

NAUKI PRAWNE / LEGAL SCIENCES**TOMASZ SOBECKI****PROBLEMY WŁAŚCIWEJ KWALIFIKACJI PRAWNEJ
CZYNU TZW. OSZUSTWA PODATKOWEGO W ŚWIETLE
PRZEPISÓW KODEKSU KARNEGO SKARBOWEGO
(ART.76) I KODEKSU KARNEGO (ART. 286)**

I. Zagadnienie relacji między przepisami art. 76 k.k.s.¹ i art. 286 k.k.² w zakresie uregulowania odpowiedzialności sprawców za popełnianie czynów w ramach tzw. oszustwa podatkowego jest przedmiotem wielu kontrowersji zarówno w doktrynie, jak i orzecznictwie Sądu Najwyższego i sądów powszechnych (zwłaszcza apelacyjnych). Celem niniejszego artykułu jest uporządkowanie poglądów i zapatrywań na tę kwestię oraz przedstawienie racji stron sporu co do stosowania przedmiotowych regulacji w codziennej praktyce sądów powszechnych.

Zgodnie z dyspozycją art. 76 k.k.s., kto przez podanie danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym lub zatajenie rzeczywistego stanu rzeczy wprowadza w błąd właściwy organ, narażając na nienależny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej, w szczególności podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, podatku akcyzowym, zwrot nadpłaty lub jej zaliczenie na poczet zaległości podatkowej lub bieżących albo przyszłych zobowiązań podatkowych, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie.

Przepis art. 286 k.k. stanowi natomiast, że kto w celu osiągnięcia korzyści majątkowej doprowadza inną osobę do niekorzystnego rozporządzenia własnym lub cudzym mieniem za pomocą wprowadzenia jej w błąd albo wyzyskania błędu lub niezdolności do należytego pojmowania przedsiębranego działania, podlega karze pozbawienia wolności od 6 miesięcy do 8 lat. Już sama lektura wskazanych przepisów prowadzi do wniosku, że zarówno od strony podmiotowej, jak i przedmiotowej zakresy ich obowiązywania różnią się od siebie.

TOMASZ SOBECKI – Szkoła Wyższa Wymiaru Sprawiedliwości, ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6010-3528>, e-mail: tomasz_sobecki@wp.pl

¹ Ustawa z 10 września 1990 r. – Kodeks karny skarbowy, Dz.U. 2020.19. t.j. z dnia 8 stycznia 2020 r. (dalej: k.k.s).

² Ustawa z 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny, Dz. U. 2020.1444. t.j. z dnia 25 sierpnia 2020 r. (dalej: k.k.).

Przestępstwo z art. 286 k.k. ma charakter powszechny. Może być dokonane przez każdą osobę fizyczną (żadnego znaczenia nie ma przy tym kwestia odpowiedzialności osób prawnych) na szkodę innego podmiotu, tj. osoby fizycznej, osoby prawnej, jednostki nieposiadającej osobowości prawnej.

Z kolei przestępstwo z art. 76 k.k.s. może być popełnione wyłącznie przez osobę podlegającą obowiązkowi podatkowemu (podatnika), działającą w imieniu własnym lub też reprezentowanego przez siebie podmiotu, w szczególności występującego w obrocie gospodarczym. To samo dotyczy osób, którym zlecono rozliczenia podatkowe np. w ramach działalności uprawnionych biur rachunkowych. Nie może ono być popełnione przez osobę niepodlegającą obowiązkowi podatkowemu bądź nieuprawnioną do reprezentowania takiej osoby.

Odmiennie określony jest też sposób działania sprawcy. W art. 286 k.k. mowa jest o wprowadzeniu osoby oszukiwanej w błąd albo wyzyskania błędu lub niezdolności do należytego pojmowania przedsiębranego działania. Przepis ten w istocie nie wskazuje na konkretny sposób działania ani nie ogranicza możliwości stosownego kwalifikowania zachowań sprawcy. „Opis znamion oszustwa nie określa sposobów, przy pomocy których można wprowadzić w błąd daną osobę. Ustawa nie zawiera w tym zakresie żadnych ograniczeń, wprowadzenie w błąd możliwe jest więc przy wykorzystaniu wszelkich sposobów i metod, które doprowadzą do powstania rozbieżności między świadomością osoby rozporządzającej mieniem a rzeczywistym stanem rzeczy. Brzmienie znamion oszustwa wskazuje jedynie, że elementem, którym musi się charakteryzować każdy sposób wprowadzenia w błąd, jest to, iż ma ono wywołać u konkretnego podmiotu wyobrażenie o istniejącym stanie rzeczy nieodpowiadające prawdzie”³.

W art. 76 k.k.s. mowa jest o wprowadzeniu w błąd poprzez podanie danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym lub zatajenie rzeczywistego stanu rzeczy. W istocie chodzi o niepodanie tych informacji lub też ich zatajenie w deklaracjach podatkowych składanych do organów skarbowych. W głównej mierze dotyczy to deklaracji związanych z podatkiem od towarów i usług oraz podatkiem akcyzowym.

W różny sposób uregulowana jest też kwestia potencjalnego pokrzywdzonego. W myśl art. 286 k.k. jest nim przede wszystkim właściciel mienia. „Przedmiotem ochrony przestępstwa oszustwa z art. 286 jest mienie. Pojęcie mienia określa także przedmiot ochrony wszystkich przestępstw zawartych w rozdziale XXXV Kodeksu karnego. Mienie jako przedmiot ochrony przestępstw umieszczonych w rozdziale XXXV Kodeksu karnego występuje w zależności od kontekstu znamion konkretnego typu czynu zabronionego w węższym lub szerszym zasięgu pojęciowym. W węższym zakresie tej nazwy mieszczą się tylko rzeczy oraz przedmioty i twory przyrody uznane za rzeczy przez postanowienia ustawy albo traktowane jak rzeczy przez ustawę karną (por. przestępstwo kradzieży, kradzieży z włamaniem i rozboju). W odniesieniu do przestępstwa oszustwa pojęcie

³ M. Dąbrowska-Kardas, P. Kardas, *Znamiona określające czynność sprawczą*, w: *Kodeks karny. Część szczególna*, t. III: *Komentarz do art. 278–363 k.k.*, pod red. A. Zolla, Wolters Kluwer 2016, teza nr 27 do art. 286 k.k.

mienia, jako przedmiotu ochrony, występuje w tzw. szerokim zakresie nazwy »mienie«, obejmując wszelkie prawa majątkowe, rzeczowe i obligacyjne, w tym także usługi, świadczenia, zyski lub pożytki stanowiące majątek⁴.

