



犯罪成立视野中的违法性认识（下）

谢望原 柳忠卫

四、地位界定：我国犯罪成立中之违法性认识

我们否定了违法性认识在故意内容中必备要件的地位，但这并不意味着违法性认识对犯罪故意的成立毫无影响。基于认识主体和认识对象的同一性，违法性认识和社会危害性认识有着密切的联系，同时也存在根本的区别。要想对违法性认识在犯罪成立中的地位进行合理界定，必须首先对违法性认识与社会危害性认识的关系作出必要的说明。

违法性认识是行为人在行为前或行为时对自己的行为为法规范或法秩序所不容许的一种认识，社会危害性认识是行为人在行为前或行为时对自己的行为对社会有害的一种认识。两者的联系在于：

1. 行为的社会危害性和违法性都是一种客观的存在，只要行为人实施了符合犯罪构成的行为，其客观上必然具有社会危害性或违法性。而社会危害性认识和违法性认识却是行为人在认识犯罪构成事实的基础上对其行为属性的一种价值判断，其形式是主观的，对象是客观的，因而两者在认识主体、认识对象及表现形式上是一致的。

2. 行为人认识了行为的违法性，必然认识到行为的社会危害性；行为人没有社会危害性认识，也必然没有违法性认识。

3. 在自然犯、刑事犯的情况下，行为人的违法性认识和社会危害性认识基本上是一致的，行为人认识到行为的社会危害性却没有认识行为的违法性是较为少见的例外情形。

4. 在某些法定犯或行政犯的情况下，行为人缺乏违法性认识，就不可能具有社会危害性认识，这时，违法性认识是社会危害性认识的前提和基础。

5. 如果把违法性的实质理解为行为对法益的侵害，那么违法性与社会危害性就具备了相同的涵义。在这个意义上，违法性认识和社会危害性认识就是形式和内容的关系，即违法性认识是社会危害性认识的法律表现形式，社会危害性认识是违法性认识的社会政治内容。但这里我们需要特别强调指出的是，违法性认识与社会危害性认识的这种关系并不具有普遍的意义。从实质的违法性出发，站在国家的立场上，违法性认识与社会危害性认识的上述关系是一种必然的结论；但从形式的违法性出发，站在行为人的立场上，则不能必然地得出上述结论。因为行为人与国家是不同的认识主体，其对同一行为的认识角度、认识层次是截然不同的。当国家从统治阶级的整体利益出发，认为某种行为危及其统治秩序和社会基础，需要用刑法加以禁止时，就会用立法形式将其规定为犯罪，这个意义上的违法性认识与社会危害性认识当然是法律形式和实质内容的关系。但行为人不是国家，他不可能站在国家的立场上对自己的行为性质作出评价，而只能根据作为公民的个人认识进行判断；作为故意的认识内容，也应当是行为人自己对其行为性质的认识，而不是国家对其行为性质的评价。现在理论界有一种普遍的倾向，就是在论及违法性认识与社会危害性认识的关系时，把国家的评价与行为人的认识混为一谈，用国家的总体评价代替行为人的自我认识。这样一来，他们就把社会危害性认识作为故意的认识内容，等同于要求行为人认识自己的行为为什么会被规定为犯罪，亦即要求行为人从社会政治的立场对自己的行为进行评价。此种错误做法导致了理论上的误解和逻辑上的混乱。

违法性认识与社会危害性认识的区别在于：

1. 对于行为人来说，社会危害性认识是一种较浅层次的认识，而违法性认识是一种较深层次的认识。因为社会危害性认识可以根据社会一般标准得出，即使行为人不懂法律，他仍可以根据社会伦理道德、习惯、经验等对自己行为的性质作出判断。而违法性认识则必须根据法律标准得出，这必然要求行为人具备一定的法律知识，因而是对行为人认识程度更高层次的要求。

2. 行为人认识了行为的社会危害性，却不一定能认识到行为的违法性；行为人没有违法性认识，却不能排除其社会危害性认识。现实生活中，父亲将自己为非作歹的儿子杀死而自认为是为民除害的案例就是典型事例。

3. 从表面上看，对行为人社会危害性认识存在与否的判断标准是不确定的，而违法性认识的判断标准是确定的，其实不然。正如我们前文所指出的，对行为人社会危害性认识的判断，实际上有一个规范的标准，那就是刑事责任能力。只要行为人具备了刑事责任能力，在认识到行为事实的情况下，就可以确定其具有社会危害性认识。但我们并不能由此确定行为人具有违法性认识，即使是在行为人具备了社会危害性认识的情况下，也不能必然地得出这样的结论。从这个意义上说，社会危害性认识的判断标准是确定的，违法性认识的判断标准则是不确定的。

