

---

# 医药行业涉税 刑事风险报告

2022

---



华税律师事务所  
二〇二二年一月

# 医药行业涉税刑事风险报告（2022）

## 前 言

医药行业是我国国民经济的重要组成部分。近年来，“4+7”带量集中采购、“两票制”等改革措施不断落地，医药行业以往多级经销的模式土崩瓦解，大量医药销售公司转型为CSO、CSP、CMO、CRO等外包服务商。然而，受制于产品销售及利益分配的既有模式，医药行业商业贿赂问题严峻，新型业态的出现为套取利润提供了新的可能，医药行业呈现出虚开与商业贿赂并存的现象，虚开、行贿案件相互牵连。涉税刑事案件的复杂性叠加医药行业的特殊背景，更加凸显医药行业涉税风险管控的重要性，发票管理合规仍然是2022年度医药企业避免刑事风险责任的关键词。

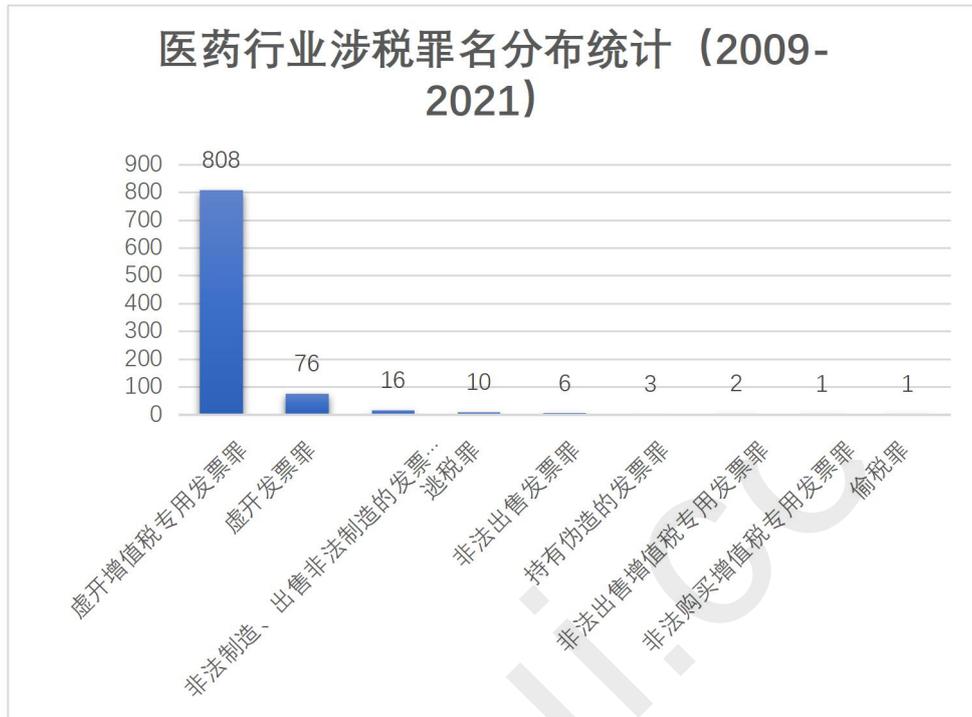
本报告基于华税对医药行业的深入观察以及近年对医药企业涉税刑事案件代理经验的深刻总结而编制，旨在揭示医药行业涉税刑事风险成因、特点及2022年案件查处、审理的走向，在此基础上，提出针对性的辩护策略和合规建议，以期为医药企业规避刑事风险、实现依法依规经营提供参考。

# 目 录

一、医药企业涉税刑事案件大数据分析.....	3
(一) 涉税罪名分布统计.....	3
(二) 医药涉税刑事案件数量增长趋势.....	4
(三) 案件地区分布统计.....	5
(四) 量刑情况统计与分析.....	5
(五) 上诉率与二审裁判结果统计与分析.....	6
二、医药行业涉税刑事风险高发成因.....	6
(一) 内因：药品销售及利益分配的既有模式.....	6
(二) 外因：多部委联合专项整治和税案查处趋严.....	12
三、医药行业引发偷税、虚开风险的七大主要行为模式.....	14
(一) 账外经营，少列或不列销售收入.....	14
(二) 虚假列支广告费、咨询服务费等成本费用.....	14
(三) 采取收款长期挂账，不按规定确认销售收入.....	14
(四) 两票制实施前，加价高开后再取得进项虚开.....	14
(五) 虚开中药材等农产品进项发票.....	15
(六) 两票制实施后，虚开咨询服务费发票.....	15
(七) 销售人员以权谋私.....	15
四、医药行业涉税刑事风险抗辩要点.....	16
(一) 未经行政程序前置，不得直接追究逃税刑事责任.....	16
(二) 逃税罪“数额巨大”无明确标准.....	16
(三) 符合税法规定的“挂靠代开”不构成虚开.....	17
(四) 开票方被认定虚开的，受票方仍可主张善意取得.....	18
(五) 税务文书类证据应充分有效质证.....	18
(六) 充分利用类案检索制度，提交有利判决.....	19
五、2022年医药行业企业涉税刑事风险防控.....	20
(一) 提高税务信息化程度.....	20
(二) 规范发票以及各类凭证的审核与管理.....	20
(三) 积极探索新型业务模式，加强合规性审查.....	21
(四) 借力税法专业人士，建立风险隔离机制.....	21
(五) 重视税务稽查程序，防范刑事风险转化.....	21

