
医药行业 税务合规报告

2025



华税律师事务所
二〇二五年一月

医药行业税务合规报告（2025）

前言

医药行业税务风险与商业贿赂问题息息相关，呈现出虚开与商业贿赂并存的特点，具有明显的行业特征。2024年，国家卫健委、药监局、市监局等多部门研究出台预防和打击医药行业商业贿赂问题的政策文件，持续查处医药行业“带金销售”等违法违规行为，十四部委联合继续纠正医药购销不正之风，证交所和证监会重点关注上市药企销售费用占比的合理性和发票的合规性。随着国家对医药行业商业贿赂问题整治力度不断升级，税务部门对医药企业涉税违法行为力度也持续加码，2024年爆发了多起医药企业虚开大案、偷逃税要案，引发医药企业补缴增值税税款、缴纳滞纳金、纳税调整和罚款等一系列税务风险，部分企业还被追究虚开犯罪的刑事责任。医药企业事前如何做好税务合规，防范潜在的涉税风险，事后如何有效举证和抗辩，应对已爆发的涉税风险，成为医药行业亟需关注和解决的问题。

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（2025）》。此报告通过观察2024年医药行业发展概况及税收监管动态，聚焦2024年医药行业涉税刑事、行政案件并总结2024年医药行业涉税风险的表现形式，解析2024年医药行业虚开风险的成因，并在前述的基础上提出化解与应对涉税风险的建议，确保建议的精准性、针对性、实效性，以期为医药行业的税务合规建设与发展提供有益的启示与参考。

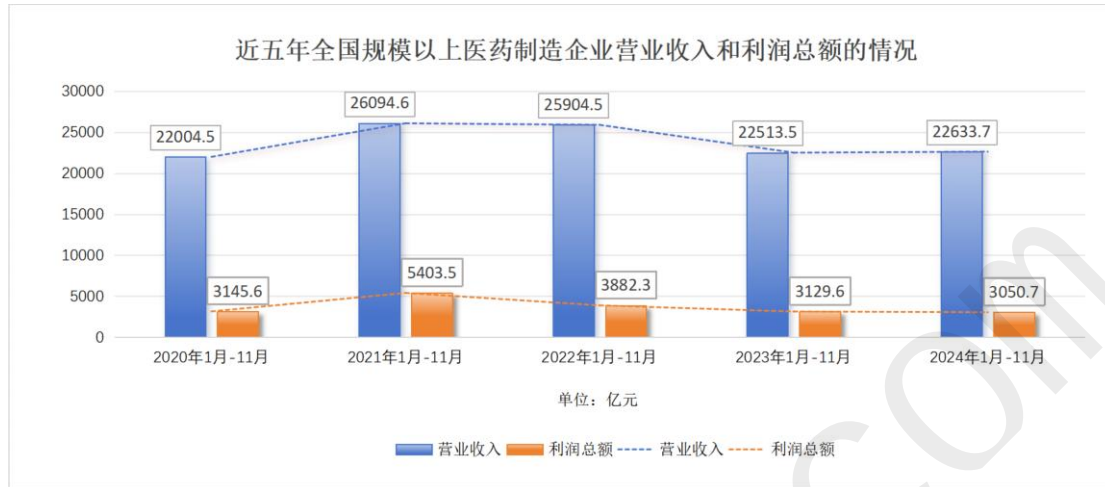
本报告共分八节，全文约二万三千余字。

目 录

- 一、2024 年医药行业发展概况
- 二、2024 年医药行业税收监管动态
- 三、2024 年医药行业涉税案件观察
- 四、2024 年医药行业涉税风险的六大表现形式
- 五、医药行业虚开风险的成因分析
- 六、医药行业涉税刑事风险的应对与化解
- 七、医药行业涉税行政风险的应对与化解
- 八、2025 年医药行业税务合规的建议

一、2024 年医药行业发展概况

（一）疫情后制药企业业绩呈现下降趋势，现已趋于平稳



根据国家统计局数据，全国规模以上制药企业 2020 年 1 月-11 月营业收入处于近五年最低水平，2021 年 1 月-11 月营业收入和利润总额达到了顶峰，而后呈现下降趋势，现已趋于平稳。具体来说：

从营业收入的数据来看，2021 年较 2020 年上升 18.59%；2022 年较 2021 年下降 0.73%；2023 年较 2022 年下降 13.09%；2024 年较 2023 年上升 0.53%；从利润总额的数据来看，2021 年较 2020 年上升 71.78%；2022 年较 2021 年下降 28.15%；2023 年较 2022 年下降 19.39%；2024 年较 2023 年下降 2.52%。这与行业的宏观环境变化密不可分。2020 年受疫情影响，制药企业物流成本上升，导致营业收入和利润总额的表现不佳；2021 年全国对疫苗、药品等需求的激增，使得制药企业迎来高速发展，营业收入和利润总额均创下近五年新高。2022 年至 2024 年期间，国家先后发布《关于做好国家组织药品集中带量采购协议期满后接续工作的通知》《药品上市许可持有人委托生产监督管理工作》《药品标准管理办法》等文件，强化药品监管力度，同时持续打击医药行业商业贿赂，导致制药企业营业收入和利润总额呈现大幅下降趋势，尤其 2023 年 7 月，全国开展医药领域腐败问题集中整治，2023 年营业收入和利润总额下降的幅度较大，至 2024 年趋于平稳。

（二）国家多部门发布医药行业政策文件，重点打击商业贿赂问题

1.十四部委联合继续纠正医药购销领域不正之风

医疗应急司

网站首页 | 首页 | 关于我们

最新信息

您现在所在位置: 首页 > 最新信息

关于印发2024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

发布时间: 2024-05-27 来源: 医疗应急司



国卫医急函(2024)101号

各省、自治区、直辖市卫生健康委、教育厅(教委)、工业和信息化主管部门、公安厅(局)、财政厅(局)、商务主管部门、审计厅(局)、国资委、市场监管局(厅、委)、医保局、中医药局、疾控主管部门、药监局,国家税务总局各省、自治区、直辖市和计划单列市税务局,新疆生产建设兵团卫生健康委、教育局、工业和信息化局、公安局、财政局、商务局、审计局、国资委、市场监管局、医保局、疾控主管部门:

现将《2024年纠正医药购销领域和医疗服务中不正之风工作要点》印发给你们,请结合实际,认真贯彻执行。

2024年5月27日,卫健委、国家税务总局等十四部委联合印发了《2024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。“纠正医药购销领域和医疗服务中不正之风”是卫健委联合税务、公安、审计、市场监管等多部门长期共同开展的专项整治活动,旨在深入协同推进医药购销领域制度建设。《工作要点》指出,加大医药购销领域商业贿赂治理力度,聚焦虚开发票、虚假交易、虚设活动等形式违规套取资金用于实施不法行为,保持打击高压态势。严查假借各类会议、捐赠资助、科研合作、试验推广等形式捆绑销售、“带金销售”中的违法违规行为。进一步完善公立医疗机构药品采购“两票制”政策,规范药品流通秩序,加大监管和打击力度。

2.国务院办公厅印发《深化医药卫生体制改革 2024 年重点工作任务》，强调扎实做好医药领域腐败问题整治工作

**中华人民共和国中央人民政府**
www.gov.cn

首页 | 简 | 繁 | EN | 登录 |

首页 > 政策 > 国务院政策文件库 > 国务院文件

字号: 默认 大 超大 | 打印 | 收藏 | 留言 |

索引号: 000014349/2024-00048	主题分类: 卫生、体育\医药管理
发文机关: 国务院办公厅	成文日期: 2024年06月03日
标题: 国务院办公厅关于印发《深化医药卫生体制改革2024年重点工作任务》的通知	
发文字号: 国办发〔2024〕29号	发布日期: 2024年06月06日

国务院办公厅关于印发《深化医药卫生体制改革 2024年重点工作任务》的通知

国办发〔2024〕29号

2024年6月6日，国务院办公厅印发《深化医药卫生体制改革 2024年重点工作任务》。文件聚焦促进医保医疗医药协同发展和治理，推动卫生健康事业高质量发展，让人民群众有更多获得感、幸福感、安全感三个重点，明确未来一段时期内七个方面的工作任务。其中，文件强调要扎实做好全国医药领域腐败问题整治工作，要求研究出台医药企业防范商业贿赂合规指引。此文件的出台，将进一步引导医药企业加强商业贿赂合规管理。

3.国家市监局发布《医药企业防范商业贿赂风险合规指引（征求意见稿）》

**国家市场监督管理总局**
State Administration for Market Regulation

请输入要查询的内容

首页 | 机构 | 新闻 | 政务 | 服务 | 互动 | 专题

您的位置: 首页 > 互动 > 征集调查

市场监管总局关于公开征求《医药企业防范商业贿赂风险合规指引（征求意见稿）》意见的公告

发布时间: 2024-10-11 17:00 信息来源: 市场监管总局价监竞争局



2024年10月11日，为贯彻落实党中央、国务院决策部署，预防和遏制医药领域商业贿赂行为，市场监管总局发布了《医药企业防范商业贿赂风险合规指引（征求意见稿）》，该意见稿汇总梳理医药营销中的商业贿赂风险点，细化明

