

사실과 다른 세금계산서에 대한 제재, 그 과도함과 미스매치 및 개선방안에 관하여

장명원* · 장재형**

〈요 약〉

부가가치세의 작동원리를 효과적으로 구현하기 위한 도구로서, 거래의 상호검증과 세원포착 등을 위해 세금계산서 제도가 활용되고 있으나, 우리나라는 거래의 실질보다 형식적인 세금계산서 작성과 검증에 치중하고 있다. 그리하여 실물거래가 전혀 동반되지 않는 가공의 세금계산서와 실물거래는 있으나 형식적인 요건이 미비한 사실과 다른 세금계산서를 동일한 수준에서 제재(매입세액 불공제)하고 있다. 사실과 다른 세금계산서 중에는 가공 세금계산서에 상응하는 하자가 있는 경우도 분명히 존재하나 그렇지 않은 경우도 많은 만큼 프로크루테스(Procrustes)의 침대처럼 무조건적으로 제재하는 것은 엄밀한 재평가를 요한다.

이에 대한 개선방안으로 기존 연구는 매입세액을 불공제하기보다 가산세를 차등 부과하는 방안을 제안하고 있다. 그러나 가산세를 차등 부과하는 방식도 공급자의 조세회피 의도에 따라 매출세액을 고의로 체납·탈루한 경우에는 부가가치세의 본세(공급자의 매출세액)는 징수하지 못한 채 공급받는 자의 매입세액만 공제되는 문제가 있다. 사실과 다른 세금계산서도 경우에 따라 본세를 탈루하는 경우도 있고 그렇지 않은 경우도 있는 등 하자의 경중에 엄연한 차이가 존재하므로 징벌적 처분을 구분할 필요가 있다.

이러한 배경하에 본 연구에서는 현행 부가가치세법을 개정하여 사실과 다른 세금계산서를 수취한 경우에도 원칙상 매입세액을 공제받을 수 있도록 하되, 공제받을 수 있는 세액의 한도를 설정하여 누락된 매출세액을 기준으로 매입세액을 공제할 것을 제안한다. 이와 같은 공제구조는 부가가치세의 작동원리를 근간으로 한다는 점에서 세정변동에 따른 납세의무자의 충격을 완화시킬 수 있다. 또한 세금계산서는 당초 상호검증을 통한 세금 탈루 등을 방지하기 위해 고안된 것이기 때문에 사실과 다른 세금계산서를 수수한 책임으로써, 공급자가 누락한 매출세액을 기준으로 매입세액을 공제받고 가산세를 부담한다는 점에서 납세의무자의 조세저항을 완화하고 비례성의 원칙에 따라 책임을 부과할 수 있다.

〈주제어〉 사실과 다른 세금계산서, 가공의 세금계산서, 매입세액 불공제, 공제방법

* 고려대학교 법학과 박사과정, 감사원 부감사관, sofineyou@hanmail.net, 주저자

** 법무법인(유) 율촌, 법학박사, 세무사, jhjang@yulchon.com, 교신저자

논문접수일 2023년 2월 15일

1차수정일 2024년 4월 27일

게재확정일 2024년 6월 7일

I. 서 론

부가가치세(value-added tax)는 전 세계 130개 이상의 국가에서 세목의 구성항목 중 핵심적인 요소를 이루고 있으며, 전 세계 세금수입의 약 25%를 차지하고 있다.¹⁾ 또한 그 작동원리로 구 영업세 등의 간접세와 다르게 납세의무자의 매출액에서 직접 납부세액을 산출하는 것이 아니라 납세의무자의 매출세액에서 거래의 전 단계에서 지급한 매입세액을 차감한 금액을 납부세액으로 산출하는 전단계세액공제법을 채택하고 있다.

그러나 전단계세액공제법의 구조하에서는 부정 한 방법으로 매입세액이 공제되는 위험성이 내포되어 있어, 거래 당사자들이 가공의 세금계산서를 이용하여 매입세액을 부당하게 공제를 받고 매출세액을 체납하는 일이 발생한다. 이에 우리나라를 비롯해 일부 국가(중국, 아제르바이잔, 불가리아 등)에서는 불법적인 매입세액 공제와 조세포탈 등을 방지하기 위한 도구로서 세금계산서를 활용하여 공급자의 판매정보와 공급받는 자의 구매정보를 포괄적으로 수집하고 대규모 상호검증을 실시하였다.²⁾ 이 과정에서 우리나라는 거래의 실질보다 세금계산서의 형식적 일치를 중요시하였다.³⁾ 그래서 세금계산서에 공급자의 성명 등을 필수적으로 기재하도록 하고 그 전부가 일부가 기재되지 않거나 사실과 다른 경우 실제 재화나 용역의 공급에 따른 매입세액이 있더라도 사실과 다른 세금계산서로 평가하여 공제하지 않았다.⁴⁾

그러나 부가가치세는 생산과 유통의 사슬 속에서 창출된 부가가치에 부과되는 세금으로서 납세의무자가 매입세액을 공제받을 수 없는 경우에는 부가가치가 아닌 매출액을 기준으로 부가가치세액을 산출하게 된다. 이는 전단계세액공제법을 채택하고 있는 부가가치세 제도의 본질에 반하는 것이며, 부가가치세로 대체된 구 영업세를 환원하여 세액을 산출하는 것과 같게 된다.⁵⁾ 또한 생산과 유통의 과정에서 숨겨진 부가가치세(hidden-VAT)가 재차 부과되는 등 이중과세의 문제점도 발생한다.⁶⁾

그러나 세금계산서에 대한 엄정한 관리가 부가가치세 도입 초기에 거래질서의 유지에 큰 역할을 한 사실을 인정한다고 하더라도 세금계산서의 오류가 항상 구 영업세와 같은 결과의 과도한 세금을 납부할 만한 것인지에 대해서는 의문의 여지가 있다. 특히, 사실과 다른 세금계산서는 가공의 세금계산서와 달리 실물거래가 있고 공급자가 매출세액을 납부하여 세수누락이 없는 경우도 있어 형식적 기재사항이 사실과 다르게 작성되었다는 이유로 납세의무자의 매입세액 공제

1) Graham Harrison & Russell Krelove. 2005. *VAT Refund : A Review of Country Experience*. IMF Working Paper. 4.

2) Graham Harrison & Russell Krelove, op.cit., 27-28.

3) 한국조세연구원. 2012. 『한국세제사』 제2권 소비과세·관세. 33-35.

4) 부가가치세법 제32조, 제39조

5) 이태로·한만수. 2020. 『조세법강의』(신정1판). 박영사. 988-1002.

6) 윤지현 등 15인 역. 2021. 『유럽부가가치세법』, 서울법대법학총서. 9.

권(right of deduction)을 배제하는 것은 부당한 결과를 초래할 수 있으며⁷⁾ 엄밀한 재평가가 요구된다.

대법원이나 헌법재판소가 현행 제도에 대하여 재산권의 본질적인 내용을 침해한다고 보지는 않았더라도^{8),9)} 사실과 다른 세금계산서에 대한 제재는 위반행위와 비난가능성의 정도를 구분하지 않고 일률적으로 매입세액 불공제를 하고 있어, 위반의 정도나 거래질서에 영향을 주는 정도 등에 따라 제재하는 방향으로 개선할 필요성이 있다.¹⁰⁾

이런 관점에서 본 논문에서는 부가가치세의 도입 이유를 기반으로 세금계산서 제도의 기능과 변천을 회고(III)하고, 외국제도와 우리나라의 제도를 비교(IV)한 후, 현재 세금계산서 제도의 문제점과 개선방안을 강구(V)해 보도록 하겠다.

II. 그간의 연구경향

사실과 다른 세금계산서의 매입세액 불공제와 관련된 연구는 그동안 크게 2가지 방향으로 이루어졌다. 첫 번째는, 사실과 다른 세금계산서에 대한 매입세액 불공제의 판단기준을 연구하는 것으로 주로 판례 평석을 통하여 이루어지고 있다.

예를 들어, 윤지현(2020)의 「타인의 명의를 빌린 공급 상대방에 발급한 세금계산서와 매입세액 공제(대법원 2019. 8. 30. 선고 2016두62726 판결평석)」에서는 “비례의 원칙에 따라 세금계산서에 기재해야 할 사항이나 위반 시 제재 여부 등은 다양한 입법이 가능하다”고 한다. 또한 “세금계산서의 기능 중 상호검증 측면에서 공급받는 자의 성명을 필수적 기재사항에서 제외할 이유가 없으나 세원포착 측면에서 상대적으로 중요한 공급자의 정보를 세금계산서의 필수적 기재사항으로 정하고 이를 위반할 경우 매입세액 불공제로 제재하는 것은 정당하다”¹¹⁾고 한다. 그리고 “명의대여 사건의 경우 부가가치세와 관련된 모든 행위는 ‘명의를 빌린 사람’의 행위에 해당하므로, 타인 명의로 발급된 세금계산서는 공급자의 성명이 사실과 다른 세금계산서로서 매입세액이 공제되지 않는다”고 한다.¹²⁾

또한 강성모(2019)의 「당사자가 사실과 다르게 적힌 세금계산서의 판단기준」에서는 “타인 명

7) IOANA-MARIA COSTEA & DESPINA-MARTHA ILUCĂ, 2019. *FROM PROMISE TO PERMISSION : THE RIGHT TO VAT DEDUCTION*, EUFIRE. 668.

