에 의한 판결이 확정된 경우에는 이를 안 날로부터 2주 이내에 항소를 할 수 있도록 하여 다시 다룰 수 있도록 하고 있다.³⁾ 실무상 민사재판에 있어서 법원은 공시송달에 의한 판결의 경우, 특별한 경우를 제외하고는 추완항소를 인정하고 있다.

형사소송법 제63조는 형사재판 상의 공시송달에 대하여 규정하고 있다.⁴⁾⁵⁾ 피고인의 주거, 사무소와 현재지를 알 수 없는 때, 피고인이 재판권이 미치지 아니하는 장소에 있는 경우에 다른 방법으로 송달할 수 없는 때가 그것이다.⁶⁾ 피고인이 재판 도중 주소가 바뀌었는데도 불구하고 법원이나 수사기관이 성실히 주소를 탐문하지 아니한 상태에서

2) 대법원 2000. 9. 5. 선고 2000므87 판결.

3) 이시윤, 신민사소송법 제11판, 박영사, 2017, 441-443쪽.

4) 김혜경, “형사절차상 공시송달제도의 문제점과 개선방안”, 형사정책연구 제25권 제1호, 한국형사정책연구원, 2014/봄, 8-10쪽.

5) 신동운, 간추린 신형사소송법 제11판, 법문사, 2019, 302-303쪽.

6) 이인영, “공시송달의 적법성 판단에 관한 고찰”, 홍익법학 제15권 제1호, 홍익대학교 법학연구소, 2014, 350-352쪽.

재판이 진행되어 형이 선고되는 경우가 발생하는데 이러한 경우에는 피고인은 영문도 모른 채 수감되어 형이 집행되는 경우가 발생한다. 이를 방지하기 위하여 형사소송법 제345조는 자기 또는 대리인이 책임질 수 없는 사유로 인하여 상소기간 내에 상소하지 못한 때에는 상소권 회복 청구를 할 수 있도록 하였다.

상소권 회복 청구와 별도로, 형사소송법상 공시송달에 의한 판결이 내려진 경우에는 재심청구가 가능하다. 소송촉진 등에 관한 특례법은 제5장에 “형사소송에 관한 특례”를 규정하고 있고, 법 제23조의2는 제23조 본문의 규정에 의하여 유죄판결을 받고 그 판결이 확정된 자가 책임을 질 수 없는 사유로 공판 절차에 출석할 수 없었던 경우 그 판결이 있었던 사실을 안 날부터 14일 이내에 제1심 법원에 재심을 청구할 수 있도록 하였다.

상소권회복절차와 소송촉진 등에 관한 특례법 제23조의2에 정한 재심 절차는 모두 형식적으로 확정된 판결에 대하여 책임질 수 없는 사유로 불이익을 입게 될 위험에 처한 사람을 구제하는 제도라는 점에서 비슷하나 이들은 서로 구별되는 제도이다. 전자는 모든 재판을 대상으로 하고, 허가되는 경우에 사건이 상소심으로 이심되어 상소심 절차가 진행되며, 형식적으로 확정되었던 재판에 대한 유효한 상소의 제기가 있는 것으로 되어 재판의 확정력이 배제된다. 이에 반하여 후자는 제1심의 유죄판결만을 대상으로 하고, 허가되는 경우에 원판결을 한 제1심 절차가 다시 진행되며 그 집행력의 배제를 위해서는 소송촉진등에관한특례법(이하 “소촉법”이라 함) 제23조의2 제2항에 의한 집행정지 결정이 필요하다는 점에서 차이가 있다.

대법원은 피고인의 진술 없이 유죄를 선고하여 확정된 제1심판결에 대하여, 피고인이 형사소송법상 재심 규정에 의하여 재심을 청구하지 않고 피고인 또는 대리인이 책임질 수 없는 사유로 인하여 항소를 제기할 수 없었음을 이유로 항소권 회복을 청구하여 인용된 경우에, 그 사유 중에 피고인이 책임을 질 수 없는 사유로 인하여 공판 절차에 출석할 수 없었던 사정을 포함하고 있다면, 이는 형사소송법상 재심 규정에 의하여 재심 청구의 사유가 있음을 주장한 것으로서 형사소송법 제361조의5 제13호에서 정한 “재심 청구의 사유가 있는 때”에 해당하는 항소 이유를 주장한 것이므로, 다시 판결하여야 한다고 하였다. 법원은 피고인이 책임질 수 없는 사유로 공판 절차에 출석하지 못하였다면, 최대한 다시 재판하여 다룰 수 있도록 하고 있다.

행정절차법은 제14조 제4항에 송달받은 자의 주소 등을 통상적인 방법으로 확인할 수 없는 경우나, 송달이 불가능한 경우에 관보, 공보, 게시판, 일간신문 등에 공고하고 인터넷에도 공고하도록 하였다.⁷⁾ 공시송달이라는 용어는 사용하지 않으나 사실상 공시

송달이라 할 수 있다. 행정절차법 제15조 제3항은 제14조 제4항의 방법으로 송달을 하였을 때에는 그 공고일부터 14일이 지난 때에는 그 효력이 발생한다고 하여, 행정처분이 공고된 이후 14일이 지나면 송달이 유효하게 된 것으로 하고 있다.

그런데 같은 법 제16조는 천재지변이나 그 밖에 당사자 등에게 책임이 없는 사유로 기간 및 기한을 지킬 수 없는 경우에는 그 사유가 끝나는 날까지 기간의 진행이 정지된다고 규정하여, 만약 행정처분이 같은 법 제14조 4항의 방법에 의하여 송달이 되었을지라도 “책임이 없는 사유로 기한을 지키지 못한 경우에는” 기간을 연장하여 행정 심판이나 항고소송이 가능하도록 하였다. 행정소송법 제20조 제2항 단서는 정당한 사유가 있는 경우에는 행정심판을 거치거나 거치지 않거나 모두 1년의 기간이 지나도 취소소송을 제기할 수 있도록 규정하였는데, 정당한 사유는 불확정 개념으로서 정당한 사유가 있는지의 여부는 제소기간 도과의 원인 등 여러 사정을 종합하여 지연된 제소를 허용하는 것이 사회통념상 상당하다고 할 수 있는가에 의해 판단된다.⁸⁾ 즉 정당한 사유는 당사자가 그 책임을 질 수 없는 사유나 천재, 지변, 전쟁, 사변 그 밖에 불가항력적 사유보다는 넓은 개념이라고 할 수 있다.⁹⁾ 법원은 소송에 있어서 당사자에게 정당한 사유가 있다면 공시송달에 의한 판결이나 처분이 있었을지라도 다시 재판을 받을 수 있도록 허용하고 있다.

III. 세법상 공시송달의 문제점

1. 현행 제도

1.1 국세기본법의 공시송달과 불복 절차의 문제점

국세기본법은 행정절차법과는 달리 “공시송달”이라는 용어를 사용하고 있다. 국세기본법 제11조는 주소 또는 영업소가 국외에 있고 송달하기 곤란한 경우¹⁰⁾ 나 주소 또는

7) 이상규, 영미행정법, 법문사, 2001, 189-196쪽.

8) 류지태/박중수, 행정법신론 제17판, 박영사, 2019, 732-738쪽.

9) 대법원 1991. 6. 28. 선고 90누5621 판결.

10) 김병일, “제납처분에 있어서 국외송달”, 조세법연구 제15-3호, 한국세법학회, 2009, 101-103쪽.

영업소가 분명하지 않은 경우에는 공시송달을 할 수 있도록 하고 있으며 서류의 주요 내용을 공고한 날부터 14일이 지나면 서류 송달이 된 것으로 보고 있다.¹¹⁾

국세기본법 또한 행정절차법 제16조와 유사한 규정을 두고 있는데, 국세기본법 제6조는 천재지변이나 그 밖의 대통령령으로 정하는 사유로 이 법 또는 세법에서 규정하는 신고, 신청, 청구 그밖에 서류의 제출, 통지, 납부를 정해진 기한까지 할 수 없다고 인정하는 경우에는 시행령으로 정하는 바에 따라 그 기한을 연장할 수 있다. 국세기본법 시행령은 같은 법 제6조와 관련하여 그 예외¹²⁾를 규정하고 있는데 납세자가 화재, 전화를 입은 경우나, 질병, 중상해를 입은 경우 등과 같이 매우 예외적인 경우만을 기한연장 사유로 규정하고 있고, 공시송달의 경우에는 기한의 연장을 인정하지 않고 있다.¹³⁾¹⁴⁾

우리나라의 국세기본법은 일본 국세통칙법과 매우 유사하다. 일본 국세통칙법은 제11조에 “재해 기타 부득이 한 이유”라고 하여 기한연장 사유를 규정하고 있고, 이에 대하여 “국세통칙법 제11조 및 동법 시행령 제3조에 따라 재해 기타 부득이한 사유가 발생한 경우에 인정되는 것이며, 여기서 말하는 재해 기타 부득이한 이유는 자연적인 재해, 인위적 재해, 교통 두절 등 객관적으로 보고 그 신고를 할 수 없는 상태”라고 판단하고 있어, 우리나라 국세기본법과 동일하게 공시송달을 그 사유로 기한을 연장할 수 없다.

국세기본법은 위법한 과세처분에 대한 행정소송¹⁵⁾은 행정소송법 제18조 제1항 본문, 제2항 및 제3항에도 불구하고 이 법에 따른 심사청구 또는 심판청구와 그에 대한 결정을 거치지 아니하면 제기할 수 없다고 하여 국세기본법 제56조 제2항에 필요적 전심주의를 규정하여, 전심절차를 거치지 아니하면 과세처분에 대한 행정소송을 제기할 수 없다.

