



**PIERWSZY PREZES  
SĄDU NAJWYŻSZEGO  
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ**

Warszawa, dnia 28 sierpnia 2012 r.

**BSA II – 4110 – 7/12**

**Sąd Najwyższy**

**Izba Karna**

Na podstawie art. 60 § 1 ustawy z dnia 23 listopada 2002 r. o Sądzie Najwyższym (Dz. U. nr 240, poz. 2052 z późn. zm., cyt. dalej jako u. SN) wnoszę o rozstrzygnięcie przez skład siedmiu sędziów Sądu Najwyższego rozbieżności w wykładni prawa, występującej w orzecznictwie Sądu Najwyższego i sądów powszechnych w zakresie dotyczącym następującego zagadnienia prawnego:

- 1. „Czy reguły wyłączenia wielości ocen mają zastosowanie do regulacji zawartej w art. 8 k.k.s.?”**
- 2. „O ile zasadne jest stosowanie reguł wyłączenia wielości ocen, czy art. 76 § 1 k.k.s. stanowi *lex specialis* w stosunku do art. 286 § 1 k.k.?”**

**U z a s a d n i e n i e**

**I.** Rozbieżność w wykładni prawa, która zarysowała się w orzecznictwie Sądu Najwyższego i sądów powszechnych dotyczy dwóch ściśle związanych ze sobą zagadnień.

Pierwsze z nich odnosi się do problematyki dopuszczalności stosowania reguł wyłączenia wielości ocen w ramach przewidzianej w art. 8 k.k.s. konstrukcji idealnego zbiegu czynów karalnych.

W judykaturze pojawiły się w tej kwestii dwa przeciwstawne stanowiska. W postanowieniu Sądu Najwyższego z dnia 8 kwietnia 2009 r. (IV KK 407/08) przyjęto, że reguły wyłączenia wielości ocen służą 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 z 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.

W ocenie Sądu nie ma jednej systemowej zasady w obszarze 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”. Istnieją dwie odrębne, choć tak samo sformułowane zasady: jedna głosi, że „ten sam czyn może stanowić tylko jedno przestępstwo skarbowe albo tylko jedno wykroczenie skarbowe” (art. 6 § 1 k.k.s.), druga zaś - że „ten sam czyn może stanowić tylko jedno przestępstwo” (art. 11 § 1 k.k.). Pierwsza obowiązuje w prawie karnym skarbowym, druga w prawie karnym powszechnym. Podkreśla się przy tym, że żadna z powyższych zasad nie doznaje wyjątku, gdyż przepis art. 8 § 1 k.k.s. sprawia, że pierwsza z nich ogranicza się do dziedziny prawa karnego skarbowego, druga zaś działa tylko w obszarze prawa karnego powszechnego (*postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 8 kwietnia 2009 r., IV KK 407/08, Lex nr 503265 z glosami B. Szafaryn, Prokurator 2009, nr 3 – 4, s. 108 – 117, P. Kardasa, Palestra 2010, nr 1 – 2, s. 277 – 289 oraz M. Zwolińskiej, Palestra 2012, nr 3 – 4, s. 169 – 175*).

Zbliżony pogląd wyraził Sąd Apelacyjny w Łodzi w wyroku z dnia 24 marca 2009 r. (II AKa 210/08). Podniesiono w nim, że doktrynalny spór wokół kwestii, czy konstrukcja zbiegu idealnego wyrażona w art. 8 § 1 k.k.s. stanowi wyjątek od zasady, iż „ten sam czyn może stanowić tylko jedno przestępstwo”, wydaje się polegać na nieporozumieniu. Analogicznie argumentowano, że nie ma w systemie prawa jednej ogólnej zasady, 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 zasad 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; *wyrok Sądu Apelacyjnego w Łodzi z dnia 24 marca 2009 r., II AKa 210/08, KZS 2010, nr 4, poz. 63*).