## 一、医药企业涉税刑事案件大数据分析

### (一) 涉税罪名分布统计



经在裁判文书网以“医药”、“制药”、“药业”、“危害税收征管罪”为关键词进行搜索，共检索案例 923 件。在医药企业、个人涉税刑事犯罪中，虚开增值税专用发票罪和虚开发票罪合计占比达到 95.22%。虚开犯罪的高发，主要原因在于医药行业商业贿赂的存在，我们检索的部分案例中也显示，仅支付给医生的回扣即在 10%-30%不等，该部分回扣企业均采取虚开增值税专用发票、普通发票的方式洗出。在检索的虚开案例中，“两票制”实施前累计的因过票加价导致的虚开增值税专用发票行为仍占据较高比例。

## （二）医药涉税刑事案件数量增长趋势



医药行业涉税刑事案件数量在 2016-2020 年度出现较高幅度增长，尤其在 2018 年激增，这与 2016 年“两票制”试点、2018 年“两票制”全面落地，以及 2016 年至 2020 年九部委纠正医药购销领域不正之风，将整治“挂靠走票”、严厉打击虚开发票作为治理重点密不可分。根据目前医疗购销领域对商业贿赂、虚开发票的持续高压打击，湖北、山东、甘肃、广东等地均爆发出医药虚开大案，2021 年，湖南、江西等地一批医药企业也集中接受当地税务调查，此外，部分地区税务机关对医药行业企业的专项检查并入打虚打骗专项检查中。由于药品相较于一般商品，对货物真实性的核算更为复杂，因此医药企业涉嫌虚开的案件办理周期较其他行业也更长，2017 年医药行业整治专项行动所涉案件转化进入刑事程序并陆续审结是 2020 年医药企业危害税收征管罪案件增长较高的主要原因。

### （三）案件地区分布统计



2009年至2021年，医药行业涉税刑事案件爆发数量超过50件的地区有安徽、山东、河南、江苏、云南、四川、湖北。根据国家卫健委统计，这些省份均分布有较多制药企业。此外，地区分布统计结果也反映出，医药行业涉税刑事案件高发地还有以下两个特征：一是涉税刑事案件的数量与该地区经济发展呈一定正相关，二则是与该地区税收征管水平呈一定负相关，即税务征管环境较为宽松的省份可能吸引部分犯罪分子实施涉税犯罪。

