

무거래 세금계산서 수수행위에서 ‘영리 목적’의 의미

우 희 숙*

국 | 문 | 요 | 약

사업자는 재화 또는 용역을 공급하는 경우 부가가치세법에 따라 세금계산서를 발급하거나, 부가가치세법에 따라 부가가치세가 면제되는 재화 또는 용역을 공급하는 경우 소득세법 및 법인세법에 따라 계산서를 발급하여야 할 의무가 있다. 그러므로 사업자가 재화 또는 용역을 공급하였음에도 불구하고 세금계산서 및 계산서를 발급하지 아니하거나, 재화 또는 용역을 공급하지 아니하였음에도 불구하고 세금계산서 및 계산서를 발급하는 경우에는 조세범 처벌법 제10조 각 항에 의하여 처벌된다. 특히 후자와 관련하여 사업자가 실물거래 없이 세금계산서 등을 수수(收受)하는 경우에는 조세범 처벌법 제10조 제3항에 의하여 형사처벌되고, 그러한 무거래 세금계산서 수수행위가 ‘영리의 목적’으로 행해지고 더 나아가 ‘공급가액 등의 합계액이 30억 원 이상인 경우’에는 특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률 제8조의2 제1항에 의하여 가중처벌된다.

그렇다면 무거래 세금계산서 수수행위와 관련하여 일반법인 조세범 처벌법 제10조 제3항의 구성요건과 특별법인 특가법 제8조의2 제1항의 구성요건을 자세히 살펴볼 필요가 있다. 특히 대법원 및 헌법재판소는 특가법 제8조의2 제1항의 구성요건요소인 ‘영리의 목적’을 ‘널리 경제적인 이익을 취득하기 위한 것’으로 전제한 후 여기에 직접적인 경제적 이익뿐만 아니라 탈세 목적 및 간접적인 경제적 이익도 포함되는 것으로 해석하고 있다. 그러나 이러한 대법원 및 헌법재판소 태도에 따르게 될 경우 특가법 제8조의2 제1항의 구성요건요소인 ‘영리의 목적’은 사실상 사문화되는 결과를 초래한다. 즉 행위자가 조세범 처벌법 제10조 제3항 각 호에 해당하는 행위를 하면 ‘영리의 목적’은 사실상 추정되고, 그 ‘공급가액 등의 합계액’이 30억 원 이상이 되면 곧바로 특가법 제8조의2 제1항이 적용된다. 결국 조세범 처벌법 제10조 제3항과 특가법 제8조의2 제1항을 가르는 기준은 ‘공급가액 등의 합계액이 30억 원 이상인 경우’로 귀결된다. 그러나 이러한 ‘공급가액 등의 합계액’이 구별기준이 되는 경우 공소시효와 관련하여 법적 안정성이 문제될 가능성이 높다. 그러므로 특가법 제8조의2 제1항의 구성요건요소인 ‘영리의 목적’은 무거래 세금계산서 수수행위로부터 직접적인 경제적 이익을 얻는 이른바 ‘자료상’만을 의미한다고 제한적으로 해석하여야 할 것이다.

❖ 주제어 : 조세범 처벌법, 세금계산서, 영리의 목적, 공급가액 등의 합계액, 공소시효

* 강원대학교 비교법학연구소 학술연구교수, 법학박사

I. 문제제기

사업자는 재화 또는 용역을 공급하는 경우 부가가치세법에 따라 세금계산서를 발급하거나,¹⁾²⁾ 부가가치세법에 따라 부가가치세가 면제되는 재화 또는 용역을 공급하는 경우 소득세법 및 법인세법에 따라 계산서를 발급하여야 할 의무가 있다. 이와 같이 사업자로 하여금 재화 또는 용역을 공급하는 경우 세금계산서 등을 교부하도록 하는 이유는 부가가치세법이 ‘전단계 세액공제법’을 채택하여,³⁾ 시행하고 있는 것과 관련이 있다. 왜냐하면 부가가치세법 제37조 제2항은 “납부세액은 제1항에 따른 매출세액에서 제38조에 따른 매입세액, 그 밖에 이 법 및 다른 법률에 따라 공제되는 매입세액을 뺀 금액으로 한다. 이 경우 매출세액을 초과하는 부분의 매입세액은 환급세액으로 한다”고 규정하고 있는데, 이러한 ‘전단계 세액공제법’에 따른 경우 매출세액이 매입세액 보다 많으면 납부할 세액이 발생하고 매출세액이 매입세액 보다 적으면 환급세액이 발생하기 때문이다. 결국 매입세액을 공제받기 위해서는 매입세금계산서를 발급받아야 하므로, 재화 또는 용역을 공급하는 자는 세금계산서 등을 반드시 발급하여야 한다.⁴⁾

그러므로 사업자가 재화 또는 용역을 공급하였음에도 불구하고 세금계산서 및 계산서를 발급하지 아니하거나, 재화 또는 용역을 공급하지 아니하였음에도 불구하고 세금계산서 및 계산서를 발급하는 경우에는 부가가치세 및 관련 조세의 탈세가 이루어지고, 납세자 간 상호 검증이라는 중요한 기능을 해할 수 있다.⁵⁾ 이에 조세법

1) 사업자는 재화 또는 용역을 공급하는 경우에 부가가치세법 제32조 제1항에 따라 ① 공급하는 사업자의 등록번호와 성명 또는 명칭, ② 공급받는 자의 등록번호. 다만, 공급받는 자가 사업자가 아니거나 등록된 사업자가 아닌 경우에는 대통령령으로 정하는 고유번호 또는 공급받는 자의 주민등록번호, ③ 공급가액과 부가가치세액, ④ 작성연월일, ⑤ 그 밖에 대통령령으로 정하는 사항을 필요적으로 기재하여야 한다.

2) 부가가치세법상 재화의 공급은 ‘계약상 또는 법률상의 모든 원인에 따라 재화를 인도하거나 양도하는 것’(제9조 제1항)이며, 용역의 공급은 ‘계약상 또는 법률상의 모든 원인에 따른 것으로서 역무를 제공하거나 시설물, 권리 등 재화를 사용하게 하는 것’(제11조 제1항 각 호)이다.

3) ‘전단계 세액공제법’이란 부가가치세 과세방법으로서 매출세액에서 매입세액을 공제하는 것을 의미한다. 이에 대한 자세한 설명으로는 김두형, “최근 우리나라 부가가치세제의 동향과 과제”, 경희법학 47권 4호, 경희대학교 법학연구소, 2012, 769~770쪽.

4) 이성일, “사실과 다른 세금계산서의 매입세액 공제 여부”, 법제 2014년 9월, 법제처, 2014, 8쪽.

5) 세금계산서의 기능에 대해서는 공해영, “세금계산서 제도의 문제점과 개선방향”, 산업경제연구 제13

처벌법은 제10조 각 항에 의하여 세금계산서의 발급의무 등을 규정하고, 이를 위반한 행위자를 형사처벌하는 규정을 두고 있다. 특히 후자와 관련하여⁶⁾ 사업자가 실물거래 없이 세금계산서 등을 수수(收受)하는 경우(이하 '무거래 세금계산서 수수 행위'라 한다)에는 조세범 처벌법 제10조 제3항 각 호에 의하여 '3년 이하의 징역 또는 그 세금계산서 및 계산서에 기재된 공급가액이나 매출처별세금계산서 합계표, 매입처별세금계산서합계표에 기재된 공급가액 또는 매출처별계산서합계표, 매입처별계산서합계표에 기재된 매출·매입금액에 부가가치세의 세율을 적용하여 계산한 세액의 3배 이하에 상당하는 벌금'에 처해지고, 그러한 무거래 세금계산서 수수행위가 '영리의 목적'으로 행해지고 더 나아가 '공급가액 등 합계액이 30억 원 이상인 경우'에는 특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률(이하 '특가법'이라 한다) 제8조의2 제1항에 의하여 가중처벌된다.

