

# 虚开增值税专用发票罪中介绍人的主从犯地位认定

□ 徐光华 张耀文

## 法治论坛

在当前的虚开增值税专用发票犯罪链条中，“介绍人”作为连接上下游犯罪、促成非法利益闭环的关键节点，其法律定位的准确性直接关系到刑罚的公平性。司法实务中，介绍人的地位认定仍存在争议，同类型的居间介绍行为，有的被认定为主犯，有的被认定为从犯，有的则因“不宜区分”而未予认定。一方面，介绍人往往游离于核心“开票”行为之外，表现出显著的辅助性；另一方面，部分介绍人通过控制资金回流、筛选开票对象等方式，实质上支配了犯罪的进程。本文结合典型案例，对当前实务中的争议问题进行法理分析，为办理此类案件提供参考。

### 一、“介绍他人虚开”作为实行行为并非当然认定为主犯

案例一：徐某利用社会人员身份信息成立空壳公司并挂名法定代表人，以空壳公司名义从事虚开增值税专用发票的违法活动，并将控制的空壳公司分别以A、B两类，A类公司通过中介向上游企业购买虚开的增值税专用发票作进项，根据税率支付相应的票点手续费，同时A类公司虚开增值税专用发票给B类公司作为进项，再由B类公司虚开增值税专用发票给下游客户，并按照发票价税合计的8.5%至9.5%向下游公司收取手续费。其中2022年4月至2023年1月期间，被告人陈某在无实际购销业务的情况下，介绍徐某控制的29家公司为下游13家公司虚开增值税专用发票607份，税额合计670万余元。

陈某在本案中“介绍他人虚开”的行为，系刑法第二百零五条第三款明文列举的虚开行为类型之一。对其行为的主从犯认定，实务中存在两种意见。第一种意见认为，“介绍他人虚开”既然被刑法明文规定为独立的实行行为类型，则介绍人系实施

构成要件行为的正犯，正犯当然应认定为主犯。第二种意见认为，“介绍他人虚开”虽属实行行为，但实行行为即正犯与主犯地位之间不能简单划等号。正犯与主犯分属不同的评价维度：正犯解决的是定性问题，即行为是否实施了分则规定的构成要件行为；主犯解决的是量刑问题，即行为人在共同犯罪中所起的作用大小，正犯亦可能被认定为从犯。

笔者同意第二种意见。首先，从立法结构分析，我国刑法采取了“双层区分制”的共同犯罪参与体系，通过两个层级的区分来界定共同犯罪中各参与者的地位和责任。第一个层级，依循行为分工标准，将参与者区分为正犯与共犯（教唆犯、帮助犯）；第二个层级，依循作用大小标准，将参与者区分为主犯与从犯。行为分工分类解决参与人之定性问题，主从犯分类解决参与人之量刑问题。两个层级分属不同的评价体系，前者以分则构成要件为判断基准，后者以总则规定的“作用大小”为判断基准。将二者等同视之，是以分则中的行为类型评价僭越总则中的责任评价。其次，刑法第二十七条第一款将对犯罪界定为“在共同犯罪中起次要或者辅助作用”的参与者，其中“起次要作用”的从犯即指次要实行犯。立法者以“次要作用”修饰实行犯，本身即印证了实行犯被认定为从犯的制度空间。倘若将实行行为与主犯地位捆绑，势必导致第二十七条“起次要作用”之规定沦为空文。再者，最高人民法院第176号指导性案例（郭四记、徐维伦等人伪造货币案）明确指出，未直接实施构成要件行为的人，若对构成要件的实现起到本质作用，应认定为共同正犯，可能被认定为主犯；反之，直接实施构成要件行为的人，若仅起次要作用，亦可能被认定为从犯。实践中，在集资诈骗等犯罪中，受首要分子雇佣而直接实施“虚构事实、隐瞒真相”这一诈骗罪实行行为的业务员，司法机关通常将其认定为从犯。

综上，“介绍他人虚开”虽属分则规定的实行行为类型，但行为人在共同犯罪中究竟起主要作用抑或次要作用，仍需回归总则规定，结合犯意发起、行为参与程度、对结果的原因力大小、获利情况等要素综合判断，而非基于行为类型的形式认定即推导出主犯之结论。