Z kolei w art. 76 k.k.s. mowa jest o specyficznym rodzaju mienia – należności publicznoprawnej. W gruncie rzeczy chodzi tu o należność o charakterze pieniężnym. Przedmiotem oszustwa w tym zakresie jest zatem mienie wyrażone w określonej kwocie pieniędzy. Zawężone w tym przepisie jest nie tylko określenie mienia podlegającego ochronie, ale także podmiotu pokrzywdzonego. Jest nim wyłącznie Skarb Państwa. Można mówić w tym kontekście o tzw. dalszych pokrzywdzonych, np. jednostkach samorządu terytorialnego, które są beneficjentami świadczeń podatkowych, ale z całą pewnością nie można ich traktować jako pokrzywdzonych w rozumieniu przepisu art. 49 § 1 k.p.k.⁵ (brak atrybutu bezpośredniości).

Różnice dotyczą również podmiotu wprowadzonego w błąd. W rozumieniu art. 286 k.k. jest to osoba rozporządzająca własnym lub cudzym mieniem. Brak jest tu zatem szczególnych ograniczeń podmiotowych. W przypadku art. 76 k.k.s. mowa jest o właściwym organie. W istocie chodzić tu będzie o organ właściwy do przeprowadzania rozliczeń podatkowych, przede wszystkim urzędy skarbowe, a właściwie naczelników urzędów skarbowych władnych podejmowania decyzji administracyjnych w zakresie rozliczeń podatkowych. Oczywiście jest, że naczelnik urzędu skarbowego nie dokonuje kontroli osobiście, i jak stanowi to przepis, nie określa zasadności zwrotu podatkowej należności publicznoprawnej, w szczególności podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, podatku akcyzowego, zwrotu nadpłaty lub jej zaliczenia na poczet zaległości podatkowej lub bieżących albo przyszłych zobowiązań podatkowych. Czynności te wykonywane są przez pracowników (urzędników) urzędów skarbowych. Wydaje się zatem, że wystarczające byłoby wskazanie, w ewentualnym zarzucie, wprowadzenia w błąd pracownika (urzędnika) właściwego organu.

II. Powyższe uwagi wskazują na różnice, jeśli chodzi o funkcjonowanie obu przepisów. Rzecz sprowadza się jednak do tego, że mają one również pewien zakres wspólnego oddziaływania. Jak słusznie zauważył Piotr Kardas „możliwość pozostawiania tych przepisów w zbiegu odnosi się w zasadzie wyłącznie do sytuacji, w której sprawca, działając w celu osiągnięcia korzyści majątkowej, dopuszcza się, poprzez upozorowanie przed organem skarbowym przy pomocy fikcyjnych dokumentów lub innych czynności zaistnienia podstawy do uzyskania zwrotu podatkowej należności publicznoprawnej, wprowadzenia organu skarbowego w błąd i uzyskania w ten sposób zwrotu podatkowej należności publicznoprawnej (nienależnego zwrotu podatku VAT w myśl ustawy o podatku od towarów

⁴ M. Dąbrowska-Kardas, P. Kardas, *Znamiona charakteryzujące typ czynu zabronionego (art. 286 § 1). Przedmiot ochrony*, w: *Kodeks karny. Część szczególna*, t. III: *Komentarz do art. 278–363 k.k.*, pod red. A. Zolla, Wolters Kluwer 2016, teza nr 10 do art. 286 k.k.

⁵ Ustawa z 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego, Dz.U. 2020.30. t.j. z dnia 9 stycznia 2020 r. (dalej: k.p.k.).

i usług)⁶. Faktem zatem jest, że istnieje obszar zachowań regulowanych przez oba przepisy i konieczne jest ustalenie zasad kolejności ich stosowania.

W orzecznictwie i literaturze przedmiotu pojawiły się trzy główne koncepcje dotyczące rozstrzygnięcia wątpliwości⁷. „W przypadku wyłudzenia podatku od towarów i usług [...] prezentowane są trzy propozycje kwalifikacji prawnej. Pierwsza odnosi się do klasycznego oszustwa z art. 286 § 1 k.k., druga – do oszustwa skarbowego z art. 76 k.k.s., trzecia zaś opiera się na zróżnicowaniu podstawy kwalifikacji w zależności od tego, czy podstawą zwrotu jest posłużenie się przez sprawcę fakturami nierzetelnymi (nieodzwierciedlającymi rzeczywistego przebiegu zdarzenia gospodarczego przy zaistnieniu samej transakcji) czy fakturami fikcyjnymi (dokumentującymi czynności w ogóle niezaimplementowane). W przypadku faktur nierzetelnych wskazuje się na art. 76 § 1 k.k.s. jako podstawę kwalifikacji, a w przypadku faktur fikcyjnych – na art. 286 § 1 k.k. [...] w praktyce stosowana jest również kwalifikacja z art. 56 k.k.s., penalizującego podanie nieprawdy lub zatajenie prawdy albo niedopełnienie obowiązku zawiadomienia o zmianie danych objętych deklaracją lub oświadczeniem składanym organowi podatkowemu”⁸. Podobne wskazanie co do wyodrębnienia trzeciej propozycji kwalifikacji prawnej proponuje Tomasz Oczkowski: „W mojej ocenie kryterium odmienności ocen karnych sprowadza się do oceny, czy dana działalność podatnika może być w ogóle uznana za działalność gospodarczą będącą przedmiotem opodatkowania, czyli inaczej rzecz ujmując, że dany podmiot jest podatnikiem, bo prowadzi działalność gospodarczą, czy też tym podatnikiem w rzeczywistości nie jest, gdyż jedyną jego intencją jest uzyskanie korzyści majątkowej, wykorzystując pewne mechanizmy podatkowe, związane z aktywnością gospodarczą. Innymi słowy, zachodzi tu konieczność ustalenia głównego motywu działania sprawcy, tj. czy chodzi tu także o zmniejszenie obciążeń podatkowych, czy też wyłącznym celem sprawcy jest uzyskanie bezprawnej korzyści majątkowej”⁹.

