



医药行业增值税税率调整 后的实务操作及风险防范

主讲：李雷教授

【主讲人简介】

李雷，男，1971年3月生，本科高校在职会计专业教授，硕导。长期从事本科会计专业教学及企业财税实务培训。兼任中国会计学会高级会员、海南高略等财税公司专家顾问、培训讲师、南京财经大学等高校客座教授。





目录

“营改增”政策对医药企业的影响及应对

增值税三项改革新政解读

医药经销企业2018年税务稽查重心
及涉税风险焦点全方位透视

医药经销企业如何应对涉税风暴？



01

专题一：“营改增”政策对医药企业的影响及应对

（一）“营改增”影响着医药企业财务工作的构成

1.对医药企业的税额抵扣和税负的影响

解读：“营改增”的实施，增值税一般纳税人和增值税小规模纳税人扮演着极其重要的角色。医药企业的增值税一般纳税人经常利用计税方案，其销项税额的计算税率为16%、6%，当期需要缴纳的税额需要将销项税额与进项税额进行相减。然而税收部门将原企业留抵的

“营改增”政策对医药企业的影响

税额作为营改增之前的可抵扣税额，每一个月税务部门需要结合相关企业的增值税销项比例抵扣以往税额，对企业财务工作的实施产生了极其深远的影响。



2.对医药企业的财务核算和审查工作影响

解读：基于营业税政策的视角，医药企业的技术服务和技术开发项目，所对应的营业收入通常情况下是依据完工百分比明确的，营业税计税基础一般是结合发票金额计算缴纳的。在落实“营改增”政策以后，医药企业对外提供的技术服务发票上的税额，对交易阶段的增值税销项税额进行了明确规定；企业在采购过程中，对接

“营改增”政策对医药企业的影响

受供应商提供的商品和服务，而从供应方取得增值税专用发票上标明的税额，是可以作为进项税额抵扣的，企业月底需要缴纳的增值税，需要将本月销项税额与进项税额进行相减。通过“营改增”的广泛推广与应用，企业财务审查工作发生了翻天覆地的变化，由于营业税中，缺少与销项核算相关的内容，大大简化了营业税核算，只需要明确企业发票的全额或是差额，为最终税金的获

“营改增”政策对医药企业的影响

取提供了极大地便利，成本和相应的收支可以体现在账目中。对增值税而言，医药企业财务需要分别核算销项税额、进项税额和进项税额转出。如，医药企业在计算增值税的过程中，集中整合了财务活动和交易活动，而交易活动包含了免税项目和非免税项目技术活动。但在增值税的政策下，医药企业的财务需要对免税技术服务的收支进行分单独核算，其购买取得的增值税进项税额

“营改增”政策对医药企业的影响

要实施进项税额转出处理，而非免税交易是可以抵扣的，这就要求企业财务审查工作者在工作中构建认真负责、积极向上的工作态度，并加强企业管理层对财务审核工作的关注。



3.大大改变了医药企业的税收申报和开具发票硬软件设施。

解读：基于“营改增”政策的实施，增值税纳税申报表中的销售额分为货物和加工修理修配劳务、服务两方面的申报数据，可以优化营改增免税申报表和应税服务扣除项目报表。在以往发展中，医药企业需要提供服务业的地税发票，但在“营改增”政策提出后，税务的开票系统得到了优化，医药企业所有的发票均在开票系统中开具。

(二) “营改增”政策对医药企业结构和管理的影响

1.对医药企业发展形式的影响。

解读：在以往营业税发展背景下，医药企业提供的技术服务缴纳的营业税是不能抵扣的，其可以对原本外包给检测系统的内容实施自主检测，促使企业构建大范围的管理形式，但却难以达到预期设定的目标，不但消耗了大量的人力、物力以及时间，而且会降低企业发展的资源。

“营改增”政策对医药企业的影响

但在“营改增”政策背景下，医药企业展现出研发外包和主辅分离的工作特点，提升了企业发展的专业性，促使医药企业的自主服务从主业中划分出来。中国科学研究平台可以进行相关的检测实验，并且获取的相应增值税专用发票，可以进行抵扣；通过集中人力和物力的整合研究全新的药品，可以解决医药企业资源消耗现象，大大提升了企业的核心竞争力，促进企业的顺利转型与升级。

2.对医药企业定价系统的影响。

解读：现阶段，医药企业应用的定价制度带有明显的灵活性，主要结合技术服务和开发所需等因素来进行计算。如在以往营业税政策发展背景下，医药企业设计的一个技术服务合同，合同数额为35000元，技术服务的营业税率为5%，在不需要考虑其他成本情况下，营业净收入为33250元。

“营改增”政策对医药企业的影响

但是营改增政策落实以后，若是医药企业依旧要去掉税收，仍然可以达到33250元的净收入，依据6%核算增值税，其技术服务价格将提升到35245元。由此可知，“营改增”政策在推广过程中，也影响着医药企业定价系统的发展

(三) 医药企业对“营改增”政策的应对

1. 医药企业管理层要加大**内部控制**管理，预防**税收风险**；
2. 医药企业要优化**财务管理系统**，加大对“营改增”政策落实细节的关注，及时整改不符合新时代发展所需的内容；
3. 医药企业需要多组织和引导财务工作者和其他工作者学习**增值税发票**的专业知识。



02

专题二：增值税三项改革新政解读

从2018年5月1日起，实施以下深化增值税改革征收标准如下：

一般纳税人纳税税率标准			
序号	行业	5月1日之前征收	5月1日之后征收
1	制造业	17%	16%
2	交通运输业	11%	10%
3	建筑	11%	10%
4	基础电信服务	11%	10%
5	农产品	11%	10%
小规模纳税标准			
序号	行业	5月1日之前征收	5月1日之后征收
1	工业企业	年销售额50万	年销售额500万
2	商业企业	年销售额80万	年销售额500万
留底税额		对装备制造等先进制造业、研发等现代服务业符合条件的企业和电网企业在一定时期内未抵扣完的进项税额予以一次性退还。	

新政一：关于调整增值税率的通知

关于调整增值税税率的通知

财税〔2018〕32号

【字体：大 中 小】 打印本页



各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅（局）、国家税务局、地方税务局，新疆生产建设兵团财政局：

为完善增值税制度，现将调整增值税税率有关政策通知如下：

一、纳税人发生增值税应税销售行为或者进口货物，原适用17%和11%税率的，税率分别调整为16%、10%。

二、纳税人购进农产品，原适用11%扣除率的，扣除率调整为10%。

三、纳税人购进用于生产销售或委托加工16%税率货物的农产品，按照12%的扣除率计算进项税额。

四、原适用17%税率且出口退税率为17%的出口货物，出口退税率调整至16%。原适用11%税率且出口退税率为11%的出口货物、跨境应税行为，出口退税率调整至10%。

五、外贸企业2018年7月31日前出口的第四条所涉货物、销售的第四条所涉跨境应税行为，购进时已按调整前税率征收增值税的，执行调整前的出口退税率；购进时已按调整后税率征收增值税的，执行调整后的出口退税率。生产企业2018年7月31日前出口的第四条所涉货物、销售的第四条所涉跨境应税行为，执行调整前的出口退税率。

调整出口货物退税率的执行时间及出口货物的时间，以出口货物报关单上注明的出口日期为准，调整跨境应税行为退税率的执行时间及销售跨境应税行为的时间，以出口发票的开具日期为准。

六、本通知自2018年5月1日起执行。此前有关规定与本通知规定的增值税税率、扣除率、出口退税率不一致的，以本通知为准。

七、各地要高度重视增值税税率调整工作，做好实施前的各项准备以及实施过程中的监测分析、宣传解释等工作，确保增值税税率调整工作平稳、有序推进。如遇问题，请及时上报财政部和税务总局。

财政部 税务总局

2018年4月4日

李克强：个税专项附加扣除要体现公平 简便

2018-09-20 22:14 来源：中国政府网



日本国际航业集团总裁吴文绣提问：未来中国政府还将出台哪些措施来持续推进税收改革，切实降低企业负担？



李克强说，中国下一步将实施更大规模的减税和更为明显的降费。这不仅包括增值税税率要继续下降，还包括个税专项附加扣除。个税专项附加扣除既要公平又要简便，要抓紧落实到群众身上。

一、税率调整对企业有什么影响？

12 李克强主持召开国务院常务会议

- 确定深化增值税改革的措施
进一步减轻市场主体税负

起，一是将制造业等行业增值税税率从17%降至16%，将交通运输、建筑、基础电信服务等行业及农产品等货物的增值税税率从11%降至10%，预计全年减税2400亿元。二是统一增值税小规模纳



【实操案例】 甲公司为从事药品加工的增值税一般纳税人，加工的药品及采购的原材料适用增值税率为17%，城建税税率为7%，教育费附加的征收率为3%，地方教育费附加的征收率为2%，企业未享受企业所得税优惠，适用企业所得税率为25%。根据2018年度财务预算，甲公司5月-12月销售收入100 000万元，销售成本80 000万元。

为简化分析，假定企业当月购进原材料全部加工成产品并销售，在销售成本中人工成本占总成本的比重为20%，暂不考虑其他费用因素的影响。本案例分析企业经营中购销合同标的分别是否含增值税，按税改前后（增值税税率从17%降至16%）两种情形进行比较。

【解析】情形一：以不含增值税价格作为标的签订合同

即企业签订购销合同均是以不含增值税价格作为合同标的，且合同期限覆盖2018年全年，预计税改后仍按原合同继续执行。

1.按税改前政策。

2018年5月-12月，实现销售收入100 000万元，销项税额17 000万元（ $100\ 000 \times 17\%$ ）。相应发生销售成本80 000万元。其中，人工成本16 000万元（ $80\ 000 \times 20\%$ ），扣除人工成本后的原材料成本64 000万元（ $80\ 000 - 16\ 000$ ）；因企业未采取劳务派遣等外包用工方式，人工成本不

涉及进项税额抵扣，故进项税额为10 880万元（ $64\,000 \times 17\%$ ）。这期间应缴纳增值税为6 120万元（ $17\,000 - 10\,880$ ）。

2.按税改后政策。

2018年5月-12月，实现销售收入100 000万元，销项税额16 000万元（ $100\ 000 \times 16\%$ ）。相应发生销售成本80 000万元，扣除人工成本后的原材料成本64 000万元，进项税额10 240万元（ $64\ 000 \times 16\%$ ）。期间应缴纳增值税为5 760万元（ $16\ 000 - 10\ 240$ ）。

3. 增值税变化。

税改后政策与税改前政策相比较，甲公司应缴纳增值税减少了360万元（6 120 - 5 760）。

4. 利润变化。

因企业签订购销合同均是以不含增值税价格作为合同标的，故销售收入、销售成本在税改前后不会发生变化。但是

由于应缴纳的增值税减少，其相应的城建税及附加税费减少了43.2万元〔 $360 \times (7\% + 3\% + 2\%)$ 〕，故该期间利润增加43.2万元。

情形二：以含增值税价格作为标的签订合同

即企业签订的购销合同均是以含增值税价格作为标的，且合同期限覆盖2018年全年，预计税改后仍按原合同继续执行。

1.按税改前政策。与情形一的计算相同，即应缴纳增值税为6 120万元。

2.按税改后政策。由于是以含增值税价格作为标的签订合同，在货物适用的增值税率发生变化时，其对应的收入和成本会发生变化。

2018年5月-12月，按照税改前所签订的合同约定以含税价作为标的，则含税销售额在税改前后均不变，为117 000万元〔 $100\ 000 \times (1 + 17\%)$ 〕，税改后实现的销售收入将变为10 0862.07万元〔 $117\ 000 \div (1 + 16\%)$ 〕，销项税额为16 137.93万元（ $100\ 862.07 \times 16\%$ ）。发生的销售成本中，人工成本在税改前后均不变，为16 000万元，扣除人工成本后原

材料成本的含税金额在税改前后均不变，为74 880万元〔 $64\,000 \times (1 + 17\%)$ 〕，税改后将变为64 551.72万元〔 $74\,880 \div (1 + 16\%)$ 〕，则发生的销售成本将变为80 551.72万元（ $16\,000 + 64\,551.72$ ），进项税额为10 328.28万元（ $64\,551.72 \times 16\%$ ）。应缴纳增值税为5 809.65万元（ $16\,137.93 - 10\,328.28$ ）。

