

[세법]

• 주제 : 세무공무원인 甲은 납세의무자가 상속세 부과처분 체적기간이 임박하자 납세고지서의 수령을 회피하기 위하여 고지서 수령 약속을 어기고 일부러 집을 떠나 있으면서 그 동거인들이 아파트 문을 열어주지 않자 아파트 문틈으로 납세고지서를 투입하였다. 이러한 경우 납세고지서의 송달이 적법한 것인지에 대해서 설명하시오.

<이름: 김재환>

I. 본 사례에서 발생하는 문제점

본 사례에서는 세무공무원인 甲은 납세의무자가 납세고지서의 수령을 회피행위를 하자 납세고지서를 직접 아파트 문틈으로 투입하였습니다.

이러한 사항에서는

1. 세무공무원이 잠겨진 문틈으로 납세고지서를 투입한 경우 납세고지가 적법한지 부적법한지의 여부
 2. 납세의무자가 과세처분의 내용을 이미 알고 있는 경우에도 납세고지서에 의한 송달이 필요한지 여부
 3. 납세의무자가 고의로 납세고지서의 수령을 회피하여 세무공무원이 잠겨진 문틈으로 납세고지서를 투입한 경우, 신의칙상 적법한 고지서 송달로 볼 수 있는지 여부
- 등이 제기 될 수 있습니다.

II. 국세기본법상 서류의 송달방법

(1) 서류 송달의 개념

1) [국세기본법]

제8조(서류의 송달) ① 이 법 또는 세법에서 규정하는 서류는 그 명의인(그 서류에 수신인으로 지정되어 있는 자를 말한다. 이하 같다)의 주소,居所(居所), 영업소 또는 사무소[정보통신망을 이용한 송달(이하 “전자송달”이라 한다)인 경우에는 명의인의 전자우편주소(국세정보통신망에 저장하는 경우에는 명의인의 사용자확인기호를 이용하여 접근할 수 있는 곳을 말한다)를 말하며, 이하 “주소 또는 영업소”라 한다]에 송달한다.

② 연대납세의무자에게 서류를 송달할 때에는 그 대표자를 명의인으로 하며, 대표자가 없을 때에는 연대납세의무자 중 국세를 징수하기에 유리한 자를 명의인으로 한다. 다만, 납부의 고지와 독촉에 관한 서류는 연대납세의무자 모두에게 각각 송달하여야 한다. <개정 2020. 12. 29.>

③ 상속이 개시된 경우 상속재산관리인이 있을 때에는 그 상속재산관리인의 주소 또는 영업소에 송달한다.

④ 납세관리인이 있을 때에는 납부의 고지와 독촉에 관한 서류는 그 납세관리인의 주소 또는 영업소에

송달한다. <개정 2020. 12. 29.>

⑤ 제1항에도 불구하고 송달받아야 할 사람이 교정시설 또는 국가경찰관서의 유치장에 체포·구속 또는 유치(留置)된 사실이 확인된 경우에는 해당 교정시설의 장 또는 국가경찰관서의 장에게 송달한다. <신설 2018. 12. 31.>

[전문개정 2010. 1. 1.]

2) 서류 송달의 의의

서류의 송달이란 세법에 따른 행정처분의 내용을 그 상대방과 이해관계인에게 알리기 위하여 행정처분에 관한 서류를 법이 정한 절차에 따라서 교부하거나 전달하는 행위를 말합니다.

서류의 송달은 단순한 통지를 위한 경우도 있으나, 국세의 부과, 징수에 필요한 각종 행정처분의 효과를 완성시키고, 기간의 진행, 중단, 정지 등의 기산점을 정하는 기준이 되는 경우가 많습니다.

3) 송달받을 자

송달받을 자란 명의인, 즉 그 서류에 수신인으로 지정되어 있는 자를 말하는데, 송달의 인적요건을 이룹니다.

① 송달받을 자가 서류에 수신인으로 지정되어 있는 자

가. 서류를 송달받을 자

서류를 송달받을 자란 해당 서류의 명의인입니다. 즉, 그 서류에 수신인으로 지정되어 있는자를 말합니다. 송달받을 자는 서류에 수신인으로 지정되어 있는 자를 가리키는 것이므로 송달서류를 받을 수 있는 능력, 즉 송달서류의 수령 능력과는 구별하여야 합니다. (국세기본법에서는 송당서류의 수령능력을 ‘사리를 판별할 수 있는 사람’이라고 규정하고 있습니다. _ 국세기본법 제10조 제4항)

과세처분에 대한 이의신청, 심사청구 또는 심판청구를 제기하면서 그 대리인을 선임하였다면 이의신청 등의 결정서를 송달받을 자가 신청인 또는 청구인인지 아니면 그 대리인인지가 문제입니다. 관례는 과세처분에 대한 이의신청, 심사청구 또는 심판청구를 제기하면서 대리인을 선임하였다고 하더라도 대리인이 아닌 납세의무자에게 그 이의신청 등에 대한 결정서를 송달하였다고 하여 이를 위법이라고 할 수는 없고, 또 이 경우 대리인에게 송달하는 것이 세무관서의 업무처리 관행이라 할지라도 그와 같은 사정만으로 위법한 송달로 볼 수는 없다고 판시한 바 있습니다.

② 송달받을 자가 서류의 수령권한을 위임한 경우

가. 서류 수령권한의 위임을 받을 수 있는 사람

송달할 서류는 송달을 받을 자가 직접 수령하는 것이 원칙이지만, 다른 사람에게 서류의 수령권한을 위임할 수 있다. 서류의 수령권한의 위임을 받을 수 있는 사람은 서류를 송달받을 자의 사용인이나 종업원 또는 동거인만으로 한정되는 것은 아닙니다.(대법원 2000.7.4. 선고

2000.두1164 판결.) 주소가 동일한 주택의 임대인이나 임차인, 하숙을 하는 경우 하숙집의 집주인, 아파트와 같은 집합건물의 경비원, 어떤 사정으로 주민등록지를 실제 거주지와 다른 장소에 두고 있는 경우의 그 주민등록지에 거주하고 있는 친지, 친구나 지인 등도 서류의 수령권한을 수임할 수 있습니다.(조심 2013중2154, 2013.7.2. 결정.)

<심판결정요지> 처분청은 이 건 종합소득세 납세고지서를 폐업한 사업장으로 송달하였고, 수취인이 회사동료로 기재되어 있으나 청구인으로부터 고지서 수령을 위임받은 자로 보기 어려우므로, 이 건 납세고지서가 청구인에게 적법하게 도달하였다고 할 수 없어 동 부과처분은 취소하는 것이 타당한 것으로 판단됩니다.

나. 수령권한의 위임의 형식과 유형

서류의 수령권한의 위임에는 명시적인 위임은 물론이고 묵시적인 위임도 포함됩니다. 수령권한의 위임과 관련하여 주로 문제가 되는 사례를 보면 주민등록지와 실제 거주하는 장소가 다른 경우에 해당 서류가 주민등록지로 송달한 경우, 아파트와 같은 집합건물의 경비원에게 송달한 경우와 동일 건축물 또는 동일 구내에서 그 구내의 관리사무소에 송달한 경우입니다.

(2) 서류의 송달장소

서류의 송달장소는 송달받을 자의 주소, 거소, 영업소 또는 사무소입니다. 그런데 정보통신망을 이용한 전자송달에 있어서 서류의 송달장소는 송달받을 자의 전자우편주소(국세정보통신망에 저장하는 경우에는 명의인의 사용자확인기호를 이용하여 접근할 수 있는 곳을 말함)입니다.

1) 주소와 거소

주소라 함은 생활의 근거가 되는 곳을 말하는데(민법 제18조), 이는 생계를 같이하는 가족 및 자산의 유무 등 생활관계의 객관적 사실에 따라 판정합니다.(국세기본법 기본 통칙 8-0...1 ①.) 이 경우 주소가 2이상인 때에는 주민등록법상 등록된 곳을 말합니다.

주소를 알 수 없는 때와 국내에 주소가 없는 경우에는 거소를 주소로 보는데, 거소라 함은 다소의 기간 동안 계속하여 거주하는 장소로서 주소와 같이 밀접한 일반적 생활관계가 발생하지 아니하는 장소를 말합니다.(국세기본법 기본통칙 8-0...2.)

다음으로 법인의 주소는 법인의 본점 또는 주사무소의 소재지에 있는 것으로 합니다.(국세기본법 기본통칙 8-0...1 ②.) 관례는 법인의 본점 또는 주사무소의 소재지에서 서류를 송달할 수 없는 경우에는 법인의 대표이사의 주소로 송달하여야 한다고 판시하고 있습니다. 즉, 대법원은 법인의 본점 또는 주사무소의 소재지에서 서류를 송달할 수 없는 경우 대표이사의 법인등기부상 주소 또는 주민등록표상 확인된 주소로 송달해 보지 않고 공시송달하였다면 그 공시송달이 위법하다고 판결한 바가 있습니다.(대법원 1993.1.26. 선고 92누6136 판결, 대법원 1992.10.9. 선고 91누10510 판결.)