基于上述对违法性认识和社会危害性认识的理解及其关系的分析，我们认为社会危害性认识是更为合理的故意内容中的规范认识要素。除却前文第三部分所述及的理由外，我们拟在此对该问题作进一步分析。由于认识角度和认识水平的差异，对于同一种行为的社会危害性，不同主体的认识程度有时是有区别的。国家对行为的社会危害性的评价有两种形式：一种是立法形式，一种是司法形式。在立法上，国家出于维护社会秩序的需要，认为某种行为具有严重的社会危害性而必须用刑罚法规加以禁止时，就以刑事立法的形式将其规定为犯罪。在这里，社会危害性认识是一个抽象的概念，是国家从立法角度对同种行为性质认识的高度概括，是国家为什么将此类行为规定为犯罪的根据，也表现了国家对所有同种行为在法律上和政治上的否定评价。在司法上，社会危害性认识是司法机关根据国家刑事法律对具体危害行为所作出的价值判断，它以国家刑事法律为根据，以具体的危害行为为对象。在这里，司法机关使立法中观念的、抽象的社会危害性转化为司法中现实的、具体的社会危害性，法官的有罪判决及刑罚裁量使国家对某种危害行为在法律上、政治上的否定评价得以实现。犯罪故意中的社会危害性认识是行为人对自已实施的危害社会行为的属性的一种判断，它既不同于立法者对同种危害行为的抽象认识，也不同于司法者对个别危害行为的具体判断。行为人在进行这种判断时，既不必知道国家为什么把这种行为规定为犯罪，也不必清楚司法机关对自己行为的态度。他判断的标准，即可以是法律、社会伦理道德，也可以是自己的知识、经验等。只要他清楚自己在干什么，后果如何且对社会有危害，但仍决意实施该行为，其故意的主观恶性便彰显无遗，应受责任非难便是理所当然的了。如果行为人在认识到行为的社会危害性的基础上更进一步认识到了行为的违法性，并进而决意实施行为，只能说明其主观恶性更大，从而应当受到更严厉的谴责，此所谓“知法犯法，罪加一等”。因此，从一般意义上说，行为人的违法性认识影响其主观恶性程度，但不应影响故意乃至犯罪的成立。但违法性认识的这种地位也不是绝对的，在某种特定条件下，即某些行政犯，行为人若没有违法意识，等于行为人不具有社会危害意识，不成立犯罪故意。也就是说，有时违法性认识可以证明并决定社会危害性认识的有无。[1]例如，一个本来是没有社会危害性且合法的行为，由于某种需要而被国家立法机关规定为犯罪，在该法律实施之初，行为人实施了该行为，如果能查实行为人确实不知道法律，而认为自己的行为是合法的，那就不能认为具有犯罪故意。[2]虽然社会危害性的内涵在一定时期是相对稳定的，但历史地看，却具有可变性。一种本来被国家规定为犯罪的行为，可能由于时势的变迁而不具有社会危害性，这时国家立法机关就会对其作非犯罪化处理；反之，一种行为本来没有社会危害性，但随着国家政治、经济形势的变化而具备了社会危害性，国家认为需要用刑罚法规进行规制时，就由立法机关对其进行犯罪化处理。在后一种情况下，国家对该行为性质认识的变化体现在刑罚法规中并予公布，如果行为人不知道该法律的存在，当然就无从知晓国家立场的这种转变，因而也就无法认识该行为的社会危害性，从而我们也就不能认定该行为人具有犯罪故意。在这里，违法性认识是社会危害性认识的前提，行为人没有违法性认识，也就不具有社会危害性认识，从而阻却了故意乃至犯罪的成立。

谢望原[3] 郭立锋[4]

内容提要： 本文重点探讨了虚开增值税专用发票罪的单位犯罪、变造增值税专用发票行为、伪造增值税专用发票又虚开行为、虚开增值税发票且用于骗取国家税款行为的定性以及虚开增值税发票罪的死刑适用问题，并提出了自己独到见解。

关键词： 单位犯罪、虚开增值税专用发票罪、死刑适用

作为一种典型的经济犯罪——虚开增值税专用发票罪，始见于1995年10月30日全国人大常委会通过的《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》。1997年修订后的刑法第205条吸收了《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》的基本内容，明确规定了“虚开增值税专用发票罪”。由于这一犯罪出现的历史相对较短，我国刑法理论界与司法实务部门对其认识与研究尚不充分，为此，本文拟对有关该罪的几个常见而突出的疑难问题作一初步探析。

一、 单位实施的虚开增值税专用发票罪之认定

由于本罪既可以由自然人实施，也可以由单位实施（甚至更多的是由单位实施），而对单位的处罚与对自然人的处罚又有诸多不同——如本罪的自然人犯罪的最高刑罚为死刑，而单位犯罪的情况下，其直接责任人员的最高刑罚为无期徒刑，因此，如何准确界定本罪的单位犯罪，就具有十分重大的理论意义与实践意义。

