

제휴 포인트 사용액이 부가가치세 공급가액에 포함되지 않는 에누리액에 해당하는지(대법원 2023. 6. 1. 선고 2019두58766 판결)

유철형 변호사

1. 에누리액 관련 판례의 법리

부가가치세법은 부가가치세 과세표준에 포함하지 아니하는 금액의 하나로 에누리액을 규정하고 있고, ‘에누리액’은 ‘재화 또는 용역의 공급에 있어서 그 품질·수량 및 인도·공급대가의 결제 기타 공급조건에 따라 그 재화 또는 용역의 공급 당시의 통상의 공급가액에서 일정액을 직접 공제하는 금액’이라고 규정되어 있다.

이와 같이 재화나 용역의 공급과 관련하여 그 품질·수량이나 인도·공급대가의 결제 등의 공급조건이 원인이 되어 통상의 공급가액에서 직접 빼는 에누리액은, 그 발생시기가 재화나 용역의 공급시기 전으로 한정되지 아니하고 그 공제나 차감의 방법에도 특별한 제한이 없다. 따라서 공급자가 재화나 용역의 공급 시 통상의 공급가액에서 일정액을 빼 가액만을 받는 방법뿐만 아니라, 공급가액을 전부 받은 후 그 중 일정액을 반환하거나 또는 이와 유사한 방법에 의하여 발생할 수 있다(대법원 2015. 12. 23. 선고 2013두19615 판결). 즉, 거래당사자 사이에 사전이든 사후든 공급조건에 대한 명시적 또는 묵시적 약정이 인정되는 경우 그 공급조건에 따라 재화 또는 용역의 공급대가에서 공제되는 가액은 에누리액에 해당된다는 것이 대법원 판례이다.

1. 사실관계

가. 원고는 온라인 쇼핑몰(이하 ‘이 사건 쇼핑몰’이라 한다)을 운영하고 있다.

나. 원고는 각자 포인트 제도를 운영하는 제휴사들과 다음과 같이 개별적으로 업무제휴 계약을 체결하고, 고객이 이 사건 쇼핑몰에서 재화 또는 용역을 구입할 때 결제대금에서 제휴사들로부터 부여 또는 적립받은 포인트(이하 통틀어 ‘제휴 포인트’라 한다. 제휴 포인트는 선택적 복지제도 시행으로 부여된 ‘복지포인트’와 그 밖의 ‘제휴사포인트’로 구분된다) 상당액을 공제해 주었다.

1) 제휴사포인트의 경우, 해당 제휴사의 회원은 제휴사가 운영하는 온라인 사이트에 링크된 이 사건 쇼핑몰에서 재화 또는 용역을 구입할 때 그 대금의 일정 비율을 포인트로 적립할 수 있고, 적립한 포인트를 1포인트당 1원으로 환산하여 사용할 수 있다. 원고는 적립된 포인트 상당액을 해당 제휴사에게 현금 등으로 지급하고, 사용된 포인트 상당액을 해당 제휴사로부터 현금으로 지급받았다.

2) 복지포인트의 경우, 해당 제휴사 또는 그 위탁사의 임직원은 제휴사가 운영하는 온라인 사이트에 링크된 이 사건 쇼핑몰에서 재화 또는 용역을 구입할 때 보유 포인트를 1포인트당 1원으로 환산하여 사용할 수 있으나, 포인트를 적립할 수는 없다. 원고는 사용된 포인트 상당액을 해당 제휴사로부터 현금으로 지급받고, 매출액의 일정 비율로 계산한 수수료를 해당 제휴사에게 지급하였다.

다. 원고는 제휴 포인트 사용액을 부가가치세 과세표준에 포함하여 2011년 제2기부터 2016년 제1기까지의 부가가치세를 신고 및 납부하였다가 제휴 포인트 사용액이 부가가치세 과세표준에서 제외되는 예누리액에 해당한다고 주장하며, 피고에게 위 부가가치세 중 일정액의 환급을 구하는 취지의 경정청구를 하였으나, 피고는 이를 거부하였다(이하 ‘이 사건 처분’이라 한다).

2. 이 사건의 쟁점

이 사건의 쟁점은 제휴 포인트 사용액이 부가가치세 공급가액에 포함되지 않는 에너지 액에 해당하는지 여부이다.

3. 원심 판결의 요지(서울고등법원 2019. 10. 25. 선고 2019누39613 판결)

가. 인정사실

1) 이 사건 쇼핑몰의 거래구조별 과세표준 및 제휴 포인트 차감 방법

가) 원고는 이 사건 쇼핑몰 운영자로서 ‘직판매 거래’ (원고가 공급처로부터 구매한 물품을 고객에게 직접 판매하는 거래)와 ‘위탁판매 거래’ (원고가 위탁자로부터 물품 또는 용역의 판매를 위탁 받아 약정된 ‘위탁판매수수료’ 를 수취하기로 하고 위탁판매인의 지위에서 위 물품 또는 용역을 고객에게 판매하는 거래)를 병행하고 있다.

나) 직판매 거래의 경우, 원고가 고객에게 판매한 물품의 공급가액의 합계액이 원고의 부가가치세 과세표준이 되는데, 원고는 고객이 사용한 제휴 포인트만큼 위 물품의 공급대가를 차감하였다.

다) 위탁판매 거래의 경우, 원고는 고객이 결제한 물품 또는 용역의 공급대가에서 위탁판매수수료를 공제한 나머지 금액을 위탁자에게 지급하는데, 고객이 결제한 공급대가는 위탁자의 매출로 인식되고, 위 위탁판매수수료의 공급가액의 합계액이 원고의 부가가치세 과세표준이 된다. 위탁상품의 판매가격은 고객이 사용한 제휴 포인트만큼 차감되나, 그 부담은 원고에게 귀속되어 그만큼 원고의 위탁판매수수료가 차감된다(갑 제13호증 ‘거래기본계약서’ 21~22쪽).

2) 제휴 포인트의 종류

제휴 포인트는 제휴사의 성격, 적립·정산방법 등의 차이에 따라 ① XX카드 주식회사의 ‘CCC’, ② OOO 플래닛 주식회사의 ‘GGG캐쉬백 포인트’, XX아이티 주식회사의 ‘XX포인트’, XXX비즈니스플랫폼 주식회사의 ‘DDD마일리지’, FFF페어 주식회사의 ‘FFF포인트’, XXX드림 주식회사의 ‘XX캐쉬포인트’, 주식회사 EEE의 ‘EEE포인트’, XXX 주식회사의 ‘XXFREE포인트’ (이하 ①, ②의 포인트를 통칭하여 ‘제휴사 포인트’라 한다), ③ 주식회사 KKK의 BBB 복지 포인트, 주식회사 CCCC의 CCCC 복지 포인트, DDDD 주식회사(이하 위 각 제휴사의 회사명에서 주식회사를 생략한다)의 DDDD 복지 포인트 등(이하 ‘복지 포인트’라 한다), ④ 그 밖의 ‘출처불명 포인트’로 분류된다.

3) 제휴사 포인트 정산방법

고객은 이 사건 쇼핑몰에서 재화 또는 용역을 구입하면서 일정비율의 제휴사 포인트를 적립할 수 있고, 그 적립한 제휴사 포인트를 1포인트당 1원만큼 결제대금으로 사용할 수 있는데, 이 사건 쇼핑몰에서의 제휴사 포인트 적립·사용에 따른 원고와 제휴사 사이의 정산방법은 각 제휴사 포인트별로 다음과 같다.

가) CCC

원고는 이 사건 쇼핑몰에서 OO카드로 결제되는 1차 거래 시 적립된 CCC(결제액의 2.5%) 상당의 금액을 OO카드에 현금으로 지급하거나 OO카드로부터 받는 가맹점 대금에서 공제하고, 이 사건 쇼핑몰에서 2차 거래 시 사용된 CCC 상당의 현금을 OO카드로부터 지급받는다(갑 제1호증 ‘CCC 업무제휴계약서’ 제3조 제1항, 제5조 제5항, 갑 제

9호증 ‘업무제휴계약서’ 제9조 제3항).

나) GGG캐쉬백포인트

원고는 이 사건 쇼핑몰에서 GGG캐쉬백서비스 회원 고객의 1차 거래시 적립된 GGG캐쉬백포인트(결제액의 3%) 상당의 현금을 000 플래닛에 지급하고(갑 제10호증의 1 ‘온라인쇼핑몰 제휴계약서’ 제4조), 이 사건 쇼핑몰에서 2차 거래 시 사용된 GGG캐쉬백포인트 상당의 현금을 000 플래닛으로부터 지급받는다(갑 제3호증 ‘GGG캐쉬백서비스 온라인 제휴계약서’ 제5조 제1항).

다) XX포인트

원고는 이 사건 쇼핑몰에서 XX아이티 운영 제휴사이트 회원 고객의 1차 거래 시 적립된 XX포인트(결제액의 3%) 상당의 현금을 XX아이티에 지급하고, 이 사건 쇼핑몰에서 사용된 XX포인트 상당의 현금을 XX아이티로부터 지급받는다(갑 제14호증의 1 ‘GS SHOP 제휴계약서’ 제6조 제1항, 제7조 제1항).

라) DDD마일리지

원고와 XXX비즈니스플랫폼은 이 사건 쇼핑몰에서 XXX비즈니스플랫폼 회원 고객의 1차 거래 시 적립된 결제금액의 1% 상당의 DDD마일리지를 각 절반 (0.5%)씩 분담하기로 하고, 매 정산기간(전월 26일부터 당월 25일까지)마다 DDD마일리지 적립액과 2차 거래 사용액을 합산하여 적립액이 더 크면 원고가 XXX비즈니스플랫폼에 그 차액을 지급하고, 사용액이 더 크면 XXX비즈니스플랫폼이 원고에게 그 차액을 지급한다(갑 제15호증 ‘DDD마일리지 가맹점 추가 합의서’).

마) FFF포인트

이 사건 쇼핑몰에서 FFF페어 운영 제휴사이트 회원 고객의 1차 거래 시 결제금액의 1%의 비율로 FFF포인트가 적립되고, 원고는 결제금액의 1.8% 상당의 현금을 FFF페어에 지급하며, 이 사건 쇼핑몰에서 사용된 FFF포인트(그 중 AA&포인트와 교환되어 사용된 것은 없다) 상당의 현금을 FFF페어로부터 지급받는다[갑 제16호증 ‘EC 일반제휴계약(FFF페어)’ 제5조 제6항, 제7조].

바) XX캐쉬포인트

원고는 이 사건 쇼핑몰에서 XXX드림 운영 제휴사이트 회원 고객의 1차 거래 시 적립된 XX캐쉬포인트 상당의 현금(결제액의 0%)을 XXX드림에 지급하고, 이 사건 쇼핑몰에서 사용된 XX캐쉬포인트 상당의 현금을 XXX드림으로부터 지급받는다[갑 제17호증의 3 ‘포인트 제휴계약(XX캐쉬)’ 제7조].

사) EEE포인트

이 사건 쇼핑몰에서 EEE 운영 제휴사이트 회원 고객의 1차 거래 시 결제금액의 1%의 비율로 EEE포인트가 적립되고, 원고는 결제금액의 1.8% 상당의 현금을 EEE에 지급하며, 이 사건 쇼핑몰에서 사용된 EEE포인트(그 중 AA&포인트와 교환되어 사용된 것은 없다) 상당의 현금을 EEE으로부터 지급받는다[갑 제18호증 ‘EC 일반제휴 계약(포인트 교환)’ 제5조 제6항, 제7조].

아) XXFREE포인트

이 사건 쇼핑몰에서 XXX 운영 XXFREE멤버십 회원 고객의 1차 거래 시 결제금액의 2%의 비율로 XXFREE포인트가 적립되고, 원고는 결제금액의 2% 상당의 현금을 XXX에 지급하며, 이 사건 쇼핑몰에서 사용된 XXFREE포인트 상당액에서 위 포인트의 2% 상당액을 공제한 현금을 XXX로부터 지급받는다(갑 제19호증 ‘제휴계약서’ 제4조, 제5조, 제6조).