2) 영업소와 사무소

영업소 또는 사무소라 함은 어느 범위에 있어서 영업의 중심이 되는 장소이거나 영업이라고는 할 수 없는 범위의 업무가 계속적으로 행하여지는 중심적 장소로서 독립하여

거래를 할 수 있는 곳을 말하며, 단순한 근무처는 이에 포함되지 않습니다.(대법원 1986.7.22. 선고 85누225 판결)

개인에 대한 납세고지서를 그가 대표이사로 재직하고 있는 회사의 사무소나 공장으로 송달하여 그 회사의 경리부장 등이 수령한 경우(대법원 1989.6.27. 선고 88누8029, 8036 판결.), 납세의무자의 주소가 아닌 그의 근무처인 주식회사 CC에 송달한 경우(대법원 1986.7.22. 선고 85누225 판결), 납세의무자의 주소가 아닌, 형이 영위하는 사업장에 찾아가서 그곳에서 형의 종업원에게 납세고지서를 교부하고 그로부터 납세의무자와 같은 주소지에 거주하는 납세의무자의 형수의 인장을 받아 수령증에 날인하는 경우(대법원 1986.10.28. 선고 86누553 판결.), 처분청의 사무실에서 납세의무자의 시숙에게 납세고지서를 교부한 경우(조심 2009중1685, 2009.11.26. 결정.)에는 적법한 송달로 볼 수 없습니다.

3) 수감자에 대한 송달장소 특례

송달을 받을 자가 교도소 등에 수감 중이거나 이에 준하는 사유가 있는 경우에는 그 사람의 주소에 서류를 송달합니다. 그러나 주소가 불명인 경우와 서류를 대신 받아야 할 자가 없는 경우에는 그 사람이 수감되어 있는 교도소 등에 서류를 송달합니다.(국세기본법 기본통칙 8-0...6.)

판례도 국세기본법에는 민사소송법 제182조(구속된 사람 등에게 할 송달)와 같은 특별규정이나 민사소송법 중 송달에 관한 규정을 준용하는 규정이 없으므로 구치소 등에 구속된 사람에 대한 납세고지서의 송달은 특별한 사정이 없으면 국세기본법 제8조 제1항에 따라 주소, 거소, 영업소 또는 사무소로 하면 되고, 이 경우 그 곳에서 송달받을 사람을 만나지 못한 때에는 그 사용인 기타 종업원 또는 동거인으로서 사리를 판별할 수 있는 사람에게 송달할 수 있으며, 교도소장에게 하여야 하는 것은 아니라고 판시한 바 있습니다.

(3)서류의 송달방법

1) [국세기본법]

제10조(서류 송달의 방법) ① 제8조에 따른 서류 송달은 교부, 우편 또는 전자송달의 방법으로 한다.

② 납부의 고지·독촉·강제징수 또는 세법에 따른 정부의 명령과 관계되는 서류의 송달을 우편으로 할 때에는 등기우편으로 하여야 한다. 다만, 「소득세법」 제65조제1항에 따른 중간예납세액의 납부고지서, 「부가가치세법」 제48조제3항에 따라 징수하기 위한 납부고지서 및 제22조제2항 각 호의 국세에 대한 과세표준신고서를 법정신고기한까지 제출하였으나 과세표준신고액에 상당하는 세액의 전부 또는 일부를 납부하지 아니하여 발급하는 납부고지서로서 대통령령으로 정하는 금액 미만에 해당하는 납부고지서는 일반우편으로 송달할 수 있다. <개정 2013. 6. 7., 2019. 12. 31., 2020. 6. 9., 2020. 12. 22., 2020. 12. 29.>

③ 교부에 의한 서류 송달은 해당 행정기관의 소속 공무원이 서류를 송달할 장소에서 송달받아야 할 자에게 서류를 교부하는 방법으로 한다. 다만, 송달을 받아야 할 자가 송달받기를 거부하지 아니하면 다른 장소에서 교부할 수 있다.

④ 제2항과 제3항의 경우에 송달할 장소에서 서류를 송달받아야 할 자를 만나지 못하였을 때에는 그

사용인이나 그 밖의 종업원 또는 동거인으로서 사리를 판별할 수 있는 사람에게 서류를 송달할 수 있으며, 서류를 송달받아야 할 자 또는 그 사용인이나 그 밖의 종업원 또는 동거인으로서 사리를 판별할 수 있는 사람이 정당한 사유 없이 서류 수령을 거부할 때에는 송달할 장소에 서류를 둘 수 있다.

⑤ 제1항부터 제4항까지의 규정에 따라 서류를 송달하는 경우에 송달받아야 할 자가 주소 또는 영업소를 이전하였을 때에는 주민등록표 등으로 이를 확인하고 이전한 장소에 송달하여야 한다.

⑥ 서류를 교부하였을 때에는 송달서에 수령인이 서명 또는 날인하게 하여야 한다. 이 경우 수령인이 서명 또는 날인을 거부하면 그 사실을 송달서에 적어야 한다.

⑦ 일반우편으로 서류를 송달하였을 때에는 해당 행정기관의 장은 다음 각 호의 사항을 확인할 수 있는 기록을 작성하여 갖춰 두어야 한다.

1. 서류의 명칭

2. 송달을 받아야 할 자의 성명

3. 송달 장소

4. 발송연월일

5. 서류의 주요 내용

⑧ 전자송달은 대통령령으로 정하는 바에 따라 서류를 송달받아야 할 자가 신청한 경우에만 한다. 다만, 납부고지서가 송달되기 전에 대통령령으로 정하는 바에 따라 납세자가 이 법 또는 세법에서 정하는 바에 따라 세액을 자진납부한 경우 납부한 세액에 대해서는 자진납부한 시점에 전자송달을 신청한 것으로 본다. <개정 2013. 1. 1., 2020. 6. 9., 2020. 12. 29.>

⑨ 제8항에도 불구하고 국세정보통신망의 장애로 전자송달을 할 수 없는 경우나 그 밖에 대통령령으로 정하는 사유가 있는 경우에는 교부 또는 우편의 방법으로 송달할 수 있다.

⑩ 제8항에 따라 전자송달을 할 수 있는 서류의 구체적인 범위 및 송달 방법 등에 관하여 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.

[전문개정 2010. 1. 1.]

2) 서류의 송달방법

서류의 송달은 교부송달, 우편송달 또는 전자송달의 방법으로 한다.(국세기본법 제10조 제1항) 전자송달은 서류를 송달받을 자가 신청한 경우에만 하는 것이므로 전자송달을 신청하지 않은 납세자에 대해서는 과세관청은 교부송달과 우편송달 중에서 어느 한 방법을 선택하여 서류를 송달하여야 합니다.

따라서 서류의 송달방법 중 가장 일반적인 방법은 교부송달과 우편송달입니다.

교부송달과 우편송달은 행정기관의 소속 공무원 또는 우편집배원이 송달장소에서 송달 받을 자에게 직접 송달할 서류를 교부하는 방법으로 서류를 송달합니다.

이와 같은 교부송달과 우편송달의 원칙적인 송달방법에 대한 변형으로서 송달장소 외의 장소에서 교부하는 조우송달(국세기본법 제10조 제3항), 송달받을 자에게 직접 교부하지 않고 그 자의 사용인이나 동거인 등에게 교부하는 보충송달(국세기본법 제10조 제4항 전단), 서류수령을 거부할 때 송달 장소에 두는 방법으로 송달하는 유치송달(국세기본법 제10조 제4항 후단)의 방법을 인정하고 있습니다. 그리고 교부송달과 우편송달의 원칙에 대한 예외로서 공시송달(국세기본법 제11조)의 방법을 인정하고 있습니다.

교부송달이란 송달실시기관이 송달장소에서 송달받을 자에게 송달할 서류를 직접 교부하는 방법으로 실시하는 송달인데, 송달실시기관은 크게 해당 행정기관의 소속 공무원인 경우와 우편집배원인 경우로 나눌 수 있습니다. 송달실시기관이 해당 행정기관의 소속 공무원이든 우편집배원이든 모두 송달장소에서 송달받을 자에게 송달할 서류를 직접 교부하는 방법으로 실시하는 것이므로 교부송달에 해당합니다.