（一）虚开增值税专用发票罪之单位犯罪特点

根据我国刑法总则规定的关于单位犯罪成立的要件与刑法第205条之规定可以看出，成立虚开增值税专用发票罪的单位犯罪必须同时满足以下条件：

1. 必须是以单位的名义实施了虚开增值税专用发票的行为。所谓“单位”，即是刑法第30条规定的“公司、企业、事业单位、机关、团体”。应当特别指出的是：这里“单位”不应有所有制上的区别，亦即无论是全民所有性质还是集体所有性质抑或私人所有性质的单位均可以成为本罪的主体。同时，“单位”必须是事实上真实存在的，如果行为人以虚构的“单位”或者以已被吊销、注销的“单位”之名义实施虚开增值税专用发票的行为，则应认定为自然人犯罪。自然人为实施虚开增值税发票犯罪而设立单位或单位设立后以虚开增值税发票为业或为其主要活动的，也不能以单位实施增值税发票犯罪论处。

2. 必须是在单位意志支配下由单位内部人员实施了虚开增值税专用发票的行为。所谓“在单位的意志支配下”，我们认为，当行为人的行为得到单位意思机关的指令、授权、认可、委托时，其行为便是“在单位的意志支配下”。所谓单位的“意思机关”，则有集体和个人之分；作为集体时，是指单位的负责人形成的领导机构（如董事会等）；作为个人时，则是指单位的决策者（如董事长、总经理等）。那么如何理解“在单位意志支配下由单位内部人员实施……”？作为一种物质存在，单位自身是无法实施什么行为的。所有单位的行为只有通过单位内部人员才能实施。因此理论上言之，所谓“在单位意志支配下由单位内部人员实施……”，就是指经单位集体研究决定或者由其负责人决定实施的虚开增值税发票行为。易言之，虚开增值税专用发票的行为必须是经单位决策机构集体研究决定或者是由其负责人决定实施的。至于“单位内部人员”，是指某一单位的现职人员，包括正式录用的人员或临时聘用人员，既可以是单位负责人员也可以是单位的一般工作人员。

3. 必须是为了单位整体的利益，即所实施的虚开增值税专用发票的行为是为了单位集体的利益或者其收益归单位所有。对于集团公司等单位而言，“单位的整体利益”则包括集团公司的整

体利益和下属各子公司的整体利益。如果自然人盗用单位名义犯本罪，则属于自然人犯罪。对此，最高法院《关于审理单位犯罪案件具体应用法律有关问题的解释》第三条明确规定：“盗用单位名义实施的犯罪，违法所得由实施犯罪的个人私分的，依照刑法有关自然人犯罪的规定定罪处罚”。但是必须注意，人类社会的任何收益最终的落脚点都在自然人身上，单位的利益具有工具性的特点。不能因为单位犯罪所得最终分配到个人手中而否认是单位犯罪并错误认定为自然人犯罪。只要虚开增值税专用发票犯罪活动的直接目的是为单位谋取非法利益，就具备了单位犯罪的基本条件之一。

（二）如何准确理解“依法设立的……具有法人资格的独资、私营等公司、企业、事业单位”

何种单位可以成为本罪犯罪主体，乃是一个素有争议的问题。直到1999年6月18日最高人民法院下发了《关于审理单位犯罪案件具体应用法律有关问题的解释》方初步解决这一问题。前引解释第一条规定：“刑法第三十条规定的公司、企业、事业单位，既包括国有、集体所有的公司、企业、事业单位，也包括依法设立的合资经营、合作经营企业和具有法人资格的独资、私营等公司、企业、事业单位”。根据这一规定可以总结出，能够构成虚开增值税专用发票罪主体的单位有三：其一，国有、集体所有的公司、企业、事业单位；其二，依法设立的合资经营、合作经营企业；其三，具有法人资格的独资、私营等公司、企业、事业单位。这三种单位中，第一种单位人们认识较为一致，似乎并无太多歧义。现在的问题是如何准确理解“依法设立……具有法人资格的独资、私营等公司、企业、事业单位”（以下简称私有单位）。

根据民法理论，一个企业（包括私有单位）要取得法人资格，必须满足以下四个条件：首先，必须依法成立。这里有两重含义：一方面，法人的活动内容必须合法。另一方面，法人的设立程序必须合法。其次，有必要的财产和经费，法人本质上是一种经济实体，财产是其人格的基础，也是其享有民事权利和承担民事义务的基础。法人的关键特征——独立承担民事责任也要靠财产作为物质保障。再次，必须有自己的名称及组织机构和场所。没有名称无以区别彼此；没有健全科学的组织机构难以形成法人意志；没有场所法人难以展开活动。最后，必须能够独立承担民事责任。符合以上条件，履行必要手续，即可取得法人资格[5]。以上标准应当是我们司法实践中正确认定是否“依法设立……具有法人资格”的私有单位的理论准则。因此，符合上述程序要件和内容要件而设立的公司等即可视为“依法设立……具有法人资格的独资、私营等公司、企业、事业单位”。当然，无论何种所有制性质的公司、企业的设立，都必须符合《公司法》与《企业法人登记管理条例》规定的有关具体条件。

