

특정범죄가중처벌등에관한법률위반(허위세금계산서교부등)

[서울고등법원 2017. 7. 6. 2017노1264]



【전문】

【피 고 인】 피고인

【항 소 인】 검사

【검 사】 위수현(기소), 전석수(공판)

【변 호 인】 법무법인 법조 담당변호사 임영혁

【원심판결】 서울동부지방법원 2017. 4. 7. 선고 2016고합343 판결

【주문】

】

원심판결을 파기한다.

피고인을 징역 1년 및 벌금 350,000,000원에 처한다.

피고인이 위 벌금을 납입하지 아니하는 경우 1,000,000원을 1일로 환산한 기간 피고인을 노역장에 유치한다.

다만, 이 판결 확정일부터 2년간 위 징역형의 집행을 유예한다.

【이유】

】1. 항소이유의 요지

가. 사실오인 내지 법리오해

조세범 처벌법상 동일한 가공거래에 관하여 허위 세금계산서를 발행한 행위와 허위 세금계산서합계표 제출행위는 별개의 범행을 구성하는 점, 특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률(이하 '특정범죄가중법'이라 한다) 제8조의2 제1항의 내용 등에 비추어 보면, 특정범죄가중법 제8조의2 제1항의 '공급가액 등의 합계액'을 산정할 때에는 동일한 가공거래에 관한 허위 세금계산서에 기재된 공급가액과 허위 세금계산서합계표에 기재된 공급가액을 합산하여야 한다.

그럼에도 원심은 그 판시와 같은 이유만으로 이를 합산하여서는 아니 된다고 보아, 피고인에 대한 허위 세금계산서 등 교부로 인한 특정범죄가중법위반의 공소사실을 무죄로 판단하였으니, 이러한 원심판결에는 사실을 오인하거나 법리를 오해하여 판결에 영향을 미친 위법이 있다.

나. 양형부당

원심이 피고인에게 선고한 형(징역 1년, 집행유예 2년)은 너무 가벼워서 부당하다.

2. 이 사건 공소사실의 요지

피고인은 서울 강동구 (주소 생략)에서 타일 및 위생도기 등을 수입·판매하는 업체인 ○○○○ 통상을 운영하는 사람이다.

누구든지 영리를 목적으로 재화 또는 용역을 공급하지 아니하고 부가가치세법에 따른 세금계산서를 발급하거나 매출처별 세금계산서합계표를 거짓으로 기재하여 정부에 제출하여서는 아니 된다.

그럼에도 피고인은,

가. 2015. 2. 3.경 위 ○○○○ 통상 사무실에서 사실은 ○○○○ 통상이 △△주택에 재화 또는 용역을 공급한 사실이 없음에도 15,000,000원 상당의 위생도기를 공급한 것처럼 세금계산서를 발급한 것을 비롯하여 그때부터 2015. 11. 30.까지 원심판결 별지 범죄일람표(순번 8번의 '2015. 4. 20.'은 '2015. 4. 2.'의 오키로 보인다) 기재와 같이 52회에 걸쳐 재화 또는 용역을 공급한 사실 없이 공급가액 합계 2,692,127,726원의 세금계산서를 발급하고,

나. 2015. 7. 24. 서울 강동구 천호대로에 있는 강동세무서에서 2015년 1기 부가가치세 확정신고를 하면서 ○○○○ 통상이 위 기간 동안 △△주택에 15,000,000원 상당의 위생도기를 공급한 것을 비롯하여 원심판결 별지 범죄일람표 순번 1 내지 11 기재와 같이 공급가액 합계 407,741,818원을 공급한 것처럼 매출처별 세금계산서합계표를 거짓으로 기재하여 제출하였으며,

다.

2016. 1. 23. 위 강동세무서에서 2015년 2기 부가가치세 확정신고를 하면서 ○○○○ 통상이 위 기간 동안 □□□□□□에 18,200,000원 상당의 건축자재를 공급한 것을 비롯하여 원심판결 별지 범죄일람표 순번 36 내지 52 기재와 같이 공급가액 합계 392,425,908원을 공급한 것처럼 매출처별 세금계산서합계표를 거짓으로 기재하여 제출하였다.

3. 판단

가. 인정되는 사실관계

원심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들에 의하면 아래와 같은 사실을 인정할 수 있다.

1) 피고인은 2015. 1. 30. ○○○○통상이라는 상호로 사업자등록을 하고 타일 및 위생도기 수입 및 판매업을 영위하였다.

2) 피고인은 재화 또는 용역을 공급한 사실이 없음에도 아래와 같이 허위 전자세금계산서를 발급하였다.

① 2015. 2. 3.부터 2015. 6. 8.까지 원심판결 별지 범죄일람표(이하에서는 단순히 '범죄일람표'라고만 한다) 순번 1번 내지 10번 기재와 같이 허위 전자세금계산서를 발급하였다.

② 2015. 6. 30. 범죄일람표 순번 11번 기재와 같이 허위 전자세금계산서를 발급하였다.

③ 2015. 9. 7.부터 2015. 11. 30.까지 범죄일람표 순번 12번 내지 35번 기재와 같이 허위 전자세금계산서를 발급한 다음, 강동세무서에서 거래질서 관련조사를 실시하자 2016. 1. 11. 당초 전자세금계산서 발행일자로 소급하여(순번 27번의 경우 2015. 12. 21.자) 계약의 해제를 원인으로 하는 허위의 수정전자세금계산서를 발급하였다.

④ 2015. 8. 28.부터 2015. 11. 11.까지 범죄일람표 순번 36번 내지 52번 기재와 같이 허위 전자세금계산서를 발급하였다.

- ⑤ 2015. 7. 24. 강동세무서에 2015년 1기 부가가치세 확정신고를 하면서 범죄일람표 순번 1번 내지 11번 기재의 세금계산서에 따른 매출이 있었던 것처럼 매출처별 세금계산서합계표를 제출하였는데, 그중 순번 1번 내지 10번은 국세청장에게 전송된 내역에 따른 것인 반면, 순번 11번은 피고인이 별도로 추가하여 제출한 것이다.
- ⑥ 2016. 1. 23. 강동세무서에 2015년 2기 부가가치세 확정신고를 하면서 범죄일람표 순번 제36번 내지 제52번 기재의 세금계산서에 따른 매출이 있었던 것처럼 매출처별 세금계산서합계표를 제출하였는데, 이는 모두 국세청장에게 전송된 내역에 따른 것이다.

나. 판단

1) 원심의 판단

검사는 범죄일람표 기재 52건의 가공거래에 관한 허위 세금계산서의 공급가액 합계액(2,692,127,726원)과 수정세금계산서가 발행되지 아니한 세금계산서에 따른 매출이 있었던 것처럼 작성하여 제출한 매출처별 세금계산서합계표의 공급가액 합계액(800,167,726원=407,741,818원+392,425,908원)을 모두 합산할 경우 30억 원이 넘는다는 이유로 특정범죄가중법 제8조의2 제1항 제2호를 적용하여 공소를 제기하였다.

이에 대하여 원심은 그 판시와 같은 근거를 자세히 설시한 다음, 특정범죄가중법 제8조의2 제1항의 '공급가액 등의 합계액'은 세금계산서 발급이나 세금계산서합계표 작성 등을 통해 허위로 작출한 거래규모를 의미하므로, 세금계산서와 세금계산서합계표에 중복된 가공거래가 포함된 경우에는 중복된 부분의 금액을 '공급가액 등의 합계액' 산정에서 제외하여야 한다고 보아, 특정범죄가중법위반의 공소사실을 무죄로 판단하면서 그 공소사실에 포함된 허위 세금계산서 발급으로 인한 조세범처벌법위반죄와 허위 매출처별 세금계산서합계표 제출로 인한 조세범처벌법위반죄를 각 유죄로 인정하였다.

2) 당심의 판단

그러나 아래에서 보는 바와 같은, 조세범 처벌법 제10조 제3항, 특정범죄가중법 제8조의2 제1항의 규정내용, 목적과 그 해석, 조세범 처벌법 제10조 제3항 위반죄의 죄수관계, 세금계산서와 세금계산서합계표의 차이점, 전자세금계산서 도입으로 인한 부가가치세 신고절차의 변화 등을 모두 종합하여 보면, 특정범죄가중법 제8조의2 제1항의 '공급가액 등의 합계액'을 산정함에 있어서는 동일한 가공거래에 관한 것이라고 하더라도, 조세범 처벌법 제10조 제3항 제1호의 세금계산서와 같은 항 제3호의 세금계산서합계표상의 공급가액을 합산하여야 한다고 봄이 타당하다.

그럼에도 원심은 이와 다른 전제에서 이 사건 공소사실을 무죄로 판단하였으니, 원심판결에는 법리를 오해하여 판결에 영향을 미친 위법이 있다.

검사의 주장은 이유 있다.

가) 법률의 규정내용과 목적

조세범 처벌법 제10조 제3항은 재화 또는 용역을 공급하지 아니하거나 공급받지 아니하고 부가가치세법에 따른 세금계산서를 발급하거나 발급받은 행위(제1호), 부가가치세법에 따른 매출·매입처별 세금계산서합계표를 거짓으로 기재

하여 정부에 제출한 행위(제3호)를 금지하면서 이를 위반하면 3년 이하의 징역 또는 그 세금계산서에 기재된 공급가액이나 매출처별 세금계산서합계표, 매입처별 세금계산서합계표에 기재된 공급가액에 부가가치세의 세율을 적용하여 계산한 세액의 3배 이하에 상당하는 벌금에 처하도록 규정하고 있다.

이러한 조세범 처벌법의 규정은 투명한 세금계산서 수수질서를 확립하고 조세포탈을 방지하기 위한 것이다.

한편 특정범죄가중법 제8조의2 제1항은 영리를 목적으로 조세범 처벌법 제10조 제3항의 죄를 범한 사람, 세금계산서 및 계산서에 기재된 공급가액이나 매출처별세금계산서합계표·매입처별세금계산서합계표에 기재된 공급가액 또는 매출·매입금액의 합계액(‘공급가액 등의 합계액’)이 50억 원 이상인 경우에는 3년 이상의 유기징역에, 공급가액 등의 합계액이 30억 원 이상 50억 원 미만인 경우에는 1년 이상의 유기징역에 각 처하도록 규정하고, 제2항에서 벌금을 병과하도록 규정하고 있다.

이러한 특정범죄가중법의 규정은 영리를 목적으로 허위로 세금계산서를 교부하는 등 세법질서를 문란하게 하는 행위 중 사안이 무거운 경우를 가려 이를 가중처벌할 필요에 따라 ‘공급가액 등의 합계액’이 일정액 이상이라는 가중사유를 구성요건화하여 조세범 처벌법 제10조 제3항의 행위와 합쳐서 하나의 범죄유형으로 하고 그에 대한 법정형을 규정한 것이다(대법원 2011. 9. 29. 선고 2009도3355 판결 참조).

나) 특정범죄가중법 제8조의2 제1항의 해석

특정범죄가중법 제8조의2 제1항 제1호는 ‘공급가액 등의 합계액’을 ‘[세금계산서 및 계산서에 기재된 공급가액]이나 [세금계산서합계표에 기재된 공급가액 또는 매출·매입금액]의 합계액’으로 규정하고 있는데, 조세범 처벌법 제10조 제3항 제1호에서 정한 세금계산서와 같은 항 제2호에서 정한 계산서는 “및”으로 연결하고 같은 항 제3호에서 정한 세금계산서합계표는 “이나”로 연결하고 있으므로, 그 문언의 형식에 비추어 위 공급가액 등의 합계액을 산정함에 있어 ① 세금계산서에 기재된 공급가액과 계산서에 기재된 공급가액을 합산한 금액이나 ② 세금계산서합계표에 기재된 공급가액 또는 매출·매입금액을 합산한 금액 중 택일한다는 의미로 볼 여지도 있다.

그러나 이에 대하여 대법원은 ‘공급가액 등의 합계액’을 산정함에 있어서는 조세범 처벌법 제10조 제3항 제1호의 세금계산서와 같은 항 제3호의 세금계산서합계표상의 공급가액을 합산하여야 한다는 점을 분명히 하였다(대법원 2011. 9. 29. 선고 2009도3355 판결 참조).

