사실과 다른 세금계산서를 발급한 자가 용역을 공급받은 자의 매입세액 불공제에 대한 손해배상의무를 부담하는지(대법원 2023. 11. 16. 선고 2023다253790 판결)

유철형 변호사

1. 사실관계

가. 당사자의 지위

원고는 산업통산자원부와 한국산업단지공단이 추진하는 2018년도 산업단지환경개선펀드 투자사업을 위하여 인천시 서구 OO동 524-12 OO산단내의 토지를 취득하여 그 지상에 지식산업센터(공장), 근린생활시설 등(이하 ‘이 사건 건물’이라 한다)을 건립 및 분양하는 사업(이하 ‘이 사건 사업’이라 한다)을 목적으로 설립된 회사이다. 피고는 주택건설사업, 토목 및 건축업 등을 목적으로 설립되어, 이 사건 건물의 신축공사(이하 ‘이 사건 공사’라 한다)를 수급한 시공사이다.

나. 이 사건 사업에 관한 신탁계약 및 대출약정

1) 원고와 피고, 주식회사 OO자산신탁(이하 ‘OO자산신탁’이라 한다), 주식회사 OO저축은행 외 8개 금융회사(이하 ‘OO저축은행 등’이라 한다)는 2018. 11. 28. 원고를 위탁자 겸 수익자, 피고를 시공사 겸 제2순위 우선수익자, OO자산신탁을 수탁자, OO저축은행 등을 공동 제1순위 우선수익자로 하여 이 사건 사업에 관해 신탁계약을 체결하였다(이하 ‘이 사건 신탁계약’이라 한다). 이 사건 신탁계약 중 이 사건에 관한 주요 내용은 아래와 같다.

관리형 토지신탁계약서(을 제1호증) [관리형 토지신탁 계약 특약사항]

제2조(업무분담 및 협력의무) ① 갑(원고)은 본 사업의 위탁자 또는 수익자로서 다음 각 호의 업무를 수행한다.

17. 본 사업 관련 회계처리 및 제세공과금의 신고, 납부

제3-1조(우선수익자의 수익권과 의사표시) ⑤ 갑은 우선수익자와 검토, 협의하여 본 사업과 관련한 세금계산서를 수익자 명의로 발급·수령할 것을 병(OO자산신탁)에게 위임하며 병은 이에 대하여 책임을 부담하지 않는다.

제4조(공사도급) ① 병과 을(피고) 간의 공사도급계약은 본 신탁계약 체결 후 체결하며, 본 사업과 관련하여 갑과 을간에 기체결한 공사도급계약이 있는 경우 사업주체의 변경에 따라 관할구청에 필요서류 제출 등을 위하여 병이 갑의 지위를 승계하여 을과 체결하기로 한다.

⑥ 본 사업 관련 공사도급계약상 공사비는 매 1개월 단위로 최초 기준공사비의 누계 90%(VAT 별도)까지 신탁재산의 범위 내에서 을에게 지급하며, 잔여 10%(금액VAT 별도) 및 증액된 공사비 등 나머지 공사비는 정(OO저축은행 등)의 대출원리금(연체이자 및 수수료 포함) 및 병의 신탁사무 처리비용과 신탁보수의 정산이 완료된 이후 신탁재산의 범위 내에서 을에게 지급하기로 한다.

제7조(공사기성 지급방법) ① 을의 공사기성금은 특약사항 제2조 제4항 제1호의 대출 이행금 및 분양수입금 범위 내에서 착공 후 매 1개월 단위로 감리업체의 기성공정보고서 및 병의 기술부서 기성검사결과를 기준으로 매 기성금액을 지급(단, 감리업체의 기성공정보고서와 병의 기술부서 기성검사결과가 불일치할 경우 병의 기술부서 기성검사결과를 기준으로 집행)하며, 전체 공사대금의 90%(VAT별도)가 지급된 경우 10%(VAT별도)의 유보금은 특약사항 제14조 제2항의 자금집행 순서에 따라 지급하기로 한다.

제20조(부가가치세 환급청구권 양도) ① 갑은 본 신탁계약 체결과 동시에 본 사업과 관련한 부가가치세 환급청구권 일체를 병에게 양도하고 즉시 관할세무서에 확정일자 있는 증서로 채권양도통지를 하여야 한다.

2) 원고와 피고, OO저축은행 등은 2018. 11. 28. 이 사건 사업에 필요한 자금을 대출하기로 하는 약정을 체결하였다(이하 ‘이 사건 대출약정’이라 한다). 이 사건 대출약정 중 이 사건에 관한 주요 내용은 아래와 같다.

사업 및 대출약정서(을 제2호증)

제8조 자금의 관리

제6항 일부 공사비 지급제한 및 지급순위

이 약정의 다른 조항에 불구하고, 공사비의 10% 상당액 및 이 약정 체결일 이후 증액된 공사비는 대주의 대출원리금, 수수료 등 금융계약상의 제반 채무가 전액 상환(지급) 완료 이후에 지급하기로 한다.

제10조 공사에 관한 사항

제1항 공사비의 결정 및 지급

(2) 본건 건물에 대한 공사비의 10% 상당액 및 공사비를 초과하는 추가 공사비는 이 약정에 따른 대출원리금이 모두 상환된 이후에 지급되어야 한다.

다. 이 사건 공사에 관한 도급계약 체결

1) 원고는 2018. 11. 28. 피고에게 이 사건 공사를 공사대금 37,116,200,000원(부가세 포함), 준공예정일 2020. 10.로 하여 도급하였다(이하 아래에서 보는 승계, 변경되는 계약을 포함하여 '이 사건 도급계약'이라 한다). 이 사건 도급계약 중 이 사건에 관한 주요 내용은 아래와 같다.

민간건설공사 표준도급계약서(갑 제3호증)

1. 공사명: OO지식산업센터 신축공사
2. 공사장소: 인천광역시 서구 OO동 524-12번지
4. 준공예정년월일: 2020. 10.
5. 도급금액: 37,116,200,000원

공급가액: 33,742,000,000원

부가가치세: 3,374,200,000원

[민간건설공사 표준도급계약 일반조건]

제24조(기성부분금) ① 계약서에 기성부분금에 관하여 명시한 때에는 수급인(피고)은 이에 따라 기성부분에 대한 검사를 요청할 수 있으며, 이때 도급인(원고)은 지체없이 검사를 하고 그 결과를 수급인에게 통지하여야 하며, 7일 이내에 통지가 없는 경우에는 검사에 합격한 것으로 본다.

⑤ 기성지급은 감리보고서를 기준으로 신탁사(OO자산신탁) 현장확인 후 합의하에 지급한

다.

제28조(대금지급) ② 본건 건물에 대한 공사비의 10% 상당액 및 공사비를 초과하는 추가 공사비는 약정에 따른 대출원리금 및 필수사업비(대출약정 또는 신탁계약 참조)가 모두 상환된 이후에 지급되어야 한다.

[공사계약 특약조건]

제1조(책임준공 및 공사비 확보) ① 수급인은 본 공사를 수행함에 있어 본 계약에서 정한 공사기간 내에 책임준공하며, 수급인은 본 공사가 OO자산신탁의 책임준공보증 공사이고, 금융기관으로부터 사업비를 대출하여 진행하는 사업임을 인지하고 있으며, 금융기관 대출에 OO자산신탁과 함께 책임준공 보증한다.

제2조(공사도급금액) ① 본 계약의 공사도급금액은 33,742,000,000원(부가가치세 별도)으로 한다(연면적 11063.18평)

제3조(공사비 지급 및 공사기간) ① 공사비 지급은 기성율에 의하여 월 1회 기성으로 하며, 매월 1일부터 말일까지 진행된 공사의 기성부분을 익월 15일까지 지급함을 원칙으로 한다.

2) 원고와 피고, OO자산신탁은 2018. 12.경 OO자산신탁이 이 사건 도급계약상 도급인 지위를 승계하기로 하는 계약을 체결하였다(이하 '이 사건 승계계약'이라 한다).

3) 원고와 피고는 2020. 1. 10. 설계변경, 별도공사로 인한 추가공사비 등을 반영하여 공사대금을 변경하는 계약을 체결하였고(이하 '이 사건 변경계약'이라 한다), 이 사건 변경계약에 따라 이 사건 공사에 관한 총 공사대금은 부가가치세를 포함하여 37,985,640,000원[1]이 되었다. 이 사건 변경계약 중 이 사건에 관한 주요 내용은 아래와 같다.

민간건설공사 설계변경 및 도급공사 외 추가공사 합의서(갑 제4호증)

4. 준공예정년월일: 2020. 10. 31.
5. 도급금액: 36,505,700,000원

1) = 도급금액 36,505,700,000원(부가세 포함) + 설계변경에 따른 추가공사비 1,044,560,000원(= 공급가액 949,600,000 + 부가가치세 94,960,000원) + 별도공사비 435,380,000원(= 공급가액 395,800,000원 + 부가가치세 39,580,000원)

공급가액: 33,187,000,000원

부가가치세: 3,318,700,000원

6. 설계변경에 따른 추가공사

공급가액: 949,600,000원

부가가치세: 94,960,000원

7. 도급계약 제외 별도공사

공급가액: 395,800,000원

부가가치세: 39,580,000원

8. 추가공사비의 지급방법

가. "설계변경에 따른 추가공사비"는 도급인과 수급인 사이에 2018. 11. 28. 기체결된 이 사건 도급계약 및 2018. 11. 28. 위탁자, 수익자 겸 차주인 도급인과 시공사 겸 제2순위 우선수익자인 수급인, 수탁자인 OO자산신탁, 공동 제1순위 우선수익자인 대주단 및 대리금융기관 사이에 체결한 이 사건 신탁계약 특약사항 제3장 제4조 제6항에 따라 대주단의 대출원리금(연체이자 및 수수료 포함) 및 수탁자의 신탁사무 처리비용과 신탁보수 정산이 완료된 이후 신탁재산의 범위 내에서 지급하기로 한다.

나. "도급계약 제외 별도공사비"는 도급인과 수급인 사이에 2018. 11. 28. 기체결된 이 사건 도급계약의 공사계약 특수조건 제5조에 따라 도급인은 이 사건 변경계약 체결후 15영업일 이내에 수급인에게 지급하기로 한다. 단, 수탁자와 대주단의 동의를 득한 후 지급한다.

라. 이 사건 건물의 신축공사 완료 및 사용승인 등

1) 피고는 2020. 7. 23. 이 사건 건물의 신축공사를 완료하고 사용승인을 받았다.

2) 피고는 2019. 3. 11.부터 2020. 5. 4.까지 기성고에 따라 당초 공사대금 공급가액 33,742,000,000원의 약 90%에 달하는 합계 33,319,660,000원을 이 사건 공사의 기성금으로 지급받고, 원고에게 위 기성금에 관한 세금계산서를 발급하여 주었다.