Odnosząc się do powyższych twierdzeń, nie można mieć zastrzeżeń co do wyróżnienia dwóch pierwszych grup poglądów. Natomiast co do wyróżnienia trzeciej wydaje się, że istotniejsze znaczenie od podziału faktur na nierzetelne i fikcyjne, czy też działalności gospodarczej na rzeczywistą i fikcyjną, ma kwestia idealnego zbiegu przestępstw w rozumieniu przepisu art. 8 k.k.s. jako wyróżnika tej grupy. Zwłaszcza że jak wynika z treści art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług, w przypadku gdy podmiot (osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna) wystawi fakturę, w której

⁶ P. Kardas, *Zbieg przepisów ustawy oraz zbieg deliktów skarbowych*, w: P. Kardas, G. Łabu-da, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Wolters Kluwer Polska 2017, teza nr 103 do art. 76 k.k.s.

⁷ Zob. np. M. Gabriel-Węglowski, *Charakter odpowiedzialności karnej za fikcyjne transakcje w celu wyłudzenia korzyści podatkowej*, www.lex.pl. (LEX/el. 2019), a także M. Utracka, *Przestępstwa fakturowe: czy są przestępstwami przeciwko wiarygodności dokumentów?*, „Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych” 2018, nr 3, s. 95–108.

⁸ M. Utracka *Przestępstwa fakturowe...*, s. 95–108.

⁹ T. Oczkowski, *Problematyka relacji między art. 76 k.k.s. a klasycznym oszustwem z art. 286 § 1 k.k.*, w: *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, pod red. I. Zgolińskiego, Wolters Kluwer Polska 2018, teza nr 5 do art. 76 k.k.s.

wykaże kwotę podatku bądź kwotę podatku wyższą od podatku należnego, jest obowiązany do jego zapłaty niezależnie od tego, czy faktura była fikcyjna, czy też wystawiona przy braku prowadzenia faktycznej działalności gospodarczej.

III. Zwolennicy pierwszego z wyróżnionych wyżej stanowisk optują za tym, że odpowiedzialność sprawcy winna opierać się wyłącznie na podstawie art. 76 k.k.s. Zbieg czynów karalnych powinien zostać skutecznie rozwiązany za pomocą powszechnie przyjmowanych w prawoznawstwie reguł kolizyjnych, tj. reguł wyłączania wielości ocen. W tym przypadku chodzi przede wszystkim o zasadę *lex specialis derogat legi generali* (przy przyjęciu, że zbieg ma charakter pozorny). Poniżej wskazano orzeczenia Sądu Najwyższego i sądów apelacyjnych wspierających taki punkt widzenia.

Postanowienie Sądu Najwyższego z 19 marca 2008 r. wydane w sprawie II KK 347/07: „Dobro prawne w postaci obowiązku podatkowego jest elementem odróżniającym przestępstwo oszustwa skarbowego od przestępstwa klasycznego oszustwa. Przepis art. 76 § 1 k.k.s. chroni mienie Skarbu Państwa lub innych uprawnionych podmiotów w zakresie zamachów realizowanych poprzez wystawienie i posłużenie się dokumentami relevantnymi na gruncie prawa podatkowego, nie czyni tego przepis art. 286 § 1 k.k. Ochronę w zakresie naruszeń mienia wynikających z przekroczenia przepisów podatkowych zaliczanych do sfery prawa publicznego zapewnia właśnie ta regulacja zawarta w Kodeksie karnym skarbowym. Stąd też [...] pozwala to uznać, że przepis art. 76 § 1 k.k.s. stanowi *lex specialis* w stosunku do art. 286 § 1 k.k.”¹⁰.

Wyrok Sądu Najwyższego z 12 sierpnia 2008 r. wydany w sprawie V KK 76/08: „Porównanie treści art. 76 § 1 k.k.s. i art. 286 § 1 k.k. prowadzi do oczywistego wniosku, że pierwszy z nich jest przepisem *lex specialis* w stosunku do drugiego. Znamiona przestępstwa z art. 76 § 1 k.k.s. mieszczą się całkowicie w ogólniej ujętym opisie działania sprawcy przestępstwa z art. 286 § 1 k.k., typizując szczególnie rodzaj oszustwa prowadzącego do wyłudzenia nienależnego zwrotu podatkowej należności publicznoprawnej. Niczego nie zmienia w tej ocenie to, że w art. 76 § 1 k.k.s. penalizuje się już samo narażenie na nienależny zwrot podatku, co oznacza przesunięcie progu sprawstwa na zachowanie, które stanowiłoby usiłowanie popełnienia oszustwa w rozumieniu art. 286 § 1 k.k.”¹¹.

Wyrok Sądu Apelacyjnego we Wrocławiu z 3 września 2009 r. wydany w sprawie II AKa 105/09: „Jeżeli wystawca »fikcyjnej« faktury VAT, niedokumentującej rzeczywistego zdarzenia gospodarczego lub osoba posługująca się taką fakturą, wykorzystuje ją do naliczenia należnego podatku VAT, a także określenia innego obowiązku podatkowego (np. podatku dochodowego przez pomniejszenie dochodu), to osoby te godzą w obowiązki podatkowe i odpowiadają za przestępstwo skarbowe z art. 62 § 2 k.k.s. W wypadku, gdy sprawca zmierza do wyłudzenia nienależnego zwrotu podatku VAT, to popełnia przestępstwo skarbowe z art. 76 § 1 k.k.s. Jednak w wypadku, gdy »fikcyjną« fakturę VAT wystawiono wyłącznie

¹⁰ LEX nr 1001374.

¹¹ LEX nr 449041.

dla przestępczych celów pozapodatkowych, np. dla wyłudzenia kredytu lub dotacji dla siebie lub innej osoby albo dla doprowadzenia innej osoby do niekorzystnego rozporządzenia mieniem przez fingowanie dobrej kondycji gospodarczej i wiarygodności kontrahenta umowy, to wystawca takiej faktury lub osoba posługująca się nią powinny nadal odpowiadać na podstawie przepisów ustawy karnej innej niż k.k.s. (np. z art. 297 k.k. lub z art. 286 § 1 k.k.)¹².

