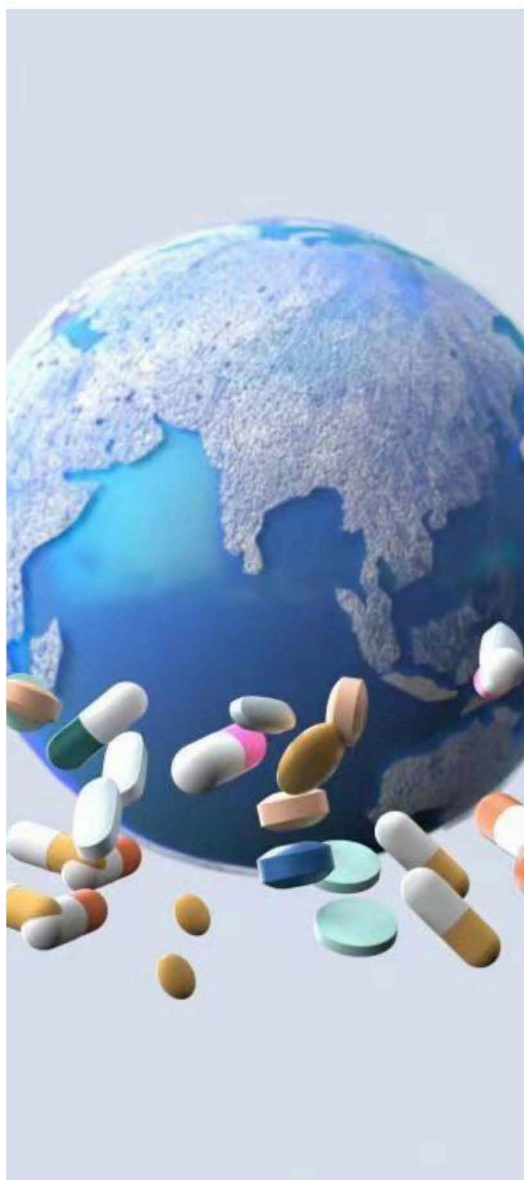

医药行业 税务合规报告

2023



华税律师事务所
二〇二三年一月

医药行业税务合规报告（2023）

前 言

医药行业，指的是包含化学原料药制造业、医疗器械制造业、中成药制造业、中药饮片制造业等行业在内的医药制造业。医药行业的发展经历了政策变动的震荡，正在迅速回暖。据统计，全国规模以上医药企业数量从 2016 年的 7541 家持续减少至 2019 年的 7392 家，但 2020 年以后迅速回升，截至 2021 年共有 8629 家。这一方面与医药行业“两票制”等政策逐步稳定有关，另一方面得益于特定时期的鼓励政策。然而，高速发展的背景下暗藏隐忧。

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，使得医药行业的发票违法问题依然严重。2021 年至 2022 年，全国范围内爆发多起医药行业虚开违法犯罪案件，凸显医药行业加强税务合规的必要性。

基于对近年来医药行业涉税违法犯罪案件的聚焦研究和对医药行业的长期观察，华税团队编写本《医药行业税务合规报告(2023)》。通过分析 2022 年以来医药行业的政策变化、典型案例总结税务风险，并据以提出有针对性的税务合规建议与税务风险管控和应对之策，以助力医药企业的健康发展。

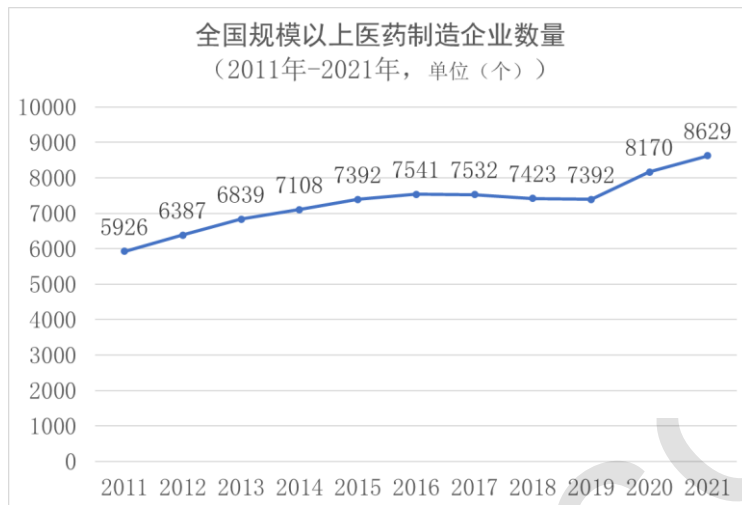
huashui.cc

目 录

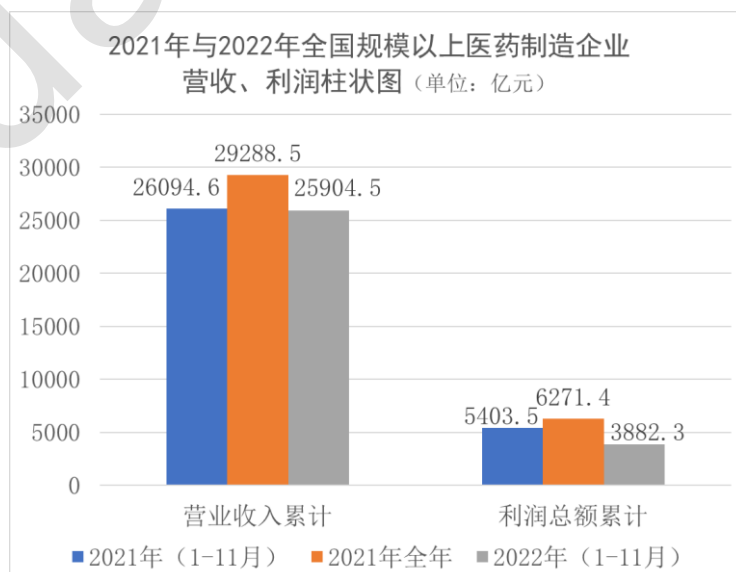
- 一、2022 年医药行业发展趋势与税收监管动态
- 二、2021-2022 年医药行业涉税案件大数据分析
- 三、2022 年医药行业典型涉税争议案件观察与解读
- 四、2022 年医药行业涉税风险成因分析
- 五、2023 年医药行业主要涉税风险类型归纳
- 六、2023 年医药行业涉税风险应对及合规建议