4) 복지 포인트의 정산방법

제휴사의 임직원 등은 이 사건 쇼핑몰에서 재화 또는 용역을 구입할 때 제휴사로부터 지급받은 복지 포인트를 1포인트당 1원만큼 결제대금으로 사용할 수 있으나, 이 사건 쇼핑몰에서 재화 또는 용역을 구입한 것에 대하여 일정 비율의 복지 포인트가 적립되는 않는다. 원고는 이 사건 쇼핑몰에서 사용된 복지 포인트 상당의 현금을 제휴사로부터 지급받고, 제휴사의 임직원 등이 이 사건 쇼핑몰에서 구입한 재화 또는 용역의 순매출액 또는 거래액의 일정 비율 상당액을 판매수수료(부가가치세 별도)로 제휴사에 지급한다[갑 제2호증 ‘EC 일반제휴 계약(KKK)’ 제7조, 갑 제25호증의 1 온라인복지사이트 제휴계약서 제6조, 갑 제25호증의 2 온라인복지사이트 제휴계약서 제7조].

[인정근거] 다툼 없는 사실, 갑 제1, 2, 3, 6 내지 25, 27호증(가지번호 있는 것은 각 가지번호 포함)의 각 기재, 이 법원의 현장검증 결과, 변론 전체의 취지

나. 판단

1) 관련 법리

가) 구 부가가치세법(2017. 12. 19. 법률 제15223호로 개정되기 전의 것,¹⁾ 이하 같다) 제

29조 제1항, 제3항 후문은 재화 또는 용역의 공급에 대한 부가가치세의 과세표준은 해당 과세기간에 공급한 재화 또는 용역의 공급가액을 합한 금액으로 하고, 이 경우 대금, 요금, 수수료, 그 밖에 어떤 명목이든 상관없이 재화 또는 용역을 공급받는 자로부터 받는 금전적 가치 있는 모든 것을 공급가액에 포함한다고 규정하면서, 제3항 전문 및 각 호에서, 금전으로 대가를 받는 경우에는 ‘그 대가’ (제1호)를, 금전 외의 대가를 받는 경우에는 ‘자기가 공급한 재화 또는 용역의 시가’ (제2호)를, 외상거래, 할부거래 등 그 밖에 재화 또는 용역을 공급하는 경우에는 ‘공급 형태 등을 고려하여 대통령령으로 정하는 가액’ (제6호)을 공급가액으로 규정하고 있다.

그리고 구 부가가치세법 제29조 제5항 각 호는 ‘공급가액에 포함하지 아니하는 금액’을 규정하면서 그 중 하나로 제1호에서 ‘재화나 용역을 공급할 때 그 품질이나 수량, 인도조건 또는 공급대가의 결제방법이나 그 밖의 공급조건에 따라 통상의 대가에서 일정액을 직접 깎아주는 금액’, 즉 ‘에누리액’을 들고 있고, 제6항은 “사업자가 재화 또는 용역을 공급받는 자에게 지급하는 장려금이나 이와 유사한 금액 및 제45조 제1항에 따른 대손금액은 과세표준에서 공제하지 않는다.”고 규정하고 있다.

위와 같은 관련 법령의 내용과 체계에 의하면, 부가가치세의 과세표준에 포함되기 위해서는 재화나 용역의 공급과 대가관계에 있는 것을 받아야 할 뿐만 아니라 그것이 금전 또는 금전적 가치가 있는 것이어야 한다. 그런데 에누리액은 재화나 용역의 공급과 관련하여 그 품질·수량이나 인도조건·공급대가의 결제방법 등의 공급조건이 원인이 되어 통상의 공급가액에서 직접 공제·차감되는 것으로서 거래상대방으로부터 실제로 받은 금액이 아니므로 부가가치세의 과세표준에서 제외되며, 그 공제·차감의 방법에 특별한 제한은 없다.

1) 이 사건 처분의 대상인 과세기간 중 일부에는 2013. 6. 7. 법률 제11873호로 전부개정되기 전의 구 부가가치세법과 2013. 6. 28. 대통령령 제24638호로 전부개정되기 전의 구 부가가치세법 시행령이 적용되는데, 전부개정 후 법령과는 조문 순서와 표현 등에 있어 차이가 있으나, 실질적인 내용은 동일하므로, 논의의 편의상 구 부가가치세법(2017. 12. 19. 법률 제15223호로 개정되기 전의 것)과 구 부가가치세법 시행령(2017. 2. 7. 대통령령 제27838호로 개정되기 전의 것)을 적용법령으로 하여 판단한다.

나) 이러한 법리에 비추어 보면, 사업자가 고객에게 재화나 용역을 공급하는 1차 거래를 하면서 매출액의 일정비율에 해당하는 점수를 적립해 주고, 향후 그 고객에게 다시 재화나 용역을 공급하는 2차 거래를 하면서 그 적립된 점수 상당의 가액을 공제하고 나머지 금액만 현금 등으로 결제할 수 있도록 한 경우에, 2차 거래에서 그 적립된 점수 상당만큼 감액된 가액은 결국 사업자와 고객 사이에서 미리 정해진 공급대가의 결제 조건에 따라 공급가액을 직접 공제·차감한 것으로서 예누리액에 해당한다. 즉 1차 거래에서 적립된 점수는 사업자가 1차 거래 때 고객에게 약속한 할인 약정의 내용을 수치화하여 표시한 것에 불과하고 그 할인 약정에 따라 2차 거래 때 그 점수 상당만큼 공제된 가액은 2차 거래의 공급가액에 포함할 수 없다고 보아야 한다.

또한 사업자가 위와 같은 점수 적립에 의한 대금 공제제도를 다른 사업자와 함께 운영하면서 각자의 1차 거래에서 고객에게 점수를 적립해주고 그 후 고객이 사업자와 2차 거래를 할 때에 그 적립된 점수 상당의 가액을 대금에서 공제하고 나머지 금액만 현금 등으로 결제할 수 있도록 한 경우에, 이 역시 여러 사업자와 고객 사이에 미리 정해진 공급가액 결제 조건에 따라 공급가액을 직접 공제·차감한 것으로서 예누리액에 해당하며, 그 점수 상당의 공제된 가액을 2차 거래의 공급가액에 포함할 수 없음은 마찬가지라 할 것이다.

한편 사업자들 사이에 2차 거래에서 대금 공제에 사용된 점수와 관련하여 내부적으로 일정한 기간 등을 정하여 상호간에 사용된 점수를 정산하고 그 차액 상당액을 정산금으로 지급하도록 하였더라도, 이는 특정한 2차 거래뿐만 아니라 사업자들 사이의 사전에 약정된 점수 적립 및 그 사용에 따른 계속적인 정산관계를 전제로 하여 각자 적립한 점수를 넘는 공급가액 공제와 관련한 손실을 서로 전보해 주는 것으로서, 다수 사업자들이 점수 적립에 의한 대금 공제제도를 통합 운영함에 따른 위험을 분담하는 한편 대금 공제가 가능한 대상 거래를 확대하여 고객들의 활발한 구매를 유도함으로써

관련 사업자들 전체의 이익을 도모하려는 것이다. 즉 이 경우에도 적립된 점수는 여러 사업자들이 공통적으로 고객과 사전에 마친 할인 약정에 따른 할인 가능 금액을 수치화하여 표시한 것에 불과하고, 2차 거래의 공급자 자신이 1차 거래에서 적립한 점수에 관하여는 2차 거래에서 사용하더라도 다른 사업자들로부터 정산금을 받을 수 없으며, 또한 사업자들 사이의 정산금은 2차 거래와 별도로 이루어진 통합 정산약정 및 계속적인 거래의 결과에 의하여 산정된다. 따라서 여러 사업자들 사이의 정산약정에 따라 사업자가 고객이 아닌 다른 사업자들로부터 정산금을 지급받더라도 이는 2차 거래의 공급과 대가관계에 있다고 볼 수 없고, 적립된 점수의 교차사용 및 정산이 예정되어 있다는 사정만을 가지고 적립된 점수에 의하여 할인된 가격이 예누리액이 아니고 2차 거래의 공급가액에 포함되어야 한다고 보기도 어렵다(대법원 2016. 8. 26. 선고 2015두 58959 전원합의체 판결 등 참조). 그런데 제휴사업자 사이에서의 정산의 시기와 방법은 사업상 필요에 의하여 사후 정산 또는 사전 예치금 구조 중 어느 것을 채택하느냐에 따라 달라지는 것일 뿐이므로, 위와 같은 법리는 사전 예치금 구조에 의한 이 사건 제휴포인트 적립 및 사용에 있어서도 동일하게 적용되어야 한다.

2) 제휴사 포인트에 대하여

앞서 인정한 사실 및 변론 전체의 취지에 의하여 알 수 있는 다음과 같은 사정을 종합하면, 제휴사 포인트 사용액은 공급가액에 포함되지 않는 예누리액에 해당한다.

가) 직판매 거래의 경우, 원고와 제휴사는 업무제휴를 맺고, 제휴사 회원인 고객이 이 사건 쇼핑몰 등 제휴사의 가맹점에서 재화나 용역을 구입하는 1차거래에서 일정비율의 제휴사 포인트를 적립해주고, 고객이 그 적립된 제휴사 포인트를 사용하여 이 사건 쇼핑몰 등 제휴사의 가맹점에서 재화나 용역을 구입하는 2차 거래 때 결제대금을 할인받을 수 있도록 하였는바, 1차 거래에서 적립된 제휴사 포인트는 1차 거래때 고객에게

약속한 할인 약정의 내용을 수치화하여 표시한 것에 불과하고, 고객이 2차 거래 때 이 사건 쇼핑몰에서 재화나 용역을 구입하면서 제휴사 포인트를 사용하여 그 상당의 결제 대금을 할인받은 것은 결국 미리 정해진 사용 조건에 따라 공급가액을 직접 공제받은 것이다.

나) 위탁판매 거래의 경우, 위탁판매인인 원고와 위탁자 사이에 이루어진 거래기본계약의 내용과 거래관행 등에 비추어 보면, 위탁자는 고객이 이 사건 쇼핑몰에서 재화나 용역을 구입할 때에 제휴사 포인트 사용에 따른 결제대금 할인에 동의하고, 그로 인하여 할인된 결제대금만큼 원고에게 지급하여야 할 위탁판매수수료를 공제하기로 명시적 또는 묵시적으로 약정한 것으로 보이므로, 원고와 위탁자 사이에 위 할인액의 발생근거, 적용사유, 공제액수 등에 관한 사전합의가 있었다고 할 것이고, 이에 따라 위탁판매용역의 제공 대가인 위탁판매수수료가 직접 공제된 것이다(대법원 2016. 6. 23. 선고 2014두298 등 병합 판결 참조).

다) 원고가 1차 거래 시 구매금액의 일정비율을 점수화하여 제휴사 포인트로 적립하는 한편, 그 포인트 상당의 현금을 제휴사에 지급하고, 적립된 포인트가 2차 거래 시 사용되면 제휴사로부터 사용된 포인트 상당액을 지급받기로 하는 등 위 각 제휴계약서와 합의서상 1차 거래와 연결되는 2차 거래가 예정되어 있어 제휴사 포인트 사용액이 2차 거래의 공급가액에 포함되지 아니하는 에누리액에 해당하는지 여부를 판단하기 위해서는 1·2차 거래를 통틀어 살펴볼 수밖에 없는 점 등에 비추어, 비록 위 각 제휴계약서와 합의서상 1차 거래에 따라 지급되는 현금이 수수료로 포기되어 있다 하여 이를 피고의 주장과 같이 판매수수료로서 포인트 적립 및 정산과 무관한 ‘장려금’이나 이와 유사한 마케팅 비용에 불과한 것으로 볼 수는 없다.

라) 원고가 제휴사로부터 지급받는 제휴사 포인트 사용액(정산금)은 결국 원고를 포함

한 제휴관계에 있는 사업자들이 고객과의 1차 거래에서 공급대가로 받았던 금전의 일부여서, 이를 다시 2차 거래의 공급가액에 포함시키게 되면 사업자들 전체를 놓고 볼 때 실제로 받은 금전보다 공급가액 합계액이 더 커지게 되어 실질과세원칙상 부당한 결과가 발생한다.