Wyrok Sądu Najwyższego z 22 października 2009 r. wydany w sprawie IV KK 433/08: „A zatem wystawca faktury fikcyjnej, niemającej odzwierciedlenia w rzeczywistym obrocie gospodarczym, ma także obowiązek uiszczenia podatku VAT. W powstałej sytuacji prawnej Sąd odwoławczy, rozpoznając apelację, miał obowiązek rozważyć możliwość zastosowania przy kwalifikacji prawnej czynów przypisanych oskarżonym art. 76 § 1 k.k.s., bowiem powołany przepis chroni każdy obowiązek podatkowy, a nie tylko ten w zakresie podatku od towarów i usług, który nie powstaje poprzez wystawienie fikcyjnej faktury. W każdym przypadku, gdy do uzyskania określonego świadczenia wykorzystywane są regulacje z zakresu prawa podatkowego, a świadczenie jest realizowane na podstawie tych przepisów poprzez wprowadzenie w błąd organów skarbowych, dochodzi do naruszenia obowiązku podatkowego”¹³.

Wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach z 3 lutego 2011 r. wydany w sprawie II AKa 476/10: „Porównanie treści art. 76 § 1 k.k.s. i art. 286 § 1 k.k. prowadzi do oczywistego wniosku, że pierwszy z nich jest przepisem *lex specialis* w stosunku do drugiego”.

Wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach z 1 czerwca 2011 r. wydany w sprawie II AKa 83/11: „Przepis art. 76 § 1 k.k.s. chroni mienie Skarbu Państwa lub innych uprawnionych podmiotów w zakresie zamachów realizowanych poprzez wystawienie i posłużenie się dokumentami relewantnymi na gruncie prawa podatkowego, nie czyni tego przepis art. 286 § 1 k.k. Ochronę w zakresie naruszeń mienia, wynikających z przekroczenia przepisów podatkowych zaliczanych do sfery prawa publicznego, zapewnia właśnie ta regulacja zawarta w Kodeksie karnym skarbowym. Stąd też – zdaniem autorów tych twierdzeń – pozwala to uznać, że przepis art. 76 § 1 k.k.s. stanowi *lex specialis* w stosunku do art. 286 § 1 k.k.”¹⁴.

Wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach z 13 czerwca 2011 r. wydany w sprawie I AKa 146/11: „Wystawca fikcyjnej faktury VAT, nieznajdującej odzwierciedlenia w rzeczywistych operacjach gospodarczych i służącej następnie do rozliczenia obowiązków podatkowych w zakresie podatku od towaru i usług przez wystawcę lub odbiorcę tej faktury, popełnia wyłącznie przestępstwo skarbowe, które w rozpatrywanym przypadku powinno być kwalifikowane z art. 76 § 1 k.k.s. i z art. 62 § 2 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 k.k.s. Jako przepisy szczególne wyłączają one zastosowanie kwalifikacji z art. 286 § 1 k.k. i z art. 271 § 1 lub 3 k.k. w zw. z art. 11 § 2 k.k. Nie może być przy tym brana pod uwagę reguła

¹² LEX nr 519593.

¹³ LEX nr 598232.

¹⁴ LEX nr 846492.

z art. 8 § 1 k.k.s. o odrębnym stosowaniu do tego samego czynu przepisów Kodeksu karnego i Kodeksu karnego skarbowego, gdyż unormowanie to dotyczy tzw. rzeczywistego zbiegu przepisów ustawy (takiego, o jakim mowa też w art. 11 § 2 k.k.), a nie tzw. zbiegu pozornego, czy też pomijalnego, gdy w istocie nie powinno się stosować dwóch lub więcej przepisów ustawy karnej, a tylko jeden – np. w sytuacji gdy stosuje się zasadę *lex specialis derogat legi generali*¹⁵.

Wskazany powyżej pogląd judykatury znajduje wsparcie części przedstawicieli doktryny. Według Łukasza Pilarczyka „art. 76 k.k.s. i art. 286 k.k. mają odmienny zakres ochrony i nie jest możliwe dojście między nimi do idealnego zbiegu przepisów. W przypadku wyłudzenia zwrotu podatku za pomocą faktur fikcyjnych i tak dochodzi do powstania obowiązku podatkowego, a nawet przy przyjęciu odmiennej wykładni prawa podatkowego – tak czy inaczej tego rodzaju czyn zabroniony narusza szeroko rozumiane obowiązki podatkowe, czyli dobro prawne chronione przez art. 76 k.k.s., a więc znamiona tego czynu zabronionego są w tym przypadku zrealizowane. Jednakże gdyby przyjąć tutaj możliwość zbiegu obu tych czynów, to i tak brak jest podstaw do twierdzenia, iż nie działałaby tutaj zasada specjalności wyłączająca możliwość stosowania art. 286 k.k.”¹⁶.

Na podobnym stanowisku stoi Tomasz Oczkowski. W tym wypadku chodzi jednak, jak się wydaje, jedynie o względy praktyczne. Wskazuje on możliwość, iż wyłącznym motywem działania sprawcy będzie chęć bezprawnego uzyskania korzyści majątkowej. W związku jednak z trudnościami w ustaleniu głównego motywu wynikającego z problematyczności oceny fikcyjnych transakcji lub fikcyjnych faktur, w sytuacji gdy sprawca dokonuje tych czynności obok prowadzonej rzeczywiście działalności gospodarczej, proponuje stosowanie art. 76 k.k.s. – „z pewnością więc tego rodzaju problemy nie wystąpią, jeśli uznamy, że każde nadużycie konstrukcji podatku VAT w celu pozyskania nienależnych korzyści majątkowych, powinno podlegać ocenie wyłącznie na podstawie właściwego przepisu art. 76 k.k.s.”¹⁷.

Zwolenniczką wyłącznego stosowania przepisu art. 76 k.k.s. jest także Beata Szafaryn – „reguły specjalności (*lex specialis derogat legi generali*), subsydiarności (*lex primaria derogat legi subsidiariae*) lub konsumpcji (*lex consumens derogat legi censumptae*) są to logiczne reguły, które zostały wypracowane w doktrynie i orzecznictwie i brak jest istotnych argumentów, które wyłączałyby możliwość ich stosowania na styku przepisów prawa karnego powszechnego i prawa karnego skarbowego”. Zdaniem autorki należy podzielić pogląd, że przepis art. 76 § 1 k.k.s. kryminalizuje wszelkie zachowania prowadzące, poprzez wprowadzenie w błąd, do bezpodstawnego zwrotu podatkowej należności publicznoprawnej, a więc zarówno takie, które polegają na przedstawieniu właściwemu organowi rzetelnych informacji dotyczących rzeczywistego zdarzenia gospodarczego, stanowiącego podstawę do zwrotu (czego konsekwencją jest uzyskanie zwrotu

¹⁵ LEX nr 1001360.