8) 대법원 2019.8.30. 선고. 2016두62726 판결.

9) 헌법재판소 2015.11.26. 선고. 2014헌바267.

10) 헌법재판소 2002.8.29. 선고. 2000헌바50.

11) 윤지현, 2020. “타인의 명의를 빌린 공급 상대방에 발급한 세금계산서와 매입세액 공제(대법원 2019.8.30. 선고 2016두62726 판결평석)”. 조세법연구[26-2], 113-115.

12) 윤지현, 위의 논문. 119-120.

의로 사업자등록을 하고 세금계산서를 수취한 경우에는 공급받는 자의 등록번호로 볼 수 있고 성명은 필수적 기재사항이 아니므로, 공급자(명의를 빌린 자)가 타인 명의로 사업자등록을 한 경우와 달리 그 등록번호는 사실과 다르지 않아 매입세액을 공제할 수 있다”고 한다.¹³⁾

두 번째는, 사실과 다른 세금계산서의 매입세액 불공제가 정당한지에 대한 논의와 함께 일률적으로 매입세액이 불공제되는 문제점과 그 개선방안에 관련된 연구가 있다. 김홍수(2017)의 『부가가치세 매입세액공제제도 연구, 납세자권리의 보장방안을 중심으로』에서는 “사실과 다른 세금계산서에 대한 매입세액 불공제는 공급받는 자의 재산권을 침해하고, 가산세가 부과되는 공급자와 비교해 평등권에 위배된다고 하면서 조세 제재 형태인 매입세액을 불공제할 것이 아니라 가산세로 제재하여야 한다”고 한다.¹⁴⁾

그리고 정인기 외 2인(2021)의 『공급가액이 사실과 다르게 적힌 세금계산서의 범위』에서는 “부가가치세법 제39조 제1항 제2호에 따라 세금계산서에 적힌 공급가액이 실제보다 큰 경우에는 차액만큼 매입세액을 불공제해야 하나 작은 경우에는 세금계산서에 적힌 금액만큼은 매입세액으로 공제받을 수 있어야 하고, 실제 공급가액과 다른 금액을 기재한 잘못된 이하는 가산세 제재로 충분하다”는 연구가 있다.¹⁵⁾ 또한, 이와 유사하게 김홍수 외 2인(2017)의 『부가가치세법상 사실과 다른 세금계산서 매입세액 불공제 제도 고찰, 작성 연월일이 사실과 다른 경우를 중심으로』에서도 가산세 부과를 강조하고 있다.¹⁶⁾

이러한 연구들은 사실과 다른 세금계산서 제도에 대한 문제점 분석을 통하여 위반의 정도나 결과에 따라 불이익을 부과하여야 한다고 하면서 그 대안으로 위반의 정도에 따라 가산세를 부과하는 방식을 제안한다는 공통점이 있다.

본 연구는 여기에서 더 나아가 사실과 다른 세금계산서와 가공의 세금계산서의 구분 등을 통해 매입세액공제와 가산세의 구체적인 기준을 제시하고자 한다. 우리나라는 현재 부가가치세의 작동원리를 효과적으로 구현하기 위한 도구로서 세금계산서 제도를 활용하고 있으나, 거래의 실질보다 형식적인 세금계산서 작성에 치중하고 있다. 그리하여 실물거래가 전혀 동반되지 않는 가공의 세금계산서와 실물거래는 있으나 형식적인 요건이 미비한 사실과 다른 세금계산서를 매입세액 불공제 측면에서 동일하게 제재하고 있다. 사실과 다른 세금계산서 중에는 가공 세금계

13) 강성모. 2019. “당사자가 사실과 다르게 적힌 세금계산서의 판단기준”, 조세와 법 제12권 제1호. 93—95.

14) 김홍수. 2017. “부가가치세 매입세액공제제도 연구, 납세자권리의 보장방안을 중심으로”, 강남대학교 대학원 박사학위 논문. 112—119. 동일취지 논문 : 권형기. “세금계산서 관련 제재규정의 위헌성에 관하여”. 법률신문 4753호 12—12.

15) 정인기, 강성모. 2021. “공급가액이 사실과 다르게 적힌 세금계산서의 범위”, 조세법연구[27—2]. 179—180, 동일취지 논문 : 이복희. 2014. “부가가치세법상 세금계산서 제도에 관한 연구”. 서울시립대학교 세무전문대학원 박사학위 논문. 19.

16) 김홍수, 안창남. 2017. “부가가치세법상 사실과 다른 세금계산서 매입세액 불공제 제도 고찰, 작성 연월일이 사실과 다른 경우를 중심으로”. 조세와 법 제10권 제1호. 96—97.

산서에 상당하는 하자가 있는 경우도 분명히 존재할 것이나 그렇지 않은 경우도 많은 만큼 프로크루테스(Procrustes)의 침대¹⁷⁾처럼 무조건적으로 제재하는 것은 엄밀한 평가를 요한다.

이 글에서는 이에 따라 세금계산서 제도의 기능적 문제점을 검토하고 개별적인 사정에 따라 사실과 다른 세금계산서도 매입세액을 공제받을 수 있는 방안을 모색하고자 한다. 그리고 기존 연구 방안¹⁸⁾에 따라 매입세액 불공제를 대신하여 가산세를 부과하는 방식의 경우에도 공급자가 매출세액을 채납·탈루하는 등 세수가 누락된 경우에는 부가가치세의 본세(공급자의 매출세액 부분)는 징수하지 못한 채 공급받는 자의 매입세액만 공제되는 등의 문제가 발생할 수 있다. 이에 본 연구는 세수의 누락 정도에 따라 제재를 조정함으로써 부가가치세 제도의 근간을 유지하면서도 조세저항을 낮출 수 있는 개선방안을 모색하고자 한다.

III. 세금계산서 제도의 취지와 그 제재에서의 구분

세금계산서 제도의 도입취지와 개선방향을 명확히 하기 위해서는 세금계산서가 도입된 이유와 연혁, 더 나아가 부가가치세의 도입이유를 먼저 알아보아야 한다. 결국 세금계산서는 거래단계에서의 부가가치를 정확히 파악하여 부가가치세를 제대로 납부하기 위한 도구이기 때문이다. 또한 거래의 실질에 따라 가공의 세금계산서와 사실과 다른 세금계산서를 구분하여 취급하는 것이 중요하다. 그렇지 않은 경우 부가가치세의 작동원리에 반하는 결과가 발생하기 때문이다.

1. 세금계산서의 도입과 기능적 개선

부가가치세는 1918년에 독일의 빌헬름 폰 지멘스(Wilhelm von Siemens)가 매상세의 누적과 세 효과를 제거하기 위한 수단으로 부가가치세 개념을 고안한 후, 1954년 프랑스에서 처음 도입하였고, 현대의 부가가치세 제도는 1967년 유럽연합 내 자유롭고 단일한 시장을 창출하기 위한 부가가치세 준칙(VAT directive)이 제정됨에 따라 1970~1973년에 걸쳐 유럽연합의 모든 회원국에 도입되었다.¹⁸⁾ 우리나라 역시 1976년 당시 영업세(20개 업종별로 0.5%~3.5% 세율로 과세)나 물품세(75개 물품별로 2%~200% 세율로 과세) 등의 복잡하고 다양한 세목과 세율로 운영되고 있던 간접세 체계를 단순화하고, 조세회피를 방지하며, 경제개발 5개년 계획의 효과적 지원과 간접세의 안정적 환급에 의한 수출·투자 촉진 및 누적효과를 배제하기 위해 부가가치세제를 도입하였다.¹⁹⁾

17) 그리스로마 신화에 등장하는 도둑으로서 사로잡은 나그네의 키가 침대보다 크면 다리를 잘라서 죽이고 침대보다 작으면 다리를 늘려서 죽였다고 한다.

18) 윤지현 등 15인 역. 앞의 책. 15.

19) 구 부가가치세법(법률 제2934호, 1976. 12. 22. 제정) 제정이유

한편, 세금계산서 제도는 1976년 탈세의 원천적 예방으로 인한 근거과세를 구현하기 위해 부가가치세법 제정과 함께 도입되었다. 부가가치세는 그 작동원리로 전단계세액공제법을 채택하고 있기 때문에 납세의무자에게 매입세액 공제권을 부여하기 위한 검증 수단으로 세금계산서가 이용된다. 또한 매입세액 공제과정에서 발생할 수 있는 조세포탈을 방지하며 세원을 포착하기 위한 도구로도 활용된다.²⁰⁾

이러한 이유로 우리나라는 거래의 상호검증, 조세포탈 방지 및 세원포착 등을 효과적으로 하기 위한 도구로서 세금계산서의 기능이 강조되었다.²¹⁾ 구체적으로 그 내용을 살펴보면, 1976년 부가가치세법을 제정하면서 구 영업세법상의 표준계산서를 세금계산서로 명칭을 변경하고 매입세액 공제를 위한 필수요건으로서 거래시마다 공급자가 세금계산서 4매를 작성하여 공급받는 자에게 2매를 교부한 후, 공급자와 공급받는 자는 자신이 교부하거나 교부받은 세금계산서 중 1매를 세무서에 제출하여 사후 검증을 받도록 하였다.²²⁾ 또한 세금계산서에 공급자의 성명과 사업자등록번호, 공급받는 자의 사업자등록번호 등을 필수적으로 기재하도록 하고 그 전부나 일부가 기재되지 않거나 사실과 다르게 적힌 경우에는 실제 재화나 용역의 공급이 있더라도 매입세액을 공제하지 않는 등²³⁾ 거래의 실질보다 세금계산서의 형식적 일치를 엄격히 요구하였다.²⁴⁾

