
外贸行业 税务合规报告

2025



华税律师事务所
二〇二五年一月

外贸行业税务合规报告（2025）

前 言

出口退税制度是一项由国家或地区实施的税收法律制度，其核心内容是对已经出口的货物退还或免征其在国内生产、流通等环节所缴纳的间接税款。该制度的设立旨在让出口货物能够以不含税的价格进入国际市场，从而提升其国际竞争中的优势，同时避免跨国流动物品出现重复征税的情况，进而推动出口贸易的发展。近年来，国家在出口退税方面不断优化流程，办理时间显著缩短，效率大幅提升。此外，海关无纸化通关的逐步推行、外汇核销制度的改革以及跨境贸易人民币结算便利化服务的不断完善，都为出口企业创汇提供了有力的支持，进一步促进了出口贸易的繁荣。

为了维护外贸行业的正常秩序以及出口退税制度的规范性，相关部门始终对骗取出口退税等违法犯罪活动保持严厉打击态势。公安部、最高法、最高检等多部门不断强调将骗取出口退税违法犯罪行为作为今后重点打击目标，“两高”出台新司法解释，回应实践中高发骗税手段，外贸企业涉税刑事风险不断升高。在遵循“谁出口、谁收汇、谁退税、谁担责”的原则下，出口企业承担了绝大部分税务风险，轻则因单证不合规无法退税，重则牵涉进虚开、骗税的案件之中。在不断走强的监管力度面前，外贸企业更需加强税务合规。

华税团队基于对外贸行业的深入观察以及近年对外贸企业涉税案件代理经验的深刻总结，编写了本《外贸行业税务合规报告（2025）》。此报告通过观察外贸行业税收监管动态及涉税案件数据，进而总结外贸行业常见五大涉税风险类型、四大高发领域，探析涉税风险六大成因，并抓取典型出口退税行政与刑事案件深度解析，在前述基础上针对性提出行政救济要点与刑事辩护策略，为外贸行业的税务合规提供建议，希冀为外贸行业的可持续健康发展贡献力量。

本报告共分九节，全文约五万余字。

目 录

一、2024 年外贸行业的发展与税收监管动态

二、2024 年外贸行业涉税案件大数据概览及聚焦

三、《两高司法解释》之骗取出口退税罪要点解读

四、外贸行业六大常见税务风险点

五、外贸行业四大风险高发领域

六、外贸行业涉税风险五大成因探析

七、外贸行业出口退税行政救济要点

八、外贸行业骗取出口退税刑事辩护策略

九、2025 外贸行业税务合规管理建议

一、2024 年外贸行业的发展与税收监管动态

（一）2024 年外贸行业发展概况

尽管 2024 年开年以来，我国外贸行业面临国际贸易保护主义抬头，地缘政治不确定性增强，外需走弱等多种不利因素，但从公布的数据来看，随着国内各项政策的精准发力，企业主动求新求进，一般贸易进出口额的比重提升，我国在全球经济波动中稳住了阵脚，外贸行业展现出较强的韧性和活力。

2024 年，外贸行业在多个方面展现出广阔的发展前景。首先，市场规模持续扩大。海关总署发布的数据显示（截至 2025 年 1 月 6 日），2024 年我国外贸行业在复杂多变的国际环境中，依托新质生产力的强劲推动，实现了进出口总值的稳步增长。2024 年前 11 个月我国货物贸易进出口总值 39.79 万亿元人民币，同比增长 4.9%。其中，出口 23.04 万亿元，增长 6.7%；进口 16.75 万亿元，增长 2.4%。我国外贸结构持续优化，新质生产力发展势头强劲。全年来看，贸易顺差继续扩大，为我国经济强劲复苏贡献了积极的力量。其次，出口产品结构不断优化，高技术产品和服务贸易的比重不断提高，跨境物流、支付系统的完善，为外贸企业提供了新的销售渠道和营销方式，区域贸易协定的加强，如 RCEP 的实施，进一步促进了区域内成员国之间的贸易流动。

在外贸行业整体向好的发展势头下，涉税风险依然存在。2024 年，国家对骗取出口退税的打击力度进一步增强，新的涉税司法解释对骗取出口退税罪的行为要件与量刑标准进行了较大修改，新增了常见、多发的骗税行为，量刑情节趋于严格，严厉打击多次骗税行为以及骗税空壳公司，满足了当下严惩骗税的司法实践要求，使得外贸企业面临更高的法律风险。同时，多部门联合打击骗取出口退税犯罪的力度也在不断加大，国税总局、最高人民法院、最高人民检察院等部门点名“买单配票”“低值高报”“循环出口”等骗税手段。此外，税收监管手段亦不断丰富，金税四期对税收异常信息的收集和判断更加精准，因海关、外汇管理部门等移送的线索引发的税案不断增加。从监管层面来看，我国对外贸行业依然保持支持与监管并重的态度。

（二）2024 外贸行业税收监管动态

1、八部门联合打击涉税违法犯罪工作机制聚焦骗取出口退税犯罪



全国八部门联合打击涉税违法犯罪工作机制，其前身为 2018 年 8 月—2021 年 9 月开展的税务、公安、海关、央行四部门“打虚打骗”两年专项行动。2021 年 10 月起，最高检、外汇总局加入并形成六部门打击“三假”涉税违法犯罪常态化工作机制。2023 年，最高法、市场监管总局加入后该工作机制扩围为八部门。2024 年 2 月 27 日，国家税务总局、公安部、最高人民法院、最高人民检察院、中国人民银行、海关总署、市场监管总局、国家外汇管理局在京召开全国八部门联合打击涉税违法犯罪工作推进会议，总结 2023 年联合打击涉税违法犯罪工作成效，研究部署 2024 年的重点任务。

近年来，打击出口骗税违法犯罪成果显著。整理相关官方公布的各年数据，2018 年 8 月至 2021 年，共挽回出口退税损失 345.49 亿元，2022 年该数据为 73 亿元，2023 年为 166 亿元。根据最高人民检察院 2 月 28 日官方新闻披露，2024 年八部门联合打击机制将聚焦六个重点领域，骗取出口退税即为其一。今年爆发的象山、泉州等地的特大退税案件均为多部门联合，揭开出口退税犯罪真相，可见各部门协同作战，形成强大合力，有效震慑了不法分子，净化了税收环境，为我国外贸健康发展提供了坚实保障。在可预见的未来，各部门涉税监管将继续保持“严格、精准”的高压态势不动摇，外贸行业的涉税风险将持续走高。

2、最高法、最高检联合发布《关于办理危害税收征管刑事案件适用法律若干问题的解释》

最高人民法院 最高人民检察院 关于办理危害税收征管刑事案件适用法律若干问题的解释

发布时间：2024年3月18日

《最高人民法院、最高人民检察院关于办理危害税收征管刑事案件适用法律若干问题的解释》已于2024年1月8日由最高人民法院审判委员会第1911次会议、2024年2月22日由最高人民检察院第十四届检察委员会第二十五次会议通过，现予公布，自2024年3月20日起施行。

最高人民法院 最高人民检察院

2024年3月15日

最高人民法院与最高人民检察院于2024年3月18日联合公布了《关于办理危害税收征管刑事案件适用法律若干问题的解释》（法释〔2024〕4号，以下简称《两高司法解释》），并自同年3月20日起正式生效。此解释旨在依法严惩涉税犯罪行为，确保国家税收权益不受侵害，并维护良好的税收秩序。

此前，骗取出口退税犯罪的行为适用《最高人民法院关于审理骗取出口退税刑事案件具体应用法律若干问题的解释》（法释〔2002〕30号，下称《2002年骗税司法解释》）进行规制，但该司法解释制定距今已20余年，其间外贸行业风云变幻，出口骗税手段不断“升级”“翻新”，旧司法解释已难以适应新时代打击骗取出口退税犯罪的要求。此次《两高司法解释》的出台，标志着我国税务司法实践与时俱进，有效应对了外贸行业的新情况、新问题，也回应了骗取出口退税罪在实践中普遍关切问题。

具体而言，《两高司法解释》明确了骗取出口退税罪的构成要件及量刑标准。首先，《两高司法解释》第七条对《中华人民共和国刑法》第二百零四条第一款“假报出口或其他欺骗手段”的行为进行了具体列举，包括使用虚开或非法取得的发票、冒用他人出口业务、虚构出口货物的品名、数量等要素、循环进出口等8种情形，贴合当下常见的骗税手段类型，为司法机关提供了明确的法律依据，有助于更准确地识别和打击骗取出口退税的行为。其次，司法解释对骗取出口退税罪的量刑标准进行了细化，明确了“数额较大”“数额巨大”和“数额特别巨大”的具体数额标准，并对多次实施骗税行为或有前科者从重处罚。此外，《两高司法解释》还回应了实践中中介帮助“买单配票”的情况，明确了中介组织及其人员在骗取出口退税罪中的责任认定；删除了“假自营、真代理”条款，使其

回归共犯理论判断标准。这些规定不仅提高了法律的可操作性，也对外贸行业的税收监管产生了积极影响，促使企业加强税务合规建设，防范税务风险。

3、四部门点名骗取出口退税是未来打击涉税犯罪的重点



2024年3月18日，最高人民法院联合最高人民检察院、公安部、国家税务总局共同举行新闻发布会，发布“两高”《关于办理危害税收征管刑事案件适用法律若干问题的解释》及8起依法惩治危害税收征管典型刑事案件。发布会上，四部门均将骗取出口退税违法犯罪行为作为查处工作的重中之重，并重点点名四类骗税行为。

最高人民法院审判委员会委员、刑四庭庭长滕伟指出，“法治是最好的营商环境”。骗税等犯罪，既破坏国家税收征管秩序，同时损害守法经营者公平竞争合法权益。依法查处涉税犯罪与促进民营经济健康发展并不矛盾，依法打击犯罪就是对市场主体合法经营的最好保护。

最高人民检察院法律政策研究室副主任余双彪指出，近年来，虚开骗税犯罪呈现规模化、复杂化、链条化特征，对虚开骗税行为的查处过程中还可能发现虚假结汇伪造公文、洗钱、走私、逃避商检等行径，多种罪名交织，打击难度进一步加大。今后，检察机关为贯彻落实新司法解释将重点打击利用买单配票、循环出口、低值高报等方式骗取出口退税，及其相关联的洗钱、走私、诈骗等其他犯罪。

公安部经济犯罪侦查局副局长、一级巡视员吴迪指出，公安机关持续严打骗取出口退税犯罪，针对涉税类罪中性质最为恶劣的骗取出口退税犯罪，始终将其作为打击重中之重，2023 年先后组织发起集群打击 112 起，全年骗取出口退税犯罪立案数、抓获犯罪嫌疑人人数、涉案总价值和挽回经济损失同比均大幅上升。

国家税务总局稽查局副局长付利平指出，税务部门聚焦重点领域、重点行业、重点人员、重点地区，精准打击“假企业”“假出口”“假申报”。依托八部门打击虚开骗税工作机制，2023 年，多部门联合部署“利剑 2023”专项行动，检查出口企业 2599 户，挽回出口退税损失 166 亿元，有力护航外贸保稳提质。

四部门在发布会及发布的涉税犯罪典型案例中，重点点名四类骗税行为，“打骗”力度持续加大。一是“低值高报”骗税，最高法刑四庭滕伟庭长在发布会上专门点名公布的典型案例三“石某某等骗取出口退税案”系典型的“低值高报”类的骗税案件，即石某某等将低廉的商品通过虚开增值税专用发票，虚抬价格后报关出口，骗取出口退税款 570 余万元，被依法判处有期徒刑十一年；二是利用富裕票“借货”出口骗税（道具出口），发布会公布的典型案例四“镇江某科技公司、洪某某、周某等骗取出口退税、深圳某贸易公司虚开增值税专用发票案”即一起上游企业虚开富裕票、下游外贸企业“借货”出口骗税的案件。其中，上游企业在销售手机时，将本该开具给深圳某公司的发票，虚开给周某控制的镇江公司，镇江公司使用道具配合虚开的发票申请出口退税；三是与货代、报关行串通、买单配票骗税，公安部经济犯罪侦查局副局长、一级巡视员吴迪在会上表示公安机关严厉打击不法报关行、货代公司等不法中介团伙，初步遏制骗取出口退税犯罪高发的态势。报关行、货代公司等中介公司是参与“买单配票”行为的重要人员，在打击非法中介过程中，必然涉及对出口骗税行为的打击。四是利用农产品出口骗税，由于农业生产者直接销售农产品免税，购买方可以凭借农产品收购发票自开、自抵进项税，因此，成为骗取出口退税的重灾区。最高人民检察院法律政策研究室副主任余双彪提到：“针对实践突出问题，会同公安部等部门联合制发《办理利用农产品出口骗税犯罪案件联席会议纪要》《虚开增值税专用发票犯罪案件证据指引》等”内部文件。

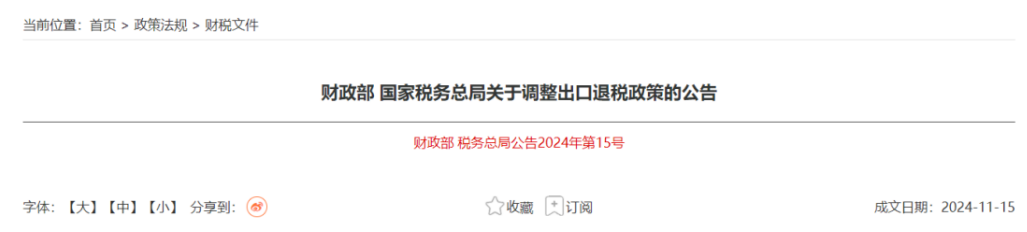
4、国家税务总局权威梳理跨境电商出口退（免）税政策



今年6月，商务部、国家发展改革委、财政部、海关总署、税务总局等9部门联合发布《关于拓展跨境电商出口推进海外仓建设的意见》，其中要求编制出台跨境电商出口海外仓业务退税操作指引，进一步指导企业用好现行政策。为落实外贸稳规模优结构政策，推动跨境电商、海外仓等新业态发展，国税总局于今年9月编制《跨境电商出口海外仓业务出口退（免）税操作指引》，助力企业高效办理出口退（免）税。

《操作指引》共三部分，分别是基本概述、出口退（免）税操作和参考文件。《操作指引》明确，出口海外仓模式属于跨境电商贸易方式之一，按照现行出口退税规定，其出口退税的办理，只要达到出口退税的前提条件，即可以申报办理出口退税。《操作指引》对具体办理出口退（免）税业务时，涉及的出口退（免）税备案、申报办理、备案单证管理、收汇要求等关键业务涉及的出口退（免）税管理规定、信息系统实务操作等进行了梳理，以方便企业对照办理。同时，《操作指引》也附列了跨境电商出口海外仓业务退税适用的出口退（免）税政策文件。

5、应对国际局势变化，调整部分货物出口退税率



受到国际局势影响，财政部和国家税务总局发布公告，自2024年12月1日起，取消铝材、铜材以及化学改性的动、植物或微生物油、脂等产品的出口退税。此外，部分成品油、光伏产品、电池以及部分非金属矿物制品的出口退税率

由原来的 13%下调至 9%。

本次出口退税政策调整将导致相关企业的出口成本上升，利润空间被压缩，迫使企业重新核算出口利润，同时倒逼企业加快转型升级步伐，优化产品结构，提升产品的技术含量、质量、品牌价值等来增强竞争力和附加值，以弥补出口退税减少带来的利润损失。

二、2024 年外贸行业涉税案件概览及聚焦

（一）2024 年外贸行业涉税案件特点

华税持续对外贸领域进行观察，2024 年爆发的骗取出口退税的案例涉案金额巨大，多集中于东部沿海地区，手段隐蔽复杂。具体而言：

一是骗税手段呈现出多样化和升级化的趋势。除了传统的“买单配票”和“低值高报”手段外，还出现了一些新的变化。例如，通过变换金、银的形态，将不退税且限制出口的贵金属伪装成高科技产品出口，实现走私贵金属与骗取出口退税的双重目的。同时，“道具循环出口”手段也不断演化升级，例如利用边境政策实现农产品走私入境、循环出口骗税。

二是骗取出口退税的行业多样化。白银、黄金等贵金属可以利用政策差进行骗税，依然是骗税行为的高发地带；农产品行业由于其收购发票的特殊开具方式，为犯罪分子提供了可乘之机，使其成为骗税行为中常用的“道具”；纺织服装等高退税率产品，为骗税分子提供了更大的获利空间，进而成为骗税行为的潜在目标；高科技产品也因其发票相对容易取得、产品附加值高以及获利空间大等特性，受到骗税分子的青睐，成为骗取出口退税行为的新领域。

三是涉税中介参与骗取出口退税的现象日益突出。涉税中介通过帮助不法企业进行买单配票，即在没有任何真实交易的情况下，协助企业伪造交易记录和发票，以满足出口退税的申报要求，从而使得骗税行为的实施更加隐蔽、高效。这种涉税中介的深度参与，不仅加剧了骗取出口退税行为的复杂性，也为税务机关的监管工作带来了更大的挑战。

四是骗取出口退税的团伙化特点显著。犯罪团伙通常控制从虚开到骗税的全链条企业，涉及多个环节，包括上游的开票企业、中间的贸易公司、下游的出口企业，利用不同主体分别享受退、免税优惠，形成完整的骗税链条。这种全链条

控制使得犯罪团伙能够更系统地实施骗税行为，涉及的税款金额极大，刑事责任极其严重。

（二）2024 年外贸行业典型涉税案件聚焦

2024 年，各地税务机关、司法机关均发布大量骗税案件，本报告仅选取其中部分具有典型意义或有特殊之处的案例进行介绍及分析。

1、农产品进项发票被定性虚开，外贸公司受处罚处理



福建省某地税务局在官网上向福建 A 贸易公司公告送达了《税务行政处罚事项告知书》《税务处理决定书》。根据“两书”载明的内容，A 公司系一家经营茶叶出口的外贸企业，2019 年 9 月至 2023 年 3 月期间，该公司让福建某茶叶有限公司等 9 家公司，为 A 公司开具与实际经营情况不符的增值税专用发票，共计虚开的专票 2124 份，涉及发票金额 2.09 亿元，税额 2718 万元。其中，A 公司取得的增值税专用发票上记载的货物名称为“茶”，具体来说，包括中国白茶、乌龙茶。

