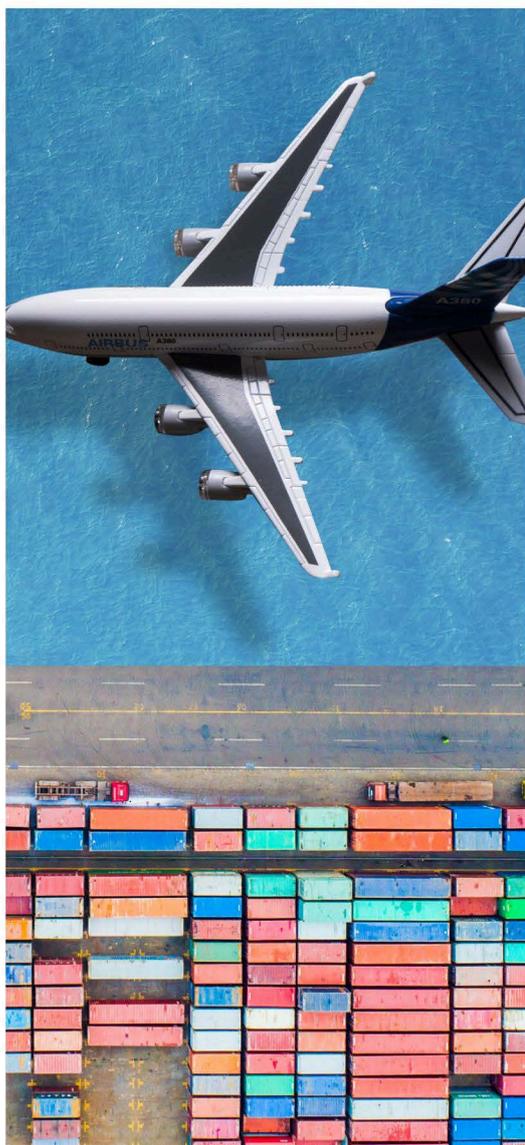

外贸行业 税务合规报告

2023



华税律师事务所
二〇二三年一月

外贸行业税务合规报告（2023）

前 言

近年来，我国的对外贸易保持了强劲的发展趋势。自 2017 年以来连续 6 年保持世界第一货物贸易国地位，2022 年进出口总值首次突破 40 万亿元人民币关口。外贸的迅猛发展离不开出口退税政策的支持。出口退税指的是国家将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。2016 年至 2021 年，我国税务部门累计办理出口退（免）税 8.75 万亿元，2022 年前 11 个月全国累计办理出口退（免）税超过 1.7 万亿元。在国际局势变化的背景下，国家进一步提高了出口退税的效率，这有效地激发了外贸企业的活力，降低了企业的负担。

为保障外贸行业的有序发展，规范出口退税的秩序，国家始终以高压态势打击骗取出口退税等违法犯罪行为，遏制外贸行业骗税、虚开违法犯罪，爆发多起刑事大案。此外，在“谁出口、谁收汇、谁退税、谁负责”的理念下，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。因此，2023 年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（2023）》，以揭示外贸行业涉税风险的来源、成因以及 2023 年的税务合规动向，并在此基础上提出针对性的辩护策略和合规建议，以期为外贸企业规避税务行政、刑事风险，实现合规经营健康发展提供参考。

目 录

一、2022 年外贸行业的发展与税收监管动态

二、外贸行业涉税案件大数据聚焦

三、2022 年外贸行业典型行政、刑事税案观察

四、外贸行业涉税风险的成因分析

五、外贸行业涉税行政、刑事风险类型

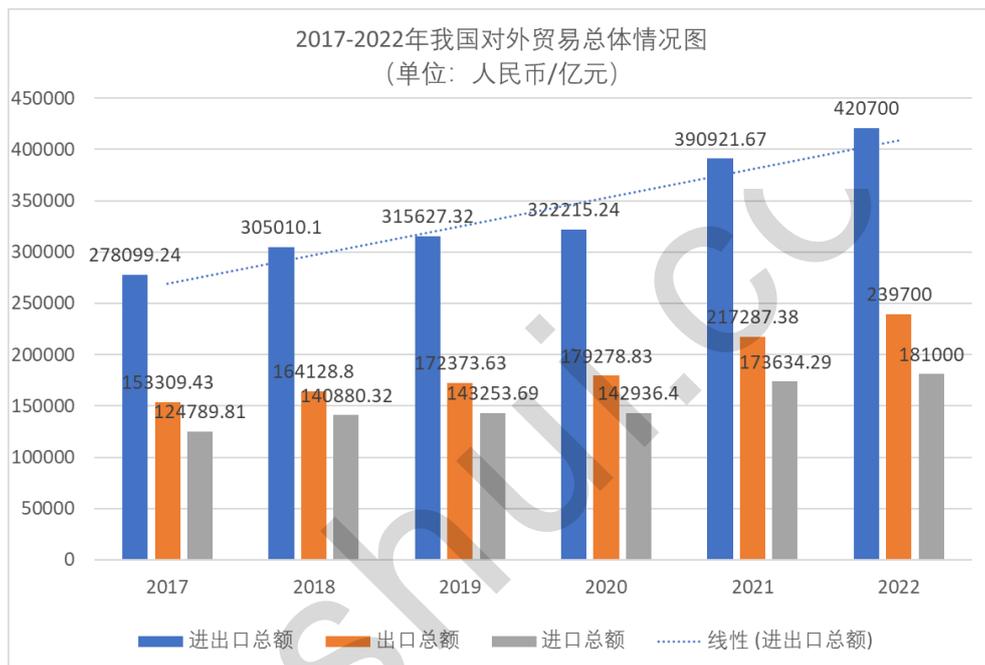
六、2023 年外贸行业税务合规建设与风险应对

七、骗取出口退税罪的辩护策略

一、2022 年外贸行业的发展与税收监管动态

（一）2022 年我国外贸行业的发展概况

2022 年，我国外贸行业依然保持了强劲的发展态势，总体实现进出口规模、质量、效益的同步提升。2023 年 1 月 13 日据国务院新闻办公室新闻发布会的披露，2022 年我国货物贸易进出口总值 42.07 万亿元人民币，比 2021 年增长 7.7%，首次突破 40 万亿元人民币关口。其中，出口 23.97 万亿元，增长 10.5%；进口 18.1 万亿元，增长 4.3%，连续 6 年保持世界第一货物贸易国地位。



当前我国外贸发展面临的困难挑战仍然较多，由于海外高通胀、全球主要经济体衰退风险增大、地缘冲突以及全球贸易摩擦等因素，传统外贸行业增速放缓，一些新兴的业务形式发展较好。商务部《对外贸易发展“十三五”规划》将发展跨境电子商务、市场采购贸易，外贸综合服务企业等作为积极发展外贸新业态的三个重点。

在我国外贸行业尤其是新型外贸业态高速发展的背景下，外贸行业的涉税风险持续存在。一方面，爆发了一批利用免税货物“买单配票”以骗取出口退税的案件；另一方面，“假自营、真代理”等不合规或者违法代理出口的现象屡禁不止。2022 年我国持续加强了对外贸行业在税务上的支持以及监管。

（二）国务院促进外贸平稳发展政策出台



2022年4月13日，国务院召开国务院常务会议，决定进一步加大出口退税等政策支持力度，促进外贸平稳发展。此次国常会提出了3条具体措施：

1、对加工贸易企业在实行出口产品征退税率一致政策后应退未退的税额，允许转入进项税额抵扣增值税。将出口信保赔款视为收汇，予以办理退税。扩大离境退税政策覆盖范围，推行“即买即退”等便利措施。

2、加快退税进度，实行全程网上办，将退税办理时间由平均7个工作日压缩至6个工作日内。支持外贸综合服务企业集中代办退税。

3、提高出口货物退运通关效率，制定便利跨境电商退换货政策，对守信企业通关、退税等予以更多便利，严惩骗取退税等行为。



2022年4月20日，为贯彻落实党中央、国务院决策部署，税务总局等十部门联合发布了《关于进一步加大出口退税支持力度 促进外贸平稳发展的通知》（税总货劳发〔2022〕36号），通过进一步加强对外贸行业的政策支持，助力外贸企业缓解困难、促进进出口平稳发展，更好发挥出口退税这一普惠公平、符合国际规则政策的效用，并从多方面优化外贸营商环境。其中，主要包括：

1、将企业的出口信用保险赔款视为收汇，予以办理出口退税。

2、出口产品征退税率一致后，因征退税率不一致等原因而多转出的增值税进项税额，允许企业转入进项税额予以抵扣。

3、强化海关、税务等部门间数据共享与衔接管理，精简退税的流程。

4、压缩退税时间至 6 个工作日内。

5、优化简化出口退税事项办理流程，对于风险可控的出口退税申报，采用“容缺”方式先行办理退税，事后再补办实地核查手续。

6、鼓励和引导跨境电商、外综服企业发展。

(三) 税务总局强化出口退税支持政策



2022 年 4 月 29 日，为落实《税务总局等十部门关于进一步加大对出口退税支持力度促进外贸平稳发展的通知》（税总货劳发〔2022〕36 号），国家税务总局出台了《国家税务总局关于进一步便利出口退税办理 促进外贸平稳发展有关事项的公告》（国家税务总局公告 2022 年第 9 号），从完善出口退（免）税企业分类管理、优化出口退（免）税备案单证管理、完善加工贸易出口退税政策、精简出口退（免）税报送资料、拓展出口退（免）税提醒服务、简化出口退（免）税办理流程、简便出口退（免）税办理方式、完善出口退（免）税收汇管理等八个方面予以细化规定。其中，值得注意的是：