确合规经营和风险防范事项,将进一步推进医药领域商业贿赂治理形成长效机制。其中,第三章第四节规定了“外包服务商业贿赂风险”,为医药企业选聘第三方提供服务列明了风险识别与防范的要点,对未来医药企业委托CSO做推广服务提供了具体、明晰、可参考的指引,有助于规避因CSO通过虚开发票套取资金进行商业贿赂进而牵连至医药企业的风险。

4.国家药监局发布的《医药代表管理办法(征求意见稿)》删除了外包型药品学术推广医药代表团队模式,制药企业商业贿赂风险增加

	国家药品监督管理局 National Medical Products Administration	无障碍 关怀版 中	请输入关键字
索引号	FGWJ-2024-10001	主题分类	法规文件 / 征求意见
标题	国家药监局综合司公开征求《医药代表管理办法(征求意见稿)》意见		
发布日期	2024-11-28		

国家药监局综合司公开征求《医药代表管理办法(征求意见稿)》意见

2024年11月28日,国家药品监督管理局综合司公开征求《医药代表管理办法(征求意见稿)》意见,旨在规范医药代表从业行为,有序合规开展药品学术推广活动。其中,第9条规定,药品上市许可人开展药品学术推广活动的,应当聘用医药代表。删除了过去药品上市许可人可以选择以“授权书”授权医药代表开展药品学术推广工作的模式,要求药品上市许可人必须直接与此类医药代表签订劳动合同。一旦该办法落地,外包型的药品学术推广医药代表团队将难以存在,对完全依赖于合同销售组织(以下简称“CSO”)做药品学术推广服务的制药企业产生较大影响。具体来说,过去,制药企业可以将药品学术推广医药代表团队外包给CSO,如果医药代表没有做真实合规的药品学术推广,而是与CSO串通实施了商业贿赂,这难以说明是制药企业授意医药代表与CSO实施的,很难直接追究制药企业商业贿赂的责任。但在该办法实施后,因此类医药代表直接受雇于制药企业,如果此类医药代表实施商业贿赂,制药企业被追究责任的风险将大大增加。

5.国家医保局发布《关于对个别药企虚开发票制造“两套价格”问题进行关注的函》



2024年12月20日，国家医疗保障局发布《关于对个别药企虚开发票制造“两套价格”问题进行关注的函》，要求各省（自治区、直辖市）医保局排查药品是否存在两套价格，相关企业是否存在“带金销售”违法违规行为。要根据案件查实的虚开发票、行贿等违法行为，严格执行医药价格和招采信用评价制度，给予相关企业失信评级和相应处置措施。此文件的发布将促使各地医保局加大对药品挂网价格检查力度，准确识别带金销售行为，在各部门信息互通、数据共享的背景下，可以预见税务部门也将更加有效抓取虚开发票信息，并强化对医药企业虚开发票违法行为的查处。

（三）医药反腐案件取得重大成果，大量医院领导干部、药企高管被查



自2023年全国医药领域腐败问题集中整治工作开展以来，反腐风暴仍在席

卷医药领域。2024年12月22日，国家监察委员会向十四届全国人大常委会第十三次会议作了《关于整治群众身边不正之风和腐败问题工作情况的报告》。

报告显示，国家监委深入整顿医药领域乱象，推动解决“看病难”“看病贵”等问题。医药领域腐败加重群众负担，损害医患关系，恶化行业风气，广为社会诟病。国家监委调度各级监察机关配合有关部门重拳出击，严查靠医吃医、套取医保资金等腐败问题，狠刹吃回扣、收红包等行业歪风。全国共立案5.2万人，处分4万人，移送检察机关2634人。其中，留置处级以上干部675人。据不完全统计，今年以来，全国至少有180名医院院长、书记被查。

可见，去年医药行业反腐力度不仅没有减弱，反而仍在持续发力。在此背景下，商业贿赂风险也逐渐由医疗机构端传导至医药企业，据不完全统计，今年以来，至少有14名医药企业高管被查。医院院长、书记与医药企业高管一起查处，反映了国家全链条重拳打击医药领域腐败问题的决心，可以预见，此种态势在一定时期内不会发生改变。

（四）证监会、证交所持续关注上市医药企业的销售费用及发票问题

2024年，医药企业的销售费用与发票问题仍是证监会、证券交易所关注的重点。一方面，从今年证券监管机构对已经成功上市或挂牌的医药企业的问询情况来看，销售费用高的原因、推广服务费各类发票是否合规、推广活动是否合规是主要被问询的内容，如上交所要求南新制药说明CSO为其提供学术推广的具体内容，学术推广费及其发票、原始凭证等外部依据是否充分有效，相关成本费用是否具有真实交易背景和商业实质。另一方面，从今年证券监管机构对在审的医药企业问询情况来看，销售费用是否具有真实性、合理性，推广服务活动是否合法合规是主要被问询的内容。如北交所要求珈创生物说明销售费用的真实合理性。

二、2024年医药行业税收监管动态

（一）公安部强调针对性打击医药虚开犯罪活动



2024年3月18日，最高人民法院联合最高人民检察院、公安部、国家税务总局共同举行新闻发布会，发布了《关于办理危害税收征管刑事案件适用法律若干问题的解释》（法释〔2024〕4号，以下简称“两高涉税司法解释”）。公安部经济犯罪侦查局副局长在答记者问环节指出，近年来，公安机关坚决落实中央有关医疗行业整治、粮食领域反腐等系列部署，对医药销售、粮食购销领域虚开犯罪活动开展针对性打击，在全国范围发起95起集群战役，有力斩断了以发票为工具的利益链条，有效策应了中央相关专项工作的开展。此次出台的两高涉税司法解释有效切实解决了涉税犯罪案件侦办工作中遇到的突出问题，为打击涉税犯罪提供了新助力。下一步，公安机关将以此次司法解释出台为契机，进一步加大打击力度，坚持实战实用实效导向，建立完善“专业+机制+大数据”新型警务运行模式，不断提升公安机关新质战斗力，以更高水平安全保障高质量发展。可以预见，未来公安机关还将持续针对性打击医药领域虚开违法犯罪活动。

（二）各地税务机关相继开展对医药企业的重点稽查

2024年，各地税务机关相继发布“双随机、一公开”随机抽查名单，多家医药企业被列入稽查名单中，其中不乏国内知名的上市医药企业、国资委控股的医药企业。

1.江西省税务局：涉及两家知名医药企业



2024年第一批省局重点稽查对象随机抽查企业名单

2024年5月23日，江西省税务局公布省局重点稽查对象随机抽查企业名单，涉及华润博雅生物制药、江西施美药业两家知名医药企业。

2.福州市税务局：多家国资委控股的医药企业名列在内



2024年10月31日，福州市税务局公布2024年度市级第三批重点稽查对象随机抽查对象名单，涉及近30家医药企业。其中包括国资委控股的医药企业，如福建国药药材、福州常春药业、福州同春中药等。

3.宜春市税务局：近 40 家医药企业名列在内



通知公告

- 国家税务总局上高县税务局墨山税务分局变更机构名称和办公地址公告 2024-11-22
- 国家税务总局宜春市税务局关于公布2024年度（第四批）“双随机、一公开” ... 2024-11-05
- 国家税务总局宜春市税务局关于公布2024年度（第三批）“双随机、一公开” ... 2024-11-05
- 国家税务总局宜春市税务局关于公布2024年度（第二批）“双随机、一公开” ... 2024-11-05
- 国家税务总局宜春市税务局关于公布2024年度（第一批）“双随机、一公开” ... 2024-11-05
- 关于宜春市及上高县对小微企业法律注销清理工作的公告 2024-05-27

2024 年 11 月 5 日，宜春市税务局公布了 2024 年度（一至四批）“双随机、一公开”随机抽查名单。宜春市税务局以“信用+风险”为基础的双随机监管模式，在四批随机抽查的 201 家企业中，共抽取了近 40 家医药企业，涉及江西博腾药业、江西仁和中方医药、江西和力药业、江西明安医药等。

（三）多家上市医药企业发布自查补税公告

2024 年以来，多家上市医药企业按照税务部门的通知对涉税问题开展了自查工作，并补缴了相应的税款及滞纳金，侧面反映出医药行业税务监管呈现趋严的态势，以下为各上市医药企业自查补税的具体情况。

公告日期	主体	补缴税款及滞纳金的情况
2024 年 4 月 7 日	一心堂（002727）	增值税及附加税 23316.38 万元、滞纳金 7654.32 万元
2024 年 10 月 31 日		增值税及附加税、滞纳金合计 5048.95 万元
2024 年 4 月 26 日	北大医药（000788）	增值税、企业所得税及附加税费合计 1382.02 万元、滞纳金 562.71 万元
2024 年 6 月 22 日	科兴制药（688136）	企业所得税 1548.77 万元、滞纳金 582.34 万元