然而有必要特别指出的是：一些私有企业既有法人资格甚至一般纳税人资格，也有财产、经费、场地、名称，同时拥有承担民事责任的能力，却在注册登记的过程中弄虚作假——如实际只有50万元资金，却夸大为100万元，工商、税务管理部门没作严格审查，（甚至明知故意地）核准其工商登记并给予其一般纳税人资格，这些私有企业既有一定的实际生产，又实施了虚开增值税专用发票的行为。对此类私有企业虚开增值税专用发票的行为是按自然人犯罪处理还是按单位犯罪处理？

对此一问题，我国刑法与相关司法解释均未涉及，理论上目前也尚未见有人论及。司法实践中，有一种观点认为，前引最高人民法院司法解释中“依法设立的合资经营、合作经营企业和具有法人资格的独资、私营等公司、企业、事业单位”，必须是百分之百的依法设立或百分之百依法取得法人资格，因此，只要行为人在企业等私有单位登记过程中有弄虚作假行为，即使私有单位取得了法人资格，如果它们实施虚开增值税专用发票犯罪，也只能认定为自然人犯罪。我们认为，这种观点在理论上是站不住脚的。理由有二：

首先，前引司法解释所强调的“依法设立……和具有法人资格……”本质上要求的是非国有或非集体所有企业或单位必须是真实存在的、有实际生产的非“三无”单位。最高法院

司法解释这样规定，意在将那些真实存在、有实际生产的非国有或非集体所有企业等单位与那些皮包公司或以实施非法活动为基本内容的所谓单位区别开来。将“依法”机械地理解为百分之百的“依法”并不符合司法解释的本意。

其次，“依法设立……和具有法人资格……”应当包括那些有部分不符合法律、法规要求，但本质上仍不失为合法[6]的情况。换言之，那些真实存在、有实际生产的非国有或非集体所有企业等单位虽然在注册登记过程中有某些违规行为，但只要没有严重到发生质变的程度，仍然应视为“依法设立……和具有法人资格……”的单位。众所周知，民商事法或行政法是具有弹性。例如，我国《公司法》第206条规定：“违反本规定，办理公司登记时虚报注册资本、提交虚假证明文件或者采取其他欺诈手段隐瞒重要事实取得公司登记的，责令改正，对虚报注册资本的公司，处以虚报注册资本金额5%以上10%以下的罚款；对提交虚假证明文件或者采取其他欺诈手段隐瞒重要事实的公司，处以10000元以上100000元以下罚款；情节严重的，撤销公司登记。构成犯罪的，依法追究刑事责任。”从该条规定来看，对于那些以虚报注册资本、提交虚假证明文件、隐瞒重要事实的方法取得公司登记的，一般情况下是“责令改正”或者处以罚款，其已经取得的公司登记并不必然失效。因此，某一受到“责令改正”或罚款等行政处分的公司，只要没有在公司设立过程中因有“情节严重”的违法行为或“构成犯罪”而被撤销公司登记或被追究刑事责任，则仍然不失为“依法设立”的单位。又根据《企业法人登记管理条例》第30条规定：对于那些在办理企业法人登记过程中，企业有隐瞒事实或弄虚作假等不法行为的，主管机关应当根据不同情况分别给予警告、罚款、没收违法所得、停业整顿、扣缴、吊销《企业法人营业执照》的处罚。这也意味着，企业法人资格也并不因为其在登记中有隐瞒事实、弄虚作假等不法行为而必然丧失，只要主管部门没有扣缴、吊销其《企业法人营业执照》，其法人资格仍然合法有效。

因此，我们认为，对于那些在设立过程中有部分不符合法律、法规要求，但本质上仍不失为合法的有真实生产的非国有、集体企业以及具有法人资格的私有性质单位，如果它们实施了虚开增值税专用发票的行为，应当认定为单位犯罪而非自然人犯罪。

二、 变造增值税专用发票的行为可否认定为虚开增值税专用发票罪

对此问题不可一概而论，需要具体问题具体分析。

根据最高人民法院1996年10月17日发布的《关于适用〈全国人民代表大会常务委员会关于惩治虚开、伪造或非法出售增值税专用发票犯罪的决定〉的若干问题的解释》（以下称《司法解释》）第2条最后一款规定：变造增值税专用发票的，按照伪造增值税专用发票行为认定处理。但现行刑法对此行为如何认定处理没有明确规定。由于1997年刑法已在“附件二”中明确指出《关于惩治虚开、伪造或非法出售增值税专用发票犯罪的决定》已纳入刑法，该《决定》涉及刑事责任的条款已经失效，那么理论上言之，以该《决定》为前提的司法解释就当然应当失效。这就使得理论界与实务部门对“变造增值税专用发票”的行为如何处理产生了不同看法。一种意见认为：变造程度不大，以偷逃税赋或出售为目的，获取非法利益较大的，应以虚开增值税专用发票罪论处；变造程度较大的，获取非法利益较大的，以伪造增值税专用发票罪论处。另有一种观点则仍然坚持了最高法院1996年10月17日司法解释的观点，即认为，所有的变造增值税专用发票的行为都应视为伪造增值税专用发票的行为。