또한 특정범죄가중법 제8조의2는 조세범 처벌법 제10조 제3항의 죄를 범한 자 중에서 영리의 목적이 인정되고 그 거래 규모가 일정수준 이상인 자를 가중처벌하는 조항이므로, 개별 행위가 아니라 행위자를 기준으로 특정범죄가중법 해당 여부를 판단하여야 한다.

다) 조세범 처벌법 제10조 제3항 각호 위반죄의 죄수

조세범 처벌법 제10조 제3항 제1호는 행위자들 사이에 실물거래 없이 세금계산서의 수수가 이루어지는 경우를 처벌하는 것이지만, 같은 항 제3호는 행위자가 세금계산서합계표를 거짓으로 기재하여 정부에 제출하는 경우를 처벌하는 것이므로, 같은 항 제1호와 제3호는 일시, 장소, 상대방, 행위객체(수단) 등을 달리할 뿐만 아니라 각기 별개로 성립할 수 있다는 점에서, 이들 행위는 원칙적으로 실체적 경합범으로 보아야 한다.

즉, 특정범죄가중법 제8조의2는 조세포탈을 처벌하는 것이 아니라 허위 과세자료의 거래행위 자체를 규제하는 것이므로, 조세포탈이라는 동일한 목적 아래 허위 세금계산서의 수수 행위와 이를 포함한 허위 세금계산서합계표의 제출

행위를 하였더라도, 위 두 행위는 각 행위마다 별죄를 구성하는 것이 원칙이다.

따라서 위와 같은 두 행위에 대한 위법성의 크기를 합산하여 가중처벌한다고 하여 불합리하다고 말할 수는 없다.

나아가 세금계산서와 세금계산서합계표에 중복된 가공거래가 포함된 경우, 죄수의 확정 단계에서 그 중복 부분에 대하여 1죄만이 성립한다고 보지 않는 이상, 특정범죄가중법 제8조의2 적용 단계에 이르러 공급가액 등의 합계액에서 중복 부분을 제외하는 것은 불합리하다.

앞서 본 것과 같이 위 두 행위는 실체적 경합범 관계에 있다고 봄이 상당하므로, 그 중복 부분에 대하여 1죄만이 성립한다고 볼 수 없다.

라) 세금계산서와 세금계산서합계표의 차이점

사업자는 재화 또는 용역을 공급하는 경우에는 세금계산서를 원칙적으로 그 재화 또는 용역의 공급시기에 그 공급받는 자에게 발급하여야 하는 반면(부가가치세법 제32조 제1항, 제34조 제1항), 세금계산서합계표는 세금계산서를 발급하거나 발급받은 경우 부가가치세 예정신고와 확정신고 때에 이를 첨부하여 제출하여야 한다(부가가치세법 제48조, 제49조, 제54조 제1항). 즉 세금계산서는 사업자가 재화나 용역의 공급시에 수시로 발급하여야 하는 것인 반면, 세금계산서합계표는 기간이 정해진 부가가치세 예정신고와 확정신고시에 첨부하여 제출하는 것으로 그 발급 및 제출 시기에 차이가 있다.

세금계산서에는 공급하는 사업자의 등록번호, 성명 또는 명칭과 공급받는 사업자의 등록번호, 공급가액과 부가가치세액, 작성연월일 등의 사항이 기재되어야 하는 반면(부가가치세법 제32조 제1항), 세금계산서합계표에는 공급하는 사업자와 공급받는 사업자의 등록번호와 성명 또는 명칭, 거래기간, 작성연월일, 거래기간의 공급가액의 합계액 및 세액의 합계액 등이 기재되어야 한다(부가가치세법 제54조 제1항). 즉 그 기재사항에도 차이가 있다.

마) 전자세금계산서의 도입으로 인한 부가가치세 신고절차의 변화

부가가치세법이 2008. 12. 26. 법률 제9268호로 개정되면서 법인사업자 등에게 전자세금계산서 교부를 의무화하여 국세청에 전송하는 방법으로 활성화함으로써 납세협력비용을 줄이고 사업자 간 거래의 투명성을 제고하고자 전자세금계산서를 도입하게 되었다.

부가가치세법과 그 시행령에 따르면, ① 법인사업자와 직전 연도의 사업장별 재화 및 용역의 공급가액의 합계액이 3억 원 이상인 개인사업자는 전자세금계산서를 의무적으로 발행하여야 하고(법 제32조 제2항, 시행령 제68조 제1항), ② 전자세금계산서를 발행하였을 때에는 세금계산서 발급일 다음날까지 세금계산서 발급명세를 국세청장에게 통보하여야 하며(법 제32조 제3항, 시행령 제68조 제6항, 제7항), ③ 전자세금계산서 발급명세를 해당 재화 또는 용역의 공급시기가 속하는 과세기간 마지막 날의 다음 달 11일까지 국세청장에게 전송한 경우에는 부가가치세 예정신고 및 확정신고시 매출·매입처별 세금계산서합계표를 제출하지 아니할 수 있다(법 제54조 제2항).

한편 사업자는 정해진 기간 중에 부가가치세 예정신고 및 확정신고를 하면서 세금계산서합계표를 함께 제출하여야 하고(법 제54조), 이를 제출하지 아니하면 가산세를 부과하게 된다(법 제60조 제6항, 제7항). 전자세금계산서를 발급하고 그 발급명세를 국세청장에게 전송하면 국세청 시스템 내에서 전자세금계산서 발급명세에 관한 내역이 사업자별

로 자동으로 분류·합산되므로 사업자가 세금계산서합계표를 제출하지 않더라도 국세청이 신고의 정확성 여부를 검증하는데 어려움이 없는데다가 사업자에게 가산세가 부과되는 등의 불이익을 막기 위한 조치로서 위와 같이 세금계산서합계표를 제출하지 아니할 수 있도록 한 것으로 보인다.

이처럼 전자세금계산서의 경우 발급명세를 국세청장에게 전송하게 되므로 전자세금계산서 발급과 거의 동시에 세금계산서합계표 유사의 전자정보가 작성되어 국세청 시스템에 저장되는 것은 사실이다.

그러나 ① 조세범 처벌법 제10조 제3항은 허위 세금계산서 발급 행위와 허위 세금계산서합계표 제출 행위를 별도의 구성요건으로 규정하였고, 특정범죄가중법 제8조의2 제1항에서 이를 그대로 포함하고 있는 점, ② 세금계산서합계표를 제출하지 아니하여도 되는 것은 전자세금계산서 발급명세를 해당 재화 또는 용역의 공급시기가 속하는 과세기간 마지막 날의 다음 달 11일까지 국세청장에게 전송한 경우에 한정되는데, 그 기간 이후에 전송된 전자세금계산서나 기존의 세금계산서 내역이 있는 경우에는 세금계산서합계표를 제출할 필요가 있는 점(피고인도 2015. 7. 24. 세금계산서합계표를 제출하면서 전송되지 아니한 명세를 포함하였다), ③ 세금계산서는 원칙적으로 재화 또는 용역의 공급시기에 재화 또는 용역을 공급받는 자에게 발행하여야 하지만, 세금계산서합계표는 신고기간이 정해진 부가가치세 예정신고나 확정신고 때 제출하여야 하는 점, ④ 사업자로서는 허위 전자세금계산서를 발급하고 이를 전송하였더라도 부가가치세 예정신고나 확정신고 때에는 그 내역을 제외하고 작성한 세금계산서합계표를 제출할 여지가 없다고 단정할 수 없는 점 등의 사정을 종합하여 보면, 전자세금계산서 발급과 거의 동시에 세금계산서합계표 유사의 전자정보가 작성되고, 사업자가 그 전자정보를 바탕으로 부가가치세 신고를 하게 된다는 사정만으로 허위 세금계산서합계표 제출행위의 위법성이 적어진다고 보기 어렵다.

4. 결론

검사의 항소는 이유 있으므로 형사소송법 제364조 제6항에 의하여 원심판결을 파기하고 변론을 거쳐 다시 아래와 같이 판결한다.

【이유】

】1. 항소이유의 요지

가. 사실오인 내지 법리오해

조세범 처벌법상 동일한 가공거래에 관하여 허위 세금계산서를 발행한 행위와 허위 세금계산서합계표 제출행위는 별개의 범행을 구성하는 점, 특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률(이하 '특정범죄가중법'이라 한다) 제8조의2 제1항의 내용 등에 비추어 보면, 특정범죄가중법 제8조의2 제1항의 '공급가액 등의 합계액'을 산정할 때에는 동일한 가공거래에 관한 허위 세금계산서에 기재된 공급가액과 허위 세금계산서합계표에 기재된 공급가액을 합산하여야 한다.

그럼에도 원심은 그 판시와 같은 이유만으로 이를 합산하여서는 아니 된다고 보아, 피고인에 대한 허위 세금계산서 등 교부로 인한 특정범죄가중법위반의 공소사실을 무죄로 판단하였으니, 이러한 원심판결에는 사실을 오인하거나 법리를 오해하여 판결에 영향을 미친 위법이 있다.

나. 양형부당

원심이 피고인에게 선고한 형(징역 1년, 집행유예 2년)은 너무 가벼워서 부당하다.

2. 이 사건 공소사실의 요지

피고인은 서울 강동구 (주소 생략)에서 타일 및 위생도기 등을 수입·판매하는 업체인 ○○○○ 통상을 운영하는 사람이다.

누구든지 영리를 목적으로 재화 또는 용역을 공급하지 아니하고 부가가치세법에 따른 세금계산서를 발급하거나 매출처별 세금계산서합계표를 거짓으로 기재하여 정부에 제출하여서는 아니 된다.

그럼에도 피고인은,

가. 2015. 2. 3.경 위 ○○○○ 통상 사무실에서 사실은 ○○○○ 통상이 △△주택에 재화 또는 용역을 공급한 사실이 없음에도 15,000,000원 상당의 위생도기를 공급한 것처럼 세금계산서를 발급한 것을 비롯하여 그때부터 2015. 11. 30.까지 원심판결 별지 범죄일람표(순번 8번의 '2015. 4. 20.'은 '2015. 4. 2.'의 오키로 보인다) 기재와 같이 52회에 걸쳐 재화 또는 용역을 공급한 사실 없이 공급가액 합계 2,692,127,726원의 세금계산서를 발급하고,

나. 2015. 7. 24. 서울 강동구 천호대로에 있는 강동세무서에서 2015년 1기 부가가치세 확정신고를 하면서 ○○○○ 통상이 위 기간 동안 △△주택에 15,000,000원 상당의 위생도기를 공급한 것을 비롯하여 원심판결 별지 범죄일람표 순번 1 내지 11 기재와 같이 공급가액 합계 407,741,818원을 공급한 것처럼 매출처별 세금계산서합계표를 거짓으로 기재하여 제출하였으며,

다.

2016. 1. 23. 위 강동세무서에서 2015년 2기 부가가치세 확정신고를 하면서 ○○○○ 통상이 위 기간 동안 □□□□□□에 18,200,000원 상당의 건축자재를 공급한 것을 비롯하여 원심판결 별지 범죄일람표 순번 36 내지 52 기재와 같이 공급가액 합계 392,425,908원을 공급한 것처럼 매출처별 세금계산서합계표를 거짓으로 기재하여 제출하였다.

3. 판단

가. 인정되는 사실관계

원심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들에 의하면 아래와 같은 사실을 인정할 수 있다.

1) 피고인은 2015. 1. 30. ○○○○통상이라는 상호로 사업자등록을 하고 타일 및 위생도기 수입 및 판매업을 영위하였다.

2) 피고인은 재화 또는 용역을 공급한 사실이 없음에도 아래와 같이 허위 전자세금계산서를 발급하였다.

① 2015. 2. 3.부터 2015. 6. 8.까지 원심판결 별지 범죄일람표(이하에서는 단순히 '범죄일람표'라고만 한다) 순번 1번 내지 10번 기재와 같이 허위 전자세금계산서를 발급하였다.