이후 세금계산서 제도는 거래의 상호검증 기능을 강화하고 납세자의 부담을 완화하는 등 기능적 개선이 되어 왔는데, 1995년에는 허위의 세금계산서 수수행위를 방지하고 납세비용을 줄이기 위해 세금계산서를 교부받은 사업자는 매입세금계산서 대신 매입처별세금계산서합계표를 제출하도록 하였고, 착오로 잘못 기재한 경우 가산세를 하향 조정하는 등 납세자의 부담을 덜어 주었다.²⁵⁾ 그리고 2008년에는 허위의 세금계산서를 수취한 자에 대해서도 가산세를 부과하는 한편,²⁶⁾ 2010년에는 종이 세금계산서 작성, 신고 및 보관에 많은 시간과 비용이 발생하고 과세관청은 가짜 세금계산서 색출 등에 막대한 행정력이 투입되는 등 과도한 납세협력과 행정비용이 발생하는 문제점을 개선하기 위해 법인사업자 등은 전자세금계산서를 의무적으로 발급하도록 하였다.²⁷⁾ 또한 2011년에는 일정 규모 이상의 개인사업자를 전자세금계산서 교부대상 사업자에 추가하되 납세자의 부담을 완화하기 위하여 제도 시행 첫해에는 세금계산서의 유형을 선택할 수 있도록 하였고,²⁸⁾ 2018년에는 공급자의 부도·폐업 등으로 수정세금계산서를 발급받을

20) 대법원 2004.11.18. 선고. 2002두5771 전원합의체 판결.

21) 헌법재판소 2000.3.30. 선고. 98헌바7. 헌법재판소 2011.3.31. 선고. 2009헌바319.

22) 한국조세연구원. 앞의 책. 48.

23) 부가가치세법 제32조, 제39조

24) 헌법재판소 전원재판부 2002.8.29. 선고. 2000헌바50.

25) 구 부가가치세법(법률 제4808호, 1994. 12. 22. 일부개정, 시행 1995. 1. 1.) 개정이유

26) 구 부가가치세법(법률 제8826호, 2007. 12. 31. 일부개정, 시행 2008. 1. 1.) 개정이유

27) 구 부가가치세법(법률 제9268호, 2008. 12. 26. 일부개정, 시행 2010. 1. 1.) 개정이유

28) 구 부가가치세법(법률 제9915호, 2010. 1. 1. 일부개정, 2010. 1. 1.) 개정이유

수 없는 경우 공급받는 자가 직접 매입자발행세금계산서를 발행할 수 있도록 하였다.²⁹⁾

이렇게 세금계산서 제도는 종이세금계산서를 전자세금계산서로 대체하는 등 거래의 상호검증 기능을 강화하고 납세자가 편리하게 세금계산서를 교부·수취할 수 있도록 개선되어 왔다. 그럼에도 정부의 이러한 개선 방향은 시기적·부정적 매입세액 공제를 방지하기 위한 대규모 상호검증에 집중되어 있었다. 이에 따라 거래의 실질보다 세금계산서의 형식적 일치치를 중시하게 되었다. 또한 거래의 실질 유무에서 차이가 있는 가공의 세금계산서와 사실과 다른 세금계산서를 구분하지 않고 동일하게 제재(매입세액 불공제)하고 있는 등의 문제점이 있는데도 이에 대한 구분과 개선은 미비하였다.

2. 가공의 세금계산서와 사실과 다른 세금계산서의 구분

사실과 다른 세금계산서는 세금계산서의 필요적 기재사항인 공급자의 성명, 부가가치세액, 작성 연월일 등이 사실과 다르게 적힌 세금계산서이다.³⁰⁾ 따라서 가공의 세금계산서도 실물거래 없이 부가가치세액 등이 허위로 작성된 세금계산서이므로 사실과 다른 세금계산서에 포함된다. 또한 양자는 모두 매입세액이 불공제되는 공통점도 있다.³¹⁾ 그러나 사실과 다른 세금계산서의 대부분은 실물거래가 있었으나 세금계산서의 필수적 기재사항이 잘못 작성되어 매입세액이 불공제된 경우로서, 실물거래 자체가 없어 납부할 매출세액도 공제받을 매입세액도 없는 가공의 세금계산서와는 다르게 취급할 필요가 있다.

이와 관련하여 가공의 세금계산서와 사실과 다른 세금계산서를 구분하여 다르게 취급해야 할 근거를 살펴보면 다음과 같다. 부가가치세법 제38조에 따르면 공제받을 수 있는 매입세액의 요건으로 사업자가 자기 사업을 위해 사용할 재화나 용역에 대한 세액인지 여부, 실제 재화나 용역을 공급하였는지 여부 등을 명시하고 있다. 따라서 실물거래가 있는 사실과 다른 세금계산서는 사업자가 자기 사업을 위해 사용할 목적으로 공급받은 재화나 용역에 대한 세금계산서이므로, 부가가치세법 제38조에 따른다면 매입세액을 공제받을 수 있는 세금계산서에 해당된다. 다만, 사실과 다른 세금계산서는 거래질서 확립, 세원포착 등의 세무행정상 목적을 위해 부가가치세법 제39조에 따라 매입세액 공제가 제한된다.³²⁾

반면, 가공의 세금계산서는 자기 사업에 사용할 목적으로 공급받은 재화나 용역 그 자체가 없이 허위로 발급·수수된 세금계산서이므로, 납부해야 할 매출세액이나 공제받을 수 있는 매입세액 자체가 발생하지 않는다. 즉, 가공의 세금계산서는 부가가치세법 제38조에 따라 공제받을 수

29) 구 부가가치세법(법률 제15,223호, 2017. 12. 19. 일부개정, 2018. 1. 1.) 개정이유

30) 부가가치세법 제32조

31) 부가가치세법 제38조, 제39조

32) 권형기. 2019. “사실과 다른 세금계산서에 대한 행정질서벌과 입법개선안에 관한 소고”. 한국조세법학회 제4권 제2호. 60.

있는 매입세액 요건 그 자체를 충족하지 못해 불공제되는 것이다. 이와 같이 현행 부가가치세법상 가공의 세금계산서는 제38조에 따라 매입세액이 불공제되고, 사실과 다른 세금계산서는 제38조가 아닌 제39조에 따라 매입세액이 공제되지 않는 등 가공의 세금계산서와 사실과 다른 세금계산서를 구분하여 제재하고 있다.³³⁾

그리고 가산세 규정에서도 재화나 용역을 공급하지 않고 세금계산서를 발급한 경우(가공의 세금계산서) 공급가액의 3%를 가산세로 부과하고, 재화나 용역을 공급하였으나 실제 공급한 자가 아닌 자가 세금계산서를 발급한 경우(사실과 다른 세금계산서) 공급가액의 2%를 가산세로 부과하는 등 가공의 세금계산서와 사실과 다른 세금계산서를 구분하여 제재하고 있다.^{34), 35)} 나아가 조세범처벌법에서도 부가가치세법에 따른 세금계산서를 거짓으로 발급한 경우(제10조 제1항, 제2항)와 재화나 용역의 공급 없이 세금계산서를 발급하는 한 경우(제10조 제3항)를 구분하여 제재하고 있다.

그러나 이러한 구분적·차등적 제재에도 불구하고 매입세액은 동일한 수준으로 제재(불공제)하고 있다. 이는 거래질서 확립 등 세무행정상 정당한 목적이 있더라도 과도한 제재이고, 전단계 세액공제법을 채택한 현행 부가가치세법의 작동원리에 어긋나는 매상세와 비슷한 결과를 가져오는 조치라고 할 수 있다. 따라서 사실과 다른 세금계산서를 가공의 세금계산서와 구분하고 이에 대한 제재 방식이나 수준도 다르게 적용하여야 할 것이다.

3. 사실과 다른 세금계산서 관련 판례 경향

사실과 다른 세금계산서에 대한 매입세액 불공제제도는 세금계산서를 통한 조세탈루방지 기능을 강조한 입법 방향을 반영한 규정이다. 이에 대한 판례 역시 동일한 취지에서 사실과 다른 세금계산서에 대한 엄격한 해석을 내리는 경향이 있다.

예를 들어, 필요적 기재사항이 기재되지 아니한 세금계산서에 관한 구 부가가치세법 제17조 제2항 제1호 위헌소원심판³⁶⁾에서 “부가가치세 제도운영의 기초가 되는 세금계산서의 정확성과 진실성이 담보되지 못하면 법인세, 소득세 등의 정확한 과세산정이 곤란하고, 부가가치세가 도입된 이후로도 세금계산서의 수수질서가 확립되지 못해 무자료 거래가 성행하며 … 세금계산서의 부실기재의 경우 당해 거래의 매입세액 공제를 허용하지 않는 것이 그로써 달성하려는 공익에 비하여 지나치게 가혹한 것이라고는 할 수 없다”고 판시한 바 있다.

또한, 사업자 등록번호, 성명 또는 명칭이 다른 세금계산서와 관련해서도 구 부가가치세법 제

33) 권형기. 위의 논문. 58-59.

34) 부가가치세법 제60조

35) 대법원 2016.11.10. 선고. 2016두31902 판결.

36) 헌법재판소 2002.8.29. 선고. 2000헌바50.

