

KILKA UWAG O SZKODLIWOŚCI KONSTRUKCJI IDEALNEGO ZBIEGU PRZESTĘPSTWA SKARBOWEGO I PRZESTĘPSTWA – Z PERSPEKTYWY KARNOPROCESOWEJ

Streszczenie. W artykule podjęto bardzo kontrowersyjny, zarówno w teorii, jak i w praktyce, problem zbiegu przestępstwa skarbowego i przestępstwa. Autor uważa tę konstrukcję za szkodliwą i naruszającą zasadę *ne bis in idem*. Wskazując na dominujący w orzecznictwie pogląd, że 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., autor przedstawia jego ujemne następstwa w perspektywie karnoprosesowej. Ujawniają się one przede wszystkim w możliwości dwukrotnego prowadzenia postępowania karnego przeciwko osobie uznanej za sprawcę czynu zabronionego, realizującego ustawowe znamiona czynu zabronionego stypizowanego w Kodeksie karnym skarbowym i w innej ustawie karnej. Może to mieć szczególnie negatywne skutki dla osób, które przyznają się do popełnienia przestępstwa skarbowego dlatego, że chcą skorzystać z instytucji zaniechania ukarania sprawcy i tym samym jak najszybciej zakończyć prowadzone przeciwko nim postępowanie. Osobami takimi mogą być zaś nie tylko podatnicy lub osoby zarządzające podmiotami będącymi jednostkami organizacyjnymi, lecz także księgowi czy doradcy podatkowi.

Słowa kluczowe: przestępstwo skarbowe, przestępstwo, idealny zbieg, postępowanie karne, oszustwo podatkowe

* Doktor nauk prawnych, sędzia, Katedra Prawa Karnego i Postępowania Karnego, Instytut Nauk Prawnych, Uniwersytet Zielonogórski, e-mail: skowalski@wpa.uz.zgora.pl, <https://orcid.org/0000-0003-1993-1211>



Data wpływu: 4.07.2022 r. Data akceptacji: 3.10.2022 r.
© by the author, licensee University of Lodz – Lodz University Press, Lodz, Poland. This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution license CC-BY-NC-ND 4.0 (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)

Od kilkunastu lat żywo dyskutowane są zagadnienia relacji przepisów szeroko rozumianego prawa administracyjnego, przewidujących kary administracyjne do przepisów prawa karnego, określających odpowiedzialność karną *sensu stricto*¹. Jednakże polski prawodawca już w samym najściślej rozumianym prawie karnym multiplikuje odpowiedzialności za ten sam czyn w znaczeniu ontologicznym, umożliwiając ponowne postawienie w stan oskarżenia osoby, co do której postępowanie karne zostało prawnomocnie zakończone. Dowodem na to twierdzenie jest instytucja zbiegu idealnego przestępstwa skarbowego i przestępstwa, o której mowa w art. 8 § 1 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy². Jakkolwiek

¹ Zob. zwłaszcza: D. Szumiło-Kulczycka, *Prawo administracyjno-karne*, Kraków 2004, s. 188–192; M. Wincenciak, *Sankcje w prawie administracyjnym i procedura ich wymierzania*, Warszawa 2008, s. 231–236; P. Nowak, *Zbieg sankcji penalnej z sankcją administracyjną – de lege lata i postulaty de lege ferenda*, „Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych” 2012, z. 1, *passim*; M. Rogalski, *Odpowiedzialność karna a odpowiedzialność administracyjna*, „Ius Novum” 2014, nr specjalny, s. 66–69; A. Szałkiewicz, *Administracyjne prawo karne – realna koncepcja czy złudna wizja?*, „Studia Prawa Publicznego” 2014, nr 3, s. 128–131; M. Szwarc, *Łączne zastosowanie sankcji administracyjnych i karnych w świetle zasady ne bis in idem (uwagi na tle orzecznictwa ETPCz)*, „Państwo i Prawo” 2017, z. 12, s. 43–56; A. Błachnio-Parzych, *Zbieg odpowiedzialności karnej i administracyjno-karnej jako zbieg reżimów odpowiedzialności represyjnej*, Warszawa 2016, s. 99–146. Obejmują one także problematykę represyjności sankcji podatkowych – zob. np. W. Maruchin, *Sankcje podatkowe i karne – razem czy osobno?*, „Jurysta” 2004, nr 6, s. 12–15; P. Majka, *Sankcje w prawie podatkowym*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2010, s. 39–55; B. Gryziak, *O quasi-karnej ewolucji sankcji podatkowych na przykładzie dodatkowego zobowiązania podatkowego oraz odsetek za zwłokę (polsko-włoska analiza porównawcza)*, „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2020, nr 7, s. 4–8; P. Majka, *Zbieg sankcji podatkowych i karnych w świetle Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2021, nr 4, s. 48–56, <https://doi.org/10.12775/PBPS.2021.021>. Por. też wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 kwietnia 2015 r., sygn. akt P 40/13, LEX.

² Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 408 ze zm., dalej: k.k.s. Art. 8 k.k.s. ma następującą treść: „§ 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 wykonaniu 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

idealny zbieg przestępstwa i przestępstwa skarbowego został w piśmiennictwie dogłębnie wyjaśniony jako konstrukcja prawa karnego materialnego oraz był wielokrotnie przedmiotem publikowanych rozstrzygnięć Sądu Najwyższego, to jednak znacznie mniej uwagi poświęcano dotąd na analizę następstw tej konstrukcji na płaszczyźnie karnoprocesowej, zwłaszcza w odniesieniu do przypadku odrębnie toczących się: postępowania karnego oraz postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe, których przedmiotem jest odpowiedzialność oskarżonego za ten sam czyn. Opierając się na metodzie dogmatycznoprawnej, w dalszej części artykułu zostaną przedstawione niektóre ujemne następstwa tej konstrukcji polskiego prawa karnego, właśnie w odniesieniu do instytucji karnoprocesowych. Analiza ta zostanie ujęta w perspektywie przestępstw skarbowych i przestępstw związanych z naruszeniami przepisów prawa podatkowego³.

Zagadnienia poruszane w tym artykule mają niemałe znaczenie dla podatników i osób prowadzących ich sprawy gospodarcze⁴ – z dwóch przynajmniej powodów. Po pierwsze dlatego, że prawo karne skarbowe i prawo karne coraz intensywniej wkraczają w dziedziny życia dotąd zarezerwowane dla innych gałęzi prawa. Prawodawca określa zarazem bardzo podobnie ustawowe znamiona niektórych czynów zabronionych na gruncie Kodeksu karnego skarbowego i na gruncie ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny⁵. Najdobitniej świadczy o tym regulacja odpowiedzialności

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”. Ustawodawca przewiduje też konstrukcję zbiegu idealnego w razie zbiegu przestępstwa i wykroczenia w art. 10 § 1 ustawy z dnia 20 maja 1971 r. Kodeks wykroczeń (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 2008 ze zm.), jednakże ze względu na zasadnicze różnice w relacjach czynów zabronionych przestępstwo–przestępstwo skarbowe (wykroczenie skarbowe), przestępstwo–wykroczenie, za najzupełniej usprawiedliwione uważam pominięcie tej konstrukcji zbiegu w dalszych rozważaniach.

³ Celowo pominięte zostaną zaś postulaty *de lege ferenda*, gdyż – moim zdaniem – wiążą się one ze znacznie szerszym spektrum orzekania o odpowiedzialności karnej i karania za ten sam czyn niż ograniczone do zbiegu idealnego przestępstwa skarbowego i przestępstwa, a tym samym zasługują na osobne opracowanie.

⁴ W myśl art. 9 § 3 k.k.s. za przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe odpowiada jak sprawca także ten, kto na podstawie przepisu prawa, decyzji właściwego organu, umowy lub faktycznego wykonywania zajmuje się sprawami gospodarczymi, w szczególności finansowymi, osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej. Takimi osobami mogą być nie tylko członkowie organów zarządzających jednostkami organizacyjnymi, lecz także np. doradcy podatkowi lub księgowi.

⁵ Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 1138 ze zm., dalej: k.k.

karnej za poświadczanie nieprawdy w fakturach (art. 62 § 2 k.k.s. i art. 271a § 1 k.k.⁶). Po drugie, ustalenia dokonywane podczas kontroli uprawnionych organów państwowych, a zwłaszcza kontroli podatkowych, nierzadko mają kluczowy wpływ na wszczynanie lub kontynuowanie typowych postępowań karnych. Wiąże się to między innymi z uprzednim ustaleniem w postępowaniu podatkowym, że dana faktura (lub faktury) jest (są) „fikcyjna” („fikcyjne”) – ustaleniem niekiedy bardzo kontrowersyjnym i kwestionowanym przez podatnika, a także z przedwczesnym stawianiem zarzutów związanych z uczestnictwem w karuzeli podatkowej czy żądaniem pociągnięcia do odpowiedzialności karnej osób prowadzących sprawę gospodarcze podatnika (art. 9 § 3 k.k.s.). Zbyt pochopnemu przedstawianiu zarzutów popełniania przestępstw skarbowych lub przestępstw sprzyjać zaś może obniżający się od kilku lat autorytet prokuratury⁷.