Odmienny kierunek interpretacji art. 8 k.k.s. zaprezentowano w szeregu orzeczeń, których przedmiotem była kwestia oceny czynu realizującego znamiona przestępstwa określonego w kodeksie karnym i kodeksie karnym skarbowym. W sposób jednoznaczny za możliwością stosowania w takich sytuacjach reguł wyłączenia wielości ocen opowiedziano się m.in. w uchwale Sądu Najwyższego z dnia 30 września 2003 r. (*I KZP 22/03, OSNKW 2003, nr 9 – 10, poz. 75 z glosami O. Górniok, OSP 2004, nr 5, s. 63 i n., T. Oczkowskiego, Studia Iuridica Toruniensia, 2008, nr 4, s. 159 i n. oraz G. Łabudy, Monitor Podatkowy 2004, nr 6, s. 48 i n.*), jak również w uchwale Sądu Najwyższego z dnia 30 września 2003 r., (*I KZP 16/03, OSNKW 2003, nr 9 – 10, poz. 77*). W obu przypadkach chodziło o ocenę wzajemnej relacji, jaka zachodzi pomiędzy art. 271 k.k. a art. 62 § 2 k.k.s.

Stosując powyższe reguły Sąd Najwyższy orzekał także w wyrokach z dnia 12 sierpnia 2008 r., V KK 76/08, Lex nr 449041 oraz z dnia 19 marca 2008 r., II KK 347/07, Lex nr 388503. Koncepcja ta znalazła, w zasadzie powszechną, aprobatę w orzecznictwie Sądów Apelacyjnych (*zob. m.in. wyroki Sądu Apelacyjnego we Wrocławiu z dnia 3 września 2009 r., II AKa 105/09, KZS 2009, nr 12, poz. 87, z dnia 31 maja 2010 r., II AKa 103/10 OSAW 2011, nr 1, poz. 209, a także wyroki Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 13 czerwca 2011 r., II AKa 146/11, Lex nr 1001360, z dnia 1 czerwca 2011 r., II AKa 83/11, KZS 2011, nr 9, poz. 122, z dnia 3 lutego 2011 r., II AKa 476/10, Lex nr 846492; odmiennie powołany już wyrok Sądu Apelacyjnego w Łodzi z dnia 24 marca 2009 r., II AKa 210/08, KZS 2010, nr 4, poz. 63*).

W przytoczonych judykatach oparto się na założeniu, że reguły wyłączenia wielości ocen mają ogólnosystemowy charakter i znajdują zastosowanie także na gruncie art. 8 k.k.s., co pozostaje w sprzeczności z tezami zawartymi w postanowieniu Sądu Najwyższego z dnia 8 kwietnia 2009 r., IV KK 407/08 oraz w wyroku Sądu Apelacyjnego w Łodzi z dnia 24 marca 2009 r., II AKa 210/08.

II. Na marginesie zauważyć należy, że niezależnie od rozbieżności orzeczniczych, problematyka dopuszczalności stosowania reguł wyłączania wielości ocen w omawianym aspekcie dostrzegalna jest także w literaturze prawa karnego, a o jej złożoności świadczy liczba publikacji i przyjmowanych koncepcji teoretycznych (zob. m.in. L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia podatkowe*, Katowice 2006, s. 448 i n., P. Kardas, *Zbieg przepisów ustawy w prawie karnym. Analiza teoretyczna*, Warszawa 2011, s. 211 i n., tenże *Glosa do postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 8 kwietnia 2009 r.*, *Palestra* 2010, nr 1-2, s. 277-289, P. Kardas, G. Łabuda, *Kumulatywny zbieg przepisów ustawy w prawie karnym skarbowym*, *Prok. i Pr.* 2001, nr 9, s. 76 – 95, B. Szafaryn, *Glosa do postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 8 kwietnia 2009 r. w sprawie IV KK 407/08*, *Prokurator* 2009, nr 3-4, s. 108 – 117, M. Zwolińska, *Glosa do postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 8 kwietnia 2009 r.*, IV KK 407/08, *Palestra* 2012, nr 3 – 4, s. 169 – 175).