그럼에도 국세기본법은 교부송달은 ‘해당 행정기관의 소속 공무원’이 서류를 송달할 장소에서 송달받아야 할 자에게 서류를 교부하는 것으로 규정하고, 교부송달과 별개로 우편송달을 규정하고 있습니다. 즉, 교부송달과 우편송달은 모두 송달실시기관이 송달장소에서 송달받을 자에게 직접 송달할 서류를 ‘교부하는 방법’으로 실시하는 송달, 즉 교부송달의 방법임에도 불구하고 교부송달과 우편송달이 마치 전혀 별개의 방법으로 이루어지는 송달인 것처럼 병렬적으로 나열하고 있습니다. 이는 국세기본법이 송달실시기관과 송달방법을 혼동한 결과입니다.

교부송달은 해당 행정기관의 소속 공무원에 의한 교부송달과 우편집배원에 의한 교부송달로 나눌 수 있는데, 현행 국세기본법은 해당 행정기관의 소속 공무원에 의한 교부송달을 그냥 ‘교부송달’ (제1항 및 제3항)로, 그리고 우편집배원에 의한 교부송달을 ‘우편송달’ (제1항 및 제2항)로 부르고 있는 것입니다.

가. 우편송달

우편송달이란 우편집배원이 송달장소에서 송달받을 자에게 직접 송달할 서류를 교부하는 방법으로 실시하는 송달입니다.

우편송달은 일반우편에 의한 송달을 원칙으로 합니다. 다만, 납세의 고지, 독촉, 체납처분 또는 세법에 따른 정부의 명령에 관계되는 서류의 송달을 우편을 할 때에는 등기우편으로 하여야 합니다. 위에서 납세의 고지, 독촉, 체납처분에 관한 서류란 납세고지서, 납부통지서, 독촉장, 납부최고서, 압류통지서, 참가압류통지서, 공매통지서, 배분기일통지서 등을 말합니다. 그리고 세법에 따른 정부의 명령에 관계되는 서류란 개별소비세법 제25조 및 교통, 에너지, 환경세법 제21조에 따른 납세보전을 위한 명령, 부가가치세법 제74조 제2항에 따른 납세보전 또는 조사를 위한 명령, 소득세법 제162조의2 제5항 또는 법인세법 제117조 제5항에 따른 신용카드가맹점에 대한 명령, 소득세법 제162조의3 제8항 또는 법인세법 제117조의2 제8항에 따른 현금영수증가맹점에 대한 명령, 주세법 제40조에 따른 주세보전명령, 주세법 제44조에 따른 납세증명표지에 관한 명령 등에 관계되는 서류를 말합니다.

위의 명령을 위반한 경우에는 과태료와 같은 제재가 이루어지기 때문에 그 송달을 확실하게 하기 위하여 등기우편에 의하도록 하고 있습니다.

이 밖에도 조세심판원이 심판결정서를 송달하는 경우에는 심판청구인 또는 그 대리인이 조세심판원에서 직접 수령하는 경우를 제외하고는 우편법 시행규칙 제25조 제1항 제6호에 따른 특별송달방법 으로 송달하여야 합니다.(국세기본법 시행령 제63조 및 국세기본법 시행규칙 제31조 제2항)

한편, 납세고지서라 하더라도 소득세법 제65조 제1항에 따른 중간예납세액의 납세고지서 및 부가가치세법 제48조 제3항에 따라 징수하기 위한 납세고지서로서 그 금액이 50만원 미만에 해당하는 납세고지서는 일반우편으로 송달할 수 있습니다. 위에서 일반우편이란 우편법상 통상우편물을 의미합니다.(우편법 시행령 제19조 제1항.)

다음으로 등기우편은 우편물의 취급을 기록에 의하여 명확히 하는 등기취급을 말합니다.(우편법 시행령 제25조 제1항 제1호.) 등기우편물에는 발송인이 그 표면의 왼쪽 중간에 “등기”의 표시를 하여야 합니다. 우체국에서 등기우편물을 접수한 때에는 발송인에게 접수번호를 기록한 특수우편물수령증을 교부하여야 합니다.(우편법 시행규칙 제27조 제2항). 그리고 등기우편물을 배달할 때에는 수령사실 확인을 받아야 하는데, 그 확인은 특수우편물 배달증에 수령인이 서명(전자서명 포함) 또는 날인하는 것으로 합니다. 다만 수령인이 본인이 아닌 경우에는 수령인의 성명 및 본인과의 관계를 기재하고 서명(전자서명 포함) 또는 날인 하게 하여야 합니다.(우편법 시행규칙 제28조) 등기우편에 의한 송달의 경우에는 특수우편물 배달증에 의하여 도달시기를 확정할 수 있는데, 특수우편물 배달증이 폐기 등의 사유로 도달시기를 확정할 수 없는 경우에는 반송되는 등 특별한 사정이 없는 한 해당 우편물이 보통의 경우라면 도달할 수 있었을 때에 수취인에게 배달되었다고 보아야 할 것입니다.

위에서 본 바와 같이 등기취급의 방법으로 발송된 경우, 특별한 사정이 없는 한, 그 무렵 수취인에게 배달되었다고 보아도 좋을 것이나, 수취인이나 그 가족이 주민등록지에 실제로 거주하고 있지 아니하면서 전입신고만을 해 둔 경우에는 그 사실만으로써 주민등록지 거주자에게 송달수령의 권한을 위임하였다고 보기는 어려울 뿐 아니라 수취인이 주민등록지에 실제로 거주하지 아니하는 경우에도 우편물이 수취인에게 도달하였다고 추정할 수는 없습니다.

따라서 이러한 경우에는 우편물의 도달사실을 과세관청이 입증해야 할 것이고, 수취인이나 그 가족이 주민등록지에 실제로 거주하고 있지 아니하면서 전입신고만을 해 두었고, 그 밖에 주민등록지 거주자에게 송달수령의 권한을 위임하였다고 보기 어려운 사정이 인정된다면, 등기우편으로 발송된 납세고지서가 반송된 사실이 인정되지 아니한다 하여 납세의무자에게 송달된 것이라고 볼 수는 없습니다.

다음으로 일반우편에 의할 경우 그 우편물의 도달여부가 문제가 됩니다. 행정기관의 장이 일반우편으로 서류를 송달하였을 때에는 다음 사항을 확인할 수 있는 기록을 작성하여 갖추두어야 합니다.(국세기본법 제10조 제7항)

- ① 서류의 명칭
- ② 송달을 받아야 할 자의 성명
- ③ 송달 장소
- ④ 발송연월일
- ⑤ 서류의 주요 내용

일반우편에 의한 우편물 도달사실은 과세관청이 입증하여야 합니다. 그런데 일반우편의

경우에는 과세관청이 우편물의 도달사실을 입증하는 것이 사실상 곤란하기 때문에 송달받을 자가 도달사실을 부인하면 그냥 송달받을 자의 주장을 받아들일 수 밖에 없습니다. 따라서 일반우편에 의하여 송달하는 서류가 납세고지서이면 가산금을 취소하고 다시 납세고지서를 송달하여야 할 것입니다.

나. 교부송달

교부송달은 해당 행정기관의 소속 공무원이 송달할 장소에서 송달받을 자에게 서류를 교부하는 방법으로 한다(제3항). 해당 행정기관의 소속 공무원이 서류를 교부하였을 때에는 송달서에 수령인이 서명 또는 날인 하게 하여야 합니다.

이 경우 수령인이 서명 또는 날인을 거부하면 그 사실을 송달서에 적어야 합니다.(제6항) 송달서는 다음의 사항을 적은 것이어야 합니다.(국세기본법 시행령 제6조)

- ① 서류의 명칭
- ② 송달받아야 할 자의 성명
- ③ 수령한 자의 성명
- ④ 교부장소
- ⑤ 교부 연월일
- ⑥ 서류의 주요내용

교부송달은 우편송달과 달리 우편집배원이 아닌 해당 행정기관의 소속 공무원이 서류를 송달하는 점에서 차이가 있다. 그러나 송달실시기관만 다를 뿐 송달하는 방법은 교부송달이든 우편송달이든 모두 동일합니다.

다. 우편송달과 교부송달에 따른 서류의 송달방법

㉞ 원칙적인 송달방법

우편송달과 교부송달은 우편집배원 또는 해당 행정기관의 소속공무원이 송달장소에서 송달받을 자에게 송달할 서류를 직접 교부하는 방법으로 실시합니다.

송달할 서류를 직접 교부하는 방법이란 우편집배원 또는 해당 행정기관의 소속공무원이 송달받을 자(그 수령권한을 위임받은 자를 포함)에게 해당 서류를 직접교부하고 그 송달받을 자가 해당 서류를 현실적으로 수령하는 방법에 의한 송달방법입니다.