¹⁶ Ł. Pilarczyk, *O wzajemnych relacjach pomiędzy tzw. oszustwem podatkowym z art. 56 k.k.s. i 76 k.k.s., a przestępstwem oszustwa z art. 286 k.k.*, „Ius Novum” 2017, nr 3, s. 8–73.

¹⁷ T. Oczkowski, *Problematyka karnoprawnej oceny wyłudzenia podatku VAT*, „Prokuratura i Prawo” 2009, nr 7–8, s. 82–101.

w wyższej wysokości niż należna), jak i w wypadku, gdy wprowadzenie w błąd właściwego organu sprowadza się do przedstawienia informacji uzasadniających zwrot dotyczących zdarzenia gospodarczego, które w rzeczywistości w ogóle nie miało miejsca (czego konsekwencją jest uzyskanie zwrotu, podczas gdy w rzeczywistości zwrot nie jest należny). W obu wypadkach bowiem sprawca godzi w regulację z zakresu prawa podatkowego i tym samym narusza obowiązek podatkowy¹⁸.

IV. Wśród zwolenników powyższego poglądu przeważa zdanie, że interes Skarbu Państwa nie wymaga dodatkowej ochrony ze strony przepisów Kodeksu karnego, albowiem Kodeks karny skarbowy jest w tym zakresie wystarczająco restrykcyjny, zwłaszcza w zakresie jego głównego instrumentu represyjnego, tj. kary grzywny. Porównując możliwe konsekwencje, które może ponieść sprawca, wydaje się to wysoce wątpliwe. Pamiętać należy, że mowa jest nie tylko o pojedynczych czynach o niewielkiej społecznej szkodliwości, ale przede wszystkim o zorganizowanej działalności przestępczej, w toku której chodzi o wyłudzenie od Skarbu Państwa kwot idących w dziesiątki, a nawet setki milionów złotych. Warto zatem rzeczywiście dokonać takiego porównania.

Sprawca przestępstwa z art. 286 § 1 k.k. podlega karze pozbawienia wolności od 6 miesięcy do lat 8. W przypadku mienia znacznej wartości górna granica zagrożenia ustawowego wzrasta do 10 lat pozbawienia wolności. Mając jednak na uwadze treść art. 65 § 2 k.k. w zw. z art. 64 § 2 k.k., kara ta może być wymierzona do górnej granicy zagrożenia ustawowego zwiększonego o połowę (15 lat pozbawienia wolności). Siłą rzeczy przestępstwo z art. 286 § 1 k.k., jako skierowane przeciwko mieniu, zagrożone jest również karą grzywny w wysokości od 10 do 540 stawek grzywny. Ponieważ stawka ta wynosi od 10 do 2000 zł, mowa jest o kwocie od 100 do 1 080 000 zł. Biorąc pod uwagę możliwość zaostrzenia wymiaru kary wobec sprawców, którzy z popełnienia przestępstwa uczynili sobie stałe źródło dochodu, albo działali w zorganizowanej grupie lub związku mających na celu popełnienie przestępstwa, górna granica zagrożenia ustawowego wyniesie w odniesieniu do kary grzywny kwotę 1 620 000 zł.

Zgodnie z treścią art. 76 § 1 k.k.s. sprawca podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie. Kara pozbawienia wolności zgodnie z art. 27 § 1 k.k.s. może być orzeczona w rozmiarze maksymalnie 5 lat. W przypadku nadzwyczajnego obostrzenia kary (art. 37 § 1 k.k.s. i art. 28 § 2 pkt k.k.s. w zw. z art. 28 § 2 k.k.s.) górna granica możliwości jej wymierzenia wzrasta do 10 lat. Z kolei kara grzywny określona w stawkach dziennych (od 1/30 minimalnego wynagrodzenia do 400-krotności tej kwoty) na dzień dzisiejszy wynosi od 86,67 do 34 668 zł. Maksymalnie grzywna ta może być orzeczona w kwocie 24 960 960 zł, a wzięwszy pod uwagę treść art. 38 § 1 pkt 1 k.k.s.: 37 441 440 zł.

¹⁸ B. Szafaryn, *Glosa do postanowienia SN z dnia 8 kwietnia 2009 r., IV KK 407/08*, „Prokurator” 2009, nr 3–4, s. 108–117.

Istotna wydaje się też dolna granica wymiaru kary. W przypadku art. 286 § 1 k.k. wynosi ona 6 miesięcy, a w związku z art. 294 § 1 k.k. – 1 rok. Zgodnie z art. 38 § 2 k.k.s. nadzwyczajnie obostrzona kara pozbawienia wolności nie może być niższa niż 3 miesiące.

Jak wynika z powyższych uwag, o ile można mówić, że przewidziane w Kodeksie karnym skarbowym kary grzywny wystarczająco zabezpieczają interes Skarbu Państwa, o tyle trudno to samo powiedzieć w stosunku do kar pozbawienia wolności zarówno w odniesieniu do dolnej, jak i górnej granicy. Niezależnie od tego, wątpliwe jest też przekonanie o należyтым zabezpieczeniu interesu Skarbu Państwa poprzez zagrożenie wysokimi karami grzywny w sytuacji, gdy wiele przestępstw związanych z nienależyтым zwrotem należności podatkowych dokonywanych jest przy udziale osób podstawionych, tzw. słupów. W takiej sytuacji możliwość ewentualnego wyegzekwowania orzeczonych kar grzywny jawi się jako iluzoryczna. Nie bez znaczenia pozostaje też porównanie okresów przedawnienia karalności przestępstw w odniesieniu do obu regulacji prawnych.

Reasumując, brakuje podstaw do wyeliminowania stosowania przepisu art. 286 k.k. z powołaniem się tylko na to, że przepis art. 76 k.k.s. stanowi wystarczające zabezpieczenie interesów Skarbu Państwa.

V. Drugi ze wspomnianych na wstępie poglądów sprowadza się do tego, że art. 286 k.k. w określonych stanach faktycznych winien być stosowany jako jedyny, z wyłączeniem przepisów Kodeksu karnego skarbowego. Wyrazem takiego stanowiska są niżej przedstawione orzeczenia Sądu Najwyższego.