11) 임승순, 조세법 제18판, 박영사, 2018, 176-182쪽.

12) 1. 납세자가 화재, 전화(戰禍), 그 밖의 재해를 입거나 도난을 당한 경우

2. 납세자 또는 그 동거가족이 질병이나 중상해로 6개월 이상의 치료가 필요하거나 사망하여 상중(喪中)인 경우

3. 납세자가 그 사업에서 심각한 손해를 입거나, 그 사업이 중대한 위기에 처한 경우(납부의 경우만 해당한다)

4. 정전, 프로그램의 오류, 그 밖의 부득이한 사유로 한국은행(그 대리점을 포함한다) 및 체신관서의 정보통신망의 정상적인 가동이 불가능한 경우

5. 금융회사 등(한국은행 국고대리점 및 국고수납대리점인 금융회사 등만 해당한다) 또는 체신관서의 휴무, 그 밖의 부득이한 사유로 정상적인 세금납부가 곤란하다고 국세청장이 인정하는 경우

6. 권한 있는 기관에 장부나 서류가 압수 또는 영치된 경우

7. 납세자의 형편, 경제적 사정 등을 고려하여 기한의 연장이 필요하다고 인정되는 경우로서 국세청장이 정하는 기준에 해당하는 경우(납부의 경우만 해당한다)

13) 강석규, 조세법쟁론, 삼일인포마인, 2018, 276-290쪽.

14) 이창희, 세법강의 제16판, 박영사, 2018, 246-250쪽.

15) 김영조, “독일의 조세불복제도”, 사회과학연구 제21호, 상명대학교 사회과학연구소, 2005, 17-21쪽.

이를 필요적 전치주의¹⁶⁾¹⁷⁾라 한다.

국세기본법 제61조는 심사청구는 해당 처분이 있음을 안 날(처분의 통지를 받은 때에는 그 받은 날)부터 90일 이내에 제기하여야 한다고 규정하고 있으며, 제68조는 심판청구는 해당 처분이 있음을 안 날(처분의 통지를 받은 때에는 그 받은 날)부터 90일 이내에 제기하여야 한다고 규정하고 법 제56조 제3항은 심사청구 또는 심판청구에 대한 결정의 통지를 받은 날로부터 90일 이내에 행정소송을 제기하여야 한다고 규정한다.¹⁸⁾

그런데 국세기본법은 공시송달을 이유로 그 기한을 연장을 인정하지 아니하고 있는 바, 결국 조세 부과 처분에 불복하기 위해서는 조세 부과 처분이 공시송달 된 날로부터 국세기본법 제11조, 국세기본법 제61조, 제68조에 따라 104일(14일 + 90일) 이내에 심사 혹은 심판청구가 제기되어야만 하므로, 결국 공시송달이 있는지 104일 내에 심사·심판청구가 이루어지지 않았다면 소송의 당사자적격이 없어, 소가 각하된다.¹⁹⁾

1.2 지방세기본법상의 공시송달과 불복

지방세기본법 제33조는 국세기본법 제11조와 동일하게 주소 또는 영업소가 국외에 있고 송달하기 곤란한 경우나 주소 또는 영업소가 분명하지 않은 경우에는 공시송달을 할 수 있도록 하고 있으며 서류의 주요 내용을 공고한 날부터 14일이 지나면 서류 송달이 된 것으로 한다. 지방세기본법 제94조는 이의 신청 기한의 연장에 대하여 규정하면서, 지방세기본법 제26조 제1항에서 규정하는 사유로 인하여 청구를 하지 못하였을 때에는 그 사유가 소멸한 날부터 14일 이내에 이의신청, 심사청구, 심판청구를 할 수 있도록 하였다. 지방세기본법 제26조는 천재지변, 사변, 화재 그 밖에 지방세법 또는 지방세관계법에서 규정하는 신고, 신청, 청구 그 밖에 서류의 제출, 통지, 납부를 정해진 기한까지 할 수 없다고 인정하는 경우에는 대통령령으로 정하는 바에 따라 그 기한을 연장할 수 있다. 국세기본법과 마찬가지로 공시송달을 이의 신청 기한 연장 사유로 규정하지 않았다.

그러나 현행 지방세기본법은 전치주의 여부와 제소기간에 있어서, 국세기본법이나

16) 김동복, “필요적 조세행정불복전치주의에 관한 소고”, 한국동북아논총 제17호, 한국동북아학회, 2000, 4-6쪽.

17) 서울행정법원, 조세소송실무 2016, 서울행정법원, 2016, 51-52쪽.

18) 이동식, “국세에 관한 행정소송에 있어서 심판전치주의의 완화요건”, 조세판례백선2, 박영사, 2015, 24-26쪽.

19) 김백영, “조세심판전치주의에 관한 고찰 -판례를 중심으로-”, 세무학연구 제2권, 한국세무학회, 1991, 107-112쪽.

관세법과 차이점이 있다. 지방세기본법은 국세기본법과 동일하게 필요적 전심절차가 규정하였으나, 구지방세법 조항에 대하여 헌법재판소는 2001년 사법절차 준용 의무를 다하지 않았다는 이유로 위헌 결정을 내렸다.²⁰⁾ 그로 인하여 지방세기본법은 필요적 전치주의가 아니라 임의적 전치주의로 규정되었다. 그러나 필요적 전치주의를 택하고 있는 국세와의 통일성을 강화하고 불복심사에 대한 전문성·독립성을 강화한다는 이유로 하여 개정 지방세기본법은 필요적 전치주의를 다시 도입하여, 2021. 1. 1. 시행된다. 그리고 제소기간에 있어서, 국세기본법은 위법한 처분에 대한 행정소송은 앞서 설명한 바와 같이 심사청구 또는 심판청구를 거치지 않으면 제기할 수 없도록 하였고, 법 제56조 제3항은 심사 또는 심판청구를 받은 날로부터 90일 이내에 행정소송을 제기할 수 있다고 규정한다.

그러나 현행 지방세기본법 제91조, 제98조는 임의적 전치주의를 택하여 심사 또는 심판청구를 거칠 필요가 없고, 그 처분이 있는 것을 안 날(처분의 통지를 받은 때에는 그 통지를 받은 날)부터 90일 이내, 처분 등이 있는 날로부터 1년 이내에 행정소송을 제기할 수 있다. 현행 지방세기본법은 국세기본법이나 관세법과 달리, 일반 행정소송법상의 제소기간과 동일하다.²¹⁾

1.3 관세법의 공시송달과 불복

관세법은 국세기본법, 지방세기본법과 달리 “공시송달”이라는 용어를 사용하고 있지 않다. 관세법 제11조 제2항은 관세의 납세의무자의 주소, 거소, 영업소 또는 사무소가 모두 분명하지 아니하여 관세의 납세고지서를 송달할 수 없을 때에는 해당 세관의 게시판이나 그 밖의 적당한 장소에 납세고지사항을 공시할 수 있다고 규정하여, 공시송달 용어를 규정하지 않았을 뿐, 사실상 공시송달 방법을 규정한다.

그리고 법 제11조 제3항에 공시일부 14일이 지나면 관세의 납세의무자에게 납세고지서가 송달된 것으로 본다 고 하여, 국세기본법과 동일하게 규정하였다. 관세법은 기간 연장의 예외에 관하여도 국세기본법과 동일하게 “천재지변이나 대통령령으로 정하는 사유”에 한하여 기간의 연장을 인정하여 천재지변, 중상해 등의 예외적인 경우에만 기간

20) 헌법재판소 2001. 6. 28. 선고 2000헌바30 결정.

21) 2021. 1. 1.부터 개정 지방세기본법이 시행되고, 현행 국세기본법과 동일하게 필요적 전심절차와 제소기간이 적용된다.

의 연장을 인정하고 있다. 관세법 제120조에 이 법에 따른 심사청구 또는 심판청구와 그에 대한 결정을 거치지 아니하면 행정소송을 제기할 수 없다라고 규정하고 심사·심판을 필요적 전심절차로 규정하고 있다.

위 규정들에 따르면, 조세부과처분에 불복하기 위해서는 조세부과처분이 공시송달된 날로부터 국세기본법 제11조, 국세기본법 제61조, 제68조에 따라 104일 이내에 심사 혹은 심판청구가 제기되어야만 하고, 만약 위 기간 내에 심사·심판 청구가 이루어지지 않았다면 소송의 당사자적격이 없게 된다.

관세법 제11조 제2항은 납세의무자의 주소, 거소(居所), 영업소 또는 사무소가 모두 분명하지 않은 경우에 공시송달할 수 있다고 규정하였으나, 국세기본법 제11조는 주소 또는 영업소가 국외에 있고 송달하기 어려운 경우, 주소 또는 영업소가 분명하지 않은 경우, 수취인이 송달할 장소에 없는 경우로서 등기우편으로 송달하였으나 수취인부재로 반송되는 경우 등 대통령령으로 정한 경우라고 규정하였다.