2024年7月9日	陇神戎发(300534)	企业所得税900.07万元、滞纳金9.45万元
2024年8月21日	中国中药(00570)	增值税、企业所得税等相关税款、滞纳金合计1.534亿元
2024年9月10日	奥精医疗(688613)	企业所得税675.6万元、滞纳金79.89万元
2024年9月25日	和田维药(837527)	增值税、企业所得税等相关税费389.66万元、滞纳金81.02万元
2024年10月1日	海正药业(600267)	增值税、企业所得税等相关税费1547.23万元、滞纳金260.21万元
2024年12月28日	易明医药(002826)	增值税及附加648.47万、企业所得税465.13万、滞纳金103.50万

三、2024年医药行业涉税案件观察

从上述医药行业发展概况及税收监管动态可以看到,国家各部门高度关注医药行业的健康发展,商业贿赂成为制约行业可持续发展的重要因素之一。实务中,医药企业商业贿赂的资金大多又是通过虚开发票的方式套取出来的,虚开发票成为税务部门重点查处的内容。此外,隐匿收入、虚列成本偷税的案件也偶有发生。2024年以来,全国范围内爆发多起医药行业涉税刑事、行政典型案件,汇总并摘录如下:

(一) 2024年医药行业涉税刑事案件观察

1.多地爆发 CSO 对外虚开普通发票大案

(1) 内蒙古乌兰浩特：CSO 虚开普通发票 60 亿元



2024 年 11 月，央视频道今日说法节目以《被隐匿的真相》为题，详尽报道了乌兰浩特市公安局破获的一起医药领域虚开发票案。案件详细揭露了医药行业中底价操纵、成本控制、高开票、虚假开票、回扣输送以及洗钱流程等一系列违法违规操作的运作内幕，引发行业震荡。据报道，主要犯罪嫌疑人安徽经销商沈某与乌兰浩特药品代理商聂某串通勾结，自 2018 年“两票制”在全国范围实施以后，通过在乌兰浩特注册大量的 CSO，向全国 22 个制药企业虚开推广服务类发票套取资金用于“带金销售”，虚开发票金额高达 60 亿元，案涉多家制药企业被追缴税款并罚款。

(2) 辽宁法库：CSO 虚开普通发票 4.8 亿余元



位置：首页 > 检察新闻 > 地方动态

辽宁法库：督促相关部门治理公司注册中的监管问题

时间：2024-05-26

作者：王玲 秦俭

来源：检察日报-检察新闻版

【字体：大 中 小】

空壳公司成为向医药代表返利通道

辽宁法库：督促相关部门治理公司注册中的监管问题

2024年5月,《检察日报》刊载《空壳公司成为向医药代表返利通道》一文。该文指出,2017年末,张某在辽宁省成立某医药公司并获取多家制药企业的药品销售代理权,而后再通过员工的身份信息注册了百余家CSO。张某利用CSO与多家制药企业签订虚假合同,通过虚开发票的方式从制药企业套取资金后向多名医药代表返利,虚开金额高达4.8亿元。据悉,相关涉案人员被辽宁法库人民法院以虚开发票罪判处有期徒刑一年至三年不等。

(3) 四川攀枝花:CSO虚开普通发票425万元

The screenshot shows the official website of the State Taxation Administration. The main navigation bar includes links for Home, Overview, Information Disclosure, News Release, Policy and Law, Tax Services, Interactive Exchange, and Special Columns. The current page is titled "四川省攀枝花市警税联合依法查处一起向医药企业虚开增值税发票案件" (Sichuan Province Panzhihua City Jointly Investigates a Case of Issuing Fake VAT Invoices to Pharmaceutical Enterprises). The article is dated 2024-04-28 and includes options for font size, printing, and sharing.

2024年4月,国家税务总局通报了一起四川攀枝花税警联合查处的医药企业虚开发票案件。犯罪团伙控制多家CSO,在没有开展真实业务的情况下,向多家医药企业虚开增值税普通发票,涉案金额425万元。犯罪分子宋某因犯虚开发票罪被判处有期徒刑一年。

(4) 广西桂林:CSO虚开普通发票468.88万元

The screenshot shows the website of the Guangxi Zhuang Autonomous Region Tax Service. The main navigation bar includes links for Home, Information Disclosure, News and Dynamics, Policy Documents, Tax Services, and Interactive Exchange. The current page is titled "医药信息咨询服务部" (Pharmaceutical Information Consultation Service Department). Below the title, there is a table with the following information:

纳税人名称	
纳税人识别号	44MA5N0KGX3F
组织机构代码	
注册地址	
法定代表人或者负责人姓名、性别、证件名称及号码	429005*****

2024年3月，广西壮族自治区税务局公开一则税务行政处罚案件信息，某CSO向13家制药企业开具推广服务费类发票，涉案金额468.88万元。该CSO成立于2018年1月，其实际控制人严某帮助制药企业联系配送公司和医疗机构，由制药企业将药品销售至配送公司，配送公司再将药品销售至严某联系的医疗机构；药品款项由医疗机构转账至配送公司，配送公司再转账至制药企业。严某按照销售药品的数量计算出销售提成，以CSO名义与制药企业签订推广服务类合同，向制药企业开具推广服务费类发票，制药企业据此向严某支付销售提成。同时根据广西壮族自治区税务局重大税收违法失信主体信息栏显示，该公司已经被依法移送司法机关。

2.四川某药业虚开专票及农产品发票，相关人员被判处有期徒刑三年至十一年不等



四川省绵阳市警税联合依法查处一起医药企业虚开增值税发票案件

2024年10月，国家税务总局通报了一起四川绵阳税警联合查处医药企业虚开增值税发票案件。犯罪团伙控制四川某药业通过编造虚假中药材购进业务、支付“开票费”等方式，在没有真实业务交易的情况下，从上游医药企业和农业专业合作社取得虚开的增值税专用发票和农产品收购发票并违规抵扣。四川某药业被人民法院以虚开增值税专用发票、用于抵扣税款发票罪判处有期徒刑40万元。夏某等4名犯罪分子被以虚开增值税专用发票、用于抵扣税款发票罪判处有期徒刑三年至十一年不等。

(二) 2024年医药行业涉税行政案件观察

1.多地医药企业取得虚开发票被定性为偷税

(1) 黑龙江哈尔滨：某华医药取得虚开专票被定性为偷税

2024年1月，哈尔滨税务局公布一则《税务行政处罚事项告知书》。根据该文书，2012年至2014年期间，某华医药为获取非法收益，实施不具有合理商业目的的购销活动安排。业务流方面，先以第三方名义与药品生产厂家签订购销合同，第三方以底价购进药品，嗣后，第三方再按照某华医药约定的高价，将药品销售给某华医药；发票流方面，某华医药采购支付开票费的方式，取得第三方虚开的增值税专用发票共计4.22亿元；货物流方面，药品生产厂家根据某华医药的指令将药品直接发送至某华医药在黑龙江的库房或由某华医药自提；资金流方面，某华医药先将药款底价汇至其可控制的第三方单位银行账户，再以第三方名义将该款项汇至药品生产厂家；而后某华医药再将高开价格部分汇给第三方对公账户，由第三方虚假结算，扣除药款底价、相关税费及开票费后，余款以销售费用等名义返还至某华医药指定账户形成资金回流。据此，哈尔滨税务局认为，某华医药存在使用虚开的增值税专用发票申报抵扣增值税进项税额及用于税前扣除行为，造成不缴少缴增值税4990.27万元、同时某华医药还存在销售商品未计收入、多列支出等其他违法行为，共造成不缴、少缴税款6123.42万元。哈尔滨税务局将以上行为认定为偷税，处以0.5倍的罚款共计5556.84万元。

(2) 贵州贵阳：某兴药业虚开农产品发票被定性为偷税



The screenshot shows the 'Credit China' (信用中国) website interface. At the top, there is a search bar with '贵州某兴药业有限公司' (Guizhou Meixing Pharmaceutical Co., Ltd.) entered. Below the search bar, a navigation menu includes '信用信息', '统一社会信用代码', and '站内文章'. The main content area displays the company name '贵州某兴药业有限公司' with a '存续' (Active) status and '守信激励对象' (Trustworthy Incentive Object). Below this, the company's unified social credit code is shown as '91522422849P'. A table lists an administrative penalty decision document number '黔税稽罚〔2024〕1号' and a category of '罚款' (Penalty). Buttons for '下载修复申请材料' (Download repair application materials) and '在线申请修复' (Online application for repair) are visible.