그렇다면 무거래 세금계산서 수수행위와 관련하여 일반법인 조세범 처벌법 제10조 제3항의 구성요건과 특별법인 특가법 제8조의2 제1항의 구성요건을 자세히 살펴볼 필요가 있다. 특히 대법원 및 헌법재판소는 특가법 제8조의2 제1항의 구성요건요소인 '영리의 목적'을 '널리 경제적인 이익을 취득하기 위한 것'으로 전제한 후 여기에 직접적인 경제적 이익뿐만 아니라 탈세 목적 및 간접적인 경제적 이익도 포함되는 것으로 해석하고 있다.⁷⁾ 그러나 이러한 대법원 및 헌법재판소의 태도에 따라 경우 특가법 제8조의2 제1항의 구성요건요소인 '영리의 목적'은 사실상 사문화되는 결과를 초래한다. 즉 행위자가 조세범 처벌법 제10조 제3항 각 호에 해당하는 행위를 하면 '영리의 목적'은 사실상 추정되고, 그 '공급가액 등의 합계액'이 30억 원 이상이 되면 곧바로 특가법 제8조의2 제1항이 적용된다. 결국 조세범 처벌법 제10조 제3항과 특가법 제8조의2 제1항을 가르는 기준은 '공급가액 등의 합계액이 30억 원 이상인 경우'로 귀결된다. 그러나 이러한 '공급가액 등의 합계액'이 구별기준이 되는 경우 공소시효와 관련하여 법적 안정성이 문제될 가능성이 높다.

권 제4호, 한국산업경제학회, 2000, 392쪽.

6) 전자의 경우에는 재화 또는 용역을 공급하였음에도 세금계산서를 발급하지 아니하였으므로 조세범 처벌법 제10조 제1항 제1호에 의하여 '1년 이하의 징역 또는 공급가액에 부가가치세의 세율을 적용하여 계산한 세액의 2배 이하에 상당하는 벌금'에 처해진다.

7) 대법원 2014. 9. 24. 선고 2013도5758 판결; 헌법재판소 2013. 12. 26. 자 2012헌바 217 결정.

이에 이하에서는 무거래 세금계산서 수수행위를 처벌하는 조세범 처벌법 제10조 제3항과 특가법 제8조의2 제1항의 구성요건에 대하여 대법원 판례의 태도를 중심으로 살펴보고자 한다. 그리고 각 법조항의 입법연혁 및 입법취지를 통해 특가법 제8조의2 제1항의 구성요건요소인 ‘영리의 목적’이 어떻게 해석되어야 하는지에 대하여도 살펴보고자 한다.

II. 무거래 세금계산서 수수행위에 대한 대법원 판례의 태도

조세범 처벌법 제10조는 세금계산서의 발급의무 위반 등에 대하여 처벌하는 규정이며, 특가법 제8조의2는 세금계산서 교부의무 위반 등의 가중처벌 등에 대하여 처벌하는 규정이다. 그러므로 각 법조항은 일반법과 특별법의 관계에 있다. 이에 이하에서는 대법원 판례의 태도를 중심으로 조세범 처벌법 제10조 제3항 및 특가법 제8조의2 제1항의 구성요건에 대하여 자세히 살펴보고자 한다.

1. 조세범 처벌법 제10조 제3항의 무거래 세금계산서 수수행위

조세범 처벌법 제10조 제3항은 다음과 같이 규정하고 있다.

③ 재화 또는 용역을 공급하지 아니하거나 공급받지 아니하고 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 행위를 한 자는 3년 이하의 징역 또는 그 세금계산서 및 계산서에 기재된 공급가액이나 매출처별세금계산서합계표, 매입처별세금계산서합계표에 기재된 공급가액 또는 매출처별계산서합계표, 매입처별계산서합계표에 기재된 매출·매입금액에 부가가치세의 세율을 적용하여 계산한 세액의 3배 이하에 상당하는 벌금에 처한다.

1. 「부가가치세법」에 따른 세금계산서를 발급하거나 발급받은 행위
2. 「소득세법」 및 「법인세법」에 따른 계산서를 발급하거나 발급받은 행위
3. 「부가가치세법」에 따른 매출·매입처별 세금계산서합계표를 거짓으로 기재하여 정부에 제출한 행위

4. 「소득세법」 및 「법인세법」에 따른 매출·매입처별계산서합계표를 거짓으로 기재하여 정부에 제출한 행위

즉 제10조 제3항 ① 제1호는 실물거래 없이 부가가치세법에 따른 세금계산서를 수수하는 행위를, ② 제2호는 실물거래 없이 소득세법 및 법인세법에 따른 계산서를 수수하는 행위를, ③ 제3호는 실물거래 없이 부가가치세법에 따른 매출·매입처별세금계산서합계표를 거짓으로 기재하여 정부에 제출한 행위를, ④ 제4호는 실물거래 없이 소득세법 및 법인세법에 따른 매출·매입처별계산서합계표를 거짓으로 기재하여 정부에 제출한 행위를 구성요건으로 한다. 그러므로 제1호 및 제2호는 무거래 세금계산서 및 계산서 수수행위를, 제3호 및 제4호는 무거래 매출·매입처별세금계산서합계표 및 매출·매입처별계산서합계표의 거짓기재 제출행위를 그 대상으로 한다.⁸⁾

이와 같이 재화나 용역의 공급 없이, 즉 실물거래 없이 세금계산서 등을 수수하는 행위를 규율하는 조세범 처벌법 제10조 제3항 제1호 및 제2호는 이른바 가공세금계산서 및 계산서를 발급하는 자료상과 그로부터 가공세금계산서 및 계산서를 발급받은 자를 처벌하는 규정이다.⁹⁾ 대법원 또한 ‘부가가치세법의 규정에 의한 재화 또는 용역을 공급함이 없이 부가가치세법의 규정에 의한 세금계산서를 교부하는 행위를 한 자’를 “실물거래 없이 가공의 세금계산서를 발행하는 행위를 하는 자, 즉 자료상을 의미하는 것”으로 보아야 한다고 언급하고 있다.¹⁰⁾ 다만 대법원은 제1호와 관련하여 실물거래 없이 세금계산서의 발급을 업으로 하는 전형적인 ‘자료상’으로부터 세금계산서를 발급받은 경우가 아닌 경우에도, 용역을 제공받음 없이 허위의 세금계산서를 교부받은 경우에는 제1호에 해당한다고 하였다.¹¹⁾ 그러므로 제1호는 전형

8) 본 논문은 특가법 제8조의2 제1항의 구성요건요소인 ‘영리의 목적’의 의미에 논의의 중점을 두고 있으므로, 이하에서는 주로 조세범 처벌법 제10조 제3항 제1호에 해당하는 무거래 세금계산서 수수 행위를 중심으로 논의를 이어나가고자 한다.

9) 안대희, 「조세형사법」, 도서출판 평안, 2016, 160쪽.

10) 대법원 2012. 11. 15. 선고 2010도11382 판결.

11) 대법원은 “용역을 제공받은 사실이 없음에도 허위 세금계산서를 교부받은 이상 조세범 처벌법 위반죄가 성립하고, 재화나 용역의 공급 없이 세금계산서의 발행을 업으로 하는 전형적인 이른바 ‘자료상’으로부터 세금계산서를 교부받은 것이 아니라고 하더라도 이와 달리 볼 것이 아니[다]”라고 판결하였다. 대법원 2010. 1. 28. 선고 2007도10502 판결.