### 二、行为参与的外观不能等同于实质作用的判断

案例二：2019年5月至2022年4月，张某与林某商议，林某介绍张某为下游公司虚开增值税专用发票，张某向下游公司收取11.5%票点，张某按虚开价税金额1%支付报酬给林某，张某控制的上游公司向下游公司虚开增值税专用发票，并制作虚假的合同、发货单，共计虚开增值税专用发票202份，税额236万余元，张某获利46万余元，林某获利20万余元，该202份增值税专用发票已向税务部门申报抵扣，造成税款损失236万余元。一审法院认为林某参与度高，信息传递环节具有不可替代性，且与张某平分利润，起主要作用，应认定为主犯。二审法院则认定林某仅起居间介绍及联络作用，获取价税金额1%的报酬，而开票行为均为张某所为，改判林某为从犯。

该案一审与二审的分歧在于：对介绍人主从犯的认定，是采形式化判断路径，以行为参与的外观等同实质作用的达成，还是应穿透形式表象考察其实际作用力。第一种意见认为，只要介绍人实施了居间联络、信息传递等参与行为，即在共同犯罪中发挥了重要作用，应直接否定从犯之适用空间。案例二中，一审检察机关的认定逻辑即属此类——以林某“参与度高，信息传递具有不可替代性”为由认定其为主犯。第二种意见认为，主从犯之区分应以行为人对共同犯罪整体之实际作用力为衡量尺度，即便参与了居间联络等形式行为，若

未对犯罪结果形成实质支配力，仍应评价为从犯。

笔者同意第二种意见。首先，从规范层面分析，形式化判断与刑法第二十七条“起次要或者辅助作用”之实质判断要求存在明显冲突。刑法理论上，主从犯之认定应以犯罪构成影响力为核心，既要判断行为人对危害结果发生的原因力大小，又要判断行为人对构成要件实现的主观支配程度。其次，居间联络行为在虚开犯罪中虽具有事实上的必要性，但其对犯罪整体的功能贡献仍属辅助性质。介绍行为本身并不直接产生税款损失之结果，其作用力必须经由开票方与受票方的实行行为方能传导至法益侵害层面。再次，从因果关系角度考察，虚开犯罪之核心环节在于开票方的虚开行为与受票方的抵扣行为，介绍行为仅为连接两端之中介，其对法益侵害结果的发生仅具有间接性、依附性，而非直接的、决定性的因果贡献。若介绍人仅提供信息撮合，未参与价格议定、合同拟定、发票制作、资金回流、交易设计等关键环节，则其对犯罪整体的支配力显著弱于开票方与受票方。并且，从获利结构观察，介绍人通常仅获取固定的中介费用或小额提成，与开票方、受票方从抵扣税款中获取的巨额利益相比，其获利比例与风险承担均处于边缘位置。案例二中林某仅获取价税金额1%的报酬，而张某作为开票方获取了绝大部分利益，这一获利结构本身就印证了二者在犯罪中作用大小的差异。

综上，对介绍人主从犯的认定应穿透形式参与的外观，考察其对犯罪构成要件实现的实际影响力。案例二中二审法院的裁判方法值得肯定，未将“参与行为的有无”与“作用大小的判断”混为一谈，而是通过考察行为人的实际支配力，作出了符合罪责刑相适应原则的责任认定。

### 三、主从犯认定应以共同犯罪整体成立为前提

实务中还存在一种基础性的偏

差：介绍人一经实施居间介绍行为即独立构罪，无需审查上下游行为是否构成虚开犯罪、是否造成税款损失。对此，实务中存在两种意见。第一种意见认为，“介绍他人虚开”既然被刑法第二百零五条第三款规定为独立的实行行为，则介绍人一经实施介绍行为即独立构罪，无需审查上下游行为是否构成犯罪，可直接进行主从犯评价。第二种意见认为，共同犯罪的整体性评价要求，各参与人之行为并非孤立存在，而是作为有机整体共同指向法益侵害结果。在主从犯的认定层面，应以共同犯罪之成立为逻辑起点。

笔者同意第二种意见。首先，就虚开犯罪而言，增值税专用发票的虚开行为仅是造成国家税款损失因果链条的初始环节，唯有当受票方将涉案发票实际用于抵扣并造成税款损失时，该罪的实质不法始告成立。2024年最高人民法院、最高人民检察院《关于办理危害税收征管刑事案件适用法律若干问题的解释》第十条第二款规定：“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，构成其他犯罪的，依法以其他犯罪追究刑事责任。”该规定对介绍行为的认定具有前置过滤功能，不具有骗抵税款目的、未造成增值税损失的虚开行为，不进入虚开增值税专用发票罪的评价范围，更无从讨论主从犯问题。其次，介绍行为的独立性不能排斥其依附性。刑法第二百零五条第三款将“介绍他人虚开”规定为独立的实行行为类型，使其具有独立的定罪资格，但介绍行为的人罪仍以虚开犯罪整体成立为前提。若开票方不具有虚开犯罪故意、不存在真实虚开行为，则无论是受票方的“让他人自己虚开”还是介绍人的“介绍他人虚开”，均会因缺乏成立犯罪的前提基础而无法构成本罪。同样，若受票方未将虚开的发票实际用于抵扣税款，未导致国家税款损失的实害结果，则介绍人行为也可能不构成虚开增值税专用发票罪。实务中，这种“径行定