마) 고객이 FFFF포인트를 사용할 것인지 여부, 그리고 어떠한 방법으로 사용할 것인지는 고객의 선택에 달려 있으며, 그 사용 방법의 실질에 따라 과세를 하면 충분하다. 그런데 GGG캐쉬백 포인트와 관련하여 경정청구의 대상이 된 이 사건 쇼핑물 거래의 내용, 포인트를 현금으로 충전하기 위해서는 일반적으로 충전액의 3% 상당의 수수료를 별도로 부담하여야 하는 점, OO ATM기기에서의 충전 등 수수료를 부담하지 않는 방법으로 충전이 가능하다고 하더라도 충전 포인트를 사용하면 카드 결제나 계좌이체의 경우에 주어지는 AA&포인트나 카드 포인트 적립 등의 혜택이 전무한 점, XX캐쉬포인트의 경우에도 현금으로 충전한 포인트를 사용하면 유사한 불이익을 입게 되는 점, 이러한 상황 하에서 거래 당사자에게 기대되는 합리적 선택의 결과 등을 고려할 때, 경험칙상 이 사건 쇼핑물 거래 고객이 미리 필요한 GGG캐쉬백 포인트 또는 XX캐쉬포인트를 현금으로 구입한 후 2차 거래에 임하거나 2차 거래의 공급가액 중 위 포인트들로 결제하지 못하는 부족분을 현금으로 구입하여 사용하는 경우가 있을지 매우 의심스럽다. 그렇다면 위와 같은 예외적인 사정인 2차 거래의 이 사건 제휴 포인트 사용액 중 현금 충전에 의한 포인트 사용액에 관하여 원고에게 증명책임을 지우기는 어렵고 피고가 증명책임을 부담한다고 할 것인데, 피고가 제출한 증거만으로 이를 인정하기에 부족하다.

바) DDD마일리지, FFF포인트, EEE포인트, XXFREE포인트의 경우 적립된 포인트와 이 사건 쇼핑물에서 사용된 포인트가 같은 경우를 가정하더라도 원고와 해당 제휴사와의 각 약정상 원고가 부담한 적립액과 정산받는 포인트 사용액이 일치하지 아니하나(DDD

마일리지는 적립액 < 정산액, 나머지 3개의 포인트는 적립액 > 정산액), 이는 제휴 포인트 사용액의 에누리성 인정 여부가 아닌, 그 차액 상당의 손익의 귀속 주체에 대한 소득 처리 및 그에 따른 법인세 등의 과세와 관련된 문제로 보인다.

사) 사업자들이 정산을 할 것인지 여부, 그리고 정산을 하면서 얼마를 주고받을 것인지는 모두 사업자들 사이에서 이루어진 약정에 의하여 이루어지며, 이에 관하여 고객은 아무런 이해관계가 없고, 고객으로서는 2차 이후의 거래에서 가격을 할인·공제받고 그에 따라 포인트가 소멸되는 결과가 발생될 뿐인데, 위 정산관계를 이유로 고객으로부터 그 상당의 공급대가가 지급되어 할인·공제가 이루어지지 아니하였다고 할 수 없다.

아) 피고는 2017. 2. 7. 대통령령 제27838호로 개정된 구 부가가치세법 시행령 제61조 제1항 제9호의 개정 취지에 비추어 제휴사 포인트 사용액은 공급가액에 포함되어야 한다는 취지로 주장한다.

그러나 위 시행령 제61조 제1항 제9호는 마일리지 또는 상품권으로 결제받은 금액에 대한 부가가치세 과세방법을 보완하기 위하여 신설된 규정으로, 2017. 4. 1.부터 시행되고, 그 시행 이후 재화나 용역을 공급하거나 공급받는 분 또는 재화를 수입신고하는 분부터 적용되는데, 이 사건 부가가치세의 과세기간은 2011년 2기부터 2016년 1기까지인 점 등을 종합하면, 위 시행령 제61조 제1항 제9호의 개정 취지에 비추어 제휴사 포인트 사용액이 공급가액에 포함된다고 볼 수 없으므로, 피고의 위 주장은 이유없다.

3) 복지 포인트에 대하여

앞서 인정한 사실 및 변론 전체의 취지에 의하여 알 수 있는 다음과 같은 사정을 종합

하면, 복지 포인트 사용액은 원고의 공급과 대가관계에 있는 금전적 가치가 있는 것이므로 공급가액에 포함되지 않는 에누리액에 해당하지 않는다.

가) 구 부가가치세법 제29조 제1항, 제3항 등의 문언과 내용 및 그 취지 등에 비추어 공급자가 어떠한 공급과 관련하여 재화나 용역을 공급받는 자가 아닌 제3자에게서 금전 또는 금전적 가치가 있는 것을 받는 경우에 그것이 공급과 대가관계에 있는 때에는 부가가치세의 과세표준에 포함될 수 있다. 그런데 복지 포인트 제도는, 제휴사가 임직원 등에게 이 사건 쇼핑물에서 결제수단으로 사용할 수 있는 복지 포인트를 적립해주겠다는 약정을 이행하기 위하여 원고와 업무제휴를 맺고, 위 임직원 등이 복지 포인트를 사용하여 이 사건 쇼핑물에서 재화나 용역을 구입하면서 결제대금을 할인받는 경우, 제휴사가 원고에게 복지 포인트 사용액 전액을 지급하는 것이다. 위와 같은 거래 내용이나 형태를 실질적으로 살펴보면, 제휴사는 자신의 부담으로 임직원 등을 대신하여 원고가 제공하는 재화나 용역의 대가를 대납한 것으로 원고의 공급과 대가관계에 있다고 평가할 수 있다.

나) 구 부가가치세법 제29조 제3항에 의하면, 대금, 요금, 수수료, 그 밖에 어떤 명목이든 상관없이 재화 또는 용역을 공급받는 자로부터 받는 ‘금전적 가치 있는 모든 것’이 공급가액에 포함되는데, 원고는 제휴사로부터 복지 포인트 사용액 전액을 현금으로 무조건 지급받고 있으므로, 원고의 입장에서 복지 포인트는 ‘금전적 가치가 있는 것’에 해당하느바, 원고가 제휴사의 임직원 등에게 제공하는 재화나 용역의 대가의 전부 또는 일부를 복지 포인트로 받는다면 이는 ‘금전으로 대가를 받은 경우’에 해당한다.

다) 한편, 원고가 들고 있는 대법원 2016. 6. 23. 선고 2014두144 판결, 2018. 1. 25. 선고 2017두55329 판결은 이 사건과 사안이 다르므로 이 사건에 원용하기에 적절하지 아

니하다.

4) 출처불명 포인트에 대하여

에누리액은 부가가치세 과세표준의 차감항목으로서 납세의무자에게 유리한 과세장애사유에 해당하고, 출처불명 포인트 사용액이 에누리액에 해당하는지 여부를 판단하기 위해 필요한 사실관계는 원고의 지배영역 안에 있으며, 원고가 종래 출처불명 포인트가 부가가치세 과세표준에 포함되는 것으로 보아 신고 후 경정청구를 한 이상, 출처불명 포인트 사용액이 에누리액에 해당하는지에 관한 증명책임은 원고에게 있다. 그런데 원고가 제출한 증거나 자료 등만으로는 출처불명 포인트 사용액이 에누리액에 해당한다고 인정하기에 부족하고, 달리 이를 인정할 증거가 없으므로, 출처불명 포인트 사용액은 공급가액에 포함되지 않는 에누리액에 해당하지 않는다.

4. 대상 판결의 요지

가. 관련 법령

구 부가가치세법(2017. 12. 19. 법률 제15223호로 개정되기 전의 것) 제29조는 제1항에서 부가가치세의 과세표준은 해당 과세기간에 공급한 재화 또는 용역의 공급가액을 합한 금액으로 한다고 규정하고, 제3항 제1호 본문에서 재화 또는 용역의 공급가액은 금전으로 대가를 받는 경우에는 그 대가를 말한다고 규정하는 한편, 제5항 제1호에서 공급가액에 포함하지 아니하는 금액으로 ‘재화나 용역을 공급할 때 그 품질이나 수량, 인도조건 또는 공급대가의 결제방법이나 그 밖의 공급조건에 따라 통상의 대가에서 일정한 액을 직접 깎아주는 금액(이하 ‘에누리액’이라 한다)’을 규정하고 있다(2013. 6. 7. 법률 제11873호로 전부 개정되기 전의 구 부가가치세법 제13조 제1항 제1호, 제2항

제1호 및 2013. 6. 28. 대통령령 제24638호로 전부 개정되기 전의 구 부가가치세법 시행령 제52조 제2항도 같은 취지이다).

나. 제휴사 포인트 사용액의 에누리액 해당 여부(피고의 상고이유)

1) 원심은 다음과 같은 이유를 들어 제휴사 포인트 사용액은 공급가액에 포함되지 않는 에누리액에 해당한다고 판단하였다. 제휴사 포인트의 경우, 원고와 제휴사는 업무 제휴 계약에 따라 제휴사 회원인 고객이 이 사건 쇼핑몰 등 제휴사의 가맹점에서 재화나 용역을 구입하는 1차 거래 시 고객에게 포인트를 적립해 주고, 2차 거래 시 적립된 포인트를 사용하여 결제대금을 할인받을 수 있도록 하였다. 원고와 개별 제휴사 사이의 정산 시기와 방법은 사업상 필요에 의하여 달라질 수 있는 것이다. 그러므로 제휴사 포인트의 적립 및 사용에 대하여도 대법원 2016. 8. 26. 선고 2015두58959 전원합의체 판결에서 확인된 법리가 적용되어야 한다. 원심판결 이유를 앞에서 본 규정과 관련 법리 및 기록에 비추어 살펴보면, 원심의 이러한 판단은 정당하다.

2) 원심은 그 판시와 같은 이유로, 피고는 이 사건 쇼핑몰의 제휴사 포인트 사용액 중 현금 충전에 의한 포인트 사용액에 관하여 증명책임을 부담하는데, 피고가 제출한 증거들만으로는 이를 인정하기에 부족하다고 판단하였다. 원심판결 이유를 관련 법리와 기록에 비추어 살펴보면, 원심의 이러한 판단은 정당하다.

다. 복지 포인트 사용액의 에누리액 해당 여부(원고의 상고이유)

원심은, 복지 포인트 관련 거래 내용이나 형태를 실질적으로 살펴보면 제휴사가 원고에게 복지 포인트 사용액을 지급한 것을 고객이 원고로부터 공급받은 재화나 용역의 대가를 대납한 것으로 평가할 수 있다는 등 그 판시와 같은 이유로, 복지 포인트 사용

액은 공급가액에 포함되지 않는 에누리액에 해당하지 않는다고 판단하였다. 관련 법리 및 기록에 비추어 살펴보면, 원심의 이유 설시에 일부 부적절한 부분이 있지만, 복지 포인트 사용액이 에누리액에 해당하지 않는다는 원심의 결론은 정당하다.

5. 대상 판결에 대하여

가. 관련 규정의 개정 연혁

(1) 개정 내용

구 부가가치세법(2010. 1. 1. 법률 제9915호로 개정된 것) 제13조 (과세표준)

② 다음 각 호의 금액은 과세표준에 포함하지 아니한다.

1. 에누리액

구 부가가치세법(2016. 12. 20. 법률 제14387호로 개정된 것) 제29조 (과세표준)

③ 제1항의 공급가액은 다음 각 호의 가액을 말한다. 이 경우 대금, 요금, 수수료, 그 밖에 어떤 명목이든 상관없이 재화 또는 용역을 공급받는 자로부터 받는 금전적 가치 있는 모든 것을 포함하되, 부가가치세는 포함하지 아니한다.

6. 외상거래, 할부거래 등 그 밖에 재화 또는 용역을 공급하는 경우: 공급 형태 등을 고려하여 대통령령으로 정하는 가액

⑤ 다음 각 호의 금액은 공급가액에 포함하지 아니한다.

