
医药行业 税务合规报告

2026



华税律师事务所
二〇二六年一月

医药行业税务合规报告（2026）

前 言

医药行业税务风险与商业贿赂息息相关，呈现虚开违法行为与商业贿赂交织共生的典型业态特征，具有鲜明的行业特殊性。2025年，监管层面纵深推进医药反腐工作，中纪委、卫健委、市监局等多部门协同发力，明确将商业贿赂列为重点打击范畴，以“行贿受贿一起查、双向追责”的监管模式，持续从严查处医药行业违法违规行为；证交所与证监会聚焦上市医药企业推广服务的真实性与合理性，通过监管问询与核查，构建全方位监管防线。

随着国家对医药行业商业贿赂问题整治力度不断升级，税务机关对医药企业涉税违法行为的查处力度也持续加码。2025年，诸多上市医药企业陆续发布大额补税公告；部分医药企业法定代表人因企业欠税问题被依法限制出境；多起虚开、偷逃税款案件接连曝光，相关主体面临补缴税款、缴纳滞纳金及罚款的税务行政风险，甚至还需承担虚开犯罪的刑事责任，医药行业合规压力显著攀升。在此背景下，医药企业事前如何做好税务合规，防范潜在的涉税风险，事后如何有效举证与抗辩，应对已爆发的涉税风险，已成为关乎行业持续健康发展的关键议题。

基于深耕医药行业的实务经验与深度观察，华税团队撰写了《医药行业税务合规报告（2026）》。本报告通过观察 2025 年医药行业发展概况及税收监管态势，聚焦 2025 年医药行业涉税行政、刑事案件，深度剖析医药行业虚开风险成因，并在此基础上提出兼具精准性

与可操作性的涉税风险化解与应对策略，以期为医药行业的税务合规建设与高质量发展提供有益启示与实践参考。

huashui.com

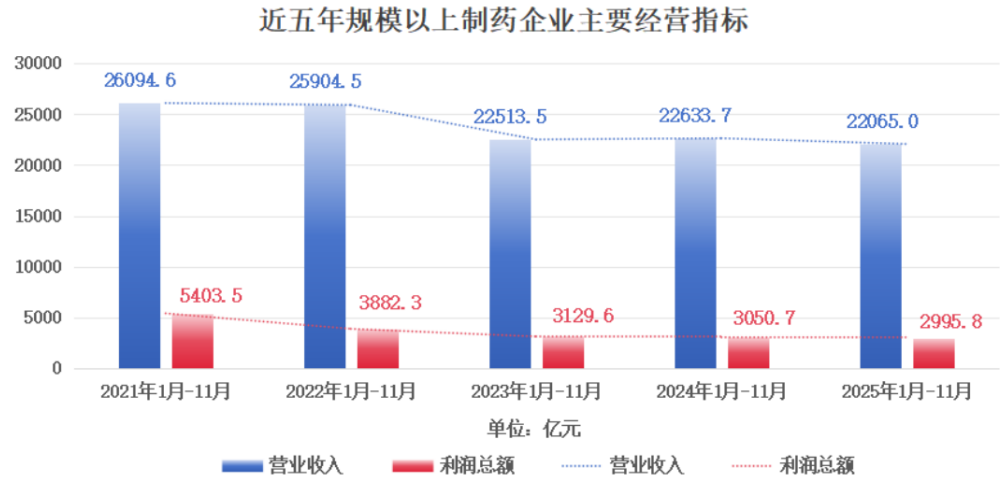
目 录

- 一、2025 年我国医药行业发展概况
- 二、2025 年医药行业税收监管态势
- 三、2025 年医药行业涉税案件观察
- 四、医药行业虚开风险成因分析
- 五、医药行业涉税行政风险化解
- 六、医药行业涉税刑事风险应对
- 七、2026 年医药行业税务合规建议

huashui.com

一、2025 年我国医药行业发展概况

（一）业绩表现：告别高速增长周期，制药企业盈利水平持续走低趋于平稳



来源：国家统计局

从国家统计局公布的全国规模以上制药企业的核心经营数据来看，近五年 1 月至 11 月营业收入整体呈波动下行态势，利润总额呈现降幅持续收窄的走势。具体来说：

从营业收入数据来看，2022 年较 2021 年同比下降 1.7%；2023 年较 2022 年降幅扩大至 3.2%；2024 年同比基本保持平稳；2025 年同比再度回落 2%。从利润总额数据来看，制药企业利润下降幅度显著但呈现逐步收窄特征：2022 年较 2021 年同比大跌 28.4%；2023 年同比降幅收窄至 15.9%；2024 年进一步收窄至 2.7%；2025 年同比仅微降 1.3%。

上述经营数据的波动，与医药行业所处的宏观环境变化密切相关。一方面，集采全面深化直接压缩盈利空间。国家与地方集采持续扩围，覆盖化药、中成药、生物药、医用耗材等多个品类，中选药品平均降价幅度超 50%，部分品种降幅更是高达 90%以上。仿制药利润空间被极致压缩，大量依赖传统仿制药的企业陷入营收、利润双降困境，这也是 2022 年行业利润大幅下滑 28.4%的直接诱因。另一方面，行业合规监管趋严，企业运营成本攀升。医药商业贿赂专项整治行动持续推进，尤其 2023 年 7 月全国医药领域腐败问题集中整治工作启动，重点打击

“带金销售”等商业贿赂行为，倒逼行业营销模式深度调整。传统“带金销售”模式难以为继，部分制药企业短期内面临客户流失、销售渠道重构的压力，营收压力显著加大。与此同时，药品生产质量管理规范（GMP）升级、药品上市许可持有人（MAH）制度落地等政策要求，促使制药企业加大合规与质量控制投入，进一步抬升了整体运营成本。

（二）整治腐败：多部门明确重点打击商业贿赂

1. 中纪委会议将医药行业作为反腐败的重点领域



首页 > 二十届中央纪委第四次全体会议 > 公报

中国共产党第二十届中央纪律检查委员会第四次全体会议公报

来源：新华社 发布时间：2025-01-08 18:00

中国共产党第二十届中央纪律检查委员会第四次全体会议，于2025年1月6日至8日在北京举行。会议总结2024年工作，包括纵深推进反腐败斗争，深化拓展医药等重点行业反腐，深入查处新型腐败和隐性腐败，坚持受贿行贿一起查。同时会议部署2025年工作，深化整治医药等重点领域反腐，出台调查新型腐败和隐性腐败问题证据指引，深化反腐同查同治，制定实施新时代廉洁文化建设三年行动计划，着力铲除腐败滋生的土壤和条件。

在反腐高压监管态势下，医药领域监管效能实现精准跃升。新型腐败问题证据指引的出台，为查办医药行业腐败案件提供了坚实支撑与重要遵循，更为溯源追查通过虚开发票套取资金、输送不正当利益链条提供了清晰线索，有效震慑并惩治医药行业虚开发票等违法行为，切实维护税收征管秩序。

2. 国家市监局发布《医药企业防范商业贿赂风险合规指引》，明确禁止医药企业借助服务商套取资金

标题: 市场监管总局关于发布《医药企业防范商业贿赂风险合规指引》的公告
索引号: 11100000MB0143028R/2025-915469
主题分类: 公示公告
文号: 2025年第3号
所属机构: 价格监督检查和反不正当竞争局
成文日期: 2025年01月10日
发布日期: 2025年01月14日

2025年1月14日,市场监管总局发布《医药企业防范商业贿赂风险合规指引》。《指引》旨在预防和遏制医药领域商业贿赂行为,为从事医药产品研发、生产、流通等活动的医药企业及医药推广服务商、代理商等第三方提供权威合规范本与行动指南。《指引》系统梳理并汇总医药营销全流程中的商业贿赂风险触点,细化并明确合规经营的实操准则与风险防范的关键事项,将进一步推动医药领域商业贿赂治理长效机制的落地与完善。其中,第三章第四节明确“外包服务商业贿赂风险”相关规制要求,为医药企业选聘第三方服务主体清晰列明了风险识别维度与防范要点,尤其明确禁止医药企业借助合同销售组织(Contract Sales Organization, CSO)等外包服务商以虚假、不实的服务套取资金,以规避外包服务商通过虚开发票套取资金,实施商业贿赂而被牵连追责的潜在风险。

3.十四部委联合持续纠正医药购销领域不正之风



2025年5月13日,十四部门联合印发《2025年纠正医药购销领域和医疗服

务中不正之风工作要点》。作为国家卫生健康委牵头，税务、公安、审计、市场监管等多部门协同聚力推进的纠风专项整治行动，2025 年纠风工作部署重点从以下三个方面推动医药行业生态正本清源，剑指商业贿赂违法违规行径。具体来说：