3. 增值税变化。

税改后政策与税改前政策相比较，甲公司应缴纳增值税减少了310.35万元（ $6\ 120 - 5\ 809.65$ ）。

4 . 利润变化。

相比于税改前，税改后销售收入增加862.07万元（ $100\ 862.07 - 100\ 000$ ），销售成本增加551.72万元（ 80

551.72 - 80 000)。因应缴纳的增值税减少，其相应的城建税及附加税费也减少了37.24万元〔 $310.35 \times (7\% + 3\% + 2\%)$ 〕，故该期间利润增加了347.59万元（ $862.07 - 551.72 + 37.24$ ）。

结论：对处于增值税抵扣链条中间环节的甲公司而言，相比于情形一，情形二获利更多。

【案例总结】

企业间的合作是共赢，面对国家出台的减税大礼包，合作双方应主动协商，共同分享税改政策红利。

1.全面分析，积极应对。

此次税改不但涉及案例中17%的增值税税率下调，还涉及11%的增值税税率下调和统一增值税小规模纳税人标准等

政策的变化。企业应积极关注政策变化，全面梳理已签订的各项采购、销售和服务合同，分析税改对企业的影响，既要考虑对自身的影响，还要考虑对合作方的影响。对已签订尚未执行的合同，企业可积极与合作方协商，约定如果在税改后实施合同，按照合作双赢原则，考虑在标的价格或质量等方面做相应变动，以共享税改政策红利。

比如，根据《财政部、税务总局关于统一增值税小规模纳税人标准的通知》（财税〔2018〕33号）第一条规定，增值税小规模纳税人标准为年应征增值税销售额500万元及以下。第二条规定，按照《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第二十八条规定，已登记为增值税一般纳税人的单位和个人，在2018年12月31日前，可转登记为小规模纳税人，其未抵扣的进项税额作转出处理。

如果企业是正在执行合同的合作方，根据新政策由增值税一般纳税人转登记为小规模纳税人，应如何继续履行合同？
可考虑以原合同的不含增值税报价为基础协商修改合同。

2. 完善合同标的定价方式。

为应对国家对增值税税率由三档简并至两档的政策预期变化，企业应及时修改采购制度，除国家有特殊规定外，拟采购项目招标的标书等可用不含增值税的报价为基础进行比价。对尚未签订的采购合同，也可约定以不含增值税价为合同标的。

二、税率下调了，需警惕合同中的六大风险

风险一：设置税收政策变化特别条款

解读：众所周知，增值税是价外税，但也与定价存在密切关系。5月1日后签订的合同，需要就增值税税率变化事项进行明确，以免引发纠纷。需要注意的是，这种民事约定不得与税收法律法规以及相关法规相冲突。

风险二：关注纳税义务发生时间

解读：合同在5月1日之前签订，并不代表适用调整前税率。适用何种税率，需要关注纳税义务发生时间。

风险三：交易价款是否含税

解读：根据商业合同签订的惯例，交易价款应包含税款。在5月1日后签订的合同，应明确交易价款是否含税，以减少交易双方围绕增值税引发的争议。

风险四：确定交易方纳税人身份

解读：在合同签订时，要明确交易方纳税人身份。一般纳税人与小规模纳税人，在计税方法、税率与征收率、发票开具等方面有很大差别，因此交易合同中，应明确交易方纳税人身份，甚至是明确开票类型、送达期限等内容。

风险五：取得合法有效的抵扣凭证

解读：增值税进项税额可抵扣的前提是取得合法有效的增值税抵扣凭证，因此，企业无法取得增值税抵扣凭证，或者取得的抵扣凭证不合规、不合法，都会对受票方造成法律与经济损失。在商业合同签订时，要明确发票的开具、收付等问题，必要时可将增值税发票开具、收付等问题与收付款项关联，并约定由于发票问题造成的损失的相关责任以及违约金等问题。

风险六：防范虚开风险

解读：三流一致：即银行收付凭证、交易合同、发票收款人、付款人以及金额必须一致，在有真实交易的基础上，保证资金流、货物流、发票流的三流统一。

三证统一：合同与企业的账务处理相匹配，合同与企业的税务处理相匹配，合同与企业的发票相匹配，使得法律凭证、会计凭证和税务凭证相统一。注重三流一致，三证一致，防范虚开风险。

新政二：关于小规模纳税人标准统一调整 为500万元解读

政策参考

财政部 税务总局

关于统一增值税小规模纳税人标准的通知

财税〔2018〕33号

各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅(局)、国家税务局、地方税务局，新疆生产建设兵团财政局：

为完善增值税制度，进一步支持中小微企业发展，现将统一增值税小规模纳税人标准有关事项通知如下：

一、增值税小规模纳税人标准为年应征增值税销售额500万元及以下。

二、按照《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第二十八条规定已登记为增值税一般纳税人单位和个人，在2018年12月31日前，可转登记为小规模纳税人，其未抵扣的进项税额作转出处理。

三、本通知自2018年5月1日起执行。

财政部 税务总局

2018年4月4日

专题二：小规模纳税人标准统一调整为500万元解读

新政的5个提示点

提示1

一般纳税人转为小规模，须在2018年12月31日前办理。

提示2

若是你公司为服务业等营改增的一般纳税人，不得转为小规模纳税人。

提示3

一般转为小规模，仅仅限于按照《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第二十八条规定已登记为增值税一般纳税人单位和个人。

提示4

一般纳税人转为小规模，之前留抵增值税，应做进项税额转出，计入库存成本。

借：原材料或者库存商品

贷：应交税费-应交增值税（进项税额转出）

提示5

5月1日起，增值税小规模纳税人标准统一为年应征增值税销售额500万元及以下，不再区分工业50万元，商业80万元，其他500万元了。

（一）关于小规模标准500万元的理解

问题1：我公司既有销售货物、又有销售服务，是不是规定期限内只要每项销售额不超过500万元，就可以不用申请为一般纳税人？

【答】不是的！2018年5月1日起，小规模纳税人兼有销售货物、提供加工修理修配劳务（以下称“应税货物及劳务”）和销售服务、无形资产、不动产（以下称“应税行为”）的，应税货物及劳务销售额与应税行为销售额**合并计算**，合并计算后销售额超过500万的，应当按照规定办理增值税一般纳税人登记相关手续。

问题2：年应税销售额500万元，这里的年应税销售额，具体包括哪些？是否包括了免税销售额？

【答】年应税销售额，是指纳税人在连续不超过12个月或四个季度的经营期内累计应征增值税销售额，包括纳税申报销售额、稽查查补销售额、纳税评估调整销售额。“**纳税申报销售额**”是指纳税人自行申报的全部应征增值税销售额，其中包括免税销售额和税务机关代开发票销售额。“**稽查查补销售额**”和“**纳税评估调整销售额**”计入查补税款申报当月（或当季）的销售额，不计入税款所属期销售额。

问题3：年应税销售额超过500万元的一般纳税人，5月1日后能否申请转回小规模？

【答】不可以！

18号公告第一条对可以转登记为小规模纳税人的条件进行了界定，只有两个条件同时满足，才可以转登记为小规模纳税人。

条件一：

只有根据《增值税暂行条例》第十三条和《增值税暂行条例实施细则》第二十八条的有关规定登记的一般纳税人，可以转登记为小规模纳税人。

《增值税暂行条例》第十三条规定的是，年应税销售额超过规定标准的小规模纳税人，应当办理一般纳税人登记；没超过规定标准的，如果会计核算健全，能够提供准确税务资料，也可以办理一般纳税人登记。

《增值税暂行条例实施细则》第二十八条规定的是，工业50万、商业80万的小规模纳税人标准。两个条款联系起来理解，也就意味着按照工业50万、商业80万的标准登记的一般纳税人，包括强制登记和自愿登记的一般纳税人，都可以转登记为小规模纳税人。从另一个角度来理解，此次允许转登记的，不包括按照500万元的标准登记为一般纳税人的营改增企业。

这一变化很可能导致一些年应征增值税销售额在50万至500万的制造业、批发零售业的纳税人选择由一般纳税人转登记为小规模纳税人，可能导致从上述企业采购的一般纳税人不能就相关采购支出取得标准税率的增值税专用发票。

条件二：

转登记日前连续12个月（以1个月为1个纳税期，下同）或者连续4个季度（以1个季度为1个纳税期，下同）累计应税销售额没有超过500万元。

因此，只有上述两个条件同时满足的一般纳税人，才可以转登记为小规模纳税人。同时，只有2018年5月1日以前就已经登记的一般纳税人，才可以转登记为小规模纳税人，5月1日以后新登记的一般纳税人，并不符合第一个条件的规定，不属于可转登记的范围。

【实操案例】 某药店年度销售额600万元，
2017年12月已经登记为一般纳税人，能否转为
小规模纳税人？

【答】 不可以。

【实操案例】 某大酒店年度销售额300万元，
财务核算健全，经申请已登记为一般纳税人，能
否转为小规模纳税人？

【答】 不可以。

【思考】 会不会出现5月刚转回小规模纳税人，6月份发现前12个月已经超过500万，7月就又被认定为一般纳税人？

【答】 不会。5月转回小规模，从6月开始重新计算12个月或四个季度的销售额，不会和之前的销售额连续计算，所以小规模纳税人的身份至少能保持一年。

(二) 何时转？

5.1——12.31期间及时转但不是立刻转，要结合自身情况，如果有未抵扣的进项税额，而下游客户又需要16%税率的专用发票，在业务真实的前提下，可以考虑尽快将进项税扣完，再申请转回。风险提示：不得虚开发票。

(三) 转后的会计处理！

会计处理1：

符合条件的一般纳税人转为小规模后，之前留抵增值税假如3万元，应做进项税额转出，计入公司成本费用。

借：原材料/库存商品/主营业务成本/管理费用等3万元

贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出）3万元

会计处理2：

符合条件的一般纳税人转为小规模后，之前未交增值税假如3万元，建议应转入“应交税费——应交增值税”。

借：应交税费——未交增值税3万元

贷：应交税费——应交增值税3万元

会计处理3：

符合条件的一般纳税人转为小规模后，之前待认证进项税额假如是3万元，应转入计入公司成本费用。

借：原材料/库存商品/主营业务成本/管理费用等3万元

贷：应交税费——待认证进项税额3万元

会计处理4：

符合条件的一般纳税人转为小规模后，之前待抵扣的40%进项税额假如是3万元，应转入计入公司资产。

借：固定资产/在建工程等3万元

贷：应交税费——待抵扣进项税额3万元

会计处理5：

符合条件的一般纳税人转为小规模后，之前未缴纳的实行简易计税的增值税假如3万元，建议应转入“应交税费——应交增值税”。

借：应交税费——简易计税3万元

贷：应交税费——应交增值税3万元

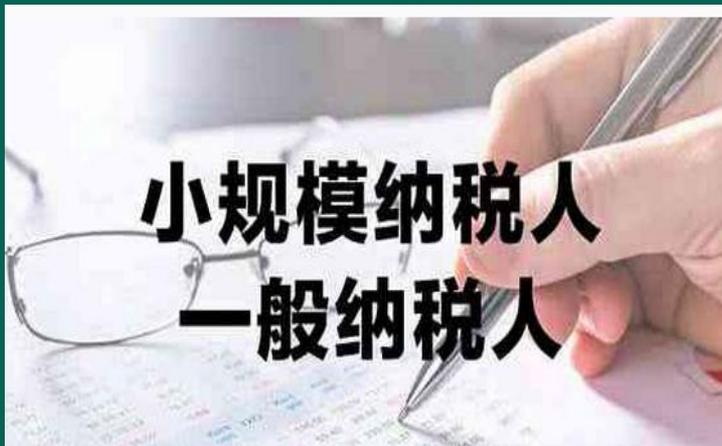
会计处理6：

符合条件的一般纳税人转为小规模之前当月已缴纳的应交增值税假如3万元，应转入“应交税费——应交增值税”。

借：应交税费——应交增值税3万元

贷：应交税费——应交增值税（已交税金）3万元

(四) 转还是不转？



到底是一般纳税人好还是小规模纳税人好？这个是一个综合考虑的问题，并不是一个因素决定。

有些纳税人，虽然成为一般纳税人后税负会上升，但是为了拿到更好的订单，为了和更大型的企业合作，他们也会主动选择成为一般纳税人。

有些企业虽然偶尔有个大订单，但是长期都是月销售额达不到3万，或者季度达不到9万这种，他能享受的小微企业免征增值税的政策，如果就因为这个大订单让其成为了一般纳税人，他觉得是不划算的。为了不成为一般纳税人，也会做很多筹划，比如成立多个公司，分散营业额等等。