1、出口退（免）税实地核查的“容缺办理”。根据现行出口退税政策，首次申报的出口退（免）税以及变更退（免）税办法后首次申报的出口退（免）税，税务机关应当实地核查。实地核查一直是出口企业涉税风险的导火索。此次政策规定，税务机关经审核未发现涉嫌骗税等疑点或者已排除涉嫌骗税等疑点的，应按照“容缺办理”的原则办理退（免）税：在该纳税人累计申报的应退（免）税额未超过限额前，可先行按规定审核办理退（免）税再进行实地核查；在该纳税人累计申报的应退（免）税额超过限额后，超过限额的部分需待实地核查通过后

再行办理退（免）税。

2、在单证备案方面，明确零税率跨境应税行为不实行备案单证管理。备案单证的材料包括：（1）出口企业的购销合同；（2）出口货物的运输单据；（3）出口企业委托其他单位报关的单据；纳税人无法取得上述单证的，可用具有相似内容或作用的其他资料进行单证备案，保存期一般为 5 年。备案单证内容矛盾、保存不合规，也会引起涉税风险。



国家税务总局关于阶段性加快出口退税办理进度有关工作的通知

税总货劳函〔2022〕83号

全文有效 成文日期:2022-6-14

字体:【大】【中】【小】 打印本页

国家税务总局各省、自治区、直辖市和计划单列市税务局，国家税务总局驻各地特派员办事处，局内各单位：

为深入贯彻党中央、国务院关于进一步稳外贸稳外资的决策部署，不折不扣落实国务院常务会议关于对信用好的企业阶段性加快出口退（免）税办理进度的要求，促进外贸保稳提质，提升对外开放水平，现就有关工作明确如下：

2022年6月14日，国家税务总局发布《国家税务总局关于阶段性加快出口退税办理进度有关工作的通知》（税总货劳函〔2022〕83号），要求阶段性进一步加快出口退税进度，自2022年6月20日至2023年6月30日期间，税务部门办理一类、二类出口企业正常出口退（免）税的平均时间，压缩在3个工作日内。到期将视外贸发展和实际执行情况，进一步明确办理时间要求。其中的一类、二类出口企业，是指出口退税管理类别为一类和二类的出口企业。正常出口退（免）税，是指经税务机关审核，符合现行规定且不存在涉嫌骗税等疑点的出口退（免）税业务。

（四）六部门持续打击骗取出口退税



自 2021 年 10 月国家税务总局、公安部、最高人民检察院、海关总署、中国人民银行、国家外汇管理局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 年大规模留抵退税政策实施以来，为了保证退税资金不被不法分子骗取和利用，税务机关等多部门重点围绕严查狠打骗取留抵退税等违法行为。

2022 年 4 月 20 日，税务总局等十部门联合发布的《关于进一步加大出口退税支持力度 促进外贸平稳发展的通知》（税总货劳发〔2022〕36 号）指出，要强化税务、公安、海关、人民银行、外汇等部门协作，推动实现对虚开骗税等违法犯罪行为从事后打击向事前事中精准防范转变。对虚假出口、骗取出口退税等违法犯罪行为加大联合打击力度，为出口企业营造更优的营商环境。

截至 2022 年 11 月 10 日，税务部门通过查处一批涉嫌骗取或违规取得留抵退税企业，挽回各类税款损失 142.9 亿元。与此同时，六部门对于“假企业”虚开发票、“假出口”骗取出口退税、“假申报”骗取税费优惠等各类违法行为，依然深入推进常态化打击虚开骗税工作，联合查办骗取出口退税案件 1777 起。

（五）税收大数据持续加强外贸涉税监管

为推动我国税务监管实现从“以票管税”向“以数治税”分类精准监管的转变，我国税务部门正在积极推动“金税四期”和税收大数据平台的建设。“金税

四期”和税收大数据以数据共享、部门合作为前提，将税务部门和市场监管、外汇、海关、公安、银行等多部门的数据予以打通，通过大数据分析企业的涉税风险情况，使得风险监测更为精准、准确。

金税工程自 1994 年启动，先后经历了一期、二期和三期工程，第四期据报道在 2022 年底实现基本完工。“金税三期”实现了国、地税系统的横向合并、各省税务部门数据的纵向合并，实现了对发票的严格管，通过进项发票与销项发票的行业相关性、同一法人相关性、同一地址相关性、数量相关性、比率相关性的全面比对，加强了对发票的监管，从而加强了出口企业申报出口退税的监管。“金税四期”将实现税务部门之外的数据共享，从而将监管动向从发票拓展到企业的生产能力、销售偏好、资金流动等方面，使得税务监管更加全面。

二、外贸行业涉税案件大数据聚焦

（一）2022 年骗取出口退税重大涉税违法案件

1、税务总局披露案件

2022 年，我国税务部门依然保持对出口退税案件的强化管理。根据国家税务总局的公示，2022 年税务总局披露骗取出口退税案件共八件，涉及全国多个省市、行业。

（1）福建省泉州市税务部门依法查处一起虚开增值税专用发票骗取出口退税案

（2）广东深圳破获利用电子专票骗取出口退税案

（3）河南、湖南破获皮革和香菇行业出口骗税案

（4）江西九江市税务部门依法查处一起虚开骗取出口退税案件

（5）辽宁省阜新市税务部门依法查处一起骗取出口退税案件

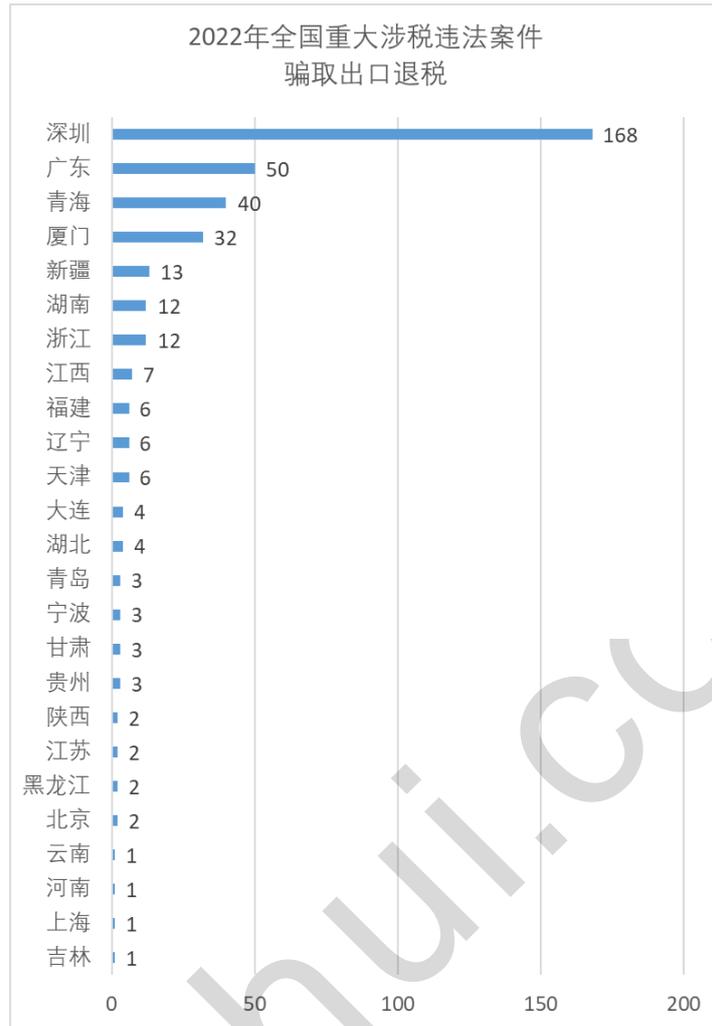
（6）厦门市多部门联合依法查处一起骗取出口退税团伙案件

（7）深圳市税务部门依法查处一起虚开骗取出口退税案

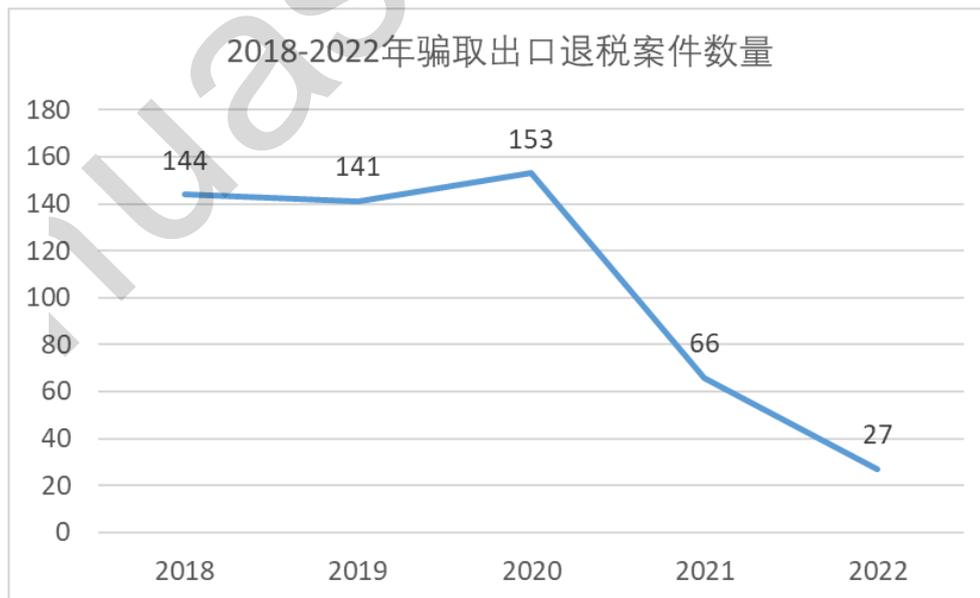
（8）重庆市多部门联合依法查处一起骗取出口退税团伙案件

2、各地重大涉税违法案件

2022 年，全国 36 个省、自治区、直辖市、计划单列市税务机关共公示重大涉税违法案件 18543 件。其中，骗取出口退税案件共有 284 件，其地区分布以广东（含深圳市）为最多，主要集中在海、陆口岸。