W doktrynie przeważa pogląd, że z uwagi na znaczenie reguł wyłączania wielości ocen w prawie karnym dla możliwości wykorzystania konstrukcji idealnego zbiegu czynów karalnych, wypracowane w piśmiennictwie i orzecznictwie przesłanki stosowania reguł kolizyjnych w postaci zasad: *lex specialis derogat legi generali*, *lex primaria derogat legi subsidiariae*, *lex consumens derogat legi consumptae*, znajdują wprost zastosowanie do regulacji zawartej w art. 8 k.k.s. (tak np. P. Kardas, w: P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 143-144, tenże, *Zbieg przepisów ustawy w prawie karnym. Analiza teoretyczna*, Warszawa 2011, s. 211). Stąd też wykorzystanie konstrukcji idealnego zbiegu uzależnione jest od uprzedniej oceny, czy w konkretnym przypadku zastosowanie znajdują reguły wyłączania wielości ocen (M. Zwolińska, *Glosa do postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 8 kwietnia 2009 r.*, IV KK 407/08, *Palestra* 2012, nr 3 – 4, s. 175).

III. Ewentualne przyjęcie generalnego założenia, że reguły wyłączania wielości ocen znajdują zastosowanie do regulacji zawartej w art. 8 k.k.s. nie rozwiązuje jednak kwestii szczególnej, związanej z oceną wzajemnej zależności, jaka zachodzi pomiędzy art. 286 k.k. i art. 76 k.k.s. Również w tym względzie w orzecznictwie Sądu Najwyższego i sądów powszechnych istnieją zasadnicze rozbieżności w wykładni prawa wymagające rozstrzygnięcia przez powiększony skład Sądu Najwyższego. Wyraźnie zarysowały się w tym względzie dwa odmienne kierunki interpretacyjne.

W większości przypadków kwestia konkurencji przepisów art. 76 k.k.s. i art. 286 k.k. oceniana jest przez pryzmat reguły *lex specialis derogat legi generali*. Przykładowo w wyroku Sądu Najwyższego z dnia 12 sierpnia 2008 r. (V KK 76/08) stwierdzono, że porównanie treści art. 76 § 1 k.k.s. i art. 286 § 1 k.k. prowadzi do oczywistego wniosku, iż 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 szczególny 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. (...). Przepisy art. 286 k.k. i art. 76 k.k.s. pozostają zatem w zbiegu pozornym, co wyklucza kumulację ich stosowania na podstawie art. 8 k.k.s. (wyrok Sądu Najwyższego z dnia 12 sierpnia 2008 r., V KK 76/08, V KK 76/08, Lex 449041).

Do tezy zaprezentowanej w orzeczeniu o sygn. V KK 76/08 Sąd Najwyższy odwołał się również w wyroku z dnia 22 października 2009 r. IV KK 433/08 (OSNwSK 2009, poz. 2115). Uchylając wyrok sądu odwoławczego wskazano na potrzebę rozważenia zmiany kwalifikacji prawnej z art. 286 k.k. na art. 76 k.k.s.

Stanowisko, iż pomiędzy art. 76 § 1 k.k.s. a art. 286 § 1 k.k. zachodzi relacja *lex specialis derogat legi generali* w pełni podzielił natomiast Sąd Apelacyjny w Katowicach w wyrokach z dnia 3 lutego 2011 r., II AKa 476/10, Lex nr 846492 oraz z dnia 1 czerwca 2011 r II AKa 83/11, Lex nr 1001374. W tym ostatnim orzeczeniu podniesiono m.in., że elementem odróżniającym przestępstwo oszustwa skarbowego od przestępstwa klasycznego oszustwa jest dobro prawne w postaci obowiązku podatkowego. 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 natomiast przepis art. 286 § 1 k.k. Ochronę w zakresie naruszeń mienia, wynikających z przekroczenia przepisów podatkowych zaliczanych do sfery prawa publicznego, zapewnia regulacja zawarta w kodeksie karnym skarbowym. Stąd też przepis art. 76 § 1 k.k.s. stanowi *lex specialis* w stosunku do art. 286 § 1 k.k. (...). Przepis ten obejmuje zachowanie prowadzące do narażenia na niekorzystne rozporządzenie mieniem w ramach regulacji prawa podatkowego, różniące się