这些企业可抓住转小规模机会！

1.对于增值率比较大的企业才有必要转登记。

大家知道，增值税的本质是对增值额进行征税，**如果公司的销售毛利率（增值比例）高于18.75%的话，转为小规模企业才可以降低增值税税负。（按最新的降低为16%的增值税税率来测算）**

2.缺少进项的企业

新政之前由于很多企业供应商不规范、劳务成本占比过大等原因，其实是一直缺少进项的。如果你们的客户对你们的发票没有特别要求，建议及时去改为小规模。

3. 税负率大于3%的企业

小规模企业的税负是3%，税负率大于3%的企业都有变更为小规模企业的价值。因为改成小规模之后，会计核算也简单，纳税申报也简单很多，税收风险也小很多。

我们特意整理了目前几个行业税负率比较高的行业，希望这些行业的会计一定要认真思考以下是否转为小规模纳税人：

这些行业的会计特别注意：

污水处理及其再生利用

医疗、外科及兽医用器械制造

机械治疗及病房护理设备制造

水污染治理

水产饲料制造

其它黑色金属矿采选

飞机制造

维纶纤维制造

船舶修理

实验分析仪器制造

炸药及火工产品制造

固体废物治理

化妆品制造

其它烟草制品制造

绘图、计算及测量仪器制造

保健食品制造

金属制卫生器具制造

卫生陶瓷制品制造

电子出版物出版

核辐射加工

洗涤机制造

其它机械与设备租赁

化学药品原料药制造

化学药品制剂制造

烟草制品零售

邮政专用机械及器材制造

复印和胶印设备制造

远洋货物运输

瓶（罐）装饮用水制造

化学矿开采

专科医院

制药专用设备制造

电气设备修理

理发及美容服务

其它日用杂品制造

4.人力成本高的企业

尤其营改增之后，很多建安企业、劳务企业、高端服务业、设计企业、软件企业等。这些企业成本占比里面更多的是工资薪金开支，这些开支又不能抵扣，所以增值税税负就高。

目前文件说的是2018年12月31日前登记为一般纳税人的都可以申请，符合条件的最好全公司进行测算，销售部、总经理、财务部、采购部等都要参与了解客户需求、采购的便捷性、财务核算、公司成本管控等进行充分调研。符合条件尽快去申请。

之前很多企业因为一般纳税人门槛比较低，往往存在购买发票抵税的违法行为。现在，国家给了一个合法降低企业成本的方式，一定要和公司高层充分宣传，充分享受这一新政。是时候，做一回不做假账的会计了！

5.要考虑自己公司最重要的客户是否需要增值税专用发票。

如果60%以上的客户需要增值税专用发票的话，那最好还是不要转登记，因为这样将来代开专用发票的时候会很多，也会无形增加很多工作量。

**6.企业应当充分考虑上游主要供应商纳税人类型，
测算自身实际税负。**

【实务案例】 甲商贸企业，2018年1月设立，当月认定为增值税一般纳税人，适用17%税率。2018年1月~4月不含税销售额200万元，纳税额为6万元，进项留抵1.6万元。

- 根据《财政部、税务总局关于调整增值税税率的通知》（财税〔2018〕32号）规定，假定从2018年5月1日起，甲企业所有购进货物均适用16%税率，该企业5月不含税销售额为100万元，销项税额16万元，购进不含税成本为80万元，进项税额12.8万元，假定所有存货全部售出，此时甲企业应如何选择？

假定甲企业和上游客户同为一般纳税人时，5月应纳税额为 $100 \times 16\% - 12.8 - 1.6 = 1.6$ （万元），**税负率为1.6%**；

当上游客户转换为小规模纳税人时，甲企业可抵扣进项税额 $80 \times 3\% = 2.4$ （万元），5月应纳税额为 $100 \times 16\% - 2.4 - 1.6 = 12$ （万元），**税负率为12%**。

假定甲企业转登记为小规模纳税人身份，此时上游客户无论选择何种纳税人身份，甲企业均无法抵扣进项税额，5月应纳税额为 $100 \times 3\% = 3$ （万元），**税负率为3%**。由此可见，甲企业是否转登记小规模纳税人，应当充分考虑上游供应商采用何种计税方式，根据应纳税额确定最优方案。

7.企业要充分考虑在行业中的实际地位。

如果下游客户为一般纳税人，而且具有较强的议价能力，此时贸然转为小规模纳税人后，只能自开或代开征收率为3%的增值税专用发票，下游客户往往会压低合同价格弥补抵扣不足，占有税率下降带来的政策红利。

如果企业直接面对个人终端客户，在企业毛利率较高、客户对纳税人身份没有专门要求的前提下，建议选择小规模纳税人身份。

新政实施前

我公司一直从事石材加工销售，由于每年销售额在400万元左右，因此目前属于增值税一般纳税人，按照17%计算销项增值税，但是由于石料的来源均是从当地个人收购而来，仅仅只能取得个人代开的增值税普通发票，每年光增值税一项大约就缴纳68万元，税收负担非常重！

新政实施后

我公司会计看到了刚刚发布的财税〔2018〕33号，公司上下非常振奋，我们的会计估算了一下，今年五一新政实施后若是转为小规模纳税人，由于我们的客户几乎不需要抵扣，我们开具增值税发票适用3%的征收率，按照以往年销售额400万元来框算，每年增值税额只需要缴纳12万元左右就可以！

比较：

五一新政实施后转为小规模，一年竟然能够降税46万元左右！

结论：企业应当结合财税法律法规规定，充分考虑企业自身因素科学规划，不可盲目跟风，草率决策，确保企业实实在在地享受到减税红利。



新政三：增值税期末留抵退税新政解



中华人民共和国财政部

Ministry of Finance of the People's Republic of China

税政司

2018年7月3日 星期二



关键字

税政司 ▾

搜索

高级检索

返回主站

当前位置：[首页](#) > [政务信息](#) > [政策发布](#)

关于2018年退还部分行业增值税留抵税额有关税收政策的通知

财税〔2018〕70号

1. “留抵退税”政策的出台背景

(1) 增值税留抵基本知识

所谓留抵，即当企业的销项税小于进项税时，就不交税，其中未抵扣完的进项税可以留到下期继续抵扣。

(2) 增值税留抵基本规定

一般纳税人注销时，其存货不作为进项税额转出处理，其留抵税额也不予退税。

(3) 为什么要留抵退税？

我们知道，企业的增值税纳税申报表上长期存在大量的留抵税额，相当于资金趴在账上，没有任何哪怕是一丁点的存款利息回报，也不可能用留抵税额偿还负债。留抵税款的存在挤占了企业的资金，造成现金流的压力。

一般企业从投资到出产品需要2~3年，这一期间，这笔“留抵”的增值税，就给企业带来很大的流动资金压力。尤其在当前增值税税率多档并存的情况下，增值税留抵税款在“高进、低销”行业（如农机行业、生产性服务业）和初创期企业普遍存在，且数额较大。据估算，截至2017年底，山东留抵的增值税额超过900亿元。

从国际税收实践看，对留抵税额的处理有两种方式，一是将留抵税额退还企业，二是结转下期继续抵扣。我国采取了以结转下期继续抵扣为主的制度。

按照国际惯例，增值税具有税收中性，能够在中间环节层层抵扣，只有允许留抵退税，才能真正实现全链条的抵扣，实现增值税中性。世界上多数有增值税的国家都采取了留抵退税。

考虑到全面实行留抵退税会影响中央和地方之间、不同地区之间的财政分配关系，还存在较大的骗取退税风险，从1994年增值税改革以来，我国采取了以结转下期抵扣为主的处理方式。近几年，结合国家产业政策，在风险可控的前提下，在重大集成电路项目等少量行业开展了留抵退税的尝试。



此次改革，试行增值税留抵退税的范围非常明确，即：国家重点鼓励的装备制造等先进制造业、研发等现代服务业，将部分符合条件的企业以及电网企业纳入留抵退税试点范围，对其在一定时期形成的增值税期末留抵税额一次性予以退还，以减轻这些企业的资金压力，支持企业扩大投资，实现技术装备升级。

“此次增加留抵退税，是我国增值税制度的重大改革，标志着我国增值税向着现代增值税迈出重要一步，该政策则可以向企业释放资金流，把企业的“死”资产盘成“活”资产，缓解实体经济的资金压力，确实是一个重大利好。



2.退还期末留抵税额的行业企业范围

(1) 装备制造等先进制造业和研发等现代服务业。

18个大类行业，优先选择以下范围内的纳税人：

A. 《中国制造2025》明确的10个重点领域。

新一代信息技术、高档数控机床和机器人、航空航天装备、海洋工程装备及高技术船舶、先进轨道交通装备、节能与新能源汽车、电力装备、农业机械装备、新材料、**生物医药及高性能医疗器械。**



2018年退还增值税期末留抵税额行业目录

序号	行业名称（按国民经济行业分类统计）
1	化学原料和化学制品制造业
2	医药制造业
3	化学纤维制造业
4	非金属矿物制品业
5	金属制品业
6	通用设备制造业
7	专用设备制造业
8	汽车制造业
9	铁路、船舶、航空航天和其他运输设备制造业
10	电气机械和器材制造业

续表

序号	行业名称（按国民经济行业分类统计）
11	计算机、通信和其他电子设备制造业
12	仪器仪表制造业
13	互联网和相关服务
14	软件和信息技术服务业
15	研究和试验发展
16	专业技术服务业
17	科技推广和应用服务业
18	生态保护和环境治理业

(2) 高新技术企业、技术先进型服务企业和科技型中小企业。



(3) 电网企业

取得电力业务许可证（输电类、供电类）的全部电网

企业。



3.退还期末留抵税额需要什么条件？

纳税信用等级为A级或B级。



4. 退还期末留抵税额如何计算？



第一步：计算退还比例

退还比例按下列方法计算：

(1) 2014年12月31日前（含）办理税务登记的纳税人，退还比例=2015年、2016年和2017年三个年度已抵扣的增值税专用发票、海关进口增值税专用缴款书、解缴税款完税凭证注明的增值税额÷同期全部已抵扣进项税额×100%。

【实务案例】 A公司属于医药制造企业，2013年8月8日办理税务登记，2018年8月3日申报增值税留抵退税。A公司2017年12月留抵税额1098901.86元，2018年7月留抵税额3324890.01元。2015-2017年，累计申报抵扣的增值税进项税额情况为：增值税专用发票注明的税额为3654290.91元，海关进口增值税专用缴款书上注明的税额为1654531.09元，代扣代缴非居

民企业利息收入增值税为209338.76元，自开农产品收购发票计算的进项税额为430981.88元。

解析：根据70号文件规定，农产品收购发票计算抵扣的进项税额不参与留底退税计算。因此，A公司期末留抵增值税退还比例=（3654290.91+1654531.09+209338.76）÷（3654290.91+1654531.09+209338.76+4230981.88）×100%=56.60%

(2) 2015年1月1日后 (含) 办理税务登记的纳税人, 退还比例 = 实际经营期间内已抵扣的增值税专用发票、海关进口增值税专用缴款书、解缴税款完税凭证注明的增值税额 ÷ 同期全部已抵扣进项税额 × 100%。

【实务案例】 B公司属于医疗设备制造企业，2015年8月8日办理税务登记，2018年8月3日申报增值税留抵退税。B公司2017年12月留抵税额3489012.96元，2018年7月留抵税额2368812.74元。2015年8月-2018年7月，累计申报抵扣的增值税进项税额情况为：增值税专用发票注明的税额为3290981.66元，海关进口增值税专用缴款书上注明的税额为218432.09元，代

