

虚开增值税专用发票客观行为的共犯论展开 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

[https://www.100test.com/kao\\_ti2020/485/2021\\_2022\\_\\_E8\\_99\\_9A\\_E5\\_BC\\_80\\_E5\\_A2\\_9E\\_E5\\_c122\\_485359.htm](https://www.100test.com/kao_ti2020/485/2021_2022__E8_99_9A_E5_BC_80_E5_A2_9E_E5_c122_485359.htm) 现行刑法第205条虚开增值税专用发票、用于骗取出口退税、抵扣税款发票罪第4款，对虚开增值税专用发票罪的客观行为明文规定为“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”。97年新刑法即现行刑法的这种规定是从1995年10月30日第八届全国人民代表大会常务委员会第16次会议通过的单行刑法《全国人民代表大会常务委员会关于惩治虚开、伪造和非法出售增值税专用发票犯罪的决定》第1条第4款的规定照搬过来的。在刑法分则中像这种对犯罪的客观行为方式进行明文规定的情形，应该说是不多的。对虚开增值税专用发票的客观行为方式进行明文规定，背景显然在于我国从1994年1月1日起开始了以增值税为主体的流转税的重大税制改革。增值税实行的是国际上通行的凭发票注明税额抵扣的运行机制。增值税专用发票不仅是商品交易中的重要商事凭证、财务收支会计核算的法定凭证和税款计征与稽核的重要依据，而且可以据以抵扣税款。因此，企业在销售货物时，应当在专用发票上注明向购货方收取的增值税，购货方据以扣税。这样，增值税专用发票就如同一根链条，从生产到流通，从批发到零售，把各个环节紧密地连接起来，任何一个环节出了问题，就会造成“链条”中断，税款流失。因此可以说，税制改革成败主要看增值税；增值税成败关键在于对增值税专用发票的管理。但是众所周知，1994年税制改革出台后，由于增值税专用发票可以作为直接抵扣税款的凭据

，一些不法分子便把目标盯在伪造、虚开、盗窃增值税专用发票上，在一些地方特别是南方沿海城市犯罪活动十分猖獗，并向内地发展蔓延，以至成为社会的一大公害。鉴于这种严峻的形势，上述单行刑法得以出台，对虚开增值税专用发票的各种可能的行为方式进行了明文列举。这四种行为方式的明文列举，笔者认为有三方面的问题值得研究：一是，若没有这种明文规定，让他人为自己虚开的行为，本属于刑法理论上的必要的共犯中的对向犯，若坚持必要的共犯理论中的“尊重立法者意思说”立场的话，这种对向行为就不具有可罚性，结局是，这种让他人为自己虚开增值税专用发票的行为，除非行为人凭借虚开的增值税专用发票偷税或者骗取了出口退税，而构成刑法第201条的偷税罪或者第204条的骗取出口退税罪外，有可能就是无罪。立法者的这种规定，对必要的共犯的处理是一种注意规定，还是特别规定，对于没有类似规定的罪名该如何处理，值得研究。二是，介绍他人虚开增值税专用发票，通常只是属于一种帮助行为，尽管也有观点认为，这里的“介绍”，还包括“行为人指使开票人将发票开给指定的受票人，自己从中获取非法利益”的教唆行为，不管怎么说，相对于通常意义上的“虚开”实行行为而言，只是一种共犯行为（包括教唆和帮助），这里明确将“介绍”行为规定为虚开增值税专用发票的行为表现之一，理论上可以认为是一种“共犯行为实行行为化”或者称“共犯正犯化”的立法例，对于这一立法例，在我国刑法分则中有好几处，为准确适用这类规定，有必要对其进行评析探讨。三是，根据本条第2款和第3款的规定，自然人犯虚开增值税专用发票罪的法定最高刑是死刑，而单位犯本罪时，对其

直接负责的主管人员和其他责任人员适用的法定最高刑只是无期徒刑，这样，自然人伙同单位实施虚开增值税专用发票，比如自然人A介绍甲单位为乙单位虚开增值税专用发票，对自然人A可能适用死刑，对单位中的直接责任人员最重却只能判处无期徒刑，这是否合理？我国刑法分则中像这种在同一罪名中对位主体没有规定死刑而对自然人规定死刑的情形，不是个别的，在当前学界已达成一致的应严格限制死刑适用的大背景下，上述情形如何处理，需要进行探讨。