적인 자료상이 아닌 경우에도 실물거래 없이 세금계산서를 발급하거나 발급받은 경우도 처벌하는 규정이라고 할 수 있다. 즉 제1호가 포섭하는 무거래 세금계산서 수수행위는 ① 실물거래 없이 세금계산서 발급을 업으로 하는 자료상이 세금계산서를 발급한 경우, ② 실물거래 없이 ①의 자료상으로부터 세금계산서를 발급받은 경우, ③ ①의 자료상으로부터 발급받은 세금계산서가 아니더라도 실물거래 없이 세금계산서를 발급하거나 발급받은 행위 등 이라고 볼 수 있다. 그리고 이는 제2호 또한 마찬가지이다.

즉 대법원은 조세범 처벌법 제10조 제3항 제1호 및 제2호의 ‘주체’와 관련하여, 실물거래 없이 세금계산서 및 계산서의 발행을 업으로 하는 전형적인 자료상과 사이에서 세금계산서 등을 수수하는 행위만이 적용대상이 아니라 예를 들어 재화 또는 용역을 공급받은 자가 그 재화 또는 용역을 실제로 공급한 자가 아닌 다른 사람이 작성한 세금계산서 등을 교부받은 경우에도 적용대상이 된다고 해석하고 있다.¹²⁾ 이는 조세범 처벌법 제10조 제3항이 전형적인 자료상뿐만 아니라 자료상 이외의 자 사이에서 이루어진 무거래 세금계산서 수수행위까지 처벌할 수 있도록 함으로써 그 포섭의 범위가 확장된 것이라고 할 수 있다. 다만 여기서 주의할 점은 그 범위가 확장되었다고 하여, 특히 ③의 경우에도 특가법 제8조의2 제1항의 구성요건요소인 ‘영리의 목적’이 곧바로 충족되는 것을 의미하는 것은 아니라는 점이다. 왜냐하면 ③의 경우라 하더라도 그러한 무거래 세금계산서 수수행위를 하는 목적이 부가가치세 및 관련 조세의 탈세에 한정될 수 있으며, 더욱이 그러한 행위로부터 직접적인 경제적 이익이 아닌 간접적인 경제적 이익을 얻으려는 목적이 있을 수도 있기 때문이다. 이와 관련하여서는 [Ⅲ]에서 더욱 자세하게 논의하도록 한다.

12) 대법원 2014. 7. 10. 선고 2013도 10554 판결. “조세범 처벌법(이하 ‘법’이라 한다) 제10조 제3항은 ‘재화 또는 용역을 공급하지 아니하거나 공급받지 아니하고 세금계산서를 발급하거나 발급받은 행위’를 처벌하고 있는데, 여기에는 재화 또는 용역을 아예 공급하지 아니하거나 공급받지 아니하고 세금계산서만을 발급하거나 발급받은 행위뿐만 아니라, 재화 또는 용역을 공급받은 자가 재화 또는 용역을 실제로 공급한 자가 아닌 다른 사람이 작성한 세금계산서를 발급받은 경우도 포함되고, 마찬가지로 재화 또는 용역을 공급한 자가 재화 또는 용역을 실제로 공급받은 자가 아닌 다른 사람에게 세금계산서를 발급한 경우도 포함된다. 그리고 재화 또는 용역을 공급한 자가 재화 또는 용역을 실제로 공급받은 자에게 세금계산서를 발급하지 아니한 행위에 대해서는 법 제10조 제1항 제1호에서 정한 세금계산서 미발급으로 인한 죄가 별개로 성립한다.”

2. 특정범죄 가중처벌에 관한 법률 제8조의2 제1항의 '영리의 목적'

특가법 제8조의2 제1항은 다음과 같이 규정하고 있다.

① **영리를 목적으로** 「조세범 처벌법」 제10조 제3항 및 제4항 전단의 죄를 범한 사람은 다음 각 호의 구분에 따라 가중처벌한다.

1. 세금계산서 및 계산서에 기재된 공급가액이나 매출처별세금계산서합계표·매입처별세금계산서합계표에 기재된 공급가액 또는 매출·매입금액의 합계액(이하 이 조에서 “공급가액 등의 합계액”이라 한다)이 50억 원 이상인 경우에는 3년 이상의 유기징역에 처한다.
2. 공급가액 등의 합계액이 30억 원 이상 50억 원 미만인 경우에는 1년 이상의 유기징역에 처한다.

즉 특가법 제8조의2 제1항의 죄는 조세범 처벌법 제10조 제3항 및 제4항 전단의 죄¹³⁾ 중 ① 영리의 목적이 있고, ② 공급가액 등의 합계액이 30억 원 이상인 경우에 성립한다. 대법원은 ‘영리의 목적’에 대하여 다음과 같이 언급하고 있다.

“특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률 제8조의2 제1항에서 정하고 있는 ‘영리의 목적’이란 널리 경제적인 이익을 취득할 목적을 말하는 것으로서, ④ 거짓으로 기재한 매입처별 세금계산서합계표를 제출하여 부당하게 환급, 공제받으려는 목적은 여기에 해당한다.”¹⁴⁾

그리고 헌법재판소 또한 ‘영리의 목적’에 대하여 다음과 같이 언급하고 있다.

“영리(營利)라 함은 재산상의 이익을 뜻하는 것인데, 이 사건 처벌조항이 규제하는 무거래 세금계산서 등의 수수, 허위기재한 매출·매입처별세금계산서합계표 등의 제

13) 조세범 처벌법 제10조 ④ 제3항의 행위를 알선하거나 중개한 자도 제3항과 같은 형에 처한다. 이 경우 세무를 대리하는 세무사·공인회계사 및 변호사가 제3항의 행위를 알선하거나 중개한 때에는 「세무사법」 제22조 제2항에도 불구하고 해당 형의 2분의 1을 가중한다.

14) 대법원 2014. 9. 24. 선고 2013도5758 판결.

출 행위는 그러한 ㉑ 행위 자체를 대가로 하는 경우 이외에 ㉓ 허위의 거래실적을 만들어 금융기관으로부터 대출을 받거나 기존 대출금의 상환을 연장 받으려는 경우, ㉔ 대기업이나 해외로부터 수주를 받거나 유지하려는 경우 등 다른 재산상의 이익을 위하여 저지를 수도 있으며, 그러한 경우도 정확한 과세자료의 수수질서 확립을 저해한다는 점은 충분히 예상할 수 있다. 그렇다면 이 사건 처벌조항 중 ‘영리의 목적’이란 ‘널리 경제적인 이익을 취득할 목적’을 의미한다고 해석할 수 있다.”¹⁵⁾

즉 대법원 및 헌법재판소는 특가법 제8조의2 제1항의 ‘영리의 목적’을 ‘널리 경제적인 이익을 취득할 목적’이라고 전제한 후 예를 들어 ㉔ 거짓으로 기재한 매입처별세금계산서합계표를 제출하여 부당하게 환급 및 공제받으려는 목적(탈세 목적), ㉑ 무거래 세금계산서 등의 수수행위 자체를 대가로 하는 경우(이른바 ‘전형적인 자료상’), ㉓ 허위의 거래 실적을 만들어 대출을 받거나 입찰자격을 취득하는 경우, ㉔ 대기업이나 해외로부터 수주를 유지하거나 받기 위하여 매출·매입처별세금계산서합계표를 허위로 작성하여 제출한 경우 등 ‘모두’를 ‘영리의 목적’으로 포섭하고 있다. 즉 무거래 세금계산서 등 수수행위를 한 행위자가 ㉔의 예와 같이 부가가치세 및 관련 조세의 탈세를 목적으로 하는 경우, ㉓와 ㉔의 예와 같이 무거래 세금계산서 등 수수행위를 통하여 —㉑의 예와 같이 직접적인 경제적 이익을 취득하는 것이 아니라— 간접적인 경제적 이익을 취득할 목적‘만’ 있는 경우에도 ‘영리의 목적’으로 포섭하고 있는 것이다.