Postanowienie Sądu Najwyższego z 1 marca 2004 r., V KK 248/03: „W wypadku, gdy czynności wykonawcze sprawcy wyludzającego nienależny zwrot podatku VAT, w myśl ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, nie sprowadzają się do zaniechania rzetelnego zgłoszenia przedmiotu opodatkowania, prowadzącego do uniknięcia wydatku z własnego mienia kosztem uszczuplenia spodziewanego dochodu finansowego Skarbu Państwa, lecz polegają na działaniu fingującym istnienie obowiązku podatkowego – wyłącznie w celu osiągnięcia z tego tytułu korzyści z majątku Skarbu Państwa – przez upozorowanie przed organem skarbowym (przy pomocy fikcyjnych dokumentów lub przez podjęcie innych jeszcze czynności) przeprowadzenia realnej transakcji, w tym dotyczącej rzeczywiście istniejącego towaru, a nie jego substytutu, to działanie takie stanowi przestępstwo określone w przepisach Kodeksu karnego, nie zaś przestępstwo skarbowe”¹⁹.

Wyrok Sądu Najwyższego z 9 maja 2007 r., II KK 259/06: „Czynności wykonawcze sprawcy polegające na działaniu fingującym istnienie obowiązku podatkowego wyłącznie w celu osiągnięcia z tego tytułu korzyści z majątku Skarbu Państwa, winny być ocenione na płaszczyźnie prawa karnego powszechnego, a w szczególności na płaszczyźnie przestępstwa opisanego w art. 286 § 1 k.k.”²⁰.

¹⁹ LEX nr 106647.

²⁰ LEX nr 282271.

Wyrok Sądu Najwyższego z 12 lipca 2007 r., IV KK 171/07: „W wypadku, gdy czynności wykonawcze sprawcy polegają na działaniu fingującym istnienie obowiązku podatkowego – wyłącznie w celu osiągnięcia z tego tytułu korzyści z majątku Skarbu Państwa – przez upozorowanie przed organem skarbowym przy pomocy fikcyjnych dokumentów przeprowadzenia realnej transakcji, to działanie takie stanowi przestępstwo określone w przepisach Kodeksu karnego (art. 286 § 1 k.k.), nie zaś przestępstwo skarbowe”²¹.

Postanowienie Sądu Najwyższego z 10 lipca 2013 r., I KK 20/13: „Osoba, która tworzy albo współtworzy podmiot gospodarczy jedynie w celu wykorzystania procedury zwrotu nadpłaconego VAT i podejmuje działania dla osiągnięcia tego celu przez nabywanie lub podrabianie dokumentów związanych z tym podatkiem, przedkładając je następnie odpowiedniemu organowi skarbowemu, bez prowadzenia poza tym jakiegokolwiek działalności gospodarczej rozliczanej ze Skarbem Państwa, dopuszcza się przestępstwa powszechnego, o jakim mowa w art. 286 § 1 k.k., a nie przestępstwa skarbowego określonego w art. 76 § 1 k.k.s.”²².

Również i to stanowisko znajduje wsparcie w doktrynie. Jerzy Duży twierdzi np., że „ochronę mienia Skarbu Państwa zapewnia w pierwszej kolejności art. 286 § 1 k.k., a dopiero w dalszej – art. 76 § 1 k.k.s., który jest adresowany do nieuczciwych przedsiębiorców. To po art. 286 § 1 k.k. powinny w pierwszej kolejności sięgać organy ścigania, gdy zachowanie przestępcze jest ukierunkowane na uszczuplenie podatku i opiera się na kreowaniu nieistniejących zdarzeń gospodarczych [...]. Poszukując właściwego środka reakcji karnej na opisywane zachowanie przestępne, należy przede wszystkim odwołać się do zamiaru sprawcy. Raczej nie rozumuje on w ten sposób, że nie wykonuje jakiegoś obowiązku, np. nie spełnia w całości należnego świadczenia. Zamiar sprawcy jest ukierunkowany ewidentnie na przysporzenie nieuzasadnionych korzyści. Zachowanie sprawcze polega zatem nie na braku spełnienia należnego świadczenia – należności publicznoprawnej, a na całkowicie bezpodstawnym uzyskaniu przysporzenia. Wpisuje się to w klasyczny kształt przestępstwa oszustwa stypizowanego w art. 286 § 1 k.k., a nie przestępstwa skarbowego, choć zależy to, oczywiście, od szczegółowych ustaleń stanu faktycznego sprawy [...]. Stosowanie kwalifikacji z art. 286 § 1 k.k. w przypadku ewidentnych zamachów na mienie Skarbu Państwa wynika z przyjęcia, że atak na mienie jest bliższym (jeśli nie jedynym) celem przestępczego zamachu (uszczuplenia podatku od towarów i usług), a godzenie w obowiązek podatkowy – o ile jego istnienie można w ogóle przyjąć – jest dalszym (ubocznym) celem tego zamachu. Odpowiednio poszukując właściwego przepisu, w oparciu o który ma nastąpić zakwalifikowanie przestępczego zachowania, należy najpierw ustalić, co będzie bliższym, a co dalszym przedmiotem zamachu (ochrony)”²³.

²¹ LEX nr 310235.

²² LEX nr 1335574.

²³ J. Duży, *Kwalifikacja prawna uszczuplenia podatku od towarów i usług*, „Prokuratura i Prawo” 2008, nr 10, s. 72–84.

VI. Jak już wspomniano na wstępie, trzecia grupa poglądów dotyczy zbiegu idealnego przestępstw definiowanych przez art. 286 k.k. i art. 76 k.k.s. Również i w tym zakresie istnieje bogate orzecznictwo Sądu Najwyższego i sądów apelacyjnych.

Sąd Najwyższy w wyroku z 27 sierpnia 2008 r. (sygn. IV KK 46/08) orzekł, że: „W przypadku zastosowania konstrukcji idealnego zbiegu przestępstw z art. 8 k.k.s. zostaje odrzucona zasada, że dla przyjęcia wielości przestępstw konieczna jest wielość czynów. Sprawcy więc zostaje przypisanych tyle przestępstw, ile da się wyodrębnić kwalifikacji prawnych na podstawie zbiegających się przepisów. Przy redakcji takiego wyroku niezbędne jest zawsze wyraźne wskazanie, iż stosowna jest konstrukcja idealnego zbiegu przestępstw określona w art. 8 k.k.s.”²⁴.