따라서 세무공무원이 납세의무자와 그 가족들이 부재중임을 알면서도 아파트 문틈으로 납세고지서를 투입하는 방식으로 송달하였다면, 이러한 납세고지서의 송달은 송달받을자나 그 동거인 등에 대하여 직접 서류를 교부하는 방법에 의한 송달이 아니므로 부적법하고, 따라서 송달의 효력이 발생하지 아니합니다.

그리고 세무공무원이 상속인의 주택 옆에 소재하는 상속인 소유 점포의 임차인에게 상속인에 대한 상속세 납세고지서를 교부하였는데, 그 임차인이 다음날 상속인의 처에게 납세고지서를 전달하려 하였으나 수령을 거부하므로 이를 다시 세무공무원에게 돌려주었다면 임차인이 수령권한을 위임받은자가 아닌 한 그 송달은 부적법합니다.

위에서 본 바와 같이 교부송달이나 우편송달의 원칙적인 송달방법은 해당 행정기관의 소속공무원 또는 우편집배원이 송달할 장소에서 송달받을 자에게 직접 서류를 교부하는 방법으로 하는 것입니다. 그러나 일정한 요건을 갖춘 경우에는 송달장소가 아닌 다른

장소에서 송달하거나, 송달받을 자가 아닌 다른 사람에게 송달하거나, 또는 해당서류를 직접 교부하는 방법이 아니고 송달장소에 그냥 두고 오는 방법으로 하는 송달방법도 인정하고 있습니다.

조우송달(송달장소에 대한 예외), 보충송달(송달받을 자에 대한 예외) 또는 유치송달(직접교부와 수령에 대한 예외)이 이에 해당합니다.

㉠ 조우송달

교부송달이나 우편송달은 해당 행정기관의 소속공무원 또는 우편집배원이 송달할 장소에서 교부하여야 하지만, 송달받을 자가 송달받기를 거부하지 아니하면 다른 장소에서도 교부할 수 있습니다. 즉, 해당 행정기관의 소속공무원 또는 우편집배원이 송달장소 이외의 장소에서 송달받을 자를 만난 경우에 그 만난 장소에서 송달할 서류를 교부하여 송달을 할 수 있는데, 이를 조우송달이라 합니다. 위에서 송달받을 자에는 송달받을 자로부터 서류의 수령권한을 위임받은자가 포함된다고 할 수 있습니다.

조우송달은 송달받을 자가 임의로 수령하는 경우에만 가능하고 송달받기를 거부하는 경우에는 조우송달이 허용되지 않으며, 또한 송달장소가 아니므로 유치송달도 허용되지 않습니다.

국세기본법은 교부송달의 경우에만 조우송달이 가능한 것처럼 규정되어 있으나, 서류의 송달 중 교부송달과 우편송달을 구분하여 달리 취급할 이유가 없을 뿐만 아니라 송달의 일반원칙에 비추어 보더라도 우편송달에서도 조우송달이 허용된다고 해석하여야 합니다. 즉, 우편집배원이 송달장소 이외의 장소에서 송달받을 자를 만난 경우로서 그 송달받을 자가 송달받기를 거부하지 아니하면 그 만난 장소에서 송달할 서류를 교부하여 송달을 할 수 있는 것입니다.

현행 행정절차법도 제11조 교부송달은 물론이고 우편송달에 있어서도 송달받을 자가 동의하면 그를 만나는 장소에서 송달할 수 있다는 명문의 규정을 두어 조우송달을 인정하고 있습니다.

㉡ 보충송달

보충송달이란 송달장소에서 송달받을 자를 만나지 못한 경우에 그 송달받을 자의 사용인이나 그 밖의 종업원 또는 동거인으로서 사리를 관별할 수 있는 사람에게 하는 송달방법입니다.

보충송달은 송달장소에서 서류를 송달할 경우에만 허용되며, 송달장소 이외의 장소에서 서류를 송달할 경우, 즉 조우송달의 경우에는 보충송달이 적용될 여지가 없습니다.

따라서 보충송달은 송달장소에서 서류를 송달 받을자를 만나지 못했을 때 허용되는 방법입니다.

그런데 위에서 서류를 송달받을 자의 사용인이나 그 밖의 종업원 또는 동거인에 서류를 송달받을 자로부터 서류의 수령권한을 위임받은 자의 사용인이나 그 밖의 종업원 또는 동거인이 포함되는지의 여부가 문제가 됩니다. 이에 관해서는 서류의 수령권한을 위임받은 자의 사용인이나 그 밖의 종업원 또는 동거인이 포함된다는 견해와 서류의 수령권한을 위임받은 자의 사용인이나 그 밖의 종업원 또는 동거인은 포함되지 않는다는 견해의 대립을 생각할 수 있습니다.

생각건대 서류의 송달에 있어서 서류의 수령은 소달받을 사람이 직접하는 것이 원칙이고,

보충송달이라 하더라도 송달의 인적 요건이나 장소적 요건에 비추어 볼 때 서류가 송달할 사람에게 충분히 전달될 것으로 기대되는 일정한 자에 대한 송달에 한정하여 적법한 송달로 의제하는 것이므로 서류의 수령권한을 위임받은 자의 송달에 한정하여 적법한 송달로 의제하는 것이므로 서류의 수령권한을 위임받은 자의 사용인이나 그 밖의 종업원 또는 동거인은 포함되지 않는다는 견해가 타당하다고 생각합니다.

즉, 송달장소에서 서류의 수령권한을 위임받은 자를 만나지 못한 경우에 그 위임받은 자의 사용인이나 그 밖의 종업원 또는 동거인에게는 서류를 송달할 수는 없습니다.

다음으로 위에서 ‘서류를 송달받을 자를 만나지 못하였을 때’란 그 만나지 못하는 사유는 가리지 아니합니다. 따라서 서류를 송달받을 자를 만나지 못한 사유에는 일시적인 외출은 물론이고 국내 또는 외국여행, 질병으로 인한 입원, 근무처 또는 사업장 출근 등과 같은 모든 사유가 포함된다고 하겠습니다.

서류를 송달받을 자에 대신하여 서류를 교부받을 자, 즉 보충송달을 받을 자는 사용인이나 그 밖의 종업원 또는 동거인으로서 사리를 판별할 수 있는 사람입니다.

㊤ 유치송달

서류를 송달받을 자 또는 그 사용인이나 그 밖의 종업원 또는 동거인으로서 사리를 판별할 수 있는 사람이 송달장소에서 정당한 사유 없이 서류 수령을 거부할 때에는 송달할 장소에 서류를 둘 수 있습니다. 이를 유치송달이라 합니다. 유치송달은 송달장소에 서류를 두는 방법에 의한 송달방법입니다.

유치송달의 요건은 ① 서류를 송달받을 자 또는 그 사용인이나 그 밖의 종업원 또는 동거인으로서 사리를 판별할 수 있는 사람이, ② 송달장소에서, ③ 정당한 사유 없이 서류 수령을 거부한 때입니다. 유치송달의 요건으로서 서류수령을 거부한 때란 적법한 방법으로 서류를 송달하고자 하였으나 고의로 그 수령을 거부한 때를 말합니다.(국세기본법 기본통칙 10-0·4.)

유치송달은 해당 행정기관의 소속공무원에 의한 교부송달과 우편집배원에 의한 우편송달의 경우 모두 허용됩니다. 그런데 서류를 송달받을 자에는 서류를 송달받을 자, 보충송달을 받을 수 있는 송달받을 자의 사용인이나 그 밖의 종업원 또는 동거인으로서 사리를 판별할 수 있는 사람과 송달받을 자로부터 서류의 수령권한을 위임받은 자가 포함된다고 해석하여야 합니다.

다음으로 유치송달은 반드시 송달장소에서만 가능한데, 송달장소란 송달받을 자의 주소, 거소, 영업소, 또는 사무소를 말합니다. 만일 서류를 송달받을 자가 해당 행정기관의 장에게 송달받을 장소를 신고하였다면 그 신고된 장소에서만 유치송달이 가능합니다. 따라서 송달장소가 아닌 다른 장소에서는 서류를 송달받아야 할 자, 그 사용인이나 그 밖의 종업원 또는 동거인으로서 사리를 판별할 수 있는 사람 또는 송달받을 자로부터 서류의 수령권한을 위임받은 자가 서류 수령을 거부하더라도 유치송달을 할 수 없는 것입니다. 송달받을 자의 사용인이나 그 밖의 종업원 또는 동거인에게 송달장소가 아닌 다른 장소에서 서류를 교부하려는 경우에는 유치송달은 물론이고 보충송달로서의 요건도 갖추지 못한 것이 됩니다.