我们认为，前述观点虽然各有其合理性，但均存在明显不足。第一种观点考虑到了具体情况具体分析，但在区分“变造”与“虚开”性质问题上，主要以变造程度与获利多少来划分虚开还是伪造增值税专用发票罪，未能从本质上阐明“伪造”与“变造”的区别，故其说服力明显欠充分。第二种观点不加分析地将所有变造增值税专用发票的行为视为伪造行为，其

思维方法显然失之简单。事实上，变造行为与伪造行为既有不同之处又有相同特征。不难理解，变造增值税专用发票，是指采用剪贴、挖补、拼凑等方法加以改造，其对象有二：其一，作为一种物质存在的增值税发票本身；其二，作为一种物质存在的增值税发票上已填开的内容。而伪造增值税专用发票，是指仿照增值税专用发票的基本内容、专用纸张、荧光油墨、大小形状等增值税专用发票本身的物理特征，使用印刷或复印等手段非法制造假增值税专用发票。二者的共同特征乃是“以假的增值税专用发票冒充真的增值税专用发票”。一般而言，伪造的本质特征在于“无中生有”，而变造的本质特征则是“二次加工”，即在已有的基础上进行加工改造。出于此种考虑，我们不赞成前述两种观点。

我们认为，鉴于我国刑法已经实行罪法定原则，而现行刑法和有效的司法解释又没有明确将变造增值税专用发票的行为规定为某种具体犯罪，因此，变造增值税专用发票的行为是否构成犯罪、构成何种犯罪，应当在现行法律框架下来加以综合考量。对此，我们的基本观点是：

1. 行为人仅仅实施了变造增值税专用发票而没有出售的，应依照罪法定的原则不以犯罪论处；但是，如果有证据表明行为人具有出售变造的增值税专用发票主观意图的，可以根据具体情况按出售伪造的增值税专用发票罪的未遂来处理。

2. 行为人以出售牟利为目的变造增值税专用发票且将其出售的，可以按照出售伪造的增值税专用发票既遂论处。（刑法第206条）

3. 行为人以骗取出口退税或抵扣税款为目的变造增值税专用发票的，可以按虚开增值税专用发票罪论处。（刑法第205条）（因为此种情况下“变造”与“虚开”具有相同意义。虚开，既可以是无中生有的造假，也可以以“变造”的方式部分造假。可见，以变造的增值税专用发票骗取国家税款完全符合虚开增值税专用发票罪的构成要件。）

我们之所以持此种观点，是因为“伪造”增值税专用发票的社会危害性明显大于“变造”增值税专用发票，也正因为如此，立法者才将只有伪造增值税专用发票行为而并没利用其实施其他危害社会的行为规定为犯罪，而不将单纯的“变造”增值税专用发票行为规定为犯罪。这决不是立法者的一时疏忽！而我们主张将那些以进一步实施危害社会行为为目的的“变造”增值税专用发票的行为分别按出售伪造的增值税专用发票罪、虚开增值税专用发票罪论处，是因为此种情况下“变造”与“伪造”和“虚开”具有了相同的刑法意义——即以假的增值税专用发票冒充真的增值税专用发票。换言之，此种情况下，无论是“变造”、“伪造”还是“虚开”，其性质均是以“造假”的方式危害国家税收制度，而这样来理解“变造”，完全符合刑法第205条、第206条中“虚开”与“伪造”的立法本意。

三、 伪造增值税专用发票后又虚开的是否成立虚开增值税专用发票罪

刑事司法实践表明，行为人一般不会为了伪造而伪造，也就是说，行为人伪造增值税专用发票通常是为了进一步实施其他违法犯罪活动。由于我国刑法第206条把伪造增值税专用发票的行为已独立规定为犯罪，行为人只要伪造了增值税专用发票，不管其有无后续违法行为便已成立伪造增值税专用发票罪；如果行为人既伪造又出售增值税专用发票，则构成伪造增值税专用发票罪的加重处罚情节。（刑法第206条第2款）如果行为人先伪造增值税专用发票，后又利用该伪造的增值税专用发票从事“虚开”违法活动，对此应该如何认定与处理？现行刑法对此没有明确规定。在此一问题上，我国刑法理论界和司法实务部门均有不同认识。一种观点认为，这种情况属于牵连犯，应从一重罪处理，另一罪则可以作为量刑情节[7]。另一种观点认为，此时应按数罪处理，进行并罚[8]。