一、对向行为的可罚性 所谓对向犯（Begegnungsdelikte），是指以存在二人以上相互对向的行为为要件的犯罪。由于立法上只规定处罚一方，如贩卖淫秽物品牟利罪，作为对向参与的另一方，能否作为教唆犯或者帮助犯进行处罚？在德国，学说普遍认为，如果对向参与在严格意义上是必要的，但并未受到明文规定处罚，则不受处罚。另外，如果某一犯罪可能为他人提供便利，即使参与该犯罪绝非是必要的，也有理由免除处罚。日本关于这一问题的讨论，主要有以下主张，一种是所谓的立法者意思说，这也是日本通说的立场，即立法者当然地预想到了另一方的对向参与，只规定处罚一方，而不规定处罚另一方，这是立法者基于刑法的目的、政策等方面考虑而有意做出的一种安排，因此，不将对向方作为任意的共犯进行处罚，是对立法者意思的尊重。一种是所谓的定型参与说，即如果是对可罚的行为的定型的参与，则应该否定可罚性，但如果超过了立法者所预想的当然的定型参与，则可能被作为共犯进行处罚。第三种主张是所谓的实质说，认为“仅从统一的形式的观点导出所谓的立法者意思说，并不能得出妥当的结论，而应该对各种具体犯罪类型进行个别地

实质的考察，才能得出是否可罚的适当的结论。”关于对向犯的处罚问题，日本有判例认为，当事人委托非律师的人处理事务，并向其支付报酬，尽管违反了律师法第72条的禁止性规定，但是该条规定所规制的对象是不具有律师身份的人，不得从事律师业务并取得报酬。但委托人作为被害人参与，并向对方支付报酬，这是立法者事先当然预想到了的必要的参与行为。因此，按照立法者的意思，对委托人不应该作为共犯进行处罚。就定型参与说而言，何谓定型的参与，并没有提供一个明确的标准，不能说欲购买淫秽碟片的人向碟片经营者说“卖给我吧”，属于定型的参与，若说“求您卖给我吧”，就不再属于定型的参与，而要作为教唆犯进行处罚，这恐怕难以服人。另外，主张对对向犯的可罚性只能进行具体的个别的实质判断的实质说，也跟定型参与说一样，缺乏统一明确的标准，不符合罪刑法定的要求，同样不可取。笔者在对向犯处罚问题上主张“尊敬立法者意思说”，即不处罚立法未明文规定处罚的对向参与行为。因为，立法者既然预想到了对向方的必要参与，处罚对向方就违背了立法者的意思。不过需要强调的是，笔者主张不可罚的是对向方，对于对向方以外的教唆行为，是完全可能作为共犯进行处罚的。例如，购买淫秽碟片的人作为对向方是不可罚的，但如果是购买者以外的人，唆使正规经营音像制品的店家销售淫秽碟片，则无疑应作为教唆犯进行处罚。事实上，立法者根据对向双方行为可罚性的大小，已经做出了三种不同处理：一种是将双方的行为都明确地作为犯罪处理，适用同一罪名。如我国刑法第125条规定的买卖枪支、弹药、爆炸物罪，买卖是一种必要的对向行为，鉴于购买枪支行为与出售枪支

行为的同样严重的法益侵害性，对其适用同一罪名和法定刑进行规制。一种是，尽管将对向双方的行为都规定为犯罪，但考虑到对向双方行为的法益侵害性上的差异，而适用不同的罪名及法定刑。如我国刑法第207条将非法出售增值税专用发票的行为规定为非法出售增值税专用发票罪，法定最高刑重至无期徒刑。但对于非法购买增值税专用发票的行为，单独按第208条的非法购买增值税专用发票罪定罪，法定最高刑仅为五年有期徒刑。还有一种，立法者只规定处罚一方，而没有处罚对向方的明确规定。如我国刑法第347条规定了贩卖毒品罪，而没有规定处罚购买毒品行为的罪名，第363条规定了贩卖淫秽物品牟利罪，而没有规定处罚购买淫秽物品的罪名，等等。上述第三种情形是作为对向犯问题讨论的基本类型，是理论上纷争和实践中产生分歧之所在。根据上述对对向犯不处罚的基本立场，笔者认为最高人民法院的个别司法解释以及实践中的个别做法值得商榷。例如，1998年4月29日最高人民法院发布的《关于审理挪用公款案件具体应用法律若干问题的解释》第八条规定：“挪用公款给他人使用，使用人与挪用人共谋，指使或者参与策划取得挪用款的，以挪用公款罪的共犯定罪处罚。”立法者当然预想到了有挪也有用的行为，事实上该司法解释第一条也肯定了刑法第三百八十四条规定的“挪用公款归个人使用”包括“挪用者本人使用或者给他人使用”。从实践中来看，尽管不排除国家工作人员把公款挪出后主动寻找使用公款的人，但恐怕大多数时候是企图使用公款的人主动找到掌控公款的国家工作人员，“与挪用人共谋，指使或者参与策划取得挪用款”，这其实是一种典型的对向参与形式，作为对向犯进行处罚，恐怕值