一、2022 年医药行业发展趋势与税收监管动态

(一) 2022 年医药行业发展趋势：利润大幅回落



据国家统计局的数据显示, 2021 年我国医药行业迅猛发展。2021 年, 规模以上医药制造企业不但在数量上达到了 8629 个之多, 而且全年累计取得营业收入 29288.50 亿元, 同比增长 20.1%; 累计取得利润总额 6271.40 亿元, 较 2020 年度同比增长 77.90%。但是, 这种迅猛增长的态势并不能维持太久。2022 年, 随着疫情防控的常态化和政策的回调, 医药行业总体处于回落状态。截至 2022 年 11 月, 规模以上医药制造企业 2022 年 1-11 月累计取得营收 25904.50 亿元, 较之 2021 年 1-11 月同比下降 1.7%; 累计取得利润总额 3882.30 亿元, 同比下降 28.4%。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。



2022 年以来，国家持续推进药品价格的降低。1 月 1 日，新版国家医保药品目录正式实施，据公布的谈判情况显示，有 67 种目录外独家药品谈判成功，平均降价 61.71%；7 月 12 日，第七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 48%。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）九部委联合纠正医疗购销领域不正之风



2016 年-2022 年，国家卫生健康委、工业和信息化部、公安部、财政部、商务部、国家税务总局、国家市场监督管理总局、国家医疗保障局、国家中医药管理局九部委连续七年发布《纠正医药购销领域和医疗服务中不正之风工作要点》，要求严厉打击医药购销领域的商业贿赂和腐败情况，共同治理医药购销领域涉税违法问题，巩固医药卫生行业发票使用情况专项整治成果。

《2022 年纠正医药购销领域和医疗服务中不正之风工作要点》更加精准地指出，要“加大对生产环节的财务监管力度，防范将‘回扣’资金的套取从流通环节转移至生产环节”，重点聚焦“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，账簿设置不规范，将套取资金用于‘带金销售’、商业贿赂的违法违规行为。”对于在纠风工作中发现的偷税、虚开等涉税违法问题，及时移交给税务部门处理。

（三）六部门常态化打击骗取留抵退税：全链条追查

2022年，为了进一步加大减负纾困力度，增强市场主体活力，我国实施了大规模留抵退税政策等一系列新的组合式税费支持政策。截至2022年11月10日，全国留抵退税合计已达23097亿元。为了保证留抵退税等税收政策的资金能够流入实体企业，打击不法分子骗取国家税收优惠的违法犯罪行为，税务部门联合其他多部门实施了严格的监管措施。

2022年4月19日，国家税务总局公开曝光5起骗取留抵退税案例，同时指出，对恶意造假骗取留抵退税的企业，将依法从严查办，同时对其近3年各项税收缴纳情况进行全面检查，并延伸检查其上下游企业。涉嫌犯罪的，移交司法机关追究刑事责任。



国家税务总局等六部门关于严厉打击骗取留抵退税违法犯罪行为的通知

税总稽查发〔2022〕42号

2022年5月11日，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、国家外汇管理局在北京召开全国六部门联合打击骗取增值税留抵退税工作推进会，会议强调，要落实六部门《关于做好常态化打击虚开骗税违法犯罪工作的指导意见》，把打击骗取留抵退税作为六部门当前常态化打击工作的重中之重，加强部门协作；要聚焦团伙式、跨区域、虚开发票虚增进项骗取留抵退税等违法犯罪行为；要实现对骗取留抵退税违法犯罪行为的全链条、一体化打击等。5月17日，六部门发布了《关于严厉打击骗取留抵退税违法犯罪行为的通知》（税总稽查发〔2022〕42号），强调六部门协作共治合力，严厉打击骗取留抵退税违法犯罪行为。

骗取留抵退税本身并非一项独立的涉税违法或者犯罪行为，究其本质依然是企业通过实施偷税或者虚开行为违法取得留抵退税。税务机关对骗取留抵退税的查处，容易引发医药企业税务风险的爆发。例如：医药企业通过隐匿销售收入的方式偷逃所得税，造成企业进项留抵税额虚高；医药企业取得虚开的增值税专用发票，造成进项留抵税额虚高等等。相关风险随着医药企业申请留抵退税爆发。