국세기본법이 공시송달할 수 있는 경우를 폭넓게 규정하였다고 해석할 수도 있으나, 오히려 관세법은 “분명하지 않은 경우”라고 규정하여 그 해석이 불분명하여 해석의 다툼의 여지가 있고, 관세청은 국세기본법보다 관세법상의 공시송달 요건이 더 넓게 규정되었다고 주장하는 듯하다. 국세징수 실무에 있어서,²²⁾ 국세는 국세징수사무처리규정을 두어, 징수 사무 절차를 엄격히 하고 있는데 반해, 관세는 그러한 처리규정이 존재하지 않는다. 국세는 국세징수사무처리규정 제15조, 제16조, 제17조에 따라, 납세고지서를 등기우편으로 송달하고 고지서가 반송되면 반송 내용을 전산입력하고 재발송시에는 등기우편으로 재송달하며, 고지서가 2차 반송되면 교부송달 혹은 유치송달을 원칙으로 하되, 교부송달은 현지출장을 원칙으로 하며 수령인이 일시적으로 부재중인 경우 ‘납세 고지서 도착안내문’ 스티커를 송달장소에 부착하여 재교부를 시도하고 공시송달을 하는 경우 스티커 원본을 증명서류로 덧붙여 추후 민원제기와 불복쟁송 등에 대비하게 되어있다. 그러나 관세의 경우에는 국세징수사무처리규정과 같은 구체적인 징수절차가 존재하지 않아, 민원제기와 불복쟁송 등에 대비하지 않고 있고, 오히려 관세청은 징수절차 규정이 존재하지 않으므로, 재량에 기해 행정 편의적으로 공시송달을 하는 것으로 보인다.

22) 곽용진, 체납처분에 의한 국세징수실무해설, 법률서원, 2014, 328쪽.

2. 판례의 태도

2.1 송달 자체의 적법성에 대한 다툼

국세기본법과 관세법은 필요적 전치주의를 규정하고 있으므로 그 과세 처분에 대하여 불복을 하기 위하여는 송달이 공시된 날로부터 104(14일+90일)일 이내에 심사 혹은 심판 신청을 하여야 한다. 그런데 공시송달은 국세정보통신망, 세무서의 게시판 등에 공시가 된 것이기 때문에 납세자로서는 자신에게 과세처분이 내려진 사실을 104일 이내에 안다는 것은 불가능하다. 따라서 결국 공시송달 처분의 불복에 있어서, 그 처분의 취소를 다룰 수 있는 방법은 존재하지 않으며, 공시송달 자체의 무효를 다투거나, 처분의 중대·명백한 위법을 다투어 무효를 주장하여야 한다. 아래에서 공시송달의 적법성을 다툰 사건을 보기로 한다.

2.2 사건 1

2.2.1 사실관계

원고는 2009. 12. 7.부터 자동차 수입 및 판매업 등을 하는 ○○ 주식회사의 대표이사로 등재되어 있다. 서초세무서장은 2011년 9월경 이 사건 회사의 부가가치세 세금계산서 불부합 자료에 따라 2009년 2기부터 2010년 2기 부가가치세와 법인세를 증액하여 소득금액변동통지를 결의하였다. 이후 서초세무서장은 납세고지서를 등기우편으로 원고의 주소지에 송달 시도하였으나 2회 반송되고 직원으로 하여금 이 사건 주소지에 방문하도록 하였으나 수취인 부재로 송달을 할 수 없게되자 2011년 11월경 공시송달하였다. 또한, 2012년 4월경 이 사건 주소지에 종합소득세 과세 통지서를 우편송달하였으나 반송되고 2012. 5. 9. 교부송달을 시도하였으나 송달이 되지 않자 공시송달하였다. 원고는 이 사건 당시 검찰의 수사를 피해 특정한 거소가 없이 도피 중이었다. 원고는 위 과세처분이 있었다는 사실을 전혀 모르고 있다가 2017. 3. 2.경 출국을 하려다가 출금 금지 조치가 되어있다고 하여 그 사유를 알아보는 과정에서 잠실세무서장의 이 사건 과세처분이 있었고 그 체납을 이유로 출금금지 처분이 내려진 사실을 알게 되었다.

2.2.2 조세심판원 결정 및 법원의 판결

원고는 조세심판원에 이 사건 처분에 관한 심판청구를 하였으나, 조세심판원은 원고의 심판청구는 처분의 통지를 받은 날로부터 90일이 도과하여 부적법한 청구라는 이유로 각하하였다. 이후 제기된 항고소송에서, 서울행정법원 1심 재판부는 납세고지서의 공시송달 과정, 원고의 주소지 등과 원고의 주장 등을 종합하여 볼 때, 원고에 대한 이 사건 납세고지서의 공시송달은 “주소 또는 영업소가 분명하지 아니한 경우” 또는 “등기우편으로 송달하였으나 수취인이 부재중인 것으로 확인되어 반송함으로써 납부기한 내에 송달이 곤란하다고 인정되는 경우”에 해당하여 국세기본법 제11조 제1항 2호, 제3호에 따른 적법한 공시송달로 본다라고 판단하여, 조세심판원과 같은 취지로 이 사건 공시송달은 적법한 공시송달이므로, 이 사건 원고의 심판청구는 원고가 적법한 공시송달로 처분의 통지를 받은 때로부터 90일이 지난 2017. 3. 6. 제기된 것으로 부적법하다고 하여 각하 판결을 선고하였다.²³⁾

원고는 항소하였고, 서울고등법원 항소심에서 국세기본법 제11조에 대하여 위헌법률심판 제청을 신청하였다. 원고는 잠실세무서장의 공시송달 과세처분이 있었다는 사실을 전혀 알지 못하였는데도 국세기본법 제61조의 기간을 도과하여 행정심판을 제기하였다는 이유로, 조세심판원은 그 심판청구를 부적법한 청구라 각하하고, 서울행정법원은 적법한 행정심판을 거치지 아니하였다는 이유로 부적법 각하 판결을 선고하였는데, 서울행정법원의 1심 판결 취지에 따르면, 공시송달의 특성상 대다수 당사자가 공시송달 이후 104일(14일 + 90일) 이내에 본인에게 처분이 있었음을 알지 못할 터인데도 불구하고 당사자는 그에 대하여 매우 한정적인 경우를 제외하고는 이를 다룰 수 없다. 당사자는 국세기본법에 따르면, 처분이 있었음을 알지 못하였음에도 불구하고 법원에 의한 재판을 받을 수가 없고, 과세청의 공시송달이 사실상 최종심으로 기능하므로 국세기본법 제11조는 헌법 제27조 제1항(재판청구권), 헌법 제107조 제1항, 헌법 제107조 제3항, 헌법 제11조 1항에 반한다할 것이다라는 이유를 들어 서울고등법원에 위헌법률심판을 제청하였다.

서울고등법원 2심 재판부는 원고의 항소를 인용하였는데, 그 이유로 “국세기본법 11조에서 공시송달 사유의 하나로 들고 있는 “주소 또는 영업소가 분명하지 아니한 때”라는 함은, 과세관청이 선량한 관리자의 주의를 다하여 송달을 받아야 할 자의 주소 또는 영업소를 조사하였으나 그 주소 또는 영업소를 알 수 없는 경우를 말한다. 한편 납세자가

23) 서울행정법원 2017. 11. 17. 선고 2017구합56797 판결.

납세고지서의 공시송달의 효력을 다투는 경우 공시송달의 적법성에 대한 증명책임은 과세관청에 있는 것이다. 그런데 이 사건 과세예고 통지는 이 사건 주소지로 발송되었으나 반송되었고, 피고의 직원이 2012. 5. 9. 아파트 관리사무소에 확인한 결과 이 사건 주소지에 다른 사람이 살고 있음을 확인하였다는 점, 실제 거주자와 원고의 관계 등이 불투명하다는 등, 과세관청이 공시송달을 하기 전에 그 조사를 충분히 하지 않았다는 이유로 부적법한 공시송달이다”라고 판단하였다.²⁴⁾

서울고등법원은 위와 같은 판결로 원고의 청구를 모두 인용하면서, 아래와 같은 이유로 원고의 위헌법률심판 제청을 기각하였다.

조세부과 처분은 일반적인 행정처분에 비하여 대량으로 반복하여 이루어지고, 전문성·기술성 등의 특성을 지니고 있으므로, 제소에 앞서 과세관청의 전문적인 지식과 경험을 활용함으로써 남소를 방지하고 사실관계에 대한 쟁점을 분명하게 하며, 상급관청으로 하여금 감독·시정케 함으로써 통일적인 조세 행정을 기하기 위하여 그 전심절차를 필수적인 것으로 규정할 필요가 있다.

한편 위와 같은 전심절차와 관련하여 조세부과처분에 대한 심판청구기간을 어떻게 정할 것인지, 어떠한 사유가 있는 경우에 심판청구의 추완을 허용할 것인지 등은 한정된 행정자원의 합리적인 분배의 문제임과 동시에 법치주의에 내재된 두 가지 대립적 이념 즉, 법적 안정성과 정의의 실현이라는 상반된 요청을 어떻게 조화시키느냐의 문제이다. 결국 이와 같은 사정을 고려하여 보면, 심판청구의 추가 보완 사유를 어떻게 정할 것인지는 입법자의 형성적 자유가 넓게 인정되는 영역이라고 보아야한다고 판단하여 원고의 항소를 인용하였다.

피고 세무서장은 서울고등법원의 판결에 불복하여 대법원에 상고하였으나 대법원은 상고기각 판결²⁵⁾을 하여 고등법원 판결을 확정하였다.

2.3 사건 2 - 관세법

2.3.1 사실관계

부산세관장은 ○○주식회사가 2006. 8. 9.부터 2008. 12. 29. 사이에 중고차를 수입하면서 실제 가격보다 낮은 가격으로 신고하여 관세 등을 포탈하였다고 하여, 위 회사에

24) 서울고등법원 2018. 10. 17. 선고 2017누88840 판결.

25) 대법원 2019. 2. 28. 선고 2018두63334 판결.

