부가가치세경정거부처분취소

[서울행정법원 2024. 7. 23. 2023구합62632]

【전문】

【원 고】 주식회사 ○○○ (소송대리인 법무법인(유한) 대륙아주, 담당변호사 조상연 외 2인)

【피 고】 영등포세무서장

【변론종결】2024. 4. 30.

【주 문】

1. 원고의 청구를 기각한다.

2. 소송비용은 원고가 부담한다.

【청 구 취 지】피고가 2020. 5. 12. 원고에 대하여 한 경정거부처분 중 [별지1] 목록의 부가가치세 경정거부세액을 취소한다.

【이 유】 1. 처분의 경위

가. 주식회사 △△△은 '(상호 생략) 쇼핑몰'(이하 '이 사건 쇼핑몰'이라 한다)을 운영하며 홈쇼핑, 온라인 쇼핑사업을 영위하는 법인이고 2021. 7. 1. 원고에게 흡수합병되었다(이하 합병 전·후를 불문하고 '원고'라고 한다).

나. 원고는 주식회사 KB국민카드(이하 회사명에서 주식회사를 모두 생략한다), 비씨카드, 삼성카드 등 신용카드사와 '고객이 이 사건 쇼핑몰에서 물품을 구매하면서 해당 신용카드로 대금을 결제하면 원고가 고객에게 원고의 부담으로 신용카드 포인트(이하 '이 사건 포인트'라고 한다)를 적립하여 주고(1차 거래), 이후 고객이 이 사건 쇼핑몰에서 물품을 구매하면서 이 사건 포인트를 사용하면 원고는 고객으로부터 그 포인트 상당액(이하 '이 사건 포인트 결제액'이라 한다)만큼을 공제한 대가만을 수취한 후(2차 거래), 신용카드사로부터 이 사건 포인트 결제액을 정산'받기로 하는 업무제휴협약(이하 '이 사건 업무협약'이라 한다)을 체결하였다.

다.

원고는 이 사건 포인트 결제액을 부가가치세 과세표준에 포함시켜 2014년 제2기~2019년 제1기 부가가치세를 신고·납부하였다.

라. 원고는 이 사건 포인트 결제액이 부가가치세 과세표준에 포함되지 않는 에누리액에 해당한다는 이유로 2020. 1. 15. 피고에게 부가가치세 합계 2,216,461,925원의 환급을 구하는 경정청구를 하였으나, 피고는 2020. 5. 12. 위 경정청구를 거부하는 처분을 하였다.

마. 원고는 이에 불복하여 2020. 8. 13. 감사원 심사청구를 제기하였다.

감사원은 2023. 1. 19. '구 부가가치세법 시행령(2017. 2. 7. 대통령령 제27838호로 개정된 것) 제61조 제1항 제9호가 시행되기 전의 이 사건 포인트 결제액은 부가가치세 과세표준에서 제외되는 에누리액에 해당하나, 위 시행령 조항이 시행된 2017. 4. 1. 이후의 이 사건 포인트 결제액은 에누리액에 해당하지 않는다'는 이유로 '피고의 거부처분 중 2014년 제2기부터 2017년 제1기까지의 부가가치세 과세표준과 세액을 경정하고, 나머지 심판청구를 기각한다'는 결정을 하였다(이하 원고의 경정청구에 대한 피고의 2020. 3. 25.자 거부처분 중 감사원에서 심판청구 기각된 '2017. 4. 1. 이후 거래분에 관한 부가가치세 합계 822,208,331원에 대한 거부처분 부분'을 '이 사건 처분'이라 한다).

[인정근거] 다툼 없는 사실, 갑 제1 내지 5호증, 을 제1 내지 6호증(가지번호 있는 경우 각 가지번호를 포함한다.

이하 같다)의 각 기재 및 변론 전체의 취지

2. 처분의 위법 여부

가. 당사자들의 주장

1) 원고의 주장

이 사건 처분은 다음과 같은 이유로 위법하다.

가) 이 사건 포인트 결제액은 부가가치세법 제29조 제5항 제1호의 '매출에누리액'에 해당하므로 부가가치세 과세표준인 공급가액에서 제외되어야 한다.