그러나 이럴 경우 다음과 같은 문제점이 발생할 수 있다. 특가법 제8조의2 제1항이 적용되기 위해서는 전제조건으로 행위자가 조세법 처벌법 제10조 제3항 각호, 다시 말해서 무거래 세금계산서 등 수수행위를 하거나 그러한 무거래 세금계산서 등을 정부에 제출하여야 한다. 그러므로 그러한 행위에는 이미 행위자가 부가가치세, 법인세 및 소득세 등에 관한 부당감면의 목적, 즉 ‘탈세 또는 세금 부당환급 등의 목적’이 이미 내포되어 있다. 왜냐하면 무거래 세금계산서 등 수수 및 제출행위는 본질적으로 부가가치세, 법인세 및 소득세 등에 대한 부당감면의 목적을 가지고 그 준비단계로서 행하여지는 것이기 때문이다. 그러므로 행위자가 조세법 처벌법

15) 헌법재판소 2013. 12. 26. 자 2012헌바217 결정.

제10조 제3항 각 호에 해당하는 행위를 하게 되면, 一대법원 및 헌법재판소의 태도에 따라— 특가법 제8조의2 제1항의 '영리의 목적'이 곧바로 충족된다고 할 수 있다.¹⁶⁾ 결국 대법원 및 헌법재판소의 태도와 같이 '영리의 목적'에 ㉔의 탈세 목적 및 ㉔, ㉔와 같은 간접적인 경제적 이익까지도 포섭하게 되면, <조세범 처벌법 제10조 제3항 각 호 성립 → 특가법 제8조의2 제1항 '영리의 목적' 충족>이라는 구조가 성립하게 된다. 이런 경우 특가법 제8조의2 제1항의 '영리의 목적'은 사실상 사문화되며,¹⁷⁾ 조세범 처벌법 제10조 제3항과 특가법 제8조의2 제1항의 구별 기준은 '공급가액 등의 합계액'¹⁸⁾이 된다.

그렇다면 이제 특가법 제8조의2가 적용되기 위해서는 '공급가액 등의 합계액'을 어떻게 계산할 것인지가 중요한 문제가 된다. 논의의 편의를 위해 실제 사안을 소개하고자 한다.

[사안 1] “피고인 甲 등은 영리의 목적으로 실물거래 없이 2006. 8. 31.부터 2006. 12. 30.까지 공소의 주식회사로부터 공급가액 합계 2,030,914,071원 상당의 세금계산서 6장을 교부받고, 2007. 4. 하순경 공소의 주식회사로부터 1,038,872,726원 상당의 유류를 공급받은 것처럼 2007년도 1기 매입처별세금계산서합계표를 허위기재하여 정부에 제출하였다.”

위 사안은 피고인 甲이 2006년 하반기에 공급가액 합계 20억 원 상당의 세금계산서 6장을 교부받고, 2007년 상반기에 약 10억 원 상당의 매입처별세금계산서합계표를 거짓 기재하여 정부에 제출한 사안으로, 검사는 구 조세범 처벌법 제11조의2 제4항 제1호 소정의 세금계산서와 같은 항 제3호 소정의 매입처별세금계산서합계표상의 공급가액을 합산하여 특가법 제8조의2 제1호 위반으로 공소제기 하였고, 대

16) 이에 실무에서도 행위자가 조세범 처벌법 제10조 제3항 각 호에 해당하는 행위를 하면, 특가법 제8조의2 제1항 '영리의 목적'이 추정된다고 보고 있다. 서울중앙지방법원 2011. 1. 6. 선고 2010고합1231, 1265(병합) 판결.

17) 같은 생각으로 안대희, 각주 9)의 책, 178쪽.

18) 여기서 '공급가액 등의 합계액'이란 '세금계산서 및 계산서에 기재된 공급가액이나 매출처별세금계산서합계표 또는 매입처별세금계산서합계표에 기재된 공급가액이나 매출·매입금액의 합계액'을 의미한다.

법원은 이에 따라 특가법 제8조의2 제1호를 피고인 甲에게 적용하였다.¹⁹⁾ 그 이유와 관련하여 대법원은 원심의 판결을 받아들였는데, 그 내용을 요약하면 “실물거래 없이 허위의 세금계산서를 수수하거나 이를 토대로 매출·매입처별세금계산서합계표를 제출하는 행위 등이 그 형식만 다를 뿐 조세포탈 등[의] 목적에서 비롯된 것으로서 그 범죄의 실질이 동일하여 이를 달리 취급할 이유가 없을 뿐만 아니라 위 특가법의 규정이 영업범으로서 그 전체를 하나의 포괄일죄로 포섭하고 있는 점”²⁰⁾이라는 것이었다. 위 사안은 서로 다른 거래에 대한, 즉 무거래 세금계산서 수수행위와 매입처별세금계산서합계표의 거짓 기재 제출행위가 다르다는 점에서 대법원의 판결은 합리적이라고 볼 수 있다. 그리고 이후 대법원 판례에서도 위 사안에서와 같이 조세범 처벌법 제10조 제3항 각 호를 합산하여 30억 원 이상인 경우에는 특가법 제8조의2를 적용하고 있다.²¹⁾

그러나 이렇게 ‘영리의 목적’이 아닌 ‘공급가액 등의 합계액’을 기준으로 특가법 제8조의2 적용여부를 판단하는 경우에는 공소시효의 문제와 관련하여 법적 안정성이 훼손될 가능성이 높다. 이에 대해서는 [Ⅲ. 2]에서 자세하게 논의하도록 한다.

Ⅲ. ‘영리의 목적’에 탈세 목적 및 간접적인 경제적 이익이 포함되는지 여부

[Ⅱ]에서 조세범 처벌법 제10조 제3항 및 특가법 제8조의2 제1항의 구성요건을 살펴본 바, 대법원은 전자에 대하여 무거래 세금계산서 등 수수행위를 ‘업’으로 하는 자료상과 자료상이 아닌 경우에도 무거래 세금계산서 등 수수행위를 하는 자를

19) 대법원 2011. 9. 29. 선고 2009도3355 판결.

20) 부산고등법원 2009. 4. 15. 선고 2009노100 판결.

21) 그러나 만약 위 사안이 서로 다른 거래가 아닌 동일한 거래에 대한 것이라면 ‘공급가액 등의 합계액’과 관련하여 문제가 발생할 수 있다. 다만 본 논문은 ‘영리의 목적’의 의미에 초점을 두고 있으므로, 동일한 거래에 대한 ‘공급가액 등의 합계액’ 계산 문제에 대해서는 생략하도록 한다. 서로 다른 거래 및 동일한 거래에 대한 대법원 판례의 태도에 대한 자세한 분석 및 비판으로는 권형기·박훈, “세금계산서 및 합계표 관련 조세범처벌에 관한 소고”, 조세연구 제16권 제2집, 한국조세연구포럼, 2016, 197~206쪽 참조.