此外，由于骗税企业会面临倒查三年、全链条追查的风险，这也导致医药企业只要涉嫌虚开发票，就面临税务风险的问题。例如，医药企业通过购买、虚开

等方式从 CSP 处取得了增值税普通发票，但由于该 CSP 或者其他关联方涉嫌虚开，导致发票遭到全链条追查。

（四）“金税四期”及税收大数据强化医药领域税收治理

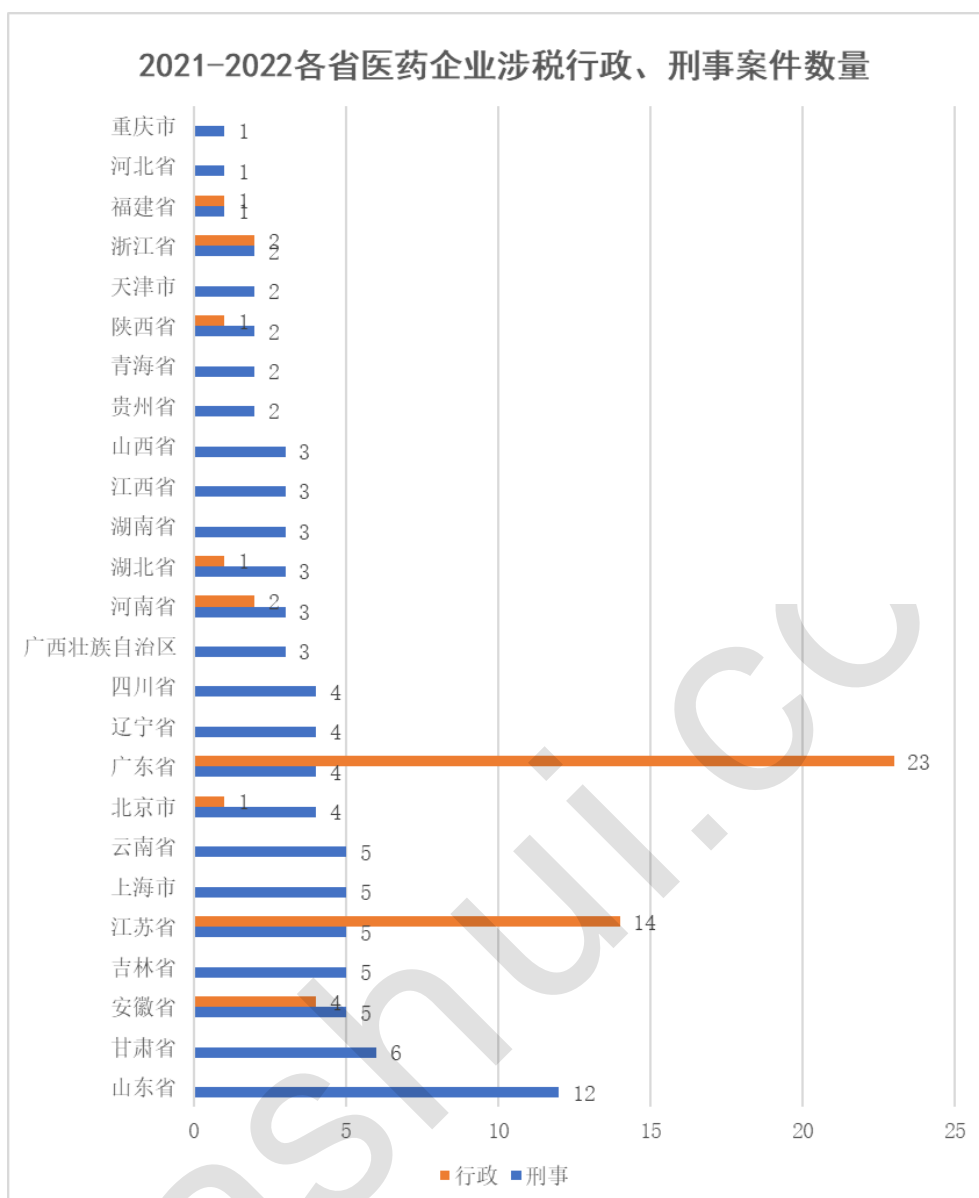


“金税四期”是“金税三期”的系统全面升级。“金税三期”横向打通了各省之间税务机关的数据互通；纵向打通了国、地税之间的数据互通，为实施国、地税合并改革奠定了技术基础。“金税四期”在此基础上，将纳入税务系统以外的如银行、市场监督、工信等一系列有关部门的数据，实现“共享、共建、共治”的大数据税收征管长效机制，建设税务大数据。2022年9月22日，总局王军局长在《弘扬丝路精神 共促能力建设》的发言中宣告：“税务部门正在开发‘金税四期’（智慧税务），今年年底将基本开发完成。”随着“全电发票”试点的不断推开，“金税四期”距离正式上线并不遥远。

实现各部门涉企信息互联互通的“金税四期”，依托人工智能与深度学习技术绘制企业独有的“纳税人画像”，能够快速定位和排查企业的不合理行为与涉税风险点，例如医药企业成本中服务费、推广费、会议费等杂项费用占比过高、长期亏损进项积压等，将极大地缩短税务机关选案和调查的时间，加速涉税风险的爆发。此外，来自发票上下链条的风险传递也会进一步加速，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，从而加剧医药企业陷入虚开发票的风险。

二、2021 年至 2022 年医药行业涉税案件大数据分析

（一）2021-2022 医药企业涉税案件地域分析



通过检索“中国裁判文书网”、“北大法宝”、各省（直辖市、自治区、计划单列市）税务局公示的税务行政处罚等公开信息，共汇总 2021 年至 2022 年两年医药企业涉税行政及刑事案件 140 起。从处理程序上来看，行政案件 50 起，刑事案件 90 起，医药行业的刑事风险依然居高不下。从案件发生的地域来看，由于广东省、江苏省的行政案件公示公开更完善，因此出现广东省、江苏省两地行政案件过多的情况，但结合刑事案件的案发地区，案件主要集中在两类地区：一类是经济发达、技术先进的东部、南部省份，如上海、江苏、安徽、北京、广东等；一类是拥有制药原材料的省份，如甘肃、吉林、云南等。山东省作为经济发达的东部省份，同时药材种植业发达，刑事案件数量最多。