扣代缴非居民企业增值税为329076.98元，农产品销售发票计算的进项税额为3210998.28元；高速公路通行费发票计算的增值税为193872.66元。同时，B公司还有符合规定条件，但未申报抵扣的增值税专用发票进项税额1982482.89元。

解析：根据70号文件规定，农产品销售发票计算抵扣的进项税额、高速公路通行费发票计算的增值税、未申报抵扣的进项税额都不参与留底退税计算。因此，B公司期末留抵增值税

退还比例 = (3329081.66 + 218432.09 + 329076.98) ÷

(3329081.66 + 218432.09 + 329076.98 + 3210998.28 + 193872.66)

× 100% = 52.99%

第二步：计算期末留抵税额

(一) 可退还的期末留抵税额

= 纳税人申请退税上期的期末留抵税额 × 退还比例

(二) 可退还期末留抵与2017年期末留抵上限比较，
按照孰小原则计算实际退还税额（以纳税人2017年底
期末留抵税额为上限）：



1.可退还期末留抵 \leq 2017

当期退还的期末留抵税额=可退还的期末留抵税额

2.可退还期末留抵 $>$ 2017

当期退还的期末留抵税额=2017年底期末留抵税额

留抵后导致2017年底期末留抵税额=0

【实务案例】 甲公司属于通用设备制造业，退还比例为100%。2018年7月，增值税期末留抵税额1290890.88元。2017年12月，增值税期末留抵税额987093.67元，那么申请的增值税期末留抵税额，应以2017年12月为上限。也就是说，实际申请退税金额只能是2017年期末留抵税额，即：987093.67元。

延伸思考：截至2018年7月，如果甲公司增值税期末留抵税额为987093.67元。2017年12月,增值税期末留抵税额1290890.88元，退还比例为100%。很显然，由于留抵退税期申请的退税为987093.67元并未超过2017年12月留抵税额。所以，可申请的增值税期末留抵税额，即为期末留抵税额987093.67元。

第三步：计算可退还的留抵税额

(1) 2014年12月31日前（含）办理税务登记的

以A公司为例，可退还的期末留抵税额

= 纳税人申请退税上期的期末留抵税额 × 退还比例

= $3324890.01 \times 56.60\% = 1881887.75$ 元 > 2017

年留抵税额1098901.86元，依据第二步相关要求，实

际可退还期末留抵 > 2017底期末留抵税额的，

当期退还的期末留抵税额=2017年底期末留抵税额

则：A公司当期实际可退还的期末留抵税额

=1098901.86元

(2) 2015年1月1日后 (含) 办理税务登记的

以B公司为例，可退还的期末留抵税额

= 纳税人申请退税上期的期末留抵税额 × 退还比例

= 2368812.74 × 52.99% = 1255233.87元 < 2017

年留抵税额3489012.96元，依据第二步相关要求，实

际可退还期末留抵 < 2017底期末留抵税额的，当期退还

的期末留抵税额 = 可退还的期末留抵税额，则：B公司

当期实际可退还的期末留抵税额 = 1255233.87元。

附：3项扣税凭证：

- ①增值税专用发票
- ②海关进口增值税专用发票缴款书
- ③结缴税款完税凭证



GS01

青 岛 海 关 进 口 增 值 税 专 用 缴 款 书

(1202)

收入系统: 中央金库

填发日期: 2012 年 02 月 23 日

号码 No. 420020121101462155-L02

收款单位	收入机关	中央金库		缴款单位(人)	名称	青岛锦源进出口贸易有限公司 (济南锦源进出口有限公司)	
	科目	进口增值税	中央		帐号	1608014210000364	
	收款国库	工行青岛分行营业部(142012730000100)			开户银行	中国民生银行济南英雄山路支行	
税号	货物名称	数量	单位	完税价格(¥)	税率(%)	税款金额(¥)	
1 69029000	青砖	34750.00	块	8,316.24	17.00	1,413.76	
2 69029000	砌块	574.00	方	98,119.66	17.00	16,680.34	
金额人民币(大写) 壹万捌仟零玖拾肆元壹角整					合计(¥)	18,094.10	
申请单位编号	3702056896	报关单编号	420020121101462155-L02		填制单位	收款国库(银行)	
合同(批文)号	QDT06258JN	运输工具(号)	ZH010QD011				
缴款期限	2012年03月09日前	提/装货单号	S523972B				
备 注	一般贸易 照章征税	02/23/2012	USD	6.3031	制单人 420010		
					18,094.10		

第一联:(收据)国库收款签章后交缴款单位或缴款人

欢迎光临

中华人民共和国
税收缴款书(银行经收专用)



国家税务总局监制 2010年7月1日

纳税人识别号

11010800000000000000

税种

01

纳税人名称

北京中德置地有限公司

纳税人识别号

11010800000000000000

人民币大写

¥6,595.10

收款人

北京中德置地有限公司

纳税人识别号

11010800000000000000

收款人

北京中德置地有限公司

收款人

北京中德置地有限公司

纳税人识别号

11010800000000000000

收款人

北京中德置地有限公司

北京中德置地有限公司

国家税务总局监制

5.2018退还期末留抵税额如何开展？

(1) 各省财政和税务部门于**2018年8月31日前**将纳税人名单及拟退税金额报财政部和税务总局备案。

(2) **2018年9月30日前**完成退还期末留抵税额工作。

(3) **2018年10月31日前**，各省财政和税务部门报送退还期末留抵税额工作总结。

【实务案例】合肥京东方3亿留抵退税3天办结

7月30日晚10点，合肥京东方显示技术有限公司财务部门仍然灯火通明。“到账了，增值税留抵退税到账了！”经过仔细检查，公司银行账户上增加了3.32亿元资金。顿时，办公室响起了一片欢呼声。

这笔巨额留抵退税，来自于合肥京东方投资建设的第10.5代TFT-LCD生产线项目。该产线是全球首条投产的10.5代线，项目总投资458亿元，主要生产65英寸以上大尺寸超高清液晶显示屏，已于2017年12月正式投产。

合肥京东方10.5代线负责人刘竞向记者介绍，平板显示是国家战略性新兴产业。京东方10.5代线的成功投产，标志着我国彻底打破了日韩在大尺寸液晶面板的垄断地位。但目前大尺寸面板由国外企业主导，市场占有率超过90%，国产液晶显示发展形势仍不乐观。“我们现在咬紧牙关和竞争对手拼市场，今年第二季度以来，公司液晶面板出货量不断增加。”刘竞表示，扩大市场份额有利于形成规模优势，但也给企业经营带来较大压力，为了做好产线更新维护和提高良品率，公司短期资金流较为紧张。

在这样的紧要关头，增值税期末留抵退税政策犹如雪中送炭。6月27日，财政部与国家税务总局联合下发了《关于2018年退还部分行业增值税留抵税额有关税收政策的通知》。7月23日，国务院常务会议进一步明确在9月底前基本完成先进制造业等相关行业的留抵退税。

得知留抵退税政策即将落地，合肥京东方10.5代线财务负责人张建强分外激动，同时也有些许忐忑，公司留抵税款金额很大，什么时候退完，能退多少都是未知数。他告诉记者，“不同于一般企业，如果只是退几百万、几千万，对于京东方这样的企业真的‘不解渴’。”

让张建强没想到的是，在调研企业情况后，合肥市税务部门将京东方纳入了全市第一批留抵退税企业名单，并安排专人指导企业测算应退留抵税额，辅导企业准备退税申请资料。从申请到退税款到账，不到3天时间，合肥京东方就收到了这份“大礼包”。

“超出预期，这个‘红包’分量太足了！”张建强说。由于退税款及时到账，企业资金链紧张的情况得到了有效缓解。经初步测算，这笔退税为企业节约几千万元的融资成本。下一步，合肥京东方将加快产线改造和重要技术研发，尽快实现产线满产目标。

且慢，留抵税额申请退还需勿忘附加税费的 计算



问题的由来：企业申请留抵税额退还，相当于把前期抵扣不完的进项税额退回给自己，不属于政府补助，不确认收入。应该在收到退还留抵税额款项的当月，根据退还的数额从增值税进项税额中转出，纳税申报表填报《增值税纳税申报表附列资料（二）（本期进项税额明细）》第22行“上期留抵税额退税”栏。会计核算分录为：

借：银行存款

贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出）

退还留抵税额的结果就是减少了企业未来可抵扣的进项税额，从而形成未来期间（某个增值税申报期或者若干申报期）应纳增值税的增加。这部分增加的应纳增值税额需要缴纳增值税所对应的城市维护建设税、教育费附加和地方教育附加吗？这会不会成为留底退税的隐形成本呢？

关于增值税期末留抵退税有关城市维护建设税 教育费附加和地方教育附加政策的通知

财税〔2018〕80号

各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅（局），国家税务总局各省、自治区、直辖市、计划单列市税务局，新疆生产建设兵团财政局：

为保证增值税期末留抵退税政策有效落实，现就留抵退税涉及的城市维护建设税、教育费附加和地方教育附加问题通知如下：

对实行增值税期末留抵退税的纳税人，允许其从城市维护建设税、教育费附加和地方教育附加的计税（征）依据中扣除退还的增值税税额。

本通知自发布之日起施行。

财政部 税务总局

2018年7月27日

【实务案例】 某医药公司2018年7月产生增值税销项税额80万元，当期取得进项税额10万元，上月账期末留抵税额40万元因符合退还部分行业增值税留抵税额的政策，已在7月申请退还。该公司7月份应申报缴纳增值税70万元（ $80 - 10 = 70$ ）。

同时，由于该公司缴纳了7月份的增值税70万元，还应申报缴纳城市建设维护税、教育费附加和地方教育附加。根据“对实行增值税期末留抵退税的纳税人，允许其从城市维护建设税、教育费附加和地方教育附加的计税（征）依据中扣除退还的增值税税额”的政策规定，

允许该公司将退还的增值税留抵税额40万元从当期城市维护建设税及附加的计税（征）依据中扣除，该公司还应申报缴纳7月份的城市建设维护税2.1万元、教育费附加0.9万元、地方教育附加0.6万元：

城市建设维护税： $(70 - 40)$ 万元 $\times 7\% = 2.1$ 万元

教育费附加： $(70 - 40)$ 万元 $\times 3\% = 0.9$ 万元

地方教育附加： $(70 - 40) \times 2\% = 0.6$ 万元

以上合计缴纳城市维护建设税及附加3.6万元。

结论：财税〔2018〕80号文件关于“对实行增值税期末留抵退税的纳税人，允许其从城市维护建设税、教育费附加和地方教育附加的计税（征）依据中扣除退还的增值税税额”的规定，与财税〔2018〕80号文件相关“退还增值税期末留抵税额”的政策规定配套使用，企业既取得了增值税留抵退税，又没有增加额外负担，堪称完美之举。



03

**专题三：医药经销企业2018年税务稽查重心
及涉税风险焦点全方位透视**

一、四大原因造成医药企业2018年税务风险高

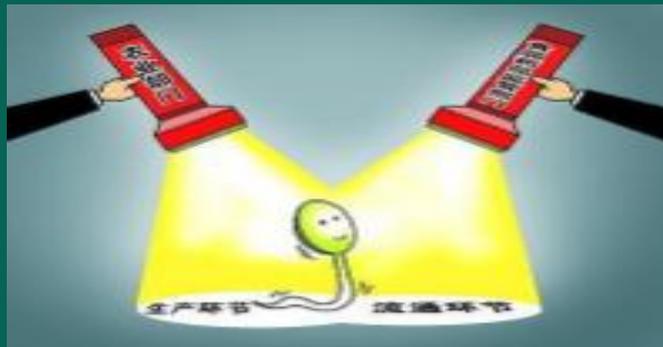
(一) 营改增的影响

对企业的最大影响来自于税率调整和增值税抵扣链条的引入。所有增值税专用发票均从全国联网的增值税系统开具，并且要求交易的票、账、货相符；并且增值税抵扣链条完整，货物进出纪录清晰可查。