2024年8月，根据信用中国披露，贵州某兴药业套用个人农户身份信息虚开农产品收购发票抵扣进项税额，导致少缴增值税税额2986万元，被其主管税务机关认定为偷税，共罚款4588万元。

(3) 浙江台州：某普药业取得虚开普票被定性为偷税

2024年4月，乐普医疗（300003）发布2023年年度报告。该报告披露，2023年12月，其下属公司某普药业收到台州市税务局下达的《税务行政处罚事项告知书》，将某普药业因取得虚开发票少缴税款的行为定性为偷税，并处以罚款154.75万元。此外，从台州市税务局公示的处罚结果来看，某普药业在2024年被台州市税务局以“其他逃避缴纳税款”为由处以罚款154.75万元。

2. 上海某生物公司虚列研发费用被定性为偷税



The screenshot shows the official website of the State Taxation Administration (国家税务总局). The page features a search bar at the top with the text "请输入您要搜索的内容" and a "搜一搜" button. Below the search bar, there are navigation tabs for "首页", "总局概况", "信息公开", "新闻发布", "政策法规", "纳税服务", "互动交流", and "专题专栏". The main content area displays a news article titled "上海市税务局第五稽查局依法查处一起虚报研发费用加计扣除偷税案件". The article is dated "2024-10-17" and includes a "打印" (Print) button and social media sharing icons.

2024年10月，国家税务总局通报了一起虚报研发费用加计扣除偷税案。上海某生物公司通过虚构委托外包研发项目等手段，虚报研发费用加计扣除，偷税206万元。上海市税务局追缴该公司少缴税款、加收滞纳金并处罚款，共计376万元。

3. 吉林某中药企业隐匿收入被定性为偷税

2024年4月，吉林省税务局行政执法信息公示平台披露一则行政处罚信息。吉林某中药企业采取个人银行卡收取货款204.59万元，未计收入，未申报缴纳增值税、城市维护建设税。该主管税务局认定该行为构成偷税并处以罚款。

4.深圳某药业对广宣费税收政策理解错误遭纳税调整



同行大量投放广告

为何这家药企广告费用寥寥

2024年05月10日 来源：中国税务报

2024年5月，《中国税务报》刊载《同行大量投放广告 为何这家药企广告费用寥寥》一文。根据该文，深圳税务局对某药业实施税收核查，确认该企业因对税前扣除规定理解有误，导致核查年度企业错误列支广告费与业务宣传费（以下简称“广宣费”），少申报缴纳企业所得税。深圳税务局要求该药业纳税调整，并作出补缴企业所得税、加收滞纳金121万元的处理决定。

5.心脉医疗被取消高新资格后遭纳税调整

2024年12月，心脉医疗（688016）发布公告称，上海税务局向其下达了一则《税务事项通知书》，告知其被取消高新技术企业资格，并追缴其自不符合认定条件年度起已享受的税收优惠，同时要求其缴纳滞纳金。心脉医疗经过测算需要补缴税款及滞纳金约6000-7000万元。

四、2024年医药行业涉税风险的六大表现形式

根据2024年已经爆发的医药行业涉税刑事、行政案件，我们总结了医药行业涉税风险的主要表现形式并分析具体如下。

（一）通过虚开推广服务类发票套取资金

相较于往年医药行业爆发的涉税案件，2024年突出的特点是虚开推广服务类发票套取资金的案件频发，且涉案金额大、牵连范围广，如前述内蒙古乌兰浩特、辽宁法库、四川攀枝花、广西桂林各地爆发的CSO虚开发票案。其反映出

“两票制”后，医药行业虚开的底层逻辑发生改变，过去医药企业通过层层加价、过票的方式将用于“带金销售”的资金套取出来的模式无法成行，调整为通过CSO虚开发票套取资金。具体作案手法为：制药企业将药品以高价销售给医药经销企业，医药经销企业加上运输等成本后销售至医疗机构，而后医药经销企业利用其注册的CSO向制药企业虚开推广服务类的发票，如调研费、会议费、广告费等等，制药企业将款项转至CSO后，药品经销企业再将资金套取出来向医疗机构的领导干部、医生输送利益。

（二）通过自行填开农产品发票或取得虚开专票抵扣进项

根据我国税收政策规定，农产品收购企业向农户收购农产品可以自行开具农产品收购发票。实践中，该政策被不法分子利用，一些经营范围涵盖中成药的医药企业利用农产品收购发票“自开自抵”的特点，自行虚开农产品收购发票，抵扣进项税额及列支成本。实务中，也有部分医药企业与上游原料药生产商串通勾结，先由原料药生产商为自己虚开农产品收购发票虚增进项，之后再向医药企业虚开增值税专用发票，医药企业用于抵扣进项税额及列支成本。如前述四川某药业虚开专票及农产品发票一案。

此外，国家为了加强对农产品收购发票的管理，禁止农产品收购发票跨省使用，导致实践中一些医药企业确实向外省农户收购了中药材等农产品但无法合规填开农产品收购发票，遂虚假填写了本地农户的信息得以实现进项抵扣及列支成本。如前述某兴药业虚开农产品发票一案。

（三）通过虚构委托外包研发项目多列费用

国家为了进一步激励企业加大研发投入，更好支持科技创新发展，规定企业可以在实际发生研发费用的基础上，按照规定的比例加计扣除。现行加计扣除的税收政策为《关于进一步完善研发费用税前加计扣除政策的公告》（财政部 税务总局公告2023年第7号），其规定“企业开展研发活动中实际发生的研发费用，未形成无形资产计入当期损益的，在按规定据实扣除的基础上，自2023年1月1日起，再按照实际发生额的100%在税前加计扣除；形成无形资产的，自2023年1月1日起，按照无形资产成本的200%在税前摊销”。举例而言，医药企业实际发生了100元的研发费用，未形成无形资产，直接计入当期研发费用的，

可以扣除 200 元的研发费用。实务中，有些医药企业为了利用研发费用加计扣除政策多列费用，编造根本不存在的研发活动，伪造相关的项目立项文件、研发进度报告、验收报告等，如前述上海某生物公司虚列研发费用一案。

（四）通过账外经营不列或少列销售收入

从 2024 年医药行业涉税案件来看，医药企业除了通过虚开发票抵扣进项及列支成本以达到不缴、少缴税款的结果以外，还可能采取通过个人收款等方式隐匿收入，掩盖纳税义务，如前述吉林某中药企业隐匿收入一案。实务中，税务机关的工作人员在检查医药企业涉税指标如企业所得税税负率、增值税税负率等时，一旦发现医药企业申报缴纳税款与当地其他同类型、同规模的医药企业相比明显偏低，与其经营规模并不相符，就容易对医药企业启动立案稽查程序，采取调取企业及相关人员银行流水等检查手段，收集、固定医药企业账外经营的证据，证实企业存在隐匿收入行为，并将该行为定性为偷税。

（五）适用销售费用税收政策不当

《企业所得税法》及《财政部 税务总局关于广告费和业务宣传费支出税前扣除有关事项的公告》（财政部 税务总局公告 2020 年第 43 号）详细规定了销售费用的扣除比例，如医药制造企业的广宣费税前扣除比例的限额为当年销售收入的 30%。但对于为何广告费、业务宣传费，税法中没有明确的定义，一些医药企业认为合同中没有使用广告、宣传、推销等词语就不属于广宣费。但税务机关认为，只要与企业直接或者间接地介绍、推销自己药品有关的费用，均应纳入广宣费的范围，如采购的商业渠道拓展服务。前述深圳某药业对广宣费税收政策理解错误一案正是如此。

（六）对高新技术企业优惠政策理解有误

高新技术企业可以享受企业所得税 15% 的低税率优惠，而医药企业多具备研发新药、研发技术的能力，部分医药企业能够符合高新技术企业的要求，享受 15% 低税率的税收优惠政策。但与此同时，因国家对高新技术企业后续监管也比较严格，部分医药企业因对《高新技术企业认定管理办法》（国科发火〔2016〕32 号）《高新技术企业认定管理工作指引》（国科发火〔2016〕195 号）等规定

理解不当或错误，导致后续监管中不再具备高新技术企业资格条件，例如企业在实务操作中没有按照要求按期报告与认定条件有关的重点变化、累计两年未填报年度发展情况报表，后续年度高新技术产品（服务）收入占比、研发费用占比、科技人员占比等指标不达标等，这些问题的出现将导致企业被主管部门取消高新技术企业资格，进而引发补缴税款、缴纳滞纳金的风险，如前述心脉医疗被取消高新资格一案。

五、医药行业虚开风险的成因分析

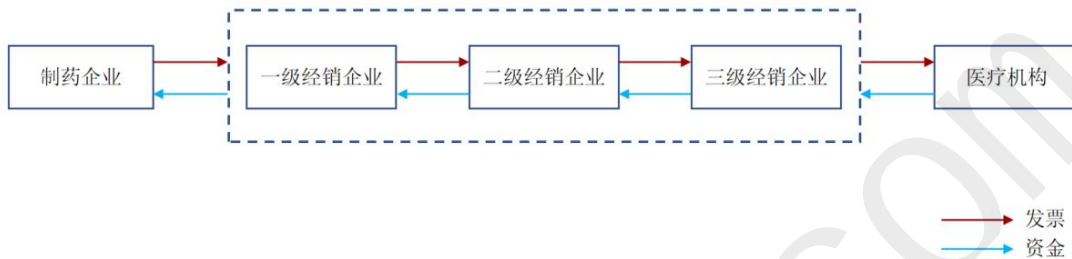
（一）内因：药品销售固有难题与利益分配格局未改变

长期以来，医药行业总体呈现出“买方市场”的特征。具体来说，医疗机构和医生掌握处方药的用药权，天然享有药品选择的绝对话语权，可以自由挑选药品供应来源。但从药品供应规模来看，根据《药品监督管理统计年度数据（2023年）》，截止2023年底，我国共有8460家药品生产企业，68.85万家药品经营企业，制药企业及医药经销企业总量庞大，医疗机构和医生的可选择范围非常广；从药品特性来看，我国医药行业存在大量的仿制药，大多数制药企业生产的药品同质化程度高、功能性趋同、可替代性强；从商业关系来看，传统制药企业已经与终端医疗机构建立了长期、稳定的合作关系，制药企业研发生产的新型替代类药品很难打入市场，在销售环节面临极高的营销壁垒。

