

대 법 원

제 3 부

판 결

사 건 2016두31920 부가가치세등부과처분취소
원고, 상고인 주식회사 중소기업유통센터
소송대리인 법무법인(유한) 태평양
담당변호사 고현철 외 7인
피고, 피상고인 양천세무서장
원 심 판 결 서울고등법원 2015. 12. 16. 선고 2014누71186 판결
판 결 선 고 2016. 11. 10.

주 문

원심판결 중 2008년 제1기 내지 2010년 제2기 부가가치세 부과처분에 관한 부분을 파
기하고, 이 부분 사건을 서울고등법원에 환송한다.
나머지 상고를 기각한다.

이 유

상고이유(상고이유서 제출기간이 경과한 후에 제출된 상고이유보충서의 기재는 상고
이유를 보충하는 범위 내에서)를 판단한다.

1. 상고이유 제1, 2점에 대하여

가. 구 부가가치세법(2013. 1. 1. 법률 제11608호로 개정되기 전의 것) 제22조 제3항 제2호 및 제3호는 사업자가 재화 또는 용역을 공급하거나 공급받지 아니하고 세금계산서를 교부하거나 교부받은 경우 그 공급가액에 대하여 100분의 2에 상당하는 금액을 세금계산서불성실가산세로 부과하도록 규정하고 있다(2010. 1. 1. 법률 제9915호로 개정되기 전의 구 부가가치세법 제22조 제3항 제2호 및 제2호의2도 같은 취지이다. 이하 '법'이라고 통칭한다). 이는 세금계산서 제도가 당사자 사이의 거래를 노출시킴으로써 부가가치세뿐만 아니라 소득세와 법인세의 세원 포착을 용이하게 하는 납세자간 상호검증의 기능을 갖고 있음을 감안하여, 과세권의 적정한 행사와 조세채권의 용이한 실현을 위하여 부가가치세 납세의무를 지는 사업자로 하여금 재화나 용역의 공급 없이 세금계산서를 발행 또는 수취하지 않도록 할 의무를 부과하고, 사업자가 정당한 사유 없이 이에 위배하여 재화나 용역의 공급 없이 세금계산서를 수수할 경우에는 행정상 제재로 세금계산서불성실가산세를 부과하도록 한 것이다. 이와 같은 규정 문언과 입법 취지에 비추어 보면 세금계산서불성실가산세는 사업자가 재화나 용역의 공급 없이 세금계산서를 수수한다는 점에 관한 인식이 있었을 것을 요건으로 하지 아니한다. 그리고 세금계산서불성실가산세를 면할 정당한 사유가 있는지가 문제될 때에는 이러한 규정 취지를 충분히 고려하면서 납세의무자가 그 의무를 알지 못한 것이 무리가 아니었다거나 의무의 이행을 기대하는 것이 무리였다고 할 것이어서 납세의무자에게 의무해태를 탓할 수 없는 정당한 사유가 있는 경우에 해당한다고 볼 수 있는지 여부를 판단하여야 하고, 단지 재화나 용역의 공급 없이 수수되는 세금계산서라는 점을 알지 못하였다는 사정만으로 쉽게 정당한 사유가 있는 경우에 해당한다고 단정하여서는 안된다.

나. 원심은 그 채택 증거들을 종합하여 다음과 같은 사실을 인정하였다.

① 원고는 중소기업청 산하 공공기관으로, 중소기업제품의 홍보·전시, 통신판매, 전자상거래, 홈쇼핑 티브이 사업과 위탁판매업 등 중소기업의 판로확대와 중소소매업 유통지원 사업을 목적으로 설립된 법인이다.

② 원고는 포인트몰 사업, 기업 간 특판거래사업 등과 관련한 중소기업상품의 매입·매출업무를 주식회사 애드디엔에스, 주식회사 제일씨디이엔에프, 주식회사 성우아이유통(이하 통틀어 '제일3사'라 하고, 개별적으로는 각각 '애드디엔에스', '제일씨디이엔에프', '성우아이유통'이라고 한다)에게 대행하도록 위탁해왔는데, 이들 제일3사는 모두 소외 1이 실질적으로 운영하던 업체였다.