2. NORMATYWNE UJĘCIE IDEALNEGO ZBIEGU PRZESTĘPSTWA SKARBOWEGO I PRZESTĘPSTWA

Uregulowany w art. 8 § 1 k.k.s. idealny zbieg przestępstwa skarbowego i przestępstwa, pozwalający ukarać tę samą osobę co najmniej dwukrotnie za ten sam czyn, który z jednej strony wyczerpuje ustawowe znamiona czynu zabronionego stanowiącego skarbowe przestępstwo, z drugiej zaś czynu zabronionego stanowiącego przestępstwo⁸, jest instytucją o ugruntowanej

⁶ Szerzej zob. np. A. Liszewska, *Odpowiedzialność karna za wystawienie faktury w sposób nierzetelny lub używanie takiej faktury po nowelizacji Kodeksu karnego*, „Przeгляд Podatkowy” 2017, nr 9, *passim*; S. Kowalski, *Uwagi o karnoprawnych kwalifikacjach wystawienia faktury w sposób nierzetelny*, „Państwo i Prawo” 2019, z. 2, *passim*.

⁷ Zob. na ten temat np. M. Gmurek, *Polityczność „apolityczności”. Policja, CBA i prokuratura w „IV RP”*, Warszawa 2018, *passim*; Stowarzyszenie Prokuratorów Lex Super Omnia, *Królowie życia w prokuraturze „dobrej zmiany”*, Warszawa 2019, <https://obserwatoriumdemokracji.pl/wp-content/uploads/2019/08/Kr%C3%B3lowie-%C5%BCycia-w-prokuraturze.pdf> (dostęp: 25.03.2022); S. Ananicz, *Kadry kluczem do kontroli prokuratury*, b.d., https://www.batory.org.pl/blog_wpis/kadry-kluczem-do-kontroli-prokuratury/ (dostęp: 25.03.2022); M. Gabriel-Węglowski, R. Kmiecik, *Refleksje nad przyszłością prokuratury*, b.d., <https://lexso.org.pl/2020/05/26/refleksje-nad-przyszloscia-prokuratury/> (dostęp: 25.02.2022).

⁸ *De lege lata* w art. 8 § 1 k.k.s. szeroko uregulowano zbieg czynów zabronionych, nie ograniczając tego jedynie do przestępstw i przestępstw skarbowych. Zgodnie bowiem z tym przepisem, 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. Szerzej

tradycji, znaną ustawie karnej skarbowej z 1960 roku⁹ oraz ustawie karnej skarbowej z 1971 roku¹⁰.

Zawartość art. 8 k.k.s. obejmuje kilka norm prawnych, które w odniesieniu do zbiegu przestępstwa skarbowego i przestępstwa można wyrazić następująco:

- 1) jeżeli sprawca popełnił czyn, który można zakwalifikować jako czyn zabroniony zarówno na podstawie przepisów Kodeksu karnego skarbowego, jak i na podstawie przepisów Kodeksu karnego¹¹, to sprawcy należy przypisać i czyn zabroniony stanowiący przestępstwo skarbowe, i czyn zabroniony stanowiący przestępstwo¹², po czym za każdy z nich wymierzyć karę¹³;
- 2) spośród kar wymierzonych osobno za przestępstwo skarbowe i przestępstwo tylko najsurowsza z nich podlega wykonaniu, chyba że obok niej wymierzono jeszcze karę grzywny – wtedy też i kara grzywny podlega wykonaniu;
- 3) jeżeli za przestępstwo skarbowe i przestępstwo wymierzono zakazy tego samego rodzaju lub pozbawienie praw publicznych, sąd stosuje odpowiednio przepisy o karze łącznej;

o teoretycznej konstrukcji zbiegu idealnego zob. zwłaszcza: Ł. Pohl, *Zbieg przepisów ustawy i zbieg przestępstw – próba uporządkowania pojęć*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2005, nr 1, s. 99–102; P. Kardas, *Zbieg przepisów ustawy w prawie karnym. Analiza teoretyczna*, Warszawa 2011, s. 181–212; J. Majewski, *Reguły wyłączenia wielości ocen a konstrukcja idealnego zbiegu czynów zabronionych (przestępstw lub wykroczeń)*, „Palestra” 2015, nr 11–12, *passim* oraz M. Błaszczyk, *Idealny zbieg czynów karalnych*, [w:] *Interdyscyplinarność – w nauce najciekawsze rzeczy dzieją się na styku różnych dziedzin. Księga Jubileuszowa Profesor Małgorzaty Król-Bogomilskiej*, red. M. Błaszczyk, A. Zientara, Warszawa 2021, s. 16–18 i cytowana tam literatura.

⁹ Ustawa karna skarbową z dnia 13 kwietnia 1960 r. (Dz.U. Nr 21, poz. 123); zgodnie z art. 7 § 2 zd. 1 tej ustawy: „Jeżeli czyn zagrożony karą podpada pod przepisy niniejszej ustawy oraz innej ustawy, zastosować należy każdy z tych przepisów”.

¹⁰ Ustawa karna skarbową z dnia 26 października 1971 r. (Dz.U. Nr 28, poz. 260); zgodnie z art. 6 § 1 tej ustawy, jeżeli czyn wyczerpuje znamiona określone w przepisach niniejszej ustawy oraz w przepisach innej ustawy karnej, stosuje się każdy z tych przepisów. Szerzej o tym zob. zwłaszcza Z. Siwik, *Systematyczny komentarz do ustawy karnej skarbowej. Część ogólna*, Wrocław 1993, s. 109 i nast.

¹¹ Z tym że przestępstwo może być – inaczej niż przestępstwo skarbowe – stypizowane również poza kodeksem, w ustawie, o której mowa w art. 116 k.k.

¹² Oczywiście przy spełnieniu pozostałych warunków uznania danego czynu zabronionego za przestępstwo lub przestępstwo skarbowe, w szczególności odpowiedniego stopnia społecznej szkodliwości czynu i winy.

¹³ Naturalnie oprócz wymierzenia kary możliwe jest zastosowanie *in concreto* również innego środka reakcji karnej za każdy z przypisanych czynów.

4) pozostałe środki karne, środki zabezpieczające lub dozór wymierzone za przestępstwo skarbowe i przestępstwo podlegają wykonaniu.

Wymieniona konstrukcja prawna jest konstrukcją prawa karnego materialnego, ma zastosowanie obligatoryjne, niezależnie od tego, czy przypisanie przestępstwa skarbowego i przestępstwa następuje w jednym, czy w dwóch odrębnie prowadzonych postępowaniach¹⁴. Należy tu dodać, że choć ustawodawca unika w odniesieniu do postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe sformułowania „postępowanie karne” – z perspektywy oskarżonego jest ono niewątpliwie postępowaniem karnym, niewiele różniącym się od postępowania w sprawie o przestępstwo¹⁵, aczkolwiek o tyle wyjątkowym, że postępowania przygotowawczego może nie prowadzić prokurator, lecz w szczególności finansowy organ postępowania przygotowawczego. Takim organem może być np. naczelnik urzędu skarbowego lub naczelnik urzędu celno-skarbowego. Do postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe mają zastosowanie przepisy Kodeksu postępowania karnego, chyba że co innego wynika z treści art. 113–177 k.k.s.¹⁶

W piśmiennictwie wskazywano niejednokrotnie, że idealny zbieg przestępstwa skarbowego i przestępstwa, czy też szerzej czynów karalnych, ma uzasadnienie z punktu widzenia interesów gospodarki finansowej państwa. Ułatwia pracę organów finansowych w sprawach karnych skarbowych, którym niekiedy trudno ocenić w postępowaniu w sprawie o przestępstwo skarbowe (lub wykroczenie skarbowe), czy poza przestępstwem skarbowym dany czyn nie wyczerpuje także znamion przestępstwa¹⁷. Abstrahując od słuszności takiego uzasadnienia, zauważyć należy, że instytucja idealnego zbiegu przestępstwa i przestępstwa skarbowego recypowana na grunt kodeksu z poprzednio obowiązującej ustawy karnej skarbowej, ujęta w art. 8 § 1 k.k.s., w istocie od wejścia w życie tego kodeksu powodowała wiele

¹⁴ Postanowienie Sądu Najwyższego (SN) z dnia 12 marca 2020 r., V KK 92/20, Legalis.

¹⁵ W doktrynie dość dyskusyjna jest kwestia charakteru prawnego postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe, a w szczególności jego relacji do postępowania karnego (w sprawach o przestępstwa); szerzej o tym zob. np. J. Zagrodnik, *Hierarchia odmian rodzajowych przebiegu procesu karnego skarbowego w świetle noweli wrześniowej*, „Prokuratura i Prawo” 2015, nr 5, s. 98–99. Trafnie wskazał T. Grzegorzczak, że „jest to w istocie postępowanie karne, tyle że typu szczególnego” – T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 486.