관세, 개별소비세, 교육세, 부가가치세, 가산세 등을 과세하고, △△주식회사가 2008. 5. 22.부터 2009. 12. 24.까지 중고자동차를 수입하면서 실제 가격보다 낮은 과세가격으로 신고하였다고 하여, 위 회사에 관세, 개별소비세, 교육세, 부가가치세, 가산세 등을 부과 고지하였다. 위 회사들이 고지한 관세 등을 납부하지 아니하자, 부산세관장은 원고들을 각 회사의 49%씩 합계 98%의 주식을 보유하고 있는 과점주주로 보아, 원고들에 대하여 각 위 두 개 소외 회사의 과점주주로 지정하고 위 관세 등을 납부 통지하였다.

원고는 2010년경 서울 000동에 전입하였고, 현재에도 위 주소지에 주민등록이 되어 있는데, 부산세관장은 2012. 10. 23. 및 2012. 10. 30. 2회에 걸쳐 원고의 주소지에 등기우편으로 납부통지서를 발송하였으나, 수취인불명의 사유로 반송되었다. 부산세관장은 2012. 11. 2. 원고에 대하여 과세처분 납부통지서를 공고하는 방법으로 공시송달하였다.

2.3.2 원고의 불복 및 법원 판결

앞서 제1사례 사건과 달리, 이 사건 원고는 조세심판원에 대한 심판청구를 하지 않고, 곧바로 부산지방법원에 대하여 처분의 중대·명백한 하자를 다투며 과세처분 무효를 다투는 소를 제기하였다.²⁶⁾ 관세청은 이 사건 처분은 관세법에 따라 이루어진 처분이므로, 공시송달에 관하여 국세기본법이 아니라 관세법이 적용되어야 한다고 주장하였다.

원고는 관세법 제11조 제2항은 “세관장은 관세의 납세의무자의 주소, 거소, 영업소 또는 사무소가 모두 분명하지 아니하여 납세의 납세고지서를 송달할 수 없을 때에는 해당 세관의 게시판이나 그 밖의 적당한 장소에 납세고지사항을 공시할 수 있다”라고 규정하였고, 일반 과세처분과 관세처분의 송달을 달리 보아야 할 이유가 없음을 비추어 볼 때, “주소 등이 분명하지 아니한” 때라는 것은 국세기본법 제11조 제1항 제2호에 관한 대법원 판례²⁷⁾에 따라서 과세관청이 선량한 관리자의 주의를 다하여 송달을 받아야 할 자의 주소 또는 영업소를 조사하였으나 그 주소 영업소를 알 수 없는 경우를 말하는 것으로 해석되어야 할 것이다. 그런데 부산세관장은 원고에 대한 처분 당시, 원고의 주소·거소·영업소·사무실 등을 찾기 위한 어떠한 노력도 하지 아니하였고, 피고는 원고의 직장 주소를 알 수 있었음에도 직장 주소를 확인하기 위한 노력을 기울이지 않고 단지 “2회 우편송달 후 수취인불명 사유로 반송됨에” 공시송달하였으므로 무효라고 주장하였다.

26) 부산지방법원 2019. 7. 12. 선고 2019구합24606 판결.

27) 대법원 1999. 5. 11. 선고 98두18701 판결.

부산지방법원 1심 재판부는, “국세기본법 제8조 제1항에서 말하는 서류의 송달장소로서 영업소 또는 사무소라 함은 어느 범위에 있어서의 영업의 중심이 되는 장소 또는 영업이라고는 할 수 없는 범위의 업무가 계속적으로 행하여지는 중심적 장소로서 어느 것이나 독립해서 거래를 할 수 있는 곳을 말하며 단순한 근무처는 이에 포함되지 않는 것인바, 설령 원고가 당시 위 직장에 근무하였다고 가정하더라도, 직장 주소는 단순한 근무처에 불과하여 영업소에 해당한다고 보기 어렵다. 또한 과세담당 공무원으로서는 강제조사권이 없어 주민등록등본, 법인등기부등본, 세적자료 외에 추가로 자료를 확보하여 원고의 실제 직장 주소를 파악할 것을 기대하기는 하기 어려운 점 등에 비추어, 부산세관장이 사실조회를 통하여 원고의 실제 직장 주소를 파악하지 않고 원고에 대한 송달을 공시송달 절차로 진행한 것이 위법하다 할 수 없다”고 하여, 원고의 청구를 기각하였다.²⁸⁾

그러나 부산고등법원 2심 재판부는 원고의 인용하면서, 그 이유로 “이 사건 처분에 관한 공시송달이 구 관세법 제11조 제2항,²⁹⁾ 국세기본법 제11조 제1항 제2호³⁰⁾에서 정하고 있는 공시송달의 요건을 갖추었는지 살피건대, 과세관청은 2회에 걸쳐 원고의 주소지로 납부통지서를 발송하였으나 수취인불명으로 반송되자 원고의 주소 내지 거소, 영업소, 사무소 등 송달 가능한 장소를 확인하기 위한 별다른 조사 없이 두 번째 우편송달 시도일로부터 2일 후에 곧바로 공시송달을 실시하였다. 또한, 원고에 대한 우편송달이 불능으로 반송된 후 직접 현지에 출장하여 교부송달을 시도해 보지 않았던 것으로 보이고, 또한 원고의 주민등록상 주소지가 7세대가 거주할 수 있는 3층 다가구용 단독주택으로 되어있음에도 이웃집이나 통·반장 등에게 탐문하여 원고의 거주여부 내지 거주세대를 확인해보거나 수령인이 저녁에 귀가할 것을 대비하여 납세고지 사실을 알리는 메모를 남겨두는 등의 조치도 취하지 않았다. 또한 국세기본법 제11조 제1항 제3호에서 정하고 있는 공시송달의 요건을 갖추었는지 살피건대, 국세기본법 제11조 제1항 제3호³¹⁾ 및

28) 부산지방법원 2019. 7. 12. 선고 2018구합24606 판결.

29) 구 관세법(2013. 1. 1. 법률 제11602호로 개정되기 전의 것) 제11조(납세고지서의 송달) ② 세관장은 관세의 납세의무자의 주소, 거소, 영업소 또는 사무소가 모두 분명하지 아니하여 관세의 납세고지서를 송달할 수 없을 때에는 해당 세관의 계서판이나 그 밖의 적당한 장소에 납세고지사항을 공시할 수 있다.

30) 구 국세기본법 제(2011. 12. 31. 법률 제11124호로 개정되기 전의 것) 제11조(공시송달) ① 서류를 송달받아야 할 자가 다음 각호의 어느 하나에 해당하는 경우에는 서류의 주요내용을 공고한 날부터 14일이 지나면 제8조에 따른 서류 송달이 된 것으로 본다.

2. 주소 또는 영업소가 분명하지 아니한 경우

31) 3. 제10조의 제4항에서 규정한 자가 송달할 장소에 없는 경우로서 등기우편으로 송달하였으나 수취인 부재로

시행령 제7조의2³²⁾에 의한 공시송달을 실시하기 위해서는 서류를 등기우편으로 송달하였으나 수취인이 부재중인 것으로 확인되어 반송되거나 세무공무원이 2회 이상 납세자를 방문하여 서류를 교부하려고 하였으나 수취인이 부재중인 것으로 확인되어 납부기한 내에 송달이 곤란하다고 인정되는 경우에 해당하여야 하는데, 이 사건의 경우 납부통지서가 ‘수취인 부재’로 반송된 것이 아니라 ‘수취인불명’을 사유로 반송되었고, 세무공무원이 2회 이상 납세자를 방문한 경우에도 해당하지 아니하므로 국세기본법 제11조 제1항 제3호 및 같은 법 시행령 제7조의2에 따른 공시송달의 요건을 갖추었다고 볼 수 없다”고 하여 원고의 항소를 인용하였다. 2심 판결에 대하여 과세관청이 상고하여, 현재 진행 중이다.

2.4 사건 3 - 국세기본법

2.4.1 사실관계

용산세무서장은 2013. 4. 5. 원고에 대하여 2007년 종합소득세를 결정하고, 2013. 5. 8. 원고의 출입국 내역을 열람한 결과 2012. 10. 12. 입국한 이후 2013. 4. 28. 출국사실이 없음을 확인한 사실, 용산세무서 담당직원은 과세처분에 관한 납세고지서를 원고에게 송달하기 위하여 2013. 5. 9.과 2013. 5. 12. 총 3회에 걸쳐 원고의 주소인 서울 용산구 주택을 방문하였으나, 원고의 부재로 납세고지서를 직접 교부할 수 없자 주택 출입문에 납세고지서 도착안내문을 부착하였고, 용산세무서장은 2013. 5. 13. 납세고지서를 공고하여 공시송달을 하였다. 그런데 원고는 2006. 1. 31. 경부터 주소 인근에서 사업장 소재지로 사업자 등록을 하고 용산세무서장에게 부가가치세를 납부해 오고 있었고, 피고는 이 사건 납세고지서를 공시송달한 후에 독촉납부기한이 2013. 6. 21.까지로 된 독촉장을 원고의 사업장 소재지로 발송하기도 하였다.

2.4.2 원고의 불복 및 법원 판결

서울행정법원³³⁾은, 국세기본법 시행령 제7조의 제2호는 ‘세무공무원이 2회 이상 납세자를 방문하여 서류를 교부하려고 하였으나 수취인이 부재중인 것으로 확인되어 납부기

반송되는 경우 등 대통령령으로 정하는 경우

32) 제7조(주소 불분명의 확인) 법 제11조 제1항 제2호에서 “주소 또는 영업소가 분명하지 아니한 경우”란 주민등록표, 법인등기부 등에 의해서도 주소 또는 영업소를 확인할 수 없는 경우를 말한다.