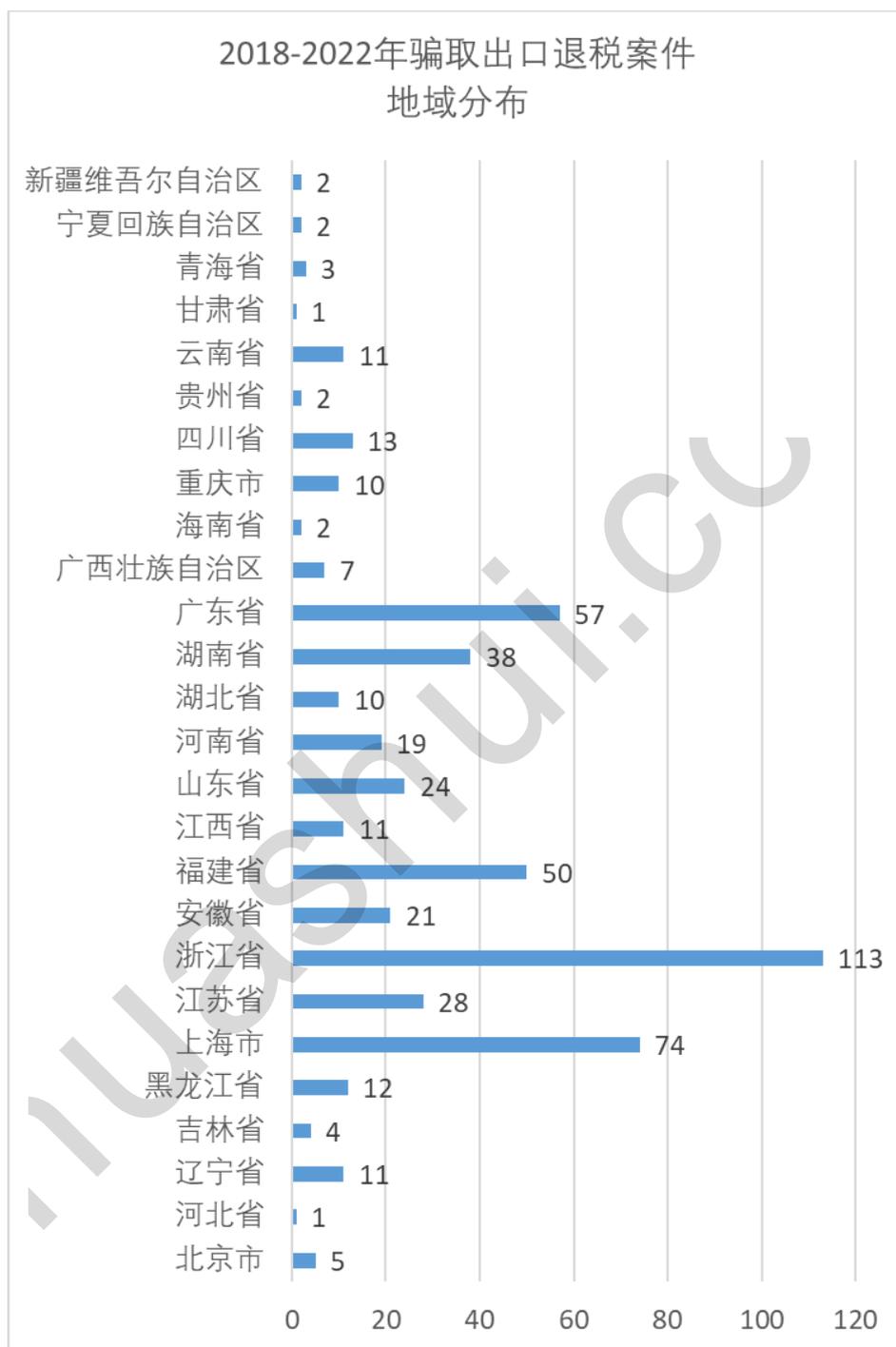


(二) 2018-2022 年骗取出口退税刑案观察



在中国裁判文书网等公开网站检索，2018-2022 年共有 531 起骗取出口退税的案件。2018 年-2020 年骗取出口退税刑事案件数量依然较多，但因疫情等原因，

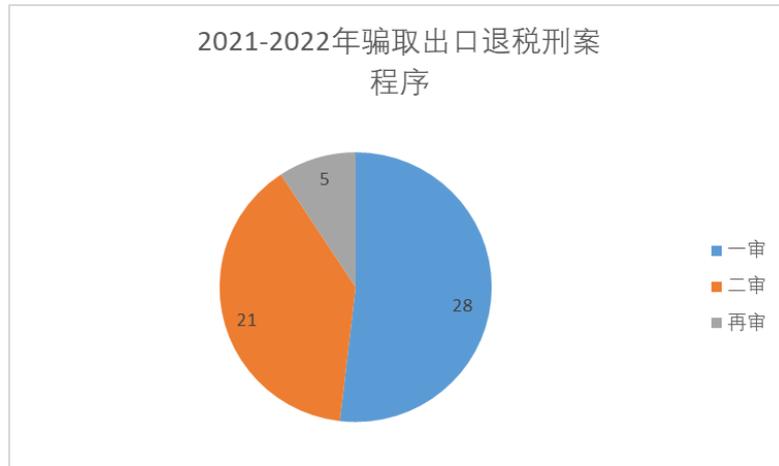
2021 年、2022 年案件数量有所减少。由于骗取出口退税案件还涉及虚开增值税专用发票，有部分外贸行业相关联案件以虚开增值税专用发票罪定罪，因此外贸行业实际涉税案件远高于当前统计数量。



在这些案件中，以浙江省的案件数量最多，共 113 起；上海市的数量其次，有 74 起，广东省 57 起，位居第三。福建省、江苏省的案件数量也较多。总体来看，案件主要分布在经济较为发达，对外贸易较为频繁的地区。

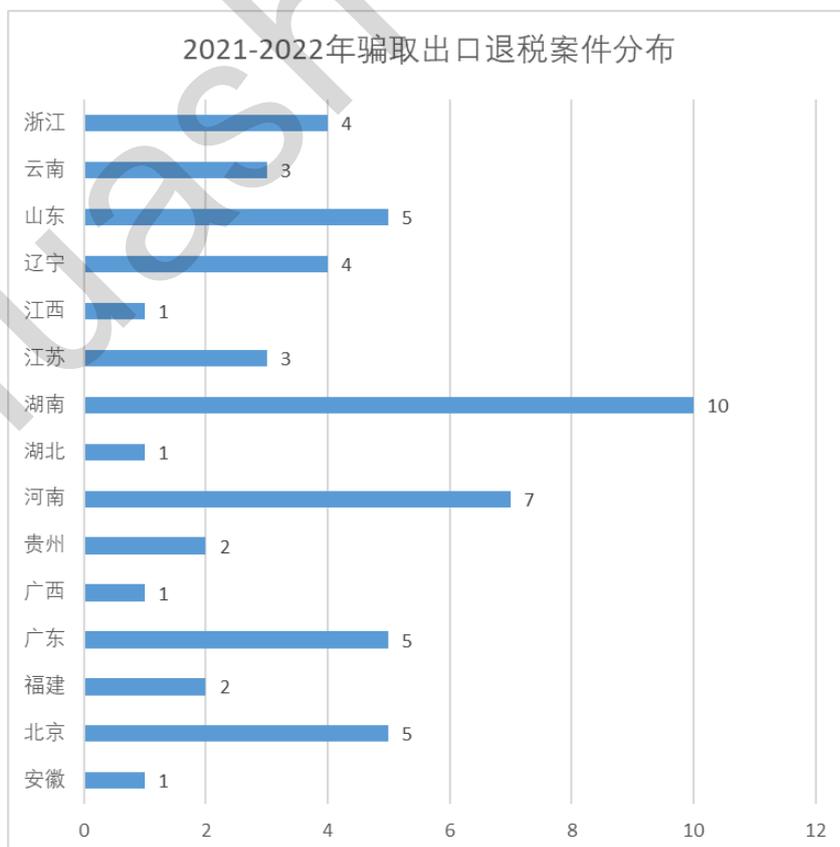
（三）2021-2022 年骗取出口退税案件分析

1、案件数量与程序



2021 年-2022 年，根据“中国裁判文书网”的公示的有效裁判文书，共收集骗取出口退税案件 54 起。其中，一审案件 28 起，二审 21 起，再审案件 5 起。一审中，没有无罪案件。二审和再审案件的结果是：二审驳回上诉 10 件，部分维持、部分改判 4 件，发回重审 6 件；再审案件中，驳回申诉 5 件，指令再审 1 件。