마. 이 사건 신탁계약의 정산 및 종료

원고와 피고, OO자산신탁은 2021. 3.경 신탁에 관한 권리의무 관계를 정산하고 이 사건 신탁계약을 종료하기로 하는 합의를 하였다(이하 ‘이 사건 정산합의’라 한다).

바. 원고의 잔금 등 지급 및 피고의 세금계산서 발행

1) 원고는 2021. 3. 30. 이 사건 도급계약 일반조건 제28조 등에 따라 대출원리금 및 필수사업비 등의 정산을 완료한 다음 피고에게 공사대금 잔금 및 추가공사비 등 합계 4,665,980,000원(이하 ‘이 사건 잔금’이라 한다)을 모두 지급하였다.

2) 피고는 같은 날 원고에게 공급가액 4,241,800,000원, 부가가치세 424,180,000원으로 기재된 세금계산서(이하 ‘이 사건 세금계산서’라 한다)를 발급하여 주었다.

3) 원고는 이 사건 세금계산서를 2021. 제1기 부가가치세 매입세액에 반영하여 신고하였다(이하 ‘이 사건 부가가치세 신고’라 한다).

사. 관할 세무관청의 매입세액 감경 통지 및 가산세 부과

이 사건 부가가치세 신고의 관할 세무관청인 서인천세무서는 2021. 9. 9.경 이 사건 잔금에 대해서 이 사건 건물의 사용승인일인 2020. 7. 23. 세금계산서가 발급되었어야 하는데 이 사건 세금계산서가 그 이후에 발급되어 사실과 다르게 발급되었으므로 2021년 제1기 매입세액 공제대상이 아니라는 취지로 원고의 2021년 제1기 환급신고세액 490,733,747원에서 이 사건 부가가치세 신고액 424,180,000원 및 그 10%에 해당하는 가산세 42,418,000원을 합한 466,598,000원을 감액 후 경정하여 환급하였다(이하 ‘이 사건 감액처분’이라 하고, 감액된 위 466,598,000원을 ‘이 사건 감액처분액’이라 한다).

2. 쟁점

이 사건의 쟁점은 사실과 다르게 발급받은 세금계산서를 용역 공급시기가 속하는 과세기간이 아닌 다른 과세기간의 부가가치세 매입세액에 반영하여 신고했다가 매입세액 불공제로 인하여 그 세금계산서 신고액 상당액과 가산세를 감액하여 경정된 부가가치세만을 환급받은 경우, 세금계산서 발급자가 감액처분된 금액 상당의 손해배상의무를 부담하는지 여부이다.

3. 원심 판결의 요지(서울고등법원 2023. 6. 16. 선고 2023나2000284 판결)

가. 원고의 주장

피고는 부가가치세법 제16조 등에 따라 용역의 공급자로서 이 사건 잔금에 대한 적법한 공급시기인 이 사건 건물의 사용승인일 2020. 7. 23.에 세금계산서를 발급할 의무가 있음에도, 이를 위반하여 적법한 공급시기 이후에 이 사건 세금계산서를 발급함으로써 원고에게 해당 부가가치세 등을 매입세액으로 환급받지 못하고 감액 경정되는 손해를 입혔다. 따라서 피고는 원고에게 이 사건 감액처분액 466,598,000원 상당의 손해를 배상하여야 한다.

나. 피고의 주장

1) 이 사건 신탁계약 제20조에 따라 부가가치세 환급청구권이 원고로부터 OO자산신탁에게 양도되었고, 이 사건 승계계약에 따라 건물 신축공사의 용역을 제공받는 자도 OO자산신탁인데, 원고가 OO자산신탁으로부터 부가가치세 환급청구권 관련 손해배상채권을 양수한 사실이 없으므로, 원고는 이 사건 감액처분액에 관한 손해배상채권을 가

지고 있다고 볼 수 없다.

2) 이 사건 신탁계약, 대출약정, 도급계약은 공사대금을 기성고에 따라 지급함을 원칙으로 정하고 있기 때문에 이 사건 잔금도 기성고에 따라 곧바로 지급되어야 하지만, 이 사건 신탁계약 특약사항 제4조 제6항, 제7조 제1항, 대출약정 제10조 제1항 제2호, 이 사건 도급계약 제28조 제2항이 총 공사대금의 10%에 해당하는 돈을 대출원리금 등이 모두 상환된 이후에 지급하기로 정하면서 특히 위 신탁계약 조항이 “잔여 10%”에 “(금액VAT 별도)”라고 덧붙여 표기하였는바, 위와 같은 계약조항에 의해 총 공사대금의 10%에 상응하는 이 사건 잔금 등을 대출원리금 등의 정산이 완료된 이후에 지급받되 세금계산서도 그 지급시점에 발급하기로 하는 합의가 성립하였다. 따라서 피고가 이 사건 잔금을 지급받고 이 사건 세금계산서를 발급한 것에 위법이 있다고 할 수 없다.

3) 원고는 스스로 부가가치세법 제34조의2에 따라 매입자발행세금계산서를 발행받아 매입세액을 공제받을 수 있었으므로 피고에게 환급금의 감액 경정으로 인한 손해배상을 구할 수 없다.

4) 설령 피고의 손해배상책임이 인정되더라도, 원고가 계약기간 내내 피고의 공사대금 청구 및 세금계산서 발급에 관해 아무런 이의를 제기하지 않고, 매입자발행세금계산서 제도가 있음에도 이를 이용하지 않는 등 과실이 존재하므로, 원고의 위 과실을 참작하여 손해배상액수를 산정하여야 한다.

다. 손해배상책임의 발생

1) 청구원인에 관한 판단

가) 재화 또는 용역을 공급한 사업자는 그 공급을 받는 자로부터 부가가치세 상당액을 거래징수하고 거래징수내용을 확인하는 증빙서류인 세금계산서를 교부하여야 하는바, 세금계산서는 거래당사자들에 대한 과세자료가 되는 한편 공급받는 사업자로 하여금 매입세액을 공제받을 수 있게 하여 부가가치세를 중복과세 없이 최종소비자에게 전가시키는 것이어서, 공급한 사업자는 공급을 받는 자로 하여금 매입세액을 공제받는데 지장이 없도록 적법한 세금계산서를 발급하여 줄 의무가 있다 할 것이므로, 재화 또는 용역을 공급한 사업자가 정당한 사유 없이 세금계산서를 발급하지 않는 바람에 공급을 받은 자가 매입세액을 공제받지 못하였다면, 공급자는 원칙적으로 공급받은 자에 대하여 공제받지 못한 매입세액 상당의 손해를 배상할 책임이 있다(대법원 2017. 12. 28. 선고 2017다265266 판결 등 참조).

나) 앞서 본 사실과 앞서 든 증거 및 변론 전체의 취지에 의하여 인정되는 다음과 같은 사실 내지 사정, 즉, ① 부가가치세법 제34조는 용역을 공급하는 사업자에게 용역의 공급시기에 세금계산서를 발급할 의무를 부여하고 있고, 같은 법 제16조 및 같은 법 시행령 제29조는 위 세금계산서 발급 시기의 기준이 되는 '용역의 공급시기'를 기본적으로 "역무의 제공이 완료되는 때"로 정하고, 기성금 등 완성도기준지급조건부로 용역을 공급하는 경우에도 역무의 제공이 완료되는 날 이후 받기로 한 대가의 부분에 대해서는 "역무의 제공이 완료되는 날"을 용역의 공급시기로 정하고 있는데[2], 이 사건 잔금과 관련한 잔여 공사 및 추가공사(이하 '이 사건 용역'이라 한다)의 경우 조

---

2) • 부가가치세법
제16조(용역의 공급시기) ① 용역이 공급되는 시기는 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 때로 한다.
1. 역무의 제공이 완료되는 때
② 제1항에도 불구하고 할부 또는 조건부로 용역을 공급하는 경우 등의 용역의 공급시기는 대통령령으로 정한다.
제34조(세금계산서 발급시기) ① 세금계산서는 사업자가 제15조 및 제16조에 따른 재화 또는 용역의 공급시기에 재화 또는 용역을 공급받는 자에게 발급하여야 한다.
• 부가가치세법 시행령
제29조(할부 또는 조건부로 용역을 공급하는 경우 등의 용역의 공급시기) ① 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우에는 대가의 각 부분을 받기로 한 때를 법 제16조 제2항에 따른 할부 또는 조건부로 용역을 공급하는 경우 등의 용역의 공급시기로 본다. 다만, 제2호와 제3호의 경우 역무의 제공이 완료되는 날 이후 받기로 한 대가의 부분에 대해서는 역무의 제공이 완료되는 날을 그 용역의 공급시기로 본다.
2. 완성도기준지급조건부로 용역을 공급하는 경우

건부로 공급되는 용역이 아니거나 완성도기준지급조건부로 공급된다고 보더라도 역무의 제공이 완료된 이후 대가를 지급받기로 하는 경우에 해당하므로 그 공급시기는 역무의 제공이 완료된 때라고 봄이 상당한 점, ② 이 사건 용역은 이 사건 건물의 사용승인으로 그 역무의 제공이 완료된 것으로 보이는 점, ③ 피고는 위 용역의 공급시기가 아닌 2021. 3. 30.에 이르러서야 이 사건 세금계산서를 발급하여 준 점, ④ 이로 인하여 원고는 이 사건 세금계산서가 사실과 다르게 발급되었다는 이유로 이 사건 감액처분액 상당의 환급금을 감액당한 점(이 사건 세금계산서에 관한 매입세액이 불공제되어 부가가치세 424,180,000원을 환급받지 못하게 되었을 뿐만 아니라 가산세 42,418,000원까지 납부하게 되었다) 등을 앞서 본 법리에 비추어 볼 때, 피고는 특별한 사정이 없는 한 용역의 공급시기인 2020. 7. 23.을 경과한 2021. 3. 30.에 이르러서야 이 사건 세금계산서를 사실과 다르게 발급한 행위로 인하여 원고가 환급받지 못하게 된 이 사건 감액처분액 상당의 손해를 배상할 책임이 있다(특히 위 가산세 42,418,000원도 피고의 잘못된 행위, 즉, 사실과 다른 세금계산서 발급이 없었더라면 원고가 납부하지 않아도 될 돈이므로 통상의 손해로서 피고에게 배상책임이 있다고 판단된다).