我们认为，对于先伪造增值税专用发票而后来用其伪造的增值税专用发票虚开的行为不能一概而论，应该具体问题具体分析。事实上，先伪造增值税专用发票后又用伪造的增值税专

用发票虚开的，有时候符合牵连犯构成特征，就应该认定为牵连犯；有时候则不符合牵连犯构成特征而完全可能构成数罪，此时则应按数罪进行并罚。

刑法理论上所说的牵连犯，是指行为人以犯一罪为目的实施犯罪，但其方法行为和结果行为为分别触犯了不同罪名的犯罪。由此可以看出，牵连犯的本质特征在于：行为人以犯某一罪为其主观故意内容，但其实施的方法行为或结果行为，触犯了不同罪名，其方法行为与目的行为或原因行为与结果行为之间具有牵连关系[9]。如果行为人以两个或两个以上的犯罪故意实施数个犯罪行为，这就远远超出了牵连犯的范畴——不是一罪而是数罪了。就先伪造增值税专用发票后又用伪造的增值税专用发票虚开的情况而言，构成一罪（牵连犯）还是数罪，关键就是看行为人先伪造增值税专用发票后又用伪造的增值税专用发票虚开的犯罪行为是在一罪的故意指导之下实施的，还是在数罪的故意指导下实施的。假如行为人出于虚开增值税专用发票的故意先伪造增值税专用发票，然后用其虚开，此时行为人先后实施的“伪造”与“虚开”增值税专用发票的两个行就具有牵连关系；对此按照处理牵连犯的原则从一重处断即可。[10]如果行为人在伪造增值税专用发票之时并无用其虚开的故意，比如行为人一开始是以出卖目的而伪造增值税专用发票，但伪造后，发现虚开增值税发票更加有利可图，于是转而用伪造的增值税专用发票去从事虚开的活动，此时，行为人之行为就不应该认定为牵连犯，两个行为之间相互独立，没有任何牵连关系，行为人先后两个行为已分别触犯伪造增值税专用发票罪与虚开增值税专用发票罪，对其应当按照该两罪数罪并罚。

四、虚开增值税专用发票且用其骗取国家税款的行为如何认定

在这里，为了讨论问题的方便，我们用“骗取国家税款”来概括地表达刑法第205条中的“抵扣税款和骗取出口退税”两种行为。

对于虚开增值税专用发票且用其骗取国家税款的行为如何认定，涉及到准确定罪量刑的重大理论与实践问题，因此倍受理论界与司法实务部门关注。理论上主要有以下几种不同观点：

第一，法条竞合说。该种观点认为，这种情况属于法条竞合。在行为人先虚开增值税专用发票然后用其骗取国家税款的情况下，存在着行为人之行为同时可适用虚开增值税专用发票罪和偷税罪或骗取出口退税罪的可能性，属于一罪同时触犯数法条的法条竞合，适用特别法（刑法第205条——虚开增值税专用发票罪）优于普通法（刑法第201条——偷税罪或第204条——骗取出口退税罪）的原则，应以第205条规定的犯罪论处[11]。

第二，合并说。该种观点认为，行为人先虚开增值税专用发票然后用其骗取国家税款的这种情况，是立法者将虚开增值税专用发票行为和以虚开增值税专用发票方式骗取出口退税款或偷税的行为合并为虚开增值税专用发票罪一个罪名。并且认为，从立法上讲，第1款的虚开行为虽然没有明确规定以虚开方式骗取国家税款，但也未明确规定不包括，从立法规定协调上看，第1款的规定应当包括这两种行为[12]。

第三，牵连犯说，此复又分为两种意见。一种意见认为，应以其中一个重罪即虚开增值税专用发票罪定罪处罚[13]。另一种意见认为，对于刑法第205条第2款的情形，由于该款规定的法定刑比诈骗罪和骗取出口退税罪的法定刑重，因而应认定为虚开增值税专用发票罪。但对于虚开增值税专用发票又骗取国家税款不具备刑法第205条第2款所规定情节的情况，就应对适用各罪的法定刑进行比较，按“从一重罪处断的原则”，有时定虚开增值税专用发票罪，有时定偷税罪或骗取国家出口退税罪[14]。

第四，加重行为说。该说认为，虚开增值税专用发票行为本身就构成犯罪，再用虚开的发票骗取国家税款，属于加重行为。并认为，刑法第205条的规定本身存在一定缺陷。因为第2

款的加重情况不适用于一般的虚开行为和骗取税款的行为，仅对骗取税款的数额特别巨大，情节特别严重，给国家利益造成特别重大损失的情况而言，从而产生理解上的困惑[15]。

以上第一至第三种观点虽然均有一定道理，但都没有从个根本上阐明问题。

法条竞合说的关键错误在于把一个犯罪的量刑情节强行驳离出来而与规定他罪的法条牵强地“竞合”。尽管虚开增值税专用发票罪属行为犯——只要行为人实施了“虚开”行为，犯罪即告成立，但是行为犯可能由一个简单行为构成也可能由复杂行为构成。所谓简单行为，即一个单一的举动。（如虚开增值税专用发票罪中“虚开”）所谓复杂行为，则是指两个以上彼此关联的举动。（如既虚开增值税专用发票，又用其骗取或抵扣税款）某一行为犯是否可以由复杂行为构成，要根据刑法条文规定来加以判断。事实上，我国刑法规定的可以由复杂行为构成的行为犯并不鲜见。例如，刑法第257规定的暴力干涉婚姻自由罪也是可以由复杂行为构成的——行为人只要实施暴力干涉他人婚姻行为即成立本罪，但是行为人以暴力干涉他人婚姻自由而致人死亡的（有“暴力干涉”和“致人死亡”两个举动）也应当认定为暴力干涉婚姻罪。显然，我们没有必要生硬地将刑法第257条中的“致人死亡”理解为与刑法第233条中“过失致人死亡”具有法条竞合关系。