**不论是药品生产企业，还是代理商，都想尽办法以
看似真实交易开具的发票冲抵成本和费用，涉税风险就
像埋好的定时炸弹，只是没到引爆的时候。**

（二）两票制的影响

2017年1月，国务院办公厅在《关于进一步改革完善药品生产流通使用政策的若干意见》中提出，在试点的基础上，争取2018年在全国推行“两票制”。



两票制，就是国家要求药品从出厂到进入医院，只能开具两次发票。其中，生产企业向流通企业开具的发票为第一票，流通企业到医疗机构开具的发票为第二票。此项规定的主要目的是为了打击医药行业盛行的过票、洗钱行为，压缩药品流通环节，净化经营环境。

两票制的执行，迫使药品生产企业从之前的低开票，转变为高开票；企业的账务处理和经营模式面临挑战。而在流通领域，药品代理商、经销商、配送商的角色将被压缩成一个。在整个流通环节的压缩过程中，多票、过票、挂靠、避税行为将大大减少，利润更为透明。想想，有多少个地方的医药商业因为资金链问题、税票问题、利润问题导致停业整顿、被兼并，或者直接不干了。

（三）打虚打骗专项行动的影响

打虚打骗就是打击虚开发票和骗取出口退税。作为行政执法的常态工作，从中央到地方，各级税务与公安、海关和人民银行都已建立部门协作机制，每年都会对打击虚开骗税违法活动作出工作布署。税务总局也会对全国各地的打击情况进行专项统计。

医药行业作为虚开增值税专用发票的重灾区，每年都被确定为打虚打骗的重点行业。总局近年公布的打虚打骗典型案例少不了药企的身影；特别是2016年，10个典型案例中，是药企就占了4个。



（四）实行税收黑名单制度的影响

各省市开展最严虚开稽查风暴，
国家税务总局多次发文

简体 | 繁体 | English

客户端 微博 微信 邮箱



国家税务总局
State Administration of Taxation

请输入关键字



本站热词：营改增 放管服 小微企业 出口退税 便民服务

总局概况

信息公开

新闻发布

税收政策

纳税服务

税务视频

互动交流

您所在的位置：首页 > 文章库

四部委联合部署打击骗税和虚开专项行动

密切合作集成攻坚 继续保持打击骗税虚开高压态势



国家税务总局举行新闻发布会

褒奖诚信联惩失信 持续优化税收营商环境

2018年07月04日 来源：国家税务总局办公厅

【字体：大 中 小】 打印本页



就在7月4日上午，国家税务总局举行“褒奖诚信、联惩失信”专题新闻发布会上，发言人表示：

北京特派办在打击虚开发票方面，共检查涉嫌虚开团伙5个，涉及发票3.4万份，涉案金额102亿元，税额17亿元。截至6月底，配合公安部门成功抓获主要犯罪嫌疑人48名；在打击出口骗税方面，共立案检查企业3户，发现涉嫌骗取出口退税8670万元。

一是加大“黑名单”公布力度。自2014年10月公布第一批“黑名单”以来，各级税务机关累计公布“黑名单”案件达到10340件。其中，2018年1至6月，各级税务机关公布“黑名单”案件2781件，比去年同期增长80%。其中，偷税案件497件，占比18%；虚开增值税专用发票案件2050件，占比74%；骗取出口退税等案件234件，占比8%。

二是确保税务部门惩戒措施落实到位。税务总局组织各省税务部门对“黑名单”当事人惩戒情况认真开展自查和督导检查，依法依规对“黑名单”当事人采取更加严格的发票管理、出口退税审核和高频次税收检查等措施。据统计，截至2018年6月各级税务机关共对“黑名单”当事人实施惩戒15080户次，如对直接责任人注册登记的其他企业信用降为D级554户次；严格控制发票领用6170户次；从严办理出口退税1406户次；提高税收检查频次3500户次等。

医药行业作为虚开高发行业，一旦涉税行为被税务局认定虚开骗税，企业及相关责任人都将寸步难行，年关难过。

下一个受到稽查的企业会是你们公司吗？

下一个被判入狱的会计是你吗？



**营改增和两票制给医药行业造成了前所未有的挑战，
监管势头更是越来越猛。据统计，全国1.19万家药品商
业企业，仅2017年就消失了1000家之多。大小生产企
业也面临经营挑战和艰难抉择。专家预测，未来将有
50%甚至更多的药企会被合规监管和无情的市场所淘汰。**

最近税务局请你“喝咖啡”了



CCTV-1

综合

新闻联播
XINWEN LIANJIU

实施税收联合惩戒 构建社会诚信体系

对其不设
份数或金额限制

增加了
伪造发票
案件

案件



▶ 同时

21个增加到了34个

参与联合惩戒的部门 从此前的国家发改委、公安部等



联合惩戒的范围也大幅扩大



央视记者 陈琰 湖北台

实施税收联合惩戒 构建社会诚信体系

惩戒的措施



从禁止乘坐高铁等18项

CCTV
综合

新闻联播
XINWEN LIANBO

国家税务总局副局长孙瑞标
使失信者寸步难行

二、税务稽查选案机制直接造成税务风险集中爆发

(一) 利用“大数据”从稽查案源信息中发现检查对象

稽查案源信息，就是稽查局的涉税情报信息库。实务中，使用率较高的案源信息主要有以下几类：

1、纳税人自行申报的信息，以及纳税人的税务登记、发票使用、税收优惠、资格认定、出口退税、企业财务报表等涉税数据和信息。

2、纳税风险评估部门发现并移交的高风险涉税信息。

3、上级党委、政府、纪检监察等单位和上级税务机关在下发督办、交办任务时，提供的税收违法信息。

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%。

4、同级公安、检察、审计、纪检监察等部门提供的税收违法信息。

如：税务总局曝光的河南益康药业有限公司虚开发票案，就是由洛阳市纪检部门移交的涉线索。益康药业为不具备药品经营资质的个体销售人员开具增值税普通发票806份，金额6650.83万元。

- 5、本地稽查局受外地稽查局委托，调查收集证据，在受托协查中发现的税收违法信息；
- 6、受理举报获取的涉税违法信息；

对于以上案源信息，稽查局选案人员会重点关注纳税人所在的行业总体税负，纳税人的收入、成本和各项费用的年度变化情况，增值税专用发票信息，关联交易信息等；通过数据分析、比对后，找准涉税风险突出的纳税人，确定为待查对象。

（二）稽查随机抽查机制的影响

税务总局从2015年开始推行税务稽查随机抽查。这一选案在各级各地税务局逐步落地，以后将成为主要的稽查选案手段。其运行模式为：

1、税务总局和各省、市税务局在参考纳税人的纳税规模、所属行业、分布区域等因素的基础上，各自分别建立随机抽查对象名录库，名录库内包含重点稽查对象和非重点稽查对象。

2、对各级税务局确定的重点稽查对象，每五年须轮查一次。非重点稽查对象的抽查率不超过3%。

“两票制”后，医药生产企业改低开为高开，销售收入暴增，必然成为稽查关注重点；一旦被列为重点稽查对象，检查不可避免。

（三）税务稽查任务的刚性要求造成涉案企业自身风险

防控手段失灵

各级税务局每年会出台税收专项检查计划，整治重点行业 and 重点区域的税收秩序。下级税务局专项检查的内容，往往参照上级税务局确定的专项检查计划和本地实际情况。专项检查计划包括以下三项内容：

1、行业税收检查项目

a.指令性检查项目

今年，税务总局已确定医药为检查行业，各地稽查局必须将医药行业作为列入检查计划。另外，还包括房地产与建筑安装，废旧物资回收，外贸出口等。

b.指导性检查项目

各地结合本地行业经济情况，自行选取检查行业。

**如:地方商业银行，高污染、高能耗及产能过剩企业，
高收入者个人所得税等.**

2、区域税收专项整治重点

比如：虚开、骗税等税收违法易发、多发的地区；涉及农产品收购、矿产品和成品油购销企业较为集中的地区及相关专业市场；“营改增”、“两票制”试点行业较为集中的地区。

3、重点税源企业检查

税务稽查的核心还是以查促管，查补收入。为了防止以上选案手段错过漏网大鱼，各级税务局还会选取重点税源企业作为检查对象，提升重点税源企业的纳税遵从。

（四）税收违法案件发票协查

税收违法案件发票协查，指查办税收违法案件的外地稽查局就涉嫌虚开、伪造的发票，委托本地稽查局调查取证的执法行为。

如果本地企业是涉税发票的开具方或接受方，本地稽查局将对其实施检查，并根据查明的事实对本地企业作出相应处理，最后将协查结果回复对方稽查局。

但是，接到发票协查后，如果稽查局顺势深入，往往牵出大案。这一点，只有涉案企业自身最清楚。

【实务案例】医药经销企业税务风险是怎样在税务稽查程序中暴露出来的？

查处涉税违法案件，税务稽查部门必须经历选案、检查、审理和执行四个基本程序。医药行业作为2018年总局安排的重点检查行业，选案人员通常选取行业内经营规模较大，而税负又偏低的企业作为首选对象，以确保稽查选案准确率和取得收入查补成果。

（一）选取稽查对象

某地税务稽查局根据行业指令性检查计划，对医药行业实施检查，选取税负严重偏离行业平均值的企业开展检查。该地的某药品经销企业主要从事中成药、生化药品等医药产品批发，在区内属规模较大的医药批发行业。2017年，企业销售额达到6000万元，申报缴纳增值税60万元，增值税税负仅1%，远低于辖区内行业平均税负，因此被列为稽查对象。

（二）前期分析、检查入场收集证据

检查人员从金三系统和税收风险管理系统分析上下游关联关系，利用增值税发票电子底账系统查询上下游企业发票明细，统计购进和销售货物的品种和数量，发现该公司进销数量不匹配。

检查人员为固定证据，首先调取2017年的企业会计账簿，以及库房进销库存明细账、合同等资料。之后，分别向该公司法人代表、财务主管、业务员和库房保管等人员发出询问通知，了解产品进销渠道，并制作了询问笔录。

检查发现的问题如下：

- 1.该药业公司从上游A国药公司购进保健酒，用于春节联谊、赠送客户，未开具销售发票，未作视同销售处理；
- 2.为下游医疗机构代购一批医疗器材，没有开具销售发票，未计销售收入；
- 3.销毁大量超过保质期的过期药品，企业在账务上直接作为资产损失扣除，相应的进项税金未作转出。

（三）陈述申辩和税务处理

检查结束，检查人员一般会就发现的违法事实与企业沟通，听取企业意见。

对税务局将企业销毁过期药品未转出增值税进项认定违法，企业提出异议，但并未提交相关的政策依据。

（四）案件审理后出具税务处理决定

审理部门对检查发现的问题所涉及的事实、法律依据及证据进行全面审查，未采纳企业异议理由，支持了检查部门意见。最后，稽查局对企业的3个涉税问题作出补缴税款的税务处理决定。

案例体会：

有了行业和企业税负指标，税务局好比练就了火眼金睛，企业却被套上了怎么也甩不掉的金箍咒。检查人员利用金三系统和增值税发票电子底账系统，轻松获取企业的涉税信息。

当然，要确定违法事实，法律依据和证据缺一不可。

本案中，检查人员要求转出已销毁过期药品的进项税额，其主张并没有法律依据。但由于企业未提交具有说服力的政策依据，审理部门最终未予采信，导致企业承担了不应承担的税款。

三、2018年医药经销企业税务稽查风险点

(一) 账外经营，隐瞒销售收入

账簿记录不完整，购进货物取得增值税专用发票的入账，没有增值税专用发票的暂不入账，少申报销售收入。主要表现为：

【实务案例】 核定样品药价格只看包装

医药企业向医疗机构免费提供样品药很常见。这些免费赠送的药品，在税务处理上需要视同销售处理。然而，一些医药企业采用错误的方法核定视同销售收入，导致视同销售的计税价格明显低于正常售价，从而带来税务风险。

在检查A企业过程中，检查人员发现该企业在申报表中存在视同销售业务，便随机抽查了几种样品药的计税价格，了解到财务人员在确定样品药视同销售价格时，基本采用的是成本加成法，加成率为10%。