2) 피고의 주장에 관한 판단

가) 손해배상채권의 귀속에 관한 주장 부분

살피건대, 앞서 본 사실과 앞서 든 증거, 제1심 법원의 OO자산신탁에 대한 사실조회회신 결과 및 변론 전체의 취지에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉, ① 이 사건 신탁계약 특약사항 제2조, 제3조의1 등은 이 사건 신탁계약에도 불구하고 세금에 관한 신고, 납부 등의 업무는 원고가 부담하는 것으로 정하고 있고, 특히 제3조의1 제5항은 원고가 그 명의로 세금계산서를 발급·수령할 것을 정하고 있는 점, ② 피고도 공사대금에 관한 세금계산서 전부를 OO자산신탁이 아닌 원고에게 발급하여 준 점, ③ 세금

계산서가 원고 명의로 발급된 이상 별도의 채권양도가 이루어지는 경우가 아니라면 과세관청에 대한 매입세액 환급청구권은 매입세액 부가가치세를 신고하는 원고에게 귀속되는 점, ④ 매입세액 환급청구권에 관해 원고와 OO자산신탁 사이에 이 사건 신탁계약 제20조에 따른 채권양도의 합의가 있었다고 하더라도, 이 사건 세금계산서는 이 사건 신탁계약이 정산을 마치고 종료될 무렵 발급된 것이어서 그에 관한 환급금 내지 손해배상채권은 더 이상 신탁재산으로 귀속되지 않을 것으로 보이는 점, ⑤ 이 사건 승계계약은 제5조에서 “OO자산신탁과 원고간의 신탁계약 해지 또는 종료시에 이 사건 도급계약에 기한 OO자산신탁의 모든 행위 및 권리·의무는 원고에게 면책적으로 포괄 승계되며, 이 사건 도급계약에 기한 건축주(사업주체)의 시공자에 대한 모든 권리·의무도 계약변경 등 별도의 조치 없이 원고에게 면책적으로 포괄 승계한다.” 라고 정하고 있고, 이 사건 신탁계약을 종료시킨 이 사건 정산합의도 제7조 제1항에서 “본 사업의 종료와 동시에 본 사업과 관련하여 사업시행자로서 OO자산신탁의 권리 및 의무(분양계약서상 매도인의 지위, 인허가상 건축주로서의 지위, 소송당사자의 지위, 사업관련 손해배상책임, 분양대금반환, 하자보수책임 등을 포함하며 이에 한하지 않음)는 원고에게 면책적으로 포괄승계 되었음을 확인한다.” 라고 정하고 있는바, 특히 이 사건 정산합의는 원고 및 OO자산신탁과 더불어 피고를 당사자로 하여 성립된 합의로서 피고도 이 사건 신탁계약의 종료에 따른 위 권리의무 포괄승계 사실을 충분히 인지하고 동의하였다고 보이는 점 등을 종합하여 볼 때, 원고는 이 사건 부가가치세 신고와 관련한 매입세액 환급청구권에 관해 직접적인 법률상 이해관계를 가지는 당사자로서 이 사건 감액처분으로 인한 손해의 배상을 구할 권리를 가진다고 봄이 상당하다. 따라서 이 부분에 관한 피고의 주장은 받아들이지 않는다.

나) 세금계산서 지급 시기의 합의 주장 부분

살피건대, 앞서 본 사실과 앞서 든 증거 및 변론 전체의 취지에 의하여 인정되는 다음

과 같은 사정, 즉, ① 이 사건 신탁계약 특약사항 제4조 제6항, 제7조 제1항 등이 총 공사대금의 10%에 해당하는 돈을 대출원리금 등이 모두 상환된 이후에 지급하도록 정한 것은 그 문언상 공사대금의 지급 시기에 관한 사항으로 보일 뿐 달리 세금계산서의 발급 시기에 관해 정하는 내용으로 보이지 않고, 계약 당사자의 의사도 신탁계약 정산 순위 등을 고려하여 대출원리금 등을 먼저 정산한 후에 공사대금 잔금이 지급되도록 하기 위한 의사에서 위와 같은 조항을 둔 것으로 보이고 세금계산서 발급 시기에 관해서까지 부가가치세법과 달리 정하려는 의사가 있었던 것으로 볼만한 사정은 보이지 않는 점, ② 위 신탁계약 조항이 “잔여 10%”에 “(금액VAT 별도)”라고 덧붙여 표기한 것은 위 잔여 10%의 금액에 부가가치세 상당액을 포함하여 지급한다는 의미일 뿐, 위 문언만으로 세금계산서의 발급 시기까지 달리 정하였다고 보기는 어려운 점, ③ 세금계산서는 부가가치세에서 영수증의 기능을 겸하는 경우가 많지만 부가가치세법상 대가의 영수와는 무관하게 그 작성·교부가 의무화되어 있어 동시이행의 항변권이 인정되는 민법 제474조의 영수증과는 동일하게 취급할 수는 없으므로 특별한 사정이 없는 한 세금계산서 발급의무는 재화 및 용역에 대한 대금지급의무와 서로 대가적 의미를 갖는 채무로 볼 수 없고, 세금계산서는 영수용 세금계산서와 청구용 세금계산서로 작성방법에 따라 나눌 수 있어 공급자는 재화 및 용역에 대한 대가를 지급받기 전에는 청구용 세금계산서를 발급하여 줌으로써 세금계산서 발급 의무를 다할 수 있는바, 이 사건 신탁계약 등이 부가가치세법에 따른 세금계산서 발급 시기 이후의 시기를 이 사건 잔금 지급 시기로 정하여 양자의 이행 시기가 달라진다고 하더라도 부당하다고 단정할 수 없는 점 등을 종합하여 볼 때, 피고의 주장 및 제출 증거만으로는 이 사건 잔금 지급 시점에 세금계산서를 발급하기로 하는 합의가 성립하였다고 인정하기 부족하고, 달리 이를 인정할 증거가 없다. 이 부분에 관한 피고의 주장도 받아들일 수 없다.

다) 매입자발행세금계산서 제도로 인한 손해배상채무 불성립 주장 부분

(1) 사업자가 재화 또는 용역을 공급하는 경우에는 세금계산서를 그 공급을 받는 자에게 발급하여야 하고(부가가치세법 제32조 제1항), 부가가치세법에 따라 세금계산서를 작성하여 발급하여야 할 자가 세금계산서를 발급하지 아니하는 경우 형사처벌을 받게 되는바(조세범 처벌법 제10조 제1항 제1호), 재화 또는 용역의 공급자는 공급받는 자에게 부가가치세의 세금계산서를 의무적으로 발급하여야 하는 점, 부가가치세법 제34조의2 및 구 부가가치세법 시행령(2021. 2. 17. 대통령령 제31445호로 개정되기 전의 것, 이하 '구 부가가치세법 시행령'이라 한다) 제71조의2의 매입자발행세금계산서 제도는 재화 또는 용역의 공급자가 세금계산서를 그 공급을 받는 자에게 교부하지 않는 경우 그 공급받는 자가 관할세무서로부터 거래사실 확인을 받아 세금계산서를 직접 발행할 수 있도록 한 것으로서, 공급자로부터 부가가치세 상당액을 거래징수받고 이를 환급받기 위해서는 공급자가 세금계산서를 발행하여 줄 것을 기다릴 수밖에 없는 재화 또는 용역의 공급을 받는 자로 하여금 공급자의 조력 없이도 매입세액 공제를 받을 수 있는 특례를 규정한 것인 점, 매입자발행세금계산서를 발행하려는 자는 이 사건 당시 적용되던 부가가치세법령에 따라 해당 재화 또는 용역의 공급시기가 속하는 과세기간의 종료일부터 6개월 이내에 관할세무서장에게 거래사실의 확인을 신청해야 하는 시간적 제한이 있는 점 등에 비추어 공급받는 자가 매입자발행세금계산서 발행 절차를 통하여 매입세액을 공제받지 않았다고 하더라도 재화 또는 용역을 공급한 사업자가 정당한 사유 없이 세금계산서를 발급하지 않는 바람에 공급을 받은 자가 매입세액을 공제받지 못하였다면, 특별한 사정이 없는 한 공급자는 원칙적으로 공급받은 자에 대하여 공제받지 못한 매입세액 상당의 손해를 배상할 책임이 있다고 봄이 상당하다(대법원 2017. 12. 28. 선고 2017다265266 판결 참조).

(2) 살피건대, 앞서 든 증거와 변론 전체의 취지에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉, ① 피고는 이 사건 용역의 공급자로서 원고에게 그 역무 제공이 완료된 날인 이 사건 건물 사용승인일에 세금계산서를 발급하여 줄 의무가 있는 점, ② 피고가 이 사

건 건물 사용승인일에 세금계산서를 발급하지 않고 위 사용승인일이 포함된 과세기간이 지난 후에야 이 사건 세금계산서를 발급하여 이에 기초한 원고의 이 사건 부가가치세 신고가 사실과 다른 신고로 과세관청에 의해 배척된 점, ③ 부가가치세의 세금계산서는 대가의 영수와는 무관하게 그 작성 · 교부가 의무화되어 있고, 세금계산서는 영수용 세금계산서와 청구용 세금계산서로 작성방법에 따라 나눌 수 있어 공급자는 재화 및 용역에 대한 대가를 지급받기 전에는 청구용 세금계산서를 발급하여 줌으로써 세금계산서 발급 의무를 다할 수 있는바, 피고가 원고로부터 이 사건 잔금을 지급받기 전이더라도 이 사건 용역에 대해 그 역무 제공이 완료된 이 사건 건물 사용승인일에 세금계산서를 발급하는 데 별다른 장애가 존재하지 않는 점, ④ 원고가 매입자발행세금계산서에 따른 매입세액 공제를 받기 위해서는 피고가 이 사건 공사를 마친 시기가 속하는 과세기간의 종료일부터 6개월이 도과할 때까지 관할세무서장에게 거래사실의 확인을 신청하였어야 하는데 위 시기가 도과하여 위 제도를 이용할 수 없는 점 등을 종합하여 볼 때, 원고가 매입자발행세금계산서 제도를 이용하지 않았다는 사정만으로는 피고의 매입세액 상당 손해배상책임의 성립을 방해하는 특별한 사정이 존재한다고 인정하기 부족하므로, 이와 다른 전제에서 원고의 손해배상청구가 인정될 수 없다고 다투는 피고의 이 부분 주장은 이유 없어 받아들이지 않는다.

라. 손해배상책임의 범위

1) 판례

채무자가 채권자에 대하여 채무불이행으로 인한 손해배상책임을 지는 경우에 있어서 채권자에게 과실이 있거나 손해부담의 공평을 기하기 위한 필요가 있는 때에는 채무자의 책임을 제한할 수 있고, 이는 불법행위로 인한 손해배상책임의 경우에도 같다(민법 제396조, 제763조 참조). 한편 고의로 불법행위를 저지른 자가 바로 그 피해자의 부주

의를 이유로 자신의 책임을 감경하여 달라고 주장하는 것이 허용되지 않는 것은, 그와 같은 고의적 불법행위가 영득행위에 해당하는 경우 과실상계와 같은 책임의 제한을 인정하게 되면 가해자로 하여금 불법행위로 인한 이익을 최종적으로 보유하게 하여 공평의 이념이나 신의칙에 반하는 결과를 가져오기 때문이므로, 고의에 의한 불법행위의 경우에도 위와 같은 결과가 초래되지 않는 경우에는 과실상계나 공평의 원칙에 기한 책임의 제한은 얼마든지 가능하다(대법원 2007. 10. 25. 선고 2006다16758, 16765 판결 등 참조).