- ② 2015. 6. 30. 범죄일람표 순번 11번 기재와 같이 허위 전자세금계산서를 발급하였다.
- ③ 2015. 9. 7.부터 2015. 11. 30.까지 범죄일람표 순번 12번 내지 35번 기재와 같이 허위 전자세금계산서를 발급한 다음, 강동세무서에서 거래질서 관련조사를 실시하자 2016. 1. 11. 당초 전자세금계산서 발행일자로 소급하여(순번 27번의 경우 2015. 12. 21.자) 계약의 해제를 원인으로 하는 허위의 수정전자세금계산서를 발급하였다.
- ④ 2015. 8. 28.부터 2015. 11. 11.까지 범죄일람표 순번 36번 내지 52번 기재와 같이 허위 전자세금계산서를 발급하였다.
- ⑤ 2015. 7. 24. 강동세무서에 2015년 1기 부가가치세 확정신고를 하면서 범죄일람표 순번 1번 내지 11번 기재의 세금계산서에 따른 매출이 있었던 것처럼 매출처별 세금계산서합계표를 제출하였는데, 그중 순번 1번 내지 10번은 국세청장에게 전송된 내역에 따른 것인 반면, 순번 11번은 피고인이 별도로 추가하여 제출한 것이다.
- ⑥ 2016. 1. 23. 강동세무서에 2015년 2기 부가가치세 확정신고를 하면서 범죄일람표 순번 제36번 내지 제52번 기재의 세금계산서에 따른 매출이 있었던 것처럼 매출처별 세금계산서합계표를 제출하였는데, 이는 모두 국세청장에게 전송된 내역에 따른 것이다.

나. 판단

1) 원심의 판단

검사는 범죄일람표 기재 52건의 가공거래에 관한 허위 세금계산서의 공급가액 합계액(2,692,127,726원)과 수정세금계산서가 발행되지 아니한 세금계산서에 따른 매출이 있었던 것처럼 작성하여 제출한 매출처별 세금계산서합계표의 공급가액 합계액(800,167,726원=407,741,818원+392,425,908원)을 모두 합산할 경우 30억 원이 넘는다는 이유로 특정범죄가중법 제8조의2 제1항 제2호를 적용하여 공소를 제기하였다.

이에 대하여 원심은 그 판시와 같은 근거를 자세히 설시한 다음, 특정범죄가중법 제8조의2 제1항의 '공급가액 등의 합계액'은 세금계산서 발급이나 세금계산서합계표 작성 등을 통해 허위로 작출한 거래규모를 의미하므로, 세금계산서와 세금계산서합계표에 중복된 가공거래가 포함된 경우에는 중복된 부분의 금액을 '공급가액 등의 합계액' 산정에서 제외하여야 한다고 보아, 특정범죄가중법위반의 공소사실을 무죄로 판단하면서 그 공소사실에 포함된 허위 세금계산서 발급으로 인한 조세범처벌법위반죄와 허위 매출처별 세금계산서합계표 제출로 인한 조세범처벌법위반죄를 각 유죄로 인정하였다.

2) 당심의 판단

그러나 아래에서 보는 바와 같은, 조세범 처벌법 제10조 제3항, 특정범죄가중법 제8조의2 제1항의 규정내용, 목적과 그 해석, 조세범 처벌법 제10조 제3항 위반죄의 죄수관계, 세금계산서와 세금계산서합계표의 차이점, 전자세금계산서 도입으로 인한 부가가치세 신고절차의 변화 등을 모두 종합하여 보면, 특정범죄가중법 제8조의2 제1항의 '공급가액 등의 합계액'을 산정함에 있어서는 동일한 가공거래에 관한 것이라고 하더라도, 조세범 처벌법 제10조 제3항 제1호

의 세금계산서와 같은 항 제3호의 세금계산서합계표상의 공급가액을 합산하여야 한다고 봄이 타당하다.

그럼에도 원심은 이와 다른 전제에서 이 사건 공소사실을 무죄로 판단하였으니, 원심판결에는 법리를 오해하여 판결에 영향을 미친 위법이 있다.

검사의 주장은 이유 있다.

가) 법률의 규정내용과 목적

조세범 처벌법 제10조 제3항은 재화 또는 용역을 공급하지 아니하거나 공급받지 아니하고 부가가치세법에 따른 세금계산서를 발급하거나 발급받은 행위(제1호), 부가가치세법에 따른 매출·매입처별 세금계산서합계표를 거짓으로 기재하여 정부에 제출한 행위(제3호)를 금지하면서 이를 위반하면 3년 이하의 징역 또는 그 세금계산서에 기재된 공급가액이나 매출처별 세금계산서합계표, 매입처별 세금계산서합계표에 기재된 공급가액에 부가가치세의 세율을 적용하여 계산한 세액의 3배 이하에 상당하는 벌금에 처하도록 규정하고 있다.

이러한 조세범 처벌법의 규정은 투명한 세금계산서 수수질서를 확립하고 조세포탈을 방지하기 위한 것이다.

한편 특정범죄가중법 제8조의2 제1항은 영리를 목적으로 조세범 처벌법 제10조 제3항의 죄를 범한 사람을, 세금계산서 및 계산서에 기재된 공급가액이나 매출처별세금계산서합계표·매입처별세금계산서합계표에 기재된 공급가액 또는 매출·매입금액의 합계액('공급가액 등의 합계액')이 50억 원 이상인 경우에는 3년 이상의 유기징역에, 공급가액 등의 합계액이 30억 원 이상 50억 원 미만인 경우에는 1년 이상의 유기징역에 각 처하도록 규정하고, 제2항에서 벌금을 병과하도록 규정하고 있다.

이러한 특정범죄가중법의 규정은 영리를 목적으로 허위로 세금계산서를 교부하는 등 세법질서를 문란하게 하는 행위 중 사안이 무거운 경우를 가려 이를 가중처벌할 필요에 따라 '공급가액 등의 합계액'이 일정액 이상이라는 가중사유를 구성요건화하여 조세범 처벌법 제10조 제3항의 행위와 합쳐서 하나의 범죄유형으로 하고 그에 대한 법정형을 규정한 것이다(대법원 2011. 9. 29. 선고 2009도3355 판결 참조).

나) 특정범죄가중법 제8조의2 제1항의 해석

특정범죄가중법 제8조의2 제1항 제1호는 '공급가액 등의 합계액'을 '[세금계산서 및 계산서에 기재된 공급가액]이나 [세금계산서합계표에 기재된 공급가액 또는 매출·매입금액]의 합계액'으로 규정하고 있는데, 조세범 처벌법 제10조 제3항 제1호에서 정한 세금계산서와 같은 항 제2호에서 정한 계산서는 "및"으로 연결하고 같은 항 제3호에서 정한 세금계산서합계표는 "이나"로 연결하고 있으므로, 그 문언의 형식에 비추어 위 공급가액 등의 합계액을 산정함에 있어 ① 세금계산서에 기재된 공급가액과 계산서에 기재된 공급가액을 합산한 금액이나 ② 세금계산서합계표에 기재된 공급가액 또는 매출·매입금액을 합산한 금액 중 택일한다는 의미로 볼 여지도 있다.

그러나 이에 대하여 대법원은 '공급가액 등의 합계액'을 산정함에 있어서는 조세범 처벌법 제10조 제3항 제1호의 세금계산서와 같은 항 제3호의 세금계산서합계표상의 공급가액을 합산하여야 한다는 점을 분명히 하였다(대법원 2011. 9. 29. 선고 2009도3355 판결 참조).

또한 특정범죄가중법 제8조의2는 조세범 처벌법 제10조 제3항의 죄를 범한 자 중에서 영리의 목적이 인정되고 그 거래 규모가 일정수준 이상인 자를 가중처벌하는 조항이므로, 개별 행위가 아니라 행위자를 기준으로 특정범죄가중법 해당 여부를 판단하여야 한다.

다) 조세범 처벌법 제10조 제3항 각호 위반죄의 죄수

조세범 처벌법 제10조 제3항 제1호는 행위자들 사이에 실물거래 없이 세금계산서의 수수가 이루어지는 경우를 처벌하는 것이지만, 같은 항 제3호는 행위자가 세금계산서합계표를 거짓으로 기재하여 정부에 제출하는 경우를 처벌하는 것이므로, 같은 항 제1호와 제3호는 일시, 장소, 상대방, 행위객체(수단) 등을 달리할 뿐만 아니라 각기 별개로 성립할 수 있다는 점에서, 이들 행위는 원칙적으로 실체적 경합범으로 보아야 한다.

즉, 특정범죄가중법 제8조의2는 조세포탈을 처벌하는 것이 아니라 허위 과세자료의 거래행위 자체를 규제하는 것이므로, 조세포탈이라는 동일한 목적 아래 허위 세금계산서의 수수 행위와 이를 포함한 허위 세금계산서합계표의 제출 행위를 하였더라도, 위 두 행위는 각 행위마다 별죄를 구성하는 것이 원칙이다.

따라서 위와 같은 두 행위에 대한 위법성의 크기를 합산하여 가중처벌한다고 하여 불합리하다고 말할 수는 없다.

나아가 세금계산서와 세금계산서합계표에 중복된 가공거래가 포함된 경우, 죄수의 확정 단계에서 그 중복 부분에 대하여 1죄만이 성립한다고 보지 않는 이상, 특정범죄가중법 제8조의2 적용 단계에 이르러 공급가액 등의 합계액에서 중복 부분을 제외하는 것은 불합리하다.

앞서 본 것과 같이 위 두 행위는 실체적 경합범 관계에 있다고 봄이 상당하므로, 그 중복 부분에 대하여 1죄만이 성립한다고 볼 수 없다.

라) 세금계산서와 세금계산서합계표의 차이점

사업자는 재화 또는 용역을 공급하는 경우에는 세금계산서를 원칙적으로 그 재화 또는 용역의 공급시기에 그 공급받는 자에게 발급하여야 하는 반면(부가가치세법 제32조 제1항, 제34조 제1항), 세금계산서합계표는 세금계산서를 발급하거나 발급받은 경우 부가가치세 예정신고와 확정신고 때에 이를 첨부하여 제출하여야 한다(부가가치세법 제48조, 제49조, 제54조 제1항). 즉 세금계산서는 사업자가 재화나 용역의 공급시에 수시로 발급하여야 하는 것인 반면, 세금계산서합계표는 기간이 정해진 부가가치세 예정신고와 확정신고시에 첨부하여 제출하는 것으로 그 발급 및 제출 시기에 차이가 있다.

세금계산서에는 공급하는 사업자의 등록번호, 성명 또는 명칭과 공급받는 사업자의 등록번호, 공급가액과 부가가치세액, 작성연월일 등의 사항이 기재되어야 하는 반면(부가가치세법 제32조 제1항), 세금계산서합계표에는 공급하는 사업자와 공급받는 사업자의 등록번호와 성명 또는 명칭, 거래기간, 작성연월일, 거래기간의 공급가액의 합계액 및 세액의 합계액 등이 기재되어야 한다(부가가치세법 제54조 제1항). 즉 그 기재사항에도 차이가 있다.

마) 전자세금계산서의 도입으로 인한 부가가치세 신고절차의 변화

부가가치세법이 2008. 12. 26. 법률 제9268호로 개정되면서 법인사업자 등에게 전자세금계산서 교부를 의무화하여 국세청에 전송하는 방법으로 활성화함으로써 납세협력비용을 줄이고 사업자 간 거래의 투명성을 제고하고자 전자세금계산서를 도입하게 되었다.

부가가치세법과 그 시행령에 따르면, ① 법인사업자와 직전 연도의 사업장별 재화 및 용역의 공급가액의 합계액이 3억원 이상인 개인사업자는 전자세금계산서를 의무적으로 발행하여야 하고(법 제32조 제2항, 시행령 제68조 제1항), ② 전자세금계산서를 발행하였을 때에는 세금계산서 발급일 다음날까지 세금계산서 발급명세를 국세청장에게 통보하여야 하며(법 제32조 제3항, 시행령 제68조 제6항, 제7항), ③ 전자세금계산서 발급명세를 해당 재화 또는 용역의 공급시기가 속하는 과세기간 마지막 날의 다음 달 11일까지 국세청장에게 전송한 경우에는 부가가치세 예정신고 및 확정신고시 매출·매입처별 세금계산서합계표를 제출하지 아니할 수 있다(법 제54조 제2항).