茶叶是一类典型的农产品，因此本案从源头上说，依然涉及虚填农产品收购发票。由于《关于出口货物劳务增值税和消费税政策的通知》（财税〔2012〕39 号）规定，外贸企业直接取得农产品收购发票的，适用出口免税政策，因此部分外贸企业会在其前端的采购环节，嫁接一家或者数家收购企业，通过这些收购企业自填农产品收购发票，为外贸企业开具可以申请退税的增值税专用发票。但是，虚填农产品收购发票的风险依然会随着发票流向不断传导。

2、行为人买单配票骗税，代理出口企业审查不严收到检察院整改建议



2024年5月，检察日报发布一则骗取出口退税的案例。本案中，蒋某采用买单配票的骗税手段，向他人购买不符合退税资格的报关单后，再根据取得的虚假报关单及发票制作虚假采购与销售合同，同时利用农产品收购发票可以自开的特点，向上游十余名棉农虚开对应货物生产原料的发票。此外，在结汇方面，蒋某还通过地下钱庄购买外汇，再指令汇入出口公司账户以此完成虚构货物出口的假象。最终，蒋某以犯骗取出口退税罪，被判处有期徒刑三年三个月，并处罚金70万元。

本案的爆发则源于公安机关集合税控类数据模型监测。同时，在今年两高司法解释出台的新闻发布会中，公安部经济犯罪侦查局副局长、一级巡视员吴迪指出，针对涉税类罪中性质最为恶劣的骗取出口退税犯罪，始终将其作为打击重中之重。由此可见，在大数据监管涉税信息及国家从严打击骗税强监管态势下，采取任何隐蔽骗税手段企图骗取国家出口退税款的，均将被查处并予以严厉打击。

此外，本案亦给广大外贸中介组织敲响了警钟。因本案的纺织厂不具退税资质，找到了具有代理出口报关退税资质的A企业。在代理出口过程中，A企业虽然前往纺织厂实地查看过，但在未来长期合作中却没有定期考察，仅通过网络传递材料对蒋某经营的纺织厂出口退税业务进行形式审核，导致A企业被骗。这反映出A企业在业务拓展考察流程、代理出口业务、合规管理机制等方面存在漏洞。对此，A企业亦收到了检察机关的建议。故而，在此需要提醒广大外贸中介组织注意的是，根据《两高司法解释》第九条之规定，“从事货物运输代理、报关、

会计、税务、外贸综合服务等中介组织及其人员违反国家有关进出口经营规定，为他人提供虚假证明文件，致使他人骗取国家出口退税款，情节严重的，依照刑法第二百二十九条的规定追究刑事责任”，该条款强化了对中介组织的义务，其应当不断完善自身的出口管理机制，加强对出口企业业务审核，增强刑事风险防范意识。

3、广州两起“假自营、真代理”被认定骗税



2024年7月，广州市税务局发布两起骗取出口退税的案件。涉案企业通过将他人出口货物虚构为本企业出口货物、将取得的虚开的增值税专用发票用于出口退税申报、以自营名义将其他公司的出口货物申报出口退税等方式违法取得退税款。对于以上两家公司的涉税违法行为，广州市税务局稽查局采取了区分认定的方法，即对于买单配票、虚开发票的部分认定为骗取出口退税；假自营真代理的部分认定为出口业务不规范。涉案两家企业的三项违法行为都具有实践的典型性，以下对上述行为做简要分析：

一是将他人出口货物虚构为本企业出口货物。这种情况通常指的是，企业通

过报关行、货代等中介机构获取其他企业的货物信息，并进行买单配票、伪造购销合同、虚假收汇等手段，制作虚假出口退税材料，骗取出口退税。这种业务模式往往伴随着报关行等中介机构买卖货物信息的情况，为了打击这种现象，两高司法解释专门新增了中介组织责任条款，明确中介提供虚假证明文件的，按提供虚假证明文件罪、出具证明文件重大失实罪处理。可见，司法解释及时回应现实情况，严厉打击出口骗税犯罪的决心。

二是将取得的虚开的增值税专用发票用于出口退税申报。顾名思义，该种模式是利用从上游取得的虚开发票申报出口退税，是最常见的骗取出口退税的行为模式。自全电票推广以来，虚开发票的涉税风险将沿着抵扣链条传导，一旦被认定虚开，虚开企业和受票企业都将受到牵连。因此，企业在受票时要注意发票风险管理，认真审核发票真实性，切勿主动进行虚开或让他人虚开。

三是以自营名义将其他公司的出口货物申报出口退税。该行为模式又被称为“假自营、真代理”，是指申报出口退税单位与其他企业达成协议，以本单位名义代其他企业申报出口退税，通常申报出口的单位不承担出口货物的质量及收款风险的出口业务不规范的风险。“假自营、真代理”不是骗取出口退税的实行行为，因此本身不构成骗取出口退税，但出口企业在实施“假自营、真代理”业务中，如果真实出口人实施了骗税行为，则出口企业容易被公安机关认定为骗取出口退税罪，面临刑事责任。

4、生产企业利用假自营真代理骗税被判有期徒刑，外贸企业未涉案



2024 年 7 月，上海市普陀区人民法院公布了一份刑事一审判决书，该显示

被告人甲某是 A 公司的负责人,在实际经营过程中,与外贸企业 B 公司建立了“假自营真代理”的出口合作关系。但是,在业务开展期间,A 利用了“假自营真代理”出口模式的漏洞,实施了“买单配票”的手段,将虚假的出口贸易信息及对应配票的增值税专用发票、合同等提供给 B 公司用于报关退税。被告人乙某协助甲某制作合同、根据合同金额匹配进项和销项发票、协助资金回流等。最终,被告人甲某、乙某均构成骗取出口退税罪,被依法判处有期徒刑。

本案的特殊之处在于,B 公司作为实际申报出口退税的外贸企业,违规实施了“假自营真代理”的业务,并由于业务模式的漏洞导致甲某骗得了国家出口退税款,其刑事风险极高。过去,曾有多家外贸企业因类似的业务模式而被判处骗取出口退税罪。但就本判决的内容而言,B 公司并未涉案,也没有另案处理。笔者推断,B 公司可能因主观上不具有“明知”的主观故意,从而不构成骗取出口退税罪。司法机关采取了与典型案例“广州德览公司、徐占伟骗取出口退税无罪案”相同的处理模式。但是,需要指出的是 B 公司在税法上的行政责任依然不可避免。

5、出口企业期末留抵突增引发预警,查明骗取退税移送刑事



退税之后, 这家企业缘何“玩消失”

2024年11月05日 来源: 中国税务报

近日,中国税网发布一篇文章,披露了一起骗取退税案件从税务机关发现疑点到确定违法事实的全过程。涉案企业厦门 X 公司为一家生产型出口企业,税务机关监测到 X 企业进项税额不断增长,但销售额没有同步增加,且没有日常经营费用,未在注册地经营。税务机关通过关联分析,锁定了 X 公司法定代表人控制的 G 公司,并在 G 公司的办公地点发现了 X 公司接受空壳公司、没有购销业务的公司虚开进项发票的账务。最终,税务机关认定在检查所属期内,X 公司共接受他人虚开的增值税专用发票 79 份,价税合计 1692.18 万元,通过虚增进项骗取

出口退税、留抵退税，同时少缴税款。针对企业违法行为，该局依法对企业作出追回退税款，补缴税费、滞纳金，并处罚款的处理决定，因为涉案企业骗取退税金额较大，该案已移交公安机关处理。

本案较为特殊的是，涉案企业为生产型出口企业，既享受出口退税也享受留抵退税。从案例披露细节来看，涉案企业同时具有骗取留抵退税和出口退税的情节。对骗取留抵退税部分而言，虚增进项的方式符合多列支出的情节，多退留抵退税的，构成偷税；另外还符合“让他人为自己开具与实际经营业务情况不符的发票”的情节，多退留抵退税的，构成虚开。本案进入刑事程序后，骗取留抵退税将升级为逃税罪或虚开专票罪，出口退税部则触犯骗取出口退税罪，刑事风险极大。

6、利用海参循环出口骗税 9000 万被查，被告最高被判十一年六个月



“循环出口”是一种常见的骗税手段，不法分子将第一批货物报关出口后，通过走私的方式再回流到国内，通过签订虚假合同、发票等采购环节凭证，多次报关出口、申请退税。今年三月，《两高司法解释》出台，对实践中案件量大，矛盾较为突出的骗取出口退税罪的罪状作出修改，回应了各界的关切。其中第七条第（六）项“在货物出口后，又转入境内或者将境外同种货物转入境内循环进出口并申报出口退税的”，明确将“循环出口”的情形纳入骗取出口退税罪的范围内。

上述条款并未附加其他行为和结果要件，但骗税罪的核心在于是否高报已负税的货物金额，导致退税的金额大于实际已缴纳的税款，司法解释亦不能突破该基本法理，因此，除满足本条规定的“循环出口”的行为要件外，构成骗取出口退税罪至少还需有少报、不报进口关税、进口增值税或者其他造成国家税款损失

的行为，导致再次报关出口时申报的退税数额大于实际负税额，才能符合骗税罪构成要件。因此，除骗取出口退税罪外，“循环出口”类骗税案件通常还涉及走私、虚开专票等罪名。本案中即为典型的“循环出口”类骗税，骗税分子利用背包客少量多次将海参走私进入国内，逃避了进口关税的纳税义务，在内贸环节通过反向开具农产品增值税发票，骗取了超过出口产品负税金额的退税，造成国家税款损失。

“循环出口”类骗税案件中的常见道具为农产品、手机、智能手表等高科技产品，因为此类道具的发票易于取得，如农产品适用反向开票政策，骗税分子可以自行开具发票，高科技产品面向大量个人消费者销售，累积了大量富余发票。因此，农产品等类目进行出口报关时容易引起税务机关关注，尤其自金税四期上线以来，骗税信息甄别更加高效和精准，广大外贸企业切忌因小失大，践踏税务红线。

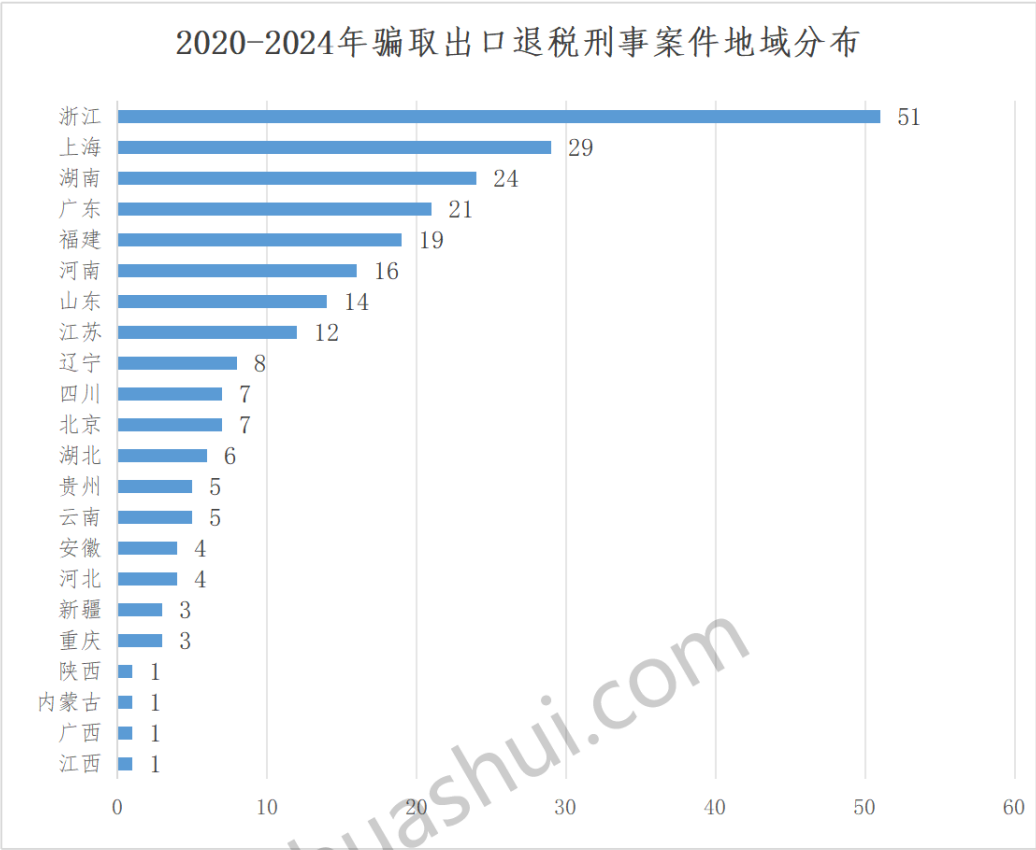
（三）骗取出口退税已决刑案观察及分析

1、骗取出口退税罪刑事案件的基本情况

在中国裁判文书网，以“骗取出口退税罪”为案由检索并筛选统计，2020—2024 年共有 242 份骗取出口退税罪刑事文书（包括判决书、裁定书）。通过观察文书的趋势发现，2020 年文书数量达到峰值，为 117 份，随后逐年减少，2021 年为 57 份，2022 年为 30 份，2023 年为 23 份，2024 年则降至 15 份。然而，这一趋势并不代表骗取出口退税罪的案件数量有所减少，案件数量下降的原因是司法审判文书公开率的大幅降低。

从各地税务局或权威报道曝光的案件来看，仍尚有大量处在侦查、检察阶段、审判阶段未作出判决的案件，表明骗税涉税风险依旧存在。此外，因骗取出口退税案件还涉及虚开增值税专用发票，有部分外贸行业相关案件以虚开增值税专用发票罪定罪。因此，外贸行业实际涉税案件远高于当前统计数量。

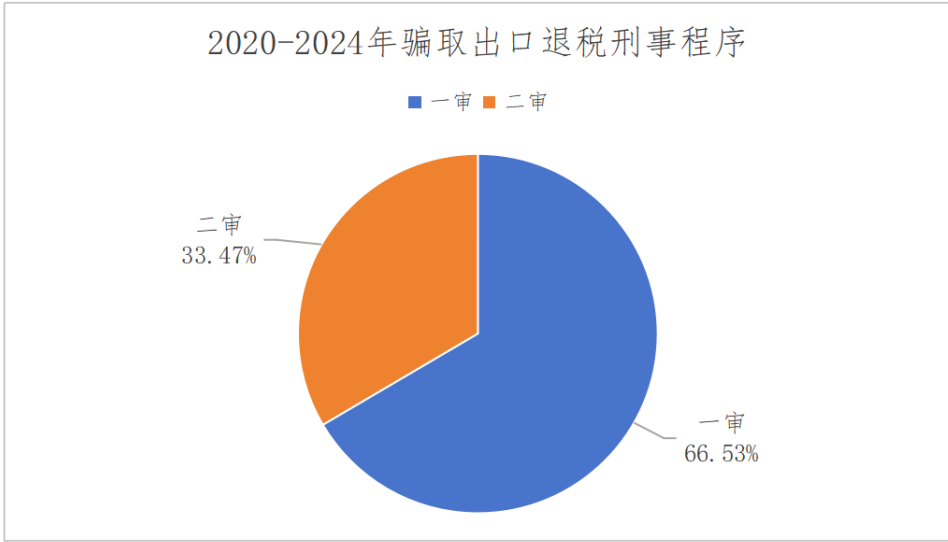
2、骗取出口退税案件地域分布情况



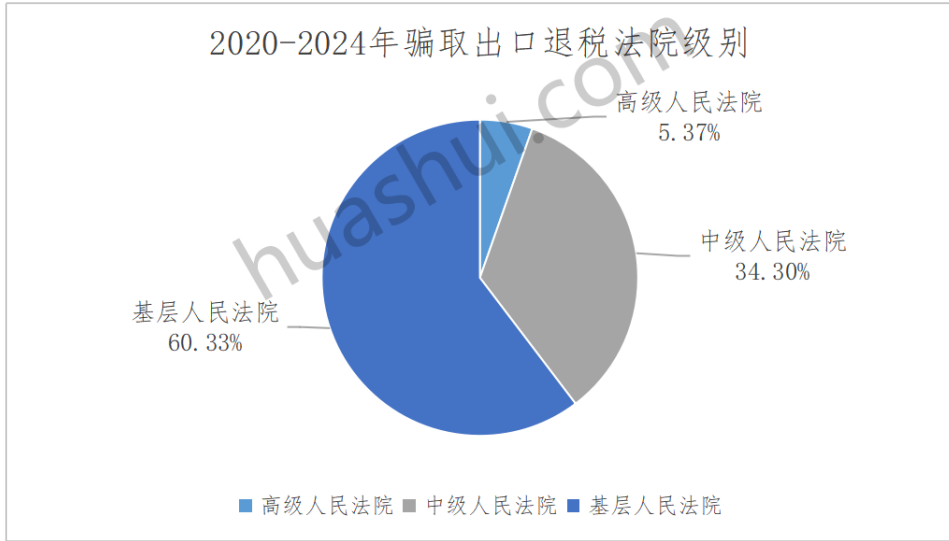
总体来看，由于外贸行业主要分布于东部经济发达地区，骗取出口退税案件也主要集中在此。以浙江省的案件数量最多，共 51 起；上海市的数量其次，有 29 起，湖南省为 24 起，位居第三。加之广东省、福建省，前五个省份的案件数量已经占到总量近 60%的比例。

根据国家统计局的各省（自治区、直辖市）货物出口总额 2024 年统计数据，出口额排名前五的省份依次为广东、江苏、浙江、上海、北京。综上数据，可以得出出口总额与骗税案件整体数量呈现正相关的结论。

3、骗取出口退税案件文书情况与程序

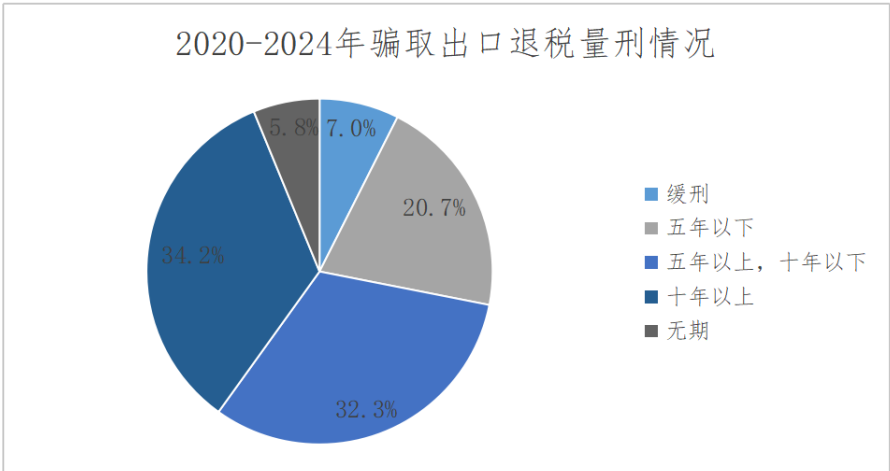


2020 年—2024 年，在 242 份骗取出口退税罪刑事司法文书中，一审案件 161 起，占比 66.53%；二审案件 81 起，占比 33.47%。



2020 年—2024 年，基层法院审理判决的案件为 146 件，占总案件数量的 60.33%，中级人民法院审理判决的案件为 83 件，占总案件数量的 34.3%，高级人民法院审理判决的案件为 13 件，占总案件数量的 5.37%。由于基层法院审理的均为一审案件，可以看出，仅有 6%的案件为中院及以上层级法院一审判决，结合中院审理一审案件的范围及骗税罪的刑期，有 6%左右的案件可能被判无期徒刑。

