

**NAUKI PRAWNE / LEGAL SCIENCES**

TOMASZ WITOLD SOBECKI

**SPÓR DOTYCZĄCY WŁAŚCIWEJ KWALIFIKACJI  
PRAWNEJ CZYNU TZW. OSZUSTWA PODATKOWEGO  
W ODNIESIENIU DO PRZEPISÓW KODEKSU KARNEGO  
SKARBOWEGO (ART.76) I KODEKSU KARNEGO  
(ART. 286) NA TLE UCHWAŁY SĄDU NAJWYŻSZEGO  
Z 24 STYCZNIA 2013 R. (I KZP19/1)**

I. Relacje 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 są przedmiotem wielu kontrowersji w doktrynie, jak i orzecznictwie Sądu Najwyższego i sądów apelacyjnych. Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie stanowisk i racji stron sporu odnoszącego się do pierwszeństwa stosowania reguł właściwych dla obu kodyfikacji. Przedstawienie wielości poglądów, czasami wykluczających się, winno służyć przede wszystkim uświadomieniu problemów, na które napotykają sądy powszechne (zwłaszcza rejonowe i okręgowe) w codziennym stosowaniu wspomnianych przepisów.

Istotne znaczenie, właśnie z punktu widzenia praktyki, 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.) ma uchwała siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z 24 stycznia 2013 r. wydana w sprawie I KZP 19/12<sup>3</sup>. Jest ona reprezentatywna dla nurtu odwołującego się zarówno w doktrynie, jak i w orzecznictwie do idealnego zbiegu przestępstw. Orzeczenie to zostało poddane wnikliwej ocenie w licznych głosach tych krytycznych, częściowo krytycznych, ale i aprobujących. Należy przy tym zaznaczyć, że aczkolwiek nie było pierwszym ani jedynym wskazującym na możliwość stosowania przepisu art. 8 k.k.s. w sytuacji potencjalnego konfliktu art. 76 k.k.s. i art. 286 k.k. (patrz np.: wyrok Sądu Najwyższego z 27 sierpnia 2008 r., IV KK 46/08<sup>4</sup>; postanowienie Sądu Najwyższego z 8 kwietnia 2009 r.,

TOMASZ WITOLD SOBECKI – Najwyższa Izba Kontroli, ORCID: <http://orcid.org/0000-0001-6010-3528>, e-mail: [tomasz\\_sobecki@wp.pl](mailto:tomasz_sobecki@wp.pl)

<sup>1</sup> Ustawa z 10 września 1990 r. – Kodeks karny skarbowy, Dz.U. 2020.19., tj. z dnia 8 stycznia 2020 r. (dalej: k.k.s.).

<sup>2</sup> Ustawa z 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny, Dz.U. 2020.1444., tj. z dnia 25 sierpnia 2020 r. (dalej: k.k.).

<sup>3</sup> OSNKW 2(2013), s. 13.

<sup>4</sup> LEX nr 447300.

IV KK 407/08<sup>5</sup>; postanowienie Sądu Najwyższego z 10 sierpnia 2011 r., III KK 45/11<sup>6</sup>; wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach z 11 lutego 2013 r., II AKa 330/12<sup>7</sup>; postanowienie Sądu Najwyższego z 8 października 2015 r., V KK 193/15<sup>8</sup>; postanowienie Sądu Najwyższego z 5 grudnia 2017 r., III KK 256/17<sup>9</sup>), to jednak ze względu na jego wagę formalną (uchwała powiększonego składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego), jak i treść uzasadnienia należy je określić jako punkt odniesienia dla stosowania wskazanych wyżej przepisów w praktyce.

Warto przywołać brzmienie art. 8 k.k.s., zgodnie z dyspozycją którego:

§ 1. 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.

§ 2. Wykonaniu podlega tylko najsurowsza z kar, co nie stoi na przeszkodzie wykonania środków karnych lub innych środków orzeczonych na podstawie wszystkich zbiegających się przepisów. Środki karne i środki zabezpieczające oraz dozór stosuje się, chociażby je orzeczono tylko na podstawie jednego ze zbiegających się przepisów; w razie orzeczenia za zbiegające się czyny zabronione zakazów tego samego rodzaju lub pozbawienia praw publicznych, sąd stosuje odpowiednio przepisy o karze łącznej.

§ 3. Jeżeli obok kary najsurowszej, która podlega wykonaniu, orzeczono także karę grzywny, również ta kara podlega łącznemu wykonaniu; w razie orzeczenia obok kary najsurowszej kilku kar grzywny, łącznemu wykonaniu podlega tylko najsurowsza kara grzywny.

Wydaje się, że z punktu widzenia sądu orzekającego, jak i sprawcy przestępstwa istotne znaczenie ma problem dolegliwości ewentualnej kary, o której mowa w § 2 wskazanego przepisu. Poza dyskusją pozostaje fakt, że przepisy Kodeksu karnego przewidują znacznie surowsze konsekwencje w zakresie możliwości wymierzenia kary pozbawienia wolności, zaś przepisy Kodeksu karnego skarbowego w zakresie kary grzywny (która ewentualnie też może zostać zamieniona na karę pozbawienia wolności, choć w znacznie skromniejszym wymiarze). Chodzi jednak o rozwiązanie problemu, czy sąd orzekający w danej sprawie jest ograniczony do możliwości korzystania wyłącznie z jednej z ustaw (a jeśli tak, to z której), czy też może czerpać z obu tych rozwiązań.

**II.** Warto w tym miejscu podnieść najistotniejsze kwestie wskazane w orzeczeniu Sądu Najwyższego z 24 stycznia 2013 r. Teza tego orzeczenia brzmi: „Reguły wyłączania 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. W przypadku zachowania wypełniającego jednocześnie znamiona art. 76 § 1 k.k.s. i art. 286 k.k. w kwalifikacji prawnej należy powołać obydwie przepisy w zw. z art. 8 k.k.s.”.

<sup>5</sup> LEX nr 503265.

<sup>6</sup> LEX nr 1044033.

<sup>7</sup> LEX nr 1289433.

<sup>8</sup> LEX nr 1813486.

<sup>9</sup> LEX nr 2447332.