처벌하기 위한 규정이라고 해석하고 있었다. 그리고 후자에 대해서는 행위자가 조세범 처벌법 제10조 제3항 각 호에 해당하는 행위를 하면 그 '공급가액 등의 합계액'이 30억 원 이상인지 여부를 가려 특가법 제8조의2를 적용하였다. 즉 특가법 제8조의2 제1항의 구성요건요소인 '영리의 목적'은 조세범 처벌법 제10조 제3항 각 호가 성립하면, 바로 추정되었다. 그러나 특가법에 가중처벌 규정이 신설된 이유는 "영리의 목적으로 허위로 세금계산서를 교부하는 등 세법질서를 문란하게 하는 행위가 근절되지 아니하고 있어서 그 중 사안이 무거운 경우를 가려 이를 가중처벌할 필요"²²⁾가 있었기 때문이다. 그러므로 단순히 행위자가 조세범 처벌법 제10조 제3항 각 호에 해당한다는 이유만으로 '영리의 목적'을 추정하여 '공급가액 등의 합계액'에 따라 행위자를 가중처벌하여서는 아니 된다. 이에 이하에서는 조세범 처벌법 제10조 제3항 및 특가법 제8조의2 제1항의 입법연혁을 통해서 그 보호법익을 살펴보고, 특히 특가법 제8조의2 제1항 '영리의 목적'을 어떻게 해석하는 것이 현행 조세범 처벌법과의 관계에서 조화로운지 도출하고자 한다.

1. 조세범 처벌법 제10조 제3항의 입법연혁 및 보호법익

현행 조세범 처벌법 제10조 제1항²³⁾에 해당하는 구 조세범 처벌법 제11조의2 제1항(일부개정 1976. 12. 22. 법률 제2932호)은 부가가치세법이 도입된 이후에 그 내용 및 처벌규정이 신설되었다.²⁴⁾ 그것의 내용은 다음과 같다.

22) 법제처, 특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률 [법률 제7767호, 2005. 12. 29. 일부개정] 개정이유 및 주요내용.

23) 제10조 ① 「부가가치세법」에 따라 세금계산서(전자세금계산서를 포함한다. 이하 이조에서 같다)를 작성하여 발급하여야 할 자와 매출처별세금계산서합계표를 정부에 제출하여야 할 자가 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우에는 1년 이하의 징역 또는 공급가액에 부가가치세의 세율을 적용하여 계산한 세액의 2배 이하에 상당하는 벌금에 처한다.

1. 세금계산서를 발급하지 아니하거나 거짓으로 기재하여 발급한 경우
2. 거짓으로 기재한 매출처별세금계산서합계표를 제출한 경우

24) 조세범 처벌법 제11조의2는 1976. 12. 22. 법률 제2934호로 부가가치세법이 제정되어 부가가치세 제도가 도입되면서 신설된 조항이다. 그러므로 부가가치세법이 도입되기 이전에는 조세범 처벌법에 현행과 같은 세금계산서 등 관련 처벌규정이 존재하지 않았다.

① 부가가치세법의 규정에 의하여 세금계산서를 작성하여 교부하여야 할 자가 고의로 세금계산서를 교부하지 아니하거나 세금계산서에 허위의 기재를 한 때에는 1년 이하의 징역 또는 공급가액에 부가가치세의 세율을 적용하여 계산한 세액의 2배 이하에 상당하는 벌금에 처한다.

그런데 구 조세범 처벌법 제11조의2 제1항의 ‘주체’와 관련하여 대법원이 다음과 같이 해석을 함에 따라, 이른바 ‘전형적인 자료상’을 처벌하지 못하는 문제가 발생하였다.

“부가가치세법상 세금계산서는 재화 또는 용역을 공급하는 자만이 이를 작성, 교부할 의무가 있으므로 이러한 의무가 있는 자가 세금계산서에 허위로 기재한 경우에 한하여 조세범 처벌법 제11조의2 제1항 소정의 세금계산서허위기재죄가 성립되는 것이고, 이러한 의무가 없으면 비록 공급자로부터 재화 또는 용역을 공급받은 것처럼 세금계산서에 허위로 기재한 경우라 하더라도 동죄는 성립하지 않는다.”²⁵⁾

즉 대법원은 구 부가가치세법 제16조 제1항이 “납세의무자로 등록한 사업자가 재화 또는 용역을 공급하는 때에는 제9조 제1항 및 제2항에 규정하는 시기에 다음 각 호의 사항을 기재한 계산서를 대통령령이 정하는 바에 의하여 공급을 받은 자에게 교부하여야 한다”고 규정하고 있었으므로, 구 조세범 처벌법 제11조의2 제1항의 ‘부가가치세법의 규정에 의하여 세금계산서를 작성하여 교부하여야 할 자’를 ‘납세의무자로 등록한 사업자’ 및 ‘재화 또는 용역을 공급한 자’로 해석하였다.²⁶⁾ 그러므로 당시 대법원 판례의 태도에 따르면 ① 사업자등록을 하지 않은 자가 세금계산서를 작성 및 교부한 경우, ② 사업자등록을 하였더라도 부가가치세법에 의한 재화 또는 용역을 공급하지 않았음에도 불구하고 재화 또는 용역을 공급한 것처럼 허위의 세금계산서를 작성 및 교부한 경우에는 구 조세범 처벌법 제11조의2 제1항에 의하여 처벌할 수 없었다. 이에 구 조세범 처벌법(법률 제4812호 일부개정 1994. 12.

25) 대법원 1989. 2. 28. 선고 88도2337 판결.

26) 이승식, “조세범처벌법 제10조의 세금계산서 관련범죄의 구성요건에 관한 고찰”, 형사법의 신통향, 통권 제42호, 대검찰청, 2014, 203쪽.

22)은 제11조의2에 제4항의 규정을 신설하고 그 법정형을 제1항 보다 높게 규정하였다. 그러므로 구 조세범 처벌법 제11조의2 제4항은 “세금계산서 수수질서의 정상화를 도모하기 위하여 실물거래 없이 세금계산서를 수수하는 행위를 하는 행위에 대한 처벌근거를 마련하기 위하여 제정된 규정”이다.²⁷⁾

④ 부가가치세법의 규정에 의한 재화 또는 용역을 공급함이 없이 세금계산서를 교부하거나 교부받은 자는 2년 이하의 징역 또는 그 세금계산서에 기재된 공급가액에 부가가치세의 세율을 적용하여 계산한 세액의 2배 이하에 상당하는 벌금에 처한다.

즉 구 조세범 처벌법 제11조의2 제4항은 —앞에서도 언급한 바와 같이— ‘자료상’과의 거래에 대한 처벌근거를 마련하기 위하여 신설된 규정이다. 왜냐하면 자료상은, 재화 또는 용역을 공급하지 않아 세금계산서를 발급받지 못해 매입세액을 공제받을 수 없음에도 불구하고 허위의 세금계산서를 통하여 부당하게 매입세액을 공제받고자 하는 자에게 무거래 세금계산서 등을 작성 및 교부하고 ‘그 대가로’ 수수료를 받음으로써 결과적으로 그 행위자의 부가가치세, 소득세 및 법인세에 관한 부당감면행위 등을 방조하는 역할을 하기 때문이다.²⁸⁾

이후 구 조세범 처벌법 제11조의2 제4항은 2004년 12월 31일 법률 제7321호로 개정되면서 법정형을 3년 이하의 징역으로 높이고, 무거래 세금계산서를 교부하거나 교부받은 행위 이외에 현행 조세범 처벌법 제10조 제3항 제2호, 제3호, 제4호를 구성요건으로 추가하였다. 그리고 조세범 처벌법은 다시 2010년 1월 1일 법률 제9919호로 개정되면서, 위 제11조의2 제4항을 제10조 제3항으로 이동하고 그 문구를 일부 수정(교부→발급)하면서 법정형 중 벌금형 액수의 상한을 세액의 ‘2배 이하’에서 ‘3배 이하’로 높였다.

이와 같이 조세범 처벌법 제10조 제3항의 입법연혁을 추적한 결과, 동 조항은 실물거래 없이 세금계산서 등의 수수행위를 수입원(收入源)으로 하는 ‘전형적인 자료상’에 대한 처벌근거를 마련하기 위하여 제정된 것이라 할 수 있다.