33) 서울행정법원 2014. 10. 23. 선고 2014구합10325 종합소득세부과처분 취소

한 내에 송달이 곤란하다고 인정되는 경우' 공시송달을 할 수 있다고 규정하고 있는바, 위 인정 사실에 의하면 용산세무서 담당 직원은 원고가 국내에 있음을 확인한 후 원고의 주소지를 2회 방문하여 납세고지서를 교부하려 하였으나 원고의 부재로 송달할 수 없었음이 인정되므로, 이 사건 납세고지서를 공시송달한 것은 적법하다고 하면서, 원고의 청구를 기각하였다. 서울고등법원³⁴⁾은 1심과 동일하게 판단하여 원고의 항소를 기각하였다.

그런데 대법원³⁵⁾은, 과세관청이 납세고지서를 공시송달할 수 있는 사유로서 국세기본법 제11조 제1항 제3호가 정한 '송달할 장소'란 과세관청이 선량한 관리자의 주의를 다하여 조사함으로써 알 수 있는 납세자의 주소, 거소, 영업소, 사무소를 말하고 납세자의 '송달할 장소'가 여러 곳이어서 각각의 장소에 송달을 시도할 수 있었는데도 세무공무원이 그중 일부 장소에만 방문하여 수취인이 부재중인 것으로 확인된 경우에는 납세고지서를 공시송달할 수 있는 경우에 해당하지 않는다고 판단하여, 원심을 파기하고 서울고등법원으로 파기환송하였다.

2.5 소결

공시송달에 의한 과세처분의 경우에, 납세의무자가 과세처분이 공시된 사실을 알기란 불가능하다. 게다가 일반 행정처분과 달리 과세처분의 경우에는 필요적 전치주의로 인하여 불복 기간은 처분이 공시된 이후 104일로 매우 짧다. 그로 인하여 결국 공시송달 처분의 과세의무자는, 과세처분에 대한 불복 이유로 공시송달의 무효를 다투는 것이 일반적이다.

앞서 본 사건들과 같이, 법원은 과세의무자가 공시송달의 무효를 다툰 경우에, 과세관청으로 하여금 충분히 우편송달 및 교부송달을 시도하였음에도 불구하고 과세의무자의 행방을 알 수 없었을 경우에 공시송달을 하였다든 사실을 입증하도록 하고, 만약 그 입증이 부족하다면 처분 자체를 무효로 한다.

결국 과세관청의 담당직원들은 길게는 10-20년 전의 송달 서류를 찾아, 공시송달이 적법하였음을 입증하여야 하는 과중한 업무에 시달린다. 조세부과처분에 대한 심판청구 기간을 90일로 짧게 정한 것은, 한정된 행정자원의 합리적인 분배의 문제임과 조속한

34) 서울고등법원 2015. 4. 29. 선고 2014누70510 종합소득세부과처분 취소

35) 대법원 2015. 10. 29. 선고 2015두43599 종합소득세부과처분 취소

조세 행정의 확정을 위함인데 결과적으로 또 다른 행정자원의 낭비가 발생한다.

3. 국세기본법, 관세법 법률의 위헌성

3.1 과세 처분의 성격

행정처분(行政處分) 또는 처분(處分)이란 행정청이 행하는 구체적 사실에 관한 법집행으로서의 공권력의 행사 또는 그 거부와 그밖에 이에 준하는 행정작용을 말한다.

조세 부과는 대표적인 행정처분이다. 그런데 허가·인가·면제·금지·확인·결정 등과 같은 처분과 조세부과처분의 성격은 다르다.

행정처분의 허가·인가·금지·확인 등의 처분은 그 처분으로 인하여 당사자뿐 아니라 제3자에 대하여 영향일 미칠 수 있는 처분이 상당수 존재하고, 행정계획이나 수용과 같이 다수에 대한 처분이 존재하여 일부에게 송달이 되지 않는다고 하여 그 처분의 확정을 연기하였을 경우 제3자에 대하여 피해가 발생할 가능성이 크다.

과세처분은 위와 같은 행정처분과는 그 성격이 다르다.³⁶⁾ 과세처분은 당사자가 국가 혹은 지방자치단체 대 사인일 뿐, 사인 간의 채권 채무 관계와 동일하다. 과세청은 당사자에 대하여 채권자로서 법적 권원을 근거로 하여 성립된 채권을 주장하고, 처분의 당사자는 상대방의 채권을 인정하거나 혹은 다툰다.

당사자가 과세청일뿐 그 내용은 민사상 채권 채무 관계와 동일하고, 채권법의 법리가 대부분 적용되며, 일반적인 행정처분과는 달리 그 각 조세 채권의 소멸시효가 존재하고 과세청은 채권에 기하여 민법상 법리에 따라 압류 및 추심을 한다.

조세 처분은 국가의 사인에 대한 민사상 금전 채권 주장의 성격을 갖는다고 할 것이다. 과세처분을 제외한 일반 행정처분은 당사자뿐 아니라 제삼자에게도 처분의 효력이 미칠 가능성이 크고 처분의 확정이 되지 않을 경우 행정기관의 정책 결정에도 영향을 미칠 가능성이 있으므로, 처분의 공시송달은 서류의 송달불능 또는 고의에 의한 서류 송달 지연, 또는 행정의 적체를 방지하기 위함을 목적으로 하여, 행정의 효율성과 신속성 등을 그 목적으로 한다. 그러나 조세 채권은 국가기관과 처분의 당사자 간의 금전 채권이므로 처분의 당사자를 제외한 제삼자에게 영향력이 미칠 가능성이 거의 없고 조세 채권의 성립·불성립으로 인하여 장래의 행정에 영향력을 미칠 가능성이 없어 조속한 확정이

36) 김동권, 행정법기본연구V, 법문사, 2019, 108-109쪽.

일반 행정처분에 비하여 그 필요성이 높지 않다.

3.2 위헌이라고 해석되는 이유

3.2.1 국세기본법 제11조 제1항, 제 68조 1항의 위헌 여부

국세기본법 제11조 제1항은 “서류를 송달받아야 할 자가 다음 각호의 어느 하나에 해당하는 경우에는 서류의 주요 내용을 공고한 날부터 14일이 지나면 제8조에 따른 서류 송달이 된 것으로 본다”라고 규정하고, 같은 법 제6조 제1항은 “천재지변이나 그 밖에 대통령령으로 정하는 사유로 이 법 또는 세법에서 규정하는 신고, 신청, 청구, 그 밖에 서류의 제출, 통지, 납부를 정해진 기한까지 할 수 없다고 인정하는 경우나 납세자가 기한연장을 신청한 경우에는 관할 세무서장은 대통령령으로 정하는 바에 따라 그 기한은 연장할 수 있다”라고 하고, 같은 법 제68조 제1항은 심판 청구기간에 대하여 “심판청구는 해당 처분이 있음을 안 날(처분의 통지를 받은 때에는 그 받은 날)부터 90일 이내에 제기하여야 한다.”라고 규정하였다.

이들 법 규정에 따르면 과세처분의 당사자는 과세처분이 있음을 전혀 알지 못하였음에도 불구하고 과세처분의 송달이 된 것으로 간주되고 그로부터 법 제68조 제1항의 기간을 도과하여 심사·심판을 청구한 경우에는 심사·심판청구가 각하되고, 처분 당사자는 필요적 전심절차를 거치지 못하였다는 이유로 법원에 의한 재판을 받을 수 없다.

3.2.2 제한되는 기본권 - 재판청구권

재판청구권은 헌법 제104조에 규정되어, 헌법과 법률이 정한 자격과 절차(헌법 제104조, 법원조직법 제46조)에 의하여 임명되고, 물적 독립(헌법 제103조), 인적 독립(헌법 제106조, 법원조직법 제46조)이 보장된 법원에 의한 재판을 받을 권리를 의미한다. 헌법 재판소는 “제소기간과 같은 불변기간은 국민의 기본권인 재판을 받을 권리와 직접 관련되기 때문에 그 기간 계산에 있어서 나무랄 수 없는 법의 오해로 재판을 받을 권리를 상실하는 일이 없도록 쉽게 이해되게, 그리고 명확하게 규정되어야 한다”(헌법재판소 1998. 6. 25. 97헌가15)라고 하여, 제소기간으로 인하여 재판을 받을 권리를 상실하는 일이 없도록 규정하여야 한다고 판단한 바 있다.

국세기본법은 법 제56조 제2항에 조세 소송에 있어서 필요적 전치주의를 규정한다. 따라서 행정심판을 거칠 수 없었던 경우에, 법원은 소 제기에 대하여 부적법 각하판결을

하게 되고, 당사자는 법관에 의한 재판을 받을 수 없게 된다. 그런데 국세기본법 제11조(공시송달), 제68조(청구기간) 제1항은 공시송달의 경우 당사자가 처분의 통지를 받았음을 현실적으로 알았다고 볼 수 없음에도 불구하고, 공시송달에 대한 예외규정을 두지 아니하여, 당사자의 필요적 전심절차인 조세심판 청구를 불가능하게 하여 법관에 의한 재판을 받을 수 없게 하고 있다. 따라서 국세기본법 법률 제11조 제1항, 제68조 제1항은 청구인의 재판청구권을 침해하였다 할 것이다.

헌법재판소는 공시송달에 관한 결정에서 “이 사건 법률조항에서 공시송달로 기일통지를 받은 당사자가 불출석한 경우 자백으로 간주되지 않도록 규정한 것은, **공시송달의 경우 당사자가 기일이 있음을 현실적으로 알았다고 볼 수 없으므로** 당사자의 자백의사가 있었다고도 볼 수 없으므로 (하략)”하여, 공시송달의 경우 당사자가 그 통지가 있음을 현실적으로 알았다고 볼 수 없다고 판단하였다.