### （四）量刑情况统计与分析

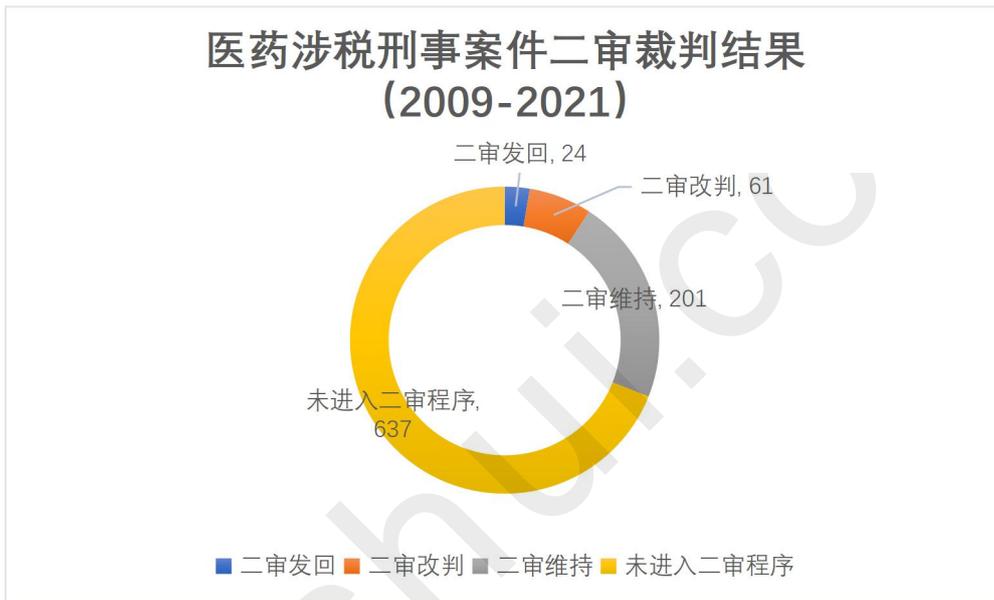


1、刑期与虚开税款数额总体呈现正相关，也符合刑法第250条及相关司法解释的规定。

2、在量刑情节基本相同，虚开税款数额相同或相近的案件之间，也出现刑期差异大的情况。

结论：虚开税款数额与刑期整体呈正相关，但在同一量刑幅度内，量刑情节相同，判决结果仍差异较大。上述案件分析凸显有效辩护的重要性，企业涉嫌虚开犯罪被立案后，是否应当补税、如何补税、如何与司法机关从税法角度进行沟通、如何通过税务机关的沟通打开刑案困局等都需要专业税务律师的计入，以取得对企业最有利的判决结果。

## （五）上诉率与二审裁判结果统计与分析



在二审改判的案例中，有一个案件，二审改判将十一年改判为四年，一个案件二审改判无罪，即较为著名的石家庄张永军挂靠经营虚开案，其余多为在原有量刑幅度内减轻。这也说明，二审改判率较低，一审程序仍然为律师、企业的“主战场”。

## 二、医药行业涉税刑事风险高发成因

### （一）内因：药品销售及利益分配的既有模式

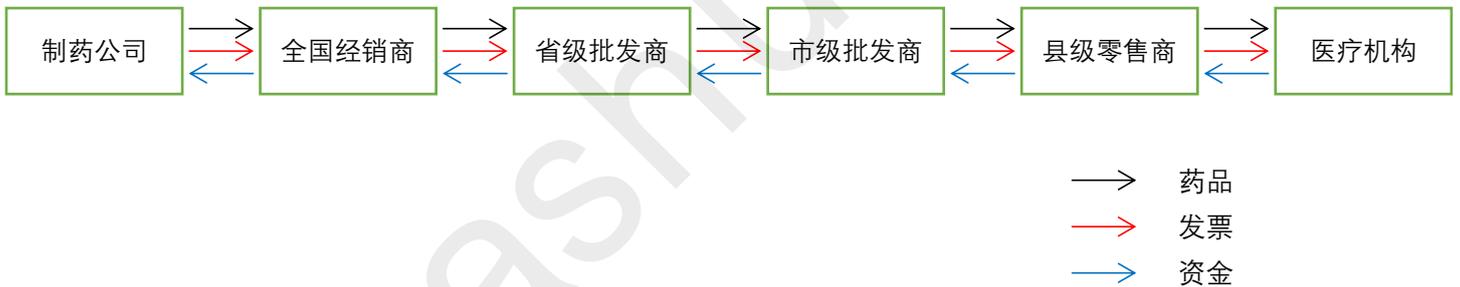
#### 1、2016年前医药代表行业粗放式发展拉长药品流通环节

医疗机构和药企之间天然存在一种微妙关系。药企先期投入巨资研发药物，而“用药权”则掌握在医疗机构的医生手中，药企必须向医疗机构作有效推广，才能回收成本乃至盈利。而对医疗机构来说，很多疾病的有效药不止一种，医生需要充分了解各种药物的特点和区别，从而更好地满足患者的特殊需求。在双方诉求推动下，催生出了医药代表这一职业。作为医疗机构和药企连接的纽带，医药代表接受药企的委托，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，医药行业逐渐认识到信息的价值，扮演信息互通渠道的医药代表已经不再依赖于药企存在，而是和药企相伴相生，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，无法通过药企经营账目正常列支，药企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销售公司，和药企、医疗机构分别建立购销关系。药企以较低价格，将药品销售给医药销售公司，医药销售公司以较高价格，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。

在这一背景下，医药代表行业迅速发展出了多级经销模式，一级（全国级）经销商对接药企，末级（县、区、乡、镇、街道级）零售商对接医疗机构，而中间环节又增设了诸多次级（省、市级）批发商，将药品流通线不断拉长。这种现象最终导致药品中间流通环节层层加价，医疗机构采购时，已经支出了相当不合理的成本。另一方面，患者持医生开具的药方去抓药时，医药代表为了答谢医生选择该种药物，也会给医生一定的回扣。回扣会作为药品流通环节的成本，添加到药价当中，进一步拉高了终端药价。



## 2、“4+7”带量集中采购和“两票制”强制缩短药品流通环节，重塑医药代表行业

近年来，药价悬殊问题已经关涉到国计民生，国家对症下药采取了两方面措施：一是直接限制药价。主要是发改委、医保局等部门牵头，通过政府指导价、定价审核等方式管控药品销售价格。但这一措施收效甚微，首先价格管控有违市场经济体制，其次医疗机构和药企的利润都是相对合理的，对这两类主体过度管控反而将会使其难以生存；二是缩短药品流通环节。随着医药代表的高额佣金和医生回扣问题成为公开的秘密，国家将目光着眼于药品流通环节，试图通过缩短流通链条，不同程度地打击药企和患者之间的各类中间商。这一措施又包含两个代表性方案，一是“4+7”带量集中采购，二是“两票制”。