W ocenie Sądu Najwyższego w każdej z ustaw egzystują dwie odrębne, choć co do istoty identycznie ujęte, zasady jedności czynu. W obu wypadkach przesłanką sięgnięcia po instytucję kumulatywnego zbiegu przepisów danej ustawy jest wystąpienie właściwego zbiegu przepisów ustawy, czyli sytuacji gdy czyn realizuje znamiona dwóch lub więcej typów czynów zabronionych określonych w dwóch lub więcej przepisach ustawy karnej. Wyłączone jest natomiast zastosowanie wspomnianej konstrukcji kumulatywnego zbiegu przepisów ustawy, gdy pomiędzy zakresami znamion określonych typów czynów zabronionych zachodzi stosunek wykluczenia. Chodzi tu o tzw. reguły wyłączania wielości ocen, tj. o zasadę specjalności (*lex specialis derogat legi generali*), zasadę pochłaniania (*lex consumens derogat legi consumptae*) i zasadę subsydiarności (*lex primaria derogat legi subsidiariae*), które sprawiają, że zbiegu przepisów nie uwzględnia się w kwalifikacji prawnej. Zdaniem Sądu Najwyższego reguły te mogą służyć wyłącznie do znoszenia instytucji kumulatywnego zbiegu przepisów ustawy zarówno w Kodeksie karnym, jak i w Kodeksie karnym skarbowym. Nie sposób jednak przyjąć, że reguły te służyć mogą innym celom, np. do redukowaniu następstw wystąpienia sytuacji, o której mowa w art. 8 § 1 k.k.s. Reguły wyłączania wielości ocen są instrumentami prawnymi przeznaczonymi do ściśle określonego celu, tj. odrzucenia konstrukcji kumulatywnego zbiegu przepisów. Nie mają one charakteru uniwersalnego i nie mogą być wykorzystywane do modyfikowania w każdym układzie oceny prawnej kryminalnych zachowań. Jednocześnie w uzasadnieniu orzeczenia przyznano, że skutkiem sięgnięcia po rozwiązanie z art. 8 § 1 k.k.s. jest konieczność przypisania sprawcy więcej niż jednego czynu, co w istocie stanowi fikcję prawną. Fikcja ta wynika jednak wyłącznie z brzmienia samego przepisu, który wyodrębnia dwa delikty, tj. przestępstwo (wykroczenie) skarbowe i przestępstwo (wykroczenie) określone w innej ustawie. Co więcej, fikcja ta prowadzi do skazania za dwa delikty, przy czym, co oczywiste, konieczność i kolejność wykonania kar i środków karnych wynika z zasad wskazanych w art. 8 § 2 i 3 k.k.s. W konkluzji Sąd Najwyższy stwierdził, że jeśli istnieją ku temu właściwe przesłanki z art. 8 § 1 k.k.s. i jest mowa o dwóch deliktach, to w ogóle nie ma mowy względem nich o jakiegokolwiek regule wyłączania wielości ocen.

**III.** Krytycznie do twierdzeń wyrażonych przez Sąd Najwyższy w uzasadnieniu przedmiotowego orzeczenia odniósł się w glosie do niego Andrzej Jezusek<sup>10</sup>. Zdaniem autora Sąd Najwyższy w zaskakujący sposób opowiedział się za poglądem incydentalnie uprzednio wyrażanym w orzecznictwie i właściwie nieobecny w literaturze. Nie do końca można zgodzić się z tą wypowiedzią, przynajmniej w odniesieniu do orzecznictwa, wskazując na wspomniane wyżej orzeczenia Sądu Najwyższego z lat 2008–2011. Zdaniem glosatora o wiele większe zastrzeżenia niż samo rozstrzygnięcie zaprezentowane w uchwale budzi jego uzasadnienie, które dowodzi, że sposób postrzegania przez Sąd Najwyższy instytucji zbiegu

<sup>10</sup> A. Jezusek, *Glosa do uchwały Sądu Najwyższego z dnia 24 stycznia 2013 r., I KZP 19/12*, „Prokuratura i Prawo” 7–8(2014), s. 223–234.

przepisów karnych zasadniczo odstaje od sposobu prezentowania tego zagadnienia w nauce prawa karnego. Zastrzeżenia te odnoszą się przede wszystkim do stwierdzenia, że mamy do czynienia z fikcyjną wielością czynów, brak jest bowiem podstaw do przyjęcia wielości czynów, czy to fikcyjnej, czy rzeczywistej. „Z faktu skazania za wiele przestępstw, jeżeli nie ma zastosowania zasada, że ten sam czyn może stanowić tylko jedno przestępstwo, nie można wywodzić wniosku, że sprawca popełnił wiele czynów, czy to realnych, czy fikcyjnych. Istota idealnego zbiegu przestępstwa polega właśnie na tym, że mimo popełnienia jednego czynu sprawca odpowie za wiele przestępstw. Nie należy mylić wielości zrealizowanych zachowaniem sprawcy typów czynów zabronionych (czynów karalnych) z wielością czynów. Czynem jest pewne zdarzenie historycznie stanowiące podstawę prawnokarnego wartościowania, natomiast znamiona, które to zdarzenie wyczerpuje, są jego właściwościami, ze względu na które jest ono społecznie szkodliwe i karalne. W przypadku idealnego zbiegu przestępstw wielość zbiegających się zespołów znamion przesądza o wielokrotnym prawnokarnym wartościowaniu tego samego (jednego) stanu faktycznego (czynu), co prowadzi do przypisania jego sprawcy wielu deliktów. O wielości przestępstw decyduje więc nie wielość czynów, lecz właściwości zachowania stanowiącego podstawę prawnokarnego wartościowania”.

Jako chybiony autor glosy potraktował argument Sądu Najwyższego dotyczący analogii z karą łączną. O ile w tym przypadku można mówić o realnym zbiegu przestępstw (wielu), o tyle w przypadku zbiegu idealnego w istocie chodzi o jeden czyn wyczerpujący znamiona wielu przestępstw. W jego ocenie brak jest podstaw do wyłączenia stosowania reguły specjalności w przypadku zbiegu przepisu k.k.s. z przepisem statuowanym w innej ustawie karnej. Chodzi tu o aksjologiczny postulat, by nie karać dwa razy za to samo zachowanie. Ma ona w tym wypadku charakter teleologiczny, a jej celem jest zapobiegnięcie kumulacji represji karnej. Jest to, zdaniem autora, „argument niebagatelny w demokratycznym państwie zasadzającym się na poszanowaniu praw i wolności obywatelskich, w które przecież godzi sankcja karna”.