법원의 기일통지가 공시송달로 진행된 경우에, 당사자가 기일이 있음을 알았다고 볼 수 없으므로, 자백 간주를 배제한 것으로서, 법원의 공시송달 경우 당사자가 현실적으로 알았다고 볼 수 없다면, 과세관청의 과세 처분이 공시송달된 경우에도 당사자가 현실적으로 알았다고 볼 수 없다고 보아야 할 것이다.

행정심판이 재판의 전심절차로서 기능하는 것이 아니라 사실확정에 관한 한 사실상 최종심인 경우에 헌법 제27조 제1항의 ‘법관에 의한 재판을 받을 권리’를 침해하고, “재판의 전심절차로서 행정심판을 할 수 있다”는 헌법 제107조 제3항, “사법권은 법관으로 구성된 법원에 속한다”는 헌법 제101조 제1항에 위반된다(1995. 9. 28. 92헌가11, 2000.6.29. 99헌가9 참조).

그런데 이 사건 법률은 과세관청이 청구인에게 과세 처분을 공시송달하여 청구인이 과세 처분이 있음을 전혀 알지 못하였음에도 불구하고 90일의 심판청구 기간이 도과하였다는 이유로 인하여 행정심판조차 불가능하게 하여, 사실상 과세처분에 대하여 불복할 수 없도록 함으로써 재판청구권을 침해한 것이다.

대법원은 “**소장부분과 판결정보 등이 공시송달의 방법에 따라 송달되었다면 특별한 사정이 없는 한 피고는 과실 없이 판결의 송달을 알지 못한 것이고** 이러한 경우 피고는 책임을 질 수 없는 사유로 인하여 불변기간을 준수할 수 없었던 때에 해당하여 그 사유가 없어진 후 2주일(그 사유가 없어질 당시 외국에 있었던 경우에는 30일) 내에 추완항소를 할 수 있다.³⁷⁾”라고 판시하여, 공시송달의 경우 민사소송법 제173조에 따라 추완항소를

37) 대법원 2012. 12. 13. 선고 2012다75000 판결; 대법원 2013. 1. 10. 선고 2010다75044, 75051 판결.

제기할 수 있다고 판단한다. 공시송달의 방법에 의하여 법원의 판결이 송달된 경우에는 민사소송법 제173조에 따라 추완항소가 가능하므로, 당사자의 재판청구권이 보호된다 할 것이다.

위와 같이 법원의 공시송달 판결조차 추완항소와 상소권 회복절차를 통하여 불복이 가능함에도 불구하고, 국세기본법 제11조 제1항, 제68조 제1항은, 과세관청의 공시송달이 있을 경우에는 추완심판청구가 불가능하여 재판청구권을 침해한다.

3.2.3 평등권 침해

헌법 제11조 제1항에 정한 법 앞에서의 평등의 원칙은 결코 일체의 차별적 대우를 부정하는 절대적 평등을 의미하는 것은 아니고 합리적 근거있는 차별을 허용하는 상대적 평등을 의미한다. 헌법재판소는 “헌법 제11조 제1항의 평등의 원칙은 결코 일체의 차별적 대우를 부정하는 절대적 평등을 의미하는 것이 아니라 법의 적용이나 입법에 있어서 불합리한 조건에 의한 차별을 하여서는 안 된다는 상대적·실질적 평등을 뜻하는 것이므로 합리적 근거없이 차별하는 경우에 한하여 평등의 원칙에 반한다”³⁸⁾라고 판단하였다.

평등권 침해가 인정되려면, 첫째, 상호 배타적인 두 개의 비교집단이 있어야 하고, 둘째 비교집단 간의 차별 취급이 있어야 하며, 셋째, 이러한 차별 취급이 자의적이거나 또는 비례의 원칙에 어긋나야 한다. 그런데 법원의 판결이나 소장 부분이 공시 송달된 경우 당사자는 민사소송법 제173조에 따라 추완항소가 가능하나, 과세처분이 공시 송달된 경우 국세기본법 제11조 제1항, 제68조 제1항에 따라 불복할 수 없다. 법원의 공시송달을 받은 당사자와 과세관청의 공시송달을 받은 자를 서로 비교한다면, 과세관청의 공시송달을 받은 당사자들은 법원의 공시송달을 받은 자에 비교하여 재판청구권의 보호에 있어서 평등권이 침해된다.

행정청에 불과한 과세당국의 과세처분이 법원의 판결보다 우선되어 보호받아야 할 필요성은 그 근거가 희박하다. 오히려 법원의 판결과 송달이 과세처분보다 더 엄격한 절차에 의하여 진행되는 만큼 법원의 공시송달이 과세당국의 공시송달보다 더 보호받아야 한다. 과세처분의 경우, 추완심판이 허용된다 할지라도 그로 인한 제삼자의 피해가 발생하지 않는다. 일반 행정처분의 경우 이후 후속처분이나 당사자들의 신분 관계의 변동이 있을 가능성이 있을 수 있어 법적 안정성의 측면에서 보호받아야 할 것이나, 앞서 본 여러 사례 과세처분과 같이 세무서가 신청인에게 법인세, 종합소득세를 부과한

38) 헌법재판소 1999. 7. 22. 선고 98헌바14 전원재판부.

경우에는 추완 심판을 허용한다고 하여 당사자 및 제삼자에게 어떠한 손해도 발생하지 않으므로 과세처분의 공시송달에 대하여 추완항소 규정을 두지 않을 이유가 없으며 오히려 법원에 의한 공시송달을 받은 당사자와 달리 차별을 하고 있어 평등권을 침해하였다고 할 것이다.

따라서 국세기본법 제11조 제1항, 제68조 제1항은 자의로 법원의 공시송달과 달리 공시송달의 추완 심판 규정을 두지 않았으므로, 법원의 공시송달을 받은 당사자와 과세관청의 공시송달을 받은 청구인을 자의로 차별하여, 평등권을 침해하였다.

앞서 서울고등법원은 구 국세기본법 제6조 제1항, 제61조 제4항, 제81조, 구 국세기본법 시행령(2015. 2. 3. 대통령령 제26066호로 개정되기 전의 것) 제2조 제1항에 의하면, 일정한 사유³⁹⁾가 있는 경우에는 그 사유가 소멸한 날로부터 14일 이내에 심판청구를 할 수 있도록 되어 있다고 하며, 공시송달의 경우도 다양한 방법으로 과세처분의 효력을 다룰 수 있다고 하였다.

그러나 구 국세기본법상의 일정한 사유는, 당사자가 과세처분이 이루어진 사실을 알면서도 일정 사유로 인하여 납부, 신청 등을 하지 못할 때 세무서장이 기간연장을 해줄 수 있다는 규정이지, 세무서의 처분을 당사자가 알지도 못한 경우에 기한은 연장해주는 규정이 아니다. 그런 취지에서 단 14일의 기간 연장만을 허용하고 있는 것이다. 당사자가 처분 사실 자체를 과실 없이 알지 못한 경우에 적용되는 규정이 아니다. 그런데 서울고등법원은 일정한 사유가 원인이 되어, 납세고지서가 공시송달되기에 이른 것이라면 위 규정을 통하여 불복을 할 수 있는 여지가 있다고 판단하였는바, 위 구 국세기본법 및 국세기본법 시행령의 법리를 오해한 것이다.

39) 구 국세기본법 시행령(2015. 2. 3. 대통령령 제26066호로 개정되기 전의 것) 제2조(기한연장 및 담보제공) ① 법 제6조제1항에서 “대통령령으로 정하는 사유”란 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우를 말한다.

1. 납세자가 화재, 전화(戰禍), 그 밖의 재해를 입거나 도난을 당한 경우
2. 납세자 또는 그 동거가족이 질병으로 위중하거나 사망하여 상중(喪中)인 경우
3. 납세자가 그 사업에서 심각한 손해를 입거나, 그 사업이 중대한 위기에 처한 경우(납부의 경우만 해당한다)
4. 정전, 프로그램의 오류, 그 밖의 부득이한 사유로 한국은행(그 대리점을 포함한다) 및 체신관서의 정보통신망의 정상적인 가동이 불가능한 경우
5. 금융회사 등(한국은행 국고대리점 및 국고수납대리점인 금융회사 등만 해당한다) 또는 체신관서의 휴무, 그 밖의 부득이한 사유로 정상적인 세금납부가 곤란하다고 국세청장이 인정하는 경우
6. 권한 있는 기관에 장부나 서류가 압수 또는 영치된 경우
7. 납세자의 형편, 경제적 사정 등을 고려하여 기한의 연장이 필요하다고 인정되는 경우로서 국세청장이 정하는 기준에 해당하는 경우(납부의 경우만 해당한다)
8. 제1호, 제2호 또는 제6호에 준하는 사유가 있는 경우

3.2.4 과잉금지 원칙 위배

서울고등법원은 이 사건 법률이 공시송달제도의 공익적 필요성 등을 고려하여 마련된 것이므로, 그 입법 목적의 정당성과 수단의 적합성이 인정된다고 판단하였다.

그러나 이 사건 법률의 입법 목적의 정당성이 인정된다 할지라도, 당사자가 전혀 알지 못하는 사이에 이루어진 과세처분에 대하여 불복 기회를 부여하지 않은 것은, 침해의 최소성과 법익의 균형성을 위배하였다 할 것이다.