### （1）公立医疗机构药品“4+7”带量集中采购的实施

“4+7”带量集中采购，就是在4个直辖市和7个城市试点政府出面牵头、公立医疗机

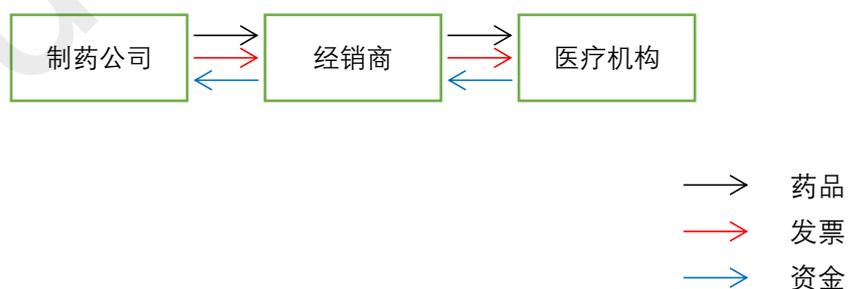
构和药企直接签订药品带量购销合同，进行药品集中采购和使用。通过带量采购、以量换价，以及建立直接购销关系，降低药品采购成本，进而实现控制药品销售价格的目的。2018年11月14日，中央全面深化改革委员会第五次会议上首次提出国家组织药品集中采购试点，次日，《4+7城市药品集中采购文件》出台。2019年1月1日，国务院办公厅印发《国家组织药品集中采购和使用试点方案》，对“4+7”带量集中采购提出了具体要求。



### (2) “两票制”在医药行业的试点与推广

“两票制”，顾名思义就是药品流通环节只能开两次发票，即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。“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。

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”。



### (3) 药品流通环节缩短对医药代表行业的重塑

如果说“4+7”带量集中采购只适用于部分药品品种，影响有限，那么“两票制”的出台就完全颠覆了以往医药销售的多级经销模式。由医药代表组建的医药销售公司迫于无奈纷纷转型，转变为CSO、CSP、CMO、CRO等多种模式。立足国际视角，这些模式均不是新兴业

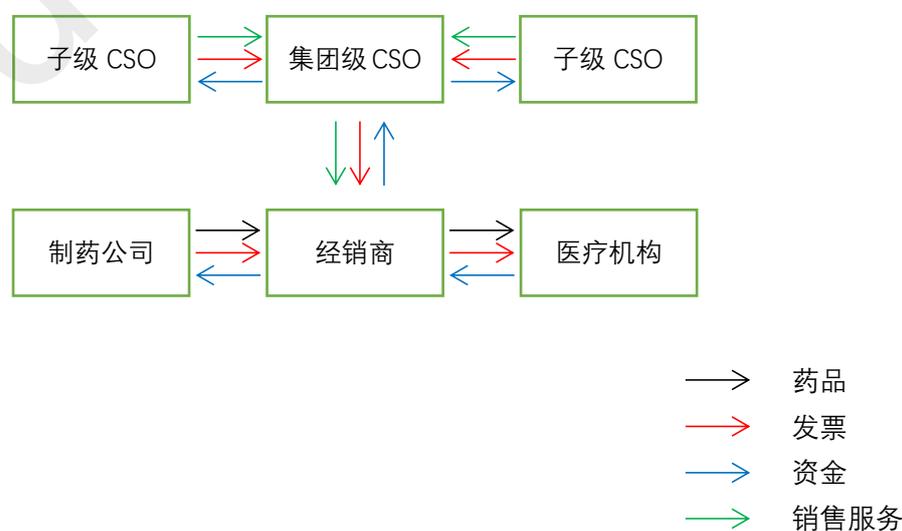
态，它们诞生于医药行业专业化分工的潮流。但是，由于我国很多药企具备相当规模，习惯大包大揽，亦有足够的实力支撑各项业务开展，没有外包研发、生产等需求。多级经销模式也是固有传统，没有外包推广、销售的必要，因此这些业态在国内并不成熟。“两票制”改革倒逼了医药销售公司转型，机缘巧合之下使得这些业态如雨后春笋般纷纷出现，据统计，在“两票制”推广阶段，仅 2017 年一年全国就新增 CSO 公司 49,413 家。

### 1) CSO 模式

CSO 即合同销售组织 (Contract Sales Organization)，主要从事药品承包销售业务。“两票制”全面实施后，药企和医疗机构之间只能有一家经销商，一方面，一家经销商不具备将药品推广到每个基层医疗机构的能力，另一方面，即便一家经销商下设多家子公司、分公司，也难以解决众多医疗代表的就业。在这一背景下 CSO 应运而生。CSO 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。