在医药行业“买方市场”的背景下，医药代表这一职业得到迅速发展，医药代表作为医疗机构和制药企业连接的纽带，接受制药企业的委托，为其推销药物，通过开展学术会、研讨会等形式，向医疗机构宣传药物的功效，达到有效推广的目的。本世纪初，随着营商环境的发展，医药代表逐渐认识到信息的价值，其不再依赖于制药企业的存在，而是和制药企业相伴相生，一些能力卓群的医药代表甚至取得了话语主导权。这就导致医药代表迅速发展壮大，并具备了一定的议价能力。由于很多医药代表的佣金标准攀升，渐渐失去合理性，无法通过制药企业经营账目正常列支，制药企业和医药代表达成一种新的合作关系，即医药代表自行组建或入职医药经销企业，和制药企业、医疗机构分别建立购销关系。制药企业以较低价格，将药品销售给医药经销企业，医药经销企业以较高价格，将药品销售给医疗机构，中间留存的购销差价，就是本应付给医药代表的佣金，医药代

表在将所获取的部分佣金实际用于向医生输送利益，进而使得制药企业的药品进入到医疗机构。随着时代发展，此部分佣金通过不同的模式套取出来，成为引发医药行业涉税风险的内在原因。

1. “两票制”前，多级经销模式层层加价分配利益

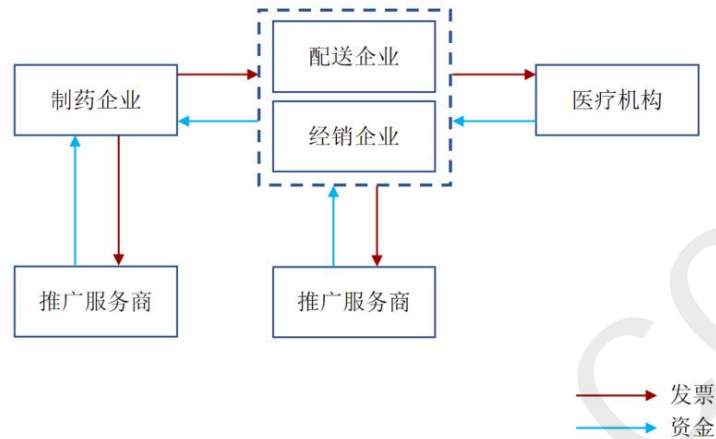


“两票制”前，药品从制药企业低价出厂，经过层层医药经销企业代理最终以高价进入全国各地的医疗机构。各级医药经销企业在此业务模式中以各自的销售能力、销售渠道得以经营发展。为使销售本企业的药品或上级经销企业使下级经销企业销售其代理的药品，制药企业或经销企业往往采取回扣、返利方式完成药品销售，但与此同时也出现了经销企业通过套取资金向医生行贿的违法手段。因业务链条较长，一定程度上起到了风险隔离的作用，此种业务模式下，制药企业和一级经销企业被下级经销企业牵连的风险较小，如前述某华医药取得虚开专票一案，该案件发生在“两票制”以前，某华医药即是架设第三方即医药经销企业的方式向药品生产厂家即制药企业采购药品，通过加价的方式虚开发票以分解利润，此种模式下制药企业并没有受到某华医药涉税案件的牵连。

2. “两票制”后，推广商模式高价出厂分配利益

2016年6月24日，《关于印发2016年纠正医药购销和医疗服务中不正之风专项治理工作要点的通知》（国卫医函〔2016〕172号）出台，明确在综合医改试点省和城市公立医院综合改革试点地区的药品、耗材采购中实行“两票制”。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”的落地改变了以往多级经销模式的格局，是医药行业一次重大变革。受“两票制”影响，制药企业到医疗机构只能开两次发票，大量的经销企业纷纷转变为

推广服务商，实务中推广服务商的主要组织形式即为CSO，由于CSO模式不会增加销售环节，不违背“两票制”的硬性要求，同时又可以实现诸多医药代表参与药品流通，成为“两票制”后率先和主要发展的业态，医药行业的业务模式也由此发生改变。如下图所示：



“两票制”后，药品从制药企业高价出厂到医药配送企业或医药经销企业。药品仍需要有人介绍给医生，推广服务商的推广服务代替了原有经销企业的销售渠道，由推广服务商通过市场调研、医药咨询、学术会议、宣传策划活动、医疗机构开发维护等推广方式扩大药品的影响力、知名度。在此业务模式下，部分推广服务商通过合法合规的方式真实作了推广服务，也有部分推广服务商通过商业贿赂方式完成药品的推广。相较过去，推广服务商业模式的链条大大缩短，制药企业、医药配送企业或医药经销商极易被推广服务商所牵连，实践中，即便制药企业真实向推广服务商采购了推广服务，但只要推广服务商开具的发票被其税务机关认定为是虚开发票，制药企业的主管税务机关就会据此认定制药企业取得的发票亦属于虚开发票，要求制药企业补缴税款、缴纳滞纳金和罚款，甚至将制药企业移送司法机关。

3.强制压缩流通环节没有改变既有的利益分配模式，导致虚开发票套取资金现象激增

由前述可见，“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医药代表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。在这些行业潜规则下，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 此种新兴业态成为被利用对象，这类企业联合制药企业、医药经销企业实施虚开发票套取利润等行为，引发上下游一系列涉税行政、刑事风险。

（二）外因：打击医药反腐与涉税违法力度持续加码

一方面，打击医药反腐的力度加大激发医药企业的涉税风险。受打击医药反腐、行贿受贿一起查的影响，纪委监委在严查涉嫌违规违纪医院领导干部过程中，极可能会牵连出行贿方，进而延查到行贿方虚开发票套取资金的问题，纪委监委对一些重大的涉税违法案件可能不会移交给税务机关而是直接移送公安机关，导致医药企业的刑事风险陡然增加。此外，一些被查的医院领导干部为了争取司法机关的减轻、从轻处罚等宽大处理，也可能会检举揭发医药企业，进而引发医药企业涉税风险。如 2024 年 4 月 23 日，百丰医药（872260）披露，2023 年 3 月该公司三名高管均因涉嫌向非国家工作人员行贿罪被新民市公安局指定居所监视居住，5 月 11 日，三人被解除监视居住，但同日因涉嫌虚开发票罪，三人又被沈阳市公安局皇姑分局刑事拘留，6 月 15 日被逮捕。据悉，沈阳市皇姑区人民法院一审判决三人犯虚开发票罪，处以有期徒刑十个月至六年不等。

另一方面，税务监管环境的趋严也容易使虚开发票违法行为被查处。主要包括三个方面：其一，“双随机、一公开”常态化。税务部门采取定向抽查和不定向抽查的方式对企业进行随机抽查检查，一些医药企业如被随机抽查，其税收违法行为往往很容易暴露；其二，多部门联合打击涉税犯罪常态化，公安部、市监局等部门为税务机关打击涉税违法行为赋能，税务机关收集、固定医药企业涉税违法行为的证据更加便捷；其三，随着税务机关监管能力提高，医药企业涉税违法行为更容易被发现，如税务机关会重点关注一些注册地高度统一或者注册地为一个地址的企业，采取线下实地走访、线上分析企业纳税情况等方式有针对性地进行下一步税务检查。

六、医药行业涉税刑事风险的应对与化解

（一）无罪辩护是核心辩护策略

1.符合税法规定的“挂靠代开”不属于虚开行为，不构成虚开犯罪

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。因挂靠经营无法保障药品质量，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，《通知》指出，挂靠经营主要有以下特征：一是难以确定销售人员的企业员工身份；二是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；三是往来资金不使用企业统一账户，往往使用现金结算；四是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。但“挂靠经营”始终难以完全禁止。从税务角度来看，在挂靠经营中，部分被挂靠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品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。

在张永军挂靠恒瑞公司虚开案件中，就医药代表挂靠代开行为是否构成虚开，国家税务总局进行了明确答复，认为符合开票方实际发货、受票方实际收到货物、开票方取得发票合法的，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）规定，不构成虚开。因此，企业确实存在挂靠经营被认定虚开的，应当积极提供发票、销货清单、出入库凭证、收付款凭证等，进行抗辩。