得商榷。又如，最高人民法院、最高人民检察院2001年4月5日发布的《关于办理生产、销售伪劣商品刑事案件具体应用法律若干问题的解释》规定：“医疗机构或者个人，知道或者应当知道是不符合保障人体健康的国家标准、行业标准的医疗器械、医用卫生材料而购买、使用，对人体健康造成严重危害的，以销售不符合标准的医用器材罪定罪处罚。”购买、使用，应该说通常都是刑法第145条所规定的销售不符合标准的医用器材罪的对向参与形式，除个别情形外，通常不应作为犯罪处理。所谓个别情形，是指医院大量购入并适当加价后再出售给患者，这在一定意义上，可以认为是销售行为，作为犯罪处理基本合理。但除此之外，如购买大型的非一次性消耗使用的医疗器械并使用的，也看成是“销售”行为，而作为犯罪处理，还是存在疑问的。又如，关于购买伪造的居民身份证的行为，实践中有作为伪造居民身份证的共犯进行处理的做法，但是，“应当肯定的是，刑法并不处罚购买居民身份证的行为，而提供照片、预付现金等只是购买伪造的居民身份证不可缺少的行为，易言之，提供照片与预付现金，没有超出购买伪造的居民身份证的行为范围，既然如此，就不宜认定为犯罪。”购买伪造的居民身份证，属于伪造居民身份证的对向参与形式，不作为犯罪处理是合理的。综上，对于对向犯，在立法者只规定处罚一方的行为的情况下，应尊重立法者的意思，不把对方作为教唆犯或者帮助犯进行处罚。就虚开增值税专用发票罪而言，若没有刑法第205条第4款的明文规定，对于让他人为自己虚开发票的行为就不能以该罪定罪处罚，除非另构成偷税罪或骗取出口退税罪，否则无罪。换言之，要求他人为自己提供虚假的证明

文件的，由于刑法第229条提供虚假证明文件罪条文中没有类似刑法第205条第4款的虚开发票行为方式的明文规定，这种对向参与行为，就不具有可罚性，除非另符合其他犯罪的构成要件。从这个角度讲，刑法第205条第4款将“让他人为自己虚开”规定为虚开发票的客观行为之一，可以看成是对对向犯进行处罚的特殊规定。对于没有类似规定的对向犯的处理，应尊重立法者的意思，不处罚法律没有明文规定处罚的对向参与行为。

二、共犯行为实行行为化 虚开增值税专用发票罪中的“介绍他人虚开”的行为，相对于“虚开”而言，只是一种帮助行为，或者如前述学者所言，还包括“指使”的教唆行为。换言之，若把“虚开”理解为虚开增值税专用发票罪的实行行为的话，“介绍他人虚开”，就只是一种共犯行为。立法者将这种本来的共犯行为规定为实行行为，也就是“共犯行为实行行为化”，一般是出于这样的考虑：这种共犯行为在实践中属于常见多发的行为，若不将这种共犯行为作为实行行为进行规定，司法人员援引刑法总则教唆犯、帮助犯的规定，在量刑上可能会畸轻畸重。正如有学者所言，刑法第358条第3款将本属于组织卖淫罪的帮助犯的协助卖淫行为之所以设置为独立的协助组织卖淫罪，是因为，“刑法考虑到这种行为的严重危害程度，避免将本罪主体以从犯论进而从轻、减轻或者免除处罚，从而导致刑罚畸轻现象，便将协助组织他人卖淫的行为规定为独立犯罪。”笔者认为在我国刑法分则中共犯行为实行行为化主要有以下三种类型：（一）正犯行为只具有一般违法性的情形 这样的罪名有刑法第353条的引诱、教唆、欺骗他人吸毒罪、第359条的引诱、容留、介绍卖淫罪等。在我国，卖淫和吸毒行为，除明

