[국세(國稅)칼럼]세무조사절차의 위법이 이후 과세처분에 미치는 영향

감병욱 변호사 | 승인 2018.06.01 10:51

감병욱 변호사

1. 서 언

세무조사는 조세의 부과·징수를 위한 절차이므로 당연히 조세법률주의의 원칙인 합법성의 원칙과 절차적 보장 원칙이 지켜져야 한다. 세무조사는 그 자체로서 납세자에게 기업경영의 어려움과 신용경색의 위험 등을 초래할 수 있을 뿐만 아니라 납세자의 사생활의 평온 등 권익이 침해될 우려가 있으므로, 과세관청의 세무조사에 대한 법적 통제가 필요하다.

2. 위법한 행정조사 및 이를 기초로 한 행정결정의 위법 여부에 대한 학설

세무조사는 행정조사의 일종으로, 위법한 행정조사가 이루어지고 행정조사의 위법이 위 조사를 기초로 한 이후 행정결정에 승계되는지에 대해서는 세 학설이 있다.

(1) 적법설:조사절차의 위법이 후행처분의 위법사유가 되지 않는다는 설에 따르면 행정조사는 법령에서 행정행위의 전제요건으로 규정하고 있는 경우를 제외하고는 별개의 제도로 볼 수 있는 것이기 때문에 조사의 위법이 바로 행정처분을 위법하게 만들지는 않는다고 보고 있다.

(2) 위법설:조사절차의 위법은 항상 후행처분의 위법사유에 해당된다는 설에 의하면 행정조사가 반드시 어떠한 행정결정에 필수적으로 요구되는 것은 아니고 단지 예비적 적용이라고 하더라도 위법한 행정조사는 그 위반시 당해조사를 기초로 한 행정결정에 승계된다.

(3) 절충설:절충설에 따르면, 행정조사는 일반적으로 행정에 의한 정보수집의 수단으로 행하여지는 것으로서, 그 결과 행정처분이 행해지는 경우가 있고 그 자체로 종결되는 경우도 있다. 그러한 한도에서는 행정조사는 독자적 제도로서의 성질을 가지는 것으로서, 행정조사의 위법사유가 당연히 행정행위의 위법 사유를 구성하는 것은 아니다. 그러나 행정조사와 행정처분은 하나의 과정을 구성하는 것이므로 적정절차의 관점에서 행정조사에 중대한 위법사유가 있는 경우에는 이를 기초로 한 행정행위도 위법한 행위로 본다.

3. 세무조사절차의 위법으로 이를 기초로 한 부과처분도 위법한지 여부

세무조사절차에 위법이 있는 경우 과세처분의 효력에 대해서는 (1)납세자의 권익보호의 측면에서 절차위배의 위법성을 보다 강조하는 견해와 (2)반대로 과세행정의 공익성과 안정성을 보다 강조하는 견해가 있다. 납세자 권익보호를 강조하는 전자의 견해는, 세무조사에 대한 사법적 사전억제제도가 별도로 없으므로 위법한 절차에 따른 과세처분의 효력을 인정한다면 위법한 조사에 대한 구제도 사실상 어렵다는 점을 강조한다. 이에 반하여 후자의 견해는, 세무조사 절차에 위법이 있다 하더라도 그 위법이 중대하여 처분의 내용에 영향을 미칠 정도가 아닌 한 과세처분은 적법하다고 주장한다.

판례는, 과세처분은 과세표준의 존재를 근거로 하여 되는 것이기 때문에 원칙적으로 객관적인 과세요건의 존부에 의해 결정되어야 하는 것이고, 세무조사절차에 위법이 있다 하더라도 중대한 것이 아닌 한 과세처분의 취소사유로는 되지 않는다는 것이 기본 입장으로 (대법원 2009.4.23. 선고 2009두2580 판결), 위 학설 중 절충설을 취한 것으로 보인다.

