

## 展望 2023：医药行业的税务合规之道该如何前行

### 前言

医药行业关系国计民生，是国家重点规范的行业。随着医疗改革“两票制”的推进，医药企业的税务合规风险日渐凸显并成为税务机关税收征管的重点。2023年伊始，我们就医药行业近年来的税收征管情况与税务合规风险的重点进行了梳理与分析，并总结了加强税务合规管理的相关建议，以期协助医药企业 2023 年在税务合规之道上顺利前行。

### 一、税务机关对于医药企业的税收征管动向

#### 1. 税务机关等政府部门的公开文件与税收征管动向

##### • 全国层面

国家卫生健康委员会、国家税务总局等九部门每年均会联合印发针对当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。最近三年发布的通知中责任单位为国家税务总局、与税务相关的工作要点详见下表：

文件名称与文号	税务相关的工作要点
关于印发《2020 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(国卫医函〔2020〕192 号)	三、巩固医药流通领域改革成效：对发现的医药生产流通领域 <b>虚开发票、偷逃税</b> 等涉税违法犯罪行为依法查处。

关于印发《2021 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(国卫医函〔2021〕85 号)	八、加大不正之风案件联合惩戒力度：对纠风工作中发现的医商勾结、利益输送、商业贿赂、 <b>虚开发票、偷逃税款</b> 等违法行为及问题线索要严查快结。
关于印发《2022 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(国卫医函〔2022〕84 号)	四、严厉打击医药购销领域非法利益链条(十)探索建立长效监管机制：对纠风工作中发现的 <b>虚开发票、偷逃税款</b> 等违法线索及时移交税务部门进行核查检查。

##### • 地方层面

根据部分地方税务局官网信息与相关媒体报道，近年来地方层面部分具有代表性的税收征管动向有：

○ 浙江省：国家税务总局浙江省税务局于 2021 年发布了《国家税务总局浙江省税务局 2021 年度配合推进清廉医院建设工作方案》(浙税办发〔2021〕22 号)。浙江省杭州、金华等多地的税务机关稽查局对其辖区内的医药生产流通企业进行了随机抽查。以金华市税务局的执法流程为例，这些被抽查的企业，或采取自查申报的方式为主，是否采取重点检查视情况再做决定；或直接被稽查局立案重点检查。<sup>1</sup>

<sup>1</sup> 《国家税务总局金华市税务局稽查局 2021 年配合推进“清廉医院”建设全市医药生产流通企业稽查对象随机抽查结果的公示》

○ 海南省：国家税务总局海南省税务局、海南省市场监督管理局联合开展了 2021 年医药及医疗器械批发行业“双随机 一公开”抽查工作，随机抽取稽查对象组织全面自查。自查结束后根据企业自查情况，以风险为导向分析筛选部分重点检查对象进户检查。<sup>2</sup>

○ 广西省：广西举行常态化打击虚开骗税违法犯罪工作新闻发布会于 2022 年 8 月 25 日举行。根据广西壮族自治区公安厅经侦总队在发布会上的介绍，2022 年 7 月广西公安机关结合公安部部署的“百日专项行动”工作要求，联合广西税务部门开展了广西医疗行业虚开发票综合治理专项行动，全区共立涉及医疗行业虚开发票案 20 起，破 20 起，抓获犯罪嫌疑人 102 人，打掉团伙 22 个，捣毁窝点 46 个，涉及金额 21 亿元。<sup>3</sup>

## 2. 重大税收违法案件

除了上述税务机关等政府部门公开文件与新闻报道，我们也在国家税务总局官方网站的《重大税收违法失信案件信息公布栏》<sup>4</sup>，对近三年医药企业较多的江浙沪地区的医药行业重大税收违法案件进行了检索<sup>5</sup>，检索结果如下：共计 106 项重大税收违法案件，按照违法性质事项的数量排序为：1) 对外虚开增值税发票（包括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），共 92 项；2) 采取偷税手段，不缴或者少缴应纳税款，共 8 项；3) 非法取得增值税进项发票，共 7 项<sup>6</sup>。针对上述重大税收违法案件，税务机关作出的处理结果包括追缴税款、处以罚款、依法移送司法机关等。

综上所述，虚开发票、偷逃税等在医药行业发

生的重大税收违法案件中较为常见，近年来也一直是国家、地方各层级税务机关针对医药行业的税收征管重点，且呈现了税务机关不断加强征管、加大违法行为打击力度的趋势。而未来在金税四期的大背景下，此类税收违法行将将在“以数治税”、“税银互通”等新征管手段下无处遁形，预期未来几年医药行业的税务征管也将趋广趋严。