从第六项加强穿透监管来看，着力打通从原辅材料采购、药品耗材生产制造到集中招标采购的全链条监管脉络，推动监管重心向生产源头深度延伸，以核查制药企业成本构成的真实性，压缩通过虚开发票套取资金进行商业贿赂的操作空间。

从第七项强化行业自律来看，完善医药购销领域行贿人、受贿人“黑名单”制度和不良单位记录制度。行贿受贿“黑名单”的双向覆盖，直指资金套取与利益输送的核心链，并以信用规制予以斩断，倒逼行业主体恪守合规底线。

从第十三项强化统筹协调来看，各职能部门强化统筹协调、深化信息互通，紧密衔接纪检监察机关执纪监督工作，以跨部门、跨领域的联动协作，全面提升监管的精准度，实现对虚开发票实施商业行贿等违法行为的精准溯源和靶向打击。

4.全国人大表决通过新修订的《反不正当竞争法》，细化反商业贿赂监管规则



全国人民代表大会

The National People's Congress of the People's Republic of China

首页 | 宪法 | 人大机构 | 赵乐际委员长 | 代表大会会议 | 常委会会议 | 委员长会议 | 权威发布 | 立法 | 监督 | 代表
对外交往 | 选举任免 | 法律研究 | 理论 | 机关工作 | 地方人大 | 图片 | 视频 | 直播 | 专题 | 资料库 | 国旗 | 国歌 | 国徽

当前位置：首页

反不正当竞争法完成修订

来源：新华网 浏览字号：大 中 小

2025年06月27日 10:01

2025 年 6 月 27 日，十四届全国人大常委会第十六次会议表决通过新修订的《反不正当竞争法》。新修订的《反不正当竞争法》虽然并未改变“经营者不得通过提供财物或其他手段贿赂他人以谋取交易机会或竞争优势”的反商业贿赂的核心规则，但在此基础上，对商业贿赂的监管规则作出了精细化规定。具体来说：

一方面，明确“行贿受贿一起查”并加大处罚力度，实现双向监管全覆盖。第二十四条第一款规定，“有关单位违反本法第八条规定贿赂他人或者收受贿赂的，由监督检查部门没收违法所得……处一百万元以上五百万元以下的罚款，可以并处吊销营业执照”。新法首次在法律层面明确禁止受贿行为，将交易相对方工作人员、受交易相对方委托办理相关事务的单位或个人、利用职权或影响力影响交易的单位或个人等全链条受贿主体纳入规制范畴。同时罚则适用于行贿与受贿双方并将罚款最高限额由三百万元提高至五百万元，彻底改变“只罚行贿、不罚受贿”的单向监管模式，确立“双向打击”的刚性原则。

另一方面，新增“个人责任”规定，实现企业与个人双重追责。第二十四条第二款规定，“经营者的法定代表人、主要负责人和直接责任人员对实施贿赂负有个人责任，以及有关个人收受贿赂的，由监督检查部门没收违法所得，处一百万元以下的罚款”。新法首次明确经营者的法定代表人、主要负责人及直接责任人员需就实施商业贿赂行为承担个人责任，打破过去“企业违法、个人无责”的监管空白。

“双向监管全覆盖”与“企业、个人双重追责”的商业贿赂精细规定，将精准打击医药行业以虚开发票套取资金进行商业贿赂的乱象，严惩利益输送的上下游主体，为医药行业营造公平竞争的市场环境提供坚实法律保障。

（三）上市监管：聚焦医药企业推广服务费用问题

2025 年，在医药领域反腐常态化的背景下，医药企业推广服务费用问题始终是证监会、证券交易所监管问询的核心重点。监管核查呈现“穿透式”特征，不仅关注推广服务发票形式合规性，更深入核查推广活动的真实业务背景与合理性，推动医药企业实现高质量发展。具体来说：

从已上市医药企业的问询情况来看，监管聚焦销售费用高企的合理性及推广活动的商业实质。以深圳证券交易所对华润三九的重组问询为例，交易所要求其说明标的公司天士力医药集团市场推广费用的具体构成，结合销售模式变化分析销售费用率高于同行业可比公司平均值的原因，对比同行业水平说明差异合理性，并核查是否存在不正当利益输送或为第三方提供不合规便利的情形。

从在审医药企业的问询情况来看，销售费用的真实性、合理性成为审核“拦路虎”，多家企业因相关问题接受多轮问询。如北交所在海圣医疗 IPO 的两轮问

询中，均将销售费用作为核心问题：首轮要求说明以境内经销为主且部分区域试行“两票制”下，销售费用率高于同行业可比公司的合理性，明确业务推广费构成、推广方式及合规性，核查第三方服务机构合作的证据链齐备性；第二轮进一步聚焦销售人员与业务规模的匹配性、薪酬水平合理性，以及销售活动报销、发票管理等内部控制制度的设计与执行有效性，要求保荐机构按规定开展资金流水核查，排除商业贿赂、代垫费用及资金体外循环风险。

二、2025 年医药行业税收监管态势

（一）国家税务总局聚焦医药重点行业，常态化曝光“高开底价”涉税违法案件



国家税务总局新闻发布会实录

时间：2025-04-01 来源：国家税务总局办公厅 【字体：大 中 小】 打印 分享到：

2025 年 4 月 1 日，国家税务总局新闻发布会释放出强力监管信号，不仅披露 2024 年全国认定对外及接受虚开增值税发票 619.08 万份的关键数据，更明确未来将聚焦重点行业、重点领域、重点人群，联合主流媒体常态化曝光涉税违法案件。医药行业关乎民生健康，其税务合规不仅维系行业良性运转，更牵动群众切身利益，因此成为税务监管的核心领域。该行业产业链长、交易环节复杂，部分医药企业采取药品“高开底价”模式，通过虚开发票将差价“洗白”，形成涵盖制药企业、推广服务商、医疗机构的非法利益链条，推高药品终端价格，加重人民群众用药负担。以央视曝光的医药虚开案件中涉及的“银杏叶”药品为例，其出厂底价每支仅 8.5 元，终端售价却高达 25.28 元，所产生的巨大差价通过虚开发票套现后，最终流向利益输送环节，其中医生每开具一支该药品，即可获取 4 元提成。此种“高开底价”与虚开发票叠加的违法模式，已然成为税务部门重点盯防、重拳打击的核心对象。

(二) 两地税务：相继启动医药企业稽查行动

1. 宜春税务：落实“双随机、一公开”，全年抽查 38 家医药企业



国家税务总局宜春市税务局关于公布2025年度（第一批）“双随机、一公开”随机抽查情况的公告

发布时间：2025-03-31 10:57 来源：国家税务总局宜春市税务局稽查局 字号：[大][中][小] 打印本页 正文下载

2025 年，国家税务总局宜春市税务局建立健全以“信用+风险”为基础的双随机监管模式，推进风险分析在“双随机、一公开”监管中的运用，全年四个批次随机抽取共计 38 家医药企业作为抽查对象。

2. 鄂州税务：开展税收专项检查，随机抽取 10 家医药企业



国家税务总局鄂州市税务局稽查局2025年度医药及医疗器械批发零售行业专项检查随机抽取情况公示

2025 年 4 月 22 日，国家税务总局鄂州市税务局稽查局为做好 2025 年度医药及医疗器械批发零售行业税收专项检查工作，通过“金税税收管理信息系统税务稽查双随机工作平台”，采取机选方式，在医药及医疗器械批发零售行业名录库随机抽取了 10 家医药企业，对 2022 年至 2024 年的纳税情况和发票使用情况开展检查。

(三) 诸多上市医药企业陆续发布大额补税公告

据巨潮网公告不完全统计，2025 年以来，13 家上市医药企业共计补缴税款及缴纳滞纳金近 5 亿元，整体呈现出自查自纠与税务稽查并行推进、监管力度持续加码与容错纠错导向鲜明并存的态势。从已披露的补税原因来看，涉税风险体

