



医药行业 税务合规报告

2024



华税律师事务所
二〇二四年一月

医药行业税务合规报告（2024）

前 言

医药行业是指生物药、化学药、中医药等医药产品的研发、生产及销售。医药行业产业链上游参与者包括基础化工材料、动植物材料、药用辅料等医药原材料生产商；产业链中游主体为医药研发、生产及销售企业；产业链下游主体为药品销售终端，主要包括医美、健康服务机构、零售药店、医院和基层医疗终端等，最终达到消费者。随着人口老龄化进程加快、人们健康意识的提高，对于医疗的需求不断增长，我国医药行业正处于高速发展的黄金期。据统计，“十四五”以来，我国医药行业主营业务收入年均增速为 9.3%，利润总额年均增速为 11.3%，产业规模效益持续提升。这一方面与医药行业“两票制”等政策逐步稳定有关，另一方面得益于政策环境的支持，如《“健康中国 2030”规划纲要》。然而，医药行业的高速发展也暗藏隐忧。

长期以来，在医药购销领域持续存在药品运输配送效率低、成本高的问题，同时面临医生和医药代表收受回扣、医药企业“带金销售”等腐败问题，形成了环环相扣的灰色链条，医药企业因返利、回扣费用导致利润进一步被压缩，从而成为医药行业虚开、偷税行为屡禁不止的动因。“两票制”改革、“4+7”带量集中采购模式力图从医药企业的销售环节消除过去多道经销环节导致的药品价格过高问题，但囿于既有的利益分配和药品经销模式没有得到彻底改变，医药企业成本居高不下，开始从药品生产、推销和广告环节等其他领域通过票据套

取资金，导致医药行业的发票违法问题依然严重。2023 年以来，全国范围内爆发多起医药行业虚开违法犯罪案件，医药行业亟需加强税务合规，以防税务风险。

华税团队基于对医药行业的深入观察，编写了本《医药行业税务合规报告（2024）》。此报告通过观察医药行业发展动向及税收监管动态，聚焦 2023 年医药行业涉税典型案件及合规不起诉制度在医药行业的实践，探析医药行业涉税风险成因，在前述基础上总结医药行业主要涉税风险类型并针对性提出应对建议，希冀为医药行业的税务合规建设贡献力量。

本报告共分八节，全文约二万五千余字。

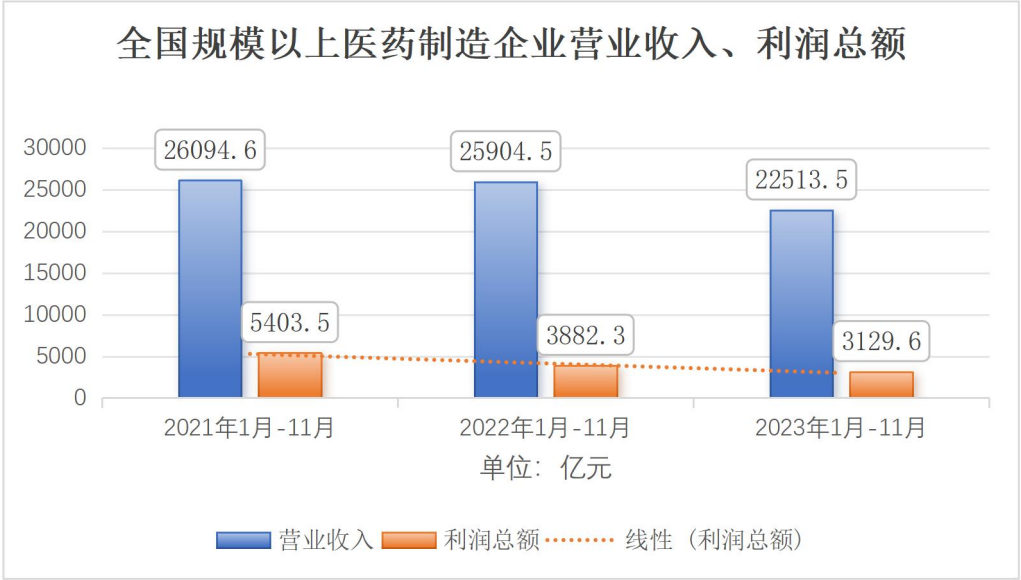
目 录

- 一、2023 年医药行业发展动向及监管动向
- 二、2023 年医药行业税收监管动态
- 三、2023 年医药行业涉税典型案例观察
- 四、医药行业涉税风险成因探析
- 五、医药行业主要涉税风险类型归纳
- 六、医药行业涉税行政风险的应对与化解
- 七、医药行业涉税刑事风险的应对与化解
- 八、2024 年医药行业税务合规管理建议

一、2023 年医药行业发展及监管动向

（一）我国医药市场竞争激烈，利润总额持续走低

现阶段，我国医药行业市场竞争激烈，就近三年的数据来看，利润总额逐年降低，医药行业的发展有所放缓。据国家统计局的数据显示，截至 2023 年 1-11 月，规模以上医药制造企业累计营业收入 22513.5 亿元，同比下降 3.2%；累计利润总额 3129.6 亿元，同比下降 15.9%。利润总额下降幅度远高于营业收入下降幅度的主要原因是医药行业整体的营业成本有所提高。



2023 年以来，国家持续推进药品价格的降低。2023 年 1 月，国家医保局印发了《国家基本医疗保险、工伤保险和生育保险药品目录（2022 年）》，并于 3 月 1 日正式实施。2022 年版的医保药品目录新增了 111 种药品，91 种药品以谈判准入的方式新增进入目录，协议期内的医保谈判药品合计达到 346 种。3-8 月的半年时间，346 种谈判药品已为患者减负 1097 亿元。据国家医保局 2024 年 1 月 4 日消息，2023 年初以来，针对少数企业部分药品垄断控销、虚增成本等问题，

国家医保局 2023 年全年累计约谈企业 23 家，涉及 30 个品种，约谈药品平均降价超 40%。尽管医药企业能够通过增加药品的销售量弥补部分降价带来的损失，但依然面临资金压力。在这种情况下，医药企业急需压缩企业成本以维持企业的持续发展。此外，医药购销的腐败问题仍不时发生，迫使部分医药企业将目光投向了应缴纳的税金。有的医药企业采取隐匿收入的手段偷税，或者通过取得虚开的发票减少企业税负，以达到套取资金的目的。

（二）卫健委联合多部门集中整治医药行业腐败问题

医疗应急司

主站首页 | 首页 | 关于我们

全国医药领域腐败问题集中整治工作视频会议在京召开

发布时间：2023-07-21 来源：医疗应急司

2023 年 7 月 10 日，国家卫生健康委会同教育部、公安部、审计署、国务院国资委、市场监管总局、国家医保局、国家中医药局、国家疾控局、国家药监局，联合召开视频会议，部署开展为期 1 年的全国医药领域腐败问题集中整治工作。会议聚焦医药领域生产、供应、销售、使用、报销等重点环节和关键少数，对集中整治工作进行了重点部署。7 月 28 日，中央纪委国家监委召开了配合开展集中整治工作的视频会，要求各级纪检监察机关加大执纪执法力度，紧盯领导干部和关键岗位人员，坚持受贿行贿一起查，集中力量查处一批医药领域腐败案件，形成声势震慑。随后，各省份均已建立了地方医药领域

腐败问题集中整治工作机制，反腐已在医药行业内形成广泛共识，集中整治的各项工作正在稳步开展。

反腐以来，已经有上百家医院党委书记、院长被纪委监委监察调查，也有某些医院负责人顶不住反腐整治压力，主动投案，交代违法情况。此次反腐涉及范围极广、影响范围极大。在这些案件中，利用学术会、赞助费、机票报销等方式收受资金贿赂的现象较为普遍，而行贿资金往往通过虚开发票套取出来。因此，严查医药行业腐败的同时往往一并牵连虚开案件。

（三）医药行业投融资震荡、多家药企终止 ipo

在国家严厉打击医药领域腐败问题之下，医药反腐由医院传导至医药企业。多家医药上市公司实控人因涉嫌腐败被监察委留置，证监会对多家医药企业虚假陈述问题开展立案调查。震荡之下，A 股医药相关板块领跌甚至跌停，多家拟上市药企 ipo 按下暂停键或是终止键。据不完全统计，2023 年，A 股共有 38 家医药企业终止 ipo，数量大幅超过 2022 年 21 家。医药企业销售费用是否高于同行水平，销售费用大幅度增长的原因、学术推广费支出、展会、调研咨询的情况、推广活动中出具的发票、凭证是否真实、合法合规、是否存在资金回流情况等是证监会关注的绝对重点。值得注意的是，有多家拟上市医药企业曾因涉嫌偷税、虚开发票等情况，被交易所多次问询，最终选择撤回 ipo 申请。

二、2023 年医药行业税收监管动态

（一）最高法加入联合打击涉税违法犯罪机制



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虚开违法犯罪开展两年行动。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虚开案件。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 7 月，国家税务总局等七部门在北京召开“联合打击涉税违法犯罪工作推进会议”。特别强调，要精准打击“假企业”“假出口”“假申报”，随着法院加入“六部门”，实现了打击涉税违法犯罪从行政执法到司法的全面化。截至 2023 年 5 月底，累计检查涉嫌虚开骗税企业 27 万户，认定虚开发票 1048.15 万份，挽回出口退税损失 117.8 亿元，其中，2023 年 1-5 月累计检查涉嫌虚开骗税企业 6.5 万户，认定虚开发票 184.62 万份。

（二）十四部门联合纠正医疗购销领域不正之风

“纠正医药购销领域和医疗服务中不正之风”是卫健委联合税、警、审计、市监等多部门长期共同开展的专项整治活动，旨在严厉打击医药购销领域的商业贿赂和腐败情况，共同治理涉税违法问题。

