

骗取出口退税刑事风险解析及合规整改

作者：姜冬妮 | 湛子明 | 刘小溪 | 宋雨博¹

2024年2月28日，最高人民检察院于官方新闻披露，今年八部门将联合重点打击包括“利用骗取出口退税”在内的多项涉税犯罪²。同时，最高人民法院、最高人民检察院近日联合发布《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》（以下简称“《司法解释》”），其中亦对“骗取出口退税罪”的数额标准及行为模式予以进一步明示。根据最高人民检察院的统计数据，2023年累计查处涉嫌骗取出口退税的出口企业2,599户，查处金额约166亿元³。可以看出，骗取出口退税罪是涉税案件里的重点，执法力度持续高涨。

实践中，公司在从事跨国贸易时，由于对骗取出口退税行政和刑事责任后果缺乏了解、对企业内部税务合规的重要性认识不足，容易产生法律风险。本文即以骗取出口退税为主要对象，简述骗取出口退税的相关后果及常见行为模式，并针对该行为可能为企业带来的合规风险及应对办法予以提示和介绍。

一、出口退税的简要介绍

（一）出口退税的含义及涉及税种

出口退税，全称为出口环节退（免）税，是指在国际贸易业务中，对报关出口的货物或者劳务和服务退还在国内各生产环节和流转环节按税法规定已缴纳的税款。简而言之，就是在出口环节免税且退还已纳税款。出口退税是国家贸易中通常采用并为世界各国所接受的税收政策，目的在于避免重复征税，降低出口商品成本，是国家支持外贸出口、鼓励本国货物参与国际竞争的重要手段。

依据我国《增值税暂行条例》《消费税暂行条例》及《出口货物退（免）税管理办法（试行）》的规定，我国出口货物退（免）税的税种主要包括**增值税**和**消费税**。

（二）出口货物增值税退（免）税办法中的“免、抵、退”

此前，为进一步活跃市场、扩大外贸出口，国务院决定对有进出口经营权的生产企业自营出口或委托外贸企业代理出口的货物实行“免、抵、退”税的办法，其中，

¹ 实习生许洁涵对本文的写作亦有贡献。

² “最高检：全面履行检察职能 依法严厉打击涉税犯罪”，https://www.spp.gov.cn/zdgz/202402/t20240228_645222.shtml。

³ “国务院新闻办就税收服务高质量发展举行发布会”，https://www.gov.cn/zhengce/202401/content_6926882.htm。

“免”是指对**生产企业**出口的货物劳务，**免征企业生产销售环节的增值税**；**外贸企业**出口的货物劳务，**免征销售环节的增值税**；

“抵”是指**生产企业**出口的货物劳务所耗用原材料、零部件等应予退还的进项税额，**抵顶内销货物的应纳税款**；

“退”是指**生产企业**出口的货物劳务在当期内因应抵顶的**进项税额大于应纳税额**而未抵顶完的税额，经主管退税机关批准后，**予以退税**；**外贸企业**相应的进项税额经主管退税机关批准后**予以退还**。

（三）出口退税的对象范围

出口货物，是指向海关报关后实际离境并销售给境外单位或个人的货物，分为自营出口货物和委托出口货物两类。除国家明确规定不予退（免）税或者不符合出口退（免）税条件的货物，均是出口退（免）税的货物范围。

符合条件的出口货物，一般条件下还必须符合以下四个条件：

其一，必须是属于增值税、消费税征税范围的货物；

其二，必须是报关离境的货物；

其三，必须是在财务上作销售处理的货物；

其四，必须是出口收汇并已核销的货物。

二、骗取出口退税的法律后果 — 轻者罚款、重者涉刑

出口退税政策是我国支持出口企业发展的一项重要措施，旨在通过减轻税收负担，帮助企业降低成本，增强国际市场的竞争力。这一政策对推动我国产品走向世界，促进经济增长具有积极正向的作用。从事出口业务的企业应该认识到正确使用这一政策的重要性，避免因操作不当而触碰法律底线。如果通过虚构出口、虚开增值税发票等行为骗取出口退税，既损害国家财政，也破坏市场秩序。