2) 구체적 판단

살피건대, 앞서 본 사실과 증거 및 변론 전체의 취지에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉, ① 원고는 이 사건 건물 사용승인 당시 이 사건 용역에 관한 세금계산서의 발급을 피고에게 요구하지 않았고, 피고가 이 사건 잔금 수령 이후 이 사건 세금계산서를 발급하였을 때도 이에 대해 이의를 제기하거나 다투지 않은 점, ② 피고는 이 사건 신탁계약상 정산 절차가 종결된 후 이 사건 잔금을 지급하기로 예정되어 있었기 때문에 위와 같은 잔금 지급을 기다려 사용승인일 이후에 이 사건 세금계산서를 발급하였던 것이고, 세금계산서 발급을 적극적으로 거절하려는 의사는 아니었던 점, ③ 원고는 매입자발행세금계산서를 발행받아 매입세액의 공제를 받을 수 있었고, 원고가 매입자발행세금계산서 발행 제도를 이용할 경우 피고가 이에 대해 협조하는 것을 거절하지 않았을 것으로 보이는 점, ④ 원고도 이 사건 세금계산서가 매입세액 공제 대상에 해당하는지 제대로 확인하지 않은 채 이 사건 부가가치세 신고를 한 것으로 보이고, 이러한 원고의 과실은 이 사건 가산세 납부 손해의 발생 및 확대에 한 원인이 되었다고 볼 수 있는 점 등을 종합하여 볼 때, 피고의 원고에 대한 손해배상책임은 원고에게 발생한 손해의 50%로 제한함이 타당하다.

3) 소결론

따라서 피고는 원고에게 233,299,000원(= 466,598,000원 × 50%) 및 이에 대하여 그 손해가 발생한 이 사건 감액처분일인 2021. 9. 9.부터 피고가 그 이행의무의 존부나 범위에 관하여 항쟁함이 타당하다고 인정되는 제1심 법원의 판결선고일인 2022. 12. 7.까지는 민법이 정한 연 5%, 그 다음 날부터 다 갚는 날까지는 소송촉진 등에 관한 특례법이 정한 연 12%의 각 비율로 계산한 지연손해금을 지급할 의무가 있다[원고는 피고의 세금계산서 발급 의무가 발생한 2020. 7. 23.부터의 지연손해금의 지급을 구하나, 불법행위에 있어 위법행위 시점과 손해발생 시점 사이에 시간적 간격이 있는 경우에는 손해발생 시점이 기산일이 되고(대법원 2012. 2. 23. 선고 2010다97426 판결 등 참고), 피고의 세금계산서 발급 의무 위반으로 인한 이 사건 감액경정액 상당의 손해는 서인천세무서가 이 사건 감액처분을 한 시점에 발생하였다고 봄이 상당하므로, 이를 초과하는 원고의 주장은 받아들이지 않는다].

4. 대상 판결의 요지

가. 세금계산서 발급의무에 관한 법리오해 주장에 관하여

원심은 세금계산서 발급의무는 재화 및 용역에 대한 대금지급의무와 서로 대가적 의미를 갖는 채무로 볼 수 없다는 등의 이유로 피고의 세금계산서 발급 시기에 관한 주장을 배척하였다. 원심판결 이유를 관련 법리와 기록에 비추어 살펴보면, 위와 같은 원심의 판단에 상고이유 주장과 같이 부가가치세 미지급시 세금계산서 발급의무의 존부에 관한 법리를 오해하여 판결에 영향을 미친 잘못이 없다.

나. 상당인과관계 부존재 주장에 관하여

1) 원심은, 도급계약에 따른 용역의 공급시기인 사용승인일(2020. 7. 23.)이 아니라 공사대금 잔금 등이 모두 지급된 2021. 3. 30.에 피고가 원고에게 이 사건 세금계산서를 발급하였고, 이로 인하여 원고가 이 사건 감액처분액 상당의 환급금을 감액당하였다고 본 다음 특별한 사정이 없는 한 피고가 2020. 7. 23.을 경과한 2021. 3. 30.에 이르러서야 이 사건 세금계산서를 사실과 다르게 발급한 행위로 인하여 원고가 환급받지 못하게 된 이 사건 감액처분액 상당의 손해를 배상할 책임이 있다고 판단하였고, 피고의 행위와 원고의 위와 같은 손해발생 사이에 상당인과관계가 없다는 피고의 주장을 배척하였다.

2) 피고의 행위와 원고의 손해발생 사이에 상당인과관계가 있다고 본 원심의 판단은 다음과 같은 이유에서 수긍하기 어렵다.

가) 일반과세자인 사업자에 대한 부가가치세의 과세기간은 '1월 1일부터 6월 30일까지'(제1기)와 '7월 1일부터 12월 31일까지'(제2기)이며(부가가치세법 제5조 제1항 제2호), 사업자는 각 과세기간에 대한 과세표준과 납부세액 또는 환급세액을 그 과세기간이 끝난 후 25일 이내에 관할 세무서장에게 신고하여야 한다(부가가치세법 제49조 제1항).

그리고 부가가치세법 제37조는 제1항에서 매출세액을 '제29조에 따른 과세표준에 세율을 적용하여 계산한 금액'으로 규정하고, 제2항에서 '부가가치세 납부세액은 매출세액에서 매입세액을 뺀 금액으로 하고, 이 경우 매출세액을 초과하는 부분의 매입세액을 환급세액으로 한다.'고 규정하고 있다. 한편 부가가치세법 제39조 제1항 제2호에서 '필요적 기재사항의 전부 또는 일부가 사실과 다르게 적힌 경우의 매입세액은 매출세액에서 공제하지 아니한다.'고 규정하면서 다만 대통령령으로 정하는 경우의 매입세액에 대하여는 예외를 인정하고 있는데, 구 부가가치세법 시행령(2022. 2. 15. 대통

령령 제32419호로 일부개정되기 전의 것) 제75조 제7호에 의하면, 재화 또는 용역의 공급시기가 속하는 과세기간에 대한 확정신고기한이 지난 후 세금계산서를 발급받았더라도 그 세금계산서의 발급일이 확정신고기한 다음 날부터 6개월 이내이고, 과세표준수정신고서와 경정청구서를 세금계산서와 함께 제출하거나 해당 거래사실이 확인되어 납세지 관할 세무서장 등이 결정 또는 경정하는 경우도 그 예외 중 하나로 정하고 있다.

나) 원심이 인정한 원고의 손해는 이 사건 감액처분액 상당의 손해로서 그 인정근거는 갑 제6호증(서인천세무서의 2021년 제1기 부가가치세 감액경정 통지)이 유일한데, 그 내용은 원고의 2021년 제1기 부가가치세 환급 신고를 검토한바 사실과 다른 이 사건 세금계산서가 확인되어 환급신고세액 490,733,747원 중 466,598,000원을 감액 후 경정하여 환급한다는 취지이다.

다) 기록에 의하면 이 사건 세금계산서상 용역의 공급시기는 이 사건 건물의 사용승인일인 2020. 7. 23.이고, 앞서 본 부가가치세의 과세기간에 비추어 이 사건 세금계산서상 매입세액은 원고의 2020년 제2기 매출세액에서 공제될 수 있을 뿐 2021년 제1기 매출세액에서 공제될 수는 없다. 이 사건 감액처분은 원고가 용역 공급시기와 상이한 과세기간에 관하여 부가가치세 환급신고를 하였기 때문에 해당 신고액과 그에 대한 가산세를 환급액에서 감액한다는 취지에 불과하다.

라) 결국 이 사건 감액처분은 원고가 처음부터 해당 과세기간에서 환급받을 수 없는 매입세액을 환급신고하였기 때문에 내려진 것일 뿐이고, 위 처분과 피고의 세금계산서 지연발급 또는 사실과 다른 세금계산서 발급 사이에 상당인과관계가 있다고 볼 수 없다.

3) 그런데도 원심은 판시와 같은 이유만으로 이 사건 세금계산서의 발급에 관한 피고

의 잘못과 원고의 이 사건 감액처분액 상당의 손해 사이에 상당인과관계가 인정된다고 보아 피고의 손해배상책임을 인정하였다. 원심의 이러한 판단에는 상당인과관계, 부가가치세의 과세기간, 매입세액 공제에 관한 법리를 오해하여 필요한 심리를 다하지 아니함으로써 판결에 영향을 미친 잘못이 있다.

5. 대상 판결에 대하여

가. 세금계산서 미발급과 손해배상 관련 판결

대법원 2017. 12. 28. 선고 2017다265266 판결은 재화 또는 용역을 공급한 사업자가 공급을 받은 자로부터 부가가치세액을 지급받았음에도 정당한 사유 없이 세금계산서를 발급하지 않는 바람에 공급을 받은 자가 매입세액을 공제받지 못한 경우 손해배상책임이 있는지 여부와 관련하여, ‘사업자가 재화 또는 용역을 공급(부가가치세가 면제되는 재화 또는 용역의 공급은 제외한다)하는 경우에는 세금계산서를 그 공급을 받는 자에게 발급하여야 하고(구 부가가치세법 제32조 제1항), 부가가치세법에 따라 세금계산서를 작성하여 발급하여야 할 자가 세금계산서를 발급하지 아니하는 경우 형사처벌을 받게 된다(구 「조세범 처벌법」 제10조 제1항 제1호). 한편 구 조세특례제한법 제126조의4, 같은 법 시행령 제121조의4의 매입자발행세금계산서 특례 규정(현재는 부가가치세법 및 그 시행령에 규정되어 있다)은 재화 또는 용역의공급자가 세금계산서를 그 공급을 받는 자에게 교부하지 않는 경우 그 공급받는 자가 관할세무서로부터 거래사실 확인을 받아 세금계산서를 직접 발행할 수 있도록 한 것으로서, 이는 특히 경제적으로 우월한 지위에 있는 공급자가 과세표준이 노출되는 것을 피하기 위하여 세금계산서를 발급하지 않는 등의 경우에 공급받는 자(매입자)가 공급자(매출자)의 조력없이도 매입세액 공제를 받을 수 있는 특례를 규정한 것이고, 매입자발행세금계산서를 발행하려는 자는 부가가치세법에 따른 세금계산서 교부시기부터 3개월 이내(현재는 부가가치세법 시행

령 제71조의2 제2항에 의하여 해당 재화 또는 용역의 공급시기가 속하는 과세기간의 종료일부터 3개월 이내)에 관할세무서장에게 거래사실의 확인을 신청해야 한다. 재화 또는 용역을 공급한 사업자가 그 공급을 받은 자로부터 부가가치세액을 지급받았음에도 정당한 사유 없이 세금계산서를 발급하지 않는 바람에 공급을 받은 자가 매입세액을 공제받지 못하였다면, 공급자는 원칙적으로 공급받은 자에 대하여 공제받지 못한 매입세액 상당의 손해를 배상할 책임이 있다. 이는 앞서 본 바와 같이 공급자는 공급받는 자에게 세금계산서를 의무적으로 발급하여야 하는 점, 매입자발행세금계산서 발행 제도의 입법 취지 내지 목적, 기능과 그 이용에 시간적 제한이 있는 점 등에 비추어 공급받는 자가 매입자발행세금계산서 발행 절차를 통하여 매입세액을 공제받지 않았다고 하더라도 특별한 사정이 없는 한 마찬가지라고 할 것’이라고 판시하여 세금계산서 미발금으로 인한 매입세액 불공제에 대해 손해배상청구를 인정하였다.