wskazany elementem od rozporządzenia z art. 286 k.k. (do argumentów tych odwołano się również w postanowieniu Sądu Najwyższego z dnia 19 marca 2008 r., II KK 347/07, OSNwSK 2008, poz. 583).

Na podobnej argumentacji opiera się rozstrzygnięcie Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 13 czerwca 2011 r. II AKa 146/11, w którym stwierdzono, że wystawca fikcyjnej faktury VAT, nie znajdującej 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 przez Sąd Apelacyjny 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. W ocenie Sądu regulacje te – jako przepisy szczególne – wyłączają 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 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* (wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 13 czerwca 2011 r. II AKa 146/11, Lex 1001360).

Z kolei w wyroku Sądu Apelacyjnego we Wrocławiu z dnia 3 września 2009 r. (II AKa 105/09) przyjęto, że 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 sytuacji natomiast, 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 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

kodeks karny skarbowy (np. z art. 297 k.k. lub z art. 286 § 1 k.k.; wyrok Sądu Apelacyjnego we Wrocławiu z dnia 3 września 2009 r., II AKa 105/09, KZS 2009, nr 12, poz. 87, Lex nr 519593).

W opozycji do przedstawionych powyżej rozstrzygnięć Sądu Najwyższego i Sądów Apelacyjnych pozostają, powołane już w punkcie I wniosku, orzeczenia, w których opowiedziano się przeciwko możliwości stosowania reguł wyłączenia wielości ocen na gruncie art. 8 k.k.s. (zob. postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 8 kwietnia 2009 r., IV KK 407/08 oraz wyrok Sądu Apelacyjnego w Łodzi z dnia 24 marca 2009 r., II AKa 210/08). Konsekwencją takiego stanowiska jest uznanie, że w każdym przypadku zbieg przepisów kodeksu karnego skarbowego i kodeksu karnego ma charakter zbiegu rzeczywistego ze względu na brak możliwości stosowania przyjmowanych w prawie karnym reguł wyłączenia wielości ocen i uznania zbiegu za pozorny lub pomijalny, a w dalszej perspektywie w każdym przypadku konieczną konsekwencją zbiegu przepisów kodeksu karnego i kodeksu karnego skarbowego jest przypisanie sprawcy odpowiedzialności za pozostające w idealnym zbiegu i popełnione tym samym czynem przestępstwo powszechne (w tym przypadku kwalifikowane jako oszustwo z art. 286 § 1 k.k.) oraz przestępstwo skarbowe (w omawianym przypadku kwalifikowane na podstawie art. 76 § 1 k.k.s., tak P. Kardas w: P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2010, s. 691).

Za przyjęciem idealnego zbiegu pomiędzy art. 286 § 1 k.k. w zw. z art. 12 k.k. oraz art. 76 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. opowiedziano się również w wyroku Sądu Najwyższego z dnia 12 lipca 2007 r., IV KK 171/07, Lex nr 310235.

Niezależnie od tego pogląd, iż art. 76 § 1 k.k.s. wyłącza na zasadzie specjalności stosowanie art. 286 § 1 k.k. nie znalazł akceptacji w postanowieniu Sądu Najwyższego z dnia 10 sierpnia 2011 r. (II KK 45/11). Stwierdzono w nim, że zasada ta oparta jest na stosunku zawierania czyli podporządkowania. Zatem, 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 § 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.