나) 원고는 이 사건 업무협약에 따른 정산의무의 이행으로 신용카드사로부터 이 사건 포인트 결제액 상당의 금원을 정산받은 것에 불과하므로, 이 사건 포인트 결제액은 본래의 재화의 공급과 대가관계 역시 인정될 수 없어 공급가액에 해당하지 않는다.

다) 마일리지에 관한 부가가치세법 시행령 규정은 부가가치세법 제29조 제3항의 위임 범위를 넘어 같은 법 제29조 제5항이 정하고 있는 에누리액의 범위를 부당하게 축소시키는 것으로서 법률 명확성 원칙과 위임입법금지 원칙에 반하고, 대법원 2016. 8. 26. 선고 2015두58959 전원합의체 판결(이하 '관련 대법원 판결'이라 한다)의 취지에도 반한다.

2) 피고의 주장

가) 부가가치세법 시행령이 관련 대법원 판결이 선고된 이후 2017. 2. 7. 대통령령 제27838호로 개정되면서 '제3자적립마일리지등'도 공급가액에 포함되었고, 그에 대한 위임 조항도 명확히 하였다.

따라서 마일리지에 관한 부가가치세법 시행령 조항은 모법의 위임 범위를 벗어나지 않는다.

나) 이 사건 포인트 결제액은 부가가치세법 시행령에 따른 '제3자적립마일리지등'에 해당하고 재화의 공급과의 대가관계 또한 인정되므로, 에누리액 여부에 해당하는지를 따져볼 필요 없이 부가가치세 과세표준인 공급가액에 포함된다.

다) 이 사건 포인트 결제액은 공급가액의 전부 또는 일부를 구성할 뿐, 공급가액에서 직접 공제·차감되는 것이 아니다.

또한 원고는 이 사건 포인트 결제액에 상당하는 금원을 신용카드사로부터 정산받는다.

따라서 이 사건 포인트 결제액은 에누리액에 해당하지도 않는다.

나. 관계 법령

별지2 기재와 같다.

다.

판단

1) 이 사건에 적용되는 부가가치세법령

가) 부가가치세법(2017. 12. 19. 법률 제15223호로 개정된 것)의 시행일인 2018. 1. 1. 이전의 공급에는 구 부가가치세법(2017. 12. 19. 법률 제15223호로 개정되기 전의 것) 제29조 제3항 제6호가, 그 이후의 공급에는 현행 부가가치세법 제29조 제3항 제6호가 적용된다.

나) 부가가치세법 시행령(2018. 2. 13. 대통령령 제28641호로 개정된 것)의 시행일인 2018. 2. 13. 이전의 공급에는 구 부가가치세법 시행령(2017. 2. 7. 대통령령 제27838호로 개정되고, 2018. 2. 13. 대통령령 제28641호로 개정되기 전의

것) 제61조 제1항 제9호가 적용되고, 그 이후의 공급에는 현행 부가가치세법 시행령 제61조 제2항 제9호가 적용된다[구 부가가치세법 시행령(2017. 2. 7. 대통령령 제27838호로 개정되고, 2018. 2. 13. 대통령령 제28641호로 개정되기 전의 것) 제61조 제1항 제9호에서 규정하던 '마일리지등'에 관한 정의를 분리하여 부가가치세법 시행령 제61조 제1항(신설)에서 별도로 규정하고 기존의 제1항을 제2항으로 이동하였을 뿐 법령의 내용은 동일하므로, 이하 개정 전후를 통틀어 '쟁점 시행령 조항'이라 한다].

2) 부가가치세 과세표준

부가가치세법 제29조 제1항은 '재화 또는 용역의 공급에 대한 부가가치세의 과세표준은 해당 과세기간에 공급한 재화 또는 용역의 공급가액을 합한 금액으로 한다'고 규정하고 있다.

부가가치세법 제29조 제3항은 '제1항의 공급가액은 다음 각 호의 가액을 말한다.

이 경우 대금, 요금, 수수료, 그 밖에 어떤 명목이든 상관없이 재화 또는 용역을 공급받는 자로부터 받는 금전적 가치 있는 모든 것을 포함하되, 부가가치세는 포함하지 아니한다'고 규정하면서 각 호에서 공급가액에 포함되는 금액을 들고 있고, 같은 조 제5항은 '다음 각 호의 금액은 공급가액에 포함하지 아니한다'고 규정하면서 각 호에서 공급가액에 제외되는 금액을 들고 있다.