2018 年重点聚焦于“两票制”的执行情况及新兴的 CSO 公司的违法行为；2019 年重点聚焦于虚增销售费用、研发费用等行为及学术会议规范性；2020 年重点聚焦于 CSO 公司与医药制造企业串通虚构费用套现的违法行为；2021 年重点聚焦于依托药品和医用耗材集中采购市场等情况；2022 年则重点聚焦于医药企业使用票据套取资金，虚构业务事项套取资金，利用医药推广公司空设、虚设活动等违规套取资金行为。

2023 年 5 月国家卫健委印发《2023 年纠正医药购销领域和医疗服务中不正之风工作要点的通知》（国卫医急函〔2023〕75 号）文件，要求“对医药购销领域中发现的涉税违法行为依法依规进行核查检查，清理整治线上相关违法违规行为。”可以预见未来几年医药行业仍是税务稽查的重点行业，对于存在违法违规行为、意图利用当前法律法规漏洞牟利、减轻自身税负的医药企业来说，税务风险将会始终处于高发状态。

（三）数电票全面推开，大数据排查发票风险

中共中央办公厅 国务院办公厅印发《关于进一步深化税收征管改革的意见》

2021-03-24 19:16 来源：新华社

字号：默认 大 超大 | 打印 收藏 ☆ 留言 评论 分享

2021年3月，中共中央办公厅、国务院办公厅联合发布《关于进一步深化税收征管改革的意见》指出，要稳步实施发票电子化改革，制定出台电子发票国家标准。2025年基本实现发票全领域、全环节、全要素电子化，着力降低制度性交易成本。

2021年12月，全电发票试点工作开始，全国统一的电子发票服务平台建成。广州市、佛山市、横琴粤澳深度合作区、呼和浩特市和上海市开展数电发票试点工作。2022年先后在四川、浙江、江苏、山东等省份开展全电发票受票试点工作。2022年6月21日，上海市、广东省、内蒙古将数电发票受票方范围扩至全国。随着西藏自治区于2023年12月1日启动数电票试点，数电票试点工作已完成全国省级覆盖。

数电票将充分发挥其便利性、数字化优势，在使用过程中采取刷脸认证的方式登录账号，发票出现风险可直接锁定到开票人。同时强化事中监控，使用大数据对开票行为进行全程监控，为打击虚开犯罪提供了有力的抓手，进而加剧了发票上下链条的风险传递，打击虚假CSP、CSO等外包销售企业、医药咨询服务企业的风险爆发与纵向追查力度会进一步加强，税收征管由以“以票治税”迈入“以数治税”新时代。

（四）医药仍是税务部门重点关注的虚开高发行业



2023 年 5 月，国家税务总局召开例行新闻发布会。总局办公厅主任黄运在答记者问题时表示，税务部门将继续聚焦高风险重点行业、重点领域、重点地区和重点人员，充分运用税收大数据开展风险分析和精准选案，快速锁定高风险案源，实施定向制导，精准打击，集中力量查处一批大案要案。2023 年以来，已组织查处部分利用研发费用加计扣除等手段偷逃税的企业，同时对重点关注的医药、农产品等虚开发票高发行业，推送虚开案源 890 户。

此外，2023 年 3 月 15 日，国家卫健委药物政策与基本药物制度司发布的《短缺药物保供稳价近期工作》中提到“三、深入推进医药领域监管执法。税务总局部署对部分涉税风险较高的医药企业开展检查。”

药物政策与基本药物制度司

网站首页 | 首页 | 最新信息 | 政策文件 | 关于我们 | 专题专栏

动态

您现在所在位置: 首页 > 最新信息 > 药品供应 > 动态

短缺药品保供稳价近期工作

发布时间: 2023-03-15 来源: 药物政策与基本药物制度司



近阶段, 国家和地方短缺药品供应保障工作会商联动机制相关单位不断完善制度设计、落实工作举措、提升保供能力, 助力解决群众关切、社会关注的短缺药品供应保障问题。

一、持续加强药品信息监测预警。国家卫生健康委依托全国公立医疗卫生机构短缺药品信息直报系统加强短缺药品监测, 指导地方积极应对, 持续开展直报系统功能优化和技术完善, 开发多项省级试点功能。国家医保局持续定期开展国家短缺药品清单和临床必需易短缺药品重点监测清单药品的价格和配送信息监测, 指导地方对异常高价和异常配送信息进行核查处置。

二、多维度提升药品供应保障水平。国家药监局积极推进短缺药品审评审批, 从源头保障生产。工业和信息化部会同国家卫生健康委等4部门联合印发《关于加强短缺药品和国家组织药品集中采购中选药品生产储备监测工作的通知》, 进一步加强监测预警, 及时研判生产供应短缺风险。国家邮政局支持邮政集团扩展医邮合作, 以“邮政+”合作经营药店的方式, 打造特色医药连锁零售新模式。海关总署持续做好药品进出口管理工作, 进一步优化通关时效。

三、深入推进医药领域监管执法。**税务总局部署对部分涉税风险较高的医药企业开展检查。**各相关部门不断加强沟通协作, 形成监管合力, 针对涉嫌垄断等违法违规行为的相关信息、监测发现的药品短缺和涨价线索, 及时组织核查。

可见, 医药仍是税务总局重点关注涉税风险高发的行业。

(五) 2023 各地税务局开展对医药企业的重点稽查

2023 年, 多地税务局发布 2023 年重点稽查对象随机抽查对象名单, 医药行业多家企业被列入稽查名单中。

1、江西省税务局: 27 家医药企业列入稽查对象名录库

2023 年 1 月, 江西省税务局公布了其稽查对象名录库, 多家药械企、药房、医院等被纳入稽查名单, 其中, 江中制药、仁和集团、青峰医药等知名药企在名单之内。



2、贵州省税务局：2 家上市药企列入随机抽查对象

2023 年 5 月，贵州省税务局对税务稽查随机抽查对象情况进行公告。两家上市药企落入名单之内，随机抽查的范围包括 2 家药企的全资子公司、控股子公司及分支机构。



3、乌鲁木齐市税务局：18 家医药企业列入随机抽查对象



国家税务总局乌鲁木齐市税务局稽查局关于随机抽查情况的公示

2023 年 9 月，乌鲁木齐市税务局稽查局对随机抽查情况作出公示。随机抽查内容是检查企业是否存在偷税、欠税、骗税、虚开发票等税务违规行为。从公示的名单来看，本次抽查共 22 家企业，其中有 18 家医药企业，占比 81.82%。由此可见，税务稽查重点在于医药行业。

4、江苏省税务局：发布《关于开展 2023 年医药器械行业检查工作的通知》



根据上述《处罚决定书》（扬税稽二罚[2023]18号）显示，对涉案企业进行检查是根据国家税务总局江苏省税务局稽查局“关于开展2023年度医药器械行业检查的工作要求”开展的。

江苏省作为我国最大的医药企业分布省份，2023年以来，江苏省税务局对医药行业的涉税违法行为作出《税务处理决定》《税务处罚决定》不再少数。

5、盐城市税务局：联合三部门对虚列成本、逃税多发的医药行业进行监管

国家税务总局盐城市税务局2023年“双随机、一公开”联合监管计划

发布时间：2023-09-19 10:07

来源：国家税务总局盐城市税务局

字体：[大][中][小]

打印本页



据《关于印发<2023年盐城市“双随机、一公开”监管任务清单>的通知》（盐双联办〔2023〕2号）的工作安排，坚持协同联动，务实高效。2023年9月国家税务总局盐城市税务局、盐城市市场监督管理局、盐城市生态环境局、盐城市应急管理局于2023年9月份开展“双随机、一公开”联合检查，对虚列成本、逃避缴纳税款问题多发的医药行业进行监管，选取风险等级较高的企业建立检查对象库，检查年限为2020-2022年，按照5%的比例抽取单位进行入户检查。

国家税务总局盐城市税务局

2023年9月19日

盐城市税务局、市场监督管理局、生态环境局、应急管理局于2023年9月份开展“双随机、一公开”联合检查，对虚列成本、逃避缴纳税款问题多发的医药行业进行监管，选取风险等级较高的企业建立检查对象库，检查年限为2020-2022年，按照5%的比例抽取单位进行入户检查。

三、2023年医药行业涉税典型案件观察

（一）2023年医药行业涉税刑事案件观察与解析

从上述医药行业发展动向及税收监管动态可知，国家各部门对医

药行业涉税问题予以高度关注。通过检索国家税务总局公告、上市公司公告、裁判文书网、新闻报道等公开信息，重点分享以下四起值得关注的医药行业涉刑案件：

1、甘肃某医药线上服务平台因虚开刑事立案

根据国家税务总局官网税案通报信息：甘肃省税务局稽查局指导兰州市税务局稽查局联合公安经侦部门依法查处一起向医药企业虚开增值税专用发票案件，抓获犯罪嫌疑人 12 人。经查，犯罪团伙控制某医疗科技有限责任公司，利用上游互联网平台企业虚构业务，向医药生产企业虚开品目为信息服务、市场推广费等增值税专用发票 3872 份，价税合计金额 3.53 亿元。目前，公安机关已将该案移送检察机关审查起诉。

近年来，随着各地陆续将 CSP 定性为“过票洗钱”的空壳公司，大批 CSO、CSP 受到税务稽查，对咨询服公司涉嫌虚开、偷税行为的查处日益严厉，于是一批规模较大的医药数字化咨询服务平台出现。线上平台的核心在于建立开、受票方的联系，整合医药企业、药代、CSO、CSP 等各方。但是，平台对于医药咨询服务的真实性无法做到实质监控，一旦开、受票方串通，无业务实质涉嫌虚开，那么平台本身也面临虚开风险。

在本案中，医药线上服务平台亦存在虚开的可能性：一是为谋取利益，不顾业务真实性，伪造证明材料，为医药企业虚开发票；二是受到医药企业和咨询公司、服务商的串通欺诈，未审核业务真实性，导致虚开了发票；三是医药线上服务平台提供了相应的服务，但缺乏