罪”的误区往往表现为：在团伙虚开案件中，侦查机关对开票方或受票方尚未查证到位，即先行起诉介绍人；或者在共同犯罪部分事实不清的情况下，以“另案处理”为名回避对整体犯罪的审查，对介绍人作出主犯认定。如果完全没有证据证明受票方实施了抵扣税款的行为，或者有明确证据证明该虚开行为没有造成税款流失，便径直对介绍人认定为犯罪，不仅违背了共同犯罪的整体性评价要求，也可能导致在共同犯罪基础事实不清的情况下对介绍人作出适当的责任认定。笔者认为，对介绍人主从犯的甄别，应以介绍人构成虚开增值税专用发票罪为前提。审查时应把握两个维度：其一，审查介绍人与开票方是否具有骗抵增值税款的共同故意、是否实施无真实业务的虚开行为；其二，审查受票方是否将虚开的发票进行认证抵扣，进而造成增值税款损失的实害结果。只有上述要件齐备，介绍行为才能进入犯罪评价范围，方可对其进行主从犯的判断。

虚开增值税专用发票罪中介绍人的地位认定，应当超越“实行行为即正犯、正犯即主犯”的机械逻辑，回归到以“实质贡献”为核心的评价体系。需穿透居间联络的形式外观，深度考察行为人对犯罪进程的支配力、对法益侵害的原因力以及在利益分配中的权重。同时，应始终坚持共犯处理的整体性原则，以税款损失的实害结果作为入罪及责任评价的前提。唯有如此，才能在复杂的上下游犯罪链条中，既精准打击职业化的犯罪幕后推手，又合理宽宥起辅助作用的边缘参与者，实现个案裁判中定罪罪的准确性与量刑的公正性之高度统一。

（作者单位：华东政法大学刑事法学院；广东省法学会）

责任编辑 唐亚南  
美术编辑 武凡照  
电子邮箱 llb@rmfyb.cn  
llzk@rmfyb.cn

# 设置卫生健康法典的法源条款探析

□ 邓昆鹏



党的二十届四中全会通过的“十五五”规划建议中提出，“加快建设健康中国”；第十四届全国人民代表大会第四次会议审查并表决通过的“十五五”规划纲要中明确提出，“加强医疗卫生领域法治保障”。习近平总书记强调：“人民健康是社会主义现代化建设的重要标志。”卫生健康法治是中国法治现代化建设的重要组成部分。2024年，卫生健康法学正式被纳入法学二级学科，与法学理论、宪法学、行政法学、民商法学等传统部门法并列。在既有卫生健康立法的基础上进行卫生健康法典化，并通过法源条款予以规范化、完备化、体系化，有助于卫生健康法治现代化建设，掌握国际卫生治理话语权。但是如何设置卫生健康法典的法源条款，亟须进一步探讨与阐述。

### 一、卫生健康法典“法源条款”的设置必要

在卫生健康领域，不能全然适用民

法典所规定的法源条款，原因在于任何部门法均存有固定的“法域”，民法属于私法，而卫生健康法典属于第三法域，若不专门设置法源条款，则无法构建完备的卫生健康法规范体系。同时，卫生健康领域中的某些习惯属于第三法域的习惯，并非民事习惯。例如，医疗实践中“医不叩门”的习惯和“病历检查与封存”的习惯，则是存有医院内部管理性质的习惯，并非平等民事主体之间的习惯。此外，民法典仅规定法律与习惯为其法源，无法应对在卫生健康领域，特别是新兴生物医学技术应用所带来的司法实践困境。例如，2014年的江苏无锡冷冻胚胎案，二审判决出现了互相抵牾的情况。

卫生健康法典自身存有特殊的历史使命与未来期待。一方面，中医药作为中国独有的医药资源，具有特有的诊疗规范、医药文化，是中华民族的文化瑰宝，反映了中国独有的医学哲理，掌握国际卫生治理话语权。但是如何设置卫生健康法典的法源条款，亟须进一步探讨与阐述。