③ 소외 1은 투자 손실로 인하여 거액의 채무를 부담하게 되자 자신이 운영하는 제일3사가 중기센터로부터 매입과 매출업무를 모두 위탁받고 있음을 이용하여, 2007. 7.경부터 실제로는 상품이 유통되지 않는데도 마치 상품이 제일3사로부터 주식회사 지에스리테일(이하 '지에스리테일'이라고 한다), 주식회사 상림씨앤아이(이하 '상림씨앤아이'라고 한다) 등 전문유통업체들을 거쳐 중기센터로 납품되었다가 다시 제일3사로 되돌아오는 것처럼 거래구조를 꾸민 다음, 전문유통업체로부터 물품구입자금 명목으로 대금을 선지급받아 자신의 기존 채무변제 등에 사용한 후, 그 거래규모를 계속 확대하여 전문유통업체로부터 더 많이 지급받게 되는 자금으로 기존에 선지급받은 대금을 갚아나가는 방식의 가공거래를 시작하였다. 이러한 거래는 외형과 달리 물품의 유통 없이 제일3사가 원고의 매입과 매출에 관한 전 과정을 담당하며 전문유통업체로부터 선지급받은 돈 중 일부를 원고의 매출처로서 다시 원고에게 지급하는 것이었고, 그 과정에서 전문유통업체와 원고가 취득하는 수수료 문제 때문에 거래 규모는 계속 확대될

수밖에 없었다.

④ 원고는 내부감사에서 제일3사에 대한 매출비중이 과도하게 높은 점 등이 문제로 지적되자, 소외 1과 합의하여 2010. 2.경부터 원고가 제일3사를 거치지 않고 케이티커머스 주식회사(이하 '케이티커머스'라고 한다) 등 신규매출처에 직접 공급하는 비율이 60% 정도 되도록 거래형태를 조정하였다. 그러나 실질은 가공순환거래의 과정 중 원고의 매출단계에서 종전 매출처인 제일3사 앞에 신규매출처를 끼워 넣은 것에 불과하였다(이하 이러한 가공순환거래를 '이 사건 거래'라고 한다).

⑤ 서울지방국세청은 2011. 5. 17.부터 2011. 8. 24.까지 원고 등 14개 업체에 대한 거래질서 관련 조사를 실시하고, 원고가 이 사건 거래 과정에서 지에스리테일, 제일씨디이엔에프, 주식회사 디에스디마케팅, 조선아이에스 주식회사, 상림씨앤아이, 주식회사 픽스딕스, 주식회사 동성씨앤비 등으로부터 실물거래 없이 공급가액 합계 232,728,167,591원의 가공세금계산서 233장을 수취하고, 지에스리테일, 제일3사, 케이티커머스, 주식회사 이상네트웍스, 네모커머스 주식회사, 팜스넷 주식회사 등에게 실물거래 없이 공급가액 합계 233,332,085,952원의 매출세금계산서 160장(이하 통틀어 '이 사건 세금계산서'라고 한다)을 발급한 사실을 적발하였다.

⑥ 피고는 서울지방국세청장의 세무조사결과 통보에 따라 2011. 9. 1. 원고에게 2007. 제2기부터 2010. 제2기까지 부가가치세 가산세 합계 8,901,798,310원을 각 경정·고지하는 이 사건 부가가치세 부과처분을 하였다.

다. 원심은, 위와 같은 사실관계와 더불어 기록에 의하여 알 수 있는 다음과 같은 사정들을 종합하여 보면, 이 사건 약정에 따른 거래는 실제 물품공급 없이 물품의 유통이 이루어지는 것처럼 가장한 것으로서 원고도 이러한 사정을 확인할 의무를 게을리

하였다고 할 것이므로, 원고에게 세금계산서불성실가산세를 면할 정당한 사유가 없다고 판단하였다.

① 원고는 2005년경부터 이미 제일3사에게 매입·매출업무 전체를 포괄 위탁하고 제일3사의 실질적 운영자인 소외 1에게 매출처 및 매입처의 지정 등 위탁사업에 대한 관리를 모두 맡겨두었다. 그리고 통상적인 위탁계약과 달리 원고가 제일3사로부터 매출액의 일정 비율을 받는 식으로 정산하고 마진율도 매출액을 기준으로 일률적으로 정하는 등 사실상 원고가 제일3사에게 명의 또는 매입·매출처로서의 지위를 빌려주고 그에 대한 수수료를 받는 거래구조를 취하여 왔다. 소외 1이 이러한 사정을 악용하여 가공순환거래인 이 사건 거래를 만들어낸 데에는 업무위탁 명목으로 소외 1에게 과도한 권한을 부여하고도 이를 제대로 관리하지 않은 원고에게도 책임이 있다.