17조 제2항 제1의2호 위헌소원 심판에서 “상거래상 통상적인 확인을 소홀히 하여 부실기재된 세금계산서를 수취한 경우에 매입세액을 공제하지 않도록 규정한 구 부가가치세법 제17조 제2항 제1의2호는 자기책임의 원칙에 위배되지 않는다”고 판시한 바 있다.³⁷⁾ 또한, 작성 연월일이 사실과 다르게 기재된 세금계산서에 대해서도 위와 유사한 취지로 합헌결정을 하고 있다.³⁸⁾

다만, 구체적 사안에 따라 일부 착오가 있더라도 거래사실을 확인할 수 있거나³⁹⁾ 명의를 위장한 사실을 알지 못하고 과실이 없다면 입증절차(공급받는 자가 선의·무과실 입증)를 거쳐 매입세액 공제를 일부 인정하기도 한다.⁴⁰⁾ 또한 소수의견 중에는 “일률적으로 매입세액 불공제를 하는 것”이 국민의 재산권 침해라는 의견도 존재하고 있다.⁴¹⁾ 매입세액을 공제받지 못하는 경우 부가가치가 아닌 매출액을 과세표준으로 과세하게 되므로 부가가치세 제도(전단계세액공제법) 보다는 매상세에 가까운 세금이 되어 부가가치세 제도의 본질에 반하고, 무조건적인 매입세액 불공제로 인하여 납세자의 재산권을 과도하게 침해한다는 의견인 것이다.

IV. 세금계산서 제도의 운영현황 및 외국제도와와의 비교

1. 세금계산서 제도의 운영현황

우리나라 부가가치세 제도는 유럽연합의 선례를 모델로 하여 도입해 대부분의 운영 체계가 유럽연합의 부가가치세 제도와 유사하나, 세금계산서 제도 운영에 있어 차이점이 존재한다. 우리나라는 세금계산서 제도를 통해 공급자의 판매정보와 공급받는 자의 구매정보 등을 포괄적으로 수집하고 있으며, 재화 또는 용역의 거래 자체보다는 세금계산서의 형식적 일치치를 중요시하여 필수적 기재사항을 기재하지 않거나 사실과 다른 경우 사실과 다른 세금계산서 등으로 보아 납세의무자의 매입세액 공제권을 거부하고 있다.⁴²⁾ 이러한 규정은 1976년 부가가치세법 제정시부터 현재까지 내용상 큰 변동없이 유지되어 왔다.⁴³⁾

다만, 필수적 기재사항 등이 일부 누락되거나 잘못 기재된 경우 매입세액을 공제받을 수 있는 예외적 규정(부가가치세법 시행령 제75조)이 조금씩 확대되어 오고 있다. 좀 더 구체적으로 설명하면, 세금계산서에 필요적 기재사항 일부 착오가 있더라도 세금계산서의 다른 기재사항으로

37) 헌법재판소 2013.5.30. 선고. 2012헌바195.

38) 헌법재판소 2015.11.26. 선고. 2014헌바267.

39) 대법원 2019.8.30. 선고. 2016두62726 판결.

40) 대법원 1996.12.10. 선고. 96누617 판결.

41) 헌법재판소 2002.8.29. 선고. 2000헌바50.

42) 대법원 2004.11.18. 선고. 2002두5771 전원합의체 판결.

43) 구 부가가치세법 제17조(법률 제2934호, 1976. 12. 22. 제정)

거래사실을 확인할 수 있는 경우,⁴⁴⁾ 세금계산서 교부시기가 틀렸더라도 동일한 과세 기간 내인 경우나⁴⁵⁾ 밖이더라도 발급일이 확정신고기한 다음날부터 1년 이내인 경우, 실제 재화 등을 공급 받는 사업장이 아니더라도 해당 사업장이 총괄납부사업장이거나 사업자 단위 과세 사업자인 경우, 재화 등의 공급시기 전에 세금계산서를 발급받더라도 공급시기가 발급일로부터 6개월 이내 도래하고 거래사실이 확인되는 경우⁴⁶⁾ 매입세액을 공제받을 수 있다.

그러나 사실과 다른 세금계산서에 대해 일부 매입세액을 공제할 수 있도록 규정(부가가치세법 시행령 제75조)되어 있더라도 현실적으로 세금계산서에 기재된 내용이 사실과 다른지 분쟁이 많고 명확한 기재가 어려운 상황도 있다.⁴⁷⁾ 또한 위 규정 외에는 실물거래가 있었고 공급자가 징수한 매출세액을 납부까지 하더라도 일률적으로 매입세액을 공제받지 못하도록 한 것은 납세의무자에게 지나치게 과도한 제재일뿐만 아니라 부가가치세 제도의 본질에도 반한다고 볼 수 있다.

2. 외국의 매입세액공제제도와 비교

유럽연합의 매입세액공제제도는 우리나라의 제도보다 공제권을 폭넓게 부여한다는 특징이 있다. 매입세액 공제는 재화나 용역이 최종소비자에 이르기까지 수많은 생산과 유통의 단계를 거쳤는지 상관없이 부가가치에 비례하여 세액이 산정되도록 하여 누적과세 효과를 제거하고 과세의 중립성을 보장하기 위한 제도이다.⁴⁸⁾ 그런 이유로 유럽연합은 부가가치세 준칙(VAT directive)을 제정하여 “재화나 용역이 납세의무자의 과세거래를 위해 사용된 경우, 납세의무자는 재화나 용역을 공급한 다른 납세의무자가 그 회원국에 납부해야 할 부가가치세액 등⁴⁹⁾에 대해 공제할 권리(right of deduction)를 가지고, 이러한 권리는 납부해야 할 부가가치세액의 합계액에서 같은 과세기간에 발생한 매입세액을 공제하는 방식으로 행사할 수 있다”고 규정하는 등 납세의무자의 매입세액 공제권을 보장하고 있다.⁵⁰⁾

또한 유럽연합에서는 납세의무자가 매입세액 공제권을 행사하기 위해 우리나라의 세금계산

44) 부가가치세법 시행령 제75조 제2호

45) 부가가치세법 시행령 제75조 제3호

46) 부가가치세법 시행령 제75조 제8호

47) 이태로·한만수, 앞의 책, 988-1002.

48) 윤지현 등 15인 역, 앞의 책, 9.

49) 부가가치세 준칙 제168조에서 공제받을 수 있는 매입세액 항목으로 재화나 용역의 공급으로 간주되는 거래에 따라 납부해야 할 부가가치세액, 유럽연합 역내 재화 취득과 관련해 납부해야 할 부가가치세액, 유럽연합 역내 취득으로 간주되는 거래에 따라 납부해야 할 부가가치세액, 회원국 내로 반입된 재화의 수입과 관련해 납부하거나 납부해야 할 부가가치세액 등을 규정.

50) 유럽연합 부가가치세 준칙 제179조

서(tax invoice)와 성질이 유사한 송장(invoice)을 소지하도록 하고 있으나,⁵¹⁾ 송장이 없더라도 유럽연합 내에서 취득한 경우 거래 사실을 입증하는 다른 수단을 통해 매입세액 공제권을 행사할 수 있다.⁵²⁾ 또한 송장(invoice)의 경우에도 우리나라의 세금계산서 달리 엄격한 형식을 요구하지 않고(전자송장에 외 초기 송장을 수정한 문서나 메시지도 송장으로 유효) 준칙에서 요구하고 있는 납세의무자의 성명, 사업자등록번호, 공급일자 등의 거래 정보⁵³⁾를 포함하고 있다면 송장으로 인정될 수 있다.⁵⁴⁾

한편, 유럽연합 회원국들은 송장(invoice)에 기재사항이 누락되거나 사실과 다르게 작성되었다고 해서 자동적으로 매입세액 공제를 거부하지는 않는다.⁵⁵⁾ 이는 유럽연합의 부가가치세 준칙 제167조, 제168조 등에서 매입세액을 공제받을 권리를 규정하고 있고, 송장이 없는 경우에도 거래사실을 입증하는 다른 수단을 통해 공제권을 행사할 수 있기 때문이다.⁵⁶⁾ 예를 들어, 이탈리아 법원에 따르면 “재정중립의 원칙에 따라 과세대상자가 일부 형식적 요건을 충족하지 못하더라도 실질적 요건을 충족하면 매입세액 공제가 허용되어야 한다”고 한다.⁵⁷⁾ 이처럼 유럽연합은 송장(invoice)의 형식보다 거래의 실질을 중시하여 공제여부를 결정하는 등 우리나라보다 납세의무자의 매입세액 공제권을 폭넓게 인정하고 있다.

V. 사실과 다른 세금계산서 제도의 문제점과 개선방안

1. 사실과 다른 세금계산서의 제재상 과도함과 미스매치

우리나라는 가공의 세금계산서와 사실과 다른 세금계산서를 매입세액 불공제 측면에서 동일하게 다루는 미스매치 문제가 있다. 이러한 미스매치는 부가가치세 도입 시부터 거래의 실질을

51) 유럽연합 부가가치세 준칙 제178조 : 공제권을 행사하려면 다음 조건을 충족해야 한다.

(a) 재화 또는 용역의 공급과 관련하여 제168조(a)조에 따른 공제의 목적상, 제220조에서 제236조 및 제238조, 제239조 및 제240조에 따라 작성된 송장을 소지해야 한다.

(b)~(f) 생략

52) 박종수. 2002. “유럽연합(EU)의 부가가치세법제에 관한 연구”. 한국법제연구원. 134.