业务实质性的证据材料。如果平台因受到欺诈，被动虚开发票，可以积极主张与某医疗科技有限责任公司不存在虚开犯罪故意。

对于受票方，即在本案中医药生产企业而言，应积极准备业务、财务资料，梳理情况，向税务、公安说明业务的真实性。此外，如果平台系通过虚增进项的方式虚开偷税，主张平台的进项与销项应当切割，进项虚开的销项不必然构成虚开。最后，如果医药企业确实业务真实，主观上没有虚开的故意，一方面可以主张系善意取得虚开的发票。另一方面，主张医药企业业务真实，成本支出合法，争取不调整企业所得税。

2、医药行业虚开与行贿相互牵连



安徽省监察委员会、省人民检察院联合发布5起行贿犯罪典型案例

时间: 2023-01-11 10:18 来源: 安徽检察 分类: 要闻播报 编辑: 万兴

【字体: 大 中 小】 打印

为深入贯彻党的二十大关于坚持受贿行贿一起查的重要精神，认真落实《关于进一步推进受贿行贿一起查的意见》，在保持惩治受贿高压态势的同时，严肃查处行贿，多措并举提高打击行贿的精准性、有效性，推动实现对腐败问题的标本兼治，安徽省监察委员会、安徽省人民检察院选编了5起行贿犯罪典型案例，现予发布。

据 2023 年年初安徽省发布了 5 起行贿犯罪典型案例，其中值得注意的一例是安徽某民生药业有限公司法人肖某某因犯虚开增值税专用发票罪等被判处有期徒刑二十年，并处罚金十万元，服刑期间，发现其还存在遗漏行贿罪行，先后送市国税局原局长、公安分局原局长等 11 名国家工作人员共计财物 229.5306 万元人民币和 1.3 万美元。肖某某被以行贿罪判处有期徒刑六年，并处罚金三十万元。

本案中，肖某某因犯虚开增值税专用发票罪被判决后，监察机关查明肖某某为谋取不正当利益，向多名国家工作人员贿送财物，严重破坏职务行为廉洁性和当地政治生态，对其立案调查并移送检察机关审查起诉，依法追究其行贿的刑事责任。

事实上，医药行业“带金销售”的现象较为普遍。药品、医械等不同于其他商品，政府监管部门对其监管较为严格，其销售需要医院等医疗机构的背书。同时药品的流通、分销模式促使医药企业为了扩大销量往往会给予医生等相关人员利益，滋生了行贿的土壤，为了向医生等相关人员行贿，医药公司、医药代表等通过虚开发票的方式将行贿资金套出来。在近几年公布的裁判案例中可以观察到，医生受贿被立案侦查的，往往牵连到虚开案件，虚开案件被税务稽查或是移送公安的，行贿案件也会被连根拔起。

行贿与虚开相互牵连的问题在于，虚开与行贿行为是否构成牵连犯，从一重处罚；还是以数罪并罚论处，在司法实践中认定不一。数罪并罚与从一重处相比，刑期更高，即数罪并罚执行的刑期应当在总和刑期以下、数刑中最高刑期以上，酌情决定执行的刑期。因此，如果能认定为牵连犯从一重处，对于被告人更有利。我们认为以虚开发票套取资金系犯罪的手段与目的行为关系，属于牵连犯。首先，行为人所实施的虚开发票行为与行贿的两个独立犯罪行为之间，在主观上符合牵连犯罪构成的必要主观要件，即数行为之间是为了同一个犯罪目的即扩大药品等销量；其次，虚开发票套取资金与行贿之间，在客观上亦存在不可分割的手段与目的的牵连关系，前者虚开发票套取资

金构成行贿行为的组成部分，这是因为，若不以虚开发票的方式将资金套取出来，行贿的资金不能凭空而来，与后者的行贿行为构成了牵连关系，符合牵连犯的客观要件。因此，以虚开发票套取资金行贿，应择一重罪处罚，数罪并罚会导致量刑过重，不符合宽严相济的刑事政策。

3、审计部门披露一起某药企虚开 16.8 亿农产品收购发票案

2023 年 7 月，审计部门在审计某社会保障项目中，通过了解医药经销行业的业务特点，利用财税、工商关联数据进行比对，核查企业的业务流、资金流、物流，并现场调查销售农户的身份以及当地中药种植交易的情况，发现某医药公司虚构中药材收购业务，虚开农产品收购发票 16.8 亿用于抵扣进项税额，同时还勾结其他医药公司，在没有真实业务情况下，通过循环开票的方式为其他医药公司虚开近 1.5 亿的增值税专用发票，导致国家税款严重损失。

医药企业生产中成药等药品需要采购中药材、甘蔗、甜菜等，而这些农产品可以开具农产品收购发票。一些不法分子利用农产品收购发票自开自抵的特点虚假制作农产品收购发票，增加企业的成本从而套取资金向医药等下游链条的机构行贿以此扩大销量，或是通过虚开农产品发票抵扣进项，达到少缴增值税及企业所得税的不法目的。过去，囿于征管难度和成本较高，税务机关对于农产品收购发票仅仅进行形式上的审核，然而，随着数据应用于税务、工商等领域，多部门联合出台税收监管文件，相互配合打击税收违规违法行为，税务部门也加强了农产品收购发票的实质性审核，主管税务机关可以采取对出

售人实施回访、电话询问、发函协查等方式核实农产品收购发票的真实性。在本案中，也正因审计部门采取现场核实的手段，证实了该公司存在虚开农产品收购发票的违法行为，同时顺着线索发现向其他医药公司虚开发票。

就目前所披露的案件信息来说，该医药公司既虚开农产品收购发票用于抵扣税款，又有对外为他人虚开增值税专用发票的行为，属于虚开犯罪。但是，此类案件关键点在于如何确定犯罪数额。因其在没有实际交易，既虚开销项发票又接受开具农产品收购发票抵扣进项的情况下，应考虑国家税款被实际非法抵扣的问题。根据《增值税暂行条例》的规定，只有在发生应税的货物销售、提供服务劳务的情况下，才发生增值税的纳税义务。本案中，因该医药公司进出均无真实货物交易，没有向国家缴纳增值税的义务。但虚开的增值税专用发票会被受票单位用于抵扣税款而不缴税，从而导致国家税款流失，故进项和出项不应进行重复计算，虚开的数额只以销项或进项中较大的数额计算。

须注意的是，是否构成虚开犯罪还要结合税款损失的实际来判断。如果本案的医药公司虚开增值税专用发票是为了虚增业绩等行为，并非为了骗抵税款，亦未造成国家税款损失的，不构成犯罪。

4、新余查办某信息咨询有限公司等 19 户团伙企业虚开增值税普通发票案件

新余税警联合依法查处一起虚开发票团伙案

发布时间：2023-07-21 11:13

来源：新余市税务局

字号：[大][中][小]

打印本页
正文下载



新余市税务局公布了虚开发票案。经查，梁某通过借用他人身份证信息注册成立 19 家信息咨询公司，在没有生产经营能力的情况下，以取得开票手续费为目的，向下游医药公司虚开“市场推广费”“咨询费”的增值税普通发票。

税务机关认定分宜县某信息咨询有限公司等 19 户团伙企业对外虚开增值税普通发票 998 份，涉及发票金额 9183.67 万元，税额 275.51 万元，价税合计 9459.18 万元。分宜县人民法院已对该案作出判决，梁某因犯虚开发票罪被判处有期徒刑 3 年，缓刑 4 年，没收犯罪所得 100 万元，并处罚金 20 万元。

自“两票制”改革以来，虚开普通发票案件增多。虚开发票罪与虚开增值税专用发票罪的区别在于所侵害的法益不同。刑法第二百零五条所保护的法益是增值税管理制度和增值税款，第二百零五条之一是普通发票管理制度和所得税款。造成增值税损失必须虚开后进行抵扣，必须造成税款实害损失，即虚开增值税专用发票罪为结果犯，只有虚开没有抵扣不构成该犯罪，而虚开发票罪是行为犯，价税合计数额达到一定数金额即可构成犯罪。

（二）2023 年医药行业涉税行政案件观察与解析

根据国家税务总局以及各地税务机关官方网站公示的税务处理、税务行政处罚及重大税收违法失信等信息来看，2023 年江苏省、广东省、四川省公示的医药行业涉税案件较多。根据医药行业典型涉税风险，结合 2023 年各地公示的案件信息，本报告摘录如下五类典型案例：

1、税务机关将医疗企业销售产品取得货款不确认收入的行为定性偷税



根据江苏省税务局行政处罚公示信息显示，税务机关通过调取企业银行流水、应收账款明细账、记账凭证、纳税申报表、财务报表等，发现部分江苏某医疗器械公司在 2021 年-2022 年期间，销售货物取得货款未入账、未开具发票，亦未进行纳税申报，造成少缴增值税、企业所得税、城市建设税、教育费附加及地方教育附加。税务机关认定该违法行为系偷税并予以罚款。

2、税务机关将医疗企业虚构业务、虚列成本的行为定性偷税

根据江苏省税务局行政处罚公示信息显示，某医疗有限公司在管理费用—工资薪金科目列支已离职员工工资，被追缴当年所得税并处60%罚款。某医疗贸易有限公司以“应付账款”科目列支成本512220.38元，2023年调账105000.00元，应付账款余额407220.38元没有实际的采购对象，被认定为属于虚列成本，被追缴当年所得税并处60%罚款。

3、广东省某医药公司虚开增值税专用发票近2亿元予以行政处罚

根据广东省税务局行政处罚信息栏所公布的信息，广东某医药公司于2015至2018年期间在没有真实货物交易的情况下，让他人为自己开具与实际经营业务情况不符的增值税专用发票907份，金额合计85,304,568.73元，税额10,777,431.23元，价税合计96,082,000.00元。为他人开具与实际经营业务情况不符的增值税专用发票共124份，金额合计90,808,978.04元，税额合计11,621,619.29元，价税合计102,430,597.30元。综上所述，该公司通过虚构业务交易完成资金流转，并对应取得和开具了增值税专用发票，上述行为已违反《发票管理办法》相关规定。税务机关认为，该公司虚开发票金额在100万元（不含本数）以上，违法程度属于“严重”，处以50万元罚款。