즉, 부가가치세법은 제29조 제1항에서 부가가치세 과세표준의 일반적 정의를 규정한 후 제3항에서 과세표준에 포함되는 금액을 정하고, 제5항에서 과세표준에서 제외되는 금액을 정하고 있다.

3) 부가가치세법 제29조 제5항 제1호의 에누리액

가) 부가가치세법 제29조 제5항 제1호는 '재화나 용역을 공급할 때 그 품질이나 수량, 인도조건 또는 공급대가의 결제방법이나 그 밖의 공급조건에 따라 통상의 대가에서 일정액을 직접 깎아 주는 금액은 공급가액에 포함하지 아니한다'고 규정하고 있고, 위 금액을 '에누리액'이라고 한다.

에누리액은 재화 또는 용역의 대가 중 일정액이 감액됨으로써 대가에서 제외되었기 때문에 공급가액에서 제외시키는 것이다.

나) 부가가치세 과세표준에서 공제되는 에누리액에 해당하려면 ① 재화나 용역의 공급과 관련성이 있어야 하고(관련성 요건), ② 품질·수량이나 인도·공급대가의 결제 등의 공급조건에 따라 정해져야 하며(공급조건 요건), ③ 통상의 공급가액에서 직접 깎아 주는 것이어야 한다(직접공제 요건).

4) 부가가치세법령상 마일리지(개정 전 쟁점 시행령 조항)

가) 마일리지의 개념

일반적으로 마일리지란 '재화나 용역의 구입 등 고객의 일정한 행위에 대한 대가로 사업자가 거래대금의 일정액을 적립시켜 주고 일정기준에 도달한 경우에 특정한 재화를 구입하거나 용역을 이용할 수 있도록 하는 것'으로 이해할 수 있고, 이는 포인트, 적립금, 사이버머니 등의 다양한 형태로 존재할 수 있다.

나) 마일리지에 관한 부가가치세법 시행령 조항의 신설 및 그 문제점

(1) 부가가치세법 시행령이 2010. 2. 18. 대통령령 제22043호로 개정되면서 마일리지 상당액을 부가가치세 과세표준에 포함시키는 내용의 제48조 제13항이 신설되었고, 위 조항은 부가가치세법 시행령이 2013. 6. 28. 대통령령 제24638호로 개정되면서 제61조 제4항으로 이동하였다.

다만, 구 부가가치세법 시행령(2013. 6. 28. 대통령령 제24638호로 개정되고, 2017. 2. 7. 대통령령 제27838호로 개정되기 전의 것) 제61조 제4항(조항의 이동에도 법령의 내용이 거의 변경되지 않았는바, 이하 이동 전후를 통틀어 '개정

전 쟁점 시행령 조항'이라 한다)은 '사업자가 고객에게 매출액의 일정 비율에 해당하는 마일리지를 적립해 주고, 향후 그 고객이 재화를 공급받고 그 대가의 일부 또는 전부를 적립된 마일리지로 결제하는 경우 해당 마일리지 상당액은 공급가액에 포함한다'고만 규정하였을 뿐이고, 부가가치세법 시행령은 2017. 2. 7. 대통령령 제27838호로 개정되기 전까지 마일리지의 정의, 요건, 공급가액 산정 방식 등에 관하여는 아무런 규정을 두고 있지 않았다.

(2) 또한 마일리지에 관한 부가가치세법 시행령의 모법 조항의 위임 범위에 관하여도 논란이 있었다.

마일리지에 관한 구 부가가치세법 시행령 제48조 제13항의 신설 당시 부가가치세법에는 마일리지에 관한 별도의 위임 조항이 존재하지 않았고, 구 부가가치세법(2010. 1. 1. 법률 제9915호로 개정되고, 2013. 6. 7. 법률 제11873호로 개정되기 전의 것) 제13조 제5항이 '제1항부터 제4항까지에서 규정한 사항 외에 과세표준의 계산에 필요한 사항은 대통령령으로 정한다'고 규정하고 있었다.

즉, 부가가치세법이 과세표준의 계산에 필요한 사항만을 시행령에서 정하도록 위임하고 있었는데, 별도의 위임 없이 공급가액에 포함되는 마일리지를 시행령을 통해 규정할 수 있는지가 문제되었다.