## 二、“两票制”背景下医药企业的税务合规新挑战

虚开发票、偷逃税等税收违法行之所以在医药行业屡见不鲜，在一定程度上也与我国医药行业的业务模式有关。近年来的医疗改革对医药行业持续产生着重大影响，尤其“两票制”对医药企业的业务模式与税务合规都产生了举足轻重的影响。

### 1. 医疗改革推进“两票制”的历史背景与税务影响

在“两票制”推行之前，医药行业不乏药品流通环节多次过票的现象，即药品生产企业以较低价格销售给一级经销商，中间经过若干经销商的多次销售至终端客户（例如医疗机构）。这些层层加价、多次开票的药品流通环节，产生了相当可观的利润，背后可能被不正当地支付给在药品销售渠道中具有影响力的招标机构、医院负责人、医生、医药代表等，往往也可能涉及虚开发票、偷逃税等税收违法行。上述税收违法行多存在于下游的药品流通环节。而以药品生产企业为代表的医药企业，往往仅涉及上游的出厂环节，其向一级经销商销售药品一般具有真实交易的基础，税务合规风险较小。

为了解决上述医药行业的乱象，“两票制”应运

[http://zhejiang.chinatax.gov.cn/art/2021/6/28/art\\_8988\\_508913.html](http://zhejiang.chinatax.gov.cn/art/2021/6/28/art_8988_508913.html)

<sup>2</sup> 《关于开展 2021 年医药及医疗器械批发行业“双随机 一公开”抽查工作的公示》[http://hainan.chinatax.gov.cn/sxpd\\_15\\_12\\_12\\_7/04138875.html](http://hainan.chinatax.gov.cn/sxpd_15_12_12_7/04138875.html)

<sup>3</sup> 《广西举行常态化打击虚开骗税违法犯罪工作新闻发布会》<http://www.scio.gov.cn/xwfbh/gssxwfbh/xwfbh/guangxi/Document/1729301/1729301.htm>

<sup>4</sup> 国家税务总局重大税收违法失信案件信息公布栏 <http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/c101249/n2020011502/>

<sup>5</sup> 检索方法：选择江苏、浙江、上海地区，选择 2020、2021、2022 年度，以纳税人名称包括“医药”、“医疗”关键词进行检索。请注意：该检索方法有一定的局限性，相关结果仅供大致参考。检索统计时间截至 2022 年 12 月 31 日。

<sup>6</sup> 其中，某一项重大税收违法案件涉及了两项税收违法行，包括采取偷税手段，不缴或者少缴应纳税款、与非法取得增值税进项发票。

而生。国务院医改办等部门于 2016 年 12 月 26 日联合发布了《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)》(国医改办发(2016)4 号,以下简称“4 号文”),要求在公立医疗机构药品采购中推行“两票制”。“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。此外,4 号文也要求税务部门要加强对药品生产、流通企业和医疗机构的发票管理,依法加大对偷逃税行为的稽查力度。

## 2. “两票制”下医药行业的新业务模式与税务合规风险

自从“两票制”在全国全面推开以来至今,药品流通环节的多层经销过票乱象得到了整治。尽管如此,医药行业虚开发票、偷逃税的税收违法行为仍较为常见,正如本文第一节所述。

我们理解,对于医药企业而言,一方面其依赖于销售渠道的需求依然存在,商业回扣等合规问题未能根治,不法资金仍会寻求其他途径支付;另一方面,从前分摊在药品流通环节的大额利润转嫁至药品生产企业,药品较以往更高的价格出厂,医药企业本身也需承担更多的销售职能与风险,因此应当获得更高的利润、缴纳更多的税收,有些医药企业降低税务成本的需求也应运而生。

在此背景下,医药行业衍生出了新的服务模式,即曾经的医药经销商转型成为医药企业的服务商(例如 CSO<sup>7</sup>、CSP<sup>8</sup>等,以下简称“医药服务商”),向医药企业提供销售/营销相关的服务。而医药企业向医药服务商支付的服务费,则构成了其销售费用,相应可凭从医药服务商取得的增值税专用发票进项抵扣增值税,亦可在企业所得税上作为费用税前列支。然而,这些服务交易背后的业务真实性,可能存在疑问或瑕疵,往往也是税务机关认定虚开