W ocenie Sądu Najwyższego niedopuszczalnym uproszczeniem byłoby twierdzenie, że idealny zbieg przepisów z art. 286 § 1 k.k. i art. 76 § 1 k.k. ma charakter uniwersalny i występuje w odniesieniu do całości złożonych regulacji w nich zawartych. Każdy z analizowanych przepisów zawiera szerokie spektrum penalizowanych zachowań i określa znamiona podmiotowe i przedmiotowe, z których jedynie część pozostaje w relacji uzasadniającej zastosowanie instytucji idealnego zbiegu norm sankcjonujących, zawartych w obu przepisach (...). Z punktu widzenia znamion podmiotowych przedmiotem oceny w aspekcie idealnego zbiegu przepisów 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 (...). Poza zakresem regulacji z art. 8 k.k.s. pozostaną natomiast identyczne przedmiotowo zachowania, zawarte w normach sankcjonujących art. 76 § 1 k.k.s., podejmowane z zamiarem bezpośrednim, lecz pozbawionym elementu kierunkowego w postaci działania w celu uzyskania korzyści majątkowej, lecz np. w celu wykazania niekompetencji organu, działania podjęte z zamiarem ewentualnym, które będą podlegały ocenie wyłącznie na podstawie art. 76 § 1 k.k.s., jak również działania podjęte z zamiarem bezpośrednim kierunkowym, wykorzystujące błąd uprawnionego organu, przewidziane jako jedno ze znamion przedmiotowych przestępstwa z art. 286 § 1 k.k., którego to znamienia nie zawiera przepis art. 76 § 1 k.k.s.

W konsekwencji Sąd Najwyższy przyjął, że podstawą odpowiedzialności karnej w analizowanej sprawie powinny być przepisy art. 13 § 1 k.k. w zw. z art. 286 § 1, art. 294 § 1, art. 64 § 1 w zw. z art. 11 § 2 k.k. oraz art. 76 § 1 k.k.s. - pozostające w zbiegu idealnym, co decydowałoby o konieczności przypisania dwóch przestępstw i wymierzenia kar na podstawie każdego z powołanych przepisów, zgodnie z regulacją art. 8 § 1 k.k.s., których wykonanie podlegałoby następnie regułom redukcji, zawartym w przepisach art. 8 § 2 i 3 k.k.s. (*postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 10 sierpnia 2011 r. , II KK 45/11, Lex nr 1044033*).

**IV.** Podobnie jak w przypadku zasadności stosowania reguł wyłączenia wielości ocen zasygnalizować należy, że kwestia zbiegu art. 286 k.k. i art. 76 k.k.s. stanowi w doktrynie prawa karnego przedmiot ożywionej polemiki, co dowodzi



kontrowersyjności i złożoności teoretycznej przedstawionego zagadnienia (zob. np. K. Eichstaedt, *Idealny zbieg przestępstw z art. 286 § 1 k.k. i z art. 76 § 1 k.k.s.*, *Prok. i Pr.* 2012, nr 7-8, s. 21 – 30, P. Kardas, *Glosa do postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 8 kwietnia 2009 r.*, *Palestra* 2010, nr 1-2, s. 277-289, tenże, *O wzajemnych relacjach między przepisem art. 76 § 1 k.k.s. a przepisem art. 286 § 1 k.k.*, *Prok. i Pr.* 2008, nr 12, s. 5-31, tenże, *Prawnokarne aspekty uchylania się od wykonania zobowiązania podatkowego w podatku VAT - oszustwo skarbowe czy oszustwo klasyczne?*, *Prok. i Pr.* 2006, nr 5, s. 28-48, P. Kardas, G. Łabuda, *Zbieg przepisów kryminalizujących klasyczne oszustwo oraz oszustwo skarbowe*, w: J. Majewski (red.) *Zbieg przepisów i zbieg przestępstw w polskim prawie karnym. Materiały II Bielańskiego Kolokwium Karnistycznego*, Toruń 2006, s. 113 i n., P. Kardas, G. Łabuda, *Kryminalizacja oszustwa podatkowego w prawie karnym skarbowym*, *Prok. i Pr.* 2003, nr 3, s. 64-86, T. Oczkowski, *Oszustwo jako przestępstwo majątkowe i gospodarcze*, Kraków 2004 s. 133-137, tenże, *Problematyka karnoprawnej oceny wyłudzenia podatku VAT*, *Prok. i Pr.* 2009, nr 7-8, s. 82-101, J. Duży, *Glosa do wyroku Sądu Najwyższego z 22 X 2009, IV KK 433/08*, *PiP* 2011, nr 10, s. 135 - 140, zob. również J. Duży, *Wina sprawców oszukańczych uszczupień podatkowych a kwalifikacja prawna*, *Prok. i Pr.* 2012, nr 7-8, s. 47 - 60).