53) 송장에 기재해야 할 사항은 우리나라 세금계산서의 필수적·임의적 기재사항과 유사한 납세의무자와 고객의 이름과 주소, 납세의무자의 사업자등록번호, 단가 및 부가가치세액, 발급일, 재화나 용역의 공급이 완료된 날 등을 기재(유럽연합 부가가치세 준칙 제226조)

54) 안창남. 앞의 책. 67.

55) 윤지현 등 15인 역. 앞의 책. 274-275. 스웨덴의 경우 송장(invoice)에 공급 상대방을 잘못 기재하였더라도 매입세액이 불공제되지 않음.

56) 박종수. 앞의 논문. 134.

57) IOANA-MARIA COSTEA & DESPINA-MARTHA ILUCĂ, op.cit., 668.

중시하기보다 형식적인 세금계산서 작성에 치중한 것에 따른 것으로 막대한 조세협력 비용 발생이나 제도운영의 실효성 등에 있어 의문이 제기되고 있다.

전술한 바와 같이 세금계산서의 필수적 기재사항이 잘못 기재될 경우 매입세액이 불공제된다. 이러한 제도는 정부 당국이 과거 구 영업세 시절부터 과세표준에 대한 성실신고가 미흡했고 과세의 추계과정에서 부정·부패가 만연하였던 경험으로 인하여 부가가치세가 근원적·구조적으로 가지고 있는 위험(사기·부정적 매입세액 공제)을 방지하고자 세금계산서의 형식적 일치에 몰두했기 때문에 도입된 것이다. 이에 사기적 매입세액 공제를 방지하기 위해 위험분석 시스템이나 정교한 감사시스템(audit system)보다는 기장(register)을 통한 장부의 형식적 일치에 집중하게 된 것이다.⁵⁸⁾

이와 같은 ‘세금계산서를 이용한 대규모 상호검증’은 “과세당국이 부가가치세 매입세액 공제가 적정한지 확인하기 위해 모든 판매정보와 구매정보를 교차 점검할 수 있어야 한다”는 이론적 가능성에 이끌려 1970년대 한국에서 처음 시작되었고, 이후 중국과 다른 소수의 국가(인도네시아, 불가리아, 아제르바이잔, 알바니아 등)에서 시도되었다. 그러나 세금계산서의 상호검증 과정에서 발생한 수많은 불일치 사례는 사기적 거래로 인한 결과가 아닌 전산오류, 불완전한 정보 입력, 거래 시기의 간격 등이 대부분이었고, 이러한 정보 입력과 관리 등에 막대한 사회적 비용이 발생하는 것으로 나타났다.⁵⁹⁾

또한 국제통화기금 공공재정국(IMF Fiscal Affairs Department)은 “사기적 부가가치세 매입세액 공제의 위험을 방지하기 위해 한국, 중국과 같이 세금계산서를 이용한 대규모 상호검증 시스템보다 영국, 뉴질랜드, 헝가리 등에서 실시하고 있는 선택적 교차 확인, 정보수집 및 표적조사 등을 기반으로 한 잘 설계된 감사시스템(audit system)이 더 효과적이다”라고 보고 있는 등 세금계산서를 이용한 대규모 상호검증시스템의 효과에 대해 문제를 제기하였다.⁶⁰⁾ 실제로 대규모의 상호검증시스템 하에서도 자료상 등을 통한 가공의 세금계산서 발행 및 폐업 등으로 인해 부가가치세 채납액은 2022년도 국세 누계 채납액 약 103조 원(499만 건) 중 28조 원(27%, 253만 건)으로 가장 큰 비중을 차지하고 있다.⁶¹⁾

이와 관련하여 세금계산서의 유형별 특성을 살펴보면, <표 1>과 같이 가공의 세금계산서(ii-가공 유형)는 실물거래가 없는 사기적 세금계산서이지만 형식적 상호검증을 거쳐 적정한 세금계산서로 추정되어 세무조사 과정에서 적발되더라도 공급자(폭탄업체)의 매출세액 채납·탈루 등으로 인한 세수누락이 발생한다. 즉, 부가가치세법상 사기적 거래를 방지하기 위한 도구로 세금계산서를 활용하고 있으나 이러한 세금계산서는 형식적 기재사항의 일치를 적정한 거래로

58) Richard Krever. 2014. *Combating VAT Fraud : Lesson from Korea*, BTR, No.3. 309—310.

59) Graham Harrison & Russell Krelove, op.cit. 27—28.

60) Graham Harrison & Russell Krelove. ibid. 17.

61) 국세청. 2023. “국세통계연보”. [http://www.tasis.nts.go.kr/\(생략\)/...htm](http://www.tasis.nts.go.kr/(생략)/...htm).

인식하는 기능적 한계가 있다. 따라서 세금계산서의 기능적 한계를 보완하기 위해서는 세금계산서를 이용한 대규모 상호검증 시스템보다는 선택적 교차 확인, 정보수집 및 표적조사 등을 기반으로 한 감사시스템(audit system)이나 세무조사(tax investigation) 등을 보다 활성화해야 할 필요가 있다.⁶²⁾

〈표 1〉 세금계산서 유형별 특성과 효과

세금계산서 유형		실물거래	형식적 거래 상호검증	필요적 기재사항	적발시 효과	
					매입세액 공제	매출세액 누락
[i - 걱정 유형]	적정 세금계산서	○	○	○	○	×
[ii - 가공 유형]	가공의 세금계산서	×	○	○	×	○
[iii - 사실과 다른 유형]	실물거래 있는 사실과 다른 세금계산서	○	○	×	×	×

한편, 사실과 다른 세금계산서(iii - 사실과 다른 유형)는 형식적 상호검증으로 세금계산서의 필요적 기재사항이 적절하게 기재되지 않았더라도 가공의 세금계산서와 같이 직접적인 세금 포탈 등의 문제점이 발생하지 않는다. 이는 사실과 다른 세금계산서의 경우 실물거래를 통하여 매출세액도 납부되는 등 세수누락이 없으나 세금계산서의 필요적 기재사항을 잘못 기재하여 매입세액이 불공제된 경우로 실물거래가 없어 세수누락까지 있는 가공의 세금계산서와 다르기 때문이다. 그런데 우리나라는 “세금계산서의 진실성이 담보되지 못하면 정확한 과세산정이 곤란하고 무자료 거래가 성행하게 된다”는 이유로 세금계산서의 부실기재에 대한 제재로써 매입세액을 공제하지 않는 것을 합헌으로 보고 있다.⁶³⁾

그러나 가공의 세금 계산서(ii - 가공 유형)와 같이 세금계산서의 상호검증 기능이 제대로 작동하더라도 세금 포탈 등의 문제점은 발생할 수 있다. 또한 실물거래를 통해 매출세액이 납부되었는데도 매입세액을 공제받지 못하는 경우에는 부가가치세 제도(전단계세액공제방식)의 본질에도 반하게 된다. 이에 사실과 다른 세금계산서를 가공의 세금계산서와 구분하여 제재 방식이나 수준 등을 가공의 세금계산서와는 다르게 적용하는 방안이 필요하다.

62) Graham Harrison & Russell Krelove, op.cit. 17.

63) 헌법재판소 전원재판부 2002.8.29. 선고. 2000헌바50.

2. 누락된 세액기준으로 매입세액 불공제제도를 개선

가. 매입세액 불공제제도 개선방향

사실과 다른 세금계산서는 거래의 실질이 없는 가공의 세금계산서와 다르므로 현행 부가가치세법 규정과 같이 일률적으로 매입세액을 공제하지 않는 방식으로 제재할 것이 아니라, 위반의 정도나 세금계산서의 진실성과 거래질서에 영향을 주는 정도 등에 따라 제재에 차등을 두는 구조로 개선할 필요성이 있다. 지금처럼 일부 경미한 과실의 경우만 매입세액을 공제하는 제도는 그 미미함의 정도를 다소간이라도 벗어나는 경우에는 모든 매입세액을 불공제당하는 절벽을 마주하게 한다는 측면에서 과실의 정도에 따라 비례하여 제재의 수준을 결정하여야 하는 비례성의 원칙에 어긋나는 문제점이 발생하게 된다.

이에 대한 개선방안으로 기존 연구는 매입세액을 불공제하기보다 적정한 가산세를 차등 부과하는 방안을 제안하고 있다.⁶⁴⁾ 그러나, 가산세만 차등 부과하는 방식의 경우에도 공급자가 매출세액을 고의로 체납·탈루한 경우에는 부가가치세의 본세(공급자의 매출세액 부분)는 징수하지 못한 채 공급받는 자의 매입세액만 공제되는 등의 문제점이 있다. 또한 사실과 다른 세금계산서도 경우에 따라 본세를 탈루하는 경우도 있고, 그렇지 않은 경우도 있어 징벌적 처분을 구분할 필요가 있다. 따라서 이러한 문제를 해결하기 위해 <표 2>와 같이 현행 부가가치세법을 개정해 사실과 다른 세금계산서에 대한 제재를 공급자의 누락된 매출세액을 기준(공급자가 납부한 매출세액 한도)으로 매입세액을 공제하는 방식의 전환이 필요하다.