¹⁶ Zob. art. 113 § 1 k.k.s.

¹⁷ Tak np. Z. Siwik, *Systematyczny komentarz...*, s. 111. Zob. też uzasadnienie rządowego projektu ustawy – Kodeks karny skarbowy, Sejm RP III kadencji, druk nr 1146, s. 16.

problemów w orzecznictwie, związanych przede wszystkim z zagadnieniem stosowania reguł wyłączenia wielości ocen¹⁸. Rozwijająca się gospodarka i nowe technologie z jednej strony, z drugiej zaś coraz bardziej skomplikowane regulacje prawa podatkowego sprzyjały pojawianiu się nowych, nieznanymi wcześniej patologicznych zjawisk, czyniących odczuwalne szkody Skarbowi Państwa i uczciwym uczestnikom obrotu gospodarczego¹⁹. Naturalnie wywoływały również zainteresowanie organów ścigania i prawodawcy, usiłującego sprostać nowym wyzwaniom w zakresie umyślnego wyrządzenia szkód wymienionym podmiotom. Oprócz sytuacji jednoznacznych, np. dotyczących zbiegu przestępstwa bezprawnego wytwarzania wyrobów tytoniowych z przestępstwem skarbowym nieujawnienia przedmiotu lub podstawy opodatkowania²⁰, w praktyce występowały szczególnie trudne przypadki dotyczące kwalifikowania czynów zabronionych, związane chociażby z tzw. wyłudzeniem podatku od towarów i usług oraz wystawianiem faktur w sposób nierzetelny²¹. Zanim sąd przypisał przestępstwo skarbowe

¹⁸ Inna rzecz, że stosowanie tych reguł często nie jest zadaniem łatwym; zob. o tym m.in. W. Wolter, *Reguły wyłączenia wielości ocen*, Warszawa 1961, s. 32 i nast.; A. Spotowski, *Pomijalny (pozorny) zbieg przepisów ustawy i przestępstw*, Warszawa 1976, s. 52–140. Na temat trudności związanych ze stosowaniem konstrukcji idealnego zbiegu przestępstwa skarbowego i przestępstwa w judykaturze zob. P. Kardas, G. Łabuda, *Zbieg przepisów kryminalizujących klasyczne oszustwo oraz oszustwa skarbowe*, [w:] *Zbieg przepisów oraz zbieg przestępstw w polskim prawie karnym*, red. J. Majewski, Toruń 2006, s. 124–133; L. Wilk, *Kwalifikacje prawne przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych związanych z obrotem fakturami i rachunkami*, [w:] *Problematyka obrotu fakturami wystawionymi w sposób nierzetelny. Zagadnienia prawa karnego materialnego i procesowego*, red. S. Kowalski, H. Paluszkiwicz, O. Włodkowski, Warszawa 2019, s. 28–31. Por. też orzecznictwo powoływane przez autorów w dwóch ostatnich publikacjach i orzecznictwo w przypisach nr 21 i 22.

¹⁹ Zob. np. K. Nowak, *Działalność tzw. słupów w oszustwach VAT*, Katowice 2017, niepublikowana rozprawa doktorska.

²⁰ Zob. art. 12a i 14 ustawy z dnia 2 marca 2001 r. o wyrobieniu alkoholu etylowego oraz wytwarzaniu wyrobów tytoniowych (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r., poz. 2352) oraz art. 54 k.k.s.; por. np. wyrok Sądu Okręgowego w Łodzi z dnia 27 września 2019 r., IV K 236/18, Legalis.

²¹ W praktyce orzeczniczej sądów prezentowano w szczególności dwa zgoła odmienne stanowiska. Częściej przyjmowano, że w razie zbiegu przestępstwa i przestępstwa skarbowego dla oceny, czy istotnie jest to zbieg idealny, konieczne jest uprzednie ustalenie, czy w danym przypadku nie mają zastosowania reguły wyłączenia wielości ocen – zob. np. Sąd Najwyższy w uchwałach z dnia 30 września 2003 r., I KZP 22/03 i 16/03, OSNKW 2003, z. 9–10, poz. 75 i 77 oraz wyrokach z dnia 12 sierpnia 2008 r., V KK 76/08, LEX, z dnia 19 marca 2008 r., II KK 347/07, LEX, a także Sąd Apelacyjny we Wrocławiu w wyroku z dnia 3 września 2009 r., II AKa 105/09, „Krakowskie Zeszyty Sądowe” 2009, z. 12, poz. 87 oraz Sąd Apelacyjny w Katowicach w wyroku z dnia 13 czerwca 2011 r., II AKa 146/11,

lub przestępstwo, a następnie wymierzył karę, nierzadko musiał najpierw rozstrzygnąć, czy jeden przepis karny zawarty w Kodeksie karnym skarbowym nie wyłącza zastosowania innego – znajdującego się w Kodeksie karnym, np. ze względu na zasadę *lex specialis derogat legi generali* – lub odwrotnie. Bywało, że w tym samym sądzie rejonowym, w zależności od składu sądu karnego, zapadały różne rozstrzygnięcia na tle bardzo podobnych stanów faktycznych. Również w Sądzie Najwyższym nie brakowało rozstrzygnięć zawierających poglądy względem siebie sprzeczne²².

Kontrowersje dotyczące różnorodnego traktowania przez sądy karne sytuacji, w której zachowanie sprawcy czynu zabronionego można zakwalifikować zarówno na podstawie przepisów prawa karnego, jak i prawa karnego skarbowego, miała ostatecznie rozstrzygnąć uchwała Sądu Najwyższego z dnia 24 stycznia 2013 r., I KZP 19/12²³. Wyrażono w niej pogład,

LEX. Natomiast stanowisko przeciwne rzadziej występowało w orzecznictwie – zob. np. postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 8 kwietnia 2009 r., IV KK 407/08, LEX oraz wyrok Sądu Apelacyjnego w Łodzi z dnia 24 marca 2009 r., II AKa 210/08, „Krakowskie Zeszyty Sądowe” 2010, z. 4, poz. 63.

²² Zob. postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 8 kwietnia 2009 r., IV KK 407/08, LEX oraz uchwały Sądu Najwyższego z dnia 30 września 2003 r., I KZP 22/03 i 16/03, OSNKW 2003, z. 9–10, poz. 75 i 77 i wyrok Sądu Najwyższego z dnia 12 sierpnia 2008 r., V KK 76/08, LEX.

²³ „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2013, z. 7–8, s. 602–605. Zob. krytyczne uwagi do tej uchwały: L. Wilk, *Glosa do uchwały składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z 24 stycznia 2013 r., I KZP 19/12*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2013, z. 7–8, s. 608–609; J. Majewski, *Reguły...*, s. 65–81; G. Artymiak, *O konstrukcji zbiegu idealnego – uwagi na tle uchwały składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z dnia 24 stycznia 2013 r., I KZP 19/12*, „Wojskowy Przegląd Prawniczy” 2015, nr 1; J. Duda, *Glosa do uchwały składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z 24 stycznia 2013 r., I KZP 19/12*, „Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych” 2013, z. 1; J. Kanarek, *Glosa do uchwały składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z 24 stycznia 2013 r., I KZP 19/12*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2013, z. 12, s. 173–177. Stanowisko Sądu Najwyższego skrytykował też G. Łabuda w: P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2017, LEX/el., tezy nr 29 do art. 62 k.k.s. Stanowisko Sądu Najwyższego zaaprobowała natomiast m.in. B. Miłk, *Idealny zbieg czynów karalnych. Kilka refleksji na temat uwarunkowań i reperkusji uchwały Sądu Najwyższego z dnia 24 stycznia 2013 r., I KZP 19/12*, „Prokuratura i Prawo” 2013, nr 12, s. 33–64. Wymieniona uchwała miała kluczowe znaczenie dla późniejszego (i dzisiejszego) orzecznictwa sądów karnych, zob. np. postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 24 stycznia 2013 r., I KZP 21/12, LEX; wyrok Sądu Apelacyjnego w Łodzi z dnia 2 kwietnia 2013 r., II AKa 202/12, Legalis; postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 15 listopada 2013 r., II KK 295/13, LEX; wyroki Sądu Apelacyjnego w Katowicach: z dnia 16 stycznia 2014 r., II AKa 195/13, Legalis; z dnia 8 sierpnia 2014 r., II AKa 200/14, LEX; z dnia 11 kwietnia 2016 r.,

że 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. Rzeczywiście, stanowisko zajęte wówczas przez Sąd Najwyższy bardzo istotnie wpłynęło na praktykę stosowania prawa przez sądy powszechne, które zaaplikowały wymieniony pogląd. Może ono jednak prowadzić do nieakceptowalnych następstw, zwłaszcza gdy postępowanie w sprawie o przestępstwo skarbowe i postępowanie karne (w sprawie o przestępstwo), dotyczące czynów zabronionych, które stanowią ten sam czyn oskarżonego w znaczeniu ontologicznym, są prowadzone osobno.