发票等税收违法行的重要考量。

根据我们的公开检索与实务经验,医药企业被税务机关认定为虚开发票等税收违法行为,往往涉及其以咨询费、营销费、会议费、培训等名目支付给医药服务商的费用,因为此类性质的服务费用较为容易被虚构,用以支付非法或不合规的费用。税务机关在针对医药企业的税收执法中,通常会重点关注与核查企业发生的上述各项服务费。

如果某医药企业接受医药服务商开具的增值税发票被税务机关认定为虚开的发票,且通过增值税进项抵扣、企业所得税前列支减少缴纳了税款,该企业可能存在虚开发票、偷逃税等税收违法行为的合规风险。在“两票制”推行后的医药行业新业务模式下,这会是与医药服务商直接交易的医药企业需要直面的税务合规新挑战。

## 三、相关税务合规风险的法律责任分析

如上文所讨论,在“两票制”大背景下,医药行业衍生了新的服务模式,医药企业若接受缺乏业务真实性的医药服务商开具的发票,可能涉及虚开发票、偷逃税的税务合规风险。

### 1. 虚开发票的法律责任

#### 1) 行政责任

根据《中华人民共和国发票管理办法》(下称“《发票管理办法》”)的规定,任何单位和个人不得有下列虚开发票行为:(1)为他人、为自己开具与实际经营业务情况不符的发票;(2)让他人为自己开具与实际经营业务情况不符的发票;(3)介绍他人开具与实际经营业务情况不符的发票。

《发票管理办法》同时规定,违反上述规定虚开发票的,由税务机关没收违法所得;虚开金额在

<sup>7</sup> CSO (Contract Sales Organization), 即合同营销组织, 为医药企业提供药品营销外包服务。

<sup>8</sup> CSP (Commercial Service Provider), 即商业性服务提供商, 为医药企业提供咨询服务。

1 万元以下的，可以并处 5 万元以下的罚款；虚开金额超过 1 万元的，并处 5 万元以上 50 万元以下的罚款；构成犯罪的，依法追究刑事责任。

## 2) 刑事责任

虚开发票构成犯罪的，依法追究刑事责任。

根据《中华人民共和国刑法》(下称“《刑法》”)第二百零五条规定，虚开增值税专用发票或者虚开用于骗取出口退税、抵扣税款的其他发票的，处三年以下有期徒刑或者拘役，并处二万元以上二十万元以下罚金；虚开的税款数额较大或者有其他严重情节的，处三年以上十年以下有期徒刑，并处五万元以上五十万元以下罚金；虚开的税款数额巨大或者有其他特别严重情节的，处十年以上有期徒刑或者无期徒刑，并处五万元以上五十万元以下罚金或者没收财产。其中，虚开增值税专用发票或者虚开用于骗取出口退税、抵扣税款的其他发票，是指有为他人虚开、为自己虚开、让他人为自己虚开、介绍他人虚开行为之一的。

根据最高人民法院的司法解释，虚开增值税专用发票的行为包括要求第三方为其开具增值税专用发票；虚开的税款数额在五十万元以上的，认定为《刑法》第二百零五条规定的“数额较大”；虚开的税款数额在二百五十万元以上的，认定为《刑法》第二百零五条规定的“数额巨大”。

## 3) 具体法律责任分析

若医药服务商向医药企业开具增值税专用发票被主管税务机关认定为与双方之间实际业务不符，则该发票开具行为很有可能被认定为《发票管理办法》规定的“虚开发票”，医药服务商将被依据相应罚则予以行政处罚，构成犯罪的，将被依法追究刑事责任。

若税务机关认定医药企业与其医药服务商之间不存在真实交易（即与实际经营业务情况不符），

则医药企业作为接受发票的一方，可能属于让他人为自己虚开的情形，存在被认定为虚开发票的风险，需承担相应的法律责任（视虚开金额），包括：企业依据《发票管理办法》规定的罚则被予以行政处罚；构成犯罪的，企业及直接负责的主管人员和其他直接责任人员将被追究刑事责任。

## 2. 偷逃税的法律责任

### 1) 行政责任

根据《中华人民共和国税收征收管理法》(下称“《税收征管法》”)第六十三条规定，纳税人伪造、变造、隐匿、擅自销毁帐簿、记帐凭证，或者在帐簿上多列支出或者不列、少列收入，或者经税务机关通知申报而拒不申报或者进行虚假的纳税申报，不缴或者少缴应纳税款的，是偷税。对纳税人偷税的，由税务机关追缴其不缴或者少缴的税款、滞纳金，并处不缴或者少缴的税款百分之五十以上五倍以下的罚款；构成犯罪的，依法追究刑事责任。