<표 2> 사실과 다른 세금계산서에 대한 입법적 개선방안

현 행	개 선
제38조(공제하는 매입세액) ① 매출세액에서 공제하는 매입세액은 다음 각 호의 금액을 말한다. 1. 사업자가 자기의 사업을 위하여 사용하였거나 사용할 목적으로 공급받은 재화 또는 용역에 대한 부가가치세액(제52조 제4항에 따라 납부한 부가가치세액을 포함한다) 2. 사업자가 자기의 사업을 위하여 사용하였거나 사용할 목적으로 수입하는 재화의 수입에 대한 부가가치세액 ②~③ 생략	제38조(공제하는 매입세액) ① 매출세액에서 공제하는 매입세액은 다음 각 호의 금액을 말한다. 1. 사업자가 자기의 사업을 위하여 사용하였거나 사용할 목적으로 공급받은 재화 또는 용역에 대한 부가가치세액(제52조 제4항에 따라 납부한 부가가치세액을 포함한다) 2. 사업자가 자기의 사업을 위하여 사용하였거나 사용할 목적으로 수입하는 재화의 수입에 대한 부가가치세액 ②~③ 생략

64) 정인기, 강성모. 앞의 논문. 179—180. 김홍수, 안창남. 앞의 논문. 96—97.

〈표 2〉 사실과 다른 세금계산서에 대한 입법적 개선방안 (계속)

현 행	개 선
	④ 제1항에 따라 매출세액에서 공제하는 매입세액 중 발급받은 세금계산서 또는 수입세금계산서에 제32조 제1항의 규정에 따른 기재사항의 전부 또는 일부가 적히지 아니하였거나 사실과 다르게 적힌 경우에는 납부된 부가가치세액을 한도로 매입세액을 공제한다. (신설) 제38조 제4항에 따른 매입세액 공제액=A-B A : 제38조 제1항에 따른 부가가치세액 B : 납부되지 않은 부가가치세액
제39조(공제하지 아니하는 매입세액) ① 제38조에 도 불구하고 다음 각 호의 매입세액은 매출세 액에서 공제하지 아니한다. 1. 제54조 제1항 및 제3항에 따라 매입처별 세 금계산서합계표를 제출하지 아니한 경우의 매입세액 또는 제출한 매입처별 세금계산서 합계표의 기재사항 중 거래처별 등록번호 또 는 공급가액의 전부 또는 일부가 적히지 아 니하였거나 사실과 다르게 적힌 경우 그 기 재사항이 적히지 아니한 부분 또는 사실과 다르게 적힌 부분의 매입세액. 다만, 대통령 령으로 정하는 경우의 매입세액은 제외한다. 2. 세금계산서 또는 수입세금계산서를 발급받 지 아니한 경우 또는 발급받은 세금계산서 또는 수입세금계산서에 제32조 제1항 제1호 부터 제4호까지의 규정에 따른 기재사항(이 하 “필요적 기재사항”이라 한다)의 전부 또 는 일부가 적히지 아니하였거나 사실과 다 르게 적힌 경우의 매입세액(공급가액이 사 실과 다르게 적힌 경우에는 실제 공급가액 과 사실과 다르게 적힌 금액의 차액에 해당 하는 세액을 말한다). 다만, 대통령령으로 정하는 경우의 매입세액은 제외한다. 3.~8. 생략 ② 생략	제39조(공제하지 아니하는 매입세액) ① 제38조에 도 불구하고 다음 각 호의 매입세액은 매출세 액에서 공제하지 아니한다. 1. (삭제) 2. (삭제) 3.~8. 생략 ② 생략

위와 같이 사실과 다른 세금계산서를 발급받은 경우에도 원칙상 매입세액을 공제받을 수 있도록 부가가치세법 제39조 제1호, 제2호 등을 삭제하여 부가가치세의 작동원리(전단계세액공제법)의 근간을 유지하되, 같은 법 제38조 제4항을 신설하여 사실과 다른 세금계산서를 발급받은 경우에는 공제받을 수 있는 매입세액의 한도를 설정하여 누락된 세액을 기준으로 매입세액공제 금액을 조정하는 것이다. 이 경우 국가재정상 누수액이 발생하지 아니하고 납세의무자의 조세저항 등을 줄일 수 있다. 이와 관련하여 구체적인 적용은 다음과 같다.

나. 구체적인 적용

가공의 세금계산서와 사실과 다른 세금계산서 등 세금계산서의 유형별로 매입세액 공제액, 부가가치세 납부액, 과세관청의 부가가치세 징수액, 가산세 등을 서로 비교하여, 앞서 <표 2>에서 제안한 사실과 다른 세금계산서에 대한 입법적 개선방안에 대한 사례 및 실효성 등을 살펴보기로 한다. 구체적인 사례를 살펴보기 위해, 재화의 공급가액은 7,000원(매출세액 700원), 공급받는 자가 다시 부가가치를 창출하여 최종소비자에게 제공한 재화의 공급가액은 10,000원(매출세액 1,000원)으로 가정한다.

한편, 가산세의 경우 부가가치세법상 가산세는 ① 사업자등록 불성실가산세(미등록, 타인명의), ② 세금계산서 불성실가산세(미발급, 타인명의, 가공, 과다기재, 지연발급, 부실기재), ③ 전자세금계산서 발급명세전송 불성실가산세, ④ 신용카드매출전표 등 수령명세서 불성실가산세, ⑤ 매출처·매입처별세금계산서합계표 불성실가산세, ⑥ 현금매출명세서 등 제출 불성실가산세 등이 있고 위 가산세 적용시 일부 항목은 중복 적용이 배제된다.⁶⁵⁾

그리고 국세기본법상 가산세는 ① 신고불성실가산세(무신고, 과소신고·초과환급신고), ② 납부지연가산세(과소납부, 초과환급, 채납분), ③ 원천징수 등 납부지연가산세 등이 있다.⁶⁶⁾ 이와 관련해 사례는 ‘명의를 대여한 사업자가 세금계산서를 발급한 경우’를 들고,⁶⁷⁾ 가산세는 이를 사실과 다른 세금계산서로 볼 경우 공급자는 타인명의 세금계산서 발급가산세(공급가액의 2%)를, 공급받는 자는 타인명의 세금계산서 수취가산세(공급가액의 2%), 신고불성실가산세(초과환급세액의 40%), 납부지연가산세(초과환급일수 500일을 가정해 초과환급세액의 0.022%)를 납부

65) 부가가치세법 제60조

66) 국세기본법 제47조 내지 제49조

67) 대법원은 “갑 주식회사 등이 인테리어 업체들에서 교부받은 세금계산서의 ‘상호’란에는 인테리어 업체들의 상호가, ‘성명’란에는 인테리어 업체들을 실제 운영하는 을 대신 을에게 명의를 대여한 병 등의 성명이 기재되어 있었는데, 갑 회사 등이 관련 매입세액을 매출세액에서 공제하여 부가가치세를 신고·납부하자, 과세관청이 세금계산서는 공급자의 기재가 사실과 다른 세금계산서에 해당한다고 보아 갑 회사 등에 부가가치세 등 부과처분을 한 사안에서, 위 세금계산서는 ‘공급하는 사업자의 성명’이 사실과 다르게 적힌 세금계산서에 해당하므로 세금계산서의 매입세액은 매출세액에서 공제될 수 없다”고 판결(대법원 2016.10.13. 선고. 2016두43077 판결)

해야 하는 것으로 가정한다.

또한 위 사례를 ‘자료상(資料商)이 가공의 세금계산서’를 발급한 것으로 볼 경우 공급자는 가공의 세금계산서 발급가산세(공급가액의 3%)를, 공급받는 자는 가공의 세금계산서 수취가산세(공급가액의 3%), 신고불성실가산세(초과환급세액의 40%), 납부지연가산세(초과환급일수 500일을 가정해 초과환급세액의 0.022%)를 납부해야 하는 것으로 가정한다. 이에 따라 <표 3>과 같이 세금계산서의 유형별로 매출세액 납부액, 매입세액 공제액 및 가산세와 과세관청의 부가가치세 징수액 등을 산정해 보고, 사실과 다른 세금계산서에 대한 개선방안 등을 살펴보면 다음과 같다.

<표 3> 세금계산서 유형별 부가가치세 징수액 현황

(단위 : 원)

세금계산서 유형	공급자(A)		공급받는 자(B)				과세관청(D)			비고
	매출 세액 납부액 (a)	가 산 세 (b)	매입 세액 공제액 (c)	매출 세액 납부액 (d)	부가세 납부액 (e=d-c)	가 산 세 (f)	부가세 징수액 (g=a+e)	가 산 세 (h=b+f)	부가세 총징수액 (i=g+h)	
[i - 적정 유형]	700	0	700	1,000	300	0	1,000	0	1,000	적정 징수
[ii -1 미적발 가공 유형]	0	0	700	1,000	300	0	300	0	300	부가세 포탈
[ii -2 미적발 사실과 다른 유형]	700	0	700	1,000	300	0	1,000	0	1,000	부가세 포탈 없음
[iii -1 적발 가공 유형]	0	0 또는 210	0	1,000	1,000	567	1,000	567 또는 777	1,567 또는 1,777	부가세 포탈
[iii -2 적발 사실과 다른 유형]	700	140	0	1,000	1,000	497	1,700	637	2,337	이중 과세

〈표 3〉 세금계산서 유형별 부가가치세 징수액 현황 (계속)

세금 계산서 유형	공급자(A)		공급받는 자(B)				과세관청(D)			비고
	매출 세액 납부액 (a)	가 산 세 (b)	매입 세액 공제액 (c)	매출 세액 납부액 (d)	부가세 납부액 ($e=d-c$)	가 산 세 (f)	부가세 징수액 ($g=a+e$)	가 산 세 ($h=b+f$)	부가세 총징수액 ($i=g+h$)	
[iv - 누락된 세수 기준]	700 (미 누락) ~ 0 (전부 누락)	140	700 ~ 0	1,000	300 ~ 1,000	140 ~ 497	1,000	280 ~ 637	1,280 ~ 1,637	조세 저항 완화, 비례성 원칙

첫째, [i -적정 유형]과 같이 공급자(A)로부터 ‘적정한 세금계산서’가 발급된 경우, 공급받는 자(B)는 최종소비자(C)에게 거래징수한 1,000원에서 매입세액 700원을 공제한 300원을 부가가치세로 납부하고 세법상 의무위반이 없는 한 가산세는 없으므로 과세관청(D)은 총 1,000원을 징수하는 등 적정한 부가가치세의 징수와 세무행정이 이루어진다.