27) 정부가 1994년 10월 국회에 제출한 조세범 처벌법 제11조의2 개정 법률안의 제안이유.

28) 서울중앙지방법원 2011. 1. 6. 선고 2010고합1231, 1265(병합) 판결.

2. 특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률 제8조의2의 입법취지 및 보호법익

특가법 제8조의2는 위에서 언급한 구 조세법 처벌법 제11조의2 제4항의 도입에도 불구하고, 무거래 세금계산서 등의 수수행위가 근절되지 않고 오히려 자료상이 점차 지능화·광역화되면서 세법질서의 문란 정도가 심해지자 이에 대한 반성적 고려에 따라 그 중 사안이 무거운 경우를 가려 가중처벌하기 위하여 구 특가법이 2005년 12월 29일 개정되면서 신설된 것이다.²⁹⁾ 헌법재판소 또한 특가법 제8조의2의 입법목적은 다음과 같이 밝히고 있다.

“세금계산서제도는 전단계 세액공제방식을 채택하고 있는 부가가치세법 체계에서 당사자 간의 거래를 노출시킴으로써 부가가치세뿐 아니라 소득세, 법인세 등의 세원포착을 용이하게 하는 납세자 간 상호 검증의 중요한 역할을 하고, 무거래 세금계산서를 수수하면 특별한 사정이 없는 한 부가가치세 및 관련 조세의 탈세로 이어질 것이 예상된다. 또한 이 사건 법률조항들에서 규율하는 나머지 서류들인 부가가치세법에 따른 매출·매입처별세금계산서합계표, 소득세법과 법인세법에 따른 계산서, 매출·매입처별계산서합계표도 세금계산서와 유사한 기능을 수행하고, 그에 따라 위 서류들을 거래 없이 수수하거나 거짓으로 작성하여 정부에 제출하는 행위가 조세질서에 미치는 악영향도 크다. 이 사건 법률조항들의 입법목적은 위와 같은 무거래 세금계산서 수수행위 등이 세정질서의 근간을 흔드는 중대한 범죄임에도 불구하고 그에 대처하

29) [II. 2] [사안 1]에서 대법원이 견해를 받아들였던 원심에서도 다음과 같이 언급하고 있다. “2004. 12. 31. 법률 제7321호로 개정되기 전의 조세법 처벌법에는 부가가치세법의 규정에 의한 재화 또는 용역을 공급함이 없이 세금계산서를 교부하거나 교부받은 자를 처벌하는 규정만 있고 부가가치세법의 규정에 의하여 매출·매입처별세금계산서합계표를 정부에 제출하여야 할 자가 허위로 매출·매입처별세금계산서합계표를 제출하여도 처벌할 수 있는 규정이 없어 허위 세금계산서를 발행하던 자료상이 세금계산서 대신 허위의 매출·매입세금계산서합계표를 제출하는 행위를 하여도 처벌을 할 수가 없었다. 자료상이 세금계산서 대신 허위 세금계산서합계표를 제출하는 행위를 처벌하기 위하여 2004. 12. 31. 법률 제7321호로 조세법 처벌법 제11조의2 제4항 제3항의 규정이 신설되었다. 한편 허위의 세금계산서를 발급하는 자료상이 점차 지능화·광역화되면서 세법질서를 문란하게 하는 정도가 심해지자, 이에 강력히 대처하기 위하여 영리목적은 추가하는 대신 세금계산서에 기재된 공급가액이나 매출·매입처별세금계산서합계표에 기재된 공급가액이 30억 원 이상인 경우에는 조세관청의 고발제량을 배제하고 특가법의 적용대상이 되도록 하기 위하여 2005. 12. 29. 법률 제7767호로 특가법 제8조의2 제1항의 규정이 신설되었다.” 부산고등법원 2009. 4. 15. 선고 2009노100 판결.

는 구 조세법 처벌법의 처벌규정으로는 범죄예방에 실효를 거두지 못하고 있는 현실에 대한 반성적 고려에서 비롯된 것이다.”³⁰⁾

그러므로 —앞에서 살펴본— 조세법 처벌법 제10조 제3항의 입법연혁과 특가법 제8조의2의 입법취지를 종합하여 살펴보면, ‘영리의 목적’은 재화 또는 용역을 공급하지 않았음에도 불구하고 허위의 세금계산서 등을 수수하는 행위로부터 ‘직접적인 경제적 이익’을 얻는 이른바 ‘자료상’만을 그 대상으로 한다고 할 수 있다. 그렇다면 실제 특가법 제8조의2 제1항 ‘영리의 목적’이 문제된 사안을 살펴보면서 논의를 이어가보자.

[사안 A] “피고인 甲은, 乙이 세금계산서 없이 무자료로 금을 구입하여 타에 판매한 후 그 매입세액을 공제받기 위한 방안을 甲에게 문의한바 허위의 세금계산서를 발급하여 주고 이에 대한 수수료를 받았다. 이러한 행위는 6년 동안 지속되었으며 그 수수료의 합계액은 30억 원이었다.”³¹⁾

[사안 B] “피고인 甲은 자신이 경영하는 주식회사 A로 하여금 부당하게 매입세액을 공제받도록 하기 위하여 주식회사 B와 C로부터 재화나 용역을 공급받은 사실이 없음에도 위 회사들로부터 공급가액 합계 35억 원 상당의 재화나 용역을 공급받은 것처럼 거짓으로 기재한 매입처별세금계산서합계표를 ○○세무서에 제출하였다.”³²⁾

[사안 C] “피고인 甲은 주식회사 A의 매출을 부풀려 엘지전자 등 대기업이나 해외로부터 수주를 유지하거나 받기 위한 주된 목적과 주식회사 A를 코스닥에 상장시키는 데 도움이 되도록 하기 위한 부수적인 목적으로 乙과 공모하여 공급가액 합계 35억 원 상당의 매출처별세금계산서합계표 또는 매입처별세금계산서합계표를 허위로 작성하여 ○○세무서에 제출하였다.”³³⁾

30) 헌법재판소 2013. 12. 26. 자 2012헌바217 결정.

31) 이 사안은 「속칭 자료상 등으로부터 허위의 세금계산서를 구입하여 이를 기초로 매입세액을 공제 받은 행위가 조세포탈죄를 구성하는지 여부」(대법원 2005. 9. 30. 선고 2005도4736 판결)에 관한 것인데, 본 논의를 위해 사안을 조세법 처벌법 제10조 제3항의 ‘전형적인 자료상’ 사안에 초점을 두어 재구성하였다.

32) 서울고등법원 2013. 4. 25. 선고 2012노3937 판결; 대법원 2014. 9. 24. 선고 2013도5758 판결.

[사안 A]는 甲이 수수료를 받기 위해 실물거래 없이 세금계산서를 발급한 사안이며, [사안 B]는 甲이 매입세액을 공제받기 위해 실물거래 없이 거짓으로 기재한 매입처별세금계산서합계표를 정부에 제출한 사안이며, [사안 C]는 甲이 자신이 운영하는 주식회사 A의 매출을 부풀려 대기업이나 해외로부터 수주를 유지하거나 받기 위하여, 그리고 주식회사 A를 코스닥에 상장시키기 위하여 乙과 공모하여 거짓으로 기재한 매출·매입처별세금계산서합계표를 정부에 제출한 사안이다. 즉 [사안 A]는 직접적인 경제적 이익을 취득하기 위한 목적이 있으며, [사안 B]는 탈세의 목적이 있고, [사안 C]는 간접적인 경제적 이익을 취득하기 위한 목적이 있다.