V. Rozbieżności w wykładni prawa w orzecznictwie sądów, o jakich mowa w dyspozycji art. 60 § 1 u. SN sprowadzają się zatem nie tylko do dopuszczalności stosowania reguł wyłączania wielości ocen na gruncie art. 8 k.k.s., ale dotyczą również zależności, jaka zachodzi pomiędzy art. 76 k.k.s. a art. 286 k.k.

Za możliwością stosowania reguł wyłączania wielości ocen opowiedziano się m.in. w: uchwałach Sądu Najwyższego z dnia 30 września 2003 r. (I KZP 22/03, OSNKW 2003, nr 9-0, poz. 7 i z dnia 30 września 2003 r., I KZP 16/03, OSNKW 2003, nr 9 – 10, poz. 77), wyrokach Sądu Najwyższego z dnia 12 sierpnia 2008 r., V KK 76/08, Lex nr 449041 i z dnia 19 marca 2008 r., II KK 347/07, Lex nr 388503, jak również wyrokach Sądów Apelacyjnych z dnia 3 września 2009 r., II AKa 105/09, KZS 2009, nr 12, poz. 87, z dnia 31 maja 2010 r., II AKa 103/10 OSAW 2011, nr 1, poz. 209, z dnia 13 czerwca 2011 r., II AKa 146/11, Lex nr 1001360, z dnia 1 czerwca 2011 r., II AKa 83/11, KZS 2011, nr 9, poz. 122 oraz z dnia 3 lutego 2011 r., II AKa 476/10, Lex nr 846492. Takiego kierunku interpretacji art. 8 k.k.s. nie podzielono w postanowieniu Sądu Najwyższego z dnia 8 kwietnia 2009 r., IV KK

407/08, Lex nr 503265 oraz w wyroku Sądu Apelacyjnego w Łodzi z dnia 24 marca 2009 r., II AKa 210/08, KZS 2010, nr 4, poz. 63.

Jeżeli chodzi natomiast o relację, jaka zachodzi pomiędzy art. 286 k.k. i art. 76 k.k.s. to w większości orzeczeń oceniono ją przez pryzmat zasady *lex specialis derogat legi generali* (wyrok Sądu Najwyższego z dnia 12 sierpnia 2008 r., V KK 76/08, VKK 76/08, Lex 449041, wyrok Sądu Najwyższego z dnia 22 października 2009 r. IV KK 433/08 OSNwSK 2009, poz. 2115, postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 19 marca 2008 r., II KK 347/07, OSNwSK 2008, poz. 583, wyroki Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 3 lutego 2011 r., II AKa 476/10, Lex nr 846492 z dnia 1 czerwca 2011 r. II AKa 83/11, Lex nr 1001374, oraz z dnia 13 czerwca 2011 r. II AKa 146/11, Lex 1001360). Taka koncepcja stoi jednak w sprzeczności z poglądem zaprezentowanym w postanowieniu Sądu Najwyższego z dnia 10 sierpnia 2011 r., II KK 45/11, Lex nr 1044033, jak również z twierdzeniem, że reguły wyłączenia wielości ocen nie mogą być stosowane w ramach art. 8 k.k.s. (postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 8 kwietnia 2009 r., IV KK 407/08 Lex nr 503265, wyrok Sądu Apelacyjnego w Łodzi z dnia 24 marca 2009 r., II AKa 210/08 KZS 2010, nr 4, poz. 63).