4、成都税务局对多家医药企业虚开普通发票行为作出处理

2023年2月，成都税务局公告送达了一批《税务处理决定书》。所涉及的32家企业为医药器械企业或药房，对外向1000多户下游企

业虚开发票共计 2000 余万，32 家企业均被移送公安机关。事实上，2023 年以来，成都税务局接连不断地对医药企业的涉税行为进行检查。例如，2023 年 8 月对 43 家 CSO 企业（医药咨询、服务、企业服务公司）开展税务检查。



国家税务总局成都市税务局稽查局关于送达《税务处理决定书》的公告

发布时间：2023-02-14 09:23 来源：国家税务总局成都市税务局 字号：[大][中][小]

根据《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》第一百零六条之规定，现我局向下列纳税人公告送达《国家税务总局成都市税务局稽查局税务处理决定书》，限下列纳税人自公告之日起30日内到我局领取文书，逾期视为送达。名单如下：

序号	纳税人识别号	名称	税务处理决定书号
1	91510100MA635GK09G	成都米奥任航大药房有限公司	成税稽处〔2022〕994号
2	91510107MA63GH979G	成都铭鼎立康大药房有限公司	成税稽处〔2022〕990号
3	91510124MA66Y3BW94	成都沐嘉安其大药房有限公司	成税稽处〔2022〕968号
4	91510107MA683WGE5T	成都堂蜀美大药房有限公司	成税稽处〔2022〕945号
5	91510108MA63C5WA5U	成都樊蓝尔大药房有限公司	成税稽处〔2022〕927号
6	91510107MA6B7QAY9F	成都港霜甯大药房有限公司	成税稽处〔2022〕896号
7	91510104MA7L4TAA5P	成都缘览大药房有限公司	成税稽处〔2022〕818号
8	91510107MA634DMH7Y	成都枫阳堂药房有限公司	成税稽处〔2022〕770号

5、多家 CSO 因虚开普通发票被列为重大税收违法失信主体

（1）重庆市税务局：51 家 CSO 被列为重大税收违法失信主体

因对外虚开增值税普通发票，虚开的数额已经达到刑事追诉标准，依法移送司法机关，并列为重大税收违法失信主体，且CSO均注册在莆田市秀屿区清塘大道188号万和新城，此外，还存在多户CSO法人为同一人的现象。

在同一地注册多家CSO的原因在于“两票制”改革缩短了医药流通环节，医药企业通过架设多个销售环节、层层加价以套取资金的模式宣告终结。然而，目前环境下医药企业面临的回扣、寻租问题依然存在，这就导致一些医药企业开始通过类似CSO、CSP、CMO、CRO等新型业务模式，在提供增值税返还、个人所得税核定征收的优惠待遇的园区内大量成立个体工商户、个人独资企业，通过账外经营或虚开发票等行为套取资金，其中的涉税行政、刑事风险极高。同时，也应当注意到随着税务监管的信息化升级，税收征管“以数治税”的时代到来，类似风险爆发的几率也会增加，成为一颗不折不扣的定时炸弹。

（三）合规不起诉制度在医药行业的深入实践

1、某医疗器械公司虚开专票，获合规不起诉



位置：首页 > 检察新闻 > 地方动态

河南驻马店驿城区：“不起诉+检察建议”推动诉源治理

时间：2023-01-16 作者：刘立新 赵海洋 来源：检察日报-要闻版

【字体：大 中 小】

2023年1月，据检察日报报道，某医疗器械公司实际控制人通

过北京一家公司为其公司虚开增值税专用发票，案发后主动投案、自愿认罪认罚、补缴税款及滞纳金，同年公安机关移送实际控制人检察院审查起诉。

检察官引导企业作出合规承诺，帮助企业查找犯罪原因、管理漏洞，指导企业制定科学的合规计划；聘请人大代表、政协委员、税务部门相关工作人员、律师等组建涉案企业合规第三方监督评估组织，深入帮助落实整改计划，制定完善各项规章制度 70 余条，建立健全发票、财务、经营质量管理机制。经过为期三个月的考察，第三方组织成员一致认为涉案企业整改达到预期效果，及时出具合规考察报告，后该院检委会研究决定对实际控制人作出相对不起诉决定。为了预防类似案件发生，该院还向税务部门制发检察建议，建议加强诉源治理，对辖区企业开展日常警示教育。税务部门积极落实检察建议，进行了整改。

2、某医药公司涉嫌虚开专票、经合规整改获不起诉

第二届全国检察机关优秀文化品牌——金牌CASE|用精品案例铸造金牌品质

时间：2023-02-03 作者：江苏辉 来源：检察日报-先锋周刊初心

【字体：大 中 小】

2023 年 2 月，据检察日报报道，某医药公司研发的新型冠状病毒抗原检测试剂盒正在上市审批中时，因涉嫌虚开增值税专用发票罪被公安机关移送金山区检察院审查起诉，一旦企业被起诉将面临信用降级、被列入失信名单等一系列风险。随后，该院及时成立办案组，实地走访调查涉案企业经营状况，引导涉案企业开展合规建设，并引入第三方组织对企业合规建设过程和效果进行监督评估。经过 5 个月

的监督考察，顺利帮助企业回归合法经营轨道。2022 年 3 月，检察机关依法对该企业作出不起诉决定。

3、云南某医药企业涉嫌虚开专票，合规整改成功获不起诉



当前位置：首页>>新闻中心

五华区检察院成功办理首例合规不起诉案件

2023 年 9 月，昆明市五华区检察院报道了一起对某医药企业及相关责任人员涉嫌虚开增值税发票一案作出合规不起诉案例。本案的基本情况是：涉案药企为一时逐利虚开专票，触碰法律底线，被昆明市公安局直属分局移送五华区检察院审查逮捕，检察院依法审查后作出不批准逮捕决定。五华区检察院积极贯彻最高检工作要求，综合该企业为当地作出贡献及案发后等情况，在该企业向其提出合规整改申请后，层报云南省人民检察院批准后启动该企业合规整改工作。随后，五华区检察院对该企业为期 3 个月的合规整改情况进行了考察，在考察期届满后举行了公开听证会，邀请人民监督员等人员对合规整改情况进行验收并经过检委会的专题讨论，最终，决定对该企业及相关人员作出相对不起诉。

4、某医疗器械企业虚开抵扣 290 万元，实际控制人获缓刑

成都：合规改革助力企业健康发展

新华网客户端 106.5万

新华社成都10月24日电 **题：成都：合规改革助力企业健康发展**

新华社记者吴光于

“感谢检察院帮助我们开展合规整改，让企业能够继续经营。上半年我们的销售收入超过800万元，企业彻底活过来了！”10月23日，接到四川省成都市金牛区检察院检察官的回访电话，某医疗器械销售公司实际控制人聂某说。

2023 年 10 月，据新华网报道，某医药器械销售公司接受成都某电脑销售公司虚开的增值税专用发票，抵扣税款高达 290 余万元。2020 年，两家公司的实际控制人因涉嫌虚开增值税专用发票罪，被移送审查起诉。四川省成都市金牛区检察院为挽救两家企业，落实“少捕”“少押”“慎诉”的司法理念，在对该案件进行全面审查并报上级检察院批准后，对两家企业开启合规改革程序。

金牛区检察院联合税务等部门成立合规审查小组，全面核查涉案企业的经营情况及财务报表，亦邀请专业人员走访企业。在这个过程中，合规审查小组发现，涉案企业存在财务制度松散、员工合规意识弱等问题，故而，提出针对性的整改建议。最后，金牛区检察院对公开结果组织听证，涉案企业顺利通过评估。2022 年 11 月，该案件依法提起公诉，法院认可了两家涉案企业的整改成果，对两家企业的实控人予以缓刑处理，促使企业重获生机。

5、广东某药企涉嫌虚开发票罪，经合规整改获不起诉



用心用情依法护航企业发展，让企业倍感暖心提振信心

2023-11-03 17:02 来源：人民论坛网

法治既是市场经济的内在要求，也是最好的营商环境。近年来，开平市检察院找准检察服务的切入点和着力点，把党中央和上级党委政府关于优化营商环境、保护企业家合法权益、保护民营经济发展的各项部署要求落到实处，通过发挥检察职能，打出用心用情依法护航企业发展的“组合拳”，让企业感受到实实在在的获得感。

2023年11月，据人民论坛网报道，广东某药业有限公司及其负责人、财务人员涉嫌虚开发票罪，经合规整改予以不起诉。广东某药业有限公司及其负责人、财务人员因涉嫌虚开发票罪被移送开平市检察院审查起诉。开平市检察院办案检察官从扶持民营经济发展、保持企业正常运作、维护社会稳定等方面综合考虑，在听取有关部门意见后，严把事实关、证据关、程序关和法律适用关，经报请上级院同意对该公司启动了涉案企业合规审查程序。该企业最终建立了一整套合规经营制度并进行合规运营，经第三方监督评估机制考察验收，结合公开听证会的评议意见，开平市检察院依法对涉案企业、涉案人员作出不起诉决定。

由上述合规整改案例可见，合规不起诉制度在医药行业的深入实践。现有案例已经表明，通过单位-负责人分案处理，虚开犯罪合规

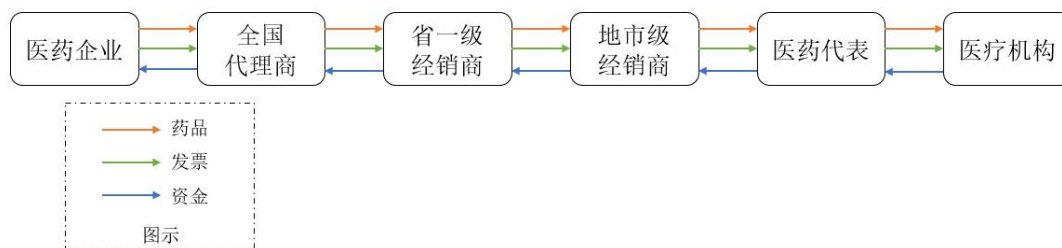
整改的条件可不受 250 万元税额的约束。此外，即便涉案企业及责任人在检察阶段未争取到合规不起诉，仍可在审判阶段获得免于刑事处罚、缓刑等结果。法院积极参与企业刑事合规整改，与检察机关共同撰写刑事合规新篇章将极大有利保障医药企业免于破产，重获新生，促进医药行业的健康发展。