我国法律法规对骗取出口退税行为亦给予严厉制裁。依据我国相关税收法律规定，构成骗取出口退税的，轻者由税务机关追缴退税款、并处罚款等，重者可能构成刑事犯罪。

（一）税务机关追缴退税、并处罚款，可在规定期间内停止办理出口退税

《中华人民共和国税收征收管理法（2015 修正）》（以下简称“《**税收征管法**》”）第六十六条规定：

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。

同时，为配合《税收征管法》的实施，《国家税务总局关于停止为骗取出口退税企业办理出口退税有关问题的通知》（国税发〔2008〕32号）第一项规定了税务机关按照企业骗取国家出口退税款数额停止为企业办理出口退税的年限。年限分为四档，最高可达两年以上三年以下。

（二）严重者会被认定为刑事犯罪、承担刑事责任

《中华人民共和国刑法（2020 修正）》（以下简称“《**刑法**》”）第二百零四条第一款对骗取出口退税

罪的规定如下：

以假报出口或者其他欺骗手段，骗取国家出口退税款，**数额较大的**，处五年以下有期徒刑或者拘役，并处骗取税款一倍以上五倍以下罚金；**数额巨大**或者有其他严重情节的，处五年以上十年以下有期徒刑，并处骗取税款一倍以上五倍以下罚金；**数额特别巨大**或者有其他特别严重情节的，处十年以上有期徒刑或者无期徒刑，并处骗取税款一倍以上五倍以下罚金或者没收财产。

其中，关于“数额较大”“数额巨大”与“数额特别巨大”的数额标准，早期为5万元以上、50万元以上及250万元以上⁴。十余年后，随社会经济的不断发展、生活消费的水平不断升高，涉税犯罪的入罪金额也做出了相应调整。根据2022年《最高人民法院、公安部关于公安机关管辖的刑事案件立案追诉标准的规定（二）》第五十五条⁵，应予立案追诉的数额标准提高为十万元以上。近期出台的《司法解释》亦与该入罪标准相契合，将“数额较大”“数额巨大”与“数额特别巨大”调整至10万元以上、50万元以上与500万元以上，相比此前，“数额较大”与“数额特别巨大”的标准均有调升。

关于“其他严重情节”与“其他特别严重情节”，《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）规定“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”属于其他严重情节的情形之一，“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”属于特别严重情节的情形之一。《司法解释》将“第一审判决宣告前”这一时限提前至“提起公诉前”，另外将“特别严重情节”中的国家税款损失数额由150万元提高至300万元。涉案主体如果在提起公诉前补缴税款，则可以争取降低税款损失无法追回的数额，进而降低量刑档位。此外，对“其他严重情节”“其他特别严重情节”还需结合骗税行为、行为次数、处罚类型等一并认定。

三、《司法解释》关于骗取出口退税罪的关注要点

（一）骗取出口退税行为模式新发展 — “以假报出口或者其他欺骗手段”含义

《刑法》虽然指出骗取出口退税的行为要件是“以假报出口或者其他欺骗手段”，但并没有明确该手段的具体内容。《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）第一条和第二条分别对“假报出口”和“其他欺骗手段”的表现形式进行了非穷尽式列举。而近期出台的《司法解释》第七条在此基础上进行了合并和增减，根据对司法实践中骗取出口退税的犯罪行为模式的最新总结，列举了骗取出口退税罪“假报出口或者其他欺骗手段”的八种表现形式，这为司法机关提供了很好的定罪法律依据，进一步营造良好税收法治环境。

《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	《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》 法释〔2024〕4号
刑法第二百零四条规定的“假报出口”， 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：	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“假报出口或者其他欺骗手段”： （一）使用虚开、非法购买 或者其他非法手段 取得的增值税专用发票或者其他可以用于出口退税的

⁴ 参见《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》（2002年，现已失效）第三条。

⁵ 参见《关于印发〈最高人民法院 公安部关于公安机关管辖的刑事案件立案追诉标准的规定（二）〉的通知》（2022年）第五十五条（骗取出口退税案（刑法第二百零四条））以假报出口或者其他欺骗手段，骗取国家出口退税款，数额在十万元以上的，应予立案追诉。