그리고 유치송달은 적법한 서류의 수령권자들이 송달장소에서 해당 서류의 수령을 거부한 직후 그 송달장소에 해당 서류를 유치하여야 합니다. 따라서 적법한 수령권자들이 송달장소를 이탈하여 부재중인 상태에서 이루어진 유치송달은 부적법합니다. 납세고지서와 같은 서류의 교부송달 및 우편송달은 반드시 납세의무자 또는 그와 일정한 관계에 있는 사람의 현실적인

수령행위를 전제로 하는 것이므로 유치송달 또한 현실적인 수령과 동일시 할 수 있을 정도의 상태를 요구하는 것입니다. 판례는 피고 소속공무원이 당초 이 사건 납세고지서의 송달을 위하여 원고의 사업장을 방문하였을 때에 원고 회사의 이사나 사업장에서 작업을 하고 있던 사람들이 그 수령을 회피하거나 거절한 사실이 있었다 하더라도, 그와 같은 수령거부 직후 곧바로 납세고지서를 현장에 유치한 것이 아니고 일단 원고 회사의 사업장을 떠났다가 그 후에 다시 그 사업장을 방문하여 임직원들이 아무도 없는 상태에서 납세고지서를 사업장에 두고 온 것만으로 송달을 받을 자 등의 수령 거부가 있었다고 볼 수 없어서 이를 적법한 유치송달이라고 보기는 어렵다고 판시한 바가 있습니다. 그리고 납세고지서의 송달을 받아야 할 자가 부과처분 제척기간이 임박하자 그 수령을 회피하기 위하여 일부러 송달을 받을 장소를 비워두어 피고 소속공무원이 송달을 받을 자와 보충송달을 받을 자를 만나지 못하여 부득이 원고 소재지의 사업장에 납세고지서를 두고 왔다고 하더라도 이로써 신의성실의 원칙을 들어 그 납세고지서가 송달되었다고 볼 수도 없다고 하였습니다.

한편, 위에서 수령을 거부할 정당한 사유란 서류를 수령하여야 할 자에게 수령의무를 인정하는데 장애가 되는 사유를 말합니다. 예를 들면 송달받을 수인인의 명의가 오기된 경우, 송달받을 사람이 가출하여 그 사용인 등이 해당 서류를 송달받을 자에게 전달할 수 없음이 입증되는 경우 등입니다.

3) 전자송달

가. 전자송달의 의의

전자송달은 정보통신망을 이용하여 납세고지서 또는 납부고지서, 국세환급금통지서, 신고안내문, 그 밖에 국세청장이 정하는 서류를 전자우편주소로 송달하거나 국세정보통신망에 저장하여 열람하게 하는 방법의 송달을 말합니다.(국세기본법 제8조 제1항 및 제10조 제10항)

위에서 정보통신망이란 전기통신기본법 제2조 제2호에 따른 전기통신설비를 활용하거나 전기통신설비와 컴퓨터 및 컴퓨터의 이용기술을 활용하여 정보를 수집, 가공, 저장, 검색, 송신 또는 수신하는 정보통신체계를 말합니다.(국세기본법 제2조 제18호)

나. 전자송달의 방법

전자송달은 명의인의 전자우편주소(국세정보통신망에 저장하는 경우에는 명의인의 사용자확인기호를 이용하여 접근할 수 있는 곳을 말함)에 입력(국세정보통신망을 이용하는 경우에는 저장)함으로써 행합니다.(국세기본법 제8조 제1항 및 제12조 제1항 단서)

국세청장이 전자송달할 수 있는 서류 중 납세고지서, 납부통지서 및 국세환급금통지서를 전자송달하려고 하는 경우에는 해당 납세자로 하여금 국세정보통신망에 접속하여 이를 열람할 수 있게 하여야 한다.(국세기본법 시행령 제6조의4 제2항) 납세고지서 등과 같은 중요한 정보는 발신할 때에 과세정보가 유출될 가능성이 있으므로 국세정보통신망에 저장하고 납세자가 이를 열람하는 형식으로 송달하고 있습니다. 위의 납세고지서 등 외의 그 밖의 서류를 전자송달하려는 경우에는 해당 납세자가 지정한 전자우편주소로 송달하여야 합니다.(국세기본법 시행령 제6조의4 제3항)

그런데 다음과 같은 사유로 인하여 전자송달이 불가능한 경우에는 교부 또는 우편의 방법으로 송달할 수 있습니다.(국세기본법 제10조 제9항, 국세기본법 시행령 제6조의3,

홈택스 이용에 관한 규정 제21조 제1항)

- ①국세정보통신망의 장애로 인하여 전자송달이 불가능한 경우
- ②천재지변, 화재, 그 밖의 재해로 국세정보통신망에 정상적으로 접속할 수 없는 경우
- ③정상적으로 국세정보통신망을 운영하기가 곤란하여 국세청장이 정하여 공고하는 경우

다. 전자송달의 효력

전자송달의 경우에는 송달받을 자가 지정한 전자우편주소에 입력된 때에 그 송달을 받아야 할 자에게 도달된 것으로 본다. 다만, 국세정보통신망에 저장하는 경우에는 저장된 때에 그 송달을 받아야 할 자에게 도달된 것으로 본다.(국세기본법 제12조 제1항)

따라서 납세의무자가 전자고지된 납세고지서를 열람하지 못한 경우라 하더라도 국세정보통신망에 납세고지서를 저장된 때에 그 송달을 받아야 할 자에게 납세고지서가 적법하게 송달된 것으로 보는 것입니다.(심사기타 2007-25, 2007.5.7. 결정)

4) 공시송달

가. 공시송달의 의의

공시송달이란 서류의 송달을 받아야 할 자에게 통상적인 방법(교부송달, 우편송달 또는 전자송달)에 의하여 서류를 송달할 수 없는 일정한 사유가 있는 경우에 서류의 요지를 공고함으로써 서류가 송달된 것과 같은 효과를 발생시키는 방법입니다. 공시송달제도는 서류를 송달받아야 할 자에게 교부송달이나 우편송달과 같은 정상적인 방법으로 송달할 수 없는 일정한 사유가 있는 경우에 서류의 요지를 공고함으로써 서류가 송달된 것과 같은 효과를 발생시키기 위한 제도입니다.

나. 공시송달의 요건

공시송달은 다음의 요건 중 어느 하나에 해당하는 경우에 하여야 한다.(국세기본법 제11조 제1항) 앞에서 본 바와 같이 공시송달은 실제로 납세자가 서류를 송달받지 않았음에도 불구하고 송달받은 것으로 의제하는 제도이므로 납세자에 대한 권리침해의 가능성이 적지 않습니다. 특히 납세자에게 책임을 돌릴 수 없는 사유로 서류가 송달되지 아니 하는 경우까지 공시 송달을 허용하는 것은 헌법 제27조 제1항에서 정한 재판을 받을 권리나 그 밖의 국민의 권리를 과도하게 침해할 우려가 있기 때문에 공시송달의 요건은 엄격하게 해석하여야 합니다. 공시송달의 적법성에 대한 입증책임은 원칙적으로 과세관청에 있습니다.

㉞ 주소 또는 영업소가 국외에 있고 그 송달이 곤란한 경우

송달받을 자의 주소, 거소, 영업소 또는 사무소가 국외에 있고, 그 송달이 곤란한 경우이어야 합니다. 즉, 송달받을 자의 주소, 거소, 영업소, 또는 사무소가 국외에 있는 것만으로는 공시송달의 요건을 갖추었다고 할 수 없습니다. 송달받을 자의 주소, 거소, 영업소 또는 사무소가 국외에 있으면서 동시에 그 송달이 곤란한 때에 한하여 공시송달을 할 수 있습니다.

공시송달은 다른 송달방법에 의해서는 송달이 불가능한 경우에 한하여 인정되는 보충적이고 최종적인 송달방법이므로 통상의 송달방법에 따라 송달을 하는 등 상당한 방법으로

노력하였음에도 송달이 곤란한 경우로 밝혀진 경우에 한하여 공시송달이 가능하다고 해석하여야 합니다.

㉔ 주소 또는 영업소가 분명하지 아니한 경우

주소 또는 영업소가 분명하지 아니한 경우란 주민등록표, 법인등기부 등에 의해서도 주소, 거소, 영업소, 또는 사무소를 확인할 수 없는 경우를 가리킵니다.(국세기본법 제7조) 즉, 과세관청이 선량한 관리자의 주의를 다하여 송달을 받아야 할 자의 주소, 거소, 영업소, 또는 사무소를 조사하였으나 그 주소, 거소, 영업소 또는 사무소를 알 수 없는 경우를 말하는 것입니다. 국세기본법 기본통칙도 ‘주소 또는 영업소가 분명하지 아니한 때’란 선량한 관리자의 주의로 송달을 받아야 할 자의 주소 또는 영업소를 조사(시, 읍, 면, 동 의 주민등록사항, 인근자, 거래처 및 관계자 탐문, 등기부 등의 조사)하였으나 그 주소 또는 영업소를 알 수 없는 경우를 말한다고 해석하고 있습니다.(국세기본법 기본통칙 11-7-1.)