### 2) 刑事责任

偷逃税行为构成犯罪的，依法追究刑事责任。

根据《刑法》第二百零一条之规定，纳税人采取欺骗、隐瞒手段进行虚假纳税申报或者不申报，逃避缴纳税款数额较大并且占应纳税额百分之十以上的，处三年以下有期徒刑或者拘役，并处罚金；数额巨大并且占应纳税额百分之三十以上的，处三年以上七年以下有期徒刑，并处罚金。

需要注意的是，并不是纳税人从事了上述行为且相关逃避缴纳税款金额达到要求就必然承担刑事责任。根据《刑法》第二百零一条第四款规定，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，五年内因逃避缴纳税款受过刑事处罚或者被税务机关给予二次以上行政处罚的除外。

### 3) 具体法律责任分析

若医药企业被认定为虚开发票，则已抵扣的增值税税额及附加税需要补缴，且会产生滞纳金。该等发票可能还会因为不符合规定而被税务机关认为不能作为企业所得税税前扣除的凭证，导致医药企业要补缴企业所得税及滞纳金。

虚开发票行为可能会被税务机关认为是偷逃税款的手段，以最终达成少缴税款的目的。若企业被税务机关认定构成偷逃税行为，则企业可能承担的法律风险包括补缴增值税及附加税、企业所得税，缴纳滞纳金万分之五的滞纳金及可能的不缴或者少缴的税款百分之五十以上五倍以下的罚款。

企业、其直接负责的主管人员和其他直接责任人员同样存在被追究逃税罪的刑事责任的风险。然而，如果企业没有因为逃税被处罚的前科，且在税务机关下达追缴通知后，及时补缴应纳税款、缴纳滞纳金并支付罚款的，可以根据《刑法》第二百零一条第四款规定免于被追究刑事责任。

### 3. 其他法律责任和负面影响

#### 1) 商业贿赂相关的法律责任

如上文所述，虚开发票、偷逃税等税收违法行行为背后往往可能涉及商业贿赂的违法行为，若医药企业违反《中华人民共和国反不正当竞争法》、《刑法》等法律法规关于商业贿赂的规定，可能需要承担相关行政、刑事等法律责任。

#### 2) 重大税收违法的信息公布与联合惩戒

税务机关可以依据《重大税收违法失信主体信息公布管理办法》（国家税务总局令第54号）的规定，公布重大税收违法失信案件信息，并将信息通报相关部门实施监管和联合惩戒。

根据《关于对重大税收违法案件当事人实施联合惩戒措施的合作备忘录》（发改财金〔2016〕2798

号）的规定，上述联合惩戒措施共二十八项，包括金融机构融资授信参考、禁止适用海关认证企业管理、强化外汇管理、限制取得政府供应土地、依法依规限制政府性资金支持等。重大税收违法案件当事人受到的联合惩戒覆盖面广、力度大，一旦被列入税收“黑名单”，可谓寸步难行。

### 3) 医保局分级处置失信违约行为

依据国家医疗保障局印发的《国家医疗保障局关于建立医药价格和招采信用评价制度的指导意见》（医保发〔2020〕34号）、《医药价格和招采信用评级的裁量基准（2020版）》（医保价采中心函〔2020〕25号）等文件规定，税务部门查处的虚开增值税发票案件中，属于取得虚开的增值税发票一方（善意取得虚开的增值税专用发票除外）的医药企业，若涉案的价税合计金额累计10万元以上，不满100万元的，失信等级评定为“中等”；若涉案的价税合计金额累计在100万元以上，不满1000万元的，失信等级评定为“严重”，涉案的价税合计金额累计在1000万元以上，失信等级评定为“特别严重”。

根据上述不同的信用评级，医药企业可能会面临书面提醒告诫、依托集中采购平台向采购方提示风险信息、限制或中止相关药品或医用耗材挂网、限制或中止采购相关药品或医用耗材、披露失信信息等处置措施。