W swoim opracowaniu A. Jezusek odwołał się też do autonomii prawa karno-skarbowego jako dziedziny prawa, które kieruje się własnymi specyficznymi zasadami odpowiedzialności karnej i specyficzną filozofią karania, w obrębie którego liczy się nie tyle represja karna, co ochrona interesów fiskalnych i wyrównanie uszczerbku finansowego. Stąd też, w jego ocenie, wynikają krótsze okresy przedawnienia przewidziane w k.k.s., gdyż karanie po dłuższym okresie nie służy egzekucji zobowiązania podatkowego.

Trudno jednak zgodzić się z tym ostatnim, kategorycznie wyrażonym przez autora glosy, stwierdzeniem. Upływ czasu rzeczywiście może mieć wpływ na możliwość wyegzekwowania należności podatkowych, ale nie jest to powód, by np. sprawcy wielomilionowych, zaplanowanych i nastawionych wyłącznie na osiągnięcie korzyści majątkowych, oszustw podatkowych byli premiowani krótszymi okresami przedawnienia, zwłaszcza przy uwzględnieniu stopnia skomplikowania prowadzonych w stosunku do nich postępowań (często z elementem zagranicznym).

IV. Równie krytyczną ocenę w stosunku do przedmiotowej uchwały Sądu Najwyższego wyraził Leszek Wilk<sup>11</sup>. Jego zdaniem pogląd Sądu Najwyższego, jakoby w sytuacji, o której mowa w art. 8 § 1 k.k.s., między przepisami prawa karnego powszechnego i skarbowego nie pojawiał się zbieg rzeczywisty, czyli sytuacja krzyżowania się zakresów ustawowych znamion, jest niezrozumiałą. W istocie argumentacja przedstawiona w tej glosie ogranicza się do rozróżnienia rzeczywistego i idealnego zbiegu przestępstw. W ocenie autora „konstrukcja zbiegu idealnego uzasadniona odrębnością karnoskarbowego przedmiotu ochrony oznacza, że równoległa odpowiedzialność za ten sam czyn będący przestępstwem lub wykroczeniem skarbowym i wyczerpujący zarazem znamiona przestępstwa lub wykroczenia powszechnego może mieć miejsce tylko w razie krzyżowania się pól karalności zbiegających się »idealnie« przepisów. Przy krzyżowaniu się pola deliktu skarbowego i czynu »pospolitego« częściowo nakładają się na siebie, częściowo zaś – nie nakładają się. Każdy z tych zbiegających się przepisów wzięty oddzielnie nie mieści w swoich ramach dyspozycji całości zaistniałego czynu. Dopiero łącznie oba te przepisy dają adekwatne odbicie czynu. W wypadku krzyżowania się pól karalności zachodzi zbieg rzeczywisty, a nie pozorny. Żadne reguły wykładni nie prowadzą do zredukowania wielości ocen prawnych”.

V. Krytyczną w stosunku do wspomnianej uchwały Sądu Najwyższego głosę przedstawił także Jacek Duda<sup>12</sup>. W jego ocenie „tzw. reguły wyłączenia wielości ocen odgrywają rolę na etapie wcześniejszym niż wykorzystanie regulacji czy to z art. 11 § 2 k.k., czy też z art. 8 § 1 k.k.s. – funkcjonują [...] na etapie przekładu przepisów prawnych na normy prawne i służą ocenie konieczności uwzględnienia w kwalifikacji prawnej faktu jednoczynowego wypełnienia znamion określonych w tych przepisach, gdy znajduje uzasadnienie zastosowanie jednej z tzw. reguł wyłączenia wielości ocen, oparcie kwalifikacji na jednym przepisie będzie wystarczające, a co więcej, uwzględnienie wszystkich konkurujących przepisów prowadziłoby do zafałszowania podstawy kwalifikacji poprzez odzwierciedlenie wielokrotnie tych samych, wyrażonych w różnych przepisach, cech poddawanego ocenie zdarzenia. Reguły wyłączenia wielości ocen nie służą ani »odrzucaaniu konstrukcji kumulatywnego zbiegu przepisów«, ani znoszeniu jakiegokolwiek innej instytucji ustawowej, ale rozstrzyganiu o charakterze relacji pomiędzy przepisami. Dlatego też jako dyrektywy interpretacyjne – muszą mieć charakter uniwersalny o tyle, o ile możliwa jest sytuacja, w której dany stan faktyczny (ten sam czyn sprawcy) można – choćby *prima facie* – zakwalifikować zarówno na podstawie przepisów k.k. lub innej ustawy karnej, jak i k.k.s.”. W ocenie autora glosy pierwszeństwo w stosowaniu należy przyznać regułom wyłączenia wielości ocen. Reguł tych nie można natomiast wykorzystać w razie idealnego zbiegu czynów zabronionych, o którym mowa w art. 8 § 1 k.k.s. Dyrektywa za-

<sup>11</sup> L. Wilk., *Prawo karne skarbowe – idealny zbieg przestępstw. Glosa do uchwały SN z dnia 24 stycznia 2013 r.*, I KZP 19/12, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 7–8(2013), s. 84.

<sup>12</sup> J. Duda, *Glosa do uchwały SN z dnia 24 stycznia 2013 r.*, I KZP 19/12, „Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych” 1(2013), s. 123–134.

warta w tym przepisie znajdzie zastosowanie dopiero wówczas, gdy charakter relacji pomiędzy zbiegającymi się przepisami jest tego rodzaju, że nie da się wyeliminować zbiegu poprzez wykorzystanie owych reguł. „Jeśli jednak wyrażoną w głosowanym orzeczeniu tezę będziemy rozumieć w kontekście jego uzasadnienia, jako przyjęcie, że nie jest możliwe stosowanie reguł wyłączania wielości ocen w przypadku zbiegu przepisów Kodeksu karnego i Kodeksu karnego skarbowego, to stanowisko takie nie zasługuje na aprobatę”.