现在税会差异处理不规范、税收优惠政策错享等方面，医药企业税务合规压力显著攀升。具体情况如下：

公告日期	公告主体	补缴税款、缴纳滞纳金的具体情况	补税原因
2025. 3. 26	太极集团 (600129)	经稽查，西南药业补缴所得税 8000 万元；经自查，中药材公司补缴增值税及滞纳金 2000 万元，共计 1 亿元。	未披露
2025. 6. 3	易明医药 (002826)	经稽查，维奥制药补缴房产税、企业所得税计 452 万余元及滞纳金 154 万余元，共计 606 万余元。	未披露
2025. 6. 28	力生制药 (002393)	经检查与自查，补缴所得税及滞纳金计 3088 万元；补缴增值税及滞纳金计 423 万元，共计 3511 万余元。	未披露
2025. 8. 5	华森制药 (002907)	经自查，补缴企业所得税 717 万余元、滞纳金 284 万余元，共计 1001 万余元。	可转债利息 费用税会差异处理有误
2025. 8. 23	卫宁健康 (300253)	经自查，补缴增值税、城建税及滞纳金，共计 5737 万余元。	未披露
2025. 8. 26	仟源医药 (300254)	经稽查，西藏仟源补缴所得税 849 万余元、滞纳金 554 万余元，共计 1403 万余元。	未披露
2025. 8. 30	广誉远 (600771)	经自查，西藏广誉远补缴企业所得税 2397 万余元、滞纳金 569 万余元，共计 2966 万余元。	未披露
2025. 9. 12	和邦生物 (603077)	经自查，补缴企业所得税及滞纳金共计 7147 万余元。	未披露
2025. 9. 16	红日药业 (300026)	经自查，公司及全资孙公司补缴税款 2516 万元、滞纳金 867 万元，共计 3383 万元。	未披露

公告日期	公告主体	补缴税款、缴纳滞纳金的具体情况	补税原因
2025. 11. 4	药易购 (300937)	经检查,补缴企业所得税 599 万余元、滞纳金 45 万余元, 共计 645 万余元。	错享西部大开发税收优惠政策
2025. 12. 28	金城医药 (300233)	经稽查,金城金素、橄都药业补缴税款及滞纳金, 共计 2159 万余元。	未披露
2025. 12. 28	重药控股 (000950)	经检查,22 家子公司补缴企业所得税、滞纳金, 共计 4430. 26 万余元。	错享西部大开发税收优惠政策
2025. 1. 1	中国医药 (600056)	经检查,三洋药业补缴税款 2148 万余元、滞纳金 1074 万余元;康力药业补缴税款 2128 万余元、滞纳金 1170 万余元, 共计 6521 万余元。	未披露

(四) 因欠税医药企业法定代表人被阻止出境

据不完全统计, 2025 年以来, 北京、四川等多地税务机关发布《阻止出境决定书》, 对 18 家欠税医药企业的法定代表人依法采取阻止出境措施。《税收征收管理法》第四十四条规定, “欠缴税款的纳税人或者他的法定代表人需要出境的, 应当在出境前向税务机关结清应纳税款、滞纳金或者提供担保。未结清税款、滞纳金, 又不提供担保的, 税务机关可以通知出境管理机关阻止其出境”。其赋予了税务机关重要执法手段, 成为强化欠税征管的重要抓手。实践中, 限制阻止出境措施主要聚焦于生产经营状态正常、具备税款缴纳能力, 且其法定代表人存在通过出境逃避缴纳税款嫌疑的经营主体。具体来说, 若此类主体达到一定欠税标准, 经税务机关责令限期补缴税款但到期后仍不缴纳, 且未依法提供纳税担保的, 税务机关将协同公安、出入境边防检查等部门, 对其法定代表人依法采取阻止出境措施; 同时协调市场监督管理部门, 在企业欠缴税款全额清缴前, 限制其法定代表人信息办理变更登记。对欠税医药企业法定代表人依法采取阻止出境措施, 充分彰显了税务机关从严整治医药行业欠税乱象、坚决维护公平有序税收秩序的鲜明态度, 也意味着医药行业监管环境更加趋严。

三、2025 年医药行业涉税案件观察

从医药行业发展概况与税收监管态势不难看出，国家各部门重点关注医药行业的健康可持续发展，而商业贿赂正是掣肘行业发展的重要因素之一。实践中，医药企业商业贿赂的资金大多系通过虚开发票方式套取，这也使得虚开发票案件成为公安、税务重点查处内容。此外，税务机关也在加大查处医药行业骗享税收优惠的违法违规行为。2025 年以来，全国范围内爆发多起医药行业涉税行政、刑事典型案件，本报告摘录并作简要分析如下：

（一）2025 年医药行业涉税行政案件观察

1. 制药企业取得虚开发票被定性偷税

（1）陕西某制药公司取得虚开专票被定性偷税

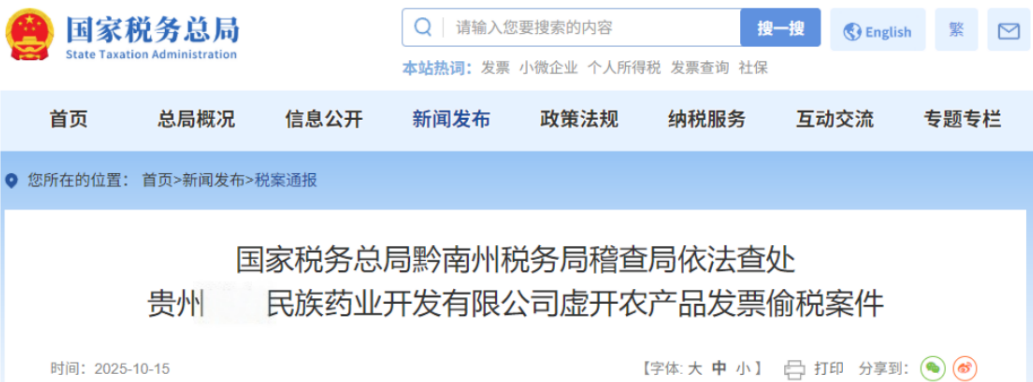


2025 年 9 月 30 日，税务机关对陕西某制药集团控股有限公司作出行政处罚。本案中，2015 年 1 月 1 日至 2019 年 12 月 31 日期间，该制药企业通过虚构采购合同、支付开票费的方式从多家原料药企业取得虚开增值税专用发票，同时为掩盖采购交易假象，从某运输企业取得虚开运输增值税专用发票。上述虚开发票价税合计共 18.93 亿余元均用于抵扣进项税额及列支成本。税务机关认定该制药企业通过虚开专用发票方式造成 2019 年 9 月至 12 月少缴纳增值税 2.67 万余元、城建税 0.13 万余元、2019 年少缴纳企业所得税 797.9 万余元，并认定该行为构成偷税，处以制药企业少缴税款 1 倍罚款 800 万元。

根据《税收征收管理法》第八十六条“违反税收法律、行政法规应当给予行政处罚的行为，在五年内未被发现的，不再给予行政处罚”之规定，税务机关未对该制药企业 2019 年 9 月前取得虚开发票造成少缴增值税、城建税及 2019 年前取得虚开发票造成少缴企业所得税处以罚款的原因在于超过税务行政处罚五年

追溯期。同时因该制药企业于 2021 年已受到税务机关两次行政处罚，对其处以 1 倍罚款，符合过罚相当原则。

（2）贵州某药业取得农产品销售发票被定性偷税



2025 年 10 月 15 日，黔南州税务通报一起制药企业虚开农产品发票偷税案。2021 年至 2023 年，贵州某药业通过注册成立黔南州惠水县星岭农产品种植专业合作社、操控贵州旺禾养殖农民专业合作社，在无真实货物交易的情况下，让两家合作社为其开具农产品销售发票用于虚抵增值税进项税额 232.83 万元，并进行虚假纳税申报，造成少缴增值税、企业所得税等税费款共计 249.03 万元。税务机关认定该行为构成偷税，追缴贵州某药业税费款、加收滞纳金并处罚款 445.35 万，并将该案移送公安机关。

2.某中药材公司虚进虚出被定性虚开发票



2025 年 7 月 4 日，宁德税务公告送达一则《税务行政处罚事项告知书》。2016 年 9 月至 2017 年 1 月期间，某中药材公司虚构向个人收购金线莲、太子参农产品业务，自行开具农产品收购发票 669 万余元，申报抵扣进项税额 86.97 万余元，同时虚构销售金线莲、太子参、花茶等农产品销售业务，向多家制药公司