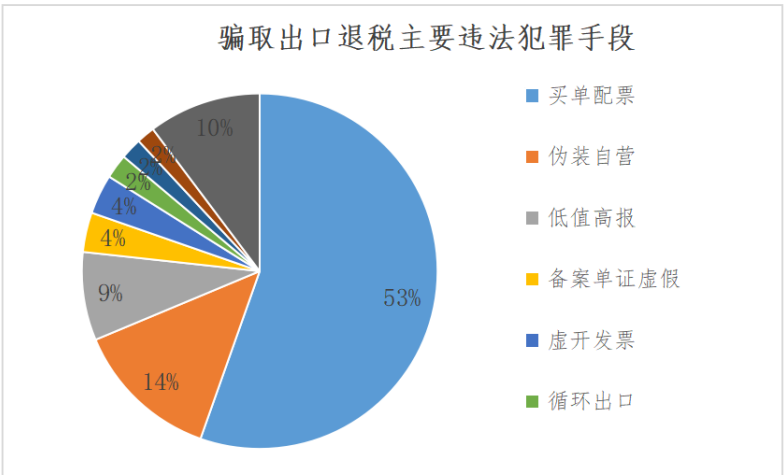
4、骗取出口退税案件量刑情况



根据《刑法》第二百零四条及《两高司法解释》，骗取国家出口退税款的数额在 500 万元以上的，面临十年以上有期徒刑乃至无期徒刑。近年随着骗取出口退税犯罪在犯罪手段、组织设置等方面的“升级”，案件所涉的骗税数额也屡创新高，导致涉案企业与责任人员面临严重的刑罚。

经统计，主犯（多个主犯的，以量刑最重的为准，下同）判处无期徒刑占 5.8%，十年以上，占比约 34.2%；主犯判处五年以上、十年以下的，占比约 32.3%；主犯判处五年以下的，占比约 20.7%；主犯判处缓刑的，占比约 7%。可以看出，犯骗取出口退税罪案件主犯被判 5 年以上刑期的占 70% 以上，刑期不可谓不重。

5、骗取出口退税罪犯罪手段



在犯罪手段方面，买单配票是最典型、最突出的违法行为，又称为借货出口，通过购买他人出口货物信息，制造虚假报关单、虚开增值税专用发票、虚假结汇

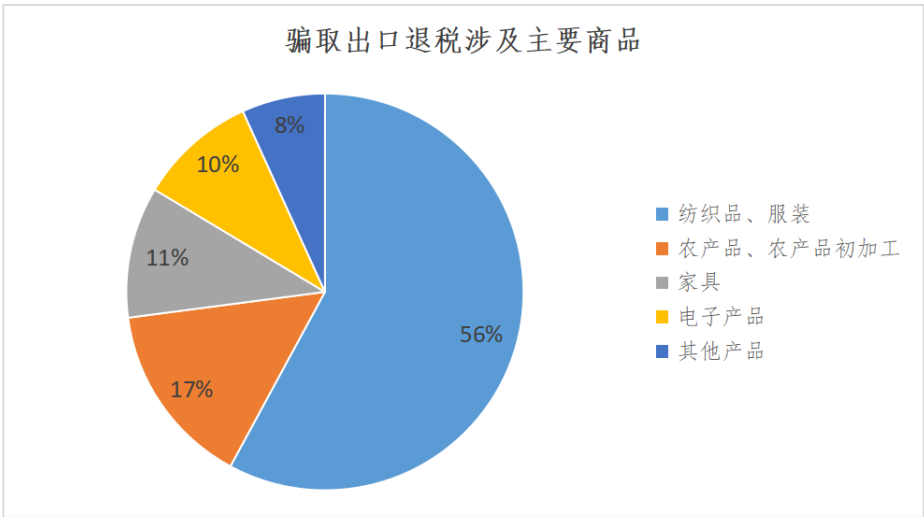
等手段假报出口。

排在第二位的是“四自三不见”“假自营、真代理”。其行为特征是外贸企业自身不掌握外商客户信息、货物信息、货物来源、生产商的信息、外汇来源以及结汇信息。货物出口的全流程由真实出口人操控，只是利用了外贸企业对外贸易、申请出口退税的资质。在这个过程中，外贸企业将取得退税款分享给真实出口人，其在整个出口业务中缺乏商业合理性，极容易被认定为骗税。

排在第三位的是采取低值高报的手段骗税，是指为骗取退税，不法分子虚增货物的价值，或者篡改货物品名以适用较高退税率的行为。主要有以下方式：将不退税的货物伪造成退税货物，例如将不退税的白银伪造成退税的含银制品；将退税率低的货物伪造成退税率高的货物；将廉价的货物假报为高价值的货物。

此外，循环出口也是骗取出口退税的常见手段，主要指的是不法分子将一批货物报关出口之后，通过走私行为将其回流到国内，然后配上虚开的发票等国内采购环节的单证，多次报关出口并申请出口退税。该种骗税行为特征是以真实货物为道具，海关查验时只做单货匹配的形式审核，难以发现疑点。因此，循环出口骗税具有较强的隐蔽性，易逃避打击，涉案税额往往较大。被循环使用的货物即为骗税“道具”，实践中主要是农产品，也有一部分案件使用的是手机等电子产品。

6、骗取出口退税罪所涉商品种类情况



编者统计了骗税案件涉案商品的种类，发现其主要集中于纺织、服装以及涉及农产品的货物。并且与税务部门出口退税审核关注电子产品、钟表、化妆品、

眼镜、箱包、服装、家具、水产品等商品形成对应。

纺织品、服装占据骗取出口退税所涉商品比例最高的原因之一是我国为鼓励纺织品服装的出口贸易，我国一直为纺织品、服装设置高出口退税率。早在 2008 年，国家将部分纺织品、服装、玩具出口退税率提高到 13%，随着市场和经济的变化，部分纺织品、服装的出口退税率一度高达 17%。尽管，目前纺织品服装的出口退税率保持在 13%，与增值税率持平，其亦处于出口退税率很高的水平。因此，不法分子据此盯上 13% 的出口退税率，使纺织品、服装成为骗税的主要商品。而农产品、高科技产品等容易成为骗税种类，主要原因在于其发票易取得，骗税手段易伪装，适宜作为骗税道具。

三、《两高司法解释》之骗取出口退税罪要点解读

（一）罪状变化：两高司法解释骗税呈现与时俱进的特点

《刑法》第二百零四条第一款规定的骗取出口退税罪比较简单，罪状描述为“以假报出口或者其他欺骗手段，骗取国家出口退税款”，司法实践对“假报出口”以及“其他欺骗手段”多有争议。因此，《2002 年骗税司法解释》列举了假报出口、其他欺骗手段以及“四自三不见骗税”的行为。

随着近年来“买单配票”“低值高报”“循环出口”等骗税手段的出现，原有的司法解释不能适应当前的打击骗税需要，因此，《两高司法解释》第七条整体对“假报出口或者其他欺骗手段”通过列举的方式予以规定，同时有较大更新。具体如下表所示：

《2002 年骗税司法解释》 法释〔2002〕30 号	《两高司法解释》 法释〔2024〕4 号
第一条 刑法第二百零四条规定的“<u>假报出口</u>”，是指以虚构已税货物出口事实为目的，具有下列情形之一的行为： （一）伪造或者签订虚假的买卖合同； （二）以伪造、变造或者其他非法	第七条 具有下列情形之一的，应当认定为刑法第二百零四条第一款规定的“<u>假报出口或者其他欺骗手段</u>”： （一）使用虚开、非法购买或者以其他非法手段取得的增值税专用发票或者其他可以用于出口退税的发票申报出口退税

手段取得出口货物报关单、出口收汇核销单、出口货物专用缴款书等有关出口退税单据、凭证； (三) 虚开、伪造、非法购买增值税专用发票或者其他可以用于出口退税的发票； (四) 其他虚构已税货物出口事实的行为。 第二条 具有下列情形之一的，应当认定为刑法第二百零四条规定的“<u>其他欺骗手段</u>”： (一) 骗取出口货物退税资格的； (二) 将未纳税或者免税货物作为已税货物出口的； (三) 虽有货物出口，但虚构该出口货物的品名、数量、单价等要素，骗取未实际纳税部分出口退税款的； (四) 以其他手段骗取出口退税款的。	的； (二) 将未负税或者免税的出口业务申报为已税的出口业务的； (三) 冒用他人出口业务申报出口退税的； (四) 虽有出口，但虚构应退税出口业务的品名、数量、单价等要素，以虚增出口退税额申报出口退税的； (五) 伪造、签订虚假的销售合同，或者以伪造、变造等非法手段取得出口报关单、运输单据等出口业务相关单据、凭证，虚构出口事实申报出口退税的； (六) 在货物出口后，又转入境内或者将境外同种货物转入境内循环进出口并申报出口退税的； (七) 虚报出口产品的功能、用途等，将不享受退税政策的产品申报为退税产品的； (八) 以其他欺骗手段骗取出口退税款的。
--	--

1、合并出口业务所需材料条款，法条设计更加科学化

将旧司法解释第一条中的“(一) 伪造或者签订虚假的买卖合同”和“(二) 以伪造、变造或者其他非法手段取得出口货物报关单、出口收汇核销单、出口货物专用缴款书等有关出口退税单据、凭证”合并规定为两高解释第七条第(五)种情形。

合同与出口报关单等单据、凭证均为出口业务的重要材料，两高解释将合同与报关单等出口退税单据、凭证条款合并，法条设计更加科学。

2、删减与目前出口退税业务不相符的规定，贴合当前办理出口退税业务

《两高司法解释》删减了有关外贸管理上已经被取消的政策内容，使得其更加符合当前出口退税实践。具体如下：

(1) 删除“出口收汇核销单、出口货物专用缴款书”。2004 年，财税〔2004〕

101 号文规定不再实行增值税税收专用缴款书管理；2012 年，国家外汇管理局公告 2012 年第 1 号取消出口收汇核销单，企业申报出口退税由“两单一票”变为“一单一票”；

（2）删除“骗取出口货物退税资格的”。《中华人民共和国对外贸易法》修订，自 2022 年 12 月 30 日起取消对外贸易经营者备案登记即外贸进出口经营权。

（3）删除“其他虚构已税货物出口事实的行为”的兜底规定。

3、新增三类常见、多发的骗税行为，满足当下严惩骗税司法实践要求

（1）新增“冒用他人出口业务申报出口退税的”。回应当下高发的“买单配票”“借货出口”“无货出口”等违法手段，此类手段的特点为出口的货物并非企业实际生产或购进，而是在他人不知情的情况下，通过购买出口信息，冒用他人名义进行虚假申报，获得出口退税。

（2）新增“在货物出口后，又转入境内或者将境外同种货物转入境内循环进出口并申报出口退税的”。回应多发“循环出口”的骗税情况。不法分子将道具货物报关出口后，通过走私的方式再回流至境内，通过签订虚假合同、发票等采购环节凭证，多次报关出口、申请退税。实践中，道具货物循环出口由于需要通过走私将货物回流到国内，因此多发生在我国陆地边境地区，通常以农产品、手机、智能手表等高科技产品为道具，海关查验时只做单货匹配的形式审核，因此此类骗税具有较强的隐蔽性，易逃避打击。

（3）新增“虚报出口产品的功能、用途等，将不享受退税政策的产品申报为退税产品的”。回应实践中持续发生的将白银等贵金属不退税货物通过简单加工成为溅射靶组件等不具有实际功能的高科技产品，采取伪报出口、增加交易环节等方式出口，再将白银等贵金属拆下来走私到国内的情况。

4、修改法条用词，表达更精准完善

《两高司法解释》将《2002 年骗税司法解释》的“（二）将未纳税或者免税货物作为已税货物出口的；”改为“（二）将未负税或者免税的出口业务申报为已税的出口业务的；”对此，最高法法官在其撰写的《理解与适用》中解释道“因享受出口退税的在出口环节不征税，不存在‘纳税’，为表达更精准，将‘未纳税’修改为‘未负税’。”

编者认为，一字之差说明“两高”认为骗税的核心之一仍在于是否骗取了超过实际已承担税负的退税款。由于增值税的抵扣特点，外贸企业在采购货物时，如实支付了含税价格，即已经承担了增值税纳税义务，据此申报退税的货物系已负税货物，满足出口退税的实质要件。实践中，供货企业因为各种原因无法开具增值税专用发票，导致外贸企业虽然实质上负担了增值稅款，但是欠缺形式要件无法取得退税款的，外贸企业通过嫁接第三方的方式开具增值税专用发票，不构成骗稅罪，因为该货物已负稅，不满足该条款的对象要件。

（二）宽严相济地提高量刑标准

《两高司法解释》在量刑情节上，虽然将旧司法解释规定的骗取出口退税款税额标准进行了提高。但是，同时也对“其他严重情节”“其他特别严重情节”进行了更为严格的规定，协同发挥金额和情节标准，在适应经济发展变化的同时，彰显打击出口退税犯罪的决心。

1、量刑数额有所提升：统一司法实践口径，有利于涉案主体

《2002 年骗稅司法解释》 法释〔2002〕30 号	《两高司法解释》 法释〔2024〕4 号
第三条 骗取国家出口退税款 5 万元以上的，为刑法第二百零四条规定的“数额较大”；骗取国家出口退税款 50 万元以上的，为刑法第二百零四条规定的“数额巨大”；骗取国家出口退税款 250 万元以上的，为刑法第二百零四条规定的“数额特别巨大”。	第八条 骗取国家出口退税款数额十万元以上、五十万元以上、五百万元以上的，应当分别认定为刑法第二百零四条第一款规定的“数额较大”“数额巨大”“数额特别巨大”。

旧司法解释下，骗取出口退税罪的入罪数额为 5 万元以上，最高刑期的数额为 250 万以上，这一标准至今已经实施 20 余年，明显与当前经济发展水平不符合。此次两高司法解释将入罪标准提升到 10 万元，与最高人民检察院、公安部发布的《关于公安机关管辖的刑事案件立案追诉标准的规定（二）》对骗稅罪立案追诉标准 10 万元的规定相一致。将最高刑期的数额标准提升至 500 万元，回应了社会提高量刑数额标准的呼声，对于涉案主体而言较为有利。

根据刑法从旧兼从轻原则，在新司法解释实施前尚未作出判决的骗稅数额在

250 万元至 500 万元的案件，将获得降档量刑机会，也有可能启动合规整改，从而使企业在成功整改的前提下能够有机会获得不起诉或缓刑判决的司法处理。

2、量刑情节趋于严格：严厉打击多次骗税行为，挽损期限提前

除数额标准外，《两高司法解释》还对量刑情节进行了细化，明确了“多次实施骗税行为”“造成国家税款重大损失”等情形。

《2002 年骗税司法解释》 法释〔2002〕30 号	《两高司法解释》 法释〔2024〕4 号
第四条 具有下列情形之一的，属于刑法第二百零四条规定的“其他严重情节”： （一）造成国家税款损失 30 万元以上并且在第一审判决宣告前无法追回的； （二）因骗取国家出口退税行为受过行政处罚，两年内又骗取国家出口退税款数额在 30 万元以上的； （三）情节严重的其他情形。	第八条 第二款 具有下列情形之一的，应当认定为刑法第二百零四条第一款规定的“其他严重情节”： （一）两年内实施虚假申报出口退税行为三次以上，且骗取国家税款三十万元以上的； （二）五年内因骗取国家出口退税受过刑事处罚或者二次以上行政处罚，又实施骗取国家出口退税行为，数额在三十万元以上的； （三）致使国家税款被骗取三十万元以上并且在提起公诉前无法追回的； （四）其他情节严重的情形。
第五条 具有下列情形之一的，属于刑法第二百零四条规定的“其他特别严重情节”： （一）造成国家税款损失 150 万元以上并且在第一审判决宣告前无法追回的； （二）因骗取国家出口退税行为受过行政处罚，两年内又骗取国家出口退税款数额在 150 万元以上的； （三）情节特别严重的其他情形。	第八条 第三款 具有下列情形之一的，应当认定为刑法第二百零四条第一款规定的“其他特别严重情节”： （一）两年内实施虚假申报出口退税行为五次以上，或者以骗取出口退税为主要业务，且骗取国家税款三百万元以上的； （二）五年内因骗取国家出口退税受过刑事处罚或者二次以上行政处罚，又实施骗取国家出口退税行为，数额在三百万元以上的； （三）致使国家税款被骗取三百万元

	以上并且在提起公诉机关前无法追回的； (四) 其他情节特别严重的情形。
--	--

首先，情节条件采用了金额加次数的标准，部分未达第八条第一款量刑数额标准的案件，在叠加次数标准后，可能面临升档的刑责，此外，司法机关认定多次骗税的或者系空壳骗税公司的，可以提档加重判刑。《两高司法解释》明确规定，两年内实施虚假申报出口退税3次以上，骗税金额在30万元以上的，适用五年以上、十年以下的刑期；两年内实施虚假申报出口退税行为五次以上，或者以骗取出口退税为主要业务，且骗取国家税款三百万元以上的，适用十年以上或者无期徒刑的刑期。而且该条不要求被告/单位已受刑事处罚或者行政处罚，意味着只要司法机关确认其具有多次骗税行为，或者系空壳骗税公司，即可提档加重。

其次，挽回国家出口退税损失的期限从一审判决前提前至提起公诉前。《两高司法解释》规定，骗税30万元以上、骗税300万元以上，不能在提起公诉前追回的即适用五年以上十年以下、十年以上或者无期徒刑的刑罚。值得注意的是，与第十一条虚开增值税专用发票罪明确规定“在提起公诉前，无法追回的税款数额达到三十万元/三百万元以上的”不同的是，骗税罪对“无法追回”所限定的数额标准不明确，可能导致司法机关要求须全部追回骗取的出口退税款，才不适用本条提高刑期的规定。