이후 부가가치세법이 2013. 6. 7. 법률 제11873호로 개정되면서 제29조 제12항은 '시가와 그 밖에 공급가액 및 과세표준의 계산에 필요한 사항은 대통령령으로 정한다'고 규정함으로써 그 위임 범위를 일부 확대하였다.

(3) 현실에서 복잡하고 다양한 마일리지 거래가 등장하였는데, 개정 전 쟁점 시행령 조항만으로는 이를 모두 규율하기 어려웠다.

또한 마일리지의 구체적 거래방식, 구조, 특성 등이 다르기 때문에 광의의 마일리지 개념에 포섭된다고 하더라도 이들이 모두 동일한 법적 성격을 지닌다고 보기도 어려웠다.

특히 다양한 마일리지들 중에는 에누리액의 요건을 사실상 충족시키는 마일리지들도 존재하였다.

(4) 결국 앞서 살펴본 마일리지 정의, 요건에 관한 규정 미비, 모법조항의 위임 범위 등의 문제점은 다양한 마일리지의 등장, 에누리액 개념과의 상충 등과 맞물려 개정 전 쟁점 시행령 조항이 존재함에도 마일리지의 법적 성격, 즉 마일리지가 공급가액에서 제외되는 에누리액에 해당하는지, 공급가액에 포함되는 장려금 등에 해당하는지에 관한 논의로 이어졌다.

5) 관련 대법원 판결

가) 관련 대법원 판결은 '사업자가 점수(포인트) 적립에 의한 대금 공제 제도를 다른 사업자들과 함께 운영하면서 각자의 1차 거래에서 고객에게 점수를 적립해주고 그 후 고객이 사업자들과 2차 거래를 할 때에 적립된 점수 상당의 가액을 대금에서 공제하고 나머지 금액만 현금 등으로 결제할 수 있도록 한 사안'에서 '여러 사업자들과 고객 사이에 미리 정해진 공급가액 결제 조건에 따라 공급가액을 직접 공제·차감한 것으로서 에누리액에 해당한다.

사업자들 사이에 2차 거래에서 대금 공제에 사용된 점수와 관련하여 내부적으로 정산하는 경우(이른바 '교차·사용 및 정산')에도 적립된 점수는 여러 사업자들이 공통적으로 고객과 사전에 마친 할인 약정에 따라 할인 가능 금액을 수치화하여 표시한 것에 불과하고, 2차 거래의 공급자 자신이 1차 거래에서 적립한 점수에 관하여는 2차 거래에서 사용하더라도 다른 사업자들로부터 정산금을 받을 수 없으며, 또한 사업자들 사이의 정산금은 2차 거래와 별도로 이루어진 통합 정산약정 및 계속적인 거래의 결과에 의하여 산정된다.

따라서 여러 사업자들 사이의 정산약정에 따라 사업자가 고객이 아닌 다른 사업자들로부터 정산금을 지급받더라도 이는 2차 거래의 공급과 대가관계에 있다고 볼 수 없고, 적립된 점수의 교차사용 및 정산이 예정되어 있다는 사정만을 가지고 적립된 점수에 의하여 할인된 가격이 에누리액이 아니고 2차 거래의 공급가액에 포함되어야 한다고 보기도

어렵다'고 판시하였다(대법원 2016. 8. 26. 선고 2015두58959 전원합의체 판결의 다수의견 참조). 또한 관련 대법원 판결은 개정 전 쟁점 시행령 조항에 관하여 '구 부가가치세법(2011. 12. 31. 법률 제11129호로 개정되기 전의 것) 제13조는 부가가치세의 과세표준에 관하여 그 산정의 기초가 되는 공급가액의 기준과 범위를 구체적으로 정하고(제1항), 에누리액 등 공급가액에 포함되지 아니하는 가액(제2항)과 장려금 등 공급가액에 포함되는 가액(제3항)을 각 규정한 다음, 이들 사항 외에 과세표준의 계산에 필요한 사항만을 시행령에서 정하도록 위임하고 있으므로(제5항), 개정 전 쟁점 시행령 조항은 그 범위 내에서 의미를 가진다.

그리고 개정 전 쟁점 시행령 조항은 "마일리지" 및 "마일리지로 결제하는 경우"의 구체적인 의미에 관하여 정하고 있지도 아니하다.