3. ODRĘBNE PROWADZENIE POSTĘPOWAŃ: W SPRAWIE O PRZESTĘPSTWO SKARBOWE I KARNEGO

Ujemne następstwa konstrukcji idealnego zbiegu przestępstwa i przestępstwa skarbowego są mniej odczuwalne wówczas, gdy oskarżony jest pociągnięty do odpowiedzialności karnej odnośnie do obu czynów zabronionych w jednym – tym samym postępowaniu. Dzieje się tak, zwłaszcza gdy już na etapie postępowania przygotowawczego podejrzanemu przedstawiono co najmniej dwa zarzuty dotyczące tego samego czynu w znaczeniu ontologicznym, kwalifikowanego jednak jako dwa różne czyny zabronione: jeden stanowiący przestępstwo skarbowe, a drugi przestępstwo. Sytuacja procesowa oskarżonego jest wówczas jasna. Jeżeli chce się bronić, wie, w jakim zakresie będzie musiał to czynić i wie, że dany proces karny zakończy definitywnie jego sprawę, w której zarzuca mu się np. narażenie Skarbu Państwa na uszczuplenie podatku lub poświadczenie nieprawdy w fakturze. Może opracować stosowną taktykę, przygotować wnioski dowodowe itd. Jeżeli chce się porozumieć z organem postępowania przygotowawczego lub z oskarżycielem publicznym w postępowaniu sądowym, nie tylko wie, jaki jest przedmiot tego porozumienia i jego skutki, lecz także co do zasady ma

II AKa 506/15, Legalis. Osobiście nie podzielałam poglądu Sądu Najwyższego, choć rozumiem, że w orzecznictwie wielką wartością jest jego stabilność i przewidywalność rozstrzygnięć sądów podejmowanych w podobnych sprawach. W moim przekonaniu rację miał Ł. Pohl, gdy zmierzał do twierdzenia, powołując się na pogląd T. Grzegorzczka, że idealny zbieg przestępstwa i przestępstwa skarbowego jest specyficzną postacią kumulatywnego zbiegu przepisów, którego specyfika polega wyłącznie na odmiennym rezultacie – wielości czynów zabronionych stanowiących przestępstwo lub przestępstwo skarbowe (zob. przypis 34 w artykule. Pohl, *Zbieg...*, s. 99).

pewność, że zamknie ono kwestię prowadzenia przeciwko niemu postępowania karnego. Sąd orzekający w tego rodzaju sprawach, przypisując winę podsądnemu i rozstrzygając w przedmiocie reakcji karnej za przestępstwo skarbowe i przestępstwo, wydaje orzeczenie, mając na względzie całokształt ocenianej działalności sprawcy. Nie powinien przy tym powielać rozstrzygnięć w swej istocie identycznych, mających podstawę w Kodeksie karnym skarbowym lub w innej ustawie karnej, których następstw ustawodawca nie reguluje. Nie orzeknie zatem najpewniej przypadku tej samej korzyści majątkowej dwukrotnie – w związku z przypisaniem przestępstwa skarbowego bądź w związku z przypisaniem przestępstwa²⁴. W takim wyroku sąd jednoznacznie określa, która kara podlega wykonaniu, ewentualnie jak zostaną wykonane orzeczone środki karne, mając na względzie treść przepisów art. 8 §§ 2–3 k.k.s. Warto jednak zauważyć, że taki wyrok ma niekiedy bardzo skomplikowaną część dyspozytywną, która nie ułatwia podsądnemu zrozumienia rozstrzygnięcia sądu w przedmiocie jego odpowiedzialności karnej.

De lege lata jak najbardziej jest możliwe i w praktyce nierzadko ma miejsce prowadzenie odrębnie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe i postępowania karnego przeciwko tej samej osobie (podejrzane-mu w postępowaniu przygotowawczym lub oskarżonemu w postępowaniu sądowym), w których chodzi o ten sam czyn sprawcy w znaczeniu ontologicznym. Następstwa takiej sytuacji zostały wyraźnie przewidziane w przepisach art. 181 k.k.s. Pozornie przepisy te gwarantują osobie skazanej za przestępstwo skarbowe i przestępstwo, że nie będzie ona – najogólniej rzecz ujmując – wykonywać wszystkich kar i środków karnych orzeczonych względem niej w dwóch odrębnych postępowaniach za ten sam czyn, jednakże każdy doświadczony w stosowaniu procedury karnej prawnik od razu wychwyci słabe punkty tej regulacji, z których dwa szczególnie łatwo dostrzec:

²⁴ Które to rozstrzygnięcie może być obligatoryjne i na gruncie Kodeksu karnego, i na gruncie Kodeksu karnego skarbowego – zob. art. 45 § 1 k.k. i art. 33 § 1 k.k.s. Por. wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 23 marca 2018 r., II AKa 387/17, Legalis. W tym kontekście godzi się zauważyć, że w orzecznictwie dość mocno rozpowszechniony jest bardzo kontrowersyjny, moim zdaniem nietrafny pogląd, że korzyścią majątkową mogącą wynikać z przestępstwa skarbowego jest niezapłacony podatek; zob. np. Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 18 grudnia 2013 r., I KZP 19/13, Legalis. Szerzej o tym zob. A. Jezusek, *Należność publicznoprawna uszczuplona przestępstwem skarbowym jako korzyść majątkowa podlegająca przypadkowi*, „Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych” 2017, z. 1, s. 140–152.

- 1) konieczność wszczęcia osobnego postępowania w zakresie wykonywania kary, co wymaga albo odpowiedniej wiedzy organu postępowania przygotowawczego o skazaniu oskarżonego za ten sam czyn stanowiący przestępstwo skarbowe i przestępstwo, albo odpowiedniej aktywności skazanego, mającego wiedzę o możliwości wszczęcia postępowania w przedmiocie określonym w przepisach art. 181 k.k.s.;
- 2) możliwe negatywne następstwa różnorakiego opisu czynu przypisanego w zakresie czasu lub miejsca czynu zabronionego, utrudniające ustalenie, czy istotnie *in concreto* zachodzi idealny zbieg przestępstwa skarbowego i przestępstwa, uzasadniający zastosowanie art. 8 §§ 2–3 k.k.s.

Nieco większej biegłości wymaga zidentyfikowanie innych fatalnych – z punktu widzenia sytuacji prawnej oskarżonego – następstw dwutorowego prowadzenia postępowań w sprawach o pozostające w zbiegu idealnym przestępstwo skarbowe i przestępstwo, mogących ujawnić się w toku konkretnego postępowania. Ze względu na ramy opracowania wskażę tylko niektóre z nich, o szczególnym znaczeniu praktycznym.

Wyjątkowo istotne znaczenie w prawie karnym skarbowym mają instytucje zaniechania ukarania sprawcy przestępstwa skarbowego, a zwłaszcza: czynny żal oraz dobrowolne poddanie się odpowiedzialności²⁵. Znamienne dla zastosowania każdej z tych instytucji jest to, że organy postępowania przygotowawczego wymagają przyznania się podejrzanego do popełnienia zarzucanego mu przestępstwa skarbowego oraz złożenia krótkich wyjaśnień. Tymczasem bywa, że podejrzany celowo przyznaje się do popełnienia zarzucanego przestępstwa skarbowego i składa krótkie wyjaśnienia, potwierdzające popełnienie czynu zabronionego²⁶, nie tyle będąc przekonanym o swojej winie, ile o jej braku. Czyni tak, aby doprowadzić do szybkiego zakończenia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe bez wpisu do rejestru skazanych. Tego rodzaju postawa jest nierzadko wyrazem nieufności w wymiar sprawiedliwości, przekonaniem o bezsilności w swoistym starciu z organami postępowania karnego, groźbą zabezpieczenia aktywów w toczącym się postępowaniu czy po prostu wynikiem chłodnej kalkulacji, że zamiast uczestniczyć w mogącym trwać kilka lat postępowaniu w sprawie o przestępstwo skarbowe, którego rozstrzygnięcie jest niepewne – lepiej wziąć na siebie odpowiedzialność, co zminimalizuje koszty i pozwoli

²⁵ Art. 16–18 k.k.s.