둘째, 과세당국(D)이 가공의 세금계산서와 사실과 다른 세금계산서가 발급·수수된 사실을 적발하지 못한 경우를 살펴보면, [ii -1 미적발 가공 유형]과 같이 공급자가 매출세액을 체납한 후 폐업·잠적한 경우(폭탄업체 발생), 공급받는 자(B)는 최종소비자(C)에게 거래징수한 1,000원에서 매입세액 700원을 공제한 300원의 부가가치세를 납부하게 되나, 가공의 세금계산서가 발급된 사실을 알지 못한 과세관청(D)은 공급자(A)의 폐업·잠적 등으로 인해 매출세액 700원을 징수하지 못하고 가산세 등도 징수할 수 없을 것이다. 따라서 과세관청(D)은 적정한 세금계산서([i -적정 유형])가 발급되었을 경우와 비교해 700원의 매출세액을 징수하지 못한 채 매입세액만 공제하게 되고 결과적으로 부가가치세 포탈이 발생하게 된다.

한편, [ii -2 미적발 사실과 다른 유형]과 같이 사실과 다른 세금계산서를 수수하였으나 과세관청(D)에 적발되지 않은 경우를 살펴보면, 공급자(A)는 사실과 다른 세금계산서를 발급하더라도 매출세액 700원을 정상적으로 납부할 것이다. 그리고 공급받는 자(B)는 최종소비자(C)로부터 거래징수한 매출세액 1,000원에서 매입세액 700원을 공제한 후 과세관청(D)에 300원을 납부할 것이다. 이에 과세관청(D)은 사실과 다른 세금계산서가 발급·수수된 사실을 적발하지 못했더라도 부가가치세 측면(소득세, 법인세 누락 효과 미고려시)에서는 [i -적정 유형]과 같이 총 1,000원을 징수하게 되어 부가가치세 포탈은 발생하지 않는다.

위와 같이 과세관청(D)이 가공의 세금계산서와 사실과 다른 세금계산서가 발급·수수된 사실을 적발하지 못한 경우, 가공의 세금계산서에서는 매출세액(공급자) 누락 상당의 조세포탈 등이

발생한다. 그러나 사실과 다른 세금계산서에서는 매출세액이 적정하게 징수됨으로써 공급받는 자에 대해 매입세액을 공제하더라도 부가가치세 포탈 등의 문제는 발생하지 않는다. 즉, 가공의 세금계산서가 사실과 다른 세금계산서보다 세무행정 측면 등에서 비난 가능성과 해악이 더 크다고 할 수 있다.

셋째, 과세당국(D)이 가공의 세금계산서와 사실과 다른 세금계산서가 발급·수수된 사실을 사후에 적발한 경우를 살펴보면, 가공의 세금계산서([iii-1 적발 가공 유형])에서는 공급자(폭탄 업체)의 경우 매출세액 700원을 납부해야 할 의무도 없고 폐업·잠적 등으로 인해 과세관청(D)은 가산세(가공의 세금계산서 발급가산세 210원, 공급가액 3%)도 사실상 징수할 수 없을 것이다. 또한 공급받는 자(B)는 공제받은 매입세액 700원이 추정되어 결과적으로 1,000원을 부가가치세액(매출세액 부분)으로 납부해야 하고, 가공의 세금계산서 수취가산세 210원(공급가액 3%), 신고불성실가산세 280원(초과환급세액의 40%), 납부지연가산세 77원(초과환급일수 500일 가정)을 납부해야 한다. 이에 과세관청(D)은 총 1,567원을 징수하게 되고, 공급자(A)가 가산세 210원을 납부한다면 총 1,777원을 징수하게 된다.

한편, 사실과 다른 세금계산서([iii-2 적발 사실과 다른 유형])에서는 공급자(A)의 경우 과세관청(D)의 매출세액 700원을 납부해야 하고 타인명의 세금계산서 발급가산세 140원(공급가액 2%)도 납부해야 한다. 그리고 공급받는 자(B)의 경우 최종소비자(C)로부터 거래징수한 매출세액 1,000원에서 매입세액 700원을 공제받지 못하고, 타인명의 세금계산서 수취가산세 140원(공급가액 2%), 신고불성실가산세 280원(초과환급세액의 40%), 납부지연가산세 77원(초과환급일수 500일 가정)을 납부해야 함으로써 과세관청(D)은 최종적으로 2,337원을 징수하게 된다. 이에 공급받는 자(B)는 가산세를 제외하고도 공제받지 못하는 매입세액 상당액을 이중으로 납부하는 일이 발생한다.

그런데 세금 탈루 목적 등으로 발급된 가공의 세금계산서가 매출세액 등의 체납·탈루가 없는 경우의 사실과 다른 세금계산서보다 세무행정 측면 등에서 비난 가능성이 더 크다고 볼 수 있는데도, 과세관청(D)의 부가가치세 총 징수액 등에서 보면 사실과 다른 세금계산서가 발급·수수된 경우 가공의 세금계산서보다 더 가혹하게 처분하고 있다. 물론, 사실과 다른 계산서가 발급된 경우에도 공급자(A)가 폐업·잠적 등으로 매출세액을 체납한 경우에는 과세관청(D)이 우려하는 바와 같이 부가가치세의 본세(공급자의 매출세액) 부분 등을 징수하지 못하는 문제가 발생할 수 있다.

이에 대한 대안으로 [iv-누락된 세수 기준]과 같이 사실과 다른 세금계산서가 발급된 경우에는 공급받는 자(B)가 공제받을 수 있는 매입세액을 공급자(A)가 누락(탈루)한 매출세액을 기준으로 공제하는 방안을 제안한다. 이 경우 공급받는 자(B)는 최종소비자(C)로부터 거래징수한 매출세액 1,000원에서 공급자(A)가 누락(탈루)한 매출세액 범위(0원~700원)에서 매입세액을 공제(700원~0원)받게 되고, 과세당국(D)에 납부해야 하는 부가가치세(가산세 제외)는 300원에서

1,000원의 범위에서 결정된다. 또한 가산세는 공급자(A)가 누락(탈루)한 매출세액(0원~700원)에 따라 타인명의 세금계산서 수취가산세 140원(공급가액 2%)만 납부하거나, 신고불성실가산세 280원(초과환급세액의 40%), 납부지연가산세 77원(초과환급일수 500일 가정)도 함께 납부해야 함으로써 140원~497원의 범위에서 결정되고, 과세관청(D)은 최종적으로 1,280원~1,637원을 징수하게 된다.

이에 따라 [iv-누락된 세수기준]으로 매입세액을 공제하는 방식은 사실과 다른 세금계산서가 발급·수취된 경우에도 공급자(A)가 누락(탈루)한 매출세액과 관계없이 과세관청(D)은 적정한 세금계산서([i-적정 유형])에 의해 징수한 부가가치세(가산세 제외)와 같은 금액인 1,000원을 징수할 수 있으므로 국가재정상 누수액이 발생하지 않는다. 그리고 공급받는 자(B)의 측면에서 보면, 매입세액 공제액(700원~0원)과 부가가치세(300원~1000원) 및 가산세(140원~497원) 등이 공급자(A)의 매출세액 누락(탈루) 발생과 사실과 다른 세금계산서를 수취한 책임에 따라 비례하여 결정될 수 있다.

또한 앞서 <표 3>의 가공의 세금계산서([iii-1 적발 가공 유형]) 및 사실과 다른 세금계산서([iii-2 적발 사실과 다른 유형])와 비교해 보면, 공급받는 자(B)의 가산세는 사실과 다른 세금계산서를 수취한 경우(497원)보다 가공의 세금계산서를 수취한 경우(567원)에 더 적게 부과되나(70원), 그럼에도 불구하고 [iv-누락된 세수 기준]으로 가산세를 부과할 경우에는 고정된 금액(497원)이 아닌 비난의 정도에 따라 가산세 납부액이 합리적으로 결정(140원~497원)될 수 있다.

이와 같이 누락된 매출세액 기준으로 공급받는 자의 매입세액을 공제하는 구조는 전단계세액 공제방식을 기본원리로 하는 부가가치세의 작동원리를 근간으로 한다는 점에서 세정변동에 따른 납세의무자의 충격을 완화시킬 수 있다. 또한 세금계산서는 당초 상호검증을 통한 세금 탈루 등을 방지하기 위해 고안된 것이기 때문에 납세의무자가 사실과 다른 세금계산서를 수수한 책임으로써 공급자가 누락한 매출세액을 기준으로 매입세액을 공제받고 가산세를 부담한다는 점에서 납세의무자의 조세저항을 완화하고 비례성의 원칙에 따라 책임을 부과할 수 있다.