Zgodnie z wyrokiem Sądu Apelacyjnego w Łodzi z 24 marca 2009 r., II AKa 210/08: „nie ma jednej ogólnosystemowej zasady w obrębie całej karnistyki *sensu largo*, która by głosiła, że »ten sam czyn może stanowić tylko jedno przestępstwo (skarbowe lub powszechne) albo tylko jedno wykroczenie (skarbowe lub powszechne)«. Są dwie odrębne, choć tak samo sformułowane zasady – jedna, wyrażona w art. 6 § 1 k.k.s. obowiązuje w prawie karnym skarbowym i druga (taka sama), wyrażona w art. 11 § 1 k.k. obowiązuje w prawie karnym powszechnym. Przepis art. 8 § 1 k.k.s. żadnej z nich nie narusza, nie pozwala on tylko na połączenie tych dwóch reguł tak samo sformułowanych w jedną, ogólnosystemową, gdyż w jego świetle ten sam czyn może stanowić zarówno przestępstwo lub wykroczenie skarbowe (jedno), jak i przestępstwo lub wykroczenie powszechne (też jedno)”²⁵.

Postanowienie Sądu Najwyższego z 8 kwietnia 2009 r., IV KK 407/08: „Patrząc na stosowanie reguł wyłączania wielości ocen widzimy, że służą one do rozwiązywania problemu zbiegu przepisów skutkującego na gruncie prawa karnego skarbowego konstrukcją z art. 7 k.k.s., a na gruncie prawa karnego powszechnego konstrukcją art. 11 § 2 k.k., nie można zaś ich stosować przy rozstrzygnięciu o istnieniu idealnego zbiegu przestępstw, o jakim mowa w art. 8 k.k.s.”²⁶.

Postanowienie Sądu Najwyższego z 10 sierpnia 2011 r., III KK 45/11: „Z punktu widzenia znamion podmiotowych przedmiotem oceny w aspekcie idealnego zbiegu przepisów art. 286 § 1 k.k. i art. 76 § 1 k.k.s. mogą stać się jedynie działania realizowane w zamiarze bezpośrednim, zabarwionym celem uzyskania korzyści majątkowej w postaci nienależnego zwrotu lub odliczenia podatku VAT, polegające przedmiotowo na wprowadzeniu w błąd właściwego organu i narażenie na nienależny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej. Dla przyjęcia, że art. 76 § 1 k.k.s. stanowi *lex specialis* w odniesieniu do przestępstwa z art. 286 § 1 k.k. należałoby wykazać, że ten właśnie przepis Kodeksu karnego skarbowego zawiera wszystkie znamiona art. 286 § 1 k.k., to jest – każdy czyn z art. 76 § 1 k.k.s. jest przestępstwem z art. 286 § 1 k.k., choć nie każdy czyn z art. 286 § 1 k.k. jest przestępstwem z art. 76 § 1 k.k. – jak to ma miejsce w relacji art. 62

²⁴ LEX nr 447300.

²⁵ „Orzecznictwo Sądów Apelacyjnych” 2011, nr 5, s. 3–11.

²⁶ LEX nr 503265.

§ 2 k.k.s. i art. 271 § 1 k.k. Taki stosunek pomiędzy analizowanymi przepisami nie występuje, choćby dlatego, że w skład znamion przestępstwa z art. 76 § 1 k.k.s. nie wchodzi działanie w celu osiągnięcia korzyści majątkowej”²⁷.

Wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach z 11 lutego 2013 r., II AKa 330/12: „Reguły wyłączenia wielości ocen mają zastosowanie jedynie w wypadku zbiegu przepisów ustawy, natomiast nie stosuje się ich w razie idealnego zbiegu czynów zabronionych”²⁸.

Postanowienie Sądu Najwyższego z 8 października 2015 r., V KK 193/15: „Brak jest jakichkolwiek barier, zarówno ściśle prawnych, jak i wynikających z założeń aksjologicznych przyświecających polskiemu ustawodawcy, wykluczających w wypadku idealnego zbiegu czynów zabronionych, o którym mowa w art. 8 § 1 k.k.s., możliwość odmiennych reakcji karnych za przestępstwo skarbowe i za przestępstwo powszechne”²⁹.

Postanowienie Sądu Najwyższego z 5 grudnia 2017 r., III KK 256/17: „Reguły wyłączenia wielości ocen mają zastosowanie jedynie w wypadku zbiegu przepisów ustawy, natomiast nie stosuje się ich w razie idealnego zbiegu czynów zabronionych, o którym mowa w art. 8 § 1 k.k.s., co w konsekwencji oznacza, że wykluczone jest, aby przepis Kodeksu karnego skarbowego mógł wyprzeć na zasadzie specjalności lub konsumpcji przepis Kodeksu karnego albo odwrotnie. To z kolei powoduje, że jeżeli ten sam czyn będący przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym wyczerpuje zarazem znamiona przestępstwa lub wykroczenia określonego w przepisach karnych innej ustawy, stosuje się każdy z tych przepisów (art. 8 § 1 k.k.s.)”³⁰.

Także i w tym przypadku orzecznictwo Sądu Najwyższego i sądów apelacyjnych znajduje wsparcie w głosach przedstawicieli doktryny. Zdaniem Janusza Sawickiego, obecnie wydaje się, że w świetle orzecznictwa Sądu Najwyższego usankcjonowany jest pogląd, że w przypadku stosowania konstrukcji tzw. idealnego zbiegu czynów zabronionych, o którym mowa w art. 8 § 1 k.k.s., reguły wyłączenia wielości ocen mogą służyć do redukcji kwalifikacji prawnej w ramach normatywnej analizy przeprowadzonej odrębnie dla poszczególnych deliktów (skarbowego i powszechnego) objętych tym zbiegiem, natomiast nie mają już zastosowania do obu kwalifikacji prawnych jako całości. Skoro reguły wyłączenia wielości ocen nie mają zastosowania, ujmując rzecz skrótowo, do instytucji określonej w art. 8 k.k.s., to siłą rzeczy wykluczone jest, aby przepis Kodeksu karnego skarbowego mógł wyprzeć na zasadzie specjalności lub konsumpcji przepis Kodeksu karnego (lub odwrotnie)³¹.