<p>《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</p>	<p>《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》 法释〔2024〕4号</p>
<p>(一) 伪造或者签订虚假的买卖合同；</p> <p>(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；</p> <p>(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；</p> <p>（四）其他虚构已税货物出口事实的行为。</p> <p>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“其他欺骗手段”：</p> <p>（一）骗取出口货物退税资格的；</p> <p>(二) 将未纳税或者免税货物作为已税货物出口的；</p> <p>(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；</p> <p>(四) 以其他手段骗取出口退税款的。</p>	<p>发票申报出口退税的；</p> <p>(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；</p> <p><u>（三）冒用他人出口业务申报出口退税的；</u></p> <p>(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；</p> <p>(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；</p> <p><u>（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；</u></p> <p><u>（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；</u></p> <p>(八) 以其他欺骗手段骗取出口退税款的。</p>

相比于此前规定，此次《司法解释》主要新增了冒用他人出口业务申报出口退税、循环进出口骗取退税、虚报出口产品的功能用途等行为模式。

冒用他人出口业务申报出口退税，是指行为人自身或通过报关行等单位获得并冒用他人无需办理、无法办理或尚未办理出口退税的出口货物信息虚构为本企业出口货物，以伪造报关单、签订虚假合同、虚开增值税专用发票、虚假报关等行为，骗取出口退税。

循环进出口骗取退税，是指行为人先将货物出口、申请出口退税，又将货物通过走私或者其他手段转入境内，而后再次将货物出口、申请出口退税，以此往复循环、骗取多次退税的行为。在此过程中，为利益最大化，行为人可能最终会将货物真实出售，即多次循环出口情形中仅有最后一次为真实交易，剩余的循环部分均为利用非法手段使外商虚构收汇记录，以此获取退税凭证。

虚报出口产品的功能、用途等骗取出口退税，一般是指利用了不同功能及用途产品适用的退税政策不同的特点，通过虚报方式使不能享受退税政策的产品适用退税政策、使享受低税率优惠的商品以享受高税率优惠的方式出口，进而骗取退税的行为。

（二）明确相关中介组织的刑事法律责任

实践中，货运代理、报关、会计等中介机构交易商品信息、财税中介机构协助骗取国家出口退税的现象屡见不鲜。司法实践中，对于该等中介机构的定罪和量刑往往因为其在相关案件中的参与程度和主观意图而频繁产生争议。《司法解释》明确规定，中介组织“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”，将依照虚假证明文件罪的规定追究刑事责任，为司法机关提供了明确的定罪法律依据，一定程度上弥合了前述争议。

第九条 从事货物运输代理、报关、会计、税务、外贸综合服务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。

（三）通过合规整改争取从宽处罚

《司法解释》首次在危害税收征管犯罪司法解释中确定合规从宽处罚制度，即，行为人补缴税款、挽回税收损失、实施有效的合规整改可以争取从宽处罚。补缴税款、挽回税收损失、实施有效的合规整改三者缺一不可。

第二十一条 实施危害税收征管犯罪，造成国家税款损失，行为人补缴税款、挽回税收损失，有效合规整改的，可以从宽处罚；犯罪情节轻微不需要判处刑罚的，可以不起訴或者免于刑事处罚；情节显著轻微危害不大的，不作为犯罪处理。

四、骗取出口退税典型案例 — 最高人民法院发布危害税收征管典型案例

为配合《司法解释》进一步落地，更好打击扰乱国家税收征管秩序的行为，最高人民法院同步发布 8 个依法惩治危害税收征管典型刑事案件，其中 2 例即涉及骗取出口退税。

（一）“石某某等骗取出口退税案” — 以“价值高报”方式骗取出口退税

该案中，被告人石某某通过控制其名下公司（博某公司、金某公司），将博某公司 0.7 元购进的空白芯片经简单加工后（经鉴定，加工后芯片价值 1.32 元）虚抬价格为 200 元进行销售并虚开增值税发票给金某公司。石某某再与黄某波商定，由黄某波控制的安某公司代理金某公司出口、签订虚假合同，金某公司商品以 230 元的价格出售给安某公司，后续再出口至由安某公司和黄某波控制的海外公司、资金回流至安某公司。安某公司后完成结汇、利用金某公司开具的增值税专用发票向税务机关申请出口退税，累计骗取退税款 570 万元。法院最终判处石某某有期徒刑 11 年，并处罚金人民币 500 万元。