VI. Częściowo krytycznie odniósł się do przedmiotowego orzeczenia w swojej glosie Jerzy Duży<sup>13</sup>. W jego ocenie poprawność rozumowania, jakoby wykluczone było, aby przepis Kodeksu karnego skarbowego mógł wyprzeć na zasadzie specjalności lub konsumpcji przepis Kodeksu karnego (lub odwrotnie), jest wątpliwa. Odnosi to nie tyle do idealnego zbiegu przestępstw z art. 286 k.k. i art. 76 k.k.s., ile do możliwości rozciągnięcia tej zasady na możliwość zastosowania konstrukcji idealnego zbiegu przestępstw w odniesieniu do przestępstwa stypizowanego w art. 286 § 1 k.k. z przestępstwami stypizowanymi w art. 54 § 1 i art. 56 § 1 k.k.s. „Jeśli chodzi o art. 54 § 1 k.k.s., to próżno doszukiwać się w nim cech odpowiadających w prawie karnym powszechnym typowi przestępstwa oszustwa, w przypadku art. 56 § 1 k.k.s. jest to wysoce problematyczne. Przyjęcie, że występuje tutaj przypadek określony w art. 8 § 1 k.k.s. (z uwagi na zbieg z art. 286 § 1 k.k.) wymagałoby zarazem zaakceptowania sytuacji, iż istnieją pewne pola karalności przestępstw stypizowanych w powołanych przepisach (mogących pozostawać w idealnym zbiegu z art. 286 k.k.), których nie wypełnia całkowicie rozpatrywane zachowanie sprawcze. Taka konstatacja stoi jednak w oczywistej sprzeczności z literalną wykładnią art. 8 § 1 k.k.s., który nie uprawnia do tego, aby rozpatrywane zachowanie nie wyczerpało w pełni znamion jednego z typów czynów objętych zbiegiem i dopiero po zastosowaniu kwalifikacji prawnych odnoszących się do obu typów tworzyło swego rodzaju »całość wyższego rzędu«. Podobnie rzecz by się miała w odniesieniu do zbiegu przestępstw z art. 62 § 1 k.k.s. i art. 271 § 1 k.k.”

Autor zwrócił uwagę na fakt, że w głosowanej uchwale Sąd Najwyższy nie odniósł się do tych problemów, formułując tezę o zbyt ogólnym charakterze, która winna się odnosić tylko do relacji przestępstw stypizowanych w art. 286 § 1 i art. 76 § 1 k.k. Powstało w związku z tym niebezpieczeństwo, że wypowiedź ta może być rozszerzana przez praktykę na pozostałe czyny mieszczące się w problematyce oszukańczych uszczupień podatkowych, co do których możliwa jest konkurencja kwalifikacji prawnych z Kodeksu karnego skarbowego i Kodeksu karnego (art. 54 § 1, art. 56 § 1 k.k.s. i art. 286 § 1 k.k. oraz art. 62 § 2 k.k.s. i art. 271 § 1 k.k.), a nawet na każdy przypadek zbiegu przepisów Kodeksu karnego skarbowego i przepisów typizujących przestępstwa powszechne. Zdaniem autora wynikło to ze zbyt wąskiego i warunkowego postawienia zapytania przez Pierw-

<sup>13</sup> J. Duży, *Niedopuszczalność stosowania reguł wyłączania wielości ocen w przypadku idealnego zbiegu czynów zabronionych. Glosa do uchwały SN z dnia 24 stycznia 2013 r., I KZP 19/12*, „Państwo i Prawo” 7(2014), s. 131–136.

szego Prezesa Sądu Najwyższego. „Dokonana przez SN w uchwale z 24 I 2013 wykładnia, że reguł wyłączenia wielości ocen nie stosuje się w razie idealnego zbiegu czynów zabronionych, o których mowa w art. 8 § 1 k.k.s., nie rozwiązuje wszystkich kwestii związanych z oceną wzajemnych zależności między art. 286 § k.k. i art. 76 § 1 k.k.s., poza jedną – jeśli konkretny czyn sprawczy wyczerpuje znamiona obu stypizowanych w tych przepisach przestępstw, to nie stosuje się do nich reguł wyłączenia wielości ocen”.

Zdaniem J. Dużego glosowane orzeczenie zasługuje na pozytywną ocenę z tego powodu, że uwzględnia potrzebę zwalczania nadużywania mechanizmów prawa podatkowego wykraczających poza naruszenia znamion występków karnoskarbowych, co z kolei otwiera drogę do zwalczania przestępczości o bardzo poważnym ładunku społecznej szkodliwości adekwatnymi środkami prawnymi (art. 8 § 2 i 3 k.k.s.). Zwrócił uwagę na walor praktyczny omawianej uchwały, pomimo wszystkich podniesionych w głosie jej wad, niekompletności i kontrowersji z nią związanych.

VII. Również częściowo krytycznie do przedmiotowej uchwały Sądu Najwyższego odniósł się Andrzej Skowron<sup>14</sup>. Nie zgadza się on z poglądem, że w razie zaistnienia konieczności stosowania art. 8 § 1 k.k.s. „nie pojawia się w takim wypadku między przepisem z kodeksu karnego skarbowego, a przepisem z kodeksu karnego zbieg rzeczywisty, czyli sytuacja krzyżowania, interferencji zakresów ustawowych znamion”. Jego zdaniem jest wręcz przeciwnie. Stosowanie instytucji idealnego zbiegu czynów karalnych jest możliwe tylko wtedy, gdy w konkretnym przypadku mamy do czynienia z tzw. realnym (rzeczywistym) zbiegiem przepisów, tyle tylko że nie jednej, ale przynajmniej dwóch ustaw, z czego jedną musi być Kodeks karny skarbowy. „Prowadzi to do oczywistego wniosku, że do regulacji zawartej w art. 8 § 1 k.k.s. ma zastosowanie zasada specjalności w tym znaczeniu, że warunkuje zaistnienie rzeczywistego zbiegu przepisów ustaw, które mogą znaleźć zastosowanie”. W ocenie autora reguła, w świetle której, dla wyrażenia całej kryminalnej zawartości czynu, należy stosować wszystkie zbiegające się przepisy, ma uniwersalny charakter. Jak przyznaje, istotnie „wykluczone jest, aby przepis kodeksu karnego skarbowego mógł wyprzeć na zasadzie specjalności lub konsumpcji przepis kodeksu karnego (lub odwrotnie) i aby w konsekwencji doszło do skazania i wymierzenia sprawcy jednej kary”. Nie jest jednak prawdą, że teza ta może uzasadniać brak potrzeby rozważania, czy art. 76 § 1 k.k.s. stanowi *lex specialis* w stosunku do art. 286 § 1 k.k. Tylko wówczas gdy uznamy, że pomiędzy dwoma konkurującymi ze sobą typami czynów zabronionych zachodzi rzeczywisty zbieg przepisów ustawy (a więc nie ma zastosowania zasada specjalności), można sięgnąć po instytucję z art. 8 § 1 k.k. Kwalifikacja prawna czynu winna oddawać całą jego zawartość kryminalną, charakteryzując jego bezprawie zawarte w opisie typów czynów zabronionych. Jeżeli więc dla jej wyrażenia istnieje potrzeba zakwalifikowania