再次，曾因骗取出口退税罪受刑事处罚的，可以提档加重判刑。该规定也是此次司法解释新加入的，不但可以提档加重刑事处罚，而且可能与累犯的规定重叠。不过，司法解释规定的“五年内因骗取国家出口退税受过刑事处罚”，其中“受过”的时间节点目前并没有明确的规定，存在两种解释空间：第一种是从判决生效之日起计算，无需等待刑罚执行完毕，这是因为刑罚的执行通常存在不确定性，尤其是骗税犯罪有着高额的罚金刑；第二种理解是从刑罚执行完毕之日起计算，这一理解与累犯的规定相类似。根据《刑法》规定，累犯指的是判处有期徒刑以上刑罚的犯罪分子，在释放后5年内又犯罪并判处有期徒刑以上刑罚的。

本文认为，司法解释并没有采用累犯的概念，而是另行提出了“受过刑事处罚”的新的概念，因此应当采用第一种理解，即从判处骗取出口退税罪的判决生效之日起计算“受过刑事处罚”的5年期间。但即使如此，依然存在再犯骗取出

口退税罪行为的被告人同时受到累犯从重处理和骗税提档加重处罚的可能性。

（三）新增中介组织责任条款，适用实践中介买卖货物信息现状

近年来，实践中出现不少货代、报关等中介买卖货物信息，财税中介人员提供帮助的骗取出口退税案件。过去，司法实践对这些中介人员通常以骗取出口退税罪的帮助犯论处，但有的中介人员并不参与骗税案件全过程，仅为部分环节提供帮助，不具有明显的骗取出口退税故意，导致定罪量刑常陷入争议。对于买卖报关单证的，可以买卖国家机关证件罪实现罪责刑适应，然而，对于其他人员则无法适用此罪名，在罪名适用上同样存在漏洞。

《两高司法解释》第九条第二款新增“从事货物运输代理、报关、会计、税务、外贸综合服务等中介组织及其人员”的规定，明确“违反国家有关进出口经营规定，为他人提供虚假证明文件”的，按照刑法第二百二十九条“提供虚假证明文件罪、出具证明文件重大失实罪”处理。该条有利的方面在于，上述中介组织不必然按照骗取出口退税罪的共犯处理，做到“罪责刑相适应”，但是，对外贸综合服务企业而言，刑事责任反而可能面临增加。

外贸综合服务企业的特殊之处在于，根据《国家税务总局关于调整完善外贸综合服务企业办理出口货物退（免）税有关事项的公告》（国家税务总局公告2017年第35号）的规定，外综服必须承担较高的风险管控和出口业务真实性的审核义务，包括指定代办退税内部风控制度、对生产企业的经营情况和生产能力进行分析，审核贸易真实性、出口货物与报关单信息一致性、与生产企业生产能力匹配性等等。在《两高司法解释》第九条之前，外综服如果存在“非法提供银行账户、发票、证明或者其他方便”等行为，只是按照《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》第九十三条的规定进行处罚。但是，《两高司法解释》实施以后，如果外综服企业没有严格按照国家税务总局2017年第35号公告的规定，履行审核义务，出具的单证系虚假单证，即使不构成骗取出口退税罪的共犯，也有可能构成《刑法》第二百二十九条“提供虚假证明文件罪、出具证明文件重大失实罪”。

（四）删去“四自三不见”条款，回归刑法共同犯罪理论

《2002年骗税司法解释》第六条规定“有进出口经营权的公司、企业，明知他人意欲骗取国家出口退税款，仍违反国家有关进出口经营的规定，允许他人自

带客户、自带货源、自带汇票并自行报关，骗取国家出口退税款的，依照刑法第二百零四条第一款、第二百一十一条的规定定罪处罚。”

此条实质上是对共犯理论的一个“简化”，即客观方面直接认定“四自三不见”行为是骗取出口退税的共同行为，主观方面仅要求外贸企业“明知”行为人实施了骗税，而且这种主观上的“明知”可以通过一些简单的客观行为予以推定。一方面将共同犯罪的共犯“单独化”，即可以不按照共犯处理，直接按照单独犯罪追究出口企业的骗取出口退税责任；另一方面，可能导致部分帮助犯“主犯化”，即部分出口企业可能实施“四自三不见”行为只是提供了帮助行为，但是被作为主犯来对待，一定程度上又违背了共犯理论，导致罪责不均衡。

但“四自三不见”行为的核心，是供货企业与出口企业合作，以自营出口的名义实施代理出口的业务，而这一行为本身不是“虚构已税货物出口事实”，亦未骗取超过已负税金额的退税款，不应以骗取出口退税罪定性。

此次《两高司法解释》删去了《2002年骗税司法解释》第六条关于“四自三不见”的条款，表明了“两高”对四自三不见行为的态度，即应当按照刑法共同犯罪理论去处理，适用《两高司法解释》第十九条规定的“明知他人实施危害税收征管犯罪而仍为其提供账号、资信证明或者其他帮助的，以相应犯罪的共犯论处。”确保一些外贸企业不构成犯罪，或者提供帮助行为的外贸企业构成从犯而非主犯，符合“罪责刑相适应”的原则。

（五）《两高司法解释》骗税条款的五大遗留问题

1、主观要件删去或将导致不当扩大化打击骗税行为

《两高司法解释》相较于旧司法解释的一个突出变化是没有区分“假报出口”行为和“其他欺骗手段”，而是将两个部分融为一体规定。在这个基础上，删去了《2002年骗税司法解释》第一条规定的“假报出口”行为的主观要件“以虚构已税货物出口事实为目的”。

编者认为“假报出口”行为必须受到“虚构已税货物出口事实”的主观目的限制，原因在于《2002年骗税司法解释》及《两高司法解释》中所列举的部分行为，其主观目的并非为了“虚构已税货物出口”以骗取出口退税，而是可能受到其他客观因素的影响。例如，外贸企业在真实出口货物并已足额支付含税货款的情况下，可能因供货企业无法开具发票而从第三方代开增值税专用发票，以满

足出口退税的形式要件。在这种情况下，企业虽然使用了虚开发票，但其行为并不符合“虚构已税货物出口事实”的主观目的，其“骗取”的实际上是企业在国内已经承担的税款，并未给国家造成出口退税的损失。因此，对于这类行为，不应以骗取出口退税罪论处，而应由税务机关追究其行政责任。

当然，编者认为《两高司法解释》删去上述规定，不意味着其否认“假报出口”的核心构成要件是“虚构已税货物出口事实”，实际上，《两高司法解释》也多次提到“负税”“已税的出口业务”“虚构出口事实”等概念，只是不像《2002年骗税司法解释》一样提纲挈领、开宗明义，可能会导致个别办案机关机械适用司法解释条款，将没有造成国家出口退税损失的业务认定为骗税罪。

2、未明确货物完税状态的判别标准或将导致各方主体责任难以区分

前已述及，出口退税的核心在于“已负税货物真实出口”，但究竟采取何种方式判断企业是否完税，缺少明确判断标准，或将导致外贸企业与供货企业的责任难以区分。例如，外贸企业向生产企业支付了含税价款，但由于生产企业原因未将该笔增值税款上交国库，此时货物是否属于完税状态并不明确，若简单以未上交税款为由认定外贸企业未完税，显然违反责任自负原则。再比如，外贸企业在采购货物时，如实支付了含税价格，而供货企业因为各种原因无法开具增值税专用发票的，货物是否属于已负税不明确，外贸企业是否可以申请出口退税，如果不能申请退税，瑕疵发票造成的损失如何处理等问题亦未得到解答。

3、“冒用他人出口业务”中“冒用”概念未明确，或导致民事商业安排被否定

两高司法解释新增“冒用他人出口业务申报出口退税”一项骗税行为，但“冒用”是何含义未予以明确。该规定主要规制“买单配票”这类行为，即骗税分子与非法报关行、货代公司勾结，让报关行、货代公司提供出口不退税的货物信息，伪造成骗税分子自己的货物，配上虚开的增值税专用发票等单证出口并申报退税。

在上述情形下，真实出口的货主不知道自己的货物信息被非法中介出售并用于申报退税，因此符合“冒用”的情形。但是实践中，还存在一些供货方与出口方合作出口、代理出口的情形，但这些供货方与出口方达成了意思表示的一致，进行的民事交易安排，不属于“冒用”。但因两高司法解释没有明确界定“冒用”的概念，可能存在扩大解释“冒用”一词的危险，将供货方和出口方的商业交易安排认定为“冒用”。

4、将高报数额的结果要件改为行为要件或导致行为人承担不当的刑责

《两高司法解释》将《2002 年骗税司法解释》的“（三）虽有货物出口，但虚构该出口货物的品名、数量、单价等要素，骗取未实际纳税部分出口退税款的；”改为“（四）虽有出口，但虚构应退税出口业务的品名、数量、单价等要素，以虚增出口退税额申报出口退税的；”

两高司法解释没有沿用旧司法解释只对“骗取未纳税部分”追究骗税刑事责任的规定，而是将结果要件改为行为要件，只规定“虚增出口退税额”这一骗税手段，但仅有“低值高报”情节不等于骗税，此条可能导致货物虽然偏离合理价格但企业如实负担了税款的部分也被认定为骗税数额，导致行为人承担不当的刑责。

根据《财政部 国家税务总局〈关于出口货物劳务增值税和消费税政策〉的通知》（财税 2012 年 39 号文）规定，当期应退税额以当期期末留抵税额和当期免抵退税额中的低值为准。可以看出，出口退税并非税收优惠政策，其以已缴纳的增值税额（进项税额）为上限，不能超过已缴纳的增值税额。因此，在内贸环节如实际承担了增值税纳税义务的情况下，企业仅高报货值客观上并不能获得更多的退税款，不宜定性为骗取出口退税罪。

5、循环进出口骗税的规定模糊，未必构成骗税

《两高司法解释》将循环出口规定为一类骗税行为，即“在货物出口后，又转入境内或者将境外同种货物转入境内循环进出口并申报出口退税的”。从法条来看，该条同样只规定了行为要件，未明确要求实际骗取退税的结果。但前已述及，判断行为是否构成骗税罪的核心在于是否高报已负税的货物金额，导致退税的金额大于实际已缴纳税款的结果，而非单纯的循环出口行为。

在合规履行进出口报关手续的情况下，单纯的循环出口并不会危害税收征管也不会造成国家税款损失，不管循环出口的目的为何，均属于纳税人的自治范畴，公权力不应过分介入。因此除满足本条规定的“循环出口”的行为要件外，至少还需有少报、不报进口关税、进口增值税或者其他造成国家税款损失的行为，导致再次报关出口时申报的退税数额大于实际负税额，才能符合骗税罪构成要件。因此，该条仅将循环出口行为写入骗税罪的构成要件一定程度上会混淆骗取出口退税罪的核心，造成部分未造成税款损失结果的行为被纳入犯罪圈。

四、外贸行业六大常见税务风险点

（一）备案单证不符或虚假的风险

外贸出口退税的申报，分为两个部分，即申报退税环节和单证备案环节。其中，外贸企业一般均重视申报退税的有关单证资料，例如报关单、发票、合同、结汇资料等，但是对于备案单证例如国内运输单证、国际运输单证、合同等不够重视，审查不严格。许多外贸企业认为，只要取得了有关单证，往备案单证的文件夹一放，就算是履行了备案义务。应当注意到的是，外贸企业因为备案单证不合规导致无法取得出口退税、适用优惠征税政策的并不在少数，受到处罚、涉嫌骗取出口退税的也不少见。

1、备案单证不符合规定的法律风险

外贸出口业务具有复杂性，包括境内采购、国内运输、港口作业、报关、装柜、国际运输等一连串业务。即使是常年在外贸领域深耕的大型出口企业，也无法做到全流程的把控。同时，其中许多备案单证也不是外贸企业能够一手取得原始单证的资料，例如报关单等需要通过报关公司或者货代公司传递；由外商负责国际运输的海运提单、陆运合同等需要通过外商传递；由国内供货企业负责运输至港口的，国内运输合同、发票需要通过供货企业传递。总之，大量的出口备案单证从不同主体处通过拍照、扫描、传真等方式传递给外贸企业，单证不匹配甚至虚假的风险也就暗藏在其中。

出口企业单证备案若不符合规定，一方面可能适用免税政策。根据《国家税务总局关于〈出口货物劳务增值税和消费税管理办法〉有关问题的公告》（国家税务总局公告 2013 年第 12 号）文件规定：“出口企业或其他单位未按规定进行单证备案（因出口货物的成交方式特性，企业没有有关备案单证的情况除外）的出口货物，不得申报退（免）税，适用免税政策。已申报退（免）税的，应用负数申报冲减原申报。”

另一方面，出口企业还可能会面临行政处罚的风险。根据《国家税务总局关于出口货物劳务增值税和消费税有关问题的公告》（国家税务总局公告 2012 年第 24 号）的规定，“出口企业和其他单位有下列行为之一的，主管税务机关应当按照《税收征管法》第六十条规定予以处罚：未按规定设置、使用和保管有关出

口货物退（免）税账簿、凭证、资料的；未按规定装订、存放和保管备案单证的。”

2、备案单证虚假的法律风险

编者总结实践中的办案经验，归纳了如下几条备案单证出现虚假的可能性。一是由外商负责国际货运环节的时候，可能存在篡改海运提单或者陆运资料的情况，例如外商基于成本考虑选择了拼箱出口，但是不愿意支付额外费用让船公司签发提单分单，有的则是船公司不同意签发分单；又如有的外商为了规避本国的进口限制，篡改提单上的发货地、原产地等。二是国内供货企业负责运输环节的，可能基于成本考虑，选择了不能开票的个人司机运输，然后提供了虚开的运输发票，伪造的运输合同。三是在“假自营真代理”业务中，报关企业、货代公司存在与真实出口人串通，提供了虚假的报关信息等。

业务开展过程中，有的外贸企业疏于对这些传递来的备案单证的真实性、匹配性进行审核；有的外贸企业尽管进行了审核，但是由于外贸企业无从得知业务开展的原始状态，即使出现了外商、供货企业、报关公司、货代公司舞弊的情况，外贸企业也无法核实单证的真实性。若出口企业单证备案被认定虚假，可能面临被暂缓办理退税、追缴退税款，视同内销、行政处罚等风险。被查实偷骗税的，还可能面临骗税的刑事风险。

（1）暂缓办理退税的风险。根据《国家税务总局关于出口货物劳务增值税和消费税管理办法有关问题的公告》（国家税务总局公告 2013 年第 12 号）的规定：“主管税务机关发现出口企业或其他单位购进出口的货物劳务存在财税（2012）39 号文件第七条第（一）项第 4 目、第 5 目和第 7 目情形之一的，该批出口货物劳务的出口货物报关单上所载明的其他货物，主管税务机关须排除骗税疑点后，方能办理退（免）税”。财税（2012）39 号文件第七条第（一）项第 4 目指的就是，出口企业或其他单位提供虚假备案单证的货物的情况。

（2）追缴税款，适用内销政策的风险。根据《财政部 国家税务总局关于出口货物劳务增值税和消费税政策的通知》（财税〔2012〕39 号）的规定，出口企业或其他单位提供虚假备案单证的货物，不适用增值税退（免）税和免税政策，视同内销货物征税的其他规定征收增值税。

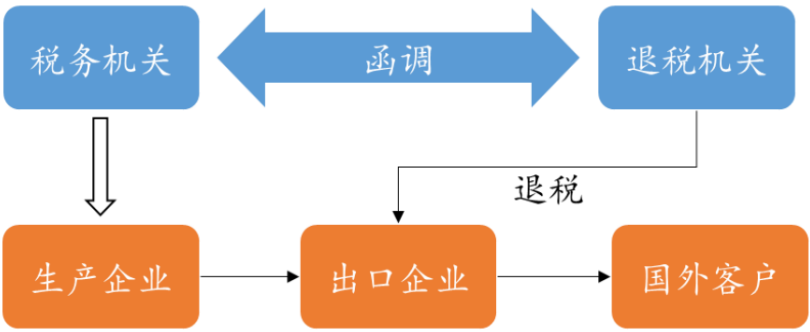
（3）行政处罚的风险。根据《国家税务总局关于出口货物劳务增值税和消费税有关问题的公告》（国家税务总局公告 2012 年第 24 号）的规定，“出口企

业提供虚假备案单证的，主管税务机关应按照《税收征收管理法》第七十条的规定处罚”，即“纳税人、扣缴义务人逃避、拒绝或者以其他方式阻挠税务机关检查的，由税务机关责令改正，可以处一万元以下的罚款；情节严重的，处一万元以上五万元以下的罚款”。如果主管税务机关根据虚假备案单证查明构成骗取出口退税的，根据《税收征管法》第六十六条的规定，处骗取税款一倍以上五倍以下的罚款，并停止出口退税权。

（4）刑事制裁的风险。根据《两高司法解释》第七条第（五）项之规定，“伪造、签订虚假的销售合同，或者以伪造、变造等非法手段取得出口报关单、运输单据等出口业务相关单据、凭证，虚构出口事实申报出口退税的”，属于骗取出口退税的手段之一。其中，首次将“运输单据”这一出口备案单证明确列入了司法解释，并将原 2002 年骗税司法解释的“出口退税单证”扩大为“出口业务相关单据凭证”，意在打击近年来日益增多的通过虚假备案单证，虚构出口事实骗取出口退税的行为。

（二）“函调”生产企业存在疑点的风险

出口函调指的是审核退税的税务机关，需要对有疑点的出口货物的真实性进行审核，通过函调的方式请求上游生产企业的主管税务机关对企业的货物生产、运输、交易等环节进行调查并复函。



根据《全国税务机关出口退（免）税管理工作规范（2.0 版）》（税总发〔2018〕48 号）的规定，复函地税务机关通过对生产企业予以核查后，作出如下处理：

（1）业务正常的，复函“正常业务”。退税地税务机关收到正常业务复函的，综合其他核查情况，可以按照规定办理出口退（免）税。

（2）复函地税务机关难以在 60 日内办理完成核查，复函“经核查尚未处理完毕”。退税地税务机关暂不办理出口退（免）税，待复函地税务机关再次复函

后，视复函情况处理。

（3）业务存在涉税违法犯罪的，复函“存在不予退（免）税的情形”的。退税地退税机关对复函所涉及的出口业务，未办理退（免）税的不得办理；已办理退（免）税的，参照本规范第五十五条的要求追回已退（免）税款；属于按照规定适用增值税征税政策的，应视同内销征税；属于涉嫌骗税的，依法追究行政、刑事责任。