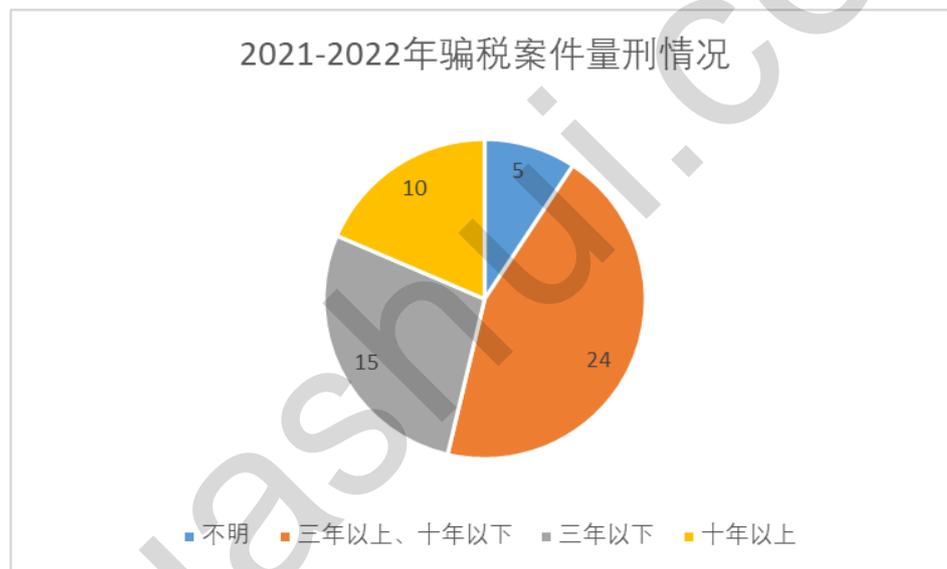
2、案件地域分布情况



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。2021-2022年，湖南、河南、广东、北京成为外贸企业骗税刑事案件的高发省份。

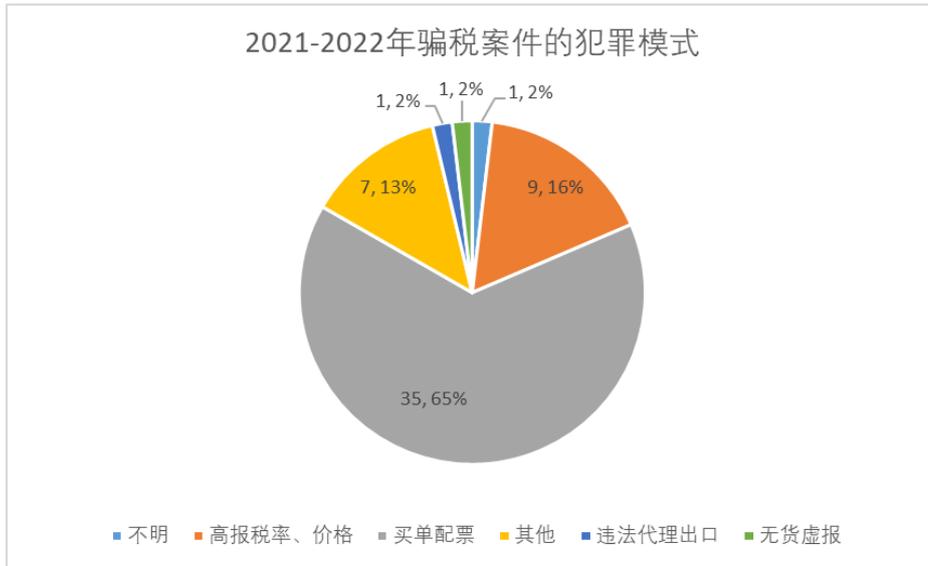
3、案件量刑情况

根据《刑法》第204条及《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），骗取国家出口退税款的数额在250万元以上的，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。总体来看，2021-2022年骗取出口退税案件中，十年以上的案件高达10件；三年以上、十年以下的案件有24件；三年以下案件15件。



4、犯罪模式

在犯罪模式方面，买单配票是最典型、最突出的违法行为。其次是高报税率、价格出口货物骗取退税。



三、2022 年外贸行业典型行政、刑事税案观察

（一）税务总局披露典型骗税案件

2022 年 1 月 26 日税务总局官网披露，江西九江市税务部门依法查处一起虚开骗取出口退税案件，抓获犯罪嫌疑人 23 名，捣毁犯罪窝点 16 个。经查，该犯罪团伙通过注册多家企业，购置废旧二手设备营造虚假生产的假象，以虚开发票、低值高报、伪造合同、买卖外汇等方式骗取出口退税，虚开增值税专用发票 33230 份，价税合计金额 51.41 亿元，骗取出口退税 1.31 亿元。该案已由检察机关依法提起公诉。

2022 年 1 月 26 日税务总局官网披露，深圳市税务部门依法查处一起虚开骗取出口退税案件。2021 年 8 月，税警联合专案组开展收网行动，成功打掉利用“LED 灯”等商品虚开、“配单”、骗税等犯罪团伙 5 个，抓获犯罪嫌疑人 32 名。经查，骗税团伙获取虚开的增值税专用发票后，勾结“配单”公司违规取得报关单据骗取出口退税，涉及骗税企业 7 户，骗取出口退税 4478 万元。目前，案件已移交检察机关审查起诉。

2022 年 2 月 16 日税务总局官网披露，辽宁省阜新市税务部门依法查处一起骗取出口退税案件。辽宁省阜新市税警经大数据联合研判分析，发现部分皮草类货物出口存在异常情况，经过深入调查，成功破获一起骗取出口退税案件，打掉犯罪团伙 2 个，捣毁犯罪窝点 8 个，抓获犯罪嫌疑人 21 名。经查，涉案犯罪团伙采取虚开进项农产品发票、伪造虚假销售合同、利用非法手段取得报关单、购买虚假外汇等手段，操纵 4 家出口企业，骗取出口退税 8062.98 万元。目前，法

院已对其中 9 名被告人以骗取出口退税罪作出一审判决，分别判处有期徒刑 2 年 6 个月至 13 年不等。

2022 年 3 月 15 日税务总局官网披露，福建省泉州市税务部门依法查处一起虚开增值税专用发票骗取出口退税案，涉及上游开票企业 70 余家、外贸出口企业 22 家，抓获犯罪嫌疑人 36 人。经查，以王家乐等 5 人为首的犯罪团伙利用实际控制的外贸公司、上游空壳生产企业，虚构出口贸易业务，骗取国家出口退税款，虚开增值税专用发票 6800 余份，价税合计金额 7.24 亿元，骗取出口退税 8300 余万元。近日，案件将移交检察机关审查起诉。

2022 年 3 月 31 日，税务总局又披露四起骗税案件：

1、四川破获“7·15”虚开骗税洗钱案

2021 年底，在四川省六部门打击虚开骗税领导小组统筹指挥下，四川成功破获泸州“7·15”案，打掉虚开骗税犯罪团伙 2 个，地下钱庄犯罪团伙 1 个，捣毁窝点 25 个，抓获犯罪嫌疑人 134 名，实现了对虚开、骗税、洗钱的全链条打击。该案涉嫌虚开发票 8284 份，价税合计金额 12.07 亿元，骗取出口退税 1.61 亿元。经查，以林某某为首的出口骗税团伙，以广东深圳为总部，在重庆、江西、四川等地设立生产型出口企业，采取“票货分离”的手段非法取得进项发票，并进行虚假生产和出口，进而骗取出口退税。目前，相关涉案人员已依法移交检察机关提起公诉。

2、福建破获团伙虚开骗税案

2021 年 10 月底，福建公安、税务部门根据当地人民银行、外汇管理分局移送线索，统一开展收网行动，成功查处一起涉嫌虚开、骗汇、洗钱、非法买卖国家机关证件的案件，抓获犯罪嫌疑人 36 名。经查，犯罪团伙通过控制多家外贸公司购买虚开的增值税专用发票，向货代公司非法购买出口报关单，以“买单配票”的方式骗取出口退税。据统计，该案涉及上游空壳企业 28 户，不法货代公司 6 户，涉嫌虚开发票 6800 余份，价税合计金额 7.24 亿元，骗取出口退税 8300 余万元。

3、河南、湖南破获皮革和香菇行业出口骗税案

2021 年 11 月，税务总局驻广州特派办会同河南、湖南两地公安、税务部门和海关缉私部门侦破皮革和香菇行业出口骗税案。经查，河南、湖南 34 户企业通过虚假购进皮革、香菇等农产品，虚构生产和货物流，虚假外汇结算，短时间