구체적으로 법원은, (1)국세청 훈령인 조사사무처리규정을 위반한 세무조사라 하더라도 위법한 세무조사는 아니고(서울고등법원 2008.12.19. 선고 2007누34707 판결), (2)세무조사 사전통지서를 미리 수령하지 못한 절차적 하자가 처분의 위법성에 영향을 미칠 정도로 중대한 것이라고 볼 수는 없으며(서울행정법원 2015.10.22. 선고 2013구단13757 판결), (3)세무조사 선정 사유 중 하나가 적법한 것으로 인정되는 이상, 세무조사대상자 선정 관련 위법이 있다고 볼 수 없고(서울행정법원 2017.9.15. 선고 2016구합70222 판결), (4)세무조사를 개시하기 전에 납세자에게 조사대상 세목 등을 사전에 통지하지는 않은 절차상 하자가 처분 위법성에 영향을 미칠 만큼 중대하지는 않으며(서울고등법원 2013.11.22. 선고 2012누32835 판결, 수원지방법원 2012.9.20. 선고 2010구합15972 판결), (5)세무조사 실시를 사전에 대상자에게 알리면 증거인멸 등으로 조사목적을 달성할 수 없을 가능성이 있어 세무조사 사전통지를 하지 아니하였다고 위법하다고 볼 수 없고(서울고등법원 2012.7.20. 선고 2011누29672 판결, 서울행정법원 2011.8.12. 선고 2010구합36688 판결), (6)세무조사 범위 확대를 문서로 통지하지 않은 절차적 위법의 정도가 납세자가 용인할 수 없을 정도로 중대하여 그에 근거한 처분이 위법하다고 보아야 할 정도에까지 이르는 것이라고 보기는 어려우며(수원지방법원 2012.9.20. 선고 2011구합11724 판결), (7)세무조사기간 연장절차 등의 위반사실이 있다고 하더라도 그러한 절차상 하자가 처분의 위법성에 영향을 미친다고 보기 어렵다(서울행정법원 2015.10.22. 선고 2013구단13757 판결)고 판단했다.

다만 법원은, (1)잘못된 세무조사 대상을 선정하여 조사한 경우(대법원 2014.6.26. 선고 2012두911 판결), (2)세목과 과세기간이 일치하고, 재조사가 허용되는 예외적 사유가 없는 중복 세무조사의 경우(대법원 2015.2.26. 선고 2014두12062 판결, 대법원 2015.9.10. 선고 2013두6206 판결 등), (3)과세예고통지를 하지 아니하여 과세전적부심사 기회를 부여하지 않은 경우(대법원 2016.4.15. 선고 2015두52326 판결)는 모두 절차적 하자가 중대하다고 하여 이에 따른 처분은 위법하다고 판단했다.

과거 판례이긴 하지만, 법원은 과세관청이 사실관계를 오인하여 과세처분을 한 경우, 그 사실관계 오인의 근거가 된 과세자료가 외형상 상태성을 결여하거나 또는 객관적으로 그 성립이나 내용의 진정을 인정할 수 없는 것임이 명백한 경우에는 이러한 과세자료만을 근거로 과세소득을 인정해 행한 과세처분은 그 하자가 중대할 뿐 아니라 객관적으로도 명백하여 무효라고 판단한 사례도 있다(대법원 1985.11.12. 선고 84누250 판결).

4. 위법한 세무조사에 근거한 처분인지 여부에 대한 판결

위법한 세무조사에 근거한 처분인지 여부와 관련하여, 1차 세무조사가 이루어진 후 위법한 재조사(2차 세무조사)가 이루어졌고 이후 부과처분이 이루어진 사례에서, 위법한 재조사(2차 세무조사)로부터 얻은 과세자료를 근거로 삼지 아니하고 1차 세무조사로부터 얻은 과세자료만으로도 해당 과세가 가능한 경우 과연 해당 부과처분이 위법한지 여부에 대해 다툼이 있었다.

위법하다는 설은, 위법한 중복 세무조사는 중대한 절차적 하자이므로, 이에 따른 처분은 어떤 과세자료를 근거로 삼았는지와는 무관하게 위법하다는 주장이다.

반면 적법하다는 설은, 부과처분과 위법한 세무조사의 인과관계를 강조하여 위법한 중복 세무조사에 기초하여 과세처분만이 위법하고 위법하지 않은 조사에 기초한 과세처분은 적법하다는 주장이다.

최근 대법원은 '위법하다는 설'에 부합하는 판결을 하였고, 구체적으로 '관련 규정들의 문언과 체계, 재조사를 엄격하게 제한하는 입법취지, 그 위반의 효과 등을 종합하여 보면, 구 국세기본법 제81조의4 제2항에 따라 금지되는 재조사에 기하여 과세처분을 하는 것은 단순히 당초 과세처분의 오류를 경정하는 경우에 불과하다는 등의 특별한 사정이 없는 한 그 자체로 위법하고, 이는 과세관청이 그러한 재조사로 얻은 과세자료를 과세처분의 근거로 삼지 않았다거나 이를 배제하고서도 동일한 과세처분이 가능한 경우라고 하여 달리 볼 것은 아니다'고 판단하여(대법원 2017.12.13. 선고 2016두55421 판결) 기존의 논란을 종결시켰다.

저작권자 © 日刊 NTN(일간NTN) 무단전재 및 재배포 금지

감병욱 변호사