知自己患有严重性病而卖淫构成第360条的传播性病罪外，都只是违反治安管理法的一般违法行为，也就是说，这种本来意义上的正犯行为即实行行为，并不构成犯罪。根据现在德国、日本得到主流学者支持关于共犯处罚根据的因果共犯论内部的混合惹起说，共犯违法的前提，是正犯必须违法（这里的违法，排除有责性不讲，可以理解为我们所称的犯罪），即否认“没有正犯的共犯”。换句话说，若正犯的行为不构成犯罪的话，就不能直接根据刑法总则的共犯规定处罚共犯行为，除非刑法分则对这种本来的共犯行为明文规定为正犯行为即实行行为，方能予以定罪处罚。正因为此，日本学者认为，由于自杀行为本身不是犯罪，如果不是刑法第202条将教唆和帮助他人自杀的行为明文规定为犯罪，则教唆、帮助自杀的行为就不能作为犯罪处罚。从这意义上讲，日本刑法第202条是共犯行为正犯化的特别规定。德国刑法没有关于教唆自杀的规定，因为自杀行为不是犯罪，所以理论和判例都不认为教唆自杀行为是犯罪。我国跟德国一样没有处罚教唆自杀的规定。但有观点认为，“所谓教唆自杀，是指行为人使没有自杀意图的人产生自杀决意，实施自杀行为。教唆自杀的行为人，在多数情况下都是为了帮助自杀者摆脱某种痛苦。由于教唆者是实施教唆自杀行为，是否自杀，自杀者仍具有意志选择自由，因此，社会危害性较小，虽应以故意杀人罪论处，但应按情节较轻的故意杀人从轻、减轻或者免除处罚。”但是我国刑法第29条明文规定的是“教唆他人犯罪的……”，自杀行为不是犯罪，教唆者还有处罚根据吗？根据混合惹起说的主张，正犯不违法的，共犯也不违法。我国既然没有处罚教唆自杀的明文规定，就应当否认教唆自杀

行为的可罚性。也就是说，除非我国也明文规定教唆、帮助自杀构成犯罪，否则教唆、帮助自杀这种本来的共犯行为，就不能作为犯罪处理。（二）正犯行为本身因不具有期待可能性而不处罚的情形 本犯毁灭、伪造自己刑事案件的证据，或者犯罪后自己藏匿起来，或者自己窝藏、转移、销售赃物，因不能期待本犯不实施这些行为，所以本犯自己实施这些行为的不构成犯罪。问题是，本犯以外的人，教唆、帮助本犯毁灭、伪造证据、藏匿自己、窝藏、转移、销售赃物的，由于本犯作为正犯尚不构成犯罪，他人的教唆、帮助行为是否还具有可罚性呢？根据混合惹起说，处罚共犯的前提，是正犯行为必须违法，既然正犯行为都不违法，共犯行为就也不能处罚。因此，对于教唆、帮助本犯实施上述行为，除非能够为刑法第306条的辩护人、诉讼代理人毁灭、伪造证据罪、第306条第2款的帮助毁灭、伪造证据罪、第310条的窝藏、包庇罪、第312条的窝藏、转移、销售、掩饰、隐瞒赃物罪等构成要件所包摄，否则就不能作为犯罪处理。（三）正犯行为本身也构成犯罪的情形 “虚开”增值税专用发票的行为是犯罪，“介绍他人虚开”这种本来的共犯行为，因为刑法第205条第4款的明文规定而作为正犯进行处罚。组织卖淫的，按刑法第358条的规定构成犯罪，那么协助组织卖淫的行为，就是没有刑法第358条第3款协助组织卖淫罪的规定，也能够作为组织卖淫罪的帮助犯进行处罚。第358条第3款只是把本来的组织卖淫罪的帮助行为作为正犯行为进行定罪处罚。综上，对于正犯行为本身不违法或者只属于一般违法的，要处罚对正犯的教唆、帮助行为，根据混合惹起说所否定的“没有正犯的共犯”，就应该否定教唆、帮助行为的可罚性。