나. 사실과 다른 세금계산서의 매액세액 공제 관련 판례

(1) 매입세액 공제를 부정한 사례

(가) 대법원 2021. 10. 28. 선고 2021두39447 판결은 본점이 물류회사와 물류대행서비스 계약을 체결하고 용역을 공급받으면서 세금계산서상의 공급받는 자를 본점이 아닌 지점 명의로 발급받은 경우 그 세금계산서가 사실과 다른 세금계산서인지 여부가 문제된 사안에서, ‘본점과 이 사건 사업장(지점)의 각 사업장을 보유한 원고가 A통운과 물류대행서비스 계약을 체결하고 용역을 공급받은 사업장은 본점이지 이 사건 사업장이 아니므로, 그 용역에 관하여 ‘공급받는 자’를 이 사건 사업장으로 하여 작성된 세금계산서는 ‘사실과 다른 세금계산서’에 해당하므로 매입세액 불공제대상이 된다.’라고 판시하였다.

(나) 대법원 2013. 11. 14. 선고 2013두11796 판결은 원고 본점(이하 ‘본점’이라 한다)과 지점(이하 ‘지점’이라 한다)의 각 사업장을 보유한 원고가 아크릴수지 제조원료인 Methyl Metharcrylate(이하 ‘이 사건 MMA’라 한다)를 수입하면서 지점 명의로 수입절차를 진행하고 세관장으로부터 지점 명의로 이 사건 각 수입세금계산서를 교부받았지만, 본점에서 이 사건 MMA에 대한 구매계약을 체결하고 그 대금을 모두 지급하였으며, 이 사건 MMA는 수입 후 지점을 거치지 아니하고 바로 본점이 임차한 화학물질 저장고에 보관되었다가 본점의 출고지시에 따라 본점의 거래처 등에 운송된 사안에서, ‘2개 이상의 사업장이 있는 사업자가 재화를 수입하면서 당해 재화를 직접 사용·소비·판매할 사업장의 등록번호가 기재된 수입세금계산서가 아닌 단지 형식상의 수입신고 명의인에 불과한 다른 사업장의 등록번호가 기재된 수입세금계산서를 교부받는 것은 수입세금계산서에 필요적 기재사항이 사실과 다르게 기재된 경우에 해당하여 그 매입세액은 매출세액에서 공제될 수 없다.’고 전제한 뒤, ‘이 사건 MMA를 실질적으로 수입하는 자(공급받는 자)는 본점임에도, 형식상의 수입자에 지나지 않는 지점을 공급받는 자로 하여 작성된 이 사건 각 수입세금계산서는 그 기재내용이 사실과 다른 경우에 해당하므로 이 사건 MMA의 수입에 대한 매입세액은 매출세액에서 공제되어서는 아니된다.’라고 판시하였다.

(다) 또한 대법원 2006. 1. 26. 선고 2005두14608 판결은, ‘구 부가가치세법 제17조 제1항 제1호에서 공제 가능한 매입세액으로 규정하고 있는 ‘자기의 사업을 위하여 사용되었거나 사용될 재화 또는 용역의 공급에 대한 세액’은 동일한 사업장 내에서 그 사업장의 사업상 필요에 의하여 사용되었거나 사용될 재화 등의 공급에 대한 세액을 의미한다는 이유로, 부동산임대 사업자가 신규사업장과 관련하여 공급받은 재화에 대한 세금계산서에 기존사업장의 등록번호가 기재된 경우, 구 부가가치세법 제17조 제2항 제1호의2의 사실과 다른 세금계산서에 해당하여 매입세액공제를 받을 수 없다.’라고 판시하였다.

(라) 소결

위와 같이 대법원은 동일한 사업자가 수개의 사업장을 갖고 있는 경우 사실과 다른 세금계산서에 해당하는지 여부의 판단에 있어서 다른 사업장의 등록번호가 기재된 세금계산서는 사실과 다른 세금계산서로 보아 매입세액공제를 부인하고 있다.

(2) 매입세액 공제를 긍정한 사례

한편, 대법원 2019. 8. 30. 선고 2016두62726 판결은 법인이 사업을 하지 않는 직원 명의로 전국에 직영가맹점 사업자등록을 하고 광고대행업을 영위하면서 가맹점 명의로 발급받은 매입세금계산서에 기재된 '공급받는 자의 등록번호'를 법인의 등록번호로 볼 수 있는지가 문제된 사안에서, '구 부가가치세법 제17조 제2항 제2호 본문은 발급받은 세금계산서에 제16조 제1항 제1호부터 제4호까지의 규정에 따른 기재사항의 전부 또는 일부가 사실과 다르게 적힌 경우의 매입세액은 매출세액에서 공제하지 아니한다고 규정하고 있고, 그와 같은 기재사항을 '필요적 기재사항'으로 약칭하고 있다. 매입세액 공제 여부 판단의 기준이 되는 필요적 기재사항은 '공급하는 사업자'와 관련하여서는 '등록번호와 성명 또는 명칭'(구 부가가치세법 제16조 제1항 제1호)인 반면, '공급받는 자'와 관련하여서는 '등록번호'에 한정된다(같은 항 제2호). 한편 '공급받는 자'의 '상호·성명' 등은 구 부가가치세법 시행령(2013. 6. 28. 대통령령 제24638호로 전부개정되기 전의 것) 제53조 제1항 제2호에서 세금계산서 기재사항으로 규정되어 있으나, 이는 구 부가가치세법 제16조 제1항 제5호의 위임에 따른 것으로서 구 부가가치세법 제16조 제1항 제1호부터 제4호까지의 규정에 따른 매입세액공제의 필요적 기재사항에 해당하지 아니한다. 그리고 구 부가가치세법 제17조 제2항 제2호 본문에서 필요적 기재사항이 사실과 다르게 적힌 세금계산서에 의한 매입세액공제를 제한하는 취지는 같은 조 제1항에서 채택한 전단계세액공제 제도의 정상적인 운영을 위

해서는 과세기간별로 각 거래 단계에서 사업자가 공제받을 매입세액과 전단계 사업자가 거래 징수할 매출세액을 대조하여 상호 검증하는 것이 필수적인 점을 고려하여 세금계산서의 정확성과 진실성을 확보하기 위한 것이다(대법원 2016. 2. 18. 신고 2014두35706 판결 등 참조).

위와 같은 관련 규정의 문언과 체계, 같은 조항에서 '공급받는 자'의 경우 '성명 또는 명칭'까지 기재하도록 규정한 '공급하는 자'와는 달리 그 '등록번호'만을 기재하도록 정한 취지 등의 사정에 비추어 보면, 세금계산서에 기재된 '공급받는 자의 등록번호'를 실제 공급받는 자의 등록번호로 볼 수 있다면 '공급받는 자의 성명 또는 명칭'이 실제 사업자의 것과 다르다는 사정만으로 이를 매입세액 공제가 인정되지 않는 사실과 다른 세금계산서라고 단정할 수는 없다. 따라서 자기의 계산과 책임으로 사업을 영위하지 아니하는 타인의 명의를 빌린 사업자가 어느 사업장에 대하여 그 타인의 명의로 사업자등록을 하되 온전히 자신의 계산과 책임으로 사업을 영위하며 부가가치세를 신고·납부하는 경우와 같이 그 명칭이나 상호에도 불구하고 해당 사업장이 온전히 실제 사업자의 사업장으로 특정될 수 있는 경우 그 명의인의 등록번호는 곧 실제 사업자의 등록번호로 기능하는 것이므로, 그와 같은 등록번호가 '공급받는 자'의 등록번호로 기재된 세금계산서는 사실과 다른 세금계산서라고 할 수 없다.

앞서 본 사실관계를 이러한 법리에 비추어 볼 때, 원고는 이 사건 사업장에 대하여 직원들 명의로 사업자등록을 하였을 뿐 이를 자신의 계산과 책임으로 직접 운영하면서 부가가치세를 신고·납부하였으므로, 이 사건 사업장의 매입과 관련하여 발급받은 이 사건 세금계산서에 기재된 '공급받는 자'의 등록번호는 원고의 등록번호로 보아야 할 것이고, 다른 필요적 기재사항이 사실과 다르다는 주장과 증명이 없는 이 사건에서 이 사건 세금계산서는 사실과 다른 세금계산서에 해당하지 아니하여 그 매입세액은 매출세액에서 공제될 수 있다고 보아야 한다.'라고 판시하였다.

위 2016두62726 판결은 명의가 아니라 소득의 실질귀속자를 납세의무자로 보아 세법을

적용한다는 실질과세 원칙에 따른 판결로 볼 여지가 있다(부가가치세법에 실질과세의 원칙을 적용한 예로 대법원 2014. 5. 16. 선고 2011두9935 판결 참조). 즉, 타인의 명의를 빌린 사업자가 어느 사업장에 대하여 타인 명의로 사업자등록을 하였으나, 자신의 계산과 책임으로 사업을 영위하며 부가가치세를 신고·납부하는 경우에는 해당 사업장이 온전히 실제 사업자의 사업장으로 특정될 수 있고, 이러한 경우 명의인의 등록번호는 실제 사업자의 등록번호로 기능한다고 보아 그와 같은 등록번호가 '공급받는 자'의 등록번호로 기재된 세금계산서는 사실과 다른 세금계산서라고 할 수 없다는 것이다. 위 2016두62726 판결은 타인 명의로 사업자등록을 하고 세금계산서를 교부받은 경우에도 사안에 따라서는 매입세액 공제를 받을 수 있다고 하여 매입세액 공제대상을 확대하였다는 점에 의미가 있다.