总体来看，发生在经济发达地区的医药企业涉税案例，主要以医药企业通过

隐匿收入或者虚开发票等行为偷逃税以降低税负；发生在制药原料丰富地区的涉税案例，主要涉及中药材采购等虚开农产品收购发票行为。

（二）2021-2022 医药企业涉税行政、刑事案件比例



2021-2022 年医药行业的涉税刑事案件数量总体多于行政案件。但是，结合广东省、江苏省两省的情况来看，其他省份刑事案件数量过多的原因主要是行政案件公示不到位。相对而言，广东、江苏两省的行政处罚公示最完善，其数据比较具有代表性。同时，结合刑事案件的罪名以虚开增值税专用发票罪为主，虚开普通发票罪及其他涉税犯罪稀少的特点，本文发现，虚开普通发票等行为刑事风险不高，主要以行政处理为主。

通过对刑事、行政案件的对比分析，部分医药企业近年来通过勾结虚假 CSO、CSP 等服务商，虚构推广、广告、销售、咨询等服务业务，取得虚开的增值税普通发票，以降低企业所得税的税负，相对而言，虚开普通发票的涉税刑事风险要小于虚开增值税专用发票，在行政程序定性更容易以偷税予以处罚，极少数金额巨大的才会移送公安机关。

（三）2021-2022 医药企业涉税刑事犯罪数据观察

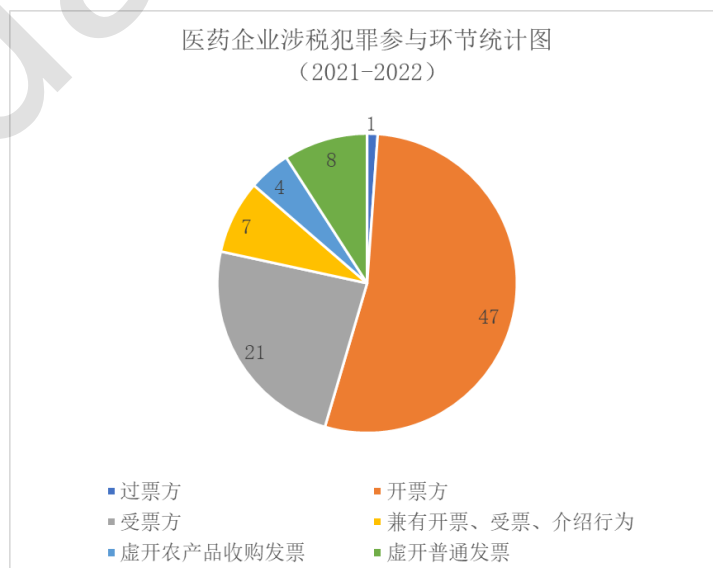
医药行业涉税刑事犯罪罪名统计表（2021-2022）

罪名	案件数量
持有伪造的发票罪	1
虚开发票罪	8
虚开增值税专用发票、用于骗取出口退税、抵扣税款发票罪	79

通过对收集取得的医药企业涉税刑事裁判文书予以汇总和剔除合并，获得裁判文书共 88 份，其中，虚开增值税专用发票、用于骗取出口退税、抵扣税款发票罪的案件数量最多，高达 79 件；虚开发票罪的案件共 8 件；持有伪造的发票罪的案件 1 件；没有判决无罪的案例。

从案件程序上看，一审案件共 61 起；二审案件 19 起，其中二审共改判 2 起，均为降低上诉人的刑事责任；再审申诉案件 8 起，均为驳回再审申诉。总体而言，尽管医药行业存在虚开等涉税违法犯罪行为是行业固有痼疾所致，尤其是大量作为受票方的医药企业有自己的苦衷，但是在虚开犯罪的构成上，不存在太大法律适用的争议问题，主要是对于部分事实认定具备辩护空间，如争取受票企业主观上缺乏故意、系善意取得等认定。因此，医药企业如果因涉嫌虚开增值税专用发票罪进入到刑事程度，意味着企业及其负责人面临的刑事风险将急剧攀升。因此，医药企业应当以加强自身在日常经营过程中的合规建设为宜。