이에 비추어 보면, 개정 전 쟁점 시행령 조항이 개별적인 "마일리지"가 에누리액에 해당하는지 여부를 가리지 아니하고 "마일리지" 상당액을 무조건 과세표준인 공급가액에 포함하는 취지라고 단정할 수 없으며, 결국 개정 전 쟁점 시행령 조항만을 가지고 구 부가가치세법 제13조에서 정한 과세표준의 범위 및 에누리액의 해석에 관하여 위와 달리 볼 수 없다'고 판시하였다(대법원 2016. 8. 26. 선고 2015두58959 전원합의체 판결의 다수의견 참조).

나) 즉, 관련 대법원 판결은 ① 고객이 1차 거래에서 적립받은 마일리지(점수)를 2차 거래에서 사용하고 2차 거래의 공급자가 해당 마일리지 상당의 금액을 제3자로부터 정산받는 경우(교차・사용 및 정산)에도 에누리액에 해당하고, ② 개정 전 쟁점 시행령 조항만을 가지고 개별적인 '마일리지'가 에누리액에 해당하는지 여부를 가리지 아니하고 '마일리지' 상당액을 무조건 과세표준인 공급가액에 포함한다고 볼 수 없다는 것이다.

6) 마일리지에 관한 부가가치세법령의 개정

가) 부가가치세법 시행령

(1) 관련 대법원 판결이 선고된 후 부가가치세법 시행령이 2017. 2. 7. 대통령령 제27838호로 개정되면서 개정 전 쟁점 시행령 조항을 삭제하면서 마일리지에 관한 규정을 제61조 제1항 제9호(쟁점 시행령 조항)로 신설하였다.

구 부가가치세법 시행령(2017. 2. 7. 대통령령 제27838호로 개정되고, 2018. 2. 13. 대통령령 제28641호로 개정되기 전의 것) 제61조 제1항 제9호(쟁점 시행령 조항)는 부가가치세의 공급가액에 포함되는 마일리지에 관하여 다음과 같이 규정하였다.

■ 구 부가가치세법(2017. 12. 19. 법률 제15223호로 개정되기 전의 것)제29조(과세표준)③ 제1항의 공급가액은 다음 각 호의 가액을 말한다.

이 경우 대금, 요금, 수수료, 그 밖에 어떤 명목이든 상관없이 재화 또는 용역을 공급받는 자로부터 받는 금전적 가치 있는 모든 것을 포함하되, 부가가치세는 포함하지 아니한다.

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

■ 구 부가가치세법 시행령(2017. 2. 7. 대통령령 제27838호로 개정되고, 2018. 2. 13. 대통령령 제28641호로 개정되기 전의 것)제61조(외상거래 등 그 밖의 공급가액의 계산)① 법 제29조 제3항 제6호에서 "대통령령으로 정하는 가액"이란 다음 각 호의 구분에 따른 가액을 말한다.

9. 재화 또는 용역의 구입실적에 따라 마일리지, 포인트 또는 그 밖에 이와 유사한 형태로 별도의 대가 없이 적립받은 후 다른 재화 또는 용역 구입 시 결제수단으로 사용할 수 있는 것과 재화 또는 용역의 구입실적에 따라 별도의 대가 없이 교부받으며 전산시스템 등을 통하여 그 밖의 상품권과 구분 관리되는 상품권(이하 이 항에서 "마일리지등"이라 한다)으로 대금의 전부 또는 일부를 결제받은 경우(제10호에 해당하는 경우는 제외한다): 다음 각 목의 금액을 합한

금액가. 마일리지등 외의 수단으로 결제받은 금액나. 자기적립마일리지등[당초 재화 또는 용역을 공급하고 마일리지등을 적립(다른 사업자를 통하여 적립하여 준 경우를 포함한다)하여 준 사업자에게 사용한 마일리지등(여러 사업자가 적립하여 줄 수 있거나 여러 사업자를 대상으로 사용할 수 있는 마일리지등의 경우 다음의 요건을 모두 충족한 경우로 한정한다)을 말한다.