② 원고는 제일3사 직원들에게 원고 본사 옆에 별도로 제일3사의 표시가 되지 않은 사무실을 제공하고 제일3사에 전화가 걸려오면 원고 소속 부서에 전화를 돌려주는 것처럼 연결하여 주었으며, 제일3사 직원들이 카드사 포인트몰 관리화면에 로그인할 수 있도록 인증서 등록을 해주는 등 외부적으로 제일3사 직원들을 원고 직원인 것처럼 보이게 하였다.

③ 원고는 이 사건 거래과정에서 입고 관련 서류, 대금 지급 내역만 확인하고 세금계산서를 발행한 것으로 보이고, 제일3사에 업무를 위탁하였다는 이유로 전문유통업체나 신규 매출처에 대한 매입세금계산서 등을 모두 제일3사로부터 제공받고 별도의 확인절차를 거치지 않았다.

④ 물류업체에 근무하면서 소외 1의 지시에 따라 허위 입고증을 발급한 소외 2는 최종 고객이 개인소비자인 경우만 담당하였으므로, 원고가 소외 2를 통하여 물품내역

을 확인한 것만으로는 실제 가공거래가 이루어진 기업 간 거래에 관하여 제대로 관리·감독을 하였다고 보기 어렵다. 또한 물류업체 방문을 통해서도 입고된 상품의 종류와 수량만 확인할 수 있을 뿐 납품처가 어디인지는 알 수 없어서 원고의 재고 및 상품 수량에 대하여 정확히 파악할 수가 없었다. 그런데도 원고는 소외 2의 설명과 그가 제시하는 입고증을 토대로만 물품 입고 여부를 확인하였을 뿐 별도로 실제 물품을 확인하지 않았다.

⑤ 원고가 내부감사 지적에 따라 소외 1과 합의하여 제일3사에 대한 매출 비중을 60% 가량 줄여 신규 매출처에 직접 납품하는 방식으로 거래구조를 변경함으로써 제일3사는 유통마진 중 상당 부분을 포기하게 되었는데, 실질적인 반대급부 없이 그러한 불이익을 감수한다는 것은 거래관념에 반하는데도 원고는 그 경위를 확인하지 않았다.

⑥ 소외 1은 제일3사가 원고로부터 매입과 매출업무 모두를 위탁받고 있음을 이용하여 종전과 달리 전문유통업체들로부터 대금을 선지급받고 원고로 하여금 이들 업체에게 대금을 결제하도록 거래형태를 변경하였다. 이러한 거래형태는 일반적인 상관행에 부합하지 않는 것으로 가공순환거래구조의 형성에 악용되었음에도 원고는 소외 1에게 거래형태 변경에 관한 계약서를 제출하라고 지시하는 등 통상적인 위탁자가 취할 조치를 하지 않았다.

라. 원심판결 이유를 기록에 비추어 살펴보면, 원심은 이 사건 거래가 실제 재화의 공급 없이 이루어진 가공순환거래임을 알지 못하였던 원고에게 세금계산서불성실가산세를 면할 정당한 사유가 인정되지 아니한다고 판단하였다. 이는 선의의 거래당사자에 대하여는 세금계산서불성실가산세를 부과할 수 없다는 원고의 주장을 간접적으로 배척한 취지가 포함되어 있다고 할 것이다.

원심판결 이유를 앞서 본 규정과 법리에 비추어 살펴보면, 원심의 위와 같은 판단은 정당하고, 거기에 상고이유 주장과 같이 원고의 주장에 관한 판단을 누락하거나 법 제22조 제3항의 부과대상 또는 가산세를 면할 정당한 사유 등에 관한 법리를 오해하여 판결결과에 영향을 미친 잘못이 없다.