1. 재화나 용역을 공급할 때 그 품질이나 수량, 인도조건 또는 공급대가의 결제방법이나 그 밖의 공급조건에 따라 통상의 대가에서 일정액을 직접 깎아주는 금액

구 부가가치세법(2017. 12. 19. 법률 제15223호로 개정된 것) 제29조 (과세표준)

③ 제1항의 공급가액은 다음 각 호의 가액을 말한다. 이 경우 대금, 요금, 수수료, 그 밖에 어떤 명목이든 상관없이 재화 또는 용역을 공급받는 자로부터 받는 금전적 가치 있는 모든 것을 포함하되, 부가가치세는 포함하지 아니한다.

6. 외상거래, 할부거래, 대통령령으로 정하는 마일리지 등으로 대금의 전부 또는 일부를 결제하는 거래 등 그 밖의 방법으로 재화 또는 용역을 공급하는 경우: 공급 형태 등을 고려하여 대통령령으로 정하는 가액

구 부가가치세법 시행령(2010. 2. 18. 대통령령 제22043호로 개정된 것) 제48조 (과세표준의 계산)

⑬ 사업자가 고객에게 매출액의 일정비율에 해당하는 마일리지를 적립해 주고 향후 해당 고객이 재화를 공급받고 그 대가의 일부 또는 전부를 적립된 마일리지로 결제하는 경우 해당 마일리지 상당액은 과세표준에 포함한다.

제52조 (부당대가 및 에누리등의 범위)

② 법 제13조 제2항 제1호에 규정하는 에누리액은 재화 또는 용역의 공급에 있어서 그 품질·수량 및 인도·공급대가의 결제 기타 공급조건에 따라 그 재화 또는 용역의 공급당시의 통상의 공급가액에서 일정액을 직접 공제하는 금액으로 한다.

구 부가가치세법 시행령(2017. 2. 7. 대통령령 제27838호로 개정된 것) 제61조 (외상거래 등 그 밖의 공급가액의 계산)

① 법 제29조 제3항 제6호에서 “대통령령으로 정하는 가액”이란 다음 각 호의 구분에 따른 가액을 말한다.

9. 재화 또는 용역의 구입실적에 따라 마일리지, 포인트 또는 그 밖에 이와 유사한 형태로 별도의 대가 없이 적립받은 후 다른 재화 또는 용역 구입 시 결제수단으로 사용할 수 있는 것과 재화 또는 용역의 구입실적에 따라 별도의 대가 없이 교부받으며 전

산시스템 등을 통하여 그 밖의 상품권과 구분 관리되는 상품권(이하 이 항에서 “마일리지등”이라 한다)으로 대금의 전부 또는 일부를 결제받은 경우(제10호에 해당하는 경우는 제외한다): 다음 각 목의 금액을 합한 금액

가. 마일리지등 외의 수단으로 결제받은 금액

나. 자기적립마일리지등[당초 재화 또는 용역을 공급하고 마일리지등을 적립(다른 사업자를 통하여 적립하여 준 경우를 포함한다)하여 준 사업자에게 사용한 마일리지등(여러 사업자가 적립하여 줄 수 있거나 여러 사업자를 대상으로 사용할 수 있는 마일리지등의 경우 다음의 요건을 모두 충족한 경우로 한정한다)을 말한다. 이하 이 항에서 같다] 외의 마일리지등으로 결제받은 부분에 대하여 재화 또는 용역을 공급받는 자 외의 자로부터 보전(補填)받았거나 보전받을 금액

- 1) 고객별·사업자별로 마일리지등의 적립 및 사용 실적을 구분하여 관리하는 등의 방법으로 당초 공급자와 이후 공급자가 같다는 사실이 확인될 것
- 2) 사업자가 마일리지등으로 결제받은 부분에 대하여 재화 또는 용역을 공급받는 자 외의 자로부터 보전받지 아니할 것

10. 자기적립마일리지등 외의 마일리지등으로 대금의 전부 또는 일부를 결제받은 경우로서 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 경우: 공급한 재화 또는 용역의 시가(제62조에 따른 금액을 말한다)

가. 제9호 나목에 따른 금액을 보전받지 아니하고 법 제10조 제1항에 따른 자기생산·취득재화를 공급한 경우

나. 제9호 나목과 관련하여 특수관계인으로부터 부당하게 낮은 금액을 보전받거나 아무런 금액을 받지 아니하여 조세의 부담을 부당하게 감소시킬 것으로 인정되는 경우

구 부가가치세법 시행령(2018. 2. 13. 대통령령 제28641호로 개정된 것) 제61조 (외상거래 등 그 밖의 공급가액의 계산)

① 법 제29조 제3항 제6호에서 “대통령령으로 정하는 마일리지 등”이란 재화 또는

용역의 구입실적에 따라 마일리지, 포인트 또는 그 밖에 이와 유사한 형태로 별도의 대가 없이 적립받은 후 다른 재화 또는 용역 구입 시 결제수단으로 사용할 수 있는 것과 재화 또는 용역의 구입실적에 따라 별도의 대가 없이 교부받으며 전산시스템 등을 통하여 그 밖의 상품권과 구분 관리되는 상품권(이하 이 조에서 “마일리지등”이라 한다)을 말한다.

② 법 제29조 제3항 제6호에서 “대통령령으로 정하는 가액”이란 다음 각 호의 구분에 따른 가액을 말한다.

9. 마일리지등으로 대금의 전부 또는 일부를 결제받은 경우(제10호에 해당하는 경우는 제외한다): 다음 각 목의 금액을 합한 금액

가. 마일리지등 외의 수단으로 결제받은 금액

나. 자기적립마일리지등[당초 재화 또는 용역을 공급하고 마일리지등을 적립(다른 사업자를 통하여 적립하여 준 경우를 포함한다)하여 준 사업자에게 사용한 마일리지등(여러 사업자가 적립하여 줄 수 있거나 여러 사업자를 대상으로 사용할 수 있는 마일리지등의 경우 다음의 요건을 모두 충족한 경우로 한정한다)을 말한다. 이하 이 항에서 같다] 외의 마일리지등으로 결제받은 부분에 대하여 재화 또는 용역을 공급받는 자 외의 자로부터 보전(補填)받았거나 보전받을 금액

1) 고객별·사업자별로 마일리지등의 적립 및 사용 실적을 구분하여 관리하는 등의 방법으로 당초 공급자와 이후 공급자가 같다는 사실이 확인될 것

2) 사업자가 마일리지등으로 결제받은 부분에 대하여 재화 또는 용역을 공급받는 자 외의 자로부터 보전받지 아니할 것

10. 자기적립마일리지등 외의 마일리지등으로 대금의 전부 또는 일부를 결제받은 경우로서 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 경우: 공급한 재화 또는 용역의 시가(제62조에 따른 금액을 말한다)

가. 제9호 나목에 따른 금액을 보전받지 아니하고 법 제10조 제1항에 따른 자기생산·취득재화를 공급한 경우

나. 제9호 나목과 관련하여 특수관계인으로부터 부당하게 낮은 금액을 보전받거나 아무런 금액을 받지 아니하여 조세의 부담을 부당하게 감소시킬 것으로 인정되는 경우

(2) 개정 경위

부가가치세법과 시행령을 위 (1)항에서 본 바와 같이 개정하여 마일리지, 포인트, 상품권 등에 대한 구체적인 규정을 마련하게 된 경위는 아래와 같다.

대법원 2016. 8. 26. 선고 2015두58959 전원합의체 판결은 구 부가가치세법 시행령(2010. 2. 18. 대통령령 제22043호로 개정된 것) 제48조 제13항과 관련하여, ‘에누리액은 재화나 용역의 공급과 관련하여 그 품질·수량이나 인도·공급대가의 결제 등의 공급조건이 원인이 되어 통상의 공급가액에서 직접 공제·차감되는 것으로서 거래상대방으로부터 실제로 받은 금액이 아니므로 부가가치세의 과세표준에서 제외되며, 그 공제·차감의 방법에 특별한 제한은 없다. 따라서 고객이 재화를 구입하면서 사업자와 사이의 사전 약정에 따라 그 대가의 일부를 할인받은 경우에 이는 통상의 공급가액에서 직접 공제·차감되는 에누리액에 해당하므로 그 할인액은 과세표준에 포함되지 아니한다. 이러한 법리에 비추어 보면, 사업자가 고객에게 재화를 공급하는 1차 거래를 하면서 매출액의 일정비율에 해당하는 점수를 적립해 주고, 향후 그 고객에게 다시 재화를 공급하는 2차 거래를 하면서 그 적립된 점수 상당의 가액을 공제하고 나머지 금액만 현금 등으로 결제할 수 있도록 한 경우에, 2차 거래에서 그 적립된 점수 상당만큼 감액된 가액은 결국 사업자와 고객 사이에서 미리 정해진 공급대가의 결제 조건에 따라 공급가액을 직접 공제·차감한 것으로서 에누리액에 해당한다. 이 사건 시행령 조항은 ‘마일리지’ 및 ‘마일리지로 결제하는 경우’의 구체적인 의미에 관하여 정하고 있지도 아니하다. 이에 비추어 보면, 이 사건 시행령이 개별적인 ‘마일리지’가 에누리액에 해당하는지 여부를 가리지 아니하고 ‘마일리지’ 상당액을 무조건 과세표

준인 공급가액에 포함하는 취지라고 단정할 수 없으며, 결국 이 사건 시행령 조항만을 가지고 구 부가가치세법 제13조에서 정한 과세표준의 범위 및 에누리액의 해석에 관하여 위와 달리 볼 수 없다.’ 라고 판시하였다.

대법원이 위와 같이 구 부가가치세법 시행령(2010. 2. 18. 대통령령 제22043호로 개정된 것) 제48조 제13항의 적용범위를 제한적으로 해석하자, 정부는 2017. 2. 7. 대통령령 제27838호로 구 부가가치세법 시행령을 개정하여 제61조 제1항 제9호에서 공급가액에 포함되는 마일리지, 포인트, 상품권 등에 대한 규정을 신설하였고, 이어서 2017. 12. 19. 구 부가가치세법을 개정하여 제29조 제3항 제6호에 “대통령령으로 정하는 마일리지 등” 이라고 하여 “마일리지 등” 을 정의할 수 있는 근거를 마련하였으며, 곧이어 2018. 2. 13. 대통령령 제28641호로 구 부가가치세법 시행령을 개정하여 제61조 제1항에 “마일리지 등” 의 정의규정을 신설하였다.

나. 에누리액 관련 판례의 법리

부가가치세법은 부가가치세 과세표준에 포함하지 아니하는 금액의 하나로 에누리액을 규정하고 있고, ‘에누리액’ 은 ‘재화 또는 용역의 공급에 있어서 그 품질·수량 및 인도·공급대가의 결제 기타 공급조건에 따라 그 재화 또는 용역의 공급 당시의 통상의 공급가액에서 일정액을 직접 공제하는 금액’ 이라고 규정되어 있다.

이와 같이 재화나 용역의 공급과 관련하여 그 품질·수량이나 인도·공급대가의 결제 등의 공급조건이 원인이 되어 통상의 공급가액에서 직접 빼는 에누리액은, 그 발생시기가 재화나 용역의 공급시기 전으로 한정되지 아니하고 그 공제나 차감의 방법에도 특별한 제한이 없다. 따라서 공급자가 재화나 용역의 공급 시 통상의 공급가액에서 일정액을 빼 가액만을 받는 방법뿐만 아니라, 공급가액을 전부 받은 후 그 중 일정액을

반환하거나 또는 이와 유사한 방법에 의하여 발생할 수 있다(대법원 2015. 12. 23. 선고 2013두19615 판결). 즉, 거래당사자 사이에 사전이든 사후든 공급조건에 대한 명시적 또는 묵시적 약정이 인정되는 경우 그 공급조건에 따라 재화 또는 용역의 공급대가에서 공제되는 가액은 예누리액에 해당된다는 것이 대법원 판례이다.