开具增值税专用发票价税合计 1104.98 万余元，税额 160.55 万余元，已进行纳税申报。税务机关拟对该公司为他人虚开发票行为处以罚款 50 万元。

根据《增值税法》第三条，“在中华人民共和国境内（以下简称境内）销售货物……单位……为增值税的纳税人，应当依照本法规定缴纳增值税”。据此，发生销售行为，负有增值税纳税义务，不开具发票的，也需要在《增值税纳税申报表》“未开具发票”栏目中填写销项税额，申报缴纳增值税；反之，没有发生销售行为仅虚开发票的，不负有增值税纳税义务，申报缴纳增值税的，属于多缴纳增值税。根据《增值税法》第十六条第二款，“进项税额，是指纳税人购进货物、服务、无形资产、不动产支付或者负担的增值税税额”。据此，发生真实采购业务的，享有增值税抵扣权利，未发生真实采购业务，不享有增值税抵扣权利，通过取得虚开发票方式抵扣进项税额的，需要作出进项税额转出并缴纳相应滞纳金，如符合偷税构成要件的，还面临被处以少缴税款 0.5 至 5 倍罚款的行政风险。

本案中，该中药公司对外虚开发票多缴纳 160.55 万元增值税，自行虚开农产品收购发票抵扣 86.97 万元增值税，多缴纳的税额大于多抵扣的税额，未造成少缴税款的结果，不符合偷税的构成要件。因此，税务机关未定性案涉公司构成偷税。此外，在税务处理方面，案涉公司需按照规定进行相关账务调整，就虚抵的进项税额作转出处理，就虚开的销项税额作调减处理。

3.推广服务商虚开发票被处罚



国家税务总局福建省税务局
Fujian Provincial Tax Service, State Taxation Administration

泉州

热词：营改增 网上办税 出口退税 企业所得税

首页

信息公开

工作动态

通知公告

当前位置： 首页 > 信息公开 > 市局信息公开 > 其他公告

关于对泉州 [企业名称] 有限公司《税务行政处罚决定书》送达的公告

发布时间：2025年10月29日15时19分 来源：国家税务总局泉州市税务局 字体： 大 中 小 分享到： 

2025 年 10 月 29 日，福建税务公告送达一则《税务行政处罚决定书》。本案中，案涉推广服务公司在没有真实业务交易的情况下，为常州某制药公司、山东某制药公司等企业开具品名为市场推广服务费的增值税普通发票，价税合计 294.8 万元。税务机关认定该行为属于为他人虚开发票行为，处以罚款 11 万元。

4.推广服务商虚增推广成本违规享受税收优惠被定性偷税



CSO公司“无中生有”的推广成本

——揭秘龙岩亿懿生辉企业管理咨询服务有限责任公司骗享小微企业所得税优惠偷税案件

时间：2025-07-04

【字体：大 中 小】 打印 分享到：

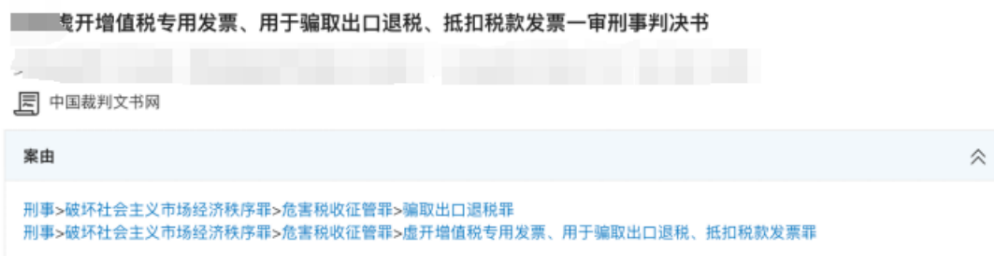
2025年7月4日，龙岩税务通报一起CSO公司骗享小型微利企业所得税优惠偷税案。该公司主要做药品销售、市场推广及渠道管理，系第三方推广服务商。该公司的经营模式为：其与有推销药品需求的制药企业签订推广服务协议，明确需推广的药品和数量，然后将药品信息录入医疗保障信息平台，再通过与公司有合作的医药代表向医疗机构推广该药品。该公司的主营业务收入是从制药公司收取的推广服务费，主要成本则是支付给医药代表的推广佣金。如下图所示：



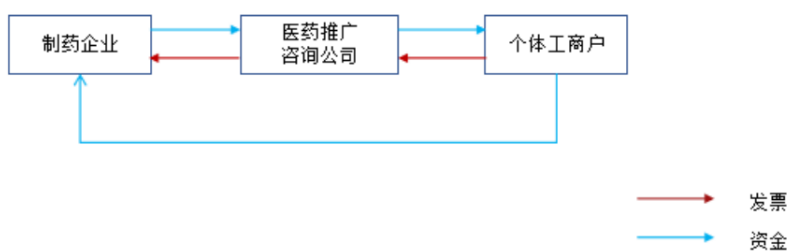
小型微利企业所得税优惠政策规定，“年应纳税所得额不超过100万元的部分，减按2.5%的实际税率缴纳企业所得税；年应纳税所得额超过100万元但不超过300万元的部分，减按5%的实际税率缴纳企业所得税”（2023年以来统一为5%）。该公司通过虚增药品推广数量、重复结算推广佣金方式虚增推广服务成本，使得其年度应纳税所得额降至300万元以下，违规享受小型微利企业税费优惠政策，造成少缴企业所得税333.67万元。税务机关认定该行为构成偷税，依法追缴税费款、加收滞纳金并处罚款共计472.33万元。

（二）2025 年医药行业涉税刑事案件观察

1. 医药推广服务商帮助制药企业设立个体户虚开发票被判虚开专票罪



2025 年 2 月，裁判文书网公开一份虚开增值税专用发票罪刑事判决书。本案中，2018 年，A 某注册成立某医药推广咨询公司，股东之一系某医药网络平台。B 系某医药网络平台运营部总监，负责管理、指导该医药推广咨询公司并协助某制药公司使用制药公司员工身份信息注册多家个体工商户。某制药公司在没有接受任何药品推广服务和药品交易的情况下取得某医药推广咨询公司开具的增值税专用发票。同时某医药推广咨询公司委托某财务代理公司操作前述个体工商户向某医药推广咨询公司开具增值税专用发票。某制药公司收到发票后按照结算单金额转账至某医药推广咨询公司，某医药推广咨询公司再按照结算单金额 91% 转账至上述个体工商户银行账户中，完成资金回流。资金用于制药公司账外支出及其他目的的需求。如下图所示：



法院认为，B 某伙同他人在没有真实交易的情况下虚开增值税专用发票，构成虚开增值税专用发票罪，应予科刑。

2. 医药业务员设立个体户向医药企业虚开套取分红被判虚开发票罪



李某某、邱某某虚开发票罪刑事一审判决书

案由 虚开发票 [点击了解更多](#)

案号 (2024)甘3023刑初70号"> (2024)甘3023刑初7

发布日期 2025-04-10

浏览次数 63



2025年4月，裁判文书网公开一份虚开发票罪刑事判决书。本案中，被告人李某某系青海某医药公司业务员，负责甘肃甘南、临夏两地的医药业务推广和宣传。2019年11月底，李某某为取得自己的销售利润、分红等资金，以被告人邱某某的名义注册成立了某咨询服务部。2019年12月份至2023年3月份，咨询服务部在没有实际开展与青海某医药公司所签订协议中约定的市场推广、咨询服务等业务情况下，李某某安排邱某某多次制作虚假交易资料，以市场推广费、咨询服务费为名，向青海某医药公司虚开增值税普通发票，价税合计193.25万元。被告人李某某、邱某某被判决构成虚开发票罪。

3.医药企业实际控制人设立个体户为其虚开套取资金被判虚开发票罪

兰州公安2024年打击经济犯罪十大典型案例

兰州公安 2025年05月15日 11:58 甘肃



2025年5月15日是全国公安机关打击和防范经济犯罪宣传日，公安部、多地经侦在该日来临之际，相继公布了多起虚开案件。其中，包括医药行业虚开案

件。2023 年 12 月，兰州市公安局经侦支队破获王某等人虚开发票案，抓获犯罪嫌疑人 3 人，挽回税收损失 300 余万元。经查，犯罪嫌疑人王某系某药业有限公司实际控制人，其为虚增经营成本、套取现金，指使公司员工田某、欧某某，在没有实际业务的情况下，以票面金额 3%—6% 的手续费，让 36 家个体工商户为其实控的 4 家药业公司虚开增值税普通发票价税合计 1008.46 余万元，造成国家税收损失 300 余万元。该案系医药领域虚开增值税发票典型案例，全案 3 名犯罪嫌疑人均被定罪量刑，具有积极的法律示范效应。