此案是典型的通过将低廉的产品虚抬价格，虚开增值税专用发票，以虚增的出口退税额骗取国家出口退税款。

（二）“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” — 虚开增值税专用发票与骗取出口退税的关联犯罪

被告人洪某某、周某，以周某控制的镇江某科技公司等多家公司的名义，与上游供货商签订虚假采购手机的合同；同时，深圳某公司收取高额开票费、将上游供货商本应开给深圳某公司的增值税发票开给周某控制的公司。后续，洪某某控制的多家公司与周某控制的公司签订虚假外贸合同，并通过租用他人手机的行为进行虚假报关，然后用上述单证虚假申报，累计骗税 7.2 亿余元。法院最终判决洪某某有期徒刑 14 年、罚金 7.26 亿；周某有期徒刑 9 年，罚金 500 万（其他同案犯略）。

此案中涉及虚开及购买虚开增值税专用发票、签订虚假合同进行出口、虚假申报骗税，各个环节参与方、所实施的犯罪行为各不相同，需要按各参与实施犯罪的行为分别定性处理。

综上，《司法解释》中的情形丰富反映了司法实践中最新的行为模式归纳总结，为打击骗税行为提供了更为明确的司法依据，最高人民法院最新发布的税收征管司法案例同时导向鲜明地体现出司法机关惩治税收征管犯罪、维护国家税收安全的决心。在此背景下，企业更应强化出口退税合规，防范相关法律风险。

五、出口退税相关的企业风险警示 — 及时注重税务合规

近年来，骗取出口退税犯罪呈现产业化趋势，为杜绝国家巨额税款损失，对国家退税政策以及跨境贸易活动造成不利影响，司法机关对于出口退税的执法态度严峻依旧。在此之前，如果能够及时“回头看”、做好企业内部税务合规，则更能够将涉案风险明显降低。结合专业知识及经验，我们为可能存在此类风险的企业提出以下建议：

（一）关注政策稳定性、审慎开展经营

基于进出口行业的业务特殊性、相关税收政策的不稳定性，企业纳税义务时常会发生变动。在此背景下，企业在开展经营时，应当加强对出口退税政策的学习和了解，密切关注国家税务总局等税务部门发布的最新政策，及时注意如财政部、市场监督管理局等相关部门发布的最新管理规定，确保自身经营活动符合国家政策规定，并能够适时调整经营策略以适应新的法律环境，避免因政策变化而导致的损失。

此外，特定商业经营模式的先天性风险也容易引发涉税风险，若企业涉及进出口业务、出口退税等相关事项，应确保其出口业务的真实性和合规性，避免虚构交易、虚开发票等违规行为，出口申报信息应真实反映企业实际经营情况。另外，企业还应经常“回头看”，时常进行自检，定期进行内部经营风险评估，及时发现和纠正可能存在的问题，确保经营活动始终在合法、合规的轨道上行进。

（二）关注关键环节、建立风控系统

企业在从事对外贸易、办理出口退税事项时，涉及诸多关键环节，如物流、报关、申报、退税等。企业应设立相关内部风控系统，对每个业务节点进行监控。如，在物流环节，应建立物流跟踪机制，确保货物运输过程真实准确、符合税务要求；报关环节，应对报关流程进行严格管理，确保相关文件和资料的准确性；申报退税环节，应建立或聘请专业的申报团队、对退税申报表进行仔细审核，确保信息准确无误、与实际交易信息相一致等。

另外，对于与企业刚刚建立合作关系或业务联系的供应商或客户，或涉及标的金额较大、业务规模较为复杂的交易架构，宜建立单独的风险评估系统与尽调流程。例如，在选用新供应商时，企业应进行详细的背景调查，包括财务状况、经营状况、商业信誉等，确保其具备履行合同的能力；又如，对于新客户，企业应自行或聘请信用评估机构对其信誉进行调查，准确评估其支付能力、商业信誉等以降低交易风险；再如，在涉及大额交易时，应自行或聘请专业的交易及税务律师，对交易架构进行更为严格的风险评估，包括梳理交易流程、辨清资金来源、尽调双方信誉等，以确保交易安全及合规性。