此外，如果挂靠经营者确实存在利用被挂靠方虚开发票的行为，对被挂靠方来说也可积极主张责任切割。例如白银医药涉嫌虚开一案中，被告人范某、夏某承包白银医药的某经营科室，以白银医药名义对外经营并实施虚开发票行为，法院认为，白银医药不具有积极追求犯罪行为发生的主观故意，没有非法获利，范某、夏某承包白银医药后，依据承包合同约定范某、夏某独立经营，自负盈亏，白银医药除了收取约定的固定承包费之外，再未获得其他利益。范某、夏某违背

公司意志，为谋取个人非法利益，私自以白银医药名义实施的虚开增值税专用发票犯罪行为，符合自然人犯罪的特征，不应以单位犯罪论处。

2.不具有骗抵税款的目的，未因抵扣造成税款损失，不构成虚开犯罪

过去，虽然最高人民法院在《<关于如何认定以“挂靠”有关公司名义实施经营活动并让有关公司为自己虚开增值税专用发票行为的性质>征求意见的复函》（法研〔2015〕58号）、“张某强虚开无罪案”中明确，“主观上不具有骗取税款的目的，客观上未造成国家税款损失的，不构成虚开增值税专用发票罪”。但因复函系其他规范性文件、效力层级较低，司法案例也不是裁判依据，故虚开犯罪是否需要考虑主观目的和税款损失结果依赖于法官自由裁量，导致实践中出现大量同案不同判的现象。2024年3月20日生效的两高涉税司法解释第十条第二款明确规定，“为虚增业绩、融资、贷款等不以骗抵税款为目的，没有因抵扣造成税款被骗损失的，不以本罪论处”，这为司法实践提供了法律适用依据。医药企业取得虚开增值税专用发票的目的往往不是为了获取税收违法利益，如在前述四川某药业虚开专票及农产品发票一类案件中，案涉企业应当根据案件的实际论证取得虚开发票和虚开农产品收购发票没有造成税款损失的结果以及证明不具有骗抵税款的主观目的，以实现出罪效果。

3.取得虚开普通发票金额达到立案标准不等于构成犯罪

在医药行业虚开案件中，大量受票企业系取得虚开普通发票。因虚开发票罪属于行为犯，部分司法机关认为，只要行为人取得虚开普通发票达到立案追诉标准就必须立案侦查。然而，实践中很多受票方受到了开票方的欺骗，在误以为其与开票方之间有真实的业务交易的情况下取得虚开的发票。我们认为，虚开普通发票仍需关注行为人的主观状态，对于不具备虚开主观故意的受票方，不应一律立案追究刑事责任。具体来说：

（1）从刑法基本原理来看，只有具备虚开主观故意才构成虚开发票罪

根据刑法基本原理，除过失犯外，任何一项犯罪均需要行为人具备犯罪的主观故意。犯罪故意和犯罪目的是两个完全不同的法律概念，对于非目的犯来说，在入罪时只是不考察行为人的犯罪目的，但仍然要求行为人具备犯罪的故意。以虚开发票罪为例，虚开发票罪属于行为犯，不是目的犯，其不要求行为人具备少

缴税款的目的，但仍然要求行为人具备虚开发票的主观故意。即受票取得虚开普通发票的，还需要考察其主观状态，只有当受票方取得虚开普通发票的主观状态系明知开票方与其不存在实际经营业务而希望（直接故意）或放任（间接故意）开票方为其开具发票时，才能构成犯罪。

（2）从行刑衔接来看，对受票方理应考察其主观目的作出区别处理

虚开发票罪属于行政犯，首先具有行政违法性。从税法层面来看，对虚开行为区分虚开增值税专用发票、虚开增值税普通发票，有不同处理。其中，对虚开普通发票行为，税法规定相对简单，但对虚开增值税专用发票行为，已经形成了较为精细化的规范体系，需要考察受票方的主观状态，作出如下不同处理：

① 如果受票方取得虚开的增值税专用发票，但主观上系善意的，构成善意取得，按照《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，以下简称“187号文”）、《国家税务总局关于纳税人善意取得虚开增值税专用发票已抵扣税款加收滞纳金问题的批复》（国税函〔2007〕1240号，以下简称“1240号文”）处理，仅作增值税进项转出。

② 如果受票方取得虚开的增值税专用发票，不构成善意取得，但税务机关也没有证据证明受票方具有虚开的主观故意，按照《国家税务总局关于纳税人虚开增值税专用发票征补税款问题的公告》（国家税务总局公告2012年第33号，以下简称“33号公告”）处理，作增值税进项转出、缴纳滞纳金，同时按照存疑有利于行政相对人的原则，不应作出行政处罚。

③ 如果受票方取得虚开的增值税专用发票，且主观上明知发票系虚开，按照《发票管理办法》、《国家税务总局关于纳税人取得虚开的增值税专用发票处理问题的通知》（国税发〔1997〕134号，以下简称“134号文”）、《国家税务总局关于〈国家税务总局关于纳税人取得虚开的增值税专用发票处理问题的通知〉的补充通知》（国税发〔2000〕182号，以下简称“182号文”）处理，作增值税进项转出、缴纳滞纳金，同时定性为让他人为自己虚开发票行为和偷税行为，择一重按照偷税处以罚款，符合虚开增值税专用发票罪入罪标准的，还应当依法移送公安机关。

鉴于虚开增值税专用发票行政立法完备，行刑衔接逻辑清晰，只有税务机关

认定受票方存在虚开主观故意时，才可能移送公安机关。尽管虚开普通发票行政立法不够精细化，但虚开行为的基本原理是一致的，其行政违法性和刑事可责性也是一脉相通的。对虚开普通发票行为，也应当参照虚开增值税专用发票相关税法规定处理，将移送公安机关处理严格限定在恶意取得虚开普通发票的情形。

（3）从税收执法实践来看，不具备虚开主观故意不应移送司法机关

实践中，有不少税务机关能够深刻理解刑法基本原则，认为受票方取得发票属于虚开普通发票的，即便开票方已经被司法机关判决构成虚开发票罪，只要受票方主观上确不存在虚开发票的故意，也不应移送公安机关。如国家税务总局夷陵区税务局认为，“案号为（2021）川 1324 刑初 11 号《刑事判决书》提及了恒安药业存在取得虚开的增值税普通发票的情形。我单位经核查后认为，未发现恒安药业取得的上述发票对应的商业业务活动存在虚构或不真实的情形，恒安药业系善意取得前述虚开的增值税普通发票，此外，恒安药业亦及时补缴相关税款、滞纳金等，恒安药业前述行为不存在行政处罚风险，不属于重大违法违规情形”。再如国家税务总局泸县税务局亦认为，“案号（2021）川 1324 刑初 11 号《刑事判决书》提及了科瑞德存在取得虚开的增值税普通发票的情形，经我局核查，未发现科瑞德取得的上述发票对应的商业业务活动存在虚构或不真实的情形。科瑞德系善意取得前述虚开的增值税普通发票。科瑞德前述行为不存在行政处罚风险，不属于重大违法违规情形”。该两案均由行政处理结案，未移送司法机关。

综上，医药企业如取得虚开普通发票，涉案金额也达到了刑事入罪标准，但主观上并不存在虚开发票故意的，应当积极主张阻却刑事责任，如公安机关已经立案的，应当积极举证证明不具备虚开主观故意，并要求撤销案件，维护自身的合法权益。

（二）变更罪名是有效辩护策略

两高涉税司法解释在规定虚开犯罪出罪条件的同时，也明确了出罪的结果不一定是无罪，还可能构成其他犯罪。医药企业不应简单拘泥于无罪辩护，应当结合案件事实有针对性地制定辩护策略。医药企业确实构成其他轻罪的，应当积极与司法机关沟通，建议变更轻罪指控或判决，变更罪名的辩护策略是两高涉税司法解释下依法依规妥善解决案件的一种可行路径。我们认为，根据两高涉税司法解释第十条第二款之规定、罪责刑相适应原则、主客观相一致原则，即便医药企

业实施了虚开行为，也应当进一步考察医药企业的主观目的以准确认定罪名。

(1) 如果医药企业取得虚开发票的目的是逃避缴纳税款并非骗抵税款，属于以非法购买的手段实现逃税罪的目的，应按非法购买增值税专用发票罪和逃税罪的牵连犯论处，同时对逃税罪应当依法适用行政前置程序。此时，医药企业可以要求司法机关将案件移交给税务机关处理。

(2) 如果医药企业的目的不符合其他犯罪构成要件，例如为了虚增业绩、融资、贷款的，应按非法购买增值税专用发票罪追究刑事责任。

(三) 事实不清、证据不足也是重要辩护策略

涉税案件往往涉及主体众多、交易模式复杂、业务内容虚实混杂，很多案件在查处过程中，司法机关未能做到全面、充分调查取证，导致案件事实不清、证据不足，无法排除合理怀疑。在医药企业被指控涉税犯罪的情况下，如果司法机关未能查清交易上下游情况，无法还原涉案业务完整链条，税款损失的数额无法查清，资金流向未能查清，无法否定案涉业务的真实性，医药企业可以结合案件实际情况对司法机关收集的证据进行分析研判，在案证据存在瑕疵或漏洞时，应及时调整辩护策略，围绕事实不清、证据不足提出辩护观点。