四、医药行业虚开风险成因分析

从 2025 年爆发的案件不难看出，虚开发票案件占据了绝对主导。从涉案主体来看，不仅覆盖制药企业、医药经销企业、推广服务商核心主体，还进一步延伸至医药企业业务员，虚开风险贯穿整个行业链条；从案件具体情形来看，既包括制药企业串通推广服务商，协助其虚开发票套取资金用于商业贿赂，也包括推广服务商擅自脱离真实业务，向制药企业虚开推广服务发票。可以说，虚开发票已成为当前医药行业涉税违法行为最突出、最主要的表现形式，更是监管部门严厉打击的核心重点。深入分析其产生的原因，可以从内因与外因两个维度展开。

（一）内生根源：医药流通固有痛点与利益分配格局未发生根本改变

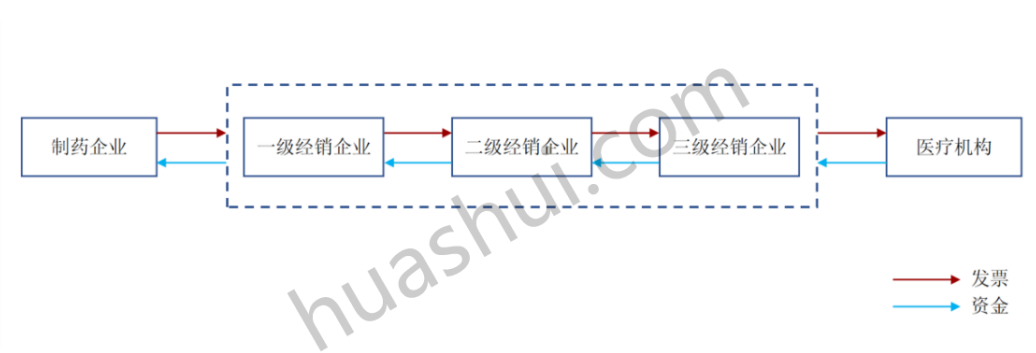
长期以来，我国医药行业始终呈现典型的买方市场格局。在这一格局下，医疗机构及医生掌握处方权，天然具备药品遴选的绝对话语权，可自主决定药品供应来源。从供给端看，据《药品监督管理统计年度数据（2024 年）》显示，截至 2024 年末，我国药品生产企业达 8886 家，药品经销企业更是高达 70.54 万家，供给主体庞大的市场特征，进一步拓宽医疗机构及医生选择空间；从产品端看，国内医药市场仿制药占比居高不下，诸多制药企业的产品同质化严重、临床功能趋同、替代门槛低；从合作端看，传统制药企业与终端医疗机构已形成稳固的长期合作生态，创新药及替代性药品的市场拓展面临极高的营销壁垒。

在此行业格局下，医药代表作为连接制药企业与医疗机构的关键纽带应运而生并快速发展。其受制药企业委托，以学术会议、专业研讨等形式为载体，向医疗机构传递药品临床价值，实现药品终端推广的核心目标。步入本世纪以来，伴随营商环境的持续优化，医药代表群体逐渐意识到信息壁垒的价值，其角色定位

从制药企业的依附者，转变为与制药企业相伴相生的独立主体，部分头部从业者甚至掌握了产业链的话语主导权。这一转变推动医药代表群体规模迅速扩张，同时具备较强的议价能力。

随着医药代表佣金体系逐渐偏离合理区间，难以通过制药企业常规财务账目合规列支，行业内衍生出新型合作模式，由医药代表通过注册成立或入职医药经销企业，构建起衔接制药企业与医疗机构的购销链条。具体而言，制药企业以低价向经销企业销售药品，经销企业再以终端价格销售给医疗机构，二者间的购销价差即为医药代表的佣金来源，而其中部分佣金被用于向医生输送利益，以此实现药品进入终端医疗机构。伴随行业发展，佣金套现模式也随之更迭，成为引发医药行业涉税风险的内生根源。

1. “两票制”实施前：多级分销模式下层层加价分配利益与风险隔离

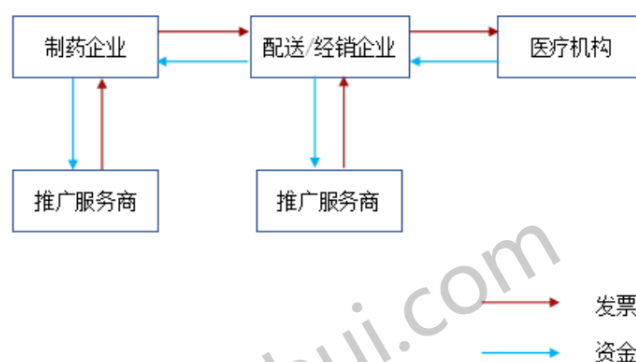


“两票制”前，药品从制药企业低价出厂，经过层层医药经销企业代理最终以高价进入全国各地的医疗机构。各级医药经销企业在此业务模式中以各自的销售能力、销售渠道得以经营发展。为使销售本企业的药品或上级经销企业使下级经销企业销售其代理的药品，制药企业或经销企业往往采取回扣、返利方式完成药品销售，但与此同时也出现了经销企业通过套取资金向医生行贿的违法手段。因业务链条较长，一定程度上起到了风险隔离的作用，此种业务模式下，制药企业与一级经销企业被下级经销企业牵连的风险较小。

2. “两票制”实施后：推广服务商模式下高价出厂分配利益与风险传导

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”的推行颠覆了传统多级分销格局，成为重塑医药流通秩序的标志性变革。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，由于推广服务商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做了推广服务，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幅缩短，风险传导的缓冲空间被显著压缩，制药企业、医药配送企业或医药经销企业极容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税务机关认定为虚开发票，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、缴纳滞纳金及罚款，甚至将制药企业移送公安机关。

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

不难看出，“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形。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，医生处方环节的隐性利益输送难以从根本上杜绝。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，就已经被医疗机构人员内定了中标价，制药企业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机构人员输送利益。在这些行业潜规则下，医药代表、医疗机构人员都需要将自身利益通过某种方式提取出来，而推广服务商此种新兴业态被异化为利益套现的载体，这类企业联合制药企业、医药经销企业实施虚开发票套取资金等行为，引发整个产业链条涉税行政与刑事风险交叉传导。

（二）外部环境：医药反腐深化与涉税监管趋严双重加压

一方面，医药反腐力度升级激发涉税风险。在医药领域反腐向纵深推进、行贿受贿双向查处的高压态势下，纪检监察机关在查办医疗机构领导干部违纪违法案件的过程中，极易追溯至行贿主体，进而牵出其通过虚开发票套取资金的核心问题。对于此类重大涉税违法案件，纪检监察机关可能直接移送公安机关立案侦查，而非移交税务机关作行政处理，导致医药企业面临的刑事风险显著增加。此外，部分被查处的医疗机构人员为争取从轻、减轻处罚，亦可能主动检举揭发医药企业、推广服务商的违规违法行为，进一步加大了医药企业的涉税风险。

另一方面，税务监管环境趋严，亦加大了虚开发票违法行为被查处的概率，主要体现在三个方面：其一，“双随机、一公开”常态化。税务部门通过定向抽查与不定向抽查相结合的方式开展企业税务稽查，医药企业一旦被纳入抽查范围，其潜藏的税务违法行为极易被精准识别；其二，多部门联合打击涉税犯罪机制常态化。公安、市场监管等部门与税务机关形成监管合力，为税务机关固定涉税违法证据、查办案件提供强力支撑，大幅降低了案件查办的难度；其三，税务机关的智能化监管能力持续提升。税务机关聚焦注册地址高度集中、地址挂靠等存在异常特征的企业，通过线上数据分析与线下实地核查相结合的方式，构建起靶向性的税务检查机制，使得医药企业的涉税违法行为更易被发现。

五、医药行业涉税行政风险化解

（一）虚开发票用于商业贿赂：三大观点均不能成立

根据华税团队代理医药行业涉税案件的经验，我们关注到在制药企业取得虚开推广服务发票案件中，部分税务机关重点提出以下三大观点，我们认为，这些观点并不能直接得出对制药企业不利的结论。具体来说：

1.观点一：司法机关已定性推广服务商实施商业贿赂，推广服务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服务商向制药企业虚开，此类案件中，税务机关往往以推广服务商实施商业贿赂为由，认定推广服务商并未真实开展推广服务，否定推广服务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。具体来说：

从推广服务的税法内涵来看，《增值税法》《企业所得税法》等相关规定，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。实践中，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。因此，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率和成果。在采购推广服务时，对于推广服务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盖推广方式，无论推广服务商以广告、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。

结合无因性理论分析，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，也不可否认推广服务商实际实现了药品推广的功效率，完成了双方达成的推广目标。至于推广服务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。