内“出口”金额达 18.74 亿元，骗取出口退税 1.86 亿元。此外，税务部门还开展了皮革行业专项整治，配合湖南公安部门立案侦查 117 户企业，抓获犯罪嫌疑人 27 名，进一步规范了皮革行业税收秩序。

4、广东深圳破获利用电子专票骗取出口退税案

2021 年 10 月，深圳公安、税务部门联合在深圳、河南两地开展“踏浪 4 号”专案收网行动，破获“9·27”利用增值税电子专用发票骗取出口退税案，共抓获犯罪嫌疑人 27 名。经查，以河南王某为首的虚开团伙勾结下游深圳詹某为首的骗税团伙，利用深圳成某操纵的不法报关行，共同实施“配单”“配票”骗取出口退税。该案涉嫌虚开发票 271 份，价税合计金额 2392 万元（其中电子专用发票 98 份，价税合计金额 1040 万元），骗取出口退税 274 万元。

（二）惠州查处一起生产企业骗取出口退税案件



2022 年 6 月 15 日，惠州市税务局第一稽查局下达了惠税一稽罚〔2022〕81 号税务行政处罚，惠州市 HSF 实业有限公司因骗取出口退税被处罚。本案中，税务机关通过调查，认定 HSF 公司实际无生产场所，无雇佣工人，无生产设备，是空壳公司。HSF 公司通过虚构生产场所，生产设备，在无实际经营业务的情况下，虚假出口货物以骗取出口退税款。

1、惠州市 HSF 实业有限公司不具有生产能力。HSF 公司没有租赁生产加工场地，仅有一间约 22 平米的办公室。HSF 公司没有聘用生产工人。同时，没有耗用电、水数据；帐载的固定资产远远无法达到 HSF 公司出口货物所需要的产能；

2、HSF 公司在 2016 年 6 月至所属期 2017 年 3 月共取得 10 家公司（揭西县柏合木制品有限公司、揭西县新怡木业有限公司、揭西县夏胜木制品实业有限公司、揭西县好达通木业发展有限公司、揭西县林如木业有限公司、揭西县永申鑫木业实业发展有限公司、上海福人进出口有限公司、惠州市兴永祥贸易有限公司、深圳市雄通供应链管理股份有限公司、深圳市世必达国际货运代理有限公司）开

具的 327 份增值税专用发票（发票金额合计 31,858,753.89 元，税额合计 4,806,820.71 元，价税合计 36,665,574.60 元），均已申报抵扣进项税，共计 4,806,820.71 元。

税务部门对上游企业进行核查，发现 HSF 公司在没有购进原材料及支付运输费用的情况。对上游企业函调情况显示，揭西县柏合木制品有限公司、揭西县新怡木业有限公司、揭西县夏胜木制品实业有限公司、揭西县好达通木业发展有限公司、揭西县林如木业有限公司、揭西县永申鑫木业实业发展有限公司等 6 户供货企业的函调结果均为“供货企业销售的自产货物，其生产设备、工具不能生产该种货物”。此外，支付货款的资金流水存在“快进快出”的情况，且绝大部分的购货款均由第三方个人转账和出口退税额进行支付，均不符合一般企业的经营常规；

3、HSF 公司开具出口发票给客户名称都是香港镇威有限公司，但在收取外汇方面，共收取 17 家境外公司转来外汇共 4,638,027.98 美元，兑换人民币为 31,494,478.01 元，全部在同一时间转卖外汇和支付给另外第三方个人帐户卡上。HSF 公司收取货款的资金流水，收到未发生业务交易企业的外汇款项后，又第一时间结汇转给第三方个人，也存在“快进快出”的情况，不符合一般企业的经营常规；

4、对货运情况的调查，发现 HSF 公司不是报关货物的真实货主。

据此，税务机关认定 HSF 公司骗取的出口退税款 4,042,252.09 元，予以罚款 4,042,252.09 元。

本案是一起典型的生产企业骗取出口退税的行政处罚案，惠州税局在税务行政处罚决定书中，从三个大的方面、十个小的方面入手，依次详细地予以认定。首先是关注企业的生产能力。生产企业，即有生产能力的出口型企业，与单纯的外贸企业不同，生产企业适用免、抵、退税。如果企业不具有生产货物的能力，其被认定为虚构业务骗取出口退税的风险就极高。在本案中，税局是从以下四个方面来判断企业是否具有生产能力：

- 1、是否具有能够开展生产活动的场所；
- 2、是否聘用了生产工人；
- 3、是否有生产耗水、电等成本；
- 4、是否具有固定资产；

5、是否委托他人加工；

其次是关注企业的上游情况，是否存在虚开情形：

1、从上游企业取得的发票是否合规；

2、与上游企业是否具有不正常的资金流；

3、上游企业是否具有生产货物的能力（是否具有真实的货物交易）；

最后是关注企业的出口流程，即：

1、报关单与货物运输信息是否一致；

2、外汇收汇结汇情况是否异常；

综上，税务机关监管生产型出口企业、生产企业进行自身的合规建设，都应从上述方面开展。对于企业而言，在坚守真实货物红线的情况下，要把控好上游企业传来的发票的合规，控制好出口流程、出口单据的合规，避免面临涉税风险无法退税，乃至于遭受行政处罚、刑事制裁。

（三）福建特大走私黄金、骗取出口退税案件二审



无期徒刑！一特大走私黄金、骗取出口退税案件终审宣判

分享到： 作者：刑二庭 发布时间：2022-12-08 16:14:36 打印 字号：大|中|小

据福州市中院的新闻报道，福建刘某某等 12 人特大黄金走私、骗取出口退税案近日经二审裁定，驳回上诉，维持原判，被告人刘某某等 12 人被判处无期徒刑至 5 年有期徒刑不等的刑罚。

该案的基本案情是：以被告人刘某某为首的犯罪团伙，在山东、浙江、福建及香港地区等地设立多家关联公司，采购黄金部件，安装至毫无科技含量的产品中，以高科技产品名义出口至香港地区，在香港拆卸黄金予以销售后，通过关联交易回流产品零配件至内地，以虚假方式调整零配件和黄金的发票价格，骗取出口退税资格。全案共计走私黄金 2.9 余吨出境，货值金额 8.08 余亿元；实际骗取出口退税 1.12 余亿元，另有 1413 余万元未遂。福州中院于 2021 年 12 月 7 日作出一审判决，对该案中的 6 名主犯以走私贵金属罪、骗取出口退税罪数罪并罚，判处无期徒刑至有期徒刑 15 年 10 个月不等的刑罚，并处没收个人财产。

福州中院认为，该案犯罪团伙利用退税优惠政策持续走私近 3 吨、货值 8 亿余元的黄金出境，骗取出口退税 1 亿余元，社会危害性特别巨大，情节特别严重，依法应予严惩。该案一罪和数罪的法律适用争议较大，福州中院一审围绕证据、事实、法律充分评判说理，对该案 6 名主犯以走私贵重金属罪和骗取出口退税罪两罪数罪并罚，最重的判处无期徒刑，对其他被告人进行有梯度的量刑，实现全案量刑平衡及罪责刑相适应。

本案是一起重大黄金出口骗税案件。在我国，由于国家不鼓励贵重金属的出口，因此类似黄金、白银等货物出口，不但设置了进出口许可，而且不享受退（免）税政策，出口企业应当全额缴纳出口时的增值税。因此，有的不法分子就想方设法改变贵金属的“形态”，把贵金属包装成含贵金属的高科技材料，如线路板、线材等，用享受退税政策（甚至是具有高退税率）的高新技术商品的名义出口。但实际上，这笔货物并不具有什么高新技术，只是简单加工，出境后将贵重金属拆卸下来销售，其他材料再通过走私或者进口的方式流入国内，继续参与骗税活动。

本案的争议在于，本案中被告人通过简单改变黄金的形态，以高科技产品的名义假报出口至境外，然后申请退税。在该犯罪中，确实有数个犯罪行为，也同时触犯了走私贵重金属罪与骗取出口退税罪。但是，走私黄金的行为被包含在骗税行为之内，是整个骗税行为的一部分。因此，按照刑法理论来说，为达到一个犯罪目的，先后实施多个犯罪行为属于“牵连犯”，即走私黄金的行为是为骗税结果服务的“手段”，应当择一罪从重处。“牵连犯”的“手段”和“结果”都是犯罪行为，且无明显的主从关系，因此也被称为“处断的一罪”，本身具有一定的特殊性。本案最终以走私贵重金属罪与骗取出口退税罪数罪并罚，在法律适用上存在争议。实践中存在不少判决选择以“走私+骗税”数罪并罚，以达到更重的刑事制裁。如果在骗税行为之外，不法分子还存在走私行为，或者走私行为依其性质、模式与骗税行为、骗税结果相去甚远的，可以独立为一罪，否则，不应定性数罪。

（四）因不具有骗税故意法院改判虚开发票案



据湖南省沅江市人民法院(2021)湘 0981 刑初 481 号《刑事案判决书》显示，本案的基本情况是：公诉机关指控，被告人刘某强以诸城市某某特种动物养殖专业合作社名义向沅江市某某皮草有限公司、沅江市某某皮草有限公司、沅江市涌某皮草有限公司虚开增值税普通发票 90 张，涉案金额 72764258 元，骗取出口退税 7276425.8 元。被告人刘某强以每张貂皮赚取 1 元差价的方式非法获利 21 万余元。被告人刘某强对公诉机关指控的事实及量刑建议没有异议且签字具结，在庭审中提出，被告人不明知刘某波等人是否骗取出口退税，其不构成骗取出口退税罪。