四、医药行业涉税风险成因探析

（一）医药分销领域固有难题与利益分配格局未改变

1、药品流通、分销面临的固有难题

医药企业在药物研发和生产的过程中需要投入巨额资金，因此迫切需要生产的药品打开销路，以及时回笼资金。故而，药品的分销和运输始终是医药企业需要面临的重要问题。药品从生产出厂到分销至全国各市、县、乡、镇的零售商和医疗机构处，是一项极为庞大而复杂的工程，十分考验药品经销商的专业运输能力与销售渠道的多元化。因此，医药企业为了鼓励药品经销商销售本企业生产的药品，会采取各类返利、回扣的方式；同时，上级经销商会给下级经销商以返利、回扣，直到药品输送至医疗机构和医生处。药品的经销环节众多且各环节“雁过拔毛”，是导致医药企业利润不高，但药品的价格始终居高不下的主要原因。



“两票制”以前的药品流通模式

除了药品经销商外，医药企业还要面临来自医药代表和医疗机构的压力。治疗疾病的药物除个别特效药外并不唯一，医生可以根据病人的情况更换药物，且大多数医药企业生产的药品高度同质化，可替代性强，因此药品购销市场总体呈现“买方市场”，大量医药企业并没有话语权，采购和使用药品的主导权被医疗机构和医生掌握。在这种情况下，医药代表作为药品的专业推销、推广人员，能够为医药企业打开销售的渠道，因此也需要支付高额佣金给医药代表。医药代表为了说服医疗机构和医生采用药品，也会采取返利、回扣乃至贿赂等手段。该成本也会转嫁至流通环节，从而将成本压力层层传导。

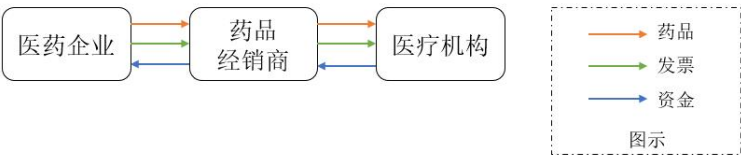
虽然最终药品的价格很高，但主要利润以贿赂、回扣的方式支付给医药代表、医疗机构及医生，生产环节的医药企业及经销环节的药品经销商利润较薄，需要通过一些手段化解、分担回扣、返利、贿赂等无法入账的成本。因此，医药行业持续存在虚开发票、隐匿收入等现象。

2、“两票制”强制压缩流通环节的不足

正是认识到药品流通环节太多会导致药品的价格大幅提高，影响到国计民生，国家实施了实施“两票制”，强制缩短药品的流通环节。

2016年12月26日，国务院医改办等八部门联合印发了《关于

在公立医疗机构药品采购中推行“两票制”的实施意见（试行）》，明确规定“两票制”是指“药品生产企业到流通企业开一次发票，流通企业到医疗机构开一次发票。”同时，《意见》要求严格执行药品购销票据管理规定，公立医疗机构必须验明票、货、账三者一致方可入库、使用，且不但要索要流通企业的销售发票，还要索要生产企业的销售发票，确保“两票”内容相互印证。2017 年，“两票制”在全国范围内推行。2018 年，公立医疗机构中全面实施药品购销“两票制”，有条件的公立医疗机构实行医用耗材购销“两票制”。



“两票制”政策下的药品流通模式

“两票制”的问题在于，通过强制缩短流通环节，并未从技术上解决药品在全国范围内分销、运输的难题。相反，如果作为流通企业的药品经销商无法满足药品从出厂到零售或者医疗机构“一站式”的销售和运输，就无法在“两票制”的政策背景下存活。此外，医药企业和经销企业过去支付给医药代表、医疗机构的回扣、佣金，通常由多个经销商在药品流通环节予以分担，想法设法解决。随着流通环节的压缩，无法通过增加流通环节的方式提高药品价格套取利润，佣金、回扣给医药企业和经销商以巨大的成本压力。如何应对药品销售过程中的额外成本成为难题，通过票据套现的现象从流通领域开始向生产领域转移，大量虚开、隐匿收入的现象出现。

3、带量集中采购好处与局限性

2018 年 11 月 14 日，在习近平主持召开中央全面深化改革委员会第五次会议通过了《国家组织药品集中采购试点方案》，会议指出，国家组织药品集中采购试点目的是探索完善药品集中采购机制和以市场为主导的药价形成机制，规范药品流通秩序。由国家层面主导的药品带量采购，标志着我国药品集中采购进入新阶段，药品采购模式进入新的时代。2023 年 11 月 7 日，第九批国家组织药品集中带量采购发布结果，中选产品平均降价 58%。

带量集中采购，就是由政府出面牵头、公立医疗机构和药企直接签订药品带量购销合同，进行药品集中采购和使用。通过带量采购、以量换价，以及建立直接购销关系，降低药品采购成本，进而实现控制药品销售价格的目的。带量集中采购确实可以破除部分医药行业的弊端，但只适用于部分药品品种，影响有限。同时，带量集中采购虽然提高了药品的销量，但也过度压低了药品的价格，压缩了药企利润。

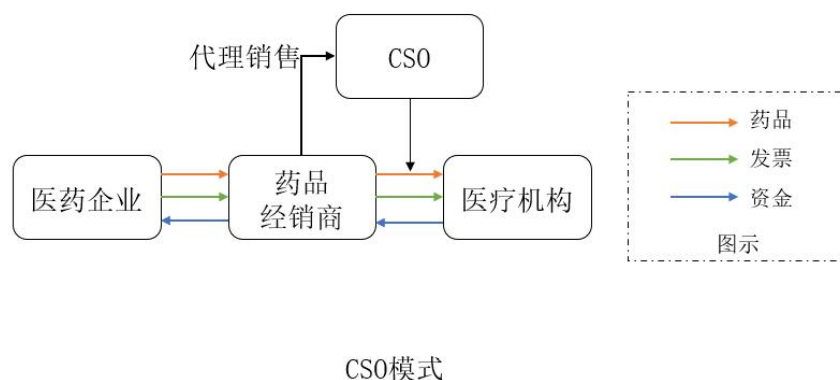
（二）药品流通环节的管控对医药行业的重塑

“两票制”彻底颠覆了过去医药分销的多级经销模式，大量药品经销商纷纷被迫转变经营模式。总的来看，主要出现了三种模式。这三种模式在国际上已经具备成熟的经验，但对于我国而言尚属新兴产物。在医药行业现有利益格局未被根治的情况下，该三种模式不同程度具备涉税风险。

1、CSO 模式

CSO 即合同销售组织（Contract Sales Organization），主要从事药

品的推广、营销，承包销售业务。由于“两票制”严格要求医药企业与医疗机构之间仅能存在一家药品经销商，使得规模众多的经销商面临无法将药品推广销售至全国各地的基层药品零售及医疗机构的问题。在此背景下，CSO 通过与经销商（也有部分 CSO 直接与药企）签署销售外包协议，负责将药品推广销售到终端医疗机构。所谓“外包”“代销”，指的是 CSO 并非传统的自负盈亏的药品经销商，而是受到药品经销商的委托，以经销商的名义开展业务，实际药品销售合同仍由委托方药品经销商和采购方签署，药品销售关系亦只发生在委托方和采购方之间。因此，CSO 的加入并未违背“两票制”的硬性要求。CSO 公司只负责药品的销售，并不直接接触药品的运输与储藏。

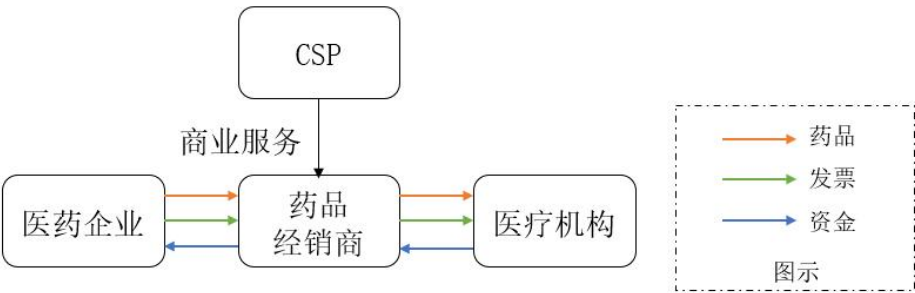


该模式的涉税风险相对较小，但也存在药品经销商或者医药企业与 CSO 串通，CSO 虚构代理销售的业务，虚开增值税普通发票，资金在扣除税点后回流。

2、CSP 模式

CSP 即商业性服务提供商（Commercial Service Provider），主要

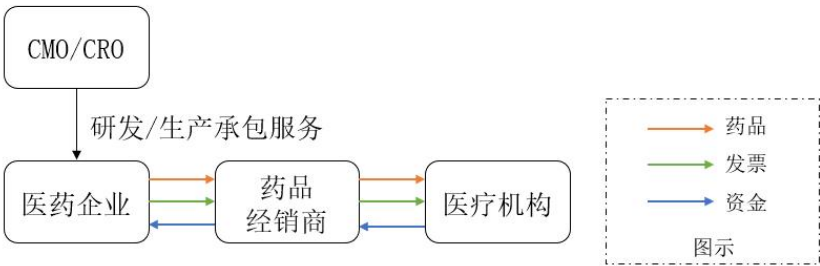
从事医药咨询、会务、运输、配送、财税、商务服务。相较于 CSO，CSP 提供的各类服务内容更加“无形化”，更容易成为虚开违法行为和犯罪的工具。合规的 CSP 确实向经销商提供了各类服务，在药品流通环节起到润滑作用；但部分 CSP 只是没有实际业务的空壳公司，其与经销商投资人多有关联关系，和经销商签署服务合同主要是为了向经销商虚开发票，套取经销商利润，用于商业贿赂。