并合说把可以由复杂行为构成的虚开增值税专用发票罪（“虚开”与“骗取退税”或“抵扣税款”）作为两种独立的犯罪行为来理解，脱离了本罪的立法出发点——刑法中规定第205条，就是专们用来规范虚开（其中包括“骗取退税”或“抵扣税款”）增值税专用发票犯罪行为的。从刑法第205条第2款规定仅对骗取国家税款数额特别巨大、情节特别严重、给国家利益造成特别重大损失的才加重处罚来看，就足以说明，该条第1款规定的虚开增值税专用发票行为中已经包含了除骗取国家税款数额特别巨大、情节特别严重、给国家利益造成特别重大损失以外的既虚开增值税专用发票又骗取国家税款的情况，只是对一般虚开增值税专用发票进而骗取国家税款的犯罪行为不加重处罚而已。可见并合说是没有立法依据的。

牵连犯说的不合理之处，实际上是把法定的一个复杂行为（虚开增值税专用发票且骗取国家税款）一个犯罪（虚开增值税专用发票罪）的情况当成了两个行为（虚开——手段行为与骗取国家税款——目的行为）以及两个可以分别独立的犯罪——虚开增值税专用发票罪与骗取出口退税罪。众所周知，刑法学中的牵连犯学说是用来解决法无明文情况下的罪数问题的一种理论。既然刑法第205条已经明确将虚开增值税专用发票且骗取国家税款的行为规定为由复杂行为构成的一个犯罪——虚开增值税专用发票罪，那么再将其人为地分解为手段行为与目的行为这两种彼此有牵连关系的行为，这有什么意义呢？

我们原则上赞成第四种见解，即加重行为说。该见解注意到了骗取国家税款乃是虚开增值税专用发票罪的加重处罚行为这一实质性特点。但是我们认为，“加重处罚行为”这一术语似乎不太符合刑法学专业用语的要求，因此建议将“加重处罚行为”改称为“加重处罚情节”。事实上，刑法第205条第2款正是关于对虚开增值税专用发票且骗取国家税款的犯罪行为应当按虚开增值税专用发票罪一罪加重处罚的规定。我们注意到，最高人民法院1996年10月17日的《司法解释》第一条中，曾经将因虚开增值税专用发票致使国家税款被骗的额度视作量刑情节中的“其他严重情节”、“其他特别严重情节”的重要内容，这在一定程度上佐证了我们将刑法第205条第2款规定（虚开增值税专用发票且骗取国家税款数额特别巨大等）理解为“加重处罚情节”的正确性。

五、虚开增值税专用发票罪的死刑适用问题

应当指出，我国刑法中有太多的条文带有死刑。具初步统计，我国刑法规定具体犯罪的条文有333条，而带有死刑的条文则有66条，占规定具体犯罪法条的19.8%！[16]然而时至今日，人们越来越清楚地认识到，死刑是一个既残忍、不人道又缺乏足够有效性的刑罚方法。

尽管目前我国还不能像欧美一些国家废除死刑，但无论如何，我们应当尽量减少死刑的适用。特别是对经济类犯罪死刑的适用必须慎之又慎。

那么对虚开增值税专用发票罪在何种情况下可适用死刑呢？尽管刑法第205条第2款规定了对本罪适用死刑的基本条件，但由于立法技术的原因，导致这一刑种的适用条件仍然不甚明确，致使在理论和实践中产生诸多争议，必须及时加以澄清。我们认为，虚开增值税专用发票罪的死刑适用应当注意以下问题：

第一，只有对犯本罪的自然人才能适用死刑，单位犯本罪的，无论情节多么严重，对责任人员均不得适用死刑。此乃法条明文规定，无须进一步解释。

第二，只有虚开增值税专用发票同时具备骗取国家税款数额特别巨大或情节特别严重或给国家利益造成特别重大损失的，才可对行为人适用死刑。

根据刑法第205条第2款的规定，“有前款行为（虚开增值税专用发票等）骗取国家税款，数额特别巨大，情节特别严重，给国家利益造成特别重大损失的，处无期徒刑或者死刑，并处没收财产。”由此可以肯定，刑法已经对本罪死刑适用的基本对象做出了明确规定。这就是：必须行为人既实施了虚开增值税专用发票又利用其骗取了国家税款，且“数额特别巨大，情节特别严重，给国家利益造成特别重大损失”，才可考虑适用死刑。