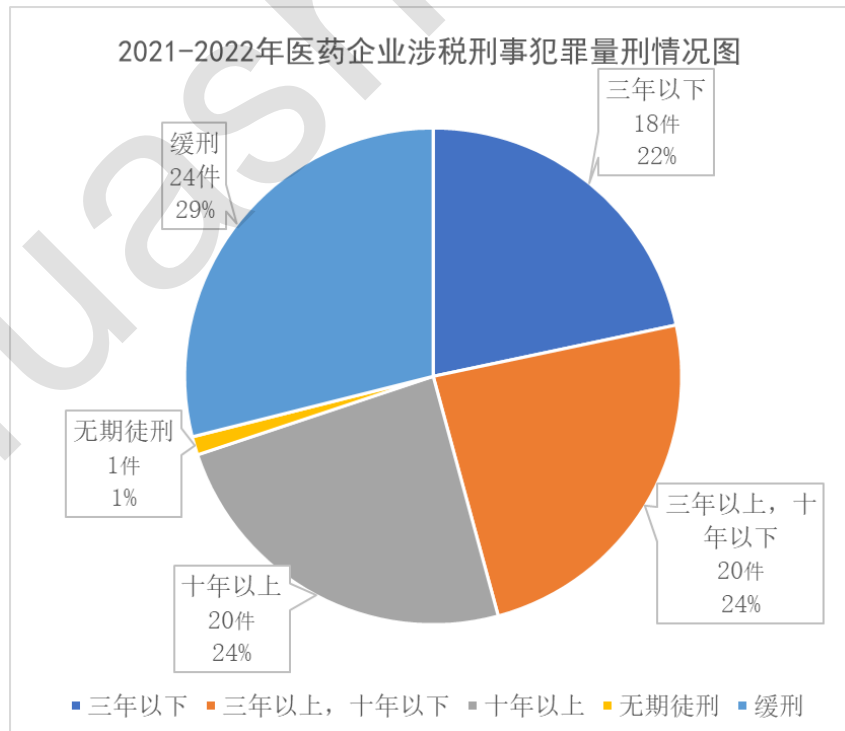
（四）2021-2022 涉案医药企业的参与环节



通过对 2021-2022 年汇总的 88 份医药企业涉税刑事犯罪裁判文书予以分析，本文发现医药企业在涉税犯罪中，为他人（或者为自己）虚开增值税专用发票罪数量为最多，共 47 件，占全部案件的 53.41%；让他人为自己虚开增值税专用发票罪数量其次，共 21 份，占比 23.86%；医药企业既有开票行为，又有受票行为的，共 7 件，占比 7.95%。虚开普通发票 8 件，虚开农产品收购发票 4 件。此外，2021 年还宣判了一起行为人为医药公司及医药代表提供“过票”中介服务，并收取手续费从中牟利的虚开案件。总体来看，具有以下特点：

第一，“两票制”对控制药品经销渠道，有力地打击了在经销环节虚开发票的行为，医药行业“过票”行为基本不复存在。第二，开票方的刑事风险最高。实践中，通常是 CSO、CSP 等开票方率先爆发涉税风险，这些虚假的医药服务商大多是空壳企业，不具有开展业务的能力，纯为虚开发票而设立，集中开票后走逃失联，导致被主管税务机关查处。相对而言，受票的医药企业的刑事风险不如开票企业，但是依然很高。第三，通过虚构农产品交易、虚开农产品收购发票的犯罪在医药领域持续存在，由于农产品收购发票自开、自填、自抵的特点，更容易被利用用于虚开。

（五）2021-2022 涉案医药企业的定罪量刑



在剔除未载明具体刑事处罚的再审申诉案件后，共有 82 起案件载明了被告

人的刑事责任，被告有多人的以量刑最重的主犯的刑罚为主。总体来看，2021-2022 年涉案医药企业的量刑情况，呈现出缓刑适用较多的态势，共有 24 件案例适用了缓刑，占比 29%。三年以下有期徒刑的案件 18 件，占比 22%；三年至十年有期徒刑的案件 20 件，占比 24%；十年以上有期徒刑的案件 20 件，占比 24%；无期徒刑的案件仅 1 件。适用缓刑、三年以下、三至十年、十年以上四档刑罚的案件数量大体相当，这从侧面反映出医药企业涉税犯罪形态的多样性。

适用缓刑的案件，主要有如下几个特点：第一，以虚开普通发票为主，社会危害性不大；第二，虚开增值税专用发票或者虚开农产品收购发票的金额不大的，司法机关体谅医药企业的难处，倾向于从轻处理；第三，具有积极退赔悔罪，具有自首情节、认罪认罚的，适用刑罚降档从而适用缓刑。

三、2022 年医药行业典型涉税案件观察与解读

（一）北京查处一起医药企业骗取留抵退税案



2022 年 5 月 26 日，据国家税务总局官网公示，近期，北京市税务局第二稽查局根据税收大数据分析线索，依法查处了北京百年卓悦医疗科技有限公司骗取增值税留抵退税案件。经查，该公司通过未按规定转出进项税额、进行虚假申报等手段，骗取留抵退税 2.08 万元。北京市税务局第二稽查局依法追缴该公司骗取的留抵退税款，并依据《中华人民共和国行政处罚法》《中华人民共和国税收征收管理法》相关规定，拟处 1 倍罚款。

北京市税务局第二稽查局有关负责人表示，下一步将认真贯彻落实国家税务总局、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打击骗取增值税留抵退税工作推进会精神，进一步发挥六部门联合打击机制作用，把打击骗取留抵退税作为当前常态化打击工作的重中之重，聚焦团伙式、跨区域、虚开发票虚增进项骗取留抵退税等违法犯罪行为，以零容忍的态度

坚决予以打击，形成打击骗取留抵退税的压倒性态势，护航留抵退税政策落准落实好。

（二）某医疗企业账外经营、虚假申报被查处案

根据华税接到的有关咨询，2022年，因某医疗器械公司自2016年以来一直申报无收入，某地税务局稽查局对F公司依法进行了税务稽查，稽查过程中发现，该医疗器械公司在2014年至2016年经营期间，通过账外经营，销售医疗器械及相关配件等产品给个人，产品发出并开具《出货单》，取得应税销售收入合计金额约300万元(含税)，均已在2014年至2016年期间通过现金形式全部收齐货款，没有发生退货、退款，上述销售收入没有开具发票，没有在会计账上进行核算，未进行纳税申报。上述销售收入对应的销售成本没有在账册上核算，无法提供对应成本费用资料。税务机关认定该企业上述行为构成偷税。