Przedstawione powyżej rozbieżności występujące w orzecznictwie są zasadnicze i nie wynikają jedynie z odmiennego stosowania prawa, lecz z jego odmiennej wykładni, w tym przede wszystkim systemowej, która w konsekwencji doprowadziła do przeciwnych rozstrzygnięć. Przesądza to o potrzebie ich usunięcia w trybie art. 60 § 1 u. SN (zob. postanowienie SN z dnia 25 lutego 2005 r. I KZP 33/04 LEX nr 142537, postanowienie SN z dnia 22 września 2004 r. III CZP 25/04 OSNC 2005, nr 7-8, poz. 146).

Warto przy tym podkreślić, że ewentualna uchwała Sądu Najwyższego w niniejszej sprawie będzie pociągała za sobą bardzo istotne konsekwencje zarówno procesowe, jak i materialnoprawne. Jak słusznie zauważył bowiem Sąd Okręgowy w Bielsku – Białej, kierujący do Sądu Najwyższego zagadnienie prawne w sprawie o sygn. I KZP 6/12, kwestia właściwej kwalifikacji prawnej czynu polegającego na uzyskaniu nienależnego zwrotu podatku VAT, czy też niezasadnym pomniejszeniu wysokości zobowiązania podatkowego, przy posłużeniu się fikcyjnymi fakturami VAT, ma także znaczenie dla określenia właściwości rzeczowej sądu. Przy stwierdzeniu, że czyn taki wyczerpuje również znamiona przestępstwa z art. 286 § 1 k.k., a wysokość szkody stanowi mienie znacznej wartości (art. 294 § 1 k.k.) jako sąd I

instancji właściwy byłby Sąd Okręgowy, zaś w sytuacji zakwalifikowania czynu wyłącznie jako przestępstwo skarbowe - Sąd Rejonowy. Prawidłowa kwalifikacja prawna ma także znaczenie dla terminu przedawnienia karalności czynu. W razie przyjęcia, iż czyn taki może być oceniany wyłącznie przez pryzmat przepisów kodeksu karnego skarbowego i ustalenia, że kwota podatku narażonego na uszczuplenie nie przekracza ustawowego progu (wykroczenie skarbowe z art. 56 § 3 k.k.s. lub z art. 76 § 3 k.k.s.) termin przedawnienia jest znacznie krótszy niż dla przestępstw stypizowanych w kodeksie karnym. Niezależnie od tego rozstrzygnięcie zagadnień wskazanych w *petitum* wniosku wpływać będzie nie tylko na ocenę wzajemnej relacji art. 286 k.k. i art. 76 k.k.s., ale w istocie będzie miało wymiar ogólnosystemowy w zakresie wykładni i stosowania art. 8 k.k.s.

Powyższe okoliczności – jakkolwiek nie składają się na przesłanki wystąpienia z abstrakcyjnym pytaniem prawnym – świadczą o doniosłości przedmiotowego zagadnienia i jego znaczeniu dla określenia zasad odpowiedzialności karnej w tego rodzaju sprawach.

**VI.** Mając na uwadze przedstawione rozbieżności w wykładni przepisów art. 8 k.k.s. w zw. z art. 286 k.k. i art. 76 k.k.s. oraz konieczność ujednoczenia praktyki w zakresie ich stosowania za uzasadnione uznano wystąpienie z wnioskiem o rozstrzygnięcie przez skład siedmiu sędziów Sądu Najwyższego sformułowanego na wstępie zagadnienia prawnego.