과세 처분의 공시송달의 경우 추완 불복 규정을 둔다고 할지라도, 과세관청은 공시송달 이후 과세 징수 절차(압류, 추심)를 진행할 수 있고, 당사자가 이에 불복하는 경우에 한하여 조세심판을 통하여 심판 절차를 거칠 뿐이므로 공시송달의 공익적 필요성이 추완 규정으로 인하여 형해화되지 않는다. 또한 조세처분의 조기 확정이라는 공익적 필요성이 인정된다 할지라도, 그 공익적 필요성이 과세 당사자의 재판청구권을 형해화시킬 정도로 우월하다고 할 수 없다. 설령 구 국세기본법이 일정한 경우에 기간연장을 인정하여 불복할 수 있다 할지라도, 그 사유가 매우 한정적이고, 공시송달의 경우 그에 해당하지 않을 것이므로, 이 사건 법률은 청구인의 재판청구권을 과도하게 제한하는 것이므로, 침해의 최소성과 법익의 균형성을 위배하는 것이다.

추가로 앞서 본 사건들과 같이, 공시송달에 대한 불복 절차를 규정하지 않은 국세기본법 등은 조세 처분의 조기 확정이라는 공익적 필요성에 대하여 그 목적도 달성하지 못하고 있다. 과세관청의 담당 직원들은 길게는 10년도 전의 송달 증거를 찾기 위하여 몇 주 동안 서류를 찾고, 찾지 못할 경우에는 공시송달은 무효로 되고 있어 결과적으로는 입법의 목적조차 달성하지 못하고 있다.

IV. 세법상 공시송달 개선방안

1. 해석론적 해결 - 엄격한 적법한 공시송달 요건 입증

대법원은 과세처분의 공시송달의 경우, 납세의무자가 처분이 있었음을 알지 못한 경우에도 확정이 되어 취소를 다룰 수 없다는 점에 대한 해결방법으로, 공시송달이 적법하게 이루어졌다는 점에 대한 입증을 과세관청으로 하게 하고, 그 적법성을 엄격하게 판단함으로써, 과세관청으로 하여금 과세 공시송달의 적법성 입증을 어렵게 하여 과세

의무자의 공시송달 처분 불복을 사실상 가능하게 하고 있다.

공시송달의 요건을 엄격히 해석하여 송달을 무효로 판단하고 재처분을 하도록 하여, 타법에 비하여 공시송달에 대한 불복이 어려운 세법에 있어서 납세의무자의 불복 여지를 두고 있다. 법원은 조문의 해석과 적용을 엄격히 함으로써 공시송달 불복에 관련한 문제점을 해석론적으로 해결하려 하고 있다.

대법원은 공시송달의 적법성에 대하여 아래에서 보는 바와 같이 엄격한 판단을 하여왔다. “공시송달이 적법하게 이루어졌다는 점에 대한 입증책임은 원칙적으로 과세관청에 있다”,⁴⁰⁾ “수취인 부재’라 함은 납세의무자가 기존의 송달할 장소로부터 장기간 이탈한 경우로서 과세권 행사에 장애가 있는 경우로 한정 해석함이 상당하다”⁴¹⁾⁴²⁾, “구 국세기본법(1996. 12. 30. 법률 제5189호로 개정되기 전의 것) 제11조 제1항 제3호에서 공시송달 사유의 하나로 들고 있는 ‘주소 또는 영업소가 분명하지 아니한 때’라 함은, 과세관청이 선량한 관리자의 주의를 다하여 송달을 받아야 할 자의 주소 또는 영업소를 조사하였으나 그 주소 또는 영업소를 알 수 없는 경우를 말한다”⁴³⁾ “세무공무원이 납세고지서의 교부송달을 위하여 납세의무자의 주거지로 출장을 나갔으나 출입문이 시정되어 있는 경우, 당해 세무공무원으로서는 이웃집이나 통·반장 등에게 탐문하여 위 의무자의 거주사실 여부를 확인해 볼 의무가 있다”⁴⁴⁾ “외국법인인 납세자가 납세지인 국내에 납세관리인을 두지 아니하였다고 하여 막바로 국세기본법 제11조 제1항 제2호 소정의 서류의 송달이 곤란한 때에 해당되는 것으로 보아 공시송달할 수 없다”⁴⁵⁾ “납세의무자인 회사의 법인등기부상 대표이사가 자신이 대표이사로 근무하던 별개의 법인의 사무실에서 납세고지서의 수령을 거부하였다는 이유만으로 한 공시송달이 부적법하다”⁴⁶⁾ “수취거절은 구 국세기본법상 유치송달의 사유가 될 수 있으나 공시송달의 사유가 될 수 없다”⁴⁷⁾⁴⁸⁾

40) 대법원 1994. 10. 14. 선고 94누4134 판결.

41) 대법원 2000. 10. 6. 선고 98두18916 판결.

42) 법무법인(유) 율촌, “서류를 공시 송달할 수 있는 요건 중 하나인 국세기본법상 ‘수취인의 부재’”, 최신판례해설, 율촌, 2015, 참조.

43) 대법원 1999. 5. 11. 선고 98두18701 판결.

44) 대법원 1998. 6. 12. 선고 97누17575 판결.

45) 대법원 1993. 12. 28. 선고 93누20535 판결.

46) 대법원 1993. 2. 9. 선고 92다47502 판결.

47) 대법원 2007. 3. 16. 선고 2006두16816 판결.

48) 박종호, “국세기본법상 납세고지의 공시송달 효력”, 지방세, 한국지방재정공제회, 2005, 6쪽.

이와 같은 대법원 판단에 비추어 보면, 대법원은 과세처분에 있어서 공시송달은 조세 전치주의로 인하여 불복이 각하될 가능성이 매우 크고, 민·형사 판결과 달리 추완 규정이 없으므로, 적법한 공시송달인지 여부에 대하여 엄격하게 판단하여 과세의무자가 더 이상 처분의 취소를 다룰 수 없다는 점을 보완하고 있는 것으로 보인다. 과세 처분 송달이 갖는 법적 의미에 비추어 보면, 공시송달을 세법이 규정하고 있으나 행정 편의적으로 공시송달이 남발될 경우 납세의무자에게 부당한 조세 부담을 초래하고 납세의무자가 알지 못하는 사이에 출국이 제한되고, 재판청구권이 침해받는 등의 기본권 제한의 문제가 발생할 수 있기 때문이다.

2. 해석론적 해결의 문제점

법원은 송달의 적법성을 엄격하게 판단하여, 위법할 시에 과세처분 자체를 무효로 하고 있다. 송달의 적법성을 과세관청이 입증하게 하여, 오랜 기간이 도과한 경우에도 과세관청은 과거의 송달 서류를 찾기 위하여 행정 인력이 낭비되고 오랜 기간 서류를 보관하여야 한다.

국세징수사무규정 제17조 제5항은 공시송달하는 경우에는 납세고지서 도착안내문을 스티커로 만들어, 스티커 원본을 증명서류로 덧붙여 추후 민원제기와 불복쟁송 등에 대비하도록 하고 있다.

민사소송법, 형사소송법과 달리, 세법상 공시송달을 기간 연장의 사유로 규정하지 않고, 추완항소나 상소권 회복 절차를 규정하지 않은 것은 행정 인력의 낭비와 조속한 세수 확정을 위함인데, 법원의 엄격한 송달 적법성 판단에 따라 공시송달을 하기 위해서는 과세관청은 우편 송달에 이어 교부 송달을 하여야 하고 교부 송달의 경우에는 이웃 통·반장에게까지 수소문을 하여야 하는 등 행정의 낭비가 발생하게 된다.

민사소송과 형사소송의 경우처럼 과세처분의 공시송달의 경우에는 기한의 연장이나 추완 절차를 규정하는 것이 오히려 행정의 낭비가 덜할 것으로 보인다. 게다가 공시송달의 적법성으로 다투어서, 송달이 무효로 판단될 경우에는, 이미 과세처분의 시효 5년·10년이 도과된 경우가 대부분이어서 과세 관청으로서는 그 사안에 대하여 다시금 처분을 할 수가 없어 세수의 공백이 발생하게 된다.

3. 입법론적 해결

과세처분에 있어서 공시송달 불복의 문제가 발생하는 것은, 국세기본법과 관세법 등이 다른 행정처분이나 재판보다 조속히 확정되어야 하거나, 과세처분으로 인한 당사자의 피해가 결코 적은 것이 아님에도 불구하고, 민사소송법, 행정소송법이나 행정절차법에서 규정하고 있는 기간의 연장 혹은 불복 절차보다 더 엄격히 그 요건을 규정하고 있기 때문이다. 민사소송은 “당사자가 책임지지 못할 사유”로 재판을 하지 못한 경우에는 추완항소를 인정하고 있고, 형사소송 또한 상소권회복신청과 소속법상의 재심청구를 인정하고 있다. 행정절차법 역시 그렇다. 그러나 국세기본법, 관세법 등은 그 사유를 “천재지변이나 그 밖에 대통령령으로 정하는 사유”로 한하고 있어 각 법원은 조세 소송에서는 민·형사 소송과는 달리 공시송달 처분의 경우 기간의 연장을 인정하지 않고 있다. 국세기본법 제6조가 다른 법과는 달리 기간의 연장을 매우 한정적인 경우만 인정하고 있어 법률의 해석을 통하여는 공시송달에 의한 조세 부과 처분의 추완심판이 인정되기는 어렵고, 입법을 통하여 해결하여야 할 것이다.

국세기본법의 규정을 민사소송법이나 형사소송법과 통일하여 “당사자가 책임질 수 없는 사유”로 규정하는 것이 가장 좋은 해결법으로 생각되지만 입법의 어려움을 생각하지 않을 수 없다. 또는 공시송달의 경우에는 전심절차를 신청할 수 있는 기간을 연장하는 법 조항을 규정하는 것도 그 방법으로 생각해 볼 수 있다.