另外，根据需要，可以将本来的共犯行为（即教唆、帮助行为）作为正犯的实行行为予以规定并处罚。刑法第205条第4款规定的作为虚开增值税专用发票客观行为之一的“介绍他人虚开”，就是共犯行为实行行为化的特别规定，无需再援用刑法总则关于共犯的规定进行处罚。

三、自然人伙同单位共同犯罪时的死刑适用

根据刑法第205条第1、2、3款的规定，自然人犯虚开增值税专用发票罪最重能判处死刑，单位犯本罪的，对单位中的直接负责的主管人员和其他直接责任人员最重只能判处无期徒刑，问题是，自然人介绍甲单位向乙单位虚开增值税专用发票的，自然人与甲单位和乙单位构成共同犯罪，在这种情况下，能否对只是充当两单位间介绍人的自然人适用死刑？从条文上看，由于介绍虚开也是一种实行行为，对作为介绍人的自然人适用死刑似乎也不违背法律规定，但问题是，实际开具和接受虚假发票的是单位，在这个共同犯罪中起主要作用的基本上是单位，对基本上处于从犯地位的介绍人适用死刑显然有失罪刑均衡。

刑法中对于既可以由单位构成又可以由自然人构成的犯罪，涉及死刑适用的，主要有两种情形：一是，对自然人犯罪配置死刑，对单位不配置死刑。例如，第205条的虚开增值税专用发票罪就是适例，这在刑法分则中属于大多数情形。二是，对自然人和单位主体都同样配置死刑。例如，根据刑法第141条和第150条规定，生产、销售假药罪就是对自然人主体和单位主体同样配置了死刑。

在第一种情形下，自然人和单位构成共同犯罪时，笔者认为应该首先确定主、从犯。如果自然人处于从犯地位，单位处于主犯地位，对自然人绝对不应适用死刑，否则，就与单位中的直接责任人员的处刑失衡。如果自然人

处于主犯地位，则不排除对自然人适用死刑的可能性。对于单位主体和自然人主体都配置有死刑的第二种情形，尽管不少的司法解释对于单位和自然人分别规定了相差悬殊的量刑标准，在自然人只是处于从犯地位的情况下，对自然人适用死刑也不能认为是合理的，（。）因为即使要适用死刑，也应该是对单位中的直接责任人员首先适用死刑，在已经对主犯适用死刑的情况下，通常就没有必要还对从犯也适用死刑。在单位和自然人所起作用相当的情况下，笔者认为，适用死刑也应当慎重，即使适用死刑，也不宜仅对自然人适用死刑，而不对单位中的直接责任人员适用死刑。如果在共同犯罪中自然人起主要作用，则对自然人不排除适用死刑的可能性。

四、结语 刑法第205条第4款明文列举了虚开增值税专用发票的四种行为，即为他人虚开、为自己虚开、让他人为自己虚开以及介绍他人虚开。让他人为自己虚开，与为他人虚开属于必要共犯中的对向行为，如没有本条的明文规定，根据对向犯理论中的“尊重立法者意思”立场，就不能处罚刑法未明定的对向一方的行为。因此，本条明文规定处罚这种对向行为，可以认为是一种特殊规定。“介绍他人虚开”的行为，本属于“虚开”这种实行行为的帮助（也可能被解释为包括教唆行为）行为，这是将共犯行为作为正犯即实行行为予以规定。关于共犯行为的正犯化，刑法分则中存在三种情形。根据共犯处罚根据论中的混合惹起说，不应承认“没有正犯的共犯”，在正犯行为都不违法的情况下，就不能单单处罚教唆、帮助行为。自杀行为在我国不构成犯罪，即正犯行为不违法，因此作为共犯存在的教唆、帮助自杀的行为也不具有可罚性。自然人介绍单位之间虚开增值税专用发票

的，自然人基本处于从犯地位，对自然人不能适用死刑。在单位与自然人构成共同犯罪时，对自然人在量刑上要和单位中的直接责任人员保持平衡，仅对自然人适用死刑时，应特别慎重。 100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 [www.100test.com](http://www.100test.com)