（4）业务存在涉税违法犯罪疑点的，复函“暂缓办理退（免）税”。退税地税务机关暂不办理出口退（免）税。已办理的，可按照所涉及的退税额对该企业其他已审核通过的应退税款暂缓办理出口退（免）税，无其他应退税款或应退税款小于所涉及退税额的，可由出口企业提供差额部分的担保。待核实排除相应疑点后，方可办理退（免）税或解除担保。发现确有涉税违法犯罪的，依法处理。

实践中，如果生产企业不配合、注销关停、走逃失联，可能导致外贸企业被长期暂缓退税或者不予退税；生产企业涉嫌虚开的，还可能传导行政、刑事的风险。若在函调过程中发现涉嫌虚开犯罪等真实性问题的，不仅暂缓办理退（免）税，必要时，退税机关还会移送线索给同级税务稽查部门，开展立案检查，或将引发刑事风险。

（三）“四自三不见”“假自营、真代理”业务模式的风险

国家税务总局最早将“客商”或中间人自带客户、自带货源、自带汇票、自行报关；出口企业不见出口产品、不见供货货主、不见外商，归纳为“四自三不见”，后又将该行为总结为“假自营、真代理”，即外贸企业提供出口退税资质，以自营名义出口货物并申请退税，但实际上与实际出口企业建立了代理出口关系，外贸企业未参与出口业务，也不承担外贸出口的责任，退税款退还给实际出口方。但在出口退税领域，税收征管理念是“谁出口，谁收汇；谁退税，谁负责”。因“四自三不见”“假自营、真代理”业务模式的参与主体的法律地位不明晰，多与骗税犯罪相关，被国家严厉禁止。

若采用“四自三不见”“假自营、真代理”业务模式申报退（免）税的，或将面临如下法律风险：

（1）追缴退税款的风险。根据《国家税务总局 商务部关于进一步规范外贸出口经营秩序切实加强出口货物退（免）税管理的通知》（国税发〔2006〕24

号)第三条规定,出口企业凡从事“假自营、真代理”业务并申报退(免)税的,一经发现,该业务已退(免)税款予以追回,未退(免)税款不再办理。

(2) 视同内销征税的风险。除了不得办理退(免)税,根据《财政部 国家税务总局关于出口货物劳务增值税和消费税政策的通知》(财税〔2012〕39号)的规定,出口企业实施“假自营、真代理”的业务,还要适用增值税征税政策,也就是需要视同内销缴纳出口货物的增值税销项税。对于出口企业而言,在“假自营、真代理”的业务中本身只赚取微薄的代理费用,取得的出口退税款均分享给实际出口人,因此一旦受到税务稽查,将面临巨额的补税义务。

(3) 行政处罚的风险。根据《国家税务总局、商务部关于进一步规范外贸出口经营秩序切实加强出口货物退(免)税管理的通知》(国税发〔2006〕24号)第三条规定,采取“假自营、真代理”模式申请申报退(免)税,骗取出口退税款的,由税务机关追缴其骗取的退税款,并处骗取退税款一倍以上五倍以下罚款;并由省级以上(含省级)税务机关批准,停止其半年以上出口退税权。在停止出口退税权期间,对该企业自营、委托或代理出口的货物,一律不予办理出口退(免)税。根据《税收征管法》第六十六条的规定,以假报出口或者其他欺骗手段,骗取国家出口退税款的,由税务机关追缴其骗取的退税款,并处骗取税款一倍以上五倍以下的罚款;构成犯罪的,依法追究刑事责任。对骗取国家出口退税款的,税务机关可以在规定期间内停止为其办理出口退税。

(4) 刑事制裁的风险。根据《最高人民法院关于审理骗取出口退税刑事案件具体应用法律若干问题的解释》法释〔2002〕30号第六条规定,“有进出口经营权的公司、企业,明知他人意欲骗取国家出口退税款,仍违反国家有关进出口经营的规定,允许他人自带客户、自带货源、自带汇票并自行报关,骗取国家出口退税款的,依照刑法第二百零四条第一款、第二百一十一条的规定定罪处罚。”

(四) 增值税专用发票异常或虚开的风险

《国家税务总局关于走逃(失联)企业开具增值税专用发票认定处理有关问题的公告》(国家税务总局公告2016年第76号)及《国家税务总局关于异常增值税扣税凭证管理等有关事项的公告》(国家税务总局公告2019年第38号)规定了增值税专用发票异常的情况。若增值税进项发票被认定为异常,或将面临如

下风险：

（1）暂不允许办理出口退税：未申报出口退税或者已申报但尚未办理出口退税的，除另有规定外，暂不允许办理出口退税。

（2）进项税额转出处理、追回已退税款：适用增值税免抵退税办法的纳税人已经办理出口退税的，应根据列入异常凭证范围的增值税专用发票上注明的增值税额作进项税额转出处理；适用增值税免退税办法的纳税人已经办理出口退税的，税务机关应按照现行规定对列入异常凭证范围的增值税专用发票对应的已退税款追回。

此外，增值税专用发票若被定性为虚开，所面临的风险极高。这是因为，通常情况下，虚开增值税专用发票是骗取出口退税的上游违法行为，骗税分子实施出口骗税往往需要先取得虚开的增值税专用发票，虚开增值税专用发票是骗取出口退税的常用手段之一，所以查处虚开是实现骗税行为全链条打击的重要环节。而如果供货企业涉嫌虚开，在尚未查清时，出口企业的相关业务或将面临被暂缓、暂扣退税款及被要求提供担保的不利后果。

（五）现金结汇、非法购买外汇引致虚开骗税质疑

编者观察到，在我国一些陆运口岸通关便利，境内外交流十分密切的地区，例如新疆、云南等边境，口岸外的外商（边民）一般都会掌握大量人民币。而且，由于陆运口岸临近的国家经济实力差，汇率变化频繁，汇兑风险很高。一些外商明确提出，如果用正常的外币兑换人民币流程，很有可能遭遇汇率波动从而亏损。因此，这些外商多会直接用人民币结算。甚至是人民币现金结算。然而，这种现金交易方式往往导致企业无法提供正规的收汇凭证，从而影响其出口退税的申报。为了满足出口退税的申报要求，一些企业选择通过地下钱庄等非法渠道买汇。

目前，央行、外汇管理局联合多部门，对走私、洗钱、电信诈骗等案件进行严厉打击，打掉了一批地下钱庄。在打击这些地下钱庄的时候，就会查处一批非法购买外汇的企业，其中就会涉及骗取出口退税的案件，相关线索被推送至税务部门。一般而言，税务机关的调查过程中，如果发现企业的资金流与发票信息不一致，或者存在资金回流的情况，就可能将企业认定为虚开增值税专用发票，若对象为外贸企业，则往往会先入为主地怀疑货物出口事实的真实性，从而引发对退税行为的质疑。除了面临买卖外汇在行政层面的处罚外，很可能面临虚开增值

税专用发票罪或骗取出口退税罪的刑事风险。

（六）合作出口证据薄弱，司法机关不认可合作出口事实

在合作出口案件中，争议的核心往往不在于法律适用，而在于事实定性。尽管大多数税务机关和司法机关认可合作出口本身不属于骗税行为，但对于如何界定合作出口以及双方是否真正达成了合作出口的共识，却存在分歧。一方面，合作双方常常依据当地的商业习惯达成合作，而未签署任何书面形式的买卖合同或合作协议，这导致缺乏证明合作关系的客观证据。另一方面，当涉案主体被稽查时，税务机关和公安机关在询问合作对象的过程中，合作方可能出于自保等考虑，不愿承认实际存在的合作关系。这种情况下，合作出口的证据显得尤为薄弱，司法机关因而难以认可合作出口的事实。

五、外贸行业四大风险高发领域

（一）白银等贵金属制品出口领域骗税集中

根据《财政部、国家税务总局关于调整纺织品服装等部分商品出口退税率的公告》（财税〔2008〕111号）的规定，自2008年8月1日起，我国取消了对白银的出口退税。然而，为了鼓励国内高端制造业的发展，对于以白银为原料，经过加工制成的烟嘴、电路零件、盘子、银制导线、高性能导线等白银制品的出口，仍然可以申请出口退税。在此政策背景下，一些不法分子利用政策差异，通过简单加工白银后出口，并将商品回炉成纯银上市销售，实质上骗取国家出口退税款。

为有效堵塞这一政策漏洞，国家税务总局发布《关于出口货物劳务增值税和消费税政策的通知》（财税〔2012〕39号），规定如果出口商品原材料成本的80%以上为通知附件所列原材料，则应按照成本占比最高的原材料的增值税、消费税政策执行，而银作为附件所列原材料，其退税率为0。然而，犯罪分子转而使用单位价值较高的“钯”等原材料与银一同作为商品原材料，将银的成本控制在80%以内，从而逃避财税〔2012〕39号文的监管。对此，财政部、国家税务总局出台《关于以贵金属和宝石为主要原材料的货物出口退税政策的通知》（财税〔2014〕98号），将“钯”等原材料也纳入前述原材料范围。

尽管如此，在贵金属领域退税与骗税的博弈仍未停止。为符合 80% 这一比例的要求，涉案人员通过配置白银与其他材料，将白银成本降低至银制品成本 80% 以下，进而骗取出口退税的案件仍然层出不穷。为此，税务机关对于白银等贵金属制品出口的审核尤为慎重，重点审查白银制品的功能及市场需求情况、交易流程中的结算方式、白银制品的最终流向等。一旦进出口企业在这些要点上存在不合理情况，将面临构成骗税被追究刑事责任的风险。

（二）农产品出口领域虚开、骗税相互牵连

由于循环骗税是以真实货物为道具，海关查验时只做形式审核，很难发现问题，因而循环出口骗税被不法分子认为是高效、隐蔽、易逃避打击的有效方式。实践中，不法分子常使用农产品作为骗税道具，一是农产品收购发票申领方便，只需按照企业申领发票的一般流程，提交营业执照、经办人身份证、《企业申请购买收购发票审批表》等一般材料即可；二是开具与抵扣方便，农产品收购发票可自开自抵，将证明交易真实性的材料留存备查即可，虚构农户身份信息、自产自销证明相对简单；三是交易链条短，避免由于交易链某一环节被认定虚开而受到牵连。

但近年来，相关部门将农产品收购发票作为管理重点，涉农产品的骗税案件逐年上涨。在“两高”发布危害税收征管刑事案件司法解释的新闻发布会上，最高检法律政策研究室副主任余双彪指出，农产品等行业仍是虚开骗税犯罪高发领域，针对这一问题，最高检会同公安部等部门联合制发《办理利用农产品出口骗税犯罪案件联席会议纪要》，加大打击力度。

利用虚构农产品收购交易从而实现骗取出口退税的主要交易模式有两大类，第一大类为出口企业自行虚构农产品收购交易，自行虚开农产品收购发票，进行假出口、骗税。对生产企业而言，实践中常见从中介、散户、代买收购农产品，填列中介信息而非原农户信息，或者为避免跨省开具农产品发票而填列非实际出售人的信息，若企业没有保留可以证明收购真实性的其他证据，农产品收购发票将被认定为虚开。

第二类则是具有出口经营权的外贸企业本身不直接虚构农产品收购交易，而是通过他人为自己虚开的增值税专用发票，虚构出口交易，骗取出口退税。对于外贸企业而言，由于需要嫁接内贸企业，因此外贸模式的风险相较于普通生产企

业违规填开收购发票的风险外，还有内外贸企业之间无真实交易的风险。

外贸模式下，尽管发票流向为“农户—内贸企业—外贸企业”，但部分外贸企业为简便操作，往往直接由外贸企业直接向农户支付货款，货物也直接运输至外贸企业处，内外贸企业之间也没有任何买卖合同，造成三流不一致。因此，内贸企业的收购行为可能由于交易主体不真实被认定为进项虚开，而内外贸企业的交易也可能因为三流不一致而被认定为虚开。

此外，但内贸公司进项虚开，亦升级成外贸公司的骗税风险。根据《两高司法解释》第七条规定，使用虚开、非法购买或者以其他非法手段取得的增值税专用发票或者其他可以用于出口退税的发票申报出口退税的，应当认定为刑法第二百零四条第一款规定的“假报出口或者其他欺骗手段”。通常理解，这里所称的虚开发票应当是出口企业直接取得的、用于申报出口退税的发票，例如生产企业直接取得的农产品收购发票，外贸企业直接取得的增值税专用发票。但是，在外贸企业架设内贸企业的模式下，有部分案例中的内外贸企业三流一致，外贸企业获取的进项发票无瑕疵，但内贸企业由于监管不严格、农产品采购天然存在困难，导致农产品采购发票进项不合规。这时由于内外贸企业实际控制人往往一致，税务机关倾向于将内外贸企业看成一个整体，即使外贸企业进项和申报出口退税的环节符合规定，也可能被认定为通过控制内贸企业开具虚假农产品收购发票，进行骗税。

（三）纺织服装品高出口退税率，已成为骗税“重灾区”

为了鼓励纺织品服装的出口贸易，我国在纺织品服装行业给予了高出口退税率的政策支持。这一政策虽然在促进出口贸易方面发挥了积极作用，但也导致了纺织品服装领域成为骗税的高发区。近年来，骗税案件频发，且呈现出规模大、金额高、链条长、波及多省市的特点，呈现出全链条化的特点。

利用纺织品、服装骗取出口退税的主要模式有以下两种：

1. “以次充好”“低值高报”：不法分子通过伪装和包装，将不能退税的商品伪造成可以退税的商品，将价值低的残次品伪造成高价值的商品，抬高商品的价格，获取虚假出口额。由于生产工艺、采购来源在海关环节难以核查，具有较强的欺骗性。

2. “买单配票”模式：不法分子通过购买他人出口货物信息，制造虚假报关

单、虚开增值税专用发票、虚假结汇等手段假报出口，骗取出口退税。这种模式利用了出口退税政策的漏洞，通过虚构交易流程，制造虚假的出口记录，从而骗取国家退税款。

近年来，税务机关通过高新技术手段，利用税收大数据，在打击骗税领域已经取得了良好的成效。例如，出口企业如果其出口额产生爆发性的增长，且货物单一、属于风险商品，就会引起税务系统的预警，启动税务检查。目前，有的税务机关已经对“出口额增长率”“异地报关”“异地进货比率”“收汇结汇状态”和“运输、仓储费用”等多项数据指标开展监控和预警，从而及时防范和遏制骗税行为。

（四）高科技领域走私+骗税并发

此前，骗税分子的骗税道具集中在白银等贵金属或者农产品，而如今将低价值货物包装成手机、芯片等“高科技产品”骗取出口退税的案例越来越多，已然成为出口退税领域的新趋势。究其原因有四：

1、利用知识产权易逃避海关对“低值高报”的查处

对于生产企业而言，退税计税依据通常是出口货物的实际离岸价（FOB），也就意味着实际离岸价越高，理论上退税额越高；对于外贸企业而言，退税的计税依据则为进项增值税专用发票，取得的发票金额越高，退税额越高。基于此，部分骗税分子会在内贸环节利用虚开发票等手段，通过多手交易抬高商品的价格，从而提高生产企业货物出口的价格或者提高外贸企业采购货物的价格，以获得更大的骗税收益。

但是，海关部门在审查货物出口时，会对货物的价值进行审核，以排查是否存在“窜码报关”“低值高报”等违法行为。货物的价值在一定时期内通常是比较稳定的，即使存在市场价格波动，也很难出现高出市场平均价格几十倍、几百倍的情况，因此在通关检查时，海关会将价格作为发现骗税案件的重要抓手。一般来说，同质且商品附加值较低的货物的价格通常较低且浮动不大，海关对价格是否合理的判断更加简单且确定；而产品特异性越强，附加值越高的货物，越难找到同类商品的合理价格，其合理价格一定程度上取决于海关对价格的主观判断。“高科技产品”通常属于后者，且大多数高科技产品有专利权加持，海关难以对专利价值进行准确评估，难以查明“低值高报”情况。

2、高科技产品可享受出口退税和税收优惠，增加了骗税的获益空间

除了出口退税，出口软件等高科技产品还可享受即征即退政策，增加犯罪分子的获益。即征即退，是由税务机关先足额征收增值税，再将已征的全部或部分增值税税款退还给纳税人的政策。对软件企业而言，销售其自行开发生产的软件产品，按 13% 税率征收增值税后，可按其增值税实际税负超过 3% 的部分实行即征即退政策。除利用即征即退的税收政策外，也有部分软件企业设立在税收洼地，依靠骗取地方财政返还获得违法利益。

3、高科技产品易与贵金属结合，利用退税政策差异

贵金属一直属于国家限制出口的货物。从 2007 年开始，国家对于贵金属出口的退税政策逐步收紧，之后，财政部、国家税务总局一系列文件相继取消了白银、黄金、铂金、钯等贵金属的出口退税。与此同时，对于经过深加工制作的电路零件等贵金属制品，却仍然能够享受出口退税政策。在此政策差异下，以白银、黄金等贵金属为主要原料，经过简单加工的出口商品的出口额增长异常，实质上就是利用了政策差异骗取国家出口退税款。当前，贵金属与贵金属制品退税政策差异依然存在，骗税分子借此差异，将贵金属伪装成高科技产品申报出口骗取出口退税的案件依旧时常发生。

4、电脑、手机等科技产品富余票多，容易被用于虚开骗税

由于电脑、手机等高科技产品有相当一部分面向自然人消费者销售，而自然人通常没有索要发票的习惯，因此在产品链条上累积了大量富裕票，使得骗税分子极易获取发票，从而产生大量利用高科技产品虚开骗税的案件。此类案件通常属于发票导向案件，即企业首先获得了大量虚开的进项发票，然后通过买单配票等手段制作退税材料，骗取出口退税。

六、外贸行业涉税风险五大成因探析

（一）巨额经济利益驱使犯罪

经济利益是骗取出口退税案件多发的深层次原因。在骗取出口退税的案件中，涉案金额通常高达数十万甚至数千万，而犯罪分子在作案过程中用于伪造或购买单证、发票以及打通关节的费用则远低于其通过骗取出口退税所获得的经济利益。

特别是在无货虚报的情况下，只需借用境外资金进行过账，便能轻易牟取巨额暴利。在高额经济利益的诱惑下，不法分子不惜以身试法，结成骗税组织或团伙，形成产业化、链条式的骗取出口退税模式。这种行为不仅扰乱了正常的经济秩序，还对国家税收造成了严重损失，因此税务机关对此类行为始终保持高压打击态势。