㉕ 송달받을 자와 그 사용인이나 그 밖의 종업원 또는 동거인이 송달장소에 없는 경우로서 등기우편으로 송달하였으나 수취인 부재로 반송되는 경우 등

㉖ 등기우편으로 송달한 서류가 수취인 부재로 반송되어 납부기한 내에 송달이 곤란한 경우 서류를 송달받을 자와 그 사용인이나 그 밖의 종업원 또는 동거인이 송달할 장소에 없는 경우로서 서류를 등기우편으로 송달하였으나 수취인이 부재중인 것으로 확인되어 반송됨으로써 납부기한 내에 송달이 곤란하다고 인정되는 경우입니다.

위에서 송달할 장소란 과세관청이 선량한 관리자의 주의를 다하여 조사함으로써 알 수 있는 납세자의 주소, 거소, 영업소 또는 사무소를 말합니다. 따라서 납세자의 ‘송달할 장소’가 여러 곳이어서 각각의 장소에 송달을 시도할 수 있었는데도, 세무공무원이 그 중 일부장소만 방문하여 수취인이 부재중인 것으로 확인된다고 하여 바로 공시송달을 하는 것은 적법한 송달로 볼 수 없습니다. 판례는 세무공무원이 원고에게 납세고지서를 송달하기 위하여 2013.5.9.과 2013.5.12. 2회에 걸쳐 원고의 주소지를 방문하였으나, 원고의 부재로 납세고지서를 직접 교부할 수 없게되자 주택 출입문에 납세고지서 도착안내문을 부착한 후 2013.5.13. 이 사건 납세고지서의 주요 내용을 공고하여 공시송달을 한 사안에서 피고는 그가 보유하는 과세자료 등에 의하여 확인되는 원고의 영업소라고 할 수 있는 원고의 사업장 소재지에 이 사건 납세고지서 송달을 시도해 보지 않은 채 원고의 주소지만 두 차례 방문한 다음 곧바로 이 사건 납세고지서를 공시송달한 것은 공시송달의 요건을 갖추지 못한 것으로서 이 사건 과세처분은 효력이 없다고 판시한 바 있습니다. 그리고 조세심판원은 우편물이 수취인의 부재로 반송되었다는 이유만으로 공시송달이 가능한 것이 아니고, 세무공무원이 전화연락이나 직접 교부 등 별도의 방법에 의하여 송달하고자 노력한 결과 송달이 곤란하다고 인정되는 경우에 한하여 공시송달이 가능하다고 보는 것이 타당하다고 하면서, 처분청이 청구인의 주소지로 송달한 납세고지서가 두 차례 반송된 사실이 있다고 하나, 각 반송일에 동 납세고지서가 청구인의 주소지로 즉각 재발송 되었을 뿐, 담당 세무공무원이 전화연락이나 직접 교부 등 별도의 방법에 의하여 송달하고자 노력한 사실이 확인되지 아니하는 등 쟁점고지서가 송달불능사유와 송달불능 처리경위에 대하여 처분청이 구체적으로 그 사유를 제시하지 못하고 있으므로, 이 건 공시송달은 공시송달의 요건을 충족하지 못한 위법한 것이라고 판단하였습니다.(조심 2016중4376, 2017.1.23.)

㉔ 세무공무원이 2회 이상 교부하려 하였으나 수취인이 부재중인 것으로 확인되어 납부기한 내에 송달이 곤란한 경우

서류를 송달받을 자와 그 사용인이나 그 밖의 종업원 또는 동거인이 송달할 장소에 없는 경우로서 세무공무원이 2회 이상 납세자를 방문하여 서류를 교부하고자 하였으나 수취인이 부재중인 것으로 확인되어 납부기한 내 송달이 곤란하다고 인정되는 경우이다. 판례는 납세고지서의 교부송달을 위하여 세무공무원이 납세자의 주소지에 2회 방문하지 아니하고 1회 방문 후 공시송달 하였다면 그 공시송달은 위법하고, 해당 납세고지는 효력이 없다고 판시한 바 있습니다.

수취인의 부재란 납세의무가작 기존의 송달할 장소로부터 장기간 이탈한 경우로서 과세권 행사에 장애가 있는 경우를 말하며, 단순히 외출 등의 사유로 일시 부재중인 경우는 제외합니다.

다. 공시송달의 방법

공시송달은 서류의 주요 내용을 공고하는 방법으로 하는 송달이다(국세기본법 제11조 제1항). 이 경우 서류의 공고는 국세정보통신망, 세무서의 게시판이나 그 밖의 적절한 장소, 해당 서류의 송달장소를 관할하는 특별자치시, 특별자치도, 시, 군, 구(자치구를 말함)의 홈페이지, 게시판이나 그 밖의 적절한 장소에 게시하거나 관보 또는 일간신문에 게재하는 방법으로 합니다.

그런데 국세정보통신망을 이용하여 공시송달을 하는 때에는 다른 공시송달방법과 함께 하여야 한다. 이 경우 국세정보통신망을 이용하여 공시송달을 할 때에는 다른 공시송달방법과 함께 하여야 한다(국세기본법 제11조 제2항). 서류를 공시송달하면서 국세정보통신망에만 서류의 내용을 게시하였다면 적법한 공시송달로 볼 수 없습니다.

라. 공시송달의 효력

서류의 송달을 받아야 할 자가 공시송달의 요건에 해당하여 서류의 요지를 공고한 경우에는 그 송고한 날부터 14일이 지나면 서류의 송달이 된 것으로 본다.(국세기본법 제11조 제1항). 서류를 자정에 공고한 경우가 아니면 해당 서류를 공고한 날의 다음 날부터 기산하여 14일이 되는 날의 자정이 지나면 서류의 송달이 있는 것으로 봅니다.

(4)송달의 효력발생

1) 송달의 효력발생시기

송달하는 서류는 도달주의에 따라 송달받을 자에게 도달한 때로부터 효력이 발생합니다. 도달이란 해당 서류를 송달받을 자가 송달된 서류의 내용을 현실적으로 요지(了知)할 필요까지는 없고, 해당 서류가 상대방의 지배권 안에 들어가 사회통념상 일반적으로 사실을 알 수 있는 상태(예컨대 우편물이 수신함에 투입된 때 또는 서류를 직접 교부하는 경우에는 송달받을 자, 그 권한을 위임받은 자와 송달받을 자의 사용인 등에게 해당 서류를 교부한 때)에 놓여지는 것을 말합니다. 국세기본법 기본통칙은 “도달”이란 송달을 받아야 할

자에게 직접 수교할 것임을 요하는 것이 아니고, 상대방의 지배권 내에 들어가 사회통념상 일반적으로 그 사실을 알 수 있는 상태에 있는 때(예컨대, 우편이 수신함에 투입된 때 또는 동거하는 가족, 친족이나 고용인이 수령한 때)를 말한다고 규정하고 있습니다.(국세기본법 기본통칙 12-0...1 전단)

서류의 수령권한을 위임받은 사람과 보충송달의 경우 그 수령권한을 위임받은 사람이나 송달받은 자의 사용인 등이 해당서류를 받는 날에 송달의 효력이 발생합니다. 서류를 송달받은 자가 해당 서류를 수령한 수령권한을 위임받은 사람이나 그의 사용인 등으로부터 해당 서류를 전달받은 날에 송달의 효력이 발행하는 것이 아닙니다.

일단 유효하게 송달된 서류는 후에 반송되더라도 송달의 효력에는 영향이 없습니다.(국세기본법 기본통칙 12-0...1 후단)

다음으로 전자송달의 경우에는 송달받은 자가 지정한 전자우편주소에 입력된 때(국세정보통신망에 저장하는 경우에는 저장된 때)에 그 송달을 받아야 할 자에게 도달된 것으로 봅니다.

2) 부적법한 송달의 효력

과세처분을 비롯한 행정행위는 상대방에게 통지되어 도달되어야 효력을 발생합니다. 그리고 과세처분과 같이 상대방이 특정되어 있는 행정행위의 상대방에 대한 통지는 송달의 방법에 의합니다.

과세관청이 과세처분을 하는 경우에는 납세의무자에게 납세고지서에 의하여 세액과 그 산출근거 등을 통지하여야 합니다. 과세관청이 과세처분을 하면서 납세의무자에게 납세고지를 하지 않았다면 그 과세처분은 부존재입니다. 과세처분의 부존재란 과세처분이라고 볼 수 있는 외관이 존재하지 않은 경우입니다.