七、医药行业涉税行政风险的应对与化解

(一) 定性偷税风险：就主观故意进行抗辩

医药企业取得虚开增值税专用发票抵扣税款的，根据 134 号文之规定，属于偷税行为。需要强调的是，134 号文列举的虚开不仅包括无货虚开行为，还包括有真实交易从第三方代开发票的行为。部分税务机关认为，有偷税的客观行为的，即应按照偷税作出处罚。医药企业构成偷税的，税务机关得要求受票企业作进项税额转出、缴纳滞纳金，并处以 0.5 倍到 5 倍的罚款。对于此种情形，医药企业应积极就主观故意进行抗辩。根据《关于北京聚菱燕塑料有限公司偷税案件复核意见的批复》（国家税务总局税总函〔2016〕274 号）、《关于税务检查期间补正申报补缴税款是否影响偷税行为定性有关问题的批复》（税总函〔2013〕196 号）、《国家税务总局办公厅关于呼和浩特市昌隆食品有限公司有关涉税行为定性问题的复函》（国税办函〔2007〕513 号）三项批复，纳税人虽实施了偷税行为，但从证据角度不能认定企业存在偷税的主观故意的，不认定为偷税，即强调

认定偷税应考察纳税人的主观故意，并且需由税务机关承担举证责任。从税收执法实践来看，浙江省高级人民法院（2020）浙行再 44 号行政判决书、北京市高级人民法院（2017）京行申 1402 号行政裁定书、山东省聊城市中级人民法院（2019）鲁 15 行终 277 号行政判决书、南京铁路运输法院（2018）苏 8602 行初 273 号行政判决书、湖北省随州市中级人民法院（2023）鄂 13 行终 57 号行政判决书均认定主观故意系偷税的必备构成要件，当税务机关不能举证证明纳税人存在偷税主观故意的，不应认定为偷税。

医药企业取得虚开增值税普通发票税前列支的，因税法未将此类行为直接规定为偷税行为，税务机关通常根据《发票管理办法》之规定对虚开发票行为作出处罚。但亦有部分税务机关认为医药企业通过取得虚开发票多列成本，根据《税收征收管理法》第六十三条第一款之规定定性偷税。对于此种情形，应当首先对发票列支的成本进行梳理，确认发票对应的支出是否真实发生，是否不存在资金回流。如发票系虚开，但相关成本费用确实真实发生的，应积极主张不符合偷税构成要件。

（二）取得虚开发票纳税调整风险：举证证明支出的真实性、合理性、相关性

医药企业取得虚开发票税前列支的，税务机关还会根据《国家税务总局关于发布〈企业所得税税前扣除凭证管理办法〉的公告》（国家税务总局公告 2018 年第 28 号，以下简称“28 号公告”）之规定，要求企业补开、换开发票，企业不能补开、换开的，税务机关将要求企业作纳税调增，相应成本费用不得税前扣除。对于此种情形，应当首先考察相关成本、费用是否真实发生，是否与企业取得收入相关，是否具有合理性，如符合上述三个条件，可以考虑从以下角度进行抗辩：

1. 证明属于 28 号公告规定的无法补开、换开发票的情形

医药企业取得虚开发票的，补开、换开发票时，应当要求真实销售方开具与实际业务相符的发票，而非要求开票方重新开具发票。如果真实销售方符合法律规定的无法补开、换开发票的情形，受票方得以法律允许的其他内部凭证作税前扣除。无法补开、换开发票具体包括：实际销售方注销、撤销、依法被吊销营业执照、被税务机关认定为非正常户。此种情形下，受票方应当归集提交下列证据证明支出真实性后作税前扣除：

(1) 无法补开、换开发票、其他外部凭证原因的证明资料（包括工商注销、机构撤销、列入非正常经营户、破产公告等证明资料）；

(2) 相关业务活动的合同或者协议；

(3) 采用非现金方式支付的付款凭证；

(4) 货物运输的证明资料；

(5) 货物入库、出库内部凭证；

(6) 企业会计核算记录以及其他资料。

前款第一项至第三项为必备资料。

2.与税务机关协商根据《企业所得税法》税前扣除基本原则准予扣除

根据《企业所得税法》第八条，企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出，包括成本、费用、税金、损失和其他支出，准予在计算应纳税所得额时扣除。是故税前扣除的基本原则是支出符合真实性、合理性、相关性，需要注意的是，《企业所得税法》并未对税前扣除凭证的形式作出任何要求，而《企业所得税法》系上位法，28号公告系下位法，28号公告固然是对《企业所得税法》税前扣除条件的细化和完善，但从法律适用基本逻辑来看，当企业符合上位法税前扣除基本原则但因种种特殊原因无法提供下位法28号公告要求的合规凭证时，考虑法律优位原则，仍有机会主张依照上位法规定作税前扣除。医药企业虽取得虚开发票，但发票列支的成本、费用符合税前扣除基本条件的，仍可尝试主张按照《企业所得税法》的基本原则作税前扣除。

（三）取得虚开发票加收滞纳金风险：符合条件应争取定性善意取得

医药企业取得虚开增值税专用发票抵扣税款的，根据《税收征收管理法》第三十二条规定，还需就少缴增值税加收滞纳金。因医药行业虚开案件中，受票方多为有真实业务的实体企业，税务风险相对较小，而开票方多为无真实业务的空壳公司，税务风险相对较大，故受票方的税务风险往往不会独立爆发，大多系因上游企业被查处而遭受牵连。而上游企业主管税务机关处理、处罚需要时间，如上游企业开票量大，还可能移送司法机关追究责任，司法查处时间较税务处理更长。出于执法审慎性考虑，此类案件查处过程中，下游受票方主管税务机关又会等待上游处理结果，以确保处理结果不发生矛盾。这就导致此类案件受票方从取

得虚开发票到受到处理需要经历漫长的过程，在此过程中，受票方需承担繁重的滞纳金负担。补缴税款和滞纳金在绝大多数情况下是相伴相生的，但在取得虚开增值税专用发票案件中，存在善意取得虚开这一项特殊制度，根据 1240 号文，善意取得虚开增值税专用发票的，需补缴税款，但不适用加收滞纳金的规定。故此种情形下，受票方企业如符合善意取得虚开基本条件，仍可积极争取定性善意取得，避免加收滞纳金的责任。根据 187 号文，善意取得应当符合以下四个条件：

- (1) 购货方与销售方存在真实的交易；
- (2) 销售方使用的是其所在省（自治区、直辖市和计划单列市）的专用发票；
- (3) 专用发票注明销售方名称、印章、货物数量、金额及税额等全部内容与实际相符；
- (4) 没有证据表明购货方知道销售方提供的专用发票是以非法手段获得的。

（四）税收执法实践中重点关注的三大问题及回应

根据我们代理医药行业涉税案件的经验，我们关注到部分税务机关在执法实践中会重点提出以下问题，税企双方各执一词，形成争议焦点，并最终演变为税企争议案件。我们认为，这些常见问题并不能直接得出对纳税人不利的结论。具体分析如下：

1. 司法机关已经定性推广商实施商业贿赂，则推广商和制药企业之间不存在真实业务

业务真实是发票合规的基础。医药行业最为典型的虚开是推广商向制药企业虚开，此类案件中，税务机关往往以推广商实施商业贿赂为由，认定推广商并未真实开展推广服务，否定推广商与制药企业之间业务的真实性，进而认定发票构成虚开，我们认为这一结论有欠妥当。

就推广服务的税法内涵来看，现行增值税相关规定、《企业所得税法》并未对推广服务作出精确定义，没有对推广服务要件作出强制性规定。现实生活中，制药企业采购推广服务的根本目的在于增加药品知名度、影响力，进而促进药品销售，是故对制药企业来说，其并不关注推广的手段、方式、过程，而主要关注推广的功效和成果。在采购推广服务时，对于推广商以何种方式完成服务，不属

于制药企业考虑的范围，即推广方式并非达成推广服务合意的组成部分，不属于推广服务法律关系的核心要素。因此，推广服务本身并不涵摄推广方式，无论推广商以广告、宣讲、会议方式完成服务，还是靠游说完成服务，甚至靠自身社会关系、商业贿赂等方式完成服务，均与推广服务本身无关。

基于上述思考，我们认为应当认可推广服务具有“无因性”。无因性理论源于物权法，是指债权行为与物权行为的法律效力由其本身来决定，物权行为的效力不受其原因行为即债权行为的影响，债权行为不成立、被撤销或无效时，物权行为仍可基于其本身之有效力成立而发生物权变动的效果。无因性理论对于保障善意第三人利益、维护交易稳定性具有重要意义。在推广服务中，对制药企业来说，推广方式合法与否并不影响推广服务法律关系的真实成立，也不可否认推广商实际实现了药品推广的功效，完成了双方达成的推广目标。至于推广商采取不合法手段进行推广，可能对推广合同的效力产生影响，但是不合法的推广不等于没有推广，不合法的业务不等于没有业务，不能以推广方式违法为由否定业务真实性。