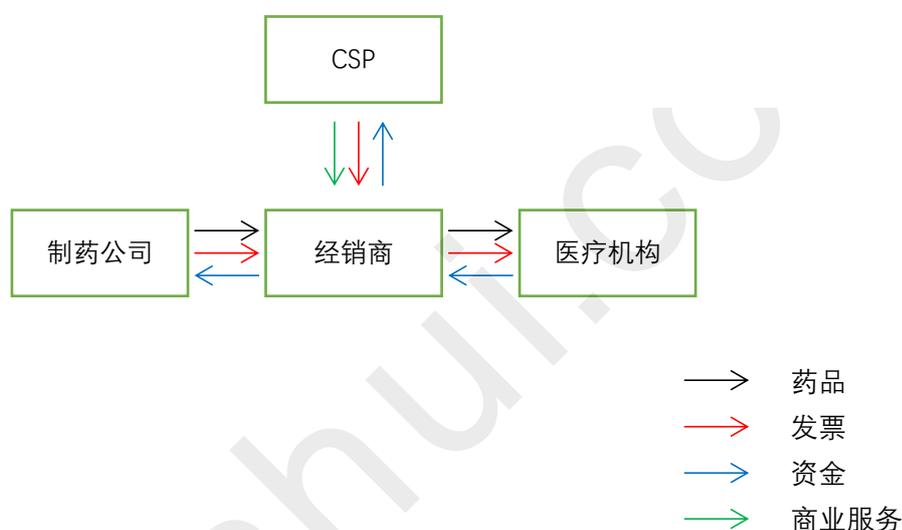
销售外包也可以成为代销模式，其不同于过去的经销模式。所谓经销，本质上就是一种购销关系，经销商先买入药品，再卖出药品，自担盈亏、自负风险。而代销本质上是一种委托代理关系，代销商主观上没有买卖药品的意思表示，而是意在协助发包方卖出更多药品。因此，经销模式下，经销商需要加入到药品流通环节中，成为药企和医疗机构中间的一环，有多少经销商就要增加多少个中间环节。而代销模式下，代销商不需要加入药品流通环节，而是成为药品流通的外部分支，委托方代与销商建立委托代销关系，实际药品销售合同仍由委托方和采购方签署，药品销售关系亦只发生在委托方和采购方之间。

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”后率先发展的业态。



### 2) CSP 模式

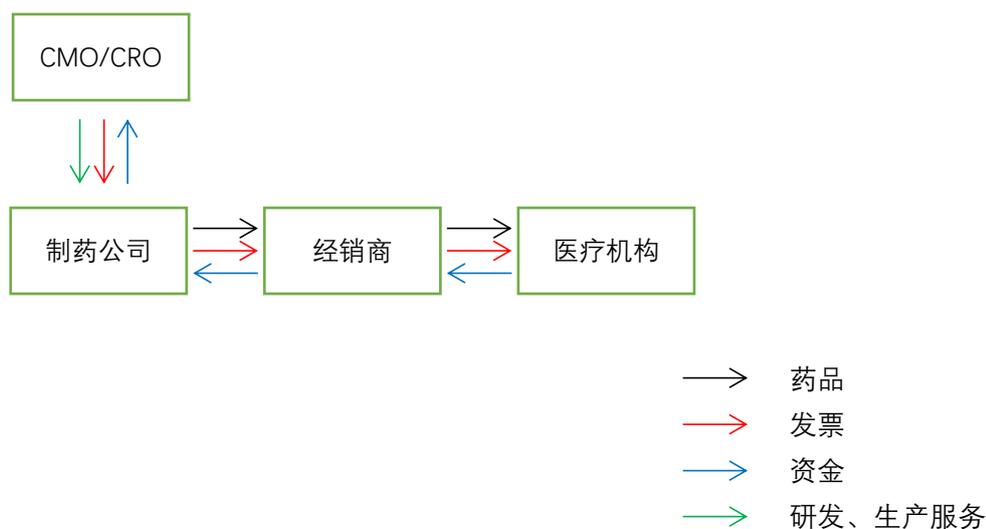
CSP 即商业性服务提供商 (Commercial Service Provider)，主要从事医药咨询、会务、运输、配送、财税、商务服务。CSP 是医药销售公司转型的第二个方向，由于国内医药销售市场发展已经触及瓶颈，但配套服务尚不完善，部分医药代表嗅到商机，便组建了商业服务公司，提供各类辅助性服务。相较于与代销量挂钩的 CSO，CSP 提供的服务内容更加“无形化”，也使得这个市场变得鱼龙混杂。合规的 CSP 确实向经销商提供了各类服务，在药品流通环节起到润滑作用；但部分 CSP 只是没有实际业务的空壳公司，其与经销商投资人多有关联关系，和经销商签署服务合同主要是为了向经销商虚开发票，套取经销商利润，用于商业贿赂。