## 四、加强医药企业税务合规管理的建议

### 1. 建立健全内控机制，加强合规凭证和文档的收集与管理

企业应当建立相应的内控制度与核查机制以确保各项费用发生的真实性，确保不存在虚开发票、偷逃税、虚构费用套现以支付非法费用的违法行为。尤其从税务角度而言，如前文所述，业务真实性是税务机关认定虚开发票等税收违法行的重要考

量，企业应当做到增值税发票征管通常所要求的“三流一致”，即业务流（货物流或者服务流）、资金流、发票流一致，此外合同流也需要与前几项保持一致，例如避免与个人签订合同、但实际支付给第三方公司并接受其开票的情形。

同时，为了充分证明业务真实性，企业应当建立与完善合规凭证与文件的收集与管理。除了发票、合同、支付凭证等常见凭证以满足上述“三流一致”的要求以外，针对税务机关重点关注的会议费、培训费、咨询费等，建议企业应当重点收集留档可以证明业务真实性的相关文件。以咨询费为例，如果企业与医药服务商签订了咨询服务合同，可以对咨询服务提供记录（例如沟通往来邮件）与交付成果（例如咨询成果报告等）等进行书面留档；以会议费为例，可以对会议召开的现场照片/录像、签到表等进行书面留档。

## 2. 加强供应商资信审查与合同管理

企业应当建立与完善供应商资质审核与管理的内控流程：一方面，核查供应商（如医药服务商）的资信与能力是否适格，例如提供的业务是否属于其经营范围、是否具备从事业务所需资质等；另一方面，加强合同管理，制定严格的合同审批流程，在合同起草时对涉税条款进行约定（例如发票的类型、项目名称、税率，开票时间，税款的承担等）。此外，企业应当重点关注新增供应商或现有供应商要求变更交易主体为个人独资企业、一人有限责任公司的情况，重点关注这些企业是否为无实际生产经营的“空壳公司”。

## 3. 积极有效应对税务检查/稽查

实践中，要求企业自查申报是目前较为常见的税务检查的方式，企业在收到税务机关的自查通知时，应当引起重视并谨慎处理，切莫掉以轻心，若处理不当，税务机关后续可能会对企业采取重点检

查。在税务检查/稽查（包括自查）的过程中，企业可以积极与税务机关进行沟通，了解背景、检查重点等事宜，有助于判断如何有效应对；如果存在涉税争议问题，企业也应当与税务机关进行充分沟通，积极抗辩与举证，例如：医药企业支付给医药服务商的费用，如果是真实发生的交易，即使存在开票不规范的问题，也存在一定的抗辩空间。

然而，税务检查/稽查应对并非企业的日常工作，其工作人员往往缺乏这方面的专业知识与实务经验，例如：无法透析税务机关提出问题与要求资料的意图，不了解涉税争议问题可能产生的法律后果，难以制定有效应对方案以降低风险等。若医药企业本身存在税务合规瑕疵、税务检查/稽查又应对不当，将可能会面临严重的法律责任与负面影响。因此，建议企业在应对税务检查/稽查时，应尽早寻求专业机构（例如税务律师）协助，以期在合法合规的范围内有效降低税务风险。

## 4. 关注行业投资并购交易的税务风险

随着中国近年来医药行业的蓬勃发展，医药企业的投资并购交易持续活跃，其中也不乏大型医药集团作为投资方的交易。尽管大型医药集团一般自身在税务合规管理上较为完善，但作为其投资标的小型医药企业，则可能存在不少上述税务合规问题。如果投资方在进行投资时，未通过尽职调查发现重大税务合规问题，或者即使发现了问题、却未通过有效的交易结构设计或者交易协议条款设置以规避或降低风险，而投资标的企业在投后被税务机关发现重大税收违法行为而需要承担法律责任，可能对投资方产生重大经济损失。

因此，建议医药企业投资并购交易的投资方将税务考量一并纳入投资尽调与评估、决策实施、投后管理等各项投资环节，例如进行税务尽职调查（可包含在法律尽职调查中），在交易方案设计、交易协议起草中充分考量税务风险。

程 虹 合 伙 人 电 话：86-21 2208 6309 邮 箱 地 址：chengh@junhe.com

史 迪 律 师 电 话：86-21 2208 6016 邮 箱 地 址：shid@junhe.com

本文仅为分享信息之目的提供。本文的任何内容均不构成君合律师事务所的任何法律意见或建议。如您想获得更多讯息，敬请关注君合官方网站“[www.junhe.com](http://www.junhe.com)”或君合微信公众号“君合法律评论”/微信号“JUNHE\_LegalUpdates”。