CSP模式

3、CMO、CRO 模式

随着“两票制”的改革，医药企业的成本压力剧增，一批新兴的CMO、CRO 企业出现，可能会通过虚构承包业务虚开发票的方式，让医药企业降低税负。



CMO/CRO模式

（三）药品流通环节的管控激发医药行业涉税风险

带量集中采购模式和“两票制”出台，宣告了药品多级经销模式的死亡，过去层层加价套取利润支付药代佣金的模式已经无法成行。但医药代表的存在是基于医药行业客观需求，庞大的药代产业不可能消亡。而对医生来说，受制于政府医疗服务价格的行政管制，医生薪酬水平普遍偏低，医生开药的隐性回扣也不可能杜绝。除此之外，医药行业还存在严重的权力寻租问题。公立医疗机构在药品采购环节具有垄断地位，公开判例显示，某些药品采购项目在招标前，就已经被医疗部门官员内定了中标价，药企或主动串通或被动接受，高价中标后将部分销售收入用于向医疗部门官员行贿。可以设想，如果这种现象成为潜规则，招投标将成为商业贿赂的角逐场。医药代表、医生、医疗官员都需要将自身利益通过某种方式提取出来，而CSO、CSP、CMO、CRO等新兴业态成为被利用对象，这类企业联合药企、经销商实施账外经营、虚开发票套取利润等行为，极易引发涉税刑事风险。

（四）反腐背景下外部案源激增医药行业涉税风险

税务稽查程序一般分为四个阶段即：选案、检查、审理、执行。在《税务稽查案源管理办法(试行)》（税总发〔2016〕71号）的文件中详细规定了税务稽查案源，其中，第十一条第三款列举了上级纪检监察单位通过督办函等形式下发的督办任务方式所提供的线索，第六款规列举了纪检监察等外部单位所提供的来源线索。由于纪检监察单位本身对税务机关具有监察权，税务执法人员为了规避自身执法风险。因此，稽查局对相关医药企业的检查相较于通过“双随机”等检查方

式启动的稽查，在行使自由裁量权的时候偏向于严格。

在 2023 年反腐的背景下，纪委监委在严查涉嫌违规违纪医院院长过程中，极可能会牵连出行贿方，纪委监委对一些重大的涉税违法案件可能不会移交于税务机关，会选择将案件直接移送公安，导致药企刑事风险增加。一般而言，药企向医院院长等人行贿的资金是通过虚构交易、伪造合同等方式虚开发票而套取出来的，一些被查的医生、医药代表等人员为了争取司法机关的减轻、从轻处罚等宽大处理，往往会检举医药企业，进而也会牵连出医药企业的税收违法案件。

五、医药行业主要涉税风险类型归纳

（一）账外经营，少列或不列销售收入

在涉及逃税罪的实际有效案例中，医药企业偷税主要方式为在账簿上不列、少列收入。如下涉税风险易被稽查：

（1）账务核算不健全、不规范，不能全面、完整、准确反映实际经营情况；

（2）购进货物正常抵扣进项税金，而销售收入不入账；

（3）购进、销售均不入账，通过“体外循环”方式完成购销；

（4）利用员工账户收款或采取现金收款方式收款；

（5）将药品、医疗器械无偿赠送下游机构，例如医院和医疗机构等，未视同销售；

（6）采取收款长期挂账，不按规定确认销售收入申报纳税。

（二）通过虚开、挂往来虚列成本及费用

1、通过往来及费用科目，虚列成本或采取转换科目方式

有的医药公司通过往来科目-应付账款，虚构采购对象及成本，或是利用管理费用科目，虚列离职员工工资等，企图达到少缴税款的不法目。此外，有的医药企业还以销售“咨询费”为名，将业务佣金超额税前列支，通过虚增销售费用的方式，逃避缴纳税款逾千万。

税务机关往往会利用征管软件、涉税信息大数据管理平台等分析工具，对企业申报数据、涉税信息等进行风险疑点综合分析企业财务数据，分析比对销售额、营业利润、企业所得税的缴纳情况等，是否存在销售费用率、应付账款等异常情况，以此研判医药企业是否存在偷逃税款的嫌疑。

2、通过虚开发票，虚增咨询、会议等费用方式

自“两票制”改革以来，过去采取拉长销售环节套取资金的违法模式已被堵死，一些医药企业将目光投向医药咨询服务公司。医药制造公司通过接受此类医药企业虚开的以咨询、会议服务费发票虚列成本，达到少缴纳企业所得税、增值税或为套取现金目的。

CSO、CSP 可能虚开增值税专用发票，还可能虚开增值税普通发票。不管是何种发票，其主要功能是可以作为企业所得税的成本在税前扣除，从而降低企业的企业所得税税负，增加企业的利润。医药企业可能与 CSO、CSP 等企业签订虚假的营销、广告、咨询、策划、会议等合同，但并不实际履行这些合同，而是走账后将资金回流，同时以支付开票费等方式取得发票。显然，在此种情形中虚开发票与偷逃税产生了竞合。税务机关有的以涉嫌虚开犯罪的线索移送司法机关，

有的仅在行政程序定性偷税予以行政处罚。

（三）取得虚开的专票或农产品收购发票抵扣进项

对于高卖高开的经销商和药企，因销项偏高，在接受虚开专票时还可以借以虚假抵扣增值税，进一步降低自身税负成本。除此之外，部分高卖高开的药企（尤其是经营范围包含中成药、中药饮片、中药材的药企）为了弥补进项不足，还存在虚假制作农产品收购凭证，并为自己虚开农产品收购发票的现象。这些行为都面临被追究虚开增值税专用发票行政责任乃至刑事责任的风险。经对案例检索，在经营范围内有中药材、中成药、中药饮片的医药公司，通过虚构农产品收购发票、虚增进项的案例比较多见。医药企业通过伪造农户身份信息，在税务机关领取《农产品收购发票》自开自抵，由于农产品收购发票申领环节税局审查较为宽松，仅要求企业提供购销合同、入库单、付款凭证、农户身份信息等材料留存备查，违法成本低。就企业经营而言，生产经营正常、产品稳定、药材市场稳定的情形下，药材购进也应相对稳定，税务机关可能通过测算农产品收购进项税额占所有进项税额的比例，判断制药企业是否存在虚开农产品收购发票、虚增进项的问题，从而通过稽查移交公安。

企业的虚开发票风险，还在于容易受到上游药材贸易公司的牵连，若上游药材贸易公司涉嫌虚开，下游受票企业则可能会受到牵连。

（四）不带票销售后将富裕票对外虚开

在实践中，有些直接面向消费者销售药物的药房、药店，因为消费者通常不索要发票，这些药房、药店在向医药企业购买药品时，也

不索要发票，使得医药经销企业存有富余票。部分医药经销企业为了赚取开票费，不惜触碰法律红线，通过伪造医药销货清单等手段，对外开具虚假的增值税专用发票。

此外也有一些原料药企业与下游的医药生产企业串谋，由原料药企业向医药企业虚开增值税专用发票，帮助医药企业套取资金用于行贿或偷逃税款。

（五）在生产环节虚开咨询服务类发票

“两票制”实施后，过票公司销声匿迹，与此同时，为了应付“两票制”，大量冠以“咨询管理服务”、“医药科技咨询”、“信息科技”等头衔的第三方服务公司出现，这些第三方服务公司普遍是由县市区企业孵化器引入，基本为原医药经销商注册成立，一个经销商利用多个身份证件注册多家公司，继续为“两票制”实施后的医药生产和经销企业提供加价服务，利用财政返还政策为自己实际控制的经销公司或为制药企业虚开专票或普票，其中，对外虚开多发生于CSO、CSP、CMO、CRO等外包服务商，接受虚开则多发生于药企、经销商。在没有提供和接受真实服务的情况下，药企、经销商接受CSO、CSP、CMO、CRO开具的服务类发票，虚假列支广告费、咨询费、会议费、运输费、配送费、研发费、加工费，套取大额现金。

前已述及，虚开发票不仅涉嫌虚开刑事责任风险，同时面临虚假列支成本偷逃企业所得税的逃税风险。

（六）集群注册空壳CSO、CSP对外虚开

随着国家政策对创新、创业和小微企业的扶持，公司注册的门槛

下调；同时，部分地方为招商引资、鼓励开办公司与个体工商户，为企业设立授予了集群注册或其他集中注册的便利条件，容许多家企业注册在同一地址，或者提供集中统一的办公地供企业注册与办公。这给一些不法分子大批量注册空壳企业对外虚开发票带来可乘之机。不法分子可能通过家人、朋友、员工的身份信息，或者窃取他人的个人信息注册开办空壳企业。此外，部分地方过去还存在一些具有财政返还政策的企业园区，具有一定的税收或财政的优惠政策。因此，实践中不难看到，“两票制”推行以来，大量冠以“医药咨询”“企业管理”“营销策划”之名的服务公司出现，而这些企业又极易暴雷。

1、清理违规财政返还政策，空壳企业不纳税走逃

由于部分空壳 CSO、CSP 只是收取一定的开票费，其赚取利润的来源主要系财政返还。随着全国范围内清理违规财政返还政策的推行，尤其是 2022 年 6 月《国务院办公厅关于进一步推进省以下财政体制改革工作的指导意见》（国办发〔2022〕20 号）明确提出“逐步清理不当干预市场和与税费收入相挂钩的补贴或返还政策”，这些空壳企业持续存在的利润来源消失，很有可能集中开票后不纳税走逃，从而引发整个发票链条的风险。

2、注册地高度统一易引起税务机关关注

随着税收大数据、税务部门与工商登记部门之间的数据共享，2023 年以来大量空壳企业因注册地高度统一或者注册地为一个地址被纳入税务机关重点检查的范围，并因此引发涉税风险。集群注册、集中注册并不意味着一定是空壳企业、虚开发票，但也应当注意到此