（二）增值税制度不健全、退税管理机制不完善

在当前的税收实践中，存在多种可用于抵扣增值税的凭证，除了增值税专用发票外，还包括海关进口增值税专用缴款书、农产品收购发票等。这种多元化的抵扣凭证体系为不法分子提供了可乘之机，尤其是可以自开自抵的农产品收购发票已经成为虚开骗税的高发风险。此外，小规模纳税人和个人在购买货物时无需索取增值税发票，导致市场上存在大量未被使用的“沉淀票”，为增值税专用发票的虚开提供了便利条件，从而为骗取出口退税创造了条件。

在出口退税管理方面，现有的管理机制与外贸出口的现状存在不适应之处。出口退税审核管理模式相对滞后，难以及时准确地识别和防范骗税行为。同时，对出口企业的征退税管理存在脱节现象，信息传递不畅，税务机关、海关、外汇管理等部门之间的信息共享机制尚不完善，使得监管部门难以全面掌握企业的出口业务情况，增加了骗税风险。此外，行政机关在查处出口骗税行为时受到执法手段和权限的限制，查处力度不足，难以形成有效的震慑。出口骗税风险监控机制也不健全，缺乏对骗税行为的预警和防范措施，使得不法分子有机可乘，进一步加剧了骗取出口退税案件的发生。

（三）地下钱庄等灰产为骗税提供犯罪便利

地下钱庄的违法犯罪活动严重扰乱了我国的经济金融秩序，一直是外汇管理部门和公安部门重点打击的对象。在外贸领域，地下钱庄等灰产为骗税等违法犯罪活动提供了便利。

根据税法的相关规定，申报出口退税的核心要素包括外汇结汇资料、出口报关单和增值税专用发票等。因此，虚假申报出口并随后通过地下钱庄买汇、配票成为实践中骗税出口退税的常见手段。骗税违法犯罪活动对大量外汇的需求，刺激了非法买卖外汇等违法行为的发生。反过来，非法买卖外汇活动又为骗税违法犯罪提供了资金支持和便利条件，助长了骗税违法犯罪的势头。这种双向的催化

作用使得地下钱庄与骗税行为相互促进，共同破坏了正常的经济秩序和税收制度。

（四）出口企业及相关责任人员税法意识淡薄

一方面，出口退税相关法律法规更新频繁，涉及的制度众多且复杂。许多企业人员对老政策的理解不够透彻，缺乏持续学习的动力，未能及时掌握新政策的变化，这使得企业在申报出口退税时容易出现不规范操作，从而卷入退税风险之中。另一方面，部分企业及相关人员在利益诱惑下，税法意识进一步被蒙蔽，容易被不法分子利用，成为骗税行为的工具。他们可能为骗税分子提供虚假报关单证或虚开发票，甚至被犯罪分子利用作为退税申报主体，掩饰骗税行为，骗取出口退税款。这种税法意识的淡薄不仅使企业面临法律风险，还可能对整个出口退税制度的公平性和有效性造成损害。

（五）多部门联合打击骗税力度持续加码、杀伤力扩大

自 2018 年以来，国家税务总局、公安部、海关总署及人民银行四部门对打击骗取出口退税违法犯罪开展两年行动。从前述骗税刑事案件数据也可看出，2018 年、2019 年骗税刑事案件数量激增。2020 年 12 月，四部门将该行动延长至 2021 年 6 月底。2021 年 10 月国家税务总局等六部门联合召开常态化打击虚开骗税违法犯罪工作部署会以来，重点聚焦“假企业”“假出口”“假申报”涉税违法犯罪行为查处了一批骗取出口退税案件。2022 年 5 月，六部门会议将打击骗取留抵退税违法犯罪行为作为 2022 年常态化打击虚开骗税工作的重点。2023 年，最高法、市场监管总局加入后该工作机制扩围为八部门。2024 年 2 月 27 日，国家税务总局、公安部、最高人民法院、最高人民检察院、中国人民银行、海关总署、市场监管总局、国家外汇管理局在京召开全国八部门联合打击涉税违法犯罪工作推进会议，总结联合打击涉税违法犯罪工作成效，研究部署今年重点任务，会上点名强调对骗税案件要严厉打击。可见，多部门联合打击骗税力度持续加码、杀伤力持续扩大，骗税出口退税风险激增。

七、外贸行业出口退税行政救济要点

（一）尽早启动行政复议程序，阻却刑事责任

税务行政复议是纳税人维护自身合法权益、解决征纳双方之间具体税务争议的重要法律救济途径之一，也是解决具体纳税争议的必经法定程序。2024 年 1 月 1 日，新《行政复议法》正式实施，进一步明确了行政复议在行政争议多元化解体系中的重要地位，强调其作为化解行政争议的主渠道作用。据华税观察，由于税务行政复议在本质上属于税务行政系统的内部纠错机制，不具有公开属性，税务争议的矛盾不外化，不会过度激化征纳双方之间的紧张关系，具有较大的灵活性特征，解决争议的效果比较理想。

1、税企双方可通过复议程序有效沟通、达成和解

在税务行政复议中，复议机关可以根据案件的具体情况，组织税务机关和纳税人进行调解，双方可以在复议机关的主持下，就争议的焦点问题进行协商，寻求双方都能接受的解决方案。一旦双方达成调解协议，调解协议具有法律效力，税务机关和纳税人都应当履行协议内容。这种调解和解的方式，不仅能够快速、有效地解决税务争议，还能避免双方因长期争议而产生的经济损失和信誉损害。

据不完全统计，全国范围内每年的税务行政复议案件中，纳税人取得撤销原行为的比例在 20% 左右，通过和解或调解结案的比例更高达 30%。税务行政复议程序启动后，纳税人可聘请专业税务律师，就案件定性与复议机关沟通，充分行使查阅税务机关的全部证据资料，提供新的证据，发表质证、举证、陈述、申辩等意见，并可在行政复议程序中通过申请调解程序，与税务机关达成和解。

2、启动行政复议程序，可以延缓税局将案件移送公安

涉税案件（行政违法案件、刑事案件）是典型的行刑衔接案件，税务机关查处企业的涉税违法行为的过程中，发现企业的涉税违法行为符合法定情节，且需要追究刑事责任的，会移送公安机关，此时，涉税行政违法案件转化为涉税刑事案件。因此，企业应积极应对税务处理程序，把握阻却刑事风险的最佳时机。同时，企业也通过税务处理结论充分评估自身涉税刑事案件爆发的可能性，为下一步做好准备。根据《行政执法机关移送涉嫌犯罪案件的规定》，税务机关应根据违法行为的金额、情节、后果等决定是否移送，因此，企业充分参与复议过程

中的听证会、证据质证等环节，充分行使陈述、申辩等权利，从金额、情节、税款损失结果等方面进行抗辩将有助于降低案件被移送的风险，争取更有利的处理结果。

3、启动行政复议程序，从定性方面可推翻税局虚开骗税结论

根据《行政复议法》的规定，复议机关不仅要审查行政行为的合法性，还要审查其适当性。这意味着，即使税务机关的行政行为在形式上符合法律规定，但如果其定性依据不足、证据不充分，或者存在执法程序瑕疵等问题，复议机关都有权撤销或变更原行政行为。例如，企业有真实农产品收购业务，仅存在发票开具不规范的，应当以打掉虚开定性为第一目标，积极向税务机关提交农产品收购业务真实性的交易资料，从收购业务真实性角度进行抗辩，通过梳理完整资金流向、企业原材料采购、生产加工、销售配比情况等，向复议机关提交书面意见，打掉虚开定性。

4、启动行政复议程序，从定量方面可降低税务机关认定虚开骗税违法数额

除上述定性沟通外，企业也可以从金额上，对相关业务进行区分梳理，以收购发票对应业务模式存在的差异为契机，打金额，不仅可以进一步降低企业应当补缴税款、滞纳金等经济责任，最终认定税款数额低于 500 万的，即使进入刑事司法程序，结合补税等其他情节，也可以正确审查起诉环节不起诉（有实体经营的民营企业涉嫌虚开税款数额小、危害情节轻微的，不起诉成功概率较高）、法院审理环节争取缓刑，促使民营企业负责人能够合规经营。

（二）应对出口函调风险之策略

1、在事实认定方面

在与税务机关的沟通中，企业应主动向税务机关陈述各环节业务开展的具体流程，解释相关业务的背景、目的和合理性。例如，对于一些特殊贸易方式或复杂的业务模式，企业需要向税务机关详细说明其操作方式和商业逻辑，帮助税务机关理解企业的业务实质，从而减少因误解或信息不对称而引发的函调风险。

首先，企业应以报关单为单位，全面核查所有环节的单据资料，确保其完整性和真实性。这包括但不限于合同、发票、装箱单、提单、出口报关单、出口退税申报表等相关单证，确保单证之间的信息一致，如货物名称、数量、金额、规格等，避免因单证信息不一致而导致的函调风险。

其次，企业应根据业务开展流程，将案涉证据资料逐票梳理。这意味着企业需要详细记录每一笔出口业务的整个流程，包括采购、生产、销售、运输、报关、退税等各个环节，通过将证据资料与业务流程相对应，企业能够清晰地展示每一笔业务的真实情况，为税务机关提供充分的事实依据。

2、在法律适用方面

税务机关不能仅凭内部函调文件认定构成骗税。出口退税中的税务函调复函，虽然可能给出了“发票系虚开”之类的“结论”，但这只是提供一种线索，退税机关不能仅依据复函定性接受虚开、构成骗取出口退税。

申请出口退税的基础和条件，主要是有真实货物出口。退税机关在经过审核之后，没有证据推翻企业申报提供的资料，就应当基于有利于纳税人的原则，认定企业申报的资料完整、真实，应当予以出口退税。实际上，复函机关限于复函时间紧、生产企业核查困难，以及避免国家税款流失、规避责任的考虑，通常会过分严格把控复函的回复，但这不利于对纳税人的权利保护，也有违纳税人的诚实推定原则。

3、根据信赖利益保护原则

行政相对人对于行政机关既定的行政行为产生了信赖，而采取了相应的行为，嗣后行政机关撤销或者变更该行政行为，给相对人造成损失的，应当进行补偿。信赖利益保护原则主要是针对“重复函调”的情形。纳税人在接到退税机关的许可之后，有充分理由信赖退税机关的核实、调查取证行为是充分的，相信自己的退税行为符合出口退（免）税的规定。如果复函机关第一次经过核查，回复了“正常业务”的函，嗣后又回复“存在不予退（免）税的情形”的函，违反了信赖利益保护原则。

（三）应对进项发票被证实虚开之策略

1、论证《已证实虚开通知单》不能作为认定虚开的直接证据

在虚开增值税专用发票案件中，几乎都有《已证实虚开通知单》这类税务文书的身影，该文书在很大程度上影响了司法机关对于违法事实的认定。由于司法机关办案人员对于税务知识的欠缺，对于涉嫌虚开案件中的涉税事项天然的会依赖于税务机关的判断，对于税务机关已认定虚开的案件，司法机关极易受税务机关引导，导致案件定性错误。《已证实虚开通知单》属于税务协查文书，是委托

方税务机关在查实涉案企业构成虚开的情况下，对于取得或者开具给涉案企业发票的公司，由委托方税务机关向上下游企业所在地税务机关（也即受托方）发送《已证实虚开通知单》。在这种情况下，在未查实受托方企业具体情况的情形下，不应仅凭《已证实虚开通知单》就将受托方所在地企业定性为虚开，没有事实支撑的《已证实虚开通知单》不具有刑事证据的证明效力。笔者认为，《已证实虚开通知单》不属于证据类型中的任何一种形式，且不能证明案件事实，不具有合法性。另一方面，《已证实虚开通知单》缺乏三段论的推理结构，在证明效力上较弱，欠缺关联性。《已证实虚开通知单》仅能在刑事案件中作为侦查机关侦办案件的线索，根据通知单所收集的证据才应该是证明案件事实的材料，作为证据使用；通知单也可以作为司法机关认定案件事实的参考依据之一，就如同被告一方提交的专家论证意见书，但不能直接作为庭审证据使用。

2、在法律适用方面论证，上游企业虚开发票，下游不构成虚开

根据《国家税务总局关于纳税人对外开具增值税专用发票有关问题的公告》（国税发〔2014〕39号）的规定：“纳税人通过虚增增值税进项税额偷逃税款，但对外开具增值税专用发票同时符合以下情形的，不属于对外虚开增值税专用发票：一是纳税人向受票方纳税人销售了货物，或者提供了增值税应税劳务、应税服务；二是纳税人向受票方纳税人收取了所销售货物、所提供应税劳务或者应税服务的款项，或者取得了索取销售款项的凭据；三是纳税人按规定向受票方纳税人开具的增值税专用发票相关内容，与所销售货物、所提供应税劳务或者应税服务相符，且该增值税专用发票是纳税人合法取得、并以自己名义开具的。受票方纳税人取得的增值税专用发票，可以作为增值税扣税凭证抵扣进项税额。”结合187号文的相关规定可以看出，无论是认定企业不属于虚开发票还是认定受票方属于善意取得发票的，都需要企业从事实角度出发，证实企业间存在真实购销关系。

3、论证上游构成虚开，下游争取善意取得规避行政处罚责任和企业所得税调整

以上规范性文件规定了善意取得虚开的增值税专用发票认定、法律后果等。根据国税发〔2000〕187号，在购货方（受票方）不知道取得的增值税专用发票是销售方虚开的情况下，同时符合以下四个条件的：

（1）购货方与销售方存在真实的交易；

(2) 销售方使用的是其所在省（自治区、直辖市和计划单列市）的专用发票；

(3) 专用发票注明的销售方名称、印章、货物数量、金额及税额等全部内容与实际相符；

(4) 没有证据表明购货方知道销售方提供的专用发票是以非法手段获得的。

对购货方不以偷税或者骗取出口退税论处。但应按有关规定不予抵扣进项税款或者不予出口退税；购货方已经抵扣的进项税款或者取得的出口退税，应依法追缴。结合国税函〔2007〕1240号的要求，则受票方被认定为善意取得虚开增值税专用发票的，其法律后果是补缴税款，而不需缴纳滞纳金、罚款。这对于许多企业而言，不仅减少了经济损失，更使得企业避免因受到行政处罚而影响其他业务活动的正常开展。因此，在开票方已经被认定为虚开的情况下，受票方争取定性为善意取得虚开的增值税专用发票也不失为一种较为良好的结果。

（四）实案解析：备案单证虚假不构成骗税，行政处罚被撤销

1、基本案情

QX 公司是一家生产型企业，主营鞋袜、服装等商品。2021 年 1 月接到德国一家企业订单，要求货物完工后运往德国汉堡港，购买方为规避提货及海运风险，指定由其选择的报关行、货代公司和船运公司来负责相关事宜，QX 公司在提货前无法获得提单。交易完成后，德国公司通过电子邮件向 QX 公司发送了报关单、提单、舱单的电子版和照片等资料，QX 公司随后利用这些资料申报退税并进行了备案。

2024 年 4 月，税务机关对上述出口业务向 DF 轮船（中国）有限公司深圳分公司调查取证，对比 QX 公司提供的备案单证，发现存在发货人等关键信息不一致的情况，系属《财政部 国家税务总局关于出口货物劳务增值税和消费税政策的通知》（财税〔2012〕39 号）第七条第（一）项第 4 目提供虚假备案单证的行为。6 月，QH 公司收到税务机关税务处罚决定书，认定该笔交易存在以虚假备案单证进行备案向主管税务机关申报办理免抵退税的违规行为，并作出近 800 万元的罚款。QX 公司对此处罚决定表示不服，并提出了行政复议申请。

2、争议焦点

(1) 市稽查局观点：市稽查局持有的船公司的提单底单上的发货人并非 QX

公司，并进一步联系了提单上所列的发货人 C 公司，C 公司随后出具了一份《情况说明》，明确表示“该提单涉及的是 C 公司整箱出口的货物，与 QX 公司无关”。根据《国家税务总局关于宣传贯彻〈最高人民法院关于审理骗取出口退税刑事案件具体应用法律若干问题的解释〉的通知》（国税发〔2002〕125 号）第一条第（二）项的规定：“以伪造、变造或者其他非法手段取得出口货物报关单、出口收汇核销单、出口货物专用缴款书等有关出口退税单据、凭证”，市稽查局认为，该条中的“等有关出口退税单据、凭证”不仅限于列举的三项单证，而是涵盖所有与出口相关的单证和凭证。因此，在现有证据可认定备案单据虚假的情况下，QX 公司行为构成骗取出口退税。

（2）QX 公司观点：为证明其出口行为的真实性，QX 公司提交了采购发票、采购合同、货物运输至港口的国内运输运费发票、销售合同、舱单以及中国银行出具的合法结汇资料，以证实出口货物真实合法。客观上，市稽查局未能排除如拼箱出口等合理怀疑，无法推翻 QX 公司货物出口的事实，市稽查局的指控事实不清、证据不足。此外，QX 公司还认为，国税发〔2002〕125 号中的“等”字应理解为“列举完毕”，属于“等内等”，即仅指列举出的三项单证，市稽查局作为行政机关，无权对最高法司法解释的规定进行扩张性解释。

3、法律分析：依据国家税务总局现行规定，备案单证虚假不能直接定性骗税

在法律适用层面，市稽查局依靠《情况说明》等书证，不能证明虚假出口的事实，仅能证明提单虚假的事实。而 QX 公司货物采购环节资料完整，货物均真实完税，发票合法，没有借货出口的动机。此外，国税发〔2002〕125 号文及其引用的最高法司法解释，由于时间久远，与现行的国家税务总局规范存在多处冲突。该司法解释仅列举了报关单、核销单、出口货物专用缴款书三项单证，这三项单证的共性在于它们都是退税申请单证，而非备案单证。即便税务机关需要对相关条款进行扩张解释，也应仅限于具有同等法律效力的退税申请单证，而不能随意扩展至备案单证。

根据国家税务总局公告 2013 年第 12 号第五条第（九）项的规定，当提单等备案单证存在不符时，按财税〔2012〕39 号文件第七条第（一）项第 4 目和第 5 目规定，适用增值税征税政策，但是否构成骗税行为，仍需税务机关应进一步查实，不能仅因提单不符就武断地认定为“借货出口”。

在证据层面，律师介入本案后，先后联系船公司及起运港口，查明涉案企业获得的提单底单系德国外商为减少分割单据带来的费用，私自篡改提单抬头，导致提单不匹配，并非当事人过错，根据《行政处罚法》第三十三条第二款规定“当事人有证据足以证明没有主观过错的，不予行政处罚。”最终，复议机关认为本案事实认定存在明显的漏洞，缺乏充分的法律依据，撤销了市稽查局对 QX 公司的行政处罚。