이렇듯 [사안 A], [사안 B], [사안 C]의 목적이 각각 다름에도 불구하고, 一[Ⅱ]에서 살펴본 바와 같이— 대법원 및 헌법재판소의 태도에 따를 경우 위 사안 모두 특가법 제8조의2 제1항의 ‘영리의 목적’을 충족한다. 왜냐하면 [사안 A]는 조세범 처벌법 제10조 제3항 제1호에, [사안 B] 및 [사안 C]는 조세범 처벌법 제10조 제3항 제3호에 각각 적용되기 때문이다. 그러므로 위 사안에 있어서 살펴볼 것은 ‘공급가액 등의 합계액’이 30억 원 이상인지 여부이다. 왜냐하면 특가법 제8조의2 제1항의 구성요건요소인 ‘영리의 목적’이 목적이 더 이상 조세범 처벌법 제10조 제3항과 구별되지 않으므로 ‘공급가액 등의 합계액’이 30억 원 이상인지 여부에 따라 판단되기 때문이다. 이에 위 사안 모두 ‘공급가액 등의 합계액’이 30억 원 이상 50억 원 이하인 경우로서 특가법 제8조의2 제1항에 따라 ‘1년 이상의 유기징역’으로 조세범 처벌법 제10조 제3항의 ‘3년 이하의 징역’ 보다 가중처벌된다.

그러나 이렇게 조세범 처벌법 제10조 제3항과 특가법 제8조의2 제1항의 구별기준을 ‘공급가액 등의 합계액’으로 보게 되면, 그것은 一특히— 공소시효와의 관계에서 다음과 같은 문제점을 발생시키게 된다. 예를 들어 특가법 제8조의2는, 포탈세액 등의 합산기간을 제한하고 있는 특가법 제8조³⁴⁾와는 달리 세금계산서 등에 기재된

33) 서울고등법원 2011. 3. 25. 선고 2011노337 판결; 대법원 2011. 9. 29. 선고 2011도4397 판결. 이 사안에서 ‘공급가액 등의 합계액’은 필자가 임의로 35억 원 상당으로 구성하였다.

34) 특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률 제8조 (조세포탈의 가중처벌) ① 조세범 처벌법 제9조 제1항에 규정된 죄를 범한 자는 다음의 구분에 따라 가중처벌한다.

1. 포탈하거나 환급받은 세액 또는 징수하지 아니하거나 납부하지 아니한 세액(이하 ‘포탈세액 등’이라 한다)이 연간 10억 원 이상인 때에는 무기 또는 5년 이상의 징역에 처한다.
2. 포탈세액 등이 연간 5억 원 이상 10억 원 미만인 때에는 3년 이상의 유기징역에 처한다.

‘공급가액 등의 합계액’의 합산기간을 전혀 제한하고 있지 않다.³⁵⁾ 또한 특가법 제8조의2 제1항은 조세범 처벌법 제10조 제3항 각 호의 모든 행위를 하나의 포괄일죄로 포섭한다.³⁶⁾ 그러므로 조세범 처벌법 제10조 제3항 각 호에 해당하는 세금계산서 및 계산서(제1호 및 제2호), 매출·매입처별세금계산서합계표 및 계산서합계표(제3호 및 제4호)에 기재된 공급가액은 공소제기 또는 판결선고의 시점을 기준으로 제한 없이 합산할 수 있게 된다.³⁷⁾

예를 들어 대법원 및 헌법재판소 태도에 따라 경우— 행위자가 재화 또는 용역의 공급 없이 공급가액 29억 원 상당의 세금계산서를 발급한 경우, 그 발급 당시부터 7년의 공소시효가 지나게 되면 조세범 처벌법 제10조 제3항 제1호를 적용하여 처벌할 수 없게 된다. 그러나 29억 원 상당의 세금계산서를 발급한 때로부터 7년이 지난 이후 행위자가 공급가액 1억 원 상당의 무거래 세금계산서를 발급하면 그 공급가액의 합산액이 30억 원 이상에 해당하여 특가법 제8조의2 제1항에 의하여 가중

35) 대법원은 「특가법 제8조 제1항 소정의 ‘연간’의 의미 및 ‘연간 포탈세액 등’의 의미」와 관련하여 다음과 같이 언급하고 있다. [다수의견] “원래 조세포탈법의 죄수는 위반사실의 구성요건 충족 회수를 기준으로 하여 예컨대, 소득세포탈법은 각 과세연도의 소득세마다, 법인세포탈법은 각 사업연도의 법인세마다, 그리고 부가가치세의 포탈법은 각 과세기간인 6월의 부가가치세마다 1죄가 성립하는 것이 원칙이나, 특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률 제8조 제1항은 연간 포탈세액이 일정액 이상이라는 가중사유를 구성요건화하여 조세범 처벌법 제9조 제1항의 행위와 합쳐서 하나의 범죄유형으로 하고 그에 대한 법정형을 규정한 것이므로, 조세의 종류를 불문하고 1년간 포탈한 세액을 모두 합산한 금액이 특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률 제8조 제1항 소정의 금액 이상인 때에는 같은 항 위반의 1죄만 성립하고, 또한 같은 항 위반죄는 1년 단위로 하나의 죄를 구성하며 그 상호간에는 경합범 관계에 있다 할 것이고, 따라서 같은 항에 있어서 ‘연간’은 그 적용대상이 되는지 여부를 판단하기 위한 포탈세액을 합산하여야 할 대상기간을 의미할 뿐만 아니라, 그 죄수와 기판력의 객관적 범위를 결정하는 주요한 구성요건의 하나이므로 일반인의 입장에서 보아 어떠한 조세포탈행위가 같은 항 위반의 죄가 되고 또 어떤 형벌이 과하여지는지 알 수 있도록 그 개념이 명확하여야 하는데, 같은 항에서와 같이 연간이라는 용어를 사용하면서 그 기산시점을 특정하지 아니한 경우에는 역법상의 한해인 1월 1일부터 12월 31일까지의 1년간으로 이해하는 것이 일반적이며 이렇게 보는 것이 형법법규의 명확성의 요청에 부응한다 할 것이고, 그리고 포탈범칙행위는 조세범 처벌법 제9조의3 소정의 신고·납부기한이 경과한 때에 비로소 기수에 이르는 점 등에 비추어 보면, 특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률 제8조 제1항에서 말하는 ‘연간 포탈세액 등’은 각 세목의 과세기간 등에 관계없이 각 연도별(1월 1일부터 12월 31일까지)로 포탈한 또는 부정 환급받은 모든 세액을 합산한 금액을 의미한다 할 것이다.” 대법원 2000. 4. 20. 선고 99도3822 전원합의체 판결.

36) 대법원 2015. 6. 25. 선고 2014도16273 판결; 대법원 2015. 6. 23. 선고 2015도2207 판결 등 참조.

37) 서울중앙지방법원 2011. 1. 6. 선고 2010고합1231, 1265(병합) 판결.

처벌될 수 있다. 즉 공소시효가 완성되어 공급가액 29억 원 상당의 무거래 세금계산서 발급행위에 대하여 조세범 처벌법 위반죄로 처벌할 수 없었던 행위를 포괄일죄의 범죄사실 일부로 포함시켜서 특가법 제8조의2 제1항이 적용되는 것이다. 그러므로 대법원 및 헌법재판소에 형성된 <조세범 처벌법 제10조 제3항 각 호 성립 → 특가법 제8조의2 제1항 ‘영리의 목적’ 충족>이라는 구조는 —특히 공소시효 문제와 관련하여— 법적 안전성을 심하게 훼손할 가능성이 높다.