²⁶ W tym przyznając się do działania lub zaniechania umyślnego, które w przeważającej większości przypadków jest warunkiem przypisania przestępstwa skarbowego.

kontynuować dotychczasową działalność gospodarczą lub zawodową. Przyjęcie takiej taktyki procesowej może tymczasem skutkować następstwami nieprzewidzianymi przez podejrzanego i bardzo dla niego niekorzystnymi. Przyznając się do popełnienia przestępstwa skarbowego i składając krótkie wyjaśnienia, podejrzany może nie przewidywać, że protokół jego przesłuchania zostanie wykorzystany w innym postępowaniu karnym – toczącym się znów przeciwko niemu. Tym razem jednak może mu być przedstawiony zarzut popełnienia przestępstwa, stanowiącego ten sam czyn co przestępstwo skarbowe, do którego popełnienia się przyznał. Przykładowo: podejrzanemu swego czasu o przestępstwo skarbowe, polegające na tzw. wyłudzeniu podatku od towarów i usług, zakwalifikowane na podstawie art. 76 § 2 k.k.s., do którego przyznał się i odnośnie do którego złożył krótkie wyjaśnienia, potwierdzając, że przez podanie danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym wprowadził w błąd właściwy organ podatkowy, co skutkowało nienależnym zwrotem naliczonego podatku VAT, w odrębnym (kolejnym) postępowaniu karnym zostanie przedstawiony zarzut popełnienia przestępstwa oszustwa z art. 286 § 1 k.k. na szkodę Skarbu Państwa, które polegało właśnie na owym „wyłudzeniu” podatku od towarów i usług²⁷. Tym razem postępowanie może zakończyć się wyrokiem skazującym, chyba że zachowanie oskarżonego zostanie zakwalifikowane jako wypadek mniejszej wagi – wówczas możliwe będzie warunkowe umorzenie postępowania karnego²⁸. Wcześniejsze wyjaśnienia złożone w postępowaniu w sprawie o przestępstwo skarbowe, w których – licząc na zaniechanie ukarania – podejrzany przyznał się do popełnienia zarzucanego mu czynu, będą bowiem stanowić dowód w postępowaniu karnym (w sprawie o przestępstwo).

Problem ten może wystąpić również w odwrotnej sytuacji, w której najpierw podejrzanemu przedstawiony zostaje zarzut popełnienia przestępstwa oszustwa z art. 286 § 1 k.k., polegającego na wskazanym „wyłudzeniu” podatku od towarów i usług. Godząc się na porozumienie z prokuratorem, o którym mowa w art. 335 § 1 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego²⁹ lub art. 335 § 2 k.p.k., oskarżony może złożyć krótkie wyjaśnienia, przyznając się do tego czynu w zamian za uzgodnienie złożenia do sądu wniosku o wydanie wyroku skazującego na posiedzeniu

²⁷ Zob. postanowienia Sądu Najwyższego: z dnia 12 marca 2020 r., V KK 92/20, Legalis oraz z dnia 18 kwietnia 2019 r., II KK 82/19, Legalis.

²⁸ Art. 66–67 oraz art. 286 §§ 1 i 3 k.k.

²⁹ Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 1375, dalej: k.p.k.

i ukaranie za ten czyn grzywną i środkiem karnym lub środkiem kompensacyjnym (w związku z zastosowaniem art. 37a § 1 k.k.), po czym okaże się, że po wydaniu wyroku skazującego, rozpocznie się postępowanie w sprawie o przestępstwo skarbowe z art. 76 § 1 k.k.s., w którym jakże istotnymi dowodami staną się wcześniej złożone w postępowaniu przygotowawczym wyjaśnienia.

Dodatkowo należy wskazać na podwójnie ponoszone przez oskarżonego (podejznanego) koszty toczących się w takich wypadkach postępowań, możliwość dwukrotnego stosowania względem niego środków przymusu czy konieczność uczestniczenia w dublujących się w swej istocie czynnościach postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe i postępowania karnego. Oskarżony (podejzany) – nawet jeżeli będzie się tego domagać – nie ma większego wpływu na decyzję procesową o połączeniu prowadzonych postępowań w jedno postępowanie karne, w którym ostatecznie sąd rozstrzygnie o jego odpowiedzialności karnej. Połączenie prowadzonych postępowań w jedno leży bowiem w gestii decyzji procesowej organu postępowania karnego – prokuratora w postępowaniu przygotowawczym, sądu w postępowaniu sądowym. Jeżeli oskarżony (podejzany) złoży wniosek o połączenie spraw do wspólnego rozpoznania, a ten zostanie rozpatrzony odmownie, na postanowienie organu postępowania karnego w tym przedmiocie zażalenie nie przysługuje.

Inna rzecz, że może to być w ogóle wykluczone – w sytuacji, w której, zanim przedstawiono zarzut podejrzanemu czy to w postępowaniu w sprawie o przestępstwo skarbowe, czy to w postępowaniu karnym, odrębnie prowadzone postępowanie w sprawie o przestępstwo skarbowe lub o przestępstwo (pozostające w zbiegu idealnym) zostało prawomocnie zakończone.

4. PROWADZENIE POSTĘPOWANIA KARNEGO PO PRAWOMOCNYM ZAKOŃCZENIU POSTĘPOWANIA W SPRAWIE O PRZESTĘPSTWO SKARBOWE

W tego rodzaju sytuacjach nie tylko wyjaśnienia składane w jednym postępowaniu przez oskarżonego (podejznanego) mogą posłużyć za dowód w kolejnym postępowaniu, ale mogą ponadto zostać „wzbogacone” o prawomocny wyrok skazujący, zapadły wszakże na podstawie tych właśnie wyjaśnień. Wydanie wyroku skazującego i domaganie się kolejnego wyroku skazującego w związku z przypisaniem przestępstwa skarbowego i przestępstwa pozostających w idealnym zbiegu to jedno, natomiast domaganie się prowadzenia kolejnego postępowania karnego – czy to w sprawie

o przestępstwo, czy o przestępstwo skarbowe przeciwko temu samemu oskarżonemu (podejrzanemu), który w pierwszym z nich został uniewinniony lub zostało ono umorzone – to już zupełnie inna sprawa. Tymczasem w najnowszym orzecznictwie, w którym powszechnie panuje pogląd, że 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.³⁰, zgodnie przyjmuje się, że jeżeli ten sam czyn wyczerpuje zarazem znamiona przestępstwa skarbowego i przestępstwa, w każdym przypadku powinno dojść do osądzenia sprawy za oba – albo w jednym postępowaniu, albo w odrębnych³¹.

Do wręcz kuriozalnej sytuacji dojść może w razie poszukiwania odpowiedzialności karnej za czyn zabroniony polegający na wystawieniu faktury w sposób nierzetelny lub na użyciu takiej faktury. Przytoczony wcześniej pogląd Sądu Najwyższego, wyrażony w uchwale z dnia 24 stycznia 2013 r., I KZP 19/12³², pozwala bowiem – na tle bliźniaczo do siebie podobnych przepisów art. 62 § 2 k.k.s. i art. 271a § 1 k.k. – akceptować sytuację, w której przeciwko oskarżonemu uniewinnionemu od popełnienia przestępstwa skarbowego, polegającego na wystawieniu faktury w sposób nierzetelny (art. 62 § 2 k.k.s.), będzie prowadzone postępowanie karne, w którym przedstawi mu się zarzut przestępstwa poświadczenia nieprawdy w tej samej fakturze co do okoliczności faktycznych mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej (art. 271a § 1 k.k.). Niebezpieczeństwo ponownego postawienia w stan oskarżenia przed sądem karnym w sprawie o ten sam czyn będzie realnie ciążyć na uniewinnionym od popełnienia przestępstwa skarbowego aż do czasu przedawnienia karalności tego samego czynu, kwalifikowanego jako poświadczenie nieprawdy w fakturze. Dopiero przedawnienie karalności czynu obliguje bowiem organ postępowania karnego do odmowy wszczęcia postępowania karnego lub jego umorzenia³³.

Możliwa jest także sytuacja odwrotna, w której oskarżony zostanie prawomocnie uniewinniony od popełnienia przestępstwa poświadczenia

³⁰ Zob. np. wyroki Sądu Apelacyjnego: w Warszawie z dnia 14 października 2019 r., II AKa 404/18, Legalis oraz w Katowicach z dnia 6 kwietnia 2018 r., II AKa 1/18, Legalis. Zob. też postanowienie Sądu Najwyższego z 5 grudnia 2017 r., III KK 256/17, Legalis.

³¹ Zob. np. postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 12 marca 2020 r., V KK 92/20, Legalis oraz z dnia 18 kwietnia 2019 r., II KK 82/19, Legalis.

³² „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2013, z. 7–8, s. 602–605.

³³ Art. 17 § 1 pkt 6 k.p.k.

nieprawdy w fakturze (art. 271a § 1 k.k.), po czym zostanie wszczęte przeciwko niemu postępowanie karne w sprawie o przestępstwo skarbowe wystawienia faktury w sposób nierzetelny – tej samej faktury, której oryginał zalega jeszcze jako dowód w aktach sprawy karnej zakończonej uniewinnieniem oskarżonego od popełnienia zarzucanego mu czynu. W ten sposób można stawiać konkretną osobę w sytuacji podejrzanego lub oskarżonego o popełnienie przestępstwa lub przestępstwa skarbowego przez wiele lat, mimo że zapadło prawomocne rozstrzygnięcie sądu karnego uniewinniające ją od zarzutu, że popełniła przestępstwo skarbowe lub przestępstwo. Godzi się dodać, że tego rodzaju sytuacja dotknąć może nie tylko osoby, będące podatnikami lub osobami prowadzącymi sprawę podatników, będących jednostkami organizacyjnymi, lecz także księgowych lub doradców podatkowych związanych z tymi podatnikami umową o pracę lub umową cywilnoprawną³⁴.