增值税暂行条例实施细则第十六条规定，纳税人有条例第七条所称价格明显偏低并无正当理由，或者有本细则第四条所列视同销售货物行为而无销售额者，按下列顺序确定销售额：

（一）按纳税人当月同类货物的平均销售价格确定；（二）按纳税人最近时期同类货物的平均销售价格确定；（三）按组成计税价格确定，组成计税价格的公式为：组成计税价格=成本×（1+成本利润率）。

根据上述规定，成本加成是核定视同销售收入额可以采用的最后一种方法。这意味着，在使用前两种方法仍无法获得同期同类价格时才能采用。检查人员进一步调取了A企业近1年同类药品的出厂价格，发现企业在处理样品药视同销售时未参考同期同类价格，进而导致视同销售的计税价格明显低于正常售价。

对此，A企业财务人员解释称，样品药不允许上市流通，因此按照企业正常销售的药品，无法找到同类药品，自然无法找到相同的价格。检查人员认为，视同销售价格指的是货物价格，不应受规格和包装等因素影响。更重要的是，增值税暂行条例实施细则相关规定的关键词，是“同类”而不是“相同”，因此对企业的解释无法认同。

税务机关认为，考虑到样品药的特殊性，无论企业基于何种考虑向医疗机构提供样品药，一来须遵守药监局等相关管理机构的规定，二来需要尽可能节约资金。如此一来，样品药的包装规格往往不同于正常流通的药品，比如正常销售的阿司匹林是一盒20片装，每片0.5克。考虑到使用对象的不同，还存在10片装，每片0.25克的包装规格。实践中，企业提供的样品药可能是2片装或4片装，包装也会相应简化。如果以包装规格不同来推断，样品药自然不同于正常销售的药品。

但是，无论样品药采用何种包装规格，每片剂量无非是0.5克或0.25克，否则由于剂量差别会导致样品药失去了样品功能。基于此，无论是增值税暂行条例还是企业所得税法，对视同销售价格的规定针对的都是货物，而不是包装。因此，样品药的视同销售价格是可以找到的，企业核定视同销售收入的方法使用错误。

◎**风控建议**◎

药企发生对外提供样品药、赠送和投资等视同销售业务时，一要把握增值税法规定的三种方法的处理次序，不要动辄采用成本加成方法；二要把握“同期同类”的含义，不要仅限于“相同”。比如，企业正常销售某种测量仪器时会将其与试剂或试纸合并包装出售，但提供样品时只有测量仪器，这种情况下就不能简单地说无法找到同期同类价格；三是要正确理解视同销售指的是货物，该货物应是能够带来经济利益的主要载体。显然，不同的包装或不同的销售策略无法改变货物的实质。

1.一是不开票销售收入不入账。

销售药品不开具发票不入账等“体外循环”方式，
隐匿真实的经营收入。

2.现金收入不入账。

通过不公开的公司账号、私人信用卡、存折或现金
的方式进行业务结算。

3.返利收入不入账。

医药流通企业获得货币返利的，大部分直接进入“小金库”；获得实物返利的，通常作为账外收入不作账务处理。

4.商品发出不作销售，采用收入不记账或滞后申报收入的方法，少申报应税收入。

由于药品经销企业向医院发货，一般的结算期为货物发出后6个月甚至更长，部分企业采取滚动延期申报收入的方法少报当期收入、少计当期销项税金。

5.兼营收入不入账。

大部分药品销售公司除销售药品以外，还销售保健品、营养品或美容日用品等非医药类产品，这部分商品销售收入不开发票、不入账或不据实申报纳税的现象较为普遍。

6.收入确认不准确。

许多医药企业存在申报不准确、应税收入滞后申报的情形。例如：应税收入与免税收入、低档税率收入与一般税率收入、一般药品收入与生物制品收入等概念混淆，同期企业实际应税收入与申报数不一致等。

【实务案例】 2017年，广州市国税局中区稽查局以一封发票协查函为线索，对A医疗器械公司立案检查，在企业不配合调查的情况下，通过逐一外调购货医院、彻查企业资金往来数据，历时近4年，最终查实该企业通过对用户开具假发票，利用未备案银行账户收支的方式隐匿收入逾1.1亿元。该局依法对其作出补缴增值税、企业所得税税款1800余万元，加收滞纳金1440余万元，罚款780余万元的处理决定。

大众对药品在生产、销售和使用存在的问题高度关注，而对医疗器械行业的了解还不多。由于医疗器械的利润率比药品更高，所以，药品行业存在的问题，在医疗器械领域会表现得更为严重。



（二）虚增成本、费用

实务中，部分药品经销企业购进药品，再将其销售给医院，中间差价相对较高，且很大一部分差价是违规支付给医院相关人员的返利。在此过程中，企业难以取得合法发票，且这笔返利见不得阳光不能反映在会计账上，往往通过虚增员工工资、薪金或以经费拨付、销售费用的名义等手段虚增成本费用。

再如：医疗器械的利润率比药品更高，为了将让医院接受本企业产品，企业和销售人员必然要支付更大的代价。这些佣金和回扣又以各种费用的形式进入企业核算体系，成为企业所得税的扣除项目；列支依据包括企业虚增的费用金额和从第三方咨询公司取得的费用发票。

再有医药企业通过虚增会议费，将各种餐费计入会议费当中，不符合会议费的扣除条件。还有广告费，未经当地省级药监部门审批，未在指定的涉医刊物上进行的药品宣传，不符合法律规定，所支出的广告费用扣除风险大。还有各类推广费和讲课费，因为所涉及的主体和受众与器械销售无关，也会引起税务稽查部门关注。

医疗器械的生产销售公司与第三方咨询公司建立合作关系，从咨询公司取得咨询费、劳务费发票作为扣除依据，也已成为检查重点。

（三）“两票制”实施后“虚开”仍是医药行业最大的涉税

风险

1.两票制改革后医药行业虚开发票情况仍然未根本改变

据国税总局网站报道，2017年4月20日，国家税务总局公布10起2017年打骗打虚专项行动典型案例，其中4起来自医药企业。

**“7.03” 专案 - 淄博为民医药配送有限公司接受
虚开发票案；**

**“4.26” 专案 - 四川达州合纵连横科技有限公司虚
开发票案；**

**“2.16” 专案 - 广西玉林虚开发票医药企业系列案。
最大一家甚至逃税金额接近百亿元人民币。**

2.药品定价及利益分配既有模式导致医药行业虚开 风险居高不下

“营改增+两票制”的实施，对医院没有任何影响，医院仍然按中标价结算付款收取发票。而在药品定价方面，现行体制下药品是由国家统一定价，但是在定价过程中会参考有关制药商、代理商以及专家的意见，在此

过程中销售代理商会想法设法把药品定价抬高，体现在发票上就是“高开”，因为也只有这样才能把销售过程中的营销费用（包含回扣、返利等）和利润加入到药品价格之中。

另外，从药品销售来讲离不开分销商的参与，原因在于：第一，中国各地医院众多需要层层分销，离不开分销商（医药代表）；第二，面对众多药品，医院无法识别药品的质量和疗效，一般倾向于需要听取分销商（医药代表）的意见。

在多票制的情况下，每过一个环节，开一次票，都要相应缴纳17%的增值税，由于“两票制”对药品最终定价影响不大，所以虽然只开两次票，但经过“高开”后的实际税负和实施两票制之前并无大的差异。

【实务案例】向农户采购药材虚开发票

对于一些中医药企业而言，日常经营活动中向农户购买原材料是不可避免的。在此过程中，比较容易产生虚开收购发票和虚列成本的行为，这无疑会增加企业税务风险。

◎典型案例◎

在检查D中医药企业时，检查人员发现该企业存在大量的农产品收购发票，以个人名义开具的收购发票金额从几千元到几十万元不等，检查人员因此进一步核实了企业的存货出入库情况和银行资金往来情况。通过比对，发现存货、资金和发票的数量金额不符，实际材料库存没有达到发票数量，采购材料的实际付款与账面金额有差异。

对此，企业财务人员解释，由于中药原材料大多直接向农户采购，材料品种多达上百种，且采购地方分布广泛，采购以现金交易为主，财务管理难度大，导致财务在库存、资金的账务处理上比较混乱，不可避免与实际业务存在差异。

检查人员认为，从农户直接收购中药原材料，由采购方出具农产品收购发票，没有购销双方的制约，存在较大的随意性。特别是在农产品收购业务数量多，大部分现金交易情况下，若纳税人虚开收购发票或多开收购金额，不仅多抵扣增值税，而且可能多列生产成本，减少应纳税所得额，增加了税务风险，且该风险涉嫌虚开行为。

◎**风控建议**◎

出现上述问题既有客观因素，也有主观原因。

一是部分药企受到中药材主产区减产或购销渠道不畅等因素影响，不得不直接面向农户收购，并大量使用现金，通过金融机构无法查清资金流向；

二是企业对税收法规不熟悉。一些企业对免税农副产品的范围不了解，何种情况可开具收购发票不甚清楚。经税务机关检查，才知道许多收购发票不符合规定，其进项税额不允许抵扣；

三是主观故意为之。由于收购发票由收购单位自行填开，自行申报抵扣，没有购销双方的约束机制。有的企业就将收购凭证当成调节税款的工具，有的甚至把其当成偷税的手段。

基于此，建议：

一是企业应建立专门的中药原材料收购台账。对农产品经营者及加工企业，在台账中登记售货人姓名、身份证号码、联系电话和地址等基本信息。中药原材料的购进和出库等各环节要有专人记录、签字。

二是企业应主动寻求税务机关的辅导，积极配合上报企业的生产规模、生产能力和合理损耗等信息，从而规避企业虚开发票虚增成本的税务风险。

三是企业内部应加强对采购人员及财务人员的培训，让其熟悉农产品的采购流程和发票使用、索取和开具等相关知识，避免因常识性错误导致无可挽回的经济和声誉损失。

3.医药行业虚开发票的新形态

(1) 小型医药代理商转变为CSO继续参与虚开

两票制的新形势下，结合营改增的背景，为了实现其税负目标医药行业开始在业务外包上作文章，原来多票制下专门用来过票的小型代理商纷纷向**专业外包公司**转型，也就是业界所称的**CSO**

(Contract Sales Organization) 。

这些CSO可以向制药企业提供市场调研、学术推广、咨询服务等方面的帮助，并且可以开具有效的发票，其作用主要是间接服务于药品销售活动。有数据显示，实施“两票制”后全国涌现出了上万家CSO。无论如何CSO向制药企业提供的服务应该是真实的，否则就会涉及虚开，但是最近的一些案例中显示已经有不少CSO存

在涉及虚开的情况，主要体现为这些CSO开具大量项目为“技术咨询费”、“推广费”的发票，而且一次性开具多张，并且一般都是顶额开具。而这些CSO往往与制药企业存在很大的关联性，许多情况下厂商干脆自己单独设立许多的CSO专门用来虚开。其实质是，通过CSO虚开增值税专用发票来增加制药企业的销售费用，从而抵消高开模式下产生的中间环节成本。

(2) 利用医药产业园等进行虚开

两票制和营改增后，CSO成为新型的过票公司，而这些CSO为了寻找合适的过票地纷纷扎堆进入医药产业园，甚至没有医药产业园的就在开发区内寻求独立设立医药产业园。究其原因是医药行业当中，不少人认为医药产业园可以给行业提供一个**安全的CSO环境**，也能够享受产业园的一些财税优惠政策所以纷纷寻求在产业园开设CSO。

但实际上，随着双随机抽查制度、增值税发票系统的升级以及金税三期工程的上线等等征管方式和技术手段的完善，这些寻求在产业园安全过票虚开的CSO也将无所遁形。

另外，国家工商总局于2018年3月26日发布了《关于公布随机抽查事项清单（第二版）的通知》，其中将涉及**重点抽查企业工商登记事项中的经营范围和法定代表人身份情况**，这将必然导致一部分只用于虚开发票没有实质经营的CSO被工商部门查处并受到相应的行政处罚，而一旦被认定为空壳公司随之很有可能被认定为构成虚开增值税发票，并被要求承担行政责任乃至刑事责任。