（三）加强人员管理、设立举报机制

避免出口退税的相关风险，企业还应加强人员管理。由于出口退税等业务涉及专业领域，企业员工可能在没有意识到严重后果的情况下触碰法律红线，所以公司更应自行或聘请外部专业律师，对相关人员进行税务及刑事方面的合规培训，整体强化对合规重要性的认识。如可以制定针对出口退税等业务的内部培训计划，定期组织培训课程，邀请专业人士进行讲解，提高员工在这些领域的专业知识和技能，增强他们在相关领域的法律意识和应对能力，以有效避免违规违法的行为发生。

除此以外，骗取出口退税还有可能发生于企业高管恶意敛财、中饱私囊，利用公司的进出口业务为个人牟利的情形。基于此种背景，企业可以考虑设立举报机制、风险预警及应急措施等。举报机制如设置匿名举报平台，鼓励员工报告可疑行为，同时设立专门团队对举报进行及时调查和处理；风险预警系统主要对潜在的违规行为进行实时监控，可以借由大数据分析、财务流水监控等工具来实现；而应急措

施主要包括制定应急预案、组织应急演练等，以确保员工了解并能有效执行税务及刑事风险发生时的应急方案。公司还可以考虑将出口税务合规与绩效挂钩，将员工合规表现纳入绩效考核体系、激励员工遵守规定并提高业绩。

（四）涉嫌行政及刑事风险时聘请专业律师协助

商业经营面临着诸多不确定的风险。如果企业在复杂的出口退税环节中，不幸卷入涉行涉刑风险，应聘请专业的刑事和税务律师团队为其抗辩。专业的刑事和税务律师不仅精通相关刑法法律、税法相关政策，还能深刻理解税务机关的执法逻辑和策略，可以通过审查出口退税的整个流程环节的违法犯罪构成要件是否达到、涉税金额计算是否准确、证据是否充足等，针对性地进行辩护。与此同时，刑事合规整改也是重要策略。专业的刑事律师可以通过对企业运作的全面审视、识别潜在风险点，制定改进措施。如果整改措施得当，展现出企业对于错误改正和防止不当行为的认真态度，并完成合规整改验收，可能会使得检方作出不起诉决定，或者在量刑时给予考虑，实现轻缓量刑结果。

六、小结与展望

跨境贸易中，经常涉及出口退税相关事宜，但若不实申报、虚构交易或违反相关法律法规，则将面临严重的法律后果。企业应高度关注，避免相关行政及刑事风险。我们建议纳税人或扣缴义务人重视税务合规和税务整改问题，防止潜在风险，完善内控体系，尽早自查经营中的税务问题，并积极联系主管税务机关纠正错误。如果不慎涉及出口退税行政或刑事责任，应尽早委托专业的税务刑事律师，进行补缴税款与合规整改，协助与税务机关及公检法机关进行沟通，以避免刑事风险加剧，造成不可挽回的后果。

汉坤刑事与税务团队持续关注税务合规及刑事合规问题，我们很荣幸就日常经营中的税务合规建议及潜在刑事风险化解等相关问题为您提供建议和帮助，包括但不限于以下内容：

- 企业日常经营的合规审查、风险评估及税务咨询建议；
- 企业或个人历史拖欠税款的协助申报清缴；
- 税务机关税务检查的专业沟通，协助积极合规整改；
- 税务行政复议、行政诉讼的代理服务；
- 骗取进出口退税罪、虚开增值税专用发票罪等涉税刑事咨询及辩护服务；
- 其他相关的税务、刑事合规咨询事项。

特别声明

汉坤律师事务所编写《汉坤法律评述》的目的仅为帮助客户及时了解中国或其他相关司法管辖区法律及实务的最新动态和发展，仅供参考，不应被视为任何意义上的法律意见或法律依据。

如您对本期《汉坤法律评述》内容有任何问题或建议，请与汉坤律师事务所以下人员联系：

姜冬妮

电话： +86 10 8524 5898

Email: dongni.jiang@hankunlaw.com

湛子明

电话： +86 755 3680 6591

Email: derek.zhan@hankunlaw.com