法院认为，在案证据不足以证明被告人刘某强主观上具有与他人共同骗取出口退税的故意，其客观上也没有参与、实施骗取出口退税的行为，故公诉机关及辩护人认为被告人刘某强构成他人骗取出口退税罪从犯的意见不成立。以虚开用于骗取出口退税、抵扣税款发票罪，判处被告人有期徒刑五年。

本案是一起涉及骗取出口退税的涉税犯罪，案情曲折复杂，争议主要出在对本案被告人的罪名定性上，究竟是“骗取出口退税罪”的从犯，还是构成“虚开用于骗取出口退税、抵扣税款发票罪”。最终，法院根据共同犯罪的理论认定本案被告人不构成骗取出口退税的从犯，另以虚开其他发票犯罪定罪量刑。

在本案中，被告人为其他罪犯骗取出口退税的不法行为提供虚开的发票，在客观上起到了帮助作用，但是其不明知其他罪犯实施的是骗取出口退税行为，其仅为虚开发票，按照开票的数量取得费用。公诉机关未就主观问题予以证明、被告人的辩护人认为被告人与其他犯罪人之间具有概括的共同故意。

法院认为，构成共同犯罪主观上需要有共同的犯罪故意，客观上需要有参与、

帮助的行为。但在本案中，被告人只是为他人虚开发票，在主观上没有骗取出口退税的故意，在客观上没有参与到骗取出口退税的行为之中，不能认定为共同犯罪，而应当根据其虚开行为另行定罪量刑。

（五）仅有虚假出口单证未查实退税金额



据湖南省沅江市人民法院(2021)湘 0981 刑初 481 号《刑事案判决书》显示，本案的基本情况是：被告人刘某波、胡某林、刘某明伙同胡某、胡某新、胡某明、吴某平、胡某华利用实际控制的沅江市 10 家皮草生产企业取得虚开的农副产品增值税发票后骗取国家出口退税。本案的争议点主要在于：

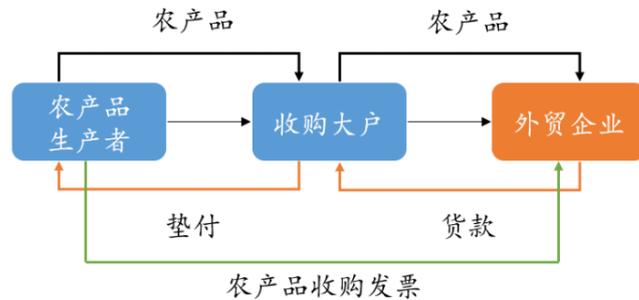
1、公诉人按照全部虚开的发票、虚假的出口报关单证认定骗取出口退税的金额。但被告人及其辩护人指出，现有的证据仅能真实被告人存在虚假出口行为，但不能证明存在利用虚假出口报关申请办理了退税，退税的具体金额未查明。法院认为，不能排除 10 家皮草公司确有真实货物生产、出口，存在有货虚开的情况。除通过湖南华某报关公司虚假出口的 10 单业务外，对其余虚开的发票，现有证据不能证实各被告人主观上具有骗取税款的目的，客观上造成了国家税收损失，且税务机关亦未对被告人刘某波、刘某明、胡某林等人是否构成虚开进行认定，法院采纳辩护人的意见，不认为是犯罪。

2、公诉机关根据税务、会计的证人证言及被告人的口供或依据直接发票金额乘以退税率确定退税金额的计算方法，使得退税金额数额过大。法院认为，应当综合全部证据查实具体的退税金额，扣除为此缴纳的其他税费，以实际退税入库的金额为准。

（六）蔬果出口贸易骗取出口退税案

2022 年，根据华税接到的案件咨询，蔬菜出口业务因为涉嫌农产品收购发

票虚开，从而导致被定性骗取出口退税被稽查的案例时有发生。其基本情况是：农产品出口企业从村镇收购蔬果，通常某地区由一个或几个大散户集中采购并提供给出口企业。在这种“代购”模式中，出口企业要求大户在交付农产品时配套提供相应农户信息。



由于外贸企业也并未实际接触到农产品生产者，因此只是被动接受收购大户提供的农产品收购发票。部分企业由于税法意识淡薄，不加以审核就全盘接收。货物出口享受免/退税时，需要提交农产品收购发票等进行审核，结果发现收购发票存在诸多疑点，如收购发票附农民信息较少、收购数量金额远超一般农民生产能力等；或者在对加工出口企业的上游收购行为进行函调时发现存在虚开风险。

目前来看，实践中采购企业通过收购大户集中采购农产品，是常见的情况和模式。但是，这种采购行为因为链条比较长，容易产生风险：

1、收购大户的作用究竟是委托收购还是买卖关系，如果是买卖关系，收购大户即使是个体工商户或者个人，其并非农业生产者，不能开具农产品收购发票，而应当对外开具增值税专用发票。

2、即使认定收购大户的作用系委托收购，实践中有的收购行为也非常不合规，收购大户可能集中收购一批农产品，然后找到几名农户集中让其为全部的产品填写收购发票，有的农户一人甚至可以销售上百、上千吨产品，显然存在虚假的情形，极易被税务机关、海关稽查。

3、即使收购大户在收购过程中保持了合规，农产品收购发票的填开也完全符合收购的真实情况，但也会出现问题，即：农业生产者压根不认识采购企业，只认识收购大户。当税务稽查人员调查之时，询问其是否向某某企业供货，其可能一口认定没有供货，导致明明有真实货物，却被认定为虚假交易。

四、外贸行业涉税风险的成因分析

（一）经济利益驱使与税法意识淡薄

骗取出口退税行为的产生原因较为复杂，其中，经济利益驱使是骗取出口退税案件多发的深层次原因。在骗取出口退税案件中，涉案金额一般以数十万以致数千万计，而犯罪分子在作案过程中用于伪造或购买单证、发票、打通关节的费用则远远低于骗取出口退税所获的经济利益。尤其是在无货虚报的情况下，只需借用境外资金过账，就可牟取巨额暴利。在高额经济利益驱使之下，不法分子不惜以身试法，结成骗税组织或团伙，产业化、链条式地骗取出口退税。

与此同时，部分外贸企业和人员则因为税法意识淡薄之下受到利益诱惑而被蒙蔽或利用，成为骗税分子的作案工具，或为骗税分子提供虚假报关单证，或为骗税分子提供虚开发票，或者被犯罪分子利用，作为退税申报主体，掩饰骗税行为骗取出口退税款。

（二）骗税手段更为隐蔽、“专业”

近年来，骗取出口退税案件呈现出骗税手段升级、作案方式隐蔽的特点。首先，随着我国社会信息化程度的提高，骗税手段也呈现出信息化、智能化的特点，骗税主体往往隐藏在幕后，通过网络、短信、QQ、微信等方式相互联系和交易，在多个地区同时操控多个公司，将生产、运输、出口、结汇、退税等事项，分别分配给不同的人员和企业，具有很强的隐蔽性。其次，骗税分子更加专业化，犯罪分子通过接受“专业”培训，聘请“专业”人员，构筑多重虚假环节，设置防护屏障，与外贸企业、生产企业相互勾结、循环作案。骗税手段升级带来的隐蔽性和人员培训后的专业性加大了税务机关、公安机关的查处难度，使得骗税分子顾虑降低，作案更为猖獗。

（三）增值税制度不健全、退税管理机制不完善

除经济利益驱使原因外，增值税制度不健全、出口退税管理机制不完善等客观原因也是造成骗取出口退税案件多发的根源性原因。一方面，增值税存在大量税收减免政策，容易导致增值税抵扣链条在某些环节发生中断，同时多种抵扣凭证并存，给虚开发票骗税留下了隐患；另一方面，小规模纳税人、个人购买货物不需要增值税发票，形成了大量“沉淀票”，也为增值税专用发票的虚开提供了便利，进而为利用虚开的增值税专用发票骗取出口退税留下了操作空间。而在出

出口退税管理中，出口退税管理的机制不完善，出口退税审核管理模式与当前外贸出口的现状不适应，对出口企业的征退税管理脱节、信息传递薄弱，行政机关受执法手段和执法权限所限查处力度不够、出口骗税风险监控机制不健全等问题都为骗税违法犯罪留下了可乘之机。

（四）打击骗税力度更大、杀伤力更强

面对虚开、骗税犯罪高发态势，自 2021 年 10 月国家税务总局、公安部、最高人民检察院、海关总署、中国人民银行、国家外汇管理局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，严厉打击骗税行为。2022 年以来，随着大规模留抵退税政策的实施，国家严厉打击骗取留抵退税违法行为，由于骗取留抵退税案件。2022 年 5 月 11 日，六部门联合召开联合打击骗取增值税留抵退税工作推进会，并于 5 月 17 日联合印发《关于严厉打击骗取留抵退税违法行为的通知》（税总稽查发〔2022〕42 号），强化部门协作，明确把打击骗取留抵退税违法行为作为 2022 年常态化打击虚开骗税工作的重点。骗取留抵退税的企业不但将被处以罚款、降低信用等级，同时还要被倒查 3 年账目、延伸检查上下游企业……处罚力度可谓空前。