### 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)，这两类组织的共同点在于都不对接经销商，而是直接和药企建立外包合同关系，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。

事实上，在“两票制”前，CMO 和 CRO 就已经在国内出现，但主要服务于跨国制药公司和新兴研发公司的创新药，并未融入国内大型药企生产、研发活动。“两票制”后，一批 CMO、CRO 企业的出现，不免引发一些猜疑，即这类企业的增加是基于药企的客观需要，还是像部分不合规的 CSP 那样，是出于其他方面的考虑。无论如何，从客观角度来说，CMO、CRO 本身有提供虚开发票的便利。尤其是 CRO，大多可以适用高新技术或研发类税收优惠政策，进一步降低自身税费成本，更容易被利用于提供虚假业务套取利润。



在 CSO 和 CSP 模式下，CSO、CSP 的利润被附加在经销商成本中，实践中会形成药企低价卖药低开发票、经销商高价卖药高开发票的情况。在 CMO 和 CRO 模式下，CMO、CRO 的利润被附加在药企成本中，实践中会形成药企高价卖药高开发票的情况。

### 3、药品流通环节管控没有改变既有利益分配模式，导致医药行业账外经营、虚开发票套取利润现象激增，引发涉税刑事风险

“4+7”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。

## **(二) 外因：多部委联合专项整治和税案查处趋严**

### **1、2016-2020年九部委纠正医疗购销领域和医疗服务中不正之风**

2016年-2020年，九部委连续五年发布《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》，要求严厉打击挂靠经营、商业贿赂，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。加强药品与医疗器械行业发票使用情况的检查，对医药企业涉税问题开展专项整治，严厉打击虚开发票、偷税等违法行为，查处一批涉税违法案件。

### **2、国家税务总局和各地税务机关对医药行业实施专项整治**

2017年2月13日，国家税务总局稽查局印发《2017年税务稽查重点工作安排》（税总稽便函〔2017〕29号），其中提到要以西藏、安徽等地为重点地区开展医药医疗行业专项整

治，由此掀起了针对医药行业税务稽查风暴。2017年5月国家税务总局稽查局再次下发《关于开展2017年度医药行业专项整治工作的通知》（税总稽便函〔2017〕82号），对全国范围医药行业专项整治部署工作。2018年年中，国家税务总局湖北省税务局办公室下发《国家税务总局湖北省税务局关于开展医药咨询行业专项风险应对工作的通知》（鄂税办函〔2018〕11号），决定组织对全省医药咨询行业开展一次专项风险应对。

2019年，财政部发布《关于开展2019年度医药行业会计信息质量检查工作的通知》（财监〔2019〕18号），专项检查的重点内容为核查77家药企费用、成本、收入的真实性，是否存在虚列销售费用套取大额现金、虚列专家咨询费、研发费等名目费用支付回扣；是否存在空转发票等方式抬高成本；是否利用“高开模式”洗钱并将现金回扣支付给医疗机构。同时，本次检查还将核查药企营销人员薪酬支付是否合理，对药品的进销存管理是否规范，对药品销售发货、款项收取的流程控制是否有效等。

2021年4月12日，财政部正式公布77家药企检查结果，在财政部监管局负责检查的15家医药企业及其关联企业中，19家存在会计违法违规行受到处罚，其中17家涉及发票不合规等问题，已移交相关主管机关处理。经查财政部处罚公告，该17家医药企业存在虚构业务、使用虚假发票、票据套取资金等行为。同时，由地方财政厅（局）负责的62家医药企业检查结果尚未公布，预测结果不容乐观。

上述行业性大检查背景下，各地税局、审计等部门根据国税总局、审计署等下发线索及专项检查任务，对各地区药企分别开展摸底调查，部分地区将医药行业专项检查并入打虚打骗专项行动中，进一步提升了查处效率，企业虚开风险也进一步增加。

### **3、涉税案件查处趋势：全链条式查处、多部门监管、一案多查**

全链条式查处模式：通过前文对医药行业虚开涉税检查的汇总分析可见，不仅有针对全行业的检查，也分别针对生产企业、批发/零售企业、医药咨询服务企业开展专项检查，特别是2019年针对制药企业的专项检查，明确提出应对医药销售环节开展“穿透式”监管，延伸检查关联方企业和相关销售、代理、广告、咨询等机构，必要时可延伸检查医疗机构。增值税专用发票联系开票方，通过发票可以将交易链条上的各交易方“一网打尽”，这种全链条式的查处模式使企业税务风险更易爆发。

多部门监管，对涉税违法行为查处力度不断加强：由于药品的特殊性，药监部门、财政部门、审计署都可能从各自执法权限对医药行业进行检查，而各部门监管查处均有可能引发虚开、逃税风险的爆发。在前述针对医药行业的监管也可以看出，各部门查处均涉及对虚开发票、偷税、商业贿赂的查处。