이에 대하여 과세처분의 무효란 과세처분이 성립하여 과세처분으로서의 외관을 갖추고 있으나 그 위법이 중대하고 명백하여 당초부터 효력을 발생하지 않는 경우입니다. 과세처분이 그 외관을 갖추고는 있으나 그 과세처분에 하자가 있는 경우에는 그 하자의 정도에 따라 무효사유와 취소사유로 구별합니다. 과세처분의 하자를 중대명백설에 따라 무효사유와 취소사유로 구별하는 것이 통설이며 판례의 태도입니다. 즉, 과세처분의 하자가 중대하고 명백한 경우에 그 과세처분은 무효이지만, 과세처분의 하자가 중대하지만 명백하지 않거나 명백하지만 중대하지 않은 경우 또는 중대하지도 않고 명백하지도 않은 경우 그 과세처분은 취소할 수 있음에 그치는 것입니다. 과세처분이 무효이면 누구든지 그 효력을 부인할 수 있습니다. 그러나 취소할 수 있는 과세처분은 권한 있는 기관(예 : 과세관청 또는 법원)에 의하여 취소되기 전까지는 유효합니다.

과세처분이 부존재이거나 무효인 경우에는 심사청구나 심판청구를 거치지 아니하고 바로 법원에 과세처분 부존재확인소송 또는 무효확인소송을 제기하거나 민사소송(부당이득금 반환청구소송)을 제기할 수 있습니다. 그러나 취소할 수 있는 과세처분의 경우에는 심사청구나 심판청구를 거쳐 과세처분 취소소송을 제기하여야 하는데, 이에겐 행정심판전치주의와 불복제기기간의 제한을 받습니다. 과세처분의 부존재나 과세처분의 무효는 모두 실체법상 법적 효력이 발생하지 않는다는 점, 그리고 현행 행정소송법상 부존재확인소송과 무효확인소송을 동일하게 규율하고 있다는 점에서 구별의 실익은 크지 않습니다.

판례는 과세처분에 관한 납세고지서의 송달이 부적법하여 송달의 효력이 발생하지 아니하는

경우 해당 과세처분은 무효에 해당하는 것으로 보고 있습니다. 다만, 납세고지서의 송달이 전혀 이루어지지 않은 경우에 한하여 예외적으로 해당 과세처분은 부존재로 본경우도 있습니다.

Ⅲ. 본 사례가 적법한 송달인지 여부에 대한 결론 및 그 이유

본 사례에서는 세무공무원인 甲은 납세의무자가 납세고지서의 수령을 회피행위를 하자 납세고지서를 직접 아파트 문틈으로 투입하였습니다.

1. 세무공무원이 잠겨진 문틈으로 납세고지서를 투입한 경우 납세고지가 적법한지 부적법한지의 여부

-> 서류의 송달은 교부 또는 우편에 의하고(국세기본법 제10조 제1항), 교부에 의한 서류의 송달은 당해 행정기관의 소속 공무원이 이를 송달할 장소에서 그 송달을 받아야 할 자에게 서류를 교부함으로써 행하며(국세기본법 제10조 제3항), 교부송달의 경우에 송달할 장소에서 송달을 받아야 할 자를 만나지 못한 때에는 그 사용인 기타 종업원 또는 동거인으로서 사리를 판별할 수 있는 자에게 서류를 교부할 수 있고(국세기본법 제10조 제4항), 서류를 교부한 때에는 송달서에 수령인으로 하여금 서명날인하게 하여야 한다(국세기본법 제10조 제6항) 고 규정하고 있습니다.

또한 서류를 송달받을 자 또는 그 사용인이나 그 밖의 종업원이 정당한 사유없이 서류 수령을 거부할 때에는 송달할 장소에 서류를 둘 수 있습니다. 다만 유치송달의 요건은 반드시 송달장소에서 가능하며 반드시 송달장소에서 수령을 거부한 행위가 있는 직후 행할 수 있기 때문에 위 상황에서는 적용할 수 없습니다.

때문에 원칙적인 교부송달과 우편송달의 방법에 따라 우편집배원 또는 해당 행정기관의 소속공무원이 송달장소에서 송달받을 자에게 송달할 서류를 직접 교부하여야 합니다.

따라서 세무공무원이 납세의무자와 그 가족들이 부재중임을 알면서도 아파트 문틈으로 납세고지서를 투입하는 방식으로 송달하였다면, 이러한 납세고지서의 송달은 송달받을자나 그 동거인 등에 대하여 직접 서류를 교부하는 방법에 의한 송달이 아니므로 부적법하고, 따라서 송달의 효력이 발생하지 아니합니다.

그러므로 세무공무원이 잠겨진 문틈으로 납세고지서를 투입한 경우는 국세기본법상 송달의 방법에 해당하지 않으므로 납세고지서는 납세의무자에게 제대로 전달되었다고 볼 수 없고 납세고지가 부적법하다고 판단할 수 있습니다.

2. 납세의무자가 과세처분의 내용을 이미 알고 있는 경우에도 납세고지서에 의한 송달이 필요한지 여부

-> 과세처분을 비롯한 행정행위는 상대방에게 통지되어 도달되어야 효력을 발생합니다.

그리고 과세처분과 같이 상대방이 특정되어 있는 행정행위의 상대방에 대한 통지는 송달의 방법에 의합니다.

과세관청이 과세처분을 하는 경우에는 반드시 납세의무자에게 납세고지서에 의하여 세액과

그 산출근거 등을 통지하여야 합니다.

만약 과세관청이 과세처분을 하면서 납세의무자에게 납세고지를 하지 않았다면 그 과세처분은 부존재입니다.

또한 판례는 과세처분에 관한 납세고지서의 송달이 부적법하여 송달의 효력이 발생하지 아니하는 경우 해당 과세처분은 무효에 해당하는 것으로 보고 있습니다.

더욱이 과세기관의 과세, 징수절차에 있어서는 납세자와 처분 대상자를 보호하기 위해 엄격한 준칙주의가 적용되며 절차의 하자가 있는 경우 그 효력에 심각한 하자가 있다고 보고 있습니다.

따라서 납세의무자가 과세처분 내용을 이미 알고 있는 경우라도 납세고지서에 의한 송달을 하지 않았다면 절차적 규정을 지키지 않았기 때문에 그 절차에 있어 심각한 하자가 있고, 송달의 효력은 없는 것으로 보아 납세의무자를 대상으로 과세할 수 없습니다.

3. 납세의무자가 고의로 납세고지서의 수령을 회피하여 세무공무원이 잠겨진 문틈으로 납세고지서를 투입한 경우, 신의칙상 적법한 고지서 송달로 볼 수 있는지 여부

-> 납세자의 언동에 의한 신의칙원칙은 부정설과 긍정설이 있으며, 판례는 대부분 부정설을 택하거나 엄격한 적용요건을 적용하여 극히 제한적인 긍정설을 취하고 있습니다.

국세기본법 송달의 효력 발생에서도 엄격한 절차적 규정을 적용하고 있으며, 단순히 납세의무자가 세무공무원과의 고지서 수령약속을 어겼다고 하여 부적법한 송달의 효력이 적법한 효력으로 바뀔 수 없습니다.

따라서 위 사례에서는 조세법률주의에 따라 신의칙을 적용해서는 안됩니다. 또한 제한적 긍정설의 신의칙 적용요건(1. 객관적으로 모순되는 행태존재, 2. 납세자의 심한 배신행위에 기인, 3. 과세관청의 신뢰의 보호가치성)에도 해당되지 않습니다.

[국세기본법] 제15조(신의·성실) 납세자가 그 의무를 이행할 때에는 신의에 따라 성실하게 하여야 한다. 세무공무원이 직무를 수행할 때에도 또한 같다.

[전문개정 2010. 1. 1.]

[납세자의 언동에 대한 신의 성실의 원칙의 적용 여부와 범위]

가. 학설

납세자가 과세관청에 대하여 자기의 과거의 언동에 반하는 행위(배신행위)를 하였을 경우에 신의성실의 원칙을 적용할 것인지에 관하여는 부정설과 긍정설이 대립하고 있습니다.

1) 부정설

납세자가 과세관청에 대하여 자기의 과거의 언동에 반하는 행위(배신행위)를 하더라도 신의성실의 원칙이 적용되지 않는다고 한다. 그 논거는 다음과 같다.

첫째, 납세자가 과세관청에 대하여 자기의 과거의 언동에 반하는 행위를 하였다고 하여 세법상 명문의 규정이 없음에도 신의성실의 원칙을 구실로 하여 납세자에게 세부담을 증가시키거나 권리 또는 이익을 박탈 또는 제한하는 것은 조세법률주의에 위배되어 타당하지 않다.