骗取留抵退税本身并非一项具体的涉税违法行为，实践中，纳税人依然是通过“虚增进项、隐瞒收入、虚假申报”等偷税、虚开行为骗取留抵退税，税务机关也是按照虚开或者偷税予以定性和处理。这就导致出口企业容易受到生产企业、供货企业发票风险的牵连。在此背景下，骗税违法犯罪被起底深挖，潜藏多年的骗税行为屡屡被揪出。

五、外贸行业涉税行政、刑事风险类型

（一）挂靠经营出口易被作为“买单配票”处理

买单配票是近几年出现的骗税手段，并已经逐渐成为骗税犯罪的主要手段。与“无货虚报”“少出多报”等虚假出口行为不同，“买单配票”方式下出口货物是真实的，主要由外商（包括在外经商的中国人）直接从国内市场采购后，委托货运代理申报出口。出于降低成本的考虑，这些直接用于出口的货物，在国内采购未缴纳过增值税。出口业务链条相关人员通过各种渠道掌握上述出口货物信息，利用出口企业申报出口（即所谓“买单”），再虚开相应内容的增值税专用发票（即所谓“配票”），使得本来无法退税的出口货物，摇身一变成了高退税商品，从而

骗取退税。

而所谓挂靠经营，是指个体经营者有真实货物，通过挂靠进出口企业，以进出口企业名义签订合同、开具发票、报关出口、收付货款、申报退税的情形。此时，税务机关和公安机关多以进出口公司不实际掌握货源、不实际从事出口业务，实际的国内采购环节与外商货物交付环节均由个人经营者直接对接完成，而否定进出口公司出口业务的真实性。由于挂靠经营业务中，货物属于挂靠方，而合同、发票、报关、收汇、退税等均是以前被挂靠方的名义进行，因此从交易表面看，挂靠经营与所谓“买单配票”存在相似性，因而税务机关、司法机关多据此认定进出口公司申报出口退税违反税法规定，甚至定性为“买单配票”追究相关企业和人员的刑事责任。

（二）“假自营、真代理”易导向合谋骗税

所谓“假自营、真代理”，是指出口企业接受委托，以自营名义出口、申报退税，但实质上并未实质参与出口交易活动，仅收取部分代理服务费的经营活动。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)第二条、《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7目的规定，“假自营、真代理”的表现形式有以下几类：

1、出口企业以自营名义出口，其出口业务实质上是由本企业及其投资的企业以外的其他经营者(或企业、个体经营者及其他个人)假借该出口企业名义操作完成的；

2、出口企业以自营名义出口，其出口的同一批货物既签订购货合同，又签订代理出口合同(或协议)的；

3、出口企业以自营名义出口，但不承担出口货物的质量、结汇或退税风险的，即出口货物发生质量问题不承担外方的索赔责任(合同中有约定质量责任承担者除外)；不承担未按期结汇导致不能核销的责任(合同中有约定结汇责任承担者除外)；不承担因申报出口退税的资料、单证等出现问题造成不退税责任的；

4、出口企业未实质参与出口经营活动、接受并从事由中间人介绍的其他出口业务，但仍以自营名义出口的。

根据当前规定，上述四种“假自营、真代理”情形为税法所禁止，出口企业以上述任一方式开展出口业务的，不得将该业务向税务机关申报办理出口货物退

税，一经发现，该业务已退税款予以追回，未退税款不再办理。

“假自营、真代理”出口模式之所以被税法禁止，重要的原因之一是该出口模式多伴随着骗税，骗税人员利用出口企业出口退税经营资质作为掩饰实施骗税行为，此时出口企业没有参与实质交易但以“自营”名义出口，所承受的法律风险极大。出口企业一旦涉嫌构成“假自营、真代理”，不仅面临被追缴已退退款的风险，还可能导向合谋或参与骗税而被追究刑事责任。

（三）“四自三不见”违规操作易引发骗税风险

“四自三不见”是骗取出口退税的常见手段，亦是被国家明令禁止的行为，国家税务总局先后发布了《关于出口企业以“四自、三不见”方式成交出口的产品不予退税的通知》（国税发〔1992〕156号）、《关于规范出口贸易和退税程序防范打击骗取出口退税行为的通知》（国税发〔1998〕84号）、《国家税务总局关于对从事“四自三不见”业务涉嫌骗取出口退税的出口企业进行处罚的通知》（国税发〔1999〕150号）等多个规范性文件，对于外贸企业“四自三不见”业务进行规制。

国税发〔1992〕156号文指出，所谓“四自、三不见”是指在“客商”或中间人自带客户、自带货源、自带汇票、自行报关和出口企业不见出口产品、不见供货货主、不见外商的情况下进行的出口交易。这种交易并无商品，发票和报关单等凭证均是伪造的，从而为不法分子骗取退税提供了便利条件，给国家和企业造成严重损失。

为此，国税发〔1998〕84号文第四条第二款规定：对从事“四自、三不见”买单业务的出口企业，一经发现，无论退税额大小或是否申报退税，一律停止其半年以上的退税权。

相较于行政责任风险而言，“四自、三不见”业务的刑事责任风险是外贸企业不可承受之重。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）对刑法第二百零四条规定的“假报出口”作出了具体解释，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（骗取出口退税罪）、第二百一十一条（单位犯罪）的规定定罪处罚。因此，进出口公司从事“四自、三不见”业务，如果不能及时应对，不仅构成行

政违法，还可能被司法机关认定为假报出口，构成骗取出口退税罪。

（四）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通知》（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。但基于鼓励国内高端制造业的发展的考量，对于以白银为原料，经过加工做成烟嘴、电路零件、盘子、银制导线、高性能导线等白银制品出口的，则可申请出口退税。在此政策背景下，此后几年里以白银为主要原料，经过简单加工的出口商品的出口额增长异常，且商品出口到境外后多回炉成纯银上市销售，实质上就是利用了政策差异骗取国家出口退税款。

为堵塞这一政策漏洞，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），根据财税〔2012〕39号文，如果出口商品原材料成本的80%以上为本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（银为附件所列原材料，退税率为0）。然而，犯罪分子转而使用单位价值比较高的“钯”等原材料与银一同作为商品原材料，从而将银的成本控制在80%以内，进而逃避财税〔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”等原材料也纳入到前述原材料范围。

然而，在贵金属领域退税与骗税的博弈仍然没有停止，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，从而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，白银制品的功能及市场需求情况、交易流程中结算方式、白银制品的最终流向等都是税务机关、司法机关对于案件审查的重点，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。

（五）农产品出口领域虚开、骗税相互牵连

在众多的骗取出口退税案件中，利用道具货物循环进出口骗取国家退税款是骗税的常见方式，由于该种骗税方式是以真实货物为道具，因此海关查验时只做单货是否相符的审核很难发现，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。在该种骗税方式中，被循环使用的货物通常被称为骗税“道具”，实践中，将农产品作为道具骗税的案件已占有相当大的比例，原因有三：一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《税务登记证》副本、《营业执照》、《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，农产品收购发票自开自抵，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。

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；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。此种交易模式下，为出口企业虚开增值税专用发票的企业需要大量的进项发票抵扣自己应当缴纳的税款，便利用农产品收购免税政策，制造虚假的农产品收购交易，虚开农产品收购发票。

无论哪种交易模式，农产品行业已经成为虚开、骗税相牵连，涉税刑事案件多发的领域。

六、2023 年外贸行业税务合规建设与风险应对

（一）做好防控：加强税法理解，做好风险排查

1、加强出口退税法规与政策的学习

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，“假自营、真代理”“四自三不见”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。

2、审慎开展业务并注重风险排查防控

在税务风险应对方面，最有效的方法就是合规经营。外贸企业应当按照目前有效的税收政策对出口业务进行梳理、审查、整改，以符合税收政策的规定。此外，也应当对供应商进行筛选，防患于未然。总之，外贸企业要牢固树立税务风

险防控意识，外贸企业应当知道，合规经营才是正道，才能走得更远更健康。

出口业务涉及环节多、流程复杂，因此，在开展业务的过程中，要格外注意对各个环节和流程的把关，我们认为，外贸企业要有专人对出口业务的合规操作进行负责，在业务开展前，要对业务的可行性及业务风险进行评估，而在业务开展过程中，要对业务各环节、各流程进行风险排查与防控，尤其是加强对货物的把控、对增值税专用发票、出口报关单等退税单证的管理，确保出口退税业务的真实、合法。其次，要特别注意把握上下游企业经营情况，要加强对供应商和外商的考察与评定，防范因供应商走逃、失踪、非正常注销或接受虚假增值税发票，以及供应商与外商相互勾结，造成不能退税以至被利用实施骗税。

3、借助外部税务律师、税务师力量，定期开展税务健康检查

外部涉税服务机构是各类企业开展业务寻求合规经营的得力助手，由于外贸企业出口业务具有复杂性，因此更需要借助外部力量对业务风险进行排查。专业的税务律师、税务师可以从会计、税务与法律的多重角度发现企业经营管理中的税务问题，帮助外贸企业定期开展税务健康检查，排除业务中刑事责任风险点。如果外贸企业与税务机关发生争议，也应及时聘请专业的法律人士。由于目前在出口退税领域，我国的税收政策存在立法层次低、无上位法依据等问题，同时税收政策往往违反了行政法的相关原则，专业人士更能维护外贸企业的合法权益。