一案多查、部门信息共享，提升查处效率：以税警关银四部门“打虚打骗”两年专项行动以及公安机关打击涉税犯罪“百城会战”为例，2019年涉税刑事立案三千余件，涉案金额近五百亿元。在日常检查与专项检查的双重打击下，药企虚开、逃税问题逐步被揭开，部门信息共享机制也使得涉税违法行为的查处效率更高。

### 三、医药行业引发偷税、虚开风险的七大主要行为模式

#### （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。

#### （三）采取收款长期挂账，不按规定确认销售收入

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。

#### （四）两票制实施前，加价高开后取得进项虚开

我们检索的虚开案例中，为他人虚开、为自己虚开、让他人为自己虚开、介绍他人虚开四种虚开方式均有涉及，其中介绍他人虚开大多为空壳虚开案件中，发挥介绍作用的自然人犯罪，不涉及医药企业。我们重点对构成单位犯罪的案件进行分析，在第二部分的数据分析中，我们也提到有实际经营的公司虚开税款数额相对较低，从虚开方式上，该类型企业主要的虚开方式为让他人为自己虚开，与一般的虚开刑事案件相比，增加利润、多抵扣税款固然是“虚开”其中一项动因，但向医生、医院支付高额商业贿赂，高额的商业贿赂不得不通过虚开发票的方式实现也成为虚开的重要成因。如2017年，税务总局、公安部联合督办，破

获广州金来药业虚开增值税发票，涉案金额 4 亿元。经税务稽查测算，医药代表通过“走票”等形式套取现金，转给医疗机构及医生的费用高达 40%。

## （五）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。

## （六）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。

## （七）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。

《刑法》第二百零五条之一的规定，虚开发票罪有两个量刑档次：一是情节严重的，处二年以下有期徒刑、拘役或者管制，并处罚金；二是情节特别严重的，处二年以上七年以下有期徒刑，并处罚金。《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）的补充规定》（公通字〔2011〕47）号规定，虚开发票一百份以上或者虚开金

额累计在 40 万元以上应予立案追诉，但对于情节特别严重的标准并没有相关司法解释作出明确的规定，而由法官在审理案件的过程中合理把握。不同的法院对于虚开发票罪“情节特别严重”的认定标准并不一致。

## 四、医药行业涉税刑事风险抗辩要点

### （一）未经行政程序前置，不得直接追究逃税刑事责任

刑法第 201 条第 4 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。”《修正案》新增了对逃税罪满足特定条件不予追究刑事责任的条款，即并不是只要行为符合了该条第 1 款规定的罪状，就可以直接追究刑事责任。在满足特定条件的情况下，对行为人可以不予追究刑事责任。根据该规定，在司法程序启动之前若不要求必然启动行政处罚程序，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，于此，显然背离了《修正案》的立法初衷。行政处罚程序前置还在于，逃税罪的认定不仅涉及金额，还应当确定逃税金额占据应纳税额的比例。逃税金额和应纳税额的确定涉及不同税种，分子和分母的确定均需要办案人员具备专业的税务稽查经验。行政处罚程序前置有利于税务机关发挥专业性强的优势，对逃税行为准确定性。因此，华税律师认为，逃税案件应当遵循行政处罚程序前置，即未经税务机关处理的逃税案件，司法机关不得直接追究刑事责任。

由于司法实践中，对逃税案件是否必须遵循行政程序前置观点不一，企业若未经行政处罚、处罚程序，直接被追究刑事责任的，应当积极抗辩，通过聘请专业税务律师，与司法机关进行有效沟通。

### （二）逃税罪“数额巨大”无明确标准

根据刑法第 201 条的规定，逃税罪的量刑档位包括：数额较大且占应纳税额 10%以上，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，三年以上七年以下有期徒刑，并处罚金。《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（公通字〔2010〕23 号）》第五十七条明确偷税数额 5 万元以上且占 10%以上应追诉，但对数额巨大未有明确的司法解释。

（2013）穗海法刑初字第 796 号张某某逃税案中，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”。此外，我们关注到，在有实际经营的药企逃税案例中，企业均有补缴税款量刑情节，最终均获缓刑。

**启示：**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。

### （三）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：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。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。

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，国家税务总局对类似行为进行明确答复，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，应当积极的提供发票、销货清单、出入库凭证、收付款凭证等，进行抗辩。

此外，我们检索的部分案例中，存在个人承包药企的某经营科室，以药企名义对外经营，但取得虚开发票被追究刑事责任的案例，对辩护人提出的“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，上诉人范其坤、夏福刚承包白银医药后，依据承包合同约定范其坤、夏福刚独立经营，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。范其坤、夏福刚违背公司意志，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”的辩护意见，法院予以采纳。因此，企业确实存在承包经营情形的，也应积极抗辩。