이하 이 항에서 같다] 외의 마일리지등으로 결제받은 부분에 대하여 재화 또는 용역을 공급받는 자 외의 자로부터 보전(補塡)받았거나 보전받을 금액1) 고객별·사업자별로 마일리지등의 적립 및 사용 실적을 구분하여 관리하는 등의 방법으로 당초 공급자와 이후 공급자가 같다는 사실이 확인될 것2) 사업자가 마일리지등으로 결제받은 부분에 대하여 재화 또는 용역을 공급받는 자 외의 자로부터 보전받지 아니할 것

(2) 쟁점 시행령 조항은 '마일리지등'의 정의를 구체적으로 규정하고, 이를 '자기적립마일리지등'과 '제3자적립마일리지등'을 구분하면서 그 의미, 요건 등을 규정하였으며, '제3자적립마일리지등'의 경우 재화 또는 용역을 공급받는 자 외의 자로부터 보전받았거나 보전받을 금액이 부가가치세의 과세표준에 해당하는 공급가액에 포함된다고 명시하였다.

또한 쟁점 시행령 조항은 모법조항을 구 부가가치세법(2017. 12. 19. 법률 제15223호로 개정되기 전의 것) 제29조 제3항 제6호로 명시하였다.

(3) 쟁점 시행령 조항은 그 개정이유에서 '대법원 판례 등을 고려하여 마일리지 또는 상품권으로 결제받은 금액에 대한 부가가치세 과세방법을 보완하기 위하여 신설된 것으로, '자기적립마일리지등'에 관하여는 마일리지 또는 상품권 등의 결제금액에 대한 과세체계를 보다 합리적으로 운영하기 위하여 당초 재화·용역을 공급하고 마일리지를 적립하여 주거나 상품권 등을 교부한 사업자에게 사용한 마일리지 또는 상품권 등으로 결제받은 금액은 공급가액의 범위에서 제외하고, '제3자적립마일리지등'에 관하여는 마일리지 또는 상품권 등으로 결제받은 부분으로서 사업자가 실제 보전(補塡)을 받았거나 보전받을 금액은 원칙적으로 공급가액의 범위에 포함하도록 하는 방법으로 마일리지 또는 상품권 등의 결제와 관련된 부가가치세 과세표준을 보완하였다'고 밝히고 있다.

나) 부가가치세법

부가가치세법은 2017. 12. 19. 법률 제15223호로 개정되면서 제29조 제3항 제6호에서 공급가액에 포함되는 금액 중 하나로 '대통령령으로 정하는 마일리지'를 규정하였다.

■ 부가가치세법제29조(과세표준)③ 제1항의 공급가액은 다음 각 호의 가액을 말한다.

이 경우 대금, 요금, 수수료, 그 밖에 어떤 명목이든 상관없이 재화 또는 용역을 공급받는 자로부터 받는 금전적 가치 있는 모든 것을 포함하되, 부가가치세는 포함하지 아니한다.

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

7) 쟁점 시행령 조항에 따른 마일리지와 에누리액의 의미와 적용 범위

가) 조세법률주의 원칙은 과세요건 등 국민의 납세의무에 관한 사항을 국민의 대표기관인 국회가 제정한 법률로써 규정하여야 하고, 그 법률을 집행하는 경우에도 이를 엄격하게 해석·적용하여야 하며, 행정편의적인 확장해석이나 유추적용을 허용하지 아니함을 뜻한다.

그러므로 법률의 위임 없이 명령 또는 규칙 등 행정입법으로 과세요건 등에 관한 사항을 규정하거나 법률에 규정된 내용을 함부로 유추·확장하는 내용의 해석규정을 마련하는 것은 조세법률주의 원칙에 위배된다(대법원 2021. 9. 9.

선고 2019두35695 전원합의체 판결 등 참조). 특히 감면요건 규정 가운데에 명백히 특혜규정이라고 볼 수 있는 것은 엄격하게 해석하는 것이 조세공평의 원칙에도 부합한다(대법원 1998. 3. 27. 선고 97누20090 판결 등 참조). 그리고 '침익적 행정처분 근거 규정 엄격해석의 원칙'이란 단순히 행정실무상의 필요나 입법정책적 필요만을 이유로 문언의 가능한 범위를 벗어나 처분상대방에게 불리한 방향으로 확장해석하거나 유추해석해서는 안 된다는 것이지, 처분상대방에게 불리한 내용의 법령해석은 일체 허용되지 않는다는 취지가 아니다.