4、积极参与各类合规培训，多方位获取信息

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律风险、调整、改进业务模式，修复业务不合规问题，做好事先刑事风险防范。

（二）妥善应对：及早应对处理，寻求专业力量

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，或者公安机关直接介入，外贸企业及其负责人员将面临刑事案件程序的启动。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、真实的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，只能在案件具体法律适用上的审查，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。

（三）特别关注：重视业务类型，避免违规模式

1、外综服企业要防范成为骗税工具的风险

外综服企业作为退税平台，所提供的产品是“服务”，而非出口货物，因此其关注的重点是如何为供货企业提供更优质高效的服务，而不是出口货物的真实性和合法性。外综服模式快速退税、便利出口的行业优势易被利用，转化为骗税案件周期短、易得手、更隐蔽的违规“优势”，成为间接骗税牟利的工具。对此，外综服企业要构建和健全好防范出口骗税风险的“防火墙”。一是基于大数据平台的应用，通过数据库建立风险分析模型，达到自动预警的目的；二是逐步建立完善客户信用监控系统，利用平台自身的技术、数据、方法优势，对国内供货商

及国外客户形成双向的信用监控体系;三是建立税企信息交流机制,外综服企业积极向税务机关报送业务开展中发现的涉嫌骗税信息;税务部门提供涉嫌骗税商品、“黑名单”企业信息,帮助其有针对性的提高风险企业和风险商品的防控能力。

2、贵金属制品、农产品外贸企业要加强风险控制

当前,白银等贵金属制品、农产品出口已经成为骗税出口退税行为的高发领域,因此,外贸企业如果从事白银制品、农产品出口业务,要需格外重视出口退税的风险管理。

对于贵金属制品出口业务,外贸企业应着重从货物角度进行风险把控,要对货物的成分及含量、用途、功能、市场需求、最终流向等进行把关,同时要清楚上游供货企业及外商的经营情况,避免出口业务不合规不能退税,或是出口业务被他人利用进行骗税,造成自身利益损失。

对于农产品出口企业而言,要着重从发票角度进行风险把控,对于农产品生产、购销、加工全链条上的企业,都应当及时排查潜在的虚开风险,做好有效的涉税风险防范与隔离措施,保障企业的持续健康发展。

3、严加防范“假自营真代理”、“四自三不见”刑事风险

我国严禁外贸企业从事“假自营、真代理”、“四自三不见”业务,因此,虽然“假自营、真代理”、“四自三不见”下外贸企业不必然构成骗税,但外贸企业仍应提高风险防范意识,不可盲目追求利益从而铤而走险。外贸企业可以通过加强对于业务情况的审查,在交易过程中,对货源、质量等情况进行认真了解,做到出口商品、货主、外商切实到位,以此避免在无意识的情况下从事“假自营、真代理”“四自三不见”业务引发刑事风险。

七、骗取出口退税罪的辩护策略

(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

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,明确了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,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，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。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。

另外，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。

（二）“假自营、真代理”“四自三不见”不必然构成骗税罪

国税发〔2006〕24 号文的出台旨在防范和打击骗取出口退税的违法犯罪活动，之所以将“假自营、真代理”作为不合规行为处理，是由于“假自营、真代理”业务多与骗税相关。但是，这并不意味着在“假自营、真代理”行为中，出口企业必然存在骗税行为。

国税发〔2006〕24 号文第三条规定：“出口企业凡从事本通知第二条所述业务之一并申报退（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。“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……”“涉嫌构成犯罪的，移送司法机关依法追究刑事责任”。由上述规定可知，对于出口企业的“假自营、真代理”行为，直接的处理方式为追回已退税款，对于未退税款不再办理，而至于“假自营、真代理”为是否属于行政法上的骗税行为，以于是否构成犯罪，则需另行判断。

关于“四自、三不见”，国税发〔1992〕156 号文指出，在已发现的骗税案

件中,除个别出口企业与不法分子勾结骗取退税外,不少出口企业是因急功近利,违反外贸经营的正常程序,在“客商”或中间人自带客户、自带货源、自带汇票、自行报关和出口企业不见出口产品、不见供货货主、不见外商(以下简称“四自三不见”)的情况下进行交易的。法释〔2002〕30号文第六条则规定,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(骗取出口退税罪)、第二百一十一条(单位犯罪)的规定定罪处罚。由此可见,“四自三不见”违规操作虽然容易引发骗税行为,但是,出口企业从事“四自三不见”并不必然构成骗取出口退税罪,其是否构成犯罪需要严格根据骗税出口退税罪的构成要件进行判断。

总之,司法机关在无确切证据证明外贸企业从事“假自营、真代理”、“四自三不见”业务旨在骗取出口退税或放任他人骗取出口退税的情况下,不应认定构成骗取出口退税罪。如果外贸企业本身尽到合理的注意义务,并没有骗取国家税款的故意,则不构成骗取出口退税罪。

(三) 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就认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。

在广州德览贸易有限公司、徐占伟骗取出口退税罪案((2016)粤01刑初472号)中,法院在判决中明确指出:“本案并无证据证实被告单位德览公司主观上明知挂靠人具有骗取出口退税的故意,不能排除被告单位德览公司确系被挂靠人蒙蔽的合理怀疑。公诉机关指控被告单位德览公司、被告人徐占伟骗取出口退税的事实不清,证据不足,指控的罪名不能成立。”该法院判决清晰指出,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、不能以行为人之间存在退税款分配约定而认定存在骗税故意

在挂靠方式出口，由外贸公司申报退税的案件中，外贸公司取得退税款以后，无论是与挂靠方进行分配还是给予外商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《中华人民共和国刑事诉讼法》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。

3、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。例如，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。”

综上可知，骗税出口退税罪的构成必须具备主观故意，而对于骗税故意的存在，办案机关必须提供充分的证据加以证明，不能以行为人之间存在挂靠关系或者存在退税款分配约定就推定行为人具有骗税故意。因此，在骗税案件中，主观故意是律师做无罪辩护的一大突破口。

（四）高报货物出口价格但未产生骗税数额，不构成骗税罪

在实践中，高报出口价格经常作为骗取出口退税的手段出现，由此，一旦出现高报出口价格的情况，便使人将其与骗取出口退税相联系。然而，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。因此，高报出口价格必然构成骗取出口退税这一刻板看法缺乏依据。

在海南中渔水产有限公司、周某、袁某犯骗取进出口退税案((2017)琼刑终60 号)中，海南省高级人民法院指出，“根据《出口货物退免税管理办法》(试行)、《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)等相关国家规定中有关出口退税的计算公式、计算方法，高报出口价格，只能增加免抵退税额，而免抵退税额是否可以转化为实际退税款，还受已缴纳的增值税额的限制，即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，多报的退税数额并不必然等于骗取退税数额。”最终法院认定，海南中渔水产公司、周某、袁某骗取出口退税款 348 万余元的事实不清，证据不足，不能排除合理怀疑，Z 公司、周某、袁某对此不构成骗取出口退税罪。

（五）货物出口各环节事实不清、证据不足，不构成骗税罪

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。

在安徽 A 国际贸易有限公司、安徽 B 纺织科技有限公司、何某甲骗取出口退税案中,潜山县人民检察院不起诉决定书(潜检刑不诉〔2015〕26 号)载明:

经本院审查并二次退回补充侦查后,本院仍然认为安庆市公安局认定的犯罪事实不清、证据不足,理由如下:侦查机关未能查实何某甲向国税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,即不能直接认定安徽 A 国际贸易有限公司、安徽 B 纺织科技有限公司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。

侦查机关对于集装箱号是否属相关船务公司独有、集装箱号与海运提单号是否一一对应、拼柜如何出提单等问题未调取充分证据予以查实,未全面调取货物生产商、出口商的证言,也未直接找到涉案 15 起出口业务的报关行和收货方调取证据。即以现有证据不能完全证实安徽 A 国际贸易有限公司、安徽 B 纺织科技有限公司涉案 15 起出口业务均系套取他人出口信息,不能排除安徽 A 国际贸易有限公司、安徽 B 纺织科技有限公司有真实出口业务的合理怀疑。

因此,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。

(六) 出口业务各环节证据事实不清、证据不足应当认定无罪

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，否则就不能对行为人以骗取出口退税罪定罪。

例如，在潜山县人民检察院不起诉决定书（潜检刑不诉〔2015〕26号）中，检察机关认为：“侦查机关未能查实何某甲向国税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，即不能直接认定安徽 A 国际贸易有限公司、安徽 B 纺织科技有限公司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。侦查机关对于集装箱号是否属相关船务公司独有、集装箱号与海运提单号是否一一对应、拼柜如何出提单等问题未调取充分证据予以查实，未全面调取货物生产商、出口商的证言，也未直接找到涉案 15 起出口业务的报关行和收货方调取证据。即以现有证据不能完全证实安徽 A 国际贸易有限公司、安徽 B 纺织科技有限公司涉案 15 起出口业务均系套取他人出口信息，不能排除安徽 A 国际贸易有限公司、安徽 B 纺织科技有限公司有真实出口业务的合理怀疑。”

因此，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。