한편 사업자는 정해진 기간 중에 부가가치세 예정신고 및 확정신고를 하면서 세금계산서합계표를 함께 제출하여야 하고(법 제54조), 이를 제출하지 아니하면 가산세를 부과하게 된다(법 제60조 제6항, 제7항). 전자세금계산서를 발급하고 그 발급명세를 국세청장에게 전송하면 국세청 시스템 내에서 전자세금계산서 발급명세에 관한 내역이 사업자별로 자동으로 분류·합산되므로 사업자가 세금계산서합계표를 제출하지 않더라도 국세청이 신고의 정확성 여부를 검증하는데 어려움이 없는데다가 사업자에게 가산세가 부과되는 등의 불이익을 막기 위한 조치로서 위와 같이 세금계산서합계표를 제출하지 아니할 수 있도록 한 것으로 보인다.

이처럼 전자세금계산서의 경우 발급명세를 국세청장에게 전송하게 되므로 전자세금계산서 발급과 거의 동시에 세금계산서합계표 유사의 전자정보가 작성되어 국세청 시스템에 저장되는 것은 사실이다.

그러나 ① 조세범 처벌법 제10조 제3항은 허위 세금계산서 발급 행위와 허위 세금계산서합계표 제출 행위를 별도의 구성요건으로 규정하였고, 특정범죄가중법 제8조의2 제1항에서 이를 그대로 포함하고 있는 점, ② 세금계산서합계표를 제출하지 아니하여도 되는 것은 전자세금계산서 발급명세를 해당 재화 또는 용역의 공급시기가 속하는 과세기간 마지막 날의 다음 달 11일까지 국세청장에게 전송한 경우에 한정되는데, 그 기간 이후에 전송된 전자세금계산서나 기존의 세금계산서 내역이 있는 경우에는 세금계산서합계표를 제출할 필요가 있는 점(피고인도 2015. 7. 24. 세금계산서합계표를 제출하면서 전송되지 아니한 명세를 포함하였다), ③ 세금계산서는 원칙적으로 재화 또는 용역의 공급시기에 재화 또는 용역을 공급받는 자에게 발행하여야 하지만, 세금계산서합계표는 신고기간이 정해진 부가가치세 예정신고나 확정신고 때 제출하여야 하는 점, ④ 사업자로서는 허위 전자세금계산서를 발급하고 이를 전송하였더라도 부가가치세 예정신고나 확정신고 때에는 그 내역을 제외하고 작성한 세금계산서합계표를 제출할 여지가 없다고 단정할 수 없는 점 등의 사정을 종합하여 보면, 전자세금계산서 발급과 거의 동시에 세금계산서합계표 유사의 전자정보가 작성되고, 사업자가 그 전자정보를 바탕으로 부가가치세 신고를 하게 된다는 사정만으로 허위 세금계산서합계표 제출행위의 위법성이 적어진다고 보기 어렵다.

4. 결론

검사의 항소는 이유 있으므로 형사소송법 제364조 제6항에 의하여 원심판결을 파기하고 변론을 거쳐 다시 아래와 같이 판결한다.

【이유】

1. 항소이유의 요지

가. 사실오인 내지 법리오해

조세범 처벌법상 동일한 가공거래에 관하여 허위 세금계산서를 발행한 행위와 허위 세금계산서합계표 제출행위는 별개의 범행을 구성하는 점, 특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률(이하 '특정범죄가중법'이라 한다) 제8조의2 제1항의 내용 등에 비추어 보면, 특정범죄가중법 제8조의2 제1항의 '공급가액 등의 합계액'을 산정할 때에는 동일한 가공거래에 관한 허위 세금계산서에 기재된 공급가액과 허위 세금계산서합계표에 기재된 공급가액을 합산하여야 한다.

그럼에도 원심은 그 판시와 같은 이유만으로 이를 합산하여서는 아니 된다고 보아, 피고인에 대한 허위 세금계산서 등 교부로 인한 특정범죄가중법위반의 공소사실을 무죄로 판단하였으니, 이러한 원심판결에는 사실을 오인하거나 법리를 오해하여 판결에 영향을 미친 위법이 있다.

나. 양형부당

원심이 피고인에게 선고한 형(징역 1년, 집행유예 2년)은 너무 가벼워서 부당하다.

2. 이 사건 공소사실의 요지

피고인은 서울 강동구 (주소 생략)에서 타일 및 위생도기 등을 수입·판매하는 업체인 ○○○○ 통상을 운영하는 사람이다.

누구든지 영리를 목적으로 재화 또는 용역을 공급하지 아니하고 부가가치세법에 따른 세금계산서를 발급하거나 매출처별 세금계산서합계표를 거짓으로 기재하여 정부에 제출하여서는 아니 된다.

그럼에도 피고인은,

가. 2015. 2. 3.경 위 ○○○○ 통상 사무실에서 사실은 ○○○○ 통상이 △△주택에 재화 또는 용역을 공급한 사실이 없음에도 15,000,000원 상당의 위생도기를 공급한 것처럼 세금계산서를 발급한 것을 비롯하여 그때부터 2015. 11. 30.까지 원심판결 별지 범죄일람표(순번 8번의 '2015. 4. 20.'은 '2015. 4. 2.'의 오키로 보인다) 기재와 같이 52회에 걸쳐 재화 또는 용역을 공급한 사실 없이 공급가액 합계 2,692,127,726원의 세금계산서를 발급하고,

나. 2015. 7. 24. 서울 강동구 천호대로에 있는 강동세무서에서 2015년 1기 부가가치세 확정신고를 하면서 ○○○○ 통상이 위 기간 동안 △△주택에 15,000,000원 상당의 위생도기를 공급한 것을 비롯하여 원심판결 별지 범죄일람표 순번 1 내지 11 기재와 같이 공급가액 합계 407,741,818원을 공급한 것처럼 매출처별 세금계산서합계표를 거짓으로 기재하여 제출하였으며,

다.

2016. 1. 23. 위 강동세무서에서 2015년 2기 부가가치세 확정신고를 하면서 ○○○○ 통상이 위 기간 동안 □□□□□□에 18,200,000원 상당의 건축자재를 공급한 것을 비롯하여 원심판결 별지 범죄일람표 순번 36 내지 52 기재와 같이 공급가액 합계 392,425,908원을 공급한 것처럼 매출처별 세금계산서합계표를 거짓으로 기재하여 제출하였다.

3. 판단

가. 인정되는 사실관계

원심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들에 의하면 아래와 같은 사실을 인정할 수 있다.

- 1) 피고인은 2015. 1. 30. ○○○○통상이라는 상호로 사업자등록을 하고 타일 및 위생도기 수입 및 판매업을 영위하였다.
- 2) 피고인은 재화 또는 용역을 공급한 사실이 없음에도 아래와 같이 허위 전자세금계산서를 발급하였다.
 - ① 2015. 2. 3.부터 2015. 6. 8.까지 원심판결 별지 범죄일람표(이하에서는 단순히 '범죄일람표'라고만 한다) 순번 1번 내지 10번 기재와 같이 허위 전자세금계산서를 발급하였다.
 - ② 2015. 6. 30. 범죄일람표 순번 11번 기재와 같이 허위 전자세금계산서를 발급하였다.
 - ③ 2015. 9. 7.부터 2015. 11. 30.까지 범죄일람표 순번 12번 내지 35번 기재와 같이 허위 전자세금계산서를 발급한 다음, 강동세무서에서 거래질서 관련조사를 실시하자 2016. 1. 11. 당초 전자세금계산서 발행일자로 소급하여(순번 27번의 경우 2015. 12. 21.자) 계약의 해제를 원인으로 하는 허위의 수정전자세금계산서를 발급하였다.
 - ④ 2015. 8. 28.부터 2015. 11. 11.까지 범죄일람표 순번 36번 내지 52번 기재와 같이 허위 전자세금계산서를 발급하였다.
 - ⑤ 2015. 7. 24. 강동세무서에 2015년 1기 부가가치세 확정신고를 하면서 범죄일람표 순번 1번 내지 11번 기재의 세금계산서에 따른 매출이 있었던 것처럼 매출처별 세금계산서합계표를 제출하였는데, 그중 순번 1번 내지 10번은 국세청장에게 전송된 내역에 따른 것인 반면, 순번 11번은 피고인이 별도로 추가하여 제출한 것이다.
 - ⑥ 2016. 1. 23. 강동세무서에 2015년 2기 부가가치세 확정신고를 하면서 범죄일람표 순번 제36번 내지 제52번 기재의 세금계산서에 따른 매출이 있었던 것처럼 매출처별 세금계산서합계표를 제출하였는데, 이는 모두 국세청장에게 전송된 내역에 따른 것이다.

나. 판단

1) 원심의 판단

검사는 범죄일람표 기재 52건의 가공거래에 관한 허위 세금계산서의 공급가액 합계액(2,692,127,726원)과 수정세금계산서가 발행되지 아니한 세금계산서에 따른 매출이 있었던 것처럼 작성하여 제출한 매출처별 세금계산서합계표의 공급가액 합계액(800,167,726원=407,741,818원+392,425,908원)을 모두 합산할 경우 30억 원이 넘는다는 이유로 특정범죄가중법 제8조의2 제1항 제2호를 적용하여 공소를 제기하였다.

이에 대하여 원심은 그 판시와 같은 근거를 자세히 실시한 다음, 특정범죄가중법 제8조의2 제1항의 '공급가액 등의 합계액'은 세금계산서 발급이나 세금계산서합계표 작성 등을 통해 허위로 작출한 거래규모를 의미하므로, 세금계산서

와 세금계산서합계표에 중복된 가공거래가 포함된 경우에는 중복된 부분의 금액을 '공급가액 등의 합계액' 산정에서 제외하여야 한다고 보아, 특정범죄가중처벌법위반의 공소사실을 무죄로 판단하면서 그 공소사실에 포함된 허위 세금계산서 발급으로 인한 조세범처벌법위반죄와 허위 매출처별 세금계산서합계표 제출로 인한 조세범처벌법위반죄를 각 유죄로 인정하였다.

2) 당심의 판단

그러나 아래에서 보는 바와 같은, 조세범 처벌법 제10조 제3항, 특정범죄가중법 제8조의2 제1항의 규정내용, 목적과 그 해석, 조세범 처벌법 제10조 제3항 위반죄의 죄수관계, 세금계산서와 세금계산서합계표의 차이점, 전자세금계산서 도입으로 인한 부가가치세 신고절차의 변화 등을 모두 종합하여 보면, 특정범죄가중법 제8조의2 제1항의 '공급가액 등의 합계액'을 산정함에 있어서는 동일한 가공거래에 관한 것이라고 하더라도, 조세범 처벌법 제10조 제3항 제1호의 세금계산서와 같은 항 제3호의 세금계산서합계표상의 공급가액을 합산하여야 한다고 봄이 타당하다.

그럼에도 원심은 이와 다른 전제에서 이 사건 공소사실을 무죄로 판단하였으니, 원심판결에는 법리를 오해하여 판결에 영향을 미친 위법이 있다.

검사의 주장은 이유 있다.

가) 법률의 규정내용과 목적

조세범 처벌법 제10조 제3항은 재화 또는 용역을 공급하지 아니하거나 공급받지 아니하고 부가가치세법에 따른 세금계산서를 발급하거나 발급받은 행위(제1호), 부가가치세법에 따른 매출·매입처별 세금계산서합계표를 거짓으로 기재하여 정부에 제출한 행위(제3호)를 금지하면서 이를 위반하면 3년 이하의 징역 또는 그 세금계산서에 기재된 공급가액이나 매출처별 세금계산서합계표, 매입처별 세금계산서합계표에 기재된 공급가액에 부가가치세의 세율을 적용하여 계산한 세액의 3배 이하에 상당하는 벌금에 처하도록 규정하고 있다.

이러한 조세범 처벌법의 규정은 투명한 세금계산서 수수질서를 확립하고 조세포탈을 방지하기 위한 것이다.

한편 특정범죄가중법 제8조의2 제1항은 영리를 목적으로 조세범 처벌법 제10조 제3항의 죄를 범한 사람을, 세금계산서 및 계산서에 기재된 공급가액이나 매출처별세금계산서합계표·매입처별세금계산서합계표에 기재된 공급가액 또는 매출·매입금액의 합계액('공급가액 등의 합계액')이 50억 원 이상인 경우에는 3년 이상의 유기징역에, 공급가액 등의 합계액이 30억 원 이상 50억 원 미만인 경우에는 1년 이상의 유기징역에 각 처하도록 규정하고, 제2항에서 벌금을 병과하도록 규정하고 있다.