从征税基本原理来看，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及行为的合法性，推广服务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，足见征税行为不带有价值判断，如司法机关确认合同无效，要求恢复原状的，意味着征税基础不复存在，也应当先由推广服务商的主管税务机关退还已纳税款，此种情形下才可要求制药企业补税。如果推广服务商的主管税务机关没有退税，也不应要求制药企业补税，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，有违纳税公平原则及不重复征税原则，欠缺合理性。

2.观点二：制药企业取得推广服务发票所支付的款项最终用于实施商业贿赂，证明制药企业存在取得虚开发票的主观故意

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套取出来，即可证明制药企业存在虚开的故意，我们认为，这一结论也不能成立。具体来说：

制药企业是否存在虚开的主观故意，应当就制药企业的主观目的进行独立考察与判断，不能站在全局视角，推断制药企业对资金完整流向知情。对制药企业来说，认定其存在虚开的主观故意应当至少取得两部分证据：第一，制药企业与推广服务商之间不存在真实业务的证据；第二，制药企业明知推广服务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，需要考量推广服务的无因性，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，需要考量医药行业生产与推广业务分离的行业客观现实背景，推广服务商掌握终端医疗机构销售渠道，这些资源属于商业秘密，制药企业对于推广服务商推广的方式、对象，完全可能没有任何认知。因此，即便以商业贿赂为由否定推广服务业务真实性，也不能直接推断、判定制药企业对商业贿赂知情，更不能认为制药企业存在虚开的主观故意。

3.观点三：制药企业采用“低价高开”模式销售药品，证明其存在虚开的主观故意

所谓“低价高开”，是指根据制药企业内部销售政策，以成本价为基础作为内部“低价”，向经销企业开具符合市场挂网价的“高价”发票。与前述的“高开底价”存在根本区别。“高开底价”是指同一药品存在两套价格体系，“底价”与“高价”之间差额通过虚开发票方式套取用于支付商业贿赂。实践中，部分税务机关发现制药企业存在“低价高开”情况的，一概认定为“高开底价”，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，将高开价格与底价的差额提取出来，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。

（二）取得虚开发票进行纳税调整：适用 28 号第十四条争取税前扣除

《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）第十二条规定，“企业取得……虚开……等不符合规定的发票（以下简称“不合规发票”）……不得作为税前扣除凭证”。

第十三条规定，“企业……取得不合规发票……的，若支出真实且已实际发生，应当在当年度汇算清缴期结束前，要求对方补开、换开发票、其他外部凭证”。

第十四条规定，“企业在补开、换开发票、其他外部凭证过程中，因对方注销、撤销、依法被吊销营业执照、被税务机关认定为非正常户等特殊原因无法补开、换开发票、其他外部凭证的，可凭以下资料证实支出真实性后，其支出允许税前扣除：（一）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）；（二）相关业务活动的合同或者协议；（三）采用非现金方式支付的付款凭证；……前款第一项至第三项为必备资料”。

据此，制药企业取得被定性虚开的发票，其结果系发票不得作为税前扣除凭证，但不必然等于虚开发票对应的成本费用不得税前扣除。相关成本费用能否税前扣除，关键在于业务支出是否真实。若无真实业务，则不得税前扣除；若有真实业务，则在依法补开、换开发票，或者提供证实支出真实性的资料后，可以税前扣除。实践中，制药企业真实向推广服务商采购推广服务、支付推广费用并取得发票，但推广服务商却将推广服务费支付给下一级推广服务商，安排下一级推广服务商开展业务，其自身没有开展推广服务，仅开具发票并在开具发票后走逃失联。税务机关据此认定制药企业取得的发票系虚开发票，告知制药企业补开、换开。但由于开具发票的推广服务商已走逃失联，客观上无法补开、换开，第一种路径已然无法实现。那么，制药企业如何以第二种路径争取作税前扣除，关键在于准确理解证明支出真实材料的具体范围。具体来说：

1.无法补开、换开发票证明材料的范围不限于列举的四种

法律规范中的“等”字有两种用法，一是用于煞尾，即“等”之前的内容已经完全列举；二是用于表示列举未尽，即“等”之前的内容属于不完全列举。无法补开、换开发票的证明材料，属于不完全列举。

第一，根据文义解释方法，28号公告第十四条列举了无法补开、换开发票的四种特殊原因，即注销、撤销、依法被吊销营业执照、被税务机关认定为非正常户，同时28号公告第十四条第一款列举了无法补开、换开发票的四种证明材料，即工商注销、机构撤销、列入非正常经营户、破产公告。这四种特殊原因与四种证明材料并非一一对应的关系，其中，企业破产不对应注销、撤销、被吊销营业执照、被列为非正常户的任何一种情形，而吊销营业执照的证明材料没有列举，这说明特殊原因和证明材料均为部分列举。

第二，根据目的解释方法，28号公告系国家税务总局制定的规范性文件，国家税务总局在对28号公告的解读中明确指出，“针对企业未取得外部凭证或者取得不合规外部凭证的情形，《办法》规定了补救措施，保障了纳税人合法权益”。可见，28号公告第十四条的立法目的系保障纳税人对真实发生的成本费用予以税前扣除，因此，凡是成本费用真实发生，但客观上又无法与真实销售方取得联系的，均应准予适用该条款。

第三，从税收执法实践来看，在新疆某公司取得虚开增值税普通发票案中，新疆某公司从个体养殖户处采购羊肉，但从第三方公司取得普通发票，被税务机关认定为取得不符合规定的发票。同时因新疆某公司已经无法联系实际供货人，客观上无法补开、换开发票，但是能够提供银行收款记录等资料证明存在真实的货物交易，故税务机关准予新疆某公司根据28号公告第十四条作税前扣除。该案中，税务机关认定采购方无法与真实销售方取得联系属于无法补开、换开发票的特殊原因。故无法补开、换开发票的证明材料的范围应不限于列举的四种，对于与列举的各类情形具有相似性，导致客观上确实无法补开、换开发票的，均应属28号公告第十四条之适用范围。

2.相关业务活动的合同或者协议的范围不限于书面形式的合同

相关业务活动的合同或协议的功能系用于证实业务的真实性，并没有对合同

的形式作出要求，合同形式可以是法律规定的任何一种。根据《民法典》第四百六十九条第一款，“当事人订立合同，可以采用书面形式、口头形式或者其他形式”，第四百九十条第二款，“法律、行政法规规定或者当事人约定合同应当采用书面形式订立，当事人未采用书面形式但是一方已经履行主要义务，对方接受时，该合同成立”。据此，合同形式既可以是书面形式，也可以是口头形式，还可以是事实形式。此外，从税收执法实践来看，在内蒙古某公司取得虚开增值税专用发票案中，内蒙古某公司接受个体司机提供的运输服务，但从第三方物流公司取得增值税专用发票。税务机关认定内蒙古某公司取得虚开发票不能税前扣除。内蒙古某公司向税务机关提供了一部分注明司机姓名的收货企业检斤单及司机的工资银行流水，税务机关认定上述材料能够证明支出的真实性，可以作税前扣除。该案中，税务机关以注明司机姓名的收货企业检斤单及司机的工资银行流水推定内蒙古某公司与司机之间建立了事实合同关系。故相关业务活动的合同或者协议的范围应不限于书面形式的合同，本条款核心在于证明业务的真实性，只要在案证据能够证明业务真实发生，且对真实销售方有明确指向，对于口头合同、事实合同均应当予以考虑。

3.采用非现金方式支付的付款凭证的范围不限于购买方直接向销售方付款的凭证

国家税务总局发布 28 号公告后，国家税务总局所得税司何冰在《中国税务》发表《〈企业所得税税前扣除凭证管理办法〉基本概念解析》一文，对“采用非现金方式支付的付款凭证”作出解释，“在对方法律主体消失或者处于‘停滞’状态的情况下，现金方式支付的真实性将无从考证，为此《办法》对支付方式作出了限制性规定”。据此，28 号公告主要对现金付款的方式作出了限制，对于非现金付款，无论购买方将资金直接支付至销售方，还是购买方先将资金付至第三方，再由第三方转付销售方，也无论第三方是否属于空壳企业，只要能够提供完整的付款凭证，均符合 28 号公告的要求。故采用非现金方式支付的付款凭证的范围不应限于购买方直接向销售方付款的凭证。

（三）取得虚开发票加收滞纳金：符合条件争取定性善意取得

1.医药企业取得虚开增值税专用发票抵扣税款的，争取定性善意取得

根据《税收征收管理法》第三十二条规定，医药企业取得虚开增值税专用发票抵扣税款的，还需就少缴的增值税缴纳滞纳金。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企业，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。补缴税款和缴纳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，存在善意取得虚开发票这一项特殊制度，根据《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）之规定，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之规定。