2. 상고이유 제3점에 대하여

가. 법 제22조 제2항 본문 및 제2호는 "세금계산서의 필요적 기재사항의 전부 또는 일부가 착오 또는 과실로 적혀 있지 아니하거나 사실과 다른 경우"에는 그 공급가액에 대하여 100분의 1에 해당하는 금액을 납부세액에 더하거나 환급세액에서 뺀다고 하고(이하 위 규정에 의한 가산세를 '제2항의 불성실가산세'라고 한다), 법 제22조 제3항 본문 및 제2호·제3호는 "재화 또는 용역을 공급하지 아니하고" 세금계산서를 발급한 경우(제2호) 또는 "재화 또는 용역을 공급받지 아니하고" 세금계산서를 발급받은 경우(제3호)에는 "그 공급가액(제2호의 경우에는 그 세금계산서에 적힌 금액을 말한다)에 대하여 100분의 2에 해당하는 금액을 납부세액에 더하거나 환급세액에서 뺀다"고 규정하고 있다(이하 법 제22조 제3항에 의한 가산세를 '제3항의 불성실가산세'라고 한다).

위 제3항의 불성실가산세는 종전에 필요적 기재사항이 기재되지 않거나 사실과 다르게 기재된 세금계산서에 대하여 일률적으로 제2항의 불성실가산세를 부과하다가, 그 중 재화나 용역의 공급 없이 수수되는 세금계산서에 대하여 가중된 세율의 가산세를 부과하기 위하여 신설된 것이다. 이에 비추어 보면, 제3항의 불성실가산세는 재화 또는 용역의 공급 없이 수수되는 세금계산서만을 대상으로 하여 해당 세금계산서의 공급가액란에 기재된 금액을 기준으로 부과하는 것이고, 재화 또는 용역의 공급이 있지만 공급가액을 부풀린 세금계산서는 그 대상에 해당하지 아니하고 제2항의 불성실가산세 대

상에 해당한다고 봄이 타당하다.

나. 한편 법 제16조 제7항의 위임에 따라 세금계산서의 발급 특례를 정하고 있는 구 부가가치세법 시행령(2010. 12. 30. 대통령령 제22578호로 개정되기 전의 것) 제54조 제1항 제1호 및 제2호는 사업자가 거래처별로 1역월 또는 그 이내의 기간의 공급가액을 합계하여 해당 월의 말일자를 발행일자로 하는 '월 합계 세금계산서'를 발급할 수 있도록 규정하고 있다(2010. 2. 18. 대통령령 제22043호로 개정되기 전의 구 부가가치세법 시행령 제54조 제1항도 같은 취지이다).

위 규정에 의한 월 합계 세금계산서 제도는 개별 거래마다 각각의 세금계산서를 발행하여야 하는 원칙에 대한 예외로서 사업자의 편의를 위하여 1역월의 범위 내에서 동일한 거래처에 대한 여러 거래의 공급가액의 합계액만을 그 공급가액으로 기재하고 기간 말일을 발행일자로 하여 1장의 세금계산서로 발행할 수 있도록 하는 특례이고, 이에 따라 발행된 월 합계 세금계산서는 그 형식이 일반 세금계산서와 동일하여 외관상 구분되지 아니할 뿐만 아니라 세금계산서 자체로는 개별거래의 구분이 불가능하고, 제3항의 불성실가산세 조항에서 이를 달리 취급하도록 규정하고 있지도 아니하다. 이러한 점들을 감안하면, 재화 또는 용역의 공급이 일부 있지만 그 공급가액을 부풀린 월 합계 세금계산서도 일반 세금계산서의 경우와 마찬가지로 제3항의 불성실가산세 부과대상에 해당하지 아니한다고 보아야 한다.

다. 원심판결 이유 및 기록에 의하면, 이 사건 세금계산서 중 2008년 제1기분부터 2010년 제2기분까지 수수된 것 가운데에는 월 합계 세금계산서로서 그 공급가액 중 일부만 가공거래로 인한 경우가 포함되어 있는 사실을 알 수 있다. 이러한 사실관계를 앞서 본 법리에 비추어 살펴보면, 위와 같은 월 합계 세금계산서는 제2항의 불성실가

산세는 별론으로 하고 제3항의 불성실가산세의 부과대상으로 볼 수 없다.