Jak się wydaje, właśnie na gruncie powtórnego prowadzenia postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe przeciwko temu samemu oskarżonemu o ten sam czyn, po uprzednim prawomocnym uniewinnieniu od popełnienia przestępstwa skarbowego lub przestępstwa, ujawnia się ewidentne wręcz naruszenie zasady *ne bis in idem*, jakie może być następstwem konstrukcji idealnego zbiegu przestępstwa skarbowego i przestępstwa, uregulowanego w art. 8 § 1 k.k.s.³⁵ Jak wiadomo, w protokole 7 do Europejskiej Konwencji Praw Człowieka i Podstawowych Wolności³⁶ zawarto wprost wysłowny zakaz ponownego ścigania lub karania jednej osoby za ten sam czyn, podniesiony do rangi obowiązującego również w sytuacjach nadzwyczajnych³⁷. Chociaż na

³⁴ Zob. art. 9 § 3 k.k.s.

³⁵ Odnośnie do istoty tej zasady w procesie karnym zob. zwłaszcza A. Sakowicz, *Zasada ne bis in idem w prawie karnym*, Białystok 2011, s. 32–72.

³⁶ Dz.U. z 2003 r., Nr 42, poz. 364.

³⁷ W myśl art. 4 ust. 1 tego protokołu: „Nikt nie może być ponownie sądzony lub ukarany w postępowaniu przed sądem tego samego państwa za przestępstwo, za które został uprzednio skazany prawomocnym wyrokiem lub uniewinniony zgodnie z ustawą i zasadami postępowania karnego tego państwa”. Natomiast ust. 3 tego art. stanowi: „Żadne z postanowień tego artykułu nie może być uchylone na podstawie artykułu 15 konwencji” (artykuł ten pozwala na uchylenie stosowania zobowiązań wynikających z Konwencji w razie niebezpieczeństwa publicznego). W polskiej doktrynie procesu karnego trafnie wskazywano, że zasada ta odnosi się nie tylko do orzeczeń prawomocnych, lecz także związana jest z orzeczeniami nieprawomocnymi – zob. Z. Doda, *Rewizja nadzwyczajna w polskim procesie karnym*, Warszawa 1972, s. 97; A. Sakowicz, *Zasada ne bis in idem...*, s. 72.

gruncie orzecznictwa Europejskiego Trybunału Praw Człowieka nie jest łatwo wytyczyć granice obowiązywania zakazu *ne bis in idem*, wyrażonego w art. 4 ust. 1 protokołu 7, to jednak warto pokusić się o kilka uwag, odnosząc tę regulację na grunt instytucji idealnego zbiegu przestępstwa skarbowego i przestępstwa³⁸ (w aspekcie proceduralnym³⁹). Nie może ulegać wątpliwości, że zarówno odpowiedzialność karna, o której mowa w art. 1 § 1 k.k., jak i odpowiedzialność karna za przestępstwo skarbowe, o której mowa w art. 1 § 1 k.k.s., jest nie tylko odpowiedzialnością karną w rozumieniu art. 42 ust. 1 Konstytucji RP, lecz także odpowiedzialnością karną w ścisłym tego słowa znaczeniu⁴⁰, a więc odpowiedzialnością, do której pociągana jest osoba fizyczna za zwiniony, społecznie szkodliwy w stopniu więcej niż znikomym czyn zabroniony przez ustawę pod groźbą kary. I za przestępstwo skarbowe, i za przestępstwo kara jest wymierzana w postępowaniu w swej istocie karnym, jedynie przez sąd, który może przypisać odpowiedzialność karną i wymierzyć oskarżonemu tę karę wyłącznie w wyroku. Zasadniczo zaś za przestępstwa skarbowe i przestępstwa orzeka się kary o najwyższym stopniu dolegliwości przewidziane w polskim prawie: grzywnę, karę ograniczenia wolności lub pozbawienia wolności. Co więcej, *de lege lata* kary tego samego rodzaju lub inne podlegające łączeniu, wymierzone za przestępstwa skarbowe i przestępstwa, niepozostające ze sobą w zbiegu idealnym, o którym mowa w art. 8 § 1 k.k.s., podlegają łączeniu, co dobitnie potwierdza, że kary za przestępstwa skarbowe i za przestępstwa wiążą się z tego samego rodzaju odpowiedzialnością o charakterze represyjnym⁴¹.

³⁸ Szczególne znaczenie dla rozumienia tej regulacji przez Europejski Trybunał Praw Człowieka (dalej: ETPCz) mają następujące rozstrzygnięcia: wyrok z dnia 8 czerwca 1976 r. ws. Engel i inni przeciwko Holandii, 5100-5102/71, 5354/72 i 5370/72, LEX; wyrok z dnia 23 października 1995 r. Grandinger przeciwko Austrii, 15963/90, LEX; wyrok z 10 lutego 2009 r. ws. Zolotukhin przeciwko Rosji, 14939/03, LEX; wyrok z dnia 15 listopada 2016 r., A i B przeciwko Norwegii, 24130/11 i 29758/11, LEX.

³⁹ Szerzej o tym zob. zwłaszcza Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku z dnia 1 grudnia 2016 r., K 45/14, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2018, z. 1.

⁴⁰ Zob. decyzję ETPCz z dnia 15 czerwca 1999 r. ws. WS przeciwko Polsce, 37607/97, LEX.

⁴¹ Podzielam zapatrywanie M. Błaszczyk wyrażone w artykule *Idealny zbieg czynów karalnych*, że aktualna interpretacja przez sądy karne art. 8 § 1 k.k.s., będąca następstwem uchwały Sądu Najwyższego z dnia 24 stycznia 2013 r., I KZP 19/12, oraz zmian przepisów k.k. i k.k.s., może prowadzić do naruszenia zasady *ne bis in idem* nawet z uwzględnieniem argumentacji zawartej w uzasadnieniu do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 1 grudnia 2016 r., K 45/14.

5. WYKONANIE KAR I INNYCH ŚRODKÓW REAKCJI KARNEJ ORZECZONYCH ZA PRZESTĘPSTWO I PRZESTĘPSTWO SKARBOWE

Dopuszczając w polskim prawie karnym konstrukcję idealnego zbiegu przestępstwa skarbowego i przestępstwa, ustawodawca umożliwił w istocie podwójne karanie za ten sam czyn, będący zarazem przestępstwem skarbowym i przestępstwem. Aby zniwelować skutki takiej konstrukcji, ograniczył możliwość wykonania wszystkich orzeczonych za dany czyn środków reakcji karnoprawnej. Innymi słowy – „przeniósł” problem przeciwdziałania podwójnemu karaniu z płaszczyzny postępowania rozpoznawczego na płaszczyznę postępowania wykonawczego. Jednak jak się okazuje – nader niedoskonale.

Przede wszystkim redukcja kar i innych środków penalnych podlegających wykonaniu uzależniona jest od tego, aby w ogóle zostało wszczęte postępowanie w tym przedmiocie, a sąd uznał, że istotnie *in concreto* chodzi o ten sam czyn zabroniony, stanowiący przestępstwo skarbowe lub przestępstwo. Jeżeli opisy czynów zabronionych przypisanych w wyrokach skazujących są różne, zwłaszcza w zakresie czasu lub miejsca czynu zabronionego czy przedmiotu czynności wykonawczej, problemem może być stwierdzenie, czy istotnie chodzi o skazanie za ten sam czyn w znaczeniu ontologicznym. O ile w razie ustalenia, że jeden z nich „zawiera się” w drugim (np. czasowo), kwestia ta nie powinna budzić większych wątpliwości, o tyle takie na pewno rodzić się będą wówczas, gdy opisy czynów – najogólniej i nieco obrazowo rzecz ujmując – „nachodzą” na siebie.

Co więcej, aktualne uregulowanie zasad redukowania lub łączenia kar i środków karnych samo w sobie rodzić może poważne wątpliwości praktyczne. Jest ono niezmiernie lakonicznie ujęte w przepisach art. 8 §§ 2 i 3 k.k.s. Jako przykład warto przytoczyć kilka konkretnych problemów związanych z tym uregulowaniem.