八、外贸行业骗取出口退税刑事辩护策略

（一）挂靠关系下货物真实出口并实际承担税负，不构成骗税罪

首先需明确的是，挂靠出口业务模式与“配单配票”存在本质区别。在挂靠出口模式下，外贸企业与供货企业签订合同，向供货企业支付货款，并取得进项增值税专用发票，实际承担了增值税税负，并不存在“配单配票”中利用不可退税货物信息骗税的行为；并且，在挂靠出口业务模式下，出口企业建立完善的考察机制，对挂靠方进行实际经营能力的考察，并直接联系、参与货物采购、报关出口过程，能够在流程中实时管控报关出口单证对应业务链条的实质交易真实性，与“配单配票”对于货物未进行把关甚至无货虚报出口有本质区别。

其次，挂靠行为在税法上属于合法行为，被挂靠人依据实际业务开具的发票应属于真实且无瑕疵发票。根据《国家税务总局关于纳税人对外开具增值税专用发票有关问题的公告》（国家税务总局公告 2014 年第 39 号）及官方解读，挂靠方以被挂靠方名义向受票方纳税人销售货物，以被挂靠方为纳税人的，被挂靠方作为货物的销售方或者应税劳务、应税服务的提供方，按照相关规定向受票方开具增值税专用发票，不构成虚开发票。边境贸易中，个人挂靠外贸企业出口货物，外贸企业作为被挂靠方为纳税人，对外开具发票符合前述规定。同时，对于挂靠的个人购买的货物或劳务，外贸企业也应作为受票方，取得生产企业的增值税专用发票，也不属于虚开发票。

需要指出的是，由于 2014 年第 39 号公告明确规定了成立挂靠关系的，不构成虚开，因此，在虚开增值税专用发票刑事案件中，司法机关对挂靠关系成立的不构成虚开并不存在较大争议，更多的争议是体现在挂靠关系是否成立的认定上，而在骗取出口退税刑事案件中，也应秉承相同的办案思路。在对挂靠行为是否成

立的认定上，税务机关、司法机关在办案时通常对挂靠合同等书面证据，但此种认定过于死板，且与实践不符。编者认为，国家税务总局 2014 年第 39 号公告并未要求挂靠关系必须通过书面形式建立，符合挂靠方以被挂靠方名义对外从事经营活动，被挂靠方提供资质、技术、管理等方面的服务并收取一定管理费特征的，即构成挂靠关系。

（二）对“四自三不见”“假自营、真代理”的辩护应回归共犯理论

如前所述，《两高司法解释》删去了《2002 年骗税司法解释》中“四自三不见”构成骗税罪的规定，实践中对“四自三不见”“假自营真代理”业务模式的定性将回归到刑法共同犯罪理论去判断。需要指出的是，这并不意味着“四自三不见”“假自营真代理”不再构成骗税罪。恰恰相反，司法机关按照共同犯罪的理论，如果能够认定外贸企业与骗税行为人具有主观上的合意、客观上的帮助行为，则外贸企业依然构成骗税罪的共犯，并根据其作用大小决定其系主犯还是从犯。因此，外贸企业的刑事风险依然并未减轻，只是在辩护策略上发生了变化，从过去核心纠结在“明知”还是“不明知”的问题上，转向论证是否构成共同犯罪的问题上。

1、不具有共同客观行为的抗辩

共同犯罪要求实施犯罪的主体之间共同实施了犯罪手段。“各行为人的行为都指向同一犯罪，互相联系、互相配合，形成一个统一的整体。”在这些行为之中，有的是实行行为，有的是教唆行为，有的是帮助行为，特殊情况下负有特定义务的一方也存在不作为的帮助行为。但是，这些行为都属于危害行为，应当具备指向本罪的不法性。

当外贸企业在开展“假自营、真代理”的业务时，如果其参与到行为人的“买单配票”、虚开发票、虚假结汇等等骗税的实行行为当中，则其当然具备共同客观行为。但是，如果外贸企业只是履行了申报出口退税的这一个行为，由于这个申报行为本身不是骗税的实行行为，也不具有不法性，则难言外贸企业具有骗取出口退税的共同客观行为。

2、不具有共同犯罪意图的抗辩

共同犯罪的意图必须是故意，包括直接故意与间接故意，即各行为人之间积极追求或者放任共同犯罪的客观行为会引发犯罪结果的发生。当外贸企业在开展

“假自营、真代理”的业务时，客观证据能够表明其没有与骗税行为人达成骗税的合意，则不具有积极追求的直接故意。因此，此类案件中争议较大的是外贸企业是否具有骗税的间接故意。

实践中，如果外贸企业实施了“假自营、真代理”的违规行为，但是其主观上是为了赚取代理费用，客观上采取了一些防范骗税行为发生的监管措施，一般来说，可以证明自己主观上并不具有放任骗税行为人实施骗税行为的目的，顶多是监管制度存在不足，属于过失。因此，外贸企业可以从这个方面积极展开抗辩，尤其是提供能够证明自己审核过合同、发票、业务、货物真实性的证据资料，推翻公诉人对外贸企业“放任”或者“明知”的指控。

（三）与他人合作出口不符合骗取出口退税罪要件

1、合作出口的目的在于出口，而非骗税

前已述及，《两高司法解释》将“冒用他人出口业务申报出口退税的”纳入骗取出口退税的罪状。然而，在司法实践中，部分税务机关和司法机关对该条款的适用范围进行了扩大解释，将合作出口的情形认定为“冒用”。这种做法在一定程度上偏离了该条款的立法本意和适用范围。

该条款主要针对的是“买单配票”行为，即骗税分子与非法报关行、货代公司勾结，让报关行、货代公司提供出口不退税的货物信息，伪造成骗税分子自己的货物，并配上虚开的增值税专用发票等单证出口并申报退税。在这种情形下，真实出口的货主并不知情，其货物信息被非法中介出售并用于申报退税，因而符合“冒用”的情形。

然而，合作出口与“买单配票”有本质区别，不应被认定为“冒用”。首先，合作出口是基于供货方与出口方之间达成的意思表示一致，出口方实际取得了货物的合法民事权利，并将该批货物出口。这种情况下，出口方的行为是基于合法的合同关系和权利行使，而非非法占有或冒用他人名义。

其次，在实践中，许多出口方为自然人，由于各种因素考虑，未办理相关证照，也不具有出口货物资格。为进行出口贸易，这些自然人主体找到具有出口货物资格的主体进行合作出口。对于自然人而言，其本身依法不能出口货物，而不是“自己可以出口、但不能申报退税”的主体。这一客观约束条件决定了其主观目的是合作出口货物，而非实施骗税行为。

因此，将合作出口情形一概纳入“冒用他人名义骗税”的范畴，不仅与立法本意不符，也忽视了合作出口行为的合法性和合理性。在法律适用过程中，应严格区分“冒用他人名义”与合作出口的不同情形，避免对合法的商业行为进行错误定性

2、行为人之间存在退税款分配约定不等于存在骗税故意

在合作出口案件中，外贸公司取得退税款以后，无论是与合作出口方分享退税款还是给予价格优惠或抵扣货款，都属于对退税收益的再分配，符合意思自治原则，并不一定与骗税行为相关联，因此，办案机关不能以行为人之间存在退税款分配的约定就推定其存在骗税故意。

如在北京博创英诺威科技有限公司与保利民爆科技集团股份有限公司合同纠纷案（（2013）民提字第 73 号）中，博创公司与民爆公司签订《合作协议》，约定由民爆公司与外商签订设备出口合同并申报出口退税，退税款由民爆公司全部支付给博创公司。对此，民爆公司主张该出口模式属于假借出口企业名义出口，违反国家相关规定，合同约定无效。而最高人民法院对此表明：“关于出口退税的问题，该案所涉出口业务项下外贸合同实际履行且已履行完毕，有真实的货物出口，退税主体是与外商签订出口贸易合同的民爆公司，民爆公司获得出口退税符合我国法律、行政法规的规定。《合作协议》约定民爆公司在收到外贸合同项下的出口退税款后，在五个银行工作日内将全部退税款支付给博创公司，是当事人之间就民爆公司依法获得的出口退税款再行分配的约定，是当事人的真实意思，且民爆公司有权处分该笔款项。出口退税是我国为鼓励出口而采取的措施，本案并不存在没有真实货物出口而假冒出口的情形，并非骗取国家出口退税款的情形”。

而在叶某某骗取出口退税罪案中，杭州市萧山区人民检察院不起诉决定书（杭萧检（2016）124 号）载明：经本院审查并退回补充侦查一次，本院认为杭州市公安局萧山区分局认定被不起诉人叶某某主观明知“他人意欲骗取国家出口退税款”的证据不足，且也不能认定被不起诉人叶某某构成其他犯罪，没有再次退回补充侦查必要，不符合起诉条件。依照《刑事诉讼法》第一百七十一条、《人民检察院刑事诉讼规则（试行）》第四百零三条第二款的规定，决定对叶某某不起诉。

（四）无证据证明具有骗税故意或明知他人骗税，不构成骗税罪

根据《刑法》及相关司法解释的规定，行为人构成骗取出口退税罪必须主观上具有故意，客观上实施了假报出口等骗税行为，造成国家税款损失。因此，律师在代理骗取出口退税案进行辩护时，可以从主观方面入手，论证行为人不具有犯罪的故意，或者公诉机关无证据证明行为人存在主观故意，进而进行无罪辩护。

1、不能以挂靠方具有骗税故意推定被挂靠方具有骗税故意

前已述及，以挂靠方式开展经营活动在多数行业为法律所允许，挂靠方与被挂靠方对于经营业务各自发挥作用，但是并不能据此认定一方存在骗税故意，另一方就一定存在骗税故意。尤其是对于挂靠方利用被挂靠方资质假报出口骗税的，要想认定被挂靠方构成骗税，需要有充分的证据证明。

如最高法发布的典型案例之德览公司无罪一案中，裁判法院明确指出在没有证据证明进出口公司具有骗取出口退税罪的主观故意时，进出口公司不构成骗取出口退税罪。

2、不能仅以行为人具有帮助行为而推定其具备骗税故意

刑法“主客观相统一”之原则，要求侦查、检察机关在查证案情时，既需要对行为人客观的违法行为予以证实，也要求对行为人的主观状态（即故意或者过失）予以证明，不能仅以行为人具有客观行为而推定其主观状态。

帮助行为本身具有多样性，其背后的行为动机和主观认知可能各不相同。在一些情况下，行为人可能并不知晓其帮助的行为是用于骗税，而是基于其他目的，如单纯的人际关系、工作职责等。其次，推定骗税故意需要有充分的证据支持。行政复议机关在审理案件时，应当全面、客观、公正地审查证据。在骗税案件中，除了行为人的帮助行为外，还应综合考虑行为时的具体情境、行为人与骗税主体之间的关系等因素。例如，是否曾被告知其行为的真实用途，是否存在其他证据表明行为人知晓并参与骗税等。只有在这些证据相互印证，形成完整的证据链条，才能合理推定行为人具有骗税故意。

在宜春市人民检察院不起诉决定书（宜检三部刑不诉〔2021〕Z1号）中，检察机关认为“蔡某某实施了为洪某某提供了外汇并从中收取手续费的行为，客观上对洪某某骗取出口退税的犯罪行为提供了帮助，但从现有证据来看，难以证实蔡某某主观上明知洪某某购买外汇系用于骗取出口退税，无法认定蔡某某具有

骗取出口退税的故意。宜春市公安局认定的蔡某某犯罪事实不清、证据不足，不符合起诉条件。”

（五）仅有“低值高报”情节系骗取已缴纳的税款不属于骗税

《两高司法解释》将“虽有出口，但虚构应退税出口业务的品名、数量、单价等要素，以虚增出口退税额申报出口退税的”作为骗取出口退税罪的罪状之一，但从增值税及出口退税的法理角度来看，仅高报出口价格与骗取出口退税之间并不存在等同关系，出口退税的依据为企业实际承担的进项税额，如果出现高报出口价格的情况但案件并无虚开发票情形，则不能说明行为人在客观上实施了骗税行为，也不能表明行为人具有骗税的主观故意，更不会必然造成骗取国家出口退税款的后果。理由如下：

首先，明确“骗取”国家出口退税款的范围。根据《刑法》第二百零四条第二款的规定，纳税人缴纳税款后，采取“假报出口或者其他欺骗方法”，骗取所缴纳的税款的，以逃税罪定罪处罚；骗取税款超过所缴纳的税款部分，依照骗取出口退税罪的规定处罚。由此可知，纳税人有实际货物出口，且出口货物在境内采购环节已经完税，其取得实际纳税部分的出口退税款，不属于骗取出口退税。

其次，货物采购均已完税，高报出口价格不可能骗取退税。现外贸企业在采购环节已经取得了货物合法的增值税专用发票，或者说公诉机关在没有证据证明发票系虚开的情况下，应当认为纳税人承担了发票上载明的税款数额，则该批货物足以被视为在境内完税。此时，纳税人通过篡改外贸合同的金额，虚假增加收汇的方式，不可能实现骗取出口退税的目的。根据财税〔2012〕39号第四条“增值税退（免）税的计税依据”中明确规定，外贸企业在境内采购货物后出口货物，其退（免）税的计税依据为“购进出口货物的增值税专用发票注明的金额或海关进口增值税专用缴款书注明的完税价格。”换言之，出口退（免）税的计税依据并非外贸合同中记载的成交价格，也不是外贸公司取得外汇的金额，而是采购货物的价格。其中，如果购货凭证是增值税专用发票的，系不含税价格（金额）。

在通常情况下，我国商品的出口退税额等于或者小于该商品的增值税税率。因此，外贸公司取得的出口退税的数额必然会等于或者小于其已经负担的商品增值税，属于取得“实际纳税部分”。因此，无论外贸企业如何伪造外贸合同、虚增外汇收入，或者其主观上如何意欲骗取国家税款，其客观行为不可能达成其犯

罪意图，构成刑法上的“不能犯”。不能犯不构成犯罪，也不构成犯罪未遂或者预备。故而，如实缴纳增值税后又虚开的部分应允据实扣除。

（六）非法买汇不等同于出口事实虚假

综合目前“八部门”联合打击涉税违法犯罪工作的实践来看，外汇管理部门在其中不但深入参与，而且积极发挥作用。但部分税务部门在处理相关案件时，将异常外汇信息等同于出口事实虚假，并作出骗税认定。

但编者认为，虚假外汇信息和骗税之间并无充分或必要的条件推导关系，实际出口货物情况下亦存在买卖外汇情况。外贸领域买卖外汇情况较为普遍，系客观原因导致，例如在边境地区，边民互市经济繁荣，以人民币当场结汇系当地商业习惯，购买虚假外汇信息仅为了补足申请退税的形式瑕疵。然而，非法买汇不等同于出口事实虚假。骗税的关键在于看是否有已税货物真实出口，而外汇虚假并不直接等同于货物虚假。即使企业存在非法买汇的行为，只要能够证明已税货物真实出口，货物的采购、生产、运输、报关等环节均有真实的交易记录和相应的单证支持，就不能认定为骗税行为。

此外，外汇信息还影响部分案件骗税数量的认定。在一些案情复杂、时间久远的案件中，部分公安和税务部门会根据外汇金额来推定骗税金额。但是，外汇毕竟只是一项间接证据和“线索”，并不是构成骗取出口退税的决定性证据，对外贸企业来说，出口退税的计税依据是进项增值税专用发票载明的税额，不能根据企业买了多少外汇，来倒推企业骗了多少税，否则显属事实认定错误，不利于被告人的定罪量刑。

（七）公诉机关指控骗税罪名事实不清、证据不足

出口退税的申报完成因涉及货物采购（进项增值税专用发票的取得）、报关出口（报关单、货运单等的取得）、收汇结汇（银行备案单证的取得）、申报出口退税等环节，因此，骗取出口退税刑事案件中，办案机关需要围绕上述环节一一查证，并最终就指控的犯罪事实形成完整证据链。骗取出口退税罪的构成，必须证明行为人实施了骗税行为，对于所指控的事实，公诉机关必须提供充分的证据加以证明，未能查实行为人向税务部门申请出口退税时，提供了虚假的增值税发票、出口报关单、出口收汇核销单、发票等材料，不能直接认定行为人存在以

假报出口或者其他欺骗手段，骗取国家出口退税款的行为，现有证据不能完全证实涉案公司系套取他人出口信息，不能排除涉案公司有真实出口业务的合理怀疑，不能对行为人以骗取出口退税罪定罪。

企业应对各环节涉及资料，包括单、证、票、合同等进行梳理，就业务开展方式、出库货物真实性予以抗辩，律师也应对相关证据资料充分查阅，以报关单、进项发票等作为依据，逐单逐票梳理，证明出口业务真实性。

（八）实案解析一：仅有“低值高报”是否等于骗税？

2024 年 3 月，“两高”在公布备受瞩目的《关于办理危害税收征管刑事案件适用法律若干问题的解释》的同时，一同公布了八起典型案例，其中石某某通过低值高报进行骗税的案件对明确出口退税罪与非罪的界定具有示范意义。

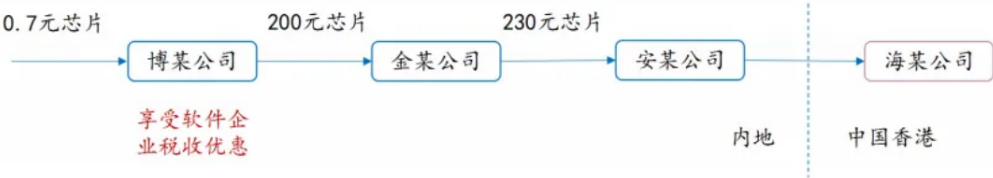
1、基本案情

当事人信息：2017 年 12 月，石某某注册成立博某公司和金某公司，其中博某公司作为软件企业享受税收优惠政策。石某某又找到黄某波，由黄某波控制外贸企业安某公司，同时黄某波在香港成立海某公司，作为虚假外商。

内销环节：石某某控制博某公司外购 0.7 元 1 件的空白芯片，写入电流采样控制软件后，以 200 元 1 件的价格，销售给金某公司并开具发票。石某某又安排金某公司将芯片加工为模块后，以 230 元左右的单价出售给安某公司并开票。

出口环节：安某公司将模块出口给海某公司，模块到达香港后按照垃圾处理。

申报出口退税：货物出口后，石某某、黄某波等人筹集美元，回流资金，在安某公司完成结汇，由金某公司将增值税专用发票邮寄到安某公司，安某公司用上述增值税专用发票及出口报关材料向税务机关申请出口退税。经鉴定，博某公司生产的芯片市场价值 1.32 元，金某公司生产的控制模块市场价值 7.31 元。