그런데도 원심은 그 판시와 같은 이유만으로 위와 같은 월 합계 세금계산서까지 제3항의 불성실가산세 부과대상에 해당된다고 보아 이 사건 처분 중 2008년 제1기분 내지 2010년 제2기분 부가가치세 부과처분 부분도 적법하다고 판단하였다. 이러한 원심 판단에는 월 합계 세금계산서에 적용되는 법 제22조 제3항의 적용요건에 관한 법리를 오해하여 판결 결과에 영향을 미친 잘못이 있다. 이 점을 지적하는 상고이유 주장은 이유 있다.

3. 상고이유 제4점에 대하여

원심은, 이 사건 세금계산서 중 원고가 2010년 제2기에 발급하였다가 이를 취소하고 신고대상에서 제외한 부분에 관하여도 원고가 재화의 공급 없이 이를 수수한 데에 가산세를 면할 정당한 사유가 있다고 할 수 없다고 판단하였다.

관련 규정과 법리에 비추어 원심판결 이유를 살펴보면, 원심의 위와 같은 판단은 정당하다. 거기에 상고이유 주장과 같이 법 제22조 제3항의 발급의 의미나 가산세를 면할 정당한 사유 등에 관한 법리를 오해한 잘못이 없다.

4. 상고이유 제5점에 대하여

가. 구 법인세법(2008. 12. 26. 법률 제9267호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제76조 제11항은 '신용카드가맹점이 제117조 제2항의 규정에 따른 신용카드매출전표의 발급을 거부하거나 사실과 다르게 발급한 경우'에는 발급거부금액 또는 사실과 다르게 발급한 금액의 100분의 5에 상당하는 가산세를 징수하고, 산출세액이 없는 경우에도 이를 징수하도록 규정하고 있다.

이처럼 규정 문언에서 신용카드가맹점이 신용카드매출전표를 사실과 다르게 발급

한 경우를 적용대상으로 하고 있을 뿐 매출금액을 부풀려 발급한 경우를 제외하고 있지 않은 점, 이 규정은 신용카드가맹점 본인과 더불어 그 거래상대방에 대한 과세자료 확보를 위하여 신용카드가맹점에 조세행정상 협력의무를 부과한 것인 점 등을 고려하여 보면, 신용카드가맹점이 매출금액을 부풀려 신용카드매출전표를 발급한 경우에도 구 법인세법 제76조 제11항의 가산세 부과대상에 해당된다고 보아야 한다.

나. 기록에 의하면, 원고가 2007 사업연도에 지에스리테일에게 매출금액 합계 7,257,675,000원의 신용카드매출전표 12장을 발급하면서 모두 실제 공급한 재화보다 매출금액을 부풀려 발급한 사실, 이에 대하여 피고는 구 법인세법 제76조 제11항에 따라 부풀려 발급된 매출금액 합계 6,023,327,576원의 100분의 5에 상당하는 가산세를 부과하는 이 사건 법인세 부과처분을 한 사실 등을 알 수 있다.

이러한 사실관계를 앞서 본 법리에 비추어 살펴보면, 원고가 매출금액을 부풀려 신용카드매출전표를 발행한 데 대하여 구 법인세법 제76조 제11항의 가산세를 부과한 이 사건 법인세 부과처분은 적법하다.

다. 원심의 이 부분 이유 설시에 다소 부적절한 점이 있지만, 이 사건 법인세 부과처분이 적법하다고 본 결론은 정당하다. 거기에 상고이유 주장과 같이 구 법인세법 제76조 제11항의 가산세 부과요건에 관한 법리를 오해하여 판결 결과에 영향을 미친 잘못이 없다. 상고이유에서 들고 있는 대법원 판례는 사안이 달라 이 사건에 원용하기에 적절하지 아니하다.

5. 결론

그러므로 원심판결 중 2008년 제1기 내지 2010년 제2기 부가가치세 부과처분에 관한 부분을 파기하고, 이 부분 사건을 다시 심리·판단하게 하기 위하여 원심법원에

환송하며, 나머지 상고를 기각하기로 하여, 관여 대법관의 일치된 의견으로 주문과 같이 판결한다.

재판장 대법관 권순일

주 심 대법관 박병대

 대법관 박보영

 대법관 김재형