Podobnie Marcin Kozłowski stwierdził, że w przypadku stosowania konstrukcji tzw. idealnego zbiegu czynów zabronionych, o którym mowa w art. 8 § 1 k.k.s., reguły wyłączenia wielości ocen mogą służyć do redukcji kwalifikacji prawnej

²⁷ LEX nr 1044033.

²⁸ LEX nr 1289433.

²⁹ LEX nr 1813486.

³⁰ LEX nr 2447332.

³¹ J. Sawicki, *Z problematyki idealnego zbiegu czynów karalnych w prawie karnym skarbowym*, „Prokuratura i Prawo” 2015, nr 12, s. 32–47.

w ramach normatywnej analizy przeprowadzonej odrębnie dla poszczególnych deliktów (skarbowego i powszechnego) objętych tym zbiegiem, natomiast nie mają już zastosowania do obu kwalifikacji prawnych jako całości. Skoro reguły wyłączania wielości ocen nie mają zastosowania do instytucji określonej w art. 8 k.k.s., to siłą rzeczy wykluczone jest, aby przepis Kodeksu karnego skarbowego mógł wyprzeć na zasadzie specjalności lub konsumpcji przepis Kodeksu karnego (lub odwrotnie). Oznacza to, że jeżeli ten sam czyn będący przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym wyczerpuje zarazem znamiona przestępstwa lub wykroczenia określonego w przepisach karnych innej ustawy, stosuje się każdy z tych przepisów³².

VII. Jak wynika z przeprowadzonych w ramach niniejszych badań orzeczeń sądów oraz doktryny, relacje między przepisami art. 76 k.k.s. i art. 286 k.k. w zakresie uregulowania odpowiedzialności sprawców za popełnianie czynów w ramach tzw. oszustwa podatkowego było przedmiotem wielu kontrowersji. W niniejszym artykule, zgodnie z zakładanym celem, w sposób przejrzysty uporządkowano poglądy i zapatrywania na tę kwestię oraz przedstawiono racje stron sporu co do stosowania przedmiotowych regulacji w codziennej praktyce sądów powszechnych.

W tym miejscu nie sposób nie wspomnieć o fundamentalnej dla rozstrzygnięcia kwestii właściwej kwalifikacji prawnej czynu tzw. oszustwa podatkowego w świetle przepisów Kodeksu karnego skarbowego (art. 76 k.k.s.) i Kodeksu karnego (art. 286 k.k.) – uchwały siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z 24 stycznia 2013 r. wydanej w sprawie I KZP 19/12³³. Jest ona reprezentatywna dla nurtu odwołującego się do idealnego zbiegu przestępstw. Orzeczenie to zostało poddane wnikliwej ocenie w licznych głosach, zarówno krytycznych, jak i aprobujących. Analiza tej problematyki wykracza jednak poza ramy niniejszego opracowania i stanie się przedmiotem rozważań w odrębnym artykule.

BIBLIOGRAFIA

- Duży J., *Kwalifikacja prawna uszczuplenia podatku od towarów i usług*, „Prokuratura i Prawo” 2008, nr 10, s. 72–84.
- Dąbrowska-Kardas M., Kardas P., *Znamiona charakteryzujące typ czynu zabronionego (art. 286 § 1). Przedmiot ochrony*, w: *Kodeks karny. Część szczególna*, t. III: *Komentarz do art. 278–363 k.k.*, pod red. A. Zolla, Wolters Kluwer 2016⁴.
- Dąbrowska-Kardas M., Kardas P., *Znamiona określające czynność sprawczą*, w: *Kodeks karny. Część szczególna*, t. III: *Komentarz do art. 278–363 k.k.*, pod red. A. Zolla, Wolters Kluwer 2016⁴.
- Gabriel-Węglowski M., *Charakter odpowiedzialności karnej za fikcyjne transakcje w celu wyłudzenia korzyści podatkowej*, www.lex.pl. (LEX/el. 2019).
- Kardas P., Łabuda G., Razowski T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Wolters Kluwer Polska 2017³.

³² M. Kozłowski, *Czy reguły wyłączania wielości ocen mają zastosowanie do regulacji zawartej w art. 8 k.k.s.?*, www.lex.pl (LEX/el. 2020).

³³ OSNKW 2003, z. 9–10, poz. 75.

- Kozłowski M., *Czy reguły wyłączenia wielości ocen mają zastosowanie do regulacji zawartej w art. 8 k.k.s.?*, www.lex.pl (LEX/el. 2020).
- Oczkowski T., *Problematyka karnoprawnej oceny wyłudzenia podatku VAT*, „Prokuratura i Prawo” 2009, nr 7–8, s. 82–101.
- Oczkowski T., *Problematyka relacji między art. 76 k.k.s. a klasycznym oszustwem z art. 286 § 1 k.k.*, w: *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, pod red. I. Zgolińskiego, Wolters Kluwer Polska 2018.
- Pilarczyk Ł., *O wzajemnych relacjach pomiędzy tzw. oszustwem podatkowym z art. 56 k.k.s. i 76 k.k.s. a przestępstwem oszustwa z art. 286 k.k.*, „Ius Novum” 2017, nr 3, s. 48–73.
- Sawicki J., *Z problematyki idealnego zbiegu czynów karalnych w prawie karnym skarbowym*, „Prokuratura i Prawo” 2015, nr 12, s. 32–47.
- Szafaryn B., *Glosa do postanowienia SN z dnia 8 kwietnia 2009 r., IV KK 407/08*, „Prokurator” 2009, nr 3–4, s. 108–117.
- Utracka M., *Przestępstwa fakturowe: czy są przestępstwami przeciwko wiarygodności dokumentów*, „Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych” 2018, nr 3, s. 95–108.

**PROBLEMS OF THE PROPER LEGAL CLASSIFICATION
OF THE SO-CALLED “TAX FRAUD” IN THE LIGHT OF THE PROVISIONS
OF THE FISCAL CRIMINAL CODE (ARTICLE 76)
AND THE CRIMINAL CODE (ARTICLE 286)**

SUMMARY

This study concerns the relationship between the provisions of the Criminal Code and the Fiscal Criminal Code regulating the issue of the so-called “Tax fraud”. It also refers to the jurisprudence of the Supreme Court and courts of appeal in this respect, as well as to views expressed in the doctrine and is an attempt to organize the views and views on this issue and to present the arguments of the parties to the dispute as to the application of the regulations in question in the everyday practice of common courts.

KEY WORDS: Tax fraud, The Criminal Code, Fiscal Criminal Code