实践中，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；购进货物正常抵扣进项税金，而销售收入不入账；购进、销售均不入账，通过“体外循环”方式完成购销；将医疗器械无偿赠送给医院和医疗机构，未视同销售的不列或少列收入等行为都容易被税务机关稽查。账外经营违法成本高，一旦被税务机关认定为“偷税”，或将面临补税、罚款以及滞纳金的处罚，如果五年内被两次被罚，或经处理、处罚仍未在规定期限内缴纳税款，还可能以“逃税罪”移送公安处理。

（三）安徽查处一起医药企业接受虚开、虚列支出案



2022年8月10日，根据安徽省合肥市税务局官网公告送达的《税务处理决定书》（合税三稽处〔2022〕325号），合肥市税务局第三稽查局查处一起医药企

业隐匿收入、虚列支出偷逃税案。

本案基本案情是：2016年10月至2017年4月，安徽某医药有限公司通过安徽某中药材有限公司为自己虚开17%税率增值税专用发票129份，发票内容为丹皮片、玉竹片、桑枝片、黄精片等各类中药材，金额为12377718.06元，税额2104211.94元，价税合计14481930元，经稽查局查证，这129份增值税专用发票是购买的增值税专用发票，是以抵扣销项税金为目的、没有真实货物交易的虚开行为，且上述专用发票已全部认证并于当月增值税申报抵扣。另外，自2019年6月起，安徽某医药有限公司主管税局陆续收到各地税局出具的“已证实虚开通知单”，证实相关公司为该医药公司虚开增值税专用发票168份，金额15739892.05元，税额2675781.74元，价税合计18415673.79元，上述168份专用发票已全部认证并申报抵扣完毕。税务机关认为该医药取得的增值税扣税凭证不符合法律规定，不得从销项税额中抵扣，不得作为企业所得税税前扣除凭证。

此外，值得注意的是，为安徽某医药有限公司虚开发票的安徽某中药材有限公司因涉嫌虚开被起诉。某县公安局起诉意见书显示，自2013年6月至2017年12月期间，犯罪嫌疑人吴某伟（安徽某中药材有限公司负责人）为了抵扣对外虚开增值税专用发票所产生的销项税款，在没有真实货物交易的情况下，通过虚开农产品收购发票、运输业增值税专用发票、租赁发票等，抵扣进项税款32780352.76元。同时，犯罪嫌疑人吴某伟为了掩盖虚开的违法犯罪事实，还采取虚开代加工发票或通过非法途径获取租赁发票、劳务发票、耗材发票、购买了少量中药材用于加工示人等方式，来伪装公司具有真实的业务和加工生产活动。

本案是一起上游开票方涉嫌虚开，牵连下游医药企业的案件。本案中，安徽某医药有限公司通过接受虚开的中药材发票，用以在税前扣除。实践中，不乏医药企业通过虚假列支广告费、服务费，以咨询费、会议费、住宿费 etc 名目发票套取大额现金，被税务机关查处后，这些本来可以抵扣增值税和作为企业所得税税前列支的成本，也不能再抵扣、扣除，徒增税收负担，还可能遭受巨额的罚款。除行政风险之外，纳税人还有可能会被追究刑事责任。

（四）多家CS0因虚开普通发票被列为重大税收违法失信主体

1、浙江省湖州市37家CS0被列为税收违法失信主体



2022年7月20日，浙江省湖州市税务机关在其官方网站上以公告送达的方式，发布了多达37份《税务事项通知书》，《通知书》所载内容基本类似，即：某某营销策划服务部因对外虚开增值税普通发票，被处以行政罚款，并列为重大税收违法失信主体。此外，上列37家CSO均注册于湖州市长兴县经济开发区明珠路1278号长兴世贸大厦A幢，注册地集中统一。

2、河南开封6家CSO列入重大税收违法失信主体



2022年11月23日，开封市税务机关以公告送达的方式送达5家医药信息咨询公司、企业营销策划公司等《税务事项通知书》；11月24日，又送达某某企业管理咨询企业《税务事项通知书》。《通知书》载明，上列企业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。

(五) 吉林侦破一起医药CSO特大虚开案件

案件侦破 | 涉案1亿元! 白城公安侦破吉林省医药领域特大虚开发票案

平安吉林 2022-11-17 13:28 发表于吉林

日前，白城市公安机历经10个月的艰苦奋战，成功侦破吉林省医药领域特大虚开发票案，32名涉案人员相继落网，涉及17省市200余家公司，涉案金额1亿余元。

2022年11月17日，吉林省公安厅官方微信公众号发布一则新闻，吉林省侦破一起特大虚开发票案件，抓捕32名涉案人员、案涉17省市200余家公司、金额1亿余元。据报道，该案系犯罪嫌疑人通过注册82家空壳公司，为医药企业虚开增值税发票以取得“服务费”、“回扣费”等非法资金，这些非法资金通过各种渠道流向其他利益群体。目前案件还在进一步追查中。

由于“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，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，“金税四期”的开发建设，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。

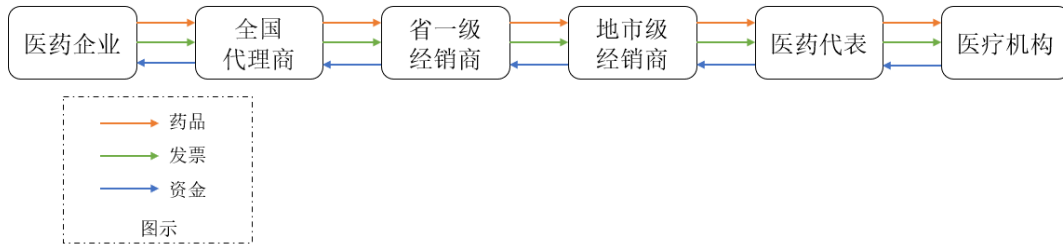
四、2022年医药行业涉税风险成因分析

(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。因此，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。