VI. 결 론

우리나라 부가가치세법은 유럽연합의 부가가치세를 모델로 하여 제정되었기 때문에 운영 체제에 있어 유럽연합과 유사하나 가장 중요한 차이점은 거래의 실질보다는 세금계산서의 형식적 일치를 중시하여 세금계산서의 필요적 기재사항이 사실과 다를 경우 납세의무자의 매입세액 공제권을 거부하고 있다는 점이다.⁶⁸⁾ 유럽연합의 회원국들은 송장(invoice)에 기재사항이 사실과

68) 부가가치세법 제32조, 제39조

다르게 작성되었다고 해서 매입세액을 일률적으로 불공제하지 않고,⁶⁹⁾ 송장이 없는 경우에도 거래사실을 입증하는 다른 수단을 통해 공제권을 행사할 수 있다.⁷⁰⁾ 이에 이탈리아나 스웨덴 등의 경우 과세대상자가 일부 형식적 요건을 충족하지 못하더라도 실질적 요건을 충족하면 매입세액 공제를 허용하고 있다.⁷¹⁾

그러나 우리나라는 부가가치세 도입 당시부터 형식적 요건을 중시하여 세금계산서의 필요적 기재사항이 사실과 다르게 작성된 경우 매입세액 공제권을 배제하고 있다. 이는 구 영업세 시절 과세의 추계과정에서 만연했었던 부정·부패의 경험과 사기·부정적 매입세액 공제를 방지하고자 세금계산서를 통한 대규모 상호검증과 형식적 일치를 중시하였기 때문이다.⁷²⁾ 세금계산서에 대한 엄정한 관리가 부가가치세 도입 초기 거래질서 유지에 큰 역할을 한 사실을 인정하더라도 사실과 다른 세금계산서는 실물거래가 있었고 공급자가 매출세액을 납부하여 세수누락이 없는 경우도 있어 실물거래가 없는 가공의 세금계산서와는 구분적 제재가 필요하다. 이에 대법원이나 헌법재판소가 현행 세금계산서 제도에 대하여 재산권의 본질적인 내용을 침해한다고 보지는 않았더라도^{73), 74)} 사실과 다른 세금계산서에 대한 제재는 위반행위와 비난 가능성의 정도를 구분하지 않고 일률적으로 매입세액 불공제를 하고 있어 재평가가 필요한 부분이 있으며 위반의 정도나 거래질서에 영향을 주는 정도 등에 따라 제재하는 방향으로 개선할 필요성이 있다.⁷⁵⁾

이에 대한 개선방안으로 기존 연구는 매입세액을 불공제하기보다 적정한 가산세를 차등 부과하는 방안을 제안하고 있다.⁷⁶⁾ 그러나 가산세만 차등 부과하는 방식의 경우에도 공급자가 매출세액을 고의로 체납·탈루한 경우에는 부가가치세의 본세(공급자의 매출세액 부분)는 징수하지 못한 채 공급받는 자의 매입세액만 공제되는 등의 문제가 있다. 사실과 다른 세금계산서는 경우에 따라 본세를 탈루하는 경우도 있고 그렇지 않은 경우도 있어 ‘프로크루테스의 침대’처럼 무조건적으로 제재하기보다 징벌적 처분을 구분할 필요가 있다.

이러한 문제를 해결하기 위해 현행 부가가치세법을 개정하여 사실과 다른 세금계산서에 대한 제재를 공급자의 누락된 매출세액을 기준으로 공급받는 자의 매입세액을 공제하는 방식으로 개선할 것을 제안한다. 즉, 사실과 다른 세금계산서를 발급받은 경우에도 원칙상 매입세액을 공제받을 수 있도록 하여 부가가치세의 작동원리의 근간을 유지하되 사실과 다른 세금계산서를 발급받은 경우 공제받을 수 있는 매입세액의 한도를 설정하여 누락된 세액을 기준으로 매입세액

69) 윤지현 등 15인 역. 앞의 책. 274-275.

70) 박종수. 앞의 논문. 134.

71) IOANA-MARIA COSTEA & DESPINA-MARTHA ILUCĂ. op.cit. 668.

72) Richard Krever. op.cit. 309-310.

73) 대법원 2019.8.30. 선고. 2016두62726 판결.

74) 헌법재판소 2015.11.26. 선고. 2014헌바267.

75) 헌법재판소 2002.8.29. 선고. 2000헌바50.

76) 정인기, 강성모. 앞의 논문. 179-180. 김홍수, 안창남. 앞의 논문. 96-97.

공제금액을 조정하는 것이다. 이와 같은 매입세액 공제구조는 전단계세액공제방식을 기본원리로 하는 부가가치세의 작동원리를 근간으로 한다는 점에서 세정변동에 따른 납세의무자의 충격을 완화시킬 수 있다. 또한 사실과 다른 세금계산서를 수수한 책임으로써 누락된 매출세액을 기준으로 매입세액을 공제받고 가산세를 부담한다는 점에서 납세의무자의 조세저항을 완화하고 비례성의 원칙에 따라 책임을 부과할 수 있다.

참고문헌

1. 단행본

- 안창남. 2019. 『주요국의 소비세제도(Ⅰ)－부가가치세 유럽연합편』. 한국조세재정연구원.
 윤지현 등 15인 역. 2021. 『유럽부가가치세법』. 서울법대법학총서.
 이창희, 2020. 『세법강의』(제20판). 박영사.
 이태로·한만수. 2020. 『조세법강의』(신정1판). 박영사.
 임승순·김용택. 2022. 『조세법』(제22판). 박영사.
 한국조세연구원. 2012. 『한국세제사』 제2권 소비과세·관세.

2. 논문 등

- 강성모. 2019. “당사자가 사실과 다르게 적힌 세금계산서의 판단기준”. 조세와 법 제12권 제1호.
 권형기. 2019. “사실과 다른 세금계산서에 대한 행정질서벌과 입법개선안에 관한 소고”. 한국조세법학회 제4권 제2호.
 김홍수. 2017. “부가가치세 매입세액공제제도 연구, 납세자권리의 보장방안을 중심으로”. 강남대학교 대학원 박사학위 논문.
 김홍수·안창남. 2017. “부가가치세법상 사실과 다른 세금계산서 매입세액 불공제 제도 고찰, 작성 연월일이 사실과 다른 경우를 중심으로”, 조세와 법 제10권 제1호.
 박종수. 2022. “유럽연합(EU)의 부가가치세법제에 관한 연구”. 한국법제연구원.
 윤지현. 2020. “타인의 명의를 빌린 공급 상대방에 발급한 세금계산서와 매입세액 공제(대법원 2019. 8.30. 선고 2016두62726 판결평석)”. 조세법연구[26-2].
 정인기·강성모. 2021. “공급가액이 사실과 다르게 적힌 세금계산서의 범위”. 조세법연구[27-2].
 하동순·윤태화. 2022. “세금계산서와 매입세액불공제에 관한 연구”. 조세연구 제22권 제4집. 한국조세연구포럼.

3. 국외 문헌

- Graham Harrison & Russell Krelove. 2005. *VAT Refund : A Review of Country Experience*. IMF Working Paper.
 IOANA-MARIA COSTEA & DESPINA-MARTHA ILUCĂ, 2019, *FROM PROMISE TO PERMISSION : THE RIGHT TO VAT DEDUCTION*. EUFIRE.
 Richard Krever. 2014. *Combating VAT Fraud : Lesson from Korea*. BTR. No.3.

A Study on Sanctions for the Incorrect Tax Invoice, on its Excessiveness and Mismatch

Myungwon Jang* · Jaehyung Jang**

〈Abstract〉

The current VAT system of ROK has used the tax invoice as a tool for the mutual check of transactions and the revelation of hidden tax source, but it has focused on the formality of the tax invoice rather than its substance. Due to such nature, the VAT Code has applied the same non-deduction of input tax credits on the fake tax invoice without real transactions and the incorrect tax invoice with real transactions but insufficient formal requirements. In some cases, the incorrect tax invoices have the same defect as fake tax invoices, but in many cases they do not. Therefore, unconditional sanctions such as ‘Procrustes’s Bed’ should be avoided and reevaluated.

As a way to improve this, previous studies have proposed a differential imposition of additional penalties than non-deducting input taxes. However, in some cases, if the supplier evades the sales tax, there is a problem that only the recipient’s input tax is deducted without the output tax payments. Tax evasion may or may not occur among incorrect tax invoices, so it is necessary to classify them according to the level of punitive disposition.

Under this background, this study proposes to amend the current VAT law so that the input tax can be deducted even if the incorrect tax invoice is received, set a limit on input tax that can be deducted and the input tax can be deducted based on the non-evaded sales tax. This method of deduction can reflect the actual facts and circumstances on the particular incorrect tax invoice. And as a responsibility for receiving the incorrect tax invoice, the input tax is deducted based on the non-evaded sales tax, so it can alleviate the refusal to pay tax and take responsibility in proportion to the wrong degree.

〈Key words〉 incorrect tax invoice, fake tax invoice, non-deduction of input tax, deduction method

* Ph. D. Candidate, School of Law, Korea University, sofineyou@hanmail.net, First Author

** Yulchon LLC, Ph.D in law, Tax Accountant, jhjang@yulchon.com, Corresponding Author