（四）关联交易，转移利润

随着“两票制”的推行，部分医药企业逐步调整经营策略。部分企业设立了农业合作社、中药材（药品）加工生产企业、药品经销企业和仓储物流企业等。农业合作社将自产自销的中药材原料销售给加工生产企业，生产加工企业又将中药材成品或半成品销售给药品经营企业。

交易中，关联企业存在间存在转移销售收入或成本费用、人为调整利润份额等不合理情形。有的企业还开办了上游的咨询、广告公司，用于虚开、虚列咨询、广告费用，以达到少缴企业所得税的目的，给企业带来风险。

不仅如此，部分经营药品、中成药饮品及中药材花茶类的生产企业，不符常规地反复注销又开业，且企业注销时未经税务检查清算等等，蕴含着一定的税务风险。

（五）人为调整数据，造成财务系统和业务系统的数据差异

医药经销企业对药品的进销都建立完整的业务数据系统，但企业的财务核算系统与业务系统往往存在差异。除会计准则和增值税政策认可的核算差异外，不排除企业为了少报、迟报收入，或多抵扣增值税进项税额，人为调整财务数据。

如发出商品，未及时确认收入；取得增值税进项发票，已认证抵扣，但库存显示无货物入库。

对此类系统差异，企业应展开自查，排除风险隐患。

（六）商品退货不做进项税转出

医药企业发生退货的行为较为复杂。部分企业发生退货后以直接冲减库存等方式、不做或滞后做进项税转出，存在着自行调节税款的税收风险。

(七) 发票开具不合规

销售发票汇总开具，货物名称填写模糊，发票联上部分明细，不写数量，没有清单，甚至存在为其他药品代理商代开发票的行为。还有部分企业以个人身份屡次到办税服务厅代开增值税普通发票，且金额较大。

(八) 计税方法选择不当

许多增值税一般纳税人将非生物制品充当生物制品，并按简易办法申报缴纳了增值税。

（九）未按规定核定扣除

部分医药生产加工企业未正确履行农产品增值税进项税额核定扣除的相关规定。如：部分企业未按规定转出期初存货所含进项税额；销售货物时未区分加工生产销售和直接销售。此外，以农产品为主要原料的中药材生产加工企业，还存在销售时故意将低档税率产品高开为适用高税率货物的情形。

（十）企业所得税税前扣除新规对医药企业的税务风险

国家税务总局于近日公布了《企业所得税税前扣除凭证管理办法》（以下简称“《办法》”），并将于2018年7月1日起开始实施，《办法》的实施将进一步提升企业所得税的税前扣除的可操作性。《办法》再次强调了发票是企业最重要而非唯一的企业所得税税前扣除凭证。

1.药企巧立名目：“会议费”

会议费，顾名思义是因为企业召开会议所发生的一切合理费用。《企业所得税法》第八条规定，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。

文件名	条款	内容
《中央和国家机关会议费管理办法》 (财行[2013]286号)	第十四条	会议费开支范围包括 会议住宿费、伙食费、会议室租金、交通费、文件印刷费、医药费 等。前款所称交通费是指用于会议代表接送站，以及会议统一组织的代表考察、调研等发生的交通支出。
《国家税务总局关于印发〈国家税务局系统会议费管理办法〉的通知》(税总发〔2013〕124号)	第十四条	会议费开支范围包括会议住宿费、伙食费、会议室租金、交通费、文件印刷费、医药费等。前款所称交通费是指用于会议代表接送站，以及会议统一组织的代表考察、调研等发生的交通支出。

在医药行业，天价“会议费”的问题似乎更加严重。为了将药品成功推销进医院、并撬动医生的处方权，让医药代表成为医生的“用药导师”已成为圈内药企的共识，而由外企引入中国的学术会议营销，由于其隐秘性和“合规性”而受到此前采用带金销售(销售提成)模式的公司的青睐。因此，各类医药学术会议越开越多、越开越大、越开越贵。

正是由于会议费的范围较为宽泛，加之税法、税收政策文件没有明确规定，因此药企便乐于巧立名目，将各类费用塞入会议费，做税前扣除。由于会议这块遮羞布的各种作用，医药公司们每年都在乐此不疲地举行着各种会议，因此滋生的巨额费用间接拉高了药价。

目前在稽查实践中要求企业会议费的扣除不能仅仅有会议费发票，还必须要有会议的通知、会议的内容、会议议程、参会的人员资料以及会议照片等能够证明会议真实发生的资料才能税前扣除。



2. 会议费、业务招待费、业务宣传费、赞助费间的纠葛

项目	法律依据	扣除比例
业务招待费	《企业所得税法实施条例》第四十三条	按照发生额的60%扣除，但最高不得超过当年销售（营业）收入的5%。
业务宣传费	《关于广告费和业务宣传费支出税前扣除政策的通知》（财税〔2017〕41号）第一条	对医药制造企业发生的广告费和业务宣传费支出，不超过当年销售（营业）收入30%的部分，准予扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除
赞助费	《企业所得税法》第十条	在计算应纳税所得额时，下列支出不得扣除： （六）赞助支出
会议费		无限制

药企不遗余力地将大量费用塞入“会议费”，原因来自三方面：

一是药企正在转变带金销售模式，通过会议、学术会议营销等模式，试图“合法”、“隐蔽”地给与医生利用；

二是赞助费不能做税前扣除、业务招待费、业务宣传费税前扣除有比例限制，而会议费没有；

三则是这三类费用的表现形式具有重叠，对于一笔支出计入会议费、业务招待费、业务宣传费、赞助费都具有可行性。

为了推销产品，医药企业进行了大量商业活动，产生了大量费用，例如宴请、赠送礼品、广告宣传、组织会议和参加会展等。而这些活动的费用，并不是机械地计入某一项费用。

例如，对医生的商业宴请，当然属于业务招待费。但是，若药企在酒店餐前进行了医学学术讨论，然后用餐，便可以计入会议费，对税务机关蒙混过关。

再例如，医药行业处方药的宣传主要借助学术推广之类的活动。需要注意的是，这些学术推广活动虽然具有宣传的性质，但不属于大众媒体上的宣传，不能按照广告和宣传费的标准在税前列支，药企便同样计入会议费。

还有一些情况，难以准确定义，例如药企以组织方合作伙伴形式参与大型学术会议，由于不具有主办、承办、协办的身份，其支付的费用应当作为“赞助费”还是“业务宣传费”，也是模棱两可。正是由于会议费、业务招待费、业务宣传费、赞助费的相互纠葛，而“会议费”又是一个“大口袋”，因此大部分性质模糊的费用，被药企丢入了会议费，与税务机关玩起了小心机。

【实务案例】 “某税务机关对大型医药制造企业A企业开展例行检查，发现该企业“销售费用”下的二级科目“会议费”列支金额占其“销售费用”70%以上。经过进一步调查，稽查人员发现，企业员工在“会议费”中报销的餐费，竟占该二级科目金额的80%以上，而与会议相关的场地、交通、住宿和设备租赁等费用合计不到20%。检查人员按照该企业年均

会议费发生额估算，该医药企业近3年的餐费竟高达近8亿元，直接将50%的药品制造毛利率水平拉低了近20个百分点，对此，检查人员提出了质疑。

该企业负责人解释，此类会议是由本企业医药代表或营销人员组织，由医疗卫生专业人士参加的，旨在向与会人士提供产品信息或学术及医教信息。费用包括场地设备租金、交通费、

住宿费和会议餐费等。之所以餐费占比过高，主要是此类会议大多为小型学术会议，召开地点大多在医疗机构附近的餐馆。虽然形式上是用餐，但实质是借用餐馆场地向被邀请的医生介绍产品的药效和临床经验等，属于与经营相关的正常业务宣传，不属于业务招待，因此在申报纳税时做了全额列支处理。

检查人员认为，虽然餐费并不等同于业务招待费，更不能简单地理解其与正常经营无关。但是，被查企业以餐费发票作为核算会议费的报销凭据，会议的真实性难以解释。同时，企业邀请函上注明的会议地点均在医院科室内部，举办时间在正常办公时间内，但餐费的刷卡支付凭单中的时间基本为晚餐时间。另外，当检查人员试图向被邀请的医院科室求证时，均无法取得第三方能够证明会议真实性的证据资料。”

【分析】这是典型的在“会议费”上做手脚的案件。药企财务必须重视会议费列支的相关要求。即便目前缺乏相关法律文件规定，但是，会议名称、时间、地点、目的及参加会议人员花名册；、会议材料（会议议程、讨论专件、领导讲话）、会议召开地酒店（饭店、招待处）出具的服务业专用发票（营改增后改为增值税发票）等都需要留存备查。

【实务案例】 这样的餐费允许全部在企业所得税前扣除！

情况1：

公司召开市场会议过程中发生的餐费10000元属于会务费，
允许全部在企业所得税前扣除。

借：管理费用-会务费 10000元

贷：库存现金 10000元



提醒：

会议费中会有餐饮发票，税前扣除没问题，但是，一般会要求提供与会议相关的会议通知、会议签到册等可以证明会议费真实性的资料。如会议通知（包含内容：会议时间、会议安排、会议内容、会议标准等）、会议纪要等资料。

情况2：

员工出差过程中发生的符合标准的餐费100元属于差旅费，
允许全部在企业所得税前扣除。

借：管理费用-差旅费 100元

贷：库存现金 100元

情况3：

公司召开董事会过程中发生的餐费2000元属于董事会费，
允许全部在企业所得税前扣除。

借：管理费用-董事会费 2000元

贷：库存现金 2000元

情况4：

公司逢年过节等员工聚餐过程中发生的餐费5000元属于福利费，允许按照工资总额的14%在企业所得税前扣除。

借：应付职工薪酬-福利费 5000元

贷：库存现金 5000元

情况5：

公司员工岗位技能培训过程中发生的餐费1000元属于职教费，允许按照工资总额的2.5%在企业所得税前扣除，超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。

借：应付职工薪酬-职教费 2000元

贷：库存现金 2000元

情况6：

企业因销售业务洽谈会、展览会过程中发生的餐饮费用9000元属于业务宣传费，允许按照营业收入总额的15%在企业所得税前扣除。

借：销售费用-业务宣传费 9000元

贷：库存现金 9000元

情况7：

企业筹建过程中发生的餐费6000元属于开办费，可以按照金额的60%计入开办费，并按规定在税前扣除，总额度不受收入的限制。

借：长期待摊费用-开办费 6000元

贷：库存现金 6000元

总结：

- 1、业务招待费包括餐费，但餐费不一定是业务招待费；
- 2、招待招待，当然是特指“外人”而非“自己人”；
- 3、并不是所有的餐费都要计入业务招待费，来按照票面金额的60%税前扣除。

【实务案例】 扩大研发费税前扣除范围

医药生产企业往往每年都会投入不少资金开展研发活动。

然而，一些医药企业没有深入研究现行税收法规的具体规定，扩大了研发费用加计扣除范围。

检查人员审核B药企费用列支情况时发现，该企业在研发费归集中比较随意，一是将2014年以前购买的用于研发项目的设备，一次性从固定资产清理中转入“管理费用——研发费用”，并于该年度所得税汇算清缴时做了加计扣除；二是将非研发人员的工资、通讯和差旅等费用支出计入“管理费用——研发费用”科目，一并加计扣除。

B企业财务负责人解释，上述差旅费和通讯费等支出是在研发活动中发生的，应属于研发费用支出。至于购买的研发设备，主要是用于药品试剂的生产和测试。由于此类设备在时限内使用完毕后，即使还具有使用价值也废弃不用了。因此，不再分年度计算折旧，而是一次性转入研发费用。

检查人员认为，现行税收法规中可以加计扣除的研发费与企业按照会计制度归集的研发费内容并不完全相同，企业不能按照会计制度的要求做研发费用的税务处理，否则会扩大研发费用加计扣除的范围。

风控建议^①

医药企业研发工艺复杂、设备专属性强、技术要求高的特点促使其在研发费用归集标准上更多参照科技、医药部门要求。比如《[高新技术认定管理工作指引](#)》中各项费用科目的归集范围，就与现行税收法规存在差异。更值得注意的是，税收法规规定可以加计扣除的研发费与企业会计核算的研发费在内容及范围上有所区别。