그러나 위 2016두62726 판결은 위 (1)항에서 본 판례와는 다른 결론을 내렸다. 위 (1)항에서 본 사안들은 모두 사업장이 다를 뿐 실제 사업자의 계산과 책임으로 사업을 영위하며 부가가치세를 신고·납부하는 경우라고 할 수 있다. 위 (1)항에서 본 사안들의 경우 위 2016두62726 판결이 밝힌 사실과 다른 세금계산서에 대한 매입세액 불공제의 입법취지를 침해한 것도 없다. 그럼에도 대법원은 위 (1)항의 사안들에서는 교부받은 세금계산서를 사실과 다른 세금계산서로 보아 매입세액 공제를 부인해 왔다. 위 (1)항의 사안들을 위 2016두62726 판결의 사안과 비교해 볼 때, 타인 명의가 아니라 실제 사업자의 명의로 사업을 한 사안들이므로 납세의무자를 더 보호해 주어야 할 사안들로 보인다. 위 2016두62726 판결은 타인 명의로 사업자등록을 하고 사업을 하는 경우 사실관계에 따라 매입세액 공제대상인 세금계산서인지 여부가 달리 판단될 수 있어서 실무상 혼란을 가져올 수 있다. 위 2016두62726 판결의 사안에서 만약 실제 사업자가 타인 명의로 사업자등록을 하고 사업을 수행하여 소득을 누락하였다면 부정행위에 의한 조세포탈죄가 성립될 수 있는데, 이러한 경우에도 매입세액 공제에 있어서 세금계산서와 관련하여서는 위 2016두62726 판결의 결론을 그대로 유지할 수 있을지 의문이다. 위

2016두62726 판결은 실제 사업자는 법인이고 명의상 사업자는 개인이어서 양자의 등록번호가 명확하게 구분됨에도 불구하고 이를 동일한 사업자로 볼 수 있다고 판단하였는데, 이는 사실과 다른 세금계산서에 관한 부가가치세법령의 문언을 벗어난 판결이다. 이러한 경우 법원의 무리한 해석보다는 정책상 필요하다면 법령의 개정에 의하여 해결하는 것이 바람직하다.

다. 사실과 다른 세금계산서 관련 규정 및 입법론

사실과 다른 세금계산서, 즉, 세금계산서의 필요적 기재사항 중 일부가 다르게 기재된 경우 현행법은 매입세액을 불공제하고(부가가치세법 제39조), 가산세를 부과할 뿐만 아니라(부가가치세법 제60조), 조세범처벌법 위반으로 형사처벌(조세범처벌법 제10조)을 하고 있다. 이하에서는 사실과 다른 세금계산서와 관련한 매입세액 불공제 규정의 개정 연혁과 관련 문제점, 개선방안으로서의 입법론을 제시해 보고자 한다.

(1) 매입세액 불공제

(가) 관련 규정의 개정 연혁

구 부가가치세법(2013. 6. 7. 법률 제11873호로 전부 개정되기 전의 것) 제16조(세금계산서)

① 납세의무자로 등록한 사업자가 재화 또는 용역을 공급하는 경우에는 제9조의 시기(대통령령에서 시기를 다르게 정하는 경우에는 그 시기를 말한다)에 다음 각 호의 사항을 적은 계산서(이하 “세금계산서”라 한다)를 대통령령으로 정하는 바에 따라 공급을

받은 자에게 발급하여야 한다. 이 경우 세금계산서를 발급한 후 그 기재사항에 관하여 착오나 정정(訂正) 등 대통령령으로 정하는 사유가 발생한 경우에는 대통령령으로 정하는 바에 따라 세금계산서를 수정하여 발급할 수 있다.

1. 공급하는 사업자의 등록번호와 성명 또는 명칭
2. 공급받는 자의 등록번호
3. 공급가액과 부가가치세액
4. 작성 연월일
5. 제1호부터 제4호까지의 사항 외에 대통령령으로 정하는 사항

제17조(납부세액)

② 다음 각 호의 매입세액은 매출세액에서 공제하지 아니한다.

2. 제16조 제1항·제2항·제4항 및 제5항에 따른 세금계산서를 발급받지 아니한 경우 또는 발급받은 세금계산서에 제16조 제1항 제1호부터 제4호까지의 규정에 따른 기재사항(이하 “필요적 기재사항”이라 한다)의 전부 또는 일부가 적히지 아니하였거나 사실과 다르게 적힌 경우의 매입세액. 다만, 대통령령으로 정하는 경우의 매입세액은 제외한다.

구 부가가치세법 시행령(2013. 6. 28. 대통령령 제24638호로 전부 개정되기 전의 것) 제54조(세금계산서의 발급특례)

① 사업자가 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우에는 법 제16조 제1항에 따라 재화 또는 용역의 공급일이 속하는 달의 다음 달 10일(다음 달 10일이 공휴일 또는 토요일인 때에는 해당 일의 다음 날을 말한다)까지 세금계산서를 발급할 수 있다.

1. 거래처별로 1역월의 공급가액을 합계하여 해당 월의 말일자를 작성연월일로 하여 세금계산서를 발급하는 경우

2. 거래처별로 1역월 이내에서 사업자가 임의로 정한 기간의 공급가액을 합계하여 그 기간의 종료일자를 작성연월일로 하여 세금계산서를 발급하는 경우

3. 관계 증명서류 등에 따라 실제거래사실이 확인되는 경우로서 해당 거래일자를 작성연월일로 하여 세금계산서를 발급하는 경우

② 사업자가 재화 또는 용역의 공급시기가 도래하기 전에 세금계산서를 발급하고 그 세금계산서 발급일부터 7일 이내에 대가를 지급받는 경우에는 법 제16조 제1항에 따라 세금계산서를 발급한 것으로 본다.

③ 제2항에도 불구하고 대가를 지급하는 사업자가 다음 각 호의 요건을 모두 충족하는 경우에는 공급하는 사업자가 재화 또는 용역의 공급시기가 도래하기 전에 세금계산서를 발급하고 그 세금계산서 발급일부터 7일 경과 후 대가를 지급받더라도 법 제16조 제1항에 따라 세금계산서를 발급한 것으로 본다.

1. 거래 당사자간의 계약서 약정서 등에 대금청구시기와 지급시기가 별도로 기재될 것

2. 삭제 [2013.2.15]

3. 대금청구시기와 지급시기 사이의 기간이 30일 이내일 것

제60조(매입세액의 범위)

② 법 제17조 제2항 제2호 단서에서 “대통령령으로 정하는 경우“란 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우를 말한다.

1. 제7조 제1항에 따라 사업자등록을 신청한 사업자가 제7조 제3항에 따른 사업자등록증발급일까지의 거래에 대하여 해당 사업자 또는 대표자의 주민등록번호를 적어 발급받은 경우

2. 법 제16조에 따라 발급받은 세금계산서의 필요적 기재사항 중 일부가 착오로 적혔으나 해당 세금계산서의 그 밖의 필요적 기재사항 또는 임의적 기재사항으로 보아 거래사실이 확인되는 경우

3. 재화 또는 용역의 공급시기 이후에 발급받은 세금계산서로서 해당 공급시기가 속하는 과세기간에 발급받은 경우(제54조 제1항에 따라 발급받은 경우를 포함한다)
4. 법 제16조 제2항에 따라 발급받은 전자세금계산서로서 국세청장에게 전송되지 아니하였으나 발급한 사실이 확인되는 경우
5. 법 제16조 제2항에 따른 전자세금계산서 외의 세금계산서로서 재화나 용역의 공급시기가 속하는 과세기간에 발급받았고(제54조 제1항에 따라 발급받은 경우를 포함한다), 그 거래사실도 확인되는 경우
6. 실제로 재화나 용역을 공급하거나 공급받은 사업장이 아닌 사업장을 적은 세금계산서를 발급받았더라도 그 사업장이 법 제4조 제2항에 따라 총괄하여 납부하거나 법 제5조 제2항에 따른 사업자단위과세사업자에 해당하는 사업장인 경우로서 그 재화나 용역을 실제로 공급한 사업자가 법 제18조 및 제19조에 따라 사업장 관할 세무서장에게 해당 과세기간에 대한 납부세액을 신고·납부한 경우

부가가치세법(2021. 12. 8. 법률 제18577호로 개정된 것) 제34조(세금계산서 발급시기)

① 세금계산서는 사업자가 제15조 및 제16조에 따른 재화 또는 용역의 공급시기에 재화 또는 용역을 공급받는 자에게 발급하여야 한다.
② 제1항에도 불구하고 사업자는 제15조 또는 제16조에 따른 재화 또는 용역의 공급시기가 되기 전 제17조에 따른 때에 세금계산서를 발급할 수 있다.
③ 제1항에도 불구하고 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우에는 재화 또는 용역의 공급일이 속하는 달의 다음 달 10일(그 날이 공휴일 또는 토요일인 경우에는 바로 다음 영업일을 말한다)까지 세금계산서를 발급할 수 있다.
1. 거래처별로 1역월(1曆月)의 공급가액을 합하여 해당 달의 말일을 작성 연월일로 하여 세금계산서를 발급하는 경우
2. 거래처별로 1역월 이내에서 사업자가 임의로 정한 기간의 공급가액을 합하여 그 기간의 종료일을 작성 연월일로 하여 세금계산서를 발급하는 경우

3. 관계 증명서류 등에 따라 실제거래사실이 확인되는 경우로서 해당 거래일을 작성연월일로 하여 세금계산서를 발급하는 경우

제39조(공제하지 아니하는 매입세액)

① 제38조에도 불구하고 다음 각 호의 매입세액은 매출세액에서 공제하지 아니한다.

2. 세금계산서 또는 수입세금계산서를 발급받지 아니한 경우 또는 발급받은 세금계산서 또는 수입세금계산서에 제32조 제1항 제1호부터 제4호까지의 규정에 따른 기재사항(이하 “필요적 기재사항”이라 한다)의 전부 또는 일부가 적히지 아니하였거나 사실과 다르게 적힌 경우의 매입세액(공급가액이 사실과 다르게 적힌 경우에는 실제 공급가액과 사실과 다르게 적힌 금액의 차액에 해당하는 세액을 말한다). 다만, 대통령령으로 정하는 경우의 매입세액은 제외한다.

부가가치세법 시행령(2016. 2. 17. 대통령령 제26983호로 개정되기 전의 것) 제75조(세금계산서 등의 필요적 기재사항이 사실과 다르게 적힌 경우 등에 대한 매입세액 공제)

법 제39조 제1항 제2호 단서에서 “대통령령으로 정하는 경우”란 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우를 말한다.