위와 같은 상황을 종합하여 볼 때, 특가법 제8조의2 제1항의 구성요건요소인 ‘영리의 목적’은 행위자가 실물거래 없이 세금계산서 등을 수수하는 과정에서 ‘그 대가’를 받는 등 직접적인 경제적 이익을 취득할 목적이 있는 경우라고 제한적으로 해석하여야 할 것이다. 즉 [사안 A]와 같이 행위자가 실물거래 없이 세금계산서 등의 수수행위를 반복적으로 행함으로써 그 대가를 수입원으로 하는 ‘전형적인 자료상’인 경우에는 특가법 제8조의2 제1항의 ‘영리의 목적’이 충족되고, 그 자료상이 ‘공급가액 등의 합계액’ 30억 원 이상의 가공세금계산서 등을 수수한 경우에는 특가법 제8조의2 제1항이 적용된다. 그러므로 [사안 B]나 [사안 C]와 같이 탈세의 목적만을 가지고 있거나 실물거래 없이 세금계산서 등의 수수행위를 통해 간접적인 경제적 이익만을 취득하는 것을 목적으로 하는 경우에는 특가법 제8조의2 제1항의 ‘영리의 목적’을 충족하지 않는다. 그러므로 ‘공급가액 등의 합계액’이 30억 원 이상의 경우에 해당하더라도 그 행위는 조세범 처벌법 제10조 제3항 각 호에 해당함은 별론으로 하더라도 특가법 제8조의2 제1항에 의하여 가중처벌되지 않는다.

IV. 결 론

현행 조세범 처벌법 제10조 제3항과 같은 내용의 규정이 없었던 구 조세범 처벌법(1994. 12. 22. 법률 제4812호 일부 개정되기 전의 것) 하에서는 무거래 세금계산서 등을 발급하고 ‘그 대가로’ 수수료를 받는 ‘전형적인 자료상’을 처벌할 수 없는 공백상태가 발생하였다. 이에 ‘전형적인 자료상’이 무거래 세금계산서 등의 발급을 원하는 행위자의 부가가치세, 소득세 및 법인세에 관한 부당감면행위 등을 방조하

는 역할을 억지하고자 1994년 12월 22일 구 조세범 처벌법 제11조의2 제4항(현행 조세범 처벌법 제10조 제3항)이 신설되었다. 그러므로 조세범 처벌법 제10조 제3항은 실물거래 없이 세금계산서 등의 수수행위를 수입원으로 하는 '전형적인 자료상'을 처벌하기 위해 마련된 규정이라고 할 수 있다.

그러나 구 조세범 처벌법 제11조의2 제4항의 도입에도 불구하고, 무거래 세금계산서 등의 수수행위가 근절되지 않고 오히려 자료상이 점차 지능화·광역화되면서 세법질서의 문란 정도가 심해지자, 이에 강력히 대처하기 위하여 '영리의 목적'으로 가공세금계산서 등을 발급하고 '공급가액 등의 합계액'이 30억 원 이상인 경우에는 조세관청의 고발재량을 배제하고 특가법상 가중처벌의 대상이 되도록 하기 위하여 2005년 12월 29일 법률 제7767호로 특가법 제8조의2 제1항이 신설되었다.

이와 같이 조세범 처벌법 제10조 제3항 및 특가법 제8조의2의 입법연혁 및 입법 취지를 살펴보았을 때, 특가법 제8조의2 제1항은 '전형적인 자료상' 중 '공급가액 등의 합계액'이 30억 원 이상인 경우를 가중처벌하는 규정이라고 할 수 있다. 그러나 대법원 판례는 —[Ⅲ. 2]에서 살펴본 바와 같이— 직접적인 경제적 이익을 취득하기 위한 목적이 있는 [사안 A] 뿐만 아니라 탈세의 목적이 있는 [사안 B] 및 간접적인 경제적 이익을 취득하기 위한 목적이 있는 [사안 C] 모두 조세범 처벌법 제10조 제3항 각 호에 해당하는 한 특가법 제8조의2 제1항의 '영리의 목적'을 충족한다고 보고 있다. 그러나 이럴 경우 특가법 제8조의2 제1항의 구성요건요소인 '영리의 목적'은 사실상 사문화되고, 조세범 처벌법 제10조 제3항과 특가법 제8조의2의 제1항을 구별하는 기준은 '공급가액 등의 합계액'이 된다. 그리고 이러한 '공급가액 등의 합계액'이 구별기준이 되는 경우, 공소시효의 문제와 관련하여 법적 안정성이 훼손될 가능성이 높다.

그러므로 조세범 처벌법 제10조 제3항 및 특가법 제8조의2 제1항의 입법취지, 규정 형식, 성격 등을 종합하여 볼 때, 특가법 제8조의2 제1항의 구성요건요소인 '영리의 목적'은 행위자가 실물거래 없이 세금계산서 등을 수수하는 과정에서 '그 대가'를 받는 등 직접적인 경제적 이익을 취득할 목적이 있는 경우라고 해석하여야 할 것이다.

참고문헌

- 김두형, “최근 우리나라 부가가치세제의 동향과 과제”, 경희법학 47권 4호, 경희대학교 법학연구소, 2012
- 공해영, “세금계산서 제도의 문제점과 개선방향”, 산업경제연구 제13권 제4호, 한국산업경제학회, 2000
- 권형기·박훈, “세금계산서 및 합계표 관련 조세범처벌에 관한 소고”, 조세연구 제16권 제2집, 한국조세연구포럼, 2016
- 안대회, 『조세형사법』, 도서출판 평안, 2015
- 이승식, “조세범처벌법 제10조의 세금계산서 관련범죄의 구성요건에 관한 고찰”, 형사법의 신동향, 통권 제42호, 대검찰청, 2014
- 이성일, “사실과 다른 세금계산서의 매입세액 공제 여부”, 법제 2014년 9월, 법제처, 2014.

The Meaning of 'the purpose of profit' in the Article 8-2 of the Act on the Aggravated Punishment, Etc. of Specific Crimes

Woo Hee-Sook*

Where an entrepreneur supplies goods or services, he/she shall issue an tax invoice. Therefore a person who performs any of the following acts without supplying or being supplied with goods or services shall be punished by the Punishment of Tax Evaders Act; ① issuing or being issued tax invoices under the Value-Added Act; ② issuing or being issued bills under the Income Tax Act and the Corporate Tax Act; ③ Submitting a sum table of tax invoices by sale and by purchase under the Value-Added Tax Act to the Government after entering them falsely; ④ Submitting a sum table of tax invoices by sale and by purchase under the Income Tax Act and the Corporate Tax Act to the Government after entering them falsely. And any person who commits a crime as provided in Article 10 (3) and the former part of Article 10 (4) of the Punishment of Tax Evaders Act for 'the purpose of profit' shall be punished aggravatingly by the Act on the Aggravated Punishment, Etc. of Specific Crimes.

Therefore, we need to look at 'the purpose of profit' as an aggravating factor. The Supreme court ruling showed that any person who commits a crime as provided in Article 10 (3) of the Punishment of Tax Evaders Act is assumed to have 'the purpose of profit'. But in this case, 'the purpose of profit' as aggravating factor will prove to be a dead letter. And 'the amount of the supply value, etc' would be a important factor in judging between the Article 10 (3) of the Punishment of Tax Evaders Act and the Article 8-2 (1) of Act on the Aggravated Punishment,

* Research Professor, Kangwon National University Institute of Comparative Legal Studies, Ph. D in Law.

Etc. of Specific Crimes. So if ‘the amount of the supply value, etc’ goes above three billion won, the court will have permission to apply ‘the purpose of profit’ without going through a review process. But in this case, the legal stability may damage in connection with the statute of limitation. Thus, ‘the purpose of profit’ needs to be read restrictively. That is, if a person who issues tax invoices without supplying or being supplied with goods or services has the commission, the person shall be punished by Act on the Aggravated Punishment, Etc. of Specific Crimes

❖ Keyword: punishment of tax evaders act, tax invoice, the purpose of profit, the amount of the supply value, etc., statute of limitations