다. 단말기 할인 판매 관련 판결

(1) 대법원 2003. 4. 25. 선고 2001두6586 판결은, 이동통신사업자가 대리점과 이동전화 제품 공급계약을 체결하여 단말기를 공급하여 오다가, 자사 서비스의 통화지역이 수도권과 충청권의 일부로 제한되어 가입실적이 저조하자, 자사 서비스망에 가입하여 1년 이상 사용할 것을 조건으로 대리점이 소비자들에게 할인판매를 하도록 권장하면서 그 할인액을 공급가액에서 공제해 주기로 약정하였고, 이에 대리점은 단말기를 모델에 따라 할인판매를 한 사안에서, ‘위 할인액은 이동통신사업자가 대리점에 단말기를 공급하면서 이를 이용하여 소비자를 자사 서비스망에 가입시키면 할인해 준다는 공급 조건에 따라 단말기의 공급 당시의 통상의 공급가액에서 일정액을 직접 공제한 금액으로서 부가가치세법상 과세표준에 포함되지 아니하는 예누리액에 해당된다.’고 판시하였다.

(2) 대법원 2015. 12. 23. 선고 2013두19615 판결은 이동통신사업자인 甲 주식회사가 이동통신 용역과 관련된 업무를 대행하는 대리점 사업자(이하 ‘대리점’이라 한다)에게 이동통신 단말장치(이하 ‘단말기’라 한다)를 판매하면서 출고가액 전액을 공급가액으로 하여 부가가치세를 신고·납부하였다가, 일정한 기간 동안 이동통신 용역을 이용하기로 약정한 이동통신 용역의 가입자(이하 ‘가입자’라 한다)에게 지원한 단말기 구입 보조금이 구 부가가치세법(2013. 6. 7. 법률 제11873호로 전부 개정되기 전의 것) 제13조 제2항 제1호의 예누리액에 해당한다고 주장하면서 부가가치세 감액 및 환급을 구하는 경정청구를 하였으나 과세관청이 거부한 사안에서, ‘재화나 용역의 공급과 관련하

여 그 품질·수량이나 인도·공급대가의 결제 등의 공급조건이 원인이 되어 통상의 공급가액에서 직접 공제·차감되는 에누리액은, 그 발생시기가 재화나 용역의 공급시기 전으로 한정되지 아니하고 그 공제·차감의 방법에도 특별한 제한이 없다(대법원 2003. 4. 25. 선고 2001두6586,6593,6609,6616,6623,6630,6647,6654,6661 판결 참조). 따라서 공급자가 재화나 용역의 공급 시 통상의 공급가액에서 일정액을 공제·차감한 나머지 가액만을 받는 방법뿐만 아니라, 공급가액을 전부 받은 후 그 중 일정액을 반환하거나 또는 이와 유사한 방법에 의하여 발생할 수 있다. 그리고 당사자 사이에 계약을 둘러싸고 의사표시의 해석이 문제되는 경우에는 그 의사표시의 내용, 그러한 의사표시가 이루어진 동기와 경위, 그 의사표시에 의하여 달성하려는 목적, 당사자의 진정한 의사 등을 종합적으로 고찰하여 논리와 경험칙에 따라 합리적으로 해석하여야 한다(대법원 2005. 5. 27. 선고 2004다60065 판결, 대법원 2007. 9. 20. 선고 2006다15816 판결 등 참조.)' 고 전제한 다음, '① 원고는 보조금 지원 요건을 갖춘 가입자에게 보조금을 지원하되 그 보조금의 용도를 단말기의 대가를 결제하는 것으로 제한함으로써 실질적으로 가입자에게 대리점으로부터 보조금 상당액을 할인받을 수 있는 권리를 부여하였고, 가입자도 보조금 상당액을 감액한 나머지 가액을 대리점에 지급하고 단말기를 공급받았으며, 대리점 역시 그 보조금 상당액만큼 감액된 대금을 원고에게 지급하여 원고에 대한 단말기 매입 대금을 모두 결제하였으므로, 원고와 대리점 사이에 대리점이 보조금 지원 요건을 갖춘 가입자에게 보조금 상당액만큼 할인 판매하는 것을 조건으로 하여 단말기의 공급가액에서 보조금 상당액을 감액하여 결제하기로 하는 약정이 있었다고 볼 수 있고, 결국 그 보조금 상당액은 원고의 대리점에 대한 단말기 공급가액에서 직접 공제되는 가액에 해당한다고 볼 수 있다. ② 그리고 이 사건 보조금이 이동통신 용역의 공급거래에서 수익을 얻기 위한 목적에서 지원되었더라도, 이동통신 용역을 일정한 기간 동안 공급받을 것을 조건으로 하여 단말기의 공급가액에서 직접 공제된 이상, 특별한 사정이 없는 한 단말기의 공급과 관련된 에누리액에 해당한다고 할 것이다. ③ 또한 이 사건 보조금이 공제된 금액에 의한 단말기 대금의 결제는 원고의 대리점에

대한 단말기 공급 시부터 예정되어 있었던 사정에 비추어 보면, 비록 원고가 이 사건 보조금을 판매장려금 등으로 계상하고 단말기의 공급가액의 감소에 따른 수정세금계산서를 발급하지 않았으며 마치 대리점이 가입자로부터 보조금채권을 승계취득하여 원고의 대리점에 대한 단말기 대금채권과 상계하는 형식으로 정산을 하였더라도, 이러한 회계 및 세무처리는 이 사건 보조금을 예누리액으로 보지 않던 당시 과세행정을 고려한 부득이한 조치로 볼 수 있으며, 그로 인하여 이 사건 보조금의 성격이 달라진다고 하기도 어렵다.’ 고 하여 단말기 구입 보조금이 원고의 대리점에 대한 단말기 공급과 관련된 예누리액에 해당한다고 판시하였다.

(3) 대법원 2022. 8. 31. 선고 2017두53170 판결은 이동통신사업자가 자신이 제공하는 이동통신 용역을 일정 기간 이용하기로 약정하는 이용자에게 지급하는 단말기 구입 보조금이 단말기 공급가액이 아니라 이동통신 용역의 공급가액에서 직접 공제되는 예누리액에 해당하는지 여부가 쟁점이 된 사안에서, ‘어떠한 금액이 부가가치세의 과세표준에 포함되지 않는 예누리액에 해당하기 위해서는 사업자가 공급한 재화 또는 용역의 공급가액에서 직접 공제된 금액이어야 한다. 사업자가 거래상대방에게 일정한 이익을 제공하는 등으로 해당 재화 또는 용역의 공급가액이 그 상당액만큼 감액되었을 때와 동일한 경제적 효과가 발생하더라도, 그 이익이 별개의 재화 또는 용역의 공급거래에 대하여 제공되는 등의 이유로 해당 재화 또는 용역의 공급가액에서 그 상당액이 직접 공제되었다고 평가할 수 없다면, 이를 해당 재화 또는 용역의 공급가액에 대한 예누리액에 해당한다고 볼 수 없다.’ 고 전제한 다음, ‘① 이동통신사업자인 원고의 이동전화서비스 이용약관과 서비스 신규계약서 등의 내용에 비추어 보면, 이 사건 보조금이 이동통신 용역의 일정 기간 이용을 조건으로 단말기 구입비용을 지원하기 위하여 지급되는 것이라는 점에 대하여 원고와 이용자 사이에 의사의 합치가 있었다는 점, ② 원고가 대리점에 이 사건 보조금을 직접 또는 신용카드사를 통하여 지급함으로써 단말기를 구입하는 이용자가 대리점에 지급하여야 할 단말기 대금

중 일부를 대신 변제한 것으로 볼 수 있다는 점, ③ 원고와 이용자 사이에 이 사건 보조금을 이동통신 용역의 공급가액에서 직접 공제하기로 하는 의사의 합치가 있었다고 보기 어렵다는 점 등을 종합하여 보면, 이 사건 보조금은 이용자의 단말기 구입을 위한 지원금으로서 원고가 공급한 이동통신 용역의 공급가액에서 직접 공제된 것이 아니다. 따라서 이 사건 보조금은 원고가 공급한 이동통신 용역의 공급가액에서 직접 공제되는 에누리액에는 해당하지 아니한다.’ 고 판시하였다.

(4) 대법원 2022. 11. 17. 선고 2022두33149 판결은 단말기를 판매하는 대리점 사업자가 고객에게 이동통신사업자의 멤버십 포인트만큼 단말기를 할인판매하고, 이동통신사업자에게는 그 포인트 상당액을 공제한 대금을 단말기 매입대금으로 지급한 경우 포인트 상당액이 이동통신사업자와 대리점 사업자 양자의 에누리액에 해당하는지 여부가 쟁점이 된 사안에서, ‘가. 재화나 용역의 공급과 관련하여 그 품질이나 수량, 인도조건 또는 공급대가의 결제방법 등의 공급조건이 원인이 되어 통상의 공급가액에서 직접 공제·차감되는 에누리액은 그 발생시기가 재화나 용역의 공급시기 전으로 한정되지 아니하고, 그 공제·차감의 방법에도 특별한 제한이 없다. 따라서 에누리액은 공급자가 재화나 용역의 공급 시 통상의 공급가액에서 일정액을 공제·차감한 나머지 가액만을 받는 방법뿐만 아니라, 공급가액을 전부 받은 후 그중 일정액을 반환하거나 또는 이와 유사한 방법에 의하여 발생할 수 있다(대법원 2015. 12. 23. 선고 2013두19615 판결 참조). 한편, 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. 그리고 부가가치세법 제38조 제1항 제1호는 매출세액에서 공제하는 매입세액의 하나로 ‘사업자가 자기의 사업을 위하여 사용하였거나 사용할 목적으로 공급받은 재화 또는 용역에 대한 부가가치세액’을 정하고 있다(2013. 6. 7. 법률 제11873호로 전부 개정되기 전의 구 부가가치세법 제17조 제1

항 제1호도 같은 취지이다).

나. 앞서 본 사실관계를 위 규정과 법리에 비추어 살펴본다.

(1) 이 사건 포인트는 케OO과 고객 사이에 체결된 케OO 멤버십 약정에 의하여 적립되어 고객이 케OO 또는 그 제휴가맹점 등이 제공하는 용역 등을 이용할 때 대금을 할인받을 수 있도록 사전에 약정된 지위를 수치화하여 표시한 것이다. 케OO은 이 사건 영업방침에 따라 고객에게 원고와 같은 대리점으로부터 단말기를 구매할 때 이 사건 포인트 상당액만큼 할인받을 수 있는 권리를 부여하였다.

(2) 고객은 대리점인 원고에게 이 사건 포인트 상당액을 감액한 나머지 대금을 지급하고 단말기를 공급받았고, 원고도 케OO에 그 상당액만큼 감액된 금액만을 단말기 매입 대금으로 지급하였다.

(3) 따라서 원고와 케OO 사이에는 원고가 이 사건 영업방침에서 정한 요건을 갖춘 고객에게 이 사건 포인트 상당액만큼 단말기를 할인 판매하는 것을 조건으로 하여 단말기의 공급가액에서 이 사건 포인트 상당액을 감액하여 결제하기로 하는 약정이 있었다고 볼 수 있다.

(4) 결국 이 사건 포인트 상당액은 원고의 고객에 대한 단말기 공급가액 및 케OO의 원고에 대한 단말기 공급가액에서 각각 직접 공제되는 에누리액에 해당한다. 그렇다면, 이 사건 포인트 상당액에 대한 부가가치세액은 원고의 매출세액과 매입세액에서 동시에 차감되어야 하므로, 이 사건 포인트 상당액만큼 원고의 매출세액이 감소한다고 하여 납부세액이 그만큼 감소하는 것은 아니다.’ 라고 판시하였다.

(5) 결어

위 (1)항과 (2)항의 판결은 이동통신사업자가 대리점에 단말기를 공급하면서 대리점으로부터 단말기를 구입한 고객이 이동통신사업자가 공급하는 이동통신 용역을 일정 기간 이용하는 것을 조건으로 고객에게 단말기 구입 보조금을 지급한 사안(대리점은 원

고가 사전에 대리점에 공시한 보조금 지원 요건을 갖춘 가입자에 대하여는 원고로부터의 매입 가격에서 보조금을 공제하여 감액된 가격으로 단말기를 판매하고 그 대금을 받았으며, 대리점이 가입자로부터 받는 대금액수만을 원고에게 지급하면 원고에 대한 매입 대금이 모두 결제된 것으로 처리함)이고, 이동통신사업자와 대리점 사이의 단말기 판매거래에서 에누리액 해당 여부가 문제되었다. 이에 반하여 위 (3)항의 판결은 동일한 조건으로 대리점(할부 판매의 경우 신용카드사도 포함)에게 단말기 구입 보조금을 지급하였으나 이동통신사업자가 대리점에게 단말기를 공급한 사실은 없고, 에누리액 해당 여부가 이동통신사업자와 대리점 사이의 단말기 판매거래가 아니라 이동통신사업자와 고객 사이의 이동통신 용역 공급거래에서 문제된 사안이라는 점에서 차이가 있다.