故此种情形下，医药企业如符合善意取得虚开增值税专用发票的基本条件，仍可积极争取定性善意取得，避免加收滞纳金的责任。根据《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），善意取得应当符合以下四个条件：

第一，购货方与销售方存在真实的交易；

第二，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；

第三，专用发票注明的销售方名称、印章、货物数量、金额及税额等全部内容与实际相符；

第四，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。

2.医药企业取得虚开增值税普通发票作税前扣除的，亦争取定性善意取得

医药企业取得虚开增值税普通发票列支成本作税前扣除的，如无法根据28号公告、《企业所得税法》第八条相关规定实现税前扣除的，税务机关也将根据《税收征收管理法》第三十二条之规定，就纳税调整后少缴的企业所得税加收滞纳金。我们认为，医药企业如符合善意取得四个条件的，应当参照适用1240号

文，主要原因在于滞纳金本质属于执行罚，对于善意取得发票的医药企业，不应加以惩戒。

国家税务总局编著的《新税收征收管理法及其实施细则释义》明确，“第三十二条采用了经济上加重义务、法律上作出规定、行政上运用强制执行措施，同时并用的手段，以促使纳税人、扣缴义务人及时履行纳税义务。滞纳金是一种执行罚”。全国人大常委会法制工作委员会编著的《行政强制法解读》明确，“加处罚款或者滞纳金在学理上属于执行罚，……在我国，执行罚主要是针对不履行罚款、税款、行政收费、社会保险费等金钱给付义务”。最高人民法院行政强制法研究小组编著的《行政强制法条文理解与适用》明确，“所谓滞纳金，是指超过税务、规费规定的缴款期限，向缴款人征收的一种带有惩戒性质的款项，……《税收征收管理法》规定了滞纳金的标准。比如，第三十二条规定”。足以见得，滞纳金是一种执行罚，具有惩戒性。在纳税人未按照法定期限履行纳税义务的情况下，税务机关采取课以财产上新的给付义务的方法，促使纳税人尽快履行纳税义务。例如，在没有真实交易的情况下，采购方恶意取得虚开发票抵扣进项税额，以达到不缴、少缴税款，逃避履行纳税义务的目的。此种情况下，税务机关不仅要求采购方依法履行纳税义务，追缴其不应抵扣的税款，还要对其没有按照法定期限缴纳税款的行为作出惩戒，加收相应的滞纳金。而对善意取得虚开发票的，则恰恰相反，采购方与销售方有真实交易，并向销售方支付了价款和税款，履行了法定及约定的义务，并没有逃避履行纳税义务的行为及未按照法定期限缴纳税款的行为，不存在过错，根据行政法过罚相当的基本原则，不应善意取得发票的纳税人作出惩戒，当然无需加收滞纳金。故不加收滞纳金是善意取得虚开发票的必然结果，无论是善意取得造成的少缴增值税还是企业所得税，均应基于善意取得的考量不予加收滞纳金。

（四）定性偷税处以罚款：围绕主观故意开展有效抗辩

实践中，部分税务机关认为，只要医药企业存在虚开发票虚抵进项税额及虚列成本、虚假纳税申报等偷税行为并造成了少缴税款的结果，就推定医药企业具有主观故意，甚至无视主观状态要件，该观点及做法显属错误。

从构成要件来看，主观故意系构成偷税的必备要件。第一，国家税务总局在诸多文件中表明主观故意系偷税的构成要件。如在《新税收征收管理法及其实施

细则释义》强调“因纳税人的原因造成的未缴少缴税款，有多种情况，甚至有时是纳税人主观故意造成的，如偷税、骗税等”；再如在《国家税务总局关于进一步做好税收违法案件查处有关工作的通知》（税总发〔2017〕30号）中明确，“对未采取欺骗、隐瞒手段，只是因理解税收政策不准确、计算错误等失误导致未缴、少缴税款的……不定性为偷税”等等。第二，在司法实践中，各地法院认为，纳税人的主观方面系认定构成偷税的必要构成要件，税务机关以构成偷税为由对纳税人作出行政处罚，应当对纳税人不缴或少缴应纳税款的主观方面进行调查认定。

从举证责任来看，应当由税务机关承担纳税人具有偷税主观故意的证明责任。有观点认为，根据2021年修订的《行政处罚法》第三十三条，“当事人有证据足以证明没有主观过错的，不予行政处罚。法律、行政法规另有规定的，从其规定”。这一规定本质上是举证责任倒置，税务机关仅需证明纳税人存在违法行为，而由纳税人证明其不存在主观过错，我们认为这一观点偏颇。该条款意在为纳税人提供阻却处罚责任的救济路径，但不意味着税务机关作出处罚不需承担主观过错的举证责任。第一，税收执法应遵循纳税人无过错推定的基本原则，在税务机关没有证据证明纳税人存在偷税的主观故意情况下，不能推定纳税人具有偷税的主观故意。第二，在税收征管领域，《税收征收管理法》已赋予税务机关极大的税务检查权限，税务机关已然处于非常强势的地位，应当适用《行政处罚法》的例外条款，由税务机关承担纳税人具有主观故意的举证责任。

六、医药行业涉税刑事风险应对

（一）以无罪辩护为核心策略

1.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

因虚开增值税专用发票罪入刑较早，受限于当时的立法技术，对本罪构成要件采取简单罪状的立法模式，导致长期以来在实务中形成了虚开增值税专用发票罪系“行为犯”的错误观点。随着司法实践不断深入，对本罪社会危害性的理解更加透彻、具体，为了纠正过去将虚开增值税专用发票罪认定为“行为犯”的错误认知，最高法、最高检曾多次以答复、案例、复函、发表文章等多种方式，反复强调主观上不具有骗抵税款的目的、客观上未造成骗抵税款损失的，不构成虚

开增值税专用发票罪。但因复函、答复系其他规范性文件、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月出台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”。该条款以出罪的形式强调没有利用增值税专用发票抵扣税款功能的虚开行为不构成虚开增值税专用发票罪，解决了理论界和实务界关于虚开犯罪系“行为犯”“目的犯”“危险犯”的争议，为司法实践提供了直接、明确的法律依据。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，涉案企业应当根据案件的实际情况论证取得虚开增值税专用发票、取得虚开农产品销售发票、虚开农产品收购发票，未造成增值税税款损失以及证明不具有骗抵税款的主观目的，以实现出罪效果。

2.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，大量制药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，实践中很多制药企业受到了推广服务商的欺骗，在误以为其与推广服务商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，对于不存在虚开主观故意的制药企业，不应一律立案追究刑事责任。具体来说：

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。

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，作出不同的处理——善意取得仅转出进项税额；非善非恶不予处罚；恶意取得定性偷税、虚开发票，两者择一重处罚，达到虚开增值税专用发票罪入罪标准的，还应当移送公安机关。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。

从税收执法实践来看，不存在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”。

总体而言，如医药企业取得虚开普通发票，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存在虚开主观故意，并要求撤销案件，维护自身的合法权益。

（二）以罪名变更辩护为有效策略

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.变更为逃税：在应纳税义务范围内采取虚开手段少缴税款的属于逃税

两高涉税司法解释出台后，理论界与实务界对于“以虚开发票增值税专用发票虚抵进项税额”行为的认定存在诸多争议。2025 年末，最高法通过发布典型案例、公开答复、出版发行全国法官培训统编教材等方式，明确纳税人在应纳税义务范围内，通过虚增进项抵扣税款以少缴纳税款的，即便采取虚开抵扣的手段，主观上还是为了不缴少缴税款，即为了逃税，根据主客观相统一原则，应以逃税罪论处，不构成虚开增值税专用发票罪。“应纳税义务范围”是指企业就货物等实现增值的部分应当缴纳的税额，此部分也即纳税人实际应当承担的纳税义务，国家应当收取的税款，即为真实销售行为产生的销项税额减去真实采购行为取得发票所载明的进项税额。如果纳税人通过虚开发票的方式减少自身实际承担的纳税义务，本质上系少缴税款，造成的结果为国家应当征收税款没有收取，即应征税款流失，而不是造成国家既有财产损失。