<sup>14</sup> A. Skowron, *Glosa do uchwały SN z dnia 24 stycznia 2013 r., I KZP 19/12*, www.lex.pl (LEX/el. 2013).

danego zachowania w oparciu o wszystkie zbiegające się przepisy, należy tego dokonać. Jeśli jednak zastosowanie tylko jednego przepisu pozwala oddać całą kryminalną zawartość ocenianego w taki sposób zachowania, wówczas nie ma potrzeby sięgania po pozostałe występujące w zbiegu rzeczywistym przepisy. Zdaniem autora jest to jednak sytuacja różna od przedstawionej w uzasadnieniu głosowanej uchwały. „Trudno też nie zauważyć, że na gruncie rzeczywistego zbiegu przepisów kilku ustaw stosowanie zasady *lex primaria derogat legi subsidiariae* jest w istocie niemożliwe. Stosowanie tzw. subsydiarności milczącej zakłada bowiem tożsamość dobra prawnego. W sytuacji gdy dany czyn realizuje znamiona typu czynu zabronionego, opisanego w ustawie karnej i Kodeksie karnym skarbowym, zachowanie takie z zasady skierowane jest przeciwko różnym dobrom prawnym. Z kolei przeciwstawność celów, jakim służą zasada idealnego zbiegu czynów zabronionych i zasada konsumpcji, jest tym podstawowym argumentem, który wspiera pogląd o braku podstaw do stosowania jej na gruncie art. 8 § 1 k.k.s.”.

Wydaje się zatem, że co do istoty problemu, mimo zastrzeżeń w zakresie uzasadnienia uchwały, autor glosy zgadza się ze sformułowaną, podstawową jej tezą.

**VIII.** Częściowo krytycznie do uchwały Sadu Najwyższego z 24 stycznia 2013 r. odniosła się też Iwona Sepiolo<sup>15</sup>. Nie miała przy tym wątpliwości co do zasadności podstawowej tezy uchwały.

Pewne zastrzeżenia autorki wzbudziło natomiast stanowisko, wyrażone w uzasadnieniu głosowanego orzeczenia, co do konieczności przypisania podsądnemu sprawstwa dwu przestępstw, nawet jeśli miałyby to charakter fikcyjny. Jak zaznaczyła „konstrukcja art. 8 k.k.s. i wykładnia tego przepisu nie prowadzi do konstatacji, że w sytuacji, gdy czyn realizujący znamiona przestępstwa skarbowego i przestępstwa powszechnego sprawcy należy przypisać popełnienie dwóch lub więcej przestępstw. W przypadku tej konstrukcji zawsze mowa będzie o jednym przestępstwie niezależnie od tego, czy sprawca jednym i tym samym czynem przekroczył jedną, czy wiele norm sankcjonowanych. O jedności przestępstwa nie decyduje bowiem fakt, że sprawca jednym (tym samym) czynem realizuje znamiona kilku norm sankcjonowanych, albowiem wypełnienie jednym czynem kilku norm nie może prowadzić do zwielokrotnienia przestępstw. O przyjęciu jedności przestępstwa decyduje natomiast to, że sprawca popełnia jeden czyn, jak bowiem wynika z art. 6 § 1 k.k.s. ten sam czyn może stanowić tylko jedno przestępstwo skarbowe”. Stąd też wniosek dotyczący ewentualnej kwalifikacji prawnej przypisanego sprawcy czynu (jednego) – w przypadku zachowania wypełniającego jednocześnie znamiona art. 76 § 1 k.k.s. i art. 286 k.k. w kwalifikacji prawnej należy powołać obydwaj przepisy w zw. z art. 8 k.k.s.

---

<sup>15</sup> I. Sepiolo, *Zbieg przestępstwa z art. 286 § 1 K.k. i z art. 76 § 1 k.k.s. Glosa do uchwały SN z dnia 24 stycznia 2013 r., IKZP 19/12, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 12(2014), s. 33–42.*



**IX.** Zdecydowaną aprobatę dla orzeczenia przedmiotowego Sądu Najwyższego wyraziła Beata Mik<sup>16</sup>. Jej zdaniem Sąd Najwyższy odnosząc się do natury prawnej przepisu art. 8 k.k.s. w sposób perfekcyjny poddał go testom interpretacyjnym. Podniosła, że skład orzekający miał rację, że wyrażony w dyspozycji art. 8 § 1 k.k.s. nakaz stosowania wszystkich przepisów, których znamiona dany czyn wyczerpuje, oznacza konieczność przypisania sprawcy oddzielnie przestępstwa (lub wykroczenia) pospolitego i oddzielnie przestępstwa (lub wykroczenia) skarbowego. Chodzi zatem o równoległą odpowiedzialność karną za jeden (ten sam) czyn, czyli o sytuację, w której problem krzyżowania się zakresów ustawowych znamion czynów rodzących tę odpowiedzialność nie może się pojawić. Nie obowiązuje tu bowiem zasada, że jeden czyn stanowi tylko jedno przestępstwo, przestępstwo skarbowe albo wykroczenie skarbowe, stanowiona przez – odpowiednio – art. 11 § 1 k.k. i art. 6 § 1 k.k.s. Wskazuje na to wprost wykładnia językowa.

Niezależnie od tego Sąd przedstawił zdaniem autorki właściwe wnioski pochodzące z wykładni systemowej. Sprowadza się ona do wskazania, że w każdej z ustaw, tj. Kodeksie karnym i Kodeksie karnym skarbowym, funkcjonują odrębne, choć identyczne przepisy dotyczące jedności czynu pozwalające na sięgnięcie po instytucję kumulatywnego zbiegu przepisów, ale w odniesieniu do każdej z tych ustaw z osobna. Reguły te powiązane są ściśle z rzeczywistym zbiegiem przepisów karnych oraz dotyczą zbiegów określonych odrębnie w Kodeksie karnym i Kodeksie karnym skarbowym. Mogą zatem służyć jedynie do znoszenia instytucji kumulatywnego zbiegu przepisów tylko w obrębie każdej z tych ustaw. Autorka wskazała w tym miejscu na treść art. 20 § 1 k.k.s. („do przestępstw skarbowych nie mają zastosowania przepisy części ogólnej i rozdziału XXXVIII Kodeksu karnego, z zastrzeżeniem § 2”).