한편, 위 (4)항의 판결은 이동통신사업자가 이동통신 용역 서비스에 가입하고 멤버십에 등록된 고객에게 포인트를 부여하고, 기존 고객이 가입을 유지하면서 단말기만 변경하는 경우 포인트를 일정 한도에서 금액으로 환산하여 단말기 구입 가격 중 일부를 결제할 수 있도록 하는 영업방침을 실시하자, 이동통신사업자의 이동통신 용역 관련 업무를 대행하며 이동통신사업자로부터 이동통신 단말장치를 구매하여 이동통신 용역 가입자에게 판매하는 대리점 사업자가 위 영업방침에 따라 요건을 갖춘 고객에게 단말기 구입 가격 중 일부를 위 포인트로 결제하도록 한 후 나머지 대금만 지급받고, 이동통신사업자에 매월 말 판매가 이루어진 단말기 대금을 정산하여 지급하면서 포인트 상당액을 제외한 나머지 대금만을 지급하는 한편, 단말기 대금 전액을 공급가액으로 하여 부가가치세를 신고한 경우, 포인트 상당액은 대리점 사업자의 고객에 대한 단말기 공급가액 및 이동통신사업자의 대리점 사업자에 대한 단말기 공급가액에서 각각 직접 공제되는 에누리액에 해당하므로, 포인트 상당액에 대한 부가가치세액은 대리점 사업자인 원고의 매출세액과 매입세액에서 동시에 차감되고, 따라서 원고는 포인트 상당액에 대한 부가가치세액을 환급받을 것이 없으므로 그에 대한 경정청구를 할 이유가 없다고

판단하였다. 위 (4)항의 판결은 A → B → C로 순차 이어지는 거래에서 동일한 사유로 동일한 금액이 A와 B에게 예누리액으로 인정되는 경우 B로서는 매입세액과 매출세액에서 동일한 금액의 부가가치세액이 차감되어 위 예누리액으로 인해서는 추가로 납부할 세액이 발생하지 아니하므로, B가 위 예누리액을 이유로 환급을 구하는 경정청구를 할 이유는 없다는 점을 처음으로 밝혔다.

라. 할인쿠폰 관련 판결

(1) 대법원 2016. 6. 23. 선고 2014두144 판결은 홈쇼핑업체를 통한 상품 위탁판매에서 위탁자인 판매자와 홈쇼핑업체 사이의 약정에 따라 홈쇼핑업체가 할인쿠폰을 발행하고, 상품구매자들은 그 할인쿠폰을 사용하여 할인된 금액으로 상품을 구매하며, 판매자들은 그 할인된 금액 만큼을 공제한 금액을 홈쇼핑업체에게 판매수수료로 지급하는 경우 위 할인 금액은 판매자들의 부가가치세 과세표준에서 공제되는 예누리액에 해당한다고 판단한 최초의 판결이다. 이와 같은 거래에서 할인금액이 부가가치세 과세표준에서 제외되는 예누리액으로 인정받기 위해서는 상품판매자와 홈쇼핑업체 사이에 할인쿠폰 발행과 할인쿠폰으로 인한 할인금액을 판매수수료에서 공제한다는 점에 대한 약정이 있어야 한다는 점을 유의하여야 한다. 이러한 약정이 없이 홈쇼핑업체가 일방적으로 할인쿠폰을 발행하여 상품을 할인 판매하는 경우에는 그 할인금액을 판매상품의 예누리액으로 인정받을 수 없게 될 것이다.

(2) 한편, 대법원 2016. 6. 23. 선고 2014두298, 304, 311(병합) 판결은, 오픈마켓 운영자가 자신의 거래시스템을 이용하는 판매회원과 구매회원으로부터 서비스 이용료를 지급받는 거래와 관련하여, 오픈마켓 운영자가 할인쿠폰을 발행하고, 서비스 이용료 산정시 할인쿠폰으로 인한 할인액을 서비스 이용료에서 공제하기로 약정한 경우에는 서비스 이용료에서 공제되는 위 할인액은 오픈마켓 운영자의 부가가치세 과세표준에서 공

제되는 에누리액에 해당된다고 판시하였다.

(3) 결어

위 대법원 2016. 6. 23. 선고 2014두144 판결과 대법원 2016. 6. 23. 선고 2014두298, 304, 311(병합) 판결에 의하면, 홈쇼핑업체나 오픈 마켓 운영자가 할인쿠폰 발행과 그 할인액을 판매수수료나 서비스 이용료에서 공제하기로 판매자와 약정한 사실이 인정되는 경우에는, 판매자의 상품 판매에 대한 과세표준과 오픈 마켓 운영자의 서비스 이용료에 대한 과세표준 산정시 위 할인액을 각각 에누리액으로 공제할 수 있다는 결론이 된다.

마. 포인트 적립에 의한 대금 공제 관련 판결

(1) 대법원 2016. 8. 26. 선고 2015두58959 전원합의체 판결은 사업자가 점수(포인트)적립에 의한 대금 공제 제도를 다른 사업자들과 함께 운영하면서 각자의 1차 거래에서 고객에게 점수를 적립해주고 그 후 고객이 사업자들과 2차 거래를 할 때에 적립된 점수 상당의 가액을 대금에서 공제하고 나머지 금액만 현금 등으로 결제할 수 있도록 한 경우, 2차 거래에서 적립된 점수 상당만큼 감액된 가액이 에누리액에 해당하여 2차 거래의 공급가액에 포함할 수 없는지 여부와 관련하여, ‘가. 구 부가가치세법 제13조 제1항 및 구 부가가치세법 시행령 제48조 제1항의 문언 내용과 체계에 의하면 부가가치세의 과세표준에 포함되기 위해서는 재화나 용역의 공급과 대가관계에 있는 것을 받아야 할 뿐만 아니라 그것이 금전 또는 금전적 가치가 있는 것이어야 한다. 그런데 에누리액은 재화나 용역의 공급과 관련하여 그 품질·수량이나 인도·공급대가의 결제 등의 공급조건이 원인이 되어 통상의 공급가액에서 직접 공제·차감되는 것으로서 거래 상대방으로부터 실제로 받은 금액이 아니므로 부가가치세의 과세표준에서 제외되며,

그 공제·차감의 방법에 특별한 제한은 없다(대법원 2003. 4. 25. 선고 2001두6586, 6593, 6609, 6616, 6623, 6630, 6647, 6654, 6661 판결, 대법원 2013. 4. 11. 선고 2011두 8178 판결 등 참조). 따라서 고객이 재화를 구입하면서 사업자와 사이의 사전 약정에 따라 그 대가의 일부를 할인받은 경우에 이는 통상의 공급가액에서 직접 공제·차감되는 에누리액에 해당하므로 그 할인액은 과세표준에 포함되지 아니한다.

나. (1) 이러한 법리에 비추어 보면, 사업자가 고객에게 재화를 공급하는 1차 거래를 하면서 매출액의 일정비율에 해당하는 점수를 적립해 주고, 향후 그 고객에게 다시 재화를 공급하는 2차 거래를 하면서 그 적립된 점수 상당의 가액을 공제하고 나머지 금액만 현금 등으로 결제할 수 있도록 한 경우에, 2차 거래에서 그 적립된 점수 상당만큼 감액된 가액은 결국 사업자와 고객 사이에서 미리 정해진 공급대가의 결제 조건에 따라 공급가액을 직접 공제·차감한 것으로서 에누리액에 해당한다. 즉, 1차 거래에서 적립된 점수는 사업자가 1차 거래 때 고객에게 약속한 할인 약정의 내용을 수치화하여 표시한 것에 불과하며 그 할인 약정에 따라 그 점수 상당만큼 공제된 가액은 2차 거래의 공급가액에 포함할 수 없다고 보아야 한다.

(2) 또한, 사업자가 위와 같은 점수 적립에 의한 대금 공제 제도를 다른 사업자들과 함께 운영하면서 각자의 1차 거래에서 고객에게 점수를 적립해주고 그 후 고객이 사업자들과 2차 거래를 할 때에 그 적립된 점수 상당의 가액을 대금에서 공제하고 나머지 금액만 현금 등으로 결제할 수 있도록 한 경우에, 이 역시 여러 사업자들과 고객 사이에 미리 정해진 공급가액 결제 조건에 따라 공급가액을 직접 공제·차감한 것으로서 에누리액에 해당하며, 그 점수 상당의 공제된 가액을 2차 거래의 공급가액에 포함할 수 없음은 마찬가지라 할 것이다.

한편 사업자들 사이에 2차 거래에서 대금 공제에 사용된 점수와 관련하여 내부적으로 일정한 기간 등을 정하여 상호간에 사용된 점수를 정산하고 그 차액 상당액을 정산금으로 지급하도록 하였더라도, 이는 특정한 2차 거래뿐만 아니라 사업자들 사이의 사전에 약정된 점수 적립 및 그 사용에 따른 계속적인 정산관계를 전제로 하여 각자 적립

한 점수를 넘는 공급가액 공제와 관련한 손실을 서로 전보해 주는 것으로서, 다수 사업자들이 점수 적립에 의한 대금 공제 제도를 통합 운영함에 따른 위험을 분담하는 한편 대금 공제가 가능한 대상 거래를 확대하여 고객들의 활발한 구매를 유도함으로써 관련 사업자들 전체의 이익을 도모하려는 것이다. 즉 이 경우에도 적립된 점수는 여러 사업자들이 공통적으로 고객과 사전에 마친 할인 약정에 따라 할인 가능 금액을 수치화하여 표시한 것에 불과하고, 2차 거래의 공급자 자신이 1차 거래에서 적립한 점수에 관하여는 2차 거래에서 사용하더라도 다른 사업자들로부터 정산금을 받을 수 없으며, 또한 사업자들 사이의 정산금은 2차 거래와 별도로 이루어진 통합 정산약정 및 지속적인 거래의 결과에 의하여 산정된다. 따라서 여러 사업자들 사이의 정산약정에 따라 사업자가 고객이 아닌 다른 사업자들로부터 정산금을 지급받더라도 이는 2차 거래의 공급과 대가관계에 있다고 볼 수 없고, 적립된 점수의 교차사용 및 정산이 예정되어 있다는 사정만을 가지고 적립된 점수에 의하여 할인된 가격이 에누리액이 아니고 2차 거래의 공급가액에 포함되어야 한다고 보기도 어렵다.

(3) 한편, 구 부가가치세법 시행령 제48조 제13항(이하 ‘이 사건 시행령 조항’이라 한다)은 “사업자가 고객에게 매출액의 일정비율에 해당하는 마일리지 적립해 주고 향후 해당 고객이 재화를 공급받고 그 대가의 일부 또는 전부를 적립된 마일리지로 결제하는 경우 해당 마일리지 상당액은 과세표준에 포함한다.” 라고 규정하고 있다.

그러나 앞에서 본 것과 같이 구 부가가치세법 제13조는 부가가치세의 과세표준에 관하여 그 산정의 기초가 되는 공급가액의 기준과 범위를 구체적으로 정하고(제1항), 에누리액 등 공급가액에 포함되지 아니하는 가액(제2항)과 장려금 등 공급가액에 포함되는 가액(제3항)을 각 규정한 다음, 이들 사항 외에 과세표준의 계산에 필요한 사항만을 시행령에서 정하도록 위임하고 있으므로(제5항), 이 사건 시행령 조항은 그 범위 내에서 의미를 가진다. 그리고 이 사건 시행령 조항은 ‘마일리지’ 및 ‘마일리지로 결제하는 경우’의 구체적인 의미에 관하여 정하고 있지도 아니하다.