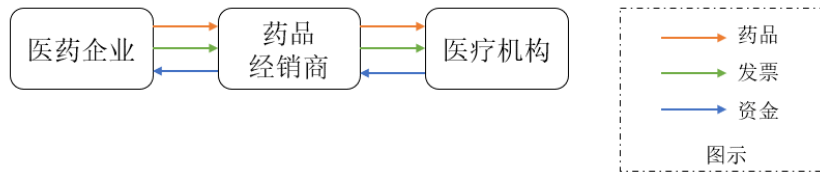
虽然最终药品的价格很高，但主要利润以贿赂、回扣的方式支付给医药代表、医疗机构及医生，生产环节的医药企业及经销环节的药品经销商利润较薄，需要通过一些手段化解、分担回扣、返利、贿赂等无法入账的成本。因此，医药行业持续存在虚开发票、隐匿收入等现象。

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。2022年7月12日，第七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48%。

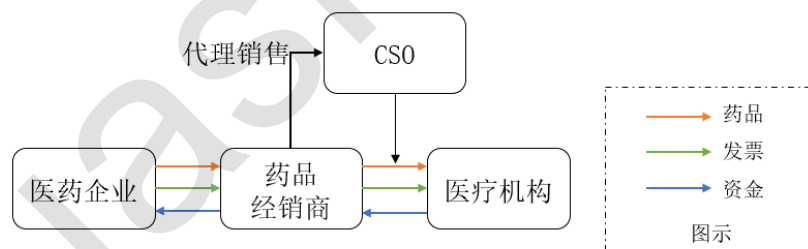
带量集中采购，就是由政府出面牵头、公立医疗机构和药企直接签订药品带量购销合同，进行药品集中采购和使用。通过带量采购、以量换价，以及建立直接购销关系，降低药品采购成本，进而实现控制药品销售价格的目的。带量集中采购确实可以破除部分医药行业的弊端，但只适用于部分药品品种，影响有限。同时，带量集中采购虽然提高了药品的销量，但也过度压低了药品的价格，压缩了药企利润。

（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。



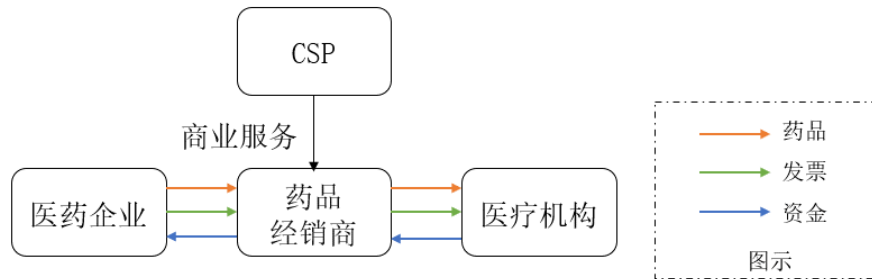
CSO模式

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

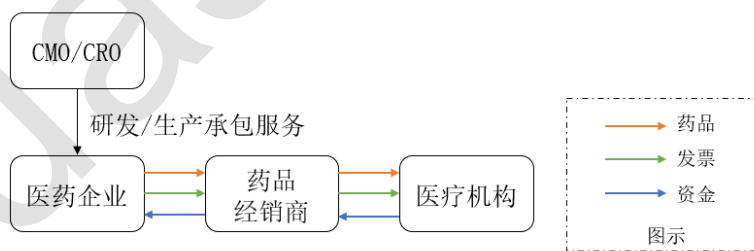
向经销商提供了各类服务，在药品流通环节起到润滑作用；但部分 CSP 只是没有实际业务的空壳公司，其与经销商投资人多有关联关系，和经销商签署服务合同主要是为了向经销商虚开发票，套取经销商利润，用于商业贿赂。



CSP模式

3、CMO、CRO 模式

CMO 即合同生产组织 (Contract Manufacturing Organization), CRO 即合同研发组织 (Contract Research Organization)。这两类组织的主要业务是利用自身技术，承包医药企业的部分药物研发或者生产工作。CMO 主要从事药品承包生产业务，CRO 则主要从事药品承包研发业务。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) 药品流通环节管控激发医药涉税风险

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。

1、药企、经销商通过账外经营隐瞒销售收入、虚增成本费用引发逃税风险

账外经营，是指部分收入不入公开的“外账”，通过隐藏的“内账”核算，高发于药企和经销商。这两类主体可能通过账外经营方式，隐匿销售收入，提取利润支付给医药代表、医生、医疗官员。账外经营具体表现有：私设个人账户收款、现金收款、私设“小金库”隐匿销售收入等。前述所列行为方式符合“偷税”的构成要件，企业将面临被追究偷税行政责任乃至逃税罪刑事责任的风险。《中国税务报》曾刊发过一起案例，该案中，广州市国税局下属稽查局经过三年多时间的调查，查实当地某药品经销公司隐瞒销售收入过亿，要求企业补缴税款、滞纳金，并加处罚款。

2、通过虚开或取得虚开增值税发票套取利润引发虚开风险

(1) 医药行业传统虚开套取利润模式及风险

医药行业传统虚开模式主要是接受虚开普票，多发生于医药销售公司，目的在于规避支付给医药代表高额薪酬的税负。通过接受虚开的普通发票，以报销的名义，虚假列支广告费、服务费、咨询费、会议费、住宿费等成本费用，套取大额现金。这种行为面临被追究虚开发票行政责任乃至刑事责任的风险。