문언의 가능한 범위 내라면 체계적 해석과 목적론적 해석은 허용된다(대법원 2021. 2. 25. 선고 2020두51587 판결 등 참조). 해당 법령 자체에 그 법령에서 사용하는 용어의 정의나 포섭의 구체적인 범위가 명확히 규정되어 있지 아니한 경우 법령상 용어의 해석은 그 법령의 전반적인 체계와 취지・목적, 당해 조항의 규정 형식과 내용 및 관련 법령을 종합적으로 고려하여 해석하여야 한다(대법원 2017. 9. 21. 선고 2015두59624 판결 등 참조).

나) 앞서 살펴본 에누리액과 마일리지에 관한 부가가치세법령의 문언 내용, 입법 및 개정 취지, 연혁, 체계 등에 아래에서 살펴보는 사정들까지 보태어 보면, 쟁점 시행령 조항에 따라 '제3자적립마일리지등'에 해당하는 경우에는 이를 공급가액에 포함시켜야 하고, 이를 고려하여 에누리액의 적용 범위는 그만큼 제한하여 해석함이 타당하다.

따라서 이와 다른 전제에 선 원고의 이 부분 주장은 이유 없다.

① 부가가치세의 과세표준, 즉 공급가액의 구체적 범위는 입법자가 법령으로 정하는 것이다.

입법자는 앞서 살펴본 마일리지에 관한 개정 전 시행령 조항의 문제점, 관련 대법원 판결의 취지 등을 종합적으로 고려하여 개정 전 시행령 조항을 삭제하고 '마일리지등'의 정의, 종류, 공급가액 포함 여부 및 그 요건 등에 관하여 구체적으로 규정한 쟁점 시행령 조항을 신설하였으며, 모법 조항을 구 부가가치세법(2017. 12. 19. 법률 제15223호로 개정되기 전의 것) 제29조 제3항 제6호로 명시하였다.

더욱이 아래 8)항에서 살펴보는 바와 같이 쟁점 시행령 조항이 위임입법금지 원칙 등을 위반하였다고 볼 수 없다는 점까지 고려하면, '제3자적립마일리지등'을 공급가액에 포함시키려는 입법자의 입법취지를 존중하여야 한다.

② 부가가치세 과세표준의 경우 부가가치세법 제29조 제1항에서 부가가치세 과세표준의 일반적 정의를 규정한 후 제3항에서 과세표준에 포함되는 금액을 정하고, 제5항에서 과세표준에서 제외되는 금액을 정하는 체계를 갖고 있다. 쟁점 시행령 조항은 마일리지에 관해 구체적으로 규정하고 있는 반면, 부가가치세법 제29조 제5항 제1호는 에누리액에 관하여 비교적 추상적으로 규정하고 있다.

또한 에누리액은 재화 또는 용역의 대가 중 일정액이 감액됨으로써 대가에서 제외되었기 때문에 공급가액에서 제외시키는 것인데, 이는 부가가치세법 제29조 제1항의 부가가치세 과세표준의 일반적 정의로부터도 충분히 도출가능한 것으로 보인다.

그렇다면 원고의 주장과 같이 에누리액에 관한 부가가치세법 제29조 제5항 제1호만을 우선시하여 에누리액에 해당하는 경우에는 무조건 공급가액에서 제외하여야 한다고 해석하는 것은 법령의 체계적, 균형적 해석에 부합하지 않는다.

③ 이 사건의 경우 쟁점 시행령 조항 및 그 모법 조항으로 구 부가가치세법(2017. 12. 19. 법률 제15223호로 개정되기 전의 것) 제29조 제3항 제6호 및 현행 부가가치세법 제29조 제3항 제6호이 적용되는 반면, 관련 대법원 판결은 개정 전 쟁점 시행령 조항과 구 부가가치세법(2011. 12. 31. 법률 제11129호로 개정되기 전의 것) 제13조 제5항("제1항부터 제4항까지에서 규정한 사항 외에 과세표준의 계산에 필요한 사항은 대통령령으로 정한다")이 적용되던 사안이었기 때문인데다가 앞서 살펴본 각 법령의 문언 내용, 연혁, 개정 취지 등까지 더해 보면, 원고의 주장과 같이 관련 대

법원 판결의 취지에 반한다고 보기 어렵다.

8) 쟁점 시행령 조항의 위임입법금지 원칙 등의 위반 여부

앞서 든 증거들 및 변론 전체의 취지에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정들을 종합하면, 쟁점 시행령 조항이 위임입법금지 원칙, 명확성 원칙 등에 반한다고 볼 수 없다.