이에 비추어 보면, 이 사건 시행령이 개별적인 ‘마일리지’가 에누리액에 해당하는지

여부를 가리지 아니하고 ‘마일리지’ 상당액을 무조건 과세표준인 공급가액에 포함하는 취지라고 단정할 수 없으며, 결국 이 사건 시행령 조항만을 가지고 구 부가가치세법 제13조에서 정한 과세표준의 범위 및 에누리액의 해석에 관하여 위와 달리 볼 수 없다.

다. 이러한 사실관계를 앞에서 본 법리에 비추어 살펴보면, 아래와 같이 판단된다.

이 사건 포인트는 원고들과 다른 OO그룹의 계열사들 사이에 이루어진 OO멤버스업무 제휴계약 및 OO포인트 통합결제 약정에 의하여 적립되어 고객이 원고들이나 위 계열사들의 영업점에서 2차 거래를 할 때에 대금을 할인받을 수 있도록 사전에 약정된 지위를 수치화하여 표시한 것으로서, 고객들이 이 사건 포인트를 사용하여 2차 거래의 대금 결제 과정에서 그 상당의 대금을 공제받은 것은 결국 위 약정 등에서 미리 정해진 사용 조건에 따라 공급가액을 직접 공제받은 것이라 할 것이다. 비록 2차 거래와 관련하여 원고들이 OO카드 주식회사로부터 정산금을 지급받더라도 이는 대금 할인약정을 수치화한 이 사건 포인트를 함께 운영하는 다른 OO그룹 계열사들과 맺은 통합결제 약정 및 업무제휴 계약에 따라 발생하는 지속적인 정산관계에 따른 것이지 2차 거래에서 받은 공급 대가라고는 할 수 없으므로, 이 사건 포인트의 교차사용 및 정산금 약정을 이유로 이 사건 포인트에 의한 공급가액의 할인·공제를 부정하거나 그 정산금 상당액이 2차 거래의 공급가액에 포함되어야 한다고 볼 수도 없다.

그리고 이 사건 상품권도 1차 거래의 구매실적에 따라 별도의 대가 없이 증정된 것으로서 대가를 받고 판매된 다른 상품권과 구분하여 관리되었고 OO그룹 계열사들 사이에 이 사건 포인트와 마찬가지로 통합정산 처리되었으므로, 원고들로서는 이 사건 상품권 회수 자체만으로는 대가를 받았다고 할 수 없으며, 결국 이 사건 상품권은 실질적으로 이 사건 포인트와 마찬가지로 2차 거래에서 그 금액 상당을 대금에서 할인받을 수 있는 지위에 그치며 고객은 원고들과 사이에 미리 정해진 사용 조건에 따라 이 사건 상품권 가액 상당의 공급가액을 직접 공제받은 것으로 볼 수 있다.

따라서 이 사건 포인트 또는 상품권에 관한 이 사건 쟁점금액 부분은 2차 거래의 공급

가액에서 직접 공제·차감되는 에누리액에 해당하며, 이를 2차 거래의 공급가액에 포함할 수 없다.’ 고 판시하였다(반대의견: 이 사건 포인트와 상품권은 ‘금전적 가치 있는 것’ 으로서 ‘금전 외의 대가’ 에 해당하고 ‘에누리액’ 에 해당하지 아니하므로 2차 거래의 과세표준인 공급가액에 포함된다. 한편, 이 사건 시행령 조항은 이 사건 포인트와 상품권에 관한 한 당연한 법리를 규정한 확인적인 것에 불과하므로 그 효력을 부인할 이유가 없다).

대법원 2016. 10. 13. 선고 2015두37693 판결도 위 대법원 2015두58959 전원합의체 판결과 동일한 취지이다.

(2) 대법원 2020. 1. 16. 선고 2019두43238 판결은 이동통신사업자인 원고가 이동통신 용역을 공급받는 고객 중 ‘B 서비스’ (이하 ‘이 사건 서비스’ 라고 한다)의 이용에 동의한 사람에게 그로부터 지급받은 통신요금에 일정 비율을 곱하여 산정한 ‘C 포인트’ (이하 ‘이 사건 포인트’ 라고 한다)를 적립해주고, 원고는 이 사건 서비스를 관리·운영하는 D 주식회사(2013년 2월 E 주식회사에 흡수합병되었다. 이하 총칭하여 ‘E’ 라고 한다)와 업무제휴계약을 맺고, 위와 같이 적립해주는 이 사건 포인트에 상응하는 대금(이하 ‘이 사건 포인트 적립대금’ 이라고 한다)을 포인트의 사용 여부와 상관없이 E에 지급하고 있으며, 이 사건 서비스의 이용자는 위와 같이 적립받는 이 사건 포인트를 향후 제휴가맹점에서 상품을 구매하거나 용역을 공급받을 때 1포인트당 1원으로 환산하는 방식으로 사용하여 그 대금의 전부 또는 일부를 지급하지 않을 수 있고, 이 사건 서비스 중 ‘카드서비스’ 의 이용자는 천재지변 등의 사유로 제휴가맹점이 재화 또는 용역을 제공하기 어려워 이 사건 포인트를 사용하지 못하게 되는 등의 특별한 사정이 없는 한 포인트를 현금으로 바꿀 수 없으며, 이 사건 서비스 중 ‘회원 서비스’ 의 이용자는 이 사건 포인트 중 사용 가능한 포인트가 50,000포인트 이상일 때 1포인트당 1원으로 환산하여 현금으로 바꿀 수 있고, 마지막으로 이용한 날로부터

60개월이 지나도록 이 사건 서비스를 단 한 차례도 이용하지 않을 경우 적립된 포인트는 자동적으로 소멸하도록 한 경우 원고가 E에게 지급한 포인트 적립대금이 원고의 고객에 대한 통신요금에서 공제되는 예누리액에 해당되는지 여부가 문제된 사안에서, ‘① 원고는 고객으로부터 이동통신 용역의 공급에 대한 대가로 통신요금을 지급받았으므로 특별한 사정이 없는 한 그 통신요금 전부를 공급가액으로 보아야 한다. ② 원고가 고객과의 별도 약정을 통해 이 사건 포인트를 고객에게 적립해주고, 향후 고객이 제휴가맹점에서 상품을 구매하거나 용역을 공급받을 때 대금의 전부 또는 일부를 지급하지 않거나 일정한 요건을 갖추어 이 사건 포인트를 현금으로 바꿀 수 있도록 하였더라도, 이러한 약정 내용은 원고가 공급한 이동통신 용역의 공급조건과 아무런 관련이 없다. 이 사건 포인트는 단순히 원고가 이동통신 용역을 공급할 때 고객에게 약속한 할인 등 약정의 내용을 수치화하여 표시한 것에 불과하다. ③ 이 사건 포인트는 사용범위와 조건이 제한되어 있는 등 유통성이 없고, 일정한 요건을 충족한 경우에만 현금으로 바꿀 수 있으며, 일정 기간 이 사건 서비스를 이용하지 않으면 소멸하므로, 비록 전자금융거래법상 ‘선불전자지급수단’에 해당한다고 하더라도 현금과 동일한 금전적 가치가 있다고 평가하기 어렵다. 따라서 원고가 E에 이 사건 포인트 적립대금을 지급하고 E로 하여금 고객에게 이 사건 포인트를 적립하도록 한 사정만으로는 이동통신 용역의 대가인 통신요금 중 일정액을 고객에게 반환하였다고 볼 수 없다. ④ 설령 원고의 주장과 같이 2017. 2. 7. 대통령령 제27838호로 개정된 부가가치세법 시행령 규정에 따라 고객이 향후 상품을 구매하거나 용역을 공급받을 때 이 사건 포인트를 사용함으로써 지급하지 않게 되는 대금 상당액이 그 거래의 예누리액으로 인정받지 못하더라도, 그러한 사정만으로는 이 사건 포인트 적립대금을 이동통신 용역의 공급가액에서 제외되는 예누리액으로 인정할 수 없다.’는 이유로 원고가 E에게 지급한 이 사건 포인트 적립대금을 원고의 고객에 대한 통신요금(공급가액)에서 공제되는 예누리액으로 볼 수 없다고 판단한 원심 판단이 정당하다고 판시하였다.

(3) 결어

위 대법원 2019두43238 판결은 포인트를 적립하는 1차 거래에서 E에게 지급한 이 사건 포인트 적립대금을 에누리액으로 공제해 달라고 청구한 사안이고, 위 대법원 2015두58959 전원합의체 판결은 1차 거래로 포인트를 적립하고, 그 이후 2차 거래에서 1차 거래로 적립된 포인트 만금을 거래대금에서 공제해 준 경우 그 공제금액을 에누리액으로 공제해 달라고 청구한 사안이라는 점에서 차이가 있다.

위 대법원 2015두58959 전원합의체 판결은 포인트와 관련한 거래에서 선행 거래로 포인트를 적립하고, 그 이후 후행거래에서 적립된 포인트 만금을 공급대가에서 공제해 주기로 약정하고 그에 따른 거래를 하는 경우 후행거래에서 공제되는 가액은 에누리액에 해당된다는 점을 최초로 확인해 준 판결이라는 점에 의의가 있다. 또한 이러한 포인트에 의한 공제제도는 하나의 사업자가 운영하는 경우 뿐만 아니라, 여러 사업자들이 공동으로 포인트 제도를 운영하고, 포인트에 따라 공제된 금액을 포인트 제도를 공동으로 운영하는 사업자간에 정산하는 경우에도 그 포인트에 의한 공제금액은 해당 사업자의 부가가치세 과세표준에서 제외되는 에누리액에 해당된다는 점도 명확하게 확인해 주었다.

위 대법원 2019두43238 판결은 1차 거래에서의 포인트 적립시 적립되는 포인트는 단순히 원고가 이동통신 용역을 공급할 때 고객에게 약속한 할인 등 약정의 내용을 수치화하여 표시한 것에 불과한 것이지, 과세표준에서 공제되는 에누리액으로 볼 수 없다는 점(대법원 2016. 8. 26. 선고 2015두58959 전원합의체 판결)을 다시 한번 확인해 주었다는 데에 의미가 있다. 고객이 적립받은 이 사건 포인트를 향후 제휴가맹점에서 상품을 구매하거나 용역을 공급받을 때 사용하여 그 대금의 전부 또는 일부를 지급하지 않는다면, 이는 위 대법원 2015두58959 전원합의체 판결의 취지에 따라 2차 거래의 에누리

액으로 볼 수 있을 것이다.

최근 논란의 대상이 되었던 할인쿠폰과 포인트 등 에누리액 관련 쟁점에 관한 대법원의 일련의 판결을 종합하여 보면, 대법원은 거래 당사자 사이에 사전이든 사후든 공급조건에 대한 명시적 또는 묵시적 약정이 인정되는 경우에는 그 조건이 쿠폰이든 포인트이든 그 공제액을 에누리액으로 본다. 앞으로 더욱 다양한 유형의 공급조건이 나올 것으로 예상되는데, 이러한 경우 부가가치세법상 과세표준에서 제외되는 에누리액에 해당되는지 여부는 위와 같은 법리에 따라 판단하게 될 것이다.

바. 의무약정기간 위반시 지급받는 위약금 관련 판결

대법원 2019. 9. 10. 선고 2017두61119 판결은 정보통신사업 등을 영위하는 甲 주식회사가 이동전화 및 인터넷통신 서비스 이용자와 사이에 이용자가 선택하는 요금제에 따라 이용 요금을 정하되, 이용자가 일정 기간 甲 회사의 서비스를 이용하는 것을 조건으로 이동전화 요금, 인터넷통신 요금 및 모뎀 임대료 등을 할인해주는 대신, 이용자가 약정기간 내 계약을 중도 해지할 경우 할인금액 범위 내에서 일정 금액의 위약금 또는 할인반환금을 받기로 하는 내용의 약정을 체결하였는데, 이동전화 요금 등을 할인 제공받았다가 중도 해지한 이용자들로부터 수령한 위약금 등을 과세표준에 포함하여 해당 사업연도의 부가가치세를 신고하였다가 위약금 등에 관한 부가가치세의 환급을 구하는 경정청구를 하였으나 과세관청이 이를 거부한 사안에서, ‘부가가치세의 과세표준이 되는 공급가액이란 금전으로 받는 경우 재화나 용역의 공급에 대가관계가 있는 가액 곧 그 대가를 말한다 할 것이므로 재화나 용역의 공급대가가 아닌 위약금이나 손해배상금 등은 공급가액이 될 수 없다(대법원 1984. 3. 13. 선고 81누412 판결, 대법원 1997. 12. 9. 선고 97누15722 판결 등 참조). 다만, 재화나 용역을 공급하는 자가 이를 공급받는 자로부터 위약금 명목의 돈을 지급받았다고 하더라도 그 실질이 재화나 용역

의 공급과 대가관계에 있는 것이라면, 이는 부가가치세의 과세표준이 되는 공급가액에 포함된다고 봄이 타당하다. 위 사실관계와 앞서 본 법리에 비추어 살펴보면, 이 사건 금액은 그중 일부의 명목이 위약금으로 되어 있다 하더라도 전체적으로 볼 때 원고의 재화 또는 용역의 공급에 대한 대가로 보아야 한다.’ 라고 판시하였다.