类企业或个体工商户因频繁陷入虚开、偷税等风险，持续纳入税务机关重点检查的范围。

3、空壳 CSO、CSP 不具有业务开展能力易暴雷

空壳 CSO、CSP 显然不具有开展真实业务的能力，如果一家 CSO、CSP 只是被用来虚开发票以降低医药企业的成本，从而套取相应的利润，那么该 CSO、CSP 就缺乏足够的资本和人力去实际开展药品的营销、推广业务。目前，调查企业的业务开展能力是证实业务是否具有真实性的重要一环，极易因此导致涉税风险爆发。

六、医药行业涉税行政风险的应对与化解

（一）及时介入税务稽查，避免行政风险扩大化

前已述及，纪检监察等外部单位所提供的来源线索促使税务机关展开稽查。事实上，虚开案件的来源主要有四种方式，分别为税务机关等其他行政执法机关移送，购销交易链条企业牵连案发，报案、举报、自动投案及公安机关或者人民检察院自行发现的犯罪事实或获得的犯罪线索。前述四种案件来源中，尤以税务机关移送、上下游牵连案发数量占比较高。

一方面，稽查局选案机制对涉税违法案件线索的搜集甚至可以概括为“无孔不入”，涉嫌虚开刑事犯罪的，将随案移送依照税务稽查程序调查取得的证据。另一方面，发票协查制度的存在也使得稽查局在虚开刑事案件的查处中扮演着重要角色。稽查局在查办税收违法案件的过程中，可以委托有管辖权的税务局稽查局异地调查取证，即对

发票违法案件进行协查。因此，一旦开票方被认定虚开，受票方主管税务局稽查局将可能第一时间介入案件，对受票方企业进行调查。

由于虚开刑事案件由税务机关稽查后移交的案件数量较高，且虚开犯罪涉及的发票开受、对公账户资金往来情况、资金回流情况、虚开税款数额、抵扣税款数额、造成国家税款损失数额等关键事实，司法机关均需要借助税务机关力量侦办，且税警联合办案机制也带来税务机关深度参与虚开刑事案件办理。基于上述分析，企业应高度重视税务稽查程序应对，将沟通、风险化解端口前移，在稽查程序中通过专业税务律师介入，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。

（二）《已证实虚开通知单》并非定案依据

作为开票方的 CSO、CSP 因虚开暴雷，上游税务机关必然会传来《已证实虚开通知单》及《协查函》。不过，根据《国家税务总局关于印发<税收违法案件发票协查管理办法（试行）>的通知》（税总发〔2013〕66 号）第七条、第九条规定，案件需要协查的，委托方税局向受托方税局发出《税收违法案件协查函》，内容包括案件名称、基本案情、涉案发票记载的信息、作案手法、已掌握的疑点或者线索，向受托方税局提出有针对性的取证要求，回复期限等。开票方税务机关已确定发票系虚开案件的协查，按照受托方一户一函的形式出具《已证实虚开通知单》及相关证据资料。第十三条规定，受托方收到《税收违法案件协查函》后，应当根据协查要求，依照法定权限和程序调查。换言之，《协查函》《已证实虚开通知单》只能证明开票方存

在虚开行为，但受票方是否构成善意取得仍需税务机关依照《税务稽查案件办理程序规定》的规定，依照法定程序经过调查后予以认定，不能直接作为认定受票方构成虚开的证据，受票方能够证明善意取得虚开发票的，仍应积极向税务机关进行陈述、申辩。

（三）开票方被认定虚开，受票方仍可主张善意取得

根据《国家税务总局关于纳税人善意取得虚开的增值税专用发票处理问题的通知》（国税发〔2000〕187号）的规定：“购货方与销售方存在真实的交易，……且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。”明确受票方善意取得虚开发票的，不认定虚开、偷税、无需加收滞纳金，仅应就已经抵扣的税款进项转出。就医药企业涉嫌虚开发票案例来看，开票方被定性虚开后，医药企业补开、换开合规发票的难度、风险较大，在选择积极补税的基础上，如果确有真实交易，应当积极争取认定为善意取得虚开的发票。

七、医药行业涉税刑事风险的应对与化解

（一）启动逃税罪的刑事责任阻却条款

根据《刑法》第二百零一条第四款规定，“有第一款行为，经税务机关依法下达追缴通知后，补缴应纳税款，缴纳滞纳金，已受行政处罚的，不予追究刑事责任；但是，5年内因逃避缴纳税款受过刑事

处罚或者被税务机关给予 2 次以上行政处罚的除外。”该规定普遍被认为是逃税罪的刑事责任阻却条款，灵活运用该规则，可以有效阻却医药企业的逃税罪风险。此外，该规定是行政前置程序，换言之未经税务行政处理，刑事程序不得启动，不得追究行为人的刑事责任。如果并未必然要求启动该行政程序，那么就有可能导致行为人无法满足免于刑事处罚的特定条件，而被追究刑事责任，导致法律适用的不公平。

（二）主张逃税罪“数额巨大”无明确标准

根据《刑法》第二百零一条的相关规定，逃税罪的量刑档位包括：数额较大且占应纳税额 10%以上，处以三年以下有期徒刑或者拘役，并处罚金；数额巨大且占应纳税额 30%以上，处以三年以上七年以下有期徒刑，并处罚金。

根据新修订的《最高人民检察院、公安部关于印发<最高人民检察院、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》第五十二条明确，逃避缴纳税款数额在 10 万元以上且占 10%以上的，应予追诉，但对数额巨大未有明确的司法解释。在《张某某逃税案》（（2013）穗海法刑初字第 796 号）中，法院认为，“现无司法解释或其他规范性文件对逃税罪条文中‘数额巨大’作出具体规定，故本院不认定本案达到‘数额巨大’，对该部分公诉意见不予采纳”。因此，医药企业若偷逃税款数额巨大，应充分利用该条的模糊性，向办案机关主张法律没有明确规定，力争最轻量刑。

（三）从虚开犯罪的主客观方面论证不构成虚开

目前最高人民法院、最高人民检察院牵头，各级司法机关在处理虚开案件时，已经逐步达成共识，即：虚开增值税专用发票罪非行为犯，主观上不具有骗取税款的目的、客观上未造成国家增值税税款损失的行为，不构成虚开增值税专用发票罪。因此，医药企业如果构成虚开犯罪，需要逐一符合虚开犯罪的构成要件。实践中，一些医药企业对虚开犯罪缺乏认识，在经过司法机关或税务机关解释，发现其所开发票与实际交易确实不符，也就认为自己构成了虚开犯罪。实际上，医药企业在主观上根本就没有虚开的故意，只不过在客观上表征上显示开具的发票和实际情况不符而已。在客观层面上，建议辩护人最少要抓住两个核心问题。一是事实层面，查明医药企业是否存在真实的药品购销交易行为；二是法律适用层面，医药企业的交易模式应如何定性。由于刑法第二百零五条对于虚开增值税专用发票犯罪的规定过于宽泛，因此需要辩护人从法律关系、纳税义务、增值税原理等方面入手，结合最高院及相关司法机关的裁判观点对交易模式是否属于虚开增值税专用发票犯罪进行分析和辩护。

（四）符合税法规定的“挂靠代开”不构成虚开

前已述及，在法律适用层面，需要结合医药企业的经营模式进行论证分析。实践中，因药品经营需要资质，因此，挂靠经营是在医药行业十分常见的现象。下面就挂靠经营模式不构成虚开展开分析。挂靠经营是指药品经营企业为其他无证单位或个人提供药品经营场地、资质证明以及票据等条件，以使挂靠经营者得以从事药品经营活动。挂靠经营主要有以下特征：

- (1) 难以确定销售人员的企业员工身份；
- (2) 药品购销凭证与物流凭证（如验收、入库、养护、出库等记录）不符；
- (3) 往来资金不使用企业统一账户，往往使用现金结算；
- (4) 非企业人员利用企业的场地和设施销售非企业购进的药品。

早在 2007 年，药品监督管理局即出台了《关于进一步整治药品经营中挂靠经营方式及超范围经营问题的通知》（国食药监市〔2007〕601 号）对违规挂靠进行整治，但“挂靠经营”仍未完全禁止，部分药企不注重对购销发票、药品出入库凭证、GSP 核算系统的管理，医药代表挂靠经营的药因未进行实际的出入库，未能够与发票对应的出入库凭证，一旦被立案稽查，税务机关通过提取进销存系统数据、核查出入库凭证等方式，极易将“挂靠经营”业务认定为虚开。

但根据国家税务总局《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）的相关规定及其官方解读：“以挂靠方式开展经营活动在社会经济生活中普遍存在，挂靠行为如何适用本公告，需要视不同情况分别确定。第一，如果挂靠方以被挂靠方名义，向受票方纳税人销售货物、提供增值税应税劳务或者应税服务，应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，属于本公告规定的情形。”据此，挂靠方式开具发票具有合法性，医药企业确实存在挂靠经营被认定虚开的，应当积极的提供发票、销货清单、出入库凭证、收付款凭证等，进行抗辩。

（五）税务文书类证据应充分有效质证

在刑事抗辩阶段，公安、检察机关会将税务机关的办案文书作为重要的参考资料和证据，此时，应当注重对税务文书类证据的质证，从事实层面上为医药企业争取较为有利的结果。具体而言，应当关注以下核心问题：

第一，前已述及，《已证实虚开通知单》作为税务机关的内部文书，不能作为认定虚开犯罪的直接依据，只能作为线索提供。因此，交易是否有真实货物，需要以发票为依据，通过购销双方签订的相关合同，对应货物收发凭证等进行调查；

第二，对税务机关出具的关于资金回流的认定，要以对公账户、关联个人账户之间的资金往来为突破口，梳理资金往来。包括对公账户支付货款信息、个人账户资金回流信息、货款与回流款项之间的差额被认定为手续费，根据手续费与票面金额推算开票费比例等；