但是，由于虚开增值税专用发票犯罪的多环节性、行为人间彼此协调性等特点，人们对“谁”“有前款行为……”就产生了不同理解。我国刑事司法实践中，有人根据1996年10月17日最高法院《司法解释》第一条“虚开增值税专用发票的犯罪分子与骗取税款的犯罪分均应对虚开的税款数额和实际骗取的国家税款数额承担刑事责任”的规定，认为“谁”“有前款行为……”不应限于骗取国家税款的犯罪分子，既然前引《司法解释》曾规定虚开者与骗税者都应对虚开的税款数额和实际骗取的国家税款数额承担刑事责任，那么，只要相关案件中有人虚开了增值税专用发票，即使是其他人利用其骗取了国家税款，也可以对其适用刑法第205条第2款。此种理解显然是混淆了多人共同实施的虚开增值税专用发票犯罪与一个人单独实施的虚开增值税专用发票犯罪界限。

从共同犯罪的立场来看，如果二人以上共同实施虚开增值税专用发票犯罪，有人负责虚开增值税专用发票，另有人负责骗取国家税款，虽然“虚开”与“骗取国家税款”不是同一行为人所实施，但由于共同犯罪情况下各共同犯罪人实为“同心一体”，故即使骗取国家税款的并非虚开增值税专用发票者，只要具有“数额特别巨大，情节特别严重，给国家利益造成特别重大损失的”量刑情节，就不影响对行为人适用刑法第205条第2款（可以考虑适用死刑）。但是在一人犯一罪的情况下则不然。由于刑法条文规定的犯罪一般是以一人犯一罪为标本（刑法第205条第2款规定也是如此），因此对一人实施虚开增值税专用发票罪的刑罚适用，“谁”“有前款行为……”中的“谁”，当然只能是利用自己虚开的增值税专用发票骗取国家税款者。

通过以上分析可以看出，前述对“谁”“有前款行为……”中“谁”的错误理解，完全背离了刑法第205条第2款的精神，将会导致对仅仅实施了虚开增值税专用发票行为而自己并没有利用其骗取国家税款且数额特别巨大或情节特别严重或给国家利益造成特别重大损失的行为人适用死刑，其直接危害后果就是将导致本罪刑罚适用中的死刑扩大化，从而严重危及公民人权。因此，我们必须彻底摒弃此种错误认识。

第三，对行为人适用死刑，必须是不得已而为之。

由于刑法第205条第2款规定了无期徒刑与死刑两种选择性刑罚，所以，并非所有虚开增值税专用发票且骗取国家税款数额特别巨大或情节特别严重或给国家利益造成特别重大损失的，都可对行为人适用死刑。按该款规定，对那些虚开增值税专用发票且骗取国家税款数额特别巨大或情节特别严重或给国家利益造成特别重大损失的，也可对行为人适用无期徒刑。

那么什么情况下对行为人适用无期徒刑，什么情况下适用死刑？这确实是一个需要认真对待的问题。我们认为，此种情况下，应当根据国家刑事政策，综合分析具体案件主客观情况，只有在对行为人不适用死刑不足以达到刑罚一般预防与特别预防目的时，才可对行为人适用死刑。如果适用死刑或无期徒刑属两可之间，则应奉行有利于被告原则，尽量避免适用死刑。

[1] 参见姜伟：《犯罪故意与犯罪过失》，群众出版社1992年1月版，第145—146页。

[2] 参见高铭喧：《中国刑法学》，中国人民大学出版社1989年版，第127页。

[3] 中国人民大学法学院教授、法学博士、博士生导师。

[4] 中国人民大学法学院刑法专业硕士研究生。

[5] 彭万林主编：《民法学》，中国政法大学出版社1999年8月第2次修订版，第108页。

[6] 这里所谓本质上不失为合法，是指基本符合公司法规定的设立公司的基本条件。

[7] 赵秉志主编：《新刑法全书》，中国人民公安大学出版社1997年版，第222页。

[8] 曹康、黄河主编：《危害税收征管罪》，中国人民公安大学出版社1999年版，第146页。

[9] 马克昌主编：《犯罪通论》，武汉大学出版社1999年修订版，第680页。

[10] 由于刑法第205条与第206条规定的虚开增值税专用发票罪和伪造增值税专用发票罪的法定刑完全一样，此种情况下对行为人以该两罪中的任一罪论处均可。

[11] 赵秉志主编：《新刑法全书》，中国人民公安大学出版社1997年版，第722页。

[12] 赵秉志主编：《中国特别刑法论》，中国人民公安大学出版社1997年版，第504页。

[13] 张旭主编：《涉税犯罪的认定处理及案例分析》，中国人民公安大学出版社1999年版，第193页。

[14] 曹康、黄河主编：《危害税收征管罪》，中国人民公安大学出版社1999年版，第131页。

[15] 肖扬主编：《中国新刑法学》，中国人民公安大学出版社1997年版，第426页。

[16] 参见谢望原：《刑罚价值论》，中国检察出版社，1999年版，第123页。



（谢望原系中国人民大学法学院教授、法学博士、博士生导师，柳忠卫系山东大学法学院副教授、法学博士）

更新日期：2007-5-31

阅读次数：388

上篇文章：论应然犯罪之构成与法定犯罪之构成

下篇文章：犯罪成立视野中的违法性认识（中）

 打印 |  关闭

 TOP