(2) “两票制”后医药行业新型虚开套取利润模式及风险

“两票制”后，医药行业出现新型虚开模式，既包括对外虚开又包括接受虚开，既包括普票又包括专票。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。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。

五、2023 年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，药企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）将医疗器械无偿赠送给医院和医疗机构，未视同销售

（二）虚假列支广告费、咨询服务费等成本费用

企业为少缴纳企业所得税、增值税或为套取现金，在账簿上多列支出，虚构付广告宣传费、会议费等，而上述虚增费用的列支又需要通过虚开发票实现，因此，逃税可能和虚开发票罪出现竞合。

CSO、CSP 可能虚开增值税专用发票，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。

除了这类以虚开方式偷税的风险外，有的医药企业也通过账外经营隐匿收入、长期挂账的方式偷逃企业所得税。此种行为易被定性偷税。如果企业无力缴纳税

款、滞纳金、罚款，就可能向逃税罪转化。

（三）采取收款长期挂账，不按规定确认销售收入

有的医药企业在货物均已发出，收到医院支付的款项，纳税义务已经实现的情况下，采取收款长期挂账、不按规定确认销售收入申报纳税，可能印发偷税的风险。

（四）虚开中药材等农产品进项发票

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、虚增进项的案例也比较多见。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务局审查较为宽松，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，稽查局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。

（五）两票制实施后，虚开咨询服务费发票

“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，不仅涉嫌虚开刑事责任风险，同时面临成虚假列支成本偷逃企业所得税的逃税风险。

（六）销售人员以权谋私

通过对检索案例分析发现，药企虚开普通发票名目繁杂，为实现多列成本、费用目的，药企通过各种类型公司，让他人为自己虚开装修费、设计费、广告费、搬运费、电脑耗材等各种名目发票。我们提请企业的销售人员关注，虚开发票如

果公司有完善的报销制度，对发票的审核已尽到充分注意义务，销售人员由于费用列支的压力虚开发票的行为，可能被认定为个人犯罪。

（七）集群注册空壳 CSO、CSP 易被查处

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，今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、2023 年医药行业涉税风险应对及其合规建议

（一）医药行业日常税务合规制度建设与风险控制

为引导医药行业开展企业合规，2021 年 1 月，中国化学制药工业协会(CPIA) 公布了《医药行业合规管理规范》(药协字[2021]7 号)，此次《规范》囊括了医药企业反商业贿赂、财务与税务、产品推广、集中采购等等多个方面，旨在对医药企业进行全面规范，对医药企业的合规管理提出了更高的要求。据此，本报告结合《管理规范》就医药应当如何开展企业合规予以介绍。

1、医药企业建设统一健全的合规管理组织

医药企业合规的首要条件是建立健全的合规管理组织，制定完善的合规制度并不断在实践中予以完善和改进。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的支持，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，就是要建立完全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。

2、医院企业加强业务合规，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。

3、提高税务信息化程度

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，本与企业的库存、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。

4、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消费费用和成本，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。

5、积极探索新型业务模式，加强合规性审查

行业监管与企业生存不是零和博弈。监管必须以引导整个医药行业长远健康发展为目的，荡除沉疴，革除恶习；医药行业企业、医疗机构必须顺势而为，不可固守旧的经营模式和既得利益。背离社会需求和监管期待，必将被淘汰出局。

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，包括医疗器械行业正在探索 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。

6、借力税法专业人士，建立风险隔离机制

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，医药企业自查阶段发现虚开嫌疑的，应当及时补救，自行进项转出，以免进入行政处罚程序。已经收到税务处理、处罚通知书的，应当尽快搜集相关交易真实性证据，积极行使提起复议、行政诉讼的权利。实践中，由于虚开案件起刑点低以及“刑事优先”的要求，税局一般会在发现涉嫌虚开后立即移交公安经侦部门处理，中止税务稽查程序，使医药行业企业涉税案件刑事风险到达顶峰。因此，在上述任何一阶段，均建议医药企业尽快聘请专业税务律师介入，维护企业及相关人员的合法权益，避免处置不当或不及时，造成难以挽回的后果。

（二）医药行业涉税行政风险的应对与化解

1、积极应对、及时介入税务稽查，避免风险扩大化

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，避免虚开刑事责任。

2、开票方被定性虚开，医药企业作为受票方仍有挽救损失的空间

（1）《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。

（2）争取善意取得虚开发票

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。

（三）医药行业涉税刑事犯罪辩护与出罪策略

1、逃税罪的刑事责任阻却

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。

2、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《最高人民法院、公安部关于印发〈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》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，药企应充分重视与税务机关的沟通，一旦因偷税被税务机关立案稽查，应当积极与税务机关沟通，或聘请税务律师介入，通过行政处罚听证、行政复议等程序在行政程序阶段化解争议，确有偷税行为的，积极筹措补缴税款，与税务机关保持良性沟通，避免被移送司法机关而被追究逃税刑事责任风险。

3、符合税法规定的“挂靠代开”不构成虚开

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，无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。

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。

4、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，以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，《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。

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；

5、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，该罪名的主观要件、客观后果要件等内容尚存争议，且该罪的刑责极重，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，虚开其他发票罪中的“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、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 3197349.65 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 10372333.13 元；以致某医院 2019 年度少缴企业所得税 1256360.10 元，2020 年度少缴企业所得税 240019.77 元，逃税金额合计 1496379.87 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。