Prima vista zauważyć należy, że nie jest wcale pewne, czy redukcją kar może być objęta kwota uiszczona tytułem grzywny w razie zastosowania instytucji dobrowolnego poddania się odpowiedzialności. Kwota ta nie jest tożsama z karą grzywny, co wprost wynika z treści art. 17 § 1 pkt 2 k.k.s., aczkolwiek jej represyjny charakter nie może ulegać wątpliwości. Z pewnością do obrony jest pogląd, że kwota ta nie jest karą, o której mowa w art. 8 § 2 zd. 1 k.k.s. Zajmując zaś takie stanowisko, uznać należy, że w razie skazania za przestępstwo na grzywnę, pozostające w zbiegu z przestępstwem skarbowym, w odniesieniu do którego zastosowano instytucję

dobrowolnego poddania się odpowiedzialności, grzywna wymierzona w postępowaniu karnym (za przestępstwo) podlega wykonaniu, natomiast kwota uiszczona tytułem kary grzywny, o której mowa w art. 18 § 1 pkt 1 k.k.s., nie podlega ani zwrotowi, ani zaliczeniu na poczet grzywny podlegającej wykonaniu. Kwota ta nie podlega też zwrotowi w razie wymierzenia kary pozbawienia wolności lub ograniczenia wolności za przestępstwo pozostające w zbiegu idealnym z przestępstwem skarbowym.

Z kolei odnośnie do środków karnych, sprowadzających się do orzeczenia na określony czas zakazu, w szczególności prowadzenia określonej działalności gospodarczej, prawodawca przewiduje odpowiednie zastosowanie przepisów o karze łącznej. *Expressis verbis* aprobuje zatem nie tylko dwukrotne orzekanie środka karnego tego samego rodzaju za ten sam czyn, ale też w istocie ich wykonywanie – ucieleśniające się w orzeczeniu środka karnego w łącznym wymiarze, a więc uwzględniającego wszystkie środki karne stanowiące zakazy tego samego rodzaju lub pozbawienie praw publicznych, orzeczone za ten sam czyn w znaczeniu ontologicznym. Stosowanie przepisów o karze łącznej sprowadza się wszakże do tego, że sąd łączy tego rodzaju środki karne w jeden, którego czas trwania określa w granicach: od wyższej niż najdłuższy wymierzony czas trwania danego środka do ich sumy⁴².

Jeśli chodzi o pozostałe środki karne i inne środki reakcji karnej, ustawodawca nie pozostawia żadnych wątpliwości – wszystkie orzeczone osobno za przestępstwo i za przestępstwo skarbowe podlegają wykonaniu. W szczególności środki karne wymierzane dwukrotnie za ten sam czyn będą podlegać wykonaniu. Do kuriozalnej wręcz sytuacji dojść może w razie przypisania oskarżonemu pozostających w zbiegu idealnym przestępstwa i przestępstwa skarbowego, odnośnie do których (każdego z nich) sąd uznał, iż sprawca uzyskał korzyść majątkową z jego popełnienia – w istocie tę samą, polegającą np. na nieuiszczeniu podatku w wymaganej prawem wysokości, a następnie orzeknie przepadek uzyskanej korzyści majątkowej⁴³. Z literalnej wykładni art. 8 § 2 k.k.s. wynika bez wątpienia, że każde z takich rozstrzygnięć dotyczących przepadku korzyści majątkowej będzie podlegać wykonaniu. I choć w orzecznictwie słusznie wyrażono pogląd, że nie ma racjonalnych podstaw do tego, aby w wypadku przyjęcia idealnego zbiegu czynów karalnych z art. 8

⁴² Art. 90 § 2 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.

⁴³ Jego orzeczenie jest obligatoryjne w postępowaniu karnym (art. 45 § 1 k.k.) i w postępowaniu w sprawie o przestępstwo skarbowe (art. 33 § 1 k.k.s.).

§ 1 k.k.s. wobec jednego sprawcy orzekać dwa razy przepadek tej samej korzyści majątkowej, raz na podstawie przepisu art. 45 § 1 k.k., a drugi raz przepisu art. 33 § 1 k.k.s., to jednak zauważyć należy, że bazuje on na wykładni celowościowej i systemowej – wbrew literalnej wykładni art. 8 § 2 k.k.s.⁴⁴ Zastosowanie literalnej wykładni ostatnio wskazanego przepisu spowodowałoby, że Skarb Państwa, uprawniony do uzyskania takiego przypadku, uzyskałby dwukrotną wartość takiej korzyści i można byłoby mówić o jego *de facto* niesłusznym, bezpodstawnym wzbogaceniu⁴⁵. Trzeba jednak zaakcentować, że przytaczany tu pogląd został wyrażony w orzeczeniu rozpoznającym apelację od wyroku, w którym oskarżonemu przypisano pozostające w zbiegu idealnym przestępstwo skarbowe i przestępstwo. Tymczasem łatwo wyobrazić sobie, że przed jego rozstrzygnięciem stanąć może sąd w postępowaniu wykonawczym, kiedy okaże się, że w dwóch różnych postępowaniach, przypisując oskarżonemu a to przestępstwo skarbowe, a to przestępstwo, stanowiące w istocie to samo zachowanie oskarżonego, obok kary sąd *meriti* orzeknie przepadek tej samej korzyści majątkowej. Takiej sytuacji ustawodawca w ogóle nie przewiduje, a tym samym nie daje czytelnej recepty na rozwiązanie zarysowanego tu problemu⁴⁶.

6. KONKLUZJE

1. W prawie polskim możliwe jest dwukrotne ukaranie tej samej osoby za ten sam czyn w znaczeniu ontologicznym, będący czynem zabronionym na gruncie prawa karnego skarbowego i na gruncie prawa karnego (art. 8 § 1 k.k.s.). Odpowiedzialność ponoszona przez oskarżonego na podstawie przepisów każdej z tych ustaw jest odpowiedzialnością karną w ścisłym tego słowa znaczeniu.
2. W orzecznictwie polskich sądów karnych rozpowszechniony jest aktualnie pogląd Sądu Najwyższego wyrażony w uchwale z dnia 24 stycznia 2013 r., I KZP 19/12, że reguły wyłączenia wielości ocen nie mają

⁴⁴ Wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 23 marca 2018 r., II AKa 387/17, Legalis.

⁴⁵ Ibidem.

⁴⁶ Zob. art. 181 k.k.s. Moim zdaniem możliwości uniknięcia podwójnego, niesłusznego wzbogacenia Skarbu Państwa w takim przypadku należałoby poszukiwać raczej w uregulowaniu art. 15 § 1 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny wykonawczy (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 53 ze zm.) i częściowym umorzeniu postępowania wykonawczego, przy zastosowaniu wykładni celowościowej i systemowej.

zastosowania w razie idealnego zbiegu czynów zabronionych, o którym mowa w art. 8 § 1 k.k.s. To powoduje, że oskarżony może być skazany zarówno za przestępstwo skarbowe, jak i za przestępstwo, na podstawie przepisów pozostających względem siebie w takiej relacji, która mogłaby być objęta zasadą specjalności lub zasadą konsumpcji.

3. Przypisanie przestępstwa skarbowego lub przestępstwa może nastąpić w tym samym lub w dwóch różnych postępowaniach, przy czym przypisanie tego dokonać może jedynie sąd. Postępowania te mogą toczyć się obok siebie w tym samym czasie lub jedno po drugim – bez względu na to, jakie rozstrzygnięcie w przedmiocie sprawstwa zapadło w pierwszym z nich. Innymi słowy, nawet prawomocne uniewinnienie od popełnienia przestępstwa skarbowego nie wyłącza co do zasady postępowania karnego przeciwko temu samemu oskarżonemu o ten sam czyn, zakwalifikowany tym razem jako przestępstwo.
4. Jeżeli dwa postępowania: karne (w sprawie o przestępstwo) i w sprawie o przestępstwo skarbowe toczą się niezależnie od siebie, co do zasady możliwe jest wykorzystanie dowodów z jednego postępowania w drugim. W szczególności dotyczy to wykorzystania wyjaśnień podejrzanego, złożonych w postępowaniu w sprawie o przestępstwo skarbowe w postępowaniu karnym (w sprawie o przestępstwo) także wówczas, gdy podejrzany przyznał się do popełnienia przestępstwa skarbowego i – składając krótkie wyjaśnienia – potwierdził jego popełnienie tylko dlatego, że w ten sposób kalkulował możliwość i opłacalność skorzystania z instytucji zaniechania ukarania sprawcy (np. instytucji dobrowolnego poddania się odpowiedzialności) w postępowaniu w sprawie o przestępstwo skarbowe.
5. Akceptacja poglądu wyrażonego przez Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 24 stycznia 2013 r., I KZP 19/12, a zarazem możliwość prowadzenia odrębnie postępowań w sprawie o przestępstwo skarbowe i postępowania karnego przeciwko tej samej osobie, dotyczących tego samego czynu, powoduje, że oskarżony ponosi odrębnie koszty takich postępowań oraz jest narażony na stosowanie względem niego środków przymusu w każdym z nich (w tym np. zabezpieczenia majątkowego). Jest tak nawet wówczas, gdy postępowania te dotyczą czynów objętych dowodzeniem tych samych faktów (w szczególności związanych z wystawieniem lub użyciem faktury poświadczającej nieprawdę), a jedno z nich zakończyło się już prawomocnym uniewinnieniem oskarżonego od popełnienia zarzucanego mu czynu.