3. 재화 또는 용역의 공급시기 이후에 발급받은 세금계산서로서 해당 공급시기가 속하는 과세기간에 발급받은 경우(법 제34조 제3항에 따라 발급받은 경우를 포함한다)
5. 법 제32조 제2항에 따른 전자세금계산서 외의 세금계산서로서 재화또는 용역의 공급시기가 속하는 과세기간에 발급(법 제34조 제3항에 따른 발급을 포함한다)받았고, 그 거래사실도 확인되는 경우

부가가치세법 시행령(2016. 2. 17. 대통령령 제26983호로 개정된 것) 제75조

3. 재화 또는 용역의 공급시기 이후에 발급받은 세금계산서로서 해당 공급시기가 속하는 과세기간에 대한 확정신고기한까지 발급받은 경우

5. 법 제32조제2항에 따른 전자세금계산서 외의 세금계산서로서 재화 또는 용역의 공급시기가 속하는 과세기간에 대한 확정신고기한까지 발급받았고, 그 거래사실도 확인되는 경우

부가가치세법 시행령(2019. 2. 12. 대통령령 제29535호로 개정된 것) 제75조(아래 각호 신설)

7. 재화 또는 용역의 공급시기가 속하는 과세기간에 대한 확정신고기한이 지난 후 세금계산서를 발급받았더라도 그 세금계산서의 발급일이 확정신고기한 다음 날부터 6개월 이내이고 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 경우

가. 「국세기본법 시행령」 제25조 제1항에 따른 과세표준수정신고서와 같은 영 제25조의3에 따른 경정청구서를 세금계산서와 함께 제출하는 경우

나. 해당 거래사실이 확인되어 법 제57조에 따라 납세지 관할 세무서장, 납세지 관할 지방국세청장 또는 국세청장(이하 이 조에서 “납세지 관할 세무서장등”이라 한다)이 결정 또는 경정하는 경우

8. 재화 또는 용역의 공급시기 전에 세금계산서를 발급받았더라도 재화 또는 용역의 공급시기가 그 세금계산서의 발급일부터 30일 이내에 도래하고 해당 거래사실이 확인되어 법 제57조에 따라 납세지 관할 세무서장등이 결정 또는 경정하는 경우

9. 거래의 실질이 위탁매매 또는 대리인에 의한 매매에 해당함에도 불구하고 거래 당사자 간 계약에 따라 위탁매매 또는 대리인에 의한 매매가 아닌 거래로 하여 세금계산서를 발급받은 경우로서 그 거래사실이 확인되고 거래 당사자가 법 제48조·제49조 또는 제66조·제67조에 따라 납세지 관할 세무서장에게 해당 납부세액을 신고하고 납부한 경우

10. 거래의 실질이 위탁매매 또는 대리인에 의한 매매에 해당하지 않음에도 불구하고 거래 당사자 간 계약에 따라 위탁매매 또는 대리인에 의한 매매로 하여 세금계산서를 발급받은 경우로서 그 거래사실이 확인되고 거래 당사자가 법 제48조·제49조 또는 제66조·제67조에 따라 납세지 관할 세무서장에게 해당 납부세액을 신고하고 납부한 경우

11. 법 제3조 제2항에 따라 부가가치세를 납부해야 하는 수탁자가 위탁자를 재화 또는 용역을 공급받는 자로 하여 발급된 세금계산서의 부가가치세액을 매출세액에서 공제받으려는 경우로서 그 거래사실이 확인되고 재화 또는 용역을 공급한 자가 법 제48조·제49조 또는 제66조·제67조에 따라 납세지 관할 세무서장에게 해당 납부세액을 신고하고 납부한 경우

12. 법 제3조 제3항에 따라 부가가치세를 납부해야 하는 위탁자가 수탁자를 재화 또는 용역을 공급받는 자로 하여 발급된 세금계산서의 부가가치세액을 매출세액에서 공제받으려는 경우로서 그 거래사실이 확인되고 재화 또는 용역을 공급한 자가 법 제48조·제49조 또는 제66조·제67조에 따라 납세지 관할 세무서장에게 해당 납부세액을 신고하고 납부한 경우

부가가치세법 시행령(2021. 2. 17. 대통령령 제31445호로 개정된 것) 제75조(9, 10호 일부 개정하고, 11, 12호 신설)

9. 거래의 실질이 위탁매매 또는 대리인에 의한 매매에 해당함에도 불구하고 거래 당사자 간 계약에 따라 위탁매매 또는 대리인에 의한 매매가 아닌 거래로 하여 세금계산서를 발급받은 경우로서 그 거래사실이 확인되고 거래 당사자가 법 제48조·제49조 또는 제66조·제67조에 따라 납세지 관할 세무서장에게 해당 납부세액을 신고하고 납부한 경우

10. 거래의 실질이 위탁매매 또는 대리인에 의한 매매에 해당하지 않음에도 불구하고

거래 당사자 간 계약에 따라 위탁매매 또는 대리인에 의한 매매로 하여 세금계산서를 발급받은 경우로서 그 거래사실이 확인되고 거래 당사자가 법 제48조·제49조 또는 제66조·제67조에 따라 납세지 관할 세무서장에게 해당 납부세액을 신고하고 납부한 경우

11. 법 제3조 제2항에 따라 부가가치세를 납부해야 하는 수탁자가 위탁자를 재화 또는 용역을 공급받는 자로 하여 발급된 세금계산서의 부가가치세액을 매출세액에서 공제받으려는 경우로서 그 거래사실이 확인되고 재화 또는 용역을 공급한 자가 법 제48조·제49조 또는 제66조·제67조에 따라 납세지 관할 세무서장에게 해당 납부세액을 신고하고 납부한 경우

12. 법 제3조 제3항에 따라 부가가치세를 납부해야 하는 위탁자가 수탁자를 재화 또는 용역을 공급받는 자로 하여 발급된 세금계산서의 부가가치세액을 매출세액에서 공제받으려는 경우로서 그 거래사실이 확인되고 재화 또는 용역을 공급한 자가 법 제48조·제49조 또는 제66조·제67조에 따라 납세지 관할 세무서장에게 해당 납부세액을 신고하고 납부한 경우

부가가치세법 시행령(2022. 2. 15. 대통령령 제32419호로 개정된 것) 제75조(8, 9호 일부개정하고, 10호 삭제)

8. 재화 또는 용역의 공급시기 전에 세금계산서를 발급받았더라도 재화 또는 용역의 공급시기가 그 세금계산서의 발급일부터 6개월 이내에 도래하고 해당 거래사실이 확인되어 법 제57조에 따라 납세지 관할 세무서장등이 결정 또는 경정하는 경우

9. 다음 각 목의 경우로서 그 거래사실이 확인되고 거래 당사자가 법 제48조·제49조 또는 제66조·제67조에 따라 납세지 관할 세무서장에게 해당 납부세액을 신고하고 납부한 경우

가. 거래의 실질이 위탁매매 또는 대리인에 의한 매매에 해당함에도 불구하고 거래 당

사자 간 계약에 따라 위탁매매 또는 대리인에 의한 매매가 아닌 거래로 하여 세금계산서를 발급받은 경우

나. 거래의 실질이 위탁매매 또는 대리인에 의한 매매에 해당하지 않음에도 불구하고 거래 당사자 간 계약에 따라 위탁매매 또는 대리인에 의한 매매로 하여 세금계산서를 발급받은 경우

다. 거래의 실질이 용역의 공급에 대한 주선·중개에 해당함에도 불구하고 거래 당사자 간 계약에 따라 용역의 공급에 대한 주선·중개가 아닌 거래로 하여 세금계산서를 발급받은 경우

라. 거래의 실질이 용역의 공급에 대한 주선·중개에 해당하지 않음에도 불구하고 거래 당사자 간 계약에 따라 용역의 공급에 대한 주선·중개로 하여 세금계산서를 발급받은 경우

마. 다른 사업자로부터 사업(용역을 공급하는 사업으로 한정한다. 이하 이 호에서 같다)을 위탁받아 수행하는 사업자가 위탁받은 사업의 수행에 필요한 비용을 사업을 위탁한 사업자로부터 지급받아 지출한 경우로서 해당 비용을 공급가액에 포함해야 함에도 불구하고 거래 당사자 간 계약에 따라 이를 공급가액에서 제외하여 세금계산서를 발급받은 경우

바. 다른 사업자로부터 사업을 위탁받아 수행하는 사업자가 위탁받은 사업의 수행에 필요한 비용을 사업을 위탁한 사업자로부터 지급받아 지출한 경우로서 해당 비용을 공급가액에서 제외해야 함에도 불구하고 거래 당사자 간 계약에 따라 이를 공급가액에 포함하여 세금계산서를 발급받은 경우

10. 삭제 [2022.2.15]

부가가치세법 시행령(2023. 2. 28. 대통령령 제33271호로 개정된 것) 제75조(제9호에 사목 신설)

사. 법 제29조 제5항 제1호에 따라 같은 호에 따른 금액을 공급가액에 포함하지 않아야 함에도 불구하고 거래 당사자 간 계약에 따라 해당 금액을 같은 조 제6항에 따른 장려금이나 이와 유사한 금액으로 보고 이를 공급가액에 포함하여 세금계산서를 발급받은 경우

(나) 소결

현행 부가가치세법은 사실과 다른 세금계산서(실제 거래사실이 있는데, 거래일자, 상대방, 금액 등이 사실과 다르게 기재된 세금계산서)에 대해 원칙적으로 매입세액을 불공제하고, 법령에 열거된 일정한 사유가 있는 경우에 한하여 예외적으로 공제하는 방식으로 규정하고 있다. 사실과 다른 세금계산서에 대해 원칙적으로 매입세액 공제를 하지 않는 부가가치세법령에 대해서는 계속하여 비판이 제기되어 왔고,[3] 기획재정부도 사실과 다른 세금계산서에 대해 매입세액 불공제를 하는 것이 문제점이 있다는 인식을 하여 위 (가)항에서 보는 바와 같이 매입세액 불공제라는 원칙을 유지하면서도 사실과 다른 세금계산서에 대한 매입세액 불공제의 예외를 계속하여 확대해 오고 있다.

(2) 가산세

부가가치세법 제60조(가산세)

① 사업자가 다음 각 호의 어느 하나에 해당하면 각 호에 따른 금액을 납부세액에 더

3) 정인기·강성모, "공급가액이 사실과 다르게 적힌 세금계산서의 범위", 조세법연구 제27권 제2호, 한국세법학회(2021) ; 강성모, "세금계산서와 매입세액 공제", 조세법연구 제24권 제3호, 한국세법학회(2018) ; 김홍수·안창남, "부가치세법상 사실과 다른 세금계산서의 매입세액 불공제 제도 고찰", 조세와 법 제10권 제1호, 서울시립대 법학연구소(2017) ; 유철형, "소급하여 작성한 세금계산서와 사실과 다른 세금계산서", 조세판례백선, 한국세법학회(2005).

하거나 환급세액에서 뺀다.

1. 제8조 제1항 본문에 따른 기한까지 등록을 신청하지 아니한 경우에는 사업 개시일부터 등록을 신청한 날의 직전일까지의 공급가액 합계액의 1퍼센트

2. 대통령령으로 정하는 타인의 명의로 제8조에 따른 사업자등록을 하거나 그 타인 명의의 제8조에 따른 사업자등록을 이용하여 사업을 하는 것으로 확인되는 경우 그 타인 명의의 사업 개시일부터 실제 사업을 하는 것으로 확인되는 날의 직전일까지의 공급가액 합계액의 1퍼센트

② 사업자가 다음 각 호의 어느 하나에 해당하면 각 호에 따른 금액을 납부세액에 더하거나 환급세액에서 뺀다. 이 경우 제1호 또는 제2호가 적용되는 부분은 제3호부터 제5호까지를 적용하지 아니하고, 제5호가 적용되는 부분은 제3호 및 제4호를 적용하지 아니한다.