换言之，税法规定的范围较之企业会计核算的范围要小，扣除内容更加严苛。基于此，医药企业首先要对允许加计扣除的研发费用范围作出清晰的界定。对于超过范围的研发费用，应加大税务风险防范力度。

与此同时，医药企业还应该注意以下几点：

一是加强企业财务部门与研发部门的信息沟通和协调配合。研发部门提供科技研发活动原始凭证时，应尽可能让财务部门明确该项项目费用性质以及类别的相关信息，最大限度地减少财务部门因对研发活动界定不清导致的失误。

二是熟悉固定资产加速折旧企业所得税相关税收法规，避免“老设备适用新规定”情况的发生。

三是要明白国家出台研发费加计扣除的目的，是推动科技创新，带动产业升级，绝不是让企业将其作为偷逃税款的工具。一旦医药企业借加计扣除之名偷逃税款，将会面临处罚。

【实务案例】 过期药损失直接税前列支

医药制造企业是资产损失的多发行业。经检验不合格或超过保质期的原料、产成品损耗很大，销毁过期和退回的药品是否为非正常损失，在所得税和增值税方面有着不同的处理方法。检查人员发现，一些医药企业将非正常损失当作正常损失处理，面临税务风险。

◎典型案例◎

检查人员发现，C类企业每年都销毁大量的经检验不合格或超过保质期的原料、产成品和过期药品，企业在账务上直接作为资产损失扣除处理，相应存货的进项税金未作转出。检查人员进一步检查发现，企业资产损失清单申报材料中没有药监部门和专业技术鉴定部门的证明资料，其他相关的内部资料也不完备。

对此，C企业负责人解释，按照增值税暂行条例实施细则第二十四条规定，非正常损失指因管理不善造成被盗、丢失和霉烂变质的损失。他们税前列支的药品是由于过保质期和商品滞销等原因被销毁处理的，是正常损耗，不属于非正常损失，因此不需要作进项税额转出处理。

检查人员认为，对照增值税暂行条例实施细则的规定分析，虽然制药企业销毁过期存货是遵循质量管理的要求，但此类销毁不完全等同于条例细则中所说生产经营中的合理损耗。这里的合理损耗一般指工艺损耗或保管中的自然挥发等合理的自然损耗。C企业出现较大批量的过期存货，不排除经营管理不善的原因，应该认定为非正常损失。与此相对应，这些损失不能直接税前列支。

风控建议^⑥

对于医药企业而言，要合规处理企业的损失，首先要搞清楚相关税收法规规定及其背景。

在增值税方面，区分正常损耗与非正常损失的目的，是要确定相关货物所包含的进项税能否抵扣。从原理上讲，对于一般企业的存货，虽然存在质量瑕疵但仍能按原用途以较低价格变现。在这种情况下，该批货物仍然未实际退出流通环节，其

价值损失应视为正常经营损失，且有对应的销项税额。药品一旦过期、变质后则无可利用的价值，实际上已经退出流通环节，其所包含的进项税额已无对应的销项税额，增值税进销抵扣链条已中断。制药、食品和饮料等企业经常发生此类情况，损失金额可能比较大。如果不剔除其所包含的进项税，相当于侵蚀了税基，应作进项税额转出处理。

在企业所得税方面，按《[企业财产损失所得税前扣除管理办法](#)》的规定，企业财产损失划分为实际资产损失和法定资产损失。从报废过期药的实际操作和财务核算来讲，这类损失应大多属于实际损失。从报备资产损失方式来讲，则要区分非正常损失和合理损耗。从企业质量管理的内部要求和行业监管部门的外部规定角度出发，该损失是可预期的，即使无法预知报废规模，但报废销毁毕竟是大概率事件。因此，当企业发生此类常规报损事件时，可视同企业存货发生的合理损耗，采用清单申报的方式是可行的，但应备齐相关的内部和外部证据。

基于此，建议医药企业：

一是企业发生资产损失时，应正确判断损失性质，即正常损耗还是非常损失。对于因管理不善原因造成的损失，应做进项税额转出处理，并按照企业财产损失所得税前扣除管理办法规定报备和申报。

二是收集、保存财产损失证据。现行税收法规要求企业按规定向税务机关报送财产损失税前扣除申请时，均应提供能够证明财产损失确属已实际发生的合法证据。

三是准确归集与损失相关的各类费用，既不要“张冠李戴”，也不能“混淆是非”，以正常报损为名人为加大税前扣除金额。



04

专题四：医药经销企业如何应对涉税风暴？

一、医药企业发票如何应对虚开风险？

1.以加强合同风险管理为手段防控虚开发票风险

在**签约之前**要对加强经销商资信审核，预防虚开发票风险。为了避免下游经销商出现税收违反行为从而影响生产企业，建议药品生产企业要加强对经销商的资信审核，主要是：

（1）审核其公司责任形式和股东背景，避免选择一人有限责任公司作为合作对象；

（2）审核经销商公司的企业所得税征收方式，避免选择将核定征收企业作为合作对象；

（3）除个别偏远地区之外，尽量避免选择小规模纳税人作为合作对象，尽可能要求经销商开具增值税专用发票。

在合同条款的约定方面，要对开具发票的类型、项目、税率、开票时间、税款承担主体、价外费用、违约责任等涉税条款进行明确约定。

在合同履行过程中，对于取得发票的要及时进行申报认证，对于需要发生开具红字发票的情况要及时与交易方进行沟通，保证及时申报。

另外，交易完成后需要保存相关的合同、发票、运输单证、汇款单等任何与交易相关的资料和证据，一旦发生纳税争议这些都是证据都可以说明交易的真实性，从而避免被税务机关认定为虚开增值税专用发票。

2.规范发票及凭证的审核与管理

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。

例如：在业务推广方面，对于会议费，除了保留发票外，应当留存反应会议召开时间、地点、参会人员、议程、现场照片、签到表等反应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。另外，对于制药企业采购药品原材料的，一是要加强对采购人员及财务人员的培训，让其熟悉农产品的采购流程和发票使用、索取和开具等相关知识；二是要尽量避免大规模直接向农户直接采购，对农产品经营者及加工企业，在台账中登记售货人姓名、身份证号码、联系电话和地址等基本信息。。

3.内控制度要健全

广大药企应当要建立完善的财务管理制度，确保发票、合同、交易凭证准确、完整；人员的分工要明确，责任到人，避免出现问题时相互推诿、互不认账；相关人员之间要建立相互制约和监督机制，避免相关人员钻制度漏洞。

4.人员培训要到位

许多药企内部的工作人员，甚至包括财务人员，对如何认定虚开增值税专用发票，虚开增值税专用发票的法律
责任认识不足，容易随波逐流，触及虚开的高压线。对于
业务人员管理，也要杜绝挂靠行为产生，实行企业统一管
理。

5.采购与销售是重点

对于广大药企来说，采购和销售环节是防范虚开增值税专用发票风险的关键点。特别是在两票制广泛实施的背景下，广大药企可采用采购独立和销售独立模式，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。

二、药企如何积极应对税务风险管理挑战？

1. 做好事前预警

医药企业主要涉及增值税和企业所得税处理。

增值税方面，要尽量扩大取得增值税进项发票的范围，对所取得发票的真实性进行严格审核；同时，对购进货物和服务进行跟踪管理，对不符合抵扣条件的，及时转出。

企业开展营销活动，应与服务提供机构签订协议，并要求按服务项目提供合规的增值税专用发票，保留完整的营销活动纪录。

企业**所得税**方面，企业应充分利用税收优惠政策，如高新技术企业税率优惠，科研开发加计扣除，企业聘用残疾人员工资费用的工资加计扣除等。

2. 探寻合规运营模式

医药行业的营销过程决定了中间代理环节不可或缺，但必须符合合规监管的要求。医药行业正在探索合同销售模式（CSO），推动医药营销往专业化、学术化方向发展，逐步淘汰广受诟病的带金销售。但是，CSO同样面临营销

费用的变现及成本控制问题，因此，应积极取得地方政府和行政管理部门的理解和支持，确保医药行业的改革有序前行、健康发展。

今年4月，医药大省黑龙江省发布的行业发展规划中，鼓励药企建立现代营销模式，通过**自建营销网络、销售外包（CSO）**等方式建立现代营销模式。山西大同市政府也支持给予财政税收帮扶政策，**允许药企成立相应的小规模纳税咨询公司**，通过咨询公司代开发票，缓解分担药企部分药品销售成本和压力。

3.引入税法培训、专家支持

由于药企税案往往涉及虚开增值税专用发票犯罪，税务机关必须将涉嫌犯罪的案件移交公安机关处理；因此，涉税案件刑事风险较大，药企应当及早了解相关法律规定，避免案件检查和侦查过程中自证其罪。

处理药企涉税案件，既需要熟练行业运营模式，还要有高超的法律，特别是税法分析能力。一旦涉税问题被纳入行政、刑事执法程序，企业要及时寻求专业协助，维护合法权益，避免处置不当或不及时，后果难以挽回。

三、两票制下医药行业如何合理避税？



1.关注广告费进项税抵扣对税负的降低作用

广告宣传开支是医药企业的重要管理费用开支内容，“营改增”后，广告宣专业纳入文化创意服务范畴，医药企业可以取得增值税专用发票进行进项税抵扣，以降低增值税税负。

广告宣传费一方面，可以提高医药企业的知名度与药品的品牌优势；另一方面，在短期内很难在研发创新方面有较大进展情况下，通过合规合理增加广告宣传费投入，医药企业可以获得税收等溢出效益。

2.关注经营管理环节的税收筹划环节

伴随医药行业分工日益精细，业内主体更加庞杂，一个医药企业往往要与多个供应商产生联系。在原料或半成品的购进环节，运输一般夹杂着增值税负担。

通过对自设运输企业与将运输服务外包的模式税负比较，税收筹划可以使采购环节更为合理，更为有效，在不影响企业正常运作与采购质量的前提下，进行合理筹划，使成本观念贯穿于企业经济活动的始终。

3.关注税收筹划中合同法律管理

税收筹划是否符合税收政策规定，在税务机关的检查中，业务合同是关键支撑材料与依据，因此税收筹划应十分关注业务合同的设立与签订。

如2016年5月1日营改增全面扩围后，医药企业应加强对合同细节条款的关注，特别是价款是否为含税价、合同签订日期等。通过合同的规范化构建有利于医药企业自身税收利益的业务流程，并按照签订的合同统一安排纳税事宜，将有利于更主动地实现纳税筹划目标。

4.关注行业政策与重组筹划运用

医药企业作为高新技术企业，国家有若干与其相关的政策优惠，这些也为医药企业在进行纳税筹划方案设计时，提供了许多选择机会，特别是充分利用一些高新区和自贸区的企业引进政策。

同时，通过企业分立、合并等方式，充分利用各项优惠政策，依此进行纳税方案设计，不同的纳税方案将产生不同的税收结果，抓住有利时机就意味着找到好的纳税筹划路径，将可以促进医药企业获得较低的纳税成本，为企业的长效发展提供有力的支撑。

5.选择到一个税率极低的“税收洼地”注册公司

在我国现行税法当中，所涉及税种的主要税率大多以比例税率、超额累计税率、定额税率、超率累进税率方式征收，不同税率之间所适用的条件略有区别。根据税率与税率之间的区别，医药企业可以根据业务发生特点、企业性质等等尽量选择有税收优惠的地区低税率纳税，如将企业注册到重庆正阳工业园区。

重庆正阳工业园区是以总部经济招商模式为企业提供税收优惠政策，不受地域和行业门槛的限制，外省市的企业也能享受重庆正阳工业园区的财政扶持政策。

园区税收优惠最大特色：

- 1、财政奖励：增值税、企业所得税地方留存的30%-50%财政扶持奖励。
- 2、个人独资企业可核定征收（核定后所得税税负0.5%-3.1%）。
- 3、注册式，企业不需要改变实际办公地址。（陈183-757-04265）
- 4、叠加享受政策扶持（企业本身享受国家优惠政策扶持的，仍可享受园区优惠政策扶持）。
- 5、总部经济招商模式，不收地域限制，外省市企业也可以享受园区的财政扶持政策。



THANKS!