6. Rozwiązanie ustawowe, dopuszczające możliwość dwukrotnego osądzenia tej samej osoby za ten sam czyn raz zakwalifikowany jako przestępstwo skarbowe, innym razem zakwalifikowany jako przestępstwo, może być sprzeczne z zasadą *ne bis in idem* wyrażoną w art. 4 ust. 1 protokołu 7 do Europejskiej Konwencji Praw Człowieka i Podstawowych Wolności.
7. Ustawodawca przewiduje możliwość redukowania kar i środków karnych wymierzonych za przestępstwo skarbowe i przestępstwo pozostające w zbiegu idealnym – w przepisach art. 8 §§ 2 i 3 k.k.s. Regulacja ta jest jednak dalece niedoskonała, a w niektórych przypadkach wręcz sankcjonuje podwójne karanie danej osoby za ten sam czyn.

BIBLIOGRAFIA

- Ananicz S., *Kadry kluczem do kontroli prokuratury*, b.d., https://www.batory.org.pl/blog_wpis/kadry-kluczem-do-kontroli-prokuratury/ (dostęp: 25.03.2022).
- Artymiak G., *O konstrukcji zbiegu idealnego – uwagi na tle uchwały składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z dnia 24 stycznia 2013 r.*, *I KZP 19/12*, „Wojskowy Przegląd Prawniczy” 2015, nr 1.
- Błachnio-Parzych A., *Zbieg odpowiedzialności karnej i administracyjno-karnej jako zbieg reżimów odpowiedzialności represyjnej*, Warszawa 2016.
- Błaszczyk M., *Idealny zbieg czynów karalnych*, [w:] *Interdyscyplinarność – w nauce najciekawsze rzeczy dzieją się na styku różnych dziedzin. Księga Jubileuszowa Profesor Małgorzaty Król-Bogomilskiej*, red. M. Błaszczyk, A. Zientara, Warszawa 2021.
- Doda Z., *Rewizja nadzwyczajna w polskim procesie karnym*, Warszawa 1972.
- Duda J., *Glosa do uchwały składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z 24 stycznia 2013 r.*, *I KZP 19/12*, „Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych” 2013, z. 1.
- Gabriel-Węglowski M., Kmiecik R., *Refleksje nad przyszłością prokuratury*, b.d., <https://lexso.org.pl/2020/05/26/refleksje-nad-przyszloscia-prokuratury/> (dostęp: 25.02.2022).
- Gmurek M., *Polityczność „apolityczności”. Policja, CBA i prokuratura w „IV RP”*, Warszawa 2018.
- Gryziak B., *O quasi-karnej ewolucji sankcji podatkowych na przykładzie dodatkowego zobowiązania podatkowego oraz odsetek za zwłokę (polsko-włoska analiza porównawcza)*, „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2020, nr 7.
- Grzegorzczak T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2006.
- Jeżusek A., *Należność publicznoprawna uszczuplona przestępstwem skarbowym jako korzyść majątkowa podlegająca przepadkowi*, „Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych” 2017, z. 1.
- Kanarek J., *Glosa do uchwały składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z 24 stycznia 2013 r.*, *I KZP 19/12*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2013, z. 12.
- Kardas P., *Zbieg przepisów ustawy w prawie karnym. Analiza teoretyczna*, Warszawa 2011.

- Kardas P., Łabuda G., *Zbieg przepisów kryminalizujących klasyczne oszustwo oraz oszustwa skarbowe*, [w:] *Zbieg przepisów oraz zbieg przestępstw w polskim prawie karnym*, red. J. Majewski, Toruń 2006.
- Kardas P., Łabuda G., Razowski T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2017, LEX/el.
- Kowalski S., *Uwagi o karnoprawnych kwalifikacjach wystawienia faktury w sposób nierzetelny*, „Państwo i Prawo” 2019, z. 2.
- Liszewska A., *Odpowiedzialność karna za wystawienie faktury w sposób nierzetelny lub używanie takiej faktury po nowelizacji Kodeksu karnego*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 9.
- Majewski J., *Reguły wyłączenia wielości ocen a konstrukcja idealnego zbiegu czynów zabronionych (przestępstw lub wykroczeń)*, „Palestra” 2015, nr 11–12.
- Majka P., *Sankcje w prawie podatkowym*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2010.
- Majka P., *Zbieg sankcji podatkowych i karnych w świetle Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2021, nr 4, <https://doi.org/10.12775/PBPS.2021.021>
- Maruchin W., *Sankcje podatkowe i karne – razem czy osobno?*, „Jurysta” 2004, nr 6.
- Mik B., *Idealny zbieg czynów karalnych. Kilka refleksji na temat uwarunkowań i reperkusji uchwały Sądu Najwyższego z dnia 24 stycznia 2013 r.*, I KZP 19/12, „Prokuratura i Prawo” 3013, nr 12.
- Nowak K., *Działalność tzw. słupów w oszustwach VAT*, Katowice 2017, niepublikowana rozprawa doktorska.
- Nowak P., *Zbieg sankcji penalnej z sankcją administracyjną – de lege lata i postulaty de lege ferenda*, „Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych” 2012, z. 1.
- Pohl Ł., *Zbieg przepisów ustawy i zbieg przestępstw – próba uporządkowania pojęć*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2005, nr 1.
- Rogalski M., *Odpowiedzialność karna a odpowiedzialność administracyjna*, „Ius Novum” 2014, nr specjalny.
- Sakowicz A., *Zasada ne bis in idem w prawie karnym*, Białystok 2011.
- Siwik Z., *Systematyczny komentarz do ustawy karnej skarbowej. Część ogólna*, Wrocław 1993.
- Spotowski A., *Pomijalny (pozorny) zbieg przepisów ustawy i przestępstw*, Warszawa 1976.
- Stowarzyszenie Prokuratorów Lex Super Omnia, *Królowie życia w prokuraturze „dobrej zmiany”*, Warszawa 2019, <https://obserwatoriumdemokracji.pl/wp-content/uploads/2019/08/Kr%C3%B3lowie-%C5%BCycia-w-prokuraturze.pdf> (dostęp: 25.03.2022).
- Szałkiewicz A., *Administracyjne prawo karne – realna koncepcja czy złudna wizja?*, „Studia Prawa Publicznego” 2014, nr 3.
- Szumilo-Kulczycka D., *Prawo administracyjno-karne*, Kraków 2004.
- Szwarc M., *Łączne zastosowanie sankcji administracyjnych i karnych w świetle zasady ne bis in idem (uwagi na tle orzecznictwa ETPCz)*, „Państwo i Prawo” 2017, z. 12.
- Wilk L., *Glosa do uchwały składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z 24 stycznia 2013 r.*, I KZP 19/12, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2013, z. 7–8.
- Wilk L., *Kwalifikacje prawne przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych związanych z obrotem fakturami i rachunkami*, [w:] *Problematyka obrotu fakturami wystawionymi w sposób nierzetelny. Zagadnienia prawa karnego materialnego i procesowego*, red. S. Kowalski, H. Paluszkiewicz, O. Włodkowski, Warszawa 2019.

Wincenciak M., *Sankcje w prawie administracyjnym i procedura ich wymierzania*, Warszawa 2008.

Wolter W., *Reguły wyłączenia wielości ocen*, Warszawa 1961.

Zagrodnik J., *Hierarchia odmian rodzajowych przebiegu procesu karnego skarbowego w świetle noweli wrześnieowej*, „Prokuratura i Prawo” 2015, nr 5.

COMMENTS ON THE HARMFULNESS OF THE CONSTRUCTION OF PERFECT CONCURRENCE OF A TAX OFFENCE AND A CRIMINAL OFFENCE – FROM A PROCEDURAL PERSPECTIVE

Summary. The paper addresses the highly controversial problem, both in theory and in practice, of the confluence of a tax offence and a crime. The author considers this construction as harmful and violating the *ne bis in idem* principle. Pointing to the view, dominant in case law, that the rules of exclusion of plurality of assessments apply only in the case of a coincidence of provisions of an act, while they do not apply in the case of an ideal coincidence of offences referred to in Article 8 § 1 of the Fiscal Penal Code, the author points to its negative consequences in the procedural perspective. They manifest themselves primarily in the possibility of conducting criminal proceedings twice against a person recognised as the perpetrator of a prohibited act realising the statutory attributes of a prohibited act stipulated both in the Fiscal Penal Code and in another criminal law. This may have particularly negative consequences for persons who admit to having committed a tax offence only in order to benefit from the institution of abandoning the punishment of the perpetrator and thus end the proceedings against them as soon as possible. In turn, such persons may not only be taxpayers or managers of taxpayers that are organisational units, but also accountants or tax advisors.

Keywords: tax offence, crime (offence), perfect concurrence, criminal proceedings, tax fraud