#### （四）开票方被认定虚开的，受票方仍可主张善意取得

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。

据上述规定，结合对裁判文书网检索的虚开案件分析以及华税律师的办案经验，开票方一旦涉嫌虚开进入稽查或刑事司法程序，《税收违法案件协查函》、《已证实虚开通知单》成为受票方构成虚开的铁证，许多司法裁判案例中，公诉机关均将上述税务文书作为证明受票方构成虚开的证据使用。但根据税总发〔2013〕66号文第十三条的规定，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。也就是说，《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《税务稽查工作规程》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。

**善意取得虚开发票的，应积极配合税务机关调查，能够取得税务机关出具的《不予行政处罚决定书》并对善意取得虚开予以定性的，有利于化解刑事责任风险。**虚开刑事案件从稽查局立案检查至一审刑事程序结束要历经两年甚至更长的时间，但受票方所在税务机关接到协查函的时间点可能比较靠前，这也为受票方企业积极主动配合税务机关调查，化解刑事风险提供了一定的时限。

根据国税发〔2000〕187号和国税函〔2007〕1240号的规定，受票方善意取得虚开发票的，尽管不认定虚开、偷税、无需加收滞纳金，但仍应就已经抵扣的税款进项转出。就医药企业善意取得虚开发票案例来看，开票方被定性虚开后，理顺交易并重新取得合规发票的难度、风险较大，受票企业在配合税务机关调查的同时，大多选择积极补税。我们提请企业关注，在补税同时，应积极与税务机关沟通并取得相关税务文书，如《不予处罚决定书》等，明确涉案发票“系善意取得”，以更好的应对、化解风险。

#### （五）税务文书类证据应充分有效质证

经对虚开判决的分析，税务机关、办案机关对虚开案件的查处，核心事实：第一，是否

有真实货物交易，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，是否存在资金回流，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；第三，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。

#### 核心观点、证据

- 逻辑：1、无真实货物交易——账账、账实不符  
2、有资金回流——个人账户之间的交易记录、回款记录  
3、虚开行为——篡改进销存数据系统  
4、调控发票开具，形成开票空间——对药店、诊所销售未开具发票  
5、现金、个人账户账外收款，形成资金池——账外收款、隐匿收入  
6、造成国家税款损失——购货方抵扣税款
- 证据：1、税务文书、司法鉴定意见；  
2、进销存电子数据账、用友财务账、增值税专用发票电子底稿；  
3、购销双方的采购、销售、库存记录比对；  
4、购销双方财务部门、采购/销售部门、开单员、业务员等询问笔录。

## （六）充分利用类案检索制度，提交有利判决

以虚开发票罪为例，我们检索的案例中，虚开发票票面金额从64万至1800余万不等，对“情节特别严重”无明确界限。综合其他虚开普票案件，法院在认定是否属于“情节特别严重”时，结合虚开发票份数、虚开数额与40万相比的倍数进行确定，例如湖北省恩施土家族苗族自治州中级人民法院（2019）鄂28刑终48号裁判结果：虚开发票金额为16319.9378万元，与虚开发票“情节严重”情节的入罪数额标准人民币40万元相比，相关法律虽未对加重处罚条款的数额具体规定，但本案虚开金额超过入罪标准逾400倍，因此应当适用加重处罚条款认定为“情节特别严重”，对被告人王某某应当在“二年以上七年以下有期徒刑，并处罚金”幅度内科以刑罚。在钱某某虚开发票一案中，虚开金额441万，法院认为属于“情节特别严重”，而在淄博市张店区张某某虚开发票案中，虚开金额共计599万，法院认定属于“情节严重”。

提示：企业或个人因虚开发票被追究刑事的，应通过提交同地区、同类型案例中有利判决，与法院积极沟通。与其他涉税虚开刑事案件相同，案发后积极主动补缴税款的，有利于

取得缓刑结果。

## 五、2022 年医药行业企业涉税刑事风险防控

### （一）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。

### （二）规范发票以及各类凭证的审核与管理

在信息化税务管理系统建立以及配套发票核查管理制度后，医药行业企业宜予以贯彻落实，着重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。

### **（三）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，荡除沉痾，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，致使以湖北为代表的地方税务机关对 CSO 及其服务的真实性进行大范围的检查。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。

### **（四）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。

### **（五）重视税务稽查程序，防范刑事风险转化**

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，避免虚开刑事责任。

#### **联系我们：**

北京华税律师事务所

官方网站：[www.huashui.com](http://www.huashui.com)

咨询电话：010-64108688

咨询邮箱：[zixun@huashui.com](mailto:zixun@huashui.com)

地址：北京市朝阳区东三环北路霞光里 18 号佳程广场 B 座 17 层 C 单元

微信搜索“华税”，获取更多行业涉税热点资讯。