就征税基本原理来看，也能得出相同的结论。具言之，征税行为并不关注合同的效力和行为的合法性，推广商违法实施推广服务，但其也就推广服务收入申报缴纳了税款，足见征税行为是不带有价值判断的，如司法机关确认合同无效，要求恢复原状的，意味着征税的基础不复存在，也应当先由推广商的主管税务机关退还已纳税款，此种情形下才可要求受票方补税。如果推广商的主管税务机关没有退税，也不应要求受票方补税，否则无异于对违法服务收入征税，又不允许采购违法服务的纳税人税前列支，有违纳税公平原则和不重复征税原则，也欠缺合理性。需要引申的是，在虚开发票应否纳税的问题上，我们认为 33 号公告之规定亦不符合《增值税暂行条例》和未来即将生效的《增值税法》的基本法理。虚开发票本身并未发生应税销售行为，对虚开发票的一方补征税款欠缺征税基础。对于涉及 33 号公告的案件，有条件通过规范性文件合法性审查等方式维护纳税人的合法权益。

2.医药企业取得推广发票所支付的款项最终用于实施商业贿赂，即证明受票方存在虚开的主观故意

前已述及，医药行业涉税案件存在行业特殊性，税务风险的爆发往往系由商

业贿赂问题引发，在案件查处中也常常呈现出自后向前倒查的特征，先发现医生受贿问题，在延伸调查资金来源的过程中，牵涉医药代表行贿问题，以及医药代表任职或挂靠的推广服务商虚开发票的问题。部分税务机关认为，商业贿赂资金系推广服务商以虚开发票的方式提取出来，即可证明医药企业有虚开的故意，我们认为，这一结论也不能成立。

事实上，医药企业是否具备虚开的主观故意，应当就医药企业的主观目的进行独立考察和判断，不能站在全局视角，推断医药企业对资金完整流向知情。对医药企业来说，认定其具备虚开的主观故意应当至少取得两部分证据，其一，医药企业与推广商之间不存在真实业务的证据；其二，医药企业明知推广商没有向其提供真实推广服务的证据。就第一部分证据来说，如前所述，要考虑推广服务的无因性，不能简单以商业贿赂为由否定推广业务的真实性，就第二部分证据来说，要考虑医药行业生产与推广分离的行业现实背景，推广商掌握终端医疗机构销售渠道，这些资源属于商业秘密，制药企业对于推广商推广的方式、对象，完全可能没有任何认知和把握。故即便以商业贿赂为由否定业务真实性，也不能直接判定制药企业对商业贿赂知情，更不能认为制药企业具备虚开的主观故意。

3.制药企业采用“低价高开”模式销售药品即证明其具备虚开的主观故意

所谓“低价高开”，是指根据制药企业内部销售政策，药品的实际定价低，但在销售时制定高价，按高销售价格开具发票。对于超过药品本身定价的销售收入，制药企业通常会通过各种方式提取出来，支付给医药代表。税务机关发现制药企业存在“低价高开”问题的，往往认为制药企业系采取虚增售价的方式高开发票，并在销售药品时预谋虚开进项，后续通过取得虚开发票等方式，将高开和低价的差额提取出来，用于向医药代表支付返利。

我们认为，这种观点看似顺理成章，实则存在先入为主的错误，且论据和结论之间缺少因果关系。首先，药品销售价格高不等于虚增售价，向医药代表支付款项也不等于返利，这两类定性有先入为主之嫌，未必与客观事实相符。其次，制药企业取得发票是否构成虚开，是否具备虚开的主观故意，关键不在于其取得发票时所支付款项的来源，而在于其取得发票有无对应的真实采购业务。制药企业将提高药品销售价格，并将销售价格与实际定价差额部分对外支付，并不能否定制药企业采购业务的真实性，两者之间不存在因果关系。

事实上，所谓“低价高开”完全是制药企业应对“两票制”改革对自身推广和销售体系作出的调整，在商业目的上存在合理性。前已述及，“两票制”前后，制药企业开展业务推广的模式发生颠覆性变化。过去，医药行业药品推广发生在制药企业后端的流通环节，制药企业采取“低价低开”模式，按照药品实际定价销售并开具发票。“两票制”后，因流通环节遭受瞬时挤压，但药品推广需求没有任何改变，药品推广任务只能由制药企业实施，在这一背景下，制药企业不得不承担高额推广成本，同时基于市场经济的基本逻辑，将这部分推广成本通过提高药品销售价格的方式转嫁给下游。对下游配送商或医疗机构来说，其本就属于药品流通终端，在“两票制”前后，其采购价格并未发生重大变化。对于制药企业来说，虽然其取得了远超内部定价的销售收入，但这部分收入的取得基于其承担了推广成本。至于制药企业取得发票环节，应当考察制药企业和开票方之间是否真实建立了药品推广服务关系，以此作为认定发票是否虚开的唯一依据。如制药企业与开票方之间不具备真实交易，构成无货虚开，则需进一步考察制药企业对此是否知情，并以此作为认定制药企业是否具备虚开故意的唯一依据。故以“低价高开”为由直接定性制药企业具有虚开的主观故意，存在多次逻辑跳跃。

八、2025 年医药行业税务合规的建议

（一）建立和完善医药行业税务和业务合规体系

1. 制定推广商白名单，强化对推广商的筛选

采购部门严格把控对推广服务商的经营状况、相关资质、营销人员的审查，相关考察过程予以记录，对供应商资质材料进行登记、留档，必要时，要求推广商签署关于依法经营、诚实纳税的书面保证，根据考核情况制定推广商白名单并报管理部门备案；大区经理强化对推广商推广服务的监督管理，要求推广商提供推广的证据材料，并对材料的真实性进行实质性审查，定期参与推广服务活动，做到推广服务全程留痕可溯；风控部门对推广服务资料进行不定期抽查、核实，并直接向管理部门汇报，避免内部舞弊风险，对存在虚开风险的推广商及时向管理部门汇报并从白名单中移除。

2.健全反商业贿赂规章制度，建立风险隔离机制

要求企业全体人员学习反商业贿赂规章制度，针对重点岗位、重点人员进行有针对性的合规教育，特别对单位负责人、采购人员、营销人员进行法制培训，树立合规采购、合规营销观念，防范商业贿赂风险，绝不触及法律法规的底线，避免侥幸心理实施违法违规行为；定期开展员工培训，提升风险控制意识，将反商业贿赂纳入员工培训计划，并就培训的范围、频率、内容和负责部门等形成书面制度；帮助员工了解法律法规和内部规章制度的变化，传达公司关于合规的最新政策和措施，通过与员工进行持续不断的沟通，帮助其了解处理合规风险的方法和经验，解答有关合规管理的疑问和难题；建立常态化的合规宣传制度，持续不断将诚信和合规理念融于员工的思维之中，着力营造合规文化氛围，提升企业核心竞争力，促进企业经济效益和社会效益的稳步提升。

3.规范推广业务资料的管理，加强发票及各类凭证的审核

建立发票登记制度，要求推广服务商依法开具合规发票，并定期向管理部门报告发票接受与使用情况；严格比对推广服务内容和发票内容，确保发票记载的信息和实际推广服务一致，对发票联、记账联、抵扣联等内容进行合理管控，结合开具时间、项目金额、入账及税前扣除时间等信息，强化对企业所得税税前扣除凭证的管理，并按照税务机关的规定保存发票；根据实际采购内容进行账务处理，做到账实相符；针对发票异常情况，及时进行核实处理，要求对方补开、换开发票、其他外部凭证，在必要情况下作进项转出等财务处理，并及时向税务部门报告。

(二) 形成常态化涉税风险应对机制

根据涉税风险爆发后的不同阶段，准确把握纳税人权利，并按照法律规定的时效主张权利。在税务稽查阶段，把握陈述申辩权利和举证权利，积极与税务机关沟通，对于有必要请求上级税务机关对政策内涵及案件处理作出解释指导的，提前申请中止稽查，征求上级税务机关意见。同时也要积极配合税务机关的检查活动，不抵触、不抗拒，按照税务机关要求的时间、方式提供涉税资料和其他资料，履行纳税人协力义务。在行政处罚告知阶段，把握听证权利，在收到处罚告知书5日内积极申请听证，提交相关证据，发表申辩意见；在税务处理、处罚决

定作出后，把握行政复议权利，依法在 60 日内缴清税款、滞纳金或提供纳税担保，并在缴清税款、滞纳金或担保得到税务机关确认之日起 60 日内提起行政复议；在收到复议决定后，把握行政诉讼权利，依法在 6 个月内提起行政诉讼。

（三）借助税务专业人士力量做好全流程税务合规

涉税争议具有较强的专业性、复杂性，企业在积极收集整理证据，自行陈述申辩的过程中，也要及时聘请税务专业人士，借助专业人士的力量，妥善应对化解税务风险。尤其是发生税企争议时，税务专业人士的参与可以起到润滑作用，更好地推动纠纷的解决。税务专业人士的介入，还可以协助企业发现潜在的涉税风险，并尽早采取整改措施，为企业税务合规保驾护航。