이러한 특정범죄가중법의 규정은 영리를 목적으로 허위로 세금계산서를 교부하는 등 세법질서를 문란하게 하는 행위 중 사안이 무거운 경우를 가려 이를 가중처벌할 필요에 따라 '공급가액 등의 합계액'이 일정액 이상이라는 가중사유를 구성요건화하여 조세범 처벌법 제10조 제3항의 행위와 합쳐서 하나의 범죄유형으로 하고 그에 대한 법정형을 규정한 것이다(대법원 2011. 9. 29. 선고 2009도3355 판결 참조).

나) 특정범죄가중법 제8조의2 제1항의 해석

특정범죄가중법 제8조의2 제1항 제1호는 '공급가액 등의 합계액'을 '[세금계산서 및 계산서에 기재된 공급가액]이나 [세금계산서합계표에 기재된 공급가액 또는 매출·매입금액]의 합계액'으로 규정하고 있는데, 조세범 처벌법 제10조 제

3항 제1호에서 정한 세금계산서와 같은 항 제2호에서 정한 계산서는 "및"으로 연결하고 같은 항 제3호에서 정한 세금계산서합계표는 "이나"로 연결하고 있으므로, 그 문언의 형식에 비추어 위 공급가액 등의 합계액을 산정함에 있어 ① 세금계산서에 기재된 공급가액과 계산서에 기재된 공급가액을 합산한 금액이나 ② 세금계산서합계표에 기재된 공급가액 또는 매출·매입금액을 합산한 금액 중 택일한다는 의미로 볼 여지도 있다.

그러나 이에 대하여 대법원은 '공급가액 등의 합계액'을 산정함에 있어서는 조세범 처벌법 제10조 제3항 제1호의 세금계산서와 같은 항 제3호의 세금계산서합계표상의 공급가액을 합산하여야 한다는 점을 분명히 하였다(대법원 2011. 9. 29. 선고 2009도3355 판결 참조).

또한 특정범죄가중법 제8조의2는 조세범 처벌법 제10조 제3항의 죄를 범한 자 중에서 영리의 목적이 인정되고 그 거래 규모가 일정수준 이상인 자를 가중처벌하는 조항이므로, 개별 행위가 아니라 행위자를 기준으로 특정범죄가중법 해당 여부를 판단하여야 한다.

다) 조세범 처벌법 제10조 제3항 각호 위반죄의 죄수

조세범 처벌법 제10조 제3항 제1호는 행위자들 사이에 실물거래 없이 세금계산서의 수수가 이루어지는 경우를 처벌하는 것이지만, 같은 항 제3호는 행위자가 세금계산서합계표를 거짓으로 기재하여 정부에 제출하는 경우를 처벌하는 것이므로, 같은 항 제1호와 제3호는 일시, 장소, 상대방, 행위객체(수단) 등을 달리할 뿐만 아니라 각기 별개로 성립할 수 있다는 점에서, 이들 행위는 원칙적으로 실체적 경합범으로 보아야 한다.

즉, 특정범죄가중법 제8조의2는 조세포탈을 처벌하는 것이 아니라 허위 과세자료의 거래행위 자체를 규제하는 것이므로, 조세포탈이라는 동일한 목적 아래 허위 세금계산서의 수수 행위와 이를 포함한 허위 세금계산서합계표의 제출 행위를 하였더라도, 위 두 행위는 각 행위마다 별죄를 구성하는 것이 원칙이다.

따라서 위와 같은 두 행위에 대한 위법성의 크기를 합산하여 가중처벌한다고 하여 불합리하다고 말할 수는 없다.

나아가 세금계산서와 세금계산서합계표에 중복된 가공거래가 포함된 경우, 죄수의 확정 단계에서 그 중복 부분에 대하여 1죄만이 성립한다고 보지 않는 이상, 특정범죄가중법 제8조의2 적용 단계에 이르러 공급가액 등의 합계액에서 중복 부분을 제외하는 것은 불합리하다.

앞서 본 것과 같이 위 두 행위는 실체적 경합범 관계에 있다고 봄이 상당하므로, 그 중복 부분에 대하여 1죄만이 성립한다고 볼 수 없다.

라) 세금계산서와 세금계산서합계표의 차이점

사업자는 재화 또는 용역을 공급하는 경우에는 세금계산서를 원칙적으로 그 재화 또는 용역의 공급시기에 그 공급받는 자에게 발급하여야 하는 반면(부가가치세법 제32조 제1항, 제34조 제1항), 세금계산서합계표는 세금계산서를 발급하거나 발급받은 경우 부가가치세 예정신고와 확정신고 때에 이를 첨부하여 제출하여야 한다(부가가치세법 제48조, 제49조, 제54조 제1항). 즉 세금계산서는 사업자가 재화나 용역의 공급시에 수시로 발급하여야 하는 것인 반면, 세금계산서합계표는 기간이 정해진 부가가치세 예정신고와 확정신고시에 첨부하여 제출하는 것으로 그 발급 및 제출 시기에 차이가 있다.

세금계산서에는 공급하는 사업자의 등록번호, 성명 또는 명칭과 공급받는 사업자의 등록번호, 공급가액과 부가가치세액, 작성연월일 등의 사항이 기재되어야 하는 반면(부가가치세법 제32조 제1항), 세금계산서합계표에는 공급하는 사업자와 공급받는 사업자의 등록번호와 성명 또는 명칭, 거래기간, 작성연월일, 거래기간의 공급가액의 합계액 및 세액의 합계액 등이 기재되어야 한다(부가가치세법 제54조 제1항). 즉 그 기재사항에도 차이가 있다.

마) 전자세금계산서의 도입으로 인한 부가가치세 신고절차의 변화

부가가치세법이 2008. 12. 26. 법률 제9268호로 개정되면서 법인사업자 등에게 전자세금계산서 교부를 의무화하여 국세청에 전송하는 방법으로 활성화함으로써 납세협력비용을 줄이고 사업자 간 거래의 투명성을 제고하고자 전자세금계산서를 도입하게 되었다.

부가가치세법과 그 시행령에 따르면, ① 법인사업자와 직전 연도의 사업장별 재화 및 용역의 공급가액의 합계액이 3억원 이상인 개인사업자는 전자세금계산서를 의무적으로 발행하여야 하고(법 제32조 제2항, 시행령 제68조 제1항), ② 전자세금계산서를 발행하였을 때에는 세금계산서 발급일 다음날까지 세금계산서 발급명세를 국세청장에게 통보하여야 하며(법 제32조 제3항, 시행령 제68조 제6항, 제7항), ③ 전자세금계산서 발급명세를 해당 재화 또는 용역의 공급시기가 속하는 과세기간 마지막 날의 다음 달 11일까지 국세청장에게 전송한 경우에는 부가가치세 예정신고 및 확정신고시 매출·매입처별 세금계산서합계표를 제출하지 아니할 수 있다(법 제54조 제2항).

한편 사업자는 정해진 기간 중에 부가가치세 예정신고 및 확정신고를 하면서 세금계산서합계표를 함께 제출하여야 하고(법 제54조), 이를 제출하지 아니하면 가산세를 부과하게 된다(법 제60조 제6항, 제7항). 전자세금계산서를 발급하고 그 발급명세를 국세청장에게 전송하면 국세청 시스템 내에서 전자세금계산서 발급명세에 관한 내역이 사업자별로 자동으로 분류·합산되므로 사업자가 세금계산서합계표를 제출하지 않더라도 국세청이 신고의 정확성 여부를 검증하는데 어려움이 없는데다가 사업자에게 가산세가 부과되는 등의 불이익을 막기 위한 조치로서 위와 같이 세금계산서합계표를 제출하지 아니할 수 있도록 한 것으로 보인다.

이처럼 전자세금계산서의 경우 발급명세를 국세청장에게 전송하게 되므로 전자세금계산서 발급과 거의 동시에 세금계산서합계표 유사한 전자정보가 작성되어 국세청 시스템에 저장되는 것은 사실이다.

그러나 ① 조세범 처벌법 제10조 제3항은 허위 세금계산서 발급 행위와 허위 세금계산서합계표 제출 행위를 별도의 구성요건으로 규정하였고, 특정범죄가중법 제8조의2 제1항에서 이를 그대로 포함하고 있는 점, ② 세금계산서합계표를 제출하지 아니하여도 되는 것은 전자세금계산서 발급명세를 해당 재화 또는 용역의 공급시기가 속하는 과세기간 마지막 날의 다음 달 11일까지 국세청장에게 전송한 경우에 한정되는데, 그 기간 이후에 전송된 전자세금계산서나 기존의 세금계산서 내역이 있는 경우에는 세금계산서합계표를 제출할 필요가 있는 점(피고인도 2015. 7. 24. 세금계산서합계표를 제출하면서 전송되지 아니한 명세를 포함하였다), ③ 세금계산서는 원칙적으로 재화 또는 용역의 공급시기에 재화 또는 용역을 공급받는 자에게 발행하여야 하지만, 세금계산서합계표는 신고기간이 정해진 부가가치세 예정신고나 확정신고 때 제출하여야 하는 점, ④ 사업자로서는 허위 전자세금계산서를 발급하고 이를 전송하였더라도 부가가치세 예정신고나 확정신고 때에는 그 내역을 제외하고 작성한 세금계산서합계표를 제출할 여지가 없다고 단정할 수 없는 점 등의 사정을 종합하여 보면, 전자세금계산서 발급과 거의 동시에 세금계산서합계표 유사

의 전자정보가 작성되고, 사업자가 그 전자정보를 바탕으로 부가가치세 신고를 하게 된다는 사정만으로 허위 세금 계산서합계표 제출행위의 위법성이 적어진다고 보기 어렵다.

4. 결론

검사의 항소는 이유 있으므로 형사소송법 제364조 제6항에 의하여 원심판결을 파기하고 변론을 거쳐 다시 아래와 같이 판결한다.

【이유】

1. 항소이유의 요지

가. 사실오인 내지 법리오해

조세법 처벌법상 동일한 가공거래에 관하여 허위 세금계산서를 발행한 행위와 허위 세금계산서합계표 제출행위는 별개의 범행을 구성하는 점, 특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률(이하 '특정범죄가중법'이라 한다) 제8조의2 제1항의 내용 등에 비추어 보면, 특정범죄가중법 제8조의2 제1항의 '공급가액 등의 합계액'을 산정할 때에는 동일한 가공거래에 관한 허위 세금계산서에 기재된 공급가액과 허위 세금계산서합계표에 기재된 공급가액을 합산하여야 한다.

그럼에도 원심은 그 판시와 같은 이유만으로 이를 합산하여서는 아니 된다고 보아, 피고인에 대한 허위 세금계산서 등 교부로 인한 특정범죄가중법위반의 공소사실을 무죄로 판단하였으니, 이러한 원심판결에는 사실을 오인하거나 법리를 오해하여 판결에 영향을 미친 위법이 있다.

나. 양형부당

원심이 피고인에게 선고한 형(징역 1년, 집행유예 2년)은 너무 가벼워서 부당하다.

2. 이 사건 공소사실의 요지

피고인은 서울 강동구 (주소 생략)에서 타일 및 위생도기 등을 수입·판매하는 업체인 ○○○○ 통상을 운영하는 사람이다.

누구든지 영리를 목적으로 재화 또는 용역을 공급하지 아니하고 부가가치세법에 따른 세금계산서를 발급하거나 매출처별 세금계산서합계표를 거짓으로 기재하여 정부에 제출하여서는 아니 된다.