Art. 8 § 1 k.k.s. stanowi zatem odrębną instytucję, wyłączającą możliwość stosowania reguł wynikających z art. 6 k.k.s. i art. 11 k.k. Określony w ten sposób idealny zbieg przestępstw ma charakter samoistny i nie odnosi się do kumulatywnego zbiegu przepisów ani tym bardziej do zbiegu eliminacyjnego. Przesądzać mają o tym zdaniem autorki również przepisy art. 151 k.k.s. i art. 181 k.k.s.:

Art. 151 § 1. Można odmówić wszczęcia postępowania w sprawie o wykroczenie skarbowe, a wszczęte umorzyć także wtedy, gdy w sprawie o ten sam czyn zabroniony wyczerpujący zarazem znamiona wykroczenia skarbowego i przestępstwa, postępowanie karne w sprawie o przestępstwo zostało już prawomocnie zakończone orzeczeniem skazującym.

§ 2. Można odmówić wszczęcia postępowania, a wszczęte umorzyć, jeżeli o ten sam czyn zabroniony wyczerpujący zarazem znamiona wykroczenia skarbowego i przestępstwa toczy się postępowanie karne w sprawie o przestępstwo ścigane z urzędu.

---

<sup>16</sup> B. Mik, *Idealny zbieg czynów karalnych. Kilka refleksji na temat uwarunkowań i reperkusji uchwały Sądu Najwyższego z dnia 24 stycznia 2013 r., sygn. I KZP 19/12*, „Prokuratura i Prawo” 12(2013), s. 33–64.

Art. 181 § 1. W wypadkach określonych w art. 8 zasady wymiaru kary przy zbiegu ustaw § 1 w razie niejednoczesnego skazania przez sądy na kary, środki karne lub inne środki, sąd, który ostatni wydał orzeczenie w pierwszej instancji, na wniosek skazanego rozstrzyga postanowieniem, która kara, jako najsurowsza, podlega wykonaniu. Wniosek o rozstrzygnięcie tej kwestii może złożyć również organ postępowania przygotowawczego. Na postanowienie służy zażalenie organowi postępowania przygotowawczego i skazanemu.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio w razie niejednoczesnego skazania przez organy orzekające na karę grzywny za wykroczenie skarbowe i na karę grzywny za wykroczenie.

§ 3. W wypadku określonym w art. 8 zasady wymiaru kary przy zbiegu ustaw § 2 stosuje się odpowiednio przepisy Kodeksu postępowania karnego dotyczące wyroku łącznego.

§ 4. W razie uprzedniego wykonania kary łagodniejszej lub środka karnego w całości lub w części zalicza się je na poczet kary najsurowszej podlegającej wykonaniu, uwzględniając różnice zachodzące między tymi karami lub środkami karnymi.

Zdaniem B. Mik „słusznie też Sąd Najwyższy dopatrył się w sytuacji generowanej przez art. 8 § 1 k.k.s. stanu pod istotnymi względami zbliżonego do realnego zbiegu przestępstw w sensie art. 85 k.k. (art. 85 k.k. w zw. z art. 20 § 1 k.k.s.), podkreślając, że wprawdzie idealny zbieg czynów zabronionych tworzy fikcję prawną, niemniej w jej następstwie dochodzi do skazania za dwa delikty. Pomysł redukcji kwalifikacji prawnych w ramach konstrukcji z art. 8 § 1 k.k.s. byłby zatem porównywalnie osobliwy z postąpieniem tak w odniesieniu do instytucji realnego zbiegu przestępstw. Innymi słowy, zbioru przepisów określających łącznie jedno i drugie przestępstwo po prostu nie można poddać zabiegowi redukcji ocen, tak jak wolno, a nawet należy uczynić to w stosunku do kwalifikacji prawnej poszczególnych czynów, o ile zaistnieją ku temu właściwe przesłanki”.

Autorka zgodziła się też z Sądem Najwyższym, że rezultaty wykładni językowej i systemowej nie stoją w sprzeczności z wykładnią celowościową. Przyjęcie stanowiska przeciwnego prowadziło do niekorzystnych konsekwencji w zakresie przedawnienia karalności, czy też właściwości rzeczowej sądów. Końcowo zaznaczyła, że przepis art. 8 k.k.s. nie przez przypadek nie został zamieszczony w ustawie szczególnej w stosunku do Kodeksu karnego, lecz w akcie prawnym zupełnie odrębnym i jedynym w całym systemie poświęconym odpowiedzialności za przestępstwa skarbowe oraz wykroczenia skarbowe, czyli odpowiedzialności represyjnej akurat za tego rodzaju czyny zabronione przez ustawę karną.

X. Pozytywnie o orzeczeniu Sądu Najwyższego wypowiedział się także Romuald Kmieciak<sup>17</sup>. Glosa jego autorstwa odnosi się wprawdzie do postanowienia

---

<sup>17</sup> R. Kmieciak, *Niestosowanie reguł wyłączenia wielości ocen w razie idealnego zbiegu deliktu skarbowego z przestępstwem – art. 8 § 1 k.k.s. Glosa do postanowienia z dnia 24 stycznia 2013 r., I KZP 21/12*, „Państwo i Prawo” 12(2014), s. 115–123.

wydanego tego samego dnia w sprawie I KZP 21/12, ale tezy zawarte w obu tych orzeczeniach są w istocie jednobrzmiące. Autor zdaje sobie sprawę, że tezy uchwały i postanowienia nie znajdują powszechnego uznania większości przedstawicieli nauki prawa postrzegających odpowiedzialność karną skarbową jako „rodzaj odpowiedzialności represyjnej o charakterze w pełni homogenicznym w stosunku do odpowiedzialności karnej przewidzianej w kodeksie karnym i innych ustawach karnych, mimo że tzw. przestępstwo skarbowe nie jest przestępstwem w rozumieniu kodeksu karnego lub innych ustaw karnych”. Zdaniem R. Kmiecika należy przyjąć założenie, że postępowanie karne skarbowe nie jest ani procesem karnym, tzn. postępowaniem karnym przewidzianym w art. 1 i art. 2 § 1 k.p.k., ani jego formą szczególną (w rozumieniu tytułu działu X k.p.k.), lecz stanowi odrębną formę procedury typu represyjnego (penalnego), podobną do innych procedur tego typu (dyscyplinarnej, wykroczeniowej, lustracyjnej), co pozwala nie tylko zakwestionować dopuszczalność stosowania reguł wyłączenia wielości ocen w warunkach zbiegu idealnego (podobnie jak w przypadku przestępstwa i przewinienia dyscyplinarnego), ale również odmiennie kształtować relacje procesowe między procesem karnym a postępowaniem karnym skarbowym. W jego ocenie należy stwierdzić, że trafna teza SN powinna skłaniać do refleksji nad prawidłowością dominującego obecnie nurtu wykładni przepisów określających relacje między procesem karnym a odrębnym postępowaniem w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, a być może spowodować aktywność legislacyjną w kierunku bardziej jednoznacznego i mniej kontrowersyjnego usytuowania odpowiedzialności za delikty skarbowe w stosunku do odpowiedzialności karnej *sensu stricto*.