2.适用行政前置程序：审判阶段依法终止审理

根据两高涉税司法解释第三条，纳税人有逃避缴纳税款行为，在公安机关立案前，经税务机关依法下达追缴通知后，在规定的期限足额缴纳税款，滞纳金及全部罚款，不予追究刑事责任。该规定确立了逃税罪的行政前置程序要求，但实践中对于公安机关已以虚开犯罪立案，后续查明符合逃税罪构成要件的案件，如何适用行政前置程序实践中也存在疑问。《全国法官培训统编教材》对此予以明确，“司法机关应该依法保障《刑法》赋予逃税人的上述法定权利，在符合不予追究刑事责任的条件时，进入审判阶段的，人民法院应该依照《刑法》第 201 条第 4 款和《刑事诉讼法》第 16 条的规定，终止审理”。

（三）以事实不清、证据不足辩护为重要策略

医药行业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、2026 年医药行业税务合规建议

对于医药企业而言，搭建完备的税务合规管理体系，精准锚定并合规适用税收优惠政策，强化发票全生命周期闭环管控，能够从源头上规避税务风险隐患。如医药企业因税务风险引致行政责任乃至刑事责任，可立足事实与法律适用两个层面展开抗辩，主张其行为并不构成虚开发票、偷税等违法行为。如企业自身难以对税务风险进行妥善处置，依托专业税务法律人士的赋能支持，可高效应对行政与刑事追责程序，有效阻断风险传导链条，防范风险扩大化。具体来说：

（一）构建业务协同的税务合规管理体系

1. 建立推广服务商准入白名单机制，强化全链条管控

采购部门需对推广服务商实施穿透式审查，重点核查其经营资质、财务状况及营销团队合规性，形成完整的尽职调查档案，对资质文件实行分类归档与动态更新。推动推广服务商签署《合规经营与诚信纳税承诺书》，依据量化考核指标建立白名单库并报管理层备案。医药大区经理需履行推广服务全流程监督职责，督促推广服务商提供可验证的服务佐证材料，实施实质性核验，并通过现场巡查等方式实现服务轨迹全程可追溯。风控部门开展常态化抽查与专项稽核，建立直报管理层的独立监督通道，防范内部串通风险；对存在虚开发票等高风险情形的推广服务商，及时启动预警与清退程序，从白名单中予以剔除。

2. 健全反商业贿赂规制体系，构建风险隔离屏障

构建分层分类的合规教育体系，组织全员开展反商业贿赂制度培训，针对管理层、采购团队、营销骨干等关键岗位人员实施专项法治赋能，强化合规经营理念，筑牢法律红线意识。将反商业贿赂培训纳入年度必修课程，明确培训覆盖范围、频次标准、内容体系及责任主体，形成规范化的培训管理档案。建立政策动态传导机制，及时解读法律法规与内部制度修订要点，通过专题研讨、案例复盘

等形式分享合规风险处置经验，解答实操疑难问题。打造常态化合规文化传播矩阵，将诚信合规理念深度融入企业治理，营造全员践行的合规生态，以合规软实力提升核心竞争力，实现经济效益与社会效益协同提升。

3.规范推广业务资料管理，强化凭证全生命周期审核

建立发票全流程管控体系，要求推广服务商开具符合税法规定的合规发票，定期向管理层报送发票收受、使用及抵扣情况报告。实施推广服务与发票信息的精准比对，确保发票记载要素与实际服务内容、金额、频次完全匹配，规范发票联、记账联、抵扣联的流转与保管流程。结合发票开具时点、金额准确性、入账时效及税前扣除合规性等关键维度，强化企业所得税税前扣除凭证管理，严格遵循税务机关要求完成凭证归档保存。依据实际业务实质进行账务处理，确保账证相符、账实核对。建立发票异常预警处置机制，对不合规发票及时启动核实程序，督促对方补开、换开符合要求的凭证，必要时依法实施进项税额转出等账务处理，并按规定向税务机关报备。

（二）建立常态化涉税风险应对机制

1.定期开展税务大健康检查

从 2025 年上市医药企业发布补税公告所披露的原因来看，错误享受西部大开发税收优惠政策为主要原因。为支持西部地区发展，2001 年国家出台《关于西部大开发税收优惠政策问题的通知》（财税〔2001〕202 号），明确设在西部地区国家鼓励类产业的内资企业和外商投资企业，在 2001 年至 2010 年期间，减按 15% 的税率征收企业所得税。此后，于 2011 年、2020 年作出调整。现行《关于延续西部大开发企业所得税政策的公告》（财政部 税务总局 国家发展改革委 公告 2020 年第 23 号）规定，自 2021 年 1 月 1 日至 2030 年 12 月 31 日，对设在西部地区的鼓励类产业企业减按 15% 的税率征收企业所得税，同时明确对不符合税收优惠政策规定条件的，由税务机关按税收征收管理法及有关规定进行相应处理。2025 年医药企业集中补税的案例，正是税务机关强化优惠政策合规性核查的直接体现，由此可见，准确把握西部大开发税收优惠政策的适用条件，对企业合规享受税收优惠至关重要。

享受西部大开发 15% 企业所得税税收优惠，必须同时满足以下条件：第一，

地域条件：注册地及实际经营地均位于西部地区。第二，产业条件：主营业务属于《西部地区鼓励类产业目录》中规定的产业项目，且主营业务收入占企业收入总额 60%以上。从重药控股案例来看，其 22 家子公司的注册地址均符合西部地区要求，所从事的医药研发、销售等业务也在《西部地区鼓励类产业目录》范围内。据此分析，这 22 家子公司错误享受税收优惠的关键原因在于收入占比未达标或子公司没有在西部地区实际运营。因此，医药企业需将税务大健康检查纳入常态化管理，定期开展政策适用精准性排查，建立业务、财税、法务跨部门协同机制，由业务部门提供真实运营数据，财税部门核算收入占比，法务部门审核政策匹配度，以此有效规避补税及滞纳金风险，筑牢税务合规防线。

2.根据涉税风险时点启动相应应对程序

依据涉税风险处置全流程节点，精准界定并行使纳税人合法权利，严格遵循法定时效推进权利主张。在税务稽查阶段，充分行使陈述申辩权与举证权，主动与税务机关开展专业沟通；对政策适用存在争议的事项，可依法申请中止稽查程序，报请上级税务机关作出政策解释与指导。严格履行纳税人协力义务，积极配合税务机关检查工作，按要求时限与规范格式提供涉税资料，杜绝抵触、拖延等行为。在行政处罚告知阶段，自收到告知书 5 个工作日内，依法行使听证权利，提交完整证据链并充分发表申辩意见。税务处理作出后，在 60 日内足额缴清税款、滞纳金或提供有效纳税担保后依法提起行政复议。对复议决定不服的，在收到复议决定书之日起 6 个月内，通过行政诉讼途径维护合法权益；对处罚决定不服的，可在收到处罚决定书之日起 6 个月内直接提起行政诉讼。对于涉嫌虚开、逃税刑事案件来说，需牢牢把握侦查、审查起诉、审理三大阶段的应对黄金期。在侦查阶段，自案涉相关人员被侦查机关第一次讯问或者采取强制措施之日起，应及早委托税务律师介入。律师可全面了解案件详情，结合医药的特殊行业背景与法律适用要点，与侦查机关开展专业沟通，全力争取撤案处理。在审查起诉阶段，自人民检察院对案件审查起诉之日起，税务律师即可依法查阅、摘抄、复制全部案卷材料。经全面、细致的阅卷梳理后，律师一方面对不利证据进行针对性梳理反驳，另一方面主动收集、固定对当事人有利的证据，结合法律适用，向检察官提交翔实、完备的专业法律意见，力争实现不起诉的结果。在审理阶段，案件移送至人民法院后，税务律师应第一时间与承办法官开展专业沟通，精准解构

公诉机关的指控逻辑，为庭审辩护奠定坚实基础。

（三）依托税务专业力量构建全流程税务合规保障

鉴于涉税争议具有高度专业性与复杂性，医药企业在开展证据收集、自行陈述申辩的同时，应当结合自身实际情况，及时引入税务专业服务机构或资深税务律师。借助专业人士的政策解读能力与争议处置经验，实现涉税风险的精准研判与高效化解。在税企争议协调过程中，通过专业第三方的桥梁作用，推动沟通协商规范化、专业化，提升纠纷解决效率。此外，专业力量可协助医药企业开展常态化涉税风险排查，精准识别潜在合规隐患，制定针对性整改方案，实现风险早发现、早处置，为医药企业税务合规提供全周期专业保障。

huashui.com

- 联系我们：

电话：（010）64108688

官网：www.huashui.com

邮箱：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

- 关注我们（搜索微信公众号：华税）



聚焦：

最新政策解读/税务合规建设/税务稽查动态/税务争议解决/涉税刑事案件代理