그런데 국세기본법 제6조는 “대통령령으로 정하는 사유”에도 기간을 연장할 수 있다고 규정하고 있다. 따라서 국회의 입법이 아닌 대통령령으로도 앞서 설명한 문제를 해결할 수 있다.

현재 국세기본법 시행령 제2조⁴⁹⁾는 그 사유로 특정한 사유에 한하여 기한의 연장을

-
- 49) 1. 납세자가 화재, 전화(戰禍), 그 밖의 재해를 입거나 도난을 당한 경우
 2. 납세자 또는 그 동거가족이 질병이나 중상해로 6개월 이상의 치료가 필요하거나 사망하여 상중(喪中)인 경우
 3. 납세자가 그 사업에서 심각한 손해를 입거나, 그 사업이 중대한 위기에 처한 경우(납부의 경우만 해당한다)
 4. 정전, 프로그램의 오류, 그 밖의 부득이한 사유로 한국은행(그 대리점을 포함한다) 및 체신관서의 정보통신망의 정상적인 가동이 불가능한 경우
 5. 금융회사 등(한국은행 국고대리점 및 국고수납대리점인 금융회사 등만 해당한다) 또는 체신관서의 휴무, 그 밖의 부득이한 사유로 정상적인 세금납부가 곤란하다고 국세청장이 인정하는 경우
 6. 권한 있는 기관에 장부나 서류가 압수 또는 영치된 경우
 7. 납세자의 형편, 경제적 사정 등을 고려하여 기한의 연장이 필요하다고 인정되는 경우로서 국세청장이 정하는 기준에 해당하는 경우(납부의 경우만 해당한다)

인정하고 있다. 기한연장 사유를 제한적으로 열거하지 않고, 민사소송법 제173조 추완항소 규정과 마찬가지로 “당사자가 그 책임질 수 없는 사유로 인하여 불변기간을 준수할 수 없었던 경우”를 규정한다면 앞서 제기된 문제점들을 해결할 수 있다.

V. 결론

국가는 행정의 편의성과 조속한 재정 확보를 위하여 공시송달의 불복 요건을 추가하는 것에 대하여 부담을 느낄 것이다. 그러나 과세처분은 국민의 재산권에 대한 직접적인 공권력의 행사이므로, 국민이 그 공권력의 행사에 있어서 법적 권리를 모두 행사하여 충분한 방어를 할 수 있도록 보장하여야 하고, 방어권의 행사를 모두 보호한 후에야 과세관청에 대한 신뢰가 생길 수 있을 것이다. 또한 과세의무자는 공시송달 과세처분에 대하여 불복을 할 경우에 그 위법한 과세처분의 취소 사유에 대하여 다툴 수 있으므로, 법원 또한 공시송달의 적법성에 대하여 현재와 같이 엄격한 판단을 하지 않을 것이므로 과세관청의 적법 송달에 대한 부담을 덜 수 있다. 신분상의 권리에 대하여 영향을 미치는 행정처분이나, 국가의 장래 행정계획을 시행하기 위하여서는 처분의 조속한 확정이 필요할 것이나, 과세처분 중 공시송달에 대한 이의에 있어서 추후보완 기회를 부여하는 것은 예산에 있어서 큰 부담이 되지 않고 오히려 국가에 대한 국민의 신뢰를 높이는 데 기여할 것이다.

국가는 국민에 대하여 그 다툴 수 있는 기간을 현저히 짧게 한 후, 기간의 도과를 이유로 하여 부당이득을 취하여서는 아니 된다.

8. 「세무사법」 제2조제3호에 따라 납세자의 장부 작성을 대행하는 세무사(같은 법 제16조의4에 따라 등록된 세무법인을 포함한다) 또는 같은 법 제20조의2에 따른 공인회계사(「공인회계사법」 제24조에 따라 등록된 회계법인을 포함한다)가 화재, 전화, 그 밖의 재해를 입거나 도난을 당한 경우.

9. 제1호, 제2호 또는 제6호에 준하는 사유가 있는 경우.

참고문헌

1. 단행본

곽용진, 체납채분에 의한 국세징수실무해설, 법률서원, 2014.

강석규, 조세법쟁론, 삼일인포마인, 2018.

김동권, 행정법기본연구V, 법문사, 2019.

류지태/박종수, 행정법신론 제17판, 박영사, 2019.

박균성, 행정법강의 제15판, 박영사, 2018.

서울행정법원, 조세소송실무 2016, 서울행정법원, 2016.

신동운, 간추린 신형사소송법 제11판, 법문사, 2019.

이상규, 영미행정법, 법문사, 2001.

이시운, 신민사소송법 제11판, 박영사, 2017.

임승순, 조세법 제18판, 박영사, 2018.

이창희, 세법강의 제16판, 박영사, 2018.

2. 학술지

김동복, “필요적 조세행정불복전치주의에 관한 소고”, 한국동북아논총 제17호, 한국동북아학회, 2000, 207-230쪽.

김백영, “조세심판전치주의에 관한 고찰 -판례를 중심으로-”, 세무학연구 제2권, 한국세무학회, 1991, 99-126쪽.

김병일, “체납처분에 있어서 국외송달”, 조세법연구 제15-3호, 한국세법학회, 2009, 93-136쪽.

김혜경, “형사절차상 공시송달제도의 문제점과 개선방안”, 형사정책연구 제25권 제1호, 한국형사정책연구원, 2014/봄. 5-48쪽.

김영조, “독일의 조세불복제도”, 사회과학연구 제21호, 상명대학교 사회과학연구소, 2005, 1-24쪽.

박종호, “국세기본법상 납세고지의 공시송달 효력”, 지방세, 한국지방재정공제회, 2005, 128-133쪽.

이동식, “국세에 관한 행정소송에 있어서 심판전치주의의 완화요건”, 조세판례백선2, (사) 한국세법학회, 박영사, 2015, 19-26쪽.

이인영, “공시송달의 적법성 판단에 관한 고찰”, *홍익법학* 제15권 제1호, 홍익대학교 법학연구소, 2014, 337-364쪽.

[Abstract]

Problems and Potential Improvements of Tax Disposition by Public Notice

—On the Unconstitutionality of Article 11 of the Basic Act for National Taxes and the Invalidation Decision of Service by Public Notice—

Yoon, Hyung Joon*

The public notice system aims to prevent delay in litigation when it is impossible to service litigation documents or dispositions because the whereabouts of the parties are unknown. However, in the case of a judgment or disposition based on public notice, no objection to the trial or disposition can be made even if the party fails to observe the invariable period because he does not know that the service has occurred due to reasons beyond which the party is responsible. In order to solve such a problem, the Civil Procedure Act stipulates that subsequent completion of litigation can be performed when a judgment sentence is made on a public notice. In addition, the Criminal Procedure Act stipulates the procedure for requesting a retrial and restoring the right to appeal when a judgment is made by public notice so that the parties can be tried by a judge. However, in the tax law, if an examination or judgment is not filed within 90 days after the effective service of public notice of taxation disposition, the invariable period is expired. Therefore, a person liable for taxation who is not aware that service has occurred due to reasons beyond which the parties cannot be held accountable will not have the opportunity to receive a trial by a judge as well as examination and judgment. Even a judgment by public notice guarantees an opportunity to be tried by a judge, whereas the disposition of service by public notice does not guarantee an opportunity to be tried by a judge.

In the case of taxation by public notice, the Supreme Court said that the responsibility for proving the legality of service by public notice rests with the taxing authorities, and has strictly limited interpretation of the rules for public notice. This seems to be making efforts

* Attorney at Law, Partner at Gate Law Firm, Completed Konkuk University Law School Professional Doctorate Program

to prevent the taxing authorities from abusing the system for administrative convenience and to prevent unfair damage to the taxpayer due to public notice. The definition of tax precession in the tax law also has the purpose of preventing waste of administrative manpower. However, according to the purpose of the court's precedent, the taxation offices have to keep the documents for public service in the past, and the public official in charge must find out the old service documents and submit them to the court, which further intensifies waste of administrative manpower.

In addition to the above problems, the person liable for taxation is ultimately unable to object to the illegality of the grounds for taxation, and only hopes that the taxing authority has been negligent in serving the public notice. Even if it is an illegal taxation disposition, in the case of service by public notice, only the illegality of service by public notice can be disputed, and the violation of the specific reason for the disposition cannot be contested.

Unlike general administrative dispositions, taxation disposition is merely liabilities between the state and the taxpayer, and there is little possibility of damage to a third party even if a judicial decision is made after an appeal or restoration of the right to appeal. The fact that a civil and criminal judgment based on public service is currently acknowledging the subsequent completion of litigation, but the fact that subsequent completion is not recognized in the disposition of public service by the taxing authority gives excessive determination to the disposition of the tax office, which violates the right of access to the courts under the Constitution.

The most reasonable and fundamental solution is to add if the party does not know that service has occurred because of a reason that the party cannot be held responsible for the reason for "Extension of Time Limit" in Article 2 of the Presidential Decree of the Basic Act for National Taxes. There is a need to unify the provisions for subsequent completion of litigation and restoration of the right of appeal under the Civil and Criminal Procedure Act and the public notice of this Act, and to improve the fact that the disposition of the taxing authority is more heavily protected than the judgment of the court.

[Key Words] Public Notice, Article 11 of the Basic Act for Onal Taxes, Subsequent Completion of Litigation, Restoration of Right to Appeal, Right to Trial, Legality of Delivery