在卫生健康立法层面，若仅将法律作为其法源，无法克服的局限则是法律自身所存有的漏洞。中国作为传统古国，具有丰厚且悠久的中医药资源、传统医药习惯、诊疗规范等，一旦为卫生健康法典所冷遇，可能忽视传承、人为致使消亡。在司法实践层面，法律渊源构成了据法裁判之“法”的来源，卫生健康领域的民间规范应纳入卫生健康法典，成为司法裁判之依据。在中医药文化传承层面，法律不仅是一种规范形态，也是一种知识形态，背后反映了一个国家与民族对传统医学的认知、态度及品位。其中，某些医药习惯经过代际传承深嵌于中华优秀传统文化之中，成为中医传承和赓续的载体，犹如“活化石”，是中华民族文明的精髓之一。决明子、半夏、知母、王不留行等具有中式美学的中药名，反映了独属于中医药的命名美感。

### 二、卫生健康法典“法源条款”的法源种类

法律应为卫生健康法典的主要法源。法律法源既是卫生健康法典的主要形式，也是卫生健康法典的

主要内容。中国虽然是单一制国家，但立法的主体是多元的，随之也会制定出不同的法律规范。因此，法律法源类型众多、体量庞杂，是卫生健康法典组成的主体部分。而且这些法律规范不一定为卫生健康法典以法条的形式固定下来，也可能以单行立法、部门规章、地方政府规章等形式呈现。

医药习惯应为卫生健康法典的补充法源。医药习惯是指在医药领域经过长期医疗实践生成的，为医事行为主体、患者等熟悉并遵循，且具有规范效力的行为规范。医药习惯作为在医药领域中习惯的统称，其主要类型包括诊疗习惯、用药习惯、民族医疗习俗等。例如，中医的“望、闻、问、切”等属于诊疗习惯，“十八反”“十九畏”等中药配伍禁忌属于用药习惯，维吾尔族民间“裹兽皮”的治疗习俗属于民族医疗习俗。此外，医药习惯可分为纵向历史维度的传统医药习惯和横向地域维度的地域医药习惯及民族医药习惯；基于功能定位的诊疗习惯和用药习惯；以及中西医区分标准的中医药习惯和西医医药习惯。

法理应为卫生健康法典的末位

法源。不同于其他部门法，在卫生健康领域，生物医学技术更新较快，技术实践性极强，前沿生物医学技术的应用极易冲击现有的法律秩序并挑战一般的生命医学伦理，辗转于立法的漏洞和空白地带。立法若过于保守，则不利于生物医学技术的革新及发展。法理作为卫生健康法典的法源，可以应对生物医学技术的冲击，发挥裁判说理的作用。就我国的立法经验来看，卫生健康法典可将法理以概念的形式纳入，再通过司法解释等方式予以明确和限制，以避免法理被滥用的风险。

### 三、卫生健康法典“法源条款”的差序适用

在立法层面，卫生健康法典的法源拟定为法律、医药习惯和法理。具体到司法适用层面，则有可能产生法律适用的冲突，也即法律法源内部之间，法律法源与其他法源之间存有适用的冲突。法理作为末位法源，其法源效力最弱，不会存有规范性的冲突。而法律与医药习惯均为卫生健康法规范，二者存有冲突的原因有三点，分别是同一调整对象适用不同的规范、不同规范存有不同的调整内容、不同规范致

使不同的法律结果。

法律渊源的效力位阶问题，只是在宏观层面确定了司法裁判规则，也即法律渊源如何实现其基本定位，对于实际的司法裁判，还存在路径与方法的具体讨论问题。从而，在司法适用层面，当存有法源适用冲突时，须进行适用路径与方法的探析。因此，司法层面具体到个案，并未一成不变、一劳永逸的适用规则，只能根据具体案件进行法源的差序化适用。

在具体的司法实践过程中，应避免“法律→医药习惯→法理”的司法顺位适用惯性，可根据具体的案件情况进行差序化地动态调适。若适用医药习惯更能保障当事人的合法权益，并能兼顾社情、民情，则可优先适用医药习惯。尤其是某些医药习惯可能含有民族禁忌和宗教禁忌，在不违背社会主义核心价值观和公序良俗情况下，可优先适用该类医药习惯。同时，在司法实践中，可发挥医药习惯、医学伦理、中医生命伦理、中医医药文化、中国传统医德、法理等的裁判说理作用，提升司法裁判的合法性、说理性、可接纳性，实现法律效果和社会效果的有机统一。

（作者单位：中山大学法学院）