그럼에도 피고인은,

가. 2015. 2. 3.경 위 ○○○○ 통상 사무실에서 사실은 ○○○○ 통상이 △△주택에 재화 또는 용역을 공급한 사실이 없음에도 15,000,000원 상당의 위생도기를 공급한 것처럼 세금계산서를 발급한 것을 비롯하여 그때부터 2015. 11. 30.까지 원심판결 별지 범죄일람표(순번 8번의 '2015. 4. 20.'은 '2015. 4. 2.'의 오키로 보인다) 기재와 같이 52회에 걸쳐 재화 또는 용역을 공급한 사실 없이 공급가액 합계 2,692,127,726원의 세금계산서를 발급하고,

나. 2015. 7. 24. 서울 강동구 천호대로에 있는 강동세무서에서 2015년 1기 부가가치세 확정신고를 하면서 ○○○○ 통상이 위 기간 동안 △△주택에 15,000,000원 상당의 위생도기를 공급한 것을 비롯하여 원심판결 별지 범죄일람표

순번 1 내지 11 기재와 같이 공급가액 합계 407,741,818원을 공급한 것처럼 매출처별 세금계산서합계표를 거짓으로 기재하여 제출하였으며,
다.

2016. 1. 23. 위 강동세무서에서 2015년 2기 부가가치세 확정신고를 하면서 ○○○○ 통상이 위 기간 동안 □□□□□□에 18,200,000원 상당의 건축자재를 공급한 것을 비롯하여 원심판결 별지 범죄일람표 순번 36 내지 52 기재와 같이 공급가액 합계 392,425,908원을 공급한 것처럼 매출처별 세금계산서합계표를 거짓으로 기재하여 제출하였다.

3. 판단

가. 인정되는 사실관계

원심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들에 의하면 아래와 같은 사실을 인정할 수 있다.

- 1) 피고인은 2015. 1. 30. ○○○○통상이라는 상호로 사업자등록을 하고 타일 및 위생도기 수입 및 판매업을 영위하였다.
- 2) 피고인은 재화 또는 용역을 공급한 사실이 없음에도 아래와 같이 허위 전자세금계산서를 발급하였다.
 - ① 2015. 2. 3.부터 2015. 6. 8.까지 원심판결 별지 범죄일람표(이하에서는 단순히 '범죄일람표'라고만 한다) 순번 1번 내지 10번 기재와 같이 허위 전자세금계산서를 발급하였다.
 - ② 2015. 6. 30. 범죄일람표 순번 11번 기재와 같이 허위 전자세금계산서를 발급하였다.
 - ③ 2015. 9. 7.부터 2015. 11. 30.까지 범죄일람표 순번 12번 내지 35번 기재와 같이 허위 전자세금계산서를 발급한 다음, 강동세무서에서 거래질서 관련조사를 실시하자 2016. 1. 11. 당초 전자세금계산서 발행일자로 소급하여(순번 27번의 경우 2015. 12. 21.자) 계약의 해제를 원인으로 하는 허위의 수정전자세금계산서를 발급하였다.
 - ④ 2015. 8. 28.부터 2015. 11. 11.까지 범죄일람표 순번 36번 내지 52번 기재와 같이 허위 전자세금계산서를 발급하였다.
 - ⑤ 2015. 7. 24. 강동세무서에 2015년 1기 부가가치세 확정신고를 하면서 범죄일람표 순번 1번 내지 11번 기재의 세금계산서에 따른 매출이 있었던 것처럼 매출처별 세금계산서합계표를 제출하였는데, 그중 순번 1번 내지 10번은 국세청장에게 전송된 내역에 따른 것인 반면, 순번 11번은 피고인이 별도로 추가하여 제출한 것이다.
 - ⑥ 2016. 1. 23. 강동세무서에 2015년 2기 부가가치세 확정신고를 하면서 범죄일람표 순번 제36번 내지 제52번 기재의 세금계산서에 따른 매출이 있었던 것처럼 매출처별 세금계산서합계표를 제출하였는데, 이는 모두 국세청장에게 전송된 내역에 따른 것이다.

나. 판단

1) 원심의 판단

검사는 범죄일람표 기재 52건의 가공거래에 관한 허위 세금계산서의 공급가액 합계액(2,692,127,726원)과 수정세금계산서가 발행되지 아니한 세금계산서에 따른 매출이 있었던 것처럼 작성하여 제출한 매출처별 세금계산서합계표의 공급가액 합계액(800,167,726원=407,741,818원+392,425,908원)을 모두 합산할 경우 30억 원이 넘는다는 이유로 특정범죄가중법 제8조의2 제1항 제2호를 적용하여 공소를 제기하였다.

이에 대하여 원심은 그 판시와 같은 근거를 자세히 실시한 다음, 특정범죄가중법 제8조의2 제1항의 '공급가액 등의 합계액'은 세금계산서 발급이나 세금계산서합계표 작성 등을 통해 허위로 작출한 거래규모를 의미하므로, 세금계산서와 세금계산서합계표에 중복된 가공거래가 포함된 경우에는 중복된 부분의 금액을 '공급가액 등의 합계액' 산정에서 제외하여야 한다고 보아, 특정범죄가중법위반의 공소사실을 무죄로 판단하면서 그 공소사실에 포함된 허위 세금계산서 발급으로 인한 조세범처벌법위반죄와 허위 매출처별 세금계산서합계표 제출로 인한 조세범처벌법위반죄를 각 유죄로 인정하였다.

2) 당심의 판단

그러나 아래에서 보는 바와 같은, 조세범 처벌법 제10조 제3항, 특정범죄가중법 제8조의2 제1항의 규정내용, 목적과 그 해석, 조세범 처벌법 제10조 제3항 위반죄의 죄수관계, 세금계산서와 세금계산서합계표의 차이점, 전자세금계산서 도입으로 인한 부가가치세 신고절차의 변화 등을 모두 종합하여 보면, 특정범죄가중법 제8조의2 제1항의 '공급가액 등의 합계액'을 산정함에 있어서는 동일한 가공거래에 관한 것이라고 하더라도, 조세범 처벌법 제10조 제3항 제1호의 세금계산서와 같은 항 제3호의 세금계산서합계표상의 공급가액을 합산하여야 한다고 봄이 타당하다.

그럼에도 원심은 이와 다른 전제에서 이 사건 공소사실을 무죄로 판단하였으니, 원심판결에는 법리를 오해하여 판결에 영향을 미친 위법이 있다.

검사의 주장은 이유 있다.

가) 법률의 규정내용과 목적

조세범 처벌법 제10조 제3항은 재화 또는 용역을 공급하지 아니하거나 공급받지 아니하고 부가가치세법에 따른 세금계산서를 발급하거나 발급받은 행위(제1호), 부가가치세법에 따른 매출·매입처별 세금계산서합계표를 거짓으로 기재하여 정부에 제출한 행위(제3호)를 금지하면서 이를 위반하면 3년 이하의 징역 또는 그 세금계산서에 기재된 공급가액이나 매출처별 세금계산서합계표, 매입처별 세금계산서합계표에 기재된 공급가액에 부가가치세의 세율을 적용하여 계산한 세액의 3배 이하에 상당하는 벌금에 처하도록 규정하고 있다.

이러한 조세범 처벌법의 규정은 투명한 세금계산서 수수질서를 확립하고 조세포탈을 방지하기 위한 것이다.

한편 특정범죄가중법 제8조의2 제1항은 영리를 목적으로 조세범 처벌법 제10조 제3항의 죄를 범한 사람을, 세금계산서 및 계산서에 기재된 공급가액이나 매출처별세금계산서합계표·매입처별세금계산서합계표에 기재된 공급가액 또는 매출·매입금액의 합계액('공급가액 등의 합계액')이 50억 원 이상인 경우에는 3년 이상의 유기징역에, 공급가액 등의

합계액이 30억 원 이상 50억 원 미만인 경우에는 1년 이상의 유기징역에 각 처하도록 규정하고, 제2항에서 벌금을 병과하도록 규정하고 있다.

이러한 특정범죄가중법의 규정은 영리를 목적으로 허위로 세금계산서를 교부하는 등 세법질서를 문란하게 하는 행위 중 사안이 무거운 경우를 가려 이를 가중처벌할 필요에 따라 '공급가액 등의 합계액'이 일정액 이상이라는 가중사유를 구성요건화하여 조세범 처벌법 제10조 제3항의 행위와 합쳐서 하나의 범죄유형으로 하고 그에 대한 법정형을 규정한 것이다(대법원 2011. 9. 29. 선고 2009도3355 판결 참조).

나) 특정범죄가중법 제8조의2 제1항의 해석

특정범죄가중법 제8조의2 제1항 제1호는 '공급가액 등의 합계액'을 '[세금계산서 및 계산서에 기재된 공급가액]이나 [세금계산서합계표에 기재된 공급가액 또는 매출·매입금액]의 합계액'으로 규정하고 있는데, 조세범 처벌법 제10조 제3항 제1호에서 정한 세금계산서와 같은 항 제2호에서 정한 계산서는 "및"으로 연결하고 같은 항 제3호에서 정한 세금계산서합계표는 "이나"로 연결하고 있으므로, 그 문언의 형식에 비추어 위 공급가액 등의 합계액을 산정함에 있어 ① 세금계산서에 기재된 공급가액과 계산서에 기재된 공급가액을 합산한 금액이나 ② 세금계산서합계표에 기재된 공급가액 또는 매출·매입금액을 합산한 금액 중 택일한다는 의미로 볼 여지도 있다.

그러나 이에 대하여 대법원은 '공급가액 등의 합계액'을 산정함에 있어서는 조세범 처벌법 제10조 제3항 제1호의 세금계산서와 같은 항 제3호의 세금계산서합계표상의 공급가액을 합산하여야 한다는 점을 분명히 하였다(대법원 2011. 9. 29. 선고 2009도3355 판결 참조).

또한 특정범죄가중법 제8조의2는 조세범 처벌법 제10조 제3항의 죄를 범한 자 중에서 영리의 목적이 인정되고 그 거래 규모가 일정수준 이상인 자를 가중처벌하는 조항이므로, 개별 행위가 아니라 행위자를 기준으로 특정범죄가중법 해당 여부를 판단하여야 한다.

다) 조세범 처벌법 제10조 제3항 각호 위반죄의 죄수

조세범 처벌법 제10조 제3항 제1호는 행위자들 사이에 실물거래 없이 세금계산서의 수수가 이루어지는 경우를 처벌하는 것이지만, 같은 항 제3호는 행위자가 세금계산서합계표를 거짓으로 기재하여 정부에 제출하는 경우를 처벌하는 것이므로, 같은 항 제1호와 제3호는 일시, 장소, 상대방, 행위객체(수단) 등을 달리할 뿐만 아니라 각기 별개로 성립할 수 있다는 점에서, 이들 행위는 원칙적으로 실체적 경합범으로 보아야 한다.

즉, 특정범죄가중법 제8조의2는 조세포탈을 처벌하는 것이 아니라 허위 과세자료의 거래행위 자체를 규제하는 것이므로, 조세포탈이라는 동일한 목적 아래 허위 세금계산서의 수수 행위와 이를 포함한 허위 세금계산서합계표의 제출 행위를 하였더라도, 위 두 행위는 각 행위마다 별죄를 구성하는 것이 원칙이다.

따라서 위와 같은 두 행위에 대한 위법성의 크기를 합산하여 가중처벌한다고 하여 불합리하다고 말할 수는 없다.

나아가 세금계산서와 세금계산서합계표에 중복된 가공거래가 포함된 경우, 죄수의 확정 단계에서 그 중복 부분에 대하여 1죄만이 성립한다고 보지 않는 이상, 특정범죄가중법 제8조의2 적용 단계에 이르러 공급가액 등의 합계액에서 중복 부분을 제외하는 것은 불합리하다.

앞서 본 것과 같이 위 두 행위는 실체적 경합범 관계에 있다고 봄이 상당하므로, 그 중복 부분에 대하여 1죄만이 성립한다고 볼 수 없다.

라) 세금계산서와 세금계산서합계표의 차이점

사업자는 재화 또는 용역을 공급하는 경우에는 세금계산서를 원칙적으로 그 재화 또는 용역의 공급시기에 그 공급받는 자에게 발급하여야 하는 반면(부가가치세법 제32조 제1항, 제34조 제1항), 세금계산서합계표는 세금계산서를 발급하거나 발급받은 경우 부가가치세 예정신고와 확정신고 때에 이를 첨부하여 제출하여야 한다(부가가치세법 제48조, 제49조, 제54조 제1항). 즉 세금계산서는 사업자가 재화나 용역의 공급시에 수시로 발급하여야 하는 것인 반면, 세금계산서합계표는 기간이 정해진 부가가치세 예정신고와 확정신고시에 첨부하여 제출하는 것으로 그 발급 및 제출 시기에 차이가 있다.