1. 제34조에 따른 세금계산서의 발급시기가 지난 후 해당 재화 또는 용역의 공급시기가 속하는 과세기간에 대한 확정신고 기한까지 세금계산서를 발급하는 경우 그 공급가액의 1퍼센트

2. 제34조에 따른 세금계산서의 발급시기가 지난 후 해당 재화 또는 용역의 공급시기가 속하는 과세기간에 대한 확정신고 기한까지 세금계산서를 발급하지 아니한 경우 그 공급가액의 2퍼센트. 다만, 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 경우에는 그 공급가액의 1퍼센트로 한다.

가. 제32조 제2항에 따라 전자세금계산서를 발급하여야 할 의무가 있는 자가 전자세금계산서를 발급하지 아니하고 제34조에 따른 세금계산서의 발급시기에 전자세금계산서 외의 세금계산서를 발급한 경우

나. 둘 이상의 사업장을 가진 사업자가 재화 또는 용역을 공급한 사업장 명의로 세금계산서를 발급하지 아니하고 제34조에 따른 세금계산서의 발급시기에 자신의 다른 사업장 명의로 세금계산서를 발급한 경우

5. 세금계산서의 필요적 기재사항의 전부 또는 일부가 착오 또는 과실로 적혀 있지 아

니하거나 사실과 다른 경우 그 공급가액의 1퍼센트. 다만, 대통령령으로 정하는 바에 따라 거래사실이 확인되는 경우는 제외한다.

③ 사업자가 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우에는 해당 각 호에 따른 금액을 납부세액에 더하거나 환급세액에서 뺀다.

1. 재화 또는 용역을 공급하지 아니하고 세금계산서 또는 제46조 제3항에 따른 신용카드매출전표등(이하 “세금계산서등”이라 한다)을 발급한 경우: 그 세금계산서등에 적힌 공급가액의 3퍼센트

2. 재화 또는 용역을 공급받지 아니하고 세금계산서등을 발급받은 경우: 그 세금계산서등에 적힌 공급가액의 3퍼센트

3. 재화 또는 용역을 공급하고 실제로 재화 또는 용역을 공급하는 자가 아닌 자 또는 실제로 재화 또는 용역을 공급받는 자가 아닌 자의 명의로 세금계산서등을 발급한 경우: 그 공급가액의 2퍼센트

4. 재화 또는 용역을 공급받고 실제로 재화 또는 용역을 공급하는 자가 아닌 자의 명의로 세금계산서등을 발급받은 경우: 그 공급가액의 2퍼센트

5. 재화 또는 용역을 공급하고 세금계산서등의 공급가액을 과다하게 기재한 경우: 실제보다 과다하게 기재한 부분에 대한 공급가액의 2퍼센트

6. 재화 또는 용역을 공급받고 제5호가 적용되는 세금계산서등을 발급받은 경우: 실제보다 과다하게 기재된 부분에 대한 공급가액의 2퍼센트

④ 사업자가 아닌 자가 재화 또는 용역을 공급하지 아니하고 세금계산서를 발급하거나 재화 또는 용역을 공급받지 아니하고 세금계산서를 발급받으면 사업자로 보고 그 세금계산서에 적힌 공급가액의 3퍼센트를 그 세금계산서를 발급하거나 발급받은 자에게 사업자등록증을 발급한 세무서장이 가산세로 징수한다. 이 경우 제37조 제2항에 따른 납부세액은 0으로 본다.

⑨ 제1항부터 제7항까지를 적용할 때에 제1항부터 제3항까지의 규정이 적용되는 부분에는 다음 각 호의 구분에 따른 규정을 각각 적용하지 아니한다.

1. 제1항이 적용되는 부분: 제2항(제2호는 제외한다)·제5항 및 제6항

2. 제2항(제2호는 제외한다)이 적용되는 부분: 제6항

3. 제2항 제2호 또는 제3항이 적용되는 부분: 제1항·제6항 및 제7항

4. 제3항 제3호가 적용되는 부분: 제2항 제2호 본문

5. 제3항 제5호가 적용되는 부분: 제2항 제5호 본문

(3) 조세범처벌법

제10조(세금계산서의 발급의무 위반 등)

① 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 행위를 한 자는 1년 이하의 징역 또는 공급가액에 부가가치세의 세율을 적용하여 계산한 세액의 2배 이하에 상당하는 벌금에 처한다.

1. 「부가가치세법」에 따라 세금계산서(전자세금계산서를 포함한다. 이하 이 조에서 같다)를 발급하여야 할 자가 세금계산서를 발급하지 아니하거나 거짓으로 기재하여 발급한 행위

② 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 행위를 한 자는 1년 이하의 징역 또는 공급가액에 부가가치세의 세율을 적용하여 계산한 세액의 2배 이하에 상당하는 벌금에 처한다.

1. 「부가가치세법」에 따라 세금계산서를 발급받아야 할 자가 통정하여 세금계산서를 발급받지 아니하거나 거짓으로 기재한 세금계산서를 발급받은 행위

③ 재화 또는 용역을 공급하지 아니하거나 공급받지 아니하고 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 행위를 한 자는 3년 이하의 징역 또는 공급가액에 부가가치세의 세율을 적용하여 계산한 세액의 3배 이하에 상당하는 벌금에 처한다.

1. 「부가가치세법」에 따른 세금계산서를 발급하거나 발급받은 행위

(4) 문제점과 개선방안(입법론)

세금계산서는 거래당사자들의 상호검증과 과세관청의 과세자료 확보 기능 등을 수행하고 있고, 전단계세액공제방식 하에서는 그 제도의 본질상 실제 재화나 용역의 매입이 인정된다면 공급을 받는 자에게 발생한 매입세액을 공제해 주어야 한다. 전단계세액공제방식에서의 매입세액 공제를 납세자의 권리로 보기도 한다.[4)]

한편, 부가가치세법에서 필요적 기재사항이 사실과 다르게 적힌 세금계산서에 의한 매입세액공제를 제한하는 입법취지는 현행법이 채택한 전단계세액공제 제도의 정상적인 운영을 위해서는 과세기간별로 각 거래 단계에서 사업자가 공제받을 매입세액과 전단계 사업자가 거래 징수할 매출세액을 대조하여 상호 검증하는 것이 필수적인 점을 고려하여 세금계산서의 정확성과 진실성을 확보하기 위한 것이다(대법원 2019. 8. 30. 선고 2016두62726 판결, 대법원 2016. 2. 18. 선고 2014두35706 판결 등 참조). 또한 매입세액 불공제 조항은 필요적으로 기재해야 할 세금계산서의 내용이 사실대로 기재되지 아니할 때에는 부가가치세법상 납부세액을 산정하는 계산서로서의 기능 등을 다하지 못하게 되어 그 결과 부가가치세 제도의 기초가 크게 흔들리는 점 등을 고려한 제재규정으로 보고 있다(헌법재판소 2002. 8. 29. 선고 2000헌바50 결정).

현행법은 사실과 다른 세금계산서에 대해 매입세액 불공제에 더하여 가산세를 부과할 뿐만 아니라(부가가치세법 제60조), 조세범처벌법 위반으로 형사처벌(조세범처벌법 제10조)까지 하는 등 동일한 행위에 대해 3중의 제재를 가하고 있다. 이는 부가가치세가 거래세로서 이익에 대해 과세하는 세목이 아니라 외형인 매출액에 대해 과세하는 세목이라는 점에서 볼 때 납세의무자에게 과도한 부담을 지우는 것이다.

4) 김천옥, "사실과 다른 세금계산서에 대한 매입세액 불공제 제도와 그 타당성에 관한 연구 -과세기간 경과 후 발행된 세금계산서를 중심으로-", 조세연구 제11권 제3집, 한국조세연구포럼(2011), 109면 ; 정인기·강성모, 앞의 글, 161면.

사실과 다른 세금계산서에 대한 매입세액 불공제의 입법취지를 고려하더라도 전단계세액공제방식을 취하고 있는 현행법 하에서는 재화나 용역을 공급하지 않은 가공거래가 아니라 실제 재화나 용역을 공급한 사실이 있다면, 세금계산서의 필요적 기재사항 중 일부가 다르게 기재되었다고 하더라도 매입세액을 공제해 줌이 타당하다.[5] 사실과 다른 세금계산서에 대해 3중의 제제를 가하고 있는 현행법에 대한 개선방안(입법론)으로는 실제 거래사실이 인정된다면 세금계산서의 기재사항이 사실과 다른 경우에도 매입세액 공제를 전면적으로 허용하되, 세금계산서의 필요적 기재사항에 대한 위반 형태에 따라 가산세에 차등을 두어 규정하고,[6] 조세범처벌법에 따른 제재를 하는 것으로 함이 바람직하다.

라. 대상 판결의 의의

대상 판결은, 이 사건 세금계산서상 매입세액은 원고에 대한 용역의 공급시기인 2020년 제2기분 매출세액에서 공제할 수 있는 것이지, 공급시기가 다른 2021년 제1기분 매출세액에서는 공제받을 수 없는데, 원고가 용역의 공급시기와 다른 과세기간인 2021년 제1기분에 대해 부가가치세 환급신고를 하여 환급받지 못한 것이므로 피고의 사실과 다른 세금계산서 발급과 원고의 매입세액 불공제로 인한 손해 사이에 상당인과관계를 인정할 수 없다는 이유로 원고의 손해배상청구를 배척하였다. 결국 원고는 지금이라도 이 사건 세금계산서를 가지고 부가가치세법 시행령 제75조 제7호에 따라 2020년 제2기분 부가가치세에 대한 경정청구를 통하여 이 사건 세금계산서 관련 매입세액을 공제받을 수 있는 것이므로 원고가 이 사건 세금계산서로 인하여 매입세액 상당의 손해를 입

5) 정인기·강성모, 앞의 글, 161면, 179면 ; 강성모, 앞의 글, 243-244면 ; 김홍수·안창남, 앞의 글, 96-97면 ; 유철형, 앞의 글, 508면.

6) 이 방안은 매입세액 공제를 부인하는 것이 전단계세액공제 방식에 의한 현행 부가가치세제의 본질에 반한다는 점을 주된 근거로 한다. 김찬돈, "공급시기나 과세기간이 경과한 후에 작성일자를 공급시기로 소급하여 세금계산서를 작성·교부하였더라도 그 거래사실이 확인되는 경우, 당해 부가가치세 매입세액의 공제 가부", 대법원판례해설(통권 제39호, 2001), 제106면 ; 헌법재판소 2002. 8. 29. 선고 2000헌바50 결정의 소수의견은 이 방안을 지지하고 있다.

었다고 보기는 어렵다. 재화나 용역을 공급받고 사실과 다른 세금계산서를 발급받은 자를 그 세금계산서를 발급한 자를 상대로 손해배상청구를 할 수 있는지 여부는 일률적으로 판단할 수 없고, 개별 사안별로 사실과 다른 세금계산서의 발급과 손해발생(매입세액 불공제와 가산세) 사이에 인과관계가 있는지 여부에 따라 판단할 문제이다.