따라서 원고의 이 부분 주장은 이유 없다.

① 쟁점 시행령 조항은 개정 전 시행령 조항과 달리 모법을 특정하고 있고, 쟁점 시행령 조항인 모법인 구 부가가치세법(2017. 12. 19. 법률 제15223호로 개정되기 전의 것) 제29조 제3항 제6호는 "외상거래, 할부거래 등 그 밖에 재화 또는 용역을 공급하는 경우: 공급 형태 등을 고려하여 대통령령으로 정하는 가액"을, 현행 부가가치세법 제29조 제3항 제6호는 "외상거래, 할부거래, 대통령령으로 정하는 마일리지 등으로 대금의 전부 또는 일부를 결제하는 거래 등 그 밖의 방법으로 재화 또는 용역을 공급하는 경우: 공급 형태 등을 고려하여 대통령령으로 정하는 가액"이라고 각 규정함으로써 부가가치세의 과세표준에 해당하는 공급가액 중 일부를 구체적으로 특정하여 대통령령에 위임하고 있다.

② 쟁점 시행령 조항은 위 각 모법 조항의 위임에 따라 '재화 또는 용역을 공급받는 자로부터 받는 금전적 가치 있는 것으로서 외상거래, 할부거래 등 다양한 공급 형태에 따른 거래로서 부가가치세의 과세표준에 해당하는 공급가액이 무엇을 의미하는지'에 관하여 규정할 것이라는 점이 충분히 예측된다.

③ 쟁점 시행령 조항은 '마일리지등'의 정의를 규정하고, 이를 '자기적립마일리지등'과 '제3자적립마일리지등'을 구분하면서 그 의미, 요건 등을 구체적으로 규정하였으며, '제3자적립마일리지등'의 경우 공급가액에 포함되는 금액을 명시하였다.

이는 모법 조항에서 위임받은 부분을 구체화한 것으로서 그 의미 또한 비교적 명확해 보인다.

9) 이 사건 포인트 결제액의 공급가액 포함 여부

앞서 든 증거들 및 변론 전체의 취지에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정들을 종합하면, 이 사건 포인트 결제액은 쟁점 시행령 조항의 '제3자적립마일리지등'에 해당하고, 에누리액에 해당한다고 보기도 어려우므로, 부가가치세의 과세표준인 공급가액에 포함된다.

따라서 원고의 이 부분 주장 역시 이유 없다.

① 원고가 신용카드사들과의 이 사건 업무협약에 따라 이 사건 쇼핑몰에서 해당 신용카드로 물품을 구매한 고객들에게 원고의 부담으로 이 사건 포인트를 적립하여 주고(1차 거래), 이후 고객이 이 사건 쇼핑몰에서 물품을 구매하면서 이 사건 포인트를 사용하면 원고는 고객으로부터 이 사건 포인트 결제액만큼을 공제한 대가만을 수취한 후(2차 거래), 신용카드사로부터 이 사건 포인트 결제액을 정산금으로 지급받는다.

따라서 이 사건 포인트 결제액은 자기적립마일리지등 외의 마일리지등으로 대금의 전부 또는 일부를 결제받고 이를 제3자인 신용카드사들로부터 보전받은 금액에 해당하므로, 쟁점 시행령 조항 (나)목에 따라 공급가액에 포함된다.

② 원고는 고객이 2차 거래를 통해 재화를 구매하면 물품 가액의 총액을 매출로 인식하고(이 사건 포인트 결제액만큼의 정산채권이 발생), 정산 시점에 정산채권을 현금으로 회수한 것으로 회계처리하는 것으로 보인다.

즉, 재화의 대가 중 일부인 이 사건 포인트 결제액은 제3자가 대납한 것이므로, 이 사건 포인트 결제액은 2차 거래의 공급과 대가관계에 있다고 봄이 타당하다.

③ 원고가 들고 있는 판례들은 모두 쟁점 시행령 조항이 시행되기 이전에 개정 전 쟁점 시행령 조항이 적용되던 사안이므로, 이 사건에 원용할 수 없다.

3. 결론

그렇다면 원고의 청구는 이유 없으므로 이를 기각하기로 하여 주문과 같이 판결한다.

[별지 2 관계법령 생략]

판사 이정희(재판장) 김형준 송연정