**XI.** Zdaniem kolejnego z glosatorów, Piotra Kowalskiego, generalna teza wyrażona przez Sąd Najwyższy w części dyspozytywnej omawianego orzeczenia zasługuje na aprobatę<sup>18</sup>. Dokonując analizy argumentacji zawartej w uzasadnieniu uchwały wskazał, że opierając się na wykładni literalnej, słusznie Sąd Najwyższy zauważył, iż użyty przez ustawodawcę w treści art. 8 § 1 k.k.s. zwrot „stosuje się” nie może oznaczać czego innego jak konieczność równoległego zastosowania przepisu prawa karnego powszechnego i prawa karnego skarbowego wówczas, gdy zachowanie sprawcy jednocześnie wyczerpuje znamiona obu typów czynów zabronionych. Chodzić zatem musi o równoległe poniesienie przez sprawcę odpowiedzialności karnej zarówno za przestępstwo powszechne, jak i przestępstwo skarbowe. Wzmacniając argumentację Sądu Najwyższego autor glosy dodał, że „gdyby ustawodawca chciał, aby wyrażana w art. 7 § 1 k.k.s. zasada odpowiedzialności sprawcy za jeden czyn, na podstawie wszystkich zbiegających się przepisów ustawy, odnosiła się także do zbiegu przepisów prawa karnego skarbowego z przepisami prawa karnego powszechnego, to w ogóle nie wprowadzałyby do porządku prawnego art. 8 § 1 k.k.s., stanowiącego wyłom od tej zasady. W wypadku braku w obowiązującym systemie prawa art. 8 k.k.s.

<sup>18</sup> P. Kowalski, *Glosa do uchwały SN z dnia 24 stycznia 2013 r., I KZP 19/12*, „Prokuratura i Prawo” 7–8(2014), s. 210–222.

nie byłoby przecież wątpliwości, że zasada wyrażona w art. 7 § 1 k.k.s., ale i w art. 11 § 1 k.k., odnosiłaby się także do zbiegu norm prawa karnego powszechnego z normami prawa karnego skarbowego. Słuszna jest zatem uwaga Sądu Najwyższego, że konstrukcja zbiegu idealnego (art. 8 § 1 k.k.s.) i zbiegu przepisów ustawy – regulowanego na gruncie art. 7 § 1 k.k.s. – to instytucje wzajemnie się wykluczające”.

Jako wątpliwy natomiast potraktował autor glosy pogląd Sadu Najwyższego, że w obrębie całego systemu prawa karnego nie obowiązuje jedna, uniwersalna zasada, zgodnie z którą ten sam czyn może stanowić tylko jedno przestępstwo lub tylko jedno wykroczenie. Jego zdaniem nie ma potrzeby tworzenia fikcji, że sprawca dopuścił się popełnienia dwóch czynów, choć faktycznie działał (zaniechał działania) tylko jeden raz. Stwierzenie to, jak się wydaje, było potrzebne Sądowi Najwyższemu do obrony tezy, iż w przypadku konstrukcji z art. 8 § 1 k.k.s. ustawodawca przyjmuje, że choć dany zespół zachowań człowieka może stanowić tylko jeden czyn w rozumieniu ontologicznym, to jednak na gruncie normatywnym, stosując wskazaną konstrukcję, należy przypisać mu dwa czyny, z których jeden stanowiłby przestępstwo lub wykroczenie powszechne, a drugi przestępstwo lub wykroczenie skarbowe.

Wydaje się, że uzasadniając konieczność przypisania sprawy jednocześnie typu czynu zabronionego statuowanego przepisami prawa karnego powszechnego, jak i takiegoż typu statuowanego przepisami prawa karnego skarbowego, nie ma potrzeby tworzenia wspomnianej fikcji. Słuszny jego zdaniem jest pogląd, że mimo iż nauka prawa karnego, choć w kontekście art. 8 § 1 k.k.s. posługuje się pojęciem idealnego zbiegu przestępstw (czynów zabronionych), to w istocie wprowadza dyrektywę rozstrzygającą kwestię zbiegu przepisu ustawy, zawartego w prawie karnym powszechnym, z przepisem ustawy karnoskarbowej. „Na gruncie omawianej konstrukcji prawnej mamy do czynienia z jednym zespołem ruchów (bądź zaniechaniem działania sprawy w pożądanym przez prawo kierunku) w rozumieniu ontologicznym. Sprawca winien więc odpowiedzialność za jeden czyn, chociaż krzyżują się zakresy desygnatów stosowanych norm i dlatego występuje równoległa odpowiedzialność karna za czyn wypełniający znamiona przestępstwa (wykroczenia) skarbowego i przestępstwa (wykroczenia) pospolitego”.

Przepis art. 8 § 1 k.k.s., formułujący konstrukcję zbiegu idealnego, przewiduje stosowanie do jednego czynu, wyczerpującego znamiona określone w Kodeksie karnym skarbowym oraz w przepisach innej ustawy karnej – każdego z tych przepisów. Nie powinien on jednak dawać podstaw do dwukrotnego przypisania sprawy czynu zabronionego, czy też przypisania mu dwóch czynów. Pozwala jedynie na wyciągnięcie wobec niego konsekwencji karnoprawnych zarówno na gruncie prawa karnego powszechnego, jak i na gruncie prawa karnego skarbowego, z ograniczeniami w zakresie wykonania kary wynikającymi z art. 8 § 2 k.k.s. i art. 181 § 1 k.k.s. „Podkreślić trzeba więc, że art. 8 § 1 k.k.s., choć każe »stosować« do tego samego czynu reżim prawny statuowany przepisami prawa karnego powszechnego i skarbowego, to jednak nie daje podstaw do dwukrotnego – w jednym wyroku – uznania oskarżonego za winnego dwóch różnych przestępstw popełnionych jednym działaniem (zaniechaniem)”.