둘째, 과세관청은 납세자에 대하여 우월적 지위에서 질문조사권과 같은 공권력을 행사하여 과세요건사실의 확인 및 조세의 과징을 행하고 있다. 그리고 과세관청은 납세자의 배신행위에 대하여 세법의 규정에 따라 조세감면, 세액공제 등과 같은 각종 우대조치를 박탈하거나 가산세에 의한 제재 및 벌칙 등에 의한 불이익처분을 할 수 있다. 그러므로 납세자의 배신행위에 대해서는 신의성실의 원칙을 적용하여서는 안 된다. 만일 납세자의 배신행위에 대하여 신의성실의 원칙까지 적용하게 되면 그렇지 않아도 열세한 지위에 있는 납세자의 지위를 더욱 약화시켜 납세자의 재산권이 부당하게 침해될 우려가 있는 것이다.

2) 긍정설

신의성실의 원칙은 정의의 이념에서 도출되는 일반법원칙으로서 조세법률관계의 당사자인 납세자의 배신행위에 대해서만 해당 원칙의 적용을 배제할 이유가 없기 때문에 납세자가 과세관청에 대하여 배신행위를 하는 때에도 신의성실의 원칙을 적용하여야 한다고 주장한다.

그리고 납세자의 배신행위에 대해서도 신의성실의 원칙이 적용됨을 분명히 하고 있는 국제기본법 제15조의 규정에 비추어 보더라도 긍정설이 타당하다고 한다.

그런데 납세자의 배신행위에 대하여 신의성실의 원칙이 적용된다고 주장하는 긍정설에 있어서도 그 구체적인 적용범위를 둘러싸고 다시 다음과 같은 학설의 대립이 있다.

가) 제1설(소극적 긍정설)

납세자가 과세관청의 선행조치에 위반한 행위에 대하여 신뢰보호의 원칙의 적용을 주장하는 경우에 한하여 납세자의 배신행위에 대한 신의성실의 원칙을 적용할 수 있다고 보는 견해이다. 즉, 납세자의 배신행위에 대한 신의성실의 원칙의 적용은 과세관청의 선행조치에 위반한 처분에 대하여 신뢰보호의 원칙을 적용을 저지하기 위한 소극적 요건으로서만 허용된다는 의미이다.

이 견해는 납세자가 과세관청에 대하여 자기의 과거의 언동에 위반하는 행위를 하였을 때에는 신의성실의 원칙이라는 일반법원칙의 적용을 기다릴 것도 없이 세법상 조세감면 등의 배제, 가산세의 과징 및 벌칙의 적용 등과 같은 각종 불이익 처분을 받게 되므로 특별히 신의성실의 원칙을 논할 이유가 없다고 주장한다. 다만, 납세자의 배신행위가 있었고 이를 신뢰한 과세관청의 배신행위를 유발시킨 납세자가 과세관청의 행위에 대하여 신뢰보호의 원칙의 위반을 내세워 그 효력을 다투는 것 자체가 법의 정의 형평의 이념에 위배되는 것으로서 허용될 수 없으므로 이와 같은 경우에 한하여 납세자의 배신행위에 대하여 신의성실의 원칙을 적용한다는 것이다.

나) 제2설(적극적 긍정설)

납세자의 배신행위가 신의성실의 원칙의 적용요건을 충족한 때에는 적극적으로 신의성실의 원칙을 적용하여 납세자의 주장을 배척할 수 있다는 견해이다. 즉 과세관청이 납세자의 언동을 믿고 이에 근거하여 과세처분 등을 한 경우로서 납세자의 배신행위가 있고, 그

배신행위가 심히 부당한 때에는 배신행위를 한 납세자는 종전의 신뢰에 반하는 주장을 할 수 없다는 경해이다. 대법원은 제2설의 견해를 취하고 있는 것으로 보인다.

나. 결어

조세행정은 조세법률주의에 의하여 법률의 엄격한 지배를 받습니다. 즉, 조세의 과세요건과 조세의 부과, 징수절차는 모두 국민의 대표기관인 국회가 제정하는 법률로 정하여야 하며, 과세요건이 충족되지 아니한 경우에는 과세할 수 없습니다.

납세의무자가 과세관청에 대하여 자기의 과거의 언동에 반하는 행위를 하였을 경우에는 세법상 조세감면 등 혜택의 박탈, 신고불성실, 기장불성실, 자료제출불성실가산세 등 가산세에 따른 제재, 각종세법상의 벌칙 등 불이익처분을 받습니다. 뿐만 아니라 과세관청은 실지조사권을 가지고 있는 등 세법상 우월한 지위에서 조세과징권을 행사하고 있고, 과세처분의 적법성에 대한 입증책임은 원칙적으로 과세관청에 있습니다.

따라서 납세자의 언동에 대한 신의성실의 원칙은 과세관청의 언동에 대한 신의성실의 원칙과는 달리 극히 제한적으로 인정하는 것이 타당합니다. 거짓말(배신행위에 기인한 모순되는 행태)이 담세력이 될 수는 없기 때문입니다. 뿐만 아니라 납세자에게 그 내용이 명확하지도 않고 유동적인 신의성실의 원칙을 폭넓게 적용하게 되면 과세권의 남용으로 나타나고, 이로 인하여 조세법률주의는 형해화 될 수 있기 때문입니다.

4. 결론

따라서 위 사례의 경우 앞서 제시한 근거들을 들어 부적법한 송달로 볼 수 있습니다.

IV. 참고문헌

임승순. [조세법], 2016년판, 박영사 2016.166.

이태로, 한만수 [조세법강의], 신성 12판, 박영사, 2016. 172.

국세기본법

대법원 2000.1.14. 선고 99두9346 판결. 대법원 1970.6.5. 선고 70마325 판결

대법원 1995.8.11. 선고 95누351 판결, 대법원 1999.3.18. 선고 96다23184 전원합의체 판결,

대법원 2010.5.13. 선고 2009두3460 판결

대법원 1992.12.11. 선고 92누13127 판결, 대법원 1992.3.27. 선고 91누3819 판결

대법원 1998.2.13. 선고 97누8977 판결

대법원 1997.5.23. 선고 96누5094 판결

대법원 1996.9.24. 선고 96다206 판결

대법원 1990.12.21. 선고 90누4334 판결

박설아, “세법상 서류의 송달-납세고지를 중심으로”, 서울시립대학교 세무전문대학원, 석사학위논문, 2012)

임승순 “일시방문 중인 세대를 달리하는 아들에 대한 납세고지서 송달의 효력”, 대법원 판례해설 제18호, 법원도서관, 1993, 683-684

대법원 2004.4.9. 선고 2003두13908 판결.

최선집 [논점 조세법] (주)영화조세통람, 2012.7

박민정, “민사소송에 있어서의 송달방법에 관한 소고”, [실무연구자료], 제6권, 대전지방법원
대법원 1998.6.12. 선고 97누17575 판결

대법원 1994.10.14. 선고 94누4134 판결

대법원 2015.10.29. 선고 2015두43599판결

대법원 2016.6.9. 선고 2016두35090 판결(심리불속행 기각), 서울고등법원 2016.1.29. 선고
2015누49148 판결

대법원 2014.11.27. 선고 2014두9745 판결

대법원 2000.10.6. 선고 98두18916판결

대법원 1989.1.31. 선고 88누940 판결, 대법원 1986.9.23. 선고 85누757 판결

대법원 1983.12.27. 선고 82누484 판결

대법원 1997.6.19. 선고 95누8669 전원합의체 판결, 대법원 1995.7.11. 선고 94누4615 판결,
대법원 1997.6.19. 선고 95누8669 전원합의체 판결

박균성, [행정법론(상)]. 박영사, 2016, 395.

대법원 1995.8.22. 선고 95누3909 판결

임순명, “세법관계에 있어서의 신의성실의 원칙”, [특별법연구] 제4권, 법문사, 1994, 21

최명근. [세법학총론]. 세경사. 2007, 159.

이철송, “세법상의 신의성실의 원칙”, [한국국제재정협회 제1차 학술회의 논문집],
1984, 146 : 강인애, [조세법 I], 조세통람사, 1988, 40 : 김현채, [현대세법의 기본문제(I)],
한국사법행정학회, 1986, 315-316 : 김백영. [조세판례연구Ⅲ], 법률정보센터, 34 : 김두형,
“조세법에 있어서의 신의성실의 원칙의 적용요건”, [연세법학연구] 3 - 1, 1995, 29

김두천. [세법학], 박영사, 1991, 139 : 권진웅. “납세의무자에 대한 신의성실의 원칙의
적용”. [대법원판례해설] 1993년 하반기(통권 제20호), 법원행정처, 282-283