세금계산서에는 공급하는 사업자의 등록번호, 성명 또는 명칭과 공급받는 사업자의 등록번호, 공급가액과 부가가치세액, 작성연월일 등의 사항이 기재되어야 하는 반면(부가가치세법 제32조 제1항), 세금계산서합계표에는 공급하는 사업자와 공급받는 사업자의 등록번호와 성명 또는 명칭, 거래기간, 작성연월일, 거래기간의 공급가액의 합계액 및 세액의 합계액 등이 기재되어야 한다(부가가치세법 제54조 제1항). 즉 그 기재사항에도 차이가 있다.

마) 전자세금계산서의 도입으로 인한 부가가치세 신고절차의 변화

부가가치세법이 2008. 12. 26. 법률 제9268호로 개정되면서 법인사업자 등에게 전자세금계산서 교부를 의무화하여 국세청에 전송하는 방법으로 활성화함으로써 납세협력비용을 줄이고 사업자 간 거래의 투명성을 제고하고자 전자세금계산서를 도입하게 되었다.

부가가치세법과 그 시행령에 따르면, ① 법인사업자와 직전 연도의 사업장별 재화 및 용역의 공급가액의 합계액이 3억 원 이상인 개인사업자는 전자세금계산서를 의무적으로 발행하여야 하고(법 제32조 제2항, 시행령 제68조 제1항), ② 전자세금계산서를 발행하였을 때에는 세금계산서 발급일 다음날까지 세금계산서 발급명세를 국세청장에게 통보하여야 하며(법 제32조 제3항, 시행령 제68조 제6항, 제7항), ③ 전자세금계산서 발급명세를 해당 재화 또는 용역의 공급시기가 속하는 과세기간 마지막 날의 다음 달 11일까지 국세청장에게 전송한 경우에는 부가가치세 예정신고 및 확정신고시 매출·매입처별 세금계산서합계표를 제출하지 아니할 수 있다(법 제54조 제2항).

한편 사업자는 정해진 기간 중에 부가가치세 예정신고 및 확정신고를 하면서 세금계산서합계표를 함께 제출하여야 하고(법 제54조), 이를 제출하지 아니하면 가산세를 부과하게 된다(법 제60조 제6항, 제7항). 전자세금계산서를 발급하고 그 발급명세를 국세청장에게 전송하면 국세청 시스템 내에서 전자세금계산서 발급명세에 관한 내역이 사업자별로 자동으로 분류·합산되므로 사업자가 세금계산서합계표를 제출하지 않더라도 국세청이 신고의 정확성 여부를 검증하는데 어려움이 없는데다가 사업자에게 가산세가 부과되는 등의 불이익을 막기 위한 조치로서 위와 같이 세금계산서합계표를 제출하지 아니할 수 있도록 한 것으로 보인다.

이처럼 전자세금계산서의 경우 발급명세를 국세청장에게 전송하게 되므로 전자세금계산서 발급과 거의 동시에 세금계산서합계표 유사의 전자정보가 작성되어 국세청 시스템에 저장되는 것은 사실이다.

그러나 ① 조세범 처벌법 제10조 제3항은 허위 세금계산서 발급 행위와 허위 세금계산서합계표 제출 행위를 별도의 구성요건으로 규정하였고, 특정범죄가중처벌법 제8조의2 제1항에서 이를 그대로 포함하고 있는 점, ② 세금계산서합계표

를 제출하지 아니하여도 되는 것은 전자세금계산서 발급명세를 해당 재화 또는 용역의 공급시기가 속하는 과세기간 마지막 날의 다음 달 11일까지 국세청장에게 전송한 경우에 한정되는데, 그 기간 이후에 전송된 전자세금계산서나 기존의 세금계산서 내역이 있는 경우에는 세금계산서합계표를 제출할 필요가 있는 점(피고인도 2015. 7. 24. 세금계산서합계표를 제출하면서 전송되지 아니한 명세를 포함하였다), ③ 세금계산서는 원칙적으로 재화 또는 용역의 공급시기에 재화 또는 용역을 공급받는 자에게 발행하여야 하지만, 세금계산서합계표는 신고기간이 정해진 부가가치세 예정신고나 확정신고 때 제출하여야 하는 점, ④ 사업자로서는 허위 전자세금계산서를 발급하고 이를 전송하였더라도 부가가치세 예정신고나 확정신고 때에는 그 내역을 제외하고 작성한 세금계산서합계표를 제출할 여지가 없다고 단정할 수 없는 점 등의 사정을 종합하여 보면, 전자세금계산서 발급과 거의 동시에 세금계산서합계표 유사의 전자정보가 작성되고, 사업자가 그 전자정보를 바탕으로 부가가치세 신고를 하게 된다는 사정만으로 허위 세금계산서합계표 제출행위의 위법성이 적어진다고 보기 어렵다.

4. 결론

검사의 항소는 이유 있으므로 형사소송법 제364조 제6항에 의하여 원심판결을 파기하고 변론을 거쳐 다시 아래와 같이 판결한다.

【이유】

】1. 항소이유의 요지

가. 사실오인 내지 법리오해

조세범 처벌법상 동일한 가공거래에 관하여 허위 세금계산서를 발행한 행위와 허위 세금계산서합계표 제출행위는 별개의 범행을 구성하는 점, 특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률(이하 '특정범죄가중법'이라 한다) 제8조의2 제1항의 내용 등에 비추어 보면, 특정범죄가중법 제8조의2 제1항의 '공급가액 등의 합계액'을 산정할 때에는 동일한 가공거래에 관한 허위 세금계산서에 기재된 공급가액과 허위 세금계산서합계표에 기재된 공급가액을 합산하여야 한다.

그럼에도 원심은 그 판시와 같은 이유만으로 이를 합산하여서는 아니 된다고 보아, 피고인에 대한 허위 세금계산서 등 교부로 인한 특정범죄가중법위반의 공소사실을 무죄로 판단하였으니, 이러한 원심판결에는 사실을 오인하거나 법리를 오해하여 판결에 영향을 미친 위법이 있다.

나. 양형부당

원심이 피고인에게 선고한 형(징역 1년, 집행유예 2년)은 너무 가벼워서 부당하다.

2. 이 사건 공소사실의 요지

피고인은 서울 강동구 (주소 생략)에서 타일 및 위생도기 등을 수입·판매하는 업체인 ○○○○ 통상을 운영하는 사람이다.

누구든지 영리를 목적으로 재화 또는 용역을 공급하지 아니하고 부가가치세법에 따른 세금계산서를 발급하거나 매출처별 세금계산서합계표를 거짓으로 기재하여 정부에 제출하여서는 아니 된다.

그럼에도 피고인은,

가. 2015. 2. 3.경 위 ○○○○ 통상 사무실에서 사실은 ○○○○ 통상이 △△주택에 재화 또는 용역을 공급한 사실이 없음에도 15,000,000원 상당의 위생도기를 공급한 것처럼 세금계산서를 발급한 것을 비롯하여 그때부터 2015. 11. 30.까지 원심판결 별지 범죄일람표(순번 8번의 '2015. 4. 20.'은 '2015. 4. 2.'의 오키로 보인다) 기재와 같이 52회에 걸쳐 재화 또는 용역을 공급한 사실 없이 공급가액 합계 2,692,127,726원의 세금계산서를 발급하고,

나. 2015. 7. 24. 서울 강동구 천호대로에 있는 강동세무서에서 2015년 1기 부가가치세 확정신고를 하면서 ○○○○ 통상이 위 기간 동안 △△주택에 15,000,000원 상당의 위생도기를 공급한 것을 비롯하여 원심판결 별지 범죄일람표 순번 1 내지 11 기재와 같이 공급가액 합계 407,741,818원을 공급한 것처럼 매출처별 세금계산서합계표를 거짓으로 기재하여 제출하였으며,

다.

2016. 1. 23. 위 강동세무서에서 2015년 2기 부가가치세 확정신고를 하면서 ○○○○ 통상이 위 기간 동안 □□□□□□에 18,200,000원 상당의 건축자재를 공급한 것을 비롯하여 원심판결 별지 범죄일람표 순번 36 내지 52 기재와 같이 공급가액 합계 392,425,908원을 공급한 것처럼 매출처별 세금계산서합계표를 거짓으로 기재하여 제출하였다.

3. 판단

가. 인정되는 사실관계

원심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들에 의하면 아래와 같은 사실을 인정할 수 있다.

1) 피고인은 2015. 1. 30. ○○○○통상이라는 상호로 사업자등록을 하고 타일 및 위생도기 수입 및 판매업을 영위하였다.

2) 피고인은 재화 또는 용역을 공급한 사실이 없음에도 아래와 같이 허위 전자세금계산서를 발급하였다.

① 2015. 2. 3.부터 2015. 6. 8.까지 원심판결 별지 범죄일람표(이하에서는 단순히 '범죄일람표'라고만 한다) 순번 1번 내지 10번 기재와 같이 허위 전자세금계산서를 발급하였다.

② 2015. 6. 30. 범죄일람표 순번 11번 기재와 같이 허위 전자세금계산서를 발급하였다.

③ 2015. 9. 7.부터 2015. 11. 30.까지 범죄일람표 순번 12번 내지 35번 기재와 같이 허위 전자세금계산서를 발급한 다음, 강동세무서에서 거래질서 관련조사를 실시하자 2016. 1. 11. 당초 전자세금계산서 발행일자로 소급하여(순번 27번의 경우 2015. 12. 21.자) 계약의 해제를 원인으로 하는 허위의 수정전자세금계산서를 발급하였다.

④ 2015. 8. 28.부터 2015. 11. 11.까지 범죄일람표 순번 36번 내지 52번 기재와 같이 허위 전자세금계산서를 발급하였다.

- ⑤ 2015. 7. 24. 강동세무서에 2015년 1기 부가가치세 확정신고를 하면서 범죄일람표 순번 1번 내지 11번 기재의 세금계산서에 따른 매출이 있었던 것처럼 매출처별 세금계산서합계표를 제출하였는데, 그중 순번 1번 내지 10번은 국세청장에게 전송된 내역에 따른 것인 반면, 순번 11번은 피고인이 별도로 추가하여 제출한 것이다.
- ⑥ 2016. 1. 23. 강동세무서에 2015년 2기 부가가치세 확정신고를 하면서 범죄일람표 순번 제36번 내지 제52번 기재의 세금계산서에 따른 매출이 있었던 것처럼 매출처별 세금계산서합계표를 제출하였는데, 이는 모두 국세청장에게 전송된 내역에 따른 것이다.

나. 판단

1) 원심의 판단

검사는 범죄일람표 기재 52건의 가공거래에 관한 허위 세금계산서의 공급가액 합계액(2,692,127,726원)과 수정세금계산서가 발행되지 아니한 세금계산서에 따른 매출이 있었던 것처럼 작성하여 제출한 매출처별 세금계산서합계표의 공급가액 합계액(800,167,726원=407,741,818원+392,425,908원)을 모두 합산할 경우 30억 원이 넘는다는 이유로 특정범죄가중법 제8조의2 제1항 제2호를 적용하여 공소를 제기하였다.

이에 대하여 원심은 그 판시와 같은 근거를 자세히 설시한 다음, 특정범죄가중법 제8조의2 제1항의 '공급가액 등의 합계액'은 세금계산서 발급이나 세금계산서합계표 작성 등을 통해 허위로 작출한 거래규모를 의미하므로, 세금계산서와 세금계산서합계표에 중복된 가공거래가 포함된 경우에는 중복된 부분의 금액을 '공급가액 등의 합계액' 산정에서 제외하여야 한다고 보아, 특정범죄가중법위반의 공소사실을 무죄로 판단하면서 그 공소사실에 포함된 허위 세금계산서 발급으로 인한 조세범처벌법위반죄와 허위 매출처별 세금계산서합계표 제출로 인한 조세범처벌법위반죄를 각 유죄로 인정하였다.