W ślad za Sądem Najwyższym autor wyraził pogląd, że ustawodawca w art. 8 § 1 k.k.s. sformułował autonomiczną regułę rozstrzygającą kwestię zbiegu przepisu prawa karnego powszechnego z przepisem prawa karnego skarbowego. Reguła ta wyklucza przy tym wypracowane przez doktrynę, a stosowane w orzecznictwie, reguły logiczne wyłączania wielości ocen w przypadku krzyżowania się zakresu desygnatów norm prawa karnego powszechnego i skarbowego. Nie zgodził się z twierdzeniem, że reguły specjalności (*lex specialis derogat legi generali*), subsydiarności (*lex primaria derogat legi subsidiariae*) lub konsumpcji (*lex consumens derogat legi censumptae*) są to logiczne reguły o charakterze generalnym, wyprzedzające wszelkie inne regulacje rozstrzygania konfliktów kwalifikacji prawnej czynów, które zostały wypracowane w doktrynie i orzecznictwie. W omawianym przypadku zostały one jednoznacznie wykluczone przez ustawodawcę, który nakazuje stosować obie normy, a więc tę zamieszczoną w przepisach prawa karnego powszechnego, jak i skarbowego, bez względu na ich logiczny stosunek.

**XII.** Jak wynika z powyższego artykułu, uchwała Sądu Najwyższego z 24 stycznia 2013 r., I KZP 19/12 doczekała się wielu głos i komentarzy ze strony przedstawicieli doktryny. Świadczy to o jej wadze i wpływie na rozwój dyskusji o sposobie współistnienia przepisów art. 286 k.k. i art. 76 k.k.s. Wydaje się też, że miała istotny wpływ na orzecznictwo samego Sądu Najwyższego, jak i sądów powszechnych. Spotkała się z całym spektrum ocen od skrajnie negatywnych po entuzjastyczne. Na szczególną uwagę zasługują głosy wytykające wprawdzie pewne niedostatki w zakresie treści uzasadnienia orzeczenia, czy też wyrażania ryzykownych twierdzeń co do tworzenia fikcji jakoby sprawca miał się dopuścić popełnienia dwóch przestępstw (wykroczeń), ale zgadzające się z główną tezą co do możliwości skorzystania z instytucji określonej w art. 8 k.k.s. Uchwałę należy określić jako przejaw zdroworozsądkowej próby rozstrzygnięcia toczącego się od wielu lat sporu i wyjścia naprzeciw oczekiwaniom sądów powszechnych. Wydaje się też, że Sąd Najwyższy doszedł do przekonania, że interes Skarbu Państwa (a w dalszej kolejności jednostek samorządu terytorialnego), biorąc pod uwagę realia przestępczości zorganizowanej, wymaga wzmocnienia stosownej ochrony, która winna być zapewniona przez obie ustawy łącznie.

#### BIBLIOGRAFIA

- Duda J., *Glosa do uchwały SN z dnia 24 stycznia 2013 r., I KZP 19/12*, „Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych” 1(2013), s. 123–134.
- Duży J., *Niedopuszczalność stosowania reguł wyłączania wielości ocen w przypadku idealnego zbiegu czynów zabronionych. Glosa do uchwały SN z dnia 24 stycznia 2013 r., I KZP 19/12*, „Państwo i Prawo” 7(2014), s. 131–136.
- Jezusek A., *Glosa do uchwały Sądu Najwyższego z dnia 24 stycznia 2013 r., KZP 19/12*, „Prokuratura i Prawo” 7–8(2014), nr, s. 223–234.
- Kmieciak R., *Niestosowanie reguł wyłączania wielości ocen w razie idealnego zbiegu deliktu skarbowego z przestępstwem – art. 8 § 1 k.k.s. Glosa do postanowienia z dnia 24 stycznia 2013 r., I KZP 21/12*, „Państwo i Prawo” 12(2014), s. 115–123.

- Kowalski P., *Glosa do uchwały SN z dnia 24 stycznia 2013 r., IKZP 19/12*, „Prokuratura i Prawo” 7–8(2014), s. 210–222.
- Mik B., *Idealny zbieg czynów karalnych. Kilka refleksji na temat uwarunkowań i reperkusji uchwały Sądu Najwyższego z dnia 24 stycznia 2013 r., sygn. I KZP 19/12*, „Prokuratura i Prawo” 12(2013), s. 33–64.
- Sepiolo I., *Zbieg przestępstwa z art. 286 § 1 K.k. i z art. 76 § 1 K.k.s. Glosa do uchwały SN z dnia 24 stycznia 2013 r., IKZP 19/12*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 12(2014), s. 33–42.
- Skowron A., *Glosa do uchwały SN z dnia 24 stycznia 2013 r., IKZP 19/12*, [www.lex.pl](http://www.lex.pl) (LEX/el. 2013).
- Wilk L., *Prawo karne skarbowe – idealny zbieg przestępstw. Glosa do uchwały SN z dnia 24 stycznia 2013 r., IKZP 19/12*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 7–8(2013), s. 84.

**THE DISPUTE REGARDING THE PROPER LEGAL CLASSIFICATION  
OF THE SO-CALLED “TAX FRAUD” IN RELATION TO THE PROVISIONS  
OF THE FISCAL CRIMINAL CODE (ARTICLE 76)  
AND THE CRIMINAL CODE (ARTICLE 286) AGAINST THE RESOLUTION  
OF THE SUPREME COURT OF 24 JANUARY 2013 (I KZP19/1)**

SUMMARY

This study deals with the relationship between the provisions of Art. 286 of the Criminal Code and Article 76 of the Fiscal Criminal Code regulating the issue of the so-called “Tax fraud” and presents the discussion that arose between representatives of the doctrine against the background of the fundamental judgment of the Supreme Court – the resolution of January 24, 2013 issued in the case I KZP 19/12. Numerous glosses on this resolution were presented along with the arguments of their authors (from critical, through partially critical to fully approving). The influence of the ruling on the development of the jurisprudence and practice of common courts was also indicated.

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