공급가액이란 금전으로 받는 경우 재화나 용역의 공급에 대가관계가 있는 가액 곧 그 대가를 말한다 할 것이므로 재화나 용역의 공급대가가 아닌 위약금이나 손해배상금 등은 공급가액이 될 수 없다. 대법원은 이러한 법리에 따라 ‘원고가 연강선재를 국내업자들에게 팔면서 기일 내에 내국신용장을 개설하면 그들이 찾아가고, 기일 내에 내국신용장을 개설하지 못하면 원고가 임의로 처리한다는 약정 아래 원고에게 예치하였던 계약보증금은 그 명목여하에 불구하고 연강선재의 공급과 대가관계에 있는 대금의 일부라 할 수 없다.’ 라고 판시하였고(대법원 1984. 3. 13. 선고 81누412 판결), ‘아파트 공급대금을 계약금, 중도금 및 잔금으로 나누어 수분양자들이 각 회의 중도금과 잔금을 각 약정기일에 지급하지 아니하는 경우 지체된 금액에 대하여 지체된 기간 동안 일정한 연체요율에 의한 연체료를 가산하여 지급받기로 약정하고 그 약정에 아파트대금과 연체료를 받아왔다면, 연체료는 아파트의 공급과 대가관계에 있는 금전이라고 볼 수 없어서 부가가치세의 과세표준에 포함되지 않는다.’ 라고 판시하였다(대법원 1997. 12. 9. 선고 97누15722 판결). 이와 같이 그 금원의 실질이 위약금이나 손해배상금에 해당되면 재화나 용역의 공급대가로 볼 수 없으므로 부가가치세 과세표준으로 삼을 수 없다는 것이 판례이다.

한편, 대법원은, ‘건물에 대한 임대차계약이 해지되어 임차인들의 점유가 불법점유가 된다고 하더라도 임차인들이 건물을 명도하지 아니하고 계속 사용하고 있고, 원고들 또한 임대보증금을 반환하지 아니하고 이를 보유하고 있으면서 향후 월임료 상당액을 위 보증금에서 공제하겠다는 취지의 통지를 하였다면 이는 부가가치세의 과세대상인

용역의 공급에 해당된다.’ 라고 판시하였다(대법원 1995. 7. 14. 선고 95누4018 판결, 대법원 2002. 11. 22. 선고 2002다38828 판결). 건물의 불법점유로 인한 부당이득인 월임료 상당액은 그 실질이 건물의 사용에 대한 대가에 해당하는 것이므로 부가가치세 과세표준인 공급가액에 포함된다고 함이 타당하다.

위 대법원 2017두61119 판결은 통신사업자들이 이동전화 등 서비스 이용자와 일정기간 이용약정을 하면서 요금을 할인받거나 단말기 대금을 할인받아 사용하던 중 약정에 위반하여 이용약정기간 내에 중도 해지하는 경우 이용자들이 부담하는 위약금 내지 할인반환금 명목의 금액이 모두 부가가치세 과세표준이 되는 공급가액에 포함된다고 판단한 최초의 판결이라는 점에 의미가 있다.

그러나 위 대법원 2017두61119 판결은 다음과 같은 점에서 문제가 있다. ① 위 대법원 2017두61119 판결은 법리나 사실에 대한 근거도 없이 단지 “전체적으로 볼 때” 이 사건 금액이 재화 또는 용역의 공급대가에 해당된다는 결론을 내렸다. ② 위 대법원 2017두61119 판결은 위약금 명목의 돈을 지급받았다고 하더라도 그 실질이 재화나 용역의 공급대가이면 부가가치세 과세표준이 되는 공급가액에 포함된다고 하고 있다. 따라서 명목상의 위약금이 아니라 그 실질도 위약금에 해당된다면 공급가액에 포함되지 않는다는 결론이 된다. 위 대법원 2017두61119 판결은 이 사건 각 의무사용약정에 따른 위약금이 명목에 불구하고 그 실질은 할인받은 금액의 반환에 해당된다고 판단하였다. 그러나 이 사건 각 의무사용약정에 따른 위약금은 이용자들이 위 약정을 위반하여 약정 기간 경과 전에 중도 해지한 경우 그 약정 위반에 대한 제재금으로 부과하는 것이므로 그 실질이 위약금에 해당된다. 또한 위 약정상 ‘할인반환금’도 감독관청의 행정지도로 불가피하게 그러한 용어를 사용한 것이지, 그 실질은 위약금에 해당된다. 그렇다면, 이 사건 금액은 그 명칭이 위약금이든 할인반환금이든 모두 약정 위반에 대한 제재금으로서 위약금에 해당되므로 부가가치세 과세표준이 되는 공급가액에 포함되

지 않는다고 할 것이다. ③ 위 대법원 2017두61119 판결은 이 사건 각 의무사용약정에 따른 할인이 해제조건부 할인이라고 판단하였으나, 위 약정에 따른 할인은 약정 이후의 사정에 따라 요금이 변경되는 조건부 할인이 아니라 위 약정시 확정되는 할인이다. 즉, 위 약정에 따라 이용자가 각 과세기간에 부담하게 되는 할인된 요금은 각 과세기간에 공급된 재화나 용역에 대한 대가로 지급되는 확정된 금액이고, 그 이후 이용자가 위 약정을 위반한 경우에는 그 약정 위반에 대한 제재금을 추가로 부담하게 되는 것이다. 특히 전기통신사업자는 전기통신사업법에 따라 감독관청인 미래창조과학부장관에게 이용요금을 사전에 신고하거나 인가를 받도록 되어 있는데, 이 사건 각 의무사용약정에 따른 할인요금도 위와 같은 신고나 인가를 받아 확정된 요금이어서 원고가 위약금이나 할인반환금 등의 명목으로 이용요금을 변경할 수 없다. 위 대법원 2017두61119 판결에 따르면 당사자간에 위약금 약정을 하더라도 계약 위반시 지급되는 위약금이 실제 손해를 초과하지 않는 한(할인요금과 위약금을 합한 금액이 할인 전 이용요금보다 적거나 동일한 금액이면) 모두 재화나 용역의 공급대가로 보게 된다. 그러나 위약금의 액수는 실제 손해와는 관계 없이 당사자간에 자유롭게 약정할 수 있는 것이고, 위약금이 과다하다고 판단되는 경우 법원이 감액할 수 있을 뿐이다(대법원 1995. 3. 24. 선고 94다10061 판결, 대법원 2000. 7. 28. 선고 99다38637 판결, 대법원 2018. 10. 12. 선고 2016다257978 판결 등). 위 대법원 2017두61119 판결과 같이 해석하는 것은 사적자치의 원칙에 따라 당사자간에 약정한 위약금을 당사자의 의사와 달리 그 실질과 전혀 다른 성격의 금원으로 판단하는 것이어서 부당하다.

사. 대상 판결의 의의

대상 판결은 포인트 적립에 의한 대금 공제와 관련한 대법원 2016. 8. 26. 선고 2015두58959 전원합의체 판결의 법리를 다시 한번 확인해 주었다는 데에 의미가 있다. 즉, 위 대법원 2015두58959 전원합의체 판결은 ‘(1) 사업자가 고객에게 재화를 공급하는 1차

거래를 하면서 매출액의 일정비율에 해당하는 점수를 적립해 주고, 향후 그 고객에게 다시 재화를 공급하는 2차 거래를 하면서 그 적립된 점수 상당의 가액을 공제하고 나머지 금액만 현금 등으로 결제할 수 있도록 한 경우에, 2차 거래에서 그 적립된 점수 상당만큼 감액된 가액은 결국 사업자와 고객 사이에서 미리 정해진 공급대가의 결제 조건에 따라 공급가액을 직접 공제·차감한 것으로서 에누리액에 해당한다. 즉, 1차 거래에서 적립된 점수는 사업자가 1차 거래 때 고객에게 약속한 할인 약정의 내용을 수치화하여 표시한 것에 불과하며 그 할인 약정에 따라 그 점수 상당만큼 공제된 가액은 2차 거래의 공급가액에 포함할 수 없다고 보아야 한다. (2) 또한, 사업자가 위와 같은 점수 적립에 의한 대금 공제 제도를 다른 사업자들과 함께 운영하면서 각자의 1차 거래에서 고객에게 점수를 적립해주고 그 후 고객이 사업자들과 2차 거래를 할 때에 그 적립된 점수 상당의 가액을 대금에서 공제하고 나머지 금액만 현금 등으로 결제할 수 있도록 한 경우에, 이 역시 여러 사업자들과 고객 사이에 미리 정해진 공급가액 결제 조건에 따라 공급가액을 직접 공제·차감한 것으로서 에누리액에 해당하며, 그 점수 상당의 공제된 가액을 2차 거래의 공급가액에 포함할 수 없음은 마찬가지라 할 것이다. (3) 한편, 사업자들 사이에 2차 거래에서 대금 공제에 사용된 점수와 관련하여 내부적으로 일정한 기간 등을 정하여 상호간에 사용된 점수를 정산하고 그 차액 상당액을 정산금으로 지급하도록 하였더라도, 이는 특정한 2차 거래뿐만 아니라 사업자들 사이의 사전에 약정된 점수 적립 및 그 사용에 따른 지속적인 정산관계를 전제로 하여 각자 적립한 점수를 넘는 공급가액 공제와 관련한 손실을 서로 전보해 주는 것으로서, 다수 사업자들이 점수 적립에 의한 대금 공제 제도를 통합 운영함에 따른 위험을 분담하는 한편, 대금 공제가 가능한 대상 거래를 확대하여 고객들의 활발한 구매를 유도함으로써 관련 사업자들 전체의 이익을 도모하려는 것이다. 즉, 이 경우에도 적립된 점수는 여러 사업자들이 공통적으로 고객과 사전에 마친 할인 약정에 따라 할인 가능 금액을 수치화하여 표시한 것에 불과하고, 2차 거래의 공급자 자신이 1차 거래에서 적립한 점수에 관하여는 2차 거래에서 사용하더라도 다른 사업자들로부터 정산금을 받을 수

없으며, 또한 사업자들 사이의 정산금은 2차 거래와 별도로 이루어진 통합 정산약정 및 지속적인 거래의 결과에 의하여 산정된다. 따라서 여러 사업자들 사이의 정산약정에 따라 사업자가 고객이 아닌 다른 사업자들로부터 정산금을 지급받더라도 이는 2차 거래의 공급과 대가관계에 있다고 볼 수 없고, 적립된 점수의 교차사용 및 정산이 예정되어 있다는 사정만을 가지고 적립된 점수에 의하여 할인된 가격이 에누리액이 아니고 2차 거래의 공급가액에 포함되어야 한다고 보기도 어렵다.’ 라고 판시하였다.

대상 판결은 위와 같은 법리에 따라 제휴사 포인트 사용액이 공급가액에 포함되지 않는 에누리액에 해당한다고 판단하였고, 한편, 복지 포인트의 경우에는 제휴사가 원고에게 지급한 복지 포인트 사용액 상당의 현금이 원고가 공급하는 재화나 용역의 대가에 해당한다는 이유로 에누리액에 해당하지 않는다고 판단하였다.