2) 당심의 판단

그러나 아래에서 보는 바와 같은, 조세범 처벌법 제10조 제3항, 특정범죄가중법 제8조의2 제1항의 규정내용, 목적과 그 해석, 조세범 처벌법 제10조 제3항 위반죄의 죄수관계, 세금계산서와 세금계산서합계표의 차이점, 전자세금계산서 도입으로 인한 부가가치세 신고절차의 변화 등을 모두 종합하여 보면, 특정범죄가중법 제8조의2 제1항의 '공급가액 등의 합계액'을 산정함에 있어서는 동일한 가공거래에 관한 것이라고 하더라도, 조세범 처벌법 제10조 제3항 제1호의 세금계산서와 같은 항 제3호의 세금계산서합계표상의 공급가액을 합산하여야 한다고 봄이 타당하다.

그럼에도 원심은 이와 다른 전제에서 이 사건 공소사실을 무죄로 판단하였으니, 원심판결에는 법리를 오해하여 판결에 영향을 미친 위법이 있다.

검사의 주장은 이유 있다.

가) 법률의 규정내용과 목적

조세범 처벌법 제10조 제3항은 재화 또는 용역을 공급하지 아니하거나 공급받지 아니하고 부가가치세법에 따른 세금계산서를 발급하거나 발급받은 행위(제1호), 부가가치세법에 따른 매출·매입처별 세금계산서합계표를 거짓으로 기재

하여 정부에 제출한 행위(제3호)를 금지하면서 이를 위반하면 3년 이하의 징역 또는 그 세금계산서에 기재된 공급가액이나 매출처별 세금계산서합계표, 매입처별 세금계산서합계표에 기재된 공급가액에 부가가치세의 세율을 적용하여 계산한 세액의 3배 이하에 상당하는 벌금에 처하도록 규정하고 있다.

이러한 조세범 처벌법의 규정은 투명한 세금계산서 수수질서를 확립하고 조세포탈을 방지하기 위한 것이다.

한편 특정범죄가중법 제8조의2 제1항은 영리를 목적으로 조세범 처벌법 제10조 제3항의 죄를 범한 사람, 세금계산서 및 계산서에 기재된 공급가액이나 매출처별세금계산서합계표·매입처별세금계산서합계표에 기재된 공급가액 또는 매출·매입금액의 합계액(‘공급가액 등의 합계액’)이 50억 원 이상인 경우에는 3년 이상의 유기징역에, 공급가액 등의 합계액이 30억 원 이상 50억 원 미만인 경우에는 1년 이상의 유기징역에 각 처하도록 규정하고, 제2항에서 벌금을 병과하도록 규정하고 있다.

이러한 특정범죄가중법의 규정은 영리를 목적으로 허위로 세금계산서를 교부하는 등 세법질서를 문란하게 하는 행위 중 사안이 무거운 경우를 가려 이를 가중처벌할 필요에 따라 ‘공급가액 등의 합계액’이 일정액 이상이라는 가중사유를 구성요건화하여 조세범 처벌법 제10조 제3항의 행위와 합쳐서 하나의 범죄유형으로 하고 그에 대한 법정형을 규정한 것이다(대법원 2011. 9. 29. 선고 2009도3355 판결 참조).

나) 특정범죄가중법 제8조의2 제1항의 해석

특정범죄가중법 제8조의2 제1항 제1호는 ‘공급가액 등의 합계액’을 ‘[세금계산서 및 계산서에 기재된 공급가액]이나 [세금계산서합계표에 기재된 공급가액 또는 매출·매입금액]의 합계액’으로 규정하고 있는데, 조세범 처벌법 제10조 제3항 제1호에서 정한 세금계산서와 같은 항 제2호에서 정한 계산서는 “및”으로 연결하고 같은 항 제3호에서 정한 세금계산서합계표는 “이나”로 연결하고 있으므로, 그 문언의 형식에 비추어 위 공급가액 등의 합계액을 산정함에 있어 ① 세금계산서에 기재된 공급가액과 계산서에 기재된 공급가액을 합산한 금액이나 ② 세금계산서합계표에 기재된 공급가액 또는 매출·매입금액을 합산한 금액 중 택일한다는 의미로 볼 여지도 있다.

그러나 이에 대하여 대법원은 ‘공급가액 등의 합계액’을 산정함에 있어서는 조세범 처벌법 제10조 제3항 제1호의 세금계산서와 같은 항 제3호의 세금계산서합계표상의 공급가액을 합산하여야 한다는 점을 분명히 하였다(대법원 2011. 9. 29. 선고 2009도3355 판결 참조).

또한 특정범죄가중법 제8조의2는 조세범 처벌법 제10조 제3항의 죄를 범한 자 중에서 영리의 목적이 인정되고 그 거래 규모가 일정수준 이상인 자를 가중처벌하는 조항이므로, 개별 행위가 아니라 행위자를 기준으로 특정범죄가중법 해당 여부를 판단하여야 한다.

다) 조세범 처벌법 제10조 제3항 각호 위반죄의 죄수

조세범 처벌법 제10조 제3항 제1호는 행위자들 사이에 실물거래 없이 세금계산서의 수수가 이루어지는 경우를 처벌하는 것이지만, 같은 항 제3호는 행위자가 세금계산서합계표를 거짓으로 기재하여 정부에 제출하는 경우를 처벌하는 것이므로, 같은 항 제1호와 제3호는 일시, 장소, 상대방, 행위객체(수단) 등을 달리할 뿐만 아니라 각기 별개로 성립할 수 있다는 점에서, 이들 행위는 원칙적으로 실체적 경합범으로 보아야 한다.

즉, 특정범죄가중법 제8조의2는 조세포탈을 처벌하는 것이 아니라 허위 과세자료의 거래행위 자체를 규제하는 것이므로, 조세포탈이라는 동일한 목적 아래 허위 세금계산서의 수수 행위와 이를 포함한 허위 세금계산서합계표의 제출

행위를 하였더라도, 위 두 행위는 각 행위마다 별죄를 구성하는 것이 원칙이다.

따라서 위와 같은 두 행위에 대한 위법성의 크기를 합산하여 가중처벌한다고 하여 불합리하다고 말할 수는 없다.

나아가 세금계산서와 세금계산서합계표에 중복된 가공거래가 포함된 경우, 죄수의 확정 단계에서 그 중복 부분에 대하여 1죄만이 성립한다고 보지 않는 이상, 특정범죄가중법 제8조의2 적용 단계에 이르러 공급가액 등의 합계액에서 중복 부분을 제외하는 것은 불합리하다.

앞서 본 것과 같이 위 두 행위는 실체적 경합범 관계에 있다고 봄이 상당하므로, 그 중복 부분에 대하여 1죄만이 성립한다고 볼 수 없다.

라) 세금계산서와 세금계산서합계표의 차이점

사업자는 재화 또는 용역을 공급하는 경우에는 세금계산서를 원칙적으로 그 재화 또는 용역의 공급시기에 그 공급받는 자에게 발급하여야 하는 반면(부가가치세법 제32조 제1항, 제34조 제1항), 세금계산서합계표는 세금계산서를 발급하거나 발급받은 경우 부가가치세 예정신고와 확정신고 때에 이를 첨부하여 제출하여야 한다(부가가치세법 제48조, 제49조, 제54조 제1항). 즉 세금계산서는 사업자가 재화나 용역의 공급시에 수시로 발급하여야 하는 것인 반면, 세금계산서합계표는 기간이 정해진 부가가치세 예정신고와 확정신고시에 첨부하여 제출하는 것으로 그 발급 및 제출 시기에 차이가 있다.

세금계산서에는 공급하는 사업자의 등록번호, 성명 또는 명칭과 공급받는 사업자의 등록번호, 공급가액과 부가가치세액, 작성연월일 등의 사항이 기재되어야 하는 반면(부가가치세법 제32조 제1항), 세금계산서합계표에는 공급하는 사업자와 공급받는 사업자의 등록번호와 성명 또는 명칭, 거래기간, 작성연월일, 거래기간의 공급가액의 합계액 및 세액의 합계액 등이 기재되어야 한다(부가가치세법 제54조 제1항). 즉 그 기재사항에도 차이가 있다.

마) 전자세금계산서의 도입으로 인한 부가가치세 신고절차의 변화

부가가치세법이 2008. 12. 26. 법률 제9268호로 개정되면서 법인사업자 등에게 전자세금계산서 교부를 의무화하여 국세청에 전송하는 방법으로 활성화함으로써 납세협력비용을 줄이고 사업자 간 거래의 투명성을 제고하고자 전자세금계산서를 도입하게 되었다.

부가가치세법과 그 시행령에 따르면, ① 법인사업자와 직전 연도의 사업장별 재화 및 용역의 공급가액의 합계액이 3억 원 이상인 개인사업자는 전자세금계산서를 의무적으로 발행하여야 하고(법 제32조 제2항, 시행령 제68조 제1항), ② 전자세금계산서를 발행하였을 때에는 세금계산서 발급일 다음날까지 세금계산서 발급명세를 국세청장에게 통보하여야 하며(법 제32조 제3항, 시행령 제68조 제6항, 제7항), ③ 전자세금계산서 발급명세를 해당 재화 또는 용역의 공급시기가 속하는 과세기간 마지막 날의 다음 달 11일까지 국세청장에게 전송한 경우에는 부가가치세 예정신고 및 확정신고시 매출·매입처별 세금계산서합계표를 제출하지 아니할 수 있다(법 제54조 제2항).

한편 사업자는 정해진 기간 중에 부가가치세 예정신고 및 확정신고를 하면서 세금계산서합계표를 함께 제출하여야 하고(법 제54조), 이를 제출하지 아니하면 가산세를 부과하게 된다(법 제60조 제6항, 제7항). 전자세금계산서를 발급하고 그 발급명세를 국세청장에게 전송하면 국세청 시스템 내에서 전자세금계산서 발급명세에 관한 내역이 사업자별

로 자동으로 분류·합산되므로 사업자가 세금계산서합계표를 제출하지 않더라도 국세청이 신고의 정확성 여부를 검증하는데 어려움이 없는데다가 사업자에게 가산세가 부과되는 등의 불이익을 막기 위한 조치로서 위와 같이 세금계산서합계표를 제출하지 아니할 수 있도록 한 것으로 보인다.

이처럼 전자세금계산서의 경우 발급명세를 국세청장에게 전송하게 되므로 전자세금계산서 발급과 거의 동시에 세금계산서합계표 유사의 전자정보가 작성되어 국세청 시스템에 저장되는 것은 사실이다.

그러나 ① 조세범 처벌법 제10조 제3항은 허위 세금계산서 발급 행위와 허위 세금계산서합계표 제출 행위를 별도의 구성요건으로 규정하였고, 특정범죄가중법 제8조의2 제1항에서 이를 그대로 포함하고 있는 점, ② 세금계산서합계표를 제출하지 아니하여도 되는 것은 전자세금계산서 발급명세를 해당 재화 또는 용역의 공급시기가 속하는 과세기간 마지막 날의 다음 달 11일까지 국세청장에게 전송한 경우에 한정되는데, 그 기간 이후에 전송된 전자세금계산서나 기존의 세금계산서 내역이 있는 경우에는 세금계산서합계표를 제출할 필요가 있는 점(피고인도 2015. 7. 24. 세금계산서합계표를 제출하면서 전송되지 아니한 명세를 포함하였다), ③ 세금계산서는 원칙적으로 재화 또는 용역의 공급시기에 재화 또는 용역을 공급받는 자에게 발행하여야 하지만, 세금계산서합계표는 신고기간이 정해진 부가가치세 예정신고나 확정신고 때 제출하여야 하는 점, ④ 사업자로서는 허위 전자세금계산서를 발급하고 이를 전송하였더라도 부가가치세 예정신고나 확정신고 때에는 그 내역을 제외하고 작성한 세금계산서합계표를 제출할 여지가 없다고 단정할 수 없는 점 등의 사정을 종합하여 보면, 전자세금계산서 발급과 거의 동시에 세금계산서합계표 유사의 전자정보가 작성되고, 사업자가 그 전자정보를 바탕으로 부가가치세 신고를 하게 된다는 사정만으로 허위 세금계산서합계표 제출행위의 위법성이 적어진다고 보기 어렵다.

4. 결론

검사의 항소는 이유 있으므로 형사소송법 제364조 제6항에 의하여 원심판결을 파기하고 변론을 거쳐 다시 아래와 같이 판결한다.