司法认定与处理结果：司法机关将内销环节，即博某公司以 200 元的价格将芯片销售给金某公司、金某公司再将所谓的模块以 230 元的价格销售给安某公司，认定为虚抬价格、虚假销售、虚开增值税专用发票。然后，认定石某某等人利用

虚高的增值税发票骗取国家出口退税款，构成骗取出口退税，判处被告人石某某有期徒刑十一年，并处罚金人民币五百万元；对同案被告人分别判处有期徒刑五至六年，并处罚金。

2、争议焦点：本案是否存在虚开、骗税情形？

（1）国内贸易环节：低买高卖不存在税款损失，不属于虚开

根据案例描述，司法机关认定“博某公司以销售电流采样控制芯片的名义，向金某公司虚假销售并虚开增值税专用发票”，将“低价买入无价值的芯片，高价卖给外贸企业”的内销环节定性为虚开，石某所控制的内贸企业和黄某波控制的外贸企业共谋利用该虚开发票骗税，最终被认定骗取出口退税罪。从描述中可以看出，司法机关似乎是认定即使确有货物交易，但交易价格明显偏离正常交易价格，该部分高报的价值属于虚开。

但从增值税的抵扣原理以及虚开类犯罪侵害的法益来看，无论货物交易价格几何，只要买方按照交易价格如实缴纳税款，其开具的发票、销售的货物、缴纳的税款均符合真实交易情况，至于民事主体在交易中是否有价格明显偏离公允价值的情况，应当属于意思自治范畴，在未侵蚀税基的情况下，公权力不应介入也不应当将交易发票认定为虚开。

（2）出口环节：购进货物及出口贸易真实，高报价格属于客观犯罪不能，不构成骗税

出口退税是指国家把出口货物的原料进口税以及在国内生产和流通各环节已缴纳的增值税、消费税等间接税税款退还给出口企业，使出口商品以不含间接税的价格进入国际市场、参与国际竞争的一项税收制度。

根据《财政部 国家税务总局〈关于出口货物劳务增值税和消费税政策〉的通知》（财税 2012 年 39 号文）规定，当期应退税额以当期期末留抵税额和当期免抵退税额中的低值为准。可以看出，出口退税并非税收优惠政策，其以已缴纳的增值税额（进项税额）为上限，不能超过已缴纳的增值税额。因此，在内贸环节如实承担了增值税纳税义务的情况下，企业高报货值客观上并不能获得更多的退税款，不宜定性为骗取出口退税罪。

上述观点在实践中也有案例支持。（2017）琼刑终 60 号判决书中写明“如前所述，只要购进货物及出口贸易均真实存在，高报无法产生多退税的效益。在

案证据不能否定中渔公司 2158 单出口贸易存在虚构情况，因此，即使二被告人主观上有高报价格的故意，也属于认识错误，是客观犯罪不能。”

3、可能性分析：博某公司作为软件企业，即征即退环节存在猫腻

通过以上分析，在披露出的案件细节中，似乎无法得出石某某属于骗税罪的结论。由于并未公布案件的裁判文书，无法确定石某某的何种行为才是导致其最终被定骗取出口退税罪的原因，笔者推测可能原因有二：一是有虚开行为，而低值高报是虚开行为的结果，最终全案认定骗税；二是石某某利用博某公司软件企业可享受即征即退政策的资质，获得了不正当税收利益，被认定为骗税。对于第一种可能，其符合骗税罪的构成要件，造成了国家税款损失的结果，认定骗税罪合情合理也符合前述分析。但是如果是没有虚开行为，仅利用即征即退政策造成税款损失，是否应当认定骗税罪呢？

（1）即征即退政策和案件可能性

即征即退是由税务机关先足额征收增值税，再将已征的全部或部分增值税税款退还给纳税人的政策。对软件企业而言，销售其自行开发生产的软件产品，按 13% 税率征收增值税后，可按其增值税实际税负超过 3% 的部分实行即征即退政策。

在第二种可能性下，石某某将 0.7 元的空白芯片写入简单的电流采样控制软件后，将价格虚增至 200 元价格，然后通过博某公司的即征即退资质，将超过实际税负超过 3% 的部分退还。这一环节中，虚增价格是有意义的，价格越高退还的数额越大，从而解释低值高报的动机。而后，石某某和黄某共谋，通过黄某控制的外贸企业和外商完成出口退税。

（2）如果是利用即征即退政策，构成骗税还是逃税？

根据《财政部 国家税务总局关于软件产品增值税政策的通知》（财税〔2011〕100 号）第一条，享受增值税即征即退政策的软件产品范围为其自行开发生产的软件产品和进行本地化改造的进口软件产品，均要求申请企业对软件产品有实质性贡献。但从披露的案件细节来看，博某公司写入的电流采样控制软件并非自行开发的，不属于具有独创性的产品，其不应当享受即征即退政策。对这部分税款，石某某等人的行为确实造成了税款损失，但这部分税款损失应当被定性为骗税还是逃税呢？

出口退税的核心在于将真实出口货物的已负税款退还，使其不负税参与国际市场竞争，骗取出口退税罪的核心则在于虚增进项，滥用抵扣权，导致应负税而未负税的部分被退还，使得退税金额高于已负税金额，造成国家税款损失。结合前述分析，即征即退政策并不会虚增进项，出口的商品真实且已负税，满足出口退税的实质条件，不符合骗取出口退税的行为要件。从另一个角度来说，即征即退政策是税收优惠政策，通过虚假手段满足即征即退要求获得即征即退款，应当是对税收优惠并非出口退税的骗取。综上，在上述分析后，推导出利用即征即退政策逃税，而非骗税的结论可能更加合理。

目前，石某某案件的裁判文书尚未公布，因此具体细节和法院推理过程无从得知。以上分析均基于文章假设的一种可能性，并非真实案件还原。

（九）实案解析二：合作出口定性骗税改“假自营、真代理”案

1、基本案情：合作出口被定骗税

赵某系中挝边境水果商人，主要经营苹果、柑橘等水果外贸生意。2019年至2022年间与魏某合作，由赵某负责从周边县市收货、运输装卸水果，再由魏某经营的A公司进行报关及申报出口退税。赵某通常在政府划定的边民互市市集，通过现货现结方式向老挝客商出售水果，由于收购水果批次多，且商贩流动性大，赵某与客商通常以人民币现金方式结款。为申请出口退税，魏某联系了某地下钱庄，通过对敲方式制造虚假外汇结汇单证，因该地下钱庄被公安机关侦破，该钱庄的资金被截留，相关信息移送至税务机关，魏某经营的A公司被立案稽查。

据税务调查，魏某多次通过法人卡公转私，并向地下钱庄账户买汇。同时，税务机关联系了农产品收购发票上记载的农户，部分农户表示不认识A公司，也并未向A公司开具农产品收购发票。此外，公司收到退税款后，分多次向赵某配偶及魏某本人转账，税务机关认为魏某公司有重大骗税嫌疑，案件被移送公安机关。

2、争议焦点：合作出口是否属于骗税

税务机关认为，《两高司法解释》新增“冒用他人出口业务申报出口退税”罪状，本案中赵某冒用魏某名义申请退税符合该款罪状，赵某与魏某有分享退税款行为，属于骗取出口退税共同犯罪。但华税认为，《两高司法解释》新增该款

主要目的在于规制“买单配票”行为，此情形下，真实出口的货主不知道自己的货物信息被非法中介出售并用于申报退税，因此符合“冒用”的情形。但如本案，供货方与出口方合作出口，双方意思表示一致，进行的民事交易安排，不应属于“冒用”。

回归骗取出口退税罪的法理，货物出口是否真实，是区分不合规行为与虚开骗税违法犯罪行为的最主要因素。就客观存在的货物这一要件而言，无法仅凭农产品收购发票或者外汇异常信息认定货物不存在。无论是农产品收购发票填列不合规还是外汇信息异常都有实践中的合理解释，因此，税务机关因农产品发票有瑕疵或外汇信息异常判定构成骗取出口退税罪，显属证据不足。

从主观目的来看，赵某系自然人，必须与A公司等具有出口资质的企业合作才能将货物出口，赵某系依法不能出口货物，而不是“自己可以出口、但不能申报退税”的情形，这一客观约束条件决定了其主观目的是合作出口货物而非骗税。从结果来看，经核实相关发票仅有部分有填列不恰当的瑕疵，收购货物的事实均可通过运输发票、过磅单等证明真实存在，而农产品系天然已税货物，尽管发票填列有部分瑕疵，但依据该发票申请退税并不会造成税款损失结果。

3、案件转机：双方曾签订合作协议

税务稽查期间，魏某向税务机关提供了一份双方签订了《合作协议》，该协议约定由魏某收购赵某水果，并由魏某申请退税，退税款由双方平分。税务机关由此更加笃定双方进行的是骗税的犯罪活动。在检察院阶段，律师向检察院出具多份意见，强调该《合作协议》明确约定由魏某收购水果，系合法民事合同，魏某因此取得该货物的物权，在货物真实出口情况下，应当认为出口人和退税申请人为同一人，并无冒用行为，魏某不满足骗取出口退税罪的客观行为及主观目的要件，不构成骗取出口退税罪。而赵某作为“帮助犯”，在直接行为犯不为罪的情况下，当然不应认定为犯罪。退一步讲，即使不认可双方买卖行为真实，也应认可双方合作目的系出口，行为至多构成“假自营、真代理”，而非骗税。最终，在检方在查阅相关货物买卖合同、报关单、磅单等资料后，认可货物真实出口的事实，同时采纳了“假自营、真代理”的定性，作出不起诉决定。

九、2025 外贸行业税务合规管理建议

近年来，企业合规日益成为企业发展不可或缺的一环，市场和监管机构对企业的税务合规要求也日益提高。在目前强监管形势下，外贸行业以往经营过程中隐蔽的税务风险在七部门全过程联合监管下暴露显现，外贸行业税务合规势在必行，亟需构建税务合规制度以避免、化解税务风险，实现可持续发展，真正为我国外贸出口及国民经济的持续发展贡献力量。

（一）事前防范：完善企业内部制度，加强税法理解

1、建立企业内部税务合规制度

外贸行业所涉及的主体众多，有生产企业、外贸企业、外贸综合服务企业等。不同的主体所适用出口退税政策会多少存在差别，不同企业主体应根据各自规模及业务模式建立适合自身的税务合规制度，但其共性在于需要制定税务合规规章作为企业税务合规制度的核心部分，形成良好的企业内部环境，项下共包括三个子部分。

一是企业税务合规章程，是企业税务合规制度中最高效力的合规文件，包括税务合规理念、基本原则以及税务合规制度的基本框架。

二是外贸行业税务合规政策与员工手册，是企业 and 员工遵守税法相关法律法规及企业内部规范的准则，此部分属于“实体法”部分，此外，要将所有目前禁止性的与税法相关的国内外法律法规写入此部分中，使其成为履行税务合规义务和自我监管的法律依据。

三是以常见风险点为核心的业财法税融合税务指南。首先，业务部门需要熟知外贸行业合规政策，例如，外贸行业的基本政策财税〔2012〕39号文件、财税〔2014〕98号文件等，以便在采购、生产、销售等环节与商业合作伙伴签订合同时能够站在合规的角度规避风险；其次，业务部门要将合同传递给法务部门审核，法务部门可根据相关法规指导业务部门；最后，财务部门根据业务活动、合同、发票进行账务和税务处理，形成会计、税务信息后提供给管理层经营决策以便调整业务模式。

2、完善内部管理机制，加强证据留存

如前所述，货物真实出口为骗税抗辩的核心，这就要求企业在日常经营中将

能够证明货物真实出口的单证予以留存。例如，建立一个全面的文档管理系统，确保所有与出口业务相关的单据、合同、发票、物流单据以及付款凭证等资料都能得到完整保存，以便在税务稽查时能够迅速提供合规证明。同时，企业需要建立健全内部税务合规流程，涵盖发票管理、合同审核以及财务记录等方面，确保每一笔交易都有清晰的记录和严格的审批流程。此外，企业应确保所有交易都附有详细明确的书面合同，合同内容需涵盖货物的名称、规格、数量、价格、交付时间以及付款方式等关键条款。在货物交付环节，企业应提供送货单、提货单、物流运输单据等详细记录，以证明货物的实际交付情况。对于款项支付，企业则需提供银行转账凭证、收据、对账单等文件，以证实款项的实际支付或收取情况。通过这些措施，企业能够有效提升税务合规水平，降低税务风险，确保企业的可持续健康发展。

3、加强出口退税法规与政策的学习，积极参与各类合规培训

部分外贸企业及业务人员对于出口退税的税法相关规定缺乏了解，甚至对于“自营”“代理”等基本出口方式，“四自三不见”“假自营、真代理”等违规模式缺乏正确的认知。因此，外贸企业合规经营的一个重要的工作，也是预防刑事风险发生的重要前提是要加强对出口退税各项法规政策的学习，明确出口退税业务的合规经营方式与违规风险点，避免因缺乏认知卷入虚开骗税风险，给企业及相关人员造成损失。

此外，行业协会、法律界组织的合规培训对外贸企业而言大有裨益，可以让企业了解最新的行业动态与税务机关、司法机关最新的行动方向、关注点及对法律问题的态度、处理措施等。多方位获取信息可以帮助外贸企业及时排查涉税法风险、调整、改进业务模式，修复业务不合规问题，做好事先风险防范。

（二）事中识别与评估：关注特别业务类型，定期排查风险

1、借助外部税务律师、税务师力量，定期开展税务健康检查

在当前复杂的国际贸易环境下，提升税务合规性对于外贸企业而言至关重要。为此，企业应定期借助外部税务律师和税务师的专业力量，开展系统的税务健康检查。这一举措不仅有助于排查潜在的业务风险，还能有效排除可能涉及的刑事责任风险点。特别是在出口退税领域，我国现行的税收政策存在诸多问题，如立法层次较低、缺乏坚实的上位法依据等，这些问题在实践中常常导致政策执行与

行政法原则相冲突。在此背景下，专业法律人士凭借其深厚的法律知识和丰富的实践经验，能够在维护企业合法权益方面发挥不可替代的作用。他们能够精准解读相关政策法规，为企业的税务决策提供合法、合规的建议，从而确保企业在复杂的法律环境中稳健前行，避免因税务问题而遭受不必要的经济损失和法律风险。

2、审慎开展业务并注重风险排查

在当前复杂的国际贸易环境下，企业应秉持审慎原则开展业务活动，严格依据现行税收政策对出口业务进行全面梳理、细致审查与必要整改，以确保经营活动的合规性。这一过程不仅涉及对业务流程的规范，还包括对相关税务法规的深入理解和精准应用，从而在合法框架内优化业务操作，降低税务风险。此外，企业必须建立严格的供应商筛选机制，通过综合评估供应商的信誉、财务状况、供货能力等多维度因素，有效防范潜在的供应链风险。同时，企业应强化税务风险防控意识，深刻认识到合规经营不仅是规避法律风险的必要手段，更是企业实现可持续发展的核心要素。

鉴于出口业务流程的复杂性，企业宜指派专业人员专职负责业务的合规操作。在业务启动前，应进行全面的可行性分析与风险评估，识别潜在的税务风险点，并制定相应的风险应对策略。在业务执行过程中，需对各环节进行严格的风险排查，尤其是加强对货物的真实性、增值税专用发票的合法性以及出口报关单的准确性等关键退税单证的管理，确保业务操作的真实性和合法性。此外，企业应持续关注上下游企业的经营动态，通过定期的考察与评定，加强对供应商和外商的资质审核，防范因供应商的经营不善、走逃失联或非正常注销，以及内外部勾结等行为导致的退税障碍和骗税风险，从而保障企业的出口退税业务顺畅进行，维护企业的经济利益和市场声誉。

（三）事后应对：寻求专业力量，避免风险扩大化

1、重视税务稽查程序，避免行政责任向刑事责任转化

外贸行业涉税刑事案件的来源中税务机关移送占据了较大比例。因此，如果企业因发票问题被税务机关稽查，税务稽查的结论往往决定了案件的走向，如果税务稽查认定案件中存在行政违法行为，那么接下来就很有可能因案件涉嫌犯罪而被移送司法机关处理，此时，相关企业与人员将面临巨大的刑事风险。因此，外贸企业应高度重视税务稽查程序应对，尤其是在税务机关已经对案件作出虚开、

骗税的定性时，企业应提高警惕，应将沟通、风险化解端口前移，与税务机关积极有效沟通，以最大程度在行政程序中化解风险，避免承担刑事责任。

2、妥善应对涉税刑事调查，避免刑事责任风险扩散

一旦稽查程序应对不当被移送，案件风险将升级为刑事风险。一旦公安机关立案着手侦查，企业应把握侦查的“黄金时期”，全面梳理涉案业务的各项财务、业务资料提供给公安机关，将能够证明交易真实性的各项材料单独归集并附充分说明。但在侦查阶段外贸企业也要谨防伪证、妨碍作证的刑事责任风险，准确划分刑事调查辅导与违法串供的边界，及时聘请专业税务律师介入应对调查，梳理案件材料，以期准确、真实地反映整个案件的事实，避免公安以及司法机关对案件整体定性产生偏差，避免刑事责任风险扩散。

3、寻求专业人士帮助，以专业力量化解刑事风险

骗取出口退税罪等涉税刑事案件不仅涉及刑法的有关规定，还涉及大量税法、会计等方面的知识，较一般经济犯罪案件更为复杂。在具体个案的处理中，无论公安经侦机关、检察院公诉部门还是法院刑庭法官，对于具体的涉税问题包括税额认定，犯罪行为的定性等缺乏专业知识，只能审查案件具体法律适用，而对于事实认定方面往往力不从心，甚至对税务机关收集的证据材料照搬照用。同时，由于涉税金额特别巨大，“案情重大、罪行严重”等心态会潜移默化地影响到办案人员对犯罪构成的判断，这些都影响了企业进行沟通的效果并增加了辩护的难度。此时，如果有税务律师以专业人士的身份出现，对整个案件定性和量刑提出翔实有据的观点，并辅以内税法、刑法专家出具的书面意见，无疑会起到事半功倍的效果。

- 联系我们：

电话：（010）64108688

官网：www.huashui.com

邮箱：zixun@huashui.com

地址：北京市朝阳区东三环北路霞光里18号佳程广场B座17层

- 关注我们（搜索微信公众号：华税）



聚焦：

最新政策解读/税务合规建设/税务稽查动态/税务争议解决/涉税刑事案件代理