第三，资金回流并不必然构成虚开，还应当提出具有合法性、合理性的业务模式；

第四，通过对实际控制人、财务、业务人员的询问/讯问，调查虚开发票由谁实施即对虚开行为的调查。

在抗辩阶段，应当围绕这些问题开展辩护工作，积极提出有效证据，反驳公诉机关认定的事实。

（六）利用类案检索制度提交有利判决

为了加强裁判的统一，最高人民法院在全国范围内积极推动实施类案检索制度，发布了《最高人民法院关于统一法律适用加强类案检

索的指导意见（试行）》，其中第二条第二项明确规定：“缺乏明确裁判规则或者尚未形成统一裁判规则的”应当进行类案检索。以虚开增值税专用发票罪为例，该罪的刑责极重，如果医药企业涉嫌虚开增值税专用发票罪，可以通过类案检索提交有利判决。

此外，虚开发票罪中的“情节特别严重”等量刑情节缺乏明确规定，可以参照类似案例。例如，《周*瑜、肖*华虚开发票罪刑事一审刑事判决书》（(2021)桂 0802 刑初 603 号）中，法院认定：“经国家税务总局贵港市税务局稽查局认定：某医院在 2019 年 3 月至 2020 年 12 月期间，在实际只有 3,197,349.65 元货物交易的情况下，让贵五毛公司等上述 5 家配送公司虚增发票金额虚开增值税普通发票 353 份，虚开金额合计 10,372,333.13 元；以致某医院 2019 年度少缴企业所得税 1,256,360.10 元，2020 年度少缴企业所得税 240,019.77 元，逃税金额合计 1,496,379.87 元。”但法院认为“公诉机关指控二被告人虚开发票情节特别严重缺乏法律依据，本院不予支持”，仅认定为“情节严重”，两被告人均被判处缓刑。

八、2024 年医药行业税务合规管理建议

医药行业长期以来的“带金销售”，国家在此前已开展数轮的整治，但医药企业通过成立咨询等公司，变相虚开发票商业贿赂，造成重营销、轻研发乱象仍然存在。但在此轮反腐+虚开贿赂全链条整治形势下，倒查追查药企实控人、董高、医院院长、医保局长等领导干部，严厉打击虚开、行贿等行为，将敦促药企回归初心，增强核心竞

争力，提高药品的质量。广大医药企业应当及时调整业务，做好税务合规，以此实现可持续发展。

（一）建立医药行业税务合规管理组织

医药企业合规的首要条件是建立健全的合规管理组织。合规组织应当由企业的高级管理人员负责或者加入，以提供良好的管理上支持，决定合规管理体系、制度并推动制度落到实处。具体到税务层面，就是要建立完整的税务与财务内控制度，由企业高层集中统一领导并审查，推动成本和费用真实的审查、服务商的选择与考察、合同严格审批、反商业贿赂等制度。如果不能建立集中统一的合规组织，那么可能出现业务、研发部门对税法不了解，而财务部门无法干预业务的情况，导致涉税风险无法在早期被遏制。例如，部分医药企业为满足高新技术企业税务优惠政策条件，提供虚假的申报材料，存在被税务机关行政处罚的税务风险，因此，税务负责人应合法合规评估企业的研发费用归集、知识产权数量等情况，及时将企业税务合规情况与领导层沟通，摒弃已经被税务稽查列入“黑名单”的”税务筹划“方法。

（二）构建医药行业税务合规管理制度

1、医药企业加强业务合规，确保业务真实性

医药企业出现涉税风险的主要原因是通过虚构业务取得虚开发票，或者进行成本扣除，最终引发虚开或者偷逃税的风险。例如，如果一家医药企业的咨询费、营销费、推广费占据成本的比重过高，就会引起税务机关的怀疑，可能通过咨询费、会议费、业务招待费等费用套取资金。又如虚构各类成本，抬高原材料的进价，当期原料耗用

过多、以估价入账代替正式入账等。

真实交易始终是法律的红线，也是决定企业命运的重要指标。因此，医药企业应当在日常经营过程中注重对业务真实性的管控和合规。例如：

（1）加强合同合规。在合同订立与合同审批过程中，注重合同约定的各要素是否完善、健全，合同审批流程是否完整履行、签章是否真实等。

（2）加强货物流程合规。首先是货物进、销、加工生产的全流程应当有迹可循、数据完整真实，货运单据真实完整符合相关规定。

（3）加强资金使用的合规。杜绝利用私人账户进行资金收付、经营，减少现金使用，注重企业借款的合规。

（4）注重发票合规。尤其是注重对开票企业的背景调查和合规，避免上游企业暴雷牵连自身。

（5）注重学术会议、营销、推广、广告等费用的合规。对于相应服务开展的必要性、服务的内容及其真实性、相关服务的价格进行合规审查，避免因服务的提供商暴雷牵连企业。

（6）建立完善的流程，妥善留存业务真实性的材料，如果被牵连进涉税风险之中，积极与税务机关沟通说明业务的真实性。

2、提高医药企业税务信息化程度

医药企业宜根据自身特点和成本效益原则，将信息技术应用于企业税务管理的各项工作之中，提高发票管理的信息化能力，有效提高发票管理的纳税遵从度。

（1）建立全税种的企业发票管理数据库，通过技术和设备的升级将所有发票信息录入数据库，与本企业的库存、财务等数据进行相互匹配验证，为企业决策层以及相关岗位人员提供全面的发票信息；

（2）建立上下游企业涉税信息数据库，对上下游企业等资信情况进行全面掌握，积极获取相关企业等发票数据，确保与上下游的交易真实有效，发票信息准确无误；

（3）对销售代表等员工报销申请材料上传报销平台系统审核和备查，根据对发票等相关报销材料等核查结果同步财务出纳系统，有效拦截可疑发票的支付；

（4）对于购进环节发票通过 OCR 等技术手段将纸质发票录入系统进行自动化验证；

（5）建立和完善医药企业发票核查管理制度，通过企业办公系统流程等予以落实，使得发票管理措施在企业内部各部门中得到有效实施。

3、规范发票以及各类凭证的审核与管理

对于医药行业企业而言，“两票制”下最需要解决的就是销售费用的合规管理问题，医药行业企业需要立即从现在的通过虚开过票来解决销售费用问题转变到通过合规营销来有效降低费用和成本，具体而言可以通过规范企业的发票管理和凭证管理入手来有效的降低销售费用，从而真正管控住虚开发票的风险。

举例来说，在业务推广方面，对于会议费，除了保留发票外，应当留存会议召开时间、地点、参会人员、议程、现场照片、签到表等

反映会议真实性的相关证明文件，企业财务人员要加强对相关凭证的收集和管理。总之，对医药企业而言所有的销售费用必须首先遵循真实性原则，这不仅是企业内部控制的需要，也是税务稽查、公安经侦部门调查的关键，在真实性原则指导下医药企业对于费用的发生一定要注意保存相关证据材料，这样才能有效降低被认定为虚开发票的法律风险。

（三）形成医药行业涉税风险应对机制

1、创新业务发展模式，加强合规性审查

医药行业的产业链条长，虽然受众广泛，但行业封闭，对改革的调整适应期长。引进推广先进的业务模式是打破体制壁垒的有效尝试，应推动医药行业企业营销、商业服务、生产、研发向专业化、学术化方向发展，逐步淘汰广受诟病的“带金销售”。目前，医药行业，包括医疗器械企业正在探索 CSO、CSP、CMO、CRO 等模式，在初期亦得到地方政府的支持。但是，随着一段时间的探索，这些新型业务主体的性质悄然变化，没有提供应有的服务，而成为虚开的帮凶。因此，医药行业企业在探索新型业务模式时，务必加强外部主体资质审查，并且确保服务真实、合规。需要明确的是，新型业务模式并不必然导致虚开，核心要点在于有无真实提供相应的服务。

2、借力税法专业人士，启动风险隔离、应对机制

在“两票制”背景下，医药行业企业宜采用购销分离模式，更有利于保持上下游交易的独立性，防止虚开风险往核心层公司蔓延，经济损失和法律风险可以锁定，此即为风险隔离。

同时，建议医药企业在交易前对交易对方做必要的了解，通过对交易对方经营范围、经营规模、企业资质等相关情况的考察，评估相应的风险。一旦发现供货企业提供的货物有异常，就应当引起警惕，做进一步的追查，可以要求供货企业提供有关的证明材料，对有重大疑点的货物，尽量不要购进。

最后，医药企业应当就自身涉税业务进行全方面税务健康大检查，如果在自查阶段发现问题，应当及时进行补救，例如，发现取得进项发票系虚开发票，及时做进项转出，避免被税务稽查到后被行政处罚；如果医药企业已经被税务稽查，税务机关对其作出了税务处理、处罚等通知，医药企业应当及时申请听证，维护自身权益，若仍不能达到其自身的诉求，在规定的时间内及时提起复议、诉讼；更为严重的，医药企业涉税违法行为被移送公安，或是已经进入法院审理程序，需要进行刑事辩护，力求无罪处理。在这些过程中，存在实体争议、程序繁琐等问题，医药企业应当及时聘请税务律师，争取在最有利的环节内，化解税务风险。

3、积极争取合规整改，获得有利结果

合规不起诉是指对于一些犯罪并有可能提起公诉的企业，检察机关对涉案企业有意愿建立起合规体系，纠正违法犯罪行为，责令企业在一定的考验期内就违法犯罪事实提出搭建并执行合规体系计划，而后检察机关根据涉案企业合规计划验收情况，作出不起诉决定。自2020年3月，最高检部署6个地区的基层检察院开展企业合规改革第一期试点工作以来，刑事合规已在我国实践了三年多，目前其开始

向法院系统延伸。医药企业应主动了解刑事合规制度，在面临涉税刑事风险，亦可以积极申请合规整改，争取检察院的不起诉决定亦或是获得法院的减轻、从轻、免于刑事处罚的裁判结果。例如，此前 J 公司涉嫌虚开增值税专用发票犯罪，造成国家税款损失超过 12 亿元被移送公安，J 公司运用合规不起诉制度，在企业内部通过采取一系列措施以此弥补税务合规存在的漏洞，最终经过检察机关考察，对其作出合规不起诉的决定，避免了企业因涉税犯罪被定罪量刑造成不可挽回的损失。再如，前述合规整改在医药行业领域的实践，即便虚开数额超过 250 万，亦能获得缓刑的有利结果。